

企业集团内部交易的会计规制的现状及改进

陈艳利 ■

(一) 企业集团内部交易会计规制存在的问题

1、关联方及关联方交易性质披露模糊。按新《关联方披露》准则要求,应当在附注中分别披露关联方以及交易性质,尽管与国际会计准则相比,这一规定更为严格,但其仅说明按重要性原则分别对关联方以及交易性质披露,性质相同的非重大交易可以合并披露,并未明确可以合并披露的具体情况。

2、关联交易定价政策的可操作性差。从我国上市公司关联交易与转移定价的实际披露情况来看,很多公司没有披露交易金额或定价政策,对关联交易定价的确定依据未作说明,或说明缺乏可比性和明确性,往往只列示“按协议价格”、“按市场价格”或“评估价”、“优惠价”、“成本价”,没有制定价格的具体方法和基础。究其原因,是缺少完善的、具有可操作性的关联交易定价政策。

3、合并财务报表编制中某些重大项目的披露不明确。一是联营企业的合并报表问题目前尚无相应的准则和制度规范,致使企业集团尤其是上市公司利用联营企业与子公司之间的关联交易操纵合并会计报表。二是予以抵销的关联交易的份额,合并报表准则与税制之间存在差异,造成了合并财务报表中某些项目的虚增。

4、对企业集团不当关联交易的处罚力度不大,无法约束企业集团的非公允关联交易与转移定价,直接影响了企业集团内部交易的会计规制质量。

(二) 企业集团内部交易会计规制的

完善与协调

1、主体准则层面

(1) 建议参照国际会计准则相关规定,对重大关联交易或特定关联方的交易事项单独列示,这有助于对关联方未结余额进行更为全面、有效的分析。另外,与关联方的重大销售或购买交易也应在利润表中单独列示。

(2) 未结算应收项目的坏账准备的披露。笔者建议参照国际会计准则的要求,规定对关联方应收款项的计提准备情况进行详细披露,说明计提坏账准备的原因和标准以及与非关联应收款项计提坏账准备标准的差异。

(3) 关联方交易的定价政策。由于企业集团内部关联方交易的特殊性,转移定价方法也不同,这不仅不利于规范关联方交易,而且增加了税收征管的难度。笔者建议参照国际会计准则或税制的有关规定,确定关联方交易的计价方法(如可比非受控价格法、转售价格法、成本加成法等),在进行披露时,不仅要说明具体的定价方法,而且要强调与非关联方交易价格的差异及其原因,帮助财务会计报告使用者充分了解关联方交易对企业财务状况、经营成果和现金流量的影响程度以及关联企业收益的具体情况。

(4) 联营企业与企业集团之间的关联方交易,应纳入企业集团合并报表的合并范围,而对于其交易未实现利润的处理(抵销)方法,建议区分不同的交易类型及数额确定不同的方法。同时,考虑到合并报表准则与税制之间关于可抵销的关联交易份额的差异,对联营企业

与集团成员(构成合并报表直接主体的母、子公司)之间交易的性质、转移定价的披露应加强,增强企业集团合并财务报表的信息质量。

2、增强审计人员职业判断和专业胜任能力,严格执行审计程序,加强对企业集团内部关联方交易与转移定价及有关信息披露的审计,提高会计信息的报告质量,防止企业集团利用非公允的关联交易与转移定价谋取不正当利益。

3、会计规范与税制等有关规范的协调

(1) 建议修改税制中关联企业确认标准,取消按借贷资金比例大小确认关联企业的规定,增加“控制”等重要概念的解释,这不仅可以扩大税收监管范围,防止税收流失,而且有利于会计人员与税务人员协调,也有利于税务稽查人员直接利用审计报告,节约税收成本。

(2) 统一“关联方”界定标准。“上交所”与“深交所”最新的股票上市规则中,提出“潜在关联人”概念,即与上市公司关联法人签署协议的也属关联方。而证监会发布的《关于上市公司重大购买、出售、置换资产若干问题的通知》,对关联交易的界定又有了新的规定,如交易对方已与上市公司控股股东就直接或间接受让上市公司股权事宜,或因向上市公司推荐董事达成默契,可能导致公司实际控制权发生变化的,也在关联交易的范畴之内。对此,应寻求统一,缩小对关联方界定标准的差异。

此外,对于企业集团不当关联交易的处罚力度要加大。一方面,制定详细可操作的处罚条例细则,另一方面,可考虑与转移定价税务规制配合进行。如,《税收征管法实施细则》中,对关联企业之间非正常的业务和资金往来规定具体的反制措施:加大对偷漏税行为的处罚等。■

(作者单位:东北财经大学内部控制与风险管理研究中心)

责任编辑 屈艳贞