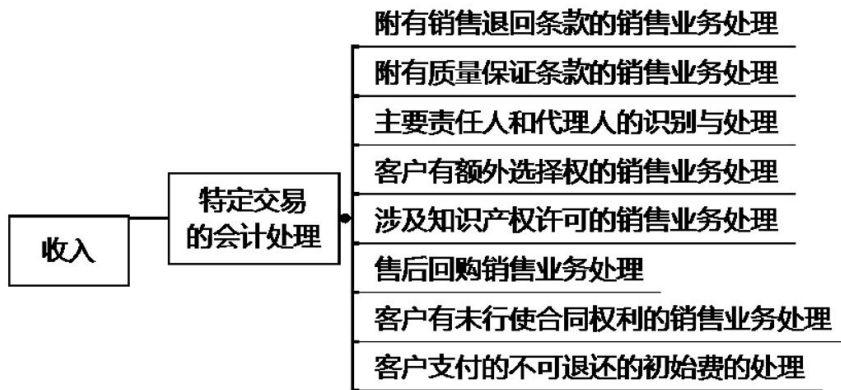


知识点框架



知识点 3: 特定交易的会计处理 (★★★)

一、附有销售退回条款的销售业务处理

(1) 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。

借: 应收账款、银行存款等

贷: 主营业务收入

 预计负债——应付退货款

 应交税费——应交增值税(销项税额)

(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,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。

借: 主营业务成本

 应收退货成本

贷: 库存商品

(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。

【例 15-11】

零售商以每件 200 元的价格销售 50 件甲产品,收到 10 000 元的货款。按照销售合同,客户可以在 30 天内退回任何没有损坏的产品,并得到全额现金退款。每件甲产品的成本为 150 元。零售商预计会有 3 件(即 6%)甲产品被退回,而且即使估算发生后续变化,也不会导致大量收入的转回。零售商预计收回产品的成本不会太大,并认为再次出售产品时还能获得利润。假设不考虑相关税费。

【分析】

将产品的控制权转移给客户时:

应确认的收入 = (50 - 3) × 200 = 9 400 (元)

借: 银行存款 10 000

 贷: 主营业务收入 9 400

 预计负债——应付退货款 600

借: 主营业务成本 7 050

 应收退货成本 450

 贷: 库存商品 7 500

如果实际退回 2 件产品,则:

借: 库存商品 300

 贷: 应收退货成本 300

对未退回的 1 件产品:

借：主营业务成本 150
 贷：应收退货成本 150
 同时冲减预计负债：
 借：预计负债—应付退货款 600
 贷：主营业务收入 200
 银行存款 400

企业应当根据本企业履行履约义务与客户付款之间的关系在资产负债表中列式**合同资产或合同负债**。企业拥有的、无条件向客户收取对价的权利应当作为应收款项单独列示。

项目	内容
合同资产	指企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利，且该权利取决于时间流逝之外的其他因素
合同负债	指企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务

1. 凡是本月发生已确认收入的销售退回，无论是属于本年度还是以前年度销售的商品，均应冲减本月的销售收入：

借：主营业务收入
 应交税费—应交增值税（销项税额）
 贷：银行存款/应收账款/应付账款等

2. 如已经结转销售成本的，同时应冲减同一月份的主营业务成本：

借：库存商品
 贷：主营业务成本

3. 尚未确认收入的发出商品的退回，按记入“发出商品”或“合同资产”科目的金额

借：库存商品
 贷：发出商品/合同资产

【提示】 资产负债表日及之前售出的商品在资产负债表日至财务会计报告批准报出日之间发生退回的，应当作为资产负债表日后事项的调整事项处理。

二、附有**质量保证条款**的销售业务处理

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

【提示】 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。

【例 15-12】

某企业是电脑制造商和销售商，与甲公司签订了销售一批电脑的合同，合同约定：电脑销售价款 360 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 3 年内该企业将对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 320 万元和 40 万元。该批电脑的成本为 144 万元。而且基于其自身经验，该企业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 2 万元。假设企

业在交付电脑时全额收取款项，不考虑相关税费。

该销售合同存在销售电脑和“延长保修”服务两项履约义务，分摊的交易价格分别为：销售电脑 320 万元，“延长保修”服务 40 万元。

【答案】

(1) 交付电脑时：

借：银行存款 3 600 000
 贷：主营业务收入 3 200 000
 合同负债 400 000
借：主营业务成本 1 440 000
 贷：库存商品 1 440 000
借：销售费用 20 000
 贷：预计负债—产品质量保证 20 000

(2) “延长保修”分期确认收入时（可以用直线法）：

借：合同负债 400 000
 贷：主营业务收入 400 000

三、多方交易**主要责任人**或**代理人**的识别与处理

/	判断标准	收入的确认原则
主要责任人	企业在向客户 转让商品前能够控制该商品	应当按照已收或应收对价 总额 确认收入
代理人	企业在向客户转让商品前 不能控制 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 净额 ，或者按照既定的 佣金金额或比例 等确定】

【提示】

企业向客户转让商品前**能够控制**该商品的情形包括：

- 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；
- ②企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务；
- 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某组合产出转让给客户。

在具体判断向客户转让商品前**是否拥有对该商品的控制权**时，企业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，这些事实和情况包括：

- ①企业承担向客户转让商品的**主要责任**；
- ②企业在转让商品之前或之后承担了该商品的**存货风险**；
- 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。

【例 15-13】

甲旅行社与东方航空公司协商以折扣价格购买一定数量的机票，并且无论甲旅行社能否转售，都必须对这些机票进行支付。甲旅行社自主决定向哪个旅客出售机票，并自主决定向旅客出售机票时的价格。甲旅行社协助旅客解决针对东方航空公司所提供服务的投诉。但是，东方航空公司将自行负责履行与票务相关的义务，包括对客户不满意服务的补救措施。

【分析】

本例中甲旅行社是主要责任人不是代理人，因为：

- (1) 甲旅行社向东方航空公司购买了机票后，即取得了乘坐特定航班的权利，然后才向客户销售该项权利。
- (2) 甲旅行社可以自主决定以何价格、向哪个旅客出售机票，或者自行使用（如用于提供员工福利）。
- (3) 甲旅行社承担了所购机票带来的存货风险。

【委托代销业务的账务处理】

(1) 视同买断方式。

视同买断方式委托代销商品，是指由委托方和受托方签订协议，委托方按协议价收取所代销商品的货款，实际售价**可由受托方自定**，实际售价与协议价之间的**差额**归受托方所有的销售方式。

①如果委托方和受托方之间的协议明确标明，受托方在取得代销商品后，**无论是否能够卖出、是否获利，均与委托方无关**。在符合销售商品收入确认条件时，委托方应确认相关销售商品收入。

②如果委托方和受托方之间的协议明确标明，将来受托方没有将商品售出时可以将商品退回给委托方，或受托方因代销商品出现**亏损时**可以要求委托方补偿：

【提示】采用计划成本核算的企业，月末应结转售出委托代销商品应分摊的产品成本差异或商品进销差价，调整当期的主营业务成本。