



权益法下长期股权投资

的会计与税务处理

湖南商学院 杨平波

一、股权投资差额的会计与税务处理

1. 差额确认标准不同。按照会计制度及相关准则的规定,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,应作为股权投资差额处理;对于长期股权投资的初始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,在调整长期股权投资成本的同时,作为资本公积处理,不计入损益。按照税法的规定,企业为取得另一企业的股权所发生的全部支出,应全部确认为长期股权投资的初始投资成本,不确认任何由于长期股权投资的公允价值与按持股比例计算的占被投资单位所有者权益份额不同而产生的股权投资差额,也就不存在股权投资差额摊销计入当期损益的处理。

2. 差额处理方法不同。根据会计制度及相关准则的规定,无论是直接投资、间接投资,

还是改变会计核算方法所产生的股权投资差额,合同规定了投资期限的,按投资期限摊销;合同没有规定投资期限的,按不超过10年的期限摊销,摊销金额计入当期损益。根据税法的规定,纳税人对外投资的成本中所包含的股权投资差额,不能通过摊销计入当期损益,但可在转让、处置有关资产时,从取得的财产转让收入中扣除投资成本计算转让所得或损失。在股权投资差额的借方余额按会计制度及相关准则摊销期间,应在利润总额的基础上加上对股权投资差额借方余额摊销时计入损益的金额,作为当期应纳税所得额。如果企业采用应付税款法核算所得税,应按以现行所得税税率计算的应交所得税金额,借记“所得税”科目,贷记“应交税金——应交所得税”科目。如果企业采用纳税影响会计法核算所得税,应按以现行所得税税率计算的应交所得税与当期股权投资差额摊销的所得税影响金额之差作为当期的所得税费用,借记“所得税”科目,按以现行所得税税率计算的当期应交所得税,贷记“应交税金——应交所得税”科目,将当期股权投资差额借方余额摊销的所得税影响金额,作为时间性差异,记入“递延税款”科目借方,并在转让、处置时转回。

二、股权投资损益的会计与税务处理

1. 股利所得处理不同。对于股权投资所得,会计与税法确认口径和确认时间不一致。权益法下股利所得的确认时间一般为资产负债表日。由于被投资单位股票股利的分派只涉及投资企业所有者权益的增加,因此会计核算对于股票股利不确认投资收益,也不进行账务处理,只在备查簿上登记送股

的数量。根据税法的规定,股权投资所得不仅包括税后累计未分配利润和累计盈余公积分派的股息性质的所得,也包括了股票股利,一般在被投资单位实际分派股利的会计期间确认。如果分派的是现金股利,按实际到账金额确认股利所得,如果分派的是非货币性资产,除股票外,均应按有关资产的公允价值确定投资所得。企业取得的股票股利,按股票票面价值确定股权投资所得。

企业在进行所得税纳税处理时,对于股票股利,应按股票面值计入其他纳税调增项目,作为永久性差异调增应纳税所得额。对于被投资单位发生的经营性亏损,应将应分担的亏损额作为时间性差异调增应纳税所得额。对于投资企业发生的亏损,可将其分回的税后投资收益还原成税前收益弥补亏损,弥补亏损后有余额再按规定计算缴纳所得税。如投资单位既有按规定需补税的投资收益又有不需补税的投资收益,在进行纳税筹划时应先将需补税的投资收益还原为税前收益弥补亏损,弥补亏损后还有亏损的,再将不需补税的投资收益还原为税前收益弥补亏损,如有余额,不再补税。如投资企业与被投资单位存在所得税税率差异,应视不同情况分别处理:凡投资企业税率高于被投资单位税率的,除国家税收法规规定的定期减税、免税优惠以外,其取得的投资所得应按规定还原为税前收益后,并入投资企业的应纳税所得额,依法补缴企业所得税;反之,如果投资企业税率低于或等于被投资单位税率的,首先应将股息性所得还原成税前收益增加计税收入,然后按相同金额作免税项目扣除。

2. 转让、处置所得或损失的处理。根据会计制度及相关准则的规定,长期股权投资转让、处置所得或损失是指从转让、处置净收入中扣除长期股权投资账面价值后的余额。其中,长期股权投资账面价值包括投资成本、尚未摊销完的股权投资差额、损益调整、股权投资准备以及长期投资减值准备等明细项目。根据税法的规定,长期股权投资转让、处置所得或损失是指企业转让、处置股权的净收入扣除按税法规定确定的被处置长期股权投资的账面余额。此处所指的账面余额具体包括初始投资成本以及损益调整金额。长期股权投资转让、处置产生的损失可在税前扣除,但每一纳税年度列支的损失不得超过当年实现的股权投资收益和转让所得,超过部分可无限期向以后纳税年度结转扣除。

企业在处置所持有的长期股权投资当期,处置损益应视所采用的所得税会计处理方法的的不同而分别处理:企业若采用应付税款法核算所得税,应在利润总额的基础上加上按上述规定计算的因处置长期股权投资产生的纳税调整金额,计算出当期应纳税所得额,并按当期应纳税所得额与现行所得税税率计算的当期应交所得税,借记“所得税”科目,贷记“应交税金——应交所得税”科目;企业若采用纳税影响会计法核算所得税,应在利润总额的基础上加上按上述规定计算的纳税调整金额,计算出当期应纳税所得额,并按当期应纳税所得额与现行所得税税率计算出当期应交所得税。按当期应交所得税加上或减去当期转回的时间性差异的所得税影响金额,借记“所得税”科目,按当期转回的时间性差异的所得税影响金额,贷记或借记“递延税款”科目,按当期应交的所得税,贷记“应交税金——应交所得税”科目。□