



Audit
Organization

Analyzing the Challenges of Implementing Accounting Standard No. 35 (Income Taxes) and Developing a Package of Practical Solutions for Improvement: A Thematic Analysis and Fuzzy Delphi Approach

Morteza Kiyaei

Ph.D student in Accounting, Accounting Department, Qazvin Branch, Islamic Azad University of Qazvin, Iran. Email: morteza.kiyaei@iau.ir

Farzin Rezaei

Full Professor, Accounting Department, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran. Email: farzin.rezaei@iau.ac.ir

Mohammad Amin Zakizadeh

Assistant Professor, Accounting Department, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran. Email: ma.zakizadeh@iau.ac.ir

Kumars Biglar

Assistant Professor, Accounting Department, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran. Email: kumars.biglar@iau.ac.ir

Abstract

Accounting Standard No.35, aimed at separating financial reporting from tax reporting and recognizing tax expense on an accrual basis, became effective in Iran from the year 1399; however, professional evidence indicates the continued misalignment between the requirements of this standard and the Direct Taxes Act. Previous studies have primarily examined this misalignment in a case-by-case and single-variable manner and have not provided an integrated and validated model of implementation challenges and corresponding solutions. The present study was conducted using a sequential exploratory mixed-methods design; qualitative data were collected

from 17 semi-structured interviews with experts and analyzed through six-phase thematic analysis, and the resulting themes were validated using the fuzzy Delphi technique in two rounds. Thematic analysis led to the extraction of 204 initial codes, which were organized into seven main challenge themes and seven main solution themes, along with one cross-sectoral cluster; the inter-coder agreement coefficient was 0.82. In the fuzzy Delphi process, all 14 indicators, with defuzzied values ranging from 0.738 to 0.898, exceeded the 0.7 threshold, and no indicator was eliminated. The reliability of the questionnaire in the two rounds was 0.72 and 0.88, respectively, and the stopping condition was confirmed through analysis of variance and chi-square tests. The findings revealed a layered and explanatory model in which the functional misalignment of the two systems constitutes the common origin of the challenges, and improving implementation requires a multi-layered and simultaneous package of solutions.

Keywords: Accounting Standard No. 35, Deferred Tax, Thematic Analysis, Fuzzy Delphi, Financial Reporting.

Citation : Kiyaei, M., Rezaei, F . Zakizadeh, M.A. Biglar,K. Analyzing the Challenges of Implementing Accounting Standard No. 35 (Income Taxes) and Developing a Package of Practical Solutions for Improvement: A Thematic Analysis and Fuzzy Delphi Approach. *Applied Research in Financial Reporting*, 15(1), 321-358. [In Persian].

واکاوی چالش‌های اجرای استاندارد حسابداری شماره ۳۵ (مالیات بر درآمد) و تدوین بسته راهکارهای کاربردی بهبود آن: رهیافت تحلیل مضمون و دلفی فازی

مرتضی کیایی

دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران. رایانامه: morteza.kiyaei@iau.ir

فرزین رضایی

*استاد تمام، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران. رایانامه: farzin.rezaei@iau.ac.ir

محمدامین زکی زاده

استادیار، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران. رایانامه: ma.zakizadeh@iau.ac.ir

کیومرث بیگلر

استادیار، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران. رایانامه: kumars.biglar@iau.ac.ir

چکیده

استاندارد حسابداری شماره ۳۵ با هدف تفکیک گزارشگری مالی از گزارشگری مالیاتی و شناخت هزینه مالیات بر مبنای تعهدی، از سال ۱۳۹۹ در ایران لازم‌الاجرا شد؛ با این حال شواهد حرفه‌ای از تداوم ناهمسویی میان الزامات این استاندارد و قانون مالیات‌های مستقیم حکایت دارد. مطالعات پیشین این ناهمسویی را عمدتاً به‌صورت موردی و

تک‌متغیره بررسی کرده و الگویی یکپارچه و اعتبارسنجی‌شده از چالش‌های اجرا و راهکارهای متناظر آن ارائه نکرده‌اند. پژوهش حاضر با طرح آمیخته اکتشافی متوالی اجرا شد؛ داده‌های کیفی از ۱۷ مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با خبرگان گردآوری و با تحلیل مضمون شش مرحله‌ای تحلیل شد و مضامین حاصل با تکنیک دلفی فازی در دو دور اعتبارسنجی گردید. تحلیل مضمون به استخراج ۲۰۴ کد اولیه انجامید که در هفت مضمون اصلی چالش و هفت مضمون اصلی راهکار به‌همراه یک خوشه فرابخشی سازمان یافت؛ ضریب توافق کدگذاران ۰/۸۲ به‌دست آمد. در دلفی فازی، هر ۱۴ شاخص با مقادیر دی‌فازی شده ۰/۷۳۸ تا ۰/۸۹۸ از آستانه ۰/۷ فراتر رفتند و هیچ شاخصی حذف نشد. پایایی پرسش‌نامه در دو دور به‌ترتیب ۰/۷۲ و ۰/۸۸ و شرط توقف با آزمون تحلیل واریانس و خی‌دو تأیید شد. یافته‌ها الگویی لایه‌ای و تبیینی را آشکار ساخت که در آن ناهم‌سویی کارکردی دو نظام، منشأ مشترک چالش‌ها است و بهبود اجرا مستلزم بسته راهکاری چندلایه و هم‌زمان است.

واژه‌های کلیدی: استاندارد حسابداری شماره ۳۵، مالیات انتقالی، تحلیل مضمون، دلفی فازی، گزارشگری مالی.

استناد: کیایی، مرتضی؛ رضایی، فرزین؛ زکی زاده، محمدامین و بیگلر، کیومرث (۱۴۰۵). واکاوی چالش‌های اجرای استاندارد حسابداری شماره ۳۵ (مالیات بر درآمد) و تدوین بسته راهکارهای کاربردی بهبود آن: رهیافت تحلیل مضمون و دلفی فازی. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۵(۱)، صص ۳۲۱-۳۵۸.

پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۴۰۵، دوره ۱۵، شماره ۱، صص ۳۲۱-۳۵۸.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۵/۰۵/۱۰

ناشر: سازمان حسابرسی

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۵/۰۶/۲۲

نوع مقاله: علمی پژوهشی

Doi: 10.22034/arfr.2026.594999.2279

مقدمه

حسابداری مالیات بر درآمد از معدود قلمروهایی است که در آن دو نظام قاعده‌گذار با کارکردهای متمایز، هم‌زمان بر یک رویداد اقتصادی واحد حکم می‌رانند. هدف گزارشگری مالی، ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم‌های اقتصادی است، حال آنکه هدف حکومت از وضع مالیات، تأمین منابع مخارج دولت و هدایت رفتار اقتصادی است؛ همین اختلاف در غایت، چالش‌های اساسی این حوزه را پدید آورده است (بزرگ‌اصل، ۱۴۰۱). استاندارد حسابداری شماره ۳۵ که همتای ملی استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۲۱ است، دقیقاً برای مدیریت همین اختلاف تدوین شد؛ هدف بنیادین آن تفکیک گزارشگری مالی از گزارشگری مالیاتی و شناخت هزینه مالیات بر پایه مبنای تعهدی است، به گونه‌ای که این هزینه به دو جزء مالیات جاری و مالیات انتقالی^۲ تفکیک شود (حمیدی، ۱۴۰۱؛ همتی و همکاران، ۱۴۰۲). این استاندارد از سال ۱۳۹۹ لازم‌الاجرا شده و به گواهی ادبیات، از پیچیده‌ترین استانداردهای مصوب کشور است (بهشور و همکاران، ۱۴۰۳).

ویژگی‌های محیط اقتصادی و نهادی ایران، این چالش را از یک مسئله فنی به مسئله‌ای ساختاری ارتقا می‌دهد. نخست، اقتصاد ایران سال‌هاست با تورم مزمن و دورقمی روبه‌روست؛ در چنین محیطی، فاصله میان مبلغ دفتری تاریخی دارایی‌ها و ارزش منصفانه آن‌ها به سرعت گشوده می‌شود و تجدید ارزیابی دارایی‌ها به رویه‌ای متداول بدل می‌گردد که به نوبه خود، بدهی مالیات انتقالی قابل توجهی پدید می‌آورد (مرشدزاده بافتی، ۱۳۹۸). دوم، با کاهش اتکای بودجه دولت به درآمدهای نفتی، وزن درآمدهای مالیاتی در تأمین مالی دولت افزایش یافته و همین امر، حساسیت سازمان امور مالیاتی را نسبت به هر قلمی که سود مشمول مالیات را کاهش دهد بیشتر کرده است (باریکانی، ۱۴۰۰). سوم، شواهد نهادی مستندی از سردرگمی اجرایی در دست است: صدور پرسش و پاسخ‌های فنی متوالی شماره ۱۲۴ و ۱۲۶ کمیته فنی سازمان حسابرسی درباره دوره تناوب تجدید ارزیابی، رأی هیئت عمومی دیوان عدالت اداری شماره ۳۴۸ مورخ ۲۵/۰۴/۱۳۹۶ در تقابل با بخشنامه ۲۰۰/۹۳/۸۱ سازمان امور مالیاتی درباره تقبل زیان توسط سهامداران، و بخشنامه‌های بعدی که همچنان جایگاه اقلام مالیات انتقالی را در تعیین مأخذ مالیات روشن نکرده‌اند، همگی نشان می‌دهند که ابهام، نه استثنا بلکه وضعیت متعارف اجراست. چهارم، ساختار مالکیت و اندازه بنگاه‌ها در ایران به گونه‌ای است که سهم بزرگی از واحدهای گزارشگر را بنگاه‌های

کوچک و متوسط تشکیل می‌دهند که ظرفیت فنی و سامانه‌ای لازم برای پیاده‌سازی یک استاندارد برآورد محور را در اختیار ندارند.

اهمیت موضوع در پیامدهای عملی آن نهفته است. اجرای صحیح این استاندارد، شفافیت گزارشگری را افزایش می‌دهد و از اختلاف‌های پرهزینه میان مؤدیان و مراجع مالیاتی می‌کاهد (جهرومی و مشایخی، ۱۴۰۰). در سطحی عمیق‌تر، از آنجا که جزء انتقالی هزینه مالیات به شدت متکی بر برآورد و قضاوت مدیریتی است، شناسایی نادرست آن مستقیماً کیفیت سود^۳ را تهدید می‌کند (کرمی و مهرانی، ۱۴۰۴). شواهد داخلی این نگرانی را تأیید می‌کند؛ توسلی و تاروی وردی (۱۴۰۳) با بررسی ۱۶۹ شرکت بورسی نشان دادند دارایی مالیات انتقالی بر مدیریت سود^۴ اثر معنادار دارد، حال آنکه چنین اثری برای بدهی مالیات انتقالی مشاهده نشد. مرور نظام‌مند شواهد سه دهه اخیر نیز نشان می‌دهد این اقلام از ارزش اطلاعاتی^۵ برخوردارند، هرچند شواهد درباره استفاده نظام‌مند از آن‌ها برای مدیریت سود محدود است (گورلیتز و دوبلر^۶، ۲۰۲۳).

با وجود این اهمیت، ادبیات موجود تصویری یکپارچه ارائه نکرده است. پژوهش‌های داخلی یا بر موانع کلان پذیرش استانداردهای بین‌المللی متمرکز بوده‌اند (رحمانی و علی‌پور، ۱۳۸۹؛ بحری‌ثالث و همکاران، ۱۴۰۰)، یا به ریشه‌یابی اختلاف سود ابرازی و قطعی پرداخته‌اند (شمس‌زاده و ذکوری، ۱۳۸۷؛ نیازپور و همکاران، ۱۳۹۳). پژوهش‌های خارجی نیز غالباً بر پیامدهای اقتصادی مالیات انتقالی متمرکزند تا سازوکارهای اجرایی آن؛ ادایگبا و همکاران^۷ (۲۰۲۳) نشان داده‌اند شکاف میان قواعد مالیاتی و حسابداری از آن‌رو پایدار می‌ماند که نهادهای استاندارد‌گذار و مقررات‌گذار مالیاتی مستقل از یکدیگر عمل می‌کنند. برآیند این کاستی‌ها شکافی نظری و کاربردی است: شناختی منسجم از منشأ و روابط متقابل چالش‌های اجرای استاندارد ۳۵ در ایران شکل نگرفته و راهکارهای پیشین، کلی و فاقد پیوند با منشأ هر چالش بوده‌اند.

بر این اساس، وجه تمایز پژوهش حاضر را می‌توان در مقایسه با سه مطالعه نزدیک به صورت مشخص بیان کرد. بهشور و همکاران (۱۴۰۳) چالش‌های پیاده‌سازی استاندارد مالیات بر درآمد را با تحلیل مضمون شناسایی کردند، اما خروجی آنان فهرستی از چالش‌های هم‌عرض و فاقد اعتبارسنجی کمی مستقل بود؛ پژوهش حاضر همان مضامین را در قالب یک ساختار لایه‌ای مرتب می‌کند و سپس آن‌ها را در دو دور دلفی فازی به

آزمون اجماع می‌گذارد. جهرومی و مشایخی (۱۴۰۰) چارچوبی مفهومی برای حسابداری مالیات بر درآمد ارائه دادند که عمدتاً در سطح کلان باقی ماند؛ پژوهش حاضر آن چارچوب را به سطح مصداق‌های فنی قابل بهره‌برداری فرو می‌کاهد و برای هر مصداق، بند استاندارد را در برابر ماده قانون قرار می‌دهد. توسلی و تارویوردی (۱۴۰۳) اثر کمی ارقام مالیات انتقالی بر مدیریت سود را سنجیدند اما به سازوکارهای نهادی پدیدآورنده این اثر نپرداختند؛ پژوهش حاضر دقیقاً همان سازوکارها را واکاوی می‌کند و از این حیث، مکمل مطالعه آنان است. بنابراین، نوآوری پژوهش در سه سطح صورت‌بندی می‌شود: در سطح موضوعی، مسئله «اجرا» را کانون تحلیل قرار می‌دهد و چالش‌ها را در قالب یک ساختار لایه‌ای و تبیینی سامان می‌دهد؛ در سطح روش‌شناختی، تحلیل مضمون ۸ را به‌مثابه روش کشف و دلفی فازی^۹ را به‌مثابه روش اعتبارسنجی تلفیق می‌نماید و در سطح کاربردی، مصادیق فنی ایجادکننده تفاوت موقتی^{۱۰} را به‌صورت مقابله‌ای میان متن استاندارد و متن قانون تشریح می‌کند. ادامه مقاله شامل مبانی نظری و پیشینه، روش‌شناسی، یافته‌ها و در پایان بحث و نتیجه‌گیری است.

مبانی نظری و پیشینه

مبانی نظری تفاوت‌های مالیاتی

تفاوت میان سود مشمول مالیات و سود حسابداری در دو طبقه جای می‌گیرد. تفاوت‌های دائمی^{۱۱} از مقررات خاص، امتیازها یا محدودیت‌های برآمده از عوامل اقتصادی و سیاسی ناشی می‌شوند، هیچ‌گاه برگشت داده نمی‌شوند و معافیت‌های موضوع مواد ۱۳۲ تا ۱۳۴ قانون مالیات‌های مستقیم نمونه بارز آن‌هاست. در مقابل، تفاوت‌های موقتی از زمان منظورکردن ارقام یا از مبانی مختلف ارزش‌گذاری پدید می‌آیند و در بازه‌ای زمانی خودبه‌خود اصلاح می‌شوند (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۴۰۴). این تفاوت‌ها یا ناشی از زمان‌اند، که عمدتاً از تقابل حسابداری تعهدی با مبنای نقدی غالب در حسابداری مالیاتی سرچشمه می‌گیرد، یا ناشی از ارزش‌گذاری. استاندارد ۳۵ بر رویکرد ترازنامه‌ای استوار است؛ نخست دارایی‌ها و بدهی‌های انتقالی از رهگذر مقایسه مبلغ دفتری با مبنای مالیاتی^{۱۲} شناسایی و سپس تغییرات آن‌ها به‌عنوان هزینه مالیات شناخته می‌شود. در این رویکرد نگرشی نامتقارن نهادینه شده است: شناسایی دارایی مالیات انتقالی منوط به

محمّل بودن سود مشمول مالیات آتی است، حال آنکه چنین شرطی برای بدهی‌ها وجود ندارد. همین ویژگی بر آورد محور، پیچیدگی را رقم می‌زند؛ پیچیدگی‌ای که هنگام به کارگیری ارزش منصفانه^{۱۳} تشدید می‌شود، تا جایی که برخی استفاده کنندگان اذعان می‌کنند بدهی‌های مالیات معوق ناشی از تجدید ارزیابی را درک نمی‌کنند (بنیاد استاندارد‌های بین‌المللی گزارشگری مالی^{۱۴}، ۲۰۱۶).

چارچوب نظری تبیین‌کننده

سه چارچوب نظری مکمل، رفتار واحدهای تجاری را در برابر این الزامات تبیین می‌کند. نظریه نمایندگی^{۱۵} توضیح می‌دهد چرا مدیران رویه‌ها را در جهت حداکثرسازی مطلوبیت خود برمی‌گزینند و چرا جزء برآوردی هزینه مالیات می‌تواند ابزار مدیریت سود باشد (جنسن و مک‌لینگ^{۱۶}، ۱۹۷۶؛ کرمی و مهرانی، ۱۴۰۴). نظریه مشروعیت^{۱۷} نشان می‌دهد سازمان‌ها می‌کوشند اقدامات خود را در چارچوب هنجارهای اجتماعی مطلوب جلوه دهند (سوچمن^{۱۸}، ۱۹۹۵). سرانجام، نظریه نهادی و مفهوم «انفکاک»^{۱۹} تبیین می‌کند که سازمان‌ها ممکن است ساختارهای رسمی را برای کسب مشروعیت بپذیرند اما آن‌ها را از عملیات واقعی خود منفک سازند (مایر و روان ۲۰، ۱۹۷۷)، و مفهوم هم‌شکلی اجباری نشان می‌دهد چرا بنگاه‌ها زیر فشار مقرراتی، استاندارد را حتی در نبود منافع کارایی می‌پذیرند (دیماجیو و پاول ۲۱، ۱۹۸۳).

در این چارچوب، آنچه در متن حاضر «ناهم‌سویی کارکردی» نامیده می‌شود، ادعایی درباره تمایز پارادایم‌های معرفت‌شناختی نیست، بلکه توصیفی نهادی است: دو میدان سازمانی گزارشگری مالی و حاکمیت مالیاتی، هر یک منطق مشروعیت‌بخش، مرجع تصویب و سنجه موفقیت متفاوتی دارند و بنگاه در محل تلاقی این دو میدان ناگزیر به انتخاب می‌شود. این صورت‌بندی، هم با مفهوم انفکاک نهادی سازگار است و هم از ادعای قوی‌تری که ظرفیت روش این پژوهش پشتیبانی نمی‌کند، پرهیز می‌کند.

پیشینه

پیشینه داخلی در سه جریان قابل تفکیک است. جریان نخست بر موانع پذیرش استانداردها متمرکز است؛ رحمانی و علی‌پور (۱۳۸۹) «سیستم و قوانین مالیاتی کشور» را از

برجسته‌ترین موانع شناسایی کردند و بحری‌ثالث و همکاران (۱۴۰۰) دریافتند بهبود اجرا مستلزم اصلاح رویکرد حاکم بر قانون مالیات‌های مستقیم، تقویت ضمانت‌های اجرایی و تأمین زیرساخت فناوری اطلاعات است. جریان دوم به اختلاف سود ابرازی و قطعی می‌پردازد؛ شمس‌زاده و ذکوری (۱۳۸۷) وزن اصلی را به رفتار شکلی شرکت‌ها دادند، نیازپور و همکاران (۱۳۹۳) مغایرت را طبیعی اما نیازمند تعامل نهادی دانستند، و گردانی و همکاران (۱۳۸۶) نتیجه گرفتند هرچه مبنای رسیدگی از اسناد مثبت فاصله بگیرد، امکان بروز سلیقه شخصی افزایش می‌یابد. جریان سوم به موضوع حاضر نزدیک‌تر است و شامل سه مطالعه بهشور و همکاران (۱۴۰۳)، جهرومی و مشایخی (۱۴۰۰) و توسلی و تاروردی (۱۴۰۳) است که تمایز پژوهش حاضر با آن‌ها در بخش مقدمه تشریح شد.

در سطح بین‌المللی، امیر و همکاران^{۲۲} (۱۹۹۷) نشان دادند تفکیک اجزای مالیات معوق اطلاعات مربوط به ارزش فراهم می‌آورد و فلگمایر^{۲۳} (۲۰۲۲) در بستر آلمان دریافت این اقلام در سطح تجمیعی دارای ارزش اطلاعاتی‌اند، هرچند اقلام ناشی از انتقال زیان مالیاتی کم‌اتکاترین جزء به‌شمار می‌روند. در مقابل، درهر و همکاران^{۲۴} (۲۰۱۷) نتیجه گرفتند این اطلاعات دقت پیش‌بینی عملکرد را افزایش نمی‌دهد. این ناهم‌سویی گویای آن است که ارزش اطلاعاتی مالیات انتقالی به بستر نهادی و کیفیت اجرا وابسته است. سرانجام ادیگبا و همکاران (۲۰۲۳) با داده‌های ۱۴۴ شرکت طی ۱۹۹۲ تا ۲۰۱۹ دریافتند پس از الزام استاندارد بین‌المللی شماره ۱۲، دارایی‌های مالیات معوق کاهش و بدهی‌های آن افزایش یافته است.

پشتوانه نظری یافته‌های کلیدی

سه یافته محوری این پژوهش، هر یک به یک چارچوب نظری مشخص متصل می‌شود. نخست، یافته مربوط به «انباشت کدها در لایه‌های زیرساختی و رفتاری» با منطق نظریه نهادی سازگار است: هنگامی که پذیرش یک استاندارد عمدتاً از فشار مقرراتی و نه از منافع کارایی ناشی شود، انتظار می‌رود دشواری‌ها بیشتر در لایه اجرا و نگرش بروز یابند تا در متن قاعده (دیماجیو و پاول، ۱۹۸۳). دوم، یافته مربوط به «فاصله پذیرش رسمی از رویه واقعی رسیدگی» مصداق مستقیم مفهوم انفکاک است که مایر و روان (۱۹۷۷) توصیف کرده‌اند؛ ساختار رسمی برای کسب مشروعیت پذیرفته می‌شود اما از عملیات واقعی جدا می‌ماند. سوم، یافته مربوط به «عدم تقارن در برخورد با افزایش و کاهش ارزش» را می‌توان

با نظریه نمایندگی پیوند داد: چنین عدم تقارنی ساختار انگیزشی نامتقارنی پدید می‌آورد که با شواهد کمی توسلی و تاری‌وردی (۱۴۰۳) درباره اثر نامتقارن دارایی و بدهی مالیات انتقالی بر مدیریت سود هم‌خوان است.

جمع‌بندی انتقادی ادبیات سه شکاف را آشکار می‌کند: شکاف موضوعی، زیرا لایه‌های میانی نهادی، رویه‌ای، زیرساختی و رفتاری کمتر کاویده شده‌اند؛ شکاف روش‌شناختی، زیرا یافته‌های کیفی به‌ندرت در معرض اعتبارسنجی نظام‌مند خبرگانی قرار گرفته‌اند و شکاف کاربردی، زیرا راهکارها به مصادیق اجرایی قابل بهره‌برداری ترجمه نشده‌اند. پژوهش حاضر هر سه شکاف را هم‌زمان هدف قرار می‌دهد.

روش‌شناسی

پژوهش حاضر از حیث هدف، کاربردی است و بر پایه چارچوب «پیار پژوهش»^{۲۵} ساندرز و همکاران^{۲۶} (۲۰۰۹) تبیین شده است. رویکرد فلسفی حاکم، عمل‌گرایی^{۲۷} است؛ زیرا مسئله هم‌زمان مستلزم فهم عمیق تجربه خبرگان و صورت‌بندی کمی قضاوت‌های آنان می‌باشد. روش‌شناسی، آمیخته با طرح اکتشافی متوالی^{۲۸} است؛ نخست فاز کیفی اجرا شد و خروجی آن ورودی فاز کمی را ساخت. افق زمانی مقطعی است. همچنین، لازم به تصریح است که این طرح، طرحی اکتشافی و تبیینی است و نه طرحی برای استنتاج علی؛ بنابراین روابط گزارش‌شده میان لایه‌های الگو، روابطی مفهومی و تبیینی‌اند که بر ادراک و استدلال خبرگان استوارند و هیچ ادعای علیت آماری از آن‌ها استنباط نمی‌شود.

جامعه، معیارهای ذی‌صلاح بودن و ترکیب خبرگان

جامعه پژوهش در هر دو بخش، خبرگان حسابداری و مالیات دارای تماس مستقیم با استاندارد ۳۵ بودند. ذی‌صلاح بودن مشارکت‌کنندگان بر پایه چهار معیار احراز شد: نخست، حداقل ده سال سابقه حرفه‌ای مرتبط با گزارشگری مالی یا رسیدگی مالیاتی؛ دوم، درگیری عملی مستقیم با تدوین، به‌کارگیری، حسابرسی یا رسیدگی به اقلام مالیات انتقالی پس از الزام استاندارد در سال ۱۳۹۹؛ سوم، دارا بودن جایگاه تصمیم‌گیر یا اظهارنظر فنی، شامل مدیر فنی، شریک مؤسسه حسابرسی، مدیر مالی، ممیز ارشد، عضو هیئت‌علمی یا کارشناس رسمی دادگستری و چهارم، تمایل به مشارکت در هر دو فاز کیفی و کمی.

نمونه‌گیری هدفمند قضاوتی و سپس گلوله برفی انجام شد.

درباره ترکیب خبرگان، توضیح دو نکته ضروری است. نخست آنکه توزیع مشارکت‌کنندگان عامدانه و نه تصادفی است: از آنجا که پرسش پژوهش به «تفسیر و اجرای متن استاندارد» مربوط می‌شود، وزن بیشتری به مرجع تدوین‌کننده و ناظر بر استاندارد، یعنی سازمان حسابرسی، داده شد تا دسترسی به منطق پشت متن و به سابقه تصمیم‌های فنی فراهم آید؛ این گروه با هشت نفر بیشترین سهم را دارد. دوم آنکه برای پرهیز از یک‌سویه شدن روایت، چهار قلمرو دیگر نیز حضور دارند: بخش خصوصی شامل شرکای مؤسسات حسابرسی و مدیران مالی با پنج نفر، سازمان امور مالیاتی با دو نفر، دستگاه قضایی با یک نفر و دانشگاه با یک نفر. بدین ترتیب، هر پنج زاویه تهیه‌کننده، حسابرس، حاکمیت مالیاتی، دانشگاه و دستگاه قضایی در نمونه بازنمایی شده‌اند. با این حال، نویسندگان می‌پذیرند که سهم دو نفره سازمان امور مالیاتی نسبت به اهمیت این نهاد در موضوع، محدود است؛ برای جبران این محدودیت، دو تدبیر اتخاذ شد: نخست، مواضع رسمی سازمان امور مالیاتی از رهگذر مرور نظام‌مند بخشنامه‌ها، آرای دیوان عدالت اداری و پرسش و پاسخ‌های فنی به‌عنوان منبع مکمل وارد تحلیل شد و دوم، در مرحله دلفی، وزن یکسان برای همه خبرگان لحاظ گردید تا سهم عددی گروه پرشمارتر به وزن رأی بیشتر ترجمه نشود. این محدودیت در بخش محدودیت‌های پژوهش نیز صریحاً بازگو شده است. حجم نمونه بر پایه اشباع نظری^{۲۹} تعیین شد و با ۱۷ مصاحبه حاصل گردید؛ حجمی سازگار با شواهد تجربی موجود درباره کفایت نمونه (گست و همکاران ۳۰، ۲۰۰۶؛ هنینک و همکاران^{۳۱}، ۲۰۱۷). ابزار فاز کیفی، مصاحبه نیمه‌ساختاریافته بود که ضبط و واژه‌به‌واژه پیاده‌سازی شد؛ مرور استانداردها، قوانین، بخشنامه‌ها و پرسش و پاسخ‌های فنی نیز به‌عنوان منبع مکمل به کار رفت.

روش و تکنیک کدگذاری

داده‌های کیفی با رویکرد شش مرحله‌ای براون و کلارک^{۳۲} (۲۰۰۶) شامل آشنایی با داده‌ها، ایجاد کدهای اولیه، جست‌وجوی مضامین، بازنگری، تعریف و نام‌گذاری، و تدوین گزارش تحلیل شدند. کدگذاری استقرایی و داده‌محور بود و به‌صورت ترکیبی از دو تکنیک انجام شد: کدگذاری معنایی یا صریح، که گفته مشارکت‌کننده را بی‌واسطه

بازتاب می‌دهد، و کدگذاری پنهان یا تفسیری، که معنای زیرین گزاره را بازنمایی می‌کند. واحد تحلیل، «واحد معنایی» بود؛ یعنی کوچک‌ترین قطعه از متن که به‌تنهایی معنایی مرتبط با پرسش پژوهش را حمل می‌کند. برای هر واحد معنایی، کدی با چهار مؤلفه نام، توصیف کوتاه، نقل قول مستقیم به‌عنوان شاهد و شماره مصاحبه ثبت شد تا زنجیره شواهد از داده خام تا مضمون نهایی ردیابی پذیر بماند. سازمان‌دهی کدها در قالب مضامین، با تکنیک مقایسه مستمر و از رهگذر رفت و برگشت پیوسته میان داده و تحلیل انجام گرفت و در مرحله بازنگری، هر مضمون کاندیدا از دو منظر انسجام درونی و تمایز بیرونی ارزیابی شد. کل فرایند کدگذاری به‌صورت دستی و بدون اتکا به نرم‌افزار تحلیل کیفی انجام شد؛ این انتخاب از آن‌رو صورت گرفت که حجم داده در دامنه‌ای بود که کدگذاری دستی امکان تماس نزدیک‌تر پژوهشگر با متن را فراهم می‌آورد، و مستندسازی زنجیره شواهد در قالب جدول‌های کد به‌همراه شاهد گفتاری، همان کارکرد ردیابی‌پذیری را که نرم‌افزار فراهم می‌کند تأمین می‌کرد. محاسبات کمی دلفی فازی نیز در محیط صفحه‌گسترده اکسل و با پیاده‌سازی مستقیم روابط ریاضی گزارش‌شده در ادامه انجام گرفت؛ آزمون‌های آماری شرط توقف نیز در همان محیط و با تابع‌های استاندارد تحلیل داده اجرا شد.

روایی و پایایی

در بخش کیفی، کیفیت یافته‌ها با چارچوب چهارگانه اعتبارپذیری^{۳۳} لینکلن و گوبا^{۳۴} (۱۹۸۵) تأمین شد. باورپذیری از رهگذر درگیری طولانی مدت با داده، خوانش مکرر متن مصاحبه‌ها و مقابله متن پیاده‌شده با فایل صوتی حاصل شد. انتقال‌پذیری از رهگذر نمونه‌گیری با بیشترین تنوع و توصیف غلیظ زمینه و فرایند فراهم آمد. اطمینان‌پذیری با مستندسازی گام‌به‌گام تصمیم‌های ادغام، تفکیک و بازنام‌گذاری مضامین و ایجاد رد ممیزی از داده خام تا مضمون نهایی تأمین شد. تأییدپذیری نیز با استناد مستقیم به نقل قول‌های خبرگان و بازبینی نتایج توسط دو تن از مشارکت‌کنندگان و دو استاد صاحب‌نظر خارج از تیم پژوهش پشتیبانی گردید. افزون بر این، برای سنجش عینی پایایی کدگذاری، حدود یک‌سوم واحدهای معنایی به‌صورت مستقل و بدون اطلاع از کدهای اولیه توسط کدگذار دوم طبقه‌بندی شد و توافق دو کدگذار با ضریب کاپای کوهن^{۳۵} (۱۹۶۰) محاسبه گردید؛ این ضریب از آن‌رو انتخاب شد که برخلاف درصد توافق ساده،

توافق حاصل از شانس را تعدیل می‌کند. نتیجه بر پایه طبقه‌بندی مرجع لندیس و کخ^{۳۶} (۱۹۷۷) تفسیر شد که مقادیر بالاتر از ۰/۸۱ را «توافق تقریباً کامل» می‌داند.

در بخش کمی، روایی محتوایی ابزار از سه مسیر تأمین شد: استخراج مستقیم گویه‌ها از خروجی تحلیل مضمون، داوری نسخه اولیه توسط گروه خبرگان و اعمال اصلاحات پیشنهادی آنان در شفافیت عبارات و جامعیت گویه‌ها، و اجرای آزمایشی پرسش‌نامه که نشان داد پاسخ‌دهندگان درک مشترکی از گویه‌ها دارند. پایایی پرسش‌نامه در هر دو دور با ضریب آلفای کرونباخ^{۳۷} ارزیابی و آستانه پذیرش ۰/۷ در نظر گرفته شد. گنجاندن یک پرسش باز در هر دور نیز به عنوان سازوکار کنترل جامعیت عمل کرد؛ پیشنهاد نشدن هیچ شاخص جدید، شهادتی بر کفایت پوشش ابزار بود.

منطق دلفی فازی و توجیه آستانه

انتخاب دلفی فازی به جای دلفی سنتی از سه ملاحظه ناشی شد. نخست، قضاوت خبرگان در قالب عبارات زبانی مانند «زیاد» یا «نسبتاً زیاد» بیان می‌شود و این عبارات ذاتاً مبهم و دارای مرزهای فازی‌اند؛ تخصیص یک عدد قطعی به آن‌ها، بخشی از اطلاعات را از میان می‌برد، حال آنکه منطق فازی امکان بازنمایی این ابهام را فراهم می‌آورد (ایشیکاوا و همکاران ۳۸، ۱۹۹۳). دوم، دلفی سنتی معمولاً به دوره‌های متعدد نیاز دارد تا اجماع حاصل شود، در حالی که دلفی فازی با تجمع هم‌زمان دامنه و مرکز نظرات، شمار دورها و در نتیجه ریزش مشارکت کنندگان را کاهش می‌دهد (هسو و همکاران ۳۹، ۲۰۱۰). سوم، این تکنیک امکان می‌دهد اختلاف نظر یک یا دو خبره به جای آنکه در میانگین پنهان شود، در حد پایین عدد فازی بازتاب یابد؛ ویژگی‌ای که در تفسیر یافته‌های این پژوهش نقش تحلیلی مهمی ایفا کرد.

طیف زبانی هفت درجه‌ای از «خیلی کم» تا «خیلی زیاد» به ترتیب به اعداد فازی مثلثی^{۴۰} (۰، ۰/۱، ۰)، (۰، ۰/۱، ۰/۳)، (۰/۱، ۰/۳، ۰/۵)، (۰/۳، ۰/۵، ۰/۷)، (۰/۵، ۰/۷، ۰/۹)، (۰/۷، ۰/۹، ۱)، (۰/۹، ۱، ۱) ترجمه شد. ارزش فازی هر گویه به صورت عدد فازی مثلثی محاسبه گردید که در آن حد پایین برابر کمترین مقدار تخصیص یافته از سوی خبرگان، حد وسط برابر میانگین هندسی حد وسط کلیه نظرات، و حد بالا برابر بیشترین مقدار تخصیص یافته است؛ انتخاب میانگین هندسی به جای میانگین حسابی از آن رو صورت گرفت که حساسیت

کمتری به مقادیر پرت نشان می‌دهد. سپس مقدار قطعی هر گویه با رابطه مرکز ثقل، یعنی میانگین ساده سه مؤلفه عدد فازی، دی‌فازی^{۴۱} شد.

درباره آستانه ۰/۷ سه توضیح لازم است. نخست، این آستانه در ادبیات دلفی فازی به عنوان نقطه برش متعارف پذیرفته شده و در مطالعات شاخص این حوزه برای غربالگری شاخص‌ها به کار رفته است (هسو و همکاران، ۲۰۱۰). دوم، این عدد در طیف به کار رفته در پژوهش حاضر معنای تفسیری روشنی دارد: مقدار ۰/۷ دقیقاً حد وسط عدد فازی متناظر با گزینه «زیاد» و هم‌زمان حد بالای گزینه «متوسط» است؛ بنابراین گویه‌ای که مقدار دی‌فازی‌شده آن از این نقطه فراتر رود، به‌طور میانگین دست کم در طبقه «زیاد» ارزیابی شده است. سوم، برای اطمینان از استواری نتایج نسبت به این انتخاب قراردادی، تحلیل حساسیت با دو آستانه جایگزین ۰/۶۵ و ۰/۷۵ نیز اجرا شد؛ در هر دو حالت، فهرست شاخص‌های تأییدشده بدون تغییر باقی ماند، زیرا کمترین مقدار دی‌فازی‌شده مشاهده‌شده برابر ۰/۷۳۸ بود که از هر دو آستانه جایگزین فراتر است. بنابراین نتیجه‌گیری پژوهش به انتخاب آستانه حساس نیست.

آزمون شرط توقف

برای احراز شرط توقف، به‌جای اتکا به معیار ذهنی، دو آزمون آماری مکمل اجرا شد؛ انتخابی مبتنی بر ادبیاتی که میان «اجماع» و «ثبات» تمایز می‌گذارد و سنجش کمی هر دو را توصیه می‌کند (فون در گراخت^{۴۲}، ۲۰۱۲). آزمون نخست، تحلیل واریانس یک‌طرفه^{۴۳} بود که برای سنجش «اجماع» به کار رفت. در این آزمون، متغیر وابسته مقدار دی‌فازی‌شده هر شاخص و متغیر گروه‌بندی، شماره دور دلفی است؛ بدین ترتیب دو گروه ۱۴ تایی از مقادیر دی‌فازی‌شده مربوط به دور نخست و دور دوم مقایسه می‌شوند و فرضیه صفر، برابری میانگین این دو گروه است. آزمون دوم، خی‌دوی استقلال^{۴۴} بود که برای سنجش «ثبات» الگوی پاسخ‌ها به کار رفت. در این آزمون، جدول توافقی دوبعدی‌ای ساخته شد که سطرهاى آن دو دور دلفی و ستون‌های آن طبقات طیف زبانی است، و درایه‌های آن، فراوانی تجمیعی انتخاب هر طبقه از سوی ۱۷ خبره در ۱۴ گویه، یعنی مجموعاً ۲۳۸ پاسخ در هر دور، را نشان می‌دهد؛ فرضیه صفر، استقلال توزیع پاسخ‌ها از شماره دور است. ملاک تأیید در هر دو آزمون، بزرگ‌تر بودن سطح معناداری از ۰/۰۵ و در نتیجه رد نشدن

فرضیه صفر بود. توجه به این نکته ضروری است که در این کاربرد، برخلاف کاربرد متعارف آزمون‌های آماری، رد نشدن فرضیه صفر نتیجه مطلوب است؛ زیرا نشان می‌دهد افزودن دور جدید تغییر معناداری در قضاوت گروه پدید نیآورده و ادامه فرایند توجیهی ندارد. اصول اخلاق پژوهش شامل رضایت آگاهانه، محرمانگی هویت مشارکت‌کنندگان و اختیار انصراف در تمام مراحل رعایت شد.

یافته‌ها

یافته‌های این پژوهش در دو بخش متوالی ارائه می‌شود. نخست، فرایند و خروجی تحلیل مضمون و سپس نتایج دو دور دلفی فازی. به‌طور خلاصه، تحلیل کیفی به استخراج ۲۰۴ کد اولیه و سازمان‌دهی آن‌ها در ۱۴ مضمون اصلی و یک خوشه فرابخشی انجامید و تحلیل کمی، تأیید تمامی این مضامین را در شرایط اجماع پایدار نشان داد.

مشخصات مشارکت‌کنندگان و کفایت داده‌ها

ترکیب مشارکت‌کنندگان به‌گونه‌ای طراحی شد که پدیده مورد مطالعه از همه زوایای ذی‌نفعان کلیدی نگریسته شود. جدول ۱ مشخصات ۱۷ خبره شرکت‌کننده را نشان می‌دهد.

جدول ۱. مشخصات مشارکت‌کنندگان

کد خبره	جایگاه حرفه‌ای	بخش فعالیت	سابقه حرفه‌ای	بالاترین مدرک
خ ۱	کارشناس ارشد مالیاتی / سیاست‌گذاری	سازمان امور مالیاتی	۱۵ تا ۲۰ سال	کارشناسی ارشد
خ ۲	مدیر ارشد	سازمان حسابرسی	۳۳ سال	کارشناسی ارشد
خ ۳	مدیر فنی	سازمان حسابرسی	۳۳ سال	کارشناسی ارشد
خ ۴	مدیر فنی	سازمان حسابرسی	۲۰ سال	کارشناسی ارشد
خ ۵	مدیر فنی	سازمان حسابرسی	۲۵ سال	دکتری تخصصی
خ ۶	مدیر فنی	سازمان حسابرسی	بیش از ۱۵ سال	دکتری تخصصی
خ ۷	مدیر ارشد تدوین استانداردهای حسابداری	سازمان حسابرسی	۱۵ تا ۲۰ سال	دکتری تخصصی
خ ۸	مدیر فنی	سازمان حسابرسی	۲۵ سال	کارشناسی ارشد
خ ۹	مدیر فنی	بخش خصوصی (مؤسسه حسابرسی)	۲۰ سال	دکتری تخصصی
خ ۱۰	مدیر ارشد	سازمان حسابرسی	۳۵ سال	کارشناسی ارشد

خ ۱۱	شریک مؤسسه حسابرسی	بخش خصوصی (مؤسسه حسابرسی)	بیش از ۲۰ سال	کارشناسی ارشد
خ ۱۲	مدیر مالی شرکت بورسی	بخش خصوصی (شرکت بورسی)	۱۵ تا ۲۰ سال	کارشناسی ارشد
خ ۱۳	ممیز / کارشناس ارشد مالیاتی	سازمان امور مالیاتی	۱۰ تا ۱۵ سال	کارشناسی ارشد
خ ۱۴	شریک مؤسسه حسابرسی	بخش خصوصی (مؤسسه حسابرسی)	۱۰ تا ۱۵ سال	کارشناسی ارشد
خ ۱۵	کارشناس رسمی دادگستری	دستگاه قضایی	بیش از ۲۰ سال	کارشناسی ارشد
خ ۱۶	مدیر مالی / کارشناس سامانه‌های مالی	بخش خصوصی	۱۰ تا ۱۵ سال	کارشناسی ارشد
خ ۱۷	عضو هیئت علمی / پژوهشگر	دانشگاه	۱۵ تا ۲۰ سال	دکتری تخصصی

چنان‌که جدول ۱ نشان می‌دهد، مشارکت کنندگان از پنج قلمرو متمایز برگزیده شدند و همگی دست‌کم ده سال سابقه حرفه‌ای داشتند. کدگذاری هم‌زمان با گردآوری داده پیش رفت و پس از هر مصاحبه، ظهور یا عدم ظهور مؤلفه‌های جدید پایش شد. جدول ۲ روند ظهور مؤلفه‌های نو را به صورت تجمعی گزارش می‌کند.

جدول ۲. روند ظهور مؤلفه‌های جدید و احراز اشباع نظری

بازه مصاحبه	تعداد کد	مؤلفه جدید	تجمعی مؤلفه‌ها	پوشش تجمعی	وضعیت
۱ تا ۴	۴۶	۸	۸	۴۰ درصد	شکل‌گیری سریع ساختار مضمونی
۵ تا ۷	۵۱	۷	۱۵	۷۵ درصد	تکمیل هسته مضمونی
۸ تا ۱۳	۶۲	۳	۱۸	۹۰ درصد	تکرار و تثبیت با افزوده‌های کم‌سامد
۱۴ تا ۱۷	۴۵	۲	۲۰	۱۰۰ درصد	تأیید اشباع (دو مصاحبه پایانی بدون مؤلفه جدید)

الگوی مندرج در جدول ۲ نشان می‌دهد ساختار مضمونی در مصاحبه‌های آغازین به سرعت شکل گرفت و تا مصاحبه هفتم حدود سه چهارم مؤلفه‌ها پدیدار شده بود؛ از مصاحبه یازدهم پوشش تجمعی به حدود ۹۰ درصد رسید و دو مصاحبه پایانی هیچ مؤلفه تازه‌ای نیفزودند. افت محسوس نرخ ظهور مؤلفه‌های نو و توقف کامل آن، نشانه رسیدن به اشباع نظری و کفایت حجم نمونه است. افزون بر این، سنجش پایایی کدگذاری با ضریب

کاپای کوهن مقدار ۰/۸۲ را نشان داد که در بالاترین رده طبقه‌بندی مرجع، یعنی «توافق تقریباً کامل»، قرار می‌گیرد.

ساختار مضمونی چالش‌ها و راهکارها

در مجموع ۲۰۴ کد اولیه استخراج شد که ۱۲۴ کد به بُعد چالش‌ها و ۸۰ کد به بُعد راهکارها تعلق داشت. جدول ۳ ساختار مضمونی بُعد چالش‌ها را نمایش می‌دهد.

جدول ۳. نگاشت کدها به مضامین در بُعد چالش‌ها

مضمون اصلی	مضامین فرعی	تعداد کد	سهم از کل
چ ۱. ناهم‌سویی کارکردی میان گزارشگری مالی و نظام مالیاتی	ناهم‌سویی کارکردی و هدف‌گذاری	۱۴	۱۱/۳ درصد
چ ۲. شکاف قانونی-نهادی و ضعف حکمرانی هماهنگ	شکاف قانونی-نهادی	۱۶	۱۲/۹ درصد
چ ۳. پیچیدگی فنی و ابهام مفهومی و لایه‌گیری	پیچیدگی فنی و ابهام مفهومی	۱۷	۱۳/۷ درصد
چ ۴. تفسیرپذیری، عدم قطعیت رویه‌ای و ضعف ضمانت اجرا	تفسیرپذیری و عدم قطعیت؛ ضعف ضمانت اجرا و نظارت	۱۸	۱۴/۵ درصد
چ ۵. ضعف زیرساخت اجرایی و سرمایه انسانی	ضعف زیرساخت و منابع؛ کمبود دانش و آموزش؛ نامتناسبی با بنگاه‌های کوچک	۲۵	۲۰/۲ درصد
چ ۶. موانع فرهنگی-رفتاری، مخاطرات اخلاقی و چالش‌های حسابرسی	موانع فرهنگی-رفتاری؛ مخاطرات اخلاقی و استقلال؛ چالش‌های حسابرسی	۲۵	۲۰/۲ درصد
چ ۷. پیامدها و آسیب‌های اجرای ناقص	پیامدها و آسیب‌ها	۹	۷/۳ درصد
جمع	دوازده مضمون فرعی	۱۲۴	۱۰۰ درصد

توزیع کدها در جدول ۳ الگوی معناداری را آشکار می‌سازد. بیشترین تراکم به دو مضمون «ضعف زیرساخت اجرایی و سرمایه انسانی» و «موانع فرهنگی-رفتاری» با سهم برابر تعلق دارد؛ یعنی مشارکت کنندگان بیش از چهل درصد گزاره‌های خود درباره چالش‌ها را به لایه‌های توانمندی اجرا و نگرش و رفتار اختصاص داده‌اند، نه به دشواری‌های فنی خود استاندارد. مضمون «ناهم‌سویی کارکردی» نیز با وجود سهم عددی کمتر، در بیشترین شمار مصاحبه‌ها حضور داشت. جدول ۴ ساختار مضمونی بُعد راهکارها را نشان می‌دهد.

جدول ۴. نگاشت کدها به مضامین در بُعد راهکارها

مضمون اصلی	تعداد کد	سهم از کل	لایه چالش هدف
۱. اصلاح قانونی و به‌رسمیت‌شناسی نهادی استاندارد	۱۰	۱۲/۵ درصد	منشأ کارکردی و لایه قانونی
۲. همگرایی و هماهنگی بین‌نهادی و حکمرانی مشترک	۱۴	۱۷/۵ درصد	گلوگاه رویه‌ای
۳. آموزش و توانمندسازی بین‌رشته‌ای	۱۳	۱۶/۳ درصد	لایه فنی و سرمایه انسانی
۴. بازنگری، شفاف‌سازی و راهنماهای اجرایی	۹	۱۱/۳ درصد	لایه فنی و ابهام مفهومی
۵. ارتقای زیرساخت سیستمی و فناوریانه	۱۱	۱۳/۸ درصد	تشدیدکننده ساختاری
۶. تقویت حاکمیت، نظارت، ضمانت اجرا و اخلاق حرفه‌ای	۱۲	۱۵/۰ درصد	ضعف ضمانت اجرا و لایه اخلاقی
۷. فرهنگ‌سازی، جلب اعتماد و تغییر نگرش	۶	۷/۵ درصد	تشدیدکننده رفتاری
خوشه فرابخشی: راهکارهای تجمیعی و رویکرد یکپارچه	۵	۶/۳ درصد	کل ساختار
جمع	۸۰	۱۰۰ درصد	—

مقایسه جدول‌های ۳ و ۴ نشان می‌دهد معماری راهکارها آینه معماری چالش‌هاست و هر مضمون راهکاری، لایه متناظر خود را هدف می‌گیرد. با این حال توزیع تأکیدها یکسان نیست؛ پرتکرارترین خوشه راهکاری «همگرایی و هماهنگی بین‌نهادی» است، حال آنکه در بُعد چالش، مضمون متناظر آن سهم متوسطی داشت. برای آنکه پیوند میان کدها و مضامین از سطح شمارش به سطح شواهد متنی ارتقا یابد، جدول ۵ برای هر مضمون اصلی، نمونه‌ای از نقل‌قول‌های مستقیم خبرگان را به‌همراه منبع ارائه می‌کند.

جدول ۵. شواهد متنی منتخب به تفکیک مضامین اصلی چالش

مضمون اصلی	نقل قول مستقیم خبره	منبع
چ ۱. ناهم‌سویی کارکردی	«آن گره، ناهم‌زمانی میان حسابداری و مالیات است؛ بقیه مشکلات، تا حد زیادی از همین نقطه منشعب می‌شوند.»	مصاحبه ۶
چ ۱. ناهم‌سویی کارکردی	«انگار دو تا دنیای موازی داریم؛ دنیای حسابداری و دنیای مالیاتی که با هم حرف نمی‌زنند.»	مصاحبه ۱۲
چ ۲. شکاف قانونی - نهادی	«قانون مالیات‌های مستقیم ما اصلاً مفهوم تفاوت موقتی و دائمی را به رسمیت نمی‌شناسد.»	مصاحبه ۱۵
چ ۳. پیچیدگی فنی و ابهام مفهومی	«تعیین مبنای مالیاتی دارایی‌ها و بدهی‌ها؛ به‌ویژه در مواردی که قوانین مالیاتی تفسیرهای متفاوت دارند.»	مصاحبه ۹

منبع	نقل قول مستقیم خبره	مضمون اصلی
مصاحبه ۱۳	«اگر بخشنامه‌ای وجود نداشته باشد، حتی اگر بخواهم هم نمی‌توانم چیزی را که در بخشنامه نیامده به رسمیت بشناسم، چون مسئولیت قانونی دارم.»	چ ۴. تفسیرپذیری و ضعف ضمانت اجرا
مصاحبه ۱۰	«تا زمانی که ضمانت اجرایی واقعی وجود نداشته باشد، شرکت‌ها انگیزه‌ای برای دقت در اجرائیش ندارند. این یک جور رفتار عقلایی است.»	چ ۴. تفسیرپذیری و ضعف ضمانت اجرا
مصاحبه ۴	«بیشتر حسابداران مجبورند در فایل اکسل محاسبات را انجام دهند که این موضوع ریسک خطاهای انسانی را بالا می‌برد.»	چ ۵. ضعف زیرساخت و سرمایه انسانی
مصاحبه ۱۳	«هیچ دوره رسمی و مدونی درباره استانداردهای حسابداری، از جمله همین استاندارد ۳۵، در برنامه آموزشی سازمان نیست.»	چ ۵. ضعف زیرساخت و سرمایه انسانی
مصاحبه ۲	«بی‌اعتمادی نقش اساسی داشته است و همچنان به شکل سنتی بی‌اعتمادی وجود دارد.»	چ ۶. موانع فرهنگی - رفتاری و اخلاقی
مصاحبه ۶	«مدیریت ممکن است با خوش بینی بیش از حد نسبت به سودآوری آتی، دارایی مالیات انتقالی شناسایی کند و از این طریق سود دوره را تقویت کند.»	چ ۶. موانع فرهنگی - رفتاری و اخلاقی
مصاحبه ۸	«علی‌رغم لازم‌الاجرا شدن این استاندارد از ۱۳۹۹/۰۱/۰۱، عموماً شرکت‌ها آن را اجرا نکردند.»	چ ۷. پیامدهای اجرای ناقص
مصاحبه ۳	«افزایش بندهای شرط گزارش حسابرسی و طولانی شدن پرونده‌های دادرسی؛ نتیجه آن ضرر و زیان سهامداران، شرکت و دولت می‌گردد.»	چ ۷. پیامدهای اجرای ناقص

شواهد مندرج در جدول ۵ سه ویژگی داده‌ها را آشکار می‌کند. نخست، خبرگان خود ناهم‌سویی دو نظام را نه به عنوان یکی از چالش‌ها در کنار بقیه، بلکه به عنوان نقطه انشعاب سایر دشواری‌ها توصیف کرده‌اند؛ تعبیر «ناهم‌زبانی» و استعاره «دو دنیای موازی» هر دو به همین معنا دلالت دارند. دوم، شواهد مربوط به لایه رویه‌ای نشان می‌دهد رفتار ممیز نه ناشی از کم‌دقتی، بلکه ناشی از ساختار مسئولیت قانونی اوست؛ نکته‌ای که تحلیل را از سطح سرزنش فردی به سطح طراحی نهادی منتقل می‌کند. سوم، گزاره مربوط به «رفتار عقلایی» نشان می‌دهد عدم رعایت استاندارد در نبود ضمانت اجرا، از منظر بنگاه انتخابی موجه

است؛ گزاره‌ای که مستقیماً با منطق نظریه نمایندگی هم‌خوان است. مضامین کاندیدا پیش از تثبیت نهایی از دو منظر انسجام درونی و تمایز بیرونی بازنگری شدند و جدول ۶ مهم‌ترین تصمیم‌های این مرحله را مستند می‌کند.

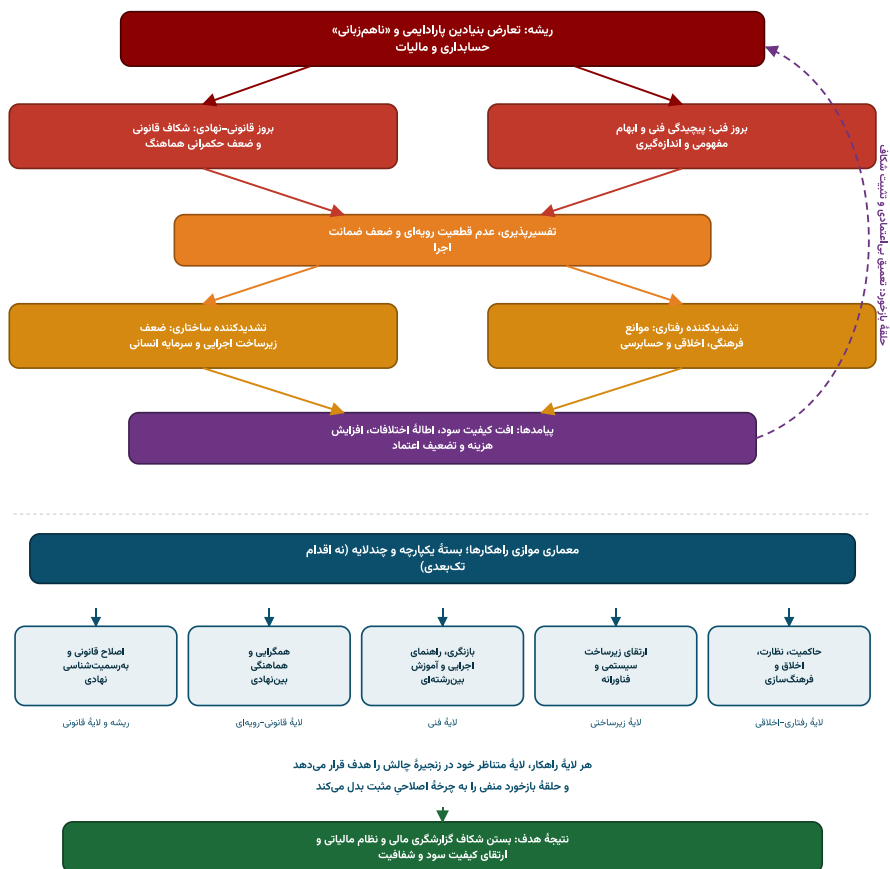
جدول ۶. مهم‌ترین تصمیم‌های مرحله بازنگری و پالایش مضامین

نوع تصمیم	شرح اقدام	توجیه تحلیلی
ادغام	یکی‌سازی خوشه‌های «تفسیرپذیری و عدم قطعیت» و «ضعف ضمانت اجرا و نظارت»	نبود ضمانت اجرا در عمل، استمرار همان بی‌قطعیتی رویه‌ای است
ادغام	گردآوری «ضعف زیرساخت»، «کمبود دانش و آموزش» و «نامتاسی با بنگاه‌های کوچک» ذیل یک مضمون	هر سه به ضعف بستر اجرا در سه لایه سیستم، انسان و منابع بازمی‌گشتند
ادغام	قرار دادن «مخاطرات اخلاقی و استقلال» و «چالش‌های حساسی» در کنار «موانع فرهنگی-رفتاری»	این کدها همگی به لایه انسانی-رفتاری و قضاوت حرفه‌ای تعلق داشتند
تفکیک	جدا نگه‌داشتن «ناهم‌سویی کارکردی» از «شکاف قانونی-نهادی»	اولی سطح کارکردی و دومی سطح حقوقی-نهادی است
تفکیک	استقلال بخشیدن به «پیامدها و آسیب‌ها»	پیامدها ماهیتاً خروجی ساختار نه خود چالش
بازنام‌گذاری	تغییر «مشکلات نرم‌افزاری» به «ضعف زیرساخت اجرایی و سرمایه انسانی»	نام نخست ابعاد انسانی، دانشی و منابع را پوشش نمی‌داد
جابه‌جایی	انتقال کد «محافظه کاری دوگانه و کم‌نمایی دارایی» از خوشه فنی به خوشه فرهنگی-رفتاری	تحلیل نشان داد ریشه این محافظه کاری نگرشی است نه فنی

الگوی مفهومی برآمده از تحلیل کیفی

برایند شش مرحله تحلیل، در قالب الگویی لایه‌ای و تبیینی جمع‌بندی شد که در شکل ۱ نمایش داده شده است. منطق الگو بدین قرار است که در لایه نخست، ناهم‌سویی کارکردی دو نظام به مثابه منشأ مشترک قرار دارد که در دو شاخه موازی قانونی-نهادی و فنی بروز می‌یابد. این دو شاخه در لایه میانی به گلوگاه مشترک «تفسیرپذیری، عدم قطعیت رویه‌ای و ضعف ضمانت اجرا» می‌رسند، سپس با دو تشدیدکننده ساختاری و رفتاری دامن گستر می‌شوند و سرانجام به لایه پیامدها می‌انجامند. ویژگی کلیدی الگو، وجود حلقه

بازخورد است؛ بدین معنا که پیامدهایی مانند اختلاف، دعاوی و بی‌اعتمادی، به لایه نخست بازخورد می‌دهند و شکاف اولیه را تثبیت می‌کنند. تأکید می‌شود که این الگو، بازنمایی ساختار روایت خبرگان و روابط تبیینی میان مضامین است و نه مدلی برای برآورد اثر علی؛ آزمون تجربی روابط ساختاری آن به پژوهش‌های آتی واگذار می‌شود.



شکل ۱. الگوی مفهومی پژوهش: ساختار لایه‌ای چالش‌ها و معماری موازی راهکارها

یافته‌های دلفی فازی

۱۴ مضمون اصلی در قالب پرسش‌نامه دلفی به ۱۷ خبره ارائه شد. در دور نخست هیچ خبره‌ای هیچ شاخصی را در طبقات «کاملاً بی‌اهمیت» تا «متوسط» ارزیابی نکرد و تمام قضاوت‌ها در سه طبقه بالای طیف متمرکز شد؛ نشانه‌ای از هم‌گرایی اولیه بالا. پایایی

پرسش‌نامه در دور نخست ۰/۷۲ و در دور دوم ۰/۸۸ محاسبه شد که هر دو از آستانه پذیرش فراتر است. جدول ۷ نتایج دو دور را به صورت مقایسه‌ای ارائه می‌کند.

جدول ۷. ارزش فازی و مقدار دی‌فازی شده شاخص‌ها در دو دور دلفی فازی

شاخص	دی‌فازی دور اول	L دور دوم	M دور دوم	U دور دوم	دی‌فازی دور دوم	وضعیت
ناهم‌سویی کارکردی	۰/۸۲۲	۰/۵	۰/۹۶۷	۱	۰/۸۲۲	تأیید
شکاف قانونی-نهادی	۰/۸۱۶	۰/۵	۰/۹۴۷	۱	۰/۸۱۶	تأیید
پیچیدگی فنی و ابهام مفهومی	۰/۸۲۲	۰/۵	۰/۸۹۹	۱	۰/۸۰۰	تأیید
تفسیرپذیری و ضعف ضمانت اجرا	۰/۸۱۴	۰/۳	۰/۹۴۰	۱	۰/۷۴۷	تأیید
ضعف زیرساخت و سرمایه انسانی	۰/۸۰۰	۰/۳	۰/۹۱۵	۱	۰/۷۳۸	تأیید
موانع فرهنگی-رفتاری و اخلاقی	۰/۸۲۴	۰/۵	۰/۹۶۷	۱	۰/۸۲۲	تأیید
پیامدهای اجرای ناقص	۰/۸۱۸	۰/۷	۰/۹۸۲	۱	۰/۸۹۴	تأیید
اصلاح قانونی و به رسمیت‌شناسی نهادی	۰/۸۲۲	۰/۵	۰/۹۷۹	۱	۰/۸۲۶	تأیید
همگرایی و حکمرانی مشترک	۰/۸۹۴	۰/۳	۰/۹۳۴	۱	۰/۷۴۵	تأیید
آموزش بین‌رشته‌ای	۰/۸۲۶	۰/۷	۰/۹۹۴	۱	۰/۸۹۸	تأیید
بازنگری و راهنماهای اجرایی	۰/۸۲۲	۰/۷	۰/۹۹۴	۱	۰/۸۹۸	تأیید
ارتقای زیرساخت فناوریانه	۰/۸۹۸	۰/۵	۰/۹۶۱	۱	۰/۸۲۰	تأیید
تقویت حاکمیت و اخلاق حرفه‌ای	۰/۸۲۴	۰/۳	۰/۹۳۷	۱	۰/۷۴۶	تأیید
فرهنگ‌سازی و جلب اعتماد	۰/۸۲۰	۰/۵	۰/۹۵۳	۱	۰/۸۱۸	تأیید

جدول ۷ سه یافته را آشکار می‌کند. نخست، تمامی ۱۴ شاخص در هر دو دور با مقادیر ۰/۷۳۸ تا ۰/۸۹۸ از آستانه فراتر رفتند و هیچ شاخصی حذف نشد؛ چنان‌که در بخش روش‌شناسی تشریح شد، این نتیجه در تحلیل حساسیت با آستانه‌های جایگزین ۰/۶۵ و ۰/۷۵ نیز بدون تغییر باقی ماند. دوم، بالاترین مقادیر دور دوم به «آموزش بین‌رشته‌ای» و «بازنگری و راهنماهای اجرایی» با مقدار برابر ۰/۸۹۸ و سپس به «پیامدهای اجرای ناقص» با ۰/۸۹۴ تعلق گرفت. سوم، تغییرات میان دو دور عمدتاً از جنس تعدیل حد پایین است؛ در چهار شاخص حد پایین از ۰/۵ به ۰/۳ کاهش یافت، اما حد وسط آن‌ها بالای ۰/۹۱ باقی

مانند که نشان می‌دهد این افت بازتاب محتاط‌تر شدن شمار اندکی از خبرگان است، نه تضعیف اجماع گروهی. جدول ۸ نتایج آزمون شرط توقف را ارائه می‌کند.

جدول ۸. نتایج آزمون‌های آماری بررسی شرط توقف دلفی فازی

آزمون	فرضیه صفر	آماره آزمون	درجه آزادی	مقدار احتمال	نتیجه
تحلیل واریانس یک‌طرفه	برابری میانگین مقادیر دی‌فازی شده دو دور	$F = ۰/۹۷۳$	(۲۶ و ۱)	۰/۳۳۳	فرضیه صفر رد نمی‌شود؛ اجماع برقرار است
خی‌دوی استقلال	استقلال توزیع پاسخ‌ها از شماره دور	$\chi^2 = ۴/۲۸۰$	۳	۰/۲۳۳	فرضیه صفر رد نمی‌شود؛ ثبات برقرار است

نتایج جدول ۸ از دو زاویه مکمل، پایداری اجماع را تأیید می‌کند. در آزمون تحلیل واریانس، میانگین مقادیر دی‌فازی شده از ۰/۸۳۰ در دور نخست به ۰/۸۱۴ در دور دوم تغییر کرد و این تفاوت در سطح خطای ۰/۰۵ معنادار نبود. در آزمون خی‌دو نیز جدول توافقی دو در چهار، متشکل از ۲۳۸ پاسخ در هر دور و توزیع شده در چهار طبقه «متوسط»، «نسبتاً مهم»، «بسیار مهم» و «کاملاً ضروری»، تفاوت معناداری میان دو دور نشان نداد. بزرگ‌تر بودن هر دو مقدار احتمال از سطح خطای ۰/۰۵ بدین معناست که نه میانگین و نه الگوی پراکندگی قضاوت‌ها تغییر معناداری نکرده و ادامه فرایند دلفی توجیهی ندارد. افزون بر این، پیشنهاد نشدن هیچ شاخص جدید از سوی خبرگان در هر دو دور، بر جامعیت مجموعه نهایی صحنه گذاشت.

بحث و نتیجه‌گیری

مرور یافته‌های اصلی

یافته مستقیم و مستند این پژوهش آن است که چالش‌های اجرای استاندارد ۳۵ مجموعه‌ای پراکنده از مشکلات هم‌عرض نیستند، بلکه در روایت خبرگان به‌صورت ساختاری لایه‌ای سازمان می‌یابند که منشأ مشترک آن، ناهم‌سویی کارکردی دو نظام گزارشگری مالی و مالیاتی است. حسابداری بر مبنای تعهدی و اصل رجحان محتوا بر شکل ۴۵ در پی بازنمایی واقعیت اقتصادی است، حال آنکه نظام مالیاتی با منطق قانون‌محور، شکل‌گرا و وصول‌محور عمل می‌کند. در ادامه، برای رعایت شفافیت، هر جا گزاره‌ای

مستقیماً از داده‌ها یا محاسبات پژوهش برآمده باشد با تعبیر «یافته پژوهش» و هر جا تفسیر یا تعمیم نویسندگان باشد با تعبیر «استنباط نویسندگان» مشخص می‌شود.

مصادیق فنی ناهم‌سویی

برای آنکه ناهم‌سویی از سطح انتزاع به مصادیق قابل بهره‌برداری فرو کاسته شود، جدول ۹ موضوعات ایجادکننده تفاوت را به صورت مقابله‌ای میان الزام استاندارد و حکم قانون تشریح می‌کند. محتوای این جدول از رهگذر مراجعه مستقیم به متن استانداردهای حسابداری ایران، مجموعه قوانین و مقررات مالیاتی، بخشنامه‌های سازمان امور مالیاتی و پرسش و پاسخ‌های فنی کمیته فنی سازمان حسابرسی استخراج و صحت ارجاع بندها و مواد در آخرین ویرایش در دسترس بازرینی شده است. یادآوری می‌شود که ردیف مربوط به سرمایه‌گذاری در املاک به استاندارد بین‌المللی ۴۰ ارجاع دارد که استاندارد ملی معادلی برای آن مصوب نشده است؛ این ردیف برای نشان‌دادن پیامد احتمالی همگرایی آتی درج شده است.

جدول ۹. مقایسه مصداق به مصداق الزامات استاندارد حسابداری و احکام قانون

مالیات‌های مستقیم

مصادیق چالش‌زا	الزام استاندارد (بند)	حکم قانون مالیات‌های مستقیم	ماهیت تفاوت
ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول	بند ۵ استاندارد شماره ۳۴ تعدیل مبلغ دفتری دارایی یا بدهی و ارزشیابی به خالص ارزش بازیافتی؛ بندهای ۳۷ و ۳۸ استاندارد ۴	بند ۱۱ ماده ۱۴۸ با سه شرط سخت‌گیرانه؛ در رویه، مطالبه رأی قطعی ورشکستگی	موقتی کاهنده؛ دارایی مالیات انتقالی
ذخایر دعاوی حقوقی	بند ۸ استاندارد ۴ و بند ۱۲۵ استاندارد ۱ (افشای عدم اطمینان)	صدر ماده ۱۴۷: متعارف و متکی به مدارک؛ ذخیره برآوردی پذیرفته نمی‌شود	موقتی کاهنده
روش و عمر مفید استهلاک	بندهای ۴۷، ۴۸، ۵۳، ۵۵ و ۵۶ استاندارد ۱۱: تخصیص بر پایه الگوی مصرف منافع و بازنگری سالانه	ماده ۱۴۹ و جداول پیوست: نرخ و مدت الزامی است نه برآورد	موقتی دوسویه؛ دو سامانه موازی استهلاک
مخارج بعدی و تعمیرات اساسی	بند ۱۱ استاندارد ۱۱: افزودن به مبلغ دفتری تنها در صورت بهبود وضعیت نسبت به استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه؛ بند ۱۴: سرمایه‌ای کردن مخارج بازرسی عمده و حذف مبلغ دفتری باقیمانده بازرسی قبلی، با احراز معیارهای بند ۶	بند ۲۰ ماده ۱۴۸: تعمیر و نگهداری که تعمیر اساسی تلقی نشود، هزینه قابل قبول است؛ بند ۳ ماده ۱۴۹: تعمیر اساسی به ارزش دفتری اضافه و طی باقیمانده عمر مفید مستهلک می‌شود و طبق تبصره آن، اورهال با تناوب بیش از یک سال جداگانه ثبت و تا اورهال بعدی مستهلک می‌گردد	موقتی؛ اختلاف در مرز هزینه و سرمایه‌ای کردن و در الگوی استهلاک
تغییر در برآوردهای حسابداری	بندهای ۳۱، ۳۶ و ۳۷ استاندارد ۳۴: تسری به آینده	ماده ۱۴۸ حصری است و زیان تغییر برآورد در آن پیش‌بینی نشده	موقتی یا دائمی
تجدید ارزیابی	بندهای ۲۹، ۳۳، ۳۸ و ۴۲	تبصره ۱ ماده ۱۴۹: معافیت مشروط	موقتی مشمول مالیات؛ بدهی

مالیات انتقالی	به رعایت استانداردها	استاندارد ۱۱: مازاد، درآمد تحقق نیافته در حقوق مالکانه	(افزایش ارزش)
عدم تقارن آشکار	در ماده ۱۴۸ پیش‌بینی نشده و قابل قبول نیست	بند ۴۰ استاندارد ۱۱: شناسایی به‌عنوان هزینه	کاهش ارزش ناشی از تجدید ارزیابی
موقتی کاهنده	فقدان حکم صریح؛ ارزیابی بر پایه ماده ۱۴۷	بندهای ۶، ۷ و ۱۰ ، استاندارد ۳۲: برآورد مبلغ باز یافتنی و بند ۱۵ وجود نشانه‌های حاکی از امکان کاهش ارزش دارایی و بند شماره ۲۸ نحوه محاسبه ارزش اقتصادی دارایی و بند ۳۱ مربوط به نحوه اندازه‌گیری ارزش اقتصادی دارایی و بند ۵۳ در خصوص نرخ تنزیل محاسبه ارزش اقتصادی	کاهش ارزش دارایی‌ها
موقتی کاهنده	ماده ۱۴۷: منوط به مستندات و در رویه، به تحقق فروش	بندهای ۴، ۳۷، ۴۱ و ۴۴ استاندارد ۸: اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش	ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها
موقتی؛ اختلاف در زمان‌بندی	بند ۱۸ ماده ۱۴۸ و بخشنامه رسیدگی به تسهیلات و ماده ۱۳۸ مکرر در مورد تامین مالی نقدی پروژه یا طرح یا سرمایه در گردش بنگاه‌های تولیدی	بندهای ۸، ۹، ۱۷، ۲۰ و ۲۱ استاندارد ۱۳: احتساب در بهای تمام‌شده دارایی واجد شرایط	مخارج تأمین مالی
موقتی؛ اختلاف در تخصیص زمانی	بندهای ۷ و ۸ ماده ۱۴۹	بند ۶ استاندارد ۲۴: طبقه‌بندی سه‌گانه مخارج	هزینه‌های تأسیس و پیش از

بهره‌برداری			
جبران مخارج توسط ثالث	بند ۴۵ استاندارد ۴: شناسایی در صورت قطعیت تقریبی	بند ۹ ماده ۱۴۸ با سه شرط	موقتی
ذخیره و بازخرید مرخصی	شناخت تعهدی در دوره ایجاد تعهد	بخشنامه مربوط: تنها در صورت پرداخت قابل قبول است	موقتی کاهنده؛ تقابل تعهدی با نقدی
مخارج برچیدن و بازسازی	بند ۱۶ استاندارد ۱۱ و بندهای ۱۶ و ۴۱ استاندارد ۴: شناسایی به ارزش فعلی	ماده ۱۴۷: بخش برآوردی ممکن است رد شود	موقتی
حسابداری اجاره‌ها	استاندارد ۴۴: اجاره‌کننده در تاریخ آغاز اجاره باید دارایی حق استفاده و بدهی اجاره را شناسایی و بدهی را به ارزش فعلی پرداخت‌های تأدیه‌نشده، با نرخ ضمنی سود تضمین‌شده اجاره یا نرخ استقراض مختص اجاره‌کننده، اندازه‌گیری کند	ماده ۱۵ بخشنامه ماده ۱۴۹: استهلاک اجاره سرمایه‌ای با رعایت استانداردها و جداول پیوست؛ اما در رویه، استهلاک حق استفاده و هزینه بهره پذیرفته نمی‌شود و تنها اجاره‌بهای پرداختی طبق ماده ۱۴۸ قابل قبول است؛ مواد ۵۲ و ۵۳ نیز بر مفهوم سنتی مال‌الاجاره و کسر ۲۵ درصد بابت هزینه و استهلاک استوارند	موقتی دوسویه؛ شناسایی هم‌زمان دارایی و بدهی در حسابداری در برابر شناخت نقدی اجاره‌بها در مالیات
سرمایه‌گذاری در املاک	استاندارد بین‌المللی ۴۰: املاک نگهداری‌شده برای افزایش ارزش یا دریافت اجاره‌بها؛ در مدل ارزش منصفانه، سود و زیان تحقق‌نیافته وارد سود دوره می‌شود و در مدل بهای	ارزش منصفانه مبنای مالیات نیست و تنها بهای تمام‌شده ثبت‌شده در دفاتر ملاک است؛ درآمد اجاره املاک نیز بر پایه مواد ۵۲ و ۵۳ تعیین می‌شود	موقتی مشمول مالیات؛ بدهی مالیات انتقالی بابت سود تحقق‌نیافته

		تمام شده، ارزش منصفانه در یادداشت‌ها افشا می‌گردد	
موقتی مشمول مالیات بابت ارزش گذاری، و دائمی بابت سرقتی و سود درون گروهی	ارزش منصفانه پذیرفته نمی‌شود و تنها بهای تمام شده قانونی مبناست؛ سرقتی دارایی قابل استهلاک مالیاتی نیست؛ هر شرکت شخصیت مالیاتی مستقل دارد و حذف سود درون گروهی پذیرفته نیست؛ زیان مالیاتی قابل انتقال به سایر شرکت‌های گروه نیست	استانداردهای ۱۹، ۲۰ و ۳۹ به همراه ۳۵: اندازه گیری دارایی‌ها و بدهی‌های واحد تحصیل شده به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل، شناسایی مازاد بهای تحصیل به عنوان سرقتی، و حذف سودهای تحقق نیافته درون گروهی در تلفیق	ترکیب‌های تجاری و سرقتی
موقتی کاهنده؛ برگشت در دوره تسویه واقعی خسارت	ذخایر برآوردی فاقد سند قطعی، مشمول محدودیت صدر ماده ۱۴۷ (متعارف و متکی به مدارک) قرار می‌گیرند و در رویه تا زمان تسویه واقعی خسارت پذیرفته نمی‌شوند	بندهای ۲۰ و ۲۱ استاندارد ۲۸: شناسایی بدهی خسارت معوق برای بیمه‌های مستقیم و اتکایی به برآورد معقولی از مخارج تسویه تعهد فعلی؛ بندهای ۲۴ و ۲۵: شمول خسارت پرداخت نشده و مخارج مستقیم و غیرمستقیم تسویه؛ بند ۲۶: تعدیل برآورد در پرتو اطلاعات جدید	ذخایر فنی فعالیت‌های بیمه عمومی
موقتی بابت تفاوت دوره شناخت، و دائمی در موارد مشمول معافیت یا کسر ماده	منطق تحقق درآمد بر پایه مواد ۹۴ و ۱۴۸: درآمد به محض تخصیص یا دریافت شناسایی می‌شود؛ ماده ۱۱۹:	بندهای ۸ و ۱۱ استاندارد ۱۰: شناخت منوط به احتمال ورود منافع و	کمک‌های بلاعوض دولت

۱۷۲	کمک بلاعوض مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی به نرخ ماده ۱۳۱ و برای اشخاص حقوقی طبق مواد ۱۲۸ و ۱۰۵ به نرخ ۲۵ درصد؛ ماده ۱۷۲ و بخشنامه ۲۰۰/۱۴۰۱/۵۰: کسر ۱۰۰ درصدی وجوه بلاعوض در مصارف احصاشده	اطمینان معقول از رعایت شرایط؛ بند ۱۳: تخصیص به دوره مربوط؛ بند ۱۳(ج): کمک مربوط به دارایی غیر جاری به موازات عمر مفید شناسایی می‌شود؛ بند ۱۵: تداوم شناخت به‌عنوان بدهی تا احراز شرایط؛ بند ۱۹: ثبت کمک غیر پولی به ارزش منصفانه	
دائمی؛ رویه متعارض میان بخشنامه و رأی دیوان و وابستگی نتیجه به نحوه ثبت حسابداری	بخشنامه ۲۰۰/۹۳/۸۱: افزایش حقوق صاحبان سهام جز از محل آورده، درآمد مشمول مالیات است؛ در مقابل، رأی هیئت عمومی دیوان عدالت اداری شماره ۳۴۸ مورخ ۲۵/۰۴/۱۳۹۶: تقبل زیان انباشته از محل کاهش مطالبات یا آورده سهامداران درآمد مشمول مالیات نیست و نامه ۱۰۴۵ مورخ ۰۵/۰۲/۱۴۰۰ عطف به بخشنامه ۲۰۰/۹۶/۶۷: معافیت تنها به روش کاهش مطالبات محدود است	مفاهیم نظری گزارشگری مالی: افزایش حقوق صاحبان سرمایه جز از محل آورده آنان، درآمد است؛ پرسش و پاسخ کمیته فنی سازمان حسابرسی مورخ ۰۶/۰۴/۱۳۸۴: تقلیل زیان توسط سهامداران آورده صاحبان سهام نیست و باید در صورت سود و زیان به‌عنوان درآمد شناسایی شود	تقبل زیان توسط سهامداران
دارایی مالیات انتقالی مشروط	بندهای ۷ و ۱۲ ماده ۱۴۸ و ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم که در نهایت سازوکار دارایی مالیات انتقالی را نمی‌شناسد	بندهای ۶ و ۳۰ و ۳۴ و ۳۵ استاندارد ۳۵: شناسایی مشروط به سود مشمول مالیات آتی	زیان مالیاتی انتقالی

تسعیر ارز	بند‌های ۲۹، ۳۰، ۴۳ و ۴۵ استاندارد ۱۶ و بند شماره ۱ بیانیه هدف استاندارد ۳۵ در مورد آثار مالیاتی رویداد های شناسایی شده در صورت سود و زیان دوره، جامع و حقوق مالکانه و بند های ۱۰۲ و ۱۰۳ استاندارد حسابداری شماره ۱ در خصوص مبلغ مالیات بر درآمد در صورت سود و زیان جامع	بند ۲۴ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم و ماده ۱۳۶ قانون محاسبات عمومی و رویه مالیاتی	موقتی
تحقق درآمد عملیاتی	استاندارد ۴۳: الگوی پنج گامی شناخت درآمد	ماده ۹۴ و بخشنامه مربوط به تخفیفات	موقتی؛ اختلاف در دوره شناخت
هزینه مالیات و جرایم	استاندارد ۳۵: مالیات جاری به علاوه مالیات انتقالی	بند ۷ ماده ۱۴۸ و تبصره ۲ ماده ۱۴۷	دائمی؛ برگشت‌ناپذیر

جدول ۹ سه الگوی نظام‌مند را آشکار می‌سازد. نخست، تقابل برآورد محوری با سند محوری: هر جا استاندارد شناخت را بر پایه بهترین برآورد الزامی می‌کند، قانون همان قلم را به دلیل نبود سند قطعی رد می‌کند؛ این الگو با مشاهده گردانی و همکاران (۱۳۸۶) هم‌خوان است. دوم، تقابل مبنای تعهدی با نقدی که در ذخیره مرخصی و شناخت درآمد روشن‌ترین بروز را دارد. سوم، عدم تقارن هنجاری: افزایش ارزش ناشی از تجدید ارزیابی از مالیات معاف است، اما کاهش ارزش ناشی از همان فرایند به عنوان هزینه پذیرفته نمی‌شود. استنباط نویسندگان آن است که این عدم تقارن در محیط تورمی ایران آثاری تشدیدشونده می‌یابد؛ زیرا کوتاه کردن دوره تناوب تجدید ارزیابی، فاصله میان استهلاک مبتنی بر ارزش منصفانه و استهلاک مبتنی بر جداول ماده ۱۴۹ را به بدهی مالیات انتقالی

چشمگیری بدل می‌کند. این استنباط با دغدغه بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (۲۰۱۶) هم‌راستاست و از منظر کمی با یافته توسلی و تاروی وردی (۱۴۰۳) درباره نقش نامتقارن دارایی و بدهی مالیات انتقالی در مدیریت سود هم‌خوانی دارد.

یافته‌ها با بهشور و همکاران (۱۴۰۳) در ضرورت تجدیدنظر اساسی در مقررات مالیاتی و با ادایگبا و همکاران (۲۰۲۳) در استقلال عملکرد نهادهای استاندارد‌گذار و مالیاتی هم‌سوست، اما با شمس‌زاده و ذکوری (۱۳۸۷) که سهم مغایرت استاندارد و قانون را جزئی ارزیابی کرده بودند و اگر است. استنباط نویسندگان درباره منشأ این واگرایی، تفاوت قلمرو زمانی است؛ مطالعه آنان پیش از لازم‌الاجرا شدن استاندارد ۳۵ انجام شده بود و ورود این استاندارد، مغایرت‌های پیشین را از حاشیه به متن آورده است. همچنین ناهم‌سویی میان فلگمایر (۲۰۲۲) و درهر و همکاران (۲۰۱۷) درباره ارزش اطلاعاتی مالیات انتقالی، در چارچوب این پژوهش توضیح‌پذیر است: استنباط نویسندگان آن است که این ارزش تابعی از کیفیت اجراست و در محیطی که گلوگاه تفسیرپذیری گشوده نشده باشد، اقلام انتقالی بیش از آنکه حامل اطلاعات باشند، حامل نوبه خواهند بود. یافته نسبتاً غیرمنتظره پژوهش، افت مقدار دی‌فازی‌شده راهکار همگرایی بین‌نهادی از ۸۹۴/۰ به ۷۴۵/۰ بود؛ بررسی اجزای عدد فازی نشان داد این افت از حد پایین ناشی می‌شود نه حد وسط، یعنی شمار اندکی از خبرگان درباره امکان‌پذیری این سازوکار محتاط‌تر شدند بی‌آنکه در ضرورت آن تردید کنند.

از منظر نظری، پژوهش با معرفی مفهوم «گلوگاه رویه‌ای» به‌عنوان نقطه تلاقی شاخه‌های قانونی و فنی، از رویکرد فهرست‌محور غالب در ادبیات داخلی فراتر می‌رود و شواهدی برای کاربرد نظریه نهادی و مفهوم انفکاک فراهم می‌آورد: پذیرش رسمی استاندارد ۳۵ رخ داده، اما به گواهی خبرگان این پذیرش تا حد زیادی از رویه واقعی رسیدگی مالیاتی منفک مانده است؛ همان‌الگویی که مایر و روان (۱۹۷۷) توصیف کرده‌اند. از منظر کاربردی، بسته راهکاری در چهار سطح صورت‌بندی می‌شود. در سطح قانون‌گذار، افزودن ماده‌ای الحاقی به قانون مالیات‌های مستقیم که مفاهیم تفاوت موقتی و دائمی و مالیات انتقالی را به رسمیت بشناسد و برای تعیین این تفاوت‌ها به استانداردهای مصوب ارجاع دهد، رفع عدم تقارن از رهگذر پذیرش زیان کاهش ارزش، و تبدیل جداول ماده ۱۴۹ از الزام به سقف قابل تعدیل. در سطح نهادهای حرفه‌ای، تشکیل کارگروه دائمی سه‌جانبه با مشارکت سازمان امور مالیاتی، سازمان بورس و جامعه حسابداران رسمی برای صدور

دستورالعمل‌های تفسیری مشترک، راه‌اندازی سامانه اعلام پیش از تسلیم اظهارنامه، و ایجاد کمیته حل اختلاف تفسیری پیش از ارجاع به هیئت‌ها. در سطح آموزش که بالاترین اولویت را کسب کرد، برگزاری دوره‌های مشترک بین رشته‌ای برای حسابداران، حسابرسان و ممیزان با محوریت مطالعات موردی واقعی و گنجاندن استاندارد ۳۵ در کارآموزی حسابرسی؛ ضرورت این سطح مستقیماً از شواهد متنی جدول ۵ درباره نبود دوره آموزشی مدون برای ممیزان برمی‌آید. در سطح بنگاه، بازطراحی کدینگ برای شناسایی خودکار تفاوت‌های موقتی، افزودن مازول ردیابی به سامانه‌های برنامه‌ریزی منابع سازمانی ۴۶، و تهیه نسخه ساده‌شده برای بنگاه‌های کوچک و متوسط.

پیام اصلی پژوهش آن است که دشواری به کارگیری استاندارد ۳۵ در ایران بیش از آنکه فنی باشد، نهادی است. متن استاندارد از انسجام منطقی برخوردار است؛ آنچه اجرای آن را دشوار می‌سازد، بستری است که در آن دو نظام قاعده‌گذار بدون سازوکار ترجمه رسمی و بدون مرجع داوری مشترک، هم‌زمان بر یک رویداد اقتصادی حکم می‌رانند. استنباط نویسندگان آن است که این وضعیت ساختاری خودتقویت‌کننده پدید می‌آورد که در آن پیامدهایی چون افت کیفیت سود، افزایش بندهای شرط و اطاله دادرسی، خود به تعمیق بی‌اعتمادی اولیه بازمی‌گردند. یافته کمی پژوهش نشان داد اولویت خبرگان با دو اقدام کم‌هزینه و کوتاه‌مدت است: آموزش بین‌رشته‌ای و تدوین راهنماهای اجرایی. این دو، برخلاف اصلاح قانون که مستلزم اجماع سیاسی است، در حوزه اختیار نهادهای حرفه‌ای قرار دارند و می‌توانند نقش نقطه ورود به چرخه اصلاحی را ایفا کنند.

پژوهش حاضر با چند محدودیت روبه‌روست. نخست، نمونه‌گیری هدفمند، تعمیم‌پذیری را تحلیلی و نه آماری می‌سازد. دوم، ترکیب خبرگان به سود مرجع تدوین‌کننده استاندارد سنگینی می‌کند و سهم نمایندگان سازمان امور مالیاتی به دو نفر محدود است؛ هرچند این محدودیت با ورود مستندات رسمی سازمان به تحلیل و با وزن‌دهی یکسان در دلفی تا حدی جبران شد، پژوهش‌های آتی می‌توانند با نمونه متوازن‌تر، این یافته‌ها را بازآزمایی کنند. سوم، تحلیل مضمون ذاتاً متکی بر تفسیر پژوهشگر است. چهارم، آستانه ۰/۷ و رابطه مرکز ثقل انتخاب‌هایی قراردادی‌اند، هرچند تحلیل حساسیت نشان داد نتیجه به این انتخاب حساس نیست. پنجم، افق مقطعی امکان داوری درباره تحول چالش‌ها در طول زمان را نمی‌دهد و مطالعه بر ادراک خبرگان استوار است، نه بر داده‌های

بایگانی صورت‌های مالی. بر این اساس پیشنهاد می‌شود پژوهشگران آتی روابط ساختاری میان چالش‌های تأییدشده را با مدل‌سازی ساختاری تفسیری بیازمایند؛ راهکارها را با روش‌های تصمیم‌گیری چندمعیاره و با لحاظ هم‌زمان دو معیار اثربخشی و امکان‌پذیری اولویت‌بندی کنند؛ میزان رعایت استاندارد ۳۵ را با داده‌های بایگانی بسنجند و رابطه آن را با کیفیت سود و حجم اختلاف‌های مالیاتی آزمون کنند و آثار عدم تقارن هنجاری را بر تصمیم‌های تجدید ارزیابی و رفتار مدیریت سود در محیط تورمی بررسی نمایند.

یادداشت‌ها

- | | |
|---|-------------------------------------|
| 1. International Accounting Standard (IAS) 12 | 2. Deferred Tax |
| 3. Earnings Quality | 4. Earnings Management |
| 5. Value Relevance | 6. Görlitz & Dobler |
| 7. Edeigba et al. | 8. Thematic Analysis |
| 9. Fuzzy Delphi Method | 10. Temporary Differences |
| 11. Permanent Differences | 12. Tax Base |
| 13. Fair Value | 14. IFRS Foundation |
| 15. Agency Theory | 16. Jensen & Meckling |
| 17. Legitimacy Theory | 18. Suchman |
| 19. Decoupling | 20. Meyer & Rowan |
| 21. DiMaggio & Powell | 22. Amir et al. |
| 23. Flagmeier | 24. Dreher et al. |
| 25. Research Onion | 26. Saunders et al. |
| 27. Pragmatism | 28. Exploratory Sequential Design |
| 29. Theoretical Saturation | 30. Guest et al. |
| 31. Hennink et al. | 32. Braun & Clarke |
| 33. Trustworthiness | 34. Lincoln & Guba |
| 35. Cohen's Kappa | 36. Landis & Koch |
| 37. Cronbach's Alpha | 38. Ishikawa et al. |
| 39. Hsu et al. | 40. Triangular Fuzzy Number |
| 41. Defuzzification | 42. von der Gracht |
| 43. One-way Analysis of Variance (ANOVA) | 44. Chi-square Test of Independence |
| 45. Substance over Form | 46. Enterprise Resource Planning |

منابع

- باریکانی، علی. (۱۴۰۰). تحلیل عدم تمکین و پذیرش پرداخت مالیات از سوی مردم. / امنیت اقتصادی، ۹(۷)، ۷۵-۸۴.
- بحری‌ثالث، جمال؛ سعیدی، رسول؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید و حسینی، احد. (۱۴۰۰). تحلیل عاملی اکتشافی چالش‌ها و موانع پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۸(۳)، ۵۳۳-۵۵۲.
- بزرگ‌اصل، موسی. (۱۴۰۱). راهنمای به کارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۲: مالیات بر درآمد (چاپ پنجم). تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
- بهشور، اسحاق؛ صدیقی، روح‌الله؛ شکرخواه، جواد و قربانی زاده، وجه اله. (۱۴۰۳). بررسی چالش‌های پیاده‌سازی استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد با روش تحلیل مضمون. حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۴(۳)، ۲۲۳-۲۶۲.
- توسلی، وحید و تاروی‌وردی، یداله. (۱۴۰۳). الگوی مدیریت سود با استفاده از راهبردهای دارایی مالیات انتقالی و بدهی مالیات انتقالی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۶(۶۱)، ۵۱-۷۸.
- جهرومی، مهتاب و مشایخی، بیتا. (۱۴۰۰). ارائه چارچوبی برای حسابداری مالیات بر درآمد در ایران. پیشرفت‌های حسابداری، ۱۳(۲)، ۶۹-۹۶.
- حمیدی، الهام. (۱۴۰۱). چالش‌های به کارگیری استانداردهای حسابداری: تغییرات سریع و پیچیدگی‌های محیط کسب و کار. حسابرس، ۱۱۸(۱)، ۱-۷.
- رحمانی، علی. (۱۳۸۹). موانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری در ایران. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۷(۲۷)، ۸۳-۱۰۷.
- شمس‌زاده، باقر و ذکوری، وجیه‌الله. (۱۳۸۷). شناسایی عوامل مؤثر بر اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و قطعی. پژوهشنامه مالیات، ۱۶(۲)، ۱۰۷-۱۳۶.
- کرمی، غلامرضا و مهرانی، ساسان. (۱۴۰۴). تئوری‌های حسابداری (جلد اول و دوم، چاپ یازدهم). تهران: انتشارات نگاه دانش.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری. (۱۴۰۴). استانداردهای حسابداری ایران. تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
- گردانی، ابوالقاسم. (۱۳۸۶). نقش حسابداران رسمی در نظام مالیاتی. (و همکاران،

- ویراستار)، *مالیات و توسعه*، (۴)، ۸۱-۱۰۵.
- مرشدزاده بافقی، مهناز. (۱۳۹۸). تدوین مدل محاسبه مالیات بر درآمد شرکت‌ها در اقتصاد توری ایران. رساله دکتری، دانشگاه تهران، پردیس البرز.
- نیازپور، علیرضا؛ جاوید، داریوش و غیاثوند، علیرضا. (۱۳۹۳). بررسی عوامل ایجادکننده ی مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی، در ایران. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۴(۲)، ۳۷-۵۵.
- همتی، حسن؛ زین‌العابدینی، محمد و کولیوند، عباس. (۱۴۰۲). راهنمای به‌کارگیری استاندارد حسابداری شماره ۳۵: مالیات بر درآمد (چاپ اول). تهران: انتشارات آوا قلم.
- Accounting Standards Setting Committee. (2025). Iranian accounting standards. Tehran: Audit Organization Publications. [In Persian].
- Amir, E., Kirschenheiter, M., & Willard, K. (1997). The valuation of deferred taxes. *Contemporary Accounting Research*, 14(4), 597–622. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.1997.tb00543.x>
- Bahri Sales, J., Saeedi, R., Jabbarzadeh Kangarluei, S., & Hosseini, A. (2021). Exploratory factor analysis of the challenges and barriers to implementing International Financial Reporting Standards in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 28(3), 533–552. [In Persian].
- Barikani, A. (2021). Analysis of non-compliance and public acceptance of tax payment. *Economic Security*, 9(7), 75–84. [In Persian].
- Behshour, E., Sedighi, R., Shekarkhah, J., & Ghorbanizadeh, V. (2024). Reviewing the challenges of implementing the income tax accounting standard using thematic analysis. *Accounting and Social Interests*, 14(3), 223–262. [In Persian].
- Rahmani, A. (2010). Barriers to adoption of international accounting standards in Iran. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 7(27), 83–107. [In Persian].
- Bozorg Asl, M. (2022). A guide to applying International Accounting Standard No. 12: Income taxes (5th ed.). Tehran: Audit Organization Publications. [In Persian]
- Braun, V., & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2), 77–101. <https://doi.org/10.1191/1478088706qp063oa>
- Cohen, J. (1960). A coefficient of agreement for nominal scales. *Educational and Psychological Measurement*, 20(1), 37–46. <https://doi.org/10.1177/001316446002000104>

- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147–160. <https://doi.org/10.2307/2095101>
- Edeigba, J., Gyapong, E., & Tawiah, V. K. (2023). Analyses of unintended consequences of IAS 12 on deferred income taxes. *China Accounting and Finance Review*, 25(4), 465–487. <https://doi.org/10.1108/CAFR-08-2022-0098>
- Flagmeier, V. (2022). The information content of deferred taxes under IFRS. *European Accounting Review*, 31(2), 495–518. <https://doi.org/10.1080/09638180.2020.1826338>
- Gardani, A., et al. (2007). The role of certified public accountants in the tax system. *Tax and Development* (4), 81–105. [In Persian].
- Görlitz, A., & Dobler, M. (2023). Financial accounting for deferred taxes: A systematic review of empirical evidence. *Management Review Quarterly*, 73(1), 113–165. <https://doi.org/10.1007/s11301-021-00233-w>
- Guest, G., Bunce, A., & Johnson, L. (2006). How many interviews are enough? An experiment with data saturation and variability. *Field Methods*, 18(1), 59–82. <https://doi.org/10.1177/1525822X05279903>
- Hamidi, E. (2022). Challenges of applying accounting standards: Rapid changes and complexities of the business environment. *Hesabras*, (118), 1–7. [In Persian].
- Hemmati, H., Zeinolabedini, M., & Kavelivand, A. (2023). A guide to applying Accounting Standard No. 35: Income taxes (1st ed.). Tehran: Ava Ghalam Publications. [In Persian].
- Hennink, M. M., Kaiser, B. N., & Marconi, V. C. (2017). Code saturation versus meaning saturation: How many interviews are enough? *Qualitative Health Research*, 27(4), 591–608. <https://doi.org/10.1177/1049732316665344>
- Hsu, Y.-L., Lee, C.-H., & Kreng, V. B. (2010). The application of fuzzy Delphi method and fuzzy AHP in lubricant regenerative technology selection. *Expert Systems with Applications*, 37(1), 419–425. <https://doi.org/10.1016/j.eswa.2009.05.068>
- International Accounting Standards Board. (2016). Recognition of deferred tax assets for unrealised losses: Amendments to IAS 12. IFRS Foundation. <https://www.ifrs.org/>
- Ishikawa, A., Amagasa, M., Shiga, T., Tomizawa, G., Tatsuta, R., & Mieno, H. (1993). The max–min Delphi method and fuzzy Delphi

- method via fuzzy integration. *Fuzzy Sets and Systems*, 55(3), 241–253. [https://doi.org/10.1016/0165-0114\(93\)90251-C](https://doi.org/10.1016/0165-0114(93)90251-C)
- Jahromi, M., & Mashayekhi, B. (2021). Providing a framework for income tax accounting in Iran. *Journal of Accounting Advances*, 13(2), 69–96. [In Persian].
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Karami, G., & Mehrani, S. (2025). Accounting theories (Vols. 1–2, 11th ed.). Tehran: Negah Danesh Publications. [In Persian].
- Landis, J. R., & Koch, G. G. (1977). The measurement of observer agreement for categorical data. *Biometrics*, 33(1), 159–174. <https://doi.org/10.2307/2529310>
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340–363. <https://doi.org/10.1086/226550>
- Morshedzadeh Bafghi, M. (2019). Developing a model for calculating corporate income tax in Iran's inflationary economy [Doctoral dissertation, University of Tehran, Alborz Campus]. [In Persian].
- Niazpour, A., Javid, D., & Ghiasvand, A. (2014). Investigating the factors causing discrepancies between accounting standards and tax laws and regulations in Iran. *Accounting and Social Interests*, 4(2), 37–55. [In Persian]
- Rahmani, A. (2010). Barriers to adoption of international accounting standards in Iran. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 7(27), 83–107. [In Persian].
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2009). Research methods for business students (5th ed.). Pearson Education.
- Shamszadeh, B., & Zokoory, V. (2008). Identification of factors involved in the differences between declared and final taxable incomes. *Journal of Tax Research*, 16(2), 107–136. [In Persian].
- Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, 20(3), 571–610. <https://doi.org/10.5465/amr.1995.9508080331>
- Tavassoli, V., & Tariverdi, Y. (2024). A model of earnings management using deferred tax asset and deferred tax liability strategies. *Financial Accounting and Auditing Research*, 16(61),

51–78. [In Persian].

Von Der Gracht, H. A. (2012). Consensus measurement in Delphi studies: Review and implications for future quality assurance. *Technological Forecasting and Social Change*, 79(8), 1525–1536. <https://doi.org/10.1016/j.techfore.2012.04.013>