



ARTHUR ANDERSEN

收入确认的基本原则 及在高新技术企业中常见的应用问题 ——美国的经验

安达信公司 - 冯汉光
二零零零年八月十日

©2000 Arthur Andersen. All Rights Reserved

日程

- 有关收入确认的基本原则 *P4-1*
- 美国注册会计师协会立场书 (SOP) 97-2 “软件收入确认” *P4-8* 权威性低
- 美国证监会首会办公告 (SAB) 101
- 美国会计问题公告 (EITF) 99-17, 99-19, 00-10及 00-14

©2000 Arthur Andersen. All Rights Reserved.

2

何时确认收入?

“收入确认”与“所有权转移”的关系

“货币”所有权转移 → 交付实现制

“货币化权利”的要求权(债权)与物权 → 权责发生制

收入

时外
→ 物权: “物权” → “债权” (预收款)
→ 债权: 债权何时产生

收入确认(Recognition)

- 在那个时段/期间的会计报表反映收入
- 影响利润、净资产
- 较具体的会计规范

收入计量及呈报(Measurement & Presentation)

- 在会计报表中如何计算并呈列收入
- 不一定会影响利润、净资产
- 较原则性的会计规范, 取决于交易的实际情况

©2000 Arthur Andersen. All Rights Reserved

3

收入

- 传统经济 (Old Economy) 比较偏重企业的利润 (Profit 即 Bottom Line)。
- 新经济 (New Economy) 更为注重企业的增长、前景及收入 (Revenue 即 Top Line) 所反映的信息。
- 结果: 有企业想尽办法呈报一个较大的收入。

©2000 Arthur Andersen. All Rights Reserved

4

Presentation

高新技术企业 - 特殊行业 / 特殊业务

高新技术企业的界定

- 互联网
- 软件
- 计算机

高新技术企业所进行的业务交易的特性

- 制造
- 销售

结论：从会计学上看来，高新技术企业一般不会被视为一个特殊行业。

高新技术企业的业务和传统企业的业务在性质上有许多相近的地方，很多会计原则也可以同样的应用。

©2000 Arthur Andersen. All Rights Reserved.

5

有关收入的公认会计原则

中国

- 企业会计准则 - 收入
- 企业会计准则 - 非货币性交易

国际会计准则委员会

- 国际会计准则第18号 - 收入

美国

- 没有一项综合的准则规范，但有许多单项的特定准则及文件
- 财务会计概念公告(FASB Concepts Statement) 第5号
- 美国注册会计师协会立场书(Statement of Position) SOP 97-2 “软件收入确认”
- 证监会首会办公公告(Staff Accounting Bulletin) SAB 101
- 急项会计问题公告(EITF)

Emergence Issue 1

©2000 Arthur Andersen. All Rights Reserved.

财务会计概念公告第5号

收入确认须同时符合以下两个条件:

- 已实现 (Realized) 或可实现 (Realizable)
 - 资产或劳务已转换为现金或收取现金的要求权
- 已赢得 (Earned)
 - 企业已实际上基本完成了为取得收入而必须完成的事项

同时 1990 国际会计准则

“交付”不现实

同时 合同/劳务已提供
材料: 交付“账款”

评估 (consideration)

©2000 Arthur Andersen. All Rights Reserved.

7

美国注册会计师协会立场书 (SOP) 97-2 : 软件收入确认

SOP 97-2 基本原则:

- 若销售安排不涉及为个别顾客而对软件作出重大的修改, 一般的软件销售收入可在以下有力的证据出现时确认:
 - 软件已经交付予顾客
 - 卖方的收入金额已经确定或可以确定
 - 收款能力不存疑问
- 若须为顾客对软件作出重大的修改, 应参照 ARB45 “长期建造形式合同”和 SOP81-1 “建造及制造形式合同的会计方法”按合同会计方法处理。

权利? 假如存在疑问不能确认收入, 但开发费

如何处理? 如何确认

©2000 Arthur Andersen. All Rights Reserved.

8

SOP 97-2 : 合约存在的有力证据

- 视乎一般习惯：若企业一般采用书面合同，则卖方必须出示买卖双方签署的合同作为有力的证据
- 若卖方一般使用采购订单，该等订单文件必须列明售卖条款

©2000 Arthur Andersen. All Rights Reserved.

9

SOP 97-2 : 软件的交付

- 泛指“所有”有关许可使用费包括的软件已交付使用
 - 软件的第一份必须已经交付顾客（如可供复制版本）
 - 使用电子方式交付
 - 使用授权密码
 - 透过配货代理商发货

- 顾客同意接受

交付、安装、培训、维护、升级、

©2000 Arthur Andersen. All Rights Reserved.

10

“物” 占有、使用、收益、处分

“知识产权”：署名、使用、收益

转让、买卖、许可、

SOP 97-2 : 卖方的收入金额已确定或可确定

- 收入金额及付款日期已经确定
- 收入金额不能因软件的复制数量、转卖或安装使用而调整
- 收款能力独立于软件的转卖或顾客的接受情况
- 收入金额须按一般正常商业条款及不得超过于12个月内支付

SOP 97-2 : 特长收款条款

- 特长收款条款可能显示潜在问题（如：不完整的软件交付、卖方可能作出的让步）
- 收款时限超过12个月：收入金额假定为“非确定”类别
- 罕见的例外情况如分期付款安排（卖方必须证明该方法为企业一般采用的方法，且有历史资料为证）
- 若产品交付时收入金额未能确定，该笔收入则于到期时才能确认

书：‘邮寄’→‘交付’→‘记录入账’

SOP 97-2 : 特长收款条款 (续)

为什么关注特长收款条款?

- 技术过时 - 原有产品的价值可能由于卖方或其竞争对手引入新的或升级产品而降低。
- 让步 - 基于以上原因, 卖方可能会为了收回到期未付款项向有信誉的顾客提供某种退款或价格及其他让步, 让步的风险会随着付款期限的延长而增加。

SOP 97-2 : 顾客的接受及退货权利

- 顾客的退货权利被接纳为正常商业交易的一部分
- 根据美国财务会计准则(FAS)第48号 "退货权利下的收入确认", 只有在满足下列全部条件时, 才可于销售时确认收入:
 - 价格于销售时已经确定或可以确定
 - 买方已付款, 或付款责任不取决于货物的转卖
 - 买方对卖方的责任不会因货物的损毁或丢失而受影响
 - 交易对买方具有实质的经济意义
 - 卖方对买方转卖货物无重大责任
 - 未来的退货可以合理地预计

SOP 97-2 : 顾客的接受及退货权利(续)

- 若交易牵涉特殊或异常的顾客检收/退货条款, 确认收入前必须小心检查其有关影响(在这种情况下, 收入通常于顾客检收接纳时才可确认)
- 就新建的软件, 卖方可能需要延迟确认收入, 直至顾客检收并接纳产品时, 或于卖方公司可以就退货情况作出可靠的估计时才确认收入
- 如可于销售时确认收入, 应根据预计退货情况提取相应的收入及成本准备。

©2000 Arthur Andersen. All Rights Reserved.

15

SOP 97-2 : 对软件销售合同中包括多项内容的处理

软件销售合同中可包括多项内容, 如:

- 软件产品使用权 (License)
- 指定的升级
- 培训
- 咨询
- 售后支持服务

©2000 Arthur Andersen. All Rights Reserved.

16

SOP 97-2 : 软件产品未完全交付

软件产品未完全交付时, 收入只可在以下情况确认:

- 未交付软件部份并不对软件整体的功能存在重大影响
- 对已交付产品而确认的收入不会被追讨或要求退还
- 就未交付产品的价值, 卖方公司掌握足够的公司独特客观证据 (Vendor-Specific Objective Evidence [VSOE])的公允价值

SOP 97-2 : 软件以外的附带服务

- 当交易安排同时牵涉软件产品及服务
- 卖方需就交付软件可赚取的软件使用权收入及提供的服务收入作出会计处理
- SOP 97-2 适用于交易中服务所占的部份可构成一项单独的服务交易
- 否则, 卖方公司需根据 ARB45 “长期建造形式合同” 及 SOP81-1 “建造及制造形式合同的会计方法”, 以 “合同会计方法” (contract accounting) 确认产品销售和提供服务的收入

SOP 97-2 : 收入的分拆

- 合同总收入应按照VSOE公允价值的比例分摊到各个服务项目中，而不论合同中规定的单个服务明细价格
- VSOE公允价值
 - 相同的服务项目单独出售的价格
 - 若服务尚未单独出售时，则采用管理层制定的价格 (而该价格在服务尚未推出市场前不能改变)

SOP 97-2 : 当不存在VSOE公允价值时

不能分拆收入，所有收入需要递延确认，直到以下其中之一发生：

- VSOE公允价值开始存在
- 所有服务项目均已完成

证监会首会办公告第101号 – 背景

- 美国证监会主席 Arthur Levitt 1998年所提出的 [企业盈利管理问题](Earnings Management)即利润操控。
- 美国欠缺一套综合完整的收入会计规范。
- 制定时参照已有的美国会计规范(特别是 SOP 97-2)而制定, 不会加入新的原则。
- 适用于所有上市企业的各类形交易, 除了有特定会计准则及文件所规范的指定项目。
- SAB 101于1999年12月颁布。

©2000 Arthur Andersen. All Rights Reserved.

21

证监会首会办公告第101号：收入确认 – 基本原则

同时符合下列四项条件的收入可以被定为已实现或可实现并已
赢得

- 有力证据说明合约已达成
- 产品已经交付或服务已经履行
- 销售价格已经确定或可以确定
- 收款能力可合理确信

©2000 Arthur Andersen. All Rights Reserved.

22

证监会首会公告第101号：收入确认－基本原则 (续)

有力证据说明合约已达成

- 在此公告中，合约是指双方已就双方约定的交易的具体性质和条款已达到最终共识。
- 财务会计概念公告 (Concepts Statement) 第2号指出会计报表需要忠实反映事实，证监会首会办认为如没有达成合约便确认收入便不能忠实反映事实。

证监会首会公告第101号：收入确认－基本原则 (续)

产品已交付或服务已履行

- 卖方已经实际上基本完成了依照合约条款必须完成的事项，完成通常于交付产品或服务的履行而发生。
- 证监会首会办认为需要考虑买方的观点来决定交付和履行是否已完成。

证监会首会办公告第101号：收入确认－基本原则 (续)

销售价格已经确定或可以确定

- SOP 97－2中定义收入的确认指付款必须是固定的金额，而不会受到某种退款或调整的影响。
 - － 金额和付款日期已经确定
 - － 销售金额不能因软件的复制数量、转卖或安装使用等因素而调整
 - － 收款能力不能取决于转卖或客户是否接受
 - － 销售金额必须按正常商业条款支付并不得超过12个月
- 证监会首会办认为以上原则使用于其它业务的收入确认，特别是在高新技术企业

©2000 Arthur Andersen. All Rights Reserved.

25

证监会首会办公告第101号：收入确认－基本原则 (续)

收款能力可合理确信

- 客户是有信誉的，有付款能力的
- 如果客户是分销商－其付款条款不可取决于分销商是否成功销售该产品。

©2000 Arthur Andersen. All Rights Reserved.

26

证监会首会办公告第101号：收入－具体问题

- 未签字的合约
- 期后附属合约
- 转移法定所有权但保留风险和回报
- 暂缓交货交易
- 一次过不需退回的收费
- 顾客对服务的取消权利与FAS 48
- 全额与净额

©2000 Arthur Andersen. All Rights Reserved.

27

证监会首会办公告第101号： 有力证据说明合约已达成－例

背景资料:

- B客户向A公司下某产品的定单，A公司在当前会计季度结束前将产品交付给B。
- A公司的对此客户的习惯性作法是与客户签订书面的销售协议。
- A公司准备了一份书面销售协议，并在季度结束前由该公司授权的代表签了字。
- 但是，B客户并未在协议上签字因为他们需要等待该公司法律部门的批准。
- B客户的采购部门口头同意此项交易并表明很大可能在A公司下一个会计季度开始的第一个星期从该公司法律部门获得有关的批准，并正式签字。

©2000 Arthur Andersen. All Rights Reserved.

28

证监会首会办公告第101号：
有力证据说明合约已达成－例

A公司是否可以在当期确认卖给B客户的产品销售收入？当

- (1) 此产品已经于当期会计季度截止前交付
- (2) B客户有授权的代表签字的销售协议在当期会计季度结束之后几天内获得

证监会首会办公告第101号：
有力证据说明合约已达成－例

答案：否

因为－

- A公司对此类客户的操作惯例是签订书面的销售协议
- 在此情况下合约的达成需要有客户相应授权的人签字生效
- B客户在季度结束后签字生效的协议决定了此交易应被视为期后交易。

证监会首会办公告第101号：有力证据说明合约已达成

- 如果一份合约取决于期后的批准（如：管理委员会或董事会）或另一份合约的执行，则收入直到获得相应的期后批准或另一份合约执行完成后才可以被确认。
- 商业操作惯例和销售交易的过程在各个公司和行业是不同的（如，只要包括销售的最终条款并且对客户有约束力，第三方的定单或网上在线授权也是可以被视为合约的）。

证监会首会办公告第101号：有力证据说明合约已达成

- 附属合约 - 买卖双方在签订主合约后再签订附属合约并在附属合约中包括对主合约的修改和取消，终止或其它影响收入确认的规定。
- 期后签订附属合约的存在表明原主合约并不是最终的合约，收入的确认并不能只根据主合约的签订。

证监会首会公告第101号：有力证据说明合约已达成

符合下列一个或多个特征的交易将不确认收入，即使产品的所有权已经转移给买方：

- 买方有权退货及有权不付款直到转卖或使用货物
 - 没有付款且无指定付款期限
 - 没有付款仅有指定付款期限，但买方可延迟付款直至其将货物转售或耗用
 - 有权在产品损毁或丢失时不负责
 - 没有实质的经济意义
 - 卖方对买方转卖产品负有重大责任
- 卖方需要重新购回货物
- 产品作为样品展示之用

©2000 Arthur Andersen. All Rights Reserved.

33

证监会首会公告第101号：交货和履行－例

背景资料：

A公司收到一份订单但客户尚未准备好接货？

问题：

一旦A公司将此批产品生产好并在自己公司的仓库中将这些产品与其它产成品分开存放，A公司是否可以即确认收入？

如果A公司将产品发运到第三方的仓库但

- (1) A公司仍享有产品的所有权
- (2) 客户的付款取决于将产品最终运到指定地点

A公司是否可以确认收入？

©2000 Arthur Andersen. All Rights Reserved.

34