

二、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

资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生可抵扣暂时性差异的，在估计未来期间能够取得足够的应纳税所得额用以利用该可抵扣暂时性差异时，应当以很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限，确认相关的递延所得税资产。

主要分为三种情况：与递延所得税负债的确认相同（损益、所有者权益、企业合并）。

提示：

（1）递延所得税资产的确认应以未来期间可能取得的应纳税所得额为限。

在可抵扣暂时性差异转回的未来期间内，企业无法产生足够的应纳税所得额用以抵减可抵扣暂时性差异的影响，使得与递延所得税资产相关的经济利益无法实现的，该部分递延所得税资产不得确认。

（无税可抵，不能确认）但应在财务报表附注中进行披露。

在判断企业于可抵扣暂时性差异转回的未来期间能否产生足够的应纳税所得额时，应考虑以下两个方面的影响：

①通过正常的生产经营活动能够实现的应纳税所得额。

②以前期间产生的应纳税暂时性差异在未来期间转回时将产生应纳税所得额的增加额。

（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。

在预计可利用可弥补亏损或税款抵减的未来期间内能够取得足够的应纳税所得额时，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。

与未弥补亏损和税款抵减相关的递延所得税资产，其确认条件与可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产相同，在估计未来期间能否产生足够的应纳税所得额用于利用这部分未弥补亏损或税款抵减时，应当考虑下列相关因素：

A. 在未弥补亏损到期前，企业是否会因以前期间产生的应纳税暂时性差异转回而产生足够的应纳税所得额；

B. 在未弥补亏损到期前，企业是否可能通过正常的生产经营活动产生足够的应纳税所得额；

C. 未弥补亏损是否产生于一些在未来期间不可能再发生的特殊原因；

D. 是否存在其他的证据表明在未弥补亏损到期前能够取得足够的应纳税所得额。

2. 不确认递延所得税资产的特殊情况

如果企业发生的某项交易或事项不是企业合并，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，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。例如自主研发的无形资产加计扣除。

【计算分析·教材例题 17-13】甲公司 2×23 年发生资本化研究开发支出 8 000 000 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 200%作为计算摊销额的基础。

解析：

甲公司按照会计准则规定资本化的开发支出为 8 000 000 元，其计税基础为 16 000 000 元（8 000 000×200%），该开发支出及所形成无形资产在初始确认时其账面价值与计税基础即存在差异，因该差异并非产生于企业合并，同时在产生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，按照《企业会计准则第 18 号——所得税》规定，不确认与该暂时性差异相关的所得税影响。

（二）递延所得税资产的计量

1. 适用税率的确定

同递延所得税负债的计量原则相一致，确认递延所得税资产时，应估计相关可抵扣暂时性差异的转回时间，采用转回期间适用的所得税税率为基础计算确定。

另外，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. 递延所得税资产的减值

与其他资产一样，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。

（1）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。（原分录冲回，冲损益、冲权益）

（2）递延所得税资产的账面价值因上述原因减记以后，继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。

与当期及以前期间直接计入所有者权益的交易或事项相关的当期所得税及递延所得税应当计入所有者权益。直接计入所有者权益的交易或事项主要有：

1. 会计政策变更采用追溯调整法或对前期差错更正采用追溯重述法调整期初留存收益；
2. 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的公允价值的变动计入其他综合收益；
3. 自用房地产转为采用公允价值模式计量的投资性房地产时公允价值大于原账面差额计入其他综合收益等。

【计算分析·教材例题 17-14】甲公司于 2×19 年 4 月自公开市场以每股 6 元的价格取得 A 公司普通股 200 万股，作为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具核算（假定不考虑交易费用），2×19 年 12 月 31 日，甲公司该股票投资尚未出售，当日市价为每股 9 元。按照税法规定，资产在持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额，待处置时一并计算计入应纳税所得额。甲公司适用的税率为 25%，假定在未来期间不会发生变化。

解析：

甲公司在期末应进行的会计处理：

借：其他权益工具投资 6 000 000

贷：其他综合收益 6 000 000

借：其他综合收益 1 500 000

贷：递延所得税负债 1 500 000

假定甲公司以前以每股 11 元的价格将该股票与 2×17 年对外出售，结转该股票出售损益时：

借：银行存款 22 000 00

贷：其他权益工具投资 18 000 000

盈余公积 400 000

利润分配——未分配利润 3 600 000

借：其他综合收益 4 500 000

递延所得税负债 1 500 000

贷：盈余公积 600 000

利润分配——未分配利润 5 400 000

提示：教材写的利润分配——未分配利润，不完整。

【判断·2021】企业在处置其他权益工具投资时，转回的该金融资产公允价值变动形成的递延所得税资产（或负债）应当直接计入所得税费用。（ ）

答案：×

解析：处置其他权益工具投资时，转回的该金融资产公允价值变动形成的递延所得税资产（或负债），应通过“其他综合收益”科目核算。

四、所得税税率变化对递延所得税资产和递延所得税负债影响的确认和计量

因适用税法规定的变化，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进行重新计量。

五、关于单项交易产生的资产和负债相关的递延所得税不适用初始确认豁免的会计处理

对于不是企业合并、交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额（或可抵扣亏损），且初始确认的资产和负债导致产生等额应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的单项交易（包括承租人在租赁期开始日初始确认租赁负债并计入使用权资产的租赁交易，以及因固定资产等存在弃置义务而确认预计负债并计入相关资产成本的交易等，以下简称单项交易），不适用上述关于豁免初始确认递延所得税负债和递延所得税资产的规定。

企业对该单项交易因资产和负债的初始确认所产生的应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异，应当在交易发生时分别确认相应的递延所得税负债和递延所得税资产。

【多选·2023】甲公司适用的所得税税率为 25%，因销售产品承诺提供保修服务，2×21 年年初“预计负债”科目余额为 0，“递延所得税资产”科目余额为 0。2×21 年计提预计负债 200 万元，2×21 年

实际发生保修支出 50 万元。2×22 年实际发生保修支出 80 万元。按照税法规定，与产品售后服务相关的费用在实际发生时允许税前扣除，假设未来期间能够取得足够的应纳税所得额用以抵减可抵扣暂时性差异。不考虑其他因素，下列关于甲公司会计处理的说法中正确的有（ ）。

- A. 2×21 年末形成可抵扣暂时性差异 150 万元
- B. 2×21 年末预计负债的计税基础为 150 万元
- C. 2×22 年末递延所得税资产的余额为 17.5 万元
- D. 2×22 年末递延所得税资产转回 20 万元

答案：ACD

解析：2×21 年末，预计负债的账面价值为 150 万元（200—50），计税基础为 0，负债账面价值大于计税基础，产生可抵扣暂时性差异 150 万元，确认递延所得税资产的金额 = $150 \times 25\% = 37.5$ （万元），所以，选项 A 正确，选项 B 不正确。2×22 年末，预计负债的账面价值为 70 万元（150—80），计税基础为 0，负债账面价值大于计税基础，累计产生可抵扣暂时性差异 70 万元，期末递延所得税资产的余额 = $70 \times 25\% = 17.5$ （万元），转回递延所得税资产的金额 = $37.5 - 17.5 = 20$ （万元），因此选项 C、D 正确。