

《CAS 14——收入（2017）》

对电信行业的影响

——致同研究之企业会计准则系列（四十八）

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。

本期主要解读新CAS 14对电信行业可能产生的影响。

捆绑销售-手机销售收入的计量

电信行业常常为客户提供多种产品（例如，“免费”手机）和电信服务的捆绑合同。现行准则中对于如何将交易价格分配至不同要素所含的指引比较有限，而US GAAP则有很多不同的具体指引。新CAS 14要求按照各单项履约义务所承诺商品或服务的单独售价的相对比例来分配交易价格。这可能导致电信公司提供手机和服务的收入确认时间和金额发生变化。对于这些企业而言，大量的合同以及向客户提供的多种服务套餐，使得他们运用新方法确认收入并满足披露要求时，情况变得复杂。

企业在分配交易价格至单项履约义务时，将需要根据每项履约义务的相对单独售价来分摊合同交易价格。因此，企业将在前期就手机销售确认更多的收入。这将导致财务报告中确认的收入和提供给用户的账单金额之间出现脱节，并且降低每位用户使用后续服务产生的平均收入。

家庭套餐核算单位的确定

家庭套餐使家庭成员间可按折扣价格互相分享服务（如数据流量或通话分钟）。企业将需要为此类安排确定适当的核算单位。关键问题在于：在识别与客户之间的合同时，是否考虑合同合并，即将其视为一份合同还是多份单独合同来核算？同时，企业还需考虑具有类似特征的公司是否可以采用组合法核算。

致同解读-家庭套餐核算单位的确定

1. 根据新 CAS 14 的要求，企业可选择将具有类似特征的合同或履约义务组合起来应用新 CAS 14，即采用组合法核算，前提是组合法核算与单独核算的结果并无重大差异。企业可能需要投入人力和成本，以便：
 - 评估哪些项目可构成一个组合，例如可从不同商品或服务、时间跨度、地理位置和合同修订的影响来考虑；以及
 - 持续评估组合法核算是否会使结果出现重大差异，但是新 CAS 14 并未就此方面提供具体指引。企业在考虑使用组合法核算时，需要考虑成本效益原则。
2. 如果将多份合同合并核算，企业将需要考虑对单个用户具体计划的合同修订所产生的影响。

提前升级权的核算

电信行业常常为客户提供计划升级服务，目前，关于合同条款变更的会计处理存在多样性。新 CAS 14 提供了具体的指引。

致同解读-提前升级权的核算

提供提前升级权（如手机升级换代）的企业将需要确定适当的核算方法，企业需要识别合同中的单项履约义务，确定提前升级权是否授予客户购买额外商品或服务的选择权，包括：是否向客户授予了一项重大权利，该权利是否影响交易价格，是否将其作为合同修订来核算，或者豁免金额是否构成签订新合同的激励措施。

重大权利是指客户有权选择以不反映商品或服务单独售价的价格购买额外的商品或服务，此项权利被视为单项履约义务。

企业需要在履约义务履行时确认收入。通常，电信公司在合同开始时将设备的控制权转移给客户，其在某一时点确认设备销售的收入。服务收入在提供服务的期间确认收入。这与现行实务操作没有变化。对于额外服务的选择权通常仅在客户行使权利时确认收入。

无需退回的初始安装收费是否为单项履约义务

某些合同中，电信行业会约定一次性收取安装费，其后的服务期间再分期收取服务费。针对这类合同，企业需要识别合同中的单项履约义务，评估这些前期安装服务是否构成单项履约义务。在很多情况下，虽然无需退回的初始费与企业必须履行的事项有关（如启动网络接入），但该事项并不导致企业将承诺的商品或服务转让给客户。在此情况下，无需退回的初始费将在企业未来向客户提供服务时确认为收入。

老客户折扣是可变对价还是合同修订

电信行业经常会给在网的老客户一些折扣，企业需要判断折扣是否为可变对价。尽管这些折扣可能没有在合同中明示，但通常的业务惯例可能表明，固定对价实质上是可变对价。另一种看法是将此类折扣视作合同修订。

企业需要评估该折扣是可变对价还是合同修订。这将要求企业运用判断，并可能影响收入确认的时点。

企业将需要评估向客户提供的促销优惠属于合同修订还是营销活动。

付款期限超过 1 年的合同是否包含重大融资成分

企业在确定交易价格时，需要判断是否包含重大融资成分。如果客户预存话费购买超过一年的网络服务，企业需要运用判断以确定合同中是否包含重大融资成分。如果合同包含重大融资成分，企业需要调整交易价格以反映货币的时间价值。

IFRS 15 第 62 段规定，尽管须评估合同是否包含重大融资成分，如果存在下列任一因素，则与客户之间的合同不包含重大融资成分：

- (1) 客户预先就商品或服务进行支付，且这些商品或服务的转让时间由客户自行决定。
- (2) 客户所承诺的对价金额很大一部分是可变的，且对价的金额或时点是基于未来某一事件的发生或不发生，该事件几乎不受客户或主体控制（例如，如果对价是基于销售的特许使用费）。
- (3) 已承诺对价与商品或服务的现金售价之间的差额是由向客户或主体提供融资以外的其他原因所致，且该两项金额之间的差额与产生差额的原因相称。例如，付款条款可能向主体或客户提供保护以防止另一方未能依照合同充分履行其部分或全部义务。

致同解读-重大融资成分的会计处理

企业应基于合同层面，而不是履约义务层面，评价合同是否包含重大融资成分。如果满足合同合并的要求，可以在对于某一客户的所有合同层面评价是否包含重大融资成分。作为一个实务操作简便方法，可以基于某一类型的电信商品或服务层面评价是否包含重大融资成分。

间接渠道销售中向经销商返还的设备补贴费用的核算

有些企业可能通过经销商来销售手机和网络服务。当客户签订未来后续服务合同时，手机销售收入的确认时点和列报以及向经销商返还设备补贴费用的会计核算都可能受到影响。企业在确定交易价格时，需要考虑是否含有应付客户的对价。关键问题是，该安排是否为委托代销安排，或者经销商在手机销售中是充当代理人还是主要责任人。

致同解读-向经销商退还的设备补贴费用的核算

企业判断的关键是需要确定商品或服务的控制权在转移给最终客户前是否以及何时转移给经销商，这是企业确定其客户和确定收入确认金额和时间的关键。通常，经销商没有获得电信服务的控制权，因此，控制分析的重点在于电信设备。

如果经销商在商品或服务的法律权属转移给最终客户前暂时取得商品或服务的法律权属，仅这一迹象不能支持相关结论。但是，如果经销商承担存货的实质风险，则说明经销商取得商品或服务的控制权。在判断经销商是否承担存货的实质风险时，企业考虑经销商受技术过时、市场价格变化等的影响程度，以及经销商是否可以因除商品功能问题的原因将存货退还给企业。如果通过经销商销售手机和服务计划，手机的客户可能是经销商（即经销商为主要责任人时），而服务合同的客户是最终客户。由于经销商和最终客户不是关联方，则销售手机和服务计划的合同不能合并。因此，这些合同作为单独合同进行会计处理可能引起收入确认时间和金额的不同。如果经销商为代理人，则最终客户为手机和服务销售的客户，如果满足要求，合同被合并。

如果企业的付款不与提供给最终客户的折扣直接关联，该付款很可能为付给经销商的佣金，应作为取得合同的成本。如果企业向经销商的付款为手机的后续折扣，则应作为可变对价在交付手机时予以考虑。

佣金和其他合同成本的会计处理

电信行业常常为销售团队提供激励以刺激其获得新的客户合同，目前，关于合同取得成本的会计处理存在多样性。新 CAS 14 提供了具体的指引。

在预计可收回成本的前提下，公司需要将取得合同的增量成本（如销售佣金）和其他履行合同的成本（如安装成本）予以资本化。但是，如果由此产生的资产摊销期等于或小于一年，公司可以将取得合同的成本计入当期费用。但是，此条实务简便方法不适用于履行合同的成本。

公司将需要运用判断来区分因取得合同而发生的增量成本与因履行履约义务而发生的增量成本。



www.grantthornton.cn

© 2018 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。