关联方交易会计处理题解

山东临沂　白晨曦

一、上市公司出售资产给关联方的会计处理

对于上市公司出售资产给关联方的交易，应区别正常的商品销售(含提供劳务)与非正常商品销售及其他销售(除商品销售以外出售的其他资产)处理。

1. 正常的商品销售。上市公司对关联方进行正常商品销售的,按以下情况分别处理。

(1)当期对非关联方的销售量占该商品总销售量的比例较大的(通常为20%及以上),应按对非关联方销售的加权平均价格作为对关联方销售的计量基础,并据以确认为收入;实际交易价格超过确认为收入的部分,计入资本公积。

例1：甲上市公司2001年度销售5 000辆小轿车给联营企业,每辆小轿车的售价为30万元(不含增值税额)。当年度甲公司销售给非关联企业的小轿车分别为:按每辆25万元价格出售3 000辆,按每辆28万元价格出售5 000辆。假定符合收入确认条件,销售小轿车的款项尚未收到,甲公司销售小轿车的增值税税率为17%，并按实际销售价格计算增值税销项税额。

解析:甲上市公司对非关联方销售小轿车的加权平均价格为26.875万元[(3 000×25+5 000×28)÷(3 000+5 000)],甲公司当年度销售给关联方应确认的销售收入为134 375万元(5 000×26.875)；甲公司当年度销售给关联方不能确认收入的金额为15 625万元(5 000×30−134 375),该部分作为关联方对甲公司的捐赠,计入资本公积(关联交易差价)。因此,甲公司的会计分录为:借:应收账款175 500万元;贷:主营业务收入134 375万元,应交税费——应交增值税(销项税额)25 500万元,资本公积——关联交易差价15 625万元。

(2)商品的销售范围仅限于上市公司与其关联方之间,或者与非关联方之间的商品销售未达到商品总销售量的较大比例的(通常为20%以下),应当分别情况处理:①实际交易价格不超过商品账面价值120%的，按实际交易价格确认为收入。②实际交易价格超过所销售商品账面价值120%的,将商品账面价值的120%确认为收入,实际交易价格超过确认为收入的部分,计入资本公积。

例2：甲公司2001年度生产的产品全部销售给子公司,所销售产品的账面价值为44 000万元，未计提减值准备。甲公司按照61 600万元的价格出售。假定符合收入确认条件,销售产品的款项尚未收到，甲公司销售产品增值税税率为17%,并按实际销售价格计算增值税销项税额。

解析：甲公司销售给关联方的产品销售价格超过该产品账面价值120%{61 600万元>52 800万元（44 000×120%)},则按52 800万元确认为主营业务收入,实际交易价格大于确认为主营业务收入的部分8 800万元,计入资本公积。借:应收账款72 072万元;贷:主营业务收入52 800万元,应交税费——应交增值税(销项税额)10 472万元,资本公积——关联交易差价8 800元。

如果有确凿证据表明公司销售该商品的成本利润率高于20%的,则应按合理的方法计算的金额确认为收入。

2. 非正常商品销售及其他销售。

税劳务、转让无形资产、销售不动产和固定资产在建工程等。至于“固定资产在建工程”包括哪些项目,我国目前的流转税法规中还没有具体的解释,因而对于自制设备是否应归入“固定资产在建工程”没有明确的根据。

笔者认为,在生产环节,即领用材料自制设备时,自制设备应属于增值税非应税项目。第一,我国目前还没有形成比较独立的、完整的税务处理标准,许多税务处理还依赖于会计制度规定。对某一经济事项,税法上没有作特别规定的,一般也就可以认为税法与会计在这一问题上的规定是一致的。《增值税暂行条例实施细则》没有明确非新建、改建、扩建、修缮、装饰建筑物的资产是否属于“固定资产在建工程”,也没有否认可能受到会计制度规定的核算方法的影响。根据前面的分析,自制设备应属于“在建工程”科目核算的内容,待领用时作为企业内部固定资产进行不同位置的转移,即生产完成时由生产场所转移到使用场所。因此,在税务处理上,应将生产自制设备的环节作为增值税非应税项目处理。第二,增值税是基于商品流转过程中的价值增值部分进行征收的,即对产品销售环节的增值税销项税额抵扣上一流转环节的增值税进项税额的差额部分进行征收,其最终的承担者是最后的消费者。如果产品的销售或使用环节不征收增值税销项税额,那么上一个环节的增值税进项税额就不应再进行抵扣,税法上的关于增值税进项税额不能抵扣的项目就是基于这个理念制定的。从这一点来看,企业自制设备是以技术部门持有作为固定资产管理为目的的,即自制设备不进入征收增值税销项税额的流转环节,因此生产过程中消耗的外购材料的进项税额就不应抵扣,已抵扣的进项税额应作转出处理,自制产品作为视同销售处理。这与将自制设备在生产环节作为非应税项目处理相契合。因此,在税务处理上,三种意见中意见一的做法更为合理。○

(1)非正常商品销售。上市公司销售商品给关联方,如果没有确凿证据表明交易价格是公允的,应按出售商品的账面价值确认为收入,实际交易价格超过出售商品账面价值的部分,计入资本公积。

(2)转移应收债权。上市公司将其应收债权转移给其关联方,应按实际交易价格超过应收债权账面价值的差额,计入资本公积。

例3:甲上市公司应收其他单位账款的账面余额为8 000万元,已提坏账准备6 000万元。2001年12月22日,甲公司的母公司以8 000万元购入甲公司的应收债权,款项已经支付。

解析:《企业会计制度》规定,上市公司将应收债权转移给其关联方的,不能转回已计提的坏账准备,而应按实际转移价格超过应收债权账面价值的差额,作为关联方对上市公司的捐赠,计入资本公积。因此,甲公司的会计分录为:借:银行存款8 000万元,坏账准备6 000万元;贷:应收账款8 000万元,资本公积——关联交易差价6 000万元。

(3)出售固定资产、无形资产、长期投资和其他资产,或者同时出售资产、负债(即净资产)。上市公司将其持有的固定资产、无形资产、长期投资和其他资产出售给关联方,或者将净资产出售给关联方,按照上述转移债权同一原则处理。

二、关联方之间承担债务或费用(不包括债务重组)的会计处理

如果由关联方为上市公司承担债务或费用的,视为关联方给予的捐赠。因此《企业会计制度》规定:关联方之间一方为另一方承担债务的,承担方应按所承担的债务,计入营业外支出;被承担方应按承担方实际承担的债务,计入资本公积。

例4:2001年12月25日,甲上市公司的母公司为其偿还已逾期的长期银行借款500万元。则甲公司的母公司应作的会计分录为:借:营业外支出——承担关联方债务500万元;贷:银行存款500万元。甲公司的会计分录为:借:长期借款500万元;贷:资本公积——关联交易差价500万元。

债权人对债务人豁免的债务,仍按债务重组的规定进行处理。关联方之间一方为另一方承担费用的,若这些费用是被承担方经营活动所必需的支出,则被承担方收到承担方支付的款项,计入资本公积;若承担方直接将承担的费用支付给其他单位的,被承担方应按承担方实际支付的金额,计入资本公积。承担方承担的费用,直接计入当期营业外支出。

三、关联方之间委托及受托经营的会计处理

1. 上市公司接受关联方委托,为关联方经营资产或企业。

(1)受托经营资产。上市公司接受关联方委托经营关联方资产,上市公司应将取得的受托经营收益,确认为其他业务收入;所发生的受托经营费用如由上市公司承担的,则作为其他业务支出处理。如果所取得的受托经营收益超过按受托资产账面价值总额与1年期银行存款利率的110%的乘积计算的金额,则应将后者确认为其他业务收入,超过部分计入资本公积。

例5:2002年10月7日,甲上市公司接受其子公司委托,经营子公司委托的部分资产。受托经营资产的账面价值为1 000万元,按托管协议规定,甲公司每年可收取40万元的固定回报。假定年度终了前甲公司已收到委托经营收益。

解析:假定1年期银行存款利率为2.25%,则甲公司最多能够确认的收入金额为24.75万元(1 000×2.25%×110%),甲公司实际取得的受托经营收益40万元,超过确认的收入部分15.25万元(假定不考虑税费),计入资本公积。甲公司的会计分录为:借:银行存款40万元;贷:其他业务收入24.75万元,资本公积——关联交易差价15.25万元。

(2)受托经营企业。上市公司接受关联方委托经营关联方企业,上市公司应按以下三者孰低的金额,确认为其他业务收入,取得的受托经营收益超过确认为收入部分的金额,计入资本公积(关联交易差价):①受托经营协议确定的收益;②受托经营企业实现的净利润;③受托经营企业净资产收益率超过10%的,按净资产的10%计算的金额。

例6:2002年年初,甲上市公司接受关联方乙公司的委托,经营乙公司的合资子公司丙公司,丙公司的账面净资产为12 000万元。按照托管经营协议规定,甲公司受托经营丙公司三年,每年可获得2 400万元的固定收益。假定丙公司2002年实现净利润1 000万元(不考虑其他因素的影响)。甲公司已收到当年度的委托经营收益。

解析:甲公司按受托经营规定每年可获得固定收益2 400万元,2002年实现的净利润为1 000万元,净资产收益率未超过10%,甲公司2002年度应确认的受托经营收益为1 000万元,2 400万元减去确认收入的1 000万元后的差额1 400万元,计入资本公积。甲公司的会计分录为:借:银行存款2 400万元;贷:其他业务收入1 000万元,资本公积——关联交易差价1 400万元。

2. 上市公司委托关联方经营资产或经营企业。上市公司委托其关联方,将部分资产交由关联方经营,或将其拥有的子公司或其他企业交由关联方经营,上市公司支付的委托经营费用,直接计入当期管理费用(托管费用)。如果按托管协议,上市公司委托其他单位经营其部分资产或企业的,可获得定额收益,或按实现利润的一定比例等收取委托经营收益的,则按上述上市公司接受其关联方委托经营资产或企业相同的原则进行会计处理。

四、上市公司与关联方之间占用资金的会计处理

上市公司的关联方以支付资金使用费的形式占用上市公司的资金,上市公司应按取得的资金使用费,冲减当期财务费用;如果取得的资金使用费超过按1年期银行存款利率计算的金额,应将相当于1年期银行存款利率计算的部分,冲减当期财务费用,超过部分计入资本公积。

例7:甲上市公司的母公司占用甲公司3 000万元资金,甲公司的母公司每年支付甲公司资金使用费100万元,甲公司已收到当年度资金使用费。

解析:甲公司的母公司支付的资金使用费100万元,超过3 000万元按1年期银行存款利率2.25%计算的利息67.5万元,超过部分计入资本公积。借:银行存款100万元;贷:财务费用67.5万元,资本公积——关联交易差价32.5万元。○