

第一节 收入

3. 合同存续期间的确定

合同存续期间是合同各方拥有现时可执行的具有法律约束力的权利和义务的期间。

当只有客户拥有无条件终止合同的权利时，客户的该项权利才会被视为客户拥有的一项续约选择权，重大的续约选择权应当作为单项履约义务进行会计处理。

【例题】 甲公司与客户签订合同，每月为客户提供一次保洁服务，合同期限为3年。

情形一：3年内，合同各方均有权在每月末无理要求终止合同，只需提前5个工作日通知对方，无需向对方支付任何违约金。

对于情形一，尽管合同约定的服务期为3年，但是在已提供服务的期间之外，该合同对于合同双方均未产生具有法律约束力的权利和义务，因此该合同应被视为**逐月**订立的合同。

情形二：3年内，合同各方均有权在每月末要求提前终止合同，但如果一方在合同开始日之后的12个月内要求提前终止合同，必须向另一方支付重大金额的违约金。

对于情形二，如果一方在合同开始日之后的12个月内要求提前终止合同，必须向另一方支付重大金额的违约金，以至于该合同在合同开始日之后的12个月内对于合同双方均产生具有法律约束力的权利和义务，因此该合同的**存续期间为12个月**。

情形三：3年内，合同各方均有权在每月末要求提前终止合同，但如果一方要求提前终止合同，必须向另一方支付重大金额的违约金。

对于情形三，如果一方在合同开始日之后要求提前终止合同，必须向另一方支付重大金额的违约金，该重大的违约金实质上使得合同双方在合同约定的整个期间内均具有有法律约束力的权利和义务，因此该合同的**存续期间为3年**。

情形四：3年内，客户有权在每月末要求提前终止合同，且无需向甲公司支付任何违约金。

对于情形四，该合同应视为**逐月订立的合同**；同时，客户拥有续约选择权，甲公司应当判断提供给客户的该续约选择权是否构成重大权利，从而应作为单项履约义务进行会计处理。

4. 合同合并

企业与 **a. 同一客户（或该客户的关联方） b. 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) 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，如：一份合同在不考虑另一份合同的对价的情况下将会发生亏损；

(2) 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，如：一份合同如果发生违约，将会影响另一份合同的对价金额；

(3) 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）构成本节后续文所述的单项履约义务。

两份或多份合同合并为一份合同进行会计处理的，仍然需要区分该一份合同中包含的各单项履约义务。

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会计处理：

(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的，应当将该合同变更作为一份单独的合同进行会计处理。

【例题】甲公司承诺以每件 200 元的价格向乙公司销售 120 件 A 产品。产品在 6 个月内转移给乙公司。甲公司在某个时点转移每一件产品的控制权。当甲公司向乙公司转移了 60 件 A 产品的控制权后，合同进行了修改，要求向乙公司额外交付 30 件产品（即总数为 150 件相同的产品）。这额外的 30 件产品并未包括在原合同中。

当合同被修改时，针对额外 30 件产品的合同修改价格为额外的 5700 元，或每件产品价格为 190 元（反映修订时的单独售价）。

分析：合同修改实际上是针对未来产品的一个新的单独合同。

(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。

适用条件：合同变更不属于上述第（1）种情形（新增合同价款不反映新增商品单独售价），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

处理原则：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。

新合同的交易价格=两项金额之和【①原合同交易价格中尚未确认为收入的部分（原合同的剩余部分）+②合同变更中客户已承诺的对价金额（新合同部分）】

【例 17-3】A 公司与客户签订合同，每周为客户的办公楼提供保洁服务，合同期限为三年，客户每年向 A 公司支付服务费 10 万元（假定该价格反映了合同开始日该项服务的单独售价）。在第二年末，合同双方对合同进行了变更，将第三年的服务费调整为 8 万元（假定该价格反映了合同变更日该项服务的单独售价），同时以 20 万元的价格将合同期限延长三年（假定该价格不反映合同变更日该三年服务的单独售价），即每年的服务费为 6.67 万元，于每年年初支付。上述价格均不包含增值税。

本例中，在合同开始日，A 公司认为其每周为客户提供的保洁服务是可明确区分的，但由于 A 公司向客户转让的是一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分的服务，因此将其作为单项履约义务（见后文所述）。

在合同开始的前两年，即合同变更之前，A 公司每年确认收入 10 万元。

在合同变更日，由于新增的三年保洁服务的价格不能反映该项服务在合同变更时的单独售价，因此，该合同变更不能作为单独的合同进行会计处理，由于在剩余合同期间需提供的服务与已提供的服务是可明确区分的，A 公司应当将该合同变更作为原合同终止，同时，将原合同中未履约的部分与合同变更合并为一份新合同进行会计处理。

该新合同的合同期限为四年，对价为 28 万元，即原合同下尚未确认收入的对价 8 万元与新增的三年服务相应的对价 20 万元之和，新合同中 A 公司每年确认的收入为 7 万元（28 万元 ÷ 4 年）。

（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。

适用条件：

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

处理原则：

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 17-4】2×24 年 1 月 15 日，乙建筑公司和客户签订了一项总金额为 1 000 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 2×24 年末，乙公司累计已发生成本 420 万元，履约进度为 60%（420 万元÷700 万元）。因此，乙公司在 2×24 年确认收入 600 万元（1 000 万元×60%）。

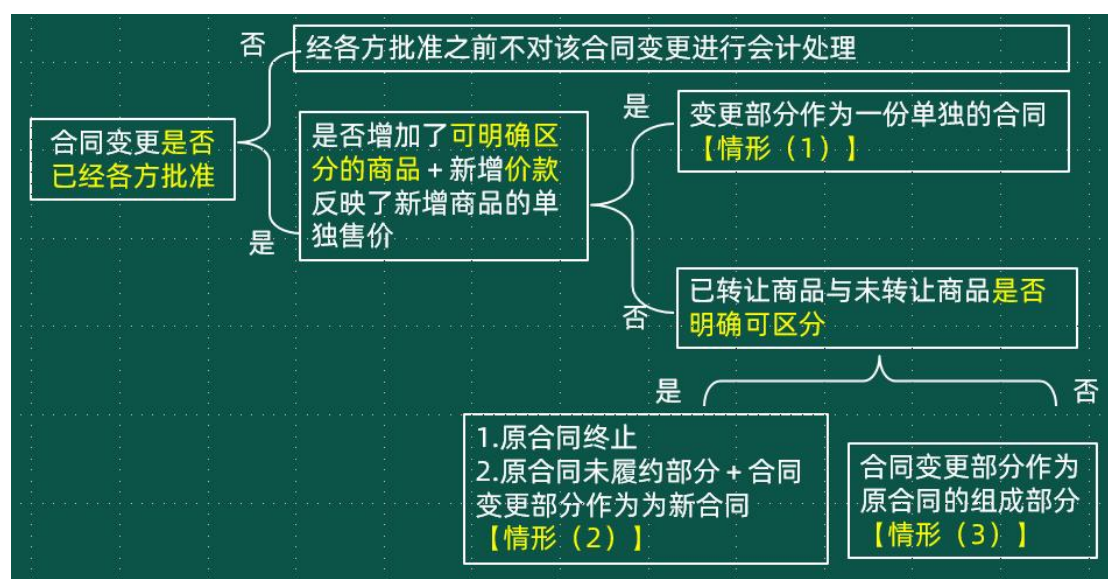
2×25 年初，合同双方同意更改该办公楼屋顶的设计，合同价格和预计总成本因此而分别增加 200 万元和 120 万元。

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 1 200 万元（1 000 万元+200 万元），乙公司重新估计的履约进度为 51.2% $[420 \text{ 万元} \div (700 \text{ 万元}+120 \text{ 万元})]$ ，

乙公司在**合同变更日**应额外确认收入 14.4 万元（51.2%×1200 万元-600 万元）。

判断合同变更的会计处理步骤如下：



【提示】

企业在实务中应当正确区分合同变更和可变对价分别进行会计处理。

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，是对原合同的后续变更。

可变对价，是指合同中约定的对价金额是可变的，不涉及对原合同的后续变更。

【例 17-5】甲公司与客户乙公司签订合同，在一年内以固定单价 100 元向乙公司交付 120 件标准配件，无折扣、折让等金额可变条款，且根据甲公司已公开宣布的政策、特定声明或者以往的习惯做法等相关事实和情况表明，甲公司不会提供价格折让等可能导致对价金额可变的安排**【没有心理准备】**，甲公司向乙公司交付 60 件配件后，市场新出现一款竞争产品**【突发状况，重新协商】**，单价为每件 65 元。为了维系客户关系，甲公司与乙公司达成协议，将剩余 60 件配件的价格降为每件 60 元，已转让的 60 件配件与未转让的 60 件配件可明确区分。

假定不考虑亏损合同等其他因素。

本例中，由于合同无折扣、折让等金额可变条款，且根据甲公司已公开宣布的政策、特定声明或者以往的习惯做法等相关事实和情况表明，甲公司不会提供价格折让等可能导致对价金额可变的安排，该价格折让是市场条件的变化引发，这种变化是甲公司在合同开始日根据其获得的相关信息无法合理预期的，由此导致的合同各方达成协议批准对原合同价格作出的变更，不属于可变对价，应作为合同变更进行会计处理。

该合同变更未增加可明确区分的商品，甲公司已转让的商品（已转让的 60 件配件）与未转让的商品（未转让的 60 件配件）之间可明确区分，因此，该合同变更应作为原合同终止及新合同订立进行会计处理，甲公司向乙公司交付剩余 60 件配件时，确认收入 3 600 元（60×60）。本案例不涉及亏损合同的相关会计处理分析。