

# 成本法下清算性股利处理之我见

梁丽媛

(泰山学院 山东泰安 271000)

《企业会计准则第2号——长期股权投资》(CAS 2)规定:投资企业所获得的被投资单位宣告分派的利润或现金股利,超过被投资单位在接受投资后产生累计净利润的部分,即应作为清算性股利,视作初始投资成本的收回,冲减投资的账面价值。否则,作为投资收益性质的股利,计入投资收益。但在会计实务中,这条规定很难执行,因为很难计算被投资单位在接受投资后产生的累计净利润的分配额和其超额部分。

基于此,《企业会计准则解释第3号》(简称《3号解释》)对清算性股利的会计处理进行了变革,简化了清算性股利的会计处理。即对于采用成本法核算的长期股权投资,除取得投资时实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未

发放的现金股利或利润外,投资企业应当按照享有被投资单位宣告发放的现金股利或利润确认投资收益,不再划分是否属于投资前和投资后被投资单位实现的净利润。这一变化有如下影响:

## 一、进一步扩大了财税差异

按照CAS 2的规定,对清算性股利,应冲减投资成本,不确认投资收益;而税法规定,不论累计未分配利润和盈余公积是投资前产生的还是投资后产生的,都应作为税后利润归为持有收益。凡是符合条件的居民企业之间的股息、红利收入,均不作为应纳税所得额。所以此时,会计处理与税务处理不会产生差异。但是当连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足12个月时,税法上是确认投资收益的,所以此时会计与税法就会产生永久性差异。根据《3号解释》,对投资后按照享有被投资单位宣告发放的现金股利或利润,除去取得投资时实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润以外的部分,都确认为持有收益;对于居民企业间连续持有12个月以上的投资收益,税法上规定免税,不计入应纳税所得额。由此也会产生永久性差异。对这两种情况,汇算清缴时,应按照“调表不调账”的原则进行处理。

例:南方公司、华泰公司属于非同一控制的企业。2009年1月1日,南方公司以2800万元的价格购入华泰公司5%的股份。取得投资后,华泰公司实现的净利润及利润分配情况如下:2009年实现净利润3000万元,当年度向投资者发放股利2500万元。假设公司2009年度分配的利润都属于对其2008年及以前实现净利润的分配。2010年,实现净利润6000万

元,当年度分配利润4800万元。

作为南方公司,每年对投资收益应作出不同的账务处理:

2009年度被投资单位分派的2500万元利润,属于对其在2008年及以前期间已实现利润的分配。账务处理为:借:应收股利125;贷:投资收益125。而按照税法,两公司都属于居民企业,假设南方公司连续持有华泰公司股票超过了12个月,对于这125万元的投资收益属于免税收入,而会计上确认了125万元的收益,故汇算清缴时需纳税调减125万元。

2010年当年度实际分得的现金股利=4800×5%=240(万元),该股利中属于清算性股利应冲减投资成本的金额=(2500+4800-3000)×5%-125=90(万元),应确认投资收益=240-90=150(万元)。直接按照享有被投资单位宣告发放的现金股利或利润确认投资收益240万元。借:应收股利240;贷:投资收益240。而按照税法,两公司都属于居民企业,分得的240万元的现金股利为免税收入,但是会计上确认了240万元的投资收益,汇算清缴时需做纳税调减240万元。

2010年度,会计利润与应纳税所得额的差额是150万元,而不考虑清算性股利后,差异拉大到240万元。

## 二、增加了资产减值的可能性

《3号解释》与《国际会计准则第36号——资产减值》(IAS 36)还有两点差异。一是IAS 36要求将长期股权投资的账面价值与被投资单位合并财务报表的净资产账面价值进行对比,而《3号解释》回避了这一问题。二是IAS 36规定,如果被投资单位当期宣告发放的股利超过其综合收益,也是长期股权投资发生减值的一个迹象,应当进行减值测试。《3号解释》不存在上述内容。

笔者认为,无论以个别财务报表为准还是以合并财务报表为准,该规定的执行在实务中都存在一定障碍。因为如果投资企业对被投资单位无控制、共同控制或重大影响,投资单位很可能无法取得或者无法及时取得被投资单位的财务报表,因而直接影响投资单位对长期股权投资是否发生减值的判断与会计处理。

对于直接确认为收益的收到投资前的利润分配,虽然会计上和收到的投资后利润分配完全一样,但不能和投资后利润分配一样享受税法上的免税待遇。对于由此产生的应纳税暂时性差异,需不需要确认递延所得税负债?如果参考《企业会计准则讲解2008》,权益法下投资成本的调整导致的投资账面价值与计税基础不一致的,一般情况下不需要确认递延所得税影响。而《3号解释》关于这一点的规定尚不明确,有待财政部进一步说明。

另外,关于是否应该取消成本法,笔者认为,成本法虽然复杂,但在投资企业不能控制也无法对被投资单位产生重大影响的情况下,成本法还是有应用价值的。投资企业在投资年份进行长期股权投资核算时,需要计算清算性股利,以明确应计入投资收益的股利数额和应冲减初始投资成本的股利数额。但是,清算性股利只发生在投资年份,而且是在投资年份的特殊股利发放日,因此,采用成本法核算的中小股东企业不必过多考虑清算性股利。○