



iGAAP 聚焦

财务报告

IASB 修订 IAS 12 以引入对实施 OECD 支柱二示范规则所产生的递延所得税进行会计处理的暂时性豁免

内容

背景

有关修订

生效日期和过渡

进一步信息

本《iGAAP 聚焦》阐述了国际会计准则理事会（IASB）于 2023 年 5 月发布的题为《国际税务改革 — 支柱二示范规则》的对《国际会计准则第 12 号——所得税》（IAS 12）的修订。

- IASB 发布了对 IAS 12 的修订，以对实施 OECD 支柱二示范规则所产生的递延所得税进行会计处理引入一项暂时性豁免，并包含了受影响主体的有针对性的披露要求。
- 通过应用上述豁免，主体无需确认与 OECD 支柱二所得税相关的递延所得税资产和负债，亦无需披露有关这些递延所得税资产和负债的任何信息。
- 在支柱二法例已颁布或实质上已颁布但尚未生效的期间内，主体须披露已知的或可合理估计的信息，以协助财务报表使用者了解主体因该法例而面临的支柱二所得税的风险敞口。
- 有关修订要求主体在修订发布后立即应用上述豁免以及披露其已应用该豁免，并根据《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差错》（IAS 8）予以追溯应用。其余的披露要求适用于自 2023 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度报告期间。

请参阅以下网站了解更多信息：

www.iasplus.com

www.deloitte.com

背景

2022 年 3 月，经济合作与发展组织（OECD）发布了关于被视为应对经济数字化带来的税务挑战的项目的第二“支柱”全球最低税率 15%的**技术指引**。该指引详述了**在 2021 年 12 月商定并发布**的全球反税基侵蚀（GloBE）规则的应用和操作，该规则制定了一个协调系统以确保收入超过 7.5 亿欧元的跨国企业（MNE）就其运营所在的每一税收管辖区内产生的收入至少缴纳 15%的税款。

IASB 决定回应利益相关方就即将在税收管辖区内实施这些“支柱二”规则对应用 IAS 12 的所得税会计处理的潜在影响存有的疑虑。

有关修订

IASB 修订了 IAS 12 的范围，以澄清该准则适用于为实施 OECD 发布的支柱二示范规则而颁布或实质上已颁布的税法（包括实施这些规则所述的符合条件的国内最低补税的税法）所产生的所得税。

有关修订对 IAS 12 中的递延所得税会计要求引入了一项暂时性豁免，从而主体既无需确认也无需披露与支柱二所得税相关的递延所得税资产和负债的信息。

观察

IASB 承认，主体需要一定时间来确定如何应用 IAS 12 的原则和要求来核算与支柱二所得税相关的递延所得税。IASB 也需要时间进一步接触利益相关方，并考虑是否需要采取任何行动以支持 IAS 12 的一致应用。

因此，IASB 认为在相应税收管辖区颁布新税法之前、进而在主体被要求在递延所得税的会计处理中反映这些税法之前，完成上述活动并不切实可行。

根据该修订，主体须披露其已应用上述豁免。主体还应单独披露其与支柱二所得税相关的当期所得税费用（收益）。

在支柱二法例已颁布或实质上已颁布但尚未生效的期间内，主体必须披露已知的或可合理估计的信息，以协助财务报表使用者了解主体因该法例而面临的支柱二所得税的风险敞口。

为实现上述披露目标，主体必须披露有关报告期末其面临的支柱二所得税的风险敞口的定性和定量信息。该信息无需反映法例的所有特定要求，并且可以指示性范围的形式提供。如果无法获知或合理估计该信息，主体应披露阐明这一事实的声明以及有关评估其风险敞口的进展的信息。

为符合上述披露要求，主体可披露的信息例子包括：

- 定性信息，例如有关主体如何受支柱二法例的影响以及可能存在支柱二所得税风险敞口的主要税收管辖区的信息。
- 定量信息，例如：
 - 列明主体利润中可能须缴纳支柱二所得税的比例，以及适用于这些利润的平均实际税率；或
 - 列明如果支柱二法例生效，主体的平均实际税率将如何变化。

观察

IASB 已决定，支柱二示范规则（以及对 IAS 12 的修订）同时与应用《中小企业国际财务报告准则》会计准则的主体相关。因此，IASB 在其工作计划中添加了一个有限范围的准则制定项目，以修订《中小企业国际财务报告准则》第 29 章“所得税”。征求意见稿预计将于 2023 年 6 月发布。

生效日期和过渡

该修订要求主体在修订发布后立即应用上述豁免以及披露其已应用该豁免，并根据 IAS 8 予以追溯应用。

其余的披露要求适用于自 2023 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度报告期间。主体无需针对截止于 2023 年 12 月 31 日或之前的任何中期披露上述要求所规定的信息。

观察

各税收管辖区已着手颁布实施支柱二示范规则的税法。可能须遵循该规则的主体将需要监控其运营所在税收管辖区的立法进程，并评估支柱二法例是否已在任何此类税收管辖区颁布（或实质上已颁布）。在支柱二法例已颁布或实质上已颁布后，主体将需要考虑该法例对其财务报表中按照 IAS 12 的核算产生的影响。

在国际财务报告准则（IFRS）会计准则认可和采用流程的税收管辖区，这些修订可能无法立即采用。在这种情况下，在该修订可予采用之前，主体在考虑下列因素后，仍可得出 IAS 12 中有关递延所得税的要求不适用于支柱二示范规则所产生的所得税的结论：

- 该修订的结论基础指出，存在支柱二示范规则是否会产生额外的暂时性差异、是否需要重新计量递延所得税、以及如需要应使用何种税率计量递延所得税等不确定性，该等不确定性继而可能会导致受影响的主体采用的会计处理存在差异。
- 为 2023 年 4 月 11 日的 IASB 会议所编制的工作人员文件（议程文件 12A，附录 A，第 4 项）指出（为回应澄清支柱二法例是否会产生暂时性差异的要求），“引入暂时性豁免的主要原因之一是‘避免主体对 IAS 12 作出不同的诠释’”。
- 2023 年 2 月的美国财务会计准则委员会（FASB）工作人员声明指出，根据《会计准则汇编》主题 740（ASC 740）（基于类似于 IAS 12 的框架，涵盖所得税会计处理的美国公认会计原则（US GAAP）准则），不应针对支柱二法例的影响确认或调整递延所得税。
- 如果主体针对支柱二所得税应用递延所得税会计处理，则所提供的信息在相关性和可靠性方面仅具备有限的价值，原因如下：
 - 预期支柱二示范规则所要求的计算（如，适用于主体未来期间超额利润的税率）的复杂性和不确定性取决于若干因素，这些因素即使并非完全不可能预测，也较难可靠地预测；
 - 递延所得税资产和负债仅将在短期内确认，直至有关修订可供采用并要求终止确认此类资产和负债。

根据《国际会计准则第 1 号》（IAS 1）的要求，主体应考虑需在其财务报表中披露的信息的性质与范围，包括有关重大会计政策信息、以及管理层在应用对财务报表中确认的金额产生最重大影响的会计政策过程中所作的判断的披露。

进一步信息

如您对 IAS 21 的修订有任何疑问，请向您的德勤日常联系人反映或联络本《iGAAP 聚焦》所列的联系人。

德勤会计研究工具(DART)是汇集会计和财务披露文献的综合在线技术资料库。[载于 DART 的 iGAAP](#) 让您能够查阅 IFRS 各项准则全文，并提供下列内容的链接：

- 就按照 IFRS 准则进行报告提供指引的德勤具权威性的最新 iGAAP 手册；及
- 针对按照 IFRS 准则报告的主体的财务报表范例。

此外，iGAAP [《可持续发展报告》](#) 就鉴于可显著推动主体价值的更广泛的环境、社会和公司治理事项，企业必须考虑的披露要求及相关建议提供指引。

如需申请订阅 DART 的 iGAAP，请点击[此处](#)提出申请并选择 iGAAP 订阅计划。

请点击[此处](#)了解关于 DART 的 iGAAP 的更多信息，包括订阅计划的定价。

主要联系人

全球国际财务报告准则及公司报告领导人

Veronica Poole

ifrglobalofficeuk@deloitte.co.uk

国际财务报告准则卓越中心

美洲		
阿根廷	Fernando Lattuca	arifrscoe@deloitte.com
加拿大	Karen Higgins	ifrsca@deloitte.ca
墨西哥	Kevin Nishimura	mx_ifrs_coe@deloittemx.com
美国	Magnus Orrell	iasplus-us@deloitte.com
	Ignacio Perez	iasplus-us@deloitte.com
亚太地区		
澳大利亚	Anna Crawford	ifrs@deloitte.com.au
中国	Gordon Lee	ifrs@deloitte.com.cn
日本	Kazuaki Furuuchi	ifrs@tohatsu.co.jp
新加坡	Lin Leng Soh	ifrs-sg@deloitte.com
欧洲 – 非洲		
比利时	Thomas Carlier	ifrs-belgium@deloitte.com
丹麦	Søren Nielsen	ifrs@deloitte.dk
法国	Irène Piquin Gable	ifrs@deloitte.fr
德国	Jens Berger	ifrs@deloitte.de
意大利	Massimiliano Semprini	ifrs-it@deloitte.it
卢森堡	Martin Flaunet	ifrs@deloitte.lu
荷兰	Ralph Ter Hoeven	ifrs@deloitte.nl
南非	Nita Ranchod	ifrs@deloitte.co.za
西班牙	José Luis Daroca	ifrs@deloitte.es
瑞典	Fredrik Walmeus	seifrs@deloitte.se
瑞士	Nadine Kusche	ifrsdesk@deloitte.ch
英国	Elizabeth Chrispin	deloitteifrs@deloitte.co.uk



德勤中国是一家立足本土、连接全球的综合性专业服务机构，由德勤中国的合伙人共同拥有，始终服务于中国改革开放和经济建设的前沿。我们的办公室遍布中国 30 个城市，现有超过 2 万名专业人才，向客户提供审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询、税务与商务咨询等全球领先的一站式专业服务。

我们诚信为本，坚守质量，勇于创新，以卓越的专业能力、丰富的行业洞察和智慧的技术解决方案，助力各行各业的客户与合作伙伴把握机遇，应对挑战，实现世界一流的高质量发展目标。

德勤品牌始于 1845 年，其中文名称“德勤”于 1978 年起用，寓意“敬德修业，业精于勤”。德勤专业网络的成员机构遍布 150 多个国家或地区，以“因我不同，成就不凡”为宗旨，为资本市场增强公众信任，为客户转型升级赋能，为人才激活迎接未来的能力，为更繁荣的经济、更公平的社会和可持续的世界而开拓前行。

Deloitte（“德勤”）泛指一家或多家德勤有限公司，以及其全球成员所网络和它们的关联机构（统称为“德勤组织”）。德勤有限公司（又称“德勤全球”）及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，相互之间不因第三方而承担任何责任或约束对方。德勤有限公司及其每一家成员所和它们的关联机构仅对自身行为承担责任，而对相互的行为不承担任何法律责任。德勤有限公司并不向客户提供服务。

德勤亚太有限公司（即一家担保有限公司）是德勤有限公司的成员所。德勤亚太有限公司的每一家成员及其关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，在亚太地区超过 100 个城市提供专业服务。

请参阅 <http://www.deloitte.com/cn/about> 了解更多信息。

本通讯中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其全球成员所网络或它们的关联机构（统称为“德勤组织”）并不因此构成提供任何专业建议或服务。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前，您应咨询合格的专业顾问。

我们并未对本通讯所含信息的准确性或完整性作出任何（明示或暗示）陈述、保证或承诺。任何德勤有限公司、其成员所、关联机构、员工或代理方均不对任何方因使用本通讯而直接或间接导致的任何损失或损害承担责任。德勤有限公司及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体。

© 2023 德勤·关黄陈方会计师事务所（香港）、德勤·关黄陈方会计师事务所（澳门）、德勤华永会计师事务所（特殊普通合伙）（中国大陆）版权所有 保留一切权利。