

中级会计职称

中级会计实务

教材精讲班

知识点 1 识别与客户订立的合同

<p>(三) 合同变更</p>	<p>截至 2021 年末, 乙公司累计已发生成本 420 万元, 履约进度为 60% ($420 \div 700$)。因此, 乙公司在 2021 年确认收入 600 万元 ($1000 \times 60\%$)。2022 年初, 合同双方同意更改该办公楼屋顶的设计, 合同价格和预计总成本因此而分别增加 200 万元和 120 万元。</p> <p>在本例中, 由于合同变更后拟提供的剩余服务与在合同变更日或之前已提供的服务不可明确区分(即该合同仍为单项履约义务), 因此, 乙公司应当将合同变更作为原合同的组成部分进行会计处理。合同变更后的交易价格为 1200 万元 ($1000 + 200$), 乙公司重新估计的履约进度为 51.2% [$420 \div (700 + 120)$], 乙公司在合同变更日应额外确认收入 14.4 万元 ($51.2\% \times 1200 - 600$)。</p>
-----------------	---

【例题·判断题】企业销售合同的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。() **【2021】**

【答案】 ×

【解析】合同变更增加了可明确区分的商品, 且新增合同价款反映新增商品单独售价, 应将该合同变更部分作为一份单独合同进行会计处理。

知识点 2 识别合同中的单项履约义务

合同开始日, 企业应当识别合同中所包含的各单项履约义务, 并确定各单项履约义务是在某一时段内履行, 还是在某一时点履行, 然后, 在履行了各单项履约义务时分别确认收入。
履约义务, 是指合同中企业向客户转让可明确区分商品的承诺。

	<p>1. 企业向客户承诺的商品同时满足下列条件的, 应当作为可明确区分商品:</p> <ul style="list-style-type: none">(1) 客户能够从该商品本身或者从该商品与其他易于获得的资源一起使用中受益。(2) 企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分, 以识别企业承诺转让的是每一项商品, 还是由这些商品组成的一个或多个组合产出。组合产出的价值通常高于或者显著不同于各单项商品的价值总和。 <p>2. 表明企业向客户转让该商品的承诺与合同中的其他承诺不可明确区分的情形:</p> <ul style="list-style-type: none">(1) 企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品进行整合, 形成合同约定的某个或某些组合产出转让给客户。
--	--

(一) 企业向客户转让可明确区分商品（或者商品或服务的组合）的承诺

【例】企业为客户建造写字楼的合同中，企业向客户提供的单项商品可能包括砖头、水泥、人工等，虽然这些单项商品本身都能够使客户获益（如客户可将这些建筑材料以高于残值的价格出售，也可以将其与其他建筑商提供的材料或人工等资源一起使用），但是，在该合同下，企业向客户承诺的是为其建造一栋办公楼，而并非提供这些砖头、水泥和人工等，企业需提供重大的服务将这些单项商品进行整合，以形成合同约定的一项组合产出（即写字楼）转让给客户。因此，在该合同中，砖头、水泥和人工等商品彼此之间不能单独区分。企业应将合同中承诺的所有商品和服务，作为单项履约义务进行会计处理。

（2）该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。

【例】企业承诺向客户提供其开发的一款现有软件，并提供安装服务，虽然该软件无须更新或技术支持也可直接使用，但是企业在安装过程中需要在该软件现有基础上对其进行定制化的重大修改，为该软件增加重要的新功能，以使其能够与客户现有的信息系统相兼容。在这种情况下，转让软件的承诺与提供定制化重大修改的承诺在合同层面是不可明确区分的。

（3）该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。

【例】企业承诺为客户设计一种实验性的新产品并负责生产 10 个样品，企业在生产和测试样品的过程中需要对产品的设计进行不断的修正，导致已生产的样品均可能需要进行不同程度的返工。当企业预计由于设计的不断修正，大部分或全部拟生产的样品均可能需要进行一些返工时，在不对生产造成重大影响的情况下，由于提供设计服务与提供样品生产服务产生的风险不可分割，客户没有办法选择仅购买设计服务或者仅购买样品生产服务，因此，企业提供的的设计服务和生产样品的服务是不断交替反复进行的，两者高度关联，在合同层面是不可明确区分的。

【例 10-5】甲公司与乙公司签订合同，向其销售一批产品，并负责将该批产品运送至乙公司指定的地点，甲公司承担相关的运输费用。假定销售该产品属于在某一时刻履行的履约义务，且控制权在出库时转移给乙公司。本例中，甲公司向乙公司销售产品，并负责运输。该批产品在出库时，控制权转移给乙公司，在此之后，甲公司为将产品运送至乙公司指定的地点而发生的运输活动，属于为乙公司提供了一项运输服务：当该运输服务构成单项履约义务，且甲公司是运输服务的主要责任人时，甲公司应当按照分摊至该运输服务的交易价格确认收入。假定该产品的控制权不是在出库时，而是在送达乙公司指定地点时转移给乙公司，由于甲公司的运输活动是在产品的控制权转移给客户之前发生的，因此不构成单项履约义务，而是甲公司为履行合同发生的必要活动。

1. 当企业向客户连续转让某项承诺的商品时，如每天提供类似劳务的长期劳务合同等，如果这些商品属于实质相同且转让模式相同的一系列商品时，企业应当将这一系列商品作为单项履约义务。

2. 转让模式相同，是指每一项可明确区分的商品均满足本章所述的在某一时段内履行履约义务的条件，且采用相同方法确定其履约进度。

(二) 一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分的商品

3. 企业在判断所转让的一系列商品是否实质相同时，应当考虑合同中承诺的性质，当企业承诺的是提供确定数量的商品时，需要考虑这些商品本身是否实质相同；当企业承诺的是在某一期间内随时向客户提供某项服务时，需要考虑企业在该期间内的各个时间段（如每天或每小时）的承诺是否相同，而并非具体的服务行为本身。

【例】企业向客户提供 2 年的酒店管理服务，具体包括保洁、维修、安保等，但没有具体的服务次数或时间的要求，尽管企业每天提供的具体服务不一定相同，但是企业每天对于客户的承诺都是相同的，即按照约定的酒店管理标准，随时准备根据需要为其提供相关服务，因此，企业每天提供的该酒店管理服务符合“实质相同”的条件。