

《CAS 14——收入（2017）》

客户额外购买选择权

——致同研究之企业会计准则系列（三十七）

2017年7月5日，财政部正式发布了《关于修订印发<企业会计准则第14号——收入>的通知》（财会〔2017〕22号）（新CAS 14）。

新CAS 14改革了现有的收入确认模型，明确收入确认的核心原则是“企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品或服务的控制权时确认收入”。基于该核心原则，新准则设定了统一的收入确认计量的“五步法”模型，即识别与客户订立的合同、识别合同中的单项履约义务、确定交易价格、将交易价格分摊至各单项履约义务、履行每一单项履约义务时确认收入。

致同研究之新收入准则系列解读，内容包括：准则变化概述及新旧对比、五步法模型的应用、特定交易的会计处理、列报与披露，以及实施新准则对房地产、建筑施工、零售、电商、网络游戏、软件、电信及制造业等行业的影响分析等。

特定交易的会计处理包括附有销售退回条款的销售、质量保证、主要责任人与代理人、客户额外购买选择权、知识产权许可、售后回购、客户未行使的合同权利、无需退回的初始费等。

上三期微信主要解读了特定交易中有关附有销售退回条款的销售、质量保证和主要责任人与代理人的会计处理，本期微信主要解读特定交易中有关客户额外购买选择权的会计处理。

客户额外购买选择权类型

客户可免费或按折扣取得额外商品或服务的选择权有多种形式，包括销售激励措施、客户奖励积分、续约选择权、或针对未来商品或服务的其他折扣。

客户额外购买选择权的处理

1) 如果企业在合同中向客户提供取得额外商品或服务的选择权，仅当该选择权向客户提供了客户不订立这一合同就无法获得的重大权利时，该选择权才构成合同中的单项履约义务。如果选择权向客户提供了重大权利，客户实际上是就未来的商品或服务预先向企业进行了支付，企业应当在转让这些未来商品或服务时或选择权失效时确认收入。

2) 如果客户拥有按反映商品或服务单独售价的价格购买额外的商品或服务的选择权，则该选择权并未向客户提供重大权利，即使这一选择权仅可通过订立之前的合同才能行使也是如此。在这种情况下，企业提出了一项销售要约，仅在客户行使该选择权来购买额外商品或服务时，企业才应按照准则规定对该要约进行会计处理。

致同解读——判断额外购买选择权是否为“重大权利”

IFRS 15 通过示例列举说明了“重大权利”。例如，超过通常在这一地域或市场中针对这些商品或服务向此类客户提供的折扣幅度的折扣。并强调如果客户拥有按反映商品或服务单独售价的价格购买额外的商品或服务的选择权，即使这一选择权仅可通过订立之前的合同才能行使，也不是一项“重大权利”。

实务中，对于“重大权利”可以通过定量与定性两方面进行考虑：

- (1) 定量：免费或按折扣取得额外商品或服务所优惠的金额等；
- (2) 定性：单个项目优惠金额很小，但是如果发生的频率或者数量较多，也可能构成“重大权利”。

示例 1

背景：

甲公司是一家零售企业，实施了一项客户奖励积分计划，客户每消费 10 元就获得 1 个积分。计划参与人员可使用累计积分免费换取零售企业销售的产品。基于历史数据，客户通常会累计足够的积分来免费获取产品。

假设某客户以 50 元的价格购买了一个商品，获得 5 个积分。根据兑换比例，估计每个积分的单独售价为 0.20 元，即客户获得的 5 个积分共计 1 元。

问题：这 5 个积分是否提供了重大权利？

分析：

尽管根据估计金额，5 个积分共计 1 元，但是，鉴于甲公司奖励积分计划发生频率高（对每次交易产生影响），影响广泛（对所有购物活动均有影响），因此，该积分提供了一项重大权利应确认为单项履约义务。

客户额外购买选择权作为单项履约义务时对价的分摊

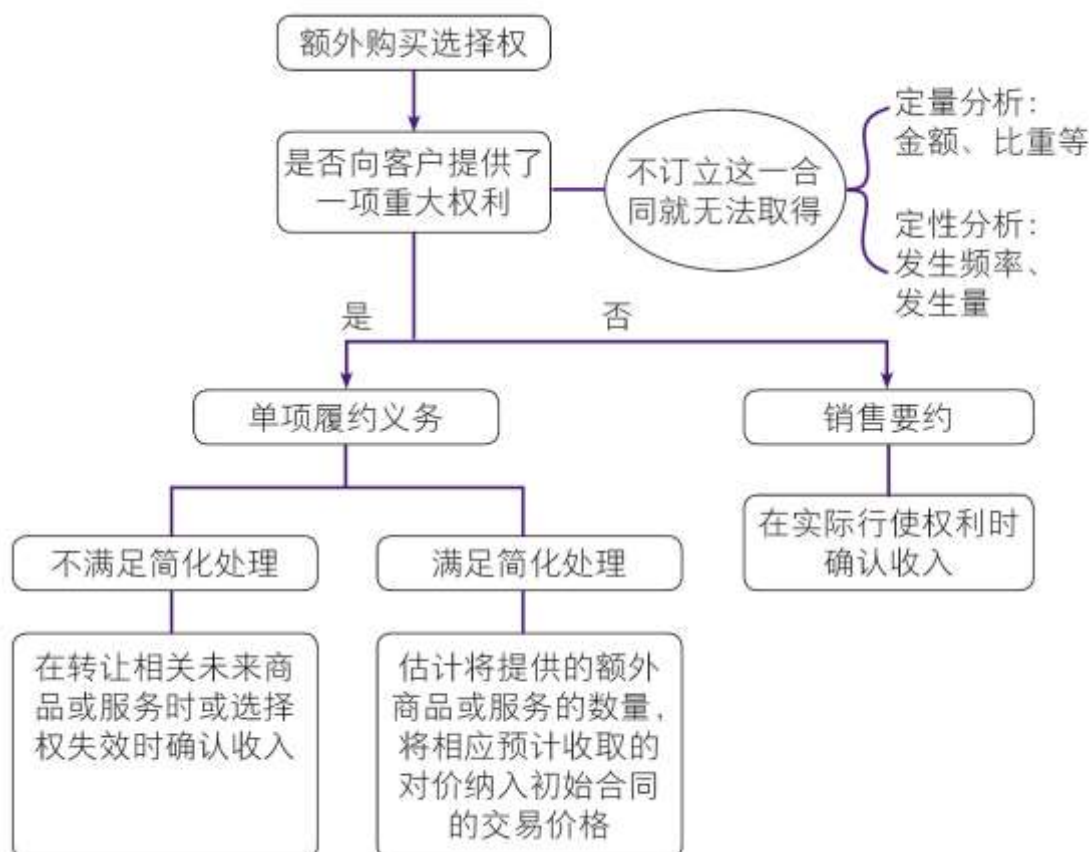
企业应按照新 CAS 14 的 5 步法模型中第 4 步的要求基于单独售价的相对比例将交易价格分摊至履约义务。

如果客户取得额外商品或服务的选择权的单独售价无法直接观察，则企业应对其作出估计。该估计应当反映客户在行使该选择权时可获得的折扣，并就下列两项进行调整：

- 1) 客户无需行使选择权即可获得的折扣；以及
- 2) 行使选择权的可能性。

续约选择权的简易处理方法

在客户享有的选择权是一项重大权利的情况下，如果其有权购买的额外商品或服务与其原本购买的商品或服务类似，且企业将按照初始合同条款提供额外的商品或服务（常见于续约选择权），则作为一个实务操作的简化，企业可以无需估计该选择权的单独售价，而是直接估计其将提供的额外商品或服务的数量，并将相应预计收取的对价纳入初始合同的交易价格。



示例 2 (摘自 IFRS 示例 49: 向客户提供重大权利的选择权)

背景:

商场以 100 元销售了服装 A，并向客户提供一张 40% 的折扣券，可以用于未来 30 天内购买任何不超过 100 元的服装。同时，企业计划开展季节性促销活动，在未来 30 天内针对所有服装均提供 10% 的折扣。但该 10% 的折扣不得与 40% 的折扣券同时使用。

分析:

由于所有客户在未来 30 日内购买时将享有 10% 的折扣，唯一向客户提供重大权利的折扣是 10% 之外的增量折扣（即，额外 30% 的折扣）。商场将提供的增量折扣承诺作为销售服装 A 的单项履约义务进行会计处理。

企业估计客户兑现折扣券的可能性为 80%，且每位客户将平均购买 50 元的额外产品。因此，企业估计折扣券的单独售价为 12 元（额外产品的平均购买价格 50 × 增量折扣 30% × 行使选择权的可能性 80%）。服装 A 和折扣券的单独售价及交易价格 100 元相应的分摊结果如下：

履约义务	单独售价
产品A	100
折扣券	12
合计	112
	分摊后的交易价格
产品A	89 (100 ÷ 112 × 100)
折扣券	11 (12 ÷ 112 × 100)
合计	100

商场应将 89 元分摊至服装 A，并在控制权转移时确认服装 A 的收入，将 11 元分摊至折扣券，并在客户将折扣券兑现为服装时或在折扣券到期时确认相应的收入。

示例 3（摘自 IFRS 示例 50：未向客户提供重大权利的选择权）

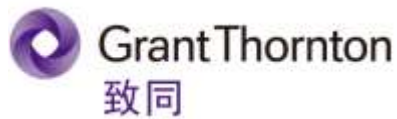
背景：

某电信公司与客户签订合同，以套餐的方式销售一部手机和两年的通信合约，包括 1000 分钟通话时间、200 条短信和 1G 的上网流量，按月收取固定费用。

同时，客户如果需要，可以约定的价格在任何月份购买额外的通话时间或短信或上网流量。

分析：

电信公司确定购买额外通话时间和短信的选择权并未向客户提供在不订立合同的情况下无法获得的重大权利，原因在于，额外通话时间和短信的价格反映了这些服务的单独售价。因此，电信公司不应将任何交易价格分摊至额外通话时间或短信的选择权，而仅当其提供这些服务的情况下才确认额外通话时间或短信的收入。



www.grantthornton.cn

© 2017 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。版权所有。

“Grant Thornton（致同）”是指 Grant Thornton 成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌，并按语境的要求可指一家或多家成员所。致同会计师事务所（特殊普通合伙）是 Grant Thornton International Ltd（GTIL，致同国际）的成员所。GTIL（致同国际）与各成员所并非全球合伙关系。GTIL（致同国际）和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。GTIL（致同国际）不向客户提供服务。GTIL（致同国际）与各成员所并非彼此的代理，彼此间不存在任何义务，也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。