



FASB收入准则的修订动向



华东理工大学 盛靖芝 查 蕾

【摘要】 本文论述了美国财务会计准则委员会(FASB)修订收入准则的原因,展望了新准则制定的大体方向,比较了基于资产负债观可能采用的两种新方法。

【关键词】 收入准则 概念法 一般标准法

FASB正在研究新的收入确认方法,并已对制定新的收入准则做好详细的计划,在运用的灵活性和信息披露等方面较现行准则有很大的改进,本文就收入准则的修订原因和方法作以下探析。

一、修订的原因

1.应用方面。迄今为止,美国一般公认会计原则(GAAP)对收入的确认还没有统一、公认的标准。有关收入确认的方法有许多规定,但比较零散,且有的规定之间相互矛盾,对于美国经济中增长最快的服务行业几乎没有相应的收入确认标准。现行准则大多是针对特定经济业务、特定行业制定的,随着经济的发展及商业模型的演变,要选择合适的收入确认方法显得尤为困难。

2.概念框架方面。GAAP中对收入确认的规定大多是在概念框架确定之前颁布的,收入确认是基于收益性、可实现性、配比性原则。从概念上说,收入是由引起资产、负债变动的核心业务引起的。尽管如此,概念框架也为收入确认制定了相应的标准,收入必须符合收益性和可实现性原则,但是却并没有规定这些特定的评判标准及其与收入定义之间的关系。

3.会计信息使用者方面。会计造假将降低投资者对财务报告的信任度。由于不同行业间评判、鉴定的信息很少,会计信息使用者在比较不同实体、行业的财务报告时遇到了困难。而且对会计政策的披露过于概括,使得信息含量较低。反映收入的数据也只是一个高度概括的总和,不能满足会计信息使用者的需要。

4.观念的转变。在进行收益确认时,资产负债观通过资产和负债的变动来计量收益,当资产价值增加或负债价值减少时会产生收益;而收入费用观则通过收入与费用的直接配比来计量收益,按照收入费用观,会计上通常是在产生收益后再将其分摊到相应的资产和负债中去。

美国财务会计概念公告第6号中以资产和负债的形式对收入进行定义,指出收入是指某一主体在其持续的、主要的或核心的业务中,因生产了商品、提供了劳务或进行了其他活动而导致的资产增加或者负债减少(或两者兼有)。其中,“持续的、主要的或核心的业务”包括生产产品、提供劳务、借贷、保险、投资和融资等业务。

美国财务会计概念公告第5号中规定了对收入确认的惟

一标准,它指出确认是将某一项目作为一项资产、负债、收入、费用等正式地计入或列入某一财务报表主体的过程。另外补充指南中还指出:①已实现是指商品及其他资产已经转换为现金或收取现金的要求,可实现是指收入或持有商品不难转换为已知的现金数额或收取现金的要求。所谓不难转换,则指该资产有互换的组成单位,在交易活跃的市场上有公开的标价且该资产进入市场后不会严重地影响价格。②已赚得是指已经完成取得收入所必要的生产、销售等核心活动。这是基于收入费用观的确认原则。

上述两个标准都还不够严格和严密。美国财务会计概念公告第5号中基于收入费用观用可赚得、可实现法来确认收入与美国财务会计概念公告第6号中资产和负债的定义产生矛盾。因为某些时候用可赚得、可实现法会使得收入的确认推迟,这不符合资产和负债的定义。尽管可赚得、可实现已经被精确定义,从某种意义上来说也已在一些行业和业务交易中被广泛应用,但在有多项条件、要素的收入合同中就比较难以确定收益性和可实现性了。新的收入准则将以资产负债观作为指导原则,更注重交易和事项的实质,先界定每笔交易或事项发生后对企业资产和负债变化的影响,再根据它们的变化来确认收益。

二、概念法

概念法认为,收入的会计计量应当以与客户活动相关的资产和负债为基础,直接以公允价值来计量资产与负债的价值,包括初始价值与可能发生的后续成本。负债的公允价值,指销售方可能支付给顾客的能够偿还债务的另一种资产的价值,如以物易物交易中货物的价值、可以直接计量的预期现金流入量的价值等。如果增加的资产超过增加的负债,那么一开始就可以确认为收入,之后负债减少时,应当视为负债清偿,即当净资产增加时就确认收入。这种方法将收入活动中产生的资产和负债与其他活动中产生的资产和负债同等对待,不必另外规定具体的收入确认标准,如收益性、可实现性等,因而能够广泛应用于各种经济活动中。

1.可能涉及的资产和负债。可能涉及的资产包括企业与客户之间的业务关系、现金、取得现金的权利(应收账款)等。

可能涉及的负债包括发出货物、提供服务的义务、后续的义务等。

涉及多要素合同内容包括履行的债务(运输一台机器、建造一台机器、培训费)和后续债务(两年的保修费、换货的权利、融资担保费)以及给单独的顾客提供的便利、获得的权利、销售服务、声誉等总的公允价值。

2. 负债的公允价值不等于合同约定价格。在进行与收入活动相关的负债记录时,如果与收入有关的部分活动已经完成,如已向顾客提供了获得所有商品和劳务的权利,那么负债科目没有剩余,已经全部清偿了。而合同约定价格反映的是买卖双方之间大体的市场价值,不是卖方自己所预计的负债价值,所以导致了负债的公允价值不等于合同约定价格。当卖方收到预付款时,借记“现金”科目,贷记“现行费用”、“后续费用”、“收入”科目。

3. 概念法的优点。①比现行的指导法则更容易运用。容易确定资产和负债,记录时不用考虑收益性、可实现性、配比性原则。②对所有的收入业务有更加一致的处理方法。因为这种方法是资产和负债作为确认基础的。③能够反映较多有关收入活动的信息。概念法能区分不同种类的交易活动的毛利。之前的方法只有整个交易活动全部完成时才能确认收入。而使用概念法,在执行活动的同时就能确认相应销售行为,及时与市场预期利润进行比较,反映销售者行为是否有效率。已完成的销售活动在合约签订时就能确认,而不用确认为负债。例如,向顾客提供便利或货物取得权的活动时,在合约签订时就能确认。使用这种方法,对不是资产的递延成本不确认为资产。而且使用这种方法后,资产负债表会反映更多与收入活动有关的未来现金流量的信息。

4. 对概念法的几点思考。①确认方面的风险。在确认与收入相关的资产、负债及确定净收益或是单独报告披露时,方法不是惟一的。在销售行为发生或是支付后续费用时确定净收益,有时需要对净收益重新进行计量。使用概念法要确定收入的分解水平、应披露的信息。因为在概念法下,没有惟一的分解法。②计量方面的风险。因为很少有市场是为清偿债务而存在的,所以负债的公允价值的计量很少以市场数据为依据。在收入活动发生之初,就对收入活动进行确认、计量,此时可能会产生一些会计差错。那么,对负债的重新计量则会被认为是更正会计差错。

三、一般标准法

这种方法认为,当交付商品、清偿债务产生收入时,在收入合同中每一项对顾客履行的法律义务都将构成收入合同的一项要素。收入合同中的发生成本要从顾客的角度来区分,要以该要素是否对顾客有用为依据,即履行该项义务所产生的产品是否能给顾客带来便利并最终起到为顾客服务的目的。对顾客有效用应当满足以下两个条件:它能够单独出售或是客户能在某些市场上自由选择,且在某些市场上顾客能将其单独再出售;它赋予顾客一种无条件的权利,让报告方准备好提供商品或服务。

除GAAP另有规定外,发生成本应按照产品出售时的公允价值进行计量。产品出售时的公允价值要以最可信的数据为依据,可信程度由高到低依次为:报告主体在活跃市场上

的收取价格,另一主体在活跃市场上的收取价格,报告主体在不活跃市场上的收取价格,反映报告主体内部消耗成本的数据。顾客支付的价格与产品出售价格之差按照一定的比例在发生要素之间进行分摊。

1. 一般标准法与概念法的比较。一般标准法与概念法的相同之处为:关注对收入的定义,认为收入的会计计量应当以与客户相关活动的资产、负债为基础;认同以公允价值直接计量资产,且收入发生时的资产、后来可能产生的资产都以公允价值进行计量。

一般标准法与概念法不同之处为:在计量负债时以发生价值计量,与每个顾客签订的合约中每项要素价值都要进行单独的计量和确认。而且合同约定价格与负债总价值之间的差异要进行分配和递延。

涉及多要素合同内容包括以下各项清偿负债的发生价值和公允价值,即:①运输一台机器;②建造一台机器;③培训费;④两年的保修费;⑤换货的权利;⑥特定未来价格;⑦融资担保费。

2. 发生价值、公允价值、合同约定价格的比较。发生价值在合同签订时就包括了运输的服务费,而公允价值不包括这些费用。发生价值包括了预计清偿的负债价值,而公允价值不包括这些。发生价值与合同约定价格也有不同。为了得到卖家的三项服务,顾客需要支付一定的溢价费用,这也就使得发生价值与合同约定价格之间出现了差异。

3. 对一般标准法的评价。①确认方面的风险。在确认资产、负债及净资产时,要进行单独报告。当清偿债务(发生时的费用、后续费用)时,需要重新对债务进行计量才能确认。对递延资产进行摊销时,判断应该归集到哪一个账户有一定的困难。②计量方面的风险。尽管有市场数据能作为买卖双方定价的依据,但单独为某一项合约要素定价还有一定难度。合同约定价格与总的发生价值之间的差异应当按照什么样的标准进行分配也不确定。

使用一般标准法确定发生价值要比使用概念法更容易获得有参考价值的市场数据。而且在收入活动发生时,一般标准法比概念法考虑的因素要少,准则根本性的变化也要少。另外,使用一般标准法需要对合同约定价格与发生价值之差进行分配和归集,这可能需要由会计人员的主观判断来确定,从而会在一定程度上降低未来现金净流量相关信息的可靠性,与市场的预期利润相比,反映单个销售主体经营效率方面的信息会比较少。

主要参考文献

- ① FASB. Revenue recognition project. FASAC Meeting. 2005-07-21
- ② FASB. Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, 1995; 12
- ③ 陈国辉. 收入确认与计量的理论研究. 财经问题研究, 2003; 8
- ④ 李勇, 左连凯, 刘亭立. 资产负债观与收入费用观比较研究: 美国的经验与启示. 会计研究, 2004; 12