

收入的会计核算正在改变

对食品、饮料和消费品公司的影响



您是否已就以下方面受到的影响做出规划？

- 对分销商和零售商的支付？
- 折扣、返利和其他激励措施？
- 合同生产安排？
- 质保？
- 退货？
- 授权许可和特许经营？
- 特许权费？
- 过渡方案选择？

贵公司的业务将受到何种影响？

国际会计准则理事会（IASB）和美国财务会计准则委员会（FASB）已经联合发布了新的收入确认准则，对食品、饮料和消费品公司而言，真正的工作才刚刚开始。《国际财务报告准则第 15 号——源自客户合同的收入》（IFRS 15）和 FASB《会计准则汇编专题第 606 号——源自客户合同的收入》（FASB ASC Topic 606）于 2014 年 5 月发布，取代了国际财务报告准则（IFRS）和美国公认会计原则（US GAAP）中现有的收入指引，并引入新的收入确认模型。

该项新准则将对整个食品、饮料和消费品行业产生重大影响。业内公司需要评估其财务报告、信息系统和流程将如何受到影响，并与其利益相关方进行密切沟通，使之对公司的关键绩效指标或业务惯例可能如何发生变化有所预期。尤其是，食品、饮料和消费品公司将需要重新审视其与分销商和零售商的安排，例如，交易激励、质保、退货和授权许可安排，以评估在该项新准则下收入确认的金额或时点是否会受到影响。

该项新准则将于 2017 年 1 月生效，但是按 IFRS 编制财务报表的公司可以选择提前采用。虽然这项新准则的生效日期看似还很遥远，但其实公司需要尽快做出决定，即何时以及如何过渡到这项新准则。尽早做出相关决定有助于公司制定有效的执行方案，并及时通知重要的利益相关方。

确定相关的影响

	潜在影响	可考虑采取的行动
对分销商和零售商的支付	- 食品、饮料和消费品公司经常向其分销商及零售商支付各类费用，例如零售商门店的产品陈列费（“进场费”），促销活动费或是联合广告费用。在现行 US GAAP 下，此类金额一般抵减收入。在现行 IFRS 下，由于缺乏具体指引，此类金额根据性质可抵减收入，或确认为费用。 - 在该项新准则下，食品、饮料和消费品公司考虑其是否收到一项可明确区分的商品或服务。如果是，则在享有该可明确区分商品或服务时将此类支付确认为费用；如果不是，则将此类支付作为收入的减项确认。 - 如果食品、饮料和消费品公司不能估计所收到的商品或服务的公允价值，则将相关支付作为收入的减项确认。如果对经销商或零售商的支付超过了所提供的商品或服务的公允价值，则任何超额部分也作为收入的减项确认。	- 复核涉及向分销商和零售商进行支付的安排，以确定这些支付是为了交换可明确区分的商品或服务而进行的，还是代表了一项销售激励措施。 - 制定或修改流程并调整系统，以获取此类安排的相关信息。 - 公司需要审慎考虑与分销商和零售商之间的安排的条款，以确定在该项新准则下对此类支付适当的核算方法。对很多此类安排而言，这将要求公司运用重大判断、实施适当的内部控制，并有充分资料以支持所作判断。
折扣、返利和其他激励措施	- 食品、饮料和消费品公司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，以及客户忠诚度计划。在现行 IFRS 下，这些激励措施按其种类可作为收入的减项、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。 - 在该项新准则下，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。可变对价根据公司的最佳估计计入交易价格，其计入收入的金额以所有价格不确定因素消除后，累计的收入金额非常可能不会出现重大转回的金额为限。该项新准则的要求可能会改变部分食品、饮料和消费品公司的会计核算。 - 该项新准则中有关客户忠诚度计划的指引与现行的 IFRS 指引大体类似。但是，该项新准则对于使用剩余价值法在销售交易和奖励积分之间分摊对价有所限制。	- 对涉及销售激励措施的安排进行复核，并确定其对交易价格的影响。 - 考虑目前用于核算客户忠诚度计划的分摊方法在该项新准则下是否仍然可用。
合同生产安排	- 在现行要求下，诸如饮料或其他消费品的合同生产安排一般作为产品销售处理，食品、饮料和消费品公司在所生产的商品交付给客户时确认收入。 - 在该项新准则下，如果食品、饮料和消费品公司确定自己按照合同要求随时间推移逐步完成生产商品的履约义务，则可在一段时间内（例如随着生产进度）确认收入，而不是在某个时点（例如交货时点）上确认收入。在食品、饮料和消费品公司根据个别客户的特定要求专门为其生产商品的合同生产安排下，收入确认可能会因此发生重大变化，因为这类安排可能符合随着时间推移逐步确认收入的条件。	- 复核合同生产安排以及此类安排下公司的义务，以评估潜在影响。 - 制定新的流程并调整系统，以对履约义务随着时间推移逐步完成的安排获取相关信息。

	潜在影响	可考虑采取的行动
质保	- 公司往往在销售产品的同时提供产品质保。该项新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商定规格的范畴（“服务型质保”），则食品、饮料和消费品公司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，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商定的规格（“保证型质保”），则与现行要求类似，按照相关 IFRS 或 US GAAP 的指引将其作为预提成本核算。	- 复核质保安排，评估所提供质保的性质。 - 评估为了能够单独核算作为单独履约义务提供的质保而需对现有计费或财务系统所做的变动。
退货	在现行要求下，食品、饮料和消费品公司按照预期的退货水平调整收入。在该项新准则下，按照预期退货水平调整收入，并确认退款负债的方法与当前指引大体相似。然而，对部分公司而言，收入估计的具体方法可能有所不同。	复核现有方法，以评估是否符合新要求。
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）在食品、饮料和消费品行业中运用较为普遍。在该项新准则下，食品、饮料和消费品公司首先需要确定是否采用新准则中有关授权许可收入的特定指引。 - 在该指引下，如果授权许可合同赋予客户持续获取相关知识产权的权利，则相关收入在一段时间内确认；如果授权许可合同赋予客户使用相关知识产权的权利，则相关收入在某一时点上确认。尽管采用上述方法的结果可能与采用现行 IFRS 指引核算授权许可合同的结果类似，但在新准则下，食品、饮料和消费品公司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。 - 如果该项新准则中有关授权许可的特定指引并不适用，则该授权许可项目与履约义务中其他承诺的商品或服务一起核算。 - 由于 IASB 和 FASB 正在考虑修订授权许可的指引以做进一步澄清，因此该领域未来还会有后续发展。	- 评估涉及授权许可的现有安排，以识别是否存在应该单独核算的授权许可项目。 - 复核作为单独履约义务核算的授权许可项目的性质，以确定与之相关的收入是应在一段时间内确认还是应在某一时点上确认。 - 评估为获取所需信息而需对现有计费或财务系统所做的变动。
特许权费	- 在该项新准则下，与知识产权有关的、基于销售或使用的特许权费收入将在销售或使用发生时确认，或者更迟一些，在分摊有特许权费的相关履约义务部分或全部完成时确认。与当前的做法类似，该项新准则没有要求公司在将授权许可转让给客户时对相关金额进行估计。 - 其他类型的特许权费在该项新准则下作为可变对价核算。	- 评估现有安排，以识别基于销售或使用的豁免是否适用。 - 对不适用豁免的安排制定流程和控制，并做出要求的估计和预测。
过渡方案选择	- 主体可以采用追溯调整法首次执行 IFRS 15，重述可比数据并调整最早可比期间的期初留存收益。 - 或者，主体可以通过调整首个报告年度的期初留存收益（累积影响法），在 IFRS 15 采用日首次执行该项准则。	- 量化并评估不同过渡方案的影响，包括在追溯调整法下可用的实务简便方法。 - 对关键合同执行历史分析。考虑在采用追溯调整法时，现行系统能否提供所需数据以生成可比信息。

更多关于 IFRS 15 的具体资讯参见毕马威刊物 [Transition to the New Revenue Standard](#)（《向新的收入准则过渡》）及 [Issues In-Depth](#)（英文版）。

毕马威可以提供的帮助

毕马威的零售及消费品业服务

毕马威的零售及消费品业服务致力于协助全球零售及消费品公司了解行业趋势及业务问题。毕马威成员所可为客户提供针对不同行业的定制服务，为满足客户最迫切的业务需求提供增值服务。毕马威广泛的专业人员网络凭借深厚的行业知识及丰富的工作经验，可协助客户完成向新准则的过渡并解决相关事宜。

对于那些受到新收入确认要求影响的公司而言，其冲击将远胜于会计准则的变更。毕马威成员所的跨职能专家团队曾协助不同行业（包括零售及消费品业）的客户应对会计和运营挑战，廖举数例如下：

- 执行整体影响评估，以识别可能受 IFRS 15 影响的主要收入项目。
- 执行详细的会计诊断，以识别对会计政策及披露的影响（包括信息缺口），并按照重要性排序。
- 复核主要会计政策及会计手册。
- 根据 IFRS 15 的要求识别及分析主要合同。
- 协助重新起草合同文件。
- 识别内部管理报告（包括主要财务衡量标准及指标）受到的影响。
- 协助公司就 IFRS 15 对收益的影响与利益相关方进行明确的沟通。
- 比对信息要求及现有资源，确定当前系统所缺少的必要信息。
- 识别数据收集需求以符合新的披露要求。
- 协助变更系统及流程以符合新要求。
- 为财务团队提供培训。
- 识别该项新准则对企业所得税及间接税的影响，及可分配利润受到的影响。

现在就行动，及早评估受到的影响并设计适当的应对方案，为应对意外的复杂问题赢得时间。



联系我们

高智纬

中国审计主管合伙人

电话: +86 21 2212 3866

电邮: david.ko@kpmg.com

施展芳

华南区审计主管合伙人

电话: +86 755 2547 1113

电邮: ronald.sze@kpmg.com

朱炳辉

华北区审计主管合伙人

电话: +86 10 8508 7035

电邮: terry.chu@kpmg.com

钟启明

审计合伙人

电话: +86 20 3813 8828

电邮: ming.chung@kpmg.com

陈俭德

华东及华西区审计主管合伙人

电话: +86 21 2212 2168

电邮: daniel.chan@kpmg.com

钱亦馨

审计合伙人

电话: +86 21 2212 2580

电邮: jessie.qian@kpmg.com

kpmg.com/ifrs

© 2015 毕马威会计师事务所 — 香港合伙制事务所，是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织（“毕马威国际”）相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有，不得转载。

© 2015 毕马威 IFRG 是一家英国有限责任公司。

毕马威的名称、标识和“cutting through complexity”均属于毕马威国际的注册商标或商标。

毕马威国际财务报告小组是毕马威 IFRG 的一部分。

毕马威国际合作组织（“毕马威国际”）— 瑞士实体，是由采用毕马威名称的独立成员所组成的网络中的协调机构。毕马威国际不提供审计或任何其他客户服务。有关服务全由毕马威国际的成员所（包括附属特设机构和子公司）按所在地区提供。毕马威国际和各成员所在法律上均属分立和不同的个体，彼此并无母公司、子公司、代理人、合伙人或合营企业的关系，本文所载也不构成这类关系的诠释。毕马威成员所对毕马威国际或任何其他成员所均不具任何实际、明显、隐含或其他形式的强制性或约束性权限；而毕马威国际对其任何成员所也不具有任何上述形式的强制性或约束性权限。

本刊物为毕马威 IFRG 发布的英文原文“Accounting for revenue is changing – The impact on food, drink and consumer goods companies”（“原文刊物”）的中文译本，由毕马威会计师事务所提供。如本中文译本的字词含义与其原文刊物不一致，应以原文刊物为准。原文刊物的版权及所有相关权利均归毕马威 IFRG 所有。本刊物所载资料仅供一般参考用，并非针对任何个人或团体的个别情况而提供。虽然本所已致力提供准确和及时的资料，但本所不能保证这些资料在阁下收取时或日后仍然准确。任何人士不应在没有详细考虑相关的情况及获取适当的专业意见下依据所载资料行事。