



股权投资会计处理与税法差异浅见

湖南铁道职业技术学院 肖小飞

一、初始投资成本确定的差异

1.除以现金资产方式取得的股权投资的入账价值在税法和会计上的规定一致外,以其他方式取得的股权投资在税法和会计上的规定都有所差别。通过行政划拨方式取得的长期股权投资,以划出单位的账面价值作为初始成本。以非货币性交易和债务重组方式取得的股权投资的初始成本:在会计上以换出资产的账面价值为基础确定股权投资成本;在税法上分解为先按公允价值销售非现金资产,再以与非现金资产公允价值相当的现金资产来购买投资。

2.长期股权投资如果采用权益法核算,则存在股权投资差额的问题。会计上:股权投资差额=初始投资成本-投资时被投资单位的所有者权益×持股比例。如果股权投资差额>0,则为借差,分期摊销记入“投资收益”科目;如果股权投资差额<0,则为贷差,记入“资本公积——股权投资准备”科目。

例:甲公司用500万元购买乙公司25%的股权,具有实际控制权,假定被投资单位的所有者权益分别为1800万元和2400万元。

当所有者权益为1800万元时,股权投资差额=500-1800×25%=50(万元)。**①借:**长期股权投资——乙单位(投资成本)500万元;**贷:**银行存款500万元。**②借:**长期股权投资——乙单位(股权投资差额)50万元;**贷:**长期股权投资——乙单位(投资成本)50万元。**③按期摊销时(合同规定了投资期限的,按投资期限平均摊销;合同未规定投资期限的,按不超过10年的期限摊销):借:**投资收益——股权投资差额摊销5万元;**贷:**长期股权投资——乙单位(股权投资差额)5万元。

当所有者权益为2400万元时,股权投资差额=500-2400×25%=-100(万元)。**①借:**长期股权投资——乙单位(投资成本)500万元;**贷:**银行存款500万元。**②借:**长期股权投资——乙单位(投资成本)100万元;**贷:**资本公积——股权投资准备100万元。

税法上不确认股权投资差额,即股权投资差额的借差摊销额不能在税前扣除,产生的可抵减时间性差异计入资本公积,不计入应税所得,不进行纳税调整。

二、持有期间的股利所得处理差异

1.投资方持有期间的股利。

(1)现金股利。在会计上,短期股权投资应根据实质重于形式原则,只确认处置收益,不确认持有收益。除取得投资时已记入“应收股利”科目的那部分股利在收到时冲减“应收股利”科目余额外,其他均于实际收到时作为初始投资成本的收回。而长期股权投资在采用成本法核算时,清算性股利冲减

投资成本,其他于被投资单位宣告分配股利时记入“投资收益”科目;采用权益法核算时,持有期间的股利于实际收到时冲减投资成本。

(2)股票股利。在会计上不作账务处理,只在备查簿中登记增加的股数;而税法上要求将其视为取得与股票面值相当的股利支付额,视同按面值购买股票。

(3)其他非现金资产股利。在会计上按成本结转,而税法上要求按资产的公允价值确定投资所得。

应注意的是,对投资方持有期间取得的上述各种形式的股利收入,除因享受定期减免税优惠而从低税率地区分回的部分外,其余都要补交地区差别税率部分的企业所得税(避免重复征税);而在处置股权投资转让所得时,按现行税法应全额并入应税所得,不考虑重复征税的问题。

例:某企业于1999年12月6日从证券市场上用存款购入A公司股票10000股作为短期投资,每股面值为1元,价款10元,另支付相关费用1000元。1999年12月31日股票每股市价为8元;2000年5月4日,A公司宣告每股派发0.2元的现金股利,每10股分派2股股票股利,于5月20日按5月15日在册股东支付。2000年6月10日转让上述股票2000股,实际取得价款为18000元,同年9月10日转让剩余的10000股,实际取得价款为88000元。

第一笔业务,购买时。**借:**短期投资——A公司101000元;**贷:**银行存款101000元。

第二笔业务,1999年末计提跌价准备=101000-80000=21000(元)。**借:**投资收益21000元;**贷:**短期投资跌价准备21000元。差异分析:税法上不确认跌价准备,所以应纳税所得额调增21000元,导致计税成本101000万元与会计账面成本80000元不一致。

第三笔业务,2000年5月20日收到现金股利。**借:**银行存款2000元;**贷:**短期投资——A公司2000元。收到的股票股利在备查簿中登记。收到股票股利后每股成本=(101000-2000)÷(10000+2000)=8.25(元)。差异分析:会计上不确认收益,短期投资的账面成本为99000元(101000-2000),单位成本为8.25元。税法上要求于宣告时确认收益,现金股利收入为2000元,股票股利收入为2000元,同时股东视同按面值购买股票,所以计税成本为103000元(101000+2000),单位成本=103000÷(10000+2000)=8.583(元)。

第四笔业务,2000年6月10日转让股票时。**借:**银行存款18000元,短期投资跌价准备3500元(21000÷12000×2000);**贷:**短期投资——A公司16500元(2000×8.25),投

谈关联方交易中非公允价值的会计处理

武汉 邓九生 林胜利

随着市场经济的发展,关联方交易及其公允性越来越为人们所重视。笔者在此对我国会计制度中关于上市公司显失公允的关联方交易的会计处理问题进行探讨。

一、我国关联方交易会计处理的相关规定

在我国,对于显失公允的交易,如果没有确凿证据表明其交易价格是公允的,对交易价格显失公允的部分一律不得确认为当期利润,而关联方对上市公司的捐赠则计入资本公积,并单独设置“关联方交易差价”明细科目进行核算。显失公允的关联方交易形成的资本公积,不得用于转增资本或弥补亏损。

1.上市公司出售资产给关联方的会计处理。

(1)正常的商品销售。当期对非关联方的销售占该商品总销售量较大比例的(通常为20%及以上),应对非关联方销售的加权平均价格作为与关联方之间同类交易的计量基础,并据以确认为收入,实际交易价格超过确认为收入的部分计入资本公积。若商品销售因交易量较小,与非关联方之间的交易价格不足以表明价格的公允性,则此时应分以下情况处理:①实际交易价格不超过商品账面价值120%的,按实际交易价格确认为收入;②实际交易价格超过商品账面价值120%的,将商品账面价值的120%确认为收入,实际交易价格超过确认为收入的部分计入资本公积。

(2)非正常的商品销售及其他销售。对于非正常的商品销售及其他销售(如转移应收债权,或者将其持有的固定资产、

投资收益5000元。差异分析:会计上转让所得为5000元,而税法上转让所得为834元(18000-2000×8.583)。

第五笔业务,2000年9月10日转让股票时。借:银行存款88000元,短期投资跌价准备17500元;贷:短期投资——A公司82500元(10000×8.25),投资收益23000元。差异分析:会计上转让所得为23000元,税法上转让所得为2170元(88000-10000×8.583)。

总之,2000年纳税调整:会计上转让所得为28000元,税法上转让所得为3004元(834+2170),调减应税所得为24996元。现金股利和股票股利,税法上要确认收益为4000元,会计上未确认,由于双方所得税税率一致,不需补交所得税。

2.持有期间确认为股利性所得的时间标准有差别。

会计上:短期股权投资,除取得投资时已记入“应收股利”科目的那部分股利在收到时冲减“应收股利”科目余额外,其他均于实际收到时作为初始投资成本的收回。长期股

无形资产、长期投资和其他资产出售给关联方,或者将净资产出售给关联方),概括起来说,其会计处理是以账面价值确认为收入或冲减原有账户,实际交易价格超过商品账面价值的部分计入资本公积(关联方交易差价)。

2.关联方之间承担债务或费用(不包括债务重组)的会计处理。关联方为上市公司承担债务或费用的,应视为关联方对上市公司的捐赠。关联方的一方为另一方承担债务的,承担方应按所承担的债务计入营业外支出(承担关联方债务);被承担方应按承担方实际承担的债务计入资本公积(关联方交易差价)。

二、对我国关联方交易会计处理相关规定的思考

1.我国关联方交易会计处理相关规定的不足。从上文可以看出,我国关联方交易会计处理要求上市公司不得将关联方交易中非公允价值部分的收益在利润表中反映,而应作为资本公积(关联方交易差价)直接在资产负债表中加以反映,其主要目的是避免上市公司利用关联方交易虚增利润。笔者认为,有必要对我国当前关联方交易的会计处理规定进行仔细的探讨,因为现有规定只保证了利润表中的数据合理、恰当,而对资产负债表中相关项目价值计量的不公允赋予了合法地位。现举例说明:

假设母公司A与子公司B发生了关联方交易,A将自己2001年度生产的产品全部销售给B,所售产品的账面价值为44000万元,未计提减值准备。A按照61600万元的价

权投资在采用成本法核算时,投资方确认的股利所得,仅限于所获得的被投资单位在接受投资后产生的累积净利润的分配额,否则为清算性股利,应冲减投资成本;但税法上规定,从被投资单位的累积净利润(包括累计未分配利润和盈余公积)中取得的任何分配支付额,都作为股利性所得。在采用权益法核算时,会计制度规定,投资企业应在每个会计年度末,按应享有或分担的被投资单位当年实现的净利润或发生的净亏损的份额,确认投资收益或损失,并相应调整投资账面价值,当被投资单位宣告发放现金股利时,冲减投资账面价值。

税法上:不论企业对投资采用何种方法核算,被投资单位实际账务上作利润分配(包括以盈余公积和未分配利润转增资本)时,投资单位应确认为投资所得的实现。被投资单位发生的亏损,除非投资方转让或处置投资,否则只能由被投资单位自行按规定结转弥补,投资单位不得调减其投资成本,也不得确认其投资损失。○