

第二节 收入的确认和计量

（二）在某一时点履行的履约义务

当一项履约义务不属于在某一时段内履行的履约义务时，应当属于在某一时点履行的履约义务。对于在某一时点履行的履约义务，企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。

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. 判断客户取得控制权的五个迹象：

- （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，即客户已占有该商品实物。

客户占有了某项商品实物并不意味着其就一定取得了该商品的控制权，反之亦然。

例如：

委托代销安排（后面单独讲解）

售后代管商品安排（后面单独讲解）

（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。

【例12-25改编】甲公司于2021年6月3日采用托收承付结算方式向乙公司销售一批商品，开出的增值税专用发票上注明售价为10万元，增值税税额为1.3万元，该批商品成本6万元。甲公司在销售该批商品时已得知乙公司资金流转发生暂时困难，但为了减少存货积压，同时为了维持与乙公司长期以来建立的商业关系，甲公司仍将商品发出，并办妥托收手续。甲公司销售该批商品的纳税义务已经发生。

借：应收账款	1.3	1.3	不高估资产
贷：主营业务收入	10		没有同时满足收入确认条件
应交税费—应交增值税（销项税额）	1.3		
借：发出商品	6		纳税义务已经发生
贷：库存商品	6		

（1）发出商品时：

借：发出商品	6
贷：库存商品	6

（2）纳税义务已经发生

借：应收账款	1.3
贷：应交税费—应交增值税（销项税额）	1.3

【注意】如果销售该批商品的**纳税义务尚未发生**，则不作这笔分录。

除非税务局有人，你懂的

【假定】2021年11月**甲乙公司经营情况逐渐好转**，乙公司承诺近期付款。

已做账务:	
借: 发出商品	6
贷: 库存商品	6
借: 应收账款	1.3
贷: 应交税费—增(销)	1.3

最终账务:	
借: 应收账款	11.3
贷: 主营业务收入	10
应交税费—增(销)	1.3
借: 主营业务成本	6
贷: 库存商品	6

应做账务处理:

借: 应收账款	10	【假定】甲公司于2021年12月6日收到乙公司支付的货款。	
贷: 主营业务收入	10		
借: 主营业务成本	6	借: 银行存款	11.3
贷: 发出商品	6	贷: 应收账款	11.3

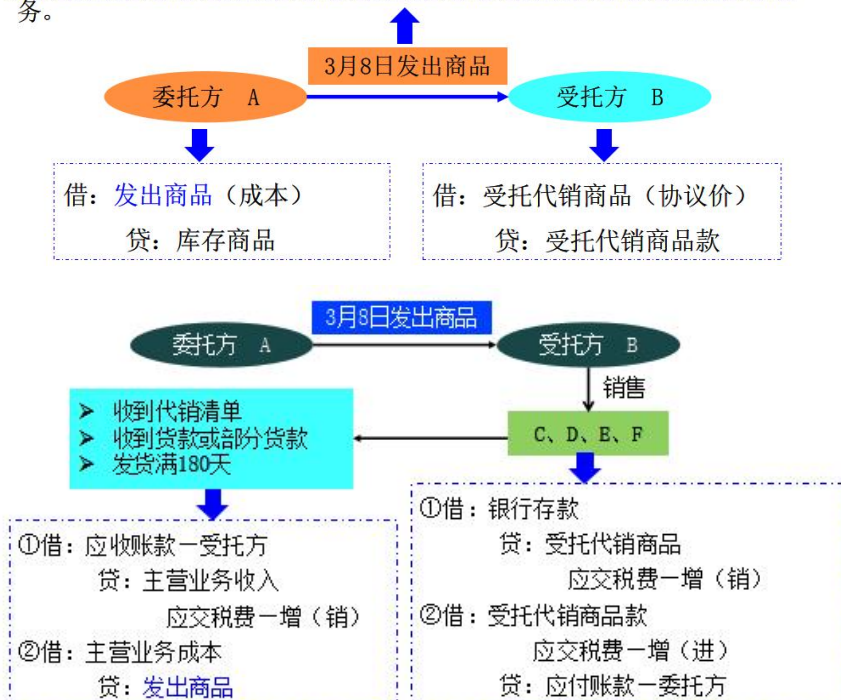
(5) 客户已接受该商品。

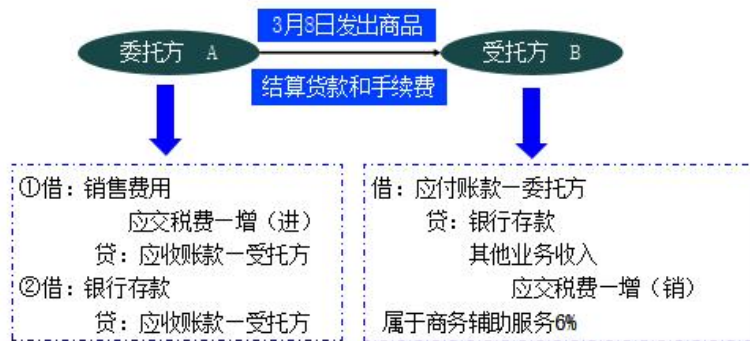
当商品通过了客户的验收, 通常表明客户已接受该商品。客户验收通常有两种情况:

验收只是一个形式	企业向客户转让商品时, 能够客观地确定该商品符合合同约定的标准和条件, 客户验收只是一项例行程序, 不会影响企业判断客户取得该商品控制权的时点
实质验收	在客户验收之前, 企业不能认为已经将该商品的控制权转移给了客户, 企业应当在客户完成验收并接受该商品时才能确认收入。

2. 委托代销安排

表明一项安排是委托代销安排的迹象包括但不限于: 一是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; 二是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); 三是尽管受托方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。





【例 12-23 改编】甲公司委托乙公司销售商品 200 件，商品发出，每件成本为 60 元。合同约定乙公司应按每件 100 元对外销售，甲公司按售价（不含税）的 10%向乙公司支付手续费。乙公司对外实际销售 100 件，开出的增值税专用发票上注明的销售价款为 10 000 元，增值税税额为 1 300 元，款项已收到。甲公司收到乙公司开具的代销清单时，向乙公司开具一张相同金额的增值税专用发票，并收到乙公司提供代销服务开具的增值税专用发票，注明价款为 1 000 元，增值税额为 60 元。假定甲公司发出商品时纳税义务尚未发生；甲公司采用实际成本核算，乙公司采用进价核算代销商品。

甲公司（委托方）	乙公司（受托方）
借：发出商品 12 000 贷：库存商品 12 000	借：受托代销商品 20 000 贷：受托代销商品款 20 000

【例 12-23 改编】乙公司对外实际销售 100 件，开出的增值税专用发票上注明的销售价款为 10 000 元，增值税税额为 1 300 元，款项已收到。甲公司收到乙公司开具的代销清单。

甲公司（委托方）	乙公司（受托方）
借：应收账款 11 300 贷：主营业务收入 10 000 应交税费—增（销）1 300	借：银行存款 11300 贷：受托代销商品 10000 应交税费—增（销）1300
借：主营业务成本 6 000 贷：发出商品 6 000	借：受托代销商品款 10000 应交税费—增（进）1300 贷：应付账款 11300

【例 12-23 改编】甲公司按售价（不含税）的 10%向乙公司支付手续费。乙公司对外实际销售 100 件，开出的增值税专用发票上注明的销售价款为 10 000 元，增值税税额为 1 600 元，款项已收到。甲公司收到乙公司开具的代销清单时，向乙公司开具一张相同金额的增值税专用发票，并收到乙公司提供代销服务开具的增值税专用发票，注明价款为 1 000 元，增值税额为 60 元。

甲公司（委托方）	乙公司（受托方）
借：销售费用 1 000 应交税费—增（进） 60 贷：应收账款 1 060	借：应付账款 11 300 贷：银行存款 10 240 其他业务收入 1000
借：银行存款 10 240 贷：应收账款 10 240	应交税费—增（销）60

3. 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，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，仍然继续持有该商品实物的安排。

企业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；三是该商品可以随时交付给客户；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。实务中，越是通用的、可以和其他商品互相替换的商品，越有可能难以满足上述条件。

【例 12-24】2020 年 1 月 1 日，甲公司与乙公司签订合同，向其销售 M 专用零部件。M 零部件的制造期为 2 年。甲公司在完成 M 零部件的生产之后，能够证明其符合合同约定的规格。假定在该合同下，向客户转让 M 是单项履约义务，且属于在某一时点履行的履约义务。

2021 年 12 月 31 日，乙公司支付了 M 零部件的合同价款，并对其进行了验收。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 M 零部件存放于甲公司的仓库中，并要求按照其指令随时安排发货。乙公司已拥有 M 零部件的法定所有权，甲公司在其仓库内的单独区域内存放 M 零部件，且 M 零部件可明确识别属于乙公司。甲公司不能使用 M 零部件，也不能将其提供给其他客户使用。

【解析】本例中，2021 年 12 月 31 日，甲公司已经收取 M 零部件合同价款，但是乙公司尚未要求发货，乙公司已拥有 M 零部件的法定所有权并且对其进行了验收，虽然 M 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，M 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 M 零部件的收入。除此之外，甲公司还为乙公司提供了仓储保管服务，该服务与 M 零部件可明确区分，构成单项履约义务。

【教材原文】如果在满足上述条件的情况下，企业对尚未发货的商品确认了收入，则企业应当考虑是否还承担了其他的履约义务。