**北京注册会计师协会专家委员会专家提示[2017]第10号—新收入准则下可变对价确认条件的考量**

2018-01-02 10:29:16

http://www.bicpa.org.cn/dtzj/zxgg/B151485980812441.html

   
    2017年7月，财政部修订发布《企业会计准则第14号—收入》（以下简称新收入准则）。新收入准则，以“控制权转移”替代“风险和报酬转移”作为收入确认基本原则，并通过“五步法”模型统一了不同企业、不同行业、不同来源收入的会计处理标准。 同时，新收入准则参照国际财务报告准则，增加了可变对价的相关规定，弥补了现行收入准则的空白。由于可变对价的相关规定，包含了较多的会计估计和职业判断，具体实施中可能存在较大分歧，注册会计师在审计中应予以特别关注。  
    本提示仅供会计师事务所及相关从业人员在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师的职业判断。提示中所涉及审计程序的时间、范围和程度等，事务所及相关从业人员在执业中需结合项目实际情况、风险导向原则以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。  
    为帮助执业人员深入理解新收入准则中可变对价确认条件的相关规定，北京注协专家委员会做出如下提示。  
    一、会计准则关于可变对价的相关规定  
    （一）现行收入准则规定  
    除销售退回、折让<参见《企业会计准则讲解（2010版）》第十五章第二节>外，现行收入准则没有专门针对可变对价的具体规定。  
    （二）新收入准则规定  
    新收入准则在第十五条、第十六条、第二十四条和第二十五条中，对可变对价确认条件及其会计处理做出明确规定。  
    二、关于可变对价确认的考量  
    新收入准则未明确可变对价的定义，现引用2015年12月，由中国会计准则委员会组织翻译，中国财政经济出版社出版发行的《国际财务报告准则2015》（以下国际财务报告内容均来自于此）的相关内容供参考。根据国际财务报告准则相关内容分析，如果企业获得对价的权利以某一未来事件的发生或不发生为条件，则形成可变对价。可变对价通常包括折扣、退款、返利、积分、价格折让、退货、绩效奖金、罚款、特许权使用费等。  
    新收入准则第十六条对可变对价的确认包含两个重要条件，即“是否极可能发生转回”（以下简称极可能）和“是否属于重大转回”（以下简称重大转回），且两个条件必须同时满足。例如：如果发生转回的金额重大，但不是“极可能”转回或者“基本确定”不会转回，此时该部分可变对价可以确认收入；如果“极可能”发生转回，但是转回的金额不重大，也可以就可变对价确认收入。一般情况下，如果可变对价占合同交易价格（可变+固定）的比例不“重大”，无论转回的可能性是多少，将该可变对价确认收入都是符合准则要求的。  
    新收入准则颁布后，由于“极可能”这个条件相对严格，导致很多企业倾向于完全不确认可变对价。因此，需要同时考虑转回金额是否“重大”，避免走向另一个极端。  
    （一）如何判断可变对价确认条件中的“极可能”  
    1.“极可能”的释义  
    “极可能”是2017年新修订的企业会计准则引入的新术语，但新修订相关准则并未给出“极可能”的定义及量化标准。《国际财务报告准则》术语表对“极可能”的解释为“比很可能的可能性要大得多”。  
    2.“极可能”程度的量化参考标准  
    《企业会计准则第13号—或有事项》应用指南规定：履行或有事项相关义务导致经济利益流出的可能性，通常按照下列情况加以判断：  
   
  
  
  
  
  
  
结果的可能性  
  
  
对应的概率区间  
  
  
  
  
基本确定  
  
  
大于95%但小于100%  
  
  
  
  
很可能  
  
  
大于50%但小于或等于95%  
  
  
  
  
可能  
  
  
大于5%但小于或等于50%  
  
  
  
  
极小可能  
  
  
大于0 但小于或等于5%  
  
  
  
  
  
  
   
   
   
   
   
   
   
   
   
   
   
   
    
    根据上述内容分析，新收入准则中的“极可能”应该与上述“基本确定”的含义基本相同，也就是说“极可能”的发生概率应该大于95%。而实务中能够判断为“极可能”的情况，需要比较严格的判断条件和充分的证据支撑。  
    （二）如何判断可变对价确认条件中的“重大转回”  
    “重大转回”是新收入准则引入的新术语，且准则也没有给予具体解释，只是规定“企业在评估累计已确认收入是否极可能不会发生重大转回时，应当同时考虑收入转回的可能性及其比重。”即考虑可变对价对收入确认的影响程度。这一比重通常可以根据可变对价条款涉及的不确定性情况，采用适当的估计方法测算而得。因此，此处的重大与否是相对合同交易价格（可变对价与固定对价的总和）而言，并非针对财务报表整体的重要性程度。这就意味着，可能某一事项由于可变对价确认导致的收入转回金额对财务报表整体而言并非重大，但对于合同交易价格而言是重大的，则该事项仍然属于不能确认可变对价的情形。至于“重大”的量化标准，目前仍然属于职业判断。  
    （三）影响“极可能”和“重大转回”的参考因素  
     国际财务报告准则第15号第57段指出：“可能增加收入转回的可能性或转回金额量级的因素包括但不限于下列各项：  
    1.对价金额极易受到超出主体影响范围之外的因素影响。此类因素可能包括市场波动性、第三方的判断或行动、天气状况，以及已承诺商品或服务较高的陈旧过时风险。  
    2.关于对价金额的不确定性预计在较长时期内均无法消除。  
    3.主体对类似类型合同的经验（或其他证据）有限，或相关经验（或其他证据）的预测价值有限。  
    4.主体在实务中对相似情形下的类似合同提供了较多不同程度的价格折让或不同的付款条款和条件。  
    5.合同具有大量且分布广泛的可能发生的对价金额。”  
    尽管上述指引采用列举方式，并未涵盖所有可能的因素，但仍然有助于对可变对价确认条件的分析，使用者应结合具体情况和上述两个条件进行职业判断。  
    三、可变对价确认条件判断示例  
    【示例1】  
    甲企业与A公司签订合同，为其提供三年的资产管理服务。除每季度末按照管理的资产价值收取2%的管理费外，三年内当资金收益超过可观察市场指数收益时，甲企业还将获取资金收益20%的绩效奖励费。因此，合同中的管理费和绩效奖均为可变对价。   
    甲企业按照合同应收取的对价取决于市场，因此极易受企业之外因素的影响，属于影响“极可能”和“重大转回”的因素中的第一项因素。甲企业如果在合同开始日将管理费或奖励费的可变对价估计金额包括在交易价格中，则极可能发生累计已确认收入的重大转回。因此，只能在不确定性消除后确认收入。  
    【示例2】：  
    甲企业自行研发的新产品正式投入市场，在与客户签订的合同中明确约定客户享有七天无理由退货权利，且该产品属于首次上市且在行业内也属于新产品。该事项需要分别以下两种情形考虑：  
    （一）甲企业没有该商品是否可能面临大量退回的估计经验，同行业也没有这方面的经验可供参考。  
    此情形属于影响“极可能”和“重大转回”因素中的第三项因素，即无法可靠估计其可变对价。因此，该项新产品收入应待无理由退货期终止后、不确定性消除时确认。  
    （二）该产品在行业内虽属于新产品，但此前已经由A公司率先推出并取得了成功。甲企业获悉A公司并未产生大量退货，并结合甲企业此前的市场调查，甲企业合理预计至少有60%的产品不会退回。  
    针对该种情形，甲企业如果100%的确认产品收入，则有可能导致接近40%的产品收入转回。因此，可以考虑按照60%确认收入，剩余的40%部分按新收入准则作为退款负债处理。  
    四、小结及特别提示  
    综上分析，新收入准则运用谨慎性原则，通过“极可能”、“重大转回”等条件对可变对价的确认进行了规范。由于限定条件的严格，可能导致一些含有可变对价条款的客户合同收入，只有在不确定性几乎完全消除时才能确认受到可变对价影响部分的收入。  
    本文主要探讨相关规定中涉及可变对价确认条件的内容，上述探讨内容仅供学习新收入准则时参考，不应被视为对新收入准则相关内容的讲解与解读。如与后续财政部发布的会计准则指南等相关文件内容存在差异，应以相关文件为准。  
   
 