

第一种方法是日常通过人力资源价值明细账户对个体价值的增减进行核算,年末,“人力资源价值”总分类账户余额由各明细账户余额简单相加得出,同时在报表附注中披露根据人力资源群体价值计量公式计算的企业人力资源价值,并说明与个体价值之和相比是否存在差异及差异的性质。如果是正差异,则说明企业员工因合作产生了增效;如果是负差异,则说明个体之间存在内耗。这种做法的优点是日常核算及会计处理简单,缺点是“人力资源价值”总分类账户的余额不能准确反映整体人力资源价值。在员工之间因团结合作产生了增效的情况下,会低估企业的人力资源价值;相反的,在员工之间内耗严重的情况下,又会高估企业的人力资源价值。

第二种方法是年末“人力资源价值”总分类账户披露人力资源的群体价值,并据其与个体价值简单相加之和之间的差异调整各明细账户。这种调整有两种方法:一种是将差异按个体价值占企业群体价值的比例进行分配;另一种是先按个体在组织中的地位确立一个权数,地位越高权数越大,然后根据加权平均法来分配差异。笔者认为,采用第一种方法较妥。这是因为,个体价值本身就能体现出他在组织中的地位,高级管理人员的价值显然是高于普通员工的,而且第二种方法需要确定权数,增加了实际操作的难度,并受人为因素的影响较大。

采用第二种方法,可以在总分类账户“人力资源价值”下设立一级明细分类账户“人力资源价值——价值差异”对群体价值和个体价值之和之间的差异进行调整。在平时日常核算时,通过各明细账户对个体价值进行核算。

例如,企业新近吸收了一位高级管理人员,则

借:人力资源价值——高级管理层——某某

贷:待转人力资源价值

随着其工资报酬和为企业创造价值的实现,则

借:待转人力资源价值

贷:人力资源价值摊销

在期末计算出该管理人员应该分摊的差异之后,则

借:人力资源价值——价值差异,

贷:人力资源价值——高级管理层——某某

然后,借:待转人力资源价值

贷:人力资源价值——价值差异

这种处理方法的好处是总分类账户“人力资源价值”余额是企业员工作为一个整体的群体价值,能够反映出个体在实现其价值过程中的合作程度;将差异具体到人,有助于提高企业员工的凝聚力,培养员工之间团结合作精神。但缺点是核算过程较为复杂,而且影响因素较多,如企业文化、企业经营环境等,因此,将这些因素造成的影响货币化,并分摊到各员工身上是否合理还有待于进一步探讨。

(作者单位:山东经济学院研究生部

广东韶能集团股份有限公司)

责任编辑 季建辉

关联方交易的 几个会计核算问题



□ 严善明 钱义霞

一、《关联方之间出售资产等有关会计处理问题暂行规定》的适用范围

《关联方之间出售资产等有关会计处理问题暂行规定》(以下简称《暂行规定》)明确该文适用于上市公司与关联方之间关联交易的会计处理,在上市公司范围内执行,但并未明确在上市公司所属纳入合并范围内的控股子公司是否参照执行。如果是上市公司母公司直接与关联方发生与《暂行规定》有关的关联交易,则应按《暂行规定》处理,但若上市公司的控股子公司不执行《暂行规定》,则上市公司可以通过控股子公司实现《暂行规定》列举的交易事项,如通过权益法间接计入关联交易所实现的显失公允价格部分的利润,这样对合并报表就会产生重大影响。从《暂行规定》出台的背景分析,其目的是为了防范上市公司利用与控股股东或其他关联方之间的交易操纵利润。因此,笔者认为《暂行规定》适用范围应包括上市公司母公司和纳入合并会计报表范围内的控股子公司。

二、上市公司纳入合并范围内的子公司之间及母子公司之间的关联交易形成的差价核算

《暂行规定》对纳入合并范围内的子公司之间及母子公司之间的关联交易形成的差价核算未明确,故

实务中一般有两种做法:

1、对该部分交易形成的关联交易差价不按《暂行规定》核算而按正常的出售资产核算。其理由系《暂行规定》主要为防止上市公司与其控股股东及其关联方之间(合并会计报表以外)的利润转移,但对纳入合并会计报表范围且绝对控股的子公司之间或母子公司之间的关联交易形成的差价,从权益法计提投资收益和合并抵销的角度分析对上市公司的影响不大。例如,A上市公司持有控股子公司B公司股权90%,2002年度A公司将生产的某产品以25 000元/吨的价格供应给B公司用于生产另一产品,全年累计对B公司销售1 000吨。假设B公司生产的产品当年已全部对外销售,A公司产品对非关联方的售价为20 000元/吨,则2002年度A公司关联交易形成的差价为500万元,但由于该关联交易按权益法计算的对B公司的投资收益减少450万元(500万×90%),故母公司A公司利润总额实际因关联交易形成的差价为50万元(500万-450万)。从合并利润表分析因合并会计报表对母子公司的内部购销作合并抵销,对利润总额并无影响,对合并净利润影响为50万元(假设不考虑所得税)。即,实际关联交易形成的差价,母公司通过权益法计提投资收益大部分又还原为母公司利润,故为从简处理对合并会计报表范围的关联交易不按《暂行规定》核算。

2、对合并会计报表范围内的关联方交易形成的差价按《暂行规定》核算。理由是作为规定在同一企业对同一事项不能有两种处理方法,当合并报表范围内关联交易的一方是上市公司与其他关联方共同投资设立的子公司,且持股比例基本相当而非绝对控股时,其对母公司的利润影响就较大(如上市公司与其控股大股东分别持控股子公司股权比例为51%和49%时),若不执行《暂行规定》,上市公司同样可以通过权益法操纵利润。

对此,笔者认为,从政策的统一性和有利于真实反映上市公司(母公司)个别报表的财务状况和经营成果考虑,上市公司纳入合并范围内的子公司之间及母子公司之间的关联交易形成的差价应一并按《暂行规定》核算。

三、显失公允的交易价格部分计入“资本公积”的税收处理

根据《暂行规定》,对显失公允的交易价格部分应计入“资本公积——关联交易差价”,但对商品销售、出售资产、受托经营收取的收益等行为,按税法有关规定该部分计入“资本公积”的关联交易差价应作计税依据,相应计缴增值税、消费税、营业税及附加税费,并同时计缴企业所得税。除增值税系价外税外,企业应计缴的消费税、营业税及附加税费均系价内税,《暂行规定》对计入资本公积关联交易差价所涉及的相关税费的核算没有明确。实务中对该部分应计缴的税费大多计入利润表中的“主营税金及附加”、“其他业务

利润”、“所得税”等科目,而计入“资本公积”的那部分关联交易差价所涉及的相关税费未作相应扣除。笔者认为,从配比原则考虑,计入“资本公积——关联交易差价”所涉及的除销售商品应计交的增值税外的其他相关税费应在会计处理时作同口径扣除,即如同接受捐赠计入资本公积一样,应为税后净额。

应计入资本公积金额=显失公允价格的差价×[1-流转税率×(1+附加税率)]×(1-所得税率)

例如:2002年度A上市公司将生产的某产品以25 000元/吨的价格销售给关联方B公司,全年累计对B公司销售该产品1 000吨,A公司该产品对非关联方的售价为20 000元/吨,本年度对非关联方的销售量占该商品总销售量的30%,则2002年度A公司关联交易形成的差价为500万元{(25 000-20 000)×1 000}。若该产品为应计消费税产品,消费税税率为30%,企业所得税税率为33%。(不考虑城建税等附加税费)

则A公司因向关联方销售超过公允的交易价格部分实际净收益=500×(1-30%)×(1-33%)=234.5(万元)。即该项关联交易应计入资本公积234.5万元。

会计分录如下:

借:银行存款(或应收账款)	2 925万	
贷:主营业务收入		2 265.5万
应交税金——应交增值税(销项税)	425万	
资本公积——关联交易差价		234.5万

四、向关联方委托贷款业务的处理

《暂行规定》明确规定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,在符合收入确认条件的前提下,上市公司应于取得资金使用费时,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,应将相当于按1年期银行存款利率计算的部分,冲减当期财务费用,超过按1年期银行存款利率计算的部分,计入资本公积。若上市公司通过商业银行或控股股东的财务公司将资金委托贷款给控股股东或其他关联方,上市公司收到的委托贷款利息收入如何核算,《暂行规定》未明确。委托贷款业务是指由委托人申请,委托人将自主支配的来源合法的资金委托受托金融机构向委托人指定的借款人发放委托贷款,委托人在指定发放委托贷款时,自行对借款人的担保合法性和可靠性进行审查,并承担相关的责任,委托人对发放的委托贷款自行承担委托贷款风险,与受托金融机构无关。因此,笔者认为,从《暂行规定》的初衷分析,上市公司委托金融机构向关联方发放委托贷款业务同样也应执行《暂行规定》。(作者单位:浙江天健会计师事务所

金堆城铝业总公司财务处)

责任编辑 季建辉