

中级会计职称

中级会计实务

精讲班

(四) 将交易价格分摊到各单项履约义务

当合同中包含**两项或多项**履约义务时，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。

单独售价**无法直接观察**的，采用**市场调整法、成本加成法、余值法**等方法合理估计单独售价。

合同资产和应收款项的辨析

(1) 合同资产【**款未收，部分交货**】：是指**企业已向客户转让商品而有权收取对价**的权利，且该权利取决于**时间流逝之外**的其他因素。

合同资产**并不是一项无条件收款权**，该权利除了**时间流逝**之外，还取决于**其他条件**（例如：履行合同中的**其他履约义务**）**才能收取**相应的合同对价；

除**信用风险**之外，还可能承担其他风险，如**履约风险**等。

(2) 应收账款【**款未收，全部交货，跷二郎腿等收钱**】

代表的是**无条件收取**合同对价的权利，即企业**仅仅随着时间的流逝**即可收款；

应收款项**仅承担信用风险**。

例题 19

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。

分析

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

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。

一般原则

对于**合同折扣**，企业应当在各单项履约义务之间按**比例分摊**。

特例

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**

至相关一项或多项履约义务。

同时满足下列条件时，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：（即**部分分摊**）

- ①企业经常将该合同中的各项**可明确区分**的商品**单独销售**或者以组合的方式**单独销售**；
- ②企业也经常将**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**；
- ③上述第②项中的折扣与该合同中的折扣**基本相同**，且针对每一组合中的商品的分析为将该合同的全部折扣**归属于**某一项或多项履约义务**提供了可观察的证据**。

例题 20

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。

分析

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（ $150 \div 200 \times 170$ ）。

例题 21

【单选题】（2020 年）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（ ）。

- 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

分析

【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

（1）**仅与合同中的某一特定组成部分有关**

两种情形：

- ①可变对价可能与合同中的**一项或多项（而非全部）**履约义务有关；

②可变对价可能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) 商品有关。

(2) 同时满足下列条件的, 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: (部分分摊)

①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 (或者是履行该项履约义务或转让该项可明确区分商品所导致的特定结果);

②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。

(3) 与整个合同相关

对于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。

例题 22

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。假定两项授权均构成单项履约义务, 且都属于在某一时刻履行的履约义务。合同约定, 授权使用 X 的价格为 80 万元, 授权使用 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%。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 Y 而有权收取的特许权使用费为 100 万元。假定上述价格均不包含增值税。

分析

本例中, 该合同中包含固定对价和可变对价, 其中, 授权使用 X 的价格为固定对价, 且与其单独售价一致, 授权使用 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 Y 能够收取的对价有关, 且甲公司估计基于实际销售情况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。甲公司授权乙公司使用专利技术 Y 时, 不确认收入, 甲公司在乙公司发生后续销售时确认基于销售的使用费收入; 当授权乙公司使用专利技术 X 时, 确认收入 80 万元。

总结将交易价格分摊至各单项履约义务

