

## 《CAS 14——收入（2017）》

### 对零售行业的影响

#### ——致同研究之企业会计准则系列（五十）

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。

本期主要解读新CAS14对零售行业可能产生的影响。

#### 折扣、返利和其他激励措施

零售企业提供的销售激励有很多种形式，包括现金奖励、折扣和销量返利、免费或打折商品或服务，以及客户奖励积分。在现行收入准则下，这些激励措施按其种类可能作为收入的减项、费用，或是单独的交付项目（如在客户忠诚度计划的情况下）核算。

在新收入准则下，折扣、返利、减免、价格优惠、绩效奖金或是类似的激励措施均作为可变对价核算。可变对价根据期望值或最可能发生金额确定，应当不超过在相关不确定性消除时累计已确认收入极可能不会发生重大转回的金额。新收入准则的要求可能会改变部分零售企业的会计核算。

新收入准则中有关客户奖励积分的规定与现行收入准则讲解中的规定大体类似。但是，新收入准则对于在销售交易和奖励积分之间分摊对价时采用余值法有所限制。

#### 质量保证

零售企业往往在销售产品的同时提供产品质保。现行准则下，质保按照《企业会计准则第13号-或有事项》处理。

新收入准则将质保分为两类。如果客户能够单独购买质保，或是可以享受的质保服务超越了仅保证产品符合在合同中规定的既定标准，则零售企业将此类质保作为单独的履约义务核算，即，将交易价格分摊至产品和质保两项单独的履约义务，并将质保相关收入在质保期间内逐步确认，而非在产品销售的时点上确认。如果质保仅保证产品符合在合同中规定的既定标准，则与现行准则的要求类似，按照《企业会计准则第13号-或有事项》处理。

### **附有销售退回条件的销售**

在现行收入准则下，对于附有销售退回条件的销售，零售企业根据以往经验能够合理估计退货可能性且确认与退货相关负债的，通常应在发出商品时确认收入；企业不能合理估计退货可能性的，通常应在售出商品退货期满时确认收入。

新收入准则下，附有销售退回条件的销售属于可变对价，预期因销售退回将退还的金额不属于因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额，因此不应确认为收入，而是将其确认为一项负债；将从客户处收回退货的权利确认为一项资产。该资产按照商品转让时的账面价值扣除收回这些商品预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）之后的余额计量。

新旧收入准则下，对于附有销售退回条件的销售的处理差异主要在于：现行收入准则下将预计退回商品或服务包含的毛利确认为一项预计负债；而新收入准则下，同时确认退货权负债和退货权资产。

### **授权许可和特许经营**

知识产权的授权许可（例如特许经营权）在零售和消费品行业中较为普遍。例如，企业授予第三方使用其商标、版权等。在新收入准则下，企业向客户授予知识产权许可，同时满足下列条件时，应当作为在某一时段内履行的履约义务确认相关收入；否则，应当作为在某一时点履行的履约义务确认相关收入：

- 1.合同要求或客户能够合理预期企业将从事对该项知识产权有重大影响的活动；
- 2.该活动对客户将产生有利或不利影响；
- 3.该活动不会导致向客户转让某项商品。

在新准则下，零售企业需要对每一份可明确区分的授权许可合同进行复核，以评估其性质。和现行做法相比，采用新准则可能会加快或者延迟收入的确认。

### **沉淀收入**

零售企业通常会发行礼品卡。对于礼品卡中未兑换部分的收入确认，现行收入准则并没有明确的规范。

在新收入准则下，如果企业预期将有权获得与客户所放弃的合同权利相关的金额的，应当按照客户行使合同权利的模式按比例将上述金额确认为收入；否则，企业只有在客户要求其履行剩余履约义务的可能性极低时，才能将上述负债的相关余额转为收入。

和现行做法相比，采用新收入准则可能会加快收入的确认。



[www.grantthornton.cn](http://www.grantthornton.cn)

© 2018 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。