استاندارد حسابداری 35

مالیات بر درآمد

فهرست‌ مندرجات‌

**بند**

**هدف 1**

**دامنه کاربرد 3 - 2**

**تعاریف 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**

سرمایه‌گذاری در واحد‌های تجاری فرعی، شعب و واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشاركتها **44 - 37**

**اندازه‌گیری 57 - 45**

**شناخت مالیات جاری و مالیات انتقالی 70 – 58**

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 91الف-91**

**مطابقت با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی 92**

**هدف**

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 . بازیافت (تسویه) آتی مبلغ دفتری داراییهایی (بدهیهایی) كه در صورت وضعیت مالی واحد تجاری شناسایی می‌شوند؛ و

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

هنگام شناخت یک دارایی یا یک بدهی، واحد گزارشگر انتظار بازیافت یا تسویه مبلغ دفتری آن دارایی یا بدهی 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.

این استاندارد، واحد تجاری را ملزم می‌کند كه 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 شناسایی‌شده در صورت سود و زیان، هرگونه آثار مالیاتی مربوط نیز در صورت سود و زیان شناسایی می‌شود. آثار مالیاتی معاملات و سایر رویداد‌های شناسایی‌شده در صورت سود و زیان جامع یا بطور مستقیم در حقوق مالكانه، به ترتیب در صورت سود و زیان جامع یا بطور مستقیم در حقوق مالكانه شناسایی می‌شود. همچنین در تركیبهای تجاری، شناسایی داراییهای مالیات انتقالی و بدهیهای مالیات انتقالی، مبلغ سرقفلی ناشی از آن تركیب تجاری یا مبلغ سود شناسایی‌شده در خرید زیر قیمت را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

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

**دامنه كاربرد**

2 . **این استاندارد باید برای حسابداری مالیات بر درآمد بكار گرفته شود.**

3 . برای مقاصد 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 كه توسط واحد تجاری فرعی، واحد تجاری وابسته یا مشاركت خاص، در صورت تخصیص سود به واحد گزارشگر، قابل پرداخت می‌شود.

**تعاریف**

4 . **در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص بکار رفته است:**

**سود حسابداری** سود یا زیان دوره، قبل از كسر هزینه مالیات است.

**سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی)** سود (زیان) دوره است، كه طبق قوانین مالیاتی تعیین می‌شود و مالیات بر درآمد، بر مبنای آن قابل پرداخت (قابل بازیافت) است.

**هزینه مالیات (درآمد مالیات)** کل مبلغی است كه در محاسبه سود یا زیان دوره، در ارتباط با مالیات جاری و مالیات انتقالی، به حساب گرفته می‌شود.

**مالیات جاری** مبلغ مالیات بر درآمد پرداختنی (قابل بازیافت) در ارتباط با سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) یک دوره است.

**بدهیهای مالیات انتقالی** مبالغ مالیات بر درآمد قابل پرداخت در دوره‌های آتی است که از تفاوتهای موقتی مشمول مالیات ناشی می‌شود.

**داراییهای مالیات انتقالی** مبالغ مالیات بر درآمد قابل بازیافت در دوره‌های آتی در ارتباط با موارد زیر است:

* الف. تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات ؛
* ب . انتقال زیانهای مالیاتی استفاده‌نشده به دوره‌های آتی؛ و
* پ . انتقال اعتبارهای مالیاتی استفاده‌نشده به دوره‌های آتی.

**تفاوتهای موقتی** تفاوت بین مبلغ دفتری یک دارایی یا یک بدهی در صورت وضعیت مالی و مبنای مالیاتی آن است. تفاوتهای موقتی می‌تواند به یكی از دو صورت زیر باشد:

* الف. **تفاوتهای موقتی مشمول مالیات** که تفاوتهای موقتی هستند كه هنگام بازیافت 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 بازیافت 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 بازیافت مبلغ دفتری دارایی، برای مقاصد مالیاتی قابل کسر خواهد بود. در صورتی كه این منافع اقتصادی مشمول مالیات نباشد، مبنای مالیاتی دارایی برابر با مبلغ دفتری آن است.

|  |
| --- |
| **مثالها** |
| بهای تمام شده یک ماشین‌آلات، ١٠٠ است. برای مقاصد مالیاتی، در دوره جاری و دوره‌های قبل، استهلاكی به مبلغ ٣٠ كسر شده است و مابقی بهای تمام شده، یا به عنوان استهلاک یا از طریق واگذاری، در دوره‌های آتی 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 مالیات خواهد بود و هرگونه زیان ناشی از واگذاری، برای مقاصد مالیاتی کاهنده مالیات خواهد بود**.** مبنای مالیاتی این ماشین‌آلات ٧٠ است. |
| مبلغ دفتری درآمد مالی دریافتنی، ١٠٠ است. مالیات درآمد مالی مربوط، بر مبنای نقدی محاسبه می‌شود. مبنای مالیاتی درآمد مالی دریافتنی، صفر است. |
| مبلغ دفتری دریافتنی‌های تجاری، ١٠٠ است. درآمد مربوط، قبلاً در سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) منظور شده است.مبنای مالیاتی دریافتنیهای تجاری، ١٠٠ است. |
| مبلغ دفتری سود تقسیمی دریافتنی از واحد تجاری فرعی، ١٠٠ است. سود تقسیمی، مشمول مالیات نیست. در واقع، كل مبلغ دفتری دارایی، از منافع اقتصادی قابل كسر است. بنابراین، مبنای مالیاتی سود تقسیمی دریافتنی، ١٠٠ است.**(الف)** |
| مبلغ دفتری وام دریافتنی، ١٠٠ است. بازپرداخت اصل وام، هیچ‌گونه آثار مالیاتی ندارد.مبنای مالیاتی 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 . مبنای مالیاتی یک بدهی، مبلغ دفتری آن پس از كسر مبالغی است كه برای مقاصد مالیاتی، در ارتباط با آن بدهی در دوره‌های آتی قابل كسر ‌باشد. در مورد پیش‌دریافت درآمد، مبنای مالیاتی بدهی، برابر با مبلغ دفتری آن پس از كسر هرگونه درآمدی است كه در دوره‌های آتی مشمول مالیات نخواهد شد.

|  |
| --- |
| **مثالها** |
| 1. بدهیهای جاری شامل هزینه‌های پرداختنی به مبلغ دفتری ١٠٠ می‌باشد. برای مقاصد مالیاتی، هزینه مربوط در زمان پرداخت نقدی، كسر خواهد شد. مبنای مالیاتی هزینه‌های پرداختنی، صفر است. |
| 1. بدهیهای جاری شامل پیش‌دریافت درآمد مالی به مبلغ دفتری ١٠٠ است. مالیات درآمد مالی مربوط، در زمان دریافت نقد محاسبه می‌شود. مبنای مالیاتی پیش‌دریافت درآمد مالی، صفر است. |
| 1. بدهیهای جاری شامل هزینه‌های پرداختنی به مبلغ دفتری، ١٠٠ است. هزینه مربوط، قبلاً بابت مقاصد مالیاتی كسر شده است. مبنای مالیاتی هزینه‌های پرداختنی، ١٠٠ است. |
| 1. بدهیهای جاری، شامل جرائم پرداختنی به مبلغ دفتری ١٠٠ است. برای مقاصد مالیاتی، جرائم، کاهنده مالیات تلقی نمی‌شود. مبنای مالیاتی جرائم پرداختنی ١٠٠ است. (الف) |
| 1. مبلغ دفتری وام پرداختنی ١٠٠ 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 ایجادشده 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 تعیین‌شده در قوانین مالیاتی مستهلک کند. تفاوت بین مبنای مالیاتی مخارج مذکور، یعنی مبلغی كه مراجع مالیاتی آن را به عنوان کاهنده مالیات دوره‌های آتی مجاز می‌دانند، و مبلغ دفتری صفر، تفاوت موقتی کاهنده مالیات است كه منجر به ایجاد دارایی مالیات انتقالی می‌شود.

9 . هنگامی كه 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 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 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 یك از واحدهای تجاری گروه تعیین می‌‌گردد.

**شناخت بدهیهای مالیات جاری و داراییهای مالیات جاری**

11 . **مالیات جاری دوره ‌جاری و دوره‌های قبل كه 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 (پیش‌پرداخت 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 سرقفلی؛ یا

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

١. تركیب تجاری نیست؛ و

٢. 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 مشاركتها، بدهی مالیات انتقالی باید طبق بند 38 شناسایی شود.**

13 . در زمان شناخت یک دارایی، بازیافت 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 كه برای مقاصد مالیاتی می‌تواند کاهنده مالیات باشد. این تفاوت، 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 می‌كند كه منافع اقتصادی به شكل پرداختهای مالیات از واحد تجاری به بیرون جریان پیدا کند. بنابراین، این استاندارد، به استثنای شرایط خاصی كه در بند‌های 12 و 38 تشریح شده است، شناسایی تمام بدهیهای مالیات انتقالی را الزامی می‌کند.

|  |
| --- |
| **مثال** |
| یک دارایی به بهای تمام شده ١٥٠، دارای مبلغ دفتری ١٠٠ است. استهلاك انباشته برای مقاصد مالیاتی ٩٠ و نرخ مالیات، ٢٥% است.  مبنای مالیاتی دارایی ٦٠ (بهای تمام شده ١٥٠ پس از کسر استهلاك انباشته مالیاتی ٩٠) است. برای بازیافت مبلغ دفتری ١٠٠، واحد تجاری باید درآمد مشمول مالیات معادل ١٠٠ کسب كند، اما تنها قادر خواهد بود به میزان استهلاک مالیاتی معادل ٦٠، آن را کاهش دهد. در نتیجه، هنگامی كه واحد تجاری مبلغ دفتری دارایی را بازیافت می‌كند، مالیات بر درآمدی معادل ١٠ (٢٥% × ٤٠)، پرداخت می‌کند. تفاوت مبلغ دفتری معادل ١٠٠ و مبنای مالیاتی معادل ٦٠، تفاوت موقتی مشمول مالیات معادل ٤٠ است. بنابراین، واحد تجاری بدهی مالیات انتقالی به میزان ١٠ (٢٥% × ٤٠) شناسایی می‌كند كه نشان‌دهنده مالیات بر درآمد‌هایی است كه هنگام بازیافت مبلغ دفتری دارایی پرداخت خواهد شد. |

14 . برخی تفاوتهای موقتی هنگامی به وجود می‌آید كه 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 ممكن است در برخی حوزه‌های مقرراتی، هنگام وصول نقد، در سود مشمول مالیات لحاظ گردد. مبنای مالیاتی هرگونه دریافتنی شناسایی‌شده 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 منظورشده در تعیین سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی)، ممكن است با استهلاك محاسبه‌شده در تعیین سود حسابداری، تفاوت داشته باشد. تفاوت موقتی، تفاوت بین مبلغ دفتری دارایی و مبنای مالیاتی آن است كه برابر با بهای تمام شده اولیه دارایی پس از كسر تمام كسور مربوط به آن دارایی است که در تعیین سود مشمول مالیات دوره جاری و دوره‌های قبل، توسط مراجع مالیاتی پذیرفته شده است. در صورتی كه استهلاک مالیاتی شتابدار باشد، تفاوت موقتی مشمول مالیات ایجاد می‌شود و منجر به بدهی مالیات انتقالی می‌گردد (در صورتی که استهلاک مالیاتی، از سرعت پایین‌تری نسبت به استهلاک حسابداری برخوردار باشد، تفاوت موقتی کاهنده مالیات ایجاد می‌شود و منجر به دارایی مالیات انتقالی می‌گردد)؛ و

پ . برای تعیین سود حسابداری، ممکن است مخارج توسعه در بهای تمام‌شده داراییها منظور شود و در طول دوره‌های آتی 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 مالیات كسر شده است. این تفاوت موقتی، تفاوت بین مبلغ دفتری مخارج توسعه و مبنای مالیاتی صفر آن می‌باشد.

15 . تفاوتهای موقتی، در موارد زیر نیز ایجاد می‌شوند:

الف . داراییهای قابل تشخیص تحصیل‌شده و بدهیهای تقبل‌شده در تركیب تجاری، طبق استاندارد حسابداری 38 تركیبهای تجاری، به ارزش منصفانه شناسایی ‌شوند، اما برای مقاصد مالیاتی، تعدیلی از این بابت انجام نشود (به بند 16 مراجعه شود)؛

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

پ . در تركیب تجاری، سرقفلی ایجاد 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 كه واحد تجاری ازكمكهای بلاعوض دولت که معاف از مالیات است، در رابطه با داراییها منتفع می‌شود. (به بند‌های 21 و 32 مراجعه شود)؛ یا

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

**ترکیبهای تجاری**

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

**داراییهای اندازه‌گیری‌شده به ارزش منصفانه**

17 . طبق استاندارد‌های حسابداری، اندازه‌گیری برخی داراییها به ارزش منصفانه یا تجدید ارزیابی آنها مجاز یا الزامی است (برای مثال، به استاندارد حسابداری 11 داراییهای ثابت مشهود، استاندارد حسابداری 17 داراییهای نامشهود و استاندارد حسابداری 15 حسابداری سرمایه‌گذاریها 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 مشمول مالیات به واحد تجاری خواهد شد و مبلغی كه 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 ارزیابی‌شده 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 ایجادشده در تركیب تجاری، از طریق مازاد قسمت (الف) بر قسمت (ب) زیر، اندازه‌گیری می‌شود:

الف . مجموع:

**1. مابه‌ازای انتقال‌یافته اندازه‌گیری‌شده طبق استاندارد حسابداری 38، كه بطور معمول، مستلزم ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل است.**

**2. مبلغ هرگونه منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل‌شده كه طبق استاندارد حسابداری 38 شناسایی می‌شود؛ و**

**3. در ترکیب تجاری مرحله‌ای، ارزش منصفانه حقوق مالكانه قبلی واحد تحصیل‌كننده در واحد تحصیل‌شده در تاریخ تحصیل؛**

ب . خالص مبالغ داراییهای قابل تشخیص تحصیل‌شده و بدهیهای تقبل‌شده در تاریخ تحصیل كه طبق استاندارد حسابداری 38 اندازه‌گیری می‌شود.

بطور معمول، كاهش مبلغ دفتری سرقفلی به عنوان هزینه کاهنده مالیات در تعیین سود مشمول 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 مشمول 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 كه در تركیب تجاری، واحد تجاری سرقفلی معادل ١٠٠ واحد پول که مبنای مالیاتی معادل صفر دارد را شناسایی ‌كند، 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 ٢٠ واحد پول شناسایی كند، مبلغ تفاوت موقتی مشمول مالیات مربوط به سرقفلی، از ١٠٠ واحد پول به ٨٠ واحد پول كاهش می‌یابد و منجر به كاهش در ارزش بدهی مالیات انتقالی شناسایی‌نشده می‌شود. كاهش 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 كه ناشی از شناخت اولیه سرقفلی نباشند. برای مثال، اگر در تركیب تجاری، واحد تجاری، سرقفلی معادل ١٠٠ واحد پول شناسایی كند كه برای مقاصد مالیاتی، با نرخ سالانه 2٠ درصد که شروع آن از سال تحصیل می‌باشد، کاهنده مالیات باشد، مبنای مالیاتی سرقفلی در شناخت اولیه ١٠٠ واحد پول و در پایان سال تحصیل ٨٠ واحد پول می‌باشد. اگر مبلغ دفتری سرقفلی در پایان سال تحصیل، بدون تغییر معادل ١٠٠ واحد پول باقی بماند، تفاوت موقتی مشمول مالیات معادل ٢٠ 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 كه تمام یا بخشی از بهای تمام شده دارایی، برای مقاصد مالیاتی کاهنده مالیات نباشد. روش حسابداری چنین تفاوت موقتی، به ماهیت معامله‌ای كه منجر به شناخت اولیه دارایی یا بدهی مزبور شده است، بستگی دارد:

الف . در تركیب تجاری، واحد تجاری هرگونه بدهی مالیات انتقالی یا دارایی مالیات انتقالی را شناسایی می‌كند و این موضوع، مبلغ سرقفلی شناسایی‌شده یا سود خرید زیر قیمت شناسایی‌شده 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 كه معامله،‌ تركیب تجاری نباشد و سود حسابداری و سود مشمول مالیات را تحت تأثیر قرار ندهد، در نبود معافیت ارائه‌شده در بند‌های 12 و 22، 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 شناسایی‌نشده را همزمان با مستهلك شدن دارایی، شناسایی نمی‌كند.

|  |
| --- |
| **مثال مربوط به بند 21(پ)** |
| واحد تجاری قصد دارد یك دارایی به بهای تمام شده 000ر1 را در عمر مفید پنج ساله آن مورد استفاده قرار دهد و سپس آن را به ارزش باقیمانده صفر واگذار نماید. نرخ مالیات ٤٠% است. استهلاك 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 000ر1 کسب خواهد کرد و مالیات ٤٠٠ را پرداخت خواهد نمود. واحد تجاری بدهی مالیات انتقالی ایجادشده معادل ٤٠٠ را شناسایی نمی‌كند زیرا ناشی از شناخت اولیه دارایی است.**  **مبلغ دفتری دارایی در سال بعد، ٨٠٠ خواهد بود. با کسب درآمد مشمول مالیاتی معادل ٨٠٠، واحد تجاری مالیاتی معادل 320 پرداخت خواهد كرد. واحد تجاری بدهی مالیات انتقالی معادل ٣٢٠ را شناسایی نمی‌كند، 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 كه 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 كه:**

الف . تركیب 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 مشاركتها، 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 كه منابع از واحد تجاری خارج می‌شود، ممكن است تمام یا بخشی از مبالغ آنها هنگام تعیین سود مشمول مالیات دوره‌های‌ بعد از دوره‌ای که بدهی در آن شناسایی 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 كه 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 كه مبلغ دفتری دارایی كمتر از مبنای مالیاتی آن باشد، این تفاوت منجر به دارایی مالیات انتقالی در ارتباط با مالیات بر درآمدی می‌شود كه در دوره‌‌های آتی قابل بازیافت است.

|  |
| --- |
| **مثال** |
| واحد تجاری برای بازخرید مرخصی کارکنان، بدهی به مبلغ ١٠٠ شناسایی می‌كند. برای مقاصد مالیاتی، هزینه بازخرید مرخصی تا زمانی كه واحد تجاری آن را نپردازد، کاهنده مالیات نیست. نرخ مالیات ٢٥% است.  مبنای مالیاتی بدهی صفر است (مبلغ دفتری ١٠٠ پس از كسر مبلغی كه 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 ١٠٠ كاهش می‌دهد و، در نتیجه، پرداخت مالیات آتی خود را به میزان ٢٥، (حاصل‌ضرب ١٠٠ در ٢٥%) كاهش می‌دهد. تفاوت بین مبلغ دفتری ١٠٠ و مبنای مالیاتی صفر، تفاوت موقتی کاهنده مالیات معادل ١٠٠ است. بنابراین، واحد تجاری دارایی مالیات انتقالی به میزان ٢٥ (حاصل‌ضرب 100 در ٢٥%) شناسایی می‌كند، مشروط بر اینکه کسب سود مشمول مالیات كافی در دوره‌های آتی برای انتفاع واحد تجاری از طریق كاهش در پرداخت مالیات، محتمل باشد. |

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

الف . هزینه‌های مزایای بازنشستگی ممكن است هنگام ارائه خدمت توسط کارکنان، برای تعیین سود حسابداری کسر شود، اما در تعیین سود مشمول مالیات، هنگام پرداخت كمكها 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 كمكها 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، ممكن است واحد تجاری تا دوره بعد مجاز به کاهش در سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) نباشد. تفاوت بین مبنای مالیاتی این مخارج، یعنی مبلغی كه مراجع مالیاتی آن را به عنوان کاهنده سود مشمول مالیات در دوره‌های آتی مجاز می‌دانند و مبلغ دفتری صفر، تفاوت موقتی کاهنده مالیات است كه منجر به ایجاد دارایی مالیات انتقالی می‌شود؛

پ . به استثنای برخی موارد محدود، واحد تجاری داراییهای قابل تشخیص تحصیل‌شده و بدهیهای تقبل‌شده در تركیب‌ تجاری را به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل شناسایی می‌كند. هنگامی كه بدهی تقبل‌شده، در تاریخ تحصیل شناسایی می‌شود اما مخارج مربوط، سود مشمول مالیات دوره‌های بعد را کاهش می‌دهد، تفاوت موقتی کاهنده مالیات ایجاد می‌شود كه منجر به ایجاد دارایی مالیات انتقالی می‌گردد. همچنین، هنگامی كه ارزش منصفانه دارایی قابل تشخیص تحصیل‌شده كمتر 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 . ممكن 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 كه 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 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 تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات، منجر به کاهش سود مشمول مالیات دوره‌های آتی می‌شود. با وجود این، منافع اقتصادی به شكل كاهش در پرداختهای مالیات، تنها در صورتی به واحد تجاری جریان می‌یابد كه واحد تجاری سودهای مشمول مالیات کافی تحصیل كرده باشد تا بتوان تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات را با آن تهاتر كرد. بنابراین، واحد تجاری تنها هنگامی داراییهای مالیات انتقالی را شناسایی می‌كند كه در مقابل تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات، وجود سود مشمول مالیات 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 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 می‌رود تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات برگشت داده شود؛ یا

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

در چنین شرایطی، دارایی مالیات انتقالی در دوره‌ای شناسایی می‌شود كه تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات ایجاد می‌گردد.

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 شناسایی می‌شود كه:

الف . این احتمال وجود داشته باشد که واحد تجاری در همان دوره‌ای كه تفاوت موقتی کاهنده مالیات برگشت می‌شود (یا در دوره‌‌هایی كه 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؛

**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 مالیات ناشی از تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات را كه 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 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 . فرصتهای برنامه‌ریزی مالیاتی، اقداماتی است كه 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 دریافتنی؛

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

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

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

در مواردی كه فرصتهای برنامه‌ریزی مالیاتی، موجب انتقال سود مشمول مالیات از دوره‌های‌ آتی به دوره‌های نزدیكتر 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 كه 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 . كمكهای 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 دلیل مندرج در بند 21، دارایی مالیات انتقالی حاصل شناسایی نمی‌شود.

**زیانهای مالیاتی استفاده‌نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده‌نشده**

33 . **دارایی مالیات انتقالی، بابت انتقال زیانهای مالیاتی استفاده‌نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده‌نشده به دوره‌های آتی، باید تا میزانی شناسایی شود كه در مقابل زیانهای مالیاتی استفاده‌نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده‌نشده، وجود سود مشمول مالیات قابل استفاده محتمل باشد.**

34 . معیارهای شناخت داراییهای مالیات انتقالی كه از انتقال زیانهای مالیاتی استفاده‌نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده‌نشده به دوره‌های آتی ناشی می‌شود، با معیارهای شناخت داراییهای مالیات انتقالی ناشی از تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات یکسان است. با وجود این، وجود زیانهای مالیاتی استفاده‌نشده، شواهد قوی از نبود سودهای مشمول مالیات آتی است. بنابراین، هنگامی كه واحد تجاری سابقه زیان داشته باشد، دارایی مالیات انتقالی ناشی از زیانهای مالیاتی استفاده‌نشده یا اعتبارهای مالیاتی استفاده‌نشده را تنها تا میزانی شناسایی می‌كند كه تفاوتهای موقتی مشمول مالیات به اندازه کافی وجود داشته باشد یا شواهد متقاعد‌كننده دیگری مبنی بر در دسترس بودن سود مشمول مالیات قابل استفاده در آینده در مقابل زیانهای مالیاتی استفاده‌نشده یا اعتبارهای مالیاتی استفاده‌نشده، 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 استفاده‌نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده‌نشده، واحد تجاری معیار‌های زیر را در نظر می‌گیرد:

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

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

پ . زیانهای مالیاتی استفاده‌نشده ناشی از دلایل قابل تشخیصی باشد كه تكرار آن محتمل نباشد؛ و

ت . وجود فرصتهای برنامه‌ریزی مالیاتی (به بند 30 مراجعه شود)، به‌گونه‌ای که سود مشمول مالیات را در دوره‌ای ایجاد كند كه زیانهای مالیاتی استفاده‌نشده یا اعتبارهای مالیاتی 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 داراییهای مالیات انتقالی شناسایی‌نشده**

36 . واحد تجاری در پایان هر دوره گزارشگری، داراییهای مالیات انتقالی شناسایی‌نشده را مجدداً بررسی می‌كند. واحد تجاری دارایی مالیات انتقالی که قبلاً شناسایی نشده است را تا میزانی شناسایی می‌کند که بازیافت دارایی مالیات انتقالی از محل سودهای مشمول مالیات آتی امکان‌پذیر 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 كافی در آینده ایجاد کند، افزایش دهد. مثال دیگر، هنگامی است كه واحد تجاری داراییهای مالیات انتقالی را در تاریخ تركیب تجاری یا پس از آن، مجدداً بررسی می‌كند (به بند‌های 69 و 70 مراجعه شود).

**سرمایه‌گذاری در واحد‌های تجاری فرعی، شعب و واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشاركتها**

37 . هرگاه مبلغ دفتری سرمایه‌گذاریها در واحد‌های تجاری فرعی، شعب و واحدهای تجاری وابسته یا منافع در مشاركتها (یعنی، سهم واحد تجاری اصلی یا سرمایه‌گذار از خالص داراییهای واحد تجاری فرعی، شعب و واحد تجاری وابسته یا سرمایه‌پذیر، شامل مبلغ دفتری سرقفلی) با مبنای مالیاتی سرمایه‌گذاری یا منافع (که اغلب بهای تمام شده است) تفاوت داشته باشد، تفاوتهای موقتی ایجاد می‌شود. این تفاوتها ممكن است در شرایط مختلفی ایجاد شود؛ برای مثال:

الف . وجود سود‌های توزیع‌نشده واحد‌های تجاری فرعی، شعب، واحدهای تجاری وابسته و مشاركتها؛

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

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

در صورتی كه 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 كنترل كنند؛ 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 كنترل می‌كند، توانایی کنترل زمانبندی برگشت تفاوتهای موقتی مربوط به سرمایه‌گذاری (نه تنها تفاوتهای موقتی ناشی از سود‌های توزیع‌نشده، بلکه ناشی از هرگونه تفاوت تسعیر ارز) را نیز دارد. افزون بر این، اغلب تعیین مبلغ مالیات بر درآمدی كه هنگام برگشت تفاوتهای موقتی قابل پرداخت خواهد شد، غیرعملی است. بنابراین، هنگامی كه واحد تجاری اصلی تصمیم بگیرد كه این سود‌ها در آینده قابل پیش‌بینی توزیع نشود، واحد تجاری اصلی بدهی مالیات انتقالی شناسایی نمی‌كند. 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 كه منجر به شناسایی بدهی مالیات انتقالی (موضوع بند 22) یا دارایی مالیات انتقالی می‌شود. این مالیات انتقالی ایجادشده، به بدهكار یا بستانكار سود یا زیان دوره منظور می‌شود (به بند 59 مراجعه شود).

41 . سرمایه‌گذار در واحد تجاری وابسته، آن واحد تجاری را كنترل نمی‌كند و بطور معمول در جایگاهی نیست كه سیاست تقسیم سود را تعیین كند. 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 می‌كند. 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 كه 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.

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 درباره 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 كه انتظار می‌رود با استفاده از نرخهای مالیاتی (و قوانین مالیاتی) لازم‌الاجرا تا پایان دوره‌ گزارشگری، به مراجع مالیاتی پرداخت گردد (یا از مراجع مالیاتی بازیافت شود).**

46 . **داراییها و بدهیهای مالیات انتقالی 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 قوانین مالیاتی) لازم‌الاجرا تا پایان دوره گزارشگری است.**

47 . هنگامی كه 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 كه انتظار می‌رود برای سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) دوره‌هایی كه 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 بازیافت یا تسویه مبلغ دفتری داراییها و بدهیها پیروی می‌کند.**

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

الف . نرخ مالیات قابل اعمال هنگامی كه واحد تجاری مبلغ دفتری یک دارایی (یک بدهی) را بازیافت (تسویه) می‌كند؛ و

ب . مبنای مالیاتی یک دارایی (یک بدهی).

در چنین مواردی، واحد تجاری با استفاده از نرخ مالیاتی و مبنای مالیاتی كه با شیوه مورد انتظار بازیافت یا تسویه سازگاری دارد، بدهیهای مالیات انتقالی و داراییهای مالیات انتقالی را اندازه‌گیری می‌كند.

|  |
| --- |
| **مثال الف** |
| یک قلم از داراییهای ثابت مشهود، مبلغ دفتری معادل ١٠٠ و مبنای مالیاتی معادل ٦٠ دارد. در صورت فروش این قلم، نرخ مالیاتی قابل اعمال معادل 20% می‌باشد و برای سایر درآمد‌ها، نرخ مالیاتی معادل ٣٠% اعمال می‌شود.  در صورتی که واحد تجاری انتظار داشته باشد بدون استفاده بیشتر، این قلم را به فروش برساند، بدهی مالیات انتقالی معادل ٨ (حاصل‌ضرب 40 در نرخ ٢٠%) شناسایی می‌كند و در صورتی که انتظار داشته باشد این قلم را نگه دارد و مبلغ دفتری آن را از طریق استفاده بازیافت كند، بدهی مالیات انتقالی معادل ١٢ (حاصل‌ضرب ٤٠ در نرخ ٣٠%)، شناسایی می‌كند. |

| **مثال ب** |
| --- |
| یک قلم از داراییهای ثابت مشهود به بهای تمام شده ١٠٠ و مبلغ دفتری ٨٠، به مبلغ ١٥٠ تجدید ارزیابی شده است. برای مقاصد مالیاتی، تعدیلی از این بابت انجام نمی‌شود. استهلاك انباشته برای مقاصد مالیاتی معادل ٣٠ و نرخ مالیات ٣٠% است. اگر این قلم به مبلغی بیش از بهای تمام‌شده به فروش برسد، استهلاك انباشته مالیاتی معادل ٣٠، در سود مشمول مالیات منظور می‌شود اما مازاد عایدات فروش بر بهای تمام شده، مشمول مالیات نخواهد بود.  مبنای مالیاتی این قلم ٧٠ است و تفاوت موقتی مشمول مالیات، معادل ٨٠ می‌باشد. اگر واحد تجاری انتظار داشته باشد که از طریق استفاده از این قلم، مبلغ دفتری آن را بازیافت كند، باید درآمد مشمول مالیاتی معادل ١٥٠ ایجاد كند، اما تنها می‌تواند استهلاكی معادل ٧٠ را از آن کسر نماید. بر این اساس، بدهی مالیات انتقالی معادل ٢٤ (حاصل‌ضرب ٨٠ در نرخ ٣٠%) وجود دارد. اگر واحد تجاری انتظار داشته باشد كه با فروش این قلم با عایداتی معادل ١٥٠، بلافاصله مبلغ دفتری دارایی را بازیافت كند، بدهی مالیات انتقالی به شرح زیر محاسبه می‌شود.   |  |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | |  |  | **تفاوت موقتی**  **مشمول مالیات** |  | **نرخ مالیات** |  | **بدهی مالیات انتقالی** | | استهلاك انباشته مالیاتی | | ٣٠ |  | ٣٠% |  | ٩ | | مازاد عایدات بر بهای تمام شده | | ٥٠ |  | صفر |  | ــ | | جمع | | ٨٠ |  |  |  | ٩ |   (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 استهلاك‌ناپذیری باشد كه 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 استهلاك‌ناپذیر از طریق فروش را، صرف‌نظر از مبنای اندازه‌گیری مبلغ دفتری دارایی، منعكس کند. بنابراین، در صورتی كه 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 استهلاك‌ناپذیر، نرخ مالیاتی قابل اعمال برای مبلغ مشمول مالیات ناشی از فروش دارایی بكار می‌رود.

51 . بند 50، هنگام شناخت و اندازه‌گیری داراییهای مالیات انتقالی، در الزامات بكارگیری 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 كه تمام یا بخشی از سود خالص یا سود انباشته، به عنوان سود تقسیمی به سهامداران واحد تجاری پرداخت شود، مالیات بر درآمد با نرخی بالاتر یا پایین‌تر قابل پرداخت خواهد بود. در برخی دیگر از حوزه‌های مقرراتی، در صورتی كه تمام یا بخشی از سود خالص یا سود انباشته به عنوان سود 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 توصیف‌شده در بند 52، آثار مالیاتی سود تقسیمی هنگامی شناسایی می‌شود كه 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 كه در بند 59 استاندارد تعیین شده است، در سود یا زیان دوره شناسایی می‌شود مگر تا میزانی كه 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 كه برای سودهای توزیع‌نشده، مالیات بر درآمد با نرخی (50%) بالاتر از نرخ سودهای توزیع‌شده، قابل پرداخت است و دربردارنده مبلغی است که هنگام تقسیم سود، قابل استرداد می‌باشد. نرخ مالیات سود توزیع‌شده ٣٥% است. در پایان دوره گزارشگری، 29 اسفند سال 6x13، واحد تجاری بابت سودهای تقسیمی پیشنهادی یا اعلام‌شده پس از دوره گزارشگری، بدهی شناسایی نمی‌كند. در نتیجه، در سال 6x13، سود تقسیمی شناسایی نمی‌شود. سود مشمول مالیات در سال 6x13، معادل ٠٠٠ر١٠٠ است. خالص تفاوت موقتی مشمول مالیات برای سال 6x13، معادل 000ر40 است.  واحد تجاری بدهی مالیات جاری و هزینه مالیات بر درآمد جاری را معادل 000ر50 شناسایی می‌كند. بابت مبلغی كه 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 000ر20 (حاصل‌ضرب 000ر40 در نرخ ٥٠%) شناسایی می‌كند كه نشان‌دهنده مالیات بر درآمدی است كه 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 ١٥ خرداد سال 7x13، واحد تجاری سود‌تقسیمی معادل 000ر10 از سودهای عملیاتی قبلی را به عنوان بدهی شناسایی می‌کند.  در ١٥ خرداد سال 7x13، واحد تجاری بازیافت مالیات بر درآمد معادل ١٥٠٠ (١٥% سود تقسیمی شناسایی‌شده به عنوان بدهی) را به عنوان دارایی مالیات جاری و به عنوان كاهش در هزینه مالیات بر درآمد جاری سال 7x13 شناسایی می‌كند. |

54 . **داراییهای مالیات انتقالی و بدهیهای مالیات انتقالی، نباید تنزیل شوند.**

55 . تعیین داراییهای مالیات انتقالی و بدهیهای مالیات انتقالی بر مبنای تنزیل‌شده به‌گونه‌ای 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 تنزیل‌شده تعیین شود، برای مثال، در مورد تعهدات مزایای بازنشستگی، كاربرد 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 كاهش دهد كه وجود سود مشمول مالیات كافی برای استفاده از مزایای تمام یا بخشی از آن دارایی مالیات انتقالی، دیگر محتمل نباشد. چنین كاهشی، باید در صورتی برگشت داده شود كه 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.

**اقلام شناسایی‌شده در صورت سود و زیان**

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

الف . معامله یا رویدادی كه 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 . تركیب تجاری (به بند‌های 68 تا 70 مراجعه شود).

60 . بیشتر بدهیهای مالیات انتقالی و داراییهای مالیات انتقالی در مواقعی ایجاد می‌شود كه درآمد یا هزینه، در سود حسابداری یك 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 حق امتیاز، درآمد مالی یا درآمد سود سهامی که با تأخیر دریافت می‌شود و طبق استاندارد حسابداری 43 درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان یا استاندارد حسابداری 15 حسابداری سرمایه‌گذاریها، در سود حسابداری منظور می‌گردد، اما ممکن است در برخی حوزه‌های مقرراتی، بر مبنای نقدی در سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) منظور ‌شود؛ و

ب . مخارج داراییهای نامشهودی كه 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 ممكن 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.

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

**اقلام شناسایی‌شده خارج از صورت سود و زیان**

62 . **مالیات جاری و مالیات انتقالی در صورتی باید خارج از صورت سود و زیان شناسایی شود كه مربوط به اقلامی باشد كه 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 كه با تسری به گذشته بکار گرفته شده است یا از اصلاح اشتباه، ناشی می‌شود (به استاندارد حسابداری 34 رویه‌های حسابداری، تغییر در برآورد‌های حسابداری و اشتباهات مراجعه شود).

65 . در شرایط استثنایی، ممكن است تعیین مبلغ مالیات جاری یا مالیات انتقالی مربوط به اقلام شناسایی‌شده 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 نرخی كه مالیات جزء خاصی از سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) بر اساس آن محاسبه شود، غیر‌ممكن 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 كه 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 شناسایی‌شده 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 كه در چنین شرایطی به تخصیص مناسب‌تر می‌انجامد، بستگی دارد.

66 . طبق استاندارد حسابداری 11، واحد تجاری باید هر سال مبلغی معادل تفاوت بین استهلاك دارایی تجدید‌ ارزیابی شده و استهلاك بر مبنای بهای تمام شده آن را از مازاد تجدید ارزیابی به سود انباشته منتقل كند. 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 كه واحد تجاری به سهامداران خود سود تقسیمی پرداخت می‌کند، ممكن است ملزم به کسر بخشی از سود تقسیمی از سهامداران و پرداخت آن به مراجع مالیاتی باشد. در بسیاری از حوزه‌های مقرراتی، این مبلغ مالیات تكلیفی نامیده می‌شود. این‌گونه مبالغ پرداختی یا پرداختنی به مراجع مالیاتی، به عنوان بخشی از سود تقسیمی، در بدهكار حقوق مالکانه منظور می‌گردد.

**مالیات انتقالی ناشی از تركیب تجاری**

68 . همانطور كه در بند‌های 16 و 24(پ) تشریح شد، تفاوتهای موقتی ممكن است در تركیب تجاری ایجاد شود. واحد تجاری هرگونه دارایی مالیات انتقالی (به شرط احراز معیارهای شناخت مندرج در بند ٢2) یا بدهی مالیات انتقالی حاصل را به عنوان داراییها و بدهیهای قابل تشخیص در تاریخ تحصیل شناسایی می‌كند. بنابراین، این داراییهای مالیات انتقالی و بدهیهای مالیات انتقالی، سرقفلی 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 سرقفلی را شناسایی نمی‌كند.

69 . در نتیجه تركیب تجاری، احتمال بازیافت دارایی مالیات انتقالی پیش از تحصیل واحد تحصیل‌کننده ممکن است تغییر كند. واحد تحصیل‌کننده ممكن است بازیافت دارایی مالیات انتقالی خود را كه قبل از تركیب تجاری شناسایی نشده است، محتمل بداند. برای مثال، ممکن است واحد تحصیل‌کننده بتواند از مزایای زیانهای مالیاتی استفاده‌نشده، در مقابل سود مشمول مالیات آتی واحد تحصیل‌شده، استفاده کند. همچنین، در نتیجه تركیب تجاری ممكن است دیگر این احتمال وجود نداشته باشد كه 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 می‌كند، اما آن را به عنوان بخشی از حسابداری تركیب تجاری در نظر نمی‌گیرد. بنابراین، 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 زیان واحد تحصیل‌شده به دوره‌های آتی یا داراییهای مالیات انتقالی دیگر، ممكن است معیار‌های شناخت جداگانه را هنگام به حساب منظور کردن اولیه تركیب تجاری، احراز نكند اما ممكن است در آینده بازیافت شود. واحد تجاری باید مزایای مالیات انتقالی تحصیل‌شده‌ را كه پس از تركیب تجاری بازیافت می‌شود، به شرح زیر شناسایی کند:

الف . مزایای مالیات انتقالی تحصیل‌شده و شناسایی‌شده در دوره اندازه‌گیری، كه از اطلاعات جدید درباره واقعیتها و شرایط موجود در تاریخ تحصیل ناشی می‌شود، باید برای كاهش مبلغ دفتری هرگونه سرقفلی مربوط به تحصیل بكار 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 تحصیل‌شده که بازیافت می‌شود، 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 كند که:**

الف . حق قانونی برای تهاتر مبالغ شناسایی‎شده داشته باشد؛ و

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

72 . با وجود اینکه داراییهای مالیات جاری و بدهیهای مالیات جاری، جداگانه شناسایی و اندازه‌گیری می‌شوند، 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 كه مربوط به مالیات بر درآمد وضع‌شده 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 می‌شود که واحدهای تجاری مورد نظر، حق قانونی دریافت یا پرداخت یکجای مبلغ خالص را داشته باشند و قصد آنها این باشد که مبلغ خالص مزبور را پرداخت یا دریافت كنند 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 كند 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 وضع‌شده توسط یک مرجع مالیاتی، برای هر یك از موارد زیر باشد:

١. همان واحد تجاری مشمول مالیات؛ یا

٢. واحد‌های تجاری متفاوت مشمول مالیات كه قصد دارند در هر یک از دوره‌های آتی كه 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 كنند، 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 می‌كند تنها در صورتی دارایی مالیات انتقالی را با بدهی مالیات انتقالی واحد تجاری مشمول مالیات تهاتر كند که مربوط به مالیات وضع‌شده 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 كه 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 استفاده‌كنندگان 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 شناسایی‌شده 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 شناسایی‌نشده قبلی، اعتبار مالیاتی یا تفاوتهای موقتی شناسایی‌نشده دوره‌ قبل که برای كاهش هزینه مالیات جاری استفاده می‌شود؛

ج . مبلغ مزایای ناشی از زیان مالیاتی شناسایی‌نشده قبلی، اعتبار مالیاتی یا تفاوتهای موقتی شناسایی‌نشده دوره قبل که برای كاهش هزینه مالیات انتقالی استفاده می‌شود؛

چ . هزینه مالیات انتقالی ناشی از كاهش یا برگشت كاهش 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 كه 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.

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 ١ (تجدید‌نظرشده 1397) مراجعه شود).

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

١. 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

٢. 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، درصورت وجود) تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات، زیانهای مالیاتی استفاده‌نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده‌نشده كه 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، كه 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 استفاده‌نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده‌نشده:

١. مبلغ داراییهای مالیات انتقالی و بدهیهای مالیات انتقالی شناسایی‌شده در صورت وضعیت مالی برای هر دوره ارائه‌شده؛

٢. مبلغ درآمد مالیات انتقالی یا هزینه مالیات انتقالی شناسایی‌شده در صورت سود و زیان، در صورتی كه این مبلغ، از تغییر در مبالغ شناسایی‌شده در صورت وضعیت مالی، قابل تشخیص نباشد؛

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

١. سود یا زیان توقف؛ و

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

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

د . اگر تركیب تجاری که واحد تجاری در آن واحد تحصیل‌کننده است، موجب تغییر در مبلغ دارایی مالیات انتقالی شناسایی‌شده پیش از تحصیل ‌شود (به بند 69 مراجعه شود)، مبلغ آن تغییر؛ و

ذ . اگر مزایای مالیات انتقالی تحصیل‌شده در تركیب 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 كه 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 كند كه:**

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 كه دارایی مالیات انتقالی به آن مربوط است، متحمل زیان شده باشد.

82 . **در شرایط توصیف‌شده 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 كه در عمل قابل تعیین است و وجود آثار بالقوه مالیات بر درآمدی كه در عمل قابل تعیین نیست را افشا كند.**

83 . الزامات افشای مندرج در بند 80(پ)، به استفاده‌كنندگان 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 ممكن 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 اعمالی استفاده می‌نماید كه معنی‌دار‌ترین اطلاعات را برای استفاده‌كنندگان صورتهای مالی فراهم کند. اغلب، معنی‌دار‌ترین نرخ، نرخ مالیات داخلی كشوری است که واحد تجاری در آن مستقر است، كه مجموع نرخ مالیات اعمال‌شده برای مالیاتهای ملی با نرخهای اعمال‌شده برای مالیاتهای محلی می‌باشد، كه این نرخها اساساً بر مبنای سطح مشابهی از سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) محاسبه می‌شوند. با وجود این، برای واحد تجاری كه در چندین حوزه مقرراتی فعالیت می‌کند، ممكن است تجمیع تطبیقهای جداگانه تهیه‌شده با استفاده از نرخ داخلی در هر حوزه مقرراتی، معنی‌دارتر باشد. مثال زیر نشان می‌دهد كه چگونه انتخاب نرخ مالیاتی قابل اعمال، بر ارائه صورت تطبیق عددی اثر می‌گذارد.

|  |
| --- |
| **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 مالیات دركشور الف ٣٠% و در كشور ب ٢٠% است. در كشور الف، هزینه‌هایی معادل ١٠٠ (در سال ١x13: ٢٠٠) برای مقاصد مالیاتی، کاهنده مالیات نمی‌باشد.  در ادامه، یک نمونه صورت تطبیق با نرخ مالیات داخلی ارائه شده است:   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | |  |  | ١x١3 |  | ٢x13 | | سود حسابداری |  | ٥٠٠ر٢ |  | ٠٠٠ر٣ | | مالیات با نرخ داخلی ٣٠% |  | ٧٥٠ |  | ٩٠٠ | | اثرمالیاتی هزینه‌هایی که برای مقاصد مالیاتی‌، کاهنده مالیات نمی‌باشد |  | ٦٠ |  | ٣٠ | | اثر نرخهای مالیات پایین‌تر در كشور ب |  | (٥٠) |  | (١٥٠) | | هزینه مالیات |  | ٧٦٠ |  | ٧٨٠ |   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 80(پ)، به منظور توضیح تغییر در نرخ(های) قابل اعمال مالیات، ممكن است لازم باشد که واحد تجاری، تأثیر تغییر بااهمیت در نرخهای مالیات، یا تركیب سود‌های کسب‌شده در حوزه‌های مقرراتی مختلف را بیان کند.   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | سود حسابداری |  | ٥٠٠ر٢ |  | ٠٠٠ر٣ | | مالیات بر مبنای نرخهای داخلی قابل اعمال برای سودهای مربوط به هر كشور |  | ٧٠٠ |  | ٧٥٠ | | اثر مالیاتی هزینه‌هایی که برای مقاصد مالیاتی، کاهنده مالیات نمی‌باشد |  | ٦٠ |  | ٣٠ | | هزینه مالیات |  | ٧٦٠ |  | ٧٨٠ | |

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

86 . اغلب محاسبه مبلغ بدهیهای مالیات انتقالی شناسایی‌نشده ناشی از سرمایه‌گذاری در واحد‌های تجاری فرعی، شعب و واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشارکتها، غیر‌عملی است (به بند 38 مراجعه شود). بنابراین، این استاندارد واحد تجاری را ملزم به افشای کل مبلغ تفاوتهای موقتی اساسی می‌كند اما افشای بدهیهای مالیات انتقالی را الزامی نمی‌کند. با وجود این، به واحد‌های تجاری در مواردی كه عملی باشد، توصیه می‌شود مبلغ بدهیهای مالیات انتقالی شناسایی‌نشده را افشا کنند زیرا ممکن است استفاده‌كنندگان 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 كه 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 تقسیم‌شده به سهامداران، غیر‌عملی است. این مورد، برای مثال، زمانی وجود دارد كه 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، ممكن است واحد تجاری اصلی و برخی واحد‌های تجاری فرعی آن، مالیات بر درآمد سود توزیع‌نشده را با نرخهایی بالاتر پرداخت کرده باشند و از مبلغی كه 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، ممكن است ملزم به ارائه افشاهای مربوط به تفاوتهای موقتی مرتبط با سرمایه‌گذاری در واحد‌های تجاری فرعی، شعب و واحدهای تجاری وابسته یا منافع در مشارکتها 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 ممكن است ملزم به افشای کل مبلغ تفاوتهای موقتی مرتبط با سرمایه‌گذاری در واحد‌های تجاری فرعی شود كه برای آن، بدهیهای مالیات انتقالی شناسایی نشده است (به بند 80(ج) مراجعه شود). اگر محاسبه مبالغ بدهیهای مالیات انتقالی شناسایی‌نشده غیرعملی باشد (به بند 86 مراجعه شود)، ممکن است

در ارتباط با این واحد‌های تجاری فرعی، مبالغ آثار بالقوه مالیاتی سود تقسیم‌شده كه 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 می‌كند. برای مثال، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی ممكن است از اختلافات حل‌نشده با مراجع مالیاتی ناشی شود. همچنین، در مواردی كه 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 می‌كند.

**تاریخ‌ اجرا**

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

91الف. به تبع استاندارد حسابداری 43 **درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان** (تصویب‌شده 1402)، بند 60 اصلاح شد. واحد تجاری باید این مورد اصلاحی را از تاریخ لازم‌الاجرا شدن استاندارد حسابداری 43 بکار گیرد.

**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.