

## 第十七章收入、费用和利润

### 【知识点 2】收入的确认和计量 (★★★)

#### 第三部分、交易价格的后续变动

##### 1. 总原则:

- (1) 企业不得因合同开始日之后单独售价的变动而重新分摊交易价格。
- (2) 交易价格发生后续变动的, 企业应当按照在合同开始日所采用的基础将该后续变动金额分摊至合同中的履约义务。

2. 对于合同变更导致的交易价格后续变动, 应当按照本节有关合同变更的要求进行会计处理。

#### 【回忆】合同变更的三情形

3. 合同变更之后发生可变对价后续变动的, 企业应当区分下列三种情形分别进行会计处理:

合同变更部分的具体会计处理原则	合同变更的具体内容	可变对价和可变对价后续变动具体原则
作为单独合同	两个条件: a. 合同变更增加了可明确区分的商品及合同价款; b. 新增合同价款反映了新增商品单独售价的	企业应当判断可变对价后续变动与哪一项合同相关, 并按照分摊可变对价的相关规定进行会计处理

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【未满足条件 b. 不能反映新增商品的单独售价】, 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	可变对价后续变动与合同变更前已承诺可变对价相关的, 企业应当: ①首先将该可变对价后续变动额以原合同开始日确定的单独售价为基础进行分摊; ②然后再将分摊至合同变更日尚未履行履约义务的该可变对价后续变动额以新合同开始日确定的基础进行二次分摊
---------------	--	---

【教材例题-15】20×8 年 9 月 1 日, 甲公司与乙公司签订合同, 向其销售 A 产品和 B 产品。A 产品和 B 产品均为可明确区分商品, 其单独售价相同, 且均属于在某一时点履行的履约义务。

合同约定, A 产品和 B 产品分别于 20×8 年 11 月 1 日和 20×9 年 3 月 31 日交付给乙公司。合同约定的对价包括 1 000 元的固定对价和估计金额为 200 元的可变对价。假定甲公司将 200 元的可变对价计入交易价格, 满足本节有关将可变对价金额计入交易价格的限制条件。因此, 该合同的交易价格为 1 200 元。假定上述价格均不包含增值税。

20×8 年 12 月 1 日, 双方对合同范围进行了变更, 乙公司向甲公司额外采购 C 产品, 合同价格增加 300 元, C 产品与 A、B 两种产品可明确区分, 但该增加的价格不反映 C 产品的单独售价。C 产品的单独售价与 A 产品和 B 产品相同。C 产品将于 20×9 年 6 月 30 日交付给乙公司。

20×8 年 12 月 31 日, 企业预计有权收取的可变对价的估计金额由 200 元变更为 240 元; 该金额符合计入交易价格的条件。因此, 合同的交易价格增加了 40 元, 且甲公司认为该增加额与合同变更前已承诺的可变对价相关。假定上述三种产品的控制权均随产品交付而转移给乙公司。

本例中, 在合同开始日, 该合同包含两个单项履约义务, 甲公司应当将估计的交易价格分摊至这两项履约义务。由于两种产品的单独售价相同, 且可变对价不符合分摊至其中一项履约义务的条件, 因此, 甲公司将交易价格 1 200 元平均分摊至 A 产品和 B 产品, 即 A 产品和 B 产品各自分摊的交易价格均为 600 元。

20×8 年 11 月 1 日, 当 A 产品交付给客户时, 甲公司相应确认收入 600 元。

20×8年12月1日，双方进行了合同变更。该合同变更属于本节合同变更的第（2）种情形，因此该合同变更应当作为原合同终止，并将原合同的未履约部分与合同变更部分合并为新合同进行会计处理。

在该新合同下，合同的交易价格为900元（600元+300元），由于B产品和C产品的单独售价相同，分摊至B产品和C产品的交易价格的金额均为450元。

增加40万元可变对价分摊如下：

第一次分摊：A：20，B：20

第二次分摊（B20）：

B：10，C：10

由于甲公司已经转让了A产品，在交易价格发生变动的当期即应将分摊至A产品的20元确认为收入。

20×9年3月31日，产品B转让给客户，甲公司确认收入=450+10=460（万元）。

20×9年6月30日，产品C转让给客户，甲公司确认收入=450+10=460（万元）。

<p>作为原合同的组成部分</p>	<p>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【未满足条件a不可明确区分】</p>	<p>合同变更之后发生除上述第1种和第2种情形以外的可变对价后续变动的，企业应当将该可变对价后续变动额分摊至合同变更日尚未履行（或部分未履行）的履约义务</p>
-------------------	---	--

知识点回顾

