

#### 第四节 关于特定交易的会计处理

##### 七、客户未行使的权利

企业因销售商品向客户收取的预收款，赋予了客户一项在未来从企业取得该商品的权利，并使企业承担了向客户转让该商品的义务，因此，企业应当将预收的款项确认为合同负债，待未来履行了相关履约义务，即向客户转让相关商品时，再将该负债转为收入。



企业收取的预收款无须退回，但是客户可能会放弃其全部或部分合同权利，例如，放弃储值卡的使用等。企业（能够合理）预期将有权获得与客户所放弃的合同权利相关的金额的，应当按照客户行使合同权利的模式按比例将上述金额确认为收入。

否则（不能够合理预期），企业只有在客户要求其履行剩余履约义务的可能性极低时，才能将相关负债余额转为收入。

**【提示】**如果有相关法律规定，企业所收取的与客户未行使权利相关的款项须转交给其他方的（例如，法律规定无人认领的财产需上交政府），企业不应将其确认为收入。

**【例 12-39】**甲公司经营连锁面包店。2020 年，甲公司向客户销售了 5000 张储值卡，每张卡的面值为 200 元，总额为 100 万元。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 50000 元）的部分不会被消费。截至 2020 年 12 月 31 日，客户使用该储值卡消费的金额为 400000 元。假定甲公司为增值税一般纳税人，在客户使用该储值卡消费时发生增值税纳税义务。

**【解析】**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 50000 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 2020 年销售的储值卡应当确认的收入金额为 372613 元  $[(400\,000 + 50\,000 \times 400\,000 \div 950\,000) \div (1 + 13\%)]$ 。

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  $(1\,000\,000 / 1.13)$  884 956  
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：

借：合同负债 372 613  
应交税费—待转销项税额 46 018  $(400\,000 / 1.13 \times 13\%)$   
贷：主营业务收入 372 613  
应交税费—应交增值税（销项税额） 46 018

##### 八、无需退回的初始费

企业在**合同开始**（或邻近合同开始）日向客户收取的无须退回的初始费通常包括**入会费、接驳费、初装费等，应该计入交易价格。**

企业收取该初始费时，应当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 <b>商品相关</b>	该商品 <b>构成</b> 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 <b>不构成</b> 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	该初始费应当作为未来将转让商品的 <b>预收款</b> ，在未来转让该商品时确认为收入	

承诺的商品不相关	

**【提示】**企业收取了无需退回的初始费且为履行合同应开展初始活动，但这些活动本身并没有向客户转让已承诺的商品的，例如，企业为履行会员健身合同开展了一些行政管理性质的准备工作，该初始费与未来将转让的已承诺商品相关，应当在未来转让该商品时确认为收入，企业在确定履约进度时不应考虑这些初始活动；企业为该初始活动发生的支出应当按照合同成本部分的要求确认为一项资产或计入当期损益。

**【例 12-41】**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。除收到俱乐部的年费 2000 元（共 4000 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须返还。

**【解析】**本例中，甲公司承诺的服务是向客户提供健身服务（即可随时使用的健身场地），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。

（1）收到年费和入会费 4050 元（ $2000 \times 2 + 50$ ）时，应做如下会计分录：

借：银行存款            4050  
    贷：合同负债            4050

（2）当月，按照已履行履约义务确认相关的收入

即确认收入 =  $4050 \div 2 \div 12 = 168.75$

借：合同负债            168.75  
    贷：主营业务收入      168.75