

第一节 收入

【例 17-31】甲公司是一家健身器材销售公司。2020 年 11 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 31 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%。

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。

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。

甲公司的账务处理如下：

(1) 2020 年 11 月 1 日发出健身器材时

借：应收账款 2 825 000
贷：主营业务收入 2 000 000 $[5\ 000 \times (1-20\%) \times 500]$
 预计负债—应付退货款 500 000 $[5\ 000 \times 500 \times 20\%]$
 应交税费—应交增值税（销项税额） 325 000
借：主营业务成本 1 600 000 $[5\ 000 \times 400 \times (1-20\%)]$
 应收退货成本 400 000 $[5\ 000 \times 400 \times 20\%]$
贷：库存商品 2 000 000

(2) 2020 年 12 月 31 日前收到货款时

借：银行存款 2 825 000
贷：应收账款 2 825 000

(3) 2020 年 12 月 31 日，甲公司对退货率进行重新评估【10%】

借：预计负债—应付退货款 250 000 $[5\ 000 \times 10\% \times 500]$
贷：主营业务收入 250 000
借：主营业务成本 200 000 $[5\ 000 \times 10\% \times 400]$
贷：应收退货成本 200 000

(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（预计退 10%，计 500 件，预计退比实际退的多 100 件）

【实际量 400 件，退钱，恢复库存商品】

借：预计负债—应付退货款 200 000
 应交税费—应交增值税（销项税额） 26 000
贷：银行存款 226 000
借：库存商品 160 000
贷：应收退货成本 160 000

【预计多了 100 件，确认收入，结转成本】

借：预计负债—应付退货款 50 000 (500×100)
贷：主营业务收入 50 000
借：主营业务成本 40 000
贷：应收退货成本 40 000

【拓展】假设 20×8 年 3 月 31 日发生销售退回，实际退货量为 600 件，退货款项已经支付，相关的会计处理如下：

借：预计负债—应付退货款 250 000【500 件】
 主营业务收入 50 000【100 件】
 应交税费—应交增值税（销项税额） 39 000
贷：银行存款 339 000
借：库存商品 240 000
贷：应收退货成本 200 000
 主营业务成本 40 000

（二）附有质量保证条款的销售

1. 法定义务的质量保证条款应与商品**合并一起**作为单项履约义务，其相关处理按照或有事项准则处理；
2. 额外质量保证条款应作为单项履约义务进行会计处理；
3. 质量保证期限越长，越有可能是单项履约义务；
4. 企业提供的质量保证同时包含上述两类的，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进行会计处理。

【例 17-32】甲公司与客户签订合同，销售一部手机。该手机自售出起一年内如果发生质量问题，甲公司负责提供质量保证服务。此外，在此期间内，由于客户使用不当（例如手机进水）等原因造成的产品故障，甲公司也免费提供维修服务。该维修服务不能单独购买。

分析：

- ①甲公司的承诺包括：销售手机、提供质量保证服务以及维修服务。甲公司针对产品的质量问题的质量服务是为了向客户保证所销售商品符合既定标准，因此不构成单项履约义务；
- ②甲公司对由于客户使用不当而导致的产品故障提供的免费维修服务，属于在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供的单独服务，尽管其没有单独销售，该服务与手机可明确区分，应该作为单项履约义务。
- ③因此，在该合同下，甲公司的履约义务有两项：销售手机和提供维修服务，甲公司应当按照其各自单独售价的相对比例，将交易价格分摊至这两项履约义务，并在各项履约义务履行时分别确认收入。甲公司提供的质量保证服务，应当按照或有事项准则进行会计处理。

（三）主要责任人和代理人

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 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】

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。