

关联方披露会计准则 与税法差异的比较及协调

湖南邵阳学院 刘承智

【摘要】在关联方交易的会计和税务处理方面,《企业会计准则第36号——关联方披露》与税法的规定存在较大的差异。本文对此进行比较分析,并提出协调对策,尝试实现二者的融合,以降低纳税人的财务核算成本和征纳双方遵从税法的成本。

【关键词】关联方交易 会计准则 税法 比较 协调

一、关联方披露会计准则与税法差异的比较

1. 关联方定义的比较。会计准则和税法都没有明确给出关联方的定义。会计准则只给出了关联方认定的基本标准: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受一方控制、共同控制或重大影响的,构成关联方。会计准则没有专门定义关联方,是考虑到用一个定义很难涵盖关联方所包含的全部内容。在很多情况下,两方或多方是否构成关联方,需视具体情况而定。税法也没有专门定义关联方,仅以举例的形式来说明关联企业:关联企业,是指与企业有以下关系之一的公司、企业和其他经济组织:在资金、经营、购销等方面,存在直接或间接的拥有或者控制关系;直接或间接地同为第三者拥有或者控制;其他在利益上相关联的关系。同时,会计准则使用的是关联方概念,而税法使用的是关联企业概念,没有将个人以及事业单位、社会团体涵盖在内,范围较窄,不利于税收监管。

会计准则涉及的关联方有:该企业的母公司,该企业的子公司,与该企业受同一母公司控制的其他企业,对该企业实施共同控制的投资方,对该企业施加重大影响的投资方,该企业的合营企业,该企业的联营企业,该企业的主要投资者个人及与其关系密切的家庭成员,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,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。税法规定的关联方,是指相互直接或间接持有其中一方的股份总和达到25%或以上的;直接或间接地同为第三者拥有或者控制股份达到25%或以上的;企业与另一企业之间借贷资金占企业自有资金50%或以上,或者企业借贷资金总额的10%是由另一企业担保;企业的董事或经理等高级管理人员一半以上或有一名常务理事是由另一企业所委派的;企业生产经营活动必须由另一企业提供特许权力才能正常进行;企业生产经营购进原材料、零配件等由另一企业控制或供应;企业生产的产品或商品由另一企业控制;对企业生产经营、交易具有实际控制的其他利益上的关联关系,包括家属、亲属关系等。

从关联方的内容上看,会计准则与税法之间存在以下方面的差异:税法所指的股份是否包括非表决权股份没有明确说明;对于控制股份没有达到25%但实际上具有重大影响的企业是否应视为关联企业,税法没有解释;会计准则规定当一方拥有另一方20%或以上的表决权资本时一般视为对被投资企业具有重大影响,可认定为关联方,而税法认为应该拥有25%或以上,才视为关联企业;会计准则没有把借贷资金比例作为认定关联方的标准,而税法有此规定。

2. 关联方交易类型的比较。会计准则规定,凡是关联方之间转移资源、劳务或义务的行为,不论是否收取价款,均认定为关联方交易。会计准则认定的关联方交易类型通常包括以下各项:购买或销售商品、购买或销售商品以外的其他资产、提供或接受劳务、担保、提供资金(贷款或股权投资)、代理、研究与开发项目的转移、许可协议、代表企业或由企业代表另一方进行债务结算、关键管理人员薪酬。税法规定的关联企业间业务往来的类型及其内容主要包括:有形资产的购销、转让和使用,包括房屋建筑物、交通工具、机器设备、工具、商品(产品)等有形资产的购销、转让和租赁业务;无形资产的转让和使用,包括土地使用权、版权(著作权)、商标、牌号、专利和专有技术等特许权、工业品外观设计或实用新型等工业产权的所有权转让和使用;融通资金,包括各类长短期资金拆借和担保、有价证券的买卖及各类计息预付款和延期付款等业务;提供劳务,包括市场调查、营销、管理、行政事务、技术服务、维修、设计、咨询、代理、科研、法律、会计事务等服务的提供。

通过比较,可以发现会计准则与税法在关联方交易及认定方面存在以下差异:税法将关联方交易确定为关联业务往来,将非业务往来排除在关联方交易之外,而对于什么是业务往来,却没有明确说明;会计准则将关键管理人员的报酬作为关联交易的一种类型,而税法未将此列为关联交易;税法更多地关注企业之间是否按照公平交易价格和营业常规进行业务往来,这对于税收监管具有极其重要的意义,而这一点是会计准则所不具备的;会计准则在认定关联方交易时,考虑到了实质重于形式原则和重要性原则,税法却没有提及实质重于

形式原则,而这一原则是税收监管中应该把握的一个重要原则。

3. 关联方交易定价的比较。会计准则中没有专门提到关联方交易的定价问题,但根据财政部发布的《关联方之间出售资产等有关会计处理问题暂行规定》,上市公司与关联方之间的交易,如果没有确凿证据表明交易价格是公允的,对显失公允的交易价格部分,一律不得确认为当期利润,应当作为资本公积处理,在“资本公积”科目下单独设置“关联交易差价”明细科目进行核算,这部分差价不得用于转增资本或弥补亏损。税法对关联方交易定价做出如下规定,纳税人可以向主管税务机关提出与其关联企业之间业务往来的定价原则和计算方法,主管税务机关审核、批准后,与纳税人预先约定有关定价事项,监督纳税人执行。同时还规定,纳税人与其关联企业未按照独立企业之间的业务往来支付价款、费用的,税务机关自该业务往来发生的纳税年度起3年内进行调整;有特殊情况的,可以自该业务往来发生的纳税年度起10年内进行调整。

通过比较分析可知,会计准则与税法在关联方交易定价上主要存在以下差异:对于关联方之间承担债务和费用的问题。会计上将关联方之间一方为另一方承担的债务(非债务重组)计入营业外支出,被承担方应按承担方实际为其承担的债务计入资本公积;将关联方之间一方为另一方承担的费用计入营业外支出,被承担方按承担方实际支付的款项计入资本公积。而税法是将承担债务和费用的一方发生的费用视为与取得收入无关的其他各项支出看待,不得在税前扣除,将被承担债务和费用的一方所被支付的费用和债务视为获得的捐赠收入,应计缴所得税。此外,税法还规定关联企业之间发生的应收款项不得计提坏账准备,也不得确认为坏账(法院已宣判企业破产的债权损失除外)。

4. 关联方披露的比较。会计准则对于企业关联方关系和关联方交易披露的问题规定得比较详细,即无论企业是否发生关联方交易,均应当在附注中披露与母公司和子公司有关的下列信息:母公司和子公司的名称;母公司和子公司的业务性质、注册地、注册资本(或实收资本、股本)及其变化;母公司对该企业或者该企业对子公司的持股比例和表决权比例。企业与关联方发生关联方交易的,会计准则还要求在附注中披露该关联方关系的性质、交易类型及交易要素。交易要素至少包括:交易的金额,未结算项目的金额、条款和条件,有关提供或取得担保的信息,未结算应收项目的坏账准备金额,定价政策。会计准则还规定关联方交易应当区分交易类型予以披露。类型相似的关联方交易,在不影响财务报表使用者正确理解关联方交易对财务报表影响的情况下,可以合并披露。税法规定纳税人有义务就其与关联企业之间的业务往来,向当地税务机关提供有关的价格、费用标准等资料。

通过比较可以看出,会计准则要求关联方披露的信息非常丰富,不但包括税法中需要披露的关联企业的名称、地址、法定代表人、业务性质、交易的类型、交易的金额等内容,还要求披露与本企业的关系、交易的要素等诸多内容,并且规定企业只有在提供确凿证据的情况下,才能披露关联方交易是公

平交易,而税法没有这方面的要求。同时,会计准则确定了不同关联方关系及其交易类型披露的不同要求,贯彻了重要性原则,而税法则不管金额大小、关联方类型,均要求披露。

二、关联方披露会计准则与税法差异的协调

1. 关联方认定。一是修正税法的关联方概念。税法对关联方交易使用的是关联企业概念,没有将个人以及事业单位、社会团体涵盖在内,范围偏窄,不利于税收监管,应及时修正为关联方概念。二是明确税法所指股份应为有表决权的股份。税法在认定关联方时所指股份是否包括非表决权股份(如优先股),没有明确说明。股份是否具有表决权是看其是否拥有决策权和参与管理权,如无表决权,也就不具有影响力,故税法应明确股份为有表决权的股份。三是修改税法关于控制股份比例的规定。税法认为一方拥有另一方有表决权资本25%或以上才视为关联企业,事实上对于控制股份没有达到25%但达到20%,通常认为对被投资企业产生了重大影响,这是一个国际惯例,因此税法应把控制股份比例规定为20%较为合理。四是删除税法关于借贷资金比例作为认定关联企业标准的规定。税法将企业与另一企业之间借贷资金占企业自有资金50%或以上,或企业借贷资金总额的10%是由另一企业担保的视为关联企业的规定极为不妥,比如企业向银行的借款极有可能超过自有资金的60%,但两者其实并不是关联方。五是在会计准则与税法中增加隐性关联交易的规范。近年来一些上市公司“创新”出许多花招来逃避监管,其中最为典型的就是关联交易隐形化,具体手段包括弱化关联关系以规避现行法规的约束、刻意隐瞒或藏匿关联关系,形式上消失但仍具有一定实质意义的关联关系等。会计准则和税法应增加对隐性关联交易的规范,以加强对这类交易的财税监管。六是修改税法中关联方的确认标准。建议税法按会计准则规范修改关联方的确认标准,增加“控制”、“共同控制”、“重大影响”等重要概念的解释,使之更加科学规范。

2. 关联方交易类型界定。一是在税法中明确业务往来与非业务往来的内容。税法将关联方交易确定为关联业务往来,将非业务往来排除在关联方交易之外,而对于什么是业务往来却没有明确。因此应对业务往来和非业务往来予以明确。税法对业务往来的界定也没有涵盖金融衍生工具的关联交易,关联企业间转移债权、承担债务或费用等交易行为难以适应目前金融环境的发展。二是税法应将相关个人如关键管理人员列入关联方,从而将支付关键管理人员的报酬作为一种关联交易类型。三是会计准则应借鉴税法对独立企业之间的业务往来的定义,更多地关注企业之间是否按照公平交易价格和营业常规进行业务往来,这对于财税监管具有极其重要的意义。四是税法在认定关联方交易时应考虑实质重于形式原则,这一原则是税收监管中应该把握的一个重要原则。

3. 关联方交易定价。一是在会计准则中规定关联方交易的定价标准。在关联方交易中,定价的方法多种多样,究竟哪种方法是法律所允许的,哪种方法是法律所禁止的,关联企业并不知晓,这种情况必然导致定价方法的混乱。会计准则未规定关联方交易的定价方法,不仅不利于规范关联方交易,而且

再议剩余工程物资转作 库存材料的增值税核算

江苏如皋市水务局 张晓苏

《财会月刊》(会计)2007年第4期刊登了张琳同志的《剩余工程物资转作库存材料的增值税核算》一文,文章做了很中肯的分析,并提出了很好的建议。但是在实际工作中,关于剩余工程物资转作库存材料的增值税核算的问题比较复杂,应具体情况具体分析,笔者拟以小企业为例进行说明。

例:2006年2月某服装生产企业为建造厂房购买一批钢材,专用发票上注明价款100万元、增值税税额17万元,款项以银行存款支付。2006年11月该厂房竣工,剩余工程物资23.4万元转作库存材料。

账务处理方法一:2006年2月购入工程物资,借:工程物资117万元;贷:银行存款117万元。2006年11月剩余工程物资入库,借:原材料20万元,应交税金——应交增值税(进项税额)3.4万元;贷:工程物资23.4万元。

上述账务处理符合《小企业会计制度》的规定。但实际工作中存在的问题是,因为2006年11月超过了增值税进项税额可抵扣的90天认证期,所以2006年11月的3.4万元增值税(进项税额)没有可抵扣的增值税进项税款发票,从而形成了企业的增值税损失。

账务处理方法二:2006年2月购入工程物资,借:原材料100万元,应交税金——应交增值税(进项税额)17万元;贷:

增大了税收征管的难度。二是在会计准则中增加关联方交易的定价方法。定价方法的规范可以参照税法的相关规定。一种方法是关联方交易按市场公平买价来确定。对于关联方在往来中提供货物或劳务的情况,若有关的条件与正常贸易往来相同,就可采用此法。这一方法还可以用于财务费用的确定。如果货物在关联方之间转移以后又销售给一个非关联方,就可采用转售价格,即从转售价格中扣除一笔毛利,并扣除能弥补转售者的成本费用,给予适当的利润。这一方法也可用于其他资源的转移。另一种方法是成本加利润法,即在供应方的成本上给予适当的附加额。

4. 关联方披露。目前的关联方披露会计准则暂在上市公司实施,相关规定和要求不能完全满足税收征管的要求。在绝大多数企业的财务报表中,并没有充分披露关联方关系及关联方交易。我国的税收法规中对关联方披露的要求与会计准则相比并不详尽,目前只明确规定境内外商投资企业和外国企业与另一企业构成关联企业的,应在纳税年度终了后四个月内,向主管税务机关报送《关联企业业务往来情况年度

银行存款117万元。这种做法是企业纳税申报时将购进工程物资取得的17万元增值税发票先行申报抵扣,然后,在每次领用时作增值税进项税额转出。2006年2月至11月,厂房工程领用材料时,借:工程物资(或在建工程)93.6万元;贷:原材料80万元,应交税金——应交增值税(进项税额转出)13.6万元。这样,2006年11月“材料”科目账面余额为20万元,“应交税金——应交增值税(进项税额)”科目账面余额为3.4万元。

这种做法成为许多企业进行纳税筹划的经典教案,但是笔者认为这种做法风险极大。理由:①该企业为服装生产企业,其可以用于抵扣销项税额的原材料为布料等,建造用钢材的进项税额显然不能用来抵扣销项税额;②《增值税暂行条例》规定,用于非应税项目的购进货物或者应税劳务取得的进项税额不得从销项税额中抵扣;③纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰建筑物,无论会计制度规定如何核算,均属于固定资产在建工程,除纳税人做出应确定为征收增值税的混合销售行为或兼营应税劳务行为的,其用于非应税项目的购进货物或者应税劳务取得的进项税额不得从销项税额中抵扣。

账务处理方法三:张琳同志提出的在工程完工后剩余工程物资转作库存材料的处理。笔者是赞成这种做法的。但是这里存在一个问题,就是工程物资在购进时会计人员就要能判断几个月后或者几年后工程物资肯定是有节余,甚至能确定节余多少,然后再进行增值税进项税额抵扣的账务处理,其实这是很不现实的。要想解决这个问题,笔者认为:①会计部门和采购部门应加强合作,确保一次购进的工程物资在合理的范围内;②提高会计人员的职业判断能力,可以根据设计图纸或预算的用量结合管理的情况,谨慎地确定需求量,然后与购进量比较得出节余的参考数据;③及时与税务部门沟通和协调,合理解释提前抵扣的理由并提供依据;④要求供货商分开开票。○

申报表》。针对这种情况,为加强税收监管,提高税收征管效率,建议对所有单位纳税人作统一要求,要求其在提交年度纳税申报表的同时,对当期发生的重大关联方交易事项在附注中加以说明,重点说明关联方的名称、经济性质或类型、主营业务、法定代表人、与本企业的关系、本期发生的交易类型和金额、同类交易额的价格或计费依据与方法等,以便于税收检查和监督。

总体来看,规范关联方交易的会计准则与税收法规应当相互补充、相互完善,尽量实现两者的融合和协调,降低纳税人财务核算成本和征纳双方遵从税法的成本。

主要参考文献

1. 周建龙. 完善上市公司关联交易税务规制的思考. 税务研究, 2005; 11
2. 邓远军. 并购中关联资产交易的会计与税收问题探讨. 涉外税务, 2005; 10
3. 周华, 戴德明. 会计制度与经济发展——中国企业会计制度改革的优化路径研究. 北京: 中国人民大学出版社, 2006