

企业投资性销售业务的会计处理探讨

文/徐来

某高科技公司生产的“变流量节能控制装置”产品主要安装在大型中央空调上以节约中央空调的能源消耗。该产品为新型高科技产品，技术在国内属领先地位，市场上尚无相似产品。因消费者对该产品尚不了解，为推广该产品，该公司提出了投资性销售的概念，即由该公司先期免费将产品安装在购买方的中央空调系统中投入运行，在合同执行期间享有标的物的管理使用权，所有权仍归属出售方。出售方的收入主要来源于经双方测试认可的中央空调节省的能源费（包含电费、蒸汽费等），包括以下几种情况：

1、出售方将该产品安装、调试完毕后向购买方办理产品管理使用权移交，从移交之日起为出售方回收款项计费日，购买方在一定期间内每月按所节能的一定百分比支付款项，同时合同亦订立了所售产品的一个总价，若在规定期间内出售方收回节能款不足总价，由出售方自行承担差额损失。

2、合同订立一个总价如200万元，双方约定在安装、调试完毕后一定期限内，按节约电能的效果支付款项，如节能50%以上，支付全额总价200万元，节能40%~50%时，支付150万元，节能30%~40%时支付100万元，在30%以下时，出售方无条件拆除该装置，不得向购买方索赔，并将购买方已付款项全部返还。（节能比例按安装验收一年内每月所测试的节能比例的均值确认，购买方在试运行第一个月达到双方约定的节能比例后，从第二个月开始按当月所测节能比例支付款项，支付的节能款达到约定的总价款后不再支付）

笔者在对该公司审计时，注意到该公司在会计核算中是按已安装调试完毕的合同项目总价确认当期收入并结转成本，如该公司与某酒店签订第2种类型的投资性销售合同，合同总价为200万元，在200×年8月30日已完成了全部安装调试工作且试运行一个月，双方测试确认的节能效果亦达到了约定的50%以上，出售方按200万元扣除增值税后确认了“主营业务收入”，同时增加“应收账款”，按该装置所发生的成本52万元结转了“主营业务成本”。根据现行的《企业会计制度》和相关准则判断，该公司的会计处理不正确，因该项业务尚不满足准则中对收入确认条件的规定。

该项经济业务如何选择适当的会计处理方法？首先，可对该项经济业务的特点进行分析。该业务具有以下几个特点：（1）合作期限较长，事前无法确定，一般在三年左右，各年设备款项收回比例不固定，金额事先无法准确确定。（2）合同执行期满，出售方收回的设备款项可能大于设备成本，也可能小于设备成本，具有一定的风险。（3）合同期内设备所有权属于出售方，合同期满后设备所有权归购买方。（4）在合同期内该设备是出售方的商品，合同期满后可能形成购买方的固定资产。

根据上述特点，难以从现行企业会计制度和会计准则中找到完全适合的会计处理方法。该业务介于分期收款发出商品、让渡资产使用权、以实物资产对外投资、租赁等几种形式之间，但又不完全符合收入、投资、租赁等准则及会计制度的相关规定。因此，笔者将此业务与现行上述的有关准则进行比较，期望能从中找到一种较为合理并符合企业实际的会计处理方法。

一、与分期收款销售方式的比较

分期收款销售是指商品已经交付，但货款分期收回的一种销售方式。它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，这点与该业务有相似之处。但分期收款销售前提是一般有分期销售合同且合同约定了收款日期及每期收款金额，而该业务中无法在事前约定每期确定的收款金额，收款金额是依据设备实际达到的节能效果确定的。若将该业务按分期收款销售处理，即使暂不考虑成本结转问题，也存在这样一些问题：（1）出售方发出商品并不完全符合销售收入确认的条件，并未将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，仍保留了与所有权相联系的继续管理权；（2）购买方未将该设备作为自己的资产入帐。

二、与让渡资产使用权进行比较

现行《企业会计准则—收入》中规定了让渡资产使用权所形成收入的会计核算，资产使用费的收入只要满足以下两个条件就可确认：（1）与交易相关的经济利益可能流入企业；（2）收入的金额能够可靠的计量。具体到该项业务，出售方将设备交与他人使用从而取得收入，似乎可以归入让渡资产使用权的范围。如按此确认收入，可以回避诸如所售商品所有权上的主要风险是否已转移等按分期销售方式确认收入存在的问题。但同时准则也规定了让渡资产使用权产生的收入主要包括让渡现金使用权而收取的利息收入及转让无形资产使用权而形成的使用费收入。该业务是将本企业的产品给他人使用而取得分成收入，购买方在取得产品所有权后可将其转作自身的固定资产，从业

务来看，不符合准则对让渡资产使用权收入的规定，而应参照有关租赁、投资业务的会计处理规定进行进一步分析。

三、与投资业务进行比较

投资是指企业为通过分配来增加财富，或为谋求其他利益，而将资产让渡给其他单位所获得的另一项资产。投资通常是将部分资产转让给其他单位使用，通过其他单位使用投资者投入的资产创造效益后分配取得经济利益，或者通过投资改善贸易关系等从而达到获取利益的目的。按现行《企业会计准则—投资》的规定，投资按性质不同可分为权益性投资和债权性投资，其中权益性投资是指为获取另一企业的权益或净资产所作的投资，这种投资的目的是为了获取另一企业的控制权，或实施对另一企业的重大影响，或为其他目的而进行的；债权性投资，是指为取得债权所作的投资，这种投资的目的是为了获得另一企业的剩余资产，而是为了获取高于银行存款利率的利息，并保证按期收回本息。

四、与租赁业务进行比较

租赁是指在约定的期间内，出租人将资产使用权让与承租方以获取租金的协议。租赁又可分为融资租赁和经营租赁，其中融资租赁是指实质上转移了与资产所有权有关的全部风险和报酬的租赁，融资租赁以外的其他租赁为经营租赁。从前面的分析可以看出，该业务在所涉及到的资产所有权上的风险与报酬并未实质上全部转移，企业仍保留了与所有权相联系的继续管理权，出售方取得的收入是和该装置运行状况密切相关。从这点来说，它不符合融资租赁的定义。此外，从有关会计处理规定来看，融资租赁在租赁开始日，出租人应当将租赁开始日最低租赁收款额作为应收融资租赁款的入帐价值，并同时记录未担保余值，将最低租赁收款额与未担保余值之和与其现值之和的差额记录为未实现融资收益。而本业务如作为融资租赁，每期收到的设备款项比例不固定，金额事先无法准确确定，因而无法在租赁开始日计算最低租赁收款额，更无法确认未实现融资收益。

该业务是否可以作为经营租赁呢？根据租赁的定义，如果该业务可以归属于租赁，按我们前面的分析它不是融资租赁，那就应是经营租赁了。从会计处理来看，可以在库存商品发出时作为固定资产租出转入“经营出租固定资产”，在合作期内只需将每期实际分回的收入在收到时确认为当期收入，按自有固定资产一贯的折旧政策计提折旧，作为成本支出。合作期满后，将设备交给购买方时，作为固定资产清理处理。笔者曾一度认为这样就可以解决该业务的会计处理，但在实务中证明此方法操作起来具有很多困难。如在库存商品发出时作为固定资产出租，就需开具租赁发票，按规定缴纳营业税及附加；在合作期满时将产品交给购买方时要作为销售，需开具销售发票，交纳增值税。这样的处理造成：一是税收上的重复缴纳；二是企业实际在结转“主营业务收入”时还区分为硬件收入与软件收入，其中软件收入按税法有关规定经当地主管税务机关核定可给予增值税返还，这样企业可享受的税收优惠就无法实现；三是无法满足购买方支付节能款时索取增值税专用发票的需求。因此，笔者认为在实务操作中按经营租赁进行会计处理也无法满足企业的现实要求。

五、本业务可行的会计处理方法探讨

从上面的分析可以看出，目前在我国尚无具体的会计处理规定明确地对此类业务进行规范。将从明年开始执行的各项新准则中对此类业务亦无相关规定。本业务如何进行会计处理方能既可满足企业实际需求又不违反我国有关制度规定？对该公司的审计结束后，笔者在审计回访中了解到该公司曾按经营租赁进行过会计处理，但因上节提到的原因，主管税务部门不认可此操作，要求企业更正。

后来，笔者经过认真思考，建议该公司采用在实际收到款项时确认收入，并按收到款项与合同总金额的比例结转相应成本，同时按当期收入申请税收减免的方法进行会计处理和申报纳税。这种处理似乎采用的是收付实现制，违反了我国会计制度最基本的权责发生制的原则。但笔者认为这种会计处理是符合权责发生制原则的，针对企业订立的第一种合同方式这种会计处理是可行的。权责发生制是指当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用，不论款项是否收付，都应当作为当期的收入和费用，企业在事前无法确定每期款项是否能收回及收回的确切金额，在收入实际收到时方确认为当期收入。对该公司第一中销售方式来说，因每期款项收回时该笔款项的退回风险是不存在的，仅是总收入的确切金额无法确定，虽然该业务收入不符合准则对让渡资产使用权收入的规定，但可以比照让渡资产使用权的确认条件来确认每期实际收到的收入，成本结转时根据谨慎性原则，可在每期收入累计未达到该装置成本前，按当期收到的收入金额全额结转为当期成本。针对企业订立的第二种合同，因存在已收到款项退回的可能性，与该业务相关的经济利益能否流入企业在第一年内无法获知，笔者认为可在合同约定的安装验收第一年内每月所测试的节能比例均值确认前将每月收到的收入计入预收款，待节能比例确定后，根据合同约定再将已预收的款项全部确认为收入，并可按已收入金额与合同约定可收回总额（这时已可根据确认的节能比例确定可收回款项的总额）的比例结转成本，对节能比例测试确定后每期的收入可按第一种合同的处理方法进行，成本可按比例结转。该公司按照这种方法进行会计处理后，得到了主管税务机关的认可。

（作者系华利信国际会计师事务所中国成员所亚太中汇会计师事务所副总经理，中国注册会计师，中国注册资产评估师）

对中国外商投资企业法若干问题的思考
政府投资建设项目财务管理问题的探析
对我国房地产融资结构的几点新认识
企业投资性销售业务的会计处理探讨
中国国有商业银行引进境外战略投资的利弊分析
建立小城镇基础设施建设多元化投融资机制的思考

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：（010）65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心