

第四节 递延所得税资产及负债的确认和计量

（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。

【例 19-21】甲公司于 20X7 年 1 月 1 日授予 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扣，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计入所有者权益。

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（ $3000 \times 25\%$ ）

（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）。

知识点：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