

执行收入准则的几点认识

重庆谛威会计师事务所有限公司 何 荣

企业会计准则的全面实施带来了会计界很多的变化。笔者就《企业会计准则第 14 号——收入》(简称“收入准则”)执行中的问题展开讨论。

一、存在现金折扣时收入的计量方法

收入准则规定,销售商品涉及现金折扣的,应当按照扣除现金折扣前的金额确定商品销售收入,即运用总价法处理现金折扣问题。总价法下,企业在确定商品销售收入时,不考虑各种预计可能发生的现金折扣;当实际发生现金折扣时,直接计入当期财务费用。无可否认,总价法可以较好地反映企业销售的全过程,但在客户可能享受现金折扣的情况下,现金折扣是销售方为了更好地收款所采用的一种收款措施,其实质上就是一种收款费用。不将现金折扣从商品销售收入中抵减会引起高估销售收入和应收账款,使会计信息失真,同时也不符合谨慎性原则的要求。

笔者认为,可采用净价法处理现金折扣问题,即按净额部分确认商品销售收入,购货方超过折扣期多付的金额,于收到账款时入账,作冲减当期财务费用处理。净价法能够避免总价法的不足,不会引起高估应收账款和销售收入的问题,可以使企业提供的会计信息更加真实可靠,且体现了谨慎性原则。

二、收入确认下公允价值的应用

收入准则在收入的确认上引入了公允价值。笔者认为,如

小于差额则调整计入留存收益(若同一年追加投资,则调整计入营业外收入)。对于新取得的股权部分,应比较新增投资的成本与取得该部分投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额,若属于小于差额部分,则需要调整计入当期的营业外收入。

(2)在分别处理基础上进行综合考虑,使得原持有的长期股权投资及新增的长期股权投资两部分应计入的商誉(大于差额)、留存收益和营业外收入(小于差额)的确定与整体投资相关。

对于原取得投资后至新取得投资交易日之间被投资单位可辨认净资产公允价值变动相对于原持股比例的部分,属于在此期间被投资单位实现净损益引起的公允价值变动,调整长期股权投资的账面价值,同时调整留存收益;属于其他原因引起的公允价值变动,在调整长期股权投资账面价值的同时,应调整计入其他资本公积。

2. 减少投资。原持有的对被投资单位具有控制的长期股权投资,因减少投资等原因对被投资单位的财务和经营政策

果交易是在公平交易环境中进行的,或没有证据表明交易是强迫的或清算的,则企业销售商品或提供劳务的公允价值就是交易中的现金金额。如果交易是在强迫或清算条件下进行的,例如由于重大的财务困难或法律法规、要求等原因,使销售方或清偿方的谈判地位受到消极影响,价格受到实体间其他合同或交易的影响,或者双方是关联单位,或者已知的报价错误或某些非法活动影响了特定资产或负债的价格等,则资产或负债的公允价值应当根据其他方法估计确定。

收入准则规定,收入确认需满足五个条件,其中之一便是“相关的经济利益很可能流入企业”。以分期收款销售业务为例,一般商品价值都比较大,收款期限比较长,收取货款的风险也比较大,所以在会计处理上先确认收入不满足这一条件,这就出现了前后矛盾,同时这样的处理也不符合谨慎性原则。

例:甲公司售出大型设备一套,协议约定采用分期收款方式,从销售当年末开始分五年分期收款,每年 2 000 元,合计 10 000 元。假定购货方在销售成立日支付货款,只需支付 8 000 元即可。

分析:应收货款的公允价值可以认定为 8 000 元,与名义金额 10 000 元差额较大,应采用公允价值计量。运用插值法计算得出将名义金额折现为当前售价的利率为 7.93%。有关

从控制转为共同控制或重大影响的,应当改按权益法核算。转换时首先将剩余长期股权投资账面余额作为长期股权投资初始投资成本,然后对原采用成本法核算的剩余持股比例部分进行追溯调整,具体会计处理如下:

(1)比较剩余长期股权投资账面余额与按照剩余持股比例计算原取得该部分投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的差额,属于大于差额部分则不调整长期股权投资账面价值,属于小于差额部分则调整留存收益。

(2)对于原取得投资后至转换为权益法核算日之间被投资单位可辨认净资产公允价值变动相对于剩余的原持股比例的部分,属于在此期间被投资单位实现净损益引起的公允价值变动,调整长期股权投资的账面价值,同时调整计入留存收益;属于其他原因引起的公允价值变动,在调整长期股权投资账面价值的同时,应调整计入其他资本公积。

主要参考文献

财政部会计司.企业会计准则讲解 2006.北京:人民出版社,2007

计算见下表。

单位:元

年份	未收本金	财务费用	已收本金	收现金额
	8 000	0	0	0
1	8 000	634	1 366	2 000
2	6 634	526	1 474	2 000
3	5 160	410	1 590	2 000
4	3 570	283	1 717	2 000
5	1 853	147	1 853	2 000
合计		2 000	8 000	10 000

可以有以下两种会计处理方法(暂不考虑增值税因素):

第一种会计处理如下:销售成立时:借:长期应收款 8 000 元;贷:主营业务收入 8 000 元。第一年年末:借:银行存款 2 000 元;贷:长期应收款 1 366 元,财务费用 634 元。第二年到第四年年末的会计处理略。第五年年末:借:银行存款 2 000 元;贷:长期应收款 1 853 元,财务费用 147 元。

这种会计分录将造成以下情况:①卖方的应收账款与买方的应付账款不一致,给审计师函证带来困难。②为了满足管理需要,必须对采用公允价值计量的应收账款逐笔记录备查账,大大增加了会计人员的工作量。③其经济意义与计算过程复杂,会计信息的使用者亦很难理解公允价值计量应收账款的内涵,对提高会计信息的相关性并没有帮助。

第二种会计处理如下:销售成立时:借:长期应收款 10 000 元;贷:主营业务收入 8 000 元,未实现融资收益 2 000 元。第一年年末:借:银行存款 2 000 元;贷:长期应收款 2 000 元。借:未实现融资收益 634 元;贷:财务费用 634 元。第二年到第四年年末的会计处理略。第五年年末:借:银行存款 2 000 元;贷:长期应收款 2 000 元。借:未实现融资收益 147 元;贷:财务费用 147 元。

这种会计分录体现了公允价值的运用,但同时也导致与资产负债概念不相符的递延贷项、递延借项的产生。

笔者认为,第二种做法更好,一开始就把差额给摆出来,一目了然,然后对差额进行摊销,整个经济业务直接就从会计分录上很好地反映出来。

三、收入确认上资产负债观与收入费用观的矛盾

试举一例:为了防止原材料的价格上升,A企业支付给B企业一定的款项,约定在较长的一段时间内(比如说10年内),B企业按一定的价格出售原材料给A企业,A企业预付的款项不可收回。那么对于B企业来说,这笔款项是资产还是负债,是否可以确认为收入?

按照企业会计准则对资产的定义,即按照资产负债观,我们可以毫不犹豫地回答,是资产,因为它符合资产的全部特征。但是从收入费用观看,由于存在严格的收入确认条款,此款项不能计入收入,由此,其只能作为负债列于资产负债表。

《企业会计准则第14号——收入》将公允价值与交易价格的差异计入当期损益,冲减或增加财务费用,显然,在本例中,最大的可能是B企业在未来的销售中将增加财务费用,

那么,造成财务费用增加的直接动因就是这笔预付款。这笔预付款项其实已经在进入企业的同时成为企业的资产,如果不将其在收到的时点确认收入,必将导致收入的少计(货币时间价值)。如果用收入指标作为管理层业绩的评价指标之一,则会直接导致管理层规避这一规定,而采取其他方法来实现收入确认。另外,如果将预收款项作为负债,那么势必会使企业的资产负债率偏高,从而增加企业以后债务契约的成本。但是,在此将预收账款确认为收入,又可能导致过激的收入确认行为,使收入在没有配比的成本的基础上,仅仅通过一纸合同就可以完成确认,使得企业管理当局有更大的操纵空间。

可见,资产负债观与收入费用观的矛盾导致收入确认的问题不能很好地解决,从资产负债观的角度会导致过激的收入确认,而从收入费用观的角度会导致资产负债表中出现与资产、负债定义不符的递延借项与递延贷项。因此,在企业会计准则中资产、负债定义与收入确认定义的矛盾,将成为企业操纵收入确认控制盈余的一个诱因。

四、未满足收入确认的实质性条件时销售业务的账务处理问题

例:甲公司于2003年2月5日以托收承付方式向乙公司销售商品一批,增值税专用发票上注明售价50万元,增值税8.5万元。该批商品的成本为20万元,商品已发出,并已向银行办妥托收手续。但甲公司在销售时得知乙公司资金周转暂时存在困难。经交涉,甲公司确定此项收入目前收回的可能性不大。

按《企业会计准则第14号——收入》的规定,甲公司在销售时不能确认收入,应将发出商品成本转入“发出商品”账户。具体做法为:借:发出商品 20 万元;贷:库存商品 20 万元。同时将增值税专用发票上注明的增值税额转入应收账款:借:应收账款——应收销项税额 8.5 万元;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)8.5 万元。

若3月份甲公司得知乙公司资金周转情况好转,并承诺近期付款,则甲公司确认收入。借:应收账款——乙公司 50 万元;贷:主营业务收入 50 万元。借:主营业务成本 20 万元;贷:发出商品 20 万元。

笔者认为,以上账务处理方法破坏了会计账户之间的对应关系,若只看增值税这笔会计分录,会令人难以理解这笔会计分录所代表的经济业务的内容。若增设“未确认销售收入”账户便可解决这个问题。该账户反映销售业务已经发生但销售收入不能确定能否收到时的暂记收入。具体做法为:销售业务在形式上完成时:借:发出商品 20 万元;贷:库存商品 20 万元。借:应收账款 58.5 万元;贷:未确认销售收入 50 万元,应交税费——应交增值税(销项税额)8.5 万元。若乙公司资金周转状况好转,则:借:未确认销售收入 50 万元;贷:主营业务收入 50 万元。同时结转成本。

此种情况下,“未确认销售收入”账户贷方金额转入“主营业务收入”账户后,无余额。若“未确认销售收入”账户期末有贷方余额,则表明企业存在形式上已取得销售收入而实质上销售收入未能真正实现的经济业务。○