

中级会计职称

中级会计实务

精讲班

四、特殊项目的暂时性差异

(一) 广告费、业务宣传费 (限额扣除)

$$\text{所得税费用} = \text{利润总额} \times T$$

递延所得税	当期所得税
该类支出在发生时按照会计准则规定即计入当期损益，不形成资产负债表中的资产。 账面价值=0 计税基础 =支出金额 - 税法规定可税前扣除的金额 =未来可以税前扣除的金额 【结论】 差异原因损益，对方科目为所得税费用	会计利润+超过标准部分的支出
税法规定：不超过当年销售收入 15% 的部分，准予税前扣除，超过部分准予在以后纳税年度结转扣除	

例题 20

甲公司 2020 年发生广告费 10 000 000 元，至年末已全额支付给广告公司。税法规定，企业发生的广告费、业务宣传费不超过当年销售收入 15% 的部分允许税前扣除，超过部分允许结转以后年度税前扣除。甲公司 2020 年实现销售收入 60 000 000 元。

因广告费支出形成的资产的账面价值为 0 元，其计税基础 = $10\,000\,000 - 60\,000\,000 \times 15\% = 1\,000\,000$ (元)。广告费支出形成的资产的账面价值为 0 元与计税基础 1 000 000 元之间形成 1 000 000 元可抵扣暂时性差异。

(二) 可抵扣亏损

对于按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损及税款抵减，虽不是因资产、负债的账面价值与计税基础不同产生的，但本质上可抵扣亏损和税款抵减与可抵扣暂时性差异具有同样的作用，均能减少未来期间的应纳税所得额和应交所得税，视同**可抵扣**暂时性差异，在符合确认条件的情况下，应确认与其相关的递延所得税资产。

(三) 商誉的初始确认

非同一控制下企业控股合并中，免税合并方式下：

商誉的账面价值

$$= \text{合并成本} - \text{购买日应享有被购买方可辨认净资产公允价值份额}$$

商誉的**计税基础=0**

结论：

账面价值 > 计税基础，形成**应纳税**暂时性差异，但**不应确认递延所得税负债**。

理由：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，为防止不断循环的递延所得税确认，准则规定商誉不再进一步确认相关的所得税影响。

例题 21

甲公司增发市场价值为 60 000 000 元的本企业普通股为对价购入乙公司 100% 的净资产，假定该项企业合并符合税法规定的免税合并条件，且乙公司原股东选择进行免税处理。购买日乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值及其计税基础如表 14-1 所示。

项目	公允价值	计税基础	暂时性差异
----	------	------	-------

固定资产	27 000 000	15 500 000	11 500 000
应收账款	21 000 000	21 000 000	0
存货	17 400 000	12 400 000	5 000 000
其他应付款	(3 000 000)	0	(3 000 000)
应付账款	(12 000 000)	(12 000 000)	0
不包括递延所得税的可辨认资产、负债的公允价值	50 400 000	36 900 000	13 500 000

分析

乙公司适用的所得税税率为 25%，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：

企业合并成本	60 000 000
可辨认净资产公允价值	50 400 000
递延所得税资产 (3 000 000 × 25%)	750 000
递延所得税负债 (16 500 000 × 25%)	4 125 000
考虑递延所得税后可辨认资产、负债的公允价值	47 025 000
商誉	12 975 000

所确认的商誉金额 12 975 000 元与其计税基础 0 之间产生的应纳税暂时性差异，不再进一步确认相关的递延所得税影响。

不考虑递延所得税情况下的商誉

$$=60\,000\,000 - 50\,400\,000 = 9\,600\,000 \text{ (元)}$$

考虑递延所得税情况下的商誉

$$=60\,000\,000 - 47\,025\,000 = 12\,975\,000 \text{ (元)}$$

因此，企业合并产生的递延所得税资产或负债对应科目是商誉。

例题 22

【判断题】 (2018 年) 非同一控制下的企业合并中，购买日商誉的账面价值大于计税基础产生的应纳税暂时性差异的，应当确认递延所得税负债。

分析

【答案】 ×

【解析】 非同一控制下的企业合并中，购买日商誉的账面价值大于计税基础产生的应纳税暂时性差异，不确认递延所得税负债，因企业合并成本固定，若确认递延所得税负债，则减少被购买方的可辨认净资产公允价值，增加商誉，由此进入不断循环。

(四) 商誉的后续减值

递延所得税	当期所得税
非同一控制下企业合并形成的商誉，在应税合并情况下 1. 初始确认时，商誉计税基础=账面价值，不产生暂时性差异； 2. 后续计量商誉计提减值，商誉计税基础 > 账面价值，产生可抵扣差异，确认递延所得税资产。 【结论】 差异原因减值损益，对方科目为所得税费用	会计利润 + 减值