



谈财产股利的会计处理

河北理工大学经济管理学院 王富强

股利作为股份公司付给股东的投资报酬,其形式有现金股利、股票股利、财产股利和负债股利四种,实务中以现金股利和股票股利最为常见。财产股利是指公司用现金以外的资产向股东分派的股息和红利,如有价证券、存货等。对于财产股利(本文特指以存货形式发放的股利)的会计处理,由于涉及关联交易而争议颇多。在西方会计核算中,一般在财产股利发放前,先将相关财产的账面价值调整为公允市价,承认处分财产股利,然后再作股利发放的分录。其会计处理如下:将相关财产的账面价值调整为公允市价时(假设公允市价大于账面价值):借记“存货”科目,贷记“处置存货收益”科目;在股利宣告日:借记“处置存货收益”科目,贷记“应付股利”科目;在股利发放日:借记“应付股利”科目,贷记“存货”科目。

此种处理方式,由于提前确认了存货处分收益,故在股利发放时不确认销售,只是按存货的账面价值进行转账。我国现行会计处理中强调稳健性原则,存货期末计价采用“成本

与可变现净值孰低法”,只有在期末存货的可变现净值低于成本时,才可以确认存货跌价损失,计提存货跌价准备。有关财产股利的账务处理,现行会计制度未给出明确答案。

财政部在《关联方之间出售资产等有关会计处理问题暂行规定》中,做出了如下规定:上市公司出售资产或将债权转移(含出售债权)给关联方,如果实际交易价格低于或等于所出售资产或转移债权账面价值的,仍按有关企业会计制度和准则的规定进行处理;如果实际交易价格超过相关资产账面价值的,除市场上存在更客观、明确、公允的价格外,对于非正常商品销售,如果没有确凿证据表明交易价格是公允的,在符合收入确认条件的前提下,应按出售商品的账面价值将其确认为收入,将实际交易价格与出售商品账面价值间的差额,计入资本公积(关联交易差价)。显然,股份公司发放财产股利的行为属于非正常商品销售,按照这一规定的要求,如果实际交易价格低于或等于作为股利的财产的账面价值,或者虽高于其账面价值但能证明是公允的,会计处理中应确认销售收入。

例如,某上市公司(一般纳税人)3月1日宣告发放现金股利351万元,由于公司财务状况突然恶化,在实际支付日改用库存商品向股东支付股利,双方协商按市场公允价值确认库

存商品价值成交价格为300万元,该批库存商品的成本为250万元,未计提跌价准备,计税价格为300万元。

则股利发放日的会计处理如下:借:应付股利351万元;贷:主营业务收入300万元,应交税金——应交增值税51万元。借:主营业务成本250万元;贷:库存商品250万元。

如果实际交易价格超过相关财产的账面价值,且无法证明其是否公允,会计处理中也要按存货的账面价值确认销售收入,将实际交易价格与出售存货账面价值的差额,计入资本公积(关联交易差价)。

仍以上例,假如不能证明实际成交价是公允的,其他条件不变。则股利发放日会计处理如下:借:应付股利351万元;贷:主营业务收入250万元,应交税金——应交增值税51万元,资本公积——关联交易差价50万元。借:主营业务成本250万元;贷:库存商品250万元。

这种处理方式将公司发放财产股利的行为视同销售商品,确认销售收入。笔者以为,此种处理方式存在明显弊端:首先,不符合有关收入确认的实质。收入是企业会计期间内增加的除所有者投资以外的经济利益。若这一经济利益来源于投资者,应视为投资者对企业的贡献或追加投资,计入所有者权益。而公司因发放财产股利而增加的经济利益来源于股东,不属于收入确认的范畴。其次,为上市公司粉饰经营业绩提供了可能。当前,股市中会计信息造假行为屡禁不止,不少上市公司尤其是“ST”一族,为了掩盖经营上的失败,继续在股市中圈钱,往往在会计处理上大做文章,利用制度上的漏洞,人为调节利润,制造虚假的繁荣,严重损害了广大投资者尤其是中小投资者的利益。当前财产股利的会计处理方式无疑为上市公司与大股东联手作弊提供了方便。基于以上原因,不少人主张,即使实际成交价是公允的,在会计处理时也不确认收益,而是按存货成本转账。其股利发放日的会计处理如下:借记“应付股利”科目,贷记“库存商品”、“应交税金——应交增值税”科目。

这种处理方式可以避免上市公司粉饰经营业绩。然而,公司以存货支付股利,货物的所有权已归他人,债务得以减少,与现金资产等价的经济利益已经实现,无视这一经济利益的存在显然不符合客观性原则。笔者以为,鉴于财产股利是一种非正常的商品销售,实务中往往是在股份公司宣告发放现金股利后,由于财务状况突然恶化而无法支付现金,不得不改用存货支付已经宣告的股利,具有债务重组的性质。因此,其会计处理也应比照债务重组进行。无论实际成交价格是否客观公允,是否大于相关资产的账面价值,会计处理中均不应确认销售收入,而是按存货的账面价值转账,差额部分计入资本公积(或管理费用)。这样,既可以简化核算,省去判断存货实际成交价格是否公允、是否大于其账面价值的麻烦,也可以防止上市公司与大股东联手操纵利润,粉饰会计报表。

仍以前例,股利发放日会计处理如下:借:应付股利351万元;贷:库存商品250万元,应交税金——应交增值税51万元,资本公积——关联交易差价50万元。如果该批存货的实际成本为320万元,其他条件不变,则会计处理为:借:应付股利351万元,管理费用20万元;贷:库存商品320万元,应交税金——应交增值税51万元。☐