

中级会计职称

中级会计实务

精讲班

3.合同变更

合同变更：是指经合同各方同意对**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：

合同变更部分作为**单独合同**【互不影响】

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。

此类合同变更不影响原合同的会计处理。

例题 3

甲公司承诺向某客户销售 120 件产品，每件产品售价 100 元。该批产品彼此之间可明确区分，且将于未来 6 个月内陆续转让给该客户。甲公司将其中的 60 件产品转让给该客户后，双方对合同进行了变更，甲公司承诺向该客户额外销售 30 件相同的产品，这 30 件产品与原合同中的产品可明确区分，其售价为每件 95 元（假定该价格反映了合同变更时该产品的单独售价）。上述价格均不包含增值税。

分析

本例中，由于新增的 30 件产品是可明确区分的，且新增的合同价款反映了新增产品的单独售价，因此，该合同变更实际上构成了一份单独的、在未来销售 30 件产品的新合同，该新合同并不影响对原合同的会计处理。甲公司应当对原合同中的 120 件产品按每件产品 100 元确认收入，对新合同中的 30 件产品按每件产品 95 元确认收入。

本例中，由于新增的 30 件产品是**可明确区分**的，且新增的合同价款反映了新增产品的**单独售价**，因此，该合同变更部分实际上构成了一份**单独的**、在未来销售 30 件产品的**新合同**，该新合同并不影响对原合同的会计处理。

甲公司应当对原合同中的**120 件产品按照每件 100 元**确认收入。

对新合同中的**30 件产品按照每件 95 元**确认收入。

合同变更部分作为**原合同终止及新合同订立**

合同变更**不属于**上述第（1）种情形，且在合同变更日**已转让商品与未转让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。

新合同的交易价格应当为下列两项金额之和：

一是原合同交易价格中**尚未确认为收入**的部分（包括已从客户收取的金额）；

二是合同**变更中客户已承诺**的对价金额。

例题 4

接上例，甲公司新增销售的 30 件产品售价为每件 80 元（假定该价格不能反映合同变更时该产品的单独售价）。同时，由于客户发现甲公司已转让的 60 件产品存在瑕疵，要求甲公司对已转让的产品提供每件 15 元的销售折让以弥补损失。经协商，双方同意将价格折让在销售新增的 30 件产品的合同价款中进行抵减，金额为 900 元。上述价格均不包含增值税。

分析

本例中，由于 900 元的折让金额与已经转让的 60 件产品有关，因此应当将其作为已销售的 60 件产品的销售价格的抵减，在该折让发生时冲减当期销售收入。

对于合同变更新增的 30 件产品，由于其售价不能反映该产品在合同变更时的单独售价，因此，该合同变更不能作为单独合同进行会计处理。由于尚未转让给客户的产品（包括原合同中尚未交付的 60 件产品以及新增的

30 件产品) 与已转让的产品是可明确区分的, 因此, 甲公司应当将该合同变更作为原合同终止, 同时, 将原合同的未履约部分与合同变更合并为新合同进行会计处理。

该新合同中, 剩余产品为 90 件, 其对价为 8400 元, 即原合同下尚未确认收入的客户已承诺对价 6000 元 (100×60) 与合同变更部分的对价 2400 元 (80×30) 之和, 新合同中的 90 件产品每件产品应确认的收入为 93.33 元 ($8400 \div 90$)。

合同变更部分作为**原合同的组成部分**

合同变更不属于上述第 (1) 种情形, 且在合同**变更日已转让商品与未转让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, 在合同变更日**重新计算履约进度, 并调整当期收入和相应成本等**。

例题 5

2021 年 1 月 15 日, 乙建筑公司和客户签订了一项总金额为 1000 万元的固定造价合同, 在客户自有土地上建造一幢办公楼, 预计合同总成本为 700 万元。假定该建造服务属于在某一时段内履行的履约义务, 并根据累计发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定履约进度。

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。

分析

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 ($51.2\% \times 1200 - 600$)。

总结识别合同



例题 6

【判断题】 (2022 年) 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。 ()

分析

【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。

(二) 识别单项履约义务

合同开始日, 企业应当对合同进行评估, 识别该合同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。

其中，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。

企业应当将下列向客户转让商品的承诺作为单项履约义务：

1.企业向客户转让可明确区分商品的承诺；

企业向客户承诺的商品同时满足下列2个条件，应当作为可明确区分商品：

该商品能够明确区分【物理特性】。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；例如企业通常会单独销售该商品等；

转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分，已识别企业承诺转让的每一项商品，还是由这些商品组成的一个或多个组合产出。

1.企业向客户转让可明确区分商品的承诺；

下列三种情形通常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：

(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。【建造办公楼并非提供砖头水泥等】

(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。【转让软件同时提供定制服务】

(3) 该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。即合同中承诺的每一单项商品均受到合同中其他商品的重大影响。【设计样品并提供成品】

例题 7

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。

例题 8

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。

例题 9

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。

例题 10

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点履行的履约义务，且控制权在出库时转移给乙公司。

分析

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。