

例解期末余额中包含大额预付 采购合同款的预付账款的审计方法

立信羊城会计师事务所有限公司 阳帆

【摘要】 本文以某公司期末余额中包含大额预付采购合同款的预付账款为例,探讨了在金融危机背景下,为了获取充分的审计证据,在执行一般审计程序的基础上增加审计程序的方法及其影响。

【关键词】 预付账款 审计方法

笔者以 ABC 公司预付账款的审计为例,探讨在金融危机背景下期末余额中包含大额预付采购合同款的预付账款的审计方法。

一、ABC 公司的背景介绍

ABC 公司是一家化工原料生产厂家,通过采购多种化工基础原料,按照一定的配方,经过一系列物理化学反应后,生成化工产品。

2008 年上半年经济形势很好,ABC 公司产品需求旺盛,产能相对不足,管理层决定:在充分利用现有产能的基础上扩大生产,重新购买建造一条生产线,预计在下半年投入生产。为了配合新的生产线的投入产出,且考虑到上半年某些原材料较紧张,在 2008 年第三季度签订了四个采购合同,预付了采购款项近 2 000 万元,采购价格按当时的市场价格确定。

到了 2008 年 10 月后经济形势急转直下,销售量急剧下降,产成品库存量增加,生产量也随之下落,新的生产线没能按时投入生产,连原有的生产线也不能满负荷生产。原材料的价格也在急剧下降,比签订合同时的价格下降了 15%~30%。

2008 年 10 月份后由于生产量、销售量无法达到预定目标,ABC 公司如果按照合同条款执行预付款采购合同,将采购的原材料入库,公司的仓库储存量无法承受;如果不按照合同条款执行预付款采购合同,只能与供应商协商解除合同,退回预付款,或者与供应商协商修改合同条款,如调低采购单价,推迟到明年供货等,但对于非关联公司此种可能性很小,ABC 公司只能被动接受执行合同。

二、在资产负债表日 ABC 公司预付账款审计方法

在资产负债表日,对于 ABC 公司的预付账款审计,在执行一般审计程序的基础上,还需增加哪些针对性程序去审计这些巨额预付采购合同款?

翻阅企业会计准则,一般有两种处理方法,现在详细介绍如下:

第一种处理方法:根据《企业会计准则第 13 号——或有事项》(CAS 13)的规定进行处理。

CAS 13 规定:与或有事项相关的义务同时满足下列条件的,应当确认为预计负债:①该义务是企业承担的现时义务;

②履行该义务很可能导致经济利益流出企业;③该义务的金额能够可靠计量。待执行合同变成亏损合同的,该亏损合同产生的义务满足本准则第四条规定的,应当确认为一项负债。待执行合同,是指合同各方尚未履行任何合同义务,或部分地履行了同等义务的合同。亏损合同,是指履行合同义务不可避免会发生的成本超过预期经济利益的合同。

显然,ABC 公司预付款采购合同符合 CAS 13 第四条的第①款、第②款条件,由于无法与供应商商定解除合同或修改合同条款,所以执行合同是 ABC 公司需承担的现时义务。公司已经全额预付了货款,只能被动地接受供货,如果不履行合同义务,就要承担违约风险;如果履行合同,已经预付的货款比重新采购相同原材料所要支付的金额大 15%~30%,待执行合同变成了亏损合同,根据 CAS 13 第八条的规定,该亏损合同应确认为一项负债。

根据审计结束日采用市场单价来源不同,可以采用 A、B 两种方法计量。A 方法:要求 ABC 公司提供审计结束时各供应商提供的原材料报价单,采用简单加权平均法计算出平均单价,乘以数量,计算出其金额,再与相应材料采购价格进行比较,差额即为需要确认的预计负债。B 方法:要求 ABC 公司提供审计结束时某一供应商提供的原材料报价单,乘以数量,计算出金额,再与相应材料采购价格进行比较,差额即为需要确认的预计负债。上述两种计算方法差异不大,计算的关键是采用何时的报价单,考虑到化学原料价格变动较大,为了更接近实际情况,最好采用报告即将报出时间的报价单。

第二种处理方法:根据《企业会计准则第 1 号——存货》(CAS 1)和 CAS 13 的规定进行处理。

CAS 13 规定:资产负债表日,存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。存货成本高于其可变现净值的,应当计提存货跌价准备,计入当期损益。可变现净值,是指在日常活动中,以存货的估计售价减去至完工时将要发生的成本、销售费用以及相关税费后的金额。企业确定存货的可变现净值,应当以取得的确凿证据为基础,并且考虑持有存货的目的、资产负债表日后事项的影响等因素。用于生产而持有的材料等,用其生产的产成品的可变现净值高于成本的,则该材料仍然应当按

成本计量;材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本的,该材料应当按照可变现净值计量。

根据 CAS 13 第四条与第八条的规定,亏损合同是指履行合同义务不可避免会发生的成本超过预期经济利益的合同。如果履行合同义务不可避免会发生的成本低于预期经济利益,就不能算是亏损合同。ABC 公司如果不执行采购合同,要支付的赔偿额就构成亏损;如果执行采购合同,预付账款转为存货,通过生产和销售产品就会带来经济利益,经济利益超过成本就不构成亏损,否则就要对产生的亏损部分确认预计负债。

假设 ABC 公司准备执行预付款采购合同,是否需要计提预计负债关键在于如何确认该合同是否为亏损合同?如何计量经济利益和成本?经分析,CAS 1 中对于存货跌价准备的计算原理与方法,与预付款采购合同情况类似,因此我们可参照 CAS 1 的方法来确认该合同是否为亏损合同。具体计算方法如下:

1. 选定计算预期经济利益的代表产品。由于 ABC 公司产品品种较多,为了使样本更具代表性,根据 ABC 公司 2008 年十大产成品的生产材料投料比重表,分析十大产成品的生产销售情况,选择了预付款采购合同中投料最多、生产量与销售量均是最大的产成品。预计该产成品在 2009 年生产量与销售量仍然与 2008 年相同,假设此产成品的名称为 S 产品,因此选择 S 产品作为计算预期经济利益的测试对象。

2. 按照 S 产品在 2008 年关于此三种原材料的投料比重,根据合同采购量,确定最低的生产量为 1 208 260。

3. 根据投料比重表和最小预计产量,倒算出 S 产品需要投入的其他原材料数量。

4. 原料 1、2、3 采用采购合同单价,其他原材料的结存单价来源于全年统计数,计算出 S 产成品的原材料成本。

5. 由于 ABC 公司原材料成本占产成品成本比重为 95%,因此要将 S 产品的原材料成本换算成 S 产品的生产成本,进而计算出 S 产品单位成本。计算过程详见表 1。

从以上计算可知,该预付采购合同不属于亏损合同,无需计提预计负债。

6. 采用预付款采购合同单价和所占比重计算出产成品的生产成本,再用上述方法计算见表 2。

从以上数据可知,该预付款采购合同不属于亏损合同,无需计提预计负债。由于 ABC 公司原料 1、2、3 的采购合同价高于全年平均单价,因此两种计算方法毛利率差异较大,后面一种处理方法还可能导致亏损。

对于第二种处理方法是否需要计提预计负债,关键在于公司的毛利率:如果产品的毛利率高,执行预付款采购合同,公司毛利率会急剧下降,但不至于降到负毛利,从而无需计提预计负债;如果产品的毛利率本来不高,执行预付款采购合同,公司毛利率会急剧下降,甚至降到负毛利,预期经济利益低于其成本,从而判断为亏损合同,需要对其亏损合同的标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失,如果预计亏损超过该减值损失,应将超过部分确认为预计负债。

表 1

S 产品	全年平均投料比例	投料数量	平均单价	原材料成本	单价来源
	a	b	c	d	
原料1	15.47%	186 918	17	3 177 606	采购合同单价
原料2	45.52%	550 000	15	8 250 000	采购合同单价
原料3	1.58%	19 091	30	572 730	采购合同单价
原料4	23.41%	282 854	2	565 708	全年统计单价
原料5	1.01%	12 203	7	85 421	全年统计单价
原料6	5.99%	72 375	4	289 500	全年统计单价
原料7	2.91%	35 160	9	316 440	全年统计单价
原料8	3.88%	46 880	16	750 080	全年统计单价
原料9	0.23%	2 779	19	52 801	全年统计单价
合计	100%	1 208 260		14 060 286	
全年原材料成本占产成品成本的比重				95%	
预计此产成品生产成本				14 800 301	
预计此产成品单位成本				12.25	
2009年截止到审计结束日的平均销售单价				16.76	
此产成品执行采购合同后预计销售毛利率				26.91%	

表 2

S 产品	全年平均投料比例	投料数量	平均单价	原材料成本	单价来源
	a	b	c	d	
原料1	15.47%	186 918	17	3 177 606	采购合同单价
原料2	45.52%	550 000	15	8 250 000	采购合同单价
原料3	1.58%	19 091	30	572 730	采购合同单价
	62.57%	756 009		12 000 336	
倒推出产成品的成本				19 179 057	
全年原材料成本占产成品成本的比重				95%	
预计此产成品生产成本				20 188 481	
预计此产成品单位成本				16.71	
2009年截止到审计结束日的平均销售单价				16.76	
此产成品执行采购合同后预计销售毛利率				0.3%	

三、总结

从以上分析可知,两种处理方法最大不同是对亏损合同的判断与理解不一致:第一种处理方法认为:如果重新购买原材料低于原来的采购合同价,就确认为亏损合同,并将两个时点的差异确认为预计负债;第二种处理方法则参照 CAS 1 计算存货跌价准备的方法与原理,获取企业经验数据,通过一系列计算来判断是否为亏损合同。两种处理方法的计算结果完全相反。笔者认为:第二种处理方法更符合亏损合同的定义,因此采用第二种处理方法更科学。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006

2. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2006.北京:人民出版社,2007