



Present A Framework for Income Tax Accounting in Iran

Mahtab Jahromi¹, Bita Mashyekhi^{*2}

1. Corresponding author, PhD in Accounting, Department of Accounting, Faculty of Management, University of Tehran, Iran. mahtab.jahromi@gmail.com
2. Associate Professor of Accounting, Department of Accounting, Faculty of Management, University of Tehran, Iran. mashaykhi@ut.ac.ir

ARTICLE INF	ABSTRACT
Received: 2021-05-22 Accepted: 2022-01-21	Move of the standard setters in Iran towards the employment of international financial reporting standards and the importance of the role of tax laws in accounting in Iran have given attention to the theoretical aspects of accounting for income tax. In this regard, in this research, different approaches to tax accounting on income from theoretical and historical aspects have been investigated and the most important components of each approach, according to the research literature, have been extracted and submitted to 52 questionnaires. A questionnaire was arranged in three areas: allocation or non-allocation approach (30 items), different approaches to allocation (46 items), and disclosure cases (13 items). The results show that the allocation approach (versus the non-allocation approach), comprehensive allocation approaches, and balance sheet approaches (versus partial allocation and income approaches) to the first and second and eleventh categories of disclosure in the third area (Disclosure) was confirmed.
* Corresponding author: Bita Mashyekhi Associate Professor of Accounting, Department of Accounting, Faculty of Management, University of Tehran, Iran. mashaykhi@ut.ac.ir	

1-Introduction

Financial accounting refers to the principles of recognition and measurement that the company uses in preparing its annual reports, i.e., determining the accounting profit and loss of the period. In contrast, tax accounting refers to the set of recognition and measurement rules that a company uses in preparing its tax return, that is, in determining the taxable profit (or tax loss) of the period. These rules are set by the tax authorities

and determine the income tax paid by the company .Differences in tax laws and accounting rules cause the pre-tax profit in the financial statements to be different from the taxable profit under the tax law. Differences between taxable profit and profit before accounting tax can be divided into two general categories: permanent differences and temporary differences. Permanent differences are items of income, expense, or profit and loss that are reported for accounting purposes but are never included in the calculation of taxable profit. Temporary differences arise when the tax base of an asset or liability is different from its carrying amount in the financial statements. In other words, temporary differences can be seen as components of accounting profit that are included in the calculation of taxable profit but in a different period from the period recognized for financial reporting. Income tax allocation is the result of the same difference in the reflection of an income or expense item in the financial statements against the tax return. Different allocation approaches along with justifications for each approach are examined in this study. The issue of allocation is one of the most important issues of the last 70 years of accounting.

2- Research Questions

The main question of this research is: What is the appropriate framework for income tax accounting in Iran?

3- Methods

From the perspective of purpose, the present study is on the one hand, in the category of descriptive research and on the other hand, in the group of exploratory research. One of the most common research strategies is survey, which is also of this type. In terms of implementation outcome, this research is an applied research, because it is an attempt to answer one (or more) problems in the real world. Also, in order to collect data and according to the nature of the question ahead, a questionnaire tool has been used. In the present study, in order to answer the main research question regarding the appropriate income tax accounting framework in Iran, the electronic questionnaire - and face-to-face questionnaire in very limited cases - has been used. In order to design a questionnaire in this study, the researcher first studied valid texts in the field of income tax accounting methods to get acquainted with the various methods, the strengths and weaknesses of each of them and the views of critics and supporters of each approach. Then,

based on the research literature and the opinion of accounting experts, questionnaire items have been compiled. The resulting questionnaire includes introduction, contextual variables (such as age, gender, level of education, specialization and work experience), and three separate sections on statements related to the main research topic. The first part of the statements contains 30 items to measure the respondents' views on the allocation or non-allocation of income tax, in which the respondents must express their views in a five-point Likert scale from strongly agree to strongly disagree. The second part of the statements includes 46 items to measure the respondents' views on income tax accounting approaches from various aspects (such as comprehensive allocation versus partial allocation, net tax approach, balance sheet approach versus profit and loss approach), which is similar to the first part. It is possible to provide answers in the form of a five-point Likert scale from strongly agree to strongly disagree. It is worth noting that in order to reduce the respondents' bias, the propositions related to different approaches have not been separated from each other. Also, some propositions are designed in such a way that it is possible to derive a hybrid approach. The third section of the statements contains 13 items to gauge respondents' views on the presentation and disclosure of income tax information in the financial statements. In order to collect questionnaire data, more than 220 questionnaires were distributed electronically and 8 questionnaires were distributed in person, of which, a total of 52 questionnaires were received.

4- Results

The results show that the allocation approach (versus the non-allocation approach), comprehensive allocation approaches, and balance sheet approaches (versus partial allocation and income approaches) to the first and second and eleventh categories of disclosure in the third area (disclosure) were confirmed.

5- Discussion and Conclusion

Comparison of the results of this study with international standards shows that the creation of combined approaches, the use of different tax rates for items that are first reflected in the tax return and then financial statements and vice versa, disclosures, and agreement with the reduction of transfer tax items, are one of the cases that is different from the international financial reporting standards (International Accounting Standard No. 12)

and shows the opinion of domestic experts and can be a guide for the standardization body in setting a new standard or making amendments to the standard.

Keywords: Income Tax Accounting, Tax Allocation, Tax Measurement, Tax Disclosure



ارائه چارچوبی برای حسابداری مالیات بر درآمد در ایران

مهتاب جهرومی^۱، بیتا مشایخی^{۲*}

چکیده: حرکت نهاد استانداردگذار در ایران به سمت به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، و اهمیت نقش قوانین مالیاتی در حسابداری در ایران، توجه به ابعاد نظری بحث حسابداری مالیات بر درآمد را بیش از پیش با اهمیت نموده است. در همین راستا، در این پژوهش که طی سال‌های ۱۳۹۶ و ۱۳۹۷ انجام گرفت، رویکردهای مختلف حسابداری مالیات بر درآمد از ابعاد نظری و تاریخی مورد بررسی قرار گرفته و مهم‌ترین مولفه‌های هر رویکرد، با توجه به ادبیات پژوهش، استخراج و با استفاده از روش پیمایشی و پرسشنامه، به ۵۲ صاحب‌نظر ارائه گردیده است. پرسشنامه در سه حوزه: رویکرد تخصیص یا عدم تخصیص (۳۰ گویه)، رویکردهای مختلف در تخصیص (۴۶ گویه)، و موارد افشا (۱۳ گویه) تنظیم گردیده است. نتایج نشان می‌دهد که رویکرد تخصیص (در مقابل رویکرد عدم تخصیص)، رویکردهای تخصیص جامع و ترازنامه‌ای (در مقابل رویکردهای تخصیص جزئی و سود و زیانی) در مورد بخش‌های اول و دوم و یازده نوع افشا در خصوص حوزه سوم (افشا) تایید شد. این نتایج برای نهاد استانداردگذار می‌تواند سودمند باشد.

کلیدواژه‌ها: حسابداری مالیات بر درآمد، تخصیص مالیات، اندازه‌گیری مالیات، افشای دارایی‌ها و بدهی‌های مالیاتی.

۱. مقدمه

اولین بار بنجامین فرانکلین بود که گفت: "درباره قطعی بودن هیچ چیز در این دنیا نمی‌توان سخن گفت، به جز مرگ و مالیات" (گیلن و هگارتی، ۲۰۰۷). گریزناپذیری و اهمیت وصول کارای مالیات‌ها در دوران حاضر به همان اندازه موضوع با اهمیتی است که در عصر فرانکلین بود. امروزه نیز مشابه ۲۰۰ سال گذشته، هسته مرکزی هر سیستم کارای مالیاتی، یک

mahtab.jahromi@gmail.com

۱. دکتری حسابداری دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران

mashaykhi@ut.ac.ir

۲. دانشیارگروه حسابداری دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران (نویسنده مسئول)،

پذیرش: ۱۴۰۰/۱۱/۱۶

اصلاحات: ۱۴۰۰/۹/۳۰

دریافت: ۱۴۰۰/۳/۱۸

چارچوب اندازه‌گیری مناسب برای محاسبه درآمدها و بدهی‌های مالیاتی است. چارچوب اندازه‌گیری و محاسبه درآمدها به همان اندازه که برای متخصصان مالیاتی حائز اهمیت است، برای حسابداران مالی نیز مهم است. تقریباً تمام چارچوب‌های اندازه‌گیری مالیات تا حدی از صورت‌های مالی شرکت‌ها برای محاسبه مالیات استفاده می‌کنند. این ارتباط بین حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی به همان اندازه که اجتناب‌ناپذیر است، پیچیده و چالش برانگیز نیز هست. حسابداری مالی به اصول شناخت و اندازه‌گیری اشاره دارد که شرکت در تهیه گزارشات سالانه خود، یعنی تعیین سود و زیان حسابداری دوره، به کار می‌گیرد. در مقابل، حسابداری مالیاتی به مجموعه قواعد شناخت و اندازه‌گیری اشاره دارد که شرکت در تهیه اظهارنامه مالیاتی خود، یعنی در تعیین درآمد مشمول مالیات (یا زیان مالیاتی) دوره به کار می‌بندد. این قواعد توسط مراجع مالیاتی وضع شده و مالیات بر درآمد پرداختی توسط شرکت را مشخص می‌کنند (گیلن و هگارتی، ۲۰۰۷). تفاوت در قوانین مالیاتی و قواعد حسابداری موجب می‌شود تا سود قبل از کسر مالیات در صورت‌های مالی با سود مشمول مالیات طبق قوانین مالیاتی متفاوت باشد. در نتیجه، مالیات پرداختی/پرداختنی در یک سال معین کاملاً منعکس کننده پیامد مالیاتی رویدادها و معاملات انعکاس یافته در صورت سود و زیان (طبق استانداردهای حسابداری) همان سال نخواهد بود. حال سوال پیش رو این است که در صورت‌های مالی با مالیات و تفاوتی که قوانین با استانداردهای حسابداری دارند چگونه باید رفتار کرد؟ یافتن پاسخ این سوال طی دهه‌های متوالی منجر به ارائه رویکردهای مختلفی برای حسابداری مالیات بر درآمد شده است. حال آن‌که نبود استاندارد مالیات بر درآمد در مجموعه استانداردهای حسابداری ایران و اولویت قانون در تعیین برخی اقلام صورت‌های مالی موجب شده است تا صورت سود و زیان و ترازنامه شرکت‌های ایرانی آمیزه‌ای از ارقام محاسبه شده طبق استانداردها و قوانین باشد. مساله اصلی این پژوهش نیز به شرح ذیل است: چارچوب مناسب حسابداری مالیات بر درآمد در ایران کدام است؟ لذا در این پژوهش، با نگاه نظری و تاریخی، رویکردهای مختلف حسابداری مالیات بر درآمد بررسی و با تنظیم ۸۹ گویه در سه حوزه رویکرد تخصیص یا عدم تخصیص، رویکردهای مختلف حسابداری مالیات بر درآمد و موارد افشای مرتبط با این حوزه، از ۵۲ صاحب‌نظر مورد پرسش قرار گرفته است و پس از آزمون فرضیه‌های طراحی شده، رویکردی که از نظر آن‌ها برای شرایط داخلی مناسب باشد، استخراج شده است.

در ادامه ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش و سپس روش پژوهش شامل نحوه گردآوری داده‌ها و تحلیل آن‌ها، نحوه آزمون فرضیه‌ها و نتایج ارائه خواهد شد و در نهایت نیز پیشنهادهای و محدودیت‌های پژوهش ارائه می‌گردد.

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

به طور خلاصه، تفاوت‌های بین سود مشمول مالیات و سود قبل از کسر مالیات حسابداری را می‌توان در دو طبقه کلی جای داد: تفاوت‌های دائمی و تفاوت‌های موقتی. تفاوت‌های دائمی اقلامی از درآمد، هزینه، یا سود و زیان‌های غیر عملیاتی هستند که برای اهداف حسابداری گزارش می‌شوند اما هرگز در محاسبه‌ی سود مشمول مالیات وارد نمی‌شوند. تفاوت‌های موقتی هنگامی ایجاد می‌شوند که مبنای مالیاتی یک دارایی یا بدهی متفاوت از ارزش دفتری آن در صورت‌های مالی باشد. به بیان دیگر، تفاوت‌های موقت را می‌توان به صورت اجزایی از سود حسابداری دید که در محاسبه‌ی سود مشمول مالیات وارد می‌شوند اما در دوره‌ای متفاوت از دوره‌ای که برای گزارشگری مالی شناسایی می‌شوند. تخصیص مالیات بر درآمد حاصل همین تفاوت در زمان انعکاس یک قلم درآمد یا هزینه در صورت‌های مالی در مقابل اظهارنامه مالیاتی است. در ادامه عمده رویکردهای مختلف در حسابداری مالیات بر درآمد و ویژگی‌های اصلی آن‌ها که توسط گروه مشاوره گزارشگری مالی اروپا و شورای گزارشگری مالی (گروه مشاوره گزارشگری مالی اروپا و شورای گزارشگری مالی^۱، ۲۰۱۱) جمع‌آوری گردیده، ارائه و سپس به پیشینه پژوهش پرداخته می‌شود.

۲-۱. رویکرد مالیات جاری

تحت این رویکرد که گاهی با عنوان "رویکرد مالیات پرداختنی جاری"^۲ نیز مورد اشاره قرار می‌گیرد، فقط هزینه مالیات جاری، یعنی مبلغی که بر مبنای سود دوره جاری و مطابق قواعد تعیین شده توسط مراجع مالیاتی تعیین می‌شود، در صورت‌های مالی شناسایی می‌شود. در نتیجه، برآورد مبلغ مالیات جاری روی هزینه‌هایی که در حساب سود و زیان نمایش می‌یابد، تاثیر می‌گذارد. در این رویکرد تلاشی برای تخصیص آثار مالیاتی تفاوت‌های زمانی نمی‌شود. برای مثال، زمانی که برای اهداف مالیاتی از استهلاک تسریعی استفاده می‌شود و در یک دوره-

ی حسابداری مزیت مالیاتی بیشتری نسبت به رقم ثبت شده برای اهداف حسابداری دریافت می‌شود، هیچ بدهی‌ای شناسایی نمی‌شود و این وضعیت در دوره بعدی عکس خواهد بود. فرض حسابداری رویکرد مالیات جاری این است که در پایان دوره‌ی گزارشگری چنین بدهی وجود ندارد و این‌گونه استدلال می‌کند که گرچه انتظار می‌رود هزینه‌های مالیات آتی بالاتر از حد نرمال باشد اما این مهم مشروط به رویدادهای آتی است، نظیر کسب سود و عدم تغییر قوانین مالیاتی پیش از بازگشت مورد انتظار (گروه مشاوره گزارشگری مالی اروپا و شورای گزارشگری مالی، ۲۰۱۱). در نتیجه، بدهی مالیاتی که تحت این رویکرد در ترازنامه گزارش می‌شود، شامل مالیات بر درآمد دوره‌های جاری و پیشین منهای مبالغ پرداخت شده بابت این مالیات‌ها خواهد بود. چنانچه مبالغ پرداخت شده بابت مالیات مازاد بر بدهی مربوطه باشد، این رقم مازاد به عنوان دارایی گزارش می‌شود (ارنست اند یانگ، ۲۰۱۵).

از نظر طرفداران این رویکرد، این روش حسابداری با گزارش مبلغ مالیاتی که بابت سود شرکت دقیقاً قابل پرداخت است، معنادارترین اطلاعات را در خصوص اثر مالیاتی سود سال جاری فراهم می‌کند. همچنین، روشن‌ترین مزیت این روش را شاید بتوان سادگی آن دانست (گروه مشاوره گزارشگری مالی اروپا و شورای گزارشگری مالی، ۲۰۱۱).

به عقیده‌ی مخالفان تخصیص مالیات حتی در صورت پذیرش این‌که مالیات‌ها نوعی هزینه کسب و کار هستند، تخصیص مالیات بر درآمد به شیوه‌ای مشابه سایر هزینه‌ها مناسب نیست، زیرا هزینه‌ها بهای ایجاد درآمد را می‌سازند اما مالیات بر درآمد هیچ درآمدی ایجاد نمی‌کند. همچنین، بدهی مالیاتی انتقالی با تعریف بدهی مطابقت ندارد زیرا برخلاف سایر بدهی‌های شناسایی شده برای اهداف گزارشگری مالی، هیچ قرارداد روشن یا ضمنی بین واحد گزارشگر و دولت وجود ندارد. به همین دلیل، در هیچ نقطه‌ی زمانی در عمر واحد تجاری دولت بابت بدهی مالیاتی انتقالی ادعایی نسبت به دارایی‌های واحد تجاری ندارد (کالی و همکاران، ۲۰۱۰).

۲-۲. رویکرد تعدیل بها

رویکرد تعدیل بها^۲ که با نام رویکرد خالص از مالیات^۳ نیز شناخته می‌شود، مبتنی بر این فرض است که تفاوت‌های زمانی (یا تفاوت‌های موقتی) منجر به دارایی‌ها یا بدهی‌های مالیاتی انتقالی نمی‌شوند بلکه آن‌ها بر ارزش دفتری دارایی‌ها یا بدهی‌های مبنایشان اثر می‌گذارند

(هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری^۵، ۲۰۱۶). برای مثال، مبلغ حساب‌های دریافتی ناشی از فروش اقساطی بابت مشمول مالیات بودن دریافت‌های وجه نقد در سال‌های آتی - زمانی که مطالبات وصول می‌شوند - کاهش داده می‌شود (هیات استانداردهای حسابداری مالی^۶، ۱۹۹۲).

طبق این دیدگاه یک دارایی دو جریان مجزا از منافع فراهم می‌کند:

(۱) توانایی آن در ارائه خدمت: توانایی درآمدزایی یا کاهش هزینه ناشی از استفاده بهره‌ور؛

۹

(۲) حق کسب مزایای مالیاتی (کاهندگی مالیات).

چون این دو منفعت در یک دوره‌ی حسابداری مشترک تحقق نمی‌یابند لازم است تا بطور مجزا به حساب گرفته شوند. بنابراین، به موازات آن که قابلیت مالیات‌کاهی دارایی‌ها تحلیل می‌رود، بخشی از بهای تمام شده دارایی کاهش یافته و ارزش دفتری گزارش شده آن نیز تقلیل می‌یابد (هیات استانداردهای حسابداری مالی، ۱۹۹۲). به عنوان نمونه، زمانی که برای اهداف مالیاتی از استهلاک تسریعی استفاده می‌شود، حق کسب مزایای مالیاتی سریع‌تر از توانایی ارائه خدمت توسط دارایی مصرف می‌شود. در نتیجه، زمانی که واحد تجاری بخشی از حق کسب مزایای مالیاتی را مصرف می‌کند، شرکت باید به جای شناسایی یک بدهی مالیاتی انتقالی جداگانه، با کاهش ارزش دفتری دارایی مربوطه آن مصرف را منعکس کند (هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری، ۲۰۱۶). استفاده از رویکرد خالص از مالیات برای دارایی‌های استهلاک پذیر به صورت یک فرآیند تخصیص بها نگریسته می‌شود (هیات استانداردهای حسابداری مالی، ۱۹۹۲). طرفداران رویکرد خالص از مالیات استدلال می‌کنند که این روش جنبه‌ی اقتصادی مالکیت یک دارایی کاهنده مالیات را منصفانه‌تر منعکس می‌کند (هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری، ۲۰۱۶).

انتقاد هیات استانداردهای حسابداری مالی به این رویکرد این است که تحت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی گاهی دارایی‌ها به ارزش منصفانه اظهار می‌شوند. بدیهی است زمانی که از ارزش‌های منصفانه استفاده می‌شود، مزایای مالیاتی کسب شده توسط واحد تجاری در گذشته و مزایایی که در آینده کسب خواهند شد، نامربوط هستند. مشکل دیگر آن است که برخی از تفاوت‌های زمانی را نمی‌توان با یک دارایی یا بدهی خاص تعیین کرد، مانند تفاوت‌های

زمانی ناشی از حسابداری مبنای نقدی برای اهداف مالیاتی و حسابداری مبنای تعهدی برای گزارشگری مالی، و روش حسابداری تکمیل قرارداد برای اهداف مالیاتی و روش درصد تکمیل برای حسابداری گزارشگری مالی. در نهایت این که گزارش دارایی‌ها و بدهی‌های واحد تجاری خالص از آثار مالیاتی‌شان درک وضعیت مالیاتی کلی واحد تجاری را دشوار می‌سازد (هیات استانداردهای حسابداری مالی، ۱۹۹۲).

۲-۳. رویکرد تفاوت‌های موقت

رویکرد تفاوت‌های موقت^۷ که با نام رویکرد بدهی ترازنامه محور^۸ یا رویکرد دارایی- بدهی^۹ نیز شناخته می‌شود، رویکرد زیربنای استانداردهای بین‌المللی حسابداری است. در IAS 12 تفاوت‌های موقت به این صورت تعریف شده است: "تفاوت بین ارزش دفتری یک دارایی یا بدهی در صورت وضعیت مالی و مبنای مالیاتی^{۱۰} آن". مبنای مالیاتی نیز بصورت "مبلغ منتسب به دارایی یا بدهی برای اهداف مالیاتی" تعریف می‌شود. در جایی که ارزش دفتری یک دارایی بالاتر از مبنای مالیاتی اش باشد، یک بدهی مالیاتی انتقالی شناسایی می‌شود. منطق رویکرد تفاوت‌های موقت متکی بر این فرض است که گزارش یک دارایی دلالت دارد بر این که مبلغ اظهارشده‌ی آن قابل بازیافت است و هرگونه پیامد مالیاتی ناشی از بازیافت آن با نرخ مالیات قانونی خواهد بود. بنابراین، اگر بازیافت یک دارایی منجر به هزینه مالیاتی بزرگ‌تری نسبت به زمانی شود که آن دارایی کاملاً کاهنده مالیات است، ثبت یک بدهی الزامی است (گروه مشاوره گزارشگری مالی اروپا و شورای گزارشگری مالی، ۲۰۱۱). معکوس شدن تفاوت‌های موقتی کاهنده مالیات منجر به کاهش سود مشمول مالیات دوره‌های آتی می‌شود؛ اما واحد تجاری تنها زمانی دارایی‌های مالیاتی انتقالی را شناسایی می‌کند که وجود سود مشمول مالیات در مقابل تفاوت‌های موقتی کاهنده مالیات محتمل باشد (سازمان حسابرسی، ۱۳۹۵).

تحت این رویکرد، آثار مالیاتی با نرخ‌های مالیاتی قابل اعمال در زمانی که انتظار می‌رود ارزش دفتری یک دارایی (یا بدهی) قابل بازیافت (یا بازپرداخت) شود، اندازه‌گیری می‌شوند. مانده مالیات‌های معوق در ترازنامه برای بازتاب تغییر در نرخ مالیات یا تحمیل مالیات‌های جدید تعدیل می‌شوند. همچنین، در بکارگیری رویکرد تفاوت‌های موقت، استفاده از هر دو روش تخصیص جامع و جزئی می‌تواند ممکن باشد (هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری،

۲۰۱۶) که در حال حاضر، رویکرد تخصیص جامع در IAS 12 پذیرفته شده است (هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری، ۲۰۲۱).

به عقیده‌ی طرفداران رویکرد تفاوت موقت، برای ارائه‌ی منصفانه و کامل صورت‌های مالی ضروری است که دارایی‌ها و بدهی‌های حاصل از تفاوت‌های موقت در صورت‌های مالی شناسایی شوند. برای مثال، اگر ارزش دفتری یک دارایی بیش از مبنای مالیاتی آن باشد و هیچ بدهی شناسایی نشود، حامیان منطق رویکرد تفاوت‌های موقت استدلال خواهند کرد که خالص دارایی‌های واحد تجاری بیش از واقع ارائه شده است. چون رویکرد تفاوت‌های موقت تمام تفاوت‌های زمانی را پوشش می‌دهد، این رویکرد اطمینان می‌دهد که کل هزینه مالیات شناسایی شده در یک دوره با حاصل نرخ مالیات قانونی اعمال شده بر سود قبل از کسر مالیات، به استثنای اقلامی که هیچ پیامد مالیاتی ندارند، برابر است. این رابطه‌ی نسبتاً پایدار می‌تواند در برآورد نرخ موثر مالیاتی که در آینده بر سود شرکت قابل اعمال خواهد بود، سودمند باشد. به علاوه، ارزش دفتری دارایی‌ها و بدهی‌ها بطور عینی مشخص بوده و در اکثر موارد، مبنای مالیاتی آن‌ها نیز مشخص است. بنابراین، نیاز کمی به استفاده از قضاوت‌های ذهنی است (گروه مشاوره گزارشگری مالی اروپا و شورای گزارشگری مالی، ۲۰۱۱).

طبق نظر منتقدان این رویکرد، گرچه درست است که به میزانی که یک دارایی کاهنده مالیات نیست، هزینه مالیاتی آتی بیش‌تر از حالتی است که دارایی کاملاً کاهنده مالیات باشد، اما این بدان معنا نیست که در صورت عدم شناسایی یک بدهی مالیاتی انتقالی، ارزش دفتری خالص دارایی‌های شرکت بیش از واقع گزارش شده است (گروه مشاوره گزارشگری مالی اروپا و شورای گزارشگری مالی، ۲۰۱۱).

۴-۲. رویکرد اقلام تعهدی

بر اساس رویکرد اقلام تعهدی^{۱۱}، آثار مالیاتی تمام هزینه‌ها و درآمدها شناسایی می‌شود، صرف نظر از این‌که این آثار مالیاتی در وضع مالیات دوره جاری لحاظ می‌شوند یا در وضع مالیات دوره‌های آتی. بنابراین، هیچ تمایز بنیادینی بین مالیات انتقالی و مالیات جاری وجود ندارد، گرچه اطلاعات مربوط به وضع مالیات جاری به دلیل داشتن پیامدهای نقدی، احتمالاً افشا خواهد شد. نتیجه بکارگیری این رویکرد آن است که هزینه مالیات برابر است با بدهی

مالیاتی که از ضرب یک نرخ قانونی در سود قبل از مالیات هر سال حاصل می‌شود و بابت آثار مبادلاتی که هیچ پیامد مالیاتی به همراه ندارند و همچنین مالیات‌های دوره قبل و تنزیل تعدیل می‌شوند. این رویکرد همچنین الزام می‌کند که هر بخش از مالیات وضع شده برای دوره جاری که مربوط به درآمدها و هزینه‌های دوره بعد است در قالب یک دارایی یا بدهی در نظر گرفته شده و سپس در دوره‌ای که آن قلم مربوطه شناسایی می‌شود، دارایی یا بدهی مالیاتی باید به عنوان درآمد یا هزینه لحاظ گردند. در این جا از اصلاح "رویکرد اقلام تعهدی" برای این روش استفاده شده است تا تاکید شود که این روش صرفاً همان کاربرد مفهوم اقلام تعهدی برای تمام اثرات مالیاتی است (به جای آنکه فرایندی را فرض کنیم که در آن ابتدا یک هزینه به میزان مالیات دوره جاری شناسایی شده و سپس تعدیلاتی بر روی آن به دلیل تفاوت‌های زمانی انجام می‌گیرد). تأکید بر این که این روش از مفهوم اقلام تعهدی استفاده می‌کند، این نکته را برجسته می‌سازد که دارایی‌ها و بدهی‌ها تنها زمانی باید شناسایی شوند که صراحتاً دارای اثری بر جریان‌های نقدی دوره‌های آتی واحد تجاری باشند. بر اساس رویکرد اقلام تعهدی و همان‌گونه که مفهوم اقلام تعهدی ایجاب می‌کند، اثرات مالیاتی اندازه‌گیری به ارزش منصفانه^{۱۲} شناسایی می‌شوند. همچنین آثار مالیاتی مزادهای تجدید ارزیابی و تفاوت‌های تسعیر ارز خارجی که در سایر اقلام سود جامع گزارش می‌شوند (به دلیل آنکه آن‌ها نیز نوعی شناسایی درآمد هستند)، شناسایی می‌شوند. در مقابل، در این رویکرد برای تفاوت‌های موقتی که تفاوت زمانی نیستند، اثرات مالیاتی شناسایی نمی‌شود، مانند شناسایی اولیه دارایی در یک ترکیب تجاری به مبلغی مزاد بر مبنای مالیاتی آن دارایی. همچنین، تنزیل مبالغی که تأثیر فوری بر جریان‌های نقدی واحد تجاری نداشته و نشان دهنده‌ی افزایش یا کاهش در پرداخت مالیات در دوره‌های آتی هستند، با منطق رویکرد اقلام تعهدی سازگار است.

طرفداران رویکرد اقلام تعهدی بر این عقیده‌اند که اقلام تعهدی و پیش پرداخت‌های شناسایی شده بواسطه بکارگیری این رویکرد، با تعریف دارایی‌ها و بدهی‌های ارائه شده توسط چارچوب نظری IASB مطابقت دارند. از نظر آن‌ها، یک بدهی زمانی بوجود می‌آید که درآمد مشمول مالیاتی ایجاد شود و یک دارایی زمانی بوجود می‌آید که یک هزینه قابل قبول مالیاتی متحمل شود (گروه مشاوره گزارشگری مالی اروپا و شورای گزارشگری مالی، ۲۰۱۱).

۵-۲. تخصیص جامع در مقابل تخصیص جزئی

در تخصیص جامع، اثرات مالیاتی تمام تفاوت‌های موقت صرف نظر از زمان‌بندی یا احتمال معکوس پذیری‌شان تخصیص می‌یابد. در مقابل، تحت رویکرد تخصیص جزئی، تنها اعتبارات معوقی که در مجموع و بطور منطقی انتظار می‌رود در آینده قابل پیش‌بینی معکوس شوند، در دفاتر ثبت می‌شوند. هزینه مالیات بر درآمد در یکسال معین بصورت کل بهای مالیات قابل انتساب به عملیات آن سال تعریف می‌شود، بهایی که بصورت ناخالص یا تجمیعی در سال جاری و سالهای آتی علیه شرکت وضع می‌شود. بنابراین، اعتبار مالیاتی انتقالی بوضوح قابل تعریف به عنوان یک بدهی است. مانده حساب بدهی مالیاتی انتقالی بیانگر مبلغی است که باید در آینده پرداخت شود، رقمی که قابل انتساب به عملیات سال جاری و سالهای گذشته شرکت است (ولک و همکاران، ۲۰۱۶).

تعدد روش‌های حسابداری مالیات بر درآمد نشان می‌دهد روش مناسب حسابداری مالیات بر درآمد در صورت‌های مالی از جمله بحث برانگیزترین موضوعات ۷۰ سال اخیر بوده است. کمیته رویه‌های حسابداری (CAP)، هیئت اصول حسابداری (APB) و هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) همگی این موضوع را مورد توجه قرار داده‌اند.

با تصویب قانون مالیات شرکتی در سال ۱۹۰۹ و همچنین تصویب اصلاحیه شانزدهم قانون اساسی در ۱۹۱۳، مالیات بر درآمد به بخش دائمی نظام مالیاتی فدرال تبدیل شد. با این حال، منبع اصلی درآمدهای مالیاتی پیش از جنگ جهانی دوم، مالیات بر اموال بود. طی جنگ جهانی دوم افزایش نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها از ۱۹٪ به ۳۸٪ موجب شد تا مالیات بر درآمد اهمیت بیشتری یابد. به دنبال جنگ جهانی دوم، توسعه اقتصادی و افزایش تعداد سهامداران رخ داد و معیارهایی نظیر سود هر سهم اهمیت یافتند. این امر منجر به وارد کردن فشارهایی برای ارائه ارقام سود قابل مقایسه‌تر گردید. تأکید بر اندازه‌گیری مالیات بر درآمد منعکس‌کننده نگرانی عمومی درباره اندازه‌گیری سود طی این دوران بود. کمیته رویه‌های حسابداری در سال ۱۹۳۶ شکل گرفت و در سال ۱۹۳۸، اختیار صدور بیانیه به آن اعطا شد. اولین بیانیه‌ی این کمیته در سال ۱۹۳۹ منتشر شد که شامل پرداختن به مسأله‌ی تخصیص مالیات بود. جدول شماره ۱، برخی از مهم‌ترین پژوهش‌های انجام شده در حوزه مالیات بر درآمد را به تفکیک رویکردها - دوره‌های زمانی بطور خلاصه نشان می‌دهد.

جدول ۱: خلاصه پیشینه پژوهش

عصر FASB تا کنون - ۱۹۷۳	عصر APB ۱۹۵۹ - ۱۹۷۳	عصر CAP ۱۹۳۶ - ۱۹۵۹	رویکرد
رزنفیلد و دنت - ۱۹۸۳	فرمگن - ۱۹۶۳ درینک واتر و ادواردز - ۱۹۶۵	دیویدسن - ۱۹۵۸	عدم تخصیص
ویلر و گالیارت - ۱۹۷۴ نیر و ویگانت - ۱۹۸۱		پاول - ۱۹۵۹	تخصیص جزئی
بیرمن و دیکمن - ۱۹۷۴ دفلیز - ۱۹۸۳	دریک - ۱۹۶۲ بیرمن - ۱۹۶۳		روش خالص از مالیات
رزنفیلد - ۱۹۹۰	هیکس - ۱۹۶۳	شیلد - ۱۹۵۷	روش انتقالی
نرنبرگ - ۱۹۸۷		مونیتز - ۱۹۵۷	روش بدهی
گرال و لمکه - ۱۹۷۶ کیسینجر - ۱۹۸۶	ترامبل - ۱۹۶۳ پری - ۱۹۶۶ بلک - ۱۹۶۶		روش‌های ترکیبی

علاوه بر پژوهش‌های فوق، جریانی از پژوهش‌ها در حسابداری مالی به این مهم می‌پردازد که آیا مالیات‌های انتقالی ابزاری برای مدیریت سود هستند یا توانایی تعیین ارزش شرکت را داشته و به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی در ارزیابی وضعیت مالی شرکت‌ها کمک می‌کنند (گورلیتز و دابلر، ۲۰۲۱). زمینه‌ساز این دسته از پژوهش‌ها این است که با توجه به رویکرد پذیرفته شده در استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۲، مالیات‌های انتقالی نشان‌دهنده تحمل هزینه یا پرداخت نقدی محتمل مالیات در آینده هستند و بنابراین، حسابداری مالی برای مالیات‌های انتقالی مستلزم برآورد میزان عدم قطعیت و قضاوت مدیریت است (بروور و ناردینگ، ۲۰۱۸). نتایج بسیاری از پژوهش‌های انجام شده در این حوزه نشان می‌دهد ارقام مالیات انتقالی با ارزش شرکت در ارتباطند (مانند، هانلون و همکاران، ۲۰۱۴؛ باومان و شاول، ۲۰۱۶؛ جانستون و کاجر، ۲۰۱۶). همچنین، نتیجه پژوهش انجام شده توسط میر و همکاران (۲۰۲۱) نشان می‌دهد مبالغ مالیات انتقالی پیش‌بینی مالیات پرداختی آتی و هزینه مالیاتی آتی را بهبود می‌بخشد.

۳. روش‌شناسی پژوهش

سوال اصلی این پژوهش عبارت است از: چارچوب مناسب حسابداری مالیات بر درآمد در ایران کدام است؟ و بنابراین، هدف از انجام پژوهش، پاسخگویی به سوال فوق و یافتن رویکرد مناسب حسابداری مالیات بر درآمد، با استفاده از رویکرد نمونه برداری قضاوتی است، زیرا این شیوه تنها شیوه نمونه‌گیری است که می‌توان برای بدست آوردن اطلاعاتی که لازم است از افراد خاصی که دارای علم و دانش مربوطه هستند و می‌توانند اطلاعات مورد نظر را ارائه دهند، مورد استفاده قرار داد (دانایی فرد و همکاران، ۱۳۹۵). سوال پژوهش حاضر از منظر هدف، از یک سو در زمره پژوهش‌های توصیفی و از سوی دیگر، در گروه پژوهش‌های اکتشافی قرار می‌گیرد (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۶؛ به نقل از حافظ‌نیا، ۱۳۸۹). پژوهش اکتشافی زمانی انجام می‌گیرد که در مورد پدیده‌ای که پژوهشگر با آن روبه‌رو است، اطلاعات زیادی وجود ندارد یا اطلاعاتی در مورد این که چگونه مسائل مشابه یا موضوعات پژوهشی در گذشته حل شده‌اند، در اختیار ندارد. در حقیقت، مطالعات اکتشافی برای درک بهتر ماهیت مسأله‌ای انجام می‌شوند که در مورد آن بررسی‌های بسیار اندکی انجام شده است (دانایی فرد و همکاران، ۱۳۹۵). یکی از رایج‌ترین استراتژی‌های پژوهشی، پیمایش است که پژوهش حاضر نیز از این نوع می‌باشد. پیمایش عموماً برای برای مطالعه‌ی نگرش‌ها، باورها و عقاید مردم از طریق پاسخ آن‌ها به پرسش‌های مطرح شده استفاده می‌شود (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۶) و مجموعه ابزارهای مورد استفاده جهت گردآوری داده‌ها در این نوع پژوهش عبارتند از پرسشنامه، مصاحبه ساختارمند، مصاحبه عمیق، مشاهده و تحلیل محتوا (نایی، ۱۳۹۴). از منظر نتیجه‌ی اجرا، این پژوهش یک پژوهش کاربردی محسوب می‌شود، زیرا تلاشی در جهت پاسخ به یک (یا چند) مسأله مطرح در دنیای واقعی است.

همچنین، به منظور جمع‌آوری داده‌ها و برحسب ماهیت سوال پیش رو، از ابزار پرسشنامه استفاده شده است. در پژوهش حاضر، جهت پاسخگویی به سوال اصلی پژوهش در خصوص چارچوب مناسب حسابداری مالیات بر درآمد در ایران، از ابزار پرسشنامه الکترونیک و پرسشنامه حضوری در موارد بسیار محدود بهره گرفته شده است. به منظور طراحی پرسشنامه در این پژوهش، محقق ابتدا به مطالعه متون معتبر در زمینه روش‌های حسابداری مالیات بر درآمد پرداخته تا ضمن آشنایی با انواع روش‌ها، از نقاط قوت و ضعف هر یک از آن‌ها و دیدگاه

منتقدان و طرفداران هر رویکرد آگاهی یابد. سپس، با تکیه بر ادبیات پژوهش و نظر متخصصین حسابداری، اقدام به تدوین گویه‌های پرسشنامه شده است. پرسشنامه حاصل شامل مقدمه، متغیرهای زمینه‌ای (نظیر سن، جنس، سطح تحصیلات، تخصص و سابقه کار)، و سه بخش مجزا در خصوص گزاره‌های مربوط به موضوع اصلی پژوهش می‌باشد. بخش اول گزاره‌ها، شامل ۳۰ گویه جهت سنجش دیدگاه پاسخگویان در خصوص تخصیص یا عدم تخصیص مالیات بر درآمد است که افراد پاسخگو باید نظر خود را در یک طیف لیکرت پنج‌گانه از کاملاً موافق تا کاملاً مخالف مشخص نمایند. بخش دوم گزاره‌ها، شامل ۴۶ گویه جهت سنجش دیدگاه پاسخگویان در خصوص رویکردهای حسابداری مالیات بر درآمد از جنبه‌های مختلف (نظیر تخصیص جامع در مقابل تخصیص جزئی، رویکرد خالص از مالیات، رویکرد ترازنامه‌ای در مقابل رویکرد سود و زیانی) است که مشابه بخش اول، ارائه پاسخ‌ها در قالب یک طیف لیکرت پنج‌گانه از کاملاً موافق تا کاملاً مخالف امکان‌پذیر است. شایان ذکر است که جهت کاهش سوگیری پاسخ‌دهندگان، گزاره‌های مربوط به رویکردهای مختلف از یکدیگر تفکیک نشده‌اند. همچنین، برخی از گزاره‌ها به نحوی طراحی شده‌اند که امکان استخراج رویکردی ترکیبی امکان‌پذیر باشد. بخش سوم گزاره‌ها، شامل ۱۳ گویه جهت سنجش دیدگاه پاسخگویان در خصوص ارائه و افشای اطلاعات مربوط به مالیات بر درآمد در صورت‌های مالی است که مشابه بخش‌های قبل، ارائه پاسخ‌ها در قالب یک طیف لیکرت پنج‌گانه از کاملاً موافق تا کاملاً مخالف امکان‌پذیر است. دوره زمانی این پژوهش نیز سال ۱۳۹۶ و ۱۳۹۷ است.

۳-۱. جامعه و نمونه آماری

با توجه به موضوع تخصصی پژوهش حاضر، جامعه آماری شامل دانش‌آموختگان مقاطع کارشناسی ارشد و دکتری حسابداری (و از جمله اساتید و اعضای هیات علمی دانشگاه‌ها) است. به منظور نمونه‌گیری از جامعه فوق، از رویکرد نمونه‌برداری قضاوتی استفاده گردید. در این نوع نمونه‌برداری که از جمله نمونه‌برداری‌های غیراحتمالی و زیر شاخه‌ای از نمونه‌برداری هدفمند است، افرادی برای نمونه انتخاب می‌شوند که برای اطلاعات مورد نیاز، در بهترین موقعیت قرار دارند. به بیان دقیق‌تر، طرح نمونه‌برداری قضاوتی هنگامی مورد استفاده قرار می‌گیرد که طبقه محدودی از افراد دارای اطلاعاتی‌اند که پژوهشگر در جستجوی آن‌هاست. به منظور گردآوری داده‌های پرسشنامه‌ای، بیش از ۲۲۰ پرسشنامه بصورت الکترونیکی و تعداد ۸

پرسشنامه بصورت حضوری توزیع گردید که در مجموع تعداد ۵۲ پرسشنامه دریافت گردید. در صورت استفاده از پرسشنامه، باید از روایی و پایایی آن اطمینان حاصل نمود زیرا بدون ارزیابی روایی (اعتبار) و پایایی (قابلیت اعتماد) پرسشنامه، به کارگیری آن نتایج قابل اتکایی ارائه نمی‌کند (بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۶). بررسی روایی پرسشنامه معمولاً با شیوه دلفی و یا نظرخواهی از کارشناسان و صاحب‌نظران صورت می‌گیرد؛ به این صورت که تعدادی کارشناس، استاد و صاحب نظر در زمینه تخصصی شناسایی می‌گردد و سپس، پرسشنامه در اختیار آنان قرار گرفته و از آن‌ها سوال می‌شود که آیا سوالات پرسشنامه می‌توانند مفهوم مدنظر را به خوبی بیان نمایند (بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۵).

در پژوهش حاضر، پرسشنامه در اختیار ۷ نفر از صاحب نظران رشته حسابداری قرار داده شد و نظرات ۵ نفر از ایشان دریافت گردید. پس از اعمال پیشنهادات اصلاحی دریافت شده، پرسشنامه نهایی توزیع گردید. به علاوه، برای اندازه‌گیری هر یک از متغیرهای پژوهش، از چندین سوال مختلف استفاده شد که این کار نیز، روایی پرسشنامه را افزایش می‌دهد.

بررسی پایایی ابزار داده‌های گردآوری شده با پرسشنامه، معمولاً از طریق آزمون‌هایی مانند آلفای کرونباخ و تحلیل عاملی صورت می‌گیرد. آلفای کرونباخ بر همبستگی درونی بین سوالات تأکید دارد و علاوه بر سوالات دو گزینه‌ای (بله و خیر) برای سوالات چند گزینه‌ای (طیف لیکرت) نیز مورد استفاده قرار می‌گیرد. مقدار آلفای کرونباخ باید مثبت و بین ۰ تا ۱ باشد. چنانچه مقدار آلفا برای سوالات مربوط به هر متغیر بزرگ‌تر یا مساوی ۰/۷ باشد، پایایی در حد مطلوبی قرار دارد؛ و اگر مقدار آلفا بین ۰/۵ تا ۰/۷ باشد، پایایی در حد متوسط و به ازای آلفای کمتر از ۰/۵ پایایی ضعیف خواهد بود (بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۶). نتایج ارزیابی پایایی و همچنین تحلیل داده‌ها در ادامه ارائه گردیده است.

۲-۳. روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

در پرسشنامه طراحی شده در پژوهش حاضر، از طیف لیکرت پنج تایی استفاده شده است. به منظور کمی‌سازی (کدگذاری) گزینه‌های طیف لیکرت، از قاعده زیر استفاده گردید:

- در سوالاتی که پاسخ موافق بیانگر تایید متغیر مورد بررسی است، اعداد ۱ تا ۵ به ترتیب به پاسخ‌های کاملاً مخالف، تا حدی مخالف، بی نظر، تا حدی موافق و کاملاً موافق تخصیص

یافت.

- در سوالاتی که پاسخ مخالف بیانگر تایید متغیر مورد بررسی است، اعداد ۱ تا ۵ به ترتیب به پاسخ‌های کاملاً موافق، تا حدی موافق، بی نظر، تا حدی مخالف و کاملاً مخالف تخصیص یافت.

سپس، به منظور ارزیابی پایایی پرسشنامه، آلفای کرونباخ بر مبنای ۲۰ نمونه اولیه ارزیابی گردید، که نتایج آن به شرح جدول زیر است:

جدول ۲: نتایج ارزیابی پایایی پرسش‌نامه با استفاده از آلفای کرونباخ

پرسشنامه	موضوع مورد بررسی	تعداد گویه‌ها	شماره سوالات	آلفای کرونباخ
بخش اول گزاره‌ها	تخصیص یا عدم تخصیص مالیات بر درآمد	۳۰	۱ الی ۳۰	۰/۸۹
بخش دوم گزاره‌ها	رویکرد خالص از مالیات	۹	۱ الی ۹	۰/۷۷۲
	تنزیل یا عدم تنزیل مالیات‌های انتقالی	۲	۱۲ و ۲۲	۰/۷۵۵
	تخصیص جامع در مقابل تخصیص جزئی	۷	۱۸ الی ۲۴	۰/۷۱۴
	رویکرد ترازنامه‌ای در مقابل سود و زیانی	۴	۱۳، ۱۴، ۱۷ و ۲۵	۰/۲۲۱ -
	رویکرد ترکیبی یا واحد	۴	۳۱ الی ۳۳ و ۴۳	۰/۶۴۷
	نرخ اندازه‌گیری اقلامی که ابتدا در اظهارنامه انعکاس می‌یابند	۳	۳۷، ۳۹ و ۴۰	۰/۹۰۹
نرخ اندازه‌گیری اقلامی که ابتدا در صورت‌های مالی انعکاس می‌یابند	۳	۳۵، ۳۸ و ۴۱	۰/۷۰۲	

طبق جدول فوق، پایایی بخش اول گزاره‌ها و همچنین، اکثر زیرمجموعه‌های بخش دوم گزاره‌ها بیش از ۰/۷ بوده و در حد مطلوبی قرار دارد. در خصوص ارزیابی دیدگاه پاسخگویان در خصوص رویکرد ترازنامه‌ای (تفاوت‌های موقتی) در مقابل رویکرد سود و زیانی (رویکرد تفاوت‌های زمانی)، آلفای کرونباخ رقمی منفی گشت که نشان از همبستگی منفی بین پاسخ‌های داده شده به ۴ سوال نامبرده دارد. با توجه به این که کدینگ پاسخ‌ها به درستی انجام شده بود، به ناچار سه سوال ۱۳، ۱۷ و ۲۵ از تحلیل‌ها حذف گردید. به این ترتیب، در ادامه

ارزیابی دیدگاه صاحب نظران در خصوص موضوع مربوطه تنها با استفاده از سوال ۱۴ انجام خواهد گرفت. به علاوه، با توجه به این که سایر سوالات بخش دوم و همچنین سوالات بخش سوم گزاره‌ها (ارائه و افشا)، هر یک بصورت جداگانه مورد تحلیل و بررسی قرار می‌گیرند، بررسی آلفای کروناخ برای آن‌ها مصداق ندارد. در این پژوهش، ابتدا برای آن بخش از سوالات که بصورت ترکیبی و به همراه سوالات وابسته‌شان مورد تحلیل قرار می‌گیرند و بنابراین، معیار آلفای کروناخ جهت بررسی پایایی آن‌ها محاسبه و در جدول فوق ارائه گردید، نمرات مرکب محاسبه و با در نظر گرفتن آن نمرات به عنوان متغیر فاصله‌ای محسوب شده و همچنین با فرض نرمال بودن توزیع جامعه، از فنون پارامتریک برای تحلیل آن‌ها استفاده می‌گردد. در مقابل، پاسخ سایر سوالاتی که به صورت جداگانه و منفرد مورد ارزیابی قرار می‌گیرند، به عنوان متغیر رتبه‌ای در نظر گرفته شده و با استفاده از فنون ناپارامتریک تجزیه و تحلیل شده‌اند. تحلیل آماری سوالات در دو بخش آمار توصیفی و آمار استنباطی ارائه می‌شود. در خصوص متغیرهای رتبه‌ای، توصیف داده‌ها با ارائه جدول فراوانی، درصد تجمعی، میانه به عنوان گرایش مرکزی داده‌ها، و دامنه به عنوان شاخص پراکندگی انجام می‌گیرد. در مقابل، توصیف متغیرهای رتبه‌ای با ارائه جدول فراوانی، درصد تجمعی، میانگین به عنوان گرایش مرکزی داده‌ها، و واریانس و انحراف معیار به عنوان شاخص‌های پراکندگی انجام می‌گیرد (نایی، ۱۳۹۴). به علاوه، استنباط و استنتاج از سوالاتی با متغیر رتبه‌ای، با استفاده از آزمون دو جمله‌ای، و استنباط داده‌های فاصله‌ای با استفاده از آزمون میانگین یک جامعه انجام می‌پذیرد. آزمون دو جمله‌ای، که گاهی آزمون نسبت خوانده می‌شود، زمانی به کار می‌رود که می‌خواهیم نسبت خاصی را در جامعه بررسی کنیم. در این پژوهش، نسبت پاسخ‌های بی نظر، تا حدی مخالف و کاملاً مخالف در پاسخ هر سوال سنجیده شده و به این ترتیب، نسبت مورد نظر $0/6$ (سه گزینه از پنج گزینه) در نظر گرفته می‌شود. آزمون میانگین یک جامعه نیز برای متغیرهای کمی (فاصله‌ای) و با هدف بررسی این که آیا میانگین جامعه بیشتر از ۳ (گزینه‌ی بی نظر) است یا خیر انجام می‌گیرد.

۴. یافته‌های پژوهش

همان گونه که بیان گردید؛ در این پژوهش از ابزار پرسشنامه و آزمون‌های مرتبط با آن جهت تحلیل داده‌ها استفاده شد. در این راستا هر دسته از گزاره‌ها که یک هدف مشخص را

مورد سنجش قرار می‌دادند، به صورت جداگانه مورد بررسی قرار گرفته و کلیه آزمون‌های آماری مرتبط در مورد آن‌ها (بسته به پارامتریک یا ناپارامتریک بودن آن‌ها) بکارگرفته شد. خلاصه‌ای از وضعیت متغیرهای زمینه‌ای به صورت ذیل بود:

جنسیت: از مجموع ۵۲ پاسخ‌دهنده، ۱۶ نفر را بانوان و ۳۶ نفر را آقایان تشکیل می‌دهند.

سن: دامنه سن پاسخگویان بین ۲۴ سال تا ۶۳ سال بوده و حدود ۵۶ درصد از

پاسخ‌دهندگان بیش از ۲۶ سال و کمتر از ۳۳ سال سن داشتند.

سابقه کار: بیش از ۶۰ درصد پاسخگویان دارای سابقه کار حداکثر ۶ ساله بوده و ۱۳٪ از

آن‌ها دارای سابقه کاری بیش از ۱۸ سال می‌باشند.

تخصص‌ها: ۱۵ نفر از پاسخگویان از اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها بوده و ۲۱ نفر نیز در

نهادهای مالی بازار سرمایه، نظیر بانک‌ها و کارگزاری‌ها، اشتغال داشته‌اند. همچنین، ۹ نفر در

زمینه حسابداری داخلی و ۶ نفر در زمینه حسابداری رسمی دارای تخصص می‌باشند. با توجه به

این‌که برخی پاسخگویان در چندین حوزه مختلف دارای تخصص هستند، مجموع فراوانی

پاسخ‌های این متغیر زمینه‌ای بیش از ۵۲ (تعداد پاسخگویان) و برابر با ۷۱ مورد می‌باشد.

بخش اول گزاره‌ها شامل ۳۰ گویه‌ی پنج گزینه‌ای جهت سنجش دیدگاه پاسخ‌گویان در

خصوص تخصیص یا عدم تخصیص مالیات بر درآمد می‌باشد. با توجه به این‌که نتیجه‌گیری در

این بخش بر مبنای پاسخ تمامی سوالات بصورت تجمیعی انجام می‌گیرد، ابتدا برای مجموع

پاسخ‌های هر پاسخ‌گو نمره‌ای مرکب (میانگین) محاسبه و با عنوان متغیر هدف نام‌گذاری

گردید؛ سپس تحلیل توصیفی و استنباطی بر مبنای ارقام حاصله انجام گرفت. توزیع فراوانی

متغیر هدف به همراه درصد فراوانی، درصد تجمعی و سایر شاخص‌های توصیف داده‌ها آن در

جداول شماره ۳ و ۴ قابل مشاهده است. طبق اطلاعات موجود، کمترین میانگین نظرات (نمره

مرکب) برابر ۲/۷۳ و بیشترین میانگین برابر با ۴/۸۷ است. همچنین، تنها میانگین پاسخ‌های

پنج نفر از پاسخگویان کمتر از ۳ می‌باشد، بدین معنا که این افراد در مجموع مخالف یا تا حدی

مخالف با تخصیص مالیات بر درآمد بوده‌اند. به علاوه، بیشترین میزان فراوانی در طبقه وسط با

نمره‌ی مرکب بین ۳/۵ تا ۴ بود.

جدول ۳: توزیع فراوانی متغیر هدف بخش اول گزاره‌های پرسشنامه

متغیر هدف				
		فراوانی	درصد معتبر	درصد تجمعی
Valid	< ۳	۵	۹.۶	۹.۶
	۳ - ۳,۵	۱۳	۲۵	۳۴.۶
	۳,۵ - ۴	۲۰	۳۸.۵	۷۳.۱
	۴ - ۴,۵	۸	۱۵.۴	۸۸.۵
	۴,۵ - ۵	۶	۱۱.۵	۱۰۰
	کل	۵۲	۱۰۰	

جدول ۴: آماره‌های توصیفی متغیر هدف بخش اول گزاره‌های پرسشنامه

آماره‌های توصیفی		آماره	انحراف معیار	
متغیر هدف	میانگین	۳.۷۴	۰.۰۸	
	فاصله اطمینان ۹۵٪ از میانگین	حد پایینی	۳.۵۸	
		حد بالایی	۳.۹۰	
	میانه	۳.۶۷		
	واریانس	۰.۳۳		
	انحراف معیار	۰.۵۷		
	حداقل	۲.۷۳		
	حداکثر	۴.۸۷		
	دامنه	۲.۱۳		
	دامنه میان چارکی	۰.۹۰		
	ضریب چولگی	۰.۴۰	۰.۳۳	
	ضریب کشیدگی	-۰.۶۱	۰.۶۵	

با توجه به موضوع مورد بررسی، فرضیه پژوهشی و فرضیه‌های آماری مطرح در بخش اول

پرسشنامه بدین شرح است:

فرضیه پژوهشی: حسابداران با تخصیص مالیات بر درآمد در صورت‌های مالی موافق هستند.

فرضیه صفر (H_0): میانگین پاسخ‌ها کوچک‌تر - مساوی ۳ است ($3 \leq \mu$).

فرضیه مقابل (H_1): میانگین پاسخ‌ها بزرگ‌تر از ۳ است ($3 > \mu$) (ادعا)

برای آزمون فرضیه فوق از آزمون میانگین یک جامعه (t-test) استفاده می‌شود. با توجه به این‌که این آزمون از جمله آزمون‌های آمار پارامتریک محسوب می‌شود، پیش از آزمون فرضیه، بررسی نرمال بودن توزیع داده‌ها در جامعه آماری مورد بررسی ضروری است. این مهم با بکارگیری آزمون‌های کولموگوروف - اسمیرنوف (KS) و شاپیرو - ویلک^{۱۳} انجام می‌گردد که نتایج آن در جدول شماره ۵ قابل مشاهده است:

جدول ۵: نتیجه آزمون کولموگوروف - اسمیرنوف (KS)

آزمون نرمال بودن						
متغیر هدف	کولموگوروف - اسمیرنوف			شاپیرو - ویلک		
	آماره	درجه آزادی	معناداری	آماره	درجه آزادی	معناداری
	.۱۱۴	۵۲	.۰۹۱	.۹۵۸	۵۲	.۰۶۵

با توجه به این‌که در سطح اطمینان ۹۵٪، معناداری آزمون کولموگوروف - اسمیرنوف بیش از ۵٪ است، فرضیه صفر رد نمی‌شود و توزیع داده‌ها نرمال یا نزدیک به نرمال است (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۵؛ مومنی و فعال قیومی، ۱۳۹۴). نتایج آزمون شاپیرو - ویلک نیز موید نرمال بودن توزیع متغیر هدف است.

شایان ذکر است که برای هر جامعه‌ی آماری، هر چه اندازه‌ی نمونه‌ی تصادفی افزایش یابد توزیع نمونه به سمت توزیع نرمال نزدیک می‌شود. این موضوع در آمار و نظریه‌ی احتمالات، قضیه‌ی حد مرکزی^{۱۴} نام دارد. بنابراین، چنانچه تعداد مشاهدات در نمونه‌ی مورد بررسی به میزان کافی زیاد باشد، توزیع داده‌ها به توزیع نرمال نزدیک می‌شود و حتی اگر جامعه نرمال نباشد، می‌توان از آزمون‌های پارامتریک استفاده کرد (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۵). منابع مختلف زیاد بودن تعداد مشاهدات را بالای ۳۰ مشاهده عنوان نموده اند (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۵؛ به نقل از آذر و مومنی، ۱۳۸۷). به این ترتیب، با توجه به تعداد داده‌های پژوهش حاضر، از بررسی آزمون نرمال بودن توزیع داده‌های جامعه آماری در سایر بخش‌ها و ارائه نتایج مربوطه خودداری می‌شود.

در ادامه، با برقراری فرض زیربنای آزمون‌های آمار پارامتریک، آزمون میانگین جامعه اجرا شد که نتایج آن در جدول شماره ۶ آمده است:

جدول ۶: نتیجه آزمون میانگین جامعه برای متغیر هدف بخش اول پرسشنامه

Test Value = 3							
متغیر	t	درجه آزادی	معناداری دو دنباله	معناداری یک دنباله	اختلاف با میانگین	فاصله اطمینان ۹۵٪	
						حد بالا	حد پایین
TargetVariable	۹.۲۴۹	۵۱	.۰۰۰	.۰۰۰	.۷۳۶۵۴	۸۹۶۴	۰.۵۷۶۷

بر اساس نتایج آزمون، مقدار آماره آزمون عدد ۹/۲۴۹، درجه آزادی عدد ۵۱، و معناداری یک دنباله برابر ۰/۰۰ به دست آمد. به دلیل آنکه معناداری متغیر هدف کمتر از ۵٪ است، ادعای برابری میانگین داده‌ها با عدد ۳ رد شده و چنین برداشت می‌شود که مقدار متغیر هدف اختلاف معناداری با عدد ۳ دارد. با مراجعه به ستون t و در نظر گرفتن علامت آن در می‌یابیم که مقدار متغیر هدف (میانگین داده‌ها) از عدد ۳ بیشتر است. به این ترتیب، فرضیه صفر مبنی بر این که میانگین پاسخ‌ها کوچکتر - مساوی ۳ است، رد شده و این ادعا که "حسابداران با تخصیص مالیات بر درآمد در صورت‌های مالی موافق هستند" را نمی‌توان مردود دانست.

بخش دوم گزاره‌ها، شامل ۴۶ گویه جهت سنجش دیدگاه پاسخگویان در خصوص رویکردهای حسابداری مالیات بر درآمد از جنبه‌های مختلف، نظیر تخصیص جامع در مقابل تخصیص جزئی، رویکرد خالص از مالیات، رویکرد ترازنامه‌ای در مقابل رویکرد سود و زیانی، و رویکردهای ترکیبی است. در این بخش، برخی سوالات بصورت تجمیعی و با محاسبه نمره مرکب، و برخی سوالات بصورت انفرادی مبنای نتیجه‌گیری قرار گرفتند. متغیرهای مرکب (میانگین) تعریف شده در این بخش به شرح جدول شماره ۷ می‌باشد:

جدول ۷: متغیرهای مرکب (میانگین) تعریف شده در بخش دوم پرسشنامه

نام متغیر مرکب	موضوع مورد بررسی	تعداد گویه‌ها	شماره سوالات
Net of Tax	رویکرد خالص از مالیات	۹	۱ الی ۹
Discounting	تنزیل یا عدم تنزیل مالیات‌های انتقالی	۲	۱۲ و ۲۲
Comprehensive Approach	تخصیص جامع در مقابل تخصیص جزئی	۷	۱۸ الی ۲۴
Compound	رویکرد ترکیبی یا واحد	۴	۳۱ الی ۳۳ و ۴۳

نام متغیر مرکب	موضوع مورد بررسی	تعداد گویه‌ها	شماره سوالات
TEBL rate	نرخ اندازه‌گیری اقلامی که ابتدا در اظهارنامه انعکاس می‌یابد	۳	۳۷، ۳۹ و ۴۰
BETL rate	نرخ اندازه‌گیری اقلامی که ابتدا در صورت‌های مالی انعکاس می‌یابد	۳	۳۵، ۳۸ و ۴۱

شاخص‌های توصیفی تمام متغیرهای مرکب این بخش در جدول شماره ۸ قابل رؤیت

است.

جدول ۸: آماره‌های توصیفی متغیرهای هدف در بخش دوم پرسشنامه

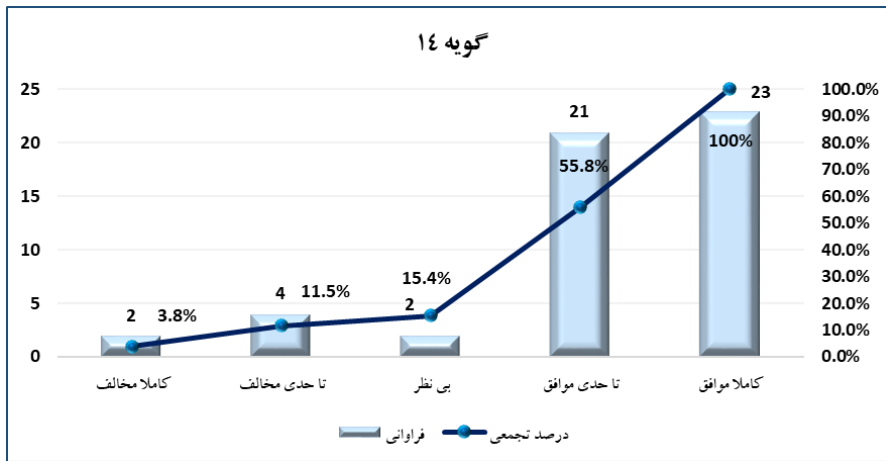
نام متغیر (معیار مرکب)	Net Of Tax		Discounting		Comprehensive Approach		Compound		TEBL rate		BETL rate	
	آماره	انحراف معیار	آماره	انحراف معیار	آماره	انحراف معیار	آماره	انحراف معیار	آماره	انحراف معیار	آماره	انحراف معیار
میانگین	۲.۲۸	۰.۱۰	۳.۷۷	۰.۱۴	۳.۵۰	۰.۰۹	۳.۳۴	۰.۱۲	۳.۶۹	۰.۱۳	۳.۶۷	۰.۱۴
فاصله اطمینان حد پایینی	۲.۰۸		۳.۴۸		۳.۳۲		۳.۱۰		۳.۴۲		۳.۴۰	
۹۵٪ از میانگین حد بالایی	۲.۴۸		۴.۰۶		۳.۶۸		۳.۵۷		۳.۹۵		۳.۹۵	
میان	۲.۴۴		۴.۰۰		۳.۲۹		۳.۵۰		۳.۶۷		۳.۶۷	
واریانس	۰.۵۱		۱.۰۹		۰.۴۱		۰.۷۱		۰.۹۱		۰.۹۹	
انحراف معیار	۰.۷۲		۱.۰۵		۰.۶۴		۰.۸۴		۰.۹۶		۰.۹۹	
حداقل	۱.۰۰		۱.۰۰		۲.۴۳		۱.۷۵		۱.۰۰		۱.۰۰	
حداکثر	۳.۳۳		۵.۰۰		۴.۷۱		۴.۷۵		۵.۰۰		۵.۰۰	
دامنه	۲.۳۳		۴.۰۰		۲.۲۹		۳.۰۰		۴.۰۰		۴.۰۰	
دامنه میان چارگی	۱.۳۳		۱.۸۸		۱.۰۰		۱.۲۵		۱.۳۳		۱.۱۷	
ضریب چولگی	-۰.۶۳	۰.۳۳	-۰.۷۲	۰.۳۳	۰.۵۴	۰.۳۳	-۰.۳۷	۰.۳۳	-۰.۵۰	۰.۳۳	-۰.۶۵	۰.۳۳
ضریب کشیدگی	-۱.۰۷	۰.۶۵	۰.۲۵	۰.۶۵	-۰.۵۵	۰.۶۵	-۰.۹۰	۰.۶۵	-۰.۰۵	۰.۶۵	۰.۵۱	۰.۶۵

گویه‌هایی که به صورت انفرادی تجزیه و تحلیل شده و مبنای نتیجه‌گیری واقع شدند

عبارتند از گویه‌های شماره ۱۰، ۱۱، ۱۴، ۱۶، ۲۶، ۲۷، ۲۸، ۲۹، ۳۰، ۳۴، ۳۶، ۴۲، ۴۴، ۴۵ و ۴۶.

برای تحلیل توصیفی پاسخ این گویه‌ها که دارای مقیاس رتبه‌ای هستند، ارائه توزیع فراوانی،

درصد تجمعی و میانه سودمند است.



شکل ۱: تحلیل توصیفی گویه چهاردهم بخش دوم پرسشنامه

برای نمونه، تحلیل توصیفی گویه شماره ۱۴ که به ارزیابی دیدگاه پاسخگویان در خصوص رویکرد ترازنامه‌ای (تفاوت‌های موقتی) در مقابل رویکرد سود و زیانی (رویکرد تفاوت‌های زمانی) اختصاص دارد، مطابق شکل شماره ۱ انجام پذیرفت. متن گویه ۱۴ بدین شرح می‌باشد: "در شناسایی مالیات‌های انتقالی، باید تفاوت در مبنای مالیاتی و حسابداری یک دارایی در نظر گرفته شود و نه صرفاً تفاوت‌های زمانی حاصل از شناسایی درآمدها و هزینه‌های هر دوره." مطابق نمودار فوق، ۸۴/۶ درصد از پاسخ‌ها به دو گزینه‌ی کاملاً موافق و تا حدی موافق اختصاص داشته و میانه داده‌ها نیز گزینه‌ی تا حدی موافق است.

نتایج حاصل از آزمون میانگین جامعه برای هر یک از متغیرهای مرکب بخش دوم پرسشنامه در جدول شماره ۹ آمده است. طبق اطلاعات درج شده در این جدول، به دلیل آنکه معناداری متغیر خالص از مالیات کمتر از ۵٪ است، ادعای برابری میانگین داده‌ها با عدد ۳ رد شده و علامت ستون t نشان می‌دهد که مقدار متغیر خالص از مالیات (میانگین داده‌ها) از عدد ۳ کمتر است.

جدول ۹: نتیجه آزمون میانگین جامعه برای متغیرهای مرکب در بخش دوم پرسشنامه

Test Value = 3							
متغیر	t	درجه آزادی	معناداری دو دنباله	معناداری یک دنباله	اختلاف با میانگین	فاصله اطمینان ۹۵٪	
						حد بالا	حد پایین
Net Of Tax	-۷.۲۳۲	۵۱	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	-۷۱۷۹۵	-۹۱۷۲	-۵۱۸۷
Discounting	۵.۳۰۶	۵۱	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۷۶۹۲۳	۴۷۸۲	۱۰۶۰۳
Comprehensive Approach	۵.۶۱۹	۵۱	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۵۰۰	۳۲۱۴	۶۷۸۶
Compound	۲.۸۸۹	۵۱	۰.۰۰۶	۰.۰۰۳	۰.۳۳۷	۱۰۲۷	۵۷۰۴
TBLLrate	۵.۱۷۸	۵۱	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۶۸۶	۴۲۰۰	۹۵۱۸
BETLrate	۴.۸۸۶	۵۱	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۶۷۳	۳۹۶۵	۹۴۹۶

به این ترتیب، فرضیه صفر مبنی بر این که میانگین پاسخ‌ها کوچک‌تر - مساوی ۳ است را نمی‌توان مردود دانست و این ادعا که "حسابداران با رویکرد خالص از مالیات موافق هستند" رد می‌شود. در خصوص سایر متغیرهای مرکب نیز آماره آزمون اختلاف معناداری با عدد ۳ دارد لکن، مراجعه به ستون t و در نظر گرفتن علامت آن روشن می‌سازد که مقادیر متغیر مرکب از عدد ۳ بیشتر است. به این ترتیب، می‌توان چنین استنباط نمود که حسابداران با رویکردهای تنزیل مالیات انتقالی، تخصیص جامع و ترکیبی موافق هستند. همچنین، با اندازه‌گیری مالیات‌های انتقالی مرتبط با درآمدها و هزینه‌هایی که ابتدا در اظهارنامه مالیاتی و سپس در صورت‌های مالی شناسایی می‌شوند، با استفاده از نرخ‌های مالیاتی فعلی (نرخ‌های مالیاتی قابل اعمال در زمان انعکاس ارقام در اظهارنامه مالیاتی) و همچنین، با اندازه‌گیری مالیات‌های انتقالی مرتبط با درآمدها و هزینه‌هایی که ابتدا در صورت‌های مالی و سپس در اظهارنامه مالیاتی شناسایی می‌شوند، با استفاده از برآورد نرخ‌های مالیاتی آتی (نرخ‌های مالیاتی قابل اعمال در زمان انعکاس ارقام در اظهارنامه مالیاتی) موافقت گردید.

کلیه سوالاتی که در بخش دوم و سوم گزاره‌ها بصورت انفرادی بررسی شدند، با استفاده از آزمون دو جمله‌ای مورد ارزیابی قرار گرفتند. فرضیه‌های آماری مربوط به هر یک از این سوالات به شرح زیر است:

فرضیه صفر (H_0): $P \geq 0.6$. (عدم موافقت با متن گویه)

فرضیه مقابل (H_1): $(P < 0.6)$. (موافقت با متن گویه) (ادعا)

همانطور که پیشتر اشاره شد، سنجش دیدگاه پاسخگویان درباره رویکرد ترازنامه ای در مقابل رویکرد سود و زیانی تنها با ارزیابی پاسخ‌های گویه‌ی چهاردهم انجام شد که نتایج آن در جدول شماره ۱۰ آمده است:

جدول ۱۰: نتایج آزمون دو جمله‌ای گویه چهاردهم

Binomial Test						
آزمون دو جمله ای		گروه ها	تعداد	نسبت مشاهده شده	نسبت آزمون	معناداری یک دنباله
Q ۱۴	گروه ۱	≤ 3	۸	.۲	۶	... ^a
	گروه ۲	> 3	۴۴	.۸		
	کل		۵۲	۱.۰		

با توجه به این که معناداری متغیر آزمون کمتر از ۵٪ بوده و نسبت مشاهده شده برای گروه اول معادل ۰/۲ است، فرضیه صفر رد شده و فرضیه مقابل مبنی بر "موافقت حسابداران با رویکرد دارایی - بدهی" تأیید می‌گردد.

سایر گزاره‌های تکی نیز به همین ترتیب مورد تحلیل قرار گرفتند، لکن به دلیل حفظ ایجاز، در جدول شماره ۱۱ صرفاً به ارائه گزاره‌هایی که مورد تأیید قرار گرفتند، بسنده می‌شود.

جدول شماره ۱۱: گویه‌های تأیید شده پس از انجام آزمون دو جمله‌ای

پرسشنامه	موضوع مورد بررسی	شماره سوال	نتیجه آزمون
بخش دوم گزاره‌ها	در مورد درآمدهایی که دوره شناسایی آن‌ها در صورت‌های مالی مقدم بر دوره انعکاس آن‌ها در اظهارنامه مالیاتی است، بدهی مالیاتی انتقالی وجود دارد، زیرا فرآیند تحقق درآمد تحت اصول حسابداری کامل شده و بنابراین، رویداد ایجاد کننده‌ی بدهی رخ داده است	۲۶	تأیید شد
	در مورد درآمدهایی که دوره شناسایی آن‌ها در اظهارنامه مالیاتی مقدم بر دوره تحقق و شناسایی آن‌ها در دفاتر مالی است، باید دارایی مالیاتی انتقالی شناسایی کرد.	۲۹	تأیید شد

پرسشنامه	موضوع مورد بررسی	شماره سوال	نتیجه آزمون
	مانده مالیات‌های انتقالی مربوط به هزینه هایی که برای اهداف حسابداری مالی زودتر از اهداف مالیاتی شناسایی می‌شوند باید بابت تغییر در نرخ مالیات تجدید ارائه شوند.	۳۶	تایید شد
	چنانچه مبنای مالیاتی دارایی بیش از بهای تمام شده آن باشد، بهتر است منافع مربوط به مالیات بر درآمدهای آتی که در زمان تحصیل شناسایی می‌شود، از بهای تمام شده دارایی کسر شود.	۴۶	تایید شد
بخش سوم گزاره‌ها	طبقه بندی مالیات‌های انتقالی در ترازنامه می‌بایست بر مبنای جاری یا غیر جاری بودن دارایی یا بدهی وابسته‌شان انجام گیرد.	۱	تایید شد
	مبالغ مالیاتی انتقالی که با هیچ یک از حسابهای ترازنامه در ارتباط نیستند، می‌بایست با توجه به تاریخ بازگشت (معکوس شدن) مورد انتظار تفاوت‌های موقتی، در قالب جاری یا غیرجاری طبقه بندی شوند.	۲	تایید شد
	سود انباشته باید بابت آن بخش از دارایی‌های مالیاتی انتقالی که توسط بدهی‌های مالیاتی انتقالی پوشش داده نشده اند، برای توزیع محدود شود.	۳	تایید شد
	یک دارایی مالیاتی انتقالی باید به میزانی که تحقق آن محتمل است، شناسایی شود؛ یعنی، به صورت خالص.	۶	تایید شد
	تمام دارایی‌های مالیاتی انتقالی می‌بایست شناسایی شده و به میزانی که محتمل است آن دارایی‌ها تحقق نیابند، ذخیره ارزشیابی در نظر گرفته شود.	۷	تایید شد
	اجزای اصلی هزینه (درآمد) مالیات باید به صورت جداگانه افشا شود.	۸	تایید شد
	ارتباط میان هزینه (درآمد) مالیات و سود حسابداری به همراه مبنای محاسبه نرخ‌های مالیات قابل اعمال باید افشا شود.	۹	تایید شد
	مالیات جاری و انتقالی منظور شده به حساب حقوق صاحبان سهام و اجزای سایر اقلام سود و زیان جامع باید افشا شود.	۱۰	تایید شد
	مالیات انتقالی مربوط به فعالیت‌های عملیاتی بخش متوقف شده و سود/ زیان توقف باید بطور جداگانه افشا شود.	۱۱	تایید شد
	در هر دوره، دارایی‌ها و بدهی‌های مالیاتی انتقالی به تفکیک هر نوع تفاوت موقتی/ زمانی باید افشا شود.	۱۲	تایید شد
	چنانچه واحد تجاری در دوره جاری یا قبلی متحمل زیان شده باشد، شواهد پشتیبان شناسایی دارایی مالیاتی انتقالی باید افشا شود.	۱۳	تایید شد

۵. نتیجه‌گیری و پیشنهادها

همانطور که قبلاً نیز بیان گردید، در این پژوهش به موضوع "چارچوب مناسب حسابداری مالیات بر درآمد در ایران" از نگاه صاحب نظران پرداخته شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های این پژوهش که در جداول شماره ۶، ۹، ۱۰ و ۱۱ ارائه گردید، می‌تواند به عنوان ورودی تصمیم‌گیری توسط نهاد استانداردگذار در ایران مورد استفاده قرار گیرد. مقایسه نتایج این پژوهش با رویکرد پذیرفته شده در استاندارد بین‌المللی شماره ۱۲ (رویکرد تخصیص جامع ترانزنامه‌ای) نشان می‌دهد که ایجاد رویکردهای ترکیبی، استفاده از نرخ‌های مالیاتی متفاوت برای اقلامی که ابتدا در اظهارنامه مالیاتی و سپس در صورت‌های مالی منعکس می‌شوند و بالعکس، موارد افشا و همچنین، موافقت با تنزیل اقلام مالیات انتقالی، از مواردی است که متفاوت با استانداردهای بین‌المللی یادشده می‌باشد؛ که این امر منعکس‌کننده نظر صاحب نظران داخل کشور بوده و می‌تواند راهنمای عمل نهاد استانداردگذار باشد.

مهم‌ترین محدودیت پیش روی این پژوهش به صورت ذیل بوده است: دانش کم بسیاری از اعضای دانشگاهی و حرفه‌ای از بحث حسابداری مالیات بر درآمد که باعث ایجاد محدودیت در اندازه نمونه‌ای شد که پرسشنامه را تکمیل نمودند، نبود پرسشنامه استاندارد در خصوص حسابداری مالیات بر درآمد و سنجش رویکردهای مختلف، آشنایی کم اعضای حرفه‌ای شاغل در حوزه مالیاتی با مباحث حسابداری مالیات بر درآمد. همچنین برای پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود که طی پژوهش جداگانه‌ای بررسی شود که آیا اطلاعات حسابداری مالیات بر درآمد برای استفاده کنندگان سودمند می‌باشد. برای انجام این پژوهش می‌توان دو دسته صورت‌های مالی که حاوی اطلاعات مالیات انتقالی می‌باشد و نمی‌باشد را در اختیار استفاده کنندگان قرار داد و بررسی نمود که آیا در استفاده کنندگان در تصمیمات خود مبنی بر نگهداری، خرید یا فروش سهام یک شرکت و ارزشیابی و ارزیابی عملکرد یک شرکت از این اطلاعات استفاده می‌نمایند یا خیر؟ این پژوهش‌ها در حوزه پژوهش‌های رفتاری قرار می‌گیرد.

یادداشت‌ها

1. European Financial Reporting Advisory Group and the Financial Reporting Council
2. Current tax payable approach or flow-through approach
3. Valuation adjustment approach
4. Net of tax approach

- | | |
|----------------------------------|-------------------------------------|
| 5. IASB | 6. FASB |
| 7. Temporary difference approach | 8. Balance sheet liability approach |
| 9. Asset/ liability method | 10. The tax base |
| 11. The accruals approach | 12. Marking-to-market |
| 13. Shapiro-Wilk | 14. Central Limit Theorem |

منابع

الف. فارسی

- بنی مهد، بهمن، نجاتی، امیر. (۱۳۹۵). رابطه بین فرهنگ سازمانی و تعهدکاری حسابرسان. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۸(۳۰)، ۱۱۹-۱۳۸.
- سازمان حسابرسی. (۱۳۹۵). استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲: مالیات بر درآمد.
- دانایی فرد، حسن. (۱۳۹۵). نظریه پردازی: مبانی و روش شناسی‌ها، تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت)، مرکز پژوهش و توسعه علوم انسانی.
- حافظ نیا، محمدرضا. (۱۳۸۹). مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی. تهران: انتشارات سمت.
- نایی، هوشنگ، (۱۳۹۴)، پیمایش در تحقیقات اجتماعی، نشر نی.

ب. انگلیسی

- Bauman, M. P., & Shaw, K. W. (2016). Balance sheet classification and the valuation of deferred taxes. *Research in Accounting Regulation*, 28(2), 77-85.
- Bierman, H. (1963). A Problem in Expense Recognition. *The Accounting Review*, 38(1), 61-63.
- Bierman Jr, H., & Dyckman, T. R. (1974). New Look at Deferred Taxes. *Financial Executive*, 42(1), 40-49.
- Black, H. A. (1966). Interperiod allocation of corporate income taxes. *Financial Analysts Journal*, 22(5), 41-47.
- Brouwer, A., & Naarding, E. (2018). Making deferred taxes relevant. *Accounting in Europe*, 15(2), 200-230.
- Colley, R., Rue, J., & Volkan, A. (2010). Deferred taxes in the context of the unit problem. *Journal of Finance and Accountancy*, 2, 1.
- Davidson, S. (1958). Accelerated depreciation and the allocation of income taxes. *Accounting Review*, 173-180.
- Defliese, P. L., Rosenfield, P., & Dent, W. C. (1983). Professional notes: Deferred taxes--forever/reply. *Journal of Accountancy (pre-*

- 1986), 156(000002), 94.
- Drake, D. F. (1962). The service potential concept and inter-period tax allocation. *The Accounting Review*, 37(4), 677-684.
- Drinkwater, D., & Edwards, J. D. (1965). The nature of taxes and the matching principle. *The Accounting Review*, 40(3), 579-582.
- Ernst & Young. (2015). *Understanding ASPE section 3465, Income Taxes*. EY.
- European Financial Reporting Advisory Group and the Financial Reporting Council. (2011). *Improving the financial reporting of income tax: discussion paper*.
- Financial Accounting Standards Board. (1992). *Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) 96 Accounting for Income Taxes*. Norwalk: FASB.
- Fremgen, J. M. (1963). Interperiod Income Tax Allocation and Income Determination. *NAA Bulletin*, 44(8), 3-12.
- Gielen, F., & Hegarty, J. (2007). *An accounting and taxation conundrum: a pan-european perspective on tax accounting implications of IFRS adoption* (No. 45197, pp. 1-78). The World Bank.
- Görlitz, A., & Dobler, M. (2021). Financial accounting for deferred taxes: a systematic review of empirical evidence. *Management Review Quarterly*, 1-53.
- Graul, P. R., & Lemke, K. W. (1976). On the economic substance of deferred taxes. *Abacus*, 12(1), 14-31.
- Hanlon, D., Navissi, F., & Soepriyanto, G. (2014). The value relevance of deferred tax attributed to asset revaluations. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 10(2), 87-99.
- International Accounting Standards Board. (2016). Various accounting models for income taxes, *Staff Paper, IAS 12 Income Taxes research project*.
- International Accounting Standards Board. (2021). *IAS 12 Income Taxes*. London: IASB.
- Johnston, D., & Kutcher, L. (2016). Do stock-based compensation deferred tax assets provide incremental information about future tax payments?. *The Journal of the American Taxation Association*, 38(1), 79-102.
- Kissinger, J. N. (1986). In defense of interperiod income tax

- allocation. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 1(2), 90-101.
- Hicks, E. L. (1963). Income tax allocation. *Financial Executive*, 31(10), 46-56.
- Mear, K., Bradbury, M., & Hooks, J. (2021). The ability of deferred tax to predict future tax. *Accounting & Finance*, 61(1), 241-264.
- Moonitz, M. (1957). Income taxes in financial statements. *Accounting Review*, 175-183.
- Nair, R. D., & Weygandt, J. J. (1981). Let's fix deferred taxes. *Journal of Accountancy (pre-1986)*, 152(000005), 87-102.
- Nurnberg, H. (1987). Changes in tax rates under the deferred and liability methods of interperiod tax allocation. *Accounting Horizons*, 1(3), 59-65.
- Perry, R. E. (1966). Comprehensive income tax allocation. *Journal of Accountancy (pre-1986)*, 121(000002), 23.
- Powell, W. (1959). Accounting principles and income-tax allocation. *New York Certified Public Accountant (pre-1986)*, 29(000001), 21.
- Rosenfield, P., & Dent, W. C. (1983). No more deferred taxes: a case against interperiod income tax allocation and for letting reported taxes follow the tax return. *Journal of Accountancy*, 155(2), 44-55.
- Rosenfield, P. (1990). The fatal flaw of FASB Statement No. 96. *Accounting Horizons*, 4(3), 98-100.
- Shield, H. J. (1957). Allocation of income taxes. *Journal of Accountancy (pre-1986)*, 103(000004), 53-60.
- Trumbull, W. P. (1963). When is a Liability?. *The Accounting Review*, 38(1), 46-51.
- Wheeler, J. E., & Galliant, W. H. (1974). *An Appraisal of Interperiod Income Tax Allocation: A Research Study and Report Prepared for the Financial Executives Research Foundation*. Financial Executives Research Foundation.
- Wolk, H. I., Dodd, J. L., & Rozycki, J. J. (2016). *Accounting theory: conceptual issues in a political and economic environment*. Sage Publications.