

一笔股权投资业务的会计处理

薛东成 焦峰

金星车辆制造有限公司(以下简称金星公司)是由金星石油装备(集团)有限公司(以下简称金星集团)和民营企业卧龙车辆制造有限公司(以下简称卧龙公司)于2009年共同出资组建的。金星公司的注册资本为400万元,其中金星集团出资204万元,占注册资本的51%;卧龙公司出资196万元,占注册资本的49%。金星公司自成立起至2011年10月间从未对投资企业分配过股利。2011年11月2日,金星公司召开股东会,就公司成立至今实现的可供分配利润按股权投资比例进行分配作出决定:作为一次性分配的投资期间股息红利,金星公司应分配给卧龙公司现金股利179万元。2011年11月7日,卧龙公司收到金星公司分配的股息红利99万元,另外80万元直接作为对金星公司的追加投资。2011年12月10日,金星公司股东会就变更公司股权结构等事宜作出决议:主要投资方金星集团拟向金星公司直接注资1520万元增加资本金。2011年12月20日,金星集团收购卧龙公司持有的金星公司44%原始股份共176万元,收购价195万元,12月26日完成股权变更手续,卧龙公司收到金星集团划入的195万元。经上述调整后,金星公司变更后的注册资本=变更前的400+本次金星集团增加资本1696-本次卧龙公司净减少资本96=2000(万元)。其中金星集团出资=变更前的204+收购卧龙公司股份176+本次直接增加资本1520=1900(万元),占注册资本的95%;卧龙公司出资=变更前196+本次增加资本80万元-转让给金星集团176万元=100(万元),占注册资本的5%。

卧龙公司作为一家民营企业,其财务管理制度尚不够健全,加之会计人员变更频繁,导致在2009年投资金星公司时就未在账面上反映,之后的分配股利、变更注册资本等业务自然无法处理。在向注册税务师进行咨询后,公司决定在2011年度企业所得税汇算清缴期间,采取补救措施更正前期差错,从会计和税法角度,处理好这项尚未入账的股权投资业务,避免给企业带来涉税风险。

一、会计处理

(一) 会计法规

有关长期股权投资的会计处理,需要依据《企业会计准则

第2号——长期股权投资》及其应用指南等规定,主要涉及初始投资成本的确定、长期股权投资的后续计量和长期股权投资的处置三个方面的规定。

1. 长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资在取得时,应按初始投资成本入账,具体应分别企业合并和非企业合并两种情况确定。就本案来说,金星集团、卧龙公司对金星公司的投资属于非企业合并形成的长期股权投资,且是以支付现金取得的长期股权投资。依据《企业会计准则第2号——长期股权投资》第四条的规定,除企业合并形成的长期股权投资以外,其他方式取得的长期股权投资,应当按照下列规定确定其初始投资成本:以支付现金取得的长期股权投资,按照实际支付的购买价款作为初始投资成本。初始投资成本包括与取得长期股权投资直接相关的费用、税金及其他必要支出。

2. 长期股权投资的后续计量。企业取得的长期股权投资,在确定其初始投资成本后,持续持有期间,视对被投资单位的影响程度等情况的不同,应分别采用成本法或权益法进行核算。金星集团在资本变更前直接拥有金星公司51%的股份,在资本变更后直接拥有金星公司95%的股份,金星集团对金星公司的投资属于对子公司的投资,应当采用成本法核算。卧龙公司对金星公司不具有控制、共同控制或重大影响,且投资企业没有上市,其长期股权投资在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量,所以卧龙公司对金星公司的投资也应该采用成本法核算。采用成本法核算时,被投资单位宣告分派的现金股利或利润中,投资企业享有的部分,应确认为当期投资收益,即只要是持有期间收到的股利一律计入投资收益,不再区分是投资之前的利润还是投资之后的利润。

3. 长期股权投资的处置。企业处置长期股权投资时,应相应结转与所售股权相对应的长期股权投资的账面价值,出售所得价款与处置长期股权投资账面价值之间的差额,应确认为处置损益。

(二) 会计分录

为了便于对照,以下同时列示了与本案例相关的三个企业的会计处理方法(单位:万元):

1. 2009年金星公司接受投资时

金星公司做账：

| | |
|-------------------|-----|
| 借：银行存款 | 400 |
| 贷：实收资本(或股本)——金星集团 | 204 |
| ——卧龙公司 | 196 |

金星集团做账：

| | |
|----------------------|-----|
| 借：长期股权投资——金星公司(投资成本) | 204 |
| 贷：银行存款 | 204 |

卧龙公司做账：

| | |
|----------------------|-----|
| 借：长期股权投资——金星公司(投资成本) | 196 |
| 贷：库存现金 | 196 |

2. 2011年分配股利时

金星公司做账：

| | |
|-----------------|-----|
| 借：利润分配——应付股利 | 179 |
| 贷：应付股利——卧龙公司 | 179 |
| 借：应付股利——卧龙公司 | 179 |
| 贷：银行存款 | 99 |
| 实收资本(或股本)——卧龙公司 | 80 |

卧龙公司做账：

| | |
|--------------------|-----|
| 借：银行存款 | 99 |
| 长期股权投资——金星公司(投资成本) | 80 |
| 贷：以前年度损益调整——投资收益 | 179 |

3. 2011年金星集团收购卧龙股份时

金星集团做账：

| | |
|----------------|-----|
| 借：长期股权投资——金星公司 | 195 |
| 贷：银行存款 | 195 |

卧龙公司做账：

| | |
|----------------------|-----|
| 借：银行存款 | 195 |
| 贷：长期股权投资——金星公司(投资成本) | 176 |
| 以前年度损益调整——投资收益 | 19 |

金星公司做账：

| | |
|-------------------|-----|
| 借：实收资本(或股本)——卧龙公司 | 176 |
| 贷：实收资本(或股本)——金星集团 | 176 |

二、税务处理

(一) 政策依据

成本法下长期股权投资的税务处理，主要涉及投资成本、持有收益和处置收益三个方面的规定。

1. 投资成本方面的规定。依据《企业所得税法实施条例》第五十六条和第七十一条规定，投资资产按照以下方法确定成本：通过支付现金方式取得的投资资产，以购买价款为成本；通过支付现金以外的方式取得的投资资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为成本。企业在转让或者处置投资

资产时，投资资产的成本准予扣除。就本案例来说，卧龙公司应当以取得长期股权投资时的实际支出金额100万元(196+80-176)作为投资成本。

2. 持有收益方面的规定。《企业所得税法实施条例》第十七条规定，股息、红利等权益性投资收益，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，按照被投资方作出利润分配决定的日期确认收入的实现。《企业所得税法》在第二十六条明确了符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益为免税收入。《企业所得税法实施条例》第八十三条进一步明确，企业所得税法第二十六条所称符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益，是指居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益。就本案例来说，卧龙公司对金星公司的投资属于直接投资，分得的股息红利179万元符合免税条件，因而属于免税收入，免征企业所得税。

3. 处置收益方面的规定。《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》(国税函[2010]79号)规定，企业转让股权收入，应于转让协议生效、且完成股权变更手续时，确认收入的实现。转让股权收入扣除为取得该股权所发生的成本后，为股权转让所得。企业在计算股权转让所得时，不得扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该项股权所可能分配的金额。《国家税务总局关于企业取得财产转让等所得企业所得税处理问题的公告》(国家税务总局公告2010年第19号)规定，企业取得财产(包括各类资产、股权、债权等)转让收入、债务重组收入、接受捐赠收入、无法偿付的应付款收入等，不论是以货币形式还是非货币形式体现，除另有规定外，均应一次性计入确认收入的年度计算缴纳企业所得税。就本案例来说，卧龙公司转让股权收入195万元扣除为取得该股权所发生的成本176万元后的净额19万元，应作为股权转让所得(处置收益)，依法缴纳企业所得税。

从上述规定可以看出，企业采用成本法核算长期股权投资时，税法与会计准则在投资成本、投资收益的确认与计量方面不存在实质性差异。在申报年度企业所得税时，只需要对免税部分的投资收益和减值准备作为纳税调整项目处理，不需要对其他项目进行纳税调整。

(二) 纳税申报

根据本案例卧龙公司资料和《企业所得税年度纳税申报表》及其附表的填报说明，卧龙公司应填表如下(其他两个企业从略)：

1. 附表十一《长期股权投资所得(损失)明细表》的填报方法。

(1) 将补充登记的2009年对金星公司投资的196万元作为对被投资企业投资的期初余额填入第2列“期初投资额”栏。

(2) 将2011年度转让股权176万元与追加投资80万元的

差额96万元以负数填入第3列“本年度增(减)投资额”栏。

(3) 将取得长期股权投资实际支出的金额100万元填入第4列“初始投资成本”栏。

(4) 将2011年度按照国家统一会计制度核算确认的股息红利179万元和投资转让所得19万元之和198万元填入第6列“会计核算投资收益”栏。

(5) 将2011年度按照国家统一会计制度核算确认的股息红利179万元填入第7列“会计投资损益”栏。

(6) 2011年度取得按照税收规定确认的股息红利179万元,应区分两种情况填入第8、9列“税收确认的股息红利”栏:如果股息红利符合税收免税规定条件,填入第8列“免税收入”栏;如果股息红利不符合税收免税规定条件,填入第9列“全额征税收入”栏(本案例符合免税条件)。因为成本法下的收益确认时间与税法规定基本一致,一般不存在会计与税收的差异,所以第10列“会计与税收的差异”栏为0。

(7) 2011年转让股权投资时取得的扣除相关税费后的净收入195万元,填入第11列“投资转让净收入”栏。

(8) 2011年转让股权投资时,按照国家统一会计制度核算的投资转让成本176万元,填入第12列“投资转让的会计成本”栏。

(9) 2011年转让股权投资时,按照税收规定计算的投资转让成本也是176万元,填入第13列“投资转让的税收成本”栏。

(10) 因为采用成本法,会计与税收确认的投资转让成本相同,所以将投资转让净收入195万元减去投资转让成本176万元后的余额19万元,分别填入第14列的“会计上确认的转让所得或损失”栏和15列“按税收计算的投资转让所得或损失”栏。

(11) 因为采用成本法,会计与税收确认的投资转让所得或损失相同,不产生差异,所以第16列“会计与税收的差异”栏为0。

2. 附表五《税收优惠明细表》的填报方法。在2011年度取得按照税收规定确认的股息红利179万元,符合《企业所得税法》第二十六条和《企业所得税法实施条例》第八十三条税收免税规定条件,应填入附表五第3行第2列免税收入项目“符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益”栏。

3. 附表三《纳税调整项目明细表》的填报方法。按照税收规定确认为免税收入项目的股息红利179万元,在填入附表五免税收入项目“符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益”栏之后,还应填入附表三第15行免税收入项目的“调减金额”栏。

4. 主表《企业所得税年度纳税申报表》的填报方法。

(1) 将2011年度按照国家统一会计制度核算确认的股息红利179万元和投资转让所得19万元之和198万元填入第9行“投资收益”栏。

(2) 将附表三第15行免税收入项目的“调减金额”栏的179万元连同其他调减金额合计填入主表第15行“减:纳税调整减少额”项目金额栏,同时填入第17行“其中:免税收入”项目金额栏。■

(作者单位:河南省南阳市国家税务局
中国石化集团河南石油勘测局财务处)

责任编辑 武献杰

● 简讯

“福建平潭综合实验区海峡西岸会计服务示范基地”正式建立

不久前,由中国注册会计师协会、福建平潭综合实验区管委会、福建省财政厅共同创建的“福建平潭综合实验区海峡西岸会计服务示范基地”正式成立。

中注协副会长兼秘书长陈毓圭在成立仪式上表示,以诚信建设为主线,全面提高服务国家建设的能力,是中国注册会计师行业的不变承诺。不断拓展新业务领域,促进经济发展方式转变和社会管理创新,是行业发展五大战略之一。国家“十二五”规划提出了国家经济发展方式转变和经济结构调整的重大方针,为注册会计师行业发挥作用提供了宏观政策环境,创造了巨大的服务需求,营造了更高的创新平台,释放了更广阔的发展空间。中国注册会计师行业“十二五”发展规划围绕服务国家发展战略、区域经济发展重点、产业结构调整和企业转型升级重点,提出在全国建设30个左右会计服务示范基地的宏伟任务。此次在平潭创建会计服务示范基地,是落实行业“十二五”规划的具体体现,更是行业服务国家重点区域、重点战略的具体要求。

“福建平潭综合实验区海峡西岸会计服务示范基地”是中注协携同地方财政部门、各地注协与有关政府(部门)、行业组织联合创建的第八个会计服务示范基地。根据协议安排,示范基地将大力支持会计师事务所拓展服务领域,充分发挥会计师事务所聚集的审计、财务、会计、评估、咨询等多种专业人才优势,不断拓展新型业务领域和新兴市场,为入驻福建平潭综合实验区开发建设的企业提供全方位服务,同时也为福建平潭综合实验区管委会开发建设重大经济决策提供咨询、可行性评估和决策方案等专业咨询服务。

(本刊记者)