

最低购进量合同下的收入确认

王强 张明星

(重庆工商大学会计学院 重庆 400067)

在实务过程中,企业面临的一些收入确认问题,其处理方式按照现行收入确认准则来处理,存在一定的问题和不利影响,也存在一定争议。本文将以案例材料为背景,探讨在签订最低购进量合同下,购货方实际购进量小于合同规定的最低购进量时,销货方在收入确认方面有关会计处理问题,并分析由此带来的影响与正确处理争议,力图对收入确认准则的完善和改革带给实务和理论界一定启发。

一、案例材料

某销货方(简称“甲”)与某购货方(简称“乙”)就某软件产品A签订购销合同,甲生产A产品的成本为60元/个,合同规定:A产品的单价为100元/个,自合同签订之日起,乙每季度向甲采购A产品的最低量为1 000个单位,某季度乙实际采购量为800个单位,甲按照乙实际需求量发出商品,乙方也按照实际需求量支付相关款项。甲方的相关会计处理如下(假设不考虑增值税):借:银行存款80 000,应收账款——乙20 000,主营业务收入100 000,主营业务成本48 000;贷:库存商品——A产品48 000。

注册会计师在审计时发现,甲往来账上“应收账款——乙”的金额为:(1 000-800)个×100元/个=2(万元),并确认2万元的主营业务收入,由于甲并未实际发出商品,也就并未确认相应的主营业务成本,连续两个季度存在这种情况。同时,注册会计师通过向乙方函证2万元的应收款项,也得到了乙方的证实。

注册会计师按照规定,仍然要求甲公司相应地调减应收账款和主营业务收入,遭到甲方拒绝,甲方给出的理由如下:①按照合同规定,乙方确实违反了合同中“最低采购量”的相关规定,公司按照合同规定的最低采购量确认对乙方的债权,并确认收入;②注册会计师通过函证,乙方也承认愿意支付违反合同规定的“差额价款”,相关经济利益很可能流入企业。

二、甲公司会计处理存在的问题与改进措施

1. 甲公司作此会计处理,主要存在以下三个方面的问题:①不符合收入与成本配比的原则,在确认了收入的同时,并没有确认相应的成本;②由于差额部分的商品并未实际发出,与商品所有权有关的主要风险和报酬并未转移给购货方,企业仍然保留通常与所有权相联系的继续管理权,不符合收入确认的原则;③在收入的确认原则当中,甲是否应当确认为

收入并不以乙是否愿意支付此部分差额为基础。

2. 甲公司会计处理产生的影响:①从绝对指标上看。甲公司相当于只确认了“差额收入”,而并未确认“差额成本”,虚增了公司的净资产和利润,影响了资产负债表和利润表两张财务报表。②从相对指标上看。由于甲方将合同中最低采购量与实际采购量的差额确认为收入,但由于并未实际发出商品,也就并未确认相关的主营业务成本,使得每个季度末在确认差额的收入时,导致公司的毛利率[(营业收入-营业成本)/营业收入]这一相对指标较高。

从以上两种影响可以得知,甲方的这一处理确实导致毛利率较高,虚增资产和利润,对投资者有一定的误导。更加值得一提的是,投资者若非专业的财务会计人员,在看到甲方确认的收入的两点理由时,对这一差额收入基本上不会持任何怀疑态度。

3. 甲公司会计处理的改进措施:按照现行会计准则和收入确认的原则,甲公司对于差额部分的款项不作任何处理,仅确认实际发出商品的收入和相应成本。

三、本案例会计处理的争议

在签订最低采购量合同的前提下,如果将“差额收入”的取得相应的成本理解成甲实际发出商品的成本呢?也就是本案例中差额收入2万元的成本其实就包含在实际发出商品成本4.8万元之中,如此看来,案例中的正确答案就值得商榷。

乙在后续期间,若并没有按照实际允诺的条件补付差额,甲是否应该按照合同规定拥有对乙关于差额款项的追缴权利呢?若有这个权利,在甲的会计处理中没有任何反映和核算,就不合理;若没有这个权利,乙不履行承诺,合同便成一纸空文,没有任何效力。另一方面,乙若在后续期间,按照合同的规定和承诺,直接支付了差额部分的款项,甲却没有同时交付相应的差额商品,也就没有确认相应成本,按照前面的分析仍不能确认为收入,甲公司对此该作何处理呢?

尽管销货方以合同为基础的收入确认方式,按照现行的收入确认原则是不正确的,但是若转换思维并将合同的法律效力考虑在内,本案例的正确处理方式又存在一定的问题。同时,假设后续经济活动发展存在的情况,相关的会计处理又将导致“无法解决”的尴尬局面。希望本文抛砖引玉,并期待实务界和理论界对此加以深入探讨。○