

# 收入确认会计处理及 信息披露问题分析

中国证监会会计部

收入确认是涉及会计专业判断较多的领域,也是投资者广泛关注的项目,我们在对上市公司2012年年报进行分析的基础上,结合日常监管工作中关注到的问题,对收入确认相关的会计及信息披露问题进行了梳理。

## 一、收入确认会计政策披露过于原则化

目前,我国上市公司关于收入确认会计政策的披露过于原则化,不能反映相关业务的特点。大多数公司对收入确认会计政策的披露千篇一律,缺乏个性化的分析,只简单照抄会计准则所规定的收入确认条件等原则性条款。部分公司披露的收入确认会计政策尽管对会计准则的原则性规定进行了补充说明,但未能体现公司自身业务模式的特点。例如大多数房地产公司在商品销售收入确认一般原则的基础上,补充说明了房地产销售收入确认条件,如房地产项目完工并完成竣工验收;已签订销售合同;以一次性付款或分期付款方式的,已收讫全部房款;已收到首期款且已办妥银行按揭审批手续;按照销售合同约定的要求办妥了入住手续等。然而在实际经营中,房地产公司的业务模式多样化,如股权合作建房、合资建房、信托建房、BT(建设-移交)项目等,不同模式下的收入确认、计量也不尽相同;房地产公司产品开发周期较长,收到预售款至收入确认之间间隔时间也较长,甚至跨几个会计年度,相关会计政策的描述较为笼统,未能针对不同业务模式明确相应的收入确认标准和时点。

## 二、复杂业务模式的收入确认问题

资的原因在于公司的资产负债率偏高,致使公司难以通过银行借款和发行债券筹资。由于集团的核心子公司“北新建材”已经在A股上市,而中国证监会要求拟上市公司需要做到避免同业竞争,因此中国建材的A股融资困难较大,最终只能选择海外上市,运用资本市场支撑并购重组成功。笔者认为,央企不能够被“央”字所束缚,资本市场不是自身所

### (一) 光伏行业收入确认问题

2012年,光伏行业整体低迷、全行业经营风险上升,行业内大多数公司发生大额亏损。光伏行业部分公司采用了特殊的销售模式,相关收入确认的合理性值得商榷。

1. 与海外合作方共建项目。部分光伏公司与境外合作方共同投资设立电站项目,并向境外合作方供应建电站所需的太阳能电池组件。在这类销售模式下,出售给境外合作方的产品通常需待境外电站建设完成并对外出售或抵押取得贷款后才能收到货款,然而公司却在相关产品发货时即确认了销售收入。实务中,我们已经注意到某些公司在以前年度发货时确认了大额销售收入之后,由于后期货款无法收回又计提了大额坏账准备,从而导致业绩的大幅波动。事实上,虽然赊销带来的信用风险并不一定意味着以前年度收入确认有问题,但考虑到光伏行业整体情况,以及向境外合作方催款的难度,因此在判断此类业务收入确认条件是否满足时,应充分考虑货款的可回收性和回收时间,在判断相关经济利益是否很可能流入企业时应更加审慎。

2. 销售给子公司的产品收入通过子公司股权处置得以实现。还有部分光伏公司设立海外子公司从事电站建设业务,建设所需的电池组件由母公司直接销售给海外子公司,电站建成后以处置海外子公司股权的方式将电站对外出售,从而实现收益。实务中,对于此类业务有两种不同的处理方式,一种观点认为,出售海外子公司股权的收益中包括前期向海外子公司销售电池组件的收益,而销售电池组件是公司的主营业务,因此将股权处置收益分为投资收益和主营业务收入两部分确

能利用的工具。恰恰相反,央企在充分的市场竞争之下,必须打破固有观念,灵活运用资本运营方式,为企业并购重组保驾护航。■

(作者单位:山东工商学院会计学院  
北京工商大学经济学院)  
责任编辑 刘黎静

认。另一种观点则认为,应将股权处置收益全部确认为投资收益。总体而言,公司在出售海外子公司时将以前年度对海外子公司的销售确认营业收入的做法与交易的形式不符,但如果公司明确了持有海外子公司的目的不是长期经营,而只是为了使用其产品建设电站并整体出售,相当于为公司的产品找到一个特殊的销售渠道,那么按照其商业实质来说,该交易的确能够使其主营业务收入得以实现,因此确认营业收入也有一定的合理性。在满足上述条件并进行相应会计处理时,公司应披露持有海外子公司建设电站的目的,明确说明公司采取出售海外子公司股权的形式来实现主营产品对外销售的业务模式,并列示向海外子公司的累计供货金额以及当期出售电站而确认的营业收入金额,从而确保投资者能够充分了解公司确认收入的理由并合理预期未来可能确认的营业收入金额。

#### (二) 网络视频行业的版权互换收入确认问题

近年来,影视剧的版权价格持续上涨,很多网络视频公司的版权分销(对其他视频网站收取版权许可使用费)收入也大幅上升。版权互换作为版权分销业务的一种模式,由于操作简便、资金成本低而被越来越多的公司所采用。部分公司对版权互换业务进行会计处理时将其拆分为版权采购(换入影片)和版权销售(换出影片)两部分,认为互换的版权公允价值能够可靠计量且互换行为具有商业实质,对于换出影片,在一次性收取使用费且不提供后续服务的前提下,在授权开始的当月确认收入,而对于换入影片,则在授权开始的当月确认无形资产。同时,换出的版权往往并非独家享有,即在换出后,公司仍然可以继续使用该版权,因此有公司认为换出版权并不会导致与该版权相关的无形资产减少。最终处理结果是因版权互换他大额收入,但却几乎没有确认与该收入匹配的任何成本。另一方面,我们也看到另有公司披露因版权互换的公允价值不可获取,而未将版权互换的收入计入当期收入。

我们认为,版权互换业务是否具有商业实质不易判断,互换版权的公允价值能否可靠获得也尚无结论,在换出非独家版权的情况下,公司继续使用原版权所带来的预期收益是否会减少,是否应考虑原版权资产的减值,这些问题也还有待商榷。因此,上述以换出版权的公允价值确认收入的做法存在很大风险,不排除有公司利用版权互换虚增收入的可能。

#### (三) 与重型机械的按揭销售有关的收入确认问题

由于重型机械单价较高,很多公司采取按揭销售的方式进行出售。在此类业务模式下,客户向公司支付了首付款后,由银行向客户提供按揭贷款(通常以所购买的重型机械为抵押),将剩余货款支付给公司。但往往公司需承担回购担保责任,即如果客户不能按期偿还贷款,公司必须以剩余贷款为对价,向银行买回抵押的重型机械。实务中,很多公司对于此类按揭销售业务都在发货时确认了收入,但上述担保回购条

款对收入确认具有潜在不利影响,需要综合考虑首付比例、贷款年限与机械使用寿命、产品市场价格走势、客户信用、购买目的等因素,谨慎分析、判断是否满足收入确认条件。

#### (四) 经销商模式中的退货条款对收入确认的影响

根据企业会计准则及相关规定,企业只有在商品的相关风险报酬完全转移时才可确认销售收入。很多公司的销售主要采取特许经营等中间商销售模式,并规定经销商在一定期限内如果无法实现对外销售,可以将相关产品退回给公司。从风险报酬转移的角度分析,经销商对于未售出货物的无条件的退货权通常表明,公司发货时商品所有权上的主要风险和报酬并未完全转移。如果公司无法合理预计相关的退货率,则所发出商品是不应当立即确认收入的。然而,我们注意到,部分上市公司为实现做大营业收入、平滑利润等目的,大量铺货,在向经销商发出商品时即确认收入,在销售退回时又大额冲减当年的营业收入。此类做法造成了公司业绩的大幅波动,甚至还存在利用与经销商的合作关系操纵业绩的可能。

### 三、特殊客户关系中的收入确认问题

#### (一) 与海外关联公司交易

在以外贸业务为主的公司中,有不少公司都持有海外经销商一定比例的股份,将海外经销商作为公司的联营、合营企业,甚至有些公司已成为海外经销商的第一大股东,但由于不形成控制,故并未将海外经销商纳入合并范围。这些与公司存在关联关系的海外经销商往往都是公司的主要客户,公司向其大量赊销商品,而货款却长期不能收回,公司也未对应收关联方款项计提坏账准备。在此类交易中,大额应收账款逾期未收回,而公司仍然对海外经销商继续大额发货,有悖于一般的商业逻辑,且货款的可回收性也存在很大不确定性,收入确认是否合理值得关注。

#### (二) 供应商和客户属于同一集团

在部分集团类上市公司中,存在供应商和客户属于同一集团的情况,即集团公司内的某成员向上市公司销售原材料,由上市公司加工后卖回给集团公司内的另一成员。在上述交易模式下,公司通过体外循环的方式将集团内部交易外部化,从而避免了抵销销售收入。上市公司存在控制销售量和销售时点,从而调节收入和利润的可能。同时,由于集团公司向该上市公司销售的货物通过加工后又流转回来,在公司下游销售不景气的情况下会出现存货大量堆积、财务报表中确认的营业收入实际并没有对外实现的情况,报表数据对投资者存在一定误导,期后发生大额存货跌价损失或应收账款坏账损失的情况下尤其如此。实务中应充分关注此类业务安排对财务报表的影响,应充分披露影响收入确认的潜在风险。 ■

责任编辑 张璐怡