

《企业会计准则第14号——收入》解析

江苏澄星磷化工股份有限公司 胡海峰

2006年2月财政部颁布的《企业会计准则第14号——收入》(以下简称“新准则”)规范了收入的确认、计量和相关信息的披露。笔者主要就新准则的主要内容、会计核算规定的变化以及执行新准则后对企业的影响谈一下自己的认识。

一、新准则的主要内容

1.收入的定义。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。企业的日常活动包括销售商品、提供劳务和让渡资产使用权等。理解收入概念时需注意其与利得的区别。利得是指企业在非日常活动中形成的、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。利得包括直接计入所有者权益的利得与直接计入当期利润的利得两类。另外,企业代第三方收取的款项应当作为负债处理,不应确认为收入。

长期股权投资、建造合同、租赁、原保险合同、再保险合同等形成的收入不适用于本准则,由其他准则规定。

2.相关概念。现金折扣,是指债权人为鼓励债务人在规定的期限内付款而向债务人提供的债务扣除。商业折扣,是指企业为促进商品销售而在商品标价上给予的价格扣除。销售折让,是指企业因售出商品的质量不合格等原因而在售价上给予的减让。销售退回,是指企业售出的商品由于质量、品种不符合要求等原因发生的退货。完工百分比法,是指按照提供劳务交易的完工进度确认收入与费用的方法。

3.销售商品收入的有关规定。

(1)确认条件。①企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;②企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对售出的商品实施有效控制;③收入的金额能够可靠地计量;④相关的经济利益很可能流入企业;⑤相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。

(2)计量规定。企业应当按照从购货方已收或应收的合同或协议价款确定销售商品收入金额,但已收或应收的合同或协议价款不公允的除外。

对于合同或协议价款的收取采用递延方式,实质上具有融资性质的,应当按照应收的合同或协议价款的公允价值确定销售商品收入金额。应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额,应当在合同或协议期间内采用实际利率法进行摊销,计入当期损益。

涉及现金折扣的,应当按照扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入金额,实际发生现金折扣时计入当期损益。涉及商业折扣的,按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收

入金额。已经确认销售商品收入的售出商品发生销售折让的,应当在发生时冲减当期销售商品收入。但如上述事项属于资产负债表日后事项的,适用《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》,即需作为资产负债表日的调整事项冲减资产负债表日财务报表中的销售商品收入。

4.提供劳务收入的有关规定。

(1)在资产负债表日首先需要判断是否能够可靠估计提供劳务交易的结果。能够可靠估计提供劳务交易结果的,应当采用完工百分比法确认提供劳务收入;不能可靠估计提供劳务交易结果的,如果已经发生的劳务成本预计能够得到补偿,按照已经发生的劳务成本金额确认提供劳务收入,并按相同金额结转劳务成本;不能可靠估计提供劳务交易结果的,如果已经发生的劳务成本预计不能够得到补偿,不应确认提供劳务收入,并将已经发生的劳务成本计入当期损益。

(2)提供劳务收入确认条件:①收入的金额能够可靠地计量;②相关的经济利益很可能流入企业;③交易的完工进度能够可靠地确定;④交易中已发生和将发生的成本能够可靠地计量。

(3)采用完工百分比法的有关规定。采用完工百分比法确定提供劳务交易的完工进度时可以选择下列方法:①已完工作的测量;②已经提供的劳务占应提供劳务总量的比例;③已经发生的成本占估计总成本的比例。

(4)计量规定。企业应当按照从接受劳务方已收或应收的合同或协议价款确定提供劳务收入金额,但已收或应收的合同或协议价款不公允的除外。企业应当在资产负债表日按照提供劳务收入总额乘以完工进度扣除以前会计期间累计已确认提供劳务收入后的金额,确认当期提供劳务收入;同时,按照提供劳务估计总成本乘以完工进度扣除以前会计期间累计已确认劳务成本的金额,确认当期劳务成本。

5.让渡资产使用权收入的有关规定。

(1)让渡资产使用权收入包括利息收入、使用费收入等。

(2)确认条件。只有同时满足下列条件,才能确认让渡资产使用权收入:①相关的经济利益很可能流入企业;②收入的金额能够可靠地计量。

(3)计量规定。利息收入金额,按照他人使用本企业货币资金的时间和实际利率计算确定。使用费收入金额,按照有关合同或协议约定的收费时间和方法计算确定。

6.同时销售商品和提供劳务的有关规定。企业与其他企业签订的合同或协议包括销售商品和提供劳务时,销售商品部分和提供劳务部分能够区分且能够单独计量的,应当分别

《企业会计准则第15号——建造合同》解析

中国交通集团隧道工程有限公司 刘 强

2006年2月财政部颁布了《企业会计准则第15号——建造合同》(以下简称“新准则”),该准则是在1998年6月颁布的《企业会计准则——建造合同》(以下简称“旧准则”)的基础上修订而成的,自2007年1月1日起在上市公司实施。

一、新准则的主要内容

1.总则。明确了建造合同适用的范围、定义以及建造合同的分类。建造合同适用于建造承包商,这里的建造承包商是指承包建造房屋、建筑物的施工企业和房地产企业,承包建造船舶、飞机和大型机械设备的制造企业。建造合同是指为建造一项或数项在设计、技术、功能、最终用途等方面密切相关的资产而订立的合同,建造合同分为固定造价合同和成本加成合同。

2.合同的分立与合并。企业通常应当按照单项建造合同进行会计处理,即以单项建造合同为会计核算对象。建造合同所建造的资产按功能和最终用途可分为两类:第一类是建成后就可投入使用和单独发挥作用的单项工程;第二类是在设计、技术、功能和最终用途等方面密切相关的由数项资产构成的建设项目,只有这些资产全部建成投入使用才能发挥

作为销售商品和提供劳务处理。销售商品部分和提供劳务部分不能够区分,或虽能区分但不能够单独计量的,应当全部作为销售商品处理。

7.披露的有关规定。企业应当在附注中披露:①收入确认所采用的会计政策,包括确定提供劳务交易完工进度的方法;②本期确认的销售商品收入、提供劳务收入、利息收入和使用费收入的金额。

二、新准则的主要变化

1.新准则最主要的变化在于收入的计量。新准则规定,对于合同或协议价款的收取采用递延方式,实质上具有融资性质的,应当按照应收的合同或协议价款的公允价值确定销售商品收入金额。应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额,应当在合同或协议期间内采用实际利率法进行摊销,计入当期损益。新准则引入了公允价值的计量属性,而旧准则规定按应收金额(名义金额)计量。

在实务操作时,首先需判断协议是否在实质上具有融资性质。一般而言,如应收金额(名义金额)与其公允价值(通常为现值)之间的差额较小,可直接按应收金额确认收入;如应收金额与其公允价值之间的差额较大,则按应收金额的公允价值确认收入。

2.新旧准则均规定按照已收或应收的合同或协议价款确

整体效益。这一章明确了一项包括建造数项资产的建造合同的合同分立、一组合同的合同合并应同时满足的条件,还明确了追加资产的建造作为单项建造合同应具备的条件。

3.合同收入。新准则规定了合同收入的定义,合同收入应当包括合同规定的初始收入和因合同变更、索赔、奖励等形成的收入。明确了合同变更收入、索赔收入和奖励款的定义和确认为合同收入应具备的条件。

4.合同成本。新准则规定了合同成本的定义,合同成本应当包括从合同签订开始至合同完成止所发生的、与执行合同有关的直接费用和间接费用,不包括企业发生的管理费用、销售费用、财务费用和因订立合同而发生的有关费用。直接费用在发生时直接计入合同成本,间接费用在资产负债表日按照系统、合理的方法分摊计入合同成本。合同完成后处置残余物资取得的收益等与合同有关的零星收益,应冲减合同成本。

5.合同收入与合同费用的确认。新准则明确了合同收入和合同费用的确认原则,跨年度的建造合同应在资产负债表日确认合同收入与合同费用,当期完工的建造合同应在完工的当期确认合同收入与合同费用,因合同变更、索赔、奖励等

定收入金额。但新准则增加了“该合同或协议价款不公允的除外”的规定,目的是防止利润操纵。

旧准则中销售商品收入确认条件:①企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;②企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出的商品实施控制;③与交易相关的经济利益很可能流入企业;④相关的收入和成本能够可靠地计量。

旧准则中提供劳务收入确认条件:①劳务总收入和总成本能够可靠地计量;②与交易相关的经济利益很可能流入企业;③劳务的完工程度能够可靠地确定。

新准则在收入确认条件方面更加强调收入和相关成本能够可靠计量。新准则中关于销售商品与提供劳务获得收入的确认条件前文已述。

三、实施新准则对企业的影响

新准则的实施对一些需要采用递延收款方式的企业,如大型设备制造企业影响较大。由于采用公允价值计量收入,与旧准则相比推迟了这部分企业确认收入的时间,从而会影响当期损益和权益。即使在一个较长的周期内不会影响企业的总损益和权益状况,也改变了企业的收入结构,减少了销售商品或提供劳务的收入,增加了利息收入。新准则的实施对不采用递延收款方式的企业影响甚微。○