

US GAAP 与 IFRS 之比较：收入 – 致同研究之 US GAAP 系列(十三)

收入是评价公司经营成果和运营能力的关键指标，作为财务报表中收益构成的一项重要因素，其确认问题广受关注，且观点纷呈。针对收入确认，国际财务报告准则（IFRS）包含两个准则外加若干解释。美国财务会计准则委员会的会计准则汇编（ASC）将美国会计准则中不同的收入确认准则整合成一个综合的以收入确认为主题并涉及不同行业的专业化指引。

收入

IFRS	U.S. GAAP
相关指引： IFRS 13; IAS 18; IFRIC 13、15 和 18; SIC-31	相关指引： ASC 605、820、845、和行业主题; SFAC 5 和 6; SEC SAB 主题 13
简介	
术语 收入 涵盖在一定期间内由日常经营活动所产生的导致权益增加的经济利益的总流入，不包括与权益参与者出资有关的权益增加（IAS 18.7）。	SFAC 6.78 将“收入”定义为：通过交付或生产商品、提供劳务、或其他构成主体持续的主要或核心经营的活动，引起的主体资产流入或其他增加或其负债清偿（或两者的结合）。
IAS 18 是有关收入确认的一般准则，适用于由以下方面产生的收入（IAS 18.1）： <ul style="list-style-type: none"> • 销售商品 • 提供劳务 • 提供他人使用本主体能产生的利息、特许使用费和股利的资产 <p>I 与建造合同直接相关的劳务所产生的收入遵循 IAS 11，而不是 IAS 18（IAS 18.4）（参见第 6.2 节“收入——长期合同/建造合同”）。</p> <p>不动产的建造协议可能属于 IAS 11 或 IAS 18 的范围。如何确定是一个判断事项，取决于协议的条款及相关安排的具体事实和情况。</p> <p>IFRIC 15 提供了评估不动产的建造协议是属于 IAS 11 还是 IAS 18 的范围，以及应在何时确认不动产建造所产生的收入的指引（IFRIC 15.6）。</p>	收入确认指引比较详尽，且包含在《汇编》的若干主题以及 SEC 指引中，例如涉及特定收入确认问题的 SAB 主题 13。本节的内容更具有普遍性，主要源于 ASC 605-10、605-15、605-20、605-25 和 605-45。行业特定指引（例如软件和不动产）包含在其他 ASC 主题中。
收入按已收或应收对价的公允价值计量（IAS 18.9）。	收入和利得通常按所涉及资产（商品或劳务）或负债的交换价值计量（SFAC 5.83）。在许

IFRS	U.S. GAAP
<p>虽然 IAS 18 不包含分拆单项交易的可辨认组成部分的特定标准，但在某些情况下，为了反映交易的实质，有必要进行分拆（IAS 18.13）。</p> <p>IAS 18 未包含有关分配安排中各要素所收到的对价的指引。</p>	<p>多情况下，适用于特定收入交易的特定准则包含计量指引。</p> <p>ASC 605-25 阐述了如何确定涉及多个交付项目的安排是否包含超过一个核算单元，以及如何计量并向这些单独的核算单元分摊安排的对价。其他 ASC 主题也阐述了多重要素安排。ASC 605-25-15-3 和 ASC 605-25-15-3A 叙述了 ASC 605-25 与其他《汇编》主题的相互作用。</p> <p>与 IFRS 不同，ASC 605-25 包含向交易安排中的要素分配安排对价的特定指引。对价基于各自的相对售价分配给各要素，但存在某些例外，例如或有对价或其他指引规定了单独要素的会计处理的情况。</p> <p>ASC 主题 605-28 对里程碑法提供了指引，里程碑法适用于供应商逐步履行其履约义务的安排（例如研发活动），全部或部分对价取决于未来事项，这些事项被称为“里程碑”（ASC 605-28-15-2）。</p>
商品销售	
<p>当以下所有条件均满足时，应确认商品销售的收入（IAS 18.14）：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 商品所有权上的重大风险和报酬已转移给购货方 • 卖方既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出商品实施有效控制 • 收入的金额能够可靠地计量 • 与交易相关的经济利益很可能流入卖方 • 已发生或将发生的成本能够可靠地计量 	<p>ASC 605-10-25-1 及 SEC SAB 主题 13 概括了商品和其他项目销售收入确认的一般原则。根据 ASC 605-10-25-1，收入应在已赚取且已实现或可实现时进行确认。根据 SAB 主题 13，当以下所有条件均满足时，收入通常是已赚取且已实现或可实现的：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 有说服力的证据表明交易安排存在 • 可收回性可以合理保证 • 商品已经交付或劳务已经提供 • 卖方向买方的要价固定或可确定
劳务	
<p>当提供劳务的交易结果能够可靠估计时，与劳务相关的收入根据报告期末的完工进度予以确认。当以下所有条件均满足时，交易的结果就能够可靠估计（IAS 18.20）：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 收入的金额能够可靠地计量 • 与交易相联系的经济利益很可能流入主体 • 完工进度能够可靠地计量 • 交易中已发生的成本和完成交易将发生的成本能够可靠地计量 <p>当涉及提供劳务的交易的结果不能可靠估计时，收入的确认只应限于已经确认的可补偿的</p>	<p>U.S. GAAP 没有特别规定劳务收入的会计处理。但 SFAC 5 和 SEC SAB 主题 13 涉及商品和劳务共同产生的收入。因此，上述针对商品销售的收入确认一般原则也适用于劳务。用于确认劳务收入的三个常用方法是：</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>特定履行法</i>——当劳务收入是通过履行单项活动而赚取时使用。 • <i>比例履行法</i>——当劳务收入是通过履行不止一项活动而赚取时使用。但是不能使用投入成本占比的方法来衡量完工进度。 • <i>完全履行法</i>——当劳务收入是通过履行不止一项类似或不同的活动而赚取时使用，并且

IFRS	U.S. GAAP
费用（IAS 18.26）。	最终的活动对整个交易至关重要，从而在最终的活动履行之前不能认为收入已赚取。
开单留置交易	
<p>当买方要求延迟交付但取得所有权并接受账单，若以下条件满足，开单留置销售可确认收入（IAS 18.IE.1）：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 交付很可能实现 • 在销售确认时相关项目已完工、可识别、并准备好向买方交付 • 买方特别确认延迟交付的指令 • 适用常规的支付条款 	SEC SAB 主题 13 规定了大量对开单留置交易确认收入必须满足的限制性条件。SAB 主题 13 中的条件比 IAS 18 中的条件更加严格。因此，对开单留置交易确认收入的情况很罕见。
客户忠诚度计划	
<p>奖励积分作为销售交易的单独可辨认部分进行会计处理。收到对价的公允价值应在奖励积分和销售的其他部分之间进行分摊（IFRIC 13.5）。分摊至奖励积分的对价应按其公允价值进行计量（IFRIC 13.6）。</p> <p>分摊至奖励积分的对价应按如下方式进行确认：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 如果是主体提供奖励，应在积分被兑换且主体履行其提供奖励的义务时确认收入（IFRIC 13.7） • 如果是第三方提供奖励，主体应评价其在该交易中是作为委托人还是代理人收集奖励积分（IFRIC 13.8）： <ul style="list-style-type: none"> - 如果主体在交易中是作为代理人，收入在第三方变为有义务提供奖励且有权获得对价时按净额进行计量和确认 - 如果主体在交易中是作为委托人，收入在主体履行其奖励义务时按总额计量并确认 	U.S. GAAP 中没有针对客户忠诚度计划的特定指引。应考虑计划的事实和情况以确定适当的会计处理（ASC 605-25-15-2A）。

来源：致同美国公认会计原则实务指引系列

《致同美国公认会计原则实务指引：公允价值计量指引、债务和权益交易会计处理指引》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-4509-6/F 3651

《致同美国公认会计原则实务指引：收入确认指引-探讨复杂的收入确认》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-5407-4/F 4374

《致同美国公认会计原则实务指引：美国公认会计原则与国际财务报告准则之比较》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-6751-7/F 5432

注：致同 US GAAP 系列强调了某些重要的 US GAAP 和 IFRS 的要求以及这两套准则之间的主要相似和差异之处。比较内容仅作为指引，并不包含所有内容。如果读者需要 IFRS 和 US GAAP 的要求、以及 SEC 条例、规则和实践的完整详情，应参阅相关准则、条例、规则和实践的全文。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）。版权所有。

“Grant Thornton（致同）”是指 Grant Thornton 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（GTIL，致同国际）的成员所。GTIL（致同国际）与各成员所并非全球合伙关系。GTIL（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。GTIL（致同国际）不向客户提供服务。GTIL（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。