

## 第一节 收入

### （六）售后回购

1. 企业应当作为租赁交易或融资交易进行相应的会计处理。

企业因存在与客户的远期安排而负有回购义务或企业享有回购权利的，表明客户在销售时点并未取得相关商品控制权，企业应当作为租赁交易或融资交易进行相应的会计处理。

（1）回购价格**低于**原售价的，应当视为**租赁交易**，按照《企业会计准则第 21 号——租赁》的相关规定进行会计处理；

**【例 17-43】**甲公司向乙公司销售一台设备，销售价格为 200 万元，同时双方约定两年之后，甲公司将以 120 万元的价格回购该设备。假定不考虑货币时间价值等其他因素影响。

分析：根据合同有关甲公司在两年后回购该设备确定，乙公司并未取得该设备的控制权。不考虑货币时间价值等影响，该交易的实质是乙公司支付了 80 万元（200 万元－120 万元）的对价取得了该设备 2 年的使用权。因此，甲公司应当将该交易作为租赁交易进行会计处理。

（2）回购价格**不低于**原售价的，应当视为**融资交易**，在收到客户款项时确认**金融负债**，并将该款项和回购价格的**差额**在回购期间内确认为**利息费用**等。

2. 企业负有应客户要求回购商品义务的，应当在合同开始日评估客户是否具有行使该要求权的重大经济动因。客户具有行使该要求权重大经济动因的（即客户行使该要求权的可能性很大），企业应当将售后回购作为租赁交易或融资交易，按照第 1 种情形的规定进行会计处理；否则，企业应当将其作为附有销售退回条款的销售交易，进行会计处理。

在判断客户是否具有行权的重大经济动因时，企业应当综合考虑各种相关因素，包括回购价格与预计回购时市场价格之间的比较，以及权利的到期日等。例如，如果回购价格明显高于该资产回购时的市场价值，则表明客户有行权的重大经济动因。

**【例 17-44】**甲公司向乙公司销售其生产的一台设备，销售价格为 2 000 万元，双方约定，乙公司在 5 年后有权要求甲公司以其 1 500 万元的价格回购该设备。甲公司预计该设备在回购时的市场价值将远低于 1 500 万元。分析：假定不考虑时间价值的影响，甲公司的回购价格低于原售价，但远高于该设备在回购时的市场价值，甲公司判断乙公司有重大的经济动因行使其权利要求甲公司回购该设备。因此，甲公司应当将该交易作为租赁交易进行会计处理。

### （七）客户未行使的权利

处理原则：企业向客户预收销售商品款项的，应当首先将该款项确认为**合同负债**，待**履行了相关履约义务时再转为收入**

无需退回的预收款项（客户放弃储值卡的使用金额）	预期将 <b>有权</b> 获得	应当按照客户 <b>行使合同权利的模式按比例将上述金额确认为收入</b>
	预期 <b>无权</b> 获得	企业只有在客户要求其 <b>履行剩余履约义务的可能性极低时</b> ，才能将上述负债的相关余额转为收入。
	相关法律法规规定须交给其他方	<b>不应将其确认为收入</b>

**【例 17-45】**甲公司经营一家电商平台，平台商家自行负责商品的采购、定价、发货以及售后服务，甲公司仅提供平台供商家与消费者进行交易并负责协助商家和消费者结算货款，甲公司按照货款的 5% 向商家收取佣金，并判断自己在商品买卖交易中是代理人。2×18 年，甲公司向平台的消费者销售了 1000 张不可退的电子购物卡，每张卡的面值为 200 元，总额 200000 元。假设不考虑相关税费的影响。

本例中，考虑到甲公司在商品买卖交易中为代理人，仅为商家和消费者提供平台及结算服务，并收取佣金，因此，甲公司销售电子购物卡收取的款项 200 000 元中，仅**佣金部分 10 000 元**（200000×5%，不考虑相关税费）代表甲公司已收客户（商家）对价而应在未来消费者消费时作为代理人向商家提供代理服务的义务，**应当确认合同负债**。其余部分（即 190 000 元），**为甲公司代商家收取的款项，作为其他应付款**，待未来消费者消费时支付给相应的商家。

### （八）无需退回的初始费

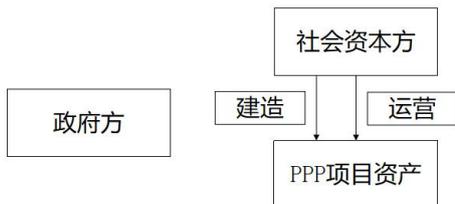
含义	企业在合同开始日（或接近合同开始日）向客户收取的 <b>无需退回的初始费</b> （如俱乐部的入会费、接驳费、初装费等）应当计入交易价格。		
处理原则	评估该 <b>初始费</b> 是否与向客户 <b>转让已承诺的商品</b> 相关		
	与向客户转让 <b>已承诺的商品</b> 相关	该商品 <b>构成</b> 单项履约义务	企业应当在 <b>转让该商品</b> 时，按照分摊至该商品的交易价格确认收入
		该商品 <b>不构成</b> 单项履约义务	企业应当在 <b>包含该商品的单项履约义务履行时</b> ，按照分摊至该单项履约义务的交易价格确认收入
与向客户转让 <b>已承诺的商品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

**【例 17-46】**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。

知识点：社会资本方对政府和社会资本合作 (PPP) 项目合同的会计处理



**【提示】**社会资本方：是指与政府方签订 PPP 项目合同的社会资本或项目公司；

政府方：是指**政府授权或指定的 PPP 项目实施机构**；

PPP 项目资产：是指 PPP 项目合同中确定的用来提供公共产品和服务的资产，如**自来水管道的配套设施、天然气管道及配套设施或高速公路**。