

《企业会计准则第 14 号——收入（2017）》解读：

确定交易价格（一）

——致同研究之企业会计准则系列（二十六）

2017 年 7 月 5 日，财政部正式发布了《关于修订印发〈企业会计准则第 14 号——收入〉的通知》（财会〔2017〕22 号）（新 CAS 14）。

新 CAS 14 改革了现有的收入确认模型，明确收入确认的核心原则是“企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品或服务的控制权时确认收入”。基于该核心原则，新准则设定了统一的收入确认计量的“五步法”模型，即识别与客户订立的合同、识别合同中的单项履约义务、确定交易价格、将交易价格分摊至各单项履约义务、履行每一单项履约义务时确认收入。

致同研究之新收入准则系列解读，内容包括：准则变化概述及新旧对比、五步法模型的应用、特定交易的会计处理、列报与披露，以及实施新准则对房地产、建筑施工、零售、电商、网络游戏、软件、电信及制造业等行业的影响分析等。

应用新收入确认模型的第三步是确定交易价格。为确认收入，企业必须确定预期因向客户转让商品或服务而有权收取的对价金额。

本期主要解读新收入确认“五步法”模型中的第三步确定交易价格。

概述

交易价格是企业因向客户转让商品或服务而预期有权收取的对价金额，不包括代第三方收取的款项（例如某些销售税金）。

致同解读-预期有权收取的金额

预期有权收取的金额指预期将收取的金额，而并非以企业预计最终收回的金额为基础。即收入应针对折扣及类似项目进行调整，但不应针对预期的坏账作出扣减。企业在确定其预期有权收取的金额时，应考虑导致客户形成企业将仅要求支付部分合同列明价格的有效预期的过往商业惯例、已公布政策或特定声明。例如，如果涉及特定客户的过往商业惯例表明企业通常仅要求支付合同列明价格的 90%（即，可免除支付余下的 10%），对于与同一客户订立的新合同而言，交易价格可确定为合同列明价格的 90%。

若一项安排涉及可变对价、非现金对价、重大融资成分或应付客户对价，交易价格的确定会更为复杂。

可变对价（及其限制）

折扣、退款、返利、积分、价格折让、退货、绩效奖金、罚款、特许权使用费等项目都可能产生可变对价。根据事实与情况的不同，企业以期望值或最可能发生金额来估计可变对价。

但是，企业可能需要对可计入交易价格的可变对价金额加以限制。企业计入交易价格的可变对价金额以后续“极可能”不会发生重大转回（即对已确认的累计收入金额进行重大下调）的金额为限。目前，许多企业的做法是，直到可变对价确定且对价的最终金额已知时，确认收入。在新 CAS 14 下，企业可能需要至少就对价的一部分提早确认。

致同解读-固定价格合同

即使是固定价格的合同，如果在履约义务得以满足后，也不确定企业是否将有权获得所有对价，则对收入的限制也适用于此类合同。例如企业与客户签订合同以提供法律服务并收取固定费用，但是只有当法院判决有利于客户时，企业才会取得报酬。尽管法律服务已经提供，但是在法院对案件作出判决之前，企业可能无法确认收入。如果管理层认为该笔收费极可能不会导致累计已确认收入的重大转回，则企业将在法院判决之前确认收入。

新 CAS 14 对于授予知识产权许可而产生的基于实际销售或使用情况的特许权使用费，在可变对价的限制上给出了一个豁免，提出了更高的收入确认门槛。特许权使用费直到其金额不再可变（即发生后续销售或使用与相关履约全部或部分履行的较晚时间，即使企业拥有证明客户持续出售或使用情况的以往证据），才能计入交易价格。这些豁免仅限于基于实际销售或使用情况的特许权使用费，不适用于其他特许权安排。

非现金对价

非现金对价的形式包括材料、设备、人工等，企业应以公允价值计量其在交易中交换的任何非现金对价。如果企业不能合理估计非现金对价的公允价值，其将参照该项安排中所承诺商品或服务的单独售价间接计量该对价。

客户可能投入商品或服务（例如，材料或劳动力）以完成合同的履行。企业应评估其是否取得了该客户所投入商品或服务的控制权，以确定这些商品或服务是否为非现金对价，而构成企业的收入。

重大融资成分

如果合同中存在重大融资成分，则在估计合同的交易价格时，企业需调整承

诺的对价金额，以反映货币的时间价值。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确定交易价格。该交易价格与合同对价之间的差额，应当在合同期间内采用实际利率法摊销。如果客户在控制权转移前为商品或服务支付预付款，可能导致确认利息费用；而对于延后付款的商品或服务，可能导致确认利息收入。

致同解读-评估重大融资成分考虑因素

在评估一份合同是否存在重大融资成分时，企业应考虑的因素包括：

- 企业预计客户取得商品或服务的控制权与客户支付价款之间时间间隔的长短；
- 如果客户在取得商品或服务控制权时即以现金支付，应付金额是否会有重大不同；
- 合同中的利率与相关市场中的现行利率。

在实务操作中有一种简便方法，即如果企业预计客户取得商品或服务的控制权与客户支付价款间隔不超过一年，则可以不考虑合同中存在的重大融资成分。

致同解读-商品或服务的转移时间由客户自行决定

当商品或服务的转移时间可由客户自行决定时，预先获得这些商品或服务款项的企业无需反映货币时间价值的影响。例如，客户从电信企业处购买预付费电话卡，并自行决定何时使用预付话费通话，则企业无需考虑货币的时间价值。再如客户可自行决定兑换由企业提供的奖励积分的客户忠诚度计划。对于上述企业而言，尽管支付价款与客户取得商品或服务控制权之间可能存在重大的时间差，但其无须对货币的时间价值进行会计处理。

致同解读-不存在重大融资成分的情形

还有以下另外两种不存在重大融资成分的情形：

- 所承诺的对价金额的相当一部分是可变的，并且付款金额（或金额及其时间）因不受企业或客户控制的因素（例如，基于销售的特许权使用费）而变动。
- 合同对价与现金售价之间的差额是因为向企业或客户提供融资之外的其他原因（例如，对不履行义务的保护）而产生的。允许企业在评估是否存在重大融资成分时，考虑合同各方的意图。例如，长期建筑及制造合同中约定有

保留款项，即合同价格的一部分要保留到履约义务完成后或者到某一商定时点才支付，设定这样的支付条款可能与融资因素无关。

应付客户对价

应付客户对价包括向客户支付的现金或授予的奖励积分等，如礼品券、折扣券、批量回扣、货架展位付款等。向客户或向客户购买本企业商品的第三方支付（或预计将支付）的对价应冲减交易价格，除非该付款是为了向客户取得其他可明显区分的商品或服务。企业应在以下两者孰晚确认收入的减少：

- 企业确认相关收入；
- 企业支付或承诺支付客户对价（即使付款将视未来事项而定）。

应付客户对价是为了向客户取得其他可明显区分的商品或服务的，其会计处理应当与本企业其他采购的会计处理保持一致。如果应付客户对价超过向客户取得可明显区分商品或服务的公允价值的，超过金额冲减交易价格。



www.grantthornton.cn

© 2017 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。版权所有。

“Grant Thornton（致同）”是指 Grant Thornton 成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌，并按语境的要求可指一家或多家成员所。致同会计师事务所（特殊普通合伙）是 Grant Thornton International Ltd（GTIL，致同国际）的成员所。GTIL（致同国际）与各成员所并非全球合伙关系。GTIL（致同国际）和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。GTIL（致同国际）不向客户提供服务。GTIL（致同国际）与各成员所并非彼此的代理，彼此间不存在任何义务，也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。