

中级会计职称

中级会计实务

教材精讲班

知识点 3 确定交易价格

交易价格，是指企业因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额。

【提示】

(1) 企业代第三方收取的款项（例如增值税）以及企业预期将退还给客户的款项，应当作为负债进行会计处理，不计入交易价格。

(2) 合同标价并不一定代表交易价格，企业应当根据合同条款，并结合以往的习惯做法等确定交易价格。

企业与客户的合同中约定的对价金额可能是固定的，也可能因折扣、价格折让、返利、退款、奖励积分、激励措施、业绩奖金、索赔、未来事项等因素而变化。

企业有权收取的对价金额，将根据一项或多项或有事项的发生有所不同的情况，也属于可变对价的情形，例如，企业售出商品但允许客户退货时，由于企业有权收取的对价金额将取决于客户是否退货，因此该合同的交易价格是可变的。

1. 可变对价最佳估计数的确定

(1) 企业应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数。

期望值，是按照各种可能发生的对价金额及相关概率计算确定的金额。当企业拥有大量具有类似特征的合同，并据此估计合同可能产生多个结果时，按照期望值估计可变对价金额通常是恰当的。

【例 10-6】甲公司系增值税一般纳税人，在 2021 年 6 月 1 日向乙公司销售一批商品，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为 800 000 元，增值税税额为 104 000 元，款项尚未收到；该批商品成本为 640 000 元。6 月 30 日，乙公司在验收过程中发现商品外观上存在瑕疵，但基本上不影响使用，要求甲公司在价格上（不含增值税税额）给予 5% 的减让。假定甲公司已确认收入；并已取得税务机关开具的红字增值税专用发票。甲公司的账务处理如下：

(1) 2021 年 6 月 1 日销售实现。

借：应收账款——乙公司	904 000
贷：主营业务收入——销售××商品	800 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	104 000
借：主营业务成本——销售××商品	640 000
贷：库存商品——××商品	640 000

(2) 2021 年 6 月 30 日发生销售折让，取得红字增值税专用发票。

借：主营业务收入——销售××商品	40 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	5200
贷：应收账款——乙公司	45 200

(一) 可变对价

(3) 2021 年收到款项	
借：银行存款	858 800
贷：应收账款——乙公司	858 800

【例 10-7】甲公司生产和销售洗衣机。2021 年 3 月，甲公司向零售商乙公司销售 1 000 台洗衣机，每台价格为 2 000 元，合同价款合计 200 万元。同时，甲公司承诺，在未来 6 个月内，如果同类洗衣机售价下降，则按照合同价格与最低售价之间的差额向乙公司支付差价。甲公司根据以往执行类似合同的经验，预计未来 6 个月内，不降价的概率为 50%；每台降价 200 元的概率为 40%；每台降价 500 元的概率为 10%。假定上述价格均不包含增值税。

本例中，甲公司认为期望值能够更好地预测其有权获取的对价金额。假定不考虑下述有关“计入交易价格的可变对价金额的限制”要求，甲公司估计交易价格为每台 1 870 元（ $2\,000 \times 50\% + 1\,800 \times 40\% + 1\,500 \times 10\%$ ）。

(2) 最可能发生金额是一系列可能发生的对价金额中最可能发生的单一金额，即合同最可能产生的单一结果。当合同仅有两个可能结果（例如，企业能够达到或不能达到某业绩奖金目标）时，按照最可能发生金额估计可变对价金额通常是恰当的。

【例 10-8】甲公司为其客户建造一栋厂房，合同约定的价款为 100 万元，当甲公司不能在合同签订之日起的 120 天内竣工时，须支付 10 万元罚款，该罚款从合同价款中扣除。甲公司对合同结果的估计如下：工程按时完工的概率为 90%，工程延期的概率为 10%。假定上述金额均不含增值税。

本例中，由于该合同涉及两种可能结果，甲公司认为按照最可能发生金能够更好地预测其有权获取的对价金额。因此，甲公司估计的交易价格为 100 万元，即最可能发生的单一金额

2. 计入交易价格的可变对价金额的限制。
企业按照期望值或最可能发生金额确定可变对价金额之后，计入交易价格的可变对价金额还应该满足限制条件，即包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时，累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的金额。企业在对此进行评估时，应当同时考虑收入转回的可能性及转回金额的比重。

【提示】

(1) “极可能”发生的概率应远高于“很可能（即，可能性超过 50%）”，但不要求达到“基本确定（即，可能性超过 95%）”；

(2) 在评估收入转回金额的比重时，应同时考虑合同中包含的固定对价和可变对价。企业应当将满足上述限制条件的可变对价的金额，计入交易价格。

【提示】

(3) 每一资产负债表日，企业应当重新估计可变对价金额（包括重新评估对可变对价的估计是否受到限制），以如实反映报告期末存在的情况以及报告期内发生的情况

	<p>变化。</p> <p>【例 10-9】2021 年 1 月 1 日，甲公司与乙公司签订合同，向其销售 A 产品。合同约定，当乙公司在 2021 年的采购量不超过 2000 件时，每件产品的价格为 80 元；当乙公司在 2021 年的采购量超过 2000 件时，每件产品的价格为 70 元。乙公司在第一季度的采购量为 150 件，甲公司预计乙公司全年的采购量不会超过 2000 件。2021 年 4 月，乙公司因完成产能升级而增加了原材料的采购量，第二季度共向甲公司采购 A 产品 1000 件，甲公司预计乙公司全年的采购量将超过 2000 件，因此，全年采购量适用的产品单价均将调整为 70 元。</p> <p>本例中，2021 年第一季度，甲公司根据以往经验估计乙公司全年的采购量将不会超过 2000 件，甲公司按照 80 元的单价确认收入，满足在不确定性消除之后（即乙公司全年的采购量确定之后），累计已确认的收入将极可能不会发生重大转回的要求，因此，甲公司在第一季度确认的收入金额为 12000 元（80×150）。</p> <p>2021 年第二季度，甲公司对交易价格进行重新估计，由于预计乙公司全年的采购量将超过 2000 件，按照 70 元的单价确认收入，才满足极可能不会导致累计已确认的收入发生重大转回的要求。因此，甲公司在第二季度确认收入 68500 元 [70×（1000+150）-12000]。</p>
<p>（二）合同中存在的重大融资成分</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. 当企业将商品的控制权转移给客户的时间与客户实际付款的时间不一致时，如企业以赊销的方式销售商品，或者要求客户支付预付款等，如果各方以在合同中明确（或者以隐含的方式）约定的付款时间为客户或企业就转让商品的交易提供了重大融资利益，则合同中即包含了重大融资成分。 2. 合同中存在重大融资成分的，企业应当按照假定客户在取得商品控制权时即以现金支付的应付金额（即，现销价格）确定交易价格。 3. 在评估合同中是否存在融资成分以及该融资成分对于该合同而言是否重大时，企业应当考虑所有相关的事实和情况，包括： <ol style="list-style-type: none"> （1）已承诺的对价金额与已承诺商品的现销价格之间的差额。 （2）企业将承诺的商品转让给客户与客户支付相关款项之间的预计时间间隔和相应的市场现行利率的共同影响。企业向客户转让商品与客户支付相关款项之间虽然存在时间间隔，但两者之间的合同没有包含重大融资成分的情形有： <ol style="list-style-type: none"> ①客户就商品支付了预付款，且可以自行决定这些商品的转让时间。例如，企业向客户出售其发行的储值卡，客户可随时到该企业持卡购物；再如，企业向客户授予奖励积分，客户可随时到该企业兑换这些积分等。 ②客户承诺支付的对价中有相当大的部分是可变的，该对价金额或付款时间取决于某一未来事项是否发生，且该事项实质上不受客户或企业控制。例如，按照实际销售量收

取的特许权使用费。

③合同承诺的对价金额与现销价格之间的差额是由于向客户或企业提供融资利益以外的其他原因所导致的，且这一差额与产生该差额的原因是相称的。例如，合同约定的支付条款是为了向企业或客户提供保护，以防止另一方未能依照合同充分履行其部分或全部义务。