

第十七章收入、费用和利润

【知识点 4】关于特定交易的会计处理（★★★）

【例题】甲公司经营连锁面包店。2×19 年，甲公司向客户销售了 5 000 张储值卡，每张卡的面值为 200 元，总额为 1 000 000 元。客户可在甲公司经营的任何一家门店使用该储值卡进行消费。根据历史经验，甲公司预期客户购买的储值卡中将有大约相当于储值卡面值金额 5%（即 50 000 元）的部分不会被消费。截至 2×19 年 12 月 31 日，客户使用该储值卡消费的金额为 400 000 元。甲公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 13%，在客户使用该储值卡消费时发生增值税纳税义务。

甲公司的账务处理为：

（1）销售储值卡：

借：库存现金 1 000 000
贷：合同负债 884 956 [1 000 000 ÷ (1+13%)]
 应交税费——待转销项税额 115 044

（2）根据储值卡的消费金额确认收入，同时将对应的待转销项税额确认为销项税额：

本例中，甲公司预期将有权获得与客户未行使的合同权利相关的金额为 50 000 元，该金额应当按照客户行使合同权利的模式按比例确认为收入。因此，

甲公司在 2×19 年销售的储值卡应当确认的收入金额为 372 613 元 [(400 000+50 000×400 000÷950 000) ÷ (1+13%)]，应确认的增值税销项税额=400 000 ÷ (1+13%) ×13%=46 018（元）。

借：合同负债 372 613
 应交税费——待转销项税额 46 018
贷：主营业务收入 372 613
 应交税费——应交增值税（销项税额）46 018

【2022 年多选题】甲公司经营一家百货商场，商场的 1 至 2 层主要用于自营的商品销售，3 至 5 层则出租给教育培训机构和餐饮企业并为其提供保洁服务。2×20 年 12 月 31 日甲公司发生的有关交易或事项如下：

- （1）出售购物卡收到款项 56.5 万元（含增值税）。根据历史经验，预计客户会放弃使用 5% 的购物卡金额；
- （2）预收 1 年租金 106 万元（含增值税），其中包含 1 年的保洁服务费 10.6 万元（含增值税）。

甲公司销售商品适用的增值税税率为 13%，租赁适用的增值税税率为 9%，保洁服务适用的增值税税率为 6%，不考虑其他因素，下列有关甲公司 2×20 年度财务报表相关项目列报的表述中，正确的有（ ）。

- A. 预收款项 95.4 万元
- B. 合同负债 60 万元
- C. 其他流动负债 7.1 万元
- D. 营业收入 25 万元

【答案】BC

【解析】预收款项 = (106 - 10.6) / (1 + 9%) (2) = 87.52（万元），选项 A 错误；合同负债 = 56.5 / (1 + 13%) (1) + 10.6 / (1 + 6%) (2) = 60（万元），选项 B 正确；应交税费（待转销项税额）贷方余额 = 56.5 / (1 + 13%) × 13% + 10.6 / (1 + 6%) × 6% = 7.1（万元），应在资产负债表中的“其他流动负债”项目列示，选项 C 正确；尚未履行履约义务，所以不应确认收入，选项 D 错误。

分录如下：

事项（1）

借：银行存款 56.5
 贷：合同负债 50
 应交税费——待转销项税额 6.5

事项（2）

借：银行存款 106
 贷：预收账款 87.52
 应交税费——销项税额 7.88
 合同负债 10
 应交税费——待转销项税额 0.6

(八) 无需退回的初始费

含义	企业在合同开始日（或接近合同开始日）向客户收取的 无需退回的初始费 （如俱乐部的入会费、接驳费、初装费等）应当计入交易价格。		
处理原则	评估该 初始费 是否与向客户 转让已承诺的商品 相关		
	与向客户转让 已承诺的商品 相关	该商品 构成 单项履约义务	企业应当在 转让该商品 时，按照分摊至该商品的交易价格确认收入
		该商品 不构成 单项履约义务	企业应当在 包含该商品的单项履约义务履行 时，按照分摊至该单项履约义务的交易价格确认收入
与向客户转让 已承诺的商品 不相关	该 初始费 应当作为 未来将转让商品的预收款 ，在 未来转让该商品 时确认为收入		

【教材例题-44】甲公司经营一家会员制健身俱乐部。甲公司与客户签订了为期 2 年的合同，客户入会之后可以随时在该俱乐部健身。除俱乐部的年费 2000 元之外，甲公司还向客户收取了 50 元的入会费，用于补偿俱乐部为客户进行注册登记、准备会籍资料以及制作会员卡等初始活动所花费的成本。甲公司收取的入会费和年费均无需返还。

本例中，甲公司承诺的服务是向客户提供健身服务，而甲公司为会员入会所进行的初始活动并未向客户提供其所承诺的服务，而只是一些内部行政管理性质的工作。

因此，甲公司虽然为补偿这些初始活动向客户收取了 50 元入会费，但是该入会费实质上是客户为健身服务所支付的对价的一部分，故应当作为健身服务的预收款，与收取的年费一起在 2 年内分摊确认为收入。

