用产品以合作分成方式取得收入的会计处理

深圳　张艳萍

随着我国市场经济的不断发展,市场竞争日益加剧,在企业的经营过程中不断出现新的业务模式,给会计核算提出了新课题。

例:某手机生产厂家为了增加产品的销售、扩大产品的市场份额,某电信公司为了提高竞争能力、抢占客户资源,双方达成如下合作协议:①手机生产厂家为该电信公司的新入网用户免费提供特定机型手机;②电信公司通过提供电信服务向入网用户收取服务费;③对于一定时期内收取的电信服务费, 手机生产厂家和电信公司按事先约定的比例进行分成,合作期为两年,分成比例为6:4。④接受免费手机的入网用户必须提供一定金额的保证金,其金额由手机的成本决定。若用户中途退网且未达到最低累计话费消费额,或在合作期满时未达到最低累计话费消费额,则此保证金用于补贴手机生产厂家。合作期满,手机生产厂家收到的分成收入可能大于手机的成本,也可能小于手机的成本。

对于该业务很难从现行的会计准则和会计制度中直接找到完全适合的会计处理方法,会计实务中一般有以下几种处理意见:

一、委托代销

有观点认为这是手机生产厂家的商品销售行为,在收到电信公司结算单据时,根据本月实际入网用户数确认销售收入、结转销售成本。同时由于其账款回收方式的安排,用户实际话费的高低会给企业带来收益或损失,对这种收益或损失在实际产生时调整销售收入。

假设某月手机生产厂家收到电信公司的结算单据:本月新入网用户领用免费手机4 000部,每部市价1 800元、成本1 500元,本月话费分成款为351 000元。账务处理如下:

1.收到电信公司的本月结算单据时:

(1)按本月实际入网用户领用手机的市价确认销售收入:借:应收账款——应收合作分成款84 624 000元;贷:主营业务收入7 200 000元(1 800×4 000),应交税金——应交增值税(销项税额)1 224 000元。

(2)按领用手机的成本结转销售成本:借:主营业务成本6 000 000元;贷:库存商品6 000 000元(1 500×4 000)。

(3)按本月分得的话费分成款,借:应收账款——电信公司351 000元;贷:应收账款——应收合作分成款351 000元。

2.实际收到话费分成款时:借:银行存款351 000元;贷:应收账款——电信公司 351 000元。

3.若实际收到的话费分成款超过了应收合作分成款,则超过的117 000元及以后期间取得的话费分成款视为此项销售业务实现的销售收入。假设某月“应收账款——应收合作分成款”账户余额为500 000元,电信公司结算单据上显示本月获得的话费分成款为617 000元,则:借:应收账款——电信公司117 000元;贷:主营业务收入100 000元,应交税金——应交增值税(销项税额)17 000元。

4.若合作期满实际收到的话费分成款小于应收合作分成款,则差额视为此项销售业务发生的损失,冲减销售收入。假设合作期满时“应收账款——应收合作分成款”账户仍有借方余额234 000元,则:借:主营业务收入200 000元,应交税金——应交增值税(销项税额)34 000元;贷:应收账款——应收合作分成款234 000元。

这种核算方法在实务中被广泛采用,但其违背了有关收入确认的规定。根据《企业会计准则——收入》的规定,销售商品的收入只有在同时符合以下四项条件时才能加以确认:①企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;②企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出的商品实施控制;③与交易相关的经济利益很可能流入企业;④相关的收入和成本能够可靠地计量。

3.发挥中介机构的力量。尽管上述鞍山信托的出售资产行为对公司的业绩有非常重大的影响,并且应收款项成为坏账的可能性较大,公司业绩的真实性令人质疑,但注册会计师每年的审计报告均出具的是标准的无保留意见。这说明注册会计师认可公司通过出售资产获取收益的行为,同时对于相关会计处理,现行的会计制度和会计准则中并无禁止性规定。证券市场连接出现的造假丑闻,使注册会计师审计的独立性受到一定质疑,因此必须从加强注册会计师审计的法制建设入手,完善《注册会计师法》,强化对注册会计师的监管工作,净化其执业环境。在加强和完善我国上市公司治理结构的前提下,国家有关监管部门应认真研究政策的“灰色地带”,对上市公司快速制造利润的行为进行必要的关注,要求中介机构为上市公司类似出售资产等行为出具专业意见,并对异常情况进行重点关注。

4.强化政府部门的行政监管。政府有关部门不仅应扮演国有上市公司大股东的角色,还应对证券市场负起监管的责任。《公司法》、《证券法》、《会计法》等法律也体现了这一要求。但是由于诸多因素的干扰,导致了政府对上市公司财务报表粉饰行为监督不力,因此必须顺应市场的发展要求对具体的监管体制进行改革。

在此项业务中,用户一旦入网取得了手机,即满足了收入确认的前三个条件。但手机生产厂家能够从此项销售业务中实际获得的收入取决于入网用户未来的实际话费消费额,由于无法事先可靠估算用户未来的实际话费消费额,也就无法准确计量从实际话费中分得的分成收入。所以,在用户入网时就按被领用手机的市价确认销售收入有悖于《企业会计准则——收入》的规定。

二、分期收款销售

分期收款销售是指商品已交付,但货款分期收回的一种销售方式。分期收款销售的特点是销售商品的价值较大、收款期较长、收取货款的风险较大。

由于手机生产厂家是以入网用户的手机话费分成的方式分期取得收入,有观点认为,这也是一种货款分期回收的销售行为,可以比照分期收款销售进行核算。

1.收到电信公司的本月结算单据时:

(1)按本月实际入网用户领用手机的成本,借:分期收款发出商品6 000 000元;贷:库存商品6 000 000元。

(2)按本月实际取得的话费分成款确认销售收入,借:应收账款——电信公司351 000元; 贷: 主营业务收入300 000元,应交税金——应交增值税(销项税额)51 000元。

(3)按合作期平均分摊并结转入网用户领用手机的成本。由于双方合作期为两年,因此每月结转总成本的1/24:借:主营业务成本250 000元(6 000 000÷24);贷:分期收款发出商品250 000元。

2.实际收到电信公司支付的话费分成款时:借:银行存款351 000元; 贷:应收账款——电信公司351 000元。

3.用户违约时将实际收到的违约补偿款确认为当期收入,并结转完该用户所领用手机的成本。

笔者认为,将此项交易比照分期收款销售进行核算存在一定问题:

一是分期收款一般用于购买方一次付款压力过大的商品销售,如房产、汽车、重型设备等。而本项交易中的商品价值并不大,也不是考虑到入网用户不具备一次性付款能力而分期收取货款,而是以免费的名义将手机提供给入网用户,然后通过话费分成来收回手机的销售款。也就是说,入网用户每月支付的话费实际包含了支付给电信公司的话费和手机生产厂家的手机货款,是电信公司的一种变相降价行为。

二是分期收款销售合同中有明确的收款日期和固定的收款金额,而此项交易中只约定了收款日期,没有约定固定的收款金额(它取决于入网用户未来的实际话费消费额),只有用户中途退网或合作期满后才能确定手机的实际销售收入。

三是在分期收款销售下,由于销售商品的总收入和总成本是能够可靠计量的,因此在约定的收款期,要按商品的全部销售成本占全部销售收入的比例计算本期应结转的销售成本,从而实现收入与费用的配比。但在此项业务中,由于总收入在合作期满前或用户中途退网前无法可靠地计量,也就无法得知全部销售成本占全部销售收入的比例,因而销售手机的总成本可以准确计量, 但无法准确计量每期的分摊额。采用以上处理方法,一方面在无法准确计量销售成本的情况下确认了收入,违背了收入确认的相关规定;另一方面,在分成收款期间平均分摊销售成本,既缺乏理论依据,也违背了收入与成本的配比原则。

三、对外投资

投资是指企业为通过分配来增加财富或为谋求其他利益,将资产让渡给其他单位所获得的另一项资产。

本项业务中,手机生产厂家提供手机,电信公司提供电信服务,双方按约定的比例对由此产生的话费收入进行分成,这种合作方式与以实物资产对外投资相似。从《企业会计准则——投资》和会计制度来看,对外投资有明确的独立核算的投资对象——被投资单位, 在被投资单位收到实物投资后,应在账面上确认投资单位享有的债权或股权,并以此作为利益分配的依据,或还本付息或分配收益。但本项业务明显不具备以上特点。

笔者认为,本项业务应作为一种松散的契约式非独立核算项目合作投资,比照《企业会计准则——投资》和会计制度中的对外投资业务进行核算。原因如下:一是手机生产厂家有明确的不同于产品销售的目的——增加产品销量、扩大市场份额,而不是获得稳定的销售利润;二是手机生产厂家以入网用户的话费分成款作为收益,与电信公司在合作期内共同承担了该项目的经营风险,其收益取决于该项目的经营成果。因此,将该业务作为一项投资核算比作为产品销售核算更符合实质重于形式原则的要求。

但该项投资又具备不同于《企业会计准则——投资》中股权投资的特点,表现为:①有明确的投资回收期,在合作期内分期收回投资,即每期的分成款包含收回的投资成本以及当期实现的投资损益;②双方投入有限资源,不形成独立核算的经济主体,通过经营管理合作项目取得收益;③以双方约定的比例分配收益。

综上所述,对这种松散的契约式非独立核算项目合作投资,可按《企业会计准则——投资》和会计制度中的相关规定,设置"长期合作投资"科目进行核算,仍以上述业务为例:

1.收到电信公司的本月结算单据时:

(1)根据本月实际入网用户领取手机数,按《企业会计准则——非货币性交易》的规定确认对外投资:借:长期合作投资7 224 000元;贷:库存商品6 000 000元,应交税金——应交增值税(销项税额)1 224 000元。

(2)按合作期平均分摊并结转本月收回的投资成本,贷记"长期合作投资"科目,按本月实际收到的话费分成款,借记"其他应收款"科目,将两者的差额借记或贷记"投资收益"科目。

当应收的话费分成款大于收回的投资成本时,取得投资收益。借:其他应收款——电信公司351 000元;贷:长期合作投资301 000元(7 224 000÷24),投资收益 50 000元。当应收的话费分成款小于收回的投资成本时,发生投资损失。如某月话费分成款为290 000元,则:借:其他应收款——电信公司290 000元,投资收益11 000元;贷:长期合作投资301 000元。

2.若入网用户中途退网,则按收到的手机补偿款,借记"银行存款"科目,按用户的违约期间计算该手机尚未收回的成本,贷记"长期合作投资"科目,将两者的差额借记或贷记"投资收益"科目。