

收入准则解释

——特定交易的会计处理（二）

应唯■

二、主要责任人和代理人

新收入准则要求企业在向客户转让商品或服务时评估企业是作为主要责任人还是代理人。若企业向客户销售商品或提供服务涉及其他方参与其中的，企业应当确定其自身在该交易中的身份是主要责任人还是代理人，用以确定企业是以预期有权收取的对价金额的总额确认收入，还是以预期有权收取的在偿付供应商的商品或服务后的净额确认收入。如为主要责任人，应按预期有权收取的对价金额的总额（应收或已收）确认收入；如为代理人，应按预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入，该金额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。

（一）主要责任人或代理人的判断原则

新收入准则要求企业确定其是主要责任人还是代理人，主要原因在于就履约义务而言，主要责任人和代理人所履行的义务和承担的责任是不

同的。主要责任人在商品或服务转让给客户之前控制商品或服务，其履约义务是向客户转让这些商品或服务，所以应按预期有权收取的对价金额的总额确认收入；而代理人在商品或服务转让给客户之前并未控制该商品或服务，其责任主要是在主要责任人与客户之间出售商品或服务过程中提供协助，因此，归属于代理人履约义务的交易价格是代理人因提供此类服务而收取的费用或佣金。判断企业是主要责任人还是代理人，应当确定其承诺商品或服务的性质，并可根据以下两项原则进行判断：

1. 识别拟向客户提供的特定商品或服务（包括可以对由第三方提供的商品或服务享有的权利）。这是确定企业作为主要责任人还是代理人的基础。如果企业向客户销售商品或服务涉及其他方参与的，企业应当确定其承诺的性质是企业自行提供特定商品或服务的履约义务，还是安排第三方提供此类商品或服务。如果企业承诺自行向客户提供特定商品或服务的，其身份是主要责任人，其中可能包括企业委托第三方（包括分销商）代为

提供特定商品或服务；如果企业承诺安排他人提供特定商品或服务的，即为他人提供协助的，其身份是代理人。这里的特定商品或服务，是指向客户提供的可明确区分的商品或服务，或者可明确区分的一揽子商品或服务，根据前述可明确区分的商品或服务的内容，该特定商品或服务也包括享有由其他方提供的商品或服务的权利。例如，一家旅行社与旅客在合同中约定，承诺为旅客提供乘坐航班的权利（即机票），而非承诺协助旅客购票或协助航空公司出售机票，则该旅行社可能为主要责任人。

值得注意的是，企业应当就其向客户承诺的每一项特定商品或服务确定其是主要责任人还是代理人。若企业与客户订立的合同中涉及多项特定商品或服务时，对于某些商品或服务而言，企业可能是主要责任人，而对于其他商品或服务而言，企业可能是代理人。例如，甲公司与乙公司签订的合同中约定，甲公司为乙公司提供其生产的一批Y产品，并提供后续维护服务，甲公司在该合同中有两项履约义务，即提供Y产品和后续维护服

作者简介：应唯，财政部会计司原巡视员。

务。甲公司主要从事生产并对外销售Y产品,而为销售该批Y产品提供的后续维护服务则由甲公司提供后续服务商的清单和各家报价、服务内容,由乙公司自行选择。为此,该合同中,两项履约义务对于甲公司而言分别处于不同的身份:出售Y产品的履约义务,甲公司的身份为主要责任人;为Y产品提供后续维护服务的履约义务,甲公司可能为代理人。

2. 评估商品或服务的控制权。企业在判断其是主要责任人或代理人时,还应当评估特定商品或服务在转让给客户之前,企业是否控制该商品或服务。若是,表明企业的承诺是自行向客户提供该商品或服务,或委托另一方(包括分包商)代其提供该商品或服务,在这种情况下,企业为主要责任人;若否,则企业无法向客户提供该商品或服务,表明企业的承诺是安排他人向客户提供该商品或服务,是为他人提供协助,在这种情况下,企业为代理人。企业作为代理人的,其身份是安排第三方向客户提供商品或服务,其本身并未承诺向最终客户提供特定商品或服务,因此,向最终客户提供特定商品或服务并非代理人的履约义务。如上例中,旅行社向旅客销售机票,如果旅行社事先从航空公司购买一定数量的折扣机票并对外销售,而未售出的机票不能退还给航空公司的,旅行社可自行决定机票自用(如给购买旅行产品的客户使用)或者自主定价对外出售。在这种情况下,由于旅行社事先从航空公司购入了机票且未售出的机票不能退还给航空公司,表明旅行社承担了该机票几乎全部的风险并享有该机票几乎全部的报酬,也表明旅行社具有能够控制该机票的能力,即表明

旅行社在向旅客销售机票前能够控制该机票。

(二) 企业作为主要责任人的情形

企业向客户销售商品或提供服务涉及其他方参与其中的情况下,应从企业向客户提供的特定商品或服务(履约义务),以及商品或服务的控制权角度评估企业是主要责任人还是代理人。存在下列情形的,企业应作为主要责任人:

1. 企业自第三方取得商品或其他资产控制权后,再转让给客户。例如,企业向第三方购入某项商品,并取得该商品控制权确认为企业的存货,然后再出售给其客户。值得注意的是,这里的商品或其他资产也包括企业向客户转让的未来享有由其他方提供服务的权利。为此,企业应当判断该权利在转让给客户前是否由企业控制,同时应考虑该权利是仅在转让给客户时才产生,还是在转让给客户之前就已经存在,并且企业始终能够主导其使用。如果该权利在转让给客户之前已经存在,企业能够对第三方向其客户提供的特定服务享有权利,则企业能够控制该权利,随后企业可以将享有的对该项服务的权利转让给客户;反之,如果该权利在转让给客户之前不存在,则企业实质上并不能在该权利转让给客户之前控制该权利。

在应用控制原则时,如何判断企业在向客户提供服务前能控制该项服务是实务中比较困难的问题,因为通常情况下,只有企业在向客户提供服务时,才会存在该项服务。

实务中,客户合同中作为主要责任人身份的企业,涉及由第三方提供服务的合同可能包括:(1) 根据合同约定,企业能够对第三方向其客户提供的特定服务享有权利(如企业购买

航空公司的特定航班且不可退还的机票,并转售给其客户)。(2) 根据合同约定,由第三方提供的服务与企业向客户承诺的其他商品或服务无法明确区分,且企业主导该服务以用于整合产出组合项目(即合同规定的特定商品或服务)。这种情况即符合下述所述的“企业自第三方取得商品控制权后,通过重大的服务将该商品与其他商品整合成某组合产出转让给客户”的情形。(3) 根据合同约定,企业主导第三方在履行企业的履约义务过程中向客户提供服务。这种情况是企业与客户签订合同并委托第三方(分包商)代表企业履行合同中的履约义务,在此类合同中,企业应评估其是否控制了分包商提供的特定服务。企业可以通过与分包商签订合同并规定由分包商提供服务来控制其提供的特定服务。如果企业能主导分包商代表其向客户提供服务,即表明相当于企业利用其自身资源履行合同而非委托第三方履行合同,企业对该客户合同的服务承担责任。如果企业向客户提供的特定服务由第三方提供且企业并无能力主导该服务,在这种情况下,企业很可能是协助或者安排第三方提供服务,而非控制分包商提供的服务,企业通常是代理人。

2. 企业能够主导第三方代表其向客户提供服务(本条只适用于服务)。合同中如企业作为主要责任人身份,可以自行履行履约义务,也可以委托第三方代表企业(如分包商、其他服务提供商等)履行部分或全部履约义务,如果企业能够主导该第三方代表其向客户提供服务,表明其在第三方向该企业的客户提供相关服务之前能够控制该服务。

实务中,即使不能控制服务本

身,但如果能控制所享有服务的权利,也属于主要责任人。例如,上述旅行社先从航空公司购入机票控制该机票的使用,再转售给其客户,旅行社在向旅客销售机票前能够控制该机票,而旅行社向客户销售机票代表了旅客可以乘坐某特定航班的权利。即虽然旅行社本身并不提供飞行服务,并不能控制服务本身,但能够通过控制特定航班的机票从而控制航空公司提供服务的权利(即“企业自第三方取得商品或其他资产控制权后,再转让给客户”的情形)。又如,甲公司与乙公司签订合同约定,甲公司为乙公司的办公楼提供维护服务,合同期限3年,乙公司每年年初支付给甲公司100万元,甲公司收到乙公司支付的款项时开具增值税专用发票;甲公司对乙公司办公楼的维护服务质量承担责任。甲公司为履行与客户合同(甲公司取得的任何客户办公楼的维护服务合同),与丙公司签订合同约定,由甲公司提供维护办公楼的具体标准和要求,委托丙公司对甲公司取得的客户办公楼执行具体维护服务。在这种情况下,甲公司向乙公司提供的特定服务是为乙公司的办公楼维护服务,甲公司取得了享有丙公司服务的权利,但并未将其为客户办公楼提供维护服务的权利转让给丙公司,而是能够主导或者要求丙公司为甲公司自己的客户提供服务,甲公司承担了为客户提供办公楼维护服务的主要责任(无论是甲公司自身履行办公楼的维护服务,还是委托第三方服务,甲公司均对合同中承诺的履行的义务承担责任,对确保办公楼维护服务的履约及乙公司的验收承担责任);同时,甲公司委托丙公司具体执行办公楼维护服务,甲公司对客户提供服务的价

格拥有自主定价权。即甲公司保留主导对该办公楼维护服务的权利以及取得该权利几乎全部的经济利益(如甲公司可以决定丙公司对于甲公司取得的任何客户的办公楼提供具体的维护服务;也可以为甲公司自身的办公楼提供维护服务;也可以决定客户委托的办公楼维护服务的定价标准、维护范围和维护标准等),甲公司从丙公司提供的对办公楼维护服务的权利并非是非乙公司合同中的指定商品或服务。因此,甲公司在特定服务(为乙公司办公楼提供维护服务)提供给客户(乙公司)之前控制该服务(也就是企业能够主导第三方代表其向客户提供服务)。

3.企业自第三方取得商品控制权后,通过提供重大服务将该商品与其他商品整合成某组合项目转让给客户。如果企业提供重大服务,将两项或多项商品(包括由第三方提供的商品)或服务整合成客户在合同中约定的特定商品或服务,则企业在将该特定商品或服务转让给客户前控制该特定商品或服务。即当企业提供重大整合服务时,企业首先控制了该特定商品或服务(组合项目)的投入,包括已控制了自第三方提供的作为特定商品或服务的投入商品或服务,企业通过主导投入的使用并形成组合产出(即特定商品或服务)。在这种情况下,由第三方提供的投入是企业履行合同的成本;反之,如果第三方提供重大整合服务,则很可能是第三方主导该特定商品或服务的投入。

例5:甲公司与某航空公司签订的协议约定,甲公司可以以低于航空公司直接对外出售价格20%的价格购买一定数量的机票,并在购买机票时向航空公司支付对价;协议同时约

定,甲公司购买一定数量的机票后,无论其能否转售,均不得退票。航空公司将为从甲公司购买机票的旅客以及自行直接对外销售的乘客提供飞行服务,并承担因其航班晚点、取消等原因向乘客支付的赔偿。甲公司从该航空公司购买一定数量的机票后,可自主决定自用或对外销售,且自行决定对外销售机票的价格。

本例中,为确定甲公司的履约义务是由其本身提供特定商品或服务(即确定甲公司是否为主要责任人),还是安排第三方提供此类商品或服务(即确定企业是否为代理人),甲公司应识别向客户提供的特定商品或服务,并评估在向客户转让商品或服务之前是否控制该商品或服务。甲公司向航空公司购买一定数量的特定航班的折价机票后,无论是否能够对外转售均不得退票,且可自行决定对外销售机票的价格,表明甲公司承诺向航空公司购买的每一张机票均使其控制了随后向客户转让且乘坐指定航班的权利,该权利以机票的形式体现。因此,甲公司确定向客户提供的特定商品或服务是其控制的该权利,该权利是为其乘客提供搭乘特定航班的权利,能够主导该机票的使用且能够获得其几乎全部的经济利益。在该合同中,甲公司为主要责任人。

例6:因新冠肺炎疫情影响,甲购物网站推出以小区为单位的蔬菜团购业务。甲购物网站向各有关蔬菜供应商(如种植蔬菜的农场)采购蔬菜,并根据不同蔬菜品种组合搭配,每份组合蔬菜分为10斤、5斤,分别由6种和3种不同的蔬菜组成,甲购物网站根据每份组合蔬菜的品种、数量自行确定该份蔬菜的价格,根据各小区团购所需份数配送。甲购物网站负责

各种蔬菜的配送、质量、数量、价格以及相关赔偿等事宜,未出售的蔬菜由甲购物网站降价出售或以赠品等方式进行处理。

本例中,甲购物网站负责蔬菜的采购、配送、质量保证、赔偿等事宜,对未出售的蔬菜发生的损失自行承担。疫情期间由甲购物网站接纳的各小区团购蔬菜,是甲购物网站向客户提供的特定商品,该特定商品在转让给客户前已由甲购物网站控制,即甲购物网站能够自主决定每份蔬菜的销售价格、承担蔬菜销售过程中的风险以及与存货相关的风险,能够主导该特定商品的使用并从中获取几乎全部的经济利益。因此,甲购物网站为主要责任人。

例7:甲公司与乙公司签订合同约定,甲公司为乙公司设计并建造专用设备,该专用设备由乙公司提供基本的技术要求,甲公司根据乙公司的基本技术要求进行具体的设计工作,承担因设计原因引发的任何问题;另外,甲公司必须保证该专用设备符合设计方案及符合国家规定的相关建造质量标准;在合同中,双方确定了合同价格,并商定待该专用设备的控制权转移给乙公司时,由甲公司按商定的价格向乙公司开具增值税专用发票。假定该专用设备的设计和建造高度相关,为单项履约义务。

为履行与乙公司合同义务,甲公司与丙公司签订合同约定,由丙公司根据甲公司提供的专用设备设计方案进行具体的建造工作,待该专用设备建造完成达到合同约定的预定可使用状态并经乙公司验收合格后,由丙公司直接交付给乙公司,因专用设备建造质量引起的问题由丙公司承担维修责任。但若在建造过程中发现因设计

问题需修订设计方案从而产生对丙公司建造专用设备的调整,由甲公司承担相应的责任。合同同时约定,在丙公司将专用设备的控制权转移给乙公司后,甲公司按合同约定向丙公司支付相应的价款。

本例中,甲公司承诺乙公司设计并建造专用设备,尽管甲公司将专用设备的建造转包给丙公司,但由于专用设备的设计和建造高度相关,不可明确区分,设计和建造构成单项履约义务。因甲公司对合同承担总体管理责任,包括对专用设备的设计、建造的专用设备符合国家规定的质量标准等,因而甲公司通过对专用设备的设计与建造的整合,为乙公司提供组合产出的重大服务,即甲公司主导了丙公司制造专用设备的服务,通过其重大整合将专用设备转让给客户前控制了该专用设备。在该合同中,甲公司的身份为主要责任人。

(三)判断时应考虑的相关事实和情况

通常情况下,作为主要责任人身份的企业,可能会自行履行提供特定商品或服务的履约义务,或委托第三方(如分包商)代其履行部分或全部该履约义务,但均能享有履约义务几乎所有的经济利益或承担相应的损失。在具体判断向客户转让商品或服务前是否拥有对该商品或服务的控制权时,企业不应仅局限于合同的法律形式,应当综合考虑所有相关事实和情况,这些事实和情况包括但不限于:

1.企业承担向客户转让商品的主要责任。这种情况主要是对特定商品或服务的可接收性承担责任(如对保证商品或服务符合客户的规格、品质要求承担主要责任)。在存在第三方

参与向客户提供特定商品或服务时,如果企业对履行特定商品或服务的承诺承担主要责任,可能表明第三方是在代表企业提供该特定商品或服务。企业在评估是否承担向客户转让商品或服务的主要责任时,应当从客户的角度进行评估,即客户认为哪一方承担了主要责任(如客户认为谁对商品的质量或性能负责、谁负责提供售后服务、谁负责解决客户投诉等)。

2.企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险。如果企业在取得客户合同之前获得或承诺获得特定商品或服务(如企业在向客户转让特定商品之前先购入该商品,确认为企业自身的存货,承担与该存货相关的所有风险,享有与该存货相关的几乎全部的利益),可能表明企业有能力在将该商品或服务转让给客户之前主导该商品或服务的使用并从中获得几乎全部的经济利益。在附有销售退回条款的销售中,企业出售商品给客户之后,根据其与客户合同的约定,客户有无条件退货权,这种情况下通常表明企业在出售该商品之后仍承担了该商品的存货风险。

3.企业有权自主决定所交易商品或提供服务的价格。企业有对商品或服务的自主定价权,可能表明企业有能力主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益。但在某些情况下,代理人可能拥有自主定价权(代理人可能在定价方面拥有一定的灵活性,如在主要责任人规定的某一价格范围内自主决定价格,以通过安排其他方向客户提供商品或服务来产生额外收入),以便其在代表主要责任人向客户提供商品或服务时,能够在市场中具有一定的竞争力,吸引更多的客户,同时能够赚取更多的收入。例

如,作为主要责任人的甲公司将其生产的一批Y商品由其中间商(代理人)代为销售。根据合同约定,中间商按其实际销售价格的5%收取佣金。甲公司确定该中间商对外销售的价格为7 500万元至8 000万元之间,假设该中间商以7 800万元对外销售。在这种情况下,代理人通过向主要责任人的客户提供一定折扣优惠,以激励该客户购买主要责任人的Y商品时,即使代理人有一定的定价能力,也并不表明其身份是主要责任人,代理人只是放弃了一部分自己应当赚取的佣金或手续费而已。

4.其他相关事实和情况。在确定主要责任人或代理人时,还应根据其其他相关事实和情况进行判断(如相同或类似合同所作的判断、企业以往交易的商业惯例等)。

企业在评估其为主要责任人还是代理人时,还需注意以下几个问题:

(1)企业在判断其是主要责任人还是代理人时,应以该企业在特定商品转让给客户之前是否能够控制该商品或服务为主要原则,上述事实 and 情况不能取代控制权的评估,也不能凌驾于控制权评估之上,更不是单独或额外的评估,不能将其视为在所有情况下均须满足条件或需考虑的因素。上述相关事实和情况并无权重之分,其中一项或几项也不能被孤立地用于支持某一结论。企业应当根据服务性质、合同条款约定以及其他具体情况,进行综合判断。在不同的合同安排下,上述不同的事实和情况可能为判断企业是主要责任人或是代理人提供了相关事实和支持证据。

(2)企业本身制造某商品或提供某服务的,在将其制造的商品或服务提供给客户前,企业已经控制了该商

品或服务,而企业在没有另一方参与的情况下能够直接向客户转让商品或为客户提供服务。这种情况下,企业无需评估承诺的性质,即可认定为主要责任人。

(3)当企业仅仅是在特定商品或服务的法定所有权转移给客户之前,暂时性地获得该商品或服务的法定所有权时,并不意味着企业一定控制了该商品或服务。

(4)如果由中间商担任向最终客户提供商品或服务的主要责任人,且企业向该中间商转让商品或服务(无论是单项商品或服务,还是一揽子可明确区分的商品或服务的组成部分),则企业的客户是该中间商。

(5)如果第三方承担了企业的履约义务并享有合同中的权利,从而使企业不再负有自行向其客户转让特定商品或服务的履约义务,表明企业不再是主要责任人,则企业不应按照主要责任人确认收入,应评价其履约义务是否是为该第三方取得合同,即企业是否为代理人,如为代理人,应按代理人收入确认的原则确认相应的收入。

(四)主要责任人或代理人收入的计量

企业作为主要责任人的,应当按照其自行履行向客户提供商品或服务义务而有权收取的对价金额的总额确认收入;企业作为代理人的,应当按照其因安排他人向客户提供特定商品或服务而有权收取的佣金或手续费的金额确认收入,该金额可能是按照既定的佣金金额或比例确定,也可能是按照已收或应收对价金额的总额扣除应支付给提供该特定商品或服务的其他方的价款后的净额确定。

实务中,如果企业作为主要责任

人,通过中间商向其客户提供特定商品或服务,该中间商代表企业向最终客户销售商品或提供服务时,在一定程度上可灵活定价。在这种情况下,作为主要责任人的企业,应当预计能够利用所有其了解的相关事实和情况来判断并确定其有权向客户收取的对价金额。

例8:甲公司从事零售百货商场经营,采取自营业务模式。自营业务模式的特点为:(1)该商场自己与供应商签订购货合同,从供应商直接进货,取得购入商品的控制权。(2)购入的商品作为甲公司自身的存货进行管理。(3)甲公司有权确定存货的销售价格、商品的打折幅度、打折商品的范围以及是单个出售还是组合出售等商场促销活动的细节。(4)甲公司承担所销售商品的售后服务并承担相应的费用。

在这种业务模式下,甲公司在商品出售之前已经控制该商品,其有能力主导所购入商品的使用(如自己使用或出售,或者单个出售还是组合出售等)并获取几乎全部的经济利益(如存货使用或出售或通过其他处置方式获得的经济利益),并承担所有与存货相关的风险(如客户退回商品、商品保管不善等原因导致的商品受损或报废、毁损和灭失等)。因此,甲公司为主要责任人。

例9:甲公司从事零售百货商场的经营,采用联营业务模式(不包含租赁)。联营业务模式的主要特点为:(1)甲公司有权分配百货商场中的专柜,供应商在甲公司分配的专柜中向顾客销售商品,甲公司根据约定的分成比例与供应商进行结算,部分供应商对商场收取的分成有保底承诺。(2)甲公司与供应商签订合同,

约定各自的权利义务。在商品向顾客售出之前,所有权属于供应商,供应商负责保管商品,并承担商品毁损和灭失的风险。供应商有权决定商品的上架和下架时间,以及在不同的门店或专柜之间调换货物。商品的出售价格主要由供应商制定,为了避免供应商定价过高或过度打折,从而保证该商品在甲公司商场的整体商业定位不会产生不利影响,以及确保该商品在甲公司商场专柜销售的价格不会远高于其他商场,对于供应商制定的销售价格,需要经过百货商场的审核。对于供应商拟在专柜中销售的新增商品品牌需要经过甲公司认可,对于滞销或过季的商品应按合同约定及时下架。(3) 甲公司举办商场促销活动时,促销方案和价格主要由甲公司主导,供应商可以选择参加或不参加,若参加,则可能需要与甲公司共同承担相关费用。(4) 在甲公司商场专柜中的销售人员由供应商直接委派,但需要接受商场的培训,遵循商场的管理要求并接受甲公司的监督。(5) 甲公司为供应商提供经营场地以及相应的综合管理服务,监督进店的商品,并提供统一收银等服务。消费者在甲公司商场购物时,通常取得以甲公司抬头开具的增值税发票。(6) 供应商在甲公司商场售出的商品出现质量问题,甲公司负责先行赔付,随后再根据与供应商的协议约定向供应商进行追偿。

本例中,甲公司应当按照新收入准则中有关主要责任人和代理人的原则判断其是主要责任人还是代理人,并确定收入确认金额。在甲公司采用的联营模式下,消费者直接在供应商的专柜购买商品,在此之前,商品的所有权归属于供应商,供应商有权主

导商品的销售活动(决定商品的上架和下架时间,是否在不同的门店、专柜之间调换货物,主导商品定价以及促销方式等),并获取与销售商品相关的几乎全部的经济利益,也承担因商品滞销或打折销售等造成的损失。相反,在商品销售给消费者之前,甲公司不能决定如何销售这些商品,不能自行或者要求供应商将商品用于其他用途,也不能禁止供应商把商品用于其他用途;尽管甲公司可能有权对供应商销售的商品进行干预(新增商品品牌需要经过百货商场认可,滞销或过季的商品应及时下架等),但其目的主要是为了维护百货商场的商业定位和形象,并不表明百货商场能够主导这些商品的销售。另外,虽然按照商品的销售金额由甲公司统一向消费者开具增值税发票,但这仅是一种结算方式,而非确定收入确认金额的原则。鉴于此,特定商品在销售给消费者之前由供应商控制,供应商有权主导商品的使用并获取几乎全部的经济利益,而甲公司并未取得特定商品的控制权,其身份是协助供应商销售特定商品,应认定为代理人,甲公司应按照净额确认收入。

例10:甲公司经营某购物网站,其经营特点为:(1) 甲公司仅提供购物网站,消费者可以在该网站上购买各种商品。(2) 在该平台上销售的各种商品均由供应商直接提供销售,商品的宣传(形状和功能)、定价、发货、售后服务等均由供应商自行负责。(3) 甲公司负责协助供应商和消费者结算货款(如消费者支付的购货款先通过该平台,待消费者确认收货后再将款项支付给供应商),并按每笔交易金额的5%收取佣金。

本例中,甲公司实质上仅提供一

个购物平台,以便供应商销售特定商品并帮助消费者结算货款,除此之外甲公司不提供任何其他特定商品。在该特定商品转移给消费者之前,甲公司没有能力主导这些特定商品的使用,也不能阻止供应商向消费者转移这些商品,表明供应商在甲公司的购物平台上将特定商品销售给消费者之前,甲公司并不控制这些特定商品,甲公司的义务是安排供应商向消费者提供所需商品并收取一定的佣金,在该交易中甲公司的身份为代理人。

例11:甲公司与乙公司签订两份合同,第一份为原材料销售合同,合同约定甲公司将原材料销售给乙公司并委托乙公司加工成一批M商品;第二份为采购合同,合同约定甲公司从乙公司购买乙公司加工后的M商品。

本例中,甲公司应根据合同条款和业务实质判断乙公司是否已经取得待加工原材料的控制权,即乙公司是否有权主导该原材料的使用并获得几乎全部经济利益,如确定原材料的性质是否为乙公司的产品所特有、乙公司是否有权按照自身意愿使用或处置该原材料、是否承担除因其保管不善之外导致该原材料毁损灭失的风险、是否承担该原材料价格变动的风险、是否能够取得与该原材料所有权有关的报酬等。如果乙公司并未取得待加工原材料的控制权,该原材料仍然属于甲公司的存货,甲公司不应确认销售原材料的收入,而应将整个业务作为购买乙公司加工服务进行会计处理;相应地,乙公司实质上是为甲公司提供受托加工服务,应当按照净额确认受托加工服务费收入。(未完待续)

责任编辑 王词