



国际财务报告准则第 15 号—客户合同收入

国际财务报告准则应用

深入探讨新收入确认准则

2017 年 10 月更新

概述

国际会计准则理事会（IASB）和美国财务会计准则委员会（FASB）（统称“委员会”）分别发布了趋同的新收入准则：《国际财务报告准则第 15 号 - 客户合同收入》（IFRS 15）和《会计准则更新第 2014-09 号：客户合同收入》（ASU 2014-09）¹（大部分在会计准则汇编 606（ASC 606）中进行了汇编）（与 IFRS 15 统称“新收入准则”）。这些新收入准则将分别取代国际财务报告准则（IFRS）和美国公认会计原则（US GAAP）下几乎所有收入确认规定。

IFRS 15 明确了与客户之间的合同产生的所有收入的会计处理。其适用于通过签订合同向客户提供商品或服务的所有企业，而当这些合同属于如租赁准则等其他 IFRS 或 US GAAP 范围时除外。该准则规定了企业在取得合同及履行向客户提供商品或服务的合同的过程中所产生的成本的会计处理（在下文第 9.3 节中进一步讨论），该准则还为出售某些非金融资产（例如，不动产、厂场或设备）所产生损益的确认和计量提供了模型。²

因此，IFRS 15 将可能影响企业的财务报表、业务流程以及财务报告的内部控制。尽管有些企业能够较为轻松地实施该准则，但是其他企业可能认为新准则实施是一项艰巨的任务。因此，成功的实施需要评估这些改变以及制定计划管理这些改变。除提前采用外，IFRS 编制者和 US GAAP 定义的公众企业应在 2018 年或之后开始的会计年度期间采用该准则（在下文第 1.2 节中进一步讨论）。

随着该准则的发布，委员会成立了收入确认联合过渡资源小组（TRG），旨在协助其确定是否需为新收入准则提供更多的应用指引。TRG 成员包括来自不同国家各行各业公众企业和私营企业的财务报表编制者、审计师和使用者。TRG 成员在 2014 年和 2015 年共召开了 6 次讨论会。2016 年 1 月，IASB 宣布其不计划召开更多 TRG 讨论会，但表示会持续关注 FASB 于 2016 年 4 月和 10 月 TRG 的讨论。2016 年 10 月的讨论会是 FASB TRG 计划的最新的讨论会。

尽管 TRG 成员发表的任何观点不具权威性，但其代表了关于各个主题的最新见解，并且企业在实施新收入准则时，还应考虑这些见解。欧洲证券及市场管理局

¹ 在本出版物中，当我们提到 FASB 的准则时，我们指的是 ASC 606（包括最近的修正案），除非另有说明。

² 参见本出版物《国际财务报告准则应用：新收入确认准则的影响远非局限于收入》（2015 年 2 月），详见[安永官网](#)。

(ESMA) 鼓励发行人应用 IFRS 15 时考虑 TRG 的讨论。³ 同时, 美国证券交易管理委员会 (SEC) 的主任会计师鼓励 SEC 会员 (包括可能以 IFRS 编报的海外私营发行人) 在考虑不按照 TRG 成员达成的共识的方式应用准则时与其进行讨论。⁴

本刊物已经编入了 TRG 成员在 2014 年度和 2015 年度联合会议以及 FASB TRG 2016 年度独立会议上讨论事项所达成共识的总结。除非另有说明, 这些总结代表联合 TRG 的讨论。IFRS 机构的 TRG 成员未参与 2016 年 4 月和 2016 年 10 月的讨论会。但是 IASB 的某些成员及其员工旁听了该会, 并且在后续的委员会会议上, IASB 收到了口头更新。在可能的情况下, 我们指出 IASB 成员及其员工是否在 FASB TRG 讨论会上发表了评论。

在 2016 年, 委员会修订了各自的准则旨在解决许多已经 TRG 讨论过的应用问题。委员会并非赞同他们收入准则所有变化的性质和范围。但是, 委员会预期该修订在大部分情况下会形成类似的结果 (见 1.1.2 节)。

本刊物总结了 IASB 的准则并且强调了与 FASB 准则的不同之处。该刊物讨论了 IASB 的所有修订, 连同 TRG 成员达成一致的问题。我们也在某些问题上表达了我们的看法。

我们还发布了具体行业针对性的刊物, 探讨了现有行业实务所发生的重大变化。⁵ 我们诚邀财务报表编制者和使用者仔细阅读本刊物以及行业补充资料, 并考虑该准则带来的潜在影响。

本刊物中表达了我们的初步看法。我们可能会在实施过程中识别出其他问题, 我们的看法也可能会有所变化。我们在示例中所描述的结论也会随着看法的变化而改变。即使是看似类似的情形, 也可能由于基本事实和情况的差异而得出与示例中不同的结论。关于大部分最新的出版物, 详见 ey.com/IFRS。

³ ESMA 公共声明: 《在实施 IFRS 15 时需要考虑的问题》, 2016 年 7 月 26 日发布, 详见 [ESMA 官网](#)。

⁴ Wesley R. Bricker 的演讲, 2016 年 5 月 5 日, 详见 [SEC 官网](#)。

⁵ 详见 [安永官网](#)。

您需要了解

- ▶ 《国际财务报告准则第 15 号 - - 客户合同收入》(IFRS 15) 为各行各业所有企业提供了收入确认规定的单一准则来源。与现行国际财务报告准则 (IFRS) 相比, 新收入准则是一项重大的变化。
- ▶ 新准则适用于与客户之间的合同产生的收入, 取代了 IFRS 中所有的收入准则和解释公告, 包括《国际会计准则第 11 号——建造合同》(IAS 11)、《国际会计准则第 18 号——收入》(IAS 18)、《国际财务报告解释公告第 13 号——客户忠诚度计划》(IFRIC 13)、《国际财务报告解释公告第 15 号——房地产建造协议》(IFRIC 15)、《国际财务报告解释公告第 18 号——客户转让的资产》(IFRIC 18) 以及《常设解释委员会解释公告第 31 号——收入: 涉及广告服务的易货交易》(SIC 31)。
- ▶ 与现行收入准则一样, IFRS 15 的规定仍然比较原则化, 但是提供了更多的应用指引。在很多领域, 由于缺乏明确的标准, 因此将需要运用更多的判断。
- ▶ 新准则对某些企业可能影响甚微, 但也可能会导致另外一些企业必须做出重大改变, 尤其是那些现行 IFRS 只能为其提供有限应用指引的企业。
- ▶ IFRS 15 还明确了某些通常不会产生收入的事项的会计处理, 例如某些与取得并履行合同相关的成本以及非金融资产的出售。

目录

概述	1
1.目标、生效日和过渡安排	6
1.1 准则概述	6
1.2 生效日	9
1.3 过渡方法	11
2 范围（2017 年 10 月更新）	27
2.1 其他范围的考虑	28
2.2 关于客户的定义	29
2.3 合作安排	29
2.4 与其他准则的相互作用	30
3 识别与客户之间的合同	36
3.1 合同属性	37
3.2 合同执行和终止条款	44
3.3 合并合同	48
3.4 合同修改	50
3.5 不符合该准则下合同定义的安排	59
4 识别合同中的履约义务	62
4.1 识别合同中承诺的商品或服务	62
4.2 确定承诺何时是履约义务	72
4.3 不可明确区分的商品或服务	93
4.4 主要责任人和代理人的考虑	93
4.5 寄售安排	111
4.6 客户对额外商品或服务的选择权	111
4.7 销售带有退货权的产品	121
5 确定交易价格	123
5.1 销售（或其他类似）税列报	124
5.2 可变对价	125
5.3 退款负债	141
5.4 特定类型的可变对价的处理	141
5.5 重大融资成分	146
5.6 非现金对价	160
5.7 已付或应付客户对价	163
5.8 不可退还预付款	169
5.9 交易价格变动	171
6 将交易价格分配至履约义务	172
6.1 确定单独售价	172
6.2 采用单独售价相对比例方法	185
6.3 分配可变对价	186
6.4 分配折扣	192

6.5 合同开始后交易价格的变动	196
6.6 将交易价格分配至 IFRS 15 范围之外的组成部份	197
7 履约义务的履行	199
7.1 在一段时间内履行履约义务	200
7.2 在某一时点转移控制权	231
7.3 回购协议	237
7.4 寄售安排	244
7.5 “开出账单但代管商品” 安排	244
7.6 知识产权许可收入确认	247
7.7 存在退货权时的收入确认	247
7.8 客户对额外商品或服务的选择权的收入确认	247
7.9 未使用的权利和未来商品或服务的预付款	248
8 知识产权许可	251
8.1 识别许可安排中的履约义务	252
8.2 确定企业授予许可证的承诺的性质	259
8.3 已获许可的知识产权的控制权转移	265
8.4 许可证续约	269
8.5 基于销售或基于使用的知识产权特许使用费	270
9 其他确认和计量议题	283
9.1 质保	283
9.2 亏损合同（2017 年 10 月更新）	289
9.3 合同成本	291
10 列报与披露	309
10.1 合同资产和合同负债的列报要求	310
10.2 其他列报的考虑	318
10.3 披露目的及一般要求	318
10.4 具体披露要求	319
10.5 过渡披露要求	334
10.6 中期财务报表披露	335

1.目标、生效日和过渡安排

1.1 准则概述

委员会 2014 年 5 月发布的新收入准则进行了大部分的汇编。这些新收入准则将分别取代国际财务报告准则 (IFRS) 和美国公认会计原则 (US GAAP) 下几乎所有收入确认规定。注意到人们对 US GAAP 和 IFRS 下现行收入确认规定存在一些担忧, 委员会决定联合制定新收入准则以期: ⁶

- ▶ 消除现有收入确认规定中存在的不一致及不足之处
- ▶ 提供应对收入确认问题的更健全的框架
- ▶ 提高行业内、不同行业间、不同管辖区以及不同资本市场之间收入确认实务的可比性
- ▶ 通过减少相关准则和解释公告的数量, 降低应用收入确认规定的复杂性
- ▶ 通过扩展的披露规定为财务报表使用者提供更多有用信息

IFRS 15 明确了与客户之间的合同产生的所有收入的会计处理。其适用于通过签订合同向客户提供商品或服务的所有企业, 而当这些合同属于如租赁准则等其他 IFRS 范围时除外。该准则规定了企业在取得合同及履行向客户提供商品或服务的合同的过程中所产生的成本的会计处理 (在下文第 9.3 节中进一步讨论), 该准则还为出售某些非金融资产 (例如, 不动产、厂场或设备) 所产生损益的确认和计量提供了模型。⁷

IFRS 15 生效后, 取代了 IFRS 中所有的收入准则和解释公告, 包括《国际会计准则第 11 号 - 建造合同》(IAS 11)、《国际会计准则第 18 号 - 收入》(IAS 18)、《国际财务报告解释公告第 13 号 - 客户忠诚度计划》(IFRIC 13)、《国际财务报告解释公告第 15 号 - 房地产建造协议》(IFRIC 15)、《国际财务报告解释公告第 18 号 - 客户转让的资产》(IFRIC 18) 以及《常设解释委员会解释公告第 31 号 - 收入: 涉及广告服务的易货交易》(SIC 31)。⁸

⁶ IFRS 15.IN5.

⁷ 参见本出版物《国际财务报告准则应用: 新收入确认准则的影响远非局限于收入》(2015 年 2 月), 详见[安永官网](#)。

⁸ IFRS 15. IN3, C10.

除部分内容外，IFRS 和 US GAAP 下的准则在 2014 年发布时基本相同。⁹ 截至目前为止，委员会都针对各种的准则发布了趋同修订，但是也对某些问题也发布了不同的修订（在下文第 1.1.2 节准则发布后修订进一步讨论）。FASB 发布了一些 IASB 并未发布的修订。为保证完整性，本刊将予以强调。但是本刊的初衷是重点说明 IASB 准则，包括迄今为止的修订，同时重点关注对 IFRS 编制者的影响。¹⁰ 同样的，我们通常只引用 IFRS。

1.1.1 准则核心原则

准则规定企业应按照原则确认及计量收入及其相关现金流量。核心原则是企业确认的收入应反映其向客户转让已承诺商品或服务，其金额为预计有权向客户收取的该商品或服务的对价。

IFRS 15 阐述了企业在确认收入时应采用以下五步法模型：

第 1 步：识别与客户签订的合同

第 2 步：识别合同中单独的履约义务

第 3 步：确定交易价格

第 4 步：将交易价格分配至合同中各单独的履约义务

第 5 步：在企业履行履约义务时确认收入

在考虑合同条款及所有相关事实和情况时（包括隐含合同条款），企业需要进行判断。对于具有类似特征和在类似情况下的合同，新准则规定的应用应保持一致性。为帮助企业运用，IFRS 15 包括了详细的应用指南及示例。IASB 同样包括了超过了 60 个应用示例。我们在本刊物的附录 B 中提供了这些示例的清单并提供具体事例包含在本刊的位置的索引。

1.1.2 准则发布后的变化

委员会针对各自的准则已发布了大量的修订，总结如下。在本刊中，我们重点强调了该修订并讨论修订说明。委员会并未就各自准则的所有修订在性质和范围上达成

⁹ 最初发布时，除下部分领域外，IFRS 和 US GAAP 的准则是基本一致的。

¹⁰ 关于新准则生效对 US GAAP 报表编制者单独影响，参见《国际财务报告准则应用：客户收入合同（ASC 606）》，2017 年 4 月修订，详见 [EY AccountingLink](#)。

一致。但是委员会预期该修订在大部分情况下会形成类似的结果。目前预期在生效前准则不会有更多的变化。

2015 年 9 月，为给企业预留更多的时间应用准则，IASB 将生效日推迟一年（见 1.2 节）。¹¹ 此外，在 2016 年 4 月，IASB 发布了《对<IFRS 15 - - 客户合同收入>的澄清》（IASB 的修订），旨在解决准则关键事项的应用问题（部分已经 TRG 讨论）。

IASB 的修订：

- ▶ 澄清一项承诺的商品或服务何时可与合同中的其他承诺区分开来（即在合同背景下可明确区分），这是企业评估承诺的商品或服务是否构成单独履约义务的一个步骤（见第 4.2 节）。
- ▶ 澄清如何采用主要责任人和代理人应用指南，从而确定企业承诺的性质是自行提供承诺的商品或服务（即该企业为主要责任人），还是安排其他方提供商品或服务（即该企业为代理人）（见第 4.4 节）。
- ▶ 澄清当企业的活动显著影响客户有权获得的知识产权时的知识产权许可问题，这是确定企业在一段时间内还是在某个时点确认收入的考虑因素（见第 8 节）。
- ▶ 澄清如何合同中存在其他商品或服务时，与知识产权许可相关的基于销售或使用情况的特许使用费的例外处理（特许使用费限制）（见第 8.5 节）。
- ▶ 为 IFRS15 的过渡要求添加两项变通处理：(a) 完全追溯法下的已完成合同，(b) 过渡期间内的合同修订（见第 8.5 节）。

对于采用 US GAAP 的公众和非公众企业，FASB 也发布的一年延期，这使 IFRS 和 US GAAP 下的准则的生效日期保持一致。

与 IASB 一样，FASB 也发布了新收入准则的修订，旨在解决主要责任人和代理人问题、识别履约义务、知识产权许可的应用指南，以及特定的过渡实务变通。

FASB 关于主要责任人和代理人，以及澄清在识别履约义务时承诺的商品或服务时何时能单独识别的修订与上述 IASB 的讨论基本一致。但是 FASB 也有部分修订与 IASB 不同。FASB 已发布了关于合同中重要商品和服务，运费和手续费的会计处理，可回收性，非现金对价，销售税及其他类似税费的列示，非金融资产（例如，

¹¹ 《IFRS 15 生效日》，IASB 2015 年 9 月发布。

不动产、厂场或设备) 处置损益的确认和计量以及其他技术修正。¹² 我们在本刊中重点强调了具体的差异。

1.2 生效日



IASB 修订

2015 年 9 月, IASB 发布了《国际财务报告准则第 15 号的生效日》, 将生效日推迟一年。

IFRS 15 于 2018 年 1 月 1 日或之后开始的会计年度期间生效, 允许提前采用, 前提是已披露了该事实。首次采用 IFRS 的企业也允许提前采用。

下表列示了会计年度各不相同的企业采用 IFRS 的生效日, 并假设这些企业每年进行两次报告 (年度报告和半年度报告)。

年度截至日期	强制采用	提前采用
12 月 31 日	采用日为 2018 年 1 月 1 日。 首次适用编制以 2018 年 6 月 30 日为资产负债表日的中期财务报表, 或编制以 2018 年 12 月 31 日为资产负债表日的年度财务报表。	可能的采用日包括但不限于: ►采用日为 2014 年 1 月 1 日。首次适用编制以 2014 年 6 月 30 日为资产负债表日的中期财务报表, 或编制以 2014 年 12 月 31 日为资产负债表日的年度财务报表。 ►采用日为 2015 年 1 月 1 日。首次适用编制以 2015 年 6 月 30 日为资产负债表日的中期财务报表, 或编制以 2015 年 12 月 31 日为资产负债表日的年度财务报表。 ►采用日为 2016 年 1 月 1 日。首次适用编制以 2016 年 6 月 30 日为资产负债表日的中期财务报表, 或编制以 2016 年 12 月 31 日为资产负债表日的年度财务报表。

¹² FASB 对其准则的修订包括以下文件: ASU 2015-14、ASU 2016-08、ASU 2016-10、ASU 2016-12、ASU 2016-20 及 ASU 2016-20。

年度截至日期	强制采用	提前采用
		►采用日为 2017 年 1 月 1 日。首次适用编制以 2017 年 6 月 30 日为资产负债表日的中期财务报表，或编制以 2017 年 12 月 31 日为资产负债表日的年度财务报表。
6 月 30 日	采用日为 2018 年 4 月 1 日。 首次适用编制以 2018 年 12 月 31 日为资产负债表日的中期财务报表，或编制以 2019 年 6 月 30 日为资产负债表日的年度财务报表。	可能的采用日包括但不限于： ►采用日为 2014 年 7 月 1 日。首次适用编制以 2014 年 12 月 31 日为资产负债表日的中期财务报表，或编制以 2015 年 6 月 30 日为资产负债表日的年度财务报表。 ►采用日为 2015 年 7 月 1 日。首次适用编制以 2015 年 12 月 31 日为资产负债表日的中期财务报表，或编制以 2016 年 6 月 30 日为资产负债表日的年度财务报表。 ►采用日为 2016 年 7 月 1 日。首次适用编制以 2016 年 12 月 31 日为资产负债表日的中期财务报表，或编制以 2017 年 6 月 30 日为资产负债表日的年度财务报表。 ►采用日为 2017 年 7 月 1 日。首次适用编制以 2017 年 12 月 31 日为资产负债表日的中期财务报表，或编制以 2018 年 6 月 30 日为资产负债表日的年度财务报表。

FASB 差异

由于 FASB 同样将生效日期推迟一年。因此，对于采用 US GAAP 的按其定义公众企业而言，¹³ 其新收入准则于 2017 年 12 月 15 日之后开始的财务年度及其中期生效。非公众企业（即不满足 FASB 准则公众公司定义的公司）应于 2018 年 12 月 15 日之后开始的财务年度及 2019 年 12 月 15 日之后开始的中期财务年度生效。换言之，非公众公司并不要求在生效年度的中期财务报告期间适用新准则。

允许 US GAAP 的公众企业及非公众企业在最初的公众企业生效日之前采用（即 2016 年 12 月 15 日之后开始的年度报告期间及其中期）。US GAAP 不允许企业在该日期之前提前采用。

1.3 过渡方法



IASB 修订

2016 年 4 月，IASB 修订了 IFRS 15 准许企业：(a) 在完全追溯法下，无需重述报告期最早期初已完工合同；(b) 在修改的追溯法下，可以仅针对在最早列报期间期初未完成的合同或者包括已完工合同的所有合同采用 IFRS 15；(c) 在任一种过渡方法下，出于过渡的目的，在评估合同修改时使用后见之明。

IASB 还在“结论基础”中澄清，首次采用日后应按照基于与现行 IFRS，例如 IAS 11，IAS 18 及相关解释公告保持一致的会计政策对已完成合同进行剩余会计处理，包括尚待确认的收入。¹⁴

IFRS 15 要求追溯应用。委员会决定允许通过对列报的所有期间使用完全追溯法或修改的追溯法，采用该准则。分别请见下述 1.3.1 及 1.3.2。

IFRS 15 定义了以下术语：¹⁵

¹³ FASB 准则定义的公共公司是。

¹⁴ IFRS 15.BC445E.

¹⁵ IFRS 15.C2.

- ▶ **首次采用日** - - 企业首次采用 IFRS 15 的报告期间的起始日。例如，对于年度报告期结束于 6 月 30 日的企业而言，无论选择什么过渡方法，强制的首次采用日将为 2018 年 7 月 1 日。
- ▶ **已完成合同** - - 企业已在首次采用日前完全转让了所有的已识别商品或服务的合同。根据企业选择的过渡至 IFRS 15 的方法，如果企业已在首次采用日前完成了履约，则其无需对相关合同应用 IFRS 15，即使在企业尚未收到对价以及对价仍可能发生变化的情况下也是如此。

IASB 在“结论基础”中指出“转让所有的商品或服务”并非旨在要求企业对按现行 IFRS 准则识别的商品或服务应用 IFRS 14 中“控制权转移”的概念。IFRS 15 BC 441 提及根据现行 IFRS 的履约（即《国际会计准则第 11 号 - 建造合同》（IAS 11）、《国际会计准则第 18 号 - 收入》（IAS 18）及相关解释公告）。“因此，在许多情况下，‘转让’这一表达是指商品销售合同中的‘交付’以及服务提供合同和建造合同中的‘履约’。在某些情况下，企业应运用判断来确定是否已向客户转让商品或服务。”¹⁶

思考以下案例：

- ▶ **合同已完成** - - 某零售商在 2017 年 12 月 31 日向客户销售商品，并立即交付。该客户历史信用记录较差。因此，该零售商要求该客户预付一半的对价，另外一半在 60 天内付款。根据 IAS 18，该零售商在销售时确认一半的收入。但是，该零售商得出结论认为其可能无法收回余额，因此递延确认该金额收入。因为商品在首次采用日（即 2018 年 1 月 1 日）前交付，所以在新收入准则下该合同视为已完成。
- ▶ **合同未完成** - - 某企业在 2017 年 1 月 31 日签订合同向客户提供服务及忠诚度积分。根据 IFRIC 13，该企业将合同总对价的一部分分摊至客户忠诚度积分，并递延至 2018 年 1 月 15 日该积分行使时确认收入。该企业在 6 个月内履行了承诺的服务并依据 IAS 18 在该期间内确认与服务相关的收入。因为在新收入准则的首次采用日（即 2018 年 1 月 1 日），客户并未履行与忠诚度积分相关的服务。因此，在新收入准则下该合同视为未完成。

我们的看法

¹⁶ IFRS 15.BC445D.

如上所述，确定合同在过渡日是否已完成可能要求重大判断，尤其是如果现行 IFRS 未提供表明商品或服务何时交付或服务何时履行（例如，知识产权许可）的详细要求时。

在评估合同是否已完成时，企业不应考虑不会导致现行 IFRS 下收入确认的合同因素（例如保证条款）。

FASB 差异

IFRS 和 US GAAP 定义的“已完成合同”并不一致。ASC 606 下将已完成合同定义为全部（或实质上全部）的收入都是按照现行 US GAAP 的要求在首次采用日已确认的合同。¹⁷

不同定义会导致 IFRS 和 US GAAP 各自有不同数量的合同过渡到新收入准则。但是，委员会在结论基础中指出，企业可通过很对所有合同，包括已完工合同，追溯应用 IFRS 15 来避免产生因不同的定义所导致的后果。¹⁸

1.3.1 完全追溯法

选择完全追溯法的企业应根据 IAS 8（《国际会计准则第 8 号 - 会计政策、会计估计变更和差错》）的规定在财务报表列报的每个期间应用 IFRS 15 的条款，但可以考虑为了便于实务操作而采用某些变通的处理，具体如下所示。

IAS 8 摘录

会计政策变更的应用

19. 除第 23 段另有规定外：

- (a) 如果某个国际财务报告准则中有专门的过渡性规定，企业应按照过渡性规定对首次采用该国际财务报告准则所引起的会计政策变更进行会计处理；以及

¹⁷ As defined in ASC 606-10-65-1(c)(2).

¹⁸ IFRS 15.BC445I.

(b) 如果某个国际财务报告准则中没有专门的过渡性规定，企业对该国际财务报告准则首次采用进行会计政策变更时，或者企业自愿进行会计政策变更时，应追溯调整该变更。

20. 就本准则而言，提前采用某个国际财务报告准则不属于会计政策自愿变更。

21. 当缺乏专门应用于某项交易、其他事项或事件的某个国际财务报告准则时，管理层可以根据第 12 段的规定，采用使用类似概念框架制定会计准则的其他准则制定机构的最新文告中的某项会计政策。如果遵循这些文告的修改，企业选择变更会计政策，该变更作为会计政策的自愿变更进行核算和披露。

追溯调整法

22. 除第 23 段另有规定外，当根据第 19 段(a)或(b)追溯调整会计政策变更时，企业应调整列报最早前期的各个受影响的权益组成部分的期初余额，以及各个列报前期披露的其他比较金额，如同自始就一直采用新的会计政策一样。

对使用追溯调整法的限制

23. 当按照第 19 段(a)或(b)的要求追溯调整时，对会计政策变更应当追溯调整，除非确定该变更对特定期间的影响或累积影响是不切实可行的。

24. 确定会计政策变更对一个或多个列报前期比较信息的特定期间影响数不切实可行的，企业应从可运用追溯调整的最早期间的期初开始，对资产和负债的账面金额采用新的会计政策，并对该期间各个受影响的权益组成部分的期初余额做出相应的调整。

25. 在当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数不切实可行的，企业应调整比较信息，从最早的可行日期开始对新会计政策采用未来适用法。

26. 当企业对一项新会计政策采用追溯调整法时，应尽可能将其应用至最早前期之比较信息。只有当追溯调整对前期财务状况表期初余额和期末余额的累积影响是可以确定的情况下，对该前期采用追溯调整法才是可行的。与财务报表列报期间之前的期间相关的调整金额，应调整列报的最早期间各项受影响的权益组成部分的期初余额，该项调整通常调整留存收益，但也可能调整权益的其他组成部分（比如为了遵循某一国际财务报告准则）。任何有关前期

IAS 8 摘录

的其他信息，诸如财务数据的历史汇总数，亦应调整至实务上最早可行之日。

27. 若因无法确定应用一项新会计政策对所有前期的累积影响数，而致应用该项新会计政策时采用追溯调整不切实可行时，企业应按照第 25 段规定，从最早可行的期间按未来适用法应用该会计政策。因此，最早可行日之前所产生的资产、负债、权益的累积调整部分忽略不计。即便对任何前期采用未来适用法应用新政策都不切实可行，仍然允许进行会计政策变更。第 50 至 53 段针对一个或多个前期采用新会计政策不切实可行的情况提供了指南。

在完全追溯法下，这意味着企业在财务报表中列报的与客户之间的所有合同将必须视同自合同开始之日起就一直采用 IFRS 15。换言之，企业选择完全追溯法需要追溯调整 IFRS 15 下所有的与客户合同（下述变通处理除外），并非仅仅是那些在报告期最早期初视为未完工的合同。这就意味着对于报告期最早期初视为已完成的（根据定义）合同，企业仍需要依据 IFRS 15 评估这些合同，以确定是否对首次采用日所属年度收入确认的列报存在影响（企业选择下述变通处理之一的除外）。

在审议过程中，委员会倾向于采用完全追溯法。根据该方法，无论何时签订合同，与客户之间的所有合同在财务报表列报的所有期间内均一致地确认和计量。该方法还在列报的所有期间内为财务报表使用者提供了有用的趋势信息。

然而，为了减轻完全追溯产生的潜在负担，委员会提供了以下豁免：

IFRS 15 摘录

C3.企业应使用以下两种方法之一应用该准则：

- (a) 按照《国际会计准则第 8 号 - 会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定追溯调整列报的每一个之前的报告期，但可以采用 C5 段中的变通处理；或者

.....

C5.在按照 C3(a)段的规定追溯应用该准则时，企业可使用以下一项或多项变通：

- (a) 对于已完成合同，企业无需对以下合同进行重述：
 - (i) 在同一年度报告期内开始并结束的合同；或者
 - (ii) 在列报期间最早期初已完成合同；
- (b) 对于具有可变对价的已完成合同，企业可使用合同完成日的交易价格，而非估计比较报告期的可变对价金额；以及
- (c) 对于在列报的期间最早期初之前修改的合同，企业应依据第 20-21 段追溯调整合同的修改部分。因此，企业需要就以下事项反映列报最早期间期初前已发生的累计影响数：
 - (i) 识别已履行和未履行的履约义务；
 - (ii) 确定交易价格；
 - (iii) 将交易价格分配至履行和未履行的履约义务。
- (d) 对于在首次采用日之前列报的所有报告期，企业无需披露分配至剩余履约义务的交易价格金额，也无需披露对于企业预期何时将该金额确认为收入的解释（见第 120 段）。

C6.对于企业采用的在 C5 段中的任何变通处理，企业应在列报的所有报告期一致地将该变通处理应用于所有合同。此外，企业应披露以下所有信息：

- (a) 已采用的变通处理；以及
- (b) 在合理可行的范围内，对采用每一项变通处理的预计影响的定性评估。

尽管变通处理提供了很多豁免，然而企业仍然需要运用判断并做出估计。例如，如果某个延长期间存在多个履约义务或合同修改，当将交易价格分配至已履行和未履行的履约义务且存在范围广阔的销售价格时，企业需要运用判断估计单独销售价格。此外，如果企业针对合同修改运用变通处理，其仍需要对 IFRS 15 下的最早列报期间期初以后作出的变更应用准则的合同修改的要求（见 3.4 部分）。

例 1-1 - - 针对合同修订的过渡方法的变通处理

企业 A 与某客户签订合同以 CU 1,000,000 的价格销售设备以及以每年 CU 20,000 的价格提供 5 年的服务。企业于 2013 年 1 月 1 日交付设备，并同时开始提供服务。

2015 年，合同经修改延长 5 年的服务期，并以 CU 1,000,000 的价格提供一台额外的设备。该设备将在 2018 年交付。

企业 A 按照 IFRS 15.C5(c) 对合同修改选择变通处理。

修改后合同的总价格=CU 2,200,000[CU 1,000,000(设备)+CU1,000,000(设备)+(10 年 x CU20,000(服务))], 应基于各项履约义务的单独售价相对比例法分摊至两件商品和服务合同。详见 6 节对将交易价格分配至履约义务的讨论。

分摊至第二台设备和剩余的未履约服务的交易价格应在或随着商品和服务转移至客户时确认。

FASB 差异

对于选择应用完全追溯法的企业，FASB 准则针对在过渡时的合同修订包含类似的变通处理。企业同样可以在财务报告中将变通处理应用于所有的最早列报期间期初以前发生的合同修改。但是，对于 IFRS 报告编制者和 US GAAP 报告编制者而言，最早列报期间的期初可能因其财务报表包含的可比期间的数量不同而不同（例如，US GAAP 报表编制者的财务报表中一般包括两个可比期间）。

与 IFRS 15 不同的是，FASB 的准则不允许主体在应用 ASC 606 时仅将完全追溯法应用于最早列报期间的期初未完成（根据定义）的合同。

企业可选择不采用、采用其中部分或全部的变通处理。然而，如果企业选择采用任何一项变通处理，企业必须在列报的所有期间一致地将该变通处理应用于所有合同。对其中部分而非所有的列报期间采用所选的变通处理是不适当的。选择使用某些或全部变通处理的企业，需要提供额外的定性披露（即企业所采用的变通处理类型以及采用该变通处理可能带来的影响）。

选择追溯应用该准则的企业还必须按照 IAS 8 的要求提供以下披露：

披露

28. 如果首次采用某个国际财务报告准则对当期或任何前期有影响，可能对当期或任何前期有影响（除非确定调整金额不切实可行），或者可能对未来期间产生影响，企业应披露以下内容：

- (a) 该国际财务报告准则的标题；
- (b) 会计政策变更是依据准则的过渡性规定做出的；（如适用）
- (c) 会计政策变更的性质；
- (d) 对过渡性规定的描述；（如适用）
- (e) 可能影响未来期间的过渡性规定；（如适用）
- (f) 如果可行，对当期和各个列报前期，披露如下调整的金额：
 - (i) 各个受影响的财务报表单列项目；以及
 - (ii) 如果企业适用《国际会计准则第 33 号 - 每股收益》，还要披露基本每股收益和稀释每股收益。
- (g) 与列报期间之前的期间相关的调整金额（如果可行）；以及
- (h) 如果按第 19 段(a)或(b)的要求对某特定前期或列报期间之前各期间采用追溯调整法是不切实可行的，则应披露导致其不切实可行的事实，并陈述如何及自何时开始应用该会计政策变更。

在以后期间的财务报表中不再需要重复这些披露。

企业必须在新准则首次应用的期间披露以上信息。在以后期间的财务报表中不再需要重复这些披露。对于选择完全追溯法应用 IFRS 15 的企业，IASB 提供了某些额外的披露豁免。对于除采用 IFRS 15 的首个年度期间前一期（“前一期”）以外的各年度期间，允许但不要求企业列报 IAS 8 第 28(f)段中规定的定量信息。

1.3.2 修改的追溯法

准则为采用修改的追溯法的企业提供了以下要求：

C3. 企业应使用以下两种方法之一应用该准则：

(a)

(b) 按照 C7 至 C8 段规定进行追溯调整，并在首次采用日确认首次采用本准则的累计影响。

.....

C7.在按照 C3(b)段的规定追溯应用该准则时，企业应将首次采用 IFRS 15 的累积影响确认为对包含首次采用日的年报报告期间的期初留存收益（或其他权益组成部分，如适当）余额的调整。在这种过渡方法下，企业可选择仅对在首次采用日（例如，对于年度截止日为 12 月 31 日的企业为 2018 年 1 月 1 日）尚未完成的合同追溯应用本准则。

C7A.企业按照 C3(b)段的规定追溯应用该准则的企业同时可针对以下两者之一采用 C5(c)所述的变通处理，即：

(a) 在所列报最早期间的期初之前的所有合同修订；或者

(b) 在首次采用日前发生的所有合并修订

如果企业采用上述变通处理的方法，企业应针对所有合同一致地才用该方法并披露 C6 段所规定的信息。

C8. 对于包含首次采用日的报告期间，如果企业按照 C3(b)段追溯应用本准则，则应提供下列两项额外披露：

(a) 与采用本次变更前生效的 IAS 11，IAS 18 以及相关解释公告相比，应用该准则对本报告期每个财务报表单列项目的影响金额；及

(b) 对第 8(a)段所识别的重大变动的原因的解释。

选择修改的追溯法的企业，将仅针对财务报表中列报的最近当期追溯应用该准则（即首次采用期）。为此，企业必须将首次采用 IFRS 15 的累积影响确认为对首次采用日期初留存收益（或其他权益组成部分，如适当）余额的调整。

根据这一方法，IFRS 15 将应用于在首次采用日（例如，2018 年 1 月 1 日，见 1.2 节）的所有合同，或者仅应用于首次采用日未完成合同。基于企业如何选择修改的追溯法，其应评估所有合同或仅在首次采用日前未完成的合同，视同企业一直对这些合同采用 IFRS 15。企业将被要求披露如何应用修改的追溯法（即应用于所有合同还是仅应用于首次采用日未完成合同）。

为了在采用日后对类似合同采用相同的会计处理，在首次采用日企业可能会选择将修改的追溯法应用于所有合同（而非仅运用于未完成的合同）。思考 1.3 节中讨论的示例，某零售商在 2017 年 12 月 31 日实现销售，示例中合同在首次采用日（即 2018 年 1 月 1 日）视为已完成合同。如果该零售商仅对未完工合同应用该准则，则其无需对该合同追溯调整收入，且继续按照现行准则（即 IAS 18）的会计处理确认剩余收入。但是，2018 年 1 月 1 日以后的任何销售可能都需满足 IFRS 15 的要求。因此，如果该零售商倾向于对类似销售按照相同的会计模型进行会计处理，其应选择在所有合同上采用新准则，而不仅是那些新准则下未完成合同。

我们的看法

使用修改的追溯调整法企业需要在企业层面作出该选择。也就是企业需要考虑企业全部的收入流和企业应用新准则后在相同或相似交易上会计处理的潜在不一致，仔细考虑在所有合同还是只在首次采用日未完工合同上执行新准则。

根据修改的追溯调整法，企业将：

- ▶ 按照 IAS 11 或 IAS 18 及相关解释公告的规定列报比较期间
- ▶ 从生效日起对新的及现有合同（所有现有合同或未完成合同）采用 IFRS 15
- ▶ 对于企业在采用当年的所有合同或仍然需要履约的现有合同，将追溯调整的累积影响确认至生效日留存收益的期初余额，并披露因采用 IFRS 15 对财务报表每一项目的影 响金额，以及对重大变化的解释

企业选择与合同修订有关的修改的追溯法的，只能从选择完全追溯法企业可供选择的 5 种变更处理中选择一种使用。但是，在修改的追溯法下，企业可以选择是否针对所有发生在以下期间之前的合同修订应用变通处理：(a)最早列报期间期初(例如，如果企业会计年度终日是 12 月 31 日且只有一个比较期间，也就是 2017 年 1 月 1 日之前)；或者(b)首次采用日（即 2018 年 1 月 1 日）。在这种变通处理下，

当企业针对过渡时的合并修改识别已履行和未履行履约义务、确定交易价格并将交易价格分摊至已履行和未履行履约义务时，企业可以反映发生在以上两个日期任一之前的 IFRS 15 下的所有合同修订的累计影响。

应用该变通处理的企业需要识别自合同开始后所有合同修订直到以下日期之一：

(a) IFRS 15 下的最早列报期间期初；或者(b) 首次采用日。然后企业需要确定每项修改如何影响修改日履约义务的识别。但是，企业在每次修改日需要确定或者分配交易价格。相反地，在准则下的最早列报期间期初或者首次采用日，企业需要在合同开始时确定所有已识别的已履行和未履行合同义务的交易价格。企业然后对这些履约义务执行单一的交易价格分摊，基于各项履约义务的单独售价。见 1.3.1 节中的例 1-1。

如果针对合同修订选择使用实务变通处理的修改的追溯法，这要求企业提供额外的定性披露（即企业所应用的豁免类型以及采用该应用可能带来的影响）。

尽管变通处理提供了很多豁免，然而企业仍然需要运用判断并做出估计。例如，如果某个延长期间存在多个履约义务或合同修订，且存在许多不同的销售价格时，企业需要运用判断估计单独销售价格将交易价格分配至已履行和未履行的履约义务。此外，如果企业针对合同修订运用变通处理，其仍需要对 IFRS 15 下的最早列报期间期初后作出的变更应用准则的合同修订的要求（见 3.4 部分）。

FASB 差异

FASB 准则针对过渡时的合并修订包含类似的变通处理。但是，修改的追溯法下，ASC 606 仅允许企业根据新收入准则在财务报表中将变通处理应用于最早列报期间期初已发生的合同变更（即 2018 年 1 月 1 日）。

下列解释修改的追溯法的潜在影响：

例 1-2 - 采用修改的追溯法的累计影响

某软件供应商的会计年度年终日为 12 月 31 日，其于 2018 年 1 月 1 日采用 IFRS 15。该供应商使用修改的追溯法采用该准则，并且仅针对未完成合同应用该准则。

例 1-2 - 采用修改的追溯法的累计影响

该供应商经常签署合同，以提供软件许可、专业服务以及交付后的服务支持。之前，其按照 IAS 18 同时考虑 IAS 18 示例 19 段的规定对这些合同进行会计处理。因此，该供应商参照软件开发的完成阶段（包括交付后服务支持的完成阶段）确认软件开发产生的收费。实际上，该软件供应商将软件开发和交付后服务支持视为单一的可交付成果。

就可交付成果的数量识别，IFRS 15 提供了较 IAS 18 相比更为详尽的规定（在第 4.2 节中进一步探讨），确定已承诺商品或服务是否是履约义务。

因此，该供应商对于截至 2018 年 1 月 1 日的进行中的合同的分析，可能使其识别出不同于先前用于收入确认的履约义务。作为评估的一部分，企业需要根据单独售价相对比例方法（见第 6.2 节）将估计的交易价格分配至新识别的履约义务。

对每一项合同，该供应商需将从合同开始至 2017 年 12 月 31 日期间确认的收入，与假设企业自合同开始即采用 IFRS 15 而确认的收入金额进行比较。两个金额之间的差额将作为累积追溯调整进行处理，并确认至 2018 年 1 月 1 日的期初留存收益。从 2018 年 1 月 1 日以后，应根据 IFRS 15 确认收入。

选择应用修改的追溯法的企业在首次采用年度需要做出具体的披露。具体地，企业必须披露各财务报表项目的影响金额，作为采用 IFRS 15 的结果。此外，企业必须披露对在 IFRS 15 和 IAS 11、IAS 18 以及相关解释公告下报告结果的任何重大变化原因的解釋。

我们的看法

根据企业先前采用的会计政策的不同情况，应用修改的追溯法可能比企业预期的更为困难。以下情况将使得应用这一方法更为复杂：

- ▶ 在 IFRS 15 下识别的履约义务，与当前规定下识别的要素/可交付成果并不相同。
- ▶ IFRS 15 规定的单独售价相对比例分配法，导致被分配至履约义务的对价金额与以往分配的金额不同。

► 这一合同包含可变对价，且可包括在可分配对价内的可变对价金额与当前规定下的金额不一致。

此外，修改的追溯法实际上要求企业在采用准则当年保留两套记录，以便按照规定披露假定按照现行准备编制的财务报表中所有项目的重大变化。

1.3.3 采用年度中期财务报告的过渡披露

《国际会计准则 34 号 - 中期财务报告》要求企业披露会计政策变更，包括对本财务年度内以前各中期的财务报表影响。此外，发生会计政策变更的，主体需要披露“对变更的性质和影响的说明”。¹⁹ 根据此类要求，依据 IAS 8 对年度财务报告更高层次的过渡披露要求在简化中期财务报告中同样有效。²⁰

如果企业在采用 IFRS 15 需要准备一套以上的中期财务报告（比如季报），其提供的信息应与第一份中期财务报告所披露的保持一致，但需要更新至最新的信息。

当地监管部门可能有额外的要求。例如，在采用年度的某些中期财务报告中，在不重复的情况下，根据 IFRS 要求提交中期报表的外国私营发行人可能会受到 SEC（美国证券交易委员会）报告要求的影响，即提供新会计准则规定的年度和中期披露信息。²¹

除这些要求外，如 10.6 节中的讨论，在采用年度以及以后的年度中，企业需要在简明中期财务报告中提供收入分解的披露。

1.3.4 其他过渡考虑事项

无论企业选择何种过渡方法，许多企业将必须针对以前期间签订的合同应用该准则。在完全追溯法下受影响的合同总体将会更大。然而，在修改的追溯法下，无论截至首次采用日的进行中的合同在何时开始，企业都必须对所有进行中的合同应用 IFRS 15。追溯应用的制度问题有可能产生。

尽管委员会为完全追溯法提供了部分变通处理，并提供了修改的追溯法这一选择，但在应用准则时仍存在大量问题，其可能导致应用 IFRS 15 困难且/或费时，例如：

¹⁹ IAS 34.16A(a).

²⁰ 见 IAS 8.29 关于年度披露要求。

²¹ Section 1500 of the SEC's Division of Corporation Finance's Financial Reporting Manual.

- ▶ 在完全追溯的情况下，由于已识别的可交付成果变化、交易价格变化或两者均发生变化，企业可能需要对交易价格进行分配。如果企业之前按照公允价值相对比例进行了分配，则这一步骤会简单直接。无论如何，企业都需要确定于合同开始时每项履约义务的单独售价。根据合同期长短的不同，这类信息可能并不容易取得，而且价格可能与当前单独售价产生重大差别。尽管该准则明确规定了何时可在可变对价上使用事后见之明确定交易价格（见第 5.2 节关于可变对价的讨论），但就是否允许在模型其他方面（例如以分配交易价格为目的）使用事后见之明，或者是否允许在现有定价信息是唯一可用信息的情况下使用现有定价信息，该准则并未作出规定。
- ▶ 估计前期所有合同的可变对价可能需要做出重大判断。该准则明确规定，当采用完全追溯法时不能对进行中的合同使用事后见之明，但就采用修改的追溯法的企业是否可使用事后见之明则并未明确。然而，委员会在“结论基础”中的讨论暗示了对于修改的追溯法不存在变通处理。²² 此外，由于采用修改的追溯法的企业仅会调整进行中合同，因此使用事后见之明可能是不可接受的。因此，企业必须仅基于合同开始时可用的信息进行估计。为了支持以上估计，可能需要一些说明管理层有哪些可用信息以及这些信息何时可供使用的同期文档记录。除了采用期望值或最有可能的金额的方法估计可变对价之外，企业必须就该可变对价是否受到限制得出结论（进一步的讨论见第 5.3.2 节）。
- ▶ 修改的追溯法不要求企业重述前期报告的金额。然而，在首次采用日，选择这一方法的企业仍然必须计算假设其一直应用 IFRS 15 的情况下针对全部的或未完成的合同（取决于企业如何选择过渡方法）所应确认的收入。此举的目的是确定采用新准则的累积影响数。在某些合同中，已识别的要素/可交付成果或可分配对价在采用新规定时会发生变化，对于此类合同而言以上要求最具挑战性。

最后，企业在准备采用 IFRS 15 时需要考虑众多其他事宜。例如，对于在现行 IFRS 下拥有重大递延收入余额的企业，如果上述在 IFRS 15 首次采用日存在的递延金额，其实应在前期重述为收入，那么在修改的追溯调整法下，重述的金额将作为准则采用日累积调整的一部分，而再也无法体现在财务报表的收入项目，即企业可能会遭遇所谓的“收入损失”。

1.3.5 提前采用 IFRS 15 的披露

²² 见 IFRS 15.BC439-BC443

当企业尚未应用某个已发布但尚未生效的新准则时，IAS 8 要求企业披露这一事实以及已知的或可合理估计的关于评估应用新准则对企业首次应用期间财务报表造成的可能影响的信息。²³ 在编制上述披露时，企业需要考虑披露以下所有信息：²⁴

- ▶ 新准则的标题
- ▶ 即将发生的会计政策某项或多项变更的性质
- ▶ 要求采用该准则的日期
- ▶ 计划首次采用该准则的日期
- ▶ 首次采用该准则预期对企业财务报表影响的讨论；或者，如果当影响是未知或无法合理估计的，对该情况的陈述

监管者也可能期望企业披露准备应用完全追溯法还是修改的追溯法。

针对已发布但未生效的新准则前期已披露信息的更新，IAS 34 并无具体的披露要求。但是，部分监管者可能期望企业在 2016 年年度财务报告中在采用 IFRS 15 可预见的影响上提供已披露信息的更新。因此，企业需要寻求监管者的指导，并准备更新可能出现影响的定量和定性信息。

在 2016 年，众多监管者向企业强调提供与 IFRS 15 相关信息的重要性，并且随着更多关于新准则影响的可用信息出现，监管机构可能期望企业的披露情况在每个报告期将会不断改进。国际证监会组织（IOSCO）在 2016 年 12 月发布了一项申明重申了这一点。更进一步地，因为影响的定性披露在发行人应用准则的早期可能是有用的，所以 IOSCO 认为“关于应用新准则影响的定性披露可能增加发行人推动其应用计划……”。当承认定性分析会改变的固有风险时，IOSCO 鼓励发行人及时地及按主体特征提供充分的、稳健的和详细的披露。“因为合理估计的定性信息对投资者有用，即使该信息缺乏完全的确定性，故发行人不应该仅仅因为采用新准则的最终影响各不相同而不愿意披露合理估计的定量信息。”²⁵

²³ IAS 8.30

²⁴ IAS 8.31

²⁵ IOSCO Public Report: FR 12/2016 Statement on implementation of new accounting standards, issued 16 December 2016, available on [IOSCO's website](#).

ESMA (欧洲证券及市场管理局 European Securities And Markets Authority) 在 2016 年 7 月出版了一项声明, 强调新准则应用透明度的需要。ESMA 明确其希望企业在准备 2017 年中期财务报告时知道或者可以合理估计采用 IFRS 15 的影响。因此, ESMA 继续表示, 在大多数情况下, 仅仅在 2017 年中期财务报告中提供 IFRS 15 的影响程度是不合适的。当企业预期影响较大时, “ESMA 希望发行人:

- a 提供基于首次采用 IFRS 15 的会计政策选择的信息 (例如应用完全追溯法、累计影响过渡法或使用变通处理的会计政策);
- b 依据性质和收入流分解预期影响 (即该影响是否会修改收入确认的金额、时间或者两者);
- c 当与 IAS 11, IAS 18 以及相关解释公告中确认和计量的现行准则相比时, 解释影响的性质, 以使财务报表使用者理解现行方法的变化和关键驱动因素。”²⁶

当企业预期准则存在重大影响时, ESMA 通过示例同样为企业提供了针对 2016 年度和 2017 年度年度报告预期披露信息的类型。

我们的看法

随着更多关于新准则影响的可用信息出现, 监管机构可能期望企业的披露情况在每个报告期将会不断改进。这包括提供更详细的、企业特定的和量化的信息。

企业可能仍在评估采用 IFRS 15 的影响, 选择等到仅在 2017 年年度报告中披露预期影响的量化信息, 这将无法满足监管机构的预期。因此, 企业可能需要量化采用 IFRS 15 的影响并在 2017 年中期财务报告中披露该信息。

²⁶ ESMA Public Statement: *Issues for consideration in implementing IFRS 15: Revenue from Contracts with Customers*, issued 20 July 2016, paragraph 13, available on [ESMA's website](#)

2 范围 (2017 年 10 月更新)

IFRS 15 应用于所有企业以及在正常经营过程中与客户之间的提供商品或服务的所有合同，以下明确排除在外的合同除外：

- ▶ 《国际会计准则第 17 号 - - 租赁》(IAS 17 或者《国际财务报告准则第 16 号 - - 租赁》(IFRS 16)，当生效时) 范围内的租赁合同
- ▶ 《国际财务报告准则第 4 号 - - 保险合同》(IFRS 4 或者国际财务报告准则第 17 号 - - 保险合同》(IFRS 17)) 范围内的保险合同
- ▶ 《国际财务报告准则第 9 号 - - 金融工具》(IFRS 9) 或《国际会计准则第 39 号 - - 金融工具：确认和计量》(IAS 39) 、《国际财务报告准则第 10 号 - - 合并财务报表》(IFRS 10) 、《国际财务报告准则第 11 号 - - 合营安排》(IFRS 11) 、《国际会计准则第 27 号 - - 单独财务报表》(IAS 27) 以及《国际会计准则第 28 号 - - 在联营企业和合营企业中的投资》(IAS 28) 范围内的金融工具及其他合同权利或义务
- ▶ 同一行业内的企业为促进对客户或潜在客户的销售而进行的非货币性交换

此外，为了按照准则下的收入合同进行会计处理，该准则范围内的合同必须符合 IFRS 15 第 19 段所列标准，具体内容将在下文第 3.1 节进行讨论。

对于特定的安排，企业需评估其与合同交易对手的关系以确定是否存在供应商—客户关系。例如，某些合作安排更类似于合伙关系，而另一些合作安排存在供应商—客户关系。只有被确定为与客户之间进行的交易才属于 IFRS 15 的范围。有关合作安排的讨论见第 2.3 节。

如上所述，当生效时，IFRS 17 可能某些服务合同适用的准则，特别是固定费用服务合同，这些合同是服务水平取决于不确定时间的合同。示例包括路边援助项目以及服务提供商承诺在出现故障后以固定费用修理特定设备的维护合同。IFRS 17 指出这些是保险合同，因此当其生效时，该准则可能适用。然而，如果其主要目的是提供固定费用的服务，仅在以下标准满足时，IFRS 17 允许企业对这些合同选择采用 IFRS 15 而替代 IFRS 17：

- ▶ 该企业未反映与客户在确定与该客户的合同价格时所涉及的风险的评估；
- ▶ 合同通过提供服务来补偿客户，而不是向客户支付现金；

- ▶ 合同转让的保险风险主要来自于客户对服务的使用而不是这些服务的成本的不确定性。²⁷

企业可以在合同的基础上对某份合同做出选择，但对于每份合同的选择是不可撤销的。

2.1 其他范围的考虑

某些安排包括回购条款，其作为销售合同的一部分或作为与原协议中相同或类似商品相关的单独合同而存在。回购协议的形式以及客户是否取得对资产的控制权，将决定该协议是否属于该准则的范围。有关回购协议的讨论见第 7.3 节。

企业可能参与部分属于 IFRS 15 范围而部分属于其他准则范围的交易。在这些情况下，该准则要求企业首先采用其他准则中的任何分拆和/或计量规定，然后再采用 IFRS 15 的规定。进一步讨论见第 2.4 节。

该准则还明确了针对某些成本的会计规定，例如取得合同的增量成本以及履行合同的成本。然而，该准则明确指出只有当 IFRS 中缺乏针对这类成本的适用规定时，才能适用以上规定。有关该准则下合同成本相关规定的进一步讨论，见第 9.3 节。

此外，作为与 IFRS 15 有关的相应修订的一部分，对于处置非金融资产（如属于《国际会计准则第 16 号 - 不动产、厂场和设备》（IAS 16）或《国际会计准则第 38 号 - 无形资产》（IAS 38）范围内的资产）损益确认的现有规定也将被修订。处置这些非金融资产时，在该处置不属于正常业务范围的情况下，确认和计量该处置产生的损益应适用 IFRS 15 中确认和计量的规定。企业需要注意 IFRS 15 中的控制模式，以确定何时终止确认非金融资产（即何时转移控制权）。企业将估计对价，以按照 IFRS 15 的规定计量损益并确定交易价格。还将按照 IFRS 15 的规定对任何估计对价的后续变动进行会计处理。任何相应修订所产生的损益计量可能有别于按照现行 IAS 18 规定计量的损益。²⁸

²⁷ IFRS 17.8.

²⁸ 参见我们的出版物《国际财务报告准则应用：新收入确认准则的影响远非局限于收入（2015年2月）》，见[安永官网](#)。

2.2 关于客户的定义

该准则将客户定义为“通过与企业订立合同向该企业购买其日常活动产出的商品或服务并支付对价的一方”。²⁹ 因“日常活动”一词已在 IFRS 中广泛使用，故 IFRS 15 未对其作出定义。在许多交易中，客户是容易识别的。然而，在涉及多方的交易中，哪些交易对手是企业的客户则可能没有那么明确。对某些安排而言，多方均可被视为企业的客户。但对另一些安排而言，只有某些涉及方才被视为客户。

下文的例 2-1 说明某一方被视为客户的方式会根据具体的事实和情况不同而发生变化。对一项合同中履约义务的识别（深入讨论见第 4 节），对于确定哪一方是企业的客户会产生重大影响。当运用已付或应付客户对价应用指南时，同样有识别企业客户的讨论，见 5.7 节。

例 2-1 - 客户的识别

某企业向多家公司提供互联网广告服务。作为这些服务的一部分，该企业从一些发行商处购买各个网站的横幅广告空间。在某些合同中，该企业提供一项精细服务——将广告植入与广告方（即客户）预先确定的标准相匹配。此外，该企业在找到适合该广告空间的广告客户前就事先从发行商处购买了横幅广告空间。假设企业已适当得出结论，认为其是这些合同中的主要责任人（见第 4.4 节关于这一话题的进一步讨论），根据所提供商品或服务的性质，该企业识别其客户是广告客户，并将在提供精细广告服务时按照总额确认收入。

而在另一些合同中，该企业仅将广告客户与发行商组合提供的广告空间进行匹配，但并不提供任何精细的广告定位服务。假设企业已适当得出结论，认为其是这些合同中的代理人。根据所提供商品或服务的性质，该企业识别其客户是发行商，并将在向发行商提供代理服务时按照净额确认收入。

2.3 合作安排

在某些交易中，交易对手并非总是企业的“客户”。相反，该交易对手可能是合作者或合作伙伴，与企业共同分担开发即将销售的产品所产生的风险和利益。这在制药、生命科技、石油和天然气以及医疗保健行业尤为常见。然而，根据事实和情况不同，这些安排也可能包含供应商—客户关系的成分。如果合作者或合作伙伴在安

²⁹ IFRS 15 Appendix A.

排中的某些方面或所有方面符合客户的定义，则这类合同仍然属于 IFRS 15 的范围，至少部分属于。

对于确定特定的产生收入的合作安排是否属于该准则范围，委员会决定不提供额外的应用指南。在“结论基础”中委员会解释称，提供适用于所有合作安排的应用指南是不可能的。³⁰ 因此，这类安排中的双方需要考虑所有的事实和情况，以确定是否存在符合该准则规定的供应商—客户关系。

然而，委员会确定在某些情况下（例如，当缺少可适用的或更具相关性的规定以供应用时），企业对合作关系或合伙关系应用 IFRS 15 的原则是适当的。³¹

我们的看法

在现行 IFRS 下识别客户可能有所困难，尤其当交易涉及多方时。该评估可能需要运用重大判断，而新准则并未提供额外的因素以供考虑。

此外，合作安排中各合作方之间的交易并不属于 IFRS 15 的范围。因此，企业需要运用判断以确定这些交易是在作为合作者的合作伙伴之间进行，还是反映了供应商—客户关系。

2.4 与其他准则的相互作用

对于部分属于 IFRS 15 范围而部分属于其他准则范围的安排，该准则作出了如下规定：

IFRS 15 摘录

³⁰ IFRS 15.BC54

³¹ IFRS 15.BC56

7.与客户之间的合同可能部分属于该准则范围，部分属于第 5 段列出的其他准则的范围。

- (a) 如果其他准则明确规定了如何对合同的一个或多个部分进行分拆和/或初始计量，则企业应首先应用这些准则中的分拆和/或计量规定。企业应将按照其他准则进行初始计量的合同一个（多个）部分的金额从交易价格中扣除，并根据第 73 至 86 段规定将剩余（如有）交易价格金额分配至该准则范围内的每一项履约义务以及第 7(b)段识别的合同任何其他部分。
- (b) 如果其他准则未明确规定如何对合同的一个或多个部分进行分拆和/或初始计量，则企业应当应用该准则对合同的一个（或多个）部分进行分拆和/或初始计量。

企业只有在应用了其他适用准则后，才能对一项安排的剩余成分采用 IFRS 15。在其他 IFRS 中解决分拆和/或分配问题的例子包括：

- ▶ IFRS 9（或 IAS 39）要求在初始确认时以公允价值确认金融工具。对于包含发行金融工具以及收入成分的合同，该金融工具的公允价值首先予以计量，然后将估计合同对价的剩余部分按照 IFRS 15 的规定在该合同的其他成分之间分配。
- ▶ 《国际财务报告解释公告第 4 号 - - 确定一项协议是否包含租赁》（IFRIC 4）要求采用公允价值相对比例法将一项安排的对价在该合同安排内的租赁与其他成分之间进行分配。³² 在 2016 年 3 月，IASB 发布了新的租赁准则，IFRS 16。新的租赁准则在 2019 年 1 月 1 日之后开始的年度报告期间生效（即 IFRS 生效后一年）。考虑到 IFRS 15 已经采用或者与 IFRS 16 同时采用，允许所有企业提前采用 IFRS 16。

如果安排中的某一成分属于另一准则或解释公告的范围，但另一准则或解释公告并未明确如何对该成分进行分拆和/或初始计量，则企业应采用 IFRS 15 分拆和/或计量每一成分。例如，当企业出售业务并与另一方签订长期供货协议时，其他准则并未规定有关一项安排的不同部分的分拆和计量。当一项安排包含收入成分以及非收入成分时，有关该安排对价分配的影响的进一步讨论，见第 6.6 节。

与现行准则相比有哪些变化？

³² 见 IFRIC 4.13

某些交易属于多项准则的范围，签订这类交易的企业需将这些交易分拆成不同成分，以便根据相关准则对每一成分进行处理。IFRS 15 并未改变这一规定。然而，在现行准则下，通常必须将收入交易分割成按照不同收入准则和/或解释公告（例如，涉及商品销售以及客户忠诚度计划的交易分别属于 IAS 18 和《国际财务报告解释公告第 13 号 - 客户忠诚度计划》（IFRIC 13）的范围）进行处理的成分。在 IFRS 15 下，由于存在单一收入确认模型，因此这些都不再相关。

IAS 18 目前明确了对利息和股利的确认和计量的会计处理。利息收入和股利收入不属于 IFRS 15 范围，相关的确认和计量规定已纳入 IFRS 9（或 IAS 39）中。

常见问答

问题 2-1：在采用金融工具准则前，作为符合伊斯兰教法的工具和交易一部分的延期付款交易是否属于 IFRS 15 的范围？[TRG 2015 年 1 月 26 日会议--议题 17]

伊斯兰金融机构（IFI）签订了符合伊斯兰教法的金融工具和交易，且其自身不取得贷款利息。相反，这些交易涉及实物资产（例如车辆）的买卖，IFI 可借此取得溢价来弥补延期付款条件所产生的利息。通常情况下，IFI 以现金方式购买标的资产，拥有法定所有权（即使所有权时间很短），并立即按照延期付款条件出售该资产。这些交易所生成的金融工具属于金融工具准则的范围。

在 2015 年 1 月召开的 TRG 会议上，TRG 成员讨论了（在采用金融工具准则前）作为符合伊斯兰教法的工具和交易一部分的延期付款交易是否属于 IFRS 15 的范围。在伦敦召开会议的 TRG 成员普遍认为，符合伊斯兰教法的金融工具和交易可能不在该准则范围之内。然而，将依据具体事实和情况进行分析，并且由于合同在同一管辖区内或不同管辖区之间常常有所不同，所以还可能需对该分析作出重大判断。在诺沃克市召开的 FASB TRG 成员会议并未讨论该问题。

问题 2-2：金融机构的某些手续费收入活动是否属于 IFRS 15 的范围（例如金融资产服务及次级服务，提供财务担保及提供与存款相关的服务）？[FASB TRG 2016 年 4 月 18 号会议--议题 52]

FASB TRG 普遍认为准则提供了一个框架，以确定某些合同属于 FASB 的准则，ASC 606 还是其他准则的范围。如上所述，准则的范围包括在正常经营过程中与客户之间的提供商品或服务的所有合同，其他 ASC 项目例外列表明确排除在

常见问答

外的合同除外。如果其他准则明确规定了收到的协议对价（例如一项费用）的会计处理，则该对价在 ASC 606 的范围外。如果其他准则没有明确规定对价的会计处理，且存在提供了单独的商品或服务，则该对价属于（或至少部分属于）ASC 606 的范围。FASB 成员将该框架应用于议题中的金融资产服务协议、提供财务担保协议和提供与存款相关服务的协议。

FASB TRG 成员普遍认为源自金融资产服务（如借款）收入不属于 ASC 606 的范围。资产服务商提供诸如与借款者沟通及款项回收等多种服务收取费用。

FASB TRG 成员普遍认为企业应参照 ASC 860《转让与服务》的规定确定针对该类资产合适的会计处理。这是因为 ASC 606 的部分例外范围的合同属于 ASC 860 的范围，ASC 860 提供了确认此类收费的要求（尽管没有提供明确的收入的会计处理）。

成员提交该问题给 TRG 的原因是，在当时，US GAAP 的其他要求与 ASC 606 的例外范围存在不一致。FASB 于 2016 年 12 月修订了此类要求。

FASB TRG 成员普遍认为源自提供财务担保服务的收费不属于 ASC 606 的范围。金融机构为借款提供担保时可能收费。此类型的财务担保主要属于 ASC 460 *担保* 或 ASC 815 *衍生品和套期* 的范围。FASB TRG 成员普遍认为企业应参照 ASC 460 和 ASC 815 的规定确定此类收费最合适的会计处理。这是因为 ASC 606 的中该项目的例外范围属于 ASC 460 和 ASC 815 的范围，ASC 460 和 ASC 815 为企业提供了可依据的原则来确定最合适的会计处理来反映财担保者的风险敞口（和信贷收益）。

FASB TRG 成员同样普遍认为与存款有关的服务收费属于 ASC 606 的范围。与服务收入和财务担保相反，金融机构用以确定客户存款最合适的负责的会计处理的 ASC 405 应用指南，并没有提供与客户存款相关收费（例如 ATM 提现费、账户维护和冻结费）的确认模型。因此，FASB 成员同样普遍认为存款费和手续费属于 ASC 606 的范围，即使 ASC 405 被列为 ASC 606 的例外范围，因为 ASC 405 中缺乏关于此类收费的会计处理。

常见问答

应该注明的是，虽然该问题并未经 IASB TRG 明确讨论，但 IFRS 的报表编制者可能会发现 FASB TRG 的讨论有助于确定某些合同属于 IFRS 15 的范围还是其他准则的范围。

问题 2-3：信用卡卡费是否属于 FASB 新收入准则的范围？[TRG 2015 年 7 月 13 日会议--议题 36]

信用卡发卡行可根据不同的信用卡安排从持卡人处获取各种收入流（如年费）。其中的某些费用可能使持卡人享受辅助服务（如商旅服务、使用机场贵宾厅）。发卡方还可能基于持卡人的消费情况给予其奖励。US GAAP 利益关联方提出的关于该类费用和计划是否属于收入准则范围的问题，尤其是当向持卡人提供商品或服务时。

虽然该问题仅由 US GAAP 利益关联方提出，但在伦敦出席会议的 TRG 成员普遍认为，采用 IFRS 编制财务报表的企业首先需确定信用卡卡费是否属于 IFRS 9 或 IAS 39 的范围。IFRS 9 和 IAS 39 规定，构成金融工具实际利率必要组成部分的任何费用均应作为实际利率的调整予以处理。反之，未构成金融工具实际利率必要组成部分的任何费用一般将在 IFRS 15 下进行会计处理。

FASB TRG 成员普遍认为，根据《会计准则汇编 310：应收款》(ASC 310) 进行会计处理的信用卡卡费不属于 ASC 606 的范围。其包括可能使持卡人享受辅助服务的年费。这些 TRG 成员指出，该结论与现行的信用卡卡费规定相一致。然而，来自美国证券交易委员会（SEC）的观察员指出，该安排的性质必须为真实的信用卡借出安排，方属于 ASC 310 的范围。照此，随着新计划的制定，企业将需要持续评估其安排。因此，在 IFRS 下和在 US GAAP 下的信用卡卡费的会计处理有所不同。

问题 2-4：持卡人奖励计划是否属于 FASB 新收入准则的范围？[TRG 2015 年 7 月 13 日会议--议题 36]

FASB TRG 成员普遍认为，如果确定奖励计划相关的所有对价（即，问题 2-3 中讨论的信用卡卡费）属于 ASC 310 的范围，则该奖励计划不属于 ASC 606 的范围。然而，由于所提供信用卡奖励计划的广泛多样性，故将视具体事实和

常见问答

情况予以确定。因为该问题仅与现有的 US GAAP 有关，故未 IASB TRG 成员未讨论该问题。

问题 2-5：缴存金是否属于 FASB 新收入准则的范围？[TRG 2015 年 3 月 30 日会--议题 26]

目前，在 US GAAP 下报告的非营利企业按照《会计准则汇编 958-605：非营利企业 - 收入确认》(ASC 958-605) 进行缴存金的会计处理（即在自愿非互惠转让中的无条件现金或其他资产承诺）。未将缴存金明确排除在 FASB 的新收入准则范围之外。但 ASC 606 不会完全取代 ASC 958-605 中对 缴存金的指南。

FASB TRG 成员会议讨论了 US GAAP 利益关联方提出的问题，并且普遍认为由于缴存金属于非互惠转让，所以不属于 ASC 606 的范围。换言之，缴存金一般不用于交换企业日常活动所产生的商品或服务。因为该问题仅与现有的 US GAAP 有关，故未 IASB TRG 成员未讨论该问题。

问题 2-6：固定赔率投注合同是否属新收入准则的范围？[TRG 2015 年 11 月 9 日会--议题 47]

因为该问题仅与现有的 US GAAP 有关，故未 IASB TRG 成员未讨论该问题。在 IFRS 准则体系下，与 2007 年 7 月 IFRS 准则解释委员会议程讨论保持一致，满足衍生金融工具定义的投注合同属于 IFRS 9（或 IAS 39）的范围。不满足衍生金融工具定义的投注合同属于 IFRS 15 的范围。

2016 年 12 月，FASB 增加 ASC 815 和 ASC 924《娱乐--与客场》的豁免范围，以澄清该安排属于 ASC 606 的范围。FASB 增加豁免范围的原因是 FASB TRG 成员普遍认为固定赔率投注合同到底属于 FASB 新收入准则的范围还是 ASC 815 的范围之前并不确定。ASC 606 规范所有与客户合同，除非该合同属于其他准则的范围，比如 ASC 815。FASB TRG 成员认为固定赔率投注合同可能满足 ASC 815 下的衍生工具的定义，因此可能不属于 ASC 606 的范围。

IASB 不打算作出类似的改变。

3 识别与客户之间的合同

为了应用 IFRS 15 的模型，企业必须首先识别为客户提供商品或服务的一个或多个合同。

任何产生可执行权利和义务的合同均属于该准则范围。这类合同可以是书面的、口头的或由商业惯例默认的。例如，企业以往的商业惯例可能影响其确定一项安排何时符合与客户之间的合同的定义。已有惯例根据与客户之间的口头协议履约的企业，可确定这类口头协议符合合同的定义。

因此，企业需在履约一开始时就对合同进行会计处理，而不是延迟至该安排被记录在已签署合同中时才确认收入，这是当前实务中的常见情况。某些安排可能要求签订书面合同以遵守管辖区法律法规。在确定合同是否存在时，必须将这些规定考虑在内。

委员会在“结论基础”中确认，确定一项安排是否产生可执行权利属于法律问题，而且不同管辖区对可执行性的确定因素可能有所不同。³³ 委员会还澄清，尽管合同必须在法律上可执行才能属于该准则范围，但考虑合同内的履约义务时，并非所有的承诺都必须是可执行的（见 4.1 节）。也就是说，履约义务可视客户的有效期望而定（例如基于商业惯例提供的额外商品或服务不会在合同中明确）。此外，该准则澄清了，一些合同可能不具有固定期限，且可以在任何时间由任意一方终止或修改。另一些合同可能按指定期限自动续签。企业需在各方拥有现时可执行权利和义务的合同期内采用 IFRS 15。合同执行和终止条款在 3.2 节中讨论。

例 3-1 - - 口头合同

某信息技术支持公司 IT Support Co. 通过互联网向客户提供远程在线技术支持服务。该公司收取固定费用，为客户的个人电脑扫描病毒，优化个人电脑性能并解决任何连接问题。当客户致电要求提供扫描服务时，该公司会说明其能够提供的服务并报价。当客户同意客服代表所说明的条款后，客户将通过电话付费。然后 IT Support Co. 将为客户提供获取扫描服务所需的信息（如网站的访问码）。当客户连接至互联网并登录到该公司的网站时（可能是当天或在未来某天），IT Support Co. 将提供上述服务。

33 IFRS 15.BC32

例 3-1 - - 口头合同

在本例中，IT Support Co.与客户签订了口头协议，其在该管辖区内是法律上可执行的，以便 IT Support Co.为客户维修个人电脑，而客户则通过传输有效的信用卡号以及电话授权进行支付。因此，其符合了与客户之间的合同的全部所需条件（将在下文摘录中进一步讨论）。就此，即使该公司尚未履行扫描服务，但在进行电话通话时该协议已经属于 IFRS 15 的范围。

3.1 合同属性

为企业确定其与客户之间的安排是否（以及何时）属于该准则范围的合同，委员会识别了若干不可缺少的属性，具体如下：³⁴

- ▶ 合同双方已批准该合同，并承诺履行各自的义务；
- ▶ 企业能够识别与将要转移商品或服务有关的合同每一方的权利；
- ▶ 企业能够识别将要转移的商品或服务的支付条款；
- ▶ 该合同具有商业实质（即企业未来现金流量的风险、时间或金额预计将因合同而发生变化）；以及
- ▶ 企业很可能收取因即将转移给客户的商品或服务而有权收取的对价。

委员会在“结论基础”中指出，这些标准与以前的收入确认要求及其他现行准则中的标准类似，并且企业在评估安排是否包含可执行权利和义务时这些条件是很重要的。³⁵

这些标准应在合同开始时进行评估。如果此时符合这些标准，除非有迹象表明相关事实和情况发生重大变化，否则企业不应重新评估这些标准。³⁶ 例如，正如 IFRS 15.13 所指出，如果客户的支付能力显著下降，则企业必须重新评估在这一合同下转移剩余商品或服务而有权向客户收取的对价是否很可能收回。这一更新的评估是

³⁴ IFRS 15.9

³⁵ IFRS 15.BC33

³⁶ IFRS 15.13

未来适用的，并不会改变与已转移的商品或服务相关的结论。也就是说，企业不应转回任何已确认的应收款、收入或合同资产。³⁷

如果不符合这些标准，则该安排不被视为收入合同，因此必须应用第 3.5 节中讨论的规定。

3.1.1 合同双方已批准该合同并承诺履行各自的义务

在应用 IFRS 15 的模型前，合同双方必须已批准了该合同。如“结论基础”中所示，委员会加入这一标准的原因在于，若合同未得到合同双方批准则其可能不是法律上可执行的。³⁸ 此外，委员会认定合同形式（即口头、书面或默认形式）就其本身而言并不能确定合同双方是否已批准并承诺履行合同。相反，在评估合同双方是否受到合同的条款和条件约束时，企业必须考虑所有相关的事实和情况。在一些情况下，口头合同或默认合同的双方可能有意愿并承诺履行各自的义务。然而在其他情况下，在确定合同双方已批准了该合同且承诺履行合同时，书面合同是必需的。

除了批准合同外，企业必须能够认定合同双方已承诺履行各自的义务。换言之，企业必须承诺提供已许诺的商品或服务。此外，客户必须承诺购买以上承诺的商品或服务。在“结论基础”中委员会澄清企业和客户并非总是必须承诺履行各自全部的合同权利和义务才能符合这一规定。³⁹ 例如，委员会引用了规定最低采购数量的双方供货协议。客户并非总是购买所规定的最低数量，而企业也并非总是强制要求客户购买最低数量。无论如何，委员会指出在这类情况下，企业仍可能确定有充分证据表明合同双方已在实质上承诺履行该合同。该标准并未解决客户支付对价的意愿和能力（即可收回性）的问题。该问题将在第 3.1.5 节中作为单独的标准进行探讨。

当确定合同双方是否承诺履行合同及由此而确定合同是否存在时，终止条款是一项重要的考虑因素。关于终止条款及其如何影响合同期的进一步讨论见 3.2 节。

与现行准则相比有哪些变化？

³⁷ IFRS 15.BC34.

³⁸ IFRS 15.BC35.

³⁹ IFRS 15.BC35.

现行准则未对口头合同提供具体的应用指南。然而，企业需要考虑一项安排的内在实质以及经济现实，而不是仅仅考虑其法律形式。《财务报告概念框架》称，如果会计处理反映的是相关经济现象的法律形式而非经济实质，则可能不能实现财务报表的真实反映。⁴⁰

尽管 IFRS 更注重实质而非形式，对于某些企业而言将口头或默认协议视为合同可能是实务中的重大变化。其可能需要提早对口头协议进行会计处理，即，不是等到这些协议被正式书面记录之时。

3.1.2 合同各方与拟转让商品或服务的权利可被识别

该标准相对直观。如果安排中将提供的商品或服务不能被识别，则不可能断定企业的合同属于 IFRS 15 范围。委员会表示，如果不能识别承诺的商品或服务，则也不能评估这些商品或服务的控制权转移，因为企业不能识别与这些商品或服务相关的权利。⁴¹

3.1.3 付款条款已被识别

识别支付条款并不要求在与客户签订的合同中固定或规定交易价格。只要存在可执行的支付权利（即根据法律可强制执行），且合同包含充分信息使企业能够估计交易价格（见第 5 节中的进一步讨论），则该合同可按照该准则进行会计处理（假设已符合上文 3.1 节摘录的 IFRS 15 第 9 段中列示的其余标准）。

3.1.4 商业实质

委员会纳入要求这些安排具有商业实质（即预计企业的未来现金流量的风险、时间或金额因该合同而改变）的这一标准是为了防止企业故意多计收入。⁴² 如果某项安排不具有商业实质，则 IFRS 15 中的该模式并不适用。以往，据说高增长行业中的某些企业从事一些交易，在这些交易中商品或服务在相同企业之间来回转移，试图显示更高的交易量和收入总额（有时被称为“往返交易”）。这也是涉及非现金对价的安排中的一项风险。

按照 IFRS 15 的要求确定合同是否具有商业实质可能需要运用重大判断。在所有情况下，企业必须能够证明其交易的性质和结构具有实质性的商业目的。

⁴⁰ The Conceptual Framework for Financial Reporting, paragraph BC3.26.

⁴¹ IFRS 15.BC37.

⁴² IFRS 15.BC40.

与《常设解释委员会解释公告第 31 号 - 收入：涉及广告服务的易货交易》(SIC 31) 现行规定相比的变化是，IFRS 15 并未包含特别针对广告易货交易的规定。我们预计企业在评估以上类型的交易时，需要谨慎考虑商业实质这一标准。

3.1.5 可回收性

在 IFRS 15 下，可回收性指的是客户支付企业用于交换向客户转移的商品或服务预计有权收取的对价金额的能力和意愿。企业评估客户支付能力时应基于其财务能力，评估客户的支付意图应考虑所有的情况和事实，包括该客户或客户类别的过往实务。⁴³

在“结论基础”中，委员会指出 IFRS 15.9 中标准的目的是要求企业评估合同是否真实有效及体现真正的交易。可回收性标准（即确定客户支付承诺对价的能力和意愿）则是该评估的关键部分。此外，委员会认为企业通常仅当其很可能取得有权获得的对价金额时才会订立合同。⁴⁴ 换言之，大部分情况下，如果客户有显著的信用风险且无充分的经济保障收回对价，企业不会与该客户签订合同。IASB 预期只有一小部分协议不满足可回收性标准。⁴⁵

该准则要求企业在合同开始时（以及当重要事实和情况发生变化时），评估其是否很可能收取因用于交换而向客户转移商品或服务而预计有权取得的对价。这与当前只有与交易相关的经济利益很可能流入企业时才允许确认收入（假设已符合其他的基本收入确认标准）的规定一致。

为进行分析，“很可能”这一术语的意思与 IFRS 的现行定义 - 即“多半可能” - 相一致。⁴⁶ 如果企业不是很可能收取到期金额，则 IFRS 15 的模型不适用于该合同，直至可回收性的问题得到解决之后才能适用（见第 3.5 节的进一步讨论）。

IFRS 15.9(e)明确企业仅能够评估因向客户转让商品或服务而有权获得的对价（而不是合同中所有的商品或服务承诺的总金额）。委员会在“结论基础”中指出，如果客户未能按承诺履约从而企业通过不向客户转让进一步的商品或服务来回应客户的行动，则企业不应考虑针对此类未转让商品或服务进行付款的可能性。⁴⁷

⁴³ IFRS 15.BC45.

⁴⁴ IFRS 15.BC43.

⁴⁵ IFRS 15.BC46E.

⁴⁶ IFRS 5 Appendix A.

⁴⁷ IFRS 15.BC46C.

委员会还在“结论基础”中指出，可回收性标准的评估要求企业考虑其对价的合同权利及其履约义务的相关状况。该评估考虑企业在合同期可用来管理其风险敞口的商业惯例（例如通过预付款的方式，获得停止转让更多商品或服务的权利）。⁴⁸

可回收性评估的对价金额是企业有权就预期交付给客户的商品或服务而收取的交易价格，而不是此类项目的合同约定金额。企业在评估可回收性前需要确定交易价格。因为可变对价（回扣、折扣或显性或隐含的价格让步）会减少合同中列明的对价金额，所以合同价格和交易价格大多数是不同的。例如，如果企业确认就其销售给客户商品已经提供或准备接受价格让步，该让步作为一种支持客户销售该类商品给最终客户的手段，则预期交付给客户的商品的交易价格可能低于合同约定价格。正如 5.2.1.A 节中的讨论，企业在合同开始时将可能会降低预期有权收取的合同价格的任何可变对价（例如估计的价格让步）从合同价格中予以扣除以确定交易价格。

准则提供给了以下示例说明企业如何评估可回收性标准：

IFRS 15 摘录

示例 1 - 对价的可收回性（IFRS 15 IE3 至 IE6 段）

某企业是一家房地产开发商，其与客户签订了一个合同，以 CU100 万出售一栋大厦。客户计划在大厦内开一家餐馆。该大厦所在的区域内新建的餐馆面临着非常激烈的竞争，而且该客户在餐饮行业的经验非常有限。

在合同开始时，该客户支付了不可退还的定金 CU50,000，而且就剩余 95%的承诺对价与该企业签订了一项长期融资协议。该融资协议建立在无追索权的基础上，这意味着如果客户违约，该企业可收回大厦，但不能向客户索取额外的赔偿 - 即使抵押物的金额低于所欠金额的总价值。该企业为大厦投入的成本为 CU600,000，合同开始时客户取得了大厦的控制权。

在评估该合同是否符合 IFRS 15 第 9 段的规定时，该企业得出结论认为，其不符合 IFRS 15 第 9(e)段的规定，因为企业不是很可能收取因转移大厦而有权收取的对价。在做出以上结论时，该企业分析认为以下因素导致了客户支付对价的能力和意愿是不确定的：

⁴⁸ IFRS 15.BC46C.

IFRS 15 摘录

- (a) 客户意图偿还贷款（贷款余额重大）的来源主要是餐馆业务的收入（该业务面临着重大风险，原因在于餐饮行业竞争激烈而且客户在这方面经验不足）；
- (b) 客户缺乏可用于偿还贷款的其他收入或资产；以及
- (c) 由于贷款建立在无追索权的基础上，故客户在该贷款下所承担的负债有限。

由于不符合 IFRS 15 第 9 段的标准，该企业应用了 IFRS 15 第 15 至 16 段的规定以确定对 CU50,000 的不可退还保证金的处理方法。该企业注意到第 15 段中描述的情形均没有出现，也就是说，该企业未收取几乎所有的对价且其没有终止合同。因此按照第 16 段的规定，该企业将 CU50,000 的不可退还付款视为保证金负债进行处理。该企业继续将初始保证金以及本金加利息的未来付款视为保证金负债进行处理，直至其得出结论认为第 9 段的标准已经满足（即该企业能够断定其很可能收取对价）或第 15 段的其中一种情形出现为止。该企业继续按照第 14 段的规定评估该合同，以确定合同是否其后符合了第 9 段的标准，或 IFRS 15 第 15 段中描述的情形是否已经出现。

与现行准则相比有哪些变化？

尽管这一规定与 IAS 18 的当前规定类似，但针对合同规定的一部分而非全部的金额应用这一概念则可能是一项重大变化。在根据 IAS 18 确认收入之前，与交易相关的经济利益必须“很可能”流入企业。⁴⁹ 在实务中，根据 IAS 18 企业可能需要考虑合同约定的整体对价。若如此，对于合同价格的一部分（而非整体金额）具有风险的合同而言，IFRS 15 中的规定可能导致对该安排提早确认收入。

我们的看法

判断预计分期付款何时表明合同中存在隐含的价格折让、存在减值损失或协议缺乏为该准则下合同应具备的商业实质需要重大判断。见第 5.2.1.A 节中关于隐性价格让步的进一步讨论。



FASB 差异

⁴⁹ IAS 18.14(b), 18, 20(b).

ASC 606 也采用了“很可能”一词评估可回收性。然而，US GAAP 下的“很可能”的标准要高于 IFRS 下的“很可能”的标准。⁵⁰

2016 年 3 月，FASB 修订了准则以澄清可回收性评估的目的。IASB 决定不对 IFRS 15 做出任何修订或澄清。作为 2016 年 4 月修订的一部分，IASB 在 IFRS 15 的“结论基础”加入了一项讨论，其预期关于可回收性标准的评估，FASB 的修订不会导致与 IASB 的结果出现差异。⁵¹

常见问答

问题 3-1：如何评估合同组合的可回收性？[TRG2015 年 1 月 26 日会议--议题 13]

TRG 成员普遍认为，如果企业确定某个具体客户很可能按合同支付欠款金额，但企业根据以往经验认为，其无法收回合同组合中一些客户的对价（见 3.3.1 节），则企业完整记录具体合同的收入并分别评估相应的合同资产或应收款的减值情况是适当的做法。换言之，企业无法得出协议包含隐含价格让步且不得减少未收款金额的收入。见 5.2.1.A 节关于评估企业是否提供隐含价格折让的讨论。

思考 TRG 议程表中的下例：某主体存在大量的类似的客户合同，该类合同提供给客户一个月的账期。承接客户前，企业执行设计好的程序用来确定客户是否很可能支付其欠款。如果客户很可能不会支付其欠款，则不承接该客户。因为这些程序仅仅设计用来确定收款是否很可能（不确定性），企业预期可能存在某些客户很可能无法支付所欠全款。然而企业收到了绝大多数客户所欠全款，企业的平均历史证据（可代表未来的预期）表明其只能收到发票金额的 98%。在这样的情况下，企业可以按应收全额确认收入，并按应收金额的 2%确认坏账费用（企业预计无法收回的金额）。

在该例中，基于企业在承接客户前执行的程序和此类客户的以往经验，同时还接受该类客户的固有信用风险，企业得出可回收性是很可能的结论。此外，企业得出结论认为任何未回收金额不代表潜在的价格折让。与之相反，这是由于

⁵⁰ 对于 US GAAP，“很可能”一词在《美国会计准则汇编》的主术语表中被定义为“一个或多个未来事项有可能发生”。

⁵¹ IFRS 15.BC46E.

常见问答

有限数量客户合同的一般信贷风险造成的。一些 TRG 成员警示道，关于确定是否在收入确认的当期确认坏账费用（而非因预计的价格折让而减少收入金额）的分析将需要作出判断。

问题 3-2：企业在何时重新评估可回收性？[TRG2015 年 1 月 26 日会议--议题 13]

如 3.1 节所述，IFRS 15 要求企业在重要事实和情况发生变化时，评估其是否很可能收取有权取得的对价。IFRS 15 中的示例 4 解释了客户财务状况下滑和目前的信贷渠道及库存现金余额有限的情况。在此情况下，企业未重新评估可回收性标准。但是随后的一年，在失去信贷渠道和主要客户后，其财务状况持续恶化。IFRS 15 中的案例 4 解释该客户财务状况的后续变化是显著的，因此识别合同的标准需要重新评估，导致可回收性标准不再满足。正如 TRG 议程表所指出的，该案例解释了当性质变动时，理事会无意要求企业重新评估可回收性（即并非质疑合同性质）。TRG 成员普遍认为，企业需要作出判断以确定事实和情况所发生的变化是否足够重大，以致于表明在该准则下合同不复存在。

3.2 合同执行和终止条款

企业首先应确定合同期限以应用收入模型的某些方面（例如，识别履约义务，确定交易价格）。待评估的合同期是指合同各方拥有现时可执行权利和义务的期间，准则定义如下：

IFRS 15 摘录

11.某些与客户之间的合同可能并不具有固定存续期，并且可由任一方在任何时候终止或修订。其他合同则可能按照合同规定定期自动续约。企业应当对合同各方拥有现时可执行权利和义务的合同存续期（即，合同期间）应用本准则。

合同中的终止条款可能影响可执行权利和义务的存续期间。例如，当合同各方可以在任何时间终止合同而不受惩罚，则企业只能在合同内有规定期限的部分采用该准则。在合同期内确定终止条款的效力需要重大判断。采用该准则的合同期可能会影响识别的履约义务的数量和交易价格的确定。这还会影响按某些披露要求所披露的金额。

IFRS 15 规定，出于应用该准则的目的，如果合同各方均有单方面权利终止“完全未执行”（IFRS 15.12 中定义）的合同而无需对合同另一方作出补偿的权利，则合同并不存在且其会计处理和披露规定不适用。理由是除非任意一方执行了合同，否则这些安排不会影响企业的财务状况或业绩。如果供应商未提供任何合同规定的商品或服务，以及未取得或无权收取合同规定的任何对价，则该合同被视为是“完全未执行”的合同。

如果合同某方可以惩罚其他执行合同权利终止合同且解约金是实质的合同方，那么“完全未执行”的合约的要求并不适用。在确定解约金是否是实质的需要重大判断，且需要考虑与合同有关的所有事实和情况。

与现行准则相比有哪些变化？

评估终止条款的规定与现行准则相比可能会有一点变化。在 IAS 18 下，企业在合同约定的期限内应用收入的要求，并通常在终止条款发生时进行会计处理。而在 IFRS 15 下，如果合同各方可以终止合同无需支付罚金，则企业应在合同约定的期限内作为按月签订（或可能更短的续订期）的合同进行会计处理。

常见问题

问题 3-3：终止条款如何影响合同期限？[TRG2014 年 10 月 31 日会议—议程表 10]

企业需要仔细评估终止条款和相关解约金以确定其如何影响合同期限（即拥有现时可执行权利和义务的期间）。TRG 成员普遍认为合同各方通过赔偿另一方的方式，拥有在指定合同期间内的任何时间单方面终止合同的可执行权利。例如，某合同含有实质解约金时，合同期应等同于解约罚金到期的期间（如果解约罚金未延续到合同期末，该期间可能是合同约定的期间或更短的需定期）。但是，TRG 成员观察到在确定解约金是否是实质的以及由什么构成合同下的可执行权利和义务时，需要判断并考虑所有的事实和情况。TRG 议事表还指出，如果企业得出结论认为因为终止条款导致合同期限短于合同约定的期限的，则任何的解约金应包含在交易价格内。如果解约金是可变的，则需要应用可变对价的要求，包含对可变对价的限制（见 5.2.3 节）。

TRG 成员还普遍认为，如果任意一方可在任何时间终止规定了有效期的合同而无需付出任何对价，则合同期在已提供给客户的商品或服务的控制权转移时结束（例如按月签订的服务合同），而不必考虑其规定的合同期限。企业需要考虑

常见问答

合同中是否包含有通知或取消时间（例如合同可以在通知 90 天后终止），这将导致合同期延伸到已提供给客户的商品或服务的控制权转移时点之后。在此情况下，合同期限将短于约定的合同期限，但不会延伸到已提供给客户的商品或服务的控制权转移时点之后。

问题 3-4：当只有客户有权终止合同而不受惩罚时，企业如何评估合同期以及解约金如何影响该评估？[TRG2015 年 10 月 9 日会议—议程表 48]

合同各方通过赔偿另一方的方式，拥有在合同期间内的任何时间单方面终止合同的可执行权利。TRG 成员比不认为仅客户有权终止足以得出与双方均有权终止不同的结论，如问题 3-3 所讨论。

TRG 成员普遍认为可执行权利和义务在整个合同期间内存在，来自客户支付的实质性解约惩罚即是这一点的证明。例如，假如有一个 4 年期服务合同，客户有权在每年年末终止合同而不受惩罚，但是会产生逐年递减的解约金，该解约金被认为是实质的。TRG 成员普遍认为该协议是 4 年期合同。

TRG 成员还讨论了违约金可能导致原始合同的会计处理包含可选择的商品或服务的情况。（见 4.6 节中的示例 4-11）

TRG 成员观察到在确定解约金是否是实质的以及什么构成合同下的可执行权利和义务需要判断并考虑所有的事情和情况。

如果可执行权利和义务未存在于合同约定的整个期间，TRG 成员普遍认为客户取消的权利将被视为客户选择权。例子包括当企业取消合同时没有（或者非实质的）解约金惩罚企业，以及当客户拥有由于客户不可控的因素或者或有事项的原因单边终止合同的权利。在“结论基础”中，委员会指出取消选择权或终止权与续约选择权类似。⁵² 企业需要确定取消选择权是否表明客户拥有实质性权利并作为一项履约义务进行会计处理（例如在取消期内的商品或服务的折扣为客户提供了实质性权利）。（见 4.6 节）

问题 3-5：如果企业过去有未执行解约金的情况，这会影响合同期限吗？[TRG 2014 年 10 月 31 日会议--议程表 10]

⁵² IFRS 15.BC391.

常见问答

TRG 议程表指出确定合同期限时的解约金评估取决于法律（视地区不同而不同）是否会将以往实务视为限制合同方的可执行权利和义务。当且仅当由于企业缺乏可执行权利导致企业的法定可执行权利和义务受到限制时，企业以往允许客户提前终止合同而不强制收取解约金的实务会影响到合同期。如果以往实务不改变企业的法定可执行权利和义务，合同期应等同于解约罚金到期的期间（如果解约罚金未延续到合同期末，该期间可能是合同约定的期间或更短的需定期）。

问题 3-6：企业如何对合同的部分终止进行会计处理（例如在第二年年初时将合同期从 3 年改为 2 年）？

我们相信企业应该将合同的部分终止作为合同修订进行会计处理，这是因为合同范围发生了变化。IFRS 15 指出“如果合同各方批准了形成合同各方新的可执行权利和义务、或变更其现有可执行权利和义务的修订，则存在合同的修订。”⁵³ 合同的部分终止导致现有合同可执行权利和义务的改变。该结论与议程表 48 中的结论一致，议程表 48 中指出“实质的解约金证明了可执行权利和义务在整个合同期间内存在。直到合同在可能作为合同修订进行会计处理的时点终止，才需要考虑解约金”。⁵⁴ 思考以下案例：

某企业签订合同，以每月 CU500 的固定价格为客户提供三年期的维护服务（即总额为 CU18,000）。合同含有终止条款允许客户以支付解约金 CU1,000 的方式取消第三年的合同（为解释该例，该解约金视为实质的）。该解约金实际上导致调整两年的价格为每月为 CU542（即总对价为 CU13,000）。第一年末，客户决定取消第三年的合同并支付合同约定的 CU1,000 解约金。

在该案例中，该修订不会作为单独的合同进行会计处理，因为未产生额外的可明确区分的商品或服务（见 3.4.2 节）。因为剩余的服务是可明确区分的，企业预期会按照 IFRS 15.21(a) 中的要求对修订进行会计处理。剩余的 CU7,000 对价（按照原始合同每年 CU6,000 的第二年对价，加上修订对价 CU1,000）应在

⁵³ IFRS 15.18.

⁵⁴ 议程表 48《额外商品和服务的客户选择权》，2015 年 11 月 9 日，47a 段。

常见问答

修订后的合同期限一年内确认。换言之，企业应将 CU1,000 解约罚金在剩余的履约期确认。

3.3 合并合同

在多数情况下，企业会对与客户签订的单项合同应用该模型。然而，如果符合下列一项或多项标准，则企业应与同一客户（或客户的关联方）在同时或接近同时签订的多项合同合并：

- ▶ 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
- ▶ 这些合同所承诺的商品或服务构成单一履约义务（见第 4 节）

在“结论基础”中，委员会解释其纳入合并合同的要求到准则中是因为，这是因为在某些情况下，视企业是分别处理两项或多项合同还是将其作为一项合同进行会计处理，收入的金额和时间可能会有所不同。⁵⁵

企业需要应用判断以确定合同是在相同或相近时间签订，因为准则并未对该评估给出明确的方法。在“结论基础”中，委员会指出不同合同签订时间间隔越长，则影响合同谈判的经济环境越有可能已经发生变化。⁵⁶

在同一时间议定多个合同不足以在会计上成为证明多个合同代表了单一安排的充分证据。在“结论基础”中，委员会指出当前两个标准（即合同基于相同商业目标订立，或某一合同的价格取决于另一合同的定价或履约情况）的任一满足，则两个和多个合同间存在价格的相互依赖。因此，当这些合同不合并的话，分配给各合同中履约义务的金额可能并不能真实的反应转移给客户的商品或服务的价值。委员会还解释纳入第三个标准（即合同所承诺的商品或服务构成单一履约义务），以避免任何设计结构的方式而允许企业规避识别履约义务的要求。⁵⁷

⁵⁵ IFRS 15.BC71.

⁵⁶ IFRS 15.BC75.

⁵⁷ IFRS 15.BC73.

与现行准则相比有哪些变化？

在何时合并合同这一方面，IFRS 15 比 IAS 18 提供了更多的规定。IAS 18 指出“如果合同以某种方式相互关联，不参照一系列交易作为一个整体的话，其商业影响无法理解”，则基于合并基础，标准需应用于两个及以上合同。⁵⁸

IFRS 15 合并合同的要求与 IAS 11 中的现行要求类似，但仍存在某些显著差异。假定合并合同相关的标准已满足，IAS 11 允许企业合并多个客户的合同。与之相反，IFRS 15 中合并合同的要求仅应用于同一客户或客户的关联方的合同。不像 IFRS 15，IAS 11 并未要求合同在相同或相近时间签订。

IAS 11 还要求满足所有标准后才可以合并合同，而 IFRS 15 则要求满足一条或多条标准。两个准则中针对合并的要求是类似的。IAS 11 和 IFRS 15 之间的主要差别在于 IFRS 15 第 17(c)段中规定的标准，其考虑了涉及多个不同合同的一项履约义务。与此不同的是，IAS 11 考虑的是同时履约或依次履约。⁵⁹

整体而言，这些标准与现行收入准则中有关合同合并的基本原则大体保持一致。然而，新准则明确要求当符合 IFRS 15 第 17 段中的一条或多条标准时企业应合并合同。因此，以前未合并合同的一些企业可能需要进行合同合并。

3.3.1 组合法实务变通

在该准则下，五步骤模型应用于与客户间的单个合同。但是，IASB 承认可能会存在某些情形，在该情形下企业合并合同确认收入似乎更便于操作而不是尝试对单个合同分别进行会计处理。具体地，准则包含以下实务变通：

IFRS 15 摘录

4. 本准则规范了与客户之间的单个合同的会计处理。然而，作为便于实务操作的方法，企业可将本准则应用于具有类似特征的合同（或履约义务）组合，前提是企业能合理预计将本准则应用于该组合对财务报表的影响不会显著不同于将本准则应用于该组合中的单个合同（或履约义务）的影响。在对组合进行会计处理时，企业应运用能够反映组合规模和构成的估计和假设。

⁵⁸ IAS 18.13.

⁵⁹ IAS 11.9(c).

为使用组合法，企业应合理预计将本准则应用于该组合的会计处理的结果不会显著不同于将本准则应用于该组合中的单个合同的结果。但是，在“结论基础”中，委员会指出其无意要求企业在得出组合法并非显著的结论时对每一个可能的结果进行定量评估。相反，其指出企业应能够采用合理的方法来确定适合其合同类型的组合，并需要运用判断来选择组合的规模和构成。⁶⁰

我们的看法

基于各企业事实和情况，组合法的应用也各不相同。管理层需要确定是否在某些或者全部经营范围应用组合法。此外，企业可以选择将组合法应用于新收入准则的某些方面（例如在第3步确定交易价格时）。

常见问题

问题 3-7：如何评估合同组合的可回收性？[TRG2015 年 1 月 26 日会议--议题 13]：见 3.1.5 节问题 3-1 的回复

3.4 合同修改

一项安排的双方通常同意对合同范围或价格（或两者）进行修改。如果出现这种情况，企业必须确定合同修改是否产生了新合同，还是作为现有合同的一部分进行处理。一般而言，当发生合同修改时是能够明确做出上述判断的，但在某些情况下比较难以确定。为协助企业进行判断，该准则规定如下：

IFRS 15 摘录

18.合同修改是指由合同双方批准的对合同范围或价格（或两者）进行的变更。在某些行业和管辖区内，合同修改可能被描述为更改订单、合同变更或修订。当合同双方批准了一项修改，其产生了新的可执行权利和义务，或改变了合同双方的现有可执行权利和义务时，合同修改即存在。合同修改可由书面、口头协议或由商业惯例默示批准。如果合同双方未批准一项合同修改，则企业应继续对现有合同应用该准则，直至该合同修改被批准为止。

19.即使合同双方就合同修改的范围或价格（或两者）存在争议，或双方已批准合同范围的变化但尚未确定相应的价格变化，合同修改也可存在。在确定由合同修

⁶⁰ IFRS 15.BC69.

IFRS 15 摘录

改产生或改变的权利和义务是否可执行时，企业应考虑所有的事实和情况，包括合同条款及其他证据。如果合同双方已批准合同范围的变化但尚未确定相应的价格变化，企业应根据第 50 至 54 段关于可变对价的估计以及第 56 至 58 段关于限制可变对价估计的有关规定，来估计由合同修改产生的交易价格的变化。

以上摘录表明委员会意图将这些规定应用于更广泛的范围，而不仅仅应用于最终确定的合同修改。换言之，IFRS 15 指出企业可在合同双方就范围或定价（或两者）的变化达成最终协议之前就对合同修改进行处理。IFRS 15 没有强调合同修改的最终确定，而是重点关注合同中的权利和义务变化的可执行性。一旦企业确定已修改的权利和义务是可执行的，则其可对合同修改进行处理。⁶¹

该准则提供了以下示例以说明这一观点：

IFRS 15 摘录

示例 9 - - 未批准的范围和价格变化 (IFRS 15 IE42 至 IE43 段)

某企业与客户签订了一个合同，在客户拥有的土地上建造一栋大厦。合同规定，在合同开始的 30 天内客户将允许该企业拥有土地的使用权。然而，由于在合同开始后暴雨对工地造成了破坏，企业直至合同开始后的 120 天后才开始使用土地。合同明确规定，企业对客户拥有的土地的使用权上的任何延误（包括不可抗力因素）将使企业有权索取赔偿，赔偿金额等于延误所直接引致的实际成本。该企业能够根据合同的条款规定证明具体的直接成本由延误所引致，并准备进行索赔。客户起初未能与企业就索赔上达成一致。

该企业评估了索赔的法律基础，并根据合同的基本条款确定其拥有可执行权利。据此，企业按照 IFRS 15 第 18 至 21 段的规定将索赔作为合同修改进行处理。该修改的结果没有为客户提供任何额外的商品或服务。此外，合同修改后所有剩余的商品或服务不可明确区分，并成为单一履约义务的一部分。因此，企业通过同时更新交易价格和履约义务的完成进度，按照 IFRS 15 第 21(b)段的

⁶¹ IFRS 15.BC76.

规定对该修改进行处理。在估计交易价格时，该企业考虑了 IFRS 15 第 56 至 58 段中对可变对价估计的限制。

一旦企业确定了合同已被修改，其需为该修改确定适当的会计处理方法。某些修改作为单独的合同进行处理，而其他修改则与原合同合并。此外，某些修改按照未来适用法处理，而其他修改则按照累计追补调整。委员会就合同修订的会计处理制定了不同的方法，其总体目标均是如实地反映主体在修订后的合同中的权利和义务。

为确定适当的会计处理方法，该准则包括了以下规定：

IFRS 15 摘录

20. 当同时满足以下两个条件时，企业应将合同修改作为一个单独的合同进行处理：

- (a) 由于可明确区分的承诺的商品或服务（按照第 26 至 30 段的规定）的增加而造成合同范围扩大；以及
- (b) 合同价格增加了一定的对价金额，该金额反映了该企业额外承诺的商品或服务的单独售价以及为反映特定合同的情况而对价格进行的任何适当调整。例如，企业可调整一项额外商品或服务的单独售价而为客户提供折扣，原因在于此时企业无需承担向新客户销售类似的商品或服务时本应承担的销售相关成本。

21. 如果按照第 20 段规定，合同修改未作为单独的合同进行处理，则企业应通过下列任一种可适用的方式，对在合同修改日尚未转移的已承诺商品或服务进行处理（即剩余的已承诺商品或服务）：

- (a) 如果剩余商品或服务与合同修改日或之前已转移的商品或服务可明确区分，则企业应将其视为对现有合同的终止以及新合同的产生而对合同修改进行处理。将分配至剩余履约义务（或分配至按照第 22(b) 段识别的单独履约义务的剩余可明确区分的商品或服务）的对价金额是以下的总和：
 - i. 客户承诺的对价（包括已向客户收取的金额），而该对价已包括在交易价格的估计中且并未确认为收入；以及
 - ii. 作为合同修改的一部分的承诺对价。

- (b) 如果剩余的商品或服务不可明确区分，企业应将合同修改作为现有合同的一部分进行处理，而且因此形成在合同修改日已部分履行的单独履约义务的一部分。合同修改对交易价格的影响以及对企业履约义务完成进度计量的影响，在合同修改日确认为对收入的调整（收入的增加或减少），即收入调整是在累积追补的基础上进行的。
- (c) 如果剩余的商品或服务是(a)和(b)项的组合，则企业应按照与本段落一致的原则，将合同修改对已修改合同中的未完成（包括部分未履行的）履约义务所产生的影响进行处理。

当评估如何对合同修改进行会计处理时，企业必须考虑修改后的合同中是否存在任何可区分的商品或服务（见 4.2.1 节关于评估商品或服务是否可区分的讨论）。换言之，尽管一项合同修改可能新增了一项在单独交易中可明确区分的服务，但当其属于合同修改的一部分时，新的履约义务可能不可明确区分。例如，在一个大楼翻新工程中，客户可能要求进行合同修改以增加一个新房间。建筑公司通常会将新增房间的建造服务在单独的基础上销售，这表明该服务是可明确区分的。但是，当该服务加入到现有的合同中且企业已确定整个工程为单独履约义务时，新增的商品或服务通常会与现有的一组商品或服务进行合并。

与建筑案例相反的（额外的或另外的可区分商品或服务与现有的单独履约义务进行合同，并以该方式进行会计处理），一项增加可区分的商品或服务到一系列商品或服务（见 4.2.2 节）的单独履约义务的合同修改，应当作为一个单独的合同或视为旧合同的终止和新合同的产生进行会计处理（即前瞻性）。在“结论基础”中，委员会解释其澄清影响由一系列商品或服务组成的单项履约义务的合同修改的会计处理，是为了解决利益相关者担心企业被要求在累计追加调整的基础上对由一系列可明确区分的商品或服务构成的单一履约义务的合同修订进行会计处理。⁶²

正如示例 5，案例 B（见 3.4.2 节）所示，一项合同修改可能含有因性能问题（例如企业差劲的服务，已交付商品存在缺陷）给客户的赔偿金。企业可能需要将支付给客户的赔偿金作为交易价格（见 6.5 节）的改变与合同的其他修改区分进行会计处理。

⁶² IFRS 15.BC79.

与现行准则相比有哪些变化？

关于确定是否将合同条款变化作为单独的合同还是作为对现有合同的修改进行处理的规定，与 IAS 11 中针对建造合同的规定比较一致。⁶³ 相反，IAS 18 未对如何确定是否将合同条款变化作为单独的合同还是作为对现有合同的修改进行处理提供详细的应用指南。因此，IFRS 15 的规定可能导致某些企业的实务发生变化。尽管这与现有 IFRS 有些类似，但 IFRS 15 中针对合同修改的要求更详细。因此，IFRS 15 的要求可能导致部分公司的实务的变化。企业需要评估其针对合同修改的现有流程和控制是否需要跟据新要求进行更新。

常见问答

问题 3-8：当已确定满足准则中合同标准的安排修改时，企业是否需要重新评估该安排是否仍满足标准并视为符合准则模型范围范围的合同？

准则中并没有关于是否应重新考虑当合同修改时其是否仍满足合同定义的明确要求。但是，如果一项合同修改了，我们相信这可能表明“事实和环境的重大变化”已经发生（见 3.1 节），因此企业需要针对合并修改重新评估 IFRS 15.9 中的标准。任何评估都是前瞻性的，且不会改变商品或服务已经转移的结论。换言之，企业无需因重新评估 IFRS 15.9 中的合同标准而冲回任何已确认的应收账款、收入或合同资产。但是，由于合同修改的会计处理（见 3.4.2 节），企业可能需要在合同修改的期间调整合同资产或累计确认的收入。

3.4.1 合同修改代表单独的合同

某些合同修改被视为单独的合同。⁶⁴ 对于这些合同修改，原合同没有受到该修改的影响，且原合同迄今为止确认的收入不会被调整。此外，任何在原合同下剩余的履约义务继续在原合同下进行处理。该会计处理方法反应如下事实，即假如该修改法要求的两条标准满足的话，单独合同和修改的合同中相同项目的额外商品和服务没有经济差异。

第一条标准是合同修改中的额外承诺的商品或服务必须与原合同承诺的商品或服务可明确区分。这需按照 IFRS 15 关于确定已承诺的商品或服务是否可明确区分的一般规定（见第 4.2.1 节）进行评估。只有在安排中增加了可明确区分的商品或服务

⁶³ IAS 11.13.

⁶⁴ IFRS 15.20.

的合同修改才能被视为单独的合同。减少已承诺的商品或服务金额或改变原承诺的商品或服务范围的安排，就其本身性质而言不能被视为单独的合同。相反，他们将被视为原合同的修改（见第 3.4.2 节）。⁶⁵

第二条标准是额外承诺的商品或服务的预计对价金额必须反映这些所承诺商品或服务的单独售价。然而在确定单独售价时，企业可根据事实和情况灵活地调整单独售价。例如，由于供应商无需承担其通常需要为新客户承担的销售相关成本，供应商可能会针对额外商品向现有客户提供折扣。在该例中，尽管折扣价低于为新客户提供的商品或服务的单独售价，但企业（卖方）也可确定增量交易对价符合这一标准。在另外一个例子中，企业可能得出结论认为在额外购买的情况下，该客户可享受总量折扣（见 4.6 节总量折扣的问题 4-12 和 4-13）。⁶⁶

以下案例解释说明了代表单独合同的合同修改：

IFRS 15 摘录

示例 5 - - 商品合同的修改（IFRS 15 IE19 至 IE21 段）

某企业承诺以 CU12,000（每件产品价格为 CU100）的价格向客户销售 120 件产品。产品在六个月内转移给客户。该企业在某个时点转移每一件产品的控制权。当该企业向客户转移了 60 件产品的控制权后，合同进行了修改，要求向客户额外交付 30 件产品（即总数为 150 件相同的产品）。这额外的 30 件产品并未包括在原合同中。

案例 A - - 以反映单独售价的价格销售额外产品

当合同被修改时，针对额外 30 件产品的合同修改价格为额外的 CU2,850，或每件产品价格为 CU95。额外产品的定价反映了合同修改时产品的单独售价，而且额外产品与原产品是可明确区分的（按照 IFRS 15 第 27 段的规定）。

按照 IFRS 15 第 20 段的规定，针对这额外 30 件产品的合同修改实际上是针对未来产品的一个新的单独合同，其并不影响对现有合同的处理。该企业对原合同的 120 件产品确认每件产品收入为 CU100，而对新合同的 30 件产品确认每件产品收入为 CU95。

⁶⁵ IFRS 15.20(a).

⁶⁶ IFRS 15.20(b).

3.4.2 合同修改不代表单独的合同

在不满足第 3.3.1 节讨论的标准的情况下，合同修改将作为原合同的更改而不是单独的合同进行会计处理。这包括了修改或删除先前议定的商品或服务以及降低合同价格的合同修改。企业将根据 IFRS 15 第 21 段（见第 3.3 节的摘录）中描述的三个情景中最符合该修改的事实和情况的哪一个情景，以不同的方式对这些修改的影响进行处理。

在合同修改后，如果剩余的商品或服务与合同修改时或修改之前转移的商品或服务可明确区分，则企业将该修改视为旧合同的终止以及新合同的产生而进行处理。对于这些修改，原合同迄今为止已确认的收入（即与已完成的履约义务相关的金额）不做调整，而是通过将剩余对价（即原合同中的未确认交易价格加上该修改的额外交易价格）分配至剩余的履约义务，包含该修改新增履约义务，以未来适用法对原合同剩余部分以及该修改一并进行处理。该情形示例如下：

IFRS 15 摘录

示例 5 - 商品合同的修改（IFRS 15 IE19, IE22 至 IE24 段）

某企业承诺以 CU12,000（每件产品价格为 CU100）的价格向客户销售 120 件产品。产品在六个月内转移给客户。该企业在某个时点转移每一件产品的控制权。当该企业向客户转移了 60 件产品的控制权后，合同进行了修改，要求向客户额外交付 30 件产品（即总数为 150 件相同的产品）。这额外的 30 件产品并未包括在原合同中。

案例 B - 以不反映单独售价的价格销售额外产品

在协商购买额外 30 件产品的过程中，合同双方最初商定每件产品价格为 CU80。然而，客户发现已转移给客户的第一批 60 件产品有这些已交付产品所独有的瑕疵。该企业因这些劣质产品向客户进行赔偿，承诺每件产品优惠 CU15。该企业和客户同意将 CU900（CU15 × 60 件产品）用于抵减企业对额外 30 件产品收取的价格。因此，该合同修改明确了额外 30 件产品的总价为 CU1,500，即每件产品价格为 CU50。该价格等于议定的额外 30 件产品的实际价格 CU2,400（或每件产品价格 CU80）减去 CU900 的赔偿。

在合同修改时，该企业将 CU900 确认为交易价格的减少，即之前已转移的 60 件产品的收入减少。在对额外 30 件产品的销售进行处理时，该企业确定每件产

IFRS 15 摘录

品 CU80 的协议价格并不反映这些额外产品的单独售价。因此，该合同修改不符合 IFRS 15 第 20 段的条件，因而不能作为单独的合同进行处理。由于将要交付的剩余产品与已经转移的产品可明确区分，因此该企业采用了 IFRS 15 第 21(a)段的规定，将该合同修改作为原合同的终止以及新合同的产生而进行处理。

因此，每一件剩余产品确认的收入金额为 CU93.33 的混合价格 $[(CU100 \times \text{原合同下未转移的 60 件产品}) + (CU80 \times \text{合同修改下将要转移的 30 件产品})] \div 90 \text{ 件剩余产品}$ 。

在上述摘录的示例 5 案例 B 中，企业分摊提供给额外商品的部分折扣至前期已转移商品上，是因为这些商品存在瑕疵。这是因为向客户提供的为前期已转移商品的赔偿，是对这些商品的折扣，这些导致这些商品的可变对价（即价格折让）。前期已转让商品的折扣在修改日确认为交易价格（和，因此，收入）的减少。合同开始后交易价格的改变依据 IFRS 15.88-90（见 6.5 节）进行会计处理。

在类似情形下，合同条款的变化并非能清晰的确定，企业给已转移商品或服务提供价格折让是为了针对该产品性能问题赔偿客户（这将作为交易价格的减少进行会计处理），还是给未来的商品或服务提供折扣（这应当包含在合同修改的会计处理中）。当前期已转移商品或服务存在性能问题时，企业需要运用判断以确定是否将支付给客户的任何赔偿作为前期已转让商品或服务交易价格的改变进行会计处理。

合同修改后将要提供的剩余商品或服务，与已经提供的商品或服务可能不可明确区分，因此其构成了在合同修改日已部分履行的单项履约义务的一部分。如存在这种情况，企业将合同修改视为原合同的一部分进行处理。企业调整之前已确认的收入（上调或下调）以反映合同修改对交易价格以及进度计量的影响（即收入调整在累积追补的基础上进行）。该情形示例如下：

IFRS 15 摘录

示例 8--造成对收入进行累积追补调整的合同修改（IFRS 15 IE37 至 IE41 段）

某企业是一家建筑公司，其签订了一个合同以 CU100 万的承诺对价在客户拥有的土地上建造一所商业大厦，如果大厦在 24 个月内竣工还将得到 CU200,000 的奖励。由于客户在施工过程中拥有对建筑的控制权，故该企业按照 IFRS 15

IFRS 15 摘录

第 35(b)段的规定将承诺的一组商品或服务作为在一段时间内履行的单独履约义务进行处理。在合同开始时该企业预期如下：

	CU
交易价格	1,000,000
预期成本	<u>70,000</u>
预期毛利 (30%)	<u>30,000</u>

在合同开始时，企业将 CU200,000 的奖励从交易价格中扣除，原因是其不能断定已确认的累计收入金额极可能不会发生重大转回。大厦的竣工极易受到企业不可控制的因素影响，包括天气和监管审批。此外，该企业在处理类似类型的合同上经验不足。

该企业确定按照基于已发生成本的投入法计量履约义务的完工进度是适当的。根据已发生成本（CU420,000）占预计总成本（CU700,000）的比例，在首年年末该企业完成了 60%的履约义务。该企业重新评估了可变对价，并得出结论认为根据 IFRS 15 第 56 至 58 段规定，对价金额仍然受到限制。因此，首年确认的累计收入和成本如下：

	CU
收入	1,000,000
成本	<u>70,000</u>
毛利 (30%)	<u>30,000</u>

第二年第一季度，合同双方同意通过更改大厦平面图而修改合同。因此，固定对价和预期成本分别增加了 CU150,000 和 CU120,000。合同修改后的可能的对价总额为 CU1,350,000（CU1,150,000 固定对价+ CU200,000 竣工奖励）。此外，取得 CU200,000 奖励的允许时间延长了 6 个月，延长至合同开始日期后的 30 个月。在合同修改日，根据其自身经验以及将要实施的剩余工程，主要是室内工程且不受天气状况影响，该企业得出结论认为，按照 IFRS 15 第 56 段的规定，将奖励包括在交易价格内极可能不会导致已确认的累计收入金额发生重大转回，且该企业将 CU200,000 包括在交易价格内。在评估合同修改时，企业评估 IFRS 15 第 27(b)段（根据 IFRS 15 第 29 段列出的因素）得出结论：通过使用已修改合同而即将提供的剩余商品或服务，与合同修改日当日或之前已转移的商品或服务是不可明确区分的，换言之，该合同仍然只有一项单一履约义务。

IFRS 15 摘录

因此，该企业（按照 IFRS 15 第 21(b)段的规定）将该合同修改视为原合同的一部分进行处理。该企业更新了进度计量，并估计其已经完成了 51.2%的履约义务（已发生实际成本 CU420,000 ÷ 总预期成本 CU820,000）。该企业在合同修改日将额外收入 CU91,200（（完成率 51.2% × 修改后交易价格 CU1,350,000）– 截至目前已确认的收入 CU600,000）确认为累积追补调整。

最后，合同变更也可能被视为该两种情况的组合：对现有合同的修改和新合同的产生。在这种情况下，对于与已修改的商品或服务可明确区分的已完成的履约义务的处理，企业不予调整。然而，企业将调整之前已确认的收入（上调或下调），以反映合同修改对分配至不可明确区分的履约义务的估计交易价格的影响，并将更新进度计量。

3.5 不符合该准则下合同定义的安排

如果某项安排不符合该准则规定的可被视为合同的标准，其必须按照以下方法进行处理：

IFRS 15 摘录

15.当与客户之间的合同不符合第 9 段的标准且企业向客户收取对价时，只有在出现以下情形之一时，企业才应将收取的对价确认为收入：

- (a) 企业已没有剩余义务向客户转移商品或服务，且企业已收取客户承诺的所有或几乎所有对价而且对价是不可退还的；或者
- (b) 合同已被终止，且已向客户收取的对价不可退还。

16.企业应将向客户收取的对价确认为负债，直至第 15 段的一种情形发生或直至其后满足第 9 段的标准为止（见第 14 段）。根据与合同相关的事实和情况不同，该确认的负债代表着企业负有以下义务之一：在未来转移商品或服务，或者退还已收取的对价。无论属于以上哪种情形，该负债都应以向客户收取的对价金额进行计量。

企业应整个安排期间继续评估 IFRS 15.9（如 3.1 节中所讨论）中的标准以确定其后来满足这些标准。一旦满足标准，准则中的模型即运用，而不是运用下文所讨论的规定。

如果安排不满足 IFRS 15.9 中的标准，只有当以上列出的情形之一出现（即企业已完全履约且已收取几乎所有对价或合同已被终止）或合同其后满足了 IFRS 15 第 9 段的标准时，企业才能将已收取的、不可退还的对价确认为收入。

直到其中一个事件发生，向客户收取的任何对价初始应作为负债（而非收入）进行处理，且该负债以向客户收取的对价金额进行计量。

在“结论基础”中，委员会称其希望该会计处理“与‘保证金法’类似，这种方法先前已纳入 US GAAP 并在销售没有完成时采用”。⁶⁷ 正如“结论基础”中指出，委员会决定纳入 IFRS 15.14-16 的规定，以便在已履行的合同不符合 IFRS 15 第 9 段标准的情况下，防止企业寻找其他替代指南或不当套用 IFRS 15 的模型。⁶⁸

FASB 差异

2016 年 5 月，当安排不满足准则下作为收入进行会计处理的标准时，针对企业应何时确认收到的与之相关的对价，FASB 修订其准则增加额外的事项。在该修订下，当企业已经转移商品或服务并停止转移（以及没有义务转移）额外的商品或服务时，企业可以按已收到不可退还对价金额确认收入。

IASB 考虑了该问题，但决定不对 IFRS 15 提议任何澄清或修订。但是，作为其 2016 年 4 月修订的一部分，IASB 在 IFRS 15 “结论基础”中增加讨论，解释到合同常常明确规定如果客户不付款，则企业有权终止合同。此外，此类条款一般不会影响企业收回该客户任何欠款的权利。因此，IASB 得出结论，IFRS 15 的规定可能允许企业得出合同将在其停止向客户提供商品或服务时终止的结论。⁶⁹

⁶⁷ IFRS 15.BC48.

⁶⁸ IFRS 15.BC47.

⁶⁹ IFRS 15.BC46H.

常见问答

问题 3-12：为了应用 IFRS 15.15(b)的目的，合同何时视为终结？

确定合同是否终止可能要求重大判断。

在 IFRS 15 的“结论基础”中，IASB 指出“合同往往明确规定企业有权在客户不支付相关款项的情况下终止合同，并且这通常不会影响企业收回客户拖欠款项的权利。IASB 同时指出，企业作出的关于停止向客户收取款项的决定通常不会影响合同规定的企业取得客户拖欠款项的权利及客户承担的义务。在此基础上，IFRS 15 中现行规定足以使企业得出……合同将在其停止向客户提供上商品或服务时终止的结论。”⁷⁰

⁷⁰ IFRS 15.BC46H.

4 识别合同中的履约义务

为应用该准则，企业必须识别合同中承诺的商品或服务，并确定这些商品或服务中的哪些是单独履约义务。正如“结论基础”中指出的，为了应用准则的目的，委员会制定“履约义务”的定义旨在确保主体能够适当地识别客户合同所承诺的商品和服务的计量单元。⁷¹ 因为准则规定企业需要将交易价格分配至履约义务，所以识别计量单元是以如实反映企业转移承诺的商品或服务给客户的履约行为为基础而确认收入的基础。

该准则就识别合同中的履约义务提出了以下规定：

IFRS 15 摘录

22.合同开始时，企业应评估与客户之间的合同中承诺的商品或服务，并将向客户转移以下任何一项内容的每一个承诺识别为一项履约义务：

- (a) **一项（或一组）可明确区分的商品或服务；或者**
- (b) **一系列可明确区分的商品或服务，实质上相同且有相同的转移方式（见第 23 段）。**

23.如果同时符合以下两个条件，则一系列可明确区分的商品或服务具有相同的转移方式：

- (a) 企业承诺向客户转移的一系列可明确区分的商品或服务中的每一项，都符合第 35 段中的条件而属于在一段时间内履行的履约义务；以及
- (b) 按照第 39 至 40 段的规定，将采用相同方式计量企业为完全履行履约义务而向客户转移一系列可明确区分的商品或服务中的每一项的进度。

4.1 识别合同中承诺的商品或服务

作为识别合同中履约义务的第一步，该准则要求企业在合同开始时识别合同中承诺的商品或服务。但是，与现行 IFRS 准则不同的是，现行准则没有定义因素/可交付成果，新准则提供了合同中可能是承诺的商品或服务项目类型的指引，如下：

⁷¹ IFRS 15.BC85.

与客户之间的合同中的承诺

24.与客户之间的合同通常已明确指定了企业承诺向客户转移的商品或服务。然而，与客户之间的合同中识别的履约义务可能并不局限于合同中明确指定的商品或服务，因为还可能包括一些特定的承诺。这些承诺隐含在企业的商业惯例、已颁布政策或具体声明中，使得客户在签订合同时产生了有效预期，即预期企业将向其转移某些商品或服务。

25 履约义务不包括企业为履行合同而必须从事的活动，除非这些活动向客户转移了商品或服务。例如，服务供应商可能需要执行各项行政任务以设立合同。这些任务的履行并不向客户转移服务。因此，以上设立活动不是履约义务。

可明确区分的商品或服务

26.根据合同的实际情况，承诺的商品或服务可能包括但不限于以下：

- (a) 企业生产的商品（例如制造商的存货）的销售；
- (b) 企业购买的商品（例如零售商的货物）的转售；
- (c) 企业购买的商品或服务的权利的转售（例如 B34 至 B38 段中描述的以主要责任人的身份转售的票券）；
- (d) 为客户执行合同约定的一项（或多项）任务；
- (e) 提供“即时提供的商品或服务”的服务（例如，以当如果可用为基础提供的未指定的软件更新），或以客户决定的方式和时间为客户提供可用的商品或服务；
- (f) 提供“为其他方安排向客户转移商品或服务”的服务（例如担任代理人，如 B34 至 B38 段描述）；
- (g) 授予商品或服务的权利，该商品或服务是未来将提供的、客户可转售或向下游客户提供的（例如，向零售商销售产品的某企业承诺，对从该零售商处购买该产品的个人转移额外的商品或服务）；
- (h) 代表客户建设、制造或开发资产；

IFRS 15 摘录

- (i) 颁发许可（见 B52 至 B63 段）；以及
- (j) 授予购买额外商品或服务的选择权（当这些选择权为客户提供实质性权利时，如 B39 至 B43 段描述）。

此外，该准则明确了某些活动不属于承诺的商品或服务，例如企业为了履行交付承诺的商品或服务这一义务而必须实施的活动（如内部行政活动）。在识别合同中承诺的商品或服务后，企业需要确定哪些承诺的商品或服务（或一组商品或服务）代表单独履约义务。

为了让企业识别合同中承诺的商品或服务，IFRS 15 指出企业需要考虑站在客户的角度是否存在有效预期。如果客户存在有效预期其受到某些商品或服务，则其将这些承诺视为议价交换的一部分。该预期最可能在合同中明确承诺转移商品或服务给客户时产生。

然而在某些情况下，提供商品或服务的承诺可能会隐含在企业的商业惯例或行业规范中（即书面合同之外）。如第 3 节中讨论的，委员会澄清到，虽然收入模型范围内的合同必须是在法律上可执行的，但当确定企业的履约义务时并非所有可执行的承诺（明确的或隐含的）都需要考虑的。⁷² 换言之，履约义务可以基于客户的有效预期（例如基于企业的而商业管理提供合同中未明确的额外商品或服务）。

此外，某些通常被视为营销激励措施的项目也需要按照 IFRS 15 评估确定其是否代表合同中承诺的商品或服务。该类项目可能包括电信业企业提供的“免费”手机、汽车制造商提供的“免费”维修服务以及超市、航空公司和酒店奖励的客户忠诚度积分。⁷³ 尽管企业不会将该类商品或服务视为客户合同收到的主要项目，但委员会的结论认为，客户会为此类商品或服务进行支付并且企业处于收入确认目的将对价分摊至此类商品或服务。⁷⁴

IFRS 15.26 提供了与客户间合同中包含的承诺的商品或服务的示例。在现行准则下，部分项目可视为可交付的，包括企业生产的产品或为客户履行的合同中达成一致的任务（或服务）。但是，委员会还包括其他在目前实践中视为不可交付的示例

⁷² IFRS 15.BC32, BC87.

⁷³ IFRS 15.BC88.

⁷⁴ 73 IFRS 15.BC89.

例。例如，IFRS 15.26(e)中描述了一项准备就绪的义务作为承诺的服务，该服务包括提供“即时提供的商品或服务”的服务或以客户决定的方式和时间为客户提供可用的商品或服务。换言之，准备就绪的义务就是承诺客户可以获得商品或服务，而不是承诺转移约定的商品或服务其本身。准备就绪的义务在软件行业很常见（例如以当如果可用为基础提供的未指定的软件更新）及在其他行业可能也有表现。见问题 4-2 和 4-3 中关于准备就绪的义务的更多讨论。

IFRS 15.26(g)指出对客户的承诺可能包括授予商品或服务的权利，该商品或服务在未来将提供的、客户可转售或向下游客户提供的。该权利如果在双方商定合同时不存在，则其代表着向客户的承诺。正如“结论基础”中指出的，委员会认为澄清当承诺在未来提供商品或服务（例如当企业承诺向客户的顾客提供商品或服务时）将形成履约义务是重要的。⁷⁵ 这类承诺存在于各行各业的分销网络中，而且在汽车行业十分普遍。

该准则包括以下示例，用以阐述如何识别合同中承诺的履约义务（包括明确的和隐含的）。该示例还评估了识别的承诺是否是履约义务，我们在 4.2 节中予以讨论：

IFRS 15 摘录

示例 12 - - 合同中的明确承诺和隐含承诺 (IE59 至 IE65A 段)

某制造商向一名分销商（即其客户）销售一件产品，而该分销商将向终端客户转售该产品。

案例 A - - 明确的服务承诺

在与分销商的合同中，该企业承诺向从该分销商处购买产品的任何一方（即终端客户）提供维修服务，且不收取额外对价（即“免费”）。该企业将维修服务的履行外包给分销商，并就分销商代表该企业提供这些服务而向其支付一笔议定的金额。如果终端客户没有使用维修服务，则企业没有义务向分销商支付这笔费用。

与客户之间的合同包括两项承诺的商品或服务—(a)产品和(b)维护服务。维修服务的承诺是关于在未来转移商品或服务的承诺，且属于该企业和该分销商之间的议价交换一部分。企业依据 IFRS 15.27 的规定评估每个商品或服务是否是可区分的。企业确定产品和维护服务都满足 IFRS 15.27(a)中的标准。企业通常独

⁷⁵ IFRS 15.BC92.

IFRS 15 摘录

立销售产品，这表示客户可以从该产品自身获得收益。客户可以从维护服务及连同已经从企业取得的资源（即产品）获得收益。

基于 IFRS 15.29 的原则和因素，企业进一步确认其承诺转移商品和提供维护服务是单独可识别的（依据 IFRS 27(b)）的规定。合同中的产品和服务并非投入以合并成一个项目。企业并非提供重大的集成服务，是因为合同中存在的产品连同服务一起并未额外或结合的功能。此外，该产品或服务都不会修改或依照顾客具体要求而制造彼此。最后，该产品和维护服务并非是高度相互依赖或相互关联的，因为企业能够履行合同中的各项承诺独立于履行其他承诺效果（即企业能够转移产品即使如果客户取消维护服务，且能够提供与前期通过其他经销商销售的商品相关的维护服务）。应用 IFRS 15.29 中的原则后企业还注意到，其提供维护的承诺并非是产品继续为客户提供重大利益所必须的。因此，企业将一部分交易价格分配至合同中的两项履约义务（即产品和维护服务）。

案例 B - - 隐含的服务承诺

以往，该企业曾向从分销商处购买该企业产品的终端客户提供维修服务，且不收取额外对价（即“免费”）。与分销商协商的过程中该企业并未明确承诺提供维修服务，而且该企业与分销商之间的最终合同并未明确这些服务的条款或条件。

然而，基于该企业的商业惯例，该企业确定在合同开始时其已经做出了提供维修服务的隐含承诺，属于与分销商议价交换的一部分。换言之，按照 IFRS 15 第 24 段的规定，该企业提供这些服务的以往惯例使企业的客户（即分销商和终端客户）产生了有效预期。因此，该企业将提供维修服务的承诺识别为履约义务，并将一部分的交易价格分配至履约义务。

案例 C - - 服务不属于履约义务

在与分销商的合同中，该企业不承诺提供任何维修服务。此外，该企业通常不提供维修服务，因此在签订合同时该企业的商业惯例、已公布政策和特定声明没有产生向客户提供商品或服务的隐含承诺。该企业将产品控制权转移给分销商，因此合同已经执行完毕。然而，在销售给终端客户前，该企业提出对从分销商处购买产品的任何一方提供维修服务，且不收取额外的承诺对价。

IFRS 15 摘录

合同开始时该企业和分销商之间的合同没有包括维修服务的承诺。换言之，按照 IFRS 15 第 24 段的规定，该企业并未明确或隐含地承诺向分销商或终端客户提供维修服务。因此，该企业没有将提供维修服务的承诺识别为履约义务，而是按照《国际会计准则第 37 号 - 准备、或有负债和或有资产》的规定对提供维修服务的义务进行处理。

尽管在现有合同中维修服务不是一项承诺的服务，但是在未来的与客户合同中，企业需要评估是否会产生商业惯例导致一项潜在的承诺提供维修服务。

与现行准则相比有哪些变化？

现行 IFRS 没有专门针对多个可交付成果的合同，而是着重于识别交易。这包括了识别单独要素以反映交易的实质。⁷⁶ 因此，许多 IFRS 报表编制者都向 US GAAP 寻求这个领域的指引。现行 US GAAP 要求企业识别一项安排中的“可交付成果”，但并未定义“可交付成果”。相反，IFRS 15 指明了可能属于合同中承诺的商品或服务的项目类型。

此外，该准则明确了某些活动不属于承诺的商品或服务，例如企业为了履行交付承诺的商品或服务这一义务而必须实施的活动（如内部行政活动）。

我们的看法

某些可能被视为营销激励措施的“免费”商品或服务也需按新准则的规定评估确定其是否代表合同中承诺的商品或服务。

FASB 差异

针对商品控制权已经转移后执行的运输和处理活动，FASB 的准则允许选择会计政策将其做为履约成本（即费用）。没有该会计政策选择的话，在客户获得控制权后仍有运输安排的 US GAAP 编制企业，可能确定运输行为是准则下的一

⁷⁶ IAS 18.13.

项履约义务。如果是那样的话，企业需按规定分配一部分交易价格至运输服务，并在当（或随着）运输发生时确认。

IASB 在 IFRS 15 中并未允许类似的政策选择。在“结论基础”中，委员会指出 IFRS 15.22 规定企业评估合同中承诺的商品或服务以识别履约义务。该政策选择应超越该规定。更进一步，会计政策应用于所有的企业，并且有重大运输业务的企业可能做出不同的会计政策选择。因此，这还会降低不同企业间的可比性，包括同行业企业。⁷⁷ 因为 FASB 的准则中含有 IFRS 15 没有的会计政策选择，应用 IFRS 和 US GAAP 企业间在实务中会产生多样性。

另一个不同就是关于默认合同条款，FASB 使用不同的词语，以及该默认条款是否表示给客户的承诺的商品或服务。IFRS 15 指出承诺的商品或服务并不限于合同中的明确承诺，而是可根据“客户的有效预期”而产生。ASC 606 引用“客户的合理预期”。FASB 使用该词语以避免与“有效预期”混淆，原因在于 ASC 606 规定提供商品或服务的承诺无需具有可执行性（尽管总体安排需具有可执行性才能符合该准则所定义的标准）。IFRS 15 中使用的“有效”一词的使用与《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》(IAS 37) 中的推定义务规定相一致。尽管 IFRS 15 和 ASC 606 中使用的词语不同，但我们预期这不会导致实务中的差异。

4.1.1 识别在现行收入规定下不识别为可交付成果的承诺商品或服务

随着 IFRS 15 的发布，利益关联方提出疑问，即对于过去未识别为可交付成果的承诺商品或服务而言，其是否将在新准则下必须予以识别。提出该疑问的部分原因在于，委员会在“结论基础”中提到，其有意“决定对于可能属于企业常规或次要的履约义务而言，不豁免企业对其进行的会计处理。企业反而应评估这些履约义务是否对其财务报表不重要”。⁷⁸

2015 年 1 月，TRG 成员讨论了该问题，并且普遍认为该准则并非旨在要求识别现在未作为单独可交付成果进行会计处理的承诺商品或服务。同时，企业不得忽视看似常规或次要的项目，并需考虑“免费”商品或服务是否代表对客户的承诺。例如，电信企业可能须将对价分配给其所提供的“免费”手机。同样地，汽车制造商

⁷⁷ IFRS 15.BC116U.

⁷⁸ IFRS 15.BC90.

可能须将对价分配给在现行实务下可能被视为营销激励措施的“免费”维修。但是，企业在评估这些项目是否属于承诺的商品或服务时需要考虑重要性。

委员会随后考虑了 TRG 成员的讨论，并且认同其并不期望企业识别明显多于现在所识别的可交付成果的履约义务。

FASB 差异

FASB 允许企业忽略在合同的特定背景下被视为不重要的承诺。ASC 606 允许企业忽略在合同层面不重要的事项，并且不要求在企业层面集合及评估这些事项的重要性。然而，ASC 606 还强调企业仍需评估额外商品或服务的选择权是否需要按照相关要求要求进行会计处理的实质性权利（见下文第 4.6 节）。

IFRS 15 并不包含明确的措辞指出企业可以忽略在合同层面不重要的承诺的商品或服务。但是，在“结论基础”中，委员会指出当评估承诺的商品或服务 and 识别履约义务时，其无意要求企业评估合同中所有可能承诺的商品或服务，企业应考虑重要性以及 IFRS 15 的总体目标。

理事会还指出，与美国证券交易委员会工作人员发布的关于常规或次要履约义务的指引相比，以往 IFRS 下的收入准则不包含与其类似的措辞。⁷⁹ TRG 的讨论表明，当针对 ASC 606 的与现行 US SEC 指南比较时，会产生关于识别履约义务的关注，该履约义务在 US GAAP 下现在不会识别为可交付成果，这主要涉及实务的潜在变化。

常见问题

问题 4-1：企业应如何评估生产前活动是否是承诺的商品或服务？[2015 年 11 月 9 日 TRG 会议--议程表 46]

TRG 成员普遍认为确定生产前活动是否是承诺的商品或服务或履约行为需要运用判断，且需要考虑事实和情况。在制造合同中，企业通常需要在交付任何产品前发生生产前活动。例如，某些长期供应合同要求企业履行前期工程和设计服务，以创造新的或适用现有的客户需求的技术。

⁷⁹ IFRS 15.BC116A-BC116E.

常见问答

TRG 成员普遍认为如果企业在确定合同中的生产前活动是否是承诺的商品或服务时存在困难，则企业应考虑商品或服务的控制权是否转移给客户。例如，如果企业履行前期工程和设计服务做为其为客户开发新产品的一部分，且客户拥有开发结果的知识产权（例如专利权），企业可能得出结论认为其正在转移知识产权的控制权，且前期工程和设计服务活动是合同中的一项承诺的商品或服务。

TRG 成员指出评估该类合同中控制权是否转移可能具有挑战性。在某些安排中，生产前活动创造的商品或服务的法定权利是转移给客户的。但是，TRG 成员普遍认为企业需要考虑 IFRS 15 下控制权转移的所有指标，且法定权利的转移并非是一个既定指标。

如果生产前活动确定是承诺的商品或服务，企业需要分配一部分交易价格至该商品或服务（作为单项履约义务，或作为合并履约义务的一部分，该合并履约义务包括生产前活动连同其他商品或服务）。如果生产前活动包含在一段时间内履行的履约义务中，则当计量履约义务的履约进度时需要考虑该活动（见 7.1.4 节）。

问题 4-2：“典型”准备就绪的义务中承诺性质是什么？[TRG2015 年 1 月 26 日会议--议程表 16]

在 2015 年 1 月召开的 TRG 会议上，TRG 成员讨论了大量的准备就绪的义务的案例并普遍认为，准备就绪的义务中的承诺的性质是能够保证客户将获取商品或服务，而非指定商品或服务的交付。准则将准备就绪的义务描述为承诺提供“即时提供的商品或服务”的服务，或以客户决定的方式和时间为客户提供可用的商品或服务。准备就绪的义务在软件行业很常见（例如以当如果可用为基础提供的未指定的软件更新）及在其他行业可能也有表现。

TRG 议程表包括以下类型的给客户的承诺可能会视为准备就绪的义务，视事实和情况而定：

- ▶ 交付企业控制中但仍在开发的商品、服务、知识产权的义务（例如某软件供应商承诺在其自由裁量权范围内向客户转移未明确的软件更新）

常见问答

- ▶ 交付企业和客户未能控制的指定商品或服务的义务（例如某企业承诺为一条机场跑道铲雪换取年度固定费用）
- ▶ 交付企业和客户控制中的指定商品或服务（例如在客户预先定制使用量后，企业承诺为客户的设备提供以当如果有需要时为基础的定期维修）
- ▶ 承诺为客户提供连续不断的商品或服务（例如健身房会员资格可以让客户在一段特定时间内不受限制进入健身房）

企业需要仔细评估其合同的事实和情况，以合适地识别给客户承诺的性质是交付指定商品或服务，还是准备就绪提供商品或服务的服务。企业需要考虑合同中的其他包括准备就绪的义务的承诺以合适的识别合同中的履约义务。TRG 成员普遍认为所有含有准备就绪因素的合同并不必然包含单项履约义务（参见下文问题 4-3）。⁸⁰

在 TRG 会议上，FASB 工作人员还表示，其并不认为 FASB 有意改变 US GAAP 下的现有实务来确定软件或技术交易何时包含指定的升级权（即单独的履约义务）或未指定的升级权（即准备就绪的义务）。关于 TRG 成员就在一定时间内履行准备就绪的义务条件情况的计量进度的讨论，见下文第 7.1.4.C 节中的问题 7-7。

问题 4-3：是否所有带有准备就绪因素的合同都含有在一段时间内履行的单项履约义务？[TRG2015 年 11 月 9 日会议--议程表 48]

TRG 成员普遍认为合同中的准备就绪因素并不总是代表在一段时间内履行的单项履约义务。该结论与问题 4-2 中讨论的一致，即当识别对客户承诺的性质时，企业可能确定准备就绪因素的存在，但其并非为了收入确认所承诺的商品或服务。相反地，指定商品或服务是对客户承诺的商品或服务，并由企业对其进行会计处理。

例如，一个标准供应安排要求企业准备就绪为客户生产零部件。客户没有购买任何零部件的义务（即无最低保证量）。但是，客户极有可能购买零部件，是因为该零部件是用来生产客户产品的，且客户从多供应商采购零部件是不实际

⁸⁰ TRG 议程表 48，《额外商品或服务的客户选择权》，2015 年 10 月 9 日发布。

常见问答

的。TRG 成员普遍认为该案例中承诺的性质是零部件的交付，而不是随时准备生产的服务。当供应商根据标准采购安排下采购订单，这就是一个为了明确数量可区分商品的合同，该采购订单为企业创造了新的履约义务。但是，如果企业确定该承诺的性质是随时准备提供产品的服务，则该合同将按照一段时间内连贯性的履约义务进行会计处理。在此情形下，企业需要按规定评估合同期可能购买的数量（即做出可变对价的估计，并对该可变对价运用限制），并持续更新交易价格及分配至转移商品服务的金额。

TRG 议程表还指出，在该案例中，企业知道客户下采购订单时才有义务转让零部件（即客户做出独立购买的决定）。这与准备就绪的义务形成对比，该义务要求企业做出客户可取得服务的承诺，并且不要求客户做出任何额外的采购决定。

见问题 4-10 中进一步讨论确定涉及可变数量商品或服务的合同是否应按可变对价进行会计处理（即承诺的性质是否是向客户转移一项整体服务，例如准备就绪的义务）或合同是否包含客户选择权（即承诺的性质是否是转移指定可明确区分的商品或服务）。

4.2 确定承诺何时是履约义务

识别合同中承诺的商品或服务后，企业确定这些商品或服务中的哪些将被作为单独履约义务。换言之，企业需识别单独的计量单元。如果商品或服务是可明确区分的（本身而言或作为一组商品或服务的一部分），或者如果商品或服务属于一系列可明确区分的、实质上相同且具有相同的转移方式的商品或服务的一部分，则该承诺的商品或服务代表着单独履约义务（见第 4.2.2 节）。

如果承诺的商品或服务不可明确区分，则要求企业将该商品或服务与其他承诺的商品或服务合并，直至企业识别出可明确区分的一组商品或服务为止。如果全部的商品或服务是识别出的仅有的履约义务，企业需要按要求对合同承诺的所有商品或服务作为单项履约义务进行会计处理。见 4.3 节中更多的讨论。

单项履约义务可能包括一项知识产权许可和其他承诺的商品或服务。IFRS 15 识别了两个无法与合同中其他承诺的商品或服务明确区分的知识产权许可示例：（1）构成有形商品的组成部分并且是该商品正常使用所不可缺少的许可证；（2）一项许可

只有与其他相关服务联合使用才能使客户产生经济利益（例如一项在线主机服务可以使客户访问知识产权许可提供的内容）。⁸¹ 见 8.1.2 节关于这两个案例更进一步的讨论。

准则还明确了以下项目是履约义务：

- ▶ 为客户提供实质性权利额外商品或服务的选择权（见 4.6 节中的 IFRS 15.B40）
- ▶ 服务型质保（见 9.1 节中的 IFRS 15.B28-B33）

如果合同中的这些项目被识别为承诺，则企业无需应用通用模型确定这些商品或服务是履约义务，因为委员会已经视其为履约义务。

4.2.1 “可明确区分”的确定

对于确定承诺的商品或服务（或一组商品或服务）是否可明确区分，IFRS 15 列明了两步法流程：

- ▶ 在单独的商品或服务层面上的评估客户是否能够单独从该商品或服务获益或将其与易于取得的其他资源一起使用中获益（即该商品或服务能够明确区分）
- ▶ 考虑商品或服务的承诺是否可与合同的其他承诺区分开来（即该商品或服务在合同的特定背景可明确区分）

必须同时符合该两条标准，才能断定商品或服务是可明确区分的。如果符合以上标准，必须将其作为单独计量单元（即一项履约义务）进行会计处理。

委员会得出结论认为，在确定承诺的商品或服务是否应单独进行会计处理时，以上两步骤都重要。第一个步骤（即能够明确区分）建立商品或服务能够单独进行会计处理的最小属性。但是，即使合同中承诺的商品或服务能够明确区分，其仍不适合对每一项单独的进行会计处理，因为这样做的话会导致没有真实的反映企业在该合同中的履约行为，或没有合适的反应企业承诺的性质。⁸² 因此，企业还需要考虑这些商品或服务的内在关系以应用第二条标准（即在合同特定背景下可明确区分）并确定合同中的履约义务。

⁸¹ IFRS 15.B54.

⁸² IFRS 15.BC102.

4.2.1.A 能够明确区分

第一条标准，承诺的商品或服务必须是能够明确区分的，并通过从该商品或服务单独或将其与易于取得的其他资源结合在一起为客户提供利益。

准则提供了以下规定以确定商品或服务是否是能够明确区分：

IFRS 15 摘录

28.关于第 27（1）段，如果商品或服务可以被使用、消耗或按大于其残值金额出售，或者以其他产生经济利益的方式持有，则客户能够从该商品或服务中获益。对于某些商品或服务而言，客户可以从单独使用该商品或服务中获益；而对于其他商品或服务而言，客户则仅可通过将其与易于获得的其他资源相结合使用才能获益。易于获得的资源是指（由企业或另一企业）单独出售的商品或服务、或是客户已从企业取得的（包括主体根据该合同已向客户转让的商品或服务）或来自其他交易或事项的资源。多种因素均可提供证据证明客户能够从单独使用商品或服务、或将其与易于获得的其他资源一起使用中获益。例如，企业经常单独出售某项商品或服务这一事实可能表明客户能够从单独使用该商品或服务、或将其与易于获得的其他资源一起使用中获益。

在某些情况下，确定商品或服务是否能够明确区分可能是简单直接的。例如，企业定期地单独销售商品或服务这一事实，表明客户能够单独从该商品或服务获益或将其与易于取得的其他资源结合在一起获益。

其他情况下该评估可能需要更多的判断，尤其是当商品或服务仅能和其他企业提供的易于获得的资源一起才能为客户提供利益时。这些资源只要满足以下条件任一：

- ▶ 这些资源由企业（或其他企业）单独销售。
- ▶ 客户已经从企业或其他交易或事项获取这些资源（包括企业已经转移了该合同下的商品或服务）。

正如“结论基础”指出，关于客户是否能够单独从该商品或服务获益（单独使用或与其他易于获得的资源一起）的评估是建立在商品或服务本身特征的基础上，而不是客户如何使用该商品或服务。⁸³ 与该概念一致的是，企业在进行评估时，对于

⁸³ IFRS 15.BC100.

任何可能妨碍客户从除该企业以外的一方获取易于取得的资源的合同限制，不予考虑（如节选自 4.2.3 节的示例 11，案例 D 所解释）。

在“结论基础”中，委员会解释“可明确区分的商品或服务的特征类似于此前关于识别多项要素安排中的单独交付内容的收入确认要求，这些要求规定，交付的项目必须‘独立地向客户提供价值’，企业才能单独对该项目进行会计处理。”但是，委员会决定在 IFRS 15 中不采用此前使用的术语，以免造成企业在识别合同中的履约义务时必须评估客户打算如何使用已承诺商品或服务的误解。委员会认为，如果不是不可能的话，企业了解客户在特定合同中的意图是十分困难的。⁸⁴

4.2.1.B 在合同特定背景下可明确区分



IASB 修订

2016 年 4 月，IASB 修订 IFRS 15 以澄清商品或服务何时与合同中的其他承诺‘可单独区分’（即在合同特定背景下可明确区分）。具体修订：（1）重新制定在合同的特定背景下可明确区分的确定原则，以强调评估的依据为多种承诺商品或服务是否共同作用来交付一个合并的结果；（2）匹配该准则的三个迹象，以确定在该准则下商品或服务是否区分开来；以及（3）增加新的示例以及修订其他示例以帮助了解企业了解这些概念。

一旦企业确定了商品或服务基于其个别特征是否可明确区分后，则企业需要考虑第二个标准，即商品或服务能否与合同中的其他承诺单独可识别（即，承诺转移的商品或服务在合同特定背景下是否可明确区分）。

准则提供了以下要求以帮助做出该决定：

IFRS 15 摘录

29.在按照第 27(b)段规定企业向客户转移商品或服务的承诺是否可区分开来时，其目标是确定合同中承诺的性质是单独地转移每个商品或服务，还是转移一个组合项目或多个组合，该组合由承诺的商品或服务投入。表明企业向客户转移商品或服务的承诺不能可区分开来的因素包括但不限于以下：

⁸⁴ IFRS 15.BC101.

IFRS 15 摘录

- (a) 企业提供一项重大的服务以便将该商品或服务与合同承诺的其他商品或服务整合为一组商品或服务，并将其作为客户就合同所约定的合并产出。换言之，企业利用该商品或服务作为投入以生产或交付客户明确规定的合并产出。一项或多项组合产出包括不止一个阶段、要素或单元。
- (b) 一项或多项商品或服务对合同中承诺的另外的一项或多项商品或服务进行重大修改或定制。
- (c) 商品或服务高度依赖或高度相关的。换言之，每项商品或服务都显著影响合同中的其他一项或多项商品或服务。例如，在某些情况下，两项以上的商品或服务都显著影响彼此，是因为企业通过单独地转让每项商品或承诺无法满足其承诺。

可单独区分原则

为确定承诺的商品或服务是否是单独可区分地（即承诺转移的商品或服务在合同特定背景下是否可明确区分），企业可能需要评估其承诺是转让每一项商品或服务，还是转让由合同承诺的单个商品或服务构成的一个（或多个）组合项目。因此，企业应当评价合同所承诺的商品或服务是属于产出，还是用于生产一个（或多个）组合项目的投入。在“结论基础”中，委员会指出，在许多情况下，一个（或多个）组合项目可能大于(或实质上不同于)已承诺的指定商品或服务之和。⁸⁵

企业的承诺是否可单独区分的评估需考虑在满足合同流程的情况不同商品或服务的关系。因此，企业应考虑整合的程度、转让商品或服务的各项承诺之间的相关关联或相互依赖关系。在“结论基础”中，委员会观察到，企业应当评价在履行合同过程中两个项目之间是否存在转化关系，而不是考虑某个项目从其本身性质来看是否依赖另一个项目（即，两个项目之间是否存在功能关系）。⁸⁶

委员会还强调可单独区分原则适用于合同所承诺的一揽子商品或服务，而不是合同所承诺的个别商品或服务。换言之，可单独区分原则旨在识别企业转让合同中一揽子商品或服务的履约在何时应被视为履行向客户作出的单一承诺。因此，为应用

⁸⁵ IFRS 15.BC116J.

⁸⁶ IFRS 15.BC116K.

“可单独区分”原则，企业应评价合同中两项或多项已承诺商品或服务彼此之间是否相互产出重大影响（并因而导致相互之间存在高度依赖或高度关联）。⁸⁷

作为该评估的示例，IASB 在“结论基础”中讨论了一个典型的建造合同，该建造合同涉及向客户转让大量能够明确区分的商品和服务（例如，各类建造物料、人力和项目管理服务）。在该示例中，IASB 得出结论认为将所有这些个别商品和服务均识别为单独履约义务并不切实可行，也无法真实反映企业给客户承诺的性质。换言之，企业可能在提供建造或生产流程所需的物料及其他投入时确认和计量收入，而不是在企业建造或生产客户合同所约定的项目（例如一幢建筑物，一栋房屋）的履约过程（并使用这些投入）中确认收入。因此，在识别商品或服务是否可明确区分时，企业不仅应考虑商品或服务是否可明确区分，还应考虑转让商品或服务的承诺是否能够基于合同进行考虑时可明确区分。⁸⁸

IFRS 15.29 含有三个因素（分别讨论如下）以帮助企业识别当一系列已承诺的商品或服务的承诺不是可明确区分的时，因而导致需要合并为单项履约义务。在“结论基础”中，IASB 指出该三个因素未全面涵盖所有情况，并且得出企业转让各项商品或服务的承诺可单独区分的结论并不满足所有这些因素。该三因素并非旨在成为独立于可单独区分原则之外的评价标准。考虑到 IFRS 15 范围内收入安排种类广泛，委员会预计在某些情况下这些因素与可单独区分原则的评价不太相关。⁸⁹ 企业需要运用重大判断评价已承诺的商品或服务是否可单独区分。该评价需要全面了解各合同所呈现的事实和情况。

重大整合服务

第一个因素（包含在 IFRS 15.29(a)中）就是存在重大整合服务。IASB 确定当企业提供一项重大整合合同中的商品或服务的服务时，这组整合的商品或服务代表一项或多项组合产出。换言之，如果企业提供整合服务，则转让个别商品或服务所产生的风险是不可分割的，因为企业向客户作出的承诺的主要内容是确保将个别商品或服务纳入组合产出。⁹⁰

⁸⁷ IFRS 15.BC116L.

⁸⁸ IFRS 15.BC102.

⁸⁹ IFRS 15.BC116N.

⁹⁰ IFRS 15.BC107.

即使产出不止一个，该因素仍适用。此外，正如准则中所规定的，一项或多项产出可包括不止一个阶段、要素或单元。

在“结论基础”中，IASB 指出该因素可能与许多建造合同相关，在此类合同中，承包商提供整合（或合同管理）服务，以管理和协调各项建造任务并承担与整合这些任务相关的风险。整合服务将要求承包商对各分包商执行的任务进行协调并确保这些任务按照合同细则执行，从而确保个别商品或服务恰当地纳入客户合同约定的组合产出项目。⁹¹ 委员会观察到该因素也适用于建造业以外的其他行业。⁹²

重大修订或定制

IFRS 15.29 (b) 中的第二个因素就是存在重大修订或定制。在“结论基础”中，委员会解释在某些行业中，“不可分割风险”的概念可通过评估某项商品或服务是否对其他商品或服务作出重大修订或定制更清楚地说明。这是因为如果某项商品或服务对合同中的其他商品或服务作出修订或定制，则每一项商品或服务将被整合在一起（即作为投入）以生产客户合同约定的组合产出。⁹³

例如，企业可能承诺向客户提供现有软件，且该软件需重大定制以使其与客户现有的基础设施配套使用。基于其事实与情况，企业确定其将为客户提供完全整合的系统，且定制服务要求主体对现有软件作出重大修订，从而导致提供软件与提供定制服务所产生的风险不可分割（即软件和定制化服务是不可明确区分的）。(IFRS 15.BC110)

高度依赖或高度关联

IFRS 15.29 (c) 中的第三个因素是承诺的商品或服务是否高度依赖或高度关联。如果合同中每个承诺的商品或服务会显著影响其他商品或服务，则已承诺的商品或服务是高度依赖或高度关联的。如上讨论，委员会澄清企业需要评估承诺的商品或服务之间是否存在双向依赖或转变关系以确定承诺的商品或服务是否高度依赖或高度关联。

示例

⁹¹ IFRS 15.BC107.

⁹² IFRS 15.BC108.

⁹³ IFRS 15.BC109.

IASB 在准则中给出了大量案例以解释说明应用识别履约义务的要求。此类案例包括企业如何确定承诺转移的商品或服务在合同特定背景下是否可明确区分。参见下述第 4.2.3 节关于这些示例的完整摘录。

我们的看法

IAS 18 指出，企业可能需要就可单独区分的因素应用其确认标准，以便反映该交易的实质。但是，其并未提供如何确定这些单独因素的额外应用指南。因此，IFRS 15 中的规定可能改变目前的实务。

许多 IFRS 报表编制者已通过参考现行 US GAAP 编制了各自现行 IFRS 的会计政策。新准则是否导致实务变化可能取决于他们在编制各自政策时所考虑的 US GAAP 的规定。

用于确定商品或服务是否可明确区分的两步法的第一步类似于现行 US GAAP 下《会计准则汇编 605-25：收入确认 - - 多要素安排》(ASC 605-25) 中有关确定单独计量单元的规定。但是，第二步，确定商品或服务在合同特定背景下是否可明确区分是一项新规定。因此，企业需要仔细评估该第二步以确定针对收入确认的历史计量单元是否需要改变。该评估可能要求企业应用重大判断。

已参照 US GAAP 的其他规定编制各自会计政策的企业，例如，《会计准则汇编 985-605：软件 - - 收入确认》(ASC 985-605)，也可能根据 IFRS 15 得出不同的结论。

需要注意的是，评估商品或服务是否可明确区分必须考虑与客户签订的具体合同。即企业不能假设在所有情况下某个特定的商品或服务均可明确区分（或不可明确区分）。合同中承诺的商品或服务的组合方式会影响商品或服务是否可明确区分的结论。我们预计企业可能根据商品或服务在合同中的组合方式，区别处理同一类商品或服务。

4.2.2 实质上相同且具有相同的转移方式的一系列可明确区分的商品或服务

如上所讨论，作为第二种类型的履约义务，IFRS 15.22(b)定义如果同时满足 IFRS 15.23 的以下两个条件则，该商品或服务属于实质上相同且具有相同的转移方式的一系列商品或服务的一部分：

- ▶ 该企业承诺提供的一系列可明确区分的商品或服务，如果各项分别处理，则根据 IFRS 15 第 35 段（见下列说明及第 7.1 节），会作为在一段时间内履行的履约义务。
- ▶ 针对系列中每个可明确区分的商品或服务，该企业会使用同一进度计量方法，计量履行履约义务的进度（见第 7.1.4 节）。

如果一系列可明确区分的商品或服务满足 IFRS 15.22(b)和 IFRS 15.23（系列要求）中的标准，企业必须按要求将该系列商品或服务作为单一履约义务进行处理（即非选择性的）。委员会决定将这一概念纳入履约义务的定义，以便对于企业在一段时期内连续提供同一商品或服务的情况简化收入确认模型的应用及提高履约义务识别的一致性。⁹⁴ 若履约义务的定义不包含系列要求，在应用收入确认模型时可能会面临某些操作上的困难，因为若不作出这一规定，企业必须识别多项可明确区分的商品或服务，并按单独售价将交易价格分摊至每一项相应的履约义务，然后在这些履约义务得到履行时确认收入。委员会认为采用这种方式应用收入确认模型将无法体现成本效益原则。如果作出该规定，则企业将识别出一项单一履约义务并将交易价格分摊至该履约义务。然后，企业将通过对该履约义务应用单一的履约进度计量方法来确认收入。⁹⁵

对于作为系列进行处理可明确区分的商品或服务，其必须实质上是相同的。在“结论基础”中，委员会提供了三个满足系列规定的重复性服务的示例（例如保洁合同、交易处理或供电合同）。⁹⁶ 此外，TRG 成员普遍认为当确定可明确区分的商品或服务是否实质性相同时，企业应首先确定其承诺的性质。这是因为系列包含交付指定数量的商品或服务（例如每单元商品）或各时间增量（例如一个小时的服務），取决于承诺的性质。换言之，如果该承诺的性质是交付指定数量的服务（例如，在所定义合同期间内的月度薪酬管理服务），则评估将考虑各项服务是否可明确区分且在实质上相同。与此相反，如果企业的承诺性质是准备就绪的或在一定期间内提供单一服务（即由于未指定交付数量），则评估将考虑各时间增量（例如小时、日）是否可明确区分且在实质上相同，而非考虑基础活动。⁹⁷

⁹⁴ IFRS 15.BC113.

⁹⁵ IFRS 15.BC114.

⁹⁶ IFRS 15.BC114.

⁹⁷ TRG 议程表 39，《应用系列规定和分摊可变对价》，2015 年 7 月 13 日

需要重点强调的是，即使企业为满足承诺而履行的基础活动在一天之内和不同天之间都有显著差异，该事实其本身并不意味着可明确区分的商品或服务是实质上不同的。在酒店管理示例中，承诺的性质为提供日常管理服务。同一天内以及不同天之间的基础活动（例如，员工管理、培训、会计服务）可以有所不同，但企业得出结论认为日常管理服务是可明确区分且“实质上相同”的，这是因为企业承诺的服务的性质每天都是相同的且其每天提供相同的日常管理服务。见 4.6 节中关于确定企业承诺的性质和评估实质性相同标准的进一步讨论。

2015 年 7 月讨论的一份 TGR 议程表解释，当考虑承诺的性质和应用系列规定（包括商品或服务是否可明确区分）时，其可能有助于理解 IFRS 15.35 中在一段时间内履约标准的履行（即为何企业得出结论认为履约义务在一段时间内满足）。⁹⁸ 如在 7.1 节中进一步讨论的，如果三条标准中的一条满足，则履约义务在一段时间内履行。例如，如果因为客户在企业履约的同时取得并消耗由企业履约所提供的利益，所以其履约义务在一段时间内履行（即 IFRS 15.35(a)中第一个一段时间履约标准），这可能表明每项增量服务都是能够明确区分的。如果是这样的话，企业可能需要评估每项增量服务是否可单独识别（以及实质上相同）。如果基于 IFRS 15.35 中的其他两条标准（即（1）企业的履约行为创建或改良了一项资产，并且客户在资产被创建或改良的过程中控制该资产；或者（2）企业的履约并未创建一项对于企业而言可用于替代用途的资产，并且企业就迄今为止已完成的工作拥有取得付款的可执行权利），履约义务是在一段时间内履行，则承诺的性质可能是交付单个明确的商品或服务（例如建造单个设备的合同），那么该履约义务不会视为系列，是因为该履约义务中的单个商品或服务不是可明确区分的。

企业关于某项履约义务是包含一系列可明确区分的商品或服务的单一履约义务，还是包含无法明确区分的商品或服务的单一履约义务的决定，可能影响下列方面的会计处理：（1）分配可变对价（见第 6 节）；（2）合同修改（见第 3.4 节）；以及（3）交易价格的变动（见第 6.5 节）。如 IASB 在“结论基础”中所讨论以及 TRG 成员在 2015 年 3 月会议上所讨论的，当应用这三个方面模型的规定时，企业应考虑合同中基础可明确区分的商品或服务，而不是系列规定下识别的单个履约义务。

99

⁹⁸ TRG 议程表 39，《系列规定的采用与可变对价的分配》，2015 年 7 月 13 日

⁹⁹ IFRS 15.BC115 以及 TRG 议程表 27，《系列可明确区分的商品或服务》，分别颁布于 2015 年 3 月 20 日

下面这个 TRG 议程表中的示例，说明在系列规定下识别的单个履约义务和包括非可明确区分商品和/或服务的单个履约义务分配的可变对价如何不同。假定一个 5 年期服务合同，其支付条款为固定年费加上在第二年底完成合同节点的履约奖励。如果整个服务期间确定为包含系列可明确区分服务的单个履约义务，企业可能会得出结论认为该可变对价（即奖励金额）应直接分配至截至节点完成履行可明确区分义务的影响（例如第一年和第二年的基础可明确区分的服务）。如果拿到奖励的话，这将导致企业在第二年末确认全部的奖励金额。见问题 4-6 中的几个有关服务的示例，这些示例可以合理的得出结论认为其满足系列规定。¹⁰⁰

与之相反的是，如果企业确认整个服务期间是包括非可明确区分服务的单一履约义务，该奖励可能包含在交易价格中（受可变对价的约束--见 5.2.3 节），并按整个合同期间衡量确定的完工进度确认。例如，假定该奖励在第二年末时作为交易价格的一部分（当其可能赚到且不受限于收入冲回）。在此情况下，一部分的奖励在第二年末时基于迄今为止已完成服务进行确认，另外一部分可能在剩余履约义务满足时确认。因此，奖励金额可能直到服务期间的第五年末时确认收入。

我们的看法

系列规定是一个新的概念。当确定与客户间合同中承诺的商品或服务是否满足按一系列明确可区分的商品或服务进行会计处理的标准时，我们认为企业需要应用重大判断。如下述问题 4-6 说明的，满足系列标准的承诺的商品或服务并不仅限于某个特定的行业，且可以包括很大范围的承诺的商品或服务。

作为新规定的结果，企业需要考虑是否需要增加或修改其商业流程或内部控制。

常见问答

问题 4-4：为应用系列规定，商品或服务是否必须连续转让？[TRG 2015 年 3 月会议--议程表 27]

TRG 成员普遍认为，一系列可明确区分的商品或服务无须连续转让。换言之，当企业的商品或服务转移存在间距或重叠时，在符合其他标准的前提下也

¹⁰⁰ TRG 议程表 27，《系列可明确区分的商品或服务》，2015 年 3 月 20 日

常见问答

必须采用系列规定。TRG 成员还指出，当考虑系列规定是否适用时，企业可能需要仔细考虑企业所转让的商品或服务转让之间的差异程度等因素。

利益相关者就该问题提出询问，是因为当讨论系列规定时，“结论基础”中使用了“连续地”一词。¹⁰¹ 但是 TRG 议程表得出结论认为委员会的讨论并不意味着将系列规定仅仅应用于企业在一段时间内连续地提供相同的商品或服务的情况。

TRG 议程表包括某合同的示例，在该合同下企业提供在两年时间内生产 24,000 个零部件的生产服务。因为服务安排下生产的零部件实质上是相同的，且是在一段时间内履行的可明确区分的服务（见 7.1 节），所以 TRG 议程表中的结论是 IFRS 15.23 中系列规定的标准是满足的。这是因为生产的零部件都满足客户的规范（即企业的履约并未创建一项对于企业而言可用于替代用途的资产）。更进一步，如果合同取消，企业拥有取得付款的可执行权利（成本加上合理的利润）。

TRG 议程表中的结论不受企业是否在两年内均匀地履行服务的影响（例如每月生产 1,000 个零部件）。换言之，企业可以在某月生产 2,000 个零部件，而在另外一个月份不生产。但是这不是得出结论认为合同是否满足按一个系列进行会计处理的标准的一个决定因素。

问题 4-5：为了采用系列规定，会计结果是否需与指定可明确区分的商品或服务作为单独履约义务进行会计处理一样？[TRG 2015 年 3 月会议--议程表 27]

TRG 成员普遍认为会计结果无需相同。而且企业无需证明该结果与商品或服务作为单独履约义务进行会计处理的一样。

问题 4-6：为了采用系列规定，企业应如何考虑单一履约义务中包含的可明确区分的商品或服务是否‘实质上相同’？[TRG 2015 年 7 月 13 日会议--议程表 39]

¹⁰¹ IFRS 15.BC113, BC116.

常见问答

如上所讨论的，TRG 成员普遍认为 TRG 议程表的主要关注系列规定在服务合同中的运用，这将有助于企业理解如何确定履约义务是否包含 IFRS 15 下可明确区分且“实质上相同”的商品或服务。

TRG 议程表指出，当作出商品和服务是否可明确区分以及实质上相同的评估时，企业第一步是确定其承诺向客户提供服务的性质。换言之，如果该承诺的性质是交付指定数量的服务（例如，在所定义合同期间内的月度薪酬管理服务），则评估将考虑各项服务是否可明确区分且在实质上相同。与此相反，如果企业的承诺性质是准备就绪的或在一定期间内提供单一服务（即由于未指定交付数量），则评估将考虑各时间增量（例如小时、日）是否可明确区分且在实质上相同，而非考虑指定活动。TRG 议程表指出委员会认为系列是包含交付指定数量的商品或服务（例如每单元商品）或还是各时间增量（例如一个小时的服務），取决于承诺的性质。

如上 4.2.2 节中所讨论的，需要重点强调的是，企业为履行单项履约义务而履行的指定活动在一天之内和不同天之间可能存在显著差异。但是 TRG 议程表指出在评估单项履约义务是否包含可明确区分和实质上相同的商品或服务时，这并非决定性的。在酒店管理示例中，承诺的性质为提供日常管理服务。酒店管理服务包含各种每天均不相同的基础活动（例如，员工管理、培训、会计服务）。但企业得出结论认为日常管理服务是实质上相同的，这是因为企业承诺的服务的性质每天都是相同的且其每天提供相同的日常管理服务。

TRG 议程表中提供了很多承诺的商品或服务满足系列规定的示例，并分析其支持该结论。每个示例中对承诺的性质的评估与 IFRS 15 中关于月度薪酬处理的示例 13 一致。我们总结了 TRG 议程表中的部分案例，并分析如下：

IT 外包案例

某供应商与客户执行一个 10 年期 IT 外包安排，在该安排中供应商在合同期内连续的交付外包活动（例如，其提供服务器服务，管理客户的软件组合，运行 IT 咨询服务）。每月账单基于各项活动消耗的零部件计算。该供应商得出结论认为客户在其履约的同时取得并消耗由其履约所提供的利益（满足 IFRS 15.35(a)中在一段时间内履行履约义务的标准）。

常见问答

供应商第一步考虑其向客户承诺的性质。因为供应商承诺提供未指定数量的活动，而不是指定数量的服务，TRG 议程表指出供应商可以合理的得出结论认为承诺的性质是每天准备就绪提供集合外包服务。如果承诺的性质是整体 IT 外包服务，每天的服务可视为可明确区分的，这是因为客户能够单独从各项交易获益且各项交易可明确识别。TRG 议程表还指出供应商可以合理的得出结论认为每日服务实质上相同。换言之，即使个别服务包含的履约义务在不同天之间可能存在显著差异，整体承诺的性质在不同天之间相同。因此，企业可以合理的得出结论认为该合同满足系列规定。

事务处理案例

某供应商与客户签订 10 年期合同，为客户提供持续使用其系统的权利并代表客户处理所有交易。该客户为其使用供应商付费，但交易的最终数量未知。供应商得出结论认为客户在其履约的同时取得并消耗由其履约所提供的利益。

如果供应商得出结论认为承诺的性质是提供持续使用其系统的权利，而非处理特定数量的交易，其可能得出结论认为存在准备就绪为客户处理其所要求交易的单项履约义务。如果是这种情况，TRG 议程表指出企业可以合理得出结论认为存在多个可明确区分的时间增量服务。即使每天处理的交易量不同，提供给客户每日获取服务的权利可视为实质上相同，这是因为客户每天自使用权得到一致的利益。

如果供应商得出结论认为承诺的性质是处理各项交易，TRG 议程表指出即使存在许多会形成不同付款的交易类型，处理的每项交易可能会视为实质上相同。此外，TRG 议程表指出处理的每项交易可能是可明确区分的服务，这是因为客户能够单独从各项交易获益且各项交易可单独区分。因此，企业可以合理的得出结论认为该合同满足系列规定。

酒店管理案例

常见问答

某酒店管理人（HM）签订 20 年期合同代表客户管理物业。HM 每月按租赁收入的 1%收取对价，同时偿付履行服务时发生的人力成本和年度奖金。HM 得出结论认为客户在其履约的同时取得并消耗由其履约所提供的利益。

HM 考虑其对客户承诺的性质。如果承诺的性质是整体管理服务（因为指定活动彼此不可明确区分），TRG 议事表指出，每日服务可视为可明确区分的，这是因为客户能够单独从每日服务获益且每日服务可单独区分。

假定承诺的性质是整体管理服务，TRG 议程表指出每日履行的服务可视为可明确区分且实质上相同。这是因为，即使个别服务包含的履约义务在不同天之间可能存在显著差异，整体承诺的性质在不同天之间相同。因此，企业可以合理的得出结论认为该合同满足系列规定。

4.2.3 识别履约义务案例

准则包括许多示例说明应用识别履约义务的规定。这些示例解释做出判断确定承诺转让的商品或服务是否能够可明确区分以及在合同特定背景下可明确区分。节选示例如下。

下述示例说明承诺的商品或服务能够可明确区分，但在合同特定背景下不可明确区分的合同，因为重要的集成服务组合多项投入（基础商品和服务）以产生组合产出：

IFRS 15 摘录

示例 10 - - 不可明确区分的商品或服务 (IFRS 15.IE45-IE48C)

案例 A-重大整合服务

企业作为承包商与客户订立一项建造亿元合同。企业负责项目的总体管理并识别各类已承诺的商品或服务，包括工程技术、场地清理、地基构建、采购、建筑构架、管道和管线的铺设、设备安装及装修等。

根据 IFRS 15 第 27(a)段，已承诺的各项商品或服务能够明确区分。换言之，客户可单独从商品或服务、或连同其他可用资源一起使用中受益。这可以通过企业或企业的竞争对手经常向其他客户单独出售许多类似商品或服务的事实得

IFRS 15 摘录

到证明。此外，客户能够通过使用、消耗、出售或持有这些个别商品或服务而从中产生经济利益。

然而，根据 IFRS 15 第 27(b)段，转让这些商品或服务的承诺无法单独区分（基于 IFRS 15 第 29 段的因素）。这可以通过企业根据客户合同提供一项将上述商品或服务（投入）整合到医院（组合产出）的重大服务这一事实得到证明。

由于不符合 IFRS 15 第 27 段中的两项标准，因此商品或服务不可明确区分。企业将该合同中的全部商品或服务作为单一履约义务进行会计处理。

案例 B-重大整合服务

企业于客户订立一项将导致交付一个高度复杂专门设备的多个单元的合同。合同条款要求企业建立生产流程以生产合同的标的单元。设备规格系基于客户所拥有的定制设计，其依然不构成当前协定交换一部分的单独合同的条款开发，只能供客户使用。企业负责合同的总体管理，必须履行并整合各类活动，包括采购物流、识别和管理分包商以及进行生产、组装及测试。

企业对合同中的承诺进行评估，并确定各项已承诺的设备根据 IFRS 15.27(a)段可明确区分，因为客户可以从单独使用各项设备中获益。这是因为各个单元能够独立于其他单元正常运作。

企业认为，其承诺的性质是按照客户指定的规格建立生产流程并提供生产客户合同规定的全套设备的服务。企业认为其负责合同的总体管理以及提供将各类商品或服务（投入）整合纳入总体服务及产出设备（组合产出）的重大服务，因此，根据 IFRS 15.27(b)及 29 段，设备与生产这些设备所必须的各类承诺的商品或服务无法单独区分。在这种情况下，企业提供的生产流程是特别针对该客户合同的。此外，企业履约的性质，尤其是各类活动的重大整合服务，意味着企业生产设备的活动中的某一项活动发生变化将会显著影响生产高度复杂专门设备所需的其他活动，从而企业的活动相互之间存在高度依赖或高度关联。由于未能满足 IFRS 15.27(b)段中的标准，因此企业提供的上述商品和服务无法单独区分，从而不可明确区分。企业应将合同中承诺的所有商品和服务作为单一履约义务进行会计处理。

如上述案例 A 和案例 B 所说明，确定合同中是否存在‘重大整合服务’可能要求重大判断，且可能严重依赖于与客户每个合同的独特的事实和情况。

以下示例说明重大安装服务如何影响企业关于类似事实模式下识别的履约义务的数量结论。在案例 A 中，每项承诺的商品或服务都确定为可明确区分。在案例 B 中，两项承诺的商品或服务整合单一履约义务，因为某项承诺（安装）重大定制其他承诺（软件）。

IFRS 15 摘录

示例 11 - - 确定商品或服务是否可明确区分 (IFRS 15.IE49-IE58)

案例 A - - 可明确区分的商品或服务

某软件开发企业与客户签署为期两年的合同，向客户转移软件许可，提供安装服务并进行不定期的软件更新以及技术支持（在线与电话技术支持）。该企业可分别单独销售许可、提供安装服务或技术支持。安装服务包括为各个不同类型的用户更换网络屏幕（例如，市场营销、存货管理及信息技术）。安装服务通常由其他企业提供并且没有对软件作出重大修改。软件在没有取得更新和技术支持的情况下仍能运行。

根据 IFRS 15 第 27 段，该企业评估向客户承诺的商品或服务，以确定哪些商品或服务可明确区分。该企业观察到，在提供其他商品或服务之前就提供了该软件，并且该软件在没有取得更新和技术支持的情况下，仍能运行。因此，企业得出结论认为，客户能够单独从各商品或服务获益或将其与易于取得的其他商品或服务结合在一起获益，即符合 IFRS 15 第 27(a)段规定的条件。

该企业还考虑 IFRS 15 第 29 段中提到的因素并且确定向客户转移每项商品或服务的承诺可与其他各承诺单独区分开来（因此，符合 IFRS 15 第 27(b)段规定的条件）。为达到这项确定，企业考虑到尽管其将软件整合至客户系统，但是该安装服务并未显著影响客户在许可期间使用及从软件许可权获益的能力。企业还观察到，安装服务并未对软件本身作出重大修改或进行定制，同样，软件 and 安装服务是企业承诺的单独产出而不是用于产生合并产出的投入。最后，企业得出结论认为软件和服务并未显著影响彼此，因此并非高度依赖或高度关联，这是因为企业可以通过独立转移初始软件许可和提供后续安装服务、软件更新及技术支持以履行承诺。

IFRS 15 摘录

根据此评估，该企业针对以下商品或服务识别了合同中的四项履约义务：

- (a) 软件许可；
- (b) 安装服务；
- (c) 软件更新；以及
- (d) 技术支持。

该企业应用 IFRS 15 第 31 至 38 段，以确定针对安装服务、软件更新和技术支持的每项履约义务的履行是否在某一时点或一段时间内发生。该企业还根据 IFRS 15 的 B58 段（见 IE276 至 IE277 段的示例 54）评估该企业转移软件许可的承诺的性质。

案例 B - - 重大定制

承诺的商品或服务与案例 A 一样，除该合同指出，作为安装服务的一部分，将对软件进行实质性的定制以增加新的重要功能，使软件与客户使用的其他定制软件应用相互对接。定制的安装服务可由其他企业提供。

该企业根据 IFRS 15 第 27 段，评估向客户承诺的商品或服务，以确定哪些商品或服务可明确区分。企业第一步评估第 27 (a) 段规定的条件是否满足。正如案例 A 中的原因，企业确定软件许可、安装服务、软件更新和技术支持均满足该条件。企业进一步通过评估 IFRS 15 第 29 段的因素以评估第 27(b)段的条件是否满足。该企业观察到，合同条款导致承诺通过履行合同规定的定制安装服务，提供将取得许可的软件融入到现有软件系统的重大服务。换言之，该企业把许可和定制安装服务当作投入使用，以产生合同规定（见 IFRS 15 第 29(a) 段）的合并产出（即功能性和综合性软件系统）。此外，该服务对此软件作出重大修改和定制（见 IFRS 15 第 29(b)段）。虽然定制安装服务可由其他企业提供，但该企业确定，在该合同范围内转移许可的承诺不能与定制安装服务单独区分开来，因此，未能符合 IFRS 15 第 27(b)规定的条件（根据 IFRS 15 第 29 段提到的因素）。因而，软件许可以及定制安装服务不可明确区分。

正如案例 A，该企业得出结论认为软件更新和技术支持可与合同中的其他承诺明确区分。这是因为客户能够从更新和技术支持本身获益或将其与易于取得的

IFRS 15 摘录

其他商品或服务结合在一起获益，以及向客户转移软件更新和技术支持的承诺可与各其他承诺单独区分开来。

根据此评估，该企业针对以下商品或服务识别了合同中的三项履约义务：

- (a) 软件定制服务（包括软件许可及定制安装服务）；
- (b) 软件更新；以及
- (c) 技术支持。

该企业应用 IFRS 15 第 31 至 38 段，以确定每项履约义务的履行是否在某一时点或一段时间内发生。

以下案例说明包括多项承诺的商品或服务的合同，合同中的所有商品或服务视为可明确可区分的。该案例重点考虑单独可识别原则和 IFRS 15.29 中的基本因素。

案例 C 说明包含设备销售和安装服务的合同。该设备无需任何定制或修改即可运行。安装服务亦不复杂且可由其他供应商提供。企业确定合同中两项承诺是可明确区分的。

案例 D 说明合同限制的具体类型，包括要求客户仅适用企业的服务，该类限制不应影响承诺的商品或服务是否可明确区分的评估。

案例 E 说明包括销售设备以及该设备专用耗材的合同。即使该耗材仅能由企业生产，但是会将其单独出售。企业确定合同中的两项承诺是可明确区分的，此案例介绍确定承诺的商品或服务是否能够可明确区分以及在合同特定背景下能否可明确区分的分析过程。

IFRS 15 摘录

示例 11 - - 确定商品或服务是否可明确区分 (IFRS 15.IE58A-IE58K)

案例 C - - 承诺可以明确识别 (安装服务)

企业与客户订立了出售一台设备及安装服务的合同。设备可在没有任何定制或修订的情况下正常运作。所需的安装并不复杂，且能够由多名其他服务供应商履行。

IFRS 15 摘录

企业识别出合同中的两项已承诺商品和服务：(a) 设备，及 (b) 安装。企业评估了 IFRS 15.27 段的标准，以确定各项已承诺的商品或服务是否可明确区分。企业确定设备及安装两者均满足 IFRS 15.27(a)段的标准。客户可以从单独使用设备或按高于残值的金额转售设备、或将其与易于获得的其他资源（例如，易于从其他供应商取得的安装服务）一起使用中获益。客户也可以从将安装服务与客户已从企业取得的其他资源（例如，设备）一起使用获益。

企业进一步确定转让设备的承诺与提供安装服务的承诺两者均可单独区分开来（根据 IFRS 15.27(b)段）。在确定设备和安装服务并非合同中组合项目的投入时，企业考虑了 IFRS 15.29 段中的原则和因素。在本例中，IFRS 15.29 段的各项因素有助于得出设备和安装服务可单独区分的结论（但单独考虑时并非决定性因素），具体如下：

- (a) 企业并未提供重大整合服务。换言之，企业承诺交付设备及随后安装设备；企业能够将履行转让设备的承诺与其后安装设备的承诺区分开来。企业并未承诺以将设备或安装服务转换为组合产出的方式对设备及安装服务进行组合。
- (b) 企业的安装服务不会对设备作出重大修订或定制。
- (c) 虽然客户仅在取得对设备的控制后才可以从安装服务中获益，但由于企业能够将履行转让设备的承诺与提供安装服务的承诺区分开来，因此安装服务不会对设备产生显著影响。由于设备和安装服务相互之间不会产生显著影响，因此，两者相互之间并非高度依赖或高度关联。

基于以上评估，企业识别出合同中有关下列商品或服务两项履约义务：

- (i) 设备；及
- (ii) 安装服务。

企业应用 IFRS 15.31-38 段以确定每一项履约义务是在某一时点还是在一段时间内履约。

案例 D - - 可单独区分的承诺（合同限制）

IFRS 15 摘录

除合同要求客户使用企业的安装服务外，其他假设同案例 C。

使用企业安装服务的合同要求并未改变本例中对已承诺的商品和服务是否可明确区分的评价。这是因为使用企业安装服务的合同要求并未改变商品或服务本身的特征。亦未改变企业对客户的承诺。尽管客户需要使用企业的安装服务，但设备和安装服务可明确区分（即，两者均满足 IFRS 15.27(a)段的标准）并且企业提供设备的承诺与提供安装服务的承诺可单独区分，即，两者均满足 IFRS 15.27(b)段的标准。企业对此进行的分析与案例 C 一致。

案例 E - 可单独区分的承诺（易耗品）

企业与客户订立一项合同，约定提供一台现成的设备（即，设备在没有重大定制或修订的情况下可正常运行）及在接下来三年内按预定的时间间隔提供设备所使用的特殊易耗品。该易耗品仅由企业生产，但企业会将其单独出售。

企业确定客户可以将设备与易于获得的易耗品一起使用中获益。易耗品由企业定期单独出售（即，通过向之前采购设备的客户补充订单），因此，易耗品根据 IFRS 15.28 段易于获得。客户可以从将按合同交付的易耗品与依照合同最初转让给客户的设备一起使用中获益。因此，设备和易耗品根据 IFRS 15.27(a)段可明确区分。

企业根据 IFRS 15.27(b)段确定，其转让设备的承诺与在三年内提供易耗品的承诺可单独区分。在确定设备和易耗品并非该合同中组合项目的投入时，企业认为其并未提供将设备和易耗品转换为组合产出的重大整合服务。此外，设备和易耗品相互之间并未作出重大定制或修订。最后，企业得出结论认为，由于设备和易耗品相互之间并未产生重大影响，因此他们相互之间并非高度依赖或高度关联。尽管本合同中客户仅在取得对设备的控制后才可以从易耗品的使用中获益（即，没有设备，易耗品将没有用处），并且设备需要易耗品才能正常运作，但设备和易耗品相互之间并未产生重大影响。这是因为合同中的每项承诺能够与合同中的其他承诺分开履行，换言之，即使客户不采购任何易耗品，企业仍能履行转让设备的承诺；即使客户单独购买设备，企业仍能履行提供易耗品的承诺。

基于上述评估，企业识别出合同中有关下列商品或服务的两项履约义务：

IFRS 15 摘录

(a) 设备；及

(b) 易耗品。

企业应用 IFRS 15.31-38 段以确定每一项履约义务是在某一时点还是在一段时间内履行。

4.3 不可明确区分的商品或服务

如果某项商品或服务不符合可明确区分的条件，企业需要将该商品或服务与其他承诺的商品或服务合并，直至该企业识别出一组可明确区分的商品或服务。多项商品或服务的合并可能导致企业将合同中承诺的所有商品或服务作为单一履约义务进行处理。这还可能导致企业将不可明确区分的某项商品或服务与另一自身符合可明确区分条件的商品或服务合并（见第 4.2.1 节）。

准则提供了两个合同的案例，因为合同中的一项整合服务将投入（指定商品或服务）整合以产生组合产出，所以这两个合同中承诺的商品或服务能够可明确区分，但是在合同的特定背景下无法明确区分。该案例的完整摘录（示例 10，案例 A 和示例 10，案例 B）包含在上述 4.2.3 节中。

4.4 主要责任人和代理人的考虑



IASB 修订

2016 年 4 月，IASB 修订 IFRS 15 以澄清企业针对主要责任人和代理人评估时应如何识别计量单元（即特定商品或服务），以及控制原则如何应用于特定类型的安排，例如服务交易。该修订对这些迹象进行重新制定，以关注企业做为主要责任人而非代理人的证据，并修订现有示例及增加新的示例。

准则要求企业在与其他方参与向某一客户提供商品或服务的交易中，通过评估其向客户承诺的性质，确定其是主要责任人还是代理人。如果企业在转移承诺的商品或服务给客户前控制了该商品或服务，则该企业是主要责任人（因此按总额法确认收入）。如果企业的职责是安排其他企业提供商品或服务，其为代理人（确认的收入为企业提供代理服务而有权保留的净额）。

在“结论基础”中，委员会解释，为了帮助企业得出结论认为其自身向客户提供商品或服务，其必须首先控制该商品或服务。换言之，如果企业不首先控制拟提供的商品或服务，其无法向客户提供该商品或服务。如果企业控制了商品或服务，则企业在该交易中是主要责任人。如果企业在向客户转让商品或服务前并未控制该商品或服务，则该企业在该交易中是代理人。¹⁰²

委员会在“结论基础”中指出，企业本身制造某商品或提供某项服务的企业始终是主要责任人，如果企业向另一方转让其对该商品或服务的控制的话。此类企业无需根据应用指南的指引评价其是主要责任人还是代理人，因为企业在没有另一方参与的情况下直接向客户转让商品或提供服务。例如，如果企业转让某商品的控制权给某中间商，而该中间商在提供给最终客户该商品时是主要责任人，则该企业在该商品销售给客户（该中间商）时作为主要责任人确认收入。¹⁰³

我们的看法

与现行 IFRS 实务相一致，企业将需要仔细评估收入的总额或净额列示是否适当。IFRS 15 包括与现行 IFRS 相类似的应用指南，确定企业是安排中的主要责任人还是代理人。因此，企业根据该准则得出的结论可能与根据现行 IFRS 得出的结论类似。但是，关键不同点在于该准则的重点在于将特定商品或服务的控制权作为总体原则，以帮助企业确定其是主要责任人还是代理人。换言之，企业在评估准则的主要指标前，首先需要评估其是否控制特定的商品或服务。这可能导致企业根据该准则得出的结论与根据现行 IFRS 得出的结论不同。

IFRS 15 关于主要责任人和代理人评估的主要原则如下：

IFRS 15 摘录

B34.当向客户提供商品或服务时涉及其他方，企业应确定其履约义务的性质是其自身提供指定的商品或服务（即企业是主要责任人），还是安排其他方提供该商品或服务（即企业是代理人）。针对转移给客户的每项承诺的商品或服务，企业应确定其是主要责任人还是代理人。某待提供给客户的指定商品或服务是一项可明确区分的商品或服务（或一组可明确区分的商品或服务）（见第 27-30

¹⁰² IFRS 15.BC385D.

¹⁰³ IFRS 15.BC385E.

段)。如果与客户间合同包含一项以上的指定商品或服务，针对某些商品或服务企业可能是主要责任人，而针对其他商品或服务企业是代理人。

B34A.为确定承诺的性质（如第 B34 段中描述），企业应当：

- (a) 识别拟向客户提供的特定商品或服务（例如，可以是对由另一方提供的商品或服务享有的权利（见第 26 段））；以及
- (b) 评估在向客户转让每一项特定商品或服务之前其是否控制该商品或服务（如第 33 段所述）。

B35.如果企业向客户提供商品或服务之前对这些商品或服务具有控制权，则企业是主要责任人。如果企业在获得某指定商品的法定权利后随即将法定权利转移给客户，则企业没有必要控制该商品。企业是主要责任人时，可能自行提供指定商品或服务以满足其义务或可能安排其他方（如承包商）代表其满足某些或全部的履约义务。

4.4.1 识别特定商品或服务

根据 IFRS 15.B34A，为了确认承诺的性质（即提供特定商品或服务还是安排其他方提供特定商品或服务），企业第一步必须识别合同中拟向客户提供的特定商品或服务（或主要责任人和代理人评估的计量单元）。“特定商品或服务”定义为“拟向客户提供的可明确区分的商品或服务（或可明确区分的一揽子商品或服务）”。¹⁰⁴即使该定义与履约义务（见 4.2 节）的定义类似，但是委员会在“结论基础”中指出，因为在代理关系中使用“履约义务”可能造成混淆，故其创造该新的项目。¹⁰⁵换言之，因为代理商的履约义务是安排其他方提供商品或服务，提供特定商品或服务给最终客户并非代理商的履约义务。

一项特定商品或服务可能是可明确区分的一项或一揽子商品或服务。在“结论基础”中，委员会指出如果个别商品或服务彼此之间不可明确区分，则这些商品或服务可能是某个组合项目的投入，且每一项商品或服务仅仅是向客户作出的单一承诺的组成部分。例如，合同中另一方提供的商品或服务是客户合同规定的一个或多个

¹⁰⁴ IFRS 15.B34.

¹⁰⁵ IFRS 15.BC385B.

项目组合的投入，则企业应评估在组合项目转让给客户前其是否控制该组合项目。

¹⁰⁶ 换言之，在确定主要责任人还是代理人时，企业应评估对客户的单一承诺，而不是组成该承诺的单个投入。

当确定企业在合同中是主要责任人还是代理人时，恰当评估拟提供商品或服务是关键步骤。在许多情况下，尤其是涉及有形资产的情形，识别指定商品或服务可能相对简单。例如，如果某企业零售手提电脑，则拟转让给客户的指定商品就是一台手提电脑。

但是，该评估在其他情况下可能需要重大判断，例如那些涉及无形的商品或服务。依据 IFRS 15.B34A(a)，特定商品或服务可能是客户希望获得的基础商品或服务（例如，一架飞机，一餐饭），或者获取该商品或服务的权利（例如，以一张票或凭单的形式）。在“结论基础”中，当拟提供的特定商品或服务是对另一方在未来提供的商品或服务享有的权利，企业应确定其履约义务是承诺提供对商品或服务的权利（因此其是主要责任人），还是安排另一方提供该权利（因此其是代理人）。

当特定商品或服务是其他方提供商品或服务的权利，企业需要评估其履约义务是否是一项提供权利的承诺（因此是主要责任人）或者是否安排其他方提供该权利（因此是代理人）。企业本身不提供商品或服务这一事实并非决定性因素。¹⁰⁷

委员会承认，在某些情况下可能很难以确定特定商品或服务是对商品或服务享有的权利、还是相关的商品或服务本身。因此，其在准则中提供示例。示例 47（在第 4.4.4 节中完整摘录）提及某机票代理商。在该例中，企业提前购买机票然后销售给客户。因为客户最终想要的是航空旅程，所以示例 47 中的结论是，特定商品或服务是在特定航班上飞行的权利（以机票的形式），而不是飞行本身。企业不能自行驾驶飞机，也不能改变服务（例如改变飞行时间或目的地）。但是，企业在识别特定客户购买机票前获得机票。所以，企业持有代表飞行权利的资产（以机票的形式）。因此，企业可以转让该权利给客户或决定自行使用该权利。

示例 46A（在第 4.4.4 节中完整摘录）提及某办公室维护服务提供商。企业得出结论认为特定商品或服务是办公室维护服务自身（而不是该服务的权利）。虽然企业在获得与客户合同前安排第三方履行该要求的服务，但是获取分包商服务的权利从未转让给客户。反而，企业保留了指挥服务提供商的权利。换言之，企业可以依据

¹⁰⁶ IFRS 15.BC385Q.

¹⁰⁷ IFRS 15.BC385O.

其选择主导使用分包商服务的权利（例如，履行该客户合同，或履行其他客户合同，或服务其自身设施）。此外，示例 46A 中哪个客户实行办公室维护服务是无关紧要的。这与示例 47 中的情况不同，在示例 47 中客户需要机票代理商销售特定航班的机票。

IFRS 15 澄清，若客户合同涉及多项特定商品或服务，企业可作为当事人提供某些特定商品或服务，并且作为代理人提供其他商品或服务。¹⁰⁸ IFRS 15 提供示例 48A 说明该问题。

我们的看法

如上述讨论，恰当识别待提供给客户的特定商品或服务，是识别企业的承诺的性质是作为主要责任人还是代理人的关键步骤之一。企业需要仔细检查其合同条款，且可能需要运用重大判断确定特定商品或服务是商品或服务本身还是获取该商品或服务的权利。

4.4.2 控制特定商品或服务

依据 IFRS 15.B34A，识别企业承诺性质（即，其提供指定商品或服务还是安排另一方提供该商品或服务）的第二步是确定企业在向客户转让特定商品或服务前是否控制该商品或服务。企业无法向客户提供特定商品或服务（即作为主要责任人），除非其在转移前控制了该商品或服务。换言之，正如委员会在“结论基础”中指出，控制是评估企业是主要责任人还是代理人的决定性因素。¹⁰⁹

在评估企业转让特定商品或服务前是否控制该商品或服务时，IFRS 15.B34A(b)规定企业应依据 IFRS 15.33（在第 7 节中进一步讨论）中所包含的模型第 5 步考虑控制的定义。

如果在按照 IFRS 15.33 的规定评估后，企业得出结论认为其向客户转让特定商品或服务前已控制该商品或服务，则企业在交易中是主要责任人。如果企业向客户转让特定商品或服务之前未控制该商品或服务，则企业是代理人。

利益相关人反馈指出控制权原则应用于有形商品或服务比应用于无形商品或服务更简单，这是因为无形商品或服务仅在交付时存在。为解决该疑问，准则通过解释特

¹⁰⁸ IFRS 15.B34.

¹⁰⁹ IFRS 15.BC385S.

定商品或服务向客户转让之前的主要责任人控制对象是什么的方式，提供控制权原则如何应用于具体类型安排（包括服务交易）的应用指南：

IFRS 15 摘录

B35A.在另一方参与向客户提供商品或服务的情况下，获得对以下任一项的控制的企业是当事人：

- (a) 获取自另一方并随后转让给客户的商品或另一项资产。
- (b) 对另一方提供的服务所享有的权利，该权利使企业有能力主导该方代表企业向客户提供服务。
- (c) 企业在向客户提供特定商品或服务过程中获取自另一方的、随后与其他商品或服务组合在一起的商品或服务。例如，若企业提供重大服务以将另一方提供的商品或服务整合纳入客户在合同中规定的特定商品或服务（见第29(a)段），则企业在该特定商品或服务转让给客户之前控制该商品或服务。这是因为企业首先控制了对特定商品或服务的投入（包括获取自其它方的商品或服务）并主导其使用以形成组合产出（即，特定商品或服务）。

在“结论基础”中，委员会观察到在企业控制对另一方向客户提供的特定服务享有的权利时，企业能够控制由另一方提供的服务。¹¹⁰ 通常情况下，企业可能随即按照 IFRS 15.B35A(a)（如第 4.4.1 节中讨论的示例 47 中提及的机票代理商）的规定向客户转让该权利（以资产的形式，如票），或者依据 IFRS 15.B35A(b)（如第 4.4.1 节中讨论的示例 46A 中提及的机办公室维护服务）的规定使用其权利主导其他方以企业的名义向客户提供特定服务。

IFRS 15.B35A(a)中描述的情况可能包括企业向客户转让由另一方提供未来特定服务的权利的合同。如果特定商品或服务是由其他方提供特定商品或服务的权利，企业需评估是否在商品或服务的权利转移前对其施以控制（而不是其是否控制了商品或服务其本身）。在“结论基础”中，委员会指出，在评估这些权利时，通常需要

¹¹⁰ IFRS 15.BC385U.

相关评估该权利仅在企业获得时产生还是在客户获得前已存在。如果该权利在客户获得前不存在，则企业在转移客户权利前无法控制权利。¹¹¹

准则中含有两个示例说明该观点。示例 47（在上述第 4.4.1 节中讨论，完整摘录见第 4.4.4 节）中提及某机票代理商，特定商品或服务确定为乘坐特定航班的权利（以机票的形式）。该示例中评估是主要责任人还是代理人的一个决定因素是企业识别特定客户前已预先购买机票。因此，权利在客户获得前已存在。该示例得出结论认为企业在权利转移客户前已控制该权利（因此是主要责任人）。

在示例 48 中（4.4.4 节中完整摘录），某企业销售代金券，该代金券赋予客户未来按自己选择的餐厅用餐的权利。特定的商品或服务确定为用餐的权利（以代金券的方式）。是主要责任人还是代理人评估的一个决定因素是企业从未控制该代金券（用餐的权利）。在代金券销售给客户前，企业未提前购买或承诺购买这些餐厅的代金券。相反，企业直到客户要求购买指定餐厅代金券时才购买。此外，代金券只有在转让给客户时才产生且在转让前不存在。因此，该权利在客户获得前并不存在。

因此，在代金券转让给客户前，企业在任何时候都不具有主导代金券使用的能力，或任何时候都没有获得代金券实质上全部的剩余收益。因此，该示例得出结论认为企业在权利转让给客户前并未控制该权利（因此是代理人）。

在“结论基础”中，IASB 承认在评估合同是否属于 IFRS 15.B35A(b)的范围时，更难确定企业是当事人还是代理人。换言之，在确定企业拥有主导其他方以其名义提供服务（主要责任人）还是仅仅安排其他方提供服务（代理人）时，可能存在困难。正如示例 46A（第 4.4.1 节中讨论，并在第 4.4.4 节中完整摘录）所描述的，企业取得对分包商提供之服务的权利，然后再主导分包商代表企业向客户提供服务。该情况相当于企业利用其自身资源履行合同而非委托另一方履行合同。此外，企业仍对依照客户合同提供令人满意的服务承担责任。相反地，在向客户提供的特定服务由另一方提供且企业并无能力主导该服务时，企业通常是代理人，这是因为企业很可能是协助另一方提供服务，而非控制对服务的权利。¹¹²

依据 IFRS 15.B35A(c)，如果企业提供将两项或多项商品或服务整合纳入合租产出的重大服务，而该组合产出是客户合同规定的特定商品或服务，则企业在该特定商

¹¹¹ IFRS 15.BC385O.

¹¹² IFRS 15.BC385V.

品或服务转让给客户前控制该特定商品或服务。这是因为企业首先将控制作为特定商品或服务的组合项目的投入（包括由另一方提供的商品或服务），并通过主导投入的使用，使之用于创建项目组合项目来控制该投入。该投入可能是企业履行合同的成本。然而，如“结论基础”所指出，如果第三方提供重大整合服务，则企业商品或服务（即，特定商品或服务的投入）的客户很可能是该第三方。¹¹³

4.4.2.A 主要迹象

在考虑了以上所讨论的应用指南后，企业是否控制特定商品或服务可能仍不清晰。因此，准则提供了企业何时控制特定商品或服务（因此是主要责任人）的三个迹象：

IFRS 15 摘录

B37.显示企业在转让特定商品或服务给客户之前控制该商品或服务（因而是当事人（见 B35 段））的因素包括但不限于：

- (a) 企业对履行提供特定商品或服务的承诺承担主要责任。这包括对特定商品或服务的验收承担责任（例如，对保证商品或服务符合客户的规格要求承担主要责任）。如果企业对履行提供特定商品或服务的承诺承担主要责任，这可能表明参与提供特定商品或服务的另一方代表企业行事。
- (b) 企业在特定商品或服务转让给客户之前、或在控制权转移给客户之后（例如，若客户拥有退货权）承担存货风险。例如，如果企业在取得客户合同之前获得或承诺获得特定商品或服务，这可能表明企业有能力在将该商品或服务转让给客户之前主导该商品或服务的使用并获得其几乎所有剩余利益。
- (c) 企业对特定商品或服务拥有其自主定价权。确定客户为取得特定商品或服务所支付的价格可能表明企业有能力主导该商品或服务的使用并获得其几乎所有剩余利益。但是，在某些情况下，代理人可能拥有其自主定价权。例如，代理人可能在定价方面拥有一定的灵活性，以通过提供安排其他方向客户提供商品或服务的服务来产生额外收入。

以上迹象旨在帮助企业进行控制评估，而非取代控制评估。每条迹象解释其如何帮助进行控制评估。正如在“结论基础”中所强调的，迹象并未凌驾于控制评估之

¹¹³ IFRS 15.BC385R.

上，也不应孤立地考虑且不构成单独或额外的评价。此外，这些迹象也不应被视为在所有情况下都应满足的标准或需考虑的因素的对照清单。IFRS 15.B37A 指出考虑一项或多项迹象通常会有帮助，取决于具体事实和情况，个别迹象对于评估控制可能具有不同程度的相关性或说服力。¹¹⁴ 如果企业通过运用准则关于主要责任人和代理人迹象的定义，得出其是否控制特定商品或服务的结论不同时，企业需要考虑其合同的事实和情况并重新评价其评估。这是因为企业关于控制和主要迹象的结论应该是一致的。

在 IFRS 15.B37(a)中企业是主要责任人的第一个迹象就是，企业既对履行向客户提供特定商品或服务的承诺承担主要责任，也对特定商品或服务的验收承担主要责任。我们认为该迹象能够帮助企业评价控制的原因之一是，企业负责向客户转移特定商品或服务控制权时，其通常控制该商品或服务。

合同条款以及企业的市场表现（书面或其他形式）通常提供证据表明哪一方对履行提供特定商品或服务的承诺以及对特定商品或服务的验收承担责任。

企业可能并不单独对提供特定商品或服务以及对该商品或服务的验收负责。例如，分销商向客户销售由供应商提供的商品或服务。但是，如果客户对收到的商品或服务不满意，分销商需要单独对向客户提供补救措施负责。该分销商在营销过程中可能促进该角色，或在索赔发生时同意该角色以维护客户关系。在该情形下，分销商和供应商都具备该迹象的特征。因此，需要考虑其他迹象以判断哪个企业是主要责任人。然而，如果分销商负责向不满意的客户提供补救措施，但可以就已提供补救措施向供应商追索补偿，这可能表明分销商并非对特定商品或服务的验收负最终责任。

在 IFRS 15.B37(b)中企业是主要责任人的第二个迹象就是，企业拥有存货风险（在特定商品或服务转让给客户或客户退回之前）。存货风险通常是指企业获得存货准备重新销售以获得利润而拥有的风险。存货风险存在于分销商在客户下订单前获得（或承诺获得）特定商品或服务时。存货风险还存在于客户有权退货且当客户执行该权利时分销商会撤回该特定商品或服务。

因为企业在客户下订单前已获得（或承诺获得）特定商品或服务，故该迹象支持特定商品或服务控制的评估，其可能有能力主导商品或服务的使用，以及商品或服务

¹¹⁴ IFRS 15.BC385H.

实质上所有的剩余收益。如果在涉及提供服务的客户安排中，无论客户是否接受该工作，企业都有义务针对工作成果向单个服务提供商赔偿，则存货风险存在。

某些因素的存在可能减轻存货风险。例如，如果分销商有权将未销售的客户退回商品退还给供应商，则该分销商的存货风险将显著降低或消除。另外一个例子是分销商从供应商获得价格保护。该情况下，存货风险迹象对于控制权评估来说可能相关性或说服力较低。

在 IFRS 15.B37(c)中企业是主要责任人的第三个迹象就是，企业拥有特定商品或服务自主定价权。在经济约束的合理范围内，与客户建立商品或服务的价格，可能意味着企业有能力主导该商品或服务的使用，或获得实质上所有的剩余收益（即该企业控制特定商品或服务）。但是，因为代理人对于特定商品或服务同样有自主定价权，所以需要仔细评估交易的事实和情况。

现行准则变化？

IFRS 15.B37 中的三个迹象与现行准则中的许多规定类似。但是，IFRS 15 中的迹象是基于识别履约义务的概念和转移商品或服务的控制。换言之，在新准则下，企业在评估这些迹象前必须首先识别特定商品或服务并确定其是否控制特定商品或服务。这些迹象旨在帮助主体进行控制评估，而非取代评估。

在 IAS 18 下，企业为了确定其实主要责任人还是代理人而评估这些迹象，这是一个变化。此外，新准则并未推进 IAS 18 中的某些迹象（例如，与信用风险敞口相关以及对价形式佣金的迹象）。

在“结论结论”中，IASB 承认企业在新准则下得出的结论与可能不同于 IAS 18 的得出的结论。¹¹⁵ 在新准则下企业需要以新的视角看待主要责任人和代理人结论，重点关注其合同及可能影响控制评估的任何条款。

4.4.3 按主要责任人或代理人确认收入

确定该企业是主要责任人还是代理人会影响该企业确认收入的金额。

当该企业为安排中的主要责任人，确认的收入为企业预计有权收取的总金额。当该企业为代理人时，确认的收入为企业提供代理服务而有权留存的净额，即企业

¹¹⁵ IFRS 15.BC385I.

的代理费或佣金可能是从客户收取的对价扣除向商品或服务的提供方支付的对价后留存的净额。

企业确定其是主要责任人还是代理人以及其可能确认收入的总额或净额后，在其或者随着其履行履约义务时确认收入。企业通过特定商品或服务所代表的履约义务的控制来履行其履约义务，在某一时点或一段时间（见第 7 节中的讨论）。换言之，主要责任人可能在（或随着）特定商品或服务转让给客户时确认收入。代理人可能在其安排特定商品或服务的履约义务完成时确认收入。

在“结论基础”中，委员会指出，在某些企业为代理人的合同中，代理人承诺的商品或服务的控制权可能在客户从主要责任人那里收到商品或服务之前就已转移。例如，企业可能在将客户忠诚度积分转移至客户时，就已履行了与提供客户忠诚度积分相关的承诺，前提是：

- ▶ 企业承诺在客户购买商品或服务时能够获得忠诚度积分。
- ▶ 这些忠诚度积分使客户享有另一方提供的未来购买折扣（即，这些积分代表未来折扣的实质性权利）
- ▶ 企业确认其为代理人（即企业的承诺是安排客户取得积分）并且在忠诚度积分（即该特定商品或服务）转移至客户之前，企业对这些忠诚度积分不具有控制权。

相反地，如果这些忠诚度积分使客户有权享有企业提供的未来商品或服务，企业可能得出结论认为其不是代理人。这是因为企业的承诺是提供这些未来商品或服务。因此，在将忠诚度积分和未来商品或服务转移给客户之前，企业具有相应的控制权。在这些情况下，仅在未来商品或服务提供时，企业才可能完成履约义务。

在其他情况下，这些忠诚度积分可能使客户有权选择由该企业或另一方提供未来商品或服务。在这种情况下，直至客户进行选择时才可能明确企业履约义务的性质。即，直至客户选择了所提供的商品或服务（因此，明确是该企业还是第三方将提供这些商品或服务），企业才有义务准备交付商品或服务。因此，直至企业交付商品或服务，或不再有义务准备交付商品或服务，企业才可能履行其履约义务。如果客户随后选择另一方的商品或服务，则该企业需要考虑其是否为代理人。如果是代理人，因此仅应按企业向客户及第三方提供服务而收取的费用或佣金确认收入。¹¹⁶

¹¹⁶ IFRS 15.BC383-BC385.

我们的看法

以上讨论解释代理人承诺特定商品或服务的控制可能在客户从主要责任人收到该商品或服务前转移。企业需要依据主要责任人和代理人应用指南评估每项忠诚度计划以确定收入需要按照总额还是净额基础报告。

虽然企业可能将其提供商品或服务的义务转移给另一方，但委员会已表示，此转移不一定履行履约义务：

IFRS 15 摘录

B38.如果另一方承担了企业的履约义务并享有了合同中的合同权利，从而企业无须履行向客户转让特定商品或服务的履约义务（即，企业不再作为主要责任人），则企业不应就该履约义务确认收入。相反，企业应当评价是否会就履行为另一方取得合同的履约义务确认收入（即，企业是否作为为代理人）。

4.4.4 示例

准则列举了 6 个示例说明上述讨论的主要责任人和代理人应用指南。我们摘录 4 个如下。

准则列举了如下特定商品或服务是服务本身（见第 4.4.1 节）而不是获取服务的权利的示例。该示例中的主体确定为主要责任人：

IFRS 15 摘录

示例 46A – 承诺提供商品或服务（企业是主要责任人）(IFRS 15.IE238A-IE238G)

企业与客户订立一项提供办公室维护服务的合同。企业与客户就服务范围明确达成一致并协定了价格。企业对确保按照合同规定的条款和条件履行服务承担责任。企业每月按商定的价格向客户开具发票，付款期为 10 天。

企业定期委托第三方服务提供商向其客户提供办公室维护服务。当企业取得客户合同时，企业与其中一位服务提供商订立合同，以主导该服务提供商为客户履行办公室维护服务。服务供应商合同中的付款条款与企业客户合同中的付款条件大致相符。但是，即使客户未支付，企业仍有义务向服务供应商作出支付。

IFRS 15 摘录

为了确定企业是当事人还是代理人，企业识别客户提供的特定商品或服务，并评估在特定商品或服务转让给客户之前是否控制该商品或服务。

企业认为，向客户提供的特定服务是客户合同规定的办公室维护服务，且并未向客户承诺其他商品或服务。虽然企业在与客户订立合同之后取得对服务供应商办公室维护服务的权利，但该权利并未转让给客户。换言之，企业保留了主导该权利的使用以及取得该权利几乎全部剩余利益的权利。例如，企业可以决定主导服务供应商为该客户、其他客户还是其自己的设施提供办公室维护服务。客户无权主导服务供应商履行企业未同意提供的服务。因此，企业从服务供应商取得的对办公室维护服务的权利并非客户合同中的指定商品或服务。

企业得出结论认为，其在特定服务提供给客户之前控制该服务。企业在订立客户合同之后、办公室维护服务提供给客户之前去掉了对该服务的控制。企业于服务供应商订立的合同条款向企业提供了主导服务供应商代企业提供特定服务的能力（见第 B35A(b)段）。此外，企业得出结论认为，IFRS 15.B37 段的下列指标提供了再向客户提供办公室维护服务之前企业控制该服务的进一步证据：

- (a) 企业对履行提供办公室维护服务的承诺承担主要责任。尽管企业聘请服务供应商履行向客户承诺的服务，但企业本身对确保服务的履行及客户的验收承担责任（即，不论企业是本身履行服务还是委托第三方服务供应商履行服务，企业均对合同中承诺的履行承担责任）。
- (b) 企业对客户服务的价格拥有自主定价权。

企业认为，在取得客户合同之前企业并未承诺向服务供应商取得服务。因此，企业减轻了与办公室维护服务相关的存货风险。尽管如此，根据 IE238E 段（译者注：上一段）所述证据，企业得出结论认为，在办公室维护服务提供给客户之前企业控制该服务。

据此，企业在该交易中是当事人，应按因交付办公室维护服务而有权向客户收取的对价金额确认收入

准则中还包括如下示例，该示例中特定商品或服务是获取服务的权利而非指定服务自身。该示例中企业确定为主要责任人：

示例 47 – 承诺提供商品或服务（企业是主要责任人）(IFRS 15.IE239-IE243)

某企业与主要航空公司协商，以低于航空公司直接销售给公众的票价的折扣价购买机票。企业同意购买特定数量的机票，并且无论其是否能转售这些机票，都必须进行支付。企业为每张购买的机票支付的折扣价提前进行协商并达成一致。

企业自行决定销售给客户的机票价格。企业销售机票并在客户购买机票时，向客户收取对价。

该企业还帮助客户解决针对航空公司提供服务的投诉。但是，各家航空公司负责履行与机票相关的义务，包括因客户对服务表示不满意而进行的补偿。

为确定企业的履约义务是自行提供指定商品或服务（即企业为主要责任人）还是安排另一方提供商品或服务（即企业为代理人），企业应识别待提供给客户的特定商品或服务，并评估其在商品或服务转移客户前是否控制该商品或服务。企业得出结论认为对于其承诺自行从航空公司购买的机票，其获得了特定航线飞行权的控制（以机票的形式），并随后转移给客户之一（见第 B35(a)段）。因此，企业确定其待提供给客户的特定商品或服务是其控制的权利（乘坐特定航班）。企业观察到没有向客户承诺其他商品或服务。

企业在飞行权转移给客户前控制了该控制权，因为如果有合同需要履行的话，企业可以通过决定是否使用机票履行与客户合同而拥有主导权利使用的能力。企业还可以通过销售机票并获得所有销售收益或者自行使用机票的方式获取该权利的剩余收益。

IFRS 15 的 B37(a)-(c)段提及的迹象还提供相关证据表明企业在特定权利（机票）转移客户前控制了该权利。企业面临机票存货风险，这是因为企业获取客户购买机票的合同前承诺自行从航空公司获得机票。这是因为无论企业是否能够获得客户销售机票或取得机票的优惠价格，其均有义务向航空公司支付。企业还自行决定向客户销售的机票票价。

因此，企业认为其为交易的主要责任人，并且按其有权向客户收取的已转移机票对价的总金额确认收入。

在下述示例中，企业同样确定特定商品或服务是获得服务的权利而非指定服务其自身。然后，该示例中的企业确认为代理人。

IFRS 15 摘录

示例 48 – 安排提供商品或服务（企业是代理人）(IFRS 15.IE244-IE248)

某企业销售代金券，使客户以后凭代金券有权在指定餐厅就餐。这些代金券由企业销售，代金券的售价大幅低于就餐的正价(例如，客户以 CU100 购买的代金券可使其享有 CU200 的就餐标准)。该企业不提前购买代金券；而仅在客户提出要求后进行购买。该企业通过网站销售代金券并且该代金券不可退还。

该企业 and 餐厅共同确定销售给客户的代金券价格。基于与餐厅的合同条例，在该企业销售代金券时，其有权取得代金券价格的 30%。

该企业还帮助客户解决有关客户对就餐提出的投诉并且设立了买方满意度计划。但是，餐厅负责履行有关代金券的义务，包括因客户对服务表示不满意进行的补偿。

为确定该企业是主要责任人还是代理人，该企业应识别待提供给客户的特定商品或服务并评估其在控制权转移至客户前是否对代金券具有控制权。

某客户获得其选择的餐厅的代金券。依据 IFRS 15 的 B37(a)段提及的迹象，该企业本身不负责提供就餐，而是由餐厅提供。因此，企业观察到待提供给客户的特定商品或服务是在特定餐厅就餐的权利（以代金券的形式），客户购买代金券然后自行使用或转让给其他方。企业还观察到并未向客户承诺其他商品或服务（除代金券外）。

企业得出结论认为其在任何时候均为控制代金券（就餐权利）。为得出该结论，企业主要考虑以下几点：

- (a) 代金券仅在转移给客户时生成，故在转移前并不存在。因此，企业在任何时候都不具有主导代金券使用的能力，或者在代金券转移给客户前获得其实质上所有的剩余收益。
- (b) 由于企业在将代金券销售给客户之前不会先从餐厅购买代金券，并且代金券不可退还。因此，根据 IFRS 15 的 B37 段提及的迹象，企业没有存货风险。

IFRS 15 摘录

该企业认为，其作为代金券的代理人。应按照该企业提供服务取得的对价净额确认收入，即可从每张代金券销售额中取得的 30% 的佣金。

译者注：文中本为摘录 4 个示例，但实际只有 3 个，故译者臆测剩下的一个示例是示例 48A，现摘录如下（此处为与原文本的差异）：

IFRS 15 摘录

示例 48A – 企业在统一合同中即是当事人也是代理人(IFRS 15.IE248A-IE248F)

企业出售协助客户更有效地针对空缺职位招聘潜在员工的服务。企业自行履行若干服务，如面试求职者和进行背景调查。作为与客户所订合同的一部分，客户同意取得访问有关求职者信息的第三方数据库的许可证。企业安排这项第三方的许可证，但客户就该许可证与数据库提供商直接订立合同。作为企业向客户开具总体发票的一部分，企业代表第三方数据库提供商收取费用。数据库提供商设立就许可证向客户收取的价格，并负责提供客户因服务故障或其他技术问题而可能有权取得的技术支持和信用。

在确定企业是当事人还是代理人时，企业应当识别向客户提供的特定商品或服务并评估在向客户转让这些商品或服务之前是否控制这些商品或服务。

在本例中，假定基于对 IFRS 15.27-30 段的要求的评估，企业得出结论认为其招聘服务和数据库访问许可证两者可明确区分。相应地，存在两项向客户提供的特定商品或服务——访问第三方数据库及招聘服务。

企业得出结论认为，在向客户提供数据库访问权限之前企业并未控制该访问权限。由于客户直接与数据库提供商订立了许可证相关合同，因此企业并未在任何时候都有能力主导许可证的使用。企业未控制对供应商数据库的访问——例如，企业无法向客户之外的其他方授予访问权限或组织数据库提供商向客户提供访问权限。

IFRS 15 摘录

在得出这一结论时，企业还考虑了 IFRS 15.B37 段的下列指标，并且数据库提供商对数据库访问权限提供给客户之前企业并未控制该访问权限的进一步证据：

- (a) 企业不对履行提供数据库访问服务的承诺承担责任。客户与第三方数据库提供商直接订立许可证合同，并且数据库提供商对数据库的访问的可接受新承担责任（例如，通过提供技术支持或服务信用）。
- (b) 企业不承担存货风险，因为在客户与数据库提供商直接订立数据库访问合同之前企业未购买或承诺购买数据库访问权限。
- (c) 企业没有明确客户数据库访问价格的自主定价权，因为该价格由数据库提供商设定。

因此，企业得出结论认为其对于第三方数据库服务而言是代理人。相反，企业得出结论认为其对于招聘服务而言是当事人，因为企业执行履行这些服务且不存在其他方参与向客户提供这类服务。

常见问答

问题 4-7：在该准则下（即作为收入收入还是作为成本减）企业应如何列报向客户开票金额（例如运货处理费、付现费用的报销、税费或其他评估费用）？
[TRG 2014 年 7 月会议--议程表 2]

TRG 成员普遍认为，该准则明确规定了非代表第三方收取的任何金额包含在交易价格（即收入）中。正如第 5 节中所讨论的，IFRS 15.47 指出“交易价格为企业因向客户转让承诺的商品或服务而预期有权收取的对价金额，代表第三方收取的款项除外（例如，某些销售税）”。因此，如果金额为企业在履行其履约义务时所产生，则该金额包含在交易价格中，并作为收入入账。

一些 TRG 成员指出，这要求企业评估其运营所在的全部管辖区内所收取的税费，以确定征税对象为企业还是客户。TRG 成员普遍认为，当企业不清楚金额是否为代表第三方收取时，企业可采用主要责任人和代理人应用指南。这会导

常见问答

致向客户开具账单的金额以扣除所发生的成本后（即净额）入账，即使该金额并非代表第三方收取。

FASB 差异

FASB 允许企业选择会计政策以扣除某些类型税费（包括销售税、使用税、特许权税、增值税和一些消费税）后的结果来列报收入。FASB 的该会计政策选择时为了解决美国利益相关方表达的 US GAAP 要求的可操作性的疑虑。IFRS 15 基于以下原因未提供类似会计政策选择：这可能降低可比性；IFRS 15 的规定与现行 IFRS 规定相一致；¹¹⁷ 且这可能导致五步骤模型的一个例外情形。¹¹⁸ 因为在 IFRS 下的企业没有类似的会计政策选择，故 IFRS 和 US GAAP 间会形成差异。

与确定交易价格相关的另一个差异是，当企业是主要责任人但无法决定向客户收取的最终金额时。在 2016 年 5 月修订的结论基础中，FASB 表示，如果与交易价格相关的不确定性预期最终无法解决，则其不满足可变对价的定义，因此不应包含在交易价格中。¹¹⁹ 利益相关方提出问题关于如果作为代理人的分销商无法确定向最终客户收取的金额，作为主要责任人的企业应如何评估收入确认金额。IASB 并未特殊考虑在这些情况下如何运用交易价格规定（例如，当作为主要责任人的企业不知道以及无法预期知道代理人向最终客户收取的价格），但是“结论基础”中得出结论认为，担任当事人的企业通常预计能够利用所有其了解到的相关事实和情况来判断并确定企业有权获得的对价。¹²⁰ 因此，我们认为运用 IFRS 和 US GAAP 的企业在这些交易对于估计总体交易金额上得出不同结论。

¹¹⁷ IAS 18.8.

¹¹⁸ IFRS 15.BC188D.

¹¹⁹ FASB 提议《会计准则更新：客户合同收入 - 主要责任人和代理人考虑（报告收入总额和净额）》，2016 年 8 月

¹²⁰ IFRS 15.BC385Z.

4.5 寄售安排

准则针对基于寄售基础向其他方交付商品的承诺提供了特定应用指南。见第 7.4 节。

4.6 客户对额外商品或服务的选择权

许多销售合同为客户提供购买额外商品或服务的选择权。这些额外商品或服务可能以折扣甚至免费的形式向客户提供。可通过多种形式取得有折扣的额外商品或服务，包括销售奖励、客户奖励积分（例如，飞行常旅客计划）或合同续订权（例如，某些费用的免除、未来费率的降低）。

当企业赋予客户取得额外商品或服务的选择权时，如果该选择权是客户只有在签订该合同的情况下才能取得的一项实质性权利（例如，折扣超过通常向在该地理区域或市场的该类别客户提供的商品或服务的折扣范围），则该选择权应作为一项单独的履约义务。如果该选择权向客户提供实质性权利，该客户实质上已经为未来商品或服务预付款项。同样地，企业应在未来或服务转移给客户时或选择权到期时确认收入。在“结论基础”中，理事会表示此规定的目的是对客户实质上支付购买（常常是暗含在交易中）的选择权进行识别和处理。¹²¹

委员会没有就“实质性”权利的构成提供明确标准。但是，准则规定如果客户通过行使选择权所收到的折扣价反映了与企业不存在现有关系的客户可能支付的单独售价，则该选择权并未提供实质性权利。企业被视为仅提出了销售要约。准则规定，即使这一选择权仅可以通过订立之前的合同才能行使也是如此。企业提出了一项销售要约，仅在客户行使该选择权来购买额外商品或服务时，企业才应按照 IFRS 15 对于该要约进行会计处理。¹²²

现行准则变化？

现行 IFRS 并未提供有关如何区分选择权和销售要约的应用指南（即作为成本）。也未涵盖如何对提供实质性权利的选择权进行处理。因此，部分企业可能已将此类选择权作为销售要约进行了处理。由于现行 IFRS 缺少相关指南，因此 IFRS 15 有关分配至选择权的交易金额的规定与现行实务有显著不同（见第 6.1.5 节）。

¹²¹ IFRS 15.BC386.

¹²² IFRS 15.B41.

我们的看法

为确定客户选择权是否代表实质性权利可能要求重大判断。该决定非常重要，因为其可能影响合同开始时以及整个合同期的会计处理和披露。

该准则包括以下示例，以说明确认选择权是否代表实质性权利（关于选择权是单独履约义务的计量详见第 6.1.5 节）：

IFRS 15 摘录

示例 49 –向客户提供实质性权利的选择权（折扣优惠券）（IE250 至 IE253 段）

某企业签订合同，以 CU100 的价格销售产品 A。并在合同中约定，如果客户在未来 30 天内再购买额外该产品，在限额 CU100 的范围内可以享受六折优惠。此外，作为其季度促销的一部分，该企业打算在未来 30 天内对所有销售实行九折优惠。取得六折优惠券的客户不能同时享受九折优惠。

因为在未来 30 天内，所有的客户均将享有九折优惠，因此，给客户提供实质性权利的折扣是超过 10%部分的折扣（即额外 30%的折扣）。该企业应将提供额外折扣的承诺作为销售 A 产品的合同中的一项履约义务进行处理。

为按照 IFRS 15 的 B42 段估计折扣优惠券的单独售价，企业估计有 80%的可能性客户会兑换优惠券并且客户平均会购买 CU50 的额外产品。因此，该企业估计的折扣优惠券的单独售价为 CU12（CU50 的额外产品平均购买价款 × 30% 的额外折扣 × 80%的行使选择权可能性）。产品 A 的单独售价、折扣优惠券以及 CU100 交易价格的分配结果如下：

履约义务	单独售价
	CU
产品 A	100
折扣优惠券	12
合计	112
	分配的交易价格
产品 A	89 (CU100 ÷ CU112 × CU100)
折扣优惠券	11 (CU12 ÷ CU112 × CU100)
合计	100

IFRS 15 摘录

该企业分配 CU89 给产品 A 并且在控制权转移时对产品 A 的收入进行确认。该企业分配 CU11 给折扣优惠券并且当客户实际兑换取得商品或服务时，或优惠券到期时，确认收入。

常见问答

问题 4-8：当确定额外商品或服务的选择权是否为客户提供实质性权利时，企业是否应仅考虑当前交易，还是也考虑与同一客户进行的以往交易和未来交易？【TRG2014 年 10 月 31 日会议 – 议程表 6】

TRG 成员普遍认为，当确定选择权是否代表实质性权利时，企业应考虑所有的与客户相关的交易（即现在的、以往的以及未来的交易），包括交易中累积的激励措施，例如忠诚度计划。换言之，其并不认为应仅执行与当前交易相关的评估。

问题 4-9：实质性权利评估是否仅属于定量评估，或者其是否还应考虑定性因素？【TRG2014 年 10 月 31 日会议 – 议程表 6】

TRG 成员普遍认为，评估应同时考虑定量因素和定性因素（例如，新客户为获得相同服务应付的对价，竞争对手服务备选方案的可用性和定价，平均客户生命周期是否表示该费用提供了激励措施以保证在规定的合同期限之外仍能留住客户）。这是因为基于客户视角考虑构成“实质性权利”的因素可能考虑定性因素。这与步骤 2 中识别承诺的商品或服务时的概念一致，企业考虑将转移商品或服务给客户的合理预期。

问题 4-10：企业应如何区分包含购买额外商品或服务选择权的合同和基于可变数量（比如基于使用的费用）的可变对价（见第 5.2 节）的合同？【TRG2015 年 11 月 9 日会议 – 议程表 48】

TRG 成员普遍认为该决定要求根据事实和环境进行判断及考虑。TRG 成员还普遍认为关于此问题的 TRG 议程表所提供的框架可以帮助企业做出决定。

因为该决定会影响合同的初始会计处理以及合同整个期间的会计处理，同样还会影响披露，所以该决定很重要。如果企业得出结论认为客户对额外商品或服

常见问答

务的选择权提供了实质性权利，该权利本身会视为合同中的一项履约义务，但是指定商品或服务直到该权利行权时才进行会计处理（如下述问题 4-11 中所讨论的）。因此，企业应按要求在合同初始时将交易价格的一部分分配至实质性权利，并在权利行使时、在权利行使的过程中或权利到期时确认收入。相反地，如果企业得出结论认为对额外商品或服务的选择权不构成实质性权利，则对该选择权无需会计处理，且直至指定商品或服务的后续采购发生时才需会计处理。

然而，如果合同包含可变对价（而非客户选择权），企业应在合同开始时估计合同期内的预计可变对价，并在每个报告期更新该估计（受可变对价的限制）（见第 5.2 节）。可变对价的披露要求（例如披露未履约义务剩余对价的要求）（见 10.4.1 节）同样多于未被确定为实质性权利的选择权。

TRG 议程表解释，第一步（确定涉及可变数量商品或服务的合同应作为包含客户选择权还是可变对价的合同进行处理）是识别企业对客户承诺的性质以及合同各方的权利和义务。

在可变数量商品或服务导致可变对价的合同中，企业承诺的性质是向客户转移整体服务。为提供整体服务，企业可能履行单个任务或活动。在合同开始时，根据合同条款企业有现时义务向客户转让合同中待提供的所有承诺的商品或服务，客户有现时义务为这些承诺的商品或服务付款。客户使用该服务的后续活动影响收入的计量（以可变对价的形式）。

例如，假定某事务处理商与客户签订合同，该合同中事务处理商处理客户的所有交易，并换取每项交易的付费。待处理交易的最终数量未知。企业承诺的性质是向客户提供进入处理平台的持续通道，因此提交的交易被处理。通过签订合同，客户已经做出购买决定并有权让企业提供进入处理平台的持续通道。导致客户支付对价的事项（即额外交易提交给处理商处理）是发生在企业转移支付处理服务之后（或同时）。客户的行为并不会使企业有义务提供额外的可明确区分的商品或服务，这是因为企业已经负有义务（合同开始时）处理所有的提交的交易。

常见问答

TRG 议程表中提到了另外一个合同的示例，该合同包含涉及特定 IT 外包合同的可变对价。在该类型合同中（与上述交易处理合同类似），供应商在合同期内提供持续的交付服务且提供的服务的数量不确定。

相反地，企业承诺有客户选择权时的性质是提供合同中明确数量的商品或服务。直到客户行权时企业才负有义务提供额外的可明确区分的商品或服务。客户拥有合同权利允许其选择购买额外可明确区分商品或服务的数量，但是为获得这些额外的可区分商品或服务，客户需要做出单独的购买决定。在客户行使该权利以前，企业并不负有义务提供（也无收取转移对价的权利）这些商品或服务。

TRG 议程表包含以下含有客户选择权（而不是可变对价）的合同的示例：企业 B 签订合同向客户 Y 提供 100 个单价为 CU 10/个的小部件。每个部件都是在某一时点转移的可明确区分的商品。该合同赋予客户以 CU 10/个的单独售价购买额外部件。因此，客户 Y 将购买部件的数量是可变的。

TRG 议程表中的结论是，尽管待购买部件的数量是可变的，但现有合同的交易价格固定为 CU1,000[100 个×CU10/个]。换言之，交易价格仅包括合同中明确 100 个部件的对价，且客户购买额外部件的决定是一项选择权。尽管企业 B 可能按要求在未来交付额外部件，但只有在客户 Y 行使选择权时才负有义务提供额外部件。在该示例中，因为选择权的价格是部件的单独售价，因此其并无实质性权利，所以该选择权作为单独的合同进行会计处理。

TRG 议程表中包含以下含有客户选择权的可变数量商品或服务的合同：

客户选择权示例

某供应商签订五年期标准供货安排，在该安排中该供应商有义务按客户要求生产和销售零件。换言之，知道客户提交采购订单时该供应商才有义务转让零件。此外，客户并无义务购买任何零件；但是其极可能采购，这是因为客户需要这些零件生产产品，且从多个供应商获取这些零件不现实。每个零件视为在某一时刻转让给客户的可明确区分商品或服务。

TRG 议程表中的结论是，该示例中承诺的性质是零件的交付（且并未是准备就绪生产和销售零件的服务）。换言之，合同赋予客户权利选择额外可明确区

常见问答

分商品的数量（即其向客户提供选择权），而非使用已（或正在）向客户转移控制的服务的权利（如上述交易处理商中）。类似地，直到客户提交采购订单时，企业才有义务转让零部件（区分客户选择权和可变对价的另一重要因素）。相反地，在另一事实情况下，供应商负有义务保证客户可获得承诺的服务而无需客户做出额外决定。

TRG 议程表将该示例与其他含有准备就绪义务（例如客户对健康俱乐部的使用）的合同进行比较。当客户根据标准供货安排提交采购订单时，已针对特定数量的可区分商品创立新合同，这对供应商来说创立了新的履约义务。相反地，使用健康俱乐部服务的客户是使用健康俱乐部在现行合同下有义务随时提供的服务。换言之，客户使用时未产生新的履约义务。

TRG 议程表还包括如下合同的示例，该合同中可变数量的商品或服务导致可变对价：

可变对价示例

企业 A 签订合同向客户 X 提供设备。该设备是在某一时点转移的单项履约义务。企业 A 按照固定单位消耗率根据对设备的使用向客户 X 收款。合同无最低付款保证金。客户 X 并无合同义务使用设备。但是企业 A 有合同义务向客户 X 转让设备。

TRG 议程表中的结论是，客户 X 对设备的使用是可变数量的，并影响应向企业 A 支付对价的金额。这并未影响企业 A 向客户转让设备的履约义务。换言之，通过转让可明确区分商品，企业 A 已履约。客户 X 导致向企业 A 付款的活动发生在设备转让之后，且并未要求企业 A 提供额外商品或服务。

问题 4-11：如有客户选择权，企业何时需要将该选择权指定的商品或服务视为单独履约义务？【TRG2015 年 11 月 9 日会议 – 议程表 48】

TRG 成员普遍认为，如果无合同惩罚，即使企业基本确定客户将行使其额外商品或服务选择权，其无法将选择权指定的额外商品或服务视为承诺的商品或服务（或履约义务）。仅当确定选择权是否代表实质性权利并按照单独履约义务进行会计处理时，该选择权才需要评估。因此，即将收到的作为换取可供选择商

常见问答

品或服务的对价在合同开始时并不包含在交易价格中。TRG 议程表中包含以下合同的案例，在该合同中基本确定客户会行使额外商品或服务的选择权：

无合同惩罚的客户选择权示例

某企业销售设备和耗材，该两者均确定为可明确区分的商品并在某一时点确认收入。每台设备和每件耗材的单独售价分别是 CU10,000 和 CU100。设备的成本是 CU8,000，耗材的成本是 CU60。企业以 CU6,000（即以单独销售价格的六折）销售设备并附有以 CU100（即等于其单独销售价格）销售耗材的客户选择权。合同无最低采购量，但企业估计客户在未来两年将购买 200 件零件。这是一个独家经销合同，在合同期内客户无法从任何其他供应商购买耗材。

TRG 成员普遍认为耗材所代表的每个选择权不应视为合同的一部分。此外，因为耗材以单独销售价格定价，所以该选择权并不代表实质性权利。这里的情况是，即使因为设备在无耗材的情况下无法运行，且合同中包含要求客户仅能从企业购买耗材的独家经营权条款，客户针对耗材不得不执行选择权。因此，交易价格是 CU6,000 且全部归属于设备。当企业转移该设备给客户时，这可能导致企业损失 CU2,000。

如果存在合同惩罚（例如合同终止费，不符合合同最低要求的货币罚款），企业需要进一步分析客户选择权的指定商品或服务以确定现有合同中的哪些可供选择的商品或服务需要进行会计处理。如存在实质性合同惩罚，在合同开始时将部分或所有的客户选择权的指定商品或服务作为合同的一部分可能是合适的。这是因为如果执行惩罚，该惩罚有效地创造了可能购买商品或服务的最小采购义务。

有合同惩罚的客户选择权示例

假设除了客户没有购买最少 200 件耗材将产生惩罚外，其他情况与上述示例相同。换言之，客户需要重新支付提供给设备的部分或全部 CU4,000 折扣。根据合同条款，每个购买的耗材以每个耗材 CU20 的比例降低惩罚。

TRG 议程表中的结论是该惩罚是实质性的，且其有效地创造了最低购买义务。因此，企业可能得出结论认为为避免惩罚所要求的最低数量的耗材是可

常见问答

执行权利和义务的证据。然后企业计算交易价格为 CU26,000[(200 件耗材 ×CU100/每件耗材) +CU6,000 (设备的销售价格)]。此外, TRG 议程表中的结论是, 如果客户未购买 200 件耗材, 企业可能将导致的惩罚作为合同修改进行会计处理。

问题 4-12: 销售返利以及/或商品或服务折扣应作为可变对价, 还是以折扣获取额外商品或服务的客户选择权进行会计处理?

这取决于返利或折扣计划是按追溯执行还是按预期执行。

通常情况, 如果销售返利或折扣按预期执行, 我们认为返利或折扣应作为客户选择权 (而非可变对价) 进行会计处理。这是因为现有合同中商品或服务的对价并非或有事项或受任何未来事项的影响。当然, 从返利计划可获得折扣会影响未来购买的价格。企业需要评估销售返利或折扣是否向客户提供未来以折扣购买商品或服务的代表实质性权利的选择权 (因此该选择权作为单独履约义务进行会计处理) (见下述问题 4-13)。

但是, 我们认为按追溯执行的销售返利或折扣可能最为可变对价进行会计处理 (见第 5.2 节)。这是因为销售的每个商品或服务取决于客户可能受返利计划影响的所有购买。换言之, 依据未来事项的发生还是不发生, 该对价是或有事项。该观点与准则中示例 24 一致 (在第 5.2.1 节中完整摘录)。

企业可能需要记住他们需要评估合同条款, 而非那些返利或折扣计划所特定项目, 是否创造需要单独评估的可变对价 (例如, 如果依赖于返利计划的商品还以附有退货权进行销售)。

问题 4-13: 企业应如何考虑确定为客户选择权的总量折扣是否是实质性权利? [FASB TGR 2016 年 4 月 18 日--议程表 54]

FASB TRG 成员普遍认为, 欲做出该评估, 企业应首先评估选择权是否独立于现有合同存在。换言之, 企业是否会向类似大批量采购客户提供相同价格, 而不管其以前的合同? 如果会, 则表明总量折扣并未实质性权利, 因为这不会增加其通常向类似大批量采购客户的折扣。如果企业通常向类似客户要一个更高的价格, 这表明总量折扣是实质性的, 因为该折扣是增量的。

常见问答

TRG 议程表包含了以下示例：企业于客户 A 签订长期标准供应安排，并向其提供不定量的非定制零部件。这些零部件未来几年的价格并不依赖于客户 A 近年来的采购价格。换言之，在第一年企业向客户 A 按 CU1.00/件的单价要价，且如果客户 A 采购量大于 100,000 件，则第二年的单价是 CU0.90/件。

当确定企业与客户 A 间合同是否包含实质性权利时，企业首先需要评估提供给客户 A 的选择权是否独立于现有合同。为此，企业需要比较提供给客户 A 的折扣与通常提供给类似大批量采购客户的折扣，而该客户获得的折扣与之前的企业合同无关。该类客户可能是向企业下 105,000 件单独订单的客户 B。其他客户收到的价格可能因前期采购量而不同，则比较第二年向客户 A 提供的价格与向其他客户提供的价格可能并不能帮助企业确定在没有签订原合同的情况下是否向客户 A 提供第二年的价格。

评估销售返利何时产生实质性权利同样要求重大判断。

问题 4-14：企业应如何对实质性权利的行使行为进行会计处理？换言之，企业将其做为什么进行会计处理：合同变更、现有合同的持续还是可变对价？[TRG 2015 年 3 月 30 日会议-议程表 32]

TRG 成员普遍认为企业将实质性权利的行使行为做为合同变更或现有合同的持续（即交易价格的变更）进行会计处理都是合理的。TRG 成员还普遍认为将实质性权利的行使行为做为可变对价进行会计处理是不合适的。

尽管 TRG 成员普遍认为准则解释允许任一方法，然而许多 TRG 成员偏向于将实质性权利的行使作为现有合同的持续（而非合同修改）进行处理，理由是客户决定购买的额外商品或服务是原始合同中已考虑的（而且不属于单独或后续谈判的一部分）。在该方法下，当客户行使选择权时，企业将根据 IFRS 15 第 87-90 段中交易价格变更的要求（见第 6.5 节）更新交易价格以涵盖企业因该行使行为而预计收取的任何额外对价。

根据这些要求，总体交易价格的变动通常按照初始分配方法分配至实质性权利相关的单独履约义务中。然而，如果 IFRS 15.85 中的标准满足，IFRS 15.89 要求企业将交易价格的变动全部分配至一项或多项（但非所有）履约义务。这些标准（在 6.3 节中进一步讨论）是与企业为履行履约义务而做出的努力特定相

常见问答

关的额外考虑，以及将额外对价整体分配至一项或多项而非全部的履约义务是与准则的分配目的相一致的（见第 6 节）。因执行选择权而收到的额外对价很可能满足标准以将其直接分配至实质性权利相关的履约义务本身。当（或随着）履行相关履约义务时确认相关收入。

TRG 议程表提供以下示例：

交易价格变更要求下行使实质性权利的示例

企业与客户签订合同以 CU100 向其提供两年的服务 A，并含有客户可以 CU300 购买两年服务 B 的选择权。服务 A 和服务 B 的各自的单独销售价格是 CU100 和 CU400。企业得出结论认为该选择权是实质性权利，并评估其单独销售价格为 CU33。企业将交易价格 CU100 分配至各项履约义务如下：

	交易价格	单独销售价格	%	分配额
服务 A		CU100	75%	CU75
选择权		CU33	25%	CU25
合计	CU100	CU133	100%	CU100

根据合同的执行，客户支付 CU100，企业开始向客户 A 转让服务 A。分配至服务 A 的对价 CU75 在两年的服务期内确认收入。分配至选择权的对价 CU25 递延确认，直到服务 B 转让给客户或客户行使选择权时确认收入。执行合同 6 个月后，客户行使选择权以 CU300 购买服务 B。在该方法下，与服务 B 相关的 CU300 对价加到之前分配至购买服务 B 的选择权的对价上（即 $CU300 + CU25 = CU325$ ）。这将在服务 B 转让的两年期确认收入。企业能够将因执行选择权而收到的额外对价分配至服务 B，因为这与企业满足履约义务而做出的工作具体相关，且该分配行为与准则的分配目标相一致。

一些 TRG 成员认为，企业将合同修改的规定应用于实质性权利的行使是合理的，这是因为行使实质性权利同样满足合同修改的定义（即合同范围和/或价格的变更）。在该方法下，企业应遵照 IFRS 15 第 18-21 段（见第 3.4 节）中合同修改的要求。

因为多种方法都是可接受的，TRG 成员普遍认为，企业需视具体事实和情况来考虑哪种方法最为适当，并在类似合同中一致采用该方法。

常见问答

问题 4-15：企业是否需按要求评估提供实质性权利的客户选择权是否包含重大融资成分？如有，企业应符合执行评估？[TRG 2015 年 3 月 30 日会议-议程表 32]

TRG 成员普遍认为，企业须评估实质性权利是否包含重大融资成分（见 5.5 节），评估方式与企业评估任何其他履约义务的方式一致。该评估将要求对具体事实和情况作出判断和考虑。

在该问题上，TRG 议程表讨论了在该评估中可能具决定性作用的因素。

IFRS15.62(a)指出，如果客户为商品或服务提供预付款，但该客户可以选择何时转让商品或服务，则不存在重大融资成分。因此，如果客户可以选择何时行使选择权，则可能不存在重大融资成分。

4.7 销售带有退货权的产品

企业可能向客户提供已转移产品的退货权。退货权可能是合同上规定的，由于企业的商业惯例或两者的组合（例如，企业有规定的退货期，但通常接受更长期间内的退货）而存在的隐含权利。行使退货权的客户可能会收到全额或部分退款、或可冲抵交易货款、更换另一不同的产品或这些项目的组合。

在销售协议中提供退货权迫使销售企业做好接受任何退回产品的准备。IFRS 15.B22 规定此义务不代表单独履约义务。相反，委员会认为，当企业提供带有退货权的商品时，其进行了不确定数量的销售。即，直至退货权到期，该企业才能确定未成的销售。因此，委员会认为，企业不应针对预期因客户行使退货权而失败的销售确认收入。¹²³ 相反，由于潜在退货属于可变对价的组成成分，当企业对交易价格进行估计时，需要考虑客户退货的可能性。第 5.4.1 节进一步讨论了这一概念。

IFRS 15.B26 澄清，出于应用该准则的目的，客户以一个产品换取同一类型、质量、状况及价格的另一产品（例如，另一种颜色或尺寸的产品）不视为退货。此

¹²³ IFRS 15.BC364.

外，客户可以退回缺陷产品以换取性能良好的商品时，需要按照 IFRS 15 的质保规定对合同进行评估。第 9.1 节进一步讨论了质保。

与现行准则相比有哪些变化？

现行准则下，向客户提供退货权的交易在销售时确认收入，前提是卖方能可靠估计未来的退货情况。此外，卖方需要确认预计退货负债。¹²⁴ 因此，新准则的规定与现行准则之间没有显著不同。

我们预计这些安排的净影响不会发生重大变化。但是，由于 IAS 18 未规定退款负债列报和相应的借方，因此可能存在某些差异。新准则规定确认与可能退回的存货相关的退回资产。此外，要求退款负债区别于相应资产单独列报（即，总额而非净额，见第 5.2.2 节、5.3 节、5.4.1 节）。

¹²⁴ IAS 18.17.

5 确定交易价格

该准则提供以下确定交易价格的规定：

IFRS 15 摘录

确定交易价格

47.企业应考虑合同条款及其商业惯例，以确定交易价格。交易价格为企业因向客户转让承诺的商品或服务而预期有权收取的对价金额，代表第三方收取的款项除外（例如，某些销售税）。在与客户签订的合同中承诺的对价可能包括固定金额、可变金额或两者皆有。

48.客户承诺的对价的性质、时间和金额影响对交易价格的估计。当确定交易价格时，企业应考虑以下各方面的影响：

- (a) 可变对价（见第 50 至 55 段以及第 59 段）；
- (b) 对可变对价估计的限制（见第 56 至 58 段）；
- (c) 合同中重大融资成分的存在（见第 60 至 65 段）；
- (d) 非现金对价（见第 66 至 69 段）；以及
- (e) 应付客户对价（见第 70 至 72 段）。

49.出于确定交易价格的目的，企业应假设其将按照现行合同所承诺的那样向客户转移商品或服务，并且合同不会取消、更新或修改。

交易价格是基于企业预计“有权”收取的金额。此金额是反映企业根据本合同具有权利的金额（见第 3.2 节合同执行和终止条款）。即交易价格不包括因额外商品或服务的未来订购变更造成的对价估计。企业有权向客户收取的金额还不包括代表另一方收取的款项，例如销售税。正如在结论基础所指出的，委员会决定除非合同包含重大融资成分，否则交易价格不应就客户信用风险的影响进行调整（见 5.5 节）。¹²⁵

交易价格的确定是应用 IFRS 15 的重要一步，这是因为这一金额被分配至已识别的履约义务并且在（或随着）这些履约义务履行时被确认为收入。在许多情况下，由

¹²⁵ IFRS 15.BC185.

于企业转移承诺的商品或服务（例如，餐厅无退货政策的商品销售）时收到款项且价格固定，因此交易价格易于确定。在其他情况下，当交易价格可变，或当企业在与提供商品或服务不同的时间收到款项或采用非现金的支付方式时，交易价格的确定更具挑战性。企业已支付或应付客户对价也可能影响交易价格的确定。

5.1 销售（或其他类似）税列报

准则包含的一般原则为企业确定交易价格不包括代表另一方收取的款项（例如销售税）。随着该准则的发布，一些利益关联方告知委员会工作人员，关于向客户开具账单的某些项目应作为收入还是作为成本减少予以列报存在多种解释。例如，运费和手续费、需退还的付现费用、税费或其他收取并汇缴给政府机关的费用。

2014 年 7 月的 TRG 会议上，TRG 成员普遍认为，该准则明确规定了非代表第三方收取的任何金额包含在交易价格（即收入）中。换言之，如果金额为企业在履行其履约义务时所产生，则该金额包含在交易价格中，并作为收入入账。

一些 TRG 成员指出，这要求企业评估其运营所在的全部管辖区内所收取的税费，以确定征税对象为企业还是客户。此外，TRG 成员表示，当企业不清楚金额是否为代表第三方收取时，企业可采用主要责任人和代理人应用指南（见上文第 4.4 节）。这会导致向客户开具账单的金额以扣除所发生的成本后（即净额）入账。

FASB 差异

2016 年 5 月，FASB 发布了对其准则的修订，允许企业选择会计政策以扣除某些类型税费（包括销售税、使用税、特许权税、增值税和一些消费税，统称为销售税金）后的结果来列报收入，同时要求编制者披露所选政策。该类型的评估原本是有必要的，以满足准则关于交易价格中任何“代表第三方收取的款项（例如，某些销售税）”除外的要求。¹²⁶

IASB 决定不做类似修订，因为该主题不是解释问题，而且 IFRS 15 的规定与现行 IFRS 规定相一致。¹²⁷ 因为只有在 US GAAP 下有该会计政策，故应用 IFRS 和 ASC 606 的企业会存在差异。

¹²⁶ IFRS 15.47.

¹²⁷ IFRS 15.BC188D.

5.2 可变对价

交易价格反映企业对有权向客户收取的对价的预计。针对确定对价是否可变以及如果可变，如何对其进行处理，该准则提供了以下规定：

IFRS 15 摘录

50.如果合同中承诺的对价包括可变金额，则企业应估计作为其向客户转让承诺的商品或服务的交换而有权向客户收取的对价金额。

51.对价金额可因折扣、回扣、退款、货款抵扣、价格折让、奖励、绩效奖励、罚款或其他类似项目而有所不同。如果企业收取对价的权利取决于未来事项的发生或不发生，则承诺的对价也可能不同。例如，如果销售带有退货权的产品或将固定金额定为实现特定里程碑的绩效奖金，则对价金额会出现变动。

52.客户承诺对价的变动可能在合同中明确规定。除了合同条款规定，如果存在以下情况，则承诺的对价可变：

- (a) 由于企业的商业惯例、已发布的政策或特定声明，客户对企业将接受低于合同规定价格的对价金额有合理预期。即，预计企业将做出价格折让。根据管辖区、行业或客户不同，这一价格折让可能是折扣、回扣、退款或货款抵扣。
- (b) 其他事实和情况表明，当与客户签订合同时，企业有意向客户提供价格折让。

下文对这些概念进行了更详细的讨论。

5.2.1 可变对价的形式

正如 IFRS 15 第 51 段所示，“可变对价”的定义广泛且形式多样，包括折扣、回扣、退款、抵免、价格折让、奖励、绩效奖励及罚款。可变对价可能产生于合同中的明确条款，该条款是合同各方协商一致的，或隐含于企业商业惯例或合同意图。由于需要针对每个类型的可变对价考虑可变对价的限制（第 5.2.3 节进行了进一步讨论），因此企业在其合同范围内恰当地识别不同类型的可变对价是非常重要的。

IFRS 15 中识别的许多类型的可变对价与现行准则下的处理类似。例如，一部分交易价格取决于企业是否满足特定绩效条件，并且结果存在不确定性。这一部分交易价格在现行准则和 IFRS 15 下都被认为是可变（或或有）对价。

委员会在“结论基础”中指出，即使当合同中注明的价格是固定的，对价仍是可变的。这是因为企业可能仅当某一未开事件发生或不发生时才有权获得对价。¹²⁸ 例如，IFRS 15 对可变对价的定义包括由于客户退款或退货导致的可变性。因此，以固定单价向客户提供 100 个小工具的合同，当客户可以退货时，包括可变组成成分。（见第 5.4.1 节）。

在许多交易中，一旦客户满足特定数量的指定门槛，企业的可变对价产生于其向客户提供商品或服务的价格回扣或折扣。准则提供了如下关于数量折扣示例：

IFRS 15 摘录

示例 24—数量折扣激励（IFRS IE129 至 IE133 段）

企业于 20X8 年 1 月 1 日与客户订立一项出售产品 A 的合同，单价为 CU100/件。该合同规定，如果该客户在一个公历年内购买超过 1 000 件产品 A，产品单价将追溯调整为 CU90/件。因此，合同的对价是可变的。

在截至 20X8 年 3 月 31 日止的第一季度中，企业向该客户售出了 75 件产品 A。企业估计该客户在本公历年内的购买总数不会超过可获得数量折扣的指定门槛（1 000 件）。

企业考虑了 IFRS 15.56-58 段中有关可变对价估计限制的要求，包括 IFRS 15.57 段的所述的因素。企业认为其拥有关于产品 A 和该客户购买模式的打量经验。因此，企业得出结论认为，在不确定性消除时（即在获悉购买总量时），已确认收入的累计金额（即，CU100/件）极可能不会发生重大转回。因此，企业在截至 20X8 年 3 月 31 日止的季度确认的收入金额为 CU7 500（75 件×CU100/件）。

20X8 年 5 月，企业的客户收购了另一家公司。在截至 20X8 年 6 月 30 日止的第二季度中，企业向该客户售出了另外 500 件产品 A。鉴于这一新的事实，企

¹²⁸ IFRS 15.BC191.

IFRS 15 摘录

业估计该客户在本公历年内的购买总数将超过可获得数量折扣的指定门槛（1000 件）。因此，产品单价须予以追溯调整并减至 CU90/件。

因此，企业在截至 20X8 年 6 月 30 日止的季度确认的收入金额为 CU44 250。该金额是以 500 件产品 A 的销售金额 CU45 000（500 件×CU90/件）减去截至 20X8 年 3 月 31 日止的季度所售出件数相关的收入减少所导致的交易价格变动金额 CU750（75 件×CU10 的价格折扣）后计算得出的（见 IFRS15 第 87 和 88 段）。

常见问答

问题 5-1：商品或服务的数量回扣以及/或折扣应作为可变对价还是以折扣获得额外商品或服务的客户选择权进行会计处理？

见 4.6 节中问题 4-12 的回答。

问题 5-2：企业应如何区分包含购买额外商品或服务选择权的合同和基于可变数量的可变对价（见第 5.2 节）的合同（比如基于使用的费用）？【TRG2015 年 11 月 9 日会议 – 议程表 48】

见 4.6 节中问题 4-10 的回答。

问题 5-3：违约赔偿金、处罚或其他条款惩罚应作为准则下的可变对价还是质保条款进行会计处理？

大部分违约赔偿金、处罚或其他条款惩罚应作为可变对价进行会计处理。但是，在有限的情况下，我们认为基于已交付商品或服务的实际履行的金额可能视为与保证金支付类似（例如，企业支付客户的直接成本以弥补过失的情况）。

如果企业未能成功交付未来商品或服务或如果商品或服务未能满足特定规范，合同中会提供违约赔偿金、处罚或其他条款惩罚。IFRS 15 第 51 段中包含了一个“惩罚”作为可变对价的例子，并解释如果收取对价的权利是基于未来事件发生或不发生的或有事项，合同中承诺的对价如何是可变的（例如，合同规定如果基于达成一致的条款，供应商违约需支付罚金）。

常见问答

视为类似于质保条款的惩罚或其他条款可能按以下规定进行会计处理：

(a) 已支付或应支付对价（可能是可变对价，见 5.7 节）

或

(b) 保证型质保或服务型质保（见 9.1 节质保）

支付给客户的现金基金或罚款通常按照支付给客户对价进行会计处理。但是，我们认为可能存在将现金支付作为保证型质保进行会计处理是合适的情况（例如企业直接向客户退还其支付给第三方修理产品的成本）。

问题 5-4：如果合同包含提供未定义数量产出，但合同单价是固定的，则该合同中的对价是否可变？【TRG2015 年 7 月 13 日会议—议程表 39】

是的，TGR 成员普遍认为如果在整个合同期间内合同包含未知数量的任务，且针对这些任务企业拥有可执行权利和义务（即，该未知数量的任务并非购买额外商品或服务的权利，如 4.6 节中问题 4-10 所讨论的），而且所收到的对价取决于已完成的数量，则交易总价可变。这是因为合同拥有一系列可能的交易价格，即使单价是固定，但最终的对价将取决于未来事项（例如，客户使用）的发生与否。

TRG 议程表文件在该议题指出，企业需考虑使全部或部分对价固定的最低采购量约定（或其他条款）。

问题 5-5：如果合同以企业的本位币以外的货币签订，因汇率浮动导致的合同价格变动是否应作为可变对价进行会计处理？（2017 年 10 月更新）

我们认为因汇率浮动导致的合同价格变动不会导致可变对价。这些价格的波动是因为企业以外币签订合同，而不是基于如折扣、回扣或其他取决于如 IFRS 15 第 51 段描述的某一未来事件的发生或不发生的合同条款的结果。

汇率变动导致的可变性与对价的形式有关（即该货币并非企业本位币）。因此，我们认为在确定交易价格时这不应视为可变对价。如果该可变对价是单独的嵌入衍生工具则应依据 IAS 39 或 IFRS 9 进行会计处理。否则，企业应将该可变性按照 IAS 21 外汇汇率变动的影响进行会计处理。

常见问答

2016 年 12 月，IFRIC 发布了 IFRIC 22（《国际财务报告解释公告第 22 号——外币交易和预付/预收对价》），规定以外币计价的对价在与之相关的收入之前得到确认的，则使用预收账款确认日的汇率计量收入是恰当的运用了 IAS 21。

5.2.1.A 隐含的价格折让

对于某些合同，定价中的可变成分容易识别。但是，对于其他合同，由于事实和情况表明企业可能接受低于合同中规定的价格（即，其预计提供隐含价格折让），因此对价可能是可变的。这可能是由于客户合理预计企业会因自身的商业惯例、已公布的政策或对客户做出的特定声明而降低价格造成的结果。

隐含价格折让可能产生于其他事实和情况，该事实和情况表明企业签订合同时打算向客户提供价格折让。例如，企业可能接受低于合同列明的价格以发展或巩固客户关系，或因为向客户提供服务的增量成本不显著且其预期收到的总价拥有足够的毛利。

当存在隐含的价格折让并由此造成对价并非合同中列明金额时，该准则提供了如下示例：

IFRS 15 摘录

示例 2—对价并非所列明金额 - - 隐含的价格折让（IFRS 15.IE7 至 IE9 段）

企业以 CU1 000 000 的已承诺对价向客户销售 1 000 个单位的处方药。这是企业首次向一个新地区的新客户进行销售，而该地区现正经历严重的经济困难。因此，企业预计其将不能从该客户收回已承诺对价的金额。虽然存在不能全部收回款项的可能性，但企业预计该地区的经济将在未来 2-3 年内复苏，并确定企业于该客户之间的关系能够有助于其建立与该地区其他潜在客户的关系。

在评估是否满足 IFRS 15 第 9(e)段的标准时，企业同时考虑了 IFRS 15 的第 47 段和 52(b)段。根据对具体事实和情况的评估，企业确定其预计将向该客户提供价格折让并接受该客户支付的较低金额的对价。相应地，企业得出结论认为

IFRS 15 摘录

交易价格并非 CU1 000 000，因此已承诺对价是可变的。企业对可变对价进行了估计，并确定其预计有权获得 CU400 000。

企业考虑了客户支付对价的能力和意愿，并得出结论认为，尽管该地区正经历经济困难，但其很可能从该客户收回 CU400 000。因此，基于可变对价的估计值段的标准。此外，根据度合同条款及其他事实和情况的评价，企业认为 IFRS 15 第 9 段的其他标准也得到了满足。据此，企业根据 IFRS 15 的要求对该项客户合同进行会计处理。

可变对价还可能由合同中延期支付条款造成以及导致企业是否接受未来支付时愿意接受更低金额的不确定性。即，如果企业并未打算或不能收回所有未来期间的应收金额，则企业必须评估延期支付条款是否代表隐含的价格折让。

但是，在“结论基础”中，IASB 承认，在某些情况下，可能难以确定企业是隐含地提供价格折让还是选择接受客户不支付合同约定对价的不履约风险（即，减值损失）。¹²⁹ 委员会并未制定详细应用指南以帮助区分价格折让（在收入中确认为可变对价）和减值损失（在收入外确认为坏账费用）。因此，在对企业愿意接受低于合同中约定的价格的情况进行分析时，企业需要考虑所有相关事实和情况。

在合同开始时对已知悉的可回收性问题合适地区分为价格折让（即减少收入）以及客户信用风险（即坏账）是很重要的，因为这会影响到是否存在有效合同（见 3.1.5 节）以及交易的后续会计处理。如果企业确定在合同开始时包含价格折让（即，可变对价），在缺乏可识别的信用事件时，企业估计的预期可收回金额的任何变动将作为交易价格的变动进行会计处理。即，除非存在某事件影响客户支付部分或全部交易价格的能力，则企业预期可收回金额的减少可能会被记录为收入的减少而非坏账损失（例如已知客户经营的下降，破产申请等）。正如 IFRS 15 中的示例 2 解释的（摘录如上），企业可能估计交易价格显著低于合同或发票注明金额，但仍视该金额的差异为可变对价（例如价格折让），而非与坏账相关的可回收性问题。在现行 IFRS 下，该金额类似于坏账损失，而非反映为收入的减少。

¹²⁹ IFRS 15.BC194.

5.2.2 估计可变对价

企业需要使用“期望值”或“最可能的金额”方法对交易价格进行估计，准则表述如下：

IFRS 15 摘录

53.企业应通过使用以下任意一种方法估计可变对价金额，具体选择取决于哪种方法能更好地预测企业有权取得的对价金额：

- (a) 期望值 - - 期望值是各种可能的对价金额按概率加权平均之和。如果企业有大量具有相似特征的合同，则期望值可能是对可变对价金额的恰当估计。
- (b) 最可能的金额 - - 最可能发生金额指各种可能的对价金额中单一最可能发生的金额（即合同单一最有可能结果）。如果合同只有两种可能的结果（例如，企业要么取得绩效奖励要么不能取得），则最可能发生金额可能是对可变对价金额的恰当估计。

54.当评估企业有权向客户收取的可变对价金额的不确定性影响时，企业应当对整个合同上一致采用一种方法。此外，企业应考虑合理可用的所有信息（历史信息、当前信息和预测信息）并应识别合理数量的可能对价金额。企业用于估计可变对价的信息通常会与企业管理层在招投标过程中以及确定承诺的商品或服务价格时使用的信息类似。

基于哪种方法能更好地预测企业有权取得的对价金额，企业按要求应在期望值法和最可能的金额法中选取。即，方法的选择并不意味着是“自由选择”。相反，企业根据合同的特定事实和情况选择最适合的方法。

企业在整个合同中一致应用选定的方法并在每个报告期期末更新估计的交易价格。一旦选择一种方法，企业需要对相似类型的合同一致应用该方法。在“结论基础”中，委员会指出合同可能包含不同类型的可变对价。¹³⁰ 因此，企业在单一合同内使用不同方法（即，期望值或最可能的金额）估计不同类型的可变对价可能是适当的。

¹³⁰ IFRS 15.BC202.

企业可能使用各种可能的对价金额按概率加权平均之和确定可变对价的期望值。为达到此目的，企业识别合同可能的结果和这些结果的概率。委员会在“结论基础”中表示，当企业有大量具有类似特征合同时，期望值法可能能够更好地预测预计对价。¹³¹ 当某企业的单个合同存在很多可能的产出时，该方法还能更好的预测对价。委员会还澄清，即使企业拥有广泛的数据并能够识别出许多结果，也并不要求企业在进行期望值计算时考虑所有可能的结果。委员会在“结论基础”中表示，在许多情况下，有限数量的离散结果及概率往往能提供对期望值的合理估计。¹³²

在很多可能的对价金额中，企业可能使用最可能发生额确定最可能的可变对价金额。委员会表示，当企业预计有权取得两个可能金额之一时，最可能的金额法可能是更好的预测方法。¹³³ 例如，在一个合同中，企业收到全部或完全收不到特定绩效奖励，而非取得该奖励的一部分。

该准则规定，当应用任意一种方法时，企业应考虑可合理获取的所有信息（历史信息、当前信息和预测信息）。有利益相关提出质疑，当企业考虑来自其他类似合同的证据以使用期望值法估计可变对价时，企业是否是在采用组合方法（见上文第 3.3.1 节）。TRG 成员讨论了该议题并普遍认为，如果企业使用来自类似客户/合同的历史经验的组合数据，企业未采用组合变通。TRG 成员指出企业可以采用组合方法作为实务变通，但并未要求这样做。¹³⁴ 只有在企业合理地预期在将 IFRS 15 应用于合同组合与应用于单个合同之间存在的差别不会对财务报表造成重大影响时，才可采用该实务变通。TRG 议程表指出使用组合数据并不等于使用组合方法的实务变通，因此使用期望值法估计可变对价的企业无需断言预计组合的产出不会与对单个合同的评估存在重大差异。

与现行准则相比有哪些变化？

一些企业可能会发现，应用 IFRS 15 对可变对价的处理会发生显著变化。对于以前并未尝试估计可变对价且简单地在收到或高度确定已知金额（例如，在收到客户详细列明应付企业收入金额的报告时）的情况时确认该金额的企业来说，变化更为显著。

¹³¹ IFRS 15.BC200.

¹³² IFRS 15.BC201.

¹³³ IFRS 15.BC200.

¹³⁴ TRG 议程表 38. 投资组合实用手段和变量考虑约束的应用，2015 年 7 月 13 日

作为示例，对于通过分销商或经销商销售产品的许多企业而言，准则可能改变他们的实务。IAS18 第 14 段规定，在收入的金额能够可靠地计量并且与交易相关的经济利益很可能流入企业后才能确认收入。因此，当直至将产品销售给终端客户才能最终确定向分销商或经销商收取费用的交易价格时，企业可能需要等到商品销售给终端客户后再确认收入。

根据 IFRS 15，如果仅是价格变动不确定，则不再接受直到终端销售发生才确认收入。这是因为 IFRS 15 规定企业可根据可利用的信息对可变对价进行估计，并考虑可变对价限制的影响。但是，在某些情况下，如果估计收入的重大部分受到限制，则根据 IFRS 15 得出的结果可能与现行方法相类似。

5.2.3 限制可变对价估计

在将可变对价包括在估计交易价格中前，企业应考虑该金额的可变对价是否受限。委员会在“结论基础”中解释，其创建了这一可变对价的限制以解决许多与会者的担忧，其担忧如果确认的金额的不确定性过高，从而可能无法如实地反映企业因向客户转让商品或服务而有权获得的对价。¹³⁵

IASB 在“结论基础”中解释，其意图并非消除估计的使用，而是确保这些估计更为你完善并且能够提供有用的信息。¹³⁶ 根据这一目标，委员会得出结论认为，可变对价的估计值只有在“很大程度上确信”收入不会在后续报告期间转回的情况下才包括在收入之中才是合适的。正如以下该准则摘录中所述，该限制旨在防止收入的过渡确认（即，准则重点关注收入的潜在重大转回上）。

IFRS 15 摘录

56.只有当可变对价的不确定性消除时，极可能不会发生累计已确认收入的重大转回的情况下，企业才应该将部分或所有根据第 53 段估计的可变对价金额计入交易价格中。

57.在评估当与可变对价相关的不确定性消除时是否极可能不会发生累计已确认收入的重大转回时，企业应同时考虑收入转回的概率和量级。某些因素可能增加收入转回的概率或量级，其中包括但不限于以下因素：

¹³⁵ IFRS 15.BC203.

¹³⁶ IFRS 15.BC204.

IFRS 15 摘录

- (a) 对价金额极易受到企业之外因素的影响。这些因素可能包括市场波动、第三方的判断或行动、天气状况以及承诺的商品或服务过时的高风险。
- (b) 预计在很长一段时间内对价金额的不确定性不会消除。
- (c) 企业对相似类型合同的经验（或其他证据）有限，或经验（或其他证据）的预测价值有限。
- (d) 企业习惯提供广泛的价格折让，或在类似情况下，改变类似合同的支付条款和条件。
- (e) 合同含有大量以及广泛的可能对价金额。

为了使可变对价包括在估计交易价格中，企业必须得出结论认为，在未来期间，“极可能”不会发生累计已确认收入的重大转回。出于此分析目的，“极可能”的含义与 IFRS 中的现有定义一致，即“比很可能可能性大得多”。¹³⁷

FASB 差异

对于 US GAAP 报表编制者而言，该准则使用“很可能”而不是“极可能”，“很可能”被定义为“一件或多件未来事项有可能发生”。¹³⁸ 但是，US GAAP 下的“很可能”与 IFRS 下的“极可能”的含义相同。¹³⁹

此外，IASB 指出企业为确定其估计是否符合规定的置信度时所执行的分析很大程度上仍是定性分析。¹⁴⁰ 即，企业需要运用判断考虑准则中提供的增加重大收入转回可能性的因素以评估其是否满足限制的目标（即重大收入转回很可能在未来期间不会发生）。

企业应用该限制时需同时考虑收入转回的概率和量级：

- **概率** - 评估未来收入转回的概率需要进行重大判断。企业希望确保充分记录结论基础。以上摘录中提到的任何因素的出现不一定意味着可变对价的估计变

¹³⁷ 如 IFRS 5 附录 A 中的定义

¹³⁸ 针对 US GAAP，“可能”在 US ASC（会计准则汇编）基本词汇中的定义为“一件或多件未来事项有可能发生”

¹³⁹ IFRS15.BC211.

¹⁴⁰ IFRS15.BC212.

动造成收入的重大转回是极可能的。委员会选择提供考虑因素而非条件，意味着要考虑的因素清单不是要求满足所有项目的核对表。此外，提供的考虑因素并不完整，在评估过程中企业可能注意到额外的相关因素。

- ▶ **量级** - 当评估收入重大转回的概率时，企业还需要评估转回金额的量级。该限制是基于转回金额相对于合同累计确认收入“显著”的可能性。在评估潜在收入转回的重要性时，在钱在你转回日期累计确认的收入包括固定和可变对价且包括整个合同确认的收入，不仅仅是分配至单独履约义务的交易价格。

合同中经常包括带有较大不确定性的其他类型的可变对价。企业很难断言，这类估计金额极可能随后不会转回。此类可变对价的示例包括：

- ▶ 视监管审批而定的付款（例如，监管机构对新药品的批准）
- ▶ 在未来交付日基于市场价格结算的长期商品供应安排
- ▶ 基于诉讼或监管结果而定的收费（例如，基于诉讼的有利结果或与政府机构的索赔结算）

当企业确定如果其将所有可变对价包含在交易价格中，其无法满足极可能的门槛，则计入交易价格中的可变对价金额限于不会导致收入的重大转回的金额。即，那部分随着与可变对价相关的不确定性的消除，不会导致收入的重大转回的可变对价金额应计入交易价格中。当合同中的最终价格具有显著不确定性时，企业不应仅仅将此限制于零。

准则包含一个交易价格中含有及不含可变对价金额限制应用的示例：¹⁴¹

IFRS 15 摘录

示例 23--价格折让 (IFRS 15 IE 116 至 IE123 段)

企业于 20X7 年 12 月 1 日与一家分销商客户订立一项合同。企业在合同开始时转让 1 000 个产品，合同规定的价格为每个产品 CU100（总对价为 CU10000）。客户自将这些产品销售给最终客户时向企业进行支付。企业的客户通常在取得产品后的 90 天内将其售出。对产品的控制于 20X7 年 12 月 1 日转移给客户。

¹⁴¹ TRG 议程表 38.《组合实务变通及可变对价限制的应用》.2015 年 7 月 13 日

IFRS 15 摘录

基于企业的过往实务及未维护与该客户的关系，企业预计给予该客户价格折让，因为这将使客户能够为产品销售提供折扣从而使产品在分销链中流转。因此，合同的对价是可变的。

案例 A--可变对价的估计不受限制

企业拥有销售该产品及类似产品的大量经验。可观察的数据表明企业以往针对此类产品的售价授预约 20% 的价格折让。当前市场信息表明 20% 的降价足以使产品在分销链中流转。企业多年来均未曾授予过远大于 20% 的价格折让。

为估计企业将有权获得的可变对价，企业决定使用预期价值法（参见 IFRS 53(a) 段），因为企业预计该方法能更好地预测其有权获得的对价金额。在使用预期价值法时，企业估计交易价格为 CU80 000（CU80×1 000 个产品）。

企业同时考虑了 IFRS 15.56-58 段中有关可变对价估计限制的要求，以确定是否能够将估计的可变对价金额 CU80 000 纳入交易价格。企业考虑了 IFRS 15.57 段所述的因素，并确定其拥有大量有关该产品的过往经验且其估计能够获得当前市场信息的支持。此外，尽管存在超过其影响范围之外的因素所引致的若干不确定性，但基于其当期的市场估计，企业预计价格将可在短期内确定。因此，企业得出结论认为，在不确定性消除时（即，在价格折让总金额确定时），已确认的累计收入金额（即，CU80 000）极可能不会发生重大转回。据此，企业在产品于 20X7 年 12 月 1 日转让给客户时将 CU80 000 确认为收入。

案例 B--可变对价的估计受限制

企业拥有销售类似产品的经验。但是，企业的产品具有高度的陈旧过时风险，且企业对其产品的定价现正经历大幅波动。可观察的数据表明以往企业对同类产品授予的价格折让范围较广，销售价格的 20%—60%。当前市场信息还显示，为使产品在分销链中流转可能需要降价 15%—50%。

为估计企业将有权获得的可变对价，企业决定使用预期价值法（参见 IFRS 15 第 53 (a) 段），因为企业预计该方法能更好地与此其有权获得的对价金额。在使用预期价值法时，企业估计将提供 40% 的折扣，因此估计的交易价格为 CU60 000（CU60×1 000 个产品）。

IFRS 15 摘录

企业同时考虑了 IFRS 15 中第 56 至 58 段中有关可变对价估计限制的要求，以确定是否能够将估计的可变对价金额 CU60 000 部分或全部纳入交易价格。企业考虑了 IFRS 15.57 段所述的因素，认为该对价金额极易受到超出企业影响范围之外的因素（即，陈旧过时风险影响），并且为使产品在分销链中流转企业可能必须授予范围较广的价格折让，因为企业无法断定已确认的累计收入金额极可能不会发生重大转回。尽管企业以往的价格折让范围为 20%—60%，但当前市场信息显示有必要授予 15%—50% 的价格折让。在以往的类似交易中，企业的实际结果与当时的当前市场信息相一致。因此，企业断定如果将 CU50 000 的金额纳入交易价格（CU100 的售价及 5% 的价格折让），已确认的累计收入金额极可能不会发生重大转回，从而应按该金额确认收入。因此，企业在产品转让时确认 CU50 000 的收入，并根据 IFRS 15.59 段，在直至不确定性消除之前的每一个报告日重新评估该交易价格的估计值。

在某些情况下，企业将并非是单个合同的可能结果的估计的可变对价包含在交易价格中是不合适的。TRG 成员使用 TRG 议程表中的如下示例讨论该事项：

使用期望值法估计可变对价的示例

企业 A 为客户开发网站。其合同条款均包括固定费用外加可变对价，可变对价的形式为在指定日期前完成各网站开发的绩效奖金。根据企业 A 的经验，奖金金额与获取奖金的概率如下：

奖金金额	发生概率
-	15%
CU50	40%
CU100	45%

分析

假设企业 A 总结得出，预期价值法比最可能的金额法能更好地预测其有权收取的对价金额，理由是其有大量与新合同具有类似特征的合同。

在期望值法下，可变对价的期望值为 CU65,000 $([CU0 * 15\%] + [CU50,000 * 40\%] + [CU100,000 * 45\%])$ 。企业 A 必须立刻考虑对可变应用限制的影响。为此，企业 A 考虑 IFRS 15 第 57 段可能增加收入转回概率的因素，并得出结

使用期望值法估计可变对价的示例

论认为其拥有类似特征合同的相关历史经验，且对价金额并非极易受到企业之外因素的影响。

当确定企业应包含 CU65,000 还是 CU50,000 在交易价格中时，TRG 成员普遍认为当企业已得出结论认为期望值法是估计可变对价的合适方法，则基于预期价值法该限制同样适用。即，为了应用限制的目的，并不要求企业从期望值法转换到最可能的金额法。因此，如果企业对特定合同应用预期价值法，则估计的交易对价并非单个合同的结果。因此，企业可以得出结论认为，在该示例中，CU65,000 是合适的包含在交易价格中的可变对价。需要强调的是，在该示例中，IFRS 15 第 57 段的任何因素或其他因素指出重大收入转回的可能性。

当企业使用预期价值法并确定估计的可变对价金额并非是单个合同的可能结果时，企业必须仍就可变对价考虑限制。基于每个合同的事实和情况，即使企业已经使用预期价值法，如果 IFRS 15 第 57 段的因素显示重大收入转回的可能性，企业仍需要限制其估计的可变对价。但是，使用预期价值法并考虑概率加权金额有时候达到限制可变对价的目标。当企业使用预期价值法估计可变对价时，企业降低了收入转回的可能性，理由是因为概率加权金额使估计并未包含所有的潜在对价。在某些情况下，如果 IFRS 15 第 57 段的因素并未显示重大收入转回的可能性，则企业无需限制可变对价的估计。

见第 6 节分配交易价格的讨论。

我们的看法

我们预计限制的应用可能在实务中引发问题，其中包括确定何时极可能不会发生收入的重大转回的情况。该限制是评估可变对价的一种全新方式并且适用于所有交易中的所有类型的可变对价。然而，对于确认与知识产权许可相关的基于销售和使用的特许使用费，存在特定规定，这将导致与完全限制估计这些使用权特许使用费用类似的结果。

与现行准则相比有哪些变化？

对于一些企业而言，根据新准则对可变对价的处理意味着与现行实务的显著不同。

现行准则下，编制者常常将可变对价的计量推迟，直至能对收入进行可靠计量，这可能是在消除不确定性或收到付款的时候。

此外，现行 IFRS 允许对或有对价的确认，但只有当与交易相关的经济利益很可能流入企业并且收入金额能可靠计量。¹⁴² 因此，有些企业将确认推迟到或有事项取得解决时。

有些企业参照 US GAAP 制定此领域的会计政策。现有 US GAAP 对可变对价的确认有大量要及即门槛。因此，因对交易应用哪个 US GAAP 准则而其会计处理各不相同。例如，当可变对价的金额取决于未来履约情况时，《会计准则汇编 605-25：收入确认 - - 服务》(ASC 605-25) 中收入确认的要求限制可变对价的确认，且为了确认收入，《美国证券交易委员会工作人员会计公告第 13 号 - - 收入确认》(SAB Topic 13) 要求交易价格确定或固定。¹⁴³

相比之下，新准则中对可变对价的限制是评估可变对价的一种全新方式并且适用于所有交易中的所有类型的可变对价。因此，根据企业之前一直采用的规定，有些企业可能根据新准则较早确认收入，而其他企业可能较晚确认收入。

常见问答

问题 5-6：可变对价限制应用于合同层面还是履约义务层面？[TRG2015 年 1 月 26 日会议--议程表 14]

TRG 成员普遍认为限制应用于合同层面而非履约义务层面。即，潜在收入转回的重要性评估应考虑合同的整体交易价格（且并非分配给某个履约义务的部分交易对价）。

利益相关者提出这个问题是因为准则引用“累计确认收入”而没有明确哪个层面执行该评估（例如合同层面或履约义务层面）。此外，“结论基础”可能会被解读为指出该评估的发生应与某个履约义务累计确认收入相关。¹⁴⁴

问题 5-7：可变对价要求（包括限制的应用）是否应用于所有类型的可变对价？

可变对价的要求应用于所有类型的可变对价。然而，对于与自知识产权许可相关的基于销售和使用的特许使用费，存在特定规定，这将导致与完全限制估

¹⁴² IAS 18.14, IAS 18.18 and IAS 11.11.

¹⁴³ 如 ASC 605-25 以及《美国证券交易委员会工作人员会计公告第 13 号 - - 收入确认》所讨论

¹⁴⁴ IFRS 15.BC217.

常见问答

计这些特许使用费类似的结果。该类收入只有等到以下时间熟晚时才能确认收入：

- (1) 发生了后续的销售或使用；或者
- (2) 如第 8.5 节中进一步讨论的，某些或全部基于销售或使用的特许使用费所分摊至的履约义务已经履行（或部分履行）。

问题 5-8：企业是否应按要求遵循两步流程估计可变对价（即首先估计可变对价，再将限制运用于该可变对价）？

否。委员会在“结论基础”中指出，如果企业的内部流程已将两个步骤的原则包括在一个步骤中，则并不要求企业严格遵循两步流程（即，首先估计可变对价，之后将限制应用于对可变对价的估计）。¹⁴⁵ 例如，如果企业用与应用限制的目标相一致的方式计算商品销售收入时，已具有一个估计预期收益的流程，则企业无需先估计收入，然后再针对该估计应用限制要求。

某 TRG 议程表还指出运用预期价值法要求企业考虑概率加权金额，某些情况下达到限制可变对价的目标。¹⁴⁶ 换言之，企业使用期望值法开展可变对价的估计时，其降低了收入转回的概率，可能并不需要进一步限制其估计的可变对价。然而，为达到限制的目的，企业估计的交易价格可能需要结合可能对价金额的经验（例如商品不会退回），该经验需在包含在可变对价中的估计金额极可能不会导致收入重大转回的层面上（例如关于估计金额的额外退回极可能不会导致重大转回）。

5.2.4 重新评估可变对价

当合同包括可变对价时，企业在整个合同期限更新其对交易价格的估计，以反映在每个报告期末存在的情况。这会涉及更新可变对价的估计（包括任何受限制的金额）以反映企业关于预计有权收取对价金额修改后的预计，更新时需考虑已解决的不确定性或获得的关于仍然存在的不确定性的最新信息。见第 6.5 节关于合同开始后交易价格分配变化的讨论。

¹⁴⁵ IFRS 15.BC215.

¹⁴⁶ TRG 议程表第 38 项，

5.3 退款负债

企业可能收到在未来需要返还给客户的对价，因为这些对价并非是合同下企业有权收取的金额。已收到（或可收到）的这些金额需要确认为退款负债。

退款负债应按照企业最终预计其应退还给客户的金额进行计量，且该部分金额不包含在交易价格中。企业应按要求在每个报告期末更新估计的退款负债（及交易价格中的相应变化）。

尽管退款负债最常见的形式可能与退货权相关（见 5.4.1 节），当客户预期其可能需要因为较差的客户满意度以及/或者如果企业预计不得不向客户提供可追溯的价格减少而退回已收到的对价，退款负债的要求同样适用（例如如果客户特定的购买量门槛，单位价格可能会被追溯调整）。

5.4 特定类型的可变对价的处理

5.4.1 退货权

准则指出，在某些合同中，企业可能向客户转移了某产品的控制权，但授予客户退回的权利。作为交换，客户可能收到全部或部分返还已支付的对价；可与已欠或将欠企业的金额相抵扣的抵免；换取另一产品；或者关于这些的任一组合。¹⁴⁷ 如第 4.7 节所讨论，该准则规定，退货权并未代表一项单独履约义务。相反，退货权影响企业履行履约义务可确认的交易价格和收入金额。换言之，退货权产生了交易价格的可变性。

在 IFRS 15 下，退货权不包含客户以一个产品换取同一类型、质量、状况及价格的另一产品（例如，另一种颜色或尺寸的产品）。退货权同样不包含客户退回瑕疵产品以换取正常产品的情况，相反，这些与应用质保条款相关（见第 9.1 节）。

准则提供了以下应用指南以确定如何处理退货权：

IFRS 15 摘录

B21. 为对转让附带退货权的产品（以及某些可予退货的服务）进行会计处理，企业应确认以下所有项目：

¹⁴⁷ IFRS 15.B20.

IFRS 15 摘录

- (a) 按照企业预计有权获得的对价金额，确认转让产品所形成的收入（因此，对于预计退回的产品不会确认收入）；
- (b) 确认一项退款负债；以及
- (c) 就结算退款负债时向客户收回产品的权利确认一项资产（并相应调整销售成本）。

根据 IFRS 15，企业会估计交易价格并将限制应用于估计交易价格，以确定企业预计有权收取的对价金额。为此，其会考虑预计退回的产品，以确定企业预计有权收取的金额（不包括预计退回产品的对价）。企业可能基于其在退货期满时预期有权收取的金额确认收入。如果企业预计了退货并应用该限制，则直至金额不再受到限制时（考虑预计产品退回），才可对受到限制的收入部分进行确认。企业可能将已收或应收且预计将退回的金额确认为退款负债，以代表其退回客户对价的义务（见 5.3 节）。因此，在每个报告期末，企业更新其评估的预期有权收取的金额。

作为更新其估计的一部分，企业必须更新其对预计退货和相关退款负债的评估。在每个报告期末进行重新计量并反映有关预计退货假设的任何变化。对估计做出的任何调整将导致履行履约义务而确认的收入金额的相应调整（例如，如果企业预计退货数量低于最初的估计数量，其必须增加收入的确认金额并减少退款负债）。

最后，当客户行使退货权时，企业可能会收到可出售或可修理的退回产品。根据该准则，在初始销售时（即，当预计退货造成推迟收入确认时），企业因其收回客户退回商品的权利，确认退回资产（并调整已售的商品成本）。企业以之前存货的账面价值对这一资产进行初始计量，再减去收回商品的预计成本，包括所退回商品价值的可能减少。在每个报告期末对退款负债进行重新计量的同时，企业还通过预计退货水平修订对退回资产的计量进行更新，并考虑相关退回产品价值的可能减少。

IFRS 15 要求退货资产的账面价值单独于存货进行列报，且区别于现有存货单独进行减值测试。IFRS 15 还规定将退款负债与相应的资产分开列报（按总额而非净额）。

准则提供了如下退货权的示例：

IFRS 15 摘录

示例 22 - 退货权 (IE110 至 IE115 段)

某企业与客户签订 100 份合同。每份合同包括销售一个 CU100 的产品（总计 100 个产品 $\times$ CU100 = CU10,000 的总对价）。当对产品的控制权转移时收到现金。企业的商业惯例允许客户在 30 天内退回未使用的产品并收到全额退款。企业每个产品的成本为 CU60。

企业将 IFRS 15 的规定应用于 100 份合同的组合，原因是其合理预计，根据第 4 段，将这些规定应用于该组合对财务报表造成影响不会与将这些规定应用于组合内的单个合同对财务报表造成的影响出现重大不同。

因为合同允许客户退回产品，因此从客户那里收到的对价是可变的。为了估计企业有权取得的可变对价，企业决定使用期望值法（见 IFRS 15 第 53(a)段），因为企业预计通过此方法能更好地预测其有权收取的对价金额。通过使用期望值法，企业估计 97 个产品不会被退回。

企业还考虑了 IFRS 15 第 56 至 58 段有关可变对价估计的限制规定，以确定是否能将 CU9,700（预计 CU100 $\times$ 97 的产品不会被退回）的可变对价估计金额包括在交易价格中。企业考虑 IFRS 15 第 57 段提及的因素并确定，虽然退货超出企业控制范围，但企业在估计产品退回和客户分类上有丰富经验。此外，不确定性会在短时间（即，30 天的退货期限）内消除。因此，企业得出结论认为，随着不确定性的消除（即，在退货期限内），极可能不会发生累计已确认收入（即，CU9,700）的重大转回。

企业估计，产品收回成本不重大并预计退回产品的再出售可获利。

转移 100 个产品的控制权时，企业并未对其预计被退回的三个产品的收入进行确认。因此，根据 IFRS 15 第 55 段和 B21 段，企业对以下金额进行确认：

- (a) CU9,700 的收入（CU100 $\times$ 97 个预计不会被退回的产品）；
- (b) CU300 退款负债（CU100 退款 $\times$ 3 个预计被退回的产品）；以及
- (c) CU180 的资产（CU60 $\times$ 企业结算退款负债时具有从客户那里收回产品权利的 3 个产品）。

与现行准则相比有哪些变化？

尽管 IFRS 15 对退货权的处理可能不会大幅改变现行实务，但是仍存在部分显著差异。根据 IFRS 15，企业会估计交易价格并将限制应用于估计的交易价格。为此，其会考虑预计退回的产品，以确定企业预计有权收取的金额（不包括预计退回的产品）。

与 IAS 18.17 段一样，企业将预计退货金额确认为退款负债，代表退还客户对价的义务。如果企业预计了退货并应用该限制，则直至金额不再受到限制时（可能在退货期结束时），才可对受到限制的收入部分进行确认。

财务状况表中对退货权资产相关金额的分类可能不同于现行实务。现行准则下，企业通常确认负债和相应的费用，但可能不会就可能被退回的存货确认退回资产，而新准则却要求确认。此外，IFRS 15 明确规定，对退回资产（即，预计被退回的产品）的账面价值区别于现有存货单独进行减值测试。IFRS 15 还规定退款负债区别于对应资产单独列报（按总额而非净额）。

我们的看法

出于多种原因，销售带有退货权的产品这一主题并未如其他主题一样受到关注。但是，这一领域的变化（主要将退货权作为适用可变对价规定的某种类型可变对价进行处理，包括限制）可能影响在其他方面不会受到 IFRS 15 显著影响的制造商和零售商。鉴于考虑限制的必要性，企业需要评估现行估计退货的方法是否适当。

常见问题

问题 5-10：当对退货权进行会计处理时，企业是否可应用组合法的变通处理？ [TRG2015 年 7 月 23 日会议--议程表 38]

企业可以，但并非被要求，应用组合法的变通处理以使用预期价值法估计可变对价的期望退回值。类似于第 5.2.2 节中关于估计可变对价所讨论的，TRG 议程表指出企业可以考虑其他类似合同的证据并使用预期价值法而不适用组合法的变通处理以发展其可变对价的估计。为了估计合同中的可变对价，企业可能频繁地考虑其他类似合同的历史经验以做出判断。考虑历史经验并不必然意味着使用组合法的变通处理。

常见问答

这个问题部分来自于准则中的示例 22（摘录如上）指出企业使用 IFRS 15.4 中的组合法的变通处理以计算其估计的回报。运用该变通处理要求企业评估确认其预计应用组合法的实际情况与单个合同的会计处理不会有很大的不同。

我们预计企业会经常使用预期价值法评估与回报相关的可变对价，因为这么做可能会更好的预计其有权收到对价的金额。尽管事实是每个合同产品退回的可变性存在两种潜在的结果：产品可能被退回或不被退回。换言之，每个合同收入的最终结果是整个合同金额的 0% 或者 100%（假设回报是合同中的仅有变量）。然而，企业可能得出结论认为期望值法可能是评估可变对价的最好方法，这是因为其存在大量类似特征的商品。TRG 议程表指出使用组合数据并不等同于使用组合法的变通处理，因此使用期望值法估计可变对价的企业无需断言预计组合的产出不会与对单个合同的评估存在重大差异。

问题 5-11：企业应如何对预期退回商品的退货费进行会计处理？[TRG2015 年 7 月 23 日会议--议程表 35]

企业有时在退货时，向客户收取“退货费”。企业征收该费用可能用来弥补其重新包装、运货和/或以较低价格将该商品再次销售给另一客户的成本。利益关联方针对应如何对退货费及相关成本进行会计处理提出问题。

TRG 成员普遍认为预计退货商品的退货费将在合同开始时包含在交易价格的估计中，并当（或随着）商品控制权转移时作为收入入账。

例如，假设某企业与某客户签订了合同，以每个 CU100 的价格销售 10 个小工具。该客户有权退回这些小工具，但如果这样做，将向该客户收取 10% 的退货费（即每个退货小工具收取 CU10）。该企业估计已售的全部小工具中 10% 将退货。在转移这 10 个小工具控制权后，该企业将确认 CU910 的收入 [(9 个预计不会退货的小工具 x CU100 的销售价格) + (1 个预计退货的小工具 x CU10 的退货费)]。还将 CU90 的退款负债入账 [1 个预计退货的小工具 x (CU100 的销售价格 - CU10 的退货费)]。

问题 5-12：企业应如何对预计将退货的相关商品成本会计处理？[TRG2015 年 7 月 23 日会议--议程表 35]

常见问答

TRG 成员普遍认为，当（或随着）商品控制权转移时，退货费（例如运货和重新包装成本）将作为退回资产金额的减少来入账。该会计处理与新收入准则的规定相一致，即以之前存货的账面价值初始计量这一资产，再减去收回商品的预期成本（例如退货成本）。

5.4.2 来自知识产权许可的基于销售和使用的特许使用费

准则对确认来自知识产权许可的基于销售和使用的特许使用费，进行了明确的应用指南。准则指出仅在以下两者孰晚时企业才能确认基于销售和使用的特许使用费收入：

(1) 发生了后续的销售或使用。

或者

(2) 某些或全部销售基础或使用基础的特许使用费所分摊至的履约义务已经履行（或部分履行）。

在许多案例中，该引用指南可能导致与未来特许使用费来源相关的完全限制可变对价的收入确认模式相同。见第 8.5 节有关知识产权许可的基于销售和使用的特许使用费详细讨论。

5.5 重大融资成分

对于某些交易而言，收到对价的时间与商品或服务转让给客户的时间不匹配（例如，预付对价或在提供服务后支付对价）。当客户拖延支付时，企业是在向客户提供融资。相反，当客户提前支付时，企业是从客户取得融资。

IFRS 15 对以下与合同中重大融资成分相关的方面进行了规定：

IFRS 15 摘录

60.在确定交易价格时，如果合同各方达成的支付时间（要么明确要么隐含地）向客户或企业提供了为商品或服务转移给客户的重大融资利益，则企业应调整因货币的时间价值影响的已承诺对价金额。在这种情况下，合同包含一个重大

的融资成分。无论合同中是明确规定了融资承诺，还是合同各方达成的支付条款隐含了融资承诺，重大融资成分均可能存在。

61.调整重大融资成分的已承诺对价金额的目的，是让企业按某个金额确认收入，这一金额反映的是当（或随着）商品或服务转移给客户，客户已经支付现金时，客户本应为这些商品或服务支付的价格（即现金售价）。在评估合同是否包含融资成分以及该融资成分是否对合同重大时，企业应考虑所有相关事实和情况，包括以下两方面：

- (a) 已承诺的对价金额与已承诺的商品或服务的现金售价之间的差额；以及
- (b) 以下两种事项的综合影响：
 - (i) 企业将承诺的商品或服务转移给客户与客户为这些商品或服务支付之间的预计间隔期间；和
 - (ii) 相关市场上的普遍利率。

62.尽管有第 61 段中的评估，但是如果存在以下因素，与客户签订的合同不会存在重大融资成分：

- (a) 客户提前为这些商品或服务付款，且转移这些商品或服务的时间由客户决定。
- (b) 客户承诺的相当一部分对价金额是可变的，该对价的金额或时间变化取决于某一未来事项的发生或不发生，该事项的发生或不发生在实质上不受客户或企业的控制（例如，如果对价是基于销售的特许使用费）。
- (c) 承诺的对价与商品或服务现金售价之间的差异（见第 61 段）是由于向客户或企业提供融资以外的原因造成的，而且这些差异与造成该差异的原因成一定比例。例如，支付条款可能向企业或客户提供了保护，使企业或客户免受因其他方未能充分完成合同项下的部分或全部义务所造成的影响。

63.作为变通处理，如果在合同开始时企业预计，企业向客户转移承诺的商品或服务与客户支付该商品或服务之间的期间为一年或短于一年，则企业不需要就重大融资成分的影响调整已承诺对价金额。

IFRS 15 摘录

64.在就重大融资成分调整已承诺的对价金额时，为符合第 61 段所述的目标，企业应当使用企业与其客户在合同开始时进行的单独融资交易所反映的折现率。该折现率应反映合同中取得融资乙方的信用特征以及客户或企业提供的担保品或抵押，包括合同所转让的资产。企业可能能够通过识别将已承诺对价的名义金额折现为商品或服务转让予客户时（或过程中）客户会支付的现金价格的利率来确定该折现率。在合同开始后，企业不应就利率或其他情况（如，客户的信用风险评估结果）的变化更新折现率。

委员会在结论基础中解释，从概念上而已，具有融资成分的合同包括两项交易——一项销售交易和一项融资交易。¹⁴⁸ 因此，委员会决定仅要求企业在当合同列明的付款时间为客户或者企业提供融资利益时，就融资成分的影响调整已承诺的对价金额。IASB 就重大融资成分的影响调整已承诺对价金额的目标是在所确认的收入金额中反映商品或服务转让时相关商品或服务的“现金售价”。¹⁴⁹

但是，如果企业在合同开始时预期客户的支付与企业转移商品或服务之间的期间不超过一年，则不要求企业就重大融资成分调整已承诺的对价金额。委员会在准则中加入该变通处理的原因是 IFRS 15 在该方面的应用得以简化，且因为期限少于 12 个月的融资安排对重大融资成分的会计处理（或者不这样做）的影响是有限的。¹⁵⁰ 如果企业应用该实务变通，其应当对相似情形下的类似合同一致地应用这一便于实务操作的方法。¹⁵¹

企业可能需要运用判断以决定是否将便于实务操作的方法应用于某些合同。例如，准则中并未完全明确，企业是在合同层面还是履约义务层面作此评估。此外，TRG 讨论对于有一个以上履约义务的某项合同，企业应如何考虑是否应用该便于实务操作的方法。下见问题 5-17。

在缺乏便于实务操作方法的使用时，为确定是否存在重大融资成分，企业需要考虑所有的事实和环境，包括：

- (1) 已承诺的对价金额与已承诺商品或服务的现金售价之间的差额。

¹⁴⁸ IFRS 15.BC229.

¹⁴⁹ IFRS 15.BC230.

¹⁵⁰ IFRS 15.BC236.

¹⁵¹ IFRS 15.BC235.

以及

- (2) 企业向客户转让已承诺商品或服务与客户就此类商品或服务进行支付之间的间隔期间的预计长度以及相关市场的现金利率的共同影响。委员会承认转让商品或服务与就此类商品和服务进行支付之间的时间差异并非决定性因素，但时间与现金利率两者的共同影响可能是提供重大融资利益的明显迹象。¹⁵²

即使合同中的条件可能在其他方面表明存在重大融资成分，但是准则包含一些委员已认为并未为客户或企业提供重大融资利益的情形。这些情形如 IFRS 15.62 所述，包括以下几种：

- ▶ 客户预先就商品或服务进行支付，且这些商品或服务的转让时间由客户自行决定。在某些情况下（例如电话预付卡和客户忠诚度积分），委员会在“结论基础”中指出，付款条款与各方之间的融资安排无关，且要求企业对重大融资成分进行会计处理的所需的成本将超出其带来的利益，因为企业需要持续估计商品或服务何时向客户转让。¹⁵³
- ▶ 客户所承诺的对价金额很大一部分是可变的，且对价的变动是以不受客户或企业控制的因素为基础。在这些情况下，委员会在“结论基础”中指出，付款条款或时间的主要目的是解决商品或服务对价的不确定性，而非为客户提供重大融资。此外，此类付款条款或时间的可能是就商品或服务的价值向各方提供保证（例如，一项对价形式为基于销售的特许使用费的安排）。¹⁵⁴
- ▶ 已承诺对价与商品或服务的现金售价之间的差额是由向客户或企业提供融资之外的原因所致（例如，根据行业或司法管辖区的典型付款条款预付或欠付款项）。在某些情况下，委员会决定付款条款的主要目的可能是就主体将依据合同圆满完成其履约义务向客户提供保证，而非向客户或企业提供融资。示例包括某客户暂扣部分对价直至合同完成（见下述示例 27 说明）或达到某个里程碑，或某企业要求客户预付部分对价以保证后续提供的商品或劳务。详细讨论见问题 5-14.

¹⁵² IFRS 15.BC232.

¹⁵³ IFRS 15.BC233.

¹⁵⁴ IFRS 15.BC233.

正如结论基础中解释说明，委员会决定不提供整体豁免企业就预付款的重大融资成分的影响进行会计处理。这是因为如果预付款是重大的并且该预付款的主要目的是为企业提供融资，忽略预付款的影响可能会大幅扭曲利润确认的金额和模式。¹⁵⁵

例如，某企业要求客户支付预付款以避免向第三方取得融资。如果企业获得第三方融资，其可能向客户收取相对较高的金额以弥补所发生的融资成本。委员会决定无论企业是从客户还是从第三方获得重大融资利益，企业的收入均应当是一致的，因为无论如何，企业的履约义务是一样的。

为得出结论认为预付款并不代表重大融资成分，我们认为企业需要证明为什么预付款没有提供重大融资利益并描述其实际经济目的。¹⁵⁶ 因此，企业分析所有相关的事实和情况是很重要的。下述示例 29 解释说明某企业确定客户预付款代表重大融资成分。示例 30 解释说明某客户预付款并不代表重大融资成分。

重大的评估是在单个合同层面作出的。正如“结论基础”中指出的，委员会决定融资成分就个别合同而言是不重要，但其就类似合同组合的综合影响对企业整体而言重要的情况下，要求企业对此类融资成分进行处理将带来不必要的负担。¹⁵⁷

当企业得出结论认为，融资成分对合同重大时，按照 IFRS 15.64 企业通过折现承诺的对价金额确定交易价格。企业应当使用企业与其客户在合同开始时进行的单独融资交易所反映的折现率。折现率必须反映合同中借款人的信用特征，借款人可能是企业或客户，取决于谁获得融资。不可使用无风险折现率或合同明确规定地、不符合单独融资利率的折现率。¹⁵⁸ 尽管该准则未明确规定，但在合同开始时，根据当前市场情况确定折现率时，企业应当考虑融资的预期期限。此外，IFRS 15.64 明确企业在合同开始后不应就情况或利率的变化更新折现率。

我们的看法

IFRS 15 规定，折现率与企业在合同开始时与客户进行的单独融资交易中会使用的利率相似。由于大多数企业并未与其客户签订独立的融资安排，因此可能很难识别适当的利率。但是，在客户采用融资购买之前，大多数企业都要进行一定程度的信用分析。因此，他们会拥有客户信用风险的一些信息。对于根据付款期限不同而进

¹⁵⁵ IFRS 15.BC238.

¹⁵⁶ 与议程表 30《重大融资成分》的讨论一致，2015 年 3 月 30 日。

¹⁵⁷ IFRS 15.BC234.

¹⁵⁸ IFRS 15.BC239.

行不同产品定价（例如，现金折扣）的企业而言，IFRS 15 指出，可采用将承诺的对价名义金额折现为商品或服务的现销价格的利率，来确定适当的折现率。

在确定当转移商品或服务与收到合同对价之间的期限超过一年时是否存在重大融资成分，可能涉及重大判断。企业将需要确保已充分记录了他们的分析，以支持得出的结论。

5.5.1 示例

该准则通过一些示例说明这些概念。

示例 26 说明了因为现金售价与承诺的对价金额不同而包含重大融资成分的合同，且并没有其他因素呈现表明该差异是非融资的原因。在该示例中，合同还包含隐含利率并决定该利率与在合同开始时企业与其客户进行单独的融资交易所反映的折现率相一致，如下：

IFRS 15 摘录

示例 26——重大融资成分和退货权 (IFRS 15.IE135-IE140)

企业向客户小提供一个产品，CU121 的价款须在交货后的 24 个月内支付。客户在合同开始时获得对该产品的控制。合同允许客户在 90 天内退回产品。该产品是一个新产品，且企业没有任何相关的产品退货历史证据或任何其他可获得的证据。

该产品的现金售价为 CU100（代表在合同开始时若按相同条款和条件出售相同产品，于交货时客户须支付的金额）。企业就该产品发生的成本为 CU80。

企业并未在将产品的控制转移给客户时确认收入。这是因为存在退货权并且缺乏相关的历史证据，这意味着根据 IFRS 15 第 56 段至第 58 段企业无法得出结论认为已确认的累计收入金额极可能不会发生重大转回。因此，企业在 3 个月后退货权失效时确认收入。

根据 IFRS 15 第 60 段至第 62 段，该合同包含重大融资成分。这可由已承诺对价 CU121 与商品转让给客户之日的现金售价 CU100 之间的差额得到证明。

该合同包含 10% 的隐含利率（即在 24 个月内将已承诺对价 CU121 折现为现金售价 CU100 的利率）。企业评价了该利率，并认为该利率与在合同开始时企业与其客户进行单独的融资交易所反映的折现率相一致。下述会计分录说明了企

IFRS 15 摘录

业如何根据 IFRS 15 附录二应用指南第 20 段至第 27 段对该合同进行会计处理。

(1) 当产品转让给客户时，根据 IFRS 15 附录二应用指南第 21 段：

就收回被退回产品的权利确认的资产	CU80 (a)
------------------	----------

存货	CU80
----	------

a 本例并未考虑收回资产预计发生的成本。

(2) 在客户具有退货权的三个月内，根据 IFRS 15 第 65 段不确认任何利息，因为并未确认任何合同资产或应收款。

(3) 当退货权失效（产品不会被退回）时：

应收款	CU100(b)
-----	----------

收入	CU100
----	-------

销售成本	CU80
------	------

就收回被退回产品的权利确认的资产	CU80
------------------	------

b 所确认的应收款应根据 IFRS 9 进行计量。本例假设合同开始时的应收款公允价值与退货权失效时确认的应收款公允价值不存在重大差异。此外，本例未考虑对应收款减值的会计处理。

直至取得客户支付的现金付款之前，企业会根据 IFRS 9 确认利息收入。在根据 IFRS 9 确定实际利率时，企业会考虑剩余的合同存续期。

在示例 27 中，已承诺对价与商品或服务的现金售价之间的差额是由向客户或企业提供融资以外的其他原因所致。在该示例中，客户保留每一里程碑付款直到合同完成时，旨在为客户提供保护，以免企业不能充分完成其合同义务。

IFRS 15 摘录

示例 27——长期合同的保留款 (IFRS 15.IE141-IE142)

企业订立一项建造一幢建筑物的合同，该合同规定了再三年合同期内对企业履约的预定里程碑付款。履约义务将在一段时间内履行，且预定的里程碑付款与

IFRS 15 摘录

企业的预计的履约相一致。合同规定，客户在整个合同期内保留（即不予支付）每一里程碑付款的特定比例，并仅当建筑物建造完成后才支付给企业。

企业得出结论认为，该合同并未包含重大融资成分。里程碑付款与企业的履约进度相一致，且合同规定保留的金额是出于 IFRS 15 第 62（3）段所述的提供融资之外的其他原因。保留每一里程碑付款的特定比例旨在为客户提供保护，以免承建商不能充分完成其合同义务。

示例 28 说明两种情形。在情形一中，合同折现率反映单独的融资交易的利率。在另一个中并未反映。

IFRS 15 摘录

示例 28——确定折现率 (IFRS 15.IE143-IE147)

企业与客户订立一项销售设备的合同。对设备的控制在合同签订时转移给客户。合同规定的价格为 CU 1,000,000 加上 5% 的合同利率。合同价款分 60 个月支付，每月须支付 CU 18,871。

案例 A：合同折现率反映单独的融资交易的利率

在评价包含重大融资成分的合同折现率时，企业认为 5% 的合同利率反映在合同开始时企业与其客户进行单独的融资交易所使用的利率（即 5% 的合同利率反映客户的信用特征）。

该项融资符合市场条款意味着设备的现金售价为 CU 1,000,000。该金额在对设备的控制转移给客户时确认为收入及应收货款。企业按照 IFRS 9 对该应收款进行会计处理。

案例 B：合同折现率并未反映单独的融资交易的利率

在评价包含重大融资成分的合同的折现率时，企业认为 5% 的合同利率显著低于在合同开始时企业与其客户进行单独融资交易所使用的 12% 利率（即，5% 的合同利率并未反映客户的信用特征）。

根据 IFRS 15 第 64 段，企业通过使用反映客户信用特征的 12% 的利率调整反映合同付款额的已承诺对价金额来确定交易价格。据此，企业确定叫交易价格

IFRS 15 摘录

为 CU 848,357 (60 个月的每月分期付款额 CU18,871 按 12%进行折现)。企业将该金额确认为收入及应收货款。企业按照 IFRS 9 对该应收货款进行会计处理。

示例 29 说明了来自客户预付款的合同，企业得出结论认为该预付款代表重大融资利益。其还说明隐含利率未反映企业与客户间单独融资交易在合同开始时所使用的利率，如下：

IFRS 15 摘录

示例 29——预付款和对折现率的评估 (IFRS 15.IE148-IE151)

企业与客户订立一项出售资产的合同。对资产的控制将于两年后转移给客户（即履约义务将在一个时点履行）。合同包括两种可供选择的付款方式：在两年后当客户获得对资产的控制时支付 CU5,000，或在合同签订时支付 CU4,000。客户选择在合同签订时支付 CU4,000。

鉴于客户就资产进行付款与主题将资产转移给客户之间的时间间隔及现行市场利率，企业得出结论认为该合同包含重大融资成分。

该交易内含的利率为 11.8%，这是为是这两种可供选择的付款方式从经济角度而言等价而需采用的利率。但是企业认为根据 IFRS 15 第 64 段，在调整已承诺对价时应采用 6%的利率（这是企业的增量借款利率）。

下述会计分录说明了主体如何对该重大融资成分进行会计处理：

(1) 就在合同开始时取得的 CU4,000 付款确认一项合同负债：

现金	CU4,000
合同负债	CU4,000

(2) 自合同开始时至转让资产的两年期间内，企业（根据 IFRS 15 第 65 段）对于承诺的对价金额做出调整，并按 6%确认两年期内 CU4,000 产生的利息并增加合同负债：

利息费用	CU494 ^①
合同负债	CU494

IFRS 15 摘录

① $CU494 = \text{合同负债 } CU4,000 \times (\text{两年内每年 } 6\% \text{ 的利息})$

(3) 确认转让资产产生的收入：

合同负债	CU4,494
收入	CU4,494

在示例 30 中，涉及某客户预付款的合同，企业确定不存在重大融资成分，因为承诺对价金额与商品或服务的现金售价的差额并非提供融资，如下：

IFRS 15 摘录

示例 30——预付款 (IFRS 15.IE152-IE154)

某技术产品制造商企业与客户订立一项合同，约定企业在提供技术产品的同时提供为期三年的全球电话技术支持及维修服务。客户在购买产品的同时购买该支持服务。该服务的额外对价为 CU300。选择购买该服务的客户必须预先支付相关款项（即不可选择每月分期付款）。

为确定合同是否存在重大融资成分，企业考虑了所提供服务的性质及付款条款的目的。企业收取一次性预付款的主要目的并非旨在从客户处获得融资，而是最大限度地提高利润（考虑到与提供服务相关的风险）。特别是，如果客户可每月分期付款，其续约的可能性将降低，且后续年度继续使用该支持服务的客户将减少，进而客户群的多样性会降低（即过往选择续约的客户是更多地使用该服务的客户，从而将增加企业的成本）。此外，如果客户每月分期付款而非支付预付款，则将倾向于更多地使用服务。最后，企业将发生更高的管理成本（如管理续约和收取每月付款的成本）。

在评估 IFRS 15 第 62 (c) 段的要求时，企业确定指定该付款条款的主要原因并非为企业提供融资。企业就该服务收取一次性预付款是因为其他付款条款（如每月付款计划）将影响企业提供服务所承担风险的性质，并且可能使提供服务不具有经济效益。根据这一分析，企业得出结论认为该合同并不存在重大融资成分。

常见问答

问题 5-14：准则表示已承诺对价与商品或服务的现金售价之间的差额是由向客户或企业提供融资之外的其他原因所致时不存在重大融资成分。该因素的应用有多宽泛？ [TRG2015 年 7 月 23 日会议--议程表 30]

根据 IFRS 15，当已承诺的对价与商品或服务的现金售价之间的差额是由客户或企业提供融资之外的其他原因所致，则不存在重大融资成分。¹⁵⁹ TRG 成员讨论该因素的应用有多宽泛。

TRG 成员普遍同意在确定任一方是否提供融资或付款条款是否基于其他原因时需要重大判断。TRG 成员还普遍认为理事会并非打算创造现金售价与承诺对价不同时就存在重大融资成分的假设。

TRG 议程表指出，尽管 IFRS 15 第 61 段表示就重大融资成分进行调整旨在使企业确认的收入金额能够反映现金售价，但该调整目的仅当企业已经确定重大融资成分存在时才出现。承诺对价与现金售价存在差异的事实并非是决定是否不存在重大融资成分的原则。这仅是可考虑的一个因素。

许多 TRG 成员指出，在许多情况下确定交易中是否存在重大融资成分要求重大判断。

问题 5-15：如果承诺对价等于现金售价，是否存在融资成分？ [TRG2015 年 7 月 23 日会议--议程表 30]

TRG 成员普遍认为即使商品或服务的标价、现金售价以及承诺对价都是相等的，企业也不能自动假设不存在重大融资成分。这可能是需要考虑的一个因素，但不应是决定性的。

正如上述问题 5-14 所讨论的，尽管 IFRS 15 第 61 段表示就重大融资成分进行调整旨在使企业确认的收入金额能够反映现金售价，但该调整目的仅当企业已经确定存在重大融资成分时才出现。承诺对价与现金售价存在差异的事实并非是决定是否不存在重大融资成分的原则。这仅是可考虑的一个因素。正如上述讨论，企业需要在评价时考虑所有的事实和情况。

¹⁵⁹ IFRS 15.62(c).

常见问答

TRG 议程表指出标价并非总是等于现金售价（即客户在已承诺的商品或服务转让时（或过程中）对该商品或服务支付的现金的话，客户会支付的价格，IFRS 15 第 61 段定义）。例如，如果当企业向客户提供“免费”融资而客户准备支付预付款时，支付预付款的客户可能支付的金额低于标价。

问题 5-16：准则是否排除对不重要融资成分进行会计处理？[TRG2015 年 7 月 23 日会议--议程表 30]

TRG 成员普遍认为准则不排除企业决定对不重要融资成分进行会计处理。例如，企业可能有一组混合了重要融资成分和不重要融资成分的合同。企业可以选择假如这些融资成分都是重要的进行会计处理，以避免对各自使用不同的会计模式。

企业选择将重大融资成分规定应用于非重大融资成分，则需将其一致应用于全部类似情况下的类似合同。

问题 5-17：准则包含一个实务变通，如果在合同开始时企业预计向客户转让已承诺商品或服务与客户就此类商品或服务进行支付之间的间隔期间为一年或更短期间，则企业无需就重大融资成分的影响调整已承诺的对价金额。¹⁶⁰ 企业应如何考虑该实务变通是否适用于多重履约义务的单一付款流？[TRG2015 年 7 月 23 日会议--议程表 30]

TRG 成员普遍认为企业可以应用以下任一方法分配所有的已收取对价：

- (1) 将已收对价对应至最早交付的商品或服务；或
- (2) 视具体事实和情况而将已收对价按比例在商品或服务中分配

该主题的议程表提供了一个电信企业的示例，该企业签订了一份两年期的合同，在合同开始时提供一个设备并在 24 个月内提供相关数据服务，以换取 24 次等额的按月分期付款。¹⁶¹ 在上述第(1)种方法下，允许企业采用变通，原因在于对于设备及相关服务而言，商品或服务的转让与客户付款之间的间隔少于一年。这是因为在提供的示例中，设备在五个月后交付。在上述第(2)种方法

¹⁶⁰ IFRS 15.63.

¹⁶¹ 与议程表 30《重大融资成分》的讨论一致，2015 年 3 月 30 日。

常见问答

下，企业无法采用变通，原因在于该设备款项被视为在整整 24 个月内付清（即多于一年）。

当现金付款并未与合同中的特定商品或服务直接挂钩时，上述第(2)种方法可能在类似于议程表示例的情况下是适当的。然而，当现金付款与特定商品或服务直接挂钩时，第（1）种方法可能是适当的。当现金支付与最早交付的商品或服务直接相关时，第（1）中方法可能是合适的。但是，TRG 成员指出因为现金的可替代性，现金支付与某一商品或服务直接相关可能有困难。因此，需要根据事实和情况进行判断。

问题 5-18：合同包含重大融资成分时，主体应当如何计算对收入的调整？

[TRG2015 年 7 月 23 日会议--议程表 30]

TRG 成员普遍认为，该准则中并未要求如何计算因存在融资成分而对交易价格的调整。融资成分将确认为利息费用（当客户预付款时）或利息收入（当客户滞后付款时）。企业需考虑 IFRS 15 之外的规定，以确定适当的会计处理（即 IFRS 9 或 IAS 39）。

问题 5-19：当存在多项履约义务时，企业应如何分配重大融资成分？

[TRG2015 年 7 月 23 日会议--议程表 30]

准则已明确，在模型的第三步确定交易价格时，融资成分的影响应当在将交易价格向履约义务分摊之前，从交易价格中扣除（在第四步发生）。但是，利益相关者已经提出重大融资成分的调整是否可仅分配给合同中的某一个或部分履约义务，而不是合同中的全部履约义务。这是因为准则中仅包含单一履约义务的示例。

TRG 成员普遍认为，在某些情况下，将重大融资成分归属为合同中的一项或多项而非全部履约义务，这可能是合理的。实际上，如果符合特定标准，可以套用将可变对价和/或折扣分配至一项或多项（而非全部）履约义务的例外情况（分别见下文第 6.3 和 6.4 节）。然而，由于现金的可代替性，可能难以要求分配至特定履约义务。

5.5.2 融资成分的财务报表列报

如上述讨论，当合同中存在重大融资成分，则调整交易价格以使在所确认的收入金额中反映指定商品或服务转让当时的“现金售价”。本质上，与客户之间的包含重大融资成分的合同应划分为收入成分（名义现金售价）和贷款成分（递延付款或预付款条款的影响）。¹⁶² 因此，包含重大融资成分的合同所产生的应收账款的会计处理应类似于具有相同特征的贷款的会计处理。¹⁶³

交易价格的融资成分区别于确认的收入单独列报。履行履约义务时，企业将承诺的对价现值确认为收入。融资成分被确认为利息费用（当企业提前支付时）或利息收入（当客户滞后付款时）。在融资期限内，使用 IFRS 9 或 IAS 39 中描述的实际利率法对利息收入或费用进行确认。准则指出在 IFRS 15 下，仅在对于客户之间的合同进行会计处理时确认了合同资产（或应收款）或者合同负债的情况下，才应确认利息（译者注：利息收入或利息费用）。¹⁶⁴ IASB 在“理论基础”中指出，仅在利息代表企业正常经营活动所产生的的收益的情况下，企业将利息作为一类收入列报。

¹⁶⁵

对于存在或不存在重大融资成分的应收款减值损失，应按照《国际会计准则第 1 号 - 财务报表列报》(IAS 1) 进行列报，并按照《国际财务报告准则第 7 号 - 金融工具：披露》进行披露。但是，IFRS 15 明确规定，此类金额与来自其他合同的减值损失分开单独披露。¹⁶⁶

我们的看法

我们认为企业可能耗费更多的努力以追踪 IFRS 15 范围内的合同资产损失与其他的合同资产损失区分开来。企业需确保其拥有最合适的系统、内控、政策及程序恰当的收集及分别披露这些信息。

¹⁶² IFRS 15.BC244.

¹⁶³ IFRS 15.BC244.

¹⁶⁴ IFRS 15.65.

¹⁶⁵ IFRS 15.BC247.

¹⁶⁶ IFRS 15.113(b).

5.6 非现金对价

客户对价的形式可能是商品、服务或其他非现金对价（例如，不动产，厂房和设备，金融工具）。当企业（即，卖方或销售商）收到或预计收到非现金对价时，非现金对价的公允价值应包括在交易价格中。

当企业计量任何非现金对价的公允价值时，应用《国际财务报告准则第 13 号 - 公允价值计量》或《国际财务报告准则第 2 号 - 股份支付》中的规定。如果企业不能合理估计非现金对价的公允价值，则通过参考已承诺商品或服务的估计单独售价间接计量非现金对价。针对同时含有非现金对价和现金对价的合同，企业需要计量非现金对价的公允价值并且根据 IFRS 15 的其他规定对现金对价进行处理。例如，企业在一个合同中收到非现金对价和基于销售的特许使用费，企业计量非现金对价的公允价值并参考准则对于基于销售的特许使用费的计量规定。

由于对价形式（例如，企业有权向客户收取的股份的价格的变动）以及对价形式以外的原因（由于企业履约导致股票行权价格的变动）都可能改变对价的非现金对价的公允价值。根据 IFRS 15，如果企业有权收到的客户承诺的非现金对价的可变性是由于对价形式以外的原因（即，企业是否会收到非现金对价存在不确定性）所导致的，则企业应考虑对可变对价的限制。

在有些交易中，客户提供商品或服务，例如设备或劳力，以促使合同的履行。如果企业取得了提供的商品或服务的控制权，则应将其视为非现金对价并按照上述方法进行处理。

委员会还指出，作为非现金对价确认的任何资产按照其他相关准则进行处理（例如，IAS 16）。

准则提供了以下因提供服务而收到非现金对价的交易的示例：

IFRS 15 摘录

示例 31：获得非现金对价的权利 (IE156-IE158)

企业与客户订立一项合同，约定在一年内每周向客户提供服务。合同于 20X1 年 1 月 1 日签订且相关工作立即开始。企业根据 IFRS 15.22(b)段得出结论认为该服务是一项单一履约义务，因为企业提供实质上相同并且按相同模式转让的

IFRS 15 摘录

一系列可明确区分的服务（该服务在一段时间内向客户转让，并使用相同的方法来计量履约进度，即基于时间计量履约进度）。

作为服务对价，客户承诺就每周的服务提供其 100 股普通股（即针对该合同共提供 5 200 股股票），合同条款规定股票必须在每周服务成功完成时交付。

企业在每周服务完成后计量其履约义务的履行进度。为确定交易价格（及应确认的收入金额），企业计量在每周服务完成时取得的 100 股股票的公允价值。企业并未在收入中反映已收（或应收）股票公允价值的任何后续变动。

与现行准则相比有哪些变化？

对非现金对价以公允价值进行处理的概念与现行准则一致。IAS 18 规定对非现金对价以收到的商品或服务的公允价值进行计量。当这一金额不能可靠计量时，以放弃的商品或服务的公允价值计量非现金对价。¹⁶⁷ 《国际财务报告解释公告第 18 号 - 客户转让的资产》(IFRIC 18) 还规定对自客户转移来的资产形成的任何已确认收入进行计量，¹⁶⁸ 这与 IAS 18 的规定一致。因此，我们预计 IFRS 15 不会导致对现行实务的改变。

SIC-31 明确了卖方能够通过参考符合特定条件的非易货交易，以其在易货交易中提供的广告服务的公允价值可靠计量收入。IFRS 15 并未包含类似规定。因此，当对广告易货交易进行处理时，需要对具体的事实和情况进行更多判断。

5.6.1 非现金对价实施的考虑事项

针对为纳入交易价格而在计量非现金对价公允价值时应使用的日期，利益关联方提出了疑问。此外，与会者指出，非现金对价的可变性可归因于其形式（例如股权）和其他原因（例如，影响企业有权收取的对价金额的履约因素）。因此，他们提出疑问，在这种情况下如何应用对可变对价的限制。

在 2015 年 1 月的 TRG 会议上，TRG 成员讨论了这些疑问并一致认为，尽管该准则要求按照公允价值计量非现金对价（例如，股权、客户提供的作为对价的广告），但何时必须进行该公允价值计量并不明确。TRG 成员讨论了三个计量日期

¹⁶⁷ IAS 18.12.

¹⁶⁸ IFRIC 18.13.

选项：合同开始日；收到非现金对价的日期；或者履行相关履约义务的日期。每种观点均得到了部分 TRG 成员的支持。因为 IFRS 15 并未明确该计量，当计量非现金对价的公允价值时，企业需要运用判断以确定最合适的计量日期。但是，依据 IFRS 15.256 的要求，企业披露与计量非现金对价所采用的方法、输入值和假设相关的信息。¹⁶⁹

IFRS 15 要求，只有当变动性是由于对价形式以外的因素引起的（即变动性产生于非现金对价价格变动以外的原因），才将对可变对价的限制应用于非现金对价。如果非现金对价因其形式（例如，价格变动的上市股票）而变动，则不采用该限制。然而，该准则并未解决当非现金对价同时因其形式和其他原因而变动时，如何应用该限制。尽管一些 TRG 成员表示，该准则可解释为要求企业根据变动的来源拆分对价，但一些成员强调这种方法过于复杂且不会提供有用的信息。

FASB 差异

FASB 在 2016 年 5 月发布对其准则的修订以明确当在确定交易价格时，要求在合同开始时按公允价值对非现金对价计量。任何因其形式而导致的非现金对价的公允价值的后续变动不应包含在交易价格中，且其他准则有要求的话，确认为利得或损失，但是不应确认为与客户合同的收入。但是，在结论基础中，IASB 观察到该问题与其他准则（包括 IFRS 2 和 IAS 21）之间存在重要的相互影响，且有人担心导致可能产生无意造成的后果的风险。因此委员会决定，必要时与非现金对价计量相关的问题应在单独的项目中进行更全面的考虑。¹⁷⁰

IASB 在“结论基础”中承认，由于其认为无需作出 FASB 决定作出的同等变更，所以 IFRS 将允许企业采用合同开始日以外的日期作为计量日。因此，在实务中，采用 IFRS 和采用 US GAAP 的企业之间可能会产生差异。与 US GAAP 不同，现行的财务报告准则并未包括关于收入交易的非现金对价计量日的任何特定要求。对于该问题，IFRS15 预计不会在现有基础上产生更多的不一致。¹⁷¹

FASB 还明确当非现金对价的可变性是因为对价的形式以及其他原因所致，则对可变对价的限制仅应用于与除对价形式之外的原因。尽管 IASB 并未发布同等变更，委员会在“结论基础”中指出其决定，在估计非现金对价的公允价值时，如果该估计的可变性与除对价形式之外的原因引致的公允价值变动相关，则应

¹⁶⁹ IFRS 15.BC254E.

¹⁷⁰ IFRS 15.BC254C.

¹⁷¹ IFRS 15.BC254E.

对该估计的可变性作出限制。¹⁷² 其还指出某些 TRG 成员的观点，在实务中可能难以区分因对价形式及因其他原因而导致的公允价值变动，在这种情况下，将可变对价估计的限制应用于非现金对价的全部估计值可能更切合实际。但是，出于非现金对价计量日期的相似原因，IASB 决定不就该问题修订 IFRS 15。因此，IASB 承认，按照 IFRS 进行报告的企业于按照 US GAAP 进行报告的企业之间可能会产生差异。¹⁷³

5.7 已付或应付客户对价

许多企业向客户支付对价。在某些情况下，已付或应付的对价代表企业向其客户购买满足企业业务需要的商品或服务。在其他情况下，已付或应付的对价代表企业为吸引客户进行购买或继续购买其商品或服务而采取的激励措施。该准则针对向客户已付或应付的对价，提供了以下规定：

IFRS 15 摘录

70. 应付客户对价包括企业支付或预计支付给客户（或从客户那里购买企业商品或服务的其他方）的现金金额。应付客户对价还包括可用于抵扣欠企业（或从客户那里购买企业的商品或服务的其他方）金额的积分或其他项目（例如，优惠券或代金券）。除非支付给客户的目的是取得客户转移给企业的、可明确区分的商品或服务（如第 26 至 30 段所述），否则企业应将应付客户对价作为交易价格及收入的减少进行处理。如果应付客户对价包括可变金额，企业应按照第 50 至 58 段估计交易价格（包括评估可变对价的估计是否受到限制）。

71. 如果应付客户对价是对客户提供的可明确区分的商品或服务进行的支付，则企业应按正常的从供应商采购的处理方式对商品或服务的购买进行处理。如果应付客户对价的金额超过企业从客户收到的可明确区分的商品或服务的公允价值，则企业应将超出的金额作为交易价格的减少进行处理。如果企业不能合理估计从客户收到的商品或服务的公允价值，其应将应付客户对价全部作为交易价格的减少进行处理。

¹⁷² IFRS 15.BC252.

¹⁷³ IFRS 15.BC254H

IFRS 15 摘录

72.因此，如果应付客户对价作为交易价格的减少进行处理，企业应在（或随着）以下任一事项发生较晚日时，确认收入的减少：

- (a)企业对转移给客户的相关商品或服务的收入进行确认；以及
- (b)企业支付或承诺支付对价（即使支付取决于未来事项）。该承诺可能是由企业的商业惯例所隐含的。

该准则表明，无论收到对价的购买者是否为企业直接或间接的客户，企业均应对应付客户对价进行处理。这包括给分销链中任一环节的商品的任一购买者的对价。这些规定适用于从服务销售中取得收入的企业以及从商品销售中取得收入的企业。已付或应付客户对价通常包括折扣和优惠券等形式。此外，有些企业向从其直接购买的经销商或分销商的客户进行支付（例如，早餐麦片制造商向客户提供优惠券，尽管他们的直接客户是将早餐麦片销售给客户的食品商店）。IFRS 15 中的要求既适用于提供劳务取得收入的企业，也适用于销售商品取得收入的企业。

常见问题

问题 5-21：当采用应付客户对价的规定时谁是企业的客户？[TRG2015 年 7 月 13 日会议--议程表 28]

TRG 成员普遍认为，应付客户对价的规定适用于合同分销链中所有支付给企业/客户的款项。然而，他们同意还存在这样的情况，即这些规定适用于支付给在分销链以外的企业的客户的任意客户的款项，但前提是双方均被视为该企业的客户。例如，在包含主要责任人、代理人和终端客户的安排中，代理人可能得出结论认为，其唯一的客户是主要责任人，或者其拥有两个客户——主要责任人和终端客户。无论如何评估，基于企业（代理人）与主要责任人间协议，代理人向主要责任人的客户付款的合同要求可能表明向客户支付对价。当缺乏合同条款明确的指出某金额是支付客户对价时，TRG 成员认同，代理人将需要评估其具体事实和情况，以确定支付给终端客户的款项是被视为收入的减少还是营销费用。

5.7.1 不同类型已付或应付客户对价的分类

为确定适当的会计处理，企业必须首先确定：已付或应付客户对价是否是对可明确区分的商品或服务的支付；交易价格是否减少；是否两者兼而有之。

为了将企业对客户进行的支付作为除交易价格减少以外的项目进行处理，客户提供的商品或服务必须可明确区分（如第 4.2.1 节中的讨论）。但是，如果支付客户的对价超过收到的可明确区分的商品或服务的公允价值，企业应将超过部分确认为销售价格的减少。

5.7.2 支付给客户对价形式

已付或应付客户对价通常包括折扣和优惠券等形式。而且，支付对价的承诺可能是由企业的商业惯例隐含的。

已向客户支付的对价可有许多不同的形式。因此，企业必须仔细评估每个交易，以确定对此类金额的恰当处理。已向客户支付的对价的部分常见例子包括：

- ▶ **货位费** - - 消费品制造商通常向零售商支付费用，以使其商品被放在货架的显眼位置上。这些货架可以是实物（即，商店所处的建筑物内）或虚拟的（即，他们代表网络经销商在线商品目录中的空间）。通常，此费用并未向制造商提供可明确区分的商品或服务而作为交易价格的减少进行处理。
- ▶ **合作广告安排** - - 在某些安排中，销售商同意为转售商报销一部分其为销售商的产品做广告而产生的费用。确定销售商的支付款是否是为取得公允价的可明确区分的商品或服务，则取决于对合同事实和情况的仔细分析。
- ▶ **价格保护** - - 在特定期间内，销售商可能同意为零售商补偿一部分其销售供应商的产品获取的销售价格的差价。通常，该费用不向制造商提供可明确区分的商品或服务，而作为交易价格减少处理。
- ▶ **优惠券和折扣** - - 销售商的间接客户可能收到所购买的产品或服务价格的一部分的退款，该退款通过向零售商或销售商提交表格取得。一般来说，该费用不向制造商提供可明确区分的商品或服务，而作为交易价格减少处理。
- ▶ **“收费服务”安排** - - 在一些安排中，销售商向客户支付预付费用，以取得新的合同。大部分情况下，该支付款项与将从客户取得的可明确区分的商品或服务无关，而作为交易价格减少处理。
- ▶ **购买商品或服务** - - 企业通常与其客户达成供销安排，由客户向企业提供可明确区分的商品或服务。例如，一家软件业企业可能从其软件客户处购买办公用品。这种情况下，企业必须仔细确定向客户支付的款项是否仅仅是为了取得商

品或服务，或实际上支付款项中的一部分是企业转移给客户的商品或服务的交易价格减少。

与现行准则相比有哪些变化？

IFRS 15 对应付客户对价的处理基本与现行 IFRS 一致。然而，确定商品或服务是否是“可明确区分”以便将应付客户对价作为其他交易而非收入减项的要求是新的。尽管这在 IAS 18 中多个示例中有所体现，但未在现行 IFRS 中明确地进行讨论。因此，部分企业可能需要重新评估对已付或应付客户对价的处理。

常见问答

问题 5-22：哪些支付给客户的款项属于应付客户对价的规定范围？[TRG2015 年 7 月 13 日会议--议程表 28]

TRG 成员普遍认为，如果支付的款项显然是为了在正常经营过程中按市价取得可明确区分的商品或服务，企业可能无需单独分析支付给客户的各款项。然而，如果支付给客户的款项的商业目的不明确或取得商品或服务的方式与其他企业购买该客户商品或服务时所收到的市场条款不一致，则款项需根据这些规定进行评估。

在“结论基础”中，IASB 指出向客户收取的商品或服务的对价金额与向客户支付的商品或服务的任何金额即使是单独的事件，两者之间也可能相互关联。¹⁷⁴

5.7.3 确认已付或应付客户对价的时间

如果已付或应付客户对价是向客户提供的商品或服务的折扣或退款，于企业向客户转让承诺的商品或服务，或企业承诺支付对价两者孰晚时，确认为交易价格（因此，最终是收入）的减少。即使支付取决于未来事项，这也同样适用。例如，如果可通过优惠券取得折扣的商品已经放在零售商的货架上，当发行优惠券时，对折扣进行确认。但是，如果优惠券可用于尚未销售给零售商的全新系列产品，当将产品销售给零售商时，对折扣进行确认。

然而，为确定确认客户对价最合适的时间，企业可能需要考虑可变对价的规定。即，IFRS 15 中可变对价的说明是广泛的，且包括价格折让、退款、奖励和其他支付客户的款项（见上述第 5.2.1 节中的讨论）。该准则规定需考虑所有潜在的可变

¹⁷⁴ IFRS 15.BC257.

对价并在初始时以及企业履约过程中将其反映在交易价格中。这意味着，如果企业曾经向客户提供过这一类型的对价，则有关估计可变对价的规定表明，需要在合同初始日考虑此类金额，即使企业尚未向客户提供此对价。

TRG 讨论了应付客户对价和可变对价要求的潜在不一致，由于有关“应付客户对价”的规定指出，直至以下情况发生（孰晚）时，此类金额才被确认为收入的减少：¹⁷⁵

- ▶ 当确认相关的销售
- 或者
- ▶ 企业承诺提供此对价

从准则的字面意思上看，似乎即使企业过去这样做过，也不必预计是否还会提供类似计划，只需在企业实际给予了这些计划或向客户做出承诺时，才应对这些计划的影响进行确认。TRG 成员普遍认为如果企业曾经向客户提供过这一类型的对价，则有关估计可变对价的规定表明，需要在合同初始日估计交易价格时考虑此类金额，即使企业尚未向客户提供此对价。¹⁷⁶ 如果已付或应付客户对价包括以提供商品或服务的折扣或退款为形式的可变对价，企业应使用期望值法或最可能发生金额，估计企业预计有权收取的金额，并将限制应用于估计（见第 5.2.3 节的进一步讨论）以确定折扣或退款的影响。

我们的看法

TRG 成员普遍认为企业需要考虑可变对价的要求确定最合适的时间确认应付客户对价可能导致某些企业的实务发生变化。确定最合适的确认时间可能需要重大判断。

就此内容，该准则包括如下示例：

IFRS 15 摘录

示例 32 - - 应付客户对价（IE160 至 IE162 段）

¹⁷⁵ TRG 议程表 37，《应付客户对价》，2015 年 7 月 16 日。

¹⁷⁶ TRG 议程表 44。

IFRS 15 摘录

一家制造消费品的企业与一家大型国际连锁零售商店客户签订为期一年的产品销售合同。客户承诺在该年度内至少购买价值 CU1500 万的产品。合同也要求企业在合同开始时向客户支付不可退还的 CU150 万支付款。这 CU150 万将用于补偿客户为放置企业的产品而对货架做出的变动。

企业考虑了 IFRS 15 的第 70 至 72 段的规定，认为这一向客户支付的款项不是为换取向企业转移的、可明确区分的商品或服务。这是因为企业未取得对客户货架的任何控制权。因此，按照 IFRS 15 第 70 段，企业确定这 CU150 万支付款是交易价格的减少。

企业采用 IFRS 15 第 72 段的规定，认为当企业对商品转移的收入进行确认时，将应付对价作为交易价格减少处理。因此，当企业向客户转移商品时，企业将每件商品的交易价格降低 10% (CU150 万 ÷ CU1500 万)。因此，在企业向客户转移商品的第一个月中，企业确认收入 CU180 万 (发票金额 CU200 万减去应付客户对价 CU20 万)。

常见问答

问题 5-23：企业应如何对预付客户款项进行会计处理？[FASB TRG2016 年 1 月 7 日会议--议程表 59]

尽管支付给客户对价的规定明确适用于现有合同下的对客户付款，但是利益相关者同样提出问题，该问题关于如何对向潜在客户与在当前合同和预期未来合同有关的预付款进行会计处理。

FASB TRG 成员讨论了两种方式。在观点 A 下，向客户提供的预付款应当确认为资产，并在向客户转移相关产品或服务（或预计相关的产品或服务）时减少收入。因此，该支付在一段长于合同期限的时间内确认为利得或损失。企业可能需要基于情况和事实确定摊销期间，且需要应用其他准则中关于资产减值模型的原则评估该资产的可回收性。在观点 B 下，企业按预付金额减少当前合同的收入。FASB TRG 成员普遍认为企业需要应用能够反映向客户付款的经济实质的方法；任何一种观点的选择都不是会计政策选择。企业应了解向客户支付的性质，理解合同中的权利和义务，该支付是否满足资产的定义。某些 FASB TRG

常见问答

成员指出该评估与现有关于向客户付款的 US GAAP 一致，因此新准则下应产生类似的结果。FASB TRG 成员还指出企业关于哪一种方法是最合适的决定在确定交易价格时可能是重大判断，则需要在新准则下披露。

我们的看法

如果企业预期未来产生的收入与付款相关，我们相信企业通常应用观点 A（假定记录的资产可回收）。如果预期无收入作为付款的结果，则观点 B 可能是合适的

5.8 不可退还预付款

在某些情况下，企业可能在提供合同约定的服务或在交付商品前收到客户的支付款。预付款通常与今后要使用的商品或要提供的服务的启动、激活或设置有关。预付款也可能是为了取得设施、产品或服务的准入权或使用权。很多情况下，客户支付的预付金额是不可退还的。例如，向健身俱乐部或购物俱乐部支付的会员费，或手机、有线电视或互联网的激活费用。

企业必须评估不可退还预付款是否与商品或服务的转移相关。如果是的话，企业应按要求确定是否将承诺的商品或服务一项单独履约义务进行会计处理（见第 4 节）。

准则指出，在许多情况下，即使不可返还的预付费用与企业为履行合同而必须在合同开始时或临近合同开始时开展的活动有关，但这些活动并不会导致向客户转让已承诺的商品或服务。¹⁷⁷ 反之，预付款代表对未来商品或服务的提前支付款项。此外，不可退还预付款的存在可能表明安排包括今后以低价续订商品或服务的选择权（如果客户续订合同时不需支付额外的预付款）。在这些情况下，企业需要评估以确定该选择权是否是实质性权利（即合同中的另外的履约义务）（见第 4.6 节）。如果企业得出结论认为不可退还预付费用并未提供实质性权利，则此费用可能是可分配至合同中商品或服务对价的一部分。并可能在（或随着）所分配对价的商品或服务转移给客户时确认。如果企业得出结论认为不可退还费用提供实质性权利，则分

¹⁷⁷ IFRS 15.B49.

配至实质性权利的费用金额可能在费用的收益期间分摊，该期间可能是估计的客户生命周期。

下述示例描述了确定为实质性权利不可退还预付费用的分配：

示例 5-1 不可退还预付款

某客户与健身俱乐部签订一年合同，其需支付不可退还预付款 CU150，以及会员年费每月支付 CU40。俱乐部为客户注册的行为并未向客户转移任何服务，因此不是履约义务。但俱乐部在续约时不会再要求客户支付会员预付款，而实质上向客户提供优惠续约费用。

俱乐部认为续约选择权是一项实质性权利，因为其提供了比正常价格范围更低的续约权，因此，这是一项单独履约义务。基于经验，俱乐部认为其客户在终止合同前平均会续约两次。因此，俱乐部决定该选择权向客户提供两年优惠续约价格的权利。在这种情况下，俱乐部将按照单独售价的相对比例，将总交易对价 CU630（会员预付款 CU150 + CU480(CU40 × 12 个月)）分配至已识别的履约义务（每月服务和续约选择权）。分配至续约选择权的金额应在两次续约期间执行或放弃时进行确认。

或者，俱乐部可以通过可选择的商品或服务使用 IFRS 15.B42（见 6.1.5 节）实务变通处理来对选择权估值。这种情况下，俱乐部将决定总交易价格是预付款和三年月度服务费的总和（即 CU150 + CU1,440），并将该金额分配至预计交付的全部服务中，或 36 个月的会员资格中（即每月 CU44.17）。因此，合同总金额 CU630 将被分配至 12 个月的服务（CU530 (CU44.17 × 12 个月)），剩余对价分配至续约选择权（CU100(CU630 – CU530)）。分配至续约选择权的金额（CU100）可能在每个续约期间确认收入。假定估计的剩余两年续约选择权未变，一个可接受的方法是减少初始 CU100 的递延收入余额的实质性权利通过 CU4.17 每月（CU100/剩余的 24 个月）。

见第 4.6 节和 6.1.5 节关于更多的选择权（包括 IFRS 15.B42 下允许的实务变通处理）处理的详细讨论，以及第 6.1 节及 6.2 节关于估计独立售价及使用相对独立售价法分配对价

准则指出，在某些情况下，企业可能会收取一笔不可返还的费用，部分作为对合同准备过程中（或其他行政任务）所发生的成本的补偿。如果这些准备活动并未履行履约义务，则企业按规定计量履约进度（见第 7.1.4 节）时，应忽略这些活动（及

相关成本)。这是因为这些准备活动并未反映对客户的服务转让。企业应当评估在合同准备过程中所发生的成本是否形成一项按照第 95 段确认的资产 (见第 9.3.2 节)。¹⁷⁸

常见问答

问题 5-24：企业应在哪个期间确认与商品或服务转让无关的不可退还预付款 (例如，支付的俱乐部会员费，电话、有线电视或互联网服务的激活费用)？
[TRG2015 年 3 月 30 日会议--议程表 32]

TRG 成员普遍认为，不可退还预付款的确认期间取决于该费用是否向客户提供与未来合同续签相关的实质性权利。例如，假设企业收取了一次性激活费用 CU50，按月向客户提供 CU100 的服务。如果该企业得出结论认为该激活费用提供了实质性权利，则该费用将在估计服务期间内确认，在此期间，客户将受益于不需要在服务更新时支付激活费用。在某些情况下该期间可能是客户生命周期。如果企业的结论认为该激活费用并未提供实质性权利，则该费用将在合同期限 (即一个月) 内确认。

5.9 交易价格变动

交易价格的变动可能源自于各种各样的原因。见第 6.5 节关于交易价格变动的会计处理的额外要求。

¹⁷⁸ IFRS 15.B51.

6 将交易价格分配至履约义务

准则关于分配交易价格至合同中识别的履约义务的目标是，如下：

IFRS 15 摘录

73.分摊交易价格旨在使企业能够按反映企业因向客户转让已承诺的商品或服务而预计有权获得之对价金额的金额将交易价格分摊至每一项履约义务（或可明确区分的商品或服务）。

识别单独履约义务并确定交易价格后，该准则要求企业按照履约义务的单独售价的比例将交易价格分配至履约义务中（即基于单独售价的相对比例）。委员会在“结论基础”中指出，在大多数情况下，基于单独售价进行的分摊能够如实地反映适用于已承诺商品或服务的不同利润。¹⁷⁹

在基于单独售价的相对比例分配时，合同内的任何折扣按比例分配至合同中的全部履约义务。然而，如下文中的深入讨论，这一做法存在例外情况。例如，企业在某些情况下可以将可变对价分配至单项履约义务中。IFRS 15 也考虑了在符合特定标准时，将合同中的折扣仅分配至特定履约义务。如果合同中仅有一个履约义务（除非该单独履约义务包含一系列可明确区分的商品和服务，且包含可变对价），则企业无需运用分配要求。

6.1 确定单独售价

按照单独售价的相对比例分配交易价格，企业必须首先确定每项履约义务的可明确区分的商品或服务的单独售价。按照该准则，这是企业在合同开始时单独（或独立）销售商品或服务的价格。

IFRS 15 指出，单独销售的商品或服务的可观察价格提供了单独售价的最佳证据。然而，在很多情况下，单独售价不易观察。在这些情况下，企业必须对单独售价进行估计。关于估计单独售价，该准则包含如下规定：

IFRS 15 摘录

78.如果单独售价不可直接观察，则企业应估计单独售价，其金额应使得交易价格分配符合第 73 段的分配目标。在估计单独售价时，企业应考虑其可合理获取

¹⁷⁹ IFRS 15.BC266.

的所有信息（包括市场状况、企业特定因素、以及关于客户或客户类别的信息）。这样，企业应尽可能扩大对可观察输入值的使用，在类似情况中持续采用估计方法。

79.估计商品或服务单独售价的适当方法包括但不限于：

- (a) 经过调整的市场评估法 - - 企业可以评估其销售商品或服务的市场，估计市场内客户愿意对这些商品或服务支付的价格。该方法可能也包括参考企业竞争对手类似商品或服务的价格，并对这些价格做出调整，以反映企业的成本和利润。
- (b) 预期成本加成法 - - 企业可预计其履行履约义务的预期成本，之后为该商品或服务增加适当的利润。
- (c) 余值法 - - 企业估计单独售价时可以参考用总交易价格减去合同中承诺的其他商品或服务可观察单独售价的总和。然而，企业可以按照第 78 段使用余值法估计商品或服务的单独售价的前提是满足如下标准中的一项：
 - (i) 企业以大范围的金额向不同客户销售相同商品或服务（时段相同或相近）（即，售价高度可变，因为无法从过去的交易或其他可观察证据中判断出一个具有代表性的单独售价）；或者
 - (ii) 企业尚未对该商品或服务进行定价，或在此之前不曾单独销售该商品或服务（即销售价格不确定）。

80.如果合同中的两项或以上的商品或服务具有可变程度极高或不确定的单独售价，则可能需要结合采用多种方法来估计合同所承诺的商品或服务的单独售价。例如，企业可能采用余值法来估计此类单独售价可变程度极高或不确定的已承诺商品或服务的单独售价总和，然后再采用其他方法来估计按余值法确定的该单独售价总和估计值所谁的个别商品或服务的单独售价。如果企业结合采用多种方法来估计合同所承诺的每一项商品或服务的单独售价，企业应当评价按此类单独售价估计值分摊交易价格的做法是或否符合第 73 段所述的分摊目的及第 78 段中关于估计单独售价的要求。

单独售价于合同开始时确定，且不更新反映合同开始和履约完成之间的变化。例如，假设企业确定了一项承诺的商品的单独售价，在其制造和交付该商品之前，所

用材料成本翻了一番。在这种情况下，企业将不会修改该合同所使用的单独售价的估计。然而，对于涉及相同商品的未来安排，企业将需要确定环境变化（例如生产产品的成本显著上升）是否能够成为单独售价修订的依据。如果是的，则企业需要使用经修改的单独售价（见第 6.1.3 节）。

此外，如果修改了合同且该修改视为现有合同的终止以及创建一个新的合同（见第 3.4.2 节），则企业将在修改时更新其单独售价的估计。如果修改了合同且该修改视为单独合同（见第 3.3.1 节），则原合同的会计处理不受影响（且基础商品或服务的单独售价亦不受影响），但是新的、单独合同可明确区分的商品或服务的单独售价需要在修改时确定。

与现行准则相比有哪些变化？

将交易价格分配至履约义务的新规定可能使很多企业改变实务。

IAS 18 没有为多要素安排的分配方法作出规定。IFRIC 13 提及了两种分配方法：基于公允价值相对比例的分配；使用余值法分配。然而，IFRIC 13 没有规定层级。因此，目前企业必须使用判断，从而选取最适当的方法，并考虑所有相关事实和情况，确保分配结果与 IAS 18 的目标一致，即以对价的公允价值计量收入。

鉴于现行 IFRS 对多要素安排的指南有限，一些企业已按照 US GAAP 制定其会计政策。对于已参考 ASC 605-25 中多要素安排规定制定会计政策的企业来说，估计单独售价的规定已不是新概念。IFRS 15 中对估计单独售价的规定基本与 ASC 605-25 一致，只是不要求企业在作出估计时考虑证据的层级。

按照 US GAAP，一些企业采用了 ASC 605-25 的条款，通过对可能具有“高度可变性”定价的安排中的要素进行售价估计（如第 6.1.2 节的描述）。IFRS 15 可能允许这些企业重新使用余值法。

对于那些按照 IFRS 进行报告且已按照 US GAAP 的其他规定（如 ASC 985-605 中对软件收入确认的规定）制定收入确认会计政策的企业而言，估计单独售价的规定可能成为一项重大变化。这些规定对于确定单独售价有不同的门槛，要求具备可观察证据而非管理层估计。这些企业中可能会有企业难以确定单独售价，特别是对非单独销售的商品或服务而言（例如，特定的软件升级权）。在某些情况下，企业或许能够使用“余值法”估计履约义务的单独售价（见第 6.1.2 节）。

我们的看法

我们预计负责企业收入确认政策的人员将需要咨询会计或财务部门之外的人员。具体而言，他们将需要咨询该企业内确定定价的人员，以确定估计的单独售价，特别是在可观察输入值有限或没有可观察输入值时。对一些企业而言这可能是一项变化。

6.1.1 估计单独售价时需要考虑的因素

为估计单独售价（无法立刻观察），企业需要考虑合同中列明价格，但是准则表示企业不应假设商品或服务的合同列明价格或标价是单独售价。如上述摘录所述，在估计单独售价时，“企业应考虑其可合理获取的所有信息（包括市场情况、企业特定因素、关于客户或客户分类的信息）”。¹⁸⁰ 这是一个非常宽泛的规定，并将要求企业考虑一系列数据来源。

如下是部分可供考虑的市场情况例子：

- ▶ 对产品售价的潜在限制
- ▶ 竞争对手的类似或相同产品定价
- ▶ 产品的市场认知和观念
- ▶ 可能影响定价的现行市场趋势
- ▶ 企业的市场份额和定位（例如，企业决定定价的能力）
- ▶ 地理区域对定价的影响
- ▶ 定制化对定价的影响
- ▶ 产品的预计技术寿命

企业特定因素例子包括：

- ▶ 盈利目标和内部成本结构
- ▶ 定价实务和定价目标（包括期望的毛利率）
- ▶ 定制化对定价的影响
- ▶ 产品组合定价所使用的定价实务
- ▶ 提议交易对定价的影响（例如，交易规模、目标客户的特点）
- ▶ 产品的预计技术寿命，包括预计特定销售商在近期的重大技术进步

¹⁸⁰ IFRS 15.78.

企业对其本身估计的单独售价的文档记录，特别是当数据有限或不可观察时，可能需要足够有力地证明其在达成估计时，如何考虑上文列出的因素类型。

6.1.2 可能的估计方法

IFRS 15 讨论了三个估计方法：（1）经过调整的市场评估法；（2）预期成本加成法；以及（3）余值法。下文将深入讨论。在运用 IFRS 15 时，企业可能对合同中指定履约义务的每项可明确区分的商品或服务使用不同的估计方法。此外，如果合同有两个或两个以上履约义务具有高度的可变或不确定的单独售价，企业可能需要结合使用这些（或其他）方法，以对单独售价进行估计。

采用 IFRS 15 时，企业可能需要结合使用这些方法估计单独售价。此外，还允许使用其他估计方法。IFRS 15 允许使用任何合理的估计方法，前提是其与单独售价概念一致，最大限度地使用可观察输入值，并一致适用于类似商品、服务和客户。此外，如果合同有两个或两个以上履约义务具有高度的可变或不确定的单独售价，企业可能需要结合使用这些（或其他）方法，以对单独售价进行估计。当企业运用余值法分配对价时这可能是适用的，因为存在两个或两个以上履约义务具有高度的可变或不确定的单独售价，但是合同中的至少有一项商品或服务存在可观察的单独售价。例如，委员会在结论基础（下文将深入讨论）中指出，在这种情况下，企业可能使用余值法估计具有可变程度极高或不确定的单独售价的所有已承诺商品或服务的单独售价总和，随后使用另一种方法估计每一项具有极高或不确定的单独售价的已承诺商品或服务的单独售价。¹⁸¹

此外，还允许使用其他估计方法。IFRS 15 允许使用任何合理的估计方法，前提是其与单独售价概念一致，最大限度地使用可观察输入值，并一致适用于类似商品、服务和客户。

在一些情况下，企业可能有足够的可观察数据来确定单独售价。例如，企业的特定商品或服务可能有足够的单独销售，其可为特定商品或服务的单独售价提供有说服力的证据。在这种情况下，不需要进行估计。

在很多情况下，仅按照单独销售，企业可能没有足够的销售数据来确定单独售价。这样，其必须最大限度地使用所有可用的可观察输入值，从而做出估计。换言之，

¹⁸¹ IFRS 15.BC272.

企业在估计商品或服务的单独售价时，不应忽视任何可观察输入值。企业需要考虑与客户谈判合同时预计的所有因素和企业在大多数情况下的正常定价政策因素以及可获得的可依赖信息。虽然有些企业无论是在商品还是服务的定价方面都有充足的经验，但有些企业仍需要改进其流程以发展单独售价的估计。

准则包含了以下的估计方法：

- ▶ **经过调整的市场评估法** - - 该方法关注于企业认为市场愿意为商品或服务支付的金额。例如，必要时企业可能参照其竞争对手的类似商品或服务的价格，并对此类价格作出必要调整以反映企业的成本及毛利。使用经过调整的市场评估法时，企业考虑市场情况，如第 6.1.1 节中所示。当企业在一段时间内销售过该商品或服务（因此拥有关于客户需求的数据），或当竞争对手提供竞争商品或服务，企业可将其用作分析基础时，这种方法可能最为简单。当企业销售全新的商品或服务时，这种方法可能较难，因为其很难预测市场需求。这样，企业可能会将市场评估法与其他方法结合使用，以最大限度使用可观察输入值（例如，当从未对履约义务进行单独销售时，使用竞争对手定价，并基于将市场评估法与企业计划的内部定价策略相结合对其进行调整）。
- ▶ **预期成本加成法** - - 该方法主要关注内部因素（例如，企业的成本基础），但也有外部组成部分。即，该方法包含的利润必须反映市场愿意支付的利润率，而非仅仅是企业期望的利润。这可能需要按照不同产品、地理位置、客户和其他因素的差异对利润进行调整。预期成本加成法可能在很多情况下有效，特别是当相关履约义务有可确定的直接履约成本时（一项有形资产或一小时的服务）。然而，在无法明确识别或不确定直接履约成本（例如一项新的软件许可或特定更新权）时，该方法的有效性降低。
- ▶ **余值法** - - 当两个标准中的一个满足时，该方法允许企业将基于总交易价格与合同中其他商品或服务的可观察的（非估计的）单独售价之间的差额来估计商品或服务的单独售价。因该准则指出，该方法仅可在单一商品或服务的售价未知时（或因为历史售价具高度可变或因为从未销售过该商品或服务）适用于多要素交易。因此，我们预计该方法的使用可能很有限。然而，允许使用余值法将帮助那些很少或从不单独销售商品或服务的企业，例如，仅在销售实体商品或服务时销售知识产权的企业。

例如，假设企业经常销售软件、专业服务和维护的组合，且价格范围广。企业也以相对稳定的价格单独销售专业服务和维护产品。委员会表示，估计软件的

单独售价时使用余值法可能是适当的。即软件的估计价格是总交易价格和专业服务和维护估计价格的差额。第 6.4 节示例 34 的案例 B 和案例 C 说明了余值法适当或不适当的使用情况。

如上文所提到的，委员会在“结论基础”中澄清，鉴于合同中至少有一项承诺的商品或服务有可观察的单独售价，如果合同中存在两个或多个具有可变程度极高或不确定单独售价的商品或服务时，企业仍可以使用余值法。委员会观察到，在这种情况下，企业可能需要使用组合方法估计单独售价。¹⁸² 例如，某企业可能运用余值法估计所有具有可变程度极高或不确定单独售价的承诺的商品或服务的累计单独售价，但是然后使用其他方法（例如经过调整的市场评估法或预期成本加成法）估计每一项具有可变程度极高或不确定单独售价的承诺的商品或服务的单独售价。

准则中包含以下使用两种方法估计合同中两种不同商品的单独售价的示例：

IFRS 15 摘录

示例 33 – 分摊方法 (IFRS 15.IE164 – IE166)

某企业于客户签订合同，以 CU100 的几个出售产品 A、B 和 C。企业将在不同时间点履行针对每项产品的履约义务。企业定期单独出售产品 A，因此单独售价可直接销售。产品 B 和 C 的单独售价不可直接观察。

由于产品 B 和 C 的单独售价不可直接观察，企业必须对其进行估计。为估计单独售价，企业针对产品 B 采用经调整的市场评估法，并针对产品 C 采用预计成本加毛利法。在作出相关估计时，企业最大限度地使用可观察的输入值（根据 IFRS 15.78）。企业对单独售价的估计如下：

产品	单独售价 CU	方法
产品 A	50	可直接观察 (见 IFRS 15.77)
产品 B	25	经调整的市场评估法 (IFRS 15.79(1))
产品 C	75	预计成本加毛利法 (IFRS 15.79(2))
合计	150	

¹⁸² IFRS 15.BC272.

IFRS 15 摘录

由于单独售价之和 (CU150) 超过所承诺的对价 (CU100)，因此客户实际上是因购买一揽子商品的而获得了折扣。企业考虑了其是否有关于全部折扣归属于哪一项履约义务的可观察证据 (根据 IFRS 15.82)，且得出其并没有相关可观察证据的结论。相应地，根据 IFRS 15.76 和 IFRS 15.81 将折扣在产品 A、B、C 之间按比例进行分摊。因此，该折扣的分摊和分摊后的交易价格如下：

产品	CU	分摊后的交易价格
产品 A	33	$(CU50 \div CU150 \times CU100)$
产品 B	17	$(CU25 \div CU150 \times CU100)$
产品 C	50	$(CU75 \div CU150 \times CU100)$
合计	100	

鉴于准则的灵活性，企业用以估计单独售价的方法适合其特定的事实和环境是既合适也是有必要的。无论企业使用单一方法还是结合多种方法估计单独售价，都应评估最终交易价格的分配结果是否符合 IFRS 15.73 的整体分配目标和估计单独售价规定。

按照 IFRS 15，如果可观察单独售价如法随时获得，企业必须对每项指定履约义务的可明确区分的商品或服务的单独售价做出合理的估计。制定该规定时，委员会认为，即使是在可用信息有限的情况下，企业也应有足够的信息进行一个合理的估计。

我们的看法

估计单独售价可能要求改变实务。IAS 18 没有为多要素安排的分配方法作出规定。因此，企业已经使用了多种方法，这些方法可能并非基于现行售价。

此外，已参考 ASC 605-25 中 US GAAP 规定制定其会计政策的企业应注意，该准则中已不再设有层级，即要求他们先考虑针对销售商的客观证据，再考虑第三方证据，最后得出售价的最佳估计。此外，已参考 ASC 985-605 现行规定制定其会计政策的企业不再需要基于其绝大部分交易制定针对销售商的客观证据。

因此，我们预计很多企业将需要制定估计单独售价的方法。然而，因为这些估计可能存在有限的潜在可观察数据，企业在确定单独售价时，进行有效文档记录以证明所做计算的合理性是十分重要的。

6.1.3 更新估计的单独售价

IFRS 15 没有具体确定必须更新单独售价的频率。而其指出企业必须为每一次交易进行估计，这意味着需要经常更新价格。

实务中，我们预计企业将能够考虑其自身事实和情况，以确定他们需要更新估计的频率，例如，如果用于估计类似交易的单独售价的信息没有发生变化，则企业可能认为使用之前确定的单独售价是合理的。然而，为了确保情况的变化及时反映在估计中，我们预计企业将定期正式更新估计（例如，月度、季度、半年度）。

更新频率应基于进行估计的履约义务的事实和情况。企业每次制定或更新其估计时都应使用当前信息。尽管估计得到更新，但用于估计单独售价的方法不变（即企业必须坚持使用一种方法），除非事实和情况发生了改变。

6.1.4 确定单独售价的额外考虑因素

尽管 IFRS 15 没有明确说明，但我们预计单个商品或服务的单独售价可能不只一个。即，企业可能希望将商品或服务以不同价格销售给不同客户。此外，销售商可能在不同的地理区域内使用不同价格，或在不同市场内使用不同的方式分销产品（例如，使用分销商或经销商，或直接销售给终端客户）。因此，销售商可能需要分类别进行分析，以确定每个客户类别的单独售价。

常见问答

问题 6-1：当估计单独售价时，企业是否需要考虑所销售产品或服务的历史定价？

是的，我们相信企业应考虑其所有情况下的历史定价，但这并非是决定性的。历史定价很可能是一个重要的输入值，因为其反映市场条件及企业特定因素，且能够提供管理层估计的合理性的支持性证据。例如，基于定价政策及市场竞争力，如果管理层决定其商品或服务的单独售价是 X，在 X 的合理范围历史交易内可能提供管理层估计的支持性证据。但是，如果历史定价仅为 X 的 50%，这可能表明因为市场发生变化历史定价已经不再相关，或者管理层的估计是有偏差的。

常见问答

基于事实和情况，企业可能得出结论认为其他如内部定价政策与其单独售价的确定更相关。当使用企业正常的定价政策和程序建立历史定价时，则该信息在估计时很可能是相关的。

如果企业已经单独销售该产品或者拥有竞争对手的类似产品的定价信息以及其他因素，企业可能发现历史数据与其单独售价的估计是相关的。此外，我们相信企业基于客户的类型或规模、商品或服务的采购数量、分销渠道、地理位置或者其他因素满足单独售价是有必要的。

问题 6-2：当使用预期成本加成法估计单独售价时，企业如何确定最合适的利润？

当企业选用预期成本加成法，则使用合适的利润是很重要的。确定合适的利润可能要求使用重大判断且可能涉及考虑许多市场条件及企业特定因素，见第 6.1.1 节讨论。例如，如果市场条件的回顾表明客户对某科比产品仅愿意支付成本加上 12% 利润，企业估计单独售价等于成本加上 30% 的利润是不合适的。同样地，如果竞争对手以两倍于确定的估计利润销售可比产品，则确定成本加上特定的利润代表单独售价是不合适的。此外确定的利润可能需要按照不同产品、地理位置、客户和其他因素的差异进行调整。

6.1.5 单独履约义务选择权的计量

确定一个选择权是单独履约义务的企业（因为选择权向客户提供实质性权利，进一步讨论见第 4.6 节）需要确定该选择权的单独售价。

如果选择权的单独售价不可直接观察，企业则需进行估计。该估计需考虑客户在单独交易中取得的折扣以及客户执行选择权的可能性。通常期权定价模型既考虑其内在价值（即如果当天行使选择权，选择权的价值）也考虑时间价值（即，取决于到期前的时间和相关商品或服务价格波动性的选择权价值）。当估计选择权的单独售价时，IFRS 15.B42 仅要求计量选择权的内在价值。在“结论基础”中，委员会指出对期权时间价值成分进行估值所带来的收益，相对于所付出的成本是不合理的。

¹⁸³ 准则中的示例 49（包含在第 4.6 节中）说明了按照 IFRS 15.B42 确认为实质性权利的选择权的计量。

IFRS 15.B43 为估计提供了替代方法。采用该可行的替代方法的前提是商品或服务两者皆：（1）类似于合同中原有的商品或服务（即企业继续提供其已提供的商品或服务）；¹⁸⁴ 且（2）按照原合同条款提供商品或服务。该准则指出该替代方法通常可涵盖合同续约的选择权（即续约选择权法）。

在该替代方法下，参照预期向客户提供的所有商品或服务（包括预期的续约）以及相应的预期对价，交易价格的一部分分配至选择权（即实质性权利是一项履约义务）。换言之，预期向客户收到的对价总额（包含预期续约对价）分配至预期向客户提供的所有商品或服务，包含预期的合同续约。转移商品或服务所收到的（或预期将收到的）对价总额减去分配至合同下要求企业向客户转移的商品或服务（即不包括如果客户行使续约选择权将转移给客户的可供选择的商品或服务）的金额。差额就是合同开始时分配至选择权的金额。选择使用该替代方法的企业需要在执行分配前应用可变对价限制（如 5.2.3 节所述）以估计可供选择的的商品或服务（见下述示例 6-1，情景 B）。

需要重点指出的是，总预计对价（即假定的交易价格）的计算，包括与预期续约有关的对价，仅仅是为了履行在合同开始时将部分假定交易价格分配至选择权的目的。这并不改变合同中的可执行权利及义务，也不影响企业转让商品或服务至客户的现实义务的实际交易价格（这可能不包括预期续约）。因此，企业在其披露的剩余履约义务中包含任何的剩余假定交易价格（见第 10.4.1 节）。在这方面，续约选择权法与问题 4-11（见第 4.6 节）中的结论一致，即使企业可能认为客户极可能行使选择权购买额外的产品或服务，企业不应将指定选择权所包含的额外商品或服务作为承诺的商品或服务（或履约义务），除非存在实质性的合同处罚。

合同开始后，如果续约合同的实际数量与企业最初预期不同，企业可能相应地更新假定交易价格。但是，如第 6.1 节所述，在合同开始时估计的单独售价无需更新。

下列例子说明对合同中选择权估值的两种可能的方法：

¹⁸³ IFRS 15.BC390.

¹⁸⁴ IFRS 15.BC394.

示例 6-1 选择权的处理

某机械维护合同供应商向新客户提供促销优惠，支付第一年维护全款的客户可取得选择权，即在两年内续约时取得折扣。企业通常以每年 CU750 的价格销售维护保障服务。取得折扣的客户可在每年年底以 CU600 的价格续约一年维护合同。企业认为续约能力是一项实质性权利，因为客户取得的折扣将超过任何提供给其他客户的折扣。企业还确定，该折扣续约选择权没有可直接观察的单独售价。

情景 A - - 直接估计选择权的单独售价 (IFRS 15.B42)

因企业的续约选择权的单独售价没有可直接观察证据，企业估计选择权的单独售价为在第二年和第三年中服务续约可享有的 CU150 折扣。进行估计时，企业将考虑如下因素，如执行选择权的可能性，货币的时间价值（因折扣仅在未来期间可用）以及可比折扣价格。例如，企业可能考虑“今日特价”网站上设置类似的服务折扣价格的售价。

随后将选择权包括在相关的单独售价分配中。本例中，将有两项履约义务：一年的维护服务；以及折扣续约选择权。基于两个履约义务的相关单独售价，将 CU750 的对价在二者间进行分配。

准则中的示例 49（包含在第 4.6 节中）说明了依据 IFRS 15.B42 估计的选择权的单独售价确定为重大权利。

情景 B - - 作为估计选择权单独售价的一种可选实务操作方法 (IFRS 15.B43)

如果企业选择使用续约选择权法，其可能依据预期提供的维护服务（包括预期续约）以及相对应的预期对价将交易价格分配至维修服务选择权。由于为维护服务的续约提供了折扣，当与收到的对价金额比较时，该计算会导致更少的收入分配至第一年度的维护服务。收到的第一年维护服务的对价金额与分配至第一年维护服务的收入对价的差额代表使用续约选择权法分配至选择权的金额。

假设企业在促销中取得 100 个新客户。按照以往经验，企业考虑 CU150 折扣的预计效果后，预计客户每年流失约 50%。企业认为并非极可能不会发生收入的重大转回的情况。因此，企业认为，对于新合同的组合，其第一年将为全部

示例 6-1 选择权的处理

100 个客户提供维护服务，第二年为 50 个客户，第三年为 25 个客户（共计 175 个维护合同）。

企业预计取得对价合计为 CU120,000 $((100 \times \text{CU}750) + (50 \times \text{CU}600) + (25 \times \text{CU}600))$ 。假设每个维护合同期间的单独售价是相同的，企业将 CU685.71 $(\text{CU}120,000 / 175)$ 分配至出售的每个维护合同中。

企业将与维护服务有关的收入确认为已实施的服务。在第一年期间，企业将确认收入 CU68,571（出售的 100 份维护合同 $\times$ 每份维护合同分配的价格 CU685.71），递延收入 CU6,429（收取现金 CU75,000 减去已确认收入 CU68,571）。

如果第二年和第三年实际续约与预期不同，企业则必须更新其估计。然而，如第 6.1 节所述，在合同开始时估计的单独手机将不会更新。

例如，如果企业的实际客户流失低于预期（例如，40% 的客户流失，而不是 50%）。因此，企业估计其最终可能 196 份一年期维护服务（100+一年后 60 个续约+两年后 36 个续约）。因此，企业预计收到的总体对价是 CU132,600 $[(100 \times \text{CU}750) + (60 \times \text{CU}600) + (36 \times \text{CU}600)]$ （即更新的假定交易价格）。企业不会更新其估计的单独售价（即假定各个维护期相同）。同样地，企业分配 CU676.53 $(\text{CU}132,600 / 196)$ 至各维护期。这可能要求企业减少其第一年确认的收入 CU918 $(\text{CU}68,571 - (100 \times \text{CU}676.53))$ ，这是因为在合同开始时分配至选择权的金额可能更高。

与现行准则相比有哪些变化？

识别并基于单独售价的相对比例将合同对价分配至选择权（确认为单项履约义务）的规定，将可能造成很多 IFRS 报表编制者的实务发生重大变化。

对于通过参考 US GAAP，制定了多要素安排中收入分配会计政策的企业而言，该规定基本与 ASC 605-25 的现行规定相一致。然而，ASC 605-25 要求企业估计选择权的售价（除非存在售价的其他客观证据），且并未对假设执行的选择权提供替代方法。

常见问答

问题 6-3：选择权的形式（例如礼品卡 VS 券）会影响选择权的单独售价的估计吗？

我们认为选择权的形式不会影响单独售价如何估计。思考一下，例如，某零售商对消费超过 CU100 的客户在未来期间的购买给予 CU15 的折扣，该折扣的形式是将在销售后两周内到期的券或礼品卡。如果零售商确定提供的该类型的折扣代表重大权利（见第 4.6 节），其可能按照相对单独售价将部分交易价格分配至选择权。

如上述第 6.1 节所述，准则要求企业首先关注任何直接可观察单独售价。这可能要求零售商考虑指定交易的性质。在该示例中，尽管客户可以按面值购买 CU15 的礼品卡，但这种交易在本质上是不同的，因为在交易中，顾客可以获得一张 CU15 礼品卡或优惠券，以购买另一种商品或服务。同样地，企业可以得出结论认为获得的与购买额外商品或服务相关的免费礼品卡或现金券没有直接可观察售价。其然后可能需要按照 IFRS 15.B42 估计其单独售价。

无论是礼品卡还是现金券形式的选择权，其所估计的单独售价是一样的，这是因为两者的估计都反映形式选择权的可能性（即，亏损，如第 7.9 节所讨论）。

6.2 采用单独售价相对比例方法

企业一经确定合同中单独商品或服务的单独售价，企业便将交易价格分配至那些履约义务中。该准则要求企业使用相关单独售价方法分配交易价格，两种特定情况除外（可变对价和折扣），见第 6.3 节和 6.4 节的描述。

按照单独售价相对比例方法，将交易价格分配至各项单独履约义务，分配比例为各项履约义务的单独售价与安排中所有履约义务的单独售价总和的比例，如下述示例 6-2 所说明的：

示例 6-2 单独售价相对比例分配

某制造企业与客户签订合同，以 CU100,000 的价格销售机器。合同总价包括安装机器和两年延长质保的价格。假设该制造企业认为有三项履约义务，其单独

示例 6-2 单独售价相对比例分配

售价如下：机器— CU75,000，安装服务— CU14,000 和延长质保— CU20,000。

单独售价总和（CU109,000）超过总交易价格 CU100,000，表明合同中含固有折扣。该折扣必须按照各项履约义务的单独售价相对比例分配至每个单项履约义务中。因此，将交易价格金额 CU100,000 分配至各项履约义务：

机器 — CU68,807 $(CU75,000 \times (CU100,000 / CU109,000))$

安装 — CU12,844 $(CU14,000 \times (CU100,000 / CU109,000))$

质保 — CU18,349 $(CU20,000 \times (CU100,000 / CU109,000))$

当（随着）履行各项履约义务，企业对分配至各项履约义务中的金额确认为收入。

与现行准则相比有哪些变化？

IFRS 15 的分配方法与采用当前方法的机制没有显著差异，例如公允价值相对比例法。然而，当企业采用 IFRS 15 提供的一个或两个例外情况时（见第 6.3 节和第 6.4 节描述），可能使得方法变得复杂。此外，新准则很可能要求在现行 IFRS 下没有应用相对比例分配法（例如企业现在使用余值法）的企业改变其实务操作。

6.3 分配可变对价

单独售价的相对比例法是分摊交易价格的默认方法。然而，委员会在准则的“结论基础”中指出，该方法并非始终能够如实反映企业预计有权从客户那里获得的对价金额。¹⁸⁵ 因此，准则为分配交易价格的售价相对比例方法提供两个例外情况。

第一个情况与可变对价的分配相关（第二个情况，见第 6.4 段）。该例外情况要求将可变对价全部分配至合同的特定部分，例如合同中一项或多项（但非所有）履约义务（例如，是否获得奖金可能取决于企业是否在指定期内转让某项已承诺的商品或服务），或组成一部分单一履约义务的一系列可明确区分的商品或服务中承诺的

¹⁸⁵ IFRS 15.BC280.

一项或多项（但非所有）可明确区分的商品或服务（见第 4.2.2 节）（例如，为期两年的保洁服务合同承诺第二年的对价将根据指定的通货膨胀指数变动而提高）。

采用该例外情况必须符合如下两个条件，具体摘录如下：

IFRS 15 摘录

85.按照第 22(b)段，企业应将可变金额（以及该金额的后续变动）全部分配至某一项履约义务或组成某单一履约义务的一部分可明确区分的商品或服务，前提是满足如下两个标准：

- (a) 可变支付的条款特别提到企业为履行履约义务或转移可明确区分的商品或服务而做出的工作（或履行履约义务或转移可明确区分的商品或服务产生的特定结果）；以及
- (b) 在考虑合同中全部履约义务和支付条款时，将可变对价金额全部分配至履约义务或可明确区分的商品或服务，与第 73 段的分配目标相一致。

86.第 73 段至 83 段的分配规定适用于分配不符合第 85 段标准的剩余交易价格金额。

尽管上文摘录 IFRS 15 第 85 段的措辞暗示，该例外情况仅限于单项履约义务或单一可明确区分的商品或服务，但 IFRS 15 第 84 段指出可以将可变对价分配至“一项或多项（但非所有）”履约义务或者一系列可明确区分的商品或服务中。即使准则在下文讨论中使用单数形式，而不是继续重复“一项或多项（但非所有）”，我们认为委员会并非打算将该例外情况限制于单独履约义务或一系列可明确区分的商品或服务中的一部分。

委员会在“结论基础”中指出这一例外情况是必要的，因为如果将或有金额分配至合同中的所有履约义务，该交易得出的结果可能无法反映交易的经济状况。¹⁸⁶ 在这种情况下，当结果是分配至特定商品或服务的金额与合同中全部其他履约义务和支付条款合理相关时，将可变对价全部分配至该项可明确区分的商品或服务是适当的。可变对价的后续变动必须以相同方式进行分配。

企业可能需要运用重大判断以确定其是否满足将可变对价分配至特定履约义务或一系列可明确区分的商品或服务。首先，企业需要考虑其是否满足 IFRS 15.85 中的

¹⁸⁶ IFRS 15.BC278.

第一个条件，这要求有关可变付款额的条款专门针对企业为履行该履约义务或转让可明确区分商品或服务所做的努力。为执行该评估，企业需要考虑识别的承诺的性质且可变付款额是否与承诺相关。例如，企业可能得出结论认为承诺提供酒店管理服务（包括酒店员工管理，会计服务，培训，采购）的性质是一系列可明确区分的服务（即日常酒店管理）。为提供该服务，企业获得可变费用（例如基于入住率的百分比以及会计服务的报销）。企业很可能确定其满足第一个条件，因为与对价相关的不确定性在企业每天满足其履行日常酒店管理服务义务的基础上解决了。这是因为可变付款额专门针对的转移的可明确区分服务是一部分的一系列可明确区分商品或服务（即日常管理服务）。该付款并非与每天提供的基础服务直接相关的事实并不影响该评估。参考第 4 节中关于识别合同中承诺的商品或服务的性质的进一步讨论，包括其是否满足系列要求。

其次，企业需要考虑其是否满足 IFRS 15.85 中的第二个条件；以确认分配可变对价的方式与准则中 IFRS 15.73 段的总体分配目标一致。换言之，企业分配至每项履约义务（或系列中的可明确区分商品或服务）的交易价格的部分能够反映企业转移商品或服务至客户预计有权收到的对价的金额。

TRG 讨论了可能作为一系列可明确区分商品或服务进行会计处理的四种合同，在这些情况下企业能够合理的得出结论认为满足分配目标（且可变对价能够分配至每一明确的期间，例如天，月和年），具体情况如下：¹⁸⁷

- ▶ IT 外包服务合同中触发可变对价的事项在合同期是相同的，但是每项服务的单价在合同期内减少——如果价格是基于市场条件（例如如果合同包含比较基准条款）或价格的变动是实质性的，且与企业履行义务的成本及提供给客户价值的变动相关时，分配目标可能满足。
- ▶ 交易处理合同包含未知数量的交易，但每笔交易的费用率一致——如果费用的定价在合同期内保持一致且比例的变动与企业对于类似客户标准定价政策一致，则分配目标可能满足。
- ▶ 酒店管理合同基于每月租金收入的一定比例，发生的劳务费用报销以及年度激励费用收取每月对价——每项支付的现金流如下的话，则分配目标可能满足。如果合同期内的一致计量（例如月租金收入的 1%）能反映转移给客户的价值，则每月基础费用能够满足分配目标。如果报销的成本与企业每天履行承

¹⁸⁷ TRG 议程表 39，《运用系列规定和分配可变对价》，2015 年 7 月 13 日。

诺所做出的努力相匹配，则报销的成本可能满足分配目标。如果年度激励费用能够反映年度期间内交付给客户的价值，且与其他年度内可能挣到的激励费用对比是合理的，则年度激励费用也满足分配目标。

- ▶ 特许权人收到固定费用和基于销售额的 5% 的特许使用费——如果合同期内公式一致，能反映转移给客户获得特许权人知识产权的价值，则分配目标能够满足（例如，反映客户产生的收入）。

需要注意，将可变对价分配至一项或多项（但非所有）履约义务或一系列可明确区分的商品或服务中的一项是一项规定，而非一项政策选择。如果满足上文标准，企业必须将可变对价分配至相关的一个或多个履约义务中。

该准则提供了以下示例，以说明企业何时能够或无法将可变对价分配至合同的特定部分。请注意，示例关注知识产权许可，在第 8 节讨论这一内容：

IFRS 15 摘录

示例 35 - - 可变对价的分配 (IE178 至 IE187 段)

企业与客户签订两项知识产权许可（许可 X 和 Y）的合同，企业确定两项许可代表两项履约义务，在某一时点履行一项履约义务。许可 X 和 Y 的单独售价分别为 CU800 和 CU1,000。

案例 A - - 将可变对价全部分配至一项履约义务

合同中指定的许可 X 的价格是固定金额 CU800，许可 Y 的对价是客户未来销售使用许可 Y 的产品的 3%。为了分配，企业按照 IFRS 15 第 53 段，估计基于销售的特许使用费（即可变对价）是 CU1,000。

为了分配交易价格，企业考虑 IFRS 15 第 85 段中的标准，决定应将可变对价（即基于销售的特许使用费）全部分配至许可 Y。企业认为满足了 IFRS 15 第 85 段中的标准，原因如下：

- (a) 可变支付特指转移许可 Y 的履约义务产生的结果（即客户后续销售使用许可 Y 的产品）。
- (b) 将预计的特许使用费金额 CU1,000 全部分配至许可 Y，这一做法与 IFRS 15 第 73 段中的分配目标相一致。这是因为企业估计的基于销售的特许使用费金额（CU1,000）接近许可 Y 的单独售价，且固定金额 CU800 接近许可 X 的单独

IFRS 15 摘录

售价。企业按照 IFRS 15 第 86 段将 CU800 分配至许可 X。这是因为，基于对两项许可相关的事实和情况所做的评估，在全部可变对价之外将部分固定对价分配至许可 Y，这一做法将不符合 IFRS 15 第 73 段的分配目标。

企业在合同开始时转移许可 Y，一个月后转移许可 X。转移许可 Y 时，企业没有确认收入，因为分配至许可 Y 的对价的形式是基于销售的特许使用费。因此，根据 IFRS 15 的 B63 段，对于基于销售的特许使用费，企业在后续销售发生时确认收入。

转移许可 X 时，企业将分配至许可 X 的 CU800 作为收入进行确认。

案例 B - - 基于单独售价分配的可变对价

合同中指定的许可 X 的价格是固定金额 CU300，许可 Y 的对价是客户未来销售使用许可 Y 的产品的 5%。企业按照 IFRS 15 第 53 段，估计基于销售的特许使用费（即可变对价）是 CU1,500。

为了分配交易价格，企业采用 IFRS 15 第 85 段中的标准，确定是否应将可变对价（即基于销售的特许使用费）全部分配至许可 Y。采用该标准时，企业认为，尽管可变支付特指转移许可 Y 的履约义务产生的结果（即客户后续销售使用许可 Y 的产品），但将可变对价全部分配至许可 Y 会与交易价格分配的原则不一致。

将 CU300 分配至许可 X 以及将 CU1,500 分配至许可 Y 无法反映基于许可 X 和许可 Y 的单独售价（分别为 CU800 和 CU1,000）的交易价格的合理分配。因此，企业采用 IFRS 15 第 76 至 80 段中的一般分配规定。

企业基于许可 X 和许可 Y 的单独售价分别为 CU800 和 CU1,000，按照相对比例将交易价格 CU300 分配至许可 X 和 Y。企业也基于单独售价相对比例将基于销售的特许使用费对价分配至许可 X 和 Y。然而，按照 IFRS 15 的 B63 段，当企业许可使用知识产权，且其对价是基于销售的特许使用费时，在如下事项发生之前企业不能确认收入：后续销售发生或履行了履约义务（或部分履行）。

IFRS 15 摘录

许可 Y 在合同开始时转移给客户，许可 X 在三个月后转移。当转移许可 Y 时，企业将分配至许可 Y 的 CU167 ($\text{CU1,000} \div \text{CU1,800} \times \text{CU300}$) 确认为收入。

当转移许可 X 时，企业将分配至许可 X 的 CU133 ($\text{CU800} \div \text{CU1,800} \times \text{CU300}$) 确认为收入。

在第一个月中，应收客户第一个月销售的特许使用费为 CU200。因此，按照 IFRS 15 的 B63 段，企业将分配至许可 Y（已转移给客户，因此为已履行的履约义务）的 CU111 ($\text{CU1,000} \div \text{CU1,800} \times \text{CU200}$) 确认为收入。企业将分配至许可 X 的 CU89 ($\text{CU800} \div \text{CU1,800} \times \text{CU200}$) 确认为负债。这是因为虽然企业客户的后续销售已发生，而特许使用费所在的履约义务尚未履行。

常见问答

问题 6-4：为满足将可变对价全部分配至合同某一特定部分的条件，该分配必须基于单独售价的相对比例进行吗？【TRG 2015 年 7 月 13 日会议——议程表 39】

否。TRG 成员普遍认为，当相关单独售价分配与合同中特定部分（例如，一系列可明确区分的商品或服务中的一项）的可变对价分配相关时，其无需满足分配目标。IFRS 15 的“结论基础”指出，单独售价是满足分配目标的默认方法，但在某些情况下（例如，分配可变对价时）可使用其他方法。¹⁸⁸

利益相关者已经提出可变对价豁免是否仅限应用于一系列可明确区分的商品或服务（见第 4.2.2 节）。换言之，他们想知道准则是否要求实质上相同的每个可明确区分的服务分配同样的可变对价金额（绝对值）。尽管准则没有描述除单独售价的相对比例法之外的其他分配方法，但是如上述第 6.3 节所讨论的，TRG 成员普遍认为企业需要运用合理判断以确定分配结果是否在合理产出范围内（且满足准则的分配目的）。

¹⁸⁸ IFRS 15.BC279-BC280.

6.4 分配折扣

单独售价相对比例分配的另一种例外情况（第一种例外情况见第 6.3 节）与合同固有的折扣相关。当企业销售一组商品或服务时，捆绑售价通常低于单个要素单独售价的总和。按照单独售价相对比例分配法，将按比例将折扣分配至所有单独履约义务。然而，该准则规定，如果企业确定合同中的一项折扣并非与合同中的所有承诺的商品或服务相关，那么企业仅将折扣分配至与其相关的商品或服务中，如果下列所有条件满足的话：

IFRS 15 摘录

82. 如满足以下所有标准，企业应将折扣全部分配至合同中一项或多项（但非所有）履约义务：

- (a) 企业定期单独销售合同中的各个可明确区分的商品或服务（或每组可明确区分的商品或服务）；
- (b) 企业还以每组商品或服务的单独售价的折扣，定期单独销售这些可明确区分的商品或服务的一部分所构成的一组（或多组）；以及
- (c) 第 82(b)段中描述的各组商品或服务的折扣在本质上与合同中的折扣大致相同，并且各组商品或服务的分析为合同中全部折扣归属于一个（或多个）履约义务提供了的可观察证据。

当某些商品或服务的价格很大程度上独立于合同中其他商品或服务时，企业将很可能使用这一例外情况。在这种情况下，假设以上条件都满足，企业应能够有效地“划出”合同中的单项履约义务或某些履约义务，并将折扣分配至该履约义务或这些履约义务。然而，企业不得应用该例外情况将一部分的折扣分配至合同中的一项或多项但非全部的履约义务。

委员会在“结论基础”中指出，其认为 IFRS 15.82 中的要求通常适用于包含至少三项履约义务的合同。虽然该准则考虑企业是否可将折扣分配至一项履约义务，但委员会在“结论基础”中明确表示，他们认为这种情况发生的可能性极小。¹⁸⁹ 相反，委员会认为，企业更可能有能力展示折扣与两个或以上履约义务相关。这是因为企业很可能有可观察信息显示，一组承诺的商品或服务的单独售价低于这些项目

¹⁸⁹ IFRS 15.BC283.

被单独销售时的价格。企业可能更难以取得足够证据说明，折扣与一个单一履约义务相关。当企业依据以上条件将折扣应用于一项或多项履约义务，准则规定在采用余值法估计商品或服务的单独售价之前分摊该折扣（见第 6.1.2 节）。¹⁹⁰

该准则包含以如下示例说明例外情况，以及使用余值法估计单独售价何时是适当的或不适当的：

IFRS 15 摘录

示例 34 - - 分配折扣（IE167 至 IE177 段）

企业定期单独销售产品 A、B 和 C，因此确定以下单独售价：

产品	单独售价
	CU
产品 A	45
产品 B	55
产品 C	45
合计	<u>140</u>

此外，企业定期以 CU60 的价格捆绑销售产品 B 和 C。

案例 A - - 将折扣分配至一项或多项履约义务

企业与客户签订合同，以 CU100 的价格销售产品 A、B 和 C。企业将在不同时间点履行各个产品的履约义务。

合同包括对整体交易的 CU40 的折扣，当使用单独售价相对比例方法分配交易价格时（按照 IFRS 15 第 81 段），该折扣将按比例分配至全部三项履约义务。然而，因为企业定期以 CU60 的价格捆绑销售产品 B 和 C，并且以 CU40 的价格销售产品 A，按照 IFRS 15 第 82 段，其有证据显示应将全部折扣分配至转移产品 B 和 C 的承诺中。

如果企业在同一时点转移对产品 B 和 C 的控制权，那么从实用角度出发，企业可将两件产品的转移作为单独履约义务进行处理。即当产品 B 和 C 同时转移给客户时，企业可将交易价格 CU60 分配至单独履约义务，并确认收入 CU60。

¹⁹⁰ IFRS 15.83.

IFRS 15 摘录

如果合同要求企业在不同时间转移对产品 B 和 C 的控制权，那么如下将 CU60 分别分配至转移产品 B（单独售价 CU55）和产品 C（单独售价 CU45）的承诺：

产品	单独售价	
		CU
产品 B	33	(CU55 ÷ 总单独售价 CU100 × CU60)
产品 C	27	CU45 ÷ 总单独售价 CU100 × CU60)
合计	60	

案例 B - - 余值法是适当的

同案例 A，企业与客户签订合同，销售产品 A、B 和 C。合同还包括转移产品 D 的承诺。合同中的总对价是 CU130。产品 D 的单独售价高度可变（见 IFRS 15 第 79(c)段），因为企业对不同客户销售产品 D 的价格金额范围广泛（CU15-CU45）。因此，企业决定使用余值法估计产品 D 的单独售价。

在使用余值法估计产品 D 的单独售价之前，企业确定是否应按照 IFRS 15 第 82 段和第 83 段，将折扣分配至合同中的其他履约义务。

如案例 A，因为企业定期以 CU60 的价格捆绑销售产品 B 和 C，以 CU40 的价格销售产品 A，按照 IFRS 15 第 82 段，其有可观察的证据显示应将 CU100 分配至三件产品，即将折扣 CU40 分配至转移产品 B 和 C 的承诺中。使用余值法，企业估计产品 D 的单独售价应为 CU30：

产品	单独售价	
		CU
产品 A	40	可直接观察（见 IFRS 15 第 77 段）
产品 B 和 C	60	有折扣的可直接观察（见 IFRS 15 第 82 段）
产品 D	30	余值法（见 IFRS 15 第 79(c)段）
合计	130	

IFRS 15 摘录

企业观察到，由此分配至产品 D 的 CU30 在其可观察售价（CU15-CU45）的范围内。因此，分配的结果（见上表）与 IFRS 15 第 73 段的分配目标以及 IFRS 15 第 78 段的规定相一致。

案例 C - 余值法是不适当的

案例 C 中的事实与案例 B 的一致，区别是交易价格为 CU105，而非 CU130。因此，采用余值法会导致产品 D 的单独售价为 CU5（交易价格 CU105 减去分配给产品 A、B 和 C 的 CU100）。企业认为 CU5 无法真实地反映其预计有权向客户收取的履行转移产品 D 履约义务的对价金额，因为 CU5 并未接近产品 D 的单独售价（价格范围为 CU15-CU45）。因此，企业复核其可观察数据，包括销售和利润报告，以使用其他合适的方法估计产品 D 的单独售价。企业根据 IFRS 15 第 73 段至 80 段，使用产品单独售价相对比例将交易价格 CU105 分配至产品 A、B、C 和 D 中。

与现行准则相比有哪些变化？

将折扣分配至合同中的部分（但非所有）履约义务的能力与现行实务显著不同。这一例外情况使企业能够更好地反映某些情况中的交易经济状况。然而，必须满足标准，即展示折扣仅与合同中的部分履约义务相关，这将可能限制适用该例外情况的交易数量。

常见问题

问题 6-5：如果折扣金额可变和/或取决于未来事项的发生与否，则该折扣也符合可变对价的定义，此时应采用哪种例外情况？【TRG 2015 年 5 月 30 日会议——议程表 31】

TRG 成员普遍认为，企业将首先确定可变折扣是否符合可变对价例外情况的要求（见上文第 6.3 节）。¹⁹¹ 如果不符合，则企业才考虑其是否符合折扣例外情况的要求。为得出该结论，TRG 议程表指出为分配可变对价，IFRS 15.86 建立了一个层次，要求企业识别可变对价，然后再基于分配可变对价例外情况以确定其是否需要将可变对价分配至一个或多个而非全部的履约义务（或者包含一

¹⁹¹ IFRS 15.86.

常见问答

项单独履约义务的明确可区分的商品或服务)。仅当折扣并非可变对价或企业不满足将可变对价分配至合同特定部分的条件时,企业需要考虑分配折扣的要求。

6.5 合同开始后交易价格的变动

合同开始后,交易价格可能因为各种各样的原因而变动,包括未确定事项得到解决或者其他情况发生变化。按照初始分配的方法,将总交易价格的变动分配至单独履约义务,无论其基于相关售价进行分配(即使用与总数比例份额相同的份额)或按第 6.3 节中所述的可变对价例外情况分配至单项履约义务。分配至已履行义务的金额应当在交易价格变动的区间确认为收入或冲减收入。如第 6.1 节中的讨论,除非合同修改,在合同开始后不更新单独售价。

然而,如果交易价格的变动是合同修改,则必须遵循 IFRS 15 第 18 至 21 段中的合同修改规定(见第 3.4 节关于合同修改的进一步讨论)。

然而,当合同包括可变对价时,可能出现的情况是,修改后产生的交易价格变动可能(或可能不)与修改前的履约义务相关。对于合同修改后产生的交易价格变动,在合同修改不被视为单独合同时,企业必须采用如下两种方法中的一种

- ▶ 如果交易价格变动属于修改前承诺的可变对价的金额,且将修改视为现有合同的终止和新合同的产生,企业将交易价格的变动分配至修改前已存在的履约义务中。
- ▶ 在所有其他案例中,将交易价格的变动分配至经修改合同的履约义务中(即,在修改后短期内尚未履行及部分尚未履行的履约义务)。

第一种方法应用于交易价格变动发生于合同修改之后,该合同修改按照 IFRS 15.21(a)(即作为现有合同的终止以及新合同的产生)进行会计处理,且交易价格变动归属于合同修订前已承诺的可变对价金额。例如,初始合同中可变对价金额的估计可能已发生变动或不再受限制。在此情形下,委员会决定企业应将相应的交易价格变动分摊至修订前合同(即,初始合同)中已识别的履约义务,包括合同修订

前已履行的履约义务。¹⁹² 换言之，如果已承诺的可变对价（以及不确定性的消除）并非受合同修订的影响，则企业将与变动相对应的交易价格变动分摊至初始合同中已识别的履约义务是不恰当的。

第二种方法（即 IFRS 15.90(b)）应用于修订未视为单独合同的其他所有情况（例如，交易价格的变动不可归属于合同修订前已承诺的可变对价金额）。

6.6 将交易价格分配至 IFRS 15 范围之外的组成部份

销售商品或服务的合同通常包含多个要素，包括超出 IFRS 15 范围的组成成分。如第 2.4 节中的深入讨论，该准则指出在这种情况下，如果其他准则是针对拆分和/或计量问题的，企业必须首先采用其他这些准则。

例如，一些准则要求特定组成成分，如以公允价值进行处理的衍生工具。因此，当收入合同包括这类组成成分时，该组成成分的公允价值必须与总交易价格分离。之后将剩余的交易价格分配至剩余的履约义务中。下面的例子说明了这一概念：

例 6-3 - 带有必须以公允价值进行处理的组成成分的安排

公司 A 向公司 B 销售零配件，合同以日元签订。两公司均位于欧洲，且欧元是其本位币。因为日元并非两家公司的本位币，且合同并非一直或通常以日元签订，公司 A 识别出一项嵌入外汇衍生工具。

公司 A 向公司 B 销售零件的总对价为¥5,650,000，该金额在合同开始时等于€50,000。零件的单独售价和嵌入衍生工具的公允价值分别为€48,000 和 €4,000。

分析

企业 A 确定嵌入衍生工具是单独的，并按照 IAS 39 的要求进行会计处理。

按照 IFRS 15.7，因为 IAS 39 提供了计量的要求（即在其范围内的嵌入衍生工具按公允价值进行初始计量）。企业 A 将嵌入衍生工具的公允价值排除在 IFRS 15 的交易价格之外，企业 A 将剩余交易价格分配至零配件。总交易价格的分配如下：

¹⁹² IFRS 15.BC83.

例 6-3 - - 带有必须以公允价值进行处理的组成成分的安排

	售价和公允价值	分配折扣%	分配折扣	安排对价分配
零配件	€48,000	100%	€2,000	€48,000
嵌入外汇衍生工具	€4,000	0	-	€4,000
	€52,000		€2,000	€50,000

对于在起始时必须以公允价值计量的组成成分，应按照 IFRS 的其他规定（例如，IFRS 9 或 IAS 39）进行任何后续计量。即对这些组成成分的公允价值进行的后续调整不影响之前分配至包括在合同中的任何履约义务的交易价格金额，亦不影响已确认的收入。

7 履约义务的履行

按照 IFRS 15，仅在企业通过将承诺的商品或服务转移给客户来履行已识别的履约义务时，才能够确认收入。一般在客户取得控制权时，认为商品或服务已转移。

在转移控制权时确认收入与现行 IFRS 中的“风险和报酬”模式不同。IFRS 15 规定“对资产的控制权指的是主导资产的使用及取得资产几乎所有剩余利益的能力”。¹⁹³ 控制权也指防止他人主导使用商品或服务及从中取得利益的能力。委员会指出商品和服务均是客户取得的资产（尽管许多服务未确认为资产，因为这些服务是由客户在取得的同时消耗的）。¹⁹⁴ IASB 在结论基础中解释控制定义的要素如下：¹⁹⁵

- ▶ **能力** -- 只有当客户获得主导资产的使用并获得资产几乎所有剩余利益的现时权利时才能确认收入。例如，合同规定制造商为某一特定客户生产一项资产，可以明确的是客户最终将拥有主导资产的使用并获得几乎所有剩余利益的权利。但是，在客户已实现取得该权利（视合同的不同，可能在生产期间或生产完成后发生）之前，企业不应确认收入。
- ▶ **主导使用** – 客户主导资产的使用的能力是指客户在其活动中使用该资产、允许另一企业在其活动中使用该资产、或限制另一企业不得使用该资产的权利。
- ▶ **获得利益** – 客户必须拥有获得资产几乎所有剩余利益的能力，才被视为已获得对资产的控制。从概念上而言，商品或服务带来的利益是潜在的现金流量（现金流入的增加或现金流出的减少）。IFRS 15.33 指出企业可通过多种方式直接或间接地获得利益，例如：通过使用、消耗、处置、出售、交换、抵押或持有资产。

按照 IFRS 15，将控制权转移至客户代表转移了与商品或服务相关的权利。客户从商品或服务取得利益的能力是指其获取由商品或服务产生的绝大部分现金流入的权利，或现金流出的减少。在控制权转移时，客户对商品或服务剩余经济寿命具有唯一使用权，或在其自身运营中消耗商品或服务。

¹⁹³ IFRS 15.33.

¹⁹⁴ IFRS 15.BC118.

¹⁹⁵ IFRS 15.BC120.

IASB 在“结论基础”中解释，应当主要从客户的角度对控制进行评估。因为卖方通常在卖方获得控制的同时放弃控制，委员会要求控制的评估从客户的角度出发以最大限度的降低了企业就其实施的与向客户转让商品或服务就无关的活动确认收入的风险。¹⁹⁶

该准则指出，企业必须在合同开始时确定是否将在一段时间内转移承诺商品或服务的控制权。如果企业不是在一段时间内履行履约义务，则是在某一时点履行了履约义务。¹⁹⁷ 如下进一步探讨这些概念。

7.1 在一段时间内履行履约义务

通常，企业在一段时间内向客户转移承诺的商品或服务。尽管在某些合同中（例如很多服务合同）能够直接确定是否是在一段时间内转移商品或服务，但在另一些合同中则难以做到这一点。

IFRS 15.35 规定，企业在一段时间内转移对商品或服务的控制权，前提是满足以下任一标准：

- ▶ 客户在企业履约的同时取得并消耗由企业履约所提供的利益。
- ▶ 企业的履约行为创建或改良了一项资产（例如，在建工程），并且客户在资产被创建或改良的过程中控制该资产。
- ▶ 企业的履约并未创建一项对于企业而言可用于替代用途的资产，并且企业就迄今为止已完成的工作拥有取得付款的可执行权利。

以下章节包括以上摘录的各个标准的示例。如果企业无法证明控制权是在一段时间内转移，可推断控制权在某一时点上转移（见第 7.2 节）。

与现行准则相比有哪些变化？

针对合同中识别的每一项履约义务，企业应按要求在合同开始时考虑其在一段时间（即其是否满足在一段时间确认的三个条件中的一个）或某一时点履行履约义务。该评估要求很多企业履行新的分析或履行不同于现行 IFRS 所做的分析。例如，签订合同为客户建造房地产的企业可能不再需要确定合同是满足建造合同（为运用

¹⁹⁶ IFRS 15.BC121.

¹⁹⁷ IFRS 15.32.

IAS 11) 的定义还是提供服务 (在 IAS 18 下) 因此在一段时间内确认收入。相反, 在 IFRS 15 下, 企业需要通过评估一段时间内确认收入的条件确定其履约义务是否在一段时间内履行。如果企业不满足在一段时间内履行履约义务, 则履约义务在一个时点履行。

7.1.1 客户在企业履约的同时取得并消耗由企业履约所提供的利益

正如委员会在“结论基础”中所解释的, 在许多服务合同中, 企业的履约仅暂时地创造一项资产, 因为该资产由客户同时取得和消耗。在这种情况下, 同时取得和消耗已创造的资产意味着客户在企业履约过程中获得了对企业产出的控制, 因此企业的履约义务是在一段时间内履行。¹⁹⁸

可能存在某些服务合同, 在这些合同中客户是否在企业履约的同时取得并消耗由企业履约所提供的利益并不明确。为帮助企业, IFRS 15 提供了如下应用指引:

IFRS 15 摘录

B3.对于履约义务的某些类型, 可以直接评估客户是否在企业履约的同时取得并消耗企业履约所提供的利益。例如, 常规或反复出现的服务 (如清洁服务), 这些情况下可以轻易地识别出客户在企业履约的同时取得并消耗了企业履约所提供的利益。

B4.对于履约义务的其他类型, 企业可能无法轻易识别出, 客户是否在企业履约的同时取得并消耗了企业履约所提供的利益。在这些情况下, 如果一个企业认为迄今为止完成的工作不需要另一企业大量重新执行以满足向客户承诺的剩余履约义务, 则这项履约义务是在一段时间内履行的。确定企业迄今为止完成的工作是否不再需要另一企业大量重新执行, 企业应同时做出如下两个假设:

- (a) 不考虑可能阻碍企业将剩余履约义务转移至另一企业的潜在合同限制条件或实际限制; 以及
- (b) 假设另一企业履行剩余履约义务时, 其不会取得现由企业控制的任何资产所提供的利益, 且当履约义务转移至另一企业时, 该资产仍受该企业控制。

¹⁹⁸ IFRS 15.BC125.

IASB 增加这些应用指引是因为“利益”的概念可能具有主观性。正如在“结论基础”中所讨论的，委员会提供了一个货运物流合同的示例。假定企业已经同意将商品从温哥华运抵纽约市。许多反馈意见者认为，直至商品运抵纽约市之前，客户并未取得企业履约所提供的利益。然而，委员会认为，如果商品仅运送了一段路程（例如运至芝加哥），而另一企业无需在实质上重新执行企业迄今为止已完成的工作——也就是说，另一企业无需将商品运回温哥华再运抵纽约市，则客户已经获得了企业履行所提供的利益。委员会观察到，在这种情况下，有关另一企业是否需要在实质上重新执行迄今为止已完成的工作的评估结果，可作为确定客户是否在企业履约过程中获得其提供的利益的客观依据。¹⁹⁹

在评估客户是否在企业履约的同时取得并消耗由企业履约所提供的利益时，需要考虑所有相关的事实和情况。这包括考虑商品或服务的固有特征，合同条款及商品或服务如何转移或交付的信息。然而，如 IFRS 15.B4(a)中所注明的，企业在评估该条件时不应考虑任何合同限制或实际限制。在“结论基础”中，IASB 解释，商品或服务的控制是否转移给客户的评估是通过对若由另一企业继续履行剩余履约部分其将需要实施哪些工作的假设性评估来实现的。因此，实际限制或合同限制实际上与关于企业是否已转移迄今为止已提供的商品或服务的控制的评估无关。²⁰⁰

准则提供了以下示例说明客户收到企业履行的工资单处理服务时即消耗该利益：

IFRS 15 摘录

示例 13 - - 客户同时取得并消耗利益 (IE67 至 68 段)

企业签订合约，向客户提供为期一年的月度工资单处理服务。

按照 IFRS 15 第 22(b)段，将承诺的工资单处理服务作为单一履约义务进行处理。按照 IFRS 15 第 35(a)段，该履约义务为在一段时间内履行的履约义务，因为无论企业在何时、以何种方法处理各个交易，客户都在企业处理各个工资单交易时，同时取得并消耗了企业履约所提供的利益。另一企业无需为该服务重新执行工资单处理服务，即企业迄今为止已完成的工作，这一事实也说明了客户在企业履约时，同时取得并消耗了企业履约所提供的利益。（企业不考虑转移剩余履约义务的任何实际限制，包括可能需要由另一企业完成的设置活动。）根

¹⁹⁹ IFRS 15.BC126.

²⁰⁰ IFRS 15.BC127.

IFRS 15 摘录

据 IFRS 15 第 39 至 45 段和 B14 至 B19 段，企业通过计量其完成履行履约义务的进展，在一段时间内确认收入。

委员会在“结论基础”中澄清，如果企业履约创建一项资产，而客户在取得该资产时没有将其完全消耗，那么该企业不能采用这一标准（以确定是否在一段时间内履行履约义务）。企业则可以使用第 7.1.2 节和第 7.1.3 节中讨论的标准评估该履约义务。

对于一些服务合同，企业履约时，其履约可能无法产生资产确认，但在企业履约完成前客户也无法消耗企业履约所提供的利益。该准则提供的示例（示例 14，完整摘录在 7.1.3 节中）是提供咨询服务的企业，其完成的服务是提供专业意见。这种情况下，基于该标准，企业无法认定其在一段时间内转移服务。相反，企业必须考虑 IFRS 15 第 35 段中剩下的两个标准（见第 7.1.2 节和 7.1.3 节及下述示例 14）。

常见问题

问题 7-1：当企业评估客户是否在企业履约的同时取得并消耗商品的利益（例如电力、天然气、燃料油）时，企业应考虑的因素？【TRG 2015 年 7 月 13 日会议——议程表 41】

TRG 成员普遍认为，当企业评估客户是否同时取得并消耗商品的利益时，企业应考虑所有已知事实和情况。这可能包括商品的固有特征（例如，商品是否能够储存）、合同条款（例如，为了满足即时需求而签订的持续供应合同）和基础架构或其他交付机制信息。

就此，与商品销售相关的收入是否可能在一段时间内确认，取决于合同的具体事实和情况是否表明客户将同时取得并消耗商品的利益。该评估可能要求使用重大判断。

商品是否符合该标准以及是否在一段时间内转移，这对于确定商品销售是否符合采用系列规定的标准而言是重要的（见上文第 4.2.2 节）。这转而影响企业如何分配可变对价以及将合同修改和变更规定应用于交易价格。

7.1.2 客户在资产被创建或改良的过程中控制该资产

确定对商品或服务的控制权是否在一段时间内转移的第二个标准是，客户在资产被创建或改良的过程中控制该资产。为了进行此项确定，对“控制”的定义与上文讨论一致（主导资产的使用及取得资产几乎所有剩余利益的能力）。IASB在“结论基础”中解释到该标准涵盖了客户控制了所有企业履约形成的在产品的情况。²⁰¹ 例如，一些建造合同也可能包括条款，声明在建造合同项目时，客户拥有所有在建工程。此外，被创建或改良的资产既可以是有形资产，也可以是无形资产。

我们的看法

委员会在“结论基础”中认为在一段时间内确认收入的第二个标准（与客户在资产被创建或改良的过程中控制该资产有关）的依据与US GAAP的原收入指引中就建造合同使用“完工百分比”确认收入的理由一致。²⁰² 两种方法均承认，企业实际上已同意在企业履约（即持续销售）的同时出售其对资产（即在产品）的权利。

7.1.3 没有替代用途和付款权利的资产

在有些情况下，当考虑前面两个标准（见上述7.1.1及7.1.2节）以评估控制都否在一段时间内转移时，客户是否在资产被创建或改良的过程中控制该资产并不明确。因此，委员会增加了第三个标准，该标准要求下列两个条件均满足时，如在一段时间内确认：

- ▶ 企业的履约并未创建一项对企业而言可用于替代用途的资产
- ▶ 企业就迄今为止已完成的工作拥有取得付款的可执行权利

下文进一步讨论各个概念。

替代用途

IASB在“结论基础”中表示，其制定了“替代用途”的概念以排除企业的履约并未导致在一段时间内向客户转移对商品或服务的控制的情况。当企业的履约创造了可被企业用于替代用途的资产（例如标准存货类项目）时，企业可以轻易地将资产用于另一客户。在这些情况下，企业（并非客户）控制了创建的资产，因为客户不具备限制企业将资产用于另一客户的能力。该准则对“替代用途”作出如下规定：

²⁰¹ IFRS 15.BC129.

²⁰² IFRS 15.BC130.

36. 如果合同限制企业在创建或改良该资产时轻易将资产转为其他用途，或实际情况限制企业在资产完成时将其轻易转为其他用途，则企业履约所创建的资产则没有替代用途。在合同开始时评估资产是否对企业有替代用途。合同开始后，企业不应更新对资产替代用途的评估，除非合同各方批准修改合同，从而使得履约义务发生实质变化。B6 至 B8 段提供了评估资产是否对企业有替代用途的指南。

.....

B6. 按照第 36 段，评估一项资产是否对企业有替代用途时，企业应考虑合同限制和实际限制对企业轻易将资产转为其他用途的能力的影响，例如，出售给不同的客户。在评估企业是否能够轻易将资产转为其他用途时，与客户终止合同的可能性不作为相关的考虑因素。

B7. 企业将资产转为其他用途能力所受的合同限制必须对企业而言没有替代用途的资产起到实质性作用。当企业寻求将资产转为其他用途时，客户能够对承诺的资产执行其权利，那么合同限制具有实质性。与之相反，例如，如果大部分资产可与其他资产互换，企业可在不违约且不产生重大成本（即本不应在合同中发生的成本）的情况下，将资产转移给另一客户，那么合同限制则不具有实质性。

B8. 如果企业主导资产用于其他用途时产生了重大经济损失，那么企业将资产转为其他用途的能力会受到实际限制。可产生重大经济损失是因为企业对资产重新返工时会产生重大成本，或企业仅在承受重大损失时才能够出售该资产。例如，当资产专为某一客户特别设计或位于偏远地区时，企业重新主导资产的用途可能受到实际限制。

评估商品或服务是否有替代用途时，企业必须考虑任何实质性的合同限制。如果企业欲将资产转为其他用途时，企业预计客户将对承诺的资产执行其权利，则合同限制具有实质性。不考虑没有实质性的合同限制。委员会在“结论基础”中解释，保护性权利通常导致企业具有在客户未知悉或不反对作出变更的情况下进行实物替换或将资产用于其他用途的实际能力。例如，合同可能规定企业不得转让某项商品，因为客户依照合同拥有对该商品的法定所有权。如果企业可以在几乎无需额外成本

的前提下进行实物替换或将该商品用于另一客户，则该合同条款并非实质性的。在本例中，合同限制仅是一项保护性权利，并不表明对商品的控制已转移给客户。²⁰³

企业还需要考虑所有主导资产用于其他用途的实际限制。为做出该决定，委员会澄清，企业需要考虑最终向客户转让的资产的特征，并评估是否可在不发生重大返工成本的情况下将完工资产用于另一用途。委员会提供了一个制造合同的示例，在该合同中所有资产的基础设计都是相同的，但资产存在重大定制。因此，重新改装完工产品可能要求重大返工且资产可能没有替代用途，因为企业将资产用于其他用途可能产生重大的经济损失。²⁰⁴

考虑资产的定制程度可能有助于评估资产是或否具有替代用途。委员会在“结论基础”中指出，当企业创造一项很大程度上为特定客户定制的资产时，该资产具有替代用途的可能性较低。²⁰⁵ 换言之，企业为向另一客户出售而改装该资产会发生重大成本或需以显著降低的价格出售该资产。因此，假定企业拥有付款的可执行权利（下文讨论），则资产不具有替代用途，且客户可被视为在履约发生时获得该履约的利益（即已控制资产）。然而委员会澄清，定制程度可能是评估的一个考虑因素，但并非决定性因素。例如，某些房地产合同，资产可能是标准化的（即非高度定制），但由于存在是企业不能轻易地将资产用于另一客户的实质性合同限制，该资产仍然不可被用于其他替代用途。²⁰⁶

准则提供了以下示例解释主导用于其他用途的实际限制实际限制的评估：

IFRS 15 摘录

示例 15 - - 资产不可被企业用于替代用途（IE73 至 IE76 段）

企业与政府机构客户订立一项建造专用卫星的合同。企业为各类客户（例如政府和商业主体）建造卫星。基于每一客户的需求及卫星所使用的技术类型，每一卫星的设计和建造均存在显著差异。

在合同开始时，企业根据 IFRS 15.35 段评估其建造卫星的履约义务是都为在一段时间内履行的履约义务。

²⁰³ IFRS 15.BC138.

²⁰⁴ IFRS 15.BC136.

²⁰⁵ IFRS 15.BC135.

²⁰⁶ IFRS 15.BC137.

IFRS 15 摘录

作为该评估的一部分，企业考虑卫星在建造完成后可否被企业用于替代用途。尽管合同并未阻止企业将建造完成的卫星提供给另一客户，但若将该资产提供给另一客户，企业会就重新设计及修订卫星功能等发生重大返工成本。因此，鉴于卫星特定于客户的设计限制了企业轻易地将该资产用于另一客户的实际能力，该资产不可被企业用于替代用途[参见 IFRS 15.35(c)、36 及 B6-8 段]。

对于企业建造卫星时在一段时间内履行的履约义务，IFRS 15.35(c)段还要求企业具有就迄今为止已完成的履约部分获得付款的可执行权利。本期并未就这一条作出说明。

评估该标准时要求企业考虑合同限制似乎与 IFRS 15.B4 段在评估另一企业是否需要在实质上重新执行迄今为止已完成的工作时不考虑合同限制和实际限制的要求（见 7.1.1 节）相矛盾。委员会在“结论基础”中指出，存在该差异是恰当的。这是因为每项标准就评估控制何时转移提供了不同的方法，这些标准值旨在应用于不同的情形。²⁰⁷

合同开始后，如事实和情况发生后续变动，企业不对资产是否有替代用途的评估进行更新，除非合同各方批准修改合同。IASB 还决定企业缺乏资产的替代用途其自身并不表示客户实质性控制了该项资产。企业必须同时具有就迄今为止已完成的履约部分获得付款的可执行权利，如下所述。²⁰⁸

就迄今为止已完成的工作拥有取得付款的可执行权利

在评估企业是否就迄今为止已完成的工作拥有取得付款的可执行权利时，该准则要求企业考虑合同条款和与其相关的所有法律或法规。该准则规定，就迄今为止已完成的工作取得付款的权利无需是固定金额。然而，在合同存续期内的任何时点，若合同因企业未能按承诺履约之外的其他原因而由客户（或另一让）终止，企业必须有权获得至少赔偿其迄今为止已完成的履约部分的金额。²⁰⁹ 委员会得出结论认为，客户有义务就企业的履约付款的事实表明客户以获得企业履约所提供的利益。

²¹⁰

²⁰⁷ IFRS 15.BC139.

²⁰⁸ IFRS 15.BC141.

²⁰⁹ IFRS 15.37.

²¹⁰ IFRS 15.BC142.

该准则对就企业迄今为止已完成的工作拥有取得付款的权利，有如下规定：

IFRS 15 摘录

B9.按照第 37 段，即使客户或另一方终止合同（假设企业完全遵守其合同义务），如果企业有权取得至少能够赔偿其迄今为止已完成的工作的金额，那么企业就迄今为止已完成的工作拥有取得付款的权利。赔偿企业迄今为止已完成的工作的金额应接近迄今已转移的商品或服务的售价（例如，收回企业履行履约义务所发生的成本，加上合理的利润率），而非仅赔偿合同终止时企业潜在的利润损失。对合理利润率的赔偿无需等于按承诺履行合同所预计的利润率，但企业应有权取得如下某一金额的赔偿：

- (a) 合同中预计利润率的一部分，该部分合理地反映在客户（或另一方）终止合同前，企业按照合同履约的程度；或者
- (b) 企业对类似合同资本成本的合理回报（或企业对类似合同的普遍运营利润率），前提是针对该合同的利润高于企业通常从类似合同中取得的回报。

B10.企业就迄今为止已完成的工作取得付款的权利无需是当前无条件的取得付款的权利。在很多情况下，企业仅在议定的里程碑或完全履行履约义务的时候才有无条件取得付款的权利。评估其是否就迄今为止已完成的工作拥有取得付款的权利时，企业应考虑，如果在完成前终止合同（假设企业完全遵守其合同义务），其对就迄今为止已完成的工作是否有可执行的要求或留存付款的权利。

B11.在一些合同中，客户可能仅在合同期间的特定时间有权终止合同，或客户可能没有权利终止合同。如果客户在无权终止合同时终止合同（包括客户没有按承诺履行义务），合同（或其他法律）可能赋予企业继续向客户转移合同中承诺的商品或服务的权利，并要求客户支付取得这些商品或服务所承诺的对价。在这些情况下，企业就迄今为止完成的工作拥有取得支付的权利，因为企业有按照合同继续履行其义务的权利，并有要求客户履行其义务（包括支付承诺的对价）的权利。

B12.在评估就迄今为止已完成的履约部分获得付款的权利是否存在和是否可执行时，企业应当考虑合同条款以及可补充或凌驾于这些合同条款的法规或法律先例。这包括评估下列事项：

IFRS 15 摘录

- (a) 法规、行政惯例或法律先例是否赋予企业就迄今为止已完成的履约部分获得付款的权利，即使与客户之间的合同未列明这一权利；
- (b) 相关的法律先例是否表明类似合同中就迄今为止已完成的履约部分获得付款的类似权利没有法律约束力；或者
- (c) 企业选择不执行获得付款权利的商业惯例是否导致在当前法律环境下该权利无法执行。然而，尽管企业可能选择放弃其在类似合同中获得付款的权利，但如果在于客户之间的合同中，企业就迄今为止的履约部分获得付款的权利仍然是可执行的，则企业仍具有获得付款的权利。

IASB 在“结论基础”中说明“不具有替代用途”和“获得付款的权利”等因素与控制的评估如何存在关联。由于企业创造的资产不可被企业用于替代用途，则企业实际上是根据客户的指示建造资产。如果客户终止合同，则该资产对于企业而言只有很少或几乎无价值。因此，企业将希望在经济上受到保护以防出现客户终止合同，该保护将通过规定客户必须就迄今为止已完成的履约部分向企业付款来确定。客户有义务就企业的履约付款（或无法避免就该履约付款）的事实表明客户已获得企业履约所提供的利益。²¹¹

付款的可执行权利标准包含两个因素，企业必须进行评估：

- ▶ 客户按要求需支付的金额

以及

- ▶ 拥有付款的可执行权利的意义

委员会提供了如何评价每一要素的额外的应用指南。

首先，委员会在“结论基础”中解释，分析的关注重点应在于企业有权在合同终止时获得的金额。²¹² 该金额并非是企业可能最终愿意通过协商结算的金额，也无需反映如果合同完成企业可能赚取的所有毛利。委员会在 IFRS 15.B9 中澄清，“合理的毛利”可能是迄今为止的合同履约程度的合同预计毛利的份额或企业资本成本的合理回报。此外，委员会在 IFRS 15.B13 中澄清，付款进度表不一定能够表明企

²¹¹ IFRS 15.BC142.

²¹² IFRS 15.BC144.

业具有就迄今为止已完成的履约部分获得付款的可执行权利。这是因为在某些情况下，合同中或单独存在的支付日程安排不代表企业就迄今为止已完成工作拥有取得支付的权利。企业必须审查可能与支付安排相悖且可能代表企业就迄今为止已完成工作取得支付的实际权利的信息。如下文示例 16 所强调的，客户支付必须接近迄今为止已转移的商品或服务的售价，才可被视为是对迄今为止已完成的工作有支付取得的权利。固定支付日程安排可能不满足这一规定。

其次，理事会在 IFRS 15.B12 增加应用指南以帮助企业确定获得付款的权利是否是可执行的。企业需要考虑所有的可补充或凌驾于这些合同条款的法规或法律先例。这可能要求企业咨询其法律顾问以建立迄今为止已完成履约部分付款的可执行权利。此外，准则表明即使客户在无权终止合同时终止了合同，企业可能拥有付款的可执行权利。这种情况可能是该合同（或其他法律）可能赋予了企业继续向客户转让已承诺的商品或服务并要求客户支付已承诺的商品或服务交换对价的权利（通常称为“实际履行”）。²¹³ 准则还规定尽管企业可能选择放弃其在类似合同中获得付款的权利，但如何在与客户之间的合同中，企业就迄今为止的履约部分获得付款的权利仍然是可执行的，则企业仍具有获得付款额权利。

准则提供了以下示例解释第 7.1.3 节中描述的概念。示例 14 描述某企业提供咨询服务，该服务以在合同期结束时提供一份报告的形式，如下。在该例中，企业的履约义务满足不具有替代用途以及 IFRS 15.35(c)中获得付款的权利的标准，如下：

IFRS 15 摘录

示例 14 - - 评估替代用途和取得支付的权利 (IE69 至 IE72 段)

某企业与客户签订合同，提供咨询服务，从而使企业为客户提供专业意见。专业意见与针对客户的事实和情况有关。如果客户终止咨询合同，假设企业完全遵守其合同义务，合同要求客户赔偿企业已发生的成本，另加 15% 的利润率。

15% 的利润率接近企业在类似合同中取得的利润率。

企业考虑了 IFRS 15 第 35(a)段中的标准以及 IFRS 15 的 B3 段和 B4 段中的规定，以确定客户是否同时取得并消耗了企业履约所提供的利益。如果企业无法履行其义务并且客户聘请了另一咨询公司提供意见，则该另一咨询公司可能需要实质上重新执行该企业迄今为止已完成的工作，因为该另一咨询公司没有取

²¹³ IFRS 15.BC145.

IFRS 15 摘录

得该企业的工作进程所带来的利益。专业意见的性质是客户仅在取得专业意见时，才取得了企业履约的利益。因此，企业认为没有满足 IFRS 15 第 35(a)段中的标准。

然而，企业的履约义务满足 IFRS 15 第 35(c)段中的标准，且在一段时间内履行履约义务，这是由于如下两个因素：

(a) 按照 IFRS 15 第 36 段和 B6 至 B8 段，专业意见的建立并未创建对企业有替代用途的资产，因为专业意见与针对客户的事实和情况相关。因此，企业轻易将资产转移给另一客户的能力受到了实际限制。

(b) 按照 IFRS 15 第 37 段和 B9 至 B13 段，企业就迄今为止已完成的工作拥有取得付款的可执行权利，基于其成本加上接近其他合同中利润率的合理利润率。

因此，企业按照 IFRS 15 第 39 至 45 段和 B14 至 B19 段，通过计量完成履行履约义务的进度，在一段时间内确认收入。

示例 16 说明合同中的固定付款计划预计不会在合同的所有期间与就迄今为止已完成履约的必要补偿金额相对应。因此，企业得出结论认为其不具有就迄今为止已完成履约部分获得付款的可执行权利，如下：

IFRS 15 摘录

示例 16 - - 就迄今为止已完成的履约部分获得付款的可执行权利 (IE77 至 IE80 段)

企业于客户签订一项建造设备项目的合同。合同的付款进度表明规定客户必须在合同开始时预先支付合同价格的 10%，在合同期内定期支付各期款项（合同价格的 50%），并在建造完成且设备已通过既定的性能测试时支付最后一笔付款（合同价格的 40%）。除非企业未能按承诺履约，否则上述款项不可返还。如果客户终止合同，企业仅有权保留已从客户收取的进度款。企业不具有向客户索取补偿的任何进一步权利。

在合同开始时，企业根据 IFRS 15.35 段评估其建造设备的履约义务是都为在一段时间内履行的履约义务。

IFRS 15 摘录

作为该评估的一部分，企业根据 IFRS 15.35(3)、IFRS 15.37 及 IFRS 15.B9-13 段考虑若客户基于并非企业未能按承诺履约之外的其他原因终止合同时，其是否具有就迄今为止已完成的履约部分获得付款的可执行权利。即使客户支付的款项不可返还，但这些款项的累计金额预计并非在合同存续期内的任何时点均代表至少就企业迄今为止已完成的履约部分作出必要补偿的金额。这是因为在建造过程中的各个时点，客户累计支付的对价金额可能低于当时部分完工的设备项目的售价。因此，企业不具有就迄今为止已完成的履约部分获得付款的可执行权利。

由于企业并不具有就迄今为止已完成的履约部分获得付款的权利，根据 IFRS 15.35(3)，企业的履约义务并非在一段时间内履行的履约义务。因此，企业无需评估设备可否被企业用于其他替代用途。企业同时得出结论认为其并未满足 IFRS 15.35(1)或 IFRS 15.35(2)的标准，因此企业根据 IFRS 15.38 段将设备的建造作为在某一时点履行的履约义务进行会计处理。

示例 17 对比类似情况并解释收入何时在一段时间内确认（见第 7.1 节）VS 何时在一个时点确认（见 7.2 节）。特别地，该示例解释了“不具有替代用途”和“就迄今为止已完成履约部分获得付款的权利”概念的评估，如下：

IFRS 15 摘录

示例 17 - - 评估履约义务是在某一时点还是在一段时间内履行（IE81 至 IE90 段）

企业正在建造一幢包含多个单元的住宅楼。某客户与企业签订一项针对指定在建单元的具约束力的销售合同。每一住宅单元均具有类似的建筑平面图及类似的面积，但各单元的其他属性（例如单元在楼宇中的位置）则有所不同。

案例 A：企业并不具有就迄今为止已完成的履约部分获得付款的可执行权利

客户在订立合同时支付保证金，且该保证金仅在企业未能按合同完成该单元的建造时才可返还。剩余合同价格须在合同完成后客户实际取得该单元时支付。如果客户在该单元建造完成前违约，则企业仅有保留已付的保证金。

在合同开始时，企业应用 IFRS 15.35(3)段以确定其建造并向客户转让住宅单元的承诺是否未在一段时间内履行的履约义务。企业确定其并不具有就迄今为止

已完成的履约部分获得付款的可执行权利，因为直至单元建造完成前，企业仅保留客户已付的保证金。由于企业并不具有就迄今为止已完成工作获得付款的权利，根据 IFRS 15.35(3)段，企业的履约义务并非在一段时间内履行的履约义务。相反，企业根据 IFRS 15.38 段将该住宅单元的销售作为在某一时点履行的履约义务进行会计处理。

案例 B：企业具有就迄今为止已完成的履约部分获得付款的可执行权利

客户在订立合同时支付不可返还的保证金，并须在住宅单元的建造过程中支付进度款。合同具有禁止企业将该单元转让给另一客户的实质性条款。此外，除非企业未能按承诺履约，否则客户无权终止合同。如果客户在进度款到期时未能履行其支付已承诺进度款的义务，则企业在已完成相关单元的建造的情况下有权获得合同规定的所有已承诺对价。此前的法庭判例中，在开发商已履行其合同义务的情况下，开发商要求客户履约的类似权利得到了法庭的支持。

在合同开始时，企业应用 IFRS 15.35(3)段以确定其建造并向客户转让住宅单元的承诺是否为在一段时间内履行的履约义务。企业确定其履约所创造的资产（单元）不可被企业用于替代用途，因为合同禁止企业将该指定单元转让给另一客户。企业在评估能否将该资产转让给另一客户时，并未考虑合同终止的可能性。

根据 IFRS 15.37 段和 IFRS 15.B9-B13 段，企业还具有就迄今为止已完成的履约部分获得付款的权利。因为如果客户未能履行其义务，企业在继续按承诺履约的情况下将具有获得合同规定的所有已承诺对价的可执行权利。

因此，合同条款和司法管辖区的法律实务表明企业具有就迄今为止已完成的履约部分获得付款的权利。因此，IFRS 15.35(3)段的标准得到了满足，并且企业具有在一段时间内履行的履约义务。为针对在一段时间内履行的履约义务确认收入，企业根据 IFRS 15.39 段至 IFRS 15.45 段和 IFRS 15.B14-B19 段计量该履约义务的履约进度。

在建造包含多个单元的住宅楼的过程中，企业可能就楼宇内个别单元的建造与多名个别客户订立了许多合同。企业对每一项合同单独进行会计处理。但是，取决于建造的性质，企业实施初始建造工程（即构建地基及基本架构）及公共

IFRS 15 摘录

区域建造的履约情况可能需要在计量每一项合同的履约义务的履行进度时予以反映。

案例 C：企业具有就迄今为止已完成的履约部分获得付款的可执行权利

案例 C 与案例 B 的事实大致相同，唯一的区别是在客户违约时，企业可以要求客户按合同规定履约，或者企业也可以无效合同以取得在建资产及获得客户按合同价格比例支付的罚款的权利。

尽管企业可以取消合同（在这一情况下客户对企业的义务仅限于想企业转移对部分完工资产的控制，并按规定支付罚款），但企业具有就迄今为止已完成的履约部分获得付款的权利，因为企业也可以选择执行其依照合同获得全额付款的权利。只要企业要求客户按合同规定继续履约（即支付已承诺的对价）的权利是可执行的，则在客户违约的情况下企业可以选择取消合同的事实不会影响这一评估结果（参见 IFRS 15.B11）。

常见问答

问题 7-2：根据当前[美国通用会计准则]，在某个时点确认收入的企业是否需要根据新标准确认收入？【FASB TRG 2016 年 10 月 7 日会议——议程表 56】

FASB TRG 成员普遍认为，根据当前准则在某个时点确认收入的企业需要分析其每项合同以确定其按新准则的要求是否在一段时间内确认收入。换言之，根据当前准则在某个时点确认收入的企业不应假定其根据 IFRS 15 在某个时点确认收入，且应基于新准则的要求评估每项合同的事实与环境。

某企业可能改变确认时间的交易的示例可能是，合同中制造商为客户生产具有独特设计规格的定制产品，则能够合理得出结论认为商品不具有替代用途。如果制造商还拥有就迄今为止已完成履约部分获得付款的可执行权利，即使根据当期的 IFRS 制造商在某一时点确认收入（例如，基于生产或交付的数量），其可能满足准则的三个标准在一段时间内确认收入。

然而，收入确认时间和方式的重新评估并不仅限于根据当前准则在一个时点确认的收入。企业可能需要分析每一项合同以确定最合适的确认时间和方

常见问答

式，并考虑新准则的特定标准和要求。在某些情况下，这可能会导致收入确认时间及方式的改变。

问题 7-3：当企业评估其履约创造的资产根据 IFRS 15.35(c)是否具有替代用途时，是否需要考虑已完成资产？【FASB TRG 2016 年 10 月 7 日会议——议程表 56】

FASB TRG 成员普遍认为，当企业评估其履约创造的资产是否具有替代用途时，其应考虑在不发生重大经济损失的情况下，其是否可以将完工产品销售给其他客户（即这其是否销售原材料或在产品给其他客户并不相关）。这一观点由委员会在“结论基础”中的评论所支持：“企业需要考虑最终将向客户转让的资产的特征”。²¹⁴

然而，如上文 7.1.3 节所述以及依据 IFRS 15.36，如果企业将资产用于另一用途的能力存在合同限制或实际限制，不管完工产品是什么样的特性，该资产可能不具有替代用途。如果企业力图主导资产用于其他用途，而客户能够主导对承诺商品的权利，则合同限制是实质性的。如果企业主导资产用于其他用途会产生重大经济损失，则存在实际限制。

FASB TRG 议程表包含以下示例：

不具有替代用途的示例

企业与客户签订合同建造定制设备。定制在 75% 的制造过程完成后发生。换言之，在前面大约 75% 的建造过程中，可以重新主导在建资产用于满足其他客户的设备订单（假定无合同限制）。然而，在不发生重大经济损失时，不能将完成状态的设备销售给其他客户。设备的定制设计对于客户是独特的，且企业仅能以重大经济损失销售完工设备。

企业可能在合同开始时评估，其随时主导资产（在其完工状态）用于其他用途的能力是否存在任何合同限制或实际限制。因为企业无法在不产生重大经济损失的情况下将完工状态的设备销售给其他客户，则企业主导设备在其完工状态的能力存在实际限制，因此设备不具有替代用途。然而，企业在得出

²¹⁴ IFRS 15.BC136.

常见问答

结论认为收入应在一段时间内确认之前，企业必须评估其是否拥有付款的可执行权利。

问题 7-4：企业如何确定其是否拥有 IFRS 15.35(c) 下付款的可执行权利？

【FASB TRG 2016 年 10 月 7 日会议——议程表 56】

FASB TRG 成员普遍认为企业需要评估合同条款以确定付款权是否能补偿企业迄今为止已履行义务。例如，除了完工产品外，某合同可能并未针对任何产品明确向企业提供付款的可执行权利。然而，如果合同中的终止条款允许通知期（例如 60 天），这可能为企业提供足够的时间将在制品转化成完工产品状态，企业很可能得出结论认为合同提供了就迄今为止已完成履约义务付款的可执行权利。此外，企业需要考虑支持或者撤销合同条款的行政惯例或法律先例。

FASB TRG 成员还讨论了某商品的付款权，计量进度和定制化时间的联系。例如，当企业正在生产标准产品（即存货），该产品可能在生产的最后阶段被客户定制生产，FASB TRG 指出在合同开始时企业通常不具有付款的可执行权利。FASB TRG 成员普遍认为企业需要考虑其是否拥有与迄今为止已完成履约义务相关的付款的可执行权利。如果企业的履约义务是为客户定制其标准产品，FASB TRG 成员普遍认为企业可能需要评估企业为客户定制产品的履约义务开始满足的时点是否拥有付款的可执行权利。换言之，因为付款的可执行权利是就迄今为止已完成履约义务，企业的履约义务需要与其如何定义履约义务的性质以及满足履约义务的计量进度保持一致。

问题 7-5：为拥有迄今为止已完成履约义务付款的可执行权利，企业是否需要拥有付款的无条件的现时权利？

否。在结论基础中，委员会澄清合同中的付款条款可能并不总是与企业就迄今为止已完成的履约部分获得付款的可执行权利相一致。因此，企业无需具有获得付款的无条件的现时权利。相反地，若客户在合同完成前无故终止合同，则企业必须具有索取和/或保留涉及就迄今为止已完成履约部分的付款可执行权利。为解释该观点，委员会提供了一个咨询合同的示例，该咨询合同要求企业在合同期结束时提供一份报告，并收取以提供报告为条件的固定金额。假定企业依据合同履行义务，且合同（或其他法律）规定客户需就企业迄今为止已完成的履约部分向企业作出补偿。在此情况下，企业具有就迄今为止已完成的履

常见问答

约部分获得付款的权利，即使固定金额的无条件权利仅仅存在于报告提交客户的时候，这是因为企业具有索取和保留涉及就迄今为止已完成履约部分的付款的可执行权利。²¹⁵

问题 7-6：如果企业收到代表全部交易价格的不可返还的预付款项，则企业是否拥有就迄今为止已完成的履约部分获得付款的权利？

是。委员会在“结论基础”中解释，如果客户终止合同，企业保留不和不返还付款的权利是可执行的，则该付款可能代表企业拥有就迄今为止已完成履约部分获得付款的权利。这是因为全额预付款在整个合同期至少会就迄今为止已完成的工作向企业做出补偿。²¹⁶

问题 7-7：当评估销售房地产单位而评估在一段时间内确认收入的标准时，企业需要考虑哪些？（2017 年 10 月更新）

IFRS 解释委员会收到有关房地产单元销售合同关于一段时间的评估标准的请求。在其 2017 年 9 月的会议上，IFRS 解释委员会初步得出结论认为 IFRS 15 中的原则和要求为实体确定是否确认一段时间或某一时时间段的房地产单位销售合同的收入奠定了充分的基础。因此，IFRS 解释委员会初步决定不将该问题纳入标准制定议程。截稿时，议程表的初步结论仍开放讨论直到 2017 年 11 月 20 日。²¹⁷

在审议这项要求时，IFRS 解释委员会首先审议了 IFRS 15 中的要求，然后讨论了这些要求对请求中描述的事实模式的应用。

议程表的初步结论包含一项提示，在考虑一段时间标准之前，企业应按要求应用 IFRS 15 第 22 至 30 段的要求将履约义务确定为向客户转让不同的商品或服务的每项承诺。此外，企业在合同开始时评估 IFRS 15.35 中的一段时间标准。IFRS 15.35 规定如果符合三项标准中的任何一项（或多项）标准，则实体随时间推移对商品或服务的控制权进行转移，从而履行履约义务并确认一段时间的收入。如果企业不满足在一段时间的履约责任，则于某时间点履行履约责任。

²¹⁵ IFRS 15.BC145.

²¹⁶ IFRS 15.BC146.

²¹⁷ IFRIC 更新，2017 年 9 月，可见于 [IASB 官网](#)。

常见问答

议程表的初步结论还指出：

- ▶ 根据 IFRS 15.35(a)，如果客户在企业履约行为的同时取得并消耗企业履约所提供的利益，则企业在一段时间内确认收入。在销售企业建造的房地产单位的合同中，该标准并不适用，因为企业履约义务是创造一项资产（即房地产单位），不会立即消费。
- ▶ IFRS 15.35(b)指出，如果企业的履约行为创造或改良了客户在资产被创造或改良时就控制了该资产，则企业在一段时间内确认收入。控制是指主导资产的使用并从资产中获得绝大部分剩余收益的能力。委员会纳入该标准“以涵盖企业的履约创造或改良了客户在资产被创造或改良时就明确控制该资产的情况”。²¹⁸

将控制要求应用于企业的履约义务创造或改良资产是很重要的。IFRS 解释委员会观察到“在销售企业建造的房地产单位的合同中，创建的资产本身就是房地产单位。例如，这不是未来获得房地产单位的权利。出售或抵押该权利的权利不是控制房地产单位本身的证据。”²¹⁹

因此，企业评估是否有证据表明客户 *明确* 控制正在创造或改良的资产（例如，部分建造的房地产单位）随着资产的创造或改良。企业考虑所有相关因素进行评估且没有一个因素是决定性的。

- ▶ 根据 IFRS 15.35(c)，如果(a)企业的履约行为并未创造一项可被企业用于其他替代用途的资产，并且(b)企业具有就迄今为止已完成的履约部分获得客户付款的可执行权利，则企业在一段时间内确认收入。委员会制定该标准是因为，在某些情况下，被创造或改良的资产是或否由请客户控制可能并不明确。²²⁰

如果合同限制企业不得轻易地将处于被创造或改良过程中的资产用于另一用途、或者企业受到实际限制从而无法轻易地将处于完工状态的资产用于另一用途，则企业履约所创造的资产不可被企业用于替代用途。²²¹ 为拥

²¹⁸ IFRS 15.BC129.

²¹⁹ IFRIC 更新，2017 年 9 月，可见于 [IASB 官网](#)。

²²⁰ IFRS 15.BC131.

²²¹ IFRS 15.36.

常见问答

有付款的可执行权利，在合同存续期内的任何时点，若合同因企业未能按承诺履约之外的其他原因而由客户或另一方终止，企业必须有权获得至少能补偿其迄今为止已完成的履约部分的金额。²²²

为确定其是否拥有付款的可执行权利，企业应考虑合同条款以及所有可能补充或推翻合同条款的法律法规或法律判例。IFRS 解释委员会观察到“第 IFRS 15.35(c)段所述对可执行权利的评估侧重于权利的存在及其可执行性。该实体行使该权利的可能性与本评估无关。同样，如果客户有权终止合同，客户可能会终止合同的可能性与此评估无关。”²²³

7.1.4 计量进度

当企业已确定在一段时间内履行履约义务，则该准则要求企业为相关履约义务选取一种单一收入确认方法，该方法能最真实地反映企业转让商品或服务的控制权的履行。企业应一贯地将该方法应用于类似履约义务中。在各个报告期末，企业应对履约义务的完成进度进行重新计量。

该准则提供如下规定以满足该目标：

IFRS 15 摘录

计量进度的方法

41. 计量进度的适当方法包括产出法和投入法。B14 至 B19 段使用产出法和投入法计量企业履约义务的履约进度提供了指南。在确定计量进度的适当方法时，企业应考虑企业承诺向客户转移的商品或服务的性质。

42. 采用一种方法计量进度时，企业应不对未向客户转移控制权的商品或服务进行进度计量。相反，如果企业履行履约义务，应对已向客户转移控制权的商品或服务的进度进行计量。

²²² IFRS 15.37.

²²³ IFRIC 更新，2017 年 9 月，可见于 [IASB 官网](#)。

IFRS 15 摘录

43.当情况随时间变化而变化，企业应更新其进度计量，以反映履约义务结果中的任何变动。企业进度计量中的变动应按照《国际会计准则第 8 号 - 会计政策、会计估计变更和差错》，作为会计估计变更进行处理。

尽管该准则要求企业连续更新其与选取的进度计量有关的估计，但该准则并未允许改变方法。从合同开始至完全履约，企业用选取的方法（即投入法或产出法）对一项履约义务进行处理。企业开始确认收入时基于投入法计量，而后转换为产出法计量（或者从一种投入法转换到另一种不同的投入法），这样做是不适当的。此外，准则要求将所选定的方法应用于类似情况的类似合同中。准则还要求每一项履约义务使用单一方法计量进度。委员会指出，使用一种以上的方法计量其履约义务实际上规避了有关识别履约义务的要求。²²⁴

如果企业没有合理的基础计量进度，收入应直到进度能够计量时才能确认。然而，如果企业能够确定不会发生损失，准则要求企业仅以发生的成本金额为限确认收入。委员会解释，当能够可靠计量其履约义务的履约进度时，企业应当停止使用该方法。²²⁵ 最后，有利益相关者询问企业不能计量进度是否意味着成本也会予以递延。委员会澄清，除非企业能够按照 IFRS 15.95（见第 9.3.2 节）的规定确认履行合同的成本所产生的资产，否则这些成本并不代表企业的资产，因此应当在发生时确认为费用。²²⁶

该准则为涉及在一段时间内转移商品或服务的合同提供了两种确认收入的方法：投入法和产出法。该准则对方法有如下应用指南：

IFRS 15 摘录

产出法

B15.产出法确认收入的根据是，直接计量迄今为止向客户转移的商品或服务的价值与合同下承诺的剩余商品或服务的比较。产出法包括对迄今为止完成履约的调查、取得结果的评估、已达到的里程碑、已用时间和已生产单位或已交付

²²⁴ IFRS 15.BC161.

²²⁵ IFRS 15.BC180.

²²⁶ IFRS 15.BC179.

IFRS 15 摘录

单位。当企业评估是否采用产出法计量其进度时，企业应考虑所选取的产出值是否真实地反映了企业完成履约义务的执行情况。

如果选取的产出值无法计量部分已向客户转移控制权的商品或服务，那么产出法无法真实地描述企业的执行情况。例如，如果在报告期期末，产出计量没有包括企业履约生产的在产品或由客户控制的成品，那么基于已生产单位或已交付单位的产出法则不能真实地描述企业完成履约义务的执行情况。

B16.作为变通处理，如果企业有从客户处取得对价的权利，该金额与企业迄今为止完成的工作对客户价值直接相关（例如，在服务合同中，企业对所提供的服务以每小时固定金额收取费用），企业可将其有权开具发票的金额确认为收入。

B17.产出法的缺点是，用于计量进度的产出值可能无法直接观察，且企业可能无法在不发生过度成本的情况下取得采用产出法所需的信息。因此，可能需要投入法。

投入法

B18.投入法确认收入的根据是，企业对履行履约义务所作出的工作或投入（例如，消耗的资源、花费的工时、已发生的成本、已用时间或已用机时）与履行履约义务总预期投入值的比较。如果企业的工作和投入在执行期间均匀分摊，企业以直线法确认收入可能是适当的。

为确定真实反映企业履约情况的计量进度的最合适方法，企业需要考虑承诺的商品或服务的性质以及企业履约义务的性质。换言之，企业计量履约义务方法的选择需要与其向客户的承诺的性质及企业同意转让什么给客户一致。为解释该概念，“结论基础”引用健康俱乐部的合同作为示例。²²⁷ 无论客户使用健身俱乐部的时间或频率，企业在合同期间准备就绪的义务均不变。此外，无论客户是否使用健康俱乐部，客户均需支付费用。因此，企业需要基于其准备就绪提供健康俱乐部的服务选择进度计量方法。

7.1.4.A 产出法

²²⁷ IFRS 15.BC164.

尽管该准则没有表明偏好何种方法，但委员会在“结论基础”中表示，从概念上而言，产出计量值最能如实地反映企业的履约情况，因为其直接计量转让予客户的商品或服务的价值。²²⁸ 然而，委员会认为，如果履约义务在一段时间内履行，则交付量法或产量法在许多情况下可能并不适用。²²⁹

如果报告期末存在在产品，交付量法或产量法并不能最佳反映企业在一段时间内的履约情况。在某些情况下，委员会观察到，使用交付量法或产量法将扭曲企业的履约情况，因为其并未就交付或生产完成之前所创造但由客户所控制的资产确认收入。这是因为当企业确定控制权在一段时间内转移给客户，则其已得出结论认为资产随着其创造时客户控制了这些资产。因此，企业应确认与这些商品或服务的控制已经转移部分相关的收入。委员会在“结论基础”中还指出，如果合同同时提供设计和生产服务，则交付量法或产量法可能并不适用，因为生产的每一项目“可能并不向客户转让等额价值”。²³⁰ 换言之，先生产的项目的价值可能高于后生产的项目。

需要重点说明的是，IFRS 15.B15 中的“对于客户的价值”是指对企业履行合同履约义务的客观计量值。这即非旨在通过参考合同承诺的个别商品或服务的市场价格或单独出售价格来进行评估，也并非指客户所预期的商品或服务所包含的价值。²³¹ TRG 议程表指出该价值的概念与企业确定其是否可以使用“开具发票权”变通所使用的价值的概念不同，如下所讨论。当企业确定转移给客户的每一个项目的价值是否相等时（即当运用 IFRS 15.B15），该评估涉及到多少以及哪些部分的商品或服务（即数量）已经交付（而非价格）。例如，为了应用 IFRS 15.B15，当计量进度时企业需要考虑迄今为止已转让商品或服务的金额占全部预计转让商品或服务的金额的比例。然而，如果该计量进度在报告期末产生重大在产品，这可能是不合适的，如上文所述。²³² 见下文关于“对于客户的价值”在 IFRS 15.B16 中评估“开具发票权”变通处理的情况下的评估的讨论。

关于履行一项履约义务的计量进度的变通处理

针对企业使用产出法计量在一段时间内履行的履约进度的完工程度，IFRS 15.B16 提供了便于实务的操作。便于实务的操作仅应用于企业能够证明其开具发票的对价

²²⁸ IFRS 15.BC160.

²²⁹ IFRS 15.BC165.

²³⁰ IFRS 15.BC166.

²³¹ IFRS 15.BC163.

²³² TRG 议程表 40，《履约义务完工进度计量的实务变通》，2015 年 7 月 13 日。

金额与迄今为止企业已完成的履约部分对于客户的价值直接相对应的情况。在该情况下，企业可按其有权开具发票的金额确认收入（即“开具发票权”变通处理）。企业针对所提供的每小时服务开具固定金额发票的服务合同则可能使用该实务变通。

TRG 议程表指出 IFRS 15.B16 旨在为准则中的第 3 步、第 4 步及第 5 步中的某些方面提供变通处理。因为该便于实务操作允许企业基于开票确认收入，收入按照对价（分配至已交付的商品或服务）乘以进度（即转移的数量或单位）确认。因此，企业成功的绕过了模型中确定交易价格、将交易价格分配至履约义务及确定何时确认收入的步骤。但是，准则不允许企业绕过识别合同中履约义务及评估履约义务是否满足在一段时间内履行的要求，这是使用该变通处理的要求。²³³

为使用该便于实务操作，企业必须能够断定企业有权从客户获得的对价金额与迄今为止企业已完成的履约行为对于客户的价值直接相对应。当确定开票金额是否与迄今为止企业已完成的履约行为对于客户的价值直接向对应，企业需要评估已开票金额与市场价格、单独售价及其他合理计量对于客户的价值。见第 7.1.4.C 节问题 7-12 中关于包含变动率的合同对于客户的价值的评估的 TRG 讨论。

此外，TRG 成员还在其 TRG 议程表的讨论中指出，企业必须评估所有重大预付款或可追溯性调整（例如累计折扣），以确定企业有权开具发票的各额外商品或服务的金额是否与对客户价值直接相关。换言之，如果预付款或可追溯性调整将对客户的价值的付款转移至合同的前端或后端，则企业可能难以得出结论，即开具发票的金额与因商品或服务而提供给客户的价值直接相关。²³⁴

关于该疑问的议程表还指出，与客户议定的付款计划并不意味着企业有权开具发票的金额与企业迄今为止完成的工作对客户价值直接相关。此外，议程表指出，特定合同最小金额（或基于购买量的折扣）的存在不会一直妨碍变通的应用，前提是将这些条款视为非实质性的（例如，企业预计收到的金额将超过特定最小金额）。

235

²³³ TRG 议程表 40，《履约义务完工进度计量的实务变通》，2015 年 7 月 13 日。

²³⁴ TRG 议程表 40，《履约义务完工进度计量的实务变通》，2015 年 7 月 13 日。

²³⁵ TRG 议程表 34，《2015 年 7 月会议 - 所讨论问题的总结及后续步骤》，2015 年 11 月 9 日

7.1.4.B 投入法

投入法确认收入的根据是，企业对履行履约义务所作出的努力或投入与履行履约义务总预计投入值的比较。准则中提到的投入法的示例包括消耗的资源、花费的工时、已发生的成本、已用时间或已用机时。对于每项履约义务，企业按要求选择单一的计量进度以反映企业向客户转移承诺的商品或服务给客户的履行情况。如果企业的努力和投入在执行期间均匀分摊，企业以直线法确认收入可能是适当的。然而，仍然存在企业的投入（例如不可明确区分商品的成本包含在单个的一段时间内履行履约义务中）与企业迄今为止已履行履约义务的表现不相关。准则中包含这些情况下计量进度调整的应用指南是有必要的。见下文更多的讨论。

无论企业选择了哪种方法，其都不对任何控制权未转移的商品或服务的进度进行计量。

基于投入法的进度计量调整

如果企业采用投入法则使用已发生成本计量其完成的进度（例如成本比例法），已发生的成本未必和企业履行履约义务的进度成正比。为解决该缺点，准则提供如下指引：

IFRS 15 摘录

B19.投入法的缺点是，企业的投入和向客户转移商品或服务的控制权之间可能不存在直接关系。因此，企业应按照第 39 段中计量履约进度的目标，将投入于未反映企业向客户转移商品或服务控制权履约情况的的部分的影响排除在投入法之外。例如，在运用以成本为基础的投入法时，在下列情况下可能需要对履约进度的计量作出调整：

- (a) 已发生的成本无助于推进企业履行履约义务的进度。例如，企业不会以未在合同价格中反映的因企业履约中明显的低效率而发生的成本（例如，未预期的为履行履约义务而发生的成本，浪费的材料、人工或其他资源的成本金额）为基础确认收入。
- (b) 已发生的成本与企业履行履约义务的进度不成比例。在这种情况下，对企业履约的最佳反映可能是调整投入法，仅以已发生的成本为限确认收入。例如，如果企业在合同开始时预计将满足下列所有条件，则如实反映企业

IFRS 15 摘录

履约情况的方式可能是按履行履约义务所使用的商品成本的金额确认收入：

- (i) 该商品不可明确区分；
- (ii) 预计客户在取得与该商品相关的服务之前很早既已获得对该商品的控制；
- (iii) 已转移的该商品的成本相对于完全履行履约义务的预计总成本而言是重大的；以及
- (iv) 企业从第三方采购商品，并且未深入参与该商品的设计和制造（但该企业按照 B34 至 B38 段担任主要责任人的除外）。

含有商品或服务的履约义务中，客户可能在企业提供与商品有关的服务之前就取得了对商品的控制权。这情况可能是将商品交付至客户地点，但企业尚未将商品集成到整体项目（例如材料未“安装”）。委员会得出结论认为，如果企业使用基于已发生的成本的完工百分比法（即成本比例法）计量进度，则其可能受到这些商品交付的不当影响，且单纯采用这种进度计量可能导致收入的高估。²³⁶

准则指出，在这些情况下（例如当单个商品的控制已转移至客户，但集成服务尚未发生），企业履约情况的最佳反映可能是按照为履行履约义务而使用商品成本相等的金额确认收入（即零毛利）。这是因为发生的成本与企业履行履约义务的进度不匹配。准则在 IFRS 15.B19 中明确了，在这些情况下仅以发生的成本为限确认收入可能更合适。需要重点说明的是单个商品的控制何时转移给客户可能要求判断。

委员会指出，就未安装物料对成本比例计量值作出调整通常旨在应用于建造类合同的商品子类别，即仅适用于相对于合同而言成本重大的商品，且仅当企业实质上向客户提供了简单的采购服务的情况下才使用。²³⁷ 通过调整以等于未安装物料成本金额确认收入，企业确认的毛利类似于如果客户供应这些材料时企业可能确认毛利。委员会澄清，为如实的反映企业的履约情况，调整成本比例法计算使未安装物料确认零毛利是有必要的。²³⁸

²³⁶ IFRS 15.BC171.

²³⁷ IFRS 15.BC172

²³⁸ IFRS 15.BC174.

此外，有可能发生的情况是，并非全部已发生的成本都有利于企业完成履约义务的进度。在投入法中，企业在进度计量中排除了这类成本（例如，与重大低效有关的成本、废料、所需的返工），除非这类成本在合同价格中得到体现。

与现行准则相比有哪些变化？

对未安装材料的规定可能与某些企业的现行实务有显著不同。IAS 11 中包含一项规定，当根据迄今为止已发生的合同成本确定完成阶段时，仅包括能够反映已执行工作的合同成本。²³⁹ 因此，与未来活动相关的成本，例如，已交付至合同现场或合同中规定闲置备用材料成本（其不高度局限于该合同），但尚未安装，则不能纳入迄今为止已发生成本的评估。安装后，这些成本将计入迄今为止已发生成本之中。按照新准则，与未安装材料相关的任何利润率都将转移至其他商品或服务中，收入仅以已发生商品或服务的成本进行确认。

IFRS 15 没有指出这种情况下企业应使用哪种方法。然而，其明确指出，当成本与企业整个合同周期的进度不成正比时，企业不能使用基于已发生成本的投入法来计量进度。在这些情况下不使用完工百分比法（即，使用已发生成本计量完成的阶段）会给一些企业带来重大变化。

准备包含以下示例，解释在计量履约义务履行的完成进度时如何考虑未安装材料：

IFRS 15 摘录

示例 19 - 未安装材料 (IE95 至 IE100 段)

在 20X2 年 11 月，企业与客户签订合同，翻新三层楼建筑，并安装新电梯，总对价为 CU500 万。包括电梯安装在内的承诺的翻新服务，是在一段时间内履行的单一履约义务。总预计成本为 CU400 万，其中电梯 CU150 万。企业根据 IFRS 15 的 B34 至 B38 段确定其为主要责任人，因为在将电梯转移给客户之前，其取得电梯的控制权。

交易价格和预计成本总结如下：

	CU
交易价格	5,000,000
预计成本	
电梯	1,500,000

²³⁹ IAS 11.31.

IFRS 15 摘录

其他成本	<u>2,500,000</u>
总预计成本	<u>4,000,000</u>

企业基于已发生的成本使用投入法计量其履约义务履行的完成进度。企业按照 IFRS 15 的 B19 段评估，采购电梯所发生的成本是否与企业履行履约义务的进度成正比。电梯于 20X2 年 12 月交付到施工现场时，客户取得对电梯的控制权，尽管要到 20X3 年 6 月才安装完成。采购电梯的成本（CU150 万）与全部履行履约义务的总预计成本（CU400 万）密切相关。企业不涉及设计或制造电梯。

企业决定，在进度计量中包括采购电梯的成本将高估企业执行的程度。因此，按照 IFRS 15 的 B19 段，企业调整了其进度计量，从已发生成本的计量和交易价格中排除了采购电梯的成本。企业以与采购电梯成本相等的金额对电梯转移的收入进行确认（即零利润率）。

截至 20X2 年 12 月 31 日，企业观察到：

	CU	
收入	2,200,000	(a)
商品销售成本	<u>2,000,000</u>	(b)
毛利	<u>200,000</u>	

(a)确认的收入计算为 $(20\% \times \text{CU}3,500,000) + \text{CU}1,500,000$ （CU3,500,000 是交易价格 CU5,000,000 – 电梯成本 CU1,500,000）。

(b)已售商品成本是已发生成本 CU500,000 + 电梯成本 CU1,500,000。

7.1.4.C 示例

如下示例中解释当最合适的进度计量时的多种可能的考虑：

例 7-1 - - 选择进度计量

某造船企业签订合同，在三年期间为客户建造 15 艘船只。客户在船只设计中起到重要作用，并且企业过去没有建造过这类船只。因此，合同包括设计和生产服务。此外，企业预计生产第一批船的费时会长于最后一批，因为企业在建造船只的过程中增长了经验，预计能够更有效率地建造船只。

例 7-1 - - 选择进度计量

假设企业已确定设计和生产服务代表单一履约义务。在这种情况下，企业可能不会选择“交付单位”方法作为进度计量，因为该方法不能准确代表履约水平。即这种方法无法反映企业在合同中的设计阶段内的工作，因为船只下水前无法确认收入。在这种情况下，企业可能决定投入法更为适当，例如，基于已发生的成本的完工百分比法。

准则还包括如下关于选择最合适的进度计量履约义务的完成：

IFRS 15 摘录

示例 18 - - 在使商品或服务可供客户使用时计量履约进度（IE92 至 IE94 段）

企业是多家健身俱乐部的所有者兼经营者，某与某位客户订立一项合同，约定客户可在一年内使用其任一家健身俱乐部提供的服务。客户可无限次使用健身俱乐部的服务并承诺每月支付 CU100。

企业确定其向客户的承诺是提供一项使其健身俱乐部可供客户使用的服务。这是因为客户使用健身俱乐部的程度并不影响客户有权获得的剩余商品或服务的数量。企业得出结论认为，在通过使其健身俱乐部可供客户使用而履约的过程中，客户在企业履约的同时取得及消耗企业履约的同时取得及消耗企业履约所提供的利益。根据 IFRS 15.35(a)，企业的履约义务是在一段时间内履行。

企业同时确定，客户可从企业提供的使其健身俱乐部可供客户使用的服务中获得的利益在全年是平均分布的（即，客户自健身俱乐部可供其使用中获益，不论其是否实际使用它）。因此，企业得出结论认为，对于该项在一段时间内履行的履约义务，计量履约进度的最佳方式是基于时间的计量，并且在年内按直线法确认每月 CU100 的收入。

常见问答

问题 7-8：企业如何计量在一段时间内履行的准备就绪义务的履行进度？

【TRG 2015 年 1 月 26 日会议——议程表 16】

常见问答

TRG 成员普遍认为，企业不应默认直线法收入模型。然而，其亦普遍认为如果企业预计客户将在整个合同期间内取得并消耗其承诺的利益，则基于时间的进度计量（例如直线法）是适当的。TRG 议程表指出这通常在未明确更新权，在线帮助支持及有线电视及卫星合同。TRG 成员普遍认为，如果利益在合同期间内未平均分布（例如，在冬季提供更多利益的年度除雪合同），则按比例确认可能是不适当的。

问题 7-9：对于在一段时间内履行的包含两个及以上商品或服务的履约义务而言能否适当的多个进度计量（即，合并履约义务）？²⁴⁰【TRG 2015 年 7 月 26 日会议——议程表 41】

TRG 成员认为当某企业决定一项合并履约义务满足在一段时间内履行，企业必须选择单一进度计量以如实反映企业在转移商品或服务中的履约情况。例如，使用不同的进度计量合并履约义务中的不同不可明确区分的商品或服务可能是不合适的，因为这样可能忽略了该准则下已识别的会计单元（即单个合并履约义务）。此外，这还可能是不合适的，因为企业可能规避了准则中单独和分配要求来确认收入。²⁴¹

尽管 TRG 成员并未具体讨论这一点，TGR 议程表指出不应将单一的计量进度方法泛泛地解释为，只要所有使用的计量为产出法计量或投入法计量，企业就可采用多种进度计量方法。TRG 成员还承认，当前实务中存在差异性，当可交付成果不能被划分为单独履约义务时，对于当前使用多种归因模型的企业而言，选择单一进度计量可能代表了一种改变。

问题 7-10：企业应如何确定对于在一段时间内履行的合并履约义务而言适当的单一进度计量？【TRG 2015 年 7 月 26 日会议——议程表 41】

TRG 成员承认，当企业在不同时间点转移的商品或服务构成合并履约义务时，和/或如果各承诺属于单独履约义务，企业使用一种不同的进度计量（例如，基于时间的方法与基于劳动力的投入法）时，可能难以适当确定单一进度计量。

²⁴⁰

²⁴¹ IFRS 15.BC161.

常见问答

该确定将要求作出重大判断，但 TRG 成员普遍认为所选取的进度计量并不意味着“自由选择”，企业也不应默认一种单一进度计量的确定方法。例如，企业不得默认“最终可交付成果”方法以在最后承诺的商品或服务的履约期间内确认所有收入。相反，企业需选择能够最准确描述其履行合并履约义务的履约情况的单一进度计量。

一些 TRG 成员注意到，为了确定最适当的收入确认模式，企业需要考虑将商品或服务组合为合并履约义务的原因。例如，如因无法明确区分某商品或服务而将其与其他商品或服务合并，则这可能表示其未单独向客户提供价值或供客户使用。因此，当确定该合并履约义务的收入确认模式时，企业不会考虑该商品或服务的转移。

TRG 成员还普遍认为，如果适当选择的单一进度计量未真实地反映该安排的经济状况，则企业应质疑是否正确合并了履约义务（即，可能存在一项以上的履约义务）。

问题 7-11：一项在一段时间内履行的履约义务下的商品或服务的控制能否在离散的时间点转移？【TRG 2016 年 4 月 18 日会议——议程表 53】

FASB TRG 成员普遍认为，如果履约义务满足在一段时间内确认收入的标准（而不是在某一时点），则指定商品或服务的控制不是在离散的时间点转移。因为控制在企业履约时转移，企业的履约（作为使用合适计量进度的反映）不会导致企业账面重要资产（例如在产品）的增加。

利益相关者提出询问，在一段时间内履行的履约义务的指定商品或服务的控制能否在离散的时间点转移，因为准则强调了多种产出法，包括“里程碑法”，作为在一段时间内完成的履约义务计量进度的潜在可接受方式。FASB TRG 普遍认为企业仅在其进度计量与其迄今为止已完成履约相关时才能采用产出法。

在 IASB 2016 年会议上，IASB 职员表示支持 TRG 议程表中关于得出该问题的结论，指出其清楚的提供了关于何时使用已达到里程碑作为计量进度。此外，查阅 FASB TRG 会议的 IASB 成员表示 FASB TRG 在此项目上的讨论是有益的。

常见问答

问题 7-12：企业能否对于在合同期限内存在价格变动的合同使用“开具发票权”变通？【TRG 2015 年 7 月 13 日会议——议程表 40】

TRG 成员普遍认为，确定企业是否能够采用开具发票权变通需要作出判断。其还普遍认为，企业的价格变动的合同有可能符合变通的规定，前提是价格变动与对客户价值变动直接相关。换言之，合同无需为了符合变通条件而在合同有效期内具备固定单价。可能符合条件的合同示例包括，价格随着对客户付出程度的减少而在合同期限内减少的信息技术外包安排，或者考虑电力远期市场价格的多年期电力合同。然而，SEC 观察员还指出，企业将需要有力的证据证明可变价格代表了对客户的价值，以确认类似商品或服务的收入的可变金额。

问题 7-14：企业在特定预期合同签订日之前产生履约成本的情况下如何确认收入，该日期（1）在与客户就该合同达成一致之前或者（2）在该合同符合根据 IFRS 15 进行会计处理的标准（合同签订日）之前？【TRG 2015 年 3 月 30 日会议——议程表 33】

TRG 成员普遍认为，如果最终将被转移的商品或服务符合在一段时间内进行确认的标准，则将在合同签订日在累积追补的基础上确认收入，并体现当时已部分或全部履行的履约义务。累积追补方法与该准则的整体原则视为一致，即当（或随着）企业向客户转移商品或服务的控制权时确认收入。

7.2 在某一时点转移控制权

对于控制权不在一段时间内转移的履约义务，控制权在某一时点转移。很多情况下，可相对直接地确定该时点发生的时间。然而，在其他情况下，作出确定则更为复杂。

为了帮助企业确定客户取得对特定商品或服务控制权的时点，委员会提供了如下规定：

38.按照第 35 至 37 段，如果履约义务没有在一段时间内履行，则企业在某一时点履行了履约义务。为了确定客户取得对承诺资产控制权和企业履行履约义务的时点，企业应考虑第 31 至 34 段中对控制权的规定。此外，企业应考虑通常表明控制权转移的因素，其包括但不限于：

- (a) 企业就该资产获取报酬的现时权利 - - 如果客户有支付的现时义务，那么这可能表明客户已取得了主导资产的使用及取得资产几乎所有剩余利益的能力。
- (b) 客户对资产有法律权属 - - 法律权属可能表明合同哪一方有主导资产的使用及取得资产几乎所有剩余利益的能力，或限制其他企业使用这些利益的权限。因此，转移一个资产的法律权属可能表明客户已取得对资产的控制权。如果一个企业保留法律权属仅仅是预防客户无力付款，企业的这些权利将无法阻止客户取得对资产的控制权。
- (c) 企业已转移了资产的实际占有 - - 客户的资产实际占有可能表明客户有主导资产的使用及取得资产几乎所有剩余利益的能力，或限制其他企业使用这些利益的权限。然而，实际占有不一定完全代表对资产的控制权。例如，在一些回购协议和委托安排中，客户或受托人可能实际拥有企业控制的资产。相反，一些“开出账单但代管商品”安排中，企业可能实际拥有客户控制的资产。B64 至 B76 段、B77 至 B78 段和 B79 至 B82 段分别为回购协议、委托安排和“开出账单但代管商品”安排的会计处理提供指南。
- (d) 客户有资产所有权上的重大风险和报酬 - - 将资产所有权上的重大风险和报酬转移给客户可能表明客户有主导资产的使用及取得资产几乎所有剩余利益的能力。然而，评估承诺资产的所有权上的风险和报酬时，企业应排除转移资产履约义务之外、引起的单独履约义务的风险。例如，企业可能已将对资产的控制权转移至客户，但尚未履行一项附加履约义务，提供与已转移资产相关的维修服务。
- (e) 客户接受资产 - - 客户接受资产可能表明客户有主导资产的使用及取得资产几乎所有剩余利益的能力。为了评估合同客户接受条款对何时转移对资产的控制权的影响时，企业应考虑 B83 至 B86 段的指引。

以上考虑因素并非旨在单独确定客户是否取得了对商品或服务的控制权。企业必须考虑所有相关的事实和情况，以确定控制权是否发生转移。委员会也明确表示，以上考虑因素不能作为核对表。此外，欲确定客户是否取得了控制权，并非全部考虑因素都对企业可用。相反，考虑因素是客户已经取得对资产的控制权时通常出现的因素，列举的意图是帮助企业应用控制权原则。²⁴²

就该资产获取付款的现时权利

如“结论基础”中所指出的，IASB 曾考虑但已否决，规定获得付款的权利是在确定何时确认收入时需要更优先考虑的标准。因此，尽管就资产获得付款的权利的日期可能是客户获得该资产控制的一项指标，但并不一定表明客户已获得该资产的控制。²⁴³ 例如，在某些合同中，客户须支付不可返还的预付款，且并未取得任何商品或服务作为交换。

法律权属与实际占有

“权属”这个词通常与法律定义有关，表明资产的所有权或排除他人对该资产诉求的法定确认权利。因此，权属的转移通常表明资产的控制已转移。确定哪一方拥有资产的权属并不通常取决于哪一方实际占有该资产，但是没有相反的合同条款的话，权属通常在实务转移至客户时转移。例如，在零售交易中，通常不存在转移权属的清晰文件。然而，通常认为产品的权属在客户购买时转移。

尽管零售店交易相对简单，但在其他安排中确定权属何时转移可能更复杂。涉及运输产品的交易可能因运输条款不同而不同且可能涉及第三方运输代理。在此情况下，为做出权属何时转移的评估，要求清晰的理解销售政策及合同条款。如 IFRS 15.38(b)所表明的，法律权属以及/或者实物占有有可能是一项指标表明，合同哪一方具有主导资产的使用并获得资产几乎所有剩余利益、或者使其他方无法获得这些利益的能力。

所有权上的风险和报酬

尽管理事会纳入所有权上的风险和报酬作为评估资产的控制何时转移的考虑因素之一，其在“结论基础”中强调，该因素未改变基于控制的转移确定商品或服务的转

²⁴² IFRS 15.BC155.

²⁴³ IFRS 15.BC148.

让这一原则。²⁴⁴ 所有权上的风险和报酬的概念是基于销售者和客户如何分享与拥有资产相关的潜在利得（报酬）和损失（风险）。所有权的报酬包括以下几项：

- ▶ 资产的所有价值增值权；
- ▶ 无限制的使用资产；
- ▶ 修改资产的能力；
- ▶ 转移或销售资产的能力；
- ▶ 获得资产担保权益的能力。

相反地，所有权的风险包括如下几项：

- ▶ 承担所有的市场价值的贬值；
- ▶ 因资产盗窃或损坏而发生损失；
- ▶ 因商业环境变化而发生损失（例如，报废，库存积压，零售定价环境的影响）

然而，正如 IFRS 15.38(d)所指出的，当评估企业是否拥有资产所有权上的风险时，企业不应考虑导致单项履约义务的风险。例如，当评估企业是否保留了销售给客户资产所有权上的风险时，其不应考虑作为单独履约义务的保修服务。

7.2.1 客户验收

在确定客户是否已取得商品或服务的控制权时，企业必须考虑所有的客户验收条款，这些条款要求客户在履行付款义务之前批准该商品或服务。如果客户不验收商品或服务，则卖方无权收取对价并且需要采取补救行动或需要收回已交付的商品。

就如何评估客户验收条款，该准则提供的指南如下所示：

IFRS 15 摘录

B84.如果企业根据合同议定的具体规则能够客观地确定商品或服务的控制权已转移给客户，则客户验收仅为一项例行程序，其不会影响企业关于客户何时取得对商品或服务的控制权的决定。例如，如果客户验收条款基于满足规定的尺寸和重量特征，则企业在收到客户验收确认之前能够确定是否已符合这些标

²⁴⁴ IFRS 15.BC154.

IFRS 15 摘录

准。企业在类似商品或服务的合同方面具备的经验，可证明提供给客户的商品或服务符合合同中的议定规格。如果在客户验收之前确认了收入，则企业仍必须考虑是否存在剩余履约义务（例如，设备安装）并评估是否单独处理这些履约义务。

B85.然而，如果企业不能客观地确定提供给客户的商品或服务符合合同中的议定规格，则企业在收到客户验收确认之前不能认定客户已取得控制权。这是因为在这种情况下，企业不能确定客户具有主导商品或服务的使用及取得资产几乎所有剩余利益的能力。

B86.如果企业出于试用或评估的目的向客户交付产品，且在试用期到期之前客户不承诺支付任何对价，则在客户验收产品或试用期到期前，产品的控制权不转移至客户。

部分验收条款可能简单直接，使得客户能够根据合同中特定的客观标准（例如，商品性能为具有特定速度）验收或拒收该商品或服务。而其他验收条款可能更具主观性或者出现在合同的某些并非典型的解决验收问题的部分里面，例如服务保证条款或者赔偿条款。为确定后者类型的验收条款对收入确认的影响需要专业判断。

企业无法客观评价合同议定的具体规格中的验收标准，可能会阻止其得出结论认为客户取得商品或服务的控制，直到获得客户的正式签署同意的文件或验收条款失效。然而，企业需要考虑其关于其他类似商品或服务合同的经验，因为该经验可能提供关于企业根据合同议定的具体规格是否能够客观证明商品或服务提供给客户的证据。

我们认为以下一项或多项可能代表企业无法客户评价验收标准的情况：

- ▶ 验收条款不寻常或“非标准”。“非标准”验收条款的指标包括：
 - ▶ 验收期间的持续时间长于合同中类似的商品或服务。
 - ▶ 企业大部分的合同缺乏类似的验收条款。
 - ▶ 合同中包含明确地客户定制化需求且须在验收前满足。
- ▶ 合同包含明确的验收通知的要求（并非仅仅视同验收）。明确的验收通知可能表明客户评估合规的标准是非客观的。此外，该类明确的验收通知条款可能将

时间区间限制在客户能够退回转移的产品时间内，以及在特定期末要求客户针对产品的退回提供书面的原因。当此类条款存在，如果并未收到客户退回的通知，只要客户并未表明其可能退回产品，验收视同在特定期末已经发生。

为确定验收标准的规范能否客观评价（以及仅能够在程序上接受），需要考虑如下几项：

- ▶ 企业签订协议的验收款是否标准。
- ▶ 验收是否基于被转移的产品执行已发布的、规范的标准，以及企业是否能够证明它有一个既定的历史来客观地确定产品的功能符合这些规范

如上所述，如果验收条款非常规或非标准，则客户验收不应视为格式条款。如果合同包含客户指定标准的验收条款，企业客观的评估标准合规性是有困难的，则企业在获得客户验收的证据前无法确认收入。然而，如果企业能够证明在运输前企业的产品满足客户打算使用其产品的情况下所有的客户验收规则，确定验收标准已经满足可能是合适的（且因此验收仅仅是格式条款）。然而，如果能够合理预计产品的运行情况（一旦已经安装并在客户的设备上运行）与运输之前通过测试的运行情况不同，该验收条款可能并不满足。因此，企业可能并不能得出结论认为客户已经获得控制直到客户验收发生。表明在运输前规范不能有效测试的因素包括：

- ▶ 客户拥有独立设备、软件或者环境条件，可以预期在客户环境下的运行与企业测试的运行情况不同。如果合同包含客户验收标准或在交付或在客户地点安装之前无法有效测试的规范，则收入应递延至其能证明标准满足都确认。
- ▶ 被转移的产品高度复杂。
- ▶ 企业拥有控制转移至客户前测试产品或退回已测试产品的有限经验。

为确定当客户获得合同含有客户指定验收标准的某项资产的控制时要求使用专业判断，且基于特定情况下证据的权重。基于单因素分析的结论可能会改变，例如设备的复杂程度，客户环境接口的性质，企业关于该类型交易或协议中特定条款经验的范围。企业在作出该评估时可能需要与资深项目管理员或工程师讨论这些情况。

此外，每个包含客户指定验收标准的合同都需要单独的合规评估，评估在客户验收确认前验收条款是否满足。换言之，因为不同的客户可能指定不同的验收标准，由于合同条款及客户环境的截然不同，企业可能无法做出一个合规评估以应用于所有的合同。

即使合同包含标准验收条款，如果该条款涉及新产品或以前仅仅在有限的基础下销售，企业按要求可能递延确认该产品的收入直到其建立成功获得验收的记录。

7.3 回购协议

有些协议包含回购条款，作为销售合同的一部分或者有关原协议中的商品或类似商品的单独合同被纳入某些协议。这些条款影响如何应用要求于控制以影响交易。

该准则澄清了可被作为回购协议的安排的类型：

IFRS 15 摘录

B64.回购协议，是指企业出售资产并且承诺回购该资产或拥有回购该资产的期权（在同一合同或另一合同中）的一种合同。回购的资产可以是最初出售给客户的资产、实质上与该资产相同的资产或者包含最初售出的资产的另一种资产。

B65.回购协议一般分为以下三种形式：

- (a) 企业回购资产的义务（远期合同）；
- (b) 企业回购资产的权利（看涨期权）；以及
- (c) 企业应客户要求回购资产的义务（看跌期权）。

为将购买一项资产的权利或义务处理为 IFRS 15 下的回购协议，该权利或义务需存在于合同开始时，无论作为相同合同的一部分还是在其他合同中。IASB 澄清企业在没有参照任何预先存在的合同权利时的后续回购资产（在转移该资产至客户之后）的决定不能作为该准则下的回购协议进行会计处理。换言之，初始合同并未导致客户有向企业回售该商品的义务。因此，任何回购资产的后续决定不会影响客户在资产初始转以后控制资产的能力。然而，在企业决定于商品的控制转移至客户后回购该资产的情况下，理事会观察到，企业需要仔细考虑客户在初始交易中获得控制。此外，还需要考虑当事人与代理人要求的应用指南（见第 4.4 节）。²⁴⁵

²⁴⁵ IFRS 15.BC423.

7.3.1 企业持有的远期合同或看涨期权

当企业对回购资产拥有无条件的义务或权利时（即，远期合同或看涨期权），该准则明确了客户还没有取得该资产的控制权。该准则提供了以下应用指南：

IFRS 15 摘录

B66. 如果企业有义务或权利回购资产（远期合同或看涨期权），那么由于主导资产的使用及取得资产几乎所有剩余利益的能力受到限制，客户没有取得资产的控制权，尽管其可能拥有该资产的实际占有权。因此，企业应将合同作为以下两者之一进行处理：

- (a) 如果企业能够或必须以低于资产原售价的价格回购资产，则作为按照《国际会计准则第 17 号 - 租赁》中的租赁进行处理；或者
- (b) 如果企业能够或必须以等于或高于资产原售价的价格回购资产，则作为按照 B68 段中的融资安排进行处理。

B67. 在将回购价格与售价进行比较时，企业应当考虑货币的时间价值。

以上摘录中的应用指南要求企业根据回购价格和原售价之间的关系，对包括远期合同或看涨期权在内的交易进行处理。该准则指出如果企业有权利或义务以低于原售价的价格回购资产（考虑货币时间价值的影响），则企业按照 IAS 17（或 IFRS 16，当采用时）将交易作为租赁进行处理，除非合同为售后回租交易的一部分；如果企业有权利或义务以等于或高于原售价的价格回购资产（考虑货币时间价值的影响），则企业将合同作为融资安排进行处理，讨论如下。

下表描述并非售后回租交易的应用指南：

远期合同或看涨期权			
回购价格	<	原售价	租赁
回购价格	≥	原售价	融资

在该准则下，任何包含销售方回购产品的期权都须处理为租赁或融资（即，非销售）。这是因为客户并未获得资产的控制，且其主导商品使用并获取商品实质上所有的剩余报酬的能力受到限制。企业在确定回购条款的会计处理时无需考虑看涨期

权被行使的可能性。然而，委员会在“结论基础”指出，不具有实质性的期权应予以忽视，且不影响客户何时控制资产。²⁴⁶

如果交易被视为 IFRS 15 下的融资安排，则销售企业将继续确认该资产。此外，销售企业将把已向客户收取的对价计入金融负债。已向客户收取的对价和随后向客户支付的对价（回购资产时）之间的差额代表在融资安排的期限内确认的利息和持有成本（如适用）。如果期权尚未行使而失效，则企业在失效时终止确认负债并确认收入。

仍需要指出的是，IFRS 16 生效后必然会修订 IFRS 15.B66(a)，以指定如果合同是售后回租交易的一部分，企业继续确认该项资产。此外，为应用 IFRS 9，企业将从客户收到的所有对价确认为一项金融负债。

与现行准则相比有哪些变化？

与现行准则的规定一致，当回购协议和原销售协议以一种方式相互联系，在这种方式下如果不将一系列交易作为整体提及则不能理解该安排的实质，此时新准则要求企业将以上两种协议一并考虑。²⁴⁷ 因此，对大多数企业来说，将两项交易合并考虑的规定不会发生变化。

新准则中将回购协议按实质区分为租赁或融资安排的规定，与现行准则大体保持一致。IAS 18 称：“需要分析协议的条款，以确定卖方是否实质上已将所有权上的风险和报酬转移给买方”。²⁴⁸

然而，除了指出融资安排不产生收入之外，IAS 18 并没有详细说明如何处理作为这类融资安排的回购协议。因此，IFRS 15 的规定可能导致某些企业实务发生重大变化。

我们的看法

由于该准则以相同的方式处理所有的远期合同和看涨期权，并且没有考虑行使这些期权的可能性，企业可能会发现在实务中应用这些规定具有挑战性。此外，因为准则提供了租赁的要求，那么企业理解租赁准则和收入准则的相互作用是很重要的。

²⁴⁶ IFRS 15.BC427.

²⁴⁷ IAS 18.13 and SIC-27.

²⁴⁸ IAS 18.IE5.

该准则提供的看涨期权示例如下所示：

IFRS 15 摘录

示例 62 - - 回购协议 (IE315 至 IE318 段)

20X7 年 1 月 1 日，企业与客户签订了有形资产销售合同，价格为 CU100 万。

案例 A - - 看涨期权：融资

该合同包括看涨期权，该期权赋予企业权利，可在 20X7 年 12 月 31 日或之前以 CU110 万的价格回购资产。

由于企业有权利回购资产，因此客户主导资产的使用及取得资产几乎所有剩余利益的能力受到限制，于 20X7 年 12 月 31 日资产控制权并没有转移给客户。从而，按照 IFRS 15 B66(b)段，由于行使价高于原售价，企业将交易作为融资安排进行处理。按照 IFRS 15 B68 段，企业没有终止确认资产，而是将已收现金确认为金融负债。企业还对行使价 (CU110 万) 和已收现金 (CU100 万) 之间的差额确认利息支出，该支出使负债增加。

于 20X7 年 12 月 31 日，未行使的期权失效。因此，企业终止确认负债并确认收入 CU110 万。

7.3.2 客户持有的看跌期权

IFRS 15 指出，如果客户有能力要求企业以低于资产原售价的价格回购资产（看跌期权），则企业自合同开始时应考虑客户是否有行使该权利的重大经济激励。换言之，这一确定影响着客户是否真正拥有对已收取资产的控制权。

确定企业是否有行使该权利的重大经济激励，将决定是将安排作为租赁还是作为带有退货权的商品销售进行处理（在 5.4.1 节中讨论）。企业必须考虑所有相关事实和情况以确定客户是否有行使该权利的重大经济动因，包括回购日该资产的回购价格与预期市场价值相比较的关系，以及权利失效前的时间。该准则指出，如果回购价格预计将显著超过资产的市场价值，则客户拥有行使看跌期权的重大经济动因。

- ▶ 如果客户有行使其权利的重大经济动因，则预计客户将最终退回资产。由于客户有效支付给企业费用以取得在一段时间内使用资产的权利，故企业将协议作为租赁进行处理。然而，一种例外情况是如果合同为售后回租交易的一部分，则该合同将作为融资安排进行处理。需要指出的是，IFRS 16 生效后必然会修

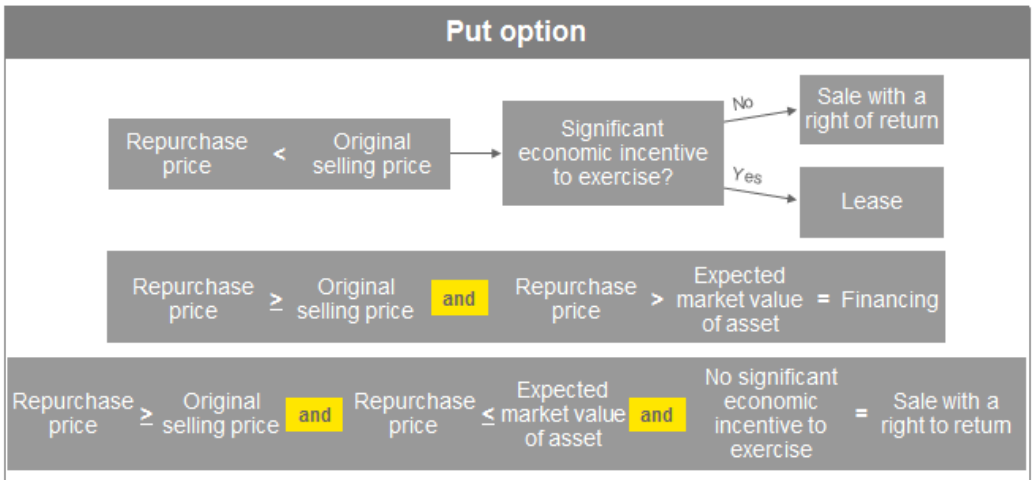
订 IFRS 15.B70，以明确如果合同是售后回租交易的一部分，企业继续确认该项资产。此外，为应用 IFRS 9，企业将从客户收到的所有对价确认为一项金融负债。

- ▶ 如果客户没有行使其权利的重大经济动因，则企业将协议以一种类似于带有退货权的商品销售的方式进行处理。如果客户没有行使其权利的重大经济动因，以等于或高于原售价但低于或等于资产的预期市场价值的回购价格回购资产，也必须按带有退货权的商品销售的方式进行处理。见 5.2.2 节关于带有退货权的商品销售的讨论

如果客户有能力要求企业以等于或高于原售价的价格回购资产，且回购价格高于该资产的预期市场价值，则该合同实际上为融资。

如果期权尚未行使而失效，则企业在失效时终止确认负债并确认收入。

下表描述该应用指南：



我们的看法

现行准则对看跌期权提供的指导有限，新准则就此提供了应用指南。然而，新准则没有就确定是否存在“重大经济动因”提供任何指引，因此做出此项确定可能需要运用判断。

该准则提供的看跌期权示例如下所示：

IFRS 15 摘录

示例 62 - - 回购协议 (IE315,IE319 至 IE321 段)

IFRS 15 摘录

20X7 年 1 月 1 日，企业与客户签订了有形资产销售合同，价格为 CU100 万。

案例 A - - 看跌期权：租赁

该合同包括看跌期权而不是看涨期权。在跌期权的规定下企业有义务在 20X7 年 12 月 31 日或之前因应客户要求以 CU900,000 的价格回购资产。20X7 年 12 月 31 日，该资产的市场价值预计为 CU750,000。

在合同开始时，企业评估客户是否拥有行使看跌期权的重大经济激励，以确定是否对资产转移进行处理（见 IFRS 15 B70 至 B76 段）。由于在回购日回购价格显著超过资产的预期市场价值，企业认定客户拥有行使看跌期权的重大经济激励。企业确定在评估客户是否拥有行使看跌期权的重大经济激励时无需考虑其他相关因素。因此，由于客户主导资产的使用及取得资产几乎所有剩余利益的能力有限，企业认定资产的控制权没有转移给客户。

根据 IFRS 15 B70 至 B71 段，企业按照《国际会计准则第 17 号 - - 租赁》将该交易作为租赁进行处理。

常见问答

问题 7-16：当企业拥有附条件的看涨期权以迁移或替换过期产品（例如过期易坏商品，过期药物），客户是否获得了产品的控制（或这是否类似于退回）？

准则并未区分附条件的及未附条件的看涨期权或远期合同。此外，准则规定当企业有权回购资产时客户并未获得资产的控制。看涨期权或远期合同的存在表明控制并未转移，因为客户主导资产的使用及取得资产几乎所有剩余利益的能力受到限制。

然而，在易腐蚀产品的情况下，企业附条件迁移或替换过期产品的权利并不必然包含客户主导资产的使用及取得资产几乎所有剩余利益的能力。换言之，企业无法迁移或替换过期产品直到其到期。此外，客户在产品的可使用年限内已经控制产品。因此，我们认为企业能够合理得出结论认为在这种情况下原产品的控制并未转移至客户，且企业可以将此权利视为退回权的一种形式（见第 5.4.1 节）。

7.3.3 含有担保余值的销售

设备销售的企业可能会实行销售激励计划。通过该计划，企业保证客户在处置设备时客户会得到最低转售价款（即担保余值）。如果客户持有一项其具有重大经济激励去行使的看跌期权，则客户消耗、修订或者出售该资产的能力受到限制。相反，当企业保证客户将获得一项最低金额的出售收入时，则客户主导该资产的使用并获得该资产几乎所有剩余利益的能力并未受到限制。因此，委员会决定，没有必要扩展针对回购协议的要求以考虑转售的保证金额。²⁴⁹

因此，企业检查其所有的合同并确定担保余值不是通过回购条款来实现是很重要的，例如包含看涨期权的合同（例如客户有权要求企业在自购买之日起两年后以原售价的 85% 的价格回购设备）。如果看跌期权是现时的，则企业必须使用该准则中的应用指南以确定看跌期权的存在是否导致客户不能取得购入商品的控制权。在此类情况下，企业会确定客户是否拥有行使看跌期权的重大经济动因。如果企业认定客户没有行使看跌期权的重大经济动因，按照该准则企业将把交易作为销售进行处理，如第 7.3.2 节所述。或者，如果企业认定客户拥有行使看跌期权的重大经济动因，企业将把交易作为租赁进行处理。

然而，假设交易不包含回购权而是包含担保余值。如果企业保证其将对符合资格的未来销售低于原售价 85% 的价格向客户进行补偿（或者“完全偿还”），则 IFRS 15 中有关回购协议的应用指南看起来并不适用。这是因为企业没有回购资产。

在这些情况下，需要作出判断来确定适当的会计处理，这将取决于具体的事实和情况。在一些情况下，企业可能需要考虑其他 IFRS 的规定以对担保余值进行适当的会计处理。在其他情况下，IFRS 15 可能适用于整体交易。如果应用 IFRS 15，则企业反而需要评估担保是否影响正在转移的资产的控制权，这取决于对客户的承诺。在一些情况下，其可能不会影响控制权的转移。该准则的“结论基础”指出，“当企业保证客户将获得一项最低金额的出售收入时，则客户主导该资产的使用并获得该资产几乎所有剩余利益的能力并未受到限制。”²⁵⁰ 然而，尽管担保余值可能不会影响控制权的转移，但企业需要考虑其是否影响交易价格（见上文第 5 节）。尽管回购协议和担保余值的经济原理可能相类似，但是其会计处理却可能大相径庭。

²⁴⁹ IFRS 15.BC431.

²⁵⁰ IFRS 15.BC431.

7.4 寄售安排

企业经常以寄售的方式向其他方交付存货（例如，分销商、经销商）。通过寄售方式的运送，寄售人能通过使产品更接近终端用户，改善产品营销。但他们不向中间人（收货人）销售货物。

准则提供了以下应用指南以确定协议是否包含寄售安排：

IFRS 15 摘录

B78.寄售安排的迹象包括但不限于：

- (a) 直至特定事项发生，该企业才能对产品具有控制权，例如，产品销售给经销商的下游客户或规定期限到期；
- (b) 该企业可以要求退回产品或将产品转移至第三方（如另一经销商）；以及
- (c) 经销商没有无条件支付产品价款的义务（尽管其可能需要支付保证金）。

签订寄售安排的企业必须确定履约义务的性质（即，该义务是向收货人转移存货还是向最终客户转移存货）。这一确定取决于存货的控制权是否在交付时转移至收货人。通常，直至将存货销售给最终客户或在某些情况下，当规定期限到期时，寄售人才放弃对寄售存货的控制权。收货人通常没有为存货支付对价的任何义务，除非收货人将产品销售给第三方后，才需要支付给寄售人双方议定的售价的相应部分。因此，当货物交付给收货人时，通常不确认寄售安排的收入，这是因为控制权还未转移（即将货物交付客户的履约义务尚未履行）。

7.5 “开出账单但代管商品”安排

在某些销售交易中，销售企业履行其义务并就完成的工作向客户开具账单，但是直至稍后日期才运送商品。这些交易通常被称为“开出账单但代管商品”交易，一般是出于一些原因应买方要求而设计，原因包括缺乏仓储能力或直至稍后日期才能使用这些商品。

与现行准则相比有哪些变化？

新准则规定对“开出账单但代管商品”交易是否满足收入确认条件确定的标准与现行准则类似。²⁵¹ 然而，IFRS 报表编制者可能不熟悉单独的保管履约义务的对价（如 IFRS 15 B80 段所述），因为 IAS 18 没有对其提供指引。

该准则就这些安排提供的应用指南和示例如下所示：

IFRS 15 摘录

B79. “开出账单但代管商品”的安排是一种合同，合同规定企业向客户开具产品账单，但是在未来某一时点将该产品转移给客户前企业仍实际占有该产品。例如，客户在缺少储存产品的可用空间或者生产计划推迟的情况下也许会要求企业签订这类合同。

B80. 通过评估客户何时取得产品的控制权，企业应确定其何时履行转移产品的履约义务（见第 38 段）。对某些合同而言，控制权是在产品交付到客户所在地时还是在产品发货时转移取决于合同条款（包括交货和运货条款）。然而，对某些合同而言，即使企业仍实际占有产品，客户仍可能取得产品的控制权。在这种情况下，即使客户已决定不行使实际占有产品的权利，客户仍具有主导产品的使用及取得产品几乎所有剩余利益的能力。因此，企业不控制产品，而是为客户提供资产保管服务。

B81. 除应用第 38 段的规定之外，对客户而言，在“开出账单但代管商品”安排中取得产品的控制权，必须符合以下所有标准：

- (a) “开出账单但代管商品”安排的存在原因必须具有实质性（例如，客户要求该安排）；
- (b) 必须将产品单独识别为属于客户；
- (c) 产品当前已准备就绪可向客户进行物理转移；以及
- (d) 企业不能使用产品或将其交给另一个客户。

B82. 如果企业以“开出账单但代管商品”为基础确认产品销售收入，则企业/应按照第 22 至 30 段的规定考虑其是否还有剩余履约义务（例如，保管服务）；

²⁵¹ IAS 18.IE1.

IFRS 15 摘录

对于剩余履约义务，企业应按照第 73 至 86 段，将一部分交易价格分配至这些履约义务。

准则提供了如下示例解释“开出账单但代管商品”安排的应用指南：

IFRS 15 摘录

示例 63 - - “开出账单但代管商品”的安排 (IE323 至 IE327 段)

20X8 年 1 月 1 日，企业与客户签订了机器和备件的销售合同。机器和备件的制造提前期为两年。

制造完成后，企业证明机器和备件符合合同中的议定规格。转移机器和备件的承诺可明确区分并产生两项履约义务，各项履约义务将在某一时点履行。20X9 年 12 月 31 日，客户支付了机器和备件的款项，但是仅实际占有机器。尽管客户检查验收了备件，但是其要求将备件储存在企业的仓库中，因为该仓库离客户的工厂很近。客户拥有备件的法律权属且该备件可被识别为属于客户。此外，企业将备件在其仓库内单独存放且该备件已准备就绪可按客户要求立即出货。企业预计将在两年至四年内持有该备件，且企业不能使用该备件或将其交给另一个客户。

企业将提供保管服务的承诺识别为一项履约义务，因为该履约义务是提供给客户的服务，并且其与机器和备件可明显区分。因此，企业对合同中的三项履约义务进行处理（提供机器、备件和保管服务的承诺）。交易价格被分配至这三项履约义务，且当（或随着）控制权转移至客户时确认收入。

20X9 年 12 月 31 日，在客户取得机器的实际占有权时，控制权转移至客户。企业评估 IFRS 15 第 38 段中的考虑因素以确定将备件的控制权转移至客户的时点，注意到企业已收款、客户已拥有备件的法律权属且已检查验收该备件。此外，企业认定已符合 IFRS 15 B81 段的所有标准，这对于企业在“开出账单但代管商品”的安排中确认收入来说是必要的。20X9 年 12 月 31 日，企业在控制权转移至客户时，确认备件的收入。

随着保管服务的提供，提供保管服务的履约义务在一段时间内履行。按照 IFRS 15 第 60 至 65 段，企业考虑支付条款是否包含重大的融资成分。

7.6 知识产权许可收入确认

IFRS 15 提供了一种知识产权许可收入确认的应用指南，该指南不同于一般规定。所有被确定为可明确区分的知识产权许可必须应用这项单独的应用指南。我们将在 8 节中详细论述。

7.7 存在退货权时的收入确认

如第 4.7 节所述，退货权不代表单独的履约义务。反而，退货权的存在影响交易价格且企业必须确定客户是否会退回已转移的产品。

按照 IFRS 15，如第 5 节所述，企业可能估计交易价格并应用预期交易价格的限制。为到达次目的，企业可能考虑预计退回的产品以确定预计有权向客户收取的金额（不包含预计退回产品的金额）。企业基于在退货期（考虑预期产品退货）结束其预计有权向客户收取的金额估计交易价格并确认收入。企业不应确认受限部分的收入，直至该金额不再受限为止，这可能是在退货期满时或更早，如果企业对于产品预计退回的预期更改为退货期满之前的话。企业将预期退货金额作为退款负债进行确认，这是其退还客户对价的义务。企业也将在每个报告期结束时更新其估计结果。关于此议题的进一步论述见 4.7 节和 5.4.1 节。

7.8 客户对额外商品或服务的选择权的收入确认

如第 4.6 节所述，当企业赋予客户取得额外商品或服务的选择权时，如果该选择权是客户只有在签订该合同的情况下才能取得的一项实质性权利（例如，折扣超过通常向在该地理区域或市场的该类别客户提供的商品或服务的折扣范围），则该选择权应作为一项单独的履约义务。如果该选择权向客户提供了实质性权利，客户实质上为未来的商品或服务向客户预付款。IFRS 15 要求企业在合同开始时分配一部分交易价格至该实质性权利（见第 6.1.5 节）。当（或随着）选择权被行使（以及未来指定商品或服务转移）时或当选择权到期时，确认分配至实质性权利部分的收入。

相反，如果实质性权利不视为一项实质性权利且只是进行市场营销，客户不对该选择权进行会计处理直到后续购买发生时对基础商品或服务进行会计处理。

7.9 未使用的权利和未来商品或服务的预付款

在某些行业，客户有权在将来收到商品或服务，企业会向其收取不可退还的款项。然而，客户最终可能不行使该项权利（通常被称为“未使用的权利”）。例如，零售商经常销售不会全部兑换的礼品卡，航空公司有时向乘客销售机票，而这些乘客的机票可能会过期却未使用。

在企业收到由客户未行使的权利引起的对价时，企业针对未来将转移或准备就绪转移的商品或服务确认等同于客户预付金额的合同负债。收入一般在企业履行其履约义务时确认。

然而，由于企业不经常被客户要求完全履行其履约义务，委员会决定企业在预计有权收取未使用的权利金额时，应当以客户已行使权利的模式的一定比例，将预计未使用的权利金额确认为收入。如果企业预计不存在未行使的权利，则在客户行使其权利的可能性极低前，其不应将任何未行使权利确认收入。²⁵² 该程序的一个例外情况是当企业被要求免除对其他方付款时（例如政府）。该金额确认为负债。

在估计未使用的权利金额时，企业要考虑可变对价的限制，如第 5.2.3 节所述，在估计任何未使用的权利金额时，企业必须考虑可变对价的限制。换言之，如果估计的未使用的权利金额极可能发生收入重大转回，则在转回的可能性消失前，企业不能确认这些金额。

正如上面所讨论的，关于未使用的权利的应用指南要求企业将预付款全额确认为负债。然后，企业将随着与未使用权利相关的收入的确认逐步结转该负债。然而，如果预付款要素（例如，礼品卡、忠诚点销售）是多要素安排的一部分，企业必须将交易价格分配至履约义务。因此，与该要素相关的递延收入可能会少于合同的“预付款”金额。

如下示例解释包含忠诚度积分的销售。在该示例中，由于交易价格在两项履约义务中分配，分配至该积分的金额（即“预付”要素）少于这些积分的单独售价。

²⁵² IFRS 15.BC398.

示例 52 - - 客户忠诚度计划 (IE267 至 IE270 段)

企业实行客户忠诚度计划。按照该计划，客户每购买 CU10 的产品会取得一个客户忠诚度积分的奖励。在将来购买该企业的产品时，一分可兑换 CU1 的价格折扣。在报告期内，客户购买了 CU100,000 的产品并取得在将来进货时可兑换的 10,000 个忠诚度积分。对价是固定的，且购买的产品的单独售价为 CU100,000。企业预计有 9,500 个忠诚度积分可兑换。按照 IFRS 15 的 B42 段，基于兑换的可能性，企业估计每个忠诚度积分的单独售价为 CU0.95（共计 CU9,500）。

客户忠诚度积分赋予客户一项实质性权利，若客户不签订合同则不能获取该权利。因此，企业认定向客户提供忠诚度积分的承诺是一项履约义务。企业按照单独售价的相对比例将交易价格（CU100,000）分配至产品和各个忠诚度积分，如下所示：

	CU	
产品	91,324	$(CU100,000 \times (\text{单独售价 } CU100,000 \div CU109,500))$
积分	8,676	$(CU100,000 \times (\text{单独售价 } CU9,500 \div CU109,500))$

在第一个报告期结束时，4,500 个忠诚度积分已被兑换，且企业仍预计共有 9,500 个点可兑换。企业确认忠诚度积分的收入为 CU4,110 $[(4,500 \text{ 点} \div 9,500 \text{ 点}) \times CU8,676]$ 并在第一个报告期结束时将未兑换的忠诚度积分确认为合同负债 CU4,566（CU8,676 – CU4,110）。

在第二个报告期结束时，累计有 8,500 个忠诚度积分被兑换。企业更新了其对于将被兑换的忠诚度积分的估计，目前预计有 9,700 个点将被兑换。企业确认忠诚度积分的收入为 CU3,493 $[(\text{已兑换的总点数 } 8,500 \div \text{预计兑换的总点数 } 9,700) \times \text{初始分配 } CU8,676] - \text{在第一个报告期确认的收入 } CU4,110$ 。合同负债余额为 CU1,073（初始分配 CU8,676 – 累计已确认收入 CU7,603）。

常见问答

问题 7-18: 客户未行使权力 (即未使用的权利) 是否是某种形式的可变对价?

尽管 IFRS 15.B46 中未使用权利的应用指南是具体参考可变对价的限制, 但我们并不认为未行使权利是某种形式的可变对价 (见 5.2 节)。这是因为这并不改变交易价格。未使用的权利是一个确认的概念 (步骤 5), 这并不影响收入确认的时间。这并非是一个计量概念 (即步骤 3)。例如, 无论预计的未使用的权利金额是多少, 一张面值为 CU20 的礼品卡的交易价格是固定的 CU20。然而, 预计的未使用的权利收入确认的时间, 因为如果企业预计将有权获得未使用的权利金额, 则企业按照 IFRS 15.B46 的要求 “企业应当根据客户行使权利的模式按比例将预计未使用的权利金额确认为收入”。

8 知识产权许可

IFRS 15 提供了针对知识产权许可的收入确认应用指南，这与适用于所有其他已承诺商品或服务的规定略有不同。考虑到许可包含各种各样的特点和经济特征，委员会决定，为确定承诺（以及收入确认）是在一段时间还是在一个时点履行，企业有必要评估其授予一项知识产权许可的承诺的性质。一项许可可能提供以下权利之一：

- ▶ 在整个许可期内存在的企业知识产权的接触权，这将导致收入在一段时间内确认
- 或者
- ▶ 在授予许可的某一时点存在的企业知识产权的使用权，这将导致收入在某一时点确认。

IFRS 15.B52 提供了可能向客户许可的知识产权的示例，包括软件与技术，媒体和娱乐（例如电影和音乐），特许权，专利权、商标权和版权。

针对知识产权许可所提供的应用指南只适用于可明确区分的许可。在许可是合同中唯一的已承诺事项（明确或隐含）时，应用指南明确适用于该许可。针对某些合同，评估合同是否包含一项可明确区分的知识产权许可可能是简单直接的。然而，如果合同中多项承诺，企业可能需要更加细致的评估所让与权利的性质。

知识产权许可经常包含在多组成部分的合同中，其中的额外商品或服务的承诺可能是明确的或隐含的。在这些情况下，如第 4 和 8.1 节所述，企业首先应运用模型第 2 步的要求确定知识产权许可是否可明确区分。

对于大多数不可明确区分的许可而言，企业将按照模型第 5 步的一般规定对包含许可的履约义务的收入确认进行会计处理（即，如第 7.1 和 7.2 节所述，按照 IFRS 15 第 31 至 36 段的规定确定合并履约义务是否在一段时间内或在某一时点转移）。此外，在“结论基础”中，委员会指出可能会存在某些情况，其中包括即使许可与连同许可一起转移的商品或服务不可明确区分，但是该许可仍是合并项目最主要的或起主导作用的成分（即，主要项目）。²⁵³ 在这种情况下，委员会认为关于许可的额外应用指南仍然适用。对于确定许可什么情况下为最主要的或起主导作

²⁵³ IFRS 15.BC407.

用的成分，委员会没有提供应用指南或示例。然而，IASB 引用“结论基础”中的示例进一步说明该概念。²⁵⁴ 见第 8.2.1 节中进一步讨论。确定许可是否是主要成分在某些情况可能是明显的，但是在其他情况下并非如此。因此，企业需要执行重要判断并考虑定量和定性因素。

8.1 识别许可安排中的履约义务

知识产权许可合同通常包含明确的或隐含的提供额外商品或服务的承诺（例如，设备，当发生时即可获得的更新服务，维修及安装）。与一般模型第 2 步一致（见第 4 节），当客户合同包含知识产权许可和其他承诺的商品或服务，为合适的确定知识产权许可和其他承诺是否是可明确区分的（即，均作为单独履约义务），企业需要运用 IFRS 15.22-30 中识别履约义务的要求。

如第 4.2 节所述，准则概括了两步骤程序以确定承诺的商品或服务（包括知识产权许可）是否可明确区分，并因此是一项履约义务：

(a) 单个商品或服务的对价（即，商品或服务是否可明确区分）

以及

(b) 商品或服务的对价是否能够从合同中的其他承诺单独识别（即，承诺转移的商品或服务根据合同内容可明确区分）

为得出商品或服务可明确区分的结论，企业需要确定商品和服务既能够可明确区分且根据合同内容可明确区分。这些要求可能需要同样的适用于确定授予知识产权许可的承诺能够与合同中的其他承诺的商品或服务明确区分。因此，企业按要求需评估客户是否能够单独从该许可获益（即其是否可明确区分）或将其与易于取得的其他资源结合在一起获益（即根据合同内容可明确区分）。评估知识产权许可是否可明确区分可能需要基于每个合同的事实和情况。

8.1.1 知识产权许可是可明确可区分的

许可通常是可明确区分的（即可明确区分商品或服务的第一个标准），因为客户至少可以通过知识产权许可其本身或与其他易于获得的商品或服务结合而获益。思考准则中示例 11，案例 A（完整摘录于第 4.2.3 节中），该案例包含一个软件许可的合同，该许可与安装服务，技术支持以及未明确的软件更新一同转移。安装服务通

²⁵⁴ IFRS 15.BC414X.

常由其他企业执行，并且不会对软件作出重大修改。软件许可在其他商品或服务之前交付，该软件在没有更新和技术支持的情况下仍可正常运行。企业得出结论认为，客户能够从单独使用各项商品和服务、或将其与可易于获得的其他商品和服务一起使用中获益。换言之，每项商品或服务，包含软件许可，根据 IFRS 15.27 是可明确区分的。

如果企业确定知识产权许可和其他承诺的商品或服务可明确区分，评估的第二步就是确定其根据合同内容是否可明确区分。作为评估的一部分，企业考虑商品或服务是否不能单独识别的因素，包括是否：

(1) 企业提供重大整合许可及其他商品或服务成一项产出或组合产出。

(2) 该许可和其他商品或服务重大修订或定制彼此。

或

(3) 许可和其他商品或服务是高度依赖或高度关联的，因此向客户转让许可的承诺不能与转让其他商品或服务的承诺分开履行。

延续上述示例 11，案例 A，企业考虑 IFRS 15.29 所述的原则及因素，并确定向客户转让各项商品和服务的承诺可与其他承诺单独区分开来。在作出这一决定时，企业考虑了安装服务是常规性的且能够从其他供应商取得。此外，客户考虑了，虽然其将软件整合纳入客户系统，但软件更新并不会对客户使用软件许可证及从许可证中获益的能力产生重大影响。因此，安装服务及软件更新均不会对客户使用许可证及从许可证中获益的能力产生重大影响。企业进一步考虑了，任一已承诺的商品或服务均不会对其他已承诺的商品或服务作出重大修订或定制，企业亦不提供将软件及服务整合为组合产出的重大服务。最后，软件及服务相互之间不会视为存在高度依赖或高度关联，因为转让软件许可证的承诺能够与企业之后提供安装服务、软件更新或技术支持的承诺分开履行。

该准则包含如下示例，以说明许可是否与其他承诺的商品或服务可明确区分：

示例 56 - - 识别可明确区分的许可 (IE281, IE285 至 IE288 段)

某企业为一家制药公司，其向客户授予了为期十年的获批药物组合物专利权许可，并且还承诺为客户生产该药物。该药物是一种成熟产品，因此该企业不会承担任何活动以支持该药物的研发，这符合其商业惯例。

案例 B - - 许可证可明确区分

在此案例中，由于生产该药物的制造过程不具独特性或专业性，一些其他企业也能为客户生产该药物。

企业评估承诺向客户提供的商品和服务，以确定哪些商品和服务可明确区分，并得出许可证和生产服务均满足 IFRS 15.27 的标准的结论。企业得出结论认为，由于客户能够从许可证与企业生产服务之外的易于获得的资源一起使用中获益（因存在其他能够提供生产服务的企业），并且能够通过将生产服务与合同开始时想客户转让的许可证一起使用获益，因此满足 IFRS 15.27(a)所述的标准。

企业还得出结论认为其授予许可证的承诺与提供生产服务的承诺可以单独区分（即满足 IFRS 15.27(b)的标准）。根据 IFRS 15.29 所述的原则和因素，企业得出结论认为，许可证和生产服务并非本合同中组合项目的投入。在得出这一结论时，企业认为客户可以单独购买许可证而不对客户从许可证获益的能力产生重大影响。许可证及生产服务均不对彼此作出重大修订或定制且企业并未提供将这些项目整合纳入组合产出的重大服务。企业进一步认为许可证及生产服务相互之间并非高度依赖或高度关联，因为企业可以独立于向客户履行后续生产药品的承诺，来履行转让许可证的承诺。类似地，尽管客户之前去的了许可证并最初使用其他生产商，但企业仍可以为该客户生产药品。因此，本合同中虽然生产服务必须依赖于许可证（即，在客户未取得许可证的情况下企业无法提供生产服务），但许可证和生产服务相互之间不会产生重大影响。因此，企业得出结论认为其授予许可证的承诺与提供生产服务的承诺可明确区分且企业具有两项履约义务：

(1) 专利权许可证；及

(2) 生产服务。

按照 IFRS 15 的 B58 段，该企业评估其授予许可的承诺的性质。该药物是一种成熟产品（即该药物已获批，目前正在生产中并且在最近几年已进行商业销售）。对于此类成熟产品，该企业的商业惯例是不承担任何活动以支持药物的研发。因此，该企业判定不符合 IFRS 15 的 B58 段中的标准，因为合同没有要求且客户没有合理预期该企业会承担一些活动，这些活动对客户有权拥有的知识产权产生重大影响。在 IFRS 15 的 B58 段的标准评估中，该企业没有将承诺提供制造服务的单独履约义务考虑在内。因此，该企业转移许可的承诺的性质，是提供使用该企业知识产权的权利，而使用该权利的方式和功效在授予客户的时点就已经存在。从而，企业将该许可作为在某一时点履行的履约义务进行处理。

该企业应用 IFRS 15 第 31 至 38 段以确定制造服务是在某一时点还是在一段时间内履行的履约义务。

8.1.2 知识产权许可是不明确可区分的

上述示例中的知识产权许可是可明确区分的，因为其满足 IFRS 15.27 的两条标准。在其他情况下，知识产权许可与合同中其他承诺的商品或服务不可明确区分，可能因为其不能够明确区分以及/或者其不能单独识别。

IFRS 15.B54 要求，许可证无法与合同中其他已承诺的商品或服务明确区分，则应将这些合并为一项单一的履约义务进行会计处理。其还识别了两个与其他商品或服务无法明确区分的示例，如下：

- ▶ 构成有形商品的组成部分并且是该商品正常使用所不可缺少的许可证
- ▶ 客户仅在同时使用相关服务（例如，由企业提供的在线服务，通过授予许可证使客户能够访问相关内容）时才能获益的许可证。

在此两种示例中，客户仅能从知识产权许可及其他相关商品或服务的组合产出中获益。因此，该许可证是不可明确区分的，并可能与合同中已承诺的商品或服务合并。

准则包含了其他知识产权许可不可明确区分的示例，该许可与其他已承诺的商品或服务合并，因为客户仅在同时使用相关服务时才能获益（如 IFRS 15.B54(b)所述）。例如，示例 55 和示例 56，案例 A（在 8.2.1 节中完整摘录）解释包含知识产权许可与其他已向客户承诺的商品或服务不可明确区分的合同。

当企业按要求将一项知识产权许可与合同中的其他已承诺商品或服务捆绑时，在许可证是组合履约义务的最主要项目的情况下，通常需要考虑许可证的应用指南以帮助确定其向客户承诺的性质。见 8.2.1 节针对该履约义务应用许可证应用指南的更多讨论。

8.1.3 合同限制

某些许可证包含客户可能使用许可证的实质性合同限制。准则明确的规定时间、地域或者使用的限制并不影响许可权人确定转移许可证的承诺是在一段时间还是在某一时间点履行，如下：

IFRS 15 摘录

B62.某企业在确定许可是提供企业知识产权的接触权还是企业知识产权的使用权时，应忽略以下因素：

(a) 时间、地理区域或使用的限制 - - 这些限制界定了已承诺许可的属性，而不是界定企业是在某一时点还是在一段时间内履行其履约义务。

尽管利益相关者承认，IFRS 15.B62 已明确规定对时间、地域或使用方面的限制并不影响许可证授予方确定许可证是在一段时间内履约还是在某个时点履约，但某些利益相关者指出，准则关于特定类型的合同限制是否会影响合同已承诺的商品或服务的识别的规定并不明确。例如，授予客户许可证的安排可能允许客户在一段时间（如，三年）内播放某知名电视节目或电影，但限制客户在该三年中的每一年只能播放一次授权的内容。在该情况下，利益相关者认为合同限制是否影响企业识别其在合同中的承诺（即，上述播放限制是否影响企业授予的是一个许可证还是三个许可证？）并不明确。²⁵⁵

²⁵⁵ IFRS 15.BC414O.

进一步思考该问题，IASB 认为与其他合同一样，承诺向客户授予许可证的合同也要求使用识别履约义务的标准评估合同中的各项承诺。²⁵⁶ 该评估应在应用有关标准来确定企业授予许可证的承诺的性质之前进行。²⁵⁷

在“结论基础”中，IASB 进一步解释其考虑了准则随附示例中的示例 59（见 8.3.2 节摘录）。示例中，企业得出结论认为其唯一的履约义务是授予客户使用唱片的权利。至于应在何时、何地及如何使用该权利则由时间（两年）、地域范围（A 国）和批准的用途（在广告中）等属性规定。相反，如果企业授予客户在两个不同的时间段及两个地点，例如，与 X1 至 X3 年在 A 国以及于 X2 年至 X4 年在 B 国，使用该唱片的权利，企业将需要应用 IFRS 15.27-30 中有关识别履约义务的标准来确定该合同包含的是涵盖该两个国家的一项许可证、还是分别针对每一个国家的两项单独许可证。²⁵⁸

因此，企业应考虑所有合同条款以确定所承诺的权利是否将导致向客户转让一项或多项许可证。在作该决定时，需要运用判断来区分形成转让使用企业知识产权之权利的承诺的合同条款与规范何时、何地及如何使用此类权利的合同条款。因此，在委员会看来，对 IFRS 15.22-30 中识别履约义务的要求作出的澄清为企业提供了有效的指南。²⁵⁹

我们的看法

我们认为评估合同限制的一个关键部分是在未来某一时间接触合同限制是否要求企业在未来该时间向客户授予额外的权利，以满足其合同下的承诺。向客户授予额外权利的要求的存在表明存在需要按照模型第 2 步进行会计处理的多项履约义务。

企业可能需要应用重大判断区分包含多项属性的单项已承诺许可及包含向客户的多项可能是单项履约义务的承诺的许可。



FASB 差异

ASC 606 要求企业区分界定了已承诺许可的属性的合同条款（例如，时间、地理区域或使用的限制）和要求其向客户转移额外商品或服务的合同条款。已承诺

²⁵⁶ IFRS 15.BC405–BC406.

²⁵⁷ IFRS 15.414P.

²⁵⁸ IFRS 15.BC414Q.

²⁵⁹ IFRS 15.BC414P.

许可的属性的合同条款定义了客户的知识产权的权利范围，且不影响履约义务是在某一时间还是在一段时间内履行。也不影响合同中履约义务的数量。

IASB 决定无需就识别包含一项或多项许可证的合同中的履约义务进行澄清，因为其已经针对识别履约义务的一般规定进行了澄清。²⁶⁰

因此，ASC 606 包含的合同限制的规定与 IFRS 15 中的规定不同。然而，IASB 在“结论基础”中指出，与 ASC 606 一致的是，当区分形成转让使用企业知识产权之权利的承诺的合同条款与规范何时、何地及如何使用此类权利的合同条款时，企业需要应用一般模型的第 2 步关于识别履约义务的规定。²⁶¹ 在 IFRS 15 及 ASC 606 下，企业需要应用重大判断区分包含多项属性的单项已承诺许可及包含向客户的多项可能是单项履约义务的承诺的许可。

8.1.4 保护或维护专利权的保证

IFRS 15 规定保护或维护专利权的保证并不代表许可合同中的单项履约义务。此外，该类型的保证并不影响许可权人确定该许可提供接触知识产权的权利（在一段时间内履约）还是使用知识产权的权利（在某一时间点履约）。

保护或维护专利权的保证的规定包含在以下准则的摘录中：

IFRS 15 摘录

B62.某企业在确定许可是提供企业知识产权的接触权还是企业知识产权的使用权时，应忽略以下因素：

(a)

(b) 企业就其拥有知识产权的有效专利及将防止专利的未经授权使用所提供的保证——保护专利权的承诺并非履约义务，因为保护专利的行动保护了企业知识产权资产的价值，并就所转让的许可证符合合同中承诺的许可证规格向客户提供保证。

²⁶⁰ IFRS 15.BC414P.

²⁶¹ IFRS 15.BC414P.

常见问答

问题 8-1：企业应如何对知识产权许可的修订进行会计处理？

一项许可向客户提供使用或接触某企业知识产权的权利。每项知识产权许可的条款由合同所定义，这就构成了客户的权利（例如，时间范围，使用的区域）。我们认为当知识产权许可合同修订了，则额外的以及/或者经修改的知识产权许可与原许可不同，因为新的以及/或者修改的权利通常与原许可所让与的权利所不同。

准则包含合同修订的会计处理的要求（见第 3.4 节）且要求对额外已承诺商品或服务的修改须清晰的按预期基础进行会计处理，如下：

根据 IFRS 15.20，如果修订产生的额外对价反映许可证的单独售价，则该合同修订将作为单独的合同进行会计处理。

如果额外对价并不能反映新许可的单独售价，则该修订需要根据 IFRS 15.21 进行会计处理。

对于按照 IFRS 15.21(a)作为原合同的终止以及签订新合同的进行会计处理的修订，任何原合同下迄今为止已确认的收入无需进行调整。在修订当日，原合同剩余的未确认交易价格（如果有的话）和新合同的交易价格分配至新合同的履约义务。任何分配至产生于修订日的许可证的续约或延期的收入可能在（或随着）履约义务履行时确认，而并非直到续约或延期期间开始时（见 8.4 节）。

8.2 确定企业授予许可证的承诺的性质



IASB 修订

2016 年 4 月，IASB 发布了对准则的修订，澄清当企业的活动显著影响客户有权获得的知识产权时的知识产权许可问题，这是确定企业在一段时间内还是在某个时点确认收入时的考虑因素。

为确定承诺是在一段时间还是在某一时点履行（及收入确认），企业可能需要评估授予知识产权许可的承诺的性质。

为帮助企业确定知识产权许可是向客户提供接触还是适用知识产权的权利（当确定履约期间以及，因此确认收入的时点是很重要的 – 见 8.3 节），委员会提供以下应用指南：

IFRS 15 摘录

B58.如果符合以下所有标准，则企业授予许可承诺的性质为提供企业知识产权的接触权：

- (a) 合同要求且客户合理预期企业会从事一些活动，这些活动对客户有权拥有的知识产权产生重大影响（见 B59 段）；
- (b) 许可授予的权利使客户直接受到 B58(a)段中识别的企业活动的任何积极或消极影响；以及
- (c) 这些活动的进行不会导致商品或服务转移至客户（见第 25 段）。

B59.客户可合理预期企业会从事对客户有权拥有的知识产权产生重大影响的活
动，可能表明以上情况的因素包括企业的商业惯例、已颁布政策或具体声明。
尽管不具有决定性，但是与客户有权拥有的知识产权相关的、企业和客户间的
共同经济利益（例如，基于销售的特许使用费）的存在，可能也表明客户可合
理预期企业会从事这些活动。

B59A.如果符合下列情况之一，则企业实施的活动将对客户享有相关权利的知
识产权产生重大影响：

- (a) 此类活动预计将显著改变知识产权的形式（例如，设计或内容）或功能
（例如，执行某项功能或任务的能力）；或者
- (b) 客户从知识产权中获益的能力很大程度上源自或依赖此类活动，例如，品
牌产生的利益通常源自或依赖企业为支持或维护知识产权的价值而持续开展
的活动。

因此，如果客户享有相关权利的知识产权具有重大单项功能，则该知识产权产
生的大部分利益均源自该项功能。据此，企业实施的活动不会对客户从该知识
产权中获益的能力产生重大影响，除非此类活动将显著改变该知识产权的形式
或功能。通常具有重大单独功能的知识产权的类型包括：软件、生物化合物或
药物配方、以及制作完成的知识产权之权利的履约义务的履约进度。

在提供该应用指南时，委员会决定重点关注提供接触权的许可的特征。如果取得许可的知识产权不具备这些特征，默认情况下该知识产权为授权许可的使用权。该分析主要集中于基础知识产权在许可期内可能发生改变的情况。

企业承诺的性质是否是接触企业知识产权的权利的关键的决定因素是企业是否

(1) 需要从事影响已取得许可的知识产权的活动（或客户合理预期企业会这样做），(2) 且客户是否因此受到这些变化产生的积极或消极影响。

必须注意的是，在企业进行该评估时，必须排除合同中任何其他履约义务的影响。例如，如果企业签订了一份合同，在许可期内许可使用软件并为该软件提供未来升级，则企业应首先确定该许可和提供未来升级的承诺是否为单独的履约义务。如果该许可和升级承诺是单独的履约义务，那么企业在考虑许可期内是否有合同（明确或隐含）义务从事修改该软件的活动时，应排除与未来升级的履约义务相关的任何变化和活动。

尽管该评估中考虑的活动并不包含那些单独履约义务，但这些活动可能是进行中日常活动和商业习惯做法的一部分（即，这些活动并非必须是作为客户合同特定结果的基础活动）。此外，IASB 在“结论基础”中指出，各方共享经济利益的存在表明客户有合理预期企业会实施该活动。²⁶²

在企业针对该评估识别了活动之后，其必须确定这些活动是否显著影响客户拥有的知识产权的权利。该准则澄清许可方将执行的活动将显著影响知识产权，前提是这些活动：

- ▶ 改变了客户有权拥有的知识产权的形式（例如，设计或专利）或功能（例如，执行某项功能或任务的能力）
- 或者
- ▶ 影响客户从知识产权中取得利益的能力（例如，品牌产生的利益通常源自或依赖企业为支持或维护知识产权的价值而持续开展的活动）

如果知识产权具有单独的重要功能，准则澄清了该知识产权产生的大部分利益均源自该项功能。据此，“企业实施的活动不会对客户从该知识产权中获益的能力产生重大影响，除非此类活动将显著改变该知识产权的形式或功能”。²⁶³ 因此，如果

²⁶² IFRS 15.BC413.

²⁶³ IFRS 15.B59A.

知识产权具有单独的重要功能，则在某个时点确认收入。准则中提到的通常具有重大单独功能的知识产权的示例包括：软件、生物化合物或医药配方、以及制作完成的媒体内容。

IASB 未提供术语“重大单独功能”的定义，但已对示例作出澄清以说明客户享有相关权利的知识产权何时具有重大单独功能。在很多情况下均能够明确知识产权何时具有重大单独功能。如果不存在重大单独功能，则向客户提供的利益很大程度上源自知识产权的价值和企业为支持或维护该价值而开展的活动。但是，IASB 认为企业可能需要运用判断来确定客户享有相关权利的知识产权是否具有重大单独功能。²⁶⁴

我们的看法

向客户提供知识产权许可的企业识别作为模型第 2 步的履约义务是很重要的，因为这些结论将直接影响企业的活动是否重大改变知识产权的形式或功能或者影响客户从知识产权获取利益的能力的评估。

FASB 差异

ASC 606 要求企业将知识产权划分为如下两种类别中的一种：

- (a) **功能性**：这类知识产权应具有单独功能（例如，许多类型的软件，电影、电视节目和音乐等已完成的媒体内容）。如果预计该功能不会因许可方进行中的且不会向客户另外转移商品或服务的活动而发生实质性改变，则当客户可以使用知识产权并从中获益时，将在某个时点确认这些许可的收入。如果预计该功能将发生改变，且将要求或迫使客户使用最新版本的知识产权，则将在一段时间内确认许可的收入。FASB 在许可证修订的“结论基础”中指出，其预计企业在极少情况下能够满足功能型知识产权许可在一段时间内确认收入的标准，如果会真实发生的话。
- (b) **象征性**：这类知识产权应不具有单独的重要功能（例如，品牌、团队和商标名称、人物形象）。象征性知识产权的实用性源于许可方进行中的或过去的支持（例如，支持经动画片许可的人物形象价值的活动）。这些许可的收入将在履行履约义务的时间段内（例如许可期间）予以确认。

²⁶⁴ IFRS 15.BC414I.

IFRS 15 并不要求企业将知识产权许可分类为功能性还是象征性的。IASB 决定澄清确定企业提供许可证的承诺性质的方法（如该节上述讨论），而非变更这一方法。²⁶⁵

IASB 和 FASB 认为两者的方法在多数交易中一般均可产生一致的答案，当企业许可的品牌名称不再有任何相关进行中活动时（例如，已倒闭体育团体专利名称的许可，Brooklyn Dodgers（布鲁克林道奇队）），不同的方法会产生不同结果。按照 FASB 的方法，无论是否存在任何相关的进行中活动，均将品牌名称的许可划分为象征性知识产权，并在一段时间内确认收入。在 IASB 的方法下，如果不存在进行中的活动重大影响知识产权，则收入可能在某一时点确认。

8.2.1 对包含知识产权许可的单项（或一组）履约义务应用许可证应用指南

当针对包含许可证（不可明确区分）和其他商品或服务时，IFRS 15 并未明确规定在授予许可证中承诺的性质。然而，委员会在“结论基础”中澄清，在某种程度上企业按要求需要将许可证与单项履约义务中的其他商品或服务组合，且许可证是该履约义务的主要或关键组成部分（即最主要项目），企业可能需要考虑许可证应用指南以帮助确定其对客户承诺的性质。²⁶⁶

如果许可证是单项履约义务中最主要项目，企业需要考虑许可证应用指南，当：

(a) 确定履约义务是在一段时间内还是在某一时点履行

以及

(b) 如果履约义务在一段时间内履约，则为该履约义务选择合适的计量进度

考虑企业在授予的许可证是单一组合履约义务中的一部分的承诺的性质，这并非是收入模型的单独步骤或评估。此外，如果履约义务在一段时间内履行，这是模型第 5 步确定单项履约义务是在一段时间内还是在某一时点履行以及合适的履约进度计量的总体要求的一部分。

委员会并未针对确定许可证何时是主要或关键（即主要的）组成部分提供应用指南或界限。然而，IASB 在“结论基础”中解释，在某些情况下，企业承诺授予许可证是和其他商品或服务组合为单项履约义务，不考虑企业承诺的性质会导致会计处

²⁶⁵ IFRS 15.BC414K.

²⁶⁶ IFRS 15.BC407.

理并未最佳反映企业的履约义务。例如，假如企业授予一项为期 10 年的许可证，该许可证与一项为期 1 年的服务安排不可明确区分。IASB 指出，一项在 10 年期间提供获取企业知识产权的权利的可明确区分的许可证，在能够获取企业知识产权的有效期结束之前不得被视为已完全履约。因此，IASB 认为得出包含该许可证的单一履约义务在服务安排的 1 年有效期内履约的结论是不恰当的。²⁶⁷

准则中包含多个示例，解释企业如何使用许可证应用指南以帮助确定包含一项知识产权许可和其他已承诺的商品或服务的一项履约义务的性质。

在示例 56，案例 A 中（摘录如下），某企业向客户授予了获批药物组合物专利权许可，并且还承诺为客户生产该药物。企业认为没有其他企业能生产该药物，因为生产过程具有高度专业性。因此，不能脱离制造服务而单独购买该许可，且客户不能单独从该许可或连同其他易于获得的资源一起获益（即该许可和制造服务不可明确区分）。因此，企业授予许可以及制造药物的承诺应作为单项履约义务进行会计处理，如下：

IFRS 15 摘录

示例 56 - - 识别可明确区分的许可（IE281 至 IE288 段）

某企业为一家制药公司，其向客户授予了为期十年的获批药物组合物专利权许可，并且还承诺为客户生产该药物。该药物是一种成熟产品，因此该企业不会承担任何活动以支持该药物的研发，这符合其商业惯例。

案例 A - - 许可不可明确区分

在此案例中，没有其他企业能生产该药物，因为生产过程具有高度专业性。因此，不能脱离制造服务而单独购买该许可。

按照 IFRS 15 第 27 段，该企业评估向客户承诺的商品或服务以确定哪些商品或服务可明确区分。该企业确定客户不能在制造服务的情况下从许可获益，因此这不符合 IFRS 15 第 27(a)段中的标准。从而，许可和制造服务不可明确区分，且企业应将该许可和制造服务作为单一履约义务进行处理。

该企业应用 IFRS 15 第 31 至 38 段以确定该履约义务（即该组许可和制造服务）是在某一时点还是在一段时间内履行的履约义务。

²⁶⁷ IFRS 15.BC414X.

上述示例摘录解释了当确定企业在授予许可证和其他已承诺的商品或服务组合为一项履约义务的承诺的性质时，运用许可证应用指南是很重要的。这是因为不可明确区分的许可证是向客户提供使用许可证的权利还是接触许可证的权利的结论可能会对该组合单项履约义务的收入确认时点存在重大影响。在示例 56，案例 A 中企业需要确定在包含授予许可证的单项履约义务（包含许可和制造服务）的承诺的性质，当（或随着）其向客户履行履约义务时以恰当的运用收入确认的一般原则。如果该示例中的许可提供单独使用企业知识产权的权利，则该许可证可能在其转移至客户的时点确认，该组合履约义务很可能只有在第五年末当制作服务已完成时才完全履行。相反地，如果该许可证提供接触企业知识产权的权利，该组合履约义务可能直到 10 年期的许可期末才完全履行，这可能超过制造服务完成的时间延长收入确认的期间。

FASB 差异

ASC 606 明确规定企业在将一般收入确认模型应用于包含许可证及其他商品或服务的单一履约义务时（即应用 ASC 606 中相当于 IFRS 15.31-45 段同等规定时，评估该履约义务是在某一时点还是一段时间内履行）应考虑授予许可证的承诺的性质。因此，如果许可证并非单一履约义务的主要项目，这可能导致与采用 IFRS 的报表编制者相比，采用 US GAAP 的报表编制者在更多情况下须考虑其授予许可证的承诺的性质。²⁶⁸ 确定许可证是否是主要项目在某些情况下可能很明显，但在其他情况下并非如此。因此，企业需要运用重大判断并同时考虑定量和定性信息。

8.3 已获许可的知识产权的控制权转移

当确定知识产权许可证是在一段时间内还是在某一时点转移至（及收入确认）客户，准则规定向客户提供以下哪一种权利：

- ▶ 接触企业知识产权的权利，其存在于整个许可证有效期内，收入亦在该期间内确认
- 或者

²⁶⁸ IFRS 15.BC414Y.

- ▶ 使用企业知识产权的权利，其存在于授予许可证的时点，收入在客户最初可以使用且从该知识产权获益的时点确认

为确定许可是知识产权的接触权还是使用权，委员会提供了以下应用指南：

IFRS 15 摘录

B60.如果满足 B58 段所述的标准，则企业应将授予许可证的承诺作为在一段时间内履行的履约义务进行会计处理，因为客户将在企业履约的同时获得并消耗通过企业履约行为（即，提供获取其知识产权的权利）提供的利益[见 35(a) 段]。企业应当应用第 39-45 段以选择一种恰当的方法来计量其提供获取知识产权之权利的履约义务的履约进度。

B61.如果并未满足 B58 段所述的标准，则企业承诺的性质是提供企业的知识产权的使用权，该知识产权存在于（就形式和功能而言）向客户授予许可证的时点。这意味着客户能够在许可证转让的时点主导许可证的使用并获得许可证的几乎所有剩余利益。企业应将提供企业知识产权的使用权的承诺作为在某一时点履行的履约义务进行会计处理。企业应当应用第 38 段确定向客户转让许可证的时点。但是，与提供企业知识产权的使用权的许可证相关的收入不得在客户能够使用许可证并从中获益的期间开始之前确认。例如，如果软件许可证的期间在企业向客户提供（或使客户能够获得）使客户能够立即使用该软件的密码之前开始，则企业不应在向客户提供（或使客户能够获得）密码之前确认收入。

8.3.1 接触权

委员会得出结论认为向企业提供知识产权的接触权的许可将在一段时间内履行，

“因为客户在履约发生时同时取得并消耗企业履约产生的利益”，包括企业承担的相关活动。²⁶⁹ 这一结论是基于当许可可能发生变化（且客户受到该变化的积极或消极影响）的情况下，客户不能在任何特定时点完全取得知识产权的控制权，而是在许可期内取得该控制权。企业需要应用 IFRS 15.39-45 中的一般要求确定合适的方法计量进度（见 7.1.4 节）。

²⁶⁹ IFRS 15.BC414.

该准则包括如下与接触权许可相关的示例：

IFRS 15 摘录

示例 58 - - 知识产权的接触权 (IE297 至 IE302 段)

某企业是一家连环漫画创作公司，其将三组连环漫画的漫画角色的形象和名称的使用权授予客户，为期四年。每组连环漫画都涉及一些主要角色，然而新创作的角色会定期出现且角色的形象随时间变化而变化。客户是一家游艇运营商，在合理的指引范围内能够以不同的方式使用该企业创作的角色，例如，展览或巡游。合同要求客户使用角色的最新形象。

作为授予许可的交换，该企业在四年合同期内每年会收到 CU100 万的固定付款。

按照 IFRS 15 第 27 段，该企业评估向客户承诺的商品或服务，以确定哪些商品或服务可明确区分。企业判定除了授予许可的承诺之外其没有其他履约义务。换言之，与许可相关的额外活动不直接将商品或服务转移至客户，因为这些额外活动是企业授予许可的承诺的一部分，且实际上改变了客户有权拥有的知识产权。

按照 IFRS 15 B58 段，该企业评估其转移许可的承诺的性质。在评估这些标准时，其应考虑以下几点：

- (a) 客户合理预期（基于企业的商业惯例）该企业将从事影响客户有权拥有的知识产权（即，角色）的活动，包括角色的变化和含有这些角色的连环漫画周刊的发行。
- (b) 许可授予的权利使客户直接受到该企业活动的任何积极或消极影响，因为合同要求客户使用最新的角色。
- (c) 即使客户可以通过许可授予的权利从这些活动中获益，但是在这些活动进行时企业没有将商品或服务转移至客户。

因此，该企业判定符合 IFRS 15 的 B58 段的标准，该企业转移许可的承诺的性质是向客户提供在整个许可期内存在的企业知识产权的接触权。因此，该企业将已承诺许可作为在一段时间内履行的履约义务进行处理（即，符合 IFRS 15 第 35(a)段的标准）。

IFRS 15 摘录

企业应用 IFRS 15 第 39 至 45 段识别最能体现其在许可中的履约的方式。因为合同向客户提供了在固定期限内对已获许可的角色的无限制使用，因此企业确定基于时间的方式将是计量履行履约义务进度的最适当的方式。

模型第 2 步要求企业识别合同中的履约义务。这包括识别多项可明确区分的商品或服务是否需要按照系列要求（见 4.2.2 节）作为单项履约义务进行会计处理。许多提供接触知识产权的权利的许可证可能包含一系列可明确区分的商品或服务，这些商品或服务实质上是相同的或具有相同的模式转移至客户（例如，一系列接触知识产权的可明确区分的区间，例如月度接触或季度接触）。如果某项许可证满足作为一系列可明确区分的商品或服务标准，企业可能需要考虑合同中的可变对价是否需要分配至可明确区分的接触期间。见第 6.3 节可变对价分配豁免的讨论及 8.5 节基于销售或使用的特许使用费会计处理的讨论。

8.3.2 使用权

与之对比，在许可代表在某一特定时点存在的企业知识产权的使用权时，客户在其拥有该知识产权使用权的期初就会取得该知识产权的控制权。这一时点可能与授予许可的时间不同。例如，企业可能向客户提供知识产权的使用权，但是约定使用权直至达成协议的 30 天后才生效。为了确定控制权何时转移为使用权，委员会明确表示评估是从客户的角度出发（即，客户何时能使用已获许可的知识产权），而不是企业的角度（即，企业何时转移许可）出发。

该准则包括如下与的使用权许可相关的示例：

IFRS 15 摘录

示例 59 - - 知识产权的使用权 (IE303 至 IE306 段)

某企业是一家音乐唱片公司，其授予客户一张 1975 年著名管弦乐队的古典交响乐唱片的许可。客户是一家消费品公司，其拥有两年内在 A 国所有的商业广告中使用该录制的交响乐的权利，包括电视、广播和互联网广告。作为提供许可的交换，该企业每月会收到 CU10,000 的固定对价。该合同不包括企业将提供的任何其他商品或服务。该合同不可撤销。

IFRS 15 摘录

按照 IFRS 15 第 27 段，企业评估向客户承诺的商品或服务以确定哪些商品或服务可明确区分。企业判定其唯一的履约义务是授予该许可。

按照 IFRS 15 的 B58 段，企业评估其授予许可的承诺的性质。企业没有任何合同义务或隐含义务改变已获许可的唱片。因此，客户有权拥有的知识产权是不变的。从而，企业判定其转移许可的承诺的性质是向客户提供在授予许可的某一时点存在的企业知识产权的使用权。因此，授予许可的承诺是一项在某一时间点履行的履约义务。在客户能主导已获许可知识产权的使用及取得已获许可知识产权几乎所有剩余利益时的某一时点，企业确认所有收入。

因为企业的履约（在期初）和客户的按月付款之间的时间长度超过两年（不可撤销），企业应考虑 IFRS 15 第 60 至 65 段中的规定以确定是否存在重大融资成分。

8.3.3 使用及获益要求

IFRS 15 规定与提供企业知识产权的使用权的许可证相关的收入不得在“客户能够使用许可证并从中获益”的期间开始之前确认。²⁷⁰ IASB 在“结论基础”中解释，如果客户不能使用被授予许可证的知识产权并从中获益，则根据定义，其并未控制该许可证。²⁷¹ 见第 8.4 节关于许可证续约的讨论。

假定这样一个案例，企业向客户提供使用其软件的权利，客户需要有密码软件才能正常运行，而企业直至协议终结 30 日后才提供该密码。在该示例中，企业很可能得出结论认为许可证的控制直到协议终结 30 日后才转移，因为这是企业有权使用软件并从中获益的时点。

8.4 许可证续约

如上述 8.3.3 节所述，IFRS 15 规定与提供企业知识产权的使用权的许可证相关的收入不得在“客户能够使用许可证并从中获益”的期间开始之前确认。²⁷² 某些利益相关者询问 B61 段是否适用于现有许可证的续约，或者企业能否在合同各方向

²⁷⁰ IFRS 15.B61.

²⁷¹ IFRS 15.BC414.

²⁷² IFRS 15.B61.

意续约时确认与续约相关的收入。因此，TRG 还基于对现有许可证续约或延期应用 B61 段进行了讨论。²⁷³ TRG 的讨论表明这是一个需要运用判断的领域，因此，该项目由 IASB 进一步讨论。²⁷⁴

IASB 认为无需专门就对许可证安排的续约应用合同修订要求作出澄清。委员会指出，尽管可能产生某些分歧，但是 IFRS 15 与 IAS 18 相比，就如何运用判断提供了更为广泛的框架。此外，委员会还考虑到在其生效日期前对 IFRS 15 作出修订将产生更广泛的影响。

因此，在企业与客户就现有许可证的续约（或延期）签订合同时，企业应评价许可证的续约或延期是应作为一项新许可证还是对现有合同的修订处理。对合同的修订应根据 IFRS 15.18-21 段中有关合同修订的要求进行会计处理。²⁷⁵

FASB 差异

在 ASC 606 下，与知识产权许可证相关的收入不会在续约期开始前确认。存在这样的情况可能是企业提前提供知识产权的备份或客户从其他交易中得到知识产权的备份。FASB 还提供额外示例解释该观点。

IFRS 并不包含类似要求。因此，IASB 在“结论基础”中指出，与采用 US GAAP 相比，采用 IFRS 15 的企业确认涉及续约或延期的收入的日期较早。²⁷⁶

8.5 基于销售或基于使用的知识产权特许使用费



IASB 修订

2016 年 4 月，IASB 发布了对准则的修订，澄清当合同中存在其他已承诺的商品或服务时，与知识产权许可相关的基于销售或使用的特许使用费的例外处理（特许使用费限制）。在该修订下，当与特许使用费相关的唯一项目或主要项目是知识产权许可，则特许使用费限制适用于整个特许使用费流入。

²⁷³ IFRS 15.BC414S.

²⁷⁴ TRG 议程表 45，许可证 – 关于限制和续约的特别应用问题，2015 年 11 月 9 日

²⁷⁵ IFRS 15.BC414T.

²⁷⁶ IFRS 15.BC414U.

该修订还澄清，此类安排中基于销售或使用的特许使用费只能全部属于特许使用费限制范围或全部属于一般可变对价的限制范围，不能同时属于两个范围。

准则提供了基于销售或基于使用的知识产权特许使用费收入确认的应用指南，这与应用于来自许可证的其他收入的要求不同。IFRS 15 规定收到因知识产权许可的特许使用费应在以下两者孰晚时确认：

(a) 发生了后续的销售或使用。

以及

(b) 某些或全部基于销售或使用的特许使用费所分摊至的履约义务已经履行（或部分履行）。

换言之，企业应在客户发生后续销售或使用（或在后续销售或使用发生过程中）确认基于销售或使用的特许使用费所产生的收入，除非以该方式确认使得就特许使用费唯一相关或部分相关的履约义务确认收入的速度超过了采用适当方法计量的企业履约进度（见 7.1.4 节）。²⁷⁷

委员会在“结论基础”中解释，对于基于客户后续销售或使用的知识产权许可证，直到不确定性消除（即，在客户发生后续销售或使用）之前，企业不应就不确定的金额确认任何收入。²⁷⁸

IASB 还在“结论基础”中解释，IFRS 15.B63-B63B 中的应用指南旨在解决收到的因知识产权许可的基于销售或使用的特许使用费的**确认**问题，而不是这些金额何时包含在合同中的交易价格中。²⁷⁹ 因此，该例外处理是一个确认的限制，且可变对价的限制（见 5.2.3 节）并不适用。

委员会表示其增加特许使用费限制是因为财务报表使用者和编制者均表示企业针对收到的因知识产权许可的基于销售或使用的特许使用费的确认的最低收入金额将无法提供有用的信息（依据一般模型中估计交易价格的规定），这是因为该方法必然要求企业在整个合同存续期内因具体情况的变化而报告对合同开始时确认的收入金额作出的重大调整，即使此类情况的变化与企业的履约并不相关。委员会观察到这

²⁷⁷ IFRS 15.BC421I.

²⁷⁸ IFRS 15.BC219.

²⁷⁹ IFRS 15.BC421I.

将不会产生相关的信息，特别是对于在一段较长的期间内支付基于销售或使用的特许使用费的合同。²⁸⁰

IFRS 15.B63A 要求，当知识产权许可是特许使用费的唯一或主要项目时（包括当没有单个许可证是与特许使用费相关的主要项目，但是特许使用费主要与合同中两项或以上的许可证相关），则特许使用费限制适用于整个特许使用费流入。²⁸¹ 换言之，该应用指南适用于所有的知识产权许可，无论其是否视为可明确区分的。准则针对包含知识产权许可的合同中的确定“主要”项目并未提供明确的指引。委员会在“结论基础”中承认，必须运用判断来确定许可证何时是与基于销售或使用的特许使用费相关的主要项目。但是，作出该确定所需的判断可能少于将针对可变对价的一般规定应用于特许使用费限制适用范围外的安排时所需运用的判断。²⁸²

需要重点指出的是，该应用指南仅适用于部分或全部的对价的形式为基于销售或使用的特许使用费的知识产权许可。因此，企业不能将该应用指南类推至其他类型的交易。例如，合同对价的形式是基于销售或使用的特许使用费，但不存在知识产权许可，则该应用指南不适用。在这些情况下，企业需要依据通用模型中估计可变对价的要求并应用可变对价限制（见 5.2 节）。在某些情况下，该安排实质上是销售知识产权（即，以许可证形式的承诺，但是实质上拥有销售的特征）还是知识产权许可可能并不明显。在这些情况下，企业需要运用判断以确定基础知识产权的控制是否从企业转移至客户，因为已被销售。

准则提供了如下包含两项履约义务的合同的示例，该两项履约义务包含一个提供权利使用公司知识产权的许可且对价形式是以销售为基础的特许使用费。在该示例中，该许可权确定为与特许使用费相关的主要项目：

IFRS 15 摘录

示例 60 - - 已销售为基础的知识产权许可证使用费（IE307 至 IE308 段）

企业为溢价电影发行公司，向客户授予电影 XYZ 的许可证。客户为电影院运营商，获得了在 6 周内在其电影院播放该电影的权利。此外，企业同意（1）在 6 周放映期开始之前向客户提供电影拍摄纪念品以在客户影院展示；以及（2）在整个 6 周放映期内对在客户所处地区受欢迎电台播放电影 XYZ 的广告提供赞助。

²⁸⁰ IFRS 15.BC415.

²⁸¹ IFRS 15.BC421G.

²⁸² IFRS 15.BC421E.

IFRS 15 摘录

助。因提供许可证及额外的促销商品和服务，企业将向运营商收取电影 XYZ 的部分电影票销售额（即，基于销售的特许使用费形式的可变对价）。

企业得出结论认为，播放电影 XYZ 的许可证是与基于销售的特许使用费相关的主要项目，因为企业可合理预期客户认为知识产权许可证的价值远超过特许使用费所涉及的其他商品或服务的价值。企业完全按照 B63 段确认基于销售的特许使用费收入。如果许可证、纪念品及广告活动是单独的履约义务，则企业应将基于销售的特许权使用费分摊至每一项履约义务。

如上述摘录（示例 60）所解释的，IFRS 15.B63B 要求在应用特许权使用费确认限制时，特许权使用费流入须要么完全按照特许权使用费确认限制的要求要么完全按照一般可变对价的限制进行会计处理（见 5.2.3 节）。换言之，企业不应分割单个特许使用费，针对一部分基于销售的特许使用费应用特许使用费限制，并针对剩余部分应用可变对价的一般限制。委员会在“结论基础”中指出，根据特许使用费限制对特许使用费的一部分进行会计处理、再根据有关可变对价的一般规定对特许使用费的另一部分进行会计处理将增加复杂性；以及这样处理无法向财务报表使用者提供额外的有用信息。这是因为分拆特许使用费将导致企业在合同开始时确认一项金额，而该金额既不能反映企业因履约而预计有权获得的金额，也不能反映企业在当期依法有权获得的金额。²⁸³

无论企业应用特许使用费限制还是应用可变对价的一般要求，都要求将基于销售或使用的特许使用费分配至合同中的单独履约义务（如上述示例 60 所指出的）。准则中的示例 35（完整摘录于 6.3 节）也解释了分配交易价格（包括基于销售或使用的特许使用费）至合同中的履约义务。

8.5.1 确认提供接触知识产权的许可的特许使用费

IASB 在“结论基础”中指出，特许使用费的限制旨在将基于销售或使用的特许使用费的确认与准则的关键原则匹配，即收入应在（或随着）企业履行履约义务时确认。如上所述，IFRS 15 规定收到的因知识产权许可的特许使用费金额的确认时间是以下两者之间的孰晚者：（1）后续销售或者使用发生；（2）或某些或全部与基于销售或基于使用的特许使用费相关的履约义务已经履行（或部分履行）。换言之，企业应在客户发生后续销售或使用（或在后续销售或使用发生过程中）确认基于

²⁸³ IFRS 15.BC421J.

销售或使用的特许使用费所产生的收入，除非以该方式进行确认使得就特许使用费唯一相关的履约义务确认收入的速度超过了采用适当方法计量的企业履约进度（见 7.1.4 节）。²⁸⁴

思考如下示例，由 FASB 提供，如果按照 IFRS 15.B63(a)确认接触性许可证的收入，该示例解释了何时就履约义务确认收入的速度超过了企业履约进度是不合适的：²⁸⁵

包含递减特许权使用费率的许可证合同的示例

某合同向客户提供接触企业知识产权的权利，总销售额在 CU1,000,000 以内的按 8%收取特许使用费，增加 CU3,000,000 的销售额则按 4%，CU4,000,000 以上的销售额按 2%。递减的特许权使用费率并未反映对客户价值的变化。

在该示例中，FASB 指出其应确认的特许使用费并未与仅当（或随着）企业履行履约义务时确认收入的原则保持一致，因为接触知识产权的权利在许可期平均的提供，而递减的特许使用费率并未反映对客户价值。然而，FASB 表示合同中存在一项递减的特许使用费率并不通常意味着随着客户基础销售或使用的发生确认基于销售或使用的特许使用费收入是不合适的。事实上，如果该递减的特许使用费率对客户价值的变化，则是合适的。

上述示例尽管，针对许多合同中包含提供权利接触企业知识产权的许可证，应用特许使用费确认的限制可能导致企业在（或随着）客户基础销售或使用发生时依据 IFRS 15.B63(a)确认基于销售或使用的特许使用费收入。一个产出导向的计量进度等同于，或类似于，应用 IFRS 15.B16 中的实务变通处理（即当企业有权从客户获得的对价金额与迄今为止企业已完成的履约行为对于客户的价值直接相对应）可能是合适的，因为企业有权从客户获得的对价金额（即赚取的基于销售或使用的特许使用费）通常与迄今为止企业已完成的履约行为对于客户的价值直接相对应。IFRS 15.B16 中的实务变通处理在 7.1.4 节中进一步讨论。

此外，产出导向的计量对于提供权利接触知识产权并以固定费率和特许使用费作为对价形式的许可证可能也是合适的。下述准则中的示例解释该点：

²⁸⁴ IFRS 15.BC421I.

²⁸⁵ ASU 2016-10, Revenue from Contracts with Customers (Topic 606): Identifying Performance Obligations and Licensing, April 2016, paragraph BC71.

示例 61 - - 获取知识产权的权利 (IE309 至 IE313 段)

主体为一只知名运动队，就其名称和队徽想客户授予许可证。客户为一家服装设计公司，有权在 1 年内在包括 T 恤、帽子、杯子喝毛巾的各项目上使用该运动队的名称和队徽。因提供许可证，主体将收取固定对价 CU 2,000,000 以及按使用队名和队徽的项目的售价的 5%收取特许使用费。客户预期主体将继续参加比赛并保持队伍的竞争力。

主体根据 IFRS 15.27 评估承诺向客户提供的商品和服务，以确定哪些商品和服务可明确区分。主体得出结论认为，其唯一的履约义务是转让许可证。与许可证相关的额外活动（即，继续参加比赛并保持队伍的竞争力）并不直接向客户转让商品或服务，因为这些活动是主体授予许可证的承诺的一部分。

主体根据 IFRS 15.B58 评估其转让许可证的承诺的性质。在评估有关标准时，主体考虑了以下各项：

- (a) 主体得出结论认为，客户会合理预期主体将实施对客户享有相关权利的知识产权（即，队名和队徽）产生重大影响的活动。该结论以主体实施支持并维护队名和队徽价值的活动（例如，继续比赛并保持队伍的竞争力）的商业惯例为基础。主体确定，客户从队名和队徽中获益的能力主要源于或依赖于主体的预期活动。此外，主体观察到由于其部分对价取决于客户是否成功（通过基于销售的特许使用费），因此主体与客户之间存在的共享经理利益表明客户将预期主体实施这些活动以实现收益最大化。
- (b) 主体观察到许可证授予的权利（队名和队徽的使用）使客户直接面临主体的这些活动产生的任何正面或负面影响。
- (c) 主体同时观察到尽管客户可能通过许可证授予的权利从这些活动中获益，但这些活动在发生时并不向客户转让商品或服务。

主体得出结论认为复核 IFRS 15.B58 所述的标准，且主体授予许可证的承诺的性质为向客户提供获得存在于整个许可证有效期内的主体知识产权的权利。相应地，主体将已承诺的许可证作为在一段时间内履行的履约义务进行会计处理（即，符合 IFRS 15.35(a)所述的标准）。

IFRS 15 摘录

主体因此应用 IFRS 15.39-45 以识别将反映履约进度的计量方法。对于采用基于销售的特许使用费形式的对价适用 IFRS 15.B63，因为基于销售的特许使用费仅与作为合同唯一履约义务的许可证相关。主体得出结论认为，主体在一段时间内按比例将固定对价 CU2,000,000 确认为收入并在客户使用队名或队徽的项目销售发生时（及发生过程中）将特许使用费确认为收入能够合理反映主体许可证履约义务的履约进度。

在上述示例 61 中，固定对价 CU2,000,000 是与客户合同中的明确项目。在某些合同中，固定对价可能是暗示的，例如在保证最低金额的特许使用费中是交易对价的一部分。

此外，如 8.3.1 节中所述，许多提供接触知识产权的权利的许可证可能包含一系列实质上相同和具有向客户转移模式相同可明确区分商品或服务（例如一系列接触知识产权的可明确区分的期间，例如月度接触或季度接触）。在一项履约义务作为一系列可明确区分商品或服务进行会计处理的标准满足时，企业需要考虑合同中的任何可变对价（例如，基于销售或基于使用的特许使用费）是否应直接分配至可明确区分的接触期间，如果具体的分配例外标准满足的话。这种基于销售或基于使用的特许使用费的分配方式通常会导致特许使用费在（或随着）客户的基础销售或使用发生时确认收入。

常见问答

问题 8-2：针对基于销售或使用的特许使用费的确认限制是否能够应用于支付的作为销售知识产权对价的特许使用费（而并非仅仅知识产权许可）？

否。正如“结论基础”中所指出的，委员会已讨论但决定不将特许使用费确认限制的范围扩大至包含销售知识产权。委员会还指出特许使用费确认限制旨在针对有限的情况，因此企业不可通过类推的方式将特许使用费限制应用于其他类型的交易。²⁸⁶

问题 8-3：如果知识产权许可合同包含参照基于销售或使用的起点确定的固定金额的付款（例如，里程碑付款），特许使用费确认限制是否适用？

²⁸⁶ IFRS 15.BC421F.

常见问答

是。我们通常认为特许使用费确认限制可以应用于固定金额的可变对价（即，因未来事项的发生的固定金额或有对价），例如里程碑付款，假定该金额参照基于销售或使用的门槛。即使该付款在合同条款中并未作为“特许使用费”提及的情况也是如此。然而，企业可能需要运用判断以及仔细的评估这些针对知识产权许可的合同的事实和情况以确定这些类型的支付是否应应用特许使用费确认限制进行会计处理。

考虑下述示例：

例证 8-1 应用特许使用费确认限制于里程碑支付

某销售商签订合同授予客户使用该销售商的许可证的权利。合同包含只要客户达到 CU100,000,000 的销售时需要向该销售商支付 CU10,000,000 的里程碑支付的付款条款。

该销售商确定该里程碑付款是客户后续支付并代表可变对价，因为这是客户销售达到 CU100,000,000 的或有事项。该销售商按照特许使用费确认限制对 CU10,000,000 的里程碑付款进行会计处理，并仅在客户的销售达到 CU100,000,000 时确认该里程碑付款的收入。

问题 8-4：如果在报告期末实际销售或使用的数据不可取，企业是否可以延期确认基于销售或使用的特许使用费的知识产权许可的收入？

准则规定因知识产权许可而承诺的基于销售或使用的特许使用费在以下两者孰晚时确认收入：（1）发生后续销售时；以及（2）与基于销售或使用的特许使用费相关的履约义务已经履行（或部分履行）。因此，在特许使用费确认限制应用指南中的条件已经满足以后（即，基础销售或使用已经发生且与基于销售或使用的特许使用费相关的履约义务已经履行（部分履行）），我们认为对于无该许可证实际销售或使用数据的企业可能需要依据一般模型中的第 3 步对报告期当期赚取的特许使用费做出估计。这可能包括考虑可变对价的一般限制。这对于以前延期（即，在实际销售或使用发生之后的报告期间）确认特许使用费收入的企业来说可能导致实务变化。

常见问答

问题 8-5：最低保证金额如何影响在某一时点履约的因知识产权许可而承诺的基于销售或使用的特许使用费的确认？【FASB TRG 2016 年 11 月 7 日会议 - 议程表 58】

FASB TRG 成员普遍认为保证最低金额的在某一时点履约的为换取知识产权许可而承诺的基于销售或使用的特许使用费须在企业的许可证的控制转移至客户的时点确认为收入（见 8.3.2 节）。任何固定的最低金额以上的特许使用费可能需要按照特许使用费确认的限制要求来确认（即，在发生了销售或使用或某些或全部销售基础或使用基础的特许使用费所分摊至的履约义务已经履行的时间熟晚时）。

问题 8-6：最低保证金额如何影响在某一段时间内履约的为换取知识产权许可而承诺的基于销售或使用的特许使用费的确认？【FASB TRG 2016 年 11 月 7 日会议 - 议程表 58】

FASB TRG 成员普遍认为针对保证最低金额的在一段时间内履约的因知识产权许可而承诺的特许使用费。正如 FASB 职员在 TRG 议程表中所指出的，这是因为该问题是询问该类合同的合适计量进度是什么，且准则允许在选择计量进度时做出合理估计。因为准则并未规定所有为换取知识产权许可而承诺基于销售或使用的特许使用费且合同包括最低能保证金额的情况都须使用单一的方法，企业需要考虑协议的性质并确定其选择的计量进度并未超越准则的核心原则，该原则为“企业确认收入的方式应当反映向客户转让商品或服务的模式，而确认的金额应反映企业预计因交付这些商品或服务而有权获得的对价”。²⁸⁷ 企业需要披露其选择的会计政策，因为其很可能影响收入确认的金额及时间。

议程表描述了两种方法。在方法一下，企业可能估计总体对价（即，固定最低金额及源自未来特许使用费的可变对价），并运用合适的计量进度随着企业履行履约义务而确认收入，并受到特许使用费确认限制。作为选择，在另外一种方法下，企业可以针对固定对价运用计量进度，并在累计金额超过固定对价时开始确认可变部分。

方法一可以在两种不同的方式运用，如下：

²⁸⁷ IFRS 15.2.

常见问答

- ▶ 观点 A：如果企业预期特许使用费超过最低保证金额，企业可能确定产出导向计量是合适的进度计量且运用“开具发票权”的实务变通处理，因为各期应收特许使用费与企业各期履约义务对客户价值直接相关。作为运用实务变通处理确认收入的结果，企业无需估计预计的特许使用费超过确定其在合同开始时预期特许使用费是否会超过最低保证金额。然而，企业按要求在各期末更新该估计。
- ▶ 观点 B：企业针对履约义务估计交易价格（即包含固定对价也包含可变对价）并根据合适的计量进度确认收入，且受限于特许权使用费确认限制。

第二种方法可归纳如下：

- ▶ 观点 C：仅当累计特许使用费超过最低保证金额时，企业使用合适的计量进度确认最低保证金额（即，固定对价）并确认特许使用费。

为解释这些观点的应用，如下示例改编自 FASB TRG 议程表中的一个示例：

在一段时间内履约的为换取最低保证金额和基于销售的特许使用费的知识产权许可的会计处理示例

某企业签订 5 年期的商标许可协议。该商标被确定为在一段时间内履约的知识产权许可（IFRS：使用权许可；US GAAP：象征性知识产权许可）。许可证要求客户支付基于其与该商标有关的销售总额的 5% 的特许使用费。然而，协议包含一项企业在整个 5 年期会收到最低 CU5,000,000 的最低保证金额。

该客户与该商标有关的实际销售总额及相关特许使用费每年的金额如下（该信息在合同开始时未知）：

第1年 - - CU 15,000,000 （特许使用费=CU 750,000）

第2年 - - CU 30,000,000 （特许使用费=CU1,500,000）

第3年 - - CU 40,000,000 （特许使用费=CU2,000,000）

第4年 - - CU 20,000,000 （特许使用费=CU1,000,000）

第5年 - - CU 60,000,000 （特许使用费=CU3,000,000）

常见问答

总特许使用费=CU8,250,000。

观点 A: 企业预期总特许使用费超过最低保证金额。因为每期应收特许使用费与企业各期履约义务对客户价值直接相关，企业确定产出导向计量是一种合适的进度计量方法并运用开具发票权实务变通处理。当客户后续销售发生时企业确认源自基于销售的特许使用费的收入。

(单位：千)	第 1 年	第 2 年	第 3 年	第 4 年	第 5 年
已收特许使用费	750	1,500	2,000	1,000	3,000
年度收入	750	1,500	2,000	1,000	3,000
累计收入	750	2,250	4,250	5,250	8,250

观点 B: 企业估计合同的交易价格（包括固定和可变对价）。企业确定耗时是合适的进度计量方法并按比例在 5 年合同期内确认收入，并受到特许使用费确认的限制（即，累计已确认收入不应超过累计已收特许使用费）。

(单位：千)	第 1 年	第 2 年	第 3 年	第 4 年	第 5 年
已收特许使用费	750	1,500	2,000	1,000	3,000
特许使用费（累计）	750	2,250	4,250	5,250	8,250
固定+可变（比例） ^a	1,650	1,650	1,650	1,650	1,650
年度收入	1,650	1,650	1,650	300	3,000
累计收入	1,650	3,300	4,950	5,250 ^b	8,250

a 假定企业估计交易价格（既包含固定也包含可变对价）是 CU8,250,000，年度收入可确认 CU1,650,000（CU8,250,000 在合同开始时除以 5 年）。

b 在第 4 年，累计收入使用耗时来计量 CU6,600,000 的进度（CU4,950,000+CU1,650,000）超过累计已收特许使用费（CU5,250,000）。因此，到第 4 年底的累计已确认收入限制在累计已收到的 CU5,250,000 的特许使用费。

观点 C: 仅在累计特许使用费超过最低保证金额时，企业使用合适的进度计量来确认最低保证金额（即，固定可变对价）并确认特许使用费。企业确定耗时是合适的计量进度。

企业对超过最低保证金额的基于销售的特许使用费应用特许使用费确认限制（即，当累计基础超过最低保证金额时确认特许使用费收入）。

常见问答

使用可变对价分配的例外方法（即，IFRS 15.85，见 6.3 节）将可变对价（超出最低保证金额的特许使用费）分配至可明确区分的期间。

FASB 职员在 TRG 议程表中指出，为运用观点 C，一段时间的许可证可能被视为一系列可明确区分的商品或服务（即，一系列可明确区分的时间期间）且可变对价（即，超出最低保证金额的特许使用费）将被分配至与其相关的可明确区分的期间。

（单位：千）	第 1 年	第 2 年	第 3 年	第 4 年	第 5 年
已收特许使用费	750	1,500	2,000	1,000	3,000
特许使用费（累计）	750	2,250	4,250	5,250	8,250
固定+可变（比例） ^c	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000
年度收入	1,000	1,000	1,000	1,250 ^d	4,000 ^e
累计收入	1,000	2,000	3,000	4,250	8,250

c 因为最低保证金额在合同期内是 5,000,000，年度收入（包括超出最低保证金额的特许使用费）是 CU1,000,000（CU5,000,000 在合同开始时除以 5 年）。

d 在第 4 年，累计已收特许使用费（CU5,250,000）超过最低保证金额总额（CU5,000,000）CU250,000。因此，在第 4 年确认的年度收入是 CU1,250,000（CU1,000,000+超出最低保证金额的 CU250,000）。

e 在第 5 年，已确认年度收入（CU4,000,000）按照 CU1,000,000 的年度加上该年度的特许使用费（CU3,000,000），因为特许使用费在第 4 年超过最低保证金额。

FASB 职员在 TRG 议程表中指出除了上述列出的计量进度之外其他计量进度可能也是可以接受的，因为准则允许企业在选择合适计量进度时运用判断，该判断并不限于 TRG 议程表中的观点。然而，职员强调对于企业来说在任何情况下运用一种计量进度是难以接受的。例如，职员指出不接受对于单个履约义务运用多个计量进度，比如针对固定对价运用一种计量，而对可变对价运用另外一种。职员还指出企业运用 IFRS 15.B46（见 7.9 节）中的未使用权利模型是不合适的，因为如果企业给予客户在整个许可协议期间接触其知识产权，则企业很可能不会拥有未行使的权利。根据 FASB 职员，另外一种可能不合适的方法是忽略 IFRS 15.B63 中的特许使用费确认限制应用指南，其要求收入在以下两者发

常见问答

生熟晚时确认：（1）后续销售或使用发生时；（2）与基于销售或使用的特许使用费相关的履约义务已经履行（或部分履行）（上文 8.5 节所述）。

9 其他确认和计量议题

9.1 质保

销售商品或服务的安排通常包含质保，不论其是明确说明还是隐含于企业的商业惯例中。质保的价格可能包含在质保相关的产品的总购买价格中或作为可选产品单独列出。然而准则指出根据不同行业和合同，质保的性质可以显著变化，准则识别出两类质保：

- ▶ 向客户承诺交货的产品符合合同规定的质保（被称为“保证型质保”）
- ▶ 除就交货的产品符合合同规定提供保证外还向客户提供服务的质保（被称为“服务型质保”）

9.1.1 确定质保属于保证型还是服务型质保

如果客户有单独购买质保的选择权，或质保除提供产品销售时存在的缺陷修复外还向客户提供额外服务，IFRS 15.B29 指出企业提供的是服务型质保。否则，这是保证型质保，该类质保向客户提供产品符合商定规格的保证。在某些情况下，要想判断质保是否是在向客户保证交货的产品符合合同规定之外，又额外提供其他服务，可能是比较困难的。为帮助企业进行此项评估，该准则提供了如下应用指南：

IFRS 15 摘录

B31.在评估质保是否向客户提供除产品符合商定规格的保证之外的服务时，企业应考虑如下因素：

- (a) 质保是否为法定要求 - - 如果法律要求企业提供质保，该项法律的存在表明承诺的质保不是一项履约服务，因为这些规定通常用来保护消费者，以规避购买缺陷产品的风险。
- (b) 保修期的长度 - - 保修期越长，承诺的质保越可能为履约义务，因为向客户提供除产品符合约定规格的保证之外的服务的可能性更大。
- (c) 企业承诺执行的任务的性质 - - 如果企业为了就产品符合商定规格提供保证而必须执行规定的任务（例如，缺陷产品的退货运输服务），则这些任务可能不会产生履约义务。

IFRS 15 摘录

B33.要求企业在产品造成损害或损失的情况下支付赔偿的法律规定不会产生履约义务。例如，制造商在某司法管辖区内出售产品，其法律规定制造商对客户按预期目的使用产品而可能造成的损失（例如，私人财产损失）承担责任。类似地，企业承诺对因专利权、版权、商标或其他涉及企业产品侵权的赔偿所产生的责任及损失向客户做出赔偿也不会产生履约义务。企业应当按照 IAS 37 对此类义务进行会计处理。

我们的看法

在确定质保为保证型质保还是服务型质保时，企业可能需要运用重大判断。企业的评估可能受到多个因素的影响，包括一般行业内质保惯例以及企业自身有关质保的商业惯例。例如，汽车制造商为豪华车型和标准车型分别提供五年质保和三年质保。制造商可判定较长的质保期不是额外服务，因为其认为制造豪华车型的材料更为优质，潜在缺陷需要较长时间才会显现。反之，制造商也会将质保与其竞争者提供的质保进行比较，并判定五年质保期或其中某一段时间为额外服务，需将该额外服务作为服务型质保进行处理。该准则不包含根据 IAS 37 相关规定进行会计处理的产品责任。

常见问答

问题 9-1：当产品质保未单独定价，企业如何评估产品质保是否是服务型质保（即，一项单独履约义务）？【TRG 2015 年 3 月 30 日会议 -- 议程表 29】

TRG 成员普遍认为，对于质保是否提供服务（在保证产品符合约定规格之外）的评估，需要作出判断并且这将取决于具体事实和情况。对于服务型质保除单独定价之外的构成要素，准则中缺乏明确的标准。

然而，该准则确实涵盖了需在各评估中考虑的三个因素；质保是否为法定要求的，保修期的长度以及企业承诺执行的任务的性质，如 IFRS 15.B31 所述。

思考 TRG 议程表中的如下示例：某箱包公司提供免费维修破损或损坏行李箱的终身保证。箱包公司评估三个因素并确定其表明该质保是一项履约义务（除保证产品符合商定规格之外），因为：（1）并无法律要求箱包公司对产品的终身做

常见问答

出承诺；(2) 该保证的时间长度为行李箱的终身；(3) 任务既包括维修并不满足已承诺规格的行李箱也包括维修破损或损坏的行李箱。

此外，TRG 议程表强调企业不能假定其前期会计处理在 IFRS 15 下保持不变。企业需要评估所提供质保的各种类型以确定适当的会计处理。

问题 9-2：质保期外提供的维修是否作为服务型质保进行会计处理？

我们认为企业需要仔细考虑 IFRS 15.B31 中的因素（例如，已提供服务的性质，隐含的保修期的长度）以确定在质保期外提供的服务是否代表一项服务型质保。某些情况下，企业提供这些服务作为提供特定期间的服务型质保之外的其商业惯例的一部分。例如，某设备制造商可能向其客户提供标准产品质保，该质保提供产品自购买日后一年内符合商定规格的保证。然而，在一年的标准质保期结束后，企业可能还经常提供免费维修的隐含质保。见 4.1 节关于隐含履约义务的讨论。

如果企业确定在隐含质保期所做的维修通常涉及产品销售时存在的缺陷修复且该维修在质保期后立刻发生，企业可能发出结论认为该维修涵盖在保证型质保中。换言之，保证型质保的期间可能长于合同中所约定的。然而，为得出结论需考虑所有的事实。

问题 9-3：企业是否需要将客户退回的瑕疵产品得到补偿作为退回权或保证型质保进行会计处理？

我们认为企业应将退回瑕疵产品换取现金（而非更换产品）的权利按照 IFRS 15.B20-B27 退回权应用指南的规定进行会计处理，而不是作为一项保证型质保。“结论基础”指出“委员会决定企业应将保证型质保确认为一项更换或维修瑕疵产品的单独负债”²⁸⁸ 该保证型质保的描述并不包括为退款而退回的瑕疵产品。其仅考虑更换或维修的瑕疵产品。见 5.4.1 节关于退回权的讨论。

然而，针对瑕疵产品向客户支付的现金依据质保而非作为退回权的应用指南进行会计处理的情况是极少的。例如，企业可能向客户支付现金用于补偿发生的

²⁸⁸ IFRS 15.BC376.

常见问答

维修瑕疵产品的第三方成本。在这种情况下，发生的向客户支付的现金是为了履行企业的质保义务。该评估要求判断并基于事实和情况。

问题 9-4：违约赔偿金、处罚或其他条款惩罚应作为准则下的可变对价还是质保条款进行会计处理？

见 5.2.1 节中对问题 5-3 的回答。

9.1.2 服务型质保

委员会确定此类质保表示一项可明确区分的服务而且是一项单独履约义务。²⁸⁹ 因此，基于估计的质保单独售价，企业将交易价格的一部分分配至质保部分（见第 6 节）。然后，企业在提供质保服务的期间内确认已分配的收入。这是因为客户很可能在客户履约时收到和消费该质保的利益（即，该质保履约义务依据 IFRS 15.35(a)可能在一段时间内履约，见 7.1.1 节）。

确定与服务型质保相关的适当收入确认模式可能需要做出判断。例如，企业可能认为其在质保期内会持续提供质保服务（即，履约义务是一项在所述质保期内“随时准备履行”的义务）。做出该项判断的企业可能会在质保期内分步确认收入。根据有关何时提供此类服务的足够经验数据，企业还可能会确定其他不同的收入模式是适当的。例如，如果历史数据显示质保服务通常仅在质保期的第二年和第三年提供，则企业可能在三年服务型质保期的第一年确认极少收入或完全不确认收入。第 7.1.4 节描述了确定合适的收入确认模式的考虑，包括针对随时准备履行的义务。如果为服务型质保的支付是提前收到，企业应评估是否存在重大融资成分（见 5.5 节）。

对服务型质保的履约成本进行估计所产生的后续变化，不会修改原基于单独售价的相对比例对合同总价进行拆分的结果（或者针对服务型质保的履约义务已分配的交易价格的金额可能确认为收入的结果）。例如，在产品发货两个月后企业可能会发现从第三方制造商取得的部件成本增加了两倍，且如果发生质保索赔，企业更换部件的成本将大大增加。这一变化不会影响企业分配至服务型质保的交易价格金额。因为单独售价的评估是在合同开始时执行，且不会进行更新以反映合同开始至履约

²⁸⁹ IFRS 15.BC371.

完毕间的变化。因此企业为履行其义务而发生的服务型质保的成本确认不影响其收入确认。然而，对于涉及相同质保的未来合同，由于履行质保而增加成本，企业需要确定是否修改单独售价，如需要，对未来的分配使用修订后的价格（见 6.1.3 节）。

9.1.3 保证型质保

委员会判定保证型质保不向客户提供额外的商品或服务（即，不是单独履约义务）。通过提供此类质保，销售企业实际上提供了质量担保。根据 IFRS 15.B30，将这些类型的质保作为质保义务进行处理，并且按照 IAS 37 的规定估计其履约成本。²⁹⁰ 一旦入账，则需按照 IAS 37 持续评估质保相关的预计负债。

9.1.4 同时包含保证型和服务型质保的安排

某些合同可能同时包含保证型质保和服务型质保。但是，如果企业在一份合同内同时提供保证型和服务型质保且企业不能合理地对其进行单独处理，则两类质保会被合并作为一项履约义务处理（即，收入会被分配至整项质保并且在提供质保服务的期间内确认）。

如果保证型质保和服务型质保能被单独处理，企业需要计提与保证型质保相关的预计成本并递延服务型质保的收入。以下例子强调了这一要求：

例 9-1 保证型和服务型质保费用

某企业生产及销售电脑且包括首期 90 日的保证型质保。企业提供可供选择的“质保延期”计划，在该计划下自保证型质保期满后 3 年内企业会维修或更换任何的瑕疵部分。由于可供选择的“质保延期”计划是单独销售的，企业确定三年的质保延期代表一项单独履约义务（即，服务型质保）。

销售电脑及延期质保的总价是 CU3,600。企业确定电脑和延期质保的单独售价分别是 CU3,200 和 CU400。电脑的存货价值是 CU1,440。此外，企业基于其经验估计针对 90 天期限的保证型质保，其会产生 CU200 的成本以维修瑕疵。因此，企业记录如下分录：

借：现金/应收账款	CU3,600	
借：质保费用	CU400	
贷：预提质保成本（保证型质保）		CU200

²⁹⁰ IFRS 15.BC376.

贷：合并负债（服务型质保）CU400

贷：收入CU3,200

将与质保有关的收入和合同负债入账。

借：销售成本CU1,440

贷：存货CU1,440

减少存货并确认销货成本。

在客户收到电脑后的 90 天内，实际保修费用发生时，企业终止确认保证型质保相关的预计负债。企业将服务型质保相关的合同负债确认为合同质保期内的收入，并且在与提供服务型质保相关的成本产生时将其确认。换言之，企业需能够确定实际发生的维修成本应抵减已计提的质保金储备，还是应在发生时确认为费用。

同时处理保证型质保和服务型质保可能较复杂。企业可能需要制定个别保修索赔与具体质保计划相匹配的流程，从而对索赔进行分析以便进行适当的会计处理。保修索赔的个别评估是必须的，因为保证型质保费用之前已经提取，而服务型质保费用则在发生时才确认为费用，解释如下：

例 9-2 保证型和服务型质保费用

假设与例 9-1 相同的情况，但是假设该企业售出了 500 台电脑。在下一年一月，客户共提交 CU10,000 的保险索赔。该企业分析了每项索赔并识别出具体销售的哪些电脑涉及索赔，以此确定符合质保计划的要求和适当的会计处理。

该企业确定其中一部分部件维修和更换的索赔共计 CU2,500，由保证型质保计划承担。如以上例 9-1 所示，每个保证型质保的预计费用在销售时已计提。为终止确认部分质保负债，企业将以下账目入账：

借：预计保修成本（保证型质保）CU2,500

贷：现金CU2,500

在费用发生时终止确认保证型质保负债。

企业还确定其中一部分部件维修和更换的索赔共计 CU7,000，符合“延长保修”计划（即，服务型质保）的要求。为确认服务型质保相关的成本，企业将以下账目入账：

借：质保费用CU7,000

贷：现金

CU7,000

在费用产生时将服务型质保费用入账。

企业还确定其中 CU500 的索赔不符合任何质保计划的要求，因为这些索赔涉及
的事故发生在保证型质保的 90 天质保期之后且涉及的销售发生在客户没有购买
延长保修服务的情况下。因此，企业拒绝接受这些客户的索赔。

与现行准则相比有哪些变化？

如第 9.1.3 节所述，对保证型质保的规定基本上与现行准则的当前实务基本一致，
而对服务型质保的规定可能与当前实务不同，尤其是有关分配至质保履约义务的交易
价格方面，如第 9.1.2 节所述。当前，提供单独延长保修的企业通常递延与质保
价格相等的金额，并在质保期间将该金额均衡地计入收入。IFRS 15 要求企业基于
单独售价的相对比例进行分配，并递延分配至质保服务的金额，在大多数情况下这
将要求运用更多的判断从而增加了复杂性。

9.2 亏损合同（2017 年 10 月更新）

委员会决定保留亏损合同的现有要求。在 IFRS 下，IAS 37（国际会计准则第 37
号——准备、或有负债和或有资产）针对亏损合同的要求应用于 IFRS 15 范围
内的所有合同。新准则规定按要求确认 IAS 37 的合同的预计损失的企业可能继续
要要求如此执行。IAS 37 中关于亏损合同的要求如下：

IAS 37 摘录

66.如果企业有一项亏损性合同，那么该合同下的现时义务应作为准备予以确认
和计量。

67.很多合同（例如，一些日常订单）可以在不须支付给对方补偿的情况下取
消，因此，不存在义务。其他一些合同对合同当事人同时确立了权利和义务。
如果某些事项使一项合同成为亏损性合同，则该合同属于本准则规范的范围，
且存在应予确认的负债。那些不是亏损性的待执行合同不在本准则规范。

68.本准则将亏损性合同定义为这样一种合同，根据该合同履行义务而发生的不可
避免费用超过了预期将获得的经济利益。合同的不可避免费用反映了退出该

IAS 37 摘录

合同的最低净成本，即履行该合同的成本与未能履行该合同而发生的补偿或处罚两者之中的较低者。

69.在为亏损性合同设立单独准备之前，主体应对该合同标的资产发生的减值损失进行确认（参见 IAS 36《国际会计准则第 36 号——资产减值》）

准则解释委员会收到一项请求，要求澄清企业在适用 IAS 37 时评估与客户的合同是否是亏损时考虑哪些成本。该询问关注的重点是以前属于 IAS 11 建筑合同范围内的合同的应用。在其 2017 年 7 月的会议上，委员会决定发布一项暂时议程决定，规定“当决定哪些成本包含在该合同是否是亏损的评估中时，企业不会将 IAS 11 中先前的要求应用于合同成本，也无需运用 IFRS 15 中与成本直接相关的要求.....委员会讨论了适用国际会计准则第 37 号第 68 段关于履行合同不可避免的成本的要求的两种可能方式：

- (a) 不可避免的成本是企业由于拥有合同而无法避免的成本（例如，如果这些成本发生在完成合同所需的活动中，则企业将包括间接成本分配）。
- (b) 不可避免的成本是企业在没有合同时不会产生的成本（通常称为“增量成本”）。

委员会得出结论认为，理解 IAS 37 号第 68 段关于履行合同的不可避免成本的要求的合理解释会导致本议程决定中概述的两种方法之一。委员会观察到，一个企业将其要求一致地应用于所有适用的合同。”²⁹¹

然而，在其 2017 年 9 月的会议中，IFRS IC（解释委员会）决定尽可能小范围的制定标准以解决该问题，而非发布最终稿的议程表决定。²⁹²

FASB 差异

在现行 US GAAP 下，规定是为某些行业或某些交易类型而设立的，并没有针对何时确认亏损合同的损失或如果要确认损失时如何计量制定通用的权威性准则。因此，在此类合同不属于具体的权威性文献的范围时，会出现实务的多样

²⁹¹ IFRIC 更新，2017 年 7 月，见[国际会计准则委员会的网站](#)。

²⁹² IFRIC 更新，2017 年 9 月，见[国际会计准则委员会的网站](#)。

性。由于 FASB 保留了 US GAAP 对亏损合同的现有规定，这种实务的多样性可能会持续。当在企业预期合同发生损失的情形时，FASB 保留了现存要求（在合适的地方，包含具体后续修订以反映 ASC 606 的术语和对照表）。此外，在 2016 年 12 月，FASB 修订了其在亏损合同规定的指南以澄清该评估在合同层面执行，但是企业可以在履约义务层面执行以作为会计政策的选择。由于 IAS 37 和 FASB 对亏损合同的现行规定不一致，因此对此方面的会计处理并没有统一。

9.3 合同成本

IFRS 15 规定了企业在取得合同及履行向客户提供商品或服务的合同的过程中所产生的成本的会计处理，讨论如下。企业仅需要就在 IFRS 15 范围内与合同的相关的合同应用这些规定（见第 2 节）。

9.3.1 为取得合同发生的成本

在应用 IFRS 15 的成本的要求之前，企业需要考虑准则的范围规定。特别地，企业首先需要考虑 IFRS 15 下向客户支付对价的要求应用于成本（见第 5.7 节关于向客户已付或应付对价的会计处理的讨论）。

在 IFRS 15 下，如果企业预期取得合同发生的增量成本是可以收回的，则企业将该增量成本确认为一项资产。企业预期收回方式可以是直接收回（即，通过合同规定的费用补偿）或间接收回（即，通过合同实现的利润）。增量成本是如果没有取得合同则不会产生的成本。

为取得合同而发生的非增量成本按要求在发生时费用化，除非明确有权向客户收取（无论合同是否取得）。

在一份 FASB TRG 的议程表中，FASB 职员建议，为确定成本是否是增量的，企业需要考虑如果客户（或企业）决定不签合同，就像各方即将签订合同一样，该成本是否会发生。如果即使合同未执行，成本也会发生，那么它们不会是获得合同的增量成本。FASB 职员还指出，该要求的目的并非分摊在某种方式上与企业营销或销

售活动有关的成本，而仅仅是为了识别如果合同未获得的话企业不会发生的成本。例如，无论合同是否获得，销售人员的薪酬和福利都会发生，则不是增量成本。²⁹³

考虑 FASB TRG 议程表的如下示例：²⁹⁴

固定员工工资示例

企业向员工支付 CU100,000 的年薪，员工的工资是根据员工上年签订的合同和员工本年度预计签订的合同计算的，员工的工资不会根据当年的实际签订的合同改变。但是，未来几年的工资可能会受到当年实际签订的合同的影响。

FASB TRG 普遍认为员工的任何工资都不应该被资本化，因为这些并未是为获得合同的增量成本。无论员工当年实际签订的合同的数量是多少，员工工资都已经发生。

该准则引用销售佣金作为该准则下可能按要求需资本化的某种类型的增量成本。例如，在某一期间与签订销售合同相关的佣金可能代表按要求需资本化的增量成本。准则并未明确解决不同类型佣金计划的问题。因此，企业需要运用判断以确定销售佣金是否是增量成本，如果是，成本应资本化的时点是什么时候。然而，FASB TRG 普遍认为员工的在组织中的职位及级别或员工如何直接参与获取合同，并非销售佣金是否是增量的考虑因素。

考虑 FASB TRG 议程表中的如下示例：²⁹⁵

支付给不同级别员工工资的示例

某企业的员工收到其获取的每份合同的 10% 的销售佣金。此外，企业的以下人员按销售人员每次签订销售合同收到销售佣金：5% 给经理以及 3% 给区域经理。

FASB TRG 成员普遍认为所有的佣金均是增量的，因为如果未取得合同就不会发生这些佣金。IFRS 15 并未区分基于收到佣金的职工的功能或级别而支付给该员工的佣金。企业需要确定哪些员工作为取得合同的结果而有权获取佣金。

²⁹³ FASB TRG 议程表 57，《为获取合同的增量成本的资本化和摊销》，2016 年 11 月 7 日

²⁹⁴ FASB TRG 议程表 57，《为获取合同的增量成本的资本化和摊销》，2016 年 11 月 7 日

²⁹⁵ FASB TRG 议程表 57，《为获取合同的增量成本的资本化和摊销》，2016 年 11 月 7 日

关于如何运用增量成本的要求，参见问题 9-5 和问题 9-6 中由 2016 年 11 月的 FASB TRG 议程表提供的额外示例。此外，企业需要仔细评估所有的惩罚条款，而非仅仅是销售佣金计划，以确定任何计划中是否包含须资本化的增量成本。例如，补偿“奖金”计划下的支付可能仅仅与取得的合同挂钩。如果这些是取得合同的增量成本，则该成本须资本化，无论计划的名称是什么。TRG 成员讨论了准则下资本化成本的基本原则，并普遍认为 IFRS 15 并未修订关于负债的要求（例如，IAS 37）。因此，企业应首先参照可应用的负债准则以确定其何时需要按要求预计特定成本。然后企业需要使用 IFRS 15 中的要求确定相关成本是否需要资本化。TRG 成员承认特定方面的成本要求会要求企业运用重大判断事实和情况并确定最合适的会计处理。²⁹⁶

此外，IASB 职员在一份 TRG 议程表中观察到为取得合同的增量成本并不限于初始增量成本。因在合同开始时不满足负债的确认标准（例如，修订支付的佣金，受到或有事项或追回利益的佣金）而在合同开始后确认的佣金在负债确认时仍被考虑为取得合同而需要资本化的成本。这可能包含与合同续约有关的成本，正如议程表所述，续约是一种合同，而且合同中没有任何要求获得合同的要求，该合同表明合同的续签是对合同的一种不同的处理方式。换言之，两种成本间仅有的区别可能是基于负债何时已经发生的成本确认时间。²⁹⁷

与很多佣金不同的是，基于其他定量或定性指标（例如，利润率、每股收益、绩效评价）的某些奖励和其他报酬可能不符合资本化的标准，因为这些奖励和报酬不与取得合同直接相关。然而，增量成本的另一示例可能是或有法律费用，律师同意仅在合同谈判成功完成后方可收款。确定何种成本必须按照该准则规定进行资本化可能需要判断，很可能有些合同取得成本确定为增量的而其他则不是。考虑 FASB TRG 议程表中的如下示例：²⁹⁸

某些合同的增量和非增量成本的示例

某企业的员工收到其获取的每份合同的 5% 的销售佣金。某员工开始与潜在客户洽谈合同，企业在尝试取得合同的过程中发生了 CU5,000 的法律和差旅费。客户最终签订了 CU500,000 的合同，作为结果，员工收到 CU25,000 的佣金。

²⁹⁶ TRG 议程表 23，《取得合同发生的增量成本》，2015 年 1 月 26 日

²⁹⁷ TRG 议程表 23，《取得合同发生的增量成本》，2015 年 1 月 26 日

²⁹⁸ FASB TRG 议程表 57，《为获取合同的增量成本的资本化和摊销》，2016 年 11 月 7 日

FASB TRG 成员普遍认为企业应仅资本化向员工支付的 CU25,000 佣金。该成本
是唯一的取得成本的增量的。尽管企业发生了其他未促进销售的必要成本（例
如，法律和差旅），然而即使没获得合同这些成本仍然会发生。

该准则提供关于为取得合同而发生的增量成本示例如下所示：

IFRS 15 摘录

示例 36 - - 为取得合同而发生的增量成本（IE189 至 IE191 段）

某企业为一家咨询服务提供商，中了一个向新客户提供咨询服务的标。该企业
为取得合同而发生的成本如下：

	CU
尽职调查的外部律师费	15,000
递交提案的差旅费	25,000
销售人员佣金	10,000
发生总成本	50,000

按照 IFRS 15 第 91 段，企业为取得合同而发生的增量成本，即销售人员佣金
CU10,000 确认一项资产，企业预期通过未来的咨询服务费收回这些成本。企
业还根据年度销售目标、该企业整体盈利能力和个人绩效评价向销售主管酌情
发放年度奖金。按照 IFRS 15 第 91 段，企业未将发放给销售主管的奖励确认为
资产，因为该奖励并非因取得合同而产生的增量成本。奖励的金额具有任意性
并且以其他因素为基础，包括该企业的盈利能力和个人绩效。这些奖励不能直
接归属于可识别的合同。

企业注意到无论是否取得合同，都将产生外部律师费和差旅费。因此，按照
IFRS 15 第 93 段，这些成本在费用产生时确认，除非其属于另一准则的范围；
在这种情况下，将适用其他准则的相关条款。

作为变通处理，如果本应确认的资产的摊销期为一年或更短时间，则准则允许企业
可将取得合同的增量成本在发生时确认为费用。尽管未在准则中明确规定，但是我
们认为企业应将该方法一致的运用于所有的短期合同取得成本。需要重点指出的是
增量成本的摊销期限并非一直是初始合同期间。见 9.3.3 关于资本化成本摊销的讨
论。

与现行准则相比有哪些变化？

对目前将合同取得成本计入费用并将需要按新准则规定将该成本资本化的企业而言，IFRS 15 代表一项重大变化。企业可能需要评估所有的向员工支付的销售佣金并资本化任何的增量成本，无论与这些员工在销售过程中的级别或职位是否直接相关。

此外，对目前为取得合同而将成本资本化的企业而言，这可能也是一项变化，特别是目前已资本化的金额并非增量成本，从而按 IFRS 15 的规定不应资本化的情况，除非无论合同是否取得均明确可向客户收取。

常见问答

问题 9-5：佣金支付的时间是否影响其是否为增量成本？【FASB TRG 2016 年 11 月 7 日会议 - - 议程表 57】

通常不会。FASB TRG 普遍认为佣金支付的时间并不影响如果合同未取得这些成本是否会发生。考虑 FASB TRG 议程表中的如下示例：

佣金支付时间的示例

对于一份与客户已签订 CU50,000 的合同，企业向员工支付 4% 的佣金。出于现金流量管理的目的，企业在销售完成时向员工支付了一半的佣金（即。合同价值的 2%），剩下在 6 个月后支付。即使当款项应支付时员工不再受聘于企业，其仍有权收到该未付款项。

FASB TRG 成员普遍认为企业需资本化本案例中的全部佣金（与相关负债确认相一致的时间）。换言之，企业不应仅资本化其已支付的部分并费用化剩余部分。

在这种事实模式下，企业只需花费时间来支付佣金的后半部分。然而，可能会存在其他在不同情形下需要考虑的额外因素或或有事项可能影响所有的（或部分的）成本是否是增量的确定。例如，在某些佣金项目中，当佣金应支付时如果员工仍受聘于企业，员工仅能有权要求后半部分的付款。针对某些计划如这些的，企业可能需要评估为收到佣金而要求保持雇佣关系（即，服务归属条件）是否是实质性的。如果服务条件是实质性的，我们认为支付的后半部分佣金并非是增量的，因为企业发生成本其他条件是必须的。

常见问答

如果企业佣金的支付基于在取得合同时客户是否支付应支付的金额，鉴于该合同满足作为模型下合同进行会计处理的第一步的标准，则我们认为这会影响佣金是否是增量成本的确定。然而，如果存在延期支付条款（即，合同签订与合同对价应付日期之间的时间价值重大的话），企业需要考虑是否存在服务条件或其他或有事项，如上所述。

问题 9-6：佣金支付受限制是否视为增量成本？【FASB TRG 2016 年 11 月 7 日会议 - - 议程表 57】

是的。FASB TRG 普遍认为，如果企业并未取得这些客户的合同，以一组合同为基础的佣金，而不是按每份合同的固定百分比支付，并不会影响佣金是否发生的决定。考虑 FASB TRG 议程表中的如下示例：

示例

一个实体有一个佣金计划，根据销售人员在年度期间获得的合同数量而增加销售人员收到的佣金金额。如下：

0-9 份合同	0%佣金
10-19 份合同	第 1-19 份合同价值的 2%
20 份合同以上	第 1-20 份以上合同价值的 5%

FASB TRG 成员普遍认为这些成本是取得与客户合同的增量成本。因此企业应在为支付这些佣金而发生负债时资本化这些成本。因为作为签订合同的结果将按计划条款支付佣金，所以这些成本是增量的。

问题 9-7：企业是否应资本化因合同修改而支付的佣金？【TRG 2015 年 1 月 26 日会议 - - 议程表 23】

如果这些佣金是增量的（即，如果不修改就不会发生）且能够收回，那么是的。合同修改按以下三种方式之一进行会计处理：（1）作为单独的合同；（2）作为现有合同的终止以及新合同的建立；（3）作为现有合同的一部分（见 3.4 节关于合同修订的更多要求）。在所有这些情况下，如果佣金能够收回，那么合同修订支付的佣金是为取得合同的增量成本并应资本化。在前两种情况下，新合同建立，因此取得该合同的成本是增量的。TRG 议程表指出修订的合同作为

常见问答

现有合同的一部分进行会计处理的，则修订合同支付的佣金是增量成本即使这些并非为初始增量成本。

问题 9-8：佣金支付的附加福利是否应包含在资本化金额中？【TRG 2015 年 1 月 26 日会议 - - 议程表 23】

如果额外成本是基于支付的佣金金额且佣金作为取得合同的成本，则附加福利应作为取得合同的增量成本的一部分进行资本化。然而，如果无论合同是否取得附加福利成本均会发生（例如，健康保险费），则附加福利不应资本化。换言之，无论佣金是否支付，企业均不应分配并资本化一部分其已提供的佣金成本。

问题 9-9：企业是否必须运用变通处理费用化其所有的合格合同的合同取得成本，或是否可以针对单个合同使用变通处理？

我们认为费用化合同取得成本的变通处理（这可能是，否则，在一年或更短的期间内摊销）必须一致的应用于类似特征或类似情况的合同。

问题 9-10：企业应如何对作为现有合同的终止以及现有合同的签订的合同修改发生的资本化佣金进行会计处理？

如果合同修改视为现有合同的终止以及新合同的签订且与原合同成本资产相关的商品或服务是新合同的一部分，我们认为针对为取得已存在合同发生的增量成本而确认的资产应在合同修改时结转到新合同。这是因为与合同成本资产相关的商品或服务并未转移，且合同修改的会计处理是未来的。该结论与 FASB TRG 职员就合同修改的合同资产的会计处理的结论是类似的，见 10.1 节问题 10-5 所述。

在修改日保留在企业资产负债表中的合同成本资产可能需要按照 IFRS 15 评估其减值（见 9.3.4 节）。此外，企业需要对合同成本资产确定合适的摊销期间。（见 9.3.3 节）

9.3.2 为履行合同发生的成本

该准则将合同履行成本分为两类：（1）形成资产的成本；以及（2）在发生时计入费用的成本。在确定这些成本的适当的会计处理时，IFRS 15 明确了应优先考虑任何其他适用的准则。如果这些其他准则导致特定成本不能资本化，则无法在 IFRS 15 下确认资产。如果其他准则不能应用于合同履约成本，IFRS 15 提供了以下资本化的标准：

- ▶ 该成本与一项合同或企业能够明确识别的预期合同直接相关（例如，与现有合同续约后将提供的服务相关的成本，或者尚未获得批准的特定合同下拟转让资产的设计成本）。
- ▶ 该成本产生或改良了企业将在未来用于履行（或持续履行）履约义务的资源。
- ▶ 该成本预计可收回。²⁹⁹

如果所有标准满足，企业按要求应资本化这些成本。

在确定成本是否符合资本化标准时，企业必须考虑具体事实和情况。IFRS 15 指出，即使与客户之间的相关收入合同没有最终确定，仍能够对成本进行资本化。然而，该准则要求成本应与可明确识别的预期合同相关联，而不允许成本与任何潜在的未来合同相联系。

该准则论述并提供了以下成本例子，其可能符合第一条资本化标准（即，与合同直接相关的成本）：

IFRS 15 摘录³⁰⁰

97.与合同（或具体的预期合同）直接相关的成本包括以下几种类型：

- (a) 直接人工（例如，直接向客户提供已承诺服务的员工的工资和薪金）；
- (b) 直接材料（例如，用于向客户提供已承诺服务所需的物料）；
- (c) 与合同或合同活动直接相关的成本分配（例如，合同管理和监督成本、履行合同时使用的工具及设备的保险和折旧）；

²⁹⁹ IFRS 15.95.

³⁰⁰ 注：当生效时，IFRS 16 租赁准则必然修订 IFRS 15.97(c) 包含“有权使用资产”作为额外示例

IFRS 15 摘录³⁰⁰

- (d) 根据合同明确可向客户收取的成本；以及
- (e) 仅由于企业签订合同而产生的其他成本（例如，向分包方支付的款项）。

为确定将被用于在未来履行履约义务的成本是否会生成和改进企业资源需要运用重大判断。在“结论基础”中，IASB 解释，只有能够形成用于在未来履行履约义务的资源且预计可收回的成本才符合确认为资产的条件（通过在合同期内平均分配收入 and 成本）。³⁰¹

对于符合“预期将被收回”这一标准的成本，其需要在合同下明确是可由客户偿付的，或通过合同定价反映出来并可通过利润收回。

如果基于如上所述的标准，履行合同发生的成本不形成资产，则该成本必须在发生时被计入费用。该准则提供了在发生时必须被计入费用的成本的几个例子，如下所示：

IFRS 15 摘录

98. 企业应在以下成本产生时将其计入费用：

- (a) 一般管理费用（除非根据合同这些成本明确可向客户收取，在这种情况下企业应按照第 97 段评估这些成本）；
- (b) 为履行合同而发生的并未反映在合同价款中的浪费的材料、人工或其他资源的成本；
- (c) 与已经履行（或部分履行）的合同中的履约义务相关的成本（即，与过往履约相关的成本）；以及
- (d) 无法识别的成本，即企业无法识别该成本与未履行的履约义务相关还是与已履行（或部分履行）的履约义务相关。

³⁰¹ IFRS 15.BC308.

如果履约义务（或一部分在一段时间内履行的履约义务）已履行，与该履约义务（或一部分）相关的履约成本不再资本化。一旦企业开始履行在一段时间内履行的履约义务，其仅能资本化与未来履约义务相关的成本。

如果企业无法确定具体成本是与以前还是未来的履约义务相关，且该成本根据其他 IFRS 无法资本化，则该成本应在发生时费用化。

该准则提供以下解释根据其他 IFRS 资本化的成本，成本满足资本化条件以及不满足资本化条件的示例：

IFRS 15 摘录

示例 37 - - 产生资产的成本（IE192 至 IE196 段）

某企业签订了一个管理客户信息技术数据中心的五年服务合同，并在随后的每一年进行续约。与客户签订合同的平均期限为七年。在客户签订合同时，企业将向员工支付 CU10,000 的销售佣金。在提供服务之前，企业设计并建立一个供企业内部使用并与客户的系统接口的技术平台。该平台未转移至客户，但是将用于向客户提供服务。

取得合同的增量成本

按照 IFRS 15 第 91 段，该企业针对为取得合同发生的增量成本销售人员佣金 CU10,000 而确认一项资产，企业预期通过未来的咨询服务费收回这些成本。按照 IFRS 15 第 99 段，企业将在七年内摊销该资产，因为该资产与在五年的合同期限内转移至客户的服务相关，且该企业预计合同将在后续的两年内每年续约一次。

履行合同的成本

建立技术平台发生的初始成本如下所示：

	CU
设计服务	4,000
硬件	120,000
软件	90,000
数据中心的迁移与测试	100,000
总成本	350,000

IFRS 15 摘录

初始准备成本主要与履行合同的行为相关，但是并没有将商品或服务转移至客户。企业对初始准备成本进行如下处理：

- (a) 硬件成本 - - 按照 IAS 16 (《国际会计准则第 16 号 - - 不动产、厂场和设备》) 进行处理。
- (b) 软件成本 - - 按照 IAS 38 (《国际会计准则第 38 号 - - 无形资产》) 进行处理。
- (c) 数据中心的设计、迁移和测试成本 - - 按照 IFRS 15 第 95 段进行评估以确定是否能就履行合同的成本确认资产。任何产生的资产将在七年（即，五年合同有效期和预期一年一续的两年续约期）内在系统化的基础上进行摊销，企业预期在这七年期间提供与数据中心相关的服务。

除了建立技术平台的初始成本，企业还分派了两名员工，主要负责向客户提供服务。尽管这两名员工的成本是在向客户提供服务的过程中发生的，企业仍然判定该成本不形成或改进企业的资源（见 IFRS 15 第 95(b)段）。因此，该成本不符合 IFRS 15 第 95 段的标准，从而无法在 IFRS 15 被确认为资产。按照第 98 段，企业在两名员工的薪资支出发生时确认为费用。

常见问题

问题 9-11：因为可变对价全部或部分受限，企业是否可以递延确认原本预期产生亏损的已转让商品或服务的成本？

当对可变对价运用限制会导致预期亏损时，企业也不应递延确认已转让商品或服务的成本，即使企业预期就该商品或服务确认利润，除非其他特定要求允许或要求递延这些成本。为履行合同而资本化成本必须满足 IFRS 15 中的条件，条件包括产生或改良企业资源的成本，该资源将被用于在未来履行（或继续履行）履约义务。在商品或服务的控制转移至客户时，企业确认这些成本。因此，这些销售的成本无法产生或改良企业用于履行未来履约义务的资源。

常见问答

思考如下示例：某企业以 CU600,000 销售成本为 CU500,000 的商品。存货存在过时的高风险，这可能会要求企业在未来提供价格折让，导致可变对价（见 5.2.1.A 节）。企业限制交易价格并得出结论认为，即使供应商合同预计合同最终会盈利，CU470,000 很可能不会导致重大收入退回。当控制转移时，企业确认 CU470,000 的收入并结转 CU500,000 的成本。其不应资本化 CU30,000 的损失，因为该损失不会生成或改进企业将在未来用于履行履约义务的资源。

问题 9-12：企业应如何对在合同签订日之前产生且不属于另一准则范围内（例如，IAS 2）的履约成本的会计处理？【TRG 2015 年 3 月 30 日会议 - 议程表 33】

企业有时会在合同签订之前就特定预期合同开展活动（例如，比如在与客户就合同达成一致以前，在合同满足 IFRS 15 的标准之前进行会计处理）。TRG 成员普遍认为，对于在合同签订日或之后向客户转移的商品或服务，其在合同签订日之前的活动所产生的相关成本可作为履行特定预期合同的成本进行资本化。然而，TRG 成员指出，该成本仍需符合该准则其他标准的要求以进行资本化（例如，预计按照预期合同收回该成本）。

资本化之后，立即将于合同签订日向客户转移的商品或服务相关的成本计入费用。任何剩余的资本化成本将在相关商品或服务向客户转移的期间内进行摊销。

对于在合同签订之前活动已完成的在一段时间内履行的履约义务的收入确认的要求，见 7.1.4.C 节问题 7-14。

9.3.3 资本化成本的摊销

在企业将商品或服务转移至客户时，任何资本化的合同成本最终将进行摊销并计入费用。

非常需要注意的是某些资本化成本将与多项商品或服务相关（例如，设计成本）。如果资本化成本与在多个合同下正在转移的商品或服务相关，或者与一个具体的预期合同相关（例如，特定合同续约），则摊销期可延长至超出单个合同的期限。在这些情况下，该资本化成本摊销的期间与该资产相关的商品或服务转移至客户的期间一致。这还可以理解成该资本化成本的预计受益期间。预计受益期间可能是预计

客户关系期间，但这并非是所有情况。为确定合适的摊销期限，企业可能需要评估资本化成本的类型，与成本相关的是什么以及协议的特定事实和环境。

当评估销售佣金的摊销期限是否可延长至超过合同期限时，企业还需要评估是否为后续续约支付额外的佣金。在“结论基础”中，IASB 解释，在企业针对合同续约支付的佣金与针对初始合同支付的佣金相称的情况下，在超过初始合同存续期的更长期间内对资产进行摊销是不恰当的。在这种情况下，初始合同的取得成本与后续合同并不相关。³⁰² 见问题 9-13 和 9-14 中 FASB 关于企业如何确定为取得与客户合同的增量成本而确认的资产的摊销期间的 TRG 讨论。

我们的看法

对于拥有在初始合同的不可撤销期间摊销销售佣金的历史经验的企业，新准则可能要求重大变化。在 IFRS 15 下，企业按要求需要评估受益期间是否长于初始合同期限。如上所述，如果并未支付续约佣金或支付与初始合同支付的佣金相称的续约佣金，企业可能按要求在超过初始合同存续期的更长期间对资本化销售佣金进行摊销。

在确定合适的摊销期限并在财务报表中披露时，将企业做出的判断形成文件是很重要的。IFRS 15 的披露要求包含确定资本化金额的判断，选择的摊销方法及其他定量披露。

在与商品或服务相关的资产转移至客户的预计时点发生重大变化时，企业需更新摊销期限（并将该变化按照 IAS 8 作为会计估计变更进行会计处理），示例说明如下：

示例 9-3 - - 摊销期限

企业 A 与客户签订了三年的交易处理服务合同。为履行该合同，企业 A 承担了 CU60,000 的准备成本，企业根据 IFRS 15.95-98 已将该成本资本化且会在合同期限内进行摊销。

第三年年初，客户额外续签了两年的合同。企业 A 将继续在这额外的两年内从准备成本获益。因此，将剩余的摊销期从一年改变为三年，且按照 IAS 8 会计估计变更的要求调整了所确认的摊销费用。

³⁰² IFRS 15.BC309.

然而，按照 IFRS 15，如果企业 A 在合同开始时已预期会发生续约，则企业 A 一直处于应在包含预计续约期的预期合同期限（即五年）内摊销准备成本。

常见问答

问题 9-13：企业应如何确定针对合同续约支付的佣金与初始合同支付的佣金相对应？[FASB 2016 年 11 月 6 日 TRG 会议 - - 议程表 57]

FASB TRG 成员普遍认为合同价值合理比例的佣金（例如，初始及续约合同价值的 5%）则视为相对称的。FASB TRG 成员还普遍认为企业使用“投入水平”分析确定佣金是否对称是合理的。例如，即使佣金率下降代表取得合同需要投入的努力，初始合同按 6% 的佣金以及续约合同按 2% 的佣金仍是不对称的。

如上述 9.3.3 节中所述，如果续约佣金视为与初始合同的佣金是对称的，则将初始合同相关的资产在长于初始合同存续期的期间摊销是不合适的。相反地，如果佣金视为不对称的，则在长于初始合同存续期的期间摊销资产是合适的。

问题 9-14：企业应如何确定为取得客户的合同的增量成本而确认的资产的摊销期限？[FASB 2016 年 11 月 6 日 TRG 会议 - - 议程表 57]

FASB TRG 成员普遍认为当企业确定摊销期限和与资产相关商品或服务转移至客户的期间相一致时，企业须确认资本化成本是否仅与初始合同下需转移的商品或服务相关，或该成本是否还与特定预期合同下需转移的商品或服务相关。例如，如果企业仅基于初始合同支付佣金并预期企业不会续约合同（例如，基于其历史经验或其他相关信息），在初始合同的存续期摊销资产是合适的。

然而，如果企业的历史经验表示客户可能续签合同，且如果续约佣金与初始佣金不“相称”，则摊销期间可能长于初始合同存续期。见 9-13 关于相称的讨论。

FASB TRG 成员普遍认为，如果企业确定摊销期间是超过初始合同存续期的更长期间，企业需评估事实与环境以确定合适的摊销期间，因为续签合同的佣金与初始合同的佣金不相称。企业可能合理得出结论认为其平均客户周期是摊销期间的最好估计，且与资产相关的商品或服务转移至客户的期间是一致的（例如，如果商品或服务在一段时间内不变，如健康俱乐部会员）。但是，FASB

常见问答

TRG 成员普遍认为该方法并非是要要求的且企业不应默认使用该方法。FASB TRG 成员指出，在估计无形资产的摊销期间时，企业应使用类似于历史经验的判断（例如，业务合并中无形获得的客户关系），且需要考虑例如客户特许使用费等因素以及其产品或服务变换的频率。

问题 9-15：企业是否可以将资本化合同资产归属于合同中的单独履约义务以确定合适的摊销期限？

可以。我们认为企业以将资本化合同资产归属于合同中的单独履约义务以确定合适的摊销期限，但并非要求如此执行。IFRS 15.99 规定确认的资产应当按照与该资产的相关商品或服务向客户转让相一致的系统化基础进行摊销。企业可能通过相关性基础（即，按照分类至各履约义务的交易价格的比例）将资本化成本分配至履约义务以确定摊销期间来达到该目标。³⁰³ 当成本与某项商品或服务具体相关时，企业还能通过将特定成本分配至单独履约义务来达到该目标。

企业需要有客观证据支持特定金额的成本与特定履约义务相关的结论。

此外，如上所述，将资本化成本归属于单独履约义务的企业可能需要考虑某些或全部的履约义务的摊销期间是否应该超过初始合同（见上述 9.9.3）。

问题 9-16：企业应在什么期间摊销确定为取得合同的增量成本的销售佣金？ [TRG 2015 年 1 月 26 日会议 – 议程表 23]

TRG 议程表叙述了两种可供选择的讨论，均可能达到确认的资产按照与该资产的相关商品或服务向客户的转让相一致的系统化基础进行摊销的目标。然而，任一种选择须一致地应用于类似环境。在一种选择下，企业将资本化成本分配至所有累计导致满足临界值的合同，并将成本在每个合同的预计客户关系期间进行摊销。在另一种选择下，企业将资本化成本分配至导致满足临界值的合同，并将成本在该合同的预计客户关系期间进行摊销。TRG 议程表指出如果为取得导致满足临界值的合同而支付的佣金大于仅与该合同相关的交易价格，则第二种选择可能导致有违常理的答案。TRG 议程表并未深思熟虑所有得选项。

³⁰³ TRG 议程表 23，《取得合同发生的增量成本》，2015 年 1 月 26 日

常见问答

问题 9-17：资本化合同资产及其摊销如何在资产负债表及利润表中分别列报？

如上 9.3.1-9.3.3 所述，IFRS 15 规定为取得合同的增量成本及某些为履行合同的成本确认为资产，且该资产按照系统性基础进行摊销。IFRS 15.128 要求单独披露期末余额以及报告期内已确认的摊销及减值损失的金额（见 10.4.3 节）。然而，准则并未规定该资产以及相关减值的分类。

在现有 IFRS 下，IAS 2 包含服务提供商的在产品（或存货）的概念。然而，这将必然从 IAS 2 中移除并由 IFRS 15 中的相关规定替代。此外，因这些资本化成本资产是无形的，事实上，IAS 38 明确将按照 IFRS 15 确认的源自客户合同的无形资产排除在其范围外。³⁰⁴ 准则缺乏合同成本分类和列报的明确处理，管理层需要运用 IAS 8 的要求选择合适的会计政策。³⁰⁵

在制定该会计政策时，处于财务报表列报的目的，我们认为为取得合同和为履行合同发生的成本应分别考虑：

- ▶ 考虑到为取得合同发生的成本的性质及 IFRS 缺乏指引，我们认为企业可选择以下两者一致披露这些成本：
 - ▶ 资产负债表中单独无形资产项目及其摊销在相同的项目作为 IAS 38 范围内的无形资产摊销。
- 或者
- ▶ 资产负债表中单独资产项目（性质类似于在制品或“存货”），摊销计入商品销售成本，变动计入合同成本或类似项目
- ▶ 相反地，为履行合同发生的成本的性质是直接影响其在合同下的履约义务。因此，为履行合同发生的成本一个作为资产负债表中的单独成本项目进行列报，摊销计入商品销售成本，变动计入合同成本或类似项目。

我们认为类比 IAS 38 无形资产的要求是不合适的。反而，该成本与生产过程中的成本的性质一致，如 IAS 2 中所设想。换言之，其与服务提供商的在产品或“存货”在本质上是是一致的。此外，不论为履行合同发生的成本是否满足 IFRS

³⁰⁴ IAS 38.3(i).

³⁰⁵ IAS 8.10-12.

常见问答

15.95 中资本化的条件或者在发生时费用化，我们认为该成本在利润表和其他综合收益中披露需要是一致的。

9.3.4 资本化成本的减值

企业已入账的任何资产受每个报告期结束时的减值评估影响，因为形成资产的成本必须在整个合同的期限内（或受益期间，如果更长的话）是可收回的，以符合资本化的标准。

如果任何资产的账面价值超过企业预计向客户收取的提供相关商品或服务的对价减去与提供这些商品或服务直接相关的剩余成本的净额，则会出现减值。减值损失确认为利得或损失。

TRG 成员普遍认为，如果评估的成本的收益期间预计超出现有合同，则资本化合同成本的减值测试应包含与合同续签或延期期间相关的未来现金流量。³⁰⁶ 换言之，既出于确定摊销期间也出于评估用于减值测试的现金流量的目的，企业应考虑其预计收回与资产相关的经济利益的整个期间。

提出该疑问的原因在于 IFRS 15 内部的不一致性。IFRS 15 指出，在该准则下资本化的成本可根据“特定预期合同”与拟转移的商品或服务（根据合同续签和/或延期的规定而将提供的商品或服务）相关联。³⁰⁷ 该准则还指出，当资产的账面金额超过预计将收到对价的剩余金额时（使用 IFRS 15 中确定交易价格的原则进行确定，见上文第 5 节）³⁰⁸，确认减值损失。然而，IFRS 15 中交易价格的计量规定指出，确定交易价格时，企业不应作出将“取消、续签或修改”合同的预期。³⁰⁹ 在某些情况下，不包含续签或延期会触发合同资产的直接减值，原因在于企业预计收到的对价将不包含合同续签或延期期间产生的预期现金流量。但是，企业原本可能鉴于将在合同续签或延期期间收回合同成本而将其资本化。企业预计有权向客户收取的金额按照确定交易价格的原则（见第 5 节）来进行确定，限制可变对价估计的规定不需考虑。换言之，如果由于对可变对价的限制规定，企业需要降低估计的

³⁰⁶ TRG 议程表 4，《资本化合同成本的减值测试》，2014 年 7 月 18 日

³⁰⁷ IFRS 15.99.

³⁰⁸ IFRS 15.101(a), 102.

³⁰⁹ IFRS 15.49.

交易价格，则其将使用不受限制的交易价格进行减值测试。即使采用不受限制的交易价格，在将该金额用于减值测试之前仍然必须扣减客户信用风险的影响。

然而，在对取得或履行合同而产生的资本化成本的减值损失进行确认之前，企业将需要考虑按照其他准则（例如，《国际会计准则第 36 号 - 资产减值》(IAS 36)）确认的减值损失。在将资本化成本进行减值测试之后，企业将资本化成本的账面价值包含在现金产出单元的账面价值中，进一步考虑 IAS 36 中的相关要求。

在 IFRS 下，如果用于确定资产可收回金额的估计发生变化，IAS 36 允许资产（商誉除外）或现金产出单元的部分或所有已确认的减值损失转回。³¹⁰ 与 IAS 36 一致，在减值的状况不再存在或已得到改善时，IFRS 15 允许减值损失的转回。然而，资产账面金额的增加不应超过如果之前若未确认减值损失的话本应确认的（扣除摊销后的）金额。³¹¹



FASB 差异

在 US GAAP 下，禁止以往减值损失转回。

³¹⁰ IAS 36.109-125.

³¹¹ IFRS 15.104.

10 列报与披露

IFRS 15 提供了明确的列报和披露规定，且较现行准则更详细，同时增加了企业须包含在其中期报告及年度报告中披露要求的总量。许多新要求包括企业前期未披露的信息。

在实务中，企业财务报告的变化的性质及程度会取决于大量因素，包括但不限于，其产生收入的活动性质及其之前披露的信息的层次。

作为其采用 IFRS 15 的一部分，企业还需要重新评估其会计政策的披露。³¹² 在现行 IFRS 下，企业提供简要的，与收入确认相关的政策的样板式披露。这种简短的在某种程度上可能由于现行收入确认要求中提供的有限性质的指南。考虑到 IFRS 15 中要求的复杂性，运用于该准则范围内的收入和成本政策可能更具有挑战性去解释，且可能要求企业提供更多的定制的及详细的披露。

以下各节所讨论的披露规定是针对持续使用 IFRS 15 的情形。向 IFRS 15 过渡时所要求的披露已在第 1.2 节进行了讨论。

为获取更多的列报与披露的要求的讨论，以及依据 IFRS 15 的信息披露要求企业可能使用的格式，使用源自于已经提前采用 IFRS 15 或 FASB 的新收入准则以及/或解释示例的企业的现实环境示例，可参考我们的出版物：国际财务报告准则应用——《国际财务报告准则第 15 号》的列报和披露要求（2017 年 10 月）。³¹³

我们的看法

如下文更为详尽的讨论所述，IFRS 15 大幅增加了在企业财务报表中，尤其是年度财务报表，所要求的披露量。此外，很多均是全新的规定。

我们认为企业在首次准备其中期和年度财务报表所需要披露的信息时，可能需要花费额外的精力。例如，经营很多分部、很多不同产品线的企业可能会发现收集提供披露所需的数据是具有挑战性的。因此，企业需要确保其拥有适当的系统、内部控制、政策和程序，以收集和披露所要求的信息。考虑到扩展的披露规定和对于为捕获这些披露所需数据而建立新系统的潜在需求，企业可能希望优先进行这部分的实施计划。

³¹² IAS 1.117.

³¹³ 可见于[安永网站](#)

FASB 差异

对于 US GAAP 报表准备者，准则提供了关于列报和披露的要求既适用于公众实体也适用于非公众实体，并为非公众实体提供了某些简化披露要求。FASB 将公众实体定义为以下几种之一：

- (i) 公共商业实体，如定义
- (ii) 非营利性组织，已发行证券或作为管道债务债权人，在交易所或场外交易市场交易、上市或报价
- (iii) 员工福利计划，该计划向美国证券交易委员会提交或提供财务报表

不满足以上任一标准的企业被视同为 FASB 准则的非公众实体。

IFRS 15 并未区分公众实体和非公众实体。因此，采用 IFRS 15 的企业必须适用其所有的要求。

10.1 合同资产和合同负债的列报要求

收入模型基于合同的任一方履行合同时，视履约与客户付款之间的关系会产生合同资产或合同负债这一理念。准则要求企业在资产负债表中列报这些合同资产或合同负债，摘录如下：

IFRS 15 摘录

105.如果合同其中一方已履约，企业应当视履约与客户付款之间的关系在财务状况表中将该合同作为合同资产或合同负债列报。企业应当将获得对价的无条件权利作为应收款单独列报。

106.如果客户支付了对价或企业获得对价金额的权利是无条件的（即，是一项应收款），在企业向客户转让商品或服务之前，企业应当在对方付款或付款到期时（以两者中的较早者为准）将合同列报为合同负债。合同负债是指企业就其已向客户收款的对价（或应收对价金额）而向客户转让商品或服务的义务。

107.如果企业在客户支付对价或付款到期前已通过想客户转让商品或服务而履约，则企业应当将该合同列报为合同资产，不包括作为应收账款列报的金额。

IFRS 15 摘录

合同资产是指企业因向客户转让商品或服务而获得独家的权利。企业应当根据 IFRS 9 评估合同资产的减值。合同资产的减值应当采用与属于 IFRS 9 范围的金融资产相同的基础进行计量、列报和披露[另见第 113 (2) 段]。

108. 应收款是企业获得对价的无条件权利。仅当对价支付前所需的时间流逝到期时，获得对价的权利才是无条件的。例如，如果企业拥有获得付款的当前权利，即使该金额在未来可能会返还，企业仍应当确认一项应收款。企业应当根据 IFRS 9 对应收账款进行会计处理。在对于客户之间的合同产生的应收款进行初始确认时，根据 IFRS 9 计量的应收款金额与已确认的相应收入金额之间的差额应作为费用（例如，减值损失）列报。

当企业通过交付承诺的商品或服务来履行履约义务时，该企业即取得了向客户收取对价的权利，因此产生了合同资产。如果客户先履行义务，举例来说，如果该客户先预付了其承诺的对价，那么该企业就产生了合同负债。

合同资产可能代表有条件或无条件收取对价的权利。该权利可能是有条件的，例如，当在企业有权从客户收取付款之前，其首先必须满足合同中的另一项履约义务。如果企业拥有收取客户对价的无条件权利，合同资产作为应收账款进行处理并与其他合同资产分开列示。³¹⁴ 如果在对价到期支付前仅需要所需的时间结束，该权利是无条件的。

在 IFRS 15 的“结论基础”中，委员会解释，在许多情况下，如果仅当对价支付前所需等待的时间结束后便可收取对价，则企业可能在开具发票前便拥有获得对价的无条件权利（未开具账单的应收款）。企业还可能在履行履约义务之前便拥有获得对价的无条件权利。³¹⁵ 在某些行业，企业在履约（以及履行履约义务）之前向客户开具发票很常见。例如，签订不可终止合同的企业要求在企业提供商品或服务之前一个月付款，在企业拥有无条件收取对价的权利时，企业可能确认一项应收账款以及抵消的合同负债（见问题 10-6 当评估企业收取对价的权利是否视为无条件的考虑因素）。在该情况下，收入直到商品或服务转移至客户时才确认。

³¹⁴ IFRS 15.BC323-BC324.

³¹⁵ IFRS 15.BC325.

在“结论基础”中，委员会指出区分合同资产与应收款十分重要，因为这为财务报表使用者提供了关于与企业合同权利相关的风险的信息。这是因为尽管合同资产和应收款均面临信用风险，但合同资产同时面临其他风险（例如履约风险）。³¹⁶

在该准则下，企业并非被要求使用术语“合同资产”及“合同负债”，但必须披露充分信息因此财务报表使用者可以明确的区分无条件收取对价的权利（应收账款）及有条件收取对价的权利（合同资产）。³¹⁷ 此外，当确定其合同资产和合同负债是需要作为流动的还是非流动的进行列报时，企业需要考虑 IAS 1 关于在其财务状况表中分类为流动资产及负债的要求。

准则提供了以下合同余额列报的示例：

IFRS 15 摘录

示例 38 – 合同负债和应收款 (IFRS 15.IE198-IE200)

案例 A：可撤销合同

20X9 年 1 月 1 日，企业订立了一项于 20X9 年 3 月 31 日想客户转让产品的可撤销合同。合同要求客户在 20X9 年 1 月 31 日预先支付 CU1,000 的对价。客户在 20X9 年 3 月 1 日支付了对价。企业于 20X9 年 3 月 31 日转让了相应的产品。下列会计分录说明了企业如何对该项合同进行会计处理：

(1) 企业于 20X9 年 3 月 1 日取得 CU1,000 的现金（在履约前取得现金）：

现金	CU1,000
合同负债	CU1,000

(2) 企业于 20X9 年 3 月 31 日履行履约义务：

合同负债	CU1,000
收入	CU1,000

案例 B：不可撤销合同

³¹⁶ IFRS 15.BC323.

³¹⁷ IFRS 15.109.

IFRS 15 摘录

除合同为不可撤销的合同之外，案例 B 的有关事实与案例 A 相同。下列会计分录说明了企业如何对该项合同进行会计处理：

(1) 对价金额应在 20X9 年 1 月 31 日（即，企业确认应收款的时点，因为企业有收取对价的无条件权利）支付：

应收款	CU1,000
合同负债	CU1,000

(2) 企业于 20X9 年 3 月 1 日取得现金：

现金	CU1,000
应收款	CU1,000

(3) 企业于 20X9 年 3 月 1 日履行履约义务：

合同负债	CU1,000
收入	CU1,000

如果企业于 20X9 年 1 月 31 日（对价支付日）前开具发票，企业不应在财务状况表内以总额为基础列报应收款和合同负债，因为企业尚无收取对价的无条件权利。

准则另外一个合同余额列报的示例，该示例解释在企业已履行履约义务但未拥有付款的无条件权利，因此确认为合同资产：

IFRS 15 摘录

示例 39 – 就企业履约确认的合同资产 (IFRS 15.IE201-IE204)

20X8 年 1 月 1 日，企业于客户订立一项以 CU1,000 向客户转让产品 A 和产品 B 的合同。合同要求首先交付产品 A，并规定针对产品 A 的交付的付款将取决于产品 B 的交付。换言之，仅当企业将产品 A 及产品 B 均转让给客户时，才能收取 CU1,000 的对价。据此，直至产品 A 及产品 B 都被转让给客户之前，企业不具有缺对价的无条件权利（一项应收款）。

IFRS 15 摘录

企业将转让产品 A 及产品 B 的承诺识别为履约义务，并基于该两项产品单独售价的相对比例将 CU400 分摊至转让产品 A 的履约义务、及将 CU600 分摊至转让产品 B 的履约义务。企业在产品的控制转移至客户时针对每一项单独的履约义务确认收入。

企业履行转让产品 A 的履约义务：

合同资产	CU400
收入	CU400

企业履行转让产品 B 的履约义务，同时确认收取对价的无条件权利：

应收款	CU1,000
合同资产	CU400
收入	CU600

在初始确认之后，根据 IFRS 9 或 IAS 39 应对应收款和合同资产进行减值评估。此外，如果在初始计量时根据 IFRS 9 或 IAS 39 计量的应收款与相应的收入金额间存在差额，则该差额将立即在损益表中进行列报（例如，作为减值损失）。由于金融工具按照公允价值进行初始计量，这类差额产生的原因可能有很多种（例如，非现金对价公允价值的变动）。当差异可归因于客户信用风险，而非隐含的价格让步时，就会出现这种情况。从合同金额中扣除隐含价格折让得到交易价格，即确认为收入的金额。区分隐含价格折让与客户信用风险导致的费用可能要求判断（见 5.2.1.A 节）。与客户之间的合同产生的减值损失应区别于其他减值损失进行单独列报。

企业还可将其他资产入账（例如，为取得合同而发生的增量成本和符合资本化标准而产生的其他成本）。该准则要求任何该类资产在财务状况表中均应区别于合同资产和合同负债进行单独列报（假设该类资产是重要的）。这些金额也单独进行减值评估（见第 9.3.3 节）。

常见问答

问题 10-1：企业如何为包含多项履约义务的合同确定其合同资产和负债的列报？ [TRG 2014 年 10 月 31 日会议 - - 议程表 7]

TRG 成员普遍认为，应在合同层面而非履约义务层面确定合同资产和负债。即，企业不会单独确认同一合同内各个履约义务的资产或负债，但会将其汇总为单一合同资产或负债。

产生该问题部分是因为，在该准则下，收入确认的时点和金额是基于**每项**履约义务的完成程度确认的。因此，有些成员提出疑问企业针对同一合同是否可以存在一项合同资产和一项合同负债。一个例子即是当企业履行（或部分履行）合同中的一项履约义务而其对价并未到期，但已收到合同中其他履约义务的预付款。TRG 成员普遍认为“结论基础”中的讨论是明确的，合同资产或者合同负债的位置按每份合同的净额基础确认。这是因为客户合同中的权利和义务相辅相成——向客户收取对价的权利取决于企业的履约；类似地，仅当客户继续进行支付时企业才会履约。委员会决定，在财务状况表中按净额对剩余权利和义务进行会计处理及列报最能反映该相辅相成的关系。³¹⁸

问题 10-2：企业如何确定在该准则下要求进行合并的两份或多份合同的列报？ [TRG 2014 年 10 月 31 日会议 - - 议程表 7]

TRG 成员普遍认为，如果该准则另行规定（见 3.3 关于合并合同条件的讨论）企业合并这些合同，则应合并（即列报净值）同一客户（或该客户某一关联方）不同合同的合同资产或负债。当两份或多份合同按准则要求合并时，单独合同中的权利和义务是相辅相成的。因此，如问题 10-1 中所述，合并单独合并犹如是一个单独的合同最能反映该相辅相成的关系。然而，TRG 成员承认，对于一些企业而言这一分析在操作上可能具有难度，原因在于其系统一般在履约义务层面捕获数据，以符合该准则的确认和计量规定。

问题 10-3：企业何时将合同资产和负债与其他资产负债表项目（例如应收账款）相抵销？ [TRG 2014 年 10 月 31 日会议 - - 议程表 7]

TRG 成员普遍认为，由于该准则不提供抵销规定，所以为了确定抵销是否适当，企业需采用其他准则（例如，IAS 1、《国际会计准则第 32 号 - - 金融工

³¹⁸ IFRS 15.BC317.

常见问答

具：列报》(IAS 32)) 的规定。例如，如果企业拥有分别来自同一客户不同合同（按准则不要求合并）的合同资产（或应收款）及合同负债，企业可能需要查找 IFRS 15 以外的要求以确定抵消是否合适。

问题 10-4：退款责任是否是合同负债（以及，因此遵守合同负债的列报和披露要求）？[TRG 2014 年 10 月 31 日会议 - - 议程表 7]

企业应该根据安排的具体事实和情况，确定是否应将退款责任描述为合同责任。我们认为退款责任一般不满足合同责任的定义。当企业得出结论认为退货责任并非合同负债，其可能将退货责任与其他任何合同负债（或资产）分开呈现，并不受下文 10.4.1 所述的 IFRS 15.116-118 中的披露要求。

当客户支付对价（或对价是无条件应支付）且企业拥有向客户转移商品或服务的义务，企业确认一项合同负债。当企业预期退回部分或全部从客户已收到（或应收的）对价，其确认一项退款责任。退款责任通常不代表未来转移商品或服务额责任。类似于应收款（视为合同资产的子集），退款责任可以视同合同负债的一个子集。我们认为退款责任还类似于那些应该从净合同头寸剔除并分开列报（如重要的话）的应收款。该结论与准则的分开列报与预计退款相应的资产的特定要求是一致的。³¹⁹

如果企业根据其具体的事实和情况得出结论，退款责任确实代表了将来转让货物或服务的义务，这可能是按照 IFRS 15.116-118 的披露要求的合同负债。此外，在该情况下，企业可能列报在合同层面确定的净合同负债或资产（即，包含退款责任），如问题 10-1 所述。

问题 10-5：当合同被修改时，如果该修改被处理为现有合同的终止以及新合同的订立，则企业应如何对存在的合同资产进行会计处理？[FASB TRG 2016 年 4 月 18 日会议 - - 议程表 51]

FASB TRG 普遍认为，当合同被修改时，如果该修改被处理为现有合同的终止以及新合同的订立，则存在的合同资产应被结转至新的合同。

³¹⁹ IFRS 15.B25.

常见问答

某些利益相关者询问，当该类型的修改因旧合同的终止可能表明任何保留的与旧合同相关的合同资产会被改写时的合适的会计处理。

FASB TRG 成员普遍认为，结转该修改中的相关合同资产是合适的，因为该资产与对已转移的商品或服务收取对价的权利相关，且与将于未来转移的商品或服务区分开来。因此，迄今为止已确认的收入不会被转回，且合同资产随着该金额到期而持续从客户那里实现，并作为应收款列报。在修改日保留在企业资产负债表中的合同资产可能继续遵守 IFRS 15 下对减值的评估。

尽管 FASB TRG 成员未讨论该点，但我们认为当针对 IFRS 15 下产生的合同资产进行会计处理时，类似的结论是合适的，例如在合同修改之前就存在的资本化佣金，被视为终止了现有合并并订立了新的合同。进一步讨论参见 9.3.1 节中问题 9-10。

问题 10-6：当企业并未转移商品或服务，其何时拥有付款的无条件权利？

准则 IFRS 15.108 规定，应收款是企业获得对价的无条件权利。我们认为当企业并未转移商品或服务时，其很难声称其拥有付款的无条件权利。

企业可能签订不可撤销合同，该合同提供了针对其未完全提供的服务或不久将提供服务从客户获得付款的无条件权利（例如，预先开票金额与服务或维护协议相关）。当确定确认应收账款和相对应的合同负债是否合适（或按要求）时，需要评估支持存在付款的无条件权利的合同条款及特定事实和情况。需考虑的因素包括：

- (a) 企业是否拥有针对目前正在提供（未完全）或即将提供（例如，预先开票金额与服务或维护协议相关）的服务向客户开票及收取付款的合同（或法定）权利？
- (b) 提前开票是否与企业的常规开票条款一致？
- (c) 企业是否在开票日期较短的时间内开始履约？
- (d) 提前开票与履约的间隔是否超过一年？

10.2 其他列报的考虑

针对预计将退回的产品以及包含重大融资成分的产品，准则还改变了其列报要求。对于与退货权和重大融资成分相关的列报的考虑，分别参见第 5.4.1 和 5.5.2 节。与为取得合同和履行合同而资本化成本产生的合同成本资产相关的披露的考虑参见第 9.3.3 节。

10.3 披露目的及一般要求

有批评称现行收入确认的披露不够充分，作为回应，委员会寻求创建一套全面且一致的披露。鉴于此，且为了与其他近期准则保持一致，IFRS 15 涵盖了这些披露的总体目标，具体如下：

IFRS 15 摘录

110. 该披露规定旨在让企业披露充分的信息，以使财务报表使用者能够理解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。为了实现这一目标，企业应披露以下所有相关的定性和定量信息：

- (a) 与客户之间的合同（见第 113 至 122 段）；**
- (b) 将该准则应用于这些合同时所做的重大判断及这些判断的变更（见第 123 至 126 段）；以及**
- (c) 根据第 91 或 95 段，在为取得或履行与客户之间的合同而产生的成本中确认的任何资产（见第 127 至 128 段）。**

下文将对每项披露规定进行深入探讨。为了协助企业确定所要求的披露，附录 A 摘录了安永《国际财务报告准则披露核对表》。

该准则要求企业考虑满足披露目标所必需的详细程度，以及对每一项要求的强调程度。信息披露的汇总或分类将需要作出判断。企业按要求确定有用信息没有被掩盖（要么通过包含大量无关紧要的细节，要么将具有完全不同特征的项目集合在一起）。如果企业根据其他准则披露信息，则无需根据 IFRS 15 披露该信息。

如“结论基础”中所解释，很多编制者均担心他们需要提供大量的披露，而其成本可能超过潜在收益。³²⁰ 总结如上，委员会澄清了披露目的并表示该准则内所描述的披露并非用作最低要求核对表。换言之，企业无需包括与其无关或对其并不重要的披露。此外，委员会决定要求对某些披露做定性描述，而非表格化的数据调节。

我们的看法

企业应回顾其披露以确定其是否满足准则的以使财务报表使用者能够理解与客户之间的合同产生的收入和现金流量的性质、金额、时间和不确定性的基本目的。例如，某些企业可能向客户支付大额款项，这些款项并不代表可明确区分的商品或服务的付款，因此企业降低交易价格并反映收入确认的金额及时间。尽管准则中没有披露与已付或应付客户对价相关的特定要求，如果该金额重大的话，企业可能需要披露关于这些协议的定量/定性信息以满足 IFRS 15 中披露要求的目的。

这些披露要求适用于综合收益表和财务状况表列报的每个年度期间。

10.4 具体披露要求

10.4.1 与客户之间的合同

披露的大部分内容涉及企业与客户之间的合同。这些披露包括收入的分解、合同资产和合同负债的余额信息以及企业的履约义务信息。为向披露者提供背景信息，委员会决定要求企业披露下列与客户的合同相关的金额：³²¹

- ▶ IFRS 15.113(a)要求企业披露（或在综合收益表中列报）已确认的客户合同收入金额，该收入的披露应当与企业的其他收入来源区分开来。例如，既销售也租赁其设备的大型设备制造商应分别列报（或披露）这些交易的金额。
- ▶ IFRS 15.113(b)还要求企业披露已就企业的客户合同产生的任何应收款或合同资产确认的减值损失，该减值损失的披露应当与源自其他合同的减值损失区分开来。正如“结论基础”中指出，委员会认为单独披露客户合同的减值损失能够向财务报表使用者提供最为相关的信息。³²²

³²⁰ IFRS 15.BC327, BC331.

³²¹ IFRS 15.BC332.

³²² IFRS 15.BC334.

除非其他准则要求或允许，IAS 1（《国际会计准则第 1 号——财务报表列报》）不允许在综合收益表或利得或损失中将收入和费用相互抵消。³²³

在运用 IFRS 15 中的要求确定交易价格后，企业确认的收入可能包含抵消，例如，企业向客户给予的任何商业折扣或支付的任何采购额返利。类似地，在正常经营活动中，企业可能从事其他不产生收入的交易，但是这种交易促进主要产生收益的活动。当这些披露反映交易或其他事情的实质时，IAS 1 允许企业列报“该类交易的结果……以同一交易形成的收入和相关费用相抵后的净额列报”。³²⁴ IAS 1 给出的一个示例即，对于非流动资产处置所产生的利得和损失，企业应按对价金额扣除该资产的账面金额和相关销售费用后的净额列报。³²⁵

收入的分解

披露规定要求将收入分解为不同类别，用以说明收入和现金流量的性质、金额、时间和不确定性如何受到经济因素的影响。这是 IFRS 15 下唯一一项在中期和年度财务报表中均需要披露的内容。

如上所述，企业按要求需分别披露根据 IFRS 9 或 IAS 39 确认的与客户之间的合同产生的应收款或合同资产的任何减值损失。但是企业无需进一步分解这类损失。

尽管该准则未具体明确如何分解收入，但应用指南建议了可供企业考虑的类别。应用指南指出最适合特定企业的类别取决于具体事实和情况，但当企业在确定最相关和最有用的类别时，应考虑其在其他传播渠道（例如，新闻稿、其他公开报告）中如何分解收入。

关于收入的分解的披露，准则包含如下应用指南：

IFRS 15 摘录

B88.在选择用以分解收入的类别时，企业应当考虑鱼贯企业收入的信息出于其他目的是如何列报的，包括：

（a）在财务报表外（例如，在收益情况公告、年报或呈递投资者的简报中）列报的霹雳；

³²³ IAS 1.32.

³²⁴ IAS 1.34.

³²⁵ IAS 1.34(a).

IFRS 15 摘录

(b) 首席经营决策者为评价各经营分部的财务业绩定期审阅的信息；以及

(c) 企业或企业的财务报表使用者评价企业的财务业绩或作出资源分配决策时，所使用的类似于 B88(a)和(b)所述的信息类型的其他信息。

B89.可能是适当的类别的示例包括但不限于：

(a) 商品或服务的类型（例如，主要的产品线）；

(b) 地域（例如，国家或地区）；

(c) 市场或客户类型（例如，政府客户及非政府客户）；

(d) 合同类型（例如，固定价格合同及价格因工料成本而异的合同）；

(e) 合同期限（例如，短期合同和长期合同）；

(f) 商品或服务转让的时间（例如，源自在某一时点转让给客户的商品或服务的收入，及源自在一段时间内转让给客户的商品或服务的收入）；以及

(g) 销售渠道（例如，直接出售给客户的商品及通过中介出售的商品）。

如“结论基础”中指出，委员会决定不具体规定特定的因素作为分解客户合同产生的收入的基础，因为其旨在帮助企业做出决定，该决定基于企业特定或行业特定对其业务而言有异议的因素。委员会承认企业可能需要使用超过一种的分类来分解其收入。³²⁶

IFRS 15.112 澄清企业无须重复其他准则所要求的披露。例如，企业依据 IFRS 8（《国际财务报告准则第 8 号——经营分部》）规定提供分解收入披露作为其分部信息披露的一部分时，如果分部相关的披露足以说明收入和现金流量的性质、金额、时间和不确定性如何受到经济因素的影响，且其列报的基础与 IFRS 15 的要求一致，则该企业无需单独提供已分解收入的披露。

然而，分部披露可能并未能有效分离以到达 IFRS 15 的披露目的。IASB 在“结论基础”中指出，分部收入披露可能并非总是能够为财务报表使用者提供充分信息以

³²⁶ IFRS 15.B87, BC336.

协助其了解当期确认的收入的构成。³²⁷ 如果企业运用 IFRS 8，则 IFRS 15.115 要求企业解释已分解收入的信息与分部信息之间的关系。财务报表使用者认为这一信息不仅对于其理解收入组成，而且对于其理解收入如何与分部披露中所提供的其他信息相关联均至关重要。企业可以以表格或叙述的方式提供这项信息。

委员会提供了一些收入分解的示例，具体如下：

IFRS 15 摘录

示例 41 – 收入的分解 – 定量披露 (IE210 至 IE211 段)

某企业根据《国际财务报告准则第 8 号 – 经营分部》报告了如下分部：消费品、交通运输和能源。当该企业编制投资者推介时，将收入按照主要地理市场、主要产品线和收入确认的时间（即在某一时点转移的商品或在一段时间内转移的服务）进行了分拆。

该企业确定投资者推介中所使用的类别，能够用于实现 IFRS 15 第 114 段中分解披露规定的目的，也就是将在与客户之间的合同中确认的收入按类别进行分解，这些类别能够说明收入和现金流量的性质、金额、时间和不确定性如何受到经济因素的影响。下表根据 IFRS 15 第 115 段说明了按照主要地理市场、主要产品线和收入的确认时间进行的分解披露，其中包括关于分解的收入如何与消费品、交通运输和能源分部相一致的调节。

分部	消费品	交通运输	能源	合计
	CU	CU	CU	CU
主要地理市场				
南美	990	2,250	5,250	8,490
欧洲	300	750	1,000	2,050
亚洲	700	260	-	960
	1,990	3,260	6,250	11,500
主要商品/服务线				
办公用品	600			600
家用电器	990			990
服装	400			400

³²⁷ IFRS 15.B87, BC340.

IFRS 15 摘录

摩托车	-	500		500
汽车		2,760		2,760
太阳能电池板		-	1,000	1,000
动力装置		-	5,250	5,250
	1,990	3,260	6,250	11,500

收入确认的时间

在某一时点转	1,990	3,260	1,000	6,250
移的商品				
在一段时间内			5,250	5,250
转移的服务	1,990	3,260	6,250	11,500

合同余额

委员会在“结论基础”中指出，财务报表使用者需要理解在某个特定报告期内所确认的收入和企业所有合同资产与合同负债的整体余额变动间的关系。³²⁸ 因此，委员会将以下针对企业与其客户之间合同的披露规定涵盖在内：

IFRS 15 摘录

116.企业应披露以下内容：

- (a) 与客户之间的合同产生的应收款、合同资产和合同负债的期初和期末余额，否则须单独列报或披露；
- (b) 在报告期内确认的包含在期初合同负债余额内的收入；以及
- (c) 在报告期内确认的与前期已履行（或已部分履行）的履约义务相关的收入（例如，交易价格变动）。

117.企业应解释说明其履约义务的履行时间（见第 119(a)段）如何与通常的付款时间（见第 119(b)段）相关联，以及这些因素对于合同资产和合同负债余额的影响。所提供的解释中可以使用定性信息。

³²⁸ IFRS 15.B87, BC341.

IFRS 15 摘录

118.企业应解释报告期内合同资产和合同负债余额的重大变动。解释中应包含定性和定量信息。关于企业合同资产和合同负债余额变动的例子如下：

- (a) 由于企业合并导致的变动；
- (b) 对相应合同资产或合同负债产生影响的收入的累积追补调整，包括进度计量的变化、交易价格估计的变化（包含对于可变对价估计是否受到限制这一情况的任何评估变化）或合同修改产生的调整；
- (c) 合同资产减值；
- (d) 对价收取权利变为无条件（即将合同资产重分类为应收款）的时限变化；以及
- (e) 将要履行履约义务（即对合同负债产生的收入进行确认）的时限变化。

企业被允许披露合同余额的信息，以及其中的变化，以它们认为是最合适的方式，其中包括表格和叙述信息的组合。IASB 在“结论基础”中解释，这些披露旨在为财务报表使用者提供其所需的信息，即关于合同资产通常何时转入应收账款或以现金方式收回，以及合同负债何时确认为收入的信息。³²⁹

除披露合同资产及其变化外，准则要求企业披露与分摊至前期已履行（或部分履行）的履约义务的金额相关的、在本期确认多少收入金额（例如由于交易价格或所确认收入相关的限制的估计发生变动）。委员会在“结论基础”指出，这些信息并未在财务报表的其他地方提供，且提供了有关并非源自当期履约的收入确认的时间的信息。³³⁰

以下例子说明企业如何满足这些规定：

示例 10-1 - - 合同余额披露

公司 A 在财务状况表中单独披露应收账款。为了遵守与合同资产和合同负债相关的剩余披露规定，公司 A 在财务报表附注中包含了如下信息：

³²⁹ IFRS 15.BC346.

³³⁰ IFRS 15.BC347.

	20X9	20X8	20X7
合同资产	CU1,500	CU2,250	CU1,800
合同负债	CU(200)	CU(850)	CU(500)
本期确认的收入来自以下：			
本期期初计入合同负债的金额	CU650	CU200	CU100
前期履行的履约义务	CU200	CU125	CU200

我们按照合同约定的收款进度开票向客户收取合同价款。合同资产表示已发生但未开票的履约成本。合同负债表示已收款尚未履约的预收款项。合同资产和合同负债的变动是因我们合同下履约而导致的。此外，在 20X9 年时合同资产减少的原因在于提前取消与客户之间的合同而导致合同资产减值 CU400。

我们的看法

对于大多数企业来说，披露合同资产和负债、合同负债变化确认的收入以及前期履行的履约义务在实务中是一个变化。此外，因为 IFRS 15.116(a)要求企业单独披露客户合同的合同余额，对于存在非 IFRS 15 合同的重大应收款的企业，为披露目的而单独披露这些余额是有必要的。例如，企业可能存在与租赁合同相关的应收账款，这需要与客户合同相关的应收账款单独披露。

企业需确定其拥有合适的系统、政策、程序以及内控以收集和披露要求的信息。例如，考虑企业在其交付知识产权的使用权许可证之后的报告期间收到基于使用或销售的特许使用费。在该例中，特许使用费与前期履行的履约义务有关，但属于企业在以后期间收到的收入。因此，根据 IFRS 15.116(c)需要单独披露这些。

履约义务

为了帮助财务报表使用者分析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，委员会决定要求披露企业的履约义务。如“结论基础”中所指出，现行 IFRS 要求企业披露其收入确认的会计政策，但是报表使用者表示许多企业企业提供“样板式”描述，而并未说明该会计政策与企业与客户订立的合同之

间如何关联。为回应这一批评意见，IFRS 15 要求企业提供更多针对其履约义务的描述性信息。³³¹

企业还需按要求披露与剩余履约义务相关的信息以及分配至剩余履约义务的交易价格金额，包括解释说明该金额在其财务报表中的预计确认时间。

需要提供以下定量和定性信息：

IFRS 15 摘录

履约义务

119.企业应披露其与客户之间的合同所含履约义务信息，包括说明以下所有内容：

- (a) 企业通常何时履行其履约义务（例如，装运时、交货时、提供服务时或服务完工时），包括在“开出账单但代管商品”安排中何时履行履约义务；
- (b) 重大支付条款（例如，通常款项何时到期，合同是否含有重大的融资成分、对价金额是否可变，以及根据第 56 至 58 段可变对价估计通常是否受到限制）；
- (c) 企业已承诺转移的商品或服务性质，强调了安排另一方转移商品或服务的任何履约义务（即企业是否为代理人）；
- (d) 退货、退款或其他类似义务；以及
- (e) 质保类型和相关义务。

分配至剩余履约义务的交易价格

120.企业应披露有关其剩余履约义务的如下信息：

- (a) 截至报告期末，分配至未履行（或部分未履行）履约义务的交易价格总额；以及
- (b) 解释企业预计何时将根据第 120(a)段披露的金额确认为收入，企业应选择以下方法之一披露该金额：

³³¹ IFRS 15.BC354.

IFRS 15 摘录

- (i) 在定量的基础上使用最适合剩余履约义务期限的时间段；或者
- (ii) 使用定性信息

121.为便于实务操作，如符合下列两个条件之一，则企业无需披露第 120 段所要求的关于履约义务的信息：

- (a) 该履约义务是初始预计存续期为一年或更短的合同的一部分；或者
- (b) 企业按照 B16 确认履行履约义务所产生的收入。

122.企业应当提供定性信息以说明其是否采用第 121 段所述的便于实务操作的方法，以及是否有任何与客户之间的合同的对价未纳入交易价格，从未纳入按照第 120 段所披露的信息之中。例如，交易价格的估计值不包括受限制的可变对价的估计金额（见第 56-58 段）。

委员会在“结论基础”中指出，许多财务报表使用者均指出，有关企业预计针对现有合同确认的收入金额和时间的信息对他们的收入分析十分有用，尤其是存在重大未确认收入的长期合同。委员会还观察到许多企业通常资源披露这些“未完成订单”信息。然而，这些信息通常在财务报表之外列报，并且由于不存在针对未完成订单的通用定义，各企业之间可能并不具有可比性。³³²

如“结论基础”中所总结，委员会将这些披露要求纳入 IFRS 15.120 旨在向财务报表使用者提供针对以下各项的额外信息：

- (a) 针对现有合同中的剩余履约义务确认的收入金额和预计时间；
- (b) 针对现有合同中的剩余履约义务确认的收入金额和预计时间的相关趋势；
- (c) 与预计未来收入相关的风险（例如，部分观点认为如果企业预计在一个较晚的日期才履行履约义务，则收入将具有更大的不确定性）；以及
- (d) 判断或情况变化对企业收入的影响。³³³

这项披露可通过定量信息（例如，在既定时间段内将要确认的金额，如一到两年或两到三年等）提供，或通过披露定量和定性两种信息来提供。此外，该披露可能包

³³² IFRS 15.BC348-349.

³³³ IFRS 15.BC350.

含与现有合同有关的履约义务的金额。例如，尚未执行且不代表实质性权利的预计合同续约可能不是现有合同中的履约义务。因此，企业不应披露与该续约相关的金额。然而，如果企业得出结论认为预计合同续约代表未来获得商品或服务的实质性权利（以及，因此这是一项单独履约义务 – 见第 4.6 节），则企业可以将该分配至未执行的实质性选择权（即，未履行履约义务）的金额包含在其披露中。

披露的分配至剩余履约义务的交易价格不包含未包含在交易价格之内的对价。然而，准则要求企业定性地披露是否有任何对价未包含在交易价格中，因此，未包含在剩余履约义务的披露中（例如，可变对价金额受到限制，且因此未包含在交易价格之内）。

委员会还提供了一项变通处理。根据这项变通处理，对于初始预期期限短于一年，或满足 IFRS 15.B16.中开具发票权的实务操作的要求。如 7.1.4 节的解释，如果企业取得付款的权利的金额与企业迄今为止履约义务的对客户的价值直接对应，则开具发票权实务变通处理允许在一段时间内确认收入的企业并按照发票金额确认收入。³³⁴ 例如，企业无需对三年期服务合同进行披露，根据该合同规定，企业有权就每小时提供服务的固定收费而向客户出具发票。如果企业使用该披露变通，则要求其定性披露该事实。³³⁵

FASB 差异

在 2016 年 12 月，FASB 修订 ASC 606 以包含选择性豁免，该豁免允许企业对具体情形的保留履约义务不做定量披露，并要求使用任何新的或选择性豁免（以前称之为便于实务操作）的企业延伸其定性披露。IASB 并未将类似选择性豁免纳入 IFRS 15。

该准则提供了以下针对上述披露规定的示例：

IFRS 15 摘录

示例 42 - - 分配至剩余履约义务的交易价格披露（IE212 至 IE219 段）

20X7 年 6 月 30 日，某企业与不同客户分别签订了三份服务合同（合同 A、B 和 C）。每份合同均有两年的不可撤销条款。该企业在确定 20X7 年 12 月 31

³³⁴ IFRS 15.121.

³³⁵ IFRS 15.122.

IFRS 15 摘录

日分配至剩余履约义务的交易价格披露中所涵盖的每份合同信息时，考虑了 IFRS 15 第 120 至 122 段的规定。

合同 A

在未来两年内，通常至少每月提供一次清洁服务。对于已提供的服务，客户每小时支付 CU25。

因为该企业对所提供的服务按小时固定收费，所以该企业有权按照 IFRS 15 的 B16 段向客户出具发票，且金额直接对应该企业迄今为止所完成的履约行为价值。因此，如果该企业选择应用 IFRS 15 第 121(b)段的变通条款，则无需进行相关披露。

合同 B

在未来两年内，按需提供清洁服务和草坪维护服务，每月最多四次。客户每月为两项服务共计支付固定价格 CU400。该企业根据时间的推移对履约义务的进度进行计量。

该企业以定量时间段表格对尚未被确认为收入的交易价格进行了披露，阐释了其预计何时将该金额确认为收入。包含在整体披露中的合同 B 的信息如下：

	20X8	20X9	合计
	CU	CU	CU
截至 20X7 年 12 月 31 日该合同预计要确认的收入	4,800 ^(a)	2,400 ^(b)	7,200

(a) $CU4,800 = CU400 \times 12$ 个月。

(b) $CU2,400 = CU400 \times 6$ 个月。

合同 C

在未来两年内按需提供清洁服务。客户每月支付 CU100 的固定对价，以及对客户设施一次性常规审查和认证所支付的 CU0–CU1,000 的一次性可变对价款项

(即绩效奖金)。该企业估计其将有权收取 CU750 的可变对价。基于该企业对 IFRS 15 第 57 段所述因素的评估，该企业将其估计的 CU750 可变对价包含在

IFRS 15 摘录

交易价格中，因为已确认的累计收入金额极可能不会发生重大收入转回。该企业根据时间的推移对履约义务的进度进行计量。

该企业以定量时间段表格对尚未被确认为收入的交易价格进行了披露，阐释了其预计何时将该金额确认为收入。同时，企业还应对重大可变对价的情况进行定性讨论，但并未包含在该项披露中。包含在整体披露中的合同 C 的信息如下：

	20X8	20X9	合计
	CU	CU	CU
截至 20X7 年 12 月 31 日该合同预计要确认的收入	1,575 ^(a)	788 ^(b)	2,363

(a) 交易价格 = CU3,150 (CU100 × 24 个月 + CU750 的可变对价) 24 个月内平均确认，每年 CU1,575。

(b) $CU1,575 \div 2 = CU788$ (即本年中的 6 个月)。

此外，部分绩效奖金因未包含在交易价格内而未纳入披露，该企业根据 IFRS 15 第 122 段对此进行了定性披露。按照限制可变对价估计的规定，这部分绩效奖金未包含在交易价格内。

该准则提供了以下示例说明企业如何使用定量信息（而不是定性信息，使用时间段）做出 IFRS 15.120(b)规定的披露：

IFRS 15 摘录

示例 43 - - 分配至剩余履约义务的交易价格披露 - - 定性披露 (IE220 至 IE221 段)

20X2 年 1 月 1 日，某企业以 CU1000 万的固定对价与客户签订了一份商厦建造合同。该商厦的建造是该企业在一段时间内履行的单一履约义务。截至 20X2 年 12 月 31 日，该企业已确认 CU320 万的收入。该企业估计该商厦的建造将于 20X3 年竣工，但实际上这项工程可能将于 20X4 年上半年完工。

20X2 年 12 月 31 日，该企业在其对分配至剩余履约义务的交易价格披露中，披露了尚未确认为收入的交易价格金额。该企业还说明了其预计何时将该金额确认为收入。该解释的披露方法有两种，即使用最适合剩余履约义务期限的时

IFRS 15 摘录

间段进行定量披露，或提供定性的解释。由于该企业无法确定收入确认的时间，所以其对这一信息进行了如下定性披露：

“截至 20X2 年 12 月 31 日，分配至剩余履约义务的交易价格总额为 CU680 万。企业将在建造工程竣工时确认这一收入，也就是预计在未来 12 至 18 个月内。”

常见问答

问题 10-7：如果企业确定其不满足使用“开具发票权”的实务变通的条件（例如，因为存在实质性的最低付款额或者总购量折扣）？ [TRG 2015 年 7 月 31 日会议 - - 议程表 40]

TRG 成员普遍认为准则是明确的，即企业仅能使用实务变通以避免披露分配至合同的剩余履约义务的交易价格的金额：(a) 初始预计存续期不超过一年；或 (b) 有资格获得“开具发票权”实务变通。如果合同不满足任何一条标准，企业必须披露 IFRS 15.120 要求的关于剩余履约义务的信息。然而，在这些要求下，企业能够定性描述任何不包含在交易价格中的对价（例如，任何受限制的估计的可变对价金额）。

利益相关者已提出疑问，如果其确定不满足使用“开具发票权”的实务变通的条件（例如，因为存在实质性的最低付款额或者总购量折扣），那么其是否可以仍使用披露实务变通。

10.4.2 重大判断

该准则明确要求披露在确定交易价格、分配交易价格至履约义务以及确定何时履行履约义务时所作的重大会计估计和判断（以及这些判断的变化）。

IFRS 有披露也作出的重大会计估计和判断的一般要求。鉴于财务报表使用者对收入的重视，如 IFRS “结论基础”中指出，委员会决定要求对在确定收入确认的金

额和时间时所使用的估计和所作的判断提供特定的披露。³³⁶ 这些规定超出了 IAS 1 规定的重大判断和会计估计一般规定的范围。下文将就此进行更详细的讨论。³³⁷

确定履行履约义务的时间

IFRS 15 要求企业对在确定履行履约义务的时间时所作的重大判断提供披露。在一段时间履行的履约义务的披露要求与在某一时点履行的履约义务的披露要求不同，但目的类似——披露确定收入确认时间时所做的判断。企业须披露以下信息：

IFRS 15 摘录

124.对于企业在一段时间内履行的履约义务，企业应当披露下列两项：

- (a) 用于确认收入的方法（例如，描述所采用的产出法或投入法、及如何运用该方法）；以及
- (b) 关于所采用的方法为何能够如实反映转让商品或服务的说明。

125.对于在某一时点履行的履约义务，企业应当披露在评价客户何时取得对已承诺商品或服务的控制时所运用的重大判断。

当企业确定履约义务在一段时间内履行，IFRS 15 要求企业对每项履约义务选择单一的收入确认方法，该方法最能反映企业在转移商品或服务时的履约情况。

例如，假定企业签订合同为客户翻新多层建筑，该项工作预计两年完成。企业得出结论认为承诺的翻新服务是一项在一段时间内履行的单项履约义务，其决定使用基于已发生成本的完工百分比法计量进度。企业披露了使用的方法，其如何运用于合同以及为什么选择的方法提供了对商品或服务转移的忠实描述。

当企业确定履约义务在某一时点履行，准则要求企业披露在评估客户取得商品或服务控制权的时点时所做的重大判断。例如，企业需要考虑 IFRS 15.38 中列出的控制权转移的指标，并披露得出该结论所作出的重大判断。

³³⁶ IFRS 15.B355.

³³⁷ 见 IAS 1.122–133.

确定分配至履约义务的交易价格和金额

企业在估计其合同交易价格时，尤其当这些估计涉及可变对价时，常常运用重大判断。

再者，在分派交易价格时也需要运用重大判断，包括估计单独售价时；例如，当确定客户选择权是否产生实质性权利时（见第 4.6 节），以及对这些实质性权利估计单独售价时，企业很可能需要运用判断。

鉴于财务报表使用者对收入的重视，该准则要求企业定性披露其年度财务报表中所使用的方法、投入和假设。如下：³³⁸

IFRS 15 摘录

126.企业应当披露关于对下列各项所采用的方法、输入值和假设的信息：

- (a) 确定交易价格，包括但不限于估计可变对价、就货币的时间价值影响调整对价、及计量费现金对价；
- (b) 评估可变对价的估计是否受到限制；
- (c) 分摊交易价格，包括估计已承诺商品或服务的单独售价，及将折扣和可变对价分摊至合同的特定部分（如适用）；以及
- (d) 计量退货、退款的义务即其他类似义务。

我们的看法

披露用以确定和分摊交易价格所采用的方法、输入值和假设的信息可能对于许多企业是一项实务变化。拥有不同合同的企业将需要确保它们有适当的流程和程序来获得所有不同的方法、输入和假设。

10.4.3 为取得或履行合同发生的成本而确认的资产

如 9.3 节所述，该准则要求企业披露在为取得或履行合同而产生的成本中确认的资产信息。IFRS 15 要求企业披露这些信息旨在帮助使用者了解被确认为资产的成本类型，以及这些资产如何进行后续摊销或减值。这些披露为：

³³⁸ IFRS 15.B355.

IFRS 15 摘录

127.企业应说明以下两项内容：

- (a) 确定为取得或履行与客户之间的合同而产生的成本金额时所做的判断（根据第 91 或 95 段）；以及
- (b) 确定每个报告期摊销金额时所使用的的方法。

128.企业应披露以下所有内容：

- (a) 在为取得或履行与客户之间的合同而产生的成本中确认的资产期末余额（根据第 91 或 95 段），按资产的主要类别分类（例如，为取得与客户之间的合同而产生的成本、合同前期成本和准备成本）；以及
- (b) 报告期内确认的摊销金额和任何减值损失。

企业按要求需披露满足资本化条件的确定为取得或履行与客户之间的合同而产生的成本金额时所做的判断，以及企业用以摊销已确认资产的方法。例如，对于未取得合同而发生的成本，资本化为签订合同发生的佣金成本的企业，可能需要描述用以确定佣金成本是满足为取得客户合同而发生的成本以及确定摊销期限的判断。见 9.3 节关于合同成本资产列报要求的讨论。

10.4.4 实务变通

该准则允许企业使用一些变通的处理以便于实务操作。该准则要求企业披露其使用的两种实务变通：(a) IFRS 15.63 中与确定重大融资成分是否存在相关的变通处理（见第 5.5 节）；以及 (b) IFRS 15.94 中与为获取客户而产生的增量成本相关的变通处理（见第 9.3.1 节）。

10.5 过渡披露要求

IFRS 15 要求追溯应用。然而，委员会决定允许要么应用于所有列报期间的安全追溯应用，要么是修改的追溯应用。各企业的过渡披露要求因其选择的过渡方法不同而不同。参见第 1.3 节关于过渡的额外讨论，包括披露要求。

10.6 中期财务报表披露

IAS 34 (《国际会计准则第 34 号——中期财务报告》) 要求披露收入分解的信息, 与 IFRS 15 中对于年度报告的要求一致。³³⁹ 见 10.4.1 节关于该披露要求的进一步讨论, 以及见 1.3.3 节中与采用年度中期相关的披露。

尽管其他年度 IFRS 15 的披露要求都不适用于简化中期财务报表, 但企业将需要遵守国际会计准则第 34 条的一般要求。例如, 企业应在中期报告中包括那些自上一个年度报告期末日后发生的、对企业的财务状况和经营业绩变动的理解具有重要性的事项和交易的说明。最近的年度财务报告列示的相关信息, 应在中期报告中更新这些事项和交易的披露。³⁴⁰ IAS 34 包含非详尽的事项和交易的清单, 如果这些是重要的, 则需要披露, 这包括客户合同产生的资产减值损失的确认, 以及这项减值损失的转回。³⁴¹



FASB 差异

IFRS 及 US GAAP 所需的中期披露不尽相同。

尽管 IFRS 仅要求在中期财务报表中披露分解的收入, 但 FASB 要求年度财务报告中关于收入披露的定量要求还适用于中期财务报告。

³³⁹ IAS 34.16A(I).

³⁴⁰ IAS 34.15.

³⁴¹ IAS 34.15B.