

IFRS 聚焦

IASB发布对IAS 12的修订，以澄清针对与以公允价值计量的债务工具相关的未实现损失的递延所得税资产的确认

内容

为何发布有关修订？

对IAS 12作出了哪些修订？

生效日期和过渡性规定

内容概要

- 有关修订澄清，对于在财务报表中以公允价值计量但计税目的是按成本计量的债务工具的未实现损失能形成可抵扣暂时性差异。
- 有关修订同时澄清：
 - 很可能获得的未来应税利润的估计无需以资产的账面金额为限；及
 - 在将可抵扣暂时性差异与未来应税利润进行比较时，未来应税利润不应包括因转回这些可抵扣暂时性差异而产生的所得税抵减。
- 有关修订应当予以追溯应用并自2017年1月1日起生效，允许提前采用。

本期《IFRS 聚焦》概述了国际会计准则理事会（IASB）发布的对《国际会计准则第12号——所得税》（IAS 12）的近期修订。

为何发布有关修订？

国际财务报告准则解释委员会被要求澄清如何针对下列情况应用IAS 12确认递延所得税：

- 主体持有归类为可供出售的债务工具，因此该工具以公允价值计量，但计税基础是按成本计量；
- 主体估计该债务工具的发行人很可能会支付全部合同付款额，但市场利率的变动导致债务工具的公允价值低于其成本；
- 税法规定损失在其为计税目的实现之前，不允许抵扣；
- 主体有能力和意图持有该债务工具至未实现损失转回（可能持有至其到期日）；
- 税法规定资本损失仅能抵扣资本利得，而一般损失则既能抵扣资本利得也能抵扣一般收益；以及
- 主体并未拥有能利用可抵扣暂时性差异来抵扣的足够的应纳税暂时性差异或其他很可能的应税利润。

更多有用的资讯请参阅以下网站：

www.iasplus.com

www.deloitte.com

有关修订目标旨在说明 IAS 12 的现有原则在上述情况下的应用。

对 IAS 12 作出了哪些修订？

有关修订澄清，因上述情况产生的未实现损失形成可抵扣所得税差异，无论持有人预期将通过持有该债务工具至到期还是通过出售该债务工具来收回账面金额。

观察

解释委员会认为，IAS 12 所运用的资产负债表负债法关注暂时性差异，并不要求主体在估计很可能获得的未来应税利润时假设资产仅按其账面金额收回。

资产负债表法关注资产负债表日资产或负债在财务状况表内的账面金额与其计税基础之间的差异，并通过该方法确定和限制主体进行核算的所得税影响。然而，该方法并未表明这一条件规定了暂时性差异何时转回及该转回将导致所得税后果。

在税法对可抵扣亏损的利用作出限制、从而主体仅能利用可抵扣亏损抵扣指定类型的收益的情况下，主体应当结合相同类型的其他递延所得税资产来对递延所得税资产进行评估。

有关修订澄清，在估计未来期间的应税利润时，如果资产的账面金额很可能收回并且该资产未发生减值，则主体可假设该资产以高于其账面金额的金额收回。在作出这一评估时，应当考虑所有相关的事实和情况。

有关修订包括一个纳入 IAS 12 的示例，以说明对于可获得的但不足以抵扣现有可抵扣暂时性差异的不同来源的应税利润（现有应纳税暂时性差异在未来的转回，未来的应税利润和税务规划机会），如何利用可抵扣暂时性差异。

观察

IASB 旨在该示例中说明，主体需要具备充分的证据来支持有关资产的收回金额将高于其账面金额的评估。在 IAS 12 新增的示例中，未来现金流量的合同性质、以及对取得此类合同现金流量的可能性的评估被认为足以支持该结论。

有关修订明确，在评估是否可获得足够的未来应税利润时，主体应将可抵扣暂时性差异与未来应税利润（不包括因转回该等可抵扣暂时性差异而导致的所得税抵减）进行比较。

观察

有关修订中关于“因转回该等可抵扣暂时性差异而导致的所得税抵减”的表述在资产的公允价值变动并未造成即时的所得税影响，因此在到期时资产公允价值的增加将不会产生所得税影响的情况下看上去可能难以理解。然而，当该债务出于计税目的（按相当于初始成本的金额）收回时，从资产取得的现金是应税收益同时存在一项与初始成本的相等的所得税抵减，导致没有任何应税利润。有关修订中的措辞并非指单独的相当于暂时性差异的所得税抵减，而是指在计算应税利润时该债务的所得税抵减总额的一部分。

有关修订及随同发布的示例事实上旨在澄清的是，导致可抵扣暂时性差异转回的资产的会计利润与预测应税利润之间的累计差异，在评估递延所得税资产是否可收回时，应当作为一项“应税利润”的来源。

生效日期和过渡性规定

有关修订自 2017 年 1 月 1 日起生效，允许提前采用。

主体必须按照《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差错》（IAS 8）追溯应用有关修订。然而，在首份期初财务状况表内应用有关修订时，主体无需将相关金额在留存收益与权益的其他组成部分之间进行转移，以重述之前计入损益、其他综合收益或直接计入权益的累计金额。如果主体并未作出上述转移，则应当披露这一事实。有关修订并未包含任何针对首次采用者的特定过渡豁免。

主要联系人

全球国际财务报告准则领导人
Veronica Poole
ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

国际财务报告准则卓越中心

美洲

加拿大	Karen Higgins	ifrs@deloitte.ca
拉丁美洲	Claudio Giaimo	ifrs-LATCO@deloitte.com
美国	Robert Uhl	iasplus-us@deloitte.com

亚太地区

澳大利亚	Anna Crawford	ifrs@deloitte.com.au
中国	Stephen Taylor	ifrs@deloitte.com.cn
日本	Shinya Iwasaki	ifrs@tohmatu.co.jp
新加坡	Shariq Barmaky	ifrs-sg@deloitte.com

欧洲—非洲

比利时	Thomas Carlier	ifrs-belgium@deloitte.com
丹麦	Jan Peter Larsen	ifrs@deloitte.dk
法国	Laurence Rivat	ifrs@deloitte.fr
德国	Jens Berger	ifrs@deloitte.de
意大利	Massimiliano Semprini	ifrs-it@deloitte.it
卢森堡	Eddy Termaten	ifrs@deloitte.lu
荷兰	Ralph Ter Hoeven	ifrs@deloitte.nl
俄罗斯	Michael Raikhman	ifrs@deloitte.ru
南非	Nita Ranchod	ifrs@deloitte.co.za
西班牙	Cleber Custodio	ifrs@deloitte.es
英国	Elizabeth Chrispin	deloitteifrs@deloitte.co.uk

Deloitte（“德勤”）泛指德勤有限公司（一家根据英国法律组成的私人担保有限公司，以下称“德勤有限公司”），以及其一家或多家成员所和它们的关联机构。德勤有限公司与每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司（又称“德勤全球”）并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所的详细描述。

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逾 150 个国家及地区，凭借其世界一流和高质量专业服务，为客户提供深入见解以协助其应对最为复杂的业务挑战。德勤拥有超过 220,000 名专业人士，致力于追求卓越，树立典范。

本文件中所含数据乃一般性信息，故此，并不构成任何德勤有限公司、其成员所或相关机构（统称为“德勤网络”）提供任何专业建议或服务。在做出任何可能影响自身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。任何德勤网络内的机构不对任何方因使用本文件而导致的任何损失承担责任。

© 2016。欲了解更多信息，请联系德勤有限公司。

由德勤创意工作室（伦敦）设计与编制。J4245