

关于会计准则若干问题的思考

——浅谈新准则下收入的确认

文/郑维

财政部于2006年2月15日发布了39项企业会计准则和48项审计准则,新会计准则自2007年1月1日起在上市公司施行。新准则将收入定义为“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。包括销售商品收入、提供劳务收入和让渡资产使用权收入”。这与旧准则相比,收入的含义没有根本的变化,只是更加清晰明确,强调了收入导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的特点。新收入准则的颁布,更加规范了企业在销售商品、提供劳务收入和其他人使用本企业资产的交易中形成的收入的会计核算和相关信息披露。如何学好新准则,掌握其精髓,适应自己的工作岗位是广大会计人员迫切需要解决的问题。

一、收入确认的基础和原则

1、收入的确认基础——权责发生制

现代企业形成以后,由于所有权与经营权的分离,受托责任便成为所有者与经营者共同关注的问题,从而逐渐成为财务会计的目标,权责发生制就衍生于这样的经济环境之中。权责发生制的实质实际上是一种涉及所有会计要素的确认,按权责发生制的原则,只有在收取收入的权利已经发生,与之相关支付费用的责任已经确定的情况下才确认收入。所以,权责发生制主要是针对收入和费用的确认而言。

2、收入确认的原则——实质重于形式

在新会计准则中则对收入的确认更加注重于实质,其中在《收入准则》中,规定了商品销售、提供劳务、他人使用本企业资产三大类交易或事项收入的确认和计量问题,同时考虑到了建造合同、非货币交易、租赁、保险公司的保险合同、期货、投资、债务重组等交易和事项的特殊性,对它们的确认原则在各自的具体准则中又单独作了规定。从各项确认的内容看,都更加注重实质重于形式的原则。

3、收入如何确认

根据新会计准则对收入的定义,我们可以判断出收入确认的三个重要的特征:第一,它是日常活动形成的经济利益;第二,这种利益流入是靠企业销售商品、提供劳务及让他人使用本企业的资产而取得;第三,流入的经济利益不包括代收的款项。这样,会计人员就能够从这三个特征来确认收入。此外,收入的确认还需看会计人员日常处理会计事物的专业判断力和综合素质,依据不同的准则和要求来确认收入。

二、收入确认在实际运用中的现状

1、营业收入的陷阱

由于收入是导致资产增加或负债减少或二者兼而有之的一种经济事项,故而以何种方式、什么时候、什么条件才确定为,就大有讲究。据收集的资料显示,一些公司财务报表在营业收入确认中常设有有以下陷阱:①变更销售收入确认方式。一些公司它们并非销售单一产品,而是销售整个系统,因而收入并非一次实现。一般企业根据销售的不同阶段划分收入实现比率,而该类比率的变化,无疑会影响到当期赢利。②虚构收入。有些上市公司利用子公司按市场价销售给第三方,确认该子公司销售收入,再由另一子公司从第三方手中购回,这种做法避免了集团内部交易必须抵消的约束,确保了在合并报表中确认收入和利润,达到了操作收入的目的。③提前确认收入。这种情况有:一是将一些不确定性的收入确定为收入;二是完工百分比法的不适当运用;三是收入和费用不配比;四是提前开具发票,以美化业绩。④推迟确认收入。延后确认收入,是将应由本期确认的收入递延到未来期间确认。与提前确认收入一样,延后确认收入也是企业盈余管理的一种手法。

2、确认的多样性和复杂性

在会计准则中,对于确认的基本标准与主要原则仅就商品销售而言,只能概括为:

- ① 符合收入的定义;有预期的经济利益流入企业;并能可靠计量。
- ② 收入已实现或可实现并已赚得。
- ③ 与销售商品有关的所有权与风险,在实际上已经转移;或实质胜于形式。

显然,一项交易或事项发生后,若仅同商品销售收入有关,则收入的确认,就需要会计人员运用专业知识和实际工作经验,根据不同的条件和实际情况进行分析与判断。因此,可以说,能否确认商品销售

收入上和何时确认这项收入似乎是人所皆知的会计常识,其实,它乃是一个很复杂、很难回答的问题。

3、会计准则在各国间的利益博弈

从收入确认的大环境——整个会计准则乃至会计标准体系看,我国会计准则与其他国家会计准则及国际会计准则之间还存在着不同程度的差异,而随着境外公司在中国资本市场上市,必然也会面临会计准则的选择问题。如果境外公司在中国资本市场上市,仍然按照境外的标准来编制会计报表,这显然为中国的法律所不容;如果境外的公司按照国内的会计准则调整或来编制会计报表,对于那些自诩其会计准则优于中国会计准则的国家来说,可能是无法接受的。从以上两方面看,这种差异对于我国准则中有关收入确认的程序和方法都是一个挑战。

三、收入确认问题的解决途径

1、不断完善收入确认的基本程序

《会计准则——收入》指南中,对收入的确认规定得比较原则、注重交易的经济实质。要求符合以下四个条件,才能确认收入:①企业已将商品所有权的风险和报酬转移给买方;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能合理流入企业;④相关的收入和成本能够可靠地计量。只有在这些条件同时满足,才能确认收入,否则即使已经发出商品,或者即使已经收到价款,也不能确认收入。怎样规避从确认、计量方面来粉饰赢利的“数字游戏”一直以来都是审计的难题,针对收入的确认而言:第一是对交易的存在找到证据,防止假销售;第二是把已赚得的过程具体化;第三表明收入的计量有可靠性;第四则要求可实现是具有收现能力的。此外,审计人员还应特别注意与收入确认有关的舞弊风险,并在计划阶段运用有效的分析程序,找出涉及收入及相关账户的非正常和非预期的关系。

2、增强会计人员素质,不断提高职业判断水平

新会计准则的实施扩大了会计人员会计处理的选择空间,对会计人员的职业判断提出了更高的要求。如何做好会计职业判断,我认为有以下几个方面:①转变观念,加强自身会计修养。认真领会会计准则和会计制度的基本内容及精神实质,不断更新和充实自己的业务知识。②会计人员必须恪守会计职业道德。职业判断应本着真实、公允的原则,其判断结果所产生的会计资料应能客观、公正地反映会计主体的财务状况和经营成果,不受权势和偏见的影响,并尽力确保信息来源的合法性。③充分发挥会计人员的职业意识作用。因为良好的职业意识能够帮助其做出恰当的职业判断。因此,需要会计人员按照收入确认的规定,结合企业的实际,查核交易的情况,通过会计的核算意识、求真意识和风险意识来确定主要风险和报酬转移的时间。④重视会计实践活动,反复权衡和选择。选择什么样的会计方法和会计政策更切合企业的实际,不仅要在准确把握会计政策和会计原则的基础上深入了解企业,而且还要在多个会计原则下反复权衡和选择。

3、相关业务部门应审慎鉴定经济合同

不言而喻,合同在经济活动中起着重要作用。特别是收入准则的出台,更增添了它的重要性。进一步讲,合同的某些内容不仅是双方确认价款的依据,而且也决定了收入确认的时间。如企业尚未完成售出商品的安装检验工作,此项安装或检验任务是销售合同的重要组成部分。即使买卖方已预付部分货款,也不能确认收入等等。收入的确认对企业的税收、收益核算都有重要影响。因此,相关业务部门在签定经济合同时,应审慎制定合同中有关收入的确认条款。

4、对注册会计师的执业水平也提出更高的要求

上市公司的特点之一就是财务公开。按照规定,上市公司要定期向股东披露有关的信息。为了确保上市公司信息披露的真实性,很重要的措施是通过注册会计师对上市公司规范运作的基础上,真实反映其财务状况负重大责任。这里所强调的是重大责任的履行不仅强调注册会计师在处理政府与上市公司间的利益关系上保证公正的天平不会倾斜,而且还要强调注册会计师的专业水平的提高。从收入准则的出台来看,对收入的确认标准的把握是收入核算中的难点和重点。又由于收入的确认是成本结转的基本前提,从而决定着利润总额,对所得税的计算有很大影响。从某种意义上说,注册会计师只有不断增强业务水平,才能防范和制约上市公司利用收入确认的谨慎性和重要性,歪曲真实的经营成果,隐瞒或任意调节盈利水平,采取非法的手段去取信于股东,才能对上市公司收入的核算与披露是否按照收入准则的规定,是否真实正确予以鉴证。进一步讲,注册会计师只有不断提高执业水平,才能履行其重大职责,从而取信于社会,更好地保护广大投资者的利益。

综上所述,收入的确认是财务会计的一大难题,收入能否确认和何时确认主要取决于会计人员的专业判断,新会计准则的制定在一定程度上解决了收入确认难的问题,但如何更好地贯彻新准则的精神,是摆在会计人员面前的新问题,还须通过不断完善收入确认的程序和提高会计人员的专业素质来加以解决。同时对注册会计师的执业水平也提出更好的要求(作者单位:浙江工商职业技术学院经济管理学院)

相关链接

环境管理会计应用的可行性与必要性分析
浅谈会计委派制

浅析内部会计控制
审计质量控制研究
企业合并的会计处理
交易构建与会计职业判断
浅析会计信息质量的影响因素
加强内部审计独立性方法探讨
关于会计准则若干问题的思考
对企业财务业绩评价的再思考
企业内部审计质量若干问题的探讨
无形资产新旧会计准则的比较研究
全面完整会计鉴定 提高服务质量
新会计准则对投资者关系管理的影响
长期资产减值准备会计政策实施的理论分析和实证检验

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：（010）65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心