

第十九章 所得税

【知识点 5】递延所得税资产的确认和计量（★★）

【例题】甲公司 2×19 年 12 月 1 日取得一项以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（股权投资），取得成本为 220 万元，2×19 年 12 月 31 日，该项金融资产的公允价值为 200 万元。2×20 年 2 月 10 日，甲公司将该金融资产全部出售，售价为 190 万元。假定未来期间甲公司能够取得足够的应纳税所得额用以抵扣该可抵扣暂时性差异，甲公司适用的所得税税率为 25%，按净利润的 10%提取盈余公积，不考虑其他相关因素的影响。

要求：编制甲公司与上述业务相关的会计分录。

【答案】

甲公司会计处理如下：

2×19 年 12 月 1 日

借：其他权益工具投资	220	
贷：银行存款		220

2×19 年 12 月 31 日

借：其他综合收益	20	
贷：其他权益工具投资		20

2×19 年 12 月 31 日该项金融资产的账面价值为 200 万元，计税基础为 220 万元，产生可抵扣暂时性差异 20 万元，应确认递延所得税资产为 5 万元（20×25%）。

借：递延所得税资产	5	
贷：其他综合收益		5

2×20 年 2 月 10 日

借：银行存款	190	
盈余公积		1
利润分配——未分配利润		9
贷：其他权益工具投资		200

借：盈余公积	2	
利润分配——未分配利润		18
贷：其他综合收益		20

借：其他综合收益	5	
贷：递延所得税资产		5

2. 不确认递延所得税资产的情况

企业发生的某项交易或事项不属于企业合并，并且交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，且该项交易中产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同，产生可抵扣暂时性差异的，所得税准则中规定在交易或事项发生时不确认相应的递延所得税资产。

其原因在于，如果确认递延所得税资产，则需调整资产、负债的入账价值，对实际成本进行调整将有违会计核算中的历史成本原则。

【教材例题-19】A 企业进行内部研究开发所形成的无形资产成本为 1 200 万元，因按照税法规定可于未来期间税前扣除的金额为 2 100 万元，其计税基础为 2 100 万元。

【分析】该项无形资产并非产生于企业合并，同时在初始确认时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，确认其账面价值与计税基础之间产生暂时性差异的所得税影响需要调整该项资产的历史成本，准则规定该种情况下不确认相关的递延所得税资产。

【发生：研发支出——资本化支出（开发支出）】

借：研发支出——资本化支出	
贷：银行存款	

【2017·单选题】甲公司2×16年1月开始研发一项新技术，2×17年1月进入开发阶段，2×17年12月31日完成开发并申请了专利。该项目2×16年发生研究费用600万元，截至2×17年年末累计发生研发费用1600万元，其中符合资本化条件的金额为1000万元，按照税法规定，研发支出可按实际支出的150%税前抵扣。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司上述研发项目会计处理的表述中，正确的是（ ）。

- A. 将研发项目发生的研究费用确认为长期待摊费用
- B. 实际发生的研发费用与其可予税前抵扣金额的差额确认递延所得税资产
- C. 自符合资本化条件起至达到预定用途时所发生的研发费用资本化计入无形资产
- D. 研发项目在达到预定用途后，将所发生全部研究和开发费用可予以税前抵扣金额的所得税影响额确认为所得税费用

【答案】C

【解析】企业自行研究开发项目，应当区分研究阶段与开发阶段分别进行核算。研究阶段的支出应计入当期损益；开发阶段的支出满足资本化条件时计入无形资产的成本，选项C正确。

【2018·单选题】下列关于无形资产的表述中正确的是（ ）。

- A. 内部研究开发形成无形资产的加计摊销额属于暂时性差异，应确认递延所得税资产
- B. 内部研究开发形成无形资产的加计摊销额属于非暂时性差异，应确认递延所得税负债
- C. 内部研究开发形成无形资产的加计摊销额属于暂时性差异，不确认递延所得税资产
- D. 内部研究开发形成无形资产的加计摊销额属于非暂时性差异，不应确认递延所得税资产

【答案】C

【解析】内部研究开发形成无形资产在确认时，既不影响应纳税所得额，也不影响会计利润，在加计摊销额时，虽然产生了暂时性差异，但是该差异是对初始产生差异的延续，所以不确认递延所得税，选项C正确。

（二）递延所得税资产的计量

1. 适用税率的确 定

（1）确认递延所得税资产时，采用转回期间适用的所得税税率为基础计算确定。

（2）无论相关的可抵扣暂时性差异转回期间如何，递延所得税资产均不予折现。

2. 递延所得税资产的账面价值的复核

资产负债表日，企业应当对递延所得税资产的账面价值进行复核。

如果未来期间很可能无法取得足够的应纳税所得额用以利用可抵扣暂时性差异带来的利益，应当减记递延所得税资产的账面价值。

递延所得税资产的账面价值减记以后，以后期间根据新的环境和情况判断能够产生足够的应纳税所得额用以利用可抵扣暂时性差异，使得递延所得税资产包含的经济利益能够实现的，应相应恢复递延所得税资产的账面价值。

【所得税费用】

【知识点5】知识点回顾

