

#### 第四节

#### 递延所得税资产及负债的确认和计量

知识点：递延所得税负债的确认和计量

##### （一）递延所得税负债的确认

1. 除所得税准则中明确规定可不确认递延所得税负债的情况以外，企业对于所有的应纳税暂时性差异均应确认相关的递延所得税负债。

除直接计入所有者权益的交易或事项以及企业合并中取得资产、负债相关的以外，在确认递延所得税负债的同时，应增加利润表中的所得税费用。

【例 19-16】A 企业于 20×7 年 12 月 6 日购入某项设备，取得成本为 500 万元，会计上采用年限平均法计提折旧，使用年限为 10 年，净残值为零，因该资产长年处于强震动状态，计税时按双倍余额递减法计列折旧，使用年限及净残值与会计相同。A 企业适用的所得税税率为 25%。假定该企业不存在其他会计与税收处理的差异。

20×8 年 12 月 31 日

资产账面价值=500-500÷10=450（万元）

资产计税基础=500-500×20%=400（万元）

递延所得税负债余额=（450-400）×25%=12.5（万元）

借：所得税费用 12.5  
贷：递延所得税负债 12.5

20×9 年 12 月 31 日

资产账面价值=500-500÷10×2=400（万元）

资产计税基础=500-500×20%-400×20%=320（万元）

递延所得税负债余额=（400-320）×25%=20（万元）

借：所得税费用 7.5  
贷：递延所得税负债 7.5（20-12.5）

##### 2. 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。

【例 19-18】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。

商誉账面价值=3 243.75（万元）

因该项合并符合税法规定的免税合并条件，当事各方选择进行免税处理的情况下，购买方在免税合并中取得的被购买方有关资产、负债应维持其原计税基础不变。被购买方原账面上未确认商誉，即商誉的计税基础为零。

该项合并中所确认的商誉金额3 243.75万元与其计税基础零之间产生的应纳税暂时性差异，按照准则中规定，不再进一步确认相关的所得税影响。

可辨认净资产公允价值

+递延所得税资产

-递延所得税负债

考虑递延所得税后可辨认净资产公允价值

商誉

企业合并成本（固定）