

新收入准则下 A 贸易公司 收入确认问题探讨

黄聪 李海云 李柱林

2017年7月,财政部修订发布了《企业会计准则第14号——收入》(以下简称新收入准则),自2021年1月1日起全面推行至所有执行企业会计准则的非上市企业。新收入准则下,以“控制权转移”替代“风险和报酬转移”作为收入确认的判断标准,采用“五步法”作为收入确认具体方法,区分主要责任人及代理人分别适用总额或净额确认收入等,对企业收入确认金额、时点和进度均产生了重要影响,在职业判断、业务分析等方面对企业财务工作提出了更高要求。本文以A贸易公司为例,探讨新收入准则下贸易型企业收入确认相关问题。

一、A 贸易公司收入确认分析

A贸易公司成立于2019年9月,2020年度营业收入中99%来源于贸易业务(涉及快消品、白糖和电子产品等交易),交易总量约47亿元。其采用目前从事大宗商品贸易企业通常的交易方式,即接到下游客户的采购需求后,向上游供应商确定采购订单,分别与其供应商和客户签订采购合同及销售合同。

其中:采购合同约定,供应商将货物配送至A贸易公司指定的客户地点,由A贸易公司接收,再向客户交付;相关运输费用及风险由供应商承担;A贸易公司应在收到货物后1日内,以银行转账方式支付货款;由供应商直接与最终用户协商解决货物存在的质量问题。销售合同约定,客户

签收货物后,产生的任何损坏、丢失索赔等A贸易公司不予负责,产品存在质量问题向A贸易公司的供应商提出,A贸易公司不承担质量风险;客户应在A贸易公司向其供应商付款后两个月内支付完所有货款。

新收入准则下,以“控制权转移”作为收入确认的判断标准,企业应当根据其向客户转让商品前是否控制该商品来判断其所从事交易的身份是主要责任人还是代理人,分别适用总额法或净额法确认收入。总额法和净额法两种方法确认收入对利润基本不会产生大的影响,但对企业的收入规模影响较大。按净额法确认收入,A贸易公司2020年收入总额将减少约47亿元。在具体判断向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权时,企业应当综合考虑所有相关事实和情况,基于企业的业务模式、在交易过程中的地位、权利和义务、风险和报酬情况分析判定。在对A贸易公司业务进行商品控制权评估时,主要发现以下问题:

1.业务模式分析:交易主导地位不明显,取得商品控制权的能力表现不足。一是交易主体存在关联关系。A贸易公司成立于2019年9月,初期的业务拓展及资金支持主要依托股东的优势资源,大部分交易涉及关联方。二是交易方式以销定采且持货时间短。由于大宗商品或大批量买卖涉及资金较大,为最大限度降低交易风险,依照行业惯例一般会提前锁定上

下游,形成比较稳定的上下游合作关系,并尽可能通过控制持货时间以降低市场价格波动风险。三是交易成果上业务毛利率偏低。目前A贸易公司贸易业务的毛利率在1%左右,略低于行业平均水平。作为刚成立仅两年的非上市企业,毛利率在1%的水平尚属正常,但综合以上3项情况反映出,A贸易公司在交易中对客商的选择权、商品的控制力及交易的议价能力等主导商品交易的迹象不明显,取得商品控制权的能力表现不足。

2.交易合同分析:签订形式及权责约定欠推敲,承担转让商品主要责任的要式性体现不充分。鉴于大宗商品交易存在较大的市场价格波动风险,为将风险控制合理的范围内,A贸易公司在签订合同时,更多是从风险保障方面谨慎考虑:在签订时间上,采购合同及销售合同签订时间相近,产品种类及货物数量基本相同,尽量同时锁定上下游;在商品质量责任条款上,约定客户直接与其供应商协商解决,不承担货物质量风险,仅配合协助相关工作;在商品运输责任承担上,约定运输费用及风险由其供应商承担等。上述合同条款较大幅度降低了A贸易公司交易中的风险,但从合同要式上看,不足以反映其承担了转让商品的主要责任。

3.交易凭据分析:交易事实材料未形成证据链条,货权转移及存货风险承担的判断依据欠完整。货物交易中,从商品采购入库、协议销售、接收

发货指令、商品出库、商品运输、验货查收再到开票结付等各业务环节中,通常会对应形成购销合同、发货通知、商品出入库单、装运凭证、仓储结算单、货物签收单等系列交易凭据,形成完整的证据链条,反映交易性质及主体关系。在A贸易公司的交易中,一方面在现有交易模式下,其未承担货物运输责任,且购入及卖出的货权转移通常发生在相近或相同的时间、地点,并未实际发生运输费、仓储费等实物控制成本支出,也无相关费用结算单据证明,缺乏存货保管控制及风险承担的直接证明,加大了对控制权判断的复杂性和不确定性;另一方面业务交易管理欠规范,部分交易环节的交易凭据未完善或未及时收集归档,尤其是收货单、仓单等货权转移单据缺失,对实际交易进行货物控制权判断时缺乏相关事实证明材料。

综合,A贸易公司在向其客户转让商品前未能控制该商品,应适用净额法确认收入。

二、建议

1. 战略层面上优化产业结构,聚焦主责主业。加快淘汰低水平、低毛利贸易业务,对于不符合企业发展战略、不具备竞争优势、缺乏发展潜力的非主业、非优势贸易业务,要坚决限期清理退出。对于需要保留的贸易业务,要围绕主业进行分类整合,实施集中统一专业化管理。

2. 业务层面上优化交易模式,强化业务设计。通过优化业务模式、规范合同材料管理,明晰交易权责关系,避免因业务定性争议造成不利影响。一是提升盈利能力。通过拓展终端市场等方式,努力提高贸易业务毛利率。二是调整合同签订方式。在严控风险的同时注重持货时间的把控,适当延长持货时间,拉开销售合同和采购合

同的签订时间。三是加强交易货权管理。定期或不定期前往仓库查验,加大对第三方仓库存货的监管力度,完备仓库出入库、收发存等货权转移证明材料。四是加强供应商和客户管理。对于股东导入的业务资源,在对客户开展尽职调查和信用评估、对业务流程和模式开展风险评估的基础上,筛选优质企业开展业务。同时依托自身优势开展其他贸易业务等。五是提升交易自主定价能力。根据公司战略规划,以食糖产业为基础,发展产业+贸易业务体系,打造优势核心产业并形成优势行业地位,努力提高影响力,增强自主定价能力。

3. 操作层面上优化业务流程,强化过程管控。强调业财融合,实施业务事前、事中、事后的全方位分析,客观运用会计职业判断及时处理业务事项。一是事前进行可行性分析。在开展贸易业务前,财务部门即参与交易业务的研判,分析交易的权责约定、货权的转移控制、货款的结算支付等交易事项对准则适用、资金管控及利润实现等方面的影响,尽可能降低交易风险。二是事前加强合同审批管理。交易合同经财务部门事前审核,重点关注商品交付、货款结付及存货风险承担等相关条款约定,研判单项履约义务识别及交易价格确定,及时提出应对调整建议。三是事中加强跟踪监控。财务部门应跟踪合同履行情况,跟进货物存储、出入库、运输及交付的品类、数量及相关费用风险的承担,审核仓储单据、送货单及提货单等货权转移证明材料是否完备。四是事后分析评价。分交易类型、商品种类或交易事项进行收入成本分析及交易风险评估,及时研究调整交易模式、优化管理流程。

4. 核算层面上严格遵循企业会计准则,准确反映业务。一是综合考虑

所有相关事实和情况,基于对企业的业务模式、在交易过程中的地位、权利和义务、风险和报酬的享有和承担情况分析,依据业务合同及交易材料,客观判断商品控制权是否发生转移,恰当适用总额法或净额法。二是增强合同意识、规范合同管理,收集完备交易事实材料。三是加强企业会计准则学习培训,提高人员专业知识及职业判断能力。培训对象不仅限于财务人员,销售、风控法规等业务人员也应了解企业会计准则基本规定;培训内容不仅限于企业会计准则规定,还需包括经济法等相关法律规范以提升职业判断能力;培训方式不仅限于条款的学习,更需结合实务案例进行研究探讨。□

(作者单位:广西宏桂资本运营集团有限公司计划财务部)

责任编辑 刘霖

主要参考文献

[1] 周飞. 新收入准则中主要责任人与代理人的实务研究[J]. 大众投资指南, 2020, (12): 55-57.

[2] 范媛媛. 收入确认有关控制权转移的证据链分析[J]. 财务与会计, 2018, (9): 14-59.

[3] 朱俊. 探讨新收入准则对企业的影响[J]. 当代会计, 2019, (7): 32-33.

[4] 夏文杰, 康玉霞, 卞艳艳. 新收入准则下零售业有关疑难事项会计处理探讨[J]. 财务与会计, 2022, (3): 61-64.

[5] 程珣. 新收入准则下识别单项履约义务的思考[J]. 财务与会计, 2022, (1): 57-60.