

关于收入确认和计量的思考

齐友发 陈子颖

(仲恺农业技术学院 广州 510225)

【摘要】 新的收入准则更新了收入的概念,强调收入导致所有者权益增加、与所有者投入资本无关的特点。某项交易的收益的不确定性程度直接影响该项收入是否确认和确认多少。在新的收入准则中,还将公允价值的概念引入收入计量,这必然对企业财务状况和财务成果产生影响。公允价值的引入为决策者提供了更加可靠、相关和具有预测性的信息。

【关键词】 会计准则 收入 确认 计量 公允价值

收入的确认、计量与报告是会计核算长期关注的问题。在新的收入准则中增加了利得的定义、公允价值计量以及在利润表中增加较系统的项目来反映未实现收益等内容。本文就新会计准则下收入的含义、确认、计量等问题作一探讨。

一、收入的涵义

1. 收入的内涵。新会计准则规定:“收入,是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。”而旧会计准则规定:“收入,指企业在销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等日常活动中所形成的经济利益的总流入。收入不包括为第三方或客户代收的款项。”可以看出,与旧会计准则相比,新会计准则强调收入导致所有者权益增加,与所有者投入资本无关的特点,本质上两者定义是一致的。

国际会计准则(IAS)只定义五大会计要素,其中以“收益”代替我国会计准则的“收入”要素,收益要素下具体分列“利得”和“收入”定义。IAS的利得是指“会计期间内经济利益的增加,其形式表现为因资产的流入,资产的增值或负债的减少而引起权益的增加,但不含权益参与者出资有关的权益增加。”IAS的收入则是指“企业在正常经营活动中形成的、导致本期内权益增加的经济利益的总流入,但不含权益参与者出资有关的权益增加。”

从我国与国际对会计要素的定义来看,我国的“收入”是狭义的收入——营业收入,它不包括非日常活动带来的营业外收入和投资活动所产生的投资收益等;而IAS定义下的收益是广义的收入,它包括美国财务会计准则委员会(FASB)定义下的综合收益,如接受捐赠和持有利得。右表是我国会计准则与国际会计准则界定收益的对比。

虽然我国和国际上分别对收入和利得进行了定义,但收入是收益的一部分,收入和收益的共同特征都是指某项业务或事项使得经济利益的流入所引起的所有者权益的增加,是与权益参与者(出资者)投入资本无关的。可见,新会计准则明确收入的定义,以及在财务报表之利润表的要素规定上出现营业收入,表明我国汲取了国际上对会计要素定义的严谨性,

经济利益流入要素比较表

比较项目	中国	FASB	IASC
收入	主营业务收入	营业收入	收益
	其他业务收入	利得	
利润	投资收益		
	营业外收入		
所有者权益	捐赠收益	综合收益	
	持产收益		

同时体现了我国会计准则与国际会计准则的协调发展。

2. 收入的外延。明确了收入的定义之后,请看以下公式:

$$\text{收入} - \text{费用} = \text{利润} \quad (1)$$

$$\text{收益} = \text{收入} + \text{利得} \quad (2)$$

公式(1)是利润表编制的基本会计公式,这里的收入是广义上的,它包括营业收入、投资收益、补贴收入、营业外收入等。我国会计准则的收入要素却是狭义的,不包括营业外收入和投资收益,这与人们日常所说的销售总额相一致,均指营业收入。

公式(2)中的收益可视为广义的收入,有学者认为我国可将利得并入“收入”定义(或将收入要素改称为“营业收入”)。因为利得与收入的本质一致,它们都导致利润的增加。但也有学者认为收入与利得应该区分开来,以利于建立收入的确认和计量原则。而且国际会计准则委员会(IASC)的“收益”定义太笼统,不便于分析企业盈利情况。我们认为,利得具有偶然性和非主营性特征,与收入的特征有明显区别,区分两者使得决策者明确界定收益是来自日常的还是非正常活动的,可以为信息使用者评估企业的收益来源指明方向。

二、收入的实现和确认

1. 收入的实现。收入何时实现和实现多少是会计核算处理的过程。而使收入顺利实现和真正获取企业利润,却是销售收入的质量问题。“销售收入的质量就是指某种存在形态的销售收入与它在经济上得以最终实现之间的联系程度。”

经济学上,销售收入的获得过程是商品价值形成、增值和

实现过程的统一。实现过程是指企业投入货币资金购买原材料,通过生产将其转变为产品,并在生产过程结束后,企业为其产品寻找市场和用户而进行营销、发送产品、完成销售并取得债权,直到最终收到货款的经济活动的全过程。

根据资金循环和产品在经济活动中的完成程度不同,销售收入可分为三种形态:

一是处于产品形态的销售收入。它是指产品尚未发出,市场交易行为没有发生之前的销售收入,其质量层次低,存在较大风险,这时企业以产品生产成本来记录,而没有必要对销售收入进行确认和计量,使其仍然以成本形态存在。它又可分为在产品形态的销售收入和产成品形态的销售收入。

二是处于债权形态的销售收入。它指市场交换行为已经发生,并已获得索取货款权利的销售收入。

三是货币形态的销售收入。它指真正获得货币资金的销售收入。

上述中货币形态的销售收入的质量最高,是经济活动已完成的最终表现形式;处于债权形态的销售收入还要完成收账活动,才能转化为货币形态的销售收入;处于产品形态的销售收入还需进行一系列销售活动才能实现,质量最低。

从经济学角度看,已实现的销售收入要完全经过以上三个形态(即投入资金经过产供销最后收回全部货款的过程)。而会计实务,根据权责发生制原则,只要经过产品形态和债权形态的销售收入便可以视为已实现的销售收入(会计处理以应收账款来记录)。

2. 收入的确认。销售收入的确认,是指处于某种存在形态和某种质量层次的销售收入,在账簿中加以记录及其在财务报告中加以反映和披露的财务行为。

(1)确认与实现的关系。经济学上,收入只有在实现了三个存在形态,最后货款回笼时才确认。而会计学上的实现,只要当销售收入很可能带来经济收益,收益及其发生的相关成本能可靠计量就可以确认,如产品已经交付或劳务已经提供,但货款不一定获得。

由收入的实现和确认得出两个结论:一是收入的质量决定何时实现和确认收入。二是会计实务上,只要收入经过产品形态和债权形态便能确认收入。

这种未收到货款却符合一定确认条件的销售收入,会计上我们视为可实现的已确认销售收入,予以确认的同时,收入的最终实现存在收账活动的风险。

(2)收入的确认条件。

首先,不同性质的收入共同确认条件,《企业会计准则——基本准则》规定:“收入只有在经济利益很可能流入从而导致资产增加或者负债减少、且经济利益的流入额能够可靠计量时才能予以确认。”这与第二十一条关于资产的确认条件是十分吻合的:①与该资源有关的经济利益很可能流入企业;②该资源的成本或者价值能够可靠地计量。可见,收入最终将成为资产的一部分,如商品交易的债权形成应收账款,债权的最终收回形成货币资金。其关键是两大确认条件,即与交易相关、成本能够可靠地计量,这对确认不同性质的收入共同

适用。

其次,根据各类业务性质的收入(销售收入、劳务收入和让渡资产使用权收入)确定各自的确认条件。

如果销售商品收入,还需考虑商品所有权的主要风险和报酬是否已经转移给购货方,是否保留通常与所有权相联系的继续管理权,是否对已售出的商品实施有效控制。实务上则要注意以下要素:①实物和凭证是否交付转移;②主要报酬是否已经确认;③所有权风险是否不再归卖方承担(即不会存在退货情形)。若上述三个情形的回答均为肯定的,就可以确认销售收入。

(3)收入的确认时点。葛家澍教授认为:“会计上的确认,收入的确认时间是难题。”一般认为,销售收入按销售日(交货日)来确认;劳务收入按劳务已提供且可收取报酬之日确认;让渡资产使用权收入则随时间的经过或资产的使用来确认。

归纳起来,笔者认为有以下七种具体的收入确认时点原则:①在交款提货销售方式下,应于货款收到或取得收取货款的权利,并已将发票账单和提货单交付对方后确认收入;②在预收账款销售方式下,应于商品、产品已经发出时确认收入的实现;③在托收承付结算方式下,应于商品、产品已发出,并已办妥委托收手续时确认收入;④在委托代销方式下,应于代销商品、产品已销售,并收到代销单位开具的代销清单时确认收入;⑤在分期收款结算方式下,应按合同约定的收款日期分期确认营业收入;⑥对于长期工程或劳务合同,应按完工进度法或完工合同法合理确认收入;⑦在委托外贸代理出口方式下,应在收到外贸企业代办的发运凭证和银行交款凭证时确认收入的实现。

(4)收入确认时应考虑的风险问题。收入使得经济利益很可能流入企业。经济利益的流入可能性越高,收入真正获得货币资金的程度越大。收入是能使经济利益流入,但带来的经济利益及其流入的多少存在不确定性。根据谨慎性原则,“对可能的收入或利润尽量少计或不计”,因此,某项交易事项带来的收益的不确定性的多少直接影响该项收入是否确认和确认多少。

财务学将这种不确定性或实际结果偏离预期目标的程度称为风险。特别是分期收款方式销售,实际收到的货币与预期协定价格之间的差异,使得企业必须考虑到约定未来收款的现时销售发生日与最终收款日之间的风险。如合同协议价格为1万元的设备,按5年分期收款销售,购买方若能在销售发生日支付货款,则只需付0.8万元。这是因为现在的1元不等于未来的1元,未来收款协议价的1万元可能相当于现时的0.8万元。

风险是客观存在的。除利率变动风险,它还可以是市场上由于物价引起的购买力风险,或企业融资经营时产生的风险。财务管理研究货币的时间价值问题,通过未来现金流量现值计算予以剔除物价等引起的收益变动风险,从而降低经济利益流入的不确定性,有助于企业规避收益风险,使其在销售成立日较为准确地确认收入。

其中,收入确认时计量模式的有效选择,可以消除约定未

来结算的交易在其后至收款日之间部分风险的问题。新会计准则引入公允价值计量模式,使我国对收入的计量更体现会计信息的相关性,同时很好地解决收入确认的风险。

三、收入的计量属性

会计核算包括对经济业务的文字记录和发生额单位的计价量度。一项交易事项能计量的前提是能确认,先确认后计量是核算的顺序,上文已阐述了收入确认的相关问题,而会计计量是确认的继续。收入的计量,即用货币符号对符合收入定义的项目进行量化处理。运用公允价值计量收入是新会计准则的一大亮点。

1. 公允价值的特征。新会计准则指出,公允价值是指在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额。其特征表现为:一是公允价值是基于市场基础的实际交易价格;二是公允价值常采用现行市价或未来现金流量的现值。

公允价值具体指理智的交易双方在一个开放、不受干扰的市场上,平等且无关联的情况下,自愿进行交换的价值。因此,双方可自由选用公允价值的计量方法。如可以按照实际支付金额确认资产的公允价值(即历史成本),又可以采用从市场上观察到的市价(即现行市价),交易双方还可以根据对资产未来收益水平定下一个预期收益率来进行未来价值的换算(即现值)。

由于公允价值可按实际交易而采用多元的计量方法,有学者指出新会计准则不应该把公允价值作为一项计量属性与现值并列,它更多表现为价值属性体系,是统领其他四种计量属性的。毋庸置疑,公允价值为决策者提供了更可靠、更相关和更准确的信息。

2. 新会计准则引入公允价值计量属性的意义。

(1) 决策有用观的必然要求。关于会计目标,有受托责任观和决策有用观这两种观点。早期受托责任观是由于社会资源所有权和经营权相分离,借助契约进行沟通,受托者向委托者报告的是以历史成本计量的信息,是最可靠和可稽核的。

随着资本市场的发展和股份公司的出现,大量分散的股东一般不再关注自己持有股份所代表的资产份额,而更重视其股份能够带来的收益或利得。在会计方面,股东更想了解企业当前的经营状况和未来经济发展的信息。重置成本、现行市价等公允价值多元计量模式,更好地为决策者提供了相关信息,使决策有用观会计目标的实现成为可能。

(2) 全面收益观下财务报告发展的必然要求。现行财务报告对于因市场价格或预期价格发生变化导致的资产持有收益不予确认,进而导致现行收益表中的收益均未涵盖企业在会计期间的全部收益,却确认了可能发生的全部损失,这种不符合配比原则的做法日益受到会计理论界的批评。特别是随着金融资产的大量出现,持产收益对企业全部收益的影响将越来越大,不确认资产持有收益的结果必将大大扭曲企业的业绩信息。

所以,全面收益观将成为二十一世纪财务报告的发展主

流。在全面收益观下,企业利润表中的要素和项目用资产负债表中资产、负债和所有者权益要素的变动来计量,也就是说企业收益的衡量标准就是期末净资产公允价值相对于期初净资产公允价值的变动情况。

(3) 有利于我国企业的资本保全。资金运动在生产、流通、销售中对应的价值形式各不相同。资金投入时为成本价格,流通时为商品形式,回笼资金后会再次转化为生产成本。资金价格在各阶段均为一个变数,静态考查可以视其为未来现金的现值。

实物资本保全观中,企业耗用生产力后,为扩大再生产,要恢复原生产能力,企业耗费的生产能力若采用历史成本计量,在遇到物价上涨时,将无法购回原来相应规模的生产能力。企业只能在萎缩状态下经营。改用公允价值采用重置成本或现行成本,计算出物价变动产生的持产损益,从而得出企业实际的实物生产能力,使得实物资本得到维护。

(4) 与国际惯例接轨的必然要求。公允价值计量模式是国际会计准则要求采用的计量模式,也是西方国家普遍采用的计量模式。我国会计准则与国际会计融合,就应该引入公允价值计量标准。

3. 公允价值对收入确认的影响。引入公允价值进行计量,对企业财务状况和经营成果的影响主要有:①短期推迟了部分确认收入的时间,从而减少当期损益和权益,特别是采用分期收款方式的企业;②长期不影响收益和权益状况,但改变了企业的收入结构(即减少了当期销售商品或提供劳务的收入,增加了利息收入)。

4. 公允价值的有效获得。公允价值的合理计量方法,有成本法、现行市价法、重置成本法和现值法。有效获取公允价值的信息,可以通过以下两种方式进行。

(1) 充分利用网络技术,形成及时、准确的公允价值获取途径。科学技术是第一生产力,企业可以随时获取资产的市场交易价格资料,网上交易数据为公允价值计量提供了资料来源。

(2) 充分发挥评估和审计等社会中介机构的作用。利用评估机构的评估资料,合理确定公允价值,可以克服公允价值在形成过程中的主观盲目性。

主要参考文献

1. 韦华宁. 销售收入实现和确认的经济学剖析. 财会月刊, 2001; 7
2. 钱建伟. 关于新收入准则的比较. 时代财贸(学术版), 2006; 11
3. 葛家澍. 关于我国会计制度和会计准则的制定问题. 会计研究, 2001; 1
4. 苏亨万. 探讨谨慎性原则在新会计准则中运用. 现代商业, 2006; 12
5. 杨正华. 新会计准则的主要变化及启示. 商业会计, 2006; 12
6. 徐经长, 杜胜利, 陈轲. 国际会计学. 北京: 中国人民大学出版社, 2004