

第一节 收入

（四）将交易价格分摊至各单项履约义务

1. 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（注意时点：合同开始日）的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。

2. 单独售价的确定

含义	单独售价：是指企业向客户单独销售商品的价格	
单独售价无法直接观察	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
	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
	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

【例 17-12】2×24 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 6000 元，B 商品的单独售价为 24000 元，合同价款为 25000 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 25000 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。

本例中，分摊至 A 商品的合同价款为 5000 元 $[6000 \div (6000+24000) \times 25000]$ ，

分摊至 B 商品的合同价款为 20000 元 $[24000 \div (6000+24000) \times 25000]$ 。

甲公司的账务处理如下：(1) 交付 A 商品时：

借：合同资产 5000

贷：主营业务收入 5000

(2) 交付 B 商品时：

借：应收账款 25000

贷：合同资产 5000

主营业务收入 20000

【理解知识点】 合同资产和应收账款的关系

项目	应收账款	合同资产
区别	<p>①应收账款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；</p> <p>②应收账款仅承担信用风险</p>	<p>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</p> <p>①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（如：履行合同中的其他履约义务）才能收取相应的合同对价；（有条件的收款权）</p> <p>②除信用风险之外，还可能承担其他风险，如履约风险等</p>

3. 具体处理原则（三部分）

第一部分：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**。

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。（**大家一起来分摊**），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。（**跟谁有关，让谁分摊**）

因此合同折扣的分摊分为以下三种情形：

(1) 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。（大家一起来分摊）

【例题】甲公司与客户签订合同，向其销售 A、B、C 三种产品，合同总价款为 100 万元，这三种产品构成 3 个单项履约义务。

企业经常单独出售 A 产品，其可直接观察的单独售价为 50 万元；B 产品和 C 产品的单独售价不可直接观察，企业采用市场调整法估计 B 产品的单独售价为 25 万元，采用成本加成法估计 C 产品的单独售价为 75 万元。假定上述价格均不包含增值税。

由于单独售价之和 150 万元，超过合同对价 100 万元，乙公司实际上是因为购买一揽子商品获得了折扣。没有证据表明折扣与某一项或多项（并非全部）的履约义务相关，因此折扣在 A、B、C 之间按比例分摊。

$$A=50 \div 150 \times 100=33 \text{ 万元}$$

$$B=25 \div 150 \times 100=17 \text{ 万元}$$

$$C=75 \div 150 \times 100=50 \text{ 万元}$$

(2) **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：**（局部分摊：跟谁有关，让谁分摊）**

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 17-13】甲公司与客户签订合同，向其销售 A、B、C 三种产品，合同总价款为 120 万元，这三种产品构成 3 个单项履约义务。

企业经常单独出售 A 产品，其可直接观察的单独售价为 50 万元；B 产品和 C 产品的单独售价不可直接观察，企业采用市场调整法估计 B 产品的单独售价为 25 万元，采用成本加成法估计 C 产品的单独售价为 75 万元。

甲公司经常以 50 万元的价格单独销售 A 产品，并且经常将 B 产品和 C 产品组合在一起以 70 万元的价格销售。假定上述价格均不包含增值税。

本例中，这三种产品的单独售价合计为 150 万元，而该合同的价格为 120 万元，因此该合同的折扣为 30 万元，

由于甲公司经常将 B 产品和 C 产品组合在一起以 70 万元的价格销售，该价格与其单独售价的差额为 30 万元，与该合同的折扣一致，而 A 产品单独销售的价格与其单独售价一致，证明该合同的折扣仅应归属于 B 产品和 C 产品。

因此，在该合同下，分摊至 A 产品的交易价格为 50 万元，分摊至 B 产品和 C 产品的交易价格合计为 70 万元，甲公司应当进一步按照 B 产品和 C 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。

因此，各产品分摊的交易价格分别为：

A 产品交易价格为 50 万元；

B 产品交易价格=25- (25÷100×30) =17.5 (万元)；

C 产品交易价格=75- (75÷100×30) =52.5 (万元)。

(3) 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，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，然后再采用余值法估计单独售价（先分摊合同折扣，后估计单独售价）

【单选题】甲公司与客户签订一项合同，分批销售 M、N、O、P 产品，合同价格为 160 万元，通常情况下，M 产品可直接观察价格为 40 万元，P 产品与 N、O 一起打包组合价格为 120 万元。P 产品不可直接观察价格，甲公司采用市场调整法估计 N 产品价格为 25 万元，采用成本加成法估计 O 产品和 P 产品价格分别为 50 万元和 75 万元。不考虑其他因素，该公司交付 P 产品且所有权转移时确认的收入为（ ）。(2025 年)

- A. 45 万元
- B. 60 万元
- C. 63.16 万元
- D. 75 万元

答案：B

解析：M 产品单独售价和 P 产品与 N、O 产品一起打包组合价格合计就是合同价格，所以合同折扣不应分摊给 M 产品。P 产品分摊的交易价格 = $120 \times 75 / (25 + 50 + 75) = 60$ （万元）。