

مالیات

بر درآمد

بر مبنای
استانداردهای
جدید حسابداری

ایران



حمید خادم

مقدمه

استاندارد حسابداری شماره‌ی ۳۵ "مالیات بر درآمد" در سال ۱۳۹۷ مصوب شد و الزامات آن در مورد صورت‌های مالی که دوره‌ی مالی آن‌ها از یکم فروردین ۱۳۹۹ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره‌ی ۱۲ "مالیات بر درآمد" (IAS 12، ویرایش ۲۰۱۷) نیز رعایت می‌شود.

مزایای اطلاعاتی

اجرای این استاندارد علاوه بر انطباق بیشتر استانداردهای ملی حسابداری ایران با استانداردهای بین‌المللی، مزایای اطلاعاتی دیگری دارد که از جمله‌ی آن‌ها به دو مورد زیر می‌توان اشاره کرد:

یک) شرکت‌هایی که دارای مبلغی زیان تایید شده هستند، این زیان باعث کاهش درآمد مشمول مالیات ابرازی سنوات بعد آن‌ها به همین مبلغ می‌شود. طبق استانداردهای قدیم حسابداری ایران (پیش از سال ۱۳۹۹) از این بابت هیچ دارایی در دفاتر شرکت شناسایی نمی‌شد. در حالی که در این موارد یک دارایی منطبق با تعریف دارایی در مفاهیم نظری استانداردهای حسابداری وجود دارد. با اجرای استاندارد حسابداری شماره‌ی ۳۵، و با فرض این که وجود درآمد مشمول مالیات ابرازی سنوات بعد محتمل باشد، بابت این مورد در دفاتر شرکت یک دارایی با عنوان دارایی مالیات انتقالی شناسایی می‌شود.

دو) اقلام صورت سود و زیان طبق استانداردهای فعلی (لازم‌الاجرا تا پایان سال ۱۳۹۸) متأثر از استانداردهای حسابداری و ضوابط مالیاتی هستند. به گونه‌ای که از درآمد عملیاتی تا درآمد مشمول مالیات ملاک محاسبه‌ی آن، طبق استانداردهای حسابداری است.

ولی سرفصل مالیات بر درآمد طبق ضوابط مالیاتی شناسایی می‌شود. این باعث می‌شود سود خالص برای تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران سود واقعی و درست نباشد. در حالی که با اجرای استاندارد حسابداری شماره‌ی ۳۵، سود و زیان حسابداری (طبق صورت‌های مالی) می‌تواند متفاوت از سود و زیان مالیاتی (طبق اظهارنامه‌ی مالیاتی) باشد. چون مبانی محاسباتی و ذینفعان آن‌ها متفاوت است. در واقع، این اعتقاد وجود دارد که مالیات یک هزینه است و نحوه‌ی شناسایی آن باید همانند سایر هزینه‌ها باشد، و بر اساس سود مشمول مالیات حسابداری محاسبه شود و تفاوت آن با مالیات پرداختی مبتنی بر درآمد مشمول مالیات به عنوان دارایی یا بدهی مالیات انتقالی شناسایی شود.

مفهوم اصلی و کلیدی استاندارد

هدف صورت‌های مالی ارائه‌ی اطلاعات مفید به استفاده‌کنندگان برای اخذ تصمیمات اقتصادی است. ولی هدف اصلی دولت از وضع و اخذ مالیات، تامین منابع برای مخارج دولت است. این تفاوت در اهداف باعث می‌شود برخی مبانی محاسباتی سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات متفاوت باشد. البته در موارد بسیاری شناسایی درآمدها و هزینه‌ها برای مقاصد حسابداری و مالیاتی مشابه هستند. ولی تفاوت‌هایی نیز بین این دو مبنا وجود دارد. از جمله، استهلاک دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود، ذخیره‌ی مرخصی استفاده‌نشده‌ی کارکنان، ذخیره‌ی کاهش ارزش موجودی کالا، تجدید ارزیابی دارایی‌ها و... که نحوه‌ی حسابداری آن‌ها در استاندارد حسابداری شماره‌ی ۳۵ بیان شده است. برای تشریح بهتر موضوع به نحوه‌ی ثبت هزینه‌ی مالیات قبل و بعد از اجرای این استاندارد به شرح زیر توجه کنید.

هم اکنون (قبل از اجرای استاندارد حسابداری

شماره‌ی ۳۵) در پایان هر سال ثبت حسابداری نمایه‌ی ۱ در رعایت استانداردهای حسابداری ولی بر مبنای محاسباتی ضوابط مالیاتی در دفاتر قانونی واحدهای گزارشگر انجام می‌شود. متعاقباً نیز هزینه‌ی مالیات مربوط همراه با اظهارنامه‌ی مالیاتی (حداکثر چهار ماه پس از پایان سال مالی) به سازمان امور مالیاتی کشور پرداخت (یا ترتیب پرداخت) می‌شود.

پس از اجرای استاندارد حسابداری شماره‌ی ۳۵، سود قبل از کسر مالیات در صورت‌های مالی می‌تواند متفاوت از سود مشمول مالیات در اظهارنامه‌ی مالیاتی باشد. از این رو، واحدهای

گزارشگر در صورت‌های مالی خود مالیات ابرازی را بر اساس استاندارد‌های حسابداری شناسایی می‌کنند، در حالی که مالیات در اظهارنامه‌ی مالیاتی آن‌ها بر اساس ضوابط مالیاتی محاسبه و پرداخت می‌شود. این مالیات در کل سنوات برابر است، و تنها تفاوت‌های موقتی باعث جابه‌جایی آن در بین دوره‌های مختلف می‌شود. در نمایه‌ی ۱، اگر سود مشمول مالیات حسابداری (طرف بدهکار ثبت) بزرگ‌تر از سود مشمول مالیات طبق ضوابط مالیاتی (طرف بستانکار ثبت) باشد بدهی مالیات انتقالی شناسایی می‌شود. در غیر این صورت، دارایی مالیات انتقالی شناسایی می‌شود.

مثال یک

درآمد عملیاتی و هزینه‌های عملیاتی به جز هزینه‌ی استهلاک ساختمان شرکت در چهار سال متوالی به شرح نمایه‌ی ۲ است. فرض کنید تنها تفاوت موقتی بین سود مشمول مالیات و سود حسابداری شرکت از بابت هزینه‌ی استهلاک ساختمان (به بهای تمام‌شده‌ی ۲,۰۰۰ میلیون ریال) است. عمر مفید ساختمان طبق برآورد مدیریت شرکت چهار سال، ولی طبق ضوابط مالیاتی دو سال است. روش محاسبه‌ی استهلاک خط مستقیم و نرخ مالیات ۲۵ درصد است.

با توجه به محاسبات مربوط به شرح نمایه‌ی ۳، ثبت‌های حسابداری در دفاتر قانونی شرکت با فرض اجرای استاندارد حسابداری شماره‌ی ۳۵ به شرح ذیل است (مبالغ به میلیون ریال):

سال اول:

هزینه‌ی مالیات	۱۷۵
مالیات پرداختنی	۵۰
بدهی مالیات انتقالی	۱۲۵

سال دوم:

هزینه‌ی مالیات	۲۷۵
مالیات پرداختنی	۱۵۰
بدهی مالیات انتقالی	۱۲۵

سال سوم:

هزینه‌ی مالیات	۳۷۵
بدهی مالیات انتقالی	۱۲۵
مالیات پرداختنی	۵۰۰

سال چهارم:

هزینه‌ی مالیات	۳۲۵
بدهی مالیات انتقالی	۱۲۵
مالیات پرداختنی	۴۵۰

طی چهار سال، نحوه‌ی ارائه‌ی هزینه‌ی مالیات در صورت سود و زیان به شرح نمایه‌ی ۴، یادداشت

نمایه‌ی ۱ - ثبت حسابداری هزینه‌ی مالیات بر درآمد پیش و پس از اجرای استاندارد حسابداری شماره‌ی ۳۵

مقطع زمانی	حساب	ماهیت	مبنای محاسبه
پیش از اجرای استاندارد	هزینه‌ی مالیات بر درآمد	بدهکار	ضوابط مالیاتی
	مالیات پرداختنی (ذخیره‌ی مالیات)	بستانکار	ضوابط مالیاتی
پس از اجرای استاندارد	هزینه‌ی مالیات بر درآمد	بدهکار	استانداردهای حسابداری (سود قبل از کسر مالیات در صورت سود و زیان)
	دارایی مالیات انتقالی	بدهکار	مازاد سود مالیاتی بر سود حسابداری ضرب در نرخ مالیات
	مالیات پرداختنی (ذخیره‌ی مالیات)	بستانکار	ضوابط مالیاتی (سود مشمول مالیات در اظهارنامه‌ی مالیاتی)
	بدهی مالیات انتقالی	بستانکار	مازاد سود حسابداری بر سود مالیاتی ضرب در نرخ مالیات

نمایه‌ی ۲ - اطلاعات مثال یک (مبالغ به میلیون ریال)

سال	اول	دوم	سوم	چهارم
درآمد عملیاتی (A)	۶,۰۰۰	۸,۰۰۰	۹,۰۰۰	۱۰,۰۰۰
هزینه‌های عملیاتی به جز استهلاک ساختمان (B)	۴,۸۰۰	۶,۴۰۰	۷,۰۰۰	۸,۲۰۰

نمایه‌ی ۳ - محاسبات حل مثال یک (مبالغ به میلیون ریال)

سال	اول	دوم	سوم	چهارم	جمع
استهلاک ساختمان طبق برآورد مدیریت (C)	۵۰۰	۵۰۰	۵۰۰	۵۰۰	۲,۰۰۰
استهلاک ساختمان طبق ضوابط مالیاتی (D)	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	-	-	۲,۰۰۰
سود قبل از مالیات حسابداری (A-B-C)	۷۰۰	۱,۱۰۰	۱,۵۰۰	۱,۳۰۰	۴,۶۰۰
سود قبل از مالیات مالیاتی (A-B-D)	۲۰۰	۶۰۰	۲,۰۰۰	۱,۸۰۰	۴,۶۰۰
هزینه‌ی مالیات در صورت مالی	۱۷۵	۲۷۵	۳۷۵	۳۲۵	۱,۱۵۰
هزینه‌ی مالیات در اظهارنامه‌ی مالیاتی	۵۰	۱۵۰	۵۰۰	۴۵۰	۱,۱۵۰

توضیحی شماره‌ی ۹ صورت‌های مالی به شرح نمایه‌ی ۵، و نحوه‌ی ارائه‌ی بدهی مالیات انتقالی در صورت وضعیت مالی به شرح نمایه‌ی ۶ است. لازم به ذکر است، دارایی مالیات انتقالی و بدهی مالیات انتقالی در صورت وضعیت مالی به ترتیب به عنوان دارایی ثابت و بدهی غیر جاری طبقه‌بندی می‌شوند. همچنین، حساب دارایی مالیات انتقالی و بدهی مالیات انتقالی نباید با حساب دارایی یا بدهی مالیات جاری مشابه محسوب شود. زیرا پیش از تصویب استاندارد حسابداری شماره‌ی ۳۵ نیز حساب‌های دارایی مالیات جاری (همان پیش‌پرداخت مالیات) و نیز بدهی مالیات انتقالی (یا همان مالیات پرداختنی) وجود داشت. این استاندارد بر اندازه‌گیری دارایی و بدهی مالیات انتقالی تمرکز دارد.

محاسبه‌ی مالیات انتقالی

برای محاسبه‌ی مالیات انتقالی ابتدا باید تفاوت موقتی را محاسبه کرد. سپس، از حاصل ضرب این تفاوت موقتی در نرخ مالیات، دارایی یا بدهی مالیات انتقالی را به دست آورد. مالیات انتقالی از دو روش قابل محاسبه است. برای درک بهتر موضوع بر مبنای مثال یک (به شرح بالا) مالیات انتقالی با دو روش موجود محاسبه و در ادامه ارائه می‌شود.

الف) روش سود و زیانی (تفاوت بین سود حسابداری و سود مالیاتی)

در این روش تاکید بر صورت سود و زیان است. از این رو، مالیات انتقالی بر مبنای تفاوت بین سود قبل از کسر مالیات (در صورت سود و زیان) و درآمد مشمول مالیات (در اظهارنامه‌ی مالیاتی) محاسبه می‌شود. محاسبات مربوط به مثال یک در نمایه‌ی ۷ ارائه شده است.

ب) روش دارایی - بدهی (تفاوت بین مبنای مالیاتی و ارزش دفتری دارایی)

در این روش تاکید بر صورت وضعیت مالی است.

نمایه‌ی ۴ - نحوه‌ی ارائه‌ی هزینه‌ی مالیات در صورت سود و زیان مثال یک (مبالغ به میلیون ریال)

شرح	یادداشت	سال اول	سال دوم	سال سوم	سال چهارم
درآمدها		۶,۰۰۰	۸,۰۰۰	۹,۰۰۰	۱۰,۰۰۰
هزینه‌ها		(۵,۳۰۰)	(۶,۹۰۰)	(۷,۵۰۰)	(۸,۷۰۰)
سود قبل از مالیات		۷۰۰	۱,۱۰۰	۱,۵۰۰	۱,۳۰۰
مالیات بر درآمد	۹	(۱۷۵)	(۲۷۵)	(۳۷۵)	(۳۲۵)
سود خالص		۵۲۵	۸۲۵	۱,۱۲۵	۹,۷۵

نمایه‌ی ۵ - یادداشت توضیحی صورت‌های مالی مثال یک (مبالغ به میلیون ریال)

شرح	سال اول	سال دوم	سال سوم	سال چهارم
هزینه‌ی مالیات جاری	۵۰	۱۵۰	۵۰۰	۴۵۰
مالیات انتقالی:				
ایجاد (برگشت) تفاوت‌های موقتی	۱۲۵	۱۲۵	(۱۲۵)	(۱۲۵)
تغییر در نرخ مالیاتی	۰	۰	۰	۰
	۱۲۵	۱۲۵	(۱۲۵)	(۱۲۵)
هزینه‌ی مالیات	۱۷۵	۲۷۵	۳۷۵	۳۲۵

نمایه‌ی ۶ - نحوه‌ی ارائه‌ی بدهی مالیات انتقالی در صورت وضعیت مالی مثال یک (مبالغ به میلیون ریال)

سال اول	سال دوم	سال سوم	سال چهارم
بدهی‌های غیر جاری			
.....	**	**	**
.....	**	**	**
بدهی مالیات انتقالی	۱۲۵	۲۵۰	۱۲۵
.....	**	**	**
جمع بدهی‌های غیر جاری	**	**	**
بدهی‌های جاری			
.....	**	**	**
.....	**	**	**
مالیات پرداختنی	۵۰	۱۵۰	۴۵۰
.....	**	**	**
جمع بدهی‌های جاری	**	**	**

نمایه‌ی ۷ - محاسبه‌ی مالیات انتقالی مثال یک برای چهار سال به روش سود و زیانی (مبالغ به میلیون ریال)

سال اول	$125 = 25\% \times (700 - 200)$
سال دوم	$125 = 25\% \times (1,100 - 600)$
سال سوم	$(125) = 25\% \times (1,500 - 2,000)$
سال چهارم	$(125) = 25\% \times (1,300 - 1,800)$

نمایه ۸- خلاصه‌ی تفاوت‌های موقتی بین ارزش دفتری و مبنای مالیاتی و نحوه‌ی ارائه‌ی آن به عنوان دارایی یا بدهی مالیات انتقالی

حساب	مبلغ دفتری منهای مبنای مالیاتی	نوع تفاوت موقتی	نحوه‌ی ارائه در صورت وضعیت مالی
دارایی	مثبت	مشمول مالیات	بدهی مالیات انتقالی
دارایی	منفی	کاهنده‌ی مالیات	دارایی مالیات انتقالی
بدهی	مثبت	کاهنده‌ی مالیات	دارایی مالیات انتقالی
بدهی	منفی	مشمول مالیات	بدهی مالیات انتقالی

سود و زیان اثر دارد. ولی آثار مالیاتی معاملات و سایر رویدادهای شناسایی شده در صورت سود و زیان جامع یا به طور مستقیم در حقوق مالکانه، به ترتیب در صورت سود و زیان جامع یا به طور مستقیم در حقوق مالکانه شناسایی می‌شود. به عنوان مثال، اگر بابت مازاد تجدید ارزیابی دارایی ثابت مشهود بدهی مالیات انتقالی شناسایی شود، آثار مالیاتی آن را نباید در هزینه‌ی مالیات بر درآمد صورت سود و زیان منعکس کرد و باید در خود صورت سود و زیان جامع کاهنده‌ی مازاد تجدید ارزیابی ارائه شود و هزینه‌ی مالیات در صورت سود و زیان جامع باید تحت تاثیر قرار گیرد. درباره‌ی ارائه‌ی مستقیم در حقوق مالکانه به عنوان مثال می‌توان به تعدیل مانده‌ی سود انباشته‌ی ابتدای دوره که از تغییر در یک رویه‌ی حسابداری که به تسری به گذشته به کار گرفته شده است یا از اصلاح اشتباه، ناشی می‌شود، اشاره کرد.

سه) در این استاندارد، شناخت دارایی‌های مالیات انتقالی ناشی از زیان‌های مالیاتی استفاده‌نشده یا اعتبار مالیاتی استفاده‌نشده، ارائه‌ی مالیات بر درآمد در صورت‌های مالی و افشای اطلاعات مربوط به مالیات بر درآمد بیان می‌شود. لازم به ذکر است، تا پیش از اجرای این استاندارد زیان‌های تاییدشده‌ی مالیاتی تنها در صورت‌های مالی افشاء می‌شدند و هیچ دارایی‌ی از این بابت شناسایی نمی‌شد.

این استاندارد واحد تجاری را با در نظر گرفتن برخی استثناهای محدود، ملزم به شناسایی بدهی مالیات انتقالی (دارایی مالیات انتقالی) می‌کند. مثلا، فرض کنید یک حساب بدهی با عنوان "ذخیره‌ی مرخصی استفاده‌نشده‌ی کارکنان" در پایان سال ۱۳۹۹ به مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال گرفته‌ایم. همان طور که می‌دانیم در راستای ماده‌ی ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم و بخشنامه‌های مالیاتی ذخیره‌ی مرخصی استفاده‌نشده در زمان پرداخت به عنوان هزینه‌ی قابل قبول مالیاتی است. پس ما در سال ۱۳۹۹ بابت این ذخیره باید به مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال ضرب در نرخ مالیات، دارایی مالیات انتقالی شناسایی کنیم. زیرا ما در سال ۱۳۹۹ بابت آن مالیات می‌دهیم. این ایجادکننده‌ی دارایی مالیات انتقالی است. در سال پرداخت این ذخیره، مثلا سال ۱۴۰۰، این بدهی باعث کاهش مالیات پرداختی آن سال می‌شود.

دو) در این استاندارد تاکید می‌شود که آثار مالیاتی معاملات و سایر رویدادها را به همان شیوه‌ای به حساب منظور کند که آن معاملات و رویدادها به حساب گرفته می‌شوند. بنابراین، در مورد معاملات و سایر رویدادهای شناسایی شده در صورت سود و زیان، هرگونه آثار مالیاتی مربوط نیز در صورت سود و زیان شناسایی می‌شود. به عنوان مثال، مالیات انتقالی همان مثال بالا بابت ذخیره‌ی مرخصی استفاده‌نشده‌ی کارکنان در هزینه‌ی مالیات مندرج در صورت

از این رو، ابتدا تفاوت موقتی از تفاوت بین مبلغ دفتری و مبنای مالیاتی دارایی یا بدهی محاسبه می‌شود. سپس، از حاصل ضرب این تفاوت در نرخ مالیات، دارایی یا بدهی مالیات انتقالی به دست می‌آید. بر مبنای اطلاعات مثال یک:

ارزش دفتری دارایی برای سال اول:

$$2,000 - 500 = 1,500$$

مبنای مالیاتی دارایی برای سال اول:

$$2,000 - 1,000 = 1,000$$

و سرانجام، بدهی مالیاتی انتقالی برای سال اول:

$$1,500 \times 25\% = 375$$

دارایی یا بدهی مالیات انتقالی سال‌های بعد نیز به همین روش محاسبه می‌شود. خلاصه‌ی تفاوت‌های موقتی بین ارزش دفتری و مبنای مالیاتی و نحوه‌ی ارائه‌ی آن به عنوان دارایی یا بدهی مالیات انتقالی در نمایه ۸ ارائه شده است.

هدف استاندارد

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

- الف. بازیافت (تسویهی) آتی مبلغ دفتری دارایی‌هایی (بدهی‌هایی) که در صورت وضعیت مالی واحد تجاری شناسایی می‌شوند؛ و
- ب. معاملات و سایر رویدادهای دوره‌ی جاری که در صورت‌های مالی واحد تجاری شناسایی می‌شوند.

در ارتباط با موارد بالا نکات زیر باید مدنظر قرار گیرند:

یک) هنگام شناخت یک دارایی یا یک بدهی، واحد گزارشگر انتظار بازیافت یا تسویهی مبلغ دفتری آن دارایی یا بدهی را دارد. اگر این احتمال وجود داشته باشد که بازیافت یا تسویهی مبلغ دفتری مزبور، موجب شود پرداخت‌های آتی مالیات، بیشتر (کمتر) از زمانی باشد که بازیافت یا تسویهی، آثار مالیاتی به همراه ندارد،

دامنه‌ی کاربرد این استاندارد برای حسابداری مالیات بر درآمد است. برای مقاصد این استاندارد، مالیات بر درآمد شامل تمام مالیات‌های داخلی و خارجی مبتنی بر سود مشمول مالیات است. همچنین، مالیات بر درآمد، شامل مالیات‌هایی مانند مالیات‌های تکلیفی است که توسط واحد تجاری فرعی، واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص، در صورت تخصیص سود به واحد گزارشگر، قابل پرداخت می‌شود. مالیات‌های محاسبه‌شده و پرداختی بابت درآمدهای خارجی در راستای ماده‌ی ۱۸۰ قانون مالیات‌های مستقیم و مالیات‌های تکلیفی بابت تخصیص سود (در صورت تعلق) نیز مشمول این استاندارد می‌شود. البته طبق ضوابط فعلی قانون مالیات‌های مستقیم در تبصره‌ی ۴ ماده‌ی ۱۰۵ و بخشنامه‌های مالیاتی درآمد حاصل از سود توزیع‌شده بابت شرکت‌هایی که به دولت ایران مالیات داده‌اند، مشمول مالیات نمی‌شود.

تاریخ اجرا

با این که الزامات این استاندارد در مورد صورت‌های مالی که دوره‌ی مالی آن‌ها از یکم فروردین ۱۳۹۹ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست؛ از نظر نگارنده، با توجه به این که زیرساخت‌های مورد نیاز و اصلاحات لازم در ضوابط مالیاتی، از جمله، آیین‌نامه‌ی تحریر دفاتر قانونی و آیین‌نامه‌ی اجرایی ماده‌ی ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم، لحاظ کردن دارایی و بدهی مالیات انتقالی در متن قانون مالیات‌ها و... انجام نشده است، دور از انتظار نیست که اجرای این استاندارد در تاریخ اعلام‌شده میسر نباشد و با تاخیر همراه شود. لیکن تاکنون مصوبه مجمع سازمان حسابرسی جهت تعیین تکلیف این موضوع تا تاریخ نگارش این نوشتار صادر نشده است.

مبنای مالیاتی

معانی مشخص اصطلاحات استاندارد در بند ۴ آن

ارائه شده است. یکی از اصطلاحات کلیدی "مبنای مالیاتی" است که به عنوان مبلغ قابل انتساب به دارایی یا بدهی برای مقاصد مالیاتی تعریف شده است. برای درک بهتر این اصطلاح به مثال‌های زیر توجه کنید.

مثال دو

بهای تمام‌شده‌ی یک ماشین‌آلات ۱۰۰ میلیون ریال است. این دارایی طبق برآورد مدیریت پنج ساله و طبق ضوابط مالیاتی موضوع ماده‌ی ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم چهار ساله به روش خط مستقیم مستهلک می‌شود. با توجه به این اطلاعات، ارزش دفتری دارایی در پایان سال اول در دفاتر شرکت ۸۰ میلیون ریال و برای مقاصد مالیاتی ۷۵ میلیون ریال است. پس مبنای مالیاتی دارایی در پایان سال اول که در سنوات بعد مستهلک خواهد شد، مبلغ ۷۵ میلیون ریال است.

مثال سه

شرکت در پایان سال بدهی بابت ذخیره‌ی مرخصی استفاده‌نشده‌ی کارکنان را به مبلغ ۲۰۰ میلیون ریال شناسایی کرده است. طبق ضوابط مالیاتی، این هزینه در سال پرداخت از نظر مالیاتی قابل قبول است. پس مبنای مالیاتی این بدهی در سال شناسایی صفر است. چون در سال پرداخت قابل قبول خواهد بود.

مثال چهار

مبلغ دفتری یک ساختمان ۴۰۰ میلیون ریال است، و به مبلغ ۱,۰۰۰ میلیون ریال تجدید ارزیابی شده است. با رعایت ضوابط ماده‌ی ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم مازاد تجدید ارزیابی مشمول مالیات نیست و هزینه‌ی استهلاک آن نیز در آینده از نظر مالیاتی قابل قبول نخواهد بود. از این رو، مبنای مالیاتی این ساختمان مبلغ ۴۰۰ میلیون ریال است.

تفاوت سود حسابداری و سود مشمول مالیات طبق استاندارد، تفاوت بین سود حسابداری در صورت‌های مالی و سود مشمول مالیات در اظهارنامه‌ی مالیاتی می‌تواند موقتی یا دائمی باشد. آن چه منجر به ایجاد دارایی یا بدهی مالیات انتقالی می‌شود، تنها تفاوت‌های موقتی است. تفاوت‌های دائمی در هر دو موارد بالا اثر دارد. پس تأثیری در مالیات انتقالی نخواهد داشت. تفاوت‌هایی موقتی است که برگشت‌پذیر هستند و تنها بین دوره‌های زمانی متفاوت است. از سوی دیگر، تفاوت‌هایی مثل معافیت سود سپرده‌ی بانکی در بانک‌های دارای مجوز در اجرای ماده‌ی ۱۴۵ قانون مالیات‌های مستقیم، نرخ صفر مالیاتی بابت صادرات کالاهای غیرنفتی و خدمات در راستای ماده‌ی ۱۴۱ قانون مالیات‌های مستقیم، هزینه‌های غیر قابل قبول مثل بهره‌ی تسهیلات دریافتی از بانک‌های فاقد مجوز و... در اجرای ماده‌ی ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم، نمونه‌ای از تفاوت‌های دائمی هستند که تأثیری در مالیات انتقالی ندارد.

بعضی از تفاوت‌های موقتی هنگامی به وجود می‌آیند که دوره‌ی شناسایی درآمد یا هزینه برای محاسبه‌ی سود حسابداری، با دوره‌ی انعکاس آن در سود مشمول مالیات متفاوت باشد. این تفاوت‌های موقتی اغلب به عنوان تفاوت‌های زمانی توصیف می‌شوند.

تفاوت‌های موقتی مشمول مالیات

موارد زیر، مصادیقی از تفاوت‌های موقتی مشمول مالیات هستند، که در نتیجه، منجر به ایجاد بدهی‌های مالیات انتقالی می‌شوند:

■ درآمد مالی که بر مبنای تخصیص زمانی در سود حسابداری لحاظ می‌شود، ولی ممکن است در بعضی از قلمروهای حقوقی، هنگام وصول نقد، در سود مشمول مالیات لحاظ شود. مبنای مالیاتی هر گونه دریافتی شناسایی‌شده در

صورت وضعیت مالی در ارتباط با این درآمدها صفر است. زیرا این درآمدها تا زمان وصول نقد، تأثیری بر سود مشمول مالیات ندارند. یعنی در سالی که این درآمد شناسایی (نه وصول) می‌شود، به رغم این که سود حسابداری را افزایش می‌دهد ولی تا زمان وصول تأثیری در درآمد مشمول مالیات ندارد. بنابراین، بدهی مالیات انتقالی در سال شناسایی بوجود می‌آید. ■ استهلاک منظور شده در تعیین سود مشمول مالیات (یا زیان مالیاتی) ممکن است با استهلاک محاسبه شده در تعیین سود حسابداری تفاوت داشته باشد. این مورد در مثال یک ارائه شد.

■ برای تعیین سود حسابداری ممکن است مخارج توسعه در بهای تمام شده‌ی دارایی‌ها منظور شود و در طول دوره‌های آتی مستهلک شود. ولی برای مقاصد مالیاتی در دوره‌ای که واقع می‌شود سود مشمول مالیات را کاهش می‌دهد. مبنای مالیاتی مخارج توسعه صفر است. زیرا قبلاً از سود مشمول مالیات کسر شده است. این تفاوت موقتی تفاوت بین مبلغ دفتری مخارج توسعه و مبنای مالیاتی صفر آن است.

تفاوت‌های موقتی مربوط به ترکیب‌های تجاری:

■ به استثنای بعضی موارد، دارایی‌های قابل تشخیص تحصیل شده و بدهی‌های تقبل شده در ترکیب تجاری در تاریخ تحصیل به ارزش منصفانه شناسایی می‌شوند. تفاوت‌های موقتی در صورتی ایجاد می‌شوند که مبنای مالیاتی دارایی‌های قابل تشخیص تحصیل شده و بدهی‌های تقبل شده، تحت تأثیر ترکیب تجاری قرار نگرفته باشند، یا به گونه‌ای متفاوت تحت تأثیر قرار گرفته باشند. برای مثال، هنگامی که مبلغ دفتری یک دارایی تا ارزش منصفانه‌ی آن افزایش می‌یابد، ولی مبنای مالیاتی دارایی برای مالک قبلی، بهای تمام شده باقی می‌ماند؛ تفاوت موقتی مشمول مالیات ایجاد می‌شود که منجر

نمایه‌ی ۹ - اطلاعات مثال پنج (مبالغ به میلیون ریال)		
شرح	مبلغ دفتری	ارزش منصفانه
ساختمان	۱۰۰	۱۵۰
ماشین‌آلات	۸۰	۷۰
خالص سایر دارایی‌ها و بدهی‌ها	۲۰	۲۰
دارایی‌های نامشهود	-	۲۰
جمع	۲۰۰	۲۶۰

به بدهی مالیات انتقالی می‌شود. بدهی مالیات انتقالی ایجاد شده، چون در ثبت تعدیلات تلفیق لحاظ می‌شود منجر به تفاوت در محاسبه‌ی سررفلی با آن چه تاکنون انجام می‌شده است می‌شود. مثال زیر را در این ارتباط ملاحظه کنید.

مثال پنج

شرکت الف ۱۰۰ درصد سهام شرکت ب را به مبلغ ۲۸۰ میلیون ریال تحصیل کرد. برای ساده‌تر شدن موضوع سهم اقلیت صفر فرض شده است. مبلغ دفتری و ارزش منصفانه‌ی خالص دارایی‌های شرکت ب در تاریخ تحصیل به شرح نمایه‌ی ۹ است. در زمان تحصیل دارایی نامشهودی به ارزش ۲۰ میلیون ریال شناسایی شد. با فرض این که نرخ مالیات ۲۵ درصد باشد، سررفلی تلفیق و دارایی یا بدهی مالیات انتقالی با فرض اجرای استاندارد حسابداری شماره‌ی ۳۵ در نمایه‌ی ۱۰ ارائه شده

است. محاسبه‌ی مبلغ سررفلی با فرض عدم اجرای این استاندارد نیز بدین ترتیب است:

$$\text{میلیون ریال } ۲۰ = (\text{درصد } ۱۰۰ \times ۲۶۰) - ۲۸۰$$

در تلفیق چون ارزش دفتری دارایی‌ها یا بدهی‌ها در ترکیب تجاری به ارزش منصفانه ارائه می‌شود، ولی مبنای مالیاتی تغییر نمی‌کند، بنابراین مالیات انتقالی به وجود می‌آید. در مثال پنج چون ارزش منصفانه‌ی خالص دارایی‌ها بیشتر از ارزش دفتری آن‌ها است. بنابراین، بدهی مالیات انتقالی داریم. حال سررفلی به شرح زیر محاسبه می‌شود:

$$\text{میلیون ریال } ۳۵ = (\text{درصد } ۱۰۰ \times (۲۶۰ - ۱۵)) - ۲۸۰$$

لازم به ذکر است، در ترکیب تجاری اگر ارزش منصفانه‌ی دارایی‌ها کمتر از ارزش دفتری آن‌ها باشد، دارایی مالیات انتقالی وجود خواهد داشت.

تفاوت‌های موقتی مربوط به تجدید ارزیابی دارایی‌های استهلاک پذیر:

طبق استانداردهای حسابداری، اندازه‌گیری بعضی از دارایی‌ها به ارزش منصفانه یا تجدید ارزیابی آن‌ها مجاز یا الزامی است. برای مثال، به استانداردهای حسابداری شماره‌ی ۱۱ دارایی‌های ثابت مشهود، شماره‌ی ۱۷ دارایی‌های نامشهود، و شماره‌ی ۱۵ حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها مراجعه کنید. اگر طبق قوانین مالیاتی، تجدید ارزیابی یا

نمایه‌ی ۱۰ - محاسبه‌ی مبلغ سررفلی مثال پنج با فرض اجرای استاندارد حسابداری شماره‌ی ۳۵ (مبالغ به میلیون ریال)					
شرح	مبلغ دفتری	ارزش منصفانه	مبنای مالیاتی	تفاوت موقتی	مالیات انتقالی
ساختمان	۱۰۰	۱۵۰	۱۰۰	۵۰	۱۲,۵
ماشین‌آلات	۸۰	۷۰	۸۰	(۱۰)	(۲,۵)
خالص سایر دارایی و بدهی‌ها	۲۰	۲۰	۲۰	-	-
دارایی نامشهود	-	۲۰	-	۲۰	۵
جمع	۲۰۰	۲۶۰	۲۶۰	۶۰	۱۵

نوع دیگری از تجدید ارائه‌های دارایی‌ها به ارزش منصفانه، بر سود مشمول مالیات (یا زیان مالیاتی) دوره‌ی جاری تأثیر بگذارد، مبنای مالیاتی دارایی تعدیل می‌شود و تفاوت موقتی ایجاد نمی‌شود. در غیر این صورت، تجدید ارزیابی یا تجدید ارائه‌ی دارایی، سود مشمول مالیات را در دوره‌ی تجدید ارزیابی یا تجدید ارائه تحت تأثیر قرار نمی‌دهد. در نتیجه، مبنای مالیاتی دارایی تعدیل نمی‌شود. با این حال، بازیافت آتی مبلغ دفتری منجر به جریان منافع اقتصادی مشمول مالیات به واحد تجاری خواهد شد و مبلغی که برای مقاصد مالیاتی کاهنده‌ی مالیات است، با مبلغ منافع اقتصادی تفاوت خواهد داشت. تفاوت بین مبلغ دفتری دارایی تجدید ارزیابی‌شده و مبنای مالیاتی آن، تفاوت موقتی است و باعث ایجاد بدهی مالیات انتقالی یا دارایی مالیات انتقالی می‌شود. در این ارتباط به مثال شش توجه کنید..

مثال شش

شرکتی ساختمان خود را که بهای تمام‌شده و ارزش دفتری آن به ترتیب ۱,۰۰۰ و ۷۰۰ میلیون ریال بود، در سال ۱۳۹۰ به مبلغ ۴,۰۰۰ میلیون ریال تجدید ارزیابی کرد. اگر عمر مفید باقی‌مانده‌ی دارایی پنج سال باشد، ثبت‌های آن به شرح زیر است:

زمان شناسایی تجدید ارزیابی دارایی:

ساختمان	۳,۰۰۰
استهلاک انباشته	۳۰۰
مازاد تجدید ارزیابی	۳,۳۰۰

مالیات بر درآمد

(سود و زیان جامع) ۸۲۵

بدهی مالیات انتقالی ۸۲۵

با توجه به این که مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها در صورت سود و زیان جامع لحاظ می‌شود، آثار مالیاتی آن نیز باید در سود و زیان جامع ارائه شود. پس از آن، بدهی مالیات انتقالی هر سال (طی

عمر مفید باقی‌مانده‌ی دارایی) به میزان برگشت هزینه‌ی استهلاک مستهلک می‌شود:

بدهی مالیات انتقالی	۱۶۵
مالیات بر درآمد	
(صورت سود و زیان)	۱۶۵

■ مصادیق دیگری هم هست که در موارد نادر وجود دارد. مانند زمانی که مبنای مالیاتی یک دارایی یا یک بدهی در شناخت اولیه با مبلغ دفتری اولیه‌ی آن متفاوت باشد. برای مثال، هنگامی که واحد تجاری از کمک‌های بلاعوض دولت که معاف از مالیات است، در رابطه با دارایی‌ها منتفع می‌شود. یا زمانی که مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری‌ها در واحدهای تجاری فرعی، شعب و واحدهای تجاری وابسته، یا منافع در مشارکت‌ها، با مبنای مالیاتی سرمایه‌گذاری‌ها یا منافع مذکور تفاوت داشته باشد. به دلیل این که در این مقاله تنها کلیات استاندارد مورد بررسی است، از ذکر مثال بابت این موارد نادر صرف نظر می‌شود.

تفاوت‌های موقتی کاهنده‌ی مالیات

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

■ الف. ترکیب تجاری نیست؛ و

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

در ادامه، به نمونه‌هایی از تفاوت‌های موقتی کاهنده‌ی مالیات می‌پردازیم که منجر به ایجاد دارایی‌های مالیات انتقالی می‌شوند:

طبق ضوابط مالیاتی، هزینه‌های مرتبط با ذخیره‌ی

مرخصی استفاده‌نشده‌ی کارکنان (که در دوره‌ی شناسایی کاهنده‌ی سود حسابداری) در دوره‌ی پرداخت به عنوان هزینه‌ی قابل قبول مالیاتی است. از این رو، تفاوت بین مبلغ دفتری بدهی و مبنای مالیاتی آن تفاوت موقتی است. مبنای مالیاتی بدهی در سال شناسایی صفر است. در این ارتباط به مثال هفت توجه کنید.

مثال هفت

سود حسابداری شرکتی در سال جاری مبلغ ۱,۰۰۰ میلیون ریال است. تنها تفاوت موقتی بابت ذخیره‌ی مرخصی استفاده‌نشده‌ی کارکنان به مبلغ ۲۰۰ میلیون ریال است که پرداخت نشده است. در سال بعد که درآمد مشمول مالیات ۱,۲۰۰ میلیون ریال خواهد بود، مبلغ فوق پرداخت خواهد شد. مالیات انتقالی و ثبت‌های مربوط در سال شناسایی و در سال پرداخت به شرح زیر هستند.

در سال شناسایی ذخیره‌ی مرخصی:

مالیات بر اساس سود مشمول مالیات:

$$۲۵۰ = ۲۵ \times ۱۰۰۰$$

مالیات بر اساس سود حسابداری:

$$۲۰۰ = ۲۵ \times (۱۰۰۰ - ۲۰۰)$$

هزینه‌ی مالیات ۲۰۰

دارایی مالیات انتقالی ۵۰

مالیات پرداختنی ۲۵۰

در سال پرداخت مبلغ:

مالیات بر اساس سود مشمول مالیات:

$$۲۵۰ = ۲۵ \times (۱۲۰۰ - ۲۰۰)$$

مالیات بر اساس سود حسابداری:

$$۳۰۰ = ۲۵ \times ۱۲۰۰$$

هزینه‌ی مالیات ۳۰۰

دارایی مالیات انتقالی ۵۰

مالیات پرداختنی ۲۵۰

برای تعیین سود حسابداری، برخی مخارج در دوره‌ی وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شوند. ولی در تعیین سود مشمول مالیات ممکن است واحد تجاری دوره‌های بعد مجاز به کاهش در سود مشمول مالیات (یا افزایش زبان مالیاتی) نباشد. تفاوت بین مبنای مالیاتی این مخارج، یعنی مبلغی که مراجع مالیاتی آن را به عنوان کاهنده‌ی سود مشمول مالیات در دوره‌های آتی مجاز می‌دانند و مبلغ دفتری صفر، تفاوت موقتی کاهنده‌ی مالیات است که منجر به ایجاد دارایی مالیات انتقالی می‌شود. در این باره می‌توان به هزینه‌های تاسیس و قبل از بهره‌برداری اشاره کرد، که طبق استانداردهای حسابداری در دوره‌ی وقوع هزینه می‌شوند ولی در راستای ضوابط می‌تواند با عمر مفید ۱۰ ساله مستهلک شود.

هنگامی که واحد تجاری ارزیابی می‌کند که آیا سود مشمول مالیاتی وجود خواهد داشت که بتواند در مقابل آن، تفاوت موقتی کاهنده‌ی 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 نه. اگر قوانین مالیاتی چنین محدودیتی را تحمیل نکند، واحد تجاری تفاوت موقتی کاهنده‌ی مالیات را در ترکیب با سایر تفاوت‌های موقتی کاهنده‌ی مالیات ارزیابی می‌کند. با وجود این، اگر قوانین مالیاتی استفاده از زبان‌ها را در مقابل انواع خاصی از درآمدها محدود کند، تفاوت موقتی کاهنده‌ی مالیات تنها در ترکیب با سایر تفاوت‌های موقتی کاهنده‌ی مالیات از نوع مناسب، مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. با توجه به ضوابط مالیاتی ایران به نظر این مورد مصادیق با اهمیتی ندارد.

زبان‌های مالیاتی استفاده‌نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده‌نشده
دارایی مالیات انتقالی بابت انتقال زبان‌های مالیاتی

استفاده‌نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده‌نشده به دوره‌های آتی باید تا میزانی شناسایی شود که در مقابل زبان‌های مالیاتی استفاده‌نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده‌نشده، وجود درآمد مشمول مالیات قابل استفاده "محتمل" باشد. یعنی اگر شرکت انتظار درآمد مشمول مالیات در سنوات بعد ندارد، نباید دارایی مالیات انتقالی را تا زمان رفع این احتمال شناسایی کند.

معیارهای شناخت دارایی‌های مالیات انتقالی که از انتقال زبان‌های مالیاتی استفاده‌نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده‌نشده به دوره‌های آتی ناشی می‌شود، با معیارهای شناخت دارایی‌های مالیات انتقالی ناشی از تفاوت‌های موقتی کاهنده‌ی مالیات یکسان است. با وجود این، وجود زبان‌های مالیاتی استفاده‌نشده، شواهد قوی از نبود سودهای مشمول مالیات آتی است. بنابراین، هنگامی که واحد تجاری سابقه‌ی زبان داشته باشد، دارایی مالیات انتقالی ناشی از زبان‌های مالیاتی استفاده‌نشده یا اعتبارهای مالیاتی استفاده‌نشده را تنها تا میزانی شناسایی می‌کند که تفاوت‌های موقتی مشمول مالیات به اندازه‌ی کافی وجود داشته باشد، یا شواهد متقاعدکننده‌ی دیگری مبنی بر در دسترس بودن سود مشمول مالیات قابل استفاده در آینده در مقابل زبان‌های مالیاتی استفاده‌نشده یا اعتبارهای مالیاتی استفاده‌نشده موجود باشد. در چنین شرایطی، افشای مبلغ دارایی مالیات انتقالی و ماهیت شواهد پشتیبان شناخت آن الزامی است.

بررسی مجدد دارایی‌های مالیات انتقالی شناسایی‌نشده

واحد تجاری در پایان هر دوره‌ی گزارشگری، دارایی‌های مالیات انتقالی شناسایی‌نشده را دوباره 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

سودهای مشمول مالیات آتی امکان‌پذیر باشد. برای مثال، بهبود شرایط تجاری ممکن است این احتمال را که واحد تجاری بتواند به منظور احراز معیارهای شناخت، سود مشمول مالیات کافی در آینده ایجاد کند، افزایش دهد. یعنی انتظار وجود درآمد مشمول مالیات آتی محتمل باشد.

اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌های مالیات جاری و انتقالی

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

دارایی‌ها و بدهی‌های مالیات انتقالی نیز باید به نرخ‌های مالیاتی قابل اعمال در دوره‌ای که انتظار می‌رود دارایی باز یافت یا بدهی تسویه شود، اندازه‌گیری شود. این اندازه‌گیری مبتنی بر نرخ‌های مالیاتی (و قوانین مالیاتی) لازم‌الاجرا تا پایان دوره‌ی گزارشگری است. البته با توجه به ضوابط مالیاتی ایران به دلیل عدم وجود نرخ شناور مالیاتی این مورد کمتر اتفاق می‌افتد.

اندازه‌گیری بدهی‌های مالیات انتقالی و دارایی‌های مالیات انتقالی باید بازتابی از آثار مالیاتی باشد که از شیوه‌ی مورد انتظار واحد تجاری در پایان دوره‌ی گزارشگری برای باز یافت یا تسویه‌ی مبلغ دفتری دارایی‌ها و بدهی‌ها پیروی می‌کنند.

به رغم این که دارایی و بدهی مالیات انتقالی در صورت وضعیت مالی باید بلندمدت طبقه‌بندی شوند، ولی نباید تنزیل شوند. زیرا تعیین دارایی‌های

مالیات انتقالی و بدهی‌های مالیات انتقالی بر مبنای تنزیل شده به‌گونه‌ای قابل اتکا مستلزم برنامه‌ریزی تفصیلی برای زمان‌بندی برگشت هر تفاوت موقتی است. در بسیاری از موارد، تهیهی این برنامه‌ی زمانی غیرعملی یا بسیار پیچیده است. بنابراین، الزامی کردن تنزیل دارایی‌های مالیات انتقالی و بدهی‌های مالیات انتقالی مناسب نیست. مجاز دانستن (نه ملزم کردن) تنزیل منجر به دارایی‌های مالیات انتقالی و بدهی‌های مالیات انتقالی می‌شود که بین واحدهای تجاری قابل مقایسه نیستند. بنابراین، این استاندارد تنزیل دارایی‌های مالیات انتقالی و بدهی‌های مالیات انتقالی را الزامی یا مجاز نمی‌داند.

مبلغ دفتری دارایی مالیات انتقالی باید در پایان هر دوره‌ی گزارشگری 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 کاهش‌هایی باید در صورتی برگشت داده شود که وجود سود مشمول مالیات به میزان کافی محتمل باشد. مثلاً شرکتی که انتظار نمی‌رود درآمد مشمول مالیات داشته باشد نباید تا زمانی که انتظار وجود سود مشمول مالیات آتی برای آن محتمل باشد، دارایی مالیات انتقالی را شناسایی کند.

تهاتر دارایی‌های مالیات جاری و بدهی‌های مالیات جاری

واحد تجاری دارایی‌های مالیات جاری و بدهی‌های مالیات جاری را تنها باید در صورتی تهاتر کند که: **■ حق قانونی برای تهاتر مبالغ شناسایی شده داشته باشد؛ و**

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

با وجود این که دارایی‌های مالیات جاری و

بدهی‌های مالیات جاری جداگانه شناسایی و اندازه‌گیری می‌شوند، در پاره‌ای موارد ممکن است در صورت وضعیت مالی تهاتر شوند. واحد تجاری، به طور 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 یک جا انجام دهد.

در صورت‌های مالی تلفیقی نیز تنها در صورتی دارایی مالیات جاری یک واحد تجاری گروه با بدهی مالیات جاری واحد تجاری دیگر گروه تهاتر می‌شود که واحدهای تجاری مورد نظر حق قانونی دریافت یا پرداخت یک جای 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 کنند.

تهاتر دارایی‌های مالیات انتقالی و بدهی‌های مالیات انتقالی

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

■ حق قانونی برای تهاتر دارایی‌های مالیات جاری با بدهی‌های مالیات جاری داشته باشد؛ و
■ 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 متفاوت مشمول مالیات که قصد دارند در هر یک از دوره‌های آتی که انتظار می‌رود مبالغ بااهمیت بدهی‌های مالیات انتقالی یا دارایی‌های مالیات انتقالی باز یافت یا تسویه شود، بدهی‌های مالیات جاری و دارایی‌های مالیات جاری را بر مبنای

خالص تسویه کنند، یا باز یافت دارایی‌ها و تسویه‌ی بدهی‌ها را هم‌زمان انجام دهند.

افشائیات

هزینه‌ی (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. اجزای عمده‌ی هزینه‌ی (درآمد) مالیات باید جداگانه افشا شود. این اجزاء می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

■ هزینه مالیات جاری (درآمد مالیات جاری)؛
■ هرگونه تعدیل شناسایی شده طی دوره بابت مالیات جاری دوره‌های قبل؛

■ مبلغ هزینه‌ی مالیات انتقالی (درآمد مالیات انتقالی) مربوط به ایجاد و برگشت تفاوت‌های موقتی؛

■ مبلغ هزینه‌ی مالیات انتقالی (درآمد مالیات انتقالی) مربوط به تغییر در نرخ‌های مالیات یا وضع مالیات‌های جدید؛

■ مبلغ مزایای ناشی از زیان مالیاتی شناسایی نشده‌ی قبلی، اعتبار مالیاتی یا تفاوت‌های موقتی شناسایی نشده‌ی دوره‌ی قبل که برای کاهش هزینه‌ی مالیات جاری استفاده می‌شود؛

■ مبلغ مزایای ناشی از زیان مالیاتی شناسایی نشده‌ی قبلی، اعتبار مالیاتی یا تفاوت‌های موقتی شناسایی نشده‌ی دوره‌ی قبل که برای کاهش هزینه‌ی مالیات انتقالی استفاده می‌شود؛

■ هزینه‌ی مالیات انتقالی ناشی از کاهش یا برگشت کاهش قبلی دارایی مالیات انتقالی؛ و

■ مبلغ هزینه‌ی مالیات (درآمد مالیات) مربوط به آن دسته از تغییر در رویه‌های حسابداری و اشتباهات که طبق استاندارد حسابداری ۳۴، به دلیل این که نمی‌توان آن‌ها را با تسری به گذشته به حساب منظور کرد، در صورت سود و زیان منظور می‌شوند.

موارد زیر نیز باید جداگانه افشا شود:

■ مجموع مالیات جاری و مالیات انتقالی مربوط به اقلامی که به طور مستقیم در حقوق مالکانه منظور شده‌اند؛

■ مبلغ مالیات بر درآمد مربوط به هر یک از اجزای سایر اقلام سود و زیان جامع.

■ توضیح ارتباط بین هزینه‌ی مالیات (درآمد مالیات) و سود حسابداری به یک یا هر دو شکل زیر:

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

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

■ توضیح تغییر در نرخ(های) مالیات قابل اعمال در مقایسه با دوره‌ی حسابداری قبل؛

■ مبلغ (و تاریخ انقضا، در صورت وجود) تفاوت‌های موقتی کاهنده‌ی مالیات، زیان‌های مالیاتی استفاده‌نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده‌نشده که در صورت وضعیت مالی، برای آن‌ها دارایی مالیات انتقالی شناسایی نشده است؛

■ 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؛

■ در ارتباط با هر نوع تفاوت موقتی، و در ارتباط با هر نوع زیان مالیاتی استفاده‌نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده‌نشده؛

۱- مبلغ دارایی‌های مالیات انتقالی و بدهی‌های مالیات انتقالی شناسایی شده در

صورت وضعیت مالی برای هر دوره‌ی ارائه‌شده؛

۲- مبلغ درآمد مالیات انتقالی یا هزینه‌ی 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؛

■ در ارتباط با عملیات متوقف‌شده، هزینه‌ی مالیات مربوط به:

۱- سود یا زیان توقف؛ و

۲- سود یا زیان حاصل از فعالیت‌های عادی عملیات متوقف‌شده طی دوره، همراه با مبالغ متناظر برای هر یک از دوره‌های قبلی ارائه‌شده.

■ مبلغ آثار مالیاتی سود تقسیمی به سهامداران واحد تجاری که پیش از تایید صورت‌های مالی برای انتشار، پیشنهاد یا اعلام شده است، ولی به عنوان بدهی در صورت‌های مالی شناسایی نشده است.

■ اگر ترکیب تجاری که واحد تجاری در آن واحد تحصیل‌کننده است، موجب تغییر در مبلغ دارایی مالیات انتقالی شناسایی شده پیش از تحصیل شود، مبلغ آن تغییر؛ و

■ اگر مزایای مالیات انتقالی تحصیل‌شده در ترکیب تجاری در تاریخ تحصیل شناسایی نشده باشد، ولی پس از تاریخ تحصیل شناسایی شود، توصیف رویداد یا تغییر در شرایطی که موجب شناسایی مزایای مالیات انتقالی شده است.

■ واحد تجاری مبلغ دارایی مالیات انتقالی و ماهیت شواهد پشتیبان شناخت آن را در صورتی باید افشا کند که:

■ 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

■ واحد تجاری در دوره‌ی جاری یا دوره قبل، در حوزه‌ی مقرراتی که دارایی مالیات انتقالی به آن مربوط است، متحمل زیان شده باشد.

واحد تجاری هرگونه بدهی احتمالی یا دارایی احتمالی مربوط به مالیات را طبق استاندارد حسابداری شماره ۴ "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 دوره‌ی گزارشگری تصویب یا اعلام شود، واحد تجاری هرگونه اثر بااهمیت این تغییرات بر دارایی‌ها و بدهی‌های مالیات جاری و انتقالی را افشا می‌کند. ■

پی‌نوشت‌ها:

1- IAS 12 Income Taxes

منابع:

- کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری (۱۳۹۸)، استاندارد حسابداری شماره ۳۵ "مالیات بر درآمد"، چاپ بیست و نه، تهران، سازمان حسابرسی
- بزرگ اصل، موسی (۱۳۹۳)، راهنمای به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۲: مالیات بر درآمد، چاپ اول، تهران، سازمان حسابرسی (نشریه‌ی شماره‌ی ۲۰۴)

حمیدخادم: حسابدار رسمی، دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد