

财政部会计司有关负责人就新收入准则的修订完善和发布实施答记者问

2017年7月5日,财政部修订发布了《企业会计准则第14号——收入》(以下简称新收入准则),这是我国企业会计准则体系修订完善、保持与国际财务报告准则持续全面趋同的重要成果。为了便于理解掌握新收入准则,确保准则的有效贯彻实施,财政部会计司有关负责人就有关问题回答了记者提问。

问:请介绍修订完善新收入准则的背景。

答:2006年2月,财政部发布《企业会计准则第14号——收入》和《企业会计准则第15号——建造合同》(以下分别简称收入准则和建造合同准则),对企业的收入确认、计量和相关信息的披露进行了规范。其中,收入准则规范企业销售商品、提供劳务和让渡资产使用权取得的收入,建造合同准则规范企业建造合同取得的收入;销售商品收入主要以风险和报酬转移为基础确认,提供劳务收入和建造合同收入主要采用完工百分比法确认。然而,随着市场经济的日益发展、交易事项的日趋复杂,实务中收入确认和计量面临越来越多的问题。例如,

如何划分收入准则和建造合同准则的边界,如何区分销售商品收入和提供劳务收入,如何判断商品所有权上的主要风险和报酬转移,如何区分按总额还是净额确认收入,对于包含多重交易安排或可变对价的复杂合同如何进行会计处理,等等。这从客观上要求我们完善现行收入相关准则,切实满足实践需要。

此外,国际会计准则理事会于2014年5月发布了《国际财务报告准则第15号——与客户之间的合同产生的收入》(以下简称国际财务报告准则第15号),自2018年1月1日起生效。该准则改革了现有的收入确认模型,突出强调了主体确认收入的方式应当反映其向客户转让商品或服务的方式,确认金额应当反映主体因交付该商品或服务而预期有权获得的金额,并设定了统一的收入确认计量的五步法模型,即识别与客户订立的合同、识别合同中的单项履约义务、确定交易价格、将交易价格分摊至各单项履约义务、履行每一单项履约义务时确认收入。

综上,为切实解决我国现行准则实施中存在的具体问题,进一步规范

收入确认、计量和相关信息披露,并保持我国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同,我们借鉴国际财务报告准则第15号,并结合我国实际情况,修订形成了新收入准则。

问:请介绍修订完善新收入准则的过程。

答:在新收入准则的修订过程中,我们始终秉承科学民主决策精神,遵循公开透明的准则制定程序。新收入准则从起草到发布,大致经历了前期准备、起草、公开征求意见、测试和修改完善等几个阶段。

(一)前期准备阶段(2014年5月至2015年3月)

一直以来,我们密切关注国际会计准则理事会相关项目的进展,并结合我国实务积极反馈意见和建议。2014年5月,在国际财务报告准则第15号发布之后,我们成立了收入准则项目组,对其进行了深入的学习和研究,并启动了我国新收入准则的修订项目。在对我国收入准则实施情况进行调研的基础上,起草新收入准则,经多次反复修改,于2015年3月形成准则初稿。

(二)起草阶段(2015年3月至2015年12月)

自2015年3月,我们就新收入准则初稿分阶段、有步骤、分层次地采取多种方式听取会计师事务所和企业意见:一是多次组织部分会计师事务所召开座谈会,听取意见和建议;二是针对受新收入准则影响较大的行业,组织召开分行业座谈会,了解新收入准则对这些行业的影响;三是赴北京、上海、广东等地开展实地调研,听取企业意见;四是与国税总局、国资委、证监会等部门沟通,听取意见。在上述工作的基础上,我们草拟了征求意见稿。

(三)公开征求意见阶段(2015年12月至2016年6月)

2015年12月7日,财政部印发了《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),向社会公开征求意见。截至2016年6月30日,我们共收到反馈意见63份。征求意见截止后,我们对所有反馈意见进行了整理和分析,总体来看,大多数反馈意见基本认可新收入准则,并认为新收入准则既有助于更好地解决与收入确认、计量相关的实务问题,也切实履行了我国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同的承诺。与此同时,反馈意见也提出了一些高质量的修改意见,并建议在应用指南中给出更加详细的指引和示例以帮助企业在实务中理解和执行准则。此外,还有反馈意见认为应充分考虑收入准则修订对我国实务和资本市场的影响,建议分阶段实施新收入准则。对于反馈意见中的有效意见,我们均予以吸收。

(四)测试阶段(2016年3月至2016年11月)

征求意见稿发布之后,为了解其对实务的影响,我们于2016年3月选择了3家央企和4家上市公司开展新

收入准则的测试工作,其中包括同时在香港和美国上市的企业、同时在内地和香港上市的企业以及在内地上市的企业,涉及电信、房地产、能源化工、交通运输、制造业等行业。各测试企业在对2015年交易按照新收入准则认真进行测试后,提供了书面测试结果,在此基础上,我们在对征求意见稿进行不断修改的同时,形成了新收入准则测试报告。

(五)修改完善阶段(2016年11月至2017年7月)

对于反馈意见提出的一些重点和难点问题,结合测试情况,我们在深入研究的基础上,多次听取理论界和实务界专家的意见,并就有关难点问题向国际会计准则理事会相关人员进行咨询。同时,我们选取了部分可能会受到较大影响的行业,针对我国实务中常见的交易和业务类型,收集相关案例。在此基础上,我们主动与各主要监管部门进行沟通,就新收入准则实施的时间表和衔接规定达成共识,并对新收入准则进行了全面系统的修改和完善。在履行财政部内部审核程序后,形成准则最终稿,并于2017年7月5日正式发布。

问:此次新收入准则修订的主要内容有哪些?

答:本次修订的主要内容如下:

(一)将现行收入和建造合同两项准则纳入统一的收入确认模型

现行收入准则和建造合同准则在某些情形下边界不够清晰,可能导致类似的交易采用不同的收入确认方法,从而对企业财务状况和经营成果产生重大影响。新收入准则要求采用统一的收入确认模型来规范所有与客户之间的合同产生的收入,并且就“在某一时段内”还是“在某一时点”确认收入提供具体指引,有助于更好地解

决目前收入确认时点的问题,提高会计信息可比性。

(二)以控制权转移替代风险报酬转移作为收入确认时点的判断标准

现行收入准则要求区分销售商品收入和提供劳务收入,并且强调在将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购买方时确认销售商品收入,实务中有时难以判断。新收入准则打破商品和劳务的界限,要求企业在履行合同中的履约义务,即客户取得相关商品(或服务)控制权时确认收入,从而能够更加科学合理地反映企业的收入确认过程。

(三)对于包含多重交易安排的合同的会计处理提供更明确的指引

现行收入准则对于包含多重交易安排的合同仅提供了非常有限的指引,具体体现在收入准则第十五条以及企业会计准则讲解中有关奖励积分的会计处理规定。这些规定远远不能满足当前实务需要。新收入准则对包含多重交易安排的合同的会计处理提供了更明确的指引,要求企业在合同开始日对合同进行评估,识别合同所包含的各单项履约义务,按照各单项履约义务所承诺商品(或服务)的单独售价的相对比例将交易价格分摊至各单项履约义务,进而在履行各单项履约义务时确认相应的收入,有助于解决此类合同的收入确认问题。

(四)对于某些特定交易(或事项)的收入确认和计量给出了明确规定

新收入准则对于某些特定交易(或事项)的收入确认和计量给出了明确规定。例如,区分总额和净额确认收入、附有质量保证条款的销售、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、无需退还的初始费等,这些规定将有助于更好地指导实务操作,从而提高会计信息的可比性。

问：新收入准则的修订完善主要有哪些重要意义？

答：自我国2006年发布收入准则和建造合同准则至今已逾十载，财政部首次对收入相关准则进行了全面修订。本次修订的意义体现在：

一是有助于企业增强合同意识、规范合同管理。新收入准则基于与客户之间的合同确认收入。在市场经济条件下，市场主体之间的交易主要依据合同，合同约定了交易各方的权利和义务，且这些权利和义务受到法律保护。与大多数市场经济国家一致，新收入准则基于合同确认收入，有助于强化企业合同意识、规范合同管理，将有力推动我国的市场经济进一步走向成熟。

二是有助于提升企业收入信息的质量和透明度，并提高企业间收入信息的可比性。新收入准则要求采用统一的收入确认模型确认收入，以控制权转移代替风险报酬转移作为收入确认的标准，对于收入的确认、计量以及很多特定的交易和事项给出了具体指引，并要求企业充分披露与收入相关的信息，将有助于指导实务操作，满足企业收入核算的实际需要，提供更加可靠、可比、透明的收入信息，从而更好地为企业、投资人、监管机构等财务报表使用者进行经济决策提供依据。

三是有助于促进企业业务管理与会计管理的有机融合，全面提升企业的管理水平。与国际财务报告准则第15号一致，新收入准则突出强调了企业确认收入的方式应当反映其向客户转让商品或服务的模式，确认金额应当反映企业因交付该商品或服务而预期有权获得的金额。企业在确认收入的过程中需要依据历史数据等进行大量的判断和估计，合同条款的约定直接影响收入确认的结果，会计核算所需的很多信息也会依赖于业务部门提

供的相关信息。因此，新收入准则实施后，为确保企业收入信息的质量，必然促使企业更好地收集和整理相关业务信息，同时要求业务部门和财务部门之间密切合作，就相关交易的商业模式、支付条款、定价安排等进行充分沟通，这都将有力地推动企业内部管理和会计工作的有机融合，全面提升企业的管理水平。

问：新收入准则的实施时间和衔接规定是如何安排的？

答：国际财务报告准则第15号将于2018年1月1日开始施行，并允许主体提前采用。因此，所有在香港上市或在采用国际财务报告准则的境外市场发行权益证券或债券的境内公司，都须自2018年1月1日起执行该准则。考虑到我国A股上市公司、非上市公司等的情况和要求有所不同，我们广泛听取了各方的意见，并与相关部委进行沟通，在兼顾我国的市场经济和企业的实际情况，并与国际趋同的基础上，采取了分步实施的策略，具体如下：

一是，对于在境内外同时上市的企业以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报告的企业，自2018年1月1日起执行新收入准则，这一要求与国际财务报告准则第15号的生效日期保持一致，以避免该类上市公司境内外报表出现差异。

二是，对于其他在境内上市的企业，要求自2020年1月1日起执行新收入准则，为这些企业预留两年的准备时间，以总结借鉴境外上市公司执行新收入准则的经验，确保所有上市公司高质量地执行新准则。

三是，对于执行企业会计准则的非上市企业，要求自2021年1月1日起执行新收入准则，为这些企业预留

近三年的准备时间，以确保准则在该类企业得到平稳有效实施。

四是，对于条件具备、有意愿和能力提前执行新收入准则的企业，允许其提前执行本准则。

在衔接规定方面，国际财务报告准则第15号有两种方法供企业选择：一是允许企业采用追溯调整，二是将首次执行的累积影响仅调整首次执行本准则当年年初留存收益及财务报表其他相关项目金额，而不调整可比期间信息。经征求各主要监管部门及部分企业意见，新收入准则采用了第二种方法，既实现我国企业之间的财务报表信息可比，又避免追溯调整给企业带来的负担和影响。

问：各级财政部门应如何做好新收入准则的实施指导和监督工作？

答：各级财政部门要将新收入准则的实施作为近期财政会计管理工作的重要内容，高度重视、精心谋划、周密组织，切实做好以下工作：

一是要加强宣传培训。各级财政部门应采用多种渠道和形式，充分利用各种网络平台，做好新收入准则宣传培训，帮助和指导有关实施企业和会计师事务所掌握新准则的精神实质、核心内容和主要变化，确保新准则平稳实施。

二是要加强实施指导。财政部将尽快发布新收入准则应用指南，为企业实施新收入准则提供操作性指引，确保准则实施质量。各级财政部门要密切跟踪新准则实施情况，指导企业做好实施工作，了解实施中遇到的问题，及时将相关问题反馈财政部。

三是要加强联动监管。各级财政部门要积极加强与相关监管部门的联系和沟通，做好新收入准则与有关监管政策的协调，协同监管，形成合力，确保新收入准则有效实施。