



考点1：收入的确认和计量

四、将交易价格分摊至各单项履约义务

（一）基本原则

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。

解释：

单独售价，是指企业向客户单独销售商品的价格。



考点1：收入的确认和计量

（二）确定方法

1.企业在类似环境下向类似客户单独销售某商品的价格，应作为该商品的单独售价。

2.单独售价无法直接观察的，企业应当综合考虑其能够合理取得的全部相关信息，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。



考点1：收入的确认和计量

解释：

(1) 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，确定其单独售价的方法。

(2) 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价格，确定其单独售价的方法。

(3) 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的单独售价后的余值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。



考点1：收入的确认和计量

（三）具体情形

1.分摊合同折扣

（1）表现形式

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。



考点1：收入的确认和计量

（2）处理方法

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的一项或多项（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。

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）履约义务之间分摊合同折扣；然后再采用余值法估计单独售价。



考点1：收入的确认和计量

提示：

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：

①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；

②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；

③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。



考点1：收入的确认和计量

【计算分析·教材例题13—14】 甲公司与客户签合同，向其销售R、S、T三种产品，合同价款为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。上述价格均不含增值税。



考点1：收入的确认和计量

解析：

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（ $150 \div 200 \times 170$ ）。



考点1：收入的确认和计量

【计算分析·教材例题13—15】沿用【计算分析·教材例题13—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售Q产品的价格在20万—60万元之间。



考点1：收入的确认和计量

解析：

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30万元仅与S、T产品有关，因此，甲公司首先应当在S、T产品之间分摊合同折扣。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。



考点1：收入的确认和计量

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，表明该分摊结果额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。



考点1：收入的确认和计量

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一特定组成部分相关。

仅与合同中的某一特定组成部分相关，包括两种情形：

(1) 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；

(2) 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。



考点1：收入的确认和计量

提示：

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：

（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。

（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。



考点1：收入的确认和计量

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。



考点1：收入的确认和计量

【计算分析·教材例题13—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。



考点1：收入的确认和计量

解析：

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，这可变对价全部与权使用专利技术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。