

2011年会计职称中级会计实务新版辅导资料(43)中级会计师考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/646/2021_2022_2011_E5_B9_B4_E4_BC_9A_c44_646021.htm

第二节 递延所得税负债和递延

所得税资产的确认和计量 一、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。确认应

纳税暂时性差异产生的递延所得税负债时，交易或事项发生

时影响到会计利润或应纳税所得额的，相关的所得税影响应

作为利润表中所得税费用的组成部分.与直接计入所有者权益

的交易或事项相关的，其所得税影响应增加或减少所有者权

益.企业合并产生的，相关的递延所得税影响应调整购买日应

确认的商誉或是计入当期损益的金额。（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.除会计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。除直接计入所有者权

益的交易或事项以及企业合并外，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。【例15-9】甲公司

于20x8年1月1日开始计提折旧的某设备，取得成本为2 000 000

元，采用年限平均法计提折旧，使用年限为10年，预计净残

值为0。假定计税时允许按双倍余额递减法计列折旧，使用年

限及预计净残值与会计相同。甲公司适用的所得税税率

为25%。假定该企业不存在其他会计与税收处理的差异。分

析：20x8年该项固定资产按照会计规定计提的折旧额为200

000元，计税时允许扣除的折旧额为400 000元，则该固定资产的账面价值1 800 000元与其计税基础1 600 000元的差额构成应纳税暂时性差异，企业应确认递延所得税负债50 000元 $[(1\,800\,000-1\,600\,000) \times 25\%]$ 。

2. 不确认递延所得税负债的特殊情况

有些情况下，虽然资产、负债的账面价值与其计税基础不同，产生了应纳税暂时性差异，但出于各方面考虑，会计准则规定不确认相关的递延所得税负债，主要包括：

(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，确认为商誉。因会计与税收的划分标准不同，按照税法规定作为免税合并的情况下，税法不认可商誉的价值，即从税法角度，商誉的计税基础为0，两者之间的差额形成应纳税暂时性差异。但是，确认该部分暂时性差异产生的递延所得税负债，则意味着将进一步增加商誉的价值。因商誉本身即是企业合并成本在取得的被购买方可辨认资产、负债之间进行分配后的剩余价值，确认递延所得税负债进一步增加其账面价值会影响到会计信息的可靠性，而且增加了商誉的账面价值以后，可能很快就要计提减值准备，同时其账面价值的增加还会进一步产生应纳税暂时性差异，使得递延所得税负债和商誉价值量的变化不断循环。因此，对于企业合并中产生的商誉，其账面价值与计税基础不同形成的应纳税暂时性差异，会计准则规定不确认相关的递延所得税负债。

【例15-10】甲公司增发市场价值为60 000 000元的本企业普通股为对价购入乙公司100%的净资产，假定该项企业合并符合税法规定的免税合并条件，且乙公司原股东选择进行免税处理。购买日乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值及其计税基础如

表15-1所示。表15-1 单位：元

项目	公允价值	计税基础	暂时性差异
固定资产	27 000 000	15 500 000	11 500 000
应收账款	21 000 000	21 000 000	0
存货	17 400 000	12 400 000	5 000 000
其他应付款	(3 000 000)	0	(3 000 000)
应付账款	(12 000 000)	(12 000 000)	0

不包括递延所得税的可辨认资产、负债的公允价值 50 400 000 36 900 000 13 500 000 乙公司适用的所得税税率为25%，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：企业合并成本 60 000 000 可辨认净资产公允价值 50 400 000 递延所得税资产 $(3\,000\,000 \times 25\%)$ 750 000 递延所得税负债 $(16\,500\,000 \times 25\%)$ 4 125 000 考虑递延所得税后可辨认资产、负债的公允价值 47 025 000 商誉 12 975 000 所确认的商誉金额12 975 000元与其计税基础0之间产生的应纳税暂时性差异，不再进一步确认相关的递延所得税影响。

(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。该规定主要是考虑到由于交易发生时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，确认递延所得税负债的直接结果是增加有关资产的账面价值或是降低所确认负债的账面价值，使得资产、负债在初始确认时，违背历史成本原则，影响会计信息的可靠性。

(3) 与联营企业、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，则在可预见的未来该项暂时性差异即不会转回，从而无须确认相关的递延所得税负债。应予说明的是，企业在运用上述条件不确认与联营企业、合营企业相关的递延所得税负债时，应有确凿的证据表明其能够控制有关暂时性差异转回的时间。一般情况下，企业对联营企业的生产经营决策仅能够实施重大影响，并不能够主导被投资单位包括利润分配政策在内的主要生产经营决策的制定，满足《企业会计准则第18号所得税》规定的能够控制暂时性差异转回时间的条件一般是通过与其他投资者签订协议等，达到能够控制被投资单位利润分配政策等情况

(二) 递延所得税负债的计量

递延所得税负债应以应纳税暂时性差异转回期间适用的所得税税率计量。在我国，除享受优惠政策的情况以外，企业适用的所得税税率在不同年度之间一般不会发生变化，企业在确认递延所得税负债时，可以现行适用所得税税率为基础计算确定。对于享受优惠政策的企业，如国家需要重点扶持有高新技术企业，享受一定时期的税率优惠，则所产生的暂时性差异应以预计其转回期间的适用所得税税率为基础计量。另外，无论应纳税暂时性差异的转回期间如何，递延所得税负债不要求折现。

100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com