

长期股权投资核算的新变化及税收影响

廖 阳

(厦门大学 福建 厦门 361005)

【摘 要】 针对国家对财政部相关政策的调整,比如《企业会计准则解释第3号》,主要调整了如何核算长期股权投资成本法的内容。具体调整的内容表现在两方面:一方面是关于宣称分配现金股利以及利润时,被投资单位如何根据投资企业账务的变化进行相应的处理;另一方面是关于如何获取现金股利(或利润)后的投资方应对其持有长期股权投资的进行减值测试。文章就变更前后的清算性股利账务处理以及对税收的影响进行比较研究。

【关键词】 长期股权投资 成本法 清算股利

【中图分类号】 F275.2 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 1004-2768(2011)08-0201-02

企业会计准则中的长期股权投资的规定,财政部已做出相应的改进。具体表现在:对于企业下属的子公司投资或者是被投资单位而未受到相关控制以及严重影响,并且在激烈市场中未进行报价、不能可靠计量公允价值的长期股权投资,需要适当的进行一定的核算成本。与此同时,而相关长期股权投资在合营企业及联营企业中需要通过相关权益法核算。

一、通过对原股权所得进行统计,分析会计方式更新的效果

(一)原股权投资的原则——清算股利的会计办理的成本法则

所谓的股利清算,指的是被投资单位在获得投资单位累计发放的现金股利时,并在承担投资后超出被投资单位所产生的累计净利润或累计预留获得的相关部分收益。清算性股利是投资单位一种资本的返还,而非投资报酬。根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》(以下简称原投资准则)第七条规定,长期股权投资实施成本法核算需要建立在初始投资成本计价的基础上,追加或收回投资,并需要根据具体的变化适当地对长期股权投资的成本进行整合。对于现金股利或利润分配在被投资单位内宣称是,需要明确为当期投资获得的利润。在被投资单位确定投资收益的前提下,其累积净利润方面的分配额仅限于被投资单位所进行的投资,且当其产生的利润或现金股利超出以上数额的部分时,即清算性股利,可适当地进行收回初始投资成本,使得投资的账面价值得到一定程度的减少。

《企业会计准则讲解(2008)》中,对清算性股利以后各年度投资收益的确认,有一个比较复杂的计算方式:应冲与初始投资的成本金额作差,即可得到投资成本到本年底或是本月底的结果。被投资单位的投资成本与分配获得的现金股利或利润作差后,其结果可得上年底的投资值,被投资单位多次制造出的纯利润与投资企业的持股比例相乘之后,再与投资企业的已冲并去除的初始投资成本相作差,最终的整理后即是:投资企业当年产生的收益或现金股利减去应冲并去除的初始投资成本的资金总数。在具体处理时,必须考虑当年投资以及投资超标发

放的部分资金,这两方面情况:

第一,基于当年投资被投资企业宣称分配出的现金红利或利润情况下,当年被投资企业宣称分配获得的股息利润,即是对往年年度及其当年所创造的纯利润的再次分配,同时,也即是回报上一年投资者投资方式的其中之一。而对投资当年投资企业需获得的股利,应作为收回成本投资的一种方式。

第二,被投资单位投资后宣称分配现金股利或收益时,分两种情况:

(1)被投资单位投资后到上年末累计实现净利润小于累计分配现金股利或利润,投资单位应将分内部分作为资本投资的收益利润,超出资本部分冲减投资成本。

(2)被投资单位投资后到上年末累计实现净利润大于等于累计分配现金股利或利润,投资单位应将以前年度冲减投资成本的金额转回。

借:应收股利 长期股权投资

贷:投资收益

(二)明确被发放企业的利润范围

《企业会计准则解释第3号》中规定清算性股利的会计处理,并结合会计法例的相关规定,在进行长期股权投资所使用的成本法核算时,排除获得成本投资实际支付的金额及其对价中已涵盖的所宣称却并未实现的利润,投资企业在通过有关规定所制定的利润进行确认后,明确被发放企业的利润范围。被发放企业的利润将不再有投资前后之分。换句话说,投资单位被相关单位获得的现金股利(或利润)后,或许对于清算性所获得的股息利润不再区分,而是全部将其归于获得投资收益性的股息利润,添加到当期利益损失内,对于冲销“长期股权投资”账面成本,投资企业将不再涉入。采用这种方式处理,最大限度地简化了此后各期应收股利、投资收益、长期股权投资各科目金额的调整计算,降低了会计人员的核算难度,提高了报表的报送效率。解释第3号之所以这样做主要是为了防止投资企业与被投资单位相互勾结对企业会计利润进行一定的操控。

(三)清算股利的新变化产生的财税差异分析

【收稿日期】2010-11-12

【作者简介】廖阳(1976-),女,福建人,厦门大学会计系讲师,研究方向:企业税收、审计。

原投资准则规定,对于投资一方获得的清算性股利,投资成本冲减,或未确定投资收益。而根据税法上的相关法则,需要对其进行更深层次的简化:不管投资前还是投资后所产生的累计未分配收益以及盈余公积,都一并视为税后收益并纳入持有收益。根据相关企业所得税的规定,居民企业间在符合条件的前提下,获得的股息、红利收入,在国土领域内建立机构、场所的非居民企业在居民企业那里获得与该机构、场所有现实关联的股息或红利收益,应免税收入,不纳入企业需纳税所得额征税。《企业所得税法》第二十六条第(二)项和第(三)项所称股息、红利等权益性投资收益,未包含公开发行的持续性拥有居民企业并流通在市的股票未满12个月获得的投资利润。

换句话说,即非居民企业内直接由居民企业投资并获得的投资利润,及其持续性拥有居民企业公开发行并流通在市的股票未满12个月时所获得的股息、利润收入,不得享受免税优惠。为适应清算股息利润的新变化,一方面使得税法上的规定与解释第3号协调一致,另一方面增加了汇算清缴的难度。因为符合条件的居民企业之间的股息、红利收入,属于免税收入,不作为应纳税所得额,而解释第3号将其纳入到利润总额。对此造成永久性差别。清缴核算时,需要严格建立在不改变账单的原则前提下,对其进行综合纳税整合。

与此同时,针对其他相关税法规定,公开发行的持久性拥有居民企业并被持有的股票。如果该股票还没有流通满一年,通过这支股票所得的利润就必须进行纳税,不能进行免税。此时,解释第3号与税法的处理一致,不需作纳税调整。以下举例说明:例1:AB企业都定义为居民企业,2009年1月1日,A公司使用价格为800万元收购B公司全部股份的3%,收购的全过程中额外支付5万元的相关税费。另一家未上市公司定义为B公司,在市场价格中其股权并未定义为实际存在。在获取该部分投资收益的A公司,在被投资单位的生产经营决策中并未采用任何方式参与其中。在获得投资的A公司前提下,B公司产生的纯利润及其收益分配具体过程如下:

(1)2009年创造纯100万元的利润,4月1日宣称90万元的分配收益,假定2009年度B公司分配的收益归属于对2008年及其以前产生的纯利润的分配。

(2)2010年,产生200万元纯收益,4月5日宣称分配160万元收益。长期股权投资在居民企业间所遇到的清算股利核算变化及其税收差别长期股权投资——2号解释3号会计与税法产生的差异取得投资。

借:长期股权投资 803万

贷:银行存款 803万

长期股权投资计税基础和会计成本相同,均为803万元

2009年4月1日分配股利时归于清算性股息利润,冲减成本投资

借:需获得27万股息利润

贷:投资27万的长期股权投资对获得的股利一并认定为投资利润

借:需获得27万股息利润

贷:投资27万的长期股权投资准则下会计成本减少为776万元,计税基础仍803万元。解释3号下,A企业一直持有B企业的股票持有时间未满一年,因此27万元应缴纳一定比例的税款,处理会计与税法需要保持一致,无需进行纳税整合。

2010年4月5日分配股利时实际分得现金股利=160

万 $\times 3\%=48$ 万应冲减投资成本金额 $=(90万+160万-100万)$
 $\times 3\%=27$ 万=18万,应确认投资收益 $=48万-18万=30$ 万

借:应收股利 48万

贷:长期股权投资 18万

投资收益 30万

全部确认为投资收益

借:应收股利 48万

贷:投资收益 48万

原投资法则下减少758万元的会计成本,免税收益为本期股息的48万元,在以会计利润为基础计算应纳税所得时,调减应纳税所得30万。解释3号下,A、B公司属于居民企业,A公司对B公司的股票持有时间已经满一年,因此根据规定,得到的48万为免税利润,需减48万元进行纳税整合。清缴核算时,应按照“调表不调账”的原则进行调整。

二、长期股权投资减值的会计处理与对税收的影响

第一,针对企业会计准则中长期股权投资的成本核算法规定,并未涉及这方面的内容。

第二,《企业会计准则解释第3号》对投资减值的规定:即将被结算的股利将不改变其在原账面上的数值。也就是说,即将被结算的股利不被算在投资成本之内。这个结果可能导致投资股权账面值与净资产账面数值不符。前者将大于后者。如果这种情况发生了,就需要进行预处理。即进行计提减值。按照相关规定,子公司、联营企业等需要根据《企业会计准则第8号——资产减值》来进行。通过对账面进行减值测试,可以了解相关情况。满足条件的可以进行减值。公司的投资不能通过报价等方式进行准确计算时,例如当公司对投资的企业控股程度较小时。需要根据《金融工具确认和计量准则》来进行减值。企业投资到被投资企业的金额将对于被投资企业对其利润回报的数值时,就需要对采取相关处理办法。通常可以采用成本法或者权益法。权益法处理办法为两方面。第一个,对于借,可以进行资产减值处理。第二个,对于贷,可以通过对长期股权投资计划进行准备。需要注意的是,该准备一旦开始进行就不可以随意变更,因此在处理这样的计划准备时,需要进行的减值准备。

第三,税收对于减值的影响。税法对于长期股权投资有一定的限制。只有在转让和清算的时候,需要对所受到的损失进行计算并确认。处理长期股权投资的前提下,必须注意对各项损失进行核算。通过《企业所得税法实施条例》中对企业长期股权投资的规定,需要对各方面进行注意。特别是在进行减值准备的时候,不能在纳税前进行,也就是说,企业所缴纳的税款不能因为企业进行减值准备而有所减少。因此,对于相关损失,应计入缴纳税收中,不能随意进行更改。在处理相关股权的时候,应该按规定扣除。在企业通过长期股权投资的损失超过一定程度的时候,如果与实际情况相符,那么也可以考虑允许股权处理,该项损失可申报扣除。例如,在遭受相当程度的利益损害时,特别是在所投资的单位财务发生崩溃,或者负债大数额地超出实际偿还能力,或者停运时间长并且无力进行改革或者其他措施进行自救的情况。

【参考文献】

[1]高金平.新企业所得税法与新会计准则差异分析[M].北京:中国财政经济出版社,2008.

(责任编辑 X 校对 Z)