

股权投资转换业务的递延所得税处理

——基于金融资产与长期股权投资间的转换

骆剑华

(重庆电子工程职业学院财经学院, 重庆 401331)

【摘要】根据修订后的长期股权投资准则,投资方因增减资,使得“新的股权投资”在金融资产与长期股权投资之间转换。本文对这两类股权投资在转化日及后续期间会计核算发生的改变及相应递延所得税处理的变化进行探讨。

【关键词】可供出售金融资产; 长期股权投资; 递延所得税

一、引言

2014年3月,财政部颁布修订后的《企业会计准则第2号——长期股权投资》(简称“修订后准则”),该准则规定:股权投资方因减少投资,对被投资方不再具有控制、共同控制或重大影响关系时,剩余投资就应由长期股权投资转换为金融资产(本文指可供出售金融资产,下同)后续核算。反之,因增加投资对被投资方具有重大影响或共同控制、控制关系时,投资方应将金融资产转换为长期股权投资后续核算。修订后准则借鉴国际财务报告准则(IFRS)“跨越会计处理界线”思路,即从不具有控制、共同控制或重大影响,跨越到具有重大影响、共同控制或控

制,属于一项重大经济事项,需要对原持有股权视同处置后,按转换日的公允价值重新计量。相反,如果未跨越界线,则不对原持有股权进行重新计量。

由于金融资产以公允价值计量,长期股权投资初始以历史成本计量、后续核算涉及成本法和权益法,因此,股权投资在金融资产与长期股权投资间转换时,会计计量属性会改变,核算方法需进行切换。转换后,股权投资计税基础将发生改变,相应地,递延所得税也需进行调整。本文按投资方增、减股份导致股权投资在金融资产与长期股权投资间转换的四类情形,根据修订后准则,结合案例,解析股权投资转换日及后续期间的递延所得税处理。

推出的微信红包业务,无疑是具有创新性的互联网金融业务。企业利用第三方支付平台发放红包,无疑是企业的创新型业务,也是未来互联网金融发展的方向。这些年来,在会计国际趋同背景下,会计理论研究很少关注我国本土的会计实务。企业微信红包业务以互联网支付为平台,必然成为一种趋势。红包业务也会得到不断创新,如结合企业年金、互联网理财产品、营销模式等进行不断创新和发展,这些需要理论工作者关注和研究,也需要我们的准则制定机构和会计信息监管机构提供及时的实务指南或者操作守则,以指导会计实务的发展和规范。

2. 企业微信红包账务处理的会计凭证问题。我国现行的《会计基础工作规范》是财政部1996年颁布执行的,其第三章第二节“填制会计凭证”对有关原始凭证进行了规范,其中第四十七条要求,各单位办理经济业务事项时,“必须取得或者填制原始凭证,并及时送给会计机构。”企业微信红包业务账务处理最大的问题应该是原始凭证问题,这个问题也会困扰税务征收。笔者建议,加快《会计基础工作规范》等会计法律法规的修改进程,将企业微信红包之类的基于互联网支付的会计凭证问题纳入

修改范围,尽快立法,以指导会计实务的发展。

3. 财会人员要有互联网金融风险意识。这里有两层意思:一是目前第三方支付平台的管理办法还不完善,存在很多漏洞。比如微信红包沉淀资金和利息的归属问题尚未有明确规定,第三方支付中的各方权利义务关系在法律上也尚未有明确界定,因此亟须出台相关的法律法规规范第三方支付平台。二是目前在第三方支付平台开展业务都需要绑定信用卡或银行卡并获取用户资料,而一些抢红包外挂软件则很容易就获取了用户的信息,严重威胁到了企业的资金安全。这就需要财会人员办理该类互联网金融业务时要有风险意识,以保护企业资金安全。

主要参考文献

陈如同.第三方支付平台备付金核算:以支付宝为例[J].财会月刊,2014(4).

冯毅良.从微信红包看银行服务的潜能[J].中国城市金融,2014(5).

【基金项目】2014年度重庆理工大学科研创新团队A类建设计划“基于制度与技术变迁的财会审理论创新与实务发展”(项目编号:2015KYTD31A)

二、股权投资由金融资产转换为长期股权投资

(一) 投资方原持有股权投资并划分为金融资产,因追加投资而对被投资方具有重大影响或共同控制但不构成控制关系

该情形下,投资方增资后,应以公允价值计量的金融资产转换为采用权益法核算的长期股权投资。修订后准则对该转换业务,视为“先处置原持有金融资产,再对价取得长期股权投资”,将“处置”金融资产价款与其账面价值之间的差额以及原因公允价值变动计入其他综合收益(资本公积)结转确认为转换当期损益;以“处置”原持有金融资产公允价值加上新增投资成本之和,作为改按权益法核算长期股权投资的初始成本。

案例1:2014年1月1日,甲公司以80万元价格取得乙公司10%股权,准备长期持有,将其划分为可供出售金融资产。2014年末时,该金融资产公允价值为100万元。2015年3月1日,甲公司又以150万元取得乙公司10%股权,持股比例达到20%,能对乙公司产生重大影响。增资日乙公司净资产公允价值为1000万元,甲公司原持有乙公司股权公允价值为110万元。2015年12月31日,乙公司可辨认净资产增加100万元(其中,净利润80万元、资本公积20万元)。2016年6月1日,因经营战略需要,甲公司将其持有乙公司全部股权转让,取得价款300万元。甲、乙公司不属同一控制,均适用25%的所得税税率。

解析:(1)2014年1月1日,甲公司取得该股权并划分为可供出售金融资产,会计分录:借:可供出售金融资产——成本80;贷:其他货币资金80。此时,可供出售金融资产账面价值与其计税基础一致,不存在暂时性差异。

(2)2014年末,可供出售金融资产公允价值增加20万元(100-80),计入资本公积,会计分录:借:可供出售金融资产——公允价值变动20;贷:资本公积——其他资本公积20。此时,可供出售金融资产账面价值为100万元(80+20),计税基础仍为80万元,两者产生应纳税暂时性差异20万元,为投资方可供出售金融资产持有期间公允价值变动,已计入资本公积,因此,该暂时差异对应递延所得税负债,应计入资本公积,会计分录:借:资本公积——其他资本公积5(20×25%);贷:递延所得税负债5。

(3)2015年3月1日,甲公司增资持股比例上升到20%,对乙公司具有共同控制关系,因此,该股权投资应由金融资产转换为长期股权投资,采用权益法后续核算。

转换时,“处置”金融资产的公允价值与账面价值差额10万元(110-100)计入投资收益,并结转其持有期间公允价值变动10万元,计入投资收益;“对价取得”的长期股权投资入账金额则为260万元,即110(处置公允价值)+150(追加投资成本)。会计分录:①借:长期股权投资——成本260;贷:可供出售金融资产——成本80、——公允价值变动20,其他货币资金150,投资收益10。②借:资本公

积——其他资本公积20;贷:投资收益20。

转换后,可供出售金融资产账面价值为零,长期股权投资账面价值260万元,但税法对该转换业务并不确认“先处置再投资”,而视为追加投资,计税基础为230万元(80+150),因此,其暂时性差异余额为30万元(260-230),对应递延所得税负债余额为7.5万元(30×25%)。该转换业务,会计上确认投资收益而增加当期所得税费用7.5万元(30×25%),并已结转公允价值变动(资本公积),因此,应转回转换前已确认递延所得税。会计分录:①借:所得税费用7.5;贷:递延所得税负债7.5。②借:递延所得税负债5;贷:资本公积——其他资本公积5。以上两笔分录可合并为:借:所得税费用7.5;贷:递延所得税负债2.5,资本公积——其他资本公积5。

(4)2015年末,权益法下,投资方确认损益调整16万元(80×20%)、其他权益变动4万元(20×20%),会计分录:借:长期股权投资——损益调整16、——其他权益变动4;贷:投资收益16,资本公积——其他资本公积4。此时,长期股权投资账面价值为280万元(260+16+4),计税基础仍为230万元,暂时性差异余额为50万元(280-230),因此,当期确认递延所得税负债增加5万元[(50-30)×25%]。由于本期暂时性差异变动20万元由16万元损益、4万元所有者权益构成,因此,当期递延所得税负债对应计入资本公积4万元(16×25%)、所得税费用1万元(4×25%),会计分录:借:资本公积——其他资本公积4,所得税费用1;贷:递延所得税负债5。

(5)2016年6月1日,甲公司转让该股权投资,处置收入与其账面价值差额计入损益,并结转持有期间其他综合收益。会计分录:①借:其他货币资金300;贷:长期股权投资——成本260、——损益调整20,投资收益20。②借:资本公积——其他资本公积4;贷:投资收益4。处置后,长期股权投资账面价值与计税基础均为零,暂时性差异消除,需转回累计已确认递延所得税,其中,递延所得税负债余额12.5万元(50×25%)、对应资本公积4万元和所得税费用8.5万元(7.5+1)。会计分录:借:递延所得税负债12.5;贷:所得税费用8.5,资本公积——其他资本公积4。

(二) 投资方原持有权益投资并划分为金融资产,因追加投资而对被投资方具有控制关系

修订后准则规定:应将股权投资从公允价值计量的金融资产转换为成本法核算的长期股权投资,按原持有金融资产公允价值加上新增投资成本之和,作为改按成本法核算的长期股权投资初始成本;增资前持有的金融资产因公允价值变动原计入其他综合收益(资本公积),应在改按成本法核算时转入当期投资收益,即视为先按公允价值处置金融资产,再对价进行长期股权投资。

案例2:接案例1,假设前面题设不变,2015年3月1日,甲公司又以450万元购入乙公司40%股份,使持股比

例达50%，能够控制乙公司。2016年1月5日，乙公司宣告分配利润，甲公司应分配40万元，当月25日该笔股利到账。因经营战略转移，2016年6月1日，甲公司以600万元价格将该股权投资全部转让。

解析：(1)转换前会计处理同案例1，(略)。

(2)转换时，“处置”可供出售金融资产的价款与其账面价值差额计入投资收益，并结转其持有期间公允价值变动(资本公积)，计入投资收益；以“对价取得”原则确定长期股权投资初始成本为550(100+450)。会计分录：①借：长期股权投资550；贷：可供出售金融资产——成本80、——公允价值变动20，其他货币资金450。②借：资本公积——其他资本公积20；贷：投资收益20。

经上述处理，可供出售金融资产账面价值为零，长期股权投资账面价值为550万元，计税基础仍为530万元(80+450)，当期应纳税暂时性差异余额为20万元(550-530)，与2014年末余额一样，递延所得税无变化。由于会计上已结转“处置金融资产”的公允价值变动(资本公积)计入投资收益，所以，应转回转换前已确认递延所得税，同时，按转换后股权投资重新确认递延所得税负债5万元(20×25%)，计入所得税费用。会计分录：①借：递延所得税负债5；贷：资本公积——其他资本公积5。②借：所得税费用5；贷：递延所得税负债5。以上两笔分录可合并为：借：所得税费用5；贷：资本公积——其他资本公积5。

(3)2016年1月5日，成本法下，投资方按投资份额确认处置收益。会计分录：借：应收股利40；贷：投资收益40万元。税法上该业务确认应税所得20万元，与会计上确认收益一致，因此，不影响当期递延所得税。

(4)2016年6月1日，甲公司转让该股权投资，转让价款与账面价值差额计入投资收益50万元(600-550)。会计分录：借：其他货币资金600；贷：长期股权投资550，投资收益50。处置后，长期股权投资账面价值与计税基础均为零，暂时性差异消除，需转回已累计确认递延所得税。会计分录：借：递延所得税负债5；贷：所得税费用5。

三、股权投资由长期股权投资转换为金融资产

(一)投资方原持有权益法核算长期股权投资，后因减资而对被投资方不再具有重大影响或共同控制关系

修订后准则规定：减持后剩余股权应改按金融资产核算，其在丧失共同控制或重大影响之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。原股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益，应当在终止采用权益法核算时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。即视为“先处置剩余以权益法核算的长期股权投资，再以对价取得可供出售金融资产”。

案例3：甲公司持有乙公司公开发行股票1500万股，持股比例为30%，对乙公司具有重大影响关系。2014年9月1日，甲公司按每股7元价格出售其拥有乙公司的2/3

股份，出售后剩余持股比例为10%，不再对乙公司具有重大影响关系，将其划分为可供出售金融资产，出售股权时，甲公司对乙公司长期股权投资账面价值为8700万元(其中，成本7500万元、损益调整900万元、其他权益变动300万元)。2014年12月31日，乙公司股票每股上升至7.5元。2015年9月1日，因经营管理需要，甲公司 will 将剩余股权以每股8元全部转让。

解析：(1)出售股权部分。转让价款与账面价值的差额及该长期股权投资持有期间的其他综合收益结转额，均计入处置当期损益。会计分录：①借：其他货币资金7000(1000×7)；贷：长期股权投资——成本5000(7500×2/3)、——损益调整600(900×2/3)、——其他权益变动200(300×2/3)，投资收益1200。②借：资本公积——其他资本公积200(300×2/3)；贷：投资收益200(300×2/3)。

对转让部分长期股权投资，其账面价值与计税基础均为零，因此，应转回之前的递延所得税。处置前已确认递延所得税负债200万元 $[900(损益调整) \times 2/3 + 300(其他权益变动) \times 2/3] \times 25\%$ ，其包括两部分：持有期间涉及“损益调整”而计入“所得税费用”150万元 $(900 \times 2/3 \times 25\%)$ 、涉及“其他权益变动”而计入“资本公积”50万元 $(300 \times 2/3 \times 25\%)$ 。会计分录：借：递延所得税负债200；贷：所得税费用150，资本公积——其他资本公积50。

(2)对剩余股权投资，应改按金融资产进行核算。“处置”剩余股权时公允价值与其账面价值差额600万元 $[500 \times 7 - (7500 \times 1/3 + 900 \times 1/3 + 300 \times 1/3)]$ 计入损益，并结转其持有期间其他综合收益100万元 $(300 \times 1/3)$ ；“对价”取得可供出售金融资产以公允价值3500万元 (500×7) 入账。会计分录：①借：可供出售金融资产——成本3500；贷：长期股权投资——成本2500、——损益调整300、——其他权益变动100，投资收益600。②借：资本公积——其他资本公积100；贷：投资收益100。该转换业务，因已结转原持有期间公允价值变动计入的其他综合收益(资本公积)，所以，应结转相应递延所得税。会计分录：借：递延所得税负债25 $(100 \times 25\%)$ ；贷：资本公积——其他资本公积25。

转换后，长期股权投资账面价值为零，剩余股权投资转换为金融资产，账面价值为3500元，计税基础为2500万元 $(7500 \times 1/3)$ ，应纳税暂时性差异余额为1000万元 $(3500 - 2500)$ ，递延所得税余额为250万元 $(1000 \times 25\%)$ 。转换前递延所得税负债余额为75万元 $(300 \times 25\%)$ ，所以，当期应确认递延所得税负债175万元 $(250 - 75)$ 或 $700 \times 25\%$ 。该暂时性差异是由转换业务确认投资收益700万元所致，因此，当期递延所得税计入所得税费用。会计分录：借：所得税费用175；贷：递延所得税负债175。

(3)2014年末，可供出售金融资产公允价值变动250万元 $[500 \times (7.5 - 7)]$ ，账面价值变成3750万元 $(500 \times$

7.5),计税基础仍为2 500万元,当期递延所得税负债余额为312.5万元 $[(3\ 750-2\ 500)\times 25\%]$,上期余额为250万元,因此,本期应确认递延所得税负债62.5万元 $(312.5-250)$ 。由于该暂时性差异系金融资产公允价值变动(计入资本公积)所致,因此,当期递延所得税计入资本公积。会计分录:①借:可供出售金融资产——公允价值变动250;贷:资本公积——其他资本公积250。②借:资本公积——其他资本公积62.5;贷:递延所得税负债62.5。

(4)2015年9月1日出售该金融资产,确认出售金融资产损益250万元 $(500\times 8-3\ 750)$,并结转累计公允价值变动250万元。会计处理:①借:其他货币资金4 000;贷:可供出售金融资产——成本3 500、——公允价值变动250,投资收益250。②借:资本公积——其他资本公积250;贷:投资收益250。

出售该金融资产后,其账面价值和计税基础均为零,因此,应转回累计已确认递延所得税。会计分录:①借:递延所得税负债250;贷:所得税费用250。②借:递延所得税负债62.5;贷:资本公积——其他资本公积62.5。以上两笔分录可合并为:借:递延所得税负债312.5;贷:所得税费用250,资本公积——其他资本公积62.5。

(二)投资方原持有成本法核算长期股权投资,后因减资而对被投资方不再具有控制、也不具有重大影响或共同控制关系

因减持股份,投资方将剩余成本法核算的长期股权投资转换为公允价值计量金融资产。修订后准则规定:处置后的剩余股权不能对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的,应当改按金融工具确认和计量的有关规定进行会计处理,其在丧失控制权之日的公允价值与账面价值间的差额计入当期损益,即可理解为“先处置剩余以成本法核算的长期股权投资,再以对价取得金融资产”。

例4:甲公司持有乙公司2 400万股公开发行股票,持股比例为60%,能控制乙公司,采用成本法核算该投资,且两公司不属同一控制。2014年9月1日,甲公司将其其中2 000万股以每股5元出售,持股比例下降为10%,出售时,该股权投资账面价值为7 200万元。甲公司将其剩余股权划分为可供出售金融资产。2014年12月31日,该金融资产每股市价上升至6元。因经营管理需要,2015年7月1日,以每股7元将剩余股份全部出售。

解析:(1)2014年9月1日,对出售股权投资部分,出售价款与其账面价值差额计入当期损益;对剩余部分股权投资,应由成本法核算长期股权投资转换为公允价值计量金融资产,按“先处置再投资”思路确定其入账金额2 000万元 (400×5) 。会计分录:①借:其他货币资金10 000 $(2\ 000\times 5)$;贷:长期股权投资6 000 $(7\ 200\times 2\ 000/2\ 400)$,投资收益4 000。②借:可供出售金融资产——成本2 000;贷:长期股权投资1 200 $(7\ 200-6\ 000)$,投资收益800。

(2)转换日递延所得税处理。对出售股权部分,因成本法核算长期股权投资在会计和税法处理上一致,因此,不存在暂时性差异。对剩余股权投资,如本例(1)所述,其初始入账价值为2 000万元,计税基础为其剩余历史成本1 200万元 $(7\ 200-6\ 000)$,产生应纳税暂时性差异800万元 $(2\ 000-1\ 200)$,当期确认递延所得税负债200万元 $(800\times 25\%)$ 。该转换业务,会计上确认“处置”收益,所以,递延所得税负债应计入所得税费用。会计分录:借:所得税费用200;贷:递延所得税负债200。

(3)2014年12月31日,可供出售金融资产公允价值上升400万元 $[400\times (6-5)]$,账面价值为2 400万元 $(2\ 000+400)$,其计税基础仍为1 200万元,因此,2014年末应纳税暂时差异余额为1 200万元 $(2\ 400-1\ 200)$,递延所得税负债余额为300万元 $(1\ 200\times 25\%)$,其前期余额为200万元,本期应确认递延所得税负债100万元 $(300-200)$ 。分析易知,该暂时差异是由金融资产公允价值变动所致,所以,本期递延所得税负债计入资本公积。会计分录:①借:可供出售金融资产——公允价值变动400;贷:资本公积——其他资本公积400。②借:资本公积——其他资本公积100;贷:递延所得税负债100。

(4)2015年7月1日,出售该金融资产时,转让价款与其账面价值差额计入处置损益,并结转其持有期间公允价值变动。会计分录:①借:其他货币资金2 800 (400×7) ;贷:可供出售金融资产——成本2 000、——公允价值变动400,投资收益400。②借:资本公积——其他资本公积400;贷:投资收益400。

出售剩余股权投资后,其账面价值与计税基础均为零,需转回其持有期间累计已确认递延所得税。该剩余股权投资从转换日至处置期间,累计确认递延所得税负债300万元,其中,涉及损益而计入所得税费用200万元,涉及公允价值变动而计入资本公积100万元。会计分录:①借:递延所得税负债200;贷:所得税费用200。②借:递延所得税负债100;贷:资本公积——其他资本公积100。以上两笔分录可合并为:借:递延所得税负债300;贷:所得税费用200,资本公积——其他资本公积100。

四、小结

投资方增减资时,对“新的股权投资”需在金融资产与长期股权投资间转换。转换时,因会计和税法对“转换”业务处理依据不同及会计计量属性改变,须对“新的股权投资”转换前已确认递延所得税进行调整;转换后,“新的股权投资”按其所属股权投资分类,对递延所得税进行后续处理。处置时,暂时性差异消除,应转回其从初始计量、转换日至处置全过程累计确认的递延所得税。

主要参考文献

刘艳丽.长期股权投资准则难点之一:投资后续计量方法转换[J].财会月刊,2014(23).