



## 洞察

### 收入确认 – 评价主体是当事人还是代理人

#### 内容

##### 背景

根据新收入准则针对当事人  
与代理人的主要考虑事项

如何获得额外信息

主要联系人

#### 背景

国际会计准则理事会(IASB)的新收入准则《国际财务报告准则第 15 号——客户合同收入》(IFRS 15)提供了类似于《国际会计准则第 18 号——收入》(IAS 18)的因素,以协助主体确定其是交易的当事人还是代理人。但您是否知道,由于 IFRS 15 从采用风险和报酬模型转为采用控制模型,IFRS 15 针对当事人与代理人的因素与此前存在差异?

IASB 于 2016 年 4 月发布的《对 IFRS 15 的澄清》修订了 IFRS 15 中有关当事人与代理人的实施指南和示例,以澄清应如何评价当事人与代理人的因素,从而支持主体就特定商品或服务在转让给客户前由主体控制的结论。然而,鉴于某些安排的复杂性(包括涉及三方或多方的安排),评价主体是当事人还是代理人继续要求运用重大判断,并且根据 IAS 18 形成的结论可能会不同于根据 IFRS 15 得出的结论。

#### 根据 IFRS 15 针对当事人与代理人的主要考虑事项



##### 评估主体向客户作出的承诺的性质

如果收入交易涉及由第三方向客户提供商品或服务,主体必须确定向客户作出承诺的性质是主体本身提供相应的商品或服务(即,主体是交易的当事人),还是安排第三方直接向客户提供相应的商品或服务(即,主体是交易的代理人)。为确定向客户作出的承诺的性质,主体必须首先识别拟向客户提供的每一项可明确区分的特定商品或服务(或者可明确区分的一揽子商品或服务),随后评估每一项特定商品或服务(或取得商品或服务的权利)在转让给客户之前是否由主体控制。在涉及多项可明确区分的商品或服务的安排中,主体可能是合同特定方面的当事人,而在其他方面则可能是代理人。



## 控制原则的应用

IFRS 15 的核心原则导致在特定商品或服务的控制转移给客户时（或过程中）确认收入。如果特定商品或服务（或取得商品或服务的权利）在转让给客户之前是由主体控制，则主体是当事人并且应在总额基础上确认收入；或者，如果特定商品或服务（或取得商品或服务的权利）在转让给客户之前并未由主体控制，则主体承诺的性质是安排另一方向客户提供特定商品或服务，从而主体是代理人并且应在净额基础上确认收入。

在当事人与代理人的指引中，“控制”的含义与 IFRS 15:33 所述的含义相一致。因此，如果主体有能力主导（或防止其他主体主导）特定商品或服务的使用并获得其几乎所有剩余利益，则主体控制该特定商品或服务。IFRS 15:33 指出，主体可通过诸如下列多种方式直接或间接地获取资产（即，商品或服务）产生的利益（即，潜在的现金流入或现金流出的减少）：

- 使用该资产以生产商品或提供服务（包括公共服务）
- 使用该资产以提升其他资产的价值
- 使用该资产以清偿负债或减少费用
- 出售或交换该资产
- 将该资产作为贷款的抵押担保品
- 持有该资产

通常能够明确商品或服务在转让给客户之前由主体控制，因为主体在将商品转让给客户之前从第三方购买了该商品（即，获得控制权）或使用主体自身的资源提供服务。然而，在其他情况下可能无法得出明确的结论，这些情况包括但不限于：

- 主体安排由制造商直接将产品发货给客户
- 主体已取得产品实物但并未获得该产品的法定所有权（或仅在向客户进行销售时暂时性获得产品的法定所有权）
- 在确定 (1) 购买产品的对象（即，供应商），(2) 出售产品的对象（即，客户），或 (3) 上述两者方面，主体仅具有某些（但有限的）自主决定权
- 主体向其客户提供知识产权（如，软件，作为服务的软件，数字媒体），但并未拥有相应的知识产权。
- 主体利用第三方向客户提供部分或全部服务
- 客户并未知悉第三方参与提供商品或服务
- 涉及多于三方且各方之间存在不同关系的情况

在上述情况下，评价主体本身是否有义务向客户提供特定商品或服务（即，主体的履约义务是向客户提供特定商品或服务）、还是安排第三方提供特定商品或服务尤其重要。在第三方参与向客户提供商品或服务的情况下，下列问题可有助于主体执行这一评估：

- 对于能够向哪一方（即，供应商）购买商品，主体是否受到限制？类似地，对于能够向哪一方（即，客户）出售商品或服务，主体是否受到限制？

- 客户认为其是向哪一方（即，主体还是第三方）购买商品或服务？
- 如果第三方无法履约，主体是否有义务确定替代的供应商或服务提供商？
- 主体是否主要负责纠正向客户出售的商品或服务相关的质保或服务问题？
- 主体是否拥有纠正质保或服务问题的资源，或其是否依赖第三方作出纠正？
- 主体是必须保持一定的商品库存，还是主体仅在收到客户的采购订单之后才购买商品？
- 主体是否必须接受产品退货，无论其能否将产品退还给供应商？

上述问题虽然不是决定性的，但可能是与评估主体向客户作出的承诺的性质相关的一些考虑事项。



### 控制的因素

IFRS 15:B37 阐述了 3 个因素以协助主体确定其是否控制特定商品或服务从而是交易的当事人。IFRS 15:B37 所述的因素如下：

- *主体对履行向客户提供特定商品或服务的承诺承担主要责任（包括对特定商品或服务的可接受性责任）* — 就履行对客户义务承担主要责任的主体往往是客户最直观地知晓的主体，并且客户认为是向其购买商品或服务的主体。通常，对履行向客户转让商品或服务的承诺承担主要责任的主体将承担履约风险（即，履约义务未得到履行的风险）以及与特定商品或服务可接受性相关的风险。也就是说，该主体通常需要应对客户的投诉、纠正服务问题、并接受产品退货或主要负责换货或退款。
- *主体在特定商品或服务转让给客户之前、或在控制转移给客户之后（例如，若客户拥有退货权）承担存货风险* — 如果主体承担存货风险，则面临与下列各项相关的经济风险敞口：(1) 在确定具体客户之前持有存货，和/或 (2) 接受产品退货且必须通过转销产品或与供应商协商退货减少相应的损失。在持有存货过程中，主体需要承担因存货过时或损毁而导致的损失风险。该风险通常被称为“前端存货风险”。对于服务，主体可能承诺在确定接受服务的具体客户之前对该项服务进行支付——这也是存货风险的一种形式。另一类存货风险为“后端存货风险”，即承担产品退货时的经济风险（若存在一般退货权利）。如果主体愿意承担产品退货时的经济风险（且存在一般退货权利），则假定某些风险通常由交易的当事人承担。
- *主体对特定商品或服务拥有自主定价权，从而可能表明主体有能力主导该商品或服务的使用并获得其几乎所有剩余利益* — 如果主体能够控制产品的定价，则主体通常承担与特定产品或服务的需求相关的几乎所有风险和报酬（尤其是其须就特定商品或服务向第三方支付的价格是固定的情况下）。尽管这一因素很有帮助，但 IASB 提醒注意代理人也可能具有自主定价权（例如，“通过提供安排其他方向客户提供商品或服务的服务来产生额外收入”）。

尽管上述因素旨在协助主体确定其是当事人还是代理人，但随同 IFRS 15 发布的结论基础指出，这些因素 (a) 并未凌驾于对控制的评估之上；(b) 不应孤立进行考虑；(c) 并不构成单独或额外的评价；及 (d) 不应被视为反映在所有情况下均应符合的标准或需要考虑的因素的核对表。此外，在确定特定商品或服务在转让给客户前是否由主体控制时，IFRS 15 并未阐明个别因素的相对重要性，且任何因素个别而言均不应被视为决定因素。主体应当根据特定交易涉及的具体事实和情况，运用判断来确定哪些因素更为相关。



## 从 IAS 18 过渡至 IFRS 15

如上文所述，IFRS 15 阐述的 3 个控制因素旨在协助主体就特定商品或服务在转让给客户前是否由主体控制形成结论。相反，IAS 18 所述的分析着重关注与销售商品或提供服务相关的重大风险和报酬风险敞口，且 IAS 18 包含显示主体是当事人的 4 个因素以及显示主体是代理人的 1 个因素。尽管 IFRS 15 中支持控制结论的 3 个因素沿用自 IAS 18，但 IASB 在 IFRS 15 的结论基础中承认，这些因素在 IFRS 15 中具有不同目的。在 IFRS 15 中，相关因素支持识别履约义务和转移商品或服务控制的概念。据此，IASB 预期在某些情况下，根据 IFRS 15 作出的有关当事人与代理人的结论可能不同于根据原收入确认准则形成的结论。

此外，IAS 18 留有充分的判断空间，从而导致实务中的应用存在差异。另一方面，IFRS 15 包含更为具体的指引和示例，阐述了在各种情况下如何确定主体承诺的性质以及如何评估对特定商品或服务的控制。

由于从风险和报酬模型整体转为控制模型，重要的是主体不应低估在过渡时产生的潜在影响的范围，并确保能够支持关于其在涉及三方或多方的安排中所担任角色（即，当事人还是代理人）的结论。有关评估应当以主体向客户作出承诺的性质为基础，并审慎评价 IFRS 15 中的控制原则和因素。

### 如何了解额外信息

有关当事人与代理人指引的更深入探讨与分析、以及对 IFRS 15 相关的其他主题的讨论，请参阅德勤 iGAAP 第 A14 章《客户合同收入》。如您对 IFRS 15 有任何疑问或需就准则要求的诠释获得协助，敬请联系本刊物所列的德勤专业人士。

## 主要联系人

## 全球国际财务报告准则领导人

Veronica Poole

ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

## 国际财务报告准则卓越中心

美洲		
阿根廷	Fernando Lattuca	arifrscoe@deloitte.com
加拿大	Karen Higgins	ifrsca@deloitte.ca
墨西哥	Miguel Millan	mx_ifrs_coe@deloittemx.com
美国	Robert Uhl	IAS Plus-us@deloitte.com
亚太地区		
澳大利亚	Anna Crawford	ifrs@deloitte.com.au
中国	Gordon Lee	ifrs@deloitte.com.cn
日本	Shinya Iwasaki	ifrs@tohatsu.co.jp
新加坡	James Xu	ifrs-sg@deloitte.com
欧洲 – 非洲		
比利时	Thomas Carlier	ifrs-belgium@deloitte.com
丹麦	Jan Peter Larsen	ifrs@deloitte.dk
法国	Laurence Rivat	ifrs@deloitte.fr
德国	Jens Berger	ifrs@deloitte.de
意大利	Massimiliano Semprini	ifrs-it@deloitte.it
卢森堡	Eddy Termaten	ifrs@deloitte.lu
荷兰	Ralph Ter Hoeven	ifrs@deloitte.nl
俄罗斯	Maria Proshina	ifrs@deloitte.ru
南非	Nita Ranchod	ifrs@deloitte.co.za
西班牙	Cleber Custodio	ifrs@deloitte.es
瑞士	Nadine Kusche	ifrsdesk@deloitte.ch
英国	Elizabeth Chrispin	deloitteifrs@deloitte.co.uk



Deloitte (“德勤”)泛指一家或多家德勤有限公司, 以及其全球成员所网络和它们的关联机构。德勤有限公司 (又称“德勤全球”) 及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司并不向客户提供服务。请参阅 [www.deloitte.com/cn/about](http://www.deloitte.com/cn/about) 了解更多信息。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询、税务及相关服务。德勤透过遍及全球逾 150 个国家与地区的成员所网络为财富全球 500 强企业超过 80% 的企业提供专业服务。凭借其世界一流和高质量的专业服务, 协助客户应对极为复杂的商业挑战。如欲进一步了解全球大约 286,000 名德勤专业人员如何致力成就不凡, 欢迎浏览我们的 Facebook、LinkedIn 或 Twitter 专页。

本通信中所含内容乃一般性信息, 任何德勤有限公司、其成员所或它们的关联机构 (统称为“德勤网络”) 并不因此构成提供任何专业建议或服务。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前, 您应咨询合格的专业顾问。任何德勤网络内的机构均不对任何方因使用本通信而导致的任何损失承担责任。