

## IFRS 聚焦

# IASB引入对IFRS 15的澄清

### 内容

#### 为何发布有关修订？

#### 有关修订引入了哪些变更？

#### 新要求何时适用？

本期《IFRS 聚焦》概述了对《国际财务报告准则第15号——与客户之间的合同产生的收入》（IFRS 15）的近期修订。

#### 内容概要

- 有关修订新增了针对下述领域的澄清：
  - 识别履约义务；
  - 当事人与代理人的考虑；及
  - 许可证应用指南。
- 针对过渡至 IFRS 15 的主体，有关修订在以下两方面引入了额外的便于实务操作的方法：(i) 在列报的最早期间的期初之前发生的合同修改，及 (ii) 在列报的最早期间的期初已完成的合同。
- 有关修订对自 2018 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度报告期间生效，允许提前采用。

#### 为何发布有关修订？

有关修订的发布旨在回应国际会计准则理事会（IASB）与美国财务会计准则委员会（FASB）为应对与实施 IFRS 15 及等效的美国公认会计原则《会计准则更新》（ASU）主题 606 相关的潜在问题而成立的收入确认的联合过渡资源小组（TRG）所收到的反馈意见。TRG 探讨了下述主题：(a) 识别履约义务；(b) 当事人与代理人的考虑；(c) 许可证；(d) 可收回性；及 (e) 计量非现金对价。

#### 观察

在确定 TRG 提出的哪些问题需要修订 IFRS 15 时，IASB 决定运用较高的门槛以最大限度减少须作出的修订，从而避免干扰 IFRS 15 的实施过程。FASB 则决定对主题 606 作出范围更广的修订。

#### 有关修订引入了哪些变更？

##### 识别履约义务

有关修订提供了主体在评估已承诺的商品或服务是否可明确区分时可考虑的因素示例。此类因素包括：(i) 商品或服务作为投入以生产或交付一项经组合的产出；(ii) 合同所承诺的商品或服务是否对一项或多项其他商品或服务作出修改或定制、或被一项或多项其他商品或服务重大修改或定制；及 (iii) 商品或服务是否高度相互依赖或相互关联。

请参阅以下网站了解更多信息：

[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)  
[www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)

有关修订包括新的示例和对若干现有示例的修订，以说明有关指引在多个不同行业及实际情形下的应用。

### 当事人与代理人的考虑事项

IFRS 15 规定，主体应当基于在已承诺商品或服务转让给客户之前其是否控制该商品或服务来评价主体是当事人还是代理人。尽管 IFRS 15 就确定主体是客户还是代理人提供了一系列指标，但利益相关方仍对以下事项存有疑虑：(i) 如何确定计量单元（即，是应在合同层面还是履约义务层面确定）；及 (ii) 该等指标与一般控制原则如何相互影响。

有关修订澄清，主体应针对已向客户承诺的每一项特定的商品或服务来评估其是当事人还是代理人。因此，主体必须识别拟向客户交付的每一项商品或服务，并评估在每一项商品或服务转让给客户之前其是否控制该商品或服务。

用以评估主体是当事人还是代理人的指标修订如下：

- 提供额外指引以说明每一项指标如何支持对控制的评估。
- 重新编排各项指标以表明主体何时是当事人（而非指出主体何时是代理人）。例如，如果主体对履行提供特定商品或服务的承诺承担主要责任、主体承担存货风险、及主体对特定的商品或服务具有自主定价权，则主体是当事人。
- 与对价形式相关的指标已被删除，因为该指标对评估主体是否为当事人并无帮助。

#### 观察

纳入上述指标旨在支持在可能难以评估有关主体在转让之前是否控制特定商品或服务的情形下进行评估。该等指标并未凌驾于 IFRS 15 的一般控制原则的应用，且不应孤立地进行评价。

主体必须根据合同的具体事实和情况评估该等指标的相关性。

有关修订同时新增了两个示例并修订了 IFRS 15 的若干现有示例，以更好地说明当事人与代理人指引的应用。

#### 观察

须运用重大判断的其中一个领域是在主体主导另一方代表主体向客户提供服务的合同中确定主体是当事人还是代理人。有关修订包含了一个主体获得了对分包商的服务的权利、并随后主导该分包商代表主体向客户提供服务的示例。该情形等同于主体利用其自身资源履行合同而非委托另一方来履行。而在另一些情形下特定的服务由另一方向客户提供且主体无法主导这些服务，则主体通常是代理人。

### 许可证应用指南

#### 确定主体授予知识产权许可证的承诺的性质

IFRS 15 包含了与主体授予其知识产权的许可证的承诺相关的应用指南，并要求主体确定许可证是授予客户使用相应知识产权的权利（这将导致在某一时刻确认收入）、还是授予客户获取知识产权的权利（这将导致在一段时间内确认收入）。该确定是基于是否预计许可证颁发者的持续活动将显著影响相应的知识产权。

有关修订澄清，在作出上述评估时，主体必须确定：(i) 这些活动是否预计将显著改变知识产权的形式或功能，或 (ii) 客户从知识产权中获益的能力是否很大程度上源于或取决于此类活动。

如果知识产权拥有重大的独立功能（即，主体的活动不会显著影响知识产权的功能），则许可证将是使用知识产权的权利，并且收入将在某一时刻进行确认。

## 观察

IFRS 15 并未对术语“重大的独立功能”作出定义；然而，对示例作出的修订旨在说明在哪些情况下客户享有权利的知识产权可能拥有重大的独立功能。

### 基于销售和基于使用的特许使用费

IFRS 15 包含了对为交换知识产权许可证而承诺的基于销售和基于使用的特许使用费的特定指引（通常被称为“特许使用费限制”）。在此类安排中，主体必须在下述两个时间中的较迟者确认收入：(1) 当发生后续销售或使用时，或 (2) 当相关的履约义务全部或部分履行时。

为回应利益相关方提出的当许可证在合同中与其他商品或服务捆绑在一起时应如何应用特许使用费限制的问题，有关修订新增了相应指引，澄清特许使用费限制指引适用于下述两种情况之一：(1) 特许使用费仅与知识产权许可证相关，或 (2) 知识产权许可证是与特许使用费相关的主要项目。

### 过渡时便于实务操作的方法

#### *已完成合同*

有关修订为主体提供了另一个可在采用全面追溯调整过渡法时运用的便于实务操作的方法的选择权。根据该便于实务操作的方法，允许主体无需评价在所列报最早期间的期初已完成的任何合同。该便于实务操作的方法旨在减少主体需要应用 IFRS 15 的合同总量，以降低首次采用的工作量及成本。

#### 合同修改

此外，对于在所列报最早期间的期初之前已修改的合同，主体将无需追溯应用有关合同修改的要求。取而代之的是，主体须在执行下述步骤时反映这些合同修改的汇总影响：(i) 识别已履行及未履行的履约义务；(ii) 确定交易价格；及 (iii) 将交易价格分摊至已履行及未履行的履约义务。

#### 新要求何时适用？

有关修订对自 2018 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度报告期间生效，允许提前采用。

有关修订应当予以追溯应用；因此，主体应视同在 IFRS 15 的首次采用日 IFRS 15 已包含有关修订一样应用此类修订。

## 主要联系人

全球国际财务报告准则领导人  
Veronica Poole  
ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

## 国际财务报告准则卓越中心

### 美洲

加拿大	Karen Higgins	ifrs@deloitte.ca
拉丁美洲	Claudio Giaimo	ifrs-LATCO@deloitte.com
美国	Robert Uhl	iasplus-us@deloitte.com

### 亚太地区

澳大利亚	Anna Crawford	ifrs@deloitte.com.au
中国	Stephen Taylor	ifrs@deloitte.com.cn
日本	Shinya Iwasaki	ifrs@tohatsu.co.jp
新加坡	Shariq Barmaky	ifrs-sg@deloitte.com

### 欧洲—非洲

比利时	Thomas Carlier	ifrs-belgium@deloitte.com
丹麦	Jan Peter Larsen	ifrs@deloitte.dk
法国	Laurence Rivat	ifrs@deloitte.fr
德国	Jens Berger	ifrs@deloitte.de
意大利	Massimiliano Semprini	ifrs-it@deloitte.it
卢森堡	Eddy Termaten	ifrs@deloitte.lu
荷兰	Ralph Ter Hoeven	ifrs@deloitte.nl
俄罗斯	Michael Raikhman	ifrs@deloitte.ru
南非	Nita Ranchod	ifrs@deloitte.co.za
西班牙	Cleber Custodio	ifrs@deloitte.es
英国	Elizabeth Chrispin	deloitteifrs@deloitte.co.uk

Deloitte (“德勤”)泛指德勤有限公司(一家根据英国法律组成的私人担保有限公司,以下称“德勤有限公司”),以及其一家或多家成员所和它们的关联机构。德勤有限公司与每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司(又称“德勤全球”)并不向客户提供服务。请参阅 [www.deloitte.com/cn/about](http://www.deloitte.com/cn/about) 中有关德勤有限公司及其成员所の詳細描述。

德勤透过遍及全球逾 150 个国家的成员所网络为财富全球 500 强企业中的 80% 企业提供专业服务。凭借其世界一流和高质量的专业服务,协助客户应对极为复杂的商业挑战。如欲进一步了解全球大约 225,000 名德勤专业人员如何致力成就不凡,欢迎浏览我们的 [Facebook](#)、[LinkedIn](#) 或 [Twitter](#) 专页。

本通信只供内部传阅并只限于德勤有限公司、其成员所及它们的关联机构(统称为“德勤网络”)的人员使用。任何德勤网络内的机构均不对任何方因使用本通信而导致的任何损失承担责任。

© 2016。欲了解更多信息,请联系德勤有限公司。

由德勤创意工作室(伦敦)设计与编制。J6073