

长期股权投资权益法下递延所得税确认探讨

莫彩华

摘要：《企业会计准则》规定企业应于资产负债表日比较资产、负债的账面价值和计税基础，若两者存在差异，则应确认递延所得税资产(负债)，同时记录相应的递延所得税收益(费用)。然而《企业会计准则第18号——所得税》对长期股权投资下权益法递延所得税费用存在的“例外”条款，赋予了企业合规避免确认递延所得税费用的空间。本文建议进行相应调整，以满足利益相关者的会计信息需求。

关键词：权益法；递延所得税；会计信息质量

根据我国《企业会计准则第18号——所得税》的规定，在资产负债表债务法下，企业应于资产负债表日比较资产、负债的账面价值和计税基础，若两者存在差异，则应确认递延所得税资产(负债)，同时记录相应的递延所得税收益(费用)。该方法的基本思路是遵循所谓的“配比原则”，即大致按照“税前利润 $\times$ 所得税率”的关系列报所得税费用。在资产负债表债务法下，税法认可的真实利润(即应纳税所得额)乘以适用所得税税率即为应纳税额；对于税法不认可的预期利润(如资产减值损失、公允价值变动损益、权益法下投资收益等)，根据预期的适用税率确定递延所得税(即递延所得税=预期利润 $\times$ 预期所得税税率)。由于利润表上的利润总额等于“真实利润+预期利润”，利润表上的所得税费用等于“真实所得税+预期所得税”，因此，资产负债表债务法达到了按照“利润总额 $\times$ 所得税税率”列报所得税费用的“配比”效果。

而在准则看来，递延所得税的意义恰在于对形成会税差异的预期损益确认预期所得税，从而对预期损益起“缓冲”、“截留”作用。但是，仔细推敲当前的所得税会计准则，笔者发现递延所得税的确认存在一些自相矛盾之处，其中长期股权投资权益法下递延所得税的确认就是一个典型例子。

一、长期股权投资权益法下递延所得税处理之矛盾

根据《企业会计准则第3号——长期股权投资》规定，权益法下，投资方在得知被投资方的利润时，按照以其持股

比例乘以“调整后净利润”所计算出的理论上的分享额，增记资产(长期股权投资)和利润(投资收益)。因此，一旦企业确认了权益法下投资收益，长期股权投资的账面价值便不再等于计税基础，从而形成应纳税(或可抵扣)暂时性差异。根据资产负债表债务法，此时企业应当按照预期适用税率确认本年递延所得税负债(资产)和所得税费用(收益)。但是，《企业会计准则第18号——所得税》对此情况作出了例外规定：“企业对与子公司、联营企业及合营企业投资相关的应纳税暂时性差异，应当确认相应的递延所得税负债。但是，同时满足下列条件的除外：(一)投资企业能够控制暂时性差异转回的时间；(二)该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。”所谓“暂时性差异转回”是指引起暂时性差异的预期损益的实现。若投资企业可以运用自身的影响力决定预期损益的实现时间，并且根据企业意图，在可预见的未来该预期损益很可能不会实现，从而不会在未来期间产生所得税影响，无需确认相应的递延所得税。而权益法下预期损益的实现主要有两大路径，即在未来期间获得现金股利或处置股权投资。

综合上述分析可知，对于长期股权投资账面价值与计税基础产生的暂时性差异，符合以下情形时可不确认相关的所得税影响：第一，投资企业能够对被投资企业实施控制，能主导包括利润分配政策在内的生产经营决策的制定或虽未实现控制，但通过与其他投资者签订协议等方式控制被投资单位的利润分配政策，并且在可预见的未来，可以

控制被投资单位不会对外发放股利；第二，企业拟长期持有该项投资，且计划将来永远不会出售该投资，因此与处置损益有关的暂时性差异预期不会转回。此外，税法规定居民企业之间的股息红利免税，因此持有期间被投资企业分派的现金股利不产生所得税影响。此条背后的意思还包括，一旦企业持有意图由长期持有转为近期出售时，企业应当对暂时性差异确认相关的所得税影响（根据国税发[2000]118号文规定，出售时应当将处置所得款项与该投资的初始计税成本（通常等于会计上的初始投资成本，但在以非货币性资产投资的情况下也可能存在差异）之差计入当期的应纳税所得额，按照投资方企业的适用税率计算缴纳企业所得税。因此，如果有处置投资的计划，应当按照会计上的“损益调整”和“投资准备”两个明细科目的余额之和乘以投资方的适用税率确认递延所得税负债）。显然，对于适用权益法的长期股权投资来说，条件一很难满足。一般而言，对于合营、联营企业的股利政策，企业需要与其他合营方共同决定或者由联营企业的大股东决定，因此无法控制暂时性差异的转回时间。而条件二的规制相对较为宽松，是否确认所得税影响的标准主要基于“管理层的持有意图”，即只要投资企业对外宣称“近期没有处置股权的意图”，便可以“合规”避免递延所得税的确认。

与此同时，长期股权投资权益法下投资收益和递延所得税的确认还存在一个逻辑上的矛盾。如果一家企业对外进行股权投资，并形成重大影响，从而采用权益法计量。按照当前企业会计准则的规定，投资企业可以在被投资企业利润实现之时就“及时”确认投资收益。那么试问，如果企业将来不能也不计划收到该投资收益，那么又有何必要马上确认该收益？那么很显然，既然投资企业在被投资企业利润实现之时就确认了相应的投资收益，必然是计划将来要收回该笔收益，那么在确认收益时点产生的暂时性差异在将来就一定会转回，那就应该在此时确认递延所得税负债和递延所得税费用。

众所周知，税收的本质是以法律形式处理国家与企业 and 个人的分配关系，所得税是国家参与企业利润分配的重要形式。如前所述，递延所得税是针对预期损益确认的预期所得税，能起到一定的“截留作用”。税前正向的盈余管理，在税后都会因递延所得税“打折”，反之亦然。而长期股权投资权益法会计准则下的递延所得税费用确认评判标准主要基于“管理层意图”，主观性较大而可验证性较差，赋予了企业合规避免确认递延所得税费用的空间。

二、结论和政策建议

综上，可以发现长期股权投资权益法的基本思路是把被投资方的所有者权益金额按投资方的持股比例合并计入投资方的会计报表，并同时增记资产（长期股权投资）和利润（投资收益）。此外，由于目前准则规定了可以不确认权益法相关的递延所得税的例外条件，且该条件的评判标准主要基于“管理层意图”，因此投资企业可以合规地避免确认递延所得税，从而使所得税失去应有的“截留”作用，进一步助长了“利润膨胀”效应。而笔者对企业年度财务报告的检查也发现大部分企业都利用《企业会计准则第18号——所得税》对长期股权投资权益法的“弹性化”规定规避了递延所得税费用和递延所得税负债的确认。笔者认为，造成这一现象的原因在于“弹性化”的会计规则助长了企业调节业绩的动机。为此，本文建议修改《企业会计准则第18号——所得税》的例外规定，即一旦确认对联营、合营企业的投资收益就应该确认递延所得税负债和递延所得税费用。

此外，笔者认为应该辩证看待国际趋同，谨慎对待“弹性化”的会计规则，尽量避免管理层利用“弹性化”会计规则对报表的人为操纵。

（本文系国家自然科学基金项目<71272152>、中国人民大学科学研究基金“研究品牌计划”<10XN1010>的项目成果）

（作者单位：中国人民大学商学院）

责任编辑 张璐怡

主要参考文献

- [1] 曹伟. 长期股权投资计价方法的理论基础及权益法存废问题[J]. 财会月刊, 2014, (11).
- [2] 娄尔行, 张为国. 确保合理分配是会计的一项职能[J]. 会计研究, 1991, (4):1-6.
- [3] 杨纪琬, 阎达五. 开展我国会计理论研究的几点意见——兼论会计学的科学属性[J]. 会计研究, 1980, (1):56-57.
- [4] 张昕, 杨再惠. 中国上市公司利用盈余管理避免亏损的实证研究[J]. 管理世界, 2007, (9):166-167.
- [5] 周华, 戴德明, 徐泓. 股权投资的会计处理规则研究——从“权益法”的理论缺陷谈起[J]. 财贸经济, 2011, (10):47-54.