

关于现行收入准则下 收入确认的几个问题探讨

冷琳

摘要：现行收入准则中新增了合同变更、可变对价等概念及相应会计处理规则，收入的确认条件和方法也较旧准则有了较大变化。本文结合具体案例，指出现金折扣应当归属可变对价，最佳估计变更时应作为收入的调整；将自产产品对外无偿捐赠由于不满足现行收入准则中合同对价很可能收回条件和支付条款，不能确认销售收入；合同变更后可变对价发生后续变动的，需要视合同变更类型及其与可变对价变动关系将可变对价变动额加以分摊。

关键词：合同；收入确认；交易价格；可变对价；合同变更

中图分类号：F234 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2020)12-0052-03

现行收入准则自2018年年初执行以来，总体平稳。但由于收入的确认条件和方法发生了重大变化，合同变更、可变对价等与现实经济生活联系密切的新概念层出不穷，其会计处理较以往复杂许多，对于习惯接受旧收入准则的许多人不可避免产生许多困惑。本文结合具体案例，分析了现行收入准则中三个有争议或有困惑的问题阐述个人观点，以供商榷。

一、现金折扣是否属于可变对价

现金折扣是销售方（债权人）为了尽早回笼货款，给予购买方（债务人）提早付款的优惠。我国以前对现金折扣采用的是总价法：销售方在销售行为发生时先不予考虑，而在购买方现金折扣期内提早付款时作为企业的融资费用借记“财务费用”，原会计处理与增值税暂行条例、企业所得税法中的相关规定衔接一致。但现行收入准则在确定交易价格时提出了“可变对价”的概念，于是现金折扣的归属便有了变化。如果将其视作可变对价，依现行收入准则的计量规定，销售行为发生时应当合理确定现金折扣的最佳估计数，将其作为交易价格的调整。但目前不少学者认为现金折扣是出于销售方融

资目的发生的，并且从简化会计核算角度，主张将其仍记入“财务费用”，不作为对收入的调整。对此笔者有不同看法：

首先，现金折扣虽然是销售方为加快回笼资金所付出的代价，但其源自销售行为，提供现金折扣会直接影响销售方向客户转让商品而预期有权收取的对价金额，因此销售方结合客户信用状况、经营情况、以往的付款习惯等合理估计现金折扣金额，据此确定交易价格符合现行收入准则的规定。而且，这样做也更符合会计核算的谨慎性要求和及时性要求，因为在销售行为发生时就及时把客户最可能享受的现金折扣从收入中扣除了，没有在当期高估企业的收入和利润。

其次，销售行为发生后的资产负债表日，销售方企业根据现金折扣对应的可变对价金额大小，依据重要性要求，确定是否需要重新估计可变对价，并据此对原确认的交易价格进行调整，也就是收入的调整并不是必然发生，即使变动金额较大需要调整，销售方也只需对应调整“应收账款”和“主营业务收入”，会计处理并不会因此特别复杂化。

最后，2019年11月27日公布的《中华人民共和国增值税法（征求意见稿）》对现金折扣并没有明确规定，只规定销售

基金项目：湖南省社科评审委员会课题“非正式制度对会计准则执行的影响机理及对策研究”（XSP18YBC007）；湖南省社科基金课题“准则趋同对我国上市公司会计信息可比性影响的研究”（18YBA059）

作者简介：冷琳，湖南财政经济学院副教授。

额是纳税人发生应税交易取得的与之相关的对价,包括全部货币或者非货币形式的经济利益。国务院规定可以差额计算销售额的,从其规定。因此在涉及现金折扣的会计核算时,将客户最可能享受的现金折扣作为可变对价调整收入金额,适用的是现行收入准则可变交易对价的相关规定,而在计算增值税销项税额时,适用目前增值税法的相关规定,以售价总额作为计税价格,并不扣除现金折扣。即使未来资产负债表日需要对原预计的现金折扣加以调整,也不会再涉及销项税额的变动。至于根据《企业所得税法实施条例》规定现金折扣在实际发生时才能扣除的问题:如果涉及现金折扣的销售业务不跨年度,则不存在任何纳税调整;如果跨年度则需要确认销售成立时扣减现金折扣对应形成的递延所得税资产。下面举例加以说明。

例1:2019年10月1日甲公司赊销产品一批,合同规定的客户付款期为企业交付货物后90天内,付款条件为2/30,1/60,n/90,可按包含增值税的价款计算现金折扣。当日开出增值税专用发票,发票上注明的不含税价款为1 000 000元,增值税额为130 000元。公司依客户现实经济情况和以往付款惯例,估计客户很可能在10天内付款,由此可获得22 600元的现金折扣。

分析:依据现行收入准则第三章第十五条规定,企业应当依据签订的合同条款规定,同时结合商业惯例确定交易价格,并考虑可变对价的影响。现金折扣虽然是企业为了提早收回货款所付出的代价,但它属于明显的可变对价,因为它的发生会直接影响销售企业向客户转让产品预期有权收到的对价金额。而且企业在销售行为发生时,就可以根据客户的资信情况和其以往付款惯例确定可变对价(现金折扣)的金额是22 600元,当期即将其从交易价格中扣除更加符合会计核算的谨慎性和及时性要求。因为90天的商业信用期较短,涉及到的可变对价金额调整也较小,依据重要性要求,企业可以选择在资产负债表日不做调整;如果涉及金额较大,必须在该资产负债表日重新估计客户最可能享受的现金折扣金额,据此对原确认的交易价格进行调整。相应会计处理如下:

1.2019年10月1日:

借:应收账款(1 130 000 - 22 600)	1 107 400
贷:主营业务收入(1 000 000 - 22 600)	977 400
应交税费——应交增值税(销项税额)	130 000

2.2019年10月31日:

(1)客户30天内付款:

借:银行存款	1 107 400
贷:应收账款	1 107 400

(2)客户30天内未付款,如果了解到客户近期资金周转

存在困难,经与对方沟通,预计其很可能会放弃现金折扣,则会计处理如下:

借:应收账款	22 600
贷:主营业务收入	22 600

当然如果企业年销售额和利润均较高,经评估此可变对价22 600元不具有重要性,则在2019年10月31日不需做此收入调整处理,可在实际收到客户款项当期时再作调整。另外因为该笔交易不跨年度,故不存在递延所得税资产的确认问题。

二、自产产品对外无偿捐赠和对外投资是否确认收入

现行收入准则执行后新出版的不少教材中依然将企业对外无偿捐赠自产产品确认了销售收入并结转了销售成本,究其原因主要是受到了增值税法中“视同销售”的干扰。对此笔者有不同观点:“视同销售”只是税法名词,强调的是要按照销售价格计算增值税的销项税额,而不是会计核算中要作为销售业务处理。会计核算中某项经济业务是否作为销售业务确认收入要看其是否满足现行收入准则中收入的确认条件。在现行收入准则第二章第四条明确规定,企业应当在履行了合同中的履约义务,即在客户取得相关商品控制权时确认收入。企业与受赠单位通常会签订无偿捐赠合同,企业也会转让自产产品的控制权,但这个无偿捐赠合同通常不满足以下两个条件:一是合同中有明确的与所转让产品相关的支付条款;二是转让产品有相应的对价可收回。而现行收入准则规定收入确认时,企业与客户间的合同要能同时满足包括上述两个条件在内的五个条件。而自产产品的无偿捐赠合同中由于其无偿性的特点,不可能有支付条款,也不存在对价的收回,因此不符合收入的确认条件,只能按照捐赠产品的账面价值结转,同时依据增值税暂行条例规定视同销售,计算销项税额。而将自产产品对外投资则不同,在双方签订的投资合同或协议中会约定投资方产品投资后在被投资方所占的股权比例,产品有相应的股权作为对价,而股权是能够给投资方带来未来经济利益流入的资源,相当于有明确的与转让商品相关的支付条款。因此将自产产品对外投资符合现行收入准则确认的条件,应该同时确认销售收入并结转销售成本。

例2:2019年11月20日,甲公司一批自产产品无偿捐赠给当地福利机构。双方签订了捐赠合同,明确了双方权利及义务。该批产品市场不含税售价为160万元,增值税税率为13%,成本为150万元,已计提存货跌价准备10万元。产品已于当日移交给福利机构使用。

分析:虽然在该项无偿捐赠业务中,企业已经履行了合同义务,福利机构已经取得了产品控制权。但由于是无偿捐赠,合同中不存在合同对价,也没有相应的支付条款,不符合

现行收入准则中收入的确认条件，会计上不能作为销售业务处理。但依据现行增值税暂行条例规定，企业将自产产品对外无偿捐赠要视同销售，按产品市场价格计算销项税额。相应会计处理如下：

借：营业外支出	1 608 000
存货跌价准备	100 000
贷：库存商品	1 500 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	208 000

三、合同变更与可变对价变动分摊

目前注会教材中有关合同变更、可变对价变动额分摊等问题阐述较为复杂，令人费解。笔者所理解的合同变更的三种情形分别为：一是合同新增商品和价款可明确区分，且新增商品单价公允（不反映单独售价，下同），合同变更部分作为单独的合同。二是合同新增商品和价款不可明确区分，或新增商品单价不公允，且已转让商品与未转让商品可明确区分，原未履约部分与合同变更部分合并为新合同。三是如果合同新增商品和价款不可明确区分，或新增商品单价不公允，且已转让商品与未转让商品不可明确区分，应将合并变更部分作为原合同的组成部分。此种情形主要涉及建造合同、劳务合同等服务提供合同，需要在合同变更当期按履约进度调整原已确认收入，如下例。

例3：甲公司是一家建筑公司，2018年1月1日承接了乙公司办公楼建造工程，合同约定对价为1 200万元，2018年年末已发生成本600万元，合同预计总成本为1 000万元。2019年1月双方同意修改办公楼设计而修改合同，增加的对价为300万元，预期成本增加200万元。

分析：该合同属于建造合同，甲公司为乙公司提供建造劳务，劳务在建造期内持续提供，具有同质性和不可辨认性，新增劳务及对价不可明确区分，且合同变更日已履约的劳务与尚未履约的劳务也无法明确区分，因此即使合同有变更也属于单项履约义务，要将该合同变更部分作为原合同的组成部分进行会计处理。又因为乙公司能够控制甲公司履约过程中在建的办公楼，该合同应按照某一时段内履行的履约义务确认收入。本题可采用投入法计算履约进度，根据修改后的合同，按照累计已经发生的成本占预计总成本的比重，重新计算2018年的履约进度 $=600 \div (1\ 000 + 200) \times 100\% = 50\%$ ，则2019年1月合同变更日应调整当期收入 $= (1\ 200 + 300) \times 50\% - 1\ 200 \times 60\% = 30$ （万元）。

合同变更后可变对价发生后续变动的，需要视合同变更类型及其与可变对价关系将可变对价变动额进行分摊：如果合同变更属于前述第一种类型，需要区分可变对价后续变动

额是与两项合同均相关还是只与某一项合同相关，前者应先将可变对价后续变动额按两项合同间交易价格比重进行分配，再将分配金额分别在各合同内部按可明确区分商品交易价格进行二次分配。如果合同变更属于前述第二种类型，且可变对价后续变动与合同变更前已承诺可变对价相关，也需要将可变对价额进行两次分摊：首先将可变对价变动额按原合同中可明确区分商品交易价格先分摊一次，再将分摊至新合同的变动金额按新合同中交易价格进行二次分摊。如果合同变更属于前述第三种类型，直接将可变对价后续变动额分摊至合并变更日尚未履行的合同义务。但目前注会教材只针对第二种情形进行例题阐述，下面结合具体例题阐述第一种情形，第三种情形不存在分摊问题，在此不再赘述。

例4：2019年10月1日，甲公司与乙公司签订合同，转让两种可明确区分的产品A和B，双方约定的对价包括固定对价1 200万元和预计400万元的可变对价，假定该可变对价估计值符合计入交易价格的条件。A产品在合同签订日即转移控制权，B产品于2020年2月1日前转移控制权。2019年11月1日，甲乙双方对合同范围进行了修订，2020年4月30日将产品C连同尚未转让的产品B转让给乙公司，合同价格增加800万元，该增加额反映产品C的单独售价。假定A、B、C三种商品单独售价相同，均可明确区分，且可变对价不符合只分摊给某一项或某两项履约义务的标准。在合同修订后，交付B、C产品前，甲公司可将可变对价估计值修正为460万元。假定甲公司认定可变对价增加值60万元符合不确定性消除时累计已确认金额极可能不会发生重大转回的条件。

分析：按照前面讲述的合同变更条件，甲、乙公司合同变更增加了可明确区分的商品C，且新增合同价款800万元反映了商品C的单独售价，因此合并变更部分作为单独合同进行会计处理。又因为可变对价不符合只分摊给某一项或某两项履约义务的标准，因此可变对价后续变动与整个合同相关，需要进行二次分摊：首先要将可变对价变动额按照新旧合同交易价格在两个合同间进行分摊，原合同分摊的可变对价变动额 $= 60 \div (1\ 200 + 400 + 800) \times (1\ 200 + 400) = 40$ （万元），新合同分摊的可变对价变动额 $= 60 - 40 = 20$ （万元）；由于原合同包含有可明确区分的A、B产品，分摊到原合同的可变对价变动额40万元要按照A、B产品的交易价格进行二次分摊，又因为产品A、B单独售价相同，分摊的金额都是20万元。所以2019年10月1日，甲公司应确认A产品销售收入800万元 $[(1\ 200 + 400) \div 2]$ 。合同修订后，A产品应增加确认收入20万元，2020年4月30日在转移B、C产品控制权后，再分别确认B、C产品收入820万元 $(800 + 20)$ 。■

责任编辑 陈利花