

《CAS 14——收入（2017）》

主要责任人与代理人

——致同研究之企业会计准则系列（三十六）

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。

上两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和质量保证的会计处理，本期微信主要解读特定交易中有关主要责任人与代理人的会计处理。

主要责任人与代理人的区分原则

根据新CAS 14，企业应当根据其在向客户转让商品前是否拥有对该商品的**控制权**，来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。

企业在向客户转让商品前能够控制该商品的，该企业为主要责任人，应当按照已收或应收对价总额确认收入。

否则，该企业为代理人，应当按照预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入，该金额应当按照已收或应收对价总额扣除应支付给其他相关方的价款后的净额，或者按照既定的佣金金额或比例等确定。

表明对商品拥有控制权的三种情形

根据新CAS 14，表明企业向客户转让商品之前能够控制该商品的情形包括：

- 1) 企业自第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户；
- 2) 企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务；
- 3) 企业自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成某组合产品转让给客户。

例如，如果企业提供一项重大服务，并将由第三方提供的商品或服务整合为客户订立合同所要求的特定商品或服务，企业在该特定商品或服务转让给客户前控制该商品或服务。这是因为企业首先取得了该特定商品或服务投入的控制权（包括从另一方取得的商品或服务），并且能够主导投入的使用来创造组合产出，即该特定的商品或服务。

表明对商品拥有控制权的事实和情况

在具体判断向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权时，企业不应局限于合同的法律形式，而应综合考虑所有相关事实和情况，这些事实和情况包括但不限于：

- 1) 企业承担向客户转让商品的主要责任

例如，如果企业在与客户签订合同前，取得或承诺取得特定商品或服务，这可能表明在该商品或服务转让给客户之前，企业能够主导该商品或服务的使用，获得该商品或服务几乎所有剩余利益。

- 2) 企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险

通常包括对该商品或服务是否能够通过客户验收承担责任（例如，对该商品或服务满足客户具体要求的主要责任）。如果企业对于履行提供特定商品或服务的承诺承担主要责任，这可能表明另一方代表企业参与提供该商品或服务。

- 3) 企业有权自主决定所交易商品的价格

确定客户为特定商品或服务所支付的价格可能表明企业能够主导该商品或服务的使用，获得该商品或服务几乎所有剩余利益。但是，在某些情况下，代理人可能也有自主定价权。例如，代理人在向客户提供服务，安排其他方提供商品或服务时，为了取得额外收入，代理人可能在制定价格时享有一定的灵活性。

- 4) 其他相关事实和情况。

致同解读——判断主要责任人时,上述事实 and 情况是否必须同时满足? 是否有不同的重要性程度?

根据 IFRS 15 结论基础,上述事实 and 情况旨在协助企业在难以评估转让前是否控制商品或服务的情况,考虑这些事实 and 情况。

这些事实 and 情况:

- 1) 并未凌驾于控制评估之上;
- 2) 不能孤立地考虑;
- 3) 不构成单独或额外的评价;
- 4) 不应被视为一份关于在所有情况下均须符合的标准或须考虑的因素的核对表。。

考虑一个或多个事实 and 情况通常会有帮助,取决于具体事实 and 情况,个别指标对于评估控制可能具有不同程度的相关性和说服力。

因此,判断是否为主要责任人仍应基于企业向客户转让商品之前能否控制该商品这一核心原则,而对于判断主要责任人的上述事实 and 情况可作为判断控制的佐证信息。具体的判断应基于不同合同安排的相关事实与情况,上述事实 and 情况本身并无重要性程度的差异。

致同解读——主要责任人与代理人的收入确认时点

根据 IFRS 15 结论基础,在确定主要责任人与代理人之后,企业在履行履约义务时确认收入,即在向客户转移对已承诺商品或服务的控制时确认收入。

- 1) 当企业为主要责任人时,确认收入的时点为向客户转移已承诺的商品或服务的控制时。
- 2) 当企业为代理人时,代理人所承诺的商品或服务的控制可能会在客户从主要责任人取得该商品或服务之前转移。

例如,在客户从企业购买商品时,企业向客户发行了忠诚度积分,如果符合下述条件,则企业可能在向客户转让忠诚度积分时履行了其向客户提供忠诚度积分的履约义务:

- 1) 积分使客户有权在未来以折扣价向其他方进行购买(即积分代表享有未来折扣的重大权利);
- 2) 企业确定其为代理人(即企业的承诺是安排向客户提供积分),且企业在积分被转让给客户之前并未控制这些积分。

相反,如果积分使得客户有权取得企业将提供的未来的商品或服务,则企业很可能不是代理人。这是因为企业承诺提供未来的商品或服务,从而在积分和未来商品或服务转让给客户之前,企业同时控制了积分和未来的商品或服务。在这种情况下,企业的履约义务仅在提供未来的商品或服务时才得以履行。

示例 1（摘自 IFRS 示例 45：安排提供商品或服务）

背景：

企业经营一家电商平台以使客户能从平台上的供应商处购买商品，这些供应商直接向客户交付产品。当通过该电商平台购买商品时，企业有权获得相当于售价 10% 的佣金。企业的电商平台协助供应商与客户之间按供应商所设定的价格进行支付。企业在处理订单之前要求客户付款，且所有订单均不可退款。企业在安排向客户提供产品之后没有其他义务。

分析：

在此案例中，商品供应商直接向客户提供其商品，企业仅协助双方之间达成交易，并获取佣金，企业并未在向客户转让商品前取得商品的控制权，企业在任何时候都不能主导将商品转让给客户，不能主导或者阻止供应商向客户转让商品，企业不能控制供应商与客户在电商平台上确定的订单所涉及的存货，应当作为代理人进行会计处理。

(1) 供应商承担向客户转让商品的主要责任。在供应商不能向客户转让商品时，企业既不用提供商品，也没有责任验收商品；

(2) 供应商在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险。企业并未承诺在客户购买商品前从供应商处获取存货，也未承诺对商品的任何损坏或返修承担责任；

(3) 企业没有对供应商商品的定价权。销售价格由供应商决定。

企业是该交易中的代理人，企业在其履行安排供应商向客户提供商品的承诺时，按其有权获得的佣金金额确认收入。

示例 2（摘自 IFRS 示例 46：承诺提供商品或服务）

背景：

企业与客户订立了一份专用设备合同。企业与客户确定专用设备的规格，并由企业与供应商沟通制造设备。企业安排供应商直接向客户交付设备。在向客户交付设备时，合同条款规定企业按企业与供应商就制造设备商定的价格向供应商进行支付。

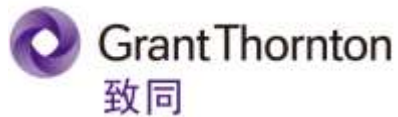
企业与客户议定售价，并且企业按商定的价格向客户开具发票，付款期为 30 天。企业的利润来源于与客户议定的售价和供应商收取的价格之间的差额。

企业与客户合同规定设备质量问题由供应商负责。但是，因规格错误导致的设备问题由企业承担责任。

分析：

在本案例中，企业承诺向客户提供专用设备；但是，企业将设备的制造分包给了供应商。企业能够主导供应商代表本企业向客户提供设备，企业向客户转让商品前能够控制该设备，是主要责任人。

尽管企业将制造设备分包给了供应商，但是设备的设计和制造不能明确区分，原因在于两者不是单独可区分的。企业对整个合同的管理负责，并且在以上要素的基础上提供了重大服务，合并产生了该专用设备。此外，这些活动高度关联。如果客户对设备的规格发生了变化，企业有责任开发设计设备并将变动通知供应商，确保供应商产出的设备能够满足新的专用设备要求。



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。