

《CAS 14——收入（2017）》

客户未行使的合同权利

——致同研究之企业会计准则系列（四十）

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。

本期微信主要解读特定交易中有关客户未行使的合同权利的会计处理。

客户未行使的合同权利

新CAS 14第三十九条规定：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负债，待履行了相关履约义务时再转为收入。当企业预收款项无需退回，且客户可能会放弃其全部或部分合同权利时，企业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，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，才能将上述负债的相关余额转为收入。

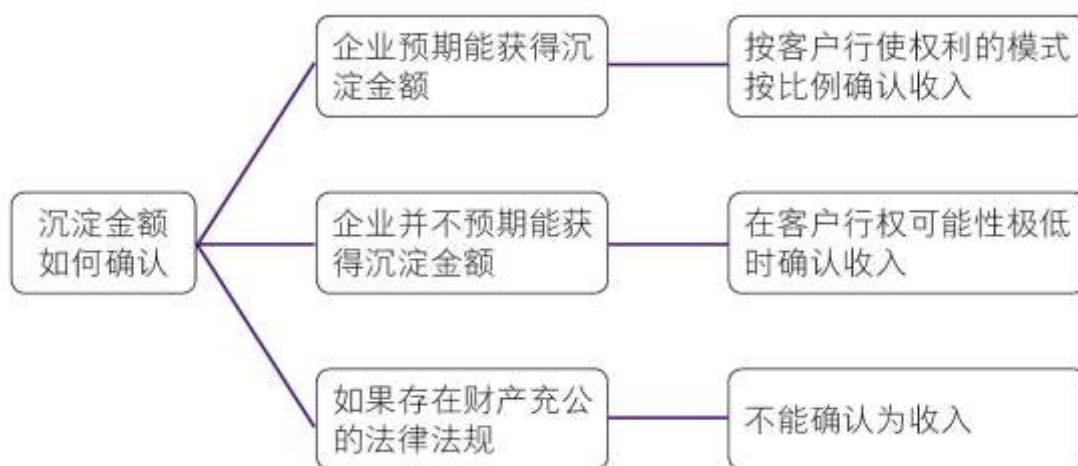
致同解读——什么是未行使的合同权利

客户向企业支付无需退回的预付款，企业赋予客户一项在未来取得商品或服务的权利，并使企业承担转让商品或服务的义务。但是，客户可能不会行使其所有的合同权利。这些未行使的合同权利通常称为未使用的权利。例如客户购买了一张可以兑换电影票的储值卡，但是由于丢失、长时间没有使用、卡内有较小的余额不再使用等原因形成一个未使用的合同权利，对企业来说则获得一个沉淀金额。礼品卡、预付款、积分等销售激励都可能产生客户未行使的合同权利。

致同解读—如何将客户未行使的合同权利确认为收入

- 1.如果企业预计将有权获得客户未行使的合同权利金额，企业应当根据客户行使权利的模式按比例将预计未使用的权利金额确认为收入。
- 2.如果企业预计无权获得未使用的权利金额，则企业应在客户行使其剩余权利的可能性极低时将预计未使用的权利金额确认为收入。
- 3.对于企业收取的与客户未行使权利相关的对价，如果企业须将该对价转交其他方（例如，根据适用的关于无人认领财产的法律须转交给政府主体），则企业不能将未行使的权利金额确认为收入，而应该是一项负债。

如下图所示：



示例—按比例确认未使用合同权利

背景：

甲公司 2017 年出售 1000 张礼品卡，每张面值 50 元，可在其所有经营点兑换。甲公司基于类似礼品卡的相关历史经验，预计此次未行使礼品卡权利的金額为总额的 10%，即 5000 元，没有财产充公的法律规定。2018 年，客户兑换了价值 22500 元的礼品卡，2018 年甲公司应当如何对已兑换的礼品卡进行会计处理？

分析：

甲公司应该确认 $22500 / (1 - 10\%) = 25000$ 元收入，为已兑换礼品卡金额 22500 元加上按比例计算得出的未行使权利金额 2500 元。



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。