



《国际会计准则第18号收入》简介

朱海林

本准则是国际会计准则委员会于1993年修订的准则之一,属于财务报表可比性项目。它替代了1982年通过的国际会计准则第18号“收入确认”,并于1995年1月1日起生效。修订后的国际会计准则第18号“收入”,主要就收入的确认、计量和披露等作了规范,重点在收入的确认。

一、收入的类型

在本准则中,收入指企业在正常经营活动中形成的经济利益的总流入;流入仅指导致权益增加的部分,投资者出资所导致的流入则不在其中。它只包括通过企业帐户收入的和应收的经济利益的总流入。企业代第三者收取的金额,如营业税、商品和劳务税、增值税,不是企业的经济利益,并不导致权益的增加,因而不属于本准则所指收入范围;类似地,由于代理经销所导致的经济利益的总流入也不导致权益的增加,因而也不是收入。

引起收入产生的事项有三项:(1)销售商品;(2)提供劳务;(3)他人使用企业能产生利息、使用费和股利的资产。其中,所指商品既包括企业为销售而生产的商品、零售商为零售而购进的商品,也包括企业为出售而持有的土地和其他财产;所指劳务主要指以合同方式承诺在合同期内完成的规定的劳务,需要指出的是,关于建筑合同收入的确认不在本准则中涉及,而是按国际会计准则第11号“建筑合同”中的有关要求处理。销售商品和提供劳务形成的收入,通常称作销售收入;他人使用企业的资财产生的收入一般称作利息、使用费、股利等。利息指由于使用企业的现金或者对欠企业款项形成的等价物而收取的费用;使用费指由于使用企

业的长期资产,如专利、商标、版权和计算机软件等而收取的费用,股利指权益投资者按其在被投资企业的投资比例分得的利润。

二、收入的确认

关于收入的确认,本国际会计准则分别不同情况作了如下规范:

(一)销售商品

本准则规定,只有满足以下各项条件时,商品销售收入才能予以确认:(1)企业已将商品所有权上的重要风险和报酬转移给购货方;(2)企业没有保持通常要涉及到所有权的继续管理,也没有对已转销的商品进行有效控制;(3)收入的金额可以可靠地计量;(4)涉及商品交易的经济利益的可能流入企业;(4)就商品交易而言,已发生的或者将要发生的费用可以可靠地计量。

要确认企业何时将货物所有权上风险和报酬转移给购货方,需要查核交易的情节。在许多情况下,所有权上的风险和报酬的转移伴随着所有权凭证的转移或者实物的转手,例如,大多数零售交易;而在其他情况下,所有权上的风险和报酬的转移与所有权凭证的转移和实物的转手的时间可能不一样。

如果企业仍然保留着所有权上的重要风险,那么这项交易就不是一项销售,也不能将相应的收入予以确认。企业可能在许多方面保留着所有权的重要风险。例如,(1)当企业因未能令人满意地完成合同规定的工作,又未根据正常的保证条款予以弥补,因而负有责任时;(2)当来自特定商品销售的收入取决于买主得自所购商品的销售收入时;(3)当船运有待安装的商品但安装任务又是企业尚未履行完毕的的重要组成部分

时；(4)当根据销售合同中的规定的条款，购货方有权撤销进货合同而企业又不能确定退货的可能性时。如果企业只留有所有权上的不重要风险，那么这项交易应该认为是销售，相应的收入应该予以确认。例如卖方仅仅为了保证到期能够收到货款，而将资产的所有权凭证予以保留。在这种情况下，如果企业已经将所有权上的重要风险和报酬转移出去了，那么这项交易就应该确认为是一项销售，相应的收入应该加以确认。

收入确认时，与商品交易相关的经济利益流入企业的可能性是重要的。在某些情况下，这种可能性只有等到收取了补偿物或者不确定性已经消除了才出现。比如，外国政府机构是否允许将企业在国外销售所得补偿物汇回本国是不确定的。如果允许，则不确定性就消除了，相应的收入就应予以确认。然而，这种不确定性是由于已经包括在收入中的金额的回收可能性所产生的，那么不可收回的金额应该被确认为一项费用，而不是作为最初确认了的收入额的调整数来处理。

当收入符合确认条件时，从大多数交易中发生的或者将要发生的费用，包括保证金和其他在货运之后才发生的费用，一般都能够可靠地计量。但是，当成本不能可靠地计量时，收入则不能确认。在这种情况下，任何已经收到的补偿物应确认为一项负债。

(二)提供劳务

本准则规定，只有当提供劳务的交易结果可以可靠地估计时，与此相关的收入才能予以确认。而交易结果可以可靠地估计，以满足以下条件为前提：(1)收入的金额可以可靠地计算；(2)与交易相关的经济利益可能流入企业；(3)资产负债表日交易的完成阶段可以可靠地计量；(4)交易中已经发生的成本和完成交易将要发生的成本可以可靠地计量。

根据交易完成阶段进行收入确认的方法称作完成百分比法。利用这种方法，收入在劳务提供的会计期间内加以确认；利用这种方法确认劳务收入能够提供会计期间关于劳务活动及其成果的有用信息，1993年新修订的国际会计准则第11号“建筑合同”也要求采用这种方法确认收入。交易的完成阶段可以通过多种方法确定。这些方法包括：(1)已完工程的测量；(2)直到现在已提供的劳务占应提供劳务的总量的百分比；(3)直到现在已发生的成本占交易估计总成本的比例。在实际应用中，如果在特定时期内，提供劳务的作业项数不能确定，则这一时期内的收入应推迟到该重要作业完成后才能确认；如果有证据说明，存在更能反映工作过程模式的其他方法，则属例外。当某个特别的作业比其他任何作业都显得重要时，收入的确认应推迟到该

重要作业完成后才加以确认。

(三)他人使用企业能够产生利息、使用费和股利的资产

本准则规定，由他人使用企业能够产生利息、使用费和股利的资产而形成的收入，在(1)与交易相联系的经济利益可能流入企业，以及(2)收入的金额可以可靠地计量的情况下，根据下列方法予以确认：(1)按考虑了资产实际收益率的时间比例基础确认利息；(2)按相关协议的性质，以应计制为基础确认使用费；(3)在股东有收款权确立时，确认股利。

资产上的实际收益率是用于折现整个资产寿命期内期望流入的未来现金的折现率。利息收入包括所有折价、溢价、或者债券面值与其到期日价值之间的其他差额的摊销金额。如果附息投资项目在购置前，未付利息已经预计，则后续的利息收入应在购置前与购置后的期间进行分配；只有购置后的部分被确认为收入。当宣布从购置前的净收益中分配权益性证券的股利时，分得的股利应从证券的成本中加以扣除。如果不通过仲裁的方式便难以作这种分配，则股利应被确认为收入，而如果它们能够清晰地代表权益性证券的成本的补偿部分，则可照此执行。

三、收入的计量

本准则规定，收入一般应该以其以收到或应收的补偿物的公允价值来计量。其中，公允价值指一项正常的资产或者债务结算中，能够使熟悉情况或了解行情的交易双方自愿进行交易的金额。例如，自动购物商场中物品的标价，只要买卖双方均认可，则“标价”即为公允价值。在大多数情况下，补偿物表现为现金或现金等价物，收入的金额即是已收到或应收的现金或现金等价物金额。

四、收入的披露

本准则认为，企业应披露如下内容：第一，收入确认时所采纳的会计方法，其中包括确认涉及劳务交易完成阶段的方法；第二，当期确认的每一个重大收入项目的金额；第三，包括在每一个重要收入项目中的商品或者劳务交换所形成的金额。

另外，本准则还要求企业根据国际会计准则第10号“或有事项和资产负债表日后发生的事项”披露有关利得或者损失，以及可能由保证单成本、要求权、罚款或者可能的损失所引起的或有利得和或有损失。

责任编辑 袁 庚