

收入准则应用案例——合同变更与可变对价的判断

【例 1】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。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，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做出的变更，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。

分析依据：《企业会计准则第 14 号——收入》第八条、第十四条至第十六条等相关规定；《〈企业会计准则第 14 号——收入〉应用指南 2018》第 19-24 页、第 53-54 页、第 68-72 页等相关内容。

【例 2】2X20 年 1 月 1 日，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。甲公司以往的习惯做法表明，在该商品出现瑕疵时，将根据商品的具体瑕疵情况给予客户价格折让，企业综合考虑相关因素后认为会向客户提供一定的价格折让。合同开始日，甲公司估计将提供 300 元价格折让。2X20 年 1 月 30 日，甲公司向乙公司交付 60 件配件，假定乙公司已取得 60 件配件的控制权，甲公司确认收入 5 850 元（ $100 \times 60 - 300 \times 60 / 120$ ）。2X20 年 1 月 31 日，乙公司发现配件存在质量瑕疵，需要返工，甲公司返工处理后，乙公司对返工后的配件表示满意。甲公司对存在质量瑕疵配件提供的返工服务是为了保证销售的配件符合既定标准，属于保证类质量保证，不构成单项履约义务，甲公司已根据《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定对相关的质保义务进行了会计处理。2X20 年 1 月

31日，为了维系客户关系，甲公司按以往的习惯做法主动提出对合同中120件配件给予每件3元的价格折让，共计360元，该折让符合甲公司以往的习惯做法。甲公司与乙公司达成协议，通过调整剩余60件配件价格的形式提供价格折让，即将待交付的60件配件的单价调整为94元。

本例中，对于配件存在的质量瑕疵，甲公司已进行返工处理，且乙公司对返工后的配件表示满意，甲公司的质保义务已经履行。为维系客户关系，甲公司提供了质保之外的价格折让，并且在合同开始日，根据甲公司以往的习惯，可以预期如果商品不符合合同约定的质量标准，甲公司将给予乙公司一定的价格折让，而后续实际给予的折扣与初始预计的折扣差异属于相关不确定性消除而发生的可变对价的变化，而非合同变更导致的，应作为合同可变对价的后续变动进行会计处理。由于并无证据表明甲公司给予的价格折让与某部分履约义务相关，因此甲公司给予的价格折让与整个合同相关，应当分摊至合同中的各项履约义务，其中，已交付的60件配件的履约义务已经完成，其控制权已经转移，因此，甲公司在交易价格发生变动的当期，将价格折让增加额60元（ $360-300$ ）分摊至已交付的60件配件，冲减当期收入30元（ $60 \times 60 / 120$ ）。甲公司在乙公司取得剩余60件配件控制权时，相应确认收入。

分析依据：《企业会计准则第 14 号——收入》第八条、第十四条至第十六条、第二十三条、第二十四条等相关规定；《〈企业会计准则第 14 号——收入〉应用指南 2018》第 19-24 页、第 53-54 页、第 68-72 页、第 85-87 页等相关内容。

【例 3】 甲公司与客户乙公司签订合同，为其提供广告投放服务，广告投放时间为 2X20 年 1 月 1 日至 6 月 30 日，投放渠道为一个灯箱，合同金额为 60 万元。合同中无折扣、折让等金额可变条款，也未约定投放效果标准，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安排。双方约定，2X20 年 1 月至 6 月乙公司于每月月底支付 10 万元。广告投放内容由乙公司决定，对于甲公司而言，该广告投放为一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分的商品。广告投放以后，由于出现外部突发原因，周边人流量骤减，乙公司对广告投放效果不满意。2X20 年 3 月 31 日，甲公司与乙公司达成了广告投放服务补充协议，且双方已批准执行，假定分以下三种情形：

情形一：对后续广告服务打五折处理，即 2X20 年 4 月至 6 月客户于每月月底支付 5 万元。

情形二：增加广告投放时间，即合同期限延长至 2X20 年 8 月 31 日，但合同总价 60 万元不变，客户于 4 月至 8 月每

月月底支付 6 万元。

情形三：增加广告投放媒体，即从 2X20 年 4 月 1 日起到 2X20 年 6 月 30 日，甲公司为乙公司提供两个灯箱来投放广告，在新增的灯箱上提供的广告服务本身是可明确区分的，合同总价 60 万元和付款情况不变。

假设甲公司为提供广告服务而占用的灯箱不构成租赁，不考虑其他因素和相关税费。本案例不涉及亏损合同的相关会计处理分析。

本例中，由于甲公司与乙公司签订合同时并没有约定可变对价，且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，甲公司不会提供折扣或折让等安排，甲乙公司的合同中不存在可变对价，对于 2X20 年 3 月 31 日的补充协议，三种情形均应当作为合同变更进行会计处理。

对于情形一，甲乙双方批准对合同价格作出变更，合同变更并没有增加可明确区分的商品及合同价款，且合同变更日已提供的广告服务与未提供的广告服务之间可明确区分，所以甲公司应当将合同变更作为原合同终止及新合同订立进行会计处理。新合同的服务时间为 2X20 年 4 月 1 日至 2X20 年 6 月 30 日，交易价格为 15 万元（原合同交易价格中未确认为收入的部分 30 万元与合同变更中客户已承诺的对价金额-15 万元之和）。

对于情形二，甲乙双方批准对合同范围作出变更，合同变更增加的广告投放时间本身可明确区分，甲公司承诺的追加的服务时间与原服务时间并未形成组合产出、不存在重大修改和定制、高度关联等情况，因此，合同变更增加了可明确区分的广告投放服务时间，没有新增合同价款，所以甲公司应当将合同变更作为原合同终止及新合同订立进行会计处理。新合同的服务时间为 2X20 年 4 月 1 日至 2X20 年 8 月 31 日，交易价格为 30 万元（原合同交易价格中未确认为收入的部分 30 万元与合同变更中客户已承诺的对价金额 0 元之和）。

对于情形三，甲乙双方批准对合同范围作出变更，合同变更增加了广告投放服务的范围，在新增的灯箱上提供的广告服务本身是可明确区分的，因此合同变更增加了可明确区分的广告投放服务，但是没有新增合同价款，甲公司应当将合同变更作为原合同终止及新合同订立进行会计处理。新合同（两个灯箱）的服务时间为 2X20 年 4 月 1 日至 2X20 年 6 月 30 日，交易价格为 30 万元（原合同交易价格中未确认为收入的部分 30 万元与合同变更中客户已承诺的对价金额 0 元之和）。

分析依据：《企业会计准则第 14 号——收入》第八条、第十条、第十五条、第十六条等相关规定；《〈企业会计准

则第 14 号——收入〉应用指南 2018》第 19-24 页、第 26-33 页、第 53-60 页等相关内容。