

IFRS 15 新收入准则对制造业和其它行业的影响 – 致同研究之 IFRS 系列（六）

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 在自 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 在自 2017 年 12 月 15 日之后开始的年度期间（包括在此期间的中期）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制造业和其他行业的重大影响。

一、新收入准则对制造业的影响

就实施新收入准则而言，制造业需要解决的关键问题如下：

- 合同取得成本是否能够资本化？
- 什么情况下客户定制或者安装服务能够从相关的产品销售中分离出来单独考虑？
- 无需退还的预付费是否能在收到时确认为收入？
- 激励付款额应如何进行会计处理？
- 产品交付之前（开单留置）能否确认收入？
- 标准质保和展期质保如何进行会计处理？
- 是否可能在客户签字验收之前确认收入？

IFRS 15 可能显著影响收入确认的时间和金额，特别是对于大型制造合同，在评估控制权转移时点时，需要考虑对制造商而言是否没有替代用途，且有收款权利来补偿目

前完成的工作。与合同相关的前期工程费用需要资本化，长期合同中需要考虑是否有重大融资成分。

制造业企业需要提前投入时间准备，以确保所有重大影响都被识别和理解。

步骤一：识别与客户之间的合同

企业仅在符合以下条件时才能进行下面的步骤：

- 合同具有商业实质
- 参与方都批准了合同
- 各方的权利和支付条款被清晰地界定
- 企业很可能收到对价

条件没有符合

当上述标准没有符合时，不能确认收入，直到符合条件或者下列情况之一发生时才能确认收入：

- 履约义务已经完成且所有已经收到的对价是无需退还的
- 合同安排已经取消且任何已经收到的对价是无需退还的

合同修订或变更订单

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进度，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 的收入确认模型的基础是根据可明显区分的履约义务的实现确认收入，而不是根据合同的整体实现确认收入。同时满足以下两个条件的承诺的商品或服务是可明显区分的：

- 客户能够从单独使用该商品或服务或将其与客户可随时获得的其他资源一同使用中获益
- 商品或服务能够被单独识别（例如供应商没有提供重大的服务组合、修订或者定制各种履约义务）

现行的 IFRS 缺少关于多重要素安排的详细指引。企业将根据上述可明显区分的条件评估多重要素的单独性，这可能会产生更多不同的履约义务被独立出来（例如与标准质保相关的服务、未来购买的重大折扣、合同续约选择权）。

质保

现行的 IFRS 缺少关于质保义务是否单独可交付的指引。目前很多企业把展期质保作为单独可交付进行会计处理，收入在质保期内分摊确认；而标准质保通常没有单独确认，而且根据 IAS 37 作为或有事项估计预计负债。

我们预计，新的指引不会改变现行实务。如果符合以下条件之一，企业将把质保确认为单独的履约义务（并因此根据相对独立售价分配合同对价）：

- 顾客有权选择单独购买质保
- 全部或者部分质保为顾客提供了额外服务（超过了产品与承诺的标准相一致的保证）

如果不符合上述条件，企业将根据 IAS 37 作为或有事项估计预计负债。

步骤三：确定交易价格

可变对价：绩效激励

可变定价合同是制造业中常见的一种合同类型。根据 IFRS 15，企业在合同价格中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，即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。

我们预计，这些要求不会对激励付款额的收入确认的时点产生重大影响，因为现行的指引要求当同时满足下列两个条件时，这类付款额才应包括在合同收入中：

- 特定的业绩标准很可能达到或者超过
- 激励付款额能够可靠计量

可变对价：退货权和退款权

根据新的指引，可变对价还包括客户的退货权。制造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。这与现行实务是类似的，同时确认负债和相关资产，该资产通常在资产负债表的存货项目下列示，代表企业对预期退回商品的要求权。根据 IFRS 15，合同资产必须单独于存货列示，并且需要根据 IFRS 9 评估减值。

步骤四：分配交易价格至单独的履约义务

目前，在 IAS 18 中没有关于如何在一个合同中的多重要素之间分配收入的指引。根据 IFRS 15，当制造商确定一个合同包括多重要素时，需要根据相对单独售价将交易价格分配到每一项履约义务。

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。

步骤五：当履约义务履行时确认收入

在一段时间内确认收入或者在一个时点确认收入

企业应当在合同开始时确定商品或服务的控制权是在一段时间内或是在某一时点被转移。虽然许多制造业的合同将在某一时点转移控制权，但是企业不能假定这不会发生变化，必须仔细评估新模型下何时发生控制权转移，从而确认收入。

通常，如果符合下列任一条件，企业将在一段时间内确认收入：

- 客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益
- 客户能够控制企业履约过程中的在建资产
- 企业履约过程中所产出的资产不具有可替代用途，并且在整个合同期间内该企业有权就迄今为止已完成的履约部分收取款项

如果履行义务不符合在一段时间内确认收入的条件，则企业将在某一时点（控制权转移时）确认收入。为确定客户何时取得控制权且企业履行履约义务，IFRS 15 提供了关于控制权转移的下列迹象：

- 企业就该资产享有现时收款权利
- 客户已拥有该资产的法定所有权
- 客户已实物占有该资产
- 企业已将资产所有权上的主要风险和报酬转移给客户
- 客户已接受该资产

汽车制造业中的零件和部件通常都采取标准化形式，但是也仅适用于特定汽车制造商，在判断控制权转移时点时，如何确认是否具有其他替代用途的资产，这会对收入确认的时点产生影响。

开单留置

IFRS 15 提供了在开单留置情况下，考虑评估是否已完工产品的控制权已经转移给客户，从而可以确认收入的相关指引。虽然在有些情况下这些条件与 IAS 18 中提供的指引不同，但是我们预计在大多数情况下，会计处理结论是相同的。

制造商还应当考虑是否他们对产品完工到转移的保管服务是一项可明显区分的履约义务，作为一项单独的履约义务将导致部分交易对价必须被分配至该服务。

客户验收

IFRS 15 包括了与客户验收相关的指引，因此，当合同包括要求客户正式接受商品或服务的条款时，企业必须仔细考虑 IFRS 15 可能的影响。如果制造商能够客观证明所有约定的条款都被满足，那么客户验收是不会影响何时客户获得商品或服务控制权的一种形式。

根据 IFRS 15，客户验收的额外考虑事项包括：

- 为了试用、展示或评估目的交付的商品，直到试用期满或者客户正式接受商品时确认收入
- 附有退货权的商品交付，制造商应用可变对价的要求来考虑确认收入的金额

我们预计，在实务中大多数情况下，客户验收时根据卖方制定或客户指定的要求，会计处理的结论将与 IAS 18 相同。

其他指引

合同取得成本

IFRS 15 要求当符合特定条件时，企业应当将获得合同的增量成本（例如合同佣金）资本化。但是，从实务角度看，摊销期间等于或短于一年，制造商可选择将取得合同的成本费用化。

根据 IFRS 15，制造商预期通过合同的未来收入收回的成本，应当随着收入的取得，将成本摊销计入损益，相关的资产根据 IAS 36 计提减值。

披露

IFRS 15 含有多项披露要求，旨在使财务报表使用者了解收入及相关现金流量的性质、金额、时间及不确定性。披露包括关于与客户之间的合同、在运用收入准则的过程中所作出的重大判断、以及就获取或履行合同的成本而确认的资产的定性和定量信息。因此，系统和流程需要收集和汇总制造商遵循新收入准则所需要的增量信息。

回购权或补偿权

汽车销售合同中，通常包括回购权和补偿权，当客户无条件享有要求企业回购车辆的权利，并且客户有重大经济动因去行使该项权力时，合同将作为租赁处理。

二、新收入准则对其他行业的影响

（一）对金融业的影响

准则适用范围

原收入准则范畴内的分红收入和股利收入，现在属于金融工具准则的范畴，不在 IFRS 15 准则范围内。

可变对价

金融行业的合同中经常包括重要的可变条款，例如资产管理绩效奖金、罚金或结构费用等，IFRS 15 规定，仅在预期估计金额的后续变动不会导致重大转回时，可变对价才计入交易价格，可能会影响金融行业的收入确认时点和金额。

合同成本

金融行业，取得合同时往往会有显著的直接发生成本，例如合同签署之后支付的佣金，资本化这部分费用，将对利润产生影响。

单独履约义务识别

金融行业的服务多是整合服务，涉及一揽子计划，例如，投行在提供并购服务时，合同中包括多项整合服务，如尽职调查、交易及融资安排等，在这种情况下，识别单独的履约义务并将价格分配到每项义务中的难度较大。

（二）对航空航天及国防业的影响

由于该行业的特殊地位和特殊商业模式，使得在识别合同和确定合同价格中存在判断难度。

（三）对水上运输业的影响

水运企业是利用港口码头设施通过使用装卸机械与船舶，实现被运送对象（旅客、货物）位置转移。船舶是移动的，其运输生产活动是连续地进行的，在运输过程中不断地有货物装上船舶或卸下船舶，一些运输业务由不同的运输工具（如拖轮与驳船）的组合来完成，运输时间长。如何确认控制权转移的时点需要判断。

港口企业向货方收取的装卸费、堆存费、货物港务费以及向船方收取的装船费、卸船费、速遣费、货运代理费及停泊费、系解缆费是需要单独区分履约义务，还是作为一揽子整合服务，涉及众多的判断。

（四）对能源资源业的影响

费率管制的行业，费率管制资产涉及到应计收入的确认。

长期能源销售合同中，通常包括了价格变动的时间表、以公式为基础的定价、固定和变动定价的条款，这对于单独界定履约义务、估计可变对价都存在挑战。

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。