

百货零售企业联营模式下收入误确认问题的探讨

谢获宝 杨颖

摘要：我国内地百货公司将联营模式下专柜销售额作为自有营业收入确认，造成收入规模虚增。本文认为百货业应按已收对价总额扣除支付给联营专柜供应商价款后的净额确认为联营模式下的销售收入，并严格区分联营模式和自营模式收入信息披露。

关键词：百货业；联营模式；收入确认；风险与报酬；控制权

一、我国内地百货业联营模式收入确认存在的问题

目前内地百货零售企业联营模式收入确认的普遍做法为，联营专柜供应商和百货公司签订联营合同，约定扣率及费用承担方式，百货公司每日以实际收到的营业额确认销售收入，月末系统根据零售价和合同扣率计算存货成本并入库，联营专柜供应商按售价扣除约定分成比例后的余额开具发票给百货公司，公司同时做销售出库、结转成本处理。

百货公司按商品售价确认收入，按联营专柜供应商开具的发票金额确认成本，这样的处理方式相当于采购与销售同时进行，即在商品对外销售的同时与联营专柜供应商完成形式上的采购。深入分析可以发现，百货公司只是辅助性销售，并未发生实质性的采购。这样的收入确认方式是否合理反映了企业经营实质、是否符合企业会计准则规定值得深入探讨。笔者将从商品的风险与报酬是否发生转移、合同的识别与主体履约义务履行情况、交易时主体的身

份是否为主要责任人三个角度分析这种联营收入确认存在的问题。

(一) 商品的风险与报酬是否发生转移

根据《企业会计准则第14号——收入》，销售商品收入同时满足五项条件才能予以确认，其中最核心的两个条件是：企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施有效控制。

从商品所有权上的主要风险和报酬是否转移的角度来说，商品未售出前，百货公司不承担该商品因跌价、残损、滞销等所引起的损失，百货公司并未承担与商品所有权相关的风险，更谈不上风险和报酬的转移。从对商品的继续管理权和有效控制权的角度来说，百货公司不参与商品的物流配送和库存管理，不享有继续管理权，同时也不享有对商品的自主经营决策权，商品定价、营销策略制定、销售人员派遣都主要由联营专柜供应商负责，因此百货公

司没有对商品的有效控制权。由此笔者认为，百货公司将联营专柜销售额全额确认为自有营业收入不符合国内准则的要求。

(二) 合同的识别与主体履约义务的履行情况

2014年5月国际会计准则理事会(IASB)和美国财务会计准则委员会(FASB)为消除关于收入确认的不一致性而联合制定并发布了《国际财务报告准则第15号——与客户之间的合同产生的收入》(IFRS 15)，自2018年1月1日起生效。IFRS 15以合同为核心，按五步法确认收入，按其规定对百货业联营模式下收入确认过程进行的分析(如表1所示)。

IFRS 15收入确认的核心原则是，主体确认收入的方式应当反映向客户转让商品和服务的模式，而确认的金额应反映主体预计因交付该商品和服务而有权获得的金额。因此笔者认为，按照最新国际会计准则的规定，百货零售企业在联营模式下应将获取的分成收入作为营业收入，而非联营专柜的全部

表1 按IFRS 15五步法对百货业联营模式收入确认

IFRS 15收入确认五个步骤	各步骤注意事项	百货业收入确认过程
识别与客户订立的合同	合同可以采用书面形式、口头形式或依据主体商业惯例的其他形式	联营模式下百货公司与联营专柜供应商的共同客户是终端消费者。虽然没有书面或口头形式的合同,但依据商业惯例,联营专柜供应商、百货公司与终端消费者之间存在实质的合同
识别合同中单独的履约义务	先识别合同所承诺的商品、服务或合同的交付内容;再确定哪些合同交付内容应作为可明确区分的履约义务予以核算	为顺利实现商品销售,联营专柜供应商履行提供商品、保证商品质量的义务,百货公司履行提供平台、辅助销售的义务
确定交易价格	预计因交付合同所承诺的商品或服务而有权获得的对价金额;确定合同总收入	合同总收入是销售商品所获的全部销售额
将交易价格分摊至单独的履约义务	合同收入如何在不同的履约义务之间进行分摊;合同收入如何在商品和服务之间进行分摊	联营模式下,联营专柜供应商履行了主要的商品销售义务,百货公司履行了辅助性的提供平台的义务。双方在商品售出前约定按销售额分成的比例
履行每一项履约义务时确认收入	针对每一项履约义务确定何时确认收入;区分收入何时应在一段时间或某一时点确认	商品对外销售完成后,联营专柜供应商向百货公司开具发票,百货公司应以销售额一定比例的分成收入作为自有营业收入

注:上表中“每个步骤的注意事项”引自《德勤会计聚集》(2014.05)

销售额。

(三)交易时的身份是否为主要责任人

为解决现行准则实施中存在的具体问题,并保持与国际会计准则理事会2014年新发布的收入准则持续趋同,财政部于2015年12月发布《企业会计准则第14号——收入(修订)(征求意见稿)》(以下简称征求意见稿),此次准则修订的主要内容之一是对于某些特定交易(或事项)的收入确认和计量给出了明确规定,如总额法和净额法的区分。征求意见稿规定,企业在判断采取全额法还是净额法确认收入时,应判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人:在向客户转让商品(或提供服务)前能够控制相关商品(或服务)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,应当按照已收或应收对价总额扣除应支付给供应商的价款后的净额或者按照既定的佣金金额或比例确认收入。

联营模式下,百货公司在向客户转让商品前不能控制相关商品,其身份实质上为代理人,应按照已收或应收对价总额扣除应支付给联营专柜供应商价款后的净额或按照既定的佣金金额或

比例确认收入。因此以该征求意见稿为依据,也说明目前我国百货零售业在联营模式下的收入确认方式存在不合理之处。

二、改进建议

(一)改进收入确认方式

笔者建议,内地百货业应逐步改变现行收入确认方式,以IFRS 15和征求意见稿为依据,参照香港百货业收入确认的方法,对内地百货业收入确认方法进行以下改进:首先,区分自营和联营两种模式分别进行销售收入的确认;其次,自营模式下百货公司在商品销售完成后,按自营品牌专柜销售额全额确认收入,联营模式下在商品销售完成后,百货公司作为代理人应当按照已收或应收对价总额扣除应支付给联营专柜供应商的价款后的净额或者按照既定的佣金金额或比例确认收入。

(二)改善收入信息披露

笔者认为主要应从以下两方面进行改善:

首先,对不同经营模式下的收入分类披露。不论采取何种方式确认联营模式下的收入,百货公司都应当区分自营和联营模式进行披露(目前内地百货上市公司对不同经营模式下的收入分

类披露的较少,2015年营业收入排名前十的内地百货上市公司仅有五家分类披露两种模式下的收入)。

其次,对联营模式下的品牌联营专柜总销售额和销售佣金收入分类披露。品牌联营专柜销售佣金是实际计入百货公司营业收入的部分,品牌联营专柜总销售额虽然不计入百货公司自有营业收入,但是一同披露可以帮助投资者判断百货公司在联营模式下的经营实力。

(作者单位:武汉大学经济与管理学院)

责任编辑 张璐怡

主要参考文献

- [1] 陈立平. 中国百货店的联营制研究[J]. 北京工商大学学报, 2011, (26) 5:13-18.
- [2] 卢静, 胡运权. 会计信息与管理者报酬激励契约研究综述[J]. 会计研究, 2007, (1): 74-93.
- [3] 孙铮, 李增泉. 所有权性质、会计信息与债务契约——来自我国上市公司的经验证据[J]. 管理世界, 2006, (10): 100-107.