

# A Probe into the Impact of New Income Standards on E-commerce Enterprises' Income Confirmation and Measurement

Xiaoshan Li Yufan Xu

Anhui Wenda University Of Information Engineering, Hefei, Anhui, 23000, China

## Abstract

With the rapid development of information technology, the status of e-commerce enterprises in the national economy is rising. As a new industry, e-commerce enterprises are different from traditional industries in terms of business type and work nature. The complex and innovative business brings great challenges to accounting practice. This paper takes A company as an example, based on the comparison of new and old income standards, starting from the recognition and measurement of revenue, analyzes its impact on e-commerce enterprises.

## Keywords

e-commerce income confirmation; income measurement

## 新收入准则对电商企业收入确认与计量影响探析

李晓珊 徐雨凡

安徽文达信息工程学院, 中国·安徽 合肥 230000

## 摘要

随着信息技术的迅猛发展, 电子商务企业在国民经济中的地位水涨船高。作为新型行业, 电子商务企业不管是在业务类型还是工作性质都有别于传统行业, 复杂且创新型的业务给会计实务出来带来很大挑战。论文以 A 公司为例, 基于对新、旧收入准则的的比较, 从收入的确认与计量出发, 分析其对电商企业的影响。

## 关键词

电子商务; 收入确认; 收入计量

## 1 引言

收入作为反映企业经营状况的重要财务指标之一, 一直以来被广泛关注。收入的确认与计量是衡量收入的重要标准,

**【作者简介】** 李晓珊 (1988-), 女, 研究生学历, 讲师, 现任安徽文达信息工程学院教研室主任, 从事会计与审计理论研究。

徐雨凡 (1993-), 女, 研究生学历, 助教, 现任安徽文达信息工程学院教师, 从事财务管理研究。

**【基金项目】** 校级重点项目: 非传统商业收入确认与计量问题研究——基于“互联网+”背景 (项目编号: XSK2018A06); 安徽省质量工程项目高水平教学团队“审计学教学团队” (项目编号: 2018jxt032)。

相关规定也一直是会计准则的重要组成部分。随着经济的发展, 新型商业模式不断涌现, 新行业的业务模式逐渐创新化、复杂化。

为了应对日益变化的内在变革和外在国际准则趋同的要求, 中国财政部在借鉴国际联合收入准则并结合中国国情的基础上, 在 2017 年 7 月正式发布了修订的《企业会计准则第 14 号——收入》<sup>[1]</sup>。修订的收入准则与《国际财务报告准则第 15 号——与客户之间的合同产生的收入》趋同, 自 2018 年 1 月 1 日起实施, 其他境内上市企业, 自 2020 年 1 月 1 日起实施。此次修订的收入准则能有效预防收入计量与确认中可能存在的实务问题, 基本满足当下会计行业面临的挑战。

与传统商业相比, 电子商务企业是基于互联网形成的,

在业务类型、工作性质上与其他企业有较大不同,特别是在收入时点的确认上,需要有丰富经验的从业人员进行确认。此次收入准则修订稿(以下简称CAS14(2017))修订的要点包括:以合同为基础,采用“五步法”模型确认收入。这要求所有的企业都要对全新的收入准则进行分析以及确认,电子商务行业也不例外。

## 2 新、旧收入准则对比

### 2.1 收入确认方面的不同

#### 2.1.1 收入准则适用范围不同

2006年颁布的收入准则(以下简称CAS14(2006))将收入分为商品收入、劳务收入和让渡资产使用权收入,建造合同收入有独立的《企业会计准则第15号——建造合同》单独进行确认和计量,非货币性互换交易、投资收入等也都不包括在其中。

CAS14(2017)对收入范围进行了全面的扩展,对于合同中存在重大融资成分、客户支付非现金对价的情况都有一定的规定,且要求对交易实质进行全面的分析,保证在未来发展的过程中形成良好的收入分析体制。

#### 2.1.2 收入确认标准不同

新收入准则以商品控制权的转移作为收入确认的标准。原准则以“商品所有权相关的主要风险与报酬的转移”作为收入确认的标准。大部分情况下,这两种标准对收入的确认影响不大,但在某些特定条件下,收入的时点会发生偏差。例如,中国大部分电商企业都会有的“7天无理由退换货”承诺。这个使电商企业无法确认商品在承诺退换期的风险报酬转移情况,只有等承诺期结束后才能确认,而CAS14(2017)规定在客户取得相关商品控制权时即可确认收入。

#### 2.1.3 收入确认时点和时段的不同

CAS14(2006)规定销售商品在商品所有权相关主要风险和报酬转移的时点确认收入,提供劳务及建造合同在期末按照完工百分比确认一个时段的收入。这样收入业务被人为的按照收入类型的不同按照时间点或时间段分别确认。

CAS14(2017)没有对收入类型进行分类,但对上述问题进行了较为明确的说明:如果在某一时间点上完成履约义务,在购买方能完全对商品实施控制时确认收入;如果在某一时间段内履行的,需要在该时间段内采用产出发或者投入法确定履约进度,进而确认收入。

### 2.2 收入计量方面的不同

#### 2.2.1 对多重交易合同价格的分摊

CAS14(2006)关于合同中多种交易规定以总价金额进行收入的计量,具体分配到单个项目时需要财务人员的判断。

CAS14(2017)提出,当合同存在两项或以上的履约义务时,应按照各自所承诺的商品单独售价作为标准进行收入的分摊和确认,若单项售价可以获得则以此作为计量的依据,如无法获得可采用市场调整法、成本加成法、余值法等估计单项售价。由此可见,新准则在一定程度上弥补了旧准则在这个部分的不足。

#### 2.2.2 公允价值和交易价格

CAS14(2007)以合同价款的公允价格作为收入计量的依据。CAS14(2017)以合同的交易价格计量收入,交易价格是向客户转让商品而预期收取的对价,其中需要考虑可变对价、收款风险等因素,且对相关因素都给出了详细的规定。在实务中,财务人员比较难以把握CAS14(2007)中的公允价格的“公允性”,需要较多的人为判断。相较而言,交易价格多数情况下就是合同确定的已收或应收价款,这使企业的收入计量更有依据。

#### 2.2.3 特定交易的会计处理问题

新准则对特定交易的会计处理作出更为具体且详细的规定,其中包括附有销售退回条款的销售、附有质量保证条款的销售、附有客户额外购买选择权的销售等。论文以附有销售退回条款的销售为例。

CAS14(2017)在初始计量上采用“总额法”的思路,后续计量采用“动态跟踪”的核算模式,对退货商品在资产负债表日进行重新评估;CAS14(2006)在初始计量上采用“净额法”的思路,缺乏对退货商品后续计量追踪方面的规定<sup>[2]</sup>。相较而言,新收入准则能更及时、动态地反映企业的财务状况,更为清晰地反映企业的资产负债情况。

### 2.3 关于列报和披露要求的变化

附注是信息使用者理解财务信息的主要依据之一,如果附注与财务信息关联度比较低或者信息不完整会影响财务信息的质量。

CAS14(2007)要求企业在附注中对会计政策和收入进行详细记录。CAS14(2017)在原来的基础上规定,企业可以将涉及与本期收入相关、与履约义务相关、对合同资产和

合同负债账面价值影响相关的合同信息进行详细披露,以便报表使用者掌握企业项目的进度及相关收入信息。

### 3 新收入准则对 A 公司收入确认与计量的影响

#### 3.1 A 公司基本情况

A 公司 1990 年注册成立,是中国线上线下融合的综合网上购物平台,经营商品涵盖传统家电、百货、图书、虚拟产品等,借助互联网发展线上购物平台,通过自营、开放和跨平台运营,于 2004 年在深圳证券交易所上市。随着电商企业竞争的加剧,A 公司逐渐以打造 O2O 全渠道模式和线上线下开放平台为“两翼”的互联网转型。论文仅对 A 公司线上平台交易进行研究。

#### 3.2 新收入准则对 A 企业的影响

A 公司经营种类丰富,销售手段多样化,2019 年实现线上平台商品交易规模 2 387.53 亿元(含税),主要由商品或劳务收入、服务收入等组成。

新收入准则采用“五步法”模型,具体如下:

第一,首先识别与客户订立的合同;

第二,识别合同中的单项履约义务;

第三,确定交易价格;

第四,分摊交易价格;

第五,在履行各项履约义务时确认收入。

从上述模型可以看出,识别合同是收入确认的基础。对电商企业而言,表面上看消费者在网络平台购物并未签订口头或书面合同,但其购买行为明确了双方的权利和义务,应该按照 CAS14(2017)进行确认。从准则内容上看,CAS14(2017)为收入确认提供了方向性的指引,但对各行各业的某些特殊情况并未有详细的指导。对 A 公司收入计量确认影响如下。

##### 3.2.1 收入时点确认问题

CAS14(2017)中以商品控制权的转移作为收入确认的依据。A 公司线上销售除特殊商品外均提供 7 天无理由退换货服务,每笔交易都有可能产生三个特殊时点:①消费者已经付款但尚未发货;②货物已经发出但消费者未确认收货;③消费者已经签收但尚在 7 天无理由退换货时间内<sup>[1]</sup>。

根据 A 公司 2019 年报披露的收入会计政策显示:“当本集团向快递加盟商转移物料后,物料所有权上的主要风险和报酬随之转移,与销售该物料有关的成本能可靠地计量,

本集团在此时确认物料的销售收入。”由此可以判断,对于 A 公司来说,①尚未发货不应确认收入,不存在争议,但②③收入确认和计量存在较大问题。对于②货物发出移交给快递加盟商,但无法保证运输过程中不会产生意外或毁损,此时商品的主要风险和报酬并未转移给消费者,不应确认收入。③的时点虽然消费者已经收到商品,但需要考虑退货的可能性,因此全额确认收入也不准确。

按照 CAS14(2017)的规定,A 公司应在顾客取得相关商品控制权时点确认收入,但考虑到 7 天无理由退换货等因素,需要在确认收入时考虑退货的可能性。

##### 3.2.2 收入确认方式区别问题

A 公司的线上销售与供应商主要有四种合作模式:A 公司提供全过程服务的特卖模式;A 公司提供平台,供应商自主运营后台、物流的联营模式;A 公司提供仓储、配送,供应商自主运营后台的自营/SWL 模式和向供应商采购,自行定价销售的经代销模式。

从商品控制权上看,前三种 A 公司并不拥有商品的所有权,属于委托代销,最后一种才是拥有商品控制权的销售行为。CAS14(2007)对买断商品所有权、收取佣金的委托代销规定了不同的收入确认方法。CAS14(2017)取消了收入类型,规定当销售商品有第三方参与时,企业应当确认自身是主要责任人还是代理人,主要责任人应按照已收或应收对价总额确认收入,代理人应当按照预期有权收取的佣金或手续费确认收入。

显然,前述三种模式应选择净额法确认收入,最后一种模式应选择总额法确认收入。2020 年,为适应新收入准则的应用,A 公司将线上销售模式变更为自营模式和特卖模式,自营模式涵盖之前的经代销模式、联营模式,本质上的业务类型并没有发生变化。

##### 3.2.3 各类促销手段中收入确认计量问题

近年来,电商行业竞争激烈,包邮、7 天无理由已经成为标配,各类促销手段层出不穷,积分抵现、定金膨胀、满减优惠券、会员专属购物权益、额外购买选择权等。部分可按照旧准则规定执行,但更多的是没有明确规定。CAS14(2017)的颁布对各类促销收入确认及计量提供的指导,如附有额外购买选择权的销售,A 企业应评估是否向顾客提供了一项重大权利,若存在需要进行交易价格的分摊,在顾客行使该权力或权利失效时确认收入。

## 4 结语

通过上述对 A 公司的研究分析可以发现, CAS14 (2017) 对电商企业收入的确认和计量会产生积极影响, 对收入确认时点、方式和各类促销手段的计量问题都有一定的指导意义, 同时对列报和披露要求的变化也增加了企业信息的透明度, 有利于利益相关方做出科学、合理的判断。

但对电商企业来说, 新收入准则应用并非没有负面影响, 也无法做到全方位的指导。因此, 电商企业首先应加强对合同的管理, 利用准则中的收入确认五步法进行合同管理; 提高财务人员的职业素养以应对新准则中需要大量会计判断和会计估计的内容; 提高信息披露质量, 增加合同细节内容,

提高财务报告决策有用性。在准则执行方面, 政府应在新收入准则应用初期给予具体且详细的指导。例如, 出台各行业的应用指南, 加强收入应用过渡期的监督, 及时了解准则运行情况, 以便对内容进行补充完善, 确保企业的有效执行。

## 参考文献

- [1] 耿建新, 刘宏欣. 收入准则的历史沿革与国际比较 [J]. 财会月刊, 2020(22):66-72.
- [2] 孙国红. 新收入准则对附销售退回条款销售会计处理改进及意义 [J]. 中国注册会计师, 2019(12):82-84.
- [3] 段颖娴. 新收入准则对电商企业收入确认影响的研究 [J]. 纳税, 2019(34):205.