

中级会计职称

中级会计实务

教材精讲班

知识点 5 履行每一单项履约义务时确认收入

<p>(2) 投入法</p>	<p>【例 10-21】2021 年 10 月, 甲公司与客户签订合同, 为客户修一栋办公楼, 包括安一部电梯, 合同总金额为 100 万元。甲公司预计的合同总成本为 80 万元, 其中包括电梯的采购成本 30 万元。</p> <p>2021 年 12 月, 甲公司将电梯运达施工现场并经过客户验收, 客户已取得对电梯的控制权, 但是根据装修进度, 预计到 2022 年 2 月才会安装该电梯。截至 2021 年 12 月, 甲公司累计发生成本 40 万元, 其中包括支付给电梯供应商的采购成本 30 万元以及因采购电梯发生的运输和人工等相关成本 5 万元。</p> <p>假定该装修服务(包括安装电梯)构成单项履约义务, 并属于在某一时段内履行的履约义务, 甲公司是主要责任人, 但不参与电梯的设计和制造; 甲公司采用成本法确定履约进度; 上述金额均不含增值税。</p> <p>本例中, 截至 2021 年 12 月, 甲公司发生成本 40 万元(包括电梯采购成本 30 万元以及因采购电梯发生的运输和人工等相关成本 5 万元), 甲公司认为其已发生的成本和履约进度不成比例, 因此需要对履约进度的计算作出调整, 将电梯的采购成本排除在已发生成本和预计总成本之外。</p> <p>在该合同中, 该电梯不构成单项履约义务, 其成本相对于预计总成本而言是重大的, 甲公司是主要责任人, 但是未参与该电梯的设计和制造, 客户先取得了电梯的控制权, 随后才接受与之相关的安装服务, 因此, 甲公司在客户取得该电梯控制权时, 按照该电梯采购成本的金额确认转让电梯产生的收入。</p> <p>因此, 2021 年 12 月, 该合同的履约进度为 20% $[(40-30) \div (80-30) \times 100\%]$, 应确认的收入和成本金额分别为 44 万元 $[(100-30) \times 20\% + 30]$ 和 40 万元 $[(80-30) \times 20\% + 30]$。</p> <p>每一资产负债表日, 企业应当对履约进度进行重新估计。对于在某一时段内履行的履约义务, 只有当其履约进度能够合理确定时, 才应当按照履约进度确认收入。当履约进度不能合理确定时, 企业已经发生的成本预计能够得到补偿的, 应当按照已经发生的成本金额确认收入, 直到履约进度能够合理确定为止。</p>
----------------	---

<p>(二) 在某一时点履行的履约义务</p>	<p>1. 客户取得相关商品控制权时点确认收入。在判断控制权是否转移时, 企业应当考虑下列五个迹象:</p> <p>①企业就该商品享有现时收款权利, 即客户就该商品负有现时付款义务。</p>
-------------------------	---

	<p>②企业已将该商品的法定所有权转移给客户,即客户已拥有该商品的法定所有权。</p> <p>③企业已将该商品实物转移给客户,即客户已占有该商品实物。</p> <p>④企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户,即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。</p> <p>⑤客户已接受该商品。当商品通过了客户的验收,通常表明客户已接受该商品。</p> <p>【提示】</p> <p>(1)企业应当根据合同条款和交易实质进行分析,综合判断其是否将商品的控制权转移给客户以及何时转移的,从而确定收入确认的时点。</p> <p>(2)需要强调的是,在上述五个迹象中,并没有哪一个或哪几个迹象是决定性的,企业应当根据合同条款和交易实质进行分析,综合判断其是否将商品的控制权转移给客户以及何时转移的,从而确定收入确认的时点。此外,企业应当从客户的角度进行评估,而不应当仅考虑企业自身的看法。</p>
	<p>2. 关于第③企业已将该商品实物转移给客户,即客户已占有该商品实物。</p> <p>客户占有了某项商品实物并不意味着其就一定取得了该商品的控制权。</p> <p>(1) 委托代销安排</p> <p>受托方售出商品后,按合同或协议约定的方法计算确定的手续费确认收入。</p>
	<p>【例 10-22】甲公司委托丙公司销售 W 商品 200 件, W 商品已经发出,每件成本为 60 元。合同约定丙公司应按每件 100 元对外销售,甲公司按不含增值税的销售价格的 10%向丙公司支付手续费。丙公司对外实际销售 100 件,开出的增值税专用发票上注明的销售价格为 10 000 元,增值税税额为 1 300 元,款项已经收到。甲公司收到丙公司开具的代销清单时,向丙公司开具一张相同金额的增值税专用发票。假定除上述情况外,不考虑其他因素。</p>
	<p>根据上述资料,甲公司的账务处理如下:</p> <p>(1) 发出商品。</p> <p>借: 发出商品——丙公司 12 000</p> <p> 贷: 库存商品——W 商品 12 000</p> <p>(2) 收到代销清单,同时发生增值税纳税义务。</p> <p>借: 应收账款——丙公司 11 300</p> <p> 贷: 主营业务收入——销售 W 商品 10 000</p> <p> 应交税费——应交增值税(销项税额) 1300</p> <p>借: 主营业务成本——销售 W 商品 6 000</p> <p> 贷: 发出商品——丙公司 6 000</p> <p>借: 销售费用——代销手续费 1 000</p> <p> 贷: 应收账款——丙公司 1 000</p> <p>(3) 收到丙公司支付的货款。</p> <p>借: 银行存款 10 300</p> <p> 贷: 应收账款——丙公司 10 300</p>

	<p>丙公司的账务处理如下：</p> <p>(1) 收到商品。</p> <p>借：受托代销商品——甲公司 20 000 贷：受托代销商品款——甲公司 20 000</p> <p>(2) 对外销售。</p> <p>借：银行存款 11 300 贷：受托代销商品——甲公司 10 000 应交税费——应交增值税（销项税额） 1 300</p> <p>(3) 收到增值税专用发票。</p> <p>借：受托代销商品款——甲公司 10 000 应交税费——应交增值税（进项税额） 1 300 贷：应付账款 11 300</p> <p>(4) 支付货款并计算代销手续费。</p> <p>借：应付账款——甲公司 11 300 贷：银行存款 10 300 其他业务收入——代销手续费 1 000</p>
	<p>(2) 售后代管商品安排</p> <p>售后代管商品是指根据企业与客户签订的合同，企业已经就销售的商品向客户收款或取得了收款权利，但是直到在未来某一时点将该商品交付给客户之前，企业仍然继续持有该商品实物的安排。</p> <p>在售后代管商品安排下，除了应当考虑客户是否取得商品控制权的迹象之外，还应当同时满足下列四项条件，才表明客户取得了该商品的控制权：一是该安排必须具有商业实质，例如，该安排是应客户的要求而订立的；二是属于客户的商品必须能够单独识别，例如，将属于客户的商品单独存放在指定地点；三是该商品可以随时应客户要求交付给客户；四是企业不能自行使用该商品或将该商品提供给其他客户。</p>
	<p>【例 10-23】2020 年 1 月 1 日，甲公司与乙公司签订合同，向其销售 M 专用零部件。M 零部件的制造期为 2 年。甲公司在完成 M 零部件的生产之后，能够证明其符合合同约定的规格。假定在该合同下，转让 M 是单项履约义务，且属于在某一时点履行的履约义务。</p> <p>2021 年 12 月 31 日，乙公司支付了 M 零部件的合同价款，并对其进行了验收。但是考虑到其自身的仓储能力有限，且其工厂紧邻甲公司的仓库，因此要求将 M 零部件存放于甲公司的仓库中，并要求按照其指令随时安排发货。乙公司已拥有 M 零部件的法定所有权，甲公司在其仓库内的单独区域内存放 M 零部件，且 M 零部件可明确识别属于乙公司。甲公司不能使用 M 零部件，也不能将其提供给其他客户使用。</p>
	<p>本例中，2021 年 12 月 31 日，甲公司已经收取 M 零部件合同价款，但是乙公司尚未要求发货，乙公司已拥有 M 零部件的法定所有权并且对其进行了验收，虽然 M 零部件实物尚由甲公司持有，但是其满足在“售后代管商品”的安排下客户取得商品控制权的条件，M 零部件的控制权也已经转移给了乙公司。因此，甲公司应当确认销售 M 零部</p>

件的收入。除此之外，甲公司还为乙公司提供了仓储保管服务，该服务与 M 零部件可明确区分，构成单项履约的义务。

4. 企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。

【例 10-24】甲公司在 2021 年 7 月 12 日向乙公司销售一批商品，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为 200 000 元，增值税税额为 26 000 元，款项尚未收到；该批商品成本为 120 000 元。甲公司在销售时已知乙公司资金周转发生困难，但为了减少存货积压，同时也为了维持与乙公司长期建立的商业合作关系，甲公司仍将商品发往乙公司且办妥托收手续。假定甲公司发出该批商品时其增值税纳税义务已经发生。

本例中，由于乙公司资金周转存在困难，因而甲公司在货款回收方面存在较大的不确定性，与该批商品所有权有关的风险和报酬没有转移给乙公司。根据在某一时刻履行的履约义务的收入确认条件，甲公司在发出商品且办妥托收手续时不能确认收入，已经发出的商品成本应通过“发出商品”科目反映。

甲公司的账务处理如下：

(1) 2021 年 7 月 12 日，甲公司发出商品。

借：发出商品——××商品 120 000
 贷：库存商品——××商品 120 000

同时，将增值税专用发票上注明的增值税税额转入应收账款

借：应收账款——乙公司 26 000
 贷：应交税费——应交增值税（销项税额） 26 000

（注：如果销售该商品的增值税纳税义务尚未发生，则不作这笔分录，待纳税义务发生时再作应交增值税的分录）

(2) 2021 年 10 月 5 日，甲公司得知乙公司经营情况逐渐好转，乙公司承诺近期付款。

借：应收账款——乙公司 200 000
 贷：主营业务收入——销售××商品 200 000
借：主营业务成本——销售××商品 120 000
 贷：发出商品——××商品 120 000

(3) 2021 年 10 月 16 日，甲公司收到款项。

借：银行存款 226 000
 贷：应收账款——乙公司 226 000

5. 客户已接受该商品，当商品通过客户验收，通常表明客户已接受该商品

【例题·判断题】对于在某一时段内履行的履约义务，只有当其履约进度能够合理确定时，才能按照履约进度确认收入。（ ）（2020 年）

【答案】 ✓

【本节小结】

掌握收入确认与计量