

对我国收入准则征求意见稿的分析

贾 茜

【摘要】 本文从应用范围、收入确认、计量、披露等方面对《企业会计准则第14号——收入(修订)(征求意见稿)》进行了阐述,认为该文件在收入确认方面具有新的突破,为企业会计实践提供了新的业务指南。为保证该文件的顺利实施,相关人员需掌握文件内容,提前做好准备工作。

【关键词】 收入准则; 征求意见稿; 收入确认; 五步骤模型

【中图分类号】 F233

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)13-0019-3

2015年12月,财政部发布了《关于征求〈企业会计准则第14号——收入(修订)(征求意见稿)〉意见的函》(财办会[2015]24号),对《企业会计准则第14号——收入(修订)(征求意见稿)》(以下简称“征求意见稿”)开始征求意见。“征求意见稿”对收入的确认及计量做出了与国际会计准则理事会(IASB)和美国财务会计准则委员会(FASB)2014年发布的《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)相似的变化,而这种改变相对于我国原收入准则来说是颠覆性的改变。笔者结合“征求意见稿”,对我国收入会计处理方面的新变化予以分析,以便两年后我国新收入准则的顺利实施。

一、“征求意见稿”的主要变化

(一)将现行收入准则与建造合同准则统一为收入准则

根据现行准则的要求,销售商品收入、提供劳务收入和让渡资产使用权收入均适用《企业会计准则第14号——收入》,建造合同形成的收入适用《企业会计准则第15号——建造合同》。“征求意见稿”将二者合并,统一为“基于客户合同的收入准则”,适用于除下列情形外的其他所有与客户订立的合同。

不适用“征求意见稿”的收入情形主要包括:①《企业会计准则第2号——长期股权投资》规范的长期股权投资;②《企业会计准则第21号——租赁》规范的租赁合同;③《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》等相关会计准则规范的金融工具及其他合同的权利和义务;④《企业会计准则第25号——原保险合同》规范的原保险合同;⑤《企业会计准则第26号——再保险合同》规范的再保险合同。

(二)建立了统一的收入确认“五步骤模型”

“征求意见稿”对客户合同收入的确认采用了与IFRS 15相似的“五步骤模型”,这五个步骤分别如下:

第一步:识别与客户签订的合同(包括第一合同、合并合同、合同变更)。客户是指通过与企业订立合同向该企业购买其日常活动产生的商品(或服务)并支付对价的一方;合同是指双方或多方之间设立有法律约束力的权利义务的协议。合同必须满足以下五大条件:①合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务;②该合同明确了合同各方的权利和义务;③该合同有明确的付款条款;④该合同具有商业实质,即该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间或金额;⑤企业很可能收回因向客户转让商品(或提供服务)而有权取得的对价。

企业与同一客户(或该客户的关联方)同时签订或在相近时间内先后签订的两份或多份合同,在满足下列任一条件时应当合并为一份合同进行会计处理:①这些合同基于共同的商业目的并为一揽子交易而订立;②其中一份合同的对价取决于其他合同的定价或履约情况;③这些合同中所承诺的商品或服务(或每份合同中所承诺的部分商品或服务)构成“征求意见稿”第九条所规定的单项履约义务。

企业应当分以下三种情形对合同变更分别进行会计处理:一是合同变更导致可明确区分的商品(或服务)增加,同时合同价款增加,并且新增合同价款反映了新增商品(或服务)单独售价的,应当将该合同变更作为一份单独的合同进行会计处理;二是合同变更不属于第一种情形,并且在合同变更日尚未转让商品(或尚未提供服务)与已转让商品(或已

【基金项目】 河南省教育厅高校重点科研项目(项目编号:15B630007); 河南省教育厅项目(项目编号:2016d-zd-061); 陕西省教育厅人文项目(项目编号:2013JK0215); 西安外国语大学校级课题重点项目(项目编号:12XWA03)

□ 改革探索

提供服务)之间可明确区分的,应当视为原合同终止,同时,将原合同的未履约部分与合同变更合并为新合同进行会计处理;三是合同变更不属于第①种情形,并且在合同变更日尚未转让商品(或尚未提供服务)与已转让商品(或已提供服务)之间不可明确区分的,应当将该合同变更作为原合同的组成部分进行会计处理,由此产生的对已确认收入的影响,应当在合同变更日调整当期收入。

第二步:确认合同中的履约义务。确认合同中的履约义务,并确定各履约义务是在一段时间内履行,还是在某一时点履行。合同开始日,企业应当对合同进行评估,识别该合同所包含的各项履约义务,并确定各项履约义务的履行时期或时点。

第三步:计量交易价格及合同成本。

(1)计量交易价格。应当根据合同条款和商业惯例确定交易价格。在确定交易价格时,企业应当考虑可变对价、合同中存在的重大融资成分、非现金对价、应付客户对价等因素的影响。企业代第三方收取的款项以及企业预期将退还给客户的款项,应当作为负债处理,不计入交易价格。

(2)计量合同成本。合同成本可分为一般合同成本与增量合同成本。

一般合同成本的确认与计量。企业为履行合同发生的成本不属于其他企业会计准则规定范围,且同时满足下列条件的,应当作为合同履约成本确认为一项资产:①该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关,包括直接人工、直接材料、制造费用(或类似费用)、明确由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本;②该成本产生了企业将在未来用于履行履约义务的资源;③该成本预计能够得到补偿。下列成本在发生时应当计入当期损益:管理费用;非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用(或类似费用),这些成本为履行合同发生的但未反映在合同价格中;与履约义务中已履行部分相关的成本;无法区分是与未履行还是与已履行履约义务相关的成本。

增量成本的确认与计量。增量成本,是指企业不取得合同就不会发生的成本。企业为取得合同发生的增量成本预计能够得到补偿的,应当作为合同取得成本确认为一项资产;但是,合同期限不超过一年的可以于发生时计入当期损益。企业为取得合同发生的其他成本,应当于发生时计入当期损益,但明确由客户承担的除外。

合同成本确认为资产的后续处理。按照“征求意见稿”规定确认的资产,应当采用与收入确认相一致的方法进行摊销,摊销额计入当期损益。按照“征求意见稿”规定确认的资产,其账面价值高于企业因转让相关商品(或提供相关服务)预计能够取得的剩余对价减去为转让该相关商品(或提供相关服务)估计将要发生成本后的净额的,超出部分应当计提减值准备并确认为资产减值损失。以前减值的影响因素之后

发生变化,使得该资产可收回金额高于其账面价值的,应当转回原已计提的资产减值准备并计入当期损益,但转回后的资产账面价值不应超过假定不计提减值准备情况下该资产在转回日的账面价值。

第四步:将交易价格分摊至合同中的履约义务。

(1)交易价格的分摊。合同中包含两项或多项履约义务的,企业应当在合同开始日,按照各项履约义务所承诺商品(或服务)的相对单独售价,将交易价格分摊至各项履约义务。交易价格的后续变动,应当以合同开始日确定的单独售价为基础分摊至相关履约义务。企业不得因合同开始日之后单独售价的变动而重新分摊交易价格。

(2)合同折扣的分摊。对于合同折扣,企业应当在各项履约义务之间按比例分摊;但是,有确凿证据表明合同折扣仅与合同中一项或多项(而非全部)履约义务相关的,企业应当在采用余值法估计单独售价(如有)之前,将相关合同折扣分摊至一项或多项履约义务。

(3)可变对价及可变对价的后续变动额。对于可变对价及可变对价的后续变动额,企业应当将其分摊至与之相关的一项或多项履约义务,或者构成单项履约义务的一系列可明确区分商品(或服务)中的一项或多项商品(或服务)。对于已履行的履约义务,其分摊的可变对价后续变动额应当调整变动当期的收入。

第五步:在主体履行履约义务时(或履约过程中)确认收入。对于在某一时点履行的履约义务,企业应当在客户取得相关商品(或服务)控制权时确认收入。在判断客户是否已取得商品(或服务)的控制权时,企业通常应当考虑下列迹象:一是企业就该商品(或服务)享有现时收款权利;二是客户已拥有该商品(或服务)的法定所有权;三是客户已占有该商品实物(或获得服务);四是企业已将商品(或服务)所有权上的主要风险和报酬转移给客户;五是客户已接受该商品(或服务)。对于在一段时间内履行的履约义务,企业应当在该段时间内按照完工百分比法确认收入,但是履约进度不能合理确定的除外。

(三)“征求意见稿”收入确认时间

我国现行收入准则对企业是在某一时点还是在某一段时间内确认收入缺乏统一的规定。“征求意见稿”统一了销售商品、提供劳务、让渡使用权、建造合同的收入确认时间,明确规定了企业在满足“征求意见稿”所规定的条件时,可在某一段时间内确认收入,否则应当在客户获得货物(或服务)的控制权的时点确认收入。

(四)“征求意见稿”把“控制权转移”作为收入确认判断时点

现行收入准则以“风险和报酬的转移”作为收入确认的判断标准,而“征求意见稿”以“控制权转移”作为收入确认的判断标准。以控制权的转移作为收入确认的判断标准时,尽

管在大部分情况下,控制权的转移将伴随风险和报酬的转移,两者之间通常不会出现显著偏离,但在某些交易安排中,可能出现收入确认时点的变化。比如,在消费品产业的营销设计过程中,商品的控制权可能已经转移给分销商,但受制于价格保护条款和销售退回的承诺,风险和报酬并没有完全转移给分销商,通常制造商在分销商将产品销售给最终用户后才确认收入。“征求意见稿”允许制造商在将货品的控制权转移给分销商时确认收入,对于可能的退货作为可变对价进行估计,确认合同负债。

(五)细化了特殊交易及事项的收入会计处理

与现行收入准则相比,“征求意见稿”明确了一些特殊交易及事项的收入确认及计量。例如:包含可变对价的合同、总额法和净额法的区分、附有销售退回条款的销售、附有质保条款的销售、附有客户额外购买选择权的销售、向客户授予知识产权许可、售后回购、预收款销售、向客户收取不予退回的初始费等。

(六)细化了收入会计信息的披露

我国现行的收入准则,对收入信息的披露不够充分,且与财务报告中其他项目缺乏关联。“征求意见稿”在这方面予以了细化:企业应当根据本企业履行履约义务与客户付款之间的关系在资产负债表中列示合同资产或合同负债;企业拥有的无条件向客户收取对价的权利应当作为应收款项单独列示;按照本准则确认的合同资产的减值应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第37号——金融工具列报》处理;企业应当在附注中披露与收入有关的信息:①收入确认和计量所采用的重大会计政策、会计估计以及相关变更;②与本期确认收入、合同资产和合同负债的期初和期末账面价值、剩余履约义务等相关的信息;③与为取得合同和履行合同发生成本相关的信息。

三、“征求意见稿”预计产生的影响

(一)对相关行业企业的收入产生较为重大的影响

第一,房地产开发企业。“征求意见稿”规定房地产开发商必须等到建筑完工并将控制权转移给客户时才能确认收入,也就是企业在一个时点确认大量收入,而没完工之前不确认任何收入。房地产开发商可通过改变合同以满足“征求意见稿”的要求,使之与现行收入确认方法一致,如在合同中建立对于获得已完工部分的支付权利。

第二,工程与建造类企业。现有建筑合同准则在成本资本化和完工度测量上与“征求意见稿”存在差异。在极端情况下,一些合同安排会导致项目收入只能在项目完工后才确认。实施“征求意见稿”时,虽然这类企业大都会在一段时间内确认项目收入,但是在执行前要做出详细评估,从而符合在一段时间内确认收入的条件。

第三,电信企业。当前电信企业没有把设备收入与服务收入分开确认,在“征求意见稿”下,如果这一待履行义务组

合满足单独确认标准,则其中待履行业务收入的确认时点会受到较大影响且两项收入需分开确认。除此以外,若要使完成合同直接成本资本化,经营者必须判断决定摊销期限。

第四,提供“知识产权许可”的企业。在“征求意见稿”下,提供音乐、电影等知识产权许可的企业需要判定其所提供的权利是使用权还是访问权。如果提供的是使用权(其在某一时点转移),则在转移使用权时确认收入;提供访问权许可是在一段时间内履行义务,所以收入需要在一段时间内确认。另外,当企业签订的合同并非标准化合同,而是独特性合同时,企业必须对每一合同进行详细分析。

(二)对企业业绩评价的影响

“征求意见稿”会对相关企业的财务指标产生一定的影响,进而牵涉到与财务指标相关的报酬、分红计划,以及其他与管理层评价相关的指标,比如股价。因此,会计人员必须充分理解、认真学习“征求意见稿”,事先与利益相关者进行沟通,使利益相关者真正了解财务指标变化的原因,减少“征求意见稿”对企业业绩评价的影响。

(三)对企业会计信息系统的影响

“五步骤模型”下的收入大部分是基于估计确认,如可变对价、捆绑销售、时间价值、客户信用风险等,这些因素估计均要搜集较以往更多的数据。因而,企业有必要对现有会计信息系统做出有效评估,决定是否可为收入确认提供充足信息支持和控制。同时“征求意见稿”也增加了收入信息的重大披露要求,也需要据此对现有会计信息系统进行相应调整,以确保建立与“征求意见稿”相适应的会计信息系统。

(四)造成会计和税法对收入金额确认的新差异

现行会计准则和税法中都没有关于预收账款包含的融资因素的规定,因此,根据现行会计准则和税法规定,确认的销售收入金额应为“预收账款”的金额。但根据“征求意见稿”的规定,若预收账款中包含重大的融资成分,企业应对交易价格进行调整以反映货币的时间价值,确认销售收入金额为按照一般信用条款付款与货币时间价值金额之和,从而产生新的会计与税法收入确认差异。

尽管“征求意见稿”将从2018年1月1日起实施,对于大多数应用企业会计准则的公司来说,尚有近两年的准备期,但是因为收入指标的影响范围广,而且“征求意见稿”涉及相关信息的搜集,单靠会计部门是不可能完成的,所以执行会计准则的公司需要尽快熟悉“征求意见稿”的内容,应对收入准则的变更。

主要参考文献:

财政部. 关于征求《企业会计准则第14号——收入(修订)》(征求意见稿)意见的函,财办会[2015]24号,2015-12-07.

作者单位:西安外国语大学商学院,西安710128