



考点1：收入的确认和计量

（三）在某一时点履行的履约义务

1.基本原则

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，企业应当在客户取得相关商品的控制权时点确认收入。



考点1：收入的确认和计量

2.在判断控制权是否转移时，企业应当考虑下列五个迹象：

（5个方面）

（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。如果企业仅仅是为了确保到期收回货款而保留商品的法定所有权，那么企业所保留的这项权利通常不会对客户取得该商品的控制权构成障碍。



考点1：收入的确认和计量

(3) 企业已将该商品转移给客户，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。

①委托代销安排

A.概念

委托代销安排，是指委托方和受托方签订代销合同或协议，委托受托方向终端客户销售商品。



考点1：收入的确认和计量

B.处理原则

a.受托方**获得**对商品控制权的，企业应当按销售商品进行会计处理，这种安排**不属于**委托代销安排；

b.受托方**没有获得**对该商品控制权的，企业通常应当在受托方售出商品后，**按合同或协议约定的方法**计算确定的**手续费**确认收入。



考点1：收入的确认和计量

C.表明一项安排是委托代销安排的迹象包括但不限于：

a.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；

b.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）；

c.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。



考点1：收入的确认和计量

【计算分析·教材例题13—23】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。



考点1：收入的确认和计量

解析：

业务事项	委托方	受托方
发出商品 /收到商 品	借：发出商品—丙公司 12 000 (200×60) 贷：库存商品—W商品 12 000	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
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



考点1：收入的确认和计量

业务事项	委托方	受托方
收到代销清单/ 开出代销清单	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：主营业务成本—销售W商品 6 000 贷：发出商品—丙公司 6 000	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 1 1300
代销手续费	借：销售费用—代销手续费 1 000 应交税费—应交增值税（进项税额） 60 贷：应收账款—丙公司 1 060	借：应付账款—甲公司 1 060 贷：其他业务收入—代销手续费 1 000 应交税费—应交增值税（销项税额） 60
收到款项/ 支付款项	借：银行存款 10 240 贷：应收账款—丙公司 10 240	借：应付账款—甲公司 10 240 贷：银行存款 10 240



考点1：收入的确认和计量

②售后代管商品安排

A.概念

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的权利，但是直到在未来的某一时点将该商品交付给客户之前，企业仍继续持有该商品实物的安排。



考点1：收入的确认和计量

B.判断条件

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：

- a.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；
- b.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；
- c.该商品可以**随时交付**给客户；
- d.企业**不能自行**使用该商品或将该商品提供给其他客户。



考点1：收入的确认和计量

注意：

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。

企业在同时满足上述条件时对尚未发货的商品确认了收入的，应当考虑是否还承担了其他的履约义务，例如向客户提供了保管服务等，从而应当将部分交易价格分摊至该其他履约义务。



考点1：收入的确认和计量

【计算分析·教材例题13—24】2024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。



考点1：收入的确认和计量

2025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。



考点1：收入的确认和计量

解析：

2025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，构成单项履的义务。



考点1：收入的确认和计量

(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。企业在判断时不应考虑导致企业在所转让商品之外产生其他单项履约义务的风险。（如提供了销售商品和维修服务两项履约义务，在商品销售之后，虽保留了与维修相关的风险，但不影响销售商品风险转移的判断）



考点1：收入的确认和计量

(5) 客户已接受该商品。企业在判断是否已经将商品的控制权转移给客户时，应当考虑客户是否已接受该商品，特别是客户的验收是否仅仅是一个形式。

注意：

实务中，定制化程度越高的商品，可能越难证明客户验收仅仅是一个形式。



考点1：收入的确认和计量

提示：

在上述五个迹象中，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，综合判断其是否将商品的控制权转移给客户以及何时转移的，从而确定收入确认的时点。



考点1：收入的确认和计量

【计算分析·教材例题13—25】甲公司在2025年7月12日向乙公司销售一批商品，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为200 000元，增值税税额为26 000元，款项尚未收到；该批商品成本为120 000元。

甲公司在销售时已知乙公司资金周转发生困难，但为了减少存货积压，同时也为了维持与乙公司长期建立的商业合作关系，甲公司仍将商品发往乙公司且办妥托收手续。假定甲公司发出该批商品时其增值税纳税义务已经发生。



考点1：收入的确认和计量

解析：

本例中，由于乙公司资金周转存在困难，因而甲公司在货款回收方面存在较大的不确定性，与该批商品所有权有关的风险和报酬没有转移给乙公司。根据在某一时点履行的履约义务的收入确认条件，甲公司在发出商品且办妥托收手续时不能确认收入，已经发出的商品成本应通过“发出商品”科目反映。



考点1：收入的确认和计量

甲公司的账务处理如下：

(1) 2025年7月12日，甲公司发出商品。

借：发出商品——××商品	120 000
贷：库存商品——××商品	120 000

同时，将增值税专用发票上注明的增值税税额转入应收账款。

借：应收账款——乙公司	26 000
贷：应交税费——应交增值税（销项税额）	26 000

（注：如果销售该商品的增值税纳税义务尚未发生，则不作这笔分录，待纳税义务发生时再作应交增值税的分录）



考点1：收入的确认和计量

(2) 2025年10月5日，甲公司得知乙公司经营情况逐渐好转，乙公司承诺近期付款。

借：应收账款——乙公司	200 000
贷：主营业务收入——销售××商品	200 000
借：主营业务成本——销售××商品	120 000
贷：发出商品——××商品	120 000

(3) 2025年10月16日，甲公司收到款项

借：银行存款	226 000
贷：应收账款——乙公司	226 000