

【知识点 2】收入的确认和计量（★★★）

2. 售后代管商品安排

在售后代管商品的安排下，企业除了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条件，才表明客户取得了该商品的控制权：

- ①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；
- ②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；
- ③该商品可以随时交付给客户；

④企业不能自行使用该商品或将该商品提供给其他客户。

越是通用的、可以和其他商品互相替换的商品，可能越难满足上述条件。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】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。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，且都属于在某一时点履行的履约义务。

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。

【分析】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。

【例题】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。

【分析】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。

【提示】表明一项安排是委托代销安排的迹象包括但不限于：

- (1) 在特定事件发生之前（例如，向最终客户出售产品或指定期间到期之前），企业拥有对商品的控制权。
- (2) 企业能够要求将委托代销的商品退回或者将其销售给其他方（如其他经销商）。
- (3) 尽管经销商可能被要求向企业支付一定金额的押金，但是其并没有承担对这些商品无条件付款的义务。

【2022 年综合题（部分）】甲公司 2020 年发生下列交易或事项：

(1) 甲公司是一个医疗设备销售公司，乙公司是甲公司的经销商，甲公司与乙公司签订了一份一年期的协议，约定了乙公司向甲公司购买设备的型号、付款方式，但是没有约定具体的数量和单价，最终数量和单价以订

单为准。甲公司的设备安装比较简单，也不需要拆包整合，其他公司也可以安装。出于持续合作的考虑，甲公司向乙公司承诺，可以为乙公司的终端客户免费安装并提供一年的法定质保服务。

(2) 甲公司对外公开的销售政策：如果经销商年采购量达到了1万台，就可以享受10%的折扣，该折扣可以直接冲减购买账款。乙公司第一季度采购了2000台，价格为5000元/台，季度末，甲公司预计乙公司年采购量达不到1万台；

第二季度采购量和单价与第一季度一致，季度末，甲公司预计乙公司年采购量仍达不到1万台；

第三季度采购了4000台，价格为5000元/台；季度末，甲公司预计乙公司年采购量将达到1万台；

第四季度采购量和单价与第三季度一致；甲公司针对质保费的计提比例为销售额的1%，截止2020年末，乙公司支付给甲公司价款为3000万元。甲公司2020年没有实际发生质保费。

(3) 丙医院从甲公司购买了一台医疗设备，并与甲公司约定，甲公司为其提供三年的质检，包括云平台的检测和存储信息服务，固定费用为每年支付的120万元，同时每一份检测，还需要支付1元的服务费，2020年共检测10万份。

【要求】 (1) 根据资料(1)，判断该合同属于框架合同还是季度订单合同，并说明理由；合同中的单项履约义务有哪些。

(2) 根据资料(2)，编制甲公司第一季度、第二季度、第三季度和第四季度的会计分录。

(3) 根据资料(3)，判断甲公司为丙医院提供三年的云平台的检测和存储信息服务属于某一时段内履行的履约义务还是某一时点履行的履约义务，并说明理由；编制甲公司2020年相关的会计分录。

【答案】 (1) 该合同属于框架合同，因为合同中只约定了乙公司向甲公司购买设备的型号、付款方式。并没有约定具体的数量和单价，最终数量和单价以订单为准。

合同中包含两项履约义务：①医疗设备的销售；②医疗设备的安装。

(2) 第一季度末

借：应收账款 1 000 (2 000×5 000/10 000)

贷：主营业务收入 1 000

第二季度末

借：应收账款 1 000 (2 000×5 000/10 000)

贷：主营业务收入 1 000

第三季度末

借：应收账款 2 000

贷：主营业务收入 1 600

预计负债 400

第四季度末

借：应收账款 1 400

预计负债 400

贷：主营业务收入 1 800

借：销售费用 54

贷：预计负债 54

借：银行存款 3 000

贷：应收账款 3 000

知识点回顾：收入的确认和计量 (★★★)

