



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14—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14—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续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

【多选·2024】2023年2月1日，长江公司与黄河公司签订一项合同，向其销售甲、乙两项商品，合同交易价格为540万元。其中甲商品的单独售价为320万元，乙商品的单独售价为280万元。合同约定，甲商品于合同签订日交付，乙商品在2个月后交付，只有当两项商品全部交付之后，长江公司才有权收取540万元的合同对价。假设甲、乙两项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。不考虑增值税等因素，则长江公司在交付甲商品时的会计处理中，正确的有（ ）。

- A. 借记“应收账款”科目540万元
- B. 借记“合同资产”科目288万元
- C. 贷记“预计负债”科目312万元
- D. 借记“合同负债”科目312万元
- E. 贷记“主营业务收入”科目288万元



第一节 收入

答案：BE

解析：甲商品应分摊的交易价格 $=540/(320+280) \times 320=288$ （万元）；乙商品应分摊的交易价格 $=540/(320+280) \times 280=252$ （万元）。

交付甲商品时的会计分录为：

借：合同资产	288
贷：主营业务收入	288

2个月后交付乙商品的会计分录为：

借：应收账款	540
贷：主营业务收入	252
合同资产	288