



第一节 收入

四、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

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，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；

同时，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。



第一节 收入

提示：

每一资产负债表日，企业应当重新估计未来销售退回的情况，如有变化，应当作为会计估计变更进行会计处理。



第一节 收入

【计算分析】 甲公司是一家健身器材销售公司。20×7年1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20×7年12月31日之前支付货款。在20×8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%。



第一节 收入

在20×7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。



第一节 收入

解析:

甲公司的账务处理如下:

(1) 20×7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 × (1 - 20%) × 500]
预计负债——应付退货款	500 000
	[5 000 × 20% × 500]
应交税费——应交增值税(销项税额)	325 000
借: 主营业务成本 [5 000 × (1 - 20%) × 400]	1 600 000
应收退货成本	[5 000 × 20% × 400] 400 000
贷: 库存商品	2 000 000



第一节 收入

(2) 20×7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) 20×7年12月31日，甲公司对退货率进行重新评估

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



第一节 收入

(4) 20×8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（比预计少退货100件）

借：库存商品	160 000 (400件×400)
主营业务成本	40 000 (100件×400)
应交税费——应交增值税（销项税额）	26 000 (400件×500×13%)
预计负债——应付退货款	250 000 (500 000—250 000)
贷：应收退货成本	200 000
主营业务收入	50 000 (100件×500)
银行存款	226 000 (400件×500×1.13)



第一节 收入

提示：

实务中，对于没有附客户有退货权的销售退回，企业发生销售退回后，应按照有关的原始凭证，办理商品入库手续。

1. 凡是本月发生已确认收入的销售退回，均应冲减本月的销售收入。（冲收入、冲成本、冲销项税、退钱）

2. 尚未确认收入的发出商品的退回（冲发出商品等，还原库存商品）。

3. 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调整事项处理。



第一节 收入

（二）附有质量保证条款的销售

1. 处理原则

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。企业提供额外服务的，应当作为单项履约义务（服务类质保），按照本节进行会计处理；否则，质量保证责任应当按照或有事项（法定质保）的要求进行会计处理。



第一节 收入

2. 考虑因素

(1) 在评估质量保证是否在向客户保证所有销售商品符合既定标准之外提供了一项单独服务时，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。

(2) 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。



第一节 收入

【计算分析·教材例题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。



第一节 收入

解析：

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。

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



第一节 收入

“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



第一节 收入

（三）多方交易主要责任人或代理人的识别与处理

1. 判断标准

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。



第一节 收入

2. 处理原则

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；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。（如委托代销）



第一节 收入

(1) 视同买断式委托代销

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协议明确约定，受托方无论是否卖出、是否获利，均与委托方无关，委托方应在发出商品后符合收入确认条件时确认收入。

②协议明确约定受托方没有售出的商品退回给委托方的，委托方不应在发出商品时确认收入，应在未来收到受托方开具的代销清单时确认收入、结转成本。受托方应在商品销售后，按实际售价确认销售收入，并向委托方开具代销清单。



第一节 收入

【计算分析·教材例题15—14】2×22年10月5日，A企业委托B企业销售甲商品100件，协议价为100元/件，该商品实际成本为60元/件，适用的增值税税率为13%。A企业收到B企业开来的代销清单时确认销售收入并开具增值税专用发票，发票上注明售价为10 000元，增值税税额为1 300元。B企业实际销售时开具的增值税专发票上注明售价为12 000元，增值税税额为1 560元。假设B企业对代销商品采用进价核算。



第一节 收入

解析：

事项	A公司（委托方）的 账务处理	B公司（受托方）的账务处理
发出/ 收到 商品	借：发出商品 6 000 贷：库存商品 6 000	借：受托代销商品 10 000 贷：受托代销商品款 10 000
对外 销售		借：银行存款 13 560 贷：主营业务收入 12 000 应交税费——应交增值税 （销项税额） 1 560 借：主营业务成本 10 000 贷：受托代销商品 10 000



第一节 收入

事项	A公司（委托方）的账务处理	B公司（受托方）的账务处理
收到 代销 清单/ 收到 发票	借：应收账款——B企业 11 300 贷：主营业务收入 10 000 应交税费——应交增值税 （销项税额） 1 300 借：主营业务成本 6 000 贷：发出商品 6 000	借：受托代销商品款 10 000 应交税费——应交增值税（进 项税领） 1 300 贷：应付账款——A企业 11 300
收到/ 支付 货款	借：银行存款 11 300 贷：应收账款——B企业 11 300	借：应付账款——A企业 11 300 贷：银行存款 11 300



第一节 收入

(2) 收取手续费方式委托代销

收取手续费方式委托代销商品是指受托方根据所代销的商品数量向委托方收取手续费的销售方式。



第一节 收入

【计算分析】 甲公司与乙公司均为增值税一般纳税人。2020年6月1日，甲公司与乙公司签订委托代销合同，甲公司委托乙公司销售W商品2 000件，W商品当日发出，每件成本为70元。合同约定乙公司应按每件100元对外销售，甲公司按不含增值税的销售价格的10%向乙公司支付手续费。

除非这些商品在乙公司存放期间内由于乙公司的责任发生毁损或丢失，否则在W商品对外销售之前，乙公司没有义务向甲公司支付货款。乙公司不承担包销责任，没有售出的W商品须退回给甲公司，同时，甲公司也有权要求收回W商品或将其销售给其他的客户。



第一节 收入

2020年6月乙公司实际对外销售1 000件，开出的增值税专用发票上注明的售价为100 000元，增值税税额为13 000元。2020年6月30日，甲公司收到乙公司开具的代销清单和代销手续费增值税专用发票（增值税税率为6%），以及扣除代销手续费后的货款；甲公司开具相应的增值税专用发票。



第一节 收入

解析：

本例中，甲公司将W商品发送至乙公司后，乙公司虽然已经承担W商品的实物保管责任，但仅为接受甲公司的委托销售W商品，并根据实际销售的数量赚取一定比例的手续费。甲公司有权要求收回W商品或将其销售给其他的客户，乙公司并不能主导这些商品的销售，这些商品对外销售与否、是否获利以及获利多少等不由乙公司控制，乙公司没有取得这些商品的控制权。因此，甲公司将W商品发送至乙公司时不应确认收入，而应当在乙公司将W商品销售给最终客户时确认收入。



第一节 收入

事项	甲公司（委托方）的 账务处理	乙公司（受托方）的账务处理
发出/ 收到 商品	借：发出商品 140 000 贷：库存商品 140 000	借：受托代销商品——甲公司 200 000 贷：受托代销商品款——甲公司 200 000
对外 销售	借：应收账款——乙公司 113 000 贷：主营业务收入 100 000 应交税费——应交 增值税（销项税额） 13 000 借：主营业务成本 70 000 贷：发出商品 70 000	借：银行存款 113 000 贷：受托代销商品——甲公司 100 000 应交税费——应交增值税（销项税 额） 13 000 借：受托代销商品款——甲公司 100 000 应交税费——应交增值税（进项税额） 13 000 贷：应付账款——甲公司 113 000



第一节 收入

事项	甲公司（委托方）的账务处理	乙公司（受托方）的账务处理
代销手续费	借：销售费用——代销手续费 10 000 应交税费——应交增值税 （进项税额） 600 贷：应收账款——乙公司 10 600	借：应付账款——甲公司 10 600 贷：其他业务收入——代销手续费 10 000 应交税费——应交增值税（销 项税额） 600
收到/ 支付 货款	借：银行存款 102 400 贷：应收账款——乙公司 102 400	借：应付账款——甲公司 102 400 贷：银行存款 102 400



第一节 收入

3. 第三方参与的情况

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：

- (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。
- (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。



第一节 收入

注意：

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方面）

- 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。