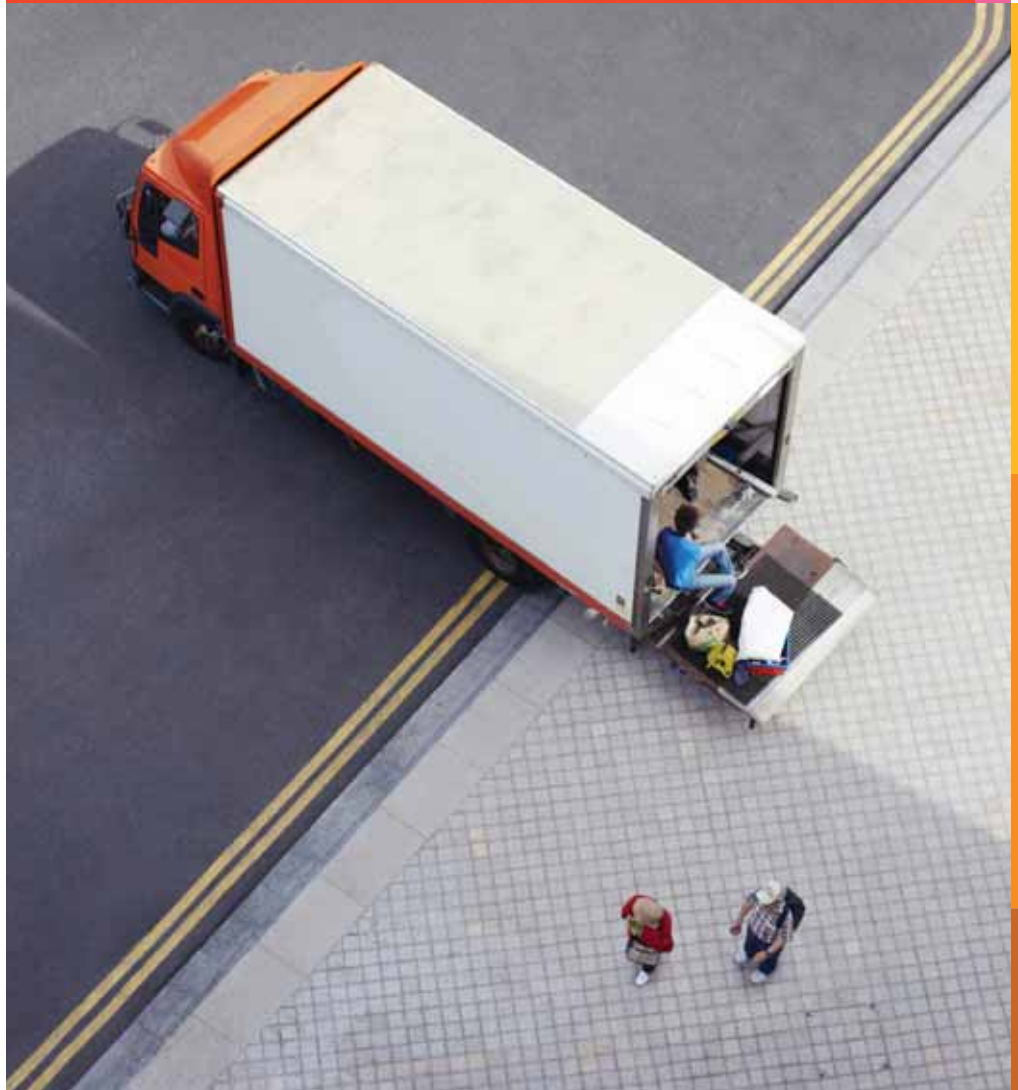


零售及消费品行业的问题以及解决方案

国际财务报告准则 (IFRS)
与美国通用
会计准则 (US GAAP)
的比较



前言

我们于2008年首次出版了《零售及消费品行业的问题以及解决方案》，以就零售及消费品行业所特有的一系列财务报告问题提供我们的观点。

近来的经济情况对于全球很多家零售及消费品公司颇具挑战性，并显示了世界资本市场相互关联的本质。经济情况也已证明实现更高的透明度以及采用通用会计语言的重要性，从而使投资者能够作出更为明智的资本分配决定。

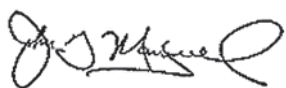
随着世界各国开始允许使用或将国际财务报告准则（“IFRS”）纳入其针对公众公司和私有公司的本地准则中，全球向国际财务报告准则的转换继续加速。同时，国际会计准则理事会（“IASB”）和美国财务会计准则委员会（“FASB”）持续为准则趋同所作的努力也将在未来几年带来进一步的变化。

针对普华永道全球网络中的零售及消费品行业业务合伙人及其客户在应对上述挑战时所处理的特定会计挑战，我们借机更新了本刊物。

结合对准则的理解以及我们的会计咨询服务网络的经验，我们准备了一套全面的会计解决方案，以帮助您了解及考虑这些问题，并为会计实务中的一些常见方法提供说明。我们希望这些内容能够促进全行业都采取一致的方法处理类似的问题。

我们的框架关注的是一般性的问题，而非特定的事实和状况，因而未必能够解决会计实务中可能出现的一些特定情况。具体情况应当具体分析，而且大部分情况下，所采取的会计处理应当反映出相应的商业实质。我们建议您与当地的普华永道的零售及消费品行业联系人讨论您的具体情况。

我们诚挚地希望本刊物有助您应对财务报告方面的挑战。



约翰·麦克斯韦 (John Maxwell)
全球零售及消费品行业主管合伙人



戴维·梅森 (David Mason)
零售及消费品行业会计团队主席



余叶嘉莉
中国及亚太区零售及消费品行业主管合伙人

引言

基于截至**2011年12月31日**时适用的准则，本刊物概述了一些零售及消费品行业特有的复杂的会计问题。本刊物并不涉及国际会计准则理事会或美国财务会计准则委员会持续进行的准则制定活动的影响。

国际财务报告准则（“IFRS”）和美国通用会计准则（“US GAAP”）中的某些部分颇为复杂，但是在各个行业都很常见——比如金融工具、股票薪酬、业务合并和养老金。这些问题均不在本刊物的讨论之列。关于诸如《与客户之间合同的收入》和《租赁》等征求意见稿的影响的论述，请参见www.pwc.com/r&c。

零售及消费品行业

零售及消费品行业由三大参与方构成：供应商（也称为消费品公司）、零售商和最终顾客。

消费品公司通常是大批量产品的生产商。它们从零售商处获得收益，但也须说服顾客购买其产品。

零售商是消费品公司与消费者之间的纽带。零售商的活动一般包括从消费品公司购买产品，再向顾客进行销售。

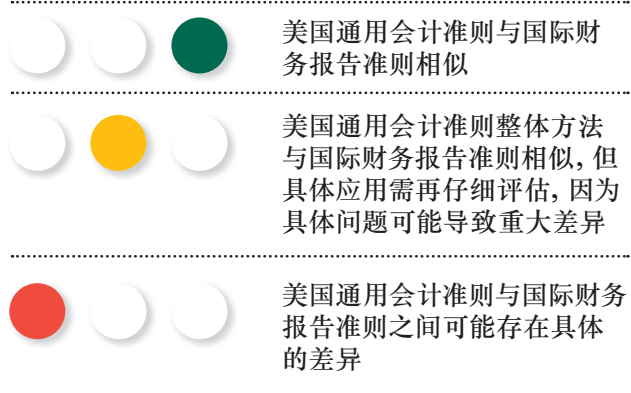
顾客即从零售商处购买产品的消费者。

本刊物将详细解释整个零售和消费价值链产生的会计问题，而该价值链包括从消费品公司的产品创新职能到零售商的市场营销职能。根据其在价值链中所处的位置以及受影响的商业模式的各个方面，我们对所涉及的问题进行了概述。

美国通用会计准则注意事项

当美国通用会计准则与国际财务报告准则对特定会计问题的处理方法可能存在差异时，我们重点说明了需进一步考虑的领域。

图例



目录

创新、品牌、研发和许可

1. 开发成本
2. 品牌和现金产出单元
3. 品牌的使用寿命
4. 先期费用
5. 向加盟商销售
6. 特许经营

营销和广告

7. 广告费用
8. 销售点广告
9. 优惠券
10. 中期营销费用

向零售商进行销售

11. 贸易装载
12. 买一赠一
13. 清仓费
14. 托盘补贴
15. 综合价值合作协议
16. 联合广告服务
17. 零售降价补偿费
18. 合作协议
19. 分销商或批发商退货准备
20. 上架费和进场费
21. 商品税

仓储

22. 损耗
23. 仓储成本

不动产和租赁

24. 免租期
25. 租赁预付款的处理
26. 额外租金 (顶手费)
27. 或有租金付款
28. 拟关闭商店的减值
29. 确定多地点零售商的现金产出单元
30. 旗舰店
31. 与基于互联网的销售相关的现金流
32. 对现金产出单元的返利分配
33. 开业前的费用
34. 恢复准备
35. 综合利用的不动产 — 分租零售商铺
36. 业务合并中的有利和不利租赁合同

市场销售

37. 代理经销商
38. 退货换取现金的权利
39. 折扣优惠券
40. 礼券销售产生的收入
41. 顾客忠诚度计划
42. 销售点广告的例外情况
43. 延长保修期
44. 信用卡费用

存货

45. 零售价盘存法
46. 业务合并中存货的会计处理

A man with short brown hair, wearing a light-colored jacket over a white shirt, is shown in profile, looking towards a display of jeans in a store. The display consists of several pairs of jeans hanging on hangers, with some folded jeans on shelves above. The store has warm lighting and a modern aesthetic.

创新、品牌、研发和许可

1. 开发成本



背景介绍

一家清洁剂制造商开发一项帮助消费者大幅提高洗衣速度的新技术，因此产生了高昂的成本。

问题

消费品公司能否将由此产生的开发成本资本化作为无形资产？

相关指南

开发活动在国际会计准则（“IAS”）第38号中被定义为‘在开始商业性生产或使用前，将研究发现或其他知识应用于某项计划或设计以生产新的或具有实质性改进的材料、装置、产品、工序、系统或服务’。

IAS 38第57款规定：‘当且仅当主体能证明满足以下所有条件时，开发（或者内部项目的开发阶段）产生的无形资产应予确认：

- (a) 完成该无形资产以使其能使用或出售，在技术上可行。
- (b) 具备完成该无形资产并使用或出售它的意图。
- (c) 具备使用或出售该无形资产的能力。

- (d) 该无形资产如何产生很可能的未来经济利益。其中，主体能够证明此无形资产的产出存在市场，或者此无形资产本身存在市场，或者，如果打算在内部使用该无形资产，应当证明其有用性。
- (e) 有足够的技术、财务和其他资源支持，以完成开发并且能够使用或出售该无形资产。
- (f) 能够可靠计量该无形资产开发阶段的费用。’

解决方案

满足IAS 38第57款中规定的所有条件则开发成本应被资本化作为无形资产。不过有时很难确定何时满足所有条件。该公司需将其开发“阶段关卡”流程与上述条件相匹配，以确定是否及何时符合成本资本化的条件。

《美国通用会计准则》相关评论

根据《会计准则汇编（“ASC”）第730号—研究与开发》，开发成本于发生时计入费用。

2. 品牌和现金产出单元



背景介绍

A公司收购B公司。两家公司经营相同领域的消费品。

收购完成后，A公司计划将B公司的产品生产纳入自己的生产体系并关闭B公司的生产设施。

在该消费品领域，品牌认知度尤为重要。在合并生产设施后，A公司将继续使用B公司的品牌销售产品。A公司不会将该品牌授权给第三方经营。该品牌为使用寿命不确定的无形资产。

问题

管理层认为被收购企业的主要价值源于其品牌。由于不需要被收购企业的设施用于该品牌产品的生产，因此管理层拟将该品牌作为一个独立的现金产出单元。这样的做法理由充分吗？

相关指南

现金产出单元被定义为‘最小可辨认资产组合，其产生的现金流入基本上独立于其他资产或者资产组合所产生的现金流入’ [见IAS 36.6]。

解决方案

品牌通常能够增加产品的销售收入，但品牌产品的销售收入很难被分割为品牌产生的收入部分和生产设施产生的收入部分。根据国际财务报告准则的相关规定，品牌一般不作为独立的现金产出单元，因此也不会单独进行减值测试。品牌的减值测试通常须与产品生产相关的生产设备一起进行。

《美国通用会计准则》相关评论

根据《会计准则汇编第350号—商誉及其他无形资产》，由于品牌具备不确定的使用寿命，进行减值测试时，不能将其与其他资产组合进行。换言之，具备不确定使用寿命的无形资产应单独进行减值测试。

3. 品牌的使用寿命



背景介绍

某奢侈品公司收购了两款香水品牌系列：

- 一款为永恒经典的香水，几十年来历久不衰；
- 一款是以某最近成名的流行歌手命名的香水，该歌手一直积极参与该香水的促销和营销活动。

问题

管理层无法估计这两款香水的品牌使用寿命，于是建议将这两个品牌都确认为使用寿命不确定的无形资产。这样的做法合适吗？

相关指南

基于对所有相关因素的分析，无法预见无形资产预期为主体产生净现金流量的截止期限时，该无形资产即被判定为具备不确定使用寿命的无形资产[见IAS 38.88]。

这一情况下，可能需考虑的因素包括：

- 该主体为支持该品牌所作出的承诺；
- 在何种程度上，该品牌的长期潜力不会受短期时尚或市场趋势所影响，且能被其在一个较长时期内取得的成功所证明；以及
- 在何种程度上，该品牌产品能够不受运营环境变化的影响。例如，该产品如何能够不受法律、技术和竞争环境变化的影响。

解决方案

永恒经典品牌可能具备不确定的使用寿命。该品牌几十年的成功已能证明其持久的生命力。

以最近成名的流行歌手命名的香水，很可能与该歌手的受欢迎程度密切相关；因此很难评估该品牌的寿命是否能够超过这位歌手的寿命，甚至是否能够超过歌手的媒体寿命，其生命力尚未被证明。该品牌不太可能具备不确定的使用寿命。

《美国通用会计准则》相关评论

当估计无形资产的使用寿命时，应考虑《会计准则汇编第350号——商誉及其他无形资产》的具体指南。这与国际财务报告准则的相关规定非常相似，尽管在具体的情况下可能会较严格或较宽松。

如果无形资产对于主体的使用寿命不受法律、监管、合同、竞争、经济或其他因素的限制，则被视为使用寿命不确定的无形资产。

然而，基于以上考虑，以最近成名的流行歌手命名的香水可能寿命有限。

4. 先期费用



背景介绍

某奢侈品牌C授予制造商B独家生产并销售品牌C眼镜的权利。产品的设计需经过C公司的同意。

根据为期10年的许可协议，制造商B向奢侈品牌C支付一笔不可退还的先期费用，金额为100现金单位（CU），以及年度使用费，以销售净额的百分比计算，且每年不低于10现金单位。

五年后，如果制造商B没有达到最低收益水平，该协议可以取消。

问题

应如何对这一先期费用进行会计处理？

相关指南

为使用许可方资产（消费品品牌）而支付的使用费通常根据协议的相关内容，按权责发生制确认[见IAS 18.30]。

IAS第18号的例20规定：‘通常应根据协议的实质内容，确认为使用企业资产（例如商标、专利、软件、音乐版权、唱片母带和电影胶片）而支付的使用费和版权费。作为一个实务问题，这可以按直线法在协议有效期间计算——例如，当被许可人有权在规定的时限内使用某项技术的时候。’

解决方案

预付费用应当分摊至未来销售的产品数量中，或者于许可协议的有效期限内进行分摊。

注：涉及许可协议的先期费用的确认时点在新的关于收入的趋同化准则发布后可能受到影响。

5. 向加盟商销售



背景介绍

一家特许商给予一家海外公司为期五年的专营权以加速其全球扩张，并收到先期付款100,000现金单位。特许商不再提供其他服务。

该特许商专营产品A，通常售价为100现金单位，该特许商同意在专营期内，以70现金单位的销售价格出售给加盟商。

问题

- (a) 特许商如何对先期费用进行会计处理？
- (b) 特许商如何对产品A的销售进行会计处理？
- (c) 加盟商如何对先期费用进行会计处理？

相关指南

因持续使用特许经营协议所授予的权利而收取的费用，或者由于持续享受在特许经营协议期间所提供的服务而收取的费用，在使用权利或者提供劳务时，确认为收入[见IAS 18附录18]。

在符合相关标准的情况下，根据该交易完成阶段予以确认服务收入[见IAS 18.20]。

当资产满足以下条件时，即符合无形资产定义中的确认标准：

- (a) 可分离——即可从企业中分离或分割，并且可独立或与相关的合同、资产或负债一起被出售、转让、许可、出租或交换；
或

- (b) 源自合同或其他法定权利，不论这些权利是否可被转让，或者是否可从企业或其他权利和义务中分离[见IAS 38.12]。

解决方案

- (a) 在五年的合同期内，特许商随产品A交付至加盟商的数量将先期付款确认为收入，或在特许经营持续期间按比例确认为收入。
- (b) 向加盟商销售商品与向其他顾客销售商品所采取的处理方法相同。
- (c) 加盟商应确认无形资产（分销权），并且在五年合同期内摊销。

《美国通用会计准则》相关评论

根据《会计准则汇编第952号——特许商》，当商品的价格不能给特许商提供合理的利润时，先期收款应分摊给已售商品以提供合理的利润。在实践中，当特许商无法预计在特许协议期间出售商品的数量时，常见的做法是按直线法确认特许费收入。

注：特许经营的会计处理在新的关于收入的趋同化准则发布后可能受到影响。

6. 特许经营



背景介绍

某零售商授予一家海外公司为期五年的特许经营权，以加速其全球扩张。加盟商为获得特许经营权支付了100,000现金单位的预付款。

零售商专营产品A，其购买的平均成本为60现金单位。零售商同意为加盟商安排产品的订购和交付，收费为60现金单位，即产生零利润。该合同允许加盟商自行决定当地销售价格。但是，加盟商无权退回从零售商处购得的商品。

问题

零售商如何对加盟商的经营，特别是向加盟商销售的产品A进行会计处理？

相关指南

‘收入应以已收或应收对价的公允价值进行计量’ [见IAS 18.9]。

‘……在代理经销中，代理商的经济利益的流入总额包括代供应商收取的金额，但并不引起该代理企业权益的增加。该项代供应商收取的金额不属于收入，而佣金的金额则属于收入’ [见IAS 18.8]。

‘特许商与加盟商之间的交易，在实质上，可能涉及特许商担任加盟商的代理人。例如，特许商可能会以零利润为加盟商订购商品，并且安排商品的交付。这样的交易不会产生收入’ [见IAS 18附录18d]。

解决方案

零售商/特许商担任加盟商的采购代理。前者无需承担存货风险，也不制定最终对顾客进行销售的价格。零售商/特许商将利润确认为收入，在本案例中，收入为零。收入由特许费用补偿，该费用应当由零售商/特许商确认为收入，并且以适当的方式于特许协议期间内进行分摊。

注：特许经营的会计处理在新的关于收入的趋同化准则发布后可能受到影响。



营销和广告

7. 广告费用



背景介绍

某公司委托一家外部的广告公司开发并设计一项新的广告宣传活动。该活动将以电视和报刊作为宣传手段,分为设计、制作和投放三个阶段。第一笔合同预付款为300万现金单位,于年底前三个月支付。

设计和制作阶段已于年底前完成,上述合同预付款中估计投放阶段的成本为100百万现金单位。

问题

年末时如何处理向广告公司支付的款项?

相关指南

根据IAS 38.68-70,广告和促销费用于发生时确认为费用;但对于商品交付或服务提供之前已支付的款项,国际财务报告准则并未禁止将其确认为预付款。

IAS第38号‘无形资产’规定:当企业有权获得商品或服务时,该费用应予确认。

解决方案

为宣传活动的设计和制作阶段支付的200万现金单位不符合作为资产的条件,因为企业已获得了这些服务,有关成本应于年底前计入费用。100万现金单位的投放成本在年末时作为预付款处理,并在实际投放时计入费用。

《美国通用会计准则》相关评论

在大多数情况下,根据《会计准则汇编第720号第35段—广告费用》,与新广告宣传活动的开发和设计相关的200万现金单位通常被视为“非直接反应广告”。因此,该项费用可以(1)在发生时计入费用,或者(2)递延至在广告首次投放时计入费用。所采取的方法是该公司的一项会计政策选择,且应被一贯运用于类似交易。

与广告投放相关的剩余的100万现金单位被确认为预付款,此处理与国际财务报告准则一致。

8. 销售点广告



背景介绍

广告和促销活动包括通过向消费者分发商品目录、提供免费产品和样品的销售点广告促销。

一家化妆品公司购买样品和商品目录，用以推广其品牌和产品。

年底剩余样品和目录的成本为50现金单位。这些物品被存放起来，将于下一季推出新产品时使用。

问题

这些成本何时计入费用？

相关指南

根据IAS 38.68-70中的指南，广告和促销费用于发生时确认为费用；但对于商品交付或服务提供之前已支付的款项，国际财务报告准则并未禁止将其确认为预付款。

IAS 38.69规定，当企业有权获得商品或服务时，该费用应予确认。

解决方案

当企业获得样品和目录的所有权时，样品和目录的成本即应被计入费用。因此，这笔费用不会被记作为资产。

《美国通用会计准则》相关评论

销售资料，比如宣传册和商品目录，可以计为预付用品，除非所有权转移或者预期不再使用——此时，它们的成本计入广告费用[见《会计准则汇编第720号第35段——广告费用》]。

9. 优惠券



背景介绍

一家肥皂制造商将每件产品定价为20现金单位进行销售。其产品包装中包括一张价值为2现金单位的减价优惠券，下次购买同一产品时可抵用。

根据该制造商的历史经验，每发出两张优惠券，会有一张被使用。

该制造商最终卖出1,000块肥皂，并发出1,000张减价优惠券。

问题

制造商该如何对这些优惠券进行会计处理？

相关指南

当优惠券作为销售交易的一部分被发放出去，并且在下次购买可以抵用时，以收到的对价金额减去优惠券相关的递延金额后的差额确认收入[见国际财务报告解释公告 (IFRIC) 第13号第5款/ASC 605-50]。

解决方案

分摊至减价优惠券的对价应作为“递延收入”计入资产负债表，并以优惠券的公允价值计量。

分发给顾客的优惠券面值为2现金单位。其面值根据优惠券预期抵用比例（50%）进行调整，所以其公允价值为1现金单位（2现金单位×50%）。

若使用优惠券的公允价值计算递延收入，收到的20,000现金单位（20现金单位×1,000）现金被分摊至收入（19,000现金单位）和递延收入（1,000现金单位）。2现金单位的收入在每一张优惠券实际抵用时予以确认。

注：还可以使用相对公允价值法。

10. 中期营销费用



背景介绍

某主体将为一次营销活动花费1千万现金单位，同时预计活动收益将于下半年显现。在中期报告日所有成本均已发生。

问题

管理层能否在中期报告日递延上述任何成本，以使之与活动的预计利益流入相配比？

相关指南

正如解决方案7和8中所指出，广告和促销支出于发生时确认为费用[IAS 38.68-70]；但当商品交付或服务提供前已对该商品或服务进行付款时，国际财务报告准则并未禁止将其确认为预付款[IAS 38.68-70]。

此外，IAS 34.39规定，‘对于在主体财务年度内非均匀发生的成本，当且仅当在财务年度年末时预计或递延该类成本的作法适当时，才应出于中期报告的目的预计或递延该成本。’

解决方案

为活动所花费的1千万现金单位应按年末时的会计处理方式，作为上半年的项目（即其发生时）计入费用，除非尚未获得该费用相对应的服务（如，预付播放时间），在这一情况下，预付款仍将留在资产负债表中，直至获得服务之时。

《美国通用会计准则》相关评论

根据《美国通用会计准则》（《会计准则汇编第270号 — 中期报告》），除产品成本外的成本和费用应于发生时计入中期收益，或基于对期满时间、所得利益或当期相关活动的估计，分配相应的部分至中期。这可能导致下列情形，即在上半个财政年度发生的与年度期间相关的成本可能递延至未来中期。然而，广告费用仅在费用收益明确能延伸至中期之后时才应递延。



向零售商进行销售

11. 贸易装载



背景介绍

一家电子消费品公司在年底前为了促进销售采取以下安排：

- (a) 与一大型零售商达成协议，在20X1年12月该零售商购买极为大量的电视机。零售商在20X2年的上半年可以享受无条件退货，这与正常的合同条款和条件有所背离。
- (b) 向另一个零售商提供折扣。提供的折扣大小取决于零售商在20X1年所购买的商品的价值。所有其它的条款和条件保持不变。

问题

该消费品公司在多大程度上能够确认20X1年的营业收入？

相关指南

当满足下列所有的条件时，应对商品销售收入进行确认[见IAS 18.14]：

- 商品所有权上的风险和报酬已由销货方转移至购货方；
- 企业不再参与管理或控制商品；
- 企业能可靠计量收入；
- 交易的未来经济利益很可能流入企业；
- 企业能可靠计量交易成本。

在考虑了折扣后，以企业已收或应收对价的公允价值计量收入[见IAS 18.10]。

解决方案

- (a) 当所有必要条件均得到满足时应确认商品销售的收入，包括收入的可靠计量和经济利益流入企业的极大可能性。供应商直到退货期截止，或者能够可靠估计退货量时才能确认收入，因为这一安排与公司正常贸易条款相违背。

供应商在20X1年不能确认此交易带来的收入。

- (b) 这一安排使供应商的商品销售产生较低的毛利。如果可以准确地计算预期退货量，供应商应在发货时确认收入，并扣除折扣和预期退货。

12. 买一赠一



背景介绍

一巧克力生产商举行促销活动以吸引新的顾客。在活动期间，顾客有权享受“买一赠一”的服务。一块巧克力的销售价格是5现金单位，生产成本为2现金单位。

问题

如何对‘买一赠一’的交易进行会计处理和列报？

相关指南

‘收入指企业日常活动中所形成的经济利益的总流入……’[见IAS 18.7]。

解决方案

管理层记录5现金单位的收入，即巧克力销售量和4现金单位的销售成本。免费产品的购买或生产成本属于销售成本，而不是营销成本。

13. 清仓费



背景介绍

一家消费品公司决定清仓抛售某一生产线的产品。因为有大量的产品库存,管理层与大型零售商达成协议对这些存货进行清仓。

供应商将向零售商支付“清仓费”,占向零售商提供的订价的15%。产品销售时即应支付这笔费用。

零售商无权向供应商退回产品。

问题

该消费品公司应如何对向零售商支付的清仓费进行会计处理?

相关指南

以企业已收或应收对价的公允价值计量收入,但企业应将允诺的商业折扣和数量折扣考虑在内[见IAS 18.10]。

解决方案

该消费品公司应对停止生产的产品的销售确认收入,收入为扣除向零售商支付的清仓费后的净额,因为这是批量或者商业折扣[见IAS 18.10]。收入于商品发货时确认。

14. 托盘补贴



背景介绍

零售商从一家主要的供应商处购买托盘商品。零售商直接将散装商品放在其店铺，以供展示和销售。

由于顾客采取自助服务，零售商可以减价出售。供应商预期销售数量将增加而包装和管理成本将降低，因而给予零售商一定折扣。

问题

供应商应如何对给予零售商的补贴费用进行会计处理？

相关指南

以企业已收或应收对价的公允价值计量收入，但企业应将允诺的商业折扣和数量折扣考虑在内[见IAS 18.10]。

解决方案

供应商应对销售托盘商品的收入进行确认，而该收入为扣除给予零售商的折扣后的净额。

15. 综合价值合作协议



背景介绍

在零售商购买一整车商品时，根据已制定的综合价值合作协议零售商可获取额外的折扣。这一协议可以节省供应商将货物运送至零售店铺所花的时间和成本。

在零售商购买一整车货物时，供应商A将提供10%的额外折扣。而供应商A因此会提高其分销效率，降低物流成本。

问题

供应商A应如何对综合价值合作协议中规定的折扣进行会计处理？

相关指南

以企业已收或应收对价的公允价值计量收入，但企业应将允诺的商业折扣和数量折扣考虑在内[见IAS 18.10]。

解决方案

供应商对一整车商品的销售额减去给予零售商的折扣后的收入进行确认。

16. 联合广告服务



背景介绍

D公司是一家饮料生产商，并已与其两家客户（零售商A和零售商B）就产品广告签订协议。

零售商A

D公司已与零售商A签订联合广告协议，根据该协议，将在当地报纸刊登广告。

以往D公司在不与零售商签订协议的情况下，直接与当地报社签订协议，在当地投放广告。

零售商A将与当地报社直接签订合同，并支付全部广告宣传费用。根据与零售商A之间单独签订的合同安排，D公司承诺报销50%的广告费。D公司向零售商A提供报销的要求是零售商A提供植入式广告及相关证明。

零售商B

D公司还与零售商B签订了一份合同，根据该合同，如果零售商B在全年按照一定的频率在其店内的广告牌上展示D公司产品，则其有权获得1千万现金单位的广告津贴。零售商B仅为其从供应商处采购的商品提供广告。

问题

应如何列报上述交易？

相关指南

‘以企业已收或应收对价的公允价值计量收入’[见IAS 18.10]。

应考虑交易之间是否有关联[见IAS 18.13]。

‘……当两项或多项交易之间极为相关，如不将这些交易作为一个整体进行考量，则无法理解其商业影响时，应将确认标准应用于这些交易整体。例如，企业可能在出售商品的同时，通过签订单独的协议于日后回购商品，因而抵消了交易的实质效果。在此情况下，这两项交易应合并处理。’

解决方案

与零售商A之间的安排

在这一安排中，零售商A充当D公司的采购代理。向零售商支付的广告费用由D公司之前对相似定价的相似广告的购买予以验证，且无论零售商A是否为客户，D公司均可能已签订这一安排。D公司从广告中获得了可与供货安排相分离的可辨认利益，且广告服务的公允价值能够可靠计量。综合考虑上述因素，广告费用可与供应关系相分离。

零售商A将应向D公司收取的金额列报为应收款，并作为广告费用总额的抵减项列入利润表。D公司将所支付的款项记录为营销费用。

与零售商B之间的安排

在这一安排中，D公司无法将该安排与相关客户关系和销售/采购安排相分离，因此D公司向零售商B支付的金额将减记D公司的收入。零售商B将该广告津贴确认为存货价值的减少（因而确认为销售成本的减少）。

17. 零售降价补偿费



背景介绍

降价补偿是供应商与零售商达成的协议。根据此协议，供应商给予零售商降价损失补偿。这一协议的目的是为了让供应商避免零售商退货，因为退货的费用比支付的补偿费还要高。

- (a) A公司是一家老牌服装制造商。为了避免过时的产品积压在分销渠道中，并与零售商保持良好关系，A公司的惯例做法是，在发布新产品系列的两周前对过时产品系列提供零售降价补偿。
- (b) B公司刚进入咖啡机市场。在过去三年里的第一代咖啡机非常成功，但是由于要发布新款式，B公司决定提供零售降价补偿以消除零售渠道中的第一代产品存货。第二代产品将直接通过B公司的网站销售。

问题

供应商应如何以及于何时对以上两种情况中给予零售商的降价补偿进行会计处理？

相关指南

以企业已收或应收对价的公允价值计量收入，但企业应将允诺的商业折扣和数量折扣考虑在内[见IAS 18.10]。

解决方案

在这两种情况下，供应商应在产品发货时确认收入。收入应扣除其向零售商支付或预期支付的降价补偿金额。对A公司来说，由于它有一个惯例做法，因此在出货时进行扣除。B公司应根据分销商的存货量，在提供折扣后即预提降价补偿费用抵减收入。

18. 合作协议



背景介绍

合作协议即消费品公司与零售商之间的联合促销活动。这一协议明确规定包装消费品公司应向零售商提供降价优惠，同时零售商向顾客提供降价优惠。

消费品公司和零售商协议，在两个月间就某一特定产品按特定促销价进行销售。这两个月的促销期将与其产品的媒体宣传配合同时进行。

消费品公司尚不具有合作协议的既有做法。

消费品公司给予零售商的正常销售价格是80现金单位；零售商给予顾客的销售价格是100现金单位。消费品公司和零售商协议，即各自的价格都将降低20%。这一降价仅适用于促销期间销售的商品。

零售商在促销期结束时向消费品公司报告未售出的打折商品，并偿还未赚得的折扣费用。

问题

消费品公司应如何对合作协议中的折扣进行会计处理？

相关指南

在考虑了折扣后，以企业已收或应收对价的公允价值计量收入[见IAS 18.10]。

解决方案

对于促销或促销筹备期间装运的存货，消费品公司在发货时确认收入，并减去给予零售商的折扣金额。正常收入原为单价80现金单位，在促销期间降价20%，调整为单价64现金单位。消费品公司将根据零售商已持有的并将在促销期间出售的存货所享有的折扣对收入进行追溯调整。

19. 分销商或批发商退货准备



背景介绍

A公司是一家制鞋厂，向分销商提供产品。A公司没有任何合同义务从分销商处收回产品。然而，其有收回产品的既定做法，并且认定分销商通常退回1%的已报废产品。

问题

尽管不存在任何合同义务，A公司应如何对预期的退货计提准备？

相关指南

销售商品的收入应在下列所有条件被满足时确认[见IAS 18.14]：

- 卖方已将商品所有权的风险和报酬转移给购货方。
- 企业既没有管理权，也没有对售出的商品实施有效控制。

- 企业能够可靠地计量收入的金额。
- 与销售相关的未来经济利益很可能流入企业。
- 企业能够可靠地计量相关的交易费用。

在予以不满意的顾客退款时，如零售商仅承担极少的所有权风险，并能够可靠地预计退货量，零售商便可于销售时确认收入[见IAS 18.17]。

解决方案

当企业拥有接受退货的法定或合同义务时，企业应于鞋子发送时确认收入，并根据历史数据从收入中扣除为预期退货计提的准备。A公司因而确认一项准备，并通过扣除冲减1%的销售收入。

20. 上架费和进场费



背景介绍

供应商和零售商之间有以下两项类似的协议安排：

- **上架费：**零售商允许供应商在事先确定的期间内将其产品放置到零售店铺中有利的地点进行销售。这项费用通常是固定的，且不受销售数量的影响。
- **进场费：**供应商向零售商支付费用，以便被列入零售商认可的供应商清单中。

问题

零售商和供应商如何列报这些交易？

相关指南

‘以已收或应收对价的公允价值计量收入’
[见IAS 18.10]。

应考虑交易之间是否有关联[见IAS 18.13]。

‘……当两项或多项交易之间极为相关，如不将这些交易作为一个整体进行考量，则无法理解其商业影响时，应将确认标准应用

于这些交易整体。例如，企业可能在出售商品的同时，通过签订单独的协议于日后回购商品，因而抵消了交易的实质效果。在此情况下，这两项交易应合并处理。’

解决方案

上架费和进场费通常与供应商和零售商之间的合同不可分割。即使两项交易之间无关联，也很难决定进场费和上架费的公允价值。

零售商应将已收上架费和进场费的对价冲减销售成本（因而也冲减存货的价值）。

供应商应将相关费用冲减收入。

21. 商品税



背景介绍

一家消费品公司生产啤酒和其它酒精饮料。X国家的商品税法要求公司以产品最终销售价格的一定百分比计算并支付商品税。应于产品分发至零售商时支付这项税费。这种商品税在零售商退货或者不为存货付款时可以退还。

问题

商品税在制造商的利润表中应如何列报？

相关指南

‘收入指企业在一定时期内的日常活动中形成的经济利益的总流入……’ [见IAS 18.7]。

‘收入仅包括企业在自己的账户中的已收和应收经济利益流入的总额。代表第三方收取的诸如销售税、商品和服务税以及增值税之类的金额并非流入企业的经济利益，并且不增加企业的所有者权益，因此不包括在收入之内’ [见IAS 18.8]。

可以考虑的因素如下：

- 风险和报酬：在支付商品税后是否存在重大存货风险？
- 价格：商品税是否与产品的销售价格相关联？
- 支付时点：于接近生产之时或是接近库存最终被销售之时支付商品税？

解决方案

消费品公司在利润表中以扣除商品税后的净额列报收入。商品税与销售税相似，由公司代政府征税，因此收入以扣除商品税后的净额列报。

与商品税相关的挑战在于当主体在多个辖区运营时，不同的税法可能导致一些商品税普遍作为减记销售额处理，而另一些则作为存货成本处理。在这些情况下，基于相对于最常见安排的例外情况的重要性，管理层可能可以采取切实和一致的方法在利润表中将商品税分类为总额或净额。

《美国通用会计准则》相关评论

《会计准则汇编第605号第45段（“ASC 605-45”）—收入确认：委托代理的注意事项》为政府当局评估的税款在利润表中的分类提供指南。

在ASC 605-45中的税种范围包括由政府当局评定的，就卖方与顾客之间特定的产生收入的交易所征收及与之同时形成的任意税种。它可能包括，但不仅限于销售税、使用税、增值税以及若干商品税。然而，基于总收入的税收计划以及在存货采购期间征收的税款不属于ASC 605-45的范畴。

与国际财务报告准则（IFRS）不同，美国通用会计准则（GAAP）允许将以总额（包含于收入和成本中）或净额为基准（不包含于收入中）列报税款作为一项会计政策的决定，并应在财务报表中进行披露。对于任何基于总额的税收申报，如果这些税款的金额重大，则企业应于呈报利润表的各个期间，在中期和年度财务报告中披露这些税款的金额。这些税款可以合并披露。

注：商品税的会计处理在新的关于收入的趋同化准则发布后可能受到影响。

仓储

22. 损耗



背景介绍

某零售商因盗窃或其它原因导致存货损耗。相关经验表明，所有上架存货的损耗率约为0.5%。

解决方案

损耗计入销售成本。减记存货数量以反映自上次盘点后的估计损耗。

问题

零售商应如何对损耗进行会计处理？

相关指南

‘存货按成本和可变现净值孰低计量’
[见IAS 2.9]。

23. 仓储成本



背景介绍

某零售商购入商品，并于发送至零售店铺之前，将其存入仓库。零售商在内部仓库与零售商店之间转移产成品，发生了相关的运输成本。

该零售商为此发生了仓储成本，如租金、折旧以及日常费用。

问题

- (a) 上述费用应计入存货成本还是应于发生时计入当期费用？
- (b) 该零售商应如何对中间仓储成本进行会计处理？
- (c) 该零售商应如何对不同内部仓库间及从内部仓库至其零售商店的中间运输成本进行会计处理？

相关指南

存货成本应当包括用于生产的所有直接材料的成本以及将这些材料转化为产成品的成本。除买价外，直接材料成本还包括使其到达目前场所或状态的所有其他成本[见IAS 2.10]。

‘不应包括在存货成本而应于发生期间确认为费用的项目有：

- 非正常浪费的材料、人工或其他生产成本；

- 存储费用，但那些在生产过程中为达到下一生产阶段所必需的储存费用除外；
- 无助于使存货到达目前场所和状态的间接行政管理费用；及
- 销售费用’ [见IAS 2.16]。

解决方案

为使存货到达目前场所和状态，中间仓储成本、各内部仓库间的运输成本及至零售商店的运输成本是供应链中不可或缺的一部分，因此中间仓储成本一般计入存货成本。这些成本是正常商业模式的组成部分，并且这些成本的发生是为了将存货运送至其首个销售点。

《美国通用会计准则》相关评论

根据美国通用会计准则，国际财务报告准则的方法是接受的，但在实务中可能有所不同，这可能导致采用美国通用会计准则编制报告的主体与采用国际财务报告编制报告的主体之间存在差异。

“店内仓库”仓储费或在零售商店附近的仓库进行存储的相关费用不计入存货成本，因为这些费用的发生并非为了使存货到达目前的场所和状态。

哪些费用计入存货成本，则视具体事实和情况而定。



不动产和租赁

24. 免租期



背景介绍

某零售商签订了一家新商店的租赁协议。

协议为期五年，其中并未包括购买该不动产的选择权。零售商在租赁期的第一年无需支付租金，但从第二年起须每月支付100,000现金单位。

协议赋予零售商在未来无限次地续租的选择权，且每次租期为五年。

零售商已发生大量支出以使经营场所与其品牌标准相符，并已为获得这一地区的经营场所等待一段时间。管理层在租期开始时已合理确定其将行使这一选择权。然而，其无法合理确信承租人租用这一经营场所的时间是否会超过10年。

问题

该零售商如何对租赁协议中的免租期进行会计处理？

续约的意向是否影响租赁费用的分配？

相关指南

在经营租赁中，除非另有一种系统方法更能代表使用者受益的时间形态，否则租金应在租赁期内按直线法确认为一项费用[见IAS 17.33]。租赁期指承租人签约租赁资产的不可撤销期

间，如承租人有权选择继续租赁该资产，而且在租赁开始日就可以合理确定承租人将会行使这种选择权，则不论是否再支付租金，续租期也算在租赁期内[见IAS 17.4]。

解决方案

由于免租期属于整个租赁协议的一部分，因此零售商应将免租期纳入整个租期租赁费用的计算和列报。

应将租赁期视为10年，因为管理层在租赁开始时即合理确定承租人将会行使首次续约选择权。

在10年的租赁期内，零售商将在利润表中以直线法确认租赁费用（包括免租期）。

注：租赁付款和激励措施的处理和确认在新的关于租赁的趋同化准则发布后可能受到极大影响。

25. 租赁预付款的处理



背景介绍

某零售商新签订了三家商店的长期租赁协议。

这几家商店位于黄金地段，且零售商已向房东支付了预付款，具体如下：

- **A楼盘：**融资租赁。向出租人支付预付款。
- **B楼盘：**经营租赁。向出租人支付预付款。
- **C楼盘：**经营租赁。该零售商向出租人支付免息租赁保证金。在租赁期满时退还该保证金。

问题

该零售商的管理层应如何对向房东支付的预付款和免息保证金进行会计处理？

相关指南

最低租赁付款额是指租赁期间承租人所支付的款项（不包括或有租金、将由出租人支付并获得报销的服务成本和税款），以及由承租人或承租人的关联方担保的任何金额[见IAS 17.4]。

‘经营租赁项下的租赁支出应以直线法在租赁期内确认为费用，除非另一种系统的方法更能代表使用者受益的时间模式’[见IAS 17.33]。

‘当对金融资产或金融负债进行初始确认时，对于并非以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产或金融负债，主体应以其公允价值加上可直接归属于该金融资产或金融负债的购买或发行的交易费用’[见IAS 39.43]。

初始确认后，贷款和应收款采用实际利率法按照摊余成本计量[见IAS 39.46]。

解决方案

A楼盘 — 管理层将预付款包括在最低租赁付款额的现值中。

B楼盘 — 管理层对作为预付租金的预付款予以递延，并以直线法在租赁期内进行摊销。

C楼盘 — 免息保证金是一项金融资产。其以公允价值入账，且公允价值低于其面值。由此产生的折扣纳入初始直接费用的计算，并在租赁期内摊销。保证金产生的利息为利息收益。

《美国通用会计准则》相关评论

按照美国通用会计准则，国际财务报告准则对A楼盘和B楼盘所采用的方法是可以接受的。按照美国通用会计准则，国际财务报告准则对C楼盘所采用的方法也是可以接受的；然而，较为常见的方法应该是在租赁开始时，将全部付款作为最低租赁付款额处理，并在租赁结束时将退款作为负的最低租赁付款额处理。

注：租赁付款和激励措施的处理和确认在新的关于租赁的趋同化准则发布后可能受到极大影响。

26. 额外租金（顶手费）

背景介绍

某零售商签订了两家商店的长期租赁协议——一家位于巴黎，另一家位于苏黎世。

这两家商店位于黄金地段，零售商已向现任租户支付额外租金（顶手费）以顺利承租。管理层根据地段不同对额外租金分别进行如下解释。

- **巴黎店：**法国房东的权利有限。即使在租约终止时房东也不能无限制增加租金，并且他们在驱逐承租人时也不能不支付罚金。

额外租金包括现在承租租金与无限制条件时类似不动产公允市值租金之间的差额，加上为了比竞争者率先获得承租权而支付的额外费用。零售商有权在未来续租，并希望租赁终止时至少能向后任承租人收回最初的投资。

- **苏黎世店：**协议最初规定的期限为10年，但真正承租的时间只有五年。协议期内租金不会增加。但是，合同终止时房东可以将新租金恢复到终止时的市场价。在过去五年中，该区域的房产租赁需求显著增长。

问题

在经营租赁中，零售商应如何对向现任租户支付的额外租金（顶手费）进行会计处理？

相关指南

由于希望在炙手可热的零售区域顺利租赁房产，公司可能需向现任租户支付额外费用。然而可能有多种原因导致支付额外租金，管理层需了解支付额外租金所暗含的经济意义，以对其作出正确的会计处理。

向现任租户支付的款项（通常被称为“顶手费”）通常被分类为无形资产，并按照《国际会计准则第38号——无形资产》进行会计处理。

如果已向房东而非现任租户支付上述款项，其通常将被纳入租赁安排的最低租赁付款额，并按照《国际会计准则第17号——租赁》（《美国通用会计准则：会计准则汇编第840号——租赁》）中的租赁会计指南进行会计处理。

解决方案

巴黎店——零售商应将额外租金作为无形资产资本化，并在获得续租权的前提下在房产的预计剩余使用寿命内进行摊销。如果慎重考虑标的房产的使用寿命后，管理层得出结论认为该额外租金的使用寿命不确定，则不应对其进行摊销，而应每年进行减值测试。

苏黎世店——零售商应将该额外租金资本化，并在租赁的剩余期限（五年）内进行摊销。

额外租金的处理方法不受租赁分类的影响。

27. 或有租金付款



背景介绍

某房地产公司新建一个购物中心。

某零售商A公司与该房地产公司签订租赁协议。

根据该协议，A须支付相当于：

- (a) 月销售额的3%作为租金，且每月须支付的最低租金为200现金单位；及
- (b) 如果年销售额超出1,500,000现金单位，则应额外支付年销售额的1%作为租金。

前六个月的销售额达到1,200,000现金单位。
全年预算为2,500,000现金单位。

问题

零售商A在计算最低租赁付款额时是否应包括或有租金费用？

零售商A在年末和中期财务报表中是否应对预计或有租金付款进行会计处理？

相关指南

或有租金指租赁付款额的一部分，随时间流逝以外的其他因素的变动而变动。或有租金的例子包括销售额的百分比、使用量和物价指数[见IAS 17.4]。

‘最低租赁付款额指在租赁期内承租人所需支付或可能需支付的款项，不包括或有租金、服务成本以及由出租人支付但可退还的税金’[见IAS 17.4]。

解决方案

计算最低租赁付款额时不包括或有租金，但每月的最低租金付款额200现金单位应包括在最低租赁付款额中。

零售商A应基于当月的销售额确认各月的租金费用及其对所将支付销售额百分比的最佳估计数。月销售额超过6,667现金单位($6,667 = 200 / 3\%$)时带来的新增租金为或有租金，应于发生时确认为费用。

***编制中期财务报表时，应基于管理层对于其将支付销售额的3%还是4%作为租金的最佳估计，估计整个期间的租金。**

《美国通用会计准则》相关评论

正如国际财务报告准则，或有租金不计入最低租赁付款额的计算。

美国通用会计准则并未规定应如何确认对达成目标负有的责任。

注：或有租赁付款额的处理和确认在新的关于租赁的趋同化准则发布后可能受到影响。

28. 拟关闭商店的减值



背景介绍

某零售商在欧洲有几家商店。其中一家在过去三年一直处于亏损状态。管理层决定在停业清理拍卖后的六个月内关闭该商店。管理层准备了关闭计划并已正式通过，且承诺关闭计划不会改变。同时，管理层积极寻找商店资产的购买方。

问题

管理层该如何处理因业绩差而拟将关闭的商店？

相关指南

每当出现减值迹象时，主体应估计资产的可收回金额[见IAS 36.9]，且若其低于账面金额，应记录减值。

对终止或调整商店经营的计划的批准和宣布，表明可归属于终止经营的资产可能发生减值[见IAS 36.12 (f)]。

在将处置组被分类为持有待售之前，应按照适用的国际财务报告准则的规定计量处置组内资产和负债的账面金额[见IFRS 5.18]。

解决方案

该商店是独立的现金产出单元。当决定关闭商店或存在减值迹象时，管理层应对商店进行减值测试，并减记账面价值（如必要）。此外，管理层还需评估该商店的剩余有效经济寿命。

《美国通用会计准则》相关评论

《美国通用会计准则》对“业务单元”的定义与《国际财务报告准则》对现金产出单元的定义有所差异。若该公司一直以来都将该商店确定为可辨认且能产生独立现金流的最低环节，则一旦通过正式的关闭计划，则需根据《会计准则汇编第360号—不动产、厂房和设备》对商店进行减值测试。估计未来现金流时应考虑管理层可能采取的处置方案。

29. 确定多地点零售商的现金产出单元



背景介绍

某连锁零售商店在国内外拥有多家商店。这些商店通常位于不同的地区或机场；然而，商店X和Y位于同一地区。该连锁店集中为所有商店执行全部零售采购、定价、营销、广告和人力资源政策（除各商店收银员和销售人员的雇用外）。此外，各商店出售的产品相同。

问题

出于减值测试的目的，是否应将商店X和Y合并？

相关指南

现金产出单元被定义为‘**最小可辨认资产组，其所产生的现金流入很大程度上独立于其他资产或资产组所产生的现金流入**’[见IAS 36.6]。

《国际会计准则第36号—结论基础》（示例1）考虑了在同一城市拥有多家商店（尽管位于不同地区）的连锁零售商的现金产出单元，并得出现金产出单元是在商店层面的结论。

2007年3月的《国际财务报告准则解释委员会议程决议》中说明IAS 36中的“独立现金流入”并不意味着净现金流。因此，分析中并未考虑现金流出。

解决方案

大多数情况下，传统零售商店属于独立的现金产出单元，因为各商店产生独立于其他连锁店的现金流入。这与IAS 36中的示例一致。成本集中发生的事实并无相关性。

《美国通用会计准则》相关评论

根据《会计准则汇编第360号—不动产、厂房和设备》，出于减值测试目的对商店进行合并是可能的。例如，如果确定顾客将频繁光顾商店X或Y，则可将这些商店集合成一组，因为其现金流并非互相独立。即例如，如果一家商店将关闭，经常光顾该商店的顾客将到其他尚在营业的商店购物。

30. 旗舰店



背景介绍

某奢侈品零售商在纽约的黄金地段新开了一家旗舰店。

该店建成过程中发生了大额成本。这些成本，加上由于其地段所产生的高额房租，意味着管理层预计该旗舰店从一开始即会亏损。

在运营的第一年，该旗舰店亏损，尽管其商业业绩与原始预期一致。

问题

是否应对该旗舰店进行减值测试？

相关指南

主体需在各报告期末评估是否存在表明某一资产可能减值的任何迹象。仅当存在此类迹象时，主体才须进行减值评估，并在评估过程中估计该资产的可收回金额[见IAS 36.9]。

在评估是否存在表明某项资产可能减值的迹象时，主体尤其应考虑是否存在表明该资产的经济业绩比或将比预期差[见IAS 36.12 (g)]。

解决方案

基于该旗舰店的业绩与原始预期一致这一情况，可能可以认为并无迹象表明该商店可能发生减值，因此无需进行减值测试。

如果在后续年度，旗舰店的损失超出原始预期，这可能导致需要进行减值测试。

《美国通用会计准则》相关评论

根据《会计准则汇编第360号—不动产、厂房和设备》，出于减值测试目的对商店进行合并是可能的，并且在有些情况下，出于减值测试目的，可能会将该旗舰店与其他零售商店进行合并。

或者，如果该旗舰店被视为使该零售商的其他所有商店受益（例如，为商店品牌做广告、营销等），则可能可将经营该旗舰店的成本视为企业成本的一部分，并出于减值测试的目的，将该成本分配至其他资产组。

31. 与基于互联网的销售相关的现金流



背景介绍

某零售商经营100多家“传统”连锁零售商店，且其分布于不同的地理区域。

该零售商还向其顾客提供互联网销售，即顾客可以在线订购产品并在家接受递送或从其选择的商店取货，并且该零售商通过这一方式实现的销售近年来持续增长。如果通过互联网销售的产品被递送至顾客的家中，则这些产品可能来自于该零售商的中央配送中心或来自于某家单独的商店。

问题

对于该零售商“实体”店的减值评估，应如何处理来自互联网销售的现金流入？

相关指南

现金产出单元被定义为‘**最小可辨认资产组，其所产生的现金流入很大程度上独立于其他资产或者资产组所产生的现金流入**’[见IAS 36.6]。

解决方案

是否将基于互联网销售所产生的现金流入纳入零售商店的减值评估，将取决于是否可将互联网销售额具体分配至某一特定商店。

例如，如果互联网订单来自于某一商店或运送至某一商店并由顾客从该商店领取，则销售额能被分配至该特定商店。因此，在进行减值测试时纳入该销售所产生的现金流入可能是适当的。

如果互联网销售来自于中央仓库，则现金流入独立于零售商店，因此不应被纳入该商店的减值评估。

《美国通用会计准则》相关评论

根据《会计准则汇编第360号——不动产、厂房和设备》，出于减值测试目的将商店进行合并是可能的，并且在有些情况下，出于减值测试目的，可将互联网销售所产生的现金流与其他零售商店进行合并。这将以个例为基础，并将取决于个别事实和情况以及商店与互联网经营间的关系。

32. 对现金产出单元的返利分配



背景介绍

某零售集团A在全国范围内销售食品。管理层集中进货，并由于进货量大可获得10%的折扣。

若该集团内的各零售商店独立进货则无法获得上述折扣优惠。

每家商店都是独立的现金产出单元。

问题

为进行减值测试，管理层是否应将总部获得的返利分配至各现金产出单元？

相关指南

现金产出单元的账面金额[见IAS 36.76]:

- (a) 只包括那些可直接归属于或能被合理分配至现金产出单元的资产的账面金额；及
- (b) 不包括任何已确认负债的账面金额，除非不考虑这一负债无法计量现金产出单元的可收回金额。

解决方案

管理层必须以合理且一贯的基础，将返利分摊至每家零售商店现金流的计算中，从而反映与每家商店有关的返利。

33. 开业前的费用



背景介绍

某连锁超市已收购一家新超市，因而目前为其所有者。该超市需进行大规模整修才能重新开业。

管理层预计整修将为期三个月，在此期间超市将停业。管理层已编制了该时期的预算，包括建筑和重建费用、为开业准备发生的零售员工工资以及相关日常开支。

问题

超市重新开业前发生的上述费用能否资本化？

相关指南

不动产、厂房和设备项目的成本包括将资产运抵指定地点并使其达到管理层预定的工作状态而发生的必要的直接可归属成本[见IAS 16.16 (b)]。这些费用包括外部成本，如运输与安装费用、建筑费用以及进口关税。

需资本化的内部成本包括可直接归属的制造费用，如适用。与无效使用资源有关的制造费用按实际发生数计入费用。

不可直接归属于资产购置、建造或试运行的管理费用应在实际发生时计入费用[见IAS 16.19,20]。

解决方案

若不整修，超市无法按照管理层的预期开业。因此，建筑与重建费用是使超市达到管理层预期可使用状态的必要支出，应予资本化。

如果超市持续营业，零售员工工资、日常开支以及货物仓储费用等则是正常的营业费用。这些费用并非为整修超市、使超市达到管理层预期可使用状态的必需费用，因此在实际发生时计入费用。

34. 恢复准备

背景介绍

公司X签订了几家商店的租赁协议，租赁期均为10年，附带续租选择权。出租人要求公司X在租赁期满时将商店恢复至原来的状态，即使是在提前终止租赁的情况下一即修理所有损坏之处并还原任何改动之处。

历史经验表明：

- (a) 公司X在续租选择期满时通常选择继续租赁。
- (b) 公司X与房东或未来租户进行协商，避免了租赁期满时的修复费用。
- (c) 只有少数情况下公司X支付所有恢复费用。

问题

对于将租赁资产恢复至原始状态的义务，管理层应于何时确认一项准备？

相关指南

不动产、厂房和设备项目的成本包括：

- (a) 购买价格；
- (b) 任何可直接归属于使资产运抵其运行地点并使资产达到运行状态的成本；及
- (c) 该项目所产生的拆卸、搬运和场地清理义务的费用初始估计金额[见IAS 16.16]。

‘以下条件均得以满足时应确认准备：

- (a) 主体因过去事项而承担了现时的法定义务或推定义务；
- (b) 履行该义务很可能要求包含经济利益的资源流出主体；
- (c) 该义务的金额能够可靠地估计。

若未满足上述条件，则不应确认准备’[见IAS 37.14]。

解决方案

添加至租赁场所，租赁期满时需移除的资产—在这一情况下，移除该资产的费用计入资产价值（并于资产使用寿命期间进行摊销），并被确认为准备。

租赁期满时必须对不动产的损毁进行整修—在这一情况下，恢复准备在损毁发生时予以确认。

在存在合同承诺的情况下，即使存在续租情况，管理层也必须对恢复费用计提准备。但是，续租行为会影响负债的现值计量。在对负债进行计量和折现时应考虑管理层的意向，尤其是当管理层有长期使用租赁场所的意向时。一旦管理层的意向发生改变，须重新评估上述计量。

《美国通用会计准则》相关评论

《美国通用会计准则》的相关解决方案要求运用判断力，因为恢复准备的会计处理将取决于整修的性质。若恢复准备包括整修场所，将场所恢复至租赁期初时的状态（对损坏进行维修，并对所有改动进行还原），则准备义务可能适用《会计准则汇编第840号—租赁》的相关规定，且整修费用可被定义为最低租赁付款额。若整修指移除租赁期间承租人在租赁场所增建的任何设施，则恢复准备适用会计准则汇编第410号第20段的相关规定。根据《会计准则汇编第410号第20段—资产退废义务》中的规定，若能对资产退废义务负债的公允价值进行合理估计，则相关公司应对资产退废义务负债的公允价值进行确认。

35. 综合利用的不动产——分租零售商铺



背景介绍

某零售商拥有一处不动产，部分自己用于经营超市，剩余的独立商铺长期分租至其他公司。

管理层希望将分租的商铺作为投资性不动产进行处理。

问题

零售商是否可将分租区域作为投资性不动产进行处理？

相关指南

‘有些不动产一部分用于赚取租金或实现资本增值，另一部分用于生产商品或提供服务或用于管理。若不同部分可以单独出售（或以融资租赁单独出租），则主体应分别核算这些部分。若不同部分无法单独出售，则只有在不重要的部分用于生产商品或提供服务或用于管理的情况下，才能将该不动产视为投资性不动产’ [见IAS 40.10]。

解决方案

零售商指定的用于分租的区域清晰可辨，而且独立于零售商自己使用的区域。鉴于出租区域的长期租赁合同，该区域应确认为投资性不动产。

《美国通用会计准则》相关评论

《美国通用会计准则》未对投资性不动产给出明确定义或提供相关指南。对于非投资性公司而言，上述不动产的会计处理与不动产、厂房和设备的会计处理相同。此外，由于美国通用会计准则也未包含关于如何对双重用途的不动产进行分类的指南，因此会将整个不动产作为不动产、厂房和设备进行会计处理。

注：分租交易的处理和确认在新的关于租赁的趋同化准则发布后可能受到影响。此外，美国通用会计准则的处理可能受到美国财务会计准则委员会关于投资性房地产的项目的影响。

36. 业务合并中的有利和不利租赁合同

背景介绍

零售商A在业务合并中收购公司B。公司B经营数个租赁的零售地点。

各租赁地点均有租赁改良。

相较于现行市场价格，零售商A认为其中部分租赁合同有利，部分不利。

问题

管理层应如何在买价的分摊中反映租赁合同和租赁改良？

相关指南

对于条款较现行市场条款更为有利或不利的某些合同（例如租赁安排），可能对其确认无形资产或负债。在作出这一评估的过程中，应将合同条款与收购日的市场价格进行比较，以确定应确认无形资产还是负债。如果收购合同的条款较市场价格有利，则应确认无形资产。另一方面，如果收购合同的条款较市场价格不利，则应确认负债。[见IFRS3R.B29]。

各项安排应单独确认和计量，所产生的有利和不利合同的金额不能互抵。

解决方案

与有利和不利合同条款相关的无形资产或负债的公允价值一般按现值法确定，并在剩余的合同期限（包括续租，如适用）内进行摊销/确认。

经营租赁 — 如果被收购方在经营租赁中为承租人，且相较于收购日相同或类似项目的市场租赁条款，该租赁合同的租金更为有利或不利，则应确认一项无形资产或负债。被收购主体的租赁改良将在收购日按其公允价值确认为有形资产。

融资租赁 — 如果被收购方在融资租赁中为承租人，则通常不对租赁合同条款确认单独的无形资产或负债。租赁中的任何内在价值（即与采用有利或不利租金的租赁、续租或购买选择权相关的公允价值）通常反映在分配至融资租赁资产和融资租赁义务的金额中。

注：业务合并中租赁的处理在新的关于租赁的趋同化准则发布后可能受到影响。



市场销售

37. 代理经销商



背景介绍

某百货商店包括多个特许经营零售点。百货商店向特许经销商提供店面、销售人员、销售设备以及仓库。特许经销商每年向百货公司支付合同规定的固定费用10,000现金单位及零售店收入的20%。

特许经营商决定所售存货的品种以及销售价格，并有权在不同商店的特许经销点间调派库存。每一季季末，特许经营商必须取回未售完的库存。

问题

该百货商店如何对上述安排进行会计处理？

相关指南

‘……在代理经销中，代理商经济利益的总流入包括代替委托商收取的金额，但并不引起该代理企业权益的增加。代替委托商收取的金额不应确认为代理商的收入，只有佣金的金额才属于代理商的收入’ [见IAS 18.8]。

主体为委托商或代理商取决于交易关系的具体情况。

表明主体为交易关系中的委托商的因素包括：

- 顾客希望该主体为上述安排的第一责任人。
- 该主体能够与顾客协商确定销售价格。
- 该主体承担存货风险。
- 该主体提供部分服务或更改商品。
- 该主体具有或承担与交易相关的信用风险。

解决方案

该百货公司作为代理商向顾客销售商品，根据其作为特许经销商所提供的服务（特许经销商在该百货商店中使用店面）收取“佣金”。

该百货公司不能影响价格决定，不改动商品，承担最低的信用风险。每一季季末，百货商店能归还未售出的商品，即特许经销商承担产品及存货风险。

该百货商店将应从特许经销商处获得的“佣金”，而非特许经营业务的总收入，确认为收入。

38. 退货换取现金的权利



背景介绍

零售商出售T-恤，顾客可以在购买后的28天内退还其所购买产品，退货须凭购物凭证并保证货品未被使用且完好如新。以往，顾客的退货占零售商销售额的10%，并预计将保持这一比率。历史经验表明，所有退回的商品都未受损并可按原价售出。T-恤的利润是50%。

零售商在不同地区有若干门店。在满足上述条件的情况下，各门店都将接受退货并退还现金。

问题

在提供退货权同时退还现金时，零售商如何确认商品销售收入？

相关指南

满足下列所有条件时，确认商品销售收入[见IAS 18.14]：

- 商品所有权上的风险和报酬由卖方转至买方；
- 企业不再参与对商品的管理或支配；
- 企业可以可靠地计量收入；
- 未来经济利益很可能流入企业；及
- 企业能够可靠计量交易相关成本。

解决方案

零售商可选择下列会计政策：

- (a) 零售商确认商品销售收入，并对收入作出10%的调整（通过计提准备）以反映退货风险。进行销售时，确认收入并计提退货准备。

顾客退货时，增记存货，并相应减记销售成本。准备随现金的支付而减少；或

- (b) 销售发生时，零售商将对退货风险确认10%的收入调整，并对代表相应退货预期价值的销售成本进行相应调整。实际代表销售毛利的净额将被确认为退货准备。

注：退货权的处理和确认在新的关于收入的趋同化准则发布后可能受到影响。

39. 折扣优惠券



背景介绍

服装零售商举行促销活动。该活动由两部分组成：

1. 零售商在全国性的报纸上发行优惠券，凡是在任何一家零售店消费满50现金单位的顾客凭券可享受5%的折扣。

零售商正常的销售毛利率是60%，因此优惠券并非亏损合同。

2. 零售商分发一系列的优惠券，当顾客购买零售价值为100现金单位的特定服装商品时，可免费获赠一件零售价值为10现金单位的商品。

问题

零售商应如何对折扣优惠券进行会计处理？

相关指南

收入指企业日常活动中所形成的经济利益的总流入。经济利益的流入应导致权益的增加，而此权益增加与参股者注资无关[见IAS 18.7]。

解决方案

折扣优惠券 — 零售商不应在财务报表中对优惠券的分发确认负债。顾客兑现这些优惠券时，零售商将其作为折扣减记收入。

优惠券鼓励顾客进行消费，而并非商店促销的成本。当报纸发行时，应将投放报纸广告的成本计入费用。

赠品 — 零售商在分发优惠券时不确认任何准备。其在顾客兑换优惠券时将与优惠券相关的费用作为销售成本处理。

优惠券鼓励顾客消费，由此产生收入。赠品的成本属于销售成本而非营销成本，这与“买一赠一”的情况相同。

40. 礼券销售产生的收入



背景介绍

图书零售商为庆祝圣诞节举行一个图书礼券的活动。

书店按面值出售礼券。顾客可以使用礼券换取书店内任意图书，除此之外，礼券别无他用。该礼券没有使用期限。

当所购图书的价格超过该券面值时，顾客必须以现金支付超出的部分。如果该券面值超出所购图书的金额，书店不退还现金。

问题

零售商：

- (a) 是否应在礼券售出时确认收入？
- (b) 对未兑现礼券是否应延迟确认收入？

相关指南

满足下列所有条件时，确认商品销售收入 [见IAS 18.14]：

- (a) 商品所有权上的风险和报酬由卖方转至买方；
- (b) 企业不再参与对商品的管理或支配；
- (c) 企业可以可靠地计量收入；
- (d) 未来经济利益很可能流入企业；及
- (e) 企业能够可靠计量交易相关成本。

解决方案

- (a) 礼券销售时不确认收入，而只有当顾客使用该券兑换成图书时，零售商才确认收入。当礼券持有者将礼券兑换成图书并拥有图书的所有权时，收入确认的条件得以满足。

礼券售出时，将礼券面值金额确认为递延收入。

- (b) 只有当顾客使用礼券时或在由下列因素决定的一定时期后，零售商才可能从未兑现的礼券中获利：

- 特定事实和情况（包括市场惯例和法律权利）；
- 有较强的历史依据使企业能够确定兑现礼券的可能性极小。

根据实际兑现模式的变动，必要时对估计作出调整。

解决方案不包括作为忠诚度计划的一部分而分发的礼券。这些礼券根据IFRIC 13中的规定进行处理。（见解决方案41）

41. 顾客忠诚度计划



背景介绍

杂货店零售商实施一项客户忠诚计划，根据顾客店内消费的具体金额，赠与相应的会员忠诚积分点。累计的积分可以在日后消费时进行兑换。

第一年，杂货店销售取得了1,000现金单位并发放了100个奖励积分点，管理层预计其中80点将被兑换。每一个忠诚积分点预计的公允价值为1.25。

问题

零售商如何对奖励的忠诚积分点进行会计处理？

相关指南

根据IFRIC 13“顾客忠诚度计划”，忠诚度计划是一项含多重元素的安排。商品销售（获取奖励点数的基础）的对价需分配至已提供的商品以及未来兑换的奖励点数（见IFRIC 13.5）。

分配至奖励点数的对价参照其对于顾客的公允价值进行计量（见IFRIC 13.6）。

单独销售奖励点数可能获得的金额，需按比例扣除预期不被兑换的奖励积分。也可用相对公允价值计量，即奖励点数的公允价值相对于销售的其它部分的公允价值。

分配至奖励点数的对价在资产负债表中列示为“递延收入”。这类收入应于兑现奖励时记入利润表。

解决方案

第一年年底，零售商根据每一个积分点的公允价值或积分的相对公允价值递延部分金额，计算公式如下：

(a) 递延收入 (公允价值) =

$$\text{忠诚点的数量} \times \text{兑换率} \times \text{每一点的公允价值} \\ = 100 \text{ pts} \times 80\% \times 1.25 = 100$$

(b) 递延收入 (相对公允价值) =

$$(\text{总对价} \times \text{积分的公允价值}) / (\text{总对价} + \text{积分的公允价值}) \\ = (1,000 \times 100) / (1,000 + 100) = 91$$

下一年，根据已兑换积分点的数量相对于预期兑换的总数量，确认收入金额。收入的确认可能被加快或减慢，因为对兑换的预期会被调整以反映历史经验。

《美国通用会计准则》相关评论

使用《会计准则汇编第605号第25段—多元素安排的收入确认》的推论，忠诚度计划可以作为多元素安排进行会计处理。在多元素安排中，决定奖励的公允价值时无法假定不履行的数量。因此在上述的例子中，不应考虑兑换率。另外，在某些情况下，如此类计划的履约成本不重要或具有随意性，增量成本模式可能是合理的。

注：顾客忠诚计划的会计处理在新的关于收入的趋同化准则发布后可能受到影响。

42. 销售点广告的例外情况



背景介绍

某零售商通过以下方式将某些宣传材料与产品销售相结合：

- 出售经预先包装的、包含一些宣传材料的常规产品展示品。
- 通过提供产品的形式，将宣传材料或礼品与常规产品的销售相结合。

问题

销售该产品时，能否将与产品销售相结合的宣传材料的成本计入费用？

相关指南

如解决方案7中所述，在正常情况下，广告和促销支出于发生时确认为费用，但对于商品交付或服务提供之前已支付的款项，国际财务报告准则并未禁止将其确认为预付款[见IAS 38.68-70]。

收入是主体日常活动过程中形成的经济利益的总流入[见IAS 18.7]。

解决方案

解决方案取决于宣传材料的类型。

如果是常规出售的产品（例如，与洗涤剂销售一起推销的织物柔软剂），则宣传材料与产品销售相结合，从而顾客同时购买常规产品和宣传材料。因此，收入同时反映常规产品和宣传材料的销售价值。

相应地，在销售的同时将宣传材料的成本计入费用应该是适当的。

如果促销产品是真正的营销产品（例如，与化妆品销售相结合的毛绒玩具），则促销产品的成本应在所有权转移时计入费用。

《美国通用会计准则》相关评论

通常情况下，根据美国通用会计准则，宣传材料的成本应递延至将其提供给顾客的时点，而在营销产品的情况下，根据国际财务报告准则该时点可能延后。

43. 延长保修期



背景介绍

某零售商经营电子产品，其产品可以享受生产厂家提供的为期一年的售后保修服务。顾客选择购买延长保修期，从而将保修期在厂家提供的一年的基础上再延长三年。

延长保修的销售价格是120现金单位。而在延长的保修期间，通常有3%的顾客向零售商提出有效的保修要求。

在保修期，各次维修或更换商品的平均成本是400现金单位。

问题

零售商应如何对这一安排进行会计处理？

相关指南

‘与同一交易或其他活动相关的收入和费用应同时进行确认，这一过程即通常所指的收入和费用的配比。包括保修费及其它发货后发生的成本在内的费用，在满足收入确认的其它条件时，通常可被可靠计量。但当费用不能被可靠计量时，不可确认收入。在这种情况下，任何因商品销售而获得的对价都被确认为预计负债’[见IAS 18.19]。

当涉及提供服务的交易的结果能被可靠估计时，与交易有关的收入可参照资产负债表日交易的完成进度来进行确认[见IAS 18.20]。

解决方案

与延长保修期有关的收入需要被递延，并在提供延长保修服务期内根据直线法进行确认（除非有证据表明有更好的方法体现完成进度）。每年确认的年收入为40现金单位。

在延长保修期是销售的必要组成部分（即捆绑为单笔交易）的情况下，应按相对公允价值在产品与延长保修期之间分配收入。履行保修义务所发生的成本于发生时计入销售成本。

不对履行保修义务的预期成本确认预计负债。须对此安排进行监管，以确保预期的保修成本不超出递延收入的金额。如果出现保修成本高于递延收入的情况，则保修合同将成为亏损合同，且需确认一项预计负债。

《美国通用会计准则》相关评论

《会计准则汇编第605号第20段—收入确认：服务》（“ASC 605-20”）说明了对单独定价的延长保修期和产品维修合同的会计处理。在延长保修期与相关产品绑定的情况下，ASC 605-20通常与国际财务报告准则不同，因为其要求对单独定价的延长保修期所产生的收入进行递延。单独定价的延长保修期所产生的收入参照维修合同的单独售价来确定。

注：延长保修期的会计处理可能受到新颁布的收入趋同准则的影响。

44. 信用卡费用



背景介绍

零售商通过不同方式包括现金、银行支票以及信用卡取得其最终顾客的付款。在以信用卡付款的情况下，银行就每笔交易向零售商收取固定百分比的费用，之后将所收取的款项转入零售商的银行账户。

问题

零售商该怎样对通过信用卡支付的销售额进行会计处理？尤其是，零售商需向银行支付的用以获取顾客付款的费用？

相关指南

‘其（收入）需按已收或应收对价的公允价值进行计量’ [见IAS 18.9]。

‘……在代理关系中，经济利益的总流入包括代理人代表委托人收取的而且不会增加企业权益的金额部分。代理人代表委托人收取的金额不属于收入，代理人的收入为其收取的佣金’ [见IAS 18.8]。

企业在交易过程中担当委托人还是代理人的角色，取决于委托代理关系的事实情况。

IAS 18 IE.21提供了下列指南：

‘当主体面临与销售商品或提供服务相关的重大风险和报酬时，其充当委托人。表明主体充当委托人的特征包括：

- (a) 主体负有向顾客提供商品或服务，或执行订单的主要责任——例如通过对顾客所订购或采购产品或服务的可接受性负责；
- (b) 主体在接受顾客订单的前后、装运期间或退货时承担存货风险；
- (c) 主体拥有直接或间接定价的自由度——例如，通过提供额外的商品或服务；及
- (d) 主体对顾客的应收金额承担信用风险。’

解决方案

银行担当零售商的代理人，因为零售商承担存货风险并制定销售价格。银行向最终顾客收取现金，并将扣除固定佣金的净值转入零售商账户中。银行承担了与交易有关的信用风险，但这并未改变其会计处理。

零售商作为委托人，以总额确认销售收入。银行的收费为零售商的费用。这恰好反映了银行按代理人对交易进行会计处理，即仅将每笔销售的固定佣金确认为收入。例如额外费用，收取的可能反映出向顾客提供无息信贷这一机制的额外费用通常从收入中扣除。



存货

45. 零售价盘存法

背景介绍

某零售商采用零售价盘存法评估存货价值。对于零售部门A和零售部门B，盘存法应用的不同之处如下：

零售部门A：用于计算存货价值的成本/零售价值比率基于前四周所赚取的毛利，因此包括永久性减价。

原始存货成本	60	前4周的成本/零售价值比率	67%
原始零售价值	100	当前零售价值	90

采用其零售价盘存法，部门A将存货价值评估为60现金单位（当前零售价值 x 67%）。

零售部门B：用于计算存货价值的成本/零售价值比率基于原始成本/零售价值比率，因此不包括对原始采购作出的额外永久性减价（这一方法也被称为传统零售价盘存法）。

原始存货成本	60	前4周的成本/零售价值比率	60%
原始零售价值	100	当前零售价值	90

采用其零售价盘存法，部门B将存货价值评估为54现金单位（当前零售价值 x 60%）。

问题

根据国际财务报告准则，上述应用零售价盘存法的不同方法是否恰当？

相关指南

根据国际财务报告准则，应以成本和可变现净值中较低者评估存货价值。国际财务报告准则特别确认用于存货估值的零售价盘存法属于成本近似法，并指出成本/零售价值比率应包括永久性减价。[见IAS 2.21/22]。

解决方案

零售价盘存法是有些零售商用于评估存货价值的一种方法，即将该评估基于成本/零售价值比率和期末存货的零售价值。这一方法确认了在零售环境中应用其他评估方法可能不切实际。

零售部门A：应用零售价盘存法这一方法导致存货估值接近成本，因为计算中所使用的当前零售价值和成本/零售价值比率包括了永久性减价。

零售部门B：应用零售价盘存法这一方法导致存货估值可能并不接近成本（60现金单位不同于54现金单位），具体取决于永久性减价的金额，因为计算中所使用的成本/零售价值比率不包括减价。当可变现净值超出原始成本时，这一计算方法可能导致存货被减记至低于原始成本，这在IFRS中是不可接受的。

《美国通用会计准则》相关评论

美国通用会计准则[《会计准则汇编第330号—存货》]允许采用零售价盘存法，且一些零售商在实务中已采用这一方法。在应用传统零售价盘存法时，用于计算存货价值的成本/零售价值比率不包括减价。零售部门A和B所使用的方法在美国通用会计准则中均可接受。

46. 业务合并中存货的会计处理

背景介绍

零售商A在业务合并中收购零售商B。零售商B的数家店铺中均有大量存货。

问题

在买价的分摊中如何计量零售商B的存货？

相关指南

国际财务报告准则第3号修订版（“IFRS 3R”）要求以收购日的公允价值计量存货。公允价值被定义为‘**在一项公平交易中，熟悉情况、自愿的双方交换资产或清偿负债时所使用的金额。**’商品的公允价值将基于售价减去以下两项之和：（a）处置费用，及（b）基于类似商品利润，针对收购方的销售努力的合理利润扣除额。

解决方案

通常情况下，业务合并中以公允价值购买的存货的确认金额将高于业务合并前被收购公司所确认的金额。当一家生产产品的消费品公司收购另一家消费品公司时，情况当然也是如此。

然而，在零售商A收购零售商B的情况下，需要仔细考虑可能导致得出所收购存货以历史成本入账这一结论的其他因素：

- **新鲜食品形式的商品** — 鉴于这一存货的保存限期较短，因而未来通常无需作出大量的销售努力。历史成本与最终售价间的差额可能被视为“合理的利润扣除额”，因此历史账面价值可能接近公允价值。
- **普通产品** — 如果零售商B拥有与零售商A类似的产品和品牌，可能可以断言零售商A的买方所支付的价格不会高于包含了熟悉情况、自愿的买卖双方的市场所要求支付的价格[IAS 40.42; IFRS 3R.BC250]。零售商A因此不会支付较历史账面价值高的价格，因此账面价值接近公允价值。正如上述新鲜食品的示例，历史成本与最终售价间的差额可能被视为针对零售商A销售努力的“合理的利润扣除额”。

普华永道全球 零售及消费品行业会计团队

David Mason

日内瓦

david.mason@ch.pwc.com

+41 (58) 792 9490

Christine Bouvry

巴黎

christine.bouvry@fr.pwc.com

+33 (1) 56 57 80 49

Tony de Bell

全球会计咨询服务 (伦敦)

tony.m.debell@uk.pwc.com

+44 (20) 721 35336

John Ellis

伦敦

john.ellis@uk.pwc.com

+44 (20) 780 46241

James Geary

纽约

james.w.geary@us.pwc.com

+1 (973) 236 4497

Sebastian Heintges

杜塞尔多夫

sebastian.heintges@de.pwc.com

+49 (211) 981 2873

John Ryan

香港

john.j.ryan@hk.pwc.com

+852 2289 2688

Peter Schlicksup

美国会计咨询服务

peter.j.schlicksup@us.pwc.com

+1 (973) 236 5259

Paul Sheward

芝加哥

paul.sheward@us.pwc.com

+1 (312) 298 2232

Julia Tabakova

莫斯科

julia.tabakova@ru.pwc.com

+7 (495) 232 5468

Alison Tait

墨尔本

alison.tait@au.pwc.com

+61 (3) 38603 213

普华永道中国

零售及消费品行业联络人

余叶嘉莉

中国及亚太区零售及消费品行业主管合伙人
香港

carrie.yu@hk.pwc.com
+852 2289 1386

段永强

审计合伙人
上海

david.duan@cn.pwc.com
+86 (21) 2323 3975

郑焕然

香港零售及消费品行业主管合伙人
香港

michael.wy.cheng@hk.pwc.com
+852 2289 1033

袁国健

审计合伙人
香港

andrew.kk.yuen@hk.pwc.com
+852 2289 2131

编辑委员会

David Mason
Tony de Bell
James Geary
Paul Sheward

如欲了解更多有关零售及消费品行业的资料 (如下面的报告), 请浏览网址www.pwccn.com



1. 揭秘网购者
多渠道零售的10个迷思



2. 2013年亚洲零售及
消费品行业前景展望



3. 中国零售企业
2011/2012财务状况
研究报告



4. 新领导，新局面：
中国共产党第十八次
全国代表大会介绍



5. Retailing 2020:
Winning in a
polarized world



6. 2012年第十五期全球
CEO年度调查零售与
消费品行业概述

本文仅为提供一般性信息之目的,不应用于替代专业咨询者提供的咨询意见。

© 2013 普华永道。 版权所有。 普华永道系指普华永道网络及/或普华永道网络中各自独立的成员机构。 详情请进入www.pwc.com/structure。 HK-20130218-2-C1