

《企业会计准则第 14 号——收入》解释

为了便于本准则的应用和操作，现就以下问题作出解释：（1）日常活动的判断；（2）商品所有权上主要风险和报酬的转移；（3）销售商品收入金额的确定；（4）销售商品收入确认条件的具体应用；（5）提供劳务收入确认条件的具体应用。

一、日常活动的判断

本准则第二条规定，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。其中“日常活动”，是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的其他活动。

（一）工业企业制造并销售产品、商业企业销售商品、保险公司签发保单、咨询公司提供咨询服务、软件企业为客户开发软件、安装公司提供安装服务、商业银行对外贷款、租赁公司出租资产等，均属于企业为完成其经营目标所从事的经常性活动，由此产生的经济利益的总流入构成收入。

（二）工业企业转让无形资产使用权、出售原材料、对外投资（收取的利息收入、股利收入）等，属于与经常性活动相关的其他活动，由此产生的经济利益的总流入也构成收入。

（三）工业企业处置固定资产、无形资产等活动，不是企业为完成其经营目标所从事的经常性活动，也不属于与经常性活动相关的其他活动，由此产生的经济利益的总流入不构成收入，应当确认为营业

外收入。

二、商品所有权上主要风险和报酬的转移

根据本准则第四条规定，企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，构成确认销售商品收入的重要条件。

（一）企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，是指与商品所有权有关的主要风险和报酬同时转移。

与商品所有权有关的风险，是指商品可能发生减值或毁损等形成的损失；与商品所有权有关的报酬，是指商品价值增值或通过使用商品等形成的经济利益。

（二）判断企业是否已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，应当关注交易的实质而不是形式，并结合所有权凭证的转移或实物的交付进行判断。通常情况下，转移商品所有权凭证或交付实物后，商品所有权上的主要风险和报酬随之转移，如大多数零售商品。

某些情况下，转移商品所有权凭证或交付实物后，商品所有权上的主要风险和报酬随之转移，企业只保留了次要风险和报酬，如交款提货方式销售商品。有时，转移商品所有权凭证或交付实物后，商品所有权上的主要风险和报酬并未随之转移，如采用收取手续费方式委托代销的商品。

三、销售商品收入金额的确定

（一）企业销售商品满足收入确认条件时，应当按照已收或应收合同或协议价款的公允价值确定销售商品收入金额。

从购货方已收或应收的合同或协议价款，通常为公允价值。但在

某些情况下，合同或协议明确规定，销售商品需要延期收取价款（通常为3年以上），如分期收款销售商品，实质上具有融资性质的，应当按照应收的合同或协议价款的公允价值确定收入金额。应收的合同或协议价款的公允价值，通常应当按照其未来现金流量现值或商品现销价格确定。应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额，应当在合同或协议期间内，按照应收款项的摊余成本和实际利率计算确定的金额进行摊销，冲减财务费用。

例如，某公司于20×7年1月1日采用分期收款方式销售大型设备，合同价格为1000万元，分5年于每年年末收取。假定该大型设备不采用分期收款方式时的销售价格为800万元，不考虑增值税。该应收款项的收取时间较长，相当于对客户提供信贷，具有融资性质，应按800万元确认收入，合同价格1000万元与800万元的差额应当作为未实现融资收益，在5年内采用实际利率法进行摊销，冲减财务费用。根据1元年金现值系数表，该公司计算得出年金200万元、期数5年、现值800万元的折现率为7.93%，即为该笔应收款项的实际利率。该笔应收款项账面余额，减去未实现融资收益账面余额后的差额，即为应收款项的摊余成本；摊余成本和实际利率7.93%的乘积即为当期应冲减的财务费用。

应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额，按照实际利率法摊销与直线法摊销结果相差不大的，也可以采用直线法进行摊销。

（二）已收或应收的合同或协议价款不公允的，应当按照公允的交易价格确定收入金额，已收或应收的合同或协议价款与公允的交易

价格之间的差额，不应当确认收入。

判断已收或应收的合同或协议价款是否公允时，应当关注企业与购货方之间的关系。通常情况下，关联方关系的存在可能导致已收或应收的合同或协议价款不公允。

四、销售商品收入确认条件的具体应用

本准则第四条规定了销售商品收入的确认条件。企业判断销售商品收入满足确认条件的，应当提供确凿的证据。通常情况下，转移商品所有权凭证或交付实物后，可以认为满足收入确认条件，应当确认销售商品收入。

以下列举了确认销售商品收入的一些具体形式：

（一）办妥托收手续销售商品的，应在办妥托收手续时确认收入。

（二）采用预收款方式销售商品的，应在发出商品时确认收入，在此之前预收的货款应确认为负债。

（三）附有销售退回条件的商品销售，根据以往经验能够合理估计退货可能性且确认与退货相关负债的，应在发出商品时确认收入；不能合理估计退货可能性的，应在售出商品退货期满时确认收入。

（四）售出商品需要安装和检验的，在购买方接受交货以及安装和检验完毕前，不应确认收入。如果安装程序比较简单或检验是为了最终确定合同或协议价格而必须进行的程序，可以在发出商品时确认收入。

（五）采用以旧换新方式销售商品的，销售的商品应当按照销售商品收入确认条件确认收入，回收的商品作为购进商品处理。

（六）对于订货销售，应在发出商品时确认收入，在此之前预收的货款应确认为负债。

（七）采用收取手续费方式委托代销商品的，应在收到代销清单时确认收入。

（八）采用售后回购方式销售商品的，不应确认收入，回购价格大于原售价的差额，应在回购期间按期计提利息，计入财务费用。

采用售后租回方式销售商品的，不应确认收入，售价与资产账面价值之间的差额，应当采用合理的方法进行分摊，作为折旧费用或租金费用的调整。

五、提供劳务收入确认条件的具体应用

本准则第十条、第十一条规定，企业提供劳务交易的结果在资产负债表日满足条件时，应当采用完工百分比法确认提供劳务收入。

以下列举了确认提供劳务收入的一些具体形式：

（一）安装费，应在资产负债表日根据安装的完工进度确认收入。安装工作是商品销售附带条件的，安装费应在确认商品销售实现时确认收入。

（二）宣传媒介的收费，应在相关的广告或商业行为开始出现于公众面前时确认收入。广告的制作费，应在资产负债表日根据广告的完工进度确认收入。

（三）为特定客户开发软件的收费，应在资产负债表日根据开发的完工进度确认收入。

（四）包括在商品售价内可区分的服务费，应在提供服务的期间

内分期确认收入。

（五）艺术表演、招待宴会和其他特殊活动的收费，应在相关活动发生时确认收入。收费涉及几项活动的，预收的款项应合理分配给每项活动，分别确认收入。

（六）申请入会费和会员费只允许取得会籍，所有其他服务或商品都要另行收费的，应在款项收回不存在重大不确定性时确认收入。申请入会费和会员费能使会员在会员期内得到各种服务或出版物，或者以低于非会员的价格购买商品或接受服务的，应在整个受益期内分期确认收入。

（七）属于提供设备和其他有形资产的特许权费，应在交付资产或转移资产所有权时确认收入；属于提供初始及后续服务的特许权费，应在提供服务时确认收入。

（八）长期为客户提供重复的劳务收取的劳务费，应在合同约定的收款日期确认收入。