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	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)	
件+取得了对价	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	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
件的合同	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,乙公司继续使用该专利技术,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

贷: 库存商品

80

借: 应收账款

13

贷: 应交税费——应交增值税(销项税额)13

【接上例】2024年11月1日甲公司得知,乙公司资金困难已初步解决,近期将会结款:

借: 应收账款 100

贷: 主营业务收入 100

同时:

借: 主营业务成本 80

贷: 发出商品 80

合同合并:

企业与 a. 同一客户(或该客户的关联方)b. 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,如:一份合同在不考虑另一份合同的 对价的情况下将会发生亏损;
- (2)该两份或多份合同中的一<mark>份合同</mark>的对价金额<mark>取决于其他合同</mark>的定价或履行情况,如:一份合同如果发生违约,将会影响另一份合同的对价金额;
- (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)构成本节后文所述的单项履约 义务。

两份或多份合同合并为一份合同进行会计处理的,仍然需要区分该一份合同中包含的各单项履约义务。