

IFRS 15 新收入准则对信息传输、软件和信息技术服务业的影响

— 致同研究之 IFRS 系列（七）

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 在自 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信息传输、软件和信息技术服务业的重大影响。

新收入准则对信息传输、软件和信息技术服务业的影响

就实施新收入准则而言，信息传输、软件和信息技术服务业需要解决的关键问题如下：

- 承诺的定制和安装服务能否被认定为独立于相关的软件销售？
- 存在许可期的许可应在一段时间内还是在某一时点确认收入？
- 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？
- 对于软件和服务捆绑销售，如何将总价分摊至各项履约义务？
- 是否能够在许可开始以前确认收入？
- 在软件即服务（SaaS）的交付模式下，软件许可和托管能否分离确认收入？
- 提成计价的软件销售收入应当如何确认？

信息传输、软件和信息技术服务业等知识产权许可的企业将需要确定其提供的权利是知识产权的使用权还是访问权。当提供知识产权的使用权时(其在某一时点转移),使用权转移给客户时确认收入。提供知识产权访问权的许可则是在一段时间内满足履约义务,因此,收入应在一段时间内确认。在确定企业提供的许可属于哪一类型时可能面临挑战,特别是当企业签订的协议不是标准化协议,而是具有独特性的协议时,企业需要对每一个合同进行分析。

步骤一: 识别与客户之间的合同

虽然 IAS 18 的现行指引不是很详细,但是大多数信息传输、软件和信息技术服务业企业在合同批准方面不大可能受到重大影响。

合同合并

确定合同是否应当被合并时,现行的指引要求相当多的判断,并且仅提供了可能表明两个或多个合同形成相同经济合同的不同部分的一系列迹象。

相反,IFRS 15 明确要求企业同时或几乎同时与同一客户订立多项合同时,符合下列一项或多项条件时将多项合同合并:

- 这些合同基于共同的商业目的并为一揽子交易而订立
- 其中一份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履约情况
- 这些合同中所承诺的商品或服务构成单项履约义务

存在这些明确的标准(而且只需满足一个条件)可能改变一些安排的会计处理结果。

步骤二: 识别合同中的单独履约义务

信息传输、软件和信息技术服务业常常在一项单独安排中为客户提供多项产品或服务(例如,软件许可、合同期后客户支持、维护等),现行的 IFRS 缺少对于多重要素安排的详细指引,这些企业往往采用 US GAAP 下的更为规则化的行业指引。根据当前的 US GAAP,如果未交付要素的公允价值缺乏卖方特定客观证据(VSOE)时,收入予以递延。根据 IFRS 15,即使 VSOE 不存在,企业也需要估计每个单独的履约义务的独立售价。这可能导致收入确认的时间和现行准则相比有重大不同。电信行业通常提供多种产品的捆绑合同,例如手机和服务捆绑销售,这将导致收入确认的时间发生变化,而且收入确认的金额将不同于账单金额。当客户变更服务套餐或者电信企业为客户提供计划升级服务时,是哪种形式的合同修订需要判断。

原来类似于 US GAAP 指引中的按照 VSOE 公允价值、第三方售价和管理层最佳估计售价的层级估计单独售价的规定将不再使用。

购买额外商品或服务的选择权

根据 IFRS 15，必须评估客户选择权是否代表实质性权利，如果是实质性权利，应当作为单独的履约义务。如果合同赋予客户以折扣价格续签软件许可的权利，仅当客户不签订合同就无法获得利益的情况下，该选择权代表实质性权利。当折扣超过通常给予软件许可的正常折扣的范围时，此类折扣是实质性权利。如果客户购买额外商品或服务的选择权价格代表该商品或服务的单独售价，那么该选择权不会为客户提供实质性权利。

该规定与现行 US GAAP 的规定类似，即需要评估未来销售的折扣是否是“重要的和增量的”。但是，根据 IFRS 15，分配至选择权履约义务的金额可能不同。

步骤三：确定交易价格

根据 IFRS 15，交易价格是企业为交换向客户转移所承诺的商品或服务，预期将有权获得的对价的金额，交易价格可以是固定的、可变的或者固定加可变的。如果商业惯例预示着企业将仅能收到合同注明价格的一部分（即企业提供了价格让步），那么交易价格不是合同注明的价格，而是更低的价格。

可变对价

可变对价合同（例如回扣、奖励或者激励等）是信息传输、软件和信息技术服务业常见的业务类型，包括一些分销商和代理商的协议。企业使用概率加权计算的期望值或者最可能发生金额估计可变付款额。对于可变对价计入交易价格存在一项限制，只有当可变对价相关的不确定性消除时极可能不会发生累计已确认收入的重大转回时，企业才应当随着履约义务的履行确认收入。

和该行业相关的一个例外是关于基于销售额或使用情况的特许权使用费，在这种情况下，交易价格不包括特许权使用费的估计值或者期望值。直到客户后续的销售或使用发生时，才能将特许权使用费包括在交易价格中。

融资成分

信息传输、软件和信息技术服务业企业的支付条款可能根据业务或客户的类型不同而不同。根据 IFRS 15，当合同安排中包含重大融资成分时，应相应调整交易价格。在评估一份合同是否包含重大融资成分时，企业应考虑多种因素，包括承诺对价和现金销售价格之间的关系，交付承诺的商品或服务与客户付款之间的时间间隔长短。重大融资成分的影响与收入分开核算。

步骤四：分配交易价格至单独的履约义务

估计单独售价

IFRS 15 将单独售价定义为“当企业单独出售商品或服务时，该商品或服务的可观察价格。”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。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。IFRS 15 建议（并不是要求）三种可能的方法：经调整的市场评估法、预计成本加毛利法、余值法。

只有当一项可明显区分的商品或服务的售价高度可变或不确定（例如，根据客户关系程度、业务数量、支付能力或者其他因素调整商品或服务的价格，销售给不同的客户）或者企业尚未对销售的商品或服务定价（例如新软件）时，才可以使用余值法计算其单独售价。虽然 IAS 18 几乎没有关于余值法使用的指引，但是普遍的观点认为这种方法不能用于未交付要素。余值法不同于目前有些信息传输、软件和信息技术服务业企业所使用的余值法。应用现行的余值法会导致安排中的全部折扣被分配至合同中首先交付的项目。在新指引下不会出现这种情况，这是因为折扣通常会按比例分配至所有项目。余值法的使用应当是很有限的，且其使用频率将低于目前所使用的余值法。

此外，信息传输、软件和信息技术服务业企业还应注意，原来类似于 US GAAP 指引中的按照 VSOE 公允价值、第三方售价和管理层最佳估计售价的层级估计单独售价的规定将不再使用。

分配折扣和可变对价

折扣和可变对价通常将会按比例法分配至合同中的所有履约义务。如果满足特定条件，折扣或可变对价可被分配至一项或多项单独的履约义务，而不是分配至一项安排中的所有履约义务。

步骤五：当履约义务履行时确认收入

在软件与重大的定制、安装或者整合服务捆绑在一起，并且是软件功能必不可少的情况下，目前许多信息传输、软件和信息技术服务业企业采用类似于 IAS 11 中的完工百分比法随着时间推移逐渐确认收入。这些企业需要根据 IFRS 15 中的控制权转移模型仔细分析这些履约义务，确定是否收入需要在一段时间内确认。

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。