

收入准则解释

——列报及其他问题

应唯■

一、合同资产与合同负债

原收入准则规定，符合收入确认条件应确认收入但尚未收到款项的，确认为应收账款；尚未符合收入确认条件而预收的款项，先确认为预收账款，待符合收入确认条件时结转为收入。

新收入准则规定，企业在客户实际支付合同对价或在该对价到期应付之前，已经向客户转让了商品或服务的，按有权收取的对价金额确认为合同资产或应收账款。合同资产是指企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利，且该权利取决于时间流逝之外的其他因素；企业拥有的无条件（即仅取决于时间流逝）向客户收取对价的权利，应当确认为应收账款。企业在向客户转让商品或服务之前，客户已经支付了合同对价或企业已经取得了无条件收取合同对价的权利，企业应在客户实际支付款项与到期应支付款项孰早时点，将该已收或应收的款项确认为合同负债。

应收款项与合同资产都是企业有权收取对价的合同权利，二者的区别在于：一是面临的风险不同。应收款项代表的是无条件收取合同对价的权利，即企业仅随着时间的流逝即可收款的权利。尽管有时企业可能需要在未来返还全部或部分的合同对价（如附有销售退回条款的合同中收取的合同对价），但企业仍然拥有无条件收取合同对价的权利；合同资产并不是一项无条件收款权，即该权利取决于时间流逝之外的其他因素（如履行合同中的其他履约义务）才能收取相应的合同对价。因此，与合同资产和应收款项相关的风险是不同的，应收款项仅承担信用风险，而合同资产除信用风险外，还可能承担其他风险（如履约风险等）。二是除减值外，遵循的准则不同。应收款项属于

金融资产，其初始确认和后续计量、列报（包括列示和披露）应遵循相关金融工具准则的规定；合同资产不属于金融资产，但评估合同资产的减值及其计量和列报遵循相关金融工具准则的规定，与合同资产相关的其他确认、计量和列报遵循新收入准则的规定。三是在资产负债表中分别列示。因应收款项与合同资产所反映的经济意义不同，故在资产负债表中分别列示。

合同负债不属于金融负债，其确认、计量和列报执行新收入准则的规定，应在资产负债表中单独列示。同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，不同合同下的合同资产和合同负债不能互相抵销。

企业可以单独设置“合同结算”科目，核算同一合同下属于在某一时段内履行履约义务涉及与客户结算对价的合同资产或合同负债，即因同一合同下的合同资产和合同负债在资产负债表中以净额列示，企业可以不单独设置“合同资产”和“合同负债”科目，而单独设置“合同结算”科目。企业应在“合同结算”科目下按合同进行明细核算，并在同一合同下设置“合同结算——价款结算”和“合同结算——收入结转”明细科目，分别核算企业与客户定期进行结算的金额和核算企业按履约进度结转的收入金额。该科目的期末余额反映同一合同下合同资产和合同负债的净额，如为借方余额，根据其流动性，分别在“合同资产”或“其他非流动资产”项目列示；如为贷方余额，分别在“合同负债”或“其他非流动负债”项目列示。

值得注意的是，在售后回购交易中，回购价格低于原售价的，应当视为租赁交易，按照租赁准则的原则进行会计处理，在不考虑重大融资成分的情况下，收到的款项中，对应的租金部分（原售价－回购价）应作为预收的租金（预

作者简介：应唯，财政部会计司原巡视员。

表1 项目合同相关资料 单位：万元

项目	2×18年	2×19年	2×20年	2×21年
至年末累计实际发生成本	4 320	12 960	21 000	—
预计完成合同尚需发生的成本	10 080	8 640	—	—
年末结算合同价款	5 760	6 720	6 720	—
实际收到价款	4 800	6 600	5 880	1 920

收账款)，回购价则作为金融负债（未来应支付给对方的金额）；回购价格不低于原售价而视为融资交易的，企业在收到客户款项时确认金融负债而非合同负债，并将该款项和回购价格的差额在回购期间内确认为利息费用等（按照金融工具确认和计量准则的规定进行会计处理）。

例1：2×21年4月1日，甲公司与乙公司签订合同约定，甲公司销售一条生产线给乙公司，并负责安装调试。合同同时约定，甲公司将生产线的控制权转移给乙公司后的一个月内，甲公司负责安装、调试，生产线达到预定可使用状态并且经过乙公司验收后，甲公司才有权收取5 000万元的合同对价（不含增值税）。假定：（1）甲公司向乙公司提供一条生产线和提供安装调试服务构成两项履约义务；（2）分摊至销售生产线的交易价格为4 200万元，分摊至安装调试的交易价格为800万元；（3）2×21年4月2日，乙公司通过银行转账预付了合同价格的5%；（4）2×21年6月1日，甲公司将生产线的控制权转移给乙公司；（5）2×21年6月25日，甲公司安装并调试后的生产线经由乙公司验收合格；（6）2×21年7月1日，乙公司通过银行转账支付了剩余的合同价格；（7）不考虑相关税费及其他因素。

本例中，甲公司将生产线交付给乙公司后，生产线的控制权转移给乙公司，甲公司履行了一项履约义务，即承诺交付生产线的义务已经完成，但因按合同约定，甲公司需要负责安装调试该生产线并经乙公司验收合格后才具有无条件收取合同对价的权利。因此，甲公司应将因交付生产线而有权收取的对价4 200万元确认为合同资产，而不应确认为应收账款，只有当甲公司履行了对所销售的生产线安装调试并经乙公司验收合格后，才具有无条件收取合同对价的权利。其账务处理如下（分录中的金额单位：万元，下同）：

（1）2×21年4月2日，甲公司收到乙公司预付的5%合同价款

借：银行存款 250
贷：合同负债 250

（2）2×21年6月1日，甲公司将生产线的控制权转移给乙公司

借：合同资产 4 200
贷：主营业务收入 4 200

（3）2×21年6月25日，甲公司安装并调试后的生产线经由乙公司验收合格

借：应收账款 4 750
合同负债 250
贷：主营业务收入 800
合同资产 4 200

（4）2×21年7月1日，甲公司收到剩余合同价格

借：银行存款 4 750
贷：应收账款 4 750

例2：2×18年3月10日，甲公司与乙公司签订合同约定，乙公司为甲公司建造A酒店，合同价款为19 200万元，建造期间为2×18年4月1日至2×20年9月30日；乙公司负责工程的施工建造和管理，甲公司根据第三方工程监理公司确定的已完成工程量，每年年末与乙公司结算一次；在A酒店项目建造过程中甲公司有权修改其设计方案；如甲公司终止合同，A酒店项目已建造的部分归甲公司所有；如果工程发生重大质量问题，乙公司应按实际损失支付赔偿款；双方确定合同价款的10%作为质量保证金，如果工程在完工之日起1年内没有发生重大质量问题，甲公司支付工程质量保证金。

2×18年4月10日，乙公司开始对A酒店项目进行施工，预计合同总成本为14 400万元。2×19年因建筑材料涨价等原因，乙公司将预计合同总成本调整为21 600万元。截至2×20年9月30日，累计实际发生的工程成本为21 000万元。乙公司采用成本法确定履约进度，每年实际发生的成本中60%为建筑材料费用，其余为工资薪金支出。与该项目合同相关的资料见表1。

甲公司A酒店项目2×20年9月30日完工，达到合同约定的可使用状态，并经验收后交付使用。假定：乙公司建造A酒店项目整体构成单项履约义务，且属于在某一时段履行的履约义务；乙公司单独设置“合同结算”科目对工程项目进行核算，不设置“合同资产”和“合同负债”科目；不考虑税费及其他因素。乙公司按照新收入准则的会计处理如下：

（1）2×18年应确认收入5 760万元 $[4 320 \div (4 320 + 10 080) \times 19 200]$

①归集合同成本	
借：合同履约成本	4 320
贷：原材料	2 592
应付职工薪酬	1 728

②合同结算	
借：应收账款	5 760
贷：合同结算——价款结算	5 760

③收到款项	
借：银行存款	4 800
贷：应收账款	4 800

④确认收入、结转成本	
借：合同结算——收入结转	5 760
贷：主营业务收入	5 760
借：主营业务成本	4 320
贷：合同履约成本	4 320

资产负债表年末数列示金额中，“合同结算”科目的期末余额为0(5 760 - 5 760)，资产负债表上列示的金额也为0，反映乙公司已经履行的履约义务与已结算的金额相同；同时，“应收账款”项目列示960万元(5 760 - 4 800)，反映已结算但尚未收到的合同价款金额。

(2) 2×19年应确认收入5 760万元[(12 960÷21 600 - 4 320÷14 400) × 19 200]

①归集合同成本	
借：合同履约成本	8 640
贷：原材料	5 184
应付职工薪酬	3 456

②合同结算	
借：应收账款	6 720
贷：合同结算——价款结算	6 720

③收到款项	
借：银行存款	6 600
贷：应收账款	6 600

④确认收入、结转成本	
借：合同结算——收入结转	5 760
贷：主营业务收入	5 760
借：主营业务成本	8 640
贷：合同履约成本	8 640

⑤确认损失	
借：主营业务成本[(21 600 - 19 200) × 40%]	960
贷：预计负债	960

资产负债表年末数列示金额中，“合同结算”科目的期末贷方余额为960万元(5 760+6 720 - 5 760 - 5 760)，在“合同负债”项目中列示960万元，反映乙公司已与甲公司结算但尚未履行履约义务的金额；同时，“应收账款”项目列示1 080万元(5 760+6 720 - 4 800 - 6 600)，反映已结算但尚未收到的合同价款金额；“预计负债”项目中列示960万元，反映乙公司尚未履行的履约义务预计可能发生的亏损金额。

(3) 2×20年应确认收入7 680万元(19 200 - 5 760 - 5 760)

①归集合同成本	
借：合同履约成本	8 040
贷：原材料	4 824
应付职工薪酬	3 216

②合同结算	
借：应收账款(19 200 - 1 920 - 5 760 - 6 720)	4 800
贷：合同结算——价款结算	4 800

③收到款项	
借：银行存款	5 880
贷：应收账款	5 880

④确认收入、结转成本	
借：合同结算——收入结转	7 680
贷：主营业务收入	7 680
借：主营业务成本	8 040
贷：合同履约成本	8 040

⑤结转原计提的损失准备	
借：预计负债	960
贷：主营业务成本	960

资产负债表年末数列示金额中，“合同结算”科目的期末借方余额为1 920万元(5 760+5 760+7 680 - 5 760 - 6 720 - 4 800)，在“合同资产”项目中列示1 920万元，该工程质保金需等到客户于2×21年保质期结束且未发生重大质量问题后方能收款；“应收款项”项目余额为0(5 760 + 6 720 + 4 800 - 4 800 - 6 600 - 5 880)。

(4) 2×21年收到10%的质量保证金	
①保质期结束且未发生重大质量问题	
借：应收账款	1 920
贷：合同结算	1 920

②实际收到合同价款	
借：银行存款	1 920



图 / 张毅

贷：应收账款

1 920

二、社会资本方对政府和社会资本合作 (PPP) 项目合同的会计处理

《企业会计准则解释第 14 号》(财会 [2021]1 号, 以下简称解释 14 号) 所述的 PPP 项目合同, 是指社会资本方与政府方依法依规就 PPP 项目合作所订立的合同。这里的 PPP 项目合同应当同时具有以下两个特征: 一是社会资本方在合同约定的运营期间内代表政府方使用 PPP 项目资产提供公共产品和服务。二是社会资本方在合同约定的期间内就其提供的公共产品和服务获得补偿 (以下简称双特征)。其中, 社会资本方是指与政府方签订 PPP 项目合同的社会资本或项目公司; 政府方是指政府授权或指定的 PPP 项目实施机构; PPP 项目资产是指 PPP 项目合同中确定的用来提供公共产品和服务的资产, 如自来水管道的配套设施、天然气管道及配套设施或高速公路等。

解释 14 号规定的 PPP 项目, 还应当同时符合以下两个条件: 一是政府方控制或管制社会资本方使用 PPP 项目资产必须提供的公共产品和服务的类型、对象和价格。二是 PPP 项目合同终止时, 政府方通过所有权、收益权或其他形式控制 PPP 项目资产的重大剩余权益 (以下简称双控制)。对于运营期占项目资产全部使用寿命的 PPP 项目合同, 即使项目合同结束时项目资产不存在重大剩余权益, 如果该项目合同符合前述双控制条件中的第一项, 则仍然适用解释 14 号的规定。除上述情况外, 不同时符合双特征和双控制的 PPP 项目合同, 社会资本方应当根据其业

务性质按照其他有关规定进行会计处理。

这里所述的 PPP 项目合同与一般销售商品、提供劳务合同的差异在于: 一是社会资本方 (一般为企业) 是与政府方签订 PPP 项目合同, 在合同约定的运营期间, 由社会资本方代表政府方使用 PPP 项目资产向公众提供公共产品和服务, 并获得补偿。这种情况下, 社会资本方的客户可能既有政府, 也有公共产品和服务的使用者。二是在上述双控制条件下, PPP 项目资产实质上由政府方控制, 而非社会资本方, 社会资本方仅是在合同运营期间使用 PPP 项目资产提供公共产品和服务, 不像一般企业通过使用自己控制的资产生产销售产品或提供服务。因此, 社会资本方不应将 PPP 项目资产确认为固定资产。三是社会资本方获得的补偿存在不同模式, 如获得运营收费的权利采用“无形资产模式”, 或有权收取可确定金额的现金 (或其他金融资产) 采用“金融资产模式”。这些差异使得社会资本方在确认和计量收入与相关资产时存在特殊的考虑, 并涉及不同会计准则的相关规定。例如, 在 PPP 项目资产的建造过程中发生的借款费用, 社会资本方应当按照借款费用的规定进行会计处理, 对于确认为无形资产的部分, 社会资本方在相关借款费用满足资本化条件时, 应当将其予以资本化, 记入“PPP 借款支出”科目, 期末借方余额在资产负债表“无形资产”项目中列报; 并在 PPP 项目资产达到预定可使用状态时, 将记入“PPP 借款支出”科目的金额结转至“无形资产”科目。社会资本方根据 PPP 项目合同约定, 在项目运营期间, 有权向获取公共产品和服务的对象收取费用, 但收费金额不确定的, 该权利不构成一项无条件收取现金的权利, 应当在 PPP 项目资产达到预定可使用状态时, 将相关 PPP 项目资产的对价金额或确认的建造收入金额确认为无形资产, 并按照无形资产的有关规定进行处理 (即“无形资产模式”)。PPP 项目资产达到预定可使用状态后, 社会资本方应当按照新收入准则的规定确认与运营服务相关的收入。如果社会资本方根据 PPP 项目合同约定, 提供多项服务 (如既提供 PPP 项目资产建造服务, 又提供建成后的运营服务、维护服务) 的, 应当按照新收入准则的规定, 识别合同中的单项履约义务, 将交易价格按照各项履约义务单独售价的相对比例分摊至各项履约义务。社会资本方提供建造服务 (含建设和改扩建) 或发包给其他方等, 应当按照新收入准则的规定, 确定其身份是主要责任人还是代理人, 并进行相关会计处理。☑

责任编辑 王词