



第二节 收入的确认和计量

（三）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。



第二节 收入的确认和计量

在判断客户是否取得商品控制权时，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，两个例外情况：

①委托代销安排 ②售后代管商品安排

（4）客户已接受该商品。



第二节 收入的确认和计量

①委托代销安排

【例13-23节选】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10 000元，增值税税额为1 300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。



第二节 收入的确认和计量

解析： 甲公司将W商品发送至丙公司后，丙公司虽然已经实物占有W商品，但是仅是接受甲公司的委托销售W商品，并根据实际销售的数量赚取一定比例的手续费。甲公司有权要求收回W商品或将其销售给其他的客户，丙公司并不能主导这些商品的销售，这些商品对外销售与否、是否获利以及获利多少等不由丙公司控制，丙公司没有取得这些商品的控制权。 因此，甲公司将W商品发送至丙公司时，不应确认收入，应当在丙公司将W商品销售给最终客户时确认收入。根据上述资料，甲公司的账务处理如下：



第二节 收入的确认和计量

(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（销项税额）	1 300	
借：销售费用——代销手续费	1 000	
贷：应收账款——丙公司		1 000



第二节 收入的确认和计量

(3) 结转成本及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

借：主营业务成本 6 000

贷：发出商品	6 000
--------	-------



第二节 收入的确认和计量

②售后代管商品安排

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。



第二节 收入的确认和计量

【例13-24】2023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，且都属于在某一时点履行的履约义务。



第二节 收入的确认和计量

2024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。



第二节 收入的确认和计量

本例中，2024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。



第二节 收入的确认和计量

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。