

长期股权投资成本法之优化

湖南工程职业技术学院 荣树新 胡永红

(一)

1. 长期股权投资采用成本法核算的总体原则。根据企业会计准则的规定,成本法下长期股权投资的核算原则是:采用成本法核算的长期股权投资应当按照初始投资成本计价,追加或收回投资时应当调整长期股权投资的成本;将被投资单位宣告分派的现金股利或利润确认为当期投资收益;投资企业确认投资收益,仅限于被投资单位接受投资后产生的累积净利润的分配额,所获得的现金股利或利润超过上述金额的部分视为初始投资成本的收回。

2. 长期股权投资采用成本法核算的优化思路。第一步,确定记入“应收股利”账户借方的金额。公式为:

被投资单位本次宣告发放的现金股利或利润中投资企业应享有的份额=被投资单位本次宣告发放的现金股利或利润×投资企业持股比例

第二步,用倒推法确定记入“长期股权投资”账户贷方的金额。公式为:

长期股权投资调减数=“长期股权投资”账户已有余额-本次账务处理后“长期股权投资”账户应有余额

其中:本次账务处理后“长期股权投资”账户应有余额=

所得税应由谁承担呢?国税发[2008]28号文件和财预[2008]10号文件中并没有相关规定。笔者认为,总机构和各分支机构应根据利润总额分别确定自身实际应承担的企业所得税,并列示在利润表中,按分配金额申报企业所得税,差额为应收(受益地区)或应拨(划出税款地区)税款。

4. 没有明确规定如何填列《企业所得税月(季)度预缴纳税申报表》(A类)。国税函[2008]44号文件规定,A类报表适用于查账征收企业,若汇总纳税的总分支机构适用A类报表,总分支机构属于按照税务机关确定的其他方法预缴所得税的企业。当总机构或分支机构存在税收减免、税收优惠、税收抵免时,报表使用者就不能清晰地分辨总机构享有的税收优惠和分支机构享有的税收优惠。笔者认为,汇总纳税、就地预缴的企业在填列A类报表时,总机构和分支机构应根据各自的数据分别填列据实预缴的各项指标,数据之间虽缺乏关联性,但是可以清晰地反映总分支机构的各项数据。若总分支机构之间有关联方交易,待年终汇算清缴时,根据关联方交易的相关规定进行调整即可。

5. 未明确规定税收抵免和未弥补亏损的处理方法。国税发[2008]28号文件第十七条规定,总机构和分支机构2007年

长期股权投资的初始投资成本-(投资后至本次止被投资单位宣告发放的现金股利中累计属于投资企业的部分-投资后至上年末被投资单位累计实现的净利润中属于投资企业的部分)。

值得注意的是,根据企业会计准则,在未追加投资的情况下,投资企业“长期股权投资”账户应有余额不得超过长期股权投资的初始投资成本,即上式括号中的后者大于或等于前者时,本次账务处理后长期股权投资账户应有余额为长期股权投资的初始投资成本。反之,当上式括号中的前者大于后者时,说明投资后至本次止被投资单位累计宣告发放的现金股利中包含投资企业取得投资前被投资单位实现的尚未分配的利润。在这种情况下,其差额应作为初始投资成本的收回,本次账务处理后“长期股权投资”账户应有余额应小于长期股权投资的初始投资成本。

第三步,确定记入“投资收益”账户贷方的金额。公式为:

投资收益=被投资单位本次宣告发放的现金股利或利润中投资企业应享有的份额-长期股权投资调减数

(二)

例:甲公司于20×1年5月6日,以512万元的价格购入

及以前年度按独立纳税人计缴所得税尚未弥补完的亏损,允许在法定剩余年限内继续弥补。笔者对此规定的理解是:总机构和各分支机构的亏损只能在亏损机构的法定剩余年限内弥补,而不能交叉弥补。但这样的理解与《企业所得税法》中“分支机构不是独立的纳税主体”的规定相违背。如果不这样理解,总分支机构可以利用各自适用税率的差异进行合理避税。

(二)

由于国税发[2008]28号文件和财预[2008]10号文件在执行的过程中存在诸多问题,笔者认为,可考虑采用以下方式解决总分支机构的纳税问题:①执行法律规定的就地预缴,但不执行国税发[2008]28号文件和财预[2008]10号文件规定的分配办法,即总分支机构根据本单位的利润总额经纳税调整后计算应纳税所得额和应预缴的企业所得税,并在各核算地所属税务机关申报预缴,年度终了由总机构根据各地税务机关已受理的预缴申报表执行年终汇算清缴,分支机构不再汇算。②如果总分支机构执行国税发[2008]28号文件和财预[2008]10号文件,分配后再预缴各期所得税,则应尽快解决上述问题,以便各企业和各地税务机关在税收征纳过程中更好地执行文件。○

乙公司的股票 250 万股,占乙公司总股份的 10%,拟长期持有,另支付相关税费 10 万元,其中含有已宣告发放但尚未领取的现金股利 12 万元。

20×1 年乙公司全年实现净利润 240 万元,于 20×2 年 2 月 5 日宣告分派现金股利 250 万元,并于 3 月 6 日支付。20×2 年乙公司全年实现净利润 50 万元。20×3 年乙公司全年实现净利润 100 万元。20×4 年 2 月 28 日宣告分派现金股利 80 万元,并于 3 月 20 日支付。20×4 年乙公司全年实现净利润 180 万元,20×5 年 5 月 7 日宣告分派现金股利 20 万元,并于 5 月 25 日支付。

(1)20×1 年 5 月 6 日,甲公司取得投资时的会计处理如下:借:长期股权投资 510 万元,应收股利 12 万元;贷:银行存款 522 万元。

(2)20×2 年 2 月 5 日,会计处理如下:

第一步,确定记入“应收股利”账户借方的金额,即:250×10%=25(万元)。

第二步,用倒推法计算确定记入“长期股权投资”账户贷方的金额:“长期股权投资”账户应有余额=510-(250×10%-240×8=12×10%)=501(万元)。

长期股权投资调减数=“长期股权投资”账户已有余额-“长期股权投资”账户应有余额=510-501=9(万元)。

记入“投资收益”账户贷方的金额=25-9=16(万元)。会计分录如下:借:应收股利 25 万元;贷:长期股权投资 9 万元,投资收益 16 万元。

长期股权投资“T”型账户表示如下:

长期股权投资	
已有余额	510 万元
	调减数=9 万元
应有余额	501 万元

(收到现金股利的分录从略,下同。)

(3)20×3 年,乙公司未宣告发放股利,不进行会计处理。

(4)20×4 年 2 月 28 日,会计处理如下:

第一步,确定记入“应收股利”账户借方的金额,即:80×10%=8(万元)。

第二步,用倒推法计算确定记入“长期股权投资”账户贷方的金额:“长期股权投资”账户应有余额=510-[(250+80)×10%-(160+50+100)×10%]=508(万元)。长期股权投资调减数=“长期股权投资”账户已有余额-“长期股权投资”账户应有余额=501-508=-7(万元)。

第三步,确定记入“投资收益”账户贷方的金额:8-(-7)=15(万元)。

会计分录如下:借:应收股利 8 万元,长期股权投资 7 万元;贷:投资收益 15 万元。

长期股权投资“T”型账户表示如下:

长期股权投资	
已有余额	501 万元
	调减数=-7 万元
应有余额	508 万元

(5)20×5 年 5 月 7 日,会计处理如下:

第一步,确定记入“应收股利”账户借方的金额:20×10%=2(万元)。

第二步,用倒推法计算确定记入“长期股权投资”账户贷方的金额:“长期股权投资”账户应有余额=510-[(250+80+20)×10%-(160+50+100+180)×10%]=524(万元),大于长期股权投资的初始投资成本 510 万元,则本次账务处理后“长期股权投资”账户应有余额为 510 万元。长期股权投资调减数=“长期股权投资”账户已有余额-“长期股权投资”账户应有余额=508-510=-2(万元)。

第三步,确定记入“投资收益”账户贷方的金额:2-(-2)=4(万元)。借:应收股利 2 万元,长期股权投资 2 万元;贷:投资收益 4 万元。

长期股权投资“T”型账户表示如下:

长期股权投资	
已有余额	508 万元
	调减数=-2 万元
应有余额	510 万元

上述计算和会计处理可归纳为下表:

会计分录金额计算表

单位:万元

年度	借:应收股利③		贷:长期股权投资⑧				贷:投资收益⑨=③-⑧			
	投资企业享有的被投资单位实现的净利润份额		投资企业享有的被投资单位宣告分派的现金股利		初始投资成本⑤	已有余额⑥		应有余额⑦=⑤+②-④	调减数⑧=⑥-⑦	
	当年①	累计②	时间	当次③						累计④
			20×1.5.6			510				
20×1年	16	16	20×2.2.5	25	25	510	510	501	9	16
20×2年	5	21	20×3	未宣告发放现金股利,不作会计分录						
20×3年	10	31	20×4.2.28	8	33	510	501	508	-7	15
20×4年	18	49	20×5.5.7	2	35	510	508	510	-2	4

说明:表中最后一行,因为②>④,因此“长期股权投资”账户应有余额应取长期股权投资初始成本,即⑦=510