
پیش نویس



سازمان حسابرسی

استاندارد حسابداری ۳۵

مالیات بر درآمد

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، براساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و با تشکیل جلسات متعدد، پیش‌نویس استاندارد "مالیات بر درآمد" را تدوین کرده است. انتشار استاندارد به صورت پیش‌نویس با هدف کسب نظرات و پیشنهادات افراد ذینفع و ذی‌علاقه در جامعه صورت می‌گیرد و از ضروریات افزایش کیفیت استانداردهای حسابداری است و نقش تعیین‌کننده‌ای بر جهت‌گیری و سیاستهای اساسی تدوین استانداردهای حسابداری دارد. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری از تمام افراد صاحب‌نظر تقاضا دارد که ضمن مطالعه دقیق پیش‌نویس استاندارد، پیشنهادات خود را حداکثر تا پایان شهریور ۱۳۹۶ برای مدیریت تدوین استانداردها (به آدرس: تهران، خیابان بیهقی، نبش خیابان دوازدهم غربی، پلاک ۱۴ یا پایگاه اطلاع‌رسانی سازمان حسابرسی (www.audit.org.ir))، ارسال فرمایند.

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری

استاندارد حسابداری ۳۵
مالیات بر درآمد

استاندارد حسابداری ۳۵ مالیات بر درآمد

فهرست مندرجات

<u>از بند</u>	
۱	• هدف
۲	• دامنه کاربرد
۴	• تعاریف
۶	- مبنای مالیاتی
۱۱	• شناخت بدهیهای مالیات جاری و داراییهای مالیات جاری
۱۲	• شناخت بدهیهای مالیات انتقالی و داراییهای مالیات انتقالی
۱۲	- تفاوتهای موقتی مشمول مالیات
۱۶	ترکیبهای تجاری
۱۷	داراییهایی که به ارزش منصفانه به حساب منظور می‌شوند
۱۸	سرقفلی
۲۱	شناخت اولیه یک دارایی یا یک بدهی
۲۲	- تفاوتهای موقتی کاهنده مالیات
۳۰	شناخت اولیه یک دارایی یا یک بدهی
۳۱	- زیانهای مالیاتی استفاده نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده نشده
۳۴	- بررسی مجدد داراییهای مالیات انتقالی شناسایی نشده
۳۵	- سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، شعب و واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشارکتها
۴۳	• اندازه‌گیری

استاندارد حسابداری ۳۵ مالیات بر درآمد

- شناخت مالیات جاری و انتقالی
- ۵۶
- ۵۷ - اقلام شناسایی شده در صورت سود و زیان
- ۶۰ - اقلام شناسایی شده خارج از صورت سود و زیان
- ۶۶ - مالیات انتقالی ناشی از ترکیب تجاری
- ۶۹ - تهاتر
- ۷۴ - هزینه مالیات
- ۷۴ - هزینه (درآمد) مالیات مربوط به سود یا زیان دوره که ناشی از فعالیتهای عادی است
- ۷۵ - تفاوت‌های مبادله مربوط به بدهیها یا داراییهای مالیات انتقالی عملیات خارجی
- ۷۶ • افشا

استاندارد حسابداری ۳۵

مالیات بر درآمد

هدف

۱. 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 صورت سود و زیان، هرگونه آثار مالیاتی مربوط نیز در صورت سود و زیان شناسایی می‌شود. آثار مالیاتی معاملات و سایر رویدادهای شناسایی شده در صورت سود و زیان جامع یا بطور مستقیم در حقوق مالکانه، به ترتیب در صورت سود و زیان جامع یا بطور مستقیم در حقوق مالکانه شناسایی می‌شود. همچنین در 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.

استاندارد حسابداری ۳۵ مالیات بر درآمد

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

دامنه کاربرد

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

تعاریف

۴. 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 می شود و مالیات بر درآمد، بر مبنای آن قابل پرداخت (قابل بازیافت) است.
 - هزینه مالیات (درآمد مالیات) کل مبلغی است که در محاسبه سود یا زیان دوره، در ارتباط با مالیات جاری و مالیات انتقالی، به حساب گرفته می شود.
 - مالیات جاری مبلغ مالیات بر درآمد پرداختنی (قابل بازیافت) در ارتباط با سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) دوره است.
 - بدهیهای مالیات انتقالی مبالغ مالیات بر درآمد پرداختنی در دوره های آتی است که از تفاوت های موقتی مشمول مالیات ناشی می شود.
 - داراییهای مالیات انتقالی مبالغ مالیات بر درآمد قابل بازیافت در دوره های آتی در ارتباط با موارد زیر است:

استاندارد حسابداری ۳۵ مالیات بر درآمد

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 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.

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

مبنای مالیاتی

۶. 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 که این منافع اقتصادی مشمول مالیات نباشد، مبنای مالیاتی دارایی برابر مبلغ دفتری آن است.

استاندارد حسابداری ۳۵

مالیات بر درآمد

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، هرگونه سود ناشی از واگذاری ماشین آلات، مشمول مالیات خواهد بود و هرگونه زیان ناشی از واگذاری، برای مقاصد مالیاتی، کاهنده مالیات خواهد بود. **مبنای مالیاتی این ماشین آلات ۷۰ است.**
 ۲. مبلغ دفتری درآمد مالی دریافتی، ۱۰۰ است. مالیات درآمد مالی مربوط، بر مبنای نقدی محاسبه می‌شود. **مبنای مالیاتی درآمد مالی 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 تقسیم شده دریافتی از واحد تجاری فرعی، ۱۰۰ است. سود تقسیم شده، مشمول مالیات نیست. در واقع، کل مبلغ دفتری دارایی، از منافع اقتصادی قابل کسر است. بنابراین، **مبنای مالیاتی سود تقسیم شده دریافتی، ۱۰۰ است.** (الف)
 ۵. مبلغ دفتری وام دریافتی، ۱۰۰ است. بازپرداخت وام، هیچ‌گونه 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 تقسیم شده دریافتی، صفر است و برای تفاوت موقتی مشمول مالیات ایجاد شده به میزان ۱۰۰، نرخ مالیاتی صفر اعمال می‌شود. در هر دو تحلیل، بدهی مالیات انتقالی وجود ندارد.

استاندارد حسابداری ۳۵

مالیات بر درآمد

۷. مبنای مالیاتی یک بدهی، مبلغ دفتری آن پس از کسر هرگونه 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 هرگونه 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 مالی به مبلغ دفتری ۱۰۰ است. مالیات درآمد مالی مربوط، در زمان دریافت نقد محاسبه می‌شود. مبنای مالیاتی پیش‌دریافت درآمد مالی، 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 جرائم پرداختی به مبلغ دفتری ۱۰۰ است. برای مقاصد مالیاتی، جرائم، کاهنده مالیات تلقی نمی‌شود. مبنای مالیاتی جرائم 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 جرائم پرداختی، صفر است و برای تفاوت موقتی کاهنده مالیات ایجاد شده معادل ۱۰۰، نرخ مالیاتی صفر اعمال می‌شود. در هر دو تحلیل، دارایی مالیات انتقالی وجود ندارد.

۸. برخی اقلام، مبنای مالیاتی دارند اما در صورت وضعیت مالی، به عنوان دارایی یا بدهی شناسایی نمی‌شوند. برای مثال، در تعیین سود حسابداری، مخارج تأسیس در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شود اما برای مقاصد مالیاتی، واحد تجاری باید طی ۱۰ سال آن را مستهلک کند. تفاوت بین مبنای مالیاتی مخارج تأسیس، یعنی مبلغی که مراجع

استاندارد حسابداری ۳۵

مالیات بر درآمد

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.

۹. هنگامی که مبنای مالیاتی دارایی یا بدهی، بلافاصله 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 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. مثال (پ) در بند ۴۷، 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 بازیافت یا تسویه بستگی دارد.

۱۰. 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 هر یک از واحدهای تجاری گروه تعیین می‌شود.

شناخت بدهیهای مالیات جاری و داراییهای مالیات جاری

۱۱. مالیات جاری دوره‌های جاری و پیشین که هنوز پرداخت نشده است، باید به عنوان بدهی شناسایی شود. اگر مبلغ مربوط به دوره‌های جاری و پیشین که در حال حاضر پرداخت شده است، بیش از مبلغ بدهی مربوط به آن دوره‌ها باشد، این مازاد باید به عنوان دارایی شناسایی شود.

استاندارد حسابداری ۳۵ مالیات بر درآمد

شناخت بدهیهای مالیات انتقالی و داراییهای مالیات انتقالی

تفاوتهای موقتی مشمول مالیات

۱۲. 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 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 ۳۶ شناسایی شود.

۱۳. در شناخت دارایی، بازیافت مبلغ دفتری آن در قالب ورود جریان منافع اقتصادی در دوره‌های آتی به واحد تجاری، امری بدهی 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 بازیافت 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 ۱۲ و ۳۶ تشریح شده است، شناسایی تمام بدهیهای مالیات انتقالی را الزامی می‌کند.

استاندارد حسابداری ۳۵

مالیات بر درآمد

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

۱۴. 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 هرگونه دریافتنی شناسایی شده در صورت وضعیت مالی در ارتباط با این درآمدها صفر است زیرا این درآمدها تا زمان وصول وجه نقد، تأثیری بر سود مشمول مالیات ندارد؛

ب. استهلاک منظور شده در تعیین سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی)، ممکن است با استهلاک 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

استاندارد حسابداری ۳۵

مالیات بر درآمد

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.

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

الف. داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده در ترکیب تجاری، طبق استاندارد حسابداری ۱۹ **ترکیبهای تجاری**، به ارزش منصفانه شناسایی شوند، اما برای مقاصد مالیاتی، تعدیلی از این بابت انجام نشود (به بند ۱۶ مراجعه شود)؛

ب. داراییها تجدید ارزیابی شوند، اما برای مقاصد مالیاتی تعدیلی از این بابت انجام نشود (به بند ۱۷ مراجعه شود)؛

پ. در ترکیب تجاری، سرقفلی ایجاد شود (به بند ۱۸ 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 بند ۲۱ مراجعه شود)؛ یا

استاندارد حسابداری ۳۵

مالیات بر درآمد

ث. مبلغ دفتری سرمایه‌گذارها در واحدهای تجاری فرعی، شعب و واحدهای تجاری وابسته یا منافع در مشارکتها، با مبنای مالیاتی سرمایه‌گذارها یا منافع مذکور تفاوت داشته باشد (به بندهای ۳۵ تا ۴۲ مراجعه شود).

ترکیبهای تجاری

۱۶. 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، سرفلی را تحت تأثیر قرار می‌دهد (به بند ۶۶ مراجعه شود).

داراییهایی که به ارزش منصفانه به حساب منظور می‌شوند

۱۷. طبق استانداردهای حسابداری، اندازه‌گیری برخی داراییها به ارزش منصفانه یا تجدید ارزیابی آنها مجاز یا الزامی است (برای مثال، به استاندارد حسابداری ۱۱ **داراییهای ثابت منتهود** و استاندارد حسابداری ۱۷ **داراییهای نامنتهود** 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 این وجود، بازیافت آتی مبلغ دفتری، منجر به جریان منافع اقتصادی مشمول مالیات به واحد تجاری خواهد شد و

استاندارد حسابداری ۳۵ مالیات بر درآمد

مبلغی که برای مقاصد مالیاتی، کاهنده مالیات است، با 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 باز یافت می‌شود و منجر به ایجاد درآمد مشمول مالیاتی می‌گردد که از استهلاك 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

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

الف. مجموع:

۱. مابه‌ازای انتقال یافته اندازه‌گیری شده طبق استاندارد حسابداری ۱۹، که بطور معمول، مستلزم ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل است.

۲. مبلغ هرگونه منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل شده که طبق استاندارد حسابداری ۱۹ شناسایی می‌شود؛ و

۳. در ترکیب تجاری مرحله‌ای، ارزش منصفانه حقوق مالکانه قبلی واحد تحصیل کننده در واحد تحصیل شده در تاریخ تحصیل؛

استاندارد حسابداری ۳۵

مالیات بر درآمد

ب. خالص مبالغ داراییهای قابل تشخیص تحصیل شده و بدهیهای تقبل شده در تاریخ تحصیل که طبق استاندارد حسابداری ۱۹ اندازه گیری می شود.

بطور معمول، کاهش 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 نمی باشد. 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، شناسایی بدهی مالیات انتقالی حاصل را مجاز نمی داند، زیرا سرقفلی به عنوان یک باقیمانده، اندازه گیری می شود و شناخت بدهی مالیات انتقالی، موجب افزایش مبلغ دفتری سرقفلی می گردد.

۱۹. در صورتی که بدهی مالیات انتقالی، به این دلیل که در زمان شناخت اولیه سرقفلی ایجاد شده است، شناسایی نشود، فرض می شود که کاهش های بعدی در بدهی مالیات انتقالی نیز در زمان شناخت اولیه سرقفلی ایجاد شده است و بنابراین، طبق بند ۱۲(الف) شناسایی نمی شود. برای مثال، در صورتی که در ترکیب تجاری، واحد تجاری سرقفلی معادل ۱۰۰ واحد پول که مبنای مالیاتی معادل صفر دارد را شناسایی کند، بند ۱۲(الف) واحد تجاری را از شناسایی مالیات انتقالی حاصل، منع می کند. 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 می یابد و منجر به کاهش در ارزش بدهی مالیات انتقالی شناسایی نشده می شود. کاهش در ارزش بدهی مالیات انتقالی شناسایی نشده نیز مربوط به شناخت اولیه سرقفلی در نظر گرفته می شود و بنابراین، شناسایی آن طبق بند ۱۲(الف) مجاز نیست.

۲۰. با این وجود، بدهیهای مالیات انتقالی بابت تفاوت های موقتی مشمول مالیات مربوط به سرقفلی، تا میزانی شناسایی می شود که ناشی از شناخت اولیه سرقفلی نباشد. برای مثال،

استاندارد حسابداری ۳۵

مالیات بر درآمد

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.

شناخت اولیه یک دارایی یا یک بدهی

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

الف. در ترکیب تجاری، واحد تجاری هرگونه بدهی 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 ۱۶ مراجعه شود)؛

ب. اگر معامله‌ای سود حسابداری یا سود مشمول مالیات را تحت تأثیر قرار دهد، واحد تجاری هرگونه بدهی یا دارایی مالیات انتقالی را شناسایی می‌کند و هزینه یا درآمد مالیات انتقالی ایجادشده را در صورت سود و زیان شناسایی می‌نماید (به بند ۵۸ 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 ارائه شده در بندهای ۱۲ و ۲۲، 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

استاندارد حسابداری ۳۵ مالیات بر درآمد

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.

استاندارد حسابداری ۳۵ مالیات بر درآمد

مثال مربوط به بند ۲۱(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 میزان ۱۰۰۰ به دست خواهد آورد و مالیات ۴۰۰ را پرداخت خواهد کرد. واحد تجاری بدهی مالیات انتقالی ایجاد شده معادل ۴۰۰ را شناسایی نمی‌کند زیرا ناشی از شنافت اولیه دارایی است.

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

تفاوت‌های موقتی کاهنده مالیات

۲۲. دارایی مالیات انتقالی، باید برای تمام تفاوت‌های موقتی کاهنده مالیات تا میزانی شناسایی شود که در مقابل تفاوت‌های موقتی کاهنده مالیات، وجود سود مشمول مالیات قابل استفاده محتمل باشد، مگر اینکه دارایی مالیات انتقالی، از شناخت اولیه 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 مشارکت‌های خاص، دارایی مالیات انتقالی باید طبق بند ۴۱ شناسایی شود.

۲۳. در شناخت بدهی، تسویه مبلغ دفتری آن در دوره‌های آتی از طریق خروج منابع دارایی 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

استاندارد حسابداری ۳۵ مالیات بر درآمد

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 بازیافت می‌شود که بخشی از بدهی به عنوان کاهنده سود مشمول مالیات پذیرفته می‌شود، دارایی مالیات انتقالی ایجاد می‌شود. همچنین، در صورتی که مبلغ دفتری دارایی کمتر از مبنای مالیاتی آن باشد، این تفاوت منجر به دارایی مالیات انتقالی در ارتباط با مالیات بر درآمدی می‌شود که در دوره‌های آتی قابل بازیافت است.

مثال
واحد تجاری برای بازخرید مرخصی کارکنان، بدهی به مبلغ ۱۰۰ شناسایی می‌کند. برای مقاصد مالیاتی، هزینه بازخرید مرخصی تا زمانی که واحد تجاری آن را نپردازد، کاهنده مالیات نیست. نرخ مالیات ۲۵٪ است.
مبنای مالیاتی بدهی صفر است (مبلغ دفتری ۱۰۰ پس از کسر مبلغی که در ارتباط با این بدهی، در دوره‌های آتی برای مقاصد مالیاتی کاهنده مالیات می‌باشد). در تسویه بدهی به مبلغ دفتری، واحد تجاری سود مشمول مالیات آتی خود را به میزان ۱۰۰ کاهش می‌دهد و، در نتیجه، پرداخت مالیات آتی خود را به میزان ۲۵، (ماصل ضرب ۱۰۰ در ۲۵٪) کاهش می‌دهد. تفاوت بین مبلغ دفتری ۱۰۰ و مبنای مالیاتی صفر، تفاوت موقتی کاهنده مالیات معادل ۱۰۰ است. بنابراین، واحد تجاری دارایی مالیات انتقالی به میزان ۲۵ (ماصل 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.

۲۴. 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، ولی 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

استاندارد حسابداری ۳۵

مالیات بر درآمد

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 تأسیس 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 می‌گردد. همچنین، هنگامی که ارزش منصفانه دارایی قابل تشخیص تحصیل شده کمتر از مبنای مالیاتی آن باشد، دارایی مالیات انتقالی ایجاد می‌شود. در هر دو حالت، دارایی مالیات انتقالی حاصل، سرقفلی را تحت تأثیر قرار می‌دهد (به بند 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 ۱۷ مراجعه شود). در صورتی که مبنای مالیاتی دارایی بیش از مبلغ دفتری آن باشد، تفاوت موقتی کاهنده مالیات ایجاد می‌شود.

استاندارد حسابداری ۳۵

مالیات بر درآمد

۲۵. 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 تهاتر کرد. بنابراین، واحد تجاری تنها هنگامی داراییهای مالیات انتقالی را شناسایی می‌کند که در مقابل تفاوت‌های موقتی کاهنده مالیات، وجود سود مشمول مالیات قابل استفاده محتمل باشد.

۲۶. 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 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 ایجاد می‌گردد.

۲۷. 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

استاندارد حسابداری ۳۵

مالیات بر درآمد

ارزیابی اینکه واحد تجاری سود مشمول مالیات کافی در دوره‌های آتی خواهد داشت یا خیر، واحد تجاری 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.

۲۸. 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 مالی بر مبنای درآمد مالی دریافت‌شده یا درآمد مالی دریافتنی؛

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

استاندارد حسابداری ۳۵

مالیات بر درآمد

به دوره‌های آتی، همچنان به وجود سود مشمول مالیات آتی ناشی از منابعی غیر از منابع ایجادکننده تفاوت‌های موقتی آتی، بستگی دارد.

۲۹. در صورتی که واحد تجاری اخیراً سابقه زیان داشته باشد، رهنمودهای مندرج در بندهای ۳۲ و ۳۳ را در نظر می‌گیرد.

شناخت اولیه یک دارایی یا یک بدهی

۳۰. کمک‌های بلاعوض دولت در مورد 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 ۲۱، دارایی مالیات انتقالی حاصل شناسایی نمی‌شود.

زیانهای مالیاتی استفاده‌نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده‌نشده

۳۱. 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، وجود سود مشمول مالیات قابل استفاده محتمل باشد.

۳۲. 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 قابل استفاده در مقابل زیانهای مالیاتی استفاده‌نشده یا اعتبارهای مالیاتی استفاده‌نشده،

استاندارد حسابداری ۳۵ مالیات بر درآمد

موجود باشد. در چنین شرایطی، طبق بند ۷۹، افشای مبلغ دارایی مالیات انتقالی و ماهیت شواهد پشتیبان شناخت آن، الزامی است.

۳۳. در ارزیابی احتمال وجود سود مشمول مالیات که زیانهای مالیاتی استفاده نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده نشده 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 استفاده نشده یا اعتبارهای مالیاتی استفاده نشده، قابل استفاده باشد.

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

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

ت. وجود فرصتهای برنامه‌ریزی مالیات (به بند ۲۸ مراجعه شود)، به گونه‌ای که سود مشمول مالیات را در دوره‌ای ایجاد کند که زیانهای مالیاتی استفاده نشده یا اعتبارهای مالیاتی استفاده نشده، در آن دوره قابل استفاده باشد.

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

بررسی مجدد داراییهای مالیات انتقالی شناسایی نشده

۳۴. 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 بازیافت دارایی مالیات انتقالی از محل سود مشمول مالیات آتی امکان‌پذیر باشد. برای مثال، بهبود شرایط تجاری، ممکن است این احتمال را که واحد

استاندارد حسابداری ۳۵

مالیات بر درآمد

تجاری بتواند به منظور احراز معیارهای شناخت مندرج در بندهای ۲۲ یا ۳۱، 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

۳۵. 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 سرقفلی) 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 توزیع نشده واحدهای تجاری فرعی، شعب، واحدهای تجاری وابسته و مشارکتها؛

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

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

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

استاندارد حسابداری ۳۵

مالیات بر درآمد

۳۶. 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 تحت کنترل 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.

۳۷. 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 ارز) را نیز دارد. افزون بر این، اغلب تعیین مبلغ مالیات بر درآمدی که هنگام برگشت تفاوت موقتی قابل پرداخت خواهد شد، غیرعملی است. بنابراین، هنگامی که واحد تجاری اصلی تصمیم بگیرد که این سودها در آینده قابل پیش‌بینی توزیع نشود، واحد تجاری اصلی بدهی مالیات انتقالی شناسایی نمی‌کند. برای سرمایه‌گذاری در شعب نیز همین ملاحظات کاربرد دارد.

۳۸. داراییها و بدهیهای غیرپولی واحد تجاری، به واحد پول عملیاتی آن اندازه‌گیری می‌شود (به استاندارد حسابداری ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز مراجعه شود). اگر سود مشمول مالیات یا زیان مالیاتی واحد تجاری (و در نتیجه، مبنای مالیاتی داراییها و بدهیهای غیرپولی آن) بر حسب واحد پول متفاوتی تعیین شود، تغییر در نرخ ارز، تفاوت‌های موقتی ایجاد می‌کند که منجر به بدهی (موضوع بند ۲۲) یا دارایی مالیات انتقالی شناسایی شده، می‌شود. این مالیات انتقالی ایجادشده، به بدهکار یا بستانکار سود یا زیان دوره منظور می‌شود (به بند ۵۷ مراجعه شود).

۳۹. سرمایه‌گذار در واحد تجاری وابسته، آن واحد تجاری را کنترل نمی‌کند و بطور معمول، در جایگاهی نیست که سیاست تقسیم سود را تعیین کند. بنابراین، در صورت نبود توافق برای توزیع نکردن سودهای واحد تجاری وابسته در آینده قابل پیش‌بینی، سرمایه‌گذار

استاندارد حسابداری ۳۵

مالیات بر درآمد

بدهی مالیات انتقالی حاصل از تفاوت‌های موقتی مشمول مالیات مربوط به سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته را شناسایی می‌کند. در برخی موارد، سرمایه‌گذار ممکن است قادر به تعیین مبلغ مالیات قابل پرداخت در زمان بازیافت بهای تمام شده سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته نباشد، اما می‌تواند تعیین کند که مبلغ آن برابر یا بیشتر از مبلغ حداقلی باشد. در چنین مواردی، بدهی مالیات انتقالی به این مبلغ اندازه‌گیری می‌شود.

۴۰. توافق بین طرف‌های مشارکت، بطور معمول توزیع سود را نیز شامل می‌شود و مشخص می‌کند که آیا تصمیم‌گیری درباره این مسائل، مستلزم اجماع تمام یا گروهی از طرف‌های مشارکت است. 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.

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

۴۲. برای تصمیم‌گیری درباره اینکه دارایی مالیات انتقالی، برای تفاوت‌های موقتی کاهنده مالیات مرتبط با سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، شعب و واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشارکتها، شناسایی شود یا خیر، واحد تجاری رهنمود مندرج در بندهای ۲۶ تا ۲۹ را در نظر می‌گیرد.

استاندارد حسابداری ۳۵ مالیات بر درآمد

اندازه‌گیری

۴۳. 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).
۴۴. 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.
۴۵. هنگامی که نرخهای متفاوت مالیات برای سطوح متفاوت 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.
۴۶. 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.
۴۷. 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.

استاندارد حسابداری ۳۵ مالیات بر درآمد

مثال الف

یک قلم از داراییهای ثابت مشهود، مبلغ دفتری معادل ۱۰۰ و مبنای مالیاتی معادل ۶۰ دارد. در صورت فروش این قلم، نرخ مالیاتی قابل اعمال معادل ۲۰٪ می‌باشد و برای سایر درآمدها، نرخ مالیاتی معادل ۳۰٪ اعمال می‌شود.

در صورتی که وامد تجاری انتظار داشته باشد بدون استفاده بیشتر، این قلم را به فروش رساند، بدهی مالیات انتقالی معادل ۸ (ماصل 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 بازیاقت کند، بدهی مالیات انتقالی معادل ۱۲ (ماصل ضرب ۴۰ در نرخ ۳۰٪)، شناسایی می‌کند.

استاندارد حسابداری ۳۵

مالیات بر درآمد

مثال ب			
<p>یک قلم از داراییهای ثابت مشهود به بهای تمام شده ۱۰۰ و مبلغ دفتری ۸۰، به مبلغ ۱۵۰ تجدید ارزیابی شده است. برای مقاصد مالیاتی، تعدیلی از این بابت انجام نمی‌شود. استهلاك انباشته برای مقاصد مالیاتی معادل ۳۰ و نرخ مالیات ۳۰٪ است. اگر این قلم به مبلغی بیش از بهای تمام شده به فروش برسد، استهلاك مالیاتی انباشته معادل ۳۰، در سود مشمول مالیات منظور می‌شود اما مازاد عایدات فروش بر بهای تمام شده، مشمول مالیات نخواهد بود.</p> <p>مبنای مالیاتی این قلم ۷۰ است و تفاوت موقتی مشمول مالیات، معادل ۸۰ می‌باشد. اگر واحد تجاری انتظار داشته باشد که از طریق استفاده از این قلم، مبلغ دفتری آن را (بازیافت کند سود مشمول مالیاتی معادل ۱۵۰ ایجاد کند، اما تنها می‌تواند استهلاکی معادل ۷۰ را از آن کسر نماید. بر این اساس، بدهی مالیات انتقالی معادل ۲۴ (ماصل 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 مناسبه می‌شود.</p>			
تفاوت موقتی	نرخ مالیات	بدهی مالیات	
مشمول مالیات	انتقالی		
۳۰	۳۰٪	۹	استهلاك مالیاتی انباشته
۵۰	صفر	-	مازاد عایدات بر بهای تمام شده
۸۰		۹	جمع
<p>(یادداشت: طبق بند ۶۲، مالیات انتقالی اضافی که از تجدید ارزیابی بوجود می‌آید، در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی می‌شود)</p>			

۴۸. در صورتی که بدهی مالیات انتقالی یا دارایی مالیات انتقالی، ناشی از دارایی استهلاك‌ناپذیری باشد که با استفاده از مدل تجدید ارزیابی مندرج در استاندارد حسابداری ۱۱ 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، منعکس کند. بنابراین، در صورتی که قانون مالیات، نرخ مالیاتی قابل اعمال برای مبلغ مشمول مالیات ناشی از فروش دارایی را

استاندارد حسابداری ۳۵

مالیات بر درآمد

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.

۴۹. بند ۴۸، در الزامات بکارگیری اصول مندرج در بندهای ۲۲ تا ۳۰ (تفاوت‌های موقتی کاهنده مالیات) و بندهای ۳۱ تا ۳۳ (زیانهای مالیاتی استفاده‌نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده‌نشده) این استاندارد هنگام شناخت و اندازه‌گیری داراییهای مالیات انتقالی، تغییر ایجاد نمی‌کند.

۵۰. در برخی حوزه‌های مقرراتی، در صورتی که تمام یا بخشی از سود خالص یا سود انباشته، به عنوان سود تقسیم‌شده 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 تقسیم‌شده 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.

۵۱. در شرایط توصیف‌شده در بند ۵۰، آثار مالیاتی سود تقسیم‌شده هنگامی شناسایی می‌شود که برای پرداخت سود تقسیم‌شده، بدهی شناسایی شده باشد. آثار مالیاتی سود تقسیم‌شده، ارتباط مستقیم‌تری با معاملات یا رویدادهای گذشته در مقایسه با ستانده مالکان دارد. بنابراین، آثار مالیاتی سود تقسیم‌شده، همان‌گونه که در بند ۵۷ استاندارد مقرر شده است، در صورت سود و زیان شناسایی می‌شود مگر تا میزانی که آثار مالیاتی سود تقسیم‌شده، ناشی از شرایط توصیف‌شده در بند ۵۷(الف) و (ب) باشد.

استاندارد حسابداری ۳۵ مالیات بر درآمد

مثالهای مربوط به بندهای ۵۰ و ۵۱

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 تقسیم‌شده پیشنهادی یا اعلام‌شده پس از دوره گزارشگری، بدهی شناسایی نمی‌کند. در نتیجه در سال ۲۰x۱، سود تقسیم‌شده 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 تقسیم‌شده آتی، بطور بالقوه قابل بازیافت است، دارایی شناسایی نمی‌شود. همچنین، واحد تجاری بدهی مالیات انتقالی و هزینه مالیات انتقالی معادل ۲۰٫۰۰۰ (ماصل ضرب ۴۰٫۰۰۰ در نرخ ۵۰٪) شناسایی می‌کند که نشان‌دهنده مالیات بر درآمدی است که واحد تجاری هنگام بازیافت یا تسویه مبلغ دفتری داراییها یا بدهیها، بر مبنای نرخ مالیات قابل اعمال بر سودهای توزیع‌نشده، پرداخت خواهد کرد.

متعاقباً، در ۱۵ مارس سال ۲۰x۲، واحد تجاری سود تقسیم‌شده معادل ۱۰۰٫۰۰۰ از سودهای عملیاتی گذشته را به عنوان بدهی شناسایی می‌کند.

در ۱۵ مارس سال ۲۰x۲، واحد تجاری بازیافت مالیات بر درآمد معادل ۱۵۰۰ (۱۵٪ سود تقسیم‌شده شناسایی‌شده به عنوان بدهی) را به عنوان دارایی مالیات جاری و به عنوان کاهش در هزینه مالیات بر درآمد جاری سال ۲۰x۲ شناسایی می‌کند.

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

۵۳. تعیین داراییها 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 داراییها و بدهیهای مالیات انتقالی مناسب نیست. مجاز دانستن، نه ملزم کردن، تنزیل منجر به

استاندارد حسابداری ۳۵ مالیات بر درآمد

داراییها و بدهیهای مالیات انتقالی می شود که بین واحدهای تجاری قابل مقایسه نمی باشد. بنابراین، این استاندارد تنزیل داراییها و بدهیهای مالیات انتقالی را الزامی یا مجاز نمی داند.

۵۴. تفاوتهای موقتی با مراجعه به مبلغ دفتری دارایی یا بدهی تعیین می شود. این موضوع حتی مواقعی که مبلغ دفتری بر مبنای تنزیل شده تعیین شود، برای مثال، در مورد تعهدات مزایای بازنشستگی، کاربرد دارد (به استاندارد حسابداری ۳۳ مزایای بازنشستگی کارکنان مراجعه شود).

۵۵. در پایان هر دوره گزارشگری، مبلغ دفتری دارایی مالیات انتقالی باید بازنگری شود. واحد تجاری باید مبلغ دفتری دارایی مالیات انتقالی را به میزانی کاهش دهد که وجود سود مشمول مالیات کافی برای استفاده از مزایای تمام یا بخشی از آن دارایی مالیات انتقالی، دیگر محتمل نباشد. چنین کاهش، باید در صورتی برگشت داده شود که وجود سود مشمول مالیات به میزان کافی، محتمل باشد.

شناخت مالیات جاری و انتقالی

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

اقلام شناسایی شده در صورت سود و زیان

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

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 ۶۰ تا ۶۴ مراجعه شود)؛ یا

ب. ترکیب تجاری (به بندهای ۶۷ تا ۶۸ مراجعه شود).

استاندارد حسابداری ۳۵ مالیات بر درآمد

۵۸. بیشتر بدهیهای مالیات انتقالی و داراییهای مالیات انتقالی در مواقعی ایجاد می شود که درآمد یا هزینه، در سود حسابداری یک دوره منظور می شود، اما در سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) دوره ای دیگر لحاظ می گردد. مالیات انتقالی حاصل، در صورت سود و زیان شناسایی می شود. برای مثال هنگامی که:

الف. درآمد مالی، حق امتیاز یا سود تقسیم شده با تأخیر دریافت می شود و طبق استاندارد حسابداری ۳ درآمد عملیاتی، بر مبنای تسهیم زمانی در سود حسابداری منظور می گردد، اما بر مبنای نقدی در سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) منظور می شود؛ و ب. مخارج داراییهای نامشهودی که طبق استاندارد حسابداری ۱۷، به حساب دارایی منظور شده است و استهلاک آن در صورت سود و زیان منعکس می شود، اما برای مقاصد مالیاتی، در زمان تحمل کاهنده مالیات تلقی می گردد.

۵۹. 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 می تواند 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 می شود، 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 صورت سود و زیان

۶۰. مالیات جاری و مالیات انتقالی در صورتی باید خارج از صورت سود و زیان شناسایی شود که مربوط به اقلامی باشد که در همان دوره یا دوره ای دیگر، خارج از صورت سود و زیان شناسایی

استاندارد حسابداری ۳۵

مالیات بر درآمد

شده است. بنابراین، مالیات جاری و مالیات انتقالی مربوط به اقلامی که در همان دوره یا دوره‌های دیگر:

الف. در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده است، باید در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شود (به بند ۶۱ مراجعه شود).

ب. بطور مستقیم در حقوق مالکانه شناسایی شده است، باید بطور مستقیم در حقوق مالکانه شناسایی شود (به بند ۶۲ مراجعه شود).

۶۱. در استانداردهای حسابداری، 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 داراییهای ثابت مشهود (به استاندارد حسابداری ۱۱ مراجعه شود).

ب. تفاوت‌های مبادله ناشی از تسعیر صورتهای مالی عملیات خارجی (به استاندارد حسابداری ۱۶ مراجعه شود).

۶۲. در استانداردهای حسابداری، انعکاس مستقیم برخی اقلام در بستانکار یا بدهکار حقوق مالکانه، مجاز یا الزامی شده است. برای مثال، تعدیل مانده سود انباشته ابتدای دوره که از تغییر در یک رویه حسابداری که با تسری به گذشته بکار گرفته شده است یا از اصلاح اشتباه، ناشی می‌شود (به استاندارد حسابداری ۳۴ (ویژه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات مراجعه شود).

۶۳. در شرایط استثنایی، ممکن است تعیین مبلغ مالیات جاری یا انتقالی مربوط به اقلام شناسایی شده خارج از صورت سود و زیان (در سایر اقلام سود و زیان جامع یا بطور مستقیم در حقوق مالکانه) مشکل باشد. برای مثال، چنین شرایطی ممکن است در موارد زیر ایجاد شود:

استاندارد حسابداری ۳۵

مالیات بر درآمد

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

پ. واحد تجاری تعیین می‌کند 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 انتقالی مربوط به اقلام شناسایی شده در خارج از صورت سود و زیان، 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. طبق استاندارد حسابداری ۱۱، واحد تجاری باید هر سال مبلغی معادل تفاوت بین استهلاک دارایی تجدید ارزیابی شده و استهلاک بر مبنای بهای تمام شده آن را از مازاد تجدید ارزیابی به سود انباشته منتقل کند. این مبلغ پس از کسر هرگونه مالیات انتقالی خواهد بود. برای انتقالات مربوط به واگذاری داراییهای ثابت مشهود نیز شیوه عمل مشابه است.

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

استاندارد حسابداری ۳۵ مالیات بر درآمد

مالیات انتقالی ناشی از ترکیب تجاری

۶۶. همانطور که در بندهای ۱۶ و ۲۴(پ) تشریح شد، تفاوت‌های موقتی ممکن است در ترکیب تجاری ایجاد شود. واحد تجاری هرگونه دارایی مالیات انتقالی (به شرط احراز معیارهای شناخت مندرج در بند ۲۲) 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 ۱۲(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 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 استفاده‌نشده، 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 بازیافت دارایی مالیاتی انتقالی را فراهم کند. در چنین مواردی، واحد تحصیل‌کننده، تغییر در دارایی مالیات انتقالی را در دوره ترکیب تجاری شناسایی می‌کند، اما آن را به عنوان بخشی از حسابداری ترکیب تجاری در نظر نمی‌گیرد. بنابراین، واحد تحصیل‌کننده، برای اندازه‌گیری سرقفلی یا سود خرید زیر قیمت شناسایی شده در ترکیب تجاری، دارایی مالیات انتقالی را به حساب نمی‌گیرد.

۶۸. ممکن است مزایای بالقوه انتقال زیان واحد تحصیل‌شده به دوره‌های آتی یا داراییهای مالیات انتقالی دیگر، معیارهای شناخت جداگانه را هنگام به حساب منظور کردن اولیه ترکیب تجاری، احراز نکند اما ممکن است در آینده بازیافت شود. واحد تجاری باید

استاندارد حسابداری ۳۵

مالیات بر درآمد

مزایای مالیات انتقالی تحصیل شده را که پس از ترکیب تجاری بازیافت 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 واقعیتهای و شرایط موجود در تاریخ تحصیل ناشی می شود، باید برای کاهش مبلغ دفتری هرگونه سرفلی مربوط به تحصیل بکار رود. اگر مبلغ دفتری سرفلی صفر باشد، هرگونه مزایای مالیات انتقالی باقیمانده باید در صورت سود و زیان شناسایی شود.

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

تهاتر

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

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

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

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

۷۱. 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 می شود که واحدهای

استاندارد حسابداری ۳۵ مالیات بر درآمد

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 باز یافت و تسویه نمایند.

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

الف. حق قانونی برای تهاتر داراییهای مالیات جاری با بدهیهای مالیات جاری داشته باشد؛ و

ب. داراییهای مالیات انتقالی و بدهیهای مالیات انتقالی، مربوط به مالیات بر درآمد 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 باز یافت یا

تسویه شود، بدهیها و داراییهای مالیات جاری را بر مبنای خالص تسویه کنند، یا

باز یافت داراییها و تسویه بدهیها را همزمان انجام دهند.

۷۳. 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.

هزینه مالیات

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

۷۴. 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.

استاندارد حسابداری ۳۵ مالیات بر درآمد

تفاوت‌های مبادله مربوط به بدهیها یا داراییهای مالیات انتقالی عملیات خارجی

۷۵. استاندارد حسابداری ۱۶، 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 عملیات خارجی 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 استفاده‌کنندگان صورتهای مالی مفیدترین شیوه ارائه باشد.

افشا

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

۷۷. 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 نشده دوره پیشین که برای کاهش هزینه مالیات جاری استفاده می‌شود؛

ج. مبلغ مزایای ناشی از زیان مالیاتی شناسایی نشده قبلی، اعتبار مالیاتی یا تفاوت‌های موقتی شناسایی نشده دوره پیشین که برای کاهش هزینه مالیات انتقالی استفاده می‌شود؛

استاندارد حسابداری ۳۵

مالیات بر درآمد

- چ. هزینه مالیات انتقالی ناشی از کاهش، یا برگشت کاهش قبلی، دارایی مالیات انتقالی طبق بند ۵۵؛ و
- ح. مبلغ هزینه (درآمد) مالیات مربوط به آن دسته از تغییر در رویه‌های حسابداری و اشتباهات که طبق استاندارد حسابداری ۳۴، به دلیل اینکه نمی‌توان آنها را با تسری به گذشته به حساب منظور کرد، در صورت سود و زیان لحاظ می‌شوند.
۷۸. موارد زیر نیز باید جداگانه افشا شود:
- الف. مجموع مالیات جاری و انتقالی مربوط به اقلامی که بطور مستقیم به بدهکار یا بستانکار حقوق مالکانه منظور شده‌اند (به بند ۶۲ مراجعه شود)؛
- ب. مبلغ مالیات بر درآمد مربوط به هر یک از اجزای سایر اقلام سود و زیان جامع (به بند ۶۱ و استاندارد حسابداری ۱ (تجدید نظر شده در سال ۱۳۹۶ مراجعه شود).
- 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 نرخ(های) مالیات قابل اعمال؛ یا
 ۲. صورت تطبیق عددی بین میانگین نرخ مؤثر مالیات و نرخ مالیات قابل اعمال، و نیز افشای مبنای 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 ۳۶ مراجعه شود)؛

استاندارد حسابداری ۳۵

مالیات بر درآمد

- 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 صورت سود و زیان، در صورتی که این مبلغ، از تغییر در مبالغ شناسایی شده در صورت وضعیت مالی، قابل تشخیص نباشد؛
- ح. در ارتباط با عملیات متوقف شده، هزینه مالیات مربوط به:
۱. سود یا زیان توقف؛ و
 ۲. سود یا زیان حاصل از فعالیتهای عادی عملیات متوقف شده طی دوره، همراه با مبالغ متناظر برای هر یک از دوره‌های گذشته که ارائه شده است.
- خ. مبلغ آثار مالیات بر درآمد سود تقسیم شده 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.
۷۹. 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

استاندارد حسابداری ۳۵

مالیات بر درآمد

ب. واحد تجاری در دوره جاری یا قبلی، در حوزه مقرراتی که دارایی مالیات انتقالی به آن مربوط است، متحمل زیان شده باشد.

۸۰. در شرایط توصیف شده در بند ۵۰، واحد تجاری باید ماهیت آثار بالقوه مالیات بر درآمد را که از پرداخت سودهای تقسیم شده به سهامداران ناشی می شود، 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.

۸۱. الزامات افشای مندرج در بند ۷۸ (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 می کند. ارتباط بین هزینه (درآمد) مالیات و سود حسابداری ممکن است از عواملی مانند درآمد معاف از مالیات، هزینه های که در تعیین سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) کاهنده مالیات نمی باشند، اثر زیانهای مالیاتی و اثر نرخهای مالیات عملیات خارجی، تأثیر پذیرد.

۸۲. برای توضیح ارتباط بین هزینه (درآمد) مالیات و سود حسابداری، واحد تجاری از نرخ مالیات قابل اعمالی استفاده می نماید که معنی دارترین اطلاعات را برای استفاده کنندگان صورتهای مالی فراهم کند. اغلب، معنی دارترین نرخ، نرخ مالیات داخلی در کشوری است که واحد تجاری در آن مستقر است، که مجموع نرخ مالیات اعمال شده برای مالیاتهای ملی با نرخهای اعمال شده برای مالیاتهای محلی می باشد، که این نرخها اساساً بر مبنای سطح مشابهی از سود مشمول مالیات (زیان مالیاتی) محاسبه می شوند. با این وجود، برای واحد تجاری که در چندین حوزه مقرراتی فعالیت می کند، ممکن است تجمیع تطبیقهای جداگانه تهیه شده با استفاده از نرخ داخلی در هر حوزه مقرراتی، معنی دارتر باشد. مثال زیر نشان می دهد که چگونه انتخاب نرخ مالیاتی قابل اعمال، بر ارائه صورت تطبیق عددی اثر می گذارد.

استاندارد حسابداری ۳۵ مالیات بر درآمد

مثال مربوط به بند ۸۲

در سال ۱۳۳۲، سود حسابداری واحد تجاری، در حوزه مقرراتی خود (کشور الف)، معادل ۱۵۰۰ (در سال ۱۳۳۱: ۲۰۰۰) و در کشور ب، معادل ۱۵۰۰ (در سال ۱۳۳۱: ۵۰۰)، است. نرخ مالیات در کشور الف ۳۰٪ و در کشور ب ۲۰٪ است. در کشور الف، هزینه‌هایی معادل ۱۰۰ (در سال ۱۳۳۱: ۲۰۰) برای مقاصد مالیاتی، کاهنده مالیات نمی‌باشد.

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

۱۳۳۲	۱۳۳۱	
۳۰۰۰	۲۰۵۰	سود مسابرداری
۹۰۰	۷۵۰	مالیات با نرخ داخلی ۳۰٪
۳۰	۶۰	اثر مالیاتی هزینه‌هایی که برای مقاصد مالیاتی، کاهنده مالیات نمی‌باشد
(۱۵۰)	(۵۰)	اثر نرخهای مالیات پایین‌تر در کشور ب
۷۸۰	۷۶۰	هزینه مالیات

در ادامه، نمونه‌ای از یک صورت تطبیق ارائه می‌شود که از طریق تجمیع تطبیق‌های جداگانه هر حوزه مقرراتی ملی، تهیه شده است. در این روش، اثر تفاوت بین نرخ مالیات داخلی 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 تغییر بااهمیت در نرخهای مالیات، یا ترکیب سودهای کسب‌شده در حوزه‌های مقرراتی مختلف را بیان کند.

۳۰۰۰	۲۰۵۰	سود مسابرداری
۷۵۰	۷۰۰	مالیات بر مبنای نرخهای داخلی قابل اعمال برای سودهای مربوط به هر کشور
۳۰	۶۰	اثر مالیاتی هزینه‌هایی که برای مقاصد مالیاتی، کاهنده مالیات نمی‌باشد
۷۸۰	۷۶۰	هزینه مالیات

استاندارد حسابداری ۳۵

مالیات بر درآمد

- ۸۳ میانگین نرخ مؤثر مالیات برابر است با هزینه (درآمد) مالیات تقسیم بر سود حسابداری.
- ۸۴ اغلب محاسبه مبلغ بدهیهای مالیات انتقالی شناسایی نشده ناشی از سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، شعب و واحدهای تجاری وابسته و منافع در مشارکتها، غیرعملی است (به بند ۳۶ 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 استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، چنین اطلاعاتی را مفید بدانند.
- ۸۵ بند ۸۰ واحد تجاری را ملزم می‌کند ماهیت آثار بالقوه مالیاتی را که از پرداخت سود تقسیم‌شده به سهامداران ایجاد می‌شود، افشا کند. واحد تجاری ویژگیهای مهم سیستمهای مالیات بر درآمد و عواملی که مبلغ آثار مالیاتی بالقوه سود تقسیم‌شده را تحت تأثیر قرار می‌دهد، افشا می‌کند.
- ۸۶ برخی مواقع، محاسبه کل مبلغ آثار بالقوه مالیاتی ناشی از پرداخت سود تقسیم‌شده 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 تقسیم‌شده را با نرخهایی بالاتر پرداخت کرده باشند و از مبلغی که در پرداخت سودهای تقسیم‌شده 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.

استاندارد حسابداری ۳۵

مالیات بر درآمد

۸۷. واحد تجاری که ملزم به ارائه افشاهای مندرج در بند ۸۰ 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 ۸۰ 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 ۷۸(ج) مراجعه شود). اگر محاسبه مبالغ بدهیهای مالیات انتقالی شناسایی نشده غیرعملی باشد (به بند ۸۴ مراجعه شود)، ممکن است در ارتباط با این واحدهای تجاری فرعی، مبالغ آثار بالقوه مالیاتی سود تقسیم‌شده که تعیین آن عملی نیست، وجود داشته باشد.

۸۸. واحد تجاری هرگونه بدهی احتمالی یا دارایی احتمالی مربوط به مالیات را طبق استاندارد حسابداری ۴ ذفایر، 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.