

第二节 递延所得税负债和递延所得税资产的确认与计量

二、递延所得税资产的确认

借：递延所得税资产 → 以未来期间可能取得的应纳税所得额为限

贷：所得税费用

其他综合收益

商誉

资本公积

留存收益

谨慎
确认

【提示】 转回时，作相反分录

【例题】 某企业所得税税率为 25%，2021 年产生一项可抵扣暂时性差异为 100 万元，预计该可抵扣暂时性差异在 2022 年可以转回，2021 年年末确认递延所得税资产为多少？

【假设 1】 2022 年预计应纳税所得额为 80 万元，
计入递延所得税资产的金额最多只能 = $80 \times 25\% = 20$ （万元）

【假设 2】 2022 年预计应纳税所得额为 150 万元，
计入递延所得税资产的金额最多只能 = $100 \times 25\% = 25$ （万元）

【假设 3】 2022 年预计应纳税所得额为 0 万元（发生亏损）
计入递延所得税资产的金额只能 = $0 \times 25\% = 0$ （万元）

谨慎确认

借：递延所得税资产 → 以未来期间可能取得的应纳税所得额为限

贷：所得税费用 → 暂时性差异计入到损益事项

其他综合收益 → 其他权益工具投资公允价值变动产生的差异

商誉 → 非同一控制下吸收合并且免税，合并方个别报表

资本公积 → 控股合并且免税，合并报表中按公允价值调整子公司个报

留存收益 → 会计政策变更或前期差错产生的暂时性差异

其他
章节
详细
讲解

【提示】 转回时，作相反分录

【例题】 2019 年度甲公司因产品质量保证计提预计负债 80 万元，当年度实际发生保修费用 50 万元。2020 年度实际发生保修费用 10 万元，本年未计提。2021 年末实际发生保修费用，保修期满将预计负债余额全部结转。适用所得税税率为 25%，未来期间不变，且未来能够取得足够应纳税所得，不考虑其他事项，且在 2019 年之前未计提过产品质量保修费用。税法规定实际支付保修费允许税前扣除，预提时不得扣除。

2019 年年末账面价值 = $80 - 50 = 30$ （万元）

2019 年年末计税基础 = $30 - 30 = 0$ （万元）

可抵扣暂时性差异余额 = 30（万元）

递延所得税资产余额 = $30 \times 25\% = 7.5$ （万元）

本期递延所得税资产发生额	借：递延所得税资产 7.5
=7.5-0=7.5（万元）	贷：所得税费用 7.5

【例题】2019年度甲公司因产品质量保证计提预计负债80万元，当年度实际发生保修费用50万元。2020年度实际发生保修费用10万元，本年未计提。2021年未实际发生保修费用，保修期满将预计负债余额全部结转。适用所得税税率为25%，未来期间不变，且未来能够取得足够应纳税所得，不考虑其他事项，且在2019年之前未计提过产品质量保修费用。税法规定实际支付保修费允许税前扣除，预提时不得扣除。

2020年年末账面价值=30-10=20（万元）	
2020年年末计税基础=20-20=0（万元）	
可抵扣暂时性差异余额=20（万元）	
递延所得税资产余额=20×25%=5（万元）	
本期递延所得税资产发生额	借：所得税费用 2.5
=5-7.5=-2.5（万元）	贷：递延所得税资产 2.5

【例题】2019年度甲公司因产品质量保证计提预计负债80万元，当年度实际发生保修费用50万元。2020年度实际发生保修费用10万元，本年未计提。2021年未实际发生保修费用，保修期满将预计负债余额全部结转。适用所得税税率为25%，未来期间不变，且未来能够取得足够应纳税所得，不考虑其他事项，且在2019年之前未计提过产品质量保修费用。税法规定实际支付保修费允许税前扣除，预提时不得扣除。

2021年年末账面价值=0（万元）	
2021年年末计税基础=0（万元）	
可抵扣暂时性差异余额=0（万元）	
递延所得税资产余额=0×25%=0（万元）	
本期递延所得税资产发生额	借：所得税费用 5
=0-（7.5-2.5）=-5（万元）	贷：递延所得税资产 5

【例题】甲公司2017年12月1日取得一项其他债权投资，取得成本为220万元，2017年12月31日，该项金融资产的公允价值为200万元。2018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%，不考虑利息等其他因素的影响。

2017年12月1日

借：其他债权投资—成本 220
贷：银行存款 220

2017年12月31日

借：其他综合收益 20
贷：其他债权投资—公允价值变动 20

2017年年末账面价值=200（万元）
2017年年末计税基础=220（万元）

可抵扣暂时性差异余额=20（万元）	
递延所得税资产余额=20×25%=5（万元）	
本期递延所得税资产发生额	借：递延所得税资产 5
=5-0=5（万元）	贷：其他综合收益 5

【例题】甲公司 2017 年 12 月 1 日取得一项其他债权投资，取得成本为 220 万元，2017 年 12 月 31 日，该项金融资产的公允价值为 200 万元。2018 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%，不考虑利息等其他因素的影响。

2018 年 2 月 10 日

借：银行存款	190
投资收益	10
其他债权投资—公允价值变动 20	
贷：其他债权投资—成本	220
借：投资收益	20
贷：其他综合收益	20

2018 年账面价值=0（万元）	
2018 年计税基础=0（万元）	
可抵扣暂时性差异余额=0（万元）	
递延所得税资产余额=0×25%=0（万元）	
本期递延所得税资产发生额	借：其他综合收益 5
=0-5=-5（万元）	贷：递延所得税资产 5

【提示】不确认递延所得税资产的特殊情况

【例 16-13】甲公司 2020 年发生资本化研究开发支出 800 万元，至年末研发项目尚未完成。税法规定，按照会计准则规定资本化的开发支出按其 175%作为计算摊销额的基础。

账面价值=800（万元），计税基础=800×175%=1400（万元）

可抵扣暂时性差异=600（万元）

该项无形资产不是企业合并形成，在初始确认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，会计准则规定在交易或事项发生时**不确认相关的递延所得税资产**。

三、递延所得税资产和递延所得税负债的计量

采用暂时性差异预期转回期间的税率计量

【提示】当期应交所得税采用当期适用的所得税税率计算

不论转回期间如何，递延所得税均不要求折现

四、递延所得税资产的减值

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递延所得税资产的利益，应当减记递延所得税资产的账面价值。

借：所得税费用 → 一般应确认为当期所得税费用

其他综合收益 → 原确认时计入所有者权益的递延所得税资产

贷：递延所得税资产

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。

借：递延所得税资产

贷：所得税费用/其他综合收益

【例题】假设企业历年所得税税率均为 25%，不考虑其他因素。该企业 2021 年年末产生可抵扣暂时性差异 200 万元，预计将在 3 年后一次性全部转回，

【假设 1】预计 2022 年及以后累计实现税前利润总额为 150 万元。2021 年年末计提递延所得税资产减值金额？

借：所得税费用 12.5

贷：递延所得税资产 12.5

递延所得税资产

2021年年末：200×25%=50	?
2021年年末：150×25%=37.5	

【假设 2】假定企业 2021 年年末产生可抵扣暂时性差异 200 万元仍然不变，并且计提了 12.5 万元的递延所得税资产减值。假定 2022 年实际实现税前利润总额为 1150 万元。

借：递延所得税资产 12.5

贷：所得税费用 12.5

递延所得税资产

2021年年末：150×25%=37.5	?
2022年年末：200×25%=50	

五、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

因适用税收法规的变化，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。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。

当期递延所得税资产发生额=年末可抵扣暂时性差异×新税率-年初可抵扣暂时性差异×旧税率

当期递延所得税负债发生额=年末应纳税暂时性差异×新税率-年初应纳税暂时性差异×旧税率。

【提示】除直接计入所有者权益的交易或事项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，其他情况下因税率变化产生的递延所得税资产及递延所得税负债的调整金额应确认为变化当期的所得税费用（或收益）。

【例·单选题】甲公司 2022 年 12 月 31 日的资产、负债中，其他债权投资的账面价值为 150 万元，计税基础为 140 万元，预计负债的账面价值为 200 万元，计税基础为 0。假定甲公司 2022 年适用的所得税税率为 33%，预期从 2023 年 1 月 1 日起，该公司适用的所得税税率将变更为 25%，无其他纳税调整事项。甲公司 2022 年

应纳税所得额为 600 万元（已考虑了上述纳税调整事项），2022 年初递延所得税科目无余额。则 2022 年甲公司利润表中的“所得税费用”项目金额为（ ）万元。

- A.132
- B.148
- C.150.5
- D.135.3

【答案】 B

【解析】 甲公司其他债权投资的账面价值大于计税基础，应确认的递延所得税负债= $(150-140) \times 25\%=2.5$ (万元)，同时计入其他综合收益 2.5 万元；预计负债的账面价值大于计税基础，应确认的递延所得税资产= $200 \times 25\%=50$ （万元），同时计入所得税费用 50 万元；2022 年应交所得税= $600 \times 33\%=198$ （万元），利润表中的“所得税费用”项目金额= $198-50=148$ （万元）。