

会加大本期成本支出,减少本期利润;分期摊销计入成本、费用的各类资产摊销期的长短及摊销的方法,会影响不同会计期间的成本和利润;有关长期资产是否计提减值准备及计提的标准,会影响当期及以后期间的成本和利润等等。但这些资产价值补偿差异对与企业相关的不同利益主体之间的利益分配不会产生直接影响。

再从对所得税的影响来看,如固定资产因会计制度规定的折旧方法和折旧期限与税法规定的不同,在进行所得税会计核算时会产生时间性差异,对当期应纳所得税额产生影响,但从长期看,对所得税总额并不产生直接影响。因此,从理论上讲,企业资产价值补偿差异对所得税并不会产生直接影响。当然,在考虑货币时间价值及收益风险的情况下,企业经济利益在不同会计期间的分配差异,对不同利益主体的收益分配也存在影响,因为同一利益主体在不同时期获得的收益是不等的,且未来收益相对于现期收益具有较大的不确定性。

2. 直接影响经济利益在不同利益主体之间的分配。

有些资产价值补偿差异会直接影响经济利益在不同利益主体之间的分配,如人力资产价值的补偿,即支付给企业员工的工资及奖金等各种报酬水平的高低、培训投入的多少等,会直接影响企业各利益主体之间经济利益的分配。再如,有些企业为了操纵收益分配,过度追求自身利益而不顾其他相关利益主体的利益,无视国家的有关政策法规,对资产耗费价值采用不同的补偿标准,这同样会直接影响企业各利益主体之间经济利益的分配。□

2004年10月,国家税务总局发文对《关联企业间业务往来税务管理规程》(以下简称《规程》)的相关条款进行了修订。本文结合修订后的《规程》对关联交易的相关问题作以下分析:

一、关联企业认定的原则

修订后的《规程》对关联企业认定的原则为:在资金、经营、购销等方面,存在直接或者间接的拥有或控制关系、直接或间接同为第三者所拥有或控制、其他在利益上具有相关联的关系和在利益上具有相关联的其他关系。但由于《规程》未对“控制”明确定义,因此在如何把握认定标准时仍可能存在争议。

《规程》对关联企业的认定标准主要有:相互间直接或间接持有另一方的股份总和达到25%或以上的;直接或间接同为第三者所拥有或控制股份达到25%或以上的;企业生产经营购进的原材料、零部件等(包括价格及交易条件等)是由另一企业所

供应并控制的;企业生产的产品或商品的销售(包括价格及交易条件等)是由另一企业所控制的;对企业生产经营、交易具有实际控制或在利益上具有相关联的其他关系,包括家族、亲属关系等。单以持有或控制股份25%的标准来认定其因存在控制关系而导致的关联关系的存在,并不符合通常理解的“控制”的含义。

二、关联企业认定的具体标准

修订后《规程》第四条对关联企业的认定标准中,以下方面值得探讨:

首先,第三款修订后为: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%或以上是由另一企业担保的。修订后的条款虽然仅在后半句加了“或以上”三字,但明显比之前的解释更清楚,减少了企业规避的空间。然而,《规程》未对自有资金的概念进行明确界定。如果以借贷发生时点来确定关联关系,则企业很容易在借贷行为发生前调整账面资金额度,在借贷行为发生后再予以适当处理。若从借贷期间的任何时点出发到50%的标准来认定关联关系,则在实务操作中将面临困难,企业往往会在当期编制报表时以简单的技术手段予以规避。但是如果不以借贷时点为准,而按税务机关的自主判断认定,那么工作量是很巨大的。

其次,第八款修订后为:对企业生产经营、交易具有实际控制或在利益上具有相关联的其他关系,包括家族、亲属关系等。修订后的条款扩展了关联交易的范围,但却难以在实务中对家族、亲属关系的具体范围做出判断。

三、关联企业业务类型及内容的范围

《规程》列举的关联企业业务往来类型包括:有形资产的购销、转让和使用,无形资产的转让和使用,融通资金,提供劳务等,但仍难以适应目前金融环境的发展要求,例如没有涵盖关联企业间转移债权、承担债务等交易行为。特别是金融关联交易作为市场经济运作体系中不可缺少的经济行为,对商务投资活动的渗透力和影响力越来越大,在企业的实际运作中也较为流行,因此应当被包括在内。□

刍议会计集中核算制的过渡性

新疆生产建设兵团农九师 郑新敏

会计集中核算制是近年来在我国行政事业单位实施的一项新的会计核算制度。实施会计集中核算制,对扭转行政事业单位财务管理混乱的局面起到了积极的作用。但笔者认为,目前实施的会计集中核算制是我国特定历史时期的产物,必将随着经济的发展而退出历史舞台。

1. 会计集中核算制出台的背景具有暂时性。

会计集中核算制近年开始在我国行政事业单位中推行,

有关关联企业和关联交易规范的分析

哈尔滨 刘宇

提出并实施会计集中核算制的直接动因是为了遏制腐败。

但是,腐败是我国经济体制改革进程中出现的一种暂时现象,随着我国改革开放的进一步深化、市场经济体制的逐步完善和相关法律法规的不断建立健全,经济领域的腐败势头必然会得到有效的遏制,实施会计集中核算制的直接动因和背景将不复存在。

2. 会计集中核算制的法律基础不牢靠。

会计集中核算制与现行的会计法律法规存在诸多矛盾。比如,《会计法》第三条规定,各单位必须依法设置会计账簿,并保证其真实、完整。会计集中核算制实施以后,依法设置会计账簿的主体不再是“各单位”,而是“会计核算中心”。《会计法》第四条规定,单位负责人对本单位的会计工作和会计资料的真实性、完整性负责。会计集中核算制实施以后,会计核算和监督业务集中在会计核算中心办理。单位负责人对会计工作的管理权限与承担的法律 responsibility 不对称,单位负责人难以真正履行《会计法》规定的职责。

3. 会计集中核算制在实践中存在诸多弊端。

(1) 实施会计集中核算制的初衷是加强财政监管,遏制腐败蔓延。但这道遏制腐败的“防火墙”缺少自动升级功能,随着时间的推移会产生新的腐败现象,会计集中核算制显得软弱无力。

(2) 实施会计集中核算制,在组织机构设立、人事调配、人员培训、办公场所和设备的购建等方面付出了很高的成本,相比之下其产生的作用却很有限。

(3) 会计集中核算制的实施给行政事业单位的深化改革带来了新课题。根据公共财政的要求,凡属公共物品范围内的行政管理支出和公共事业经费支出应由国家财政负担,但目前多数行政事业单位都存在着公共物品服务范围以外的管理活动和服务项目。会计集中核算制的实施,抑制了行政事业单位在公共物品服务范围以外具有过渡性的经营活动。

(4) 会计集中核算制实施以后,行政事业单位失去了财权,从而动摇了行政事业单位的主人翁意识。

(5) 会计集中核算制实施以后,会计核算中心履行了部分原来由财政部门职能科室履行的财政资金管理职能,而原来财政部门的机构设置和职能并没有发生改变,这就形成了机构的重叠和职能的交叉。

4. 会计集中核算制与国库制度改革的指导思想不一致。

国库制度改革的指导思想是逐步实现将所有政府收支纳入预算,统一由国库集中支付。通过国库集中支付减少了中间环节,保证了行政事业单位业务支出。但在会计集中核算制下,财政部门根据预算把资金拨付到会计核算中心的银行账户上,再由会计核算中心根据预算单位的付款通知,将资金从统管的账户上划给用款单位。从这一过程来看,会计核算中心成了“第二国库”,这与国库制度改革的指导思想不一致。□

对债务重组日定义的质疑

山东潍坊 李维清

现行的《企业会计准则——债务重组》(以下简称《准则》)是在对1999年1月1日颁布的债务重组准则做了重大修订后推广实施的。现行《准则》内涵更加丰富,但《准则》中对债务重组日定义的阐述存在一些问题。

《准则》中有关债务重组日的定义表述为:债务重组可能发生在债务到期前、到期日或到期后。债务重组日即为债务重组完成日,即债务人履行协议或法院裁定,将相关资产转让给债权人、将债权转为资本或修改后的偿债条件开始执行的日期。

不难发现,定义中将“完成日”等同于“开始执行日”是明显错误的。“完成日”与“开始执行日”是两个截然不同的时间概念,用两个矛盾的概念描述同一个定义,不仅令人费解,也给学习和应用带来了诸多不便。

根据《准则》的规定,债务重组方式可分为以下五种:①以低于债务账面价值的现金清偿债务;②以非现金资产清偿债务;③债务转为资本;④修改其他债务条件;⑤以上两种或两种以上方式的组合。其中①和②又可以合并为一类,即转让资产给债权人。这样,五种债务重组方式实质上可归结为三种:一是将相关资产转让给债权人;二是将债务转为资本;三是修改其他债务条件(主要指展期)。

按照《准则》要求,如果债务人转让相关资产偿还债务,则以用于偿还债务的资产全部交给债权人并办理有关债务解除手续之日作为债务重组日;如果用于偿还债务的资产是分批运抵的,则以最后一批货物运抵并最终办理债务解除手续之日作为债务重组日;如果以在建工程偿还债务,且债权人要求债务人继续按计划完成在建工程的,则以在建工程全部完工交付使用并办理债务解除手续之日作为债务重组日;如果按重组协议将债务转为资本的,则以债务人办妥增资批准手续并向债权人出具出资证明之日作为债务重组日。

通过上面的分析可以得出这样的结论:如果债权人与债务人在债务重组过程中,选择了将相关资产转让给债权人或将债务转为资本的方式,则债务重组日即为债务重组完成日。但是,如果债权人与债务人在债务重组中选择了修改其他债务条件的方式,则债务重组日就不是债务重组完成日,而应该是债务重组协议开始执行日。

债务重组日的定义与债务重组方式密切相关,选择不同的重组方式,债务重组日的内涵就不同。因此,债务重组日的定义必须区别不同的债务重组方式而定,不能一概而论,其正确的表述应该为:债务重组日是根据双方协议或法院裁定,将相关资产转让给债权人、将债务转为资本的完成日或修改其他债务条件的开始执行日。□