

长期股权投资会计处理与税法规定的对比

四川大学工商管理学院 边晓燕

长期股权投资会计核算的依据是《企业会计制度》(简称《制度》)、《企业会计准则——投资》(简称《准则》),其中的会计处理方法与国家税务总局发布的《关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》(国税发[2000]118号文件)的有关规定有所不同。本文假定投资企业采用权益法核算,就长期股权投资会计处理及相关税法规定作对比分析。

一、取得长期股权投资时

1.通过非货币性交易取得长期股权投资。《制度》和《准则》规定,通过非货币性交易取得的长期股权投资,应以换出非现金资产的账面价值及应缴纳的相关税费作为初始投资成本(不考虑补价因素)。

按照国税发[2000]118号文件的规定,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进行所得税处理,并按规定计算确认资产转让所得或损失。同时该文件规定,如上述资产转让所得数额较大,在一个纳税年度确认实现缴纳企业所得税确有困难的,投资企业报经税务机关批准,可作为递延所得,在投资交易发生当期及随后不超过5个纳税年度内平均摊转到各年度的应纳税所得额中。

2.对于长期股权投资产生的股权投资差额。企业对外取得长期股权投资按权益法核算时,《准则》规定,对于长期股权投资的初始投资成本大于应享有的被投资单位所有者权益份额之间的差额,作为股权投资差额处理,并按照一定的期间摊销计入损益;反之,若初始投资成本小于应享有的被投资单位所有者权益份额,则将两者之间的差额计入资本公积(股权投资准备)。

按照税法规定,企业为取得另一企业的股权所支付的全部代价属于股权投资支出,不计入投资企业的当期费用。不论长期股权投资支出大于或小于应享有的被投资单位所有者权益份额,这两者之间的差额均不通过折旧或者摊销的方式计入投资企业的费用或者收益,即税法规定不确认股权投资差额。

二、长期股权投资持有期间

1.被投资单位分配利润时。《制度》和《准则》规定,对于被投资单位实现的净利润,投资企业应按所持表决权资本比例计算应享有的份额,相应增加长期股权投资的账面价值,并确认为当期投资收益。被投资单位宣告分派利润时,投资企业按所持表决权资本比例计算应分得的利润,同时冲减长期股权投资的账面价值。

国税发[2000]118号文件规定,被投资单位向投资企业分配利润时,其来源于税后累积未分配利润和累积盈余公积的部分视为投资企业股息性质的所得,应当计算缴纳企业所得税。被投资单位所分配利润超过其累积未分配利润和累积盈余公积而低于投资企业的投资成本的部分视为投资回收,应冲减投资成本;超过投资企业的投资成本的部分,视为投资企业的股权转让所得,应并入投资企业的应纳税所得额,依法缴纳企业所得税。

2.被投资单位资本公积发生变动且引起所有者权益发生变动时。《制度》和《准则》规定,对于因被投资单位接受捐赠资产或外币资本折算所引起的所有者权益的变动,投资企业按照持股比例增减资本公积和调整长期股权投资的账面价值,不确认投资收益。税法规定,对于被投资单位资本公积的增减变动,既不调整投资企业的应纳税所得额,也不调整投资计税成本。

3.股权投资差额摊销。《制度》和《准则》规定,对于长期股权投资的初始投资成本大于应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额,作为股权投资差额处理,并按照一定的期间摊销计入损益,同时调减长期股权投资的账面价值。

税法不确认股权投资差额。股权投资差额的借方余额按《准则》规定分期摊销,抵减投资收益,在计算应纳税所得额时不允许扣除。按权益法核算的长期股权投资,其投资成本小于应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额,不计入应纳税所得额。

4.长期股权投资发生减值时。《制度》和《准则》要求企业定期或至少在每年年末对长期股权投资账面价值逐项进行检查。如果由于市价持续下跌或被投资单位经营状况变化等原因导致其可收回金额低于投资的账面价值,应当计提长期投资减值准备,将可收回金额低于长期投资账面价值的差额确认为当期投资损失。税法规定,企业计提的长期投资减值准备不允许在企业所得税前扣除,由此形成可抵减时间性差异。

三、处置长期股权投资时

《制度》和《准则》规定,计入当期损益的处置损益等于长期股权投资处置净收入减去处置时按相关会计规定确定的长期股权投资的账面价值。税法规定,应计入当期应纳税所得额的处置损益等于长期股权投资处置净收入减去按税法规定确定的被处置的长期股权投资的账面余额。因此,所得税纳税调整金额等于按税法规定应计入当期应纳税所得额的处置损益减去按《制度》和《准则》规定计入当期损益的处置损益。○