

根据《规定》可知,乙公司为甲公司的子公司,甲公司向乙公司销售商品属于上市公司向其关联方销售商品。甲公司将其产品以销售单价 40 万元全部销售给乙公司,超过账面价值 32 万元的 120%。因此,甲公司不能按照销售价格全部确认为收入,而应按照 38.4 万元(32×120%)确认销售收入 3 072 万元(38.4×80),按销售单价 40 万元超过确认为收入的部分 1.6 万元(40-38.4)确认应计入资本公积的金额 128 万元(1.6×80)。

按现行会计制度规定,上述有关甲公司销售收入的会计处理应该是正确的。但是,笔者发现上述处理有明显的合理之处,即市场上该产品的单位公允价格仅为 36 万元,而甲公司按 38.4 万元确认单位销售收入,超过公允价格 2.4 万元,这种显失公允的关联方交易有违会计核算基本原则,严重违反了资本市场的“三公”原则。《规定》中的“商品账面价值 120%”即成本利润率 120%,销售毛利率 16.67%。但在目前市场竞争日益激烈的情况下,不少行业(如商品流通业)的销售毛利率很难达到 16.67%,商品的公允价格则可以通过搜集同行业数据资料或者上市公司的关联公司最终对外销售商品的价格数据等方式分析取得。

因此,为了进一步防范上市公司利用与关联方之间显失公允的交易操纵利润,为了真实反映上市公司与关联方之间交易的经济实质并向有关各方提供有用的会计信息,笔者建议将《规定》中的相关内容改为:①实际交易价格不超过商品账面价值 120%的,以实际交易价格与市场公允价格二者孰低的金额确认为收入,实际交易价格超过确认为收入的部分,计入资本公积(关联交易差价);②实际交易价格超过商品账面价值 120%的,将商品账面价值的 120%与市场公允价格二者孰低的金额确认为收入,实际交易价格超过确认为收入的部分,计入资本公积(关联交易差价)。

## 小议售后租回的会计处理

成都 王艳

我国的会计准则规定,如果售后租回交易被认定为经营租赁,卖主(即承租人)应将售价与资产账面价值之间的差额予以递延,并在租赁期内按租金支付比例进行分摊,作为租金费用的调整。同时又规定,承租人在经营租赁方式下发生的租金应在租赁期内的各期以直接法予以分摊。笔者认为,这种处理方法存在漏洞,现举例说明。

例:A公司2003年1月1日将价值5800万元的全新办公用房一套,按照6000万元的价格售给B公司,并签订了一份租赁合同。该合同主要条款如下:①租期两年,2003年1月1日至2004年12月31日。②租赁开始日A公司向B公司一次性预付500万元租金,第一年末支付租金400万元,一年半

后支付租金100万元,租赁期满后预付租金不退回,B公司收回办公用房使用权。假设该办公用房使用年限为20年,不考虑残值,A公司和B公司均在年末确认租赁费用和租赁收入,且不存在租金逾期支付的情况。

针对此例,笔者作如下分析。因为该项租赁不符合融资租赁的标准,所以将其确认为经营租赁。对A公司而言,出售办公用房时,未实现售后租回收益=售价-资产账面价值=6000-5800=200(万元)。因为租赁期内按租金支付比例分摊未实现售后租回损益,而第一年租金支付比例=(500+400)÷(500+400+100)=90%,则第一年分摊未实现售后租回损益180万元(200×90%)。同理,第二年租金支付比例=100÷(500+400+100)=10%,第二年分摊未实现售后租回损益20万元(200×10%),同时租金应在租赁期内平均分摊确认,则两年确认的租金费用均为500万元(1000÷2)。整个租赁期内A公司的会计分录为:

1.2003年1月1日出售办公用房时,借:固定资产清理5800万元;贷:固定资产5800万元。同时,借:银行存款6000万元;贷:固定资产清理5800万元,递延收益——未实现售后租回损益200万元。

2.2003年1月1日支付租金时,借:长期待摊费用500万元;贷:银行存款500万元。

3.2003年12月31日支付租金时,借:管理费用500万元;贷:银行存款400万元,长期待摊费用100万元。

4.2003年12月31日确认本年应分摊的未实现售后租回损益,借:递延收益——未实现售后租回损益180万元;贷:管理费用180万元。

5.2004年6月30日支付租金时,借:长期待摊费用100万元;贷:银行存款100万元。

6.2004年12月31日分摊租金费用时,借:管理费用500万元;贷:长期待摊费用500万元。同时确认本年应分摊的未实现售后租回损益,借:递延收益——未实现售后租回损益20万元;贷:管理费用20万元。

由此,A公司因售后租回事项而在第一年计入费用的金额共计为320万元(500-180),第二年为480万元(500-20)。若其他条件不变,仅A公司每期支付租金比例发生变动,如第一年支付租金总额的10%,第二年支付90%,则两年计入费用的金额也随之变动,具体如下:

单位:万元

|           | 原条件下 | 每期支付租金比例变动条件下 |
|-----------|------|---------------|
| 第一年计入费用金额 | 320  | 480           |
| 第二年计入费用金额 | 480  | 320           |

由上可知,企业可以利用每期支付租金的比例来控制计入费用的金额,从而调节利润。

因此,笔者认为《准则》的规定有漏洞,应选择其他方法确定递延收益的分摊方法,如按期分摊等。

仍按上例,假设其他条件不变,改按租赁期平均分摊递延收益,则第一年和第二年应分摊的未实现售后租回损益均为100万元(200÷2),两年应计入费用的金额也均为400万元(500-100),不受租金支付比例的影响,前后两种方法相比,第一种方法易受企业操纵,故笔者认为第二种方法较好。○