



考点5·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（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。

附有销售退回条款销售的处理原则

收入	<p>① 按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额确认收入；</p> <p>② 按照预期因销售退回将退还的金额确认负债（预计负债）</p>
成本	<p>① 收回该商品预计发生的成本确认为一项资产（应收退货成本）；</p> <p>② 转让商品的账面价值扣除应收退货成本后的净额结转成本</p>

附有销售退回条款销售的账务处理 (预估→重估→实际发生)

1

项目	账务处理	
客户取得商品控制权	借：应收账款等 贷：主营业务收入 预计负债（售价 × 预期退货数）	借：主营业务成本 应收退货成本（成本 × 预期退货数） 贷：库存商品等
重估退货率时	借或贷：预计负债 贷或借：主营业务收入	借或贷：主营业务成本 贷或借：应收退货成本

附有销售退回条款销售的账务处理

2

项目	账务处理	
实际 退货 时	借：预计负债 (冲销余额) 贷：银行存款 (售价 × 实际退货数) 差额：主营业务收入	借：库存商品 (成本 × 实际退货数) 贷：应收退货成本 (冲销余额) 差额：主营业务成本

例题7-3

甲公司是一家健身器材销售公司，2023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，增值税税额为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2023年12月1日之前支付货款，在2024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%。

转下页

(1) 2023 年 10 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 (2500 000× 80%)		2 000 000
预计负债——应付退货款		500 000
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	
应收退货成本	400 000	
贷: 库存商品		2 000 000

接上页

在 2023 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：

(3) 2023 年 12 月 1 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

贷: 主营业务收入 250 000

借: 主营业务成本 200 000

贷: 应收退货成本 200 000

(4) 2024 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 (健身器材单位销售价格为500 元, 单位成本为 400 元)

借: 预计负债——应付退款款	250 000	②
贷: 主营业务收入	50 000	③
银行存款	200 000	①

借: 库存商品	160 000	①
主营业务成本	40 000	③
贷: 应收退货成本	200 000	②

借: 应交税费——应交增值税(销项税额)	26 000	(500x400x13%)
贷: 银行存款	26 000	

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。对于客户能够选择单独购买质量保证的，表明该质量保证构成单项履约义务：对于客户虽然不能选择单独购买质量保证，但如果该质量保证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服务的，也应当作为单项履约义务。

作为单项履约义务的质量保证应当进行相应的会计处理，并将部分交易价格分摊至该项履约义务。否则，质量保证责任应当按照《企业会计准则第 13号--或有事项》规定进行会计处理。

三、附有客户额外购买选择权的销售

企业向客户授予的额外购买选择权的形式包括销售激励、客户奖励积分、未来购买商品的折扣券以及合同续约选择权等。

对于附有客户额外购买选择权的销售，企业应当评估该选择权是否向客户提供了一项**重大权利**。如果客户只有在订立了一项合同的前提下才取得了额外购买选择权，并且客户行使该选择权购买额外商品时，能够享受到超过该地区或该市场中其他同类客户所能够享有的折扣，则通常认为该选择权向客户提供了一项重大权利。对于该项重大权利，企业应当将其与原购买的商品单独区分，作为单项履约义务。

按照各单项履约义务的**单独售价**的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。其中，**分摊至**重大选择权的交易价格与未来的商品相关，企业应当在客户未来行使该选择权取得相关商品的控制权时，或者在该选择权失效时确认为收入。

附有客户额外购买选择权的账务处理

情形	账务处理
商品控制权转移时	借：银行存款 贷：主营业务收入（商品分摊的交易价格） 合同负债（相关权利分摊的交易价格） 应交税费——应交增值税（销项税额）
相关权利被消费时	借：合同负债 贷：主营业务收入（按履约进度）

例题7-4

2023年1月1日，甲公司开始推行一项奖励积分计划。根据该计划，客户在甲公司每消费10元可获得1个积分，每个积分从次月开始在购物时可以抵减1元。截至2023年1月31日，客户共消费100 000元，可获得10 000个积分，根据历史经验，甲公司估计该积分的兑换率为95%。

上述金额均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响(计算结果保留整数)。

本例中，甲公司认为其授予客户的积分为客户提供了一项重大权利，应当作为一项单独的履约义务。客户购买商品的单独售价合计为 100 000元，考虑积分的兑换率，甲公司估计积分的单独售价为9 500元（ $10000 \times 1 \times 95\%$ ）。甲公司按照商品和积分单独售价的相对比例对交易价格进行分摊，具体如下：

$$\text{商品分摊交易价格} = [100\ 000 \div (100\ 000 + 9\ 500)] \times 100\ 000 = 91\ 324(\text{元})$$

$$\text{积分分摊的交易价格} = [9\ 500 \div (100\ 000 + 9\ 500)] \times 100\ 000 = 8\ 676(\text{元})$$

因此，甲公司应当在商品的控制权转移时确认收入91 324元，同时确认合同负债 8 676 元。

借：银行存款	100 000
贷：主营业务收入	91 324
合同负债	8 676

截至 2023 年 12 月 31 日，客户共兑换了4 500 个积分，甲公司对该积分的兑换率进行了重新估计，仍然预计客户总共将会兑换9 500个积分。因此，甲公司以客户已兑换的积分占预期将兑换的积分总数的比例为基础确认收入。

积分应当确认的收入 = $4\,500 \div 9\,500 \times 8\,676 = 4\,110$ (元)

剩余未兑换的积分 = $8\,676 - 4\,110 = 4\,566$ (元)，仍然作为合同负债。

借：合同负债 4 110

贷：主营业务收入 4 110

考点回顾

特定交易事项

附有销售退回条款的销售

主营业务收入→预计负债

主营业务成本→应收退货成本

预估

重估

实际发生

确认收入，结转成本

附有质量保证条款的销售

能够选择单独购买质量保证的

虽然不能选择单独购买质量保证，但如果该质量保证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服务的

应当作为单项履约义务

附有客户额外购买选择权的销售

主营业务收入：商品单独售价/交易价格

合同负债：购买选择权单独售价/交易价格