

《企业会计准则第 14 号——收入（2017）》解读： 将交易价格分摊至各单项履约义务 ——致同研究之企业会计准则系列（二十九）

2017 年 7 月 5 日，财政部正式发布了《关于修订印发〈企业会计准则第 14 号——收入〉的通知》（财会〔2017〕22 号）（新 CAS 14）。

新 CAS 14 改革了现有的收入确认模型，明确收入确认的核心原则是“企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品或服务的控制权时确认收入”。基于该核心原则，新准则设定了统一的收入确认计量的“五步法”模型，即识别与客户订立的合同、识别合同中的单项履约义务、确定交易价格、将交易价格分摊至各单项履约义务、履行每一单项履约义务时确认收入。

致同研究之新收入准则系列解读，内容包括：准则变化概述及新旧对比、五步法模型的应用、特定交易的会计处理、列报与披露，以及实施新准则对房地产、建筑施工、零售、电商、网络游戏、软件、电信及制造业等行业的影响分析等。

应用新收入确认模型的第四步是将交易价格分摊至各单项履约义务。在第三步确定了合同总对价后，第四步规定了合同总对价如何在不同的履约义务之间进行分摊。

本期微信主要解读新收入确认“五步法”模型中的第四步将交易价格分摊至各单项履约义务。

准则规定概述

此前原 CAS 14 对于此方面仅存在有限的指引，而新 CAS 14 对此作出了具体的规定。因此，对于某些企业而言，这可能导致实务的重大变化。例如，对于电信营运商，手机合同往往将手机与后续服务（例如，接入网络）捆绑在一起。根据新 CAS 14 的要求，需要将交易价格（即，客户根据合同应付的金额）分摊至可明确区分的履约义务，这通常需要将初始交付手机与提供网络服务区分开来。

企业一般会按各单项履约义务单独售价的相对比例将交易价格分摊至各单项履约义务。交易价格的分摊应当在合同开始时进行，并且无需调整以反映这些商品或服务单独售价的后续变动。

将交易价格分摊至各单项履约义务的流程如下：



商品或服务单独售价的最佳证据是在类似环境下向类似客户单独销售该商品或服务时可观察到的价格。然而，如果单独售价无法直接观察获得，则企业应通过以下方式进行估计：

- 市场调整法：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；
- 成本加成法：以预计成本加上其合理毛利后的价格确定；或者
- 余值法：在有限的情况下，从合同交易价格中减去合同中其他商品或服务可观察的单独售价的余值确定。

折扣和可变对价通常将会按比例法分摊至各单项履约义务。如果有确凿证据，折扣或可变对价可被分摊至一项或多项单独的履约义务，而不是分摊至合同中的全部履约义务。

如果满足下列所有条件，企业应将折扣全部分摊至合同中的一项或多项单独的履约义务：

- 企业通常按照单独售价单独出售每一项可明确区分的商品或服务（或每一组可明确区分的商品或服务）。
- 企业通常单独将其中的某些商品或服务捆绑销售，价格是被捆绑商品或服务

的单独售价的一定折扣。

- 归属于该组商品或服务的折扣几乎等于合同的折扣。

如果同时符合下列条件，可变对价估计的变更应全部被分摊至一项履约义务、或构成单项履约义务的可明确区分的商品或服务：

- 可变对价与某一特定的履约义务或满足该履约义务所产生的结果相关。
- 分摊至单项履约义务的对价中的可变对价，与企业在考虑了合同中的所有其他履约义务以及付款条款之后，预期将有权就满足该履约义务而收取的对价金额一致。

（一）采用余值法进行单独售价估计时应注意的事项，如允许使用的情形、折扣分摊的先后顺序等。

只有当一项可明确区分的商品或服务的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，才可以使用余值法计算其单独售价。无论在合同开始还是结束时交付该商品或服务，均可使用该方法。

致同解读-允许使用余值法的情形

当企业以变化幅度很大的不同价格（同时或几乎同时）向不同客户出售相同的商品或服务时，其销售价格是高度可变的。售价不确定是指企业尚未对某一商品或服务定价，且之前从未出售过该商品或服务。需要特别留意合同中包含的知识产权及其他无形产品，因为企业在向客户提供这些商品或服务时没有或者只有很少的增量成本。在这种情况下，确定合同中单独售价的最可靠方式通常是余值法。

余值法要求企业首先确定，在使用余值法确定剩余项目的单独售价之前，是否需要根据新 CAS 14 第 23 条的指引将任何折扣分摊至特定的履约义务。如果折扣不能被分摊至特定的履约义务，管理层将按比例将折扣分摊至合同中的所有履约义务。当使用余值法时，需要运用判断以确定项目所分摊的金额是否如实反映企业预期有权收取的对价金额。如果余值法将导致分摊给一个项目的金额过低或者是零，则不能使用余值法。

示例 1—适用余值法（摘自 IFRS 示例 34-案例 B）

IE 167 主体定期单独出售产品 A、B 和 C，从而确定单独售价如下：

产品	单独售价 CU
产品 A	40
产品 B	55
产品 C	45

合计 140

IE 168 此外，主体定期以 CU60 的价格将产品 B 和 C 一同出售。

IE 173 主体与客户订立一项出售产品 A、B、C 和 D 的合同。合同的总对价为 CU130。由于主体向不同客户出售产品 D 的价格差异范围较大（从 CU15 至 CU45 不等），因此产品 D 的单独售价可变程度极高 [参见《国际财务报告准则第 15 号》第 79（3）段]。据此，主体决定采用余值法估计产品 D 的单独售价。

IE 174 在采用余值法估计产品 D 的单独售价前，主体根据《国际财务报告准则第 15 号》第 82 段和第 83 段确定是否应将折扣分摊至合同中的其他履约义务。

IE 175 由于主体定期以 CU60 的价格将产品 B 和 C 一同出售，且以 CU40 的价格出售产品 A，因此主体有可观察的证据证明应当根据《国际财务报告准则第 15 号》第 82 段将 CU100 分摊至这三种产品，并将 CU40 的折扣分摊至转让产品 B 和 C 的承诺。通过采用余值法，主体估计产品 D 的单独售价为 CU30，具体如下：

产品	单独售价 CU	方法
产品 A	40	直接可观察（参见《国际财务报告准则第 15 号》第 77 段）
产品 B 和 C	60	直接可观察且有折扣（参见《国际财务报告准则第 15 号》第 82 段）
产品 D	30	余值法（参见《国际财务报告准则第 15 号》第 79（3）段）
合计	130	

IE 176 主体认为相应分摊至产品 D 的 CU30 是在其可观察的售价范围（CU15-CU45）之内。因此，相应的分摊（请参见上表）符合《国际财务报告准则第 15 号》第 73 段的分摊目标及《国际财务报告准则第 15 号》第 78 段的要求。

示例 2—不适用余值法（摘自 IFRS 示例 34—案例 C）

IE 177 案例 C 与案例 B 的情况相同，但交易价格为 CU105 而非 CU130。相应地，采用余值法将导致产品 D 的单独售价为 CU5（交易价格 CU105 减去分摊至产品 A、B 和 C 的 CU100）。主体得出结论认为 CU5 不能如实反映主体因履行转让产品 D 的履约义务而预计有权获得的对价金额，因为 CU5 并不接近产品 D 的单独售价，产品 D 的单独售价在 CU15-CU45 的范围之内。所以，主体复核其可观察数据（包括销售和利润报告），以采用其他合适的方法估计产品 D 的单独售价。

（二）合同变更后的交易价格变动（含可变对价的变动）如何进行分摊？

合同变更后交易价格变动的分摊整体原则应适用新 CAS 14 第 20 条的规定，

即企业应当运用在合同开始时所采用的基础将交易价格的后续变动分摊至合同中的履约义务。因此，企业不应重新分摊交易价格以反映单独售价在合同开始后的变动。在交易价格发生变动的期间，分摊至已履行的履约义务的金额应确认为收入或收入的减少。

企业应区分以下两种情况，选取适用的交易价格变动分摊方法：

- 如果交易价格变动归属于合同变更前已承诺的可变对价金额，并且合同的变更作为原合同的终止及新合同的订立进行会计处理，则企业应将交易价格的变动分摊至合同变更前已识别的合同中的履约义务。
- 在合同的变更不作为单独合同进行会计处理的所有其他情况下，企业应将交易价格的变动分摊至变更后的合同中的履约义务（即，合同变更时全部或部分未履行的履约义务）。

示例 3—交易价格变动的分摊

背景：

20X0年7月1日，企业承诺向客户转让两种可明确区分的产品。产品X在合同开始时转让，产品Y于20X1年3月31日转让。对价包含固定对价1,000元和估计值为200元的可变对价。产品X和产品Y单独售价相同。

20X0年11月30日，双方对合同范围进行变更，增加由企业于20X1年6月30日将产品Z（连同尚未交付的产品Y）转让给客户的承诺，合同价格增加300元（固定对价），该增加额未反映产品Z的单独售价。产品Z的单独售价与产品X和产品Y的单独售价相同。

20X1年1月30日（合同变更后但交付产品Y和产品Z之前），企业将其关于预计有权收取的可变对价的估计值变更为240元。

分析：

合同签订时，产品X和Y的单独售价相同，可变对价条款并非专门针对履行产品X或Y的履约义务，平均分摊交易价格总额1,200元（固定对价1,000元，可变对价200元），则产品X和Y的交易价格各为600元。

剩余的产品Y和Z与变更前已转让的产品X可明确区分，合同变更作为原合同的终止及新合同的订立处理。交易价格变动40元归属于合同变更前已承诺的可变对价，分摊至合同变更前已识别的履约义务，即产品X和Y各分摊20元。



www.grantthornton.cn

© 2017 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。版权所有。

“Grant Thornton（致同）”是指 Grant Thornton 成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌，并按语境的要求可指一家或多家成员所。致同会计师事务所（特殊普通合伙）是 Grant Thornton International Ltd（GTIL，致同国际）的成员所。GTIL（致同国际）与各成员所并非全球合伙关系。GTIL（致同国际）和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。GTIL（致同国际）不向客户提供服务。GTIL（致同国际）与各成员所并非彼此的代理，彼此间不存在任何义务，也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。