

## US GAAP 与 IFRS 之比较：收入（建造合同）-致同研究之 US GAAP 系列(十五)

建造合同，是指为建造一项或数项在设计、技术、功能、最终用途等方面密切相关的资产而订立的合同。

FASB《会计准则汇编 605-35——收入确认：建造类和加工类合同》（ASC 605-35）对长期建造类合同提供了两种可接受的会计核算方法，即完工百分比法（percentage-of-completion method）和全部完工法（completed-contract method）。这两种会计处理方法并非可以相互替换，并且 ASC 605-35 提供了每种方法何时适用的指引。应当根据每个特定协议的事实和情况而采用适当的方法。第一种方法，“完工百分比法”，应当在主体能够合理且可靠地估计收入和成本时使用。第二种可接受的方法，“全部完工法”，应当在与使用完工百分比法相比，财务报表的结果，即资产负债表和利润表没有显著差异时使用。

### 收入—长期合同/建造合同

IFRS	U.S. GAAP
相关指引：IAS 11；IFRS 15	相关指引：ASC 605-35
简介	
<p>IAS 11 适用于在承包商的财务报表中对单项资产（例如建筑物、桥梁、船舶或隧道）或相关资产的组合（例如建造提炼装置和其他厂场或设备的复杂部件）的建造合同的会计处理。合同分类为固定造价合同和成本加成合同（IAS 11.1-6）。</p> <p><i>建造合同</i>定义为“为了建造一项资产或者几项在设计、技术和功能或最终目的或用途上紧密相关或互相依赖的资产组合而专门订立的合同”（IAS 11.3）。</p> <p>根据 IAS 11：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>如果建造合同的结果能够可靠地估计，合同收入和成本应根据完工进度予以确认（IAS</li> </ul>	<p>如“收入——综述”所述，收入确认指引包含在 ASC 605、《汇编》的其他主题、以及 SEC 指引中。行业的特定指引，例如针对不动产的指引，包含在其他 ASC 主题中。</p> <p>ASC 605-35 适用于建造类和加工类合同。ASC 605-35 中的指引适用于客户为设施建造、商品生产或特定相关服务的履约合同提供了规范（ASC 605-35-15-2 至 15-6）。</p> <p>根据 ASC 605-35：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>对于能够作出合理可靠的估计且 ASC 605-35-25-57 中的条件存在的情形，首选完工百分比法（ASC 605-35-25-56 和 25-57）。</li> <li>如果准确估计不现实且预期合同不会产生亏</li> </ul>

IFRS	U.S. GAAP
<p>11.22)。如果合同结果不能可靠地估计，合同收入应在可获得补偿成本的范围内确认，而合同成本在发生的期间确认为费用（IAS 11.32）。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>与 U.S. GAAP 不同，禁止使用全部完工法（completed-contract method）。</li> <li>可能的损失立即确认为费用（IAS 11.36）。</li> </ul>	<p>损，建议使用基于零利润率的完工百分比法，直至结果能够更准确地估计（ASC 605-35-25-67 至 25-69）。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>如果不能作出合理估计，应使用全部完工法（ASC 605-35-25-61）。</li> <li>如果预计合同将产生损失，应在损失变得明显时确认全部损失（ASC 605-35-25-45 和 25-50）。</li> </ul>
<p>IFRIC 15 提供了评估一项不动产的建造协议是属于 IAS 11 还是 IAS 18 范围的指引，以及应在何时确认不动产建造所产生的收入。如何确定是一个判断事项，取决于协议的条款及相关安排的具体事实和情况（IFRIC 15.6）。</p>	<p>主体无需将 ASC 605-35 中的指引应用于不属于其范围的服务合同（ASC 605-35-15-6）。</p>
<p>IAS 11 适用于独立的单项建造合同。但在某些情况下，IAS 11 适用于单个合同的单独部分或一组合同（IAS 11.7）。</p> <p>当多项合同是按一揽子方式签订，各合同之间密切相关，且各合同是同时或依次被执行时，该组合同应予以合并（IAS 11.9）。</p> <p>当每项资产均有独立的方案，每项资产都经单独洽谈且承包商和客户都能够接受或拒绝与每项资产相关的合同条款，每项资产的成本和收入可以单独辨认，则这些合同应予以分立（IAS 11.8）。</p>	<p>如果满足某些条件，ASC 605-35 允许但不要求合并或分立合同（ASC 605-35-25-5 至 25-14）。</p>
<b>确认指引</b>	
<p>当建造合同的结果能够可靠地估计时，合同的收入和费用应根据报告期末的完工进度予以确认（IAS 11.22）。IAS 11.23 和 11.24 分别列出了固定造价合同与成本加成合同的结果能够可靠估计所必需满足的条件。合同的预计损失应立即确认为费用（IAS 11.22 和 36）。</p> <p>如果合同的结果不能可靠估计，合同的收入和成本应按以下方式确认（IAS 11.32）：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>只有当合同成本很可能得到补偿时，才能根据能够得到补偿的已发生合同成本确认收入</li> <li>合同成本应在其发生的当期确认为费用</li> </ul> <p>在合同进行的早期，可能不能可靠地估计合同的结果；但主体很可能将会收回合同成本。在这种情况下，合同收入仅根据预计能够得到补偿的已发生合同成本予以确认（IAS 11.33）。</p>	<p>估计对于完工百分比法的使用至关重要。在作出准确估计不现实且预计合同不会产生亏损的情况下，建议使用基于零利润率的完工百分比法（percentage-of-completion method），直至能够更准确地估计合同结果（ASC 605-35-25-56 和 25-67 至 25-69）。如果不能作出合理的估计，应使用全部完工法（completed-contract method）（ASC 605-35-25-61 和 25-94）。</p>

IFRS	U.S. GAAP
<p>合同收入应包括（IAS 11.11）：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 合同议定的最初收入金额</li> <li>• 可能产生收入并且能够可靠计量的合同变更和索赔</li> </ul> <p>能够纳入合同收入的索赔金额存在很大的不确定性。因此，只有同时符合以下两个条件时，索赔才能包含在合同收入中（IAS 11.14）：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 与客户的协商已达到相当阶段，客户很可能同意该项索赔</li> <li>• 客户很可能同意的索赔金额能够可靠地计量</li> </ul>	<p>与 IFRS 类似，合同收入包括基本的合同金额以及其他合同修订和索赔（如果满足某些条件）。例如：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 当订单修订的范围和价格已得到客户和承包商的批准，调整合同收入和成本以反映这些变更单。ASC 605-35-25-28 包含针对未定价的变更通知单的指引（ASC 605-35-25-25 至 25-28）。</li> <li>• 通常，仅当索赔很可能产生额外收入且其金额能够可靠估计时（这通常需要满足特定条件），确认由索赔产生的额外合同收入才是适当的。仅在与索赔有关的已发生合同成本的范围内确认收入（ASC 605-35-25-30 至 25-31）。</li> </ul>

### 来源：致同美国公认会计原则实务指引系列

《致同美国公认会计原则实务指引：公允价值计量指引、债务和权益交易会计处理指引》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-4509-6/F 3651

《致同美国公认会计原则实务指引：收入确认指引-探讨复杂的收入确认》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-5407-4/F 4374

《致同美国公认会计原则实务指引：美国公认会计原则与国际财务报告准则之比较》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-6751-7/F 5432

注：致同 US GAAP 系列强调了某些重要的 US GAAP 和 IFRS 的要求以及这两套准则之间的主要相似和差异之处。比较内容仅作为指引，并不包含所有内容。如果读者需要 IFRS 和 US GAAP 的要求、以及 SEC 条例、规则和实践的完整详情，应参阅相关准则、条例、规则和实践的全文。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](http://www.grantthornton.cn)

© 2017 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。版权所有。

“Grant Thornton（致同）”是指 Grant Thornton 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（GTIL, 致同国际）的成员所。GTIL（致同国际）与各成员所并非全球合伙关系。GTIL（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。GTIL（致同国际）不向客户提供服务。GTIL（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。