

新收入准则 在河南联通公司赠送业务的应用

张淑雯 魏修建 李瑞

摘 要：新收入准则的实施促使电信行业开始重新评估自身的业务特性，尤其是对于用户获取、维系等过程中常用的赠送业务经营模式，其收入确认方式及账务处理发生了巨大改变。本文分析了“五步法”模型在河南联通公司的权益产品赠送业务和实物产品赠送业务中的具体应用，并提出了河南联通公司针对收入管理的措施。

关键词：新收入准则；“五步法”模型；电信行业；赠送业务

中图分类号：F231 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2021)15-0049-03

《企业会计准则第14号——收入》(以下简称新收入准则)的实施对河南联通公司(中国联合网络通信有限公司省属分公司)产生了重大影响，尤其是在收入确认方面，其影响主要包括多重履约义务价格分摊、赠送业务的处理、重大融资成分的处理、收入总额或净额计收的判断、光猫及IPTV等固网终端设备的处理等事项。由于赠送业务是河南联通公司在用户获取、维系等过程中的主要经营方式，因此本文拟以赠送业务处理为例，分析新收入准则的具体应用思路。

一、新收入准则下赠送业务的会计处理

河南联通公司的赠送业务主要是指各类客户办理移动通信业务和固定通信业务(主要为宽带业务)时，公司为了拓宽和维系各类市场用户赠送权益产品和实物产品的业务，因此，可以将赠送业务分为权益产品赠送业务和实物产品赠送业务。

(一) 新收入准则下权益产品赠送业务会计处理

权益产品主要是指各类APP或软件等会员待遇产品，主要有视频类、音乐类、阅读类、音频类、教育类、健康类，如腾讯视频VIP会员月卡、优酷视频VIP会员月卡、爱奇艺黄金VIP会员月卡等。在新收入准则下，河南联通公司应采用“五

步法”模型，按照“识别客户合同——识别履约义务——确定交易价格——分摊交易价格——确认收入”五步骤对权益产品赠送业务收入进行确认和计量。

1. 识别客户合同。通常情况下，用户与河南联通公司签订的合同中会明确规定基于特定合同、特定套餐和特定产品免费赠送权益产品或以低于结算价的价格销售权益产品，其包括但不限于以下场景：用户充值、购买业务、承诺在网、承诺低消、承诺升档等条件下赠送或折价单独销售权益产品，此类情形为权益产品赠送合同。此时，公司需要明确该类合同、套餐以及产品的特定性。如果其客户与具体履约义务相关性不强，具有普惠性或临时性，则不适用该收入确认原则，赠送金额或折扣优惠可直接计入销售费用。

2. 识别履约义务。权益产品赠送业务通常是用户在办理各类移动网络套餐过程中所产生的，本质上为附有客户额外购买选择权的销售，同时，权益产品能够让用户享受超越其他同类客户享有的折扣(比如视频类会员的影片无需付款等)，因而该选择权向客户提供了重大权利，应当作为单项履约义务。因此，权益产品赠送业务包含的履约义务主要分为通信服务业务以及权益产品服务。河南联通公司需要从赠送当期或者激活权

基金项目：国家社科基金后期资助项目“合并会计报表研究”(20FJYB041)；陕西省社会科学基金项目“国家审计视角下重大风险的防范与化解机制研究”(2019D057)；西京学院科研基金(XJ190209)

作者简介：张淑雯，西京学院会计学院；

魏修建，西安交通大学经济与金融学院教授，博士生导师；

李 瑞，西安邮电大学经济与管理学院副教授。

益当期,识别其所包含的履约义务。

3. 确定交易价格。权益产品是第三方企业的产品,它的结算价格为企业应付客户对价,需要将其考虑在权益产品赠送业务的交易价格中,因此,权益产品赠送业务的交易价格为在赠送当期或用户激活权益当期,以其结算价格(或折扣优惠)冲减主营业务收入的金额。

4. 分摊交易价格。权益产品赠送业务中包含多个服务,需要将其收入按照通信服务和权益产品服务进行分摊。由于只有签订此类合同的用户才有权利选择是否按月续约,而且每笔业务的区分在实务操作中较为困难,尤其无法判定用户是否在合同履约期间进行权益产品兑换,因此采取简化处理原则,直接按权益产品采购价格抵减主营业务收入,无需在权益产品业务与通信业务之间分摊。

5. 确认收入。按照简化处理的原则,对于基础语音业务、数据接入服务业务应按月分别确认收入,同时应根据每月报表“主营业务收入——权益赠送”科目余额按比例分摊至基础语音业务收入和数据接入服务收入中,每个截止期末上交集团公司进行统一测算并调整需要递延到以后期间的金额。

6. 示例。

(1) 河南联通公司推出一项业务:充值100元,赠送一个月腾讯视频VIP会员。其中该权益产品的结算价12元。在不考虑增值税的情况下,具体账务处理如下(单位:元,下同):

借: 营业款结算	100
贷: 预收账款——用户预存款	100
借: 主营业务收入——用户权益赠送——其他用户权益赠送	12
贷: 应付账款	12

(2) 河南联通公司推出:购买爱奇艺定向流量包(价值20元),赠送一个月爱奇艺黄金VIP会员;或购买爱奇艺定向流量包与爱奇艺黄金VIP会员捆绑产品(价值20元)。其中该权益结算价12元。在不考虑增值税的情况下,具体账务处理如下:

借: 营业款结算	20
贷: 主营业务收入——手机接入	20
借: 主营业务收入——用户权益赠送——其他用户权益赠送	12
贷: 应付账款	12

(3) 河南联通公司为了维系用户,推出用户承诺在网、低消或升档,赠送优酷视频VIP会员月卡,权益产品结算价12元。具体账务处理如下:

借: 主营业务收入——用户权益赠送——其他用户权益赠送	12
贷: 应付账款	12

(二) 新收入准则下实物产品赠送业务会计处理

河南联通公司实物产品赠送业务是基于特定合同、特定套餐或特定产品免费赠送实物。其实物产品主要包括IPTV机顶盒、路由器等产品。例如河南联通公司对于当前智慧家庭(光纤宽带+智慧TV+沃家神眼+沃家固话)的新用户,将免费赠送IPTV机顶盒和路由器等实物产品。由于不同实物产品的价格相差较大,因此应分情况进行账务处理。

1. 实物赠送金额占收入较小。当实物赠送金额占合同收入较小时,根据简化处理原则,按实物采购金额冲减主营业务收入,同时将进项税认证后做转出处理。

2. 实物赠送金额占合同收入较大。当实物赠送金额占合同收入较大时,需要根据新收入准则的要求,对收入分步骤进行确认,具体如下:

(1) 识别客户合同。河南联通公司对于实物赠送业务的合同,需要判断两点:其一,是否为特定合同、特定套餐或特定产品;其二,其实物赠送金额是否占合同收入较大。通常情况下,此类赠送的实物产品为IPTV机顶盒、路由器等产品。

(2) 识别履约义务。根据实物赠送业务合同约定,其主要包括两大类履约义务,即通信服务业务以及销售商品业务。通信服务业务中可能还包括基础语音业务、移动数据接入服务等履约义务。

(3) 确定交易价格。河南联通公司在确认交易价格时,通常根据合同中所明确的价款进行确认,如用户所需要缴纳的预存款项、按月缴纳的套餐费的合计数,如有分月返还金额应进行扣除。

(4) 分摊交易价格。由于实物赠送金额占比较大,同时合同中不仅包括通信服务还包括销售商品服务,因此根据合同中的交易价格,对需要履行的通信服务义务及实物赠送义务按照各自的单独售价进行分摊,并确认相应收入,同时将实物产品成本进行结转,计入其他业务成本。如果通信服务中包含基础语音业务、移动数据接入服务,应对通信服务按照单独售价进行第二次分摊。

(5) 确认收入。对于通信服务业务而言,应按时段确认收入,即按月分别对各类通信服务确认收入,其确认的价格为按月分摊的价格;对于销售实物商品而言,应按时点确认收入,即在实物控制权转移给用户时确认收入。

3. 具体示例。

河南联通推出智慧家庭(光纤宽带+智慧TV+沃家神眼+沃家固话)服务(每月价值72元),用户办理一年该项服务,将赠送IPTV机顶盒(价值169元)和路由器(价值169元)。在不考虑增值税情况下,由于实物赠送金额占比较大,需要对交易价格进行分摊,分摊的比例按照各自单独售价占比计算,则通

信服务收入分摊比例： $(72 \times 12) \div (72 \times 12 + 169 + 169) = 71.88\%$ ，IPTV 机顶盒收入分摊比例： $169 \div (72 \times 12 + 169 + 169) = 14.06\%$ ，路由器收入分摊比例： $169 \div (72 \times 12 + 169 + 169) = 14.06\%$ 。因而，按照各业务确认的收入金额分别为：第一个月通信服务收入确认金额= $72 \times 12 \times 71.88\% / 12 = 51.75$ （元）；IPTV 机顶盒收入确认金额= $72 \times 12 \times 14.06\% = 121.48$ （元）；路由器收入确认金额= $72 \times 12 \times 14.06\% = 121.48$ （元）。因此，第一个月账务处理如下：

借：营业款结算	864
贷：预收账款——用户预存款	864
借：预收账款——用户预存款	51.75
贷：主营业务收入——宽带接入	51.75
借：预收账款——用户预存款	242.96
贷：其他业务收入——销售通信产品——PTV 机顶盒	121.48
	——路由器 121.48
借：其他业务成本——销售通信产品——IPTV 机顶盒	169
	——路由器 169
贷：库存商品——IPTV 机顶盒	169
	——路由器 169

（三）其他情形

河南联通公司在赠送业务的过程中，除了针对特定合同、特定套餐、特定用户外，可能会存在不针对特定用户的赠送，或与特定用户的特定合同无关的赠送。例如，当赠送是对特定用户时，该赠送不与该特定用户的合同相关，即同时满足用户入网协议里不包含达到条件即赠送等、用户不对公司赠送抱有预期、公司不得因赠送要求用户有任何承诺等内容。此类赠送业务无论是权益产品还是实物产品，都不能满足新收入准则中对于获取相应产品和服务控制权的规定，即此类赠送业务无法让公司获取相应的经济利益，因此不能作为收入进行确认，赠送金额或折扣优惠应直接计入营业费用下的用户维系成本。如：河南联通公司若向与特定合同无关的用户赠送网易云音乐黑胶 VIP 会员卡，该月卡结算价格为 12 元。具体账务处理如下：

借：营业费用——用户维系成本	12
贷：应付账款	12

二、新收入准则下河南联通公司收入管理应采取的措施

（一）加强合同管理

新收入准则实施的第一个步骤就是对用户合同进行识别。因此，全面、系统、良好的合同管理制度成为新收入准则实施

的基础。尤其是在合同订立过程中，应构建合同风险预判预防机制，针对合同的全生命周期，在签约前对不同合同的关键风险点、风险等级进行充分评估，找到有效的风险防控措施，做到对合同风险提前预判预防，同时优化合同的审签过程，降低合同风险。

（二）提高财务人员的专业能力

新收入准则中包含大量会计估计与会计判断，例如用户额外购买选择权的重大性、实物赠送业务中实物占合同金额的重大性、合同的特定性等，这些判断都可能会导致会计估计出现差错。因而，应对财务人员进行集中培训指导，同时邀请前端业务人员与财务人员共同明确各项合同中的履约义务，从而提高财务人员的业务能力。

（三）构建业财融合收入管理体系

新收入准则将契约理论作为基础，体现了合同在收入确认和计量环节的重要性，同时将收入的确认与计量追溯到合同订立的业务阶段，实现了收入确认与交易全过程的协同。可见，新收入准则具有业财融合的理念特点。因此，公司需要构建业财融合的收入管理体系，优化收入管理系统，打破账单管理系统与财务系统之间的边界，将合同中的各项履约义务与账单结合，细化用户、合同、业务等方面的数据，有针对性地进行收入的精细化管理，从而提升收入管理的质量。

（四）提高内部监管力度

对企业内部进行有力的监管，才能保障新收入准则的落地与实施。公司应结合“五步法”模型，建立各个步骤的监控点，对整个收入确认过程进行相应的监管。同时，从行为维度构建收入管理的绩效考核体系，实现收入确认的全方位管控。

责任编辑 陈利花

主要参考文献

- [1] 张金若, 桑士俊. “合同基础的收入确认原则”探究[J]. 中南财经政法大学学报, 2010, (2): 95-99.
- [2] 吴明泉, 高允斌. 新收入准则下的会计收入确认及其纳税影响分析[J]. 财务与会计, 2017, (21): 11-14.
- [3] 高玉玉, 高允斌. 新收入准则下的会计收入计量与税务处理比较分析[J]. 财务与会计, 2018, (1): 10-14.
- [4] 许静燕. 浅析新收入准则实施对电信企业的影响——以终端捆绑销售为例[J]. 中国注册会计师, 2018, (11): 72-75.
- [5] 张建芳, 朱学义, 王珏. “卖一赠一”账务处理演变及新收入准则的应用分析[J]. 财务与会计, 2019, (22): 41-44.