

第一节 收入

（二）附有质量保证条款的销售

1. 法定义务的质量保证条款应与商品**合并一起**作为单项履约义务，其相关处理按照或有事项准则处理；
2. 额外质量保证条款应作为单项履约义务进行会计处理；
3. 质量保证期限越长，越有可能是单项履约义务；
4. 企业提供的质量保证同时包含上述两类的，应当**分别**对其进行会计处理，无法合理区分的，应当将这两类质量保证一起作为单项履约义务进行会计处理。

【例 17-32】甲公司与客户签订合同，销售一部手机。该手机自售出起一年内如果发生质量问题，甲公司负责提供质量保证服务。此外，在此期间内，由于客户使用不当（例如手机进水）等原因造成的产品故障，甲公司也免费提供维修服务。该维修服务不能单独购买。

分析：

- ①甲公司的承诺包括：销售手机、提供质量保证服务以及维修服务。甲公司针对产品的质量问题的质量保证服务是为了向客户保证所销售商品符合既定标准，因此不构成单项履约义务；
- ②甲公司对由于客户使用不当而导致的产品故障提供的免费维修服务，属于在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供的单独服务，尽管其没有单独销售，该服务与手机可明确区分，应该作为单项履约义务。
- ③因此，在该合同下，甲公司的履约义务有两项：销售手机和提供维修服务，甲公司应当按照其各自单独售价的相对比例，将交易价格分摊至这两项履约义务，并在各项履约义务履行时分别确认收入。甲公司提供的质量保证服务，应当按照或有事项准则进行会计处理。

（三）主要责任人和代理人

1. 总原则

/	判断标准	收入的确认原则
主要责任人	企业在向客户 转让商品前能够控制该商品	应当按照已收或应收对价 总额 确认收入
代理人	企业在向客户转让商品前 不能控制 该商品	应当按照预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入【应当按照已收或应收对价总额扣除应支付给其他相关方的价款后的 净额 ，或者按照既定的 佣金金额或比例 等确定】

2. 当存在第三方参与企业向客户提供商品时，企业向客户转让特定商品之前**能够控制该商品**，从而**应当作为主要责任人的情形**包括：（3 种情形）

- （1）企业自该第三方**取得**商品或其他资产**控制权**后，再转让给客户；
- （2）企业能够**主导该第三方代表**本企业向客户提供服务，说明企业在相关服务提供给客户之前能够控制该相关服务；（联想：支付手续费方式代销商品）
- （3）企业自该第三方取得商品控制权后，通过提供**重大的服务**将该商品与其他商品**整合成合同约定的某组合产出**转让给客户，此时，企业承诺提供的特定商品就是合同约定的组合产出，企业应首先获得为生产该组合产出所需要的投入的控制权，然后才能够将这些投入加工整合为合同约定的组合产出。

3. 企业在判断其在向客户转让特定商品之前是否已经拥有对该**商品的控制权**时，不应仅局限于合同的法律形式，而应当综合考虑所有相关事实和情况进行判断，这些事实和情况包括：（4 个方面）

- （1）企业承担向客户**转让商品的主要责任**。（谁对质量或性能负责、谁提供售后服务、谁解决客户投诉）
- （2）企业在转让商品之前或之后承担了该**商品的存货风险**。（存货跌价、附有销售退回条款的销售）
- （3）企业有权**自主决定**所交易商品的价格。
- （4）其他相关事实和情况。

【例 17-35】2×24 年 1 月，甲旅行社从 A 航空公司购买了一定数量的折扣机票，并对外销售。甲旅行社向旅客销售机票时，可自行决定机票的价格等，未售出的机票不能退还给 A 航空公司。

本例中，甲旅行社向客户提供的特定商品为机票，并在确定特定客户之前已经预先从航空公司购买了机票，因此，该权利在转让给客户之前已经存在。甲旅行社从 A 航空公司购入机票后，可以自行决定该机票的价格、向哪些客户销售等，甲旅行社有能力主导该机票的使用并且能够获得其几乎全部的经济利益。因此，甲

旅行社在将机票销售给客户之前，能够控制该机票，甲旅行社的身份是主要责任人。