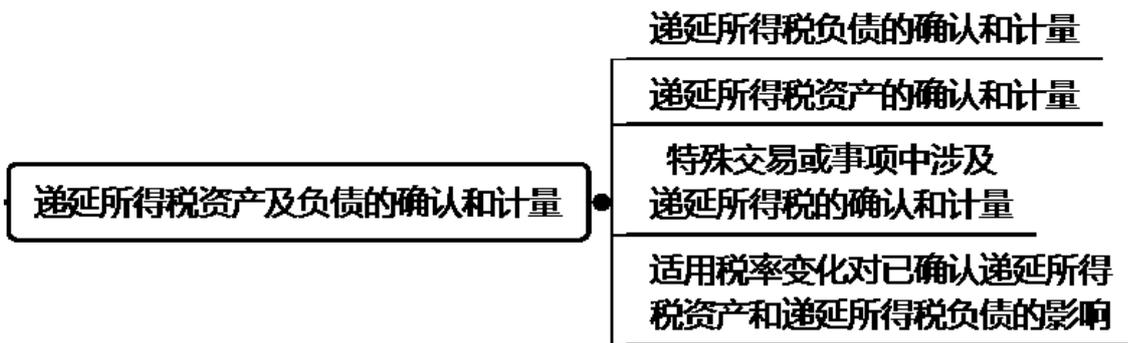


【知识点 6】特殊递延所得税的确认和计量及适用税率（★★）



一、特殊交易或事项中涉及递延所得税的确认和计量

（一）与**直接计入所有者权益**的交易或事项相关的所得税

与当期及以前期间直接计入所有者权益的交易或事项相关的当期所得税及递延所得税应当计入所有者权益。直接计入所有者权益的交易或事项主要有：

1. 会计政策变更采用追溯调整法或对前期差错更正采用追溯重述法调整期初留存收益。
2. 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产公允价值的变动金额计入其他综合收益。
3. **同时包含负债及权益成分的金融工具在初始确认时计入所有者权益。**
4. 自用房地产转为采用公允价值模式计量的投资性房地产时公允价值大于原账面价值的差额计入其他综合收益等。

【2022·单选题】下列各项关于企业所得税会计处理的表述中，正确的是（ ）。

- A. 发行可转换公司债券，负债成分初始确认时产生的暂时性差异的所得税影响应计入当期损益
- B. 其他权益工具投资的公允价值变动产生的暂时性差异的所得税影响应计入当期损益
- C. 自用房产转为以公允价值模式计量的投资性房地产时，公允价值大于计税基础产生的暂时性差异的所得税影响应计入当期损益
- D. 处置子公司部分股权但未丧失控制权的，合并财务报表中因处置部分股权应缴纳的企业所得税应调整计入所有者权益

【答案】D

【解析】选项 A，同时包含负债及权益成分的金融工具在初始确认时产生的所得税计入所有者权益；选项 B，其他权益工具投资因公允价值变动产生的暂时性差异，其所得税的影响应计入所有者权益；选项 C，自用房产转为以公允价值模式计量的投资性房地产时，公允价值大于账面价值的差额计入其他综合收益，如果账面价值与计税基础相等，那么公允价值大于计税基础产生暂时性差异的所得税影响应计入所有者权益。

（二）与企业合并相关的递延所得税

在企业合并中，购买方取得的可抵扣暂时性差异，比如，**购买日取得的被购买方在以前期间发生的未弥补亏损等可抵扣暂时性差异**，按照税法规定可以用于抵减以后年度应纳税所得额，**但在购买日不符合递延所得税资产确认条件而不予以确认。**

1. 购买日后 12 个月内，如**取得新的或进一步的信息表明购买日的相关情况已经存在**，预期被购买方在购买日可抵扣暂时性差异带来的经济利益能够实现的，应当确认相关的递延所得税资产，同时减少商誉，商誉不足冲减的，差额部分确认为当期损益；

借：递延所得税资产

贷：商誉

所得税费用（商誉不足冲减时的差额部分）

2. 除上述情况以外（比如，**购买日后超过 12 个月、或在购买日不存在相关情况但购买日以后出现新的情况导致可抵扣暂时性差异带来的经济利益预期能够实现**），

如果符合了递延所得税资产的确认条件，确认与企业合并相关的递延所得税资产，应当计入当期损益（所得税费用），不得调整商誉金额。

借：递延所得税资产
 贷：所得税费用

【教材例题-20】甲公司于 20×8 年 1 月 1 日购买乙公司 80% 股权，形成非同一控制下企业合并。因会计准则规定与适用税法规定的处理方法不同，在购买日产生可抵扣暂时性差异 300 万元。假定购买日及未来期间企业适用的所得税税率为 25%。

购买日，因预计未来期间无法取得足够的应纳税所得额，未确认与可抵扣暂时性差异相关的递延所得税资产 75 万元。购买日确认的商誉为 50 万元。

在购买日后 6 个月，甲公司预计能够产生足够的应纳税所得额用以抵扣企业合并时产生的可抵扣暂时性差异 300 万元，且该事实于购买日已经存在，则甲公司应作如下会计处理：

借：递延所得税资产 750 000
 贷：商誉 500 000
 所得税费用 250 000

假定，在购买日后 6 个月，甲公司根据新的事实预计能够产生足够的应纳税所得额用以抵扣企业合并时产生的可抵扣暂时性差异 300 万元，且该新的事实于购买日并不存在，则甲公司应作如下会计处理：

借：递延所得税资产 750 000
 贷：所得税费用 750 000

（三）与股份支付相关的当期及递延所得税

与股份支付相关的支出在按照会计准则规定确认为成本费用时，其相关的所得税影响应区别于税法的规定进行处理：

1. 如果税法规定与股份支付相关的支出**不允许税前扣除，则不形成暂时性差异**；（很少见）

2. 如果税法规定与股份支付相关的支出**允许税前扣除**

会计准则规定：预计可行权的最佳估计数确认成本费用

相关税法规定：对于附有业绩条件或服务条件的股权激励计划，企业按照会计准则的相关规定确认的**成本费用在等待期内不得税前抵扣**，待股权激励计划可行权时方可抵扣，**可抵扣的金额为实际行权时的股票公允价值与激励对象支付的行权金额之间的差额**。

因此，企业未来可以在税前抵扣的金额与等待期内确认的成本费用金额很可能存在差异。

企业应根据期末的**股票价格估计未来可以税前抵扣的金额**，以未来期间很可能取得的应纳税所得额为限**确认递延所得税资产**。

此外，**如果预计未来期间可抵扣的金额超过等待期内确认的成本费用**，超出部分形成的**递延所得税资产应直接计入所有者权益，而不是计入当期损益**。