

新收入准则下主要责任人与代理人的区分探析

——由 A 公司专网通信业务引发的思考

周萍

(中审众环会计师事务所特殊普通合伙<云南亚太分所>, 云南 昆明 650000)

【摘要】A 公司为一家上市公司, 其在 2022 年 4 月发布的《A 公司关于会计差错更正的公告》中, 调整了通讯器材业务的收入确认方法, 即由总额法调整为净额法, 涉及到累计虚增收入的金额逾百亿。通过对 A 公司公告的相关信息分析, 结合企业会计准则的判断原则, 得出 A 公司的专网通信业务不符合主要责任人的界定, 不应采用总额法确认收入的结论。

由于不同行业或不同业务模式, 对于控制权的判断方法各有差异, 准则中没有也无法一一列举, 仍然需要企业和会计师自行判断, 除了对合同条款的分析, 还需要特别关注关联关系、交易的必要性、合理性。

【关键词】主要责任人与代理人; 专网通信业务

2023 年 6 月 30 日, A 公司收到中国证券监督管理委员会出具的《行政处罚及市场禁入事先告知书》, 从告知书看, 证监会认定 A 公司的专网通信业务不应确认相应的营业收入、营业成本及利润, 其中最根本的原因为该业务是无商业实质的虚假自循环业务。对于无商业实质的判断, 相信监管机构已经掌握了充足的证据。本文主要分析主要责任人与代理人的区分问题所造成的影响、产生的原因, 从新收入准则下主要责任人与代理人的区分规定方面, 讨论 A 公司是否可以以总额法确认收入, 并从中识别判断主要责任人时应关注的若干问题。

一、新收入准则下主要责任人与代理人的区分造成的影响

(一) 作为主要责任人时, 采用“总额法”确认收入, 与“净额法”相比, 营业收入、营业成本将会大幅增加

以 A 公司为例, 在 2009 年至 2021 年 1-9 月期间, 公司对开展的通讯器材业务采用“总额法”确认收入, 比采用“净额法”确认的收入成本金额增加了百亿以上, 同时, 对与收入、成本相关的财务指标的影响也特别大。根据公司于 2023 年 4 月发布的关于会计差错更正的公告, 调整的数据如下(根据中国证监会《行政处罚及市场禁入事先告知书》, 该公告中调整后的财务数据仍存在虚假记载。)见表 1。

(二) 财务业绩与实际情况差异过大, 严重影响投资者决策

A 公司因通讯器材业务的收入确认方法由“总额法”调整为“净额法”, 更正的累计虚增收入的金额逾百亿, 财务业绩与实际情况差异过大, 导致投资者对公司的真实财务状况产生误解, 可能会对投资者的决策产生严重影响, 从而做出错误的投资决策。目前, 股民对 A 公司的索赔正在进行中。

二、主要责任人与代理人区分问题产生的原因

(一) 企业对新收入准则的理解不到位、运用不熟悉导致在主要责任人或代理人的判断上有误。

比如 A 公司在调整通讯器材业务的收入确认方法时, 给出的理由是“公司对通讯器材业务的商业模式重新进行了梳理, 为更加严谨地执行收入准则”, 再如另一家上市公司 B 在 2023 年 6 月所做的会计差错更正公告中称“公司对于此部分收入自总额法调整为净额法, 主要系公司对于控制权的判断选取了更为严格的标准, 公司交易的具体业务模式未发生变更”等等, 由于公司没有进一步详细披露对业务模式的梳理情况等, 该描述是否准确还需监管机构定性, 但从中可以看到, 企业在执行新收入准则的过程中, 往往因各种原因在主要责任人或代理人判断上存在误区, 导致了错误的收入确认方法。

年度	项目	更正前金额	更正金额	更正后金额
2009 年至 2021 年 1-9 月	营业收入	67,370,739,562.09	-11,451,821,652.96	55,918,917,909.13
	营业成本	61,370,877,198.72	-11,451,821,652.96	49,919,055,545.76

（二）上市公司业绩压力下的有意为之

A公司作为上市公司，收入是备受关注的重要指标之一，保持或扩大收入规模是上市公司常见的诉求，证监会查明A公司的会计机构负责人，长期负责会计政策、会计核算、财务报告编制工作，其知悉A公司在通讯器材内贸业务中的主要作用是垫付资金，但是，在这种情况下公司仍以总额法确认通讯器材业务的收入，很难不说这种做法是有意为之。

（三）员工激励政策的驱动力影响

A公司实施了股权激励政策，此外，A公司对高级管理人员实行经营者年薪制度。经营者年薪由基本薪酬、绩效薪酬构成。其中，绩效薪酬与经营业绩考核结果挂钩，绩效薪酬每年根据考核指标来确定。考核指标包括营业收入、利润总额、净资产收益率、应收账款周转率和存货周转率等财务指标。A公司的部分高管积极参与虚假自循环业务，以总额法确认收入，是否与上述股权激励机制、绩效考评机制有关，我们无从得知。但是实践中，往往是由于这些员工激励政策的存在，导致企业有非常充足的动力做大收入。

三、新收入准则下主要责任人与代理人的区分原则及实务运用

（一）新收入准则下主要责任人与代理人的区分原则

根据《企业会计准则第14号—收入》的规定，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。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，企业不应仅局限于合同的法律形式，而应当综合考虑所有相关事实和情况，这些事实和情况包括：

1. 企业承担向客户转让商品的主要责任。
2. 企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险。
3. 企业有权自主决定所交易商品的价格。
4. 其他相关事实和情况。

在正确区分了主要责任人与代理人的前提下，若企业为主要责任人，应当按照已收或应收对价总额确认收入；否则，该企业为代理人，应当按照预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入，该金额应当按照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净额，或者按照既定的佣金金额或比例等确定。

（二）区分原则在A公司的专网通信业务中的运用

我们按照企业会计准则的判断标准，从以下几个方面针对A公司专网通信业务的具体情形进行分析。

1. 企业是否承担向客户转让商品的主要责任

此迹象是从客户角度所做的判断。由于无法获取A公司与客户签订的有关通讯器材业务的销售合同，难以准确认定在具体的合同条款中，关于客户认为出现质量或者性能问题由谁负责、售后服务由谁提供、客户投诉谁负责解决等向客户转让商品的主要责任是如何约定的，但是，我们可以通过分析A公司的公告等其他的相关信息进行大致判断。

以A公司的一个客户C公司为例，在A公司的财务报表中，确认了对C公司较大金额的应收账款，可以推断A公司在与C公司的业务中采用总额法确认收入。但是，在C公司的母公司的公司债券半年度报告（2021年）中，我们找到了有关A公司与C公司及其母公司的委托合同纠纷案的描述如下：“2020年12月29日，A公司与C公司签订《委托采购协议书》（编号：HZ20204903XX649058）、《设备销售合同》，C公司委托A公司向D公司采购750套QMNVM-1量子多网视频会议终端后再销售给C公司。”也就是说，站在C公司的角度，A公司是委托代为采购的角色，签订的是委托采购协议书，代为采购的存货再通过《设备销售合同》的约定转移给C公司，可以合理判断的是，代为采购的存货必然要按照委托方的意愿、要求进行购买，被委托方没有自主选择权，也不应承担向客户转让商品的主要责任，而A公司的处理则是认定了其作为C公司的销售方，虽然二者对合同关系的认定上存在矛盾，但由于《委托采购协议书》的存在，客观存在着“委托”的事实，按照一般理解，可以比较容易地判断出A公司不承担向客户转让商品的主要责任。

2. 企业在转让商品之前或之后是否承担了该商品的存货风险

此迹象是从存货风险角度进行判断。这里的存货风险包括与该存货相关的公允价值变动、实物毁损灭失、滞销积压、品质瑕疵等风险和收益。

中国证券监督管理委员会核实：“A公司在随某某主导的专网通信业务中垫资（少部分业务作为通道），不承担产品风险，根据垫资规模和期限获取利润（或通道费）。”证监会对A公司作出了“不承担产品风险”的判断，但没有具体披露判断的依据，但是，A公司关于公司重大风险的提示公告（编号：临2021-042）描述了公司通讯器材业务的主要业务模式，从主要业务模式的披露来看，公司客户确认收货且验收合格后，公司再向供应商付款，可以理解为，该存货如果客户不确认收货、验收不合格，公司则有权利不付款，而客户不确认收货、验收不合格的情形体现了存货的实物毁损灭失、滞销积压、品质瑕疵等风险，公司有权利不付款则规避了存货的这些风险情形。是否有其他的合同条款我们不得而知，但从企业

“该业务模式有效规避了存货风险”的自我认定以及对业务模式的分析，A公司在通讯器材业务中应该不承担存货风险，因此不符合主要责任人的要求。

3. 企业是否有权自主决定所交易商品的价格

此迹象是从定价角度进行判断。由于合同中可能只约定了具体价格或者价格的确定方式，因此只分析合同条款时可能很难得出企业是否有权自主决定所交易商品的价格结论，更需要关注的是价格的磋商过程、在价格磋商中公司所起的作用是什么等合同之外的信息。

根据A公司关于收到中国证券监督管理委员会《行政处罚及市场禁入事先告知书》的公告，“2009年起，A公司与隋某某洽谈开展专网通信业务，A公司与上游供应商以及下游客户的业务洽谈、合同签订、发票流转、资金收付、货物验收等环节主要由A公司业务人员与隋某某方人员对接，且合同模板、产品、型号、购销价格、物流等由隋某某一方提供。”

从中可以看到，在这项业务中，由隋某某一方提供购销价格，因此A公司没有自主决定所交易商品的价格的权利，不符合主要责任人的要求。

通过上述几个方面的分析，我们可以看到，虽然A公司的专网通信业务最终是由证监会界定为无商业实质的虚假自循环业务而不应该总额确认营业收入，但从企业会计准则的角度进行分析判断，也应该能够得出A公司的专网通信业务不符合主要责任人的界定，不应采用总额法确认收入的结论，但是此项业务进行了长达10多年而未被发现，我们期待有更多的细节被披露出来。

四、主要责任人与代理人区分的实践建议

（一）监管部门发布相关案例以作实务参考

在新收入准则后续执行中，总额法和净额法的判定是实务工作中较常见的问题，在新收入准则执行以来，陆续有多家上市公司公告会计差错更正，将收入确认由总额法切换为净额法，监管机构出具警示函或监管函的事项很多也是涉及总额法净额法判定的问题。

企业会计准则规定，判断是否属于主要责任人，还是需要遵循实质重于形式的原则，而不仅从是否满足上述某一点来判断，而企业在特定商品转让给客户之前能否控制这些商品是判断的重要原则。而不同行业或不同业务模式，对于控制权的判断方法各有差异，随着新收入准则的执行，企业的业务模式不断创新，签订的合同五花八门，甚至为了符合准则的要求，可以在表面上按照准则要求设计合同条款，增加了判断的难度，建议监管部门更多地发布相关案例，以作为实务执行中的参考。

（二）主要责任人与代理人的区分导致财务报表数据的巨大波动，在数据变动之下，可能隐藏的是虚

假交易甚至违法犯罪活动，应该引起我们足够的关注。另外，根据上述对江苏舜天情况的分析，可以说，若仅针对合同条款本身进行分析，可能无法得出明确的结论。因此，在合同之外，建议特别关注以下几个方面：

1. 挖掘交易动机，判断是否存在采用总额法确认收入的压力

实务工作中，我们往往可以看到由于各种企业排名可能用销售收入作为核心指标，或者企业由于融资方面的考虑，特别需要与销售收入相关的各项财务指标达到一定要求，或者销售收入与企业的管理者、销售人员等的报酬直接相关等情形，企业有非常充足的动力做大收入，导致企业可能不恰当地使用了总额法确认有关业务的收入。

2. 关注交易过程中的关联关系和潜在的利益安排

了解上游供应商和下游客户的业务性质、在产业链中所处地位等，获取上游供应商和下游客户之间是否存在关联关系和潜在的利益安排的相关信息，判断业务是否具有商业实质，如江苏舜天，证监会查明：“江苏舜天在隋田力主导的专网通信业务中垫资（少部分业务作为通道）”。

3. 了解交易产生的背景，判断交易的必要性

通过了解交易的目的、背景，关注被审计单位的治理层、管理层是否存在考核的异常压力；被审计单位是否为交易配置了合理的资源，所配置的资源是否支撑业务的正常开展，从正常经营管理的角度分析交易逻辑是否成立。

4. 理清企业的业务模式，判断交易的合理性

分析在特定业务模式下公司在业务链条中所起的作用，包括客户通过这家公司购买的原因，公司是否提供了关键技术或者服务、设计，业务收入、成本及毛利率是否符合行业特征等，以判断交易的合理性。

参考文献：

[1]《企业会计准则第14号——收入》应用指南. 中华人民共和国财政部 北京：中国财政经济出版社，2018

[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] 杨毅. 江苏舜天虚增营收超百亿元被罚[N]. 金融时报, 2023-07-12(007).

作者简介：周萍（1983-），女，汉族，湖北人，中级职称，本科学历，研究方向：财务会计、内控、税务咨询等。