与股份支付交易相关的递延所得税问题

刘翌楠

（四川城市职业学院经济管理系　成都　610110）

【摘要】对于股份支付交易，在会计处理中可就到目前为止获得的职工服务的计税基础与账面金额之间的可抵扣暂时性差异确认递延所得税资产。其中，如果所得税前可抵扣金额超过会计上累计确认的费用，则与超额部分相关的当期或递延所得税应直接在权益中确认。

【关键词】股份支付　所得税费用　等待期　内在价值

一、问题的提出

2012年5月，国家税务总局发布第18号公告《关于我国居民企业实行股权激励计划有关企业所得税处理问题的公告》（以下简称“第18号公告”），对实施股权激励计划的企业的所得税处理作出了规范，明确了股份支付交易可以税前扣除，存在等待期的股权支付计划还需逐期确认其递延所得税影响。但这同时会导致新的会计问题产生。

1. 会计上确认费用与税法上税前扣除在时点上可能存在差异。对于存在等待期的股权支付计划，会计上要求企业在等待期内的每个资产负债表日，将取得职工或其他方提供的服务计入成本费用。而第18号公告则规定，“上市公司等待期内会计上计算确认的相关成本费用，不得在对应年度计算缴纳企业所得税时扣除。在股权激励计划可行权后，上市公司方可根据股票实际行权时的公允价格与当年激励对象实际行权支付价格的差额及数量，计算确定作为当年上市公司工资薪金支出，依照税法进行税前扣除”。由此便会产生在等待期内确认递延所得税资产的问题。

2. 会计上累计确认费用与税法上可税前扣除金额可能存在差异。会计上在等待期累计确认的费用的计量基础是权益工具授予日的公允价值，而税法上可税前扣除的金额以实际行权日权益工具的内在价值（实际行权日股票收盘价——行权价）为基础。此外，会计上以满足可行权条件（包括服务期限条件和非市场条件）的权益工具预计确定授予数量（最终预计的数量与实际可行权数量一致），但与最终实际行权数量可能不一致。如果存在差异，会计上应如何处理该差异？

对于以上两个问题，《企业会计准则讲解（2010）》第十九章第三节中“三、特定交易或事项中涉及递延所得税的确认”之“（三）与股份支付相关的当期及递延所得税”中有所提及，但写得较为简单，指导性不强。实际上第18号公告与准则讲解中所述处理原则与《国际会计准则第12号——所得税》是一致的，我们可以参照国际会计准则相关规定进行会计处理。

二、会计处理要点

1. 确认递延所得税费用（收益）。在股份支付交易中，到资产负债表日为止获得的职工服务的计税基础（税务部门允许其在未来期间抵扣的金额）与账面金额（零）之间的差异，是一项导致未来所得税收益的可抵扣暂时性差异，该项差异在满足递延所得税资产的两个确认条件（暂时性差异在可预见的未来很可能转回；未来很可能获得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额）时应当予以确认。另根据国际会计准则相关规定，“如果在本期期末税务部门允许在未来期间抵扣的金额尚不能确定，应根据本期期末可获得信息进行估计。”例如，如果税务部门允许在未来期间抵扣的金额是以公司未来的股价为依据，则相关递延所得税影响应以本期期末公司股价为基础计量。

2. 确认在权益项目中确认的递延所得税收益。前文已述及，根据税法确认的所得税前抵扣金额可能与会计上确认的相关累计报酬费用不同。而一旦所得税前抵扣金额超过累计确认的报酬费用，这就说明所得税前抵扣金额不仅与报酬费用相关，而且与权益项目相关。在此种情形下，与超额部分相关的当期或递延所得税应直接在权益中确认。

三、相关案例解析

1. 案例介绍。A公司为上市公司。2010年1月1日，公司向其200名中层管理人员每人授予1 000份股票期权，每份期权在授予日的公允价值为5元。2010年年末可以行权的条件是净利润增长率指标达到25%，2011年年末可以

行权的条件是公司的净利润两年平均增长率为20%，2012年年末可行权条件是企业连续三年净利润平均增长率为15%。

2010年年末，公司净利润增长率为23%，有10名管理人员离开，预计第二年的净利润增长率为19%，可以达到可行权条件，且预计届时仍会有10名管理人员离开。2011年年末净利润增长率为10%，仍没有达到可行权条件，12名管理人员离开公司，此时公司预计2012年年底可以达到可行权条件，且估计届时会有10名管理人员离开。2012年年末，公司净利润增长率为15%，达到可行权条件，当年有8名管理人员离开。2013年年末管理人员行使期权。假设行权价格为每股1元，该企业适用的企业所得税税率为25%。

各会计期间所接受管理服务确认费用情况、每一年末发行在外的期权数量和期权的内在价值等资料见表1。

表1　相关资料　　单位：元

时间	职工劳务费用	年末期权数量	期权公允价值
2010年年末	450 000[(200−10−10)×1 000×5×1/2]	190 000	4
2011年年末	110 000{[(200−10−12−10)×1 000×5×2/3]−450 000}	178 000	6
2012年年末	290 000{[(200−10−12−8)×1 000×5]−560 000}	180 000	9
2013年年末	——	180 000	10

2. 案例解析。企业在第1年至第3年确认递延所得税资产和递延所得税收益，在第4年确认当期所得税收益，且在第4年由于实际所得税抵扣超过累计报酬费用，部分递延所得税收益和当期所得税收益直接在权益中确认。

2010～2013年各年末，该公司确认递延所得税资产、递延所得税收益等指标计算过程如下：

(1)2010年年末：年末递延所得税资产=190 000×4×(1/2)×25%=95 000(元)。

由于估计未来所得税抵扣额380 000元小于累计确认的劳务费用450 000元，所以递延所得税收益全部确认为损益。相关会计分录为：

借：递延所得税资产　　95 000
　　贷：所得税费用——递延所得税费用　　95 000

2011年年末：年末递延所得税资产=178 000×6×(2/3)×25%=178 000(元)；本年递延所得税收益=178 000−95 000=83 000(元)。

由于估计未来所得税抵扣额712 000元大于累计确认的劳务费用560 000元，所以递延所得税收益不能全部确认为损益，直接在权益中确认的金额为38 000元[(712 000−560 000)×25%]，计入损益的金额为45 000元(83 000−38 000)。相关会计分录为：

借：递延所得税资产　　83 000
　　贷：利润分配——未分配利润　　38 000
　　所得税费用——递延所得税费用　　45 000

(2)2012年年末：年末递延所得税资产=180 000×9×25%=405 000(元)；本年递延所得税收益=405 000−178 000=227 000(元)。

由于估计未来所得税抵扣额1620 000元大于累计确认的劳务费用850 000元，所以递延所得税收益不能全部确认为损益，直接在权益中确认的金额为154 500元[(1 620 000−850 000)×25%−38 000]，计入损益的金额为72 500元(227 000−154 500)。相关会计分录为：

借：递延所得税资产　　227 000
　　贷：利润分配——未分配利润　　154 500
　　所得税费用——递延所得税费用　　72 500

(3)2013年年末：递延所得税费用(递延所得税资产转回)为405 000元；直接确认为权益的金额(累计确认递延所得税收益计入权益部分转回)为192 500元；确认为损益的金额为：405 000−192 500=212 500(元)。根据期权行权日期权内在价值确认的当期所得税收益为：180 000×10×25%=450 000(元)；当期损益确认金额为：850 000×25%=212 500(元)。直接在权益中确认金额为：450 000−212 500=237 500(元)。

相关会计分录为：

借：利润分配——未分配利润　　192 500
　　所得税费用——当期所得税费用　　212 500
　　贷：递延所得税资产　　405 000
借：所得税费用——当期所得税费用　　237 500
　　贷：利润分配——未分配利润　　237 500

上述各年纳税调整情况可归纳为表2。

表2　报表层面各年纳税调整情况　　单位：元

时间	利润表			资产负债表	
	职工劳务费用(会计上)	当期所得税费用(收益)	递延所得税费用(收益)	权益项目	递延所得税资产
2010年年末	450 000		(95 000)		95 000
2011年年末	110 000		(45 000)	(38 000)	178 000
2012年年末	290 000		(72 500)	(192 500)	405 000
2013年年末		(212 500)	212 500	192 500	
				(237 500)	
合计	850 000	(212 500)	0	(237 500)	

主要参考文献

1. 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

2. 高金平.股权激励计划的会计与税务处理.中国税务，2013；5