

附件 2:

## **《〈国际财务报告准则第 15 号——客户合同收入〉实施后审议（意见征询稿）》中文简介**

2023 年 6 月 29 日,国际会计准则理事会(以下简称 IASB)发布了《〈国际财务报告准则第 15 号——客户合同收入〉实施后审议（意见征询稿）》(以下简称意见征询稿),就有关总体评价、特定实施问题、与其他会计准则的适用范围区分问题等向全球利益相关方征求意见,征求意见期将于 2023 年 10 月 27 日截止。意见征询稿旨在评估《国际财务报告准则第 15 号——客户合同收入》(以下简称《国际财务报告准则第 15 号》)的相关规定对财务报表编制者和使用者、审计师、监管机构的影响,以及是否与 IASB 制定《国际财务报告准则第 15 号》的最初设想相一致。

### **一、有关背景**

《国际财务报告准则第 15 号》由 IASB 与美国财务会计准则委员会(以下简称 FASB)联合制定,旨在为客户合同收入的确认、计量及披露提供一个综合完善的框架,具体包括以下改进:一是提高主体、行业、各国家或地区以及资本市场之间的收入确认可比性;二是减少为新出现的问题逐案制定解释性指引的需求;三是通过改进披露要求提供更多有用信息。

2014年5月,IASB发布了《国际财务报告准则第15号》,以此取代了《国际会计准则第11号——建造合同》、《国际会计准则第18号——收入》、《国际财务报告解释公告第13号——客户忠诚度计划》、《国际财务报告解释公告第15号——房地产建造协议》、《国际财务报告解释公告第18号——客户转让的资产》及《解释公告第31号——收入:涉及广告服务的易货交易》(以下统称原收入准则)。

2014年6月,IASB与FASB联合成立收入准则过渡资源小组(Transition Resource Group),旨在考虑由利益相关方提交的潜在实施问题。2016年4月,IASB根据相关讨论情况发布了《对<国际财务报告准则第15号>的澄清》。《国际财务报告准则第15号》自2018年1月1日起生效实施。

2022年9月,IASB决定开展《国际财务报告准则第15号》实施后的审议工作,并根据工作计划于2023年6月发布了意见征询稿。实施后审议是为了评估应用新准则对财务报表编制者和使用者、审计师、监管机构的影响,以及是否与IASB制定新准则的最初设想相一致。IASB开展实施后审议时,将评估新准则总体上是否按预期运行,其核心目标或原则的清晰度和适用性是否存在根本性问题,并请利益相关方反馈有关新准则应用方面的具体问题。

## **二、意见征询稿主要内容**

意见征询稿包括以下11个方面的具体内容:

## （一）总体评价

《国际财务报告准则第 15 号》的总体目标是确立主体在向财务报表使用者报告关于客户合同收入及现金流量的性质、金额、时间和不确定性的有用信息时应当运用的原则。为实现该目标，《国际财务报告准则第 15 号》确立了收入确认的核心原则并引入“五步法”模型予以支持。

原收入准则对于收入确认要求的指引有限，特别是对多要素安排的会计处理及其对价的分摊等重要问题缺乏相关规定。IASB 预期通过为收入确认、计量和披露提供一个综合完善的框架以提升主体间收入会计处理的一致性，从而改进财务报告。同时，IASB 预期新准则要求带来的收益具有持续性，并且相对于主要实施成本（例如，系统和操作变更），即从原收入规定过渡至《国际财务报告准则第 15 号》时发生的成本而言是合理的。

IASB 前期收到的初步反馈意见表明，《国际财务报告准则第 15 号》总体实现了上述目标并在会计实务中总体运行良好。但部分利益相关方仍发现在准则应用方面存在挑战。具体包括：一是利益相关方观察到主体为实施《国际财务报告准则第 15 号》发生了显著的学习成本，因此部分利益相关方认为相关准则要求对于小型主体及新兴经济体的主体可能过于复杂；二是利益相关方将《国际财务报告准则第 15 号》起到提高可比性的作用部分归因于 IASB 与 FASB 相关要

求的趋同，但也有部分利益相关方反馈在某些复杂事实情况下，主体在应用相关要求时需要使用大量判断，可能导致主体间会计结果不可比；三是在实施后审议第一阶段中的大部分反馈与实施问题相关。四是大部分利益相关方总体认为《国际财务报告准则第 15 号》带来的收益大于相关实施成本。

通过本次意见征询，IASB 希望了解利益相关方对《国际财务报告准则第 15 号》的总体评价，包括准则的可理解性。同时 IASB 希望收集有助于其评估编制、审计、执行和使用收入相关信息的收益和成本是否与 IASB 制定准则时的最初设想相一致的证据。

## **（二）识别合同中的履约义务**

《国际财务报告准则第 15 号》要求主体识别客户合同中的履约义务，并对履约义务的定义及区分提供了指引。适当地将合同中的承诺识别为履约义务，为基于如实反映主体向客户转让商品或服务的履约情况确认收入奠定基础。

IASB 前期收到的反馈意见表明，通常情况下易于识别合同中承诺的可明确区分的商品或服务。但在某些情形下，特别是涉及内部开发产品或数字化产品的交易安排、合同变更、许可、涉及主要责任人与代理人判断的交易安排，利益相关方表示识别合同中的商品或服务以及确定是否可明确区分存在挑战。

通过本次意见征询，IASB 希望了解在何种情况下识别履约义务存在困难、相关原因及这些情况的普遍程度。

### **（三）确定交易价格**

确定交易价格是收入确认模型的一个重要步骤，因为交易价格是主体分摊至合同履约义务并最终确认为收入的金额。《国际财务报告准则第 15 号》规定了交易价格的定义，同时，为对价中包括可变金额、重大融资成分及应付客户对价时交易价格的确定做出具体规定。其中，应付客户对价包括主体向客户（或向客户购买主体商品或服务的其他方）支付或预计支付的现金金额。《国际财务报告准则第 15 号》要求主体应当将应付客户对价作为交易价格（以及收入）的抵减处理，除非向客户支付的款项是为了取得客户向主体转让的可明确区分的商品或服务。

IASB 前期收到的反馈意见表明，部分利益相关方表示对于主体作为代理人向终端客户直接支付的营销激励款项是否属于应付客户对价存在困惑，将其冲减收入还是作为销售费用在实务中的会计处理存在差异，可能导致降低信息对财务报表使用者的有用性。此外，部分利益相关方对于应付客户对价冲减后导致收入金额为负数的列示存在不同观点，并建议 IASB 进一步澄清相关会计处理。

通过本次意见征询，IASB 希望了解：上述问题的普遍程度，主体如何对上述问题进行会计处理及其原因，以及有关

多样化会计处理影响信息对财务报表使用者的有用性的程度。

#### **（四）确定何时确认收入**

《国际财务报告准则第 15 号》要求主体应当在其向客户转让已承诺的商品或服务时（或过程中），即在客户获得对商品或服务的控制时（或过程中）确认收入。另外，《国际财务报告准则第 15 号》提供了确定控制权是否转移的标准。其中规定，如果满足下列条件之一，则属于在一段时间内确认收入：“（一）客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益。（二）客户能够控制企业履约过程中在建的商品。（三）企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。”

IASB 前期收到的反馈意见表明，许多主体在首次执行《国际财务报告准则第 15 号》时很大程度上克服了确定在一段时间内还是某个时点确认收入的相关挑战。然而，在软件开发、游戏和建筑行业等某些情况下仍然存在挑战。部分利益相关方表示，基于上述第三个条件的评估，特别是其中关于主体拥有合格收款权的相关规定，实务应用尤其具有挑战。

通过本次意见征询，IASB 希望了解在何种情况下确定何时确认收入存在困难、相关原因及这些情况的普遍程度。

## **(五) 关于主要责任人与代理人的考虑**

《国际财务报告准则第 15 号》要求，当另一方参与向客户提供商品或服务，主体应当基于承诺的性质以及是否在向客户转让特定商品或服务之前控制该商品或服务确定其是主要责任人还是代理人。为帮助主体对此进行评估，《国际财务报告准则第 15 号》提供了一份非穷尽列举的控制指标的清单。相关指标对于控制的评估可能具有或多或少的相关性，取决于特定商品或服务的性质以及合同的条款和条件。IASB 阐释这些迹象仅为支持对控制的评估——其既不能取代对控制的评估，也不应凌驾于对控制的评估之上。

IASB 前期收到的反馈意见表明，主体有时在应用控制以及相关指标具有挑战：一是部分利益相关者表示，尤其在涉及提供服务时，控制的概念没有得到很好的理解；二是一些主体评估其是主要责任人还是代理人仅仅基于迹象而忽略了控制的概念；三是部分利益相关者表示，当这些指标指向不同的结论，或者一项交易安排涉及多于三方时，主体难以应用这些迹象。

通过本次意见征询，IASB 希望了解：在何种情况下应用控制的概念以及相关指标存在困难、相关原因及这些情况的普遍程度。

## **(六) 许可**

对于向客户授予知识产权许可的合同，《国际财务报告

准则第 15 号》主要规定包括：一是企业应当评估授予客户的知识产权许可是否可与所售商品明确区分，即该知识产权许可是否构成单项履约义务，并进行相应的会计处理。二是授予客户的知识产权许可构成单项履约义务的，企业应当根据该履约义务的性质，进一步确定其是在某一时段内履行还是在某一时点履行。企业向客户授予的知识产权许可，同时满足下列三项条件的，应当作为在某一时段内履行的履约义务确认相关收入：（1）合同要求或客户能够合理预期企业将从事对该项知识产权有重大影响的活动。（2）该活动对客户将产生有利或不利影响。（3）该活动不会导致向客户转让某项商品。其他情形应当作为在某一时点履行的履约义务确认相关收入。三是企业向客户授予知识产权许可，并约定按客户实际销售或使用情况（如按照客户的销售额）收取特许权使用费的，应当在客户后续销售或使用行为实际发生与企业履行相关履约义务二者孰晚的时点确认收入。

IASB 前期收到的反馈意见表明，部分主体发现许可安排的会计处理要求不清晰，或应用时存在不一致的情形。例如，利益相关方建议 IASB 进一步澄清以下内容：一是如果合同涉及许可但实质上与出售知识产权或提供服务类似，如何确定该安排是否为许可安排；二是如何识别同时包含了许可及提供商品或服务的安排中的履约义务；三是实务中，对于许可的续约，是在续约期开始日还是在续约协议达成一致时确



认收入存在不同会计处理。

通过本次意见征询，IASB 希望了解：在何种情况下应用许可的准则要求存在困难、相关原因及这些情况的普遍程度。

### **（七）披露要求**

《国际财务报告准则第 15 号》相较于原收入准则改进了披露要求，使主体能够提供有关收入的性质、金额、时间和不确定性的更多有用信息。

IASB 前期收到的反馈意见表明，披露要求总体起到了积极作用。但利益相关方对披露要求表达了关切，主要包括：一是主体为达到某些披露要求发生的成本潜在超过了对财务报表使用者提供信息的有用性；二是主体有时可能由于缺乏具体指引而遗漏了相关披露要求。

通过本次意见征询，IASB 希望收集有关上述关切的原因及普遍程度的证据。

### **（八）衔接规定**

IASB 允许主体在首次执行《国际财务报告准则第 15 号》时选择采用两种方法之一进行衔接过渡：一是按照《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差错》追溯调整所列报的每一个前期报告期间，同时可采用《国际财务报告准则第 15 号》允许的便于实务操作方法，如采用，需对其进行相关披露；二是在首次执行日确认首次执行本准则的

累积影响（经调整的追溯方法），同时提供额外披露。

IASB 之所以引入便于实务操作的方法以及对衔接过渡提供选择，旨在为报表编制者减轻衔接过渡成本的同时也为财务报表使用者提供有用信息。

通过本次意见征询，IASB 希望了解衔接规定是否起到了与 IASB 最初设想相一致的作用。

### **（九）《国际财务报告准则第 15 号》与其他国际财务报告会计准则的应用**

《国际财务报告准则第 15 号》根据合同的性质及其他国际财务报告会计准则的要求对适用范围做出规定。

IASB 前期收到的反馈意见主要集中在以下适用范围的区分问题，IASB 希望通过本次意见征询进一步了解有关情况：

一是与《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》（以下简称《国际财务报告准则第 3 号》）的区分。对于主体在企业合并中取得的合同资产及合同负债的计量原则，是按照《国际财务报告准则第 3 号》的有关规定（基于公允价值），还是按照《国际财务报告准则第 15 号》的有关规定（基于交易价格）的准则差异问题可能导致主体难以进行会计处理。通过意见征询稿，IASB 希望了解在何种情况下由于上述两项准则的不同要求导致企业合并过程中进行重大公允价值调整，该问题的普遍程度以及对主体财务报表和财务报表

使用者提供信息的有用性的影响。

二是与《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》（以下简称《国际财务报告准则第 9 号》）的区分。当主体由于其客户在双方合同关系存续期间发生财务状况恶化而接受了更低的对价，是根据《国际财务报告准则第 15 号》规定的作为合同变更冲减收入，还是根据《国际财务报告准则第 9 号》作为应收款项或合同资产的减值，利益相关方表示存在困惑。通过意见征询稿，IASB 希望了解在何种情况下对减少的对价进行会计处理存在困难及其原因，以及主体当前对该情形的会计政策。此外，部分利益相关方表示对某些产生于《国际财务报告准则第 15 号》的负债，特别是满足《国际会计准则第 32 号——金融工具：列报》中关于金融负债定义的，应当适用哪些会计处理规定存在困惑。例如主体向客户销售礼品卡，该礼品卡赋予客户拥有选择包括主体在内的供应商向其提供商品或服务的权利，由此产生的负债应适用哪一项准则规定？通过意见征询稿，IASB 希望了解在何种情况下对产生于《国际财务报告准则第 15 号》的负债所适用的会计准则存在困惑，相关负债的性质以及主体当前对此类负债的会计政策。

三是与《国际财务报告准则第 16 号——租赁》（以下简称《国际财务报告准则第 16 号》）的区分。对于同时包含服务及租赁成分的合同，主体可能由于《国际财务报告准则第

15号》及《国际财务报告准则第16号》的准则差异难以进行会计处理。IASB 希望了解在何种情况下同时应用《国际财务报告准则第15号》及《国际财务报告准则第16号》存在困惑，这些情况的普遍程度、相关原因以及对财务信息有用性的影响。

此外，对于部分利益相关方反馈的《国际财务报告准则第15号》与《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》在适用范围上的区分问题，即关于主体日常经营活动中，将仅包含单一资产的子公司出售交易安排的准则适用问题，IASB 决定不将该问题纳入本次意见征询中，原因是主要考虑到以往讨论情况及相关决议：一是于2019年至2020年，该问题已经提交至国际财务报告准则解释委员会，IASB 根据讨论情况决定不将其作为有限范围项目。二是在国际财务报告准则第10、11、12号实施后审议期间，IASB 决定若该问题纳入后续议程咨询中会将该问题划定为低优先级事项。三是在第三次议程咨询中，只有少数反馈建议对该问题作出规范，因此 IASB 得出该问题并未满足将其立项纳入工作计划的标准的结论。IASB 在此次实施后审议前期对收到的反馈意见进行讨论的过程中也注意到，该问题涉及多项会计准则，相关工作需要投入大量资源。综合考虑后，IASB 将在未来议程咨询中进一步评估该问题的迫切性并考虑其是否满足纳入工作计划进行立项的标准。

## **（十）与美国收入准则趋同问题**

在 IASB 于 2014 年 5 月发布《国际财务报告准则第 15 号》的同时，FASB 相继发布了《主题 606——客户合同收入》（以下简称《主题 606》），两者除部分细微之处存在差异外，已于发布时实现实质性趋同。此后，FASB 根据收入确认联合过渡资源小组在 2014 年至 2015 年的讨论情况对《主题 606》做出更广泛修订，这导致《国际财务报告准则第 15 号》和《主题 606》之间的差异进一步扩大。

通过意见征询稿，IASB 希望了解两项准则趋同的重要程度以决定是否在此次实施后审议过程中采取行动。

## **（十一）其他事项**

通过意见征询稿，IASB 希望了解关于《国际财务报告准则第 15 号》实施后审议项目是否还有其他问题需要进一步讨论。

### **三、征求意见的主要问题**

#### **问题 1：总体评价**

**（1）您认为，《国际财务报告准则第 15 号》是否实现了其目标？请说明理由。**

请说明收入确认的核心原则及“五步法”模型是否为收入会计处理做出决策提供清晰和适当的基础，从而提供了关于主体来自客户合同收入的有用信息。

如果您认为《国际财务报告准则第 15 号》未实现其目

标，请说明您认为收入确认的核心原则或“五步法”模型在清晰度和适用性上存在哪些根本性问题（即重大缺陷）。

**（2）您是否有与《国际财务报告准则第 15 号》的可理解性和可获得性相关的反馈意见，该意见将有助于 IASB：**

1. 未来制定其他准则；或

2. 评估是否需要，进而考虑如何在不改变准则规定和不对已应用该准则的主体造成干扰或使其发生重大成本的前提下，提升准则的可理解性——例如，通过发布辅导材料或流程示意图解释相关要求之间的关系。

**（3）应用《国际财务报告准则第 15 号》产生的持续收益和成本是什么，是否重大？**

如果您认为应用《国际财务报告准则第 15 号》产生的持续成本显著高于预期，或者对财务报表使用者提供信息的有效性显著低于预期，请您说明持有该观点的理由。

上述问题有助于 IASB 了解反馈者的总体意见及与《国际财务报告准则第 15 号》相关的经验。问题 2 到问题 9 征询关于具体规定的更详细的信息。

## **问题 2：识别合同中的履约义务**

**（1）《国际财务报告准则第 15 号》是否对识别合同中的履约义务提供清晰和充分的基础？如否，请说明理由。**

请您从以下方面详述有关事实情况：

1. 准则规定不清晰或没有被一致应用；

2. 准则规定导致您所认为的未如实反映合同经济实质的结果；或

3. 准则规定导致重大持续成本。

如果准则的应用存在多样性，请详述具体情况、提供支持性证据，说明该多样性的普遍程度及其原因，并解释该多样性对财务报表及其使用者的影响。

**(2) 您是否对解决您所识别的问题有任何建议？**

### **问题 3: 确定交易价格**

**(1) 《国际财务报告准则第 15 号》是否对确定交易价格提供清晰和充分的基础？特别是与应付客户对价相关的会计处理？如否，请说明理由。**

请详述有关主体作为代理人向终端客户直接支付的营销激励款项或净对价为负的合同（详见“二、(三) 确定交易价格”）的会计处理规定存在不清晰或应用不一致的事实情况。

如果准则的应用存在多样性，请详述具体情况、提供支持性证据，说明该多样性的普遍程度及其原因，并解释该多样性对财务报表及其使用者的影响。

**(2) 您是否对解决您所识别的问题有任何建议？**

### **问题 4: 确定何时确认收入**

**(1) 《国际财务报告准则第 15 号》是否对确定何时确认收入提供清晰和充分的基础？如否，请说明理由。**

请详述有关规定不清晰或应用不一致的事实情况，特别是关于在一段时间内确认收入的标准的规定（详见“二、（四）确定何时确认收入”）。

如果准则的应用存在多样性，请详述具体情况、提供支持性证据，说明该多样性的普遍程度及其原因，并解释该多样性对财务报表及其使用者的影响。

**（2）您是否对解决您所识别的问题有任何建议？**

#### **问题 5：关于主要责任人与代理人的考虑**

**（1）《国际财务报告准则第 15 号》是否对主体是主要责任人还是代理人提供清晰和充分的基础？如否，请说明理由。**

请详述有关规定不清晰或应用不一致的事实情况，特别是关于控制的概念及控制的指标的规定（详见“二、（五）关于主要责任人与代理人的考虑”）。

如果准则的应用存在多样性，请详述具体情况、提供支持性证据，说明该多样性的普遍程度及其原因，并解释该多样性对财务报表及其使用者的影响。

**（2）您是否对解决您所识别的问题有任何建议？**

#### **问题 6：许可**

**（1）《国际财务报告准则第 15 号》是否对包含许可的合同的会计处理提供清晰和充分的基础？如否，请说明理由。**



请详述有关规定不清晰或应用不一致的事实情况，特别是关于“二、（六）许可”中所述的事项。

如果准则的应用存在多样性，请详述具体情况、提供支持性证据，说明该多样性的普遍程度及其原因，并解释该多样性对财务报表及其使用者的影响。

**（2）您是否对解决您所识别的问题有任何建议？**

#### **问题 7：披露要求**

**（1）《国际财务报告准则第 15 号》是否起到了主体向财务报表使用者提供有用信息的作用？请说明理由。**

请指出对财务报表使用者尤为有用的披露内容，并说明理由。也请指出未向财务报表使用者提供有用信息的披露内容，并说明相关信息不具备有用性的理由。

**（2）《国际财务报告准则第 15 号》中是否有任何披露要求产生了重大持续成本？**

请说明为了满足相关披露要求产生过高成本的原因以及相关成本是否可能长期持续高位。

**（3）您是否观察到收入信息的披露质量存在显著差异？如是，您认为造成这些差异的原因是什么，以及 IASB 可以采取哪些措施提高所提供信息的质量？**

#### **问题 8：衔接规定**

**（1）衔接规定是否起到了与 IASB 最初设想相一致的作用？请说明理由。**

请从以下方面说明：

1. 主体是否应用了经调整的追溯方法，或应用了《国际财务报告准则第 15 号》允许的便于实务操作方法，以及相关理由；

2. 《国际财务报告准则第 15 号》的衔接规定是否起到了为报表编制者减轻衔接过渡成本的同时也为财务报表使用者提供有用信息的平衡作用？

### **问题 9: 《国际财务报告准则第 15 号》与其他国际财务报告会计准则的应用**

**(1) 《国际财务报告准则第 15 号》与其他国际财务报告会计准则的适用范围是否清晰？请说明理由。**

请详述有关《国际财务报告准则第 15 号》与其他国际财务报告会计准则适用范围不清晰的事实情况，提供相关支持性证据，并说明该情况的普遍程度、相关原因以及对财务报表及其使用者的影响。IASB 将特别关注您就前述“二、(九)

《国际财务报告准则第 15 号》与其他国际财务报告会计准则的应用”中提及的适用问题所详述的经验。

**(2) 您是否对解决您所识别的问题有任何建议？**

### **问题 10: 与美国收入准则趋同问题**

对您而言，《国际财务报告准则第 15 号》与《主题 606》保持当前趋同水平的重要程度是怎样的？请说明理由。

### 问题 11: 其他事项

是否还有您认为 IASB 应当作为《国际财务报告准则第 15 号》实施后审议项目内容进行检视的其他问题? 如有, 这些问题是什么, 以及为何这些问题应当被检视?

请解释其他问题应当纳入此次实施后审议项目的原因, 并说明这些问题是否普遍存在。请提供示例和支持性证据。