



بررسی تطبیقی استانداردهای بین‌المللی با استانداردهای ملی درباره گزارشگری «مالیات بر درآمد پرداختی» در صورت «جریان و جوه نقد»

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
مؤسسه تخصصی زبان

شرح و بیان موضوع

یکی از مباحث بحث برانگیز درباره طبقه‌بندی اطلاعات صورت جریان وجوه نقد، موضوع طبقه‌بندی مالیات بر درآمد پرداختی است. استانداردهای حسابداری اغلب کشورهای جهان به پیروی از استانداردهای حسابداری وضع شده توسط هیئت استانداردهای حسابداری آمریکا در قالب استاندارد حسابداری (SFAS) شماره ۹۵، مالیات بر درآمد پرداختی را به عنوان یکی از اقلام جریان‌های نقدی عملیاتی می‌پندارند؛ در حالی که استانداردهای حسابداری کشورهای چگون انگلستان و ایرلند، همانند استانداردهای حسابداری کشورمان، افسای مالیات بر درآمد پرداختی را با عنوان طبقه‌ای مجزا در صورت جریان وجوه نقد الزام کرده‌اند. استانداردهای حسابداری استرالیا و کانادا نیز به پیروی از استانداردهای حسابداری بین‌المللی، مالیات بر درآمد پرداختی را جزو جریان‌های نقدی خروجی عملیاتی به‌شمار می‌آورند؛ مگر اینکه جریان‌های نقدی مذکور، به طور مشخص به فعالیت‌های سرمایه‌گذاری یا تامین مالی مرتبط باشند که در این صورت، جزو طبقات مربوطه طبقه‌بندی می‌شوند (استانداردهای بین‌المللی حسابداری ۷، بند ۳۵).

مالیات بر درآمد پرداختی در صورت جریان وجوه نقد، براساس استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخشی از فعالیت‌های عملیاتی است؛ اما از نگاه استانداردهای حسابداری ملی منحصر به فعالیت‌های عملیاتی نیست و ارائه آن را به عنوان طبقه‌ای جداگانه، الزام کرده‌است. در این پژوهش، با استفاده از اطلاعات ۱۵۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۲ تا ۱۳۸۷، سودمندی هر کدام از الگوهای یاد شده از نظر انحرافات کمتر در پیش‌بینی جمع جریان‌های نقدی دوره بعد، مورد مقایسه قرار گرفته است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که در سطح کل صنایع و همچنین در سطح ۷ صنعت مورد بررسی، طبقه بندی مالیات براساس استاندارد بین‌المللی در مقایسه با استاندارد ملی، سودمندتر است. آزمون معنی‌داری تفاوت خطای پیش‌بینی الگوها نشان می‌دهد که در سطح کل صنایع، این تفاوت معنی‌دار نبوده و تنها در صنایع غذایی تفاوت معنی‌دار وجود دارد که در صنعت یاد شده نیز، الگوی بین‌المللی نسبت به الگوی ملی از توان پیش‌بینی بالاتری برخوردار است. این یافته می‌تواند بر تاثیرگذاری لحاظ اثرات مالیاتی جریان‌های نقدی بر مدل‌های پیش‌بینی جریان‌های نقدی دلالت داشته باشد.

دکتر محمدعلی آقایی

استادیار گروه حسابداری
دانشگاه تربیت مدرس

محمدعلی ساری

دانشجوی دکتری حسابداری
دانشگاه تربیت مدرس

این پژوهش، اقدام به مقایسه تطبیقی استانداردهای حسابداری بین‌المللی و ملی در خصوص طبقه‌بندی مالیات بر درآمد پرداختی در صورت جریان وجه نقد کرده و سپس سودمندی دو الگوی یاد شده از نظر توان پیش‌بینی بررسی می‌شود. از این‌رو، فرضیه پژوهش به شرح ذیل ارائه می‌شود:

H_0 توان پیش‌بینی الگوهای گزارشگری مالیات بر درآمد پرداختی براساس استانداردهای بین‌المللی و ملی یکسان است.

پیشینه پژوهش

با وجود انجام پژوهش‌های متعدد در مورد نحوه ارائه صورت جریان وجه نقد، تاکنون هیچ پژوهشی الگوهای گزارشگری مالیات بر درآمد پرداختی براساس استانداردهای بین‌المللی و ملی را به صورت مقایسه‌ای مورد بررسی قرار نداده است. در بیشتر پژوهش‌های انجام شده، الگوهای مختلف طبقه‌بندی اطلاعات در صورت جریان وجه نقد (اغلب سه طبقه‌ای در مقابل پنج طبقه‌ای) یا روش‌های ارائه صورت جریان وجه نقد (مستقیم در مقابل غیرمستقیم) بررسی شده است (نمونه ای از این پژوهش‌ها شامل اعتمادی و تاروی وردی (۱۳۸۵)، انواری رستمی و تاروی وردی (۱۳۸۹)، افلاطونی (۲۰۰۹)، معین الدین (۱۳۸۳)، و خاکساری (۱۳۸۷) است).

با توجه به اینکه یکی از تفاوت‌های اصلی استانداردهای بین‌المللی و ملی گزارشگری صورت جریان وجه نقد، طبقه مالیات بر درآمد پرداختی است، بنابراین پژوهش‌های ذکر شده به صورت ضمنی به بررسی سودمندی الگوی بین‌المللی در مقایسه با الگوی ملی طبقه‌بندی مالیات بر درآمد پرداختی در صورت جریان وجه نقد پرداخته‌اند. ادغام طبقه بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تامین مالی، در جریان‌های نقدی عملیاتی نیز به عنوان یکی دیگر از تفاوت‌های دو الگوی ملی و بین‌المللی صورت جریان وجه نقد بوده، بنابراین در پژوهش‌های اشاره شده، تمامی تفاوت اطلاعات دو الگوی مورد بررسی، تنها منحصر به شیوه طبقه‌بندی مالیات بر درآمد پرداختی است.

روش شناسی پژوهش

به منظور آزمون فرضیه پژوهش، مدل‌های آماری به کار رفته برای تبیین الگوهای مختلف باید تنها در خصوص متغیر مورد مطالعه تفاوت و تسایر متغیرهای توضیحی و متغیر پاسخ، یکسان باشند؛ تا بتوان نتایج مدل‌ها را با یکدیگر مقایسه و فرضیه را آزمون کرد. از این‌رو، برای آزمون فرضیه پژوهش دو مدل به کار رفته که مدل اول، الگوی ملی و مدل دوم الگوی بین‌المللی را نشان می‌دهند؛ که در هر دو مدل، تمامی اجزای جریان‌های نقدی عملیاتی سال جاری به عنوان مبنایی برای پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی در نظر گرفته شده است. اما تفاوت دو مدل در شیوه تفکیک اجزاء جریان‌های نقدی عملیاتی براساس دو الگوی طبقه بندی مالیات است.

$$\text{مدل (۱)} \quad \text{TCFO}_{i,t} = \alpha + \beta_1 \text{CFO}_{i,t} + \beta_2 \text{IYF}_{i,t} + \beta_3 \text{Tax}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

$$\text{مدل (۲)} \quad \text{TCFO}_{i,t} = \alpha + \beta_1 \text{CFOPTax}_{i,t} + \beta_2 \text{IYFE}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

که در آنها:

$\text{TCFO}_{i,t}$ = «جمع جریان‌های نقدی عملیاتی آتی»، که مساوی است با حاصل جمع خالص وجه نقد عملیاتی، بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تامین مالی، و مالیات بر درآمد پرداختی؛

$\text{CFO}_{i,t}$ = «خالص وجه نقد عملیاتی»، افشا شده به‌عنوان طبقه اول صورت جریان وجه نقد؛

$\text{IYFE}_{i,t}$ = «بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تامین مالی»، افشا شده به‌عنوان طبقه دوم صورت جریان وجه نقد؛

$\text{Tax}_{i,t}$ = «مالیات بر درآمد پرداختی»، افشا شده به‌عنوان طبقه سوم صورت جریان وجه نقد؛

$\text{CFOPTax}_{i,t}$ = «وجه نقد عملیاتی پس از کسر مجموع مالیات»، که مساوی است با وجه نقد عملیاتی منهای جمع مالیات بر درآمد پرداختی؛

نتایج برازش مدل‌ها برای کل صنایع

حاصل برازش مدل‌ها برای کل صنایع به شرح جدول شماره (۱) ارائه شده است. این جدول نشان می‌دهد که در مدل ۱ متغیرهای Tax و CFOPTax معنی‌دار هستند. به عبارتی در مدل ۲، متغیرهای IYFE و CFOPTax معنی‌دار هستند. به عبارتی در الگوی ملی، طبقات وجه نقد عملیاتی و مالیات بر درآمد پرداختی، و در الگوی بین‌المللی، طبقات جریان‌های نقدی عملیاتی و بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تامین مالی توان پیش‌بینی جریان‌های نقدی عملیاتی آتی را دارند.

حال با توجه به پذیرش مدل‌ها، به‌منظور تعیین مدل برتر برای پیش‌بینی جریان‌های نقدی عملیاتی آتی، میانگین قدرمطلق خطای پیش‌بینی مدل‌های برازش شده در جدول شماره (۲) با یکدیگر مقایسه شده است. این جدول نشان می‌دهد که مقدار میانگین قدرمطلق خطای پیش‌بینی در مدل دوم کمتر از مقدار آن در مدل اول است. از این‌رو می‌توان گفت که الگوی بین‌المللی در مقایسه با الگوی ملی بهتر است.

به منظور آزمون معنی‌داری تفاوت خطای پیش‌بینی، آزمون رتبه‌ای ویلکاکسون به کار رفته است. در این آزمون، ابتدا میانگین رتبه‌ها (Ranks) برای مقدار MAPE مدل‌ها محاسبه شده و سپس معنی‌داری تفاوت میانگین رتبه‌های یاد شده آزمون می‌شود که نتایج این آزمون در جدول شماره (۳) ارائه شده است. این جدول نشان می‌دهد که تفاوت معنی‌داری بین میانگین خطای پیش‌بینی مدل‌های مختلف وجود ندارد.

با توجه به یافته‌های بالا، می‌توان چنین نتیجه گرفت که در سطح کل صنایع، تفاوت معنی‌داری بین الگوهای ملی و بین‌المللی از نظر توان پیش‌بینی وجود ندارد. از این‌رو در سطح کل صنایع، فرضیه پژوهش تایید می‌شود.

نتایج برازش مدل‌ها برای صنایع مورد بررسی

همانگونه که جدول شماره (۴) نشان می‌دهد، بدون در نظر گرفتن سطح معنی‌داری، کمترین خطای پیش‌بینی در ۴ صنعت در مدل دوم (الگوی بین‌المللی) و در ۳ صنعت در مدل اول (الگوی ملی) مشاهده شده است. اما در سطح خطای ۵ درصد، تفاوت خطای پیش‌بینی تنها در صنایع غذایی معنی‌دار بوده، که الگوی بین‌المللی از این حیث برتر است.

به نظر می‌رسد یکی از دلایل معنی‌دار تفاوت دو مدل در صنایع غذایی بالاتر بودن مبلغ مالیات عملکرد با توجه به کم بهره مندی اینگونه فعالیت‌ها از معافیت مالیاتی و نیز عمده بودن فعالیت‌های عملیاتی نسبت به سایر فعالیت‌ها و در نتیجه ماهیت غالب عملیاتی داشتن مالیات بردارآمد پرداختی به دلیل فعالیت‌های کمتر سرمایه‌گذاری و بازده حاصل از آن است.

البته باید به این نکته توجه داشت که به‌دلیل تعداد کم شرکت‌ها در هر صنعت، نتایج تحلیل در صنایع ممکن است تحت تاثیر قرار گیرد و نتوان به نتایج دقیقی برای تعمیم‌پذیری دست یافت.

*منابع مقاله در دفتر ماهنامه بورس موجود است

جدول شماره (۱): جدول برآورد ضرایب مدل‌ها برای کل صنایع

آزمون فرض		فاصله اطمینان Wald در سطح ۹۵ درصد		خطای استاندارد	ضریب همبستگی	متغیرهای تحقیق
p-value	Wald Chi-Square	حد بالا	حد پایین			
تابلوی الف: مدل ۱						
۰/۶۰۹	۰/۲۶۲	۱۹۰۶۰	-۱۱۱۶۲	۷۷۱۰	۳۹۴۹	مقدار ثابت
۰/۳۹	۰/۷۳۹	۰/۵۲۴	-۰/۲۰۴	۰/۱۸۵۷	۰/۱۶۰	CFO
۰/۰۰۰	۴۷/۳۱۳	۰/۶۹۹	۰/۳۸۹	۰/۰۷۹۱	۰/۵۴۴	Tax
۰/۰۰۱	۱۰/۴۱۶	۳/۶۲۷	۰/۸۸۶	۰/۶۹۹۱	۲/۲۵۶	IYFE
تابلوی ب: مدل ۲						
۰/۵۲۳	۰/۴۰۸	۹۵۳۶	-۱۸۷۶۰	۷۲۱۹	-۴۶۱۲	مقدار ثابت
۰/۰۴۵	۴/۰۱۹	۰/۶۱۵	۰/۰۰۷	۰/۱۵۵۱	۰/۳۱۱	IYFE
۰/۰۰۰	۳۶/۳۸	۰/۷۵۱	۰/۳۸۳	۰/۰۹۴۰	۰/۵۶۷	CFOPTAX

جدول شماره (۲): مقایسه توان پیش‌بینی مدل‌ها برای کل صنایع

مدل ۲	مدل ۱	میانگین قدر مطلق خطای پیش‌بینی (MAPE)
۷۴۵۹۶	۷۶۷۴۲	

جدول شماره (۳): میانگین رتبه خطای پیش‌بینی مدل‌ها و آزمون معنی‌داری تفاوت میانگین برای کل صنایع

نتایج آزمون ویلکسون		میانگین رتبه خطای پیش‌بینی	
p-value	Z	مدل ۲	مدل ۱
۰,۴۹۸	-۰,۶۷۸	۲,۰۴	۱,۹۰

جدول شماره (۴): خلاصه نتایج آماری فرضیه در سطح صنایع

p-value	میانگین رتبه خطای پیش‌بینی		میانگین قدر مطلق خطای پیش‌بینی		معیار پذیرش مدل		گروه صنایع
	۲	۱	۲	۱	۲	۱	
۰,۲۳۹	۲,۰۰	۱,۵۰	۱۶۴,۷۵۰	۱۴۰,۶۷۴	پذیرش	پذیرش	خودروسازی
۰,۰۲۳۲	۲,۰۷	۱,۸۳	۸۶,۱۱۵	۸۷,۰۶۰	پذیرش	پذیرش	شیمیایی و دارویی
۰,۰۱۱	۱,۹۲	۲,۴۴	۲۲,۷۴۷	۲۷,۳۸۰	پذیرش	پذیرش	غذایی
۰,۴۰۶	۱,۹۰	۲,۰۰	۷۵,۰۲۷	۷۶,۹۵۱	پذیرش	پذیرش	فلزی و معدنی
۰,۵۳۲	۲,۲۷	۱,۸۷	۸۵,۷۴۳	۸۵,۰۴۴	پذیرش	پذیرش	ماشین‌آلات و تجهیزات
۰,۱۴۳	۱,۷۱	۲,۵۷	۱۱,۸۷۷	۱۵,۶۷۴	پذیرش	پذیرش	چوب و نساجی
۰,۳۱۴	۲,۲۲	۱,۶۷	۵۴۶,۳۵۴	۴۶۲,۷۹۵	پذیرش	پذیرش	واسطه‌گری‌های مالی