

國際會計準則第12號——所得稅

目 錄

	起始段落
目 標	
範 圍	1
定 義	5
計稅基礎	7
當期所得稅負債和當期所得稅資產的確認	12
遞延所得稅負債和遞延所得稅資產的確認	15
應納稅暫時性差異	15
可抵扣暫時性差異	24
未利用可抵扣虧損和未利用稅款抵減	34
未確認遞延所得稅資產的重估	37
對子公司、分支機構及聯營企業的投資和在合營安排中的權 益	38
計 量	46
當期所得稅和遞延所得稅的確認	57
確認為損益的項目	58
不確認為損益的項目	61A
企業合併所產生的遞延所得稅	66

股份支付交易所產生的當期和遞延所得稅	68A
列 報	71
所得稅資產和所得稅負債	71
所得稅費用	77
披 露	79
生效日期	89
《解釋公告第 21 號》的撤銷	99

國際會計準則第12號——所得稅

目 標

本準則的目標是規範所得稅的會計處理。所得稅會計的基本問題是如何核算下列事項的當期和未來納稅後果：

- (1) 在主體的財務狀況表中確認的資產（負債）帳面金額的未來收回（清償）；以及
- (2) 在主體的財務報表中確認的當期交易和其他事項。

資產或負債的確認，意味著報告主體預期將收回或清償該項資產或負債的帳面金額。如果帳面金額的收回或清償很可能使未來納稅額大於（小於）不產生納稅後果情況下的收回或清償的支付額，那麼本準則規定，除了少數例外情況，主體應確認遞延所得稅負債（遞延所得稅資產）。

本準則規定主體採用與核算交易和其他事項本身一樣的方法核算其納稅後果。因此，對於在損益中確認的交易和其他事項，相關的納稅影響也應於損益中確認。對於不確認為損益的交易和其他事項（確認為其他綜合收益或直接確認為權益），相關的納稅影響也不確認為損益（分別確認為其他綜合收益或直接確認為權益）。類似地，在企業合併中，對遞延所得稅資產和遞延所得稅負債的確認都會影響該企業合併中產生的商譽的金額或所確認的廉價購買利得的金額。

本準則也涉及未利用可抵扣虧損或未利用稅款抵減所產生的遞延所得稅資產的確認、所得稅在財務報表中的列報以及與所得稅有關的信息披露。

範 圍

- 1 本準則適用於所得稅的會計處理。

2 在本準則中，所得稅包括各種以應稅利潤為基礎的境內和境外稅額。所得稅也包括由子公司、聯營企業或合營安排支付的、對分配給報告主體的利潤的徵稅，例如預提所得稅。

3 [已刪除]

4 本準則不涉及政府補助會計（參見《國際會計準則第 20 號——政府補助的會計和政府援助的披露》）或投資稅款抵減的核算方法。但是，本準則涉及可能由這些補助或投資稅款抵減所產生的暫時性差異的核算。

定 義

5 本準則使用的下列術語，其含義為：

會計利潤，指一個期間內扣除所得稅費用前的損益。

應稅利潤（可抵扣虧損），指一個期間內根據稅務機關制定的規則確定的、據以交納（或返還）所得稅的利潤（虧損）。

所得稅費用（所得稅收益），指包括在本期損益中的當期所得稅和遞延所得稅的總金額。

當期所得稅，指根據一個期間的應稅利潤（可抵扣虧損）計算的應交納（或可返還）所得稅金額。

遞延所得稅負債，指根據應納稅暫時性差異計算的未來期間應付所得稅金額。

遞延所得稅資產，指根據以下各項計算的未來期間可收回的所得稅金額：

- (1) 可抵扣暫時性差異；
- (2) 結轉後期的未利用可抵扣虧損；以及
- (3) 結轉後期的未利用稅款抵減。

暫時性差異，指在財務狀況表內資產或負債的帳面金額與其計稅基礎之間的差額。暫時性差異可以是以下兩者之一：

(1) 應納稅暫時性差異，指在確定收回或清償該資產或負債的帳面金額的未來期間的應稅利潤（可抵扣虧損）時，將導致應稅金額的暫時性差異；或者

(2) 可抵扣暫時性差異，指在確定未來收回資產或清償負債期間的應稅利潤（可抵扣虧損）時，將導致可抵扣金額的暫時性差異。

資產或負債的計稅基礎，指在計稅時歸屬於該資產或負債的金額。

6 所得稅費用（所得稅收益），由當期所得稅費用（當期所得稅收益）和遞延所得稅費用（遞延所得稅收益）組成。

計稅基礎

7 資產的計稅基礎，指當主體收回該資產的帳面金額時，就計稅而言可以自流入主體的應稅經濟利益中抵扣的金額。如果這些經濟利益不需納稅，那麼該資產的計稅基礎即為其帳面金額。

示例

1. 一台機器的成本為 100 貨幣單位。計稅折舊 30 貨幣單位已在當期和以前期間抵扣，剩餘成本將在未來期間作為折舊或通過處置作為減項抵扣。使用該機器產生的收入為應稅收入，處置該機器時產生的利得為應稅收益，處置虧損在計稅時可以抵扣。該機器的計稅基礎是 70 貨幣單位。

2. 應收利息的帳面金額為 100 貨幣單位。相關的利息收入按收付實現制徵稅。該應收利息的計稅基礎是零。

3. 應收帳款的帳面金額為 100 貨幣單位。相關的收入已包括在應稅利潤（可抵扣虧損）中。該應收帳款的計稅基礎是 100 貨幣單位。

4. 應收子公司股利的帳面金額為 100 貨幣單位。該股利不需要納稅。實質上，該資產的全部帳面金額可以抵扣經濟利益。因此，該應收股利的計稅基礎是 100 貨幣單位（1）。

5. 應收貸款的帳面金額為 100 貨幣單位。該貸款的償還不會產生納稅後果。該貸款的計稅基礎是 100 貨幣單位。

示例

(1) 根據這種分析，不存在應納稅暫時性差異。另一種分析是應收股利計稅基礎為零，相應產生的應納稅暫時性差異 100 貨幣單位適用零稅率。根據這兩種分析，都不產生遞延所得稅負債。

8 負債的計稅基礎，是指其帳面金額減去該負債在未來期間計稅時可抵扣的金額。對於預收收入，所產生負債的計稅基礎是其帳面金額減去未來期間非應稅收入的金額。

示例

1. 流動負債包括帳面金額為 100 元的應計費用。計稅時，相關的費用將按收付實現制予以抵扣。該應計費用的計稅基礎是零。

2. 流動負債包括帳面金額為 100 元的預收利息收入。相關的利息收入按收付實現制予以徵稅。該預收利息收入的計稅基礎是零。

3. 流動負債包括帳面金額為 100 元的應計費用。計稅時，相關的費用已抵扣。該應計費用的計稅基礎是 100 元。

4. 流動負債包括帳面金額為 100 元的應計罰款。計稅時，罰款不可抵扣。該應計罰款的計稅基礎是 100 元⁽¹⁾。

5. 應付貸款的帳面金額為 100 元。該貸款的償還不會產生納稅後果。該貸款的計稅基礎是 100 元。

(1) 根據這種分析，不存在可抵扣暫時性差異。另一種分析是應計罰款的計稅基礎為零，產生的可抵扣暫時性差異 100 元適用零稅率。根據這兩種分析，都不存在遞延所得稅資產。

9 有些項目有計稅基礎，但沒有在財務狀況表中確認為資產和負債。例如，研究成本在確定其發生當期的會計利潤時被認為費用，但可能直到確定以後期間的應稅利潤（可抵扣虧損）時才允許作為抵扣項目。該研究成本的計稅基礎，即稅務機關允許在未來

期間作為抵扣項目的金額，與零帳面金額之間的差額，是會產生遞延所得稅資產的可抵扣暫時性差異。

10 如果資產或負債的計稅基礎不十分明顯，考慮本準則所依據的基本原則是有幫助的：只要資產或負債的帳面金額的收回或清償可能使未來納稅額大於（小於）沒有納稅後果的收回或清償的支付額，那麼除了少數例外情況，主體應確認遞延所得稅負債（資產）。例如，第 51A 段後的示例 3 說明了這種情況：當資產或負債的計稅基礎取決於預期收回或清償的方式時，考慮這項基本原則可能會有所幫助。

11 在合併財務報表中，暫時性差異應通過將合併財務報表中的資產和負債的帳面金額與適當的計稅基礎進行比較來確定。在應呈送合併納稅申報表的那些稅收管轄區，該計稅基礎應參照合併納稅申報表確定。在其他稅收管轄區，計稅基礎應參照集團內每個主體的納稅申報表確定。

當期所得稅負債和當期所得稅資產的確認

12 當期和以前期間的當期所得稅，如果未支付，則應確認為負債。如果當期和以前期間已支付的金額超過上述期間應付的金額，則超過的部分應確認為資產。

13 與能夠向前期結轉以收回以前期間的當期所得稅的可抵扣虧損相關的利益，應確認為資產。

14 當可抵扣虧損用於收回以前期間的當期所得稅時，主體應在可抵扣虧損發生的期間將該利益確認為資產，因為該利益很可能流入主體，而且能夠可靠地計量。

遞延所得稅負債和遞延所得稅資產的確認

應納稅暫時性差異

15 除下列情況所產生的遞延所得稅負債以外，對所有應納稅暫時性差異，應確認遞延所得稅負債：

- (1) 商譽的初始確認；或者
- (2) 下列交易中資產或負債的初始確認：
 - ①該交易不是企業合併；並且
 - ②交易發生時，既不影響會計利潤也不影響應稅利潤（可抵扣虧損）。

但是，對與對子公司、分支機構及聯營企業的投資和在合營安排中的權益相關的應納稅暫時性差異，應按照第 39 段確認遞延所得稅負債。

16 資產的確認，意味著該資產的帳面金額在未來期間將以流入主體的經濟利益的形式收回。當該資產的帳面金額超過其計稅基礎時，應稅經濟利益的金額也將超過計稅時允許抵扣的金額。這個差額就是應納稅暫時性差異，在未來期間支付由此產生的所得稅的義務構成遞延所得稅負債。當主體收回該資產的帳面金額時，應納稅暫時性差異將轉回，主體將取得應稅利潤。這使得經濟利益很可能以納稅的方式流出主體。因此，本準則要求確認所有遞延所得稅負債，但第 15 段和第 39 段所描述的某些情況除外。

示例

某項資產，成本為 150，帳面金額為 100。累計計稅折舊為 90，稅率為 25%。

該資產的計稅基礎為 60（成本 150 減累計計稅折舊 90）。為收回帳面金額 100，主體必須賺得應稅收益 100，但只能抵扣計稅折舊 60。所以，當主體收回該資產的帳面金額時，要支付所得稅 10 ($40 \times 25\%$)。帳面金額 100 與計稅基礎 60 之間的差額 40 是應納稅暫時性差異。為此，主體應確認遞延所得稅負債 10 ($40 \times 25\%$)，以表示當其收回該資產的帳面金額時將支付的所得稅。

17 當收益或費用包含於某一期間的會計利潤中但同時也包含於另一期間的應稅利潤中時，就會產生一些暫時性差異。這種暫時性差異通常稱為時間性差異。以下是這種暫時性差異的例子，它們是應納稅暫時性差異，因而產生遞延所得稅負債：

(1) 利息收入按時間比例基礎計入會計利潤，但在某些稅收管轄區，可能要等收到現金時才計入應稅利潤。就這種收入而言，在財務狀況表中確認的應收款項的計稅基礎是零，因為該收入只在收到現金時才影響應稅利潤；

(2) 用於確定應稅利潤（可抵扣虧損）的折舊可能與用於確定會計利潤的折舊不同。暫時性差異是資產的帳面金額與其計稅基礎之間的差額，其中計稅基礎是該資產的原始成本減去稅務機關在確定當期和前期應稅利潤時允許就該資產進行的各種抵扣後的餘額。採用加速折舊計稅時將產生應納稅暫時性差異，並產生遞延所得稅負債（如果計稅折舊比會計折舊慢，則產生可抵扣暫時性差異，並產生遞延所得稅資產）；以及

(3) 在確定會計利潤時，開發成本可以資本化並在未來期間攤銷，但在確定應稅利潤時則在其發生期間予以抵扣。這種開發成本的計稅基礎為零，因為它們已經從應稅利潤中抵扣。暫時性差異是開發成本的帳面金額與其零計稅基礎之間的差額。

18 暫時性差異也產生於以下情況：

(1) 在企業合併中取得的可辨認資產和承擔的負債按照《國際財務報告準則第3號——企業合併》以其公允價值確認，但計稅時不作相應調整（參見第19段）；

(2) 重估資產，而計稅時不作相應調整（參見第20段）；

(3) 企業合併中產生的商譽（參見第21段）；

(4) 資產或負債初始確認時的計稅基礎不同於其初始帳面金額，例如，當主體受益於免稅的與資產相關的政府補助時（參見第 22 段和第 33 段）；或者

(5) 對子公司、分支機構及聯營企業的投資或在合營安排中的權益的帳面金額與該投資或權益的計稅基礎不同（參見第 38 段至第 45 段）。

企業合併

19 除了少數例外情況，企業合併中所取得的可辨認資產和承擔的負債應在購買日以其公允價值確認。當所取得的可辨認資產和承擔的負債的計稅基礎不受企業合併影響或所受影響並不相同時，會產生暫時性差異。例如，當資產的帳面金額增加至公允價值，但該資產的計稅基礎仍保持為以前所有者的成本時，就會產生導致遞延所得稅負債的應納稅暫時性差異。所產生的遞延所得稅負債影響商譽（參見第 66 段）。

以公允價值計量的資產

20 國際財務報告準則允許或規定某些資產以公允價值計量或重估（例如，參見《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》、《國際會計準則第 38 號——無形資產》、《國際會計準則第 40 號——投資性房地產》、《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》）和《國際財務報告準則第 16 號——租賃》。在某些稅收管轄區，重估資產或將其重述為公允價值影響當期的應稅利潤（可抵扣虧損）。結果，該資產的計稅基礎被調整，不會產生暫時性差異。在其他稅收管轄區，資產的重估或重述並不影響重估或重述期間的應稅利潤，因此不調整該資產的計稅基礎。但是，帳面金額的未來收回將會導致應稅經濟利益流入主體，而計稅時可抵扣的金額則與那些經濟利益的金額不同。重估資產的帳面金額與其計稅基礎之間的差額是暫時性差異，會產生遞延所得稅負債或遞延所得稅資產。即使以下情況也是如此：

(1) 主體不打算處置該資產。在這種情況下，該資產重估後的帳面金額將通過使用而收回，這將產生超過未來期間計稅時可抵扣的折舊金額的應稅收益；或者

(2) 如果將該資產的處置所得投資於類似資產，資本利得稅將被遞延。在這種情況下，資本利得稅在出售或使用該類似資產時最終會成為應付所得稅。

商譽

21 企業合併中產生的商譽是以下(1)超過(2)的部分：

(1) 下列項目的合計額：

①按照《國際財務報告準則第3號》通常要求用購買日公允價值計量轉移對價部分；

②按照《國際財務報告準則第3號》確認的在被購買方的非控制性權益的金額；以及

③在分階段實現的企業合併中，購買方以前持有的被購買方權益份額在購買日的公允價值。

(2) 按照《國際財務報告準則第3號》計量的、所取得的可辨認資產和承擔的可辨認負債在購買日金額的淨值。

許多稅務機關不允許在確定應稅利潤時將商譽帳面金額的減少作為可抵扣費用。而且，在這些稅收管轄區，當一家子公司在處置相關業務時，取得商譽的成本經常不能抵扣。也就是說，商譽計稅基礎等於零。商譽的帳面金額與計稅基礎之間的差額是應納稅暫時性差異。但是，本準則不允許確認所產生的遞延所得稅負債，原因在於商譽是一項餘值，確認遞延所得稅負債會增加商譽的帳面金額。

21A 因為在商譽初始確認時所產生的遞延所得稅負債按照第15(1)段的規定不允許確認，所以其後遞延所得稅負債的減少也因此不能確認。例如，如果由於企業合併而確認了CU100的商譽，其計稅基礎為零，則第15(1)段禁止主體確認相應的遞延所

得稅負債。如果主體後續確認了 CU20 的商譽減值損失，則與該商譽相關的應納稅暫時性差異由 CU100 減少到 CU80，導致未確認的遞延所得稅負債也相應減少。由於未確認所得稅負債金額的減少也被視為與商譽的初始確認相關，進而根據第 15（1）段不能進行確認。

21B 然而，與商譽相關的應納稅暫時性差異所產生的遞延所得稅負債，若並非因商譽的初始確認而產生，則應當確認。例如，主體在企業合併中確認了 CU100 的商譽，並可以從收購當年開始每年以 20% 的比率進行計稅抵扣，那麼商譽在初始確認時的計稅基礎是 CU100，在收購當年年末則為 CU80。如果商譽在收購年末的帳面金額保持 CU100 不變，那麼該年末產生應納稅暫時性差異 CU20。因為這種應納稅暫時性差異與商譽的初始確認無關，所以其所產生的遞延所得稅負債可以確認。

資產或負債的初始確認

22 暫時性差異可能產生於資產或負債的初始確認，例如，資產的部分或全部成本在計稅時不得抵扣的情況就是如此。核算這種暫時性差異的方法取決於導致該資產或負債初始確認的交易的性質：

- (1) 在企業合併中，主體確認遞延所得稅負債或遞延所得稅資產，並由此影響商譽或其確認的廉價購買利得的金額（參見第 19 段）；
- (2) 如果交易影響會計利潤或應稅利潤，主體應確認遞延所得稅負債或遞延所得稅資產，並將所產生的遞延所得稅費用或收益確認為損益（參見第 59 段）；
- (3) 如果交易不是企業合併，並且既不影響會計利潤也不影響應稅利潤，如果沒有第 15 段和第 24 段所規定的例外情況，主體可能會確認所產生的遞延所得稅負債或遞延所得稅資產，並按同一金額調整該資產或負債的帳面金額。這種調整將使財務報表缺乏

明晰性。因此，本準則不允許主體確認在初始確認或後續確認時所產生的遞延所得稅負債或遞延所得稅資產（參見下面示例）。而且，主體不應隨著該資產的折舊而確認未確認的遞延所得稅負債或遞延所得稅資產的後續變動。

用於說明第 22 (3) 段的示例

主體打算使用某項成本為 1 000 元的資產，在其 5 年的使用年限內一直使用，然後再處置，殘值為零。稅率為 40%。該資產的折舊在計稅時不能抵扣。一旦處置，資本利得無須納稅，資本損失不可抵扣。

當主體收回該資產的帳面金額時，主體將賺得應稅收益 1 000 元，支付所得稅 400 元。主體不確認由此產生的遞延所得稅負債 400 元，原因在於它是由該資產的初始確認產生的。

下一年，該資產的帳面金額為 800 元。在賺得的應稅收益 800 元中，主體將支付所得稅 320 元。主體不確認遞延所得稅負債 320 元，原因在於它是由該資產的初始確認產生的。

23 按照《國際會計準則第 32 號——金融工具：列報》，複合金融工具（例如，可轉換債券）的發行人將工具的負債成分歸類為負債，而將權益成分歸類為權益。在某些稅收管轄區，負債成分在初始確認時的計稅基礎等於負債和權益成分的初始帳面金額之和。所產生的應納稅暫時性差異，由與負債成分分開列報的權益成分的初始確認產生。這樣，第 15 (2) 段所提及的例外情況就不適用。因而，主體應確認由此產生的遞延所得稅負債。按照第 61A 段，遞延所得稅直接借記入權益成分的帳面金額。按照第 58 段，遞延所得稅負債的後續變動作為遞延所得稅費用（收益）計入損益。

可抵扣暫時性差異

24 以很可能取得用來抵扣可抵扣暫時性差異的應稅利潤為限，對所有可抵扣暫時性差異，應確認遞延所得稅資產，除非遞延所得稅資產產生於下列交易中資產或負債的初始確認：

- (1) 該交易不是企業合併；並且
- (2) 交易發生時，既不影響會計利潤也不影響應稅利潤（可抵扣虧損）。

但是，對與對子公司、分支機構及聯營企業的投資和在合營安排中的權益相關的可抵扣暫時性差異，應按照第 44 段確認遞延所得稅資產。

25 負債的確認，意味著該負債的帳面金額在未來期間將通過含有經濟利益的資源流出主體來清償。當資源從主體流出時，其部分或全部金額可以在晚於負債確認期間的某個期間確定應稅利潤時抵扣。在這種情況下，負債的帳面金額和其計稅基礎之間存在暫時性差異。相應地，當部分負債被允許在確定應稅利潤時予以抵扣，進而相關所得稅可在未來期間收回，就產生遞延所得稅資產。類似地，如果資產的帳面金額小於其計稅基礎，由於在未來期間可因此而收回所得稅，故該差額會產生遞延所得稅資產。

示例

主體將應計產品保修成本 100 確認為負債。該產品保修成本需於該主體支付索賠時才能進行計稅抵扣。稅率為 25%。

該負債的計稅基礎是零（帳面金額 100，減去可在未來期間計稅時就該負債抵扣的金額）。在以帳面金額清償該負債時，主體的未來應稅利潤減少 100，同時，相應地減少其未來所得稅支出 $25 (100 \times 25\%)$ 。帳面金額 100 與計稅基礎零之間的差額是可抵扣暫時性差異 100。因此，如果該主體很可能在未來期間賺得足夠的應稅利潤，以便從減少的所得稅支付額中受益，那麼應確認遞延所得稅資產 $25 (100 \times 25\%)$ 。

26 以下是一些產生遞延所得稅資產的可抵扣暫時性差異的例子：

(1) 退休福利成本可以在確定僱員提供服務期間的會計利潤時抵扣，但當主體將提存金支付給基金時，或當主體支付退休金時，才能在確定應稅利潤時抵扣。負債的帳面金額與其計稅基礎之間存在暫時性差異；該負債的計稅基礎通常為零。由於在支付給基金或支付退休金時，經濟利益將以抵扣應稅利潤的形式流入主體，這項可抵扣暫時性差異會產生遞延所得稅資產；

(2) 研究成本在確定其發生當期的會計利潤時被確認為費用，但可能直到以後期間確定應稅利潤（可抵扣虧損）時才允許作為抵扣項目。該研究成本的計稅基礎，即稅務機關允許在未來期間抵扣的金額，與零帳面金額之間的差額是會產生遞延所得稅資產的可抵扣暫時性差異；

(3) 除了少數例外情況，企業合併中所取得的可辨認資產和承擔的負債應在購買日以公允價值確認。當承擔的負債在購買日確認，但相關的成本可能要等到以後期間確定應稅利潤時才抵扣，這就會產生導致遞延所得稅資產的可抵扣暫時性差異。如果所取得的可辨認資產的公允價值小於其計稅基礎，也會產生遞延所得稅資產。在這兩種情況下，所產生的遞延所得稅資產都會影響商譽（參見第 66 段）；以及

(4) 某些資產可以以公允價值計價，或被重估，但計稅時不作相應調整（參見第 20 段）。如果資產的計稅基礎大於其帳面金額，會產生可抵扣暫時性差異。

用於說明第 26 (4) 段的示例

識別第 2 年年末的可抵扣暫時性差異：

主體 A 於第 1 年年初以 CU1 000 購買名義價值為 CU1 000 的債務工具，該債務工具於五年後到期，並於每年年末支付 2% 利率的利息。實際利率為 2%。該債務工具以公允價值計量。

用於說明第 26 (4) 段的示例

在第 2 年年末，因市場利率上升至 5%，該債務工具的公允價值減少至 CU918。如果主體 A 繼續持有該債務工具，很可能收取所有合同現金流量。

該債務工具的利得（損失）僅在實現時應稅（可抵扣）。出於計稅目的，債務工具出售或到期所產生的利得（損失）為所收取金額和債務工具初始成本之間的差額。

因此，債務工具的計稅基礎為其初始成本。

該債務工具在主體 A 財務狀況表中的帳面金額 CU918 與其計稅基礎 CU1 000 之間的差額，於第 2 年年末產生了可抵扣暫時性差異 CU82 [參見第 20 段和第 26 (4) 段]，無論主體 A 是否預期通過出售債務工具或通過使用債務工具（即通過持有該債務工具並收取合同現金流量）或二者兼有，收回債務工具的帳面金額。

這是因為可抵扣暫時性差異為財務狀況表中資產或負債的帳面金額與其計稅基礎之間的差異。當該資產或負債的帳面金額收回或清償時，在確定未來期間的應稅利潤（可抵扣虧損）時，該差異將產生可抵扣金額（參見第 5 段）。主體 A 在確定出售或到期時應稅利潤（可抵扣虧損）時取得可抵扣金額 CU1 000，等同於該資產的計稅基礎。

27 可抵扣暫時性差異的轉回使得在確定未來期間的應稅利潤時產生抵扣項目。但是，只有當主體賺得足夠的應稅利潤以抵銷抵扣金額時，表現為所得稅支付額減少的經濟利益才流入該主體。因此，只有當很可能取得用來抵扣可抵扣暫時性差異的應稅利潤時，主體才能確認遞延所得稅資產。

27A 在評估是否能夠取得用來抵扣可抵扣暫時性差異的應稅利潤時，主體要考慮稅法是否對可抵扣暫時性差異轉回限制可供抵扣應稅利潤的來源。如果稅法並未施加這樣的限制，則主體結合其所有其他可抵扣暫時性差異來評估可抵扣暫時性差異。但如果稅法

限制損失僅能用來抵扣特定類型的收益，則僅需要結合其他適當類型的可抵扣暫時性差異來評估可抵扣暫時性差異。

28 當存在與同一稅務機關和同一納稅主體相關的、並預期在以下所指期間轉回的、足夠的應納稅暫時性差異時，很可能取得用來抵扣可抵扣暫時性差異的應稅利潤：

- (1) 與可抵扣暫時性差異預期轉回的相同期間；或者
- (2) 由遞延所得稅資產產生的可抵扣虧損可以向前期或向後期結轉的期間。

在上述情況下，遞延所得稅資產應在可抵扣暫時性差異產生的期間確認。

29 當與同一稅務機關和同一納稅主體相關的應納稅暫時性差異不足時，確認遞延所得稅資產應受到下列條件的約束：

(1) 在與可抵扣暫時性差異轉回的相同期間（或由遞延所得稅資產產生的可抵扣虧損可以向前期或向後期結轉的期間），主體很可能有與同一稅務機關和同一納稅主體相關的、足夠的應稅利潤。在評估未來期間是否有足夠的應稅利潤時，主體：

①比較可抵扣暫時性差異與未來應稅利潤（該未來應稅利潤不包括那些可抵扣暫時性差異轉回所產生的所得稅抵扣）。此比較顯示未來應稅利潤足以供主體抵扣那些可抵扣暫時性差異轉回所產生的金額的程度；以及

②不應考慮預計在未來期間產生的可抵扣暫時性差異所產生的應稅金額，因為由這些可抵扣暫時性差異產生的遞延所得稅資產本身就要求有未來應稅利潤才能利用；或者

(2) 主體具有在恰當期間運用稅務籌劃創造應稅利潤的機會。

29A 如果有充分證據表明主體很可能以高於帳面金額的金額收回某些資產，則其對很可能取得的未來應稅利潤的估計應包含此項收回。例如，當以公允價值計量一項資產時，主體應考慮是否有

充分證據判斷主體很可能以高於帳面金額的金額收回該資產。例如，當主體預期持有固定利率債務工具並收取合同現金流量時，可能即屬於這種情況。

30 稅務籌劃機會，指主體在結轉後期的可抵扣虧損或稅款抵減到期之前的特定期間內，為創造或增加應稅收益而採取的行動。例如，在某些稅收管轄區，可能通過以下方式創造或增加應稅利潤：

- (1) 選擇以已收或應收為基礎對利息收入計稅；
- (2) 遲延從應稅利潤中進行某些抵扣的要求權；
- (3) 出售（或許再租回）那些已經增值但未調整計稅基礎以反映這種增值的資產；以及
- (4) 出售產生非應稅收益的資產（例如，在某些稅收管轄區的政府債券）以購買產生應稅收益的另一項投資。

如果稅務籌劃機會將應稅利潤從較遲的期間提前至較早的期間，那麼，結轉後期的可抵扣虧損或稅款抵減的利用，仍然要取決於在未來產生暫時性差異以外來源的未來應稅利潤的存在。

31 如果主體有最近虧損的記錄，則應考慮第 35 段和第 36 段中的指南。

32 [已刪除]

商 譽

32A 如果企業合併中產生的商譽的帳面金額小於其計稅基礎，兩者之間的差異產生遞延所得稅資產。商譽的初始確認所產生的遞延所得稅資產，在很可能取得用來抵扣可抵扣暫時性差異的應稅利潤的情況下，應當作為企業合併會計處理的一部分予以確認。

資產或負債的初始確認

33 在資產初始確認時產生遞延所得稅資產的一個例子是，與某項資產相關的非應稅政府補助在確定該資產帳面金額時已予扣

除，但計稅時卻不能從該資產的應計折舊額（即其計稅基礎）中扣除；該資產的帳面金額小於其計稅基礎，從而產生可抵扣暫時性差異。政府補助也可以作為遞延收益處理，在此種情況下，遞延收益與零計稅基礎之間的差額是可抵扣暫時性差異。無論主體採用何種列報方法，都不能確認由此產生的遞延所得稅資產，原因如第 22 段所述。

未利用可抵扣虧損和未利用稅款抵減

34 以很可能取得用來抵扣未利用可抵扣虧損和未利用稅款抵減的未來應稅利潤為限，對結轉後期的未利用可抵扣虧損和未利用稅款抵減，確認遞延所得稅資產。

35 結轉後期的未利用可抵扣虧損和未利用稅款抵減所產生的遞延所得稅資產的確認標準，與可抵扣暫時性差異所產生的遞延所得稅資產的確認標準相同。但是，未利用可抵扣虧損的存在足以表明未來應稅利潤可能不會取得。因此，在主體有近期虧損記錄的情況下，只有當主體有足夠的應納稅暫時性差異，或存在令人信服的其他證據表明主體將來能夠取得足夠的、用來抵扣未利用可抵扣虧損或未利用稅款抵減的應稅利潤時，主體才確認未利用可抵扣虧損或稅款抵減所產生的遞延所得稅資產。在這種情況下，第 82 段要求披露遞延所得稅資產的金額以及支持其確認的證據的性質。

36 主體評估取得用來抵扣未利用可抵扣虧損或未利用稅款抵減的應稅利潤的可能性時，應考慮以下標準：

(1) 主體是否有足夠的、與同一稅務機關和同一納稅主體相關的應納稅暫時性差異，該差異將產生用來抵扣尚未到期的未利用可抵扣虧損或未利用稅款抵減的應稅金額；

(2) 在未利用可抵扣虧損或未利用稅款抵減到期前，主體是否很可能取得應稅利潤；

(3) 未利用可抵扣虧損是否由不大可能再出現的可辨認的原因形成；以及

(4) 主體是否可取得稅務籌劃機會（參見第 30 段），該機會將在未利用可抵扣虧損或未利用稅款抵減的可利用期間創造應稅利潤。

如果不是很可能取得用來抵扣未利用可抵扣虧損或未利用稅款抵減的應稅利潤，就不能確認遞延所得稅資產。

未確認遞延所得稅資產的重估

37 在每一個報告期末，主體要對未確認的遞延所得稅資產重新評估。當未來應稅利潤很可能收回遞延所得稅資產時，主體確認該項以前未確認的遞延所得稅資產。例如，交易條件的改進，可能使主體更有可能在未來產生足夠的應稅利潤，從而使遞延所得稅資產滿足第 24 段或第 34 段設定的確認標準。另一個例子是，主體在購買日或之後重新評估遞延所得稅資產（參見第 67 段和第 68 段）。

對子公司、分支機構及聯營企業的投資和在合營安排中的權益

38 如果對子公司、分支機構及聯營企業的投資或在合營安排中的權益〔即母公司或投資方享有子公司、分支機構、聯營企業或被投資方的淨資產（包括商譽的帳面金額在內）的份額〕的帳面金額與該投資或權益的計稅基礎（經常是成本）不一致時，會產生暫時性差異。這些差異也可能在許多不同的情況下產生，例如：

(1) 子公司、分支機構、聯營企業和合營安排存在未分配利潤；

(2) 母公司和其子公司分處在不同的國家時，匯率發生變化；以及

(3) 對聯營企業的投資的帳面金額減少到其可收回金額。

如果母公司在其單獨財務報表中以成本或重估金額對投資計價，那麼在合併財務報表中的暫時性差異可能與母公司單獨財務報表中該投資的暫時性差異不一致。

39 對所有與對子公司、分支機構及聯營企業的投資和在合營安排中的權益相關的應納稅暫時性差異，應確認遞延所得稅負債，但同時滿足以下條件的除外：

- (1) 母公司、投資方、合營方或共同經營方能夠控制該暫時性差異轉回的時間；並且
- (2) 該暫時性差異在可預見的未來很可能不會轉回。

40 當母公司控制了子公司的股利政策時，就能夠控制與那項投資相關的暫時性差異（包括未分配利潤和外幣折算差額所產生的暫時性差異）轉回的時間。而且，確定暫時性差異轉回時的應付所得稅金額經常是不切實可行的。因此，當母公司已經決定那些利潤在可預見的未來不予分配時，母公司不應確認遞延所得稅負債。同樣的考慮適用於對分支機構的投資。

41 主體以功能貨幣計量其非貨幣性資產和負債（參見《國際會計準則第 21 號——匯率變動的影響》）。如果主體的應稅利潤或可抵扣虧損（進而非貨幣性資產和負債的計稅基礎）以另外一種貨幣確定，那麼，匯率變動會產生暫時性差異，而暫時性差異導致確認遞延所得稅負債或（遵循第 24 段）遞延所得稅資產。該遞延所得稅應借記或貸記入損益（參見第 58 段）。

42 聯營企業的投資方不控制該聯營企業，通常也不能決定其股利政策。因此，如果沒有協議約定聯營企業的利潤在可預見的未來不予分配，投資方應確認與對聯營企業投資相關的應納稅暫時性差異所產生的遞延所得稅負債。在有些情況下，如果投資方無法確定其收回對聯營企業投資成本時應交納的稅款，但能夠確定應付的稅款金額將等於或大於一個最低金額。在這種情況下，遞延所得稅負債應以該最低金額計量。

43 合營安排各方之間的協議通常涉及利潤分配，並明確對這些問題的決策是否要求得到各方或其中幾方的同意。如果合營方或共同經營方能夠控制其在合營安排中利潤份額的分配時間，並且其利潤份額在可預見的未來不是很可能被分配，就不能確認遞延所得稅負債。

44 當且僅當很可能滿足下列條件時，主體應對所有對子公司、分支機構及聯營企業的投資和在合營安排中的權益所產生的可抵扣暫時性差異，確認遞延所得稅資產：

- (1) 暫時性差異在可預見的未來將轉回；並且
- (2) 未來能夠取得用來抵扣暫時性差異的應稅利潤。

45 當確定與對子公司、分支機構及聯營企業的投資和在合營安排中的權益相關的可抵扣暫時性差異是否應確認遞延所得稅資產時，主體應考慮第 28 段至第 31 段提供的指南。

計 量

46 當期和以前期間形成的當期所得稅負債（資產），應按報告期末已頒佈或實質上已頒佈的稅率（和稅法）計算的預期應付稅務機關（從稅務機關返還）的金額計量。

47 遞延所得稅資產和遞延所得稅負債，以報告期末已頒佈或實質上已頒佈的稅率（和稅法）為基礎，按預期實現該資產或清償該負債的期間的稅率計量。

48 當期和遞延所得稅資產以及當期和遞延所得稅負債通常按已頒佈的稅率（和稅法）計量。但是，在某些稅收管轄區，政府宣佈的稅率（和稅法）有實際頒佈的實質性效果，實際頒佈可能在宣佈之後幾個月。在這些情況下，所得稅資產和所得稅負債應採用已宣佈的稅率（和稅法）計量。

49 當不同的稅率適用於不同水準的應稅收益時，遞延所得稅資產和遞延所得稅負債應以預期適用於暫時性差異預計轉回期間的應稅利潤（可抵扣虧損）的平均稅率計量。

50〔已刪除〕

51 遞延所得稅負債和遞延所得稅資產的計量，應反映主體在報告期末預期收回或清償其資產和負債帳面金額的方式所導致的納稅後果。

51A 在某些稅收管轄區，企業收回（清償）其資產（負債）的帳面金額的方式可能影響以下一個或兩個方面：

（1）當企業收回（清償）其資產（負債）的帳面金額時適用的稅率；以及

（2）資產（負債）的計稅基礎。

在上述情況下，主體應採用與收回或清償的預期方式相一致的稅率和計稅基礎，來計量遞延所得稅負債和遞延所得稅資產。

示例 1

某項不動產、廠場和設備的帳面金額為 100 貨幣單位，計稅基礎是 60 貨幣單位。如果出售該資產，適用稅率 20%，稅率 30% 適用於其他收益。

如果主體預期不再繼續使用該資產而是將其出售，則應確認遞延所得稅負債 8 貨幣單位 ($40 \times 20\%$)；如果主體預期保留該資產並通過使用來收回其帳面金額，則應確認遞延所得稅負債 12 貨幣單位 ($40 \times 30\%$)。

示例 2

某項不動產、廠場和設備的成本為 100 貨幣單位，帳面金額由 80 貨幣單位重估為 150 貨幣單位。計稅時沒有作相應調整。累計計稅折舊為 30 貨幣單位，稅率為 30%。如果該資產以超出成本的價格出售，則累計計稅折舊 30 貨幣單位將包括在應稅收益中，但超出成本的出售所得收入將不納稅。

示例 2

該資產的計稅基礎是 70 貨幣單位，同時存在應納稅暫時性差異 80 貨幣單位。如果主體打算通過使用該資產收回其帳面金額，必須產生應稅收益 150 貨幣單位，但只能扣除折舊 70 貨幣單位。由此，存在遞延所得稅負債 24 貨幣單位 ($80 \times 30\%$)。如果主體預期通過以價格 150 貨幣單位立即出售該資產以收回其帳面金額，則遞延所得稅負債可計算如下：

	應納稅暫時性差異	稅率	遞延所得稅負債
累計計稅折舊	30	30%	9
超出成本的收入	50	0	—
總計	80		9

(注：按照第 61A 段，因重估而產生的額外遞延所得稅應確認為其他綜合收益。)

示例 3

沿用示例 2，但如果該資產以超過成本的價格出售，則累計計稅折舊將包括在應稅收益中（按 30% 徵稅），出售所得在扣除物價上漲調整的成本 110 貨幣單位後將按 40% 徵稅。

如果主體打算通過使用該資產收回其帳面金額，必須產生應稅收益 150 貨幣單位，但只能扣除折舊 70 貨幣單位。由此，計稅基礎是 70 貨幣單位，存在應納稅暫時性差異 80 貨幣單位，同時還存在遞延所得稅負債 24 貨幣單位 ($80 \times 30\%$)，與示例 2 相同。

如果主體打算通過立即出售該資產、取得出售所得 150 貨幣單位進而收回其帳面金額，則主體將能扣減物價上漲調整的成本 110 貨幣單位。淨出售所得 40 貨幣單位將按 40% 徵稅。此外，累計計稅折舊 30 貨幣單位將包括在應稅收益中，按 30% 徵稅。由此，計稅基礎是 80 貨幣單位 ($110 - 30$)，存在應納稅暫時性差異 70 貨幣單位，同時還存在遞延所得稅負債 25 貨幣單位 ($40 \times 40\% + 30 \times 30\%$)。如果在本例中計稅基礎不十分明顯，那麼考慮第 10 段設定的基本原則可能是有幫助的。

示例 3

(注：按照第 61A 段，因重估而產生的額外遞延所得稅應確認為其他綜合收益。)

51B 如果遞延所得稅負債或遞延所得稅資產產生於以《國際會計準則第 16 號》中重估價模式計量的非折舊資產，那麼遞延所得稅負債或遞延所得稅資產的計量應當反映通過出售該非折舊資產收回其帳面金額的納稅後果，而不考慮計量該資產帳面金額的基礎。相應地，如果稅法明確規定了適用於資產出售產生的應稅金額的稅率，且該稅率與適用於資產使用產生的應稅金額的稅率不同，那麼計量與非折舊資產相關的遞延所得稅負債或遞延所得稅資產時應採用前者。

51C 如果遞延所得稅負債或遞延所得稅資產產生於以《國際會計準則第 40 號》中的公允價值模式計量的投資性房地產，那麼存在一項可推翻假設，即投資性房地產的帳面金額將通過出售收回。相應地，除非該假設被推翻，遞延所得稅負債或遞延所得稅資產的計量應該反映完全通過出售來收回該投資性房地產帳面金額的納稅後果。如果投資性房地產是應折舊的，並且其相關業務模式的目標是通過一段時間內而非出售的方式消耗該投資性房地產包含的全部經濟利益，則上述假設將被推翻。如果該假設被推翻，則應遵循第 51 段和第 51A 段的規定。

用於說明第 51C 段的示例

某投資性房地產成本為 100，公允價值為 150，以《國際會計準則第 40 號》中的公允價值模式計量。該房地產包括成本為 40、公允價值為 60 的土地和一座成本為 60、公允價值為 90 的建築物。該土地具有永久使用壽命。

建築物累計計稅折舊為 30。未實現的投資性房地產的公允價值變動不影響應稅利潤。如果投資性房地產按高於成本的價格出售，那麼累計計稅

用於說明第 51C 段的示例

折舊 30 的轉回將被包括在應稅利潤中，並按普通稅率 30% 計稅。對於超過成本部分的出售所得，稅法特別規定，如果持有相關資產少於兩年，適用 25% 的稅率，持有時間如超過兩年，則適用 20% 的稅率。

因為投資性房地產採用《國際會計準則第 40 號》中的公允價值模式計量，所以存在一項可推翻假設，即主體將完全通過出售來收回投資性房地產的帳面金額。如果該假設沒有被推翻，遞延所得稅應反映完全通過出售來收回帳面金額的納稅後果，即使主體預期在出售前賺取房地產租賃收入也是如此。

如果上述土地被出售，其計稅基礎為 40，因此應納稅暫時性差異為 20 ($60 - 40$)。

如果上述建築物被出售，其計稅基礎為 30 ($60 - 30$)，因此應納稅暫時性差異為 60 ($90 - 30$)。相應地，與該投資性房地產相關的應納稅暫時性差異合計為 80 ($20 + 60$)。

根據第 47 段的規定，稅率是預期實現該投資性房地產期間的適用稅率。因此，如果主體預期在持有超過兩年後出售該房地產，則相關遞延所得稅負債的計算如下：

	應納稅暫時性差異	稅率	遞延所得稅負債
計稅累計折舊	30	30%	9
超出成本的銷售款項	<u>50</u>	20%	<u>10</u>
總計	<u>80</u>		<u>19</u>

如果主體預期在持有少於兩年時出售該房地產，上述計算應作修訂，超出成本的出售所得將適用 25% 而不是 20% 的稅率。

如果，與上述情況相反，主體持有該建築物的商業模式的目標是通過長時間的使用而非出售來消耗其包含的全部經濟利益，則對於該建築物而言，上述假設將被推翻。然而，該土地是不應折舊的。因此，有關土地的出售收回假設不會被推翻。相應地，遞延所得稅負債會反映建築物的帳面金額通過使用收回而土地的帳面金額通過出售收回的納稅後果。

用於說明第 51C 段的示例

在使用該建築物時，其計稅基礎為 30 ($60 - 30$)，應納稅暫時性差異為 60 ($90 - 30$)，因此確認的遞延所得稅負債為 18 (60 乘以 30% 的稅率)。

在出售該土地時，其計稅基礎為 40，應納稅暫時性差異為 20 ($60 - 40$)，因此確認的遞延所得稅負債為 4 (20 乘以 20% 的稅率)。

因此，如果通過出售收回建築物帳面金額的假設被推翻，與該投資性房地產相關的遞延所得稅負債為 22 ($18 + 4$)。

51D 對於企業合併中因計量投資性房地產而產生遞延所得稅負債或遞延所得稅資產的情形，如果該主體將採用公允價值模式對這一投資性房地產進行後續計量，則第 51C 段中的可推翻假設也同樣適用。

51E 第 51B 段至第 51D 段並不改變在確認和計量遞延所得稅資產時應用本準則第 24 段至第 33 段（可抵扣暫時性差異）和第 34 段至第 36 段（未利用可抵扣虧損和未利用稅款抵減）中各項原則的要求。

52 [被移動並重標記為 51A]

52A 在某些稅收管轄區，如果部分或全部淨利潤或留存收益作為股利支付給主體的股東，那麼應付所得稅將按較高或較低的稅率交付。在另一些稅收管轄區，如果部分或全部淨利潤或留存收益作為股利支付給主體的股東，那麼所得稅則可能返還或支付。在這些情況下，當期和遞延所得稅資產以及當期和遞延所得稅負債，應按適用於未分配利潤的稅率計量。

52B [已刪除]

用於說明第 52A 和第 57A 段的示例

下面的示例涉及在未分配利潤按較高稅率（50%）交付所得稅且當分配利潤時返還某一金額的稅收管轄區，主體當期和遞延所得稅資產以及當期和遞延所得稅負債的計量。已分配利潤的稅率為 35%。在報告期末，即 20X1 年 12 月 31 日，主體未對報告期後擬議或宣佈的股利確認負債。因此，20X1 年未確認股利。20X1 年的應稅收益為 100 000 貨幣單位。20X1 年應納稅暫時性差異淨額為 40 000 貨幣單位。

主體確認了 50 000 貨幣單位的當期所得稅負債和當期所得稅費用。未因未來股利對潛在可收回金額確認資產。主體還確認了 20 000 貨幣單位 ($40 000 \times 50\%$) 的遞延所得稅負債和遞延所得稅費用，表示當收回或清償根據適用於未分配利潤的稅率計算的資產和負債的帳面金額時，主體將支付的所得稅金額。

隨後，20X2 年 3 月 15 日，主體將由前期經營利潤產生的 10 000 貨幣單位股利，確認為負債。

20X2 年 3 月 15 日，主體將收回的所得稅 1 500 貨幣單位（已確認為負債的股利的 15%），確認為當期所得稅資產，並抵減 20X2 年的當期所得稅費用。

53 遞延所得稅資產和遞延所得稅負債不應折現。

54 以折現基礎來可靠地確定遞延所得稅資產和遞延所得稅負債，要求將每一項暫時性差異轉回的時間詳細列表。在許多情況下，這種列表不切實可行或高度複雜。因此，要求對遞延所得稅資產和遞延所得稅負債折現是不恰當的。允許但不要求折現，將會導致主體之間的遞延所得稅資產和遞延所得稅負債不可比。因此，本準則不要求也不允許對遞延所得稅資產和遞延所得稅負債折現。

55 暫時性差異應依據資產或負債的帳面金額來確定。即使帳面金額本身是以折現基礎確定的也是如此，退休福利義務即是此例（參見《國際會計準則第 19 號——僱員福利》）。

56 在每一個報告期末，應對遞延所得稅資產的帳面金額進行覆核。如果不再是很可能取得足夠的應稅利潤以允許利用部分或全部遞延所得稅資產的利益，主體應當減少該項遞延所得稅資產的帳面金額。當很可能取得足夠的應稅利潤時，此類減少的金額應當轉回。

當期所得稅和遞延所得稅的確認

57 交易或其他事項的當期和遞延所得稅影響的會計處理，應與該交易或事項本身的會計處理一致。第 58 段至第 68C 段貫徹了這項原則。

57A 當主體確認支付股利的負債時，應確認股利（如《國際財務報告準則第 9 號》所定義）的所得稅納稅後果。相較於向所有者分配股利，股利的所得稅納稅後果更直接地與產生可分配利潤的過去的交易或事項相關聯。所以，主體應按照這些過去的交易或事項原確認之處，在當期損益、其他綜合收益或權益中確認股利的所得稅納稅後果。

確認為損益的項目

58 當期和遞延所得稅，應確認為收益或費用並包括在本期損益中，但由以下情況之一產生的所得稅除外：

(1) 在相同或不同的期間不確認為損益（確認為其他綜合收益或直接確認為權益）的交易或事項（參見第 61A 段至第 65 段）；或者

(2) 企業合併（《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》所定義的投資性主體對須以公允價值計量且其變動計入當期損益的子公司的收購除外）（參見第 66 段至第 68 段）。

59 多數遞延所得稅負債和遞延所得稅資產產生時，收益或費用包括在某一期間的會計利潤中，但計入應稅利潤（可抵扣虧損）是在另一不同的期間。所產生的遞延所得稅應確認為損益。例如：

(1) 當利息、特許權使用費或股利收入的收取有拖延，並按照《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》、《國際會計準則第 39 號——金融工具：確認和計量》或《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》的相關規定計入會計利潤中，卻以收付實現制計入應稅利潤（可抵扣虧損）中；以及

(2) 無形資產的成本已按照《國際會計準則第 38 號》資本化，並攤銷計入損益，卻在其發生時計稅抵扣。

60 遞延所得稅資產和遞延所得稅負債的帳面金額可能變化，即使相關的暫時性差異的金額沒有變化。例如，這可能由以下情況引起：

- (1) 稅率或稅法的變化；
- (2) 遞延所得稅資產可收回性的重新評估；或者
- (3) 資產的預期收回方式的變化。

所產生的遞延所得稅應確認為損益，但當其與之前不確認為損益的項目相關時除外（參見第 63 段）。

不確認為損益的項目

61 [已刪除]

61A 如果所得稅與在相同或不同的期間不確認為損益的項目相關，當期所得稅和遞延所得稅應不確認為損益。因此，當期所得稅和遞延所得稅與相同或不同的期間：

- (1) 與確認為其他綜合收益的項目相關，應確認為其他綜合收益（參見第 62 段）；
- (2) 與直接確認為權益的項目相關，應直接確認為權益（參見第 62A 段）。

62 國際財務報告準則規定或允許某些特定項目確認為其他綜合收益。這些項目的例子包括：

- (1) 因不動產、廠場和設備價值重估引起的帳面金額的變動（參見《國際會計準則第 16 號》）；以及
- (2) [已刪除]
- (3) 折算境外經營的財務報表所產生的匯兌差額（參見《國際會計準則第 21 號》）；
- (4) [已刪除]

62A 國際財務報告準則規定或允許某些特定項目直接貸記或借記入權益。這些項目的例子包括：

- (1) 由於會計政策變更追溯適用或差錯更正引起的對留存收益期初餘額的調整（參見《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》）；以及
- (2) 複合金融工具權益項目的初始確認金額。（參見第 23 段）

63 在特殊情況下，可能難以確定與不確認為損益（確認為其他綜合收益或直接確認為權益）的項目相關的當期和遞延所得稅金額。例如以下情形：

- (1) 當所得稅採用累進稅率，並且不可能確定對應稅利潤（可抵扣虧損）中具體組成部分徵稅所採用的稅率時；
- (2) 當稅率或其他稅務規則的變化，影響與之前不確認為損益的項目（整體或部分）相關的遞延所得稅資產或遞延所得稅負債時；或者
- (3) 當主體決定確認或不再全部確認一項遞延所得稅資產，且該遞延所得稅資產與之前不確認為損益的項目（整體或部分）相關時。

在這些情況下，與不確認為損益的項目相關的當期和遞延所得稅，應以所涉及的稅收管轄區內該主體的當期和遞延所得稅合理比

例分攤為基礎，或以獲得該情況下更為合理的分攤的其他方法為基礎。

64 《國際會計準則第 16 號》沒有規定主體是否應在每年將重估資產的折舊或攤銷額與其以成本為基礎的折舊或攤銷額之間的差額，從重估盈餘轉到留存收益。如果主體作這種結轉，則所結轉金額應是減去相關遞延所得稅後的淨額。類似的考慮適用於處置不動產、廠場或設備時所作的結轉。

65 當出於計稅的目的對資產進行重估，且該重估與以前期間的會計重估相關，或與預期在未來期間進行的會計重估相關時，那麼該資產重估和計稅基礎調整的納稅影響都應在發生當期確認為其他綜合收益。但是，如果計稅時重估與以前期間的會計重估不相關，或與預期在未來期間進行的會計重估不相關，那麼，計稅基礎調整的納稅影響應確認為損益。

65A 當主體向其股東支付股利時，可能會被要求代表股東將股利的一部分支付給稅務機關。在許多稅收管轄區，這項金額被稱為預提所得稅。已付或應付稅務機關的這項金額，應作為股利的一部分借記入權益。

企業合併所產生的遞延所得稅

66 正如第 19 段和第 26（3）段所說明的那樣，暫時性差異可能產生於企業合併。按照《國際財務報告準則第 3 號》，在購買日，企業應將遞延所得稅資產（在其滿足第 24 段的確認標準範圍內）或遞延所得稅負債確認為可辨認資產和負債。從而，這些遞延所得稅資產和遞延所得稅負債會影響商譽或主體確認的廉價購買利得的金額。但是，按照第 15（1）段，主體不確認商譽的初始確認所產生的遞延所得稅負債。

67 由於企業合併，購買方實現購買前的遞延所得稅資產的可能性會變化。購買方可能認為其很可能收回自己在企業合併前沒有確認的遞延所得稅資產。例如，購買方可用其未利用可抵扣虧損的利益去抵扣被購買方的未來應稅利潤。或者，由於企業合併，未來應稅利潤將不再很可能允許收回遞延所得稅資產。在這些情況下，購買方應在企業合併當期確認遞延所得稅資產的變化，但不作為企業合併會計處理的一部分。因此，購買方在計量商譽或企業合併中的廉價購買利得時不能將其考慮進去。

68 被購買方的結轉後期的可抵扣虧損或其他遞延所得稅資產的潛在利益，在進行企業合併的初始會計處理時，不能滿足單獨確認的標準，但可能在後續期間實現，主體應將取得的在企業合併後實現的遞延所得稅利益按如下方式確認：

(1) 由於購買日存在的事實和情況的新信息引起的並且在計量期間確認的已取得的遞延所得稅利益，應減少與收購相關的商譽的帳面金額。如果商譽的帳面金額為零，剩餘的遞延所得稅利益應確認為損益。

(2) 所有其他已取得的遞延所得稅利益應確認為損益（除非本準則規定不確認為損益）。

股份支付交易所產生的當期和遞延所得稅

68A 在某些稅收管轄區，主體取得與以股份、股份期權或主體中其他權益工具支付的薪酬相關的所得稅抵扣（即在確定應稅利潤時可抵扣的金額）。該所得稅抵扣的金額可能不同於相關的累計薪酬費用，並且可能會在以後的會計期間產生。例如，在某些稅收管轄區，主體可能按照《國際財務報告準則第 2 號——股份支付》，將所消耗的僱員服務確認為費用並以之作為授予股份期權的對價，但是可能直到行使該股份期權時，才取得以行權日主體的股價為基礎計量的所得稅抵扣。

68B 如同本準則第 9 段和第 26 (2) 段討論的研究成本，迄今為止所接受的僱員服務的計稅基礎（稅務機關允許在未來期間抵扣的金額）與零帳面金額之間的差額，是產生遞延所得稅資產的可抵扣暫時性差異。如果在本期末不知道稅務機關允許在未來期間進行抵扣的金額，則應以本期末可獲得的信息為基礎進行估計。例如，如果稅務機關允許在未來期間抵扣的金額依賴於未來某日的主體股價，則可抵扣暫時性差異的計量應以本期末主體的股價為基礎。

68C 如在第 68A 段中解釋的，所得稅抵扣（或按照第 68B 段計量的估計未來所得稅抵扣）的金額可能與相關的累計薪酬費用不同。本準則第 58 段規定當期和遞延所得稅應當確認為收益或費用，並計入本期損益，除非所得稅產生於（1）在相同或不同的期間不確認為損益的交易或事項，或者（2）企業合併（投資性主體對須以公允價值計量且其變動計入當期損益的子公司的收購除外）。如果所得稅抵扣（或估計的未來所得稅抵扣）的金額超過相關的累計薪酬費用的金額，這表明所得稅抵扣同時與薪酬費用和權益項目相關。在這種情況下，與當期或遞延所得稅相關的超額部分應直接確認為權益。

列 報

所得稅資產和所得稅負債

69—70 [已刪除]

抵 銷

71 主體應抵銷當期所得稅資產和當期所得稅負債，當且僅當：

- (1) 主體具有抵銷已確認金額的法定可執行權利；以及
- (2) 主體意圖以淨額結算，或同時變現資產和清償負債。

72 雖然當期所得稅資產和當期所得稅負債單獨確認和計量，但其在財務狀況表中抵銷時應遵循類似於《國際會計準則第 32 號》為金融工具所確立的標準。當當期所得稅資產和當期所得稅負債與同一稅務機關徵收的所得稅相關，且該稅務機關允許主體按單一的淨額支付稅款或接受返還時，該主體一般就具有將當期所得稅資產和當期所得稅負債抵銷的法定可執行權利。

73 在合併財務報表中，當且僅當所涉及的主體具有按單一的淨額支付稅款或接受返還的法定可執行權利，且主體意圖支付或接受這一淨額，或同時收回資產和清償負債，集團中一個主體的當期所得稅資產與該集團另一主體的當期所得稅負債方能抵銷。

74 主體應抵銷遞延所得稅資產和遞延所得稅負債，當且僅當：

(1) 主體具有將當期所得稅資產和當期所得稅負債抵銷的法定可執行權利；以及

(2) 遞延所得稅資產和遞延所得稅負債與同一稅務機關對以下兩種情形之一徵收的所得稅相關：

①同一納稅主體；或者

②不同納稅主體，但在預期結算或收回遞延所得稅負債或遞延所得稅資產的重大金額的每一未來期間，意圖以淨額結算當期所得稅負債或遞延所得稅資產，或同時變現資產和清償負債。

75 為避免詳細推定每一暫時性差異轉回的時間安排，本準則要求主體將同一納稅主體的遞延所得稅資產和遞延所得稅負債互抵，當且僅當上述遞延所得稅資產和負債與同一稅務部門徵收的所得稅相關，且主體具有將當期所得稅負債與當期所得稅資產互抵的法定行使權。

76 在極少情況下，主體可能擁有抵銷的法定行使權，且同時旨在結算某些期間而非其他的淨額。在上述極少情況下，可能要求詳細推定時間安排，以可靠確定在一個期間內，是否一個納稅主體的遞延所得稅負債將導致稅款支付增加，而另一個納稅主體的遞延所得稅資產將引起稅款支付減少。

所得稅費用

與日常活動產生的損益相關的所得稅費用（收益）

77 與日常活動產生的損益相關的所得稅費用（收益）應在損益及其他綜合收益表內作為損益的一部分列報。

77A [已刪除]

遞延境外所得稅負債或遞延境外所得稅資產的匯兌差額

78 《國際會計準則第 21 號》規定將某些匯兌差額確認為收益或費用，但沒有規定上述差額應在綜合收益表內何處列報。因此，當遞延境外所得稅負債或遞延境外所得稅資產的匯兌差額在綜合收益表內確認時，如果認為對財務報表使用者最為有用，可以將上述差額歸入遞延所得稅費用（收益）。

披 露

79 所得稅費用（收益）的主要組成部分應單獨披露。

80 所得稅費用（收益）的主要組成部分可能包括：

- (1) 當期所得稅費用（收益）；
- (2) 在本期確認的、對以前期間的當期所得稅所作的調整；
- (3) 與暫時性差異的產生和轉回相關的遞延所得稅費用（收益）的金額；

- (4) 與稅率變化或開徵新稅相關的遞延所得稅費用（收益）的金額；
- (5) 用於減少當期所得稅費用的、之前未確認的以前期間可抵扣虧損、稅款抵減或暫時性差異所產生的利益的金額；
- (6) 用於減少遞延所得稅費用的、之前未確認的以前期間可抵扣虧損、稅款抵減或暫時性差異所產生的利益的金額；
- (7) 按照第 56 段，遞延所得稅資產的減記或前期減記轉回所產生的遞延所得稅費用；以及
- (8) 與按照《國際會計準則第 8 號》計入損益（因為無法進行追溯調增）的會計政策變更和差錯相關的所得稅費用（收益）的金額。

81 以下內容也應單獨披露：

- (1) 與借記或貸記入權益的項目相關的當期和遞延所得稅的總額；（參見第 62A 段）；
- (1a) 與其他綜合收益各組成部分相關的所得稅金額〔參見第 62 段和《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂）〕
- (2) [已刪除]；
- (3) 用以下一種或兩種形式對所得稅費用（收益）和會計利潤之間的關係所作的說明：
- ①在所得稅費用（收益）與會計利潤乘以適用稅率的乘積之間進行數字調節，並披露計算適用稅率的基礎；或者
- ②在平均實際稅率與適用稅率之間進行數字調節，並披露計算適用稅率的基礎；
- (4) 與以前的會計期間相比，適用稅率發生變化的說明；
- (5) 在財務狀況表中未確認其遞延所得稅資產的可抵扣暫時性差異、未利用可抵扣虧損和未利用稅款抵減的金額（和到期日，如有）；

(6) 與對子公司、分支機構及聯營企業的投資和在合營安排中的權益相關且未確認遞延所得稅負債的暫時性差異的總額（參見第 39 段）；

(7) 就每一類暫時性差異以及每一類未利用可抵扣虧損和未利用稅款抵減而言：

①在每一個列報期的財務狀況表內確認的遞延所得稅資產和遞延所得稅負債的金額；

②確認為損益的遞延所得稅收益或費用的金額，如果從財務狀況表中所確認金額的變化看不明顯；

(8) 就終止經營而言，與以下內容相關的所得稅費用：

①終止的利得或損失；以及

②終止經營本期的日常活動形成的損益，以及每一個列報前期的對應金額；以及

(9) 在財務報表批准報出前擬議或宣告向主體的股東分配、但未在財務報表中確認為負債的股利的所得稅後果的金額。

(10) 如果在企業合併中主體是購買方，企業合併引起的購買前遞延所得稅資產所確認金額變化（參見第 67 段）的金額；以及

(11) 如果在企業合併中取得的遞延所得稅利益不在購買日確認而是在購買日之後確認（參見第 68 段），對引起遞延所得稅利益確認的事項或情況的變化的說明。

82 當以下情況出現時，主體應披露遞延所得稅資產的金額和支持其確認的證據的性質：

(1) 該遞延所得稅資產的利用取決於未來應稅利潤超過因轉回現有應納稅暫時性差異所形成的利潤的部分；以及

(2) 在與遞延所得稅資產相關的稅收管轄區，該主體在當期或前期發生了虧損。

82A 在第 52A 段所描述的情況中，主體應當披露向股東支付股利所產生的潛在所得稅後果的性質。此外，主體應當披露實際可確定的潛在所得稅納稅後果的金額，以及是否存在任何實際無法確定的潛在所得稅納稅後果。

83 [已刪除]

84 第 81(3) 段規定的披露使財務報表使用者能了解所得稅費用（收益）和會計利潤之間的關係是否不尋常，並了解未來可能影響這種關係的重要因素。所得稅費用（收益）和會計利潤之間的關係可能受到諸如免稅收入、在確定應稅利潤（可抵扣虧損）時不可抵扣的費用以及可抵扣虧損和境外稅率等因素的影響。

85 在說明所得稅費用（收益）和會計利潤之間的關係時，主體應使用能向財務報表使用者提供最有意義信息的適用稅率。通常，最有意義的稅率是主體居住地所在國的境內稅率，它是適用的國家所得稅稅率和按基本相同的應稅利潤（可抵扣虧損）計算的地方所得稅稅率合在一起的稅率。但是，對在幾個稅收管轄區內經營的主體而言，把各稅收管轄區用境內稅率所作的單獨調節匯總起來，可能更有意義。下面的示例說明適用稅率的選擇如何影響數字調整的列報。

說明第 85 段的示例

19X2 年，某主體在其稅收管轄區（國家 A）的會計利潤是 1 500 貨幣單位（19X1 年為 2 000 貨幣單位），在國家 B 的會計利潤是 1 500 貨幣單位（19X1 年為 500 貨幣單位）。國家 A 的稅率是 30%；國家 B 的稅率是 20%。在國家 A 計稅時，費用 100 貨幣單位（19X1 年為 200）是不可抵扣的。

下面是按境內稅率進行調整的例子。

19X1

19X2

說明第 85 段的示例

會計利潤	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
按國內稅率 30% 計算的所得 稅	750	900
計稅時不可抵扣的費用的納 稅影響	60	30
國家 B 低稅率的影響	<u>(50)</u>	<u>(150)</u>
所得稅費用	<u>760</u>	<u>780</u>

以下是將每個國家的稅收管轄區的單獨調節匯總編製的調節例子。根據這種方法，報告主體本國的稅率與其他稅收管轄區的境內稅率之間的差額，其影響並不作為一個單獨的調節項目。主體可能需要論述稅率或是不同稅收管轄區賺得的利潤的匯總數的重大變化，以按照第 81 (4) 段的規定說明適用稅率的變化。

會計利潤	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
按適用於有關國家的利潤的國內稅率 計算的所得稅	700	750
計稅時不可抵扣的費用的納稅影響	<u>60</u>	<u>30</u>
所得稅費用	<u>760</u>	<u>780</u>

86 平均實際稅率由所得稅費用（收益）除以會計利潤得到。

87 計算對子公司、分支機構及聯營企業的投資和在合營安排中的權益（參見第 39 段）所產生的未確認遞延所得稅負債的金額，通常是不切實可行的。因此，本準則要求披露相關暫時性差異

的總金額，而不要求披露遞延所得稅負債。但如果切實可行，應鼓勵主體披露未確認的遞延所得稅負債金額，因為財務報表使用者可能認為這種信息有用。

87A 第 82A 段落要求主體披露向股東支付股利所產生的潛在所得稅後果的性質。主體應當披露所得稅體系的重要特徵和將影響股利潛在的所得稅納稅後果金額的因素。

87B 有時，計算向股東支付股利所產生的潛在所得稅後果總額，不是切實可行的。例如，當主體擁有大量的境外子公司時，就可能出現這種情況。但是，即使在這種情況下，總額中某些部分的金額也可能較易確定。例如，在一個集團中，母公司與其某些子公司可能已對未分配利潤按較高稅率支付了所得稅，並知道未來從合併留存收益中向股東支付的股利中將返還的金額。在這種情況下，應當披露可返還金額。如果適用，主體還應當披露無法切實可行確定的額外的潛在所得稅納稅後果。在母公司單獨財務報表中，如有，應披露與母公司留存收益相關的潛在所得稅納稅後果。

87C 按第 82A 段規定披露的主體，也可能被要求披露與對子公司、分支機構及聯營企業的投資或在合營安排中的權益相關的暫時性差異。在這種情況下，主體在確定按第 82A 段披露的信息時，應當考慮這一點。例如，可能會要求主體披露與在子公司中的投資相關的、尚未確認遞延所得稅負債的暫時性差異總額〔參見第 81（6）段〕。如果計算未確認的遞延所得稅負債金額不切實可行（參見第 87 段），則可能存在無法實際確定的、與這些子公司相關的股利潛在的所得稅後果金額。

88 主體應按照《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》披露與所得稅有關的或有負債和或有資產。或有負債和或有資產可能產生於諸如與稅務機關之間未解決的爭議。類似地，當在報告期後頒佈或宣佈稅率或稅法變化時，主體應披露這些

變化對其當期和遞延所得稅資產以及當期和遞延所得稅負債的重大影響（參見《國際會計準則第 10 號——報告期後事項》）。

生效日期

89 本準則對自 1998 年 1 月 1 日或之後開始的期間的財務報表有效，第 91 段規定的情況除外。如果主體對自 1998 年 1 月 1 日之前開始的期間的財務報表採用本準則，那麼主體應披露採用本準則而不是 1979 年批准的《國際會計準則第 12 號——所得稅會計》這一事實。

90 本準則取代了 1979 年批准的《國際會計準則第 12 號——所得稅會計》。

91 第 52A 段、第 52B 段、第 65A 段、第 81(9) 段、第 82A 段、第 87A 段、第 87B 段和第 87C 段，以及第 3 段和第 50 段的刪除，對自 2001 年 1 月 1 日或之後開始的期間的年度財務報表¹有效。鼓勵提前採用。如果提前採用影響財務報表，主體應當披露這一事實。

92 《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂）修訂了國際財務報告準則中所用的術語，除此之外，還修訂了第 23 段、第 52 段、第 58 段、第 60 段、第 62 段、第 63 段、第 65 段、第 68C 段、第 77 段和第 81 段，刪除了第 61 段並增加了第 61A 段、第 62A 段和第 77A 段。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間採用這些修訂。如果主體提前採用《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂），這些修訂也應適用於提前採用的期間。

1 第 91 段是指“年度財務報表”，以更清楚的語言表述 1998 年採用的生效日期。第 89 段是指“財務報表”。

93 第 68 段應自《國際財務報告準則第 3 號》（2008 年修訂）的生效日期起按未來適用法適用於在企業合併中取得的遞延所得稅資產的確認。

94 因此，如果所得稅利益自購買日起沒有滿足單獨確認的標準並且在購買日後確認，主體不應對之前企業合併的會計處理進行調整，除非該所得稅利益是在計量期間內確認，且由於購買日存在的事實和情況的新信息引起。其他已確認的所得稅利益應確認為損益（除非本準則規定不確認為損益）。

95 《國際財務報告準則第 3 號》（2008 年修訂）修訂了第 21 段和第 67 段，增加了第 32A 段和第 81（10）段及 81（11）段。主體應對自 2009 年 7 月 1 日或之後開始的年度期間採用這些修訂。如果主體提前採用《國際財務報告準則第 3 號》（2008 年修訂），這些修訂也應適用於提前採用的期間。

96〔已刪除〕

97〔已刪除〕

98 2010 年 12 月發佈的《遞延所得稅：對基礎資產的收回》將第 52 段重新編號為第 51A 段，修訂了第 10 段和第 51A 段之後的示例，新增了第 51B 段和第 51C 段及之後的示例、第 51D 段、第 51E 段和第 99 段。主體應對自 2012 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間採用這些修訂。允許提前採用。如果主體在更早的期間內採用這些修訂，則應披露這一事實。

98A 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》修訂了第 2 段、第 15 段、第 18（5）段、第 24 段、第 38 段、第 39 段、第 43 段至第 45 段、第 81（6）段、第 87 段和第 87C 段。主體須在採用《國際財務報告準則第 11 號》時採用這些修訂。

98B 2011 年 6 月發佈的《其他綜合收益項目的列報》（對《國際會計準則第 1 號》的修訂）修訂了第 77 段並刪除了第 77A 段。主體須在採用 2011 年 6 月修訂的《國際會計準則第 1 號》時採用這些修訂。

98C 2012 年 10 月發佈的《投資性主體》（對《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 12 號》和《國際會計準則第 27 號》的修訂）修訂了第 58 段和第 68C 段。主體應對自 2014 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間採用這些修訂。允許對《投資性主體》的提前採用。如果提前採用這些修訂，主體也應同時採用《投資性主體》中包含的所有修訂。

98D [已刪除]

98E 2014 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》修訂了第 59 段。主體應在採用《國際財務報告準則第 15 號》時採用這一修訂。

98F 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》修訂了第 20 段並刪除了第 96 段、第 97 段和第 98D 段。主體應在採用《國際財務報告準則第 9 號》時採用這些修訂。

98G 2016 年 1 月發佈的《國際財務報告準則第 16 號》修訂了第 20 段。主體應在採用《國際財務報告準則第 16 號》時採用這一修訂。

98H 2016 年 1 月發佈的《對未實現損失的遞延所得稅資產的確認》（對《國際會計準則第 12 號》的修訂）修訂了第 29 段並增加了第 27A 段、第 29A 段和第 26 段之後的示例。主體應對自 2017 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間採用這些修訂。允許提前採用。如果主體在更早的期間內採用這些修訂，則應披露這一事實。主體應按照《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變

更和差錯》追溯應用這些修訂。然而，首次執行該修訂時，可以將最早比較期間的期初權益變化計入期初留存收益〔或權益的另一組成部分（如適當）〕，而無須在期初留存收益和權益的其他組成部分之間分配。採用該豁免的主體必須披露這一事實。

98I 2017 年 12 月發佈的《國際財務報告準則年度改進（2015—2017）》增加了第 57A 段並刪除了第 52B 段。主體應對自 2019 年 1 月 1 日或之後日期開始的年度期間採用這些修訂。允許提前採用。如果主體在更早的期間內採用這些修訂，則應披露這一事實。主體首次執行該修訂時，應將其應用於最早比較期期初或之後確認的股利的所得稅納稅後果。

《解釋公告第 21 號》的撤銷

99 2010 年 12 月發佈的《遞延所得稅：對基礎資產的收回》作出的修訂取代了《解釋公告第 21 號——所得稅：已重估非折舊資產的收回》。