



第一节 收入

（四）将交易价格分摊至各单项履约义务

1. 处理原则

当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。



第一节 收入

【计算分析·教材例题15—9】20×7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，A商品的单独售价为6 000元，B商品的单独售价为24 000元，合同价款为25 000元。合同约定，A商品于合同开始日交付，B商品在一个月之后交付，只有当两项商品全部交付之后，甲公司才有权收取25 000元的合同对价。假定A商品和B商品分别构成单项履约义务，其控制权在交付时转移给客户。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。



第一节 收入

解析：

本例中，

分摊至A商品的合同价款

$$=25\ 000\times[6\ 000\div(6\ 000+24\ 000)]$$

$$=5\ 000\text{（元）}$$

分摊至B商品的合同价款

$$=25\ 000\times[24\ 000\div(6\ 000+24\ 000)]$$

$$=20\ 000\text{（元）}$$



第一节 收入

甲公司的账务处理如下：

(1) 交付A商品时：

借：合同资产	5 000
贷：主营业务收入	5 000

(2) 交付B商品时：

借：应收账款	25 000
贷：合同资产	5 000
主营业务收入	20 000



第一节 收入

区别：合同资产和应收账款

合同资产，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（如履行合同中的其他履约义务）。

应收账款，是企业无条件收取合同对价的权利，该权利应当作为应收款项单独列示。



第一节 收入

2. 具体情形

(1) 分摊合同折扣

① 概念

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。



第一节 收入

②处理原则

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。

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。

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，且企业采用余值法估计单独售价的，企业应当首先在该一项或多项（而非全部）履约义务之间分摊合同折扣，然后采用余值法估计单独售价。



第一节 收入

【计算分析·教材例题15—10】某企业与客户签订一合同以出售A、B、C三种产品、给予折扣后的交易总价为100万元。A、B、C各产品的单独售价分别为40万元、55万元、45万元，合计140万元。假设该企业经常将B及C产品合并按60万元价格出售，经常将A产品按40万元出售，则合同中40万元的折扣应全部分摊给B及C产品。

解析：

B产品分配的交易价格 = $55 \div 100 \times 60 = 33$ （万元）

C产品分配的交易价格 = $45 \div 100 \times 60 = 27$ （万元）

A产品的交易价格 = 40（万元）



第一节 收入

(2) 可变对价及可变对价后续变动的分摊

①对于可变对价及可变对价的后续变动额，企业应当按照上述规定，将其分摊至与之相关的一项或多项履约义务，或者分摊至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商品。

对于已履行的履约义务，其分摊的可变对价后实变动额应当调整变动当期的收入。



第一节 收入

②合同变更之后发生可变对价后续变动的，企业应当区分下列三种情形分别进行会计处理：

a. 部分作为一份单独合同的，企业应当判断可变对价后续变动与哪一项合同相关，并按照本处的规定进行会计处理。

b. 合同变更时将原合同未履约部分与合同变更部分合并为新合同，且可变对价后续变动与合同变更前已承诺可变对价相关的，企业应当首先将该可变对价后续变动额以原合同开始日确定的基础进行分摊，然后再将分摊至合同变更日尚未履行履约义务的该可变对价后续变动额以新合同开始日确定的基础进行二次分摊。

c. 合同变更之后发生除a、b规定情形以外的可变对价后续变动的，企业应当将该可变对价后续变动额分摊至合同变更日尚未履行的履约义务。



第一节 收入

（五）履行每一单项履约义务时确认收入

1. 处理原则

（1）企业应当在履行了合同中的履约义务，即客户取得相关商品控制权时确认收入。

（2）企业应当根据实际情况，首先判断履约义务是否满足在某一时段内履行的条件，如不满足，则该履约义务属于在某一时点履行的履约义务。

（3）对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当选取恰当的方法来确定履约进度；对于在某一时点履行的履约义务，企业应当综合分析控制权转移的迹象判断其转移时点。



第一节 收入

2. 具体情形

(1) 在某一时段内履行履约义务的收入

① 判断条件

满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行的履约义务，相关收入应当在该履约义务履行的期间内确认：（3种情况）

- A. 客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益。
- B. 客户能够控制企业履约过程中在建的商品。
- C. 企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途（指合同限制或实际可行性限制），且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项（成本加上合理利润）。



第一节 收入

②在某一时段内履行的履约义务的收入确认方法

基本原则：对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入，履约进度不能合理确定的除外。

确定方法：资产负债表日，企业应当在按照合同的交易价格总额乘以履约进度扣除以前会计期间累计已确认的收入后的金额，确认为当期收入。

企业应当考虑商品的性质，采用产出法或投入法确定恰当的履约进度。



第一节 收入

实务中，企业通常按照累计实际发生的成本占预计总成本的比例（即成本法）确定履约进度。

企业在采用成本法确定履约进度时，可能需要对已发生的成本进行适当调整的情形有：

a. 已发生的成本并未反映企业履行其履约义务的进度，如因企业生产效率低下等原因而导致的非正常消耗，除非企业和客户在订立合同时已经预见会发生这些成本并将其包括在合同价款中。



第一节 收入

b. 已发生的成本与企业履行其履约义务的进度不成比例

当企业在合同开始日就能够预期将满足下列所有条件时，企业在采用成本法时不应包括该商品的成本，而是应当按照其成本金额确认收入：（不单先控责任重大）

一是该商品不构成单项履约义务；

二是客户先取得该商品的控制权，之后才接受与之相关的服务；

三是该商品的成本占预计总成本的比重较大；

四是企业自第三方采购该商品，且未深入参与其设计和制造，对于包含该商品的履约义务而言，企业是主要责任人。



第一节 收入

提示：

对于类似情况下的类似履约义务，企业应当采用**相同**的方法确定履约进度。

对于每一项履约义务，企业只能采用一种方法来确定履约进度，并加以一贯运用，**不得**在同一会计期间内或不同会计期间随意变更确定履约进度的方法。

当履约进度**不能合理确定**时，企业已经发生的成本**预计能够**得到补偿的，应当按照**已经发生的成本金额**确认收入，直到履约进度能够合理确定为止。



第一节 收入

(2) 在某一时点履行的履约义务

①处理原则

当一项履约义务不属于在某一时段内履行的履约义务时，应当属于在某一时点履行的履约义务。对于在某一时点履行的履约义务，企业应当在客户取得相关商品的控制权时点确认收入。



第一节 收入

②在判断客户是否已取得商品控制权时，企业应当考虑下列迹象：（6个方面）

a. 企业就该商品享有**现时收款权利**，即客户就该商品负有**现时付款义务**。

b. 企业已将该商品的**法定所有权转移给客户**，即客户已拥有该商品的法定所有权。如果企业仅仅是为了确保到期收回货款而保留商品的法定所有权，那么企业所保留的这项权利通常**不会**对客户取得该商品的控制权构成障碍。



第一节 收入

c. 企业已将该商品转移给客户，即客户已实物占有该商品。

d. 企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。

e. 客户已接受该商品。企业在判断是否已经将商品的控制权转移给客户时，应当考虑客户是否已接受该商品，特别是客户的验收是否仅仅是一个形式。

f. 其他表明客户已取得商品控制权的迹象。



第一节 收入

提示：

企业**不得**通过随意调整收入确认方法提早、推迟确认收入或平滑业绩。例如房地产企业预售商品房业务在我国法律法规环境下通常不符合时段发收入确认条件，应当按照时点法（通常为交付商品时）确认收入。