

关联交易逃避税款问题的 审计方法与政策建议

金育来

关联交易一定程度上扩大了企业规模,节约了交易成本,提高了交易效率和企业整体收益。然而,由于关联交易的内部性(即非竞争性、非公开性),在利益驱使下,关联交易往往成了企业转移利润、逃避税款的主要手段,这在房地产和地方支柱企业中尤为突出,值得关注。

(一)关联交易逃避税收问题的审计检查方法

有些企业利用税率差异,通过关联交易或虚拟经济业务转移利润、逃避税款。这一问题由于涉及的环节较多,检查或审计难度较大。根据检查和审计中实际遇到的情况,笔者分6步对审计检查流程作初步梳理。

第一步,取得公司架构图,整体掌握从母公司到子(孙)公司的股权架构图及持股比例情况。

第二步,向管理部门、销售部门、财务部门、生产部门等了解公司管理模式、产品生产流程、产品销售模式,根据公司经营特点,按产品生产流程和销售流程等形成关联交易路径图。如一个产品有3道工序,分别需经A、B等2家公司生产,由C公司销售,就形成了“A—B—C”关联交易路径。

第三步,根据关联交易路径,标注每个公司的企业所得税税率,了解税收洼地。如“A(25%)—B(15%)—C(25%)”,由此清晰地掌握B为税收洼地。

第四步,当遇到关联交易较多且税

收洼地较多的情况时,可按净利润、销售规模、销售毛利率等指标的金额大小、比例高低等排列各低税率公司,并挑选税率低、净利润高或关联交易金额大、毛利率高的公司检查。

第五步,查看低税率公司的人员归属、资产归属、产品归属、产能情况及配比情况。一是确定人员归属。从人事部门取得人员花名册,抽查人事协议,并与管理部门、销售部门、生产车间等实际工作人员比较,确定人员是否属于该公司。二是确定资产归属。从账面查看生产车间的土地使用权、固定资产等情况,并与实际的土地使用权证、固定资产明细、资产购置协议、资产租赁协议等核对;实地盘点主要资产特别是对产能有关键影响的资产,核对数量和资产编号。如化工企业,可以盘点反应釜等资产,确定资产归属和数量的真实性,并与产销量挂钩,从而确定资产是否属于该公司。三是确定产品归属。从账面查看营业收入的产品类别,同时查看生产车间原始生产数据,了解日均和月均等产能、产品生产周期、产品类别等,验证是否将其他公司生产的产品混入该公司。四是关注费用分摊问题。是否将应由该公司承担的管理费用、销售费用等计入其他公司。

第六步,查看高税率公司是否将一些固定资产、核心技术等低价或无偿提供给低税率公司。从账面和业务资料中,查找高税率公司与低税率公司之间的资产转让协议、技术授权协议等,分

析计算低税率公司依靠受让资产、技术取得的收益,比较得出转让或授权等价格的合理性。

具体举例来说,在对国内某染化行业上市公司进行审计时,我们首先获取了该公司的组织架构,其下属有A、B两家子公司,其中:A公司的企业所得税率为25%,B公司的企业所得税率为0%(处于外商投资企业“两免三减半”的免征期)。本着“大胆怀疑,小心求证”的原则,我们初步判断此类企业可能存在利用企业所得税优惠政策,通过转移利润少缴税款的情况。于是,我们对B公司的收入组成进行了分析,发现该上市公司为了少缴税款,将A公司生产并销售的产品收入10799万元,以及相应的成本7223万元,在财务账面上全额核算计入了B公司,从而将本应属于A公司的3576万元利润转入B公司,逃避企业所得税894万元。审计中,我们首先确定产品归属,一是查看B公司仓库,发现B公司无上述产品的进销存记录;二是从B公司生产能力及生产车间来看,生产台账等均无上述产品的生产记录,同时生产员工也否认公司有这种产品。其次确定资产归属,经现场核实并核对固定资产台账,查明生产上述产品的关键设备均属于A公司。

(二)政策建议

1. 限制关联交易。政策方面可以尝试设定关联交易总额或比例限制,如对关联方产品销售,不得超过年度“主营业务收入”的一定比例;在会计核算上,

关于受让无偿划转股权账务处理的探讨

冯延海

根据地方政府调整产业布局的政策，甲企业（国有独资）依据市国资委无偿划转产权的决定，受让了乙企业（国有独资）的全资子公司C企业的全部股权，并且C企业也已经按照有关规定到工商管理部門将其股东由乙企业变更为甲企业。甲、乙企业不属于同一控制下的国有企业，C企业经审计、评估的划转日净资产公允价值为-50万元，资不抵债。甲企业财务部门收到无偿受让C企业全部股权的有关文件后，准备进行账务处理，却发现此项无偿划转业务不符合《企业会计准则第2号——长期股权投资》和《企业会计准则第20号——企业合并》的相关规定：一是此项股权划转是无偿的（甲企业未支付对价）；二是被划转股权所对应的净资产公允价值为负数。既然甲企业无偿受让股权的业务事项实际已经发生，那么甲企业就应该在财务上对此业务事项予以确认、计量和披露。那么甲企业该如何进行账务处理呢？笔者对此提出如下个人观点。

《企业会计准则讲解》（2010版）关于基本准则的作用之二是这样说的：基本准则具有为会计实务中出现的、具体

准则尚未规范的新问题提供会计处理依据的作用，当一些新的交易或者事项在具体准则中尚未规范但又急需处理时，企业应严格遵循基本准则的要求对这些交易或者事项及时进行会计处理，尤其是要遵循基本准则关于会计要素的定义及其确认、计量等方面的规定进行会计处理。前述甲企业受让无偿划转的C企业股权的事项就属于会计实务中出现的、具体准则尚未规范的新问题，所以应按照基本准则的要求进行会计处理。

首先来看甲企业受让无偿划转的股权是否符合资产的定义：C企业完成股东变更登记手续，意味着甲企业拥有并控制了C企业的资源；C企业预期会给甲企业带来投资收益（经济利益）；甲企业无偿受让C企业全部股权的事项已经发生。所以甲企业拥有C企业的股权符合基本准则对于资产定义三个特征。

其次再来看甲企业拥有C企业的股权是否符合资产确认的条件：因为甲企业拥有并控制了C企业的资源，C企业获得的经济利益很可能流入甲企业，所以符合资产确认的第一个条件；资产确认的第二个条件是该资源的成本或者

价值能够可靠地计量，而甲企业是通过无偿划转的方式受让了C企业的全部股权，未发生实际成本且受让的股权所对应的净资产的公允价值为负数，因此无价值可计量，无价值可计量的资源就无法入账，也就无法确认为资产。不过笔者认为，甲企业可借鉴《企业会计准则第5号——生物资产》中有关天然起源生物资产成本的确认原则，按照名义金额1元来计量C企业股权的价值。

在解决了资产确认和计量的问题之后，甲企业就可以对无偿受让C企业全部股权的事项进行会计处理，会计分录为，借记“长期股权投资——C企业”1元，贷记“资本公积——其他资本公积”1元，并在备查簿中对此事项加以记录，期末在财务报告中予以披露。至此，既解决了甲企业无偿受让C企业全部股权的会计处理问题，也未影响甲企业个别财务报表信息的质量水平，体现了《企业会计准则——基本准则》要求的重要性原则和实质重于形式原则。☐

（作者单位：邯郸发达纺织集团有限公司）

责任编辑 陈利花

可以要求企业关联交易按照公允价值计量。同时，加大信息披露力度，除披露定价政策、交易性质、交易类型外，还要求披露价格制定的依据、与市场价格差异及原因、商业实质等内容。

2. 控制关联企业之间的税率差异。在享受税收优惠政策等资格认定上，从是否具备独立的市场经营能力和企业生产经营的完整性、系统性出发，统一企

业内部供、产、销关联企业的税率，尽量减少企业内部的税收洼地。如高新技术企业认定，要将企业内部负责研发、供应、生产、销售高新产品等环节的主要关联方予以整体认定，不以某个环节的单个企业来认定，以统一企业税率。

3. 修订《会计法》，提高处罚金额。在提高处罚绝对额的基础上，参照税法对不缴或少缴税款处以50%以上5倍

以下罚款的做法，对会计违规问题也可按照违规金额的一定比例加以处罚。同时，将会计信息质量纳入贷款、纳税等征信系统中，切实影响企业融资、享受优惠政策、招投标等，提高会计信息质量的重要性和影响力。☐

（作者单位：杭州热联集团股份有限公司）

责任编辑 陈利花