

استاندارد حسابداری 35
مالیات بر درآمد

فهرست مندرجات

<u>شماره بند</u>	
۱	• هدف
۲-۳	• دامنه کاربرد
۴-۱۰	• تعاریف
۶-۱۰	- مبنای مالیاتی
۱۱	• شناخت بدهیهای مالیات جاری و داراییهای مالیات جاری
۱۲-۴۴	• شناخت بدهیهای مالیات انتقالی و داراییهای مالیات انتقالی
۱۲-۲۱	- تفاوتهای موقتی مشمول مالیات
۱۶	ترکیبهای تجاری
۱۷	داراییهای اندازه‌گیری شده به ارزش منصفانه
۱۸-۲۰	سرقفلی
۲۱	شناخت اولیه یک دارایی یا یک بدهی
۲۲-۳۲	- تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات
۳۲	شناخت اولیه یک دارایی یا یک بدهی
۳۳-۳۵	- زیانهای مالیاتی استفاده نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده نشده
۳۶	- بررسی مجدد داراییهای مالیات انتقالی شناسایی نشده
۳۷-۴۴	- سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، شعب و واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشارکتهای
۴۵-۵۷	• اندازه‌گیری
۵۸-۷۰	• شناخت مالیات جاری و مالیات انتقالی

فهرست مندرجات

شماره بند

استاندارد حسابداری 35
مالیات بر درآمد

- ۵۹ - ۶۱ - اقلام شناسایی شده در صورت سود و زیان
- ۶۲ - ۶۷ - اقلام شناسایی شده خارج از صورت سود و زیان
- ۶۸ - ۷۰ - مالیات انتقالی ناشی از ترکیب تجاری
- ۷۱ - ۷۷ • ارائه
- ۷۱ - ۷۵ - تهاتر
- ۷۶ - ۷۷ - هزینه مالیات
- ۷۶ هزینه مالیات (درآمد مالیات) مربوط به سود یا زیان ناشی از فعالیتهای عادی
- ۷۷ تفاوتهای تسعیر مربوط به بدهیهای مالیات انتقالی یا داراییهای مالیات انتقالی
ارزی
- ۷۸ - ۹۰ • افشا
- ۹۱ • تاریخ اجرا
- ۹۲ • مطابقت با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

1. هدف این استاندارد، تجویز نحوه حسابداری مالیات بر درآمد می‌باشد. موضوع اصلی در حسابداری مالیات بر درآمد، چگونگی به حساب گرفتن آثار مالیاتی جاری و آتی موارد زیر است:

الف. باز یافت (تسویه) آتی مبلغ دفتری دارایی‌هایی (بدهی‌هایی) که در صورت وضعیت مالی واحد تجاری شناسایی می‌شوند؛ و

ب. معاملات و سایر رویدادهای دوره جاری که در صورتهای مالی واحد تجاری شناسایی می‌شوند.

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

این استاندارد، واحد تجاری را ملزم می‌کند که آثار مالیاتی معاملات و سایر رویدادها را به همان شیوه‌ای به حساب منظور کند که آن معاملات و رویدادها به حساب گرفته می‌شوند. بنابراین، در مورد معاملات و سایر رویدادهای شناسایی شده در صورت سود و زیان، هرگونه آثار مالیاتی مربوط نیز در صورت سود و زیان شناسایی می‌شود. آثار مالیاتی معاملات و سایر رویدادهای شناسایی شده در صورت سود و زیان جامع یا بطور مستقیم در حقوق مالکانه، به ترتیب در صورت سود و زیان جامع یا بطور مستقیم در حقوق مالکانه شناسایی می‌شود. همچنین در ترکیبهای تجاری، شناسایی داراییهای مالیات انتقالی و بدهیهای مالیات انتقالی، مبلغ سرقفلی ناشی از آن ترکیب تجاری یا مبلغ سود شناسایی شده در خرید زیر قیمت را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

استاندارد حسابداری 35 مالیات بر درآمد

همچنین در این استاندارد، شناخت داراییهای مالیات انتقالی ناشی از زیانهای مالیاتی استفاده نشده یا اعتبار مالیاتی استفاده نشده، ارائه مالیات بر درآمد در صورتهای مالی و افشای اطلاعات مربوط به مالیات بر درآمد بیان می شود.

دامنه کاربرد

2. این استاندارد باید برای حسابداری مالیات بر درآمد بکار گرفته شود.
3. برای مقادیر این استاندارد، مالیات بر درآمد شامل تمام مالیاتهای داخلی و خارجی مبتنی بر سود مشمول مالیات است. همچنین، مالیات بر درآمد، شامل مالیاتهایی مانند مالیاتهای تکلیفی است که توسط واحد تجاری فرعی، واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، در صورت تخصیص سود به واحد گزارشگر، قابل پرداخت می شود.

تعاریف

4. در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص بکار رفته است:
 - سود حسابداری سود یا زیان دوره، قبل از کسر هزینه مالیات است.
 - سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) سود (زیان) دوره است، که طبق قوانین مالیاتی تعیین می شود و مالیات بر درآمد، بر مبنای آن قابل پرداخت (قابل باز یافت) است.
 - هزینه مالیات (درآمد مالیات) کل مبلغی است که در محاسبه سود یا زیان دوره، در ارتباط با مالیات جاری و مالیات انتقالی، به حساب گرفته می شود.
 - مالیات جاری مبلغ مالیات بر درآمد پرداختنی (قابل باز یافت) در ارتباط با سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) یک دوره است.
 - بدهیهای مالیات انتقالی مبالغ مالیات بر درآمد قابل پرداخت در دوره های آتی است که از تفاوت های موقتی مشمول مالیات ناشی می شود.
 - داراییهای مالیات انتقالی مبالغ مالیات بر درآمد قابل باز یافت در دوره های آتی در ارتباط با موارد زیر است:
 - الف. تفاوت های موقتی کاهنده مالیات؛
 - ب. انتقال زیانهای مالیاتی استفاده نشده به دوره های آتی؛ و
 - پ. انتقال اعتبارهای مالیاتی استفاده نشده به دوره های آتی.
- تفاوت های موقتی تفاوت بین مبلغ دفتری یک دارایی یا یک بدهی در صورت وضعیت مالی و مبنای مالیاتی آن است. تفاوت های موقتی می تواند به یکی از دو صورت زیر باشد:

استاندارد حسابداری 35 مالیات بر درآمد

الف. تفاوت‌های موقتی مشمول مالیات که تفاوت‌های موقتی هستند که هنگام باز یافت مبلغ دفتری یک دارایی یا تسویه مبلغ دفتری یک بدهی، در تعیین سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) دوره‌های آتی، منجر به ایجاد مبالغ مشمول مالیات خواهند شد؛ یا

ب. تفاوت‌های موقتی کاهنده مالیات که تفاوت‌های موقتی هستند که هنگام باز یافت مبلغ دفتری یک دارایی یا تسویه مبلغ دفتری یک بدهی، در تعیین سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) دوره‌های آتی، منجر به ایجاد مبالغ کاهنده مالیات خواهند شد.

مبنای مالیاتی یک دارایی یا بدهی، مبلغ قابل انتساب به آن دارایی یا بدهی برای مقاصد مالیاتی است.

5. هزینه مالیات (درآمد مالیات)، متشکل از هزینه مالیات جاری (درآمد مالیات جاری) و هزینه مالیات انتقالی (درآمد مالیات انتقالی) است.

مبنای مالیاتی

6. مبنای مالیاتی یک دارایی، مبلغی است که از هرگونه منافع اقتصادی مشمول مالیات کسب‌شده توسط واحد تجاری در زمان باز یافت مبلغ دفتری دارایی، برای مقاصد مالیاتی قابل کسر خواهد بود. در صورتی که این منافع اقتصادی مشمول مالیات نباشد، مبنای مالیاتی دارایی برابر با مبلغ دفتری آن است.

مثالها
<p>1. بهای تمام شده یک ماشین آلات، ۱۱۰۰ ست. برای مقاصد مالیاتی، در دوره جاری و دوره‌های قبل، استهلاکی به مبلغ ۳۰ کسر شده است و مابقی بهای تمام شده، یا به عنوان استهلاک یا از طریق واگذاری، در دوره‌های آتی قابل کسر خواهد بود. برای مقاصد مالیاتی، درآمد حاصل از بکارگیری ماشین آلات، مشمول مالیات است، هرگونه سود ناشی از واگذاری ماشین آلات، برای مقاصد مالیاتی مشمول مالیات خواهد بود و هرگونه زیان ناشی از واگذاری، برای مقاصد مالیاتی کاهنده مالیات خواهد بود. مبنای مالیاتی این ماشین آلات ۷۰ است.</p> <p>2. مبلغ دفتری درآمد مالی دریافتی، ۱۰۰ است. مالیات درآمد مالی مربوط، بر مبنای نقدی محاسبه می‌شود. مبنای مالیاتی درآمد مالی دریافتی، صفر است.</p> <p>3. مبلغ دفتری دریافتی‌های تجاری، ۱۰۰ است. درآمد مربوط، قبلاً در سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) منظور شده است. مبنای مالیاتی دریافتیهای تجاری، ۱۰۰ است.</p> <p>4. مبلغ دفتری سود تقسیمی دریافتی از واحد تجاری فرعی، ۱۰۰ است. سود تقسیمی، مشمول مالیات نیست. در واقع، کل مبلغ دفتری دارایی، از منافع اقتصادی قابل کسر است. بنابراین، مبنای مالیاتی سود تقسیمی دریافتی، ۱۰۰ است. (الف)</p> <p>5. مبلغ دفتری وام دریافتی، ۱۰۰ است. بازپرداخت اصل وام، هیچ‌گونه آثار مالیاتی ندارد. مبنای مالیاتی وام، ۱۰۰ است.</p> <p>(الف) بر اساس این تحلیل، تفاوت موقتی مشمول مالیات وجود ندارد. تحلیل دیگر این است که مبنای مالیاتی سودهای تقسیمی دریافتی، صفر است و برای تفاوت موقتی مشمول مالیات ایجاد شده به مبلغ 100، نرخ مالیاتی صفر اعمال می‌شود. در هر دو تحلیل، بدهی مالیات انتقالی وجود ندارد.</p>

7. مبنای مالیاتی یک بدهی، مبلغ دفتری آن پس از کسر مبالغی است که برای مقاصد مالیاتی، در ارتباط با آن بدهی در دوره‌های آتی قابل کسر باشد. در مورد پیش‌دریافت درآمد، مبنای مالیاتی بدهی، برابر با مبلغ دفتری آن پس از کسر هرگونه درآمدی است که در دوره‌های آتی مشمول مالیات نخواهد شد.

مثالها

استاندارد حسابداری 35
مالیات بر درآمد

1. بدهیهای جاری شامل هزینههای پرداختنی به مبلغ دفتری ۱۰۰ می‌باشد. برای مقاصد مالیاتی، هزینه مربوط در زمان پرداخت نقدی، کسر خواهد شد. مبنای مالیاتی هزینههای پرداختنی، صفر است.

2. بدهیهای جاری شامل پیش‌دریافت درآمد مالی به مبلغ دفتری ۱۰۰ است. مالیات درآمد مالی مربوط، در زمان دریافت نقد محاسبه می‌شود. مبنای مالیاتی پیش‌دریافت درآمد مالی، صفر است.

3. بدهیهای جاری شامل هزینههای پرداختنی به مبلغ دفتری، ۱۰۰ است. هزینه مربوط، قبلاً بابت مقاصد مالیاتی کسر شده است. مبنای مالیاتی هزینههای پرداختنی، ۱۰۰ است.

4. بدهیهای جاری، شامل جرائم پرداختنی به مبلغ دفتری ۱۰۰ است. برای مقاصد مالیاتی، جرائم، کاهنده مالیات تلقی نمی‌شود. مبنای مالیاتی جرائم پرداختنی ۱۰۰ است. (الف)

5. مبلغ دفتری وام پرداختنی ۱۰۰ است. بازپرداخت اصل وام، اثر مالیاتی ندارد. مبنای مالیاتی این 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 ایجاد شده به مبلغ 100، نرخ مالیاتی صفر اعمال می‌شود. در هر دو تحلیل، دارایی مالیات انتقالی وجود ندارد.

8. برخی اقلام مبنای مالیاتی دارند، اما در صورت وضعیت مالی، به عنوان دارایی یا بدهی شناسایی نمی‌شوند. برای مثال، در تعیین سود حسابداری، ممکن است برخی مخارج، در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شوند اما برای مقاصد مالیاتی، واحد تجاری باید آنها را طی مدت تعیین شده در قوانین مالیاتی مستهلک کند. تفاوت بین مبنای مالیاتی مخارج مذکور، یعنی مبلغی که مراجع مالیاتی آن را به عنوان کاهنده مالیات دوره‌های آتی مجاز می‌دانند، و مبلغ دفتری صفر، تفاوت موقتی کاهنده مالیات است که منجر به ایجاد دارایی مالیات انتقالی می‌شود.

9. هنگامی که مبنای مالیاتی یک دارایی یا یک بدهی، بلافاصله مشخص نباشد، در نظر گرفتن اصل بنیادی زیربنای این استاندارد مفید است: به استثنای برخی موارد محدود، واحد تجاری باید بدهی مالیات انتقالی (دارایی مالیات انتقالی) را هنگامی شناسایی

کند که باز یافت یا تسویه مبلغ دفتری دارایی یا بدهی، موجب شود پرداختهای آتی مالیات، بیشتر (کمتر) از زمانی باشد که باز یافت یا تسویه، آثار مالیاتی به همراه ندارد.

10. در صورتهای مالی تلفیقی، تفاوتهای موقتی از طریق مقایسه مبالغ دفتری داراییها و بدهیهای مندرج در صورتهای مالی تلفیقی و مبنای مالیاتی مناسب آنها تعیین می‌شود. مبنای مالیاتی با مراجعه به اظهارنامه مالیاتی هر یک از واحدهای تجاری گروه تعیین می‌گردد.

شناخت بدهیهای مالیات جاری و داراییهای مالیات جاری

11. مالیات جاری دوره جاری و دوره‌های قبل که هنوز پرداخت نشده است، باید به عنوان بدهی شناسایی شود. اگر مبلغ مربوط به دوره جاری و دوره‌های قبل که تا پایان دوره گزارشگری پرداخت شده است، بیش از مبلغ بدهی مربوط به آن دوره‌ها باشد، این مازاد باید به عنوان دارایی (پیش پرداخت مالیات) شناسایی شود.

شناخت بدهیهای مالیات انتقالی و داراییهای مالیات انتقالی

تفاوتهای موقتی مشمول مالیات

12. بدهی مالیات انتقالی باید برای تمام تفاوتهای موقتی مشمول مالیات شناسایی شود، مگر به میزانی که بدهی مالیات انتقالی، از موارد زیر ناشی شود:

الف. شناخت اولیه سرقتی؛ یا

ب. شناخت اولیه یک دارایی یا یک بدهی در معامله‌ای که:

۱. ترکیب تجاری نیست؛ و

۲. در زمان معامله، سود حسابداری و سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی)، تحت تأثیر قرار نمی‌گیرد.

با وجود این، برای تفاوتهای موقتی مشمول مالیات مرتبط با سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، شعب و واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشارکتها، بدهی مالیات انتقالی باید طبق بند 38 شناسایی شود.

13. در زمان شناخت یک دارایی، باز یافت مبلغ دفتری آن در قالب ورود جریان منافع اقتصادی به واحد تجاری در دوره‌های آتی، امری بدیهی است. چنانچه مبلغ دفتری دارایی بیشتر از مبنای مالیاتی آن باشد، مبلغ منافع اقتصادی مشمول مالیات بیشتر از مبلغی خواهد بود که برای مقاصد مالیاتی می‌تواند کاهنده مالیات باشد. این تفاوت،

استاندارد حسابداری 35 مالیات بر درآمد

تفاوت موقتی مشمول مالیات است و تعهد به پرداخت مالیات بر درآمد حاصل از آن در دوره‌های آتی، بدهی مالیات انتقالی است. با بازیافت مبلغ دفتری دارایی توسط واحد تجاری، تفاوت موقتی مشمول مالیات برگشت داده می‌شود و واحد تجاری سود مشمول مالیات خواهد داشت. این موضوع، این احتمال را ایجاد می‌کند که منافع اقتصادی به شکل پرداختهای مالیات از واحد تجاری به بیرون جریان پیدا کند. بنابراین، این استاندارد، به استثنای شرایط خاصی که در بندهای 12 و 38 تشریح شده است، شناسایی تمام بدهیهای مالیات انتقالی را الزامی می‌کند.

مثال
<p>یک دارایی به بهای تمام شده ۱۵۰، دارای مبلغ دفتری ۱۰۰ است. استهلاک انباشته برای مقاصد مالیاتی ۹۰ و نرخ مالیات، ۲۵٪ است.</p> <p>مبنای مالیاتی دارایی ۶۰ (بهای تمام شده ۱۵۰ پس از کسر استهلاک انباشته مالیاتی ۹۰) است. برای بازیافت مبلغ دفتری ۱۰۰، واحد تجاری باید درآمد مشمول مالیات معادل ۱۰۰ کسب کند، اما تنها قادر خواهد بود به میزان استهلاک مالیاتی معادل ۶۰، آن را کاهش دهد. در نتیجه، هنگامی که واحد تجاری مبلغ دفتری دارایی را بازیافت می‌کند، مالیات بر درآمدی معادل $۱۰ (۲۵\% \times ۴۰)$، پرداخت می‌کند. تفاوت مبلغ دفتری معادل ۱۰۰ و مبنای مالیاتی معادل ۶۰، تفاوت موقتی مشمول مالیات معادل ۴۰ است. بنابراین، واحد تجاری بدهی مالیات انتقالی به میزان $۱۰ (۲۵\% \times ۴۰)$ شناسایی می‌کند که نشان‌دهنده مالیات بر درآمدهایی است که هنگام بازیافت مبلغ دفتری دارایی پرداخت خواهد شد.</p>

14. برخی تفاوت‌های موقتی هنگامی به وجود می‌آید که دوره شناسایی درآمد یا هزینه برای محاسبه سود حسابداری، با دوره انعکاس آن در سود مشمول مالیات متفاوت باشد. چنین تفاوت‌های موقتی، اغلب به عنوان تفاوت‌های زمانی توصیف می‌شوند. موارد زیر، مثالهایی از این نوع تفاوت‌های موقتی مشمول مالیات است و در نتیجه، منجر به ایجاد بدهیهای مالیات انتقالی می‌شود:

الف. درآمد مالی که بر مبنای تخصیص زمانی در سود حسابداری لحاظ می‌شود، اما ممکن است در برخی حوزه‌های مقرراتی، هنگام وصول نقد، در سود مشمول مالیات لحاظ گردد. مبنای مالیاتی هرگونه دریافتنی شناسایی شده در صورت وضعیت مالی در ارتباط با این درآمدها صفر است زیرا این درآمدها تا زمان وصول نقد، تأثیری بر سود مشمول مالیات ندارند؛

ب. استهلاك منظور شده در تعيين سود مشمول ماليات (زيان مالياتي)، ممكن است با استهلاك محاسبه شده در تعيين سود حسابداری، تفاوت داشته باشد. تفاوت موقتي، تفاوت بين مبلغ دفتری دارایی و مبنای مالياتي آن است که برابر با بهای تمام شده اوليه دارایی پس از کسر تمام کسور مربوط به آن دارایی است که در تعيين سود مشمول ماليات دوره جاری و دوره های قبل، توسط مراجع مالياتي پذيرفته شده است. در صورتی که استهلاك مالياتي شتابدار باشد، تفاوت موقتي مشمول ماليات ايجاد می شود و منجر به بدهی ماليات انتقالی می گردد (در صورتی که استهلاك مالياتي، از سرعت پايين تری نسبت به استهلاك حسابداری برخوردار باشد، تفاوت موقتي کاهنده ماليات ايجاد می شود و منجر به دارایی ماليات انتقالی می گردد)؛ و

پ. برای تعيين سود حسابداری، ممكن است مخارج توسعه در بهای تمام شده داراییها منظور شود و در طول دوره های آتی مستهلک گردد اما برای مقاصد مالياتي، در دوره ای که واقع می شود سود مشمول ماليات را کاهش می دهد. مبنای مالياتي مخارج توسعه، صفر است زیرا قبلاً از سود مشمول ماليات کسر شده است. اين تفاوت موقتي، تفاوت بين مبلغ دفتری مخارج توسعه و مبنای مالياتي صفر آن می باشد.

15. تفاوت های موقتي، در موارد زیر نیز ايجاد می شوند:

الف. داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده در ترکیب تجاری، طبق استاندارد حسابداری 19 ترکیبهای تجاری، به ارزش منصفانه شناسایی شوند، اما برای مقاصد مالياتي، تعدیلی از این بابت انجام نشود (به بند 16 مراجعه شود)؛

ب. برخی داراییها تجدید ارزیابی شوند، اما برای مقاصد مالياتي تعدیلی از این بابت انجام نشود (به بند 17 مراجعه شود)؛

پ. در ترکیب تجاری، سرقفلی ايجاد شود (به بند 18 مراجعه شود)؛

ت. مبنای مالیاتی یک دارایی یا یک بدهی در شناخت اولیه، با مبلغ دفتری اولیه آن متفاوت باشد، برای مثال، هنگامی که واحد تجاری از کمکهای بلاعوض دولت که معاف از مالیات است، در رابطه با داراییها منتفع می‌شود. (به بندهای 21 و 32 مراجعه شود)؛ یا

ث. مبلغ دفتری سرمایه‌گذارها در واحدهای تجاری فرعی، شعب و واحدهای تجاری وابسته یا منافع در مشارکتها، با مبنای مالیاتی سرمایه‌گذارها یا منافع مذکور تفاوت داشته باشد (به بندهای 37 تا 44 مراجعه شود).

ترکیبهای تجاری

16. به استثنای برخی موارد، داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده در ترکیب تجاری، به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل، شناسایی می‌شوند. تفاوتهای موقتی در صورتی ایجاد می‌شود که مبنای مالیاتی داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده، تحت تأثیر ترکیب تجاری قرار نگرفته باشد یا به گونه‌ای متفاوت، تحت تأثیر قرار گرفته باشد. برای مثال، هنگامی که مبلغ دفتری یک دارایی تا ارزش منصفانه آن افزایش می‌یابد اما مبنای مالیاتی دارایی برای مالک قبلی، بهای تمام شده باقی می‌ماند، تفاوت موقتی م شمول مالیات ایجاد می‌شود که منجر به بدهی مالیات انتقالی می‌گردد. بدهی مالیات انتقالی ایجاد شده، سرقفلی را تحت تأثیر قرار می‌دهد (به بند 68 مراجعه شود).

داراییهای اندازه‌گیری شده به ارزش منصفانه

17. طبق استانداردهای حسابداری، اندازه‌گیری برخی داراییها به ارزش منصفانه یا تجدید ارزیابی آنها مجاز یا الزامی است (برای مثال، به استانداردهای حسابداری 11 داراییهای ثابت مشهود، استانداردهای حسابداری 17 داراییهای نامشهود و استانداردهای حسابداری 15 حسابداری سرمایه‌گذارها مراجعه شود). چنانچه طبق قوانین مالیاتی، تجدید ارزیابی یا نوع دیگری از تجدید ارائه دارایی به ارزش منصفانه، بر سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) دوره جاری تأثیر بگذارد، مبنای مالیاتی دارایی تعدیل می‌شود و تفاوت موقتی ایجاد نمی‌شود. در غیر این صورت، تجدید ارزیابی یا تجدید ارائه دارایی، سود مشمول

مالیات را در دوره تجدید ارزیابی یا تجدید ارائه تحت تأثیر قرار نمی‌دهد و در نتیجه، مبنای مالیاتی دارایی تعدیل نمی‌شود. با وجود این، بازیافت آتی مبلغ دفتری، منجر به جریان منافع اقتصادی م شمول مالیات به واحد تجاری خواهد شد و مبلغی که برای مقاصد مالیاتی، کاهنده مالیات است، با مبلغ منافع اقتصادی تفاوت خواهد داشت. تفاوت بین مبلغ دفتری دارایی تجدید ارزیابی شده و مبنای مالیاتی آن، تفاوت موقتی است و باعث ایجاد بدهی مالیات انتقالی یا دارایی مالیات انتقالی می‌شود. این موضوع حتی در موارد زیر نیز مصداق دارد:

الف. واحد تجاری، قصد واگذاری دارایی را نداشته باشد. در این صورت، مبلغ دفتری تجدید ارزیابی شده دارایی، از طریق استفاده بازیافت می‌شود و منجر به ایجاد درآمد مشمول مالیاتی می‌گردد که از استهلاک قابل قبول مالیاتی در دوره‌های آتی، بیشتر است؛ یا

ب. چنانچه عایدات واگذاری دارایی در داراییهای مشابه سرمایه‌گذاری شود، مالیات سودهای سرمایه‌ای، به دوره‌های آتی انتقال می‌یابد. در این موارد، مالیات عملاً در زمان فروش یا استفاده از آن داراییهای مشابه، قابل پرداخت می‌شود.

سرقفلی

18. سرقفلی ایجاد شده در ترکیب تجاری، از طریق مازاد قسمت (الف) بر قسمت (ب) زیر، اندازه‌گیری می‌شود:

الف. مجموع:

1. مابه‌ازای انتقال یافته اندازه‌گیری شده طبق استاندارد حسابداری 19، که بطور معمول، مستلزم ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل است.
2. مبلغ هرگونه منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده که طبق استاندارد حسابداری 19 شناسایی می‌شود؛ و

3. در ترکیب تجاری مرحله‌ای، ارزش منصفانه حقوق مالکانه قبلی واحد تحصیل‌کننده در واحد تحصیل‌شده در تاریخ تحصیل؛

ب. خالص مبالغ داراییهای قابل تشخیص تحصیل‌شده و بدهیهای تقبل‌شده در تاریخ تحصیل که طبق استاندارد حسابداری 19 اندازه‌گیری می‌شود.

بطور معمول، کاهش مبلغ دفتری سرقفلی به عنوان هزینه کاهنده مالیات در تعیین سود م شمول مالیات، مجاز نیست. افزون بر این، در صورتی که واحد تجاری فرعی فعالیت تجاری اصلی خود را واگذار کند، بهای تمام شده سرقفلی، اغلب کاهنده مالیات نمی‌باشد. بنابراین، مبنای مالیاتی سرقفلی صفر است. هرگونه تفاوت بین مبلغ دفتری سرقفلی و مبنای مالیاتی صفر آن، تفاوت موقتی م شمول مالیات است. با این وجود، این استاندارد، شناخت بدهی مالیات انتقالی حاصل را مجاز نمی‌داند، زیرا سرقفلی به عنوان یک باقیمانده اندازه‌گیری می‌شود و شناخت بدهی مالیات انتقالی، موجب افزایش مبلغ دفتری سرقفلی 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 صورتی که در ترکیب تجاری، واحد تجاری سرقفلی معادل ۱۰۰ واحد پول که مبنای مالیاتی معادل صفر دارد را شناسایی کند، بند 12(الف) واحد تجاری را از شناسایی مالیات انتقالی حاصل، منع می‌کند. در صورتی که واحد تجاری، متعاقباً زیان کاهش ارزش سرقفلی را معادل ۲۰ واحد پول شناسایی کند، مبلغ تفاوت موقتی م شمول مالیات مربوط به سرقفلی، از ۱۰۰ واحد پول به ۸۰ واحد پول کاهش می‌یابد و منجر به کاهش در ارزش بدهی مالیات انتقالی شناسایی‌نشده می‌شود. کاهش در ارزش بدهی مالیات انتقالی شناسایی‌نشده نیز مربوط به شناخت اولیه سرقفلی در نظر گرفته می‌شود و بنابراین، شناسایی آن، طبق بند 12(الف) مجاز نیست.

20. با وجود این، بدهیهای مالیات انتقالی بابت تفاوتهای موقتی مشمول مالیات مربوط به سرقفلی، تا میزانی شناسایی می‌شوند که ناشی از شناخت اولیه سرقفلی نباشند. برای مثال، اگر در ترکیب تجاری، واحد تجاری، سرقفلی معادل ۱۰۰ واحد پول شناسایی کند که برای مقاصد مالیاتی، با نرخ سالانه 2۰ درصد که شروع آن از سال تحصیل می‌باشد، کاهنده مالیات باشد، مبنای مالیاتی سرقفلی در شناخت اولیه ۱۰۰ واحد پول و در پایان سال تحصیل ۸۰ واحد پول می‌باشد. اگر مبلغ دفتری سرقفلی در پایان سال تحصیل، بدون تغییر معادل ۱۰۰ واحد پول باقی بماند، تفاوت موقتی مشمول مالیات معادل ۲۰ واحد پول، در پایان سال تحصیل ایجاد می‌شود. از آنجا که تفاوت موقتی مشمول مالیات، به شناخت اولیه سرقفلی ارتباطی ندارد، بدهی مالیات انتقالی حاصل شناسایی می‌شود.

شناخت اولیه یک دارایی یا یک بدهی

21. تفاوت موقتی ممکن است در شناخت اولیه یک دارایی یا یک بدهی ایجاد شود، برای مثال، در صورتی که تمام یا بخشی از بهای تمام شده دارایی، برای مقاصد مالیاتی کاهنده مالیات نباشد. روش حسابداری چنین تفاوت موقتی، به ماهیت معامله‌ای که منجر به شناخت اولیه دارایی یا بدهی مزبور شده است، بستگی دارد:

الف. در ترکیب تجاری، واحد تجاری هرگونه بدهی مالیات انتقالی یا دارایی مالیات انتقالی را شناسایی می‌کند و این موضوع، مبلغ سرقفلی شناسایی شده یا سود خرید زیر قیمت شناسایی شده را تحت تأثیر قرار می‌دهد (به بند 16 مراجعه شود)؛

ب. اگر معامله‌ای سود حسابداری یا سود مشمول مالیات را تحت تأثیر قرار دهد، واحد تجاری هرگونه بدهی مالیات انتقالی یا دارایی مالیات انتقالی را شناسایی می‌کند و هزینه مالیات انتقالی یا درآمد مالیات انتقالی ایجادشده را در صورت سود و زیان شناسایی می‌نماید (به بند 60 مراجعه شود).

پ. در صورتی که معامله، ترکیب تجاری نباشد و سود حسابداری و سود مشمول مالیات را تحت تأثیر قرار ندهد، در نبود معافیت ارائه‌شده در بندهای 12 و 22،

استاندارد حسابداری 35 مالیات بر درآمد

واحد تجاری بدهی مالیات انتقالی یا دارایی مالیات انتقالی حاصل را شناسایی می‌کند و مبلغ دفتری دارایی یا بدهی را معادل همان مبلغ تعدیل می‌نماید. این‌گونه تعدیلات از شفافیت صورتهای مالی می‌کاهد. بنابراین، طبق این استاندارد، واحد تجاری مجاز به شناسایی بدهی مالیات انتقالی یا دارایی مالیات انتقالی حاصل، در زمان شناخت اولیه یا پس از آن نمی‌باشد (به مثال زیر مراجعه شود). افزون بر این، واحد تجاری تغییرات بعدی در بدهی یا دارایی مالیات انتقالی شناسایی نشده را همزمان با مستهلک شدن دارایی، شناسایی نمی‌کند.

مثال مربوط به بند ۲۱(پ)

واحد تجاری قصد دارد یک دارایی به بهای تمام شده 1,000 را در عمر مفید پنج ساله آن مورد استفاده قرار دهد و سپس آن را به ارزش باقیمانده صفر واگذار نماید. نرخ مالیات ۴۰٪ است. استهلاک دارایی برای مقاصد مالیاتی، کاهنده مالیات نمی‌باشد. در زمان واگذاری، سود سرمایه‌ای مشمول مالیات نیست و زیان سرمایه‌ای، کاهنده مالیات نمی‌باشد.

همزمان با بازیافت مبلغ دفتری دارایی، واحد تجاری درآمد مشمول مالیاتی به میزان 1,000 کسب خواهد کرد و مالیات ۴۰۰ را پرداخت خواهد نمود. واحد تجاری بدهی مالیات انتقالی ایجاد شده معادل ۴۰۰ را شناسایی نمی‌کند زیرا ناشی از شناخت اولیه دارایی است.

مبلغ دفتری دارایی در سال بعد، ۸۰۰ خواهد بود. با کسب درآمد مشمول مالیاتی معادل ۸۰۰، واحد تجاری مالیاتی معادل 320 پرداخت خواهد کرد. واحد تجاری بدهی مالیات انتقالی معادل ۳۲۰ را شناسایی نمی‌کند، زیرا ناشی از شناخت اولیه دارایی است.

تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات

22. دارایی مالیات انتقالی، باید برای تمام تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات تا میزانی شناسایی شود که در مقابل تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات، وجود سود مشمول مالیات قابل استفاده محتمل باشد، مگر اینکه دارایی مالیات انتقالی، از شناخت اولیه یک دارایی یا یک بدهی در معامله‌ای ایجاد شود که:

الف. ترکیب تجاری نیست؛ و

ب. در زمان معامله، سود حسابداری و سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) را تحت تأثیر قرار نمی‌دهد.

با وجود این، برای تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات مرتبط با سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، شعب، واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشارکتها، دارایی مالیات انتقالی باید طبق بند 43 شناسایی شود.

23. در زمان شناخت یک بدهی، تسویه مبلغ دفتری آن در دوره‌های آتی از طریق خروج منابع دارای منافع اقتصادی از واحد تجاری، امری بدیهی است. هنگامی که منابع از واحد تجاری خارج می‌شود، ممکن است تمام یا بخشی از مبالغ آنها هنگام تعیین سود مشمول مالیات دوره‌های بعد از دوره‌ای که بدهی در آن شنا سایی می‌شود، کاهنده مالیات باشد. در چنین مواردی، بین مبلغ دفتری بدهی و مبنای مالیاتی آن، تفاوت موقتی وجود دارد. همچنین، در ارتباط با مالیات بر درآمدی که در دوره‌های آتی به این دلیل قابل بازیافت می‌شود که بخشی از بدهی به عنوان کاهنده سود مشمول مالیات پذیرفته می‌شود، دارایی مالیات انتقالی ایجاد می‌شود. همچنین، در صورتی که مبلغ دفتری دارایی کمتر از مبنای مالیاتی آن باشد، این تفاوت منجر به دارایی مالیات انتقالی در ارتباط با مالیات بر درآمدی می‌شود که در دوره‌های آتی قابل بازیافت است.

مثال
<p>واحد تجاری برای باز خرید مرخصی کارکنان، بدهی به مبلغ ۱۰۰ شنا سایی می‌کند. برای مقاصد مالیاتی، هزینه باز خرید مرخصی تا زمانی که واحد تجاری آن را نپردازد، کاهنده مالیات نیست. نرخ مالیات ۲۵٪ است.</p> <p>مبنای مالیاتی بدهی صفر است (مبلغ دفتری ۱۰۰ پس از کسر مبلغی که در ارتباط با این بدهی، در دوره‌های آتی برای مقاصد مالیاتی کاهنده مالیات می‌باشد). در تسویه بدهی به مبلغ دفتری، واحد تجاری سود مشمول مالیات آتی خود را به میزان ۱۰۰ کاهش می‌دهد و، در نتیجه، پرداخت مالیات آتی خود را به میزان ۲۵، (حاصل ضرب ۱۰۰ در ۲۵٪) کاهش می‌دهد. تفاوت بین مبلغ دفتری ۱۰۰ و مبنای مالیاتی صفر، تفاوت موقتی کاهنده مالیات معادل ۱۰۰ است. بنابراین، واحد تجاری دارایی مالیات انتقالی به میزان ۲۵ (حاصل ضرب ۱۰۰ در ۲۵٪) شنا سایی می‌کند، مشروط بر اینکه کسب سود مشمول مالیات کافی در دوره‌های آتی برای انتفاع واحد تجاری از طریق کاهش در پرداخت مالیات، محتمل باشد.</p>

24. مثالهای زیر، نمونه‌هایی از تفاوت‌های موقتی کاهنده مالیات است که منجر به ایجاد داراییهای مالیات انتقالی می‌شود:

الف. هزینه‌های مزایای بازنشستگی ممکن است هنگام ارائه خدمت توسط کارکنان، برای تعیین سود حسابداری کسر شود، اما در تعیین سود مشمول مالیات، هنگام پرداخت کمکها به صندوق توسط واحد تجاری یا هنگام پرداخت مزایای بازنشستگی توسط واحد تجاری، کاهنده سود مشمول مالیات می‌باشد. تفاوت بین مبلغ دفتری بدهی و مبنای مالیاتی آن، تفاوت موقتی است؛ مبنای مالیاتی

بدهی معمولاً صفر است. هنگامی که کمکها یا مزایای 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 تعیین سود حسابداری، برخی مخارج در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شود، اما در تعیین سود مشمول مالیات، ممکن است واحد تجاری تا دوره بعد مجاز به کاهش در سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) نباشد. تفاوت بین مبنای مالیاتی این مخارج، یعنی مبلغی که مراجع مالیاتی آن را به عنوان کاهنده سود مشمول مالیات در دوره‌های آتی مجاز می‌دانند و مبلغ دفتری صفر، تفاوت موقتی کاهنده مالیات است که منجر به ایجاد دارایی مالیات انتقالی می‌شود؛

پ. به استثنای برخی موارد محدود، واحد تجاری داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده در ترکیب تجاری را به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل شناسایی می‌کند. هنگامی که بدهی تقبل شده، در تاریخ تحصیل شناسایی می‌شود اما مخارج مربوط، سود مشمول مالیات دوره‌های بعد را کاهش می‌دهد، تفاوت موقتی کاهنده مالیات ایجاد می‌شود که منجر به ایجاد دارایی مالیات انتقالی می‌گردد. همچنین، هنگامی که ارزش منصفانه دارایی قابل تشخیص تحصیل شده کمتر از مبنای مالیاتی آن باشد، دارایی مالیات انتقالی ایجاد می‌شود. در هر دو حالت، دارایی مالیات انتقالی حاصل، سرقفلی را تحت تأثیر قرار می‌دهد (به بند 66 مراجعه شود)؛

و

ت. ممکن است برخی داراییها به ارزش منصفانه اندازه‌گیری شوند، یا ممکن است تجدید ارزیابی شوند بدون اینکه برای مقاصد مالیاتی تعدیلی از این بابت انجام شود (به بند 17 مراجعه شود). در صورتی که مبنای مالیاتی دارایی بیش از مبلغ دفتری آن باشد، تفاوت موقتی کاهنده مالیات ایجاد می‌شود.

مثال مربوط به بند 24(ت)

تعیین تفاوت موقتی کاهنده مالیات در پایان سال دوم
واحد تجاری الف در ابتدای سال اول، یک ابزار بدهی به مبلغ 1,000 خریداری می‌کند.
ارزش اسمی این ابزار معادل 1,000 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 وصول شده و بهای تمام شده 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 1,000
، 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 1,000 را کسر خواهد کرد.

25. برگشت تفاوت‌های موقتی کاهنده مالیات، منجر به کاهش سود مشمول مالیات
دوره‌های آتی می‌شود. با وجود این، منافع اقتصادی به شکل کاهش در پرداخت‌های
مالیات، تنها در صورتی به واحد تجاری جریان می‌یابد که واحد تجاری سودهای
مشمول مالیات کافی تحصیل کرده باشد تا بتوان تفاوت‌های موقتی کاهنده مالیات را با
آن تهاتر کرد. بنابراین، واحد تجاری تنها هنگامی دارایی‌های مالیات انتقالی را

شنا سایی می کند که در مقابل تفاوت‌های موقتی کاهنده مالیات، وجود سود مشمول مالیات قابل استفاده، محتمل باشد.

26. هنگامی که واحد تجاری ارزیابی می کند 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 می گیرد 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 می کند. 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 می گیرد.

27. در صورتی در مقابل تفاوت‌های موقتی کاهنده مالیات، وجود سود مشمول مالیات 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 می رود تفاوت‌های موقتی کاهنده مالیات برگشت داده شود؛ یا

ب. در دوره‌هایی که زیان مالیاتی ناشی از دارایی مالیات انتقالی، قابل انتقال به دوره‌های قبل یا آینده باشد.

در چنین شرایطی، دارایی مالیات انتقالی در دوره‌ای شنا سایی می شود که تفاوت‌های موقتی کاهنده مالیات ایجاد می گردد.

28. در صورتی که برای یک واحد تجاری در یک حوزه مقرراتی، تفاوت‌های موقتی مشمول مالیات به میزان کافی وجود نداشته باشد، دارایی مالیات انتقالی تا میزانی شنا سایی می شود که:

الف. این احتمال وجود داشته باشد که واحد تجاری در همان دوره‌ای که تفاوت موقتی کاهنده مالیات برگشت می‌شود (یا در دوره‌هایی که زیان مالیاتی حاصل از دارایی مالیات انتقالی، قابل انتقال به آینده می‌شود)، برای یک واحد تجاری در یک حوزه مقرراتی، از سود مشمول مالیات به میزان کافی برخوردار باشد. در ارزیابی اینکه واحد تجاری سود مشمول مالیات کافی در دوره‌های آتی خواهد داشت یا خیر، واحد تجاری؛

۱. 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

۲. مبالغ مشمول مالیات ناشی از تفاوت‌های موقتی کاهنده مالیات را که انتظار می‌رود در دوره‌های آتی ایجاد شود، نادیده می‌گیرد، زیرا دارایی مالیات انتقالی ناشی از این تفاوت‌های موقتی کاهنده مالیات، خود، به سود مشمول مالیات آتی نیاز دارد تا مورد استفاده قرار گیرد؛ یا

ب. فرصت‌های برنامه‌ریزی مالیاتی برای واحد تجاری وجود داشته باشد تا سود مشمول مالیات را در دوره‌های مناسب ایجاد کند.

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. فرصتهای برنامه‌ریزی مالیاتی، اقداماتی است که واحد تجاری به منظور ایجاد یا افزایش درآمد مشمول مالیات در دوره‌ای خاص، قبل از انقضای مهلت انتقال زیان مالیاتی یا اعتبار مالیاتی به دوره‌های آتی، انجام می‌دهد. برای مثال، در برخی حوزه‌های مقرراتی، سود مشمول مالیات ممکن است به روشهای زیر ایجاد شود یا افزایش یابد:

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

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

پ. فروش، و اجاره مجدد احتمالی، داراییهایی که افزایش بها داشته‌اند اما مبنای مالیاتی آنها برای انعکاس این افزایش بها، تعدیل نشده است؛ و

ت. فروش یک دارایی که درآمد معاف از مالیات ایجاد می‌کند (مانند اوراق مشارکت دولتی در برخی حوزه‌های مقرراتی) به منظور خرید سرمایه‌گذاری دیگری که درآمد مشمول مالیات ایجاد می‌کند.

در مواردی که فرصتهای برنامه‌ریزی مالیاتی، موجب انتقال سود مشمول مالیات از دوره‌های آتی به دوره‌های نزدیکتر می‌شود، انتقال زیان مالیاتی یا اعتبار مالیاتی به دوره‌های آتی، همچنان به وجود سود مشمول مالیات آتی ناشی از منابعی غیر از منابع ایجادکننده تفاوت‌های موقتی آتی، بستگی دارد.

31. در صورتی که واحد تجاری سابقه زیان داشته باشد، رهنمودهای مندرج در بندهای 34 و 35 را در نظر می‌گیرد.

شناخت اولیه یک دارایی یا یک بدهی

32. کمک‌های بلاعوض دولت در ارتباط با داراییهای استهلاک پذیر 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 دلیل مندرج در بند 21، دارایی مالیات انتقالی حاصل شناسایی نمی‌شود.

استاندارد حسابداری 35 مالیات بر درآمد

زیانهای مالیاتی استفاده نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده نشده

33. دارایی مالیات انتقالی، بابت انتقال زیانهای مالیاتی استفاده نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده نشده به دوره های آتی، باید تا میزانی شناسایی شود که در مقابل زیانهای مالیاتی استفاده نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده نشده، وجود سود مشمول مالیات قابل استفاده محتمل باشد.

34. معیارهای شناخت داراییهای مالیات انتقالی که از انتقال زیانهای مالیاتی استفاده نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده نشده به دوره های آتی ناشی می شود، با معیارهای شناخت داراییهای مالیات انتقالی ناشی از تفاوت های موقتی کاهنده مالیات یکسان است. با وجود این، وجود زیانهای مالیاتی استفاده نشده، شواهد قوی از نبود سودهای مشمول مالیات آتی است. بنابراین، هنگامی که واحد تجاری سابقه زیان داشته باشد، دارایی مالیات انتقالی ناشی از زیانهای مالیاتی استفاده نشده یا اعتبارهای مالیاتی استفاده نشده را تنها تا میزانی شناسایی می کند که تفاوت های موقتی مشمول مالیات به اندازه کافی وجود داشته باشد یا شواهد متقاعدکننده دیگری مبنی بر در دسترس بودن سود مشمول مالیات قابل استفاده در آینده در مقابل زیانهای مالیاتی استفاده نشده یا اعتبارهای مالیاتی استفاده نشده، موجود باشد. در چنین شرایطی، طبق بند 81، افشای مبلغ دارایی مالیات انتقالی و ماهیت شواهد پشتیبان شناخت آن، الزامی است.

35. در ارزیابی احتمال وجود سود مشمول مالیات قابل استفاده در مقابل زیانهای مالیاتی استفاده نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده نشده، واحد تجاری معیارهای زیر را در نظر می گیرد:

الف. وجود تفاوت های موقتی مشمول مالیات کافی برای واحد تجاری در یک حوزه مقرراتی، که منجر به ایجاد مبالغ مشمول مالیات قابل استفاده در مقابل زیانهای مالیاتی استفاده نشده یا اعتبارهای مالیاتی استفاده نشده شود.

ب. وجود سود مشمول مالیات کافی در واحد تجاری قبل از انقضای زیانهای مالیاتی استفاده نشده یا اعتبارهای مالیاتی استفاده نشده، محتمل باشد؛

پ. زیانهای مالیاتی استفاده نشده ناشی از دلایل قابل تشخیصی باشد که تکرار آن محتمل نباشد؛ و

ت. وجود فرصتهای برنامه ریزی مالیاتی (به بند 30 مراجعه شود)، به گونه ای که سود مشمول مالیات را در دوره ای ایجاد کند که زیانهای مالیاتی استفاده نشده یا اعتبارهای مالیاتی استفاده نشده، در آن دوره قابل استفاده باشد.

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

بررسی مجدد داراییهای مالیات انتقالی شناسایی نشده

36. واحد تجاری در پایان هر دوره گزارشگری، داراییهای مالیات انتقالی شناسایی نشده را مجدداً بررسی می کند. واحد تجاری دارایی مالیات انتقالی که قبلاً شناسایی نشده است را تا میزانی شناسایی می کند که بازیافت دارایی مالیات انتقالی از محل سودهای مشمول مالیات آتی امکان پذیر باشد. برای مثال، بهبود شرایط تجاری ممکن است این احتمال را که واحد تجاری بتواند به منظور احراز معیارهای شناخت مندرج در بندهای 22 یا 33، سود مشمول مالیات کافی در آینده ایجاد کند، افزایش دهد. مثال دیگر، هنگامی است که واحد تجاری داراییهای مالیات انتقالی را در تاریخ ترکیب تجاری یا پس از آن، مجدداً بررسی می کند (به بندهای 69 و 70 مراجعه شود).

سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی، شعب و واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشارکتها

37. هرگاه مبلغ دفتری سرمایه گذارینها در واحدهای تجاری فرعی، شعب و واحدهای تجاری وابسته یا منافع در مشارکتها (یعنی، سهم واحد تجاری اصلی یا سرمایه گذار از خالص داراییهای واحد تجاری فرعی، شعب و واحد تجاری وابسته یا سرمایه پذیر، شامل مبلغ دفتری سرقفلی) با مبنای مالیاتی سرمایه گذاری یا منافع (که اغلب بهای

تمام شده است) تفاوت داشته باشد، تفاوت‌های موقتی ایجاد می‌شود. این تفاوت‌ها ممکن است در شرایط مختلفی ایجاد شود؛ برای مثال:

الف. وجود سودهای توزیع نشده واحدهای تجاری فرعی، شعب، واحدهای تجاری وابسته و مشارکتها؛

ب. تغییر در نرخ ارز، در صورتی که واحد تجاری اصلی و واحد تجاری فرعی آن در کشورهای مختلفی قرار داشته باشند؛ و

پ. کاهش در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته تا سطح مبلغ قابل بازیافت آن.

در صورتی که واحد تجاری اصلی، در صورت‌های مالی جداگانه خود، سرمایه‌گذاری را به بهای تمام شده یا مبلغ تجدید ارزیابی به حساب منظور نماید، تفاوت موقتی مربوط به آن سرمایه‌گذاری در صورت‌های مالی تلفیقی ممکن است با تفاوت موقتی مربوط به آن سرمایه‌گذاری در صورت‌های مالی جداگانه واحد تجاری اصلی، متفاوت باشد.

38. واحد تجاری، باید برای تمام تفاوت‌های موقتی مشمول مالیات مربوط به سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، شعب و واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشارکتها، به استثنای مواردی که هر دو شرط زیر را احراز می‌کند، بدهی مالیات انتقالی شناسایی نماید:

الف. واحد تجاری اصلی، سرمایه‌گذار یا شریک خاص یا مجری عملیات تحت کنترل مشترک، بتوانند زمانبندی برگشت تفاوت‌های موقتی را کنترل کنند؛ و

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

39. از آنجا که واحد تجاری اصلی سیاست تقسیم سود واحد تجاری فرعی را کنترل می‌کند، توانایی کنترل زمانبندی برگشت تفاوت‌های موقتی مربوط به سرمایه‌گذاری (نه تنها تفاوت‌های موقتی ناشی از سودهای توزیع نشده، بلکه ناشی از هرگونه تفاوت تسعیر ارز) را نیز دارد. افزون بر این، اغلب تعیین مبلغ مالیات بر درآمدی که هنگام برگشت تفاوت‌های موقتی قابل پرداخت خواهد شد، غیرعملی است. بنابراین، هنگامی که واحد تجاری اصلی تصمیم بگیرد که این سودها در آینده قابل پیش‌بینی توزیع

نشود، واحد تجاری اصلی بدهی مالیات انتقالی شناسایی نمی‌کند. برای سرمایه‌گذاری در شعب نیز همین ملاحظات کاربرد دارد.

40. داراییها و بدهیهای غیرپولی واحد تجاری، به واحد پول عملیاتی آن اندازه‌گیری می‌شود (به استاندارد حسابداری 16 آثار تغییر در نرخ ارز مراجعه شود). اگر سود مشمول مالیات یا زیان مالیاتی واحد تجاری (و در نتیجه، مبنای مالیاتی داراییها و بدهیهای غیرپولی آن) بر حسب واحد پول متفاوتی تعیین شود، تغییر در نرخ ارز، تفاوتهای موقتی ایجاد می‌کند که منجر به شناسایی بدهی مالیات انتقالی (موضوع بند 22) یا دارایی مالیات انتقالی می‌شود. این مالیات انتقالی ایجاد شده، به بدهکار یا بستانکار سود یا زیان دوره منظور می‌شود (به بند 59 مراجعه شود).

41. سرمایه‌گذار در واحد تجاری وابسته، آن واحد تجاری را کنترل نمی‌کند و بطور معمول در جایگاهی نیست که سیاست تقسیم سود را تعیین کند. بنابراین، در صورت نبود توافق برای توزیع نکردن سودهای واحد تجاری وابسته در آینده قابل پیش‌بینی، سرمایه‌گذار بدهی مالیات انتقالی حاصل از تفاوتهای موقتی مشمول مالیات مربوط به سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته را شناسایی می‌کند. در برخی موارد، سرمایه‌گذار ممکن است قادر به تعیین مبلغ مالیات قابل پرداخت در زمان بازیافت بهای تمام شده سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته نباشد، اما می‌تواند تعیین کند که مبلغ آن برابر یا بیشتر از یک مبلغ حداقل باشد. در چنین مواردی، بدهی مالیات انتقالی به این مبلغ اندازه‌گیری می‌شود.

42. توافق بین طرفین مشارکت، بطور معمول توزیع سود را نیز شامل می‌شود و مشخص می‌کند که آیا تصمیم‌گیری درباره این مسائل، مستلزم اجماع تمام یا گروهی از طرفهای مشارکت است یا خیر. هنگامی که شریک خاص یا مجری عملیات تحت کنترل مشترک، بتواند زمانبندی توزیع سهم خود از سود مشارکت را کنترل کند و توزیع سهم آن از سود در آینده قابل پیش‌بینی، محتمل نباشد، بدهی مالیات انتقالی شناسایی نمی‌شود.

استاندارد حسابداری 35 مالیات بر درآمد

43. واحد تجاری، برای تمام تفاوت‌های موقتی کاهنده مالیات ناشی از سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، شعب و واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشارکتها، باید دارایی مالیات انتقالی را تنها به میزانی که هر دو مورد زیر محتمل باشد، شناسایی 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. برای تصمیم‌گیری در باره اینکه برای تفاوت‌های موقتی کاهنده مالیات مرتبط با سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، شعب و واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشارکتها، دارایی مالیات انتقالی شناسایی شود یا خیر، واحد تجاری رهنمود مندرج در بندهای 27 تا 31 را در نظر می‌گیرد.

اندازه‌گیری

45. بدهیهای مالیات جاری (داراییهای مالیات جاری) مربوط به دوره جاری و دوره‌های قبل، باید به مبلغی اندازه‌گیری شود که انتظار می‌رود با استفاده از نرخهای مالیاتی (و قوانین مالیاتی) لازم‌الاجرا تا پایان دوره گزارشگری، به مراجع مالیاتی پرداخت گردد (یا از مراجع مالیاتی باز یافت شود).

46. داراییها و بدهیهای مالیات انتقالی باید به نرخهای مالیاتی قابل اعمال در دوره‌ای که انتظار می‌رود دارایی باز یافت یا بدهی تسویه شود، اندازه‌گیری گردد، و این اندازه‌گیری مبتنی بر نرخهای مالیاتی (و قوانین مالیاتی) لازم‌الاجرا تا پایان دوره گزارشگری است.

47. هنگامی که نرخهای مالیاتی متفاوت برای سطوح مختلف درآمد مشمول مالیات اعمال می‌شود، داراییهای مالیات انتقالی و بدهیهای مالیات انتقالی با استفاده از نرخ میانگینی اندازه‌گیری می‌شود که انتظار می‌رود برای سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) دوره‌هایی که انتظار می‌رود تفاوت‌های موقتی برگشت شود، اعمال گردد.

48. اندازه‌گیری بدهیهای مالیات انتقالی و داراییهای مالیات انتقالی، باید بازتابی از آثار مالیاتی باشد که از شیوه مورد انتظار واحد تجاری در پایان دوره گزارشگری، برای باز یافت یا تسویه مبلغ دفتری داراییها و بدهیها پیروی می‌کند.

49. در برخی حوزه‌های مقرراتی، شیوه واحد تجاری برای باز یافت (تسویه) مبلغ دفتری یک دارایی (یک بدهی)، می‌تواند بر یک یا هر دو مورد زیر تأثیر داشته باشد:

استاندارد حسابداری 35
مالیات بر درآمد

الف. نرخ مالیات قابل اعمال هنگامی که واحد تجاری مبلغ دفتری یک دارایی (یک بدهی) را باز یافت (تسویه) می‌کند؛ و

ب. مبنای مالیاتی یک دارایی (یک بدهی).

در چنین مواردی، واحد تجاری با استفاده از نرخ مالیاتی و مبنای مالیاتی که با شیوه مورد انتظار باز یافت یا تسویه سازگاری دارد، بدهیهای مالیات انتقالی و داراییهای مالیات انتقالی را اندازه‌گیری می‌کند.

مثال الف
<p>یک قلم از داراییهای ثابت مشهود، مبلغ دفتری معادل ۱۰۰ و مبنای مالیاتی معادل ۶۰ دارد. در صورت فروش این قلم، نرخ مالیاتی قابل اعمال معادل ۲۰٪ می‌باشد و برای سایر درآمدها، نرخ مالیاتی معادل ۳۰٪ اعمال می‌شود.</p> <p>در صورتی که واحد تجاری انتظار داشته باشد بدون استفاده بیشتر، این قلم را به فروش برساند، بدهی مالیات انتقالی معادل ۸ (حاصل ضرب ۴۰ در نرخ ۲۰٪) شناسایی می‌کند و در صورتی که انتظار داشته باشد این قلم را نگه دارد و مبلغ دفتری آن را از طریق استفاده باز یافت کند، بدهی مالیات انتقالی معادل ۱۲ (حاصل ضرب ۴۰ در نرخ ۳۰٪)، شناسایی می‌کند.</p>

مثال ب
<p>یک قلم از داراییهای ثابت مشهود به بهای تمام شده ۱۰۰ و مبلغ دفتری ۸۰، به مبلغ ۱۵۰ تجدید ارزیابی شده است. برای مقاصد مالیاتی، تعدیلی از این بابت انجام نمی‌شود. استهلاك انباشته برای مقاصد مالیاتی معادل ۳۰ و نرخ مالیات ۳۰٪ است. اگر این قلم به مبلغی بیش از بهای تمام شده به فروش برسد، استهلاك انباشته مالیاتی معادل ۳۰، در سود مشمول مالیات منظور می‌شود اما مازاد عایدات فروش بر بهای تمام شده، مشمول مالیات نخواهد بود.</p> <p>مبنای مالیاتی این قلم ۷۰ است و تفاوت موقتی مشمول مالیات، معادل ۸۰ می‌باشد. اگر واحد تجاری انتظار داشته باشد که از طریق استفاده از این قلم، مبلغ دفتری آن را باز یافت کند، باید درآمد مشمول مالیاتی معادل ۱۵۰ ایجاد کند، اما تنها می‌تواند استهلاكی معادل ۷۰ را از آن کسر نماید. بر این اساس، بدهی مالیات انتقالی معادل ۲۴ (حاصل ضرب ۸۰ در نرخ ۳۰٪) وجود دارد. اگر واحد تجاری انتظار داشته باشد که با فروش این قلم با عایداتی معادل ۱۵۰، بلافاصله مبلغ دفتری دارایی را باز یافت کند، بدهی مالیات انتقالی به شرح زیر محاسبه می‌شود.</p>
<p>تفاوت موقتی نرخ مالیات بدهی مالیات انتقالی</p>

استاندارد حسابداری 35
مالیات بر درآمد

مثال ب		
	مشمول مالیات	
۹	۳۰٪	۳۰
—	صفر	۵۰
		۸۰
۹		

استهلاک انباشته مالیاتی
مازاد عایدات بر بهای تمام شده
جمع

(یادداشت: طبق بند 62، مالیات انتقالی اضافی که از تجدید ارزیابی بوجود می‌آید، در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی می‌شود)

50. در صورتی که بدهی مالیات انتقالی یا دارایی مالیات انتقالی، ناشی از دارایی استهلاک‌ناپذیری باشد که با استفاده از مدل تجدید ارزیابی مندرج در استاندارد حسابداری 11 اندازه‌گیری شده است، اندازه‌گیری بدهی مالیات انتقالی یا دارایی مالیاتی انتقالی باید آثار مالیاتی بازیافت مبلغ دفتری دارایی استهلاک‌ناپذیر از طریق فروش را، صرف‌نظر از مبنای اندازه‌گیری مبلغ دفتری دارایی، منعکس کند. بنابراین، در صورتی که قوانین مالیاتی، نرخ مالیات قابل اعمال برای مبلغ مشمول مالیات ناشی از فروش دارایی را متفاوت از نرخ مالیاتی قابل اعمال برای مبلغ مشمول مالیات ناشی از استفاده دارایی تعیین کند، در اندازه‌گیری بدهی مالیات انتقالی یا دارایی مالیات انتقالی مرتبط با دارایی استهلاک‌ناپذیر، نرخ مالیاتی قابل اعمال برای مبلغ مشمول مالیات ناشی از فروش دارایی بکار می‌رود.

51. بند 50، هنگام شناخت و اندازه‌گیری داراییهای مالیات انتقالی، در الزامات بکارگیری اصول مندرج در بندهای 22 تا 32 (تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات) و بندهای 33 تا 35 (زیانهای مالیاتی استفاده‌نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده‌نشده) این استاندارد، تغییری ایجاد نمی‌کند.

52. در برخی حوزه‌های مقرراتی، در صورتی که تمام یا بخشی از سود خالص یا سود انباشته، به عنوان سود تقسیمی به سهامداران واحد تجاری پرداخت شود، مالیات بر درآمد با نرخ بالاتر یا پایین‌تر قابل پرداخت خواهد بود. در برخی دیگر از حوزه‌های مقرراتی، در صورتی که تمام یا بخشی از سود خالص یا سود انباشته به عنوان سود

استاندارد حسابداری 35 مالیات بر درآمد

تقسیمی به سهامداران واحد تجاری پرداخت شود، ممکن است مالیات بر درآمد قابل استرداد یا قابل پرداخت باشد. در این شرایط، داراییها و بدهیهای مالیات جاری و انتقالی، با نرخ مالیات قابل اعمال بر سودهای توزیع نشده، اندازه‌گیری می‌شود.

53. در شرایط توصیف شده در بند 52، آثار مالیاتی سود تقسیمی هنگامی شناسایی می‌شود که برای پرداخت سود تقسیمی، بدهی شناسایی شده باشد. آثار مالیاتی سود تقسیمی، ارتباط مستقیم‌تری با معاملات یا رویدادهای گذشته در مقایسه با ستانده مالکان دارد. بنابراین، آثار مالیاتی سود تقسیمی، همان‌گونه که در بند 59 استاندارد تعیین شده است، در سود یا زیان دوره شناسایی می‌شود مگر تا میزانی که آثار مالیاتی سود تقسیمی، ناشی از شرایط توصیف‌شده در بند 59 (الف) و (ب) باشد.

مثالهای مربوط به بندهای 52 و 53

این مثال، در ارتباط با اندازه‌گیری داراییهای مالیات جاری و انتقالی و بدهیهای مالیات جاری و انتقالی واحد تجاری در یک حوزه مقرراتی است که برای سودهای توزیع نشده، مالیات بر درآمد با نرخی (50٪) بالاتر از نرخ سودهای توزیع شده، قابل پرداخت است و در بردارنده مبلغی است که هنگام تقسیم سود، قابل استرداد می‌باشد. نرخ مالیات سود توزیع شده 35٪ است. در پایان دوره گزار شگری، 29 سفند سال 13x6، واحد تجاری بابت سودهای تقسیمی پیشنهادی یا اعلام شده پس از دوره گزار شگری، بدهی شناسایی نمی‌کند. در نتیجه، در سال 13x6، سود تقسیمی شناسایی نمی‌شود. سود مشمول مالیات در سال 13x6، معادل 100,000 است. خالص تفاوت موقتی مشمول مالیات برای سال 13x6، معادل 40,000 است.

واحد تجاری بدهی مالیات جاری و هزینه مالیات بر درآمد جاری را معادل 50,000 شناسایی می‌کند. بابت مبلغی که در نتیجه تقسیم سود در آینده، بطور بالقوه قابل بازیافت است، دارایی شناسایی نمی‌شود. همچنین، واحد تجاری بدهی مالیات انتقالی و هزینه مالیات انتقالی معادل 20,000 (حاصل ضرب 40,000 در نرخ 50٪) شناسایی می‌کند که نشان‌دهنده مالیات بر درآمدی است که واحد تجاری هنگام بازیافت یا تسویه مبلغ دفتری داراییها و بدهیها، بر مبنای نرخ مالیات قابل اعمال بر سودهای توزیع‌نشده، پرداخت خواهد کرد.

متعاقباً، در 15 خرداد سال 13x7، واحد تجاری سود تقسیمی معادل 10,000 از سودهای عملیاتی قبلی را به عنوان بدهی شناسایی می‌کند.

استاندارد حسابداری 35 مالیات بر درآمد

مثالهای مربوط به بندهای 52 و 53
در 15 خرداد سال 1377، واحد تجاری بازیافت مالیات بر درآمد معادل 1500 (15٪ سود تقسیمی شناسایی شده به عنوان بدهی) را به عنوان دارایی مالیات جاری و به عنوان کاهش در هزینه مالیات بر درآمد جاری سال 1377 شناسایی می‌کند.

54. داراییهای مالیات انتقالی و بدهیهای مالیات انتقالی، نباید تنزیل شوند.
55. تعیین داراییهای مالیات انتقالی و بدهیهای مالیات انتقالی بر مبنای تنزیل شده به گونه‌ای قابل اتکا، مستلزم برنامه‌ریزی تفصیلی برای زمانبندی برگشت هر تفاوت موقتی است. در بسیاری از موارد، تهیه این برنامه زمانی، غیرعملی یا بسیار پیچیده است. بنابراین، الزامی کردن تنزیل داراییهای مالیات انتقالی و بدهیهای مالیات انتقالی مناسب نیست. مجاز دانستن، نه ملزم کردن، تنزیل منجر به داراییهای مالیات انتقالی و بدهیهای مالیات انتقالی می‌شود که بین واحدهای تجاری قابل مقایسه نمی‌باشد. بنابراین، این استاندارد تنزیل داراییهای مالیات انتقالی و بدهیهای مالیات انتقالی را الزامی یا مجاز نمی‌داند.
56. تفاوتهای موقتی با مراجعه به مبلغ دفتری یک دارایی یا یک بدهی تعیین می‌شود. این موضوع حتی مواقعی که مبلغ دفتری بر مبنای تنزیل شده تعیین شود، برای مثال، در مورد تعهدات مزایای بازنشستگی، کاربرد دارد (به استاندارد حسابداری 33 مزایای بازنشستگی کارکنان مراجعه شود).
57. در پایان هر دوره گزارشگری، مبلغ دفتری دارایی مالیات انتقالی باید بازنگری شود. واحد تجاری باید مبلغ دفتری دارایی مالیات انتقالی را به میزانی کاهش دهد که وجود سود مشمول مالیات کافی برای استفاده از مزایای تمام یا بخشی از آن دارایی مالیات انتقالی، دیگر محتمل نباشد. چنین کاهشگی، باید در صورتی برگشت داده شود که وجود سود مشمول مالیات به میزان کافی، محتمل باشد.
- شناخت مالیات جاری و مالیات انتقالی
58. روش حسابداری آثار مالیات جاری و مالیات انتقالی معاملات یا سایر رویدادها، با روش حسابداری همان معاملات یا سایر رویدادها سازگار است. در بندهای 59 تا 70، این اصل بکار گرفته شده است.

استاندارد حسابداری 35 مالیات بر درآمد

اقلام شناسایی شده در صورت سود و زیان

59. مالیات جاری و مالیات انتقالی باید به عنوان درآمد یا هزینه شناسایی و در صورت سود و زیان منعکس شوند، به استثنای مالیاتی که از موارد زیر ناشی می‌شود:

الف. معامله یا رویدادی که در همان دوره یا دوره‌ای دیگر، خارج از صورت سود و زیان، در سایر اقلام سود و زیان جامع یا بطور مستقیم در حقوق مالکانه شناسایی شده است (به بندهای 62 تا 67 مراجعه شود)؛ یا

ب. ترکیب تجاری (به بندهای 68 تا 70 مراجعه شود).

60. بیشتر بدهیهای مالیات انتقالی و داراییهای مالیات انتقالی در مواقعی ایجاد می‌شود که درآمد یا هزینه، در سود حسابداری یک دوره منظور می‌شود، اما در سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) دوره‌ای دیگر لحاظ می‌گردد. مالیات انتقالی حاصل، در صورت سود و زیان شناسایی می‌شود. برای مثال هنگامی که:

الف. درآمد مالی، حق امتیاز یا درآمد سود سهام، با تأخیر دریافت می‌شود و طبق استاندارد حسابداری 3 درآمد عملیاتی، متناسب با زمان مشخص شده در سود حسابداری منظور می‌گردد، اما ممکن است در برخی حوزه‌های مقرراتی، بر مبنای نقدی در سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) منظور می‌شود؛ و

ب. مخارج داراییهای نامشهودی که طبق استاندارد حسابداری 17، به حساب دارایی منظور شده است و استهلاک آن در صورت سود و زیان منعکس می‌شود، اما برای مقاصد مالیاتی، در زمان تحمل کاهنده مالیات تلقی می‌گردد.

61. مبلغ دفتری داراییهای مالیات انتقالی و بدهیهای مالیات انتقالی ممکن است حتی در صورتی که تغییری در مبلغ تفاوت‌های موقتی مربوط وجود نداشته باشد، تغییر کند. برای مثال، این وضعیت می‌تواند از موارد زیر ناشی شود:

الف. تغییر در نرخهای مالیاتی یا قوانین مالیاتی؛

ب. بررسی مجدد قابلیت بازیافت داراییهای مالیات انتقالی؛ یا

پ. تغییر در شیوه مورد انتظار بازیافت یک دارایی.

استاندارد حسابداری 35
مالیات بر درآمد

مالیات انتقالی حاصل، در صورت سود و زیان شناسایی می شود، به استثنای مالیات مربوط به اقلامی که قبلاً خارج از صورت سود و زیان شناسایی شده‌اند (به بند 65 مراجعه شود).

اقلام شناسایی شده خارج از صورت سود و زیان

62. مالیات جاری و مالیات انتقالی در صورتی باید خارج از صورت سود و زیان شناسایی شود که مربوط به اقلامی باشد که در همان دوره یا دوره‌ای دیگر، خارج از صورت سود و زیان شناسایی شده است. بنابراین، مالیات جاری و مالیات انتقالی مربوط به اقلامی که در همان دوره یا دوره‌ای دیگر:

الف. در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی 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 سایر اقلام سود و زیان جامع الزامی یا مجاز شده است. نمونه‌هایی از این اقلام به شرح زیر است:

الف. تغییر در مبلغ دفتری ناشی از تجدید ارزیابی داراییهای ثابت مشهود (به استاندارد حسابداری 11 مراجعه شود).

ب. تفاوت‌های تسعیر ناشی از تسعیر صورتهای مالی عملیات خارجی (به استاندارد حسابداری 16 مراجعه شود).

64. در استانداردهای حسابداری، انعکاس مستقیم برخی اقلام در حقوق مالکانه، مجاز یا الزامی شده است. برای مثال، تعدیل مانده سود انباشته ابتدای دوره که از تغییر در یک رویه حسابداری که با تسری به گذشته بکار گرفته شده است یا از اصلاح اشتباه، ناشی می شود (به استاندارد حسابداری 34 رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات مراجعه شود).

65. در شرایط استثنایی، ممکن است تعیین مبلغ مالیات جاری یا مالیات انتقالی مربوط به اقلام شناسایی شده خارج از صورت سود و زیان (در سایر اقلام سود و زیان جامع یا

بطور مستقیم در حقوق مالکانه) مشکل باشد. برای مثال، چنین شرایطی ممکن است در موارد زیر ایجاد شود:

الف. نرخهای مالیات بر درآمد، پلکانی باشد و تعیین نرخ که مالیات جزء خاصی از سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) بر اساس آن محاسبه شود، غیرممکن باشد.

ب. تغییر در نرخ مالیات یا مقررات مالیاتی، بر دارایی مالیات انتقالی یا بدهی مالیات انتقالی (بطور کامل یا بخشی از آن) مربوط به یک قلم که قبلاً خارج از صورت سود و زیان شناسایی شده است، تأثیر بگذارد؛ یا

پ. واحد تجاری 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 زیان شناسایی شده است.

در چنین مواردی، مالیات جاری و مالیات انتقالی مربوط به اقلام شناسایی شده در خارج از صورت سود و زیان، به تخصیص معقول و متناسب مالیات جاری و مالیات انتقالی واحد تجاری در حوزه مقرراتی مورد نظر، یا روش دیگری که در چنین شرایطی به تخصیص مناسب تر می انجامد، بستگی دارد.

66. طبق استاندارد حسابداری 11، واحد تجاری باید هر سال مبلغی معادل تفاوت بین استهلاک دارایی تجدید ارزیابی شده و استهلاک بر مبنای بهای تمام شده آن را از مازاد تجدید ارزیابی به سود انباشته منتقل کند. این مبلغ پس از کسر هرگونه مالیات انتقالی خواهد بود. برای انتقالات مربوط به واگذاری داراییهای ثابت مشهود نیز شیوه عمل مشابه است.

67. هنگامی که واحد تجاری به سهامداران خود سود تقسیمی پرداخت می کند، ممکن است ملزم به کسر بخشی از سود تقسیمی از سهامداران و پرداخت آن به مراجع مالیاتی باشد. در بسیاری از حوزه های مقرراتی، این مبلغ مالیات تکلیفی نامیده

می‌شود. این‌گونه مبالغ پرداختی یا پرداختنی به مراجع مالیاتی، به عنوان بخشی از سود تقسیمی، در بدهکار حقوق مالکانه منظور می‌گردد.

مالیات انتقالی ناشی از ترکیب تجاری

68. همانطور که در بندهای 16 و 24(پ) تشریح شد، تفاوت‌های موقتی ممکن است در ترکیب تجاری ایجاد شود. واحد تجاری هرگونه دارایی مالیات انتقالی (به شرط احراز معیارهای شناخت مندرج در بند 22) یا بدهی مالیات انتقالی حاصل را به عنوان داراییها و بدهیهای قابل تشخیص در تاریخ تحصیل شناسایی می‌کند. بنابراین، این داراییهای مالیات انتقالی و بدهیهای مالیات انتقالی، سرقفل یا سود حاصل از خرید زیر قیمت را تحت تأثیر قرار می‌دهد. با وجود این، طبق بند 12(الف)، واحد تجاری بدهی مالیات انتقالی ناشی از شناخت اولیه سرقفل را شناسایی نمی‌کند.

69. در نتیجه ترکیب تجاری، احتمال بازیافت دارایی مالیات انتقالی پیش از تحصیل واحد تحصیل‌کننده ممکن است تغییر کند. واحد تحصیل‌کننده ممکن است بازیافت دارایی مالیات انتقالی خود را که قبل از ترکیب تجاری شناسایی نشده است، محتمل بداند. برای مثال، ممکن است واحد تحصیل‌کننده بتواند از مزایای زیانهای مالیاتی استفاده نشده، در مقابل سود مشمول مالیات آتی واحد تحصیل شده، استفاده کند. همچنین، در نتیجه ترکیب تجاری ممکن است دیگر این احتمال وجود نداشته باشد که سود مشمول مالیات آتی، امکان بازیافت دارایی مالیاتی انتقالی را فراهم کند. در چنین مواردی، واحد تحصیل‌کننده، تغییر در دارایی مالیات انتقالی را در دوره ترکیب تجاری شناسایی می‌کند، اما آن را به عنوان بخشی از حسابداری ترکیب تجاری در نظر نمی‌گیرد. بنابراین، واحد تحصیل‌کننده، برای اندازه‌گیری سرقفل یا سود خرید زیر قیمت شناسایی شده در ترکیب تجاری، دارایی مالیات انتقالی را به حساب نمی‌گیرد.

70. مزایای بالقوه انتقال زیان واحد تحصیل‌شده به دوره‌های آتی یا داراییهای مالیات انتقالی دیگر، ممکن است معیارهای شناخت جداگانه را هنگام به حساب منظور کردن

اولیه ترکیب تجاری، احراز نکند اما ممکن است در آینده باز یافت شود. واحد تجاری باید مزایای مالیات انتقالی تحصیل شده را که پس از ترکیب تجاری باز یافت می شود، به شرح زیر شناسایی کند:

الف. مزایای مالیات انتقالی تحصیل شده و شناسایی شده در دوره اندازه گیری، که از اطلاعات جدید درباره واقعیتها و شرایط موجود در تاریخ تحصیل ناشی می شود، باید برای کاهش مبلغ دفتری هرگونه سرقفلی مربوط به تحصیل بکار رود. اگر مبلغ دفتری سرقفلی صفر باشد، هرگونه مزایای مالیات انتقالی باقیمانده باید در صورت سود و زیان شناسایی شود.

ب. سایر مزایای مالیات انتقالی تحصیل شده که باز یافت می شود، باید در صورت سود و زیان (یا در صورت الزام این استاندارد، خارج از صورت سود و زیان) شناسایی شود.

ارائه

تهاتر

71. واحد تجاری باید داراییهای مالیات جاری و بدهیهای مالیات جاری را تنها در صورتی تهاتر کند که:

الف. حق قانونی برای تهاتر مبالغ شناسایی شده داشته باشد؛ و

ب. قصد تسویه بر مبنای خالص، یا باز یافت و تسویه همزمان دارایی و بدهی را داشته باشد.

72. با وجود اینکه داراییهای مالیات جاری و بدهیهای مالیات جاری، جداگانه شناسایی و اندازه گیری می شوند، در برخی موارد ممکن است در صورت وضعیت مالی تهاتر شوند. واحد تجاری، بطور معمول، در صورتی از حق قانونی برای تهاتر دارایی مالیات جاری با بدهی مالیات جاری برخوردار است که مربوط به مالیات بر درآمد و وضع شده توسط یک مرجع مالیاتی باشد و مرجع مالیاتی اجازه دهد واحد تجاری پرداخت یا دریافت مالیات را به صورت خالص و یکجا انجام دهد.

73. در صورتهای مالی تلفیقی، تنها در صورتی دارایی مالیات جاری یک واحد تجاری گروه با بدهی مالیات جاری واحد تجاری دیگر گروه تهاتر می شود که واحدهای تجاری مورد نظر، حق قانونی دریافت یا پرداخت یکجای مبلغ خالص را داشته باشند و قصد آنها این باشد که

استاندارد حسابداری 35 مالیات بر درآمد

مبلغ خالص مزبور را پرداخت یا دریافت کنند یا دارایی و بدهی را همزمان بازیافت و تسویه نمایند.

74. واحد تجاری تنها در صورتی باید داراییهای مالیات انتقالی و بدهیهای مالیات انتقالی را تهاتر کند که:

الف. حق قانونی برای تهاتر داراییهای مالیات جاری با بدهیهای مالیات جاری داشته باشد؛ و
ب. داراییهای مالیات انتقالی و بدهیهای مالیات انتقالی، مربوط به مالیات بر درآمد و وضع شده توسط یک مرجع مالیاتی، برای هر یک از موارد زیر باشد:

۱. همان واحد تجاری مشمول مالیات؛ یا

۲. واحدهای تجاری متفاوت مشمول مالیات که قصد دارند در هر یک از دوره‌های آتی که انتظار می‌رود مبالغ بااهمیت بدهیهای مالیات انتقالی یا داراییهای مالیات انتقالی بازیافت یا تسویه شود، بدهیهای مالیات جاری و داراییهای مالیات جاری را بر مبنای خالص تسویه کنند، یا بازیافت داراییها و تسویه بدهیها را همزمان انجام دهند.

75. به منظور اجتناب از نیاز به برنامه زمانبندی تفصیلی برای برگشت هر تفاوت موقتی، این استاندارد واحد تجاری را ملزم می‌کند تنها در صورتی دارایی مالیات انتقالی را با بدهی مالیات انتقالی واحد تجاری مشمول مالیات تهاتر کند که مربوط به مالیات وضع شده توسط یک مرجع مالیاتی باشند و واحد تجاری حق قانونی برای تهاتر داراییهای مالیات جاری و بدهیهای مالیات جاری داشته باشد.

هزینه مالیات

هزینه مالیات (درآمد مالیات) مربوط به سود یا زیان ناشی از فعالیتهای عادی

76. هزینه (درآمد) مالیات مربوط به سود یا زیان فعالیتهای عادی، باید به عنوان بخشی از سود یا زیان دوره در صورت سود و زیان ارائه شود.

تفاوتهای تسعیر مربوط به بدهیهای مالیات انتقالی یا داراییهای مالیات انتقالی ارزی

77. طبق استاندارد حسابداری 16، برخی تفاوتهای تسعیر باید به عنوان درآمد یا هزینه شناسایی شود؛ اما مشخص نمی‌شود که این تفاوتها در چه مواقعی باید در صورت سود و زیان جامع ارائه گردد. بر این اساس، در مواردی که تفاوتهای تسعیر مربوط به بدهیها یا داراییهای مالیات انتقالی ارزی در صورت سود و زیان جامع شناسایی می‌شود، چنین

تفاوت‌هایی ممکن است به عنوان هزینه مالیات انتقالی (درآمد مالیات انتقالی) طبقه‌بندی شود، مشروط بر اینکه این شیوه ارائه برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی مفیدترین شیوه ارائه باشد.

افشا

78. اجزای عمده هزینه مالیات (درآمد مالیات)، باید جداگانه افشا شود.

79. اجزای هزینه مالیات (درآمد مالیات) می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- الف. هزینه مالیات جاری (درآمد مالیات جاری)؛
- ب. هرگونه تعدیل شناسایی شده طی دوره بابت مالیات جاری دوره‌های قبل؛
- پ. مبلغ هزینه مالیات انتقالی (درآمد مالیات انتقالی) مربوط به ایجاد و برگشت تفاوت‌های موقتی؛
- ت. مبلغ هزینه مالیات انتقالی (درآمد مالیات انتقالی) مربوط به تغییر در نرخ‌های مالیات یا وضع مالیات‌های جدید؛
- ث. مبلغ مزایای ناشی از زیان مالیاتی شناسایی نشده قبلی، اعتبار مالیاتی یا تفاوت‌های موقتی شناسایی نشده دوره قبل که برای کاهش هزینه مالیات جاری استفاده می‌شود؛
- ج. مبلغ مزایای ناشی از زیان مالیاتی شناسایی نشده قبلی، اعتبار مالیاتی یا تفاوت‌های موقتی شناسایی نشده دوره قبل که برای کاهش هزینه مالیات انتقالی استفاده می‌شود؛
- چ. هزینه مالیات انتقالی ناشی از کاهش یا برگشت کاهش قبلی دارایی مالیات انتقالی طبق بند 57؛ و
- ح. مبلغ هزینه مالیات (درآمد مالیات) مربوط به آن دسته از تغییر در رویه‌های حسابداری و اشتباهات که طبق استاندارد حسابداری 34، به دلیل اینکه نمی‌توان آنها را با تسری به گذشته به حساب منظور کرد، در صورت سود و زیان منظور می‌شوند.

استاندارد حسابداری 35 مالیات بر درآمد

80. موارد زیر نیز باید جداگانه افشا شود:

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

ب. مبلغ مالیات بر درآمد مربوط به هر یک از اجزای سایر اقلام سود و زیان جامع (به بند 63 و استاندارد حسابداری ۱ (تجدیدنظرشده 1397) مراجعه شود).

پ. توضیح ارتباط بین هزینه مالیات (درآمد مالیات) و سود حسابداری به یک یا هر دو شکل زیر:

۱. صورت تطبیق عددی بین هزینه مالیات (درآمد مالیات) مالیات و حاصل ضرب سود حسابداری در نرخ(های) مالیات قابل اعمال، و نیز افشای مبنای محاسبه نرخ(های) مالیات قابل اعمال؛ یا

۲. صورت تطبیق عددی بین میانگین نرخ مؤثر مالیات و نرخ مالیات قابل اعمال، و نیز افشای مبنای محاسبه نرخ مالیات قابل اعمال؛

ت. توضیح تغییر در نرخ(های) مالیات قابل اعمال در مقایسه با دوره حسابداری قبل؛

ث. مبلغ (و تاریخ انقضا، در صورت وجود) تفاوت‌های موقتی کاهنده مالیات، زیانهای مالیاتی استفاده نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده نشده که در صورت وضعیت مالی، برای آنها دارایی مالیات انتقالی شناسایی نشده است؛

ج. جمع مبلغ تفاوت‌های موقتی مربوط به سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، شعب و واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشارکتها، که برای آنها بدهیهای مالیات انتقالی شناسایی نشده است (به بند 38 مراجعه شود)؛

چ. در ارتباط با هر نوع تفاوت موقتی، و در ارتباط با هر نوع زیان مالیاتی استفاده نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده نشده:

۱. مبلغ داراییهای مالیات انتقالی و بدهیهای مالیات انتقالی شناسایی شده در صورت وضعیت مالی برای هر دوره ارائه شده؛

۲. مبلغ درآمد مالیات انتقالی یا هزینه مالیات انتقالی شناسایی شده در صورت سود و زیان، در صورتی که این مبلغ، از تغییر در مبالغ شناسایی شده در صورت وضعیت مالی، قابل تشخیص نباشد؛

ح. در ارتباط با عملیات متوقف شده، هزینه مالیات مربوط به:

۱. سود یا زیان توقف؛ و

۲. سود یا زیان حاصل از فعالیتهای عادی عملیات متوقف شده طی دوره، همراه با مبالغ متناظر برای هر یک از دوره‌های قبلی ارائه شده.

خ. مبلغ آثار مالیاتی سود تقسیمیه سهامداران واحد تجاری که پیش از تأیید صورتهای مالی برای انتشار، پیشنهاد یا اعلام شده است، اما به عنوان بدهی در صورتهای مالی شناسایی نشده است.

استاندارد حسابداری 35 مالیات بر درآمد

- د. اگر ترکیب تجاری که واحد تجاری در آن واحد تحصیل کننده است، موجب تغییر در مبلغ دارایی مالیات انتقالی شناسایی شده پیش از تحصیل شود (به بند 69 مراجعه شود)، مبلغ آن تغییر؛ و
- ذ. اگر مزایای مالیات انتقالی تحصیل شده در ترکیب تجاری در تاریخ تحصیل شناسایی نشده باشد اما پس از تاریخ تحصیل شناسایی شود (به بند 70 مراجعه شود)، توصیف رویداد یا تغییر در شرایطی که موجب شناسایی مزایای مالیات انتقالی شده است.
81. واحد تجاری مبلغ دارایی مالیات انتقالی و ماهیت شواهد پشتیبان شناخت آن را در صورتی باید افشا کند که:
- الف. استفاده از دارایی مالیات انتقالی، به مازاد سودهای مشمول مالیات آتی بر سودهای ناشی از برگشت تفاوت‌های موقتی مشمول مالیات موجود، بستگی داشته باشد؛ و
- ب. واحد تجاری در دوره جاری یا دوره قبل، در حوزه مقرراتی که دارایی مالیات انتقالی به آن مربوط است، متحمل زیان شده باشد.
82. در شرایط توصیف شده در بند 52، واحد تجاری باید ماهیت آثار بالقوه مالیات بر درآمد ناشی از پرداخت سودهای تقسیمی به سهامداران را افشا کند. افزون بر این، واحد تجاری باید مبالغ آثار بالقوه مالیات بر درآمد را که در عمل قابل تعیین است و وجود آثار بالقوه مالیات بر درآمدی که در عمل قابل تعیین نیست را افشا کند.
83. الزامات افشای مندرج در بند 80 (پ)، به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی در درک عادی یا غیرعادی بودن ارتباط بین هزینه مالیات (درآمد مالیات) و سود حسابداری و نیز درک عوامل مهم اثرگذار بر این ارتباط در آینده، کمک می‌کند. ارتباط بین هزینه مالیات (درآمد مالیات) و سود حسابداری ممکن است از عواملی مانند درآمد عملیاتی معاف از مالیات، هزینه‌هایی که در تعیین سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) کاهنده مالیات نمی‌باشند، اثر زیانهای مالیاتی و اثر نرخهای مالیات ارزی، تأثیر پذیرد.
84. برای توضیح ارتباط بین هزینه مالیات (درآمد مالیات) و سود حسابداری، واحد تجاری از نرخ مالیات قابل اعمال استفاده می‌نماید که معنی‌دارترین اطلاعات را برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی فراهم کند. اغلب، معنی‌دارترین نرخ، نرخ مالیات داخلی کشوری است که واحد تجاری در آن مستقر است، که مجموع نرخ مالیات اعمال شده برای مالیاتهای ملی با نرخهای اعمال شده برای مالیاتهای محلی می‌باشد، که این نرخها اساساً بر مبنای سطح مشابهی از سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) محاسبه می‌شوند. با وجود این، برای واحد تجاری که در چندین حوزه مقرراتی فعالیت می‌کند، ممکن است جمع

استاندارد حسابداری 35 مالیات بر درآمد

تطبیق‌های جداگانه تهیه‌شده با استفاده از نرخ داخلی در هر حوزه مقرراتی، معنی‌دارتر باشد. مثال زیر نشان می‌دهد که چگونه انتخاب نرخ مالیاتی قابل اعمال، بر ارائه صورت تطبیق عددی اثر می‌گذارد.

استاندارد حسابداری 35
مالیات بر درآمد

مثال مربوط به بند ۸۴

در سال ۱۳۰۲، سود حسابداری واحد تجاری، در حوزه مقرراتی خود (کشور الف)، معادل ۱۵۰۰ (در سال ۱۳۰۱: ۲۰۰۰) و در کشور ب، معادل ۱۵۰۰ (در سال ۱۳۰۱: ۵۰۰) است. نرخ مالیات در کشور الف ۳۰٪ و در کشور ب ۲۰٪ است. در کشور الف، هزینه‌هایی معادل ۱۰۰ (در سال ۱۳۰۱: ۲۰۰) برای مقاصد مالیاتی، کاهنده مالیات نمی‌باشد.

در ادامه، یک نمونه صورت تطبیق با نرخ مالیات داخلی ارائه شده است:

۱۳۰۲	۱۳۰۱	
۳,۰۰۰	۲,۵۰۰	سود حسابداری
۹۰۰	۷۵۰	مالیات با نرخ داخلی ۳۰٪
۳۰	۶۰	اثر مالیاتی هزینه‌هایی که برای مقاصد مالیاتی، کاهنده مالیات نمی‌باشد
(۱۵۰)	(۵۰)	اثر نرخهای مالیات پایین‌تر در کشور ب
۷۸۰	۷۶۰	هزینه مالیات

در ادامه، نمونه‌ای از یک صورت تطبیق ارائه می‌شود که از طریق تجمیع تطبیقهای جداگانه هر حوزه مقرراتی ملی، تهیه شده است. در این روش، اثر تفاوت بین نرخ مالیات داخلی واحد تجاری و نرخ مالیات داخلی در سایر حوزه‌های مقرراتی، به عنوان قلمی مجزا در صورت تطبیق، ظاهر نمی‌شود. طبق الزام بند ۸۰(پ)، به منظور توضیح تغییر در نرخ(های) قابل اعمال مالیات، ممکن است لازم باشد که واحد تجاری، تأثیر تغییر بااهمیت در نرخهای مالیات، یا ترکیب سودهای کسب شده در حوزه‌های مقرراتی مختلف را بیان کند.

۳,۰۰۰	۲,۵۰۰	سود حسابداری
۷۵۰	۷۰۰	مالیات بر مبنای نرخهای داخلی قابل اعمال برای سودهای مربوط به هر کشور
۳۰	۶۰	اثر مالیاتی هزینه‌هایی که برای مقاصد مالیاتی، کاهنده مالیات نمی‌باشد
۷۸۰	۷۶۰	هزینه مالیات

85. میانگین نرخ مؤثر مالیات برابر است با هزینه مالیات (درآمد مالیات) تقسیم بر سود حسابداری.

86. اغلب محاسبه مبلغ بدهیهای مالیات انتقالی شناسایی نشده ناشی از سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، شعب و واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشارکتهای،

غیرعملی است (به بند 38 مراجعه شود). بنابراین، این استاندارد واحد تجاری را ملزم به افشای کل مبلغ تفاوت‌های موقتی اساسی می‌کند اما افشای بدهیهای مالیات انتقالی را الزامی نمی‌کند. با وجود این، به واحدهای تجاری در مواردی که عملی باشد، توصیه می‌شود مبلغ بدهیهای مالیات انتقالی شناسایی نشده را افشا کنند زیرا ممکن است استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، چنین اطلاعاتی را مفید بدانند.

87. بند 82 واحد تجاری را ملزم می‌کند ماهیت آثار بالقوه مالیاتی را که از پرداخت سود تقسیمی به سهامداران ایجاد می‌شود، افشا کند. واحد تجاری ویژگیهای مهم سیستمهای مالیات بر درآمد و عواملی که مبلغ آثار مالیاتی بالقوه سود تقسیمی را تحت تأثیر قرار می‌دهد، افشا می‌کند.

88. برخی مواقع، محاسبه کل مبلغ آثار بالقوه مالیاتی ناشی از پرداخت سود تقسیم شده به سهامداران، غیرعملی است. این مورد، برای مثال، زمانی وجود دارد که واحد تجاری تعداد زیادی واحد تجاری فرعی خارجی دارد. با وجود این، حتی در چنین شرایطی، بخشهایی از مبلغ کل، ممکن است به سادگی قابل تعیین باشد. برای مثال، در گروه تلفیقی، ممکن است واحد تجاری اصلی و برخی واحدهای تجاری فرعی آن، مالیات بر درآمد سود توزیع نشده را با نرخهایی بالاتر پرداخت کرده باشند و از مبلغی که در پرداخت سودهای تقسیمی آتی به سهامداران از محل سود انباشته تلفیقی استرداد می‌شود، مطلع باشند. در این حالت، مبلغ قابل استرداد افشا می‌شود. واحد تجاری، در صورتی که عملی باشد، وجود آثار بالقوه مالیاتی دیگری که تعیین آن غیرعملی است را افشا می‌کند. در صورتهای مالی جداگانه واحد تجاری اصلی، در صورت وجود، افشای هرگونه آثار بالقوه مالیاتی، به سود انباشته واحد تجاری اصلی مربوط است.

89. واحد تجاری که ملزم به ارائه افشاهای مندرج در بند 82 است، ممکن است ملزم به ارائه افشاهای مربوط به تفاوت‌های موقتی مرتبط با سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، شعب و واحدهای تجاری وابسته یا منافع در مشارکتهای نیز باشد. در چنین مواردی، واحد تجاری این موضوع را در تعیین اطلاعاتی که طبق بند 82 افشا می‌شود، در نظر می‌گیرد. برای مثال، واحد تجاری ممکن است ملزم به افشای کل مبلغ

استاندارد حسابداری 35 مالیات بر درآمد

تفاوت‌های موقتی مرتبط با سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی شود که برای آن، بدهیهای مالیات انتقالی شناسایی نشده است (به بند 80(ج) مراجعه شود). اگر محاسبه مبالغ بدهیهای مالیات انتقالی شناسایی نشده غیرعملی باشد (به بند 86 مراجعه شود)، ممکن است در ارتباط با این واحدهای تجاری فرعی، مبالغ آثار بالقوه مالیاتی سود تقسیم‌شده که تعیین آن عملی نیست، وجود داشته باشد.

90. واحد تجاری هرگونه بدهی احتمالی یا دارایی احتمالی مربوط به مالیات را طبق استاندارد حسابداری 4 ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی افشا می‌کند. برای مثال، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی ممکن است از اختلافات حل‌نشده با مراجع مالیاتی ناشی شود. همچنین، در مواردی که تغییر در نرخهای مالیاتی یا قوانین مالیاتی، پس از دوره گزارشگری تصویب یا اعلام شود، واحد تجاری هرگونه اثر بااهمیت این تغییرات بر داراییها و بدهیهای مالیات جاری و انتقالی را افشا می‌کند.

تاریخ اجرا

91. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ 1399/1/1 و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

92. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری 12 مالیات بر درآمد (ویرایش 2017) نیز رعایت می‌شود.