

# 中级会计职称

## 中级会计实务

### 教材精讲班

#### 第四节 关于特定交易的会计处理

##### 知识点1 附有销售退回条款的销售

附有销售退回条款的销售	企业将商品控制权转让给客户之后，可能会因为各种原因（例如，客户对所购商品的款式不满意等）允许客户依照有关合同、法律要求、声明或承诺、以往的习惯做法等选择退货，此销售为附有销售退回条款的销售。
	企业应当在客户取得相关商品控制权时，按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额（即，不包含预期因销售退回将退还的金额）确认收入，按照预期因销售退回将退还的金额确认负债；同时，按照预期将退回商品转让时的账面价值，扣除收回该商品预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）后的余额，确认一项资产，按照所转让商品转让时的账面价值，扣除上述资产成本的净额结转成本。
	<p><b>【提示】</b></p> <p>（1）客户以一项商品换取类型、质量、状况及价格均相同的另一项商品，不应被视为退货。</p> <p>（2）如果合同约定客户可以将质量有瑕疵的商品退回以换取正常的商品，企业应当按照附有质量保证条款的销售进行会计处理。</p> <p>（3）对于具有类似特征合同组合，企业也可以在确定退货率、坏账率、合同存续期间等方面运用组合法进行估计。</p>

**【例 10-28】**甲公司是一家健身器材销售公司。2020 年 10 月 1 日，甲公司向乙公司销售 5 000 件健身器材，单位销售价格为 500 元，单位成本为 400 元，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为 250 万元，增值税为 32.5 万元。健身器材已经发出，但款项尚未收到。根据协议约定，乙公司应于 2020 年 12 月 1 日之前支付货款，在 2021 年 3 月 31 日之前有权退还健身器材。甲公司根据过去的经验，估计该批健身器材的退货率约为 20%。

在 2020 年 12 月 31 日，甲公司对退货率进行了重新评估，认为只有 10% 的健身器材会被退回。甲公司为增值税一般纳税人，健身器材发出时纳税义务已经发生，实际发生退回时取得税务机关开具的红字增值税专用发票。假定健身器材发出时控制权转移给乙公司。甲公司的账务处理如下：

（1）2020 年 10 月 1 日发出健身器材。

借：应收账款		2 825 000		
贷：主营业务收入		2 000 000		
预计负债——应付退货款		500 000		
应交税费——应交增值税（销项税额）		325 000		
借：主营业务成本	1 600 000			
应收退货成本	400 000			
贷：库存商品		2 000 000		

（2）2020 年 12 月 1 日前收到货款。

借：银行存款		2 825 000		
贷：应收账款		2 825 000		

（3）2020 年 12 月 31 日，甲公司对退货率进行重新评估。

借：预计负债——应付退货款		250 000		
贷：主营业务收入		250 000		
借：主营业务成本	200 000			
贷：应收退货成本		200 000		

(4) 2021年3月31日发生销售退回，假定实际退货量为400件，退货款项已经支付。

借：库存商品		160 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	26 000	
预计负债——应付退货款	250 000	
贷：应收退货成本		160 000
主营业务收入		50 000
银行存款		226 000
借：主营业务成本	40 000	
贷：应收退货成本		40 000

知识点 2 附有质量保证条款的销售

<p>附有质量保证条款的销售</p>	<p>【导学】质保分为 3 类</p>	<p>第一：法定质保，也就是正常标准之内的质保，不构成额外服务的，比如，企业对产品自身质量问题 1 年内提供免费保修，不作为单项履约义务，按照或有事项准则规定，对质保责任确认销售费用和预计负债，同时将交易价格一次性确认收入。</p> <p>第二：保证类质保，即构成额外服务的质保，比如，企业对由于客户使用不当造成的问题 2 年内提供免费保修，应当作为单项履约义务，对额外服务的价值要进行会计估计，然后对交易价格进行分摊，分摊为销售商品和额外服务两项履约义务，分摊后归属于当期销售商品履约义务的部分当期确认收入，归属于以后年度质保期间的额外服务价值，先计入递延收益，以后年度完成质保履约义务时再确认收入；如果法定质保和保证类质保无法区分的，全部确认为保证类质保，不需要再确认销售费用和预计负债了。</p> <p>第三：服务类质保，即客户能够单独购买、有单独售价的质保，则直接确认为单项履约义务。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 企业在向客户销售商品时，根据合同约定、法律规定或本企业以往的习惯做法等，可能会为所销售的商品提供质量保证。</li> <li>2. 对于客户能够选择单独购买质量保证的，表明该质量保证构成单项履约义务；</li> <li>3. 对于客户虽然不能选择单独购买质量保证，但是，如果该质量保证在向客户保证所销售的商品符合既定标准之外提供了一项单独服务的，也应当作为单项履约义务。</li> </ol>
--------------------	---------------------	---

		<p>4. 企业在评估一项质量保证是否在向客户保证所销售的商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务时，应当考虑的因素包括：</p> <p>（1）该质量保证是否为法定要求。当法律要求企业提供质量保证时，该法律规定通常表明企业承诺提供的质量保证不是单项履约义务。</p> <p>（2）质量保证期限。企业提供质量保证的期限越长，越有可能表明企业向客户提供了保证商品符合既定标准之外的服务，该质量保证越有可能构成单项履约义务。</p>
--	--	---

**【例 10-29】** 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。

本例中，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；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。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，应当按照本书或有事项章节的规定进行会计处理。

### 知识点 3 主要责任人和代理人

<p>主要责任人和代理人</p>	<p>(一) 企业作为主要责任人的情况</p>	<p>当企业向客户销售商品涉及其他方参与其中时，企业应当判断其自身在该交易中的身份是主要责任人还是代理人。</p> <p>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。</p> <p><b>【例 10-30】</b> 甲公司经营一购物网站，在该网站购物的消费者可以明确获知在该网站上销售的商品均为其他零售商直接销售的商品，这些零售商负责发货以及售后服务等。甲公司与零售商签订的合同约定，该网站所售商品的采购、定价、发货以及售后服务等均由零售商自行负责，甲公司仅负责协助零售商和消费者结算货款，并按照每笔交易的实际销售额收取 5% 的佣金。</p> <p>本例中，甲公司经营的购物网站是一个购物平台。消费者在该网站购物时，向其提供的特定商品为零售商在网站上销售的商品，除此之外，甲公司并未提供任何其他的商品。这些特定商品在转移给消费者之前，甲公司没有</p>
------------------	-------------------------	---

能力主导这些商品的使用,甲公司在该交易中的身份是代理人。

2. 企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务。

**【例 10—31】**甲公司与乙公司签订合同,为其写字楼提供保洁服务,并商定了服务范围及其价格。甲公司每月按照约定的价格向乙公司开具发票,乙公司按照约定的日期向甲公司付款。双方签订合同后,甲公司委托服务供应商丙公司代表其为乙公司提供该保洁服务,并与其签订了合同。甲公司和丙公司商定了服务价格,双方签订的合同付款条款大致上与甲公司和乙公司约定的付款条款一致。

当丙公司按照与甲公司的合同约定提供了服务时,无论乙公司是否向甲公司付款,甲公司都必须向丙公司付款。乙公司无权主导丙公司提供未经甲公司同意的服务。

本例中,甲公司向乙公司提供的特定服务是写字楼的保洁服务,根据甲公司与丙公司签订的合同,甲公司能够主导丙公司所提供的服务,包括要求丙公司代表甲公司向乙公司提供保洁服务,相当于甲公司利用其自身资源履行了该合同。

乙公司无权主导丙公司提供未经甲公司同意的服务。因此,甲公司在丙公司向乙公司提供保洁服务之前控制了该服务,甲公司在该交易中的身份为主要责任人。