

第一节 收入

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（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。

情形 1：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，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。

情形 2：在协商购买额外 30 件产品的过程中，乙公司发现已收到的 60 件产品存在独有的瑕疵，甲公司因这些劣质产品向客户进行赔偿，承诺每件产品优惠 30 元。合同双方新增每件产品价格为 160 元（新增合同价款不反映新增商品单独售价）。

分析：在对额外 30 件产品的销售进行处理时，甲公司确定每件产品 160 元的协议并不反映这些额外产品的单独售价。将该合同修改作为原合同的终止以及将原合同未履约部分与合同变更部分合并为新合同而进行处理。

原合同的终止：对于已售 60 件存在瑕疵的 A 产品优惠 1 800 元（ 60×30 ）冲减当期销售收入。

原合同未履约部分与合同变更部分即剩余 60 件和新增 30 件：

剩余产品单价= $(200 \times 60 + 30 \times 160) \div 90 = 186.67$ （元/件）。

【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。

该新合同的合同期眼为四年，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】20×7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20×7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20×7年确认收入600万元（1 000万元×60%）。

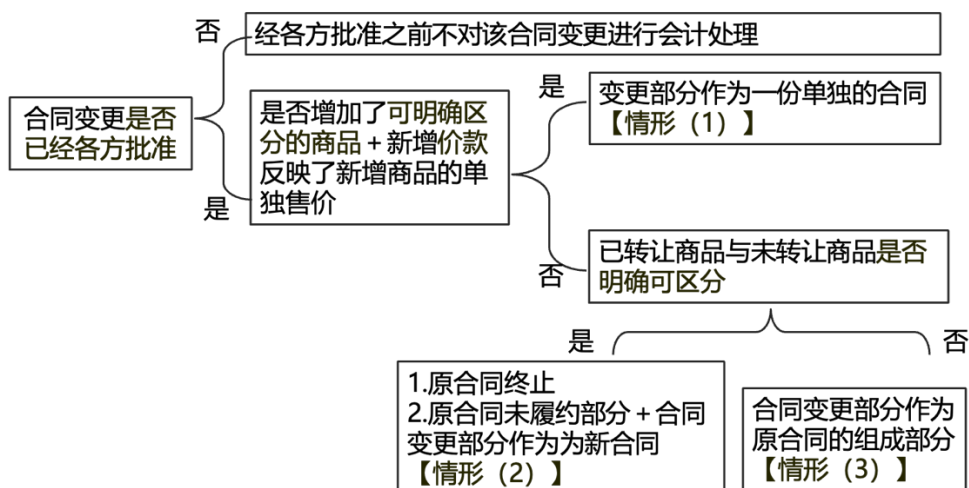
20×8年初，合同双方同意更改该办公楼屋顶的设计，合同价格和预计总成本因此而分别增加200万元和120万元。

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% $[\frac{420\text{万元}}{700\text{万元}+120\text{万元}}]$ ，

乙公司在合同变更日应额外确认收入14.4万元（51.2%×1 200万元-600万元）。

判断合同变更的会计处理步骤如下：



【提示】企业应当区分交易价格的变动是属于合同变更（没有心里准备）还是可变对价（有心理准备）。

【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所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。