



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。



单独售价3000元

销售



①公允价值3100元

②公允价值不能合理估计



第二节 收入的确认和计量

(四) 应付客户对价

收到1000元



返现30元

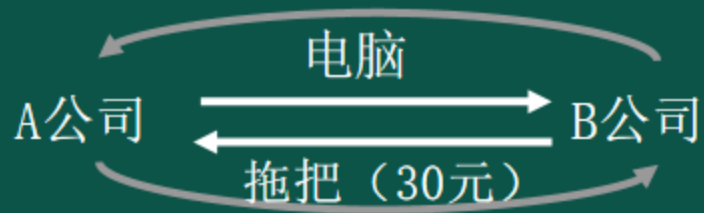
交易价格=970

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，除为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。



第二节 收入的确认和计量

收到1000元



交易价格=1000元

收到30元

拖把的采购成本=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。



第二节 收入的确认和计量

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？



第二节 收入的确认和计量

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**

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。



第二节 收入的确认和计量

【例13-13】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（ $2000 \div 2500 \times 2000$ ）



第二节 收入的确认和计量

【例13-13】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。

(1) 交付A商品时

借：合同资产 400
贷：主营业务收入 400



第二节 收入的确认和计量

【例13-13】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。

(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



第二节 收入的确认和计量

1. 分摊合同折扣额

【例13-14】 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。



第二节 收入的确认和计量

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（ $150 \div 200 \times 170$ ）。



第二节 收入的确认和计量

【例13-15】沿用【例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。



第二节 收入的确认和计量

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。



第二节 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O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。



第二节 收入的确认和计量

2. 分摊可变对价

【例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。



第二节 收入的确认和计量

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。