

中级会计职称

中级会计实务

教材精讲班

知识点 4 将交易价格分摊至各单项履约义务

概念	合同中包含两项或多项履约义务的，企业应当在合同开始日，按照各单项履约义务所承诺商品的单独售价的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。
企业在估计单独售价时，应当最大限度地采用可观察的输入值，并对类似情况采用一致的估计方法。	市场调整法，是指企业根据某商品或类似商品的市场售价，考虑本企业的成本和毛利等进行适当调整后的金额，确定其单独售价的方法。
	成本加成法，是指企业根据某商品的预计成本加上其合理毛利后的金额，确定其单独售价的方法。
	余值法，是指企业根据合同交易价格减去合同中其他商品可观察单独售价后的余额，确定某商品单独售价的方法。企业在商品近期售价波动幅度巨大，或者因未定价且未曾单独销售而使售价无法可靠确定时，可采用余值法估计其单独售价。

【例 10-13】2021 年 3 月 1 日，甲公司与客户签订合同，向其销售 A、B 两项商品，合同价款为 2000 元。合同约定，A 商品于合同开始日交付，B 商品在 1 个月之后交付，只有当 A、B 两项商品全部交付之后，甲公司才有权收取 2000 元的合同对价。假定 A 商品和 B 商品构成两项履约义务，其控制权在交付时转移给客户，分摊至 A 商品和 B 商品的交易价格分别为 500 元和 2000 元，合计 2500 元。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。

本例中，根据交易价格分摊原则，A 商品应当分摊的交易价格为 400 元（ $500 \div 2500 \times 2000$ ），B 产品应当分摊的交易价格为 1600 元（ $2000 \div 2500 \times 2000$ ），甲公司将在 A 商品交付给客户之后，与该商品相关的履约义务已经履行，但是需要等到后续交付 B 商品时，企业才具有无条件收取合同对价的权利，因此，甲公司应当将因交付 A 商品而有权收取的对价 400 元确认为合同资产，而不是应收账款，相应的账务处理如下：

（1）交付 A 商品时

借：合同资产 400
 贷：主营业务收入 400

（2）交付 B 商品时：

借：应收账款 2000
 贷：合同资产 400
 主营业务收入 1600

1. 分摊合同折扣（2022 新增“分摊合同折扣”“分摊可变对价”）

当客户购买的一组商品中所包含的各单项商品的单独售价之和高于合同交易价格时，表明客户因购买该组商品而取得了合同折扣。合同折扣，是指合同中各单项履约义务所承诺商品的单独售价之和高于合同交易价格的金额。

企业应当在各单项履约义务之间按比例分摊合同折扣。

有确凿证据表明合同折扣仅与合同中一项或多项（而非全部）履约义务相关的，企业应当将该合同折扣分摊至相关的一项或多项履约义务。

同时满足下列三项条件时，企业应当将合同折扣全部分摊至合同中的一项或多项（而非全部）履约义务：

- 一是企业经常将该合同中的各项可明确区分商品单独销售或者以组合的方式单独销售；
- 二是企业经常将其中部分可明确区分的商品以组合的方式按折扣价格单独销售；

三是归属于上述第二项中每一组合的商品的折扣与该合同中的折扣基本相同，并且对每一组合中的商品的评估为将该合同的整体折扣归属于某一项或多项履约义务提供了可观察的证据。

有确凿证据表明，合同折扣仅与合同中的一项或多项（而非全部）履约义务相关，且企业采用余值法估计单独售价的，应当首先在该一项或多项（而非全部）履约义务之间分推合同折扣；然后再采用余值法估计单独售价。

【例 10-14】 甲公司与客户签订合同，向其销售 R、S、T 三种产品，合同总价款为 270 万元，这三种产品构成三项履约义务。企业经常以 100 万元单独出售 R 产品，其单独售价可直接观察；S 产品和 T 产品的单独售价不可直接观察，企业采用市场调整法估计的 S 产品单独售价为 50 万元，采用成本加成法估计的 T 产品单独售价为 150 万元。甲公司通常以 100 万元的价格单独销售 R 产品，并将 S 产品和 T 产品组合在一起以 170 万元的价格销售。上述价格均不包含增值税。

本例中，三种产品的单独售价合计为 300 万元，而该合同的价格为 270 万元，该合同的整体折扣为 30 万元。由于甲公司经常将 S 产品和 T 产品组合在一起以 170 万元的价格销售，该价格与其单独售价之和（200 万元）的差额为 30 万元，与该合同的整体折扣一致，而 R 产品单独销售的价格与其单独售价一致，证明该合同的整体折扣仅应归属于 S 产品和 T 产品。

因此，在该合同下，分摊至 R 产品的交易价格为 100 万元，分摊至 S 产品和 T 产品的交易价格合计为 170 万元，甲公司应当进一步按照 S 产品和 T 产品的单独售价的相对比例将该价格在二者之间进行分摊：S 产品应分摊的交易价格为 42.5 万元（ $50 \div 200 \times 170$ ），T 产品应分摊的交易价格为 127.5 万元（ $150 \div 200 \times 170$ ）。

【例 10-15】 沿用[教材 10-14]，R、S、T 产品的单独售价均不变，合计为 300 万元，S、T 产品组合销售的折扣仍为 30 万元。但是，合同总价款为 320 万元，甲公司与该客户签订的合同中还包括销售 Q 产品。Q 产品的价格波动巨大，甲公司向不同的客户单独销 Q 产品的价格在 20 万~60 万元之间。

本例中，由于 Q 产品价格波动巨大，甲公司计划用余值法估计其单独售价。由于合同折扣 30 万元似与 S、T 产品有关，因此，甲公司首先应当在 S、T 产品之间分推合同折扣。R、S 和 T 产品在分摊了合同折扣之后的单独售价分别为 100 万元、42.5 万元和 127.5 万元，合计为 270 万元。

然后，甲公司采用余值法估计 Q 产品的单独售价为 50 万元（ $320 - 270$ ），该金额在甲公司以往单独销售 Q 产品的价格区间之内，表明该分摊结果符合分摊交易价格的目标，即该金额能够反映甲公司因转让 Q 产品而预期有权收取的对价金额。

假定合同总价款不是 320 万元，而是 280 万元时，甲公司采用余值法估计的 Q 产品的单独售价仅为 10 万元（ $280 - 270$ ），该金额在甲公司过往单独销售 Q 产品的价格区间之外，表明该分摊结果可能不符合分摊交易价格的目标，即该金额不能反映甲公司因转让 Q 产品而预期有权收取的对价金额。

在这种情况下，用余值法估计 Q 产品的单独售价可能是不恰当的，甲公司应当考虑采用其他的方法估计 Q 产品的单独售价。

【例题·单选题】 2×20 年 7 月 1 日，甲公司与客户签订一项合同，向其销售 H、K 两件商品。合同交易价格为 5 万元，H、K 两件商品的单独售价分别为 1.2 万元和 4.8 万元。合同约定，H 商品于合同开始日交付，K 商品在 7 月 10 日交付，当两件商品全部交付之后，甲公司才有权收取全部货款。交付 H 商品和 K 商品分别构成单项履约义务，控制权分别在交付时转移给客户。不考虑增值税等相关税费及其他因素。甲公司在交付 H 商品时应确认（ ）。【2020】

- A. 合同资产 1.2 万元
- B. 合同资产 1 万元
- C. 应收账款 1 万元
- D. 应收账款 1.2 万元

【答案】 B

【解析】 H 产品应分摊的交易价格 = $5 \times 1.2 / (1.2 + 4.8) = 1$ （万元）；K 产品应分担的交易价格 = $5 \times 4.8 / (1.2 + 4.8) = 4$ （万元）。

甲公司在交付 H 产品时：
借：合同资产 1

贷：主营业务收入 1
交付K产品时：
借：应收账款 5
 贷：合同资产 1
 主营业务收入 4

2. 分摊可变对价。

合同中包含可变对价的，该可变对价可能与整个合同相关，也可能仅与合同中的某特定组成部分相关。

仅与合同中的某一特定组成部分相关包括两种情形：

一是可变对价与合同中的一项或多项（而非全部）履约义务相关，如是否获得奖金取决于企业能否在指定时期内转让某项已承诺的商品；

二是可变对价与企业向客户转让的构成单项履约义务的一系列可明确区分商品中的一项或多项（而非全部）商品相关，如为期两年的保洁服务合同中，第二年的服务价格将根据指定的通货膨胀率确定。

同时满足下列两项条件的，企业应当将可变对价及可变对价的后续变动额全部分摊至与之相关的某项履约义务，或者构成单项履约义务的一系列可明确区分商品中的某项商品：

一是可变对价的条款专门针对企业为履行该项履约义务或转让该项可明确区分商品所作的努力。

二是企业在考虑了合同中的全部履约义务及支付条款后，将合同对价中的可变金额全部分摊至该项履约义务或该项可明确区分商品符合分摊交易价格的目标。

不满足上述条件的可变对价及可变对价的后续变动额，以及可变对价及其后续变动额中未满足上述条件的剩余部分，企业应当按照分摊交易价格的一般原则，将其分摊至合同中的各单项履约义务。对于已履行的履约义务，其分摊的可变对价后续变动额应当调整变动当期的收入。

【例 10-16】甲公司与乙公司签订合同，将其拥有的两项专利技术 X 和 Y 授权给乙公司使用。假定两项授权均分别构成单项履约义务，且都属于在某一时点履行的履约义务。合同约定，授权使用专利技术 X 的价格为 80 万元，授权使用专利技术 Y 的价格为乙公司使用该专利技术所生产的产品销售额的 3%。专利技术 X 和 Y 的单独售价分别为 80 万元和 100 万元。甲公司估计其就授权使用专利技术 Y 而有权收取的特许权使用费为 100 万元。上述价格均不包含增值税。

本例中，该合同中包含固定对价和可变对价，其中，授权使用专利技术 X 的价格为固定对价，且与其单独售价一致，授权使用专利技术 Y 的价格为乙公司使用该专利技术所生产的产品销售额的 3%，属于可变对价，该可变对价全部与授权使用专利技术 Y 能够收取的对价有关，且甲公司基于实际销售情况估计收取的特许权使用费的金额接近 Y 的单独售价。因此，甲公司可将可变对价部分的特许权使用费金额全部由 Y 承担符合交易价格的分摊目标。