

第四节 递延所得税资产及负债的确认和计量

【总结】商誉的初始确认

情况	说明
非同一控制免税合并	初始确认时，商誉账面价值>商誉计税基础=0，形成应纳税暂时性差异，不确认递延所得税负债
非同一控制应税合并	初始确认时，商誉账面价值=商誉计税基础，无暂时性差异； 后续计量，计提减值准备，账面价值<计税基础，形成可抵扣暂时性差异，应确认递延所得税资产

【提示】同一控制下企业合并中，假如从合并方取得的股权比例、合并中支付的非股权支付额的角度考虑，不考虑税法中免税合并的条件，则合并方自被合并方取得的有关资产、负债的计税基础应当重新认定。假如按照税法规定确定的被合并方有关资产、负债的计税基础为合并日的市场价格，则相关资产、负债的账面价值与其计税基础会存在差异。

因有关暂时性差异产生于企业合并交易，且该企业合并为同一控制下企业合并，在确认合并中产生的递延所得税资产或负债时，相关影响应计入所有者权益。

(2) 除企业合并以外的其他交易或事项中，如果该项交易或事项发生时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，则所产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同，形成应纳税暂时性差异的，交易或事项发生时不确认相应的递延所得税负债。

该类交易或事项在我国企业实务中并不多见，一般情况下有关资产、负债的初始确认金额均会为税法所认可，不会产生两者之间的差异。

(3) 与子公司、联营企业、合营企业投资等相关的应纳税暂时性差异，一般应确认相应的递延所得税负债，但同时满足以下两个条件的除外：

- ①投资企业能够控制暂时性差异转回的时间；
- ②该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回，从而无须确认相应的递延所得税负债。

对于采用权益法核算的长期股权投资，其账面价值与计税基础产生的有关暂时性差异是否应确认相关的所得税影响，应考虑该项投资的持有意图：

- ①在准备长期持有的情况下，对于采用权益法核算的长期股权投资账面价值与计税基础之间的差异，投资企业一般不确认相关的所得税影响。
- ②在持有意图由长期持有转变为拟近期出售的情况下，因长期股权投资的账面价值与计税基础不同产生的有关暂时性差异，均应确认相关的所得税影响。

(二) 递延所得税负债的计量

1. 递延所得税负债应以相关应纳税暂时性差异转回期间适用的所得税税率计量。
2. 无论应纳税暂时性差异的转回期间如何，递延所得税负债的确认不要求折现。

知识点：递延所得税资产的确认和计量

(一) 递延所得税资产的确认

1. 确认的一般原则

确认条件：确认因可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产应以未来期间可能取得的应纳税所得额为限。

借：递延所得税资产

贷：商誉（如：企业合并；购买日相关情况已存在的，因不符合条件未确认递延所得税资产的，购买日后12个月内调账）

资本公积（权益法核算的其他权益变动、合并财务报表的评估减值）

其他综合收益（如：投资性房地产的转换）

盈余公积/利润分配——未分配利润（会计政策变更或前期差错更正）

所得税费用（最常见）

或相反分录。

（1）对与子公司、联营公司、合营企业的投资相关的可抵扣暂时性差异，**同时满足下列条件的**，应当确认相关的递延所得税资产：（一般不确认，因为不能高估资产）

①暂时性差异在可预见的未来很可能转回；

②未来很可能获得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额。

【提示】产生可抵扣暂时性差异的两种情况：

对于联营企业和合营企业等的投资产生的可抵扣暂时性差异，**①主要产生于权益法下的被投资单位发生亏损时**，投资企业按照持股比例确认应予承担的部分相应减少长期股权投资的账面价值。

但税法规定长期股权投资的成本在持有期间不发生变化，造成长期股权投资的账面价值小于其计税基础，产生可抵扣暂时性差异。

②投资企业有关投资**计提减值准备**的情况下，也会产生可抵扣暂时性差异。

（2）对于按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损和税款抵减，应视同可抵扣暂时性差异处理。**应当以很可能取得的应纳税所得额为限**，确认相应的递延所得税资产，同时减少确认当期的所得税费用。

借：递延所得税资产

贷：所得税费用

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**。

【例 19-19】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

（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】