

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（★★★）

（二）附有质量保证条款的销售

分类	保证类质量保证	服务类质量保证
含义	为了向客户保证所销售的商品符合既定标准；	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。
判断标准	1. 是否能选择单独购买； 2. 虽然不能选择单独购买质量保证，但是，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。	
处理原则	企业应当按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定进行会计处理	作为单项履约义务的质量保证应当按规定进行会计处理，并将部分交易价格分摊至该项履约义务
账务处理	借：销售费用 贷：预计负债	借：银行存款 贷：主营业务收入 合同负债

考虑因素	相关说明
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，通常表明企业承诺提供的质量保证不是单项履约义务 【原因：为了保护客户而非单独的服务】
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。因此，企业承诺提供的质量保证越有可能构成单项履约义务
3. 企业承诺履行任务的性质	如果企业必须履行某些特定的任务以保证所销售的商品符合既定标准（例如，企业负责运输被客户退回的瑕疵商品），则这些特定的任务可能不构成单项履约义务

【提示】

- ①企业提供的质量保证同时包含保证类质量保证和服务类质量保证的，应当分别对其进行会计处理；
- ②无法合理区分的，应当将这两类质量保证一起作为单项履约义务按照本准则进行会计处理。

【例题】甲公司是电脑制造商和销售商，与乙公司签订了销售一批电脑的合同，合同约定：电脑销售价款 98 万元，同时提供“延长保修”服务，即从法定质保 90 天到期之后的三年内甲公司将任何损坏的部件进行保修或更换。该批电脑和“延长保修”服务各自的单独售价分别为 90 万元和 10 万元。该批电脑的成本为 60 万元。而且基于其自身经验，甲公司估计维修在法定型质保的 90 天保修期内出现损坏的部件将花费 1 万元。假设不考虑相关税费。甲公司会计处理如下：

借：银行存款 98
贷：主营业务收入 88.2 (98×90%)
合同负债 9.8 (98×10%)

借：主营业务成本 60
贷：库存商品 60

法定质保：
借：销售费用 1
贷：预计负债 1

【2020-综合节选】甲公司为增值税一般纳税人，销售货物适用的增值税税率为 13%，适用的企业所得税税率为 25%。2×18 年甲公司发生的相关交易或事项如下：

(3) 5 月 30 日，甲公司与丁公司签订销售合同，向丁公司销售 500 件 B 产品。根据销售合同的约定，甲公司 11 月 20 日前向丁公司交付产品，销售价格总额为 9 800 万元（不含税）；如果该批产品在 1 年之内发生质量问题，甲公司负责免费维修，但如因丁公司保管不善或使用不当造成的损坏，甲公司不提供免费维修服务，B 产品质保期满后，甲公司可以为该批产品提供未来 3 年维修服务，但丁公司需另外支付维修服务费用 300 万元。11 月 5 日，甲公司按照合同约定发出 B 产品，开具增值税专用发票，并收取货款。

要求：

(3) 根据资料(3)，指出甲公司销售B产品合同附有的单项履约义务，并说明理由；计算每一单项履约义务应分摊的合同价格；说明甲公司销售B产品在质保期内提供的维修服务和质保期满后所提供维修服务分别应当如何进行会计处理。

【答案】

(3) ①单项履约义务有销售B产品500件和质保期满后提供未来3年维修服务。

理由：客户能够选择单独购买B产品或者选择单独购买质保期满后提供的未来3年维修服务，因此，甲公司向丁公司转让的500件B产品与质保期满后提供未来3年的维修服务可明确区分，应作为两项单独的履约义务。

②B产品应分摊的合同价格 $= (9\ 800+300) \times 9\ 800 / (9\ 800+300) = 9\ 800$ (万元)

质保期满后提供未来3年的维修服务应分摊的合同价格 $= (9\ 800+300) \times 300 / (9\ 800+300) = 300$ (万元)

③甲公司销售B产品在质保期内提供的维修服务应按或有事项准则的规定确认预计负债，并计入当期损益；质保期满后提供未来3年的维修服务应当与销售B产品分别作为单项履约义务，按照各自单独售价分摊合同价格，分摊至质保期满后所提供维修服务的部分确认为合同负债，在以后提供服务的期间内确认收入。

【2018-综合题(部分)】甲公司为境内上市公司且为增值税一般纳税人，销售货物适用的增值税率为13%。2×16年度及2×17年度，甲公司发生的有关交易或事项如下：……

(3) 2×17年3月30日，甲公司销售给丁公司一台C设备。根据销售协议的约定，甲公司于2×17年10月10日前交付C设备，合同价格为15000万元，甲公司提供该设备的质量保证，即在1年之内，如果该设备发生质量问题，甲公司负责免费维修，但如果因丁公司员工操作不当等非设备本身质量原因导致的故障，甲公司不提供免费维修服务；另外，甲公司为C设备保质期后未来5年提供维修和保养服务，合同价格为600万元。

甲公司销售C设备单独的销售价格为15000万元；单独对外提供设备维修服务的销售价格为每年每台100万元，单独对外提供设备保养服务的销售价格为每年每台20万元。

本题所涉及的协议或合同均符合企业会计准则关于合同的定义并经各方管理层批准，因向客户转让商品或提供服务而有权取得的对价很可能收回，涉及的销售价格或合同价格均不含增值税。除上述所给资料外，不考虑货币时间价值，不考虑除增值税以外的税费及其他因素。

要求：

(3) 根据资料(3)，说明甲公司销售C设备合同附有的单项履约义务，并陈述理由；计算每一单项履约义务应分摊的合同价格；分别说明甲公司销售C设备在保质期内提供的维修服务和保质期以后所提供维修服务和保养服务应当如何进行会计处理。

(3) ①甲公司销售C设备合同分为销售C设备、提供未来5年维修服务和提供未来5年保养服务三个单项履约义务。

理由：客户能够选择单独购买维修服务、单独购买保养服务，甲公司销售C设备、提供维修服务和提供保养服务的三项承诺均可明确区分。

②C设备单独售价为15000万元，

每年每台设备单独提供维修服务的单独售价为100万元，

每年每台设备单独提供保养服务的单独售价为20万元，

C设备应分摊合同价格 $= (15000+600) \times [15000 / (15000+100 \times 5+20 \times 5)] = 15000$ (万元)。

保质期后未来5年提供维修服务应分摊合同价格 $= (15000+600) \times [(100 \times 5) / (15000+100 \times 5+20 \times 5)] = 500$ (万元)。

保质期后未来5年提供保养服务应分摊合同价格 $= (15000+600) \times [(20 \times 5) / (15000+100 \times 5+20 \times 5)] = 100$ (万元)。

③甲公司销售C设备在保质期内提供的维修服务应按照或有事项准则确认为预计负债，并计入当期损益。

甲公司销售C设备在保质期以后所提供维修服务和保养服务应当与销售C设备分别作为单项履约义务，按照各自单独售价分摊合同价格，分摊至保质期以后所提供维修服务和保养服务的部分确认为合同负债，分时段确认为收入。