

上市公司业务招待费隐藏的问题及监管

李桂荣(教授) 王睿

(河北经贸大学会计学院 石家庄 050061)

【摘要】 在政府加大对上市公司业务招待费的监管力度和落实中央下达的“八项规定”与“反四风”要求之后,2013年上市公司业务招待费普遍下降,甚至多家央企招待费神奇“归零”。本文在对上市公司两种隐藏业务招待费手段进行动机和后果分析的基础上,有针对性地提出了加强监管和反避税的建议。

【关键词】 业务招待费 管理费用 职工福利费

2013年年初,A股上市公司尤其是多家央企披露的2012年年报中动辄数亿元的“业务招待费”遭到了媒体和公众的质疑。从2013年上市公司年报公布数据来看,在中央落实“八项规定”、加强反腐倡廉背景下,上市公司业务招待费用出现了一定下降。但仔细研究后不难发现,其中一些公司对2013年的招待费用明细有所隐瞒,尤其是多家央企招待费用神奇“归零”令人生疑。据同花顺金融数据终端显示,“中证央企”共321家上市公司,在2013年年报中公布了“业务招待费”一项的只有137家,占比不到43%,其余184家均没有披露这一项目,占比为57%。

一、业务招待费去哪儿了

业务招待费不可能凭空消失,只是随着近年来媒体对业务招待费的曝光,越来越多上市公司选择将这一数字隐藏起来以逃避监管。笔者综合2013年若干家上市公司年报,发现上市公司可能会采取调整会计科目的方法隐藏巨额业务招待费。具体有以下两种手段:

1. 记入管理费用下的“其他”项目。某些企业将业务招待费隐藏于“管理费用——其他”科目,而不是记入“管理费用”科目下的二级科目“业务招待费”。以某央企上市公司为例,该公司2012年年报曾因8.37亿元的“业务招待费”引起极大关注,但在2013年年报中,其管理费用下的“业务招待费”项目已取消,而“其他”一项却从2012年的22.4亿元增至32.26亿元,一年暴增了9.86亿元,增幅达44%。对于此项费用增幅巨大的原因,该公司在年报、内部审计报告及会计政策变更说明中均未做出说明。因此我们有理由怀疑该公司“业务招待费”已经被转移到“管理费用——其他”项目下。

对上市公司而言,业务开展不可能不发生招待费用,分析这些上市公司掩盖数据真相的动机,除了为避免出现2012年因业务招待费曝光造成的负面影响外,还有可

能是为了进行纳税筹划。

业务招待费在税前仅允许按一定标准扣除,超过标准的部分不予扣除。《企业所得税法实施条例》第四十三条规定:企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出,按照发生额的60%扣除,但最高不得超过当年销售(营业)收入的5‰。可见,企业的业务招待费在税前并不能完全抵扣。而第三十条规定,企业在生产经营活动中发生的销售费用、管理费用和财务费用,可以在税前扣除。因此将业务招待费记入“其他”项中后,该公司就可能通过隐瞒真实交易、开具非招待费用发票等手段将包含业务招待费在内的管理费用全部扣除。

另外,有些企业在发生招待行为时还会开具“会议费”、“培训费”、“差旅费”发票,将业务招待费计入会务费、差旅费中并进行税前全额抵扣。如此一来,业务招待费就很难在年报中体现出来。

2. 计入职工福利费。2011年国家税务总局第62号公告《关于旅店业和饮食业纳税人销售食品有关税收问题的公告》规定,自2012年1月1日起,旅店业和饮食业纳税人销售非现场消费的食品应当缴纳增值税,不缴纳营业税。公告一出,餐饮业立即出现了税负加减法问题:进行增值税一般纳税人资格认定后,餐饮业小规模纳税人享受3%的征收率,比原餐饮业5%的营业税税率还要低;而一般纳税人则要适用17%的增值税税率,但因很少有能够抵扣的进项税款,反而导致税负加重。

为了平衡税负和平息争议,2013年国家税务总局发布了第17号公告《关于旅店业和饮食业纳税人销售非现场消费食品增值税有关问题的公告》,进一步明确旅店业和饮食业纳税人的主业为提供住宿、饮食服务的,其销售非现场消费的食品属于不经常发生增值税应税行为,可以按照《增值税暂行条例实施细则》第二十九条的规定,

选择按小规模纳税人缴纳增值税。17号公告出台后,有外卖服务的餐饮业都可以按3%小规模纳税人缴纳增值税,比缴纳营业税税负有所减轻。因此,许多餐饮企业倾向于提供外卖一类的增值税应税服务,而用餐企业将此计入职工福利费,这是一个供餐企业与用餐企业在纳税筹划上互利共赢的方案。

基于《企业所得税法实施条例》第四十三条的规定,不少企业的业务招待费用都会超过税法规定的扣除标准,因此对于业务招待费用,因以前用餐企业只能凭收到的餐饮企业开具的营业税发票计入业务招待费,这无形中增加了企业的应纳税所得额。而现在凭借餐饮企业开具的增值税发票计入职工福利费后,根据《企业所得税法实施条例》第四十条规定:“企业发生的职工福利费支出,不超过工资薪金总额14%的部分,准予扣除”,只要企业职工福利费支出未超出税法的扣除标准,企业应纳税所得额就会有所减少,如此一来,把原本应该计入业务招待费的餐饮费用改计入职工福利费就成为深受企业欢迎的纳税筹划方法。

用餐企业将业务招待费计入职工福利费的具体操作手法主要有两种:一是进行业务招待时,让高档酒店做好饭菜,然后送到企业职工食堂,酒店开给用餐企业增值税专用发票,用餐企业由此便可将业务招待费计入职工福利费。二是用餐单位不设食堂,由餐饮企业统一供餐,不论是单位普通伙食还是高档的业务招待,都要餐饮企业开具增值税专用发票。此方法简便易行,已为越来越多企业所采用。

二、隐瞒业务招待费的不良后果

1. 导致会计信息失真,引发决策失误。上市公司隐瞒业务招待费之后提供的会计信息显然失真,这样的信息不能如实反映会计主体的财务状况和经营成果,无法为会计信息使用者作出经济决策提供可靠的依据,甚至会导致决策失误。比如,会导致有关政府部门统计的经济信息和数据不能反映真实的经济活动情况,掩盖许多经济问题(如腐败问题),扰乱国家经济秩序,导致社会经济资源的无效配置;甚至会影响政府对宏观经济形势的判断,增加宏观调控的难度,损害国家和社会的利益。

2. 导致税款流失,破坏社会公平。诸多企业纷纷将业务招待费记入其他项目,以实现税前全额抵扣,无疑会直接导致国家税款的大量流失,同时,这对那些遵守税法的企业也是不公平的。

税收的首要职能是筹集财政资金,用于事关国计民生且必须由国家才能提供的基础设施建设、公共服务、社会保障等,国家税款流失会导致国家可支配财力减少,各项建设便无法落实,再加上由此引发的社会不公,难免会

导致人们对政府的信任危机。

三、监管对策及建议

1. 针对记入管理费用下“其他”项目。如果企业的业务招待费真的下降,那固然可喜。但也要留心防止企业利用制度上的漏洞,用业务招待费来做大“管理费用”科目下的“其他费用”。

由于现行上市公司信息披露规则并未要求企业披露“管理费用”科目的详细情况,企业完全能够把业务招待费用以“其他”二字模糊处理,而不给股东和投资者一个交代。所以,有必要完善相关规定,严格证券市场监管,要求央企和地方国企在公布“管理费用——其他”费用时,必须加以详细说明;当“管理费用——其他”费用数额较大时,应在会计报表附注中单独披露其具体内容。同时,应强化年报审计的严肃性,严查科目之间的人为挪转。

另外,针对计入会议费和差旅费,宁波市地方税务局提出的建议值得借鉴:企业申报扣除的会议费支出,税务机关要求提供证明资料的,应当提供证明真实发生的足够的有效凭证或资料。其证明资料内容包括:会议时间、地点、出席人员、内容、目的、费用标准、支付凭证等;差旅费也需要提供出差人员姓名、地点、时间、任务、支付凭证等证明材料用以税前扣除。企业应当区分业务招待费、会议费、差旅费支出,上述费用无法分清的,均计入业务招待费。总之,税务机关应要求企业对管理费用按规定的科目进行归集,如果不按规定而将属于业务招待费性质的支出隐藏在“管理费用——其他”科目中,则不允许税前扣除。

2. 针对计入职工福利费。宁波市地方税务局曾提出一种解决方案,要求用餐企业与供餐单位签订合同,据此将餐费列入职工福利费,凭合法凭证税前扣除,否则用餐费用一律计入业务招待费。即在账务处理中,实属职工用餐的,应在摘要栏内注明是职工用餐费,同时将就餐的职工姓名、天数和标准详细列明,并且其增值税进项税额凭供餐合同予以抵扣;而没有注明或注明不清的,一律认为是业务招待费。

主要参考文献

1. 国务院.企业所得税法实施条例.国务院令第512号,2007-12-06

2. 国家税务总局.关于旅店业和饮食业纳税人销售食品有关税收问题的公告.国家税务总局公告2011年第62号,2011-11-24

3. 国家税务总局.关于旅店业和饮食业纳税人销售非现场消费食品增值税有关问题的公告.国家税务总局公告2013年第17号,2013-04-22

4. 周凌,王学军.企业业务招待费税前扣除标准辨析.财会月刊,2008;34