



汽车制造业供应商 IFRS 15应用指南

《国际财务报告准则第15号——客户合同收入》
(IFRS 15) ——您准备好了吗？



应用指南

2017年12月

目录

本指南的目的	1
哪些领域可能发生变化?	2
1 投标报价阶段 — 提名费	4
2 框架协议	9
3 生产前工程活动	14
4 模具	23
5 OEM厂商提供财务资助 — 重大融资成分	29
6 定价安排 — 客户选择权	33
7 生产阶段	38
8 合同修订与价格调整	46
9 从OEM厂商转让的在产品	50
10 过渡调整	53
11 披露	56
更多资讯及资料	58

本指南的目的

“准备好了吗？”系列

《国际财务报告准则第15号——客户合同收入》(IFRS 15)可能改变汽车制造业供应商(或简称“供应商”)对项目各阶段的核算方式,包括:框架协议、模具安排、批量生产、合同修订及价格调整。以往,每逢国际财务报告准则出现重大变更并导致大规模实施项目时,企业管理层(多为集团财务总监)总会提出这样的问题:“如何确定企业已准备就绪?”

为了回答这一问题,我们编制了一份SlideShare演示文稿并配套撰写本指南,以列示供应商在向终点线冲刺时应关注的重点事项。

本指南中,每一部分讲述一个不同的问题,考量新准则的要求并比较其与现行准则要求的区别。

更多信息

请参阅本刊物的最后部分,获取更多有关帮助企业应用新准则的其他信息。

哪些领域可能发生变化?

本指南将重点探讨,汽车制造业供应商实施IFRS 15后可能导致会计实务发生变化的以下领域。

提名费

新准则中有关如何核算向客户所付款项的新指引,可能导致相比当前做法有更多向原始设备制造商(以下简称“OEM厂商”或“厂商”)支付的款项将冲减收入。供应商应运用判断来确定:在新准则下的“合同”存在前(例如,仅有一份框架协议时)所支付的款项能否资本化,并在协议的预计采购期限内作为收入的冲减予以摊销。

框架协议

新准则就合同是否存在提供了更详尽的指引,这可能导致在某些情形下,供应商不得为生产前的活动确认收入,或导致分摊到项目中某些活动的交易价格发生变化。新准则下的合同合并指引在某些方面不同于现行准则。因此,供应商可能要分析同一项目下的采购订单是否应合并,以及哪些订单应予合并。

生产前工程活动与模具

新准则的适用范围不包括协作安排以及在其他准则适用范围内的活动。这可能导致某些生产前的活动不能作为收入来处理。此外,有些生产前活动可能不被视为单独的交付成果,因而为该等活动支付的对价可能归属为对未来商品或服务的提供。

财务资助

对于OEM厂商支付的预付款,供应商可能需要确认该等预付款所产生的利息费用。确认的利息费用亦导致交易价格的增加。

定价安排

如果供应商向OEM厂商提供预先确定或隐含的降价措施,则在合同开始时收取的对价可能需要分摊至未来的采购订单。其他降价措施可能代表可变对价,即:供应商需要在整个合同期限内对其进行估计和更新。

生产阶段

新准则可能导致收入确认时点不同于当前做法。合同条款的细微差别,以及所生产零件或模具的性质都可能导致不同的结果。当前在不同时点确认的零件收入,可能作为一个单独的系列持续进行确认。这可能导致对学习曲线成本确认收入的时点有所提前。

合同修订与价格调整

新准则的合同修订指引不同于现行准则。某些当前被作为单独合同进行核算的采购订单修订,可能需要与之前未完成的采购订单以及生产前的活动进行合并。

转让在产品

与现行准则相类似, OEM厂商转让的在产品仅在供应商对其有控制时才能确认为供应商的资产。但鉴于IFRS 15提供了更多特定的控制权转让指引,因此某些情形下的会计结果可能有所不同。

1 投标报价阶段 — 提名费

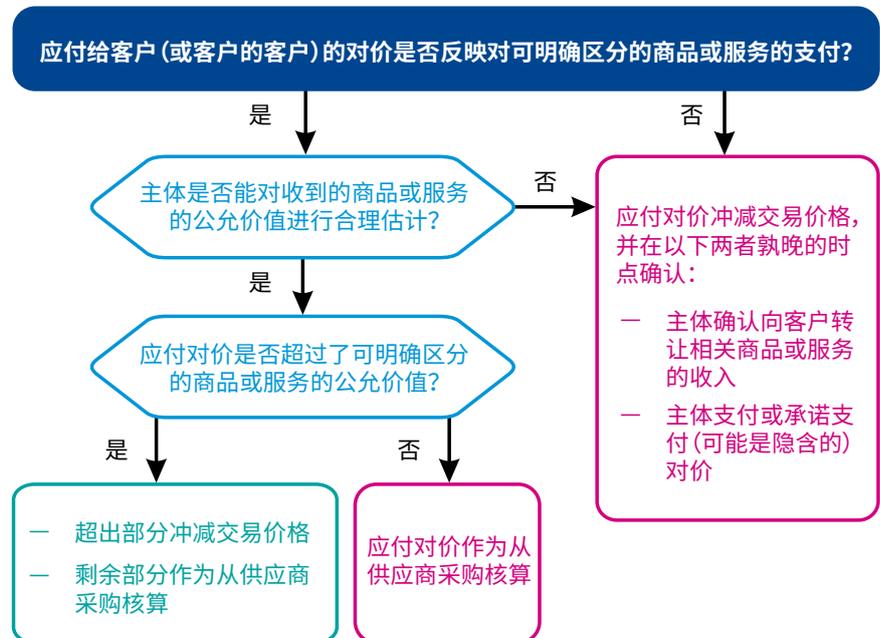
概述

汽车制造业供应商可能需要向OEM厂商支付一定的款项以参与特定项目(有时也称为“方案”)的投标程序。该等款项通常称为“参与费”或“提名费”。供应商将需要运用判断,以确定该等款项是在初始确认为费用,还是冲减收入,或是资本化为一项资产。如果进行资本化,则该等款项应作为收入冲减进行摊销。

新准则的要求

应付给客户的对价包括主体向客户(或从客户处购买主体的商品或服务或其他方)支付或预计支付的现金金额。

主体应当评估应付给客户的对价,以确定该金额是冲减交易价格,还是对可明确区分的商品或服务的支付,或是二者的结合。



关于上述要求的更多信息,请参阅毕马威刊物 [Revenue Issues In-Depth](#) 《《会计事项深度剖析——收入》》第5.3章。



新准则要求与现行要求之间有何不同？

客户激励措施

目前,实务中将向客户支付的款项作为冲减收入、费用还是资产进行会计处理的方法不一。新准则的要求可能改变部分汽车制造业供应商的会计处理方法。



新要求的应用

在确定向潜在客户支付的款项能否资本化时,可能需要运用判断

不可返还的初始付款额(包括“参与费”或“提名费”等款项)可能在与客户签订合同前就已经支付。例如,主体可能为参与投标程序或在签订框架协议(例如,主服务协议)时支付该等款项,而框架协议本身可能不符合IFRS 15下合同的定义(参见第2部分)。

如果初始付款额不是为可明确区分的商品或服务进行支付,则其应冲减交易价格。但是,如果汽车制造业供应商在支付该等款项时并未与客户签订可强制执行的合同,或者合同的期限非常短,则供应商可能需要运用判断来确定该等款项:

- 能否进行资本化并在预计购买期限内作为收入的冲减进行摊销;
- 是否在现有合同的期限内作为收入的冲减进行确认;或者
- 立即计入损益。

在对初始付款额确定合适的会计处理方法时,需要考虑以下因素:

- 作出付款的根本原因;
- 该笔款项能否收回——例如,如果可以确保是独家合作关系,而且客户很可能会采购充足的数量使企业可以收回该笔款项;以及
- 续约及项目平均寿命的历史数据,这通常表明企业能否获得预期的初始合同,以及能否通过初始合同或预期续约来收回该笔款项。

应付给客户的对价在范围上比根据合同进行的支付更广泛

向客户支付的款项,虽然没有在合同中明确规定,但仍可能是应付给客户的对价。供应商需要制定相关流程,以评估向客户支付的其他款项在新准则下是否属于应付对价。

应付对价可能包括在直接分销链之外进行的支付

主体需要运用判断,以确定应在多大范围内对分销链上的支付进行评估。

应付给客户的对价包括向客户的客户支付的金额,即支付给直接分销链上最终客户的金额。

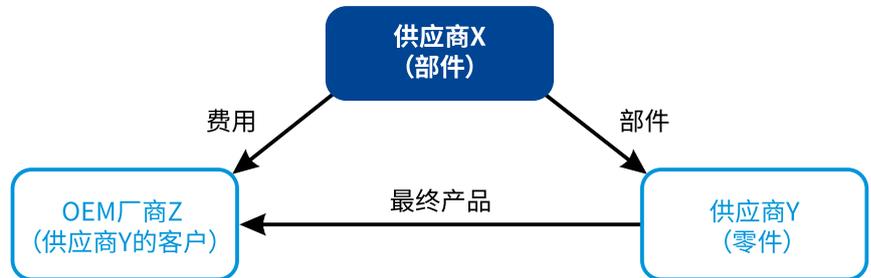
此外,在某些情况下,供应商可能认为扩大该指引的应用范围,即涵盖直接分销链之外的支付是适当的。但是,供应商不必为确定是否属于应付对价,而总是对以往支付给客户的所有款项进行识别和评估。



示例 — 支付给客户的客户的对价

汽车制造业供应商X与汽车制造业供应商Y订立了一份IFRS 15适用范围内的合同,约定前者在年内作为分包商向后者销售价值为1,500的部件。随后,供应商Y将该等部件整合为零件再出售给OEM厂商Z。

作为安排的一部分,供应商X同意向厂商Z支付一次性管理费用15,以加入厂商Z的供应商名录。



供应商X注意到在包含供应商Y的分销链中,厂商Z是最终客户。因此,支付厂商Z的款项可被视为应付给客户的对价。

供应商X得出结论,认为支付给厂商Z的款项不是为可明确区分的商品或服务作出的支付。因此,供应商X认为该支付的15应冲减交易价格,并在其向供应商Y转让所承诺的部件时冲减已赚取的收入。

**示例 – 支付给客户的款项 – 框架协议**

作为三年期框架协议的一部分，汽车制造业供应商S向OEM厂商C支付100万不可返还的初始费用，以向厂商C独家提供专用零件。该等零件将被组装到厂商C旗下某款热销车型的升级版中。厂商C多年来都是供应商S的客户，并且供应商S能够就与该客户之间的项目结果作出可靠的预测。

该框架协议规定零件的单价为100。厂商C提供了无约束力的供应需求预测，并预计在未来三年内很可能购买100,000个零件（金额总计1,000万）。供应商S就该等零件取得的利润率为20%。但在厂商C提交采购订单前，两者之间并不存在可强制执行的合同（参见第2部分）。

供应商S在评估支付给厂商C的100万初始付款额的会计处理时，考虑以下因素。

- 它已经获得与厂商C的独家协议。
- 它与厂商C已有多年的业务往来，可以此为依据预测厂商C的未来采购情况。
- 该笔费用预计可从厂商C未来很可能发生的采购中收回，该等采购可为供应商S赚取200万利润（1,000万 x 20%的利润率）。
- 该笔费用的主要目的是确保与厂商C建立独家关系，且该等交易是行业内常见的做法。

根据对上述因素的整体评估，供应商S得出结论，认为应对该笔款项进行资本化，并在预计的未来采购发生时作为收入的冲减予以摊销。

**示例 – 支付给客户的款项 – 新产品**

汽车制造业供应商S与OEM厂商B订立框架协议，为厂商B正在开发的一个新产品提供专用部件。供应该类零件需要进行大量的生产前工程活动，但仅当开发流程取得成功时，供应商S才能获得付款。在供应商S生产出第一个样本前，厂商B并未就最低的零件采购量作出承诺。鉴于这是一个新产品，供应商S没有类似的历史经验。

作为安排的一部分，供应商S向厂商B支付不可返还的初始提名费10万。

在确定如何核算支付给厂商B的款项时, 供应商S指出其:

- 不能合理估计开发流程能否成功, 因而无法确定能否收回已为该项活动支付的款项;
- 并未就该零件的最低采购量订立合同; 以及
- 缺乏新产品方面的历史经验。生产前工程活动的不确定性表明, 相关款项可能无法通过对方的未来采购予以收回。

对上述因素进行评估后, 供应商S得出结论, 认为该笔初始费用不属于资产。因此, 供应商S应在有义务付款时将该笔款项计入费用。

2 框架协议

概述

IFRS 15适用范围内的合同包含哪些要素？

汽车制造业供应商与OEM厂商订立的协议安排在不同国家有不同的架构，且可能涉及多个阶段。供应商与OEM厂商可能签订框架协议（通常称为“主供应协议”）来确定两者合作的标准条款，例如，质保索赔和付款条款。框架协议将作为交付特定零件的后续采购订单的依据。

在某些司法管辖区，OEM厂商会通过“招标”的方式确认供应商的报价。该报价可能涉及以下信息：项目期限、其不同的阶段（包括：开发、工程、模具及样本）、各期间预计生产的零件数量、单位售价、生产能力的最小及最大要求及其所在地。但是，某些报价可能不会列明最低零件采购量或保证最低合同对价，即便供应商需要参与有关工具的设计或制造等生产前活动。其他报价可能包含生产前活动的对价，这可能通过直接的方式，或通过终止条款来保证供应商在项目提前终止时获得补偿来实现。

在对提名函或招标阶段内的项目进行会计处理时，供应商应考虑是否存在IFRS 15适用范围内的合同。此外，供应商亦需评估是否应合并后续的各份采购订单，将其与提名函及框架协议内的条款和条件视为单一核算单位，一并进行分析。

新准则的要求

合同存在

在应用新准则时，仅当合同在法律上可强制执行并且满足以下所有标准时，才存在合同：

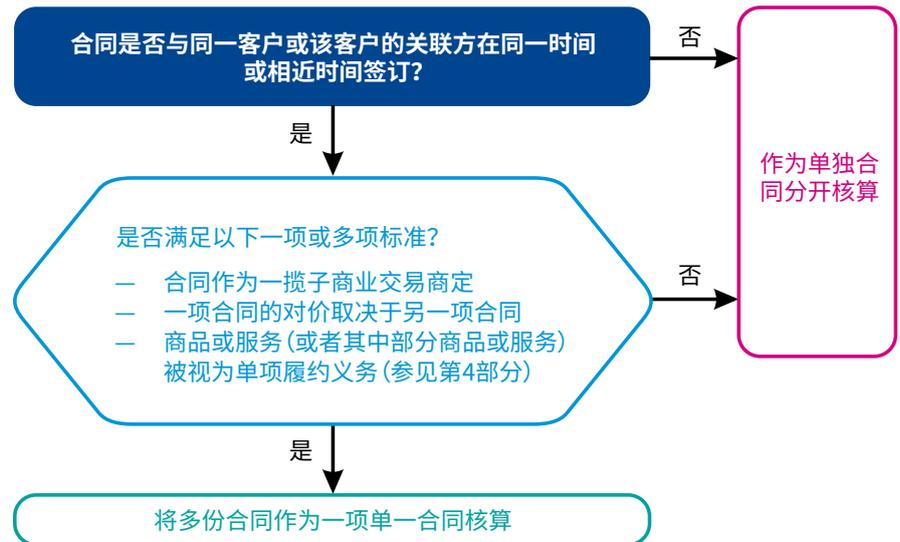
- 各方已批准合同并承诺履行其义务；
- 对商品及服务的权利以及付款条款可以明确；
- 合同具有商业实质；以及
- 很可能收回对价。

如果上述任何标准没有得到满足，则合同在IFRS 15下不存在，且通常不确认收入。

关于上述要求的更多信息，请参阅毕马威刊物 [Revenue Issues In-Depth](#) 《《会计事项深度剖析——收入》》第5.1章。

合同的合并

以下流程图概述了在新准则下，确定主体何时应将两份或多份合同予以合并，并将其作为一项单一合同进行核算的标准。



关于上述要求的更多信息，请参阅毕马威刊物 [Revenue Issues In-Depth](#) 《《会计事项深度剖析——收入》》第5.1.4章。



新准则要求与现行要求之间有何不同?

国际财务报告准则存在两个对于合同的定义

《国际会计准则第11号——建造合同》(IAS 11) 及《国际会计准则第18号——收入》(IAS 18) 不含详细的合同存在性测试规定。新准则下的合同定义侧重于法律上的强制执行性。尽管《国际会计准则第32号——金融工具：列报》(IAS 32) 也界定了“合同”一词，但其定义与新收入准则有所不同，并没有要求合同在法律上具有强制执行性。

国际会计准则理事会 (IASB) 并未修订IAS 32中的合同定义，以免对金融工具的会计处理产生意外影响。因此，国际财务报告准则中存在两个对于合同的定义，一个是IFRS 15对合同的定义，另一个是IAS 32对合同的界定。

合同的合并

新准则的要求与IAS 11及IAS 18大致类似。但IAS 11要求主体在多一份合同是同时或以连续顺序执行时,考虑将该组合同合并为一份单一合同处理。相对而言,除其他要求外,IFRS 15规定当合同所承诺的商品或服务为单项履约义务时,有关合同应予以合并。此外,与IAS 18相比,IFRS 15就何时应合并合同提供了更为具体的指引,并要求主体在符合相关条件时必需合并合同。

现行准则还允许主体在某些情况下合并与不同客户订立的合同。相反,IFRS 15仅允许主体合并与同一客户或该客户的关联方所订立的合同。

新要求的应用

在确定与OEM厂商订立的协议是否产生可强制执行的权利和义务时,需要细致的分析

确定合同是否存在具有重要意义,因为通常而言汽车制造业供应商在上述标准全部满足之前不能确认收入。

通常,客户合同存在的前提是:一份文件或一组文件内的条款及条件应明确具体(或最低)的采购数量及/或保证最低的合同对价。框架协议本身往往仅规定一般的条款及条件,因而不会产生可强制执行的权利和义务。类似地,提名函和招标报价内的条款本身不会就零件供应一事形成IFRS 15适用范围内的合同;但是,其中的条款可能会就其他的商品或服务(例如,以约定的对价金额提供开发服务)形成IFRS 15适用范围内的合同。

仅是OEM厂商需要提交后续采购订单来取得商品或服务的要求不会构成与客户之间的合同。如果一份特定文件(例如,框架协议、提名函或招标报价)本身不会产生可强制执行的权利及义务,则在供应商与OEM厂商之间产生可强制执行权利和义务的通常是多个文件的组合(包括采购订单)。

在确定一份特定文件或一系列文件是否具有法律约束力并形成IFRS 15适用范围内的客户合同时,主体应对相关的当地法律及法规进行细致的分析。

可能需要合并同一项目下的采购订单

即使提名函本身不会产生法律上可强制执行的义务，后续采购订单的定价也可能相互关联。主体需要对单独签发的采购订单进行评估，并在满足合同合并的标准时予以合并。这可能导致单份采购订单的交易价格不同于合同规定的价格。

如果一份采购订单不是在与此前订单相同或相近的时间签订，供应商应评估新的采购订单在本质上是否是对现有合同的修订。如果是，那么在某些情况下，新的采购订单可能需要与之前的合同作为单一的核算单位一并进行会计处理（参见第3及第8部分）。

供应商应评估框架协议和招标报价内的条款及条件，以确定在识别履约义务或确定交易价格时，是否存在需要考虑的隐含或明确规定的承诺。这包括评估后续履约义务的定价是否包含重大权利（参见第6部分）或任何可变对价（例如，返利或折扣）。



示例 — 存在工程服务合同，但不存在零件供应合同

于1月1日，OEM厂商G批准了汽车制造业供应商S就制造厂商G的汽车专用零件所提出的报价。厂商G与供应商S约定，供应商S将代表厂商G进行生产该零件所必需的工程及设计活动。供应商S认为该等生产前的活动向厂商G转让了一项服务（参见第3部分）。厂商G与供应商S之间的框架协议并未规定该等工程及设计活动的单独价格，但零件单价中包含用于补偿供应商S提供服务的加成部分。框架协议没有规定厂商G应订购的最低零件数量。此外，框架协议还包含终止条款，使得供应商S能够在厂商G终止协议的情况下，就工程及设计活动所发生的全部成本获得补偿。

于4月1日，供应商S完成工程及设计活动。

于12月1日，厂商G订购第一批零件。

供应商S认为，由于协议并未规定最低的零件采购量，因此在1月1日没有形成与零件有关的可强制执行的权利和义务。但是，由于协议内的终止条款确保相关工程及设计活动会得到补偿，因此根据IFRS 15，存在与工程及设计活动有关的合同。

于12月1日，厂商G第一批零件的采购订单产生了可强制执行的权利和义务。供应商S评估是否应将该合同与提供工程及设计服务合同予以合并。供应商S认为，由于该等合同不是在同一时间或相近时间订立，因此不应进行合并。但是，供应商S应当评估是否适用合同修订指引（参见第8部分）。



示例 — 将提名函与后续采购订单进行合并

于1月1日, OEM厂商F批准了汽车制造业供应商S就制造F的汽车专用零件所提出的报价。厂商F在提名函中确认, 在2月及3月订购的零件的单价分别是80和100。厂商F预计将在2月及3月各预订50,000件零件。

供应商S注意到, 提名函或框架协议并未规定厂商F需购买的最低数量。由此, 供应商S得出结论, 认为该提名函及框架协议本身并未产生可强制执行的权利和义务, 因而不存在IFRS 15下的合同。

供应商S根据IFRS 15的规定, 将每份采购订单识别为一项合同。这是因为供应商S可通过采购订单以及框架协议和提名函, 明确付款条款以及厂商F对商品所拥有的权利。

供应商S亦评估是否应按照新准则的要求对上述采购订单进行合并。供应商S得出结论, 认为应将这两份合同予以合并, 因为这些采购订单在相近时间签订, 且所订购的全部零件的定价是在招标阶段以单一商业目标作为一揽子交易而商定。因此, 对于2月及3月出售的100,000件零件, 供应商S按照单价90来确认收入。

3

生产前工程活动

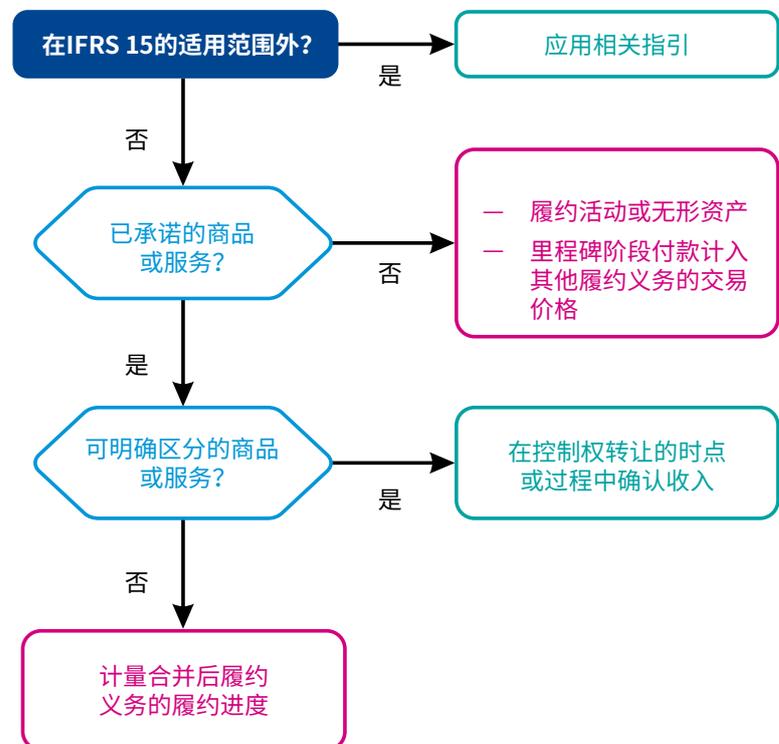
概述

汽车制造业供应商可能承诺在批量生产开始前,为OEM厂商执行某些生产前的工程及开发活动,例如,开发新技术,或调整现有技术或产品设计使之符合OEM厂商的需求。这些生产前的工程及开发活动通常是交付后续零件的前提条件。供应商可能有权要求就该等活动按里程碑阶段获得付款。

主体在核算生产前的活动时,应考虑以下主要事项:

- 该等活动是否属于IFRS 15适用范围以外的协作安排;
- 该等活动是否向OEM厂商转移商品或服务的控制权,且供应商有权为此收取对价;
- 该等活动是否代表一项或多项单独的履约义务;以及
- 在履行该等活动时产生的成本是否符合资本化条件。

以下流程图说明了在确定如何核算生产前的工程及开发活动时,如何对这些主要事项加以考量。



新准则的要求

确定一项活动是否属于IFRS 15的适用范围 — 协作安排

与客户订立的合同可能部分属于其他会计指引的适用范围(另见第4部分)。主体与不作为客户的协作方或合伙方订立的合同不在新准则的适用范围内,这些协作方或合伙方与主体共同分担一项活动或流程的风险和回报。但是,如果作为合同对手方的协作方或合伙方在部分或整个安排中符合客户的定义,则与之订立的合同仍在新准则的适用范围内。因此,客户合同可以是整体协作安排的其中一部分,而新准则将应用于该部分。

关于上述要求的更多信息,请参阅毕马威刊物 [Revenue Issues In-Depth](#) (《会计事项深度剖析——收入》)第4.3章。



新准则要求与现行要求之间有何不同?

现行准则并未就协作安排提供任何具体指引。因此,新准则的指引可能有别于主体之前对一项合同是否全部或部分适用于收入会计指引的理解。



新要求的应用

协作安排的会计核算需要运用判断

某些OEM厂商会与汽车制造业供应商合作,共同设计、开发及/或生产零件。在这种情况下,主体可能需要运用判断,确定有关安排是否全部或部分属于协作安排。例如,如果OEM厂商和供应商共同拥有对研究成果及设计的权利,且双方均等承担成功或失败的风险,则可能属于协作安排。



示例 — 协作协议

汽车制造业供应商S已与OEM厂商D订立一项安排,为厂商D的汽车开发一项新技术。供应商S与厂商D约定均等分享工程及开发活动的成果。在该项安排下,供应商S还将生产100件开发成功的零件,对价为10,000。由于双方都是主动参与者且共同分享工程及开发活动(即技术)的风险和回报,因此合同的这一部分属于协作安排。但是,整体安排中还有一项生产系列零件的收入合同,该合同应按照新的收入准则来核算。

确定一项活动是否向客户转让了商品或服务

在某些情况下，主体为履行合同而必需执行的活动不会导致向客户转让已承诺的商品或服务，而是属于一项准备活动。如果该项活动不会导致向客户转让已承诺的商品或服务，则为此收取的初始费用是就未来履行的履约义务而收到的预付款，应在未来提供有关商品或服务时确认为收入。相反，如果该项活动属于单独的履约义务，则应向其分摊一部分交易价格，即使该项活动并未在合同中单独定价（参见下文）。

如果初始费用是对未来履约义务的预付款，则可能产生对未来商品或服务的重大权利。如果该预付款项产生一项重大权利，则供应商应将其全部归属于待转让的商品和服务，包括与预付款项相关的重大权利（参见第 6 部分）。



新要求的应用

确定对生产前活动的付款是否涉及商品或服务的转让

IFRS 15 适用范围内的生产前工程活动可能是履约义务、管理任务或履约活动，这取决于具体的事实和情况。为确定适当的会计处理方法，主体应考虑的主要问题是：有关活动是否向OEM厂商转移一项商品或服务的控制权，并且汽车制造业供应商有权为此收取对价。

如果供应商保留对工程及开发成果的权利（包括其创造的知识产权，如专利），这可能意味着没有商品或服务被转让。

如果生产前工程活动不会导致向客户转移商品或服务的控制权，则该等活动可能属于履约活动或无形资产（参见下文）。

此外，如果供应商无权就该等生产前活动收取对价，且相关承诺不属于更大范围内生产合同的一部分，或者不与生产合同相合并，则从会计核算的角度看，这些活动可能不属于IFRS 15的适用范围（参见第 2 部分）。供应商应当评估：在IFRS 15 适用范围内的合同存在前所发生的费用，是可以作为预期合同的履约成本进行资本化，还是按照其他指引来处理（参见下文）。

示例 — 工程及开发活动

汽车制造业供应商S为OEM厂商D开发一款新零件。作为合同的一部分，在合同终止的情况下，供应商S需要向厂商D提供截至合同终止日已完成的设计资料。

供应商S还为OEM厂商P执行工程及开发活动，并需要定期提供详细的进度报告，可使厂商P不必重新执行相关工作。

如果供应商S未能完成有关项目或相关合同被终止，厂商D和厂商P均可将项目转移给另一名供应商。

供应商S实际上是将其正在开发的专有技术或知识产权转让给厂商D和厂商P。该等活动应被视为已承诺的商品和服务，若确定为可明确区分，则可作为单独的履约义务进行核算(参见下文)。

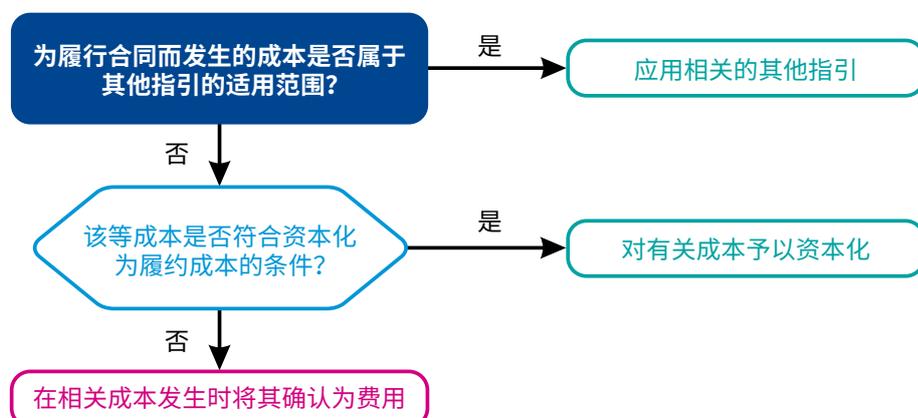
如果该等活动属于单独的履约义务，则供应商S应向其分摊部分交易价格。但是，如果供应商S仅能通过未来订单(但没有强制要求对方下达未来订单的可执行权利)收回部分开发成本，则该等合同可能使供应商S遭受损失。

履行合同成本

如果主体在履行与客户订立的合同时发生的成本不在其他指引(例如, 存货, 无形资产或不动产、厂场及设备)的适用范围内, 则主体应将有关履约成本确认为一项资产, 但前提是该履约成本:

- 与现有合同或特定的预期合同直接相关;
- 产生或改良了将在未来用于履行履约义务的资源; 以及
- 预计可收回。

如果为履行合同而发生的成本属于其他指引的适用范围, 主体应按照相关指引进行会计处理。





新准则要求与现行要求之间有何不同？

新准则要求主体在其他条件得到满足时，将履行预期合同的成本予以资本化。这类类似于IAS 11的理念，即如果主体“很可能”获得一份合同，则在获得该合同前发生的成本应确认为合同成本。目前尚不清楚国际会计准则理事会与美国财务会计准则委员会(FASB)是否打算使用“预期”一词来表明，要达到与“很可能”获得合同相同的信心水平。

对于很多按时点确认收入的商品或服务销售合同，《国际会计准则第2号——存货》(IAS 2)仍然适用(参见第7部分)。



新要求的应用

确定生产前的成本能否资本化

如果汽车制造业供应商拥有工程及开发活动所产生的知识产权，在履行该等活动时所发生的成本通常属于《国际会计准则第38号——无形资产》(IAS 38)的适用范围。如果属于这种情况，供应商应评估内部形成的无形资产是否符合资本化条件。如果IAS 38不允许确认特定成本所形成的资产，则有关成本不得在IFRS 15下资本化为履行合同成本。

反之，如果为履行工程活动所发生的特定成本不属于IAS 38或另一准则的适用范围，则供应商应考虑该等成本是否符合IFRS 15中第95段的资本化标准。



示例——准备活动的成本

汽车制造业供应商S承担一个大型项目，为OEM厂商L生产高度定制化的零件。供应商S与厂商L签订的合同就项目期限内的最低零件订购金额提供保证。在生产该等零件前，供应商S：

- 开发了一个新的企业资源规划(ERP)系统，以便管理诸如与厂商L签订的大型项目；
- 就如何使用新的企业资源规划系统对员工进行培训；以及
- 建立技术平台，对某些厂商L包含零件生产必要信息的数据库进行迁移和测试。

该企业资源规划系统被视为供应商S的知识产权，并可用来管理未来的项目。该技术平台没有转让给厂商L，且不被视为一项单独的履约义务。因此，供应商S得出结论：这些准备成本主要与履行合同的有关，但并未向客户转让商品或服务。供应商S按以下方式核算该等成本。

成本类型	会计处理
企业资源 规划系统	按照IAS 38进行资本化。
员工培训	供应商S认为,其无法充分控制员工所产生的经济利益,因此不能按照IAS 38的要求对该等成本进行资本化。
技术平台	按照IFRS 15的规定资本化,因为该等成本: <ul style="list-style-type: none"> — 直接涉及与厂商L签订的合同; — 产生或改良了供应商S未来用于履行履约义务(即生产零件)的资源; — 预计将在整个项目期间内收回。

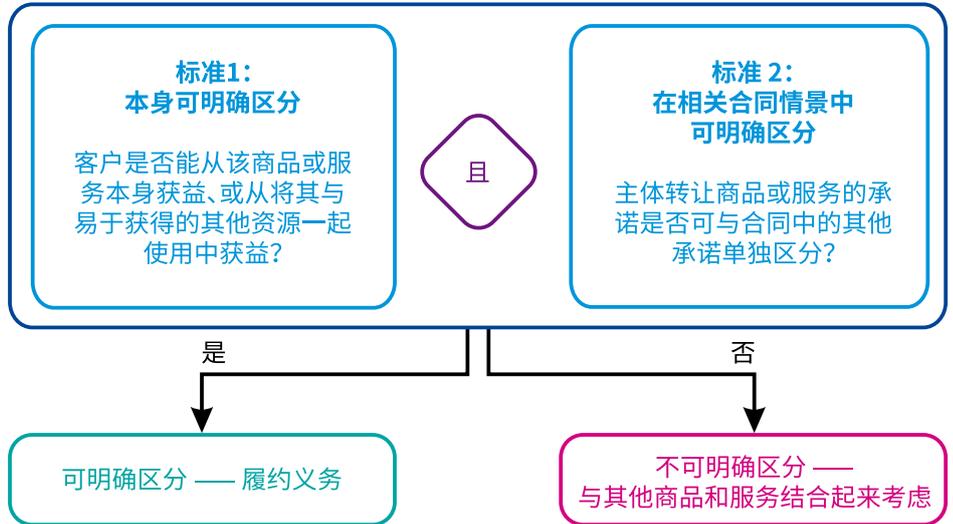
已资本化的软件成本后续按照IAS 38的要求进行会计处理。IFRS 15下予以资本化的成本,应遵循IFRS 15的摊销和减值要求。关于该等要求的更多信息,请参阅毕马威刊物 [Revenue Issues In-Depth](#) 《《会计事项深度剖析——收入》》第6.3及6.4章。

识别履约义务

“履约义务”是收入确认的核算单位。主体应评估客户合同中所承诺的商品或服务,并将以下任一项目识别为履约义务:

- 可明确区分的商品或服务(或一揽子商品或服务);或者
- 实质上相同并按相同模式向客户转让的一系列可明确区分的商品或服务,即:该系列内每个可明确区分的商品或服务均在一段时间内履行,且采用相同方法计量履约进度(参见第7部分)。

在合同开始时,主体应当评估已承诺的商品或服务,以确定哪些商品或服务(或一揽子商品或服务)可明确区分并因而构成履约义务。



转让商品或服务的承诺可在合同中明确列明或隐含列示（即：基于已确立的商业惯例使客户对主体将转让商品或服务形成有效预期）。相反，不向客户转让商品或服务的任务不属于单独的履约义务，因此不纳入分析范围（参见上文）。

关于上述要求的更多信息，请参阅毕马威刊物 [Revenue Issues In-Depth](#)（《会计事项深度剖析——收入》）第5.2章。



新准则要求与现行要求之间有何不同？

对于一项交易是否包含可单独识别的组成部分，现行国际财务报告准则提供的指引较为有限。但我们认为，与《国际财务报告解释公告第18号——客户转让的资产》（IFRIC 18）包含的测试相类似，主体应当评估单个组成部分对客户而言是否具有独立价值且该公允价值能否可靠计量。

新准则提供了关于识别单独组成部分的全面指引，包括在某些情况下将一系列商品或服务作为单独的组成部分进行会计处理。该指引适用于所有产生收入的交易，由此可能造成商品或服务的分拆或捆绑组合较当前实务更加频繁。



新要求的应用

确定生产前活动是否属于单独的履约义务

汽车制造业供应商与OEM厂商订立的合同通常导致需要交付多个高度复杂的专用零件。合同条款可能要求供应商付出大量的时间或精力去执行生产前的活动。

在基于合同情景确定生产前活动是否可明确区分时，需要运用判断。该项评估需要考虑生产前活动与零件之间的关系，即各项承诺之间整合、修订或者相互依存的程度。

此外，在运用上述判断时，供应商应考虑其向OEM厂商作出的承诺在性质上是为了：

- 根据OEM厂商的规格要求，就合同要求的零件建立和提供定制化的生产流程；还是
- 参与开发生产流程，该生产流程可用于为与同一厂商或其他厂商所订立的多个合同生产商品。

如果OEM厂商没有就最低的零件购买量作出承诺，则可能不存在与零件交付有关的可强制执行的权利和义务，因此不纳入分析范围。主体需要运用判断，以确定后续的采购订单是否应：

- 与提供生产前活动的合同进行合并(参见第2部分)；
- 作为对原始合同的修订(参见第8部分)；或者
- 作为单独合同来分析。

在运用上述判断时，供应商需要考虑采购订单是否涉及可与生产前活动明确区分的商品或服务，以及被订购商品的价格是否与其单独售价相匹配。



示例 — 生产前活动不可明确区分

汽车制造业供应商S与OEM厂商B订立合同，为厂商B正在开发的新产品提供一个专用组成部件的样品。该部件以新开发的技术为基础，且其供应需要进行大量的生产前工程活动。根据合同条款，供应商S的活动所形成的知识产权由厂商B享有，且供应商S有义务定期提供开发流程的最新进展，因为厂商B需要利用这些信息来开发新产品的其他零件。

厂商B保证会就供应商S发生的工程活动成本提供补偿(包含合理的利润)。但是，厂商B不同意就最低的零件购买量作出承诺。后续采购订单将按照单独售价进行定价。因此，供应商S认为，该合同不包含生产额外部件的承诺。此外，它认为该合同并未提供一项按照折扣价格购买部件的重大权利(参见第6部分)。

供应商S最终认为，实际上向厂商B转让了其生产前活动所形成的专有技术。因此，它在与厂商B订立的合同中识别出两项承诺：

- 生产前工程活动；以及
- 部件样品的生产。

本身可明确区分

供应商S对合同内的各项承诺进行评估,并确定每项已承诺的商品和服务本身可明确区分。这是因为厂商B可利用其他供应商提供的易于获得的生产服务,从生产前活动所形成的知识产权中获益。供应商S还可利用已转让给厂商B的知识产权来生产样品。

在相关合同情景中可明确区分

在确定生产前活动以及样品的生产在相关合同情景下是否可明确区分时,厂商B注意到这两者之间存在一种转换关系,因为工程及开发流程的结果将在很大程度上决定样品的结构。它还指出,其向厂商B作出的承诺在性质上是按照后者的规格要求,提供定制化的样品。因此,供应商S得出结论,生产前活动及样品生产属于单项履约义务。



示例 — 后续的采购订单

承接上例,在生产前流程完成前,OEM厂商B从汽车制造业供应商S处订购了五个部件。供应商S需要运用判断来评估:

- 该采购订单是否应作为对原始合同的修订进行核算;以及
- 部件的生产是否与生产样品的履约义务可明确区分。

作为上述评估的一部分,厂商B应考虑整个项目中各项活动有多大程度上相互依存和关联,以至于供应商S的*任何*一项活动(例如,部件的生产)出现变化,都会影响到合同中的其他活动(例如,样品的生产)。

4

模具

概述

模具安排通常是OEM厂商与汽车制造业供应商之间订立的合同或主供应协议；在该等安排下，供应商建造或取得相关模具，并用于生产OEM厂商所订购的定制化零件。通常，该等模具对OEM厂商来说是独一无二的，不能被其他客户使用。各项模具安排通常差别较大。

- **开发**:在某些情况下，模具由供应商开发(由供应商自身或模具分包商来开发)。在其他情况下，模具由OEM厂商开发。
- **支付条款**:在某些安排下，OEM厂商会在零件对价以外单独就模具提供特定的对价。在其他安排下，模具的成本将通过后续订购零件所收取的价格予以收回。在后一种情况下，模具成本的收回可能在合同中隐含包括，或者以单位金额的方式明确列示。
- **所有权**:模具的所有权或相关知识产权的所有权可能会转让给OEM厂商，或者由供应商保留。所有权可能仅是一项保护措施，也可能向OEM厂商授予针对模具的实质性权利。

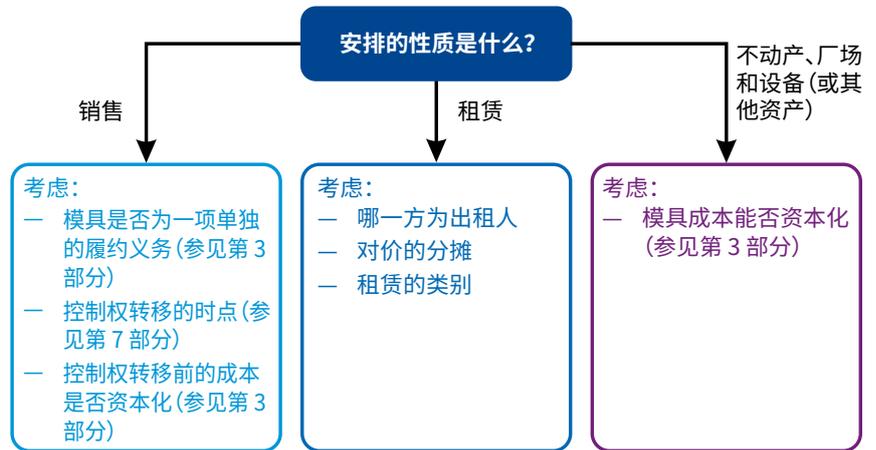
供应商通常负责维护相关模具，并持有实物模具以用于生产流程。通常，模具的使用将贯穿其整个使用寿命，或者在其他情况下也不具有重大的剩余价值。这是因为另一个供应商不大可能在其生产流程中使用同一模具。在某些安排中，单个模具的使用寿命短于项目期限。在该等情况下，通常需要替换模具。有关模具替换的安排在实务中各不相同。

在核算模具安排时，供应商应当评估以下事项：

- 该项安排是一项销售、租赁，还是开发供应商将在生产流程中使用的自有不动产、厂场和设备(或其他资产)。
- 该项安排是否包含一项租赁；如是，评估哪一方为出租人及租赁类别。
- 该项安排是否属于IFRS 15的适用范围；如是，供应商制造的模具是否转让给OEM厂商：
 - 如果模具被转让给OEM厂商，则该模具是否属于一项单独的履约义务(参见第3部分)以及控制权转移的时点(参见第7部分)。
 - 如果供应商生产的模具并未转让给OEM厂商，则模具的成本是否可以按照《国际会计准则第16号——不动产、厂场和设备》(IAS 16)、IFRS 15或者其他指引的要求进行资本化(参见第3部分)。
- OEM厂商生产的模具是否出售或出租给供应商。

上述考虑事项同样适用于提供替换模具的安排。

以下流程图列示了,如何运用上述主要考虑事项来确定模具安排的适当会计处理。



新准则的要求

部分合同内容属于 IFRS 15 的适用范围

一项客户合同可能部分属于该项新准则的适用范围,部分属于其他会计指引的适用范围。如果其他会计指引明确规定了如何区分及/或初始计量合同中的一个或多个部分,则主体应首先采用该等要求。例如,《国际财务报告准则第16号——租赁》(IFRS 16)规定,如果合同同时包含租赁和非租赁成分,则承租人应按以下基础将合同对价分摊至租赁成分:

- 租赁成分的相对单独价格;以及
- 非租赁成分的合计单独价格。

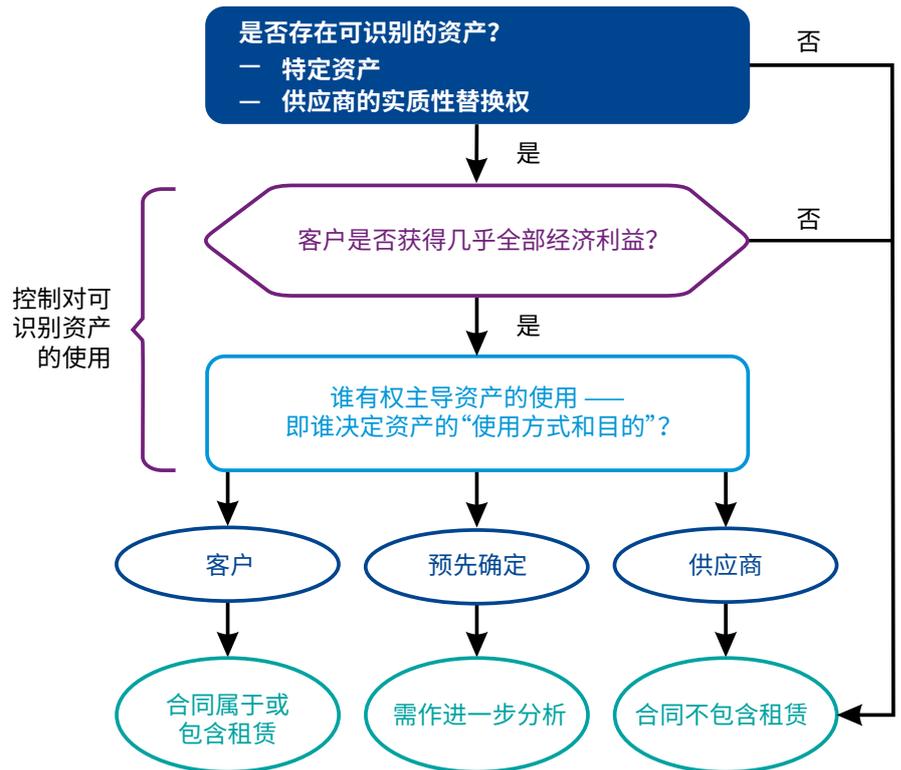
出租人应按照 IFRS 15 的要求分摊合同对价,即:按照各组成部分所包含的商品和服务的单独售价进行分摊。

如果其他会计指引未明确规定如何区分及/或初始计量不属于 IFRS 15 适用范围的合同部分,则主体应采用收入准则来区分及/或初始计量合同中可单独识别的部分。以下流程图列示了,如果合同的部分内容属于该项新准则的适用范围,在确定相关会计处理时应考虑哪些事项。

关于上述要求的更多信息,请参阅毕马威刊物 [Revenue Issues In-Depth](#) (《会计事项深度剖析——收入》)第4.3章。

确定一项安排是否包含租赁

租赁是指在一段时间内让渡一项资产(即标的资产)的使用权以获得对价的合同或合同的一部分。在按照 IFRS 16 应用租赁定义时应考虑以下主要事项。



关于上述要求的更多信息, 请参阅毕马威刊物 [Lease Definition](#) 《租赁的定义》。



新要求的应用

模具安排的性质

在确定模具安排的性质时需要运用判断, 即: 汽车制造业供应商是向OEM厂商出售模具, 还是向OEM厂商出租模具, 抑或是开发模具作为自有资产, 因为安排的法律形式可能未表明其实质。如果模具的控制权被转移给OEM厂商, 则该项安排属于 IFRS 15 的适用范围。反之, 该项安排可能是 IFRS 16 适用范围内的租赁(见下文), 或是在 IAS 16 适用范围内对自有不动产、厂场和设备的开发。

尽管租赁准则和收入准则所要求的详细分析，乃至列报和披露要求都存在差异，但大致上的会计处理可能是类似的。例如，向OEM厂商提供模具融资租赁的模具安排，与在某一时间点向OEM厂商出售模具的模具安排，两者的会计处理可能较为类似。

在该等情况下，（在IFRS 15下）向OEM厂商转移模具控制权的时点，可能与（在IFRS 16下）向OEM厂商提供模具融资租赁的开始时点（参见下文）相类似。此外，对于向OEM厂商提供模具经营租赁的模具安排，以及模具属于供应商的不动产、厂场和设备的模具安排，供应商将采用大致相似的会计处理。

由供应商生产的模具 — 销售

在某些模具安排下，模具的法定所有权将从供应商转移至OEM厂商。法定所有权的转移加之其他事实和情况，可能表明供应商向OEM厂商转移了模具的控制权，因而发生了销售行为。

例如，如果由于合同限制（如排他性协议）或者技术局限，一项模具仅能用于为某个OEM厂商生产零件，同时有关合同确定了供应商有权就模具的开发，通过直接或间接的方式（例如，通过OEM厂商将来订购足够的最低零件数量或者通过终止合同罚金）来获得补偿，则属于这种情况。

如果供应商认为一项模具安排构成商品的销售，则应采用IFRS 15的要求。在该等情况下，供应商运用与在其他工程及开发活动中相类似的判断（参见第3部分）。尤其是，供应商应当确定：

- 相关活动是否向OEM厂商转让了商品或服务；
- 模具的生产是否属于一项单独的履约义务；
- 模具控制权的转移时点（参见第7部分）；以及
- 在对模具的控制权转移给OEM厂商之前，为开发和生产模具所发生的成本（如适用）能否按照IAS 2、IAS 16、IFRS 15或其他指引进行资本化。

由供应商生产的模具 — 租赁

在确定一项模具安排是否包含租赁时,应当考虑以下因素。

因素	描述
有权在一段时间内从模具的使用中获得几乎全部经济利益	如果由于合同限制(如排他性协议)或者技术局限,模具仅能用于为单个OEM厂商生产零件,这可能表明该OEM厂商有权在整个协议期间内从模具的使用中获得几乎全部经济利益。
有权主导模具的使用	在确定谁控制定制化模具的使用方式和目的时,需要运用判断。以下示例表明,可能赋予一方控制定制化模具使用方式和目的的相关决策权(即,该等决策将对从模具使用中获得的的经济利益产生重大影响): <ul style="list-style-type: none"> — 有权改变产出的生产时间。 — 有权改变是否进行生产以及产出数量(多少)。 — 有权改变产出的生产地点。仅当供应商拥有一处以上的生产设施并可对零件的生产地点作出实质性决策时(例如,生产地点并未在合同中预先确定),这一点才适用。
预先确定的决策	采取“自动运行”模式的模具安排可能较为罕见,因为大部分零件供应合同均涉及一定程度的决策权,例如,对生产过程本身及生产水平作出决策。

租赁期开始

如果模具安排包含一项租赁,则该项租赁仅在租赁期开始后(即,当模具可供使用时)才进行会计核算。根据 IFRS 16,如果供应商在租赁期开始前发生了与模具建造或设计有关的成本,其应按照适用的会计准则将该等成本作为例如存货或不动产、厂场和设备等进行核算。一旦模具可供使用,在该安排下识别出的租赁应根据其相应分类进行会计处理(参见下文)。

分类

如果供应商认为其向OEM厂商出租模具,则应考虑该项租赁的分类。如果供应商预计仅能通过OEM厂商的选择性购买来收回模具的大部分公允价值(即:合同既没有直接保证,也没有通过约定足够的合同最低零件订购量来保证可收回相关公允价值),这意味着该项租赁应归入经营租赁。

在经营租赁下,供应商将已生产的模具作为其自有的不动产、厂场和设备进行会计核算(见下文)。供应商将分摊至租赁的、从OEM厂商取得的付款确认为经营租赁收入。租赁收入与来自客户合同的收入分开列报。

在融资租赁下,供应商在租赁期开始时对模具进行终止确认。该会计结果类似于IFRS 15下在某一时刻确认销售的交易。

由供应商生产的模具 — 自有资产

除非模具的控制权是随着模具的生产在一段时间内转移(参见第7部分),否则,供应商应考虑模具生产过程中发生的成本能否按照例如IAS 2、IAS 16或IFRS 15等适用准则进行资本化。如果模具的控制权并未转移给OEM厂商,相关模具也没有通过融资租赁出租给OEM厂商,则已资本化的成本应按照相关准则进行折旧(摊销)和减值测试(参见第3部分)。

由OEM厂商生产的模具

在某些安排下,供应商生产定制化零件所需的模具由OEM厂商开发和制造,并随后转让给供应商。与上述讨论相类似,主体需要运用判断以确定模具的控制权是否转移给供应商,或者供应商是否有权使用模具(在这种情况下作为租赁核算)。如果供应商取得定制化模具的控制权或者租入定制化模具,则还要考虑模具本身或者使用模具的权利是否属于因IFRS 15适用范围内的合同(参见第2部分)而从OEM厂商处取得的非现金对价(参见第9部分)。

5

OEM厂商提供 财务资助 — 重大 融资成分

概述

在某些安排下，OEM厂商会在零件交付前向汽车制造业供应商预付零件的款项。在项目早期阶段支付的预付款可能为供应商提供财务资助。供应商应考虑该等支付条款是否表明：与OEM厂商订立的合同包含重大融资成分，并因此需要调整交易价格。

新准则的要求

就重大融资成分调整已承诺的对价金额，其目的是令主体确认的收入金额能够反映：如果客户在已承诺商品或服务的控制权向其转移的同时支付现金，则该商品或服务在这种情况下原本应有的现金售价。

折现率反映出取得融资一方的信用特征。

为便于实务操作，如果主体在合同开始时预计，客户付款与商品或服务的转让之间相隔一年或一年以下，则主体无需根据重大融资成分的影响来调整交易价格。

就重大融资成分所确认的利息收入和费用分别计入财务收入和费用，且不列示为源自客户合同的收入。

关于上述要求的更多信息，请参阅毕马威刊物 [Revenue Issues In-Depth](#)（《会计事项深度剖析——收入》）第5.3章。



新准则要求与现行要求之间有何不同？

重大融资成分出现得更为频繁

通常，采用 IAS 11 的主体不会就融资要素调整收入。

在 IAS 18 下，如果付款被推迟且有关安排实际上构成融资交易（例如，客户在取得产品所有权后的两年才支付约定的销售价格），主体应对价折现至现值。对于主体在提前收到款项时是否调整对价，现行国际财务报告准则并未提供具体指引。

由于新准则既适用于递延及预付款项，也适用于在某一时点履行和在一段时间内履行的合同，因此重大融资成分在新准则下预计出现得更为频繁。相关计算过程可能较为复杂，尤其是当合同包含在一段时间内履行的履约义务时。

新准则还提供了便于实务操作的方法，允许主体在付款与履约相隔12个月或以下时，选择不对重大融资成分进行核算。该方法可适用于某些在整个生产期间定期付款且在一段时间内履行的合同。



新要求的应用

确定合同是否包含重大融资成分

在确定合同是否包含重大融资成分时，汽车制造业供应商应当考虑：履约行为与对该履约行为进行付款之间的时间间隔，以及所适用的折现率。但新准则指出，在某些特定情况下，合同不包含重大融资成分——例如，当客户提前支付商品款项并且商品转让的时点由客户自主决定时。

对于在某一时点确认收入的合同，需要考虑的期间是商品控制权转移与付款之间的时间间隔。因此，如果商品的款项是在控制权转移日期之前或之后支付，主体应评估合同是否包含重大融资成分，尤其当时间间隔超过12个月时。

上述分析与对一段时间内履行的合同所作的分析基本相同。但是，随着供应商履行其合同义务，融资金额会随着时间的推移发生变化。这是因为，仅有尚未转让给客户的那部分商品仍存在融资成分。

需要注意的是，递延和预付款的影响会导致所确认的收入金额与合同价格存在差异。客户的预付款会导致所确认的收入金额高于实际支付的现金，这是因为供应商为获得融资而接受较低的价格。随着供应商确认与融资成分有关的利息费用，相应的金额被记录为合同负债/收入。与之相反，递延付款反映供应商为客户提供融资，因而所确认的收入金额将低于实际支付的现金，供应商将有关差额确认为利息收入。

新准则提供有限示例，说明付款存在融资以外的其他主要目的

新准则指出，主体在确定合同是否包含重大融资成分时应当考虑所有相关因素，并重点说明几个相关因素，包括考虑时间上的差异是否出于融资以外的其他目的。

主体应运用判断来确定：商品或服务的已承诺对价与现金售价之间的差额，是否由提供融资以外的其他目的形成。供应商应考虑所有相关事实和情况，包括相关差额是否与“其他目的”相称。当主体在商品或服务交付前收到付款时，相关差额由融资以外的其他目的形成的情况可能更为常见。

在某些情况下，根据行业及司法辖区内典型条款而预付或晚付款项，可能有融资以外的其他主要目的。例如，客户可能会扣留对价金额，并仅当合同成功完成或实现特定里程碑时才支付该对价金额。此类支付条款的主要目的可能是就主体将依据合同完成履约义务而向客户提供保证，而不是向客户提供融资。

尽管新准则提及了建筑业的保留金，但未明确如何将这一概念应用于其他情况。国际会计准则理事会在重新审议过程中明确考虑了主体收取的预付款（例如，就主体承担先期成本所提供的补偿），但决定不对主体核算预付款的货币时间价值影响这一要求提供豁免。



示例 — 评估合同是否包含重大融资成分

固定的预付款

OEM厂商 M 向汽车制造业供应商 P 提交采购订单,以100 万的固定价格在五年内采购10,000 件零件。根据该合同,厂商 M 将提前支付全额。该合同还包含一份预先确定的零件交付时间表。供应商 P 认为,如果它取得类似金额的贷款并在 5 年内偿还,该贷款利率将为 5%。

供应商 P 认为,由于预付款与最后一批零件的交付日期相隔五年且涉及 5%的利率,该份合同包含重大融资成分。供应商 P 未发现有任何迹象表明,递延条款是出于融资以外的其他目的。

交付时间由OEM厂商自主决定

OEM厂商 M 与汽车制造业供应商 D 订立一份主供应协议。厂商 M 在协议中承诺:在五年内最少采购10,000 件零件。但零件的交付时间完全由厂商 M 自主决定。厂商 M 同意就第一批10,000 件零件提前支付 100 万。额外零件的采购订单将在交付时付款。

供应商 D 得出结论,认为该主供应协议不包含重大融资成分,因为即使厂商 M 提前支付10,000 件零件的款项,零件转让的时点将由厂商 M 自主决定。

6

定价安排 — 客户选择权

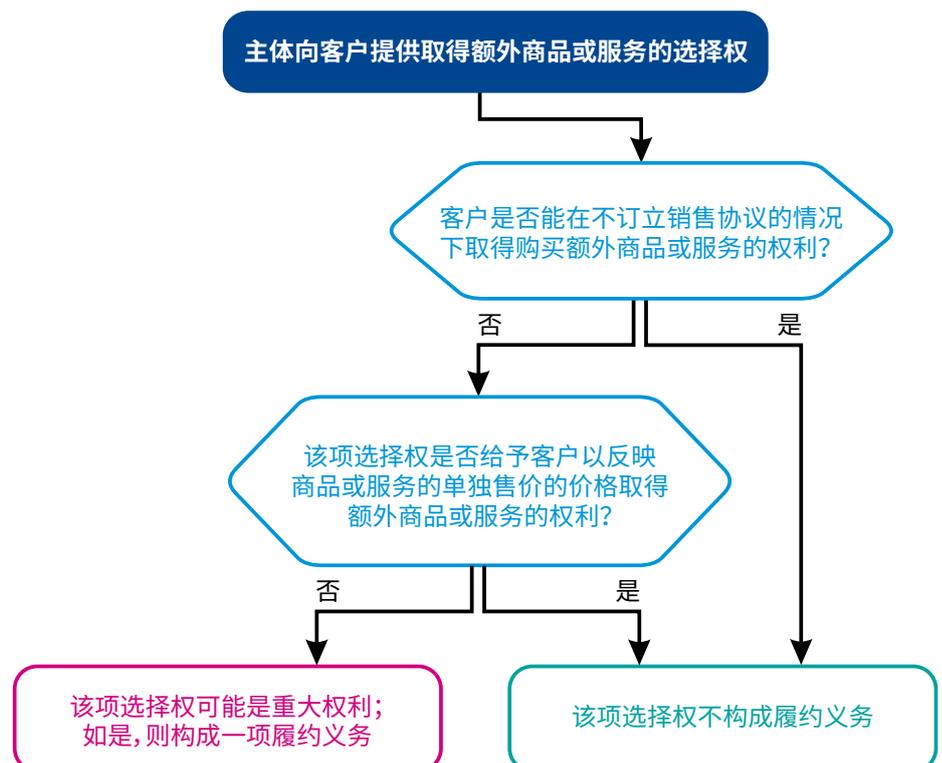
概述

某些汽车制造业供应商会在一定期间后或超过特定的采购界限后，为OEM厂商降价（“效率节约”）。在某些情况下，降价属于商业惯例。该降价使得OEM厂商能够分享供应商效率提高和学习曲线成本下降所带来的效益。该等降价可能由合同约定并在未来适用或追溯调整的基础上给予，也可能由双方定期协商。主体应运用判断，以确定“效率节约”是否向OEM厂商提供了重大权利，而供应商应将其作为单独的履约义务进行核算。

新准则的要求

当主体给予客户购买额外商品或服务的选择权时，如果该项选择权向客户提供了在不订立合同的情况下无法获得的重大权利，则该项选择权属于合同中的履约义务。

以下流程图有助于确定客户选择权是否属于一项履约义务。



对于客户取得针对额外商品或服务的重大权利的选择权，如果该选择权的单独售价无法直接观察到，则主体需要进行估计。相关估计应反映客户在行使该选择权时可获得的折扣，并就下列两项进行调整：

- 客户无需行使选择权即可获得的折扣；以及
- 行使选择权的可能性。

为便于实务操作，如果客户有重大权利可获得的商品或服务类似于合同中的原商品（例如，客户拥有续约选择权时），则主体可参照预计提供的商品或服务以及预计收到的相应对价，将交易价格分摊至可选的商品或服务。

关于上述要求的更多信息，请参阅毕马威刊物 [Revenue Issues In-Depth](#)（《会计事项深度剖析——收入》）第10.4章。



新准则要求与现行要求之间有何不同？

除有关客户忠诚度计划的指引外，现行收入准则并未就客户选择权的会计核算提供明确指引。当前实务中存在多种做法，包括将选择权核算为收入的冲减、费用或单独的交付成果。因此，新准则所包含的额外指引可能会改变某些汽车制造业供应商的会计核算方法。



新要求的应用

降价可能属于可变对价或让渡了重大权利

不同的降价结构可能对交易价格产生不同的影响。例如，某些框架协议规定，一旦达到特定的交易量界限，提供的降价将适用于该协议下的全部采购（即在追溯调整的基础上应用）。在其他情况下，一旦达到交易量界限，降价可能仅适用于未来的采购（即在未来适用的基础上应用）。

如果一旦达到界限标准，降价将在追溯调整的基础上应用于合同下的所有购买，则该降价代表可变对价。在这种情况下，汽车制造业供应商在确定交易价格时应估计预计的采购量和相应折扣，并在整个合同期限内持续更新所作估计。

其他不取决于之前销售情况的定价安排，也可能要遵循可变对价指引。这包括但不限于以下示例。

- 隐含的价格折让 —— 如果供应商的商业惯例以及其他相关事实和情况表明：它可能会接受低于合同规定的价格，则可变对价指引可能适用。供应商在区分隐含的价格折让与接受OEM厂商的违约风险（即信用风险引起的降价）时，需要运用判断并考虑所有相关事实和情况。另外，不属于隐含的价格折让、而是与OEM厂商协商的降价可能属于合同修订（参见第 8 部分）。
- 在一段时间内的阶梯定价结构 —— 例如，如果降价不取决于销售量，则预先约定将按定期时间间隔降价的合同可能属于可变对价。

如果供应商的阶梯定价结构在客户达到采购量界限后，为客户的未来采购提供降价，则供应商应评估相关安排并确定该项安排是否向客户让渡了重大权利。如果存在重大权利，则该项安排属于单独的履约义务，且供应商应向其分摊部分交易价格。如果不存在重大权利，则不会对达到采购量界限前完成的交易产生会计影响，而在达到界限之后进行的采购应按折扣价格核算。

在确定学习曲线成本下降引起的降价是否代表“重大权利”时，需要运用判断

供应商可能会在生产特定数量的产品后，为OEM厂商提供降价以分享学习曲线成本下降或其他效率所带来的效益。为评估该项降价是否代表重大权利，供应商应当确定折扣价格是否代表成熟零件的单独售价，或者相关折扣是否为在随学习曲线成本下降而降价之上的增量折扣。如果折扣价格代表零件的单独售价，则该价格不会为OEM厂商提供重大权利，即便是只有因为OEM厂商下达之前的采购订单才会给予降价的情况。

在确定向OEM厂商提供未来适用的降价是否让渡重大权利时，需要运用判断。以下示例说明，情况的细微差别可能会得出不同的结论。

对行权期权可能性的估计不作修订

在确定有关取得额外商品或服务的客户选择权的单独售价时，供应商应当估计客户将行使该选择权的可能性。此项初始估计不作后续修订，因为这是一个计入选择权单独售价估计中的输入值。根据新准则，供应商不应根据合同开始后出现的单独售价变化，重新分摊交易价格。

客户作出行使选择权或允许选择权失效的决定，将影响分摊至该选择权的金额的确认时点，但不会导致交易价格的重新分摊。



示例 – 未来适用的折扣

情景 1 – 未来适用的折扣不提供重大权利

汽车制造业供应商 X 生产可供不同OEM厂商使用的非定制化标准零件。供应商 X 与新客户OEM厂商 M 订立一份为期两年的主供应协议，以单价 200 制造零件。每件零件都是在某一时点转让的可明确区分的商品。

厂商 M 承诺每年至少购买 500 件零件。如果厂商 M 购买 1,000 件以上的零件，则未来采购订单的价格会基于未来适用基础减少为每件零件 150。这反映供应商 X 学习曲线成本的预计减少。

供应商 X 根据对特定OEM厂商的预计年度销量，对尺寸及复杂程度类似的零件采取一致的定价：

- 如果OEM厂商的零件订购量预计不足 1,000 件，则零件单价通常为 200；以及
- 如果OEM厂商的零件订购量预计超过 1,000 件，则通常全部的零件采购单价均为150。也就是说，价格通常不会随着OEM厂商购买额外零件而在未来适用的基础上有所下降。

供应商 X 指出，在不存在类似未来适用降价的情况下，其他OEM厂商亦能够以 150 的单价，订购尺寸、复杂程度及数量类似的零件。因此，如果没有其他定量或定性因素表明存在不同情况，供应商 X 认为该未来购买所采用的定价不会为厂商 M 提供重大权利。

情景 2 – 未来适用的折扣提供重大权利

修改情景 1，汽车制造业供应商 X 为所有与厂商 M 类似的OEM厂商提供相同的、未来适用的降价，即：各OEM厂商均需要购买1,000件以上的零件后才能按单价 150 购买零件。

在评估该降价是否为厂商 M 提供重大权利时，供应商 X 指出：

- 将该定价与提供给其他OEM厂商的降价进行比较是不恰当的，因为所有OEM厂商均会因之前的购买而获得未来折扣；以及
- 取得折扣价格的权利将会累积并激励厂商 M 在未来进行购买。这是一个定性指标，即：厂商 M 在之前的采购中，所付款项包含以折扣价购买未来零件的选择权。

因此，如果没有其他定量或定性因素表明存在不同情况，供应商 X 认为该未来适用的降价为厂商 M 让渡了重大权利。

厂商 M 在第一年订购了 500 件零件。供应商 X 预计厂商 M 将总共购买1,200 件零件，即有200 件零件将会获得折扣。这是供应商 X 根据以往签订的、具有类似支付机制的主供应协议而作出的估计。

供应商 X 的结论是，由于厂商 M 已购买了为享有降价所需的1,000 件零件中的 500 件，厂商 M 实质上已就未来按折扣价购买零件的权利相应支付了50%。

供应商 X 在相对售价的基础上, 在已订购的零件与取得未来折扣的重大权利之间分摊交易价格, 结果如下。

履约义务	单独售价	售价比率	价格分摊	计算方法
零件 ¹	100,000 ²	95.2%	95,238	(100,000 x 95.2%)
重大权利	5,000 ³	4.8%	4,762	(100,000 x 4.8%)
合计	105,000	100%	100,000	
注释				
1. 每件零件都属于单独的履约义务, 但为简便起见, 上述表格将零件列示为单一项目。				
2. 500 件零件 x 200。				
3. 重大权利的单独售价计算如下: 预计按折扣价销售的数量 (200) x 折扣 50 (200 - 150) x 为取得未来折扣所需数量的 50% (500/1000)。				



示例 — 框架协议内的定期降价

汽车制造业供应商 Y 与 OEM 厂商 T 订立一份为期三年的主供应协议, 为后者提供高度复杂的零件。每件零件都属于在某一时刻转让的、可明确区分的商品。

根据主供应协议, 厂商 T 没有义务按最低的零件购买量标准进行采购。但厂商 T 设定了主供应协议期间内订购的零件价格。零件单价每年递减如下:

- 第 1 年: 每件零件 700。
- 第 2 年: 每件零件 660。
- 第 3 年: 每件零件 600。

这反映供应商 Y 学习曲线成本的预计减少。

签订主供应协议不久后, 厂商 T 订购了 50 件零件。供应商 Y 根据该事实情况指出:

- 降价仅取决于时间的推移, 而非之前的采购订单。因此, 采购订单不会为厂商 T 提供重大权利; 以及
- 采购订单规定了将要交付的零件价格。因此, 合同对价不是可变的。

当厂商 T 提交后续采购订单时, 供应商 Y 应当评估是否应将其与第一批采购订单进行合并 (参见第 2 部分), 以及是否应采用合同修订指引 (参见第 8 部分)。

7

生产阶段

概述

生产前活动完成后，OEM厂商通常会向汽车制造业供应商提交有约束力的采购订单，以进行零件的批量生产。在对成批生产阶段进行核算时，供应商需要考虑：

- 收入是在某一时点确认还是在一段时间内确认；以及
- 如果收入在一段时间内确认，“系列”指引是否适用；或者
- 如果收入在某一时点确认，零件的控制权何时转移给OEM厂商。

可能需要执行类似分析的安排还包括：工程服务以及修改OEM厂商所拥有的零件。

新准则的要求

在一段时间内确认收入

IFRS 15 要求主体在满足以下三项标准中的任何一项（或多项）时，在一段时间内确认收入。

如果满足以下任何一项标准，则履约义务在一段时间内履行：



关于上述要求的更多信息，请参阅毕马威刊物 [Revenue Issues In-Depth](#) 《《会计事项深度剖析——收入》》第5.5章。



新准则要求与现行要求之间有何不同？

目前,如果合同符合建造合同的定义,则按照IAS 11的规定以完工百分比法进行会计核算。相比之下,新准则采用新的措辞和概念,主体应将其应用于每项履约义务的具体事实和情况。与当前实务相比,合同条款的细微差别可能导致不同的评估结果,并进而导致收入确认的时点存在重大差异。



新要求的应用

将“一段时间内确认收入”的标准应用于汽车制造业供应商的安排

下文总结了“在一段时间内确认收入”的各项标准将如何应用于汽车制造业供应商。

- 标准 1 与零件或模具等有形项目的评估无关,因为客户并未随着供应商的履约而即时消耗该等项目所带来的利益。但是,该标准可能适用于工程活动等服务。
- 标准 2 得以满足的情况通常是供应商对OEM厂商所拥有的资产执行工作(参见第 9 部分)。这是因为在这种情况下,相关工作会创造或改良由OEM厂商所控制的资产。
- 标准 3 可能是供应商在一段时间内确认收入的常见原因。通常,如果合同条款赋予供应商在合同终止时取得补偿的权利,则该标准最为相关。该标准亦适用于合同不可撤销的情况,即:合同(或其他法律)赋予供应商权利,使其有权继续转让合同所承诺的零件并要求OEM厂商就此支付对价。

评估标准 3

在应用标准 3 时,如果合同包含限制条款使供应商不得将已生产的零件售予另一方,则测试的第一部分(“无替代用途”)通常可以得到满足。对供应商而言,此类条款通常足以表明零件可被视为无替代用途。对于专用零件,如果在合同开始时供应商确定:其没有实际能力将零件用于另一用途(例如,由于OEM厂商独特的设计规格),则“无替代用途”测试也可得到满足。

确定供应商是否有权获得付款将更具挑战性。该获得付款的权利不必是一项无条件权利,但在由供应商不履约以外的原因导致合同终止的情况下,该权利应具有强制执行性。供应商需要根据适用于合同的当地法律来审核该等强制执行性。相关分析应关注供应商的合法权利,而不是其是否计划执行该等权利。

该获得付款的权利应该在整个履约期间内均可执行。供应商有权获得的补偿应至少涵盖迄今已完成的履约工作并包含合理的毛利。供应商有权获得的金额无需等于合同毛利,但应当基于供应商预计毛利的合理比例或者供应商资本成本的合理回报。例如,如果合同规定,供应商仅有权收回至OEM厂商终止合同日为止所发生的全部成本,则该合同不满足有权获得付款这一要求,因为合同权利不包括合理的毛利。另外,里程碑阶段付款也可能不符合有权获得付款这一要求,因为该等付款可能不会赋予供应商在里程碑之间就迄今已完成的履约工作获得付款的权利。



示例 — 应用标准 3

汽车制造业供应商 S 与 OEM 厂商 W 订立一份有关生产 100 个方向盘的合同。合同条款规定,如果厂商 W 因供应商 S 未能履约以外的其他原因终止合同,其应就供应商 S 在合同终止日前发生的全部成本作出补偿,并加上 10% 的毛利; 10% 被认为是合理的毛利。

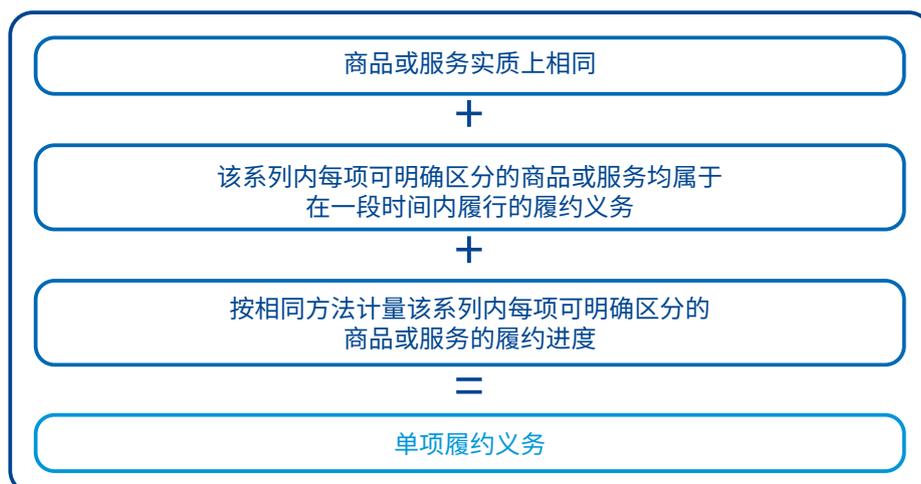
供应商 S 为不同的 OEM 厂商生产方向盘。但是,为厂商 W 所生产的方向盘,其某些部件的设计被认为是厂商 W 的知识产权。因此,供应商 S 不得将已完工的方向盘售予其他 OEM 厂商。另外,如果供应商 S 用其他 OEM 厂商的部件来替代厂商 W 的独特部件,供应商 S 将需要耗费大量成本以重新设计处于完工状态的方向盘。厂商 W 通过定期检查供应商 S 的仓库来执行该项合同限制。

在合同开始时,供应商 S 评估已完工的方向盘是否具备替代用途。供应商 S 得出结论,认为存在实质性的合同约定,限制了其将已完工的方向盘用于另一 OEM 厂商的能力。因此,供应商 S 的结论是:该方向盘不存在替代用途。

此外,合同条款赋予了供应商 S 就迄今已完成的履约部分获得付款(已发生的成本加上合理毛利)的可执行权利。因此,供应商 S 满足标准 3 的规定,并在一段时间内确认收入,因为有关资产不存在替代用途且供应商 S 有权在整个建造期间内获得付款。

一系列商品或服务

合同所包含的承诺可能要求交付实质上相同的一系列可明确区分的商品或服务。在合同开始时,主体应当确定该一系列商品或服务是否属于单项履约义务。如果符合以下标准,则属于单项履约义务。



关于上述要求的更多信息,请参阅毕马威刊物 [Revenue Issues In-Depth](#) (《会计事项深度剖析——收入》) 第 5.2.3 章。



新准则要求与现行要求之间有何不同?

现行准则没有相应的“系列”指引,且如果合同符合建造合同的定义或属于服务合同,则该合同按照在一段时间内履行作会计处理(见上文)。

相反,IAS 11 就何时分割建造合同提供了具体指引。此前根据 IAS 11 分割的合同可能需要重新评估,以确定各部分是否代表作为单项履约义务核算的、一系列可明确区分的商品或服务。



新要求的应用

“系列”指引是一项要求,而非可选方案

对于汽车制造业供应商,该“系列”指引与生产多个单一类型资产的合同最为相关,例如,有关 100 件高度定制化零件的订单,其收入在一段时间内确认。

应用“系列”指引不具有可选择性。如果相关要求得到满足,则一系列商品或服务将被视为单项履约义务。另外,应用“系列”指引并不需要商品或服务在合同期间内连续交付或履行。交付或履约的时间可能存在间隙或重叠,但这不会影响是否适用“系列”指引的评估。

学习曲线成本可能影响收入状况

如果合同存在重大的学习曲线成本以至于单位成本会随时间推移而下降，则“系列”指引可能会影响收入状况。在这种情况下，如果“系列”指引适用并且供应商选择按成本比例法来计量履约进度，则在合同早期（如第一批产品生产时）会确认较多的收入和费用，因为总成本中有较高的比例在生产该系列零件的早期发生。



示例 — 一系列可明确区分的商品

汽车制造业供应商 S 与 OEM 厂商 C 订立一份主供应协议，以 200 的固定单价为后者生产专用传感器。随后，厂商 C 就购买 1,000 个传感器提交了不可撤销的采购订单。该主供应协议与采购订单共同构成 IFRS 15 适用范围内的合同。供应商 S 认为，每个传感器本身以及在合同情景下均可明确区分，因为各个传感器不是高度整合的，且供应商 S 并未提供重大整合服务。供应商 S 还确定该合同符合在一段时间内确认收入的标准。

供应商 S 对该合同应用“系列”指引，因为：

- 这 1,000 个传感器拥有相同的设计；
- 它们符合在一段时间内确认收入的标准；以及
- 由于每个传感器有相同的制造流程，因此计量履约进度的方法相同。

由此，这 1,000 个传感器按单项履约义务核算，其收入在一段时间内确认，交易价格为 200,000。

供应商 S 预计在生产第一批传感器时会产生重大的学习曲线成本。因此，如果供应商 S 按照成本比例法计量履约进度，则就早期生产的每个传感器所确认的收入会高于单价 200，而就后期生产的每个传感器所确认的收入会低于单价 200。

在某一时点转移控制权

如果履约义务不是在一段时间内履行，则主体应在向客户转移商品或服务控制权的时点确认收入。新准则提供了有关控制权何时转让的迹象。



新准则还就委托代销安排和“开出账单但代管商品”的安排提供了具体的应用指引。关于上述要求的更多信息,请参阅毕马威刊物 [Revenue Issues In-Depth](#) (《会计事项深度剖析——收入》) 第5.5章。



新准则要求与现行要求之间有何不同?

目前,对于 IAS 18 适用范围内的商品销售,其收入在主体向买方转移所有权上的重大风险和报酬的时点确认(假设同时满足其他条件)。在此方式下,收入一般在风险和报酬转移的时点(而非控制权转移的时点)确认,这不同于新准则的规定。因此,收入确认时点在新准则下可能会发生变化。



新要求的应用

部分交付安排的会计核算可能发生改变

如果汽车制造业供应商尚未向OEM厂商转移所有权上的重大风险和报酬,则在当前准则下不确认收入。在产品销售方面,有关风险和报酬是否已转移的分析通常会考虑发货条款(一般是《国际贸易术语解释通则》)。例如,如果产品需要运抵OEM厂商的所在地,相关法定所有权将在OEM厂商取得产品实物时发生转移。如果产品是按离岸价发往OEM厂商的起运点,则当产品移交给承运人时,法定所有权发生转移,并且通常认为相关风险和报酬已转移给OEM厂商。

例如,如果供应商按离岸价格将产品运送到指定的起运点,但其以往的商业惯例会就产品在运输途中受损的情况,免费提供产品更换或者免除发票金额(通常被称为“模拟目的地交货安排”),则这种交付安排可能会导致会计核算发生变化。

在现行指引下,供应商通常不得在产品运抵OEM厂商的目的地前确认收入,因为尽管供应商已经履行了按离岸价在起运点交货的交付条款,但是产品所有权上的风险和报酬尚未转移给OEM厂商。然而,在新准则下,重大风险和报酬是否已转移是控制权转移的迹象之一。供应商应评估所有迹象,并可能会就转让时点得出不同的结论。法定所有权的转移也仅是控制权的迹象之一,不同的供应商可能会对控制权转移时点得出不同的结论,这取决于相关安排的具体事实和情况。

如果供应商认为控制权在产品发货时已经转移,则在新准则下,供应商还需考虑:除了转让产品本身这一履约义务外,其商业惯例是否将产生单独的履约义务,即:如果商品在运输途中受损,供应商准备承担损失风险的义务。如果存在单独的履约义务,则供应商在装运日应仅确认分摊至商品销售的收入。

供应商需要评估有关事实和情况,并运用判断来确定:如果资产所有权上的重大风险和报酬没有转移,是否会导致得出以下任一结论:

- 资产的控制权没有转移给OEM厂商;或者
- 供应商正在提供一项单独的履约义务。



示例 — 委托代销安排

OEM厂商 C 要求汽车制造业供应商 S 根据生产计划预测,交付预先确定数量的刹车灯泡至厂商 C 的仓库。但是,仅当相关灯泡从仓库中取出并移送到厂商 C 的装配线时,才会产生对灯泡法定所有权的转移以及获得付款的权利。

供应商 S 生产的刹车灯泡还可出售给其他OEM厂商,且供应商 S 拥有合同权利,可要求厂商 C 退还灯泡或将灯泡交付给其他OEM厂商。供应商 S 也必需接受厂商 C 退还的多余灯泡。

供应商 S 确定,灯泡的控制权在灯泡运抵厂商 C 的仓库时尚未转移给厂商 C,因为:

- 厂商 C 在灯泡移送到装配线前没有为灯泡付款的无条件义务;以及
- 在厂商 C 将灯泡安装到汽车之前,供应商 S 能随时要求将灯泡转让给另一OEM厂商。

供应商 S 确定,在灯泡移送到厂商 C 的装配线时其控制权发生转移,即:当厂商 C 具有向供应商 S 付款的无条件义务且不能再被要求退还或转让这些商品时。

供应商 S 指出,该合同并未说明(或隐含说明)厂商 C 用于存放灯泡的仓库的具体位置。因此,供应商 S 认定该合同不包含租赁(另见第 4 部分)。



示例 — 非委托代销安排

汽车制造业供应商 S 与OEM厂商 D 订立合同,为厂商 D 的汽车提供挡风玻璃。根据合同规定,供应商 S 应在合同期限内确保厂商 D 的仓库中持有最低数量的挡风玻璃。一旦完成交付,供应商 S 无法再接触这些挡风玻璃实物(库存盘点除外)。供应商 S 也无权要求厂商 D 退还挡风玻璃,或者将挡风玻璃重新运送给另一OEM厂商。

挡风玻璃的价格在其运抵厂商 D 的仓库时确定。供应商 S 有权在以下日期孰早就挡风玻璃获得付款:挡风玻璃被移到厂商 D 的装配线时,或挡风玻璃交付后六周内。

在挡风玻璃存放于厂商 D 的仓库期间,厂商 D 承担全部的保险费用和储存成本。此外,其还需承担损失、盗窃或损坏的风险。但是,供应商 S 在取得付款前保留对挡风玻璃的法定所有权。

厂商 D 所在司法管辖区的相关法律规定,如果厂商 D 在收到商品后在合理期限内没有表示拒收,则厂商 D 被视为已接受有关商品。

供应商 S 认为其与厂商 D 的协议不属于委托代销安排, 因为:

- 其不能要求厂商 D 退回挡风玻璃或将玻璃转让给第三方; 以及
- 供应商 S 在完成交付后拥有就挡风玻璃获得付款的无条件权利, 且该权利仅取决于时间的推移。厂商 D 的行动仅能影响付款的时间点。

在确定挡风玻璃的控制权何时转移给厂商 D 时, 需要运用判断。根据本示例的情况, 供应商 S 指出:

- 其在完成交付后不能将挡风玻璃用于另一用途;
- 其拥有就挡风玻璃获得付款的无条件权利(见上文);
- 尽管保留对挡风玻璃的法定所有权, 但这是针对厂商 D 未能付款的保护性措施;
- 其已将挡风玻璃的实物占有转移给厂商 D;
- 其已转移挡风玻璃所有权上的重大风险和报酬, 即价格风险、需求风险和存货风险; 以及
- 根据当地法律, 如果厂商 D 在挡风玻璃运抵其仓库后没有及时表示拒收, 则厂商 D 被视为已接受挡风玻璃。

因此, 供应商 S 认为在挡风玻璃运抵厂商 D 的仓库时其控制权已转给厂商 D。



示例 — “开出账单但保管商品”的安排

汽车制造业供应商 S 与 OEM 厂商 B 订立合同, 向后者销售标准零件, 零件的控制权在某一时刻转移。厂商 B 正在等待某个生产设施完工, 并要求供应商 S 在该设施完工前代为保管相关零件。

供应商 S 开出账单并向厂商 B 收取不可返还的交易价格, 并且同意在厂商 B 要求交货前代为保管相关零件。该交易价格包括对供应商 S 无限期保管零件的合理对价。该等零件已完工, 与供应商 S 的存货分开存放, 并随时可以装运。供应商 S 不得使用该等零件或将其出售给另一客户。厂商 B 已要求延迟交货, 但并未提供具体的交货日期。

供应商 S 认为, 厂商 B 有关“开出账单但保管商品”的要求具有实质性。它还得出结论, 认为相关零件的控制权已转给厂商 B, 并将基于“开出账单但保管商品”确认收入, 尽管厂商 B 尚未给出具体的交货日期。

代表厂商 B 保管商品的义务属于单独的履约义务。供应商 S 需要根据提供仓储服务的预计时长, 估计仓储履约义务的单独售价。分摊至仓储履约义务的交易价格会被递延, 并随着仓储服务的提供而在一段时间内确认。

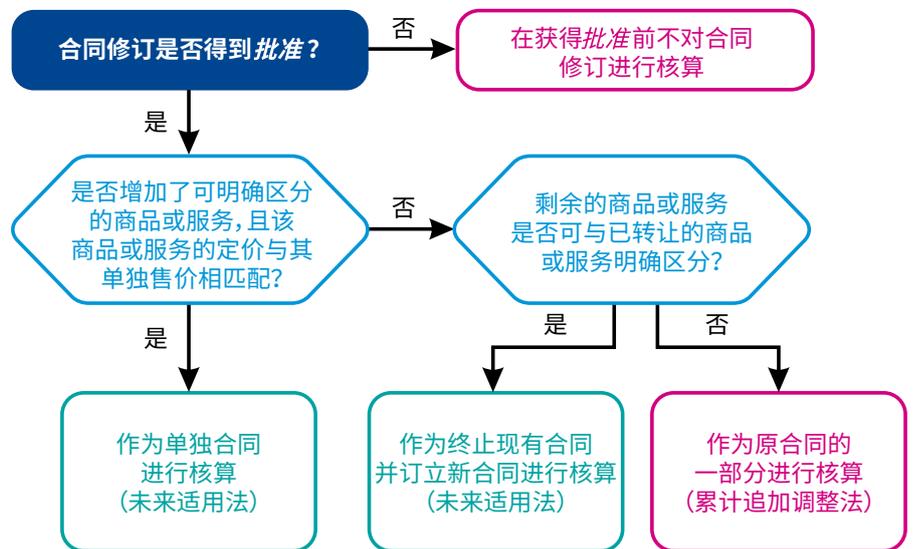
8 合同修订与价格调整

概述

汽车制造业供应商与OEM厂商通常会在项目存续期间内重新协定零件的价格和数量。供应商需要确定在新准则下应如何核算该等合同修订。

新准则的要求

合同修订是对合同范围或价格(或两者皆有)作出的更改。合同修订可能被描述为订单更改、变动或修订。下列流程图概括了新准则的要求。



当合同修订形成或改变合同各方的可执行权利和义务时,合同修订获得批准。此项批准可能采用书面、口头形式或商业惯例所隐含的形式,但必需是可依法执行的。

关于上述要求的更多信息,请参阅毕马威刊物 [Revenue Issues In-Depth](#) (《会计事项深度剖析——收入》) 第7章。



新准则要求与现行要求之间有何不同？

新准则的规定更为明确并适用于所有类型的合同

IAS 18 未提供合同修订的具体指引，尽管 IAS 11 就如何核算建造合同的赔付和变更提供了具体指引，但该等指引没有被沿用纳入新准则。

新准则有关确认合同修订的标准以及将一般性可变对价要求应用于某些合同修订的标准，可能会改变部分协议安排的收入确认时点。在新指引下是加速还是推迟收入确认，取决于相关合同的具体事实和情况。

企业可能需要作出调整，以便将当前的会计实务与新准则下更为具体的要求协调一致。参见上述流程图。



新要求的应用

某些合同修订的会计核算方法可能发生改变

通常，对于初始包含单项履约义务且其收入在一段时间内确认的项目，合同修订与合同内现有的商品和服务之间不可明确区分——例如，对制造中的样本的设计进行修订，与相关的生产前工程服务之间不可明确区分（参见下文示例及第 3 部分）。对于此类项目，合同修订通常作为原始合同的一部分来核算，相关的累计追加调整于合同修订当日确认。

当一系列可明确区分的商品作为单项履约义务核算（参见第 7 部分），供应商应当评估合同修订能否与该系列内其他可明确区的商品区分开来。这可简化某些主体的合同修订评估。例如，如果某包含 10 个可明确区分零件的系列被视为单项履约义务，在确定合同修订能否与原始合同内的零件明确区分时，供应商应基于这 10 个零件之间可明确区分的基础进行评估。这将导致采用未来适用法进行核算。

另外，如果供应商与现有的 OEM 厂商订立新的采购订单或其他协议，但他们此前已有的合同存在尚未履行的履约义务，则可能要对新协议进行评估，以确定新协议是否为对此前已有合同的修订（参见第 2 部分）。

**示例 — 合同修订评估 — 潜在的累计追加调整**

汽车制造业供应商 S 与 OEM 厂商 M 订立合同, 为后者开发一个新零件并生产该零件的样本, 费用为 1,000。供应商 S 认为, 相关的工程及开发服务以及样本的制造都属于一个在一段时间内履行的单项履约义务。根据合同规定, 厂商 M 并未就开发流程完成后的最低零件采购量作出承诺。但合同将每件零件的订购价格设定为 30, 该价格是相关零件的单独售价。

在开发过程中, 厂商 M 订购了 20 件零件。

在评估如何核算该采购订单时, 供应商 S 需要首先确定该合同修订是否增加了可明确区分的商品或服务(参见第 3 部分)。

- 如果该等零件可明确区分, 则鉴于价格上升反映出零件的单独售价, 该等零件应与原始合同分开核算。这将导致采用未来适用法来核算合同修订, 如同该修订是为额外零件而单独订立的合同。
- 如果该等额外零件不能与开发服务及样本明确区分, 则供应商 S 应将该采购订单作为合同修订核算。该等零件与合同内的其他商品及服务合并作为单项的履约义务。如果供应商 S 并未改变以下结论, 即合并后的履约义务是在一段时间内确认收入, 则应将该履约义务作为在合同修订日已部分履行的履约义务进行核算, 并根据累计追加调整法调整履约义务的进度。

**示例 — 合同修订评估 — 单独合同**

本例与第 2 部分第一个示例的事实情况相同。

1 月 1 日, OEM 厂商 G 就工程及设计活动以及零件的生产与汽车制造业供应商 S 签订框架协议。厂商 G 与供应商 S 之间的协议并未单独列明工程及设计服务的价格, 但每个零件的单价包含了加成, 以补偿供应商 S 所提供的服务。该协议并未规定厂商 G 的最低零件订购量, 但包含终止条款; 该条款规定, 如果厂商 G 终止协议则应就供应商 S 发生的工程及设计服务成本提供补偿。因此, 于 1 月 1 日, 供应商 S 得出结论, 认为在 IFRS 15 下存在工程及设计活动方面的合同, 但不存在零件生产方面的合同。

4 月 1 日, 供应商 S 完成工程及设计活动。

12 月 1 日, 厂商 G 订购第一批零件。

供应商 S 评估是否应将零件采购订单视为对于提供工程及设计服务合同的修订。

供应商 S 指出, 零件的对价并不反映其单独售价, 因为零件价格旨在补偿供应商在工程及设计服务方面的较低利润。因此, 供应商 S 得出结论, 认为考虑合同修订指引是恰当的。

供应商 S 认为,所订购的零件与工程及设计活动可明确区分,因为除其他因素外,零件是在工程及设计活动结束后才生产,且零件的生产不会影响工程及研发活动的执行方式(另见第 3 部分)。

根据合同修订指引,供应商 S 应将OEM厂商 G 的采购订单与剩余履约义务一并核算。但供应商 S 指出,工程及设计合同没有其他剩余义务。因此,它不会把零件的应付对价分摊至工程及设计服务,而是把采购订单作为一项单独合同进行核算。

9 从OEM厂商转让的在产品

概述

在某些安排下，汽车制造业供应商会从OEM厂商购买或取得在产品。收取的在产品后续将转售或返还给OEM厂商，但前提是供应商必须先将其自有零件整合到该在产品之中或提供其他相关服务。供应商需要评估：

- 其是否取得在产品的控制权；以及
- 如何对向OEM厂商支付的现金进行会计处理。

新准则的要求

从客户处取得的资产

主体应对其从客户处取得的、便于履行合同的资产（例如，材料或在产品）进行评估，以确定其是否取得该等资产的控制权。

如果主体取得资产的控制权，则应将资产作为非现金对价核算并按公允价值计量。如果主体无法合理估计公允价值，可参考已承诺商品或服务的估计售价。非现金对价的公允价值超过向客户支付款项的金额，将导致交易价格的增加。

关于上述要求的更多信息，请参阅毕马威刊物 [Revenue Issues In-Depth](#)（《会计事项深度剖析——收入》）第5.3.3章。



新准则要求与现行要求之间有何不同？

以公允价值计量非现金对价的要求与现行国际财务报告准则大致相同。但在现行准则下，如果收到的商品或服务的公允价值不能可靠计量，收入应以所放弃的商品或服务的公允价值来计量，并按已转让的现金进行调整。相比之下，新准则要求主体按已转让商品或服务的单独售价来计量交易价格。



新要求的应用

在确定在产品的控制权是否已转移时, 需要运用判断

对于从客户处取得的资产, IFRS 15 并未提供详细的指引。为确定在产品的控制权是否已从OEM厂商处转移, 汽车制造业供应商可考虑:

- IFRS 15 有关在某一时点转移控制权的指引(参见第 7 部分);
- OEM厂商是否有义务(一项远期协议)或权利(一项购买选择权)回购在产品; 以及
- 其要求OEM厂商回购在产品的权利(一项出售选择权)。

更多有关远期协议、购买选择权以及出售选择权对控制权转移的影响, 请参阅毕马威刊物 [Revenue Issues In-Depth](#) (《会计事项深度剖析——收入》) 第5.5.5章。

如果在产品的控制权并未转移给供应商, 则供应商仅是对OEM厂商拥有的部件执行工作。因此, 供应商不会在其资产负债表内确认OEM厂商的在产品, 而仅确认其向OEM厂商提供商品或服务的收入(参见第 7 部分)。

向OEM厂商的付款可能全部或部分按收入的冲减或金融资产核算

如果在产品的控制权并未转移给供应商, 且相关安排涉及供应商向OEM厂商付款, 则供应商应评估该付款是需要冲减收入的应付客户对价, 还是会导致从OEM厂商收回现金的合同权利。

如果供应商取得了在产品的控制权, 则需要评估应付OEM厂商的对价是否超过所购买商品的公允价值。如是, 则超出的部分应作为收入的冲减核算(参见第 1 部分)。



示例 — 回购在产品的合同义务

汽车制造业供应商 S 与 OEM 厂商 D 订立合同, 为 100 个车门安装门锁。作为合同的一部分, 供应商 S 同意以 10,000 的总价从厂商 D 处购买 100 个已部分完工的车门。厂商 D 有义务在 4 个月后, 以 10,700 的总价回购已安装车锁的车门。如果供应商 S 或厂商 D 中任一方取消合同, 则厂商 D 必需在第 4 个月末以 10,100 的总价回购处于原状的车门。

供应商 S 认为, 其没有取得车门的控制权, 因为厂商 D 有回购车门的合同义务(一项远期协议)。供应商 S 指出, 该合同部分属于金融工具准则的范围, 因为其向厂商 D 支付的现金赋予其一项取得 10,100 现金的无条件的合同权利。供应商 S 从交易价格中扣除, 等同于其提供给厂商 D 贷款公允价值的金额。根据贷款条款和厂商 D 的信用风险, 供应商 S 认为相关金融资产的公允价值为 10,000。

在接下来的 4 个月内,除其他项目外,供应商 S 亦确认:

- 利息收入100;以及
- 安装车锁的收入 600。

10

过渡调整

概述

新准则提供以下过渡方案。

<p>追溯调整法 (若干便于实务操作的方法可供选择)</p>	<p>主体在列报的最早可比期间的期初确认采用新准则的累积影响。</p> <p>主体亦可选用任何一种或全部四种便于实务操作的方法。其中：两种方法是就现行准则下已经完成的某些合同类型，豁免执行新准则；一种方法是对合同修订提供豁免；还有一种是对主体在列报的可比期间内披露分摊至剩余履约义务的交易价格金额提供豁免。</p>
<p>累积影响法</p>	<p>主体在首次采用日确认采用新准则的累积影响，而不对列报的可比期间进行重述，即：可比期间仍然按照现行准则进行列报。</p> <p>主体既可选择对所有合同应用新准则，也可选择仅对在首次采用日在现行准则下尚未完成的合同应用新准则。</p> <p>主体还可选用与合同修订有关的便于实务操作的方法。</p> <p>主体应在当前期间披露相关的定量影响，并解释与原本按照现行准则进行报告相比，报告结果因采用新准则而发生的重大变动。</p>

有关过渡要求的详细讨论，请参阅毕马威刊物 [Revenue Transition Options](#) (《收入准则过渡方案》)。



新要求的应用

追溯调整法或累积影响法

汽车制造业供应商可选择在列报的最早可比期间的期初(追溯调整法)或当前期间的期初(累积影响法)采用新准则。

如果汽车制造业供应商从 2018 年 1 月 1 日起采用新准则并列报一年的可比信息,则在追溯调整法下,它需要根据新准则的要求列报 2017 年和 2018 年的收入并调整 2017 年 1 月 1 日的留存收益。在累积影响法下,供应商仅需根据新准则列报 2018 年当年的信息并调整 2018 年 1 月 1 日的留存收益。

需要注意,过渡方案和便于实务操作的方法应在主体层面应用,即不能在逐项合同的基础上应用。

有关已完成合同的便于实务操作方法

不论采用哪种方案,供应商均可选择仅对在过渡日尚未完成的合同应用新准则。新准则将“已完成合同”界定为主体已向客户转让按照 IAS 11、IAS 18 和相关解释所识别的所有商品或服务的合同。这意味着当主体已完成资产的建造且客户已验收资产时,建造合同一般被视为已完成。与 IFRS 15 不同,当前准则要求并未就如何确定合同期限或合同是否存在提供具体指引(参见第 2 部分)。因此,主体应运用判断来确定某一项目是否符合过渡要求所界定的“已完成”标准。例如,一份两年期的框架协议并未规定最低的零件采购量,亦未就最低的对价提供保证,如果客户尚未提交具有约束力的采购订单,则该协议可被视为“已完成”。

如果供应商持有少量的多年期项目,则过渡方案的选择以及与“已完成合同”有关的便于实务操作方法的应用,可能不会在过渡时产生较大差异,因为在被视为纳入新准则适用范围内合同方面的差异可能较有限。

有关合同修订的便于实务操作方法

根据与合同修订有关的便于实务操作方法,供应商无需单独评估在列报的最早报告期间的期初之前的合同修订所产生的影响。

但是,供应商可以在下列方面,反映在列报的最早期间的期初之前发生的所有修订的汇总影响:

- 识别已履行和未履行的履约义务;
- 确定交易价格;以及
- 将交易价格分摊至已履行和未履行的履约义务。

在累积影响法下,供应商可选择对在本期开始之前所发生的合同修订采用该项便于实务操作的方法。

该项便于实务操作的方法实际上允许供应商在评估修订对合同的影响时运用后见之明。但是,该方法并未豁免供应商应用新准则对于合同在其他方面的要求,例如,识别合同中的履约义务以及计量主体履行该等义务的进度。

有关可变对价的便于实务操作方法

在应用追溯调整法时, 供应商可选择使用合同完成当日的交易价格, 而不是估计可变对价的金额。

该项便于实务操作方法的主要优势在于, 对于已完成的合同, 供应商无需对交易价格中的可变金额应用可变对价指引。这可能导致收入确认时点早于采用完全追溯调整法时的确认时点。例如, 如果合同包含完工奖金, 供应商在计算交易价格时可采用该奖金的已知结果, 而不是应用可变对价指引来估计金额。

有关披露的便于实务操作方法

在该项便于实务操作的方法下, 对于首次采用日之前的列报期间, 供应商无需披露:

- 分摊至剩余履约义务的交易价格金额; 或者
- 供应商对预计何时将该金额确认为收入所作的解释。



示例 — 有关合同修订的便于实务操作方法

汽车制造业供应商 S 与 OEM 厂商 M 订立合同, 以固定对价 1,000 生产一个新模具。该合同在 2016 年 4 月 1 日开始并预计在 2018 年 4 月 1 日之前完成。

在首次采用日 (即 2018 年 1 月 1 日) 之前, 合同被多次修订, 工作范围和对价金额均发生改变。所有合同修订均在 2017 年 12 月 31 日之前得到双方同意和批准。

2018 年 1 月 1 日, 供应商 S 确定, 修订后的合同在新准则下包含两项履约义务:

- 生产一个模具, 且模具规格自合同开始后已被修改; 以及
- 生产一个额外的模具。

修订后的对价为 2,300。

供应商 S 应用累积影响法并选择运用与合同修订有关的便于实务操作方法。如果供应商 S 将该项便于实务操作的方法应用于首次采用日之前发生的所有合同修订, 则其无需单独评估可比期间发生的合同修订的影响。在该方法下, 供应商 S 应在首次采用日确定交易价格, 识别合同中的 (已履行和未履行的) 履约义务, 并将交易价格分摊至履约义务。

供应商 S 应用合同修订指引来核算首次采用日之后发生的各项合同修订 (如有)。

11

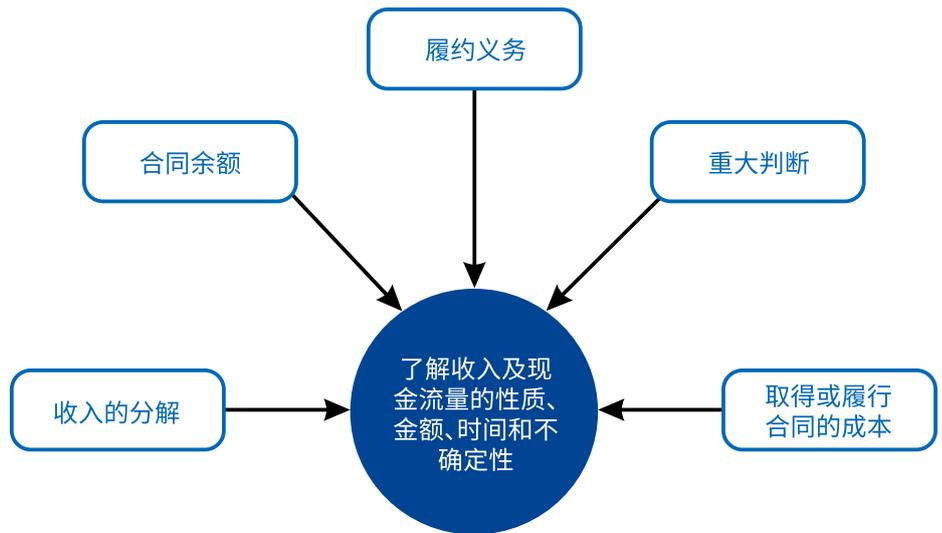
披露

新准则的要求

披露要求旨在确保主体提供充分的信息，以使财务报表使用者能够了解客户合同所产生的收入及现金流量的性质、金额、时间和不确定性。

主体应将其确认的客户合同收入与其他收入来源分开披露，并披露对源自客户合同的应收款项或合同资产所确认的减值损失。如果主体决定选用不就重大融资成分调整交易价格的便于实务操作方法，或采用不对已发生的合同取得成本进行资本化的便于实务操作方法，则主体应披露相关事实。

为满足上述披露目标，新准则就以下领域规定了具体的披露要求。



更多有关披露要求的信息，请参阅毕马威刊物 [Guide to annual financial statements — IFRS 15 supplement](#) (《年度财务报表指南——<国际财务报告准则第15号>的补充资料》)。



新准则要求与现行要求之间有何不同？

新准则下的披露范围显著扩大

现行国际财务报告准则在收入方面仅提出很少的具体披露规定。相比之下，新准则引入了广泛的披露要求，旨在帮助报表使用者更好地了解客户合同产生的收入以及现金流量的性质、金额、时间和不确定性。

新准则要求披露此前财务报告不需要提供的信息。由此，除了将收入计入财务报表所需的数据和信息外，这些披露可能还需要其他额外的信息。



新要求的应用

所有汽车制造业供应商均受到披露要求的影响

所有汽车制造业供应商均或多或少地受到新披露规定的影响。但是，需要多少额外信息，将根据不同披露要求与供应商的相关性而定。因此，供应商应全面、充分地评估新增的披露规定。

供应商需要评估其当前的系统和流程能否获取、跟踪、汇总和报告信息，以满足新的披露要求。对很多供应商而言，这可能需要对当前的数据收集流程、IT系统和内部控制进行重大调整。

有关新披露规定的实用列表，请参阅毕马威刊物 [Guide to annual financial statements — IFRS 15 supplement](#) (《年度财务报表指南——〈国际财务报告准则第15号〉的补充资料》)。

更多资讯及资料

高层次资讯	
IFRS blog IFRS 15 Revenue – The reality may surprise you (IFRS 博客 IFRS 15 收入准则 —— 现实可能会让您感到惊讶)	First Impressions IFRS 15 Revenue (国际财务报告准则的最新发展 《国际财务报告准则第15号》(IFRS 15) 收入)
Web article New revenue standard – Introducing the new IFRS 15 (网页文章 新收入准则 —— IFRS 15 简介)	Briefing Accounting for revenue is changing (简报 收入的会计核算正在改变)
深入分析	
Issues In-Depth Revenue Issues In-Depth: IFRS & US GAAP (会计事项深度剖析 《会计事项深度剖析 —— 收入》)	Guide to annual financial statements IFRS 15 supplement (年度财务报表指南 《国际财务报告准则第15号》的补充资料)
Transition Options Revenue (过渡方案 《收入准则过渡方案》)	

kpmg.com/ifrs

刊物名称:《汽车制造业供应商IFRS 15应用指南:〈国际财务报告准则第15号——客户合同收入〉(IFRS 15)——您准备好了吗?》

刊物编号:135206

刊物日期:2017年12月

© 2017 KPMG IFRG Limited 是一家英国有限责任公司。版权所有,不得转载。

© 2017 本刊物为 KPMG IFRG Limited 发布的英文原文“IFRS 15 for automotive suppliers – Are you good to go?”(“原文刊物”)的中文译本。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 KPMG IFRG Limited 所有,原文刊物的所有译本/改编本的所有相关权利亦归 KPMG IFRG Limited 所有。

毕马威的名称和标识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 KPMG IFRG Limited 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(包括附属特许机构和子公司)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。