

IASB 和 FASB 发布新收入准则更新（主要责任人与代理人判断） — 致同研究之 IFRS 系列（四）

简介

2016 年 4 月 12 日国际会计准则理事会（IASB）发布了新收入准则（IFRS 15）的更新，同时美国财务会计准则委员会（FASB）分别于 2016 年 3 月 17 日及 2016 年 4 月 14 日发布了新收入准则（议题 606）的更新（2016-08）及（2016-10）。IASB 和 FASB 的新收入准则更新保持了一致，但并非完全相同。更新内容并没有改变新收入准则的核心原则，只是明确了主要责任人与代理人的判断、识别履约义务和许可的实施指引。该更新与新收入准则同时生效实施。本文主要介绍新收入准则更新中主要责任人与代理人判断的实施指引。

更新主要内容为：

- 企业需要针对向客户提供每一项可明确区分的商品或服务确定是主要责任人还是代理人，如果合同中包括一项以上的特定商品或服务，那么企业可能是一些商品或服务的主要责任人，是其他商品或服务的代理人。
- 为了确定承诺的履约义务的性质，企业应当：
 1. 确定提供给客户的特定商品或服务（例如，可能是第三方提供商品或服务的权利）；
 2. 评估企业在将商品或服务转移给客户之前是否控制每一项特定的商品或服务。
- 当向客户提供商品或服务涉及第三方时，取得以下任一控制权的企业是主要责任人：
 1. 企业自第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户；
 2. 企业自第三方取得其所提供服务的控制权后，能够主导第三方代表本企业向客户提供服务；
 3. 企业自第三方取得商品或服务控制权后，通过提供重大的服务将该商品或服务与其他商品或服务整合成某组合产出转让给客户。

- 评价控制的迹象，这些迹象用以帮助企业确定在指定商品或服务交付给客户之前，是否控制商品或服务。判断迹象不是凌驾于控制原则之上，也不是独立的，不能被视为一个需要符合所有情况的标准清单。根据不同的事实情况，考虑一个或一个以上迹象通常有助于判断是否控制。

一、更新背景

2014年5月28日，FASB和IASB发布了趋同的新收入准则。为了解决新收入准则实施中可能产生的潜在问题并帮助利益相关者更好地理解新收入准则，FASB和IASB于2014年6月共同设立了联合过渡资源小组（TRG）。TRG并不发布官方的应用指引，而是向FASB和IASB反馈意见，由FASB和IASB决定对每个实施中的潜在问题采取哪种行动。

2014年7月18日的TRG会议上讨论了收入应按总额确认还是净额确认的问题。一些利益相关者提出问题，是否控制总是决定企业是主要责任人或者代理人的基础，控制的原则和迹象如何一起发挥作用，当涉及无形商品或服务时如何应用控制原则。TRG成员向FASB和IASB报告了主要责任人与代理人判断指引在执行中存在的问题，主要包括：

（1）识别企业在判断自身是主要责任人还是代理人时所采用的计量单元；

（2）确定提供给客户的商品或服务的性质（例如，是商品、服务还是商品或服务的使用权）；

（3）针对某些类型的交易应用控制原则，如服务安排；

（4）控制原则与帮助评估主要责任人与代理人的迹象之间的相互影响。

关于该问题，FASB和IASB都同意修订现行的示例并增加新的示例。

二、新收入准则更新

（一）主要责任人与代理人的考虑

当有另一方参与向客户提供商品或服务时，企业需按要求确定其向客户所做承诺的履约义务的性质，如果是自身直接向客户提供指定的商品或服务，那么企业为主要责任人，如果安排另一方向客户提供商品或服务，那么企业为代理人。企业需要针对向客户提供每一项可明确区分的商品或服务确定是主要责任人还是代理人，如果合同中包括一项以上的特定商品或服务，那么企业可能是一些商品或服务的主要责任人，是其他商品或服务的代理人。

为了确定承诺的履约义务的性质，企业应当：

(1) 确定提供给客户的特定商品或服务（例如，可能是第三方提供商品或服务的权利）；

(2) 评估企业在将商品或服务转移给客户之前是否控制每一项特定的商品或服务。

（二）主要责任人的确定

如果企业在将商品或服务转移给客户之前控制特定的商品或服务，那么企业是主要责任人。但是，企业仅是在法律权利转移给客户之前暂时取得商品的法律权利，那么企业并不一定控制该特定商品。企业可以通过自身提供特定的商品或服务来履行履约义务，也可以安排第三方代表其履行履约义务。

当向客户提供商品或服务涉及第三方时，取得以下任一控制权的企业是主要责任人：

(1) 企业自第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户；

(2) 企业自第三方取得其所提供服务的控制权后，能够主导第三方代表本企业向客户提供服务；

(3) 企业自第三方取得商品或服务控制权后，通过提供重大的服务将该商品或服务与其他商品或服务整合成某组合产出转让给客户。例如，如果企业提供的一项重要服务是将第三方提供的商品或服务整合成与客户签订的特定商品或服务，那么企业在商品或服务转移给客户之前控制该特定的商品或服务。因为企业首先控制了特定商品或服务的投入，并且主导了投入的这些商品或服务的使用，形成的整合在一起的产出结果是与客户签订的特定商品或服务。

当企业作为主要责任人履行了履约义务之后，需要按照企业预期通过向客户交付特定的商品或服务而获取的对价总额确认收入。

（三）代理人的确定

如果企业的履约义务是安排另一方向客户提供商品或服务，那么企业为代理人。代理人在将商品或服务转移给客户之前并不控制由第三方提供的特定商品或服务。当企业作为代理人履行了履约义务之后，需要按照企业通过安排另一方向客户交付特定的商品或服务而预期获取的费用或佣金数额确认收入。企业获取的费用或佣金数额可能是支付给第三方的用于交换第三方商品或服务的对价之后的剩余对价的净额。

（四）控制的迹象

在将商品或服务转移给客户之前控制由第三方提供的特定商品或服务的迹象包括并不限于以下情形：

(1) 企业承担向客户转让商品或提供服务的首要责任；最典型的责任是特定商品或服务的可接受性（例如，主要责任是商品或服务符合客户的设计说明）。如果企业主

要负责履行提供特定商品或服务的承诺，那么可能表明提供商品或服务涉及的第三方是代表企业的名义采取行动。

(2) 企业在将商品或服务转移给客户之前，或者控制权转移给客户之后（例如客户有退货权），企业承担存货风险。例如，如果企业在与客户签订合同之前取得或获准取得特定商品或服务，那么可能表明在将商品或服务转移给客户之前，企业有能力主导商品或服务的使用或者取得几乎全部的剩余利益。

(3) 企业有权自主决定所交易商品（或服务）的价格。制定客户为特定商品或服务应支付的价格可能表明企业有能力主导商品或服务的使用并获得几乎全部的剩余利益。但是，在某些情况下，代理人也有定价权，例如，为了产生由其安排第三方为客户提供商品或服务额外的收入，代理人可能在定价上有一定程度的灵活性。

这些迹象可能或多或少地与控制的评估相关，相关程度取决于特定商品或服务的性质和合约的条款和条件。而且，在不同的合同中，不同的迹象可能提供更有说服力的证据。

如果另一个企业承担了企业的履约义务和合同中的合同权利，使得企业不再有义务履行将特定商品或服务转移给客户的履约义务（也就是说，企业不再是主要责任人），那么企业不能确认该履约义务的收入。相反，企业应当评估是否确认履行了从第三方取得合约的履约义务的收入（也就是说，是否企业是代理人）。

三、案例（源自 FASB 新收入准则更新（2016-08））

（一）承诺提供商品或服务——企业是主要责任人

1. 案例情况

企业与客户签订了一项提供办公维护服务的合同。企业和客户明确并同意了提供服务的范围，协商确定了价格。企业负责保证根据合约的条款和条件提供服务。企业按照协商确定的价格给客户开具发票并提供了 10 天付款期。企业定期安排第三方服务提供商为其客户提供办公维护服务。当企业与客户签订合同之后，企业与服务提供商签订合同，主导服务提供商为其客户提供服务。企业与服务提供商合同中的付款期与企业与客户合同中的付款期一致。但是，即使客户不付款，企业也有义务付款给服务提供商。

2. 案例分析

为了确定企业是主要责任人还是代理人，企业需要确定提供给客户的特定商品或服务，并评估是否在商品或服务转移给客户之前控制该商品或服务。

企业观察到，提供给客户的特定服务是合同约定的办公维护服务，除此之外没有向客户承诺其他商品或服务。虽然企业在与客户签订合同之后从服务提供商获得办公维护服务的权利，但是该权利并没有转移给客户。也就是说，企业保留了主导该权利使用的

权利并能够取得几乎全部的剩余利益。例如，企业能够决定主导该服务提供商向客户提供办公维护服务，或者向其他客户提供服务，或者给企业自身的办公提供维护服务。客户没有权利主导服务提供商提供未经企业同意的服务。因此，企业从服务提供商取得的办公维护服务的权利不是企业与客户签订的合同中的特定商品或服务。

企业得出结论认为，在将服务提供给客户之前，企业控制该服务。在与客户签订合同之后，但是在这些服务提供给客户之前，企业获得办公维护服务的控制权。企业与服务提供商签订的合约条款使得企业有能力主导服务提供商代表企业提供特定的服务。而且，企业认为，以下迹象提供了在提供给客户服务之前，企业控制办公维护服务的进一步证据：

(1) 企业主要负责履行提供办公维护服务的履约义务。虽然企业雇佣了服务提供商向客户提供服务，但是企业本身负责确保服务能够被提供并且被客户接受（也就是说，企业负责履行合约承诺，无论企业本身提供服务还是安排第三方提供服务）。

(2) 企业有为客户提供服务的定价权。

企业认为在与客户签订合约之前，其并没有从服务提供商获得服务，因此，减少了企业对于办公维护服务的存货风险。尽管如此，企业仍然认为在向客户提供服务之前，其控制了办公维护服务。

因此，企业是该交易的主要责任人，按照企业预期通过向客户提供办公维护服务而获取的对价总额确认收入。

(二) 企业在同一项合同中既是主要责任人又是代理人

1. 案例情况

企业销售的服务是帮助其客户更有效地针对空缺职位找到潜在的应聘者。企业本身提供几项服务，例如面试应聘者和进行背景核查。作为与客户签订合同的一部分，客户同意获得能够进入第三方的包含潜在应聘者信息的数据库的许可。企业安排第三方提供该许可，但是客户直接与数据库提供商签订合同。企业代表第三方数据提供商收取款项，并作为给客户开具发票金额的一部分。数据库提供商制定了向客户提供许可收取的价格，并且负责提供技术支持和因服务故障或者其他技术问题使客户有权获得的价格抵减。

2. 案例分析

为了确定企业是主要责任人还是代理人，企业需要确定提供给客户的特定商品或服务，并评估是否在商品或服务转移给客户之前控制该商品或服务。

本例中，企业的招募应聘者的服务和进入数据库的许可是两项独立的商品或服务，因此，提供给客户的是两项独立的商品或服务。企业认为，在将进入数据库的许可提供给客户之前，企业不能控制该许可。因为客户与数据库提供商直接签订的许可合同，所以企业在任何时间都没有能力主导许可的使用。企业不能控制进入数据库，例如，企业

不能允许除客户之外的其他方进入数据库，也不能阻止数据库提供方向客户提供进入数据库的服务。

为了得出结论，企业还考虑了判断主要责任人与代理人的迹象。企业认为，这些迹象提供了在提供给客户进入数据库的许可之前，企业不能控制的进一步证据：

(1) 企业不负责履行提供进入数据库服务的履约义务。客户直接与第三方数据库提供商签订许可合同，并且数据库提供商负责进入数据库服务的可接受性（例如，提供技术支持或者价格抵减）。

(2) 企业没有库存风险，因为他没有购买或者承诺购买进入数据库的许可，客户与数据库提供商直接签订合同。

(3) 企业没有制定进入数据库许可的价格的权利，数据库提供商具有定价权。

因此，企业认为关于第三方数据库服务，企业是代理人，而关于提供招募应聘者服务，企业是主要责任人，因为企业本身提供这些服务，没有第三方涉及向客户提供服务。

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。