



easyFinance
安越咨询

专注于财务管理最佳实践的研究与传播

财务专业系列

上帝的归上帝，凯撒的归凯撒 -IFRS15收入准则综述

上海安越企业管理咨询有限公司
EASYPINANCE MANAGEMENT CONSULTING CO.,LTD

www.EasyFinance.com.cn

郭大刚(Doug Guo)

资深讲师

上海安越企业管理咨询有限公司
Tel: (021)5836 2000 ext 818

E-mail: doug.guo@anyue.net

easyFinance
安越咨询

1

专注于财务管理最佳实践的研究与传播

内容大纲

www.EasyFinance.com.cn

- 1 IFRS15概述
- 2 五步收入确认法
- 3 合同成本及列报等

easyFinance 安越咨询

2 专注于财务管理最佳实践的研究与传播

内容大纲

www.EasyFinance.com.cn

- 1 IFRS15概述
- 2 五步收入确认法
- 3 合同成本及列报等

easyFinance 安越咨询

3 专注于财务管理最佳实践的研究与传播

IFRS15-由与客户合同产生的收入

www.EasyFinance.com.cn

- 目的：形成单一的、对不同行业与资本市场均适用的收入标准，以代替IAS11-建造合同、IAS18-收入及大多数美国准则中的收入确认要求
- 由国际会计准则理事会（IASB）与美国会计准则委员会（FASB）于2002年启动了一个联合项目，于2014年5月28日发布
- 生效日期：2017年1月1日，允许提前采用
- IFRS15适用于在生效日期当日或以后订立的新合同，并同时适用于在生效日期尚未完成的现有合同

IFRS15-范围

www.EasyFinance.com.cn

- 不属于IFRS15范围的合同例子包括但不限于：
 - 租赁（适用《IAS17——租赁》）
 - 保险合同（适用《IFRS4——保险合同》）
 - 金融工具（适用《IFRS9——金融工具》，或《IAS39——金融工具：确认和计量》）
 - 同一业务的主体之间为促进对客户或潜在客户的销售而进行的非货币交换（例如两家石油公司同意交换石油以及时满足其在不同特定地点的客户需求的合同）

一个简化案例

www.EasyFinance.com.cn

- 某电信运营商一营销方案为：客户以市场价格4,800元购买一款iphone手机，且承诺连续两年每月消费200元通信费，则在未来两年中向其每月赠送100元通信费。第一个月实际发生话费350元（即客户只需支付250元）。不考虑税收及资金的时间价值因素
- 要求：根据IFRS15完成相应会计处理

	手机	运营服务	合计
提供商品/劳务公允价值	4,800	7,200	12,000
百分比	40%	60%	100%
收到对价	4,800	4,800	9,600

内容大纲

www.EasyFinance.com.cn

- 1 IFRS15概述
- 2 五步收入确认法
- 3 合同成本及列报等

收入确认的步骤

www.EasyFinance.com.cn



确认



计量



第一步：识别与客户合同

www.EasyFinance.com.cn

- 当全部满足以下条件时，主体应确认一与客户合同：
 - a) 合同各方已批准该合同（书面、口头或其他合乎商业惯例的方式）并承诺履行各自的义务
 - b) 主体可以识别各方就提供该货物或服务的相关权利
 - c) 主体可以识别就提供该货物或服务的支付条款
 - d) 合同具有商业实质（即该合同会使得主体未来现金流量的风险、时间或金额会发生改变）；以及
 - e) 很有可能主体能够收取提供该货物或服务的相应对价。当评价收款可能性时，主体应考虑客户的能力和到期付款的意愿。如果由于主体给客户一定的让步而导致对价是一个变量，主体收取对价的金额可能会低于合同约定的金额

第一步：识别与客户合同 - 合同修改

www.EasyFinance.com.cn

- 合同的修改应作为对原合同的调整处理。同时满足以下两个条件时，修改应作为一项新的单独合同进行处理：
 - A. 修改新增了“可明确区分”的履约义务
 - B. 额外的对价反映了该单独履约义务的单独售价以及反映特定合同情形的适当的价格调整
- 如果剩余商品或服务可明确与合同修改前已交付的商品或服务区分，应通过将剩余交易价格分摊至合同中的剩余履约义务，采用未来适用法对修改进行核算
- 如果剩余商品或服务不可明确区分，应通过同时更新交易价格和部分完成的履约义务的进度计量，采用追溯调整法对修改进行核算

第一步：识别与客户合同 - 示例

www.EasyFinance.com.cn

- 主体约定在6个月内以\$12,000销售120件A产品给客户（每件\$100），当主体已向客户销售了60件时，双方修订了原合同，额外增加销售30件A产品给客户（即一共销售150件）。
- 情形1：额外增加销售的30件A产品每件\$95。
- 情形2：在对额外增加销售30件A产品的合同签订过程中，双方初步约定每件\$80，但这时客户发现已收货的60件产品有质量瑕疵，双方同意对该60件每件销售折让\$15。双方同意该折让体现在额外增加销售的30件产品合同中，即合同价为\$1,500（ $30 \times \$80 - 60 \times \15 ）。

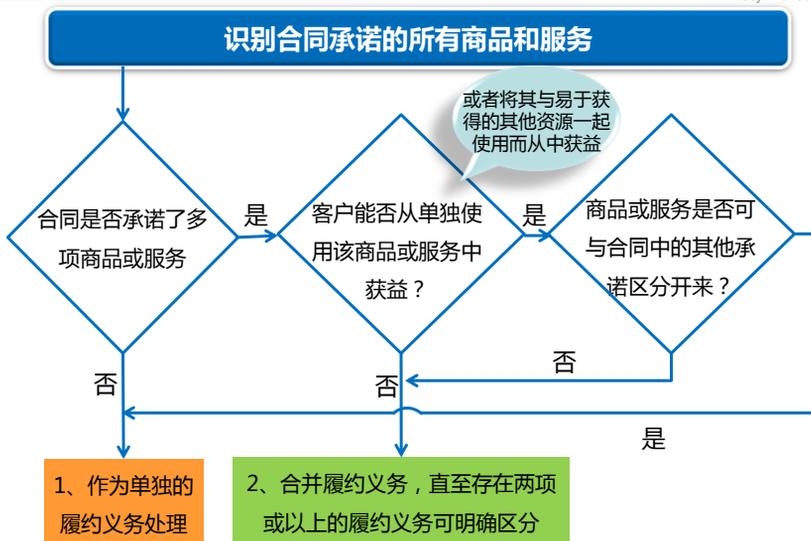
第二步：识别合同中履约义务

www.EasyFinance.com.cn

- 合同订立时，主体首先须识别合同所承诺的商品或服务及主体的履约义务是：
 - A.可明确区分的一项商品或服务（或一揽子商品或服务），或，
 - B.一系列可明确区分的商品或服务实质上具有相同的交付模式
- 当同时符合下列两项标准时，商品或服务才是“可明确区分”的：
 - A.客户能够从单独使用该商品或服务、或将其与客户易于获得的其他资源一起使用中获益；以及
 - B.主体向客户转让商品或服务的承诺可与合同中的其他承诺区分开来

第二步：识别合同中履约义务

www.EasyFinance.com.cn



第二步：识别合同中履约义务-示例

www.EasyFinance.com.cn

- 1、软件供应商与客户签订合同，为客户提供产品和服务（两年时间），履约义务包括：
 - A. 使用许可牌照
 - B. 安装服务：包括为不同用户如市场、物流、IT部门等设置不同的用户界面（该其他同业厂商也可以提供，且不需对该软件进行大幅修改）
 - C. 软件升级：不针对特定内容，软件如不经过升级也可正常使用
 - D. 技术支持：在线及电话，如没有实时技术支持也可正常使用
- 该合同确定履约义务：



第二步：识别合同中履约义务-示例

www.EasyFinance.com.cn

- 2. 其他一切同1，差别为主体必须进行深度客户化以增加一些新的功能使得该软件与客户其他已有的软件系统兼容。该项服务其他供应商也可提供。
- 主体认为：虽然其他主体也可以提供该客户化安装服务，但在当时状态下，客户不太可能分拆。
- 该合同确定履约义务：

第三步：确定交易价格

www.EasyFinance.com.cn

- 主体应考虑合同条款及商业惯例以确定交易价格。交易价格是作为提供了承诺的产品或服务以后的一项交换，主体期望从客户处有权收取的对价，剔除代表第三方收取部分（如销售税）。该对价可能包括固定金额或可变金额
- 确定交易价格时，主体应考虑：
 - A. 可变对价
 - B. 可变对价的约束条件
 - C. 是否存在重大的融资成份
 - D. 非货币性对价
 - E. 支付给客户的对价



第三步：确定交易价格-客户有退货权

www.EasyFinance.com.cn

- 主体与客户签订了一份合同，向客户销售100件产品，每件\$100，交货时即收到货款。合同约定在交货后30日内客户可就未使用产品无条件退货。主体的产品成本是每件\$60。
- 在估算可变对价时，主体采用期望值法，估算退货概率为3%（即有3件产品会被退回）
- 转移产品控制权后，主体应确认：

第三步：确定交易价格-重大融资成份

www.EasyFinance.com.cn

- 主体与客户签订一协议，向该客户销售一设备。合同一签订设备即刻移转。合同价为\$1M，按年利率5%，客户在未来60个月每月支付\$18,871（Excel中的PMT公式）
- 情形1：在评估折现率时，主体注意到如果主体与该客户签订一单独的融资协议，也会采用5%的年利率

- 情形2：在评估折现率时，主体注意到如果主体与该客户签订一独立融资协议，会采用12%年利率，这说明设备售售价是低于\$1M的

第三步：确定交易价格-数量折扣

www.EasyFinance.com.cn

- 2018年1月1日，主体与客户签订了一份合同，以每件\$100的单价向客户出售A产品，如当年客户采购量达到1,000件时，当年的售价追溯降至原价的90%。Q1结束时，主体销售了75件，主体估计当年该客户采购不可能超过1,000件，因此确认销售收入\$7,500。五月份时，该客户收购了另一公司，在Q2采购A产品500件。在这种情况下，主体估计该客户当年采购A产品会超过1,000件。
- Q2收入确认

第四步：分配交易价格-分配折扣

www.EasyFinance.com.cn

- 主体与客户签订合同，向客户销售设备A、B、C与D，且在不同时点运抵客户。A、B、C的单独售价分别为\$40，\$55，\$45，不过B和C经常以\$60一起打包销售。D的售价波动较大(在\$15 ~ \$45之间)

- 情形1：合同价为\$ 130

设备	单品售价(\$)	分配价格(\$)	分配方法
A	40		
B	55		
C	45		
D	15-35		
合计			

- 情形2：合同价为\$ 105

第四步：分配交易价格-客户忠诚计划

www.EasyFinance.com.cn

- 某公司客户忠诚计划规定，每采购\$10公司产品或服务可获赠1点积分（可兑换或抵减后续\$1的采购额）。Y1期间，客户共消费\$100,000，获赠了10,000分。主体估计未来其中的9,500分会被兑换
- 会计处理-销售发生时
- Y1期末，客户共兑换4,500分，主体仍预计9,500分最终会被兑换
- Y2期末客户共兑换8,500分，主体预计9,700分最终会被兑换

第五步：满足履约义务

www.EasyFinance.com.cn

- 当主体提供相应资产或服务给客户满足了履约义务时，主体应确认收入
- 在某一时刻满足履约义务
- 随着时间推移满足履约义务，满足以下三项之一时：
 - A. 客户在主体提供履约义务的同时获取相应的收益
 - B. 主体的履约义务创造或形成了一项客户可以控制的资产
 - C. 主体的履约义务创造了一项对主体没有其他使用价值的资产且，主体拥有向客户强制性的收款权利
- 测量履约义务的完成进度
 - 进度测量方法：投入法和产出法
 - 合理的进度测量方法

第五步：满足履约义务-进度测量

www.EasyFinance.com.cn

- 示例-未安装物料：主体在2022年10月份与客户签订一交钥匙的合同，为其装修一幢三层楼房屋（包括购买和安装电梯）。总价为\$5M，总成本为\$4M（其中电梯\$1.5M，其他\$2.5M）。截止2022年底，主体已按预计成本购买了电梯，且发生其他成本\$0.5M。
- 截止2022年底，该合同损益

第五步：满足履约义务-售后保证

www.EasyFinance.com.cn

- 保障性售后和服务性售后
 - 如客户可单独采购该售后服务，其为服务性售后，主体须将交易价格在产品和服务之间进行分配
 - 如客户无权单独购买该项售后，其为保障性售后，主体应根据IAS37-准备、或有负债和或有资产进行处理
- 当评估某项售后保证是否为客户提供了一项额外服务时，主体应考虑以下因素，来判断该售后保证构成一单独履约义务：
 - A. 该售后保证是否是法律规定的
 - B. 售后保证的时间长度
 - C. 主体须采取行为的性质，如纯粹为了满足约定标准的返修服务就不构成一项单独履约义务

内容大纲

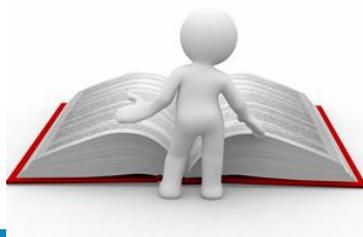
www.EasyFinance.com.cn

- 1 IFRS15概述
- 2 五步收入确认法
- 3 合同成本及列报等

合同成本

www.EasyFinance.com.cn

- 取得合同的增量成本：如主体期望通过履行合同收回该成本，则应将取得销售合同的增量成本确认为一项资产
- 履行合同成本，在IAS2-存货，IAS16-不动产、厂房和设备及IAS38-无形资产等准则规范范围以外，同时满足以下三个条件时应资本化
 - A. 该成本与一合同或期望签订的合同直接相关
 - B. 该成本为主体创造或增加了可以用以满足未来合同履约义务的资源
 - C. 该成本未来可收回
- 摊销和减值



合同成本-示例

www.EasyFinance.com.cn

- 主体与客户签署了一项合同，对客户的信息中心进行管理，合同持续3年。合同到期后按年续签。客户的管理层平均任期为5年。主体向取得这项合同的销售员发放了一笔奖金；其销售主管也由于实现了当年的销售目标也获得了相应的奖金。主体为该客户设计建造了一个技术平台（包括购买的软、硬件及前期的设计测试等，所有权归主体），以与客户的系统对接。主体专门分派了两名员工负责向该客户提供服务。
- 相应会计处理如下：

	会计处理
A. 为该合同发生的差旅费等	
B. 销售人员奖金	
C. 销售主管奖金	
D. 购买的软&硬件	
E. 一次性设计、测试等劳务	
F. 两名员工薪资	

列报

www.EasyFinance.com.cn

- 当合同任何一方履行了相关义务，主体应根据其履约义务与客户付款之间的关系，在财务状况表（SFP）上列示为一项合同资产或一项合同负债
- 主体应就任何一项无条件的收款权利确认为一项应收账款
- 示例：主体与客户签订了一项合同，向客户销售两台设备A和B，合计\$1,000。合同约定主体先交付A设备，而A设备的付款则在B设备交付以后。客户根据单独产品价格，将\$1,000中的\$400分配给了A设备，\$600分配给了B设备。相应会计处理如下：

委托人与代理人（总额法与净额法）

www.EasyFinance.com.cn

代理人的特征包括：

- 主要由另一主体负责履行合同
- 主体没有存货风险（在客户订货前与订货后，在运输及退货过程中）
- 针对另一主体提供的产品或服务，主体不能随意调整价格，因此主体从此项产品或服务中获得的收益有限
- 主体的对价是以佣金的形式体现的；而且，
- 主体针对提供此项产品和服务从客户处收到应收款的交易没有信用风险

委托人与代理人

www.EasyFinance.com.cn

- 百货店
- 超市
- 淘宝

开票并代管货物 (Bill-and-hold)

www.EasyFinance.com.cn

针对开票并代管的货物，客户已获得货物控制权（即主体可确认收入），须同时满足以下条件：

- 开票并代管货物的理由是真实的（比如是客户要求此种安排）
- 该批归属于客户的货物必须是可明确辨识的
- 该批货物必须可以随时运送给客户
- 主体无权处置该批货物或将其出售给其他客户

www.EasyFinance.com.cn

**God to God,
Cesar to Cesar**

easyFinance
安越咨询

34

专注于财务管理最佳实践的研究与传播