



## 第二节 收入的确认和计量

(2) 合同变更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。



## 第二节 收入的确认和计量

**【例13-3】**沿用【例13-2】，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。



## 第二节 收入的确认和计量

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（ $100 \times 60$ ）与合同变更部分的对价2400元（ $80 \times 30$ ）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（ $8400 \div 90$ ）。



## 第二节 收入的确认和计量

(3) 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。



## 第二节 收入的确认和计量

【例13-4】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，预计合用总成本为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。



## 第二节 收入的确认和计量

**【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  $(51.2\% \times 1200 - 600)$ 。