

新收入准则实施对电信运营商财务影响简析

陈 珊

(中移互联网有限公司,广东 广州 510640)

摘 要:本文结合新收入准则(IFRS 15)理论框架,简要分析了新准则实施对电信运营商财务的影响,涉及终端捆绑销售、积分、赠费与赠送有价卡、非手机类终端设备、社会渠道酬金等重点业务,对了解新准则在电信运营商的应用有一定参考价值。

关键词:新收入准则;终端捆绑;积分;赠费

[DOI]10.12231/j.issn.1000-8772.2020.35.050

1 引言

IASB(国际会计准则理事会)于2014年5月发布了趋同的IFRS 15准则(《国际财务报告准则第15号-与客户之间的合同产生的收入》),要求上市公司必须采用新准则进行核算,具有强制性。财政部于2015年12月颁布了《企业会计准则第14号——收入(修订)(征求意见稿)》,又于2017年7月颁布了《企业会计准则第14号——收入(修订)》,大量补充说明未明确事项,明确境外上市公司生效日期为2018年1月1日,转换方式可选择全面追溯或有局限追溯两种。电信行业曾联合争取准则的豁免,但未被准则委员会采纳。新收入准则出台,旨在构建更完善的理论框架,确定更清晰的核算原则,实现更透明的信息披露,获取更可靠的收入数据。

新收入准则通过“收入确认五步法”,一定程度上解决旧准则下收入确认过程中的框架不统一、行业不一致问题,以不断清晰核算原则、强化信息披露,增进行业可比。与旧的准则相比,新收入准则在收入及相关成本费用的确认方式、确认时点与分类等方面有所不同,并且增加合同资产、合同负债、合同成本等披露事项。

根据财政部准则委员会的要求,国内电信运营商于2018年1月1日起应用新收入准则开展收入成本核算及对外披露。对电信运营商而言,应用新收入准则主要面临四个挑战:一是涉及范围广,需要对庞杂繁多的营销方案、业务场景进行一一梳理;二是核算要求高,需要深入研究确定每类业务场景的账务处理规则;三是信息需求多,需要改造与新建信息系统以获取核算与披露必需数据;四是长远影响大,需要在新收入准则环境下不断完善业务模式设计、业绩预测把控、信息系统支撑等工作。

2 对电信运营商财务影响的具体分析

2.1 终端捆绑销售

电信运营商销售手机等终端,根据其在终端销售前是否能够控制终端分为自营模式和代理模式。若在终端销售前能够控制终端,则为自营模式;若不能,则为代理模式。

新准则下,自营模式的终端捆绑销售,通信服务收入和终端收入需按照收入确认五步法原则进行收入分配确认,承诺消费折扣购机和购机赠费的财务处理方式一致。对比旧的准则,该领域对运营商的财务影响主要为通信服务收入下降,终端销售收入上升。

代理模式下,运营商与代理商合作开展捆绑销售的营销案,客户需要在同一时点与代理商和运营商分别签订手机和通信服务合同,以享有一定的营销案折扣。该模式下代理商为手机销售的主要责任人,因此,对运营商而言终端补贴与收入均按净额列示。

2.2 积分

积分计划是为了提高满意度、增加黏性、促进忠诚,而推出的客户回馈服务,包含消费积分、促销积分两种类型。消费积分指客户因使用电信运营商业务、产生消费而获得的积分;促销积分是客户参与营销活动而获得的积分。根据与合同相关与否,促销积分进一步划分为与合同有关的促销积分和与合同无关的促销积分两种。

对于消费积分,在积分赠与时处理不变。客户使用积分时,根据积分兑换的产品或服务的类别做相应的处理:(1)兑换自有通信服务:根据通信服务预期使用情况转回通信服务收入。(2)兑换话费类:根据话费预期使用情况转回通信服务收入。(3)兑换实物,递延收益还原至终

端产品收入及其他,相关成本确认为终端产品成本及其他。通过运营商积分商城兑换的积分,由于运营商承担主要责任人角色,因此可作为兑换自有实物产品,其中,积分折扣率=1-销售折扣折让/(国内口径主营业务收入+销售折扣折让)。(4)兑换和包券:根据兑换的和包券以及和包券预期兑换率,将积分递延收入转为和包券递延收入,两者差异部分通过通信服务收入进行调整。

对于与合同相关的促销积分,除促销积分和消费积分的预期兑换率需分别测算外,与合同相关的促销积分与消费积分的会计核算办法相同。

对于与合同无关的促销积分,在积分发放时根据发放的与合同无关的促销积分数,并根据以下公式暂估销售费用:销售费用暂估金额=赠送的与合同无关的促销积分数*积分公允价值*积分预期兑换率。客户在使用积分兑换产品或服务时,根据积分兑换的产品类别做相应的处理:(1)换自有通信服务和话费类:在兑换时冲销发放时暂估的销售费用,并根据赠送自有通信服务和赠费的当前处理方式后续处理。(2)换自有实物产品和非自有产品或服务:在兑换时根据实际结算的该类别积分兑换自有实物产品和非自有产品或服务的成本,确认销售费用-客户服务费,并冲销发放时暂估的销售费用。(3)兑换和包券:按照与合同无关的和包券的会计核算办法进行后续财务处理。

2.3 赠费与赠送有价卡

赠费与赠送有价卡包括但不限于以下营销方案:保底赠费/卡-有合同期、存费赠费/卡-有合同期(无保底要求)、存费赠费/赠卡-无合同期、回馈赠费/赠卡(无消费/存费等承诺)等。

由于赠费实际上是对合同交易价格的抵减,而赠送的有价卡也可以用于结算通信服务的消费账单,两者都可以认为是支付给客户的对价。

电信运营商应当根据合同条款约定的客户在网时间等确定赠费的核算期间,并将赠费按照履约义务完成进度进行分摊,分期确认为当期收入的折扣。

对于上述各类赠费营销案,新收入准则的会计核算办法如下:

(1)对于有合同期的保底赠费和存费赠费:赠费在合同期内平均确认为收入折扣,或依据履约义务完成进度分期确认收入折扣。

(2)对于无合同期的存费赠费:按照测算有价卡摊销期的方式,根据ARPU测算无合同期的存费赠费的摊销期,在摊销期内平均确认为当期收入的折扣。

(3)回馈赠费:与当前会计核算办法一致。

2.4 非手机类终端设备

非手机类终端设备是指为使用通信服务或宽带服务而需要配合使用的终端设备或者网络设备,当前主要的非手机类终端设备包括光猫、魔百盒、和慧眼、家庭网关、儿童手表等。

在新收入准则下,需要判断非手机类终端设备是否存在单独使用价值:(1)存在价值并转移所有权:作为单独履约义务拆分合同收入;(2)存在价值但不转移所有权:作为资产租赁;(3)无使用价值且不转移所有权:低值易耗品摊销。财务影响主要是,作为单独履约义务的魔百和,通信服务收入下降,终端销售收入上升;销售费用重分类为其他业

(上接 50 页)

务成本。

2.5 社会渠道酬金

是指电信运营商为发展新用户、拓展业务向社会渠道支付的手续费。

新收入准则实施对社会渠道酬金核算的影响,主要是对于摊销期长于 1 年的合同获取成本要进行资本化,而摊销期短于 1 年的合同获取成本可直接费用化处理。

2.6 其他特殊情况

对于销售折扣折让,原则上需要根据履约义务的进度,逐期分摊,一般在合约期平均分摊。对于合同约定不均衡返还的情况,需要有充分的理据支撑。执行的困难点主要在于赠费不平均返还形式多样,数据整理强度高,另还存在收入确认与用户账单差异的问题。

赠送电信运营商自有通信业务(如流量、通话时长),原则上,需要考虑是否作为单独履约义务,参与收入的分摊。考虑到赠送情况较为零星,赠送业务量占比不大以及实际操作的困难,执行上暂时对短期赠送情况并不分摊收入。对于套餐型资费营销案,运营商有严格的收入列账

内部要求,对长期开展的赠送业务进行套餐收入拆分,短期赠送则遵循重要性原则,视赠送规模大小而定。

对于宽带的初装费收入和装移机成本,考虑重要性水平,当期记入损益。

对于终端补贴,在账务核算中,不再直接核算该部分金额,但是为了满足内部管理需要,终端外挂模块中,可以生成各类终端补贴的管理报表。

3 结束语

新收入准则的实施给用户庞大、业务多样、系统复杂的电信运营商带来严峻的挑战,涉及经营的多个方面,对其财务产生比较深远的影响。

参考文献

[1]财政部会计司编写组.企业会计准则 14 号——收入应用指南,中国财政经济出版社。

[2]天职国际会计师事务所(特殊普通合伙)专业技术委员会.新收入准则理论与实务,中国财政经济出版社。

作者简介:陈珊(1980,11-),籍贯:广东茂名,研究方向:企业会计准则应用实务,企业财务与业务融合。