

注册会计师 会计 教材精讲班

【教材例 17-18】甲公司与乙公司签订合同，为其开发一套定制化软件系统。合同约定，为确保信息安全以及软件开发完成后能够迅速与乙公司系统对接，甲公司需在乙公司办公现场通过乙公司的内部模拟系统进行软件开发，开发过程中所形成的全部电脑程序、代码等应存储于乙公司的内部模拟系统中，开发人员不得将程序代码等转存至其他电脑中，开发过程中形成的程序、文档等所有权和知识产权归乙公司所有。如果甲公司被中途更换，其他供应商无法利用甲公司已完成的工作，而需要重新执行软件定制工作。

乙公司对甲公司开发过程中形成的代码和程序没有合理用途，乙公司并不能够利用开发过程中形成的程序、文档，并从中获取经济利益。乙公司将组织里程碑验收和终验，并按照合同约定分阶段付款，其中，预付款比例为合同价款的 5%，里程碑验收时付款比例为合同价款的 65%，终验阶段付款比例为合同价款的 30%。如果乙公司违约，需支付合同价款 10%的违约金。

本例中，(1)如果甲公司被中途更换，新供应商需要重新执行软件定制工作，所以乙公司在甲公司履约的同时并未取得并消耗甲公司软件开发过程中所带来的经济利益；(2)甲公司虽然在乙公司的办公场地的模拟系统中开发软件产品，乙公司也拥有软件开发过程中形成的所有程序、文档等所有权和知识产权，可以主导其使用，但上述安排主要是基于信息安全的考虑，乙公司并不能够合理利用开发过程中形成的程序、文档，并从中获得几乎全部的经济利益，所以乙公司不能够控制甲公司履约过程中在建的商品；

(3)甲公司履约过程中产出的商品为定制软件，具有不可替代的用途，但是，乙公司按照合同约定分阶段付款，预付款仅 5%，后续进度款仅在相关里程碑达到及终验时才支付，且如果乙公司违约，仅需支付合同价款 10%的违约金，表明甲公司并不能在整个合同期内任一时点就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项。因此，该定制软件开发业务不满足属于在某一时段内履行履约义务的条件，其属于在某一时点履行的履约义务。

【教材例 17-19】甲公司与乙公司签订合同，为其进行某新药的药理药效试验。合同约定，甲公司按照乙公司预先确定的实验测试的材料、方式和次数进行实验并记录实验结果，且需向乙公司实时汇报和提交实验过程中所获取的数据资料，实验完成后应向乙公司提交一份药理药效实验报告，用于乙公司后续的临床医药实验。假定该合同仅包含一项履约义务。

该项实验工作的流程和所使用的技术相对标准化，如果甲公司中途被更换，乙公司聘请另一家实验类企业(以下简称新聘企业)可以在甲公司已完成的工作基础上继续进行药理药效实验并提交实验报告，新聘企业在继续履行剩余履约义务时将不会享有甲公司目前已控制的，且在将剩余履约义务转移给该企业后仍然控制的任何资产的利益。

本例中，甲公司在判断其他企业是否实质上无须重新执行甲公司累计至今已经完成的工作时，应当基于下列两个前提：一是不考虑可能会使甲公司无法将剩余履约义务转移给其他企业的合同限制或实际可行性限制；二是假设新聘企业将不享有甲公司目前已控制的，且在将剩余履约义务转移给该新聘企业后仍然控制的任何资产的利益。

由于甲公司实验过程中的资料和数据已实时提交给乙公司，且如果在甲公司履约的过程中更换其他企业继续进行药理药效实验，其他企业可以在甲公司已完成的工作基础上继续进行药理药效实验并提交实验报告，实质上无须重复执行甲公司累计已经完成的工作，因此，乙公司在甲公司履约的同时即取得并消耗了甲公司履约所带来的经济利益，甲公司提供的实验服务属于在某一时段内履行的履约义务。

【教材例 17-20】甲公司与乙公司签订合同，在乙公司申请首次公开发行股票时，提供包括依法对乙公司申请文件、证券发行募集文件进行检查，出具保荐意见等保荐服务。乙公司在签订合同后支付 10%保荐费，在首次公开发行股票申请被受理后再支付 50%保荐费，其余 40%保荐费在首次公开发行股票完成后支付，已支付的费用无须返还。如果因乙公司或其他方原因终止合同时(如乙公司首次公开发行股票申请未被受理)，甲公司无权收取剩余款项，但可就其发生的差旅费等直接费用获取补偿。

根据相关监管要求，保荐人应当结合尽职调查过程中获得的信息对发行人进行审慎核查，对其提供的资料和披露的

内容进行独立判断，保荐人的工作底稿应当独立保存至少 10 年，如果乙公司更换保荐机构，新的保荐机构需要重新执行原保荐机构已完成的保荐工作，并且乙公司需要重新履行申报程序。假定该合同不涵盖承销服务及上市后的持续督导等其他服务。

本例中，除非甲公司完成乙公司上市前的全部保荐服务，乙公司不能从甲公司提供的各项服务本身获益，或将其与其他易于获得的资源一起使用并受益，即该保荐服务中的各项服务本身是不能够明确区分的。同时，该合同所约定的各项服务具有高度关联性，即合同中承诺的各项服务在合同层面是不可单独区分的。因此，甲公司提供的保荐服务属于单项履约义务。

本例中，（1）如果乙公司在首次发行股票申请过程中更换保荐机构，新的保荐公司需要重新执行原保荐机构已完成的保荐工作，乙公司在甲公司履约的同时并未取得并消耗甲公司提供服务所带来的经济利益；（2）甲公司按照相关监管要求独立进行核查并出具保荐意见，工作底稿归甲公司所有且应当独立保存至少 10 年，乙公司不能控制甲公司正在履行的保荐服务；

（3）虽然甲公司是针对乙公司的具体情况提供保荐服务，该服务具有不可替代用途，但是，该合同约定首付款仅 10%，后续进度款直到首发申请被受理及首发完成才支付，并且由于乙公司或其他方原因终止合同时，甲公司无权收取剩余款项，仅可就发生的差旅费等直接费用获取补偿。因此，上述情况表明甲公司并不能在整个合同期间内任一时点就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项。综合上述情况，甲公司提供的保荐服务不满足在某一时间段内履行履约义务的条件，其属于在某一时点履行的履约义务。

3. 企业应当考虑商品的性质，采用产出法或投入法确定恰当的履约进度。

（1）产出法是根据已转移给客户的商品对于客户的价值确定履约进度。产出法是直接计量已完成的产出，当产出法所需要的信息无法直接通过观察获得，或者需要花费很高的成本时，可采用投入法。

【教材例 17-21】 甲公司与客户签订合同，为该客户拥有的一条铁路更换 100 根铁轨，合同价格为 10 万元（不含税价）。截止 20×7 年 12 月 31 日，甲公司共更换铁轨 60 根，剩余部分预计在 20×8 年 3 月 31 日之前完成。该合同仅包含一项履约义务，且该履约义务满足在某一时间段内履行的条件。假定不考虑其他情况。

本例中，甲公司提供的更换铁轨的服务属于在某一时间段内履行的履约义务，甲公司按照已完成的工作量确定履约进度。因此，截至 20×7 年 12 月 31 日，该合同的履约进度为 60%（60÷100），甲公司应确认的收入为 6 万元（10 万元×60%）。

（2）投入法是根据企业为履行履约义务的投入确定履约进度

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

对于类似情况下的类似履约义务，企业应当采用相同的方法确定履约进度。资产负债表日，企业应当按照合同交易价格总额乘以履约进度扣除以前期间累计已确认的收入后的金额确认为当期收入。

【例题 17-8】 20×8 年 10 月，甲公司与客户签订合同，为客户装修一栋办公楼并安装一部电梯，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。20×8 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 20×9 年 2 月才会安装该电梯。截至 20×8 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。

假定该装修服务（包括安装电梯）构成单项履约义务，并属于在某一时间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。

分析：若计算履约进度时考虑电梯成本，则已发生的成本和履约进度不成比例，所以计算履约进度时应将电梯成本扣除。

履约进度=（40-30）÷（80-30）=20%；

20×8 年 12 月应确认的收入=（100-30）×20%+30=44（万元）；

已售商品成本=（80-30）×20%+30=40（万元）。

3. 在某一时点履行的履约义务

当一项履约义务不属于在某一时间段内履行的履约义务时，应当属于在某一时点履行的履约义务。在判断客户是否已取得商品控制权时，企业应当考虑下列迹象：

（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。

(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。

(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。

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。

①委托代销安排

委托代销安排，是指委托方和受托方签订代销合同或协议，委托受托方向终端客户销售商品。在这种安排下，企业（委托方）应当评估受托方在企业向其转让商品时是否已获得对该商品的控制权，如果没有，企业不应在此时确认收入，通常应当在受托方售出商品时确认销售商品收入；受托方应当在商品销售后，按合同或协议约定的方法计算确定的手续费确认收入。

【提示】受托方获得对商品控制权的，企业应按销售商品进行会计处理，这种安排不属于委托代销安排。