

2011年会计职称中级会计实务新版辅导资料(38)中级会计师考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/646/2021_2022_2011_E5_B9_B4_E4_BC_9A_c44_646107.htm

第十四章 收入第一节 销售商品

商品收入的确认和计量 一、销售商品收入的确认 商品包括企业为销售而生产的产品和为转售而购进的商品，如工业企业生产的产品、商业企业购进的商品等，企业销售的其他存货，如原材料、包装物等，也视同企业的商品。销售商品收入同时满足下列条件的，才能予以确认：(1) 企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方。(2) 企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施有效控制。(3) 收入的金额能够可靠地计量。(4) 相关的经济利益很可能流入企业。(5) 相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。

(一) 企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方 企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，是指与商品所有权有关的主要风险和报酬同时转移给了购货方。其中，与商品所有权有关的风险，是指商品可能发生减值或损毁等形成的损失。与商品所有权有关的报酬，是指商品价值增值或通过使用商品等形成的经济利益。判断企业是否已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，应当关注交易的实质而不是形式，并结合所有权凭证的转移或实物的交付进行判断。如果与商品所有权有关的任何损失均不需要销货方承担，与商品所有权有关的任何经济利益也不归销货方所有，就意味着商品所有权上的主要风险和报酬转移给了购货方。

1. 通常情况下，转移商品所有权凭证并交付实物后，商品所有权上的主要风险和报酬随之转移，如大

多数零售商品、预收款销售商品、订货销售商品、托收承付方式销售商品、分期收款发出商品等。【例14-1】甲公司与乙公司签订一项设备定制合同，约定乙公司预付部分货款供甲公司购买原材料，甲公司应严格按照乙公司的要求制造该设备。假定甲公司当年度按照乙公司的要求制造完成该设备，并送交乙公司验收合格。假定该设备不需要安装，乙公司尚未支付剩余货款。本例中，甲公司已按合同约定制造完成该设备，并经乙公司验收合格，说明该设备所有权上的主要风险和报酬已经转移给乙公司。虽然乙公司尚未支付剩余货款，甲公司仍可以认为设备所有权上的主要风险和报酬已经转移，在同时满足销售商品收入确认的其他条件时，甲公司应当确认收入。

2. 某些情况下，转移商品所有权凭证但未交付实物，商品所有权上的主要风险和报酬随之转移，企业只保留了次要风险和报酬，如交款提货方式销售商品、视同买断方式委托代销商品等。在这种情形下，应当视同商品所有权上的所有风险和报酬已经转移给购货方。【例14-2】甲公司销售一批商品给丙公司。丙公司已根据甲公司开出的发票账单支付了货款，取得了提货单，但甲公司尚未将商品移交丙公司。本例中，甲公司采用交款提货的销售方式，即购买方已根据销售方开出的发票账单支付货款，并取得卖方开出的提货单。在这种情况下，购买方支付货款并取得提货单，说明商品所有权上的主要风险和报酬已经转移给购买方，虽然商品未实际交付，甲公司仍可以认为商品所有权上的主要风险和报酬已经转移，在同时满足销售商品收入确认的其他条件时，甲公司应当确认收入。

【例14-3】甲公司销售一批高档彩色电视机给丁宾馆。合同约定，甲公司应将电视机送

抵丁宾馆并负责调试。甲公司已将电视机发出并收到90%的货款，但调试工作尚未开始。本例中，虽然甲公司尚未完成调试工作，但就电视机销售而言，调试工作并不是影响销售实现的重要因素。甲公司将电视机运抵丁宾馆，通常表明与电视机所有权有关的主要风险和报酬已转移给丁宾馆，在同时满足销售商品收入确认的其他条件时，甲公司应当确认收入。

【例14-4】甲公司委托乙公司销售商品100件，协议价为200元/件，成本为120元/件。代销协议约定，乙公司在取得代销商品后，无论是否能够卖出、是否获利，均与甲公司无关。这批商品已经发出，货款尚未收到，甲公司开出的增值税专用发票上注明的增值税税额为3 400元。本例中，甲公司采用视同买断方式委托乙公司代销商品。如果委托方和受托方之间的协议明确标明，受托方在取得代销商品后，无论是否能够卖出、是否获利，均与委托方无关，那么委托方和受托方之间的代销商品交易，与委托方直接销售商品给受托方没有实质区别，表明与商品所有权有关的主要风险和报酬已经转移，在同时满足销售商品收入确认的其他条件时，委托方应确认相关销售商品收入。本例中，甲公司应当确认20 000元的销售收入，并结转相应的成本。

3. 某些情况下，转移商品所有权凭证并交付实物后，商品所有权上的主要风险和报酬并未随之转移。

(1) 企业销售的商品在质量、品种、规格等方面不符合合同或协议要求，又未根据正常的保证条款予以弥补，因而仍负有责任。

【例14-5】甲公司向乙公司销售一批商品，商品已经发出，乙公司已经预付部分货款，剩余货款由乙公司开出一张商业承兑汇票，销售发票账单已经交付乙公司。乙公司收到商品后，发现商品质量没有达到合同约

定的要求，立即根据合同有关条款与甲公司交涉，要求在价格上给予一定折让，否则要求退货。双方没有就此达成一致意见，甲公司也未采取任何补救措施。本例中，尽管商品已经发出，并将发票账单交付买方，同时收到部分货款，但是由于双方在商品质量的弥补方面未达成一致意见，说明购买方尚未正式接受商品，商品可能被退回。因此，商品所有权上的主要风险和报酬仍保留在甲公司，没有随商品所有权凭证的转移或实物的交付而转移，不能确认收入。

(2) 企业销售商品的收入是否能够取得，取决于购买方是否已将商品销售出去。如采用支付手续费方式委托代销商品等。

(3) 企业尚未完成售出商品的安装或检验工作，且安装或检验工作是销售合同或协议的重要组成部分。【例14-6】 甲公司向乙公司销售一部电梯，电梯已经运抵乙公司，发票账单已经交付，同时收到部分货款。合同约定，甲公司应负责该电梯的安装工作，在安装工作结束并经乙公司验收合格后，乙公司应立即支付剩余货款。本例中，电梯安装调试工作通常是电梯销售合同的重要组成部分，在安装过程中可能会发生一些不确定因素，影响电梯销售收入的实现。因此，电梯实物的交付并不表明商品所有权上的主要风险和报酬随之转移，不能确认销售收入。只有在安装完成并验收合格，表明与电梯所有权有关的风险和报酬已经转移给乙公司，同时满足销售商品收入确认的其他条件时，甲公司才能确认收入。

(4) 销售合同或协议中规定了买方由于特定原因有权退货的条款，且企业又不能确定退货的可能性。【例14-7】 甲公司推销一种新产品，承诺凡购买新产品的客户均有一个月的试用期，在试用期内如果对产品使用效果不满意，甲公司无条件给予退货。

该种新产品已交付买方，货款已收讫。本例中，甲公司虽然已将产品售出，并已收到货款。但由于是新产品，甲公司无法估计退货的可能性，表明该产品所有权上的主要风险和报酬并未随实物的交付而发生转移，不能确认收入。只有在试用期结束后，才表明与该产品所有权有关的风险和报酬已经转移给客户，在同时满足销售商品收入确认的其他条件时，甲公司才能确认收入。

(二) 企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施有效控制。通常情况下，企业售出商品后不再保留与商品所有权相联系的继续管理权，也不再对售出商品实施有效控制，表明商品所有权上的主要风险和报酬已经转移给购货方，应在发出商品时确认收入。

【例14-8】甲公司属于房地产开发商。甲公司将开发的住宅小区销售给业主后，与业主委员会签订协议，管理住宅小区物业，并按月收取物业管理费。本例中，甲公司将住宅小区销售给业主后，与住宅小区所有权有关的风险和报酬已经转移给业主，甲公司既没有保留通常与该住宅小区所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的住宅小区实施有效控制，在同时满足销售商品收入确认的其他条件时，应当确认销售住宅小区的收入。随后，甲公司与该住宅小区业主委员会签订协议，管理住宅小区物业。由于该住宅小区的所有权属于业主，因此，甲公司提供的这种物业管理与住宅小区的所有权无关，是与销售住宅小区无关的另一项提供劳务的交易，甲公司应当在满足提供劳务收入的确认条件时确认提供劳务收入。

【例14-9】乙公司主要从事软件开发及维护。乙公司销售一组软件给某客户，并接受客户的委托对软件进行日常有偿维护管理，其中包括更新软件等。本例

中，乙公司将软件销售给客户后，该客户是软件的受益者，该软件产生的经济利益归客户享有，相关的风险也由客户承担，与该软件所有权有关的风险和报酬已经转移给客户，乙公司在同时满足销售商品收入确认的其他条件时，应当确认销售软件的收入。乙公司接受客户委托对软件进行日常管理等，是与软件销售独立的另一项提供劳务的交易。虽然乙公司仍对售出的软件拥有继续管理权，但这与软件的所有权无关，乙公司应当在满足提供劳务收入的确认条件时确认提供劳务收入。在有的情况下，企业售出商品后，由于各种原因仍保留与商品所有权相联系的继续管理权，或仍对商品可以实施有效控制，如某些情况下的售后回购、售后租回等，则说明此项销售交易没有完成，销售不能成立，不应确认销售商品收入。【例14-10】乙公司采用售后回购方式将一台大型机器设备销售给丙公司，机器设备并未发出，款项已经收到。双方约定，乙公司将于5个月后以某一固定价格将所售机器设备购回。本例中，乙公司将大型机器设备销售给丙公司，同时约定将于5个月后以某一固定价格将其购回，表明乙公司能够继续对该机器设备实施有效控制，与机器设备所有权有关的风险和报酬没有转移给丙公司。因此，乙公司不能确认与销售该机器设备有关的收入，收到的销售价款应当确认为一项负债。

(三) 收入的金额能够可靠地计量 收入的金额能够可靠地计量，是指收入的金额能够合理地估计。如果收入的金额不能够合理地估计，则无法确认收入。通常情况下，企业在销售商品时，商品销售价格已经确定，企业应当按照从购货方已收或应收的合同或协议价款确定收入金额。如果销售商品涉及现金折扣、商业折扣、销售折让等因素，还应当考

考虑这些因素后确定销售商品收入金额。如果企业从购货方应收的合同或协议价款延期收取具有融资性质，企业应按应收的合同或协议价款的公允价值确定销售商品收入金额。有时，由于销售商品过程中某些不确定因素的影响，也有可能存在商品销售价格发生变动的情况，如附有销售退回条件的商品销售。如果企业不能合理估计退货的可能性，就不能够合理地估计收入的金额，不应在发出商品时确认收入，而应当在售出商品退货期满销售商品收入金额能够可靠计量时确认收入。企业从购货方已收或应收的合同协议价款不公允的，应按公允的交易价格确认收入金额，不公允的价款不应确定为收入金额。

(四) 相关的经济利益很可能流入企业 相关的经济利益很可能流入企业，是指销售商品价款收回的可能性大于不能收回的可能性，即销售商品价款收回的可能性超过50%。企业在确定销售商品价款收回的可能性时，应当结合以前和买方交往的直接经验、政府有关政策、其他方面取得信息等因素进行综合分析。如果确定销售商品价款收回的可能性大于不能收回的可能性，即可认为销售商品价款很可能流入企业。通常情况下，企业销售的商品符合合同或协议要求，已将发票账单交付买方，买方承诺付款，就表明销售商品价款收回的可能性大于不能收回的可能性。如果企业根据以前与买方交往的直接经验判断买方信誉较差，或销售时得知买方在另一项交易中发生了巨额亏损，资金周转十分困难，或在出口商品时不能肯定进口企业所在国政府是否允许将款项汇出等，就可能会出现与销售商品相关的经济利益不能流入企业的情况，不应确认收入。如果企业判断销售商品收入满足确认条件确认了一笔应收债权，以后由于购货方资

金周转困难无法收回该债权时，不应调整原确认的收入，而应对该债权计提坏账准备、确认坏账损失。

(五) 相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量 通常情况下，销售商品相关的已发生或将发生的成本能够合理地估计，如库存商品的成本等。如果库存商品是本企业生产的，其生产成本能够可靠计量。如果是外购的，购买成本能够可靠计量。有时，销售商品相关的已发生或将发生的成本不能够合理地估计，此时企业不应确认收入，已收到的价款应确认为负债。

【例14-11】 甲公司与乙公司签订协议，约定甲公司生产并向乙公司销售一台大型设备。限于自身生产能力不足，甲公司委托丙公司生产该大型设备的一个主要部件。甲公司与丙公司签订的协议约定，丙公司生产该主要部件发生的成本经甲公司认定后，其金额的108%即为甲公司应支付给丙公司的款项。假定甲公司本身负责的部件生产任务和丙公司负责的部件生产任务均已完成，并由甲公司组装后运抵乙公司，乙公司验收合格后及时支付了货款。但是，丙公司尚未将由其负责的部件相关的成本资料交付甲公司认定。本例中，虽然甲公司已将大型设备交付乙公司，且已收到货款。但是，甲公司为该大型设备发生的相关成本因丙公司相关资料未送达而不能可靠地计量，也不能合理估计。因此，甲公司收到货款时不应确认为收入。如果甲公司为该大型设备发生的相关成本因丙公司相关资料未送达而不能可靠地计量，但是甲公司基于以往经验能够合理估计出该大型设备的成本，仍应认为满足本确认条件。

【例14-12】 丙公司属于房地产开发商，购买了北京市xx区的一块土地使用权进行房地产开发。20x9年10月1日，丙公司开发的该小区商品房已经竣工，并经国家有关部门验

收合格.所有商品房均与预售，款项已收存银行.所有商品房均已交付，并经客户验收合格。根据施工规划，与该小区商品房相配套的业主会所、绿化等尚未开始施工。本例中，丙公司开发的商品房已经竣工并验收合格，所有商品房均已预售并收取款项.根据施工规划，与小区商品房配套的业主会所、绿化等尚未开始施工。因此，相关的将发生成本有以下两种可能的结果：(1) 如果丙公司有健全的施工预算，以往施工结果表明其施工预算比较可靠，丙公司根据施工预算，能够合理地估计出与小区商品房配套的业主会所、绿化等的施工成本，就应认为满足本确认条件，在同时满足销售商品收入确认的其他条件时，丙公司应当确认销售商品房的收入。(2) 如果丙公司没有健全的施工预算，或者虽然有施工预算，但以往施工结果表明其施工预算不可靠，丙公司不能够根据施工预算合理地估计出与小区商品房配套的业主会所、绿化等的施工成本，就不满足本确认条件，即使其他条件均已满足，也不应确认收入。 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com