

关联方购销交易处理方法及改进思路

张燕红 石子印(博士)

(上海电视大学宝山分校 上海 201900 聊城大学计算机学院 山东聊城 252059)

【摘要】《企业会计准则第36号——关联方披露》相比原准则对关联方交易的规定有了很大的改进,但仍不尽合理,存在一定的盈余管理空间,本文对此进行了分析并提出了改进建议。

【关键词】 关联方交易 盈余管理 未实现损益 调整

关联方交易是指关联方之间发生转移资源或义务的事项,而不论是否收取价款。关联方交易的类型通常包括下列各项:①购买或销售商品;②购买或销售除商品以外的其他资产;③提供或接受劳务;④代理;⑤租赁;⑥提供资金(包括以现金或实物形式提供的贷款或权益性资金);⑦担保和抵押;⑧代表企业或由企业代表另一方进行债务结算;⑨研究与开发项目的转移;⑩许可协议;⑪关键管理人员报酬等。

利用关联方交易进行盈余管理是一些企业特别是上市公司常用的手法,为抑制企业管理层操控利润,我国企业会计准则历来都明确规定不准利用关联方交易进行盈余管理。但是,关联方交易有顺流交易和逆流交易之分,会计准则的规定尚未考虑到这种情况存在盈余管理的空间,本文从盈余管理角度对关联方交易的购销处理演变进行分析:

益;贷:营业外收入。

在经营期满移交时,应将项目视同固定资产的报废来进行会计处理。

(五)BLT模式

BLT模式下,政府成为项目的出租人,项目公司成为项目的承租人,在运营期内凭借租赁权可以收取确定金额的货币资金,租赁期满再将所有资产移交给政府,满足《企业会计准则解释第2号》的适用条件,项目公司应当将收入确认为一项金融资产,具体会计处理如下:

1. 建设期间,会计处理应同BOT模式的会计处理。但在项目建成后将之确认为一项金融资产,同时将经营服务收入确认为未实现融资收益,会计处理为:

借:长期应收款;贷:工程结算,递延收益——未实现融资收益。

2. 运营期间收到政府支付的款项,会计处理为:

借:银行存款;贷:长期应收款。

3. 期末确认收入、结转成本,会计处理为:

借:递延收益——未实现融资收益;贷:主营业务收入。

借:主营业务成本;贷:银行存款等。

一、现行会计准则对关联方交易的规范

1. 会计准则规定。《企业会计准则第36号——关联方披露》(CAS36)对于关联方交易要求充分进行披露,规定企业与关联方发生关联方交易的,应当在附注中披露该关联方关系的性质、交易类型及交易要素。企业披露关联方交易只有在提供确凿证据的情况下,才能认定该关联方交易是公平交易。因此,CAS36规定已经在报表附注中进行了披露,不需要再单独核算“关联方交易差价”。

同时,长期股权投资的相关准则对投资企业在确认投资收益时,对于与联营企业及合营企业发生的内部交易损益的处理原则做出了明确规定:对于投资企业与联营企业及合营企业之间发生的未实现内部交易损益应予抵销,即投资企业与联营企业及合营企业之间发生的未实现内部交易损益按照

(六)BT模式

BT模式下,项目公司可将融资建设即项目资产确认为一项金融资产来进行核算。

三、小结

总之,BOT项目公司的多种运营管理变通模式虽然多种多样,但其会计处理从根本上说主要是解决两个问题:一是项目公司是否拥有建成项目资产的所有权;二是运营期间项目公司是否能向政府收取费用。

如果项目公司拥有项目资产的所有权,则该项目资产应作为项目公司的固定资产来核算;如果项目公司不拥有项目资产的所有权,则视项目公司的运营期收费方式来确定该资产的属性;如果项目公司直接向服务对象收取费用,则项目资产作为无形资产核算;如果项目公司直接向政府收取费用,则项目资产作为金融资产核算。

主要参考文献

1. 财政部会计司.企业会计准则讲解 2008.北京:人民出版社,2008

2. 王喜军,王孟钧,陈辉华.BOT项目运作与管理实务.北京:中国建筑工业出版社,2008

持股比例计算归属于投资企业的部分应当予以抵销,在此基础上确认投资损益。下面举例予以说明。

例1:甲企业2010年1月取得乙公司20%有表决权股份,能够对乙公司施加重大影响。2010年9月,乙公司将其成本为600万元的某商品以1000万元的价格出售给甲企业,该项交易在整个交易所占比例不大。假设甲企业取得该项投资时乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同。甲企业将取得的商品作为存货,至2010年年度资产负债表日,甲企业仍未对外出售该存货。乙公司2010年实现净利润为4000万元(不考虑所得税因素,下同)。

分析:现行会计准则没有具体规定销售方价格的调整,而是运用完全权益法规定了投资企业和联营企业、合营企业中未实现损益的抵销。此题为逆流交易,而逆流交易中的未实现损益400万元对于联营企业和合营企业来说收入多了、利润增加;对于投资企业来说,一方面它的存货价值提高了,另一方面它根据权益法确定的联营企业、合营企业中的投资收益会增加,相应的长期股权投资也会增加。现行会计准则规定对未实现交易损益统一按照持股比例计算归属于投资企业的部分应当予以抵销,会计分录是:借:长期股权投资7200000 $[(4000000-4000000)\times 20\%]$;贷:投资收益7200000。

若甲企业还需编制合并报表,则再做一笔调整分录。借:长期股权投资800000;贷:存货800000。即甲企业的利润减少了80万元 $(400\times 20\%)$,而乙公司的报表不作任何调整。

例2:甲企业2010年1月取得乙公司20%有表决权股份,能够对乙公司施加重大影响。假定甲企业取得该项投资时乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同。2010年9月,甲企业将成本为600万元的某商品以1000万元的价格出售给乙公司,乙公司将取得的商品作为存货。至2010年年度资产负债表日,乙公司仍未对外出售该存货。乙公司2010年实现净利润为4000万元。

分析:甲企业与乙企业此笔交易为顺流交易,因顺流交易产生的未实现损益在未对外部独立第三方出售之前,既通过营业收入及营业成本项目体现在投资企业的利润表中,又包含在联营合营企业的存货项目中。现行会计准则规定对其处理统一在投资企业中做抵销,所以个别财务报表运用完全权益法,抵销关联方企业之间的未实现内部交易损益,会计分录是:借:长期股权投资7200000 $[(4000000-4000000)\times 20\%]$;贷:投资收益7200000。

如果甲企业还需编制合并报表,则需再做一笔调整分录,以抵销内部交易损益对应的营业收入和营业成本,会计分录是:借:营业收入2000000;贷:营业成本1200000,投资收益800000。

顺流交易中,乙公司不再做任何处理,甲企业做了账务调整,减少了内部交易损益80万元。

2.从盈余管理角度分析会计准则关于关联方交易规定的不足。CAS36对于母子公司和联营合营企业,不管是控制、共同控制还是重大影响均区别于一般第三方企业,统一使用完全权益法,对于未实现损益特别是未实现内部交易损益要予

以抵销,在未对第三方销售以前,未实现内部交易损益都要抵销,这与旧准则调整关联方交易价格不同,在一定程度上保证了内部交易的真实性、连续性和完整性。

但是上述逆流交易中,只对投资企业甲企业的未实现内部交易损益予以抵销,而对被投资单位乙公司未作任何处理,这样本期乙公司由于关联方交易利润增加了400万元,这个利润率明显高于对非关联方的销售,会导致乙公司利润的虚增。而在正向交易中,对于投资企业只抵销了未实现损益中属于投资比例的部分80万元,而当期该关联方交易对于甲企业的影响是利润增加400万元,还有320万元的利润没有抵销,导致本期甲企业由于关联方交易增加利润320万元。而下期乙公司对外销售会导致乙公司利润的减少,造成利润转移。当然,从整体上来看,利润的总额并没有改变。

二、对关联方交易处理的改进建议

母子公司、联营企业、合营企业同作为企业的关联方,统一规范会计处理是必要的。不过从盈余管理角度来看,顺流交易和逆流交易中相关的处理还不能既保证交易的真实性又保证企业利润的合理合法性,因此有必要防范企业利用关联方交易进行盈余管理。为抑制企业利用关联方交易进行盈余管理,顺流交易和逆流交易可作如下调整:

1. 逆向交易调整。逆向交易中除了投资企业要作上述抵销外,对于被投资单位当期销售中投资企业未销售的部分,不能确认营业收入和营业成本。下期投资企业甲企业销售后,被投资单位乙公司再确认销售部分的收入和成本。同时甲企业再恢复确认该部分的投资收益。

对于例1,乙公司当期不能确认该笔销售中的1000万元收入和600万元成本,因此做分录:借:主营业务收入10000000;贷:主营业务成本6000000,递延收益4000000。

下期甲企业全部销售后,乙公司再确认相关的收益,会计分录是:借:主营业务成本6000000,递延收益4000000;贷:主营业务收入10000000。

同时甲企业恢复投资收益,会计分录是:借:长期股权投资800000;贷:投资收益800000。

如果部分销售则只恢复部分销售的收入和成本。

2. 正向交易调整。正向交易中投资企业应抵销未实现的全部损益,而不仅限于属于投资企业在被投资单位中投资比例部分。如在例2中,甲企业应全部抵销收入400万元。借:主营业务收入10000000;贷:主营业务成本6000000,递延收益4000000。因为乙公司的所有者权益并没有改变,故不抵销投资收益,待乙公司把该商品出售后甲企业再恢复出售部分的收益,同时确认对乙公司投资的投资收益。

这样对正向交易和逆向交易调整后,可以有效地保证交易的真实性,防范关联方利用关联方交易进行盈余管理。当然它还有不足之处,会因内部销售存货价值的变化造成关联方企业利润的转移,不过整体的利润额基本没有改变。

主要参考文献

中国注册会计师协会编,2011年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计。北京:中国财政经济出版社,2011