

长期股权投资的税会差异及纳税调整

奚卫华(教授)

(北京经济管理职业学院会计学院, 北京 100102)

【摘要】2014年11月3日,国家税务总局发布2014年第63号公告《国家税务总局关于发布〈中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A类,2014年版)〉的公告》,对于企业所得税年度纳税申报表作出全面的修订。在新版纳税申报表的填写过程中,长期股权投资部分由于会计核算复杂、税会差异多、纳税调整涉及多张报表,因此引起广大财务人员的关注。本文分别从长期股权投资的投资阶段、持有阶段、处置阶段,详细介绍成本法与权益法下的税会差异及如何进行纳税调整。

【关键词】长期股权投资;成本法;权益法;永久性差异;时间性差异

长期股权投资是指投资方对被投资单位实施控制、重大影响的权益性投资,以及对合营企业的权益性投资。按照《小企业会计准则》的规定,企业对长期股权投资采用成本法核算;而在企业会计准则中则规定,投资方能够对被投资单位实施控制的长期股权投资应当采用成本法核算;而对合营、联营企业的投资则采用权益法核算。

一、成本法下税会差异及纳税调整

在长期股权投资的会计核算中,投资方能够对被投资单位实施控制的长期股权投资应当采用成本法核算。在介绍税会差异时,我们将长期股权投资分为三个阶段:投资阶段(即取得长期股权投资的阶段)、持有阶段、处置

阶段,分别介绍这三个阶段的税会差异以及如何如何进行纳税调整。

(一)投资阶段

1. 会计规定。采用成本法核算的长期股权投资应当按照初始投资成本计价。追加或收回投资应当调整长期股权投资的成本。

2. 税法规定。企业所得税法所称投资资产,是指企业对外进行权益性投资和债权性投资形成的资产。投资资产按照以下方法确定成本:通过支付现金方式取得的投资资产,以购买价款为成本;通过支付现金以外的方式取得的投资资产,以该资产的公允价值和支付的相关税费

值易耗品和机物料消耗、工装修理费等费用也属于半变动成本,不易完全区分。因此本着稳健性原则,动力费2.54万元中变动成本按50%预计为1.27万元,其他制造费用2.04万元中变动成本按20%预计为0.41万元。期间费用中,管理费用发生额是按一定方法进行分配的,应属于固定成本。销售费用中单台发动机运输装卸费用约为0.3万元,属于变动成本。因公司从事的是军品业务,市场部人员的工资不与业务挂钩,属于固定成本,但外场售后人员发生的差旅费跟发动机的交付量有一定的关联,经过测算,约为0.07万元/台,可视同为变动成本。

对公司产品生产成本和非生产成本按成本习性进行分析和界定后,公司边际成本应包括变动生产成本和变动期间费用。公司真正的变动成本应该是直接材料8.2万元、直接燃料2.14万元、人工绩效2.08万元、变动性的动力费1.27万元、其他制造费用0.41万元、运输装卸费0.3万元、外场售后人员差旅费0.07万元,合计14.47万元,这样计算出来的边际利润约为0.23万元。因此公司在目前

的状况下,仍应考虑继续生产该产品,甚至可以扩大生产规模,产生的边际利润还可以部分弥补公司的固定成本。

可以看出,企业在运用边际成本法制定产品生产的短期决策时,要注意灵活运用,不能生搬硬套,学会进行成本习性分析,要对所有成本费用的构成进行分解,科学区分变动成本和固定成本,才能做出正确判断。此外还要充分考虑企业剩余生产能力是否能转移,能转移的话还要考虑机会成本,这样才能避免盲目决策,使企业利益最大化。

主要参考文献

王颖,刘志华.边际利润在企业经营决策中的应用[J].工业技术经济,1993(1).

肖智怡.探讨基于约束理论的成本控制模式[J].商品与质量,2012(3).

王东清,王煜姣.上市公司成本习性测度与统计分析[J].财会月刊,2013(16).

为成本。

3. 税会差异及纳税申报表的填写。在投资阶段,成本法下会计与税法对长期股权投资成本的确定基本相同,不存在税会差异。因此无需填写相应的纳税申报表。

(二)持有阶段

1. 会计规定。被投资单位宣告分派的现金股利或利润,应当确认为当期投资收益。

2. 税法规定。投资方持有长期股权投资的过程中,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,按照被投资方作出利润分配决定的日期确认收入的实现。同时,符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益属于免税收入。

3. 税会差异及纳税申报表的填写。在持有阶段,成本法下会计与税法对投资收益的确认时间是相同的,不存在税会差异,但需要填写《投资收益纳税调整明细表》(A105030)。此外,由于税法对股息、红利有免税待遇,因此需要进行纳税调减,该差异属于税收优惠的范畴,需要填写《符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益优惠明细表》(A107011),之后相应数字结转入《免税、减计收入及加计扣除优惠明细表》(A107010)的第3行“(二)符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益”,该项差异属于会计与税务处理的永久性差异。

(三)处置阶段

1. 会计规定。处置长期股权投资,其账面价值与实际取得价款之间的差额,应当计入当期损益。

2. 税法规定。企业可以采用转让股权、撤资或减少投资等方式收回股权投资。

(1)转让股权方式。企业转让股权收入,应于转让协议生效且完成股权变更手续时,确认收入的实现。转让股权收入扣除为取得该股权发生的成本后,为股权转让所得。企业在计算股权转让所得时,不得扣除被投资单位未分配利润等股东留存收益中按该股权所可能分配的金额。

(2)撤资或减少投资方式。投资企业从被投资企业撤回或减少投资,其取得的资产中,相当于初始出资的部分,应确认为投资收回;相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分,应确认为股息所得,享受免税待遇;其余部分确认为投资资产转让所得。

3. 税会差异及纳税申报表的填写。在处置阶段,如果投资方以转让股权的方式收回投资,则税会不存在差异,但需要填写《投资收益纳税调整明细表》(A105030)。如果投资方以撤资或减少投资的方式收回投资,由于收回投资中相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分,应确认为股息所得、享

受免税待遇,需要纳税调减,该差异属于税收优惠的范畴,需要填写《符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益优惠明细表》(A107011),之后相应数字结转入《免税、减计收入及加计扣除优惠明细表》(A107010)的第3行“(二)符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益”,该项差异属于会计与税务处理的永久性差异。

在填写《投资收益纳税调整明细表》(A105030)时需要特别注意:①发生持有期间投资收益并按税法规定为减免税收入的,如国债利息收入,符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益,不在《投资收益纳税调整明细表》(A105030)中进行调整,而应该在税收优惠类明细表中进行调整。②处置投资项目按税法规定确认为损失的,不在《投资收益纳税调整明细表》(A105030)中进行调整,而应该在《财产损失税前扣除及纳税调整明细表》(A105090)及其附表《财产损失(专项申报)税前扣除及纳税调整明细表》(A105091)中进行纳税调整。在确定处置投资项目究竟是有所得还是有损失时,应该以税法而非以会计准则为标准进行判断。

例1:2012年2月10日,丽华公司对美尚公司投资600万元,获得其60%的股份。2012年美尚公司实现税后利润300万元,2013年5月10日美尚公司宣告分配200万元的利润,丽华公司应该分得120万元;2013年5月15日丽华公司收到该笔款项。2014年8月15日,丽华公司撤回对美尚公司的投资,共收回750万元货币资金。收回投资时,美尚公司的累计盈余公积和累计未分配利润合计为180万元。请问丽华公司应如何进行财税处理?

(1)2012年2月投资时,账务处理为:

借:长期股权投资	6 000 000
贷:银行存款	6 000 000

此时税会无差异,无需填写纳税申报表。

(2)2012年美尚公司实现税后利润300万元时,由于被投资方并未作出利润分配决策,因此丽华公司无需进行账务处理,也无需进行税务处理。

(3)2013年5月10日美尚公司宣告分配200万元的利润时,丽华公司的账务处理为:

借:应收股利	1 200 000
贷:投资收益	1 200 000

此时,税收上确认的投资收益也是120万元,需要填写《投资收益纳税调整明细表》(A105030),如表1所示。由于该项股息、红利符合免税收入的条件,因此需要填写《符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益优惠明细表》(A107011),如表2所示。之后相应结转入《免税、减计收入及加计扣除优惠明细表》(A107010)的第3行“(二)符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益”,如表3所示。

表 1 投资收益纳税调整明细表(A105030)节选

行次	项 目	持有收益			处置收益	纳税调整金额 11(3+10)
		账载金额	税收金额	纳税调整金额		
		1	2	3(2-1)	
6	六、长期股权投资	1 200 000.00	1 200 000.00	0.00		0.00

表 2 符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资优惠明细表(A107011)节选

行次	被投资企业	投资性质	投资成本	投资比例	被投资企业利润分配确认金额	
					被投资企业做出利润分配或转股决定时间	依决定归属于本公司的股息、红利等权益性投资收益金额	
					5	6	
1	美尚公司	直接投资	6 000 000.00	60%	2013.5.10	1 200 000.00	

表 3 免税、减计收入及加计扣除优惠明细表(A107010)节选

行次	项 目	金 额
1	一、免税收入(2+3+4+5)	
2	(一)国债利息收入	
3	(二)符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益(填写A107011)	1 200 000.00

表 6 免税、减计收入及加计扣除优惠明细表(A107010)节选

行次	项 目	金 额
1	一、免税收入(2+3+4+5)	
2	(一)国债利息收入	
3	(二)符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益(填写A107011)	1 080 000.00

表 4 投资收益纳税调整明细表(A105030)节选

行次	项 目	持有收益			处置收益						纳税调整金额 11(3+10)	
		账载金额	税收金额	纳税调整金额	会计确认的处置收入	税收计算的处置收入	处置投资的账面价值	处置投资的计税基础	会计确认的处置所得或损失	税收计算的处置所得		纳税调整金额
		1	2	3(2-1)	4	5	6	7	8(4-6)	9(5-7)		10(9-8)
6	六、长期股权投资				7 500 000.00	7 500 000.00	6 000 000.00	6 000 000.00	1 500 000.00	1 500 000.00	0.00	0.00

表 5 符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益优惠明细表(A107011)节选

行次	被投资企业	投资性质	投资成本	投资比例	撤回或减少投资确认金额					合计 16(6+9+15)	
						从被投资企业撤回或减少投资的资产	减少投资比例	收回初始投资成本	取得资产中超过收回初始投资成本部分	撤回或减少投资应享有被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积		应确认的股息所得
						10	11	12(3×11)	13(10-12)	14		15(13与14孰小)
1	美尚公司	直接投资	6 000 000.00	60%		7 500 000.00	100%	6 000 000.00	1 500 000.00	1 080 000.00	1 080 000.00	1 080 000.00

收到股利时账务处理为:

借:银行存款 1 200 000
贷:应收股利 1 200 000

(4)2014年8月10日丽华公司撤资的账务处理为:

借:银行存款 7 500 000
贷:长期股权投资 6 000 000
投资收益 1 500 000

此时,税收上也需要确认150万元投资收益,但是其中108万元(被投资单位累计盈余公积和累计未分配利润按持股比例享有的部分,即:180×60%)享受免税待遇,因此不但需要填写《投资收益纳税调整明细表》(A105030),如表4所示,而且需要填写《符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益优惠明细表》(A107011),如表5所示。之后相应结转转入《免税、减计收入及加计扣除优惠明细表》(A107010)的第3行“(二)符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益”,如表6所示。

从上述分析过程中我们可以看到,在成本法下,税会差异主要体现在税收优惠上,而且该项差异属于永久性差异。

二、权益法下税会差异及纳税调整

在会计准则下,投资方对联营企业和合营企业的长期股权投资,采用权益法核算。而对于税法而言,无论企业采用何种核算方法——即无论是成本法还是权益法,税法的规定都是相同的。因此此处不再赘述对长期股权投资的税务处理。

在介绍税会差异时,我们仍旧将长期股权投资分为三个阶段:投资阶段(取得长期股权投资

的阶段)、持有阶段、处置阶段,分别介绍这三个阶段的税会差异以及如何进行纳税调整。

(一)投资阶段

1. 会计规定。①初始投资或追加投资时,按照初始投资成本或追加投资的投资成本,增加长期股权投资的账面价值。②比较初始投资成本与投资时应享有的被投资单位可辨认净资产公允价值的份额,应区别情况进行处理。

长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,不调整长期股权投资的初始投资成本;长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,其差额应当计入当期损益,同时调整长期股权投资的成本。

2. 税会差异及纳税申报表的填写。在投资阶段,长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额时,会计与税法都按照投资额确定长期股权投资的成本,此时税会无差异——即吃亏、无差异,无需进行纳税调整,也无需填写纳税申报表。

例2:旭日公司于2014年1月取得利达公司30%的股权,支付价款6000万元。取得投资时被投资单位净资产账面价值为15000万元(假设账面价值与公允价值相同)。请问旭日公司如何进行财税处理?

旭日公司的账务处理为:

借:长期股权投资——投资成本 60 000 000
贷:银行存款 60 000 000

由于长期股权投资的初始投资成本6000万元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4500万元,因此该差额不调整长期股权投资的账面价值,即会计上以6000万元作为该笔长期股权投资的投资成本。税法上同样以6000万元作为长期股权投资成本,两者无差异——即吃亏,税会无差异。

当长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额时,会计上其差额应当计入当期损益,同时调整长期股权投资的成本。但税法上仍旧以初始投资成本作为计税基础,此时税会存在差异——即占便宜、有差异,需要通过填写《纳税调整项目明细表》(A105000)的第5行“(四)按权益法核算长期股权投资对初始投资成本调整”对税会差异进行纳税调整。同时需要注意,该项差异属于时间性差异,在投资方处置该股权时税会差异消失。

例3:华芳公司于2012年1月取得信诚公司30%的股权,支付价款6000万元。取得投资时被投资单位净资产账面价值为24000万元(假设账面价值与公允价值相同)。请问华芳公司如何进行财税处理?

由于该项长期股权投资的初始投资成本6000万元

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7200万元,差额1200万元计入取得投资当期的损益——营业外收入。所以华芳公司的账务处理为:

借:长期股权投资——投资成本 72 000 000
贷:银行存款 60 000 000
营业外收入 12 000 000

但在税法上仍旧以初始投资成本6000万元作为计税基础,因此税法不承认1200万元的营业外收入,此时投资方需要通过填写《纳税调整项目明细表》(A105000)的第5行“(四)按权益法核算长期股权投资对初始投资成本调整”对税会差异进行纳税调整,如表7所示。

表7 纳税调整项目明细表(A105000)节选

行次	项目	账载金额	税收金额	调增金额	调减金额
		1	2	3	4
1	一、收入类调整项目(2+3+4+5+6+7+8+10+11)	*	*	0.00	12 000 000.00
5	(四)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	*	*	*	12 000 000.00

(二)持有阶段

1. 会计规定。投资方取得长期股权投资后,应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益和其他综合收益的份额,分别确认投资收益和其他综合收益,同时调整长期股权投资的账面价值;投资方按照被投资单位宣告分派的利润或现金股利计算应享有的部分,相应减少长期股权投资的账面价值;投资方对于被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动,应当调整长期股权投资的账面价值并计入所有者权益。换言之,会计上按照被投资方所有者权益的变动情况,分别确认投资收益和其他综合收益。

2. 税会差异及纳税申报表的填写。无论会计上采用何种核算方式,税法上仍旧按照被投资方作出利润分配决定的时间确认投资收益的实现。因此在权益法下,长期股权投资在持有阶段税会存在两项差异:

(1)由于投资收益确认时间不一致导致的差异。会计上按照被投资方所有者权益的变化确认投资收益,而税法则按照被投资方作出利润分配决定的时间确认投资收益的实现。该项差异属于时间性差异,当投资方处置长期股权投资时,该项差异消失。投资方需要通过填写《投资收益纳税调整明细表》(A105030)体现该差异,之后该项差异转入《纳税调整项目明细表》(A105000)的第4行“(三)投资收益”。

(2)由于符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益属于免税收入,因此税法要做纳税调减处理,该项差异属于永久性差异,差异一经形成,不会消失。

投资方需要通过填写《符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益优惠明细表》(A107011)体现该差异。

例4:接例3,2012年12月31日信诚公司所有者权益总和为30 000万元,其中2012年实现的净损益为6 000万元。但信诚公司股东会尚未宣告分派股息、红利。请问华芳公司应如何进行财税处理?

华芳公司应该按照被投资方净损益6 000万元的30%,即1 800万元确认投资收益,账务处理为:

借:长期股权投资——损益调整 18 000 000
贷:投资收益 18 000 000

从账务处理我们可以看到,会计上需要确认投资收益1 800万元,但是由于被投资方尚未宣告利润分配,因此税收上不需要确认投资收益,应纳税调减1 800万元,需要填写《投资收益纳税调整明细表》(A105030),如表8所示。之后该项差异转入《纳税调整项目明细表》(A105000)的第5行“(四)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”,如表9所示。

表8 投资收益纳税调整明细表(A105030)节选

行次	项 目	持有收益			处置收益	纳税调整金额
		账载金额	税收金额	纳税调整金额		
		1	2	3(2-1)		
6	六、长期股权投资	18 000 000.00	0.00	-18 000 000.00	11(3+10) -18 000 000.00

表9 纳税调整项目明细表(A105000)节选

行次	项 目	账载金额	税收金额	调增金额	调减金额
		1	2	3	4
1	一、收入类调整项目(2+3+4+5+6+7+8+10+11)	*	*	0.00	18 000 000.00
4	(三)投资收益(填写A105030)	18 000 000.00	0.00	0.00	18 000 000.00

例5:接例3,2013年5月10日信诚公司股东会作出利润分配决策,分配2 500万元的利润,华芳公司可以获得750万元。5月15日华芳公司收到股息款。请问华芳公司应如何进行财税处理?

信诚公司作出利润分配决策时,华芳公司的账务处理为:

借:应收股利 7 500 000
贷:长期股权投资——损益调整 7 500 000

华芳公司收到股利时,账务处理为:

借:银行存款 7 500 000
贷:应收股利 7 500 000

从上述账务处理我们可以看到,当信诚公司作出利

润分配决策时,会计上无需再确认投资收益750万元,但是税收上需要确认750万元投资收益,因此需要纳税调增750万,该项差异是由于投资收益的确认时间不一致导致的,需要填写《投资收益纳税调整明细表》(A105030)体,如表10所示,之后该项差异转入《纳税调整项目明细表》(A105000)表的第5行“(四)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”,如表11所示。

表10 投资收益纳税调整明细表(A105030)节选

行次	项 目	持有收益			处置收益	纳税调整金额
		账载金额	税收金额	纳税调整金额		
		1	2	3(2-1)		
6	六、长期股权投资	0.00	7 500 000.00	7 500 000.00	11(3+10) 7 500 000.00

表11 纳税调整项目明细表(A105000)节选

行次	项 目	账载金额	税收金额	调增金额	调减金额
		1	2	3	4
1	一、收入类调整项目(2+3+4+5+6+7+8+10+11)	*	*	7 500 000.00	0.00
4	(三)投资收益(填写A105030)	0.00	7 500 000.00	7 500 000.00	0.00

同时由于税法上对于符合条件的股息、红利有免税待遇,因此华芳公司还需要填写《符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益优惠明细表》(A107011),如表12所示。之后该项信息转入《免税、减计收入及加计扣除优惠明细表》(A107010)。

表12 符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益优惠明细表(A107011)

行次	被投资企业	投资性质	投资成本	投资比例	被投资企业利润分配确认金额		合计
					被投资企业做出利润分配或转股决定时间	依决定归属于本公司的股息、红利等权益性投资收益金额	
					5	6	
1	信诚公司	直接投资	60 000 000.00	30%	2013.5.10	7 500 000.00	16(6+9+15) 7 500 000.00

(三)处置阶段

1. 会计规定。处置长期股权投资,其账面价值与实际取得价款之间的差额,应当计入当期损益。

2. 税会差异及纳税申报表的填写。在处置阶段,大多数情况下,税法与会计对长期股权投资处置收入的确认是相同的,但是由于会计处置投资的账面价值与税法处置投资的计税基础不同,导致会计确认的处置所得或损失不同于税收计算的处置所得,需要进行纳税调整,此时

表 13 投资收益纳税调整明细表(A105030)(节选)

行次	项目	持有收益			处置收益						纳税调整金额	
		账载金额	税收金额	纳税调整金额	会计确认的处置收入	税收计算的处置收入	处置投资的账面价值	处置投资的计税基础	会计确认的处置所得或损失	税收计算的处置所得		纳税调整金额
		1	2	3(2-1)	4	5	6	7	8(4-6)	9(5-7)		10(9-8)
6	六、长期股权投资	0.00	0.00	0.00	83 000 000.00	83 000 000.00	72 500 000.00	60 000 000.00	500 000.00	23 000 000.00	22 500 000.00	22 500 000.00

需要通过填写《投资收益纳税调整明细表》(A105030)体现两者的差异,同时该项差异的出现也使得投资阶段和持有阶段税会时间性差异消失。在填写过程中需要注意以下两点:

(1)如果投资方以撤资或减少投资方式而非股权转让方式收回投资,则收回资产中相当于被投资单位累计盈余公积与累计未分配利润按减少实收资本的比例计算的部分应确认为股息所得,享受免税待遇,该项调整不体现在《投资收益纳税调整明细表》(A105030)中,而应该体现在税收优惠类明细表中。

(2)处置投资项目按税法规定确认为损失的,不在《投资收益纳税调整明细表》(A105030)中进行调整,而应该在《资产损失税前扣除及纳税调整明细表》(A105090)及其附表《资产损失(专项申报)税前扣除及纳税调整明细表》(A105091)中进行纳税调整。在确定处置投资项目究竟是有所得还是有损失时,应该以税法为标准判断,而非以会计准则为标准进行判断。

例 6:接例 3,2014 年 8 月 20 日,华芳公司以 8 300 万元的价格转让所持有的信诚公司 30% 股权。请问华芳公司应如何进行财税处理?

华芳公司的账务处理为:

借:银行存款 **83 000 000**

贷:长期股权投资——投资成本 **72 000 000**

长期股权投资——损益调整 **10 500 000**

投资收益 **500 000**

从账务处理上我们可以看到,对于该项处置业务,会计上确认的投资收益为 50 万元。税收上确认的处置收入为 8 300 万元,税收上处置资产的计税基础以初始投资成本 6 000 万元确定,因此税收上确认的投资收益为 2 300 万元,应该纳税调增 2 250 万元,为此需要填写《投资收益纳税调整明细表》(A105030),如表 13 所示。

此处读者需要特别注意:通过处置阶段的纳税调整,使得投资阶段与持有阶段的时间性差异消失,如表 14 所示。

从上述分析过程可以看到,要对长期股权投资的税会差异进行分析与调整,需要做到:①准确分清不同核算

表 14 权益法下长期股权投资税会差异分析(以华芳公司为例)

阶段	时间性差异		永久性差异	
	情形描述	华芳公司	情形描述	华芳公司
投资阶段	由于对投资成本的确定不同,导致税会差异。吃亏,无差异;占便宜,有差异。	纳税调减 1 200 万元		
持有阶段	被投资方形成损益	2012 年纳税调减 1 800 万元		
	被投资方宣告分配	会计上不再确认投资收益,但税收上确认投资收益,需要纳税调整。	2013 年纳税调增 750 万元	由于有免税规定,纳税调减。 纳税调减 750 万元
处置阶段	由于会计处置投资的账面价值与税法处置投资的计税基础不同,导致会计确认的处置所得或损失不同于税收计算的处置所得或损失,需要纳税调整。	2014 年纳税调增 2 250 万元	以撤资或减少投资方式收回股权投资,可能会出现免税收入,需要纳税调减。	
合计	时间性差异消失		永久性差异会一直存在	

方法下税会差异的类型——是时间性差异,还是永久性差异;②分别从投资阶段、持有阶段、处置阶段,全面分析税会时间性差异的产生、发展及消失过程,从总体上把握长期股权投资的税会差异。

主要参考文献

财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2010.北京:人民出版社,2010.

国家税务总局.关于发布《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A类,2014年版)》的公告.国家税务总局公告 2014 年第 63 号

司茹,奚卫华.谈长期股权投资纳税申报表的填写[J].财会月刊,2009(29).

柴才.长期股权投资后续计量方法转换及合并报表处理[J].财会月刊,2014(21).