

# IAS Plus 最新资讯.

## 所得税会计处理的建议变更

国际会计准则理事会 (IASB) 于 2009年3月31日发布征求意见稿 ED/2009/02《所得税》，建议以一项新的国际财务报告准则取代现行的《国际会计准则第12号——所得税》(IAS 12) 及相关的解释公告。

征求意见稿建议保留对所得税进行会计处理的“暂时性差异”法，但建议取消有关递延所得税确认的若干例外情况，对IAS 12的其他方面进行澄清并减少国际财务报告准则与美国公认会计原则 (GAAP) 之间在该领域的某些 (但非全部) 差异。

征求意见稿截止期为2009年7月31日。

### 重大变更

征求意见稿的主要内容汇总请参见本简讯的附录。与现行IAS 12的要求相比，最为重大的建议变更包括：

- 修订了递延所得税的计算方法；
- 取消了资产和负债及许多投资在初始确认时的确认豁免；
- 变为所得税在财务报表的多个组成部分之间进行分摊；以及
- 针对“不确定的纳税状况”的计量和披露新要求。

### 修订后的计算方法

征求意见稿建议采用下述步骤计算递延所得税：

1. 识别哪些资产和负债如果将按账面金额收回或清偿，预期将影响应税利润。在评估对应税利润的潜在影响时，应考虑资产和负债收回或清偿的预期方式。
2. 确定报告期末所有此类资产和负债、以及其他有计税基础的项目的计税基础。计税基础应参照在报告期末按账面金额出售资产或清偿负债的结果进行确定。
3. 计算任何的暂时性差异 (账面金额与计税基础之间的差异)、未利用可抵扣亏损和未利用税款抵减。
4. 确认暂时性差异、未利用可抵扣亏损和未利用税款抵减产生的递延所得税资产和负债。
5. 递延所得税资产和负债应基于在报告期末实质上已执行的、并且预期在清偿递延所得税负债或实现递延所得税资产时适用的税率和税法进行计量。

同时，未利用可抵扣亏损和未利用税款抵减所产生的递延所得税资产应基于其总额 (包括适当的计价准备，如必要) 和相关税率予以确认。

### IAS Plus 网站

已有超过八百万人次浏览 [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com) 网站。我们的目标旨在成为互联网上最全面的国际财务报告信息来源。敬请定期查阅。

国际财务报告准则  
全球办公室  
全球国际财务报告  
准则领导人  
Ken Wild  
[kwild@deloitte.co.uk](mailto:kwild@deloitte.co.uk)

### 国际财务报告准则卓越中心

美洲  
纽约  
Robert Uhl  
[iasplusamericas@deloitte.com](mailto:iasplusamericas@deloitte.com)

蒙特利尔  
Robert Lefrancois  
[iasplus@deloitte.ca](mailto:iasplus@deloitte.ca)

亚太地区  
香港  
Stephen Taylor  
[iasplus@deloitte.com.hk](mailto:iasplus@deloitte.com.hk)

墨尔本  
Bruce Porter  
[iasplus@deloitte.com.au](mailto:iasplus@deloitte.com.au)

欧洲—非洲  
约翰内斯堡  
Graeme Berry  
[iasplus@deloitte.co.za](mailto:iasplus@deloitte.co.za)

哥本哈根  
Jan Peter Larsen  
[dk\\_iasplus@deloitte.dk](mailto:dk_iasplus@deloitte.dk)

伦敦  
Veronica Poole  
[iasplus@deloitte.co.uk](mailto:iasplus@deloitte.co.uk)

巴黎  
Laurence Rivat  
[iasplus@deloitte.fr](mailto:iasplus@deloitte.fr)

对于建议的计算方法，需注意以下几点。

**步骤1是新内容。**其理念是仅需要考虑主体预计其账面金额的收回或清偿将影响应税利润的资产和负债（及其他有计税基础的项目—参见下文）相关的递延所得税。征求意见稿列出了当主体收回或清偿资产或负债的账面金额时不会影响应税利润的情况，即：

- a) 账面金额的收回或清偿不会产生应税利润或导致应税利润金额的扣减；或者
- b) 产生的应税利润等于应税利润的扣减金额，从而净影响为零；或者
- c) 适用于应税金额或可抵扣金额的税率为零。（在这种情况下，虽然账面金额的收回或清偿可能影响应税利润，但其实际影响与上述a)项的情况相同）。

如果收回的预期方式预计不会产生未来纳税后果，则无需进一步计算该项目的递延所得税（即，无需执行进一步的计算步骤）。

**“计税基础”的新定义（英文由原来的IAS 12下的“tax base”改为“tax basis”）。**建议的计税基础的定义为“一项资产、负债或其他项目按照实质上已执行的适用税法进行计量”。虽然建议的定义所用的措辞与原IAS 12的定义（“计税时归属于该资产或负债的金额”）差别不大，但征求意见稿所建议的扩充指引将导致会计处理产生重大差异，即，要求资产的计税基础根据资产通过出售予以收回的假设来确定；而负债的计税基础则根据负债在报告期末按其账面金额清偿的假设来确定。

正如现行IAS 12所述，建议指出某些未确认为资产/负债的项目有计税基础（如，研究成本在会计处理时是在发生的当期确认为费用，但将产生未来所得税抵扣）。

**所有递延所得税资产均须确认 — 但是如适当，确认的金额应扣除计价准备以将净额减记至很可能可收回的金额。**这与现行IAS 12的方法不同，IAS 12要求仅当递延所得税资产“很可能”实现时才予确认。该变更预计不会影响在财务状况表内确认的净额。

## 有关计量递延所得税资产和负债的若干建议变更包括：

- 所使用的税率必须与计税基础一致 — 但是，对于资产，这不一定是出售资产时应付所得税的税率。如上所述，资产的计税基础应基于出售资产获得的可抵扣金额来确定；如果该可抵扣金额仅在出售时获得，则递延所得税资产/负债将按适用于出售资产的税率来计量。但是，如果资产不论是通过使用还是出售收回均可获得相同的可抵扣金额，并且主体预计通过使用收回资产，则递延所得税资产/负债将按适用于通过使用收回的税率来计量；以及
- 在计量递延所得税资产和负债时，需要考虑主体预期未来分配的所得税影响。这与现行IAS 12的要求不同，IAS 12规定直至进行分配的负债被确认之前，应使用适用于未分配利润的税率。

## 取消“初始确认例外情况”

征求意见稿建议取消现行IAS 12所称的“初始确认例外情况”。对于不属于企业合并的资产或负债在初始确认时产生的暂时性差异（此类资产或负债在确认时不影响会计利润或应税利润），现时的例外情况禁止确认与之相关的递延所得税负债和资产。

IASB所制定的方法建议将资产或负债及相关的所得税影响分开计量。该方法要求，如果资产或负债在初始确认时产生暂时性差异，主体应将资产或负债分为下述两个部分：

- 不包含任何特定主体的所得税影响的资产或负债的公允价值，即，在个别资产或负债的交易中（不属于企业合并范围），具有市场参与者可用的计税基础的资产或负债；以及
- 任何特定主体的所得税影响，即，市场参与者可用的计税基础与主体自身可用的计税基础之间的差异产生的税收优惠或不利结果。

应就资产或负债的初始确认金额与主体可用的计税基础之间产生的任何暂时性差异确认递延所得税，即使该资产或负债的初始确认不属于企业合并的范围且不影响会计利润或应税利润。

如果支付的金额、与资产或负债及该情况下确认的递延所得税的总额之间存在差异，该差异应确认为递延所得税资产或负债的减值或增值。该减值或增值将在财务状况表内的递延所得税项下列报，并随着相关递延所得税资产或负债的变动按比例减少。

该修订后的方法的应用示例已由IASB人员编写并随征求意见稿的实施指南一同发布。

### 所得税在财务报表各组成部分之间的分摊

对于递延所得税的初始确认，征求意见稿与IAS 12保持一致：交易发生时产生的所得税费用，将在确认该项交易的同一综合收益组成部分（即，持续经营，终止经营或其他综合收益）或权益组成部分内确认。

对于所得税余额的后续变动（递延所得税计价准备的变动除外，对此建议采用特定的原则），征求意见稿提出一项新方法，将导致所得税余额的所有后续变动（包括现时按照《解释公告第25号——所得税：主体或其股东纳税状况的改变》（SIC-25）核算的税法及有关规定变更产生的变动）均计入持续经营损益。

对于在初始确认和后续确认时，分摊至每一组成部分的单个所得税费用的加总额与所得税费用总额存在差异的情况，征求意见稿就如何将该差异分摊至综合收益的不同组成部分提供了指引。

### 不确定的纳税状况

对于特定项目的所得税会计处理、以及所采用的会计处理在相关税务机关进行调查之后是否最终保持不变存在不确定性是很常见的。此类不确定性被称为“不确定的纳税状况”。IAS 12未就如何核算不确定的纳税状况提供明确指引，导致存在多种不同的实务操作。

征求意见稿建议，假设税务机关将复核主体向其报告的金额并完全了解所有相关的信息，当期和递延所得税资产和负债应使用所有可能结果的概率加权平均金额来计量。该方法的应用请参见下面的示例。

计量不确定的纳税状况是一项机械性但十分主观的程序。虽然征求意见稿指出IASB并非旨在要求主体寻求额外的信息以确定其对不确定纳税状况的评估，但实务中某些以往未曾确定可能结果的概率的主体仍需要这样做。在某些司法管辖区，确定每一项不确定纳税状况的可能结果的范围、以及每一结果发生的概率可能十分困难并且需要寻求税务专家的意见。

### 示例 — 不确定的纳税状况

主体希望在其20X1年的纳税申报表内就CU100,000的支出金额申请所得税抵扣（按30%税率计算的所得税影响为CU30,000）。在咨询税务专家后，主体编制了下表，以反映最终将被允许的可抵扣金额的估计值以及每一种结果的相关概率。该等结果和概率是以下述假设为基础：纳税状况将由税务机关复核，并且主体最终与税务机关协商通过支付额外税款进行结算（因为主体在纳税申报表内要求全额抵扣CU100,000）。

最终被允许的可抵扣金额的估计值（单位 CU）	每一结果的概率	结果的概率加权金额（单位 CU）
30,000	30%	9,000
25,000	25%	6,250
20,000	20%	4,000
15,000	15%	2,250
10,000	10%	1,000
		合计 22,500

主体根据上述的概率分析得出结论，所得税抵扣代表的预期利益金额为CU22,500（所得税影响）。

## 附录

### ED/2009/2《所得税》—主要特点

主题	概述
<b>计算方法</b> (变更)	仅当主体预计收回资产或清偿负债将影响应税利润时，才计算递延所得税。 资产/负债的“计税基础”参照在报告期末出售资产或清偿负债产生的所得税后果来确定。
<b>不确定的纳税状况</b> (新)	引入了在计量所得税时应如何考虑不确定性（如有）的指引。“不确定的纳税状况”必须使用所有可能结果的概率加权平均金额来计量。
<b>投资</b> (变更)	取消了与子公司、联营企业、分支机构及合营企业的投资相关的暂时性差异的确认豁免（与国外子公司和国外合营企业相关的属永久性性质的投资除外）。
<b>所得税的分摊</b> (变更)	取消了“回溯(backwards tracing)”概念，倾向于采用更为机械的方法，在某些情况下允许按比例进行分摊。 在权益中确认的递延所得税通常仅限于初始权益事项。 (征求意见稿内刊载了基于现行“回溯”方法的另一不同观点，但 IASB 不支持该观点)
<b>所得税的合并</b> (澄清)	对于呈报合并纳税申报表的集团内主体的单独财务报表，就其所得税的分摊规定了新的分摊和披露要求。
<b>递延所得税</b> (变更)	递延所得税资产应连同相关的计价准备以“总额”基础确认，以使账面净额等于很可能实现的与应税利润相抵扣的最高金额。
<b>资产和负债的初始确认</b> (变更)	取消了确认的例外情况，倾向于采用“分开计量”法，导致单独确认资产/负债以及任何特定主体的税收优惠/不利结果。在某些情况下，该会计处理的影响可能与应用初始确认豁免的结果类似。
<b>纳税状况的改变</b> (澄清)	征求意见稿建议将现行 SIC-25 的要求纳入新准则，并进一步澄清纳税状况的改变仅在相关税务机关的审批日（或者若无需获得审批，申报日）予以确认。
<b>分类</b> (变更)	递延所得税余额将划归流动（或非流动）资产或负债，使得对产生递延所得税的项目的会计处理和递延所得税余额本身的会计处理保持一致。
<b>受分配影响的税率</b> (变更)	删除了在计量所得税资产和负债时（针对向股东的分配）使用适用于未分配利润的税率的要求 — 转为使用预期税率法。为确定（适用于已分配利润还是未分配利润的）适当税率，主体应考虑以往的经验以及在递延所得税资产或负债预计收回或清偿的期间内进行分配的意图和能力。
<b>实质上已执行</b> (澄清)	澄清了“实质上已执行”的概念，“实质上已执行”应指审批程序中的未来步骤在以往并未影响相关结果、并且在将来很可能亦不会影响相关结果的情况。
<b>税款抵减</b> (澄清)	提出“投资税款抵减”和“税款抵减”的新定义。但是，征求意见稿建议保留对“投资税款抵减”的范围排除，因此未就如何核算投资税款抵减提供任何额外的指引。



主题	概述
----	----

<b>新的披露 (变更)</b>	新的披露要求包括： <ul style="list-style-type: none"><li>• 对不确定性及其时间（如，不确定的纳税状况）的估计的描述和可能的财务影响；</li><li>• 税务机关对当期和递延所得税进行复核所产生的可能结果的影响；</li><li>• 每一类暂时性差异、未利用可抵扣亏损和未利用税款抵减的变动明细表；</li><li>• “通道”主体（由其所有者对该主体的收益缴税）的资产和负债的计税基础与报告金额之间的差异；</li><li>• 具有不同税率的税收管辖区之间的交易的详情；</li><li>• 进行所得税合并的集团的详情，包括来自集团内部其他主体的当期/递延费用和应付/应收款、以及（在单独财务报表内）进行分摊的基础；以及</li><li>• 有关利息和罚金、以及国外所得税资产和负债的汇兑差额的会计政策。</li></ul>
----------------------	---

<b>沿用 IAS 12 的会计处理</b>	沿用 IAS 12 的若干要求包括： <ul style="list-style-type: none"><li>• 当期所得税的计算；</li><li>• 企业合并、以股份为基础支付及外币折算产生的递延所得税的会计处理；</li><li>• 禁止对递延所得税进行折现的规定；</li><li>• 抵销要求；以及</li><li>• 许多披露要求。</li></ul>
------------------------	--

<b>对其他准则的相应修订</b>	将修订《国际会计准则第 32 号》（IAS 32），删除有关权益交易的所得税后果的表述。  将修订《国际会计准则第 34 号》（IAS 34），要求计价准备应按新的所得税准则确定，而不是在年度报告期间分摊。  将修订《国际财务报告准则第 1 号》（IFRS 1），为首次采用者提供额外豁免。
-------------------	---

<b>过渡性规定</b>	一般认为修订后的要求将以未来适用法自采用新所得税准则的首个年度报告期间开始应用。  因此，无需重述比较信息。
--------------	--

若需获得有关Deloitte Touche Tohmatsu的更多资料，请登录我们的网站[www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球 140 个国家，凭借其世界一流的专业服务能力及对本地市场渊博的知识，协助客户在全球各地取得商业成功。德勤 150,000 名专业人士致力于追求卓越，树立典范。

德勤的专业人士融合在以恪守诚信、卓越服务、同心协力和融贯东西为本的德勤企业文化中。德勤团队崇尚持续学习、愿意迎接挑战以及注重专业发展。德勤专业人士积极推动企业社会责任，建立公众的信任，为所在的社群带来积极的影响。

Deloitte (“德勤”) 泛指根据瑞士法律组成的社团性质的组织 Deloitte Touche Tohmatsu (“德勤全球”)，以及其一家或多家成员所/公司。每一个成员所/公司均为具有独立法律地位的法律主体。请参阅 [www.deloitte.com/cn/about](http://www.deloitte.com/cn/about) 中有关德勤全球及其成员所法律结构的详细描述。

本出版物仅包含一般性信息，其并不能构成会计、税务、法律、投资、咨询或其他专业建议或服务。本出版物不能取代此类专业建议或服务，读者不应依赖本资料中的任何信息作为可能影响其自身或者其业务决策的基础。在作出任何可能影响个人财务或业务的决策或采取任何相关行动前，请咨询合格的专业顾问。

虽已尽力确保本出版物中所含信息准确无误，但德勤不对该等资料作出任何保证，且德勤及任何相关主体不因任何人士或主体依赖本出版物所含的信息而承担任何责任。读者应自行承担因信赖本出版物内容而产生的任何风险。

©2009 德勤版权所有 保留一切权利。

由德勤创意工作室（伦敦）设计与编制。30453

