

付録：

企業会計準則第 14 号－収益

第一章 総則

第一条 この準則は、収益の認識、測定および関連情報の開示を標準化するために、「企業会計準則-基本準則」に基づいて制定されたものである。

第二条 収益とは、企業の通常の活動から生じる経済的利益の総流入で、所有者の資本の増加をもたらし、所有者が投資した資本とは無関係のものである。

第三条 この準則は、以下の場合を除き、顧客とのすべての契約に適用される。

(一)「企業会計準則第 2 号-長期持分投資」、「企業会計準則第 22 号-金融商品の認識と測定」、「企業会計準則第 23 号-金融資産の移転」、「企業会計準則第 24 号-ヘッジ会計」、「企業会計準則第 33 号-連結財務表示」、および「企業会計準則第 40 号-共同支配の取決め」に規定されている金融商品およびその他の契約上の権利および義務は、それぞれ「企業会計準則第 2 号-長期持分投資」、「企業会計準則第 22 号-金融商品の認識と測定」、「企業会計準則第 23 号-金融資産の移転」、「企業会計準則第 24 号-ヘッジ会計」、「企業会計準則第 33 号-連結財務表示」、および「企業会計準則第 40 号-共同支配の取決め」が適用されるものとする。

(二)「企業会計準則第 21 号-リース」で規定されているリース契約は、「企業会計準則第 21 号-リース」が適用されるものとする。

(三) 保険契約に関する会計準則が適用される保険契約は、保険契約に関する会計準則が適用されるものとする。

この準則にいう顧客とは、企業の通常の活動の結果、企業から物品またはサービス（以下、「商品」）を購入する契約を締結し、その対価を支払う当事者のことである。

この準則にいう契約とは、双方またはそれ以上の当事者が法的に拘束力のある権利と義務を締結する合意のことである。また契約には、書面、口頭またはその他の形態によるものがある。

第二章 認識

第四条 企業は、契約に基づく義務を履行した後、すなわち顧客が関連商品の支配権を取得



したときに収益を認識するものとする。

関連商品の支配権を取得したとは、その商品の使用を支配し、そこからほぼ完全な経済的利益を得ることができることをいう。

第五条 企業は、企業と顧客との間の契約において、下記の条件が同時に満たされた時点で、顧客が当該商品の支配権を取得したとみなして、収益を認識するものとする。

- (一) 契約当事者が契約を承認し、かつそれぞれの義務を履行することを誓約した。
- (二) 当該契約に、譲渡された商品又は提供された役務（以下「商品の譲渡」という）に関する契約当事者の権利及び義務が明確に定められていること。
- (三) 当該契約書に、譲渡される商品に関連する支払い条件が、明確に定められている。
- (四) 契約に商業的実体があること。すなわち、当該契約を履行することにより、企業における将来のキャッシュ・フローのリスク、時間の分布または金額に変化が生じること。
- (五) 顧客への商品の譲渡により、企業が取得する権利ある対価が回収される可能性が高いこと。

契約開始日に前項の条件を満たした契約については、関連する事実や状況に重要な変化の兆候がない限り、その後の期間に企業が再評価する必要はない。契約開始日とは、通常、契約が有効になった日を指す。

第六条 契約開始日に、この準則第五条の要件を満たしていない契約については、企業が継続的に評価し、この準則第五条の要件を満たした時点でその規定に従って会計処理を行うものとする。

この準則第五条の要件を満たしていない契約について、企業は、商品を顧客に譲渡する残存義務がなくなり、かつ顧客から受け取った対価を返還する必要がない場合においてのみ、受け取った対価を収益として認識することができる。そうでない場合には、受け取った対価を負債として会計処理をしなければならない。商業的実体のない非貨幣性資産の交換は、収益として認識されないものとする。

第七条 企業が同一の顧客（またはその顧客の関係者）との間で同時期に、または同一期間内に連続して締結した2つまたはそれ以上の契約は、下記のいずれかの条件を満たす場合、会計上、1つの契約に纏めて会計処理をしなければならない。

- (一) 二つ、若しくは、それ以上の契約が、同一の商業目的で締結され、パッケージ取引を



構成している場合。

(二) 二つ、若しくは、それ以上の契約のうち、一つの契約の対価の額が、他の契約の価格、または実行状況に依存している場合。

(三) 二つ、若しくは、それ以上の契約で約束された商品（或いは各契約で約束された商品の一部）が、この準則第九条に基づく単一履行義務を構成している場合。

第八条 企業は、契約の変更を会計処理する際に、下記の 3 種類の状況に区別しなければならない。

(一) 契約を変更し、明確に区別できる商品と契約価格を追加し、かつ新しく追加した契約価格が追加商品の単独の販売価格を反映している場合、この契約における変更の部分は別個単独の契約として会計処理される必要がある。

(二) 契約の変更が本条(一)に定める状況に該当せず、契約変更日に譲渡した商品、または提供したサービス（以下「譲渡品」という）、および譲渡していない商品、または提供していないサービス（以下「不譲渡品」という）が明確に区別できる場合には、元の契約が終了したものとみなし、元の契約の未履行部分と変更された部分を合わせ、新たな契約として会計処理をするものとする。

(三) 契約変更が本条(一)に定める状況に該当せず、契約変更日に譲渡した商品が、譲渡していない商品と明確に区別できない場合、契約変更の部分を元の契約の一部として会計処理し、その結果、認識された収益への影響を契約変更日に現在の収益と比較して調整しなければならない。

本準則でいう契約の変更とは、契約当事者の承認を経て、元の契約の範囲や価格を変更することである。

第九条 企業は、契約開始日に、その契約を評価し、その契約に含まれる個々の履行義務を識別し、個々の履行義務が一定期間にわたって履行されるのか、一時的に履行されるのかを決定し、個々の履行義務が履行されたときに、個別に収益を認識しなければならない。

履行義務とは、企業が明確に区別できる商品を顧客に譲渡するという契約上の承諾（コミットメント）のことである。履行義務には、契約上の明確な承諾と、契約締結時に企業が公表した方針、特定の声明または過去の慣習などにより、顧客が企業の履行を合理的に期待する約束の両方が含まれる。企業が契約を履行するために行うべき最初の活動は、その活動が約束された商品を顧客に譲渡するものでない限り、通常、履行義務を構成するものではない。企業による顧客への一連の実質的に同一、かつ同一の譲渡方法で、明確に商品を区別すると

いう承諾も、単一の履行義務として処理する必要がある。

同一の譲渡方法とは、明確に区別できる各商品が、この準則十一条に定められた一定の期間内に義務を履行する条件を満たしており、かつ同一の方法でその履行の進捗状況を決定することを意味する。

第十条 企業が顧客に約束した商品は、下記の条件を同時に満たす場合、明確に区別できるものとして取り扱う。

(一) 顧客が商品そのもの、またはその他の容易に入手できる資源と組み合わせて商品を使用することで利益を得ることができること。

(二) 商品を顧客に譲渡するという企業の約束は、契約の他の約束とは単独に区別されること。

下記のような状況は、通常、顧客に商品を譲渡するという承諾が、契約上の他の承諾と区別できないことを示している。

- 1.企業は、当該商品を契約で約定された他の商品と統合し、契約で合意された複合的な生産物を顧客に譲渡するために、重要なサービスを提供する必要があること。
- 2.契約で約定された他の商品に、大幅な変更やカスタマイズを加えること。
- 3.この商品は、契約で約定された他の商品との関連性が高いこと。

第十一条 下記の条件のいずれかを満たす場合は、一定期間内の履行義務となり、そうでない場合は、その時点での履行義務となる。

(一) 顧客は、企業が契約を履行すると同時に、企業が契約を履行することによってもたらされる経済的利益を獲得し、消費すること。

(二) 顧客は、企業が契約を履行する過程で、履行中の商品を支配できること。

(三) 企業が契約を履行する過程で、産出された商品が代替できず、かつその企業は、契約期間中に、これまでに完了してきた履行の累積部分に対して支払いを受け取る権利を有していること。

代替できないとは、契約上の制限や現実的な実行可能性の制限により、企業が商品を他の目的のために容易に使用できないことを意味する。

これまでに完了してきた履行の累積部分に対して支払いを受け取る権利とは、顧客やその他の当事者の原因で契約が終了した場合、企業はこれまでに完了してきた履行の累積部分に対して発生した費用と妥当な利益を補うことができる金額を受け取る権利があり、かつこの権利には法的拘束力があることを意味する。



第十二条 企業は、一定期間内に履行される義務について、履行の進捗状況が合理的に決定できない場合を除き、当該期間内の履行の進捗状況に応じて収益を認識しなければならない。

企業は、商品の性質を考慮し、アウトプットまたはインプットの方法を用いて、適切な履行の進捗状況を決定しなければならない。その中のアウトプット方法では、顧客に移転した商品の顧客に対する価値に基づいて履行の進捗状況を決定するのに対し、インプット方法では、履行義務を履行するための企業のインプットに基づいて履行の進捗状況を決定している。類似の状況における類似の履行義務について、企業は同様な方法をもって履行の進捗状況を決定しなければならない。

履行の進捗状況が合理的に決定できず、企業が既に負担した費用のうち、補償が見込まれる場合、履行の進捗状況が合理的に決定できるようになるまで、既に負担した費用の金額で認識されるものとする。

第十三条 ある時点で履行される履行義務について、企業は、顧客が関連商品の支配権を取得した時点で収益を認識しなければならない。顧客が商品の支配権を取得したかどうかを決定するにあたり、企業は以下の事象を考慮しなければならない。

(一) 企業が商品に関して即時に支払いを受け取る権利を有していること、すなわち、顧客には商品の支払い義務があること。

(二) 企業が商品の法的所有権を顧客に移転したこと。すなわち、顧客が商品の法的所有権を有すること。

(三) 企業が商品を顧客に物理的に移転したこと、すなわち、顧客が商品を物理的に占有したこと。

(四) 企業が、当該商品の所有に伴う主要なリスクと報酬（ベネフィット）を顧客に移転したこと、すなわち、顧客が当該商品の所有に伴う主要なリスクと報酬（ベネフィット）を取得したこと。

(五) 顧客が既に、商品を受け取ったこと。

(六) 顧客が商品の支配権を取得したことを示すその他の事象。

第三章 測定

第十四条 企業は、個々の履行義務に配分された取引価格に基づいて収益を測定しなければ



ばならない。

取引価格とは、顧客への商品の譲渡により企業が受け取ることができると予想される対価の金額である。企業が第三者のために受け取った金額と、企業が顧客に返金することが予想される金額は、負債として会計処理すべきであり、取引価格には含まれないものとする。

第十五条 企業は、契約の条件に従い、過去の慣例を考慮して取引価格を決定する。企業は、取引価格を決定する際に、変動対価の影響、契約における重要な金融要素の存在、非現金対価、顧客に支払うべき対価といった要因を考慮しなければならない。

第十六条 契約に変動対価がある場合、企業は期待値または最も発生する可能性の高い金額に応じて変動対価の最善の見積りを決定するものとする。ただし、変動対価を含む取引価格は、関連する不確実性が除去された時点で、認識された戻入れの発生しない収益の累計額を超えないものとする。

企業は、認識した累積収益に重要な戻入れが発生しえないことを評価する際、収益の戻入れの可能性とその比例の両方を考慮しなければならない。

企業は、各貸借対照表日において、取引価格に含めるべき変動対価の金額を再評価するものとする。変動対価の金額に変更がある場合、この準則第二十四条および第二十五条に従って会計処理を行うものとする。

第十七条 契約に重要な金融要素が存在する場合、企業は、顧客が商品の支配権を取得した時点で、現金で支払うべき金額に基づいて取引価格を決定しなければならない。この取引価格と契約上の対価との差額は、実効金利法を用いて契約期間中に償却されるものとする。

企業は、契約開始日に、顧客が商品の支配権を取得してから顧客が代金を支払うまでの期間が1年を超えないと予想される場合、契約における重要な融資の存在を考慮しないものとする。

第十八条 顧客が現金以外の対価を支払う場合、企業は現金以外の対価の公正価値に応じて取引価格を決定しなければならない。現金以外の対価の公正価値を合理的に見積もることができない場合、企業は、顧客に譲渡することを約束した商品の独立販売価格を参照し、間接的に取引価格を決定するものとする。現金以外の対価の公正価値が対価の形態以外の理由で変動する場合は、変動対価として取り扱い、この準則の第十六条の規定に従って会計処理を行うものとする。

独立販売価格とは、企業が顧客に個別に商品を販売する際の価格のことである。

第十九条 企業が顧客(または顧客から自社商品を購入する第三者、下記も同様)に支払うべき対価がある場合、支払うべき対価を取引価格から減額し、当該収益の認識と顧客への対価支払い(または支払いの約束)のいずれかが遅い時点で、その収益を減額するものとする。ただし、顧客に支払う対価が顧客から他の明確に区別できるものを得ることを目的としている場合は、対象外とされる。

企業が顧客に支払うべき対価が、顧客から他の明確に区別できる商品を取得するためのものである場合、購入した商品は、企業による他の購入と一致する方法で認識しなければならない。企業が顧客に支払うべき対価が、顧客から入手した、明確に区別できる商品の公正価値を超える場合、その超過額を取引価格で減額するものとする。顧客から入手した明確に区別できる商品の公正価値を合理的に見積もることができない場合、企業は顧客に支払うべき対価を取引価格の全額で減額するものとする。

第二十条 契約に二つ、または、それ以上の履行義務が含まれている場合、企業は、契約開始日に、約定された商品の個々の販売価格の相対的な割合で、取引価格を個々の履行義務に配分しなければならない。企業は、契約開始日以降の個々の販売価格の変動に伴う取引価格の再配分を行わないものとする。

第二十一条 企業が類似した環境で、類似した顧客に商品を個別に販売する際の価格は、当該商品の独立販売価格を決定するための最良の証拠となる。

個々の販売価格が直接観察できない場合、企業は合理的に入手できるすべての関連情報を考慮し、市場価格調整法、コストプラス法、または残価設定法を用いて個々の販売価格を合理的に見積もらなければならない。個別の販売価格を見積もる際、企業は可能な限り観察可能なインプット値を使用し、同様の状況には一貫した見積方法を適用するものとする。

市場価格調整法とは、ある商品または類似商品の市場販売価格をもとに、企業のコストや粗利益などを考慮し、適切な調整を行った上で、企業が個別の販売価格を決定する方法である。コストプラス法とは、企業が商品の個別販売価格を、見積原価に合理的な粗利益を加えて決定する方法である。

残価設定法とは、契約の取引価格から、契約に含まれる他の商品の観察できる個別の販売価格を差し引いた後の残存価格で、ある個別の販売価格を決定する方法である。

第二十二條 企業は、商品の直近の販売価格が著しく変動している場合、または、価格が未確定でかつ個別に販売されていないためその販売価格が信頼できない場合には、残価設定法を用いて商品の個別販売価格を見積もることができる。

第二十三條 契約上の値引きについては、企業は個々の履行義務に比例して配分するものとする。

契約上の値引きが、契約上の一つ、またはそれ以上の履行義務（全てではない）にのみ関連するという決定的な証拠がある場合、企業はその契約上の値引きを関連する履行義務にするものとする。

契約上の値引きが契約上の一つ以上（全てではない）の履行義務にのみ関連し、企業が個別販売価格の見積りに残価設定法を使用する場合には、まず契約上の値引きを前項に従い、当該一つ、または、それ以上（全てではない）の履行義務に配分した後、個別販売価格の見積りに残価法を使用しなければならない。

契約上の値引きとは、契約上の個々の履行義務で約束された商品の個別販売価格の合計が、契約上の取引価格よりも高くなる金額のことを指す。

第二十四條 変動対価及び変動対価の後続的な変動額について、企業は、この準則第二十条から第二十三条の規定に従って、それが関連する一つ、または、それ以上の履行義務、或いは単一の履行義務を構成する明確に区別できる、一連の商品の一つ、または、それ以上に配分しなければならない。

履行した契約の義務に対し、配分された変動対価の後続的な変動額は、当期の収益を調整するものとする。

第二十五條 契約変更後に変動対価の後続変動が生じた場合、企業は以下の 3 つの状況に応じて、それぞれ個別の会計処理を行う必要がある。

(一) 契約の変更が、この準則第八条（一）に規定された状況に該当する場合、企業は、変動対価の後続変更が、どの契約に関連するかを決定し、この準則第二十四条に従って会計処理をするものとする。

(二) 契約変更が、この準則第八条（二）に定める状況に該当し、変動対価の後続変動が契約変更前に約束された変動対価に関連する場合、企業は、まず変動対価の後続変動額を元契約の開始日時点で決定された基準で配分し、次に契約変更日までに履行されていない変動対価の後続変動額を、新しい契約の開始日時点で決定された基準で二次配分をしなければならない。

ならない。

(三) 契約が変更された後に、本条(一)及び(二)に定めるもの以外の変動対価の後続変動が生じた場合、企業は、当該変動対価の後続変動額を、契約変更日までに履行されていない義務に配分しなければならない。

第四章 契約コスト

第二十六条 企業が契約の履行のために支出した費用が、他の企業会計準則の適用範囲に該当せず、かつ、次の条件を満たす場合、契約履行のための費用として資産に計上されるものとする。

(一) 現段階、若しくは、将来的に取得する契約に直接関連するコストであり、以下の内容を含む。直接労働力、直接材料、製造コスト(若しくは、類似のコスト)。顧客が明確に負担するコスト、およびその契約にのみ関連して発生するその他のコスト。

(二) 企業が履行義務を果たすために利用できる、将来の資源を増加させるコスト。

(三) 回収される見込みがあるコスト。

第二十七条 企業は、次の費用が発生した場合、その費用を当期損益に計上しなければならない。

(一) 管理費用。

(二) 異常に消耗された直接材料、直接労務、製造コスト(若しくは、類似のコスト)であり、契約の履行に伴い発生するが、契約価格に反映されていないもの。

(三) 履行義務の中に、すでに履行された部分に関連する支出。

(四) 未履行のものと、履行されたものとを区別できない履行義務に関連する支出。

第二十八条 企業が契約を取得するために発生した増分費用が回収される見込みがある場合には、契約を取得するための費用が資産として認識されなければならない。資産の償却期間が1年を超えない場合には、発生した時点で当期損益に計上することができる。

増分費用とは、契約を取得しなければ企業が負担しなかったコスト(販売手数料など)である。

企業が契約を取得するために発生した支出は、回収が見込まれる増分費用を除き(契約の取得にかかわらず発生する旅費など)、発生した時点で当期損益に計上するものとする。但し、顧客が明確に負担する範囲は、対象外とされる。

第二十九条 当準則第二十六条、および第二十八条の規定に従って認識された資産（以下、「契約コストに関連する資産」という）は、その資産が関連する商品の収益認識と同じ基準で償却し、当期損益に計上するものとする。

第三十条 契約コストに関連する資産の帳簿価額が、以下の二つの差額よりも高くなる場合、その超過額は損失引当金として計上し、減損損失として認識されるものとする。

- (一) 資産に関連する商品の譲渡のために、企業が取得することが期待される残余対価。
- (二) 関連商品の譲渡にかかる見積費用。

過去の期間における減損要因がその後変化し、前項の（一）から（二）を差し引いた差額が資産の帳簿価額よりも高くなった場合、当初の損失引当金を取り戻し、当期損益に計上するものとする。ただし、取り戻し後の資産の帳簿価額が、損失引当金を計上しなかったと仮定した場合の取り戻し日の帳簿価額を超えないものとする。

第三十一条 契約コストに関連する資産の減損損失を決定する際、企業はまず、他の関連する企業会計準則に従って認識された契約に関連する他の資産の減損損失を決定し、その後、この準則第30条の規定に従って契約コストに関連する資産の減損損失を決定するものとする。

企業が「企業会計準則第8号-資産の減損」に従って関連する資産グループの減損テストを行う場合、前項に従って決定された契約コストに関連する減損後の新たな資産の帳簿価額は、関連する資産グループの帳簿価額に計上されるものとする。

第五章 特定の取引に関する会計処理

第三十二条 返品条項付きの販売について、企業は、顧客が当該物品の支配権を取得したときに、顧客への商品譲渡の結果として取得できると予想される対価の額（すなわち、返品の結果として払い戻されると予想される額を除く）で収益を認識し、返品の結果として払い戻されると予想される額で負債を認識する。同時に、譲渡された商品の帳簿価額から、返品された商品を回収するために予想されるコスト（返品された商品の価値の減損を含む）を控除した後の残高は、資産として認識され、譲渡時の譲渡商品の帳簿価額から、上記の資産コストの正味繰越コストを控除する。

各貸借対照表日において、企業は将来の返品状況を再見積もりし、その変更を会計上の見積

りの変更として会計処理をするものとする。

第三十三条 品質保証条項付きの販売について、企業は、販売した商品が確立された基準を満たしていることを顧客に保証することに加え、品質保証が別のサービスを提供しているかどうかを評価しなければならない。企業が追加のサービスを提供する場合は、個別の履行義務として、この準則の規定に従って会計処理し、そうでない場合は、品質保証の責任は「企業会計準則第13号-偶発事象」の規定に従って会計処理をしなければならない。

販売した商品が確立された基準を満たしていることを顧客に保証することに加え、独立したサービスを提供しているかどうかといった品質保証を評価する際に、企業は、品質保証が法令上の要求事項であるかどうか、品質保証の期間およびその業務を遂行するための企業のコミットメントの性質などの要因を考慮する必要がある。顧客が個別の品質保証を購入することを選択できる場合、その品質保証は単一の履行義務を構成するものとする。

第三十四条 企業は、顧客に商品を譲渡する前に商品を支配しているかどうかに基づき、取引を行う際に、主たる責任者か代理人かを判断するものとする。企業が顧客に商品を譲渡する前に商品を支配することができる場合、企業は主たる責任者であり、受領した、若しくは、受領可能な対価の総額に応じて収益を認識しなければならない。そうでない場合、企業は代理人であり、予想される手数料または手数料の金額に従って収益を認識し、その金額は、受領したまたは受領すべき対価の総額から他の関連当事者に支払う価格を差し引いた後の正味価格、または確立された手数料の金額または比率などによって決定されるものとする。顧客に商品を譲渡する前に、企業が商品を支配できる状況は、下記の通りである。

(一) 企業が第三者から商品またはその他の資産の支配権を取得し、それらを顧客へ譲渡する場合。

(二) 企業が、企業に代わって顧客にサービスを提供する第三者を、支配することができること。

(三) 第三者から商品の支配権を取得した後、企業が重要なサービスを提供することにより、その商品と他の商品をセットに組み合わせて顧客に譲渡すること。

顧客に商品を譲渡する前に商品を支配していたかどうかを具体的に判断する際、企業は契約の法的形式に限定されるべきではなく、以下のような関連する全ての事実と状況を合わせて考慮する必要がある。

(一) 企業は、顧客への商品の譲渡について主たる責任を負う。



- (二) 企業が商品の譲渡前または譲渡後に商品の在庫リスクを引き受ける。
- (三) 企業は、取引された商品の価格を独自に決定する権利を有する。
- (四) その他の関連する事実および状況

第三十五条 企業は、顧客に追加の購入オプションがある販売について、当該オプションが顧客に重要な権利を提供しているかどうかを評価しなければならない。企業が重要な権利を提供する場合、単一の履行義務として、この準則第二十条から第二十四条の規定に従い、取引価格を当該履行義務に配分し、顧客が将来的に購入オプションを行使して関連商品の支配権を取得するとき、またはそのオプションが失効するときに、対応する収益を認識しなければならない。

顧客の追加購入オプションの個別販売価格が直接観察できない場合、企業は、顧客がオプションを行使した場合と行使しなかった場合に顧客が得られる割引額の差や、顧客がオプションを行使する可能性など、すべての関連情報を考慮して合理的な見積りを行わなければならない。

顧客には追加商品を購入するオプションがあり、そのオプションを行使して購入した商品の価格が、それらの商品が個別に販売される際の価格を反映している場合、企業がその顧客に重要な権利を提供していると見なされないものとする。

第三十六条 企業は、顧客に知的財産権のライセンスを与える場合、この準則第九条、及び第十条に従い、この知的財産権のライセンスが、単一の履行義務を構成しているかどうかを評価するものとする。

また、構成している場合には、一定期間にわたって履行するのか、ある時点で履行するのかを判断するものとする。

顧客に知的財産権のライセンスを与える企業は、以下の条件を同時に満たす場合に、関連する収益を一定期間内に実行される履行義務として認識すべきであり、そうでない場合には、関連する収益をある時点で実行される履行義務として認識すべきである。

- (一) 契約によりまたは顧客は、企業がその知的財産に重大な影響を与える活動を行うことが合理的に期待されること。
- (二) その活動が顧客に有利または不利な影響を与えること。
- (三) その活動が、顧客へある商品の譲渡につながらないこと。

第三十七条 企業が顧客に知的財産権のライセンスを与え、顧客による実際の販売または

使用の状況に応じてロイヤルティを受け取ることに合意する場合、収益は以下のうちいずれか遅い時点で認識しなければならない。

- (一) 顧客による後続販売、または使用行為の実際の発生。
- (二) 企業の関連する約定義務の履行。

第三十八条 企業は、販売後の買戻し取引について、次の二つの状況を区別して会計処理を行わなければならない。

(一) 企業が顧客との長期取引の存在により、買戻し義務を負っている、または、企業が買戻しの権利を有している場合、顧客が販売時点で関連商品の支配権を取得していないことを表明している場合、企業は状況に応じてオペレーティングリース取引、またはファイナンスリース取引として会計処理しなければならない。

その中で、買戻し価格が当初の販売価格よりも低い場合は、オペレーティングリース取引とみなし、「企業会計準則第 21 号-リース」の関連規定に従って会計処理しなければならない。買戻し価格が当初の販売価格を下回らない場合は、ファイナンスリース取引とみなし、顧客からの支払いを受け取った時点で金融負債を認識し、かつその支払いと買戻し価格との差額は、買戻し期間にわたって支払利息などとして認識されるものとする。企業が期限内に買戻し権を行使しない場合には、買戻し権が失効した時点で金融負債の認識を中止し、同時に収益を認識するものとする。

(二) 企業が顧客の要求に応じて商品を買戻す義務を負う場合、企業は契約開始日に、顧客がその請求権を行使する重要な経済的動機づけを有しているかどうかを評価しなければならない。顧客がそのような請求権を行使する重要な経済的動機づけを有している場合、企業は販売後の買戻しをオペレーティングリース取引又はファイナンスリース取引として扱い、本条(一)項の規定に従って会計処理しなければならない。そうでない場合には、販売返品条項付きの販売取引として扱い、この準則第三十二条に従って会計処理しなければならない。

販売後の買戻しとは、企業が商品の販売と同時に将来的にその商品（同一またはほぼ同一の商品、またはそれを商品の一部とする商品）を買戻すことを約束または選択する権利を有する販売方法である。

第三十九条 企業が商品の販売のために顧客から事前に支払いを受け取る場合、まず当該支払いを負債として認識し、その後関連する履行義務が履行されたときに収益に変換するものとする。

企業が前受金を返還する必要がなく、顧客が契約上の権利の全部または一部を放棄する可能性が高く、顧客が放棄した契約上の権利に関連する金額を受け取る権利があると見込まれる場合、企業は顧客の契約上の権利の行使パターンに応じて当該金額を割合で収益として認識しなければならない。

そうでない場合は、顧客が残りの履行義務の履行を要求する可能性が極めて低い場合に限り、当該負債の関連する残高を収益として認識しなければならない。

第四十条 企業が契約開始日（またはそれに近い日）に顧客に請求する返金不可の初期費用（例えばクラブ入会金等）は、取引価格に含まれるものとする。企業は、この初期費用が、約束された商品の顧客への譲渡に関連しているかどうかを評価しなければならない。この初期費用が約束された商品を顧客に譲渡することに関連し、その商品が単一の履行義務を構成する場合、企業は当該商品を譲渡する時点で、その商品に配分された取引価格で収益を認識しなければならない。当該初期費用が顧客へ譲渡した約束の商品に関連しているが、当該商品が単一の履行義務を構成していない場合、企業は当該商品を含む単一の履行義務を履行するときに、当該単一の履行義務に配分された取引価格で収益を認識しなければならない。

当該初期費用が顧客へ譲渡した約束の商品に関連しない場合、当該初期費用は、将来譲渡される商品の前受け金として処理し、当該商品が将来譲渡された時点で収益として認識するものとする。

企業が返金されない初期費用を受け取り、契約の履行のために初期活動を実施するが、これらの活動自体が約束された商品の顧客への譲渡につながらない場合、初期費用は将来移転される約束された商品に関連するものであり、商品が将来的に譲渡されたときに収益として認識すべきであり、企業は履行の進捗状況を判断する際にこれらの初期活動を考慮しないものとする。これらの初期活動のために企業が負担した支出は、この準則第 26 条および第 27 条の規定に従い、資産として認識するまたは当期損益として計上するものとする。

第六章 表示

第四十一条 企業は、企業の約定義務の履行と、顧客による支払いとの関係に応じて、貸借対照表に契約資産または契約負債を表示しなければならない。

企業が顧客から対価を受け取る無条件の（すなわち、時間の経過のみに依存する）権利は、債権として個別に表示しなければならない。

契約資産とは、企業が顧客に譲渡した商品の対価を受け取る権利を指し、且つ、その権利は時間の経過以外の要因に依存している。顧客に明らかに区別できる二種類の商品を販売する場合、企業はその中の一種類の商品を引き渡したことにより、支払い金額を受け取る権利を有するものとする。但し、支払い金額の受け取りは、企業が他の種類の商品を提供することに依存している場合、企業はその支払い金額を受け取る権利を契約上の資産として処理しなければならない。

契約上の負債とは、企業が顧客の対価を受け取っているか、または受け取ることができる顧客への商品の譲渡義務である。例えば、約束された商品の譲渡に先立って企業が受け取った支払い金額である。

この準則に基づいて認識された契約資産の減損の測定と表示は、「企業会計準則第 22 号—金融商品の認識及び測定」および「企業会計準則第 37 号—金融商品の表示」の規定に従い、会計処理をするものとする。

第四十二条 企業は、収入に関する下記の情報を注記で開示しなければならない。

(一) 収益認識および測定に使用した会計方針、収益認識の時点および金額を決定する上で重要な判断、およびそれら判断の変更、履行の進捗状況を判断する方法、およびその方法を使用する理由、顧客が譲渡した商品の支配権を取得する時点の評価に関する判断、取引価格の決定、取引価格に含まれる変動対価の見積り、取引価格の配分、および顧客への返還予定額などの類似の義務を判断する際に使用される方法、入力および仮定など。

(二) 契約に関連する以下の情報

1.顧客との契約から生じる収益、その収益が主要な分類（商品の種類、運営エリア、市場または顧客の種類、契約の種類、商品の譲渡時期、契約期間、販売チャネルなど）に応じて細分化した情報、およびそれら細分化した情報と、すべての報告の収益との関係などを含む当期の収益認識に関連する情報。

2.売掛金と、契約資産と契約負債の帳簿価額に関する情報。顧客との契約から生じる債権、契約資産、契約負債の期首および期末帳簿価額、上記債権および契約資産について認識された減損損失、契約負債の期首帳簿価額に含まれる当期に認識された収益、過年度に履行された（または部分的に履行された）履行義務について当期に調整された収益、履行義務の時期と通常の支払時期の関係、およびこれらの要因が契約資産および契約負債の帳簿価額に及ぼす影響の定量的または定性的な情報、期間中に発生した契約資産および契約負債の帳簿価額の重要な変動などを含む。

3.履行義務に関連する情報。通常の履行義務の時期、重要な支払条件、(企業が代理人であるか否かの表示を含む)企業が譲渡を約束した商品の性質、顧客への返却が予想される支払いなど企業が負う類似の義務、品質保証および関連する義務の種類などを含む。

4.残存する履行義務に配分される取引価格に関する情報。期末時点で未履行(または一部未履行)の履行義務に配分される取引価格の総額、上記金額の収益として認識される予想時期に関する定量的または定性的な情報、取引価格に含まれない対価の金額(変動対価)などを含む。

(三)契約コストと関わる資産の関連情報。当該資産の金額を決定する際に行った判断、当該資産の償却方法、当該資産の主要な分類(契約を取得するために発生した費用、契約を履行するための初期活動に発生した費用など)に応じて開示された期末帳簿価額、および期間中に認識された償却および減損損失の金額などを含む。

(四)企業が、この準則第十七条に基づき、顧客が商品の支配権を取得してから顧客が代金を支払うまでの間隔が1年を超えないと予想されるため、契約における重要な融資を考慮せず、またはこの準則第二十八条に基づき、契約によって取得したコストの償却期間が1年を超えず、発生時に当期損益に計上される場合に、この事実を開示するものとする。

第七章 移行に関する規定

第四十三条 この準則を初めて適用する企業は、この準則の最初の適用による累積的影響に基づき、比較可能な期間の情報を調整することなく、この準則を初めて適用する年度の期首利益剰余金および財務諸表のその他の関連項目の金額を、調整しなければならない。企業は、最初に実施した日に完了していない契約の累積的影響のみを調整することができる。同時に、企業は、収益に関する会計準則制度の当初の規定と比較し、本準則の適用により当期の財務諸表の関連項目に与える影響の金額と、重要な影響がある場合にはその理由も注記で開示するものとする。

履行を完了した契約とは、企業が収益に関連する会計準則制度の当初の規定に従って、契約に含まれるすべての物品の譲渡を完了させた契約のことである。履行を完了していない契約とは、履行完了した契約以外の契約である。

第四十四条 最も早く比較できる期間の開始前、又はこの準則が最初に実施された年度の

開始前に発生した契約上の変更について、企業は処理を簡素化することができる。すなわち、この準則第八条の規定に従って遡って調整することなく、契約上の変更における最終的な取り決めに従って、履行された履行義務と未履行の履行義務を識別し、取引価格および、履行された履行義務と未履行の履行義務の間に配分された取引価格を決定するものとする。企業がこの簡素化された処理方法を採用する場合、すべての契約に対して一貫して行い、その事実と合理的な範囲でこの簡素化された処理方法を採用した場合の影響に関する定性的な分析を注記で開示するものとする。

第八章 付則

第四十五条 この準則は、2018年1月1日より有効となる。

企业会计准则第 14 号—收入（2017）

财会〔2017〕22 号

第一章 总则

第一条 为了规范收入的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则—基本准则》，制定本准则。

第二条 收入，是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。

第三条 本准则适用于所有与客户之间的合同，但下列各项除外：

（一）由《企业会计准则第 2 号—长期股权投资》、《企业会计准则第 22 号—金融工具确认和计量》、《企业会计准则第 23 号—金融资产转移》、《企业会计准则第 24 号—套期会计》、《企业会计准则第 33 号—合并财务报表》以及《企业会计准则第 40 号—合营安排》规范的金融工具及其他合同权利和义务，分别适用《企业会计准则第 2 号—长期股权投资》、《企业会计准则第 22 号—金融工具确认和计量》、《企业会计准则第 23 号—金融资产转移》、《企业会计准则第 24 号—套期会计》、《企业会计准则第 33 号—合并财务报表》以及《企业会计准则第 40 号—合营安排》。

（二）由《企业会计准则第 21 号—租赁》规范的租赁合同，适用《企业会计准则第 21 号—租赁》。

（三）由保险合同相关会计准则规范的保险合同，适用保险合同相关会计准则。

本准则所称客户，是指与企业订立合同以向该企业购买其日常活动产出的商品或服务（以下简称“商品”）并支付对价的一方。

本准则所称合同，是指双方或多方之间订立有法律约束力的权利义务的协议。合同有书面形式、口头形式以及其他形式。

第二章 确认

第四条 企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入。

取得相关商品控制权，是指能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益。



第五条 当企业与客户之间的合同同时满足下列条件时，企业应当在客户取得相关商品控制权时确认收入：

- （一）合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；
- （二）该合同明确了合同各方与所转让商品或提供劳务（以下简称“转让商品”）相关的权利和义务；
- （三）该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款；
- （四）该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额；
- （五）企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。

在合同开始日即满足前款条件的合同，企业在后续期间无需对其进行重新评估，除非有迹象表明相关事实和情况发生重大变化。合同开始日通常是指合同生效日。

第六条 在合同开始日不符合本准则第五条规定的合同，企业应当对其进行持续评估，并在其满足本准则第五条规定时按照该条的规定进行会计处理。

对于不符合本准则第五条规定的合同，企业只有在不再负有向客户转让商品的剩余义务，且已向客户收取的对价无需退回时，才能将已收取的对价确认为收入；否则，应当将已收取的对价作为负债进行会计处理。没有商业实质的非货币性资产交换，不确认收入。

第七条 企业与同一客户（或该客户的关联方）同时订立或在相近时间内先后订立的两份或多份合同，在满足下列条件之一时，应当合并为一份合同进行会计处理：

- （一）该两份或多份合同基于同一商业目的而订立并构成一揽子交易。
- （二）该两份或多份合同中的一份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况。
- （三）该两份或多份合同中所承诺的商品（或每份合同中所承诺的部分商品）构成本准则第九条规定的单项履约义务。

第八条 企业应当区分下列三种情形对合同变更分别进行会计处理：

- （一）合同变更增加了可明确区分的商品及合同价款，且新增合同价款反映了新增商品单独售价的，应当将该合同变更部分作为一份单独的合同进行会计处理。
- （二）合同变更不属于本条（一）规定的情形，且在合同变更日已转让的商品或已提供的服务（以下简称“已转让的商品”）与未转让的商品或未提供的服务（以下简称“未转让的商品”）之间可明确区分的，应当视为原合同终止，同时，将原合同未履约部分与合同变更部分合并为新合同进行会计处理。
- （三）合同变更不属于本条（一）规定的情形，且在合同变更日已转让的商品与未转让的商品

之间不可明确区分的，应当将该合同变更部分作为原合同的组成部分进行会计处理，由此产生的对已确认收入的影响，应当在合同变更日调整当期收入。

本准则所称合同变更，是指经合同各方批准对原合同范围或价格作出的变更。

第九条 合同开始日，企业应当对合同进行评估，识别该合同所包含的各单项履约义务，并确定各单项履约义务是在某一时段内履行，还是在某一时点履行，然后，在履行了各单项履约义务时分别确认收入。

履约义务，是指合同中企业向客户转让可明确区分商品的承诺。履约义务既包括合同中明确的承诺，也包括由于企业已公开宣布的政策、特定声明或以往的习惯做法等导致合同订立时客户合理预期企业将履行的承诺。企业为履行合同而应开展的初始活动，通常不构成履约义务，除非该活动向客户转让了承诺的商品。

企业向客户转让一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品的承诺，也应当作为单项履约义务。

转让模式相同，是指每一项可明确区分商品均满足本准则第十一条规定的、在某一时段内履行履约义务的条件，且采用相同方法确定其履约进度。

第十条 企业向客户承诺的商品同时满足下列条件的，应当作为可明确区分商品：

- (一) 客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得资源一起使用中受益；
- (二) 企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分。

下列情形通常表明企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺不可单独区分：

1. 企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品整合成合同约定的组合产出转让给客户。
2. 该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。
3. 该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。

第十一条 满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行履约义务；否则，属于在某一时点履行履约义务：

- (一) 客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益。
- (二) 客户能够控制企业履约过程中在建的商品。
- (三) 企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。

具有不可替代用途，是指因合同限制或实际可行性限制，企业不能轻易地将商品用于其他用途。

有权就累计至今已完成的履约部分收取款项，是指在由于客户或其他方原因终止合同的情况下，企业有权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项，并且该权利具有法律约束力。

第十二条 对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入，但是，履约进度不能合理确定的除外。企业应当考虑商品的性质，采用产出法或投入法确定恰当的履约进度。其中，产出法是根据已转移给客户的商品对于客户的价值确定履约进度；投入法是根据企业为履行履约义务的投入确定履约进度。对于类似情况下的类似履约义务，企业应当采用相同的方法确定履约进度。

当履约进度不能合理确定时，企业已经发生的成本预计能够得到补偿的，应当按照已经发生的成本金额确认收入，直到履约进度能够合理确定为止。

第十三条 对于在某一时点履行的履约义务，企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。在判断客户是否已取得商品控制权时，企业应当考虑下列迹象：

- （一）企业就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负有现时付款义务。
- （二）企业已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权。
- （三）企业已将该商品实物转移给客户，即客户已实物占有该商品。
- （四）企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。
- （五）客户已接受该商品。
- （六）其他表明客户已取得商品控制权的迹象。

第三章 计量

第十四条 企业应当按照分摊至各单项履约义务的交易价格计量收入。

交易价格，是指企业因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额。企业代第三方收取的款项以及企业预期将退还给客户的款项，应当作为负债进行会计处理，不计入交易价格。

第十五条 企业应当根据合同条款，并结合其以往的习惯做法确定交易价格。在确定交易价格时，企业应当考虑可变对价、合同中存在的重大融资成分、非现金对价、应付客户对价等因素的影响。



第十六条 合同中存在可变对价的，企业应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数，但包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时累计已确认收入极可能不会发生重大转回的金额。企业在评估累计已确认收入是否极可能不会发生重大转回时，应当同时考虑收入转回的可能性及其比重。

每一资产负债表日，企业应当重新估计应计入交易价格的可变对价金额。可变对价金额发生变动的，按照本准则第二十四条和第二十五条规定进行会计处理。

第十七条 合同中存在重大融资成分的，企业应当按照假定客户在取得商品控制权时即以现金支付的应付金额确定交易价格。该交易价格与合同对价之间的差额，应当在合同期间内采用实际利率法摊销。

合同开始日，企业预计客户取得商品控制权与客户支付价款间隔不超过一年的，可以不考虑合同中存在的重大融资成分。

第十八条 客户支付非现金对价的，企业应当按照非现金对价的公允价值确定交易价格。非现金对价的公允价值不能合理估计的，企业应当参照其承诺向客户转让商品的单独售价间接确定交易价格。非现金对价的公允价值因对价形式以外的原因而发生变动的，应当作为可变对价，按照本准则第十六条规定进行会计处理。

单独售价，是指企业向客户单独销售商品的价格。

第十九条 企业应付客户（或向客户购买本企业商品的第三方，本条下同）对价的，应当将该应付对价冲减交易价格，并在确认相关收入与支付（或承诺支付）客户对价二者孰晚的时点冲减当期收入，但应付客户对价是为了向客户取得其他可明确区分商品的除外。

企业应付客户对价是为了向客户取得其他可明确区分商品的，应当采用与本企业其他采购相一致的方式确认所购买的商品。企业应付客户对价超过向客户取得可明确区分商品公允价值的，超过金额应当冲减交易价格。向客户取得的可明确区分商品公允价值不能合理估计的，企业应当将应付客户对价全额冲减交易价格。

第二十条 合同中包含两项或多项履约义务的，企业应当在合同开始日，按照各单项履约义务所承诺商品的单独售价的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。企业不得因合同开始日之后单独售价的变动而重新分摊交易价格。

第二十一条 企业在类似环境下向类似客户单独销售商品的价格，应作为确定该商品单独售

价的最好证据。单独售价无法直接观察的，企业应当综合考虑其能够合理取得的全部相关信息，采用市场调整法、成本加成法、余值法等方法合理估计单独售价。在估计单独售价时，企业应当最大限度地采用可观察的输入值，并对类似的情况采用一致的估计方法。

市场调整法，是指企业根据某商品或类似商品的市场售价考虑本企业的成本和毛利等进行适当调整后，确定其单独售价的方法。

成本加成法，是指企业根据某商品的预计成本加上其合理毛利后的价格，确定其单独售价的方法。

余值法，是指企业根据合同交易价格减去合同中其他商品可观察的单独售价后的余值，确定某商品单独售价的方法。

第二十二條 企业在商品近期售价波动幅度巨大，或者因未定价且未曾单独销售而使售价无法可靠确定时，可采用余值法估计其单独售价。

第二十三條 对于合同折扣，企业应当在各单项履约义务之间按比例分摊。

有确凿证据表明合同折扣仅与合同中一项或多项（而非全部）履约义务相关的，企业应当将该合同折扣分摊至相关一项或多项履约义务。

合同折扣仅与合同中一项或多项（而非全部）履约义务相关，且企业采用余值法估计单独售价的，应当首先按照前款规定在该一项或多项（而非全部）履约义务之间分摊合同折扣，然后采用余值法估计单独售价。

合同折扣，是指合同中各单项履约义务所承诺商品的单独售价之和高于合同交易价格的金额。

第二十四條 对于可变对价及可变对价的后续变动额，企业应当按照本准则第二十条至第二十三条规定，将其分摊至与之相关的一项或多项履约义务，或者分摊至构成单项履约义务的一系列可明确区分商品中的一项或多项商品。

对于已履行的履约义务，其分摊的可变对价后续变动额应当调整变动当期的收入。

第二十五條 合同变更之后发生可变对价后续变动的，企业应当区分下列三种情形分别进行会计处理：

（一）合同变更属于本准则第八条（一）规定情形的，企业应当判断可变对价后续变动与哪一项合同相关，并按照本准则第二十四条规定进行会计处理。

（二）合同变更属于本准则第八条（二）规定情形，且可变对价后续变动与合同变更前已承诺可变对价相关的，企业应当首先将该可变对价后续变动额以原合同开始日确定的基础进行分

摊，然后再将分摊至合同变更日尚未履行履约义务的该可变对价后续变动额以新合同开始日确定的基础进行二次分摊。

(三) 合同变更之后发生除本条(一)、(二)规定情形以外的可变对价后续变动的，企业应当将该可变对价后续变动额分摊至合同变更日尚未履行的履约义务。

第四章 合同成本

第二十六条 企业为履行合同发生的成本，不属于其他企业会计准则规范范围且同时满足下列条件的，应当作为合同履约成本确认为一项资产：

- (一) 该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关，包括直接人工、直接材料、制造费用(或类似费用)、明确由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本；
- (二) 该成本增加了企业未来用于履行履约义务的资源；
- (三) 该成本预期能够收回。

第二十七条 企业应当在下列支出发生时，将其计入当期损益：

- (一) 管理费用。
- (二) 非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用(或类似费用)，这些支出为履行合同发生，但未反映在合同价格中。
- (三) 与履约义务中已履行部分相关的支出。
- (四) 无法在尚未履行的与已履行的履约义务之间区分的相关支出。

第二十八条 企业为取得合同发生的增量成本预期能够收回的，应当作为合同取得成本确认为一项资产；但是，该资产摊销期限不超过一年的，可以在发生时计入当期损益。

增量成本，是指企业不取得合同就不会发生的成本(如销售佣金等)。

企业为取得合同发生的、除预期能够收回的增量成本之外的其他支出(如无论是否取得合同均会发生的差旅费等)，应当在发生时计入当期损益，但是，明确由客户承担的除外。

第二十九条 按照本准则第二十六条和第二十八条规定确认的资产(以下简称“与合同成本有关的资产”)，应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础进行摊销，计入当期损益。

第三十条 与合同成本有关的资产，其账面价值高于下列两项的差额的，超出部分应当计提减值准备，并确认为资产减值损失：



- (一) 企业因转让与该资产相关的商品预期能够取得的剩余对价；
- (二) 为转让该相关商品估计将要发生的成本。

以前期间减值的因素之后发生变化，使得前款（一）减（二）的差额高于该资产账面价值的，应当转回原已计提的资产减值准备，并计入当期损益，但转回后的资产账面价值不应超过假定不计提减值准备情况下该资产在转回日的账面价值。

第三十一条 在确定与合同成本有关的资产的减值损失时，企业应当首先对按照其他相关企业会计准则确认的、与合同有关的其他资产确定减值损失；然后，按照本准则第三十条规定确定与合同成本有关的资产的减值损失。

企业按照《企业会计准则第8号—资产减值》测试相关资产组的减值情况时，应当将按照前款规定确定与合同成本有关的资产减值后的新账面价值计入相关资产组的账面价值。

第五章 特定交易的会计处理

第三十二条 对于附有销售退回条款的销售，企业应当在客户取得相关商品控制权时，按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额（即，不包含预期因销售退回将退还的金额）确认收入，按照预期因销售退回将退还的金额确认负债；同时，按照预期将退回商品转让时的账面价值，扣除收回该商品预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）后的余额，确认为一项资产，按照所转让商品转让时的账面价值，扣除上述资产成本的净额结转成本。

每一资产负债表日，企业应当重新估计未来销售退回情况，如有变化，应当作为会计估计变更进行会计处理。

第三十三条 对于附有质量保证条款的销售，企业应当评估该质量保证是否在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务。企业提供额外服务的，应当作为单项履约义务，按照本准则规定进行会计处理；否则，质量保证责任应当按照《企业会计准则第13号—或有事项》规定进行会计处理。在评估质量保证是否在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务时，企业应当考虑该质量保证是否为法定要求、质量保证期限以及企业承诺履行任务的性质等因素。客户能够选择单独购买质量保证的，该质量保证构成单项履约义务。

第三十四条 企业应当根据其在向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权，来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。企业在向客户转让商品前能够控制该商品的，该企

业为主要责任人，应当按照已收或应收对价总额确认收入；否则，该企业为代理人，应当按照预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入，该金额应当按照已收或应收对价总额扣除应支付给其他相关方的价款后的净额，或者按照既定的佣金金额或比例等确定。

企业向客户转让商品前能够控制该商品的情形包括：

- (一) 企业自第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户。
- (二) 企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务。
- (三) 企业自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成某组合产出转让给客户。

在具体判断向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权时，企业不应仅局限于合同的法律形式，而应当综合考虑所有相关事实和情况，这些事实和情况包括：

- (一) 企业承担向客户转让商品的主要责任。
- (二) 企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险。
- (三) 企业有权自主决定所交易商品的价格。
- (四) 其他相关事实和情况。

第三十五条 对于附有客户额外购买选择权的销售，企业应当评估该选择权是否向客户提供了一项重大权利。企业提供重大权利的，应当作为单项履约义务，按照本准则第二十条至第二十四条规定将交易价格分摊至该履约义务，在客户未来行使购买选择权取得相关商品控制权时，或者该选择权失效时，确认相应的收入。客户额外购买选择权的单独售价无法直接观察的，企业应当综合考虑客户行使和不行使该选择权所能获得的折扣的差异、客户行使该选择权的可能性等全部相关信息后，予以合理估计。

客户虽然有额外购买商品选择权，但客户行使该选择权购买商品时的价格反映了这些商品单独售价的，不应被视为企业向该客户提供了一项重大权利。

第三十六条 企业向客户授予知识产权许可的，应当按照本准则第九条和第十条规定评估该知识产权许可是否构成单项履约义务，构成单项履约义务的，应当进一步确定其是在某一时段内履行还是在某一时点履行。

企业向客户授予知识产权许可，同时满足下列条件时，应当作为在某一时段内履行的履约义务确认相关收入；否则，应当作为在某一时点履行的履约义务确认相关收入：

- (一) 合同要求或客户能够合理预期企业将从事对该项知识产权有重大影响的活动；
- (二) 该活动对客户将产生有利或不利影响；
- (三) 该活动不会导致向客户转让某项商品。

第三十七条 企业向客户授予知识产权许可，并约定按客户实际销售或使用情况收取特许权使用费的，应当在下列两项孰晚的时点确认收入：

- (一) 客户后续销售或使用行为实际发生；
- (二) 企业履行相关履约义务。

第三十八条 对于售后回购交易，企业应当区分下列两种情形分别进行会计处理：

(一) 企业因存在与客户的远期安排而负有回购义务或企业享有回购权利的，表明客户在销售时点并未取得相关商品控制权，企业应当作为租赁交易或融资交易进行相应的会计处理。其中，回购价格低于原售价的，应当视为租赁交易，按照《企业会计准则第 21 号—租赁》的相关规定进行会计处理；回购价格不低于原售价的，应当视为融资交易，在收到客户款项时确认金融负债，并将该款项和回购价格的差额在回购期间内确认为利息费用等。企业到期未行使回购权利的，应当在该回购权利到期时终止确认金融负债，同时确认收入。

(二) 企业负有应客户要求回购商品义务的，应当在合同开始日评估客户是否具有行使该要求权的重大经济动因。客户具有行使该要求权重大经济动因的，企业应当将售后回购作为租赁交易或融资交易，按照本条（一）规定进行会计处理；否则，企业应当将其作为附有销售退回条款的销售交易，按照本准则第三十二条规定进行会计处理。

售后回购，是指企业销售商品的同时承诺或有权选择日后再将该商品（包括相同或几乎相同的商品，或以该商品作为组成部分的商品）购回的销售方式。

第三十九条 企业向客户预收销售商品款项的，应当首先将该款项确认为负债，待履行了相关履约义务时再转为收入。当企业预收款项无需退回，且客户可能会放弃其全部或部分合同权利时，企业预期将有权获得与客户所放弃的合同权利相关的金额的，应当按照客户行使合同权利的模式按比例将上述金额确认为收入；否则，企业只有在客户要求其履行剩余履约义务的可能性极低时，才能将上述负债的相关余额转为收入。

第四十条 企业在合同开始（或接近合同开始）日向客户收取的无需退回的初始费（如俱乐部的入会费等）应当计入交易价格。企业应当评估该初始费是否与向客户转让已承诺的商品相关。该初始费与向客户转让已承诺的商品相关，并且该商品构成单项履约义务的，企业应当在转让该商品时，按照分摊至该商品的交易价格确认收入；该初始费与向客户转让已承诺的商品相关，但该商品不构成单项履约义务的，企业应当在包含该商品的单项履约义务履行时，按照分摊至该单项履约义务的交易价格确认收入；该初始费与向客户转让已承诺的商品不相关的，该初始

费应当作为未来将转让商品的预收款，在未来转让该商品时确认为收入。

企业收取了无需退回的初始费且为履行合同应开展初始活动，但这些活动本身并没有向客户转让已承诺的商品的，该初始费与未来将转让的已承诺商品相关，应当在未来转让该商品时确认为收入，企业在确定履约进度时不应考虑这些初始活动；企业为该初始活动发生的支出应当按照本准则第二十六条和第二十七条规定确认为一项资产或计入当期损益。

第六章 列报

第四十一条 企业应当根据本企业履行履约义务与客户付款之间的关系在资产负债表中列示合同资产或合同负债。企业拥有的、无条件（即，仅取决于时间流逝）向客户收取对价的权利应当作为应收款项单独列示。

合同资产，是指企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利，且该权利取决于时间流逝之外的其他因素。如企业向客户销售两项可明确区分的商品，企业因已交付其中一项商品而有权收取款项，但收取该款项还取决于企业交付另一项商品的，企业应当将该收款权利作为合同资产。合同负债，是指企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务。如企业在转让承诺的商品之前已收取的款项。

按照本准则确认的合同资产的减值的计量和列报应当按照《企业会计准则第 22 号—金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 37 号—金融工具列报》的规定进行会计处理。

第四十二条 企业应当在附注中披露与收入有关的下列信息：

（一）收入确认和计量所采用的会计政策、对于确定收入确认的时点和金额具有重大影响的判断以及这些判断的变更，包括确定履约进度的方法及采用该方法的原因、评估客户取得所转让商品控制权时点的相关判断，在确定交易价格、估计计入交易价格的可变对价、分摊交易价格以及计量预期将退还给客户的款项等类似义务时所采用的方法、输入值和假设等。

（二）与合同相关的下列信息：

1. 与本期确认收入相关的信息，包括与客户之间的合同产生的收入、该收入按主要类别（如商品类型、经营地区、市场或客户类型、合同类型、商品转让的时间、合同期限、销售渠道等）分解的信息以及该分解信息与每一报告分部的收入之间的关系等。

2. 与应收款项、合同资产和合同负债的账面价值相关的信息，包括与客户之间的合同产生的应收款项、合同资产和合同负债的期初和期末账面价值、对上述应收款项和合同资产确认的减值损失、在本期确认的包括在合同负债期初账面价值中的收入、前期已经履行（或部分履行）的履约义务在本期调整的收入、履行履约义务的时间与通常的付款时间之间的关系以及此类因

素对合同资产和合同负债账面价值的影响的定量或定性信息、合同资产和合同负债的账面价值在本期内发生的重大变动情况等。

3.与履约义务相关的信息，包括履约义务通常的履行时间、重要的支付条款、企业承诺转让的商品的性质（包括说明企业是否作为代理人）、企业承担的预期将退还给客户的款项等类似义务、质量保证的类型及相关义务等。

4.与分摊至剩余履约义务的交易价格相关的信息，包括分摊至本期末尚未履行（或部分未履行）履约义务的交易价格总额、上述金额确认为收入的预计时间的定量或定性信息、未包括在交易价格的对价金额（如可变对价）等。

（三）与合同成本有关的资产相关的信息，包括确定该资产金额所做的判断、该资产的摊销方法、按该资产主要类别（如为取得合同发生的成本、为履行合同开展的初始活动发生的成本等）披露的期末账面价值以及本期确认的摊销及减值损失金额等。

（四）企业根据本准则第十七条规定因预计客户取得商品控制权与客户支付价款间隔未超过一年而未考虑合同中存在的重大融资成分，或者根据本准则第二十八条规定因合同取得成本的摊销期限未超过一年而将其在发生时计入当期损益的，应当披露该事实。

第七章 衔接规定

第四十三条 首次执行本准则的企业，应当根据首次执行本准则的累积影响数，调整首次执行本准则当年年初留存收益及财务报表其他相关项目金额，对可比期间信息不予调整。企业可以仅对在首次执行日尚未完成的合同的累积影响数进行调整。同时，企业应当在附注中披露，与收入相关会计准则制度的原规定相比，执行本准则对当期财务报表相关项目的影响金额，如有重大影响的，还需披露其原因。

已完成的合同，是指企业按照与收入相关会计准则制度的原规定已完成合同中全部商品的转让的合同。尚未完成的合同，是指除已完成的合同之外的其他合同。

第四十四条 对于最早可比期间期初之前或首次执行本准则当年年初之前发生的合同变更，企业可予以简化处理，即无需按照本准则第八条规定进行追溯调整，而是根据合同变更的最终安排，识别已履行的和尚未履行的履约义务、确定交易价格以及在已履行的和尚未履行的履约义务之间分摊交易价格。

企业采用该简化处理方法的，应当对所有合同一致采用，并且在附注中披露该事实以及在合理范围内对采用该简化处理方法的影响所作的定性分析。



第八章 附则

第四十五条 本准则自 2018 年 1 月 1 日起施行。

