

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲
مالیات بر درآمد

سازمان حسابرسی

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲
مالیات بر درآمد

فهرست مندرجات

از بند	هدف
۱	دامنه کاربرد
۵	تعاریف
۷	مبنای مالیاتی
۱۲	شناخت بدهیهای مالیات جاری و داراییهای مالیات جاری
۱۵	شناخت بدهیهای مالیات انتقالی و داراییهای مالیات انتقالی
۱۵	تفاوتهای موقتی مشمول مالیات
۱۹	ترکیبهای تجاری
۲۰	داراییهایی که به ارزش منصفانه به حساب منظور می‌شوند
۲۱	سرقفلی
۲۲	شناخت اولیه دارایی یا بدهی
۲۴	تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات
۳۲الف	سرقفلی
۳۳	شناخت اولیه دارایی یا بدهی
۳۴	زیانهای مالیاتی استفاده نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده نشده
۳۷	بررسی مجدد داراییهای مالیات انتقالی شناسایی نشده
۳۸	سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی، شعب و واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشارکتهای
۴۶	اندازه گیری
۵۷	شناخت مالیات جاری و انتقالی
۵۸	اقدام شناسایی شده در سود یا زیان دوره
۶۱الف	اقدام شناسایی شده خارج از سود یا زیان دوره
۶۶	مالیات انتقالی ناشی از ترکیب تجاری
۶۸الف	مالیات جاری و انتقالی ناشی از معاملات پرداخت مبتنی بر سهام
۷۱	ارائه
۷۱	داراییهای مالیات و بدهیهای مالیات
۷۱	تهاتر
۷۷	هزینه مالیات
۷۷	هزینه (درآمد) مالیات مربوط به سود یا زیان فعالیتهای عادی
۷۸	تفاوتهای تسعیر مربوط به بدهیها یا داراییهای مالیات انتقالی ارزی
۷۹	افشا
۸۹	تاریخ اجرا
۹۹	کنارگذاری تفسیر ۲۱ کمیته تفاسیر مباحث جاری

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲

مالیات بر درآمد

هدف

هدف این استاندارد، تجویز نحوه عمل 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 داراییهای (بدهیهای) که در صورت وضعیت مالی واحد تجاری شناسایی می‌شود؛ و
ب. معاملات و سایر رویدادهای دوره جاری که در صورتهای مالی واحد تجاری شناسایی می‌شود.

هنگام شناخت یک دارایی یا 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 معاملات و رویدادهای مزبور به حساب گرفته می‌شود. بنابراین، در مورد معاملات و سایر رویدادهای شناسایی شده در سود یا زیان دوره، هر گونه آثار مالیاتی مربوط نیز در سود یا زیان دوره شناسایی می‌شود. آثار مالیاتی معاملات و سایر رویدادهای شناسایی شده در خارج از سود یا زیان دوره (در سایر اقلام سود و زیان جامع یا بطور مستقیم در حقوق مالکانه) نیز خارج از سود یا زیان دوره (به ترتیب در سایر اقلام سود و زیان جامع یا بطور مستقیم در حقوق مالکانه) شناسایی می‌شود. همچنین در ترکیب 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.

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 می‌شود.

دامنه کاربرد

- این استاندارد باید برای حسابداری مالیات بر درآمد، بکار گرفته شود.
- برای مقاصد این استاندارد، مالیات بر درآمد، شامل تمام مالیاتهای داخلی و خارجی مبتنی بر سود مشمول مالیات می‌باشد. همچنین، مالیات بر درآمد، شامل مالیاتهایی مانند مالیاتهای تکلیفی است که توسط واحد تجاری فرعی، وابسته یا مشارکت، در صورت تخصیص سود به واحد گزارشگر، قابل پرداخت است.
- [حذف شد]
- در این استاندارد، نحوه عمل حسابداری کمکهای بلاعوض دولت (به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۰، حسابداری کمکهای بلاعوض دولت و افشای کمکهای دولت مراجعه شود) یا اعتبارهای مالیاتی سرمایه‌گذاری بیان نمی‌شود. اما در این استاندارد، حسابداری تفاوتهای موقتی که ممکن است از این کمکهای بلاعوض یا اعتبارهای مالیاتی سرمایه‌گذاری ناشی شود، مطرح می‌گردد.

تعاریف

- در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص زیر 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 می‌شود 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 می‌شود.
مالیات جاری مبلغ مالیات بر درآمد پرداختنی (قابل باز یافت) در ارتباط با سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) دوره است.
بدهیهای مالیات انتقالی مبالغ مالیات بر درآمد پرداختنی در دوره‌های آتی است که از تفاوتهای موقتی مشمول مالیات ناشی می‌شود.
داراییهای مالیات انتقالی، مبالغ مالیات بر درآمد قابل باز یافت در دوره‌های آتی در ارتباط با موارد زیر است:
الف. تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات؛
ب. انتقال زیانهای مالیاتی استفاده شده به دوره‌های آتی؛ و
پ. انتقال اعتبارهای مالیاتی استفاده نشده به دوره‌های آتی.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲ مالیات بر درآمد

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

- الف. تفاوت‌های موقتی مشمول مالیات که تفاوت‌های موقتی هستند که هنگام بازیافت مبلغ دفتری دارایی یا تسویه مبلغ دفتری 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 دارایی یا تسویه مبلغ دفتری 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.
- هزینه مالیات (درآمد مالیات)، متشکل از هزینه مالیات جاری (درآمد مالیات جاری) و هزینه مالیات انتقالی (درآمد مالیات انتقالی) است.

مبنای مالیاتی

- مبنای مالیاتی یک دارایی، مبلغی است که از هر گونه منافع اقتصادی مشمول مالیات کسب‌شده توسط واحد تجاری در زمان بازیافت مبلغ دفتری دارایی، برای مقاصد مالیاتی قابل کسر خواهد بود. در صورتی که این منافع اقتصادی مشمول مالیات نباشد، مبنای مالیاتی دارایی برابر مبلغ دفتری آن است.

مثالها
۱ بهای تمام شده ماشین آلات ۱۰۰ است. برای مقاصد مالیاتی، در دوره‌های جاری و پیشین، استهلاکی به مبلغ ۳۰ کسر شده است و باقیمانده 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، هر گونه سود ناشی از واگذاری ماشین آلات، مشمول مالیات خواهد بود و هر گونه زیان ناشی از واگذاری، برای مقاصد مالیاتی، کاهنده مالیات خواهد بود. مبنای مالیاتی این ماشین آلات ۷۰ است.
۲ مبلغ دفتری بهره دریافتی، ۱۰۰ است. مالیات بر درآمد بهره مربوط، بر مبنای نقدی محاسبه می‌شود. مبنای مالیاتی بهره دریافتی، صفر است.
۳ مبلغ دفتری دریافتی‌های تجاری، ۱۰۰ است. درآمد مربوط، قبلاً در سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) منظور شده است. مبنای مالیاتی دریافتیهای تجاری، ۱۰۰ است.
۴ 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)
۵ مبلغ دفتری وام دریافتی، ۱۰۰ است. بازپرداخت وام، هیچ گونه آثار مالیاتی ندارد. مبنای مالیاتی وام ۱۰۰ است. (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 ایجادشده به میزان ۱۰۰، نرخ مالیاتی صفر اعمال می‌شود. در هر دو تحلیل، بدهی مالیات انتقالی وجود ندارد.

- مبنای مالیاتی یک بدهی، مبلغ دفتری آن پس از کسر هر گونه مبلغی است که برای مقاصد مالیاتی، در ارتباط با آن بدهی در دوره‌های آتی قابل کسر باشد. در مورد پیش دریافت درآمد، مبنای مالیاتی بدهی، مبلغ دفتری آن پس از کسر هر گونه درآمدی است که در دوره‌های آتی مشمول مالیات نخواهد شد.

مثالها
۱ بدهیهای جاری شامل هزینه‌های پرداختی به مبلغ دفتری ۱۰۰ می‌باشد. برای مقاصد مالیاتی، هزینه مربوط در زمان پرداخت نقد کسر خواهد شد. مبنای مالیاتی هزینه‌های پرداختی، صفر است.
۲ بدهیهای جاری شامل پیش دریافت درآمد بهره به مبلغ دفتری ۱۰۰ است. مالیات درآمد بهره مربوط، در زمان دریافت نقد محاسبه می‌شود. مبنای مالیاتی پیش دریافت بهره، صفر است.
۳ بدهیهای جاری شامل هزینه‌های پرداختی به مبلغ دفتری، ۱۰۰ است. هزینه مربوط، قبلاً بابت مقاصد مالیاتی، کسر شده است. مبنای مالیاتی هزینه‌های پرداختی، ۱۰۰ است.
۴ بدهیهای جاری، شامل جرایم پرداختی به مبلغ دفتری ۱۰۰ است. برای مقاصد مالیاتی، جرایم، کاهنده مالیات تلقی نمی‌شود. مبنای مالیاتی جرایم پرداختی ۱۰۰ است. (الف)
۵ مبلغ دفتری وام پرداختی ۱۰۰ است. بازپرداخت وام، اثر مالیاتی ندارد. مبنای مالیاتی این وام ۱۰۰ است. (الف) بر اساس این تحلیل، تفاوت موقتی کاهنده مالیات، وجود ندارد. تحلیل دیگر این است که مبنای مالیاتی جرایم پرداختی، صفر است و برای تفاوت موقتی کاهنده مالیات ایجادشده معادل ۱۰۰، نرخ مالیاتی صفر اعمال می‌شود. در هر دو تحلیل، دارایی مالیات انتقالی وجود ندارد.

۹. برخی اقلام، مبنای مالیاتی دارند اما در صورت وضعیت مالی، به عنوان دارایی یا بدهی شناسایی نمی‌شوند. برای مثال، در تعیین سود حسابداری، مخارج تحقیق در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شود اما ممکن است واحد تجاری مجاز نباشد در تعیین سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی)، تا یکی از دوره‌های بعد آنها را به عنوان کاهنده مالیات در نظر بگیرد. تفاوت بین مبنای مالیاتی مخارج تحقیق، 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.
۱۰. هنگامی که مبنای مالیاتی دارایی یا بدهی، به سادگی مشخص نباشد، در نظر گرفتن اصل بنیادی زیربنای این استاندارد مفید است: به استثنای برخی موارد محدود، واحد تجاری باید بدهی (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. مثال (پ) در بند ۵۱ الف، شرایطی را نشان می‌دهد که در نظر گرفتن این اصل بنیادی می‌تواند مفید باشد، برای مثال، هنگامی که مبنای مالیاتی دارایی یا بدهی به شیوه مورد انتظار باز یافت یا تسویه بستگی دارد.
۱۱. در صورت‌های مالی تلفیقی، تفاوت‌های موقتی از طریق مقایسه مبالغ دفتری داراییها و بدهیهای مندرج در صورت‌های مالی تلفیقی با مبنای مالیاتی مناسب، تعیین می‌شود. مبنای مالیاتی با مراجعه به اظهارنامه مالیاتی تلفیقی در حوزه‌هایی که چنین اظهارنامه‌ای ثبت می‌شود، تعیین می‌گردد. در سایر حوزه‌ها، مبنای مالیاتی با مراجعه به اظهارنامه مالیاتی هر یک از واحدهای تجاری گروه تعیین می‌شود.

شناخت بدهیهای مالیات جاری و داراییهای مالیات جاری

۱۲. مالیات جاری دوره‌های جاری و پیشین، به میزانی که هنوز پرداخت نشده است، باید به عنوان بدهی شناسایی شود. اگر مبلغ پرداختی بابت دوره‌های جاری و پیشین بیش از مبلغ بدهی مربوط به آن دوره‌ها باشد، این مازاد باید به عنوان دارایی شناسایی شود.
۱۳. مزایای مربوط به زیان مالیاتی که به منظور باز یافت مالیات جاری دوره قبل، قابل تسری به گذشته است، باید به عنوان دارایی شناسایی شود.
۱۴. در صورتی که زیان مالیاتی برای باز یافت مالیات جاری دوره قبل مورد استفاده قرار گیرد، واحد تجاری مزایای مذکور را در دوره‌ای که زیان مالیاتی واقع شده است، به عنوان دارایی شناسایی می‌کند، زیرا جریان ورود منافع به واحد تجاری محتمل است و این مزایا به گونه‌ای قابل اتکا، قابل اندازه‌گیری است.

شناخت بدهیهای مالیات انتقالی و داراییهای مالیات انتقالی

تفاوت‌های موقتی مشمول مالیات

۱۵. برای تمام تفاوت‌های موقتی مشمول مالیات، باید بدهی مالیات انتقالی شناسایی شود، مگر در مواقعی که بدهی مالیات انتقالی، از موارد زیر ناشی شود:
- الف. شناخت اولیه سرقتی؛ یا
- ب. شناخت اولیه دارایی یا 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 این وجود، برای تفاوت‌های موقتی مشمول مالیات مربوط به سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، شعب و واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشارکتها، باید بدهی مالیات انتقالی، طبق بند ۳۹ شناسایی شود.
۱۶. در شناخت دارایی، باز یافت مبلغ دفتری آن در قالب جریان ورود منافع اقتصادی در دوره‌های آتی به واحد تجاری، 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، تفاوت موقتی مشمول مالیات است و تعهد به پرداخت مالیات بر درآمد حاصل از آن در دوره‌های آتی، بدهی مالیات انتقالی است. با باز یافت مبلغ دفتری دارایی توسط واحد تجاری، تفاوت موقتی مشمول مالیات برگشت 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 یابد. بنابراین، این استاندارد، به استثنای شرایط خاصی که در بندهای ۱۵ و ۳۹ تشریح شده است، شناسایی تمام بدهیهای مالیات انتقالی را الزامی می‌کند.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲

مالیات بر درآمد

مثال
یک دارایی به بهای تمام شده ۱۵۰، دارای مبلغ دفتری ۱۰۰ است. استهلاك انباشته برای مقاصد مالیاتی ۹۰ و نرخ مالیات، ۲۵٪ است. مبنای مالیاتی دارایی ۶۰ (بهای تمام شده ۱۵۰ پس از کسر استهلاك انباشته مالیاتی ۹۰) است. برای بازیافت مبلغ دفتری معادل ۱۰۰، واحد تجاری باید درآمد مشمول مالیات به مبلغ ۱۰۰ کسب کند، اما تنها قادر خواهد بود به میزان استهلاك 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.

۱۷. برخی تفاوت‌های موقتی هنگامی به وجود می‌آید که درآمد یا هزینه در سود حسابداری یک دوره لحاظ شده باشد، اما در سود مشمول مالیات دوره‌ای متفاوت قرار گرفته 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 بدهیهای مالیات انتقالی می‌شود:

الف. درآمد بهره‌ای که بر مبنای تخصیص زمانی در سود حسابداری لحاظ می‌شود، اما ممکن است در برخی حوزه‌های مقرراتی، هنگام وصول وجه نقد، در سود مشمول مالیات لحاظ گردد. مبنای مالیاتی هر گونه دریافتی 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 تعیین سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی)، ممکن است با استهلاك محاسبه شده در تعیین سود حسابداری، تفاوت داشته باشد. تفاوت موقتی، تفاوت بین مبلغ دفتری دارایی و مبنای مالیاتی آن است که برابر با بهای تمام شده اولیه دارایی پس از کسر تمام کسور مربوط به آن دارایی است که در تعیین سود مشمول مالیات دوره‌های جاری و پیشین، توسط مراجع مالیاتی پذیرفته شده است. در صورتی که استهلاك مالیاتی شتابدار باشد، تفاوت موقتی مشمول مالیات ایجاد می‌شود و منجر به بدهی مالیات انتقالی می‌گردد (در صورتی که استهلاك مالیاتی، از سرعت پایین‌تری نسبت به استهلاك 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 به منظور تعیین سود مشمول مالیات، در دوره‌ای که واقع می‌شود سود مشمول مالیات را می‌کاهد. مبنای مالیاتی مخارج توسعه، صفر است زیرا قبلاً، از سود مشمول مالیات کسر شده است. این تفاوت موقتی، تفاوت بین مبلغ دفتری مخارج توسعه و مبنای مالیاتی صفر آن می‌باشد.

۱۸. تفاوت‌های موقتی، در موارد زیر نیز ایجاد می‌شود:

الف. داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده در ترکیب تجاری، طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ **ترکیبهای تجاری**، به ارزش منصفانه شناسایی شوند، اما برای مقاصد مالیاتی، تعدیلی از این بابت انجام نشود (به بند ۱۹ مراجعه شود)؛

ب. داراییها تجدید ارزیابی شوند اما برای مقاصد مالیاتی، تعدیلی از این بابت انجام نشود (به بند ۲۰ مراجعه شود)؛

پ. در ترکیب تجاری، سرقتی ایجاد شود (به بند ۲۱ مراجعه شود)؛

ت. مبنای مالیاتی دارایی یا بدهی در شناخت اولیه، با مبلغ دفتری اولیه آن متفاوت باشد، برای مثال هنگامی که واحد تجاری از کمکهای بلاعوض معاف از مالیات دولت در رابطه با داراییها منتفع می‌شود. (به بندهای ۲۲ و ۳۳ مراجعه شود)؛ یا

ث. مبلغ دفتری سرمایه‌گذارها در واحدهای تجاری فرعی، شعب و واحدهای تجاری وابسته یا منافع در مشارکها، با مبنای مالیاتی سرمایه‌گذارها یا منافع مذکور تفاوت داشته باشد (به بندهای ۳۸ تا ۴۵ مراجعه شود).

ترکیبهای تجاری

۱۹. 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 دارایی تا ارزش منصفانه آن افزایش می‌یابد اما مبنای مالیاتی دارایی برای مالک قبلی، بهای تمام شده باقی می‌ماند، تفاوت موقتی مشمول مالیات ایجاد می‌شود که منجر به بدهی مالیات انتقالی می‌شود. بدهی مالیات انتقالی ایجاد شده، سرقتی را تحت تأثیر قرار می‌دهد (به بند ۶۶ مراجعه شود).

داراییهایی که به ارزش منصفانه به حساب منظور می‌شوند

۲۰. طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، اندازه‌گیری برخی داراییها به ارزش منصفانه یا تجدید ارزیابی آنها مجاز یا الزامی است (برای مثال، به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۶ اصلاح، ماشین‌آلات و تجهیزات، استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸ داراییهای نامشهود، استاندارد بین‌المللی حسابداری ۴۰ سرمایه‌گذاری در املاک، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ ابزارهای مالی و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶ اجاره‌ها مراجعه شود). چنانچه در برخی حوزه‌های مقرراتی، 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 سایر حوزه‌های مقرراتی، 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 این وجود، بازیافت آتی مبلغ دفتری، منجر به جریان منافع اقتصادی مشمول 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 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 استهلاك قابل قبول مالیاتی در دوره‌های آتی، بیشتر است؛ یا

ب. چنانچه عایدات حاصل از 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

۲۱. سرقفلی ایجادشده در ترکیب تجاری، از طریق مازاد قسمت (الف) بر قسمت (ب) زیر، اندازه‌گیری می‌شود:

الف. مجموع:

۱. مابه‌ازای انتقال یافته اندازه‌گیری شده طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳، که بطور معمول، مستلزم ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل است.
۲. مبلغ هر گونه منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده که طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ شناسایی می‌شود؛ و
۳. در ترکیب تجاری مرحله‌ای، ارزش منصفانه حقوق مالکانه قبلی واحد تحصیل کننده در واحد تحصیل شده در تاریخ تحصیل؛

ب. خالص مبالغ داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده در تاریخ تحصیل که طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ اندازه‌گیری می‌شود.

در بسیاری از حوزه‌های مقرراتی، کاهش مبلغ دفتری سرقفلی به عنوان هزینه کاهنده مالیات در تعیین سود مشمول مالیات مجاز نیست. افزون بر این، در این حوزه‌های مقرراتی، در صورتی که واحد تجاری فرعی فعالیت تجاری اصلی خود را واگذار کند، بهای تمام شده سرقفلی، اغلب کاهنده مالیات نمی‌باشد. در این حوزه‌های مقرراتی، مبنای مالیاتی سرقفلی صفر است. هر گونه تفاوت بین مبلغ دفتری سرقفلی و مبنای مالیاتی صفر آن، تفاوت موقتی مشمول مالیات است. با این وجود، این استاندارد، شناسایی بدهی مالیات انتقالی حاصل را مجاز نمی‌داند، زیرا سرقفلی به عنوان یک مبلغ باقیمانده، اندازه‌گیری می‌شود و شناسایی بدهی مالیات انتقالی، موجب افزایش مبلغ دفتری سرقفلی می‌گردد.

۲۱الف. 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 ۱۵(الف) شناسایی نمی‌شود. برای مثال، در صورتی که در ترکیب تجاری، واحد تجاری سرقفلی معادل ۱۰۰ واحد پول که مبنای مالیاتی آن صفر است را شناسایی کند، بند ۱۵(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 مشمول مالیات مربوط به سرقفلی، از ۱۰۰ واحد پول به ۸۰ واحد پول کاهش می‌یابد و منجر به کاهش در ارزش بدهی مالیات انتقالی شناسایی نشده می‌شود. کاهش در ارزش بدهی مالیات انتقالی شناسایی نشده نیز مربوط به شناخت اولیه سرقفلی در نظر گرفته می‌شود و بنابراین، شناسایی آن طبق بند ۱۵(الف) مجاز نیست.

۲۱ب. با این وجود، بدهیهای مالیات انتقالی بابت تفاوت‌های موقتی مشمول مالیات مربوط به سرقفلی، تا میزانی شناسایی می‌شود که ناشی از شناخت اولیه سرقفلی نباشد. برای مثال، اگر در ترکیب تجاری، واحد تجاری، سرقفلی معادل ۱۰۰ واحد پول شناسایی کند که برای مقاصد مالیاتی، با نرخ سالانه ۲۰ 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.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲

مالیات بر درآمد

شناخت اولیه دارایی یا بدهی

۲۲. تفاوت موقتی ممکن است در شناخت اولیه دارایی یا 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 هر گونه بدهی 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 ۱۹ مراجعه شود)؛
- ب. اگر معامله‌ای سود حسابداری یا سود مشمول مالیات را تحت تأثیر قرار دهد، واحد تجاری هر گونه بدهی یا دارایی مالیات انتقالی را شناسایی می‌کند و هزینه یا درآمد مالیات انتقالی ایجاد شده را در سود یا زیان دوره شناسایی می‌نماید (به بند ۵۹ 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 مطرح شده در بندهای ۱۵ و ۲۴، واحد تجاری بدهی یا دارایی مالیات انتقالی حاصل را شناسایی می‌کند و مبلغ دفتری دارایی یا بدهی را معادل همان مبلغ تعدیل می‌نماید. این گونه تعدیلات از شفافیت صورتهای مالی می‌کاهد. بنابراین، طبق این استاندارد، واحد تجاری مجاز به شناسایی بدهی 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 ۲۲ (پ)
واحد تجاری قصد دارد یک دارایی به بهای تمام شده ۱۰۰۰ 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. استهلاك دارایی، بابت مقاصد مالیاتی کاهنده مالیات نمی‌باشد. در زمان واگذاری، سود سرمایه‌ای مشمول مالیات نیست و زیان سرمایه‌ای، کاهنده مالیات نمی‌باشد. همزمان با باز یافت مبلغ دفتری دارایی، واحد تجاری درآمد مشمول مالیاتی به مبلغ ۱۰۰۰ بدست می‌آورد و مالیاتی معادل ۴۰۰ پرداخت می‌کند. 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. برای کسب درآمد مشمول مالیات معادل ۸۰۰، واحد تجاری مالیاتی معادل ۳۲۰ پرداخت خواهد کرد. واحد تجاری بدهی مالیات انتقالی معادل ۳۲۰ را شناسایی نمی‌کند زیرا ناشی از شناخت اولیه دارایی است.

۲۳. طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۲ (ابزارهای مالی؛ ارائه)، ناشر ابزار مالی مرکب (برای مثال، اوراق قرضه قابل تبدیل)، جزء بدهی ابزار مالی را به عنوان بدهی و جزء مالکانه آن را به عنوان حقوق مالکانه طبقه‌بندی می‌کند. در برخی حوزه‌های مقرراتی، مبنای مالیاتی جزء بدهی در شناخت اولیه، برابر با مبلغ دفتری اولیه مجموع اجزای بدهی و مالکانه است. تفاوت موقتی مشمول مالیات حاصل، از شناخت اولیه جزء مالکانه جدا از جزء بدهی ناشی می‌شود. بنابراین، استثنای مندرج در بند ۱۵ (ب) کاربرد ندارد. در نتیجه، واحد تجاری بدهی مالیات انتقالی حاصل را شناسایی می‌کند. طبق بند ۶۱ الف، مالیات انتقالی بطور مستقیم به مبلغ دفتری جزء مالکانه منظور می‌شود. طبق بند ۵۸، تغییرات بعدی در بدهی مالیات انتقالی، در سود یا زیان دوره به عنوان هزینه (درآمد) مالیات انتقالی شناسایی می‌شود.

تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات

۲۴. برای تمام تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات، باید دارایی مالیات انتقالی تا میزانی شناسایی شود که در مقابل تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات قابل استفاده، وجود سود مشمول مالیات محتمل باشد، مگر اینکه دارایی مالیات انتقالی، از شناخت اولیه دارایی یا 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 ۴۴ شناسایی شود.

۲۵. در شناخت 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 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 که در دوره‌های آتی به این دلیل قابل باز یافت 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 باز یافت است.

مثال

واحد تجاری برای مخارج تحقق یافته تضمین کالا، بدهی به مبلغ ۱۰۰ شناسایی می‌کند. برای مقاصد مالیاتی، مخارج تضمین کالا تا زمانی که واحد تجاری خسارت را نپردازد کاهنده مالیات نیست. نرخ مالیات ۲۵٪ است.

مبنای مالیاتی بدهی صفر است (مبلغ دفتری معادل 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 به میزان ۲۵ (حاصل ضرب ۱۰۰ در ۲۵٪) کاهش می‌یابد. تفاوت بین مبلغ دفتری ۱۰۰ و مبنای مالیاتی صفر، تفاوت موقتی کاهنده مالیات معادل ۱۰۰ است. بنابراین، واحد تجاری دارایی مالیات انتقالی را معادل ۲۵ (حاصل ضرب ۱۰۰ در ۲۵٪) شناسایی می‌کند، مشروط بر اینکه کسب سود مشمول مالیات کافی در دوره‌های آتی برای انتفاع از کاهش در پرداخت مالیات توسط واحد تجاری، محتمل باشد.

۲۶.

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، مخارج تحقیق 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 مخارج تحقیق، 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 جز در 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 می‌شود. 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، سرقلی را تحت تأثیر قرار می‌دهد (به بند ۶۶ مراجعه شود)؛ و
- ت. ممکن است برخی داراییها به ارزش منصفانه به حساب منظور شوند، یا ممکن است تجدید ارزیابی شوند بدون اینکه برای مقاصد مالیاتی تعدیلی از این بابت انجام شود (به بند ۲۰ مراجعه شود). در صورتی که مبنای مالیاتی دارایی بیش از مبلغ دفتری آن باشد، تفاوت موقتی کاهنده مالیات ایجاد می‌شود.

مثال مربوط به بند ۲۶(ت)

تعیین تفاوت موقتی کاهنده مالیات در پایان سال دوم

واحد تجاری الف در ابتدای سال اول، یک ابزار بدهی به مبلغ ۱۰۰ پول خریداری می‌کند. ارزش اسمی این ابزار ۱۰۰ واحد پول است که ۵ سال بعد، یعنی در تاریخ سررسید، قابل پرداخت می‌باشد. نرخ بهره ۲ درصد قابل پرداخت در پایان هر سال است. نرخ بهره مؤثر ۲ درصد می‌باشد. ابزار بدهی به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌گردد.

در پایان سال دوم، به دلیل افزایش نرخ بهره در بازار تا سطح ۵ درصد، ارزش منصفانه ابزار بدهی به ۹۱۸ واحد پول 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 ۹۱۸ واحد پول و مبنای مالیاتی آن معادل ۱۰۰ واحد پول، 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 ۸۲ واحد پول در پایان سال دوم می‌شود (به بندهای ۲۰ و ۲۶(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 ۵ مراجعه شود). واحد تجاری الف، در تعیین سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی)، چه در زمان فروش و چه در سررسید، مبنای مالیاتی دارایی معادل ۱۰۰ واحد پول را کسر خواهد کرد.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲

مالیات بر درآمد

۲۷. برگشت تفاوت‌های موقتی کاهنده مالیات، منجر به کاهش در 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 تهاثر کرد. بنابراین، واحد تجاری تنها هنگامی داراییهای مالیات انتقالی را شناسایی می‌کند که در مقابل تفاوت‌های موقتی کاهنده مالیات قابل استفاده، وجود سود مشمول مالیات محتمل باشد.
- ۲۷ الف. 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.
۲۸. در صورتی در مقابل تفاوت‌های موقتی کاهنده مالیات قابل استفاده، وجود سود مشمول مالیات 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 دوره‌ای که انتظار می‌رود تفاوت موقتی کاهنده مالیات برگشت شود؛ یا
- ب. در دوره‌هایی که زیان مالیاتی ناشی از دارایی مالیات انتقالی، قابل انتقال به دوره‌های گذشته یا آینده باشد.
- در چنین شرایطی، دارایی مالیات انتقالی در دوره‌ای شناسایی می‌شود که تفاوت‌های موقتی کاهنده مالیات ایجاد می‌گردد.
۲۹. 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 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 گذشته یا 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 مالیات برای واحد تجاری وجود داشته باشد تا سود مشمول مالیات را در دوره‌های مناسب ایجاد کند.
- ۲۹ الف. ارزیابی سود مشمول مالیات آتی محتمل، در صورت وجود شواهد کافی مبنی بر دستیابی واحد تجاری به این مبلغ محتمل، می‌تواند شامل باز یافت برخی داراییهای واحد تجاری به 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 باز یافت دارایی به بیش از مبلغ دفتری وجود دارد یا خیر. برای مثال این موضوع زمانی مصداق دارد که واحد تجاری انتظار داشته باشد ابزار بدهی با نرخ ثابت را نگهداری و جریانهای نقدی قراردادی آن را وصول کند.
۳۰. فرصتهای برنامه‌ریزی مالیات، اقداماتی است که واحد تجاری به منظور ایجاد یا افزایش درآمد مشمول مالیات در دوره‌ای خاص، قبل از انقضای 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 پرداخت مالیات درآمد بهره بر مبنای بهره دریافت‌شده یا بهره دریافتی؛
- ب. انتقال ادعاهای مربوط به ارقام 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؛
- ت. فروش دارایی که درآمد معاف از مالیات ایجاد می‌کند (مانند اوراق قرضه دولتی در برخی حوزه‌های مقرراتی) به منظور خرید سرمایه‌گذاری دیگری که درآمد مشمول مالیات ایجاد می‌کند.

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

۳۱. در صورتی که واحد تجاری اخیراً سابقه زیان داشته باشد، رهنمودهای مندرج در بندهای ۳۵ و ۳۶ را در نظر می‌گیرد.
۳۲. [حذف شد]

سرقفلی

۳۲ الف. در صورتی که مبلغ دفتری سرقفلی ایجادشده در ترکیب تجاری کمتر از مبنای مالیاتی آن باشد، این تفاوت، منجر به دارایی مالیات انتقالی می‌شود. دارایی مالیات انتقالی ناشی از شناخت اولیه سرقفلی، باید تا میزانی به عنوان بخشی از حسابداری ترکیب تجاری شناسایی شود که وجود سود مشمول مالیاتی که تفاوت موقتی کاهنده مالیات در مقابل آن قابل استفاده است، محتمل باشد.

شناخت اولیه دارایی یا بدهی

۳۳. یک نمونه از مواردی که دارایی مالیات انتقالی در شناخت اولیه دارایی ایجاد می‌شود زمانی است که کمک بلاعوض معاف از مالیات دولت در ارتباط با دارایی، برای رسیدن به مبلغ دفتری دارایی کسر می‌شود اما از مبلغ استهلاك‌پذیر دارایی برای مقاصد مالیاتی کسر نمی‌شود (به عبارت دیگر مبنای مالیاتی آن)؛ مبلغ دفتری دارایی کمتر از مبنای مالیاتی آن است و این موضوع، موجب ایجاد تفاوت موقتی کاهنده مالیات می‌شود. همچنین، کمکهای بلاعوض دولت در مواردی که تفاوت بین درآمد انتقالی و مبنای مالیاتی صفر آن، تفاوت موقتی کاهنده مالیات است، ممکن است به عنوان درآمد انتقالی در نظر گرفته شود. با توجه به دلیل مندرج در بند ۲۲، واحد تجاری هر شیوه‌ای را که برای ارائه برگزیند، دارایی مالیات انتقالی حاصل شناسایی نمی‌شود.

زیانهای مالیاتی استفاده‌نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده‌نشده

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

۳۵. معیارهای شناخت داراییهای مالیات انتقالی که 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 که واحد تجاری اخیراً سابقه زیان داشته باشد، دارایی مالیات انتقالی ناشی از زیانهای مالیاتی استفاده‌نشده یا اعتبارهای مالیاتی استفاده‌نشده را تنها تا میزانی شناسایی می‌کند که تفاوتهای موقتی مشمول مالیات به اندازه کافی وجود داشته باشد یا شواهد متقاعدکننده دیگری مبنی بر در دسترس بودن آتی سود مشمول مالیات در مقابل زیانهای مالیاتی استفاده‌نشده یا اعتبارهای مالیاتی استفاده‌نشده قابل استفاده، موجود باشد. در چنین شرایطی، طبق بند ۸۲، افزایش مبلغ دارایی مالیات انتقالی و ماهیت شواهد پشتیبان شناخت آن، الزامی است.

۳۶. در ارزیابی احتمال وجود سود مشمول مالیات که زیانهای مالیاتی استفاده‌نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده‌نشده در مقابل آن قابل استفاده باشد، واحد تجاری معیارهای زیر را در نظر می‌گیرد:

- الف. وجود تفاوتهای موقتی مشمول مالیات کافی برای یک واحد تجاری در یک حوزه مقرراتی، که منجر به ایجاد مبالغ مشمول مالیاتی شود که در مقابل آن، زیانهای استفاده‌نشده یا اعتبارهای مالیاتی استفاده‌نشده، قبل از انقضا قابل استفاده باشد؛
- ب. وجود سود مشمول مالیات کافی 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 که تکرار آن محتمل نباشد؛ و
- ت. وجود فرصتهای برنامه‌ریزی مالیات (به بند ۳۰ مراجعه شود)، به گونه‌ای که سود مشمول مالیات را در دوره‌ای ایجاد کند که زیانهای مالیاتی استفاده‌نشده یا اعتبارهای مالیاتی استفاده‌نشده، در آن دوره قابل استفاده باشد.

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

بررسی مجدد داراییهای مالیات انتقالی شناسایی نشده

۳۷. واحد تجاری در پایان هر دوره گزارشگری، داراییهای مالیات انتقالی شناسایی نشده را مجدداً بررسی می‌کند. واحد تجاری دارایی مالیات انتقالی که قبلاً شناسایی نشده است را تا میزانی شناسایی می‌کند که باز یافت دارایی مالیات انتقالی از محل سود 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 ۲۴ یا ۳۴، 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 می‌کند (به بندهای ۶۷ و ۶۸ مراجعه شود).

سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، شعب و واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشارکتها

۳۸. هرگاه مبلغ دفتری سرمایه‌گذاریها در واحدهای تجاری فرعی، شعب و واحدهای تجاری وابسته یا منافع در مشارکتها (یعنی، سهم واحد تجاری اصلی یا سرمایه‌گذار از خالص داراییهای واحد تجاری فرعی، شعب و واحد تجاری وابسته یا سرمایه‌پذیر، شامل مبلغ دفتری سرقولی) با مبنای مالیاتی سرمایه‌گذاری 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 توزیع‌نشده واحدهای تجاری فرعی، شعب، واحدهای تجاری وابسته و مشارکتها؛

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

پ. کاهش در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته تا سطح مبلغ قابل باز یافت 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 کند، 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.

۳۹. واحد تجاری، 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، باید بدهی مالیات انتقالی شناسایی نماید:

الف. واحد تجاری اصلی، سرمایه‌گذار یا شریک خاص یا مجری عملیات مشترک، بتواند زمانبندی برگشت تفاوت موقتی را کنترل کند؛ و

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

۴۰. 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 توزیع‌نشده، بلکه هرگونه تفاوت تسعیر مبادله ارزی) را نیز دارد. افزون بر این، اغلب تعیین مبلغ مالیات بر درآمدی که هنگام برگشت تفاوت موقتی قابل پرداخت خواهد شد، غیر عملی 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.

۴۱. داراییها و بدهیهای غیر پولی واحد تجاری، به واحد پول عملیاتی آن اندازه‌گیری می‌شود (به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۱ آثار تغییر در نرخ ارز مراجعه شود). اگر سود مشمول مالیات یا زیان مالیاتی واحد تجاری (و در نتیجه، مبنای مالیاتی داراییها و بدهیهای غیر پولی آن) بر حسب واحد پول متفاوتی تعیین شود، تغییر در نرخ مبادله تفاوتهای موقتی ایجاد می‌کند که منجر به بدهی (موضوع بند ۲۴) یا دارایی مالیات انتقالی شناسایی شده، می‌شود. این مالیات انتقالی ایجادشده، به بدهکار یا بستانکار سود یا زیان دوره منظور می‌شود (به بند ۵۸ مراجعه شود).

۴۲. سرمایه‌گذار در واحد تجاری وابسته، آن واحد تجاری را کنترل نمی‌کند و معمولاً در جایگاهی نیست که سیاست تقسیم سود را تعیین کند. بنابراین، در صورت نبود توافقی 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 باز یافت بهای تمام شده سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته نباشد، اما می‌تواند تعیین کند که مبلغ آن برابر یا بیشتر از مبلغ حداقلی باشد. در این موارد، بدهی مالیات انتقالی به این مبلغ اندازه‌گیری می‌شود.

۴۳. 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 طرفین مشارکت است. هنگامی که شریک خاص یا مجری عملیات 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.
۴۴. 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 خواهد شد؛ و
- ب. سود مشمول مالیات در مقابل تفاوت‌های موقتی قابل استفاده، وجود داشته باشد.
۴۵. برای تصمیم‌گیری درباره شناسایی دارایی مالیات انتقالی برای تفاوت‌های موقتی کاهنده مالیات مرتبط با سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، شعب و واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشارکتها، واحد تجاری رهنمود مندرج در بندهای ۲۸ تا ۳۱ را در نظر می‌گیرد.

اندازه‌گیری

۴۶. بدهیهای (داراییهای) مالیات جاری مربوط به دوره‌های جاری و گذشته، 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 شود (یا از مراجع مالیاتی باز یافت شود).
۴۷. 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.
۴۸. داراییها و بدهیهای مالیات جاری و انتقالی، بطور معمول با استفاده از نرخهای مالیاتی (و قوانین مالیاتی) لازم‌الاجرا اندازه‌گیری می‌شود. با این وجود، در برخی حوزه‌های مقرراتی، اعلام نرخهای مالیاتی (و قوانین مالیاتی) توسط دولت، اثری همانند تصویب واقعی نرخها دارد که ممکن است چند ماه پس از اعلام صورت گیرد. در این شرایط، داراییها و بدهیهای مالیاتی با استفاده از نرخهای مالیاتی (و قوانین مالیاتی) اعلام شده، اندازه‌گیری می‌شود.
۴۹. هنگامی که نرخهای متفاوت مالیات برای سطوح مختلف درآمد مشمول مالیات اعمال می‌شود، داراییها 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 می‌گردد.
۵۰. [حذف شد]
۵۱. 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.
- ۵۱الف. در برخی حوزه‌های مقرراتی، شیوه واحد تجاری برای باز یافت (تسویه) مبلغ دفتری دارایی (بدهی)، می‌تواند بر یک یا هر دو مورد زیر تأثیر داشته باشد:
- الف. نرخ قابل اعمال مالیات هنگامی که واحد تجاری مبلغ دفتری دارایی (بدهی) را باز یافت (تسویه) می‌کند؛ و
- ب. مبنای مالیاتی دارایی (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
یک قلم املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات، 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.
در صورتی که واحد تجاری انتظار داشته باشد این قلم را بدون استفاده بیشتر، به فروش رساند، 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.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲

مالیات بر درآمد

مثال ب

یک قلم املاک، ماشین آلات و تجهیزات به بهای تمام شده ۱۰۰ و مبلغ دفتری ۸۰ به مبلغ ۱۵۰ تجدید ارزیابی شده است. برای مقاصد مالیاتی، تبدیلی از این بابت انجام نمی‌شود. استهلاک انباشته برای مقاصد مالیاتی معادل ۳۰ و نرخ مالیات ۳۰٪ است. اگر این قلم به مبلغی بیش از بهای تمام شده به فروش برسد، استهلاک مالیاتی انباشته معادل ۳۰، در سود مشمول مالیات منظور می‌شود اما مازاد عایدات فروش بر بهای تمام شده، مشمول مالیات نخواهد بود.

مبنای مالیاتی این قلم ۱۷۰ 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 بازیافت کند باید سود مشمول مالیاتی معادل ۱۵۰ ایجاد کند، اما تنها می‌تواند استهلاکی معادل ۷۰ را از آن کسر کند. 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 بازیافت کند، بدهی مالیات انتقالی به شرح زیر محاسبه می‌شود.

تفاوت موقتی مشمول مالیات	نرخ مالیات	بدهی مالیات انتقالی
۳۰	۳۰٪	۹
۵۰	صفر	—
۸۰		۹

استهلاک مالیاتی انباشته

مازاد عایدات بر بهای تمام شده

جمع

(یادداشت: طبق بند ۶۱الف، مالیات انتقالی اضافی ناشی از تجدید ارزیابی، در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی می‌شود)

مثال ب

اطلاعات این مثال، همانند مثال ب است، با این تفاوت که اگر آن قلم به مبلغی بیش از بهای تمام شده به فروش برسد، استهلاک مالیاتی انباشته در درآمد مشمول مالیات (با نرخ مالیات ۳۰٪) منظور می‌شود و عایدات فروش پس از کسر بهای تمام شده تعدیل شده بر مبنای تورم معادل ۱۱۰، با نرخ ۴۰٪ مشمول مالیات خواهد شد.

اگر واحد تجاری انتظار داشته باشد مبلغ دفتری را از طریق استفاده از آن قلم بازیافت کند، باید درآمد مشمول مالیات معادل ۱۵۰ ایجاد کند، اما تنها می‌تواند استهلاک معادل ۷۰ را از آن کسر کند. بر این اساس، مبنای مالیاتی معادل ۷۰ می‌باشد، تفاوت موقتی مشمول مالیات معادل ۸۰ است و همانند مثال ب، 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 بازیافت کند، واحد تجاری می‌تواند بهای تمام شده مبتنی بر شاخص معادل ۱۱۰ را از آن کسر کند. خالص عایدات معادل ۴۰، با نرخ ۴۰٪ مشمول مالیات خواهد شد. افزون بر این، استهلاک مالیاتی انباشته معادل ۳۰ در درآمد مشمول مالیات منظور می‌شود و با نرخ ۳۰٪ مشمول مالیات می‌گردد. بر این اساس، مبنای مالیاتی، ۸۰ (۱۱۰ پس از کسر ۳۰) می‌باشد، تفاوت موقتی مشمول مالیات معادل ۷۰ و بدهی مالیات انتقالی معادل ۲۵ (حاصل ضرب ۴۰ در ۴۰٪ به اضافه ۳۰ در ۳۰٪)، وجود دارد. در صورتی که در این مثال، مبنای مالیاتی بلافاصله معلوم نشود، در نظر گرفتن اصل بنیادی مندرج در بند ۱۰، می‌تواند مفید باشد.

۵۱. 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 بین‌المللی حسابداری ۱۶ اندازه‌گیری شده است، اندازه‌گیری بدهی مالیات انتقالی یا دارایی مالیاتی انتقالی باید بیانگر آثار مالیاتی بازیافت مبلغ دفتری دارایی استهلاک‌ناپذیر از طریق فروش، صرف‌نظر از مبنای اندازه‌گیری مبلغ دفتری دارایی، باشد. بنابراین، در صورتی که قانون مالیات، نرخ مالیاتی 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.

۵۱. اگر بدهی مالیات انتقالی یا دارایی مالیات انتقالی، از سرمایه‌گذاری در املاک که با استفاده از مدل ارزش منصفانه مندرج در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۴۰، اندازه‌گیری شده است ناشی شود، این پیش‌فرض قابل رد وجود دارد که مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در املاک از طریق فروش، بازیافت می‌شود. بنابراین، اندازه‌گیری بدهی مالیات انتقالی یا دارایی مالیات انتقالی باید بیانگر آثار مالیاتی بازیافت مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در املاک از طریق فروش باشد، مگر اینکه این پیش‌فرض رد نشود. این پیش‌فرض در صورتی رد می‌شود که سرمایه‌گذاری در املاک، استهلاک‌پذیر باشد و در قالب مدل کسب و کار واحد تجاری که هدف آن مصرف تمام منافع

اقتصادی موجود در سرمایه‌گذاری در املاک در طول زمان و نه از طریق فروش است، نگهداری شود. اگر این پیش‌فرض رد شود، باید الزامات بند ۵۱ و ۵۱الف رعایت شود.

مثال مربوط به بند ۵۱پ

بهای تمام شده سرمایه‌گذاری در املاک، ۱۰۰ و ارزش منصفانه آن ۱۵۰ است. سرمایه‌گذاری در املاک با استفاده از مدل ارزش منصفانه مندرج در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۴۰، اندازه‌گیری می‌شود. این سرمایه‌گذاری شامل زمینی به بهای تمام شده ۴۰ و ارزش منصفانه ۶۰ و ساختمانی به بهای تمام شده ۶۰ و ارزش منصفانه ۹۰ است. زمین عمر مفید نامحدود دارد. استهلاك انباشته ساختمان برای مقاصد مالیاتی ۳۰ است. تغییرات تحقق‌نیافته در ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری در املاک، تأثیری بر سود مشمول مالیات ندارد. اگر سرمایه‌گذاری در املاک به مبلغی بیش از بهای تمام شده به فروش برسد، برگشت استهلاك انباشته مالیاتی معادل ۳۰، در سود مشمول مالیات، منظور و با نرخ رایج ۳۰٪ مشمول مالیات می‌شود. برای مازاد عایدات فروش بر بهای تمام شده، قانون مالیاتها، نرخ مالیاتی را برای داراییهای نگهداری‌شده برای مدت کمتر از ۲ سال، ۲۵٪ و برای داراییهای نگهداری‌شده برای مدت دو سال یا بیشتر، ۲۰٪ تعیین می‌کند.

از آنجا که سرمایه‌گذاری در املاک با استفاده از مدل ارزش منصفانه مندرج در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۴۰ اندازه‌گیری می‌شود، این پیش‌فرض قابل رد وجود دارد که واحد تجاری مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در املاک را بطور کامل از طریق فروش باز یافت می‌کند. اگر این پیش‌فرض رد نشود، مالیات انتقالی، بابتگر آثار مالیاتی باز یافت مبلغ دفتری از طریق فروش است، حتی اگر واحد تجاری انتظار داشته باشد که قبل از فروش دارایی مذکور، درآمد اجاره حاصل از دارایی را کسب کند.

در صورتی که زمین به فروش برسد، مبنای مالیاتی زمین ۴۰ است و تفاوت موقتی مشمول مالیات معادل ۲۰ (۴۰-۶۰) می‌باشد. مبنای مالیاتی ساختمان در صورت فروش، ۳۰ (۶۰-۳۰) است و تفاوت موقتی مشمول مالیات معادل ۶۰ (۹۰-۳۰) می‌باشد. در نتیجه، مجموع تفاوت موقتی مشمول مالیات سرمایه‌گذاری در املاک، معادل ۸۰ (۶۰+۲۰) است.

طبق بند ۴۷، نرخ مالیات، نرخ مورد انتظار قابل اعمال در دوره باز یافت سرمایه‌گذاری در املاک است. بنابراین، در صورتی که واحد تجاری انتظار فروش املاک پس از نگهداری آن برای مدتی بیش از ۲ سال را داشته باشد، بدهی مالیات انتقالی حاصل به شرح زیر محاسبه می‌شود:

تفاوت موقتی مشمول مالیات	نرخ مالیات	بدهی مالیات انتقالی
۳۰	۳۰٪	۹
۵۰	۲۰٪	۱۰
۸۰		۱۹

استهلاك مالیاتی انباشته
مازاد عواید بر بهای تمام شده
جمع

اگر واحد تجاری انتظار داشته باشد که املاک را پس از نگهداری برای مدت کمتر از ۲ سال، به فروش برساند، محاسبات بالا اصلاح می‌شود تا نرخ مالیات معادل ۲۵٪ به جای ۲۰٪، برای مازاد عواید نسبت به بهای تمام شده، اعمال شود.

اگر، در مقابل، واحد تجاری ساختمان را بر اساس مدل کسب و کاری نگهداری کند که هدف آن اساساً مصرف تمام منافع اقتصادی ساختمان در طول زمان و نه از طریق فروش است، این پیش‌فرض در مورد ساختمان رد خواهد شد. اما زمین استهلاك پذیر نیست. بنابراین، پیش‌فرض باز یافت از طریق فروش برای زمین رد نمی‌شود. بدهی مالیات انتقالی، نشان‌دهنده آثار مالیاتی باز یافت مبلغ دفتری ساختمان از طریق استفاده و مبلغ دفتری زمین از طریق فروش است.

در صورتی که ساختمان مورد استفاده قرار گیرد، مبنای مالیاتی آن ۳۰ (۳۰-۶۰) است و تفاوت موقتی مشمول مالیات ۶۰ (۳۰-۹۰) وجود دارد، که منجر به بدهی مالیات انتقالی ۱۸ (حاصل ضرب ۶۰ در نرخ ۳۰٪) می‌شود.

در صورتی که زمین به فروش برسد، مبنای مالیاتی آن ۴۰ است و تفاوت موقتی مشمول مالیات معادل ۲۰ (۴۰-۶۰) وجود دارد که منجر به بدهی مالیات انتقالی معادل ۴ (حاصل ضرب ۲۰ در نرخ ۲۰٪) می‌شود.

در نتیجه، اگر پیش‌فرض باز یافت از طریق فروش برای ساختمان رد شود، بدهی مالیات انتقالی مربوط به سرمایه‌گذاری در املاک ۲۲ (۴+۱۸) است.

۵۱. همچنین، پیش‌فرض قابل رد مندرج در بند ۵۱پ، در صورتی کاربرد دارد که بدهی مالیات انتقالی یا دارایی مالیات انتقالی، از اندازه‌گیری سرمایه‌گذاری در املاک در ترکیب تجاری ناشی شود و واحد تجاری مدل ارزش منصفانه را در اندازه‌گیری بعدی سرمایه‌گذاری در املاک مذکور بکار گیرد.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲

مالیات بر درآمد

۵۱. بندهای ۵۱ تا ۵۱، در الزامات بکارگیری اصول مندرج در بندهای ۲۴ تا ۳۳ (تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات) و بندهای ۳۴ تا ۳۶ (زیانهای مالیاتی استفاده‌نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده‌نشده) این استاندارد هنگام شناخت و اندازه‌گیری داراییهای مالیات انتقالی، تغییر ایجاد نمی‌کند.

۵۲. [جایجا شد و به بند شماره ۵۱ الف تغییر یافت]

۵۲ الف. 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 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 تقسیم‌نشده، اندازه‌گیری می‌شود.

۵۲. [حذف شد]

مثالهای مربوط به بندهای ۵۲ الف و ۵۲ الف

مثال زیر، در ارتباط با اندازه‌گیری داراییها و بدهیهای مالیات جاری و انتقالی واحد تجاری در یک حوزه مقرراتی است که برای سودهای توزیع‌نشده، مالیات بر درآمد با نرخ ۵۰٪ بالاتر از نرخ سودهای توزیع‌شده، قابل پرداخت است و دربردارنده مبلغی است که هنگام تقسیم سود، قابل استرداد می‌باشد. نرخ مالیات سود توزیع‌شده ۳۵٪ است. در پایان دوره گزارشگری، ۳۱ دسامبر سال ۲۰X۱، واحد تجاری بابت سودهای تقسیمی پیشنهادی یا اعلام‌شده پس از دوره گزارشگری، بدهی شناسایی نمی‌کند. در نتیجه در سال ۲۰X۱، سود تقسیمی شناسایی نمی‌شود. سود مشمول مالیات در سال ۲۰X۱، معادل ۱۰۰٫۰۰۰ است. خالص تفاوت موقتی مشمول مالیات برای سال ۲۰X۱، معادل ۴۰٫۰۰۰ است.

واحد تجاری بدهی مالیات جاری و هزینه مالیات بر درآمد جاری را معادل ۵۰٫۰۰۰ شناسایی می‌کند. بابت مبلغی که در نتیجه سودهای تقسیمی آتی، بطور بالقوه قابل بازیافت است، دارایی شناسایی نمی‌شود. همچنین، واحد تجاری بدهی مالیات انتقالی و هزینه مالیات انتقالی معادل ۲۰٫۰۰۰ (حاصل ضرب ۴۰٫۰۰۰ در نرخ ۵۰٪) شناسایی می‌کند که نشان‌دهنده مالیات بر درآمدی است که واحد تجاری هنگام باز یافت یا تسویه مبلغ دفتری داراییها یا بدهیها، بر مبنای نرخ مالیات قابل اعمال بر سودهای توزیع‌شده، پرداخت خواهد کرد.

متعاقباً، در ۱۵ مارس سال ۲۰X۲، واحد تجاری سود تقسیمی معادل ۱۰۰٫۰۰۰ از سودهای عملیاتی گذشته را به عنوان بدهی شناسایی می‌کند. در ۱۵ مارس سال ۲۰X۲، واحد تجاری باز یافت مالیات بر درآمد معادل ۱۵٫۰۰۰ (۱۵ درصد سود تقسیمی شناسایی‌شده به عنوان بدهی) را به عنوان دارایی مالیات جاری و به عنوان کاهش در هزینه مالیات بر درآمد جاری سال ۲۰X۲ شناسایی می‌کند.

۵۳. داراییها و بدهیهای مالیات انتقالی، نباید تنزیل شوند.

۵۴. تعیین داراییها 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 داراییها و بدهیهای مالیات انتقالی مناسب نیست. مجاز دانستن، نه ملزم کردن، تنزیل منجر به داراییها و بدهیهای مالیات انتقالی می‌شود که بین واحدهای تجاری قابل مقایسه نمی‌باشد. بنابراین، این استاندارد تنزیل داراییها و بدهیهای مالیات انتقالی را الزامی یا مجاز نمی‌داند.

۵۵. تفاوتهای موقتی با مراجعه به مبلغ دفتری دارایی یا 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 بین‌المللی حسابداری ۱۹ مزایای کارکنان مراجعه شود).

۵۶. 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 به میزان کافی برای استفاده از مزایای تمام یا بخشی از آن دارایی مالیات انتقالی، دیگر محتمل نباشد. چنین کاهش، باید تا میزانی برگشت داده شود که وجود سود مشمول مالیات به میزان کافی، محتمل باشد.

شناخت مالیات جاری و انتقالی

۵۷. روش حسابداری آثار مالیات جاری و انتقالی معامله یا رویداد دیگر، با روش حسابداری همان معامله یا رویداد سازگار است. در بندهای ۵۸ تا ۶۸، این اصل بکار گرفته شده است.

۵۷الف. واحد تجاری باید آثار مالیاتی سود تقسیمی طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ را هنگامی شناسایی کند که برای پرداخت سود تقسیمی، بدهی شناسایی می‌کند. آثار مالیاتی سود تقسیمی، ارتباط مستقیم‌تری با معاملات یا رویدادهای گذشته که سود قابل تقسیم ایجاد کرده‌اند در مقایسه با ستانده مالکان دارد. بنابراین، واحد تجاری باید با توجه به جایی که آن معاملات یا رویدادهای گذشته در ابتدا شناسایی شده‌اند، آثار مالیاتی سود تقسیمی را در سود یا زیان دوره، سایر اقلام سود و زیان جامع یا حقوق مالکانه شناسایی کند.

اقلام شناسایی شده در سود یا زیان دوره

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

- الف. معامله یا رویدادی که در همان دوره یا دوره‌ای دیگر، خارج از سود یا زیان دوره، در سایر اقلام سود و زیان جامع یا بطور مستقیم در حقوق مالکانه شناسایی شده است (به بندهای ۱۶الف تا ۶۵ مراجعه شود)؛ یا
- ب. ترکیب تجاری (به غیر از تحصیل واحد تجاری فرعی توسط واحد تجاری سرمایه‌گذاری، که باید به ارزش منصفانه از طریق سود یا زیان دوره اندازه‌گیری شود. واحد تجاری سرمایه‌گذاری در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ صورتهای مالی تلفیقی تعریف شده است) (به بندهای ۶۶ تا ۶۸ مراجعه شود).

۵۹. 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 می‌شود. مالیات انتقالی حاصل، در سود یا زیان دوره شناسایی می‌شود. برای مثال هنگامی که:

- الف. درآمد بهره، حق امتیاز یا سود تقسیمی که با تأخیر دریافت می‌شود و طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان، استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری یا استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ ابزارهای مالی، هر کدام که مربوط باشد، در سود حسابداری منظور می‌گردد؛ اما بر مبنای نقدی، در سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) منظور می‌شود؛ و
 - ب. مخارج داراییهای نامشهودی که طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸، به حساب دارایی منظور شده است و استهلاک آن در سود یا زیان دوره منعکس می‌شود، اما برای مقاصد مالیاتی، در زمان تحمل کاهنده مالیات تلقی می‌شود.
۶۰. مبلغ دفتری داراییها 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 بازافت داراییهای مالیات انتقالی؛ یا
 - پ. تغییر در شیوه مورد انتظار بازافت دارایی.
- مالیات انتقالی حاصل، در سود یا زیان دوره شناسایی می‌شود، به استثنای مالیات مربوط به اقلامی که قبلاً خارج از سود یا زیان دوره شناسایی شده است (به بند ۶۳ مراجعه شود).

اقلام شناسایی شده خارج از سود یا زیان دوره

۶۱. [حذف شد]

۶۱الف. مالیات جاری و مالیات انتقالی در صورتی باید خارج از سود یا زیان دوره شناسایی شود که مربوط به اقلامی باشد که در همان دوره یا دوره‌ای دیگر، خارج از سود یا 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 ۶۲ مراجعه شود).
- ب. بطور مستقیم در حقوق مالکانه شناسایی شده است، باید بطور مستقیم در حقوق مالکانه شناسایی شود (به بند ۶۲الف مراجعه شود).

۶۲. طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، شناسایی برخی اقلام در سایر اقلام سود و زیان جامع الزامی یا مجاز شده است. مثالهایی از این اقلام به شرح زیر است:

- الف. تغییر در مبلغ دفتری ناشی از تجدید ارزیابی املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات (به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۶ مراجعه شود)؛
- ب. [حذف شد]
- پ. تفاوتهای مبادله ناشی از تسعیر صورتهای مالی عملیات خارجی (به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۱ مراجعه شود).

ت. [حذف شد]

۶۲ الف. طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، انعکاس مستقیم برخی اقلام در بستانکار یا بدهکار حقوق مالکانه، مجاز یا الزامی شده است. مثالهایی از این اقلام به شرح زیر است:

الف. تعدیل مانده سود انباشته در ابتدای دوره که از تغییر در یک رویه حسابداری که با تسری به گذشته بکار گرفته شده است، یا از اصلاح اشتباه ناشی می‌شود (به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸ رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات مراجعه شود)؛ و

ب. مبالغی که از شناخت اولیه جزء مالکانه ابزار مالی ترکیبی ناشی می‌شود (به بند ۲۳ مراجعه شود).

۶۳ در شرایط استثنایی، ممکن است تعیین مبلغ مالیات جاری یا انتقالی مربوط به اقلام شناسایی شده خارج از سود یا زیان دوره (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 می‌شود، غیرممکن باشد؛

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

پ. واحد تجاری تعیین کند که آیا 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 سود یا زیان دوره شناسایی شده است.

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

۶۴ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۶ مشخص نمی‌کند که آیا 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 یا خیر. اگر واحد تجاری چنین انتقالی را انجام دهد، مبلغ انتقال یافته خالص از هرگونه مالیات انتقالی مربوط خواهد بود. برای انتقالهای مربوط به واگذاری اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات نیز شیوه عمل مشابه است.

۶۵ هنگامی که دارایی برای مقاصد مالیاتی تجدید ارزیابی می‌شود و این تجدید ارزیابی، مربوط به تجدید ارزیابی حسابداری در دوره‌ای قبل تر است، یا مربوط به تجدید ارزیابی است که انتظار می‌رود در دوره‌ای آتی انجام شود، آثار مالیاتی تجدید ارزیابی دارایی و تعدیل مبنای مالیاتی، در دوره وقوع در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی می‌شود. با این وجود، اگر تجدید ارزیابی برای مقاصد مالیاتی، به تجدید ارزیابی حسابداری در دوره‌ای قبل تر یا به تجدید ارزیابی که انتظار نمی‌رود در دوره‌ای آتی واقع شود مربوط نباشد، آثار مالیاتی تعدیل مبنای مالیاتی در سود یا زیان دوره شناسایی می‌شود.

۶۵ الف. هنگامی که واحد تجاری به سهامداران خود سود تقسیمی می‌پردازد، ممکن است ملزم به پرداخت بخشی از سود تقسیمی از طرف سهامداران به مراجع مالیاتی باشد. در بسیاری از حوزه‌های مقرراتی، این مبلغ مالیات تکلیفی نامیده می‌شود. این گونه مبالغ پرداختی یا پرداختی به مراجع مالیاتی، به عنوان بخشی از سود تقسیمی، به بدهکار حقوق مالکانه منظور می‌گردد.

مالیات انتقالی ناشی از ترکیب تجاری

۶۶ همانطور که در بندهای ۱۹ و ۲۶ (پ) تشریح شد، تفاوت‌های موقتی ممکن است در ترکیب تجاری ایجاد شود. طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳، واحد تجاری هرگونه دارایی مالیات انتقالی (به شرط احراز معیارهای شناخت مندرج در بند ۲۴) یا بدهی مالیات انتقالی حاصل را به عنوان داراییها و بدهیهای قابل تشخیص در تاریخ تحصیل شناسایی می‌کند. بنابراین، این داراییها و بدهیهای مالیات انتقالی، سرقفلی یا سود حاصل از خرید زیر قیمت را تحت تأثیر قرار می‌دهد. با این وجود، طبق بند ۱۵ (الف)، واحد تجاری بدهی مالیات انتقالی ناشی از شناخت اولیه سرقفلی را شناسایی نمی‌کند.

۶۷ در نتیجه ترکیب تجاری، احتمال بازیافت دارایی مالیات انتقالی پیش از تحصیل، برای واحد تحصیل‌کننده می‌تواند 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 تحصیل‌شده، استفاده کند. همچنین، در نتیجه ترکیب تجاری ممکن است دیگر این احتمال وجود نداشته باشد که سود مشمول مالیات

آتی، امکان باز یافت دارایی مالیاتی انتقالی را فراهم کند. در چنین مواردی، واحد تحصیل کننده، تغییر در دارایی مالیات انتقالی را در دوره ترکیب تجاری شناسایی می کند، اما آن را به عنوان بخشی از حسابداری ترکیب تجاری در نظر نمی گیرد. بنابراین، واحد تحصیل کننده، برای اندازه گیری سرقفلی یا سود خرید زیر قیمت شناسایی شده در ترکیب تجاری، دارایی مالیات انتقالی را به حساب نمی گیرد.

ممکن است مزایای بالقوه انتقال زیان واحد تحصیل شده به دوره های آتی یا دارایی های مالیات انتقالی دیگر، 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 واقعه ها و شرایط موجود در تاریخ تحصیل ناشی می شود، باید برای کاهش مبلغ دفتری هر گونه سرقفلی مربوط به تحصیل بکار رود. اگر مبلغ دفتری سرقفلی صفر باشد، هر گونه مزایای مالیات انتقالی باقیمانده باید در سود یا زیان دوره شناسایی شود.

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

مالیات جاری و انتقالی ناشی از معاملات پرداخت مبتنی بر سهام

در برخی حوزه های مقرراتی، مبالغی که مربوط به حقوق و مزایای پرداختی به صورت سهام، اختیار معامله سهام یا سایر ابزارهای مالکانه واحد تجاری است، کاهنده مالیات تلقی می شود (یعنی مبلغی که در تعیین سود مشمول مالیات، کاهنده مالیات است). مبلغی که موجب کاهش در مالیات می شود ممکن است متفاوت از هزینه حقوق و مزایای انباشته مربوط باشد، و ممکن است در دوره حسابداری بعد ایجاد شود. برای مثال، در برخی حوزه های مقرراتی ممکن است واحد تجاری بابت استفاده از خدمات دریافتی از کارکنان، هزینه ای به عنوان مابه ازای اختیار معامله اعطاشده سهام، طبق استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۲ پرداخت مبتنی بر سهام شناسایی کند و تا زمانی که اختیار معامله سهام اعمال نشده است، کاهنده مالیات تلقی نمی شود. میزان کاهش در مالیات، بر اساس قیمت سهام واحد تجاری در تاریخ اعمال اندازه گیری می شود.

همانند مخارج تحقیق که در بند ۹ و ۲۶ (ب) این استاندارد مورد بررسی قرار گرفت، تفاوت بین مبنای مالیاتی خدمات دریافتی از کارکنان تا کنون (مبلغی که مراجع مالیاتی، آن را به عنوان مبلغ کاهنده مالیات در دوره های آتی مجاز می دانند) و مبلغ دفتری صفر، تفاوت موقتی کاهنده مالیات است که منجر به دارایی مالیات انتقالی می شود. اگر مبلغی که مراجع مالیاتی به عنوان کاهنده مالیات در دوره های آتی مجاز می دانند در پایان دوره مشخص نباشد، این مبلغ باید بر مبنای اطلاعات در دسترس در پایان دوره، برآورد شود. برای مثال، اگر مبلغی که مراجع مالیاتی به عنوان کاهنده مالیات در دوره های آتی مجاز می دانند، به قیمت سهام واحد تجاری در تاریخی از آینده بستگی داشته باشد، اندازه گیری تفاوت موقتی کاهنده مالیات باید بر مبنای قیمت سهام واحد تجاری در پایان دوره باشد.

همان گونه که در بند ۶۸ الف اشاره شد، ممکن است مبلغ کاهنده مالیات (یا مبلغ کاهنده مالیات آتی برآوردی که طبق بند ۶۸ اندازه گیری می شود) متفاوت از هزینه حقوق و مزایای انباشته مربوط باشد. طبق بند ۵۸ این استاندارد، مالیات جاری و انتقالی باید به عنوان درآمد یا هزینه شناسایی و در سود یا زیان دوره لحاظ شود، مگر تا زمانی که مالیات از (الف) معامله یا رویدادی که در همان دوره یا دوره ای دیگر، خارج از سود یا زیان دوره شناسایی شده است، ایجاد شود یا (ب) از ترکیب تجاری (به غیر از تحصیل واحد تجاری فرعی توسط واحد تجاری سرمایه گذاری که باید به ارزش منصفانه از طریق سود یا زیان دوره اندازه گیری شود)، حاصل گردد. اگر مبلغ کاهنده مالیات (یا مبلغ کاهنده مالیات آتی برآوردی) از مبلغ هزینه حقوق و مزایا انباشته مربوط بیشتر باشد، نشان دهنده این است که مبلغ کاهنده مالیات، نه تنها به هزینه حقوق و مزایا، بلکه به یکی از اقلام حقوق مالکانه نیز مربوط است. در این شرایط، مازاد مالیات جاری یا انتقالی مربوط باید بطور مستقیم در حقوق مالکانه شناسایی شود.

ارائه

داراییهای مالیات و بدهیهای مالیات

۶۹ تا ۷۰. [حذف شد]

تأثیر

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

- الف. حق قانونی برای تأثیر مبالغ شناسایی شده داشته باشد؛ و
- ب. قصد تسویه بر مبنای خالص، یا باز یافت و تسویه همزمان دارایی و بدهی را داشته باشد.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲

مالیات بر درآمد

۷۲. با وجود اینکه داراییها و بدهیهای مالیات جاری، جداگانه شناسایی و اندازه‌گیری می‌شود، اما در صورت وضعیت مالی، طبق معیارهای مشابه با معیارهایی که در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۲ برای ابزارهای مالی تعیین شده است، تهاتر می‌گردد. 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 وضع شده توسط یک مرجع مالیاتی باشند و مرجع مالیاتی اجازه دهد واحد تجاری پرداخت یا دریافت مالیات را به صورت خالص و یکجا انجام دهد.

۷۳. در صورتهای مالی تلفیقی، تنها در صورتی دارایی مالیات جاری یک واحد تجاری در گروه با بدهی مالیات جاری واحد تجاری دیگر در گروه تهاتر می‌شود که واحدهای تجاری مورد نظر، حق قانونی برای دریافت یا پرداخت یکجای مبلغ خالص را داشته باشند و قصد آنها این باشد که مبلغ خالص مزبور را پرداخت یا دریافت کنند یا دارایی و بدهی را همزمان بازیافت و تسویه نمایند.

۷۴. **واحد تجاری تنها در صورتی باید داراییها و بدهیهای مالیات انتقالی را تهاتر کند که:**
الف. حق قانونی برای تهاتر داراییهای مالیات جاری و بدهیهای مالیات جاری داشته باشد؛ و
ب. داراییهای مالیات انتقالی و بدهیهای مالیات انتقالی، مربوط به مالیات بر درآمد وضع شده توسط یک مرجع مالیاتی، برای هر یک از موارد زیر باشد:

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

۷۵. برای اجتناب از نیاز به برنامه تفصیلی زمانبندی 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 داراییها و بدهیهای مالیات جاری داشته باشد.

۷۶. در شرایط نادر، ممکن است واحد تجاری حق قانونی برای تهاتر داشته باشد و قصد آن، تسویه خالص در برخی دوره‌های محدود باشد. در این شرایط نادر، برنامه زمانی تفصیلی ممکن است الزامی باشد تا بطور قابل اتکایی مشخص کند که آیا بدهی مالیات انتقالی واحد تجاری مشمول مالیات، در همان دوره‌ای که دارایی مالیات انتقالی واحد تجاری مشمول مالیات دیگر موجب کاهش در پرداخت مالیات توسط واحد تجاری مشمول مالیات دوم شده است، موجب افزایش در پرداختهای مالیات می‌شود یا خیر.

هزینه مالیات

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

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

۷۷الف. [حذف شد]

تفاوتهای مبادله مربوط به بدهیها یا داراییهای مالیات انتقالی ارزی

۷۸. استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۱، مقرر می‌کند که برخی تفاوتهای مبادله، به عنوان درآمد یا هزینه شناسایی شود اما تعیین نمی‌کند که این تفاوتها در چه مواقعی باید در صورت سود و زیان جامع ارائه شود. بر این اساس، در مواردی که تفاوتهای مبادله مربوط به بدهیها یا داراییهای مالیات انتقالی ارزی در صورت سود و زیان جامع شناسایی می‌شود، چنین تفاوتهایی ممکن است به عنوان هزینه (درآمد) مالیات انتقالی طبقه‌بندی شود مشروط بر اینکه این شیوه ارائه برای استفاده کنندگان صورتهای مالی مفیدترین شیوه ارائه باشد.

افشا

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

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

- الف. هزینه (درآمد) مالیات جاری؛
- ب. هرگونه تعدیل شناسایی شده طی دوره بابت مالیات جاری دوره‌های قبل؛
- پ. مبلغ هزینه (درآمد) مالیات انتقالی مربوط به ایجاد و برگشت تفاوتهای موقتی؛
- ت. مبلغ هزینه (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 شده دوره پیشین که برای کاهش هزینه مالیات جاری استفاده می‌شود؛

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲

مالیات بر درآمد

- ج. مبلغ مزایای ناشی از زیان مالیاتی شناسایی نشده قبلی، اعتبار مالیاتی یا تفاوت‌های موقتی شناسایی نشده دوره پیشین که برای کاهش هزینه مالیات انتقالی استفاده می‌شود؛
- چ. هزینه مالیات انتقالی ناشی از کاهش، یا برگشت کاهش قبلی، دارایی مالیات انتقالی طبق بند ۵۶؛ و
- ح. مبلغ هزینه (درآمد) مالیات مربوط به آن دسته از تغییر در رویه‌های حسابداری و اشتباهات که طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸، به دلیل اینکه نمی‌توان آنها را با تسری به گذشته به حساب منظور کرد، در سود یا زیان دوره لحاظ می‌شوند.
۸۱. موارد زیر نیز باید جداگانه افشا شوند:
- الف. مجموع مالیات جاری و انتقالی مربوط به اقلامی که بطور مستقیم به بدهکار یا بستانکار حقوق مالکانه منظور شده‌اند (به بند ۶۲ الف مراجعه شود)؛
- الف.ب. مبلغ مالیات بر درآمد مربوط به هر یک از اجزای سایر اقلام سود و زیان جامع (به بند ۶۲ و استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ (تجدید نظر شده در سال ۲۰۰۷) مراجعه شود).
- ب. [حذف شد]
- ب.پ. توضیح ارتباط بین هزینه (درآمد) مالیات و سود حسابداری به یک یا هر دو شکل زیر:
۱. صورت تطبیق عددی بین هزینه (درآمد) 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 نمی‌شود؛
- 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 ۳۹ مراجعه شود)؛
- ج. در ارتباط با هر نوع تفاوت موقتی، و در ارتباط با هر نوع زیان مالیاتی استفاده نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده نشده:
۱. مبلغ داراییها و بدهیهای مالیات انتقالی شناسایی شده در صورت وضعیت مالی برای هر دوره ارائه شده؛
 ۲. مبلغ درآمد یا هزینه مالیات انتقالی شناسایی شده در سود یا زیان دوره، 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 گذشته که ارائه شده است.
- خ. مبلغ آثار مالیات بر درآمد سود تقسیمی به 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.
- 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 ۶۷ 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 ۶۸ مراجعه شود)، توصیف رویداد یا تغییر در شرایطی که موجب شناسایی مزایای مالیات انتقالی شده است.
۸۲. واحد تجاری مبلغ دارایی مالیات انتقالی و ماهیت شواهد پشتیبان شناسایی آن را باید در صورتی 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 قبلی، در حوزه مقرراتی که دارایی مالیات انتقالی به آن مربوط است، متحمل زیان شده باشد.
- ۸۲ الف. در شرایط توصیف شده در بند ۵۲ الف، واحد تجاری باید ماهیت آثار بالقوه مالیات بر درآمد را که از پرداخت سودهای تقسیمی به سهامداران ناشی می‌شود، 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.
۸۳. [حذف شد]
۸۴. الزامات افشای مندرج در بند ۸۱ (پ)، استفاده کنندگان صورتهای مالی را در درک اینکه ارتباط بین هزینه (درآمد) مالیات و سود حسابداری غیرعادی است یا خیر و به درک عوامل مهم اثرگذار بر این ارتباط در آینده، کمک می‌کند. ارتباط بین هزینه (درآمد) مالیات و سود حسابداری ممکن است از عواملی مانند درآمد معاف از مالیات، هزینه‌هایی که در تعیین سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) کاهنده مالیات نمی‌باشند، اثر زیانهای مالیاتی و اثر نرخهای مالیات خارجی تأثیر پذیرد.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲

مالیات بر درآمد

۸۵

برای توضیح ارتباط بین هزینه (درآمد) مالیات و سود حسابداری، واحد تجاری از نرخ مالیات قابل اعمالی استفاده می‌نماید که معنی دارترین اطلاعات را برای استفاده کنندگان صورتهای مالی فراهم کند. اغلب، معنی دارترین نرخ، نرخ مالیات داخلی در کشور محل استقرار واحد تجاری 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 این وجود، برای واحد تجاری که در چندین حوزه مقرراتی فعالیت می‌کند، ممکن است تجميع تطبیقهای جداگانه تهیه شده با استفاده از نرخ داخلی در هر حوزه مقرراتی، معنی دارتر باشد. مثال زیر نشان می‌دهد که چگونه انتخاب نرخ مالیاتی قابل اعمال، بر ارائه صورت تطبیق عددی اثر می‌گذارد.

مثال مربوط به بند ۸۵

در سال ۱۹x۲، سود حسابداری واحد تجاری، در حوزه مقرراتی خود (کشور الف)، معادل ۱۵۰۰ (در سال ۱۹x۱: ۲۰۰۰) و در کشور ب، معادل ۱۵۰۰ (در سال ۱۹x۱: ۵۰۰) است. نرخ مالیات در کشور الف ۳۰٪ و در کشور ب ۲۰٪ است. در کشور الف، هزینه‌هایی معادل ۱۰۰ (در سال ۱۹x۱: ۲۰۰) برای مقاصد مالیاتی، کاهنده مالیات نمی‌باشد.

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

۱۹x۲	۱۹x۱	
۳۰۰۰	۲۰۵۰۰	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 تجميع 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 ۸۱(ت)، به منظور توضیح تغییر در نرخ(های) قابل اعمال مالیات، ممکن است لازم باشد که واحد تجاری تأثیر تغییرات بااهمیت در نرخهای مالیات، یا ترکیب سودهای کسب شده در حوزه‌های مقرراتی مختلف را بیان نماید.

۱۹x۲	۲۰۵۰۰	
۳۰۰۰	۲۰۵۰۰	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 نیست
۷۸۰	۷۶۰	هزینه مالیات

۸۶

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

۸۷

اغلب محاسبه مبلغ بدهیهای مالیات انتقالی شناسایی نشده ناشی از سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، شعب و واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشارکها، غیرعملی است (به بند ۳۹ مراجعه شود). بنابراین، این استاندارد واحد تجاری را ملزم به افشای مجموع مبلغ تفاوت‌های موقتی اساسی می‌کند اما افشای بدهیهای مالیات انتقالی را الزامی نمی‌کند. با این وجود، به واحدهای تجاری در مواردی که عملی باشد، توصیه می‌شود مبلغ بدهیهای مالیات انتقالی شناسایی نشده را افشا کنند زیرا ممکن است استفاده کنندگان صورتهای مالی، چنین اطلاعاتی را مفید بدانند.

۸۷الف.

بند ۸۲الف 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 عوامل اثرگذار بر مبلغ آثار مالیاتی بالقوه سود تقسیمی را افشا می‌کند.

۸۷ب.

برخی مواقع، محاسبه کل مبلغ آثار بالقوه مالیاتی ناشی از پرداخت سود تقسیمی به سهامداران، غیرعملی است. این مورد، برای مثال، زمانی وجود دارد که واحد تجاری تعداد زیادی واحد تجاری فرعی خارجی دارد. با این وجود، 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 تقسیم 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 مالیاتی بالقوه، به سود انباشته واحد تجاری اصلی مربوط است.

۸۷. واحد تجاری که ملزم به ارائه افشاهای مندرج در بند ۸۲ الف 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 مشارکتها نیز باشد. در چنین مواردی، واحد تجاری این موضوع را در تعیین اطلاعاتی که طبق بند ۸۲ الف افشا می‌شود، در نظر می‌گیرد. برای مثال، واحد تجاری ممکن است ملزم به افشای کل مبلغ تفاوت‌های موقتی مرتبط با سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی شود که برای آن، بدهیهای مالیات انتقالی شناسایی نشده است (به بند ۸۱ ج) مراجعه شود). اگر محاسبه مبالغ بدهیهای مالیات انتقالی شناسایی نشده غیر عملی باشد (به بند ۸۷ مراجعه شود)، ممکن است در ارتباط با این واحدهای تجاری فرعی، مبالغ آثار بالقوه مالیاتی سود تقسیمی که تعیین آن عملی نیست، وجود داشته باشد.

۸۸. واحد تجاری هرگونه بدهی احتمالی یا دارایی احتمالی مربوط به مالیات را طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷ 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 (به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۰ رویدادهای پس از دوره گزارشگری مراجعه شود).

تاریخ اجرا

۸۹. این استاندارد، برای صورتهای مالی دوره‌هایی که از اول ژانویه سال ۱۹۹۸ یا پس از آن شروع می‌شود، به استثنای مواردی که در بند ۹۱ تعیین شده است، لازم‌الاجرا است. اگر واحد تجاری این استاندارد را برای صورتهای مالی دوره‌هایی که قبل از اول ژانویه سال ۱۹۹۸ شروع می‌شود بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند که این استاندارد را به جای استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲ حسابداری مالیات بر درآمد، تصویب شده در سال ۱۹۷۹، بکار گرفته است.

۹۰. این استاندارد، جایگزین استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲ حسابداری مالیات بر درآمد، تصویب شده در سال ۱۹۷۹، می‌شود.

۹۱. بندهای ۵۲ الف، ۵۲ ب، ۶۵ الف، ۸۱ (خ)، ۸۲ الف، ۸۷ الف، ۸۷ ب، ۸۷ پ و حذف بندهای ۳ و ۵۰، برای صورتهای مالی سالانه^۱ دوره‌هایی لازم‌الاجرا است که از اول ژانویه سال ۲۰۰۱ یا پس از آن شروع می‌شود. بکارگیری پیش از موعد توصیه می‌شود. اگر بکارگیری پیش از موعد، صورتهای مالی را تحت تأثیر قرار دهد واحد تجاری باید این موضوع را افشا کند.

۹۲. استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ (تجدیدنظر شده در سال ۲۰۰۷)، اصطلاحات مورد استفاده در کل استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را تغییر داد. افزون بر این، بندهای ۳۳، ۵۲، ۵۸، ۶۰، ۶۲، ۶۳، ۶۵، ۶۸ پ، ۷۷ و ۸۱ را اصلاح، بند ۶۱ را حذف و بندهای ۶۱ الف، ۶۲ الف و ۷۷ الف را اضافه کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۰۹ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. اگر واحد تجاری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ (تجدیدنظر شده در سال ۲۰۰۷) را پیش از موعد بکار گیرد، این اصلاحات باید برای آن دوره اعمال شود.

۹۳. بند ۶۸ باید از تاریخ اجرای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ (تجدیدنظر شده در سال ۲۰۰۸)، برای شناسایی داراییهای مالیات انتقالی تحصیل شده در ترکیبهای تجاری، با تسری به آینده بکار گرفته شود.

۹۴. بنابراین، در صورتی که مزایای مالیاتی، معیارهای شناخت جداگانه در تاریخ تحصیل را احراز نکنند و پس از تاریخ تحصیل شناسایی شود، واحدهای تجاری نباید روش حسابداری ترکیب تجاری قبلی را تعدیل کنند، مگر اینکه مزایا در دوره اندازه‌گیری شناسایی شود و ناشی از اطلاعات جدید درباره واقعیتها و شرایط موجود در تاریخ تحصیل باشد. سایر مزایای مالیاتی شناسایی شده، باید در سود یا زیان دوره (یا در صورت الزام این استاندارد، خارج از سود یا زیان دوره) شناسایی شود.

۹۵. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ (تجدیدنظر شده در سال ۲۰۰۸)، بندهای ۲۱ و ۶۷ را اصلاح و بندهای ۳۲ الف و ۸۱ (د) و (ذ) را اضافه کرد. واحد تجاری باید این تغییرات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۰۹ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. اگر واحد تجاری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ (تجدیدنظر شده در سال ۲۰۰۸) را پیش از موعد بکار گیرد، باید این اصلاحات را برای آن دوره اعمال کند.

۹۶. [حذف شد]

۹۷. [حذف شد]

۱. در بند ۹۱، با توجه به تاریخهای اجرای پذیرفته‌شده در سال ۱۹۹۸، به "صورتهای مالی سالانه‌ای" اشاره می‌شود که از بیان صریح‌تری برخوردار است. در بند ۸۹، به "صورتهای مالی" اشاره می‌شود.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲

مالیات بر درآمد

۹۸. شماره بند ۵۲ به ۵۱ الف تغییر یافت، بند ۱۰ و مثالهای پس از بند ۵۱ الف اصلاح شد و بندهای ۵۱ ب و ۵۱ پ و مثالهای پس از آن و بندهای ۵۱ و ۵۱ ب و ۵۱ پ با انتشار مالیات انتقالی: باز یافت داراییهای اصلی در دسامبر سال ۲۰۱۰، اضافه شد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۱۲ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. اگر واحد تجاری این اصلاحات را پیش از موعد بکار گیرد، باید این موضوع را افشا نماید.
- ۹۸ الف. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۱ مشارکتها، منتشر شده در می سال ۲۰۱۱، بندهای ۲، ۱۵، ۱۸ (ث)، ۲۴، ۳۸، ۳۹، ۴۳ تا ۴۵، ۸۱ (ج)، ۸۷ و ۸۷ پ را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۱ اعمال کند.
- ۹۸ ب. ارائه اجزای سایر اقلام سود و زیان جامع (اصلاحات استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱)، منتشر شده در ژوئن سال ۲۰۱۱، بند ۷۷ را اصلاح و بند ۱۷ الف را حذف کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱، اصلاح شده در ژوئن سال ۲۰۱۱، اعمال نماید.
- ۹۸ پ. واحدهای تجاری سرمایه‌گذاری (اصلاحات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲ و استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۷)، منتشر شده در اکتبر سال ۲۰۱۲، بندهای ۵۸ و ۶۸ پ را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۱۴ یا پس از آن اجرا می‌شود بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد واحدهای تجاری سرمایه‌گذاری مجاز است. اگر واحد تجاری این اصلاحات را پیش از موعد بکار گیرد، باید همزمان، تمام اصلاحات مندرج در واحدهای تجاری سرمایه‌گذاری را اعمال نماید.
۹۸. [حذف شد]
- ۹۸ ث. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان، منتشر شده در می سال ۲۰۱۴، بند ۵۹ را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ اعمال نماید.
- ۹۸ ج. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹، منتشر شده در جولای سال ۲۰۱۴، بند ۲۰ را اصلاح و بندهای ۹۶، ۹۷ و ۹۸ را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ اعمال نماید.
- ۹۸ چ. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶، منتشر شده در ژانویه سال ۲۰۱۶، بند ۲۰ را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این مورد اصلاحی را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶ اعمال کند.
- ۹۸ ح. شناسایی داراییهای مالیات انتقالی برای زیانهای تحقق نیافته (اصلاحات استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲)، منتشر شده در ژانویه سال ۲۰۱۶، بند ۲۹ را اصلاح و بندهای ۲۷ الف، ۲۹ الف و مثال زیر بند ۲۶ را اضافه کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۱۷ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. اگر واحد تجاری این اصلاحات را پیش از موعد بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند. واحد تجاری باید این اصلاحات را طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸ رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات، با تسری به گذشته اعمال کند. با این وجود، هنگام اعمال این اصلاحات برای نخستین بار، تغییر در مانده ابتدای دوره حقوق مالکانه نخستین دوره مقایسه‌ای، ممکن است بدون اینکه به سود انباشته ابتدای دوره و سایر اجزای حقوق مالکانه تخصیص یابد، در سود انباشته ابتدای دوره (یا در صورت مناسب بودن در جزء دیگری از حقوق مالکانه) شناسایی شود. اگر واحد تجاری این شیوه ساده را بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند.
- ۹۸ خ. اصلاحات سالانه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی - دوره ۲۰۱۵ تا ۲۰۱۷، منتشر شده در دسامبر سال ۲۰۱۷، بند ۵۷ الف را اضافه و بند ۵۲ را حذف کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های گزارشگری سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۱۹ یا پس از آن شروع می‌شود بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. اگر واحد تجاری این اصلاحات را پیش از موعد بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند. هرگاه واحد تجاری این اصلاحات را برای نخستین بار اعمال کند، باید آنها را برای آثار مالیاتی سودهای تقسیمی شناسایی شده در ابتدای نخستین دوره گزارشگری مقایسه‌ای یا پس از آن بکار گیرد.

کنارگذاری تفسیر ۲۱ کمیته تفاسیر مباحث جاری

۹۹. اصلاحات ایجاد شده توسط مالیات انتقالی: باز یافت داراییهای پایه، منتشر شده در دسامبر سال ۲۰۱۰، جایگزین تفسیر ۲۱ کمیته تفاسیر مباحث جاری مالیات بر درآمد- باز یافت داراییهای استهلاک‌ناپذیر تجدید ارزیابی شده، می‌شود.