

会计与税务法规对关联方关系认定的差异比较

俞小波

(南京金石城会计师事务所有限责任公司 南京 210018)

【摘要】 关联方交易在会计核算和税收征管中都具有重要地位。本文从税收法规和会计准则对关联方关系的界定入手,对两者的差异进行了比较分析。

【关键词】 关联方关系 关联方交易 差异

一、税收法规关于关联方关系的认定

2002年9月7日发布的《税收征收管理法实施细则》第五十一条:税收征管法第三十六条所称关联企业,是指有下列关系之一的公司、企业和其他经济组织:①在资金、经营、购销等方面,存在直接或者间接的拥有或者控制关系;②直接或者间接地同为第三者所拥有或者控制;③在利益上具有相关联的其他关系。条文中的“关联企业”就是有关联关系的企业,即“关联方”。而所谓的关联关系,即存在上述三种关系之一。

2007年12月6日发布的《企业所得税法实施条例》(以下简称“条例”)第一百零九条:企业所得税法第四十一条所称关联方,是指与企业有下列关联关系之一的企业、其他组织或者个人:①在资金、经营、购销等方面存在直接或者间接的控制关系;②直接或者间接地同为第三者控制;③在利益上具有相关联的其他关系。该条文进一步强调“控制”关系,明确了有关联关系的各方为关联方。

2009年1月8日发布的国税发[2009]2号文《特别纳税调整实施办法(试行)》(以下简称“2号文”)第九条进一步明确:所得税法实施条例第一百零九条及征管法实施细则第五十一条所称关联关系,主要是指企业与其他企业、组织或个人具有下列之一关系:①一方直接或间接持有另一方的股份总和达到25%以上,则持有股份的人和被持有股份的一方是关联方;或者双方直接或间接同为第三方所持有的股份达到25%以上,则双方之间及双方各与第三方之间为关联方。若一方通过中间方对另一方间接持有股份,只要一方对中间方持股比例达到25%以上,则一方对另一方的持股比例按照中间方对另一方的持股比例计算。②一方与另一方(独立金融机构除外)之间借贷资金占一方实收资本50%以上,或者一方借贷资金总额的10%以上是由另一方(独立金融机构除外)担保。③一方半数以上的高级管理人员(包括董事会成员和经理)或至少一名可以控制董事会的董事会高级成员是由另一方委派,或者双方半数以上高级管理人员(包括董事会成员和经理)或至少一名可以控制董事会的董事会高级成员同为第三方委派。④一方半数以上的高级管理人员(包括董事会成员和经理)同时担任另一方的高级管理人员(包括董事会成员和经

理),或者一方至少一名可以控制董事会的董事会高级成员同时担任另一方的董事会高级成员。⑤一方的生产经营活动必须有另一方提供的工业产权、专有技术等特许权才能正常进行。⑥一方的购买或销售活动主要由另一方控制。⑦一方接受或提供劳务主要由另一方控制。⑧一方对另一方的生产经营、交易具有实质控制,或者双方在利益上具有相关联的其他关系,包括虽未达到本条第①项持股比例,但一方与另一方的主要持股方享受基本相同的经济利益,以及家族、亲属关系等。

二、会计准则关于关联方关系的认定

《企业会计准则第36号——关联方披露》(以下涉及企业会计准则内容的,如未特别说明,均指该准则)是用于规范关联方及其交易披露的一项准则,准则第三条指出:一方控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响,以及两方或两方以上同受一方控制、共同控制或重大影响的,构成关联方。关联方关系往往存在于控制或被控制、共同控制或被共同控制、施加重大影响或被施加重大影响的各方之间。

准则第四条列举了构成关联方的各个主体:其中控制和被控制主体不光适用于股份公司,也适用于其他企业,包括单位、信托基金等。①该企业的母公司;②该企业的子公司;③与该企业受同一母公司控制的其他企业;④对该企业实施共同控制的投资方;⑤对该企业施加重大影响的投资方;⑥该企业的合营企业;⑦该企业的联营企业;⑧该企业的主要投资者个人及与其关系密切的家庭成员;⑨该企业或其母公司的关键管理人员及与其关系密切的家庭成员;⑩该企业主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员控制、共同控制、或施加重大影响的其他企业。

三、会计与税务规定之差异比较

1. 从认定存在关联方关系的股权比例的角度比较二者之间的差异。企业会计准则中对存在关联方关系的认定是以存在控制、共同控制或重大影响为前提条件的。控制是指有权决定一个企业的财务和经营政策,并能据以从该企业的经营活动中获取利益。通常一方对另一方的投资比例超过50%时,就认为能够对另一方实施控制,也就是形成母子公司关系。这种控制可以是直接的也可以是间接的,即母公司直接控

制一个或几个子公司,母公司与子公司存在关联方关系;也可以通过一个或几个子公司对该公司的一个或几个子公司实施控制,即通过子公司间接控制子公司的子公司,与子公司的子公司构成关联方关系;还可以是直接和间接控制一个或几个子公司,即母公司对某一企业的投资还不足以达到控股的程度,但子公司也同时拥有该企业的股权,则按母公司与子公司对该企业的投资之和来判断是否存在控制关系,如果直接和间接控股比例超过 50%,达到对该企业一半以上的表决权资本的控制权,则母公司与该企业存在关联方关系。

共同控制是指按照合同约定对某项经济活动所共有的控制,仅在与该项经济活动相关的重要财务和经营决策需要分享控制权的投资方一致同意时存在。指几方共同投资设立合营企业,按照合同约定对被投资企业的重要财务和经营决策实施共同的控制,任何一方都不能单独决定被投资单位的经营决策和生产经营活动。这里的控制可以是直接的控制,即几个投资方共同投资设立被投资单位,实施共同控制;也可以是间接的共同控制,即投资方的子公司与其他方共同投资设立一个合营企业,因投资方能控制子公司,也就能控制子公司的合营企业,形成间接的共同控制。

重大影响是指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权力,但并不能够控制或者与其他方共同控制这些政策的制定。投资方对被投资单位的投资比例超过 20% 低于 50% 时,可以认为对被投资单位具有重大影响,可以参与被投资单位的财务和经营政策的制定但不能控制或与其他方共同控制这些政策的制定。这其中也分为直接的重大影响和间接的重大影响。直接的重大影响是投资方直接对被投资单位进行投资,投资比例介于 20% 与 50% 之间;间接的重大影响是投资方的子公司对某一企业的投资比例介于 20% 与 50% 之间,投资方通过子公司对该企业能够施加重大影响。

2 号文第九条第一款将一方对另一方达到控制的股权比例的标准定为 25% 以上,即一方对另一方的股权比例达到 25% 以上,就认为他们之间存在关联方关系,这其中包括几种情况。第一种情况,一方直接持有另一方 25% 以上的股权,即投资方对被投资单位的股权比例超过了 25%。第二种情况,一方间接持有另一方 25% 以上的股权,即投资方对被投资单位(即中间方)的股权比例超过了 25%。中间方对其他企业的投资比例,也就是判断投资方是否对中间方的被投资单位存在关联方关系的投资比例,如果中间方对其被投资单位的持股比例超过 25%,则投资方对中间方的被投资单位的投资比例按该比例计算,也超过了 25%,投资方与中间方的被投资单位存在关联方关系。第三种情况,双方直接持有被投资单位的股份超过 25%,即投资方对两个被投资单位的投资比例均超过了 25%,则这两个被投资单位存在关联方关系。第四种情况,双方间接持有被投资单位的股份超过 25%,即双方是通过中间方对被投资单位持有 25% 以上的股权,则这两个企业之间存在关联方关系。第五种情况,双方直接或间接持有被投资单位 25% 以上的股权,即一方直接持有被投资单位 25% 以上的股权,另一方是通过中间方间接持有被投资单位 25% 以上的

股权,则这两个企业之间存在关联方关系。

2. 从决策权控制的角度比较二者之间的差异。《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》第八条指出:母公司拥有被投资单位半数或以下的表决权,满足下列条件之一的,视为母公司能够控制被投资单位,应当将该被投资单位认定为子公司,纳入合并财务报表的合并范围。但是,有证据表明母公司不能控制被投资单位的除外:①通过与被投资单位其他投资者之间的协议,拥有被投资单位半数以上的表决权;②根据公司章程或协议,有权决定被投资单位的财务和经营政策;③有权任免被投资单位的董事会或类似机构的多数成员;④在被投资单位的董事会或类似机构占多数表决权。通过以上几种方式,投资方都能对被投资单位实施实质上的控制,也就可以认定为是母公司与子公司的关系,则它们之间存在关联方关系。

根据对 2 号文第九条第三款和第四款的整理,可以归纳出以下几种存在关联方关系的情况:①一方半数以上的高级管理人员(包括董事会成员和经理)由另一方委派;②双方半数以上的高级管理人员(包括董事会成员和经理)同为第三方委派;③一方至少一名可以控制董事会的董事会高级成员由另一方委派;④双方至少一名可以控制董事会的董事会高级成员同为第三方委派;⑤一方半数以上的高级管理人员(包括董事会成员和经理)同时担任另一方的高级管理人员(包括董事会成员和经理);⑥一方至少一名可以控制董事会的董事会高级成员同时担任另一方的董事会高级成员。

以上第一种情况与企业会计准则中母公司虽未持有被投资单位半数以上的表决权,但能通过其他方式对被投资单位的财务和经营政策实施控制的情况类似。第二种情况与企业会计准则中同受母公司控制的企业之间形成关联方关系的情况类似。第三种情况“至少一名可以控制董事会的董事会高级成员由另一方委派”,笔者认为与企业会计准则中一方能对另一方施加重大影响的情况相似,即能够参与企业财务及经营政策的制定但不能控制这些政策的制定,因一方对另一方施加重大影响而形成关联方关系。第四种情况是指两个被同一方施加重大影响的企业之间存在关联方关系,企业会计准则中没有类似的规定。第五种情况与企业会计准则中某企业与受该企业关键管理人员控制的其他企业存在关联方关系的情况类似。第六种情况与企业会计准则中某企业与被该企业关键管理人员施加重大影响的其他企业存在关联方关系的情况类似。上述第四种情况即两个被同一方施加重大影响的企业间存在关联方关系,与企业会计准则的规定形成差异。

2 号文第九条第八款中的“一方对另一方的生产经营、交易具有实质控制”,应该是未列举在前七款中的其他事项,2 号文中未详细列举。2 号文对“家族、亲属关系等”没有详细解释,企业会计准则中类似的规定为第三条 8、9、10 款内容,归纳起来有以下几种情况:①某企业的主要投资者个人与该企业构成关联方关系;②某企业和与其主要投资者关系密切的家庭成员构成关联方关系;③某企业与其关键管理人员构成关联方关系;④某企业的母公司的关键管理人员与该企业构

企业销售费用管理策略探讨

卢宏愿

(太极集团销售总公司 重庆 401147)

【摘要】 本文认为在选择合适的销售费用管理模式的前提下,企业应采取以预算管理为手段、建立激励和约束机制,以及强化渠道终端合作、开源和节流并行的措施来管理销售费用,以期能为相关企业经营管理提供借鉴。

【关键词】 费用管理模式 预算管理 渠道终端合作

竞争性的制造业,势必要把销售当做头等大事来抓,在销售环节上投入大量的资金和人力。没有投入(销售费用)就没有产出(销售额),而投入过大就要亏本。由此,研究控制不合理的销售费用开支和开源节流达到既促进销售、又让企业有可观的利润,使企业进一步发展壮大,从而不断扩大产销,形成良性循环,是企业普遍追求的境界。同时企业粗放式的经营管理已经不适应激烈竞争的新形势,需要向精细化营销管理的方向转变。精细化营销着重于完善营销体制,提高营销组织的效能,要在销售人员的配置、销售策略的执行,尤其是在销售费用的控制上狠下工夫。

为了适应集团化经营的需要,太极集团专门设立了销售总公司(以下简称“总公司”),旨在为旗下三家上市公司、多家工厂的骨干产品销售制订营销战略,协调营销政策,统一内部规范,力求凭借健全的信息系统、物流系统、组织系统,实现从

成关联方关系;⑤某企业和与其关键管理人员关系密切的家庭成员构成关联方关系;⑥某企业和与该企业母公司的关键管理人员关系密切的家庭成员构成关联方关系;⑦某企业与受该企业主要投资者个人控制、共同控制或施加重大影响的其他企业构成关联方关系;⑧某企业与受该企业关键管理人员控制、共同控制或施加重大影响的其他企业构成关联方关系;⑨某企业与受和该企业主要投资者个人关系密切的家庭成员控制、共同控制或施加重大影响的其他企业之间构成关联方关系;⑩某企业与受和该企业关键管理人员关系密切的家庭成员控制、共同控制或施加重大影响的其他企业之间构成关联方关系。这些内容基本能涵盖在2号文第九条第八款中。但其中的“双方在利益上具有相关联的其他关系,包括虽未达到本条第①项持股比例,但一方与另一方的主要持股方享受基本相同的经济利益”,在企业会计准则中没有类似规定,与企业会计准则的规定形成差异。

2号文第九条第二款和第五、六、七款内容与企业会计准则的规定不一致。企业会计准则第五条列举了几种不构成企业关联方的情况,其中第一款中列举的“与该企业发生日常往来的资金提供者”。第二款“与该企业发生大量交易而存在经

宏观到微观对全集团工业企业营销工作的管理、服务和指导。笔者根据实践经验,拟从销售费用管理模式的选择、费用预算的管理、渠道的建设、终端的深度合作几方面探讨销售费用的管理问题。

一、因时因地制宜,选择合适的销售费用管理模式

在制造业的微利时代,常见的销售费用管理大体有三种模式:①包干管理;②集权管理;③分级管理。

1. 包干管理。包干管理就是对费用实行额度控制的管理模式。这种管理模式以前被广泛运用,目前仍然是一些企业销售费用管理的主要手段。包干管理一方面比较简单易行,便于操作,另一方面也可以说费用包干是某些企业在缺乏费用管理能力的情况下,“放弃管理”的一种无奈举措。“无奈”之举表现在:①产品价格难以控制,跨区域窜货、调货、砍价现象严重,影响经销商积极性,很容易让一个成熟产品快速进入衰退

济依存关系的单个客户、供应商、特许商、经销商或代理商”之间不构成关联方关系,与2号文的规定形成差异。

3. 从关联方关系判断的目的角度比较二者的差异。企业会计准则中认定存在关联方关系的目的在于披露,税务认定存在关联方关系的目的在于税收征管。所以企业会计准则中关联方关系在双方和多方之间判定,两方、三方和多方之间都能形成关联方关系,母公司与形成控制的子公司的财务报表还需合并编制企业集团的财务报表,以了解整个企业集团的财务状况、经营成果和现金流量。税务中的关联方关系认定在两个企业之间进行,因为存在关联方关系的企业在收入、成本、费用、所得等具体会计数据上存在调整的可能,与被调整数据相关的单位必须明确。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 肖虹.我国关联方关系及其交易披露规范研究.会计研究,2007;7
3. 任建文.我国相关法律法规对关联方关系界定存在的问题.集团经济研究,2006;1