

## US GAAP 与 IFRS 之比较: 税务 – 致同研究之 US GAAP 系列(十二)

2015 年 1 月, FASB 发布了建议的 ASU 《所得税 (主题 740) —— 主体内资产转移》, 与所得税的会计处理相关。关于主体内资产转移的建议修订将删除目前对资产被出售给外部某一方之前, 主体内转移的所得税影响禁止确认的限制, 并在转移发生时确认所得税影响。此变更将使 U. S. GAAP 与 IFRS 对此类转移的所得税影响的确认一致。

### 税务

IFRS	U.S. GAAP
<b>相关指引:</b> IAS 12 和 32	<b>相关指引:</b> ASC 740、718-740、805-740 和 845
<b>简介</b>	
所得税会计的目标是确认当期应付或可退还的所得税及递延所得税的金额。所得税费用等于当前所得税费用 (或退税) 加上当期递延所得税的变动, 扣除由业务合并所产生或记录在损益以外的税款。	与 IFRS 类似 (ASC 740-10-10-1)。
当期和以前期间的所得税, 以尚未支付的金额为限, 确认为一项负债。如果已支付的金额超过对应期间的应支付的金额, 则超出部分应确认为一项资产。与能够向前期结转以收回以前期间的当期所得税的可抵扣亏损相关的利益, 也确认为一项资产 (IAS 12.12-.13)。	计算当期所得税的方法与 IFRS 类似, 但存在某些例外情况, 例如, 对消除公司间利润的所得税处理, 这将在下面进行讨论。
对以下项目产生的递延所得税不予确认: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 商誉的初始确认 (IAS 12.15 和.32A)</li> <li>• 在不是业务合并并且在交易时既不影响会计利润也不影响应税利润 (可抵扣亏损) 的交易中, 资产或负债的初始确认 (IAS 12.15 和.24)</li> </ul>	对以下项目, 递延所得税不予确认: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 其摊销不能抵减税款的商誉 (ASC 740-10-25-3(d))</li> <li>• 与 IFRS 不同, U.S. GAAP 没有类似的例外</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 与对子公司、分支机构和联营企业的投资及在合营安排中的权益相关的应纳税暂时性差异, 并满足以下两个条件 (IAS 12.39): <ul style="list-style-type: none"> <li>- 母公司、投资者、合营企业或合营方能够控制该暂时性差异转回的时间; 并且</li> <li>- 该暂时性差异在可预见的未来很可能不</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 财务报告金额超过投资于国外子公司或国外合营公司 (其本质上是永久持续的) 的计税基础的部分, 除非此类暂时性差异显然在可预见的未来将会转回 (ASC 740-30-25-18 至 25-19)。与 IFRS 不同, 此例外不适用于国内子公司和合营公司以及在股权投资者中的投资。</li> </ul>

IFRS	U.S. GAAP
会转回	
与向权益工具持有人的分配以及权益性交易的交易费用有关的所得税，应按 IAS 12 进行核算（IAS 32.35A）。	与非货币性交易（包括与所有者的非互惠转让）有关的所得税应按照 ASC 740-10 进行核算（ASC 845-10-30-9）。
<b>确认和计量</b>	
<p>当期和以前期间形成的当期所得税负债和资产，应按报告期末已执行的或实质上已执行的税率（和税法）计算的预期应付税务部门（从税务部门返还）的金额进行计量（IAS 12.46）。</p> <p>递延所得税资产和负债应反映主体在报告期末预期从收回或清偿其资产和负债账面金额的方式所导致的纳税后果（IAS 12.51）。</p> <p>递延所得税应按预期实现该资产或清偿该负债时应用的税率计量，以报告期末已执行或实质上已执行的税率（和税法）为基础（IAS 12.47）。</p> <p>IFRS 没有类似不确定税务状况的确认和计量规定。</p> <p><b>注：</b>2015 年 10 月，IFRIC 发布了 IFRIC 解释草案《所得税处理的不确定性》。该解释对当所得税处理存在不确定性时，当期及递延所得税负债和资产的会计处理提出了建议指引。该建议解释的征询意见期间于 2016 年 1 月结束。该建议修订可能将使 IFRS 下关于不确定税务状况的指引与 U.S. GAAP 更为一致。</p>	<p>与 IFRS 不同，使用两步法来确认和计量税务状况（不确定的税务状况）对财务报表的影响。当根据技术水平该税务状况多半可能（可能性超过 50%）会在检查中维持，企业应初始确认该税务状况对财务报表的影响（ASC 740-10-25-6）。符合多半可能门槛的税务状况，随后按与税务部门结算时实现可能性超过 50% 的最大金额进行初始和后续计量（ASC 740-10-30-7）。该指引适用于所有主体，包括免税的非营利实体、过手主体、及纳税方式与过手主体类似的诸如不动产投资信托公司和注册投资公司等主体（ASC 740-10-15-2AA）。</p> <p>当期和递延所得税资产和负债的计量是依据已执行的税法（ASC 740-10-30-2）。递延所得税资产和负债是采用递延所得税预期清偿或实现的期间内预期适用于应税收入的已执行税率来计量（ASC 740-10-30-8）。与 IFRS 不同，不应使用到资产负债表日实质上已执行的税率。</p> <p>因为资产不允许以重估价模式计量，也不允许投资性房地产以公允价值计量，所以没有类似要求。</p>
递延所得税资产和负债不应折现（IAS 12.53）。	与 IFRS 类似（ASC 740-10-30-8）。
<b>期内所得税分摊</b>	
递延所得税资产和负债的后续变动应确认为损益，除非该递延所得税资产和负债与之前不确认为损益的项目有关（IAS 12.60）。	与 IFRS 类似，除了无论递延所得税最初是在损益、权益，还是业务合并中记录，递延所得税资产和负债的某些后续变动（如与税率或税法变化有关的变动），均确认为损益（ASC 740-10-45-15）。
<b>业务合并</b>	
<p>在收购日（购买日），应对被购买主体的暂时性差异（存在某些例外情况）或结转后期的可抵扣亏损确认递延所得税负债或资产（在满足上述确认标准时）。如果未在收购日确认，主体应将取得的在业务合并后实现的递延所得税收益按如下方式确认（IAS 12.68）：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 如果（1）在计量期间内并且（2）由于在收</li> </ul>	<p>在收购日（购买日），应针对被购买主体的暂时性差异（存在某些例外情况）、结转后期的经营亏损或税款抵减来确认递延所得税负债或资产。如有必要，也应对被购买主体的递延所得税资产确认计价备抵。计价备抵的变动应按如下方式确认（ASC 805-740-25-3 和 45-2）：</p>

IFRS	U.S. GAAP
<p>购日存在的有关事实和情况的新信息而引起的变动，则在商誉中确认。如果商誉被减至零，任何剩余的递延所得税收益应确认为损益。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 所有其他已获得的递延所得税收益应确认为损益（或如果 IAS 12 要求，则不确认为损益）。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 如果该变动（1）发生在计量期间内并且（2）是由自收购日存在的有关事实和情况的新信息导致的，则在商誉中确认。如果商誉被减至零，计价备抵的任何额外减额应确认为廉价购买的利得。</li> <li>• 所有其他变动应为对所得税费用或实收资本的调整（如适当），并且不应确认为对业务合并收购日会计处理的调整。</li> </ul>
<p>由于业务合并导致的收购方递延所得税资产的变动不应作为业务合并的一部分进行核算，并因此，不应作为商誉的调整进行核算（IAS 12.67）。</p>	<p>与 IFRS 类似，由于业务合并导致的收购方针对其以前存在的递延所得税资产的估值备抵的变动，不应作为业务合并的一部分进行核算，并因此，不应作为商誉的调整进行核算。此类变动应确认为所得税收益或直接贷记至实收资本（ASC 805-740-30-3）。</p>
<p><b>基于股份支付（“股份支付”）</b></p>	
<p>应针对所得税抵扣（或未来所得税抵扣）金额与对基于股份支付（“股份支付”）奖励的累计报酬费用之间的差异，确认递延所得税。递延所得税资产应在每个期间调整至所得税抵扣金额，如果奖励可在报告日基于股份的当前市场价格抵扣所得税，主体将收到该金额（IAS 12.68B）。</p>	<p>递延所得税资产应基于所记录的薪酬成本金额。与 IFRS 不同，应在结算时记录对股票现价的递延所得税调整（ASC 718-740-25-2 至 25-3）。</p>
<p><b>列报和披露</b></p>	
<p>应抵销递延所得税资产和负债，仅当主体拥有以当期所得税负债抵销当期所得税资产的法定行使权，并且递延所得税资产和递延所得税负债与同一税务部门对以下两种情形之一征收的所得税相关：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 同一纳税主体；或者</li> <li>• 不同纳税主体，这些主体意图以净值为基础结算当期所得税资产和负债，或者同时变现此类资产和偿付此类负债（IAS 12.74.76）</li> </ul>	<p>对于在特定司法管辖区内的主体特定的纳税单元，所有流动性递延所得税应抵销并列报为单一金额，同时所有非流动性递延所得税应抵销并列报为单一金额（ASC 740-10-45-6）。</p> <p><b>注：</b>2015 年 11 月，FASB 发布了 ASU 2015-17《所得税（主题 740）：递延所得税的资产负债表分类》。递延所得税资产及负债在分类的财务状况表中分类为非流动项目，这与 IFRS 一致。对于公众商业实体，该修订自 2016 年 12 月 15 日之后开始的年度期间（包括在此期间的中期）生效。对于所有其他主体，该修订自 2017 年 12 月 15 日之后开始的年度期间及 2018 年 12 月 15 日之后开始的年度期间的中期生效。允许提前采用。允许采用未来适用或追溯。</p>
<p>所有主体必须使用以下一种或两种形式披露对所得税费用与会计利润之间关系的解释（IAS 12.81c）：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 在所得税费用（收益）与会计利润乘以适用税率的乘积之间进行数字调节，包括披露计算适用税率的基础</li> </ul>	<p>公众公司必须采用百分比或美元金额披露：将归属于当年持续经营的所得税费用报告金额调节至将国内联邦法定税率用于持续经营的税前收益计算的所得税费用金额的过程。</p> <p>非公众企业必须披露重大调节项目的性质，但可以披露数值调节（ASC 740-10-50-12 至</p>

IFRS	U.S. GAAP
<ul style="list-style-type: none"> <li>在平均实际税率与适用税率之间进行数字调节，包括披露计算适用税率的基础</li> </ul>	50-13)。

**来源：致同美国公认会计原则实务指引系列**

《致同美国公认会计原则实务指引：公允价值计量指引、债务和权益交易会计处理指引》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-4509-6/F 3651

《致同美国公认会计原则实务指引：收入确认指引-探讨复杂的收入确认》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-5407-4/F 4374

《致同美国公认会计原则实务指引：美国公认会计原则与国际财务报告准则之比较》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-6751-7/F 5432

注：致同 US GAAP 系列强调了某些重要的 US GAAP 和 IFRS 的要求以及这两套准则之间的主要相似和差异之处。比较内容仅作为指引，并不包含所有内容。如果读者需要 IFRS 和 US GAAP 的要求、以及 SEC 条例、规则和实践的完整详情，应参阅相关准则、条例、规则和实践的全文。未征得具体专业意见之前，不应依据本系列专题所述内容采取或不采取任何行动。



[www.grantthornton.cn](http://www.grantthornton.cn)

© 2016 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。版权所有。

“Grant Thornton（致同）”是指 Grant Thornton 成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌，并按语境的要求可指一家或多家成员所。致同会计师事务所（特殊普通合伙）是 Grant Thornton International Ltd (GTIL, 致同国际) 的成员所。GTIL (致同国际) 与各成员所并非全球合伙关系。GTIL (致同国际) 和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。GTIL (致同国际) 不向客户提供服务。GTIL (致同国际) 与各成员所并非彼此的代理，彼此间不存在任何义务，也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。