

US GAAP 与 IFRS 之比较-收入 (ASC 606) -致同研究之 US GAAP 系列(十四)

2014年5月，IASB和FASB发布了《与客户之间的合同产生的收入》（IFRS 15和ASC 606），作为制定针对IFRS和U.S. GAAP的普遍性收入确认准则联合项目的一部分。新指引将取代IAS 18、IAS 11、IFRIC 13、IFRIC 15、IFRIC 18和SIC 31中的指引，以及ASC 605中大部分现有指引。新指引建立了主体在向财务报表使用者提供与客户之间合同产生的收入和现金流量的性质、金额、时间和不确定性有关的有用信息时应采用的原则。

2016年4月，FASB发布了ASU 2016-10《与客户之间的合同产生的收入（主题606）：识别履约义务》，澄清了这两个领域的指引。2016年3月，FASB发布了ASU2016-08《与客户之间的合同产生的收入（主题606）：委托人与代理人的判断（总额与净额列报收入）》，以澄清对委托人和代理人判断的指引的应用。2016年4月，IASB发布了《对<国际财务报告准则第15号——与客户之间的合同产生的收入>的澄清》。IASB的修订涉及识别履约义务、委托人与代理人的判断、许可、以及对变更的合同和已完工的合同的简易衔接。IASB认为无需对FASB所讨论的其他相关议题修改IFRS 15。上述修订与ASC 606和IFRS 15同时生效。

IFRS和U.S. GAAP下的收入确认目前已实质上趋同，除了以下方面：

- 确认收入的可收回性门槛要求主体很可能收回为交换将向客户转移的商品或劳务而有权获得的对价。“很可能”一词在IFRS下意味着“多半会发生”，而在U.S. GAAP下表示很可能发生。
- IASB修订了IAS 34，特别要求在中期财务报表中披露有关与客户之间的合同产生的收入、合同余额及剩余履约义务的分解信息。此类要求仅适用于遵循U.S. GAAP的公众实体。
- IFRS允许提前采用，而U.S. GAAP在特定情况下允许提前采用。
- 根据U.S. GAAP，作为合同获取或履行成本而确认资产的减值损失不允许转回，但IFRS的IAS 36要求转回。
- U.S. GAAP包含针对非公众实体的与披露、衔接规定和生效日期有关的特定宽限，而IFRS不包含这样的指引。

收入 (ASC 606)

IFRS	U.S. GAAP
相关指引: IFRS 15	相关指引: ASC 606 和 340-40
目标	
为向财务报表使用者报告主体与客户之间的合同产生的收入和现金流量的性质、金额、时间和不确定性确立了原则 (IFRS 15)。	与 IFRS 类似 (ASC 606-10-10-1)。
收入确认的方式应当反映向客户转移承诺的商品或劳务, 且确认的金额反映主体预计交换该等商品或劳务获得的对价。	与 IFRS 类似 (ASC 606-10-10-2)。
范围	
适用于所有与客户之间的合同, 但下列各项除外 (IFRS 15.5): <ul style="list-style-type: none"> • 租赁合同 • 保险合同 • 金融工具及其他合同权利或义务 • 从事相同业务经营的主体之间为便于向客户或潜在客户的销售而进行的非货币性交换 	与 IFRS 类似 (ASC 606-10-15-2)。
仅适用于合同的交易对方是客户的合同。客户是指已与主体订立合同以获得作为主体的日常经营活动的产生的商品或劳务并支付对价的一方 (IFRS 15.6)。	与 IFRS 类似 (ASC 606-10-15-3)。
确认	
第 1 步: 识别合同	
仅当满足以下所有标准时, 才对范围内与客户之间的合同进行会计处理 (IFRS 15.9): <ul style="list-style-type: none"> • 合同各方已批准该合同 (书面形式、口头形式或其他商业惯例), 并承诺履行其相应的义务 • 主体能够识别各方关于将拟转让的商品或劳务的相关权利 • 主体能够识别对于将被转移的商品或劳务的付款条款 • 合同具有商业实质 (主体未来现金流量的风险、时间或金额预计将因合同的结果而变化) • 主体很可能收到为交换将转移给客户的商品或劳务而有权获得的对价 	与 IFRS 类似 (ASC 606-10-25-1)。
第 2 步: 识别履约义务	

IFRS	U.S. GAAP
<p>合同开始时，评估与客户之间的合同中承诺的商品或服务，并将向客户转让的下述每一项承诺识别为履约义务（IFRS 15.22）：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 可明确区分的商品或服务（IFRS 15.27-.30） • 实质上相同且按相同转移模式向客户转让的一系列可明确区分的商品或服务 <p>履约义务不包括主体履行合同所实施的活动，除非该活动向客户转让商品或服务（IFRS 15.25）。</p>	<p>与 IFRS 类似（ASC 606-10-25-14 和 25-17）。</p>
第 3 步：确定交易价格	
<p>当履约义务履行完毕时（或履约过程中），按分摊至该履约义务的交易价格的金额（不包括对受限制的可变对价的估计值）确认收入（IFRS 15.46）。</p>	<p>与 IFRS 类似（ASC 606-10-32-1）。</p>
<p>考虑合同条款和主体的商业惯例以确定交易价格。交易价格是指主体因向客户转让已承诺的商品或劳务而预计有权获得的对价金额，不包括代第三方收取的金额。在与客户之间的合同中承诺的对价可能包括固定金额、可变金额或两者兼有（IFRS 15.47）。</p>	<p>与 IFRS 类似（ASC 606-10-32-2）。</p>
<p>如果合同所承诺的对价包括可变金额，主体应当估计因向客户按承诺转让的商品或服务而有权获得的对价金额。对价金额可能因为折扣、回扣、退款、贷记、价格折让、奖励、绩效奖金、罚款，或当主体获得对价的权利取决于某一未来事项的发生或不发生为条件的变化（IFRS 15.50-.51）。</p>	<p>与 IFRS 类似（ASC 606-10-32-5 至 32-6）。</p>
第 4 步：向履约义务分配交易价格	
<p>分摊交易价格旨在反映主体因向客户转让已承诺的商品或服务而预计有权获得的对价金额分摊至每项履约义务（或可明确区别的商品或服务）（IFRS 15.73）。</p>	<p>与 IFRS 类似（ASC 606-10-32-28）。</p>
<p>基于相对独立售价，向在合同中识别出的每项履约义务分配交易价格，存在与折扣和包含可变金额的对价有关的某些情况除外（IFRS 15.74）。</p>	<p>与 IFRS 类似（ASC 606-10-32-29）。</p>
<p>在合同开始时确定合同中每项履约义务所涉及的可明确区别的商品或服务的独立销售价格，并按此类单独售价的比例分配交易价格（IFRS</p>	<p>与 IFRS 类似（ASC 606-10-32-31）。</p>

IFRS	U.S. GAAP
15.76)。	
单独交易价格是主体向客户单独出售承诺的商品或服务的价格。单独交易价格的最佳证据是主体在类似情况下向客户单独出售相关商品或服务时该商品或服务的可观察价格 (IFRS 15.77)。	与 IFRS 类似 (ASC 606-10-32-32)。
合同成本	
如果主体预计能收回为获取与客户之间的合同而发生的增量成本, 应将该等成本确认为一项资产 (IFRS 15.91)。	与 IFRS 类似 (ASC 340-40-25-1)。
作为实务简便做法, 如果已确认资产的摊销期间为一年或更短期间, 主体可在增量成本发生时将其确认为费用 (IFRS 15.94)。	与 IFRS 类似 (ASC 340-40-25-4)。
第 5 步: 当 (或随着) 主体完成履约义务时确认收入	
主体通过向客户转让已承诺的商品或服务而履行履约义务时 (或履行过程中), 确认收入。一项资产是在客户获得对该资产控制时被转让的 (IFRS 15.31)。	与 IFRS 类似 (ASC 606-10-25-23)。
根据 IFRS 15.35-38 中的指引, 确定每项履约义务是在一段时间内履行, 还是并非如此, 而是在某个时点履行 (IFRS 15.32)。	与 IFRS 类似 (ASC 606-10-25-24)。
对资产的控制是指能够主导资产的使用并获取该资产几乎所有剩余利益的能力, 包括防止其他主体主导并从资产获取利益的能力 (IFRS 15.33)。	与 IFRS 类似 (ASC 606-10-25-25)。
对于在一段时间内履行的履约义务, 通过以反映主体向客户转移承诺的商品或服务的控制的履行情况, 对各项履约义务的完工进度的衡量, 在期间内确认收入 (IFRS 15.39)。 对于在一段时间内履行的履约义务, 如果主体不能合理地计量其对该履约义务的履约进度, 则不能确认收入 (IFRS 15.44)。如果主体预期能收回在履行履约义务时发生的成本, 应在主体可合理衡量履约义务的结果之前, 在已发生成本的范围内确认收入 (IFRS 15.45)。	与 IFRS 类似 (ASC 606-10-25-31、25-36 和 25-37)。

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。