


第四节 关于特定交易的会计处理

一、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。

【例 12-29】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%。

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。

(1) 2020 年 10 月 1 日发出健身器材

借：应收账款 282.5 (5 000×0.05×1.13)
 贷：主营业务收入 200 (5 000×0.05×80%)
 预计负债—应付退货款 50 (5 000×0.05×20%)
 应交税费—应交增值税(销项税额) 32.5

借：主营业务成本 160 (5 000×0.04×80%)
 应收退货成本 40 (5 000×0.04×20%)
 贷：库存商品 200

(2) 2020 年 12 月 1 日前收到货款

借：银行存款 282.5
 贷：应收账款 282.5

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。

(3) 2020 年 12 月 31 日

借：预计负债—应付退货款 25 (5 000×0.05×10%)
 贷：主营业务收入 25

借：主营业务成本 20 (5 000×0.04×10%)
 贷：应收退货成本 20

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

借：库存商品 16 (退回 400×0.04)
 应交税费—应交增值税(销项税额) 2.6 (400×0.05×13%)
 预计负债—应付退货款 25 (50-25)
 主营业务成本 4 (未退回 100×0.04)
 贷：银行存款 22.6 (退回 400×0.05×1.13)
 应收退货成本 20
 主营业务收入 5 (未退回 100×0.05)

【提示】需要说明的是，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。此外，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。

二、附有质量保证条款的销售

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。

附有质量保证条款的销售（例 12-29：销售手机）		处理原则
保证性 质保	企业向客户保证所销售的商品符合既定标准提供了一项单独服务 例如，手机自售出起一年内发生质量问题，公司负责提供质量保证	不作为单项履约义务的质量保证，企业应当按或有事项的规定进行会计处理
	客户单独购买的质量保证	作为单项履约义务的质量保证应当按本章进行会计处理，并将部分交易价格分摊至该项履约义务
服务性 质保	企业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 例如，手机由于客户使用不当（手机进水）等原因造成的产品故障，公司负责维修	

【提示】企业提供的质量保证同时包含作为单项履约义务的质量保证和不能作为单项履约义务的质量保证的，应当分别对其进行会计处理；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章进行会计处理。

【提示】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：

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，这是因为，这些法律规定通常是为了保护客户，以免其购买瑕疵或缺陷商品，而非为客户提供一项单独的服务。
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。

【例·单选题】2022年5月1日，甲公司与乙公司签订合同，销售给乙公司一台电视机。该电视机的法定质保期是3年，乙公司可选择延长5年的质保期，即在未来8年内，如果该电视机发生质量问题，甲公司负责免费维修。额外赠送的5年质保期可单独出售，单独出售的价格1200元，因“五一”促销活动，乙公司只需要花费700元即可将质保期延长5年。不考虑其他因素，下列说法不正确的是（ ）。

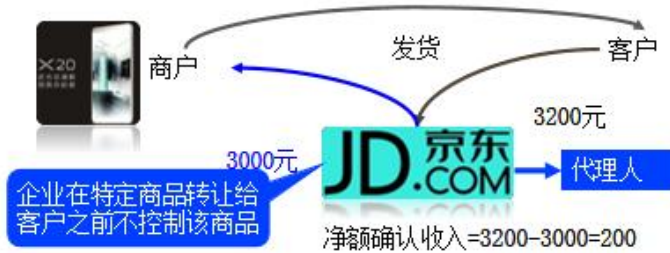
- A. 3年的法定质保期不构成单项履约义务
- B. 5年的延长质保期不构成单项履约义务
- C. 5年的延长质保期与3年的法定质保期可明确区分
- D. 甲公司共有两项履约义务

【答案】B

【解析】选项B，5年的延长质保期，属于法定质保期之外的，是企业提供的额外服务，应当作为单项履约义务。

三、主要责任人和代理人

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。



(一) 主要责任人 VS 代理人的判断及处理原则

企业在将特定商品转让给客户之前 控制该商品 的	该企业为 主要责任人	应当按照其自行向客户提供商品而 有权收取的对价总额 确认收入
企业在特定商品转让给客户之前 不控制该商品 的	该企业为 代理人	按照 既定的佣金金额 或比例计算的金额确认收入，或者按照已收或应收对价总额扣除应支付给提供该特定商品的第三方的价款后的 净额 确认收入

【提示】这里的特定商品，是指向客户提供的可明确区分的商品或可明确区分的一揽子商品，如果企业仅仅是在特定商品的法定所有权转移给客户之前，暂时性地获得该特定商品的法定所有权，这并不意味着企业一定控制了该商品。

(二) 企业作为主要责任人的情况

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。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。企业应当评估该权利在转让给客户前，企业是否控制该权利。

零售业：出售商品前取得控制权—主要责任人

淘宝：出售商品前没有取得控制权—代理人

【例 12-31】甲公司经营某购物网站，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。甲公司的身份是主要责任人还是代理人？

【解析】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，甲公司没有能力主导这些商品的使用，例如，甲公司不能将这些商品提供给购买该商品的消费者之外的其他方，也不能阻止零售商向该消费者转移这些商品，因此，消费者在该网站购物时，在相关商品转移给消费者之前，甲公司并未控制这些商品，甲公司的履约义务是安排零售商向消费者提供相关商品，而非自行提供这些商品，**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。当企业承诺向客户提供服务，并委托第三方（例如分包商、其他服务提供商等）代表企业向客户提供服务时，如果企业能够主导该第三方代表本企业向客户提供服务，则表明企业在相关服务提供给客户之前能够控制该相关服务。

【例 12-32】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。

【解析】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。

3. 企业自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。企业只有获得为生产该特定商品所需要的投入（包括从第三方取得的商品）的控制权，才能将这些投入加工整合为合同约定的组合产出。

【例 12-33】甲公司与乙公司签订合同，向其销售一台特种设备，并商定了该设备的具体规格和销售价格，甲公司负责按照约定的规格设计该设备，并按双方商定的销售价格向乙公司开具发票。该特种设备的设计和制造高度相关。为履行该合同，甲公司与其供应商丙公司签订合同，委托丙公司按照其设计方案制造该设备，并安排丙公司直接向乙公司交付设备。丙公司将设备交付给乙公司后，甲公司接与丙公司约定的价格向丙公司支付制造设备的对价；丙公司负责设备质量问题，甲公司负责设备由于设计原因引致的问题。

【解析】本例中，甲公司向乙公司提供的特定商品是其设计的专用设备。虽然甲公司将设备的制造工作分包给丙公司进行，但是，甲公司认为该设备的设计和制造高度相关，不能明确区分，应当作为单项履约义务。由于甲公司负责该合同的整体管理，如果在设备制造过程中发现需要对设备规格作出任何调整，甲公司需要负责制定相关的修订方案，通知丙公司进行相关调整，并确保任何调整均符合修订后的规格要求。甲公司主导了丙公司的制造服务，并通过必需的重大整合服务，将其整合作为向乙公司转让的组合产出（专用设备）的一部分，在该专用设备向客户转让前控制了该专用设备，因此，**甲公司在该交易中的身份为主要责任人。**

4. 需要考虑的相关事实和情况

实务中，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但不限于（3个方面）：

（1）转让商品的主要责任是企业还是第三方。例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。（验收风险）

（2）该商品的存货风险在商品转让前后由企业还是第三方承担。（存货风险）

（3）所交易商品的价格由企业还是第三方决定。（价格风险）

【例·单选题】甲公司与乙公司签订合同，约定由乙公司代甲公司销售 300 件 A 商品，每件商品成本为 100 元，商品已经发出。合同约定，乙公司应按每件 150 元对外销售，甲公司按不含增值税的销售价格的 5% 向乙公司支付手续费。甲公司向消费者承担商品的主要责任。不考虑其他因素，下列相关会计处理不正确的是（ ）。

- A. 甲公司是主要责任人
- B. 乙公司是代理人
- C. A 商品对外销售之前，乙公司拥有对其的控制权
- D. 乙公司应按预期有权收取的手续费确认收入

【答案】C

【解析】选项 C，A 商品在转让给客户之前，甲公司拥有其控制权。