



## 考点⑦ 确定交易价格



交易价格是指企业因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额。

不包括：企业代第三方收取的款项（如增值税）以及企业预期将退还给客户的款项（应作为负债处理）。

企业与客户的合同中约定的对价金额可能是固定的，也可能会因折扣、价格折让、返利、退款、奖励积分、激励措施、业绩奖金、索赔等因素而变化。此外，根据一项或多项或有事项的发生而收取不同对价金额的合同，也属于可变对价的情形。

企业应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数。

|          |                                       |
|----------|---------------------------------------|
| 期望值      | 按照各种可能发生的对价金额及相关概率计算确定的金额             |
| 最可能发生的金额 | 一系列可能发生的对价金额中最可能发生的单一金额，即合同最可能发生的单一结果 |

## 提示一下

企业确定可变对价金额之后，计入交易价格的可变对价金额还应满足限制条件，即包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时，累计已确认的收入**极可能**不会发生重大转回的金额。

## 对点练

例题 7-7（单选题）某企业与客户签订设备安装服务合同，双方约定若 3 个月完工，价款 15 万，若提前 1 个月完工，客户将额外奖励 1 万，该企业预计提前 1 个月完工的概率为 5%，不考虑其他因素，该设备服务合同的交易价格为（ ）万元。

A.16

B.15.95

C.15.05

D.15

## 对点练

【答案】 D

【解析】 交易价格包括了固定对价（15 万元）和可变对价，额外奖励 1 万元不满足很可能收回的条件，因此选项 D 正确。

## 对点练

例题 7-8（单选题）某企业向客户销售 1000 台空调，不含税单位售价 0.5 万元，合同总价款 500 万元，客户已收到商品并验收入库。合同约定，空调售价如果在未来 3 个月内下降，企业无条件退还差价。根据以往经验预计，空调单位售价在未来 3 个月内有 50% 的概率不下降、30% 的概率下降 0.1 万元、20% 的概率下降 0.2 万元。不考虑其他因素，企业应确认销售收入的金额为（ ）万元。

A.430

B.400

C.500

D.300

## 对点练

【答案】 A

【解析】 确认销售收入 $=1000 \times (0.5 \times 50\% + 0.4 \times 30\% + 0.3 \times 20\%) = 430$ （万元）。因此选项 A 正确。



## 考点⑧ 将交易价格分摊至各单项履约义务



企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**（即向客户单独销售商品的价格）的**相对比例**，将交易价格分摊至各单项履约义务。



## 考点⑨ 合同成本



### （一）合同履约成本

#### 1. 合同履约成本的概念

企业为履行合同可能会发生各种成本，企业在确认收入的同时应当对这些成本进行分析，若不属于存货、固定资产、无形资产等规范范围且同时满足下列条件，应当作为合同履约成本确认为一项资产：

## 合同履约成本

该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关

该成本增加了企业未来用于履行（包括持续履行）履约义务的资源

该成本预期能够收回

与合同直接相关的成本：

- A. **直接人工**（如支付给直接为客户提供所承诺服务的人员的工资、奖金等）；
- B. **直接材料**（如为履行合同耗用的原材料、辅助材料、构配件、零件、半成品的成本和周转材料的摊销及租赁费用等）；
- C. **制造费用或类似费用**（如组织和管理生产、施工、服务等活动发生的费用，包括车间管理人员的职工薪酬、劳动保护费、固定资产折旧费及修理费、物料消耗、取暖费、水电费、办公费、差旅费、财产保险费、工程保修费、临时设施摊销费等）

## 提示一下

企业应当在下列支出发生时，将其计入**当期损益**：

1. 管理费用，除非这些费用明确由客户承担；
2. 非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用（或类似费用），这些支出为履行合同发生，但未反映在合同价格中；
3. 与履约义务中已履行（包括已全部履行或部分履行）部分相关的支出，即该支出与企业过去的履约活动相关；
4. 无法在尚未履行的与已履行（或已部分履行）的履约义务之间区分的相关支出。

## 2. 合同履约成本的账务处理

对于已确认为资产的合同履约成本，企业应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础（即在履约义务履行的时点或按照履约义务的履约进度）进行摊销，计入**当期损益**。

| 交易事项      | 会计分录                                |
|-----------|-------------------------------------|
| 发生合同履约成本时 | 借：合同履约成本<br>贷：银行存款 / 应付职工薪酬 / 累计折旧等 |
| 摊销合同履约成本时 | 借：主营业务成本<br>贷：合同履约成本                |

## 对点练

例题 7-9（单选题）下列各项中，制造企业应作为合同履约成本确认的是（ ）。

- A. 无法在尚未履行的与已履行的履约义务之间区分的支出
- B. 支付给分包商的成本
- C. 为履行合同发生的非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用
- D. 为取得合同发生且预期能够收回的增量成本

## 对点练

【答案】 B

【解析】 选项 AC 应当在相关支出发生时，计入当期损益；选项 D 应计入合同取得成本。因此选项 B 正确。

## （二）合同取得成本

### 1. 合同取得成本的概念

企业为取得合同发生的增量成本预期能够收回的，应作为合同取得成本确认为一项资产；但是，该资产摊销期限不超过一年的，可以在发生时计入当期损益。

增量成本，是指企业不取得合同就不会发生的成本，如销售佣金等。

企业为取得合同发生的、除预期能够收回的增量成本之外的其他支出，如：无论是否取得合同均会发生的差旅费、投标费和为准备投标资料发生的相关费用等，应当在发生时计入当期损益，明确由客户承担的支出除外。

## 2. 合同取得成本的账务处理

对于确认为资产的合同取得成本，企业应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础（即在履约义务履行的时点或按照履约义务的履约进度）进行摊销，计入当期损益。

| 交易事项     | 会计分录                                            |
|----------|-------------------------------------------------|
| 支付相关费用   | 借：合同取得成本（增量成本）<br>管理费用等（差旅费、尽职调查费用等）<br>贷：银行存款等 |
| 摊销合同取得成本 | 借：销售费用等<br>贷：合同取得成本                             |

## 对点练

例题 7-11（单选题）2023 年 10 月，甲公司与乙公司签订为期 3 年的咨询合同。为取得合同，甲公司支付外部律师的尽职调查费 30000 元，为投标发生差旅费 15000 元，支付销售人员佣金 60000 元，预期该支出能够收回，不考虑税费及其他因素，甲公司应确认的合同取得成本为（ ）元。

A.60000

B.15000

C.105000

D.30000

## 对点练

【答案】 A

【解析】 企业为取得合同发生的、除预期能够收回的增量成本之外的其他支出，如无论是否取得合同均会发生的差旅费、投标费、为准备投标资料发生的相关费用等，应当在发生时计入当期损益，除非这些支出明确由客户承担。支付销售人员佣金应计入合同取得成本，因此选项 A 正确。

## 对点练

例题 7-12（判断题）某企业通过竞标获得一项咨询合同，其为投标发生的差旅费应计入合同取得成本。（）

【答案】×

【解析】为投标发生的差旅费应计入当期损益，不计入合同取得成本。