

IASB 发布新收入准则（IFRS 15）－致同研究之 IFRS 系列（三）

简介

国际会计准则理事会（IASB）于 2014 年 5 月 28 日公布了《国际财务报告准则第 15 号——与客户之间的合同产生的收入》（IFRS 15），自 2018 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间生效，允许提前采用。该准则是国际会计准则理事会（IASB）和美国财务会计准则委员会（FASB）主要趋同合作项目之一。

IFRS 15 适用于为客户提供商品或服务的合同，包括建造合同和知识产权的授权。该准则不适用于其他国际财务报告准则范围内的某些合同，例如租赁合同、保险合同、融资安排、金融工具、产品保证外的其他担保以及为便于销售给第三方客户的同一行业内企业之间的非货币性交换。新收入准则核心原则为：企业确认收入的方式应当反映向客户转让商品或服务的模式，而确认的金额应反映企业预计因交付这些商品或服务而有权获得的对价。

新收入准则将提升全球资本市场和行业间的一致性及可比性，为处理收入问题提供一个更健全的框架，不同国家及各行各业的企业将运用一个新的五步法模型按照上述核心原则确认其与客户之间的合同产生的收入。新准则的目的是提升全球资本市场和行业间的一致性及可比性，但确认收入的方式会发生改变，相应将影响整个企业收入业务流程。几乎所有企业均需要重新审视自身经营模式，评价新收入确认准则对其经营成果的影响。

财政部已于 2015 年 12 月发布了《企业会计准则第 14 号—收入（修订）（征求意见稿）》，以保持中国企业会计准则与国际财务财务报告准则的持续趋同等效。《致同研究之 IFRS 系列》新收入准则专题将介绍 IFRS 15 的核心原则、新旧变化及衔接、近期更新情况、对主要行业的影响、中国准则趋同等内容。

一、IFRS15 发布背景

（一）项目修订原因

收入是财务报表使用者评估企业财务业绩和财务状况的关键数据。国际财务报告准则（IFRS）和美国一般公认会计原则（US GAAP）以前的要求并不一致，经常会导致对经济上相似的交易进行不同的会计处理。

1. 现行收入确认准则存在不一致和缺陷

在 IFRS 中，现行的收入确认准则是《国际会计准则第 18 号——收入》（IAS 18）和《国际会计准则第 11 号——建造合同》（IAS 11），但是对很多问题只提供了有限的指南，很难应用于多重要素安排的复杂交易。

在 US GAAP 中，存在大量针对行业和特定交易的收入确认准则，导致经济实质相似的交易采用了不同的会计处理。

2. 现行的收入披露要求不足

现行的 IFRS 和 US GAAP 中披露的收入信息过于模板化，不足以使得信息使用者理解收入和企业确认收入的判断和估计。

因此，理事会希望建立一套收入确认、计量和披露的综合框架来消除上述的差异和缺陷。建议的准则将能够：提供收入确认的更精确的框架；删除现有要求的不一致；提高公司、行业和资本市场之间的可比性；通过增加披露要求为财务报表使用者提供更多有用信息；简化财务报表列报。

（二）项目发展过程

2008 年 12 月，IASB 与 FASB 联合发布讨论稿《与客户签订合同的收入确认的初步观点》，提出采用单一的基于合同的收入确认模式，该模式应用于与客户订立的合同（不包括涉及金融工具、保险和租赁的合同）。

2010 年 6 月，IASB 与 FASB 联合发布征求意见稿《与客户签订合同的收入》，征求意见稿根据收到的 220 份讨论稿反馈意见和广泛的实地调查，保留了单一的收入确认模型，提出了收入确认的五个步骤，并为一些特殊问题提供了指引。

2011 年 11 月，IASB 与 FASB 联合重新发布征求意见稿，根据收到的近 1000 份反馈意见和广泛的实地调研对指南的一些方面进行了简化和分类。

2014 年 5 月，IASB 发布 IFRS 15，并于 2014 年 6 月，IASB 与 FASB 成立联合过渡工作组。

2015 年 5 月，IASB 对于推迟新收入准则的生效日期征求意见，2015 年 7 月，IASB 宣布新收入准则的生效日期推迟一年。

2016 年 3 月及 4 月，IASB 与 FASB 分别发布新收入准则 IFRS 15 及 ASC 606 更新。

二、新的收入确认模型概览

IFRS 15 将:

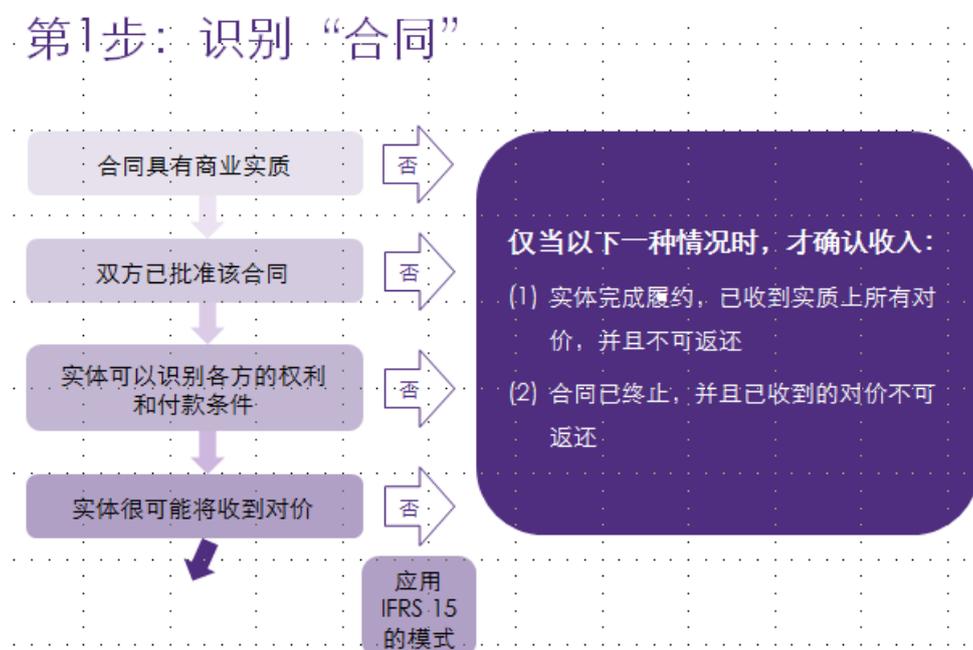
- 替代 IAS 18 收入、IAS 11 建造合同和某些与收入相关的解释
- 建立新的基于控制的收入确认模型
- 改变在一段时间内还是在某个时点上确认收入的确定基础
- 提供关于特定专题的更加详细的指南
- 包括一套连贯一致的披露要求

IFRS 15 的核心原则是基于企业与客户订立的合同，以商品或劳务控制权的转移作为履约义务的实现来确认收入。企业确认收入的方式应当反映向客户转让商品或服务的模式，而确认的金额应反映企业预计因交付这些商品或服务而有权获得的对价。企业通过运用下列五个步骤按照该核心原则确认收入:

步骤一：识别与客户之间的合同

合同是使两方或者两方以上产生强制权力和义务的协议。合同可以是书面、口头或者根据企业的商业惯例所隐含的。

识别合同具体方法如下:



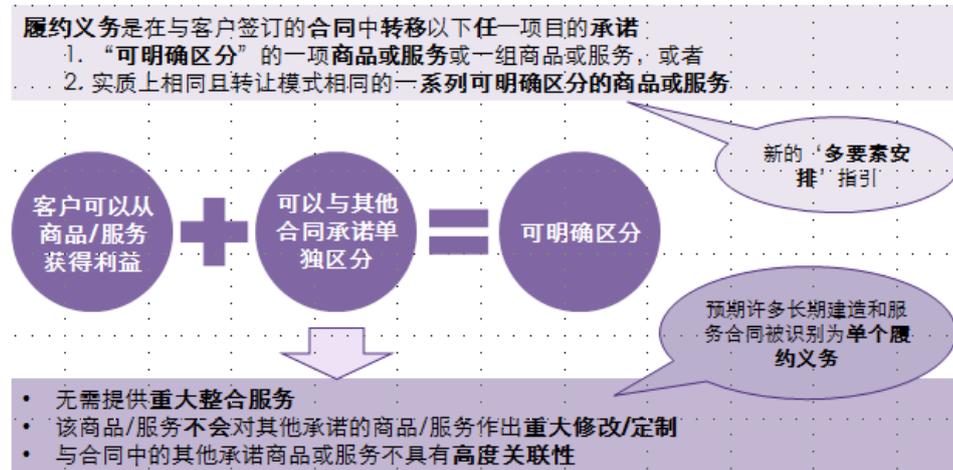
在满足下列条件时，需要将合同予以合并：各项合同基于共同的商业目的并为一揽子交易而订立、其中一份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履约情况，以及合同中所承诺的商品或服务构成单项履约义务。合同修改可能作为单独合同处理，也可能作为原始合同的延续而采用未来适用法或累计追溯调整的方式予以处理。

步骤二：识别合同中的单独履约义务

履约义务是指合同中向客户销售商品或提供服务的承诺，对合同中履约义务进行识别和分解的判断依据，关键是看某项商品或服务是否能够被明确区分。

识别履约义务具体方法如下：

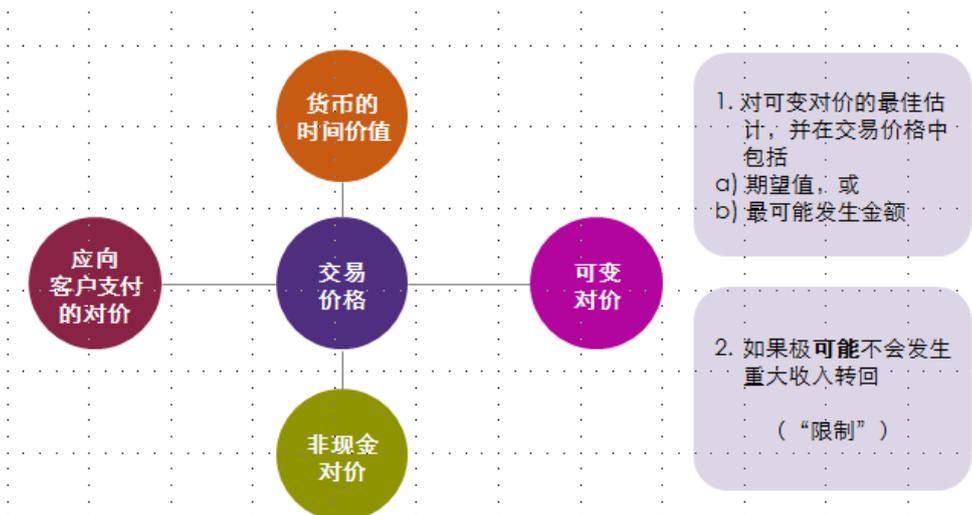
第2步：识别履约义务



步骤三：确定交易价格

交易价格是企业转移商品或提供劳务预期获得的对价金额，可以基于期望值或最可能发生的金额确定，但仅限于未来极可能不会发生重大转回的金额。判断时需评估类似履约义务的过往经验。

确定交易价格具体方法如下：



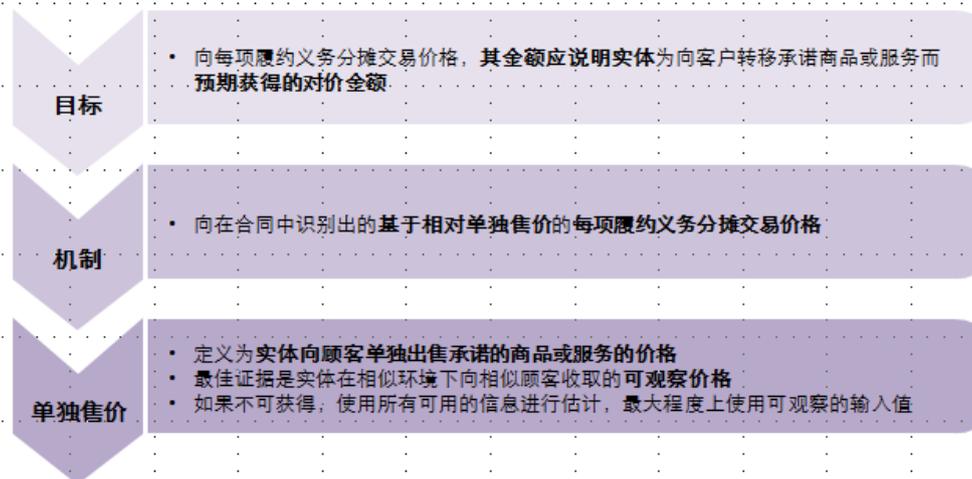
步骤四：分配交易价格至单独的履约义务

合同中存在多项履约义务时，企业应当将交易价格基于相对单独售价分配至各项可明确区分的单独履约义务。单独售价可能是在类似情形下单独向一个客户或向类似客户

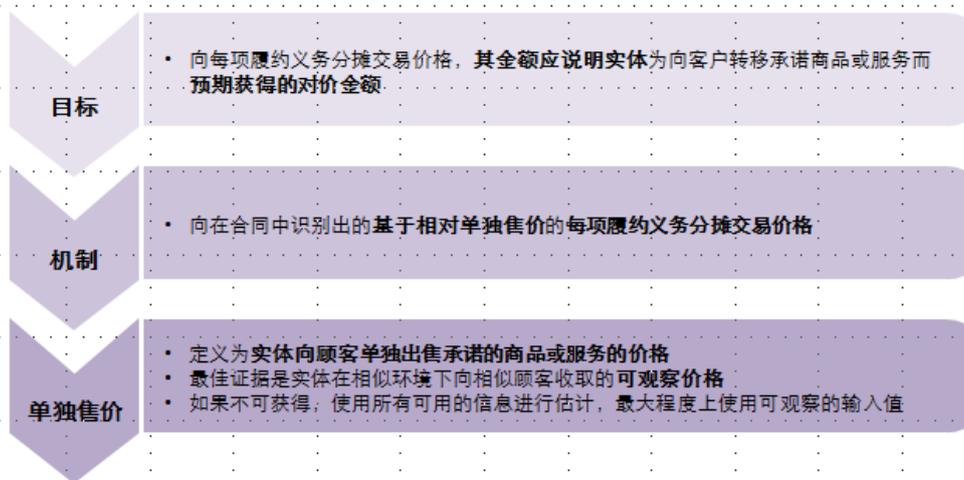
出售商品或服务的单独售价。如果单独售价无法通过直接观察而获得，则需要考虑可合理获得的所有信息后估计得出。

向履约义务分摊交易价格具体方法如下：

第4步：向履约义务分摊交易价格



第4步：向履约义务分摊交易价格

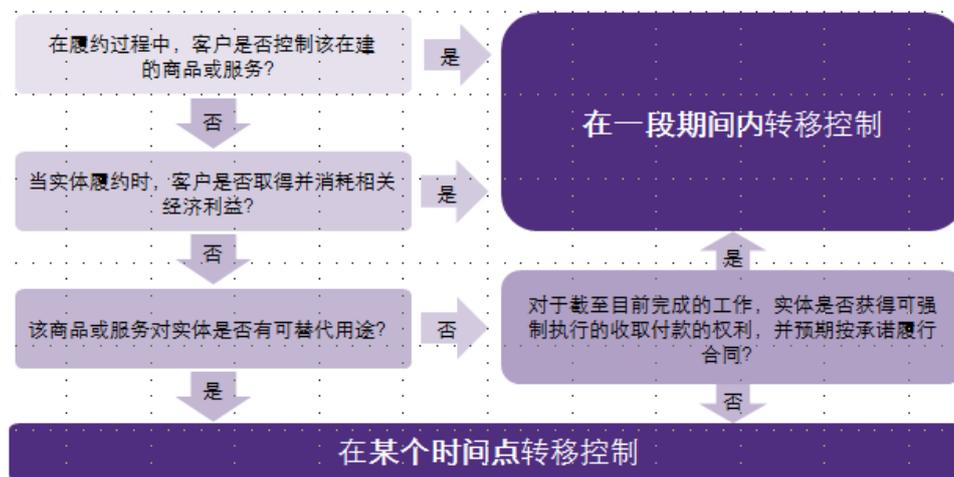


步骤五：当履约义务实现时确认收入

企业在将商品或服务转移给客户且客户取得对商品或服务控制权时确认收入。履约义务可能在一段时间内或在某一时点得以实现。当企业至少满足以下两者之一时，履约义务在一段时间内得到满足从而相关收入逐步确认：（1）客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益；（2）客户能够控制企业履约过程中在建的商品或服务；（3）企业履约过程中所产出的商品或服务不具有可替代用途，并且在整个合同期间内该企业有权就迄今为止已完成的履约部分收取款项。

履约义务实现时确认收入的具体方法如下：

第5步：当实体满足履约义务时确认收入



IFRS 15 改变了收入在某个时点或者一段时间确认的确定标准，同时为现行的收入准则中缺少指引的许多问题提供了更多的指引。例如：多重要素安排、非现金对价和可变对价、退货权和其他客户选择权、供应商重新购买选择权、质保、主销售商与代理、特许权、残值、不可退还预付费、委托代销和开单留置合同等。

IFRS 15 还要求提供更多关于收入的披露，包括合同余额、剩余履约义务和所做出的关键判断。

三、新收入准则下涉及的主要职业判断

对于客户合同由相对直接的提供单一的产品或服务合同构成的企业，确认收入的时间和金额可能不会发生变化。其他企业可能会因其与客户的合同性质和交易复杂性而受影响更加广泛。所有企业都应重新评估现行收入确认政策是否需进行修订，分析新披露要求的具体影响。

我们认为，IFRS 15 涉及以下主要职业判断：

合同的识别

在新收入准则下，合同是否存在，一个判断条件是合同双方对于各自承担义务的承诺。在合同签署之初，就需对此作出判断，并将影响之后的收入确认。比如，管理层需要考虑如果客户只预付了10%的合同款项，并很容易在之后退出，如不存在强制执行的收款权，合同是否真正存在。在新收入准则下，企业只有当在合同初始即“很可能”收到预计有权获取的对价时才能运用该五步法模型。在进行相关评估时，要考虑客户的能

力和意图，包括评估客户到期支付对价的能力。而此处的“很可能”与可变对价的限制中“极可能”不会出现重大转回的程度，如何进行区分需要大量主观判断。

企业需要进行跨职能部门（如财务、法律、信用管理、销售等）的协作，共同分析合同条款是否符合企业的业务目的。

涉及提供两种以上商品或服务的多重要素安排

在多重要素安排中，对各自履行偿付债务的义务进行单独会计处理的时间、分配交易价格的方法以及合并合同的时间是极为重要的。交易价格可能是在类似情形下单独向一个客户或向类似客户出售商品或服务的单独售价。如果单独售价不可直接观察，应通过考虑合理获得的所有信息来估计售价，比如市场条件、特殊因素及客户类别。

企业需要考虑在不能获得可观察的独立售价时，如何对售价进行估计，并制定必要的估计流程和控制。

可变对价

对于可变对价，新收入准则也给出了更为清晰的指引，只有在这些可变对价很有可能不会导致期后重大转回时，方可确认。对于工程和建造、资产管理、制药和生命科学、技术以及娱乐与媒体行业，绩效奖金及其他形式的或有对价等可变对价可能是其收入的重要部分。在新模型下，对于或有对价的可实现性及确认时点需要管理层的重大判断。

新收入准则要求使用期望值法与最可能发生金额两者中提供最佳预测的一种方法来估计可变对价。期望值法涉及对各种可能结果金额和对应概率的估计，最可能发生金额则涉及对可能性的确定，均涉及大量的主观判断。

企业需要根据历史记录对包含可变对价的合同进行评估，并需要结合相关数据在整个合同期内更新对可变对价的估计。

控制权是在一段时间内还是某一时点转移的判断

企业应当在合同开始时确定商品或服务的控制权是在一段时间内或是在某一时点被转移。这一确定过程应当反映经济利益向客户的转移，并且应当从客户角度进行评估。

现行准则强调的风险与报酬的转移仅是新收入准则下控制权是否转移的一个迹象。可能发生转移了商品的控制权但保留了某些经济风险，从而导致对控制权转移时点（或期间）的判断与旧有实务不同。

企业需要根据新的标准来重新考虑收入确认的时点（或期间），这可能需要更改流程和控制，并对财务报告系统进行变更。

许可

许可方可能受到很大影响。许可允许客户使用公司的知识产权，比如技术、媒体、专利、商标或版权。确认许可收入的模型将取决于许可是否提供了知识产权的使用权或访问权。

许可的类型将取决于知识产权是“动态的”还是“静止的”。动态的许可是指知识产权的提供方继续从事与该知识产权有关的活动，而客户可能因这种活动受到影响。例

如，关于在 T 恤上印上著名足球队队名的许可可能是动态的，原因是 T 恤的销量（以及由此导致的许可的价值）可能因这个足球队的表现受到影响。相反，静止的许可为客户提供知识产权的访问权，即许可转移给客户后知识产权不会发生改变（例如，购买下载教科书的许可）。

委托人与代理人的判断

新收入准则对委托人与代理人的区分提供了指引。并提供了划分为代理人的若干判断迹象，这些迹象并无重要程度的差异。

在实务判断中，可能会存在两个迹象方向不一致的情形，比如不承担存货风险但承担最终客户信用风险，此时判断是否为委托人需要考虑其他因素，导致引入更多主观因素。企业需要重新对以前的判断进行评估，并对重要判断做更详细的披露。

四、新收入准则主要变化及对企业的影响

（一）新收入准则主要变化

新收入准则的主要修订内容如下：

- 将现行收入和建造合同两项准则纳入统一的收入确认模型
- 以控制权转移替代风险报酬转移作为收入确认时点的判断标准
- 对于包含多重要素安排的会计处理提供更明确的指引
- 对于某些特定交易或事项的收入确认和计量作出了明确规定，例如，可变对价、委托人和代理人的判断、质保、购买选择权、许可等。

（二）新收入准则对企业的影响

主要影响包括：

相关事项	现行收入准则	新收入准则	对企业的影响
不能确定相关的经济利益很可能流入的处理	属于提供劳务交易的结果不能够可靠估计，应当分别下列情况处理：（一）已经发生的劳务成本预计能够得到补偿的，按照已经发生的劳务成本金额确认提供劳务收入，并按相同金额结转劳务成本。（二）已经发生的劳务成本预计不能够得到补偿的，应当将已经发生的劳务成本计入当期损益，不	不符合准则对于合同的界定，企业只有在不再负有向客户转让商品（或提供服务）的剩余义务，并且自客户收到的对价不予退回时，才能将已收对价确认为收入；否则，应当将收到的对价作为负债处理。	在合同初始评估时，经济利益流入存在较高风险的交易，收入确认时点将被延后。

	确认提供劳务收入。”		
合同修改	仅《企业会计准则第 15 号——建造合同》明确了建造合同中合同的分立与合并的处理	所有属于收入准则界定的合同，其合同修改给出了具体操作规定	更多的合同修改适用新准则进行处理
识别履约义务（多重要素安排）	公司对“多重要素安排”的拆分缺乏具体的指引	给出了更为明确的指引	不符合新收入准则的拆分条件的交易将被作为一项履约义务确认收入
交易价格-可变对价（限制条款）	未规定确认可变对价的限制条款	以与可变对价相关的不确定性消除时及极可能不会发生累计已确认收入的重大转回为限。	对于可变对价中转回存在较高不确定性的部分不再被计入交易价格
交易价格-可变对价（IP 的豁免）	对授予知识产权许可的可变对价的确认未做限定	在客户后续销售或使用行为实际发生与企业履行相关履约义务二者孰晚的时点确认收入。	不再确认授予知识产权许可的基于客户实际销售或使用情况的可变对价
重大融资成分	确认应收的合同或协议价款中的利息收入	融资成分不限定为仅确认应收账款中的融资成分	对于为提前取得资金而要求客户预付货款的企业需要确认相应的利息费用
将交易价格分摊至各项履约义务	未明确交易价格分摊原则和具体方法	应先使用可观察价格作为单独售价；仅在有限的情况下，允许使用余值法	部分捆绑销售不再允许使用余值法分摊交易价格
收入确认时点	区分交易进行收入确认： 商品销售：主要风险和报酬转移 提供劳务、建造合同：完工百分比法	统一的控制权转移模型：分别判断属于在一段时间内履行履约义务，还是在某一时点履行的履约义务进行收入确认。	以“控制权的转移”代替“风险和报酬转移”的收入确认标准，部分企业收入确认将提前。
为取得合同发生的增量成本的处理	建造合同中建造承包商为订立合同而发生的差旅费、投标费等，能够单独区分和可靠计量且合同很可能订立的，应当予以归集，待取得合同时计入合同成本	为取得合同发生的增量成本预计能够得到补偿的，应当作为合同取得成本确认为一项资产	销量挂钩的销售佣金将被确认为一项资产
入会费、会员费的处理	申请入会费和会员费只允许取得会籍，所有其他服务或商品都要另行收费的，在款项收回不存在重大不确定性时确认收入。申请入会费和会员费能使会员在会员期内得到各种服务或商品，或者以低于非会员的价格销售商品或提供服务的，在整个受益期内分期确认收入。	企业在合同开始时向客户收取不予退回的初始费的，应当分析该初始费是否与已向客户转让的某项商品（或提供的某项服务）相关：如果相关，应确认为收入；否则，应视为与未来将要转让的商品（或提供的服务）相关，计入合同交易价格进行相	与已向客户转让的某项商品（或提供的某项服务）不相关的入会费、会员费的收入确认将延至未来商品或服务的确认时点确认。

	应的会计处理。	
--	---------	--

五、早有准备 迎接准则之变

纵观全局

在研究（可能重大的）财务报告影响之前，需要考虑战略影响。这是指纵观整个企业，可能要求业务部门负责人、运营、销售、律师、人事、财务、税务及信息技术部提供建议。通过这种合作，可以评估收入确认如何影响每一部门及整个公司。

深入理解

可以借助预测模型评价财务影响，以预测关键财务计量、重大销售交易或交易类型样本的变化。由于收入确认时间的变化可能使所得税负债增加，因此还应当考虑评估税务影响。

制定实施计划

企业可以自主选择采用新收入准则的方式。一种方法是视同新收入准则一直存在，对以前期间的财务报表重述，但这需要大量精力和时间。由于对以前可比期间重新做出会计处理是个浩大的工程，委员会同意提供另一种方案。第二种方案是，公司使用实施新收入准则当年的数字，并同时在新旧模型下列报这些数字。

管理过渡期间

对于签订了跨年合同的企业来说，过渡期间可能尤为痛苦。如果考虑过渡期间采用追溯法，应尽早开始制定会计记录。

注：《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。



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。

