

关于销售直升机的收入确认问题

高霖宇 张智广 谭红旭

摘 要：本文从直升机销售业务入手，针对其中存在的何时确认收入以及确认时是采用总额法还是净额法进行了讨论，并提出了自己的观点，同时建议有关部门对这些业务模式的理解和判断以及收入确认原则予以进一步规范 and 统一。

关键词：收入确认；总额法；净额法

一、案例基本情况

A公司取得俄罗斯直升机股份公司出具的同意出售授权书，可以销售某特定型号直升机。A公司在国内找到买方客户后，即向供应商俄罗斯直升机股份公司采购直升机。A公司对国内买方客户的销售价格可以自主决定。2015年6月18日，A公司与租赁公司（买方）、航空公司（最终用户）三方签署三架直升机销售合同，合同总价4 080万美元。2015年6月26日，A公司与俄罗斯直升机股份公司签署直升机交付合同和补充协议，采购三架直升机，合同总金额3 714万美元。

该项交易的销售合同、采购合同的主要条款及公司实际业务流程（实际交易情况）如下：

1. 物流费用

（1）销售合同：在初始验收完成的前提下，直升机和航材由俄罗斯联邦乌法机场空运至中国天津滨海国际机场，费用由A公司承担。直升机和航材在买方机场的卸载以及运输到直升机基地及航材储存地的费用，由最终用户承担。

（2）采购合同：直升机和设备从俄罗斯联邦乌法机场空运至中国天津滨海国际机场，俄罗斯直升机股份公司承担相应费用。直升机和航材在买方机场的卸载以及运输到直升机基地及航材储存地由A公司负责，费用由A公司承担。

（3）实际业务流程：实际业务操作中，境外至境内国际机场的费用由俄罗斯直升机股份公司承担。直升机和航材在国内

机场的卸载及运输到直升机基地的费用，由最终用户承担。A公司在物流过程中不承担费用，也没有承担直升机作为存货所有权上主要风险和报酬。

2. 报关

（1）销售合同：最终用户办理直升机/航材进口手续及清关工作。

（2）采购合同：A公司办理直升机和航材进口手续及清关手续。

（3）实际业务流程：购、销合同关于报关的表述不一致。实际业务操作中，最终用户办理进口报关手续。

3. 验收

（1）销售合同：①A公司、买方和最终用户组成验收组到生产厂家进行初始验收。②直升机地面验收后，交付——验收试飞将由A公司机组执行。③直升机验收（包括地面检查及试飞）期间发现问题或故障，将在发现之日起5个工作日内A公司专家排除。④直升机验收证书只有在直升机的所有缺陷排除后，经买方书面通知最终用户后，由A公司和最终用户签署。

（2）采购合同：①A公司根据合同规定派遣代表团到俄罗斯生产厂家对直升机和航材进行验收。②直升机地面验收后，交付——验收试飞将由俄罗斯直升机股份公司机组执行。③直升机验收（包括地面检查及试飞）期间发现问题或故障，将在发现之日起5日内由俄罗斯直升机股份公司专家排除。④直升机的验收证书只有在直升机的所有缺陷排除后由A公司与俄

罗斯直升机股份公司双方签署。

(3) 实际业务流程：实际业务操作中，形式上A公司与最终用户分别签署《直升机验收证书》《航材验收证书》，俄罗斯直升机股份公司与A公司分别签署《直升机验收证书》《航材验收证书》。但从实质上看，不论是初验，还是终验环节，均由买方、最终用户及A公司共同赴现场完成。

4. 所有权转移

(1) 销售合同：直升机和航材的所有权自签署产权转移证书之日起由A公司转移给买方。2015年9月28日，A公司向买方签署直升机、航材《产权转移证书》。

(2) 采购合同：直升机和航材的所有权、意外损失风险和故障险自直升机和航材交付日由俄罗斯直升机股份公司转移给A公司。

(3) 实际业务流程：购、销合同体现为权属是分步转移的，即：先由俄罗斯转移给A公司，再由A公司转移给买方。

5. 质保

(1) 销售合同：A公司对买方在质保期限内提供质保服务。

(2) 采购合同：俄罗斯直升机股份公司对A公司在质保期限内提供质保服务。

(3) 实际业务流程：实质上质保是由俄罗斯提供的。

6. 资金流

(1) 销售合同：A公司与买方、最终用户签署销售合同后10个工作日内，买方向A公司提供以A公司为受益人的不可撤销的可转让信用证，金额为合同总金额的95%，剩余5%终验后收款。买方开证费用由A公司和最终用户分别承担50%。

(2) 采购合同：A公司开具100%采购总额的不可撤销的跟单信用证，取得供应商俄罗斯直升机股份公司出具的商业发票及验收证书、质量证书后支付。开证行中信银行北京分行，信用证开具费用由A公司承担。

(3) 实际业务流程：实际业务操作中，收付款的现金流均流经A公司，但并不能排除代收代付的性质，并不能说明A公司独立承担风险和报酬的转移。

7. 开票

(1) 销售合同：A公司向买方出具全部销售款的发票。

(2) 采购合同：俄罗斯直升机股份公司向开证行中信银行出具的全部采购款收款证明。

(3) 实际业务流程：与分别签署购、销合同的方式相似。

二、存在的主要问题及处理依据

上述由租赁公司作为买家、租赁给航空公司使用的模式在航空运输业较为普遍，本文讨论的焦点在于，作为同时与卖方（飞机制造商）和最终用户（航空公司）签署采购、销售协议的

A公司，此项销售业务采用“总额法”还是“净额法”确认收入？

观点一：当最终用户签署直升机和航材验收证书时，按净额法确认收入。

从本案例交易的流程和物流等各个环节以及A公司实际承担的责任看，A公司在交易中不承担主要责任。首先，A公司不是独立交易的一方。从A公司的业务模式看，虽然A公司和俄罗斯直升机公司以及国内的最终客户都签有采购和销售合同，但是，现实中只存在一个交易，即A公司与客户的交易并非是独立的交易，是客户提出需要，A公司才发起采购，对接最终用户和销售商；也不存在A公司和俄罗斯直升机公司之间的独立交易，A公司不办理直升机及航材报关进口，由最终用户办理进口手续及清关。其次，A公司不承担商品的主要责任和风险。因为直升机质量，验收关键环节由俄罗斯直升机股份公司与最终用户直接参与确定，A公司未承担销售合同约定的主要责任，实际由供应商向最终用户承担主要责任。A公司也不具备承担质量等方面风险的能力。A公司实际只承担直升机外部喷漆等非主要责任。因此，按净额法确认收入。

观点二：当最终用户签署直升机和航材验收证书时即全额确认收入，并结转当月所销售的直升机和航材的成本。

A公司分别与客户、供应商签署销售合同、采购合同，而不是居间、代理合同。首先，因为A公司签订了完整的销售合同、采购合同。根据所签订的销售合同条款，A公司对买方、最终用户来说是义务人，对提供给最终用户的直升机/航材质量、验收程序、交付条件、质量保证等承担责任。鉴于直升机、航材性质特殊，A公司对供应商的验收与最终用户对A公司的验收程序一并进行。因此，在直升机的验收程序中由供应商共同参与。A公司已分别与俄罗斯直升机股份公司、最终用户签署直升机、航材验收证书。其次，A公司对买方的销售价格可以自主决定。因此，按总额法确认收入。

三、笔者观点

笔者倾向于观点一的相关处理方法。仔细分析A公司的业务模式与采购合同、销售合同，实际交易情况与合同描述并不完全一致，在此情况下，更应强调实质重于形式的原则，根据企业在交易中的作用进行判断。虽然A公司分别与最终用户、供应商签署销售合同、采购合同，但应结合两份合同和交易实际情况，从该业务销售、采购的整体流程来看A公司在交易中所处的地位。A公司在销售合同中的主要责任实质上转嫁给了供应商，属于代理人，应按净额确认收入。□

（作者单位：中央财经大学 中国农业科学院 兴华会计师事务所<特殊普通合伙>）

责任编辑 武献杰