

## 《CAS 14——收入（2017）》

### 对电商行业的影响

#### ——致同研究之企业会计准则系列（五十一）

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对电商行业可能产生的影响。

电商行业与零售行业有很多相似之处，如电商行业也涉及到折扣、返利和其他激励措施、质量保证、附有销售退回条件的销售、沉淀收入等。

除上述共同的事项外，电商行业还涉及到下列的一些特殊事项：

#### 自营销售下的收入确认时点

自营网购平台从供应商取得商品的所有权，并销售给终端顾客。顾客可以采用网上下订单的形式，也可以采取电话订购形式，大部分以前者为主；其次经过商城内部审批销售，就可以按照销售单供货，如果顾客采用的是信用卡分期付款，则在供货之前还会涉及到批准赊销信用。按照销售单供货以后，就开始装运货物，货物扫描出库，并开具销售发票，客户签收货物后，在平台上确认收货并办理确认付款，倘若客户采取网上支付方式而收货后忘记确认支付，系统在规定付款时间到期后会自动划款。同时，根据《网络交易管理办法》，在线零售企业通常都会为消费者提供7天无理由退货权利。

电商自营模式应根据上述销售流程评估收入确认时点。自营模式下，商品从商家运输到客户手中间有很多个关键时点，如发货时、客户收到货时、客户在电商平台系统中确认收货时、7天无条件退货期满时，实施新准则后，需要结合准则判断应当在哪个时点确认收入。

新收入准则规定企业应当在履行了合同中的履约义务，即客户取得相关商品（或服务）控制权时确认收入。取得相关商品（或服务）控制权，是指能够主导该商品（或服务）的使用并从中获得几乎全部的经济利益。对于电子商务行业而言，对于在某一时点履行的履约义务，企业应当在客户取得相关商品（或服务）控制权时点确认收入。在判断客户是否已取得商品（或服务）控制权时，企业通常应当考虑下列迹象：

- (1) 企业就该商品（或服务）享有现时收款权利；
- (2) 客户已拥有该商品（或服务）的法定所有权；
- (3) 客户已实物占有该商品（或服务）；
- (4) 企业已将商品（或服务）所有权上的主要风险和报酬转移给客户；
- (5) 客户已接受该商品（或服务）。

结合上述指标，分析如下：

(1) 企业就该商品（或服务）享有现时收款权利——通常客户签收货物时，并不同时产生付款的现时义务，只有客户在平台上办理确认收货后，电商才能够收到商品销售款，电商平台允许客户选择在规定付款时间到期后自动划款。

(2) 客户已拥有该商品（或服务）的法定所有权——电商在发出商品时，客户尚未取得商品的法定所有权，只有在客户验收商品后，才取得其法定所有权。

(3) 客户已实物占有该商品（或服务）——客户在验收商品后实物占有该商品，从而具有主导资产的使用并获得资产几乎所有剩余利益、以及使其他企业无法获得这些利益的能力。

(4) 企业已将商品（或服务）所有权上的主要风险和报酬转移给客户——电商在发出商品时，仍然需要承担商品的运输责任，和商品灭失、毁损的风险，在客户对商品进行验收确认后，电商完成商品交付责任，将商品灭失、毁损的风险，以及商品的经济利益转移给客户。

但是，在评估商品（或服务）所有权上的主要风险和报酬是否转移给客户时，应考虑无条件退货条款。无条件退货条款可能表明企业仍然保留了商品所有权上的重大风险，此时，企业应考虑无条件退货期限、交付产品是否为一项新产品、商品市场价格是否存在下行趋势等因素。

对于电商的 7 天无条件退货条款，允许退货的期限较短时，如果所售商品是较为成熟的商品，大部分客户对市场进行了解后购买商品，能够合理预期商品可以达到客户期望的质量和价格，无条件退货条款不会对该指标的评估产生重大影响。

(5) 客户已接受该商品（或服务）——客户已验收资产可能表明其已能够主导该商品（或服务）的使用并从中获得几乎全部的经济利益。在评价合同规定的客户验收条款对资产控制转移时间的影响时，如果企业能够客观地确定对商品的控制已按照合同的约定规格转移给客户，则客户验收仅为一项例行程序，不会影响企业关于客户何时获得对商品或服务的控制的确定。例如，如果客户验收是检查商品是否符合采购的型号和数量，企业通常能够根据历史经验数据合理确认在商品发出时是否能够通过客户验收。

结合上述分析，综合来看，在客户收到商品并占有实物时，基本能够主导商品的使用。

### 识别主要责任人还是代理人

电商自营模式，即“进货-销售”模式，电商企业先通过各资源渠道供给进货，然后在自己的商城上销售，并提供统一的仓储、物流、整体品牌营销等一站式服务，用户可以在这里一站式采购，从而赚取商品的进销差价。电商平台模式，即“商铺-顾客”，由于其不直接销售商品，只是为买卖双方提供交易的平台，所以其主要收入包括收取的交易佣金、提供增值服务的收入、以及网络广告收入等。

通常，自营模式下，电商在交易中是主要责任人；平台模式下，电商在交易中是代理人。也有一些情况下，在与终端客户的交易中，电商和供应商都承担了一部分商品销售责任和风险，此时，应根据准则给出的评估主要责任人和代理人特征，综合判断电商在向客户转让商品前是否已经拥有对商品的控制权。

现行收入准则并未提供主要责任人和代理人相关的指引，而新收入准则对如何区分主要责任人与代理人给出了一个区分原则、两个判断步骤、三种控制情形及三种控制迹象，其中企业给客户转让商品之前能否控制该商品是区分主要责任人与代理人的核心。

#### 示例 1：主要责任人和代理人

A 公司是一家经营 B2C 业务的知名电商企业，客户主要为有商品需求的个人，客户采用网上下单付费的方式；B 公司是一家商品生产企业。A 公司与 B 公司签署产品购销协议，采购 B 公司产品用于再销售。A 公司购入 B 公司货物后，由 B 公司负责运送至 A 公司自建的仓库，A 公司对产品、数量、规格、外包装进行表面验收。同时，双方约定，B 公司接受 A 公司滞销（90 天以上未销售完毕的产品）、残次品及“冷静期”（客户收到产品之日起 7 日内产生的无理由退货）退货。双方约定，商品在 A 公司电商平台上的销售价格不得高于其他销售渠道的市场定价，如果 B 公司所供产品价格下调，B 公司需要支付 A 公司原供货价格与现货价格的差额。双方约定 B 公司交付产品，A 公司验收入库后 60 天结算货款，结算金额为商品采购金额扣除 B 公司尚未支付的降价款、退货款、退残款后的余额。

本例中，在确定 A 公司是否拥有对相关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，应考虑准则给出的相关特征：

- (1) 承担向客户转让商品的首要责任。

A 公司承担按照订单的要求向客户销售商品的责任,并有责任确保所提供的商品可以被顾客或用户接受。

(2) 在转让商品之前或之后承担了该商品的主要存货风险。

A 公司和 B 公司协议约定, B 公司接受 A 公司滞销(90 天以上未销售完毕的产品)、残次品及“冷静期”(客户收到产品之日起 7 日内产生的无理由退货)退货,因此, B 公司保留了存货的部分风险:在 A 公司将商品销售给客户之前, B 公司仍然需要承担产品滞销带来的存货风险;在 A 公司将商品销售给客户之后, B 公司需要承担存货因质保、无理由退货带来的存货风险。

相应, A 公司在自 B 公司购入商品后,销售给客户前,承担了商品的毁损、灭失的风险。

因此,在该交易中, A 公司和 B 公司都承担了部分存货风险。

(3) 有权自主决定所交易商品的价格。

商品市场销售价格由 B 公司制定,但是在 A 公司电商平台上的销售价格不得高于其他销售渠道的市场定价该项约定表明 A 公司和 B 公司都对商品享有一定的定价权。A 公司最低价格的要求使得 A 公司能够更好的实现增加销售规模、提升公司价值等竞争策略,同时也对 B 公司的定价权构成重大的限制。

上述三种情况的分析,似乎 A 公司和 B 公司均具有主要责任人的特征。但是,从“控制”出发,由于 A 公司向客户转让商品前能够控制相关商品,其是交易的主要责任人,以取得的对价总额确认收入。

### 存在多个履约义务的交易的价格分摊

电商在产品销售中经常将商品和商品、商品和服务组合在一起捆绑成套餐进行销售,其总价小于单个商品或服务价格之和。如:买一赠一、买四赠一、买 A 赠 B、加 1 元多 1 件等。这类交易主要涉及识别多项履约义务,以及将交易价格分摊至多项履约义务的会计处理。

新收入准则规定了识别履约义务的原则,以及将交易价格分摊至多项履约义务的原则。按照准则,电商销售中捆绑销售的多项商品或服务通常都能够满足可明确区分的商品或服务的条件,是不同的履约义务。这样就涉及到将交易价格按照各项履约义务所承诺商品(或服务)的相对单独售价分摊至多项履约义务。电商销售中某些商品或服务可能没有可观察的单独售价,如赠品、试用品等,那么就需要采用其他的经调整的市场评估法、预计成本加毛利法、余值法等方法合理估计单独售价。



[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。