

2008备考CPA辅导第十三章收入、费用和利润第三节 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/354/2021_2022_2008_E5_A4_87_E8_80_83_c45_354185.htm 第三节 特殊销售方式会计处理 [例题考点提示] 委托代销商品、售后回购、附有销条件的商品销售以及以旧换新销售的会计处理。 [经典例题] 正保股份有限公司（以下简称正保公司）为增值税一般纳税人，适用的增值税率为17%。该公司2007年12月份发生如下业务（销售价款均为不含税价）：1）12月2日，与B公司签订协议，向B公司销售商品一批，销售价格为200万元，成本为160万元，计提了存货跌价准备10万；该协议规定，正保公司应在2008年5月1日将该批商品购回，回购价为220万元，款项已收到。要求分别区分以下两种情况处理：假定商品未发出，也没有开具增值税专用发票。假定商品已发出，并开具了增值税专用发票。2）12月3日，与C公司签订协议，委托其代销商品一批。根据代销协议，C公司代销商品实际售价的10%收取手续费。该批商品的协议价为100万元，实际成本为60万元。商品已运往C公司。12月31日，正保公司收到C公司开来的代销清单，列明已售出该商品的60%，款项尚未收到。3）12月5日，采用视同买断销方式委托东方企业销售商品一批，协议价为500万元，成本为350万元，商品已发出，符合收入确认条件，正保公司尚未收到款项。4）12月9日，向D公司销售Q产品4台，单位售价为50万元，单位成本为35万元；同时收回4台同类旧商品，每台回收价为1万元，款项已存入银行。5）正保公司对其新生产的W产品实行“包退、包换、包修”的销售政策，并承诺售出的W产品如有质量问

题在三个月内有权要求退货。正保公司2007年12月15日售给乙公司W产品一批，销售价款共计500万元，成本为350万元，款项已收存银行。要求区分下列情况处理：假定根据以往的经验，估计W产品的退货率占10%；实际发生销售退回时有关的增值税税额允许冲减。假定正保公司无法合理估计W产品退货的可能性；产品的纳税义务在产品发出时已经发生。[例题答案]

1、借：银行存款 234 贷：其他应付款 200 应交税费 - 应交增值税（销项税额） 34 借：财务费用 4 贷：其他应付款 4 借：递延所得税资产 $(40 + 4) \times 33\%$ 贷：所得税费用 $(40 + 4) \times 33\%$ 借：银行存款 234 贷：其他应付款 200 应交税费 应交增值税（销项税额） 34 借：发出商品 160 贷：库存商品 160 借：财务费用 4 贷：其他应付款 4 借：递延所得税资产 $(40 + 4) \times 33\%$ 贷：所得税费用 $(40 + 4) \times 33\%$

2、借：发出商品 60 贷：库存商品 60 借：应收账款 70.2 贷：主营业务收入 60 应交税费 应交增值税（销项税额） 10.2 借：销售费用 6 贷：应收账款 6 借：主营业务成本 36 贷：发出商品 36

3、借：应收账款 585 贷：主营业务收入 500 应交税费 应交增值税（销项税额） 85 借：主营业务成本 350 贷：库存商品 350

4、借：银行存款 230 库存商品 4 贷：主营业务收入 200 应交税费 应交增值税（销项税额） 34 借：主营业务成本 140 贷：库存商品 140

5、销售时：借：银行存款 585 贷：主营业务收入 500 应交税费 应交增值税（销项税额） 85 借：主营业务成本 350 贷：库存商品 350 月末时：借：主营业务收入 50 贷：主营业务成本 35 其他应付款 15 借：发出商品 350 贷：库存商品 350 借：银行存款 585 贷：预收账款 500 应交税费 应交增值税（销项税额） 85 [例题总结与延

伸] 本例题基本包含了几种特殊的销售方式。对于委托代销方式销售的。一种是收取手续费方式的代销：在收到代销清单的时候确认收入。一种是视同买断方式销售。所谓的视同买断就是形式上和买断类似，但是销售协议中规定了可以退货，那么其实就成了代销的另一种形式：代销方自主定价。至于买断方式其实就是实质上的销售了，并不属于买断方式。所以教材上的对于视同买断区分是否具有退货条件的说法完全属于多余。对于售后回购需要注意的是：会计上虽然不确认收入，但是税法上是对售后回购作为两个环节处理：销售和购回。可以说售后回购其实正好说明了税法对于售后回购的实质上的界定。那么既然税法上是作为销售和购进处理，那么会计上不确认收入的做法其实和税法形成了处理差异，那么是需要确认递延所得税资产的。因为会计上把收入部分当期收入中扣除，但是税法不允许现在扣除，而必须在回购的产品再次出售的时候扣除，所以这里是可抵扣暂时性差异。对于附有退回条件的销售。会计上和税法的处理没有大的差别。对于以旧换新方式销售的，税法上仍然是作为两个环节处理：销售新货和回购旧货。那么收入的确认上和税法也就不一样了，出现了处理差异问题。但是这里的差异不属于暂时性差异，因为以后没有转回的说法。 [知识点理解与总结] 1、代销商品：在视同买断代销方式的情况下，如果符合销售商品收入确认条件时，委托方应在发出商品时确认收入。但若受托方没有将商品售出时可以将商品退回给委托方，或受托方因代销商品出现亏损时可以要求委托方补偿，那么委托方在交付商品时不确认收入，委托方在收到代销清单时确认收入。在收取手续费方式下，委托方于收到代销

清单时确认收入。发出商品时通过“发出商品”科目核算。

2、售后回购：采用售后回购方式销售商品的，收到的款项应确认为负债，通过“其他应付款”核算；回购价格大于原价格的，差额应在回购期间按期计提利息，计入财务费用。有确凿证据表明售后回购交易满足销售商品收入确认条件的，销售的商品按售价确认收入，回购的商品作为购进商品处理。

3、分期收款销售商品：分期收款销售商品（通常为超过3年），实质上具有融资的性质，应当按照应收的合同或协议价款的公允价值确定收入金额。合同价与其公允价值之间的差额，应当在合同或协议期间内，按照应收款项的摊余成本和实际利率计算确定的摊销金额，冲减财务费用。如果是不具有融资性质的，应该是按照实际的收款额确认收入。

4、附有销售退回条件的商品销售：如果能够合理估计退货可能性并确认与退货相关的负债，通常在发出商品时确认收入。如果企业不能合理地确定退货可能性，通常在售出商品的退货期满时确认收入。

5、以旧换新销售：销售的商品按商品销售的方法确认收入，回收的商品作为购进商品处理。 [容易犯错的地方]

1、分期收款销售商品如发生在12月份，容易忘记摊销未实现融资收益；售后回购如没有满足收入的确认条件，如发生在12月份也易忘记按期计提利息。 2、在以旧换新销售时，回收的商品没有作为购进处理或作购进处理且计算其进项税额。 3、附有销售退回条件的销售在无法合理估计其退货的可能性时，忽略产品的纳税义务的发生时间。

虽能够合理估计退货可能性但在退货时，退的货与原估计不一致的，容易出现计算错误。 4、代销方式下的销售一定要注意是否符合收入的确认条件。 [错题举例] 1、如在例 和

中，其业务都发生在12月份，如遗忘了摊销未实现融资收益或财务费用，那么就会影响营业利润的计算及每股收益的计算。2、在以旧换新中，回收的商品一般作为购进来处理，但不计算其进项税额。如在例 中，如计算了进项税额（0.68）那么就会虚减其货款。3、在附有销售条件的销售中，如无法合理估计商品的退货的可能性，且其纳税义务已发生，如忽略了，则会少计应交纳的增值税，如例 。如在题目中说明纳税义务没有发生，则不确认应交税费应交增值税。

如能合理估计其退货的可能性，但在退货时与原估计不一致。如在例 中，若退货率为5%，则应作如下分录：借：库存商品 17.5 应交税费应交增值税（销项税额） 4.25 其他应付款 15 主营业务成本 17.5 贷：银行存款 29.25 主营业务收入 25 也就是说在实退货与原估计不一致时，按实退数增加库存商品，按实退数的售价计算其销项税额并冲减，按原估计数冲减其他应付款，按少退（或多退）的增加（或减少）其主营业务成本和收入。

100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com