

国际会计准则理事会发布有关收入确认的修订后的征求意见稿

国际财务报告准则全球办公室
2011年11月

内容

- [有关建议](#)
- [识别与客户签订的合同](#)
- [识别单独的履约义务](#)
- [确定交易价格](#)
- [将交易价格分摊至单独的履约义务](#)
- [在主体履行履约义务时确认收入](#)
- [对已确认收入的累计金额的限制](#)
- [亏损性履约义务](#)
- [履行或取得合同的成本](#)
- [应用指南](#)
- [年度披露和列报要求](#)
- [中期披露](#)
- [过渡规定](#)
- [生效日期与提前采用](#)

内容概要

- 修订后的征求意见稿与原征求意见稿在基本原则上大体一致，且与《国际会计准则第11号》(IAS 11)和《国际会计准则第18号》(IAS 18)相同，其主要模型是主体应在其将商品和服务交付给客户时确认收入。但是，修订后的征求意见稿包含比现行国际财务报告准则更为详尽的指引，并对该模型的应用作出了大量修订。
- 对原征求意见稿的一项重大修订是，针对主体提供的重大服务之一是将合同要素整合为一个组合项目且需对该等要素作出重大修改或定制的情形，引入了对“分拆”合同中的履约义务的限制。
- 即使预计合同整体或整个合同组合是盈利的，也可能需要在合同开始时就合同的特定要素确认亏损。
- 征求意见稿就可能在拟收到的对价总额不确定的情况下确认收入的情形提供了指引。
- 需要提供广泛的财务报表披露。
- 修订后的建议的生效日期不会早于自2015年1月1日或以后日期开始的年度期间，允许提前采用。
- 征求意见截止期为2012年3月13日，预计准则最终稿将于2012年底发布。

有关建议

国际会计理事会(IASB)于2011年11月14日发布了《源自客户合同的收入》的重新征求意见稿(ED 2011/6, 下称“修订后的征求意见稿”)。作为制定一项全新收入确认准则的下一步，修订后的征求意见稿是就2010年6月发布的原征求意见稿中的建议开展广泛活动并进行重新审议后形成的。虽然基本概念框架保持不变，但IASB和美国财务会计准则委员会(FASB)(统称“理事会”)对原征求意见稿的建议作出了大量细节性修订。由于这些修订且考虑到收入单列项目对财务报表使用者的重要性，理事会决定就修订后的征求意见稿征询公众意见。理事会呼吁准则制定参与者就有关建议是否明晰及其应用能否向财务报表使用者有效传达主体与客户签订的合同的经济实质发表意见。

更多有用的资讯请参阅以下网站：

www.iasplus.com

www.deloitte.com

在修订后的征求意见稿中，理事会就准则制定参与者此前未有机会发表意见的六个特定领域征询意见：

1. 确定于何种情况下转让商品或服务的履约义务随时间的推移而得到满足；
2. 将客户信用风险的影响作为单独的单列项目在收入单列项目旁边列示；
3. 限制到报告日为止已确认收入的累计金额不得超过能够合理确定主体有权获得的金额；
4. 将亏损性测试应用于主体随时间的推移而履约且在合同开始时预计履约期间将超过 1 年的履约义务；
5. 要求在中期财务报告中披露收入；及
6. 确定于何种情况下终止确认已转让的非金融资产（其并非主体正常活动中的产出）。

该项目的目标是制定一项通用的、以原则为导向的综合性收入准则，并且该准则能一致地应用于广泛范围内各个行业的复杂交易事项。理事会预计修订后的建议将使现行收入确认指引得到显著改进。

修订后的征求意见稿的核心原则是“主体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”。有关建议阐述了主体在确认源自修订后征求意见稿范围内的合同的收入时应遵循的五个关键步骤：

- 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—将交易价格分摊至合同中单独的履约义务
- 第 5 步—在主体履行履约义务时确认收入

上述步骤与原征求意见稿中确定的内容是一致的；但是，理事会已对其应用提出了多项修改建议（如下所述）。

识别与客户签订的合同

与原征求意见稿一致，修订后的征求意见稿适用于主体与客户签订的合同（但不包括租赁、保险或金融工具准则范围内的合同，及在同一行业内经营的主体为帮助彼此向（并非参与交换任一方的）客户或潜在客户实施销售而进行非货币性交换的合同）。合同必须是与客户签订，可以是书面合同、口头合同或默认合同且必须在双方或多方之间建立可强制执行的权利和义务。修订后的征求意见稿为客户考虑一项合同的存在性提供了具体标准。如果合同的每一方均可以无需赔偿就单方面终止完全未执行的合同，则认为该合同是不成立的。

观察

主体需要识别与客户签订的所有合同并了解合同的主要条款以确保新模型得到适当应用。这可能包括了解主体所属司法管辖区内订立合同的实务与流程、主体及其所处行业内的商业惯例。

合同合并

理事会修订完善了原征求意见稿中针对合同合并的建议指引。修订后的征求意见稿要求主体在满足以下一个或多个标准的情况下，将同时或在相近的时间内与同一客户（或互为关联方的若干客户）签订的两项或多项合同合并为一项合同核算：

- 合同是在单一商业目的下打包谈判的；
- 一项合同所支付对价的金额取决于其他合同的价格或履约情况；
- 两个或两个以上合同中的商品或服务构成一项单独的履约义务。

合同分立

根据原征求意见稿的建议，“如果一项合同中的某些商品或服务的价格与该合同中的其他商品或服务的价格无关，则该合同应作为两项或多项合同核算”。理事会认为没有必要提出这样一项要求，从而决定予以删除。因此，有关分开核算的所有决定将纳入识别单独的履约义务的流程中（详见下文的进一步讨论）。

合同变更

根据修订后的征求意见稿的要求，主体应将合同范围或定价的修订作为一项单独的合同核算，前提是该修订导致合同新增部分中所承诺的商品或服务可明确区分，且新增的对价金额反映了主体对所承诺商品或服务的独立定价（包括任何适当价格调整）。否则，主体应识别合同中剩余的履约义务（包括已部分履约的义务）并对修订后的合同作如下核算：

- 如果剩余商品或服务可与已转移的商品或服务明确区分，则应将修订后的交易价格减去分摊至已完全履约义务的对价金额，剩余的金额分摊至其余各项单独的履约义务；
- 如果剩余商品或服务不可与已转移的商品或服务明确区分且构成在修订日已部分履约的单独履约义务的一部分，则应更新整项合同的交易价格及完工比例（从而导致变更日对累计金额的“追补”调整）。

原征求意见稿建议对与原合同相互关联的所有价格变更应用第二种方法；该建议引发有关人士的批评，认为由此导致的“追补”调整未能反映经济实质。

识别单独的履约义务

原征求意见稿和修订后的征求意见稿一致建议，被认定为可明确区分的一项商品或服务应作为单独的履约义务核算。原征求意见稿将单独出售或能够单独出售的商品或服务认定为可明确区分，因为该商品或服务拥有可明确区分的功能和利润率。这引发了许多人士的担忧（尤其是来自建筑业的担忧），认为可能会导致在一项单独合同中识别出的单独履约义务数量多到无法处理。修订后的征求意见稿通过明确界定“可明确区分”的定义对有关担忧作出回应。

根据修订后的征求意见稿，除下述例外情况外，如果满足以下任一

个标准，则该商品或服务是可以明确区分的：

- a) 主体经常单独销售该商品或服务；或者
- b) 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。

即使满足以上标准，在同时符合以下两个条件的情况下，一组已承诺的商品或服务中的某一项商品或服务将不可明确区分，从而主体应将该组商品或服务作为一个单独履约义务核算：

- a) 该组中的商品或服务相互之间高度关联，主体向客户进行转让时还需要提供大量服务以将商品或服务整合成为客户所约定的一个合并项目；以及
- b) 主体为履行合同需对该组商品或服务作出重大修改或按客户需求定制。

修订后的征求意见稿指出，为方便实务操作，如果向客户进行转让的模式相同（如，采用一种方法计量可明确区分的商品或服务的进度即可如实反映这些商品或服务的转让），则主体可以将两项或多项可明确区分的商品或服务作为一项单独的履约义务核算。

观察

主体可能需要审慎考虑对分拆合同中“相互之间高度关联”的各要素的限制。例如提供核心软件产品的同时提供诸如定制与集成等专业配套服务的主体，其许可证和服务在这种情形下可能可以合并作为一项单独的履约义务核算，从而全部收入随时间的推移而确认。

在评价一揽子商品或服务是否应作为单独的履约义务核算时，主体需要考虑诸如整合范围、定制化程度及履行履约义务的时间顺序等一系列因素，因为客户可能需要等到同一合同中的另一项商品或服务被交付后方能使用一项商品或服务。

确定交易价格

根据原征求意见稿的建议，如果交易价格是可变的，则主体在能够作出合理估计的情况下应根据概率加权金额估计交易价格。修订后的征求意见稿澄清了“交易价格是主体预期因向客户转让已承诺商品或服务而有权获得的对价金额（不包括代第三方收取的金额）”。交易价格应包括折扣、回扣、返还、信用、激励、绩效奖金、罚款、折让及其他类似项目。主体应考虑已知的历史、当期及预测信息并根据概率加权金额或最有可能的金额（如，管理层的最佳估计）作出估计，具体方法的选择“取决于主体预计哪种方法能更好地预测其有权获得的对价金额”。所选的方法应一致地应用于整个合同。

观察

理事会允许在特定情况下使用最佳估计法的建议将减轻对于因缺少信息而无法作出可靠估计或者要求使用的数学平均值与两种可能的结果均不一致的担忧。

货币的时间价值

原征求意见稿和修订后的征求意见稿一致认为，如果融资部分对合同具有重要影响，则主体应对交易价格进行调整以反映货币的时间价值。鉴于在确定一项合同的融资部分是否对合同具有重要影响时涉及主观判断，修订后的征求意见稿提供以下主体在做出决定时应考虑的因素：

- 主体向客户转移已承诺的商品或服务与客户就该等商品或服务付款之间的预计时间间隔；
- 如果客户按照一般信用条款及时现金付款，则对价金额是否会有显著差异；以及
- 合同规定的利率与相关市场的现行利率。

修订后的征求意见稿指出，主体使用的“折现率应反映假定主体与其客户在合同开始时进行单独融资交易将会使用的利率”。此外，为方便实务操作，如果主体在合同开始时预计转让商品或服务的日期与最终付款日期之间的间隔为一年或更短期间，则无需评估是否存在具有重要影响的融资部分。

非现金对价

修订后的征求意见稿要求主体按公允价值计量非现金对价（如果其公允价值能够可靠地估计）。如果主体无法可靠地估计非现金对价的公允价值，则应间接参考所承诺的商品或服务的单独售价进行计量。当客户贡献的商品或服务随后被主体用于为其履行合同提供便利，则主体应将客户的贡献作为源自客户的非现金对价核算。

应付客户的对价

修订后的征求意见稿指出，“应付客户的对价包括主体以（或预计将）现金、赊销或客户可用以抵换拖欠主体款项的其他项目等方式向客户（或通过客户购买主体商品或服务的其他方）支付的对价”。除非该款项是用于换取可明确区分的商品或服务，否则应付客户的对价应作为交易价格的抵减核算。

可收回性

修订后的征求意见稿要求预计信用损失的估计（在交易日的初始估计及后续调整中）应作为综合收益表中单独的单列项目紧邻毛收入单列项目列示。这与原征求意见稿要求将该损失的初始估计计入总收入的建议有所不同。修订后的征求意见稿不要求将对客户支付已承诺对价的能力的评估作为确认收入的前提条件。

观察

由于信用风险的影响将会在毛利中反映，主体可能需要评估财务业绩列报的潜在变更对关键绩效指标（例如毛利率）的影响。

将交易价格分摊至单独的履约义务

根据原征求意见稿的建议，主体应“在合同开始时确定各项单独履约义务所对应的商品或服务的单独售价，并按照单独售价的相对比例将交易价格分摊至各项单独的履约义务（即，以单独售价的相对比例为基础）”。修订后的征求意见稿为主体在不可直接观察到的商品或服务的单独售价情况下做出估计提供了更为灵活的方法。例如，对于可变性较大的履约义务或不确定的单独售价而言，余值法可能是最恰当的方法。除非各项商品或服务经常是单独出售的且其可观察到的售价可提供与全部折扣相关的履约义务的证据，否则相关折扣通常应按照单独售价的相对比例分摊至各项单独的履约义务。

如果交易价格包括取决于未来事件或情况的或有对价，则主体应在满足以下两个标准的情况下，将或有金额及相关的后续变动全部分摊至一项履约义务（与原征求意见稿中要求将交易价格的后续变动分摊至合同中的各项履约义务的建议有所不同）：

- 针对或有付款的合同条款与主体履行该履约义务的特定投入或履行该单独的履约义务的特定结果相关；
- 将或有金额全部分摊至特定履约义务符合原征求意见稿中的分摊原则，即，总体而言能够合理反映主体预计通过履行每一项履约义务而有权获得的对价金额。

交易价格的所有其他后续变动需要按照与合同开始时相同的基础分摊至单独的履约义务。分摊至已履行的履约义务的金额应在交易价格变动的当期确认为收入或收入的抵减。

在主体履行履约义务时确认收入

原征求意见稿引入了“控制权”的概念以确定主体向客户转让一项商品或服务从而确认收入的时间（可能是一个时点或一段时间）。在编制修订后的征求意见稿时，理事会决定修订关于客户在某一时点取得控制权的建议指标，并为主体确定控制权是否在一段时间内持续地转移提供额外指引（包括澄清主体应如何计量在一段时间内履行的履约义务的进度）。

在某一时点转移控制权

修订后的征求意见稿承续了原征求意见稿中的大部分建议。但是，理事会决定对控制权的概念加以描述而不是作出具体定义，删除一项表明控制权转移的指标（即，商品或服务的设计或功能是专门为客户提供定制的）并新增一项表明控制权转移的指标（即，所有权上的风险和报酬）。

在一段时间内转移控制权

在一段时间内确认收入的主体必须首先确定履约义务是持续地履行，然后再选择计量履约进度的方法。在至少满足下述标准之一的情况下，主体是持续地履行一项履约义务：

1. 主体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过程中控制该资产（例如：客户控制在产品）；或者

2. 主体的履约并未为主体创建一项可用于替代用途的资产（例如：合同不允许主体将在产品出售给其他客户，或者在产品是高度专门化定制而不适用于其他客户），且至少满足以下一个标准：

- a. 客户在主体履约的同时取得并消耗主体履约的利益；
- b. 如果另一主体（在不能接触在产品或主体控制的任何其他资产的情况下）向客户履行剩余的义务时，该主体实质上无需重新执行迄今为止已完成的义务；或者
- c. 主体有权就迄今为止已完成的工作获得付款（假设卖方完全遵守其合约义务）并预计按照承诺履行合同。如果客户不能取消合同或在取消合同的情况下仍需支付全部合同价格，则似乎是符合标准的。如果客户能够取消合同及在取消合同的情况下只需支付低于全部合同价格的固定金额，则可能不被视为足以补偿迄今为止已完成的工作，因此不符合此项标准。

对于主体在一段时间内履行的每项单独的履约义务，主体应选择一种对完成该履约义务的进度进行计量的方法并一贯地使用这种方法确认收入。计量进度的适当方法包括产出法和投入法。

如果主体采用投入法计量完成该履约义务的进度，且转让商品的日期远早于提供相关服务的日期（如，客户在主体提供相关服务之前已取得对物料的控制权），征求意见稿指出最能体现履约的处理方法可能是，主体在满足以下条件的情况下根据其发生的成本等额确认转让相关商品的收入（即，零利润）：

- 转让商品的成本相对于完成履约义务的预计总成本是重大的；以及
- 主体从另一主体取得商品且参与商品设计和生产的程度不重大（但主体是作为委托人）。

观察

对原征求意见稿的主要批评之一是有关服务的指引不够充分。修订后的征求意见稿包含了更多指引，其表述方式起初看起来可能很陌生，但在许多情况下，根据 IAS 18 作为服务处理的项目根据修订后的征求意见稿会被归类为在一段时间内履行的履约义务。

对于客户在资产组装过程中对在产品具有控制的定制服务合同，与该服务相关的收入应在合同期内予以确认。对于客户对在产品不具有控制的服务合同，主体需要确定其履约是否为主体创建一项可用于替代用途的资产。可用于替代用途的资产是指主体可直接转让给另一客户的资产。主体需要考虑所有相关的事宜和情况，包括合同条款、为重新配置资产而产生的成本的重大性、为向另一客户出售资产而需提供的折扣以及向另一客户转让资产给主体带来的后果（包括法律后果）。如果主体确定一项资产不具有替代用途，则必须在满足上述三个标准之一的情况下随时间的推移而确认收入。

在理事会重新审议的过程中，其工作人员就可能导致基于前两个标准（假设客户对在产品不具有控制且主体的履约没有为主体创建一项可用于替代用途的资产）确定控制持续转移的服务类型提供了若干示例。

相关示例包括：

- 代客户处理交易的主体（在主体处理每一项交易时客户均会取得利益）；以及
- 为客户提供运输服务的主体（另一主体无需重新执行迄今为止已提供的商品运输）。

在评估主体是否有权就迄今为止已执行的工作获得付款时，主体必须在客户为方便起见（即，并非由于主体未能执行已承诺的工作）而提出终止的情况下有权获得至少补偿主体迄今为止已执行的工作的固定或可变金额。对迄今为止已执行的工作的补偿应包括对主体所发生的成本加上合理水平的利润的补偿，而不是仅对主体因客户取消合同而可能遭受的潜在利润损失的补偿。

还有一个对建造类活动的细微而重要的关注点转移。IAS 11 和 IFRIC 15 中的现行指引关注的是某一项目是否按照客户定制的特别设计进行建造。而修订后的征求意见稿关注的是建造资产对主体而言是否具有“替代用途”。这在某些情况下可能导致不同的分析，尤其是对于某些不动产合同。

对已确认收入的累计金额的限制

对于包含可变对价的合同，修订后的征求意见稿对已确认收入的累计金额作出额外限制（即，该金额不应超过能够合理确定主体有权获得的金额）。仅当以下两个标准均得到满足时，才能合理确定主体有权获得的分摊至已履行的履约义务的对价金额：

- 主体具有履行相似类型履约义务的经验（或拥有其他证据，例如能够借鉴其他主体的经验）；以及
- 根据主体的经验（或其他证据）能够预测主体有权通过履行此类履约义务换取的对价金额。

观察

修订后的征求意见稿新增此限制以处理“可合理估算”、但可能永远无法收到的收入金额。例如，取决于未来某一日期市场价值的资产管理费用或取决于被许可方未来销量的特许权使用费。

亏损性履约义务

修订后的征求意见稿保留了原征求意见稿中在合同开始时对单项亏损性履约义务进行评估的要求，但该评估应仅限于主体在一段时间内履行且在合同开始时预期将在超过 1 年的时间内履行的履约义务。亏损性测试中所使用的成本和亏损性义务的计量应是履行履约义务的直接费用与主体为退出履约义务而必须支付的金额（如果主体被允许这样做，而不是通过转让已承诺的商品或服务来履约）两者之间的较低者。

观察

修订后的征求意见稿限制（但并未消除）单项亏损性履约义务会导致盈利合同在开始时确认亏损的可能性。

履行或取得合同的成本

履行合同的成本应予以资本化，前提是“该成本与合同（或特定的预期合同）直接相关、该成本创造或改良了主体将在未来用以履行履约义务的资源及该成本预计可以收回。”此类成本的示例可能包括直接劳动力成本和直接物料成本。但是，一般管理费用和废料成本一般不应予以资本化。修订后的征求意见稿亦澄清了与合同直接相关的成本包括在取得合同之前发生的成本，如果该成本与特定预期合同相关的话（例如，合同前成本）。

原征求意见稿建议为取得合同而发生的成本应确认为一项费用，而修订后的征求意见稿建议为取得与客户签订的合同而发生的增量成本应在预计其可收回的情况下确认为一项资产。增量成本是指主体为取得与客户签订的合同而发生的、假设主体未能取得合同则不会发生的成本（如，销售佣金）。不论主体是否取得合同而都将发生的成本应在发生时确认为一项费用，除非明确不论主体是否取得合同该成本都将由客户承担。

为方便实务操作，对于预计合同期间为一年或更短期间的合同，所发生的取得成本可以确认为费用而不是予以资本化。

已经资本化的成本应“采用与该资产相关的商品或服务的转让模式相一致的系统化方法”进行摊销。

应用指南

质量保证

原征求意见稿建议对为商品在转让给客户时就存在的瑕疵所提供的质量保证（以下简称“质保”）和为转让后发生的故障提供的质保采用不同的会计处理。但是，原征求意见稿的反馈意见者对确定瑕疵发生时间的可操作性表示担忧。因此，修订后的征求意见稿建议采用不同的方法作如下区分：

- 如果客户可自行选择向主体单独购买质保，则主体应将该质保作为单独的履约义务核算。因此，主体应将收入分摊至质保服务。
- 如果客户不可选择向主体单独购买质保，则主体应将该质保作为应计成本核算，除非该质保在保证产品符合议定规格的同时还额外向客户提供一项服务（在这种情况下，主体应将该质保服务作为单独的履约义务核算）。

修订后的征求意见稿指出，在确定第二项标准中所述的例外情况是否适用时，主体应考虑相关法律是否要求主体提供质保、质保期长度、主体承诺执行的任务的性质。

使用许可权

修订后的征求意见稿删除了原征求意见稿中针对主体知识产权的独家许可和使用权的会计处理模式。相应地，知识产权的许可和使用权的销售将按照征求意见稿中建议的整体收入确认模式处理。在客户能够使用被许可的知识产权并从中获益的期间开始之前，主体不应确认收入。

销售和回购协议

某些合同在向客户出售一项资产的同时还赋予主体从客户处回购资产的无条件权利或义务（看涨期权或远期合同）。修订后的征求意见稿规定，如果回购金额低于资产的原始售价，则此类交易应作为租赁核算。否则回购交易应作为融资安排合同。但是，如果客户持有看跌期权，则主体需要确定是否存在显著的经济诱因致使客户行使该权利。如果存在，则相关合同应作为租赁核算。如果不存在，则相关合同应视同附有退货权的商品销售核算。

放弃对未来商品或服务的预付

原征求意见稿并未特别阐述当合同中仅存在一项单独的履约义务时应如何确认与客户未行使的权利（即，放弃预付款）相关的收入。例子包括向客户出售的礼品卡或客户赚取的到期未使用奖励积分。根据修订后的征求意见稿，如果主体能够合理确定预计被放弃的预付款的金额，则应根据客户已行使权利的模式按比例确认预计被放弃的预付款的影响。否则，应在客户行使剩余权利的可能性已经很小的时候确认预期被其放弃的权利。

年度披露和列报要求

理事会确定保留原征求意见稿中的列报和披露指引，而仅作出细微修订及澄清（详见下文）。

收入分解

原征求意见稿建议将收入分解为最能反映收入和现金流量的金额、时间及不确定性如何受经济特征影响的类别，并提供了可能恰当的分类示例。修订后的征求意见稿包括以下可能的分类示例：商品或服务类型、地区、市场、客户类型、合同类型及合同期间。

合同资产和负债的列报

如果主体在客户支付对价之前执行工作，则应在财务状况表中确认合同资产。如果客户在主体执行工作之前支付对价，则应确认合同负债。修订后的征求意见稿允许采用其他的方法，前提是财务报表使用者可获得足够的信息以区分有条件获取对价的权利（即，合同资产）和无条件获取对价的权利（即，应收账款）。合同净资产和合同净负债应作为一项单独的单列项目在财务状况表中列报。亏损性合同负债应与合同资产和合同负债分开列报。

合同资产和合同负债的调节

修订后的征求意见稿要求主体以表格形式披露合同资产和合同负债的期初合计余额与期末合计余额之间的调节。如果适用，该调节应披露：综合收益表中确认的源自本期履行的履约义务的收入金额、将交易价格的变动分摊至以前报告期间履行的履约义务而产生的收入、收取的现金、转入应收账款的金额、收取的非现金对价以及企业合并的影响。此外，如果财务报表使用者需要额外信息以了解合同资产和合同负债的变动，则应在调节中纳入额外的单列项目。

履约义务的披露

根据修订后的征求意见稿的要求，主体应披露有关其履约义务的信息，并就初始预计期间超过1年的合同作出以下披露：

- 已分摊至剩余履约义务的交易价格的合计金额；及
- 主体预计将该金额确认为收入的时间。

主体可以采用对合同期间而言恰当的时段以定量方法披露其预计将该等金额确认为收入的时间，也可以披露定性信息。

源自合同取得或履行成本的资产的披露

对于源自为取得或履行与客户签订的合同而发生的成本的资产，主体应在期初和期末按主要类别（如，取得成本、合同开始前发生的成本、及生产准备成本）披露其账面金额的调节，并说明当期用于确定该等成本的摊销的方法。

其他披露

根据修订后的征求意见稿的要求，主体应提供有关亏损性履约义务的额外披露以及与应用新准则时作出的重大判断相关的披露。

中期披露

根据征求意见稿的建议，主体应在中期财务报表中对收入确认作出具体披露。理事会决定要求在中期财务报表中提供以下披露：

- 收入分解；
- 合同资产和合同负债的合计余额在报告当期的变动调节表；
- 对剩余履约义务的分析；
- 有关亏损性履约义务的信息及相应亏损性负债在报告当期的变动调节表；以及
- 源自为取得或履行与客户签订的合同而发生的成本的资产的当期变动调节表。

过渡规定

主体须追溯应用建议的收入准则，但适用以下选择性宽免：

- 对于在相同的年度报告期内开始并结束并且在首次采用日之前已经完成的合同，无需进行重述；
- 对于包含可变对价并且在首次采用日之前已经完成的合同，使用最终的交易价格；
- 不要求在首次采用日之前执行亏损性测试（但此前确认了亏损性合同负债的情况除外）；以及
- 对以前期间不要求披露分摊至剩余履约义务的交易价格的金额和主体预期在何时将该金额确认为收入的说明；

如果主体在追溯应用收入准则时应用以上任一项宽免，则应作出具体说明并提供对应用此类宽免的潜在影响的定性评估。

主体应在列报的所有报告期内一致地应用为方便实务操作所做的会计处理。此外，主体应对为方便实务操作所做的会计处理作出披

露，且如果可能，就采取每一项为方便实务操作的会计处理的估计影响提供定性评估。

观察

修订后的征求意见稿就新准则的全面追溯应用提供的部分宽免将减轻对追溯应用有关建议的成本和投入的担忧。但是，即便应用此类宽免，主体在采用最终准则时可能仍需要大量的成本和投入。

- 主体可能需要复核其内部信息系统以确定是否需要修改其内部系统、控制和程序，以便收集必要的信息以确保一致地遵循收入确认和成本资本化方面的新披露要求及变更。
- 主体可能需要评估财务业绩列报的潜在变更对关键绩效指标（如，毛利率）、契约及现有合同（如，报酬协议）的影响。主体可能也需要考虑修订后的征求意见稿是否会产生进一步的税务影响。可能需要向利益相关方提供培训以说明财务报表可能出现的变化。
- 主体在协商新合同安排和修订现有协议时将需要考虑修订后的建议的影响。
- 对修订后建议的各个方面应用需要作出判断和估计。

生效日期与提前采用

在有关修订后的建议的审议工作于 2012 年完成之前，理事会不会就新准则的生效日期作出最终决定。但是，理事会的意向性决定是建议准则的生效日期不会早于自 2015 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度报告期间，且 IASB 允许提前采用。首次采用国际财务报告准则的主体亦可提前应用收入确认准则。

主要联系人

国际财务报告准则全球办公室

全球国际财务报告准则领导人 — 客户与市场战略

Joel Osnoss

ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

全球国际财务报告准则领导人 — 专业技术

Veronica Poole

ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

全球国际财务报告准则通讯领导人

Randall Sogoloff

ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

国际财务报告准则卓越中心

美洲

加拿大
拉丁美洲
美国

Karen Higgins
Fermin del Valle
Robert Uhl

iasplus@deloitte.ca
iasplus-LATCO@deloitte.com
iasplusamericas@deloitte.com

亚太地区

澳大利亚
中国
日本
新加坡

Anna Crawford
Stephen Taylor
Shinya Iwasaki
Shariq Barmaky

iasplus@deloitte.com.au
iasplus@deloitte.com.hk
iasplus-tokyo@tohmatsu.co.jp
iasplus-sg@deloitte.com

欧洲—非洲

比利时
丹麦
法国
德国
卢森堡
荷兰
俄罗斯
南非
西班牙
英国

Laurent Boxus
Jan Peter Larsen
Laurence Rivat
Andreas Barckow
Eddy Termaten
Ralph ter Hoeven
Michael Raikhman
Graeme Berry
Cleber Custodio
Elizabeth Chrispin

BEIFRSBelgium@deloitte.com
dk_iasplus@deloitte.dk
iasplus@deloitte.fr
iasplus@deloitte.co.de
luiiasplus@deloitte.lu
iasplus@deloitte.nl
iasplus@deloitte.ru
iasplus@deloitte.co.za
iasplus@deloitte.es
iasplus@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。每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所法律结构的详细描述。

Deloitte (“德勤”) 是一个品牌，在这个品牌下，具独立法律地位的全球各地成员所属下数以万计的德勤专业人士联合向经筛选的客户提供审计、企业管理咨询、财务咨询、风险管理及税务服务。这些事务所均为根据英国法律组成的私人的担保有限公司德勤有限公司的成员。每一个成员所在其所在的特定地区提供服务并遵守当地的国家法律及专业规则。德勤有限公司并不参与向客户提供服务。德勤有限公司及其每一个成员所乃独立及独特的法律实体，相互之间不因对方而承担任何责任。德勤有限公司及其每一个成员所仅对其自身作为或遗漏承担责任，而对相互的行为或遗漏不承担任何法律责任。德勤有限公司的每一个成员所的结构各自根据其所在国家法律、法规、惯例及其他因素而制定，并且可以在其经营所在地透过从属机构、关联机构及/或其他实体提供专业服务。

本文件中所含数据乃一般性信息，故此，并不构成德勤有限公司、德勤全球服务有限公司、德勤全球服务控股有限公司、德勤全球社团组织、其任何成员所或上述其关联机构(统称为 "德勤网络")提供任何会计、商业、财务、投资、法律、税务或其它专业建议或服务。本文件不能代替此等专业建议或服务，读者亦不应依赖本文件中的信息作为可能影响自身财务或业务决策的基础。在做出任何可能影响自身财务或业务的决策或采取任何相关行动前，请咨询合资格的专业顾问。

任何德勤网络内的机构不对任何方因使用本文件而导致的任何损失承担责任。

©2011 德勤版权所有 保留一切权利。

由德勤创意工作室（伦敦）设计与编制。15413A