

## 第十七章收入、费用和利润

### 【知识点 4】关于特定交易的会计处理（★★★）

（三）主要责任人和代理人（决定收入：总额法？净额法？）

#### 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 <b>转让商品前能够控制该商品</b>	应当按照已收或应收对价 <b>总额</b> 确认收入
代理人	企业在向客户转让商品前 <b>不能控制</b> 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 <b>净额</b> ，或者按照既定的 <b>佣金金额或比例</b> 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。

【教材例题-33】甲公司是一家知名服装品牌生产零售商，拥有数百家直营连锁店。小型服装生产商乙公司向甲公司供应服装，乙公司将按照甲公司选定《供货清单》的要求将商品发送到甲公司指定的直营门店。商品收到后，甲公司组织验货，按照《供货清单》核对商品，确保没有短溢、货不对板等情形。

甲公司将从乙公司采购的服装与其自产的服装一起管理并负责实际销售，其商标为甲公司商标，对外宣传为联名款。甲乙双方协商确定吊牌价，甲公司在吊牌价 7 折以上可自行对外销售并制定相应的促销策略，7 折以下需得到乙公司的许可。甲乙双方根据销售收入每月五五分成。

如果商品自上架陈列 30 日仍未售出，甲公司有权将未出售的商品全部退回给乙公司，但在甲公司决定将商品退回前，乙公司不得取回、调换或移送商品。如果需办理退换货的，甲公司可自行决定为客户办理退换货、赔偿等事项，之后可向乙公司追偿。假定不考虑其他因素。

【分析】本例中，企业应当根据其在向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权，来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。在客户付款购买商品之前，甲公司能够主导商品的使用，例如出售、调配或下架，并从中获得其几乎全部的经济利益，因此拥有对该商品的控制权，是主要责任人。

另外，乙公司将商品发送到甲公司指定的直营门店并经甲公司验收后（假定该时点为商品控制权转移的时点）应该确认销售收入。由于 30 日未售出的商品或消费者退回的商品，甲公司有权退回给乙公司或向乙公司追偿，乙公司应当按照附有销售退回条款的销售进行会计处理。

【教材例题-34】20×7 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。

#### （四）附有客户额外购买选择权的销售

情形	销售激励、客户奖励积分、未来购买商品的折扣券、合同续约选择权等
评估	<p>对于附有客户额外购买选择权的销售，企业应当评估该选择权是否向客户提供了一项重大权利。（有利可图）</p> <p>情形一：享受到超过该地区或该市场中其他同类客户所能够享有的折扣；（重大）</p> <p>情形二：当企业向客户提供了额外购买选择权，但客户在行使该选择权购买商品的价格反映了该商品的单独售价时，该选择权不应被视为企业向该客户提供了一项重大权利。</p>
处理原则	<p>（1）提供重大权利：应当作为单项履约义务，按照本节有关交易价格分摊的要求将交易价格分摊至该履约义务。</p> <p>（2）在 a. 客户未来行使购买选择权取得相关商品控制权时，或者 b. 该选择权失效时，确认相应的收入。</p>

**【提示 1】**客户额外购买选择权的单独售价无法直接观察的，企业应当综合考虑客户行使和不行使该选择权所能获得的折扣的差异、客户行使该选择权的可能性等全部相关信息后，予以合理估计。

**【教材例题-23】**20×7 年 1 月 1 日，甲公司开始推行一项奖励积分计划。根据该计划，客户在甲公司每消费 10 元可获得 1 个积分，每个积分从次月开始在购物时可以抵减 1 元。截至 20×7 年 1 月 31 日，客户共消费 100 000 元，可获得 10 000 个积分，根据历史经验，甲公司估计该积分的兑换率为 95%。假定上述金额均不包含增值税等的影响。

本例中，甲公司认为其授予客户的积分为客户提供了一项重大权利，应当作为一项单独的履约义务。客户购买商品的单独售价合计为 100 000 元，考虑积分的兑换率，甲公司估计积分的单独售价为 9 500 元（1 元×10 000 个积分×95%）。