

IFRS 15 新收入准则对建筑业的影响 – 致同研究之 IFRS 系列 (八)

简介

国际会计准则理事会 (IASB) 和美国财务会计准则委员会 (FASB) 于 2014 年 5 月 28 日发布了新收入准则《与客户之间的合同产生的收入》(IFRS 15 和 ASC 606)。IFRS 15 自 2018 年 1 月 1 日或之后开始的年度期间生效, 允许提前采用。对于采用 US GAAP 的上市企业, ASC 606 自 2017 年 12 月 15 日之后开始的年度期间 (包括在此期间内的中期) 生效, 不允许提前采用。对于采用 US GAAP 的非上市企业, ASC 606 自 2018 年 12 月 15 日之后开始的年度期间以及 2019 年 12 月 15 日以后开始的年度报告期间的第一个中期生效, 允许提前采用, 但不得早于 2017 年 12 月 15 日以后开始的期间。

新收入准则将会影响很多企业和行业, 受到影响较大的行业包括制造业、信息传输、软件和信息技术服务业、建筑业、零售业、房地产业、生命科学业、金融业、航空航天及国防业、水上运输业、能源资源业等。本文主要介绍新收入准则对建筑业 (包括装修业、监理服务业) 的重大影响。

新收入准则对建筑业的影响

就实施新收入准则而言, 建筑业需要解决的关键问题如下:

- 收入能够在一段时间内确认还是只能在完工时确认?
- 何时捆绑的服务代表一项单独的履约义务?
- 合同修订 (修改订单) 对现在和未来收入有什么影响?
- 何时与同一客户签订第二份合同影响原始合同收入的确认?
- 采用成本法估计完工百分比和业绩时应当包括哪些成本?
- 激励付款额应当如何进行会计处理?
- 合同取得成本能否资本化?

建筑业收入的会计处理包含独特的挑战, 包括如何处理频繁的修改订单, 如何界定发生的并不代表完成程度的成本, 是否承诺的商品或服务构成一项更大履约义务的一部分。虽然 IAS 11 对这类合同提供了一些详细的指引, 但是许多复杂的问题并没有强

调，许多企业现在采用的是类似美国 ASC 605-35 的指引，所以企业需要对这类业务进行重点分析。

步骤一：识别与客户之间的合同

合同修订或变更订单

根据 IAS 11，当同时满足以下两个条件时，改变合同范围或者合同价格包括在合同收入中：

- 客户很可能同意变化和金额
- 收入的金额能够可靠计量

根据 IFRS 15，如果参与方同意改变合同范围，但是并没有对相应的价格变化达成一致，那么企业需要应用可变对价的概念估计合同价格的变化。

合同修订根据不同的情况可能作为单独合同处理，也可能作为原始合同的终止并签订新的合同，也可能作为原始合同的一部分。例如，固定造价合同受到后续订单变化的影响，不能认为与原始履约义务明显可区分，销售商应调整交易价格和完工程度，并且采用累计追补调整的方式调整收入。

步骤二：识别合同中的单独履约义务

IFRS 15 明确，当企业提供重大的整合服务，以将合同中各个单独的商品或服务整合为客户在合同中将获得的一组商品或服务时，应确认一项单独的履约义务。因此，许多建造合同将被视为一项单独的履约义务。企业根据可明显区分的条件评估多重要素的单独性需要重大的职业判断，这可能会产生更多不同的履约义务被独立出来。例如，一项建造合同可能包括设计、采购和建造服务，可能需要作为单独的履约义务核算。

步骤三：确定交易价格

可变对价合同（例如奖励或者激励等）是建筑业常见的业务类型，虽然新模型评估许多类型的可变对价需要重大判断，但是我们认为并不会对激励付款额有重大影响，特别是，现行的准则要求在符合条件时，激励付款额包括在合同收入中。

步骤四：分配交易价格至单独的履约义务

我们认为，许多建造合同不能够获得可观察的价格，企业将需对单独售价进行估计，并在估计过程中应当在最大程度上使用可观察输入值。IAS 11 中没有关于在多重要素安排的建造合同中分配收入的详细指引，所以新收入准则对企业的影响程度取决于企业现在采用的会计政策。

步骤五：当履约义务履行时确认收入

虽然许多建造合同将在一段时间内转移商品或服务的控制权，因此与根据 IAS 11 确认收入的模式类似，但是企业不能假定收入确认的时点没有发生变化，仍然需要仔细评估控制权转移的时点，从而确定收入确认的时间。

对于在一段时间内实现的履约义务，企业以一种体现所承诺商品或服务的控制权转移至客户的方式确认完工进度。计量进度的方法包括投入法和产出法。

企业必须评估现有的方法以确保他们符合 IFRS 15 的目标。对于在一段时间内实现的履约义务，现在所采用的投入成本法并不是计量完工进度最恰当的方式。类似地，如果企业实质上提供了项目材料的采购服务，购买的材料还没有安装，企业应当调整投入法，仅根据已发生成本确认收入，直到材料被安装之后确认毛利。这可能会导致在合同期内毛利的不均衡。

其他指引

合同成本

虽然 IAS 11 允许合同的取得成本资本化，并在合同期内摊销，但是许多建筑企业更倾向于发生时将其费用化，IFRS 15 要求在符合特定条件的情况下，这类成本需要资本化。

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

© 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。

