

The firm's practice of adjusting enterprise audits in response to the new revenue standards

Yige Li

Jilin Branch of Beijing Xinghua Certified Public Accountants (Special General Partnership), Beijing, 130031, China

Abstract

The new revenue standards (such as Accounting Standard for Business Enterprises No. 14 - Revenue) have replaced the traditional "risk-reward transfer" model with a revenue recognition model centered on "transfer of control rights", which has a fundamental impact on the revenue accounting logic and financial statement presentation of enterprises, and also brings new challenges to the auditing work of accounting firms. Based on the auditing practice of accounting firms, this article analyzes common accounting deviations of enterprises under the new revenue recognition standards, such as delayed or advanced revenue recognition points, unreasonable allocation of transaction prices, non-standard collection of contract costs, and incorrect judgments by agents and main responsible persons. Furthermore, from the perspective of optimizing the audit process, a full-process response framework of "standard understanding - risk assessment - evidence acquisition - adjustment suggestions" is proposed, including specific measures such as constructing a special knowledge base for standards, refining risk assessment indicators, innovating audit evidence collection methods, and formulating differentiated adjustment plans; Finally, the feasibility of the practical path is verified through cases, providing references for accounting firms to improve the audit quality of the new revenue standards and assist enterprises in standardizing their accounting. At the same time, it accumulates practical experience for the auditing industry to respond to the changes in standards.

Keywords

New Revenue Standards Accounting firm; Audit adjustment Risk assessment Contract performance

事务所应对新收入准则的企业审计调整实践

李怡鸽

北京兴华会计师事务所(特殊普通合伙)吉林分所, 中国·北京 130031

摘要

新收入准则(如《企业会计准则第14号——收入》)以“控制权转移”为核心的收入确认模型,替代了传统“风险报酬转移”模型,对企业收入核算逻辑、财务报表列报产生根本性影响,也为会计师事务所的审计工作带来新挑战。本文结合事务所审计实践,分析新收入准则下企业常见的核算偏差,如收入确认时点滞后或提前、交易价格分摊不合理、合同成本归集不规范、代理人 and 主要责任人的错误判断等问题;进而从审计流程优化角度,提出“准则理解—风险评估—证据获取—调整建议”的全流程应对框架,包括构建准则专项知识库、细化风险评估指标、创新审计证据采集方法、制定差异化调整方案等具体措施;最后通过案例验证实践路径的可行性,为事务所提升新收入准则审计质量、助力企业规范核算提供参考,同时为审计行业应对准则变革积累实践经验。

关键词

新收入准则;会计师事务所;审计调整;风险评估;合同履行

1 新收入准则对企业核算与事务所审计的影响

新收入准则以“五步法”模型(识别合同、识别履约义务、确定交易价格、分摊交易价格、确认收入)重构收入确认逻辑,相较于旧准则,其核心变化体现在“以合同为基础、以控制权转移为判断标准”,这一变革直接冲击企业原有核算体系,也对事务所审计提出更高要求。

从企业核算端看,新准则下收入确认不再依赖单一“发货”“收款”等时点信号,而是需结合合同条款(如付款条件、履约进度、退货权)、业务实质(如定制化产品生产周期、服务提供模式)综合判断,导致部分企业出现核算偏差:一是收入确认时点错位,如将“客户签收或验收”才能确认收入的业务,提前按“发货或发票”时点确认,或对“时段内履约”的服务(如长期工程)仍按“时点履约”确认,导致收入滞后;二是交易价格分摊混乱,对“设备销售+安装调试”等多履约义务合同,未按单独售价拆分总价款,全额计入设备收入,忽略安装等服务收入;三是收入确认证据

【作者简介】李怡鸽(1994-),女,中国吉林长春人,本科,中级会计师,从事审计与财务研究。

缺失，未留存完整物流记录、客户验收单等佐证，部分关键单据未盖章，无法印证收入确认的合规性；四是代理人和主要责任人的错误判断，未全面分析准则，代理人错误判断为主要责任人，应按净额法核算的误按总额法核算收入。从事务所审计端看，新准则的“原则导向”特性，要求审计人员从“合规性核查”转向“实质性判断”，传统审计方法难以适配：一方面，审计证据范围需扩展，除传统的发票、出库单、银行回单外，还需获取合同条款、客户沟通记录、履约进度证明（如监理报告、阶段验收单）等资料，证据链条更复杂；另一方面，审计风险点更隐蔽，企业可能通过调整合同条款（如隐性退货权）、操纵履约进度测算（如随意变更完工百分比计算方法）调节收入，而审计人员若缺乏对业务实质的理解，易遗漏风险；此外，准则应用的专业性要求提升，部分审计人员对“时段/时点履约判断”“总额法净额法的判断”等难点理解不深，可能导致审计结论偏差。

2 事务所应对新收入准则审计调整的核心框架

针对新准则下的审计挑战，事务所需构建“准则理解—风险评估—证据获取—调整建议”的全流程应对框架，将准则要求嵌入审计各环节，确保审计调整精准、合规。

2.1 夯实准则基础：构建专项知识库与培训体系

新准则的落地效果，首先依赖审计团队的准则理解深度。事务所需建立“分层分类”的准则支撑体系：一是组建专项研究小组，梳理准则应用难点，结合行业特性（如制造业、软件服务业、零售业）形成《新收入准则行业应用指南》，明确不同业务场景下的收入确认标准，例如制造业“定制设备销售”需以“客户验收控制权转移”为时点，软件服务业“SaaS 订阅服务”需按“时段内履约”分期确认收入；二是开展常态化培训，通过“案例教学+模拟审计”提升团队能力，例如以“含退货条款的电商销售”为案例，模拟企业不同核算方式（发货确认 vs 签收确认）的审计调整过程，让审计人员掌握判断逻辑；三是建立内部咨询机制，设置准则咨询岗，审计项目组遇到疑难问题时可随时获取专业支持，避免因准则理解偏差导致审计失误。

2.2 精准风险评估：细化行业风险指标与筛查流程

风险评估是审计调整的前提，事务所需结合新准则特点，构建“定量+定性”的风险评估指标体系：定量指标方面，重点关注“收入波动幅度”（分析月度、季度以及年度变化原因，并与同行业对比分析）、“应收账款波动幅度”（如应收账款增长幅度较大，可能存在收入提前确认；如应收账款降低幅度较大，可能存在回款异常）、“履约进度变更频率”（如对控制权转移的相关条款、付款条款等）、“业务模式类别”（如产品销售、系统集成、软件服务等）、“业务实质”（如属于代理人还是主要责任人）、“国内外市场现状”（如存在市场萎缩或政策影响实质上无法实现收入高速增长）、“管理层业绩压力”（如存在收入达标考核指标）。

在审计实践中，事务所可通过“初步筛查—深度分析—风险分级”流程落实风险评估：首先，利用审计软件对企业财务数据进行初步筛查，识别定量指标异常的项目；其次，针对异常项目，调取相关合同、业务单据，分析是否存在准则应用偏差，例如某设备销售企业应收账款余额激增，此类企业属于以验收单（涉及调试验收的）或签收单确认收入，但经核查发现，其按“发货”时点确认收入，形成大额应收账款，存在提前确认收入、大额跨期；最后，根据风险严重程度分级（如“高风险”“中风险”“低风险”），高风险项目需增加审计程序（如扩大样本量、函证客户确认履约情况），中低风险项目则针对性核查关键环节。

2.3 创新证据获取：拓展证据链条与采集方法

新准则下，审计证据需围绕“合同履行”与“控制权转移”形成闭环，事务所需突破传统证据采集思路，拓展证据范围与方法：一是强化合同证据收集，不仅获取最终签署的合同文本，还需收集合同谈判记录、补充协议、客户沟通邮件等，确认是否存在隐性条款（如口头约定的退货权），例如某软件企业与客户签订的合同中未明确服务期限，但沟通记录显示服务期为1年，审计人员据此调整收入分摊方式；二是获取第三方履约证据，对时段内履约的项目（如建筑工程、长期服务），可向客户、监理方、供应商函证或访谈，确认履约进度，例如某建筑企业申报的完工百分比为60%，但监理报告显示实际进度为45%，审计人员据此调整收入；三是利用数据分析工具，对企业业务系统数据（如生产进度系统、客户验收系统）与财务数据进行比对，验证收入确认的合理性，例如某电商企业财务数据中“退货率”仅为2%，但业务系统记录实际退货率为8%，审计人员据此调整收入净额。

2.4 科学调整建议：制定差异化、可落地的方案

审计调整需坚守“纠正偏差、符合准则”核心，深度适配系统集成业务“到货-安装调试-验收交付”的全流程特性，围绕“以验收确定收入”原则制定方案，杜绝脱离业务实际的“一刀切”调整。收入确认时点偏差调整是关键，系统集成项目多为“验收交割”的时点履约模式，若企业误按到货批次分期确认收入，审计需依据项目验收单、客户确认文件，冲减未验收阶段预确认的收入及对应成本，待系统安装调试完成、客户签署验收文件（控制权实质转移）后，一次性确认全部收入，确保收入确认与业务实质一致。

交易价格分摊偏差调整需贴合业务构成，系统集成合同通常包含硬件采购、安装调试等多项履约义务。审计应采用针对性方法测算单独售价：硬件及服务费，分别根据合同条款中计算过程、附件中产品定价明细、中标通知等信息确认。例如某系统集成合同总金额260万元，合同附件硬件定价100万元、服务定价160万元，若企业在到货签收后全额确认硬件收入，需审计调整全额冲回，待整体验收后一次性全额确认收入。

合同成本偏差调整需区分属性，系统集成业务中为项目专属的销售佣金、项目组直接人工等增量成本，从当期损益调整至合同资产，按“验收完成即100%履约进度”一次性摊销；前期通用调研、非专属技术研发等非增量成本，从合同资产冲减至当期损益，避免资本化范围不当扩大。

落地阶段需完善核算体系：指导企业建立“项目-合同”联动台账，记录履约义务拆分、交易价格分摊、验收进度等信息；提供安装调试验收核算模板，明确验收文件（签字确认单、运行测试报告）作为收入确认的唯一依据；规范核算流程，将验收节点嵌入账务系统，实现未验收项目收入确认的自动拦截，推动审计调整与日常核算高效衔接。最后若企业将仅提供对接服务的代理人角色误判为主要责任人，需按业务实质调整为净额法确认收入，冲减原全额核算的差额部分，契合准则要求。

3 审计调整实践案例分析

以某制造业企业（A公司）审计项目为例，验证上述应对框架的可行性。A公司主要从事化工生产设备销售，附带安装调试服务，202X年度财务报表显示收入同比增长25%，应收账款余额占收入比例达30%，审计团队按以下流程开展工作：

3.1 风险评估：识别异常指标

通过定量筛查发现，A公司应收账款余额较上年增长50%，部分项目“发货后3个月未确认收入”，履约进度变更频率达40%，属高风险项目；定性分析显示，A公司202X年推出“设备+3年维护服务”新模式，管理层有收入达标压力，且第三方设备代购业务未按新准则“三加三”标准区分总额法与净额法，核算偏差突出，进一步提升风险等级。

3.2 证据获取：核查合同与履约情况

审计团队调取10份新业务合同，其中4份为第三方设备代购：该类设备非A公司自有，由供应商直运客户，A公司不承担运输及存货风险、无定价权，不满足总额法适用条件，但企业按总额法全额核算；同时，40%未签收项目已按“发货”确认收入计入应收账款，且第三方证据不全，验收单未盖章、缺物流及签收记录。

3.3 审计调整：制定针对性方案

收入确认方法调整：自有设备销售及安装调试按总额法确认，第三方代购业务按净额法（扣采购成本）确认。以

110万元代购合同（采购成本85万元、服务费15万元）为例，调整后确认收入15万元，冲减多确认的85万元；

收入确认时点调整：冲减未签收项目已确认收入及应收账款，待客户签收（控制权转移）后重新确认；

证据补充要求：补充留存物流、运输轨迹及签收记录，补盖验收单印章，完善证据链。调整后，A公司202X年度收入调减180万元，应收账款调减120万元，利润调减60万元，财务报表更符合准则要求。审计团队还指导企业建立“合同履约台账”，明确总额法与净额法适用场景，规范核算体系。

4 结论与建议

新收入准则的实施，既是企业财务核算的“变革期”，也是事务所审计能力的“提升期”。从审计实践来看，事务所需以“准则理解为基础、风险评估为核心、证据获取为关键、调整建议为目标”，构建全流程应对框架，才能有效识别企业核算偏差，提出科学的审计调整方案。对事务所而言，未来还需从三方面持续优化：一是加强行业研究，针对不同行业（如零售业、服务业、建筑业）的业务特性，形成更细化的审计指引；二是推进数字化审计工具应用，利用AI技术自动识别合同条款中的风险点，通过大数据比对业务与财务数据，提升审计效率；三是强化与企业的沟通协作，将审计调整转化为企业核算优化的契机，而非单纯的“纠错”，帮助企业建立长效合规机制。对企业而言，应主动加强新准则学习，完善内部控制（如建立合同评审机制、履约进度核查机制），减少核算偏差，避免因审计调整导致财务报表波动；同时，积极配合事务所审计工作，提供完整的合同、业务单据等证据，共同提升财务信息质量。

参考文献

- [1] 财政部. 企业会计准则第14号——收入（2017年修订）[S]. 北京: 中国财政经济出版社, 2017.
- [2] 中国注册会计师协会. 中国注册会计师审计准则问题解答第12号——收入确认[Z]. 2019.
- [3] 李三喜, 徐荣才. 新收入准则下企业会计核算与审计实务[M]. 北京: 经济科学出版社, 2020.
- [4] 国际审计与鉴证准则理事会. 国际审计准则第540号——会计估计、重大错报风险的评估和相关程序[Z]. 2021.
- [5] 王化成, 陈俊. 新收入准则对企业财务绩效的影响及审计应对[J]. 会计研究, 2022(03): 12-21.