

IASB 和 FASB 发布新收入准则更新（识别履约义务和许可） - 致同研究之 IFRS 系列（五）

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）的会计准则更新（2016-08）及（2016-10）。IASB和FASB所做的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。本文主要介绍关于识别履约义务和许可的实施指引（以下简称新收入准则更新），这两个问题也是与IASB共同设立的联合过渡资源小组（TRG）讨论和澄清的问题。

一、识别履约义务的指引

在企业能够识别与客户签订合同中的履约义务之前，企业首先要确定合同中承诺的商品或服务。新收入准则更新期望能够减少实施准则中确定承诺的商品或服务的成本和复杂性，增加了以下指引。

1. 在识别履约义务时，如果承诺的商品或服务在合同文本中是不重要的，那么企业不需要评估该承诺的商品或服务是否是履约义务。

2. 为了识别合同中的履约义务，企业需要确定是否承诺的商品或服务是可明确区分的(Distinct)。IFRS 15第27段和议题606规定了需同时满足的两项标准以确定是否可明确区分：一项标准是客户能够可获得收益（具体指引见IFRS 15.28）；一项标准是该承诺与合同中其他承诺可单独区分(Separately identifiable)（具体指引见IFRS 15.29）。针对“可单独区分”标准，新收入准则更新增加了该标准的指引，具体如下：

（1）更好地表述了该原则，强调企业确定其承诺的性质是转移每一项商品或服务，还是承诺转移一个整合的项目。

（2）修订了相关因素和示例，实现与改进的单独可区分原则的表述的衔接。

二、许可的指引

（一）区分功能性知识许可和象征性知识许可

IFRS 15 和议题 606 包括了确定企业承诺授予一项知识产权许可的性质是提供访问（获取）该企业知识产权的权利（Right to access）还是使用企业知识产权的权利（Right to use）的指引。如果是访问的权利，那么履约义务在一段时间内完成，收入在一段时间内确认。如果是使用的权利，那么履约义务在时点完成，收入在时点确认。新收入准则更新的目的是提高许可应用指引的可操作性和可理解性，澄清了以下问题：

1. 企业承诺向客户授予一项具有单独重要功能的知识产权许可（即功能性知识产权），具有单独重要功能的情形包括：处理交易、完成一项功能或任务的能力，或能够播放或播出。功能性知识产权包括软件、生物化合物或药物配方、已制作完成的媒体内容（例如电影、电视节目或音乐）。

授予功能性知识产权许可的性质为提供客户使用企业知识产权的权利。该承诺中不包括在许可期间对这一知识产权提供支持或维护。相应的，企业所做承诺的本质是给予客户使用该知识产权的权利（Right to use），在许可授予时点，该知识产权是存在的。但预计该企业会采取行动（即不将承诺的商品或服务转移给客户）改变客户有权享有的该知识产权相关功能的情况除外。

企业授予客户知识产权的使用权的承诺，在客户能够使用并从中受益的时点履约完成，因为企业授予一项许可的承诺仅仅是让相关知识产权能为客户所用及受益。

2. 企业承诺向客户授予象征性知识产权的许可（即不具备单独重要功能的知识产权），该承诺包括在许可期间对这一知识产权予以支持或维护。象征性知识产权包括品牌、团队或商标名称、标识及特许经营权。

授予象征性知识产权许可的性质为提供客户访问企业知识产权的权利。企业向客户所做承诺的本质是：①授予客户使用知识产权并从中受益的权利，并让相关知识产权能为客户所用及受益；②在许可期间（或在该知识产权的剩余经济寿命内，以二者中时间较短者为准），企业对这一知识产权予以支持或维护。象征性知识产权的许可是在一段时间内完成履约义务的。

3. 企业考虑其授予许可性质的目的是将 IFRS 15 和议题 606 中的其他指引应用到如何识别包括许可和其他商品或服务的合同中的单独履约义务，特别是，确定履约义务在一段时间内完成还是在一个时点完成的应用指引，以及如何更好地计量在一段时间内完成的履约义务的完成程度。

（二）基于销售或基于使用情况的特许权使用费收入

IFRS 15 和议题 606 中提供了何时确认获得知识产权许可时的基于销售或基于使用情况的特许权使用费收入的指引。新收入准则更新澄清了该指引应用的范围和适用性。

1. 企业不能将基于销售或基于使用情况的特许权使用费收入分拆成一部分是遵循基于销售或基于使用情况的特许权使用费收入的确认指引，一部分是不遵循该指引。该要求并不影响将交易价格分配至单独的履约义务。

2. 当与特许权使用费相关的主要项目是知识产权许可时，就需要应用基于销售或基于使用情况的特许权使用费收入的指引。

（三）区分合同条款规定的是额外履约义务或是许可的属性

新收入准则更新澄清了需要区分合同条款中，哪些是要求企业向客户转移额外的许可（访问或使用知识产权的权利），哪些是界定所承诺许可的属性（例如时间限制、地理区域或者使用）。

承诺许可的属性界定的是客户访问或使用知识产权的范围。因此，不能界定企业在一个时点完成的履约义务还是在一段时间内完成履约义务，也不能产生一项企业向客户转移额外的使用或访问知识产权权利的履约义务。

三、IFRS 15 与 ASC 606 的差异

1. ASC 606 中，对于在客户已经获得商品控制权之后发生的运输和装卸活动，作为一项会计政策选择，允许企业选择将其作为为了履行合同中企业所做的其他承诺而发生的活动，而不是作为合同中承诺的一项服务。IFRS 15 的应用指引并不允许企业做出会计政策选择。

2. ASC 606 中，所有的象征性知识产权的收入都在一段时间内确认，这与 IFRS 15 存在不同。IFRS 15 的应用指引中，虽然大多数象征性知识产权也是在一段时间内确认收入，但是，在一些特殊情况下，在许可期间内企业不会进行显著影响客户从知识产权获得收益的能力的活动时，允许在时点确认收入。

3. FASB 对于许可的应用指引的修订和示例表明，对于许可的更新或者延期将导致收入在更新期间的期初被确认。而 IASB 决定不修订该方面的指引，因此，根据 IFRS 15，对于许可的更新或者延期需要根据相关的事实和情况，可能在交易双方同意更新时确认收入，或者在更新期间的期初确认收入。



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。