

# 新收入准则对航空运输企业会计核算的影响及优化建议

位亚杰, 蒋玉洁

天津科技大学经济与管理学院, 天津

收稿日期: 2026年9月21日; 录用日期: 2026年10月13日; 发布日期: 2026年10月21日

## 摘要

新收入准则以控制权转移替代风险报酬转移, 重构了收入确认逻辑。航空运输业“先售票、后承运”的预售模式使客票销售、常旅客里程、退改签等业务的会计核算难度突出。本文对照新旧准则下预售票款、常旅客里程、退改签、代理售票等典型业务在科目列报、收入确认时点、交易价格分摊及合同成本确认上的处理差异, 结合国航常旅客计划案例, 指出准则执行中存在多要素履约义务识别口径不一、业财系统衔接不畅、可变对价估计缺乏动态维护、税会差异处理缺乏统一口径四类问题, 并提出细化合同要素管理、推进业财系统融合、健全参数动态监控与强化税会协同的优化建议。

## 关键词

新收入准则, 航空运输企业, 会计核算, 履约义务

# The Impact of the New Revenue Standard on the Accounting Treatment of Air Transport Enterprises and Optimization Suggestions

Yajie Wei, Yujie Jiang

School of Economics and Management, Tianjin University of Science and Technology, Tianjin

Received: September 21, 2026; accepted: October 13, 2026; published: October 21, 2026

## Abstract

The new revenue standard replaces the transfer of risks and rewards with the transfer of control as the core principle, restructuring the logic of revenue recognition. In the air transport industry, the advance-sale model of selling tickets before providing carriage makes the accounting for passenger

文章引用: 位亚杰, 蒋玉洁. 新收入准则对航空运输企业会计核算的影响及优化建议[J]. 国际会计前沿, 2026, 15(5): 1304-1310. DOI: 10.12677/fia.2026.155136

ticket sales, frequent-flyer mileage, ticket refunds and rebooking, and related businesses particularly challenging. Focusing on typical businesses such as advance ticket sales, frequent-flyer mileage, ticket refunds and rebooking, and agency ticket sales, this paper compares the differences between the old and new standards in balance sheet presentation, revenue recognition timing, transaction price allocation, and contract cost recognition. Drawing on the case of Air China's frequent-flyer program, it identifies four types of problems in the implementation of the standard, namely inconsistent identification of multi-element performance obligations, poor linkage between business and financial systems, lack of dynamic maintenance of variable consideration estimates, and the absence of a unified approach to tax-accounting differences, and proposes corresponding suggestions of refining contract element management, promoting business-finance system integration, improving dynamic monitoring of estimation parameters, and strengthening tax-accounting coordination.

## Keywords

The New Revenue Standard, Air Transport Enterprises, Accounting Treatment, Performance Obligations

Copyright © 2026 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

## 1. 引言

航空运输业以“先售票、后承运”的预售模式为基础,客票销售、常旅客里程、退改签与代理渠道等安排相互交织,收入确认的判断难度较高。政府以控制权转移替代风险报酬转移,对收入确认与计量规则产生系统性影响。从既有文献看,围绕新收入准则的研究大致沿三条线索展开。一是准则经济后果的实证检验:刘雪妮等[1]发现新收入准则的实施抑制了上市公司的收入管理行为,王亚丹等[2]进一步考察了新收入准则、盈余管理与企业价值的关系;二是准则条文解读与确认计量问题研究,涵盖重点实施问题解读[3]、收入确认复杂问题处理[4]、单项履约义务识别[5]等;三是分行业应用研究,建筑施工行业聚焦履约进度计量与建造合同核算转型[6],房地产行业基于A+H股公司对比检验了准则实施对会计信息与业绩的影响[7],软件行业围绕多重交易安排下收入确认模型的应用展开[8]。相较之下,针对航空运输企业的研究数量明显有限,且多聚焦于常旅客计划等单一业务[9],鲜有文献将预售票款、退改签、代理售票与里程安排置于统一框架下系统考察,更缺乏从代理理论视角审视可变对价估计等判断事项所衍生的管理层行为空间,这构成本文试图弥补的理论缺口。鉴于此,本文围绕新收入准则的核心变化、其对航空运输企业会计核算的影响以及执行难点与优化建议三个问题展开分析,以期为企业落实新收入准则提供参考。

## 2. 新收入准则的核心变化

### 2.1. 收入确认原则的调整

旧收入准则区分销售商品、提供劳务、让渡资产使用权等业务类型,分别采用不同的确认方法,收入确认标准不统一[3]。新收入准则以控制权转移替代风险报酬转移作为收入确认的核心原则,要求判断客户是否取得商品或服务的控制权,综合考量客户能否主导相关服务的使用并从中获得几乎全部经济利益[4]。在航空运输业,客运、货运、辅营、常旅客等业务以往分属不同的收入确认逻辑,新准则下企业

必须回到合同层面，运用五步法模型识别合同中的单项履约义务及其履行方式[5]，对每一笔交易的履约义务与确认时点重新作出判断，收入核算思路随之发生根本性转变。

2.2. 交易价格确定的变化

旧准则下客票收入主要依据票面价格与实际结算金额确定，交易价格的确定相对简单；新收入准则要求综合考虑可变对价、重大融资成分等因素。可变对价方面，退票费、改签费、里程返利、超售赔偿等金额，需按期望值或最可能发生金额合理预估，在满足极可能不会发生重大转回的限制条件后方可计入交易价格；重大融资成分方面，企业差旅协议、大客户预付款等付款与履约间隔较长的合同，需考虑货币时间价值对交易价格进行调整。此外，交易价格还须在运输服务与常旅客里程、贵宾室权益等各项承诺之间按单独售价相对比例分摊，分摊结果直接影响客运收入与合同负债的确认金额，计量难度大幅增加[3]。

2.3. 信息披露要求的提升

新收入准则对信息披露提出更高要求。企业不仅要披露收入确认会计政策、收入金额及构成等基本信息，还需详细披露履约义务的识别、交易价格分摊方式、重大判断和估计等合同信息[10]。在航空运输业，需按业务类型披露客运、货运、辅营等业务线的收入分解信息、合同负债余额变动以及里程单独售价与兑换率等关键估计假设，这些披露有助于报表使用者理解收入来源、确认过程及潜在风险。

3. 新收入准则对航空运输企业会计核算的影响

为直观呈现新收入准则对航空运输企业收入核算的整体影响，新旧准则下的会计处理差异见表 1，后文将展开分析。

Table 1. Major changes in accounting treatment of typical businesses of air transport enterprises under the new revenue standard

表 1. 新收入准则下航空运输企业典型业务会计处理的主要变化

| 业务/事项     | 原准则处理          | 新准则处理            | 主要影响          |
|-----------|----------------|------------------|---------------|
| 预售票款      | 以预收账款、票证结算科目列示 | 重分类为合同负债         | 负债列报结构重构      |
| 常旅客里程     | 按公允价值计提递延收益    | 按相对单独售价分摊并列为合同负债 | 分摊假设影响客运收入与利润 |
| 退改签手续费    | 改签发生时计入其他收入    | 作为合同修改于承运完成时确认   | 确认时点后移        |
| 超期票证      | 票证到期即确认收入      | 按客户行使权利模式按比例确认   | 确认节奏依赖估计假设    |
| 代理售票      | 总额与净额处理口径不一    | 以代理人身份按净额确认佣金    | 收入规模口径收窄      |
| 售票佣金      | 发生当期计入销售费用     | 作为合同取得成本资本化并分期摊销 | 费用确认时点变化      |
| 包机与长期运力安排 | 按结算或完工进度处理     | 符合条件时按时段法逐步确认    | 收入期间分布改变      |

3.1. 预售票款由预收款项转列合同负债

新准则引入合同资产与合同负债，航空运输企业资产负债表的列报结构也随之改变[10]。尚未承运的预售票款不再通过预收账款、票证结算等科目核算，而是重分类为合同负债；只有收款权仅取决于时间流逝的应收款项才列报为应收账款，其余列报为合同资产，并按照金融工具准则评估预期信用损失，两

类准则在应收账款确认与计量上的衔接问题已受到关注[11]。按照衔接规定,企业首次执行时还需对相关项目的期初余额作出调整。上述列报重构的经济后果已得到实证检验,刘雪妮等的研究表明,新收入准则的实施在一定程度上抑制了上市公司的收入管理行为[1],说明科目体系的重构同时具有治理意义。这一重构缓解了传统核算模式下收入与债权确认时点的错配,也对财务系统按合同维度归集数据提出了更高要求。预售票款是航空运输企业负债的重要组成部分,其重分类会直接改变负债结构与资产负债率等指标的呈现,报表使用者需要重新审视相关指标的可比性。

### 3.2. 收入确认时点与承运履约进度重新匹配

承接上述变化,航空运输企业多类业务的收入确认时点相应调整:客运、货运及邮运收入在运输服务实际提供时确认,尚未提供服务的票款始终作为合同负债。常旅客里程在旅客实际兑换并完成承运时确认收入,失效部分在失效当期转入收入。旅客改签机票被视为对原合同的修改,改签手续费应于实际承运完成时确认。超期票证则要求区分客户未行使的权利,在票款无需退回且预期有权获得相关金额时,按照客户行使合同权利的模式按比例确认。代理售票业务中,以代理人身份销售客票的企业按净额在出票时确认佣金收入。包机、长期运力安排等合同只有在客户同时取得并消耗履约利益、或资产由客户控制、或企业无可替代用途且有权就累计已履约部分收款时,方可按时段法确认收入,实务中多数包机与运力安排仍以航次完成时点确认;确需按履约进度确认的,可采用产出法或投入法计量,企业应选择能够如实反映履约情况的方法并保持前后期一致[12]。此外,联程联运等合作运输中,承运收入的确认依据双方协议和结算规则确定,其分摊判断较单一承运更为复杂。由于会计上以承运完成作为确认时点、税务上通常以开票或收款为纳税义务发生时间,上述时点变化同时产生税会差异。同一张客票在不同处理规则下可能归属于不同的会计期间,营业收入的时间分布、增长率等指标的可比性需要重新审视。

### 3.3. 可变对价与里程单独售价估计改变利润水平

计量层面的调整集中体现在可变对价和单独售价的估计上,直接影响航空运输企业的收入规模与利润水平。常旅客里程属于向客户提供的重大权利,其单独售价的估计涉及单位价值和预期兑换率两个关键假设,假设不同,分摊至运输服务与里程的收入随之变化,进而影响当期客运收入和营业利润。周达勇和王承祯[9]的敏感性分析进一步表明,奖励里程单位价值的变动对里程单独售价、客运收入和营业利润的影响较为显著。原准则下航空公司通常按奖励积分的公允价值预留金额,待旅客兑换或积分失效时再确认;新准则要求按相对单独售价在运输服务与里程之间分配,航空公司需根据自身常旅客计划的规模与结构重新测算分摊比例。首次执行时,企业按衔接规定将超期票证会计处理的变更追溯调整期初留存收益,存量合同负债相应减少、期初留存收益相应增加;后续期间则按客户行使权利的模式分期确认收入。

### 3.4. 合同取得成本与履约成本的确认条件发生变化

航空运输企业客票交易频次高、单笔金额小,围绕合同发生的成本核算趋于精细化。为取得机票销售合同而支付的售票佣金等增量成本,符合条件时作为合同取得成本资本化,随相关收入确认分期摊销,不再全部于发生当期计入销售费用;合同履约成本须同时满足与合同直接相关、能够增加企业未来用于履约的资源、预期能够收回三项条件方可资本化,其摊销须与收入确认的基础和进度保持一致[13]。

## 4. 新收入准则下航空运输企业会计核算面临的问题

上述影响落到执行层面,集中表现为四类难点。以一张国内客票为例:票价中捆绑的里程、行李与餐食涉及履约义务的识别;承运数据能否跨系统准确传递关系到业财衔接;退票率与里程兑换率的取值

决定参数估计质量;含税价款与民航发展基金的剥离则考验税会口径协调——四类难点相互关联,共同决定准则执行质量,具体表现如下。

#### 4.1. 多要素客票义务识别口径不一,收入分拆缺乏统一标准

航空客票并非单一的运输承诺:一张票价中往往同时捆绑运输服务、免费托运行李额、餐食机供品、贵宾室使用权与奖励里程等多重要素,联程客票还涉及多个承运航段的衔接,哪些承诺构成单项履约义务、哪些属于营销安排,需要逐项判断[5]。以周达勇和王承祯[9]研究的国航案例为例,一张1250元的折扣经济舱客票中同时附赠1055点奖励里程、免费托运行李额与机上餐食,里程既可兑换客票也可兑换商城商品,其性质认定直接决定票款的分拆方式与确认时点。改签、升舱属于合同变更还是订立新合同,代理销售中企业是主要责任人还是代理人,实务判断口径存在差异。判断结论不同,收入分拆与确认时点随之不同,同类交易在不同企业之间的处理结果差异明显。

#### 4.2. 收入确认时点依赖履约数据,业财系统衔接不畅

新准则下收入确认时点与航班实际承运、里程实际兑换逐笔对应,要求离港、结算与常旅客系统的数据实时准确地传递到账务系统。而航空运输企业的预售票款、里程负债、超期票证等数据分散于票务、会员与结算等多个系统,传统核算体系围绕票证收付流程构建,财务端难以按照合同维度归集数据、区分合同资产与应收账款;票款结算与账务确认之间往往存在时间差,部分环节仍依赖人工调整,超期票证、失效里程等状态变更难以自动追踪。新旧口径衔接期间并账核对与追溯调整工作量显著增加,稍有疏漏便会影响报表数据的准确性与及时性。此外,收入分解信息需按业务线、渠道与地区等多维口径归集,现有核算维度尚难以支撑新准则的披露要求。

#### 4.3. 可变对价估计参数缺乏动态维护,埋下收入失真风险

退票率、改签率、里程兑换率、超期票证兑现比例等估计参数随航线结构、旅客结构与市场环境波动而变化,静态假设容易造成收入确认偏差。既有研究表明,收入的确认偏差会通过盈余管理传导并损害企业价值[2];可变对价在范围识别、估计方法选择与参数取值方面亦缺乏统一规则,主观调整空间较大[4]。从代理理论视角看,可变对价估计在客观上为管理层开辟了新的盈余管理空间:两权分离使管理层掌握旅客行为数据与估计模型的私有信息,而退票率、兑换率等参数取值依赖管理层判断且难以被外部验证,委托代理双方的信息不对称由此加剧。在业绩考核与资本市场压力驱动下,管理层可能在“极可能不会发生重大转回”的约束边界内调整估计参数,平滑或调节各期收入,且此类操纵隐蔽于会计估计之中,外部审计与投资者的监督成本显著上升[2]。就此而言,估计参数的取值质量已不仅是技术问题,更是治理问题。就航空运输企业而言,上述参数依赖对旅客行为数据的长期积累与检验:以奖励里程为例,其单位价值因航线结构不同差异明显,有测算显示其单位价值在0.053元至0.112元之间,高低相差逾一倍[9],取值假设直接决定分摊至运输服务与里程的收入金额;参数更新滞后会使合同负债余额与实际履约情况脱节,进而影响收入确认的准确性。

#### 4.4. 税会差异处理缺乏统一口径,职业判断依据不足

收入确认与税收政策在确认时点与计税基础方面存在显著差异:机票销售涉及旅客运输增值税与民航发展基金的代收代付,里程兑换环节的税务处理与会计确认不一致,预售票款形成的合同负债与纳税义务发生时间亦不对应,缺乏税会差异台账容易引发合规风险。同时,控制权转移、单项履约义务、总额法与净额法、可变对价估计等概念在航空业务中的具体运用,要求财务人员兼具准则理解能力与业务感知能力。杨丹等[14]的实验研究表明,准则内容的呈现形式会影响会计师的判断质量,而航空票务业务

发生频繁、判断场景密集，这一影响更易被放大；部分人员知识更新滞后，处理此类业务时容易产生偏差，职业判断依据不足进一步放大了前三类问题的执行风险。

5. 航空运输企业落实新收入准则的优化建议

5.1. 细化客票合同要素管理，统一履约义务识别口径

航空公司应将客票及销售协议按承诺要素进行结构化梳理，建立覆盖客货运、辅营与会员业务的合同要素台账，明确运输、行李、餐食、贵宾室、里程等各要素是否构成单项履约义务的判断标准，并将拆分规则固化为可执行的业务规则。退改签规则应明确手续费性质、金额计算与退款条件，为可变对价估计提供合同基础。与代理人、OTA、银行等渠道伙伴的协议，应明确业务主体身份、结算方式与分成比例，为总额法与净额法的选择提供依据。改签、升舱等合同变更事项应纳入业务审批与账务处理的联动流程，统一确认时点判断口径。财务、业务与法务部门需围绕条款设计与变更处理建立协同机制，使同类交易的处理结果可比、可追溯、可复核。操作上，可先选取一至两条骨干航线开展试点，将客票要素拆解为可编码的规则字段嵌入销售系统，验证拆分口径后再向全网络推广，并按季度复核口径执行情况、更新判断案例库，确保标准随业务创新持续迭代。

5.2. 推进业财系统融合，实现收入确认自动匹配

应将收入确认规则嵌入订座、离港与结算系统，使票款结算、退改签处理、里程发放与兑换自动映射到会计处理：航班完成承运即触发收入确认，里程兑换完成即冲减合同负债，超期票证与失效里程按预设规则自动结转。对合同资产与应收账款的动态转换，建立逐笔跟踪与定期复核机制。系统切换可区分票务结算、会员核算、货运核算等模块分批上线，过渡期辅以并账核对，确保新旧口径平稳衔接；同时编制覆盖客货运、辅营、会员业务的标准化核算手册，统一不同航线、不同渠道的操作口径，保证核算结果的稳定性和可比性。系统改造还应同步设置业务线、渠道、地区等披露维度的标识，使收入分解信息与合同负债余额变动表可直接取自账务数据，满足新准则的信息披露要求。

具体实施上，可按照“数据层－规则层－应用层”三层架构分步推进：数据层以票证号为主键，打通订座、离港、结算与常旅客系统的数据接口，归集客票全生命周期状态。规则层将五步法模型的判断逻辑固化为规则引擎，承运完成、里程兑换等业务事件自动触发确认规则。应用层面向总账核算、信息披露与管理分析输出结果。数据流与功能模块设计见表2。

Table 2. Data flow and functional module design for revenue recognition under business-finance integration

表 2. 业财融合下收入确认的数据流与功能模块设计

| 环节   | 数据来源系统   | 核心功能模块           | 输出结果      |
|------|----------|------------------|-----------|
| 合同成立 | 订座、销售系统  | 合同要素识别、履约义务拆分    | 合同台账与分拆方案 |
| 履约跟踪 | 离港、常旅客系统 | 承运状态采集、里程发放与兑换跟踪 | 履约进度数据    |
| 计量确认 | 结算系统     | 交易价格分摊、可变对价估计    | 收入确认凭证    |
| 列报披露 | 财务核算系统   | 合同资产负债分类、收入分解    | 报表及披露附注   |

5.3. 健全估计参数动态监控机制，防范收入计量失真

企业应对退票率、改签率、里程兑换率、超售赔偿等关键参数建立动态监控机制，明确数据来源、统计周期、取值口径与更新频率，结合市场环境 with 旅客行为变化定期重估，并设置预警阈值。在预测方法上，可分层引入统计模型：对退票率、改签率等具有趋势性与季节性特征的参数，采用移动平均、指

数平滑或 ARIMA 模型等时间序列方法, 按航线、舱位分组建模并滚动预测; 对里程兑换率等受多重因素驱动的参数, 建立以旅客构成、航线结构、票价水平为解释变量的多元回归模型, 量化各因素的影响弹性; 对旅客退票、兑换与否等行为概率, 引入 Logistic 回归或生存分析刻画旅客行为随时间的演化, 提升超期票证兑现比例等估计的前瞻性。模型输出应作为参数取值的参考区间, 并定期与实际发生率回检比对, 偏差越限时即触发重估程序。超期票证、里程单独售价与兑换率等估计事项纳入定期复核, 重大假设变更履行审批与披露程序。航线补贴是否构成客票交易对价、是否应作为可变对价处理, 直接影响交易价格的确定, 其判断口径应与退票率、里程兑换率等一并纳入定期复核范围。内部审计应将新收入准则执行情况作为重点, 核查收入确认的完整性与估计的合理性, 防止利用估计空间调节利润。

#### 5.4. 强化税会协同与财务人员能力建设

企业应针对机票销售增值税、民航发展基金代收代付以及里程兑换等环节的税会差异建立差异台账, 定期核对并在申报环节留痕, 防范税务合规风险。同时, 围绕控制权转移、履约义务拆分、可变对价估计等核心概念开展专题培训, 结合航空业务场景对准则条款进行本地化解读, 提升财务人员将准则要求准确运用于票务业务的能力, 减少职业判断偏差。具体可编制“准则条款-业务场景-账务处理”对照手册并按年更新, 将典型票务业务的分录示例嵌入培训与系统提示, 同时把会计政策执行准确率纳入财务人员绩效考核, 形成培训、执行与考核的闭环管理。

## 6. 结语

新收入准则以控制权转移和五步法模型重构了收入确认逻辑, 航空运输企业的预售票款列报、里程分摊、退改签确认时点与合同成本处理均发生系统改变。这些变化为提升会计信息质量、增强收入信息可比性提供了制度基础, 其实际效果有待后续实证检验, 也要求企业在合同要素管理、业财系统融合、参数动态监控与税会协同方面作出系统调整。航空运输企业应在合规基础上推进核算精细化管理, 为提升财务信息质量与经营管理水平提供支撑。

## 参考文献

- [1] 刘雪妮, 李明辉, 叶超. 新收入准则是否减少了上市公司的收入管理行为? [J]. 审计与经济研究, 2024, 39(2): 63-73.
- [2] 王亚丹, 叶陈刚, 冯昱杰. 新收入准则、盈余管理与企业价值[J]. 中国注册会计师, 2025(3): 100-104.
- [3] 汤向玲. 新收入准则重点实施问题解读[J]. 商业会计, 2022(18): 82-84.
- [4] 齐彦婧. 新收入准则下企业收入确认中的复杂问题与会计处理研究[J]. 市场瞭望, 2025(22): 115-117.
- [5] 程珣. 新收入准则下识别单项履约义务的思考[J]. 财务与会计, 2022(1): 57-60.
- [6] 张普. 新收入准则对施工企业会计核算与财务管理的影响[J]. 会计师, 2021(19): 35-36.
- [7] 巩娜, 王歆然. 新收入准则对上市公司会计信息及业绩影响分析——基于 A + H 股及 H 股房地产企业的对比分析[J]. 财会通讯, 2022(1): 93-98+176.
- [8] 岳上植, 韩紫薇. 软件企业新收入准则应用分析[J]. 财会月刊, 2017(28): 52-55.
- [9] 周达勇, 王承祯. 新收入准则下航空公司常旅客计划对收入的影响研究——以中国国航为例[J]. 财会通讯, 2024(5): 86-93.
- [10] 徐金球. 新收入准则对企业财务列报的影响[J]. 会计之友, 2023(3): 108-111.
- [11] 王建新, 王钰. 基于新收入准则和新金融工具准则对应收账款的研究[J]. 中国注册会计师, 2022(11): 77-79.
- [12] 陈效铭. 新收入准则下按时段确认收入的分摊方法研究[J]. 中国管理信息化, 2026, 29(6): 129-131.
- [13] 赵英振. 新收入准则下合同履约成本确认与计量的优化建议[J]. 会计之友, 2026(S1): 189-192.
- [14] 杨丹, 崔思璇, 张路, 等. 会计准则内容呈现形式对会计师行为决策的影响研究——以新收入准则及应用指南为例[J]. 会计研究, 2023(4): 16-31.