

## FASB 发布新收入准则更新（评估可收回性条件及过渡期会计处理等）- 致同研究之 IFRS 系列（十二）

### 简介

2016年5月9日，美国财务会计准则委员会（FASB）发布新收入准则（议题606）会计准则更新（2016-12），这是其继2016年3月17日及2016年4月14日发布关于主要责任人与代理人判断、识别履约义务和许可的实施指引后再次发布新收入准则更新。此次更新也是与国际会计准则理事会（IASB）共同设立的联合过渡资源小组（TRG）讨论和澄清的问题，此次更新并没有改变新收入准则的核心原则，仅做了小范围修订并对过渡方法提供了实务操作指引。该会计准则更新与新收入准则同时生效实施。因为IASB未对IFRS 15就相关问题作出修订，预期这些修订可能会带来准则之间的差异。关于新收入准则更新有关主要责任人与代理人判断、识别履约义务和许可的内容，请参见《致同研究之IFRS系列（四）》及《致同研究之IFRS系列（五）》。

### 一、评估可收回性的标准

在新收入准则的五步法收入确认模型中，第一步为识别合同，要求仅当与客户之间的合同符合条件时，才能按照新收入准则进行会计处理，其中一个条件是企业很可能收回因向客户转让商品或提供服务而有权取得的对价（即“可收回性条件”）。如果在合同开始时，不符合可收回性条件，企业需要持续评估合同以确定是否在后续期间该条件得到满足，只有在该条件得到满足时（且其他条件也得到满足），企业才能将收到的对价确认为收入。

一些TRG成员和其他利益相关者狭义地解释了可收回性的指引，这将导致不符合可收回性条件的合同比FASB预期的多。一些TRG成员和其他利益相关者认为对于一些合同来说，何时满足条件是不明确的。

针对此问题，此次会计准则更新澄清了可收回性条件的目标。该条件的目标是根据客户是否有能力并且有意图支付所转让商品或提供服务的对价，来确定合同是否是有效的，并代表实质性交易。

可收回性评估一定程度上是前瞻性评估，要求企业进行判断并考虑所有的事实和情况，包括企业的商业惯例和对客户的了解。企业应当确定合同条款和商业惯例是否表明企业有能力降低信用风险，使得信用风险敞口小于合同承诺的全部对价。例如：

(1) 支付条款。在一些合同中，支付条款限定了企业的信用风险敞口，例如，客户可能被要求在企业向客户转让承诺的商品或提供服务之前支付承诺对价的一部分，这种情况下，企业向客户转让承诺的商品或提供服务之前收到的任何对价不存在信用风险。

(2) 停止转让承诺商品或提供服务的能力。如果客户到期不能支付对价时，企业有权利停止向客户转让额外的商品或提供服务，那么企业可能存在限定的信用风险敞口。在这种情况下，企业应当仅评估根据其权利和商业惯例向客户转让商品或提供服务而有权取得的对价，而不应考虑合同中未转让的商品或提供服务的对价支付的可能性。

此次会计准则更新还增加了新的指引以澄清不符合条件的合同何时能够确认收入。当企业已经转让了商品或服务的控制权、已经停止转让商品或提供服务、根据合同没有义务转让额外的商品或提供服务、从客户收到的对价不可退回时，允许根据收到的对价金额确认收入。

#### 示例1:

企业为服务供应商，与一具有较低信用质量的新客户签订了三年的服务合同。合同的交易价格是720，每个月末支付20，每月服务的单独售价是20。如果合同被提前取消，双方都要受到终止处罚。企业与该类客户交易的历史经验表明，虽然不能得出客户很可能支付720交易价格的结论，但是，客户预期至少能按照合同支付9个月。如果在合同期间客户停止支付，企业的商业惯例是不再向客户提供进一步的服务并且有权收回未支付的服务费，因此能够限定信用风险。

在评估合同是否符合可收回性条件时，企业应当考虑是否很可能收回几乎全部将向客户提供服务而有权取得的对价，包括评估企业与此类客户交易的历史经验和因客户未支付而停止提供服务的商业惯例。但是，企业不需要考虑不会提供服务相关的对价支付的可能性，因为企业不承担未提供服务部分的信用风险。

企业不是很可能收回全部的交易价格720，因为客户较低的信用评级，但是企业的信用风险敞口被降低，如果客户不支付到期的承诺对价，那么企业有能力和意图停止提供服务。因此，企业得出结论，认为合同符合可收回性的条件，如果其他条件也同时满足，那么可以确认收入。

## 二、从客户取得的销售税金或类似税金的列报

在新收入准则的五步法收入确认模型中，第三步要求企业确定合同的交易价格。交易价格是指企业因向客户转让商品或提供服务而预期有权收取的对价金额，不包括代第三方收取的款项（例如某些销售税金）。

为了确定收到的金额是否代第三方收取，企业需要以管辖权为基础界定和分析金额应当按照总额列报还是按照净额列报。TRG指出，这将导致对于许多企业来说，遵循新收入准则是复杂的和高成本的，因为许多司法管辖区的企业不得不确定哪部分金额主要是支付税款的，哪部分是联邦、州和当地的税收变动和变化产生的。

此次会计准则更新允许企业将交易价格不包括代第三方收取的款项作为一项会计政策选择。

## 三、非现金对价

在新收入准则的五步法收入确认模型中，第三步要求企业确定合同的交易价格。一些合同中包括了非现金形式对价的支付承诺。新收入准则中要求以公允价值计量非现金对价，但是并没有界定非现金对价的计量日。而且，一些利益相关者指出，当非现金对价的公允价值变动即是由对价的特定形式产生的，又是由对价特定形式之外的原因产生时，可变对价的指引如何应用并不是很明确。

此次会计准则更新明确了非现金对价的计量日是合同开始日，并澄清了可变对价指引仅适用于由对价特定形式之外的原因产生的非现金对价的公允价值变动。

### 示例2:

企业与客户签订了一份一年期的合同，每周提供服务，合同签订日期是20×1年1月1日并且立即执行。企业认为该服务是一项单独的履约义务。作为取得服务的对价，客户承诺为每周的服务支付其普通股100股，合同对价共计5200股，合同条款要求每个星期的服务成功完成后股份必须支付。

为了确定交易价格，企业需要在合同开始日估计20×1年1月1日计量5200股份的公允价值，并根据履约义务的完成情况计量完成进度并确认每周完成服务的收入。企业不在交易价格中反映合同开始后5200股份公允价值的变化。但是，企业评估相关的合同资产或者应收款项的减值，根据收到的非现金对价，企业需要应用与非现金对价的特定形式相关的指引确定是否合同开始日以后公允价值发生变动应当确认以及如何确认。新收入准则中的可变对价指引仅应用于由对价特定形式之外的原因产生的非现金对价的公允价值变动。

#### 四、过渡期的合同修订

新收入准则包括了两种过渡办法：追溯应用到每一个以前的报告期间和在首次采用日确认采用新收入准则的追溯累计影响。在应用任何一种方法时，企业都被要求评估发生在最早列报期间开始前的合同修订。TRG指出，当企业存在大量的合同修订或者合同是在很长时间以前修订时，该分析可能是复杂并且高成本的。

此次会计准则更新提供了一种实务操作的方法，当识别完成的和未完成的履约义务、确定交易价格、分配交易价格到完成的履约义务和未完成的履约义务时，允许企业反映最早列报期间开始前的所有合同修订的汇总影响。

#### 五、已完成合同的过渡

在新收入准则的两种过渡方法中提供了与已完成合同相关的实务操作办法。过渡指引中解释，已完成合同是指企业已经转移了根据首次采用日之前生效的收入指引所识别的所有商品或服务。

TRG指出，应用过渡指引时，何时合同应当被认为是已完成的并不是很明确。

此次会计准则更新澄清了应用过渡指引时已完成合同是指，全部或几乎全部收入都是根据首次采用日之前生效的收入指引确认的合同。对于不影响首次采用日之前生效的收入指引下收入的合同要素确认与是否是已完成合同的评估无关。而且，此次会计准则更新允许企业对所有合同或者仅对未完成合同应用修订的追溯调整法。

注：致同的分析成果是基于公开发布的准则及其相关规定，《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](http://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。