IFRS 15 新收入准则对零售业的影响 - 致同研究之 IFRS 系列（九）

简介

国际会计准则理事会（IASB）和美国财务会计准则委员会（FASB）于 2014 年 5 月 28 日发布了新收入准则《与客户之间的合同产生的收入》（IFRS 15 和 ASC 606）。IFRS 15 自 2018 年 1 月 1 日或之后开始的年度期间生效，允许提前采用。对于采用 US GAAP 的上市企业，ASC 606 自 2017 年 12 月 15 日之后开始的年度期间（包括在此期间内的中期）生效，不允许提前采用。对于采用 US GAAP 的非上市企业，ASC 606 自 2018 年 12 月 15 日之后开始的年度期间以及 2019 年 12 月 15 日以后开始的年度报告期间的第一个中期生效，允许提前采用，但不得早于 2017 年 12 月 15 日以后开始的期间。

新收入准则将会影响很多企业和行业，受到影响较大的行业包括制造业、信息传输、软件和信息技术服务业、建筑业、零售业、房地产业、生命科学业、金融业、航空航天及国防业、水上运输业、能源资源业等。本文主要介绍新收入准则对零售业的重大影响。

新收入准则对零售业的影响

就实施新收入准则而言，零售业需要解决的关键问题如下:

- 客户忠诚度计划是否会影响现行的收入确认?
- 销售的礼品卡的结余是否会影响收入确认?
- 承诺的安装服务是代表一项单独的履约义务，还是必须与相关的产品销售一起评估?
- 标准质保和展期质保如何进行会计处理?
- 客户退货权和退款权如何影响收入确认?
- 无需退还的预付费用是否能在收到时确认收入?

新收入准则基于控制权的转移判断收入确认的时点，但风险和报酬的转移时点并非总和控制权转移时点保持一致。运输条款和销售退款权也需要在新收入准则下重新评

估。虽然零售商可能最终结论是大多数现行的会计政策和实务不会发生变化，但是这也需要根据新收入准则和应用指引仔细评估现行实务后得出结论。

步骤一：识别与客户之间的合同

在识别合同时，新旧准则之间更多的是相同点，而不是差异。

步骤二：识别合同中的单独履约义务

客户忠诚度计划和购买额外商品或服务的选择权

虽然 IFRS 15 替代了 IFRIC 13《客户忠诚度计划》，但是我们预计不会对会计实务带来重大影响。

礼品卡：客户未行使的权利

礼品卡代表客户在未来收到商品或服务的权利（企业的履约义务转移或者准备转移商品或服务）。因此，IFRS 15 要求零售商根据客户为未来转移商品或服务的履约义务预付的金额记录一项合同负债。但是，客户通常并没有完全使用礼品卡，形成结余。根据 IFRS 15:

- 如果企业预计有权获得结余，那么应当根据客户行使权利的模式按比例将结余确认为收入
- 如果企业不能预计结余，那么应当在使用礼品卡的可能性很小时确认收入。

零售商需要应用可变对价的指引并考虑当地关于无主财产的法律。因为 IAS 18 并没有关于残值的指引，所以现行实务是多样的。一些企业仅当客户的权利到期或者使用的可能性很小时确认收入，而一些企业根据礼品卡已经使用的比例确认结余收入，这种做法类似于 IFRS 15。

步骤三：确定交易价格

新收入准则可能会导致零售商的思维发生变化。根据现行的准则，零售商确定对价的公允价值需要考虑商业折扣和数量折扣，这与 IFRS 15 的要求不同。

业绩激励、退货权和退款权都作为可变对价的一种形式进行会计处理。

步骤四：分配交易价格至单独的履约义务

无需退还的预付费

虽然零售商关于无需退还的预付费的会计处理结论可能不会发生变化，但是根据 IFRS 15，评估此类费用的过程是不同的。合同开始的活动（例如零售商的会员俱乐部费用，健康俱乐部的入会费或者激活费等）通常不能认为是明显可区分的履约义务，因为客户获得利益的能力高度依赖于合同中的其他商品和服务。在此种情况下，相关的预付费被认为是未来商品或服务的预付款，因此形成交易价格的一部分。企业应将全部交易价格在已经确定的履约义务之间分配，并且随着履约义务的实现确认收入。

步骤五：当履约义务履行时确认收入

虽然许多零售合同是在收到现金时转移控制权（即在某一时点），但是企业不能假定不会发生变化，必须根据新收入准则仔细评估何时发生控制权转移并确认收入。特别是交易同时包括商品和服务的情况，例如展期质保或者安装服务。

销售流通安排

对于一些有分销商的合同，根据 IAS 18 的风险报酬模型，直到商品销售到最终客户时才能确认收入。IFRS 15 提供了以下发生控制权转移的迹象:

●企业就该商品或服务享有现时收款权利

●客户已拥有该商品或服务的法定所有权

●客户已实物占有该商品或服务

●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

●客户已接受该商品或服务

根据 IFRS 15，企业需要仔细考虑控制权转移的迹象，交易双方的权利和义务，从而确认何时以及如何发生控制权转移。我们认为，在一些情况下，IFRS 15 比 IAS 18 的风险报酬模型更早确认收入。

许可：特许经营

IAS 18 提供了许可协议的有限指引。IAS 18 的指引与 IFRS 15 是一致的，即收入有时在一段时间内确认，有时在某一时点确认，这取决于协议的实质，企业存在持续义务是关键因素。

某些许可安排提供的权利的性质是允许在许可期内，按照企业的知识产权在许可期内存在的状态，接触该知识产权。根据 IFRS 15，在同时满足下列三项条件时，可明显区分的许可提供知识产权的接触权应当在一段时间内确认收入:

●许可方（根据合同或商业惯例）将从事会对客户有权接触的知识产权产生重大影响的活动

●许可授予的权利使客户直接暴露在这些活动对知识产权的积极和消极影响下

●许可方的活动在其发生时并不向客户转移商品或服务。

如果这些条件不存在，那么提供企业知识产权使用权利的许可属于在某一时点满足的履行义务，应当在控制权转移至被许可方且许可期开始时确认收入，类似于销售商品。考虑了新模型以后，特许商可能发现收入确认时点改变，特别是初始特许经营和区域特许经营。

注：致同的分析成果是基于公开发布的准则及其相关规定，《致同研究之 IFRS 系列》不应视为专业建议。未征得具体专业意见之前，不应依据本系列专题所述内容采取或不采取任何行动。

Grant Thornton
致同

www.grantthornton.cn

© 2016 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。

“致同”是指致同成员所在提供审计、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（致同国际）的成员所。致同国际与各成员所并非全球合伙关系。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。致同国际不向客户提供服务。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。