

# 宁波证监局上市公司会计

## 监管情况通报

2021 年第 1 期

(总第 7 期)

宁波证监局

2021 年 11 月 5 日

### 【编者按】

《企业会计准则第 14 号——收入》(2017 年修订)(以下简称《新收入准则》)于 2018 年 1 月 1 起正式施行,境内上市公司自 2020 年 1 月 1 日起全面施行。我局在辖区上市公司 2020 年财务报告分析及日常检查中发现部分上市公司存在执行《新收入准则》不到位、会计专业判断不合理等问题。为进一步规范辖区上市公司收入确认相关的账务处理,提升财务信息披露质量,我局

结合辖区上市公司实际情况，从日常监管和证监会会计部编制的《2020年上市公司年报会计监管报告》中选取部分相关案例，现下发供各上市公司学习借鉴。

### **案例 1：恰当确认某一时段内履行履约义务产生的收入**

A 上市公司对于在某一时间段内履行的履约义务采用投入法计量履约进度，后续因原材料价格波动等因素，不断调整合同履约进度，连续大额冲回前期已确认收入。

根据《新收入准则》第十二条相关规定，对于在某一时间段内履行的履约义务，只有履约进度能够合理确定时，才能按照履约进度确认收入。上市公司应判断是否能合理确定合同履约进度，并考虑商品或服务的性质，采用产出法或投入法确定恰当的履约进度。当履约进度不能合理确定时，企业已经发生的成本预计能够得到补偿的，应当按照已经发生的成本金额确认收入，直到履约进度能够合理确定为止。本案例中，因原材料价格波动，其后续投入成本具有重大不确定性，不能合理确定履约进度。若已经发生的成本预计能够得到补偿，A 上市公司可按照已经发生的成本金额确认收入（即零毛利确认收入），否则应在投入成本和履约进度能够合理确定时确认收入。

### **案例 2：恰当区分可变对价与信用减值损失**

B 上市公司对于存在可变对价的销售合同先按照销售合同暂

定价格确认收入，再于每一资产负债表日重新估计可变对价金额。若依据同类产品的审定价，判断尚未完成审价工作的产品后续审定价很可能低于暂定价，则对该产品相关应收账款按照暂定价与同类产品审定价之间的差价计提信用减值损失。

根据《新收入准则》第十六条相关规定，合同中存在可变对价的，企业应对计入交易价格的可变对价按照期望值或最可能发生金额进行估计。在每一资产负债表日，企业应当重新估计可变对价金额，以如实反映报告期末存在的情况以及报告期内发生的情况变化。本案例中，B上市公司在每一资产负债表日重新估计可变对价金额时，对于后续可变对价的变动额应调整当期收入和应收账款，而非对应收账款计提信用减值损失。

### 案例 3：合理确认应付客户对价

C上市公司与客户签订合同后，根据合同约定向客户支付价款作为履行合同的初始费用，或支付价款用于客户陈列其商品、进行广告营销等。C上市公司未分析支付价款是否自客户取得其他可明确区分商品，均将该类款项作为应付客户对价并冲减交易价格。

根据《新收入准则》第十九条相关规定，企业应付客户（或向客户购买本企业商品的第三方）对价的，应当将该应付对价冲减交易价格，并在确认相关收入与支付（或承诺支付）客户对价二者孰晚的时点冲减当期收入，但应付客户对价是为了向客户取

得其他可明确区分商品的除外。企业应付客户对价是为了自客户取得其他可明确区分商品的，应当采用与企业其他采购相一致的方式确认所购买的商品。企业应付客户对价超过自客户取得可明确区分商品公允价值的，超过金额应当冲减交易价格。自客户取得的可明确区分商品公允价值不能合理估计的，企业应当将应付客户对价全额冲减交易价格。本案例中，C上市公司应依据合同约定充分分析其向客户支付对价的目的，若客户向公司提供了一项可明确区分的商品，且公司取得了该商品的控制权，通常应将其作为购买商品处理，而不应直接抵减交易价格、冲减销售收入。

#### 案例 4：恰当核算附有销售退回条款的销售

D上市公司日常销售退换货频繁，在商品销售时按照全额确认收入，在收到退货时则根据退货金额冲减当期收入。

根据《新收入准则》第三十二条相关规定，对于附有销售退回条款的销售，企业应当在客户取得相关商品控制权时，按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额确认收入。企业应当遵循可变对价（包括将可变对价计入交易价格的限制要求）的处理原则来确定其预期有权收取的对价金额，即交易价格不应包含预期将会被退回的商品的对价金额。每一资产负债表日，企业应当重新估计未来销售退回情况，如有变化，应当作为会计估计变更进行会计处理。本案例中，D上市公司应充分分析日常销售频繁退换货的原因，结合相关事实和情况，严格按照前述附销售退

回条款的商品销售相关原则进行会计处理。D上市公司应合理判断商品控制权转移的时点，在控制权实际转移时，按照扣除预期后续发生销售退回金额后的对价确认收入，并将预期因销售退回将退还的金额确认为负债。

### 案例 5：恰当识别交易身份

辖区 E 上市公司新增纸张、塑料和电缆类贸易业务，按照总额法确认销售收入。该贸易业务存在三种模式：第一种模式是 E 上市公司向纸张类业务供应商采购商品并销售给该供应商指定的客户；第二种模式是 E 上市公司向纸张、塑料类业务客户指定的供应商采购商品并销售给该客户；第三种模式是由第三方介绍电缆类贸易业务的客户和供应商，由 E 上市公司介入到客户和供应商原有的采购销售模式中。三种模式下，E 上市公司的销售价格均为商品采购价加上一定的资金成本。

根据《新收入准则》第三十四条相关规定，企业应当根据其在向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权，来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。企业在将特定商品或服务转让给客户之前控制该商品或服务的，即企业能够主导该商品或服务的使用并从中获得几乎全部的经济利益，为主要责任人，否则为代理人。在判断是否为主要责任人时，企业应当综合考虑其是否对客户承担主要责任、是否承担存货风险、是否拥有定价权以及其他相关事实和情况进行判断。本案例中，E 上市公司既

无权自主选择供应商或客户，也没有自主定价权。从交易实质来看，E上市公司在相关商品转让给客户之前并未取得商品的控制权，其在贸易业务交易中身份是代理人，应当按照净额（即已收或应收对价总额扣除应支付给其他相关方的价款后的金额）确认相关贸易业务收入。

收入按照总额还是净额确认虽然不会影响公司的净利润和净资产，但对收入规模、业绩考核、股权激励指标等存在重大影响。在实务中，公司应依据合同条款和交易实质准确判断其身份是主要责任人还是代理人，并在财务报表附注中对于收入确认的会计政策和会计估计作出充分披露。2021年7月，我局通过现场检查发现E上市公司对贸易业务收入的确认存在上述问题。对此，E上市公司及时整改并发布更正公告。我局结合错报金额以及对其财务报表的影响程度，对E上市公司采取出具警示函的行政监管措施。

---

主送：辖区各上市公司。

抄送：会会计部、会上市部，宁波上市公司协会。

宁波证监局办公室

2021年11月5日印发

---