

IFRS 15 新收入准则对生命科学业的影响 – 致同研究之 IFRS 系列（十一）

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生命科学业的重大影响。

新收入准则对生命科学业的影响

就实施新收入准则而言，生命科学业需要解决的关键问题如下：

- 何时能够在收入中确认以里程碑为基础的激励付款额？
- 何时捆绑的商品或服务能代表单独的履约义务？
- 如何处理与客户合作研究合同？
- 延期支付条款是否影响收入总额的确认？
- 如何处理基于销售额或使用情况的特许权使用费？
- 如何判断 IP 许可安排应在一段时间内确认收入还是在某一时点确认收入？

在生命科学业，收入的会计处理包括很多独特的挑战。与客户之间的复杂安排包括合作研究合同、以里程碑为基础的激励付款额、知识产权许可和有形产品销售。合同中的产品过期日和客户退货权也增加了职业判断。企业需要仔细评估新收入准则对收入确认金额和时点的影响。

步骤一：识别与客户之间的合同

合作研究合同

合作研究合同是生命科学业常见的安排，并且可以采取很多形式。仅当合作对方是客户的情况下才采用 IFRS 15 进行会计处理。如果合作对方不能从企业日常经营活动的产出中收到商品或服务，那么该合作对方不是企业的客户。

虽然许多合作研究协议不属于新收入准则的核算范围，但是确定合作对方是否是客户仍然需要判断。如果属于 IFRS 15 的核算范围，企业应当评估是否这些活动是单独的履约义务还是组合成一项履约义务。对于合作对方不是客户的合作研究合同的会计处理使用现行的其他指引。

步骤二：识别合同中的单独履约义务

合同中包括销售多项商品或服务时可能是很复杂的，例如，一个医疗设备合同可能包括嵌入式软件、更换零件、其他组件、安装、培训、对设备的服务和保修。企业需要使用 IFRS 15 评估医疗设备、更换零件、其他组件和服务是单独的履约义务还是一项整体履约义务。企业需要仔细审阅与客户签订的合同以识别履约义务并确认收入。

购买额外商品或服务的选择权

授予客户免费或以折扣价格购买额外商品或服务的选择权的合同，如果该选择权向客户提供了在不订立合同的情况下将不会获得的某一重要权利，则该选择权导致产生一项单独履约义务。该购买选择权可能使客户为在未来获得商品或服务提前付款，这部分付款额在收到时应予以递延，直到企业将额外商品或服务被转移至客户或选择权到期时，确认分配至该选择权的收入。

步骤三：确定交易价格

可变对价

新收入准则也产生了更多的复杂性，增加了对职业判断的需要。例如，考虑一个全或无的里程碑的付款条款，当企业成功完成一个大型项目的研究阶段时才能收到全部付款额，研究失败就拿不到任何付款额。历史经验表明，类似项目的失败率很高，那么企业就很难在合同开始时将估计的付款额包括在交易价格中。

退货权

制药和医疗设备企业通常会为客户或者分销商提供退货权，如果产品在特定期限内没有销售或者产品过期仍未销售时可以退货。这种权利可能在合同条款中规定，也可能是由实务中的惯例形成的。这两种情况都使得相关收入被认为是可变的，并且需要满足约束条件。

零售商应将预期不确认为收入的，预计将向客户支付的退款金额记录为一项负债，将从客户处收回退货的权利记录为一项合同资产。该资产的计量根据存货的初始金额，

调整收回这些商品的任何销售成本和预期减值。对于制药企业来说，记录的这项合同资产的价值有限，因为退回的药品通常已经过期或者没有价值。

虽然在新收入准则中确定可变对价需要很多重大判断，但是我们认为不会产生重大影响。

步骤四：分配交易价格至单独的履约义务

如果能够获得由企业制定的可观察的价格，那么该价格提供了单独售价的最佳证据。但是，我们认为，在生命科学业典型的合同中，可能包括新的或者从未单独出售的履约义务，或者包括一次性知识产权许可协议等独特的要素。如果不能获得可观察的价格，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 18 和 IAS 11 中没有关于在多重要素安排的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

知识产权许可

某些许可安排提供的权利的性质是允许在许可期内，按照企业的知识产权在许可期内存在的状态，接触该知识产权。根据 IFRS 15，在同时满足三项条件时，可明显区分的许可提供知识产权的接触权，应当在一段时间内确认收入。如果这些条件不存在，那么提供企业知识产权使用权利的许可属于在某一时刻满足的履行义务，应当在控制权转移至被许可方且许可期开始时确认收入，类似于销售商品。

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。