

权益法下长期股权投资 账面价值与计税基础差异分析

刘秋玲

(焦作大学 河南焦作 454003)

【摘要】采用权益法核算的长期股权投资,按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定进行会计处理所确定的长期股权投资账面价值与按照税法规定确认的长期股权投资计税基础存在较大差异,本文拟对此作一分析。

【关键词】长期股权投资 账面价值 计税基础

一、投出非货币性资产形成的差异

《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定,除企业合并形成的长期股权投资以外,以非货币性资产进行长期股权投资,应当以所投出非货币性资产的公允价值和应支付的相关税费作为长期股权投资的初始投资成本,非货币性资产的公允价值与其账面价值的差额计入当期损益。如果企业采用权益法进行核算,长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,不调整长期股权投资的初始投资成本;长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,其差额应当计入当期损益,同时调整长期股权投资的成本。

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》(以下简称“118号文”)规定,企业以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进行所得税处理,并按规定计算确认资产转让所得或损失。

对比会计与税法的规定可以看出,若长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,长期股权投资的投资成本与计税基础相同,不产生暂时性差异;若长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,长期股权投资的投资成本大于计税基础,从而产生应纳税暂时性差异。

1. 长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的情况。

例1:2007年1月,甲公司一批机器设备对乙公司进行长期股权投资,机器设备的原值为1300万元,已提折旧500万元,公允价值为1000万元,甲公司占乙公司股权的30%,乙公司净资产为2600万元。

会计分录为:借:固定资产清理 800万元,累计折旧 500万元;贷:固定资产 1300万元。借:长期股权投资——投资成本 1000万元;贷:固定资产清理 800万元,营业外收入 200万元。

由于长期股权投资的初始投资成本1000万元大于投资

时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额780万元(2600×30%),所以不调整长期股权投资的初始投资成本。而按118号文的规定,该项长期股权投资的计税基础也是1000万元,该项业务不产生暂时性差异。

2. 长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的情况。

例2:假设上例中乙公司的净资产为3500万元,其他条件不变。

会计分录为:借:固定资产清理 800万元,累计折旧 500万元;贷:固定资产 1300万元。借:长期股权投资——投资成本 1000万元;贷:固定资产清理 800万元,营业外收入 200万元。

由于长期股权投资的初始投资成本1000万元小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额1050万元(3500×30%),所以调整长期股权投资的初始投资成本。会计分录为:借:长期股权投资——投资成本 50万元;贷:营业外收入 50万元。

而按118号文的规定,该项长期股权投资的计税基础是1000万元。长期股权投资的账面价值1050万元大于其计税基础1000万元,从而产生应纳税暂时性差异50万元。

二、投资期间形成的差异

1. 确认投资收益业务形成的差异。《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定,投资企业取得长期股权投资后,应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益的份额,确认投资损益并调整长期股权投资的账面价值。但是,按照国家税务总局《关于企业股权转让有关所得税问题的补充通知》(以下简称“390号文”)的规定,投资企业应分享的被投资方累计未分配利润或累计盈余公积应确认为股权转让所得。也就是说,权益法下确认的投资收益,属于投资转让所得,在未来进行投资处置时,按390号文规定应确认为应税所得。被投资单位发生亏损,投资企业也不得冲减应税所得,在未来处置时视为投资成本。由于长期股权投资的计税基础不变,长期股权投资的账面价值调增或调减将产生应纳税暂时性差异或可抵扣暂时性差异。

2. 资本公积业务形成的差异。《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定,投资企业对于被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动,应当调整长期股权投资的账面价值并计入所有者权益。但按照税法的规定,应视为股权转让所得,在未来进行投资处置时,确认为应税所得。由于长期股权投资的计税基础不变,长期股权投资的账面价值调增,从而产生应纳税暂时性差异。

3. 收到现金股利业务形成的差异。《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定,投资企业按照被投资单位宣告分派的利润或现金股利计算应分得的部分,相应减少长期股权投资的账面价值。按税法规定,长期股权投资的计税基础不变,但投资企业收到的现金股利属于已确认的投资收益的返还,应视为前述确认投资收益形成的应纳税暂时性差异的转回。

4. 计提长期股权投资减值准备业务形成的差异。《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定,企业计提长期股权投资减值准备,一方面冲减投资收益,另一方面冲减长期股权投资账面价值。而按照国家税务总局《关于执行〈企业会计制度〉需要明确的有关所得税问题的通知》规定,企业已提取的长期股权投资减值准备不属于投资损失,不得冲减应税所得。而按照390号文的规定,如果有关准备在申报纳税时已调增应税所得,转让处置有关资产而冲销的相关准备应允许作相反的纳税调整。因此,该项差异应属于可抵扣暂时性差异。

例3:承例1,假定乙公司2007年实现净利润200万元,宣告分配现金股利50万元,双方所得税税率一致。

甲公司应确认投资收益60万元(200×30%),确认应收股利15万元(50×30%)。会计分录为:借:长期股权投资——损益调整60万元;贷:投资收益60万元。借:应收股利15万元;贷:长期股权投资——损益调整15万元。

长期股权投资账面价值为1045万元(1000+60-15),而计税基础为1000万元,产生应纳税暂时性差异45万元。

例4:承例2,假定乙公司2007年实现净利润200万元,宣告分配现金股利50万元,双方所得税税率一致。

甲公司的长期股权投资账面价值为1095万元(1050+60-15),而计税基础为1000万元,期末应纳税暂时性差异95万元(其中投资成本调增产生应纳税暂时性差异50万元,损益调整调增产生应纳税暂时性差异45万元)。

例5:承例3,假定乙公司2008年净利润为0,该项投资减值80万元。

会计分录为:借:资产减值损失80万元;贷:长期股权投资减值准备80万元。

长期股权投资账面价值为965万元(1045-80),而计税基础为1000万元。此时2007年末的应纳税暂时性差异45万元转回,同时产生可抵扣暂时性差异35万元(1000-965)。

例6:承例4,假定乙公司2008年净利润为0,该项投资减值80万元。

长期股权投资账面价值为1015万元(1095-80),而计

税基础为1000万元。2008年末的应纳税暂时性差异为15万元(1015-1000)(2007年末的应纳税暂时性差异95万元转回80万元)。

三、长期股权投资处置形成的差异

《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定,处置长期股权投资,其账面价值与实际取得价款的差额,应当计入当期损益。而按照390号文的规定,投资企业已确认但尚未收到股利的收益应视为投资转让所得缴纳所得税。在这种情况下,该项投资形成的所有暂时性差异应全部转回。

例7:承例5,假定甲公司于2009年将该项投资全部转让,收取价款960万元。

会计分录为:借:长期股权投资减值准备80万元,银行存款960万元,投资收益5万元;贷:长期股权投资——投资成本1000万元、——损益调整45万元。

长期股权投资的账面价值为0(965+80-1000-45),计税基础也为0。2008年末的可抵扣暂时性差异35万元转回。

例8:承例6,假定甲公司于2009年将该项投资全部转让,收取价款960万元。

会计分录为:借:长期股权投资减值准备80万元,银行存款960万元,投资收益55万元;贷:长期股权投资——投资成本1050万元、——损益调整45万元。

长期股权投资的账面价值为0(1015+80-1050-45),计税基础也为0。2008年末的应纳税暂时性差异15万元转回。

各年的暂时性差异如下表所示:

长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的情况。

表1 单位:万元

年份	账面价值	计税基础	暂时性差异	
			应纳税暂时性差异	可抵扣暂时性差异
2007年末	1045	1000	45	0
2008年末	965	1000	0	35
2009年末	0	0	0	0

长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的情况。

表2 单位:万元

年份	账面价值	计税基础	暂时性差异	
			应纳税暂时性差异	可抵扣暂时性差异
2007年末	1095	1000	95	0
2008年末	1015	1000	15	0
2009年末	0	0	0	0

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006;2
2. 企业会计准则编审委员会.企业会计准则——应用指南.上海:立信会计出版社,2006