

Review the Challenge Implementation of the Tax Accounting Standard with the Method of Theme Analysis¹

Isaac Behshour², Rohollah Sedighi³, Javad Shekar Khah⁴,

Vajhollah Ghorbani Zadeh⁵

Received: 2023/12/25

Accepted: 2024/04/26

Research Paper

Abstract

Purpose: Income tax accounting standard, one of the complex the most approved accounting standards are mandatory in Iran since 2019. The purpose of this research is to identify the challenge implementation of this standard.

Method: To write this review article Texts Related to income tax accounting, including articles, books and projects researches of standard setting institutions have been used. In order to identify the challenge in the implementation of the income tax accounting standard, the qualitative method of theme analysis has been used.

Results: found indicates that the most important challenge related to the implementation of income tax accounting standards in Iran, including costs implementation, impracticality, inconsistency with accounting theoretical concepts, inconsistency with the accounting system, income manipulation and unwanted consequences of the implementation of this standard.

Conclusion: This article is a review of the literature Income tax accounting standard presents and discusses different perspectives over time. Also identify to Challenge the implementation of income tax accounting standards in Iran and finally, Suggestions Practical Presentation may to do.

Contribution: The findings of this research enrich the research literature Income tax accounting standard be and its results can be used Auditing Organization, Taxation Organization and Stock Exchange Organization.

Keywords: Income Tax Accounting Standard, Challenge Implementation, Auditing Organization.

JEL Classification: M410, M420, M490.

1. doi: 10.22051/jaasci.2024.47219.1856

2. Ph.D. Student, Accounting Department, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. (isaac_behshoor@yahoo.com).

3. Associate Professor, Accounting Department, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. Corresponding Author. (e_seddighi@yahoo.com).

4. Associate Professor, Accounting Department, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. (j_shekarkhah@yahoo.com).

5. Professor, Management Department, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. (vghorbanizadeh@gmail.com).



بررسی چالش‌های پیاده‌سازی استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد با روش تحلیل مضمون^۱

اسحاق بهشور^۲، روح‌الله صدیقی^۳، جواد شکرخواه^۴، وجه‌اله قربانی‌زاده^۵

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۰/۰۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۲/۰۷

چکیده

هدف: استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد، یکی از پیچیده‌ترین استانداردهای حسابداری مصوب است که از سال ۱۳۹۹ در ایران لازم‌الاجراست. هدف این پژوهش، شناسایی چالش‌های پیاده‌سازی این استاندارد می‌باشد.

روش: برای نگارش این مقاله از مرور متون مرتبط با حسابداری مالیات بر درآمد، شامل مقالات، کتب و پروژه‌های تحقیقاتی نهادهای استاندارد‌گذار استفاده شده است. به منظور شناسایی چالش‌های پیاده‌سازی استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد، از روش کیفی تحلیل مضمون استفاده شده است.

یافته‌ها: یافته‌ها حاکی از این است که مهم‌ترین چالش‌های مربوط به پیاده‌سازی استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد در ایران شامل هزینه‌های اجرا، غیرعملیاتی بودن، مغایرت با مفاهیم نظری حسابداری، مغایرت با سیستم حسابداری، دستکاری سود و پیامدهای ناخواسته اجرای این استاندارد، می‌باشد.

نتیجه‌گیری: این مقاله، مروری از ادبیات استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد ارائه می‌دهد و دیدگاه‌های مختلف را مورد بحث قرار می‌دهد. همچنین چالش‌های پیاده‌سازی استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد در ایران را شناسایی و در نهایت، پیشنهادها را کاربردی ارائه می‌نماید.

دانش‌افزایی: یافته‌های این پژوهش موجب غنای ادبیات پژوهشی استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد می‌شود و نتایج آن می‌تواند مورد استفاده سازمان حسابرسی، سازمان امور مالیاتی و سازمان بورس اوراق بهادار کشور واقع شود.

واژه‌های کلیدی: استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد، چالش‌های اجرا، سازمان حسابرسی.

طبقه‌بندی موضوعی: M410, M420, M490

doi: 10.22051/jaasci.2024.47219.1856

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. (isaac_behshoor@yahoo.com).

۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول). (e_seddighi@yahoo.com).

۳. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. (j_shekarkhah@yahoo.com).

۴. استاد، گروه مدیریت، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. (vghorbanizadeh@gmail.com).

مقدمه

تفاوت اهداف وضع مالیات بر درآمد با اهداف گزارشگری مالی، باعث به وجود آمدن چالش‌های اساسی در حسابداری مالیات بر درآمد شده است. هدف از تهیه صورت‌های مالی، ارائه اطلاعات مفید به استفاده‌کنندگان به منظور اتخاذ تصمیمات اقتصادی است؛ اما هدف اصلی حکومت از وضع و اخذ مالیات، تأمین منابع برای مخارج دولت است. به علاوه، حکومت‌ها برای ایجاد توسعه پایدار، مشوق‌های مالیاتی در قوانین پیش‌بینی می‌کنند (بزرگ اصل، ۱۴۰۱، ۱۷).

چالش اصلی در حسابداری مالیات بر درآمد این است که رویه‌های گزارشگری طبق استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی در برخی موارد یکسان نیستند. در واقع، تفاوت در اهداف، باعث می‌شود که برخی مبانی محاسباتی سود در حسابداری و قوانین مالیاتی متفاوت باشد. مبلغ مالیات قابل پرداخت بر اساس قوانین مالیاتی مشخص می‌شود در حالی که در حسابداری، مالیات به عنوان یک هزینه به حساب می‌آید؛ بنابراین اعتقاد بر این است که نحوه شناسایی آن نیز باید مانند سایر هزینه‌ها و طبق اصول و استانداردهای حسابداری باشد. همچنین، انتشار بیانیه‌ها و استانداردهای متعدد در آمریکا از سال ۱۹۴۴ به بعد نیز نشان می‌دهد که مالیات بر درآمد موضوع پیچیده و پر چالشی است. در سال ۱۹۷۶ بیانیه شماره ۱۱ هیئت اصول حسابداری (APB) جایگزین بیانیه تحقیقاتی شماره ۲۳ شد. در سال ۱۹۸۷ هیئت استانداردهای حسابداری مالی^۱ (FASB) بیانیه شماره ۹۶ را منتشر کرد که اجرای آن دو بار به تعویق افتاد. این هیئت مجدداً بیانیه شماره ۱۰۹ را در سال ۱۹۹۲ منتشر کرد که هم‌اکنون مبنای حسابداری مالیات بر درآمد در آمریکا است. کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری نیز در سال ۱۹۷۹ استاندارد حسابداری بین‌المللی شماره ۱۲ با عنوان "حسابداری مالیات بر درآمد" را منتشر کرد. هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی^۲ (IASB) این استاندارد را تجدید نظر نمود و آن را در سال ۱۹۹۶ با عنوان مالیات بر درآمد منتشر نمود (بزرگ اصل، ۱۴۰۱، ۲۱).

در ایران، با اینکه قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۴۵ تصویب گردید، اما رهنمودهای حسابداری از اواخر دهه ۷۰ شمسی تدوین و منتشر شد. با این حال، علی‌رغم الزام برخی از

1. Accounting Principles Board
2. Financial Accounting Standards Board
3. International Accounting Standards Board

شرکت‌های پذیرفته شده در سازمان بورس و اوراق بهادار به رعایت استانداردهای حسابداری بین‌المللی، از جمله استاندارد حسابداری بین‌المللی شماره ۱۲ با عنوان مالیات بر درآمد، در سال ۱۳۹۵، اما استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد در ایران عملاً تا سال ۱۳۹۷ تصویب نشده بود. استاندارد حسابداری شماره ۳۵ ایران با عنوان "مالیات بر درآمد" در سال ۱۳۹۷ شمسی تصویب شد و الزامات آن در مورد صورت‌های مالی که دوره‌ی مالی آن‌ها از یکم فروردین ۱۳۹۹ و بعد از آن شروع شدند لازم‌الاجرا می‌باشد.

در بحث تدوین استانداردهای حسابداری، با توجه به شواهد موجود مربوط به واکنش گروه‌های مختلف نسبت به فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری، چنین استنباط می‌شود که این استانداردها به احتمال زیاد بر رفاه اقتصادی و ثروت این افراد اثرگذار است. بنابراین هریک از افراد و گروه‌ها برای تأمین ثروت و رفاه اقتصادی خویش به استدلال پیرامون قبول یا رد استانداردهای حسابداری می‌پردازند (مهدوی و برزگر، ۱۳۹۴، ۳). زف^۱ (۱۹۷۸، ۶۱)، پیامدهای اقتصادی را تأثیر گزارش‌های حسابداری بر تصمیم‌گیری واحدهای تجاری، دولت‌ها، اتحادیه‌ها، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان تعریف کرده است. به باور زف، رفتار این افراد و گروه‌ها به منافع طرف‌های دیگر تحت تأثیر، زیان می‌رساند. از طرفی، به منظور افزایش شفافیت، پاسخگویی و اعتبار نهاد تدوین استاندارد، تجزیه و تحلیل اثرات و پیامدهای اقتصادی استانداردهای حسابداری ضرورت دارد. وجود بازخورد، برای حفظ و ارتقای کیفیت یک فرآیند و ستاده‌های آن فرآیند ضروری است. فرآیند تدوین استاندارد نیز از این قاعده مستثنی نیست. بررسی پس از اجرای استانداردهای حسابداری کمک می‌کند تا تحقق اهداف اعلام شده و پیامدهای استانداردهای تصویب و اجرا شده مورد بررسی قرار گرفته و در صورت نیاز، استاندارد مورد بررسی، اصلاح شود. یک چنین تجزیه و تحلیلی در واقع از نوع "تجزیه و تحلیل اثرات"^۲ استانداردهای حسابداری است که به نهاد تدوین استانداردهای حسابداری کمک می‌کند تا علاوه بر درک هزینه‌های تحمیل شده بر تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری و منافع حاصل از بهبود تصمیمات، نسبت به ابعاد دیگر پیامدهای اقتصادی ناشی از اجرای

1. Zeff

2. Effect analysis

استانداردها، قابل اجرا بودن استانداردها، درک و فهم اطلاعات حاصل از استانداردهای وضع شده توسط استفاده کنندگان و سایر ذینفعان شناخت پیدا کنند (ثقفی و همکاران، ۱۳۹۸، ۱۲).

عدم بررسی چالش‌های پیاده‌سازی استاندارد حسابداری مالیات در ایران می‌تواند موجب شود بازخوردهای به موقعی از مسائل و مشکلاتی که تهیه کنندگان صورت‌های مالی، حساب‌رسان و استفاده کنندگان در اجرای این استاندارد در عمل با آن‌ها مواجه می‌شوند، به نهاد استاندارد‌گذار منتقل نگردد؛ که این امر باعث می‌شود که در برخی مواقع چاره‌جویی‌های دیر هنگامی را برای رفع مشکلات احتمالی و حذف هزینه‌های اضافی تحمیل شده به ذینفعان به دنبال داشته باشد. دوری ذینفعان یاد شده از نهاد تدوین استاندارد می‌تواند مزید بر علت شود که در نبود بررسی پس از اجرای استاندارد حسابداری مالیات، هزینه-منفعت این استاندارد مورد بازبینی قرار نگرفته و اطلاعات کاملی از سودمندی این استاندارد در اختیار نهاد تدوین کننده استاندارد قرار نگیرد. لذا در ایران سازمان حسابرسی به عنوان نهاد تدوین کننده استانداردهای حسابداری و حسابرسی، در سال‌های اخیر به اهمیت این امر مهم توجه نموده و طی سال‌های اخیر بخشی از اولویت‌های پژوهشی خود را به ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری اختصاص داده است (سازمان حسابرسی، ۱۴۰۳). همچنین، یکی از اولویت‌های پژوهشی سازمان مالیاتی نیز بررسی استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد در ایران می‌باشد (سازمان امور مالیاتی، ۱۳۹۷).

بر اساس مطالب پیشگفته، هدف این پژوهش، بررسی چالش‌های پیاده‌سازی استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد در ایران می‌باشد. در واقع این پژوهش درصدد یافتن پاسخی علمی برای این پرسش است که، چالش‌های پیاده‌سازی استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد در ایران چیست؟ بر این اساس، در ادامه، مبانی نظری و پیشینه پژوهش و روش پژوهش ارائه می‌گردد. سپس یافته‌ها بیان می‌شود و پس از ارائه نتیجه‌گیری، پیشنهادها مبتنی بر نتایج پژوهش ارائه می‌گردد.

مبانی نظری پژوهش

استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی اهداف متفاوتی را دنبال می‌کنند. استانداردهای حسابداری به دنبال انعکاس واقعیت اقتصادی یک شرکت است و از طرفی قوانین مالیاتی، به دنبال ایجاد قواعدی برای محافظت از اهداف جمع‌آوری مالیات می‌باشد (تامایو و همکاران، ۲۰۲۳، ۱۲۲۴).

زمانی که ماهیت اقتصادی یک رویداد از شکل قانونی آن جدا می‌شود، ماهیت اقتصادی باید رفتار حسابداری را هدایت کند. صرف‌نظر از اینکه شرکت چه زمانی مالیات را به سازمان مالیاتی پرداخت می‌کند، هزینه مالیات بر درآمد هنگام وقوع شناسایی می‌شود. فرآیند شناسایی هزینه مالیات بر درآمد و حساب‌های مربوط به مالیات انتقالی، "تخصیص مالیات بین دوره‌های مختلف" نام دارد. تخصیص مالیات بین دوره‌های مختلف، حاصل کاربرد مبنای تعهدی حسابداری برای اندازه‌گیری آثار مالیات بر درآمد در صورت‌های مالی است (رفیعی، ۱۴۰۱، ۱۶). مالیات معوق را می‌توان با مبنای تعهدی و فرض دوره مالی نیز توجیه کرد که در آن، رویدادها باید در دوره‌ای که در آن رخ می‌دهند شناسایی و ثبت شوند. اما طبق مقررات مالیاتی، عموماً شناسایی مالیات، در دوره‌ی پرداخت آن صورت می‌گیرد. مالیات معوق ساختاری از گزارشگری مالی است. هدف از حسابداری مالیات معوق، اندازه‌گیری و شناسایی اثرات مالیاتی آتی ناشی از سیاست‌ها و روش‌های مختلف حسابداری در مقابل قوانین مالیاتی است. حسابداری مالیات معوق نتیجه اصل تطابق است که هدف آن ثبت پیامدهای مالیاتی یک قلم شناسایی شده در صورت‌های مالی در همان دوره شناسایی خود آن قلم است (چلودک، ۲۰۱۱، ص ۱۸). از دیدگاه حسابداری برای مالیات بر درآمد، تفاوت‌های موقتی می‌تواند هسته اصلی تئوری‌های حسابداری را تشکیل دهد، زیرا حسابداران می‌توانند بر شیوه‌ی ثبت و گزارش کردن این اقلام کنترل‌هایی اعمال کنند. آن‌ها منشأ اصلی ایجاد تفاوت میان سود مشمول مالیات و سود گزارش شده در یک دوره خاص می‌باشند، ولی بر عکس تفاوت‌های دایمی، آن‌ها نمی‌توانند در سراسر عمر شرکت میان مقادیر یک فاصله و یا تفاوت ایجاد نمایند. تفاوت‌های موقتی نشان دهنده تفاوت سود گزارش شده و درآمد مشمول مالیات بوده و عبارت‌اند از تفاوت میان سود گزارش شده و درآمد مشمول مالیات که مطابق نظر مدیر شرکت محاسبه می‌شود (هندریکسن، ۱۹۹۲، ۲۰۷). استفاده از مالیات‌های معوق می‌تواند درآمدهای حاصل از مفهوم درآمد اقتصادی را که توسط مفهوم رجحان محتوا بر شکل بیان می‌شود، ارائه کند. همچنین می‌تواند صورت‌های مالی را محتاط‌تر، به موقع‌تر و منسجم‌تر کند. بنابراین سودمندی اطلاعات مالی را برای تصمیم‌گیری بهبود می‌بخشد (بیلاکیموچ، ۲۰۲۲، ۱۵۶). وجود گزارشگری مالیاتی موجبات بهبود گزارشگری مالی را

فراهم خواهد آورد و تلاش مدیریت برای انجام حساب آرایبی یا تحریف سود، سخت و محدود می‌گردد (صمدی لرگانی، ۱۳۸۹، ۱۱۷).

پیامدهای مالیاتی معاملات تجاری در دوره‌ای شناسایی می‌شوند که توسط مقامات مالیاتی رسیدگی می‌شوند، که ممکن است قبل یا بعد از دوره شناسایی خود رویداد در صورت‌های مالی باشد. از طرفی، سیستم مالیاتی یکی از مؤثرترین ابزارهای بسیج منابع برای هر کشور و ایجاد محیطی مناسب برای ارتقای سازمان‌های تجاری است که رشد اقتصادی را افزایش می‌دهد. از آنجا که مالیات ممکن است رتبه‌بندی گزینه‌های مختلف را تغییر دهد، بنابراین برای تصمیم‌گیری مرتبط است (آخر و آکراواش، ۲۰۱۹، ۴۰). طبق پژوهش‌های انجام شده، اصطلاح "مالیات معوق" یک اصطلاح حسابداری است، نه یک اصطلاح مالیاتی (تامپونولون و آنتونیوس، ۲۰۱۹، ۴۲). بنابراین، مالیات معوق نمی‌تواند به عنوان عنصری برای محاسبه بدهی‌های مالیاتی به اداره مالیات مورد استفاده قرار گیرد؛ چونکه اداره مالیات بدهی مالیاتی معوق مالیات دهندگان را نادیده می‌گیرد. مالیات معوق برای انعکاس میزان مالیات قابل پرداخت در صورت وضعیت مالی در یک سال یا دوره مالی خاص ثبت می‌شود (ایرادی و همکاران، ۲۰۲۴، ۵۲).

ارائه اطلاعات مرتبطی که برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید باشد، یک هدف کلی پذیرفته شده صورت‌های مالی است (بارث و همکاران، ۲۰۰۱، ۱۰۱ بروور و ناردینگ، ۲۰۱۸، ۲۱۲). از طرفی، تأثیر حسابداری مالیات معوق بر گزارشگری مالی با توجه به رویکرد اتخاذ شده برای شناسایی و اندازه‌گیری مالیات قابل پرداخت به سازمان مالیاتی، متفاوت است. در این زمینه، هدف اساسی از معرفی استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲ با عنوان مالیات بر درآمد، ارائه یک چارچوب حسابداری بهبود یافته برای مالیات‌های معوق است که اطلاعات مرتبط با ارزش را به سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان ارائه دهد. علیرغم این هدف ستودنی، مانند سایر استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد، انواع سیاست‌های حسابداری خوش‌بینانه را برای تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی ارائه می‌کند که می‌تواند منجر به عواقب ناخواسته شود (ادیگبا و همکاران، ۲۰۲۲، ۴۸۰). به عنوان مثال، یک هدف اساسی در تنظیم استاندارد، مرتبط ساختن ارزش اطلاعات حسابداری برای سرمایه‌گذاران است (لاکس، ۲۰۱۳، ۱۳۶۰). در نتیجه، انتظار می‌رود تغییرات در استانداردهای حسابداری منجر به بهبود در ارزش مربوط به اعداد حسابداری شود.

بنابراین، مواردی که استانداردهای جدید منجر به ارتباط ارزش کمتری می‌شوند، تا اندازه‌ای که از هدف تدوین‌کنندگان استاندارد منحرف می‌شود، پیامد ناخواسته‌ای را تشکیل می‌دهند (ادایگبا و همکاران، ۲۰۲۲، ۴۶۶).

آناگورلیتز و دوبلر (۲۰۲۳، ۱۱۴)، به بررسی سیستماتیک شواهد تجربی در خصوص حسابداری مالی برای مالیات‌های معوق پرداختند. نتایج کلیدی پژوهش آن‌ها، که بر محیط ایالات متحده متمرکز بود، نشان می‌دهد که شواهد قابل توجهی برای ارتباط ارزش ارقام مختلف مالیات معوق وجود دارد، اما شواهد محدودی وجود دارد که نشان می‌دهد شرکت‌ها از مالیات معوق برای مدیریت سود خود استفاده می‌کنند. تامایو و همکاران (۲۰۲۳، ۱۲۲۰)، به بررسی مالیات‌های معوق و سودمندی اطلاعات مالی پرداختند. این پژوهش، هزینه‌های مربوط به پذیرش به استانداردهای حسابداری بین‌المللی را شامل آموزش کارکنان و انطباق نرم افزار می‌داند. لی و همکاران (۲۰۲۳)، به بررسی اعتماد بیش از حد مدیریتی و دارایی‌های مالیات معوق پرداختند. آن‌ها دریافتند که اعتماد بیش از حد مدیریتی به طور مثبت با دارایی‌های مالیات معوق مرتبط است. همچنین، این ارتباط مثبت، با وجود نظارت مؤثر، مانند سرمایه‌گذاران خارجی، به طور قابل توجهی کاهش می‌یابد. اگرچه انتظار می‌رود مدیران از تکنیک‌های برنامه‌ریزی مالیاتی قانونی در مواقع مناسب استفاده کنند، اما تفاوت‌های غیرعادی زیاد یا الگوهای ناسازگار بین درآمد حسابداری و درآمد مشمول مالیات به طور بالقوه نشان می‌دهد که ریسک‌هایی در سطح شرکت وجود دارد، مشروع یا غیرقانونی، که برای مدیریت شناخته شده است اما برای استفاده‌کننده برون‌سازمانی ناشناخته است (نوکا و اشنادر، ۲۰۱۲).

ادایگبا و همکاران (۲۰۲۲، ۴۶۸)، پیامدهای ناخواسته پذیرش استاندارد حسابداری بین‌المللی ۱۲ بر مالیات بر درآمد معوق در کشور نیوزیلند را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آن‌ها حاکی از این است که، پذیرش استاندارد حسابداری بین‌المللی ۱۲، باعث بهبود استانداردهای حسابداری در نیوزیلند شده است. این یافته حاکی از پیشرفت در مقررات گزارشگری مالی است. پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی در نیوزیلند، شفافیت و پاسخگویی گزارشگری مالی را بهبود بخشیده است. البته نویسندگان همچنین دریافته‌اند که افزایش در دارایی‌های مالیات معوق پس از اجرای استاندارد حسابداری بین‌المللی شماره ۱۲، مخرب ارزش است و نشان می‌دهد که اجرای آن پیامدهای

ناخواسته‌ای دارد. به باور این نویسندگان، دارایی‌ها و بدهی‌های مالیات معوق بسته به شرایط خاص شرکت و معیارهایی که سرمایه‌گذاران برای ارزیابی اطلاعات مالی استفاده می‌کنند، می‌توانند به طرق مختلف بر تصمیمات سرمایه‌گذار تأثیرگذارند. به طور کلی، سرمایه‌گذاران ممکن است دارایی‌های مالیات معوق را به عنوان یک شاخص مثبت از سودآوری آتی شرکت در نظر بگیرند، زیرا نشان می‌دهد که شرکت ممکن است مزایای مالیاتی بیشتری برای جبران بدهی‌های مالیاتی آتی داشته باشد، که پتانسیل درآمد آتی را افزایش می‌دهد. در مقابل، آن‌ها ممکن است بدهی‌های مالیات معوق را نشانه‌ای از شیوه‌های حسابداری محافظه‌کارانه بدانند که ممکن است نشان دهنده سطح پایین‌تر ریسک باشد، اما همچنین ممکن است پتانسیل پایین‌تر درآمد آتی را نیز نشان دهد.

مالیشکین و همکاران (۲۰۲۱، ۱۳۹)، تأثیر مالیات‌های معوق بر گزارشگری مالی و مالیاتی را در کشور اوکراین مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آن‌ها حاکی از این است که انجام حسابرسی نشان می‌دهد که لزوماً همه شرکت‌های اوکراینی، رابطه بین حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی را به دلیل پیچیدگی محاسبه دارایی‌های مالیات معوق و بدهی‌های مالیات معوق افشا نمی‌کنند.

امیری و همکاران (۱۳۹۷)، به بررسی اهمیت و اثرات پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری پرداختند و اهمیت استانداردهای بین‌المللی را ناشی از نیاز سرمایه‌گذاران به تصمیم‌گیری در سطح جهانی بر پایه اطلاعات حسابداری دانستند.

بر اساس مطالب پیشگفته، اهمیت پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری از جمله استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد، در پژوهش‌های خارجی متعددی مورد بررسی قرار گرفته است. در حالیکه در ایران، علی‌رغم تصویب و لازم‌الاجرا بودن استاندارد شماره ۳۵، کماکان پژوهشی در خصوص چالش‌های اجرای این استاندارد، صورت نگرفته است. بنابراین پژوهش حاضر به بررسی چالش‌های پیاده‌سازی استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد می‌پردازد و به دنبال پاسخی برای این پرسش است که چالش‌های پیاده‌سازی استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد در ایران چیست؟

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر جهت‌گیری، پژوهشی کاربردی است و شامل رهنمودهایی برای سازمان حسابرسی، سازمان امور مالیاتی، سازمان بورس و اوراق بهادار و سایر نهادهای قانونگذار جهت

تدوین قوانین و استانداردهای مربوط به حسابداری مالیات بر درآمد می‌باشد. از نظر رویکرد، یک پژوهش کیفی، از نظر محیط پژوهش از نوع کتابخانه‌ای، از نظر روش، از نوع تحلیل مضمون^۱ و از نظر هدف، یک پژوهش اکتشافی می‌باشد. پرسش پژوهش حاضر این است که چالش‌های پیاده‌سازی استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد در ایران چیست؟ به منظور دستیابی به پاسخی برای این پرسش، از روش کیفی تحلیل مضمون استفاده شده است. به نحوی که با شناسایی مضامین موجود در متون مطالعه شده، تلاش شده است که چالش‌های پیاده‌سازی استاندارد ۳۵ شناسایی شود.

ردیف	نام متن	منبع	سال
1	Does IFRS information on tax loss carryforwards and negative performance improve predictions of earnings and cash flows?	Journal of Business Economics	2024
2	The effect of sustainability reporting, transfer pricing, and deferred tax expense on tax avoidance in multinational manufacturing sector companies	Journal of Governance & Regulation,	2024
3	Financial accounting for deferred taxes: a systematic review of empirical evidence	Management Review Quarterly	2023
4	The Deferred Tax and the Usefulness of Financial Information	Migration Letters	2023
5	The effect of deferred tax expense, managerial ownership, and tax planning on profit management	Journal of Economics and Business Letters	2023
6	The effect of tax planning and deferred tax expense on earnings management	Fair Value : Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Keuangan	2022
7	Analyses of Unintended Consequences of IAS 12 Adoption on Deferred Taxes	China Accounting and Finance Review	2022
8	Misuse of Deferred Taxes in Portugal	Economies	2022

ردیف	نام متن	منبع	سال
9	The Effect of the Adoption of International Accounting Standards No. 12 (IAS No.12) for Firms Reporting Losses: Evidence from Korea	Sustainability	2022
10	The Impact of Deferred Tax on Earnings Quality: Evidence from Algerian Companies, Zagreb	International Review of Economics & Business	2022
11	ACCOUNTING OF DEFERRED TAX ASSETS AND LIABILITIES: HISTORICAL EXCURSION AND MODERN REALITIES	DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-33-15	2021
12	DEFERRED INCOME TAX: IMPACT ON FINANCIAL AND TAX REPORTING (THE PRACTICE OF UKRAINE AND GERMANY)	FINANCIAL AND CREDIT ACTIVITIES: PROBLEMS OF THEORY AND PRACTICE 2021 № 4 (39)	2021
13	The influence of cultural diversity on the convergence of IFRS: Evidence from Nigeria IFRS implementation	Review of Quantitative Finance and Accounting	2020
14	An investigation of the value relevance of deferred tax: the mediating effect of earnings management	Investment Management and Financial Innovations	2020
15	Methods for Determining Tax Income in Accordance with National Law and IAS 12 'Income Taxes'	Economic Analysis	2020
16	Relationship between Tax Planning and Deferred Tax Expense on Earnings Management	Bongaya Journal for Research in Accounting	2020
17	The effect of deferred income tax on a company's financial results	Acta Sci. Pol. Oeconomia	2020
18	Is the balance sheet method of deferred tax informative?	Pacific Accounting Review	2020
19	Financial Reporting on Income Tax in Serbia and Croatia: An Empirical Analysis	Accounting and Auditing	2020
20	Financial Reporting And Tax Issues In Nigeria	Journal of Taxation and Economic Development, Chartered Institute of Taxation of Nigeria	2019
21	Implementation of IFRS as Indian Accounting Standard for Similarity in Financial Reporting in India: Challenges & Benefits.	American Journal of Theoretical and Applied Business	2019

ردیف	نام متن	منبع	سال
22	The controversy of deferred tax assets and liabilities classifications and some remedies	Journal of Finance and Accountancy	2019
23	Analisis penghindaran pajak, beban pajak tangguhan, dan koneksi politik terhadap manajemen laba	Jurnal Akuntansi, Keuangan, Dan Manajemen,	2019
24	The Effect of the Adoption of International Accounting Standards No. 12 (IAS No.12) for Firms Reporting Losses: Evidence from Korea	Sustainability	2019
25	The informative value of taxes: The case of temporal differences in tax accounting	Journal of Accounting and Taxation	2019
26	Net Deferred Tax Assets and the Long-Run Performance of Initial Public Offerings	Corporate Ownership & Control	2019
27	Making deferred taxes relevant	Account Eur 15:200–230. https://doi.org/10.1080/17449480.2018.1451903 .	2018
28	Deferred Taxes in Trade	Review of International Comparative Management	2017
29	Last chance for a big bath: managing deferred taxes under IAS 12 in Brazilian listed firms	the 3rd UNB Congress on Accounting and Governance, Brasília, DF, Brazil, November 2017	2017
30	An investigation of the challenges in International Financial Reporting Standards' adoption: Evidence from Nigerian publicly accountable companies	Unpublished doctoral dissertation. Christchurch, New Zealand: Lincoln University.	2017
31	Comparison of Deferred Tax Materiality Reporting in Accordance with Continental and Anglo-saxon reporting system	ACTA UNIVERSITATIS AGRICULTURAE ET SILVICULTURAE MENDELIANAE BRUNENSIS	2017
32	The information content of tax loss carryforwards - IAS 12 vs. valuation allowance	University of Paderborn	2017
33	The Cost of Compliance: FIN 48 and Audit Fees	THE JOURNAL OF THE AMERICAN TAXATION ASSOCIATION American Accounting Association Vol. 38, No. 2 DOI: 10.2308/atax-51323 Fall 2016 pp. 67–85	2016
34	Uncertainty over Income Tax Treatments	IFRS Interpretation Committee Meeting	2016
35	Income Taxes Education Session	IFRS Interpretation Committee Meeting	2016
36	Various Accounting Models for Income Tax	IFRS Interpretation Committee Meeting	2016

ردیف	نام متن	منبع	سال
37	Feedback from Investor Outreach	IFRS Interpretation Committee Meeting	2016
38	IASB (2016b) IAS 12 income taxes research project.	IASB (2016b) IAS 12 income taxes research project.	2016
39	The association between deferred tax assets and liabilities and future tax payments	The Accounting Review	2013
40	post-implementatin review report on SFAS 109, Accounting for Income Taxes"	FAFavailable at http://www.accountingfoundation.org	2013
41	The information content of the deferred tax valuation allowance for venture capital backed IPO firms	A dissertation submitted in partial satisfaction of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy in Business Administration in the Graduate Division of the University of California, Berkeley	2012
42	Book-Tax Differences as an Indicator of Financial Distress	Forthcoming in Accounting Horizons	2012
43	The Impact of Deferred Taxes on Firm Value, Three Empirical Studies on the Cash Flow and Value Relevance of Deferred Taxes and Related Disclosures	Cologne Graduate School in Management, dissertation to obtain the doctoral degree, Economics and Social Sciences University of Cologne	2011
44	Shock and law: Fin 48 Report Card, IFRS and beyond	International Journal of Economics and Finance	2010
45	Creating a bigger bath using the deferred tax valuation allowance	Journal of Business, Finance & Accounting	2008
46	The Significance and Composition of Deferred Tax Assets and Liabilities	NATIONAL BUREAU OF ECONOMIC RESEARCH	2007
47	Accounting for deferred tax in Japanese banks and the consequences for their international operations	Abacus	2006
48	Financial Reporting in Japan'	Comparative International Accounting, 8th ed; Prentice-Hall	2004
49	Do firms use the deferred tax asset valuation allowance to manage earnings?	Journal of the American Taxation Association	2001
50	The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting: another view	J Account Econ 31:77-104. https://doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00019-2 .	2001
51	accounting theory	Hendrickson L. S; MF He. Breda	1992

ردیف	نام متن	منبع	سال
52	الگوی مدیریت سود با استفاده از راهبردهای دارایی مالیات انتقالی و بدهی مالیات انتقالی	پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی	1403
53	راهنمای بکارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۲ مالیات بر درآمد	انتشارات سازمان حسابرسی	1401
54	مالیات بر درآمد	انتشارات انجمن حسابداران خبره	1401
55	تبیین ارتباط بین شفافیت گزارشگری مالی با گزارشگری مالیاتی در ایران	رساله دکتری، گروه حسابداری، تهران، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات	1389

به منظور گردآوری اطلاعات، از متون مربوط به حسابداری مالیات بر درآمد شامل: مقالات، کتب و استانداردهای حسابداری استفاده شده است. تعداد نهایی متون استفاده شده، شامل ۵۵ متن می‌باشد. آمار توصیفی متون مطالعه شده به شرح جدول ۱ است. مطالعه مضامین و یادداشت آنها به وسیله نرم‌افزار اکسل انجام شده است.

به منظور گردآوری اطلاعات، از متون مربوط به حسابداری مالیات بر درآمد شامل: مقالات، کتب و استانداردهای حسابداری استفاده شده است. تعداد نهایی متون استفاده شده، شامل ۵۵ متن می‌باشد. آمار توصیفی متون مطالعه شده به شرح جدول ۱ است. مطالعه مضامین و یادداشت آنها به وسیله نرم‌افزار اکسل انجام شده است.

جدول ۱. آمار توصیفی متون مطالعه شده (منبع: یافته‌های پژوهشگران)

ردیف	نوع متن	تعداد	سال	مرجع
۱	گزارش	۶	عمدتاً ۲۰۱۶	بنیاد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی
۲	راهنمای بکارگیری استاندارد ۳۵	۲	۱۴۰۱	کتاب
۳	گزارش	۲	عمدتاً ۲۰۱۳	بنیاد حسابداری مالی آمریکا
۴	مقاله	۴۲	۲۰۰۱-۲۰۲۴	مجلات حسابداری خارجی
۵	مقاله	۱	۱۳۹۹	همایش داخلی
۶	مقاله	۱	۱۴۰۳	مجله داخلی پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی
۷	رساله دکتری	۱	۱۳۸۹	دانشگاه علوم و تحقیقات

پژوهشگران حوزه علوم انسانی و اجتماعی، از تحلیل مضمون به منظور شناخت الگوهای کیفی و کلامی و تهیه کدهای مرتبط با آنها استفاده می‌کنند. تحلیل مضمون می‌تواند منجر به تحلیل‌های معقولی شده و به پرسش‌های خاص پژوهش به خوبی پاسخ دهد (جعفری و همکاران، ۱۳۹۰). تحلیل مضمون، تحلیلی تفسیری است که هم برای بیان واقعیت و هم برای تبیین آن به کار می‌رود. مضمون یا تم^۱، بیان‌کننده اطلاعات مهمی درباره داده‌ها و پرسش‌های پژوهش است و معنی و مفهوم الگوی موجود در مجموعه‌ای از داده‌ها را نشان می‌دهد (براون و کلارک، ۲۰۱۵). این پژوهش، سعی در ارائه شبکه مضامین^۲ نموده است. شبکه مضامین، روشی مناسب در تحلیل مضمون است که آتراید استرلینگ (۲۰۰۱)، آن را گسترش داده است. بر اساس روندی مشخص، مضامین پایه^۳ (کدها و نکات کلیدی متن)، مضامین سازمان‌دهنده^۴ (مضامین بدست آمده از ترکیب و تلخیص مضامین پایه) و مضامین فراگیر^۵ (مضامین عالی دربرگیرنده اصول حاکم بر متن - مانند یک کل) را نظام‌مند می‌کند. سپس این مضامین به صورت نقشه‌های شبکه تارنما، ترسیم و مضامین برجسته هر یک از این سطوح همراه با روابط میان آنها نشان داده می‌شود (آتراید استرلینگ، ۲۰۰۱). این پژوهش به دنبال توضیح مفصل جنبه خاصی از داده‌ها و عرضه تفصیلی تر و جزئی تر مضمونی خاص یا گروهی از مضامین در درون داده‌هاست. این روش در مواردی به کار می‌رود که پژوهشگر به دنبال بررسی پرسشی مشخص و یا بررسی حوزه علاقه خود در درون داده‌ها باشد (براون و کلارک، ۲۰۱۵). روش‌های شناخت مضامین داده‌ها شامل روش استقرایی (مبتنی بر داده) و روش قیاسی (مبتنی بر نظریه) می‌باشد. در روش استقرایی، تحلیل مضمون بر اساس داده‌ها انجام می‌شود. این پژوهش به منظور شناخت مضامین داده‌ها، از روش استقرایی استفاده می‌کند. داده‌ها در این پژوهش، همان داده‌های نهفته در متون می‌باشد که به مدت دو ماه در سال ۱۴۰۳ با مطالعه کلیه متون مرتبط و در دسترس، استخراج شده و بر اساس داده‌ها حاصل، تحلیل مضمون انجام پذیرفته است.

یافته‌های پژوهش

یافته‌های حاصل از مطالعه و بررسی تعداد ۵۵ متن تخصصی مربوط به بحث مالیات بر درآمد، شامل شناسایی و استخراج مضامین مربوطه به شرح نمودار زیر می‌باشد:

1. Theme
2. Thematic Network
3. Basic
4. Organizing
5. Global



شکل ۱. شبکه مضامین چالش‌های پیاده‌سازی استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد (منبع: یافته‌های پژوهشگران)

در شکل ۱، شبکه مضامین ارائه شده، جهت دستیابی به چالش‌های پیاده‌سازی استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد، تهیه شده است. برای دستیابی به این منظور، متون تخصصی مرتبط با موضوع، مورد مطالعه قرار گرفته و سپس مضامین پایه شناسایی شده و با ترکیب مضامین پایه، مضامین سازمان‌دهنده، تدوین شده‌اند و در انتها نیز مضمون فراگیر ارائه شده است. بر این اساس، جهت از پایین به بالای فلش‌های مندرج در نگاره یک، منعکس‌کننده مراحل عملیاتی تدوین مضامین و تهیه شبکه مضامین می‌باشد که بر اساس رویکرد استقرایی صورت پذیرفته است.

مضمون اصلی غیرعملیاتی بودن

مضمون اصلی غیرعملیاتی بودن، شامل جنبه‌هایی از الزامات استانداردهای حسابداری می‌باشد که به علت عملیاتی نبودن، قابلیت اجرا ندارد. عدم اجرای این الزامات باعث ایجاد اختلال در گزارشگری مالی می‌شود. این موارد شامل مضامین فرعی به شرح زیر است:

عدم طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌های مالیات معوق به جاری و غیرجاری: در حال حاضر، طبق بند شماره ۱۱ استاندارد حسابداری شماره ۳۵ ایران، دارایی‌ها و بدهی‌های مالیات معوق به عنوان اقلام غیرجاری در صورت وضعیت مالی گزارش می‌شوند. این الزام بر این اساس صادر شده که طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌های مالیاتی به جاری و غیرجاری بر مبنای هزینه فایده قابل توجه نیست. این در حالی است که تحت شرایط خاص، دارایی‌ها و بدهی‌های مالیات معوق جاری، برای تصمیم‌گیری مفید هستند (موسازی و ماکاوی، ۲۰۱۹، ۷). در حال حاضر، با اجرای سیاست عدم تفکیک، دارایی‌ها و بدهی‌های مالیاتی معوق که در طی یک سال معکوس می‌شوند، کمتر اعلام می‌شوند. بنابراین اطلاعات مربوطه حذف می‌شود.

عدم تنزیل مالیات معوق: طبق بند شماره ۵۴ استاندارد حسابداری ۳۵ ایران، دارایی‌های مالیات انتقالی و بدهی‌های مالیات انتقالی نباید تنزیل شوند. همچنین بند شماره ۵۵ استاندارد مذکور حاکی از این است که: "تعیین دارایی‌های مالیات انتقالی و بدهی‌های مالیات انتقالی بر مبنای تنزیل شده به گونه‌ای قابل اتکا، مستلزم برنامه‌ریزی تفصیلی برای زمانبندی برگشت هر تفاوت موقتی است. در بسیاری از موارد، تهیه این برنامه زمانی، غیرعملی یا بسیار پیچیده است، بنابراین، الزامی کردن تنزیل دارایی‌های مالیات انتقالی و بدهی‌های مالیات انتقالی مناسب نیست. مجاز دانستن، نه ملزم کردن تنزیل، منجر به

دارایی‌های مالیات انتقالی و بدهی‌های مالیات انتقالی می‌شود که بین واحدهای تجاری قابل مقایسه نمی‌باشد. بنابراین، این استاندارد، تنزیل دارایی‌های مالیات انتقالی و بدهی‌های مالیات انتقالی را الزامی یا مجاز نمی‌داند. "مالیات انتقالی به دلیل پیچیدگی‌ها و مشکلاتی که قابلیت اتکا آن را تحت تاثیر قرار می‌دهد نایستی تنزیل شود. این مورد یک تناقض در مالیات جاری و مالیات انتقالی است.

ریسک تنوع در عمل: استانداردهای حسابداری و همچنین گزارشگری مالی تدوین شده توسط هیئت تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی و نیز بنیاد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، اساساً استانداردهایی مبتنی بر اصول هستند. این استانداردها در مقابل استانداردهای مبتنی بر قواعد تعریف می‌گردند. به کارگیری استانداردهای مبتنی بر اصول، مستلزم استفاده بیشتری از قضاوت حرفه‌ای است. این استانداردها، در انتخاب بین رویه‌های عملی مجاز، فاقد خط‌کشی دقیق می‌باشند. چنین روندی ممکن است باعث ریسک تنوع در عمل شده و منجر به کاهش کیفیت استانداردها به عنوان استانداردهای حسابداری قابل مقایسه و با کیفیت بالا شود (فولیر و همکاران، ۲۰۰۹). استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد نیز از این قاعده مستثنی نیست. به ویژه در زمانی که قرار است این استاندارد برای اولین بار اجرا شود. در ایران، در خصوص محاسبه و گزارش هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت مشهود، قبل از تصویب و لازم‌الاجرا شدن استاندارد حسابداری شماره ۳۵، محاسبه هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت اساساً برخلاف استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان "دارایی‌های ثابت مشهود" و مطابق با الزامات مقرر شده در جدول محاسبه مالیات مندرج در بخشنامه‌های مربوط به ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم، انجام می‌پذیرفت. با تصویب و لازم‌الاجرا شدن استاندارد شماره ۳۵ از ابتدای سال ۱۳۹۹، واحدهای تجاری موظف هستند که هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت مشهود را طبق الزامات استاندارد حسابداری شماره ۱۱ ثبت و گزارش کنند و تنها در تکمیل اظهارنامه مالیاتی، از الزامات ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم پیروی کنند. در نتیجه، با انجام این امر، شناسایی هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت مشهود، طبق الزامات بند ۵۶ استاندارد شماره ۱۱ و با رعایت الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی مورد انتظار دارایی توسط واحد تجاری، و همچنین تعیین صحیح عمر مفید دارایی، انجام می‌شود. نکته مهمی که در این مرحله مورد توجه قرار می‌گیرد، این است که در زمان قبل از اجرای استاندارد ۳۵، واحدهای تجاری عموماً هزینه استهلاک

دارایی‌های ثابت را بر اساس الزامات ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم (مبنای واحد) شناسایی می‌کردند و عملاً نشانی از برآوردهای مدیریتی و اعمال قضاوت در این زمینه نبود. اما پس از اجرای استاندارد حسابداری ۳۵، و در راستای تعیین روش محاسبه استهلاک و همچنین تعیین عمر مفید دارایی‌ها به منظور محاسبه هزینه استهلاک، استفاده از قضاوت حرفه‌ای و همچنین برآوردهای مدیریتی، اجتناب ناپذیر بوده و ریسک تنوع رویه‌ها در عمل را به همراه خواهد داشت.

نحوه انعکاس عدم قطعیت: ماهیت حسابداری مالی برای مالیات‌های معوق، آینده‌نگر است. از آنجا که مالیات‌های معوق نشان‌دهنده کسر یا بارهای احتمالی مالیات بر درآمد آتی است و به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در ارزیابی وضعیت مالی یک واحد تجاری یا گروه کمک می‌کند، حسابداری مالی برای مالیات‌های معوق به طور اجتناب‌ناپذیری متضمن عدم قطعیت مربوط به برآورد و قضاوت مدیریتی است (بروور و ناردینگ، ۲۰۱۸). یکی از مواردی که به شدت مستلزم اعمال قضاوت مدیریتی و برآورد مدیران است، قابلیت بازیافت و شناسایی دارایی مالیات انتقالی مربوط به زیان‌های قابل کسر از درآمد مشمول مالیات است. در این راستا، بند ۳۳ استاندارد حسابداری ۳۵ ایران که همسو با استاندارد حسابداری بین‌المللی شماره ۱۲ می‌باشد، عنوان می‌دارد که: "دارایی مالیات انتقالی بابت انتقال زیان‌های مالیاتی استفاده نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده نشده به دوره‌های آتی، باید تا میزانی شناسایی شود که در مقابل زیان‌های مالیاتی استفاده نشده، وجود سود مشمول مالیات قابل استفاده، محتمل باشد". بنابراین، عدم قطعیت موجود، با قید "محتمل" همراه شده و برخلاف تفسیر شماره ۴۸ آمریکا که شناسایی دارایی مالیات انتقالی را در دو مرحله (شامل شناسایی کامل دارایی مالیات معوق و سپس منظور نمودن ذخیره لازم بابت عدم قطعیت موجود) الزامی می‌کند، در استانداردهای حسابداری ایران و بین‌المللی، شناسایی دارایی مالیات انتقالی ناشی از زیان‌های مالیاتی استفاده نشده، تنها در یک مرحله و بدون پرداختن بیشتر به موضوع عدم قطعیت موجود، انجام می‌شود. با این حال، استاندارد حسابداری بین‌المللی شماره ۱۲ و همچنین استاندارد حسابداری شماره ۳۵ ایران، الزامات خاصی را در مورد نحوه انعکاس عدم قطعیت در حسابداری مالیات بر درآمد توسط واحد تجاری، شامل نمی‌شود. برخی از اعضای گروهی از تنظیم‌کنندگان استانداردهای حسابداری بین‌المللی بر این باورند که واحد تجاری باید احتمال

سناریوهای مختلف را در اندازه‌گیری در نظر بگیرد. آنها اعتقاد دارند که این یک نوع رفتار خودسرانه است که یک واحد تجاری یک سناریوی احتمال ۵۱٪ را به همان روش سناریوی احتمال ۱۰۰٪ اندازه‌گیری کند (کمیته تفسیر بنیاد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، ۲۰۱۵).

استفاده از نرخ مالیاتی فروش برای دارایی‌های استهلاک‌ناپذیر: طبق بند شماره ۶ استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد ایران، "مبنای مالیاتی یک دارایی، مبلغی است که از هرگونه منافع اقتصادی مشمول مالیات کسب شده توسط واحد تجاری در زمان بازیافت مبلغ دفتری دارایی، برای مقاصد مالیاتی قابل کسر خواهد بود." در این رابطه، دارایی‌های فاقد عمر مفید نامعین مانند زمین، مستهلک نمی‌شوند؛ بنابراین در خصوص نحوه بازیافت این اقلام، تفسیر شماره ۲۱ کمیته تفسیر استانداردهای بین‌المللی، فرض می‌کند که دارایی‌ها با عمر نامحدود، از طریق فروش بازیافت می‌شود؛ حتی اگر در حال حاضر قصد فروش آن وجود نداشته باشد (جی و مانو، ۲۰۰۶، ۶). در ایران، طبق ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم، واگذاری املاک از جمله زمین، مشمول مالیات مقطوع به میزان ۵ درصد ارزش معاملاتی می‌شوند. استفاده از این ارزش معاملاتی، پیچیدگی‌هایی را در این زمینه ایجاد می‌کند که نیازمند تفسیر و قضاوت می‌باشد.

پیچیدگی و غیر قابل درک بودن حسابداری مالیات معوق: این پیچیدگی، وجود اصطلاحات بسیار فنی و معیارهایی مانند «کافی بودن درآمد مشمول مالیات بر اساس ظرفیت سود در ارزیابی قابلیت بازیافت دارایی‌های مالیاتی معوق»، درک حسابداری مالیات معوق را برای تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی نیز دشوار کرده است. با این حال الزام به شناسایی دارایی‌های مالیات معوق، ارزیابی ذهنی یکسان را ضروری می‌کند. درآمدهای آینده، که به چالش کشیدن آن بسیار دشوار است، یکی از مشکلات حسابداری مالیات معوق را نشان می‌دهد که طی آن، نیاز به پیش‌بینی درآمد مشمول مالیات آتی کافی برای توجیه شناسایی دارایی‌های مالیات معوق وجود دارد. رویکرد استاندارد حسابداری بین‌المللی شماره ۱۲، مبتنی بر پیش‌بینی رویدادهای آتی می‌باشد که امری ذهنی و ناسازگار با اصول زیربنای سایر جنبه‌های حسابداری است (بنیاد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، ۲۰۱۶).

مضمون اصلی هزینه‌های اجرا

مضمون اصلی هزینه‌های اجرای استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد، بیانگر هزینه‌هایی است که واحدهای تجاری در پیاده‌سازی این استاندارد متحمل می‌شوند. این هزینه‌ها می‌تواند شامل هزینه

ارتقای سیستم فناوری، هزینه حسابرسی، هزینه استخدام نیروی کار واجد شرایط، هزینه آموزش نیروی کار و هزینه استفاده از کارشناسان باشد.

هزینه ارتقای سیستم فناوری: یکی از هزینه‌های پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری، هزینه‌های سیستم فناوری بوده که از جمله‌ی این هزینه‌ها، هزینه اصلاح و انطباق نرم افزار حسابداری می‌باشد. نرم افزارهای حسابداری موجود که قبل از پیاده‌سازی استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد مورد استفاده قرار می‌گیرند، عمدتاً به فراهم آوردن شرایط گزارشگری استانداردهای موجود پرداخته‌اند و شامل موارد مورد نیاز برای اجرای استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد نیستند. به عنوان مثال، حسابداری دارایی‌های ثابت استهلاک‌پذیر، به ویژه در سال اول اجرای استاندارد توسط واحدهای تجاری، نیازمند اقدامات و اصلاحات خاصی می‌باشد. طبق استانداردهای موجود، از جمله استانداردهای حسابداری ۱۱ و ۳۴ ایران، در شرایط عادی و به طور معمول، تغییر روش محاسبه استهلاک یا تغییر عمر مفید دارایی با توجه به تغییر در الگوی مصرف منافع رخ داده و تغییر در برآورد محسوب شده و بنابراین عطف به ماسبق نمی‌شود. اما با توجه به شرایط سال ۱۳۹۹ و به کارگیری استاندارد شماره ۳۵ تغییر در روش‌های استهلاک و عمر مفیدهای ایجاد شده، قاعداً تغییر در رویه حسابداری محسوب شده و بایستی آثار به کارگیری آن با تسری به گذشته در حساب‌ها منظور شود. بنابراین لازم است که شرکت‌ها کلیه دارایی‌های ثابت استهلاک‌پذیر خود را با فرض روش استهلاک و عمر مفید صحیح، مجدداً محاسبه و تفاوت‌های بدست آمده را گزارش نمایند. در این راستا، واحد تجاری بایستی کلیه دارایی‌های موجود خود را با استفاده از دو نرخ استهلاک، نرخ تعیین شده بر اساس نظر مدیریت و الگوی مصرف دارایی از تاریخ آماده بهره‌برداری و همچنین نرخ تعیین شده بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم و از ابتدای ماه بعد از تحویل، مستهلک نماید. به این ترتیب دو ارزش دفتری به دست می‌آید یکی بر اساس نظر مدیریت و الگوی مصرف دارایی و دیگری بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم. سپس این دو ارزش را با هم مقایسه کرده و حاصل را به عنوان تفاوت موقتی جهت محاسبه مالیات انتقالی در نظر بگیرد.

در عمل، جهت محاسبه تفاوت موقتی مربوط به دارایی‌های ثابت مشهود استهلاک‌پذیر، در صورتی که واحد تجاری از زیر سیستم و مازول دارایی ثابت استفاده کند، لازم است که بررسی

نماید که آیا نرم‌افزار موجود، نرم‌افزار توسعه‌یافته توسط خود واحد تجاری است یا واحد تجاری از نرم‌افزارهای استاندارد موجود در بازار استفاده می‌نماید. در صورت استفاده از نرم‌افزارهای توسعه‌یافته در درون سازمان، از برنامه‌نویسان درون سازمان درخواست شود که امکان محاسبه استهلاك دارایی‌ها با دو نرخ به نرم‌افزار افزوده شود. در صورت استفاده از نرم‌افزارهای استاندارد، لازم است که از شرکت پشتیبانی کننده درخواست شود که در صورت امکان، چنین قابلیت‌هایی به نرم‌افزار اضافه شود. در مواقعی که واحد تجاری از زیر سیستم دارایی ثابت استفاده نمی‌کند. احتمالاً هزینه استهلاك را از طریق نرم‌افزار صفحه گسترده اکسل محاسبه می‌نماید. در این صورت واحد تجاری بایستی هزینه استهلاك را با دو نرخ متفاوت محاسبه کند. تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی بر این باورند که واحدهای تجاری، هزینه‌های زیادی برای ارتقای سیستم‌های فناوری اطلاعات متحمل خواهند شد (هدایتی، ۱۳۹۹).

هزینه حسابرسی: اشخاص مشمول حسابرسی مستقل، این نوع خدمات را دریافت و مشمول حسابرسی مستقل می‌شوند (این وضعیت در ایران به موجب الزامات ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم نیز حاکم است)، در حالی که مقامات مالیاتی به دلیل محدودیت‌های بودجه، هر سال قادر به حسابرسی تمامی مودیان مالیاتی نیستند (با انجام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک از عملکرد ۱۳۹۸ بر اساس ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم، این امر در ایران صورت می‌پذیرد^۱). بر این اساس، الزام حسابرسان به بررسی وضعیت مالیاتی نامشخص هر سال، بخش قابل توجهی از هزینه‌های اجرایی سازمان مالیاتی را از طریق حسابرس مستقل به شرکت (مودی مالیاتی) منتقل می‌کند. این شواهد نشان می‌دهد که افزایش حق الزحمه حسابرسی مستقل به دلیل پیاده‌سازی استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد، ممکن است قابل توجه باشد. هزینه‌های اضافی هنگام حسابرسی شرکت‌های متخلف مالیاتی به دلیل هزینه‌های بالقوه دعوی قضایی، نظارتی و شهرت مرتبط با تعهد، رخ می‌دهند. موقعیت‌های مالیاتی نامشخص، منبعی از ریسک حسابرسی است که توسط حسابرسان مستقل قیمت‌گذاری می‌شود، به ویژه زمانی که آن موقعیت‌های مالیاتی نامشخص به استراتژی‌های اجتناب از مالیات تهاجمی مربوط می‌شوند. تلاش و

۱. ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم: "... سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند اظهارنامه‌های مالیاتی دریافتی را بدون رسیدگی قبول و تعدادی از آنها را بر اساس معیارها و شاخصهای تعیین شده و یا به طور نمونه انتخاب و برابر مقررات مورد رسیدگی قرار دهد...".

ریسک، باعث ایجاد حق الزحمه حسابرسی مستقل در فرآیند حسابرسی می‌شود. حسابرسی اجرای استاندارد مالیات بر درآمد، احتمالاً مستلزم آن است که حسابرسان رسیدگی‌های بیشتری را انجام دهند و با متخصصان مالیاتی در مورد حوزه‌های پیچیده یا مبهم قوانین و مقررات مالیاتی مشورت کنند تا استراتژی‌های مالیاتی نامشخص شرکت را درک کنند و اطمینان حاصل کنند که صورت‌های مالی واحدهای مورد رسیدگی، به طور منصفانه ارائه شده‌اند. بنابراین مؤسسات حسابرسی نیز در فرآیند پیاده‌سازی استاندارد مالیات بر درآمد، ممکن است در ایجاد خط‌مشی‌ها و رویه‌ها، استخدام و آموزش به پرسنل با چالش‌هایی مواجه شوند (سینگ و سری و استاوا، ۲۰۱۹، ۹۴).

هزینه‌های نیروی انسانی، شامل استخدام و آموزش: چالش برانگیزترین کار در فرآیند تعیین مالیات بر درآمد معوق، شناسایی رویدادهایی است که منجر به تفاوت‌های موقت می‌شود. سپس احتمال تحقق این تفاوت‌ها در آینده، تعیین و ارزش‌گذاری صحیح برای تعیین میزان تفاوت موقت حاصل می‌شود. حسابداری که مسئولیت محاسبه مالیات بر درآمد معوق را بر عهده دارند باید از یک سو با مفاد استانداردهای حسابداری و از سوی دیگر با قوانین و مقررات مالیاتی به خوبی آشنا باشند. به همین دلیل، مالیات بر درآمد معوق مقوله ساده‌ای نیست، زیرا نیازمند آگاهی از مقررات گسترده‌ای از دو حوزه به ظاهر مشابه، اما متفاوت - استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی - است (پاچ و گوئیک، ۲۰۲۰، ۴۹).

هزینه‌های استفاده از کارشناسان: همان‌گونه که پیش‌تر عنوان شد، به منظور اجرای استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد، به ویژه در ایران که نحوه محاسبه هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت اساساً بر مبنای الزامات مقرر در قوانین و مقررات مالیاتی (تبصره یک ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم) انجام می‌پذیرد، لازم است که عمر مفید دارایی‌های ثابت استهلاک‌پذیر، و روش محاسبه استهلاک که منعکس‌کننده‌ی الگوی مصرف منافع آتی دارایی باشد، تعیین گردد. این امر نیازمند استفاده از ارزیابان متخصص و آشنا به ویژگی‌های دارایی‌های مذکور و نحوه استفاده از این دارایی‌ها در صنایع خاص، می‌باشد. استفاده از گروه‌های کارشناسی ارزیاب، همراه با هزینه می‌باشد.

مضمون اصلی دستکاری سود

نوبز (۲۰۰۴)، بیان می‌کند که شرکت‌ها در انتخاب رویه‌های حسابداری، تمایل دارند روشی را انتخاب کنند که آن‌ها را قادر می‌سازد «بهترین بهره را از مزایای مالیاتی ببرند، نه روشی که واقعیت

اقتصادی زیربنایی آن‌ها را با دقت بیشتری منعکس کند. همچنین، برخی از پژوهش‌ها نشان می‌دهند مدیرانی که سیاست‌های مشروعی را برای دستکاری درآمدها یا ارائه نادرست و متقلبانه‌ی صورت‌های مالی اعمال می‌کنند، معمولاً «ردپای» خود را به شکل مالیات‌های معوق در ترازنامه و سود به جا می‌گذارند (فیلیس و همکاران، ۲۰۰۳). دستکاری سود، شامل اجتناب مالیاتی (دستکاری سود به منظور کاهش مالیات در چارچوب قوانین و مقررات)، مدیریت سود (دستکاری سود جهت دستیابی به منافع مدیران به استثنا اجتناب مالیاتی) و پاکسازی عمده (به عنوان یکی از شیوه‌های خاص مدیریت سود) می‌باشد.

اجتناب مالیاتی: «بدهی‌های مالیاتی معوق» اساساً تمام ویژگی‌های فرار مالیاتی «قانونی» را دارند. مدیران، مالیات‌های معوق (خالص دارایی‌های معوق مالیاتی) را به منظور دستیابی به سود هدف به طور کارآمدی مدیریت می‌کنند (لوکیک، ۲۰۱۷، ۵۲۷). هزینه‌های مالیات معوق می‌تواند به عنوان ابزاری برای کاهش سود به دلیل ذهنی بودن و زمان‌بندی استفاده شود. نتایج برخی از پژوهش‌ها حاکی از این است که، شرکت‌های زیان‌ده مازاد قابل توجهی از خالص هزینه‌های معوق مالیاتی را افشا می‌کنند و این مازاد به زیان اضافه می‌شود. مالیات‌های معوق با سطح بالایی از ذهنیت توسط مدیریت شرکت تعیین می‌شوند، زیرا اساساً ناشی از برآورد اثرات مالیاتی آتی معاملات فعلی و گذشته است (باومن و همکاران، ۲۰۰۱؛ کریستنسن، و همکاران، ۲۰۰۸، راتک و همکاران، ۲۰۱۷، ۲).

مدیریت سود: انگیزه استفاده از دارایی و بدهی مالیات انتقالی برای شناسایی مدیریت سود این است که به طور معمول اختیار بیشتری در اصول پذیرفته شده حسابداری نسبت به قوانین مالیاتی وجود دارد. این فرض وجود دارد که مدیران از چنین اختیاری برای مدیریت سود و به شیوه‌هایی که تأثیری بر سود مشمول مالیات جاری ندارد، استفاده خواهند نمود (تاری وردی و توسلی، ۱۴۰۳). این موضوع توسط تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری نیز اعلام شده است. برای مثال، بیان می‌کند: «استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی، در مورد حسابداری مالیات معوق بدین هستند، زیرا نمی‌دانند چه اطلاعاتی ارائه می‌شود... و گمان می‌کنند که از حسابداری مالیات معوق برای مدیریت سود استفاده می‌شود» (بنیاد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، ۲۰۱۶).

پاکسازی عمده: مقادیر مالیات بر درآمد معوق یکی از قانع کننده ترین اقلام برای این منظور است، به دلیل دو دلیل: اول اینکه، مالیات های معوق با سطح بالایی از ذهنیت توسط مدیریت شرکت تعیین می- شوند، زیرا اساساً شامل برآورد اثرات مالیاتی آتی معاملات فعلی و گذشته است. فرآیند برآورد، امکان تعدیل فرصت طلبانه سود خالص را با توجه به منافع شخصی مدیریت فراهم می کند، زیرا هیچ تأثیر فوری بر جریان های نقدی ندارد. دوم، مالیات بر درآمد معوق به حساب نهایی اشاره دارد که باید قبل از بسته شدن صورت سود و زیان بسته شود (باومن و همکاران، ۲۰۰۱؛ کریستنسن و همکاران، ۲۰۰۸).

مضمون اصلی پیامدهای ناخواسته

مضمون اصلی پیامدهای ناخواسته، که ممکن است در اثر اجرای استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد، ایجاد شود، شامل ارزش گذاری بازار شرکت ها و تضعیف توان پیش بینی عملکرد می باشد. ارزش گذاری بازار شرکت ها: برخی از شرکت ها به دلیل پیامدهای ناخواسته احتمالی محافظه کاری بالا، تمایلی به اجرای استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد ندارند. پیامدهای ناخواسته ی مالیات معوق، از طریق تأثیر بر قابلیت اطمینان اندازه گیری های حسابداری (قضاوت ذهنی در اندازه گیری و افشا)، بر ارزش گذاری بازار شرکت ها تأثیر می گذارد. این یک یافته مهم است زیرا تفاوت های موقت مالیاتی می تواند دارایی ها و بدهی های شرکت را افزایش دهد، بدون اینکه لزوماً جریان نقدی ناشی از دارایی ها یا بدهی های مالیات معوق را در آینده تضمین کند (ادایگبا و همکاران، ۲۰۲۲، ۴۷۰). تضعیف توان پیش بینی عملکرد: پژوهش ها نشان می دهد که، استفاده از اطلاعات حسابداری در مورد زیان مالیاتی، توان پیش بینی عملکرد را بهبود نمی بخشد و حتی پیش بینی ها را بدتر می کند. دارایی های مالیات معوق (مربوط به انتقال زیان مالیاتی) از پیش بینی درآمد مشمول مالیات آتی در سطح واحد تجاری ناشی می شود. علاوه بر این، محدودیت در تسویه زیان مالیاتی با درآمد مشمول مالیات آتی می تواند توانایی پیش بینی این اقلام را کاهش دهد (فلگمایر، ۲۰۱۷).

مضمون اصلی مغایرت با مفاهیم نظری حسابداری

مضمون اصلی مغایرت با مفاهیم نظری حسابداری، شامل رویکرد ترازنامه ای و همچنین ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری می باشد.

رویکرد ترازنامه‌ای: مدل فعلی استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد، اطلاعاتی را تولید می‌کند که برخی افراد آن را مرتبط ندانسته و ارائه این اطلاعات را باعث عدم تطابق حسابداری می‌دانند. همچنین برخی اعتقاد دارند که مبالغ مالیات معوق شناسایی شده تحت رویکرد ترازنامه‌ای، اطلاعات بیشتری در اختیار سرمایه‌گذاران قرار نمی‌دهد و در حالی که استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد، اصول خود را بر "رویکرد ترازنامه‌ای" استوار می‌کند، تعدادی از افراد هنوز معتقدند که رویکرد دیگری می‌تواند محتوای اقتصادی مالیات بر درآمد را با وفاداری بیشتری منعکس کند. این افراد اغلب «رویکرد سود و زیانی» را ترجیح می‌دهند. دلیل احتمالی این است که، از نظر آنها، یک بدهی مالیات بر درآمد در زمانی ایجاد می‌شود که درآمد مربوط به آن شناسایی می‌شود. در مقابل، تحت «رویکرد ترازنامه‌ای»، دیدگاه کلی این است که بدهی مالیاتی در زمانی وجود دارد که دارایی شناسایی شده باشد. یا یک بدهی شناسایی شده، به مبلغی اندازه‌گیری می‌شود که با مبلغ نسبت داده شده به آن دارایی (یا بدهی) برای اهداف مالیاتی (یعنی پایه مالیاتی آن) متفاوت است. اگر واحد تجاری دارایی را به مبلغ دفتری آن (یعنی مبلغ موجود در ترازنامه) بازیابی کند (یا بدهی را تسویه کند) این تفاوت باعث جریان های نقدی مالیاتی اضافی می‌شود (بنیاد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، ۲۰۱۶).

ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری: مالیات بر درآمد بسیار پیچیده است و ممکن است افشای موجود برای توضیح اینکه چه چیزی باعث میزان مالیات گزارش شده می‌شود، کافی نباشد. استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی عنوان می‌کنند که اطلاعات مالیاتی برای پیش‌بینی جریان‌های نقدی پس از مالیات واحد تجاری، و همچنین برای تعیین سلامت مالی یک واحد تجاری مورد نیاز است. با این حال، نحوه افشای اطلاعات مالیاتی در حال حاضر اغلب فقط یک تمرین ریاضی است که شامل اصطلاحات فنی زیادی می‌باشد؛ در نتیجه از شفافیت برخوردار نیست. علاوه بر این، برخی از استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، در مورد حسابداری مالیات معوق تردید دارند زیرا آنها نمی‌دانند که در هنگام استفاده از این روش حسابداری، چه اطلاعاتی ارائه می‌شود و مشکوک هستند که از حسابداری مالیات معوق برای مدیریت سود استفاده می‌شود. ارزیابی قابلیت بازیافت دارایی مالیاتی معوق، به ویژه زمانی که واحد تجاری دارای سابقه زیان مالیاتی است، نیاز به درک بیشتری

دارد تا خطر برآورد دلخواه درآمد مشمول مالیات احتمالی آتی را کاهش دهد. برخی از سرمایه‌گذاران بر این باورند که اطلاعات مالیاتی بیش از حد انبوه، مفید نیست. آنها می‌خواهند بدانند محرک‌های اصلی پس‌انداز مالیاتی چیست، واحد تجاری در کدام حوزه‌های مقرراتی، مالیات می‌پردازد، چه خطراتی بر استراتژی مالیاتی واحد تجاری تأثیر می‌گذارد و آیا استراتژی مالیاتی فعلی واحد تجاری پایدار است یا خیر. آنها معتقدند که روش فعلی افشا مالیاتی، تحت استانداردهای حسابداری مالیات بر درآمد، بیش از حد فنی و بیش از حد ریاضی بوده و اطلاعات مورد نیاز استفاده-کنندگان از صورت‌های مالی را ارائه نمی‌کند. استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، اطلاعات بیشتری در مورد استراتژی‌های مالیاتی یک واحد تجاری، ریسک‌های مالیاتی و جریان نقدی مالیاتی می‌خواهند. مالیات معوق بسیار پیچیده است و به یک عدد خیالی تبدیل می‌شود. برخی پیشنهاد می‌کنند که صورت‌های مالی اساسی، باید فقط شامل مبلغ مالیات نقدی باشد و اطلاعات مالیات معوق باید در یادداشت‌ها افشا شود. اطلاعاتی از قبیل اینکه، مشوق‌های مالیاتی ویژه‌ای که واحد تجاری دریافت می‌کند، چه شرایطی برای دریافت آن مشوق‌ها باید رعایت شود و انتظار می‌رود چه زمانی مشوق‌ها منقضی شوند. همچنین در خصوص انتقال زیان مالیاتی و سایر مواردی که ممکن است بر پرداخت‌های مالیاتی آتی تأثیر گذارد، افشا موجود استاندارد نبوده و مقایسه واحدهای تجاری را بسیار دشوار می‌کند. سرمایه‌گذاران عموماً اطلاعات بیشتری در مورد استراتژی مالیاتی (مثلاً برنامه‌ریزی مالیاتی احتیاط‌آمیز/تهاجمی)، ریسک مالیاتی (مثلاً محرک‌های نرخ مالیات بالا/پایین و پایداری نرخ مالیات) و جریان نقدی مالیاتی (مثلاً برنامه برگشت دارایی‌های مالیاتی معوق) می‌خواهند. بسیاری از سرمایه‌گذاران به دنبال افشای الگوهای مورد انتظار جریان‌های نقدی (برنامه برگشت) از دارایی‌ها/بدهی‌های مالیات معوق هستند (بنیاد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، ۲۰۱۶).

مضمون اصلی مغایرت با سیستم مالیاتی

از جمله اجزا مهم سیستم مالیاتی در ایران، قوانین و مقررات مالیاتی و مأموران مالیاتی می‌باشند. طبق پژوهش‌های انجام شده، با تغییر یک روش حسابداری، روش حسابداری مالیاتی به طور خودکار تغییر نمی‌کند؛ بلکه برای تغییر در روش حسابداری مالیاتی، کسب موافقت مأمورین مالیاتی لازم

است (لی و همکاران، ۲۰۱۰، ۲۲۶). مضمون اصلی مغایرت با سیستم مالیاتی، شامل مضامینی از جمله، حسابداری ارزش منصفانه، اعتبار مالیاتی ناشی از زیان مالیاتی، حساب‌های مالیاتی، آموزش مأموران مالیاتی و فرم اظهارنامه مالیاتی می‌باشد.

حسابداری ارزش منصفانه: حسابداری مالیات معوق پیچیده است و این پیچیدگی به ویژه زمانی که حسابداری ارزش منصفانه بکار گرفته می‌شود، افزایش می‌یابد. به عنوان مثال، برخی از استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی بر این باورند که بدهی‌های مالیات معوق ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌ها را درک نمی‌کنند و نمی‌دانند که چگونه باید در تحلیل خود، با آن برخورد کنند (بنیاد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، ۲۰۱۶). در ایران و با تصویب اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم در تاریخ ۱۳۹۴/۰۴/۳۱، تغییرات اساسی در این قانون انجام پذیرفت. با انجام این تغییرات، در برخی موارد، در متن قوانین و مقررات مالیاتی، از اصطلاحات دانش حسابداری بهره گرفته شد. این کار در به‌کارگیری قوانین مالیاتی، بسیار مفید است. در این راستا، در متن دستورالعمل مربوط به ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم، که در آن چگونگی ترتیبات حسابرسی مالیاتی شرح داده شده است، به دفعات از اصطلاحات دانش حسابداری همچون سود ناویژه، بهای تمام شده کالای فروش رفته یا خدمات ارائه شده و همچنین ارزش منصفانه اسم برده شده است. اما فارغ از بحث‌های نظری در خصوص حسابداری ارزش منصفانه، پیامدهای عملی به‌کارگیری این نوع حسابداری که در حال حاضر به طور محدود اجرا می‌شود، اساساً مربوط به مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت می‌باشد. طبق تبصره یک ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱، "افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های اشخاص حقوقی، با رعایت استانداردهای حسابداری مشمول پرداخت مالیات بر درآمد نیست و هزینه استهلاک ناشی از افزایش تجدید ارزیابی نیز به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نمی‌شود". این تبصره دارای یک آئین‌نامه به شماره ۳۸۷۴/ت/۵۲۷۹۳-هـ مورخ ۱۳۹۵/۰۱/۱۵ می‌باشد که در آن سازوکار اجرایی تبصره مذکور بیان شده است. آنچه که مشخص است، تأکید قانون‌گذار بر رعایت استانداردهای حسابداری به منظور دستیابی به مشوق مورد بحث است؛ به نحوی که در متن تبصره و همچنین در بندهای آئین‌نامه اجرایی فوق، به کرات از رعایت استانداردهای حسابداری صحبت شده است. با مطالعه آئین‌نامه مذکور، مشخص می‌شود که در

تحریر بیشتر بندهای این آئین نامه از متن استانداردهای حسابداری به ویژه استاندارد حسابداری شماره ۱۱ ایران با عنوان "دارایی های ثابت مشهود" بهره گرفته شده است. تطبیق بندهای آئین نامه اجرایی تبصره یک ماده ۱۴۹ قانون مالیات های مستقیم با استانداردهای حسابداری به شرح جدول ۲ می باشد:

جدول ۲. انطباق آئین نامه تبصره یک ماده ۱۴۹ قانون مالیات های مستقیم با مفاد استانداردهای

حسابداری ایران

ردیف	موضوع	شماره بند(ماده) آئین نامه	شماره بند استاندارد	شماره استاندارد
۱	تشخیص دارایی قابل تجدید ارزیابی	تبصره ماده ۱		استانداردهای شماره ۱۱، ۱۵، ۱۷ و ۲۶ ایران
۲	الزام به ارزیابی تمام اقلام طبقه	ماده ۳	بند شماره ۳۴	استاندارد شماره ۱۱
۳	مجاز بودن تجدید ارزیابی دارایی های مشهود به صورت چرخشی	تبصره ۱ ماده ۳	بند شماره ۶	استاندارد شماره ۱۱
۴	مجاز بودن تجدید ارزیابی بخشی از اقلام یک طبقه از دارایی های نامشهود	تبصره ۲ ماده ۳	بند شماره ۶۴	استاندارد شماره ۱۷
۵	جایگاه افشای مبلغ مازاد تجدید ارزیابی	ماده ۴	بند شماره ۳۹	استاندارد شماره ۱۱
۶	نحوه شناسایی و گزارش تحقق مازاد تجدید ارزیابی	ماده ۵	بند شماره ۴۱	استاندارد شماره ۱۱
۷	افشای دارایی های تجدید ارزیابی شده	ماده ۱۱	بند شماره ۷۷	استاندارد شماره ۱۱

همانگونه که ملاحظه می گردد، تحریر آئین نامه با در نظر گرفتن هماهنگی با الزامات استانداردهای حسابداری ایران انجام شده است. اما با توجه به اینکه تاریخ تصویب این آئین نامه (سال ۱۳۹۵) قبل از تاریخ تصویب و لازم الاجرا شدن استاندارد حسابداری شماره ۳۵ ایران با عنوان "مالیات بر درآمد" می باشد، بنابراین، در این خصوص و به منظور هماهنگی با استاندارد ۳۵، اصلاح آئین نامه مذکور اجتناب ناپذیر می باشد. به عنوان مثال یکی از موارد چالش برانگیز، مفاد ماده ۴ آئین نامه می باشد که مطابق با بند شماره ۳۹ استاندارد حسابداری شماره ۱۱ ایران با عنوان "دارایی های ثابت مشهود" عنوان می دارد: "افزایش مبلغ دفتری یک دارایی در نتیجه تجدید ارزیابی آن، مستقیماً تحت عنوان مازاد تجدید ارزیابی ثبت و در ترازنامه به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سرمایه طبقه بندی می شود." در حالی که به موجب الزامات استاندارد حسابداری شماره ۳۵ ایران، در صورتی که مبنای دفتری و مبنای مالیاتی دارایی (در اینجا دارایی مازاد تجدید ارزیابی شده) برابر نباشند، باید تفاوت های مالیاتی موقتی شناسایی شود. به عبارت دیگر، زمانی که مازاد تجدید ارزیابی دارایی های ثابت، طبق مقررات تبصره یک ماده ۱۴۹ قانون مالیات های مستقیم مشمول مالیات نباشد، آنگاه هزینه استهلاک

دارایی‌های تجدید ارزیابی شده به نسبت افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نمی‌گردد. بنابراین بخشی از مبلغ افزایش ارزش ناشی از تجدید ارزیابی، به جای شناسایی در حساب مازاد تجدید ارزیابی، طبق الزامات استاندارد حسابداری شماره ۳۵ ایران، در حساب بدهی مالیات انتقالی ثبت و گزارش می‌گردد. این نحوه عمل مطابق با الزامات استاندارد ۳۵ و مغایر با الزامات بند شماره ۳۹ استاندارد شماره ۱۱ و بنابراین مغایر با ماده ۴ آئین‌نامه مذکور می‌باشد. علی‌رغم اینکه، استانداردهای حسابداری بایستی به عنوان یک مجموعه بکار گرفته شوند، اما آنچه که مورد نیاز مأموران مالیاتی است، بخشنامه و مقررات قانونی قابل استناد می‌باشد. بنابراین، با توجه به تغییر در مجموعه استانداردهای حسابداری و تصویب و لازم‌الاجرا شدن استاندارد حسابداری شماره ۳۵ ایران، اما کماکان، بخشنامه و یا دستورالعملی جهت هماهنگی با تغییرات استانداردهای حسابداری، تصویب و صادر نشده است.

اعتبار مالیاتی ناشی از زیان مالیاتی: بر اساس بند شماره ۴ استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد ایران، یکی از موارد ایجاد دارایی مالیات انتقالی، اعتبار مالیاتی ناشی از زیان مالیاتی است. همچنین به موجب بند ۳۳ این استاندارد، "دارایی مالیات انتقالی بابت انتقال زیان‌های مالیاتی استفاده نشده و اعتبارهای مالیاتی استفاده نشده به دوره‌های آتی، باید تا میزانی شناسایی شود که در مقابل زیان‌های استفاده نشده، وجود سود مشمول مالیات قابل استفاده، محتمل باشد." از طرفی، طبق بند ۱۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم، "زیان اشخاص حقیقی یا حقوقی که از طریق رسیدگی به دفاتر آنها و با توجه به مقررات احراز گردد، از درآمد سال یا سال‌های بعد استهلاک پذیر است." بنابراین، از این نظر، بین قوانین و مقررات مالیاتی ایران و استاندارد حسابداری شماره ۳۵ ایران، هماهنگی لازم وجود دارد. مشکل اساسی این است که، از نظر قانون مالیات‌های مستقیم، تنها زیان‌های تأیید شده توسط سازمان امور مالیاتی، قابل کسر از درآمدهای مشمول مالیات دوره‌های آتی می‌باشد و در صورتیکه مودیان در زمانی که در اظهارنامه مالیاتی خود، زیان ابراز می‌کنند، اطمینان معقولی نسبت به پذیرش آن توسط سازمان امور مالیاتی، ندارند. بنابراین در راستای اجرای استاندارد حسابداری شماره ۳۵، حتی در صورتی که با رعایت الزامات این استاندارد، مودی مالیاتی اقدام به شناسایی دارایی مالیات انتقالی ناشی از زیان ابرازی نماید و این دارایی مالیات انتقالی، مانده حساب دارایی مالیات انتقالی

ناشی از زیان‌های تأیید شده توسط سازمان مالیاتی را تغییر دهد، آنگاه مودی در صورت‌های مالی خود، اقدام به شناسایی دارایی مالیات انتقالی نموده است که حاصل مجموع اثرات زیان‌های ابرازی (تأیید نشده) و زیان‌های تأیید شده توسط سازمان مالیاتی (موضوع بند ۱۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم) می‌باشد. بدیهی است که این رقم مجموع، همگن و از یک جنس نمی‌باشد، به این معنی که در این حالت، ریال‌های گزارش شده، جهت افزایش قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و همچنین برای پیش‌بینی جریان‌های نقدی واحد تجاری، به ویژه زمان‌بندی و قطعیت آن، کارایی کمتری نسبت به حالتی دارد که در آن، ریال‌های گزارش شده در ارقام مندرج در صورت‌های مالی، همگن و از یک درجه اطمینان برخوردارند.

حساب‌های مالیاتی: هدف استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد، تجویز نحوه حسابداری مالیات بر درآمد می‌باشد. برای دستیابی به این هدف، واحدهای تجاری نیازمند تعریف و استفاده از حساب‌های جدیدی از جمله "حساب درآمد مالیاتی"، "حساب دارایی مالیات انتقالی" و همچنین حساب "بدهی مالیات انتقالی" در دفاتر قانونی و نرم‌افزارهای حسابداری می‌باشند. بدون انجام این امر، امکان تهیه گزارش و صورت‌های مالی منطبق با الزامات استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد، میسر نخواهد بود. همچنین، با توجه به عدم وجود قوانین و مقررات مربوط، ریسک تلقی "مالیات‌های انتقالی" به عنوان خوداظهاری و اخذ مالیات مضاعف توسط مأموران مالیاتی، برای مودیان مالیاتی، وجود دارد.

فرم اظهارنامه مالیاتی: در حال حاضر فرم اظهارنامه مالیاتی شامل جداولی است که در آنها محلی برای اطلاعات خواسته شده، تعیین شده است. اما اجرای استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد توسط مودیان مالیاتی، باعث ایجاد حساب‌های جدیدی از جمله "حساب درآمد مالیاتی"، "حساب دارایی مالیات انتقالی" و همچنین حساب "بدهی مالیات انتقالی" می‌شود؛ در حالی که در شکل کنونی اظهارنامه مالیاتی، محلی برای ابراز و درج مبلغ این حساب‌ها، پیش‌بینی نشده است.

آموزش مأموران مالیاتی: محاسبات مالیاتی پیچیده است، اما اعتقاد بر این است که بیشتر پیچیدگی‌ها عمدتاً به دلیل اعمال پیچیدگی‌های قانون مالیات در معاملات تجاری پیچیده است (بنیاد حسابداری مالی آمریکا، ۲۰۱۳). مأموران مالیاتی، عمدتاً دارای تسلط کافی بر قوانین و مقررات

مالیاتی می‌باشند؛ اما چنین اطمینانی در مورد تسلط بر استانداردهای حسابداری، به ویژه استاندارد حسابداری شماره ۳۵، وجود ندارد. همانگونه که بحث شد، یکی از ویژگی‌های اصلی استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد، پیچیدگی و درک دشوار آن است. همچنین، با توجه به وجود تحریم‌های بین‌المللی و عدم حضور شرکت‌های خارجی، و نیز با عنایت به اینکه استاندارد شماره ۳۵ به تازگی در ایران لازم‌الاجرا شده است، نیاز مأموران مالیاتی، به آموزش استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد، امری ضروری است.

بحث و نتیجه‌گیری

در ایران، سازمان حسابرسی به عنوان نهاد تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری، از سال ۱۳۹۷ اقداماتی در جهت همگرایی با استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی انجام داده است. به علاوه با تدوین استاندارد حسابداری شماره ۳۵ با عنوان "مالیات بر درآمد"، سعی در ارائه یک مجموعه کامل استاندارد حسابداری نموده که رعایت آن، نحوه گزارشگری سود حسابداری، که مبنای بسیاری از تصمیمات اقتصادی توسط استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و همچنین مبنای بسیاری از پژوهش‌ها در زمینه حسابداری و مالی می‌باشد، را بهبود بخشد. در واقع تا قبل از تدوین استاندارد حسابداری ۳۵، صورت‌های مالی تهیه شده بر اساس استانداردهای حسابداری ایران، اساساً دارای ضعف عمده‌ی ناشی از محاسبه غیردقیق سود حسابداری بوده است؛ به نحوی که اندازه‌گیری سایر اقلام صورت سود و زیان بر اساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری صورت پذیرفته، اما اندازه‌گیری مبلغ هزینه مالیات، تنها بر اساس الزامات قانون مالیات‌های مستقیم و سایر قوانین مربوطه انجام شده بود. بنابراین صورت‌های مالی تهیه شده بدون رعایت استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد، عملاً به مثابه یک میوه نارس (کال) می‌باشد که نه تنها اطلاعات مفیدی جهت تصمیم‌گیری ارائه نمی‌نماید، بلکه حتی می‌تواند اثر گمراه‌کننده داشته باشد.

از طرفی، همگرایی با استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، صورت‌های مالی و بدهی مالیاتی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. این در حالی است که سازمان امور مالیاتی کشور، در خصوص استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد در ایران، موضع سکوت را اتخاذ نموده است. ویژگی‌های ذاتی استانداردهای حسابداری در کنار قوانین و مقررات پیچیده مالیاتی، اجرای استاندارد حسابداری

مالیات را با چالش مواجه می‌کند. این پژوهش، به بررسی چالش‌های پیاده‌سازی استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد پرداخته و چالش‌های موجود را شناسایی نموده است. بر اساس مطالعه متون مربوط به حسابداری مالیات بر درآمد و شناسایی مضامین مندرج در این متون، مشخص گردید که هزینه‌های اجرا، غیرعملیاتی بودن، مغایرت با مفاهیم نظری حسابداری، مغایرت با سیستم حسابداری، دستکاری سود و پیامدهای ناخواسته اجرای این استاندارد، مهمترین چالش‌های مربوط به پیاده‌سازی استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد در ایران می‌باشد.

به منظور درک صورت‌های مالی تهیه شده بر اساس الزامات استانداردهای بین‌المللی توسط مقامات مالیاتی، لازم است که تجدیدنظر اساسی در مقررات و یا حتی قوانین مالیاتی، انجام پذیرد. بسیار مهم است که قوانین مالیاتی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی بین‌المللی را به رسمیت بشناسد، در غیر این صورت، پیاده‌سازی استانداردها برای واحدهای تجاری چالش‌برانگیزتر خواهد بود. بنابراین در قوانین مالیاتی باید به تعدیل بدهی‌های مالیاتی ناشی از همگرایی با استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی پرداخته شود.

در ایران، سازمان امور مالیاتی بزرگترین استفاده‌کننده از اطلاعات صورت‌های مالی تهیه شده بر اساس استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد است و رعایت این استاندارد منجر به شفافیت بیشتر گزارش‌های مالی مودیان مالیاتی می‌شود. بنابراین، به سازمان امور مالیاتی به عنوان متولی اجرای قوانین و مقررات مالیاتی و وصول مالیات، پیشنهاد می‌گردد که به منظور جلوگیری از سردرگمی مأموران مالیاتی در مواجهه با صورت‌های مالی تهیه شده بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۳۵ ایران و همچنین ترغیب و تشویق مودیان مالیاتی به رعایت استاندارد حسابداری شماره ۳۵، ضمن برگزاری دوره‌های آموزشی و بالا بردن سطح علمی مأموران مالیاتی، طی بخشنامه‌ای الزامات قانونی رعایت استاندارد حسابداری شماره ۳۵ را تصویب و صادر نماید. همچنین، جهت استفاده بهتر از اطلاعات گزارش شده در صورت‌های مالی تهیه شده بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۳۵، اقدام به بازطراحی اظهارنامه مالیاتی و درج حساب‌های مربوط به مالیات‌های انتقالی نماید.

به سازمان حسابرسی به عنوان متولی تدوین استانداردهای حسابداری در ایران، و همچنین به انجمن‌های حرفه حسابداری در ایران، از جمله جامعه حسابداران رسمی ایران و جامعه مشاوران

رسمی مالیاتی ایران پیشنهاد می‌گردد که به منظور اجرای موفق استاندارد مالیات بر درآمد در ایران، ضمن ادامه تدوین و انتشار راهنمای بکارگیری این استاندارد و برگزاری کلاس‌های آموزشی در این زمینه، درخواست رسمی خود را به سازمان امور مالیاتی، جهت صدور بخشنامه مالیاتی و باز طراحی اظهارنامه مالیاتی ارائه دهند.



منابع

- حسن علی الحسنی، احمد؛ دیدار، حمزه؛ منصورفر، غلامرضا. (۱۴۰۳). نقش میانجی کیفیت گزارش‌گری مالی و غیرمالی در رابطه بین هزینه حقوق و دستمزد نیروی کار و اجتناب مالیاتی. حسابداری و منافع اجتماعی. 14(1), 55-82. doi: 10.22051/jaasci.2023.44383.1790.
- بزرگ اصل، موسی (۱۴۰۱)، راهنمای بکارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۲ مالیات بر درآمد، انتشارات سازمان حسابرسی چاپ پنجم.
- توسلی، وحید؛ تاری وردی، یداله. (۱۴۰۳). الگوی مدیریت سود با استفاده از راهبردهای دارایی مالیات انتقالی و بدهی مالیات انتقالی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۶۱(۱۶)، ۵۱-۷۸.
- ثقفی، علی؛ رحمانی، علی؛ لنگری، محمود؛ غلام زاده لداری، مسعود. (۱۳۹۸). ارزیابی اثربخشی استاندارد حسابداری تجدیدنظر شده شماره ۱۹ (ترکیب‌های تجاری). تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۱(۴۲)، ۵-۳۰.
- صمدی لرگانی، محمود، (۱۳۸۹) تبیین ارتباط بین شفافیت گزارش‌گری مالی با گزارش‌گری مالیاتی در ایران، رساله دکتری، گروه حسابداری، تهران، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات.
- طاهری، ماندانا؛ سلیمانی امیری، غلامرضا؛ امینی، یاسین. (۱۳۹۷). اهمیت و اثرات پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری چیست؟. حسابداری و منافع اجتماعی، ۳۲-۱، ۸(۴).
- مهدوی، غلامحسین و بزرگر، الهه (۱۳۹۴)، مبانی روش شناختی تدوین استانداردهای حسابداری. مطالعات حسابداری و حسابرسی سال چهارم پاییز ۱۳۹۴ شماره ۱۵.
- هندریکسن ال. اس؛ ام اف. وی. بردا؛ (۱۹۹۲)، تئوری حسابداری، (ترجمه ع پارسایان)، تهران: انتشارات ترمه، سال پنجم، شماره دوم، پاییز و زمستان، صص ۱۰-۱۹۸.
- رفیعی، افسانه (۱۴۰۱)، مالیات بر درآمد، انتشارات انجمن حسابداران خبره، چاپ اول.
- هدایتی، علی (۱۳۹۹)، همایش حسابداری و مالیات، تهران، مرکز آموزش انجمن حسابداران خبره.
- شاه مرادی، نسیم و بذرافشان پور، رقیه. (۱۴۰۲). بررسی تأثیر نظریه چشم‌انداز بر عدم تمکین مالیاتی با نقش میانجی احساسات و عدم مشارکت اخلاقی. حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۳ (۴)، ۱۷۶-۱۵۳، doi: 10.22051/jaasci.2023.42319.1743.

References

- Akhor, S; O; & Akrawah, D; O; 2019. "Financial Reporting And Tax Issues In Nigeria, "Journal of Taxation and Economic Development, *Chartered Institute of Taxation of Nigeria*, vol. 18(1), pages 34-44, March.

- Allen, E; J; The information content of the deferred tax valuation allowance for venture capital backed IPO firms, (2012) A dissertation submitted in partial satisfaction of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy in Business Administration in the Graduate Division of the University of California, Berkeley.
- Antonius, R; & Tampubolon, L. D. (2019). Analisis penghindaran pajak, beban pajak tangguhan, dan koneksi politik terhadap manajemen laba. *Jurnal Akuntansi, Keuangan, Dan Manajemen*, 1(1), 39–52. <https://doi.org/10.35912/jakman.v1i1.5>.
- Attride-Stirling, J. (2001), "Thematic Networks: An Analytic Tool for Qualitative Research", *Qualitative Research*, Vol. 1, No. 3, Pp. 385-405.
- Barth ME, Beaver WH, Landsman WR (2001b) The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting: another view. *J Account Econ* 31:77–104. [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(01\)00019-2](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00019-2).
- Bauman, C; Bauman, M; & Halsey, R. (2001). Do firms use the deferred tax asset valuation allowance to manage earnings? *Journal of the American Taxation Association*, 2(Supl. 1), 27- 48.
- Bozorg Asl, Musa (2022), Guide to applying International Accounting Standard No. 12 for income tax Publications of the audit organization, fifth edition. In Persian.
- Braun, V. & Clarke, V. (2015), "Using thematic analysis in psychology", *Qualitative Research in Psychology*, Vol. 3, No. 2, Pp. 77-101.
- Brouwer A, Naarding E (2018) Making deferred taxes relevant. *Account Eur* 15:200–230. <https://doi.org/10.1080/17449480.2018.1451903>.
- Buagu N. Musazi, The controversy of deferred tax assets and liabilities classifications and some remedies; *Journal of Finance and Accountancy*. 2019.
- Chludek, A.K; 2011. The Impact of Deferred Taxes on Firm Value, Three Empirical Studies on the Cash Flow and Value Relevance of Deferred Taxes and Related Disclosures. Cologne Graduate School in Management, dissertation to obtain the doctoral degree, Economics and Social Sciences University of Cologne.
- Christensen, T; Paik, G; & Stice, E. (2008). Creating a bigger bath using the deferred tax valuation allowance. *Journal of Business, Finance & Accounting*, 35(5-6), 601-625.
- Chytis, E. (2019). The informative value of taxes: The case of temporal differences in tax accounting, *Journal of Accounting and Taxation*, Vol. 11(8), pp. 130-138.
- Dreher, S; Eichfelder, S; Noth, F; (2024) Does IFRS information on tax loss carryforwards and negative performance improve predictions of earnings and cash flows? *Journal of Business Economics* (2024) 94:1–39 <https://doi.org/10.1007/s11573-023-01147-7>.

- Edeigba, J. (2017). An investigation of the challenges in International Financial Reporting Standards' adoption: Evidence from Nigerian publicly accountable companies. Unpublished doctoral dissertation. Christchurch, New Zealand: Lincoln University.
- Edeigba, J; Gan, C; & Amenkhienan, F. (2020). The influence of cultural diversity on the convergence of IFRS: Evidence from Nigeria IFRS implementation. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 55(1), 105–121. doi: 10.1007/s11156-019-00837-0.
- Edeigba, Jude, Analyses of Unintended Consequences of IAS 12 Adoption on Deferred Taxes (August 21, 2022). *China Accounting and Finance Review* Vol. 25 No. 4, 2023 pp. 465-487.
- Erickson, M; Goldman. N; C; Stekelberg, J; (2016) The Cost of Compliance: FIN 48 and Audit Fees, *THE JOURNAL OF THE AMERICAN TAXATION ASSOCIATION*, Vol. 38, No. 2 DOI: 10.2308/atax-51323 Fall 2016 pp. 67–85.
- FAF, (2013), "post-implementatin review report on SFAS 109, Accounting for Income Taxes", available at <http://www.accountingfoundation.org>.
- Flagmeier V (2017) The information content of tax loss carryforwards - IAS 12 vs. Valuation allowance (arqus-working paper no. 216). University of Paderborn.
- Fülbier, Rolf Uwe and Hitz, Joerg-Markus and Sellhorn, Thorsten, Relevance of Academic Research and Researchers' Role in the IASB's Financial Reporting Standard Setting (October 2008). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1351742> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1351742> taxposition/Draft-Interpretation-October-2015/Documents/ED_IFRIC_UncertaintyOverIncomeTaxTreat.pdf1 <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/IAS-12-Measurement-income-tax-uncertain>.
- Gee, M. and Mano, T. (2006) Accounting for deferred tax in Japanese banks and the consequences for their international operations. *Abacus*, 42 (1). pp. 1-21. ISSN 1467-6281.
- Gh S. Amiri, M. Taheri, Y. Amini. (2019). what are the Important and Affection of Implementing International Accounting Standards? *Accounting Research* VOL. 8, Issue 4, Winter.
- Görlitz, A; Dobler, M. Financial accounting for deferred taxes: a systematic review of empirical evidence. *Manag Rev* Q.73, 113–165 (2023). <https://doi.org/10.1007/s11301-021-00233-w>.

- Habanec, P; Bohušová, H; (2017) Comparison of Deferred Tax Materiality Reporting in Accordance with Continental and Anglo saxon reporting system, *ACTA UNIVERSITATIS AGRICULTURAE ET SILVICULTURAE MENDELIANAE BRUNENSIS*, Volume 65, <https://doi.org/10.11118/actaun201765061917>.
- Hendrickson L. S; MF He. Breda(1992), accounting theory, (translated by A. Parsaian), Nehran: Termeh Publishing House, fifth year, second issue, autumn and winter, pp. 10, serial numbers 151-198. In Persian.
- Herdiansyah, E; Septiawan, B; Ikhsan, S; (2022) The effect of tax planning and deferred tax expense on earnings management, Fair Value : *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Keuangan*, Volume 5, Number 1, 2022.
- Hong, N; Shim, J; (2019) The Effect of the Adoption of International Accounting Standards No. 12 (IAS No.12) for Firms Reporting Losses: Evidence from Korea, *Sustainability* 2019, 11, 5732; doi:10.3390/su11205732.
- IASB (2016b) IAS 12 income taxes research project. <http://archive.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/IASB/2016/May/AP19C-Income-Taxes.pdf>.
- In-Young Baik, Eun-Suh Lee, Woo-Seok Choi, Maria A. Leach-López; Managerial Overconfidence and Deferred Tax Assets, #; 2023.03 1 - 19 (19 pages) DOI: 10.29189/KAIAJFAI.23.1.1.
- Iriyadi, M; Darmawan, M. A; Warganegara, D. L; Purnomo, A; & Persada, S. F. (2024). The effect of sustainability reporting, transfer pricing, and deferred tax expense on tax avoidance in multinational manufacturing sector companies. *Journal of Governance & Regulation*, 13(1), 50–62. <https://doi.org/10.22495/jgrv13i1art5>.
- Jelanti, D; The effect of deferred tax expense, managerial ownership, and tax planning on profit management, *Journal of Economics and Business Letters*, 2023, 3 (2), 1-9.
- Kimouche, B; (2022), The Impact of Deferred Tax on Earnings Quality: Evidence from Algerian Companies, *Zagreb International Review of Economics & Business*, Vol. 25, No. 1, pp. 155-170, 2022.
- Kovermann, J; Velte, P. (2019) Net Deferred Tax Assets and the Long-Run Performance of Initial Public Offerings, *Corporate Ownership & Control* / Volume 16, Issue 4, Summer 2019.
- Laux, R. C. (2013). The association between deferred tax assets and liabilities and future tax payments. *The Accounting Review*, 88(4), 1357–1383. doi: 10.2308/accr-50417.

- Lee, N; & Swenson, C. (2010). Shock and law: Fin 48 Report Card, IFRS and beyond. *International Journal of Economics and Finance*, 2(3), 222-233.
- Mahdavi, Gholamhossein and Barzegar, Elaha (2014), Methodological Foundations of Accounting Standardsetting. *Journal of Accounting and Auditing Studies*, No. 15. in persian.
- Malyshkin O; Rohoznyi S; Yarmolitska O; Ostapenko Yu. (2021) deferred income tax: impact on financial and tax reporting (the practice of Ukraine and Germany), financial and credit activities: problems of theory and practice 2021 № 4 (39).
- Malyshkin, O; Rohoznyi, S; Yarmolitska, O; & Ostapenko, Y. deferred income tax: impact on financial and tax repoting (the practice of Ukraine and Germany). FINTECHALLIANCE LLC.
- Mear, K; Bradbury, M; Hooks, J. (2020) Is the balance sheet method of deferred tax informative? *Pacific Accounting Review* Vol. 32 No. 1, 2020 pp. 20-31.
- Moniz, A; Couto, G; Pimentel, P; (2022) Misuse of Deferred Taxes in Portugal, *Economies* 2022, 10, 230. <https://doi.org/10.3390/economies10090230>.
- Nobes, 'Financial Reporting in Japan', in C. Nobes and R. Parker (eds), *Comparative International Accounting*, 8th ed; Prentice-Hall, 2004.
- Noga, Tracy and Schnader, Anne L; Book-Tax Differences as an Indicator of Financial Distress (October 10, 2012). Forthcoming in *Accounting Horizons*, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2159922> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2159922>.
- Nurfadila,N; M; Muslim (2020) Relationship between Tax Planning and Deferred Tax Expense on Earnings Management, *Bongaya Journal for Research in Accounting* Volume 4 Issue 1. Page 45-57. e-ISSN: 2615-8868.
- Olha, V; Tetiana, I; (2021) Accounting deferred tax assets and liabilities: historical excursion and modern realities, Aavaable DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-33-15>.
- Pauch, D; Goyke, K. (2020). The eff ect of deferred income tax on a company's financial results. *Acta Sci. Pol. Oeconomia* 19 (2), 43–50, DOI: 10.22630/ASPE.2020.19.2.16.
- Phillips J, Pincus M, Rego SO (2003). Earnings management: New evidence based on deferred tax expense. *The Accounting Review* 78(2):491-521.
- Poterba, J; Rao, N; Seidman, J; (2007) The Significance and Composition of Deferred Tax Assets and Liabilities, NATIONAL BUREAU OF ECONOMIC RESEARCH, <http://www.nber.org/papers/w12923>.

- Radojko L, 2017. "Deferred Taxes in Trade," *Review of International Comparative Management, Faculty of Management, Academy of Economic Studies, Bucharest, Romania*, vol. 18(5), pages 527-544, December.
- Rathke, A.A. T; Rezende, A.J; Antônio, R; M; Moraes, M; B; C. t the 3rd UNB Congress on Accounting and Governance, Brasília, DF, Brazil, November 2017.
- Saghafi, Ali; Rahmani, Ali; Langari, Mahmud; Gholamzade ledari, M. (2018). Evaluation of the Effectiveness of the revised accounting standard No. 19 (business combinations). *Accounting and auditing research*. 11(42), 5-30. In Persian.
- Samadi Lorgani Mahmoud,(2010) The relationship between the transparency of financial reporting and tax reporting in Iran, PhD Thesis, Department of Accounting, Tehran, Islamic Azad University, Department of Science and Research. In Persian.
- Shkulipa, L; (2020) Methods for Determining Tax Income in Accordance with National Law and IAS 12 'Income Taxes', *Economic Analysis*, Volume 30. No. 4. 2020.
- Singh, R; Srivastava, S; K; Implementation of IFRS as Indian Accounting Standard for Similarity in Financial Reporting in India: Challenges & Benefits. *American Journal of Theoretical and Applied Business*. Vol. 5, No. 4, 2019, pp. 90-96. doi: 10.11648/j.ajtab.20190504.12.
- Soliman, W; Mansour, K; (2020) "An investigation of the value relevance of deferred tax: the mediating effect of earnings management", *Investment Management and Financial Innovations*, Volume 17, Issue 1, 2020.
- Tamayo, G. H. G. ; Lenin, C. S. O; Arauz, M. A. H. ; Fonseca, S. E. Z; Siza, G. S. A; Calvopiña, M. M. G; & Diaz, R. P. M. (2023). The Deferred Tax and the Usefulness of Financial Information. *Migration Letters*, 20(S8), 1222–1232. <https://doi.org/10.59670/ml.v20iS8.5087>.
- Tavasli, Vahid; Tari Verdi, Yadolah(2024). Earnings Management Model by Using Deferred Tax Asset and Deferred Tax Liability Strategies. *Financial Accounting and Auditing Researches* Vol. (16) Issue (61) Spring 2024. In Persian.
- Vrzina, S; Obradović, V; Bogicevic, J; R. (2020) Financial Reporting on Income Tax in Serbia and Croatia: An Empirical Analysis, *Accounting and Auditing*, DOI: 10.5937/EKOPRE2006330V.
- [www. Taxresearch.ir](http://www.Taxresearch.ir)(2018)
- www.audit.org.ir(2024)
- Zeff, S, (1978), "The rise of economic consequences", *The Journal of Accountancy*, 146(6): 56–63.

- Ahmed H. Ali, H. Didar , Gh.Mansourfar(2024), The Mediating Role of Financial and Non-Financial Reporting Quality in the Relationship between Labor Costs and Tax Avoidance. *Quarterly Journal of Accounting, and Society Interests Spring 2024*, Volume 14, Issue Number 1, Number 52. In Persian.
- N. Shahmoradi, R. Bazrafshan Poor. (2023). Investigating the impact of prospect theory on tax noncompliance with the mediating role of feelings and moral disengagement. *Quarterly Journal of Accounting, and Society Interests Winter 2024*, Volume 13, Issue Number 4, Number 51. In Persian.

COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.

