

注册会计师

会计

教材精讲班

【例题】甲公司与丙公司均为增值税一般纳税人，甲公司委托丙公司销售W商品200件，W商品已经发出，每件成本为60元。合同约定丙公司应按每件100元对外销售，甲公司按不含增值税的销售价格的10%向丙公司支付手续费。丙公司对外实际销售100件，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为10000元，增值税税额为1300元，款项已经收到。甲公司收到丙公司开具的代销清单时，向丙公司开具一张相同金额的增值税专用发票。假定除上述情况外，不考虑其他因素。根据上述资料，甲公司的账务处理如下：

(1) 发出商品。

借：发出商品——丙公司	12 000
贷：库存商品——W商品	12 000

(2) 收到代销清单，同时发生增值税纳税义务。

借：应收账款——丙公司	11 300
贷：主营业务收入——销售W商品	10 000
应交税费——应交增值税（销项税）	1 300
借：主营业务成本——销售W商品	6 000
贷：发出商品——丙公司	6 000
借：销售费用——代销手续费	1 000
贷：应收账款——丙公司	1 000

(3) 收到丙公司支付的货款。

借：银行存款	10 300
贷：应收账款——丙公司	10 300

丙公司的账务处理如下：

(1) 收到商品。

借：受托代销商品——甲公司	20 000
贷：受托代销商品款——甲公司	20 000

(2) 对外销售。

借：银行存款	11 300
贷：受托代销商品——甲公司	10 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	1 300

(3) 收到增值税专用发票。

借：受托代销商品款——甲公司	10 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	1 300
贷：应付账款	11 300

(4) 支付货款并计算代销手续费。

借：应付账款——甲公司	11 300
贷：银行存款	10 300
其他业务收入——代销手续费	1 000

【提示】“受托代销商品”不属于受托方的存货，“受托代销商品”和“受托代销商品款”同时列示在资产负债表“存货”项目中，不影响存货金额。

②售后代管商品安排

售后代管商品是指根据企业与客户签订的合同，企业已经就销售的商品向客户收款或取得了收款权利，但是直到在未来某一时点将该商品交付给客户之前，企业仍然继续持有该商品实物的安排。

在售后代管商品安排下，除了应当考虑客户是否取得商品控制权的迹象之外，还应当同时满足下列四项条件，才表

明客户取得了该商品的控制权：一是该安排必须具有商业实质，例如，该安排是应客户的要求而订立的；二是属于客户的商品必须能够单独识别，例如，将属于客户的商品单独存放在指定地点；三是该商品可以随时应客户要求交付给客户；四是企业不能自行使用该商品或将该商品提供给其他客户。

【教材例 17-23】20×8 年 1 月 1 日，甲公司与乙公司签订合同，向其销售一台设备和专用零部件。该设备和零部件的制造期为 2 年。甲公司在完成设备和零部件的生产之后，能够证明其符合合同约定的规格。假定企业向客户转让设备和零部件为两个单项履约义务，且都属于在某一时刻履行的履约义务。

20×9 年 12 月 31 日，乙公司支付了该设备和零部件的合同价款，并对其进行了验收。乙公司运走了设备，但是考虑到其自身的仓储能力有限，且其工厂紧邻甲公司的仓库，因此要求将零部件存放于甲公司的仓库中，并且要求甲公司按照其指令随时安排发货。乙公司已拥有零部件的法定所有权，且这些零部件可明确识别为属于乙公司的物品。甲公司在其仓库内的单独区域内存放这些零部件，并且应乙公司的要求可随时发货，甲公司不能使用这些零部件，也不能将其提供给其他客户使用。

本例中，20×9 年 12 月 31 日，该设备的控制权转移给乙公司；对于零部件而言，甲公司已经收取合同价款，但是应乙公司的要求尚未发货，乙公司已拥有零部件的法定所有权并且对其进行了验收，虽然这些零部件实物尚由甲公司持有，但是其满足在“售后代管商品”的安排下客户取得商品控制权的条件，这些零部件的控制权也已经转移给了乙公司。因此，甲公司应当确认销售设备和零部件的相关收入。除销售设备和零部件之外，甲公司还为乙公司提供了仓储保管服务，该服务与设备和零部件可明确区分，构成单项履约义务，甲公司需要将部分交易价格分摊至该项服务，并在提供该项服务的期间确认收入。

【教材例 17-24】A 公司生产并销售笔记本电脑。20×7 年，A 公司与零售商 B 公司签订销售合同，向其销售 1 万台电脑。由于 B 公司的仓储能力有限，无法在 20×7 年底之前接收该批电脑，双方约定 A 公司在 20×8 年按照 B 公司的指令按时发货，并将电脑运送至 B 公司指定的地点。20×7 年 12 月 31 日，A 公司共有上述电脑库存 1.2 万台，其中包括 1 万台将要销售给 B 公司的电脑，然而，这 1 万台电脑和其余 2 000 台电脑一起存放并统一管理，并且彼此之间可以互相替换。

本例中，尽管是由于 B 公司没有足够的仓储空间才要求 A 公司暂不发货，并按照其指定的时间发货，但是由于这 1 万台电脑与 A 公司的其他产品可以互相替换，且未单独存放保管，A 公司在向 B 公司交付这些电脑之前，能够将其提供给其他客户或者自行使用。因此，这 1 万台电脑在 20×7 年 12 月 31 日不满足“售后代管商品”安排下确认收入的条件。

(4) 企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。

(5) 客户已接受该商品。

(6) 其他表明客户已取得商品控制权的迹象。

需要强调的是，在上述迹象中，并没有哪一个或哪几个迹象是决定性的，企业应当根据合同条款和交易实质进行分析，综合判断其是否以及何时将商品的控制权转移给客户，从而确定收入确认的时点。此外，企业应当从客户的角度进行评估，而不应当仅考虑企业自身的看法。

【例题·多选题】对于在某一时刻履行的履约义务，企业应当在客户取得相关商品控制权时确认收入。在判断客户是否取得商品的控制权时，企业应当考虑的迹象有（）。（2018 年）

- A. 客户已接受该商品
- B. 客户已拥有该商品的法定所有权
- C. 客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬
- D. 客户就该商品负有现时付款义务

【答案】 ABCD

【解析】在判断客户是否已取得商品控制权时，企业应当考虑下列迹象：①企业就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负有现时付款义务；②企业已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权；③企业已将该商品实物转移给客户，即客户已实物占有该商品；④企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬；⑤客户已接受该商品等。