

《企业会计准则应用指南（2024）》实质性变化与 《企业会计准则第14号——收入》修订解析

目 录

C a t a l o g

01

《指南2024》、《案例解析
2024》出版背景

02

《指南2024》、《案例解析
2024》内容简介

03

《指南2024》中的主要实质
性变化内容概述

04

《企业会计准则第14号——
收入》修订解析

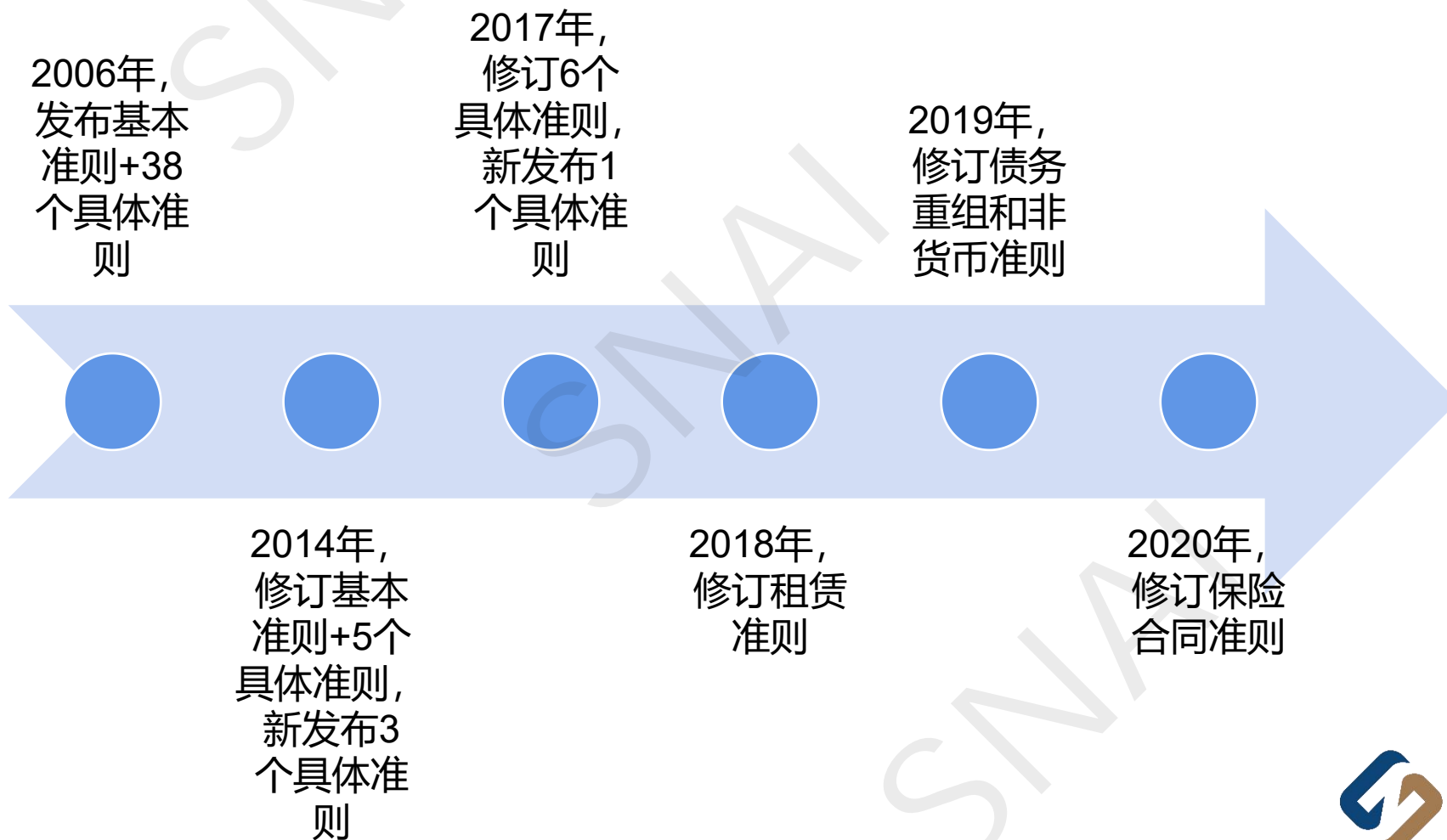


中审众环会计师事务所
ZHONGSHENZHONGHUAN CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

一、《指南2024》、《案例解析 2024》出版背景

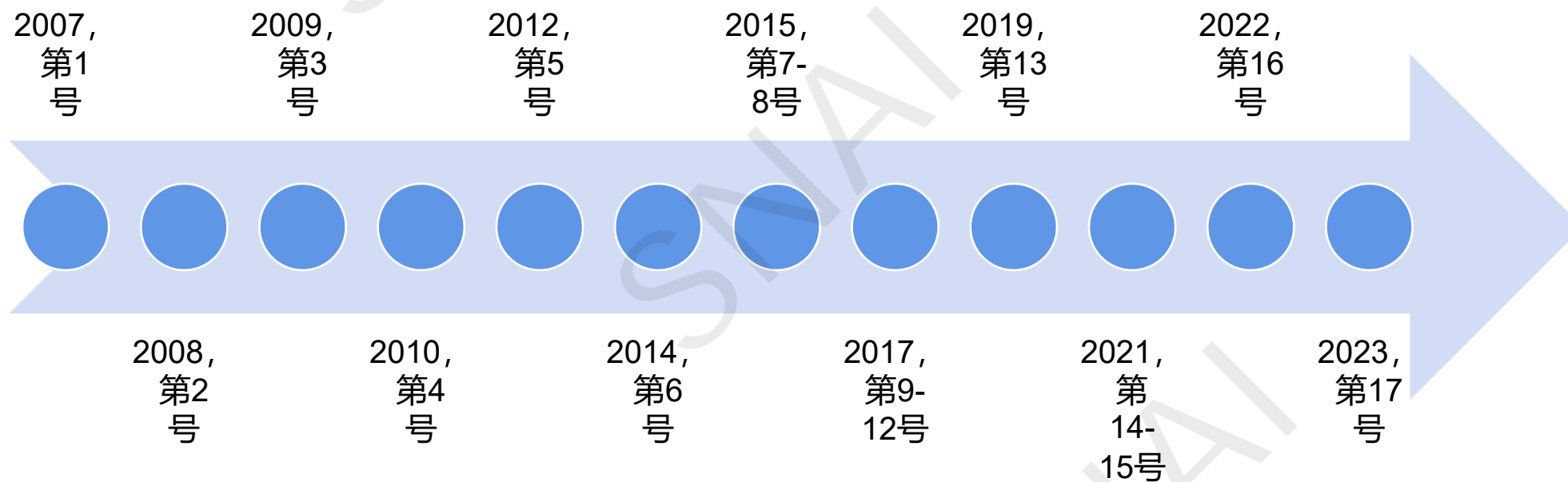
一、《指南2024》出版背景

企业会计准则的发布和修订：



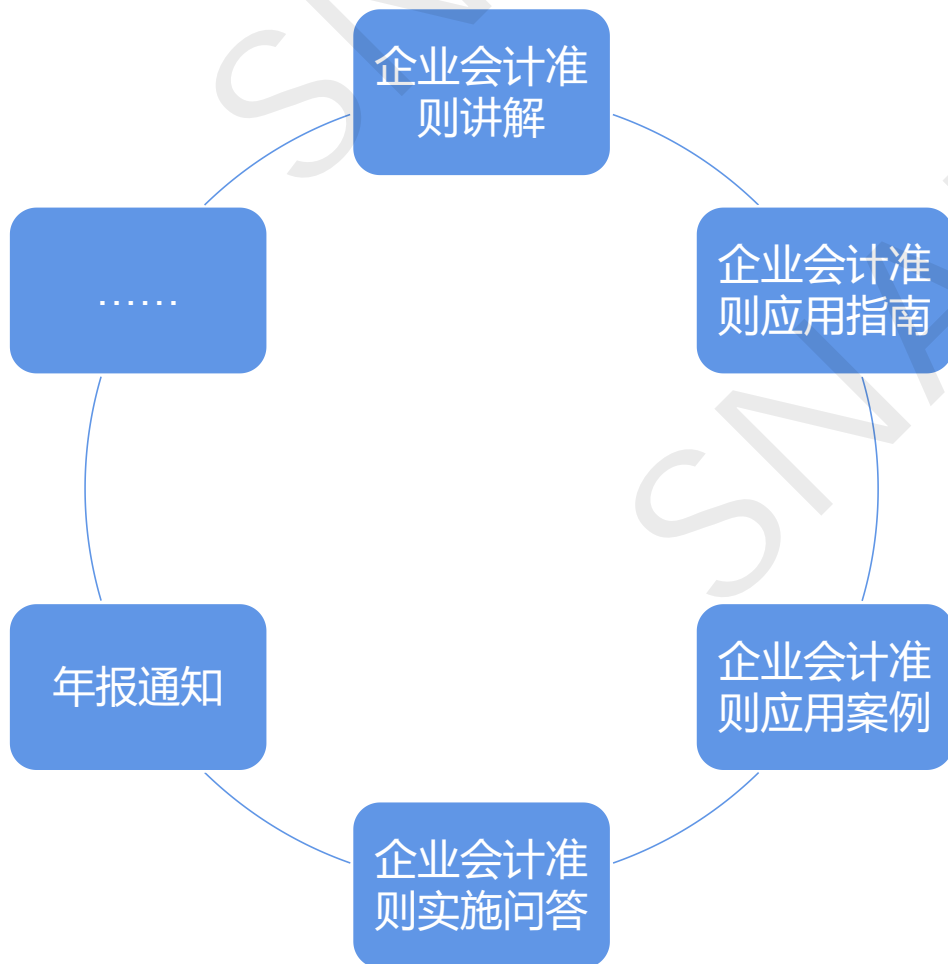
一、《指南2024》出版背景

企业会计准则解释的发布：



一、《指南2024》出版背景

其他不构成企业会计准则体系的权威指引性文件发布：



一、《案例解析2024》出版背景

《上市公司执行企业会计准则案例解析》的发布和修订：

2012年，
《案例
解析》
首次出
版

2017年
修订再
版

2020年
修订再
版

2016年
修订再
版

2019年
修订再
版

2024年
修订再
版（最
新版）



中审众环会计师事务所
ZHONGSHENZHONGHUAN CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

二、《指南2024》、《案例解析 2024》内容简介

二、《指南2024》内容简介

准则名称	《指南2024》章节
《企业会计准则——基本准则》	第一章 基本准则
《企业会计准则第1号——存货》	第二章 存货
.....
《企业会计准则第14号——收入》*	第十五章 收入
《企业会计准则第16号——政府补助》	第十六章 政府补助
.....
《企业会计准则第25号——保险合同》**	第二十五章 保险合同
《企业会计准则第25号——原保险合同》**	第二十六章 原保险合同
《企业会计准则第26号——再保险合同》**	第二十七章 原保险合同
.....
《企业会计准则第37号——金融工具列报》	第三十八章 金融工具列报
《企业会计准则第39号——公允价值计量》***	第三十九章 公允价值计量
.....
《企业会计准则第42号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》	第四十二章 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

二、《案例解析2024》内容简介及其与2020版相比的主要变化

《上市公司执行企业会计准则案例解析》涉及长期股权投资、企业合并、金融工具、收入与费用等资本市场重点、难点问题，2024年的修订以2020版框架内容为基础，基于日常监管中发现的新问题，特别加强了对修订后的收入、金融工具、租赁等准则在实际执行中所遇问题的整合梳理，新增编写案例60个，整理修订案例49个，删除了因会计准则或监管规则变化而不再适用的案例7个。

二、《案例解析2024》内容简介及其与2020版相比的主要变化（续）

章节	主案例			相关案例		
	总数	较2020版		总数	较2020版	
		新增	删除		新增	删除
第一章 “长期股权投资”	19	2	0	6	2	0
第五章 “其他长期资产和资产减值”	11	1	1	1	0	0
第六章 “收入和费用”	31	15	2	23	12	2
第七章 “政府补助”	6	0	0	5	0	0
第八章 “破产重整、债务重组、权益性交易等特殊交易”	16	2	0	9	3	0
第九章 “股份支付”	12	1	0	3	0	0
第十章 “会计政策、会计估计变更和差错更正”	5	1	0	5	0	0
第十一章 “列报和披露”	3	0	0	12	1	1
第十三章 “其他”	14	5	0	0	0	0



中审众环会计师事务所
ZHONGSHENZHONGHUAN CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

三、《指南2024》中的主要实质性变化内容概述

对比方法、标识及概念

实质性修订

修改或调整：对此前原有规定作出了修改或调整。

首次明确：对此前未明确的事项处理原则首次予以明确。

可能导致企业需在2024年度进行会计政策变更



实质性修订之外的修订为非实质性修订。

《指南2024》中的实质性修订概述

序号	准则	主要内容
1	长期股权投资	明确个别财务报表层面长期股权投资成本法转权益法“对该剩余股权视同自取得时即采用权益法核算进行调整”（因部分处置投资或其他投资方增资子公司等）的处理方式，无需追溯调整比较期间数据，对年初留存收益的调整在所有者权益变动表中列示于“上年年末余额”到“本年年初余额”之间的“其他”项目中。
2	投资性房地产	处置以公允价值计量的投资性房地产的账务处理。
3	生物资产	<ul style="list-style-type: none">• 已采用公允价值模式计量的生物资产，不得再转为成本模式；• 增补承租人租入生物资产的处理；• 生产性生物资产的相关会计处理；• 生产性生物资产折旧计提方法。
4	无形资产	购买正在进行中的研究开发项目，只有符合资本化条件的支出才能资本化。
5	非货币性资产交换	换入资产的确认时点与换出资产的终止确认时点存在不一致的情形的会计处理增加会计科目使用的灵活性。

《指南2024》中的实质性修订概述（续）

序号	准则	主要内容
6	资产减值	补充完善资产减值准则的适用范围相关内容。
7	职工薪酬	新增关于设定提存计划应缴存时间与职工提供相关服务的年末间隔超过1年时，应考虑折现并以应缴存金额的现值计量职工薪酬负债相关内容，并明确了折现率应当参照国债或高质量公司债券的市场收益率确定。
8	股份支付	原计入“资本公积”科目的会计处理，多处进一步明确了应采用的明细科目。
9	债务重组	<ul style="list-style-type: none">• 债权人受让的资产或处置组划分为持有待售类别时的会计处理示例予以修正；• 对债务人以长期股权投资清偿债务时的处理单独予以说明，明确对损益的影响应采用的核算科目为“投资收益”。
10	或有事项	在“预计负债”的主要账务处理中明确保证类质量保证计提的预计负债计入“主营业务成本”、“其他业务成本”等科目而非“销售费用”科目。。

《指南2024》中的实质性修订概述（续）

序号	准则	主要内容
11	收入	采用产出法确定履约进度时与过去履约部分相关的支出不应资本化。
12	企业合并	增补关于企业合并发生当期期末的信息披露要求。
13	租赁	<ul style="list-style-type: none">• 补充、完善对“不可撤销的期间”这一概念的解释，强调终止租赁所受惩罚是否重大中的“所受惩罚”不仅限于对出租人的违约金、罚款等，还包括承租人角度的其他终止租赁成本；• 租赁变更应作为单独租赁处理的情形中删除“延长租赁期限”的情形，对《指南2019》原有内容予以修正；• 对衔接规定大幅精简。
14	金融资产转移	<ul style="list-style-type: none">• 继续涉入被转移金融资产会计处理：与计入其他综合收益的公允价值变动转出相关修订• 继续涉入被转移金融资产会计处理：计提的信用减值损失计入“贷款损失准备”还是“继续涉入资产”

《指南2024》中的实质性修订概述（续）

序号	准则	主要内容
15	现金流量表	<ul style="list-style-type: none">• 承租人支付的与租赁相关的现金在现金流量表中的列示；• “工会经费”、“代扣代缴的个人所得税款”在现金流量表中的列示。
16	关联方披露	对“企业与该企业主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员控制、共同控制或施加重大影响的其他企业”这一关联方关系范围的界定按照“两方或两方以上同受一方重大影响的，不构成关联方”这一原则进行修订。



中审众环会计师事务所
ZHONGSHENZHONGHUAN CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

四、《企业会计准则第14号—— 收入》修解析读

准则及其应用指南发布情况

项 目	发布日期	生效日期	发布文件
《企业会计准则第14号——收入》（已废止）	2006-2-15	2007-1-1	财会[2006]3号
《企业会计准则第14号——收入》应用指南（已废止）	2006-10-30	2007-1-1	财会[2006]18号
《企业会计准则讲解》2006、2008版和2010版（已废止）	—	—	—
《企业会计准则第14号——收入（2017）》	2017-7-5	2018-1-1	财会[2017]22号
《企业会计准则第14号——收入（2017）》应用指南（2018）	—	—	—

社会资本方对政府和社会资本合作（PPP）项目合同的会计处理：

项 目	发布日期	生效日期	发布文件
《企业会计准则解释第2号》第五条（已废止）	2008-8-7	2008-8-7	财会[2008]11号
《企业会计准则解释第14号》第一条	2021-1-26	2021-1-26	财会[2021]1号

准则及其应用指南发布情况

与《企业会计准则应用指南汇编2024》第十五章“收入”修订相关的其他相关文件：

- ✚ 财政部《收入准则应用案例》13项
- ✚ 财政部《收入准则实施问答》5项
- ✚ 财政部《PPP会计处理应用案例》3项
- ✚ 财政部《PPP会计处理实施问答》10项
- ✚ 财政部、国资委、银保监会、证监会《关于严格执行企业会计准则 切实做好企业2021年年报工作的通知》（财会[2021]32号）
- ✚ 财政部《债务重组准则实施问答》“问：债务人以存货清偿债务方式进行的债务重组，是否应当作为存货销售进行会计处理”



中审众环会计师事务所
ZHONGSHENZHONGHUAN CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

对比方法、标识及概念

对比方法、标识及概念

对比对象

《企业会计准则应用指南汇编2024》
第十五章“收入”

《企业会计准则第14号——收入（2017）》应
用指南（2018）

- ✦ 加删除线部分为修订前内容，示例：~~XXX~~；
- ✦ 加下划线部分为《企业会计准则应用指南汇编2024》修订后的内容，示例：XXX。
- ✦ 涉及实质性修订的内容以红色字体列示，示例：~~XXX~~或XXX。

对比方法、标识及概念

实质性修订

修改或调整：对此前原有规定作出了修改或调整。

首次明确：对此前未明确的事项处理原则首次予以明确。

可能导致企业需在2024年度进行会计政策变更



实质性修订之外的修订为非实质性修订。



中审众环会计师事务所
ZHONGSHENZHONGHUAN CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

应用指南的整体变动情况

实质性修订

- 采用产出法确定履约进度时与过去履约部分相关的支出不应资本化。
- 保证类质量保证计提的预计负债计入“主营业务成本”、“其他业务成本”等科目而非“销售费用”科目。（“或有事项准则应用指南”修订）

非实质性修订

- 将《收入准则应用案例》纳入；
- 将《收入准则实施问答》纳入；
- 将已经发布的PPP项目合同相关处理规定纳入；
- 与准则适用范围相关的修订；
- 其他修订。

应用指南的整体变动情况：实质性修订

➤ 采用产出法确定履约进度时与过去履约部分相关的支出不应资本化

《指南2024》明确：

对于企业在一段时间内履行的履约义务，在采用产出法计量履约进度时，如果企业为履行该履约义务实际发生的成本超过了按照产出法确定的成本，这些成本是与过去已履行的履约情况相关的支出，因此，不会增加企业未来用于履行（包括持续履行）履约义务的资源，不应当作为资产确认。

该观点来自于IFRIC的案例解释。自《企业会计准则第14号——收入（2017）》实施后，陆续有相关部门在各种不同场合提及该处理原则，如：

- 2019年12月，中国注册会计师协会和中国证监会会计部在上海举办的“2019年证券资格会计师事务所审计培训班”；
- 财政部《企业会计准则实施典型案例集》“案例3-4采用产出法确定履约进度时如何确认计入当期损益的合同成本”；
- 证监会《上市公司执行企业会计准则案例解析（2020）》（案例6-06），2024版中也保留了该案例（案例6-05）。

目前该规定已上升至《企业会计准则应用指南》层级。

应用指南的整体变动情况：实质性修订

➤ 采用产出法确定履约进度时与过去履约部分相关的支出不应资本化

【案例】2×21年7月1日，甲公司与客户签订合同，为其建造一栋办公楼，建造期为4年。假定该合同仅包含一项履约义务，并属于在某一时段履行的履约义务，甲公司采用产出法确定履约进度，不考虑其他相关因素，该合同的其他有关资料如下表所示（单位：万元）：

时间	采用产出法计量的履约进度	使用产出法分摊的收入	按预计总成本乘以履约进度模拟计算的 成本	实际成本	毛利率
2×21年12月31日	42%	210	168	200	4.8%
2×22年12月31日	24%	120	96	100	16.7%
2×23年12月31日	16%	80	64	50	37.5%
2×24年12月31日	18%	90	72	50	44.4%
合计	100%	500	400	400	20%

假定截至甲公司2×21年末仅开展了地基部分的建设，2×21年12月31日地建设完工，按照产出法确定的履约进度即为已完成的地建设。问：甲公司按照预计总成本乘以履约进度的金额作为营业成本计入2x21年当期损益是否恰当？

2x21年度计入损益的营业成本=200万元 ✓

2x21年度计入损益的营业成本=168万元 ✗

24



三

应用指南的整体变动情况：实质性修订

▶ 采用产出法确定履约进度时与过去履约部分相关的支出不应资本化



(1) 完工百分比法是原建造合同准则下根据合同完工进度确认合同收入与合同费用的方法。新收入准则下按照履约进度计量收入的方法与原建造合同准则下的完工百分比法不完全等同。新准则下的履约进度是用来反映企业在某一时段内履行履约义务的进度，可以采用产出法或投入法确定，**这里的产出法是用于收入确认中确定履约进度的方法，而不是用于确认成本或费用的方法。**

(2) 在以产出法衡量履约进度时，不能仅仅为了平滑各期利润而将部分已发生成本予以递延，而是要看拟递延的这部分成本是否满足新收入准则第二十六条、二十七条所列的条件，特别是“该成本增加了企业未来用于履行履约义务的资源”是否满足。实务中需要有充分的证据证明期末“合同履约成本”余额的性质与未来的履约相关，否则应将其计入当期损益（营业成本）。

《企业会计准则第14号——收入（2017）》：

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。

应用指南的整体变动情况：实质性修订

➤ 保证类质量保证计提的预计负债计入科目修订

◆ 《企业会计准则应用指南汇编2024》“第十四章 或有事项”修订：

由因保证类产品质量保证产生的预计负债，应当按确定的金额，借记“销售费用”、“主营业务成本”、“其他业务成本”等科目，贷记本科目。

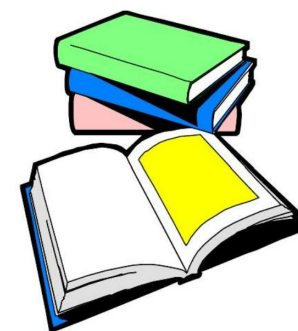
◆ 《企业会计准则解释第18号（征求意见稿）》：

在对因上述保证类质量保证产生的预计负债进行会计核算时，企业应当根据《企业会计准则第13号——或有事项》有关规定，按确定的预计负债金额，借记“主营业务成本”、“其他业务成本”等科目，贷记“预计负债”科目，并相应在利润表中的“营业成本”和资产负债表中的“预计负债”或“其他流动负债”项目列示。

新旧衔接：

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》等有关规定，将上述保证类质量保证会计处理涉及的会计科目和报表列报项目的变更作为会计政策变更进行追溯调整。

应用指南的整体变动情况：非实质性修订



➤ 将财政部《收入准则应用案例》纳入

案例	要点
《合同履行成本（酒店等服务行业的合同成本）》（2018-12-11）	酒店物业资产（包括土地、家具等）中与客房服务相关的资产折旧和摊销属于为履行与客户的合同而发生的成本。该成本如果满足收入准则第二十六条规定的资本化条件，应作为合同履行成本进行会计处理；酒店物业等资产中与客房服务不直接相关的，则需要按功能将相关费用计入管理费用或销售费用等科目。
《合同负债（电商平台预售购物卡）》（2018-12-11）	预售购物卡的佣金部分代表公司（代理人）已收客户（商家）对价而应在未来消费者消费时作为代理人向商家提供代理服务的义务，应当确认合同负债。对于其余部分，为公司代商家收取的款项，作为其他应付款，待未来消费者消费时支付给相应的商家。
《运输服务》（2018-12-11）	为了履行客户合同而发生的运输活动在商品控制权转让之前发生，不构成单项履约义务。
《合同负债（涉及不同增值税率的储值卡）》（2018-12-11）	公司（主要责任人）根据历史经验（例如以往年度类似业务的综合税率等）估计客户使用该类储值卡购买不同税率商品的情况，将估计的储值卡款项中的增值税部分确认为应交税费——待转销项税额，将剩余的商品价款部分确认为合同负债。实际消费情况与预计不同时，根据实际情况进行调整；后续每个资产负债表日根据最新信息对合同负债和应交税费的金额进行重新估计。
《亏损合同案例》（2018-12-11）	在一段时间履行的履约义务的会计处理及列报。
《药品实验服务的收入确认》（2020-7-17）	如何判断“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。”

应用指南的整体变动情况：非实质性修订

➤ 将财政部《收入准则应用案例》纳入

案例	要点
《定制软件开发服务的收入确认》 (2020-7-17)	判断是否满足属于在某一时段内履行履约义务的条件。客户是否能够控制在建商品应根据“控制的定义”判断。
《保荐服务的收入确认》(2020-7-17)	识别履约义务；判断是否满足属于在某一时段内履行履约义务的条件。
《基于客户销售额的可变对价》 (2020-12-11)	销售电力节能设施，对价为固定价格+可变对价。公司应综合分析评估各方面的情况（电力能源节约设备相关合同约定、项目可行性报告、乙公司的供电运营与管理历史情况、建设项目的最佳供电能力等因素），据此确定可变对价的最佳估计数，同时要满足收入准则对可变对价的限制条件。
《主要责任人和代理人的判断》 (2020-12-11)	百货公司在不同经营模式下的主要责任人和代理人判断。
《合同变更与可变对价的判断》 (2020-12-11)	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，是对原合同的后续变更。 可变对价，是指合同中约定的对价金额是可变的，不涉及对原合同的后续变更。
《标准化软件产品的收入确认时点》 (2023-1-3)	软件产品的控制权转让时点。
《预售商品房的收入确认》(2023-10-31)	在我国相关法律法规下，即使在商品房买卖合同中没有约定解约条款，按照《最高人民法院关于审理商品房买卖合同纠纷案件适用法律若干问题的解释》，如果因为购房人单方要求或者第三方原因导致解除商品房买卖合同，购房人支付的违约金金额通常并不能补偿在整个合同期间内任一时点房地产开发企业就累计至今已完成的履约部分已发生的成本和合理利润。



应用指南的整体变动情况：非实质性修订

《收入准则应用案例——预售商品房的收入确认》

合同的主要条款约定如下：

- 1、甲公司向该客户预售的商品房为：A小区1号楼1单元3层303室；
- 2、甲公司不能将该商品房出售给合同约定的购房人之外的其他方；
- 3、该商品房应于2×22年7月31日前交付给购房人，该商品房在建期间购房人不拥有该商品房的法定所有权，不能将在建商品房用于出售或抵押；
- 4、在下列情形下购房人有权解除合同：
 - (1) 购房人所购商品房套内建筑面积误差比绝对值超过3%；
 - (2) 甲公司逾期交房超过30天；
 - (3) 房屋交付后，主体结构质量不合格。

除上述情形外，如果购房人单方要求解除合同，应当向甲公司支付合同价款的20%作为违约金。



应用指南的整体变动情况：非实质性修订

《收入准则应用案例——预售商品房的收入确认》

收入准则第十一条：

- 条件1、客户能否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？
- 条件2、客户能否控制企业履约过程中在建的商品？
- 条件3. 1企业履约过程中所产出的商品是否具有不可替代用途？
- 条件3. 2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？



如果因为购房人单方要求或者第三方原因导致解除商品房买卖合同，房地产开发企业有权保留预售房款全额并无需返还？

取决于合同、法律和商业环境

在我国相关法律法规下，即使在商品房买卖合同中没有约定解约条款，按照《最高人民法院关于审理商品房买卖合同纠纷案件适用法律若干问题的解释》，如果因为购房人单方要求或者第三方原因导致解除商品房买卖合同，购房人支付的违约金金额通常并不能补偿在整个合同期间内任一时点房地产开发企业就累计至今已完成的履约部分已发生的成本和合理利润。

应用指南的整体变动情况：非实质性修订

《收入准则应用案例——标准化软件产品的收入确认时点》

A软件开发公司向B公司授权其自行研发的成熟的标准化软件产品，并永久使用，假设该合同只有一个单项履约义务，且属于在某一时点履行。2×22年1月1日，A公司按合同约定的价格向B公司交付软件产品，包括：软件授权书；软件及安装调试介质（光盘）。B公司只有在获得软件激活码激活软件后才能开始使用。其他简略情况如下：

	背景	控制权转让时点	分析
情形1	<ul style="list-style-type: none"> ● B公司取得软件介质可随时自行安装； ● 安装后输入软件授权书中的授权许可信息可获得自动生成的激活码； ● 激活后可永久使用该软件。 	A公司将软件介质和授权书交付B公司的时点（2×22年1月1日）。	只要获取软件介质，以及授权许可书，即可随时主导软件的使用（获取激活码无实质性障碍），并获取其几乎全部经济利益。
情形2	<ul style="list-style-type: none"> ● B公司在支付完软件采购款后在线提出申请激活码； ● A公司审核批准后生成激活码提供给B公司； ● B公司激活软件正式开始使用该软件。 	B公司支付完软件采购价款并经A公司审核批准后 获取激活码的时点 。	B公司必须有软件激活码才能激活软件正式开始使用，因此获取软件激活码（本案例的前提是支付软件款项）的时点才能够“主导商品的使用”。

应用指南的整体变动情况：非实质性修订

《收入准则应用案例——标准化软件产品的收入确认时点》

《指南2024》

- 在客户能够使用某项知识产权许可并开始从中获利之前，企业不能对此类知识产权许可确认收入。例如，企业授权客户在一定期间内使用软件，但是，在企业向客户提供该软件的密钥之前，客户都无法使用该软件，因此，企业在向客户提供该密钥之前虽然已经得到授权，但也不应确认收入。

《监管规则适用指引——会计类第2号》之“2-7 授予知识产权许可收入确认时点的判断”：

- 授予知识产权许可业务中，知识产权许可载体的实物交付，并不必然导致商品控制权的转移。企业应根据合同条款约定，分析客户是否有能力主导知识产权许可的使用，并获得几乎全部的经济利益。例如，企业在向客户（如播放平台）交付影视剧母带时，若双方在合同中对影视剧初始播放时间等进行限制性约定，导致客户尚不能主导母带的使用（如播放该影视剧）以获得经济利益，则企业不应在母带交付时确认影视剧版权许可收入。

声明：

本课件所载资料以概要方式列示, 仅可用作一般性指引, 不能替代详细研究或作出专业判断。本所及其成员概不对任何人士根据本课件所列的任何资料采取或不采取行动而导致的损失承担任何责任, 相关具体事宜应向适当顾问咨询。

Thank you