

【知识点 6】特殊递延所得税的确认和计量及适用税率（★★）

【教材例题-21】甲公司于 20X7 年 1 月 1 日 1 名管理人员 1000 份限制性股票激励计划，服务期限条件为 2 年，甲公司预计 1000 份限制性股票在 2 年后均可行权。限制性股票的授予价格为 10 元/股，甲公司股票在授予日的市场价格为 18 元/股。经测算，限制性股票在授予日的公允价值为 9 元/股。假定甲公司满足确认递延所得税资产的条件，适用的所得税税率为 25%。

根据相关税法规定，对于该限制性股票激励计划，甲公司按照会计准则相关规定确认的成本费用在等待期内不得税前抵，待该限制性股票激励计划可行权时方可抵扣，可抵扣的金额为可行权时甲公司股票的公允价值与激励对象支付的限制性股票授予价格之间差额。

20X7 年 12 月 31 日，甲公司确认股份支付费用的会计处理如下：

借：管理费用（ $1000 \times 9 \times 1/2$ ） 4 500
贷：资本公积——其他资本公积 4 500

假设甲公司股票在 20×7 年 12 月 31 日的市场价格为 17 元/股，甲公司估计未来可以税前抵扣的金额为 7 元/股（ $17-10$ ），未来可税前抵扣总额为 7000（ 1000×7 ）。第一年税前扣除的金额为 $7000 \times 1/2 = 3500$ 元。

20X7 年 12 月 31 日，甲公司确认递延所得税的会计处理如下：

借：递延所得税资产（ $7\ 000 \times 1/2 \times 25\%$ ） 875
贷：所得税费用 875

20×8 年 12 月 31 日，甲公司确认股份支付费用的会计处理如下：

借：管理费用（ $1000 \times 9 - 4500$ ） 4 500
贷：资本公积——其他资本公积 4 500

假设甲公司股票在 20×8 年 12 月 31 日的市场价格为 22 元/股，甲公司估计未来可以税前抵扣的总额为 12 元/股（ $22-10$ ），未来可税前抵扣总额为 12000（ $1\ 000 \times 12$ ）。

甲公司估计未来可税前抵扣的金额 12 000 元超过等待期内确认股份支付费用（累计为 9 000 元），超出部分 3 000 元形成的递延所得税资产应直接入所有者权益。

20×8 年 12 月 31 日，甲公司确认递延所得税的会计处理如下：

借：递延所得税资产 2125（ $12000 \times 25\% - 875$ ）
贷：所得税费用 1375（ $9000 \times 25\% - 875$ ）
资本公积——其他资本公积 750（ $3000 \times 25\%$ ）

【2021·多选题】在未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以抵减可抵扣暂时性差异，并且不考虑其他因素的情况下，下列各项交易或事项涉及所得税会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 内部研发形成的无形资产初始入账金额与计税基础之间的差异，应确认递延所得税，并计入当期损益
- B. 企业发行可转换公司债券初始入账金额与计税基础之间的差异，应确认递延所得税，并计入当期损益
- C. 股份支付产生的暂时性差异，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应计入所有者权益
- D. 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资的公允价值变动产生的暂时性差异，应确认递延所得税并计入其他综合收益

【答案】CD

【解析】资产或负债初始入账金额与计税基础之间的差额，不是形成于企业合并，并且既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，因此，不应确认递延所得税，选项 A 错误；企业发行可转换公司债券初始入账金额与计税基础之间的差异，应确认递延所得税，并计入所有者权益，选项 B 错误。

【2018·单选题】A 公司为我国境内上市公司，企业所得税税率为 25%。2016 年 1 月 1 日，甲公司向其 50 名高管人员每人授予 1 万份股票期权，行权价格为每股 4 元，可行权日为 2017 年 12 月 31 日。授予日权益工具的公允价值为 3 元。A 公司授予股票期权的行权条件如下：如果公司的年销售收入增长率不低于 4%且高管人员至可行权日仍在 A 公司工作，该股票期权才可以行权。截止到 2016 年 12 月 31 日，高管人员均未离开 A 公

司，甲公司预计未来也不会有人离职。A公司的股票在2016年12月31日的价格为12元/股。A公司2016年销售收入增长率为4.1%，2017年销售收入增长率为4.5%。假定税法规定，针对该项股份支付以后期间可税前扣除的金额为股票的公允价值与行权价之间的差额。不考虑其他因素，下列关于甲公司2016年会计处理的表述中，不正确的是（ ）。

- A. 2016年1月1日不作会计处理
B. 2016年12月31日应确认管理费用75万元
C. 2016年12月31日应确认递延所得税资产50万元
D. 2016年12月31日应确认所得税费用50万元

【答案】D

【解析】2016年12月31日应确认的成本费用

$=50 \times 1 \times 3 \times 1/2 = 75$ (万元)

股票的公允价值 $=50 \times 1 \times 12 \times 1/2 = 300$ (万元)

股票期权行权价格 $=50 \times 1 \times 4 \times 1/2 = 100$ (万元)

预计未来期间可税前扣除的金额 $=300 - 100 = 200$ (万元)

递延所得税资产 $=200 \times 25\% = 50$ (万元)

A公司根据会计准则规定在当期确认的成本费用为75万元，但预计未来期间可税前扣除的金额为200万元，超过了该公司当期确认的成本费用，超过部分的所得税影响应直接计入所有者权益。

因此正确的会计处理如下：

借：递延所得税资产 50

 贷：所得税费用 (75 × 25%) 18.75

 资本公积——其他资本公积 (125 × 25%) 31.25。

(四) 与单项交易相关的递延所得税的会计处理

对于不是企业合并、交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额（或可抵扣亏损），且初始确认的资产和负债导致产生等额应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的单项交易（如承租人在租赁期开始日初始确认租赁负债并计入使用权资产的租赁交易，以及固定资产因存在弃置义务而确认预计负债并计入固定资产成本的交易等，以下简称单项交易），不适用所得税准则关于豁免初始确认递延所得税负债和递延所得税资产的规定。

企业对该单项交易因资产和负债的初始确认所产生的应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异，在交易发生时应分别确认相应的递延所得税负债和递延所得税资产。

(五) 发行方分类为权益工具的金融工具相关股利的所得税影响

对于企业按照金融工具列报准则等规定分类为权益工具的金融工具（如分类为权益工具的永续债等），相关股利支出按照税收政策相关规定在企业所得税税前扣除的，企业应当在确认应付股利时，确认与股利相关的所得税影响。

该股利的所得税影响通常与过去产生可供分配利润的交易或事项更为直接相关，企业应当按照与过去产生可供分配利润的交易或事项时所采用的会计处理相一致的方式，将股利的所得税影响计入当期损益或所有者权益项目。

对于所分配的利润来源于以前产生损益的交易或事项，该股利的所得税影响应当计入当期损益；

对于所分配的利润来源于以前确认在所有者权益中的交易或事项，该股利的所得税影响应当计入所有者权益项目（含其他综合收益项目）。

二、适用税率变化对已确认递延所得税资产和递延所得税负债的影响

1. 因税收法规的变化，导致企业在某一会计期间适用的所得税税率发生变化的，企业应对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债按照新的税率进行重新计量。

2. 适用税率变动的情况下，应对原已确认的递延所得税资产及递延所得税负债的金额进行调整，反映税率变化带来的影响。

3. 除直接计入所有者权益的交易或事项（如：投资性房地产的转换）产生的递延所得税资产及递延所得税负债，相关的调整金额应计入所有者权益以外，其他情况下产生的调整金额应确认为税率变化当期的所得税费用（或收益）。

计算当年年末递延所得税资产/负债余额=用年末的暂时性差异余额×最新的税率【未来期间差异转回的税率】

年末的差异性差异=年初+增加-转回

递延所得税资产/负债的年初余额+当年确认-当年转回=年年末递延所得税资产/负债余额

当年要确认=年末余额-年初+当年转回