



# 收入准则 过渡方案

何为企业之最佳选择？

国际财务报告准则和美国公认会计原则



2016年6月

[kpmg.com](http://kpmg.com)

# 目录

---

<b>何为企业之最佳选择?</b>	<b>1</b>
<b>1 新准则过渡概览</b>	<b>2</b>
1.1 有何种备选方案?	2
1.2 上述方案对企业营业收入的影响?	2
1.3 企业需要考虑的问题?	3
1.4 企业当前应采取的行动?	4
<b>2 过渡要求</b>	<b>5</b>
2.1 生效日期	5
2.2 “已完成合同”的定义	5
2.3 追溯调整法	6
2.4 累积影响法	8
2.5 过渡方案汇总	9
<b>3 过渡方案对会计核算的影响</b>	<b>10</b>
<b>4 各种过渡方案相关影响汇总</b>	<b>26</b>
<b>5 其他考虑因素</b>	<b>30</b>
5.1 会计核算的改变是否重大	30
5.2 历史信息能否获取	31
5.3 合同结构与合同数量	32
5.4 披露要求	32
5.5 系统和流程	34
5.6 信息可比性和投资者看法	35
<b>6 下一步</b>	<b>37</b>
<b>附录——过渡项目计划示例</b>	<b>38</b>
<b>关于本刊物</b>	<b>40</b>
<b>鸣谢</b>	<b>41</b>
<b>其他前沿资讯及资料</b>	<b>42</b>

# 何为企业之最佳选择？

识别最佳方法需要考量一系列事项，可能没有直截了当的答案。

随着企业即将采用国际财务报告准则 (IFRS) 和美国公认会计原则 (US GAAP) 下新的收入确认准则，企业需要尽快做出一个关键决定，即：如何以及何时过渡至新准则。而这一决定可能没有直截了当的答案。

该项新准则<sup>1</sup>提供了一系列可供选择的过渡方案。一方面，企业可以选择对其所有的合同应用该项新准则，并且在其2017至2018年财务报表中（如果企业直到强制生效日才开始采用新准则）对列报的每一个可比期间进行追溯调整；另一方面，企业可以在首次采用日确认采用该项新准则的累积影响，而不对比较信息进行调整。多项可供选择的便于实务操作方法提供了更多的备选方案，可以简化重述流程或者减少需重述的合同数量。尽管这些简便方法可以减轻企业在过渡方面的负担，但同时降低了信息的可比性，从而可能对财务报表使用者带来挑战。

选择哪项过渡方案可能对收入趋势产生重大影响，同时也可能影响到成本信息。为了识别最佳方案，企业还需要广泛考虑从IT实施计划到与利益相关方的沟通等其他业务事项。同时，企业需要考虑国际财务报告准则与美国公认会计原则在过渡方面的不同规定，因为这可能导致核算结果产生重大差异。

对于这一复杂决策，没有“一体适用”的方法。为了协助企业选择最佳的过渡方案，本刊物提出了一系列与众多企业相关的核心问题，以及若干企业当前即可采取的简单步骤，以便为日后决策做准备。

如果您正在面临准则实施上的挑战，或是希望深入探讨其他会计事项，欢迎您随时与您惯常的毕马威联系人联系。您亦可参阅我们的刊物 [Revenue — Issues in-Depth](#) 《《会计事项深度剖析——收入》》，详细了解该项新收入准则的相关信息。

Brian K. Allen  
Prabhakar Kalavacherla (PK)  
Paul H. Munter  
Brian O'Donovan  
Anne Schurbohm  
毕马威全球和美国收入确认领导团队

1. 《国际财务报告准则第15号——客户合同收入》(IFRS 15) 与美国财务会计准则委员会 (FASB) 发布的《会计准则汇编第606号——客户合同收入》(ASC 606)。

# 1 新准则过渡概览

## 1.1 有何种备选方案？

<p><b>追溯调整法</b> (若干便于实务操作的方法可供选择)</p>	<p>企业在列报的最早期间的期初确认采用该项新准则的累积影响。企业亦可选用一种或多种便于实务操作的方法。这些方法可帮助简化合同的重述过程,或者减少需要重述的合同数量。</p> <p>对于采用国际财务报告准则的企业,便于实务操作的方法中包括一项选择,即仅对在列报的最早期间期初在现行公认会计原则下被视为未完成的合同采用该项新准则。</p>
<p><b>累积影响法</b> (若干便于实务操作的方法可供选择)</p>	<p>企业在首次采用日<sup>2</sup>确认采用该项新准则的累积影响,而不对列报的可比期间进行重述——即可比期间仍然按照现行公认会计原则进行列报。</p> <p>企业既可选择对所有合同应用该项新准则,也可选择仅对在首次采用日被<i>视为未完成的合同</i>应用该项新准则。</p> <p>此外,企业可以选用与合同修订相关的便于实务操作的方法来简化合同的重述过程。</p> <p>选用该方法的企业亦必需披露相关的定量影响,并解释在执行该项新准则期间,与原本按照现行公认会计原则进行报告相比,列报结果因采用新准则而发生的重大变动。</p>

## 1.2 上述方案对企业营业收入的影响？

不同的过渡方案允许企业从不同的日期并对不同的合同应用该项新准则。这意味着不同的过渡方案可能使列报的收入数据和某些成本发生重大变动。

考虑以下情境。按照现行的公认会计原则,企业在2015年、2016年和2017年分别确认了收入100,在2018年原本将确认收入100。在该项新准则下,企业确定在2015年、2016年、2017年和2018年确认的收入将分别为325、25、25和25。企业在各个方案下列报的收入如下表所示。

2. “首次采用日”是指主体首次采用该项新准则的报告期间的起始日。对于以日历年度作为会计年度并且不提前采用新准则的公众企业而言,“首次采用日”为2018年1月1日。

	可比期间		当前年度	合计
	2016	2017	2018	
<b>现行公认会计原则</b>				
收入	100	100	100	<b>300</b>
<b>追溯调整法(不使用便于实务操作的方法)</b>				
收入	25	25	25	<b>75</b>
对期初权益的调整	225 <sup>a</sup>	-	-	<b>225</b>
<b>累积影响法</b>				
收入	100	100	25	<b>225</b>
对权益的调整	-	-	75 <sup>b</sup>	<b>75</b>
<b>注:</b>				
a. 等于325 - 100, 计算方法是若按照该项新准则在2015年应确认的收入金额, 减去按照现行公认会计原则在2015年实际确认的收入金额。				
b. 等于375 - 300, 计算方法是若按照该项新准则应确认的2015年、2016年和2017年的收入金额, 减去按照现行公认会计原则确认的2015年、2016年和2017年的收入金额。				

### 1.3 企业需要考虑的问题?

企业需要考虑每种过渡方案对财务报表中的收入和某些成本(例如, 合同取得成本)的变化趋势所产生的潜在影响。为此, 企业需要了解如何应用每种过渡方案, 并回答以下问题。

- 每种过渡方案的影响——例如, 采用该方案是否会导致由一份合同产生的收入被列报不止一次, 或导致按照现行公认会计原则递延的收入将不会被计入损益?
- 使用便于实务操作的方法会产生哪些影响?
- 对于按照现行公认会计原则在发生时确认为费用的成本, 如果在该项新准则下要求将其资本化并进行摊销会产生什么影响?

在考量每种过渡方案的相对优点、成本和复杂性时, 企业亦需权衡很多内部和外部的定性因素。例如, 很多企业高度依赖IT系统进行收入报告, 因此需要考虑为执行选定的过渡方案而对IT系统做出必要变更的可行性及成本。企业还需要考虑其内部控制, 以及每种执行方案下可能需要额外设置的控制措施及获取的历史数据。

这不存在“一体适用”的解决办法——采用何种过渡方案取决于企业的特定事实和情况, 以及与企业最为相关的因素。有些企业可能认为与同行之间的可比性或是各报告期间的可比性最为重要, 而另一些企业可能更关注执行成本。在某些情况下, 尽管企业可能最重视可比性, 但由于不能以合理的成本在规定期限内做出必要的系统变更, 因此也会认为追溯调整法并不可行。

## 1.4 企业当前应采取的行动？

选择采用何种过渡方案将对企业的总体执行计划产生重要影响，因此企业应当立即开始采取以下行动。

- 执行总体差距分析，以识别可能导致收入和某些成本的会计核算发生变化的潜在动因。
- 确定可能需要重述的合同以及重述过程所需的信息。
- 识别可能影响过渡方案选择的定性因素。
- 考虑在负责新准则实施的总体项目团队中组建特别小组，以专门考量过渡方案相关事宜。
- 制定实施计划。本刊物附录提供过渡项目计划示例，以列示成功实施过渡项目的主要步骤。

# 2 过渡要求

企业可通过以下方法之一来应用该项新准则：

- 追溯调整法：即对列报的每个可比期间进行追溯调整，并可以选择便于实务操作的方法；或者
- 累积影响法：即在首次采用该项新准则当年的期初确认采用该项新准则的累积影响，而不对可比期间进行重述，并可以选择便于实务操作的方法。

不允许企业完全按照未来适用法来采用该项新准则，即企业不得仅对该项新准则生效后签订的合同采用新准则。

## 2.1 生效日期

下表列示了采用国际财务报告准则和美国公认会计原则的企业采用新准则的强制生效日期和提前采用规定。

企业类型	在下列日期或之后开始的年度期间
所有采用国际财务报告准则的企业	2018年1月1日（允许在任何一个年度期间提前采用）
采用美国公认会计原则的公众企业和作为“通道”债券债务人（conduit bond obligators）的非营利性主体	2017年12月16日（允许在2016年12月16日或以后日期开始的年度期间提前采用）
所有采用美国公认会计原则的其他企业	2018年12月16日（允许在2016年12月16日或以后日期开始的年度期间提前采用）

## 2.2 “已完成合同”的定义

该项新准则针对过渡事项引入了一个新术语——“已完成合同”。当企业采用过渡方案下可选的便于实务操作的方法时，可运用“已完成合同”这一概念来帮助简化合同的重述过程或减少需要重述的合同数量。在追溯调整法下，企业应对合同进行评估以确定这些合同在列报的最早期间的期初是否已经完成；而在累积影响法下，一般是在首次采用日对合同进行评估。

国际财务报告准则和美国公认会计原则就“已完成合同”给出了不同的定义。尽管两个定义都是基于现行的收入核算要求来界定“已完成合同”，但是国际财务报告准则的定义注重所识别商品或服务的交付/转让，而美国公认会计原则的定义注重收入的确认。定义上的区别可能使新准则下需要重述合同的范围也存在差异。一般而言，满足美国公认会计原则“已完成合同”定义的公司会较少。



<b>国际财务报告准则下的定义</b>	“已完成合同”是指企业已转让按照现行国际财务报告准则识别的所有商品或服务的合同。 企业将继续按照基于之前收入准则制定的会计政策来核算已完成合同。
<b>美国公认会计原则下的定义</b>	“已完成合同”是指企业已按照现行美国公认会计原则确认全部或实质上全部收入的合同。



### 示例1 — “已完成合同”定义的应用

制造公司M与客户C签订了一项合同，约定由制造公司M生产和销售一台复杂的机器。如果机器的性能不符合要求，客户C有权在交付后一个月内退货。机器的交付日期是2017年12月15日，客户C接受该机器的日期是2018年1月15日。

于2017年12月31日，由于对客户C是接受商品还是退货存在不确定性，因此在现行的公认会计原则下，制造公司M没有就机器的销售确认收入。

在国际财务报告准则下，这份合同于2017年12月31日时应属于已完成合同，因为制造公司M已转让了根据现行国际财务报告准则识别的所有商品和服务。

在美国公认会计原则下，这份合同于2017年12月31日时不属于已完成合同，因为制造公司M尚未按照现行的美国公认会计原则确认全部或实质上全部收入。

## 2.3 追溯调整法

追溯调整法要求企业重述在财务报表中列报的、首次采用日之前的每个可比期间。企业将采用该项新准则的累积影响计入所列报的最早可比期间的期初权益（通常计入留存收益）。

选用追溯调整法的企业亦需就列报的可比期间，按照该项新准则的要求进行披露。唯一的例外情况是使用便于实务操作的方法4而免于披露（参见2.3.2）。此外，企业应当遵循适用规定对会计政策变更进行披露，包括对受影响的财务报表单列项目和每股收益进行调整的金额。但是，以追溯调整法采用此项新准则的企业无需披露会计政策变更对首次采用新准则当年的财务报表单列项目和每股收益金额的影响。



### 2.3.1 完全追溯调整法

企业可以按照会计变更的要求<sup>3</sup>，选择将该项新准则的全部要求应用于每个列报的可比期间，即采用完全追溯调整法。在完全追溯调整法下，企业需就所有合同调整财务报表，包括在列报的最早期间的期初已完成的合同。

### 2.3.2 包含便于实务操作方法的追溯调整法

此外，企业也可选用以下一种或多种便于实务操作的方法，即采用包含便于实务操作方法的追溯调整法。

便于实务操作的方法1	对于已完成的合同，企业无需重述在同一年度报告期间内开始和结束的合同。
便于实务操作的方法1A (仅适用于国际财务报告准则)	采用国际财务报告准则的企业可以选择不对在列报的最早期间的期初已完成的合同进行重述。
便于实务操作的方法2	对于含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，而无需对每一可比报告期间的可变对价金额进行估计。
便于实务操作的方法3	对于已修订的合同，企业无需单独评估在列报的最早期间期初之前所作的合同修订的影响。 然而，企业可将在列报的最早期间期初之前发生的所有合同修订的汇总影响反映在以下事项中，即：确定合同的交易价格；识别已履行和未履行的履约义务；以及将交易价格分摊至履约义务。
便于实务操作的方法4	对于首次采用日之前的所有列报期间，企业无需披露分摊至剩余履约义务的交易价格金额，也无需对预计何时将该金额确认为收入做出说明。

企业应将所选择的便于实务操作的方法应用于所有可比期间内的所有合同。企业应披露所使用的便于实务操作的方法，并披露对每种方法的预期影响所做的定性评估。

3. 《国际会计准则第8号——会计政策、会计估计变更和差错》(IAS 8) 与美国财务会计准则委员会 (FASB) 发布的《会计准则汇编专题第250号——会计变更与差错更正》(ASC Topic 250)。

## 2.4 累积影响法

在累积影响法下,企业自首次采用日起应用该项新准则,而不对可比期间内的金额进行重述。企业将首次采用新准则的累积影响(即对收入和成本的影响),作为对首次采用日权益期初余额<sup>4</sup>的调整。

在累积影响法下,企业可选择将该项新准则的要求:

- 应用于首次采用日的所有合同;或者
- 仅应用于现行公认会计原则下在首次采用日未完成的合同(即该项新准则所定义的“未完成合同”)。

采用累积影响法的企业也可选择使用与合同修订相关的便于实务操作的方法(便于实务操作的方法3——参见2.3.2)。

国际财务报告准则和美国公认会计原则对累积影响法下豁免遵循合同修订规定的截止日期有不同的规定:

- 在国际财务报告准则下,企业可以在列报的最早期间的期初与首次采用日之间进行选择;
- 在美国公认会计原则下,企业仅能在首次采用日使用该项便于实务操作的方法。

此外,根据会计变更要求,企业应当披露:

- 采用该项新准则对本期每一受影响的财务报表单列项目的影响金额;以及
- 对按照该项新准则与按照现行公认会计原则列报的结果之间存在重大差异的解释。

4. 采用美国公认会计原则的营利性主体通常将该调整反映在期初留存收益中,而采用国际财务报告准则的主体将该调整计入权益中每个受影响的组成项目(通常为留存收益)。

## 2.5 过渡方案汇总

方法	采用新准则前	可比期间	首次采用年度	进行权益调整的日期
完全追溯调整法 — 不采用便于实务操作的方法	现行公认 会计准则	新的公认 会计准则	新的公认 会计准则	2017年1月1日*
追溯调整法 — 采用便于实务操作的方法	现行公认 会计准则	混合要求	新的公认 会计准则	2017年1月1日*
累积影响法	现行公认 会计准则	现行公认 会计准则	新的公认 会计准则	2018年1月1日

\* 如果以日历年度作为会计年度的企业提供两年可比数据，则进行权益调整的日期为2016年1月1日。

## 3

# 过渡方案对会计核算的影响

下列示例具体说明各种过渡方案可能对财务报表中的收入和某些成本的变动趋势产生的影响(不包括对所得税的影响)。这些示例假设企业自2018年1月1日起采用该项新准则,并列报三年的财务信息,即在2018年财务报表中列报2016年和2017年的数据作为可比期间的比较数据。

除以下列示的过渡方案的影响外,企业亦需遵循相关的披露要求。



## 示例2 — 从在某一时点上确认收入改为在一段时间内确认收入

合同制造商M与客户C签订了一份合同,合同有效期为2017年5月1日至2018年2月28日。在合同期内,合同制造商M同意以每个单位20的固定价格,每月向客户交付1,000个单位商品。

双方未对合同进行修订。

根据合同条款,客户C拥有对所有在产品的控制权。在产品于2017年12月31日的销售价值为15,000。

### 在现行公认会计准则下

收入按照已交付单位的数量进行确认,如下所示:

金额单位:千元	可比期间		当前年度	合计
	2016	2017	2018	
收入	-	160 <sup>a</sup>	40 <sup>b</sup>	<b>200</b>

#### 注:

- 计算方法为8,000个单位x 20。
- 计算方法为2,000个单位x 20。

### 在该项新准则下

合同制造商M认为此项合同包含一项在一段时间内履行的单一履约义务,原因是客户C拥有所有在产品的控制权。

由于客户C控制了重大的在产品存货,因此合同制造商M认为成本比例法(cost-to-cost method)最适合用于计量此项履约义务的履约进度。截至2017年12月31日,已发生87.5%的总成本。

下表仅列示该项新准则对收入的影响。由于商品的控制权随着建造转移给客户C,因此相关成本在发生时计入费用;其相应的影响也被计入各列报期间,并反映在首次采用日的累积影响调整中。

### 在追溯调整法下

企业在2017年12月31日持有的在产品收入金额于2017年确认。企业无需调整最早可比期间期初的留存收益,因为合同的起始日在此日期之后。

金额单位:千元	可比期间		当前年度	合计
	2016	2017	2018	
收入	-	175 <sup>a</sup>	25 <sup>b</sup>	<b>200</b>
对期初权益的调整	-	-	-	-

#### 注:

- 计算方法为 $200,000 \times 87.5\%$ 。
- 计算方法为 $200,000 \times (100\% - 87.5\%)$ 。

便于实务操作的方法1不适用,因为在现行公认会计原则下该合同不是在同一年度报告期间内开始和结束的。

便于实务操作的方法1A(仅适用于国际财务报告准则)不适用,因为该合同的起始日期在列报的最早期间开始之后。

便于实务操作的方法2不适用,因为该合同不包含可变对价。

便于实务操作的方法3不适用,因为该合同未经过修订。

**在累积影响法下**

由于企业从首次采用日开始应用该项新准则, 因此对按照现行公认会计原则列报的2017年的收入不作调整。但是, 企业需在首次采用日(2018年1月1日)调增期初留存收益, 以反映前期如果按照该项新准则核算将额外确认的收入。

金额单位:千元	可比期间		当前年度	合计
	2016	2017	2018	
收入	-	160	25	<b>185</b>
对期初权益的调整	-	-	15 <sup>a</sup>	<b>15</b>

**注:**

a. 计算方法为175,000 - 160,000 (即在2017年若按照该项新准则核算应确认的收入金额, 减去按照现行公认会计原则实际确认的收入金额)。

企业不论是对全部合同还是仅对在首次采用日未完成的合同应用该项新准则都不会对会计核算构成影响, 因为该合同在首次采用日之前尚未完成。

便于实务操作的方法3不适用, 因为该合同未经过修订。

按照现行公认会计原则列报的收入与按照过渡方案列报的收入列表比较如下:

金额单位:千元	2016	2017	2018	合计
<b>现行公认会计原则</b>				
收入	-	160	40	<b>200</b>
<b>追溯调整法</b>				
收入	-	175	25	<b>200</b>
对期初权益的调整	-	-	-	-
				<b>200</b>
<b>累积影响法</b>				
收入	-	160	25	<b>185</b>
对期初权益的调整	-	-	15	<b>15</b>
				<b>200</b>

**示例3 — 识别出额外的履约义务**

软件供应商P与客户C签订合同,向客户C提供为期两年的软件授权许可和电话支持服务,并收取固定金额400,000。软件于2016年7月1日交付给客户并投入使用。

双方未对该合同进行修订。

**在现行公认会计准则下**

软件供应商P将该合同作为一个单一项目进行核算,原因是没有电话支持服务相关公允价值的卖方特定客观证据(VSOE)。软件供应商P按照直线法在24个月的合同期内确认该交易收入,每月确认金额为16,667。

金额单位:千元	可比期间		当前年度	合计
	2016	2017	2018	
收入	100	200	100	<b>400</b>

**在该项新准则下**

软件供应商P认为该合同包含两项履约义务:软件授权许可和电话支持服务。软件供应商P将交易价格300,000分摊至软件,将100,000分摊至电话支持服务。

软件授权许可被认定为一项在某一时点上履行的履约义务,并应在2016年7月1日交付之日确认收入。

电话支持服务被认定为一项在一段时间内履行的履约义务,其进度以时间流逝为最佳计量指标,如下所示:

- 2016年:25,000;
- 2017年:50,000;以及
- 2018年:25,000。

**在追溯调整法下**

源自软件授权许可的收入在2016年软件交付时确认。企业无需调整最早可比期间期初的留存收益,因为合同的起始日是在该日期之后。

金额单位:千元	可比期间		当前年度	合计
	2016	2017	2018	
收入	325 <sup>a</sup>	50	25	<b>400</b>
对期初权益的调整	-	-	-	-

注:

a. 计算方法为软件收入300,000加上与提供电话支持服务相关的收入25,000。



便于实务操作的方法1不适用,因为该合同不是在同一年度报告期间内开始和结束的。

便于实务操作的方法1A(仅适用于国际财务报告准则)不适用,因为该合同的起始日期在列报的最早期间开始之后。

便于实务操作的方法2不适用,因为该合同不包含可变对价。

便于实务操作的方法3不适用,因为该合同未经过修订。

### 在累积影响法下

由于企业从首次采用日才开始应用该项新准则,因此对按照现行公认会计原则列报的2016年和2017年的收入不作调整。但是,企业需在首次采用日(2018年1月1日)调增期初留存收益,以反映前期如果按照该项新准则核算将额外确认的收入。

金额单位:千元	可比期间		当前年度	合计
	2016	2017	2018	
收入	100	200	25	325
对期初权益的调整	-	-	75 <sup>a</sup>	75

#### 注:

a. 计算方法为 $(325,000 + 50,000) - (100,000 + 200,000)$ ,即在2016年和2017年若按照该项新准则核算应确认的收入金额,减去2017年按照现行公认会计原则实际确认的收入金额。

企业不论是选择对全部合同还是仅对在首次采用日未完成的合同应用该项新准则都不会对会计核算构成影响,因为该合同在首次采用日之前尚未完成。

便于实务操作的方法3不适用,因为该合同未经过修订。

按照现行公认会计原则列报的收入与按照过渡方案列报的收入列表比较如下：

金额单位:千元	2016	2017	2018	合计
<b>现行公认会计原则</b>				
收入	100	200	100	<b>400</b>
<b>追溯调整法</b>				
收入	325	50	25	<b>400</b>
对期初权益的调整	-	-	-	-
				<b>400</b>
<b>累积影响法</b>				
收入	100	200	25	<b>325</b>
对期初权益的调整	-	-	75	<b>75</b>
				<b>400</b>



#### 示例4 — 合同中包含可变对价

服务供应商P与客户C签订了一项为期20个月的合同,约定从2016年8月1日起为客户提供广告服务。合同对价包括固定金额100,000;另外,如达到特定服务水平,服务供应商P还可获得最多150,000的额外金额——若在2018年2月1日前达到要求,则可获得150,000的额外金额;若在2018年3月1日前达到要求,则可获得125,000的额外金额;若迟于2018年3月1日达到要求,则不能获得任何额外金额。

服务供应商P于2018年2月15日达到了服务水平,因而有权获得125,000的额外金额。

#### 在现行公认会计原则下

服务供应商P按照直线法在合同期内确认源自固定费用的收入,并在每一报告日对可变收费进行评估,以确定能否将其确认为收入。

服务供应商P认为在达到服务水平之前,不应确认可变收费金额,因此在2016年12月31日和2017年12月31日均未确认该金额。

金额单位:千元	可比期间		当前年度	合计
	2016	2017	2018	
收入	25 <sup>a</sup>	60 <sup>b</sup>	140 <sup>c</sup>	225

**注:**

- 计算方法为 $100,000 \times (5 / 20)$ 月。
- 计算方法为 $100,000 \times (12 / 20)$ 月。
- 计算方法为 $100,000 \times (3 / 20)$ 月 + 可变对价125,000。

**在该项新准则下**

服务供应商P认为合同中包含一项在一段时间内履行的单一履约义务。

服务供应商P认为成本比例法最适合用于计量该合同的履约情况:截至2016年12月31日和2017年12月31日,已分别发生25%和85%的成本。

在合同开始日,按照最可能的金额方法估计的可变对价为125,000。服务供应商P决定在合同开始日将125,000计入交易价格,因为该项金额在未来很(极)可能<sup>5</sup>不会发生重大转回。

服务供应商P在每一报告期间对可变对价的估计进行重新评估,并确定之前的估计未发生变化。

双方未对合同进行修订。

**在追溯调整法下**

服务供应商P在合同开始时就将其估计的可变对价金额计入交易价格,并在一段时间内确认交易价格。企业无需调整最早可比期间的期初留存收益,因为合同的起始日在该日期之后。

金额单位:千元	可比期间		当前年度	合计
	2016	2017	2018	
收入	56 <sup>a</sup>	135 <sup>b</sup>	34 <sup>c</sup>	225
对期初权益的调整	-	-	-	-

**注:**

- 金额为56,250,  $(100,000 + 125,000) \times 25\%$  计算得出。
- 金额为135,000,  $(100,000 + 125,000) \times (85\% - 25\%)$  计算得出。
- 金额为33,750,  $(100,000 + 125,000) \times (100\% - 85\%)$  计算得出。

5. 国际财务报告准则中的收入确认准则使用了“极可能”(“highly probable”)一词,它比“很可能”(“more likely than not”)一词的程度高得多,此举旨在与美国公认会计原则所使用的“很可能”(“probable”)一词在含义上趋同。

便于实务操作的方法1不适用,因为该合同不是在同一年度报告期间内开始和结束的。

便于实务操作的方法1A(仅适用于国际财务报告准则)不适用,因为该合同的起始日期在列报的最早期间开始之后。

便于实务操作的方法2不适用,因为该合同在新准则首次采用日尚未完成。

便于实务操作的方法3不适用,因为该合同未经过修订。

#### 在累积影响法下

由于企业从首次采用日开始应用该项新准则,因此对按照现行公认会计原则列报的2016年和2017年的收入不作调整。企业需在首次采用日调整期初留存收益,以反映在2016年和2017年如果按照该项新准则核算将额外确认的收入。

金额单位:千元	可比期间		当前年度	合计
	2016	2017	2018	
收入	25	60	34	<b>119</b>
对期初权益的调整	-	-	106 <sup>a</sup>	<b>106</b>

#### 注:

- a. 计算方法为  $(56,250 + 135,000) - (25,000 + 60,000)$ ,即在2016年和2017年若按照该项新准则核算应确认的收入金额,减去截至2017年12月按照现行公认会计原则实际确认的收入金额。

企业不论是选择对全部合同还是仅对在首次采用日未完成的合同应用该项新准则都不会对会计核算构成影响,因为该合同在首次采用日之前尚未完成。

便于实务操作的方法3不适用,因为该合同未经过修订。

按照现行公认会计原则列报的收入与按照过渡方案列报的收入列表比较如下：

金额单位:千元	2016	2017	2018	合计
<b>现行公认会计原则</b>				
收入	25	60	140	<b>225</b>
<b>追溯调整法</b>				
收入	56	135	34	<b>225</b>
对期初权益的调整	-	-	-	-
				<b>225</b>
<b>累积影响法</b>				
收入	25	60	34	<b>119</b>
对期初权益的调整	-	-	106	<b>106</b>
				<b>225</b>



#### 示例5 — 追溯调整法下对期初资产负债表的调整

服务供应商P于2015年7月1日与客户C签订了为期两年的服务合同。双方约定的对价为每月10,000。在合同开始时,服务供应商P发生了销售佣金成本7,000和设置成本1,000。

#### 在现行公认会计原则下

服务供应商P按直线法确认收入,并在合同开始时将发生的销售佣金成本和设置成本计入费用。

金额单位:千元	2015	可比期间		当前年度	合计
		2016	2017	2018	
收入	60	120	60	-	<b>240</b>
销售佣金成本和设置成本	(8)	-	-	-	<b>(8)</b>

**在该项新准则下**

服务供应商P确定合同中包含一项单一履约义务,且应在一段时间内按月度发票的金额确认,因为发票金额与服务提供商P履约至今为客户创造的价值直接对应。

服务供应商P确定销售佣金成本和设置成本符合“合同取得成本”的定义,因此将这些成本予以资本化。该资本化成本的摊销期为整个合同期。

**在追溯调整法下**

由于在该项新准则下确认的收入没有变化,因此无需对收入进行调整。

服务供应商P对2016年1月1日的期初留存收益进行调整,以反映在该日按照现行公认会计原则确认的成本与若按照该项新准则核算应确认的成本之间的差异。

金额单位:千元	2015	可比期间		当前年度	合计
		2016	2017	2018	
收入	60	120	60	-	<b>240</b>
销售佣金成本和设置成本	(2)	(4)	(2)	-	<b>(8)</b>
对期初权益的调整	-	6 <sup>a</sup>	-	-	<b>6</b>

**注:**

a. 计算方法为8,000 - 2,000,即在该日按照现行公认会计原则确认的成本与若按照该项新准则核算应确认的成本之间的差异。

便于实务操作的方法1不适用,因为该合同不是在同一年度报告期间内开始和结束的。

便于实务操作的方法1A(仅适用于国际财务报告准则)不适用,因为该合同在列报的最早期间开始之前尚未完成。

便于实务操作的方法2不适用,因为该合同不包含可变对价。

便于实务操作的方法3不适用,因为该合同未经过修订。

**在累积影响法下**

由于该合同在首次采用日之前已完成,因此无需进行调整。

金额单位:千元	2015	可比期间		当前年度	合计
		2016	2017	2018	
收入	60	120	60	-	<b>240</b>
销售佣金成本和设置成本	(8)	-	-	-	<b>(8)</b>
对期初权益的调整	-	-	-	-	-

便于实务操作的方法3不适用,因为该合同未经过修订。

按照现行公认会计原则列报的成本与按照过渡方案列报的成本列表比较如下:

金额单位:千元	2016	2017	2018	合计
<b>现行公认会计原则</b>				
销售佣金成本和设置成本	-	-	-	-
<b>追溯调整法</b>				
销售佣金成本和设置成本	(4)	(2)	-	<b>(6)</b>
对期初权益的调整	6	-	-	<b>6</b>
				-
<b>累积影响法</b>				
销售佣金成本和设置成本	-	-	-	-
对期初权益的调整	-	-	-	-
				-



**示例6 — 合同在同一年度报告期间内开始和结束**

工程公司E与客户C签订了一份建造特定资产的合同，收取固定对价100,000。合同于2017年8月1日开始，于2017年11月完成。

**在现行公认会计准则下**

工程公司E在资产交付日确认收入。

金额单位:千元	可比期间		当前年度	合计
	2016	2017	2018	
收入	-	100	-	<b>100</b>

**在该项新准则下**

工程公司E认为控制权是在一段时间内转移，因此应采用成本比例法在一段时间内确认收入。

**在追溯调整法下**

不论是在现行公认会计准则下还是在该项新准则下，该合同均是在同一年度期间内完成，因此在年度期间内列报的收入不受影响。

金额单位:千元	可比期间		当前年度	合计
	2016	2017	2018	
收入	-	100	-	<b>100</b>

便于实务操作的方法1可以适用。如果选用该方法，则工程公司E无需按照该项新准则的要求来评估该合同。如果工程公司E未选用便于实务操作的方法1，则需重述中期报告结果，以反映该项新准则所要求的会计核算，即在一段时间内确认和列报收入。

不论是按照国际财务报告准则还是美国公认会计准则对于“已完成合同”的定义，该合同均被视为已经完成，因为该特定资产已经交付且对价是固定的，即该商品已经交付（国际财务报告准则的标准）且收入的会计核算已经完成（美国公认会计准则的标准）。

便于实务操作的方法1A（仅适用于国际财务报告准则）不适用，因为该合同的起始日期在列报的最早期间开始之后。

便于实务操作的方法2不适用，因为该合同不包含可变对价。

便于实务操作的方法3不适用，因为该合同未经过修订。

**在累积影响法下**

由于合同在2017年12月31日之前已完成,因此无需进行调整。

金额单位:千元	可比期间		当前年度	合计
	2016	2017	2018	
收入	-	100	-	<b>100</b>

便于实务操作的方法3不适用,因为该合同未经过修订。

由于按照现行公认会计原则与按照过渡方案列报的年度收入之间没有差异,因此本示例不设比较列表。

**示例7 — 应用与合同修订相关的便于实务操作方法**

制造公司M与客户C签订了一项合同,约定由制造公司M生产和销售一台复杂的机器。合同从2014年4月1日开始,其固定对价金额为1,000。合同预计将在2018年12月31日之前完成。

在列报的最早期间开始(即2016年1月1日)之前,该合同经过多次修订,对工作范围和对价金额都有改变。这些修订均得到双方认可并在2015年12月31日之前予以批准。

于2016年1月1日,制造公司M认为这份经过修订的合同在该项新准则下包含两项履约义务,即:

- 提供机器设备,其规格自合同开始后经过修订;以及
- 维修和保养服务。

修订后的对价金额包括:

- 固定金额5,000;以及
- 在达到特定生产水平后可获得最多15,000的额外金额。

### 追溯调整法 — 不采用便于实务操作的方法3

在按照该项新准则对合同进行重述时,如果制造公司M不选用与合同修订相关的便于实务操作的方法,则需要按照新准则的合同修订指引对每项合同修订进行单独评估和会计核算。

根据上述方法,制造公司M首先将合同视为一项单一的履约义务且对价为固定金额1,000进行处理,之后再采用合同修订指引来核算到2016年1月1日为止的每项合同修订。

### 追溯调整法 — 采用便于实务操作的方法3

相反地,如果制造公司M选用与合同修订相关的便于实务操作的方法,则其无需单独评估在列报的最早期间开始之前做出的每项合同修订所产生的影响。但是,其需要考虑在列报的最早期间开始之前做出的所有合同修订的总体影响,即截至2016年1月1日之前对合同范围和价格做出的修订。

根据上述方法,制造公司M需要在列报的最早期间的期初确定交易价格,识别合同中的履约义务(包括已履行和未履行的义务),并把交易价格分摊至各个履约义务。

制造公司M应用合同修订指引来核算在列报的最早期间开始之后发生的各项合同修订(如有)。

### 在累积影响法下

在按照该项新准则对合同进行重述时,如果制造公司M不选用与合同修订相关的便于实务操作的方法,则其需要运用与“不采用便于实务操作方法3的追溯调整法”相同的方法来单独评估各项合同修订。这与追溯调整法相比唯一的区别是可比期间无需重述。

如果制造公司M选用与合同修订相关的便于实务操作的方法,并将这一方法应用于首次采用日之前发生的所有合同修订,则核算结果将与“采用便于实务操作方法3的追溯调整法”相同,只是在可比期间发生的合同修订也会包含在评估中,即便于实务操作的方法是在首次采用日而不是列报的最早期间予以应用。

此外,采用国际财务报告准则的企业也可以选择仅对在列报的最早期间开始之前发生的合同修订应用有关合同修订的便于实务操作的方法,其核算结果将与上述“采用便于实务操作方法3的追溯调整法”相同。

制造公司M不论是选择对全部合同还是仅对在首次采用日未完成的合同应用该项新准则都不会对会计核算构成影响,因为该合同在首次采用日之前尚未完成。

下表逐一概述每种方法所要求的会计处理。




方法	影响
追溯调整法(不采用便于实务操作的方法3)	<p>在合同开始时对原始合同应用该项新准则。</p> <p>将新准则中的合同修订指引应用于合同结束前的每项合同修订。</p> <p>进行权益调整的日期:2016年1月1日。</p>
追溯调整法(采用便于实务操作的方法3)	<p>在列报的最早可比期间的期初对合同应用该项新准则(运用后见之明)。</p> <p>将新准则中的合同修订指引应用于最早可比期间开始之后发生的合同修订。</p> <p>进行权益调整的日期:2016年1月1日。</p>
累积影响法(不采用便于实务操作的方法3)	<p>在合同开始时对原始合同应用该项新准则。</p> <p>将新准则中的合同修订指引应用于合同结束前的每项合同修订。</p> <p>进行权益调整的日期:2018年1月1日。</p>

方法	影响
累积影响法(将便于实务操作的方法3应用于首次采用日之前发生的所有合同修订)	在首次采用日对合同应用该项新准则(运用后见之明)。 将新准则中的合同修订指引应用于首次采用日之后发生的合同修订。 进行权益调整的日期:2018年1月1日。
累积影响法(将便于实务操作的方法3应用于列报的最早可比期间开始之前发生的所有合同修订)(仅适用于国际财务报告准则)	在列报的最早可比期间的期初对合同应用IFRS 15(运用后见之明)。 将IFRS 15的合同修订指引应用于列报的最早可比期间开始之后发生的合同修订。 进行权益调整的日期:2018年1月1日。

# 4 各种过渡方案 相关影响汇总




下表旨在对比以下两种采用该项新准则的方法产生的影响,即:提供最佳可比性的完全追溯调整法,以及通常导致最少可比性的累积影响法。如下所述,选用某些便于实务操作的方法将导致核算结果介于这两个极端情况之间。

完全追溯调整法	
对会计核算有何影响?	<p>企业将该项新准则应用于所有在列报的最早可比期间的期初、在该项新准则下被视为尚未完成的合同。</p> <p>相关过渡调整计入列报的最早可比期间的期初权益(通常计入留存收益)。</p>
有何优点?	<p>某一期间与下一期间的收入金额具有可比性。投资者会乐于见到直观的趋势数据。</p>
有何主要缺点?	<p>该方法要求企业审视其所有在列报的最早期间的期初、在该项新准则下尚未完成的合同。</p> <p>该方法要求企业调查并记录在可比期间应用该项新准则所需的相关事实和情况。</p> <p>应用该项新准则的概念所需的历史信息可能不易获取。</p> <p>该方法要求企业计算每一可比期间(包括中期报告期间)关于该项新准则的调整。这可能会增加执行时间和成本。</p>

完全追溯调整法	
与哪些企业最为相关?	<p>预计采用该项新准则不会带来较大变化的企业可能会认为完全追溯调整法相对简单明了。</p> <p>预计采用该项新准则会导致收入核算发生重大变化的企业可能会认为增强可比性最为相关。</p>
 提高可比性	 需审视 <i>所有</i> 合同, 即在现行公认会计原则下所有已完成和未完成的合同  需要更多的历史信息

仅对未完成合同应用累积影响法	
对会计核算有何影响?	<p>企业仅将该项新准则应用于当期期初在现行公认会计原则下未完成的合同。</p> <p>当前期间按照该项新准则列报, 可比期间按照现行公认会计原则列报。</p> <p>相关过渡调整在首次采用日计入权益 (通常计入留存收益)。</p>
有何优点?	<p>该方法将可能大量减少企业为遵循该项新准则而需考虑的合同数量。</p> <p>企业无需逐一计算该项新准则对各个可比期间 (包括中期报告期间) 的影响。</p> <p>减少为遵循该项新准则要求所需的历史信息, 例如, 计算单独售价; 同时减少重建历史情境 (不运用后见之明) 的需要。</p>



仅对未完成合同应用累积影响法	
<b>有何主要缺点？</b>	<p>此方法将导致可比期间和当前期间不具可比性，因为两者按照不同的收入确认要求进行列报。根据差异的程度，如果企业提供的趋势数据较少，则可能无法达到投资者的期望。</p> <p>由于可比期间和当前期间的列报基础不同，因此收入和某些成本可能发生波动。</p> <p>企业能够量化期初调整额的日期被推迟到当前期间开始之后，这将对当前年度的财务报告增加时间上的压力，尤其当企业按季度进行报告时更是如此。例如，在2018年3月31日进行季度报告的企业不仅要按照该项新准则列报本期的收入，还要在同一季度期间内计算期初调整额。</p> <p>由于企业需要披露按照之前的会计处理方法核算的财务报表信息，因此企业需要在首次采用该项新准则的当年进行双重报告。此外，双重报告可能导致企业对当前期间的业绩同时按照两种方法提供管理层评价。</p>
<b>与哪些企业最为相关？</b>	<p>预计采用该项新准则不会导致收入核算发生重大变化的企业可能会认为累积影响法最为相关。</p>
 <p>降低可比性， 在首次采用该项新 准则的年度需要进 行双重报告</p>	 <p>仅需审视在现行公认会 计原则下未完成的合 同，而不是所有合同</p>  <p>需要较少的历史信息</p>

## 便于实务操作的方法

完全追溯调整法

累积影响法

过渡方案和便于实务操作方法的选择将对列报的财务信息的可比性产生重要影响。

如上所述,完全追溯调整法将使财务信息呈现出最佳的可比性。但这需要付出代价,因为企业需要评估每一可比期间(包括中期列报期间)所有的客户合同,并逐一进行收入截止计算。

为了降低成本,企业可能会选用一种或多种便于实务操作的方法。便于实务操作的方法1可减少需重述的合同数量,并且应用该便于实务操作的企业无需考虑在其适用范围内合同对中期信息的影响。便于实务操作的方法2和便于实务操作的方法3可简化适用范围内合同的重述流程,例如,便于实务操作的方法2允许企业在估计可变对价时使用后见之明。

采用国际财务报告准则的企业也可以使用便于实务操作的方法1A,这使得企业在仅就未完成合同采用该项新准则时产生与累积影响法相类似的结果,不同之处在于可比期间也将被重述。

便于实务操作的方法对企业过渡的影响程度取决于合同的性质。在某些情况下,企业可能得以选用对可比性造成最少损害的便于实务操作方法,而同时仍能减少其准则实施项目的范围。

累积影响法会自动降低可比性,因为企业不对比较信息进行重述。但是,如果企业选择对所有合同而不是仅对未完成合同使用该方法,则累积影响法将导致本期的会计核算结果类似于采用完全追溯调整法下的结果。尽管累积影响法不能就第一套财务报表提供与追溯调整法相同水平的可比性,但累积影响法的确可使企业持有的所有合同具有一致的核算起点。

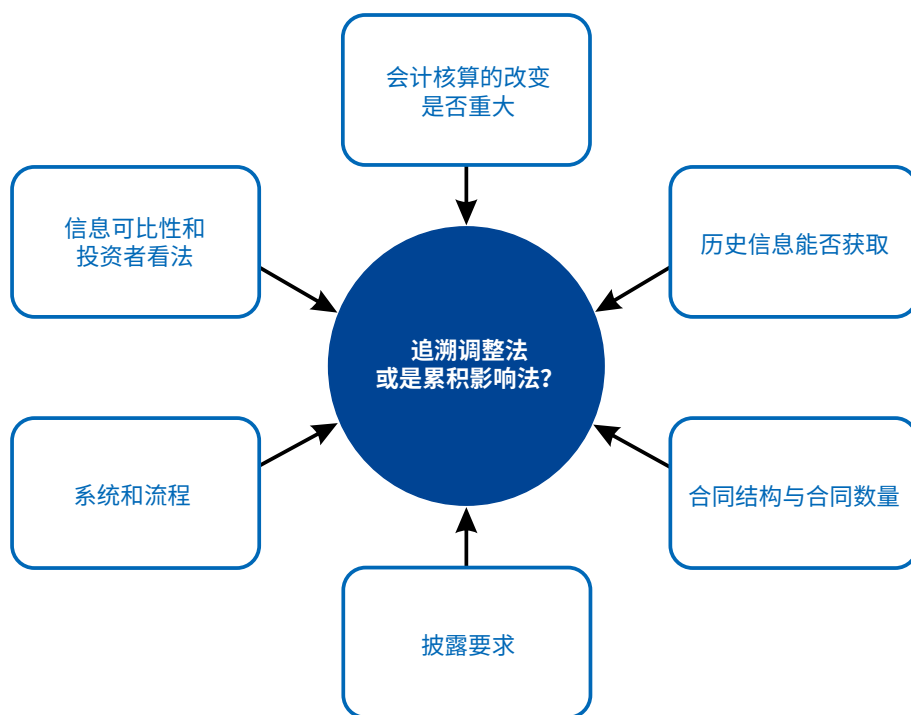
与合同修订相关的便于实务操作方法允许企业不必对每项合同修订进行单独核算,这可以极大地减轻企业对当前合同采用该项新准则的负担。但是,这也意味着这些合同不会完全符合新准则的要求,从而降低长期合同在当前年度和未来年度之间的可比性。采用此项便于实务操作方法在追溯调整法和累积影响法下将产生相似的影响。

此外,选择某些便于实务操作的方法可能导致采用国际财务报告准则与采用美国公认会计原则的企业在会计核算上产生差异。这是因为国际财务报告准则提供了额外的选项,并且两套准则对“已完成合同”的定义也存在差异。

## 5

## 其他考虑因素

为了最终选择一套最佳方案,企业在权衡每种方法的优点、成本及复杂性时需要考虑一系列因素。



## 5.1 会计核算的改变是否重大

企业将需要全面评估该项新准则相较于现行公认会计原则对报告的收入和成本产生的影响。

如果该项新准则对企业的影响很大,则累积影响法可能对趋势数据产生重大影响,导致收入波动,同时会降低采用新准则当年的当前期间与比较期间信息之间的可比性。例如,它可能导致大量的递延收入在采用新准则之日被抵销并计入期初权益。

在这些情况下,企业可以考虑采用追溯调整法,以便财务报表使用者可以在一致与可比的基础上更好地了解企业的收入和盈利趋势。

此外,同时按照美国公认会计原则和国际财务报告准则进行报告的企业,应当考虑这两套新准则之间的差异是否会导致任何调节差异。通过甄选过渡方案和便于实务操作方法,企业可能得以避免因过渡要求不同而导致的差异。例如,通过选用追溯调整法,或者在选用累积影响法的情况下选择将该项新准则应用于所有合同而非仅应用于首次采用日的未完成合同,企业可以避免因“已完成合同”的定义不同而引发的潜在差异。

## 5.2 历史信息能否获取

企业需要历史信息的程度取决于过渡方案,以及过渡期内存在的合同或者在首次采用日未完成的合同的期限。企业应当考虑能否获取向该项新准则过渡所需的信息——尤其是计划采用追溯调整法的企业,因为该方法可能比累积影响法需要更多的历史信息。

可能影响历史信息可获取性的因素包括:

- 能否从现有系统中生成必要的信息,以及是否需要人工流程来累积必要的数据;
- 以往对企业系统的变更可能限制其可获取的历史信息;
- 在相关期间内收集必要数据的流程发生改变,这取决于计划采用的过渡方案;
- 在该项新准则下是否识别出新的履约义务,从而需要信息来估计单独售价;以及
- 是否需要获取新信息来应对收入确认或成本确认时点所需的必要改变。

如果企业选用追溯调整法,那么根据合同的期限和性质,它可能需要马上开始获取历史信息,因为列报两期比较数据的企业将在2016年1月1日对累积影响进行调整。

## 5.3 合同结构与合同数量

使用某个特定过渡方案所需的工作量和成本将直接受以下因素的影响：

- 企业在首次采用日持有的且含有未完成履约义务的合同数量；
- 企业所签订的合同的期限；以及
- 合同条款及条件与企业合同中所含履约义务之间相互一致的程度。

对签订了涉及标准或同类的商品和服务的极短期合同的企业而言，累积影响法显然比追溯调整法更省力。但是，这些企业即便使用追溯调整法，也可能仅需额外付出很小的努力。通过使用便于实务操作的方法，例如与合同修订相关的简便方法，企业可以进一步减少应用追溯调整法与累积影响法在额外工作量上的差异。

如果企业签订了包含非标准条款和条件、或者提供完全不同的履约义务的长期合同，则分析通常更为复杂；但同样，使用追溯调整法比累积影响法所需付出的增量成本可能不会多很多。

例如，在追溯调整法下，某企业签订合同的平均期限为7年，它需要在9年的期间内对这些合同进行评估。这可能并不比在累积影响法下，对合同在7年的期间内进行评估所需的努力多很多。这其中最重要的区别因素可能在于相关信息能否获得，以及每一季度报告期间的收入截止计算（如需要）。

## 5.4 披露要求

企业需要将该项新准则的披露要求应用于所有按照新准则列报的期间。因此，如果选用追溯调整法，则企业将在首次采用新准则的年度以及所有列报的可比期间都应用新的披露要求。但是，便于实务操作的方法4对企业应用所有新的披露要求提供了有限的豁免。

为了符合披露要求，企业需要提供以下方面的定性和定量信息：

- 企业与客户签订的合同——包括收入的分解、合同余额及履约义务；
- 在应用指引时涉及的重大判断——包括确定履约义务在何时履行，以及确定交易价格和分摊至各项履约义务的金额；以及
- 为获取或履行客户合同的成本而确认的所有资产。

因此,企业需要考虑将付出多少努力才能满足新的披露要求,并考虑是否需要获取新的信息。

企业亦需遵循适用于会计原则发生变化时的一般披露要求,其中包括披露对受影响的财务报表单列项目和每股收益进行调整的金额。这可能需要企业同时按照该项新准则和现行公认会计原则进行信息追踪。但是,以追溯调整法采用该项准则的企业无需披露会计政策变更对首次采用年度的财务报表单列项目和每股收益的影响。累积影响法明确要求企业在采用该项新准则的当年,披露若按照现行公认会计原则核算应确认的首次采用期间的收入和相关成本单列项目的金额。

同时,企业应考虑当地监管机构是否要求遵循某种方法或重述额外的比较信息。例如,当地监管机构可能要求企业列报多个年度的选定财务信息。

此外,对于首次采用该项新准则之前的各个期间,当地监管机构可能会提出在这些期间的财务报表内披露过渡信息的规定或期望。这些披露信息可能包括与收入核算潜在变化相关的详细定性描述,以及该项新准则对财务报表单列项目的预期定量影响。

## 5.4.1 美国证券交易委员会 (SEC) 注册企业的特别考虑事项

### 5.4.1.1 选定的财务信息

根据S-K规则<sup>6</sup>, SEC注册机构应至少披露5年的选定财务信息,以凸显财务状况和经营业绩的重大趋势。但是,SEC工作人员指出,其不会反对选择以追溯调整法采用新准则的注册机构在编制选定的财务信息时选择仅就财务报表涵盖期间做出上述规定的披露,但前提是企业明确说明较早期间与最近期间是按照不同的基准进行编制。<sup>7</sup>

### 5.4.1.2 选用追溯调整法的企业在2018年提交至SEC的注册资料可能需要对以前期间进行调整

提交至SEC的注册资料应当包括或引述以追溯方式反映会计原则变更的财务报表。对于以日历年度作为会计年度并按追溯调整法于2018年1月1日采用该项新准则的企业,当前规则要求在2018年内当第一季度10-Q表格提交后再提交的新的注册资料应当包括或引述按追溯法调整的、截至2017年12月31日的三个年度的历史财务信息。这也包括2015年,在其他情况下原本并不需要对该年度报告的要求进行追溯调整。

6. SEC发布的《S-K规则》,第301条款,“选定的财务信息”(SEC Regulation S-K, Item 301, Selected Financial Data),可在[www.sec.gov](http://www.sec.gov)查阅。

7. SEC公司融资监管部发布的《财务报告手册》(SEC Division of Corporation Finance's Financial Reporting Manual)第11100.1号,可在[www.sec.gov](http://www.sec.gov)查阅。

### 5.4.1.3 针对权益法被投资方的重要性测试无需重新计算

根据S-X规则<sup>8</sup>, SEC注册机构需要就重大投资单独提供经审计的财务报表。SEC指出, 企业在应用重要性测试来确定某项投资是否需要单独提交财务报表时, 无需对按照该项新准则追溯调整法予以修订的年度重新计算重要性测试。相反, 注册机构可以使用过渡前的计量指标来执行重要性测试。<sup>9</sup>

### 5.4.1.4 新兴成长型公司需每季度提交补充数据

选择非发行人生效日期的新兴成长型公司无需仅为报告每季度的补充数据, 而在采用该项新准则的年度报告期间就中期报告提前采用该项新准则。<sup>10</sup>

## 5.5 系统和流程

### 5.5.1 双重报告

如果企业选用追溯调整法, 则方案之一是对流程和政策做出必要的更改, 以便企业从列报的最早可比期间的期初就能同时按照该项新准则和现行公认会计原则对合同进行实时核算。

执行流程的难易程度将取决于企业的具体事实和情况, 但将包括以下因素:

- 企业交易的复杂程度;
- 会计核算变化的性质; 以及
- 企业IT环境的能力。

列报两年比较数据的企业将需要考虑是否仍能对IT系统、政策和流程进行必要的修改, 因为最早可比期间的期初(即从2016年1月1日开始)已经过去。这意味着该等企业可能希望考虑在2017年1月1日或以后日期开始的期间实施系统变更, 这将使企业仍能有一整年的时间进行双重报告。

其他企业不会选择进行实时双重报告得出两组数字, 而是选择回顾并调整按照现行公认会计原则报告的数据。在过渡流程初期, 这些企业应当考虑如何根据过渡要求最有效地量化采用该项新准则的影响。例如, 如果企业能够将同类合同归集确定为一个组合而非评估每份合同, 则企业或许可以对组合中的合同样本分析定量影响, 并使用该信息来核算这个同类合同的组合。某些统计抽样工具或许能在这方面为企业提供帮助。如果企业签订的合同单个是重大的, 或者与其他合同没有共同特征, 则企业可能要单独分析这些合同。

如果企业选用累积影响法, 则需要考虑其在首次采用该项新准则的当年进行双重报告的能力以满足披露要求(参见5.4)。

8. SEC发布的《S-K规则》, 第309号条款, “未合并的子公司和持股50%或以下的人士的单独财务报表”, (SEC Regulation S-X, Item 309, *Separate Financial Statements of Subsidiaries Not Consolidated and 50 Percent or Less Owned Persons*), 可在[www.sec.gov](http://www.sec.gov)查阅。

9. SEC总会计师办公室副总会计师Wesley Bricker于2015年12月在美国注册会计师协会(AICPA)关于当前美国证券交易委员会(SEC)和上市公司会计监督委员会(PCAOB)最新进展的全国会议上的发言。

10. SEC公司融资监管部发布的《财务报告手册》第11100.2条, 可在[www.sec.gov](http://www.sec.gov)查阅。



## 5.5.2 内部控制考虑事项

不论选择哪种过渡方案,企业均要具备足够的流程和控制,以确保为遵循该项新准则和过渡要求而使用的信息是完整和准确的。企业在选择过渡方案时,可能需要考虑设计、执行这些流程和控制所需的成本和时间。一些企业可能希望在根据萨班斯-奥克斯利(Sarbanes-Oxley)法案签署任何有关内部控制的认证之前实施流程和控制的变更,以便在年末前对这些变更进行记录、测试并解决任何缺陷。

## 5.6 信息可比性和投资者看法

### 5.6.1 期间比较

一个期间与下一个期间信息的可比性对财务报表的内部和外部使用者来说都很重要——尤其是当企业正在寻求融资,或预计近期会发生诸如首次公开发行或出售等退出事件时。在这些情况下,保持财务报表在各列报期间的一致性所带来的益处可能要大于采用追溯调整法所需的增量成本。

如果企业在追溯调整法下采用一种或多种便于实务操作的方法,或者选用累积影响法,那么各期间的收入列报基础将会不一致。这种不一致可能使外部报表使用者难以评价企业的财务业绩,也使内部使用者难以评估企业的财务绩效和进行未来期间的预算或预测。

### 5.6.2 内部报告

如果收入和收益的金额或时点发生重大变化,可能导致用于反映财务业绩的关键绩效指标(KPI)或其他指标也发生变化。管理层薪酬指标也可能受到影响,或者需要根据过渡影响进行调整。如果采用该项新准则导致企业无法与以往使用的指标进行对比,或者需要使用不同的指标,抑或需要对之前的指标进行调整,则企业使用追溯调整法可能会更有利,因为它能提高财务报表在各个列报期间的可比性。企业应当制定内部和外部的沟通计划,以便有关各方能够理解以新的方式衡量以往和当前关键绩效指标所带来的影响。

### 5.6.3 同行对比

企业应考虑业内同行计划采用的过渡方案,以及财务信息的外部使用者是否普遍预期业内企业在采用财务列报方法上会保持一致。对企业而言,与行业做法保持一致可能是很重要的。

# 6

## 下一步

过渡方案的选择将对系统和流程变更的程度和时点产生重大影响,企业应尽快对此加以考量。

我们建议企业考虑每种方法的定量影响以及相关的定性因素。提前计划将为应对意外的复杂情况预留时间,使企业在相对宽松的时间内完成所要求的工作,从而在最大限度利用内部资源的同时增强灵活性。

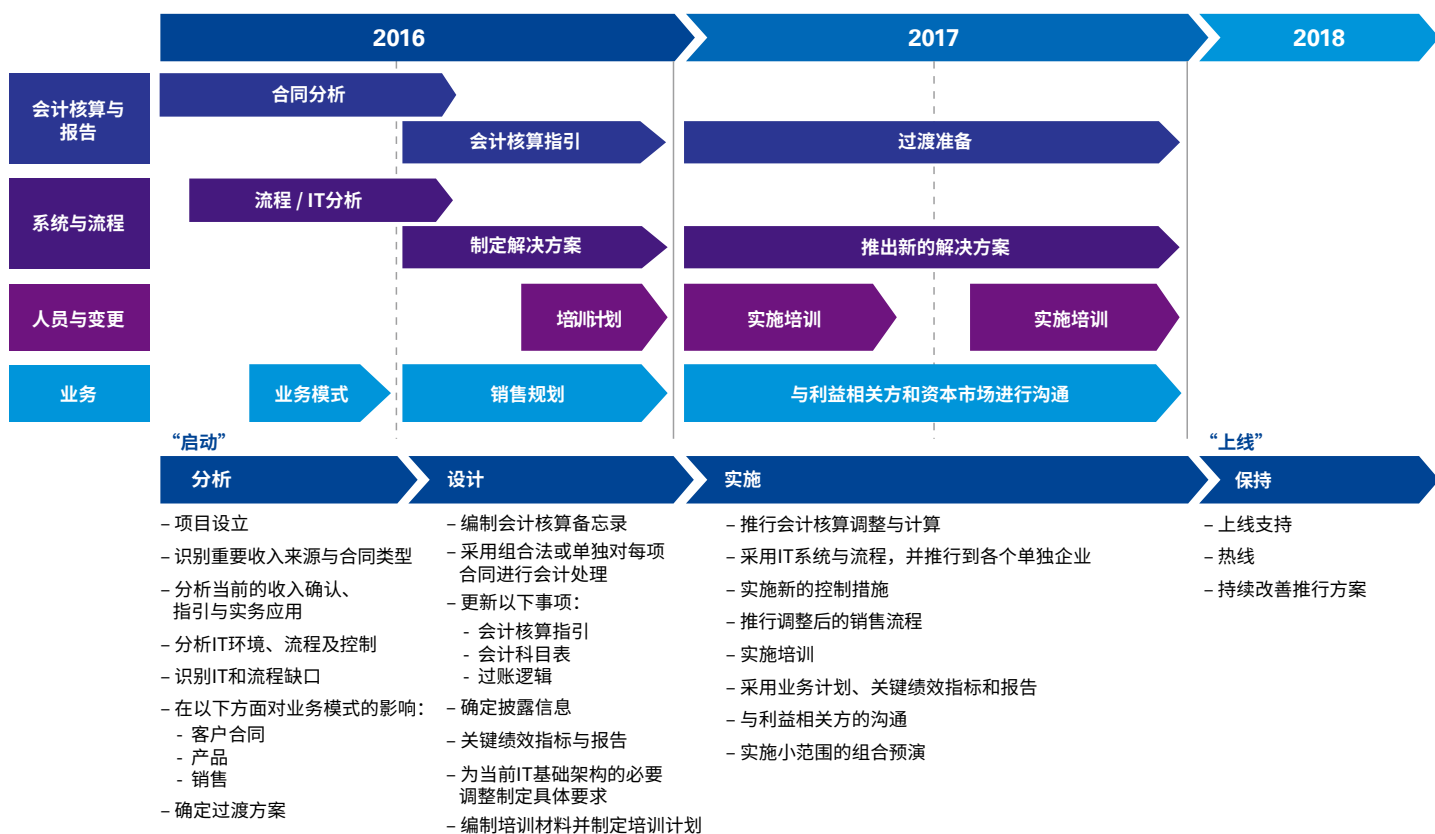
因此,企业应采取措施了解该项新准则,并评估各种过渡方案对财务报告的影响。一些企业或许很快就能认定这些影响微不足道,那么可以不必急于评估各种过渡方案。但是,其他企业可能面临重大影响,并需要付出很大努力,因此需要尽早开始规划。企业应考虑完成以下行动:

- 执行总体差距分析,以识别可能导致收入和某些成本的会计核算发生变化的潜在动因。
- 确定可能需要重述的合同数量。这可能包括识别个别重大并应单独评估的合同,或者具有类似特征、可以集体评估的合同组合。
- 开始评估遵循该项新准则所需的信息。将该需要的信息与当前可获取的信息进行对比,以识别在更广泛基础上实施新准则的过程中应考虑的信息差距。
- 识别可能影响企业选择过渡方案的定性因素。企业可能需要与主要利益相关方进行沟通,以了解他们最重视的因素。
- 确保对过渡方案的评估与更为广泛实施该项新准则的努力相结合。考虑在负责新准则实施的总体项目团队中组建特别小组,以专门考量过渡方案相关事宜。
- 制定实施计划。本刊物附录提供过渡项目计划示例,以列示成功实施过渡项目的主要步骤。

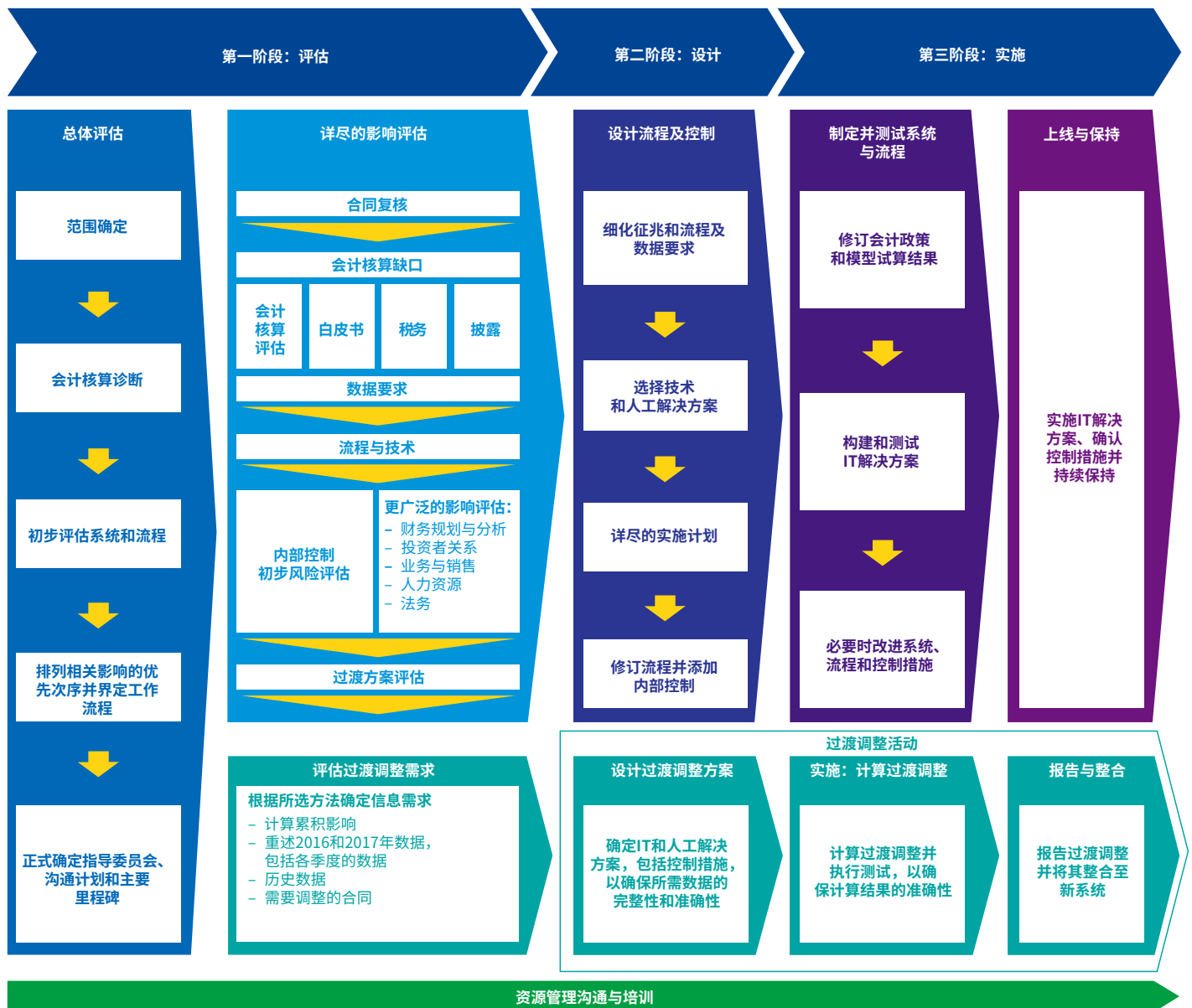
# 附录——过渡项目计划 示例

如本刊物所述,在向该项新准则过渡时不能仅考虑新准则对会计核算的潜在改变。一份成功的实施计划需要考虑所有相关因素,并需要财务和报告部门以外其他职能部门的积极配合及参与。下图列示了过渡项目计划的共同特点以及行动步骤的整体顺序。

## 示例一



## 示例二



# 关于本刊物

本刊物是由毕马威国际财务报告小组(毕马威国际财务报告小组是KPMG IFRG Limited的一部分)与KPMG LLP执业技术部联合编写,重点讲述《国际财务报告准则第15号——客户合同收入》(IFRS 15)与美国财务会计准则委员会(FASB)发布的《会计准则汇编第606号——客户合同收入》(ASC 606)中的过渡要求。

在很多情况下,企业可能需要进一步的诠释,以结合自身的实际情况、环境和各项交易的具体情况来应用相关的国际财务报告准则或美国公认会计原则。

国际财务报告准则与美国公认会计原则及其解释指引会随着时间而改变。因此,不论是本刊物还是毕马威出版的其他刊物,均不能代替准则及解释指引的原文。

# 鸣谢

本刊物是由毕马威国际财务报告小组(毕马威国际财务报告小组是KPMG IFRG Limited的一部分)与KPMG LLP执业技术部联合编写。本刊物在毕马威国际财务报告小组和KPMG LLP执业技术部当前及以往成员的积极参与下才得以发布,本刊物作者和编辑人员对此表示感谢。

我们谨此向下列人员对本刊物所做的贡献表示衷心的感谢。

## 毕马威国际财务报告小组

Kiary Kwong  
Brian O'Donovan  
Anthony Voigt

## KPMG LLP执业技术部

Meredith L. Canady  
Paul H. Munter

我们还希望对其他人员所做的贡献表示感谢。

## 毕马威全球国际财务报告准则收入确认和准备 专题小组

Brian K. Allen  
Enrique Asla Garcia  
Phil Dowad  
Lise du Randt  
Laura Galbiati  
Kim Heng  
Ramon Jubels  
Prabhakar Kalavacherla (PK)  
Reinhard Klemmer  
Vijay Mathur  
Annie Mersereau  
Anne Schurbohm  
Sachiko Tsujino

# 其他前沿资讯及资料

## 更多关于国际财务报告准则的内容

欢迎访问 [kpmg.com/ifrs](http://kpmg.com/ifrs)

毕马威的国际财务报告准则研究所 (IFRS Institute) 可帮助企业实时了解国际财务报告准则的最新动态及其对企业的潜在影响。

您能在毕马威网站上找到简明扼要的近期动态汇总、处理复杂要求的详细指引 (其中包括我们提供的见解和相关示例), 以及诸如披露信息范本与核对表等实用工具。

新动态 >  
(News)

[SlideShare page](#) 提供需要了解的国际财务报告准则的最新消息, 包括以总体的、明了化的方式对准则的主要变化所做的总结。

新准则指引 >  
(Guides to new standards)

通过详尽的分析和见解, 帮助企业评估新准则对企业的潜在影响。我们致力解释新准则的主要规定, 并着重指出可能导致实务变化的重点领域。例如, [First Impressions: IFRS 16 Leases](#) (《国际财务报告准则的最新发展: <国际财务报告准则第16号——租赁> (IFRS 16)》) 或者 [New on the Horizon: Amendments to IFRS 4 Insurance Contracts](#) (《会计准则新动向: 对<国际财务报告准则第4号——保险合同>的修订》) 等英文刊物。

行业指引 >  
(Sector guidance)

就新准则或不断变化的准则对各个行业的潜在影响提供额外的分析和见解, 其中包括针对[保险企业](#)和[银行](#)的深度剖析刊物。

剖释国际财务报告准则 >  
(Insights into IFRS)

根据毕马威成员所在全球应用国际财务报告准则的丰富经验提供详尽的实务指引, 帮助企业在实际的交易和安排中应用国际财务报告准则。阐述我们对很多解释性事项所持的观点。

财务报表指南 >  
(Guides to financial statements)

提供国际财务报告准则披露信息范本及核对表 (英文版)。本系列刊物包括有关[IFRS 12](#) (《国际财务报告准则第12号》) 和[IFRS 15](#) (《国际财务报告准则第15号》) 的补充, 以及针对[银行](#)和[投资基金](#)的披露信息范本。

应用指引 >  
(Application guidance)

详细指导企业如何应用各项准则, 重点阐述国际财务报告准则与美国公认会计原则之间的差异, 相关英文刊物包括[questions-and-answers on fair value measurement](#) (《公允价值计量问答》) 以及 [comparison of IFRS and US GAAP](#) (《国际财务报告准则与美国公认会计原则之比较》) 等。





欢迎访问 [kpmg.com/us/frn](http://kpmg.com/us/frn)  
或通过iPad访问 US Audit  
App

## 更多关于美国公认会计原则的内容

财务报告网络 (Financial Reporting Network) 作为单一的信息来源, 向行政管理人员提供最新的财务报告信息, 以及提供准则制定者和各行业的最新进展与活动 (按专题分类)。它致力于帮助行政管理人员及时掌握在当前不断变化的财务报告环境中发生的重要事项。我们不仅密切关注最新的财务报告进展, 同时也深入分析和诠释这些进展对企业的潜在影响。

欢迎阁下阅读美国财务会计快讯 (Defining Issues)、会计事项深度剖析 (Issues In-Depth) 等技术性刊物以及参与实时网络直播和职业继续教育课程, 相信毕马威的财务报告网络网站将成为您实时了解财务报告变化的首选来源。

### 美国财务会计快讯 > (Defining Issues)

定期发布的简报通讯, 探讨美国公认会计原则在财务会计和报告方面的发展现状。

### 会计事项深度剖析 > (Issues In-Depth)

定期发布的刊物, 旨在详细分析新的或拟定准则和监管指引中的重要概念。

### 季度信息汇总 > (Quarterly Outlook)

以电子书格式汇总美国财务会计快讯的内容以及其他的财务报告发展和监管动态。

### 高层会计事项更新 > (Executive Accounting Update)

总体俯览新的会计准则或拟定建议, 帮助企业识别待评估的主要事项以及各项过渡方案的考虑事项。

### CFO 财务论坛网络直播 > (CFO Financial Forum Webcasts)

实时网络直播, 可根据后续需求进行重播, 专门就重要的决策、建议方案和最终的准则提供分析。

### 高管教育系列课程 > (Executive Education Sessions)

高管教育系列课程 (Executive Education Sessions) 在美国举办, 是现场直播并由讲师指导的职业继续教育 (CPE) 研讨会和会议, 专门为企业高管、会计人员、财务人员和商业管理人员等专业人士开设。

[点击订阅](#) Defining Issues及其他刊物。



订阅

[kpmg.com](http://kpmg.com)

毕马威的名称和标识均属于毕马威国际的注册商标或商标。

© 2016 KPMG IFRG Limited是一家英国有限责任公司。版权所有，不得转载。

© 2016 KPMG LLP是一家位于美国特拉华州的有限责任合伙制事务所，同时也是与瑞士实体——毕马威国际合作组织相关联的独立成员所网络中的美国成员。版权所有，不得转载。

© 2016 本刊物为英文原文“Revenue Transition Options”（“原文刊物”）经许可的中文译本。如本中文译本的字词含义与其原文刊物不一致，应以原文刊物为准。原文刊物的版权归KPMG IFRG Limited（一家英国有限责任公司）和KPMG LLP（一家位于美国特拉华州的有限责任合伙制事务所，同时也是与瑞士实体——毕马威国际合作组织相关联的独立成员所网络中的美国成员）所有。原文刊物和其所有译本/改编本的所有相关权利均归KPMG IFRG Limited和KPMG LLP共同所有。

刊物名称：收入准则过渡方案

刊物编号：133744

刊物日期：2016年6月

毕马威国际财务报告小组是KPMG IFRG Limited的一部分。

毕马威国际合作组织（“毕马威国际”）——瑞士实体，是由采用毕马威名称的独立成员所组成的网络中的协调机构。毕马威国际不提供审计或其他客户服务。这些服务全部由毕马威国际的成员所（包括附属特许机构和子公司）按所在地提供。毕马威国际和各成员所在法律上均属分立和不同的个体，彼此并无母公司、子公司、代理人、合伙人或合营企业的关系，本文所载也不构成这类关系的诠释。毕马威成员所对毕马威国际或任何其他成员所均不具任何实际、明显、隐含或其他形式的强制性或约束性权限；而毕马威国际对其任何成员所也不具有任何上述形式的强制性或约束性权限。

本刊物所载资料仅供一般参考用，并非针对任何个人或团体的个别情况而提供。虽然本所已致力提供准确和及时的资料，但本所不能保证这些资料在阁下收取时或日后仍然准确。任何人士不应在没有详细考虑相关的情况及获取适当的专业意见下依据所载资料行事。