



第四节 关于特定交易的会计处理

一、附有销售退回条款的销售

应当在客户取得商品控制权时，按照而预期有权收取的对价金额确认收入，按照预期将退还的金额确认负债；同时，按预期将退回商品的账面价值，确认为应收退货成本，按照转让商品的账面价值，扣除应收退货成本的净额结转成本。



第四节 关于特定交易的会计处理

【例13-29】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。



第四节 关于特定交易的会计处理

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。2023年3月31日发生销售退回退货量为400件，款项已支付，实际发生退回时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。

要求：根据上述资料编制相关会计分录。



第四节 关于特定交易的会计处理

答案：

(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 (4 000×500)

2 000 000

应交税费——应交增值税（销项税额）

325 000

预计负债 (1

000×500) 500 000

借：主营业务成本 (4 000×400) 1 600 000

应收退货成本 (1 000×400) 400



第四节 关于特定交易的会计处理

(2) 2023年12月1日前收到货款时

借：银行存款	2 825 000	
贷：应收账款		2 825 000

(3) 2023年12月31日，甲公司对退货率进行重新评估
(估计退货数量为500件)

借：预计负债	250 000 (500×500)	
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

(500×400)



第四节 关于特定交易的会计处理

(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

借：应交税费——应交增值税（销项税额） 26 000

 预计负债

250 000

 贷：主营业务收入

50 000

 银行存款

226 000

借：库存商品 160 000

 主营业务成本 40 000

 贷：应交税费——应交增值税（进项税额）



第四节 关于特定交易的会计处理

二、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，按照收入准则进行会计处理；否则，质量保证责任应当按照或有事项的要求进行会计处理。



第四节 关于特定交易的会计处理

【例13-30】 甲公司与客户签订合同，销售一部手机。该手机自出售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。



第四节 关于特定交易的会计处理

解析：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保证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。



第四节 关于特定交易的会计处理

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。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。



第四节 关于特定交易的会计处理

三、主要责任人和代理人

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。

	特征	收入确认
主要 责任人	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的，该企业为代理人。	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（净额法确认收入）。



第四节 关于特定交易的会计处理

企业在判断控制权转移时，应当**综合考虑**所有相关事实和情况进行判断，包括：

- (1) 转让商品的主要责任是企业还是第三方；
- (2) 该商品的存货风险在商品转让前后由企业还是第三方承担；
- (3) 所交易商品的价格由企业还是第三方决定。

企业在判断其是主要责任人还是代理人时，应当以该企业在特定商品转让给客户之前**是否能够控制该商品为原则**。



第四节 关于特定交易的会计处理

【例】2024年1月，甲旅行社从A航空公司购买了一定数量的折扣机票，并对外销售。甲旅行社向旅客销售机票时，可自行决定机票的价格等，未售出的机票不能退还给A航空公司。

解析：甲旅行社向客户提供的特定商品为机票，并在确定特定客户之前已经预先从航空公司购买了机票，因此，该权利在转让给客户之前已经存在。甲旅行社从A航空公司购入机票后，可以自行决定该机票的价格、向哪些客户销售等，甲旅行社有能力主导该机票的使用并且能够获得其几乎全部的经济利益。因此，甲旅行社在将机票销售给客户之前，能够控制该机票，甲旅行社的身份是主要责任人。



第四节 关于特定交易的会计处理

【例13-31】甲公司经营购物网站，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。



第四节 关于特定交易的会计处理

本例中，甲公司经营的购物网站是一个购物平台，零售商在该平台发布所销售商品信息，消费者可以从该平台购买零售商销售的商品。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或服务。这些特定商品在转移给消费者之前，甲公司从未有能力主导这些商品的使用，例如，甲公司不能将这些商品提供给购买该商品的消费者之外的其他方，也不能阻止零售商向该消费者转移这些商品，甲公司不能控制零售商用于完成该网站订单的相关存货。



第四节 关于特定交易的会计处理

因此，消费者在该网站购物时，在相关商品转移给消费者之前，甲公司并未控制这些商品，甲公司的履约义务是安排零售商向消费者提供相关商品，而并未自行提供这些商品，甲公司在该交易中的身份是代理人。