



《国际财务报告 准则第15号》 (IFRS 15)收入

行动起来

国际财务报告准则的最新发展(2016版)

国际财务报告准则(IFRS)

2016年4月

kpmg.com/ifrs

目录

	行动起来	1
1	概要	2
2	主要影响	3
3	何时应用IFRS 15	4
4	如何应用五步法模型	6
	第1步 – 识别合同	6
	第2步 – 识别履约义务	8
	第3步 – 确定交易价格	10
	第4步 – 分摊交易价格	14
	第5步 – 在主体履行履约义务的时点 (或过程中)确认收入	16
5	合同成本	22
6	合同修订	24
7	列报与披露	26
8	生效日期和过渡要求	28
	鸣谢	32

行动起来

国际会计准则理事会 (IASB) 的新收入准则¹ 对大多数公司提出了实施方面的挑战。

很多公司都对实施阶段的时间跨度和复杂性感到意外。现在, 尚未迈出第一步的公司必须开始准备实施工作了 —— 采用IFRS的报告主体不得迟于2018年采用该项新准则。

该项新准则将对不同公司产生不同的影响。所有公司都需要评估所受影响的程度, 以便应对更加广泛的业务影响, 例如: 对合同利润水平、系统和流程、遵循债务协议的情况以及员工奖励计划的改变。

对于捆绑销售产品和服务的公司或者参与大型项目的公司 (例如电信通讯、软件、工程、建造和房地产行业) 而言, 他们可能发现其收入确认时点将发生重大变化。

所有公司都要行动起来, 着手准备实施新的收入准则, 以满足利益相关方和监管者的期望和要求。

我们已经全面修订并更新了本刊物《国际财务报告准则的最新发展》, 对该项新准则澄清后的版本提供易于理解的简介。我们将于近期发布第二版的英文刊物 *Issues In-Depth* (《会计事项深度剖析》)。

请联络您惯常的毕马威联系人, 讨论贵公司的新准则实施计划。

Prabakhar Kalavacherla (PK)

Brian O'Donovan

Anne Schurbohm

毕马威国际财务报告准则收入准则全球工作领导小组

毕马威国际财务报告小组

1. 《国际财务报告准则第15号——客户合同收入》(IFRS 15)。

1

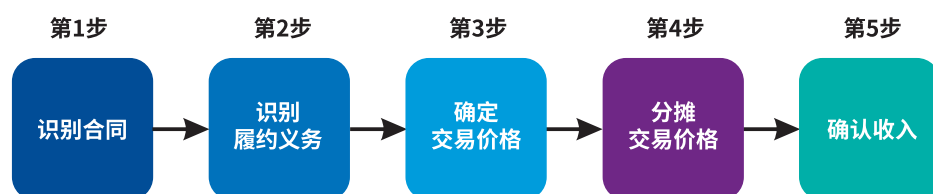
概要

该项新准则提供了一套框架,用以取代美国公认会计原则(US GAAP)及IFRS下现行的收入确认指引。它摒弃了US GAAP下对特定行业及特定交易的具体要求,这些要求过去也常常被采用IFRS的报告主体在缺少特定IFRS指引的情况下采用。

该项准则引入全新的定性及定量披露要求,旨在帮助财务报表使用者理解源自客户合同的收入和现金流量的性质、金额、时间及不确定性。

主体将应用“五步法”模型来确定收入确认的时间和金额。根据该模型的具体要求,收入应在主体将商品或服务的控制权转移给客户的时点(或过程中)以其预计有权获得的金额予以确认。根据满足特定条件的情况,收入应按以下方式确认:

- 在一段时间内,以一种能够反映主体履行履约义务的方式确认;或者
- 在某一时点上,当商品或服务的控制权转移给客户时确认。



	步骤				
	1	2	3	4	5
航空航天和国防行业	✓		✓		✓
资产管理行业			✓		
建筑建造行业			✓		✓
合同制造行业					✓
涉及授权许可的行业 (传媒、生命科学及特许经营)	✓	✓			✓
房地产行业	✓	✓			✓
软件行业		✓		✓	✓
电信通讯行业(移动网络、有线网络)		✓		✓	

该项新准则就众多相关事项提供了应用指南,包括质量保证(质保)和授权许可合同(许可证)。同时,该项新准则还就主体何时应将其他会计准则(例如存货)中未涉及的、为取得或履行合同发生的成本予以资本化提供了指引。

对某些主体而言,收入确认的时点和金额可能变化不大。但是,主体必须首先了解这个新模型,并分析如何在特定交易中应用该模型后才能得出这一结论。

该项新准则将在自2018年1月1日或之后日期开始的年度期间生效,允许提前采用。

IASB于2016年修订了该项新准则,以进一步澄清利益相关方提出的准则应用事项。所做修订主要与以下事项有关:识别履约义务(步骤2)、知识产权许可证的会计处理(步骤5),以及对代理人与当事人的考虑。此外,IASB还将新准则的生效日期推迟至2018年,并就过渡要求制定了新增的简便实务操作方法。本刊物所讨论的是准则修订后的版本。

该项新准则的影响因行业而异。左侧表格汇总了“五步法”模型中哪些步骤最有可能影响特定行业的现行实务。

2

主要影响

收入可能在某个时点上或在一段时间内确认。当前采用完工阶段/完工百分比或履约义务比例法的主体将需要重新评估是否应在一段时间内或在某个时点上确认收入。而对另一些主体而言，目前收入是在某个时点上确认，将来可能需要在一段时间内确认。为了适用新标准，主体将需要评估其履约义务的性质，并审核合同条款，考虑哪些条款在其所属的司法管辖区内可依法执行。

收入确认的进度可能加快或推迟。较现行会计处理而言，对于包含多个组成部分、有可变对价或涉及许可证的交易，收入确认的进度可能加快或推迟。主体的关键财务衡量指标和比率可能受到影响，从而影响分析师的预期、主体的获利能力、酬劳安排及遵循协议规定的情况。

可能需要修订税务规划、遵循协议的合规方案及销售激励计划。主体纳税的时点、在某些司法管辖区内支付股利的能力以及遵循协议的合规情况均可能受到影响。因收入、费用及成本资本化的时点和金额调整而导致的涉税变动可能要求主体修订税务规划。主体可能需要重新考虑员工奖金和激励计划，以确保这些计划与企业目标保持一致。

可能需要重新考虑销售及签约流程。某些主体可能希望重新考虑现有的合同条款和商业惯例（例如分销渠道），以达到或维持特定的收入水平。

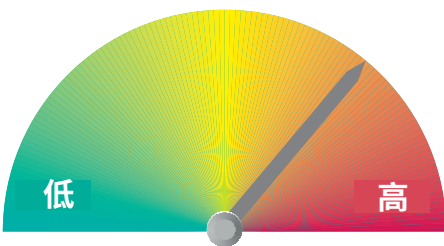
可能需要升级IT系统。在新准则要求下，主体可能需要获取更多数据，例如用于做出收入交易估计和支持信息披露的数据。追溯采用该项新准则意味着主体可能需要提前引入新的系统和流程，并可能在过渡期内同时使用新旧系统并保持平行记录。

将需要做出新的估计与判断。该项新准则引入了需要估计与判断的新事项，从而将对收入确认的金额或时点产生影响。这些判断与估计将需要更新，这可能导致主体在后续报告期间因估计变更而做出更多财务报表调整。

将需要修改会计流程和内部控制。主体将需要制定流程以便从源头（例如高管团队、销售业务部门、市场及业务开发部门）获取新信息，并做适当记录（特别是涉及估计和判断的信息）。主体亦需要考虑必要的内部控制，尤其是在以往从未收集过这些信息的情况下，以确保相关信息的完整性和准确性。

更广泛的披露新要求。准备新的披露信息可能非常耗时，而且获取所需信息可能需要增加工作量或更改系统。该项准则没有就商业敏感信息给予披露豁免。

主体将需要与利益相关方沟通。在该项新准则生效之前，企业的投资者和其他利益相关方将希望了解新准则对主体整体业务的影响。他们关注的领域可能包括新准则对主体财务业绩的影响、实施成本、拟对商业实务做出的变更、主体所选择的过渡方法，以及主体是否计划提前采用该项新准则。

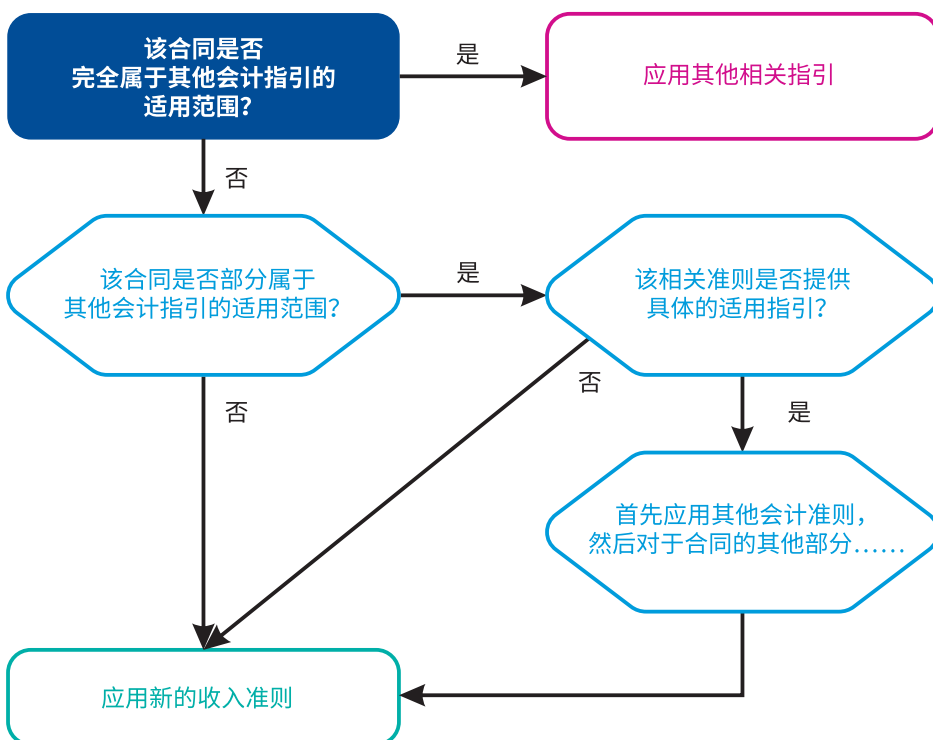


3 何时应用IFRS 15

该项新准则适用于向客户交付商品或服务的合同,但不包括以下合同:

- 租赁;
- 保险;
- 属于某些金融工具指引适用范围内的权利或义务,例如衍生工具合同;或者
- 从事相同业务经营的主体之间为便于向交换主体以外的客户销售而进行的非货币性交换。

主体与客户之间的合同可能一部分属于该项新准则的适用范围,而另一部分属于其他会计指引的适用范围,例如,设备出租同时提供出租设备保养的合同,或提供现金存款和资金管理服务的金融服务合同。



该项新准则的部分内容——识别合同、确定交易价格、确定控制权何时转移——同样适用于出售无形资产、不动产、厂场和设备(包括房地产)等并非在主体日常经营活动中形成的产出。仅限于合同对手方为客户或在主体认定没有其他更为相关的权威指引可以应用的情况下,主体与合作伙伴或业务伙伴订立的合同才属于该项新准则的适用范围。

此外，该项新准则包括一项简便实务操作方法，允许主体将准则的要求应用于由具有类似特征合同所组成的合同组合，前提是主体预计采用这种“组合法”与对单个合同分别进行会计处理之间并无显著差异。

潜在影响

目前尚不清楚这种“组合法”可在多大程度上减轻主体的工作量

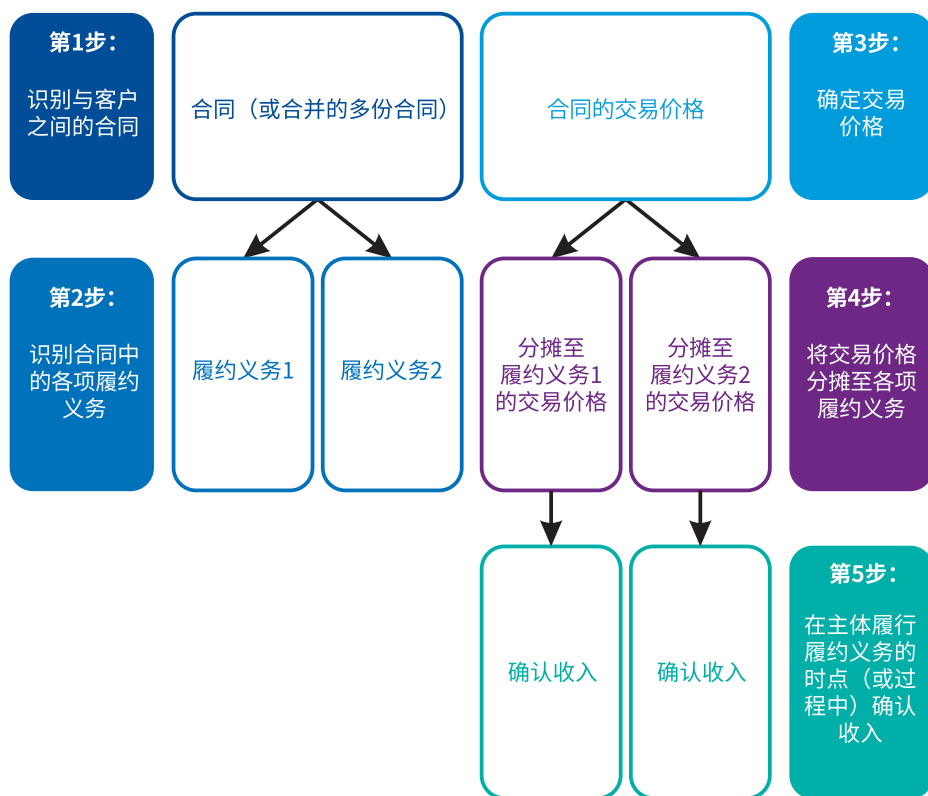
虽然这种“组合法”可能比以单个合同为基础应用该项新准则更具成本效益，但尚不清楚主体可能需要付出多少努力来完成下列事项：

- 评估具有哪些类似特征合同可以视为一个合同组合（例如：向客户提供不同商品或服务、时间跨度或地理位置的影响）；
- 评估何时使用“组合法”较为适当；以及
- 建立合同组合核算所需的流程和控制。

在很多情况下，对公司而言，将类似交易的组合作为对单个合同进行会计核算时所用估计的数据来源，可能是一种更为实际的做法。

4 如何应用五步法模型

该项新准则下五步法模型的核心原则是：主体确认收入的方式应当体现主体向客户转让承诺的商品或服务的模式——而且收入金额应当反映主体预计因向客户交付这些商品或服务而有权获得的对价。



第1步 —— 识别合同



可能受到重大影响的行业：航空航天和国防、生命科学、房地产

该项新准则将“合同”定义为：在两个或两个以上合同方之间达成的确立可执行权利和义务的协议，同时明确是否可执行应从法律层面上界定。合同可以采用书面或口头形式，也可以是按隐含在主体商业惯例中的形式。在某些情况下，与同一客户订立的两个或两个以上的合同可以合并为一份合同核算。与客户之间的合同需要同时满足以下所有标准。



* IFRS 和US GAAP下“很可能”一词的含义不同,因此界限标准也不相同。

如果一份合同在合同开始日即满足上述所有标准,则主体无需重新评估这些标准,除非有迹象表明相关事实和情况发生了重大变化。

潜在影响

收回价款的可能性只是应用收入确认模型前的先决问题

目前,主体一般在确定是否应确认收入时评估收回价款的可能性。而在该项新准则下,主体只有在合同初始即“很可能”收到预计有权获得的对价时才能应用该收入确认模型。在进行相关评估时,主体应考虑客户的能力和意图,包括评估客户在到期时支付对价金额的能力。

上述标准旨在防止主体对收回价款有问题的合同应用收入模型,在确认收入的同时确认大额减值损失。对大多数行业而言,该先决问题对现行实务不会产生重大影响。

示例 – 评估房地产出售合同是否满足合同存在的条件

在一份出售房地产的协议中,X公司考虑了以下因素,以评估合同存在的条件是否满足:

- 购买方可获得的财务资源;
- 购买方对合同做出的承诺,这可能基于该房地产对于购买方业务营运的重要程度来确定;
- 出售方以往在类似情况下与类似购买方订立类似合同的经验;
- 出售方执行合同权利的意图;以及
- 协议安排的支付条款。

如果X公司经评估后认为不是很可能收到预计有权获得的金额,则不会确认任何收入。相对地,X公司应用该项新准则的指引来核算合同存在之前收到的对价,并可能在一开始将收到的现金作为订金负债来核算。

下一步

主体需要详细审核所有合同条款，评估是否存在该项新准则所定义的“合同”。在此过程中企业需要考虑在其所属司法管辖区内哪些合同条款在法律上是可执行的。

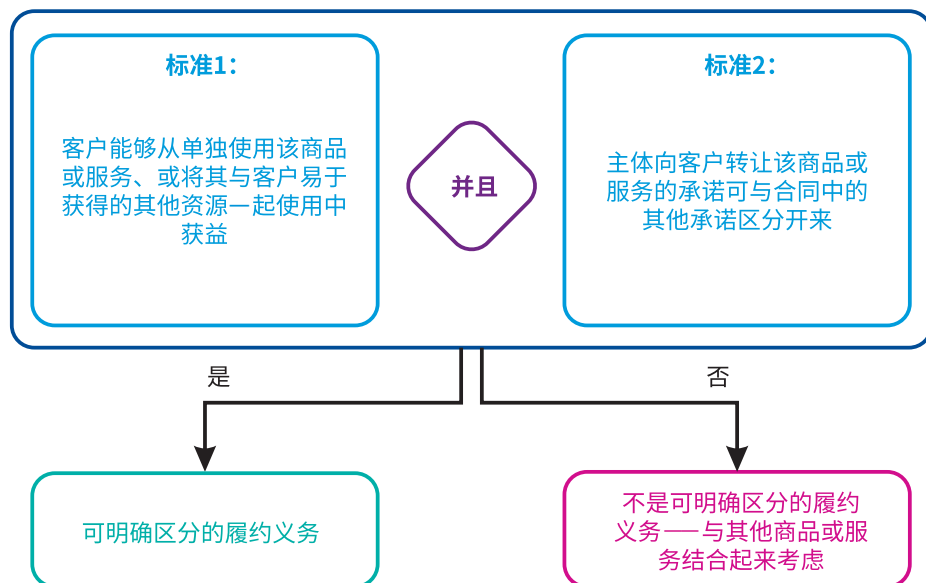
主体可能还希望设立一个跨职能部门(例如财务报告、法律和信用风险监控等部门)的项目团队来共同参与合同分析，并制定信用风险评估政策。

第2步 —— 识别履约义务



可能受到重大影响的行业：涉及授权许可的行业、房地产、软件、电信通讯

主体需识别与客户之间的合同中每一项交付商品或提供服务的承诺。如果承诺的商品或服务可明确区分，则该承诺构成一项履约义务。当承诺的商品或服务同时满足以下两项标准时，视为可明确区分。



评估一项承诺的商品或服务是否可单独区分的目标在于，确定相关合同中主体承诺的性质，是将单项的产品或服务转让给客户，还是将产品与服务作为投入结合成一个项目转让给客户。

表明交付商品或服务的承诺不可单独区分的特征包括：

- 主体提供将该商品或服务与合同中承诺的其他商品或服务整合在一起的重大服务。

- 一项或多项商品或服务对合同中承诺的其他商品或服务进行重大修改或定制，或者被合同中承诺的一项或多项其他商品或服务进行重大修改或定制。
- 该商品或服务高度依赖于合同中承诺的其他商品或服务，或与之高度关联。

实质上相同并且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(例如，一项能源供应合同)构成一项单一的履约义务。



潜在影响

承诺的商品或服务更可能需要分拆(或捆绑)处理

标准1在目前实务中有一种与之接近的解释已得到广泛运用。标准2是一个全新的概念，要求主体对承诺的商品或服务进行不同的考量。和当前实务相比，该项新准则可能导致主体将更多的商品或服务与合同中的其他商品或服务分拆开来。或者，主体可能将以今天标准来看对客户有单独价值的承诺的商品或服务捆绑在一起，因为它们与合同中承诺的其他商品或服务高度关联。

应用标准2需要做出判断

在该准则于2014年发布后，利益相关方很快就识别出各个行业中与标准2相关的实施问题。IASB在2016年发布了准则修订，以进一步澄清核心原则，并再次阐明各项指标使之贴近核心原则，同时添加了新的示例。因此，当前的新准则包含重要的新示例或修订示例，内容涵盖多项专业化装置的生产，以及安装服务的交付。

但是，标准2的应用始终是采用该项新准则过程中需要重点判断的领域，同时也是所有主体在评估新准则对收入确认时点的影响时需要重点考虑的领域。



示例 - 识别履约义务

Y公司与客户订立了一份房屋建造合同，整个建造过程要求Y公司提供多种不同的商品和服务。在一般情况下，这些商品符合标准1，因为客户可把每个独立的砖块或窗户与其他易于获得的资源结合起来并从中获益。但是，每个独立的砖块和窗户并不符合标准2，因为Y公司所提供的服务是将这些商品整合在一起形成为一个组合的产出。因此，用于建造该房屋的商品和服务应该结合起来作为一项履约义务核算。

与上述相反，Z公司与客户订立了一份合同，授予客户在特定区域里对某种药物的许可证并进行该药物的联合推广。该授权许可行为可能被视为一项履约义务，因为客户使用许可证并不高度依赖于联合推广活动或与之高度关联。这是因为客户可与Z公司以外的其他方进行联合推广活动，也可以在不进行联合推广活动的情况下使用许可证。

下一步

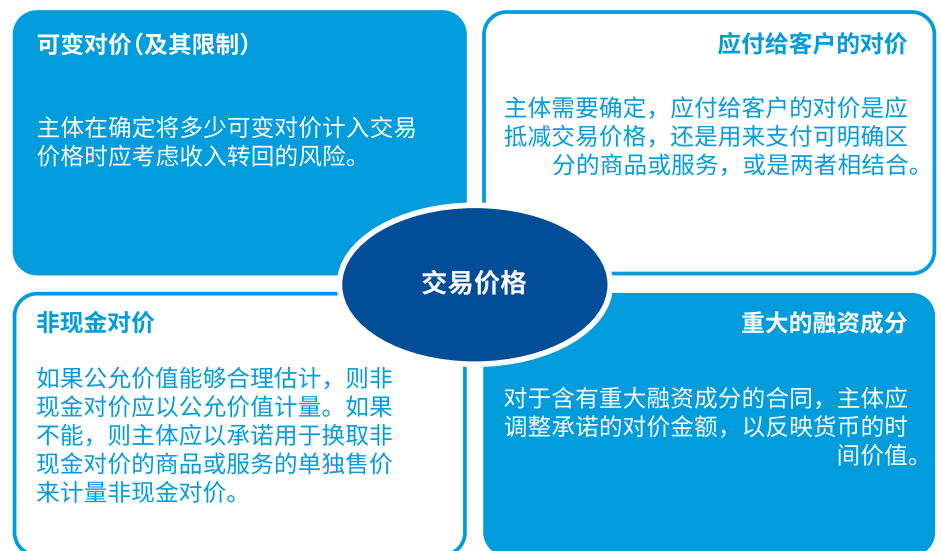
主体需要识别其所有交付多项商品或服务的合同,并评估哪些承诺的商品或服务需要在新模型下单独核算。因此,主体可能希望建立一套指标体系以评估合同中承诺的各项商品和服务需要整合、定制或相互关联到何种程度,以至于要将整份合同作为单一的履约义务来核算。

第3步 —— 确定交易价格



可能受到重大影响的行业:航空航天和国防、资产管理、建筑建造

交易价格是主体通过向客户转让商品或服务而预计有权获得的对价金额。为确定这一金额,主体需要考虑多个因素。



在确定交易价格时,主体需考虑两大关键事项,即可变对价和合同是否存在重大的融资成分。可变对价的指引对于某些基于销售和使用而收取的费用存在例外规定。

可变对价 (及其限制)

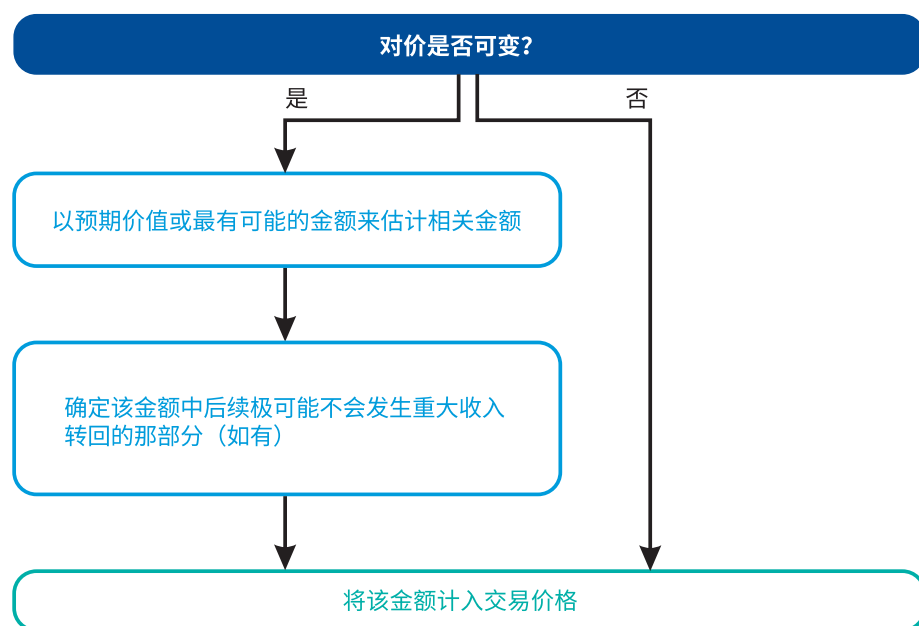
诸如折扣、抵免、价格折让、退货或业绩奖金/罚款等项目都可能产生可变对价。根据事实与情况的不同,主体以预期价值或最可能的金额来估计可变对价。

但是,主体可能需要对可计入交易价格的可变对价金额加以限制。在应用这一“限制”时,主体计入交易价格的可变对价金额以后续“极可能”不会发生重大转回(即对已确认的累计收入金额进行重大下调)的金额受限。

在评估是否应该，以及在多大程度上，应该应用这一限制时，主体同时考虑以下两点：

- 由于未来不确定的事项所导致收入转回的可能性；以及
- 一旦该未来不确定的事件发生，收入将转回的金额量级。

这一评估需要在每个报告日进行更新。下图列示了主体确定计入交易价格的可变对价金额的步骤，不包括由可明确区分的知识产权许可证产生的、基于被授权方的销售或使用而收取的特许使用费。



潜在影响

对可变对价金额的估计可能影响收入确认的时点

目前，主体需确定对价金额能否可靠计量，或者该金额是否为固定的或可确定的。换言之，对价不是允许确认就是不得确认。与此不同，该项新准则设定了一个上限，限制但不阻止收入确认。其结果是，通过对可变对价的估计和相关限制的应用，某些主体收入确认的进度可能提前。



示例 - 可变对价的确认时点

R公司订立了一份通过分销商销售产品的合同, 根据合同:

- 如果无法售出产品, 分销商有权退货; 以及
- R公司目前在分销商向终端用户售出产品 (即终端销售) 时确认收入。

在该项新准则下, 基于产品销售退货数量的历史经验, 如果R公司认为分销商极可能不会要求退货, 则R公司可以在向分销商售出产品 (即出货) 时就确认收入, 收入确认时点可能较现行准则有所提前。

与之相反, M公司订立了一份资产管理合同, 并据此有权获得业绩奖金。M公司可能认为, 由于履约期间市场波动的影响, 基于资产管理合同的表现与市场指数走势相比较情况所确定的奖金存在重大的转回风险。在这种情况下, M公司只能在履约期结束时才确认收入, 除非资产管理经理确定, 在履约期结束前, 已确认的累计收入金额极可能不会发生重大转回。

重大的融资成分

如果合同中包含重大的融资成分, 则在估计合同的交易价格时, 主体需调整承诺的对价金额。其目的是使收入确认的金额能够反映若客户在获得承诺的商品或服务的控制权时进行支付的话, 会为该商品或服务支付的现金售价。所用折现率是主体与客户在单独的融资交易中会使用的利率。这一指引对主体提前或延后收到的款项均适用。

该项新准则采用指标法来评估, 何时合同中包含重大的融资成分, 何时不包含 (例如, 承诺的对价和售价之间的差异并非是融资因素产生的)。在实务操作中有一种简便方法, 即如果主体预计转让承诺的商品或服务与收到对价之间的间隔不超过12个月, 则无需就合同中重大融资成分的影响对交易价格进行调整。

潜在影响

重大融资成分的计算可能较为复杂

评估合同以确定其中是否含有融资要素，可能对包含重大融资成分的合同收入确认的金额产生影响——例如，长期建筑及制造合同。许多主体将第一次需要考虑预收款项是否意味着合同中包含重大的融资成分。这一计算可能较为复杂，尤其是对履约时间跨度长的长期合同或者含有多项履约义务的合同而言。某些主体订立的长期合同中约定有保留款项，即合同价格的一部分要保留到履约义务完成后或者到某一商定时点才支付。这些主体可能会认为，设定如此的支付条款与融资因素无关，因而合同不包含重大的融资成分。

示例 – 对重大融资成分进行调整

M公司订立了一份合同，将一台设备以100的对价转让给客户。根据合同条款，客户在设备交付之前2年即向M公司支付对价。应用该项新准则下的指标法评估，M公司认为合同中包含有重大的融资成分。M公司在收到对价后确认合同负债100，并根据M公司与客户在单独融资交易中会使用的利率在2年期间内确认利息费用10。当设备的控制权转移给客户时，M公司确认收入110。

基于销售和使用的特许使用费

该项新准则对因授予知识产权许可证而产生的基于销售和基于使用的特许使用费做出了例外规定。该项新准则规定，主体不得将对这些收费的估计包括在交易价格中，而应在以下两者中的较晚者发生时确认收入，即：

- 后续销售或使用；以及
- 与特许使用费相关的履约义务已经履行或部分履行。

这项豁免规定仅对下列情况适用：即特许使用费只与特定的知识产权许可证相关，或者如果存在多个产品和服务，与特许使用费相关的主导项目是一份知识产权许可证。如果特许使用费部分与知识产权许可证相关、部分与其他项目相关，则主体不得为会计核算目的而分拆特许使用费，而应当评估这项豁免规定是否适用。对于整体的特许使用费，主体要么完全采用一般性指引，要么完全采用豁免规定。


潜在影响
为某些特许使用费提供简化方法

对基于销售和基于使用的特许使用费的豁免规定可以在某些情况下明显简化应用新准则的要求。但是,主体需要判断该豁免规定何时适用——即许可证是否为与特许使用费相关的主导项目。当特许使用费与其他合同条款相结合(例如,基于销售的特许使用费设有经担保的最小金额或设有上限)时,还会产生额外的复杂问题。

下一步

主体需要评估包含可变对价的合同,并分析相关数据以确定相关的限制要求是否适用以及在多大程度上适用。它们还需要制定流程,以便在整个合同期间更新对可变对价的估计以及对限制要求的应用。

在评估合同是否包含重大融资成分,并决定简便实务操作方法是否适用后,主体需要评估其现有系统是否能识别这一组成部分,并计算必要的调整。

第4步 —— 分摊交易价格

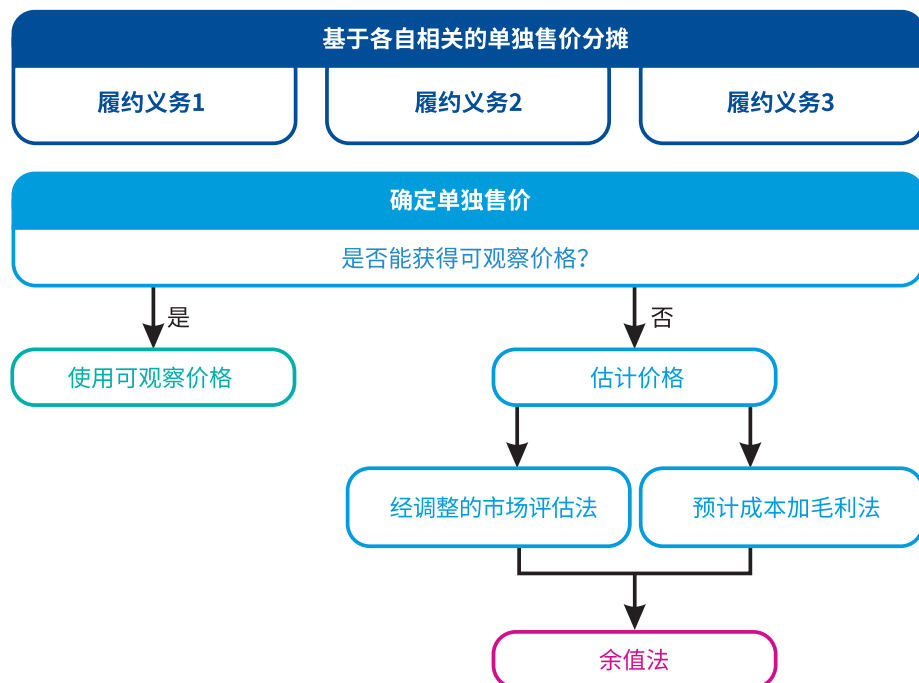

可能受到重大影响的行业:软件、电信通讯

主体一般会按各项履约义务单独售价的相对比例将交易价格分摊至各项履约义务。

商品或服务单独售价的最佳证据是向情况类似的客户单独出售该商品或服务时可观察到的价格。然而,如果单独售价无法直接观察获得,则主体应通过以下方式进行估计:

- 评估其出售商品或服务的市场,并估计客户愿意支付的价格;
- 以预计成本加适当利润的方法来推算;或者
- 在有限的情况下,从交易价格总额中减去合同中其他商品或服务可观察单独售价的总和。

该项新准则就确定单独售价提供了指引,如下图所示。



当满足特定条件时，折扣或可变对价可能分摊至一个或多个（但非所有）可明确区分的商品或服务。

潜在影响

估计单独售价可能颇具挑战

主体可能发现之前并未对某些履约义务确定过单独售价。相较于当前做法，该项新准则在确定单独售价方面可能要求主体更多地做出判断。在没有可观察价格的情况下，如果无法获取可靠信息来估计单独售价（例如对软件供应商来说，其许可证的定价变动幅度可能很大），那么主体可能应用余值法对许可证的单独售价做出最佳估计。也就是说，主体用交易价格减去其他项目的单独售价来计量许可证的单独售价。

对于高度可变或不确定的履约义务而言，可适用余值法的情况并不仅限于已交付项目，即反向余值法也可酌情适用。



示例 - 余值法的应用

S公司订立了一份合同,向客户销售一款软件产品并提供售后客户支持。基于在类似情况下向同类客户单独出售服务的价格,该售后客户支持的单独售价可以通过观察获得,且其变动幅度不会太大。然而,该软件产品并不单独出售,而且基于过去的交易其售价是高度可变的。因此,S公司应用余值法,以交易价格总额减去售后客户支持的单独售价来估计软件产品的单独售价。在这种情况下,交易安排中的所有折扣都将分摊至软件产品。

下一步

主体应考虑是否能够获取其商品或服务的可观察单独售价。如不能,主体应考虑如何估计单独售价,并制定必要的估计流程(例如收集市场及成本数据)。主体可能还需要评估应对现有系统和流程做出哪些改变,以便基于单独售价分摊交易价格。

第5步 —— 在主体履行履约义务的时点(或过程中)确认收入



可能受到重大影响的行业:航空航天和国防、建筑建造、合同制造商、涉及授权许可的行业、房地产、软件

主体在其履行履约义务,即将商品或服务的控制权转移给客户的时点(或过程中)确认收入。控制权可能在某个时点上或一段时间内转移。

首先,主体根据以下标准来判断控制权是否在一段时间内转移。

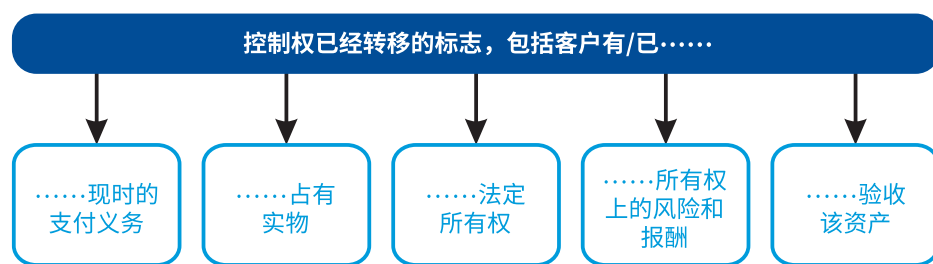
标准	举例
1 客户在主体履约行为的同时取得及消耗主体履约所提供的利益。	常规或经常性的服务。
2 主体的履约行为创造或改良了客户在资产被创造或改良时就控制的资产。	在客户场地上建造资产。
3 主体的履约行为并未创造一项可被主体用于其他替代用途的资产,并且主体具有就迄今为止已完成的履约部分获得客户付款的可执行权利。	建造只有客户能够使用的专项资产,或按照客户的指示建造资产。

如果满足其中一项或多项标准，则主体在一段时间内、以一种能够体现其履行履约义务的方式确认收入。主体可能使用产出法（例如已生产的数量）或投入法（例如已发生的成本或工时），其目的是体现主体将商品或服务的控制权转移给客户的履约过程。

如果主体在履行履约义务的过程中产生了大量由客户控制的在产品或产成品，那么产出法（例如已交付的单位或已生产的单位）将无法准确体现履约进度。这是因为对产出的计量并未包含所有已执行的工作。

如果主体基于发生的成本使用投入法，则需考虑对未安装的商品，以及没有反映在合同价格中的、履约过程中的重大低效损耗（例如浪费的材料、人工或其他资源）进行调整。如果主体已向客户转移了合同中一项重要商品的控制权，但该商品将在以后安装，那么在满足一定条件的情况下，主体可就该商品按零利润确认收入。

如果允许在一段时间内确认收入的上述三项标准均不符合，那么主体应在其向客户转移商品或服务控制权的时点上确认收入。



潜在影响

收入确认的时点可能发生改变

合同条款的细微差别可能会导致不同的评估结果，进而导致收入确认时点的重大差异。特别是第三项在一段时间内转移控制权标准的要求，可能会影响某些目前应用《国际财务报告解释公告第15号——房地产建造合同》(IFRIC 15)的房地产开发商、合同制造商以及航天航空与国防领域的主体。

授权许可合同(许可证)

该项新准则提供了具体应用指南以评估对源自可明确区分的知识产权许可证的收入是应在某个时点上还是在一段时间内确认。如果许可证无法与合同中的其他承诺明确区分,则应用第5步中的一般模型;否则,主体将应用不同标准来确定可明确区分的许可证所赋予客户的权利,并由此确定何时确认收入。

许可证赋予客户的权利	何时确认收入
在许可证授予的时点即可使用相关的知识产权。	某一时点上
在所授予许可证的有效期内可持续获取相关的知识产权。	一段时间内

如果因主体持续涉入其知识产权,且开展活动对知识产权产生重大影响,从而使授予客户的相关知识产权在整个许可期内发生改变,那么该许可证是在一段时间内转让给客户的。如果相关知识产权未发生改变,则客户在授予的时点上取得许可证的控制权。

若满足下列条件,则客户有权获取主体的知识产权:

- 根据合同要求或客户合理预期,主体将开展活动对授予客户的知识产权产生重大影响;
- 许可证所授予客户的权利使其直接受到主体活动正面或负面的影响;并且
- 主体在开展这些活动时并未向客户转让商品或服务。

若满足下列条件,则主体开展的活动将对知识产权产生重大影响:

- 这些活动预计会改变知识产权的形式或功能;或者
- 客户从知识产权中受益的能力,实质上来源于或依赖于这些活动。

潜在影响

源自许可证收入的确认模式可能改变

评估一项许可证是授予客户有权使用还是获取相关知识产权的要求是一个新概念。主体需要从不同角度考虑应重点关注许可证的哪些特点，以确定适当的收入确认模式。评估是否达到相关标准可能需要运用大量判断，其结果可能导致原本在一段时间内确认的收入转为按时点确认，反之亦然。

关注形式和功能

在该准则于2014年发布后，利益相关方很快就识别出评估许可证收入应在一段时间内还是在某一时点上确认存在实施问题。尤其是，他们认为授予许可证的一方所开展的、影响知识产权价值的活动是否与该评估相关，这一点不甚清楚。IASB在2016年发布了准则修订，以进一步澄清应把重点放在那些改变知识产权形式或功能的活动中。

这表明，举例而言，如果主体就一部完成的电影授予许可权，并后续开展多项营销活动且这些活动将对电影许可权的价值产生重大影响，但不影响许可权的形式或功能，则这项许可权通常符合在某一时点上确认收入的条件。



示例 - 许可证授予客户有权使用知识产权

X公司与客户C订立了一份非独家软件使用授权许可合同，有效期为三年。

C经授权获得的软件是X公司的一项知识产权产出，即相关软件程序，类似于一项有形的商品。C可在X公司无进一步履约行为的情况下，自行决定如何以及何时使用这项权利，且预计X公司不会开展任何活动对授予C的知识产权产生重大影响。因此，X公司在向C提供软件许可证的时点即授予其有权使用在该时点存在的X公司的知识产权，所以收入应在该时点予以确认。



示例 - 许可证授予客户有权获取知识产权

与上例不同，特许经营授权方Y授权加盟方F在指定地点开加盟店。该店将使用Y的商标名称，且F将有权销售Y的产品，有效期为10年。F承诺先期支付一笔固定费用。

鉴于以下原因，F有权在许可证有效期内获取Y于任意时间点存在的相关知识产权：

- 特许经营合同要求Y通过产品改进、市场营销活动等方法维护品牌形象；
- Y开展的任何活动均有可能为F带来正面或负面的影响；并且
- 这些活动并未向F转让商品或服务。

因此，Y事先收取的固定费用应在10年期限内确认为收入。

下一步

主体需要根据新的标准及针对许可证的特定指引来重新考虑是应该在一段时间内还是在某个时点上确认收入。主体可能需要更改系统、流程及控制,以应对相关的新标准和收入确认时点变更的问题。

主体还需要决定对报告系统做出哪些变更,可能需要重新设计报告系统或使用变通方案(比如在期末进行调整)。

应用指南

该项新准则还就特定项目如何应用收入确认模型的一般要求提供了应用指南。除许可证外(如上所述),应用指南还涵盖以下事项。

附带退货权的销售	<p>主体应用模型第3步中阐述的可变对价与限制的相关指引,根据预计有权获得的金额确认收入。</p> <p>主体还就预计支付的退款和被退回的产品相应地确认退款负债和资产。</p>
质量保证(质保)	<p>若满足以下条件,主体提供的质保应作为一项履约义务来核算:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 客户有权选择单独购买质保;或者 - 质保中包含一部分主体提供的额外服务。 <p>除此之外,质保将继续按照《国际会计准则第37号——准备、或有负债和或有资产》(IAS 37)来核算。</p> <p>该项新准则提供了一些考虑要素,以帮助主体评估质保是否为客户提供了附加服务,其中包括:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 质保是否为法定要求; - 质保涵盖期间的长度;以及 - 主体承诺履行的任务的性质。
对当事人与代理人的考虑	<p>如果主体是先从另一方获得商品或服务的控制权后再将该控制权转移给客户,那么主体的履约义务是以其本身提供商品或服务。因此,主体是以当事人的身份在采取行动。否则,即作为代理人在采取行动。</p> <p>该项新准则提供了一系列指标,用于评估在向客户转让特定的产品或服务前,主体何时取得该等产品或服务的控制权。</p>

回购协议	<p>根据合同性质和条款的不同,一份包含回购协议的销售合同可能作为一项附带退货权的销售、租赁或融资安排来核算。</p> <p>为确定回购协议的处理方法,主体应考虑:</p> <ul style="list-style-type: none">- 回购协议是否为:<ul style="list-style-type: none">- 一项看跌期权,在这种情况下客户可能拥有控制权;或者- 一项看涨期权或远期合约,在这种情况下主体保留控制权;以及- 客户行使其看跌期权的可能性,这包括对定价的考虑,以及客户是否有重大的经济动因而来行使看跌期权。
其他应用事项	<p>应用指南还包括以下事项:</p> <ul style="list-style-type: none">- 在一段时间内履行的履约义务;- 计量履约义务完成进度的方法;- “开出账单但代管商品”的安排;- 委托代销安排;- 客户验收;- 客户对额外商品或服务的选择权;- 客户未行使的权利;- 不可返还的预付费用;以及- 收入分解披露。

5

合同成本

该项新准则为如何核算取得合同发生的增量成本和某些履行合同的成本提供了指引。

取得合同的成本



主体仅可将为取得合同而发生的增量成本(例如销售佣金)予以资本化,前提是主体预计能够收回这些成本。但是,如果资产摊销期小于等于一年,则允许主体使用简便实务操作方法,在这些成本发生时将其确认为当期费用。

履行合同的成本

如果已发生的履行合同的成本不在其他指引(例如存货、无形资产或不动产、厂场和设备)的适用范围内,则主体只有当履行合同的成本符合以下标准时才能将其确认为资产:

- 这些成本直接与一项现有合同或特定的预期合同相关;
- 这些成本产生或改良主体将来履行履约义务所使用的资源;并且
- 主体预计能够收回这些成本。

以下是在符合这些标准的情况下,成本可以和不可以资本化的示例。

在符合其他标准的情况下可以资本化的直接成本 	在发生时确认为当期费用的成本 
<ul style="list-style-type: none"> - 直接人工 – 例如, 员工工资 - 直接材料 – 例如, 物料供应 - 与合同直接相关的成本分摊 – 例如, 折旧和摊销 - 合同中明确规定可向客户收取的成本 - 仅因主体订立合同才发生的其他成本 – 例如, 分包成本 	<ul style="list-style-type: none"> - 一般及行政管理成本 – 合同中明确规定可向客户收取的除外 - 与已经履行的履约义务相关的成本 - 浪费的材料、人工或其他合同成本 - 与尚未履行的履约义务没有明确关联的成本

资本化合同成本的摊销与减值

资本化的合同成本需按照与该资产相关的商品或服务转让模式相一致的系统化基础进行摊销，并需进行减值测试。摊销期限中包含预计的合同续约期。

潜在影响

资本化成本的金额可能改变

对取得合同的成本进行资本化的要求将改变目前把相关成本计入费用的主体的会计处理。应用这一要求可能较复杂，尤其是对于订立多项合同且合同条款和佣金结构也较为多样化的主体而言。

该项新准则对哪类履行合同的成本可以资本化给出了部分(但不够全面的)指引。US GAAP与IFRS中现有的成本指引基本没有改变。有些主体根据现行US GAAP选定会计政策，将某些履行合同的成本(例如设置成本)确认为费用；然而，在该项新准则下可能需要对这些成本进行资本化。

下一步

主体需要评估当前实务操作与该项新准则下成本指引之间是否存在差异。如果主体过去未曾跟踪过合同取得成本并将此类成本在发生时确认为当期费用，那么主体可能需要开发新的系统、流程和控制，以便在采用该项新准则以及确定过渡调整的金额时，开始确定需要资本化的成本金额。

6

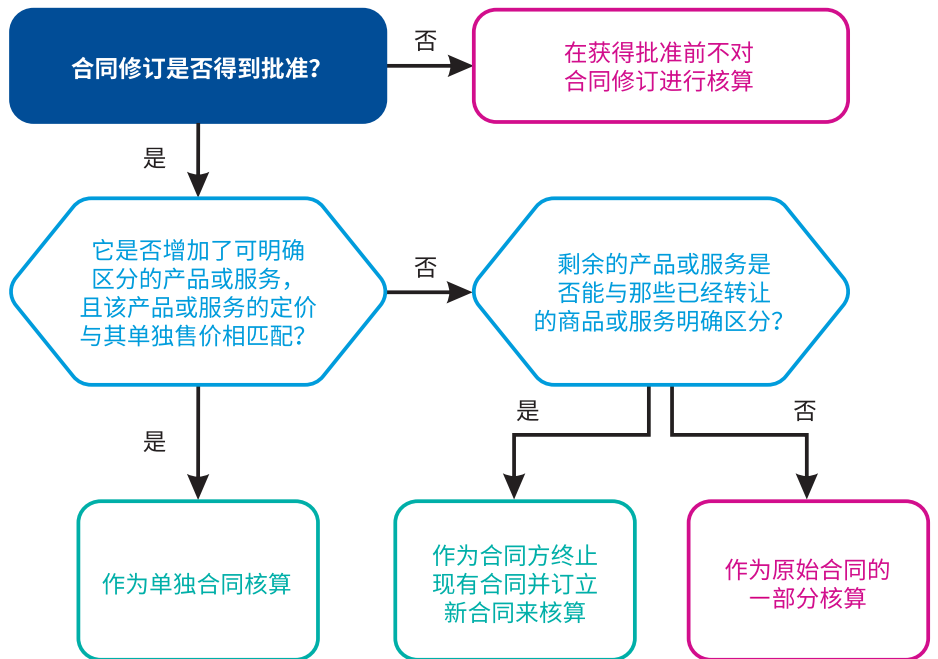
合同修订

“合同修订”是对合同范围或价格(或两者兼有)的变更。如果合同各方批准对合同进行修订且该修订形成合同各方新的可执行的权利与义务,或者改变当前现有的可执行的权利与义务,则该合同修订成立。

与识别合同的要求一致,对合同的修订也必须满足在法律上可执行。合同各方批准合同修订的形式包括:

- 书面形式;
- 口头协议;或者
- 商业惯例所隐含的形式。

下列流程图说明了在该项新准则下如何对合同修订进行核算。



潜在影响

收入确认的时点可能改变

目前,只有建造类和生产类合同有相关的合同修订指引;然而在该项新准则下,合同修订指引适用于所有与客户之间的合同。在对现有合同进行修订时,所有主体都需要评估修订是否获得了合同各方的批准,以及是否将修订后的合同作为单独合同来核算。根据评估结果的不同,收入确认的时点可能受到影响。



示例 – 对建造计划的合同修订

C公司同意为客户D专门建造一艘游轮。工程进行到一半时，D决定修改原始计划以容纳更多乘客。该变更意图仅以口头形式传达，D也未就新增的材料、设计服务或人工向C公司提供任何书面的变更指令。C公司此前也曾为D建造过船只，并且只要C公司可以向客户证明其是以合理的成本完成D所要求的变更，D就会愿意为增量的服务、材料以及利润付款。

在该项新准则下，C公司要一直等到它能够证明合同修订得到双方批准，且在法律上可执行后才能确认合同修订的相关收入。该时点可能与D要求做出设计变更的时点相同，也可能不同。

下一步

主体需要评估其当前实务与该项新准则下合同修订指引之间是否存在差异。主体还可能发现有必要识别对现有系统和流程所需做出的改变，以便在持续的基础上识别和跟踪各项合同修订。

7

列报与披露

合同资产和负债的列报

在满足以下条件时,主体将分别确认合同资产或合同负债:

- 主体通过转让商品或服务履行合同;或者
- 客户通过向主体支付对价来履行合同。



一项无条件收取对价的权利是作为应收款项列报,并作为金融工具核算的。

披露要求

整体而言,该项新准则的披露要求旨在使报表使用者能够理解主体与客户之间的合同所产生的收入和现金流量的性质、金额、时间和不确定性。

该项新准则要求主体按以下类别做出定性和定量的信息披露:

- 与客户之间的合同:
 - 收入的分解;
 - 合同资产、负债和成本的变动;
 - 履约义务;以及
 - 分摊至剩余履约义务的交易价格;
- 在应用下列两项要求时所做的重要判断,以及判断的变化:
 - 确定履行履约义务的时间;以及
 - 确定交易价格与分摊至各项履约义务的金额;以及
- 就取得或履行与客户之间合同的成本所确认的资产。

中期要求

主体在中期仅需提供收入的分解披露,并按照《国际会计准则第34号——中期财务报告》(IAS 34)的要求确定是否还需进行其他披露。

潜在影响

额外需要的信息

与现行要求相比,在该项新准则下报告主体将必须披露更多有关客户合同的信息。

尽管很多披露要求是定性的,但仍有部分披露要求(例如收入分解及剩余履约义务)是定量的,因此可能要求报告主体对数据收集流程和IT系统做出重大变更。在计划如何收集额外所需的信息时,公众公司和部分非营利性主体还需考虑到在中期也要求做出的相关披露。

分解披露旨在显示经济因素如何影响收入和现金流量的性质、金额、时间和不确定性。尽管在应用指南中提供了分解示例,但该项新准则并未规定为达到这一目的所需的分解类别,因此管理层将需要运用判断。为达到相关目的而需要的类别的数量将取决于主体业务及合同的性质。

下一步

主体应识别目前已有信息与该项新准则要求披露信息之间的差距。为此,事先编制模拟财务报表是可取的方法之一。编制模拟财务报表有助于主体识别现有系统中无法获得的信息,继而帮助主体制定计划来改进现有的系统和流程以获取所需信息。

8 生效日期和过渡要求

该项新准则将在自2018年1月1日或之后日期开始的年度期间生效。允许提前采用。

主体可以追溯采用该项新准则,也可以通过将累积影响调整到首次采用该项新准则报告期间期初的方式来实施该项新准则。

追溯法

主体可完全追溯采用该项新准则,也可选用下列任意一种或多种简便实务操作方法:

- 主体不需重述合同起止时间均在同一年度报告期内的已完成合同,也不需重述较早列报期间开始前已完成的合同;
- 对于在该项新准则首次采用日或之前已完成且含有可变对价的合同,主体可以使用合同完成日的交易价格,而不需估计可变对价的金额;
- 对于在最早列报期间开始前已修订的合同,主体在识别单独的履约义务和确定、分摊过渡时点的交易价格时,可以反映所有合同修订的总体影响;以及
- 对于在该项新准则首次采用日之前的列报期间,主体可以不披露分摊至剩余履约义务的交易价格与何时确认收入的解释。

如果主体选用了—个或多个简便实务操作方法,则应在所有适用期间内保持一致,并披露所选择的方法。

累积影响法

主体可以选择不对比较期间进行追溯调整,而是在采用之日直接执行该项新准则并调整留存收益。在这种情况下,主体仅需要对在该项新准则首次采用日仍未完成且按照之前GAAP核算的合同做调整。选用这一方法的主体还可以在最早列报期间开始日或首次采用日,对合同修订应用简便实务操作方法。

如果主体选择这种方法,则需披露采用该项新准则对首次执行年度财务报表内各个项目的影响金额,并解释与之前GAAP相比有何重大变动。

过渡方法汇总

下图汇总了以日历年末作为年度截止日的主体，在2018年采用IFRS 15并列报一年比较财务信息时的可选方案。

方法	2016	2017	2018	权益调整日期
完全追溯调整 - 不选用简便实务方法	IAS 11/18	IFRS 15	IFRS 15	2017年1月1日
完全追溯调整 - 选用简便实务方法	IAS 11/18	混合要求	IFRS 15	2017年1月1日
累积影响法	IAS 11/18	IAS 11/18	IFRS 15	2018年1月1日

首次采用IFRS的报告主体

首次采用IFRS的主体可以选择追溯采用该项新准则，包括选用简便实务操作方法，也可以选择过渡至IFRS之日使用累积影响法。

潜在影响

追溯采用加强了财务信息的可比性，但在执行上存在难度

追溯采用可就列报期间提供可比财务数据。但是，即使选用了简便实务操作方法，追溯法仍可能要求主体进行大量的历史分析，从而产生高额成本且增加执行难度——尤其是对签有长期合同的主体而言。

分析师和投资者需要留意不同主体选择的简便实务操作方法，因为不同的过渡方案可能会影响跨辖区和行业内的可比性。

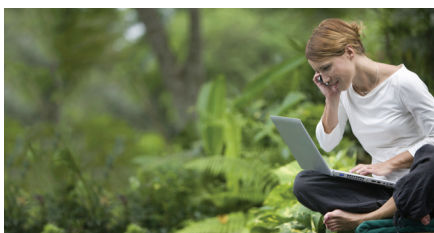
下一步

主体应考虑不同的过渡方案，并选择最适合自己的方案。参考同行业中其他主体计划采取的方案或许有所帮助。

许多主体需要对自己的合同进行历史分析。在追溯采用该项新准则时，主体需要制定一项新、旧系统和流程平行运作的过渡计划，包括两者的核对与调节，以跟踪可比信息所需的数据。

投资者和其他利益相关方将希望了解该项新准则对企业整体业务的影响。主体应考虑针对他们关心的关键领域制定沟通计划，例如主体所选的过渡方法、对主体财务业绩的影响、执行的成本、拟对商业实务做出的变更，以及主体是否计划提前采用该项新准则。

其他前沿资讯及资料



浏览 kpmg.com/ifrs, 了解IFRS的最新资讯。

不论您是刚接触还是正在使用IFRS, 您都能通过这个英文网站找到有关IFRS最新发展的简明概要、复杂要求的详细指引, 以及披露范本与披露资料一览表等实用工具。

帮助您应对今天的IFRS……



Insights into IFRS
(《剖析国际财务报告准则》, 英文版)

帮助您在处理实际交易和安排时应用IFRS。

Guides to financial statements
(《财务报表指南》, 英文版)

就当前要求提供IFRS披露范本与披露资料一览表。

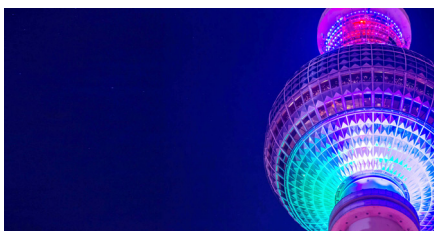


新生效的准则



美国公认会计原则
(US GAAP)

……并为明天的IFRS 做好准备



IFRS最新消息



IFRS前沿动态



与银行业相关的IFRS



与各个行业相关的
IFRS 15

主要的新准则和拟定中的准则



收入



金融工具

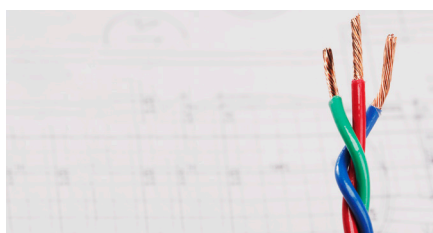


租赁



保险合同(正在拟定中)

对现行准则的修订



企业合并与合并报表



列报与披露



SlideShare

如果您希望了解更多有关会计、审计和财务报告的指引及文献等英文刊物, 请访问毕马威的Accounting Research Online (会计研究在线)。当今世界瞬息万变, 这项网上订阅服务可协助您随时了解最新资讯。现在访问 aro.kpmg.com 完成注册, 即可享受15天的免费试用。

鸣谢

我们谨此向本刊物原文的主要作者表示衷心的感谢。他们是毕马威国际财务报告小组的Brian O'Donovan和Anthony Voigt。

我们还希望向以下毕马威国际财务报告准则收入确认和准备全球专题小组的成员表示感谢:

Brian K Allen	美国
Phil Dowad	加拿大
Enrique Asla Garcia	西班牙
Kim Heng	澳大利亚
Ramon Jubels	巴西
Prabhakar Kalavacherla (主管合伙人)	美国
Reinhard Klemmer	新加坡
Vijay Mathur	印度
Annie Mersereau	法国
Brian O'Donovan (副主管合伙人)	英国
Carmel O'Rourke	捷克共和国
Lise du Randt	南非
Anne Schurbohm (副主管合伙人)	德国
Sachiko Tsujino	日本

kpmg.com/ifrs

刊物名称: 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

刊物编号: 133439

出版日期: 2016年4月

© 2016毕马威会计师事务所 — 香港合伙制事务所, 是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织 (“毕马威国际”) 相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有, 不得转载。

© 2016 毕马威 IFRG 是一家英国有限责任公司。

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毕马威IFRG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。

本刊物为毕马威IFRG发布的英文原文 “First Impressions: IFRS 15 Revenue” (“原文刊物”) 的中文译本, 由毕马威会计师事务所提供。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毕马威IFRG所有。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。