

北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2021]第 1 号—— 注册会计师对收入准则新旧衔接的特别关注

(北注协 2021 年 3 月 8 日发布)

2017 年，财政部修订印发《企业会计准则第 14 号——收入》（以下简称“新收入准则”）。新收入准则自 2020 年 1 月 1 日起在境内上市企业实施，其他执行企业会计准则的非上市企业，自 2021 年 1 月 1 日起施行。新收入准则打破劳务和商品界限，采用以合同为基础的收入确认模型，统一了不同企业、不同行业、不同来源收入的会计处理标准。由于新收入准则与旧收入准则相比，大量依赖职业判断和会计估计，实施难度较大，容易出现准则理解和职业判断上的分歧。因此，新收入准则的实施，对企业和注册会计师都将产生较大影响。在新旧准则过渡期，注册会计师应充分发挥专业指导作用，督促企业严格按照新收入准则规定，将企业现存业务对照新收入准则进行全面研判，协助新收入准则的贯彻落实。

本提示仅供事务所及相关从业人员在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师职业判断。提示中所涉及审计程序的时间、范围和程度等，事务所及相关从业人员在执业中需结合项目实际情况、风险导向原则以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。

为帮助注册会计师理解和把握收入准则新旧衔接中出现的问题，防范重大错报风险，北京注协财务报表审计专业技术委员会做如下提示：

一、新收入准则相关政策及解释

执业中，对于新收入准则的规定和理解，注册会计师主要可以学习和参考以下方面文件和内容：

（一）2017 年 7 月 5 日，财政部发布《关于修订印发〈企业会计准则第 14 号——收入〉的通知》（财会〔2017〕22 号）。其后，财政部会计司编写发布《〈企业会计准则第 14 号——收入〉应用指南 2018》。

（二）截至 2020 年 1 月 3 日，财政部会计准则委员会发布 67 个实务问答，其中涉及新收入准则实施的实务问答有 9 个。

（三）截至 2020 年 12 月 11 日，财政部会计司陆续发布 11 个新收入准则

应用案例，分别对运输服务、合同履行成本、合同负债、亏损合同、定制软件开发服务的收入确认、药品实验服务的收入确认、保荐服务的收入确认、主要责任人和代理人的判断、合同变更与可变对价的判断、基于客户销售额的可变对价等会计处理问题以案例形式做出解读。

（四）2020年12月11日，财政部会计司发布的《企业会计准则实施问答》第一批8个实施问答中，有4个涉及收入准则的问题。

（五）在财政部官网“交流互动”版面“留言回复”中，财政部会计司对网友留言中涉及新收入准则实施的问题有简要回复。

（六）2020年11月13日，中国证监会发布《监管规则适用指引——会计类第1号》，对新收入准则下按总额或净额确认收入、重大融资成分的确定、区分合同负债和金融负债等新收入准则实施问题提出指导性意见。

二、首次执行新收入准则新旧衔接的总体考虑

根据新收入准则及其应用指南的相关规定，企业首次执行新收入准则应将首次执行的累积影响数，调整首次执行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。企业也可以选择，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。企业应按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》相关规定，在财务报表附注中披露首次执行新收入准则的累积影响数，以及对年初留存收益及财务报表其他相关项目的调整情况。此外，企业还应按照新收入准则规定，在财务报表附注中披露执行新收入准则对当期财务报表相关项目的影响金额。

注册会计师在年报审计中，对企业首次执行新收入准则应重点关注以下方面：

1. 审核企业是否至少对所有首次执行日未完成合同的累积影响数进行调整，调整方法是否适当。
2. 对企业测算的未完成合同累积影响数进行复核或重新计算。
3. 评价企业因执行新收入准则而相应修改的会计政策内容是否符合准则规定，以及相关重大会计估计和职业判断的合理性和适当性。
4. 将上述工作过程和结果形成相应完备的审计工作底稿。

三、对收入准则新旧衔接及执行情况的重点关注

注册会计师应当在年报审计开始之前，对上市公司已披露的季报、半年报等中期财务报告中新旧收入准则衔接的会计处理和信息披露情况进行分析，以初步判断企业新旧收入准则衔接过程中是否可能存在会计差错。既要审核企业首次执行日新旧收入准则衔接的调整是否适当，还要审核企业本年度相关业务是否按照新收入准则规定进行处理。针对新旧收入准则衔接过程中，企业可能容易出现的差错，注册会计师应重点关注以下事项：

1. 时段法与时点法的判断

企业在对首次执行日尚未完成合同和本期新增合同，按照新收入准则对时段法或时点法进行判断时，很可能由于对新收入准则相关规定理解有误导导致判断失误。

注册会计师应严格按照新收入准则第十一条以及应用指南相关内容，对企业首次执行日尚未完成合同和本期新增合同是否适用时段法进行分析判断。特别关注房地产、工程建造、软件、物流供应、保荐服务机构等企业采用时段法确认收入的适当性，如发现存在会计差错应提请企业进行相应调整。

2. 总额法和净额法的判断

企业对首次执行日尚未完成合同和本年新增合同的收入确认中，可能存在企业为增大收入规模而将一些本应采用净额法核算的业务采用总额法核算的情形。

注册会计师应严格按照新收入准则第三十四条以及应用指南相关内容，审阅企业相关业务合同条款及其他资料，分析企业在向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权，进而判断企业从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。特别关注零售百货、电商、供应链、商品配送、贸易、委托加工等企业采用总额法确认收入的适当性，如发现存在会计差错应提请企业进行相应调整。

3. 履约义务的识别

在企业首次执行新收入准则时，应对企业未完成合同中包含的单项履约义务进行重新识别。在识别单项履约义务时，需要判断合同中企业向客户承诺的商品是否属于可明确区分的商品。企业如未能正确识别单项履约义务，将可能导致收入确认的时间及金额不恰当。

注册会计师应严格按照新收入准则第九条、第十条以及应用指南相关内

容，在充分了解行业特点、行业惯例、企业执行相关业务的实际情况和历史情况等信息的基础上，审阅企业相关业务合同条款及其他资料，判断企业是否恰当识别了各项履约义务，如发现存在会计差错应提请企业进行相应调整。

4. 合同资产重分类调整

在首次执行日新旧收入准则衔接过程中，企业通常应对原“应收账款”、“存货”进行重分类调整，如将符合合同资产定义的款项（通常包括应收质保金、已完工未结算款项等）从“应收账款”、“存货”调整至“合同资产”等。对于重分类至“合同资产”的款项，如预计获得无条件收款权时间超过一年或一个正常营业周期的，通常还应考虑该部分合同资产在财务报表中列报项目的变化。

如果企业存在混淆使用合同资产与应收账款，或未将已完工未结算款项重分类为合同资产的情况，注册会计师应提请企业进行相应调整。

5. 合同资产减值准备

原列报于存货项目的已完工未结算款项按照新收入准则规定重分类为合同资产后，应按照新金融工具准则以及应用指南相关内容，采用预期信用损失法计提合同资产减值准备。需要注意的是，首次执行日对新增合同资产计提的减值准备应当调整期初留存收益，对可比期间的信息不予追溯调整，本年对合同资产计提减值准备时应计入“资产减值损失”科目。

注册会计师应关注新旧收入准则衔接过程中调整增加的合同资产，判断其是否按照准则规定恰当地计提合同资产减值准备。

6. 合同负债重分类调整

在首次执行日新旧收入准则衔接过程中，企业通常应对原“预收账款”、“递延收益”进行重分类调整。如将原“预收账款”、“递延收益”中符合合同负债定义的不含税部分调整至“合同负债”中，将原“预收账款”、“递延收益”中包含的增值税待转销项税额调整至“应交税费”（财务报表列报于“其他流动负债”项目）。对于重分类至“合同负债”的款项，如预计履行履约义务时间超过一年或一个正常营业周期的，通常还应考虑该部分合同负债在财务报表中列报项目的变化。此外，对于除转让商品或提供劳务以外的原因收到的预收款项一般仍在“预收账款”核算，不重分类为合同负债。

如果企业在新旧收入准则衔接中将“预收账款”中包含的增值税待转销项税额转入“合同负债”核算，注册会计师应提请企业进行相应调整。

7. 附注披露

注册会计师应关注企业在财务报表附注中是否恰当披露首次执行新收入准则的影响，是否充分、适当地披露了执行新收入准则当年的新旧准则差异影响数，如发现企业未正确或未充分披露的，应提请企业按照准则及相关政策要求更正或补充。例如部分企业在财务报表附注披露执行新收入准则影响时，只披露了首次执行新收入准则的累积影响数，以及对年初留存收益及财务报表其他相关项目的调整情况，未按照准则规定披露执行新收入准则对当期财务报表相关项目的影响金额。

四、注册会计师应考虑实施的工作

针对首次执行新收入准则的被审计单位，注册会计师可以考虑实施如下工作：

（一）在识别和评估重大错报风险时，充分关注并评估新旧收入准则衔接过程中风险的重要程度及不确定程度。

（二）了解被审计单位主要经营业务相关信息和业务流程，并在底稿中记录。例如了解被审计单位主要经营业务的业务模式、关键合同条款、合同执行的历史信息和关键环节的原始资料等，初步判断新收入准则对企业主要经营业务会计核算的可能影响。

（三）了解被审计单位主要经营业务相关的内部控制，并在底稿中记录。例如了解相关业务采购、生产、销售等方面的内部控制，了解被审计单位是否按照新收入准则要求调整或建立与新收入准则相适用的内部控制系统等。

（四）执行穿行测试，检查上述内部控制运行的相关文件资料，证实对交易流程和相关控制的了解结果，并评价相关控制是否执行。

（五）执行相关实质性程序。例如复核被审计单位因执行新收入准则而相应修改的会计政策内容是否符合准则规定，以及相关重大会计估计和职业判断的合理性和适当性；复核被审计单位首次执行新收入准则的累积影响数的测算结果；复核被审计单位新旧准则衔接过程中的处理是否遵循新收入准则的规定；抽样检查本年度受新收入准则影响较大的业务事项等。

（六）复核被审计单位年度财务报告中与执行新收入准则相关的列报与披露，是否遵循新收入准则及相关政策要求。