

收入准则应用案例——预售商品房的收入确认

【例】甲公司是一家中国境内的房地产开发企业，在中国境内从事房地产住宅项目的开发与销售。甲公司于2×20年1月通过招拍挂取得一块土地使用权，并在该块土地上开发A小区商品房，于同年10月取得预售许可证之后开始预售A小区商品房，预计将于2×22年6月竣工后交付给客户。2×21年3月1日，甲公司和某客户签订商品房买卖合同，将A小区的一套商品房预售给购房人该客户（买受人，下同），付款方式为客户于合同签订日一次性全额支付合同价款。合同的主要条款约定如下：

1. 甲公司向该客户预售的商品房为：A小区1号楼1单元3层303室；

2. 甲公司不能将该商品房出售给合同约定的购房人之外的其他方；

3. 该商品房应于2×22年7月31日前交付给购房人，该商品房在建期间购房人不拥有该商品房的法定所有权，不能将在建商品房用于出售或抵押；

4. 在下列情形下购房人有权解除合同：（1）购房人所购商品房套内建筑面积误差比绝对值超过3%；（2）甲公司逾期交房超过30天；（3）房屋交付后，主体结构质量不合格。除上述情形外，如果购房人单方要求解除合同，应当向甲公

司支付合同价款的 20%作为违约金。

本例中，甲公司的履约义务为向指定购房人销售建造的商品房，针对该项履约义务：（1）甲公司负责建造商品房，商品房在建期间购房人尚未取得相关商品房的法定所有权，购房人并不能够在甲公司建造商品房的同时即取得并消耗甲公司建造商品房所带来的经济利益。（2）甲公司在其自己拥有土地使用权的土地上建造商品房，商品房建造期间购房人尚未取得相关商品房的法定所有权，无法将该在建商品房用于出售或抵押，也无权主导房屋的建设、改变房屋设计或用途，表明购房人不能主导该商品房的使用并从中获得几乎全部的经济利益，因此，购房人不能够控制甲公司履约过程中在建的相关商品房。（3）合同约定购房人与甲公司销售的商品房为指定楼栋门牌号的唯一房屋单位，甲公司不能替换向购房人预售的房屋单位，也不能再与购房人之外的其他方签订该指定商品房的买卖合同，甲公司将按照合同约定建造房屋并按期交付给购房人，因此，该指定商品房具有不可替代用途。但是，如果购房人单方要求解除合同，仅需向甲公司支付合同价款的 20%作为违约金，表明甲公司并不能够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，甲公司该商品房预售业务不满足在某一时段内履行履约义务的条件，属于在某一时点履行的履约义务，甲公司应当

在购房人取得该指定商品房控制权时（通常为交付商品房时）确认收入。

需要注意的是，如果因为购房人单方要求或者第三方原因导致解除商品房买卖合同，除非房地产开发企业有权保留预售房款全额并无需返还，且有相关法律法规支持的，才表明房地产开发企业能够满足“在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项”的条件；在我国相关法律法规下，即使在商品房买卖合同中没有约定解约条款，按照《最高人民法院关于审理商品房买卖合同纠纷案件适用法律若干问题的解释》，如果因为购房人单方要求或者第三方原因导致解除商品房买卖合同，购房人支付的违约金金额通常并不能补偿在整个合同期间内任一时点房地产开发企业就累计至今已完成的履约部分已发生的成本和合理利润。

分析依据：《企业会计准则第 14 号——收入》第四条、第十一条等相关规定；《〈企业会计准则第 14 号——收入〉应用指南 2018》第 12 页、第 33-40 页等相关内容。