



第一节 收入

5. 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（或两者）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处理：

（三种情形、两个因素）



第一节 收入

(1) 合同变更部分作为单独合同进行会计处理的情形。

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，应当将该合同变更作为一份单独的合同进行会计处理。（各算各的）



第一节 收入

(2) 合同变更作为原合同终止及新合同订立进行会计处理的情形。（重新计算平均单价）

合同变更不属于上述第一种情形（不反映单独售价），且在合同变更日已转让商品（原合同已履行部分）与未转让商品（含原合同未履行部分和变更部分）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。



第一节 收入

提示：

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。



第一节 收入

(3) 合同变更部分作为原合同的组成部分进行会计处理的情形。（重新计算进度，调整收入）

合同变更不属于上述第一种情形，且在合同变更日已转让商品（原合同已履行部分）与未转让商品（含原合同未履行部分和变更部分）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。



第一节 收入

（二）识别合同中的单项履约义务

1. 基本原则

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确认收入。

解释：

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。



第一节 收入

2. 具体类型

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：

（2大类）

（1）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（时点的履约义务）

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的商品：



第一节 收入

①客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得的资源一起使用中受益，即该商品能够明确区分；（客户角度：买来不妨碍使用）

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，即转让该商品的承诺在合同中是可明确区分的。（合同层面：与其他商品能区分）

例如：安装空调



第一节 收入

下列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：（合同层面不可区分）（3种情况）

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。（如建造写字楼的合同，合同中的砖头、水泥和人工等商品或服务彼此之间不能单独区分）



第一节 收入

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。

（如向客户提供一款软件，并提供安装服务，但企业在安装过程中需要对该软件进行定制化的重大修改，以使其与客户的系统相互兼容，此时，转让软件的承诺和提供定制化重大修改的承诺在合同层面是不可明确区分）



第一节 收入

③该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。（如企业承诺设计并负责生产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不断进行修正，导致样品可能不断返工。此时，设计服务和样品的生产服务具有高度关联性，在合同层面不可明确区分）



第一节 收入

提示：运输服务的界定及其费用的处理规则

①对于与履行客户合同**无关**的运输费用，若运输费用属于使存货达到目前场所和状态的必要支出，形成了预期会给企业带来经济利益的资源时，运输费用应当**计入存货成本**，否则应**计入期间费用**。



第一节 收入

②对于为履行客户合同而发生的运输费用，属于合同履约成本。

a. 若运输活动发生在商品的控制权转移之前，其通常不构成单项履约义务，企业应将相关支出作为与商品销售相关的成本计入合同履约成本，最终计入营业成本。

b. 若运输活动发生在商品控制权转移之后，可能构成单项履约义务，企业应在确认运输服务收入的同时，将相关支出计入运输服务成本。



第一节 收入

(2) 企业向客户转让一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品的承诺。(时段的履约义务)

解释：

①转让模式相同，是指每一项可明确区分商品均满足本节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。如，每天为客户提供保洁服务的长期劳务合同等。



第一节 收入

②实质相同判定

a. 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，如果企业承诺的是提供**确定数量**的商品，那么需要考虑这些商品本身是否实质相同（**关注内容**）

（如代理记账）；

b. 如果企业承诺的是在某一时段内**随时**向客户提供某项服务，则需要考虑企业在该期间内的各个时间段的承诺是否相同（**关注性质**），而非具体的服务行为本身。（如保洁服务）



第一节 收入

提示：

企业为履行合同而应开展的初始活动，通常**不构成**履约义务，除非该活动向客户转让了承诺的商品。例如，某俱乐部为注册会员建立档案，该活动并未向会员转让承诺的商品，因此不构成单项履约义务。