

注册会计师 会计 教材精讲班

3. 客户支付非现金对价的，企业应当按照非现金对价的公允价值确定交易价格。

非现金对价，是指实物资产、无形资产、股权、客户提供的广告服务等等。

(1) 非现金对价的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，是指企业向客户单独销售商品的价格

(2) 非现金对价的公允价值因对价形式以外的原因而发生变动的，应当作为可变对价进行会计处理

借：银行存款

 固定资产等非现金对价(公允价值)

 贷：主营业务收入(银行存款+非现金对价公允价值)

 应交税费——应交增值税(销项税额)

【例题】甲企业为客户生产一台专用设备。双方约定，如果甲企业能够在 30 天内交货，则可以额外获得 600 股客户的股票作为奖励。合同开始日，该股票的价格为每股 4 元；由于缺乏执行类似合同的经验，甲企业当日估计，该 600 股股票的公允价值计入交易价格将不满足累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的限制条件。合同开始日之后的第 27 天，企业将该设备交付给客户，从而获得了 600 股股票，该股票在此时的价格为每股 4.5 元。假定甲企业将该股票作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

本例中，合同开始日，该股票的价格为每股 4 元，由于缺乏执行类似合同的经验，甲企业当日估计，该 600 股股票的公允价值计入交易价格将不满足累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的限制条件，甲企业不应将该 600 股股票的公允价值 2 400 元计入交易价格。合同开始日之后的第 27 天，甲企业获得了 600 股股票，该股票在此时的价格为每股 4.5 元。甲企业应按股票(非现金对价)在合同开始日的公允价值，即 2 400 元(4×600)确认为收入，因对价形式原因而发生的变动，即 300 元($4.5 \times 600 - 4 \times 600$)计入公允价值变动损益。

【例题】甲公司与乙公司签订合同，为乙公司建造一项大型设备。合同约定，乙公司向甲公司支付 1 000 万元现金，以及一批材料。该批材料公允价值为 500 万元，甲公司无需为该批材料额外支付价款，且必须将该批材料用于该设备的建造。设备于 3 个月内建造完成并移交乙公司，乙公司在该时点获得了设备的控制权。

甲公司应当如何确定该设备的收入金额？

应确认收入 1 500 万元(1 000 万元现金+500 万元非现金对价)

4. 企业应付客户(或向客户购买本企业商品的第三方)对价的，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，但应付客户对价是为了向客户取得其他可明确区分商品的除外。

(1) 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，应当采用与本企业其他采购相一致的方式确认所购买的商品

(2) 企业应付客户对价超过向客户取得可明确区分商品公允价值的，超过金额应当冲减交易价格

(3) 向客户取得的可明确区分商品公允价值不能合理估计的，企业应当将应付客户对价全额冲减交易价格

【例题】某消费品制造商甲公司签订了一项合同，向一家全球大型连锁零售店客户销售商品，合同期限为 1 年。该零售商承诺，在合同期限内以约定价格购买至少价值 1 500 万元的产品。合同同时约定，甲公司需在合同开始时向该零售商支付 150 万元的不可退回款项。该款项旨在就零售商需更改货架以使其适合放置甲公司产品而作出补偿。

第一个月该企业销售货物开具发票的金额为 200 万元。

甲公司第一个月如何确认收入？

【答案】应确认收入=200-200×10%=180(万元)。

(四)将交易价格分摊至各单项履约义务

分摊原则：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，企业应当按照分摊至各单项履约义务的交易价格计量收入。企业不得因合同开始日之后单独售价的变动而重新分摊交易价格。

1. 单独售价的确定

(1)企业在类似环境下向类似客户单独销售商品的价格，应作为确定该商品单独售价的最佳证据

(2)单独售价无法直接观察的，企业应当综合考虑其能够合理取得的全部相关信息，采用市场调整法、成本加成法、余值法等方法合理估计单独售价。在估计单独售价时，企业应当最大限度地采用可观察的输入值，并对类似的情况采用一致的估计方法

①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，确定其单独售价的方法

②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价格，确定其单独售价的方法

③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的单独售价后的余值，确定某商品单独售价的方法。企业在商品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，可采用余值法估计其单独售价

2. 企业代第三方收取的款项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

【教材例 17-12】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 6000 元，B 商品的单独售价为 24000 元，合同价款为 25000 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 25000 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。

本例中，分摊至 A 商品的合同价款为 5000 $[6000 \div (6000+24000) \times 25000]$ 元，分摊至 B 商品的合同价款为 20000 $[24000 \div (6000+24000) \times 25000]$ 元。

甲公司的账务处理如下：

(1) 交付 A 商品时：

借：合同资产	5000
贷：主营业务收入	5000

(2) 交付 B 商品时：

借：应收账款	25000
贷：合同资产	5000
主营业务收入	20000

3. 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

(1)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

(2)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

(3)合同折扣仅与合同中一项或多项(而非全部)履约义务相关，且企业采用余值法估计单独售价的，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

【教材例 17-13】甲公司与客户签订合同，向其销售 A、B、C 三种产品，合同总价款为 120 万元，这三种产品构成 3 个单项履约义务。企业经常单独出售 A 产品，其可直接观察的单独售价为 50 万元；B 产品和 C 产品的单独售价不可直接观察，企业采用市场调整法估计 B 产品的单独售价为 25 万元，采用成本加成法估计 C 产品的单独售价为 75 万元。甲公司经常以 50 万元的价格单独销售 A 产品，并且经常将 B 产品和 C 产品组合在一起以 70 万元的价格销售。假定上述价格均不包含增值税。

本例中，这三种产品的单独售价合计为 150 万元，而该合同的价格为 120 万元，因此该合同的折扣为 30 万元，由于甲公司经常将 B 产品和 C 产品组合在一起以 70 万元的价格销售，该价格与其单独售价的差额为 30 万元，与该合同的折扣一致，而 A 产品单独销售的价格与其单独售价一致，证明该合同的折扣仅应归属于 B 产品和 C 产品。因此，在该合同下，分摊至 A 产品的交易价格为 50 万元，分摊至 B 产品和 C 产品的交易价格合计为 70 万元，甲公司应当进一步按照 B 产品和 C 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。

因此，各产品分摊的交易价格分别为：

A 产品交易价格为 50 万元；

B 产品交易价格= $25 - (25 \div 100 \times 30) = 17.5$ （万元）；

C 产品交易价格= $75 - (75 \div 100 \times 30) = 52.5$ （万元）。