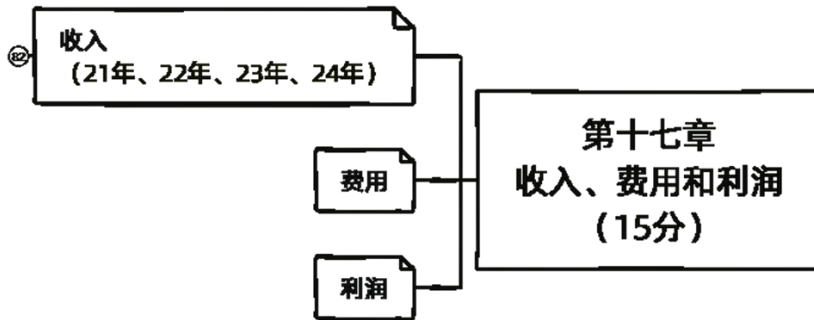


本章框架



考情分析

本章主要介绍了收入、期间费用、营业外收支、本年利润的会计处理。属于重点内容，特别是关于收入的确认和计量在主观题中经常涉及。

近三年平均分 15 分左右。

方法&技巧

“收入”学习方法：

首先要掌握收入确认计量“五步法”的内涵；

然后，步步为营，攻克五步法；

最后，要重点掌握收入特定交易的会计处理以及收入准则应用案例。

第一节 收入

知识点：收入的定义及其分类

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。

其中，**日常活动**是指企业为完成其**经营目标**所从事的经常性活动以及与之相关的其他活动。

【备注】本章不包括如下业务：

- ①出租资产的租金收益；
- ②债权投资的利息收益；
- ③股权投资的股利收益；
- ④保险公司的保费收入；
- ⑤以非存货交换非货币性资产的业务。

提示：

①**企业以存货换取客户**的存货、固定资产、无形资产以及长期股权投资等，按照本章进行会计处理；

②其他非货币性资产交换，按照非货币性资产交换的规定进行会计处理。

③企业处置固定资产、无形资产等的，在确定处置时点以及计量处置损益时，按照本节的有关规定进行处理。

企业以存货清偿债务的，按照本书第二十一章债务重组进行会计处理。

经典例题

【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：收入的确认和计量

企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入。

取得相关商品控制权：是指能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益，也包括有能力阻止其他方主导该商品的使用并从中获得经济利益。

取得商品控制权包括以下三个要素：

①能力，即客户必须拥有现时权利，能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部经济利益。

②主导该商品的使用。

③能够获得几乎全部的经济利益。

五步法：

步骤	内容	处理类别
第一步	识别与客户订立的合同（卖车合同）。	确认
第二步	识别合同中的单项履约义务（卖车、提供保养服务）	
第三步	确定交易价格（合同价格 90 万元）	计量
第四步	将交易价格分摊至各单项履约义务 车：90×80/100=72（万元）； 保养：90×20/100=18（万元）	
第五步	履行各单项履约义务时（时点义务、时段义务）确认收入 卖车：时点义务，2023 年确认收入 72 万； 保养：时段义务，2023 年、2024 年分别确认收入 9 万元（18×1/2）]	确认

（一）识别与客户订立的合同

项目	说明
合同	是指双方或多方之间订立的有法律约束力的权利义务的协议，包括书面形式、口头形式以及其他可验证的形式（如隐含于商业惯例或企业以往的习惯做法中等）。

1. 合同成立的条件

企业与客户之间的合同同时满足下列条件的，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；【一拍即合，你情我愿】
- （2）该合同明确了合同各方与所转让商品相关的权利和义务；【我要干什么，你要干什么】
- （3）该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款；【钱货结算】
- （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；【真的买，真的卖】

【提示】没有商业实质的非货币性资产交换（石油换石油），无论何时，均不应确认收入。

- （5）企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。【八九不离十】

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，并以该餐馆产生的收益偿还甲公司的欠款。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。

2. 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。

通常情况下，合同开始日，是指合同开始赋予合同各方具有法律约束力的权利和义务的日期，即合同生效日。

【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 80
 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

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