

# 股权投资的会计处理与 税务处理比较

□ 梁瑞红

财政部发布的《企业会计制度》、《企业会计准则——投资》与国家税务总局发布的《企业所得税税前扣除办法》、《关于企业股权投资若干所得税问题的通知》，从不同角度(前者从会计角度,后者从税收角度)对企业股权投资具体操作作了明文规定,由于两者存在许多差异,依照会计制度进行的股权投资的会计处理与依照税法进行的税务处理有所不同,笔者就以下方面将两种不同处理作一比较。

## 一、会计对投资收益确认与税务处理的不同

### (一)会计处理

会计制度规定长期股权投资持有期间取得收益和处置收益都确认为投资收益,而短期投资收益确认仅限于处置收益,持有期间取得收益冲减投资成本。长期股权投资会计核算方法,根据投资企业对被投资企业是否拥有控制、共同控制或重大影响分为成本法和权益法。这两种不同会计核算方法对企业长期股权投资的投资收益确认标准分别是:(1)采用成本法时,投资企业根据被投资企业宣告分派的利润或现金股利确认为当期投资收益。投资企业确认投资收益仅限于所获得的被投资单位在接受投资后产生的累计净利润的分配额,所获得的被投资单位宣告分派的利润或现金股利超过该数额的部分,冲减投资成本。(2)采用权益法时,投资企业应在取得股权投资后,按应享有或应分担的被投资单位当年实现的净利润或发生的净亏损额确认为当期投资损益,并调整长期投资账面价值。投资企业按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,冲减投资账面价值。

### (二)税务处理

税法将持有期间取得收益放在股权投资所得中核算,将处置收益放在企业股权投资转让所得或损失中处理。股权投资所得即股息性所得,它是指企业通过股权投资从被投资企业所得税后累计未分配利润和累计盈余公积金中分配取得股息性质的投资收益,包括现金股利和股票股利。股权转让所得即资本利得,它是指企业因收回、转让或清算处

置股权投资的收入减除股权投资成本后的余额。这两种所得由于所得税税率不同,因此,税法要求将它们分开处理。

现行税法规定,被投资企业对投资方的分配支付额,如果超过被投资企业的累计未分配利润和累计盈余公积而低于投资方的投资成本的,视为投资回收,应冲减投资成本;超过投资成本部分,视为投资企业的股权转让所得。被投资企业的经营亏损,由被投资企业按规定结转弥补;投资方企业不得调整减低其投资成本,也不得确认投资损失。

会计制度确认股权投资收益时间根据权责发生制;而税法规定,除另有规定外,不论企业会计账务对投资采取成本法还是权益法核算,只要被投资企业实际做利润分配处理(包括以盈余公积和未分配利润转增资本),投资方企业就应确认投资所得的实现。

## 二、对股权投资差额处理的不同

### (一)会计处理

会计制度规定,采用权益法核算长期股权投资时,投资企业投资成本与应享有被投资单位所有者权益份额的差额确认为股权投资差额,即股权投资差额=初始投资成本-投资时被投资单位所有者权益×投资持股比例,股权投资差额应按投资准则规定分期平均摊销,计入投资损益。

### (二)税务处理

税法规定纳税人对外投资的成本不得折旧或摊销,也不得作为投资当期费用直接扣除,但可以在转让、处置有关投资资产时,从取得的财产收入中扣除,据以计算财产转让所得或损失。

## 三、对投资减值准备处理的不同

会计制度、投资准则规定,对短期投资和长期股权投资要定期计提减值准备金,并计入当期投资损益。而现行税法规定纳税人的存货、固定资产、无形资产和投资等各项资产成本的确定遵循历史成本原则,不允许计提短期投资跌价准备金、长期投资减值准备金。

# “售后租回”和“售后回购” 的比较

□ 刘汝婵 杨丹华

在企业会计制度中,按照“谨慎性”和“实质重于形式”的会计核算原则,“售后租回”与“售后回购”因为售出的资产还要租回或回购,其所有权及风险和报酬并没有全部转移给购买方,故不能算是真正意义上的销售。且“租回”与“回购”又是有区别的。

## 一、售后租回

售后租回交易是一种特殊形式的租赁业务,是指卖主(即承租人)将一项自制或外购的资产出售后,又将该项资产从买主(即出租人)那里租回,习惯称之为“回租”。在售后租回方式下,卖主同时是承租人,买主同时是出租人。通过售后租回交易,资产的原所有者(即承租人)在保留对资产的占有权、使用权和控制权的前提下,将固定资产转化为货币资本,在出售时可取得全部价款的现金,而租金则是分期支付的,从而获得了所需的资金;而资产的新所有者(即出租人)通过售后租回交易,找到了一个风险少、回报有保障的投资机会。近些年来,售后租回交易在我国也得到了充分的发展,大部分租赁公司尤其是中外合资租赁公司最近几年的业务都以售后租回为主。

由于在售后租回交易中资产的售价和租金是相互关联的,是一并计算以一揽子方式谈判的,因此资产的出售和租回实质上是同一笔业务。因此出售资产的损益应分期摊销,而不应确认为出售当期的损益。如果将售后租回损益一次

确认为出售当期的损益,则有可能难以正确地反映企业的经营业绩。例如,如果采用高售价、高租金的租赁安排,这种租赁对于买主(即出租人)不存在不利影响;对于卖主(即承租人)来讲,在出售资产时虽然有巨额销售收入,但这是以未来各期支付高额租金为代价的。反之,如果采用低售价、低租金的租赁安排,这种租赁安排对于卖主(即出租人)也不存在不利影响;对于买主(即承租人)来讲,虽然此后各期支付的租金较低,但是在出售时会产生巨额亏损。为了真实、合理地反映承租人的经营业绩,并且根据权责发生制原则的要求,售后租回交易所产生的任何损益均应在以后各受益期采用合理方法进行分摊。因此,不应将售后租回损益确认为当期损益,而应予以递延,分摊计入各期损益(不论是收益还是损失)。

## 二、售后回购

企业采用售后回购(并非新旧交换交易),是指销售商品的同时,销售方同意日后重新买回这批商品。在这种情况下,通常不应当确认收入。

企业应当设置“待转库存商品差价”科目,核算企业在附有回购协议的销售方式下,发出商品的实际成本(或进价)与销售价格以及相关税费之间的差额。企业在发出商品时,按实际收到或应收的价款,借记“银行存款”、“应收账款”等科目,按库存商品的实际成本或进价(计划成本或售

## 四、企业以部分非货币性资产投资的会计处理与 税务处理的不同

企业以放弃非货币性资产取得长期股权投资,其初始成本应按《企业会计准则——非货币性交易》确定。《企业会计制度》规定,以非货币资产换入的长期股权投资,按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费作为初始投资成本。若涉及补价的,按以下规定确定换入长期股权投资的初始投资成本:(1)收到补价的,按换出资产账面价值加上应

确认的收益和应支付的相关税费减去补价后的余额,作为初始投资成本;(2)支付补价的,按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费和补价,作为初始投资成本。

税法规定,企业以部分非货币性资产对外投资时,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。

(作者单位:江西财院九江分院会计系)

责任编辑 季建辉