

高级会计师考试《会计实务》讲义六 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/219/2021_2022__E9_AB_98_E7_BA_A7_E4_BC_9A_E8_c48_219287.htm

六、关联方交易收入的确认与计量

（一）上市公司出售资产给关联方的处理

1. 正常商品销售

（1）正常商品销售的概念 正常商品销售主要是指与企业日常经营业务有关的商品销售或劳务提供，例如工业制造企业生产并销售其生产的产品，商业零售企业销售商品，房地产开发企业销售其建造的商品房，施工企业承接劳务等。

（2）正常商品销售收入的确认 当期对非关联方的销售量占该商品总销售量的较大比例（通常为20%及以上）时，应按对非关联方销售的加权平均价格作为对关联方之间同类交易的计量基础，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（关联交易差价，下同）。

【例】甲上市公司2002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，下同），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。甲公司出售给关联方5 000辆小轿车按每辆30万元价格计算共获得收入15亿元；按对非关联方销售的加权平均价格计算，销售给关联方小轿车每辆销售价格为26

875万元 $[(3\ 000 \times 250\ 000 + 5\ 000 \times 280\ 000) \div (3\ 000 + 5\ 000)]$ ，甲公司当年度销售给关联方应确认的销售收入为13

4375亿元 $(5\ 000 \times 268\ 750)$ ，甲公司当年度销售给关联方

不能确认收入的金额为1.5625亿元（ $5\,000 \times 300\,000 - 1\,343\,750\,000$ ），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）。商品的销售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（通常为20%以下）的，当实际交易价格不超过商品账面价值120%时；按实际交易价格确认为收入；【例】甲上市公司2002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12 000万元，未计提减值准备。甲公司按照13 800万元的价格出售。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。甲公司销售给关联方的产品销售价格未超过该产品账面价值120%（ $13\,800\text{万元} < 12\,000 \times 120\% = 14\,400\text{万元}$ ），则按实际交易价格13 800万元确认为主营业务收入。当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】甲公司2002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。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%（ $61\,600\text{万元} > 44\,000 \times 120\% = 52\,800\text{万元}$ ），则按52 800万元确认为主营业务收入，实际交易价格61 600万元大于确认为主营业务收入的部分8 800万元，计入资本公积。有确凿证据（例如历史资料、同行业同类商品销售资料等）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，如按商品账面价值加上最近两年历史资料等确定的加权平均成本利润率与账面价值的乘积计算的金额确认为收入；实际交易价格超过确认为收入的部分，计入资本公积。

2. 非正常商品销售的处理

(1) 非正常商品销售的概念 非正常商品销售是指除正常商品销售以外的商品销售，转移应收债权，出售固定资产、无形资产、长期股权投资等。这里的“除正常商品销售以外的商品销售”主要是指偶然的、非经常性发生的，并且销售收入占全部销售收入比重较大的（如销售收入占全部销售收入达到或超过了重要性标准的），以及不属于企业经营业务范围内所实现的商品销售收入等。

(2) 非正常商品销售的处理 上市公司一销售商品给关联方，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。

(3) 转移应收债权的处理 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。

(4) 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）的处理 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，实际交易价格超过相关资产、负债账面价值的差额，计入资本公积。

(二) 关联方之间委托及受托经营的会计处理

1. 上市公司受委托为关联方经营资产或经营企业

(1) 上市公司实质上未提供经营管理服务时的处理 上市公司接受关联方委托，受托经营关联方的资产或企业而实质上并未对受托经营资产或受托经营企业提供经营管理服务时，取得的

受托经营收益不能确认收入，而作为关联方给予上市公司的捐赠。（2）上市公司实质上提供了经营管理服务时的处理

受托经营资产的处理。上市公司接受关联方委托，经营关联方委托的资产，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110%计算的金额，则应按受托资产账面价值总额与1年期银行存款利率110%的乘积计算的金额确认为其他业务收入，超过部分计入资本公积。【例】2002年1月5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受托经营收益。甲公司受托经营资产的账面价值为1 000万元，假定1年期银行存款利率为2.25%，甲公司最多能够确认的收入金额为24.75万元（ $1000 \times 2.25\% \times 110\%$ ），甲公司实际取得的受托经营收益40万元，超过确认为收入的24.75万元部分，即15.25万元（假定不考虑税费），计入资本公积。

受托经营企业的处理。上市公司接受关联方委托，经营关联方委托的企业，上市公司应按受托经营协议确定的收益、受托经营企业实现的净利润、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的金额，计入资本公积。【例】2002年年初，甲上市公司接受关联方乙企业的委托，经营乙企业的全资子公司丙企业，丙企业的账面净资产为12 000万元。按照托管经营协议规定，甲上市公司

受托经营丙企业三年，每年可获得2 400万元的固定收益。假定丙企业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。甲公司接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（400万元与1000万元孰低），2 400万元减去确认收入的1 000万元后的差额1400万元，计入资本公积。

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一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）；按托管协议规定，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。

案例分析【案例1】资料：红星公司为境内上市公司，主要从事电子设备的生产、设计和安装业务。该公司系增值税一般纳税人，适用的增值税率为17%。注册会计师在对该公司2004年度会计报表进行审计过程中发现以下事实：要求：分析判断红星公司上述有关收入的确认是否正确？并说明理由。（1）2004年9月20日，该公司与甲企业签订产品委托代销合同。合同规定，采用视同买断方式进行代销，甲企业代销A电子设备100台，每台销售价格为（不含增值税价格，下同）50万元。至12月31日，该公司向甲企业发出80台A电子设备，收到甲企业寄来的代销清单上注明已销售40台A电子设备。该公司在2004年度确认销售80台A电子设备的销售收入，并结转了相

应的成本。【分析与提示】本案例（1）属于代销商品销售收入的确认。对于代销商品销售收入的确认，应当以收到的代销清单上注明的销售数量及销售价格确认代销商品的销售收入。本案例（1）中，该公司向甲企业发出A电子设备80台，但收到甲企业寄来的代销清单上注明的销售数量为40台。红星公司应该确认40台电子设备的收入2000万元，同时结转40台A电子设备的销售成本。（2）2004年10月10日，该公司向其全资子公司乙企业销售B电子设备60台，每台销售价格为400万元。B电子设备每台的销售成本为250万元。该公司已将60台发送乙企业。乙企业在对该B电子设备进行验收后已如数将货款通过银行汇至该公司。该公司在2004年度以每台400万元的价格确认销售收入，并相应结转销售成本。B电子设备全部通过乙企业对外销售，不向其他公司销售。【分析与提示】本案例（2）属于商品销售收入方面的收入确认。对于商品销售收入的确认，首先要判断该销售商品所有权上的主要风险和报酬是否转移至对方，如果已转移到对方则应确认收入；反之则不能确认收入。其次，要对销售客户进行判断，如果销售客户属于关联方，则应按照关联方交易有关收入确认的规定进行确认。本案例（2）属于关联方交易，应当按照关联方交易有关规定确认收入。在本案例（2）中，该公司生产的B电子设备全部通过乙企业销售，按照关联方交易确认收入的规定，即当实际交易价格超过所销售商品账面价值120%的，按销售商品账面价值的120%确认销售收入。根据本案例（2）的资料，该公司向乙企业的销售价格为其销售商品账面价值的160%（ $400\text{万元} \div 250\text{万元}$ ），超过120%，应按每台300万元（ $250\text{万元} \times 120\%$ ）的价格确认B电子设备的销

售收入。红星公司应该确认60台电子设备的收入18000万元，同时结转60台B电子设备的销售成本。（3）2004年10月15日，该公司与丙企业签订销售安装C设备1台的合同，合同总价款为800万元。合同规定，该公司向丙企业销售C设备1台并承担安装调试任务；丙企业在合同签订的次日预付价款700万元；C设备安装调试并试运行正常，且经丙企业验收合格后一次性支付余款100万元。至12月31日，该公司已将C设备运抵丙企业，安装工作尚未开始。C设备的销售成本为每台500万元。该公司在2004年度按800万元确认销售C设备的销售收入，并按500万元结转销售成本。【分析与提示】本案例（3）属于需要安装和检验的商品销售的确认。在确认收入时，必须考虑该交易需要安装和检验。在本案例（3）中，在本期虽然已经将商品运至对方，但安装工作尚未开始，不应确认收入，也不结转成本。（4）2004年10月18日，该公司与丁企业签订一项电子设备的设计合同，合同总价款为240万元。该公司自11月1日起开始该电子设备的设计工作，至12月31日已完成设计工作量的30%，发生设计费用60万元；按当时的进度估计，2005年3月30日将全部完工，预计将再发生费用40万元。丁企业按合同已于12月1日一次性支付全部设计费用240万元。该公司在2004年将收到的240万元全部确认为收入，并将已发生的设计费用结转为成本。100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com