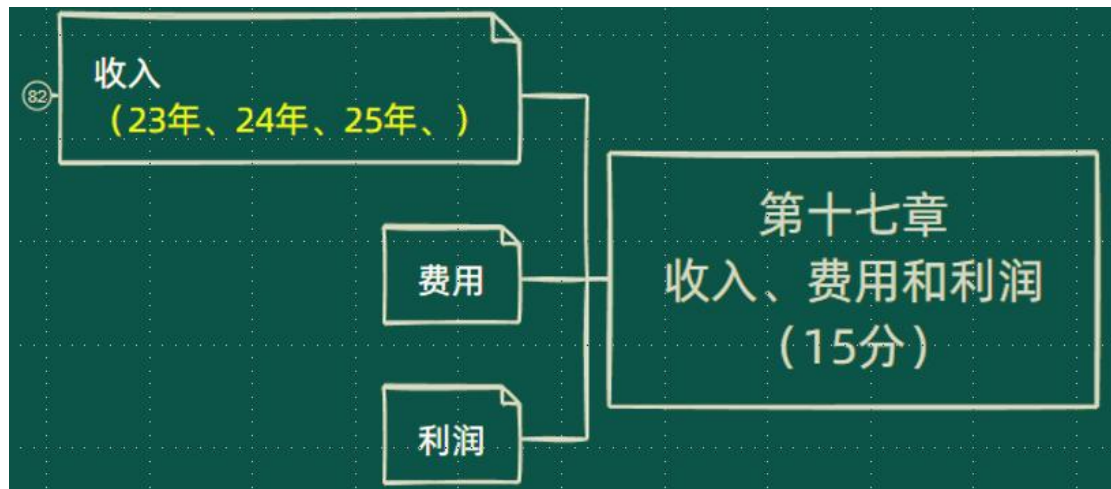


第十七章 收入、费用和利润

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

本章不包括如下业务：

- ①企业对外出租资产收取的租金；
- ②进行债权投资收取的利息；
- ③进行股权投资取得的现金股利；
- ④保险公司的保费收入等。

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。

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。

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： $90 \times 80 / 100 = 72$ (万元)； 保养： $90 \times 20 / 100 = 18$ (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，2025年确	确认

	认收入 72 万； 保养：时段义务，2025 年、 2026 年分别确认收入 9 万元 (18×1/2)]	
--	---	--

(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。

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。