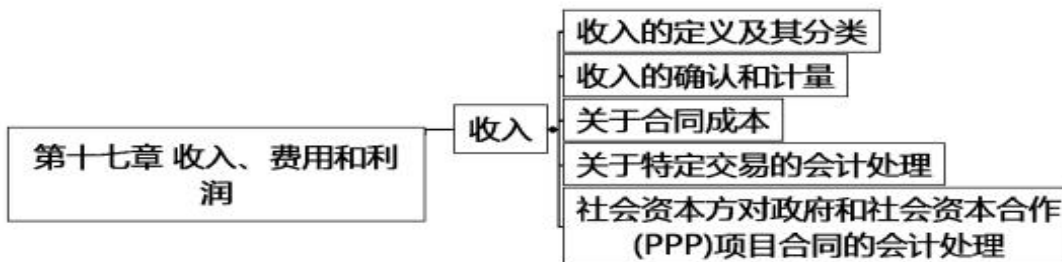


第十七章收入、费用和利润

【知识点 2】收入的确认和计量（★★★）



3. 非现金对价

| 项目 | 内容 |
|----------|---|
| 非现金对价的形式 | 向客户收取的 非现金对价 ，例如实物资产、无形资产、股权、客户提供的广告服务 |
| 处理原则 | 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。 |

| 项目 | 内容 | |
|-------------------|------------------------------|---|
| 非现金对价的公允价值变动的会计处理 | 非现金对价的公允价值因 对价形式而发生变动 | 例如权益工具因 自身后续公允价值变动的 ，该变动金额 不计入交易价格 |
| | 因 对价形式以外的原因 而发生变动的 | 应当作为可变对价 ，按照 与计入交易价格的可变对价金额的限制条件相关 的规定进行处理； |

【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 股股票的公允价值 2400 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 2400 元确认为收入，因对价形式原因而发生的变动 300 元计入公允价值变动损益。

4. 应付客户对价

| 项目 | 内容 |
|---|--|
| 判断依据： 应付客户对价 是否为了向客户 取得其他可明确区分的商品 | |
| 没有额外取得其他可明确区分商品 | 应当将该应付客户对价冲减交易价格 |
| 额外取得其他可明确区分商品 | 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。【一卖， 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 |

| | | |
|--|------------|---|
| | 一买】 | 应当冲减交易价格 |
| | | 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 |
| 【提示】 企业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。 | | |

【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1500万元的产品。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。

问题：甲公司第一个月如何确认收入？

该款项并非为获取单独可区分的商品或服务。

应确认收入=200-200×150/1500=180（万元）。

第四步：分摊交易价格

（四）将交易价格分摊至各单项履约义务

1. 总原则

当合同中包含两项或多项履约义务时，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（注意时点：合同开始日）的相对比例**，将交易价格分摊至各单项履约义务。

2. 单独售价的确定

| 含义 | 单独售价：是指企业向客户 单独销售商品的价格（不一定是公允价值，可能涉及到折扣） | |
|-------------------|---|---|
| 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，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 后的价格，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的单独售价后的余值确定某商品单独售价的方法 |

【提示】①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。

②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（限制条件）

【2018年·综合题（部分）】甲公司为境内上市公司且为增值税一般纳税人，销售货物适用的增值税率为13%。2×16年度及2×17年度，甲公司发生的有关交易或事项如下：

（2）2×16年6月20日，甲公司与丙公司签订合同约定：甲公司向丙公司销售A、B两种商品，A商品于合同签订后的3个月内交付，B商品于A商品交付后6个月内交付；丙公司于A、B商品全部交付并经验收合格后的2个月内支付的合同价格为5000万元的全部款项。

甲公司分别于2×16年9月10日和2×17年2月20日向丙公司交付了A商品和B商品，商品控制权也随之转移给丙公司。甲公司交付商品给丙公司的同时，开具了增值税专用发票。丙公司于2×17年4月10日支付了全部合同价款及相关的增值税。甲公司A商品单独的销售价格为2240万元；B商品单独的销售价格为3360万元。

本题所涉及的协议或合同均符合企业会计准则关于合同的定义并经各方管理层批准，因向客户转让商品或提供服务而有权取得的对价很可能收回，涉及的销售价格或合同价格均不含增值税。除上述所给资料外，不考虑货币时间价值，不考虑除增值税以外的税费及其他因素。

要求：（2）根据资料（2），说明甲公司于合同开始日将交易价格分摊至各单项履约义务的原则和方法，计算各单项履约义务应分摊的合同价格，并编制与2×16年销售商品相关的会计分录。

（2）甲公司于合同开始日应将交易价格按照A商品和B商品的单独售价比例进行分摊。

分摊至A商品的合同价格=5000×2240/（2240+3360）=2000（万元）；

分摊至B商品的合同价格=5000×3360/（2240+3360）=3000（万元）；

甲公司分别于2×16年9月10日交付A商品会计处理：

借：合同资产 2260
 贷：主营业务收入 2000
 应交税费——应交增值税（销项税额） 260

【提示】2×17年2月20日交付B商品时：

借：应收账款 5650
 贷：合同资产 2260
 主营业务收入 3000
 应交税费——应交增值税（销项税额） 390

【提示】合同资产和应收款项的关系

| 项目 | 应收款项 | 合同资产 |
|----|---|--|
| 区别 | ①应收款项代表的是无条件收取合同对价的权利，即企业仅仅随着时间的流逝即可收款； ②应收款项仅承担信用风险 | 是指企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利，且该权利取决于时间流逝之外的其他因素 ①合同资产并不是一项无条件收款权，该权利除了时间流逝之外，还取决于其他条件（如：履行合同中的其他履约义务）才能收取相应的合同对价；（有条件的收款权） ②除信用风险之外，还可能承担其他风险，如履约风险等 |