



考点4：附有质量保证条款的销售

一、分类及基本原则

1.对于作为单项履约义务的质量保证应当按照本章的规定进行会计处理，并将部分交易价格分摊至该项履约义务。

2.对于不能作为单项履约义务的质量保证，企业应当按照或有事项的相关规定进行会计处理。



考点4：附有质量保证条款的销售

二、判断标准

企业在评估一项质量保证是否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时，应当考虑的因素包括：

1.该质量保证是否为**法定要求**。当法律要求企业提供质量保证时，通常表明企业承诺提供的质量保证不是单项履约义务。

2.质量保证**期限**。企业提供质量保证的期限越长，越有可能表明企业向客户提供了保证商品符合既定标准之外的服务。该质量保证越有可能构成单项履约义务。

3.企业承诺履行任务的**性质**。如果企业必须履行某些特定的任务以保证所销售的商品符合既定标准（例如，企业负责运输被客户退回的瑕疵商品），则这些特定的任务可能不构成单项履约义务。



考点4：附有质量保证条款的销售

提示：作为单项履约义务的质量保证

(1) 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；

(2) 对于客户虽然不能选择单独购买质量保证，但是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。



考点4：附有质量保证条款的销售

【计算分析·教材例题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。



考点4：附有质量保证条款的销售

解析：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；

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**。

甲公司提供的质量保证服务，应当按照**或有事项**的规定进行会计处理。



考点4：附有质量保证条款的销售

注意：

1.企业提供的质量保证**同时包含**作为单项履约义务的质量保证和不能作为单项履约义务的质量保证，应当**分别**对其进行会计处理；

2.**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。



考点5：主要责任人和代理人

一、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。

。



考点5：主要责任人和代理人

二、处理原则

企业在将特定商品转让给客户之前控制该商品的，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，应按照既定的佣金金额或比例计算的金额确认收入。



考点5：主要责任人和代理人

三、企业作为主要责任人的情况

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。当企业承诺向客户提供服务，并委托第三方代表企业向客户提供服务时，如果企业能够主导该第三方代表本企业向客户提供服务，则表明企业在相关服务提供给客户之前能够控制该服务。



考点5：主要责任人和代理人

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，企业只有获得为生产该特定商品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。



考点5：主要责任人和代理人

【计算分析·教材例题13—31】甲公司经营一购物网站，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。



考点5：主要责任人和代理人

解析：

甲公司经营的购物网站是一个购物平台。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的商品。这些特定商品在转移给消费者之前，甲公司没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。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，而非自行提供这些商品，甲公司在该交易中的身份是代理人。



考点5：主要责任人和代理人

【计算分析·教材例题13—32】 甲公司与乙公司签订合同，为其写字楼提供保洁服务，并商定了服务范围及其价格。甲公司每月按照约定的价格向乙公司开具发票，乙公司按照约定的日期向甲公司付款。双方签订合同后，甲公司委托服务供应商丙公司代表其为乙公司提供该保洁服务，并与其签订了合同。

甲公司和丙公司商定了服务价格，双方签订的合同付款条款大致上与甲公司和乙公司约定的付款条款一致。

当丙公司按照与甲公司的合同约定提供了服务时，无论乙公司是否向甲公司付款，甲公司都必须向丙公司付款。

乙公司无权主导丙公司提供未经甲公司同意的服务。



考点5：主要责任人和代理人

解析：

甲公司向乙公司提供的特定服务是写字楼的保洁服务，根据甲公司与丙公司签订的合同，甲公司能够主导丙公司所提供的服务，包括要求丙公司代表甲公司向乙公司提供保洁服务，相当于甲公司利用其自身资源履行了该合同。乙公司无权主导丙公司提供未经甲公司同意的服务。因此，甲公司在丙公司向乙公司提供保洁服务之前控制了该服务，甲公司在该交易中的身份为主要责任人。



考点5：主要责任人和代理人

【计算分析·教材例题13—33】 甲公司与乙公司签订合同，向其销售一台特种设备，并商定了该设备的具体规格和销售价格，甲公司负责按照约定的规格设计该设备，并按双方商定的销售价格向乙公司开具发票。该特种设备的设计和制造高度相关。

为履行该合同，甲公司与其供应商丙公司签订合同，委托丙公司按照其设计方案制造该设备，并安排丙公司直接向乙公司交付设备。

丙公司将设备交付给乙公司后，甲公司按与丙公司约定的价格向丙公司支付制造设备的对价；丙公司负责设备质量问题，甲公司负责设备由于设计原因引致的问题。



考点5：主要责任人和代理人

解析：

甲公司向乙公司提供的特定商品是其设计的专用设备。虽然甲公司将设备的制造工作分包给丙公司进行，但是，甲公司认为该设备的设计和制造高度相关，不能明确区分，应当作为单项履约义务。由于甲公司负责该合同的整体管理，如果在设备制造过程中发现需要对设备规格作出任何调整，甲公司需要负责制定相关的修订方案，通知丙公司进行相关调整，并确保任何调整均符合修订后的规格要求。甲公司主导了丙公司的制造服务，并通过必需的重大整合服务，将其整合作为向乙公司转让的组合产出（专用设备）的一部分，在该专用设备向客户转让前控制了该专用设备，因此，甲公司在该交易中的身份为主要责任人。



考点5：主要责任人和代理人

四、需要考虑的相关事实和情况

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但不限于：

1. 转让商品的主要责任是企业还是第三方。例如客户认为谁对质量或性能负责、谁提供售后服务、谁解决客户投诉等。



考点5：主要责任人和代理人

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。当企业在与客户订立合同之前已经购买或者承诺将自行购买特定商品时，这可能表明企业在转让前，承担了该商品的存货风险。

3.所交易商品的价格由企业还是第三方决定。



考点5：主要责任人和代理人

注意：

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**。

上述相关事实和情况仅为支持对控制权的评估，**不能取代**控制权的评估，也不能凌驾于控制权评估之上，更不是单独或额外的评估。

这些事实和情况并无权重之分，其中某一项或几项也不能被孤立地用于支持某一结论。