

Impact of New Revenue Standards on Enterprise Revenue Recognition

—A Case Study of Company A

Yun Liu

School of Economics and Management, East China Jiaotong University, Nanchang, Jiangxi, 330013, China

Email: 978142767@qq.com

Abstract

In 2017, the Ministry of Finance officially released new revenue recognition standards. This article mainly starts with the design of the supply chain transaction architecture of Company A, and elaborates on the impact of the new revenue standards on the transaction architecture of Company A and its possible impact on revenue recognition methods, as well as the economic consequences of different revenue recognition methods. Finally, propose how enterprises can better connect and utilize the new revenue standards.

Keywords: Revenue Recognition; Transaction Architecture; New Income Standards

新收入准则对企业收入确认产生的影响

——以 A 公司为例

刘芸

华东交通大学经济管理学院，江西南昌 330013

摘要: 2017 年，财政部正式发布了新的收入确认准则。本文主要从 A 公司供应链交易架构设计出发，阐述新收入准则发布后，A 公司交易架构以及其可能对收入确认方法产生的影响，不同收入确认方法带来的经济后果。最后，提出企业应如何更好的衔接和使用新收入准则。

关键词: 收入确认；交易架构；新收入准则

引言

在新收入准则中，收入的确认方法主要分为总额法和净额法^[1]，而收入方法的确认主要是通过企业的身份，即企业是作为主要责任人还是代理人来判断。如果企业的身份是主要责任人，收入的确认方法就选择总额法，反之则选择净额法。在新收入准则颁布后，确认收入主要以企业是主要责任人还是代理人来区分。根据规定，从 2021 年开始，所有的企业都按照新收入准则执行。在执行过程中，不同的企业会面对不同的问题^[2]。本文以 A 公司的交易架构设计为基础，首先分析 A 公司的交易架构以及交易架构带来的影响，再根据新收入准则分析对 A 公司收入确认带来的影响。

1 新收入准则中的相关概念

1.1 主要责任人和代理人的判断

新的收入准则中规定：“企业应该根据在将商品移交给客户前是否拥有控制权，来判断他们的身份。如果在将商品转移给客户前，企业拥有控制权，那么企业该作为主要责任人，应当选择采用总额法确认收入；否则，则为代理人，应选择净额法确认收入^[3]。”

然而，在判断将商品转移给客户前企业是否拥有控制权的时候，企业应该秉持实质重于形式原则，考虑实际的情况而不是仅仅依赖于合同的形式，其中包括：是否应该由企业承担商品的主要责任；企业是否在商品转让前后都承担了该商品的存货风险；企业是否有权自行设定商品的交易价格等^[4]。

1.2 收入总额法与净额法

总额法和净额法的主要有以下区别：企业是否拥有商品的定价权、商品的控制权以及交易主体。在核算方面，总额法是根据已经收取或者应该收取的合同总价款来确认收入，而净额法主要是以向客户收取的佣金或者手续费作为收入。

2 案例概述

A 公司为国有企业，2020 年末主营业务收入为 0，净利润为-1115.48 万元；而在 2021 年末 A 公司未审财务报表状况较 2020 年末财务报表状况表现出不可比性的特征，其主营业务收入为 5.12 亿元，净利润为 294.45 万元。根据资料显示，在 2020 年 8 月 A 公司母公司某金控集团更换主要领导，对集团发展提出明确定位，大力对同质业务进行重组整合，清晰各板块主责主业。根据集团总体战略规划，A 公司主要角色为发展实业板块，夯实集团定位“一体两翼”中“一翼”定位，即大力发展“供应链贸易业务”。基于以上资料，再结合 2017 年颁布的新收入准则，事务所将收入确定为关键审计事项，对 A 公司的业务进行审计。

3 A 公司收入确定存在的问题

3.1 A 公司交易架构

交易架构是指收并购方与被并购方经过一系列的谈判所确定，最终以合同形式明确约定，协调与实现双方利益的一系列安排。A 公司对于电解铜业务的交易架构设计主要为：①A 公司会与上游签订采购合同，与下游签订购销合同；②A 公司在收到上游告知的应付货款后，会向下游企业进行报价，在收到下游企业的货款后，扣除相应的利润后会向上游企业支付全部货款；③签订完相关协议后，A 公司会委托上游企业向指定地点进行发货，下游企业向 A 公司出具签收单后，A 公司会向上游企业出具签收单；④根据贸易流程及各方采购合同，上游企业会向 A 公司开具全额发票，A 公司会再向下游企业开具发票。

具体流程如下图 1 所示。

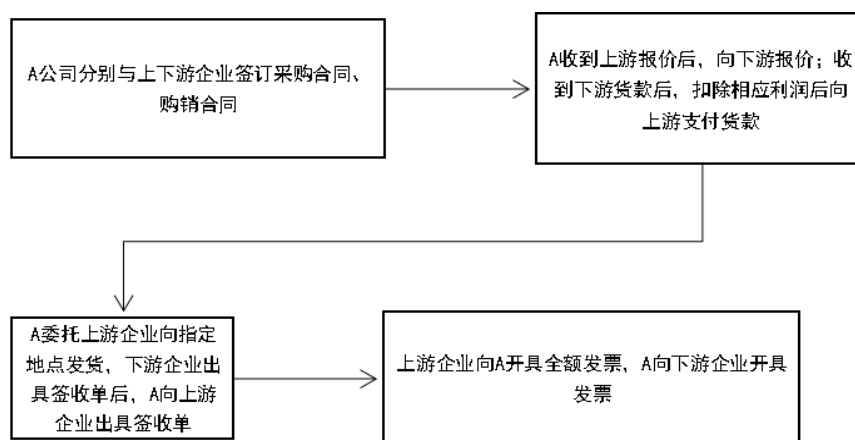


图 1 A 公司电解铜业务交易架构设计

A 公司对于加工铜杆模式的交易架构设计主要为：

①A 公司首先与铜加工企业签订委托加工协议、销售协议，并与铜加工企业的实际控制人签订担保协议，然后与下游企业（即成品购买方）签订销售协议，再与上游企业签订采购合同；

②A 公司在收到上游报价后，会向下游企业报成品价，同时会确定委托加工协议中的加工费用，A 公司收到下游企业报价确认单后，向上游企业支付原料全部货款；

③交付地点为铜加工企业指定地点，先由上游企业发货，A 公司委托铜加工企业收货，在下游企业支付全部货款后自行提货，其中货物验收流程为原料采购阶段，由铜加工企业验收货物并向 A 公司出具收货单及结算单后，再由 A 公司向上游企业出具收货单及结算单。成品销售阶段，由下游企业验收货物并向 A 公司出具收货单及结算单，同时向 A 公司支付全部货款后，A 公司向铜加工企业出具收货单及结算单；

④根据贸易流程及各方合同，先由上游企业向 A 公司开具发票同时由铜加工企业向 A 公司开具加工费发票，再由 A 公司向下游企业开具成品发票。

具体流程如下图 2 所示。

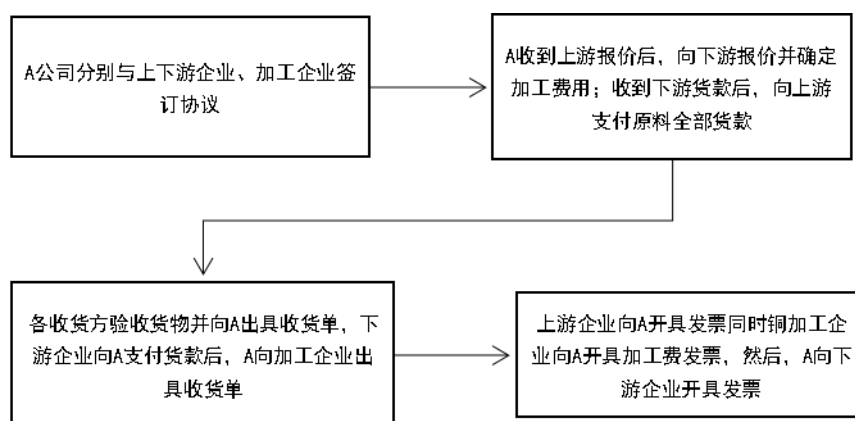


图 2 A 公司加工铜杆模式交易架构设计

3.2 A 公司交易架构带来的后续计量影响

不同的交易架构会影响收入确定的方法。如果 A 公司的交易架构设计中，会取得货物的控制权，并相应的承担货物风险，A 公司则为“主要责任人”，那么 A 公司将可以采用总额法确定其相应收入。但根据 A 公司的交易架构设计可以看出，A 公司在实际运营过程中基本没有获得货物的实际控制权。电解铜业务中，A 公司可以直接要求上游企业将货物发往下游企业，加工铜杆模式中，铜加工企业的原材料由其自行验收，下游企业也是在支付全部货款后自行提货。由此可知，A 公司实际上只承担了资金占用风险，而没有承担货物风险。

因此，A 公司更加符合新收入准则中的“代理人”的概念，所以应当选择净额法确认收入。但 A 公司对于收入确认是使用总额法，因此 A 公司的收入总值是存疑的，也就是说，A 公司 2021 年末列示的主营业务收入为 5.12 亿元并非全部是属于 A 公司的收入。

3.3 现行会计准则对收入确认判定的经济后果

我国对现行企业所选用的收入确认方法并没有强制性的规定，但是如果同一个地区、或同一行业的企业采取不同的收入确认方法，这将会对会计信息造成显著的影响，使其带有非常大的不可比性，特别是在营业收入的规模和毛利率两个方面^[5]。这将会影响会计信息的不可比性。

总额法和净额法的核算下，企业的会存在税负的差异。在总额法下，公司按照约定会开具销售货物的增值税专用发票，但净额法下，公司则开具的是服务类的增值税专用发票。增值税的项目不同，税率就会不同，从而导致税负不同，相应的增值税的附加税也会存在差异。当公司按照总额法进行会计核算的时候，其财务信息与实际经营状况会存在一定的偏差，这可能导致无法反映这次业务的经济实质，财务报表的使用者

基于存在偏差的财务报告，很可能导致他们决策失误，从而造成损失；如果财务报表的信息使用者是银行，那么根据存在偏差的财务报告，他们可能会给予企业不恰当的贷款额度，很可能给银行带来隐性坏账损失。

4 企业有效践行新收入准则的启示与建议

新收入准则明确规定了上市公司和非上市公司的执行时间，该准则发布已经超过了五年。对于企业来说，他们需要研究如何才能有效地将新收入准则与原会计处理方式相衔接，使新收入准则的顺利实施。

4.1 做好新旧制度的无缝衔接

新收入准则并不要求企业调整过去财务年度的数据，但企业必须要充分认识到新收入准则对于企业业务的处理以及业务成果可能会产生的影响。充分理解和运用新收入准则变化过渡期，预测在实施过程中可能出现的各种问题，并有针对性地提出一些建设性的方案^[9]。对于非上市的企业来说，他们必须在不断变化的过渡期内将合同的履约情况整理出来，对于尚未履行完毕的合同，企业应当对期初收益和会计分录作相应的调整，以确保同一个合同采用的收入准则相同。

4.2 加强合同管理

企业应当加强合同管理，规范签订合同的流程，完善合同的内容。对于采取多元化战略的企业来说，他们的合同可能会同时涉及不止一个的行业和部门，这会使得合同管理难度加大。在这种情况下，企业可以通过梳理分类不同类别的合同，与多个部门合作；加强对合同内容的审查，即：履约义务及其相应的成本和收入以及完善合同变更管理几个方面入手进行合同管理。

4.3 规范财务管理制度

优化管理，优先考虑制度。建立健全的财务管理体系是指导财务人员完成会计核算工作的重要基础。企业的管理层也应当推陈出新，及时根据最新的政策来更新完善企业的管理制度。新收入准则的出台对于各个行业都产生了不同程度的影响。所以，企业应该总结自身的情况的特点，然后将其与新收入准则相结合，与企业各部门及管理层讨论实践过程中可能遇到的重难点问题，应在合同签订和履行、收入确认的范围和标准、收入确认时间和收入确认方法的选择方面施加明确的约束和规范。

4.4 建设优秀的财务团队

一个健全的管理体系需要一个优秀的团队来执行。企业可以通过以下几个方面入手来建设优秀财务团队：首先在人才引进方面，企业可以通过各种渠道引进高素质人才，通过与行业内的龙头企业交流，获取更多的业务方面及培训方面的经验，用以更好地培训员工。其次，在人才育养培训方面，企业可以通过日常的培训，训练提高财务人员的专业水平；通过制定奖励政策，激发员工的内在动力，增强他们的自主学习动机。最后，在企业文化方面，鼓励员工互帮互助，在企业内部建立良性竞争，促使他们共同进步。

5 结语

本文主要通过介绍新收入准则中的相关概念，包括总额法和净额法以及主要责任人和代理人的定义，结合对 A 公司的交易架构的分析，说明在新收入准则发布后，存在企业收入确认不当的情况，最后建议企业在践行新收入准则时，可以通过做好新旧制度的无缝衔接、加强合同管理、规范财务管理制度以及建设优秀的财务团队等方面改善企业收入确认不当的问题。

参考文献

[1] 林婧.新收入准则总额法净额法判断实务分享[J].中国外资,2020,(14):99-100.

- [2] 杨良成. 谈收入准则下收入确认总额法与净额法判定依据[J]. 财会月刊, 2022, (S1): 59-61.
- [3] 陈奕蔚. 若干会计、税务处理问题答疑[J]. 财务与会计, 2020, (23): 81-85.
- [4] 李伟. 船货代企业收入确认方法的历史演变和本源回归[J]. 交通财会, 2019, (03): 42-45.
- [5] 鲍列仑. 浅析收入确认总额法与净额法现状及分析[J]. 商业文化, 2018, (12): 47-48.
- [6] 林婧. 新收入准则总额法净额法判断实务分享[J]. 中国外资, 2020, (14): 99-100.

【作者简介】

刘芸（2000-），女，汉族，硕士研究生在读，华东交通大学会计专硕，研究方向为财务会计。Email: 978142767@qq.com