

IAS Plus 最新资讯.

建议采用收入确认新基础的讨论稿

国际会计准则理事会（IASB）于2008年12月发布了题为《关于与客户签订合同中的收入确认的初步观点》的讨论稿以征求公众意见。该讨论稿象征着IASB与美国财务会计准则委员会（FASB）为联合制定关于该问题的趋同的新准则踏出第一步。

IASB要求对该讨论稿的征求意见截止日期为2009年6月19日。

主要建议

该讨论稿探讨了加强收入确认要求的框架，但并不涉及特定的应用事项。这些事项将在计划的下一阶段进行探讨。讨论稿中主要的建议包括：

- 基于与客户订立的合同进行收入确认——具体地说，是基于主体与客户订立的合同中净头寸的增加（由于主体履行合同规定的履约义务）进行收入确认；
- 在客户获得对承诺资产（商品或劳务）的控制权、从而该资产已成为客户的资产时，针对每项履约义务确认收入；
- 将提供商品及提供劳务视为向客户转让资产；
- 如果在不同时间向客户转让承诺资产（商品或劳务），则应对履约义务进行单独核算（这有时被

称为“非捆绑式”或“多重要素”会计处理，虽然该讨论稿并不使用这些术语）；以及

- 基于相关商品和劳务的相关单独售价将初始时的交易价格分配至履约义务。

虽然这些建议是以与现有实务有许多共同之处的框架为基础，但它们将使某些主体的收入确认发生重大变化。一个最重要的建议变化是仅当客户获得对相关资产的控制权时才确认收入。例如，这可能极大地影响当前对建造合同采用完工百分比法、但客户在建造期间没有控制资产的主体。根据建议的模型，此类主体将仅在客户获得对资产的控制权时（可能是在建造期结束时）才确认收入。

收入确认项目的目标

IASB认为现行的两个主要收入确认准则（《国际会计准则第18号——收入》（IAS 18）和《国际会计准则第11号——建造合同》（IAS 11））并不一致而且含糊不清。美国的收入确认指引包含超过一百个准则（其中很多是针对具体行业），这导致经济上相类似的交易产生矛盾的结果。IASB与FASB的目标是制定一个能替代多数现行收入确认准则的模型，从而提高收入确认的可比性和财务报表使用者对收入的可理解性。

IAS Plus 网站

已有超过七百七十万人次浏览

www.iasplus.com网站。我们的目标旨在成为互联网上最全面的国际财务报告信息来源。敬请定期查阅。

国际财务报告准则
全球办公室
全球国际财务报告
准则领导人
Ken Wild
kwild@deloitte.co.uk

国际财务报告准则卓越中心

美洲
纽约
Robert Uhl
iasplusamericas@deloitte.com

蒙特利尔
Robert Lefrancois
iasplus@deloitte.ca

亚太地区
香港
Stephen Taylor
iasplus@deloitte.com.hk

墨尔本
Bruce Porter
iasplus@deloitte.com.au

欧洲—非洲
约翰内斯堡
Graeme Berry
iasplus@deloitte.co.za

哥本哈根
Jan Peter Larsen
dk_iasplus@deloitte.dk

伦敦
Veronica Poole
iasplus@deloitte.co.uk

巴黎
Laurence Rivat
iasplus@deloitte.fr

基于主体净头寸（合同中权利和义务的结合）的增加确认收入

IASB 与 FASB 尚未决定建议的模型是否不适用于任何与客户订立的特定合同。讨论稿指出，建议的模型对于具备潜在高度不确定性的合同（例如，某些金融工具或商品的合同）可能并不总能提供有助于决策的信息。

以合同为基础确认收入的原则

讨论稿建议应基于主体在与客户订立的合同中净头寸的增加确认收入。主体的合同净头寸是合同规定的权利和义务的结合。合同应以书面形式订立——它是双方或多方之间确定应履行义务的协议。

讨论稿集中关注合同方式，例如，根据《**国际会计准则第 41 号——农业**》（IAS 41）确认的生物转化产生的利得就讨论稿而言不会被视为收入。这是因为此类利得与生物资产价值变动（而非与客户订立的合同）有关。

主体的合同净头寸是合同资产、合同负债还是零头寸取决于对合同中剩余权利和义务的计量。例如，如果客户在商品或劳务提供之前就已进行全额支付，这种情况通常将产生合同负债，因为主体有义务提供相关商品或劳务，但没有权利向客户进一步收取对价。相反，如果主体已履行其所有合同义务，这种情况通常将获得一项应向客户收取进一步对价的合同资产。

讨论稿建议收入应在主体履行合同义务、从而合同资产增加或合同负债减少（或两者皆有）时予以确认。

履约义务

IASB 与 FASB 的初步观点是，主体的履约义务是在与客户订立的合同中向该客户转让资产（如商品或劳务）的承诺。合同承诺可以是明确或隐含的承诺。

讨论稿举了一个例子：在提供喷漆服务的合同中，众所周知销售方（主体）将采购油漆。如果合同没有包含销售方提供油漆的明确义务，那么该义务也隐含在合同中。

当主体承诺提供商品时，它就是明确承诺向客户转让资产。讨论稿认为提供劳务的承诺与转让资产的承诺相类似。从客户的角度来看，获得的劳务等同于一项资产，尽管客户可能立即消耗该资产并立即确认一项费用。

讨论稿中采用的方法意味着，收入通常根据合同向客户转让商品或劳务时予以确认。因此，如果在不同时间向客户转让承诺资产（商品或劳务），必须对履约义务进行单独核算。

通过主张在客户获得劳务时该劳务就等于一项资产，讨论稿可以规定同等地适用于商品和劳务的单一收入确认原则。IAS 18 规定对商品和劳务采用不同的收入确认方法，因此必须对这些方法加以区分。在某些情况下进行区分并不容易。

履约义务的履行——以控制为基础的方法

主体履行其履约义务，因此在向客户转让承诺资产（如商品或劳务）时确认收入。讨论稿建议，主体在客户获得对资产的控制权时已转让承诺资产，因此相关资产已成为客户的资产（如果是劳务，可能需要立即将其确认为费用）。

通常，客户在实际拥有商品时就获得商品的控制权。类似地，对于劳务而言，当客户获得承诺的劳务时，劳务通常就成为客户的资产。

讨论稿建议对控制权的关注可能是对现有收入确认模型的最大改变，现有模型是以风险和报酬为基础并且区分商品和劳务。

这意味着，例如在为客户建造资产的合同中，仅当资产在建造过程中转让给客户，主体才能在建造期间履行履约义务（并因此确认收入）。仅当客户在资产建造过程中控制已部分建造的资产，情况才是如此。讨论稿引用的一个客户拥有控制权的例子是，客户有权接管部分建造的资产并聘用另一供应商来完成建造。因此，如果客户有权接管此类部分建造的资产，收入将在建造活动进行时予以确认——不论合同是否符合建造合同的定义。

讨论稿建议一项可被推翻的假设，即主体用于履行合同中另一履约义务的资产在该资产被用于履行该另一履约义务之前并没有转让给客户。因此，举例来说，被用于提供喷漆服务的油漆仅在进行喷漆时才被转移。如果其他因素（如合同条款或法律的执行）明确表明该资产在另外的时间转让给客户，则该建议的假设可被推翻。例如，在上述情况中，如果客户有权在油漆交付后保留油漆并聘请另外的喷漆公司来提供喷漆服务，则该假设可被推翻。

履约义务的计量

IASB 与 FASB 讨论了几种计量履约义务的不同方法。讨论稿建议采用一种称为“分配交易价格法”的计量方法。虽然 IASB 与 FASB 赞成这种方法，但他们承认对于某些合同这种方法存在隐忧。

讨论稿建议履约义务初始时应按交易价格（即客户应付的对价）计量。如果合同包含多于一项履约义务，初始时应基于相关商品和劳务的相关单独售价将交易价格分配至履约义务。IASB 与 FASB 承认对单独售价进行识别可能比较困难，并要求在不存在单独售价时使用估计。然而，由于该方法与收入在主体的合同义务得到履行时（而不是在所有合同义务已得到履行时）予以确认的原则一致，他们认为使用估计是恰当的。

由于履约义务随后通过交付商品或提供劳务得到履行，分配至每一履约义务的交易价格金额将被确认为收入。因此，主体在合同期内确认的总收入金额应等于交易价格。

这种方法被称为“分配交易价格法”，因为它建议在合同订立后不重新计量履约义务，但以下情况除外：如果履约义务变成亏损性的，应重新计量该履约义务。讨论稿建议当主体预计履约义务的履行成本超过履约义务的账面金额时，履约义务应被视为亏损性。在这种情况下，应根据主体预计履约义务的履行成本来重新计量履约义务，并且主体应将差额确认合同损失。

初始时基于商品和劳务的相关单独售价将交易价格分配至履约义务

目前 IASB 与 FASB 赞成这种采用历史分配交易价格的方法，部分原因是获得持续对履约义务进行重新计量的可靠信息存在实务困难。然而，对于该方法是否适用于所有收入合同，尤其是结果变动很大的，如价格波动较大的商品和劳务的长期固定价格合同（如电力或商品的照付不议合同），仍存在疑虑。IASB 与 FASB 正在考虑某些合同的范围、披露和其他计量方法以消除这些疑虑，但尚未就将来最好的方法达成初步观点。讨论稿的附录二探讨了履约义务进行后续计量可用的三种方法。

对现行实务的潜在影响

虽然讨论稿中建议的方法与现有模型存在许多共同之处，但该方法将在多个方面改变现行实务。讨论稿指出下列领域将受到影响：

以合同为基础确认收入的原则的使用

讨论稿建议主体确认由与客户订立的合同中净头寸的增加（由于履行履约义务）所产生的收入。其他资产（如现金、尚未转让给客户的存货、或生物资产）的增加不会引起收入确认。对于现时基于完工百分比法对建造类合同进行收入确认的主体，仅当客户在资产被建造时就控制资产，主体才能在资产建造过程中确认收入。（相反，虽然讨论稿没有明确说明，但对于现时仅在完工商品被交付时才确认收入的主体，如果可以证明客户在资产被建造时就控制资产——也许因为客户有权接管已被部分建造的资产并聘用另一供应商来完成建造，则主体显然应在资产建造过程中确认收入。）

履约义务的识别

目前主体通过对未来可能需要提供的保修服务预提预计成本（而不是递延部分收入）来核算保修服务。根据讨论稿中建议的模型，保修义务将被视为履约义务，而分配至该等义务的收入将仅在保修义务得到履行后才予以确认。

估计的使用

如果对于未交付项目的售价不存在客观可靠的证据，目前遵循紧急问题小组（Emerging Issues Task Force）第 00-21 号规定及美国注册会计师协会立场文件第 97-2 号中美国指引的主体，有时不会对已交付项目确认收入。根据讨论稿中建议的模型，此类主体将对未交付商品和服务的单独售价作出估计，并在商品和服务交付给客户时确认收入。

成本的资本化

目前，某些主体对获取合同的某些成本（如为获得与客户订立的合同而支付给第三方的佣金）进行资本化。根据讨论稿中建议的模型，仅当相关成本根据其他准则符合资本化的条件时（上述佣金通常不符合条件），才能对该等成本予以资本化。因此，主体应在此类成本发生时将其确认为费用，这与确认相关收入可能不在同一期间。

讨论稿并未涵盖的主题

IASB 与 FASB 仍在就收入确认进行持续商讨。下页的表格列出了在起草准则的过程中未来会议将会讨论的多个主题。

示例

如上所述，讨论稿中提出的建议将在多个方面改变对收入的确认，并将引入一些新概念。讨论稿的附录一列举了一系列示例，旨在说明建议的收入确认模型。

下一步

讨论稿的征求意见截止期为 2009 年 6 月 19 日。在征求意见期间，IASB 与 FASB 计划进行实地考察，最初集中在合同最可能受到建议模型影响的行业。IASB 与 FASB 将评估考察的发现以及收到的对讨论稿的意见函，计划在 2010 年发布征求意见稿。IASB 与 FASB 还将根据收到的反馈意见决定是否召开公开听证会以讨论建议的模型。

讨论稿并未涵盖的主题

- 一般收入确认准则的范围
 - 合同续约和合同解除的选择权（包括退货权利）
 - 合并合同
 - 在合同开始后变更合同的条款和条件
 - 权利的计量，包括：
 - 货币的时间价值；
 - 不确定性（包括信用风险和或有对价）；以及
 - 非现金对价。
 - 帮助主体一致地识别履约义务的应用指南
 - 帮助主体评估履约义务何时得到履行的应用指南
 - 为将交易价格分配至单独的履约义务，主体应如何确定单独售价的应用指南
- 对于某些合同是否需要另一计量方法，如需要，确定何时需要采用该方法及该方法计量基础的标准
 - 在测试履约义务是否属亏损性及重新计量亏损性履约义务时应包括的成本
 - 应按什么单位测试亏损性义务（例如，按单个履约义务、合同中剩余的履约义务、或同类履约义务的组合）
 - 合同中权利和义务的总额列示或净额列示
 - 合同负债和合同资产的总额列示或净额列示
 - 综合收益表中对重新计量的列示
 - 收入的总额列示相对净额列示
 - 披露要求
 - 过渡性指引和生效日期
 - 其他准则的相应修订

若需获得有关 Deloitte Touche Tohmatsu 的更多资料，请登录我们的网站 www.deloitte.com。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球 140 个国家，凭借其世界一流的专业服务能力及对本地市场渊博的知识，协助客户在全球各地取得商业成功。德勤 150,000 名专业人士致力于追求卓越，树立典范。

德勤的专业人士融合在以恪守诚信、卓越服务、同心协力和融贯东西为本的德勤企业文化中。德勤团队崇尚持续学习、愿意迎接挑战以及注重专业发展。德勤专业人士积极推动企业社会责任，建立公众的信任，为所在的社群带来积极的影响。

Deloitte（“德勤”）泛指根据瑞士法律组成的社团性质的组织 Deloitte Touche Tohmatsu（“德勤全球”），以及其一家或多家成员所/公司。每一个成员所/公司均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤全球及其成员所法律结构的详细描述。

本出版物仅包含一般性信息，其并不能构成会计、税务、法律、投资、咨询或其他专业建议或服务。本出版物不能取代此类专业建议或服务，读者不应依赖本资料中的任何信息作为可能影响其自身或者其业务决策的基础。在作出任何可能影响个人财务或业务的决策或采取任何相关行动前，请咨询合格的专业顾问。

虽已尽力确保本出版物中所含信息准确无误，但德勤不对该等资料作出任何保证，且德勤及任何相关实体不因任何人士或实体依赖本出版物所含的信息而承担任何责任。读者应自行承担因信赖本出版物内容而产生的任何风险。

©2009 德勤版权所有 保留一切权利。

由德勤创意工作室（伦敦）设计与编制。28894