

第三节



递延所得税资产及递延所得税 负债的确认和计量



目录

PART1 递延所得税资产的确认和计量

PART2 递延所得税负债的确认和计量

PART3 特殊交易或事项所涉及递延所得税的确认

PART4 适用税率变化对已确认递延所得税资产和递延所得税负债的影响



第三节 递延所得税资产及递延所得税负债的确认和计量

一、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

递延所得税资产产生于可抵扣暂时性差异。

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。（应考虑企业在未来期间通过正常的生产经营活动能够实现的应纳税所得额，以及以前期间产生的应纳税暂时性差异在未来期间转回时将增加的应纳税所得额）



第三节 递延所得税资产及递延所得税负债的确认和计量

(1) 对与子公司、联营企业、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：

一是暂时性差异在可预见的未来**很可能转回**；

二是未来**很可能获得**用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额。



第三节 递延所得税资产及递延所得税负债的确认和计量

对联营企业和合营企业等的投资产生的可抵扣暂时性差异，主要产生于权益法下被投资单位发生**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**。

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**。



第三节 递延所得税资产及递延所得税负债的确认和计量

(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。在有关的亏损或税款抵减金额得到税务部门的认可或预计能够得到税务部门的认可且预计可利用未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，除准则中规定不予确认的情况外，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。



第三节 递延所得税资产及递延所得税负债的确认和计量

2. 记账科目

主要涉及三种情况：

一是影响会计利润或应纳税所得额，相关的所得税影响作为所得税费用的组成部分；

二是与直接计入所有者权益的交易或事项相关的，其所得税的影响应增加或减少所有者权益；

三是企业合并产生的，相关的递延所得税影响应调整购买日应确认的商誉或计入当期损益的金额。



第三节 递延所得税资产及递延所得税负债的确认和计量

3. 不确认递延所得税资产的情况

某些情况下，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。（如自主研发的无形资产加计扣除）



第三节 递延所得税资产及递延所得税负债的确认和计量

（二）递延所得税资产的计量

1. 确认递延所得税资产时，应当以预期收回该资产期间的适用所得税税率为基础计算确定。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要求折现。

2. 企业在确认了递延所得税资产以后，资产负债表日，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。（冲权益、冲损益）



第三节 递延所得税资产及递延所得税负债的确认和计量

3.因无法取得足够的应纳税所得额利用可抵扣暂时性差异减记递延所得税资产账面价值的，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。



第三节 递延所得税资产及递延所得税负债的确认和计量

【单选·2022】2021年6月10日，甲公司购入一台不需要安装的固定资产，支付价款420万元。该固定资产预计使用年限为6年，无残值，采用年数总和法计提折旧。按照税法规定该固定资产采用年限平均法按4年计提折旧。甲公司适用的企业所得税税率为25%，则2021年12月31日，甲公司应确认递延所得税资产为（ ）万元。

- A.3.75
- B.4.375
- C.6
- D.1.875



第三节 递延所得税资产及递延所得税负债的确认和计量

答案：D

解析：2021年年末，该固定资产的账面价值=420—

$420 \times 6/21 \times 6/12 = 360$ （万元）；

计税基础=420— $420/4 \times 6/12 = 367.5$ （万元）；

资产的账面价值小于计税基础，形成可抵扣暂时性差异，

应确认递延所得税资产金额= $(367.5 - 360) \times 25\% =$

1.875（万元）。



第三节 递延所得税资产及递延所得税负债的确认和计量

二、递延所得税负债的确认和计量

应纳税暂时性差异在转回期间将增加未来期间企业的应纳税所得额和应交所得税，导致企业经济利益的流出，从其发生当期看，构成企业应支付税金的义务，应作为负债确认。



第三节 递延所得税资产及递延所得税负债的确认和计量

（一）递延所得税负债的确认

企业在确认因应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债时，应遵循以下原则：

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。

2.除与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。



第三节 递延所得税资产及递延所得税负债的确认和计量

3. 不确认递延所得税负债的特殊情况

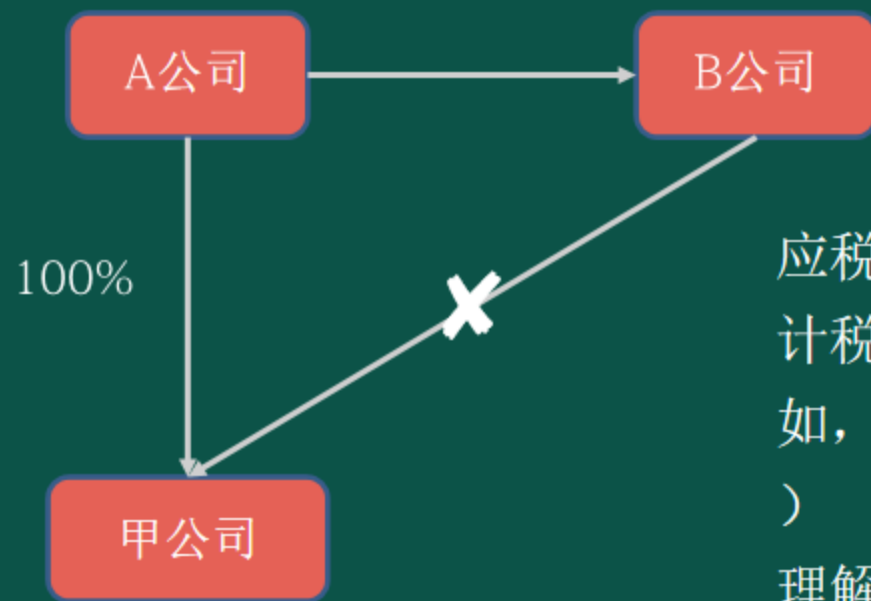
(1) 商誉的初始确认。

非同一控制下的企业合并中，企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，按照会计准则规定应确认为商誉。

因会计与税收的划分标准不同，会计上作为非同一控制下的企业合并，但如果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，准则中规定不确认与其相关的递延所得税负债。



第三节 递延所得税资产及递延所得税负债的确认和计量



应税合并：卖、买

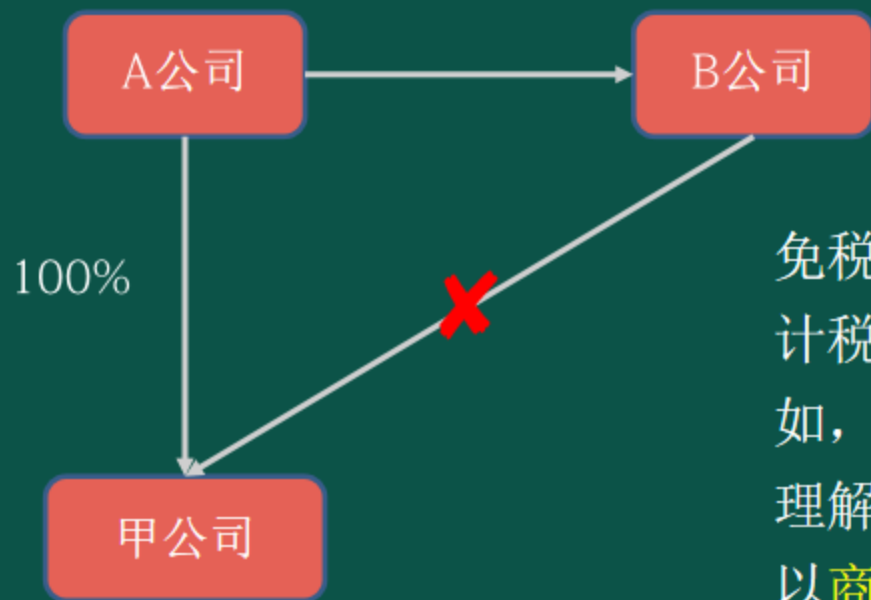
计税基础：公允价值

如， 500 （付出对价） $-400=100$ （商誉）

理解：买回两类东西，可辨认净资产和商誉，所以商誉的计税基础=账面价值
不产生差异，不确认递延



第三节 递延所得税资产及递延所得税负债的确认和计量



免税合并：送

计税基础：原账面价值

如， 500 （付出对价） $-400=100$ （商誉）

理解：人家送的，税法只认原有的账面价值，所以商誉的计税基础 $=0$ ，产生应纳暂时性差异，但不确认递延所得税负债（避免进入死循环）。



第三节 递延所得税资产及递延所得税负债的确认和计量

(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。



第三节 递延所得税资产及递延所得税负债的确认和计量

(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：

- 一是投资企业能够控制暂时性差异转回的时间；
- 二是该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。

满足上述条件时，投资企业可以运用自身的影响力决定暂时性差异的转回，如果不希望其转回，则在可预见的未来期间，该项暂时性差异即不会转回，对未来期间计税不产生影响，从而无须确认相应的递延所得税负债。



第三节 递延所得税资产及递延所得税负债的确认和计量

提示：

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，应当考虑该项投资的持有意图：

①如果企业拟长期持有，则因初始投资成本的调整产生的暂时性差异预计未来期间不会转回，对未来期间没有所得税影响；



第三节 递延所得税资产及递延所得税负债的确认和计量

②因确认投资损益产生的暂时性差异，如果在未来期间**逐期分回现金股利或利润时免税**（我国税法规定，居民企业间的股息、红利免税），也**不存在**对未来期间的所得税影响；

③因确认应享有被投资单位其他权益变动而产生的暂时性差异，在长期持有的情况下预计未来期间**也不会转回**。



第三节 递延所得税资产及递延所得税负债的确认和计量

因此，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。

如果投资企业改变持有意图拟对外出售的情况下，按照税法规定，企业在转让或者处置投资资产时，投资资产的成本准予扣除。

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。



第三节 递延所得税资产及递延所得税负债的确认和计量

（二）递延所得税负债的计量

1. 所得税准则规定，资产负债表日，对于递延所得税负债，应当根据适用税法规定，按照预期收回该资产或清偿该负债期间的适用税率计量。即递延所得税负债应以相关应纳税暂时性差异转回期间按照税法规定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，相关的递延所得税负债不要求折现。



第三节 递延所得税资产及递延所得税负债的确认和计量

提示：

无论是递延所得税资产还是递延所得税负债的计量，均应考虑资产负债表日企业预期收回资产或清偿负债方式的所得税影响，在计量递延所得税资产和递延所得税负债时，应当采用与收回资产或清偿债务的预期方式相一致的税率和计税基础。