

绿对长期股权投资—权益法下若干会计处理问题的探讨

文/苏幸福

一、对现行会计处理方法的简单评价

诚如大家所知，长期股权投资权益法下投资方每年按持股比例及被投资企业当年实现净利确认的投资收益属于一项时间性差异。会计上确认投资收益时，税法此时并不将其计入应纳税所得额；投资方收到现金股利时，会计上不计入当期利润，但税法要求此时投资方应补交所得（当投资方所得税税率大于被投资方所得税税率时），即投资方每年确认投资收益时形成了一项应纳税时间性差异，且此项差异转回于收到现金之时。

我国现行投资准则及会计制度对此类经济业务的会计处理方法事实上是应付税款法，即不确认这种时间性差异影响的所得税金额对本期及未来每年所得税费用的影响，也就是对这类重复发生的时间性差异影响的所得税金额不跨期分摊。现行会计处理方法如下：

(1) 每年末根据被投资公司利润表中当年实现的净利及本公司持有被投资公司的股权比例计算应享有的净利，作如下会计处理：

借：长期股权投资

贷：投资收益

(2) 被投资公司宣告发放现金股利时（我国公司一般每年发放一次股利，每年宣告发放的实际上为上年股利），会计处理为：

借：应收股利

贷：长期股权投资

收到股利时：借：银行存款

贷：应收股利

年终时，若被投资公司所得税率大于或等于投资方的所得税税率，则按税法规定对收到的现金股利不需补交所得税；但若被投资公司所得税税率小于投资方的所得税税率，则需按税法规定对当年收到的现金股利补交所得税，会计上将这部分所得税直接计入当年的所得税费用。这样处理违背了收入（收益）与费用（所得税费）既要在时间上，同时也要在因果上相互配比的原则。现行会计处理的结果，在投资方所得税税率小于或等于被投资方所得税税率（此种情况不需补交所得税）或虽然投资方所得税税率大于被投资方所得税税率但投资方每年确认的投资收益与该年收到现金股利相差不大的情况下，不会严重扭曲每年的经营成果（净利）；但若投资方所得税税率大于被投资方所得税税率，每年确认的投资收益与该年收到的现金股利相差较大时，会严重地扭曲企业的经营成果（净利），特别是在投资方投资收益占全部利润比例较高，被投资方每年净利水平虽高，但前若干年几乎不发放现金股利，后若干年大量发放现金股利这种情况下，投资方前几年利润高估，后几年则利润低估。从会计角度来看，这种处理方法既不符合配比原则，稳健性原则，同时也给作为控股的投资方通过左右被资方的股利政策来“创造利润”和“利润平滑”创造了条件。所以我认为现行的会计处理方法主要适用于投资方所得税税率小于或等于被投资方所得税税率这种情况下。

二、改进现行会计处理方法的建议

根据上述分析，我认为权益法下投资方的会计处理方法应区别不同情况，分别采用现行方法即（应付税款法）和纳税影响会计法。

(一) 若“投资方所得税税率小于或等于被投资方所得税税率”。在这种情况下，由于税法规定投资方收到现金股利无需补交所得税，所以投资方按每年被投资公司实现净利及持有其股权比例确认的投资收益全部属于永久性差异，对其会计处理方法应选择应付税款法即目前会计准则、会计制度所规定的方法。

(二) 若“投资方所得税税率大于被投资方所得税税率”。又分两种情况：

1: 当“投资方预计每年确认的投资收益与每年收到的现金股利相差不大”时（当然这种情况罕见且难以较准确地预见），对投资收益中未来应补交所得税这一部分时间性差异（注：投资收益中有一部分属于永久性差异）无论采用应付税款法还是纳税影响会计法，确认的所得税费相差不大，都不会严重扭曲净利水平。当然，由于这种情况难以预见且每年难以持续，我认为最好还是用纳税影响会计法。

2: 当“投资方预计每年确认的投资收益与每年收到的现金股利相差很大（如被投资公司正处于成长期，每年净利很高，但出于扩大生产经营规模的需要，不支付股利或支付较少的股利）或两

者差异难以较准确地估计，且投资方对外投资收益占其全部利润比例较高”时，为了较客观地核算企业净利润，对投资收益中未来收到时应补交所得税这一部分时间性差异应采用纳税影响会计法，其会计处理如下。

(1) 每年末，投资方根据被投资方当年实现净利及持股比例确认投资收益时。又有两种会计处理方法。

方法一，先全额确认投资收益，后确认投资收益中所得税费用及未来收到现金股利应补交的递延所得税负债。会计分录如下：

①借：长期股权投资 - × × 公司（损益调整）（分享的净利）

贷：投资收益（分享的净利）

②借：所得税 × × ×

贷：递延税款 × × ×

应确认的所得税及递延税款金额 = 分享的净利 / (1 - 被投资方所得税税率) × (投资方所得税税率 - 被投资方所得税税率)。

通过上述会计处理后，一方面实现了收益与费用的正确配比，以客观反映投资方的经营成果（净利），另一方面也反映了递延所得税负债，以较真实地反映投资方的财务状况。

方法二，直接按扣除所得税费用后的差额确认投资收益。会计分录如下：

借：长期股权投资 - × × 公司（损益调整）（分享的净利）

贷：投资收益（分享的净利 - 递延税款）

贷：递延税款

其中递延税款金额的确定方法与方法一相同。

(2) 投资方在被投资方宣告发放上年现金股利时，会计分录如下：

借：应收股利

贷：长期股权投资 - × × 公司（损益调整）

(3) 年末申报本年所得税时，对当年收到上年现金股利应补交的所得税则应冲减递延税款负债（即记入递延税款的借方），会计分录为：

借：递延税款

贷：应交税金

其中：应转回的递延税款贷项金额 = 收到现金股利 / (1 - 被投资方所得税税率) × (投资方所得税税率 - 被投资方所得税税率)

通过上述处理就可以避免将收到现金股利应补交的所得税计入当期损益了。现举例说明应付税款法，纳税影响会计法处理程序及结果的差异。

A公司于2001年持有B公司60%有表决权的股份。B公司2003年实现净利8,500万元（全部归全体股东所享有，无扣除项目），该公司当年发放上年现金股利1,700万元。A公司所得税税率为33%，B公司所得税税率为15%。A公司本身利润总额为2,000万元（无纳税调整项目）。A公司用两种会计处理方法的会计处理如下。

现行方法——应付税款法

(1) 2003年末确认投资收益。A应确认的投资收益 = 8,500 × 60% = 5,100（万元）

借：长期股权投资 - B公司（损益调整） 5,100

贷：投资收益 5,100

(2) B公司2003年宣告发放2002年现金股利。A公司应分现金股利 = 1,700 × 60% = 1,020（万元）

借：应收股利 - B公司 1,020

贷：长期股权投资 - B公司（损益调整） 1,020

(3) 年终申报2003应交所得税。全年应交所得税 = 2000 × 33% + 1020 / (1 - 15%) × (33% - 15%) = 660 + 216 = 876（万元），其中收到的现金股利应补交的所得税 = 216（万元）全部计入当期所得税费。

借：所得税876

贷：应交税金 - 应交所得税876

当年净利 = 2,000 × (1 - 33%) + (5,100 - 216) = 1,340 + 4884 = 6,224（万元）。

其中对外投资收益产生净利为4,884万元，也不确认递延所得税负债。

纳税影响会计法。

(1) 2003年末确认投资收益（按上述介绍的方法 - 进行会计处理）

①借：长期股权投资 - B公司（损益调整）5,100

贷：投资收益 5,100

②确认所得税费用。所得税费用 = 5,100 / (1 - 15%) × (33% - 15%) = 1,080（万元）

借：所得税 1,080

贷：递延税款 1,080

核算的结果：对外投资产生的净利润 = 5, 100 - 1, 080 = 4, 020 (万元)

(2) B公司2003年宣告发放2002年现金股利。其会计处理方法与应付税款法相同。

(3) 年末申报2003年应交所得税。全年应交所得税为876万元，转回以前的应纳税时间性差异为216万元(其计算过程见应付税款法)，当年本身实现利润的所得税费 = 876 - 216 = 660 (万元)。

借：递延税款 216

所得税 660

贷：应交税金 876

注：上述会计处理过程也可以将(1) - ②与(3)的会计分录合并为：

借：所得税 1, 740 (1, 080 + 660)

贷：应交税金 - 应交所得税 876

递延税款 864

从纳税影响会计核算结果来看，当年对外投资收益对应的所得税费用为1, 080万元，对外投资产生的净利为4, 020万元，A公司全部净利 = 1, 340 + 4, 020 = 5, 360 (万元)

当年确认递所得税负债1, 080万元，扣除转回的216万元，该项负债净增加864万元。

比较：应付税款法比纳税影响会计法虚增净利为864万元，少记负债864万元，严重地虚夸了其经营成果，掩饰了其真实的财务状况。

另外，我们不难想象：如果B公司当年实现净利较低，但支付的现金股利却较多，用应付税款核算则会产生与上述相反的影响；A公司也可以利用其控股地位，根据其自身盈利水平高低，通过控制B公司的股利支付水平及B公司的净利水平来对其净利水平进行平滑。

综上所述，随着我国一般企业对外控股业务越来越多，对外投资收益占企业利润总额的比例越来越高，所得税税率尚难全国统一的情况下，财务会计报告要较客观地反映企业财务状况，经营成果，减少企业利用会计准则，会计制度的不完善而通过事先“业务安排”进行利润平滑等行为，我认为投资准则应及时明确规定长期股权投资权益法下上述经济业务事项的会计处理方法——即区别不同情况，分别采用不同的会计处理方法(作者单位：湖南伟大建设集团)

相关链接

[论我国公司监事会制度的完善](#)

[上市公司独立董事制度的建立和完善](#)

[每股收益无差别点分析中的几个问题](#)

[债转股股权几种可行的退出模式浅析](#)

[对长期股权投资—权益法下若干会计处理问题的探讨](#)

[中国证券市场基金投资组合风险收益特征及相关性分析](#)

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：(010) 65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心