

# 中级会计职称

## 中级会计实务

### 精讲班

#### 2. 合同中存在重大融资成分

表明企业与客户之间的合同**未包含**重大融资成分的三种情形有：

- 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；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）；
- 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**实际销量**收取的**特许权使用费**）；
- 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**质保金**，合同约定的支付条款目的是向企业或客户**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）。

#### 3. 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。

(1) 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。

(2) 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。

非现金对价的公允价值可能会因对价的形式而发生变动（例如，企业有权向客户收取的对价是**股票**，股票本身的价格会发生变动），也可能会因为其形式以外的原因而发生变动（例如，企业有权收取非现金对价的公允价值因企业的履约情况而发生变动）。

合同开始日后，非现金对价的公允价值**因对价形式以外【履约情况】**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；

**合同开始日后，非现金对价的公允价值因对价形式而发生变动的，该变动金额不应计入交易价格。**

#### 例题 17

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。

#### 分析

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 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（ $4 \times 600$ ）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 18

**【判断题】**（2019 年）销售合同约定客户支付对价的形式为股票的，企业应当根据合同开始日后股票公允价值的变动调整合同的交易价格。（ ）

分析

【答案】×

【解析】销售合同约定客户支付对价的形式为股票的，应以合同开始日股票的公允价值确认交易价格，合同开始日后，股票的公允价值发生变动的，该变动金额不应计入交易价格。

#### 4.应付客户对价

(1) 企业存在应付客户对价的，应当将该应付对价冲减交易价格，但应付客户对价是为了自客户取得其他可明确区分商品的除外。

(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。

(4) 在将应付客户对价冲减交易价格处理时，企业应当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。

#### 总结确定交易价格

