

审计

## IAS Plus.

向德勤全球的客户和员工发布

德勤全球国际财务报告准则  
领导小组

国际财务报告准则全球办公室  
全球国际财务报告准则领导人  
Ken Wild  
[kwild@deloitte.co.uk](mailto:kwild@deloitte.co.uk)

国际财务报告准则卓越中心  
美洲

D. J. Gannon  
[iasplusamericas@deloitte.com](mailto:iasplusamericas@deloitte.com)

亚太地区

香港

Stephen Taylor  
[iasplus@deloitte.com.hk](mailto:iasplus@deloitte.com.hk)

墨尔本

Bruce Porter  
[iasplus@deloitte.com.au](mailto:iasplus@deloitte.com.au)

欧洲—非洲

约翰内斯堡

Graeme Berry  
[iasplus@deloitte.co.za](mailto:iasplus@deloitte.co.za)

哥本哈根

Jan Peter Larsen  
[dk\\_iasplus@deloitte.dk](mailto:dk_iasplus@deloitte.dk)

伦敦

Veronica Poole  
[iasplus@deloitte.co.uk](mailto:iasplus@deloitte.co.uk)

巴黎

Laurence Rivat  
[iasplus@deloitte.fr](mailto:iasplus@deloitte.fr)

IAS Plus网站

目前访问我们[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)  
网站的人数已超过五百四十万。  
我们的目标是在互联网上提供国际  
财务报告相关新闻的最佳综合  
资讯。敬请定期查阅。

### 《国际财务报告解释公告第 13 号——顾客忠诚度计划》 (IFRIC 13)

国际财务报告解释委员会 (IFRIC) 于2007年6月28日发布了一项新的解释公告——《国际财务报告解释公告第13号——顾客忠诚度计划》(IFRIC 13)。针对有关主体为激励其顾客购买其产品或服务而向顾客提供奖励 (在解释公告中称为“奖励积分”) 的做法, 该解释公告阐述该等主体应将这些奖励积分作为销售交易的一部分进行会计处理。常见的例子为航空公司和酒店的忠诚度计划以及信用卡的积分计划。

IFRIC 13要求授予奖励的主体将产生奖励积分的销售交易作为“多要素收入交易” (multiple element revenue transaction)核算, 且将已收或应收对价的公允价值在已授予的奖励积分与收入交易的其他组成部分之间进行分摊。无论是由主体还是由第三方提供奖励 (折扣商品或服务), 该会计处理均适用。对属于IFRIC 13范围的协议, IFRIC 13明确禁止将收到的对价全额确认为收入, 并将提供奖励的费用作为单独负债的处理方法。

IFRIC 13适用于自2008年7月1日及以后日期开始的年度期间。

德勤全球国际财务报告准则领导人兼IFRIC成员Ken Wild指出:

采用顾客忠诚度计划极为普遍, 且不存在完全相同的计划。另外, 一些计划 (例如, 超市向普通公众派发的折扣券) 虽然具有与顾客忠诚度计划相似的特征, 但实际上却是营销计划。我认为, 解释公告草稿D20——顾客忠诚度计划并未严格区分营销计划与顾客忠诚度计划。经过缜密考虑, IFRIC澄清, 营销计划是期间费用, 而顾客忠诚度计划的基本特征是顾客为未来的产品或服务隐舍地作出了支付。只要认可这一结论, 《国际会计准则第18号——收入》(IAS 18) 第13段的会计处理无疑是适当的。

### 背景

主体运用顾客忠诚度计划激励其顾客购买其产品或服务。如果某位顾客购买了产品或服务, 主体将向该顾客授予**奖励积分** (也称“积分”、“飞行里程”等)。顾客随后兑换奖励积分, 取得免费或折扣商品或服务的奖励。

## 范围

IFRIC 13阐述了授予奖励积分的主体所应采用的会计处理方法。该方法适用于下述的顾客忠诚度奖励积分：

- 主体授予顾客的奖励积分作为IAS 18所述的销售交易（即销售商品、提供服务或顾客使用主体资产）的一部分；并且
- 在符合进一步的资格条件的情况下，顾客可在未来兑换积分获得免费或折扣的商品或服务。

## 递延收入或预提未来成本？

对于此类交易，IFRIC指出了两种可能的会计处理方法——即IAS 18第13段和第19段规定的处理方法。如果应用第13段，则应将已收到或应收的销售交易对价的一部分分摊至奖励积分，并递延确认收入；如果应用第19段，则应预提未来提供奖励的预计成本（即，确认一项负债）。

IFRIC认为IAS 18第13段的会计处理方法更为适当，同意应将已收到的与初始销售有关的部分对价分摊至奖励积分并确认为递延收入，直至主体履行其向顾客提供奖励的义务。递延收入的金额应按授予顾客的奖励积分的公允价值（而不是主体发生的成本）计量，并确认为一项分摊的收入。IFRIC指出：

- 1 因销售交易而授予顾客的奖励积分是该交易的单独可辨认要素，体现了赋予顾客的权利，顾客已隐含地支付了相关费用；
- 1 忠诚度奖励在向顾客提供其他商品或服务的同时并未提供给顾客，因此，为了反映交易的实质，有必要将初始销售划分为多个组成部分并对各组成部分单独应用确认标准；及
- 1 奖励积分能够与营销费用相区别，因为奖励积分是作为销售交易完整组成部分而授予顾客的。相反地，营销费用则是为实现销售交易而在销售交易之外独立发生的。

## 会计处理

IFRIC 13要求主体将奖励积分作为授予奖励积分的销售交易的单独可辨认组成部分进行核算。已收或应收对价的公允价值应在奖励积分和销售交易的其他组成部分之间分摊。分摊至奖励积分的对价按奖励积分的公允价值（即，奖励积分单独出售的金额）计量。

如果由主体自身提供奖励，主体应在奖励积分兑换且主体履行其提供奖励的义务时将分摊至奖励积分的对价确认为收入。收入金额应根据为取得奖励而已兑换的奖励积分与预计将兑换的总积分的比例进行确认。

如果由第三方提供奖励，主体需要评估是否能够自行或代第三方收回分摊至奖励积分的对价。也就是说，主体必须评估其是作为交易当事人还是第三方的代理。

如果主体代第三方收回对价，主体应当：

- 1 按其自身保留的净额计量收入，即，分摊至奖励积分的对价与应付第三方提供奖励的金额之间的差额；及
- 1 在第三方有义务提供奖励并有权收取提供奖励的对价时将该笔净额确认为收入。（该等事项可能在授予奖励积分的同时发生。或者，如果顾客能够选择向主体或第三方要求奖励，该等事项可能只有在顾客选择向第三方要求奖励时发生。）

如果主体自行收回对价，则应按分摊至奖励积分的对价总额计量收入，并在履行其相关奖励义务时确认收入。

## 计量奖励积分的公允价值

IFRIC 13要求按公允价值（奖励积分单独出售的金额）计量分摊至奖励积分的对价。如果公允价值不能直接观察到，则必须进行估计（例如参照兑换奖励的公允价值）。考虑到提供给未从初始销售交易中取得奖励积分的顾客的奖励的公允价值，以及预计兑换的奖励积分的比例，公允价值应进行调整以反应这些情况。如果奖励范围可供顾客选择，则奖励积分的公允价值应反映可供选择的奖励范围的公允价值，经按各奖励预计选择的次数加权计算得出。

解释公告还包括主体如何核算其自身及第三方提供的奖励的例子。

## 生效日期及过渡性规定

IFRIC 13适用于自2008年7月1日及以后日期开始的年度期间，允许提前运用。

IFRIC 13未明确规定过渡期。根据《国际会计准则第8号——会计政策、会计估计变更和差错》（IAS 8）的规定，在可行的情况下任何变更均应追溯确认。因此，如果主体前期应用了IAS 18第19段并预提了提供奖励的未来成本，则必须将IFRIC 13的采用视为会计政策变更；如果主体前期应用了递延收入模式，但基于分摊法而非公允价值，则可将IFRIC 13的采用视为会计估计变更。

若需获得有关 Deloitte Touche Tohmatsu 的更多资料，请登录我们的网站 [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)。

Deloitte (“德勤”)泛指根据瑞士法律组成的社团性质的组织 Deloitte Touche Tohmatsu (“德勤全球”)、其成员所/公司、以及他们的附属机构和关联机构。德勤全球是一个由全球各地众多的成员所/公司组成的组织，致力于提供卓越的专业服务及咨询。德勤全球重视客户服务，并在逾 140 个国家切实执行其全球性客户服务战略。德勤依托由约 150,000 名专业人士组成的全球网络，在审计、税务、企业管理咨询和财务咨询等四个领域为超过五成的全球最大型企业以及全国性大型企业、公共机构、当地的重要客户以及众多发展迅速的全球性公司提供专业服务。作为社团组织的德勤全球并不提供上述服务，由于法律规定及其他原因，某些成员所/公司不会在所有四个专业领域提供服务。

作为一家根据瑞士法律组成的社团性质的组织，德勤全球和其任何成员所/公司之间对其相互的行为、疏忽或遗漏不承担任何责任。每一成员所/公司是一个冠以“Deloitte”、“Deloitte & Touche”、“Deloitte Touche Tohmatsu”、“德勤”或其他相关名称独立运营的法律实体。

本出版物仅包含一般性信息，其并不能构成会计、税务、法律、投资、咨询或其他专业建议或服务。本出版物不能取代此类专业建议或服务，读者不应依赖本资料中的任何信息作为可能影响其自身或者其业务决策的基础。在作出任何可能影响个人财务或业务的决策或采取任何相关行动前，请咨询合格的专业顾问。

虽已尽力确保本出版物中所含信息准确无误，但德勤不对该等资料作出任何保证，且德勤及任何相关实体不因任何人士或实体依赖本出版物所含的信息而承担任何责任。读者应自行承担因信赖本出版物内容而产生的任何风险。

©2007 德勤版权所有 保留一切权利。

由德勤创意工作室（伦敦）设计与编制。

