

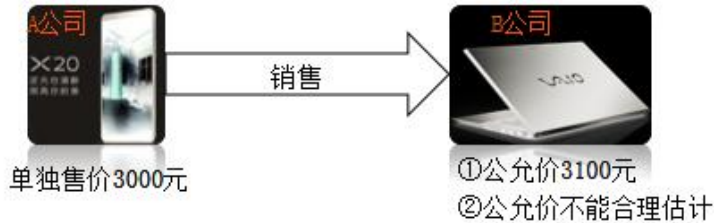
第二节 收入的确认和计量

（三）非现金对价

包括实物资产、无形资产、股权、客户提供的广告服务等。

客户支付非现金对价的，通常情况下，企业应当按照非现金对价在合同开始日的公允价值确定交易价格。

非现金对价公允价值不能合理估计的，企业应当参照其承诺向客户转让商品的单独售价间接确定交易价格。



（四）应付客户对价

收到1000元



返现30元

交易价格=970

企业在向客户转让商品的同时，需要向客户或第三方支付对价的，除了自客户取得其他可明确区分商品的款项外，应当将该应付对价冲减交易价格，并在确认相关收入与支付（或承诺支付）客户对价二者孰晚的时点冲减当期收入。

收到1000元



交易价格=1000元

拖把的采购成本=30元

收到30元

企业应付客户对价是为了向客户取得其他可明确区分商品的，应当采用与企业其他采购相一致的方式确认所购买的商品。（单独作为采购处理）

应付客户对价还包括可以抵减应付企业金额的相关项目金额，如优惠券、兑换券等。

四、将交易价格分摊至各单项履约义务

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。



主营业务收入—电视机？

主营业务收入—洗衣机？

单独售价，是指企业向客户单独销售商品的价格。

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		
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	

单独售价无法直接观察		行 适当调整 后的金额，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金额 ，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 可观察单独售价后的余额，确定某商品单独售价的方法。

【例 12-13】2021 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，合同价款为 2000 元。合同约定，A 商品于合同开始日交付，B 商品在 1 个月之后交付，只有当 A、B 两项商品全部交付之后，甲公司**才有权收取 2000 元的合同对价**。假定 A 商品和 B 商品构成两项履约义务，其控制权在交付时转移给客户，**A 商品和 B 商品的单独售价分别为 500 元和 2000 元**，合计 2500 元。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。

合同开始日，据交易价格分摊原则：

A 商品应当分摊的交易价格为 400 元（ $500 \div 2500 \times 2000$ ）

B 产品应当分摊的交易价格为 1600 元（ $2000 \div 2500 \times 2000$ ）

（1）交付 A 商品时

借：合同资产 400
 贷：主营业务收入 400

（2）交付 B 商品时：

借：**应收账款** 2000 **企业无条件收取合同对价的权利**
 贷：合同资产 400
 主营业务收入 1600

1. 分摊合同折扣额

【例 12-14】甲公司与客户签订合同，向其销售 R、S、T 三种产品，合同总价款为 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 万元的价格单独销售 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。上述价格均不包含增值税。

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（ $150 \div 200 \times 170$ ）。

【例 12-15】沿用【例 12-14】，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，甲公司与这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。

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，表明被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。

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，表明该分摊结果可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。

2. 分摊可变对价

【例 12-16】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。

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，该可变对价全部与授权使用专利技术 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，甲公司可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。