

IASB/FASB 收入确认变化 及对国际工程承包会计实务的影响

刘彦全

(中国有色金属建设股份有限公司 北京 100029)

【摘要】国际会计准则理事会(IASB)与美国会计准则委员会(FASB)在2002年10月达成《诺沃克协议》,标志着两套最具影响力的会计准则为趋同而开展合作。收入确认的趋同是双方合作的项目之一,同时也是全球会计界瞩目的焦点。收入准则的变化对各行业都会带来深刻的影响,而对国际工程承包业务带来的影响更加明显。

【关键词】收入确认 国际工程承包 会计实务

一、IASB/FASB 收入确认趋同的背景和进程

收入是会计领域非常核心的一个指标,它对财务报告使用者评估公司业绩与前景的重要性不言而喻。然而,美国会计准则与国际会计准则在收入确认的问题上存在很大差异。美国公认会计准则(GAAP)对收入的确认包括多种标准,其中很多标准都是针对特定行业制定的,对一笔经济实质类似的业务在不同的行业可能就会产生相矛盾的会计处理。

现行的国际会计报告准则(IFRS)对收入确认主要包括两个准则,一是收入准则(IAS18),二是建造合同准则(IAS11)。尽管其对收入确认的标准、相关指南和披露要求较少,但一般销售收入的确认原则与建造合同收入的确认原则却不一致。

为了提高收入确认的可比性和一致性,IASB与FASB在2008年12月联合发布了《与客户签订的合同收入确认的初步观点》(preliminary views on revenue recognition in contracts with customers,讨论意见稿),目标旨在制定一项通用的、全面的以合同为基础的收入准则,以便能够一贯地广泛应用于各行业的各项复杂交易。随后,双方在2010年和2011年公布了两版《与客户签订的合同收入确认》的征求意见稿,计划在2013年二季度联合发布最终的收入准则并初步拟定2017年1月1日起开始全面执行新的收入准则。

二、国际收入准则的主要变化和特点

2010年《与客户签订的合同收入确认》的征求意见稿中最大变化是,以控制权转移为基础确认收入,改变了以风险和报酬转移为基础确认收入的原则,在此基础上,统一了一般销售收入与建造合同收入确认的原则。根据新的模型,要求辨认合同中的履约义务,将合同总价分配给

合同每一项履约义务,当企业通过转移商品或劳务的控制权实现某项履约义务时确认收入。除符合条件的持续转移劳务合同外,完工百分比法将不再适用。

经过广泛征求意见后,2011年《与客户签订的合同收入确认》的征求意见稿中再一次考虑了跨期完成履约义务的情况并引入履约义务完工程度的概念。计算履约义务完工程度的方法包括输出法和输入法,这两个概念源于美国会计法典FASB605-35-25收入确认。输出法是直接衡量完工程度的方法,例如生产的产品数量、提供劳务的时间,它是描述主体履约程度的最可靠的方法,但是其缺点就是在一些情况下需要的信息并不能直接观测到或者取得的成本过高,不符合成本效益原则。输入法是间接衡量完工程度的方法,它是指主体为了完成履约义务而付出的努力,例如耗费的资源、耗费的人工小时或机器工时、实际发生的成本等指标。如果主体的努力是在整个履约期内平均分配,那么就应该按照直线法来确认收入。输入法的缺点在于如果主体履约过程中无效率或者发生其他因素如不可抗力而导致主体的耗费或努力与转移商品劳务的控制权不相关,那么按照输入法计算的完工程度就不准确。

总体而言,与客户签订合同的收入确认分为五个步骤。一是辨认与客户所签的合同。辨认条件包括该合同应具有商业实质,合同双方已通过书面或口头等方式批准该合同并承诺履行各自的义务,合同主体能够辨认各自的权利及付款条件等。二是辨认合同中每一项单独的履约义务。要求合同主体辨认合同中是否存在多种商品或劳务以及这些商品或劳务是否彼此独立,互不影响。三是确定交易价格。在这个过程中需要考虑因折扣、返还、奖励等条款带来的可变报酬金额以及资金的时间价值、非

现金报酬等因素。四是将合同的交易价格分配给每一项单独的履约义务。分配方法主要采用单独售价法,如果没有单独售价则可以采用成本加成法、市场评估及残值法。五是当履约义务完成时确认收入。履约义务完成的条件就是当商品或劳务的控制权转移给客户。控制是指能够决定并管理该项资产的用途或可以显著地获得该项资产的经济利益。在判读履约义务完成时还有一个特别重要的方面是看该履约义务是在一个时点完成还是跨期完成。

三、我国会计准则对国际工程承包业务收入的规定分析

我国对国际工程承包业务的收入采用《企业会计准则第15号——建造合同》来确认。如果在资产负债表日,建造合同的结果能够可靠估计的,应根据完工百分比法确认合同收入和费用,建造合同的结果不能可靠估计的,应当分两种情况处理:合同成本能够收回的,合同收入根据能够收回的实际合同成本予以确认;合同成本不可能收回的,不确认合同收入。在实务中一般采用累计发生的合同成本占合同预计总成本的比例来确定合同完工进度。在资产负债表日,按照合同总收入乘以完工进度扣除以前会计期间累计已确认收入后的余额,确认为当期合同收入,同时,按照合同预计总成本乘以完工进度扣除以前期间累计已确认的费用后的余额,确认为当期合同费用。

可以看出,我国会计准则对建造合同的收入确认基本与IAS11趋同,其最大优点是利润表的角度出发,在建造合同的合同期内逐步确认合同收入和合同成本,体现了会计的配比性原则,使会计报告期间的损益不会大幅波动,实现了盈余的平滑管理。但是其缺点是确认收入的过程中合同预计总成本总是在不断地变化,直接导致收入确认最核心的指标即完工进度不能够准确计算,事实上,这一漏洞也成为一些建造商利润调节的工具。因此,很多国家实务中比如美国和日本大都采用合同完成法来确认建造合同的收入,即在合同期内不确认收入和成本,收到的结算款计入预收账款,发生的合同成本计入存货,建造合同全部完工后一次性结转确认收入和成本,体现了会计的谨慎性原则。

四、IASB/FASB新规则对国际工程承包会计实务的影响

IASB/FASB最终修订的新的收入准则将会全面替代现有国际会计报告准则(IFRS)第11号建造合同和第18号收入的规定及相关解释,同时它也会替代美国公认会计准则(GAAP)Topic605中大部分的内容。在我国会计准则与国际会计准则持续趋同的背景下,国际工程承包服务商也应密切关注这一新准则给行业带来的影响。

如上所述,国际工程承包服务商与业主签订的总承包合同包含有设计、设备采购和施工安装等多项商品和

劳务。根据2011年征求意见稿第27~29条规定,如果合同中转移的商品和劳务不止一项,合同主体需要判断这些商品和劳务是否是独立的。如果这些商品和劳务彼此高度关联,并且需要履约方将之整合成一项资产或商品,那么这些商品和劳务就应该确认为一项履约义务。

很显然,工程承包合同中的设计、设备采购和施工安装并不是在一个时点完成的,而是在合同期内逐步完成。根据2011年征求意见稿第38~48条规定,如果履约义务是逐步完成的,那么该主体应在履约期内根据履约义务的完工程度来确认收入。由于完工程度无法直接计算,因此采用输入法来确定完工程度,具体可以采用实际发生的成本占预计发生的总成本来确定。新变化对国际工程承包实务的影响主要有以下四点:

一是在设计阶段,承包商往往不能合理测算整个承包合同的盈亏,但是预期可以收回履约过程中已经发生的成本,在这种情况下,新的准则要求以实际已经发生的可收回的成本来确认收入,而不采用输入法来确定完工进度从而确定收入,直到承包商可以合理测算总包合同的结果才采用输入法来确认收入。

二是在设备采购阶段,设备基本上提前分批到达国外工程现场,事实上该资产已经由业主控制,但是土建安装工程尚未开始。现行实务中是将设备采购成本计入工程施工——合同成本中,并计算完工百分比。新准则要求满足下列两个条件时按照设备成本确认收入,一是所转移的商品成本与完成整个履约义务的成本相比较而言非常重大;二是承包商从另一方采购设备时作为委托人,并不直接参与该商品的设计与生产。根据IASB和FASB发布的说明性释例8,国际工程承包服务商完全符合上述的两个条件,因此应该根据实际的设备采购成本来确认收入,剔除掉设备以外的其他收入再按照输入法来确定。这与现行实务出现了非常大的差异,类似于FASB605-35中的零毛利率法,即在资产负债表日利润表中确认相同的收入和成本,不确认合同毛利。

三是在施工安装阶段,承包商向业主转移建造的资产,业主颁发验收证书,总包合同的履约义务完成,将履约期间内以前年度未确认的毛利一次性予以确认。

四是在整个合同执行期内,如果完工程度的计算方法发生变化,新准则规定应作为会计估计变更予以披露。

可以看出,新准则弥补了合同完成法的缺点,不需要在合同执行期内确认大量的资产和负债,同时也克服了完工百分比法在确认收入和成本方面的随意性,并对国际工程承包业务的收入确认问题阐述得更加明确。

主要参考文献

财政部会计司.企业会计准则讲解.北京:人民出版社,2008