

IASB/FASB 《关于客户合同收入确认的初步意见》讨论稿之简介

——与现行准则的比较及举例分析

陈朝琳 ■

2008年12月19日,IASB(国际会计准则理事会)与FASB(美国财务会计准则委员会)联合发布了《讨论稿:关于客户合同收入确认的初步意见》(Discussion Paper: Preliminary View on Revenue Recognition in Contracts with Customers,以下简称讨论稿),财政部于2009年6月发文在国内征求对此讨论稿的相关意见。本文拟比较讨论稿与现有收入确认相关准则的区别之处,并设计示例给予说明。

一、讨论稿与各现行准则的主要区别

(一) 基于主体与客户订立的合同进行收入确认

这是讨论稿从资产负债观的角度辨析收入确认问题后所提出的、自认为可以把握本质并更好地保持内在一致性的收入确认原则。

在美国,反映不同行业差别的收入确认准则达100多份。它们有一个共同点,即均以FASB发布的财务会计概念公告第5号(SFAC NO.5)中关于收益组成部分应用标准为指南,以已实现或可实现和已赚得为收入确认的标准。其中,最重要的标准——已实现,则以交易发生或完成,并收到现金或获得现金收取权为基础。而该讨论稿则撇开交易,引进“合同”的概念。它提出了收入确认

的统一基础是合同(除金融工具、保险合同、租赁合同的出租方暂时例外),即制订了基于合同(与客户的合同)的收入确认原则。

两个理事会(IASB与FASB)认为,主体与客户进行交易之前都有合同存在,合同可以是书面的、非书面的或其他任何一种具有强制义务的协议。即使一般消费者用现金向商店购买物品时,也先有隐形的“合同”存在。当主体与购买方(客户)缔约成为合同的一方时,主体既有收取货款的权利,同时也有待履行的向购买方交付商品或服务的义务。如果主体已履行了承诺交付资产(商品或服务)的义务,并由购买方控制了该项资产,则主体的合同净地位表现为权利的增长,此时,即可确认收入。至于货款是否立即收到,或在约定中将定期或分期支付,那是商业信用问题,不应影响确认的时间。

总之,基于合同的收入确认原则,不再以已实现(可实现)和已赚得为收入确认的基础,而是基于已履行的合同义务(即交付一项合同承诺的资产,从而使主体的合同净地位增长)为收入确认基础。

(二) 基于资产控制权移交的时点进行收入确认

1. 以资产控制权而非实现可能性为标准

讨论稿提出,在客户获得对承诺资产(商品或服务)的控制权,从而该资产已成为客户的资产时,针对每项待履行义务确认收入。

如上所述,现行准则都以实现原则作为收入确认的标准,或根据实现的可能性(FASB的一般公认会计原则),或根据风险报酬的转移程度(IASB及我国的准则),来判断是否及何时确认收入。SFAC No. 5指出,“确认收入和利得的进一步指南,旨在确认以前保证它们的客观存在和金额达到确信成立的程度。……确认要斟酌两个因素:(a)是已实现或可实现的,(b)是已赚取的。”并列出了确认收入和利得的7种可能的情形,此即“实现原则”。IASB与我国的会计准则都把“将商品所有权上主要风险与报酬转移给购货方”作为收入确认的第一条标准。这是实现原则的另一种表述,也需要估计风险与报酬转移的程度。当前的服务收入确认模式之所以如此复杂,与上述判断标准不无关系。因为服务是无形的,不可捉摸,经常没有可靠证据,而风险和报酬也是如此,把二者放在一起,就更加难以认定,更容易产生歧义。

另外,SFAC No. 2中提到,可靠性是有程度(层级)之分的,而现存的收入确认准则也以此为依据,将实现(变现)可能性大的交易结果视为可实现,其判

断的标准比较模糊。更重要的是,它将这种判断导致的结果与已实现部分合并在一起,使报表使用者无法区分已实现与可实现。

讨论稿认为,解决问题的突破口是把确认与实现(其实是变现)分开。确认遵循资产负债观和权责发生制,实现是收付实现制对于表内确认的干扰,只要通过合理的估计、列报和披露,可以产生比实现原则更有助于决策的信息。讨论稿提出,以控制权的转移作为移交资产的标准。考虑到IASB和FASB概念框架中“资产”定义都含有“控制”一词,因此可以认为,基于控制权转移的收入确认模式是遵循资产负债观的体现。“移交”的完成,就意味着资产被客户所控制,已成为客户的资产。这样,从可稽核性的角度看,客户是否已控制资产即可作为企业外部的证据,以证明企业是否已移交资产,这样的外部证据应该比原先的风险和报酬的主要部分是否转移更容易判断,更可稽核。

讨论稿还特别提出一项可被推翻的假设:“在一项资产被用于清偿另一项合同所约定的待履行义务之前,该资产并未被移交给客户。”并说明,“如果合同条款或法律明确指定资产在用于清偿另一项待履行义务之前就已经被移交给客户,那么,本假设可被推翻”。这样,对于那些被前后移交又有关联的资产而言,何时确认收入就有了可以判断的依据。

2. 将销售商品和提供劳务统一视为向客户转让资产

在会计实务中,商品和服务的形态多样,移交方式各异,由此导致主要风险与报酬转移的认定不一,特别是商品和服务的区分标准难以明确,收费方式千差万别,导致无法准确判断是否“可实现”,因此,在以实现原则为指导的基础上,对于不断涌现的业务创新,就需要制订许多新准则和指南,来规范不同业务导致的收入确认问题。而这些准则和指南纷繁复杂,难免产生不一致之处。

讨论稿认为“商品和服务都是资产,在客户合同中承诺提供商品或服务就是一项待履行义务”,并指出,如果是商品,“典型地,在取得商品的实物所有权时,客户即控制了该商品”;如果是服务,由于其具有无形、多样的特点,“主体需要评估客户是否已收到承诺的服务。在一些情况下,服务增加了客户现有资产的价值;在另一些情况下,服务被立即消费,不确认为资产”。这样,对于无形的服务,由于有了“客户现有资产”或“即时消费”这样相对易于作出判断的附着物,辨认起来就会更为便利。

当然,讨论稿也承认,“在有些合同中,尤其是当主体承诺为客户修建一项资产时(即建造合同),这样的判断(判断承诺移交的是一项商品还是服务)就难多了。此时,考察资产何时被移交给客户有助于区分相关承诺:是交付一项完工商品还是提供一项建筑服务”。对此,讨论稿的建议是:“典型地,在某一时刻向客户移交的某一商品就是一项资产,在一段时间内向客户持续移交的资产就是一项服务”。另外,“主体必须考虑诸如合同条款、法律运行等因素来判断客户何时收到一项资产。对于在建时哪一方控制资产(即进展中的工作)的判断可以表明某项承诺是一件商品还是一项服务,也可以表明何时清偿一项待履行义务,由此确认收入”。之所以提到建造合同,是因为出于实现原则及建造合同周期长、变数多等特点,IASB、FASB和我国财政部等准则制订机构都就建造合同制订了专门的准则,而讨论稿认为应该有一项适用于商品和服务的单一的收入确认原则,以便于会计人员以该原则为基础,根据企业的实际情况,作出更为内在一致的职业判断和会计处理。

3. 在执行每项待履行义务的时点确认收入

讨论稿指出,“仅当客户在不同时间收到承诺资产时,主体才有必要将合同承诺分解为各个单独的待履行义务”。这

就要求,客户何时收到资产(即资产何时移交给客户),就在何时记录待履行义务的履行,也就是收入的确认。这种做法明显体现了权责发生制的要求——记录交易在其发生期对企业财务的影响。而且,以时间为分解待履行义务的标准,也解决了以往收入确认中的难点——何时确认问题。

现行准则一般规定,在同时符合若干条件的时候,才可以确认收入。这样,既可能造成一部分已执行的待履行义务由于不符合某项条件(如已移交商品因其某部分成本无法可靠计量)而延后确认收入,也可能造成一部分未执行的待履行义务由于相关义务已执行(此时,主要的风险与报酬已转移,如售出商品的保修服务)而被提前确认收入。可以看出,这些做法并不符合权责发生制原则,由此产生不一致的会计处理方法,从而影响会计信息的可比性,也给会计人员带来困扰和盈余管理的可乘之机。

当然,这个模式要求将确认与实现清晰地分离开来,还要求在缔约时就要判断哪些待履行义务会在不同时间被执行,并以适当的方法估计这些待履行义务的计量值,下文即就此问题进行说明。

(三) 以交易价格分配法为计量原则

1. 支持采用原始交易价格作为待履行义务的初始计量

讨论稿指出,一些人支持当前脱手价格法,“此金额即主体在财务报表日向独立第三方转手该义务时将被索要的付款额。……实际上,大多情况下,对于待履行义务,主体要么选择不转手,要么无法转手。然而,由于能为计量待履行义务(基于对待履行义务的市场认识)提供一个明确的目标,脱手价格应该被使用”,并认为,“对于一个主体向客户转移商品和服务的义务的计量,它(当前脱手价格法)能捕捉到对决策有用的组成部分”。但是,这种方法将导致缔约时就要确认一项合同资产并由此确认收入,估计那些不可观察的、当前脱手价格所需要的

成本将超过由此带来的决策有用性提高的效益,而且,缔约时未鉴别出某项待履行义务或低估(高估)某项待履行义务的计量值等错误将在被发现之前一直被误报。因此,为了与基于合同的收入确认原则保持一致,尽量简化计量问题,讨论稿决定,在初始计量中,采用原始交易价格,即合同中的报酬额。

2. 将初始交易价格分配至各履约义务,以便于后续计量

讨论稿认为,“对大多数客户合同而言,在每个财务报表日精确计量待履行义务的方法过于复杂,且不必要。待履行义务最显著的变化就来源于主体向客户移交商品和服务以清偿待履行义务”,因此,讨论稿提议,“待履行义务的后续计量至少应捕捉那些源于主体向客户移交商品和服务而清偿待履行义务所产生的变化”,由此,“必须在缔约时将原始交易价格的各部分分配到各项待履行义务中,以描述主体的业绩”。初步意见是:“应以待履行义务所对应的承诺商品和服务的独立售价之间的比例来分配交易价格。承诺商品和服务的独立售价是指,如果缔约时被单独销售(即不作为一整套商品和服务的一个部分),主体出售该商品和服务的价格。当主体真正将商品和服务单独出售时,此时各商品或服务的单独售价即独立售价的最好证据。然而,在一些情况下,无论是该主体还是其他主体都没有分开销售某商品或服务,则独立售价不可观察。此时,主体需要对它们作出估价”。可以看出,讨论稿支持在无法可靠计量已移交资产的某部分成本时,必须对其独立售价作出合理估计,以便及时确认该部分收入,而不是由于此时不满足现行准则的收入确认条件,而推迟确认收入。

3. 被视为负担过重时需进行重新计量

讨论稿提出,只有在环境发生不利影响,某项待履行义务的承载金额(即包含于已确认的合同净地位中的该项待履行义务的计量值)无法如实描述主体向

客户移交商品和服务的义务,也就是某项待履行义务负担过重时,才需要重新计量。讨论稿介绍了重新计量的两类引发条件——成本引发和当前价格引发,并倾向使用成本引发条件。关于某项待履行义务在触发引发条件(即被视为负担过重)后如何重新计量的问题,讨论稿建议,“就该以与其引发条件一致的基础来重新计量”,自然,讨论稿支持重新计量至成本。

负担过重的待履行义务相当于我国《企业会计准则第13号——或有事项》中的“待执行亏损合同”,这样做可以把实际收入与重新计量利得(或损失)区分开,分别纳入损益表与全面收益表,以反映主体的经营业绩及某项合同的业绩。但某项被视为负担过重的待履行义务存在于某项客户合同之中,它的重新计量并不影响整项合同其他部分待履行义务的计量,这样处理更符合充分披露原则。

二、举例分析

以下示例用于说明讨论稿与现行准则在处理收入确认问题上的主要区别之处,现实的会计实务中可能并无完全对应的例子。另外,除特别说明,文中所指现行准则以我国于2006年颁布的《企业会计准则》为准,主要参考《企业会计准则第14号——收入》,并参考财政部会计司编写组编写的《企业会计准则讲解》(人民出版社)中的相关内容。

(一) 示例说明

20×0年8月1日,A公司与B公司签订一份协议,约定由A公司在第二年2月末前向B公司提供一套机器设备,该设备的某个主要部件Y由A公司委托C公司生产并运至指定地点,但对于此类整套设备,同行业从未分开销售Y部件与其他部分,A公司负责设备的运输与安装。该成套设备(含运输及安装)现销价为430万元,本协议采用分期付款方式支付价款,在收费方式不变的情况下,如单独出售,不含Y部件的其他部分估计

价格310万元,运输价格估计20万元,整套设备的安装价格70万元。C公司未向A公司提供可靠的报价,根据估计,该部件独立售价为100万元。A公司同时开发一套用于运行该设备的软件,并负责安装及维护。设备安装与软件安装以设备试运行成功为完工标志。

关于付款方式,协议约定:B公司分七期支付设备(含运输及安装)款,第一期预付款150万元,于合同签订后10个工作日内支付;设备安装并试运行成功后,每半年(在每年年中及年末)支付50万元,共三年,总计450万元。软件款50万元,其中软件的独立售价为45万元,软件安装及针对B公司特定情况所做的二次开发费用为5万元,软件运输等零星费用不计,于设备试运行成功后一次性支付。软件维护费每年年末支付一次,每次10万元,共三年。该协议至设备试运行成功后三年内有效。

缔约后,A公司于20×0年8月10日收到预付款150万元;12月1日,将设备运至B公司指定地点;20×1年1月5日,C公司将部件Y运至指定地点,同日,软件装入设备;2月10日,设备安装完毕;2月15日,软件二次开发并测试成功,同日,设备试运行成功,生产出第一批合格产品;3月10日,A公司收到C公司提供的关于Y部件的可靠报价;6月30日,收到设备款50万元。12月31日,收到设备款50万元及软件维护费10万元;之后两年,A公司如期收到设备款及软件维护费。

每年年底,A公司都对软件维护成本进行结算,并测算次年该项服务的成本。20×1年年底,该成本结算值8万元,预测值9万元;20×2年年底,结算值9万元,预测值12万元;20×3年年底,结算值12万元。

本例不考虑税收问题。

(二) 相关分析

1. 遵循讨论稿

(1) 收入确认。A公司与B公司缔结的合同无疑符合讨论稿中“客户合同”的

定义,其委托C公司生产并运至Y部件的做法既是二者之间的合同,也是A公司履行与B公司合同的一部分内容,因此,Y部件的移交与运输也应被视为A公司在与B公司合同中的待履行义务。根据讨论稿的收入确认原则,A公司在收到货款时只是合同权利的减少,只导致合同净地位的降低,因此此时不确认收入,只有在各项待履行义务被执行,合同净地位得以提升时才确认收入。

A公司在合同中所承诺的移交设备、运输设备、安装设备、移交软件、安装软件(含二次开发)、软件维护等事项都是待履行义务。其中,由于设备在运输到达指定地点时可视为被B公司所控制,即为移交,此时,运输服务也增加了该设备的价值,因此,设备本身可以与运输设备的服务合起来作为一项独立的待履行义务,由于设备在安装前已经是B公司的资产,因此,设备安装与软件安装这两项服务都在安装过程中实时增加B公司现有资产的价值,但考虑到合同约定以设备试运行成功为完工标志,因此可以在试运行成功当日分别确认这两项待履行义务的执行及相应的收入。除此之外,其他各项资产(无论是商品还是服务)都在不同时间点被移交给B公司,因此,A公司需要分别核算这些待履行义务,并在这些待履行义务被执行时确认相应的收入。

Y部件本身及其运输服务这两项待履行义务,由于该部件运抵指定地点(即移交给B公司)的时点与其他待履行义务有别,因此需要作为单独的待履行义务,不过同样可以在该部件被运送至指定地点(这两项待履行义务同时被执行)时合并确认为一项收入。由于该部件必须与设备的其他部分同时安装,因此,该部件的安装服务不必单独列出,可与设备的其他部分一起(此时,即整个设备的安装服务)作为一项待履行义务。至于A公司支付的销售设备佣金,根据讨论稿规定不能资本化,应在发生时直接确认为

费用。

(2)收入计量。由于A公司在不同时间点向B公司承诺商品与服务,因此,必须在缔约时将原始交易价格分配到各项待履行业务中,根据讨论稿的规定,应以待履行义务所对应的承诺商品和服务的独立售价之间的比例来分配交易价格。同时,由于A公司和市场上的其他同类企业都没有分开销售此类整套设备,而且C公司没有提供Y部件的可靠报价,因此,设备的Y部件及其他部分的独立售价不可观察,主体需要对它们作出估价。

协议约定分期支付,由于讨论稿暂不考虑时间价值的影响,整套设备

表1

单位:万元

	收入	重新计量利得/(损失)	费用	毛利	待履行义务承载金额
20×2年	10	(2)	(9)	(1)	12
20×3年	10	2	(12)	0	-

及其安装价款以付款的总额450万元(150+50×6)计;A公司估计Y部件的独立售价为100万元,设备其他部分的独立售价为330万元(310+20),安装服务的独立售价为70万元。由于整套设备及其安装服务的合计金额为500万元(100+330+70),与交易价格450万元不等,需要根据各项待履行义务独立售价的比例分配交易价格。经过计算,安装服务为63万元,整套设备及运输服务为387万元,其中,Y部件分配的交易价格为90万元,设备的其他部分为297万元。因此,在设备的其他部分(不含Y部件)运至指定地点时,即可确认相应设备及运输服务的收入为297万元,待Y部件运至指定地点时,确认设备收入90万元,试运行成功后,再确认设备安装收入63万元。

20×2年年底,由于预期成本(12万元)已超过这项待履行义务原先的承载金额(10万元),此时,应认定为负担过重,必须对其进行重新计量。本例以讨论稿所推荐的成本测试法来计算,得出

结果如表1。

2. 遵循现行准则

(1)收入确认。根据现行准则,由于A公司负责设备安装,因此,在安装之前,设备的主要风险与报酬未转移给购货方,另外,由于C公司没有提供Y部件的报价,A公司无法可靠地计量已发生的成本,这样,商品销售收入的两项条件未能满足,因此,直至设备安装完毕,且Y部件能够可靠计量之前,A公司不能确认任何收入,而是在各条件都满足后再确认收入。其中,整套设备(含Y部件)本身、设备运输、设备安装的收入在获得Y部件的可靠计量值时予以确认,而软件

及其安装服务的收入在设备试运行成功时予以确认。

(2)收入计量。由于A公司采取分期收款,且期限超过三年,可认定为该销售合同具有融资性质,应该按照现销价格(应收款项的公允价值)确认收入,而将现销价格与应收价款总额之间的差额在合同期内按照实际利率予以摊销。这样,设备及其运输与安装的收入计量值应为430万元,它与分期付款的总额(450万元)之间的差额(20万元)应该在以后3年内予以摊销(每期的具体摊销额在此不做计算)。

(作者单位:厦门大学会计系)

责任编辑 刘忻

