

中级会计职称 中级会计实务 精讲班

四、关于特定交易的会计处理

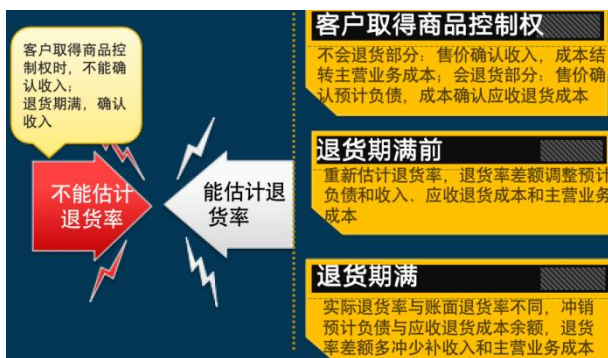
- (一) 附有销售退回条款的销售
- (二) 附有质量保证条款的销售
- (三) 主要责任人和代理人
- (四) 附有客户额外购买选择权的销售
- (五) 授予知识产权许可
- (六) 售后回购
- (七) 客户未行使的权利
- (八) 无需退回的初始费

(一) 附有销售退回条款的销售

对于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：

- 1.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**；**（预计不会退还的部分）**
按照预期因销售退回**将退还的金额**确认**负债【预计负债——应付退货款】**；
- 2.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，确认为一项资产**【应收退货成本】**，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。
- 3.每一资产负债表日，企业**应当重新估计**未来销售退回情况，如有变化，应当作为**会计估计变更**进行会计处理。

【总结】附有销售退回条款的销售



例题 29

【计算分析题】（2019 年）假定 A 产品转移给客户时，控制权随之转移。

本题不考虑增值税相关税费及其他因素。

要求：

- (1) 根据资料一，分别编制甲公司 2×18 年 9 月 1 日确认 A 产品销售收入并结转销售成本，9 月 30 日重新评估 A 产品退货率，10 月 31 日实际发生 A 产品销售退回时的相关会计分录。

资料一

资料一：2×18 年 9 月 1 日，甲公司向乙公司销售 2000 件 A 产品，单位销售价格为 0.4 万元，单位成本为 0.3 万元，销售货款已收存银行，根据销售合同约定，乙公司在 2×18 年 10 月 31 日之前有权退还 A 产品，2×18

年9月1日甲公司根据以往经验估计该批A产品的退货率为10%，2×18年9月30日，甲公司对该批A产品的退货率重新评估为5%，2×18年10月31日，甲公司收到退回的120件A产品，并以银行存款退还相应的销售款。

分析

2×18年9月1日

a.确认收入

借：银行存款	800	
贷：主营业务收入	720	
预计负债	80	

b.结转成本

借：应收退货成本	60	
主营业务成本	540	
贷：库存商品	600	

2×18年9月30日

借：预计负债	40	
贷：主营业务收入	40	

同时

借：主营业务成本	30	
贷：应收退货成本	30	

2×18年10月31日

估计退回 $2000 \times 0.05 = 100$ 件，实际退回120件，多退了20件，冲减收入，冲减成本。

借：预计负债	40	
主营业务收入	8	(20*0.4)
贷：银行存款	48	(120*0.4)
借：库存商品	36	(120*0.3)
贷：主营业务成本	6	(20*0.3)
应收退货成本	30	

(二) 附有质量保证条款的销售

1.对于附有质量保证条款的销售，企业应当评估该质量保证**是否在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务。**

(1) 企业**提供**额外服务的，应当作为**单项履约义务**，按照本节进行会计处理；

(2) **否则**，质量保证责任应按照**或有事项**的要求进行会计处理。

【提示】如果该质量保证条款是在向客户保证所售商品符合既定标准，则称之为“**保证性质保**”（如企业向客户提供的“三包”服务），否则，为“**服务性质保**”（如企业向客户提供的**延保服务**）。

2.在**评估**质量保证是否在向客户保证所销售商品**符合既定标准之外提供了一项单独的服务**时，企业**应当考虑**该质量保证是否为**法定要求、质量保证期限以及企业承诺履行任务的性质**【如企业负责运输被客户退回的瑕疵商品】等因素。

客户**能够选择单独购买**质量保证的，该质量保证**构成**单项履约义务。

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；**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 30

【综合题】（2020年）本题不考虑增值税、企业所得税等税费以及其他因素。

要求：

(3) 分别判断甲公司2×19年12月31日销售C产品时确认收入和结转销售成本的会计处理是否正确。如果不正确，请编制正确的相关会计处理。

2×19年12月31日，甲公司将其生产的成本为800万元的C产品以995万元的价格出售给丁公司，该产品的控制权已转移，款项已收存银行。合同约定，该产品自售出之日起一年内如果发生质量问题，甲公司负责提供免费维修服务，该维修服务构成单项履约义务。C产品的单独售价为990万元，一年期维修服务的单独售价为10万元。2×19年12月31日，甲公司确认了销售收入995万元，结转了销售成本800万元。

分析

【答案】甲公司的会计处理不正确。

正确分录：

借：银行存款 995
 贷：主营业务收入 985.05
 【995*990/ (990+10)】
 合同负债 9.95

同时

借：主营业务成本 800
 贷：库存商品 800

总结附有质量保证条款的销售

保证性质保	服务性质保
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> 按照《或有事项准则》确认销售费用和预计负债	<input type="checkbox"/> 构成单项履约义务
	<input type="checkbox"/> 交易价格按照商品和服务性质保单独售价相对比例分摊
	<input type="checkbox"/> 商品控制权转移时点确认收入，服务性保证确认合同负债
	<input type="checkbox"/> 提供服务性质保期间确认收入

(三) 主要责任人和代理人

1.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**。

(1) 企业在向客户**转让商品前能够控制**该商品的，该企业为**主要责任人**，应当按照**已收或应收对价总额**确认收入；【**总额法**】

(2) 否则，该企业为**代理人**，应当按照预期有权收取的**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。【**净额法**】

例题 31

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。

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，甲公司在该交易中的身份是代理人。