

# 持股损益的确认与相应的所得税会计核算

江苏淮安市淮阴区财政局 宋月霞

本文中的“税”，除另有说明外，均专指企业所得税。“持股损益”，则是指企业持有长期股权投资期间，期末按应享有或应分担的被投资单位实现的净损益的份额确认的投资收益或投资损失。

## 一、持股损益的所得税处理

采用权益法核算长期股权投资，年终确认投资损失或投资收益时：

1. 因被投资单位发生净亏损，投资企业按应分担的份额确认投资损失并计入当期损益的，年终计税时应按确认的投资损失金额，调增应纳税所得额。

2. 因被投资单位发生净利润，投资企业按应享有的份额确认投资收益并计入当期损益的，年终计税时应按确认的投资收益金额，调减应纳税所得额。

3. 被投资单位实际向投资企业分配现金股利或利润（即税法上的股息、红利，下同）时，投资企业按规定增加应收项目（应收股利），减少长期股权投资的账面价值时，属居民企业之间的，计税时不作纳税调整。投资企业转让、处置长期股权投资时，应按原投资成本（计税基础）确认处置损益并计入当期

可：借：交易性金融资产——公允价值变动 60 000 元；贷：公允价值变动损益 60 000 元。

对于跨会计期间出售的交易性金融资产，其会计处理与同一会计期间出售的交易性金融资产的会计处理基本相同，所不同的是由于“公允价值变动损益”科目在上一会计期末已结平，为了便于会计处理和遵循会计原理，可在下一会计期初，将原结转分录转回。以例 2 为例：

1. 20×6 年 9 月 10 日购入时：借：交易性金融资产——成本 300 000 元；贷：银行存款 300 000 元。

2. 20×6 年 12 月 31 日因公允价值变动调整交易性金融资产账面价值：借：公允价值变动损益 60 000 元；贷：交易性金融资产——公允价值变动 60 000 元。同时，将“公允价值变动损益”科目余额转入“本年利润”科目：借：本年利润 60 000 元；贷：公允价值变动损益 60 000 元。

3. 20×7 年年初，将原结转分录转回：借：公允价值变动损益 60 000 元；贷：本年利润 60 000 元。

通过以上转回分录，“公允价值变动损益”科目余额恢复至原来的 60 000 元，对该余额在交易性金融资产出售时予以调整。

以上会计处理可以解释为：由于公允价值变动损益属于

应纳税所得额，与会计上确认的处置损益不一致的，应以税法上确认的处置损益为准，调整应纳税所得额。

## 二、持股损益的所得税会计核算

采用权益法核算长期股权投资，投资企业各年年终确认持股损益时：

1. 被投资单位当年发生净亏损，除长期股权投资账面价值已为零的情况外，投资企业应按应分担的份额确认投资损失，借记“投资收益”科目，贷记“长期股权投资——损益调整”科目。如果投资企业应分担的被投资单位净亏损的份额大于长期股权投资的账面价值（假定不存在其他实质上构成对被投资单位净投资的情况，下同），则以该项长期股权投资的账面价值减记至零为限，作上述会计分录。对于未能在账内确认的投资损失，应在备查簿中进行登记。

年终计税时，由于长期股权投资的账面价值小于其计税基础（假定此前不存在确认持股收益和调增长期股权投资账面价值的情况，下同），因此形成了可抵扣暂时性差异，符合确认条件的，应确认相关的递延所得税资产，即按确认的持股损失和当年适用的所得税税率计算的所得税金额，借记“递延所得

未实现损益，该部分损益只有在实现时才应结转至本年利润，上年度将未实现损益结转至本年利润，只是为了结平“公允价值变动损益”科目，本年度将其转回，待交易性金融资产出售时再作处理。

4. 20×7 年 3 月 10 日出售时：借：银行存款 360 000 元；贷：交易性金融资产——成本 300 000 元，投资收益 60 000 元。同时，借：交易性金融资产——公允价值变动 60 000 元；贷：公允价值变动损益 60 000 元。

综上所述，对于交易性金融资产公允价值变动采用以上方式进行会计处理，笔者认为优点有两个：一是投资收益的确认一目了然，投资收益就是购入成本与最终售价的差额；二是明确了公允价值变动损益的调整时间。设置“公允价值变动损益”科目的目的是反映企业持有交易性金融资产期间由于公允价值变动给企业带来的影响。在资产负债表日按公允价值对交易性金融资产的账面价值进行调整，既可以使企业投资者更准确地了解交易性金融资产对企业净资产的贡献，也体现了会计准则的资产负债表观。交易性金融资产一经出售，公允价值变动给企业带来的影响就已消失，因此在交易性金融资产出售时将原调整分录冲回。这样处理，既简单易懂，又不违背交易性金融资产按公允价值计价的初衷。○

税资产”科目,贷记“所得税费用——递延所得税费用”科目。

以后如果被投资单位继续亏损,按规定仍应确认投资损失,且符合确认条件的,应再确认相关的递延所得税资产,直至停止确认投资损失为止。递延所得税资产存续期间如果所得税税率变动,应按照新所得税税率调整递延所得税资产的账面价值,因此带来的收益或损失计入变动当期的所得税费用。

2. 以后年度,被投资单位以其税前利润弥补以前年度亏损时,投资企业应先按规定在年终确认投资收益,即按应享有被投资单位净利润的份额,借记“长期股权投资——损益调整”科目,贷记“投资收益”科目。如果投资企业存在在账外登记的未确认投资损失,则应先以应享有被投资单位净利润的份额抵消未确认投资损失,然后再恢复确认投资收益。如果被投资单位补亏以后还有现金股利或利润要分配,宣告分配现金股利或利润时,投资企业再借记“应收股利”科目,贷记“长期股权投资——损益调整”科目。

以后年度计算所得税时,因被投资单位以税前利润弥补以前年度亏损,投资企业应按照确认的投资收益中包含的被投资单位税前补亏的份额和投资企业适用的所得税税率计算的所得税金额,转回递延所得税资产,借记“所得税费用——递延所得税费用”科目,贷记“递延所得税资产”科目。被投资单位税前补亏结束,投资企业原确认的递延所得税资产也应全部转销结平。如果当期确认的持股收益高于尚未转回的持股损失,超过部分则应确认为递延所得税负债,不过这方面内容非本文讨论范围,故从略。

### 三、案例

例:A上市公司20×7年1月1日购买B公司25%的股份,买价为400万元,以银行存款支付,按规定采用权益法核算。

B公司相关情况如下:①20×7年度,净亏损120万元,经税务机关认定可全部在以后5年内以税前利润弥补;②20×8年度,税前利润80万元,与应纳税所得额相等,经批准全部用于弥补上年亏损;③20×9年度,税前利润120万元,与应纳税所得额相等,经核准用于弥补20×7年度亏损40万元,其余80万元按所得税税率25%计征所得税,这样B公司20×9年净利润为100万元(120-20)。

A上市公司相关情况如下:①20×7年度,税前利润为970万元,对B公司的持股损失30万元(120×25%)已计入当期损益;②20×8年度,税前利润为1220万元,对B公司的持股收益20万元(80×25%)已计入当期损益;③20×9年度,税前利润为1045万元,对B公司的持股收益25万元(100×25%)已计入当期损益。

假定A上市公司:①经确认各年度除涉及对B公司的持股损益外,无其他需要调整应纳税所得额的事项;②各年适用的所得税税率均为25%;③未预缴所得税;④对B公司持股损失导致的可抵扣暂时性差异符合递延所得税资产的确认条件。

试作A上市公司各年度所得税处理及相关的会计处理。

#### 1. A上市公司各年度所得税处理。

(1)20×7年度,因确认对B公司的持股损失,应调增应纳税所得额30万元,调整后全年应纳税所得额为1000万元

(970+30),当年应交所得税250万元(1000×25%)。

(2)20×8年度,因确认对B公司的持股收益,应调减应纳税所得额20万元,调整后全年应纳税所得额为1200万元(1220-20),当年应交所得税300万元(1200×25%)。

(3)20×9年度,因确认对B公司的持股收益,应调减应纳税所得额25万元,调整后全年应纳税所得额为1020万元(1045-25),当年应交所得税255万元(1020×25%)。

#### 2. A上市公司各年度涉及所得税的会计处理。

(1)相关计算:①20×7年年末应确认递延所得税资产=30×25%=7.5(万元);②20×8年应转回递延所得税资产=20×25%=5(万元);③20×9年确认的持股收益中包含的B公司税前补亏份额=40×25%=10(万元);当年应转回递延所得税资产=10×25%=2.5(万元);确认的应纳税暂时性差异=(100-40)×25%=15(万元);应确认递延所得税负债=15×25%=3.75(万元)。

(2)会计分录(见下表):

A上市公司各年度涉及持股损益和所得税的会计分录表 单位:万元

年度	摘要	借方		贷方	
		科目	金额	科目	金额
20×7年	取得股权	长期股权投资①	400	银行存款	400
	确认持股损失	投资收益	30	长期股权投资②	30
	确认递延税款	递延所得税资产③	7.5	所得税费用④	7.5
	计算应交所得税	所得税费用⑤	250	应交税费⑥	250
20×8年	确认持股收益	长期股权投资②	20	投资收益	20
	转回递延税款	所得税费用④	5	递延所得税资产③	5
	计算应交所得税	所得税费用⑤	300	应交税费⑥	300
20×9年	确认持股收益	长期股权投资②	25	投资收益	25
	转回递延税款	所得税费用④	2.5	递延所得税资产③	2.5
	确认所得税负债	所得税费用④	3.75	递延所得税负债⑦	3.75
	计算应交所得税	所得税费用⑤	255	应交税费⑥	255

注:①为“长期股权投资——B公司(成本)”科目;②为“长期股权投资——B公司(损益调整)”科目;③为“递延所得税资产——对B公司持股损益”科目;④为“所得税费用——递延所得税费用”科目;⑤为“所得税费用——当期所得税费用”科目;⑥为“应交税费——应交所得税”科目;⑦为“递延所得税负债——对B公司持股损益”科目。

#### 3. 简单分析。

(1)三年应纳税所得额合计=1000+1200+1020=3220(万元);三年应交所得税合计=3220×25%=805(万元)。

(2)三年税前利润合计=970+1220+1045=3235(万元);三年所得税费用合计=3235×25%=808.75(万元)。

(3)三年合计所得税费用比应交所得税多3.75万元(808.75-805),与20×9年确认的递延所得税负债相等,原因是20×9年确认的持股收益25万元,其中只有10万元(40×25%)用于转回20×7年发生的可抵扣暂时性差异,其余15万元属于应确认的应纳税暂时性差异,因此确认递延所得税负债3.75万元(15×25%),这和三年税前利润合计与三年应纳税所得额合计的差额影响所得税的金额[(3235-3220)×25%=3.75]相等。○