

【知识点 4】递延所得税负债的确认和计量（★★）

【2021 年·多选题】甲公司对出租的投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量，适用的企业所得税税率为 25%。2019 年 12 月 20 日甲公司以前 2 亿元购入一栋写字楼，并于 2019 年 12 月 31 日以年租金 1 000 万元的合同价格出租给乙公司。甲公司 2020 年 1 月 1 日起开始收取租金。2019 年 12 月 31 日和 2020 年 12 月 31 日，该写字楼的公允价值分别为 2.2 亿元和 2.22 亿元。企业所得税法规定，企业取得的该写字楼按 50 年、以年限平均法计提的折旧（不考虑净残值）可在计算应纳税所得额时扣除。不考虑除企业所得税以外的其他相关税费及其他因素。

下列各项关于甲公司对上述交易或事项会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 2019 年末应确认其他综合收益 2 000 万元
- B. 2019 年实现利润总额 3 000 万元
- C. 2020 年实现利润总额 1 200 万元
- D. 2020 年末递延所得税负债账面余额 650 万元

【答案】CD

【解析】①甲公司 2019 年 12 月 20 日购入写字楼应作为固定资产确认，入账成本 20 000 万元；2019 年 12 月 31 日转为投资性房地产，公允价值与账面价值的差额计入其他综合收益，同时应确认递延所得税的影响，因此 2019 年末应确认其他综合收益 = (22 000 - 20 000) × (1 - 25%) = 1 500 (万元)，选项 A 不正确；
 ②甲公司应自 2020 年开始确认租金收入，2019 年不确认收入以及利润影响，选项 B 不正确；
 ③2020 年，甲公司确认租金收入 1 000 万元，确认公允价值变动收益 = 22 200 - 22 000 = 200 (万元)，因此 2020 年实现利润总额 = 1 000 + 200 = 1 200 (万元)，选项 C 正确；
 ④2020 年末，投资性房地产账面价值 22 200 万元，计税基础 = 20 000 - 20 000 / 50 = 19 600 (万元)，年末递延所得税负债账面余额 = (22 200 - 19 600) × 25% = 650 (万元)，选项 D 正确。

(二)不确认递延所得税负债的特殊情况

1. 商誉的初始确认

商誉 = 合并成本 - 被购买方可辨认净资产公允价值的份额

会计上作为**非同一控制下的企业合并**但按照税法规定计税时作为**免税合并**的情况下，**商誉**的计税基础为零，其账面价值与计税基础形成应纳税暂时性差异（商誉作为资产账面价值大于计税基础），准则中规定**不确认与其相关的递延所得税负债**。（**承认应纳税暂时性差异，但是差异不记账**）

【结论】若确认递延所得税负债，则减少被购买方可辨认净资产公允价值，增加商誉，由此进入不断循环状态。

【教材例题-18】A 企业以增发市场价值为 15 000 万元的自身普通股为对价购入 B 企业 100% 的净资产，对 B 企业进行吸收合并，合并前 A 企业与 B 企业不存在任何关联方关系。假定该项合并符合税法规定的免税合并条件，交易各方选择进行免税处理，购买日 B 企业各项可辨认资产、负债的公允价值及其计税基础如下表所示：

			单位：万元
	公允价值	计税基础	暂时性差异
固定资产	6 750	3 875	2 875
应收账款	5 250	5 250	
存货	4 350	3 100	1 250
其他应付款	(750)	0	(750)
应付账款	(3 000)	(3 000)	0
不包括递延所得税的可辨认资产、负债的公允价值	12 600	9 225	3 375

不考虑递延所得税的商誉 = 15 000 - 12 600 = 2 400

B 企业适用的所得税税率为 25%，预期在未来期间不会发生变化，该项交易中应确认递延所得税负债及商誉的金额计算如下：

可辨认净资产公允价值	12 600
递延所得税资产	187.5
递延所得税负债	1 031.25

考虑递延所得税后可辨认资产、负债的公允价值=12600+187.5-1031.25=11 756.25

考虑递延所得税后商誉=15000-11756.25=3243.75

借：递延所得税资产	187.5
贷：商誉	187.5
借：商誉	1 031.25
贷：递延所得税负债	1 031.25

考虑递延所得税后的商誉=2 400-187.5+1 031.25=3 243.75（万元）

因此，企业合并时递延所得税资产和递延所得税负债对应科目为商誉。