

# 《企业会计准则第 14 号——收入（2017）》解读： 确定交易价格（三） ——致同研究之企业会计准则系列（二十八）

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。

上两期微信主要解读了新收入确认“五步法”模型第三步确定交易价格涉及到的关键概念，如可变对价、非现金对价、重大融资成分、应付客户对价等，及对可变对价涉及到的实务常见难点问题进行了进一步解读。本期微信将就第三步确定交易价格中非现金对价和应付客户对价涉及到的实务常见难点问题做进一步解读，包括非现金对价与非货币性资产交换的区分、非现金对价的计量及应付客户对价会计处理的时点及与可变对价的关系。

## 非现金对价

### （一）非现金对价与非货币性资产交换有何区别？

非现金对价适用的是新 CAS 14，需要满足新 CAS 14 的要求。新 CAS 14 明确，仅在合同（不在新 CAS 14 范围内的合同除外）的对方为客户的情况下对该合同应用新 CAS 14。客户是指与企业订立合同以**向该企业购买其日常活动产出的商品或服务**并支付对价的一方。此处的日常活动应该是界定取得的产出，即商品或服务，而不是界定交易是否为日常活动。**即只有对手方换入的是企业存货的时候才能适用新 CAS 14。**

并且满足新 CAS 14 第五条标准的客户合同，该段第（4）点明确要求具有商业实质。

新 CAS 14 对于非现金对价的规定，不能涵盖到所有的非货币性资产交换交易，如发行股份购买资产，股权交换，以及不具有商业实质的非货币性资产交换的处理。这些交易的会计处理在中国企业会计准则下适用《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》（CAS 7）。

美国公认会计原则（US GAAP）下收入准则的适用范围与新 CAS 14 相同，明确**从事相同业务经营的企业之间为便于向客户或潜在客户销售而进行的非货币性交换**不在收入准则范围内。并且，US GAAP 下有单独的非货币性资产交换准则，在这个准则里明确属于收入准则的非现金对价的交易不在该准则范围内。

### 示例 1—非现金对价

#### 背景：

企业 X 为房地产开发企业，其与客户 Y 签订了一项以房换地的合同，即客户 Y 向企业 X 交付一块土地，同时，企业 X 向客户 Y 交付一套郊区现房。

#### 分析：

该交易的实质是企业 X 收取土地作为非现金对价，向客户 Y 出售一栋住宅楼。如果作为非现金对价的土地的公允价值可以合理估计，土地以公允价值计量。

### （二）非现金对价是以换入还是换出商品或服务的公允价值作为对价？

根据新 CAS 14 第十八条规定，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（或提供服务）的单独售价间接确定交易价格。

这与 CAS 7 的要求不同。CAS 7 第三条规定，当非货币性资产交换具有商业实质且换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量时，应当以换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础，但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的除外。

但是与企业会计准则中有关为换入资产而放弃的资产的公允价值能更可靠地估计的其他情况的要求保持一致。（例如，《企业会计准则第 11 号—股份支付》规定，换取其他方服务的股份支付，应当以所换取的服务的公允价值计量。如果所取得的商品或服务的公允价值无法可靠计量，则企业应通过间接参照所授予的权益工具的公允价值来对其进行计量。）

### （三）应以哪个时点的公允价值对非现金对价进行计量？

新 CAS 14 没有对非现金对价公允价值的计量日进行明确规定，在 2015 年 1 月的 TRG（Transition Resource Group，收入过渡资源小组）会议上对此问题进行了讨论。TRG 讨论了计量日的三个可选日期，即合同开始日、非现金对价取得日或履约义务完成日。因为 IFRS 15 中没有明确规定，TRG 认为主体需要运用判断以确定最适合的计量日。根据新 CAS 14 第四十二条的规定，应披露计量非现金对价的方法、输入值和假设。

但是，FASB 于 2016 年 5 月对收入准则进行了修订，明确在确定交易价格时，非现金对价的公允价值计量日为合同开始日。由于对价的形式引起的非现金对价公允价值的后续变动不计入交易价格，如需要，应根据其他准则计入损益，但不能确认为客户合同的收入。

IFRS 15.IE156-IE158 提供的关于非现金对价的示例中，以履约义务完成日作为非现金对价公允价值的计量日，且未在收入中反映由于非现金对价形式引起的后续公允价值变动。

### 示例 2—非现金对价的计量（摘自 IFRS 示例 31）

IE 156 主体与客户订立一项合同，约定在一年内每周向客户提供服务。合同于 20X1 年 1 月 1 日签订且相关工作立即开始。主体根据《国际财务报告准则第 15 号》第 22（2）段得出结论认为该服务是一项单一履约义务，因为主体提供实质上相同并且按相同模式转让的一系列可明确区分的服务（该服务在一段时间内向客户转让，并使用相同的方法来计量履约进度，即基于时间计量履约进度）。

IE 157 作为服务对价，客户承诺就每周的服务提供其 100 股普通股（即针对该合同共提供 5200 股股票）。合同条款规定股票必须在每周服务成功完成时交付。

IE 158 主体在每周服务完成后计量其履约义务的履约进度。为确定交易价格（及应确认的收入金额），主体计量在每周服务完成时取得的 100 股股票的公允价值。

主体并未在收入中反映已收（或应收）股票公允价值的任何后续变动。

## 应付客户对价

### （一）如何理解将应付客户对价作为交易价格抵减时进行会计处理的时点？

新 CAS 14 第十九条规定，如果应付客户对价是作为交易价格的抵减处理，企业应当在以下两者中较晚发生的事件发生时（或过程中）确认收入的减少：

（1）企业确认相关收入；以及

（2）企业支付或承诺支付对价（即使支付取决于未来事件）。该承诺可能隐含于企业的商业惯例之中。

### 示例 3—应付客户对价会计处理的时点

享有折扣券的商品已送至零售商处，当折扣券发出时确认折扣对收入的抵减。但是，如果折扣券只能用于尚未销售给零售商的新商品，则应在销售新商品时确认折扣对于收入的抵减。

但是，对于应付客户的可变对价，企业仍应按可变对价的规定在合同开始时及后续期间考虑其对交易价格的影响。即，如果企业有向客户应付此类可变对价的经验，即使企业没有或明确承诺向客户支付此类对价，仍需在合同开始时对此对价予以考虑。

### 示例 4—应付客户对价与可变对价

#### 背景：

公司 A 与零售商 B 签订合同，并在第 1 年 12 月 15 日交付商品。第 2 年的 1 月 20 日，公司 A 在报纸上提供优惠券，为出售给零售商 B 的商品零售进行促销。公司 A 同意向零售商 B 报销已兑换的优惠券。以往年度公司 A 也提供过类似优惠券。

#### 分析：

公司 A 鉴于提供优惠券的历史，其在第 1 年 12 月 15 日出售商品时，估计的交易价格包括可变对价。

如果公司 A 在以往年度并未提供过优惠券，且在合同开始时也不预期提供任何优惠券，则应在向零售商 B 承诺为其报销优惠券时，确认负债并调整相关收入。

## **(二) 如何区分作为交易价格抵减的应付客户对价与可变对价？**

根据新 CAS 14 第十九条规定，应付客户对价包括企业向客户（或向客户购买本企业商品或服务的第三方）支付或预计支付的现金金额。该对价可采用下列形式：为换取客户提供的商品或服务而进行的支付、就向客户提供的商品或服务给予的折扣、退款、或两者的结合。作为交易价格抵减的应付客户对价是就向客户提供的商品或服务给予的折扣、退款等。

如果就向客户提供的商品或服务给予的折扣、退款等使得合同所承诺的对价包括可变金额时，则符合新 CAS 14 第十六条中对于可变对价的定义，适用可变对价相关条款进行计量。

因此，如果作为交易价格抵减的应付客户对价金额是不确定的，则会使得合同的交易价格包括可变对价，在收入确认时应同时考虑应付客户对价与可变对价的规定。具体情况可参见问题 1 中的示例。



[www.grantthornton.cn](http://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。