

《CAS 14——收入（2017）》

质量保证

——致同研究之企业会计准则系列（三十五）

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。

上期微信主要解读了特定交易中有关附有销售退回条款的销售的会计处理，本期微信主要解读特定交易中有关质量保证的会计处理。

质量保证的类型

根据新CAS 14，不同行业及合同的质量保证性质可能差别很大。

1) 根据是否提供符合既定标准质量保证之外的额外服务，可以分为：

向客户提供所销售商品的符合既定标准的质量保证与向客户提供所销售商品的符合既定标准之外的质量保证。

2) 根据客户是否有单独购买质量保证的选择权，可以分为：

有单独质量保证购买选择权的质量保证与无单独质量保证购买选择权的质量保证。

质量保证的会计处理

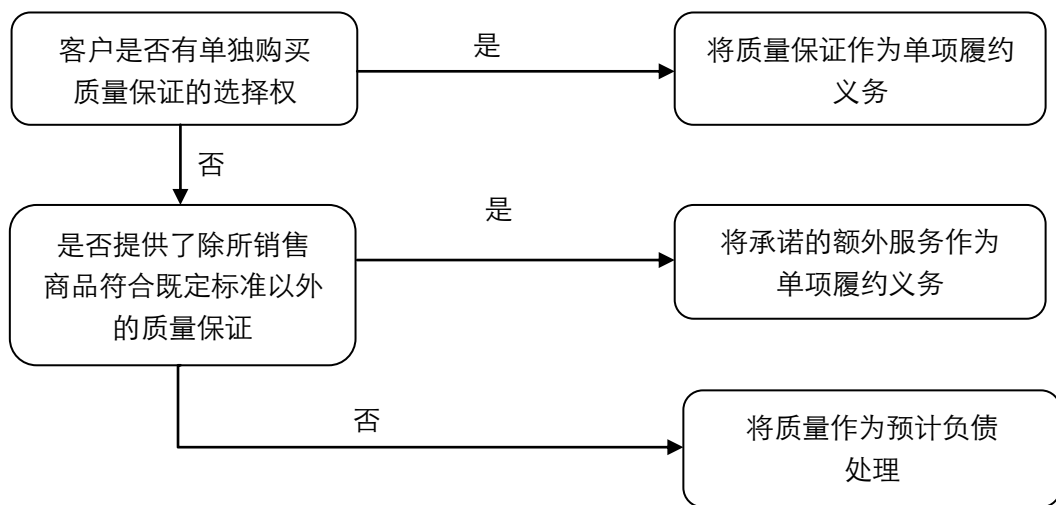
1) 如果客户可选择单独购买质量保证（例如，由于质量保证是单独定价或议定的），因为

企业承诺向客户提供除具有合同所述功能的产品之外的服务,此类质量保证是可明确区分的服务,在这种情况下,企业应当将其作为单项履约义务进行会计处理。

2) 如果客户不具有单独购买质量保证的选择权,企业应当按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》对质量保证进行会计处理,除非所承诺的质量保证或所承诺的质量保证中的部分是向客户提供产品符合既定标准的保证之外的服务。

3) 如果质量保证或部分质量保证向客户提供产品符合既定标准的保证之外的服务,则所承诺的服务是单项履约义务。因此,企业应当将交易价格分摊至产品和这项服务。

4) 如果企业同时承诺了保证类的质量保证和服务类的质量保证,但无法合理地对这两类质量保证分别进行会计处理,企业应当将这两类质量保证合并为单项履约义务进行会计处理。



致同解读——提供符合既定标准质量保证之外的额外服务

在评估质量保证是否提供符合既定标准质量保证之外的额外服务时,企业应当考虑诸如以下因素:

- 1) 质量保证是否为法律要求——如果法律要求企业提供质量保证,这一法律的存在即表明所承诺的质量保证不是单项履约义务,因为这些要求的存在通常是为了保护客户免于承担购买不合格产品的风险。
- 2) 质量保证涵盖期间的长度——质保期越长,所承诺的质量保证就越可能是单项履约义务,因为更有可能提供产品符合既定标准的保证之外的服务。
- 3) 企业承诺履行的任务的性质——如果企业有必要履行特定的任务以提供产品符合既定标准的保证(例如,有瑕疵产品退回的运输服务),则这些任务可能不会形成履约义务。

致同解读-服务类质量保证与保证类质量保证

根据 IFRS 15 应用指南及结论基础：

- 1) 如果质量保证是保护客户免遭产品向其转移后发生的故障，则属于服务类质量保证。服务类质量保证是构成单项履约义务的质量保证。对于这种类型的质量保证，企业或者单独出售或者与客户单独议定，从而客户能够选择是否购买此类质量保证。因此，其向客户提供了一项除所承诺产品之外的服务。此外，如果有关事实和情况表明质量保证（或质量保证的一部分）向客户提供了除企业过往履行的依照合同约定的保证之外的服务，即使企业并不单独出售或与客户单独议定，该质量保证也应被识别为履约义务，亦被分类为服务类质量保证。
- 2) 如果质量保证是保护客户免遭产品向其转让时存在的瑕疵，则属于保证类质量保证。由于保证类质量保证仅保护客户免遭产品销售时存在的瑕疵，则客户并未取得单独的服务。因此，为修正这些瑕疵的任何后续维修或更换是提供产品的追加成本，因而与企业过往的履约相关。保证类质量保证不构成履约义务。对于法定质量保证，由于其目标是保护客户免于承担购买有瑕疵产品的风险，因此属于保证类质量保证。

示例（摘自 IFRS 示例 44：质量保证）

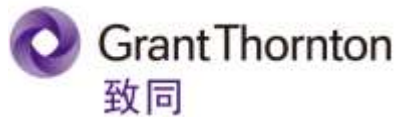
背景：

某制造商向客户提供购买产品的质量保证金，此项质量保证保证产品符合既定标准，且自购买日起一年内能按承诺运行。此外，这份合同同时为客户提供获得最多 20 小时有关如何操作产品的培训服务的权利（不收取额外费用）。假设企业定期单独出售未附加培训服务的产品，且客户可以单独从使用该产品（不接受培训服务）中获益。

分析：

根据新 CAS 14：

- （1）客户能够从产品本身或者从产品与培训服务中受益；此外，客户可以从单独使用该产品（不接受培训服务）中获益，该产品与培训服务可单独区分，因此，产品是单项履约义务。
- （2）客户能够从培训服务中受益或从产品与培训服务中受益；此外，企业并未提供将培训服务与产品进行整合的重大服务，产品不会导致培训服务作出重大修改或定制，且培训服务并非高度依赖于产品或与其高度关联，因此，培训服务是单项履约义务。
- （3）由于产品质量保证仅提供产品符合既定标准的保证，因此不应将其作为单项履约义务进行会计处理，企业应按照 CAS 13 的要求对该保证类质量保证进行会计处理。



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。