

长期股权投资权益法下暂时性差异分析

陈文涓

(广东工业大学经济管理学院 广州 510075)

【摘要】暂时性差异是一项资产或负债的计税基础与其在资产负债表上的账面价值之间的差额。运用资产负债表债务法时,关键是计算暂时性差异的金额,很多文献选用固定资产折旧来说明。本文通过案例,分析长期股权投资采用权益法核算时如何确定暂时性差异的问题。

【关键词】长期股权投资 权益法 暂时性差异

一、会计制度和税法的相关规定

1. 会计制度的相关规定。采用权益法核算长期股权投资时,收益的确认主要有三个环节:①投资企业在报告期末应根据被投资单位损益的变化按持股比例调整长期股权投资的账面价值,同时确认当期投资损益。②当被投资单位宣告分派股利或利润时,投资企业按持股比例调减长期股权投资的账面价值。③收回长期股权投资时,将收回款项与长期股权投资账面价值之间的差额确认为当期投资损益。

2. 税法的相关规定。采用权益法核算长期股权投资时,税费确认的要点有四个方面:①被投资单位进行利润分配处理后,投资企业即确认投资所得,并计算应纳所得税。②投资企业适用的所得税税率高于被投资单位的,其投资所得应补缴企业所得税;若其适用的所得税税率低于被投资单位的,不需补缴企业所得税,但国家也不对差额部分退税。③被投资单位对投资方的分配支付额,如果超过被投资单位的累计未分配利润和累计盈余公积而低于投资企业的投资成本的,视为投资回收,应冲减投资成本;超过投资成本的部分,视为投资企业的股权转让所得,应并入企业应纳税所得额。④企业因收回、转让或清算处置股权投资而发生的股权投资损失,可以从税前扣除,但每一纳税年度扣除的股权投资损失不得超过当年实现的股权投资收益和投资转让所得,超过部分可无限期向以后纳税年度结转扣除。

二、长期股权投资权益法下暂时性差异的案例

例:2004年1月3日A公司对B公司进行长期股权投资,投出如下资产:①机床原值400万元,累计折旧150万元,公允价值300万元;②汽车原值250万元,累计折旧50万元,公允价值200万元;③土地使用权原值100万元,公允价值100万元。A公司取得B公司30%的股权且对B公司具有重大影响。其初始投资成本与应享有B公司可辨认净资产公允价值的相应份额相等。该交易具有商业实质。2004年至2006年A公司对B公司取得投资收益和股利如下:①2004年投资收益200万元,无股利;②2005年投资收益260万元,股利170万元;③2006年投资收益-100万元,股利140万元。2007

年1月18日A公司将上述股权以660万元的价格转让。A公司的所得税税率为33%,B公司的所得税税率为15%。2004~2006年,A公司每年实现税前利润1000万元。现将A公司各年损益及纳税差异作如下分析:

1. 2004年。

(1)投资时:根据《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》规定,以非货币性交易换入的长期股权投资,在交易具有商业实质的情况下,按换出资产的公允价值作为初始投资成本,该公允价值与其付出的资产、发生或承担负债账面价值的差额,计入当期损益。借:长期股权投资——B公司(投资成本)600万元,累计折旧200万元;贷:固定资产650万元,无形资产100万元,营业外收入50万元。

(2)取得投资收益:借:长期股权投资——B公司(损益调整)200万元;贷:投资收益200万元。

(3)根据国家税务总局《关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》规定,企业以经营活动的部分非货币性资产对外投资,应在投资交易发生时将其分解为按公允价值销售有关非货币性资产和投资两项经济业务处理,交易中放弃的非现金资产的公允价值超过其账面计税成本的差额,应计入交易当期的应纳税所得额;反之,应确认为当期损失。因此,投资业务发生时,A公司长期股权投资账面价值为600(万元),计税基础为600(万元),不需作纳税调整。

根据会计制度规定,可确认取得200万元的投资收益,但按税法规定,在被投资单位尚未作利润分配的情况下不能确认200万元的投资收益为应纳税所得,因此,产生影响损益的“长期股权投资(损益调整)”账面价值为200(万元),那么,计税基础则为零,即 $200(万元)-200(万元)=0$,应税暂时性差异为200(万元),递延所得税负债为: $200 \div (1-15\%) \times (33\%-15\%)=42.35$ (万元),应交所得税为: $(1000-200) \times 33\%=264$ (万元)。借:所得税306.35万元;贷:应交税金——应交所得税264万元,递延所得税负债42.35万元。

2. 2005年。

(1)取得投资收益:借:长期股权投资——B公司(损益调

规范审计收费 提高审计质量

李倩 王国芬

(山东经济学院 济南 250014 济南职业学院 济南 250014)

【摘要】规范审计收费对维护公平竞争、提高审计质量和保持注册会计师的独立性有重要的意义。本文从审计环境对审计收费的影响、审计收费模式、审计收费的监管体制这三个方面对审计收费问题进行具体分析,提出了治理我国审计收费问题的对策。

【关键词】审计收费 审计质量 审计环境 监管体制

根据有关研究结果,审计收费与审计质量之间存在着正相关关系,即会计师事务所提供的审计服务的质量越高,其所收取的审计费用也就越高;会计师事务所提供的审计服务的质量越低,其所收取的审计费用也就越低。但目前我国审计市场的这种正相关性正逐渐削弱。本文拟对其原因进行分析并提出相关对策。

一、审计收费出现的问题及原因

1. 审计环境对审计收费的影响。

(1)委托人的多样化、扩大化使审计具有公益色彩。典型

整)260万元;贷:投资收益 260万元。

(2)收到股利:借:应收股利 170万元;贷:长期股权投资——B公司(损益调整)170万元。借:银行存款 170万元;贷:应收股利 170万元。

(3)影响损益的“长期股权投资(损益调整)”账面价值=200+260=460(万元),计税基础=0,形成应税暂时性差异=460(万元),较期初增加了260万元,应增提递延所得税负债=260÷(1-15%)×(33%-15%)=55.06(万元)。收到股利170万元,转回递延所得税负债=170÷(1-15%)×(33%-15%)=36(万元),应交所得税=(1000-260)×33%+36=280.2(万元)。至2005年12月31日,递延所得税负债=42.35+19.06=61.41(万元)。借:所得税 299.26万元;贷:应交税金——应交所得税 280.2万元,递延所得税负债 19.06万元(55.06-36)。

3. 2006年。

(1)投资亏损:借:投资收益 100万元;贷:长期股权投资——B公司(损益调整)100万元。

(2)收到股利:借:应收股利 140万元;贷:长期股权投资——B公司(损益调整)140万元。借:银行存款 140万元;贷:应收股利 140万元。

(3)影响损益的“长期股权投资(损益调整)”账面价值=460-100=360(万元),计税基础=0,形成应税暂时性差异=360万元,较期初减少100万元,应冲减递延所得税负债=100÷(1-15%)×(33%-15%)=21.18(万元)。收到股利140万元,转

的审计关系中委托人是单一的财产所有者,审计服务对象是单一的。这种情况下,审计产品交易中的产权关系非常明确,审计产品的买方(委托人)是具体的,这时审计产品在审计市场中具有纯商品的性质。随着潜在的投资者、债权人、政府甚至普通的社会公众越来越关注企业公布的经注册会计师审计的财务报告,注册会计师的服务对象也就由特定的法人、自然人扩大到不确定的群体——社会公众。这种服务对象的变化导致审计关系人之间的契约关系的性质发生了变化,即由单个对单个的契约关系发展为单个对群体的关系,使得审计产

回递延所得税负债=140÷(1-15%)×(33%-15%)=29.65(万元),应交所得税=(1000+100)×33%+29.65=392.65(万元)。至2006年12月31日,递延所得税负债=61.41-50.83=10.58(万元)。借:所得税 341.82万元,递延所得税负债 50.83万元(21.18+29.65);贷:应交税金——应交所得税 392.65万元。

4. 2007年。

(1)转让股权:借:银行存款 660万元;贷:长期股权投资——B公司(投资成本)600万元,长期股权投资——B公司(损益调整)50万元,投资收益 10万元。

(2)股权转让或被投资单位(B公司)清算时,税法与会计制度确认投资收益所形成的累积差异一次转回。至2006年12月31日,持有股权时,A公司会计确认的投资收益=200+260-100=360(万元),税法确认的投资收益=170+140=310(万元),转回暂时性差异=360-310=50(万元),转回递延所得税负债=50÷(1-15%)×(33%-15%)=10.59(万元)。至此,所有的递延所得税负债被转回。转让股权实现的会计收益=660-650=10(万元),转让股权实现的计税收益=660-600=60(万元),应交所得税=(1000-10+60)×33%=346.5(万元)。借:所得税 335.92万元,递延所得税负债 10.58万元;贷:应交税金——应交所得税 346.5万元。

主要参考文献

王振华. 长期股权投资权益法下所得税会计处理问题探讨. 河南金融管理干部学院学报, 2004; 2