

子公司未分配利润转增资本 相关账务处理探析

段远刚

一、目前子公司利润分配账务处理

《企业会计准则第2号——长期股权投资》(以下简称2号准则)规定,投资方对联营企业和合营企业的长期股权投资,应当采用权益法核算。投资方能够对被投资单位实施控制的长期股权投资,应当采用成本法核算。限于篇幅,本文中提到的长期股权投资仅限于投资方(母公司)能够对被投资单位(子公司)实施控制,母公司对子公司的长期股权投资采用成本法核算,子公司纳入母公司合并报表范围的情况。

1. 子公司发放现金股利。子公司借记“利润分配”,贷记“应付股利”。母公司应按子公司宣告发放的现金股利中按照投资比例计算属于本企业的部分,借记“应收股利”,贷记“投资收益”。实际收到现金股利时,借记“银行存款”等,贷记“应收股利”。母公

司个别资产负债表“未分配利润”项目余额因投资收益的确认而增加。母公司编制合并报表时,对收到现金股利确认的投资收益予以抵销,借记“投资收益”,贷记“长期股权投资”。抵销后,子公司发放现金股利事项对母公司合并资产负债表“未分配利润”项目金额没有影响。

2. 子公司以未分配利润转增资本。子公司不发放现金股利,以未分配利润转增注册资本时,借记“利润分配”,贷记“实收资本”或“股本”。根据现行2号准则应用指南规定,子公司将未分配利润转增资本,子公司未向母公司提供等值现金股利或利润的选择权,仅属于子公司自身所有者权益结构的重分类,母公司不应确认相关投资收益。因此母公司个别资产负债表“未分配利润”项目余额无变化(假设不考虑其他影响因素),不受子公司利润分配的影响。由于母公司不作账务处理,母公司“长期股权投资——投

资成本”科目无变化,但子公司实收资本已经增加,母公司“长期股权投资——投资成本”账面价值与子公司实收资本按母公司应享有的权益比例计算的金额将产生差额。在编制集团合并资产负债表时,这部分差额调整到合并报表“未分配利润”项目中。也就是说,尽管母公司个别报表不作账务处理,但集团合并报表中的“未分配利润”项目中,仍然包括子公司以未分配利润转增资本按母公司应享有的权益比例计算的份额。

二、子公司以未分配利润转增资本账务处理方法存在的不足

1. 母公司个别资产负债表“未分配利润”项目反映不够客观、公允。子公司以利润转增资本时,由于母公司个别报表不确认投资收益,母公司个别报表中“未分配利润”将不发生变化(假设不考虑其他影响因素),不包括子公司以利润转增资本中母公司按股

济考核,以实现更高的经济效益。

(四) 加强评价考核

一是健全财务指标评价体系。要坚持动态和静态指标分析相结合的方式,建立“日平衡、周优化、旬决策、月分析”的生产经营预测、优化、监控、纠偏机制,通过经济活动分析不断优化和细化计划的编制、执行,确保市场变动得到快速响应、生产决策得到快速落实,进而准确总结和评价公司

财务状况及经营成果。

二是健全财务管理目标评价体系。要完善《经济责任制考核办法》,明确考核评价的工作目标、职责分工、工作程序、工具方法等内容。每年度按照上下结合、分级编制、逐级分解的程序,在沟通反馈的基础上,建立主要工作任务考核、主要技术经济指标考核、专业管理考核等指标体系,分配指标权重,采取千分制计分

方法,确定确保目标、力争目标和奋斗目标三类绩效目标值,并以签订目标责任书的形式层层分解到公司所属单位(部门),最终落实到装置、班组、岗位,发挥财务管理目标评价的导向、激励和考核作用。

(作者单位:中天合创能源有限责任公司化工分公司 中天合创能源有限责任公司)

责任编辑 李卓

比应享有的那部分份额。母公司股东作出利润分配决议时,可以依据合并报表当年实现的归属于母公司股东的可分配利润,或合并报表滚存的归属于母公司股东的可分配利润,或母公司个别报表当年实现的可分配利润,或母公司个别报表滚存的可分配利润。如果母公司股东选择母公司个别报表滚存的可分配利润作为利润分配依据,母公司个别报表“未分配利润”项目将不能真实反映可供分配的利润情况。另外,母公司股东会如果作出以未分配利润转增资本的决议,决策依据为母公司个别报表未分配利润。由于母公司个别报表中“未分配利润”不包括子公司以利润转增资本时母公司按股比应享有的那部分金额,个别报表“未分配利润”项目将不能客观、公允反映可转增金额。

2. 依据合并资产负债表“未分配利润”项目分配利润可能会偏离实际。由上述分析可知,当子公司以未分配利润转增资本时,子公司将“未分配利润”项目调整到“股本”或“实收资本”项目中,合并报表后,集团合并资产负债表中“未分配利润”项目仍然包含这部分已经转增资本的金额(按母公司应享有权益比例计算的份额)。子公司这部分未分配利润已经转增为注册资本,不可能再以现金股利的形式分回母公司。由于母公司未作相关账务处理,母公司个别报表“未分配利润”中不包括子公司转增资本按母公司占比计算的份额,而集团合并报表中的“未分配利润”项目中包括这部分份额。受此影响,集团合并资产负债表中的“未分配利润”项目金额将大于母公司实际可供分配利润的金额。如果母公司股东作出利润分配决议时依据合并资产负债表“未分配利润”项目,将有可能出现“超分”的情况。假设母公司股东会决定将合并报表中累

计滚存的归母未分配利润100%分配,母公司实际可分配利润将不足分配,无法足额上缴利润。

3. 母公司“长期股权投资——投资成本”账面价值与在子公司实收资本中的占比份额不一致。当子公司以未分配利润转增资本时,母公司不确认投资收益,母公司个别报表“长期股权投资——投资成本”账面价值不能进行调整,导致母公司“长期股权投资——投资成本”账面价值与实际在子公司实收资本中享有的占比份额不一致。

4. 母公司长期股权投资账面价值与计税基础存在差异。《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,企业权益性投资取得股息、红利等收入,应以被投资企业股东会或股东大会作出利润分配或转股决定的日期,确定收入的实现。也就是说,按照原文规定,在子公司以利润转增资本时,母公司需要确认投资收益,同时调整长期股权投资计税基础。而按照2号准则应用指南的规定,这种情形不需要确认投资收益和调整长期股权投资账面价值,从而导致长期股权投资账面价值与计税基础不一致。《财政部 国家税务总局关于企业清算业务企业所得税若干问题的通知》(财税[2009]60号)规定,清算企业的股东分得的剩余资产的金额,其中相当于被清算企业累计未分配利润和累计盈余公积中按该股东所占股份比例计算的部分,应确认为股息所得;剩余资产减除股息所得后的余额,超过或低于股东投资成本的部分,应确认为股东的投资转让所得或损失。根据2号准则应用指南规定,子公司以利润转增资本后,母公司个别报表不作账务处理,股权投资成本计税基础保持不变,将可能增大母公司的投资转让所得,

增加企业所得税费支出。

三、政策建议

2号准则第八条规定,追加或收回投资应当调整长期股权投资的成本。据此,建议对2号准则应用指南的相关政策规定进行调整。子公司以未分配利润转增资本也应视同为子公司各股东方同比例增加对子公司的投资,母公司增加对子公司的长期股权投资成本。当子公司以未分配利润转增资本时,母公司也做相应账务处理:一方面作分红处理,借记“应收股利”,贷记“投资收益”;另一方面作分红再投资处理,借记“长期股权投资”,贷记“应收股利”。这样可以增加母公司个别资产负债表“未分配利润”项目金额,使该项目包括子公司以利润转增资本按母公司占比计算的金额,与合并资产负债表“未分配利润”项目趋于一致,确保母公司的股东作出分红决议时,母公司有足额利润分配,母公司个别报表“未分配利润”项目反映也更加客观、公允。同时,可增加母公司“长期股权投资”项目金额,使母公司长期股权投资账面价值与计税基础保持一致,避免出现股权转让或股权清算时多缴纳企业所得税费的情况。□

(作者单位:北京一轻控股有限责任公司)

责任编辑 刘霖

主要参考文献

- [1] 陆俊. 关于被投资企业以利润转增资本的会计处理浅析[J]. 国际商务财会, 2014, (12): 34-36.
- [2] 刘科影. 浅谈未分配利润转增资本[J]. 绿色财会, 2009, (10): 38-39.