

# 注册会计师 会计 教材精讲班

## 第十七章 收入、费用和利润

### 【考情分析】

本章介绍的内容 2017 年新修订《企业会计准则第 14 号—收入》收录教材，考试为客观题和主观题，近三年平均分 8-12 分，属于重点章节。

### 【本章内容】

阐述 11 个知识点：

1. 《14 号收入准则》的适用范围
2. 合同收入确认的与计量
3. 合同成本的确认
4. 特定交易的会计处理
5. 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
6. 合同收入的列报
7. 费用的确认
8. 期间费用
9. 利润的构成
10. 营业外收支的会计处理
11. 综合收益总额

### 2022 年：

- （1）增加“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”知识点；
- （2）增加“研发费用”相关表述；
- （3）删除财务费用中有关“现金折扣”的内容。

### 【知识点 1】《14 号收入准则》的适用范围

收入的概念	收入，是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入
-------	--

【例题 17-1·单选题】下列业务适用收入准则的是（ ）。

- A. 保险合同取得的保费收入                      B. 出租资产收取的租金  
C. 企业以存货换取客户的固定资产            D. 企业以固定资产换取客户的存货

【答案】C

【解析】选项 A，适用于原保险合同准则；选项 B，适用于租赁准则；选项 D，适用于非货币性资产交换准则。

### 【知识点 2】合同收入的确认与计量

第一步：识别      第二步：识别      第三步：确定      第四步：分摊      第五步：确认



### (一) 识别合同

1. 合同确认的 5 个前提条件：当企业与客户之间的合同同时满足下列条件时，企业应当在客户取得相关商品控制权时确认收入。

(1) 合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务

(2) 该合同明确了合同各方与所转让商品或提供劳务(以下简称“转让商品”)相关的权利和义务

(3) 该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款

(4) 该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额

(5) 企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。判断时，如果根据历史经验预计无法收回合同的全部对价，可能存在销售退回的情形，视同为满足该条件，并以此为基础估计交易价格，同时判断相关的合同资产或应收款项是否存在减值

2. 合同合并：企业与同一客户(或该客户的关联方)同时订立或在相近时间内先后订立的两份或多份合同，在满足下列条件之一时，应当合并为一份合同进行会计处理：

(1) 该两份或多份合同基于同一商业目的而订立并构成一揽子交易。比如，不考虑另一份合同对价的情况下将会发生亏损

(2) 该两份或多份合同中的一份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况。比如，一份合同如果违约，将会影响另一份合同对价的金额

(3) 该两份或多份合同中所承诺的商品(或每份合同中所承诺的部分商品)构成单项履约义务

**【例题 17-2·单选题】**企业与同一客户同时订立的两份或多份合同，应当合并为一份合同进行会计处理是( )。

A. 该两份或多份合同没有构成一揽子交易

B. 该两份或多份合同中所承诺的商品构成一项单项履约义务

C. 该两份或多份合同中的一份合同的对价金额与其他合同的定价或履行情况无关

D. 该两份或多份合同在一个月內订立

**【答案】**B

**【解析】**企业与同一客户同时订立或在相近时间内先后订立的两份或多份合同，在满足下列条件之一时，应当合并为一份合同进行会计处理：(1) 该两份或多份合同基于同一商业目的而订立并构成一揽子交易。(2) 该两份或多份合同中的一份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况。(3) 该两份或多份合同中所承诺的商品(或每份合同中所承诺的部分商品)构成单项履约义务，选项 B 应合并为一份合同处理。

3. 合同变更，是指经合同各方批准对原合同范围或价格作出的变更。

企业应当区分下列三种情形对合同变更分别进行会计处理：

(1) 合同变更增加了可明确区分的商品及合同价款，且新增合同价款反映了新增商品单独售价的，应当将该合同变更部分作为一份单独的合同进行会计处理

(2) 合同变更不属于本条(1)规定的情形，且在合同变更日已转让的商品或已提供的服务(以下简称“已转让的商品”)与未转让的商品或未提供的服务(以下简称“未转让的商品”)之间可明确区分的，应当视为原合同终止，同时，将原合同未履约部分与合同变更部分合并为新合同进行会计处理

(3) 合同变更不属于本条(1)规定的情形，且在合同变更日已转让的商品与未转让的商品之间不可明确区分的，应当将该合同变更部分作为原合同的组成部分进行会计处理，由此产生的对已确认收入的影响，应当在合同变更日调整当期收入

**【教材例 17-3】**A 公司与客户签订合同，每周为客户的办公楼提供保洁服务，合同期限为三年，客户每年向 A 公司支付服务费 10 万元(假定该价格反映了合同开始日该项服务的单独售价)。在第二年末，合同双方对合同进行了变更，将第三年的服务费调整为 8 万元(假定该价格反映了合同变更日该项服务的单独售价)，同时以 20 万元的价格将合同期限延长三年(假定该价格不反映合同变更日该三年服务的单独售价)，即每年的服务费为 6.67 万元，于每年年初支付。上述价格均不包含增值税。

本例中，在合同开始日，A 公司认为其每周为客户提供的保洁服务是可明确区分的，但由于 A 公司向客户转让的是一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分的服务，因此将其作为单项履约义务(见后文所述)。在合同开始的前两年，即合同变更之前，A 公司每年确认收入 10 万元。在合同变更日，由于新增的三年保洁服务的价格不能反映该项服务在合同变更时的单独售价，因此，该合同变更不能作为单独的合同进行会计处理，由于在剩余合同期间需

提供的服务与已提供的服务是可明确区分的，A 公司应当将该合同变更作为原合同终止，同时，将原合同中未履约的部分与合同变更合并为一份新合同进行会计处理。

该新合同的合同期眼为四年，对价为 28 万元，即原合同下尚未确认收入的对价 8 万元与新增的三年服务相应的对价 20 万元之和，新合同中 A 公司每年确认的收入为 7 万元（28 万元 $\div$ 4 年）。