

#### 第四节 递延所得税资产及负债的确认和计量

##### (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。

#### 幻灯片 2

#### 第四节 递延所得税资产及负债的确认和计量

###### 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。

#### 幻灯片 3

#### 第四节 递延所得税资产及负债的确认和计量

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】

知识点：特殊交易或事项中涉及递延所得税的确认和计量

##### (一) 与直接计入所有者权益的交易或事项相关的所得税

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公允价值的变动金额计入其他综合收益。

3. 同时包含负债及权益成分的金融工具在初始确认时计入所有者权益。

4. 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价值的差额计入其他综合收益等。

【例 19-20】承【例 13-21】，甲公司于 2×21 年 1 月 1 日按每份面值 1000 元发行了 2000 份可转换债券，取得总收入 2000000 元，该可转换债券为同时包含负债及权益成分的复合金融工具；当日，甲公司确认以摊余成本计量分类为金融负债的应付债券 1848122 元和其他权益工具 151878 元。假定应付债券的计税基础等于债券票面金额 2000000 元，甲公司适用的所得税税率为 25%，不考虑其他因素。

分析：甲公司发行并初始确认可转换债券时，应付债券的账面价值(1848122 元)小于其计税基础(2000000 元)，产生的应纳税暂时性差异实际来自于可转换债券中的权益工具成分，不满足递延所得税负债豁免确认条件，因此甲公司应就该应纳税暂时性差异确认递延所得税负债并将其影响计入所有者权益。甲公司的账务处理如下：

借：其他权益工具 (151878×25%) 37970  
    贷：递延所得税负债 37970

后续计量时，随着可转换债券金融负债成分相关折价的摊销，相关递延所得税负债的变动金额计入当期损益。

## （二）与企业合并相关的递延所得税

在企业合并中，购买方取得的可抵扣暂时性差异，比如，**购买日取得的被购买方在以前期间发生的未弥补亏损等可抵扣暂时性差异**，按照税法规定可以用于抵减以后年度应纳税所得额，**但在购买日不符合递延所得税资产确认条件而不予以确认。**

1. 购买日后 12 个月内，如**取得新的或进一步的信息表明购买日的相关情况已经存在**，预期被购买方在购买日可抵扣暂时性差异带来的经济利益能够实现的，应当确认相关的递延所得税资产，同时减少商誉，商誉不足冲减的，差额部分确认为当期损益；

借：递延所得税资产  
    贷：商誉  
        所得税费用（商誉不足冲减时的差额部分）

2. 除上述情况以外（比如，**购买日后超过 12 个月、或在购买日不存在相关情况但购买日以后出现新的情况导致可抵扣暂时性差异带来的经济利益预期能够实现**），

如果符合了递延所得税资产的确认条件，确认与企业合并相关的递延所得税资产，应当计入当期损益（所得税费用），不得调整商誉金额。

借：递延所得税资产

    贷：所得税费用

**【例 19-21】**甲公司于 2×24 年 1 月 1 日购买乙公司 80% 股权，形成非同一控制下企业合并。因会计准则规定与适用税法规定的处理方法不同，在购买日产生可抵扣暂时性差异 300 万元。假定购买日及未来期间企业适用的所得税税率为 25%。

购买日，因预计未来期间无法取得足够的应纳税所得额，未确认与可抵扣暂时性差异相关的递延所得税资产 75 万元。购买日确认的商誉为 50 万元。

在购买日后 6 个月，甲公司预计能够产生足够的应纳税所得额用以抵扣企业合并时产生的可抵扣暂时性差异 300 万元，且该事实于购买日已经存在，则甲公司应作如下会计处理：

借：递延所得税资产	750 000
贷：商誉	500 000
所得税费用	250 000

假定，在购买日后 6 个月，甲公司根据新的事实预计能够产生足够的应纳税所得额用以抵扣企业合并时产生的可抵扣暂时性差异 300 万元，且该新的事实于购买日并不存在，则甲公司应作如下会计处理：

借：递延所得税资产	750 000
贷：所得税费用	750 000