



微·信

2018年 第5期



IBDO 立信



目 录

CONTENTS

信·头条

03

- | 2018年度新晋升合伙人专项培训在杭州举办
- | 新股首发

信·鲜事

05

- | 2018年US GAAP专项培训在沪举办
- | 2018年我所地区管理总部APT培训分南北片区举办
- | 北京分所事业一部开展2018年度审计培训工作
- | 立信香港协同香港上市业务中介团队来京交流座谈
- | 立信工程获2017年度中价协工程造价咨询企业百强排名前十
- | 立信青岛分所党支部书记林盛同志受到中共青岛市委表彰
- | 中山大学管理学院举行2016-2017学年“立信奖学金”颁奖仪式

信·生活

10

- | 广东分所2018年员工运动会圆满落幕
- | 立信青岛分所举办八·一建军节诗歌朗诵会
- | 立信亲子爱心义卖会暨“小金音”少儿配音大赛颁奖典礼
- | 书香满溢·温暖留心-2018年立信团委爱心捐书活动
- | 寻找头号玩家，解锁公益新姿势

信·观点

14

- | 谨信计要——新收入准则解读

信·头条

2018年度新晋升合伙人专项培训在杭州举办

品味茶色浓，林间郁葱葱。7月18日至7月20日，由我所人力资源及教育培训委员会主办的为期三天的新晋升合伙人专项培训在浙江杭州顺利举办，共有14家总分支机构、30位新晋升权益合伙人参加了此次培训。



18日上午，由董事、高级合伙人、人力资源及教育培训管理委员会主任周琪、教育培训部合伙人傅洪佳致开场词，正式拉开了本次“2+1”培训的序幕：

“2”指首两日课程由培训部与外部专业机构联合开发、为立信合伙人度身定制的“领导力启航”专题，“1”指末一日课程由所内优秀合伙人、风控合伙人、人力资源部经理、专业律师团队联合讲授事务所执业过程中的风险点、日常管理中疑难点及障碍点。

18日-19日，外聘讲师主要针对合伙人人际关系方面的处理技巧展开讲授，课程内容覆盖领导力模块中的各种人际面难点，力争通过培训能在短期内系统提升合伙人的综合领导力。

19日傍晚，原中注协副秘书长、现我所高级顾问杨志国亲赴培训现场，为在场的全体人员深度剖析了近期证监会出具的警示函，杨主任给各位合伙人敲响了警钟，同时也给出了应对策略。

20日，培训邀请到所内优秀合伙人陈黎、谢骞、风控合伙人姜飞英、律师代表杨敏、人力资源部经理陶维娜、招聘经理李敏就事务所部门日常运营管理中的误区、盲点做出详尽的解释和正确的引导。





连续三天从早上9点到下午6点半的高频率学习，疲惫之余，授课讲师分享的内容余音绕梁，学员们在课后纷纷袒露心声：“培训时间太短”、“课程安排太过紧凑”、“下次培训建议延长时间”、“这是一次很好的交流学习机会”、“快乐的时间总是短暂”、“学到的干货不少，交到的朋友更多”，期待下一次的培训，期待下一次重聚……为全面提升我所合伙人的凝聚力及综合素质，满足合伙人的核心胜任能力要求，人力资源及教育培训委员会推出了“合伙人后续教育-聚焦综合能力专项培训”，要求每位权益合伙人在规定的三年周期内轮训一遍。此次新晋升合伙人只是一个开始，未来等待各位合伙人的共同参与。

新股首发

杭州迪普科技股份有限公司	20180724
北京宇信科技集团股份有限公司	20180717
上海华培动力科技股份有限公司	20180717
上海雅运纺织化工股份有限公司	20180710
广东顶固集创家居股份有限公司	20180710
浙江捷昌线性驱动科技股份有限公司	20180612

信·鲜事

2018年US GAAP专项培训在沪举办



7月16日至20日，为期五天的US GAAP（即：美国一般公认会计准则）专项培训在上海顺利举办，共有来自总所19个业务部门，8家分支机构的150多名员工参加了本次培训，其中，合伙人16名。

左1：全国鉴证业务合伙人Julie H.Valpey 左2：税务合伙人David Zhang 右2：全国鉴证业务总监Grace C Li 右1：鉴证业务合伙人Wendy Hambleton



内容创新

培训主要涉及准则更新与解读、美国证监会的热点话题、风险控制、美国税改对财务报表的影响等多方面内容。为了使本次培训内容更贴近我所员工的实际需求，教育培训部合伙人傅洪佳在原有培训内容中提出增加“中国企业如何赴美上市”的新内容。



形式新颖

为了使本次培训形式更丰富、更多样化，本次培训首次运用了多媒体教学形式。引入专业教学影片《审计陷阱》，引发了参训人员对独立性、专业判断、风险识别等一系列问题的思考、讨论，将培训的氛围推向了高潮。



组织方变更

US GAAP专项培训举办至今已有数年，在我所国际业务联络合伙人、国际业务二部合伙人林榛的推动下，今年首次由上海总所教育培训部统一承办，改变了以往北京、上海、深圳分区域培训的模式，在上海统一集中培训。

“ 培训提供了沟通的平台，有助于增强总分所之间的交流。

讲师讲解细致，课程设置和培训内容对实务工作很有帮助。

讲了很多国际环境、政策相关的知识，是平时内部培训接触不到的内容

教务安排非常专业、周到、细致，能让我们全身心地投入到学习中，全无后顾之忧。 ”

培训结束后，参训学员纷纷发表了对本次培训的想法，是对今天培训的肯定，亦是对未来培训的期许。



2018年我所地区管理总部APT培训分南北片区举办

2018年我所地区管理总部APT南、北片区培训于7月上旬正式落下帷幕，两期培训共有来自5家地区管理总部（以下简称：地区总部）的160多名项目经理及以上的业务骨干参加。

根据BDO国际APT推广的整体战略目标，今年起APT正式于各地区总部进行全面推广。为了切实有效地推行APT、在各地区总部深入落地，总所本年度特意加大了培训的支持力度、拓宽了培训覆盖面，改变了原先点对点送教上门的培训模式，首次采用了分所师资培养与学员培训相结合的培训机制。

继6月初通过开展师资班建立培养起各地区总部自己的讲师团队，为了保障后续各地区总部自行开展本所APT培训，又分别于北京、广州两地举APT学员培训，学员可根据需要就近选择培训地点，同时鼓励各地区总部师资参与旁听，旨在通过两次培训加深理解与吸收，以授课讲师及学员多角度掌握相关授课技能、承担起本所APT授课任务。本次培训模式也是一次全新的突破，在机制上也实现了创新，不仅挖掘了不少分所优秀师资人选，同时也将总所的培训组织管理经验予以了分享，激发地区总部培训组织实施的参与，也大大提升了整体培训管理水平。



两期南北片区培训由总所教育培训部、技术标准部主办，北京、广东分所承办。两期培训共邀请了来自深圳分所、上海总所的5位讲师参与授课，培训期间，讲师们除了承担各自模块的授课任务外，在学员使用APT软件操作过程中，悉心指导学员进行操作，耐心为现场的学员解答问题，协助学员们在培训过程中逐步熟悉APT软件并顺利进行相关操作。

培训结束后，将由各地区总部自行组织开展本所APT培训，总所教育培训部也将进一步跟进、指导各地区总部培训的组织实施，以确保各地区总部能及时完成目标，切实推行APT。



“ 年审工作已陆续结束，为总结年审工作中以及项目管理中遇到的问题，强化审计人员学习常用会计准则知识，结合审计准则和所内要求，讲解对应底稿编制与基本程序执行，北京分所事业一部于2018年7月4、5、6日举办两场为期三日的业务培训班，事业部33名合伙人、390余名从业人员参加了此次培训。 ”



北京分所事业一部 开展2018年度 审计培训工作

事业一部高级合伙人罗振邦在课程开始前致辞讲话。罗总强调，作为审计人员要重视培训工作，除了随时掌握政策新规外，更要关注项目人员的现场学习、监督、管理工作，提高工作效率，项目负责人也要发扬传帮带作用，在日常工作中加强学习和经验交流。

为保证培训成果有效落地，课程设计切实有效，此次培训针对不同级别分别开展。审计员级别员工共计190余人参加了《审计底稿编制与职业道德》培训班，授课老师由审计工作经验和教学实践丰富的合伙人及质控部老师担任；高级审计员及以上级别员工共计200余人参加了《内控审计、新准则与职业道德》培训班，并特邀了总所技术标准部合伙人程江、高级经理高立瑜老师讲解了新会计准则和内控审计课程。

“ 较之以前的培训形式，此次培训增加了合伙人经验分享环节。每节课程开始前，由合伙人就“不可忽视的细节”、“如何与客户沟通”、“如何做好职业规划”、“如何协调工作与个人空间”、“着装礼仪”等话题，同在场人员进行交流，合伙人言传身教，拓宽了思路和眼界。 ”



立信工程获2017年度中价协 工程造价咨询企业百强排名前十

7月23日，中国建设工程造价管理协会发布“关于公布2017年度全国工程造价咨询营业收入百名排序名单的通知”（中价协〔2018〕43号）。根据中价协2017年度工程造价咨询统计报表，工程造价咨询经营收入排名前100名的会员单位（中介服务类）名单中，立信国际工程咨询有限公司光荣上榜，排名前十！

根据集团多元化发展战略，立信工程凭借雄厚的人才储备、优良的服务质量、良好的企业信誉取胜于市场，目前已在北京、安徽、江苏、山西、深圳、海南、湖北、新疆、浙江、宁波、山东、济南、青岛、云南、四川、辽宁、河南等地设有分公司，承接业务遍及全国，业绩保持快速增长。未来，立信工程将进一步依托集团平台，携手审计、税务、评估等优质资源，实现“做大做强”。

立信香港协同 香港上市业务 中介团队来京交流座谈

2018年7月20日下午，立信香港同香港上市业务中介团队一行，来京座谈交流。北京分所合伙人王云成、立信香港合伙人欧耀均以及事业一部12位合伙人在内的共计44人参加了此次座谈活动。

座谈伊始，北京分所合伙人王云成向香港同仁一行的到来表示热烈欢迎，并就北京分所事业一部目前开展的相关业务做了简要介绍。



在接下来的交流座谈中，香港西南证券董事总经理侯思明首先介绍了香港资本市场的概况以及香港新股市场概况，在提到企业在香港上市的优势方面，侯总谈到，香港是亚洲主要上市及集资市场，不论是香港、中国内地，还是与亚洲有业务联系的国际公司，亦不论来自各行业，想找高度流通的世界级市场上市集资都欢迎在香港上市。过去八年，香港联合交易所五度名列全球新股集资中心首位，首次公开招股集资总额超过1万亿港元。企业在香港上市后，将具有多元化和国际化的融资渠道，对于提升企业形象及知名度具有重大的帮助。香港金杜律师事务所合伙人尹智伟就该事务所在股权资本市场服务方面，可为企业优质、全方位的法律意见和法律法务等情况作了介绍。随后，与会人员就相关问题进行了深入的讨论和交流。



立信青岛分所党支部书记林盛同志 受到中共青岛市委表彰

日前，中共青岛市委做出《关于表彰青岛市优秀共产党员、优秀党务工作者和先进基层党组织的决定》（青委[2018]101号），我所党支部书记林盛同志被表彰为“青岛市优秀党务工作者”。全市各行各业共表彰优秀党务工作者100名，林盛同志是注册会计师行业唯一受表彰的优秀党务工作者。

林盛同志获得“青岛市优秀党务工作者”荣誉，是中共青岛市委对林盛同志的充分肯定，是对立信青岛分所党建工作的肯定和鼓励，也是对注册会计师行业党的工作的重视和鞭策。林盛同志表示，作为全市注册会计师行业的代表获此殊荣，我将珍惜这份荣誉，在今后的工作和生活中，不骄不躁，求真务实，继续发挥先锋模范带头作用，坚持不忘初心、牢记使命，锐意进取、埋头苦干，立足本职真抓实干、攻坚克难，努力创造出经得起实践、人民、历史检验的实绩。



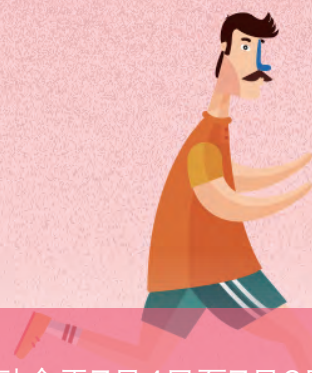
中山大学管理学院举行 2016-2017学年“立信奖学金”颁奖仪式

6月28日下午，2016-2017学年“立信奖学金”颁奖仪式在中山大学广州校区东校园管理学院楼举行。立信会计师事务所（特殊普通合伙）广东分所管理合伙人刘杰生，广东分所合伙人梁肖林，管理学院党委周晶副书记等领导和老师出席了颁奖仪式。

颁奖仪式上，刘杰生所长介绍了立信会计师事务所的有关情况，同时对获奖的同学表示肯定和祝贺，并衷心感谢中大管院为社会培养了众多优秀的人才。随后由获奖学生彭迎丰同学代表发言，代表13名获奖同学对立信会计师事务所和学院共同努力设立“立信奖学金”表达了诚挚的感谢。

颁奖仪式结束后，广东分所合伙人梁肖林以职业规划为主题，与获奖的同学们以及其他参与本次活动的同学们举行简短而充实的座谈会。

信·生活



广东分所2018年 员工运动会圆满落幕

广东分所2018年员工运动会于7月4日至7月6日在清远恒大酒店隆重举行。今年珠海分所的同事们也加入了参赛队伍，共计400多位分所同事参与了本次活动。

在本次运动会中保留了羽毛球、乒乓球、游泳三项传统竞技项目的基础上，增设了3人篮球比赛，并将竞技项目分为青年组和中青年组，合共17个比赛项目，大大增加了比赛的竞争性和观赏性，也增强了员工的参与度。为期两天紧张而密集的赛程里，经过初赛复赛多轮角逐，分别决出各单项比赛的名次。最终，由审计六部和审计八部组成的联队以综合得分第一的名次夺下2018年广东分所员工运动会“团体优胜奖”的锦旗！

2018年员工运动会在全体同事的欢呼声中圆满落幕！



立信青岛分所举办 八·一建军节诗歌朗诵会

八一到来之际，为隆重纪念中国人民解放军建军91周年，弘扬我军的优良传统，进一步增强双拥意识，丰富双拥工作的形式和内容，激发基层党组织活力。立信青岛分所组织全体员工举办以“同庆建军佳节，共叙鱼水情深”为主题的诗歌朗诵会。

会上，党支部书记林盛同志致辞，带领大家回顾建军历史并表达了对军人的崇高敬意，随后审计部门、办公室以及评估、造价部门的同事们为大家呈现了《中国军队，中国军人》、《七律·长征》以及《歌颂祖国》三句半等精彩节目，各显特色，赢得了大家阵阵的掌声。整场诗歌朗诵会格调激昂，或颂扬了军人无私奉献、保家卫国的高尚情操，或讴歌“军爱民、民拥军，军民团结一家亲”的鱼水深情。

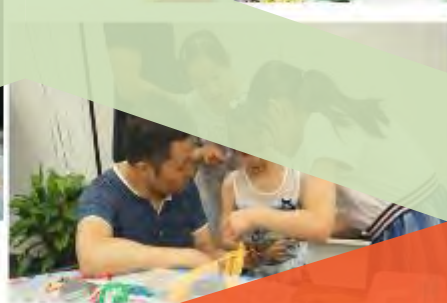


立信亲子爱心义卖会 暨“小金音”少儿 配音大赛颁奖典礼

六月立信人力资源部举办了“小金音”少儿配音大赛活动，期间受到了所内员工子女的积极响应和踊跃参与。我们收到了小朋友近60个配音作品，最终有30个作品入围获奖。这些立信“后起之秀”们的口语水平着实让我们大为惊喜，不论是学龄前的还是学龄后的孩子，都能用充满感情的语调配出各式不同情境的英语视频，堪称声临其境，不由得为他们的出色表现竖起大拇指。



精彩纷呈的嘉年华活动由此正式拉开帷幕，立信还特别邀请了草编手艺人 and 点心大师为小朋友带来了一场饕餮盛宴。本次嘉年华狂欢分为以下三部分：
狂欢1：萌动甜腻的颁奖典礼
狂欢2：Pick一枚草编工艺品，收割多款可爱小食
狂欢3：亲子爱心义卖会



书香满溢·温暖留心 2018年立信团委爱心捐书活动

书是让孩子们看到外面世界的窗口，为了帮助贫困地区孩子们增长见识、开拓视野，为他们实现梦想铺就阶梯，上海静安幸福益站志愿服务中心（以下简称“幸福益站”）的“幸福大篷车”项目应运而生。通过书信往来、物资传递、实地探访等方式，为贫困及偏远地区的孩子们送去关爱。本次立信团委组织的五四青年节系列活动之一“书香满溢·温暖留心”爱心捐书活动，受到许多爱心同事们的踊跃捐赠，团委已将收到的145册书籍，通过幸福益站捐赠给云南文山地区，用于教育支持。



致力于为新上海人及其子女提供各项就业、创业指导、交友缓压、公益扶贫、专业技能培训、亲子拓展等服务，力争通过努力，把“幸福益站”打造成为全市加强城市社会管理创新一张新名片。



今后每年五四期间，捐书将作为一项常规性的公益活动展开，为大家提供奉献爱心的平台，将爱心永续。

在立信团委的书籍捐赠仪式上，幸福益站的相关领导不仅授予了立信团委捐赠证书，又悉心介绍了他们的发展历程和相关服务内容。“幸福益站”围绕人群的不同需求创建了“幸福益站”、“幸福童缘”、“幸福巴士”、“幸福大篷车”、“幸福街舞”等服务品牌



邀请每一位立信人共同践行公益



活动时间: 2018年5月25日-6月8日

参与对象: 立信全体员工

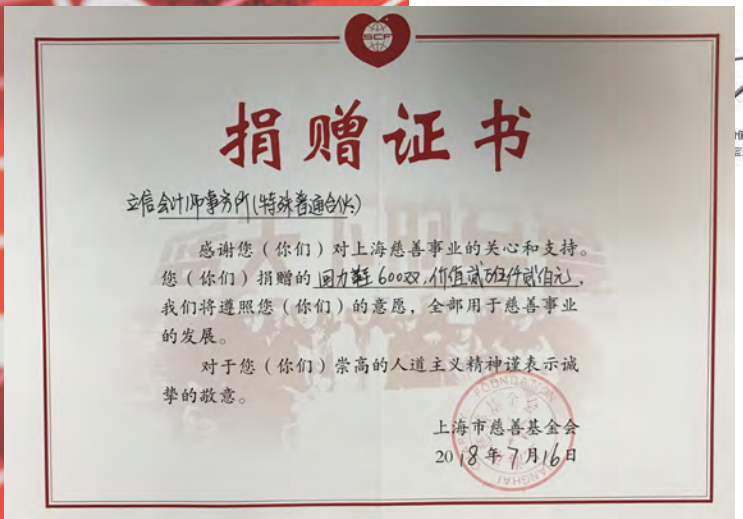
参与平台: 悦跑圈、KEEP、Nike+ Running等跑步APP均可

作品上传方式:
参赛者需将APP里的跑步路线图发送到邮箱
lx_marketing@bdo.com.cn
邮件主题: 寻找头号玩家参赛作品
邮件内文需包括: 作品名称+总部或分所名称+姓名+联系方式+跑步路线图

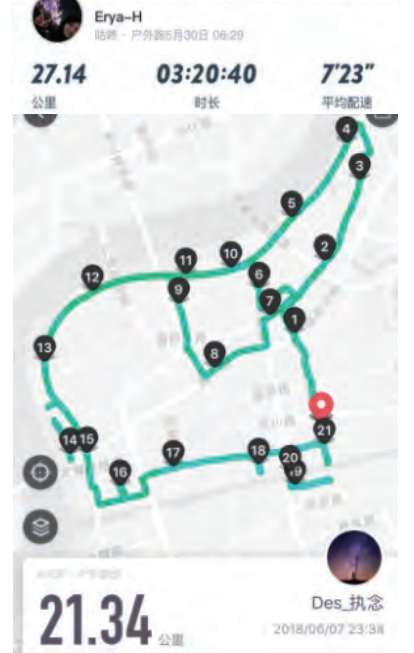
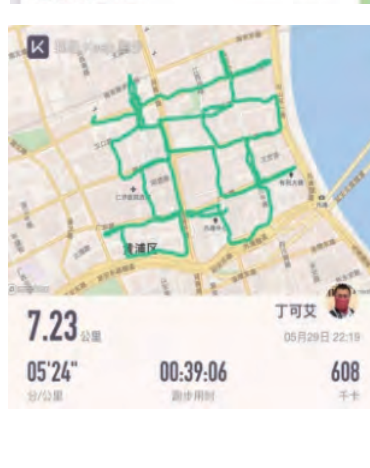
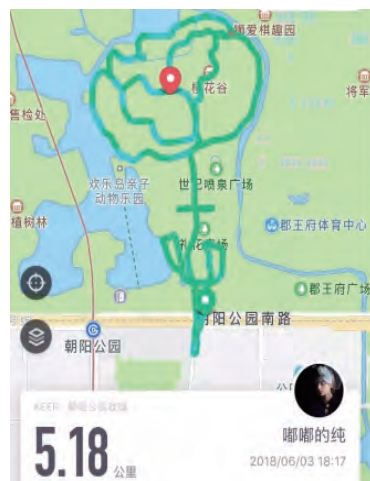
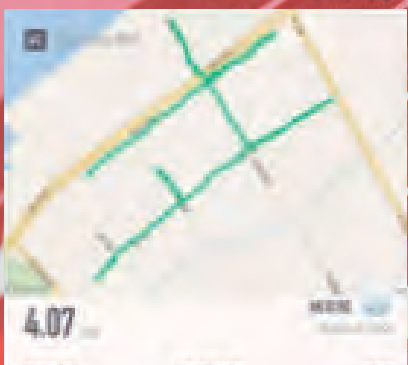
比赛要求:
无时间限制, 无场地的限制, 参赛者需画出自己设计的图案, 如心形、S形等等, 越复杂越用心就越容易获奖

评选标准:
由市场部筛选出30个作品, 公众号票选出一二三等奖;
获奖名单将在公众号中公布(公众号: BDOCHINA)

公益形式:
每增加一位参赛者, 即通过上海市慈善基金会向民工子弟学校捐赠一双回力运动鞋。



在这个充满爱与感恩的季节, 立信隆重推出“寻找头号玩家”线上公益乐跑活动, 希望各位立信人能够从跑步中寻找乐趣, 从跑步中帮助他人。此次公益乐跑活动, 立信将直接对接上海市慈善基金会的公益项目, 每增加一名活动参与者, 即为民工子弟学校的学生捐赠一双回力运动鞋, 突破传统捐钱模式与普通员工之间的疏离感, 让参与活动的每一位立信人一同践行企业的社会责任。



信·观点

新收入准则解读

2014年5月，在国际财务报告准则第15号发布之后，财政部成立了收入准则项目组，启动了新收入准则的修订项目。2015年12月7日，财政部印发了《企业会计准则第14号——收入（修订）（征求意见稿）》，向社会公开征求意见。随后，财政部经过了多方调研和测试，多次听取理论界和实务界专家的意见，对新收入准则进行了全面系统的修改和完善。新收入准则的最终稿于2017年7月5日正式发布。

新收入准则建立了统一的收入确认模型来规范所有与客户之间的合同产生的收入。收入确认的核心原则是：企业确认收入应当反映其向客户转让所承诺商品或服务的方式，收入确认的金额应当反映企业因向客户转让商品或服务而有权取得的对价。

新的收入确认模型可以概括为以下五个步骤（即“五步法”）：



一、适用范围

收入，来源于企业向客户转让商品或提供服务的日常活动。收入的确认与企业资产和负债的变化密切相关，可能产生直接的现金流入或应收款项余额的增加，也可能导致预收账款或递延收益等负债项目的减少。此类资产和负债的变化均计入损益，最终会导致所有者权益的增加。但是，与所有者投入资本相关的经济利益流入不属于收入，即所有者以其所有者身份与企业之间的交易所产生的资产和负债的变化不应计入损益。新收入准则适用于所有与客户之间的合同，但下列各项除外：

- 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》。
- 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。
- 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》。

新收入准则规定的客户，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并支付对价的一方。在某些情况下，与企业进行交易的对方并不一定是“客户”，而可能是共担风险共享利益的合作方。这种情况常见于制药、生物技术、石油天然气等行业。例如，某生物技术企业与制药企业之间签订开发药品的合同。如果合同条款表明双方是共同承担药品开发的风险、共享利益的，则该制药企业不属于“客户”，双方签订的合同不属于收入准则的适用范围，该生物技术企业需要考虑对该合同采用其他准则的相关规定（如《企业会计准则第40号——合营安排》）。由于是供销关系还是合作关系的判断主要取决于具体的情况和特定的合同条款，因此企业需要仔细分析合同条款，不能一概而论。

二、“五步法”

(一) 识别合同

收入准则所适用的合同，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。合同除了书面形式外，还可以是口头形式或者依据企业商业惯例所采用的其他形式。

1、合同的条件

按照准则的规定，能够采用收入确认五步法模型的同时满足五个条件，而企业应当在合同开始日（通常为合同生效日）对于其与客户之间的合同是否满足条件进行评估。合同需要同时满足的五个条件如下：

- (1) 合同各方已批准合同并承诺将履行各自义务。合同的批准可以是书面形式、口头形式以及其他依照商业惯例所采用的形式；
- (2) 合同明确了合同各方与所转让商品或提供服务相关的权利和义务；
- (3) 合同有明确的与所转让商品或所提供服务相关的支付条款；
- (4) 合同具有商业实质（即履行合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额）；
- (5) 企业因向客户转让商品或提供服务而有权取得的对价很可能收回。在判断对价是否很可能收回时，企业仅需要考虑已到期的款项，即仅考虑客户支付已到期款项的能力和意图。

上述最后第五个条件引入了“可收回性”的要求。企业无法从合同条款中直接判断该条件是否满足，而是需要针对每一个客户进行评估。企业在评估对价可收回性时，需要同时考虑客户支付对价的能力和意图。企业应在合同开始日评估其与客户签订的合同是否满足收入准则规定的条件。对于满足条件的合同，企业在后续期间无需对该合同进行重新评估，除非有迹象表明相关事实和情况发生重大变化。例如，如果客户支付对价的能力显著恶化，企业应当重新评估其是否很可能收回其因向客户转让剩余商品或服务而有权取得的对价。由于本质上来说，评估结果的改变是由于新发生的事项导致的，因此不会涉及已经转让的商品或服务；也就是说，企业就已经转让的商品或服务确认的收入不会受到影响。

企业与客户之间的合同可能无法全部满足前文所述的五个条件。对于此类不满足条件的合同，如果企业已经向客户收取了款项，那么只有在同时满足下列条件时才可以将收到的款项确认为收入：

- (1) 企业不再负有向客户转让商品或提供服务的剩余义务；
- (2) 已向客户收取的对价无需退回。

如果不能同时满足上述条件，企业应当将已收取的款项作为负债进行会计处理。

此外，对于在合同开始日不满足条件的合同，企业应当对其进行持续评估以确定该合同后续是否能够满足条件，并在其满足条件时按照收入确认五步法进行会计处理。

2、合同合并

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：

- (1) 两份或多份合同是基于同一商业目的而订立并构成一揽子交易。
- (2) 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。
- (3) 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）构成单项履约义务。

准则之所以规定将适用范围延伸至企业与互为关联方的两方或多方签订的合同，是因为这些合同通常是互相关联或互相依赖的。由于关联方的范围是按照《企业会计准则第36号——关联方披露》的要求确定的，其中规定的关联方范围较广，因此企业需要仔细分析以确保对于该准则中涵盖的各类关联方均进行了考量。

3、合同变更

合同变更是指经合同各方批准的、对原合同范围或价格作出的变更。合同变更可能是订单更改、变动或修订。只有当合同变更形成新的、有法律约束力的权利义务，或者改变现有的、有法律约束力的权利义务时，才会对合同变更这一事项进行会计处理；否则，企业应继续按照收入准则对现有合同进行会计处理。

新收入准则要求区分三种情形对合同变更分别进行会计处理。

情形一：

如果同时满足下列两个条件，企业应将合同变更部分作为一份单独的合同进行会计处理：

- (1) 合同变更增加了可明确区分的商品或服务，从而导致合同的范围有所改变；
- (2) 合同变更增加了合同价款，并且增加的部分反映了企业额外承诺的商品或服务的单独售价。

企业在判断新增的合同价款是否反映了新增商品或服务的单独售价时，需要对新增合同价款的价格调整进行分析。某些情况下企业向客户提供的折扣并不是调整新增商品或服务的售价，而是对于已转让的商品或已提供的服务作出补偿。而某些情况下，新增的合同价款可能是为了反映特定合同的具体情况而对价格所作的适当调整。例如，企业在向新客户销售商品时会发生相关销售费用，如果是老客户则可以省去这部分销售费用，因而企业可能由于无需发生销售费用而向老客户提供折扣。这种情况下的价格调整也是反映了新增商品的单独售价的。

情形二：

如果合同变更不符合情形一的两项条件，即不作为一份单独的合同进行处理，则企业需要识别未转让的商品或未提供的服务。未转让的商品或未提供的服务包括原合同下剩余的商品或服务，也包括由于合同变更而产生的新的商品或服务。企业需要判断未转让的商品或未提供的服务与原合同中已经转让的商品或已经提供的服务之间是否可明确区分。如果未转让的商品或未提供的服务与原合同中已经转让的商品或已经提供的服务之间是可明确区分的，则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。

情形三：

如果合同变更不符合情形一的两项条件，且未转让的商品或未提供的服务与原合同中已经转让的商品或已经提供的服务之间不可明确区分，则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。

示例1——合同变更

甲公司与乙公司签订合同，出售200件产品，产品单价为80元/件，合同总价为16,000元。合同约定甲公司每月向乙公司交付50件产品，共四个月。假设乙公司于商品交付时取得了商品的控制权，即甲公司于交付商品时确认销售商品的收入。三个月后，甲公司已交付150件产品，剩余50件产品未交付。此时，乙公司要求再增加50件产品。合同变更时，该产品的单独售价下降至75元/件。甲公司根据新收入准则的规定进行判断，新增加的50件产品是可明确区分的。因此，合同变更的后续处理取决于新增的合同价款是否反映了合同变更当日产品的单独售价。

分析：

假设新增产品的售价为75元/件

由于新增商品的售价等于合同变更当日该商品的单独售价，即满足了“新增合同价款反映了新增商品单独售价”的条件，因此，甲公司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。对于原合同中尚未交付的50件产品，甲公司应于交付时确认收入4,000元；对于新增加的50件产品，甲公司应于交付时确认收入3,750元。

假设因已交付产品的瑕疵，新增产品的售价定为65元/件

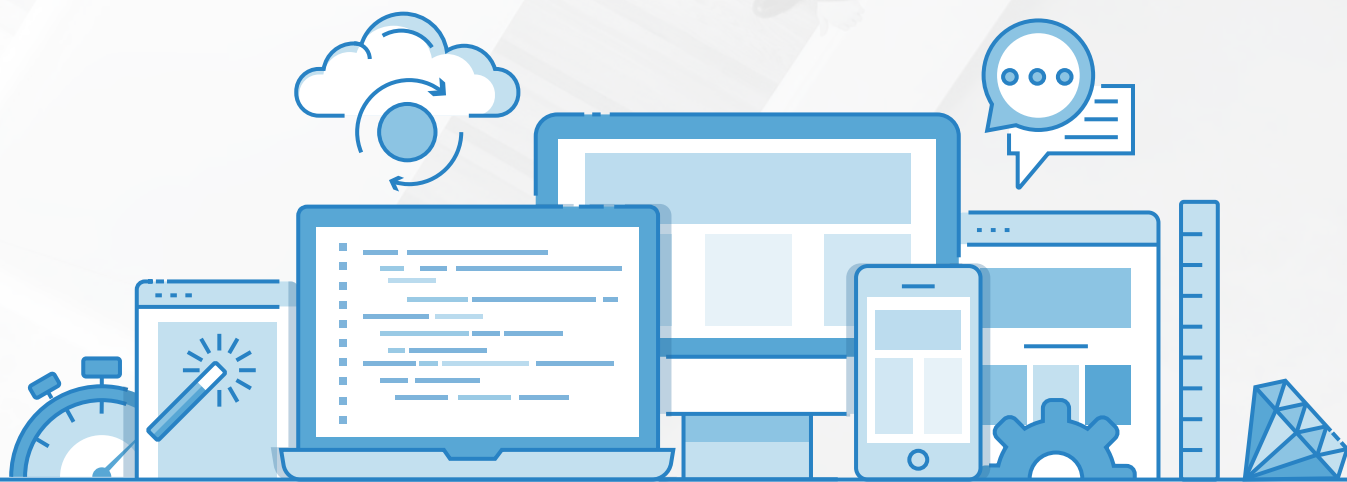
在就新增50件产品进行协商的过程中，合同双方最初约定的价格为75元/件。然而，乙公司发现甲公司之前交付的50件产品存在瑕疵，而甲公司并未及时修正，因此乙公司要求甲公司提供一定的价格折让。甲公司同意给予补偿，就新增的50件产品给予乙公司10元/件的折扣，共500元。双方约定将这部分金额纳入新增产品的合同价款中，即新增50件产品的售价从75元/件降至65元/件。

本例中甲公司虽然就新增产品向乙公司给予了10元/件的折扣，但该折扣实质上是对于其之前交付的瑕疵产品所提供的补偿。这部分折扣不是对新增商品单独售价的调整，而是对已交付产品价格的调整。因此，合同变更当日，甲公司应将折扣部分500元冲减收入。

新增50件产品的售价仍然为75元/件，等于合同变更当日该商品的单独售价，满足了“新增合同价款反映了新增商品单独售价”的条件，因此，甲公司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。对于原合同中尚未交付的50件产品，甲公司应于交付时确认收入4,000元；对于新增加的50件产品，甲公司应于交付时确认收入3,750元。

假设因乙公司为老客户而给与其一定折扣，新增产品的售价为60元/件

由于新增商品的售价不反映合同变更当日该商品的单独售价，因此甲公司在进行会计处理时应视为原合同终止，将原合同中尚未交付的50件产品与新增加的50件产品合并为新合同。新合同中产品的售价为70元/件（ $(50 \times 80 + 50 \times 60) / 100$ ）。



(二) 识别单项履约义务

企业在识别合同后需要对合同进行评估，识别该合同中所包含的各单项履约义务。履约义务是指企业向客户转让下列商品或服务的承诺：

- 可明确区分的一项（或一组）商品或服务；或者
- 一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分的商品或服务。

转让模式相同是指同时满足下列两个条件：

- (1) 一系列商品或服务中的每一项可明确区分的商品或服务属于在一段时间内履行的履约义务；
- (2) 企业采用相同的方法确定其履约进度。

一些重复性的服务合同，例如一段期间的保洁合同中约定的保洁服务，通常就属于一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分的商品或服务。

单个合同可能包含多个履约义务。例如，企业向客户出售手机以及通讯套餐，客户每月支付固定金额的套餐费用，为期二年。这种情形通常是在一个合同中。然而，该合同在会计处理时往往视为包含了两个履约义务，即出售手机和提供两年通讯服务。

1、可明确区分

履约义务，是企业确认收入的“计量单元”。确定单项履约义务的关键在于判断商品或服务是否可明确区分。一项商品或服务属于可明确区分的需要同时满足两个条件：

条件一：客户能够从该商品或服务本身、或从该商品或服务与其他易于获得资源一起使用中受益

能够从商品或服务受益，是指客户可以使用、消耗或按大于其残值的金额出售，或者以其他产生经济利益的方式持有。对于某些商品或服务而言，客户可以从单独使用该商品或服务中受益；而对于其他商品或服务而言，客户则仅可通过将其与其他易于获得的资源相结合使用中才能受益。

易于获得的资源是指与客户交易的企业或其他企业单独出售的商品或服务，或者是客户已从该企业取得的或从其他交易或事项中取得的资源，其中包括企业根据同一个合同已向客户转让的商品或服务。

如果企业通常单独出售某项商品或服务，这可能表明客户能够从该商品或服务本身、或从该商品或服务与其他易于获得资源一起使用中受益。

条件二：企业向客户转让该商品或服务的承诺与合同中其他承诺可单独区分

企业在对这一条件进行评估时，需要对合同内容进行分析，确定其在合同中承诺的到底是单个地向客户转让每一项商品或服务、还是向客户转让一项或多项组合产出。下列情形通常表明企业向客户转让商品或服务的多项承诺之间不可单独区分：

- 企业需提供重大的服务以将该商品或服务与合同中承诺的其他商品或服务整合成合同约定的组合产出转让给客户。即，企业将该商品或服务作为投入要素，生产出客户所要求的组合产出。组合产出可能包括多个阶段、多个要素或多个单元。

- 合同中承诺的一项或多项商品或服务将对合同中承诺的其他商品或服务作出重大修改或定制，或因其他商品或服务而产生重大修改或定制。例如，企业可能承诺向客户提供现成的软件，并同时承诺定制该软件以使其与客户现有的基础设施配套使用，从而企业将为客户提供完全整合的系统。在这种情况下，如果定制服务要求企业对现成的软件作出重大修改，则企业可以判断转让该软件的承诺与提供定制服务的承诺无法区分开来。因此，这些商品或服务在基于合同进行考虑时不可明确区分。

该商品或服务与合同中承诺的其他商品或服务具有高度关联性。即，合同中所承诺的每一项商品或服务均在很大程度上受到合同中其他商品或服务的影响。比如由于两项商品之间存在相互影响，导致企业无法分别转让这两项商品。例如，企业同意为客户设计一种实验性的新产品并生产该产品的10个样品。产品规格包含尚未得到证实的功能。因此，企业必须在生产和测试样品过程中持续对产品设计进行修正，并对样品的在产品或产成品作出必要的修订。企业预计由于产品设计在生产过程中的变化，大多数或全部拟生产的样品均可能需要进行一些返工。在这种情况下，客户可能无法选择在不对生产服务造成重大影响的情况下仅购买设计服务、或者在不对设计服务造成重大影响的情况下仅购买生产服务。这是因为提供设计服务与提供生产服务所产生的风险是不可分割的。因此，尽管每一项承诺本身均可使客户获益，但在基于合同进行考虑时，这些承诺无法单独区分开来。这是因为每一项承诺均高度依赖于合同中的其他承诺并且与其高度关联。

2、合同中隐含的承诺

通常情况下合同中清晰地列明了企业向客户转让的商品或服务，但某项情况下合同中也可能包含隐含的承诺。由于合同除了书面形式外，还可以是口头形式或者依据企业商业惯例所采用的其他形式，因此，如果企业的商业惯例、已经公布的政策或特定声明所隐含的承诺会导致客户形成企业向其转让商品或服务的有效预期的话，则此类隐含的承诺也构成企业的履约义务，也就是说企业的履约义务并不限于合同中清晰列明的商品或服务。

此外，履约义务并不包括企业为履行合同而必须实施的活动，除非该活动向客户转让了商品或服务。例如，服务提供方可能需要执行各类行政事务以便为合同的订立做好准备。企业在执行这些事务时并不会向客户转让任何商品或提供任何服务，因此这些准备活动不属于合同中的履约义务。

(三) 确定交易价格

交易价格，是指企业因向客户转让商品或服务而预期有权收取的对价金额。交易价格通常为合同中明确列示的金额。然而，企业需要考虑其商业惯例是否存在接受低于合同约定价格的情形。

企业在确定交易价格时需要考虑多项因素，但仅针对按照现有合同将要转让的商品或服务，不考虑合同撤销、续期或变更的因素。

在确定交易价格时，企业需要考虑下列事项的影响：

- 可变对价；
- 合同中存在的重大融资成分；
- 非现金对价；
- 应付给客户的对价。

1、可变对价

交易价格可能是合同中明示的固定价格，可能是变动的价格，也可能同时包含固定金额和变动金额。可变对价可能产生于多种情形，例如折扣、返利、退款、抵免、价格折让、激励措施、业绩奖励、罚款或其他类似情形。凡是企业收取的对价金额有可能发生变化的情况，均需要考虑准则中关于可变对价的规定。

企业在考虑可变对价时，除了需要分析合同条款外，还需要考虑其已公开宣布的政策、特定声明或以往的习惯做法等等。某些情况下，如果客户对于企业将提供价格折让产生了合理预期，则这部分折让也属于可变对价。此外，还需要考虑其他可能表明企业有意图向客户提供价格折让的事实和情况。例如，企业可能为了使经销商（客户）增加销量而给予经销商一定的折扣。

对于合同中存在的可变对价，企业需要估计其因向客户转让商品或服务而预期有权收取的对价金额。企业应当采用下列方法之一对合同中存在的可变对价进行估计：

(1) 期望值法

期望值是一系列可能发生的结果的概率加权平均数。如果企业拥有大量且特征类似的合同，则期望值可能是一种估计可变对价的恰当方法。

(2) 最可能发生金额法

最可能发生金额是合同最可能产生的单一结果。如果合同仅有两个可能的结果（例如，是否能够收到业绩奖金），则最可能发生金额可能是一种估计可变对价的恰当方法。

需要注意的是，上述两种方法并不是自由选择的，企业应当选择一种能够更好地预测其有权取得的对价金额的方法，并且应当对整个合同一致地采用同一种方法。

示例2——可变对价的估计

· 期望值法

20X4年1月1日，甲公司与客户签订一项建造定制资产的合同。合同约定，交付日期为20X4年3月31日，合同价格为3,000,000元，但根据交付时间，该金额有可能会增加或减少。如资产于20X4年3月31日之前交付，则每提前一天，合同价格将增加10,000元；如资产于20X4年3月31日之后交付，则每延迟一天，合同价格将减少10,000元。

由于该合同存在一系列可能的结果，甲公司认为期望值法能够更好地预测其最终将有权收取的对价，因此决定采用期望值法估计可变对价。

· 最可能发生金额法

甲公司与客户签订建造一栋楼的合同，合同价格为10,000,000元。该合同中包含了一项处罚条款，如果甲公司未在合同约定的日期完工，则须支付罚款500,000元。

由于该合同只存在两种可能发生的结果，即支付罚款或者无须支付罚款，甲公司认为最可能发生金额法能够更好地预测其最终将有权收取的对价，因此决定采用最可能发生金额法估计可变对价。

需要注意的是，为了防止企业过于乐观地估计可变对价的金额（进而导致过度确认收入），新收入准则对于可变对价的估计进行了限制。准则规定，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。换言之，企业应当尽量保守地对可变对价进行估计，尽量避免在未来发生重大金额的已确认收入转回。在评估与可变对价相关的不确定性消除时累计已确认收入是否极可能不会发生重大转回时，企业应当同时考虑收入转回的可能性和金额的量级。

每一资产负债表日，企业应当重新评估对可变对价的估计是否受到限制，并重新估计计入交易价格的可变对价金额，以如实反映资产负债表日存在的情况以及报告期内情况的变化。

2、合同中存在的重大融资成分

企业与客户之间的合同，其中约定的付款时点可能与转让商品或服务控制权的时点有所不同，进而与相关收入确认的时点会产生差异。如果合同中约定的付款时点实质上为客户或企业提供了涉及向客户转让商品或服务的重大融资利益，则企业在确定交易价格时，应当就合同中的融资成分调整交易价格。为了便于实务操作，如果在合同开始时，企业预计其向客户转让商品或服务与客户支付价款之间的间隔不超过一年的，可以不考虑合同中存在的重大融资成分。

由于现行准则仅规定了企业在向客户提供融资时（即具有融资性质的分期收款销售商品）的会计处理；而新收入准则是要求无论是企业向客户提供融资、还是客户向企业提供融资（即具有融资性质的预收款销售商品），均应考虑合同中所包含的重大融资成分并进行相应的会计处理。因此，对于向客户预收合同价款的企业而言，其很有可能需要改变现行的会计处理。

企业在评估合同中是否存在重大融资成分时需要考虑所有相关的事实和情况，而不仅仅是合同条款本身。无论融资成分是在合同中明确列示、还是隐含于合同双方商定的付款条款，均可能存在重大融资成分。

3、非现金对价

某些情况下，企业与客户之间的合同可能约定合同对价为非现金资产。例如，客户为一家上市公司，企业向客户销售商品时接受客户的股份作为合同对价。实务中还可能存在客户向企业投入商品或服务的情形。例如建造合同中，在企业提供建造服务的过程中，客户可能投入材料、设备或者人工。这种情况下，企业应当评估其是否取得了对此类投入商品或服务的控制。如是，则企业应当将这些投入的商品或服务作为向客户收取的非现金对价，并进行相应的会计处理。客户支付的非现金对价，企业应当按照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可能发生变化。例如，企业接受客户的股票作为非现金对价，由于股票的价格变动导致非现金对价的公允价值发生变化。再如，企业可能会从客户处获得非现金对价形式的奖金，但该奖金是否能够最终获得要取决于未来某一事项的发生或者不发生，该非现金对价奖金的公允价值也可能发生变化。因此，新收入准则规定，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，应当作为可变对价处理，即需要考虑估计前述有关可变对价的限制规定。例如，合同中约定了以交付某台设备的形式支付业绩奖励，由于其中的不确定性是与对价形式之外的原因（即企业未来的业绩）相关，因此企业应当针对其是否能够获得该奖励的不确定性应用前述可变对价限制的相关规定进行估计（即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）。



4、应付客户对价

在某些情况下，企业可能向客户或者客户的客户支付对价。对价的形式可能包括：为换取客户提供的商品或服务而进行付款、就向客户提供的商品或服务给予折扣或者返利等。如果企业向客户支付对价是为了向客户取得其他可明确区分的商品或服务（即不同于企业向客户提供的商品或服务），则企业应当将其作为一个采购交易，采用与本企业其他采购相一致的方式确认所购买的商品或服务。如果企业向客户支付的对价金额超过了其向客户取得的可明确区分的商品或服务的公允价值，则超出部分应当冲减交易价格（即，冲减收入）。

反之，如果企业向客户支付对价不是为了向客户换取可明确区分的商品或服务，则企业支付的对价应全额冲减交易价格（即，冲减收入）。

如果向客户取得的可明确区分的商品或服务的公允价值不能合理估计的，企业应当将向客户支付的对价全额冲减交易价格（即，冲减收入）。

如果企业向客户支付的对价是冲减交易价格的，则应当在以下两者孰晚的时点冲减当期收入：

- (1) 企业就相关商品或服务的转让确认相关收入；
- (2) 企业支付或承诺支付对价（即使支付取决于未来事项）。该承诺可能隐含于企业的商业惯例之中。

示例3——应付客户对价

甲公司作为一家消费品生产企业，乙公司作为一家大型连锁超市。甲乙双方签订供货合同，合同期为一年，合同约定乙公司的年度采购保底量为价值20,000,000元的产品。合同中要求乙公司应就甲公司的产品更改货架和展示柜。合同开始时，甲公司应向乙公司支付2,000,000元，该款项不予退还。本例中，尽管乙公司的货架与展示柜将用于销售甲公司的产品，但甲公司并未取得货架与展示柜任何相关权利的控制，因此甲公司向乙公司支付的款项并未取得任何可明确区分的商品或服务。因此，甲公司应在转让产品确认收入时将支付的2,000,000元冲减交易价格，即甲公司的总收入为18,000,000元。

(四) 分摊交易价格

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或服务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。分摊交易价格的目的是为了每一个单项履约义务所对应的金额均能反映企业因向客户转让商品或服务而预期有权收取的对价金额。为了对交易价格进行分摊，企业首先需要确定每一个单项履约义务所承诺的商品或服务的单独售价。

1、分摊交易价格的基础

合同开始时，企业应当确定每一项履约义务所涉及的商品或服务的单独售价，并按照单独售价的比例分摊交易价格。单独售价，是指企业向客户单独销售商品或服务的价格。企业在类似环境下向类似客户单独销售商品或服务的价格，应作为确定该商品或服务单独售价的最佳证据。商品或服务的合同价格或标价可能是该商品或服务的单独售价，但也存在合同价格或标价与单独售价不一致的情况。例如，企业如果给予客户10%的折扣，即按照合同价格的90%向客户出售商品，这种情况下则不能认为合同价格是该商品的单独售价。

单独售价无法直接观察的，企业应当对单独售价进行估计。在估计单独售价时，企业应当考虑其能够合理取得的全部相关信息，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。企业能够合理取得的可观察的输入值可能包括：类似商品或服务的市场售价、提供商品或服务所发生的成本、相关的利润率、已公布的价格清单、第三方或行业定价等等。企业能够合理取得的其他相关信息可能包括：市场状况（如市场的供求情况、市场竞争和整体趋势）、企业特定因素（如企业本身的定价策略和过往惯例）、以及有关客户或客户类别的信息（如客户类型和所在地区）。

企业可以采用下列方法估计单独售价：

- 市场调整法：根据某商品或服务或类似商品或服务的市场售价（包括竞争对手的类似商品或服务的价格），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：根据某商品或服务的预计成本，加上其合理毛利后的价格，确定其单独售价的方法。
- 余值法：根据合同交易价格减去合同中其他商品或服务可观察的单独售价后的余值，确定某商品单独售价的方法。

需要注意的是，余值法的采用受到一定的限制。只有在满足下列条件之一时，企业才可以采用余值法估计商品或服务的单独售价：

- (1) 商品或服务近期的售价波动幅度巨大。即，售价的可变程度极高，企业无法从以往的交易或其他可观察的证据中辨别出具有代表性的单独售价。
- (2) 企业尚未对商品或服务进行定价，且该商品或服务之前未曾单独销售。即，无法可靠确定该商品或服务的售价。

2、折扣的分摊

合同折扣是指合同中各单项履约义务所承诺商品或服务的单独售价之和高于合同交易价格的金额。企业应当将合同折扣在各单项履约义务之间按比例分摊。如果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，则企业应当将该合同折扣分摊至相关的一项或多项履约义务。

示例4——折扣的分摊

甲公司向客户出售产品A、B和C，合同价格为1,000元。每一项产品将于不同时间点交付客户。甲公司通常以500元的价格单独出售产品A；产品B和产品C不单独出售。甲公司估计产品B的单独售价为250元，产品C的单独售价为750元。因此，该合同中存在500元（ $500+250+750-1,000$ ）的合同折扣。

甲公司认为没有确凿证据表明500元合同折扣仅与合同中一项或多项（而非全部）履约义务相关，因此其将该折扣在各单项履约义务之间按比例分摊，具体如下（单位：元）：

A	$(1,000 \times (500/1,500))$	330
B	$(1,000 \times (250/1,500))$	170
C	$(1,000 \times (750/1,500))$	500

(五) 履行履约义务时确认收入

履行履约义务是指企业将商品或服务的控制权转让给客户。现行收入确认的相关规定要求企业评估商品或服务所有权上的风险和报酬是否转移。新收入准则的一个主要变化就是对于所有类型的交易应用控制权转移的标准。控制权是指能够主导资产的使用并从中获得几乎全部的经济利益的能力。控制权也包括防止其他企业主导资产的使用或获得资产所产生的经济利益。

1、在某一时段内履行履约义务

满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行履约义务：

- (1) 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。
- (2) 客户能够控制企业履约过程中在建的商品或服务。
- (3) 企业履约过程中所产出的商品或服务具有不可替代用途，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。

(1) 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

这一条件适用于很多典型的服务合同。企业履约过程中所提供的服务可以视为一项资产（虽然仅仅是暂时的），客户同时取得并消耗该资产表明客户在企业履约的过程中获得了对该资产的控制权，因此，企业的履约义务是在某一时段内履行的。

通常情况下，评估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是较为直观的，尤其是日常或经常性的服务（如保洁服务）。然而，即使是保洁服务的合同也需要进行仔细分析。例如，企业与客户签订为期三年的办公大楼保洁合同，其中大楼窗户是每六个月清理一次，需要五日完成；地毯每月清理一次，需要一个周末完成；垃圾桶每日清理；吸尘除灰是在办公时间外完成。合同中每一项保洁活动均可能构成一个单项履约义务，因而企业可能需要将合同总价分摊至各单项履约义务，其中清理窗户和地毯的相关收入应于清理活动发生时确认，而非在三年的合同期内分期确认。

(2) 客户能够控制企业履约过程中在建的商品或服务

这一条件主要适用于在客户的场所建造资产。该资产可以是有形资产，也可以是无形资产。例如，在客户的土地上建造房屋，或是在客户的系统中定制软件。

(3) 企业履约过程中所产出的商品或服务具有不可替代用途,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

这一条件主要适用于建筑行业,也可能适用于建造定制的大型机械设备。这一条件实质上包含了两个子条件。

子条件一: 产出的商品或服务具有不可替代用途

具有不可替代用途,是指因合同限制或实际可行性限制,企业不能轻易地将资产用于其他用途。企业应当在合同开始时评估资产是否具有不可替代用途。在合同开始后,除非合同变更导致企业的履约义务发生实质性改变,否则企业不应改变其评估结果。

合同限制必须是实质性的。如果企业试图将资产用于其他用途时,客户可以行使其对已承诺资产的权利,则该合同限制就是实质性的。反之,如果一项资产很大程度上可与其他资产相互替换,企业可以在不违反合同、且不会发生重大成本的情况下向另一个客户转让该资产,则该合同限制就不是实质性的。通常情况下,大批量生产的产品由于其可替换性,往往不存在合同限制。

如果企业将资产用于其他用途将发生重大经济损失,则企业将该资产用于其他用途的能力受到实际可行性限制。发生重大经济损失可能是企业重新改造该资产发生重大返工成本,也可能是因为企业只能在承担重大损失的情况下出售资产。例如,企业按照客户的特定要求生产的设备,该设备的设计规格很独特,如果企业试图将该资产出售给另一个客户,则需要发生重大的返工成本。在这种情况下,企业将该资产用于其他用途受到实际可行性限制。

需要注意的是,企业在评估资产是否具有不可替代用途时,其与客户之间合同终止的可能性并非相关考虑因素。

子条件二: 有权就累计至今已完成的履约部分收取款项

企业应当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。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(简称“收款权”)。该收款权必须具有法律约束力的,企业需要根据合同条款及相关法律法规的规定,判断其收款权是否具有法律约束力。

合同可能约定了客户仅在指定时间有权终止合同,或者可能约定了客户无权终止合同的条款。如果客户在其无权终止合同的情况下仍然终止了合同,或是客户未能按照合同约定履行其义务的情况下,该合同的条款或者相关法律法规赋予了企业继续履行合同的权力,即企业可以继续按照合同向客户转让商品或服务、并要求客户支付合同约定的对价,则应当认为企业有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。

然而在多数情况下,合同条款或者相关法律法规可能并不会赋予企业继续履行合同的权力,合同条款可能仅仅约定了违约金(或赔偿金)。企业需要考虑的是,在整个合同期内,客户因除企业未能按照合同约定履行其义务之外的原因终止合同的情况下,企业能向客户收取的违约金(或赔偿金)是否能够补偿其已发生成本和合理利润的款项,即该款项的金额应接近于累计至今已转让的商品或服务的售价。

需要注意的是,收款权无需是一项无条件的现时收款权利。多数情况下,企业是按照合同约定的时间点分期收款、或是在履约义务完成后才有权收款,而不是在整个合同期内均有权收款。但是,如果需要满足本子条件,则企业需要确保在客户终止合同时其有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。

2、计量履约进度

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。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。对于每一个单项履约义务,应采用单一的产出法或投入法评估履约进度;并且企业应当将该方法一致地运用于相似情形下类似的履约义务。

(i) 产出法

产出法是根据已转移给客户的商品或服务对于客户的价值确定履约进度。例如:测量累计至今已完成的履约行为、评估已实现的结果、已达到的里程碑、已生成或已交付的商品或服务单位等。

(ii) 投入法

投入法是根据企业为履行履约义务的投入确定履约进度。例如:消耗的资源、花费的工时、已发生的成本、流逝的时间或使用的机器运转时间等。

按照产出法确认的收入是以累计至今已转让的商品或服务对于客户的价值与合同剩余商品或服务对于客户的价值的相对比例为基础的。企业在评估是否采用产出法确定履约进度时,应考虑所选择的产出是否能够如实反映其履约义务的履约进度。如果所选择的产出无法计量某些客户已经取得控制权的商品或服务,则产出法不能如实反映企业的履约情况。例如,如果在资产负债表日,客户控制的在产品或产成品未包含在产出的计量中,则基于已生成或已交付的商品单位的产出法无法如实反映企业的履约情况。

产出法的不足之处在于运用产出法所必需的信息可能无法直接观察、或是取得相关信息需要耗费的成本过大,因而企业可能需要采用投入法确定履约进度。

3. 在某一时点履行履约义务

如果履约义务不是在某一时段内履行，则属于在某一时点履行。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或服务的控制权时点确认收入。在判断客户是否已取得商品或服务控制权时，企业应当考虑下列迹象：

(1) 企业就该商品或服务享有现时收款权利。

如果客户具有现时义务就商品或服务进行支付，这可能表明客户能够获得商品或服务几乎全部的剩余经济利益。

(2) 客户拥有该商品或服务的法定所有权。

法定所有权可能表明客户能够主导商品或服务的使用并从中获得几乎全部的剩余经济利益、或是能够避免其他企业获得这些利益。如果企业仅仅是出于防止客户不付款的原因而保留法定所有权，则属于保护性条款，并不妨碍客户取得相关商品或服务的控制权。

(3) 客户已实物占有该商品或服务。

客户实物占有有可能表明其能够主导商品或服务的使用并从中获得几乎全部的剩余经济利益、或是能够避免其他企业获得这些利益。然而，实物占有并不等同于取得控制权。例如，在某些委托代销交易中，企业控制的商品可能由受托方实物占有。

(4) 客户已取得该商品或服务所有权上的主要风险和报酬。

在评估客户是否取得所有权上的主要风险和报酬时，企业不应考虑其他额外履约义务的风险。例如，企业可能已向客户转让了某项资产的控制权，但尚未提供该资产的维护服务，企业不应考虑维护服务的风险。

(5) 客户已接受该商品或服务。

客户验收可能表明客户已经取得了控制权。然而，如果企业能够客观地确定，其对商品或服务的控制权已按照合同约定的要求转让给了客户，则可以认为客户的验收只是一项例行的程序，不影响企业对于控制权转移的评估。例如，客户的验收是确定商品的尺寸或者重量，则企业能够在客户验收之前确定其转让的商品是否满足这些条件。

需要注意的是，上述迹象并不是企业在判断控制权转移时所必须满足的条件。企业在判断控制权转移时应考虑前文所述的控制权的定义，并辅以上述迹象综合判断。

三、合同成本

合同成本应初始确认为一项资产，并采用与该资产相关的商品或服务收入确认相同的基础进行摊销，计入当期损益。合同成本包括合同取得成本和合同履约成本。

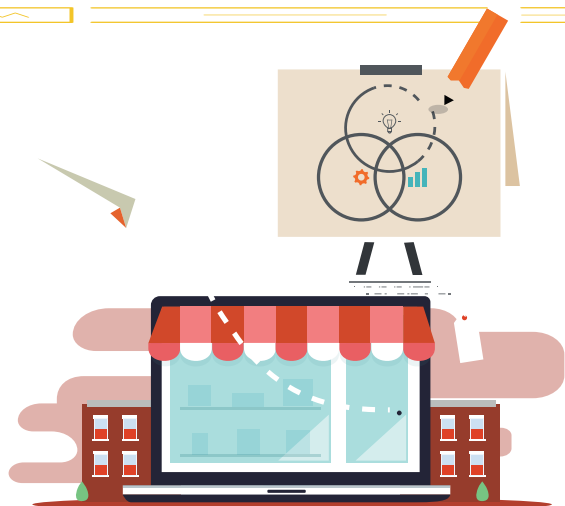
(一) 合同取得成本

企业为取得合同发生的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。可以确认为一项资产的合同取得成本应仅限于增量成本。增量成本，是指企业不取得合同就不会发生的成本，如取得合同后企业支付的销售佣金。

无论是否取得合同均会发生的支出应当在发生时计入当期损益（例如无论是否取得合同均会发生的差旅费等），除非合同中明确约定该支出由客户承担。

示例5——合同取得成本

甲公司的主营业务为提供咨询服务，其取得了一个新客户的竞标。甲公司为取得该合同发生了尽职调查的外部法律费用25万元，向销售员工支付的佣金10万元，其他工作人员的差旅费用1万元。本例中，外部法律费用和差旅费用属于无论是否取得合同均会发生的费用，因此应在发生时确认为费用。向销售员工支付的佣金属于为取得合同而发生的增量成本，并且甲公司预期将通过未来的咨询服务费收回该成本，因此甲公司将10万元销售佣金作为取得合同的增量成本确认为一项资产。



(二) 合同履约成本

新收入准则中规定的合同履约成本仅指企业为履行合同所发生的成本中不属于其他企业会计准则规范范围的成本，即不属于存货、固定资产或无形资产。作为合同履约成本确认为一项资产应当同时满足下列条件：

(1) 该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关。例如，与当前合同续约后将要提供的服务相关的成本，或是尚未获得批准的合同下拟转让的资产的设计成本；

(2) 该成本增加了企业未来用于履行履约义务的资源；

(3) 该成本预期能够收回。

与一份当前或预期取得的合同直接相关的成本包括以下任一项：

- 直接人工（例如直接向客户提供已承诺服务的职工的薪酬）。
- 直接材料（例如向客户提供已承诺服务时使用的物料）。
- 制造费用（或类似费用）。
- 合同明确约定由客户承担的成本。
- 仅因该合同而发生的其他成本，例如向分包商支付的款项。

对于下列支出，企业应当在其发生时计入当期损益：

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

示例6——合同履约成本

甲公司与客户签订了一份管理客户信息技术数据中心的的服务合同。为向客户提供服务，甲公司设计并构建了一个内部使用的与客户系统相连接的技术平台。该平台是用于向客户提供服务的，甲公司并不会向客户转让这个平台。甲公司构建该平台采购了硬件30万元，软件10万元；产生的技术平台设计成本和测试成本分别为10万元和5万元。

本例中，甲公司构建技术平台所发生的成本中，其采购的硬件应按照固定资产准则确认为固定资产，采购的软件应按照无形资产准则确认为无形资产。技术平台的设计和测试成本由于不属于其他企业会计准则规范的范围，因此甲公司根据新收入准则的规定对该成本进行会计处理。甲公司认为，技术平台的设计和测试成本与服务合同直接相关，该平台是甲公司未来用于履行合同义务的资源。同时，甲公司预期将通过未来的服务费收回该成本。因此甲公司技术平台的设计和测试成本15万元确认为一项资产。

四、列报

如果合同中的一方已经履约，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将该合同作为合同资产或合同负债列示。企业拥有的、无条件向客户收取对价的权利应当作为应收款项单独列示。

如果在客户支付对价之前，企业已经向客户转让了商品或服务，则企业应将该合同列示为合同资产或应收款项。合同资产，是指企业已向客户转让商品或服务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。例如，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。应收款项是企业收取对价的无条件权利，应当按照金融工具相关准则进行会计处理。无条件收款的权利并不要求款项必须收回，即使该款项在未来可能会返还，只要企业拥有收取款项的现时权利，则其仍然应当确认应收款项。合同资产与应收款项的区别主要在于，应收款项仅面临信用风险，但合同资产除面临信用风险外还面临其他风险（例如履约风险）。

合同资产虽然不属于金融资产，但与合同资产相关的减值准备的确认、计量、列报和披露应当适用金融工具的相关准则。企业应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》关于以摊余成本计量的金融资产的相关规定判断合同资产是否减值，以及计量已发生的减值损失，并按照《企业会计准则第37号——金融工具列报》关于以摊余成本计量的金融资产的相关规定进行列报和披露。

如果客户预先支付款项、或是企业向客户转让商品或服务之前已经取得了无条件收取对价的权利，则企业应将该合同列示为合同负债。合同负债反映的是企业就其已向客户收取的对价（或应收的对价）而向客户转让商品或服务的义务。

需要注意的是，企业在列报时应以单个合同作为计量单元。如果合同中存在多个履约义务，则企业应对多个履约义务的剩余权利和义务进行加总，对于单个合同按净额作为合同资产或合同负债进行列报。



2018年 第5期

立信会计师事务所（特殊普通合伙）是一家中国注册的特殊普通合伙企业，是英国BDO international Limited有限担保责任公司的成员，它是由各地独立成员企业组国际网络的一部分。

BDO China
www.bdo.com.cn

立信会计师事务所(特殊普通合伙)
BDO CHINA SHU LUN PAN CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS LLP

