

## 第一节 收入

合同开始日	处理原则
同时满足 5 条件	客户取得商品控制权时，确认收入
未同时满足 5 条件+取得了对价	不再负有向客户转让商品的剩余义务，且已向客户收取的对价(包括全部或部分对价)无需退回时，才能将收取的对价确认收入； 否则，应当将已收取的对价作为负债进行会计处理。

【例 17-1】甲房地产开发公司与乙公司签订合同，向其销售一栋建筑物，合同价款为 100 万元。该建筑物的成本为 60 万元，乙公司在合同开始日即取得了该建筑物的控制权。根据合同约定，乙公司在合同开始日支付了 5% 的保证金 5 万元，并就剩余 95% 的价款与甲公司签订了不附追索权的长期融资协议，如果乙公司违约，甲公司可重新拥有该建筑物，即使收回的建筑物不能涵盖所欠款项的总额，甲公司也不能向乙公司索取进一步的赔偿。乙公司计划在该建筑物内开设一家餐馆。在该建筑物所在的地区，餐饮行业面临激烈的竞争，但乙公司缺乏餐饮行业的经营经验。

本例中，乙公司计划以该餐馆产生的收益偿还甲公司的欠款，除此之外并无其他的经济来源，乙公司也未对该笔欠款设定任何担保。如果乙公司违约，甲公司虽然可重新拥有该建筑物，但即使收回的建筑物不能涵盖所欠款项的总额，甲公司也不能向乙公司索取进一步的赔偿。

因此，甲公司对乙公司还款的能力和意图存在疑虑，认为该合同不满足合同价款很可能收回的条件。甲公司应当将收到的 5 万元确认为一项负债。

### 合同的持续评估

项目	说明
合同开始日即满足上述收入确认条件的合同	在后续期间无需对其进行重新评估，除非有迹象表明相关事实和情况发生重大变化。
不满足上述收入确认条件的合同	应当在后续期间对其进行持续评估，满足相关条件时，企业应当将在此之前已经转移的商品所分摊的交易价格确认为收入。

【例 17-2】甲公司与乙公司签订合同，将一项专利技术授权给乙公司使用，并按其使用情况收取特许权使用费。甲公司评估认为，该合同在合同开始日满足本节合同确认收入的五个条件。该专利技术在合同开始日即授权给乙公司使用。在合同开始日后的第一年内，乙公司每季度向甲公司提供该专利技术的使用情况报告，并在约定的期间内支付特许权使用费。在合同开始日后的第二年内，乙公司继续使用该技术，但是乙公司的财务状况下滑，融资能力下降，可用现金不足，因此，乙公司仅按合同支付了当年第一季度的特许权使用费，而后三个季度仅按名义金额付款。

在合同开始日后的第三年内，乙公司继续使用甲公司的专利技术，但是，甲公司得知，乙公司已经完全丧失了融资能力，且流失了大部分客户，因此，乙公司的付款能力进一步恶化，信用风险显著升高。

本例中，该合同在合同开始日满足收入确认的前提条件，因此，甲公司在乙公司使用该专利技术的行为发生时，按照约定的特许权使用费确认收入。

合同开始日后的第二年，由于乙公司的信用风险升高，甲公司在确认收入的同时，按照金融资产减值的要求对乙公司的应收款项进行减值测试。

合同开始日后的第三年，由于乙公司的财务状况恶化，信用风险显著升高，甲公司对该合同进行了重新评估，认为“企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回”这一条件不再满足，因此，甲公司不再确认特许权使用费收入，同时对现有应收款项是否发生减值继续进行评估。

【案例】甲公司 2024 年 2 月 1 日赊销商品给乙公司，成本 80 万元，售价 100 万元，增值税率为 13%，当天发货，甲公司预先得知乙公司因另一笔交易失败，资金非常困难，近期不可能结付货款，但甲公司认为这只是临时现象，乙公司一定会脱离困境，且作为长期的生意伙伴，也有必要支持一下，所以甲公司依然发货，并开出了增值税专用发票（因为税务认定发货即为收入实现，产生纳税义务）。

甲公司发货时，作出如下账务处理：

借：发出商品

