

新冠疫情对企业新收入准则应用的影响

谈多娇 郑洁

摘要：新冠疫情导致的经营环境骤变、国家政策调整、消费者行为改变等，使得企业经济活动脱离正轨，原本的合同履行及合同对价结算因此面临较大不确定性。本文通过对《国际财务报告准则第15号——来自客户合同的收入》以及我国《企业会计准则第14号——收入》的梳理，从企业会计准则应用的角度，着重分析企业在合同收入确认、计量和信息披露环节因疫情影响而需要调整和注意的方面，以期将新收入准则应用与应对新冠疫情相结合，助力企业在特殊时期能够顺利执行新企业会计准则。

关键词：新冠疫情；收入确认；收入计量；信息披露

中图分类号：F233 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2020)17-0037-03

根据《国际财务报告准则第15号——来自客户合同的收入》以及我国《企业会计准则第14号——收入》(以下简称新收入准则)，企业应在“履行了合同的履约义务时确认收入”，即执行合同中约定的履约义务是收入确认和计量的基础。受新冠疫情影响，大量企业无法正常开展生产经营活动甚至暂停营业，很多企业陷入财务困境或出现流动性风险，付款能力大大降低，企业间购销合同和对价结算难以正常履行。此时，债权方企业需要重新评估客户合同如期履约的可能性，如果出现推迟付款或无力付款、退货、市场需求萎缩、顾客忠诚度降低等迹象，就需要重新估计合同中的可变对价，并对合同收入的确认、计量和披露做出相应的调整和会计处理。

一、对收入确认的影响

合同履约情况受新冠疫情影响程度非常大，债权方在进行收入确认时，需要对合同及相应的收入进行重新评估和确认，主要包括以下几个方面：

(一) 合同如期履约可能性的确认
新收入准则规定，当企业与客户之间的合同同时满足下列标准时，应按五步法模型将与客户之间签订的合同对价确认为收入：(1) 交易各方已批准该合同，并承诺履行各自的义务；(2) 合同明确了合同各方与所转让商品或提供服务相关的权利和义务；(3) 该合同有明确的与所转让商品或提供服务相关的支付条款；(4) 该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额；(5) 企业因向客户转让商品或提供服务而有权取得的对价很可能收回。

企业在应用五步法模型确认合同

收入时，首先，要识别与客户订立的合同。合同识别最重要的不是看程序上的细节，而是要识别是否包括需要强制执行的权利和义务，只有包括强制执行的权利和义务的合同才属于新收入准则确认的范围。需要指出的是，在特殊情况下，交易各方可能无法按常规程序订立合同，比如，签订合同时责任人因所在地疫情出行受限而无法到现场签名，不能因现场签名的缺失而否定这份合同的法律效力。其次，交易各方在拟定合同中的强制性权利和义务条款时，要遵从法律专家的意见，仔细推敲合同中每一个条款的表达细节。如果合同中没有包括强制性权利和义务，则需要同时满足收入确认标准才能作为收入进行确认。在很多合同中，交易双方为了谨慎起见，还会拟定一些有关“不可抗力”的条款，即如果出现某些特殊情况，合同某一方

作者简介：谈多娇，湖北经济学院会计学院教授；

郑洁，中南财经政法大学会计学院博士研究生，通讯作者。

或多方可以选择终止合同而无需承担任何处罚。根据《中华人民共和国民事诉讼法总则》第一百八十条和《中华人民共和国合同法》第一百一十七条中有关“不可抗力”的条款,结合最高人民法院2020年4月发布的《关于依法妥善审理涉新冠肺炎疫情民事案件若干问题的指导意见(一)》,应认真研判新冠疫情或者疫情防控措施与合同无法正常履行之间的因果关系,确定新冠疫情对企业是否属于典型的“不可抗力”情况。如果的确是疫情直接导致无法履行合同,可以部分或者全部免除合同中的法律责任。比如,销售方因受新冠疫情影响完全停工,交货困难,就可以通过与客户沟通,选择终止合同,且无需承担违约责任。

(二) 合同对价收回可能性的确认

债权方企业只有在预期能够收回所销售产品或所提供服务的对价时,相关合同才能确认是有效的。在评估合同对价收回可能性时,“可变对价”是重点考虑的因素。比如,合同是否明确包括或隐含提及在客户出现流动性风险时可享受价格折让等可变对价的条款。另外,企业也可以按风险程度、企业规模、所处行业和地理位置等因素对所有客户进行分组,在评估对价收回可能性时参考同组内不同客户的合同执行情况。比如,如果企业很难获得某一客户的具体资料以评估其履行合同的可能性,可参照同类客户90%的履约概率为评估该客户的履约概率,以此对合同对价收回情况进行预测;如果有特定的资料证明该客户与同类客户的情况不一样,则需要对其合同对价收回的情况进行单独评估。

新收入准则规定,企业要根据客户的还款能力和意愿,评估“企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回”。所谓“很可能”收回合同对价,是指客户既有还款能力又有还款意愿。如果企业考虑新冠疫情的影响,决定主动

向客户提供折扣或折让,则无需评估收回合同对价的可能性,按照“可变对价”的要求进行会计处理即可;如果某个客户或某一组客户受新冠疫情影响出现明显的流动性风险或信用评级被调低,偿债能力恶化,则企业应该对相关合同对价收回的可能性进行重新评估。由于新冠疫情带来重大的不确定性,企业评估合同对价收回可能性的难度较大,则需要综合考虑相关数据和影响因素,进行审慎判断:如果企业确认某客户无力履行合同,合同对价几乎没有可能收回,则可判断此合同无效,即无需按新收入准则的五步法模型来确认相关收入;如果先前被企业判断为无效合同的客户生产经营情况出现了转机,其合同对价很可能收回,并且满足新收入准则中的其他确认条件,则可重新确认收入。

(三) 合同变更的确认

受新冠疫情的影响,合同各方可能通过协商对合同中的相关权利和义务条款进行变更。比如,向受新冠疫情影响较大的客户提供价格折让。在会计确认上,企业为客户提供价格折让有两种情况:一是合同开始日就确定的可变对价,二是因特殊情况而发生合同各方权利和义务的变更。由于新冠疫情影响而向客户提供的价格折让属于后者。除提供价格折让外,企业也有可能变更合同中的其他条款。如果由于疫区客户新增了抗“疫”需求,企业与客户商定合同变更增加了可明确区分的商品(防疫物资等)及合同价款,且这部分新增的合同价款能反映新增商品(如口罩、护目镜等)的单独售价,在这种情况下,企业应当将合同变更部分作为一份单独的合同进行会计处理。如果合同变更只涉及交易金额的修改(如为疫区客户提供价格折让或减免商铺租金等),这种变更没有生成新的合同,则只需要根据新收入准则进行判断,按照实际情况进行会计处理即可:如果合同变更日已履约部分

(已转让的商品或已提供的服务)与未履约部分(未转让的商品或未提供的服务)之间可明确区分,应当视为原合同终止,同时将原合同未履行部分与合同变更部分合并为新合同;如果合同变更日已履约部分与未履约部分之间无法明确区分,则应当将该合同变更部分作为原合同的组成部分进行会计处理,对已确认收入产生影响的,在合同变更日需要将前期已确认的收入进行调整,差额计入当期收入;如果合同义务已全部履行,根据新收入准则的有关规定,任何价格折让都需按交易价格变化进行处理。

二、对收入计量的影响

(一) 可变对价的计量

企业应当在每个资产负债表日对合同的可变对价金额进行重新估计。所谓可变对价,是指向客户提供折扣、价格折让、返利或其他激励措施而发生的价格减免,以及客户享受奖励积分、业绩奖金或提出退款、索赔而发生的合同对价调整。

在新冠疫情的影响下,企业要根据自身的收款能力和客户经济状况,综合考虑合同各方可能采取的行动,对可变对价进行重估。如果企业预期未来会发生商品退货、商品或服务市场萎缩、客户忠诚度降低、因履约不力导致罚款等情况时,就要考虑调低其合同的可变对价金额。但新冠疫情对合同各方的影响存在很大的不确定性,很难对可变对价的波动进行准确估计和计量。因此,调整可变对价要审慎判断,确定是否需要变动相应的会计计量参数。

有些客户为了对冲新冠疫情所带来的流动性风险,可能会选择采用非现金对价(如股票)来结算合同对价。如果企业按照合同开始日的公允价值来计量非现金对价,则疫情期间因客户公司价值波动导致的非现金对价公允价值变动不属于可变对价范围,无需在交易价格中

进行调整。相反,如果企业按照合同履约日的公允价值来计量非现金对价,因新冠疫情影响而导致非现金对价公允价值变动的,根据新收入准则的有关规定,则属于合同可变对价的调整范围。

(二) 含重大权利合同的计量

为应对新冠疫情的影响,很多企业选择向客户提供优惠券、续约权或推行客户忠诚计划等优惠措施,由客户自主决定是否使用这些“额外选择权”。作为“额外选择权”的提供方,企业要评估是否向客户提供了一项重大权利,以及这个重大权利是否属于单独的履约义务:如果企业向客户提供了重大权利,同时也是一项单独履约义务,则该履约义务需要参与合同整体交易价格的分摊,只有在客户未来行使该重大权利取得指定商品控制权,或者决定放弃使用该选择权时,企业才能确认相应的收入;如果这项重大权利的单独售价无法直接获取,则需要根据相关参数进行合理估计;如果企业为客户提供了额外购买商品选择权,但客户行使这项选择权购买商品时的价格反映了这些商品的单独售价,则合同不包含这项重大权利。

(三) 含重大融资成分的计量

新冠疫情导致很多企业流动性风险增加,为了提前或如期获得现金流,企业可能采取一定的优惠措施鼓励客户提前付款或按合同约定付款;为了帮助困难客户度过难关,企业也有可能同意客户延迟合同对价结算。根据新收入准则的有关规定,这两种情况都需要评估其是否包括重大融资成分。如果合同中包含重大融资成分,企业首先应确定客户在取得商品控制权时应支付的现金交易对价,然后计算这一现金交易对价与合同对价之间的差额,再采用实际利率法在合同期间内对差额进行摊销;如果在合同开始日就可以判断客户取得商品控制权与支付合同对价的时间间隔不超过1年,为简化起见,则无需考虑合同的重

大融资成分;如果交易各方商议修改原有合同的付款条件,则企业还需要考虑有关价格优惠的情况。

(四) 隐含履约义务的计量

新收入准则的五步法模型要求企业在合同开始日要识别合同所包含的单项履约义务。在确定交易价格时,首先需要明确各单项履约义务是在某一时段内还是在某一时点履行,然后相应地在履行各单项履约义务时分别予以确认收入。所谓履约义务,是企业在合同中向客户作出转让可明确区分商品的承诺。这种承诺有的是合同中明确的承诺,有的是客户通过企业在对外公开宣布的政策、特定声明或历史习惯做法等得知并在合同订立时进行合理预期的承诺,即隐含的履约义务。由此可见,企业与客户之间的合同履约义务并不局限于合同中明确指定的商品或服务,还包括一些隐含在企业的商业惯例、公开政策或特定申明中的特定承诺,这些承诺在合同签订时客户就有了收到企业转移某些商品或服务的预期。

新冠疫情期间,为了纾困帮扶、共克时艰,有些企业可能会在疫情期间决定给客户提供免费的商品或服务,但当初在签订合同时并没有明确或隐含承诺提供这些免费商品或服务的义务。在这种情况下,企业需要根据新收入准则进行审慎判断:这些免费提供的商品或服务是应按照变更合同还是按新增合同进行会计处理?如果企业与原合同客户(或该客户的关联方)承诺提供免费商品或服务,在满足下列条件之一时,是否应当合并至原合同进行会计处理:其一,免费商品或服务与原合同是基于同一商业目的且构成了一揽子交易;其二,免费商品或服务的提供是否取决于与客户订立的其他合同的定价或履行情况;其三,承诺的免费商品或服务是否构成单项履约义务。此外,企业还要考虑为客户提供免费商品或服务的经济实质,并

对该免费商品或服务是一项新增合同还是合同变更进行详细披露。一般情况下,仅因新冠疫情而提供给客户的免费商品或服务不应属于合同变更,但企业需要判断因新冠疫情而提供免费商品的行为是否会成为未来的一个常规做法,再判断免费商品或服务是属于新增合同还是合同变更。

(五) 收入金额的计量

新冠疫情使得很多企业陷入流动性危机,业务中断,无法及时履行其履约义务,债权方企业需要重新考虑并调整收入的确认时间。除此之外,合同各方可能会因履约不及时而导致罚款,进而影响交易金额。不同企业受新冠疫情影响程度不同,如航空业、服务业等企业受影响巨大,可能完全无力履行其履约义务,导致合同终止。在此种情况下,企业前期已确认的收入可能需要冲减,甚至会因需要向客户退款而产生负债。

如果采用投入法确认收入金额,即以企业为履行履约义务而投入的成本比例确定履约进度,则企业因受新冠疫情影响而导致生产效率降低、生产进度中断以及发生非正常消耗不应计入累计实际发生的成本,除非企业和客户在订立合同时能预见疫情的发生且能预测疫情导致上述成本并将其包括在合同价款中,但这种可能性几乎不存在。

三、对收入信息披露的影响

为避免境内外报表出现差异并与《国际财务报告准则第15号——来自客户合同的收入》的生效日期保持一致,新收入准则规定,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,已于2018年1月1日开始执行新收入准则;其他境内上市企业从2020年1月1日起开始执行新收入准则;非上市企业则从2021年1月1日起开始执行。可见,前两类企业已执行(下转第68页)

信体系”的服务范围主要集中于个人开展消费信贷或小微贷款业务：一方面难以覆盖至企业尤其是电网行业相关企业评级；另一方面由于数据污染和数据孤岛等问题，导致数据征信存在一定的风险和误差。2014年10月，中国电力企业联合会发布《电力行业信用体系建设指导意见（2015-2020年）》，标志着行业信用体系建设已得到政府和社会各界的广泛认同。F公司基于XGBoost算法的电力供应商及客户价值体系的构建是基于供应链真实的交易、履约、运行等全过程真实信息，涉及140项指标，实现了电网设备、供应商和客户之间数据的互联、互通、互用，促进了电网公司与上下游企业的全时空泛在连接能力，是目前国网系统内较为全面、客观的供应商客户评价体系，通过科学方法、真实数据保障体系的公信力和生命力，辅助电力供应商及客户建立自我改进理念，强化了品牌形象的自我维护意识，从而形成守信自律、“良币驱逐劣币”的行业新生态，为行业信用体系乃至社会信用体系的建设提供了有益补充。

三、未来展望

虽然F公司构建的基于XGBoost

算法的供应商及客户价值体系立足于电网产业链上下游细分领域的评价，方法科学、数据真实，具备一定的科学性和公信力，在该领域较传统评级机构更为专业可靠，且由于过程数据不公开，安全性、稳健性较强，能够有效防止企业隐私泄露和数据资产流失，研究成果具备行业通用性，在系统内部易于复制和推广，但仍存在以下两个问题：一是该项目评价结果具有综合性和通用性，能够覆盖一般应用场景，但是对于更为细化的领域分析，需要进一步探索和挖掘；二是目前该体系多应用于电网板块，还需投入更广泛运行，通过与各界信息进一步互联，以提升模型的精密度和成熟度。

下一步，F公司将进一步甄别不同专业部门对于供应商及客户的风险、绩效和价值的关注重点，开展更为细分领域的专业研究和应用。此外，随着国网数字经济战略和社会信用体系建设的快速推进，借助科技与产业、金融的深度融合，F公司将加大与电e宝、国网商场和电动汽车等相关应用的进一步对接，在电网系统内外形成合力，助力打造合作共赢的电网行业生态圈。□

责任编辑 李卓

（上接第39页）新收入准则，本文分析的新冠疫情对企业收入确认和计量的诸多影响最终都会体现在信息披露方面。如果企业收入受新冠疫情影响较大，就应在下一个季报、半年报或年报中对其影响进行充分披露。比如，在其季报、半年报或年报中披露有关估计可变对价（包括“对可变对价估计的限制”）和单独售价时所采用的方法、输入值和假设的信息，这就要求企业增加或更新相关披露，以充分反映新冠疫情影响。又如，披露与收入构成的明细信息。事实上，在2019年年报中，已有很多执行新收入准则的企业披露了与新冠疫情影响有关的信

息。比如，应收账款减值的调整、付款条件的变化（包括重大融资成分）、可变对价的估计、企业确认尚未履约部分的合同收入（不包括终止合同或其他不符合收入确认条件的合同对价）的确认时间调整等。此外，企业因受新冠疫情影响而做出的暂时性决策（如合同条款的变更、明知对价收回存在问题仍然保持与客户的交易、交易价格的调整等）也可能影响合同对价的确认和计量。以上这些不仅会对收入产生较大影响，也会对合同资产、合同负债等相关项目的披露提出新的要求。□

责任编辑 刘黎静

主要参考文献

- [1] 吴琼, 余文铖, 洪海生, 喻蕾, 段炼, 高明远, 刘哲. 基于XGBoost算法的配网台区低压跳闸概率预测[J]. 中国电力, 2020, 53(4): 105-113.
- [2] 沈豫, 项康利, 黄夏楠, 洪兰秀, 蔡菁, 许梓明. 基于XGBoost算法的短期负荷预测研究[J]. 水利水电技术, 2019, 50(S1): 256-261.
- [3] 杨贵军, 徐雪, 赵富强. 基于XGBoost算法的用户评分预测模型及应用[J]. 数据分析与知识发现, 2019, 3(1): 118-126.
- [4] 赵会茹, 赵浩然, 陈国平, 王搏, 张文月, 郭森. 新电改背景下电力用户资产综合价值评估模型和差异化接收策略研究[J]. 智慧电力, 2019, 47(8): 105-111.
- [5] 代洲, 尹华, 李松禹, 毛磊. 基于FAHP的电网企业配电变压器供应商分级管理评价模型[J]. 电力大数据, 2020, 23(2): 1-8.
- [6] 余军. 电力工程物资供应商的评价与动态选择方案[J]. 低碳世界, 2019, 9(11): 109-110.

主要参考文献

- [1] 王霞. 国际财务报告准则修订评析与前瞻——以金融工具、合并报表和收入准则为例[J]. 会计研究, 2012, (4): 8-13.
- [2] 何诚颖, 闻岳春, 常雅丽, 耿晓旭. 新冠病毒肺炎疫情影响对中国经济影响的测度分析[J]. 数量经济技术经济研究, 2020, 37(5): 3-22.
- [3] 杨子晖, 陈雨恬, 张平森. 重大突发公共事件下的宏观经济冲击、金融风险传导与治理应对[J]. 管理世界, 2020, 36(5): 13-35+7.