

# 含最低购进量条款合同的收入确认

王 强 张明星

(重庆工商大学会计学院 重庆 400067)

**【摘要】** 本文认为在签订有“最低购进量”条款合同下,购货方的实际需求量小于合同规定的最低购进量时,销货方按照现行收入确认原则,应采取首先将“差额款项”确认为收入,然后登记备查账簿,最后在后续期间以实际收到款项为限再确认收入的处理程序,这样既能客观反映经济业务实质又符合收入确认原则。

**【关键词】** 最低购进量合同 差额价款 备查账簿 收入确认

在签订最低购进量合同前提下,若购货方实际购进量小于合同规定的最低购进量,同时通过对往来款项的发函询证方法加以核对,对方单位(购货方)确认这一差额款项的金额,即购货方愿意支付违反合同规定而产生的“差额价款”。但实务中一般不会出现“购货方实际需求量小于合同最低采购量”的情况,因为买方在没有充分了解自身实际需求的情况下,一般不会与销货方签订含有“最低购进量”这一“霸王条款”的合同,除非是遇到诸如软件产品开发和生产的科技类公司,或当购货方和销货方存在某种利益关联时。本文将探讨在这种情况下,销货方就这一差额款项应该采取的正确会计处理程序,以便既能客观充分地反映此项经济业务的实质,又能符合当前收入的确认原则,较为合理地解释关于最低购进量合同下的收入确认问题。

## 一、“差额价款”起初不作任何处理

此处“差额价款”是指购货方实际需求量小于合同规定的最低购进量的商品价款,购货方承认愿意支付这部分价款,实际却尚未支付。在这种情况下,销货方若以合同的法律效力和财产清查中已通过函证核实这一往来款项作为依据,按“最低购进量”商品的价款确认收入,同时又按实际发出的商品确认相应成本,则不符合当前收入确认的原则。

企业仍然保留通常与所有权相联系的继续管理权,但却确认了“最低购进量——实际需求量”这一差额商品所产生的收入。另外,在收入的确认原则当中,销货方是否应当确认为收入并不以购货方是否愿意支付此部分差额价款为依据和基础。所以,销货方起初应该根据购货方商品实际需求量的价款确认收入,并以实际发出商品确认相应成本,对于“差额价款”不作任何处理。

## 二、登记备查账簿以客观反映应收差额价款

备查账簿,也称辅助账簿,是对那些不能在日记账和分类账中记录的经济事项或记录不全的经济业务进行补充登记的账簿。设置备查账簿的目的主要是为某些经济业务的经营决

策提供必要的参考资料,如以经营租赁方式租入的固定资产的登记簿等。企业可根据实际需要确定设置哪些以及哪种形式的备查账簿。

倘若销货方对“差额价款”不作任何处理,依据合同的规定及合同的法律效力而言,销货方仍然拥有对这一“差额款项”的追缴权利,但是若仅仅简单地对差额部分不作任何处理的话,那么这一权利没有在会计信息中反映出来。因此,解决这一争议的办法就是:将与购货方签订的有“最低购进量”条款的合同、购货方愿意签订这份合同的背景介绍,以及能够证明购货方实际支付的款项等材料作为辅助的备查账簿登记依据,采用灵活地登记方法和格式,注重用文字来表述这项经济业务的完整发生情况。在第一部分账务处理的基础之上,登记备查账簿。

## 三、后续期间以实际收到的差额款项确认收入

按照一定的方式和方法将此项经济业务登记到备查账簿后,在后续期间,销货方关于“差额价款”存在以下两种情况:

1. 购货方没有履行合同条款支付差额价款。假若购货方还是未支付差额,销货单位则仍然不作任何处理。但是根据备查账簿上记录的相关内容,销货方仍然保留着追回依据购销合同规定的购货方理应归还给销货方的相应款项。

2. 购货方足额偿还或部分偿还差额价款。此时销货方应根据实际收到的差额款项确认收入。销货方确认收入时又存在两种处理方式:

一是确认为“营业收入”。将这部分差额款项记入“营业收入”的观点可理解为:由于收到的这部分差额款项,与企业正常的经营业务有密切联系,是之前与购货方签订的购销合同这一日常经营业务的一种“自然延续”,没有这些经营业务和事项作为基础和前提,也就不存在销货方收到这笔款项的情况。因此,该部分收入仍作为企业“营业收入”的一部分。

二是确认为“营业外收入”。假若企业仍然将这部分收入作为企业“营业收入”的一部分,那么在实际收到这部分差额

# 刍议损益类账户的红字登记

王晓杰

(辽宁科技大学工商管理学院 辽宁鞍山 114005)

**【摘要】** 利润表有些项目的编制需要分析总账和明细账后才能填列。对于采用财务软件记账情况下会出现编制报表取数难的问题,本文将红字记账运用于损益类账户中,能有效解决此类问题,实现账表衔接。

**【关键词】** 红字记账 损益类账户 账表衔接

在对企业会计报表审计的过程中发现,如果仅以总账、明细账的月计数或累计数与利润表相关项目核对,会出现大多数二者不一致的情况。究其原因,除了会计核算的错误外,多数是由于损益类账户的登记问题所致。在日常会计处理中,会计人员登记账簿要用蓝黑墨水或者碳素墨水书写(简称蓝字记账),在处理某些业务时应该用红色墨水记账(简称红字记账)。但在实际工作中红字使用较少,仅用于冲销错误记录和冲减暂估入账等情况。本文试图将红字记账运用于损益类账户的登记中,以使账表能够无缝衔接。

## 一、以红字登记核算内容单一的损益类账户

核算内容单一的损益类账户特点是在借方(或贷方)核算

款项时,仍然没有确认相应成本,也无法确认相关成本。有人认为是:将差额款项确认的收入,其取得的相应成本理解为包含在销货方当时实际发出商品的成本,不就可以解决这一问题吗?其实不然,如果将差额款项确认收入的成本理解为销货方当时实际发出商品成本中的一部分的话,那么确认收入和确认成本却并不在同一时期,而是人为地分割在两个期间。且在实际处理中无法将“两次确认”的收入各自相应成本进行合理的分摊,因为后续期间的那部分差额款项在事先无法预知是否能够收回以及能够收回多少。

因此,笔者认为采用第二种方式更为适宜,即确认为“营业外收入”,因为这部分款项的收回具有较大的不确定性,且并没有产生相应的成本,同时也不属于企业日常活动经常发生的事项,而属于企业正常经营外产生的收入。

## 四、最低购进量合同下收入确认问题争论的关键

在签订最低购进量合同前提下,购货方实际购进量小于合同规定的最低购进量时,销货方的收入确认问题存在争议,使得这些企业根据合同的法律效力和购货方愿意支付差额价款等表象,直接做出将差额部分确认为“营业收入”的错误处理。这种情况主要是由于没有把握以下两个关键问题:

1. 忽略备查账簿在企业经济业务中发挥的重要作用。备

其主要经济业务,相反方向核算的内容是对借方(或贷方)核算内容的冲减。

1. “主营业务收入”账户。根据会计准则的规定:“主营业务收入”科目核算企业销售商品或提供劳务实现的收入。贷方登记确认的收入,借方登记本期发生的销售退回或销售折让。期末将本科目余额转入“本年利润”。

在发生销售退回或销售折让时,依据会计准则企业通常的会计处理为:借:“主营业务收入”等科目;贷:“应收账款”、“银行存款”等科目,表示冲减相应的收入。期末由总账结转至“本年利润”账户的金额为“主营业务收入”借贷方相抵后的差额。在用手工作编制报表情况下,经过分析后尚可填列,但在运

查账簿对完善企业会计核算、加强企业内部控制与管理、强化对重要经济业务事项的监督、明确会计交接责任、准确填列财务会计报告附注内容等都具有重要意义。然而在实际工作中,重视分类账,忽视备查账,重视金额记载,忽视事由及相关记载等现象较为普遍。

国家统一会计制度对备查账的设置明确要求,所有企业都必须依法设置会计账簿体系,包括总分分类账、明细分类账、日记账和备查账簿。企业应结合管理需要和填报会计报表附注的需要,规范备查账簿的设置和登记工作。设置的内容应科学完整,设置的格式应简捷明了。在登记管理上,应建立相应责任制度,明确何时登记、谁登记、谁保管、谁配合、谁检查,做到责任分明,并将备查账簿纳入企业重要会计档案进行管理。

2. 没有深入领会准则中收入的确认原则。在本文讨论情况下的收入确认问题,具有一定的复杂性和综合性,假若会计人员没有对收入确认的原则进行深入的研究和分析,极易采取错误的会计处理。

## 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. 崔松,严贤波,王军只.新会计准则下企业备查账簿体系的构建,财会月刊,2008;7