

第四节 递延所得税资产及负债的确认和计量

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
 $=2 400-187.5+1031.25=3243.75$ （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）

【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投资企业对有关投资**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 2 400 万元，其计税基础为 2 400 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。