

《企业会计准则第 14 号-收入（2017）》解读： 识别与客户订立的合同（二） ——致同研究之企业会计准则系列（二十三）

2017 年 7 月 5 日，财政部正式发布了《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）（新 CAS 14）。

新 CAS 14 改革了现有的收入确认模型，明确收入确认的核心原则是“企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品或服务的控制权时确认收入”。基于该核心原则，新准则设定了统一的收入确认计量的“五步法”模型，即识别与客户订立的合同、识别合同中的单项履约义务、确定交易价格、将交易价格分摊至各单项履约义务、履行每一单项履约义务时确认收入。

致同研究之新收入准则系列解读，内容包括：准则变化概述及新旧对比、五步法模型的应用、特定交易的会计处理、列报与披露，以及实施新准则对房地产、建筑施工、零售、电商、网络游戏、软件、电信及制造业等行业的影响分析等。

上期微信主要解读了新收入确认“五步骤”模型第一步识别与客户订立的合同中涉及到的关键概念，如客户、合同、合同需满足的条件等。本期微信将就第一步识别与客户订立的合同中涉及到的合同变更、合同合并及合同分拆等更为复杂的概念做进一步解读。

合同变更

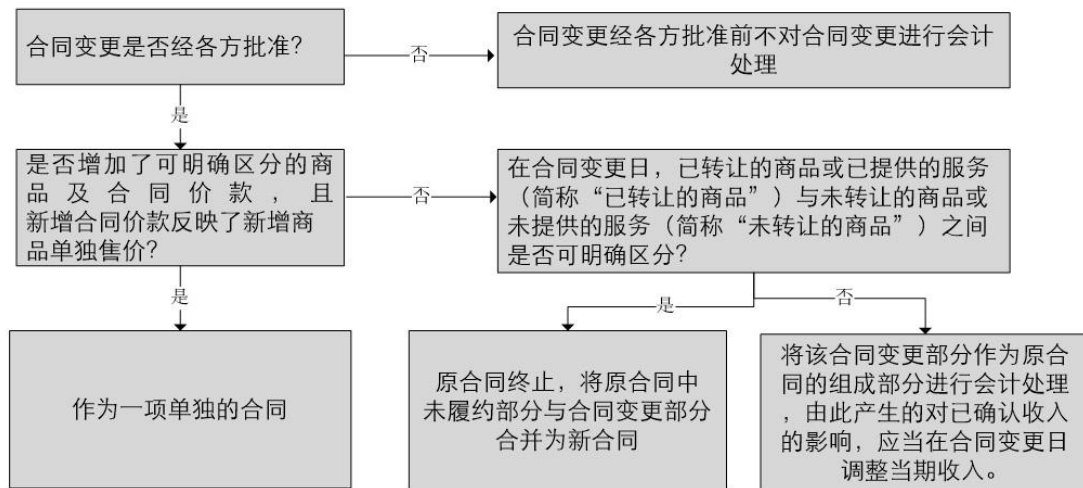
合同变更，是指经合同各方批准对原合同范围或价格作出的变更。

企业应当区分下列三种情形对合同变更分别进行会计处理：

（一）合同变更增加了可明确区分的商品及合同价款，且新增合同价款反映了新增商品单独售价的，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。

（二）合同变更不属于本条（一）规定的情形，且在合同变更日已转让的商品或已提供的服务（简称“已转让的商品”）与未转让的商品或未提供的服务（简称“未转让的商品”）之间可明确区分的，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。

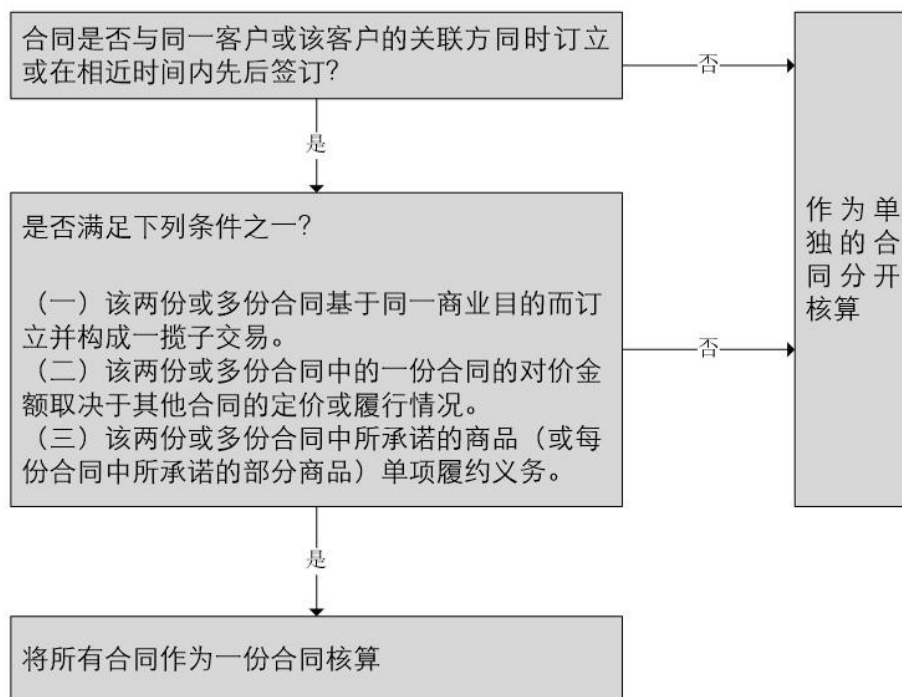
（三）合同变更不属于本条（一）规定的情形，且在合同变更日已转让的商品与未转让的商品之间不可明确区分的，应当将该合同变更部分作为原合同的组成部分进行会计处理，由此产生的对已确认收入的影响，应当在合同变更日调整当期收入。



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：

- （一）该两份或多份合同基于同一商业目的而订立并构成一揽子交易。
- （二）该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。
- （三）该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）构成准则第九条规定的单项履约义务。



例 1—合同合并

案例背景:

软件公司 A 与客户 B 签订授权许可协议，允许客户 B 使用其开发的客户关系管理软件。

三天后，软件公司 A 与客户 B 签订了另一份咨询服务协议，软件公司 A 将根据客户 B 的 IT 运行环境，对 B 的客户关系管理软件进行重大的修改或定制。

客户 B 在定制服务完成之前不能使用该软件。

分析:

对于软件公司 A，由于这两个合同几乎是在同一时间与同一客户签订的，合同中的商品或服务从整体上看是一个定制软件，即仅有一项履约义务，因此，两个合同应合并。

合同分拆

与客户之间的合同可能并不都属于收入准则的适用范围。

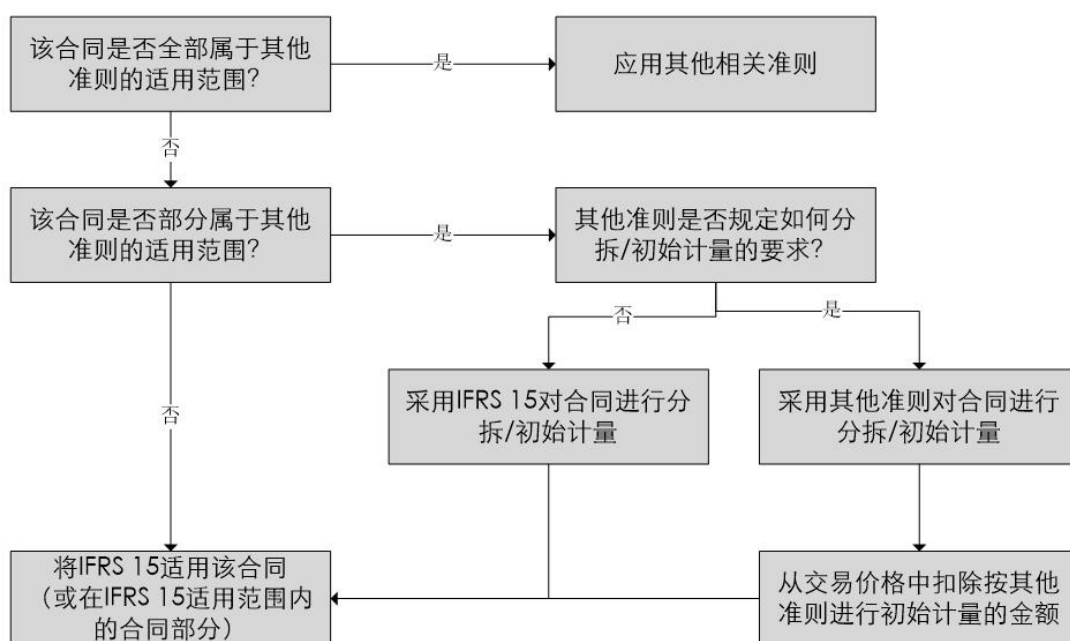
有些合同既包括属于收入准则范围的组成部分，又包括属于其他准则范围（如《CAS 2—长期股权投资》、《CAS 22—金融工具确认和计量》、《CAS 23—金融资产转移》、《CAS 24—套期会计》、《CAS 33—合并财务报表》以及《CAS 40 号—合营安排》）的组成部分（例如，同时包括租赁和维护服务的合同）。

致同解读—合同分拆

某些与客户之间的合同部分属于 CAS 14 的范围，部分属于其他准则的范围。在这种情况下，按照收入准则或其他准则对整个合同进行会计处理是不恰当的，因为这可能导致会计结果因商品或服务是单独出售还是与其他商品或服务一同出售而不同。

CAS 14 准则正文中并没有就与客户之间的合同的分拆提供更多的指引。

IFRS 15 在准则正文中对于与客户之间合同的分拆提供了更多的指引，规定主体应当首先应用其他适用准则中关于分拆和/或计量的指引，然后再应用收入准则中的指引。如果其他准则没有包括关于分拆和/或计量组成部分的指引，则主体应该应用收入准则对合同的不同组成部分进行分拆和/或计量。（见下图）



组合法

CAS 14 新收入准则一般适用于与客户之间的单项合同，除非满足合同合并的条件。

然而作为便于实务操作的方法，IFRS 15 规定主体可将准则应用于具有类似特征的合同（或履约义务）组合（如，在评估合同的可收回性时，或对于附有销售退回条款的销售，评估未来销售退回情况时），前提是主体能合理预计将准则应用于该组合对财务报表的影响不会显著不同于将准则应用于该组合中的单个合同（或履约义务）的影响。在对组合进行会计处理时，主体应运用能够反映组合规模和构成的估计和假设。

CAS 14 准则正文中并未规定，企业与大量客户签订的合同具有相同或类似的条款或条件时企业可以采用组合法，将准则规定应用于一组合同或履约义务。



www.grantthornton.cn

© 2017 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。版权所有。

“Grant Thornton（致同）”是指 Grant Thornton 成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌，并按语境的要求可指一家或多家成员所。致同会计师事务所（特殊普通合伙）是 Grant Thornton International Ltd（GTIL，致同国际）的成员所。GTIL（致同国际）与各成员所并非全球合伙关系。GTIL（致同国际）和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。GTIL（致同国际）不向客户提供服务。GTIL（致同国际）与各成员所并非彼此的代理，彼此间不存在任何义务，也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。