

以固定资产进行股权投资的会计处理及企业所得税申报

任邦齐 姚圣 孙静 叶桐 任祥铭

摘要：以固定资产进行股权投资应如何进行会计处理及所得税申报，现行会计准则对此没有明确规定。实务中有执行长期股权投资准则或固定资产准则两种观点，本文分别对以上两种观点进行论述，提出应根据投资单位获得被投资单位的股权比例选择适合的准则进行会计处理及企业所得税申报。本文认为当投资企业获得被投资企业股权比例小于20%时，应执行金融工具准则；当投资企业获得被投资企业股权比例大于20%小于50%时，应执行非货币性资产交换准则；当投资企业获得被投资企业股权比例大于50%时，应执行长期股权投资准则。

关键词：固定资产；股权交换；企业所得税；企业会计准则；会计处理

中图分类号：F233；F275 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2025)10-0042-04

以固定资产进行股权投资，涉及到损益的会计处理应执行《企业会计准则第4号——固定资产》(以下简称固定资产准则)，还是应执行《企业会计准则第2号——长期股权投资》(以下简称长期股权投资准则)？现行会计准则对该问题没有明确规定，本文拟结合具体会计处理进行探讨。

一、执行长期股权投资准则

有观点认为固定资产准则应用中具有从属性，即以固定资产进行股权投资时，长期股权投资准则属于主准则，固定资产准则属于从属准则。因此，以固定资产进行股权投资应执行长期股权投资准则，产生的损益不记入“资产处置损益”科目，而记入“营业外收入”科目或者“营业外支出”科目。

例1：A企业以一台新设备向B企业进行股权投资，取得了B公司30%的股权。该设备原值为500万元，未计提折旧。该设备的公允价值为510万元，计算应交增值税销项税额66.3万元(510×13%)。若固定资产准则具有从属性，应执行长期

股权投资准则，A企业的账务处理如下(单位：万元，下同)：

(1) 将固定资产转入清理。

借：固定资产清理 500
贷：固定资产 500

(2) 计算固定资产应交增值税销项税额。

借：固定资产清理 66.3
贷：应交税费——应交增值税(销项税额) 66.3

(3) 以固定资产进行股权投资。

借：长期股权投资——其他股权投资 510
营业外支出 56.3
贷：固定资产清理 566.3

(4) 企业所得税的申报。按照权益法核算长期股权投资要对初始投资成本调整确认收益。具体来说，A企业在会计核算上确认“营业外支出”56.3万元，但税法上不认可这项损失，这会形成应纳税暂时性差异。同时，根据长期股权投资准则规定：对联营或合营企业的长期股权投资产生的暂时性差异，不确认递延所得税资产或递延所得税负债，

作者简介：任邦齐，江苏联合职业技术学院徐州财经分院，中国矿业大学管理学院博士研究生；姚圣，上海大学管理学院教授，博士生导师；孙静，江苏联合职业技术学院徐州财经分院副教授；叶桐，江苏联合职业技术学院徐州财经分院；任祥铭，江苏银行徐州分行。

表1

纳税调整项目明细表(A105000)

行次	项目	账载金额	税收金额	调增金额	调减金额
		1	2	3	4
5	按权益法核算长期股权投资对初始投资成本调整确认收益	-56.3	0		-56.3

而是在出售长期股权投资时将暂时性差异结平。因此,此时不进行会计处理,但是需要填写《纳税调整项目明细表》(A105000,见表1)。

本文认为上述会计处理存在以下问题:第一,将销项税额66.3万元记入“固定资产清理”科目是否合适?根据增值税法规定,增值税的纳税义务在取得销售凭据的当天发生,此时企业应将增值税入账。例1中第(2)笔会计处理直接将增值税销项税额转入“固定资产清理”科目,但此时A企业并没有转出固定资产去交换股权,增值税纳税义务没有发生。因而本文认为此时不应该进行增值税的会计处理,而应在A企业将固定资产进行股权交换时,进行计征增值税销项税额的会计处理。第二,长期股权投资初始入账金额确认为510万元是否合适?根据长期股权投资准则规定,对联营或合营企业进行投资,初始投资成本大于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,属于被投资企业的商誉不单独反映,不要求对长期股权投资的成本进行调整;初始投资成本小于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,属于被投资企业的负商誉,记入取得投资当期的“营业外收入”科目,同时调整增加长期股权投资的账面价值。例1中,长期股权投资直接采用固定资产的公允价值510万元作为初始入账金额,并没有考虑用初始投资成本与被投资单位可辨认净资产的公允价值进行对比,本文认为这样的做法不妥,长期股权投资初始入账金额确定为510万元值得商榷。第三,损益记入“营业外支出”科目是否合适?长期股权投资准则规定负商誉记入“营业外收入”科目,而商誉不单独反映,因而对联营企业或合营企业进行长期股权投资,初始计量时不会出现借方记入“营业外支出”科目的情况。第四,是否会出现应纳税暂时性差异?根据《企业会计准则第18号——所得税》规定,按照权益法核算长期股权投资对初始投资成本调整,只会在投资企业出资金额小于被投资单位可辨认净资产的公允价值时记入“营业外收入”科目,确认可抵扣暂时性差异。由于不会出现记入借方“营业外支出”科目的情况,因而不会出现应纳税暂时性差异。综上所述,本文认为以固定资产进行股权投资,不应盲目执行长期股权投资准则。

二、执行固定资产准则

有观点认为以固定资产进行股权投资,相当于先处置固定资产,以处置固定资产获得的资金去购买股权,因而应执行固定资产准则,而不执行长期股权投资准则,产生的损益记入“资产处置损益”科目,不记入“营业外收入”或“营业外支出”科目。同时有关增值税销项税额的计算,应在纳税义务发生时作账,不再直接记入“固定资产清理”科目。

若例1执行固定资产准则,“长期股权投资”科目的初始计量金额576.3万元,相当于将固定资产卖掉获得公允价值510万元加上与之相对应的销项税额66.3万元,产生的损益10万元记入“资产处置损益”科目。A企业的账务处理如下:

(1)将固定资产转入清理。

借:固定资产清理 500
贷:固定资产 500

(2)以固定资产进行股权投资。

借:长期股权投资 576.3
贷:固定资产清理 500
应交税费——应交增值税(销项税额) 66.3
资产处置损益 10

(3)企业所得税的申报。执行固定资产准则,产生的损益记入“资产处置损益”科目,会计和税法都会确认为收益,不会产生暂时性差异,只会影响当期所得税。纳税申报时,需要填写《企业所得税年度纳税申报表》(A100000),将产生的10万元收益记入“资产处置收益”项目。

本文认为会计处理应根据“经济实质”选择适用的会计准则,以固定资产交换股权,其经济实质不是将固定资产卖掉,以卖掉的固定资产去购买股权,而是用固定资产去交换股权,其经济实质不是资产交易而是资产交换。因此本文认为例1中的会计处理也不应该执行固定资产准则。

三、以固定资产进行股权投资的会计处理及企业所得税申报建议

本文认为以固定资产进行股权投资,其经济实质是用固定资产交换股权,并且在资产交换过程中不涉及货币



图 / 张毅

资金的补付问题，因此该业务应执行《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》（以下简称非货币性资产交换准则）。根据非货币性资产交换准则规定，非货币性资产交换中涉及由《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》（以下简称金融工具准则）规范的金融资产的，金融资产的确认、终止确认和计量适用金融工具准则和《企业会计准则第23号——金融资产转移》；非货币性资产交换中涉及企业合并的，适用《企业会计准则第20号——企业合并》、长期股权投资准则和《企业会计准则第33号——合并财务报表》。

根据上述准则的规定，结合以固定资产进行股权交换问题来具体分析：当投资单位获得被投资单位股权比例小于20%时，投资单位以固定资产换入的股权为金融资产，应执行金融工具准则。当投资单位获得被投资单位股权比例大于20%小于50%时，换入的股权不满足金融资产的确认条件，应确认为长期股权投资。然而，投资单位获得的持股比例没有形成对被投资单位的控制，因此不能执行金融工具准则和长期股权投资准则，而应执行非货币性资产交换准则。当投资单位获得被投资单位股权比例大于50%时，投资企业形成了对被投资企业的控制，以固定资产交换股权涉及企业合并应执行长期股权投资准则。

（一）投资企业获得被投资企业股权小于20%

例2：A企业以一台新设备向B企业进行股权投资，取得了B企业10%的股权。该设备原值为500万元，未计提折旧。该设备的公允价值为510万元，计算应交增值税销项税额66.3万元（ $510 \times 13\%$ ），A企业取得B企业股权的公允价值为490万元。

例2中，由于A企业以固定资产投资B企业，获得B企业10%的股权，此时应执行金融工具准则。A企业以固定资产换入的股权不能记入“长期股权投资”科目，而要记入“交易性金融资产”科目，产生的损益记入“投资收益”科目。A企业的账务处理如下：

（1）将固定资产转入清理。

借：固定资产清理	500
贷：固定资产	500

（2）将固定资产账面价值调整为公允价值。

借：固定资产清理	10
贷：资产处置损益	10

（3）以固定资产进行股权投资。

借：交易性金融资产——成本	490
投资收益	86.3
贷：固定资产清理	510
应交税费——应交增值税（销项税额）	66.3

（4）企业所得税的申报。例2中A企业会计上确认的投资损失是86.3万元，税法上确认的投资损失也是86.3万元，不会产生新的税会差异。但会影响当期所得税的申报，需要填写《企业所得税年度纳税申报表主表》（A100000），将产生的86.3万元损失记入“投资收益”项目。

（二）投资企业获得被投资企业股权比例在20%至50%之间

例1中A企业取得B企业股权为30%，A企业换出的固定资产公允价值能够可靠计量，并且换出固定资产与换入B企业的股权有显著不同，因而具有经济实质，应执行非货币性资产交换准则。A企业换入B企业的股权记入

“长期股权投资”科目，确认的初始计量金额为576.3万元(510+510×13%)，这是以换出固定资产公允价值与销项税额之和为基础计量的。A企业换出固定资产公允价值与账面价值之间的差额10万元记入“资产处置损益”科目。A企业的账务处理同前述执行固定资产准则的情况。

同时，例1中A企业会计上确认的资产处置损益是10万元，税法上确认的资产处置损益也是10万元，不会产生新的税金差异。但会影响当期所得税的申报，应填写《企业所得税年度纳税申报表》(A100000)，记入“资产处置收益”项目。

(三) 投资企业获得被投资企业股权比例大于50%

以固定资产进行股权投资达到控制状态，应分为同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并两种情况进行讨论。

1. 同一控制下的企业合并。

例3：A企业以一台新设备向B企业进行股权投资，取得了B企业80%的股权。该设备原值为500万元，未计提折旧。该设备的公允价值为510万元，计算应交增值税销项税额66.3万元(510×13%)，A企业与B企业均为C企业的子公司，该经济业务属于同一控制下的企业合并，B企业的所有者权益账面价值为600万元。

例3由于属于同一控制下的企业合并，A企业以固定资产进行股权投资，记入“长期股权投资”科目的金额应为480万元(600×80%)，以A企业占有被投资B企业所有者权益的份额为基础计量。固定资产公允价值510万元与销项税额66.3万元之和，与长期股权投资初始计量金额480万元之间的差额为96.3万元，记入“资本公积”科目。A企业的账务处理如下：

(1) 将固定资产转入清理。

借：固定资产清理	500
贷：固定资产	500

(2) 将固定资产账面价值调整为公允价值。

借：固定资产清理	10
贷：资产处置损益	10

(3) 以固定资产进行股权投资。

借：长期股权投资	480
资本公积	96.3
贷：固定资产清理	510
应交税费——应交增值税(销项税额)	66.3

(4) 企业所得税的申报。同一控制下以固定资产进行

股权投资的企业合并，长期股权投资的初始投资成本与转让固定资产公允价值之间的差额，应调整资本公积，不会确认当期损益，不需要申报企业所得税。而固定资产公允价值与账面价值的差额10万元记入“资产处置损益”科目，需要申报当期企业所得税，填写《企业所得税年度纳税申报表》(A100000)，记入“资产处置收益”项目。

2. 非同一控制下的企业合并。

例4：A企业以一台新设备向B企业进行股权投资，取得了B企业80%的股权。该设备原值为500万元，未计提折旧。该设备的公允价值为510万元，计算应交增值税销项税额66.3万元(510×13%)，该经济业务属于非同一控制下的企业合并。

例4由于属于非同一控制下的企业合并，以固定资产进行股权投资，A企业记入“长期股权投资”科目的金额应为576.3万元，以换出固定资产公允价值510万元与销项税额66.3万元之和为基础计量。A企业的账务处理如下：

(1) 将固定资产转入清理。

借：固定资产清理	500
贷：固定资产	500

(2) 将固定资产账面价值调整为公允价值。

借：固定资产清理	10
贷：资产处置损益	10

(3) 以固定资产进行股权投资。

借：长期股权投资	576.3
贷：固定资产清理	510
应交税费——应交增值税(销项税额)	66.3

(4) 企业所得税的申报。由于属于非同一控制下的企业合并，A企业长期股权投资的初始计量金额是以换出固定资产的公允价值为基础计量的，不会产生损益金额，不影响当期所得税。而固定资产公允价值与账面价值的差额10万元记入“资产处置损益”科目，需要申报当期企业所得税，填写《企业所得税年度纳税申报表》(A100000)，记入“资产处置收益”项目。

责任编辑 王词

主要参考文献

[1] 朱学义. 固定资产会计准则应用中的从属性与独立性分析[J]. 财会通讯, 2024, (1): 91-94+110.