

《CAS 14——收入（2017）》

售后回购

——致同研究之企业会计准则系列（三十九）

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。

本期微信主要解读特定交易中有关售后回购的会计处理。

售后回购

新CAS 14第三十八条规定对于售后回购交易，企业应当区分下列两种情形分别进行会计处理：

（一）企业因存在与客户的远期安排而负有回购义务或企业享有回购权利的，表明客户在销售时点并未取得相关商品控制权，企业应当作为租赁交易或融资交易进行相应的会计处理。其中，回购价格低于原售价的，应当视为租赁交易；回购价格不低于原售价的，应当视为融资交易，在收到客户款项时确认金融负债，并将该款项和回购价格的差额在回购期间内确认为利息费用等。企业到期未行使回购权利的，应当在该回购权利到期时终止确认金融负债，同时确认收入。

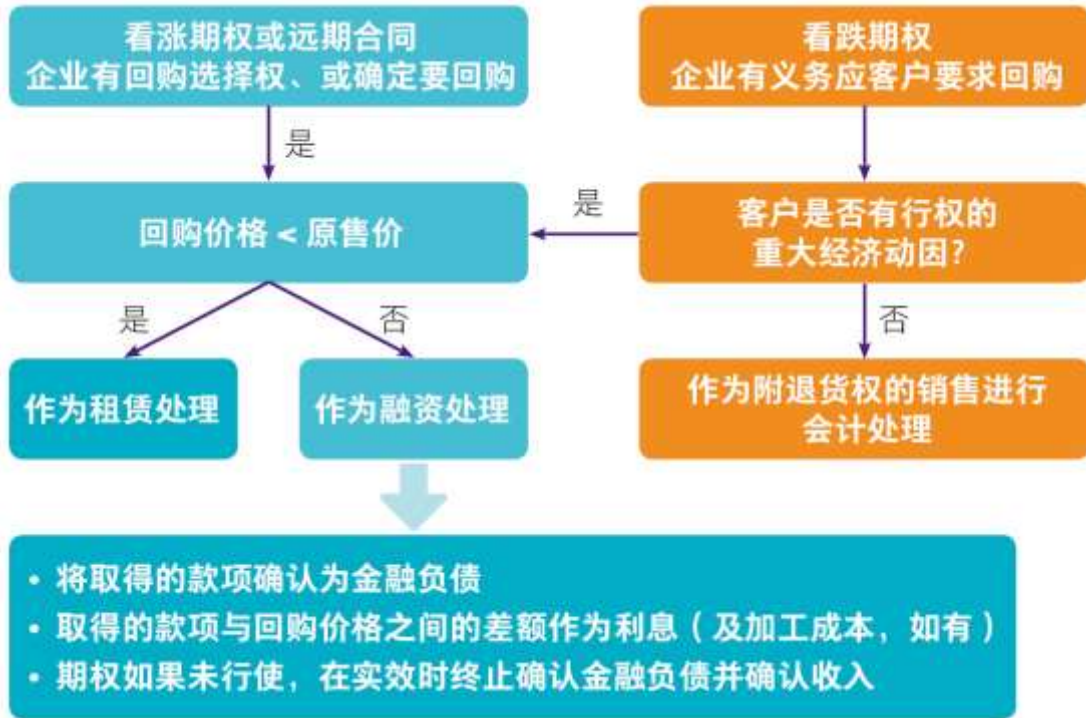
（二）企业负有应客户要求回购商品义务的，应当在合同开始日评估客户是否具有行使该要求的重大经济动因。客户具有行使该要求权重大经济动因的，企业应当将售后回购作为租赁交易或融资交易；否则，企业应当将其作为附有销售退回条款的销售交易进行会计处理。

致同解读—售后回购的三种形式

售后回购，是指企业销售商品的同时承诺或有权选择日后再将该商品（包括相同或几乎相同的商品，或以该商品作为组成部分的商品）购回的销售方式。售后回购通常采用三种形式：

- (1) 双方约定回购即企业有回购资产的义务（远期合同）
- (2) 企业有权选择是否回购（企业看涨期权）
- (3) 客户有权选择是否回售（客户看跌期权）

上述三种类型的回购及其对应的会计处理用图示表示如下：



示例 1—作为租赁处理

背景：

2016年5月1日，甲公司向乙公司销售一批汽车，销售价格为200万元，同时约定，甲公司将在2018年5月1日以120万元的价格回购。

分析：

则该交易实质是乙公司支付了80万元的对价取得了汽车2年的使用权，甲公司作为租赁交易进行会计处理。

示例 2—作为融资处理

背景：

2016年5月1日，甲公司向乙公司销售一台设备，销售价格为200万元，同时约定，甲公司将在2016年11月1日以210万元的价格回购该设备。

分析：

该交易实质是甲公司以这台设备作为质押取得了200万元的借款，6个月后归还本息合计210万元。

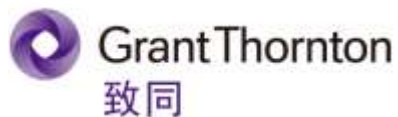
示例 3—客户有回售权

背景：

甲企业销售一批产品给客户，销售价格 2000 万元，并约定在 5 年后，客户有权要求甲企业以 1500 万元的价格回购这批产品。假定甲企业预期这批产品的市场价值在回购日远低于 1500 万元，假设货币的时间价值不影响交易性质的判断。

分析：

由于回购价格低于原售价，但显著高于市场回购日这些产品的市场价值，因此可以判断客户具有重大的经济动机去行使回售选择权，因此，该交易实质上是一个租赁安排。



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。