

实质重于形式原则在销售认定上的应用

宋家兴 孙 林 舒玲敏

(天地科技股份有限公司 北京 100013)

【摘要】首都经济贸易大学的袁小勇教授在《财经界》网站发布了《案例研究:神奇的利润》一文,介绍了一个典型案例,探讨购销业务的会计处理问题。本文拟对该案例进行分析,说明实质重于形式原则在会计处理上的重要性。

【关键词】实质重于形式原则 发出商品 收入确认

一、案例回顾

欧普森公司是一家中外合资经营企业,从事矿石开采、冶炼、加工和销售,注册资本 2 000 万元人民币,年销售额 5 000 多万元。连续多年收入和利润增长势头较好。欧普森公司审计部高级审计师绍军在一次例行审计工作中偶然发现,欧普森公司确认对天津鑫德龙公司销售收入计 900 万元(不含税,增值税税率 17%),销售利润 300 万元。相关会计记录显示:

2007 年 11 月 8 日,销售给鑫德龙公司的 W 产品系欧普森公司生产的半成品,其成本为 600 万元,欧普森公司已开具增值税专用发票且已经收到 900 万元货款,欧普森公司已作营业收入处理。

2008 年 2 月 15 日,欧普森公司从鑫德龙公司购进 M 产品,进货价格 1 100 万元(不含税,增值税税率为 17%),鑫德龙公司已开具增值税发票且已收到货款,欧普森公司已作存货购进处理。

经查实,从鑫德龙公司购进的 M 产品是在欧普森公司 W 产品的基础上进一步加工而成。

绍军认为上述业务对欧普森公司而言是一笔较大的业务,其会计处理值得商讨。于是绍军就此业务分别询问公司财务部、销售部、采购部的相关人员。

财务部:我们是依据发票、合同、出库单、入库单、验收单、银行进账单等记账的,有什么不对吗?

销售部:我们依据与鑫德龙公司的销售合同销售 W 产品给鑫德龙公司,发票已经开出,货款 900 万元已经收到并转交财务部,如何进行会计处理是财务部的事情。

采购部:我们是依据公司指令向鑫德龙公司购买 M 产品的,并对 M 产品进行了严格的质量查验后才支付 1 100 万元货款,购货发票及产品验收单已转财务部。至于 M 产品是不是在 W 产品的基础上进一步加工而成,我们认为并不重要。

绍军将了解到的情况向公司审计部经理肖勇作了汇报,肖勇召集审计部成员开会讨论此事。

一种意见认为,根据《企业会计准则第 14 号——收入》规定,确认销售商品收入必须同时满足五个条件,其中之一就是:企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方。

在此项业务中,我公司(欧普森公司)实质上并没有将 W 商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方鑫德龙公司,W 商品最终以 M 商品的形式通过购买回到了我公司,不完全满足收入确认的条件,因此绍军等认为上述业务应属于委托加工业务,2008 年 2 月 15 日,我公司从鑫德龙公司购进 M 产品后,应进行会计调整,冲回原已确认的收入和利润。如果此类业务均可以确认收入和利润,年终利润考核和利润提成将可能失控。

另一种意见认为,财务部的处理没有错误,理由如下:

第一,2007 年 11 月 8 日,财务部在收到销售部转来的销售合同时,依据出库单、销售发票、银行进账单等原始凭据,及时进行销售会计处理是适当的,事实上在当时的情况下也只能作为销售处理。

第二,2008 年 2 月 15 日,财务部对购进的 M 产品作存货购进处理,购货合同、采购发票、付款凭单、产品验收入库单等票据齐全,手续亦齐全,会计处理并无不妥。至于 M 产品是不是在 W 产品的基础上进一步加工而成,财务部没有现场查验的义务,事实上,M 产品与 W 产品规格不同、型号不同、颜色不同、名称不同,财务部也无法进行查证。此次审计部发现 W 产品系 M 产品的半成品纯属偶然。

第三,财务制度及会计准则中,没有哪一条规定卖出去以后的产品不可以购回。并举下例为证:

假设 S 公司现有某产品 1 000 件,成本 180 元/件,正常售价 200 元/件。顾客 A 刚购买了 200 件,发票已开,款已收,货未发。又来顾客 B,B 急需购买此产品 1 000 件,如 S 公司产品数量不够,顾客 B 将另寻他处购买。此时 S 公司从供货商处进货已经来不及了,于是与顾客 A 商量能不能退货,A 说不能退货,但可以考虑将已购货物再卖给 S 公司,售价 220 元/件。S 公司销售部经理通过计算,销售给顾客 B 库存商品 800 件,可获利 16 000 元 $[(200-180) \times 800]$,从顾客 A 中购入 200 件产品再转售给顾客 B 每件亏损 20 元 $(200-220)$,共亏损 4 000 元,合计盈利 12 000 元。S 公司销售部经理同意顾客 A 的要求,交易成功,三方皆大欢喜。

在此案例中,S 公司销售部经理处置得当,顾客 A 的行为

合规,S公司从顾客A手中购回刚刚售出的商品难道应作销售退回而不作存货购进处理吗?显然,顾客A并未退货,S公司从顾客A手中购回刚刚售出的商品只能作存货购进处理。

既然S公司从顾客A手中购回刚刚售出的商品(当然没有经过加工)尚且应该作存货购进处理,我公司3个月后从鑫德龙公司购回经过进一步加工的M产品,将其作为存货购进会计处理又有什么问题呢?

审计部经理肖勇最后总结发言并支持了第二种意见。

二、会计处理探讨

任何一项经济业务的会计处理都需要以业务的经济实质为基础,按照企业会计准则的规定进行确认、计量和披露。本案例涉及到的是一项发出商品的核算问题。

发出商品的核算一般可以分为四种情况:正常销售、以旧换新、售后回购和委托加工。

正常销售是指企业为了获取利润,将商品的所有权及风险和报酬按照一定的对价转移给购货方。在此情况下,如果满足会计准则规定的五项条件(企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;企业既没有保留通常与所有权相联系的继续保管权,也没有对已售出的商品实施有效控制;收入的金额能够可靠计量;相关的经济利益很可能流入企业;相关的已发生或将发生的成本能够可靠计量),企业应当确认收入,同时结转商品销售成本。

以旧换新销售是指企业通过回收旧商品的方式扩大新商品销售量的行为,其会计处理方式与正常销售是一样的,只是将换回的旧商品作为商品采购处理。

售后回购是指企业为了获取融资,以高于售价的对价将商品出售后再购回的一种方式,按照会计准则规定,此时的商品销售不确认收入,回购价格高于售价的部分作为融资费用在回购期间内通过财务费用科目分期处理。

委托加工发出商品是指企业为了利用社会生产能力和专业化生产效率,将主要原材料或零部件提供给受托加工企业,进行部分加工工序,委托方在受托方完成加工工序后,收回加工物资并支付加工费而发出的物资。该工序即使受托方在加工过程中提供了辅助材料,也只是委托方生产过程中的一个环节,整体生产过程并未完成,委托方此时不应就委托加工发出商品确认销售收入。需要注意的是,产品生产涉及到的采购、加工全过程由受托企业完成,委托企业只是接受整机这种贴牌生产的情况不属于会计层面上的委托加工;同时,如果受托加工企业受托加工的商品既可以由委托企业购回,也可以向第三方销售,委托方在发出商品时应当确认销售收入。

综上所述,企业在发出商品时,是否应当确认收入进行会计处理,需要视企业管理当局意图和业务的经济实质而定。管理当局的意图和经济实质体现在经济合同的内容上,会计人员需要按照经济合同的约定及相关业务资料进行会计处理,当然经济合同不能反映经济业务实质的除外。

从欧普森公司的案例看,发出商品和购进商品的审批程序和业务资料都是真实、完整、符合规定的,需要确定的是,该事项到底是销售行为还是委托加工行为。欧普森公司将W产

品交付鑫德龙公司,货款900万元已经收到,满足收入确认的第三和第四项条件;W产品成本为600万元,满足收入确认的最后一项条件,分歧在于是否满足前两项条件上,根源则在该行为是否是委托加工行为的认定。M产品和W产品在规格、型号、颜色、名称等各方面都不同,并不足以作为认定不是委托加工的依据。例如,手机生产厂商将手机部件委托加工企业组装成手机,不能因为手机和手机部件在各方面都不同就不认定为委托加工。同时,销售合同和采购合同只是经济业务的形式反映,有时也不能反映管理当局的真实意图。如果鑫德龙公司在W产品基础上生产的M产品全部返销给欧普森公司,而且欧普森公司有接受的义务,则表明W产品的风险和报酬并没有完全转移,即使在形式上双方采用了销售和采购的方式,并按照合同全额支付款项,也只能认定为委托加工,不能确认收入;如果欧普森公司没有接受M产品的义务,或者鑫德龙公司可以对第三方销售M产品,则表明W产品的风险和报酬已经转移,此时满足了收入确认的全部条件,应该作为销售处理。从形式上看,由于欧普森公司的销售合同没有保留任何权利,W产品与M产品也有许多地方的不同,可以认定销售实现。

三、对案例的进一步思考

这个案例可供研究的地方很多,至少有以下几个地方值得思考。

1. 同样的经济业务,通过不同的会计处理,可以对会计报表产生不同的影响。本案例中,欧普森公司如果将该业务作为委托加工处理,对财务报表的影响包括:存货增加200万元,应交税费增加抵扣额34万元,货币资金减少234万元。如果作为销售和采购处理,对财务报表的影响则为:存货增加500万元,应交税费增加抵扣额34万元,银行存款减少234万元,未分配利润增加300万元(不考虑所得税),营业收入增加900万元,营业成本增加600万元。可见,两种方式对财务报表的影响显著不同。实际上,企业可以通过对经济业务进行适当安排以使会计报表产生有利于企业的影响,但在业务已经发生以后,只能按照会计准则的规定进行会计处理,没有选择的余地。

2. 案例结论理由并不充分。本案例中,审计部经理支持了第二种意见,也就是认同了其提出的三项理由。但是三项理由都存在一些问题。

(1)“2007年11月8日,财务部……事实上在当时的情况下也只能作为销售处理。”为什么只能作为销售处理呢?没有阐明理由。正如前文分析的一样,如果财务部对业务的实质非常清楚,完全可以说出确认为销售业务的理由,而不是仅仅说出“我们是依据发票、合同、出库单、入库单、验收单、银行进账单等记账的,有什么不对吗”这种苍白无力的话。

(2)“2008年2月15日,……财务部没有现场查验的义务,……财务部也无法进行查证。”作为财务部门,一是熟悉企业经营业务,二是履行会计监督职能。对于大额交易进行现场查证是对财务部门工作的基本要求。如果财务部门不能全面了解单位经营业务,也不履行会计监督职责,就只能当“账房

交通基础设施项目融资方式选择研究

邹琳

(湖南女子学院 长沙 410004)

【摘要】 本文对我国目前常见的几种交通基础设施项目融资方式在运作程序、风险承担、产权等多个方面进行了比较分析,为不同类型的交通基础设施项目提供了融资路径选择指导,以期能以更为有效的方式筹集建设资金,推动我国交通基础设施建设的发展。

【关键词】 交通基础设施 融资方式 BOT TOT PPP ABS

一、交通基础设施项目融资方式及其选择

1. 主要融资方式及其特征。

(1)BOT 是指政府通过契约授予私营企业以一定期限的特许专营权,许可其融资建设和经营特定的公用基础设施,并准许其通过向用户收取费用或出售产品以清偿贷款,回收投资并赚取利润。特许权期限届满,该基础设施无偿移交给政府。项目所在地政府的态度及其在 BOT 项目实施过程中给予的支持是此类项目成功的关键因素。BOT 融资方式涉及面广、运作复杂、开发费用高,要保证投资项目的顺利实施,必须对所面临的风险进行确定并做出合理分担。

(2)TOT 是 BOT 融资方式的新发展,它是指政府部门或

先生”,永远不能成长为真正的财务管理者。

(3)“财务制度及会计准则中,没有哪一条规定卖出去以后的产品不可以购回。”此话正确,但是将商品购回作为发出商品就应该确认收入的理由并不充分,如在售后回购的情况下,根据会计准则规定此种销售不能确认收入。

(4)以 S 公司案例类比欧普森公司业务并不恰当。S 公司销售某产品时,其意图就是为了获取销售利润,不存在融资的目的,再购回该批产品是经过利益计算以后的行为,符合利益最大化原则,具有经济实质,其销售行为和购买行为都成立。欧普森公司的业务前已论述,与 S 公司的业务有明显区别。如果欧普森公司发出 W 产品,收回 M 产品的意图就是委托加工,就不能用 S 公司的案例证明欧普森公司收回 M 产品就应该作为购进存货处理。

3. 第一种意见所提出的会计调整方案存在问题,但其对业绩考核的影响有限,不必过分担心。

(1)“W 商品最终以 M 商品的形式通过购买回到了我公司,不完全满足收入确认的条件”,因为欧普森公司“实质上并没有将 W 商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方鑫德龙公司”。此认定理由不充分,因为现有资料不能证明该行为属于委托加工。

(2)“2008 年 2 月 15 日,我公司从鑫德龙公司购进 M 产

品后,应进行会计调整,冲回原已确认的收入和利润。”如果该业务确实属于委托加工,应该作为会计差错进行追溯调整,但是相应的增值税由于存在实际开具发票的行为,难以进行账面调整(除非双方都到税务机关办理退货手续),在收入利润调整后会导致申报税额与业务发生额不匹配,在纳税申报时可能出现问题。

(3)PPP 即公私合伙制,是指政府、营利性企业 and 非营利性企业基于某个项目而形成的相互合作形式,其实质是政

品后,应进行会计调整,冲回原已确认的收入和利润。”如果该业务确实属于委托加工,应该作为会计差错进行追溯调整,但是相应的增值税由于存在实际开具发票的行为,难以进行账面调整(除非双方都到税务机关办理退货手续),在收入利润调整后会导致申报税额与业务发生额不匹配,在纳税申报时可能出现问题。

(3)“如果此类业务均可以确认收入和利润的话,年终利润考核和利润提成将可能失控。”欧普森公司与鑫德龙公司是长期的业务合作关系,只要业务量保持相对稳定,即使欧普森公司把委托加工作为销售和采购核算,虚增收入规模,对企业业绩有一定影响,但其上年增加的利润将由下年成本承担,对利润考核的影响是有限的,并不存在失控风险。

四、结语

通过本案例分析可以发现,对于财务人员来说,全面学习准则、准确掌握准则、合理应用准则非常重要。特别是在具体适用准则的时候,只有按照实质重于形式的原则,深刻理解经济业务的内涵,才能准确运用准则,保证会计确认、计量符合准则规定,披露的会计信息真实、可靠,能够反映企业的实际经营情况。

主要参考文献

财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006