استاندارد حسابداري 35

مالیات بر درآمد

|  |
| --- |
| **فهرست‌ مندرجات‌** |
|  | **شماره بند** |
| * **هدف**
 | **1** |
| * **دامنه کاربرد**
 | **3 - 2** |
| * **تعاريف**
 | **10 - 4**  |
| * مبنای مالیاتی
 | **10 - 6** |
| * **شناخت بدهیهای مالیات جاری و داراییهای مالیات جاری**
 | **11** |
| * **شناخت بدهیهای مالیات انتقالی و داراییهای مالیات انتقالی**
 | **44 - 12** |
| * تفاوتهای موقتی مشمول مالیات
 | **21 - 12** |
| ترکیبهای تجاری | **16** |
| داراییهای اندازه‌گیری‌شده به ارزش منصفانه  | **17** |
| سرقفلی  | **20 - 18** |
| شناخت اولیه یک دارایی یا یک بدهی | **21** |
| * تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات
 | **32 - 22** |
| شناخت اولیه یک دارایی یا یک بدهی | **32** |
| * زیانهای مالیاتی استفاده‌نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده‌نشده
 | **35 - 33** |
| * بررسی مجدد داراییهای مالیات انتقالی شناسایی‌نشده
 | **36** |
| * سرمايه‌گذاري در واحد‌هاي تجاری فرعي، شعب و واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشاركتها
 | **44 - 37** |
| * **اندازه‌گیری**
 | **57 - 45** |
| * **شناخت مالیات جاری و مالیات انتقالی**
 | **70 – 58**  |
| **فهرست‌ مندرجات‌** |
|  | **شماره بند** |
| * اقلام شناسایی‌شده در صورت سود و زیان
 | **61 - 59** |
| * اقلام شناسایی‌شده خارج از صورت سود و زیان
 | **67 - 62** |
| * مالیات انتقالی ناشی از ترکیب تجاری
 | **70 - 68** |
| * **ارائه**
 | **77 - 71** |
| * تهاتر
 | **75 - 71** |
| * هزینه مالیات
 | **77 - 76** |
| هزینه مالیات (درآمد مالیات) مربوط به سود یا زیان ناشی از فعالیتهای عادی  | **76** |
| تفاوتهای تسعیر مربوط به بدهیهای مالیات انتقالی یا داراییهای مالیات انتقالی ارزی | **77** |
| * **افشا**
 | **90 - 78** |
| * **تاریخ اجرا**
 | **91** |
| * **مطابقت با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی**
 | **92** |

هدف

1 . هدف اين استاندارد، تجویز نحوه حسابداري ماليات بر درآمد مي‌باشد. موضوع اصلي در حسابداري ماليات بر درآمد، چگونگی به حساب گرفتن آثار مالیاتی جاري و آتي موارد زير است:

الف. بازيافت (تسويه) آتي مبلغ دفتري داراييهايي (بدهيهايي) كه در صورت وضعيت مالي واحد تجاري شناسايي می‌شوند؛ و

ب. معاملات و ساير رويداد‌هاي دوره جاري كه در صورتهاي مالي واحد تجاري شناسايي می‌شوند.

هنگام شناخت یک دارايي يا یک بدهي، واحد گزارشگر انتظار بازیافت یا تسویه مبلغ دفتري آن دارايي يا بدهي را دارد. اگر این احتمال وجود داشته باشد که بازیافت یا تسویه مبلغ دفتری مزبور، موجب شود پرداختهای آتی مالیات، بیشتر (کمتر) از زمانی باشد که بازیافت یا تسویه، آثار مالیاتی به همراه ندارد، این استاندارد واحد تجاری را با در نظر گرفتن برخی استثناهای محدود، ملزم به شناسایی بدهی مالیات انتقالی (دارایی مالیات انتقالی) می‌کند.

اين استاندارد، واحد تجاري را ملزم می‌کند كه آثار مالياتي معاملات و ساير رويداد‌ها را به همان شیوه‌ای به حساب منظور کند که آن معاملات و رویدادها به حساب گرفته می‌شوند. بنابراين، در مورد معاملات و ساير رويداد‌هاي شناسایی‌شده در صورت سود و زيان، هرگونه آثار مالياتي مربوط نیز در صورت سود و زيان شناسايي مي‌شود. آثار مالياتي معاملات و ساير رويداد‌هاي شناسایی‌شده در صورت سود و زيان جامع یا بطور مستقیم در حقوق مالكانه، به ترتيب در صورت سود و زيان جامع يا بطور مستقیم در حقوق مالكانه شناسايي مي‌شود. همچنین در تركيبهای تجاري، شناسايي داراييهای مالیات انتقالی و بدهيهاي ماليات انتقالي، مبلغ سرقفلي ناشی از آن تركيب تجاري يا مبلغ سود شناسایی‌شده در خرید زیر قیمت را تحت تأثير قرار می‌دهد.

همچنين در اين استاندارد، شناخت داراييهاي ماليات انتقالي ناشي از زيانهاي مالياتي استفاده‌نشده يا اعتبار مالياتي استفاده‌نشده، ارائه ماليات بر درآمد در صورتهاي مالي و افشاي اطلاعات مربوط به ماليات بر درآمد بیان می‌شود.

دامنه كاربرد

2 . اين استاندارد بايد برای حسابداري ماليات بر درآمد بكار گرفته شود.

3 . برای مقاصد اين استاندارد، ماليات بر درآمد شامل تمام مالياتهاي داخلي و خارجي مبتنی بر سود مشمول ماليات است. همچنين، ماليات بر درآمد، شامل مالياتهايي مانند مالياتهاي تکلیفی است كه توسط واحد تجاری فرعي، واحد تجاری وابسته يا مشاركت خاص، در صورت تخصیص سود به واحد گزارشگر، قابل پرداخت می‌شود.

تعاريف

4 . در اين استاندارد، اصطلاحات زیر با معاني مشخص بکار رفته است:

سود حسابداري سود يا زيان دوره، قبل از كسر هزينه ماليات است.

سود مشمول ماليات (زيان مالياتي) سود (زيان) دوره است، كه طبق قوانین مالياتي تعيين می‌شود و ماليات بر درآمد، بر مبناي آن قابل پرداخت (قابل بازیافت) است.

**هزينه ماليات (درآمد مالیات)** کل مبلغي است كه در محاسبه سود يا زيان دوره، در ارتباط با مالیات جاری و مالیات انتقالی، به حساب گرفته می‌شود.

ماليات جاري مبلغ ماليات بر درآمد پرداختنی (قابل بازیافت) در ارتباط با سود مشمول ماليات (زيان مالياتي) یک دوره است.

بدهيهاي ماليات انتقالي مبالغ ماليات بر درآمد قابل پرداخت در دوره‌هاي آتي است که از تفاوتهاي موقتی مشمول مالیات ناشی می‌شود.

داراييهاي ماليات انتقالي مبالغ ماليات بر درآمد قابل بازيافت در دوره‌هاي آتي در ارتباط با موارد زير است:

الف. تفاوتهاي موقتی کاهنده مالیات ؛

ب. انتقال زيانهاي مالياتي استفاده‌نشده به دوره‌های آتی؛ و

پ. انتقال اعتبارهای مالياتي استفاده‌نشده به دوره‌های آتی.

تفاوتهاي موقتی تفاوت بین مبلغ دفتري یک دارايي يا یک بدهي در صورت وضعيت مالي و مبناي مالياتي آن است. تفاوتهاي موقتی مي‌تواند به يكی از دو صورت زير باشد:

الف. تفاوتهاي موقتی مشمول ماليات که تفاوتهاي موقتي هستند كه هنگام بازیافت مبلغ دفتری یک دارایی يا تسويه مبلغ دفتری یک بدهي، در تعيين سود مشمول ماليات (زيان مالياتي) دوره‌هاي آتي، منجر به ایجاد مبالغ مشمول ماليات خواهند شد؛ يا

ب. تفاوتهاي موقتی کاهنده مالیات که تفاوتهاي موقتي هستند كه هنگام بازیافت مبلغ دفتری یک دارایی يا تسويه مبلغ دفتری یک بدهي، در تعيين سود مشمول ماليات (زيان مالياتي) دوره‌هاي آتي، منجر به ایجاد مبالغ کاهنده مالیات خواهند شد.

مبناي مالياتي یک دارايي يا بدهي، مبلغ قابل انتساب به آن دارایی یا بدهی برای مقاصد مالياتي است.

5 . هزينه مالیات (درآمد مالیات)، متشکل از هزینه مالیات جاری (درآمد ماليات جاري) و هزينه مالیات انتقالی (درآمد ماليات انتقالي) است.

مبناي مالياتي

6 . مبنای مالیاتی یک دارایی، مبلغی است که از هرگونه منافع اقتصادی مشمول مالیات کسب‌شده توسط واحد تجاری در زمان بازیافت مبلغ دفتری دارایی، برای مقاصد مالیاتی قابل کسر خواهد بود. در صورتي كه اين منافع اقتصادي مشمول ماليات نباشد، مبناي مالياتي دارايي برابر با مبلغ دفتري آن است.

|  |
| --- |
| مثالها |
| 1. بهاي تمام شده یک ماشين‌آلات، ١٠٠ است. برای مقاصد مالیاتی، در دوره جاري و دوره‌های قبل، استهلاكي به مبلغ ٣٠ كسر شده است و مابقی بهاي تمام شده، یا به عنوان استهلاک یا از طریق واگذاری، در دوره‌هاي آتي قابل كسر خواهد بود. برای مقاصد مالیاتی، درآمد حاصل از بکارگیری ماشین‌آلات، مشمول مالیات است، هرگونه سود ناشی از واگذاری ماشین‌آلات، برای مقاصد مالیاتی مشمول ماليات خواهد بود و هرگونه زيان ناشی از واگذاری، برای مقاصد مالیاتی کاهنده مالیات خواهد بود. مبناي مالیاتی اين ماشين‌آلات ٧٠ است.
 |
| 1. مبلغ دفتري درآمد مالی دريافتني، ١٠٠ است. ماليات درآمد مالی مربوط، بر مبناي نقدي محاسبه مي‌شود. مبناي مالياتي درآمد مالی دريافتني، صفر است.
 |
| 1. مبلغ دفتري دريافتني‌های تجاري، ١٠٠ است. درآمد مربوط، قبلاً در سود مشمول ماليات (زيان مالياتي) منظور شده است. مبناي مالياتي دريافتنيهای تجاري، ١٠٠ است.
 |
| 1. مبلغ دفتري سود تقسیمی دريافتني از واحد تجاری فرعي، ١٠٠ است. سود تقسیمی، مشمول ماليات نيست. در واقع، كل مبلغ دفتري دارايي، از منافع اقتصادي قابل كسر است. بنابراين، مبناي مالياتي سود تقسیمی دريافتني، ١٠٠ است.(الف)
 |
| 1. مبلغ دفتري وام دريافتني، ١٠٠ است. بازپرداخت اصل وام، هیچ‌گونه آثار مالياتي ندارد. مبناي مالياتي وام، ١٠٠ است.

(الف) بر اساس این تحلیل، تفاوت موقتی مشمول مالیات وجود ندارد. تحلیل دیگر این است که مبنای مالیاتی سودهای تقسیمی دریافتنی، صفر است و برای تفاوت موقتی مشمول مالیات ایجادشده به مبلغ 100، نرخ مالیاتی صفر اعمال می‌شود. در هر دو تحلیل، بدهی مالیات انتقالی وجود ندارد.  |

7 . مبناي مالياتي یک بدهي، مبلغ دفتري آن پس از كسر مبالغی است كه برای مقاصد مالیاتی، در ارتباط با آن بدهي در دوره‌هاي آتي قابل كسر ‌باشد. در مورد پيش‌دريافت درآمد، مبناي مالياتي بدهي، برابر با مبلغ دفتري آن پس از كسر هرگونه درآمدي است كه در دوره‌هاي آتي مشمول ماليات نخواهد شد.

|  |
| --- |
| مثالها |
| 1. بدهيهاي جاري شامل هزينه‌هاي پرداختني به مبلغ دفتري ١٠٠ می‌باشد. برای مقاصد مالیاتی، هزينه مربوط در زمان پرداخت نقدی، كسر خواهد شد. مبناي مالياتي هزينه‌هاي پرداختني، صفر است.
 |
| 1. بدهيهاي جاري شامل پيش‌دريافت درآمد مالی به مبلغ دفتري ١٠٠ است. ماليات درآمد مالی مربوط، در زمان دریافت نقد محاسبه می‌شود. مبناي مالياتي پيش‌دريافت درآمد مالی، صفر است.
 |
| 1. بدهيهاي جاري شامل هزينه‌هاي پرداختني به مبلغ دفتري، ١٠٠ است. هزينه مربوط، قبلاً بابت مقاصد مالیاتی كسر شده است. مبناي مالياتي هزينه‌هاي پرداختني، ١٠٠ است.
 |
| 1. بدهيهاي جاري، شامل جرائم پرداختني به مبلغ دفتري ١٠٠ است. برای مقاصد مالیاتی، جرائم، کاهنده مالیات تلقی نمی‌شود. مبناي مالياتي جرائم پرداختني ١٠٠ است. (الف)
 |
| 1. مبلغ دفتري وام پرداختني ١٠٠ است. بازپرداخت اصل وام، اثر مالياتي ندارد. مبناي مالياتي اين وام 100 است.
 |
| (الف) بر اساس این تحلیل، تفاوت موقتی کاهنده مالیات، وجود ندارد. تحلیل دیگر این است که مبنای مالیاتی جرائم پرداختنی، صفر است و برای تفاوت موقتی کاهنده مالیات ایجادشده به مبلغ 100، نرخ مالیاتی صفر اعمال می‌شود. در هر دو تحلیل، دارایی مالیات انتقالی وجود ندارد. |

8 . برخي اقلام مبناي مالياتي دارند، اما در صورت وضعيت مالي، به عنوان دارايي يا بدهي شناسايي نمي‌شوند. براي مثال، در تعيين سود حسابداري، ممکن است برخی مخارج، در دوره‌ وقوع به عنوان هزينه شناسايي ‌شوند اما برای مقاصد مالیاتی، واحد تجاری باید آنها را طی مدت تعیین‌شده در قوانین مالیاتی مستهلک کند. تفاوت بين مبناي مالياتي مخارج مذکور، يعني مبلغي كه مراجع مالياتي آن را به عنوان کاهنده مالیات دوره‌هاي آتي مجاز می‌دانند، و مبلغ دفتري صفر، تفاوت موقتی کاهنده مالیات است كه منجر به ايجاد دارايي ماليات انتقالي مي‌شود.

9 . هنگامي كه مبناي مالياتي یک دارايي يا یک بدهي، بلافاصله مشخص نباشد، در نظر گرفتن اصل بنيادي زیربنای اين استاندارد مفيد است: به استثناي برخی موارد محدود، واحد تجاري بايد بدهی مالیات انتقالی (دارایی مالیات انتقالی) را هنگامی شناسایی کند كه بازیافت یا تسویه مبلغ دفتری دارایی یا بدهی، موجب شود پرداختهای آتی مالیات، بیشتر (کمتر) از زمانی باشد که بازیافت یا تسویه، آثار مالیاتی به همراه ندارد.

10 . در صورتهاي مالي تلفيقي، تفاوتهاي موقتی از طريق مقايسه مبالغ دفتري داراييها و بدهيهاي مندرج در صورتهاي مالي تلفيقي و مبناي مالياتي مناسب آنها تعيين مي‌شود. مبناي مالياتي با مراجعه به اظهار‌نامه‌ مالياتي هر يك از واحدهای تجاری گروه تعيين مي‌‌گردد.

شناخت بدهيهای مالیات جاری و داراييهاي ماليات جاري

11 . ماليات جاري دوره ‌جاری و دوره‌های قبل كه هنوز پرداخت نشده است، بايد به عنوان بدهي شناسايي ‌شود. اگر مبلغ مربوط به دوره‌ جاري و دوره‌های قبل که تا پایان دوره گزارشگری پرداخت شده است، بيش از مبلغ بدهي مربوط به آن دوره‌ها باشد، این مازاد بايد به عنوان دارايي (پیش‌پرداخت مالیات) شناسايي شود.

شناخت بدهيهای مالیات انتقالی و داراييهاي ماليات انتقالي

تفاوتهاي موقتی مشمول مالیات

12 . بدهي ماليات انتقالي باید برای تمام تفاوتهاي موقتی مشمول مالیات شناسايي شود، مگر به میزانی که بدهي ماليات انتقالي، از موارد زير ناشي شود:

الف. شناخت اوليه سرقفلي؛ يا

ب. شناخت اوليه یک دارايي يا یک بدهي در معامله‌ای كه:

١. تركيب تجاري نیست؛ و

٢. در زمان معامله، سود حسابداري و سود مشمول ماليات (زيان مالياتي)، تحت تأثير قرار نمی‌گیرد.

با وجود این، برای تفاوتهاي موقتی مشمول ماليات مرتبط با سرمايه‌گذاري در واحد‌هاي تجاری فرعي، شعب و واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشاركتها، بدهی مالیات انتقالی بايد طبق بند 38 شناسايي شود.

13 . در زمان شناخت یک دارايي، بازیافت مبلغ دفتري آن در قالب ورود جریان منافع اقتصادي به واحد تجاري در دوره‌های آتی، امری بدیهی است. چنانچه مبلغ دفتري دارايي بيشتر از مبناي مالياتي آن باشد، مبلغ منافع اقتصادي مشمول ماليات بيشتر از مبلغی خواهد بود كه برای مقاصد مالياتي می‌تواند کاهنده مالیات باشد. اين تفاوت، تفاوت موقتی مشمول ماليات است و تعهد به پرداخت ماليات بر درآمد‌ حاصل از آن در دوره‌هاي آتي، بدهي ماليات انتقالي است. با بازیافت مبلغ دفتري دارايي توسط واحد تجاری، تفاوت موقتی مشمول ماليات برگشت داده می‌شود و واحد تجاري سود مشمول ماليات خواهد داشت. اين موضوع، اين احتمال را ايجاد مي‌كند كه منافع اقتصادی به شكل پرداختهاي ماليات از واحد تجاري به بيرون جريان پیدا کند. بنابراين، اين استاندارد، به استثناي شرایط خاصي كه در بند‌هاي 12 و 38 تشريح شده است، شناسايي تمام بدهيهاي ماليات انتقالي را الزامی می‌کند.

|  |
| --- |
| مثال |
| یک دارايي به بهاي تمام شده ١٥٠، داراي مبلغ دفتري ١٠٠ است. استهلاك انباشته برای مقاصد مالياتي ٩٠ و نرخ ماليات، ٢٥% است.مبناي مالياتي دارايي ٦٠ (بهاي تمام شده ١٥٠ پس از کسر استهلاك انباشته مالیاتی ٩٠) است. برای بازيافت مبلغ دفتري ١٠٠، واحد تجاري بايد درآمد مشمول ماليات معادل ١٠٠ کسب كند، اما تنها قادر خواهد بود به میزان استهلاک مالیاتی معادل ٦٠، آن را کاهش دهد. در نتيجه، هنگامي كه واحد تجاري مبلغ دفتري دارايي را بازيافت مي‌كند، ماليات بر درآمدي معادل ١٠ (٢٥% × ٤٠)، پرداخت می‌کند. تفاوت مبلغ دفتري معادل ١٠٠ و مبناي مالياتي معادل ٦٠، تفاوت موقتی مشمول ماليات معادل ٤٠ است. بنابراين، واحد تجاري بدهي ماليات انتقالي به میزان ١٠ (٢٥% × ٤٠) شناسايي مي‌كند كه نشان‌دهنده ماليات بر درآمد‌هايي است كه هنگام بازيافت مبلغ دفتري دارايي پرداخت خواهد شد. |

14 . برخي تفاوتهاي موقتی هنگامي به وجود مي‌آيد كه دوره شناسایی درآمد يا هزينه برای محاسبه سود حسابداري، با دوره انعکاس آن در سود مشمول ماليات متفاوت باشد. چنین تفاوتهاي موقتی، اغلب به عنوان تفاوتهاي زماني توصیف مي‌شوند. موارد زير، مثالهایی از اين نوع تفاوتهاي موقتی مشمول مالیات است و در نتیجه، منجر به ایجاد بدهيهاي ماليات انتقالي مي‌شود:

الف. درآمد مالی که بر مبناي تخصیص زماني در سود حسابداري لحاظ می‌شود، اما ممكن است در برخي حوزه‌های مقرراتی، هنگام وصول نقد، در سود مشمول مالیات لحاظ گردد. مبناي مالياتي هرگونه دریافتنی شناسایی‌شده در صورت وضعیت مالی در ارتباط با این درآمد‌ها صفر است زيرا اين درآمد‌ها تا زمان وصول نقد، تأثيري بر سود مشمول ماليات ندارند؛

ب. استهلاك منظورشده در تعيين سود مشمول ماليات (زيان مالياتي)، ممكن است با استهلاك محاسبه‌شده در تعیین سود حسابداري، تفاوت داشته باشد. تفاوت موقتی، تفاوت بين مبلغ دفتري دارایی و مبناي مالياتي آن است كه برابر با بهاي تمام شده اوليه دارايي پس از كسر تمام كسور مربوط به آن دارايي است که در تعيين سود مشمول ماليات دوره جاري و دوره‌های قبل، توسط مراجع مالیاتی پذیرفته شده است. در صورتی كه استهلاک مالیاتی شتابدار باشد، تفاوت موقتی مشمول ماليات ایجاد می‌شود و منجر به بدهي ماليات انتقالي مي‌گردد (در صورتی که استهلاک مالیاتی، از سرعت پایین‌تری نسبت به استهلاک حسابداری برخوردار باشد، تفاوت موقتی کاهنده ماليات ایجاد می‌شود و منجر به دارايي ماليات انتقالي مي‌گردد)؛ و

پ. برای تعيين سود حسابداري، ممکن است مخارج توسعه در بهای تمام‌شده داراییها منظور شود و در طول دوره‌هاي آتي مستهلك گردد اما برای مقاصد مالیاتی، در دوره‌ای که واقع می‌شود سود مشمول مالیات را کاهش می‌دهد. مبنای مالیاتی مخارج توسعه، صفر است زیرا قبلاً از سود مشمول ماليات كسر شده است. این تفاوت موقتی، تفاوت بين مبلغ دفتري مخارج توسعه و مبناي مالياتي صفر آن می‌باشد.

15 . تفاوتهاي موقتی، در موارد زیر نیز ایجاد مي‌شوند:

الف. داراييهاي قابل تشخیص تحصيل‌شده و بدهيهاي تقبل‌شده در تركيب تجاري، طبق استاندارد حسابداری 19 تركيبهاي تجاري، به ارزش منصفانه شناسايي ‌شوند، اما برای مقاصد مالیاتی، تعديلی از این بابت انجام نشود (به بند 16 مراجعه شود)؛

ب. برخی داراييها تجديد ارزيابي ‌شوند، اما برای مقاصد مالیاتی تعدیلی از این بابت انجام نشود (به بند 17 مراجعه شود)؛

پ. در تركيب تجاري، سرقفلي ايجاد شود (به بند 18 مراجعه شود)؛

ت. مبناي مالياتي یک دارايي يا یک بدهي در شناخت اوليه، با مبلغ دفتري اوليه آن متفاوت باشد، براي مثال، هنگامي كه واحد تجاري ازكمكهاي بلاعوض دولت که معاف از ماليات است، در رابطه با داراييها منتفع می‌شود. (به بند‌های 21 و 32 مراجعه شود)؛ يا

ث. مبلغ دفتري سرمايه‌گذاريها در واحد‌هاي تجاری فرعي، شعب و واحدهای تجاری وابسته یا منافع در مشاركتها، با مبناي مالياتي سرمايه‌گذاريها يا منافع مذكور تفاوت داشته باشد (به بند‌هاي 37 تا 44 مراجعه شود).

ترکیبهای تجاری

16 . به استثنای برخی موارد، داراييهاي قابل تشخیص تحصيل‌شده و بدهيهاي تقبل‌‌شده در تركيب‌ تجاري، به ارزش منصفانه در تاريخ تحصيل، شناسايي مي‌شوند. تفاوتهاي موقتی در صورتی ايجاد مي‌شود كه مبناي مالياتي داراييهاي قابل تشخیص تحصيل‌شده و بدهيهاي تقبل‌‌شده، تحت تأثير تركيب تجاري قرار نگرفته باشد يا به‎گونه‌ای متفاوت، تحت تأثير قرار گرفته باشد. براي مثال، هنگامي كه مبلغ دفتري یک دارايي تا ارزش منصفانه آن افزايش می‌يابد اما مبناي مالياتي دارایی براي مالك قبلي، بهاي تمام شده باقي می‌ماند، تفاوت موقتی مشمول ماليات ايجاد مي‌شود كه منجر به بدهي ماليات انتقالي مي‌گردد. بدهي ماليات انتقالي ايجادشده، سرقفلي را تحت تأثير قرار مي‌دهد (به بند 68 مراجعه شود).

داراييهاي اندازه‌گیری‌شده به ارزش منصفانه

17 . طبق استاندارد‌هاي حسابداری، اندازه‌گیری برخی داراییها به ارزش منصفانه يا تجديد ارزيابي آنها مجاز یا الزامی است (براي مثال، به استاندارد حسابداري 11 داراییهای ثابت مشهود، استاندارد حسابداری 17 داراييهاي نامشهود و استاندارد حسابداری 15 حسابداری سرمایه‌گذاریها مراجعه شود). چنانچه طبق قوانین مالیاتی، تجديد ‌ارزيابي يا نوع ديگري از تجدید ارائه دارايي به ارزش منصفانه، بر سود مشمول ماليات (زیان مالياتي) دوره جاري تأثیر بگذارد، مبناي مالياتي دارايي تعديل مي‌شود و تفاوت موقتي ايجاد نمي‌شود. در غیر این صورت، تجديد ارزيابي يا تجدید ارائه دارايي، سود مشمول ماليات را در دوره تجديد ارزيابي يا تجدید ارائه تحت تأثير قرار نمي‌دهد و در نتیجه، مبناي مالياتي دارايي تعديل نمي‌شود. با وجود این، بازيافت آتي مبلغ دفتري، منجر به جريان منافع اقتصادي مشمول ماليات به واحد تجاري خواهد شد و مبلغي كه برای مقاصد مالیاتی، کاهنده مالیات است، با مبلغ منافع اقتصادي تفاوت خواهد داشت. تفاوت بين مبلغ دفتري دارايي تجديد ارزيابي شده و مبناي مالياتي آن، تفاوت موقتی است و باعث ايجاد بدهي مالیات انتقالی يا دارايي ماليات انتقالي مي‌شود. اين موضوع حتي در موارد زير نيز مصداق دارد:

الف. واحد تجاري، قصد واگذاری دارايي را نداشته باشد. در این صورت، مبلغ دفتري تجديد ارزيابي‌شده دارايي، از طریق استفاده بازيافت می‌شود و منجر به ایجاد درآمد مشمول مالیاتی می‌گردد که از استهلاک قابل قبول مالیاتی در دوره‌های آتی، بیشتر است؛ يا

ب. چنانچه عايدات واگذاری دارايي در داراييهاي مشابه سرمايه‌گذاري شود، ماليات سودهای سرمايه‌ای، به دوره‌هاي آتي انتقال می‌یابد. در این موارد، ماليات عملاً در زمان فروش يا استفاده از آن داراييهاي مشابه، قابل پرداخت می‌شود.

سرقفلي

18 . سرقفلي ايجادشده در تركيب تجاري، از طریق مازاد قسمت (الف) بر قسمت (ب) زير، اندازه‌گیری مي‌شود:

الف. مجموع:

1. مابه‌ازاي انتقال‌یافته اندازه‌گیری‌شده طبق استاندارد حسابداری 19، كه بطور معمول، مستلزم ارزش منصفانه در تاريخ تحصيل است.
2. مبلغ هرگونه منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصيل‌شده كه طبق استاندارد حسابداری 19 شناسايي می‌شود؛ و
3. در ترکیب تجاری مرحله‌ای، ارزش منصفانه حقوق مالكانه قبلي واحد تحصيل‌كننده در واحد تحصيل‌شده در تاريخ تحصيل؛

ب. خالص مبالغ داراييهاي قابل تشخیص تحصيل‌شده و بدهيهاي تقبل‌شده در تاريخ تحصيل كه طبق استاندارد حسابداری 19 اندازه‌گیری مي‌شود.

بطور معمول، كاهش مبلغ دفتري سرقفلي به عنوان هزينه کاهنده مالیات در تعيين سود مشمول ماليات، مجاز نیست. افزون بر اين، در صورتی که واحد تجاری فرعي فعالیت تجاری اصلي خود را واگذار کند، بهای تمام شده سرقفلی، اغلب کاهنده مالیات نمی‌باشد. بنابراین، مبناي مالياتي سرقفلي صفر است. هرگونه تفاوت بین مبلغ دفتري سرقفلي و مبناي مالياتي صفر آن، تفاوت موقتی مشمول ماليات است. با این وجود، اين استاندارد، شناخت بدهي ماليات انتقالي حاصل را مجاز نمي‌داند، زیرا سرقفلي به عنوان یک باقيمانده اندازه‌گیری مي‌شود و شناخت بدهي ماليات انتقالي، موجب افزايش مبلغ دفتري سرقفلي می‌گردد.

19 . در صورتی که بدهی مالیات انتقالی، به این دلیل که در زمان شناخت اولیه سرقفلی ایجاد شده است، شناسایی نشود، فرض می‌شود که کاهش‌های بعدی در بدهی مالیات انتقالی نیز در زمان شناخت اولیه سرقفلی ایجاد شده است و بنابراین، طبق بند 12(الف)، شناسایی نمی‌شود. برای مثال، در صورتي كه در تركيب تجاري، واحد تجاري سرقفلي معادل ١٠٠ واحد پول که مبناي مالياتی معادل صفر دارد را شناسايي ‌كند، بند 12(الف) واحد تجاري را از شناسايي ماليات انتقالي حاصل، منع می‌کند. در صورتی که واحد تجاري، متعاقباً زيان کاهش ارزش سرقفلی را معادل ٢٠ واحد پول شناسايي كند، مبلغ تفاوت موقتی مشمول ماليات مربوط به سرقفلي، از ١٠٠ واحد پول به ٨٠ واحد پول كاهش مي‌يابد و منجر به كاهش در ارزش بدهي ماليات انتقالي شناسايي‌نشده مي‌شود. كاهش در ارزش بدهي مالیات انتقالي شناسايي‌نشده نيز مربوط به شناخت اوليه سرقفلي در نظر گرفته مي‌شود و بنابراین، شناسايي آن، طبق بند 12(الف) مجاز نيست.

20 . با وجود این، بدهيهاي ماليات انتقالي بابت تفاوتهاي موقتی مشمول ماليات مربوط به سرقفلي، تا ميزاني شناسايي مي‌شوند كه ناشی از شناخت اوليه سرقفلي نباشند. براي مثال، اگر در تركيب تجاري، واحد تجاري، سرقفلي معادل ١٠٠ واحد پول شناسايي كند كه برای مقاصد مالياتي، با نرخ سالانه 2٠ درصد که شروع آن از سال تحصیل می‌باشد، کاهنده مالیات باشد، مبناي مالياتي سرقفلي در شناخت اوليه ١٠٠ واحد پول و در پايان سال تحصيل ٨٠ واحد پول می‌باشد. اگر مبلغ دفتري سرقفلي در پايان سال تحصيل، بدون تغيير معادل ١٠٠ واحد پول باقی بماند، تفاوت موقتی مشمول ماليات معادل ٢٠ واحد پول، در پايان سال تحصيل ايجاد مي‌شود. از آنجا که تفاوت موقتی مشمول ماليات، به شناخت اوليه سرقفلي ارتباطی ندارد، بدهی مالیات انتقالی حاصل شناسایی می‌شود.

شناخت اوليه یک دارايي يا یک بدهي

21 . تفاوت موقتی ممکن است در شناخت اوليه یک دارايي يا یک بدهي ايجاد شود، برای مثال، در صورتي كه تمام يا بخشي از بهاي تمام شده دارايي، برای مقاصد مالياتي کاهنده مالیات نباشد. روش حسابداري چنین تفاوت موقتی، به ماهيت معامله‌اي كه منجر به شناخت اوليه دارايي يا بدهي مزبور شده است، بستگي دارد:

الف. در تركيب تجاري، واحد تجاري هرگونه بدهي مالیات انتقالی یا دارایی مالیات انتقالی را شناسايي مي‌كند و اين موضوع، مبلغ سرقفلي شناسایی‌شده يا سود خرید زیر قیمت شناسایی‌شده را تحت تأثير قرار مي‌دهد (به بند 16 مراجعه شود)؛

ب. اگر معامله‌اي سود‌ حسابداري يا سود مشمول ماليات را تحت تأثير قرار دهد، واحد تجاري هرگونه بدهي مالیات انتقالی يا دارايي ماليات انتقالی را شناسایی می‌کند و هزينه مالیات انتقالی يا درآمد ماليات انتقالي ايجاد‌شده را در صورت سود و زيان شناسايي مي‌نماید (به بند 60 مراجعه شود).

پ. در صورتي كه معامله،‌ تركيب تجاري نباشد و سود حسابداري و سود مشمول ماليات را تحت تاثير قرار ندهد، در نبود معافيت ارائه‌شده در بند‌هاي 12 و 22، واحد تجاري بدهي مالیات انتقالی يا دارايي ماليات انتقالي حاصل را شناسايي می‌کند و مبلغ دفتري دارايي يا بدهي را معادل همان مبلغ تعديل می‌نماید. اين‌گونه تعديلات از شفافیت صورتهاي مالي می‌کاهد. بنابراين، طبق اين استاندارد، واحد تجاری مجاز به شناسایی بدهي مالیات انتقالی يا دارايي ماليات انتقالي حاصل، در زمان شناخت اوليه يا پس از آن نمی‌باشد (به مثال زير مراجعه شود). افزون بر این، واحد تجاري تغييرات بعدي در بدهي يا دارايي ماليات انتقالی شناسايي‌نشده را همزمان با مستهلك شدن دارايي، شناسايي نمي‌كند.

|  |
| --- |
| مثال مربوط به بند 21(پ) |
| واحد تجاری قصد دارد يك دارايي به بهاي تمام شده 000ر1 را در عمر مفيد پنج ساله آن مورد استفاده قرار دهد و سپس آن را به ارزش باقیمانده صفر واگذار نماید. نرخ ماليات ٤٠% است. استهلاك دارايي برای مقاصد مالياتي، کاهنده مالیات نمی‌باشد. در زمان واگذاری، سود سرمايه‌ای مشمول ماليات نيست و زيان سرمايه‌ای، کاهنده مالیات نمی‌باشد.همزمان با بازیافت مبلغ دفتری دارایی، واحد تجاری درآمد مشمول مالياتي به ميزان 000ر1 کسب خواهد کرد و ماليات ٤٠٠ را پرداخت خواهد نمود. واحد تجاري بدهي ماليات انتقالي ایجادشده معادل ٤٠٠ را شناسايي نمي‌كند زيرا ناشي از شناخت اوليه دارايي است.مبلغ دفتري دارايي در سال بعد، ٨٠٠ خواهد بود. با کسب درآمد مشمول مالياتی معادل ٨٠٠، واحد تجاري مالياتی معادل 320 پرداخت خواهد كرد. واحد تجاري بدهي ماليات انتقالي معادل ٣٢٠ را شناسايي نمي‌كند، زيرا ناشي از شناخت اوليه دارايي است. |

تفاوتهاي موقتی کاهنده مالیات

22 . دارايي مالیات انتقالي، باید براي تمام تفاوتهاي موقتی کاهنده مالیات تا ميزاني شناسایی شود كه در مقابل تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات، وجود سود مشمول ماليات قابل استفاده محتمل باشد، مگر اینکه دارايي مالیات انتقالي، از شناخت اوليه یک دارايي يا یک بدهي در معامله‌ای ایجاد شود كه:

الف. تركيب تجاري نیست؛ و

ب. در زمان معامله، سود حسابداري و سود مشمول ماليات (زيان مالياتي) را تحت تأثير قرار نمی‌دهد.

با وجود این، براي تفاوتهاي موقتی کاهنده ماليات مرتبط با سرمايه‌گذاري در واحد‌هاي تجاری فرعي، شعب، واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشاركتها، دارايي ماليات انتقالي بايد طبق بند 43 شناسايي شود.

23 . در زمان شناخت یک بدهی، تسویه مبلغ دفتري آن در دوره‌های آتی از طریق خروج منابع دارای منافع اقتصادي از واحد تجاري، امری بدیهی است. هنگامي كه منابع از واحد تجاري خارج مي‌شود، ممكن است تمام یا بخشی از مبالغ آنها هنگام تعيين سود مشمول ماليات دوره‌های‌ بعد از دوره‌ای که بدهي در آن شناسایی می‌شود، کاهنده مالیات باشد. در چنین مواردی، بين مبلغ دفتري بدهي و مبناي مالياتي آن، تفاوت موقتی وجود دارد. همچنین، در ارتباط با ماليات بر درآمدي كه در دوره‌هاي آتي به این دلیل قابل بازیافت می‌شود که بخشی از بدهی به عنوان کاهنده سود مشمول مالیات پذیرفته می‌شود، دارایی ماليات انتقالي ايجاد مي‌شود. همچنین، در صورتي كه مبلغ دفتري دارايي كمتر از مبناي مالياتي آن باشد، اين تفاوت منجر به دارايي ماليات انتقالي در ارتباط با ماليات بر درآمدي می‌شود كه در دوره‌‌هاي آتي قابل بازیافت است.

|  |
| --- |
| مثال |
| واحد تجاري براي بازخرید مرخصی کارکنان، بدهي به مبلغ ١٠٠ شناسايي مي‌كند. برای مقاصد مالياتي، هزینه بازخرید مرخصی تا زماني كه واحد تجاري آن را نپردازد، کاهنده مالیات نيست. نرخ ماليات ٢٥% است.مبناي مالياتي بدهي صفر است (مبلغ دفتري ١٠٠ پس از كسر مبلغي كه در ارتباط با اين بدهي، در دوره‌هاي آتي برای مقاصد مالياتي کاهنده مالیات مي‌باشد). در تسويه بدهي به مبلغ دفتري، واحد تجاري سود مشمول ماليات آتي خود را به میزان ١٠٠ كاهش مي‌دهد و، در نتيجه، پرداخت ماليات آتي خود را به میزان ٢٥، (حاصل‌ضرب ١٠٠ در ٢٥%) كاهش مي‌دهد. تفاوت بين مبلغ دفتري ١٠٠ و مبناي مالياتي صفر، تفاوت موقتی کاهنده مالیات معادل ١٠٠ است. بنابراين، واحد تجاري دارايي ماليات انتقالی به میزان ٢٥ (حاصل‌ضرب 100 در ٢٥%) شناسايي مي‌كند، مشروط بر اینکه کسب سود مشمول ماليات كافي در دوره‌های آتی برای انتفاع واحد تجاری از طریق كاهش در پرداخت ماليات، محتمل باشد. |

24 . مثالهاي زير، نمونه‌هايي از تفاوتهاي موقتی کاهنده مالیات است كه منجر به ایجاد داراييهاي ماليات انتقالي مي‌شود:

الف. هزينه‌هاي مزاياي بازنشستگی ممكن است هنگام ارائه خدمت توسط کارکنان، برای تعيين سود حسابداري کسر شود، اما در تعيين سود مشمول ماليات، هنگام پرداخت كمكها به صندوق توسط واحد تجاري يا هنگام پرداخت مزاياي بازنشستگی توسط واحد تجاري، کاهنده سود مشمول مالیات می‌باشد. تفاوت بين مبلغ دفتري بدهی و مبنای مالیاتی آن، تفاوت موقتی است؛ مبناي مالياتي بدهی معمولاً صفر است. هنگامی که كمكها يا مزايای بازنشستگی پرداخت می‌شود، منافع اقتصادی به شکل کاهش در سود مشمول مالیات، به واحد تجاری جریان می‌یابد و در نتیجه، این تفاوت موقتی کاهنده مالیات، منجر به دارایی مالیات انتقالی می‌شود؛

ب. برای تعيين سود حسابداري، برخی مخارج در دوره وقوع به عنوان هزينه شناسايي مي‌شود، اما در تعیین سود مشمول مالیات، ممكن است واحد تجاری تا دوره بعد مجاز به کاهش در سود مشمول ماليات (زيان مالياتي) نباشد. تفاوت بين مبناي مالياتي این مخارج، یعنی مبلغی كه مراجع مالياتي آن را به عنوان کاهنده سود مشمول مالیات در دوره‌هاي آتي مجاز مي‌دانند و مبلغ دفتري صفر، تفاوت موقتی کاهنده مالیات است كه منجر به ايجاد دارايي ماليات انتقالي مي‌شود؛

پ. به استثنای برخی موارد محدود، واحد تجاري داراييهاي قابل تشخیص تحصيل‌شده و بدهيهای تقبل‌شده در تركيب‌ تجاري را به ارزش منصفانه در تاريخ تحصيل شناسايي مي‌كند. هنگامي كه بدهي تقبل‌شده، در تاريخ تحصيل شناسایی مي‌شود اما مخارج مربوط، سود مشمول مالیات دوره‌های بعد را کاهش می‌دهد، تفاوت موقتی کاهنده ماليات ايجاد مي‌شود كه منجر به ايجاد دارايي ماليات انتقالي مي‌گردد. همچنين، هنگامي كه ارزش منصفانه دارايي قابل تشخیص تحصيل‌شده كمتر از مبناي مالياتي آن باشد، دارايي ماليات انتقالي ايجاد مي‌شود. در هر دو حالت، دارايي ماليات انتقالي حاصل، سرقفلي را تحت تأثير قرار مي‌دهد (به بند 66 مراجعه شود)؛ و

ت. ممكن است برخی دارايیها به ارزش منصفانه اندازه‌گیری شوند، يا ممکن است تجدید ارزیابی شوند بدون اینکه براي مقاصد مالياتي تعدیلی از این بابت انجام شود (به بند 17 مراجعه شود). در صورتي كه مبناي مالياتي دارايي بيش از مبلغ دفتري آن باشد، تفاوت موقتی کاهنده مالیات ايجاد مي‌شود.

| مثال مربوط به بند 24(ت) |
| --- |
| تعیین تفاوت موقتی کاهنده مالیات در پایان سال دومواحد تجاری الف در ابتدای سال اول، یک ابزار بدهی به مبلغ 000ر1 خریداری می‌کند. ارزش اسمی این ابزار معادل 000ر1 است که 5 سال بعد، یعنی در تاریخ سررسید، قابل پرداخت می‌باشد. نرخ سود 2 درصد، قابل پرداخت در پایان هر سال است. نرخ سود مؤثر 2 درصد می‌باشد. ابزار بدهی به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شود. در پایان سال دوم، به دلیل افزایش نرخ سود در بازار تا سطح 5 درصد، ارزش منصفانه ابزار بدهی به مبلغی معادل 918 کاهش یافت. در صورت نگهداری ابزار بدهی توسط واحد تجاری الف، وصول تمام جریانهای نقدی قراردادی محتمل است.هرگونه سود (زیان) ابزار بدهی، تنها در صورت تحقق، مشمول مالیات (کاهنده مالیات) است. برای مقاصد مالیاتی، سودها (زیانهای) ناشی از فروش یا سررسید ابزار بدهی، از طریق تفاوت بین مبلغ وصول‌شده و بهای تمام‌شده اولیه ابزار بدهی محاسبه می‌شود.بر این اساس، مبنای مالیاتی ابزار بدهی معادل بهای تمام شده اولیه آن است.تفاوت بین مبلغ دفتری ابزار بدهی در صورت وضعیت مالی واحد تجاری الف معادل 918 و مبنای مالیاتی آن معادل 000ر1 ، صرف‌نظر از اینکه واحد تجاری الف انتظار داشته باشد مبلغ دفتری ابزار بدهی را از طریق فروش یا از طریق استفاده برای مثال نگهداری آن و وصول جریانهای نقدی قراردادی، یا ترکیبی از هر دو، بازیافت کند، منجر به ایجاد تفاوت موقتی کاهنده مالیات معادل 82 در پایان سال دوم می‌شود (به بندهای 17 و 24(ت) مراجعه شود).دلیل این امر این است که تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات، تفاوت بین مبلغ دفتری یک دارایی یا یک بدهی در صورت وضعیت مالی و مبنای مالیاتی آن است که منجر به مبالغی می‌شود که در صورت بازیافت یا تسویه مبلغ دفتری دارایی یا بدهی، در تعیین سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) دوره‌های آتی، کاهنده مالیات است (به بند 4 مراجعه شود). واحد تجاری الف، در تعیین سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی)، چه در زمان فروش و چه در سررسید، مبنای مالیاتی دارایی معادل 000ر1 را کسر خواهد کرد. |

25 . برگشت تفاوتهاي موقتی کاهنده مالیات، منجر به کاهش سود مشمول ماليات دوره‌هاي آتي مي‌شود. با وجود این، منافع اقتصادي به شكل كاهش در پرداختهاي ماليات، تنها در صورتي به واحد تجاري جريان مي‌يابد كه واحد تجاري سودهای مشمول ماليات کافی تحصيل كرده باشد تا بتوان تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات را با آن تهاتر كرد. بنابراين، واحد تجاري تنها هنگامي داراييهای ماليات انتقالي را شناسايي مي‌كند كه در مقابل تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات، وجود سود مشمول ماليات قابل استفاده، محتمل باشد.

26 . هنگامی که واحد تجاری ارزیابی می‌کند که آیا سود مشمول مالیاتی وجود خواهد داشت که بتواند در مقابل آن، تفاوت موقتی کاهنده مالیات را استفاده کند، این موضوع را در نظر می‌گیرد که آیا قوانین مالیاتی، برای استفاده از منابع سودهای مشمول مالیات در زمان برگشت آن تفاوت موقتی مشمول مالیات، محدودیتی در نظر گرفته است یا خیر. اگر قوانین مالیاتی چنین محدودیتی را تحمیل نکند، واحد تجاری تفاوت موقتی کاهنده مالیات را در ترکیب با سایر تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات ارزیابی می‌کند. با وجود این، چنانچه قوانین مالیاتی استفاده از زیانها را در مقابل انواع خاصی از درآمدها محدود کند، تفاوت موقتی کاهنده مالیات تنها در ترکیب با سایر تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات از نوع مناسب، مورد ارزیابی قرار می‌گیرد.

27 . در صورتی در مقابل تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات، وجود سود مشمول ماليات قابل استفاده محتمل است که تفاوتهای موقتی مشمول مالیات برای یک واحد تجاری در یک حوزه مقرراتی به میزان کافی وجود داشته باشد و انتظار رود در یکی از دوره‌های زیر برگشت شود:

الف. در همان دوره‌ای که انتظار می‌رود تفاوتهای موقتی کاهنده ماليات برگشت داده شود؛ يا

ب. در دوره‌هايي كه زيان مالياتي ناشي از دارايي ماليات انتقالي، قابل انتقال به دوره‌هاي قبل يا آينده باشد.

در چنين شرايطي، دارايي ماليات انتقالي در دوره‌اي شناسایی می‌شود كه تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات ايجاد می‌گردد.

28 . در صورتی که برای یک واحد تجاری در یک حوزه مقرراتی، تفاوتهای موقتی مشمول مالیات به میزان کافی وجود نداشته باشد، دارايي ماليات انتقالي تا میزانی شناسايي مي‌شود كه:

الف. این احتمال وجود داشته باشد که واحد تجاري در همان دوره‌اي كه تفاوت موقتی کاهنده مالیات برگشت مي‌شود (يا در دوره‌‌هايي كه زيان مالياتي حاصل از دارايي مالیات انتقالي، قابل انتقال به آینده می‌شود)، برای یک واحد تجاری در یک حوزه مقرراتی، از سود مشمول مالیات به میزان کافی برخوردار باشد. در ارزيابي اینکه واحد تجاری سود مشمول ماليات کافی در دوره‌هاي آتي خواهد داشت یا خیر، واحد تجاري؛

1. تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات را با سودهای مشمول مالیات آتی که کاهش در مالیات ناشی از برگشت آن تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات از آن کسر شده است، مقایسه می‌کند. این مقایسه نشان می‌دهد چه میزان از سودهای مشمول آتی برای اینکه مبالغ ناشی از برگشت آن تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات از آن کسر شود، برای واحد تجاری کفایت می‌کند؛ و
2. مبالغ مشمول ماليات ناشي از تفاوتهاي موقتی کاهنده مالیات را كه انتظار مي‌رود در دوره‌هاي آتي ايجاد شود، نادیده می‌گیرد، زيرا دارايي ماليات انتقالي ناشي از اين‌ تفاوتهاي موقتی کاهنده مالیات، خود، به سود مشمول ماليات آتی نياز دارد تا مورد استفاده قرار گیرد؛ يا

ب . فرصتهاي برنامه‌ريزي مالياتی برای واحد تجاری وجود داشته باشد تا سود مشمول ماليات را در دوره‌هاي مناسب ايجاد كند.

29 . ارزیابی سود مشمول مالیات آتی محتمل، در صورت وجود شواهد کافی مبنی بر دستیابی واحد تجاری به این مبلغ محتمل، می‌تواند شامل بازیافت برخی داراییهای واحد تجاری به مبلغی بیش از مبلغ دفتری آنها باشد. برای مثال، هرگاه دارایی به ارزش منصفانه اندازه‌گیری شود، واحد تجاری باید بررسی کند که آیا شواهد کافی برای نتیجه‌گیری درباره محتمل بودن بازیافت دارایی به مبلغی بیش از مبلغ دفتری وجود دارد یا خیر. برای مثال این موضوع زمانی مصداق دارد که واحد تجاری انتظار داشته باشد یک ابزار بدهی با نرخ سود ثابت را نگهداری و جریانهای نقدی قراردادی آن را وصول کند.

30 . فرصتهاي برنامه‌ريزي مالياتی، اقداماتي است كه واحد تجاري به منظور ايجاد يا افزايش درآمد مشمول ماليات در دوره‌ای خاص، قبل از انقضاي مهلت انتقال زيان مالياتي يا اعتبار مالياتي به دوره‌هاي آتي، انجام مي‌دهد. براي مثال، در برخي حوزه‌هاي مقرراتی، سود مشمول ماليات ممکن است به روشهای زير ايجاد شود يا افزايش يابد:

الف. انتخاب روش احتساب مالیات درآمد مالی بر مبنای درآمد مالی دریافت‌شده یا درآمد مالی دریافتنی؛

ب. انتقال ادعاهای مربوط به اقلام کاهنده سود مشمول مالیات به آینده؛

پ. فروش، و اجاره مجدد احتمالی، داراييهايي كه افزايش بها داشته‌اند اما مبناي مالياتي آنها براي انعكاس اين افزايش بها، تعديل نشده است؛ و

ت. فروش یک دارايي كه درآمد معاف از ماليات ايجاد مي‌كند (مانند اوراق مشارکت دولتي در برخي حوزه‌هاي مقرراتی) به منظور خريد سرمايه‌گذاري ديگري كه درآمد مشمول ماليات ايجاد مي‌كند.

در مواردي كه فرصتهاي برنامه‌ريزي مالياتی، موجب انتقال سود مشمول ماليات از دوره‌های‌ آتی به دوره‌های نزديكتر می‌شود، انتقال زيان مالياتي يا اعتبار مالياتي به دوره‌هاي آتی، همچنان به وجود سود مشمول ماليات آتي ناشي از منابعي غیر از منابع ایجادکننده تفاوتهاي موقتي آتی، بستگی دارد.

31 . در صورتی كه واحد تجاری سابقه زيان‌ داشته ‌باشد، رهنمود‌هاي مندرج در بند‌هاي 34 و 35 را در نظر مي‌گيرد.

شناخت اوليه یک دارايي يا یک بدهي

32 . كمكهاي بلاعوض دولت در ارتباط با داراییهای استهلاک‌پذیر می‌تواند به عنوان تعهدات انتقالی به دوره‌های آتی شناسایی شود که تفاوت بین این تعهدات انتقالی و مبنای مالیاتی صفر آن، تفاوت موقتی کاهنده مالیات است. با توجه به دليل مندرج در بند 21، دارایی مالیات انتقالی حاصل شناسایی نمی‌شود.

زيانهاي مالياتي استفاده‌نشده و اعتبارهای مالياتي استفاده‌نشده

33 . دارایی مالیات انتقالی، بابت انتقال زيانهای مالياتي استفاده‌نشده و اعتبارهای مالياتي استفاده‌نشده به دوره‌هاي آتي، باید تا میزانی شناسایی شود كه در مقابل زيانهای مالياتي استفاده‌نشده و اعتبارهای مالياتي استفاده‌نشده، وجود سود مشمول مالیات قابل استفاده محتمل باشد.

34 . معيارهای شناخت داراييهاي ماليات انتقالي كه از انتقال زيانهای مالیاتی استفاده‌نشده و اعتبارهای مالياتي استفاده‌نشده به دوره‌هاي آتي ناشي مي‌شود، با معيارهای شناخت داراييهاي ماليات انتقالي ناشي از تفاوتهاي موقتی کاهنده مالیات یکسان است. با وجود این، وجود زيانهاي مالياتي استفاده‌نشده، شواهد قوی از نبود سودهای مشمول مالیات آتی است. بنابراين، هنگامي كه واحد تجاري سابقه زيان داشته باشد، دارايي ماليات انتقالي ناشي از زيانهاي مالیاتی استفاده‌نشده يا اعتبارهای مالياتي استفاده‌نشده را تنها تا میزانی شناسايي مي‌كند كه تفاوتهاي موقتی مشمول ماليات به اندازه کافی وجود داشته باشد يا شواهد متقاعد‌كننده ديگري مبنی بر در دسترس بودن سود مشمول ماليات قابل استفاده در آینده در مقابل زیانهای مالیاتی استفاده‌نشده یا اعتبارهای مالیاتی استفاده‌نشده، موجود باشد. در چنين شرايطي، طبق بند 81، افشاي مبلغ دارايي مالیات انتقالي و ماهيت شواهد پشتيبان شناخت آن، الزامي است.

35 . در ارزيابي احتمال وجود سود مشمول ماليات قابل استفاده در مقابل زيانهاي مالیاتی استفاده‌نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده‌نشده، واحد تجاري معيار‌هاي زير را در نظر مي‌گيرد:

الف. وجود تفاوتهاي موقتی مشمول ماليات کافی برای واحد تجاری در یک حوزه مقرراتی، که منجر به ایجاد مبالغ مشمول مالیات قابل استفاده در مقابل زيانهاي مالیاتی استفاده‌نشده یا اعتبارهای مالياتي استفاده‌نشده شود.

ب. وجود سود مشمول ماليات كافي در واحد تجاری قبل از انقضاي زيانهاي مالیاتی استفاده‌نشده یا اعتبارهای مالياتي استفاده‌‌نشده، محتمل باشد؛

پ. زيانهاي مالياتي استفاده‌نشده ناشي از دلايل قابل تشخیصی باشد كه تكرار آن محتمل نباشد؛ و

ت. وجود فرصتهاي برنامه‌ريزي مالياتی (به بند 30 مراجعه شود)، به‌گونه‌ای که سود مشمول ماليات را در دوره‌اي ايجاد كند كه زيانهاي مالياتي استفاده‌نشده یا اعتبارهای مالياتي استفاده‌نشده، در آن دوره قابل استفاده باشد.

چنانچه در مقابل زیانهای مالیاتی استفاده‌نشده یا اعتبارهای مالیاتی استفاده‌نشده، وجود سود مشمول مالیات قابل استفاده در آینده محتمل نباشد، دارایی مالیات انتقالی شناسایی نمی‌شود.

بررسی مجدد داراييهاي ماليات انتقالي شناسايي‌نشده

36 . واحد تجاري در پایان هر دوره گزارشگری، داراييهاي ماليات انتقالي شناسايي‌نشده را مجدداً بررسی مي‌كند. واحد تجاري دارايي ماليات انتقالي که قبلاً شناسايي نشده است را تا میزانی شناسایی می‌کند که بازیافت دارایی مالیات انتقالی از محل سودهای مشمول مالیات آتی امکان‌پذیر باشد. براي مثال، بهبود شرایط تجاري ممکن است این احتمال را که واحد تجاري بتواند به منظور احراز معیارهای شناخت مندرج در بندهای 22 یا 33، سود مشمول ماليات كافي در آينده ایجاد کند، افزايش دهد. مثال ديگر، هنگامي است كه واحد تجاري داراييهاي ماليات انتقالي را در تاريخ تركيب تجاري يا پس از آن، مجدداً بررسی می‌كند (به بند‌هاي 69 و 70 مراجعه شود).

سرمايه‌گذاري در واحد‌هاي تجاری فرعي، شعب و واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشاركتها

37 . هرگاه مبلغ دفتري سرمايه‌گذاريها در واحد‌هاي تجاری فرعي، شعب و واحدهای تجاری وابسته يا منافع در مشاركتها (یعنی، سهم واحد تجاری اصلي يا سرمايه‌گذار از خالص داراييهاي واحد تجاری فرعي، شعب و واحد تجاری وابسته يا سرمايه‌پذير، شامل مبلغ دفتري سرقفلي) با مبناي مالياتي سرمايه‌گذاري يا منافع (که اغلب بهاي تمام شده است) تفاوت داشته باشد، تفاوتهاي موقتی ایجاد می‌شود. اين تفاوتها ممكن است در شرايط مختلفي ايجاد شود؛ براي مثال:

الف. وجود سود‌هاي توزيع‌نشده واحد‌هاي تجاری فرعي، شعب، واحدهای تجاری وابسته و مشاركتها؛

ب. تغيير در نرخ ارز، در صورتی كه واحد تجاری اصلي و واحد تجاری فرعي آن در كشور‌هاي مختلفي قرار داشته باشند؛ و

پ. كاهش در مبلغ دفتري سرمايه‌گذاري در واحد تجاري وابسته تا سطح مبلغ قابل بازيافت آن.

در صورتي كه واحد تجاری اصلي، در صورتهاي مالي جداگانه خود، سرمايه‌گذاري را به بهاي تمام شده يا مبلغ تجديد ارزيابي به حساب منظور نماید، تفاوت موقتی مربوط به آن سرمايه‌گذاري در صورتهاي مالي تلفيقي ممکن است با تفاوت موقتی مربوط به آن سرمایه‌گذاری در صورتهاي مالي جداگانه واحد تجاری اصلي، متفاوت باشد.

38 . واحد تجاري، باید براي تمام تفاوتهاي موقتی مشمول ماليات مربوط به سرمايه‌گذاري در واحد‌هاي تجاری فرعي، شعب و واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشارکتها، به استثنای مواردی که هر دو شرط زیر را احراز می‌کند، بدهي ماليات انتقالي شناسايي نماید:

الف. واحد تجاری اصلي، سرمايه‌گذار يا شریک خاص یا مجری عملیات تحت کنترل مشترک، بتوانند زمانبندي برگشت تفاوتهای موقتی را كنترل كنند؛ و

ب. این احتمال وجود داشته باشد که تفاوتهای موقتی در آینده قابل پیش‌بینی برگشت نشود.

39 . از آنجا که واحد تجاری اصلي سياست تقسيم سود واحد تجاری فرعي را كنترل مي‌كند، توانایی کنترل زمانبندي برگشت تفاوتهاي موقتی مربوط به سرمايه‌گذاري (نه تنها تفاوتهاي موقتی ناشي از سود‌هاي توزيع‌نشده، بلکه ناشی از هرگونه تفاوت تسعير ارز) را نیز دارد. افزون بر اين، اغلب تعيين مبلغ ماليات بر درآمدي كه هنگام برگشت تفاوتهای موقتی قابل پرداخت خواهد شد، غيرعملي است. بنابراين، هنگامي كه واحد تجاری اصلي تصمیم بگیرد كه این سود‌ها در آينده قابل پيش‌بيني توزيع نشود، واحد تجاری اصلي بدهي ماليات انتقالي شناسايي نمي‌كند. برای سرمايه‌گذاري در شعب نيز همين ملاحظات کاربرد دارد.

40 . داراييها و بدهيهاي غير‌پولي واحد تجاري، به واحد پول عملياتي آن اندازه‌گيري مي‌شود (به استاندارد حسابداري 16 آثار تغيير در نرخ ارز مراجعه شود). اگر سود مشمول ماليات يا زيان مالياتي واحد تجاري (و در نتيجه، مبناي مالياتي داراييها و بدهيهاي غير‌پولي آن) بر حسب واحد پول متفاوتي تعيين ‌شود، تغيير در نرخ ارز، تفاوتهاي موقتي ایجاد می‌کند كه منجر به شناسایی بدهي مالیات انتقالی (موضوع بند 22) يا دارايي ماليات انتقالي مي‌شود. این ماليات انتقالي ايجادشده، به بدهكار يا بستانكار سود يا زيان دوره منظور مي‌شود (به بند 59 مراجعه شود).

41 . سرمايه‌گذار در واحد تجاری وابسته، آن واحد تجاری را كنترل نمي‌كند و بطور معمول در جايگاهي نيست كه سياست تقسيم سود را تعيين كند. بنابراين، در صورت نبود توافق برای توزیع نکردن سودهای واحد تجاری وابسته در آینده قابل پیش‌بینی، سرمايه‌گذار بدهي ماليات انتقالي حاصل از تفاوتهاي موقتی مشمول ماليات مربوط به سرمايه‌گذاري در واحد تجاری وابسته را شناسايي مي‌كند. در برخی موارد، سرمایه‌گذار ممکن است قادر به تعیین مبلغ ماليات قابل پرداخت در زمان بازیافت بهاي تمام شده سرمايه‌گذاري در واحد تجاری وابسته نباشد، اما مي‌تواند تعیین کند که مبلغ آن برابر يا بيشتر از یک مبلغ حداقل باشد. در چنین مواردی، بدهي ماليات انتقالي به این مبلغ اندازه‌گيري مي‌شود.

42 . توافق‌ بين طرفین مشارکت، بطور معمول توزیع سود را نیز شامل می‌شود و مشخص مي‌کند كه آیا تصميم‌گيري درباره این مسائل، مستلزم اجماع تمام یا گروهی از طرفهای مشارکت است یا خیر. هنگامي که شریک خاص یا مجری عملیات تحت کنترل مشترک، بتواند زمانبندي توزیع سهم خود از سود مشارکت را کنترل کند و توزیع سهم آن از سود در آینده قابل پیش‌بینی، محتمل نباشد، بدهي ماليات انتقالي شناسايي نمي‌شود.

43 . واحد تجاري، براي تمام تفاوتهاي موقتی کاهنده مالیات ناشی از سرمايه‌گذاري در واحد‌هاي تجاری فرعي، شعب و واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشارکتها، باید دارایی ماليات انتقالي را تنها به میزانی که هر دو مورد زیر محتمل باشد، شناسايي کند:

الف. تفاوتهای موقتی در آینده قابل پیش‌بینی برگشت شود؛ و

ب. در مقابل تفاوتهای موقتی، سود مشمول مالیات قابل استفاده وجود داشته باشد.

44 . براي تصميم‌گيري درباره اینکه براي تفاوتهاي موقتی کاهنده مالیات مرتبط با سرمايه‌گذاري در واحد‌هاي تجاری فرعي، شعب و واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشارکتها، دارايي ماليات انتقالي شناسایی ‌شود یا خیر، واحد تجاري رهنمود مندرج در بند‌هاي 27 تا 31 را در نظر مي‌گيرد.

اندازه‌گيري

45 . بدهيهاي مالیات جاری (داراييهاي ماليات جاري) مربوط به دوره جاري و دوره‌های قبل، بايد به مبلغی اندازه‌گیری شود كه انتظار مي‌رود با استفاده از نرخهاي مالياتی (و قوانين مالياتي) لازم‌الاجرا تا پايان دوره‌ گزارشگري، به مراجع مالياتي پرداخت گردد (يا از مراجع مالیاتی بازیافت شود).

46 . داراييها و بدهيهاي ماليات انتقالي باید به نرخهای مالیاتی قابل اعمال در دوره‌ای که انتظار می‌رود دارایی بازیافت یا بدهی تسویه شود، اندازه‌گیری گردد، و این اندازه‌گیری مبتنی بر نرخهای مالیاتی (و قوانين مالياتي) لازم‌الاجرا تا پایان دوره گزارشگری است.

47 . هنگامي كه نرخهاي مالیاتی متفاوت برای سطوح مختلف درآمد مشمول ماليات اعمال می‌‌شود، داراييهای مالیات انتقالی و بدهيهاي ماليات انتقالي با استفاده از نرخ میانگینی اندازه‌گيري مي‌شود كه انتظار مي‌رود برای سود مشمول ماليات (زيان مالياتي) دوره‌هايي كه انتظار می‌رود تفاوتهاي موقتی برگشت شود، اعمال ‌گردد.

48 . اندازه‌گيري بدهیهای مالیات انتقالی و داراییهای ماليات انتقالي، بايد بازتابی از آثار مالیاتی باشد که از شیوه مورد انتظار واحد تجاری در پايان دوره‌ گزارشگري، برای بازیافت یا تسویه مبلغ دفتري داراييها و بدهيها پیروی می‌کند.

49 . در برخي حوزه‌هاي مقرراتی، شیوه واحد تجاری برای بازیافت (تسویه) مبلغ دفتري یک دارايي (یک بدهي)، می‌تواند بر يك يا هر دو مورد زير تأثیر داشته باشد:

الف. نرخ مالیات قابل اعمال هنگامي كه واحد تجاري مبلغ دفتري یک دارايي (یک بدهي) را بازيافت (تسويه) مي‌كند؛ و

ب. مبناي مالياتي یک دارايي (یک بدهي).

در چنین مواردی، واحد تجاري با استفاده از نرخ مالياتی و مبناي مالياتی كه با شيوه مورد انتظار بازيافت یا تسويه سازگاری دارد، بدهیهای مالیات انتقالی و داراییهای مالیات انتقالی را اندازه‌گيري مي‌كند.

|  |
| --- |
| مثال الف |
| یک قلم از داراییهای ثابت مشهود، مبلغ دفتري معادل ١٠٠ و مبناي مالياتي معادل ٦٠ دارد. در صورت فروش این قلم، نرخ مالياتی قابل اعمال معادل 20% می‌باشد و براي ساير درآمد‌ها، نرخ مالياتی معادل ٣٠% اعمال می‌شود.در صورتی که واحد تجاري انتظار داشته باشد بدون استفاده بیشتر، این قلم را به فروش برساند، بدهي ماليات انتقالي معادل ٨ (حاصل‌ضرب 40 در نرخ ٢٠%) شناسايي مي‌كند و در صورتی که انتظار داشته باشد این قلم را نگه دارد و مبلغ دفتري آن را از طريق استفاده بازيافت كند، بدهي ماليات انتقالي معادل ١٢ (حاصل‌ضرب ٤٠ در نرخ ٣٠%)، شناسايي مي‌كند. |

| مثال ب |
| --- |
| یک قلم از داراییهای ثابت مشهود به بهاي تمام شده ١٠٠ و مبلغ دفتري ٨٠، به مبلغ ١٥٠ تجديد ارزيابي شده است. براي مقاصد مالياتي، تعديلی از این بابت انجام نمی‌شود. استهلاك انباشته براي مقاصد مالياتي معادل ٣٠ و نرخ ماليات ٣٠% است. اگر این قلم به مبلغي بيش از بهاي تمام‌شده به فروش برسد، استهلاك انباشته مالياتی معادل ٣٠، در سود مشمول ماليات منظور می‌شود اما مازاد عايدات فروش بر بهاي تمام شده، مشمول ماليات نخواهد بود.مبناي مالياتي این قلم ٧٠ است و تفاوت موقتی مشمول ماليات، معادل ٨٠ می‌باشد. اگر واحد تجاري انتظار داشته باشد که از طریق استفاده از این قلم، مبلغ دفتري آن را بازيافت كند، بايد درآمد مشمول مالياتی معادل ١٥٠ ايجاد كند، اما تنها مي‌تواند استهلاكی معادل ٧٠ را از آن کسر نماید. بر اين اساس، بدهي ماليات انتقالي معادل ٢٤ (حاصل‌ضرب ٨٠ در نرخ ٣٠%) وجود دارد. اگر واحد تجاري انتظار داشته باشد كه با فروش این قلم با عايداتی معادل ١٥٠، بلافاصله مبلغ دفتري دارايي را بازيافت كند، بدهي ماليات انتقالي به شرح زير محاسبه مي‌شود.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | تفاوت موقتیمشمول ماليات |  | نرخ مالیات |  | بدهي ماليات انتقالی |
| استهلاك انباشته مالیاتی  | ٣٠ |  | ٣٠% |  | ٩ |
| مازاد عايدات بر بهاي تمام شده | ٥٠ |  | صفر |  | ــ |
| جمع | ٨٠ |  |  |  | ٩ |

(يادداشت: طبق بند 62، ماليات انتقالي اضافي که از تجديد ارزيابي بوجود می‌آید، در ساير اقلام سود و زیان جامع شناسايي مي‌شود) |

50 . در صورتی که بدهي مالیات انتقالی يا دارايي ماليات انتقالي، ناشی از دارايي استهلاك‌ناپذيري باشد كه با استفاده از مدل تجديد ارزيابي مندرج در استاندارد حسابداري 11 اندازه‌گيري شده است، اندازه‌گيري بدهي ماليات انتقالي یا دارایی مالیاتی انتقالی بايد آثار مالياتي بازیافت مبلغ دفتري دارايي استهلاك‌ناپذير از طریق فروش را، صرف‌نظر از مبنای اندازه‌گيري مبلغ دفتري دارايي، منعكس کند. بنابراين، در صورتي كه قوانین مالياتی، نرخ ماليات قابل اعمال براي مبلغ مشمول ماليات ناشي از فروش دارايي را متفاوت از نرخ مالياتی قابل اعمال برای مبلغ مشمول ماليات ناشي از استفاده دارايي تعیین کند، در اندازه‌گيري بدهي مالیات انتقالی يا دارايي ماليات انتقالي مرتبط با دارايي استهلاك‌ناپذير، نرخ مالياتی قابل اعمال براي مبلغ مشمول ماليات ناشي از فروش دارايي بكار مي‌رود.

51 . بند 50، هنگام شناخت و اندازه‌گيري داراييهای ماليات انتقالي، در الزامات بكارگيري اصول مندرج در بند‌هاي 22 تا 32 (تفاوتهاي موقتی کاهنده مالیات) و بند‌هاي 33 تا 35 (زيانهاي مالياتي استفاده‌نشده و اعتبارهای مالياتي استفاده‌نشده) اين استاندارد، تغييری ایجاد نمی‌کند.

52 . در برخي حوزه‌هاي مقرراتی، در صورتي كه تمام یا بخشی از سود خالص يا سود انباشته، به عنوان سود تقسيمی به سهامداران واحد تجاري پرداخت شود، ماليات بر درآمد با نرخي بالاتر يا پايين‌تر قابل پرداخت خواهد بود. در برخي ديگر از حوزه‌هاي مقرراتی، در صورتي كه تمام یا بخشی از سود خالص يا سود انباشته به عنوان سود تقسيمی به سهامداران واحد تجاري پرداخت شود، ممکن است مالیات بر درآمد قابل استرداد يا قابل پرداخت باشد. در این شرايط، داراييها و بدهيهای ماليات جاري و انتقالي، با نرخ ماليات قابل اعمال بر سودهای توزیع نشده، اندازه‌گيري مي‌شود.

53 . در شرايط توصیف‌شده در بند 52، آثار مالياتی سود تقسيمی هنگامي شناسايي مي‌شود كه براي پرداخت سود تقسیمی، بدهی شناسايي شده باشد. آثار مالياتی سود تقسیمی، ارتباط مستقیم‌تری با معاملات یا رویدادهای گذشته در مقایسه با ستانده مالکان دارد. بنابراین، آثار مالياتی سود تقسیمی، همان‌گونه كه در بند 59 استاندارد تعیین شده است، در سود یا زیان دوره شناسايي مي‌شود مگر تا میزانی كه آثار مالیاتی سود تقسیمی، ناشی از شرايط توصیف‌شده در بند 59(الف) و (ب) باشد.

| مثالهاي مربوط به بندهاي 52 و 53 |
| --- |
| این مثال، در ارتباط با اندازه‌گيري داراييهای مالیات جاری و انتقالی و بدهيهاي ماليات جاري و انتقالي واحد تجاري در یک حوزه مقرراتی است كه برای سودهای توزیع‌نشده، ماليات بر درآمد با نرخی (50%) بالاتر از نرخ سودهای توزیع‌شده، قابل پرداخت است و دربردارنده مبلغی است که هنگام تقسيم سود، قابل استرداد می‌باشد. نرخ ماليات سود توزیع‌شده ٣٥% است. در پايان دوره گزارشگري، 29 اسفند سال 6x13، واحد تجاري بابت سودهای تقسیمی پيشنهادي يا اعلام‌شده پس از دوره گزارشگري، بدهي شناسايي نمي‌كند. در نتيجه، در سال 6x13، سود تقسیمی شناسايي نمي‌شود. سود مشمول ماليات در سال 6x13، معادل ٠٠٠ر١٠٠ است. خالص تفاوت موقتی مشمول ماليات براي سال 6x13، معادل 000ر40 است.واحد تجاري بدهي ماليات جاري و هزينه ماليات بر درآمد جاری را معادل 000ر50 شناسايي مي‌كند. بابت مبلغي كه در نتیجه تقسیم سود در آینده، بطور بالقوه قابل بازیافت است، دارایی شناسايي نمي‌شود. همچنين، واحد تجاري بدهي ماليات انتقالي و هزينه ماليات انتقالي معادل 000ر20 (حاصل‌ضرب 000ر40 در نرخ ٥٠%) شناسايي مي‌كند كه نشان‌دهنده ماليات بر درآمدي است كه واحد تجاري هنگام بازیافت یا تسویه مبلغ دفتری داراییها و بدهیها، بر مبنای نرخ ماليات قابل اعمال بر سودهای توزیع‌نشده، پرداخت خواهد کرد.متعاقباً، در ١٥ خرداد سال 7x13، واحد تجاري سود‌تقسیمی معادل 000ر10 از سودهای عملياتي قبلی را به عنوان بدهي شناسايي می‌کند.در ١٥ خرداد سال 7x13، واحد تجاري بازيافت ماليات بر درآمد معادل ١٥٠٠ (١٥% سود تقسیمی شناسايی‌شده به عنوان بدهي) را به عنوان دارايي ماليات جاري و به عنوان كاهش در هزينه ماليات بر درآمد جاری سال 7x13 شناسايي مي‌كند. |

54 . داراييهای مالیات انتقالی و بدهيهاي ماليات انتقالي، نبايد تنزيل شوند.

55 . تعيين داراييهای مالیات انتقالی و بدهيهاي ماليات انتقالي بر مبنای تنزیل‌شده به‌گونه‌ای قابل اتکا، مستلزم برنامه‌ریزی تفصیلی برای زمانبندی برگشت هر تفاوت موقتی است. در بسياري از موارد، تهيه اين برنامه زمانی، غير‌عملي يا بسيار پيچيده است. بنابراین، الزامي کردن تنزيل داراييهای مالیات انتقالی و بدهيهاي ماليات انتقالي مناسب نيست. مجاز دانستن، نه ملزم کردن، تنزيل منجر به داراييهای مالیات انتقالی و بدهيهاي ماليات انتقالي می‌شود که بین واحد‌هاي تجاری قابل مقايسه نمی‌باشد. بنابراین، اين استاندارد تنزيل داراييهای مالیات انتقالی و بدهيهاي ماليات انتقالي را الزامي یا مجاز نمي‌داند.

56 . تفاوتهاي موقتی با مراجعه به مبلغ دفتري یک دارايي يا یک بدهي تعيين مي‌شود. اين موضوع حتي مواقعی که مبلغ دفتري بر مبناي تنزيل‌شده تعيين شود، برای مثال، در مورد تعهدات مزاياي بازنشستگي، كاربرد دارد (به استاندارد حسابداري 33 مزاياي بازنشستگی کارکنان مراجعه شود).

57 . در پايان هر دوره گزارشگري، مبلغ دفتري دارايي ماليات انتقالي بايد بازنگري شود. واحد تجاري بايد مبلغ دفتري دارايي ماليات انتقالي را به میزانی كاهش دهد كه وجود سود مشمول ماليات كافي براي استفاده از مزایای تمام یا بخشی از آن دارايي ماليات انتقالی، دیگر محتمل نباشد. چنین كاهشی، بايد در صورتی برگشت داده شود كه وجود سود مشمول ماليات به میزان کافی، محتمل باشد.

شناخت ماليات جاري و مالیات انتقالي

58 . روش حسابداري آثار ماليات جاري و مالیات انتقالي معاملات یا سایر رویدادها، با روش حسابداري همان معاملات یا سایر رویدادها سازگار است. در بند‌هاي 59 تا 70، این اصل بکار گرفته شده است.

اقلام شناسايي‌شده در صورت سود و زيان

59 . ماليات جاري و مالیات انتقالي بايد به عنوان درآمد يا هزينه شناسايي و در صورت سود و زيان منعكس شوند، به استثنای مالياتی كه از موارد زير ناشی می‌شود:

الف. معامله يا رويدادي كه در همان دوره يا دوره‌ای دیگر، خارج از صورت سود و زيان، در ساير اقلام سود و زیان جامع يا بطور مستقیم در حقوق مالکانه شناسايي شده است (به بند‌هاي 62 تا 67 مراجعه شود)؛ يا

ب. تركيب تجاري (به بند‌هاي 68 تا 70 مراجعه شود).

60 . بیشتر بدهيهاي ماليات انتقالي و داراییهای مالیات انتقالی در مواقعی ايجاد مي‌شود كه درآمد يا هزينه، در سود حسابداري يك دوره منظور می‌شود، اما در سود مشمول ماليات (زيان مالياتي) دور‌ه‌ای ديگر لحاظ می‌گردد. ماليات انتقالي حاصل، در صورت سود و زيان شناسايي مي‌شود. برای مثال هنگامی که:

الف. درآمد مالی، حق امتياز یا درآمد سود سهام، با تأخير دريافت می‌شود و طبق استاندارد حسابداري 3 درآمد عملیاتی، متناسب با زمان مشخص‌شده در سود حسابداري منظور می‌گردد، اما ممکن است در برخی حوزه‌های مقرراتی، بر مبناي نقدي در سود مشمول ماليات (زيان مالياتي) منظور می‌شود؛ و

ب. مخارج داراييهاي نامشهودي كه طبق استاندارد حسابداری 17، به حساب دارایی منظور شده است و استهلاک آن در صورت سود و زیان منعکس می‌شود، اما براي مقاصد مالياتي، در زمان تحمل کاهنده مالیات تلقی می‌گردد.

61 . مبلغ دفتري داراييهای مالیات انتقالی و بدهيهاي ماليات انتقالي ممكن است حتی در صورتی که تغییری در مبلغ تفاوتهاي موقتی مربوط وجود نداشته باشد، تغيير کند. براي مثال، اين وضعيت مي‌تواند از موارد زير ناشی شود:

الف. تغيير در نرخهاي مالياتی يا قوانين مالياتي؛

ب. بررسی مجدد قابليت بازیافت داراييهاي ماليات انتقالي؛ يا

پ. تغيير در شیوه مورد انتظار بازيافت یک دارايي.

ماليات انتقالي حاصل، در صورت سود و زیان شناسايي مي‌شود، به استثنای مالیات مربوط به اقلامي كه قبلاً خارج از صورت سود و زيان شناسايي شده‌‌اند (به بند 65 مراجعه شود).

اقلام شناسایی‌شده خارج از صورت سود و زيان

62 . ماليات جاري و مالیات انتقالي در صورتي باید خارج از صورت سود و زيان شناسايي شود كه مربوط به اقلامي باشد كه در همان دوره يا دوره‌ای دیگر، خارج از صورت سود و زيان شناسايي شده است. بنابراين، ماليات جاري و مالیات انتقالي مربوط به اقلامی که در همان دوره يا دوره‌اي ديگر:

الف. در ساير اقلام سود و زیان جامع شناسايي شده است، باید در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شود (به بند 63 مراجعه شود).

ب. بطور مستقیم در حقوق مالکانه شناسایی شده است، باید بطور مستقیم در حقوق مالکانه شناسایی شود (به بند 64 مراجعه شود).

63 . در استانداردهای حسابداری، شناسایی برخی اقلام در ساير اقلام سود و زیان جامع الزامی یا مجاز شده است. نمونه‌هایی از اين اقلام به شرح زیر است:

الف. تغيير در مبلغ دفتري ناشی از تجديد ارزيابي داراییهای ثابت مشهود (به استاندارد حسابداری 11 مراجعه شود).

ب. تفاوتهاي تسعیر ناشي از تسعیر صورتهاي مالي عمليات خارجي (به استاندارد حسابداري 16 مراجعه شود).

64 . در استاندارد‌هاي حسابداری، انعکاس مستقیم برخی اقلام در حقوق مالکانه، مجاز یا الزامی شده است. برای مثال، تعديل مانده سود انباشته ابتدای دوره که از تغيير در یک رویه حسابداري كه با تسری به گذشته بکار گرفته شده است یا از اصلاح اشتباه، ناشی می‌شود (به استاندارد حسابداري 34 رويه‌هاي حسابداري، تغيير در برآورد‌های حسابداری و اشتباهات مراجعه شود).

65 . در شرایط استثنايي، ممكن است تعيين مبلغ ماليات جاري يا مالیات انتقالي مربوط به اقلام شناسایي‌شده خارج از صورت سود و زيان (در ساير اقلام سود و زیان جامع یا بطور مستقیم در حقوق مالکانه) مشکل باشد. براي مثال، چنین شرایطی ممکن است در موارد زیر ایجاد شود:

الف. نرخهاي ماليات بر درآمد، پلکانی باشد و تعيين نرخي كه مالیات جزء خاصي از سود مشمول ماليات (زيان مالياتي) بر اساس آن محاسبه شود، غير‌ممكن باشد.

ب. تغيير در نرخ ماليات يا مقررات مالياتي، بر دارايي مالیات انتقالی يا بدهي ماليات انتقالي (بطور کامل يا بخشي از آن) مربوط به یک قلم كه قبلاً خارج از صورت سود و زيان شناسايي شده است، تأثیر بگذارد؛ يا

پ. واحد تجاري تشخیص دهد که دارایی مالیات انتقالی باید شناسایی شود، یا نباید از این پس بطور کامل شناسایی گردد، و آن دارایی مالیات انتقالی (بطور کامل یا بخشی از آن) مربوط به قلمی باشد که قبلاً خارج از صورت سود و زيان شناسايي شده است.

در چنین مواردی، ماليات جاري و مالیات انتقالي مربوط به اقلام شناسایی‌شده در خارج از صورت سود و زيان، به تخصیص معقول و متناسب ماليات جاري و مالیات انتقالي واحد تجاري در حوزه مقرراتی مورد نظر، يا روش ديگري كه در چنین شرایطی به تخصيص مناسب‌تر می‌انجامد، بستگی دارد.

66 . طبق استاندارد حسابداري 11، واحد تجاري بايد هر سال مبلغي معادل تفاوت بين استهلاك دارايي تجديد‌ ارزيابي شده و استهلاك بر مبناي بهاي تمام شده آن را از مازاد تجديد ارزيابي به سود انباشته منتقل كند. این مبلغ پس از کسر هرگونه ماليات انتقالي خواهد بود. برای انتقالات مربوط به واگذاری داراییهای ثابت مشهود نيز شیوه عمل مشابه است.

67 . هنگامي كه واحد تجاري به سهامداران خود سود تقسیمی پرداخت می‌کند، ممكن است ملزم به کسر بخشی از سود تقسیمی از سهامداران و پرداخت آن به مراجع مالياتي باشد. در بسياري از حوزه‌هاي مقرراتی، اين مبلغ ماليات تكليفي نامیده می‌شود. اين‌گونه مبالغ پرداختي یا پرداختني به مراجع مالياتي، به عنوان بخشي از سود تقسیمی، در بدهكار حقوق مالکانه منظور می‌گردد.

ماليات انتقالي ناشي از تركيب تجاري

68 . همانطور كه در بند‌هاي 16 و 24(پ) تشريح شد، تفاوتهاي موقتی ممكن است در تركيب تجاري ايجاد شود. واحد تجاري هرگونه دارايي ماليات انتقالي (به شرط احراز معیارهای شناخت مندرج در بند ٢2) یا بدهي ماليات انتقالي حاصل را به عنوان داراييها و بدهيهاي قابل تشخیص در تاريخ تحصيل شناسايي مي‌كند. بنابراین، اين داراييهای مالیات انتقالی و بدهيهاي ماليات انتقالي، سرقفلي يا سود حاصل از خريد زیر قیمت را تحت تأثير قرار مي‌دهد. با وجود این، طبق بند 12(الف)، واحد تجاري بدهي ماليات انتقالي ناشي از شناخت اوليه سرقفلي را شناسايي نمي‌كند.

69 . در نتيجه تركيب تجاري، احتمال بازیافت دارايي ماليات انتقالي پیش از تحصيل واحد تحصیل‌کننده ممکن است تغيير كند. واحد تحصیل‌کننده ممكن است بازیافت دارايي ماليات انتقالي خود را كه قبل از تركيب تجاري شناسايي نشده است، محتمل بداند. براي مثال، ممکن است واحد تحصیل‌کننده بتواند از مزایای زيانهاي مالياتي استفاده‌نشده، در مقابل سود مشمول ماليات آتي واحد تحصیل‌شده، استفاده کند. همچنین، در نتيجه تركيب تجاري ممكن است ديگر این احتمال وجود نداشته باشد كه سود مشمول ماليات آتي، امکان بازیافت دارايي مالياتی انتقالي را فراهم کند. در چنین مواردی، واحد تحصیل‌کننده، تغيير در دارايي مالیات انتقالي را در دوره ترکیب تجاری شناسايي مي‌كند، اما آن را به عنوان بخشي از حسابداري تركيب تجاري در نظر نمی‌گیرد. بنابراين، واحد تحصیل‌کننده، برای اندازه‌گیری سرقفلی یا سود خرید زیر قیمت شناسایی‌شده در ترکیب تجاری، دارایی مالیات انتقالی را به حساب نمی‌گیرد.

70 . مزایای بالقوه انتقال زيان واحد تحصیل‌شده به دوره‌هاي آتي یا داراييهاي مالیات انتقالي دیگر، ممكن است معيار‌هاي شناخت جداگانه را هنگام به حساب منظور کردن اولیه تركيب تجاري، احراز نكند اما ممكن است در آینده بازیافت شود. واحد تجاري بايد مزایای ماليات انتقالي تحصیل‌شده‌ را كه پس از تركيب تجاري بازیافت می‌شود، به شرح زیر شناسایی کند:

الف. مزایای ماليات انتقالي تحصیل‌شده و شناسایی‌شده در دوره اندازه‌گیری، كه از اطلاعات جديد درباره واقعیتها و شرایط موجود در تاریخ تحصیل ناشی می‌شود، بايد براي كاهش مبلغ دفتري هرگونه سرقفلي مربوط به تحصيل بكار رود. اگر مبلغ دفتري سرقفلي صفر باشد، هرگونه مزایای ماليات انتقالي باقيمانده بايد در صورت سود و زيان شناسايي شود.

ب. سایر مزایای ماليات انتقالي تحصیل‌شده که بازیافت می‌شود، بايد در صورت سود و زيان (يا در صورت الزام این استاندارد، خارج از صورت سود و زيان) شناسايي شود.

ارائه

تهاتر

71 . واحد تجاري باید داراييهای مالیات جاری و بدهيهاي ماليات جاري را تنها در صورتی تهاتر كند که:

الف. حق قانوني برای تهاتر مبالغ شناسايي‎شده داشته باشد؛ و

ب. قصد تسويه بر مبناي خالص، یا بازیافت و تسويه همزمان دارایی و بدهي را داشته باشد.

72 . با وجود اینکه داراييهای مالیات جاری و بدهيهاي ماليات جاري، جداگانه شناسايي و اندازه‌گيري مي‌شوند، در برخی موارد ممکن است در صورت وضعیت مالی تهاتر شوند. واحد تجاري، بطور معمول، در صورتی از حق قانوني برای تهاتر دارايي ماليات جاري با بدهي ماليات جاري برخوردار است كه مربوط به ماليات بر درآمد وضع‌شده توسط یک مرجع مالياتي باشد و مرجع مالياتي اجازه دهد واحد تجاري پرداخت يا دریافت ماليات را به صورت خالص و یکجا انجام دهد.

73 . در صورتهاي مالي تلفيقي، تنها در صورتی دارايي ماليات جاري یک واحد تجاري گروه با بدهي ماليات جاري واحد تجاري ديگر گروه تهاتر مي‌شود که واحدهای تجاري مورد نظر، حق قانوني دریافت يا پرداخت یکجای مبلغ خالص را داشته باشند و قصد آنها اين باشد که مبلغ خالص مزبور را پرداخت یا دریافت كنند يا دارايي و بدهي را همزمان بازیافت و تسویه نمایند.

*74 . واحد تجاري تنها در صورتی باید داراييهای مالیات انتقالی و بدهيهاي ماليات انتقالي را تهاتر كند که:*

الف. حق قانوني برای تهاتر داراييهاي ماليات جاري با بدهيهاي ماليات جاري داشته باشد؛ و

ب. داراييهای مالیات انتقالی و بدهيهاي ماليات انتقالي، مربوط به ماليات بر درآمد وضع‌شده توسط یک مرجع مالياتي، برای هر يك از موارد زير باشد:

١. همان واحد تجاري مشمول ماليات؛ يا

٢. واحد‌هاي تجاري متفاوت مشمول ماليات كه قصد دارند در هر یک از دوره‌های آتي كه انتظار مي‌رود مبالغ بااهميت بدهيهای مالیات انتقالی یا داراييهاي ماليات انتقالی بازيافت یا تسويه شود، بدهيهای مالیات جاری و داراییهای ماليات جاري را بر مبنای خالص تسويه كنند، يا بازیافت داراييها و تسويه بدهيها را همزمان انجام دهند.

75 . به منظور اجتناب از نیاز به برنامه زمانبندی‌ تفصیلی برای برگشت هر تفاوت موقتی، اين استاندارد واحد تجاري را ملزم مي‌كند تنها در صورتی دارايي ماليات انتقالي را با بدهي ماليات انتقالي واحد تجاري مشمول ماليات تهاتر كند که مربوط به ماليات وضع‌شده توسط یک مرجع مالياتي باشند و واحد تجاري حق قانوني برای تهاتر داراييهای مالیات جاری و بدهيهای ماليات جاري داشته باشد.

هزينه ماليات

هزينه مالیات (درآمد مالیات) مربوط به سود يا زيان ناشی از فعاليتهاي عادي

76 . هزينه (درآمد) ماليات مربوط به سود یا زيان فعاليتهاي عادي، بايد به عنوان بخشي از سود يا زيان دوره در صورت سود و زيان ارائه شود.

تفاوتهاي تسعیر مربوط به بدهیهای مالیات انتقالی يا داراییهای ماليات انتقالي ارزی

77 . طبق استاندارد حسابداري 16، برخی تفاوتهاي تسعیر باید به عنوان درآمد يا هزينه شناسایی شود؛ اما مشخص نمی‌شود كه اين تفاوتها در چه مواقعی باید در صورت سود و زيان جامع ارائه گردد. بر اين اساس، در مواردی که تفاوتهاي تسعیر مربوط به بدهيها یا داراییهای ماليات انتقالي ارزی در صورت سود و زيان جامع شناسایی می‌شود، چنین تفاوتهایی ممکن است به عنوان هزينه مالیات انتقالی (درآمد مالیات انتقالي) طبقه‌بندي شود، مشروط بر اینکه اين شیوه ارائه براي استفاده‌كنندگان صورتهاي مالي مفیدترین شیوه ارائه باشد.

افشا

78 . اجزاي عمده هزينه مالیات (درآمد مالیات)، بايد جداگانه افشا شود.

79 . اجزاي هزينه مالیات (درآمد ماليات) می‌تواند شامل موارد زير باشد:

الف. هزينه ماليات جاري (درآمد ماليات جاري)؛

ب. هرگونه تعديل شناسايي‌شده طی دوره بابت ماليات جاري دوره‌هاي قبل؛

پ. مبلغ هزينه ماليات انتقالي (درآمد ماليات انتقالي) مربوط به ايجاد و برگشت تفاوتهاي موقتی؛

ت. مبلغ هزينه مالیات انتقالی (درآمد مالیات انتقالی) مربوط به تغيير در نرخهاي ماليات يا وضع مالياتهاي جديد؛

ث. مبلغ مزایای ناشي از زيان مالیاتی شناسایی‌نشده قبلی، اعتبار مالياتي يا تفاوتهای موقتی شناسايي‌نشده دوره‌ قبل که براي كاهش هزینه ماليات جاري استفاده می‌شود؛

ج. مبلغ مزایای ناشي از زيان مالیاتی شناسایی‌نشده قبلی، اعتبار مالياتي يا تفاوتهای موقتی شناسايي‌نشده دوره قبل که براي كاهش هزینه ماليات انتقالی استفاده می‌شود؛

چ. هزينه ماليات انتقالي ناشي از كاهش يا برگشت كاهش قبلی دارايي ماليات انتقالي طبق بند 57؛ و

ح. مبلغ هزينه مالیات (درآمد مالیات) مربوط به آن دسته از تغيير در رويه‌هاي حسابداري و اشتباهات كه طبق استاندارد حسابداري 34، به دلیل اینکه نمي‌توان آنها را با تسری به گذشته به حساب منظور کرد، در صورت سود و زيان منظور می‌شوند.

80 . موارد زير نيز بايد جداگانه افشا شود:

الف. مجموع ماليات جاري و مالیات انتقالي مربوط به اقلامی که بطور مستقیم در حقوق مالکانه منظور شده‌اند (به بند 64 مراجعه شود) ؛

ب. مبلغ ماليات بر درآمد مربوط به هر یک از اجزای ساير اقلام سود و زیان جامع (به بند 63 و استاندارد حسابداري ١ (تجديد‌نظرشده 1397) مراجعه شود).

پ. توضيح ارتباط بين هزينه مالیات (درآمد ماليات) و سود حسابداري به يك يا هر دو شكل زير:

١. صورت تطبیق عددي بين هزينه مالیات (درآمد مالیات) ماليات و حاصل ضرب سود حسابداري در نرخ(هاي) ماليات قابل اعمال، و نیز افشاي مبناي محاسبه نرخ‌(هاي) ماليات قابل اعمال؛ يا

٢. صورت تطبیق عددي بين میانگین نرخ مؤثر ماليات و نرخ ماليات قابل اعمال، و نیز افشاي مبناي محاسبه نرخ ماليات قابل اعمال؛

ت. توضيح تغيير در نرخ‌(هاي) ماليات قابل اعمال در مقايسه با دوره‌ حسابداري قبل؛

ث. مبلغ (و تاريخ انقضا، درصورت وجود) تفاوتهاي موقتی کاهنده مالیات، زيانهاي مالیاتی استفاده‌نشده و اعتبارهای مالياتي استفاده‌نشده كه در صورت وضعيت مالي، براي آنها دارايي مالیات انتقالي شناسايي نشده است؛

ج. جمع مبلغ تفاوتهاي موقتی مربوط به سرمايه‌گذاري در واحد‌هاي تجاری فرعي، شعب و واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشارکتها، كه براي آنها بدهيهای مالیات انتقالي شناسايي نشده است (به بند 38 مراجعه شود)؛

چ. در ارتباط با هر نوع تفاوت موقتی، و در ارتباط با هر نوع زيان مالياتي استفاده‌نشده و اعتبارهای مالياتي استفاده‌نشده:

١. مبلغ داراييهای مالیات انتقالی و بدهيهاي ماليات انتقالي شناسايي‌شده در صورت وضعيت مالي براي هر دوره ارائه‌شده؛

٢. مبلغ درآمد ماليات انتقالي يا هزينه ماليات انتقالي شناسايي‌شده در صورت سود و زيان، در صورتي كه اين مبلغ، از تغيير در مبالغ شناسايي‌شده در صورت وضعيت مالي، قابل تشخیص نباشد؛

ح. در ارتباط با عمليات متوقف‌شده، هزينه ماليات مربوط به:

١. سود يا زيان توقف؛ و

٢. سود يا زيان حاصل از فعاليتهاي عادي عمليات متوقف‌شده طی دوره، همراه با مبالغ متناظر برای هر یک از دوره‌های قبلی ارائه شده.

خ. مبلغ آثار مالياتی سود تقسیمی به سهامداران واحد تجاري كه پیش از تأیید صورتهاي مالي براي انتشار، پيشنهاد يا اعلام شده است، اما به عنوان بدهي در صورتهاي مالي شناسايي نشده است.

د. اگر تركيب تجاري که واحد تجاري در آن واحد تحصیل‌کننده است، موجب تغيير در مبلغ دارايي ماليات انتقالي شناسایی‌شده پيش از تحصيل ‌شود (به بند 69 مراجعه شود)، مبلغ آن تغيير؛ و

ذ. اگر مزایای ماليات انتقالي تحصیل‌شده در تركيب تجاري در تاريخ تحصيل شناسايي نشده باشد اما پس از تاریخ تحصیل شناسايي شود (به بند 70 مراجعه شود)، توصیف رويداد یا تغيير در شرايطي كه موجب شناسایی مزایای ماليات انتقالي شده است.

81 . واحد تجاري مبلغ دارايي ماليات انتقالي و ماهيت شواهد پشتيبان شناخت آن را در صورتی بايد افشا كند كه:

الف. استفاده از دارايي ماليات انتقالي، به مازاد سودهاي مشمول ماليات آتي بر سودهای ناشي از برگشت تفاوتهاي موقتی مشمول ماليات موجود، بستگی داشته ‌باشد؛ و

ب. واحد تجاري در دوره جاري يا دوره قبل، در حوزه مقرراتی كه دارايي ماليات انتقالي به آن مربوط است، متحمل زيان شده باشد.

82 . در شرايط توصیف‌شده در بند 52، واحد تجاري بايد ماهيت آثار بالقوه ماليات بر درآمد ناشی از پرداخت سودهای تقسیمی به سهامداران را افشا کند. افزون بر اين، واحد تجاري بايد مبالغ آثار بالقوه ماليات بر درآمد را كه در عمل قابل تعيين است و وجود آثار بالقوه ماليات بر درآمدي كه در عمل قابل تعیین نیست را افشا كند.

83 . الزامات افشاي مندرج در بند 80(پ)، به استفاده‌كنندگان صورتهاي مالي در درک عادی یا غیرعادی بودن ارتباط بین هزينه مالیات (درآمد مالیات) و سود حسابداري و نیز درک عوامل مهم اثرگذار بر اين ارتباط در آینده، کمک می‌کند. ارتباط بين هزينه مالیات (درآمد مالیات) و سود حسابداري ممكن است از عواملی مانند درآمد‌ عملیاتی معاف از ماليات، هزينه‌هايی که در تعیین سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) کاهنده مالیات نمی‌باشند، اثر زيانهاي مالياتي و اثر نرخهاي مالیات ارزی، تأثير پذیرد.

84 . برای توضيح ارتباط بين هزينه مالیات (درآمد ماليات) و سود حسابداري، واحد تجاري از نرخ ماليات قابل اعمالي استفاده می‌نماید كه معني‌دار‌ترين اطلاعات را براي استفاده‌كنندگان صورتهاي مالي فراهم کند. اغلب، معني‌دار‌ترين نرخ، نرخ ماليات داخلي كشوری است که واحد تجاري در آن مستقر است، كه مجموع نرخ ماليات اعمال‌شده براي مالياتهاي ملي با نرخهاي اعمال‌شده براي مالياتهای محلي می‌باشد، كه این نرخها اساساً بر مبناي سطح مشابهي از سود مشمول ماليات (زيان مالياتي) محاسبه مي‌شوند. با وجود این، براي واحد تجاري كه در چندين حوزه مقرراتی فعاليت می‌کند، ممكن است تجمیع تطبیقهای جداگانه تهيه‌شده با استفاده از نرخ داخلي در هر حوزه مقرراتی، معني‌دارتر باشد. مثال زیر نشان مي‌دهد كه چگونه انتخاب نرخ مالياتي قابل اعمال، بر ارائه صورت تطبیق عددي اثر مي‌گذارد.

|  |
| --- |
| مثال مربوط به بند 84 |
| درسال ٢x١3، سود حسابداری واحد تجاری، در حوزه مقرراتی خود (كشور الف)، معادل ٥٠٠ر١ (در سال 1x13: ٠٠٠ر٢) و در كشور ب، معادل ٥٠٠ر١ (در سال 1x13: 500) است. نرخ ماليات دركشور الف ٣٠% و در كشور ب ٢٠% است. در كشور الف، هزینه‌هایی معادل ١٠٠ (در سال ١x13: ٢٠٠) برای مقاصد مالياتي، کاهنده مالیات نمی‌باشد.در ادامه، یک نمونه صورت تطبیق با نرخ ماليات داخلي ارائه شده است:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | ١x١3 |  | ٢x13 |
| سود حسابداري |  | ٥٠٠ر٢ |  | ٠٠٠ر٣ |
| ماليات با نرخ داخلي ٣٠% |  | ٧٥٠ |  | ٩٠٠ |
| اثرمالياتي هزينه‌هايی که برای مقاصد مالیاتی‌، کاهنده مالیات نمی‌باشد |  | ٦٠ |  | ٣٠ |
| اثر نرخهای ماليات پایین‌تر در كشور ب |  | (٥٠) |  | (١٥٠) |
| هزينه ماليات |  | ٧٦٠ |  | ٧٨٠ |

در ادامه، نمونه‌ای از یک صورت تطبیق ارائه می‌شود که از طریق تجمیع تطبیقهای جداگانه هر حوزه مقرراتی ملي، تهیه شده است. در اين روش، اثر تفاوت بين نرخ ماليات داخلي واحد تجاري و نرخ ماليات داخلی در ساير حوزه‌هاي مقرراتی، به عنوان قلمی مجزا در صورت تطبیق، ظاهر نمي‌شود. طبق الزام بند 80(پ)، به منظور توضیح تغییر در نرخ(هاي) قابل اعمال مالیات، ممكن است لازم باشد که واحد تجاری، تأثير تغیير بااهميت در نرخهاي ماليات، يا تركيب سود‌هاي کسب‌شده در حوزه‌هاي مقرراتی مختلف را بیان کند.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| سود حسابداري |  | ٥٠٠ر٢ |  | ٠٠٠ر٣ |
| ماليات بر مبناي نرخهاي داخلي قابل اعمال برای سودهای مربوط به هر كشور |  | ٧٠٠ |  | ٧٥٠ |
| اثر مالیاتی هزينه‌هايی که برای مقاصد مالیاتی، کاهنده مالیات نمی‌باشد |  | ٦٠ |  | ٣٠ |
| هزينه ماليات |  | ٧٦٠ |  | ٧٨٠ |

 |

85 . میانگین نرخ مؤثر ماليات برابر است با هزينه مالیات (درآمد مالیات) تقسیم بر سود حسابداري.

86 . اغلب محاسبه مبلغ بدهيهاي ماليات انتقالي شناسايي‌نشده ناشي از سرمايه‌گذاري در واحد‌هاي تجاری فرعي، شعب و واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشارکتها، غير‌عملي است (به بند 38 مراجعه شود). بنابراین، اين استاندارد واحد تجاري را ملزم به افشاي کل مبلغ تفاوتهاي موقتی اساسی مي‌كند اما افشاي بدهيهاي ماليات انتقالي را الزامی نمی‌کند. با وجود این، به واحد‌هاي تجاري در مواردي كه عملي باشد، توصیه می‌شود مبلغ بدهيهاي ماليات انتقالي شناسايي‌نشده را افشا کنند زيرا ممکن است استفاده‌كنندگان صورتهاي مالي، چنین اطلاعاتی را مفيد بدانند.

87 . بند 82 واحد تجاري را ملزم می‌کند ماهيت آثار بالقوه مالياتی را که از پرداخت سود تقسیمی به سهامداران ایجاد مي‌شود، افشا کند. واحد تجاري ويژگيهاي مهم سيستمهاي ماليات بر درآمد و عواملي كه مبلغ آثار مالیاتی بالقوه سود تقسیمی را تحت تأثير قرار مي‌دهد، افشا می‌کند.

88 . برخي مواقع، محاسبه کل مبلغ آثار بالقوه مالياتی ناشی از پرداخت سود تقسیم‌شده به سهامداران، غیر‌عملي است. اين مورد، براي مثال، زماني وجود دارد كه واحد تجاري تعداد زيادي واحد تجاری فرعي خارجی دارد. با وجود اين، حتي در چنين شرایطی، بخشهایی از مبلغ کل، ممکن است به سادگی قابل تعيين باشد. براي مثال، در گروه تلفيقي، ممكن است واحد تجاری اصلي و برخی واحد‌هاي تجاری فرعي آن، ماليات بر درآمد سود توزیع‌نشده را با نرخهایی بالاتر پرداخت کرده باشند و از مبلغي كه در پرداخت سود‌هاي تقسیمی آتي به سهامداران از محل سود انباشته تلفيقي استرداد می‌شود، مطلع باشند. در اين حالت، مبلغ قابل استرداد افشا مي‌شود. واحد تجاري، در صورتی که عملی باشد، وجود آثار بالقوه مالیاتی دیگری که تعيين آن غير‌عملي است را افشا می‌کند. در صورتهاي مالي جداگانه واحد تجاری اصلي، در صورت وجود، افشاي هرگونه آثار بالقوه مالیاتی، به سود انباشته واحد تجاری اصلي مربوط است.

89 . واحد تجاري که ملزم به ارائه افشاهای مندرج در بند 82 است، ممكن است ملزم به ارائه افشاهای مربوط به تفاوتهاي موقتی مرتبط با سرمايه‌گذاري در واحد‌هاي تجاری فرعي، شعب و واحدهای تجاری وابسته یا منافع در مشارکتها نیز باشد. در چنین مواردی، واحد تجاري اين موضوع را در تعيين اطلاعاتی که طبق بند 82 افشا می‌شود، در نظر مي‌گيرد. براي مثال، واحد تجاري ممكن است ملزم به افشاي کل مبلغ تفاوتهاي موقتی مرتبط با سرمايه‌گذاري در واحد‌هاي تجاری فرعي شود كه براي آن، بدهيهای ماليات انتقالي شناسايي نشده است (به بند 80(ج) مراجعه شود). اگر محاسبه مبالغ بدهيهای ماليات انتقالي شناسايي‌‌نشده غير‌عملي باشد (به بند 86 مراجعه شود)، ممكن است در ارتباط با اين واحد‌هاي تجاری فرعي، مبالغ آثار بالقوه مالیاتی سود تقسیم‌شده كه تعيين آن عملي نیست، وجود داشته باشد.

90 . واحد تجاري هرگونه بدهي احتمالي یا دارایی احتمالی مربوط به ماليات را طبق استاندارد حسابداري 4 ذخاير، بدهيهای احتمالی و داراییهاي احتمالي افشا مي‌كند. براي مثال، بدهيهاي احتمالي و داراييهای احتمالی ممكن است از اختلافات حل‌نشده با مراجع مالياتي ناشی شود. همچنین، در مواردي كه تغيير در نرخهاي مالياتي يا قوانين مالياتي، پس از دوره گزارشگری تصويب يا اعلام ‌شود، واحد تجاري هرگونه اثر بااهميت این تغييرات بر داراييها و بدهيهاي ماليات جاري و انتقالي را افشا مي‌كند.

# **تاريخ‌ اجرا**

91 . الزامات‌ اين‌ استاندارد در مورد كليه‌ صورتهاي‌ مالي‌ كه‌ دوره‌ مالي‌ آنها از تاريخ‌ 1/1/1399 و بعد از آن‌ شروع‌ مي‌شود، لازم‌الاجراست‌.

# **مطابقت‌ با استانداردهاي‌ بين‌المللي‌ گزارشگری مالی‌**

92 . با اجراي‌ الزامات‌ اين‌ استاندارد، مفاد استاندارد بين‌المللي‌ حسابداري‌ 12 مالیات بر درآمد (ویرایش 2017) نيز رعايت‌ مي‌شود.