

## IFRS 聚焦

# 国际会计准则理事会发布收入确认的 征求意见稿

### 内容

- [有关建议](#)
- [范围](#)
- [应用建议模型的步骤](#)
- [合同的识别](#)
- [单独履约义务的识别](#)
- [交易价格的确定](#)
- [将交易价格分摊至不同要素](#)
- [确认分摊的收入](#)
- [亏损性履约义务](#)
- [质保](#)
- [退货权](#)
- [知识产权许可](#)
- [合同成本](#)
- [披露](#)
- [过渡性规定](#)
- [下一步](#)
- [示例](#)
- [主要联系人](#)

### 内容概要

- 多数行业内许多主体的收入确认时间可能会发生变化。
- 某些采用完工百分比法的主体可能需要在产品交付给客户时确认收入。
- 交易价格在一个多项要素安排中的各要素之间的分摊可能发生变化。
- 现时因客户是否具备支付能力存在重大不确定性而递延确认收入的主体，可能需要在比现时更早的时间以不同的金额确认收入。
- 以特许方式授予知识产权许可且授予时间短于知识产权经济寿命的主体，可能需要在许可的存续期内确认收入而不是在开始时就确认收入。
- 即使合同整体是盈利的，也可能需要在合同开始时就合同的特定要素确认亏损。
- 提供质保的主体需要在合同开始时将某些收入予以递延。
- 需要提供广泛的财务报表披露。
- 主体应当评估有关建议将如何影响客户合同的构成、所使用的绩效指标、债务契约、会计政策及系统。
- 征求意见稿截止期为2010年10月22日，预计准则终稿将于2011年6月发布。

《IFRS聚焦》是德勤新发布的取代原IAS Plus简讯的国际财务报告准则简讯。《IFRS聚焦》提供有关近期会计发展的主要信息和见解。希望您觉得这一简讯能够提供有用信息并且易于阅读，并欢迎您提供宝贵意见和建议。请将您的意见发送至 [DTTGLOBALIASCO@deloitte.com](mailto:DTTGLOBALIASCO@deloitte.com)。请谨记目前已有超过一千一百万人次浏览的IAS Plus网站是互联网上最全面的国际财务报告信息来源。敬请定期查阅。

更多有用的资讯请参阅以下网站：

[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

[www.deloitte.co.uk](http://www.deloitte.co.uk)

### 有关建议

国际会计准则理事会（IASB）和美国财务会计准则委员会（FASB）于2010年6月24日联合发布了征求意见稿ED 2010/6《与客户签订合同的收入》。该征求意见稿是制定全新收入确认准则的下一步。IASB和FASB的目标旨在制定一项通用、全面的以原则为基础的收入准则，以便能够一贯地广泛应用于各行业的各项复杂交易。IASB和FASB认为，有关建议将是对现行不明确、不一致及难以用于复杂交易的收入确认指引的一次重大改进。

与现行的国际财务报告准则指南类似，征求意见稿建议采用基于与客户签订合同的模型，而收入将在商品和/或服务转移给客户时确认。合同被定义为“双方或多方之间达成的产生强制权利和义务的协议”。

## 范围

有关建议将适用于除下述合同之外的所有与主体客户签署的合同：

- 金融工具合同；
- 保险合同；
- 租赁合同；以及
- 相同业务领域内主体之间为了推动对客户（并非进行交换各方）的销售而实施的非货币性交换（如，类似项目的交换）。

## 观察

可能存在一个单项合同中同时包括建议范围内及建议范围以外的要素的情况。需要对这些要素进行分离，以便按照适用的指引对每一要素进行核算。

## 应用建议模型的步骤

根据有关建议，主体应当：

- 识别与客户签订的合同；
- 识别合同中单独的“履约义务”（即，交付商品和/或服务的义务）；
- 确定交易价格；
- 将交易价格分摊至单独的履约义务；以及
- 在主体履行各项履约义务时确认所分摊的收入。

## 合同的识别

可能存在主体将两项或多项合同合并为单一合同的情况。根据征求意见稿，如果被合并合同的价格是相互关联的，则进行合并是恰当的；相反，如果合同中的某些要素是独立于其他要素进行定价，则主体需要将与客户签订的单一合同作为两项或多项合同处理。

## 单独履约义务的识别

根据征求意见稿，主体应评估合同中承诺的所有商品和/或服务，以确定是否存在单独的履约义务。有关建议要求主体单独核算可予明确区分的商品或服务——即，在客户市场上可以单独出售、或者因其本身或与可单独获取的其他产品相结合具备有用性而能够单独出售的商品或服务。

*建议的指引可能导致多项要素安排的收入确认时间发生变化。*

## 观察

现行的国际财务报告准则并未提供与分拆多项要素安排相关的指引。因此，许多主体均采用以所在国家公认会计原则为基础的方法。建议的指引可能导致多项要素安排的收入确认时间发生变化。

## 交易价格的确定

### 货币的时间价值

如果货币的时间价值具有重大影响，则应当考虑货币的时间价值。如果付款明显早于或迟于商品和/或服务的转让，就货币的时间价值进行调整是适当的。因此，当客户预付货款或者向客户提供赊销期时，因货币时间价值而调整收入的情形将更为常见。

## 可变对价

有时，当主体已交付商品或服务后，其在未来收到的金额并不固定。根据有关建议，未来可变对价将使用“预计价值”法进行确认，但这仅限于预计价值能够可靠计量的情况。预计价值法要求管理层根据以往的相关经验确定各种情况可能出现的概率，并评估这些情况是否将发生重大变化。

### 观察

主体应审慎考虑建议的规定对可变对价的影响。如果可变对价能够可靠地计量，则根据建议的方法，收入可予提前确认。主体可能需要根据可能导致不稳定性增加的事实和情况的变化对有关估计进行更新。

*根据有关建议，客户的信用风险将对收入确认的金额而非对是否确认收入构成影响。*

## 客户的信用风险

根据有关建议，客户的信用风险将对收入确认的**金额**而非对**是否**确认收入构成影响。主体应采用概率加权平均法调整交易价格以反映客户的信用风险。

### 观察

按照现行的国际财务报告准则，客户的信用风险对是否确认收入构成影响。收入仅当利益很可能流入主体时才予确认。因此，对于客户是否具备支付能力存在重大不确定性而在现时递延确认收入的主体，可能需要在比现时更早的时间以不同的金额确认收入。

## 将交易价格分摊至不同要素

征求意见稿要求交易价格应根据每一要素的单独售价按比例分摊至各项不同的要素。单独售价的最佳证据是可单独出售的商品或服务的标价。但是，如果商品或服务不可单独出售，征求意见稿则要求主体根据合理的方法进行估计。对独立售价总额的任何折扣应严格根据各项不同商品或服务的单独售价按比例进行分摊。

### 观察

现行的国际财务报告准则仅包含有关将交易价格分摊至不同要素的有限指引。遵循其他公认会计原则（如，美国销售商特定客观证据指引）的主体可能会发现所建议的收入分摊方法与此类公认会计原则存在极大差异。此外，对于向客户提供免费或超低折扣移动电话的移动电话运营商等类似的主体，可能会发现根据有关建议，对多项要素合同的会计处理将发生变更。

有关建议可能导致分摊不一定反映交易的经济利益。例如，当低利润要素与高利润要素捆绑在一起销售时，主体可能就高利润要素向客户提供折扣。根据有关建议，该折扣必须按比例分摊至合同的所有要素，这可能导致主体在即便并未对低利润要素提供折扣的情况下，也需要就该特定要素确认一项损失。例如，这可能会影响为产品组合内的特许权要素提供折扣的软件供应商。同时，在某些情况下，估计未被单独出售项目的单独售价也可能颇具挑战性。

## 确认分摊的收入

收入将在客户获得对商品或服务的控制时予以确认。这一建议对许多主体均十分重要，但同时也可能最需要运用判断。征求意见稿阐述的原则规定“当客户有能力主导商品或服务的使用并从中获取利益时，则客户获得了对该商品或服务的控制”。如果客户现时拥有在资产的剩余经济寿命期限内使用该资产的权利，或者在客户的活动中消耗该资产的权利，并同时在实质上拥有获取该资产所产生的所有潜在现金流量的权利，则客户获得了对该资产的控制。产品或服务的控制权可以在某一时点发生转移或者可以持续地转移。

*有关建议可能对现时应用完工百分比法模型、但客户既未实际拥有在产品亦未获得在产品所有权的主体产生重大影响。*

### 观察

根据《国际会计准则第 18 号》（IAS 18），商品销售产生的收入通常在风险和报酬已转移至客户的某一时点确认。服务和建造合同产生的收入通常随着服务的实施使用完工百分比法进行确认。根据有关建议，主体必须评估客户是否获得了对产品或服务的控制，而收入将在控制权转移至客户之后才予以确认。

有关建议可能对现时应用完工百分比法模型、但客户既未实际拥有在产品亦未获得在产品所有权的主体产生重大影响。此类主体可能被要求于在产品完工且交付给客户时确认收入。例如，这可能对生产专门为客户定制的报告、软件、或专用设备的主体造成影响。

征求意见稿提供了下列确定控制权是否已转移至客户的指标，但强调任何单一的指标并不具有决定意义并且某些指标不一定总是具有相关性：

- 客户拥有无条件进行支付的义务；
- 客户拥有法定所有权；
- 客户实际拥有商品或服务；以及
- 商品或服务的设计或功能是专门为客户定制的。

### 观察

根据《国际会计准则第 11 号》（IAS 11）和《国际财务报告解释公告第 15 号》（IFRIC 15），商品或服务的设计或功能是否专门为客户定制将确定合同是否属于建造合同，继而确定收入是否按完工百分比法确认。根据有关建议，该因素本身不再足以成为确定因素，并且需要运用判断来确定客户是否控制任何在产品。应用指南初稿中的一个示例表明，如果商品或服务的设计或功能是专门为客户定制，并且在制造过程中客户同时有能力拥有在产品及聘请另一主体完成制造，则控制权已经转移。该示例并未明确指出客户拥有在产品的能力是否进行确定的根本因素，或者具备其他因素便足以确定。

当控制权被视为持续转移时，主体必须确定如何确认收入。根据征求意见稿，“主体应针对履约义务采用一种最能反映向客户转让商品或服务的收入确认方法。主体应将该方法一贯地应用于类似的履约义务和类似的情况。”

以下是可接受的收入确认方法：

- 基于产出单元、交付单元、合同重大事件、或已完成工作的调查确认收入的产出法；
- 基于所发生的成本、所消耗的工时、或机器的使用工时数确认收入的投入法；以及
- 基于时间流逝的确认方法。

## 亏损性履约义务

主体应评估单独的履约义务以确定其是否亏损性履约义务。如果履行义务所发生的直接成本超过分摊的交易价格，则履约义务是亏损性的。如果是这样，应就该单独的履约义务确认一项单独负债。

### 观察

根据现行的国际财务报告准则，主体应对合同整体进行评估以确定合同是否亏损性合同。如是，应针对该合同确认一项准备。某些主体选择以亏损价格出售项目以期望产生未来可盈利的业务。根据有关建议，任何包含此类项目的合同均应在合同签订日确认一项亏损性履约义务准备——即使此类项目是与其他盈利项目捆绑在一起从而整体合同是盈利的。

## 质保

有关建议对对产品潜在缺陷提供的质保和涵盖产品转让后发生故障的质保进行了区分。潜在缺陷是指当资产转让给客户时已经存在但并未显露出来的缺陷。不应就此类产品的质保确认单独的履约义务；而与产品本身相关的收入应仅限于反映提供了有缺陷产品的事实。因此，主体需要在报告期末根据已出售给客户的产品发生潜在缺陷的可能性和范围，估计与此类质保相关的未履行的履约义务金额。对于预计需要更换的产品主体不应确认收入，也不应确认主体预计需要维修的产品部件所属的那一部分收入。

向客户提供的涵盖产品转让给客户后发生故障的质保将产生单独的履约义务。因此，主体应将交易价格的一部分分摊至该质保履约义务。

### 观察

根据现行的国际财务报告准则，质保通常在合同开始日根据维修或更换产品的估计成本记录为一项负债。根据征求意见稿，收入应予递延并在质保期间内根据适当的基础进行确认。该变更将对某些向客户提供质保（特别是针对产品故障而不是潜在缺陷的质保）的主体产生重大影响。

*主体不应确认预计将退回的商品的收入，而是应针对预计退回的金额确认一项负债，并根据任何估计的变更对负债进行更新。*

## 退货权

对于预计将退回的商品，主体不应确认收入，而应针对预计退回的金额确认一项负债，并根据任何估计的变更对负债进行更新。此外，还应针对客户的退货权确认一项资产和相应的销售成本贷项。

## 知识产权许可

将已获许可的知识产权控制权整体转移给客户的许可（如，针对知识产权整个经济寿命的特许权）应作为销售处理。授予使用其知识产权的许可但并未将已获许可的知识产权整体控制权转移给客户（例如，短于知识产权经济寿命的许可）的主体，将需要确定该许可是特许的还是非特许的。对于特许的许可，履约义务会随着时间的推移而消除，因此收入将在许可的存续期内确认；对于非特许的许可，履约义务仅与许可的转让相关，因此通常在客户能够使用许可的当日确认收入。

### 观察

根据现行的国际财务报告准则，授予使用其知识产权的许可的主体通常在合同履行时，按照能够可靠计量的金额确认收入。例如，如果不存在未履行的合同义务，特许使用费收入的固定要素通常在合同开始时进行确认。有关建

议可能导致主体在许可的存续期内而不是在授予许可时确认收入，这尤其会对允许客户选择是否续约使用许可的制药和媒体行业主体以及生产客户定制软件的生产商造成影响。

*建议的指引可能导致之前被资本化的成本确认为费用，从而可能影响合同产生的利润。*

### 合同成本

有关建议包括了关于哪类成本将被资本化或确认为费用的具体指引。例如，为获得客户合同而支付的金额必须在发生时确认为费用。

#### 观察

建议的指引可能导致之前被资本化的成本确认为费用，从而可能影响合同产生的利润。例如，对于向第三方（如，代理）支付重大金额以确保获得合同并且现时将支付的金额予以资本化的主体，此类成本将必须在发生时确认为费用。

#### 披露

征求意见稿建议了针对收入确认和与客户签订合同各个方面的广泛披露要求。

#### 观察

许多主体将需要考虑其系统是否足以获取遵循建议的披露要求所需的信息。此外，寻求一个能够提供对使用者有意义的披露但却不会导致过度披露的方法将较具挑战性。

### 过渡性规定

征求意见稿将要求采用全面追溯应用。IASB 暂时决定允许国际财务报告准则的首次采用者提前采用新准则，但尚未决定是否允许现有的国际财务报告准则使用者提前采用。IASB 和 FASB 预计将在本年内稍后时间发布单独的咨询文件，以就一系列项目的生效日期和过渡性规定征询利益相关方的意见。

### 下一步

征求意见稿的征求意见截止期为 2010 年 10 月 22 日。IASB 计划召开公共圆桌会议，但是有兴趣参加的人士必须于 2010 年 10 月 1 日前通过电子邮件通知 IASB 的 Jennifer Wilson ([jwilson@iasb.org](mailto:jwilson@iasb.org))，并于 2010 年 10 月 22 日前提交对建议的书面意见。

### 示例

以下示例使用单一事实典范，仅旨在说明有关建议的应用：

#### 例 1：基于控制权确认收入

主体是大型机器设备的制造商，此类设备的制造需花数年时间完成，并且根据客户的订单制造，不提供定制服务。制造在主体工厂内完成。客户必须以分期付款方式支付设备的购买款，但直至设备制造完成并交付时才能取得合法的所有权。该主体之前在设备的制造过程中使用完工百分比法确认收入。

根据征求意见稿的建议，主体需要考虑客户是否控制了部分完工的设备。如果主体得出结论认为客户并未获得对部分完工的设备的控制，则主体不能按照完工百分比法确认收入，而是应当在向客户交付已完工的设备时才确认全额收入。

### 例 2：将收入分摊至不同的产品和服务

主体通常分别以 CU200 和 CU100 的价格单独出售产品 A 和产品 B。产品 A 和产品 B 的成本分别为 CU110 和 CU90。

如果客户签订同时购买产品 A 和产品 B 的单一合同，则主体将对产品 A 的售价提供 CU60 的折扣，合同总价值将是 CU240。根据 IAS 18，主体决定将 CU140 分摊至产品 A 和将 CU100 分摊至产品 B 是恰当的。因此，主体就产品 A 确认了 CU30 的利润，并就产品 B 确认了 CU10 的利润。

产品 A 和产品 B 是在不同的时间交付，并且根据征求意见稿，将作为不同的产品处理。合同收入总额必须根据产品的单独售价按比例进行分摊。据此，收入 CU160 ( $240/300 \times \text{CU}200$ ) 将分摊至产品 A，而收入 CU80 ( $240/300 \times \text{CU}100$ ) 将分摊至产品 B。

该分摊方法将导致产品 B 的出售发生 CU10 的亏损，因为主体对产品 B 投入的成本是 CU90，而所分摊的收入却是 CU80。因此，在签订合同时，主体应就亏损性履约义务确认 CU10 的费用和 CU10 的负债。在交付产品 A 时，主体将确认 CU160 的收入和 CU110 的成本，由此产生 CU50 的利润；在交付产品 B 时，主体将确认 CU80 的收入和 CU90 的成本，并冲销 CU10 的亏损性履约义务负债，因此总体而言在交付日既没有产生利润也没有发生亏损。

### 例 3：质保

在第 1 年年末，主体以 CU1,000 的单价出售了 10,000 个单位的特定产品并提供相关质保，承诺将免费更换购买后 4 年内发生故障的任何部件。主体对每一单位的购买价格为 CU600。主体当前的会计政策是在交付产品时确认全额收入，并就质保期间内的部件更换成本计提准备（估计每个单位的平均更换成本为 CU72）。

主体确定平均 2% 的已售单位存在潜在缺陷，并且主体通常通过更换整个单位来处理此类缺陷，而更换通常在第 2 年年初发生。对于除了潜在缺陷以外的故障（即，交付后产生的故障），主体估计每个单位的相关成本为 CU60，并且此类成本的发生通常平均分布在 4 年质保期内（即，在第 2 年至第 5 年发生）。主体同时确定不含 4 年质保的产品公允价值为 CU900，以及 4 年质保的公允价值为 CU100。

下表概述了根据当前会计政策和征求意见稿的建议进行的收入确认。为简化计算，货币的时间价值已被忽略。根据征求意见稿的建议，第 1 年确认的收入应减去 CU1,180,000（包括与潜在缺陷相关的 CU180,000 ( $\text{CU}900 \times 200$  单位) 和 4 年的质保 CU1,000,000 ( $\text{CU}100 \times 10,000$  单位)）。在第 2 年，CU180,000 应确认为收入，因为主体已消除了更换整个产品单位的履约义务，而 CU120,000 ( $\text{CU}600 \times 200$  单位) 应确认为相关成本。此外，应使用如实反映服务转让的方法（即，直线法）在第 2 年至第 5 年内确认质保收益 CU1,000,000 和相关成本 CU600,000 ( $\text{CU}60 \times 10,000$  单位)。

	当前会计政策	征求意见稿的建议
第 1 年	CU'000	CU'000
单位销售收入	10,000	8,820
单位成本	(6,000)	(6,000)
质保准备	(720)	-
<b>毛利</b>	<b>3,280</b>	<b>2,820</b>
<b>第 2 年</b>		
单位销售收入		180
质保收益		250
单位成本		(120)
质保成本		(150)
<b>毛利</b>		<b>160</b>
<b>第 3 年</b>		
质保收益		250
质保成本		(150)
<b>毛利</b>		<b>100</b>
<b>第 4 年</b>		
质保收益		250
质保成本		(150)
<b>毛利</b>		<b>100</b>
<b>第 5 年</b>		
质保收益		250
质保成本		(150)
<b>毛利</b>		<b>100</b>

## 主要联系人

### 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 — 客户与市场战略

Joel Osness

[ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk](mailto:ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk)

全球国际财务报告准则领导人 — 专业技术

Veronica Poole

[ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk](mailto:ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk)

全球国际财务报告准则通讯领导人

Randall Sogoloff

[ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk](mailto:ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk)

### 国际财务报告准则卓越中心

#### 美洲

美国

Robert Uhl

[iasplusamericas@deloitte.com](mailto:iasplusamericas@deloitte.com)

加拿大

Robert Lefrancois

[iasplus@deloitte.ca](mailto:iasplus@deloitte.ca)

阿根廷

Fermin del Valle

[iasplus-LATCO@deloitte.com](mailto:iasplus-LATCO@deloitte.com)

#### 亚太地区

中国

Stephen Taylor

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

澳大利亚

Bruce Porter

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

日本

Shinya Iwasaki

[iasplus-tokyo@tohmatu.co.jp](mailto:iasplus-tokyo@tohmatu.co.jp)

#### 欧洲—非洲

比利时

Laurent Boxus

[BEIFRSBelgium@deloitte.com](mailto:BEIFRSBelgium@deloitte.com)

丹麦

Jan Peter Larsen

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

德国

Andreas Barckow

[iasplus@deloitte.co.de](mailto:iasplus@deloitte.co.de)

南非

Graeme Berry

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

英国

Elizabeth Chrispin

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

西班牙

Cleber Custodio

[iasplus@deloitte.es](mailto:iasplus@deloitte.es)

俄罗斯

Michael Raikhman

[iasplus@deloitte.ru](mailto:iasplus@deloitte.ru)

法国

Laurence Rivat

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

荷兰

Ralph ter Hoeven

[iasplus@deloitte.nl](mailto:iasplus@deloitte.nl)

[返回首页](#)

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”), 以及其一家或多家成员所/公司。每一个成员所/公司均为具有独立法律地位的法律主体。请参阅 [www.deloitte.com/cn/about](http://www.deloitte.com/cn/about) 中有关德勤全球及其成员所法律结构的详细描述。

#### 德勤全球

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球 140 个国家, 凭借其世界一流的专业服务能力及对本地市场渊博的知识, 协助客户在全球各地取得商业成功。德勤 169,000 名专业人士致力于追求卓越, 树立典范。

本出版物仅包含一般性信息, 其并不能构成德勤、其成员所或关联事务所提供的会计、商务、财务、投资、法律、税务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。

德勤、其成员所或关联事务所不因任何人士依赖本出版物所导致的损失承担任何责任。

©2010 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。4766A