

《CAS 14——收入（2017）》

无需退回的初始费

——致同研究之企业会计准则系列（四十一）

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无需退回的初始费的会计处理。

无需退回的初始费

新CAS 14第四十条规定：企业在合同开始（或接近合同开始）日向客户收取的无需退回的初始费（如俱乐部的入会费等）应当计入交易价格。企业应当评估该初始费是否与向客户转让已承诺的商品相关。该初始费与向客户转让已承诺的商品相关，并且该商品构成单项履约义务的，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；该初始费与向客户转让已承诺的商品相关，但该商品不构成单项履约义务的，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；该初始费与向客户转让已承诺的商品不相关的，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。

致同解读—无需退回的初始费如何确认收入

收入确认的重要前提是履行了履约义务，实务中，对于俱乐部的入会费、电信合同中的初始费、某些服务合同中的准备费以及某些供货合同中的先期费用等，企业在收取这些费用时，尚未履行任何履约义务，收取的款项应该作为预收款项。该初始费用如果没有对应的单项履约义务，应该作为后续履约义务的对价的组成部分，要分析初始费与承诺的履约义务以及未来履约义务的关系，在相关履约义务履行时确认为收入。其中既包含了识别履约义务，又包含了确定交易价格的内容。

企业收取了初始费，且为履行合同应当开展初始活动，但这些活动本身并没有向客户转让已承诺的商品的，该初始费与未来将要转让的已承诺的商品相关，应当在未来转让该商品时确认收入。

示例 1—预收会员费，提供优惠价格服务

背景：

某餐饮企业的客户可以花 20 元购买会员卡，持有该会员卡后，在餐饮企业消费时，某些商品将享受会员价格，比非会员价格优惠。餐饮企业收到 20 元的入会费，是否应该一次确认收入？

分析：

企业收了 20 元的会员费，没有提供对应的商品和服务，会员费和未来提供优惠价格的商品和服务有关，应该计入未来商品和服务的对价，在为客户提供后续商品和服务的期间确认为收入。

示例 2—预收部分服务费，其余对价按月收取

背景：

某电信公司与客户签订两年的电信服务合同，客户预付 1650 元费用，以后享受的服务在不超过限定的流量和通话时间内，每月再支付 100 元的费用，如果超过则按使用量额外付费。

分析：

1650 元的初始费用，是两年服务对价的一部分，应计入未来两年中每个月的服务对价中。

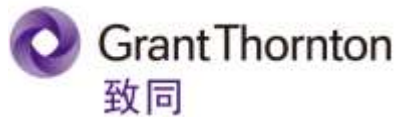
示例 3—收取会员费，后续服务要收费

背景：

甲公司经营健身俱乐部，与客户签订了为期两年的合同，客户可在甲公司经营的所有俱乐部健身。甲公司向客户一次性收取 200 元的入会费，用于补偿俱乐部为客户进行登记注册的初始活动，俱乐部的年费为 1000 元/年。

分析：

登记注册的初始活动并没有向客户转让任何商品或服务，该入会费实质上是客户为健身服务支付的款项的一部分，应作为健身服务收入的预收款，在两年内分期确认收入。



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。