



مرکز تحقیقات و بررسی های اقتصادی

اثر تجدید ارزیابی بر دارایی های بخش خصوصی

نصبیه خیری و همکاران

اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران
مرکز تحقیقات و بررسی های اقتصادی

پاییز ۱۳۸۹

به نام خدا

بررسی اثر تجدید ارزیابی بر دارایی‌های

بخش خصوصی کشور

گردآوری:

نصیبه خیری

منوچهر زند

یاسر بزرگر

اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران

مرکز تحقیقات و بررسی‌های اقتصادی

پاییز ۸۹

فهرست مطالب

۲.....	مقدمه
۳.....	ضرورت انجام تجدید ارزیابی
۴.....	اهداف مورد نظر از تجدید ارزیابی دارائی های ثابت در ایران
۵.....	روش های تجدید ارزیابی و شیوه های عملیاتی آن
۶.....	ویژگی ارزیابان
۷.....	اقدام تجدید ارزیابی
۷.....	تناوب تجدید ارزیابی
۸.....	مبانی قیمتگذاری در تجدید ارزیابی
۸.....	مراجع وضع مقررات و قواعد مربوط به تجدید ارزیابی
۸.....	تطبیق با استانداردهای حسابداری ایران
۱۰.....	مثالی از نحوه انجام تجدید ارزیابی طبق استانداردهای حسابداری ایران
۱۱.....	مزایا و معایب تجدید ارزیابی
۱۲.....	مالیات در تجدید ارزیابی
۱۴.....	مالیات بر تجدید ارزیابی در سایر کشورها
۱۶.....	جمع بندی
۱۷.....	فهرست منابع
۱۸.....	پیوست
۱۸.....	ماده ۶۲ برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی
۱۸.....	بند ۹ مقدمهای بر استانداردهای حسابداری
۱۸.....	بند ۲ مفاهیم نظری گزارشگری مالی
۱۸.....	ماده ۷-۷، اساسنامه سازمان حسابرسی کشور
۱۹.....	آیین نامه اجرایی ماده (۶۲) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی (۱۳۸۰/۳/۲۷)
۲۰.....	اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی استاندارد حسابداری شماره ۱۱

مقدمه

چگونگی و تعیین مبانی اندازه گیری و سنجش تأثیر وقایع، از لحاظ حسابداری، یکی از اصول عمومی و خط مشی کلی در زمینه شناخت و اندازه گیری وقایعی است که بر وضعیت مالی و نتیجه عملکرد هر بنگاه اقتصادی تأثیر می گذارد.

از آنجائیکه در بدو امر، اندازه گیری یک رویداد مالی، معمولاً بر اساس بهای تمام شده تاریخی صورت می پذیرد لذا در این مقطع بهای تمام شده تاریخی ثبت شده، معادل بهای جایگزینی دارائی تلقی می گردد. اما باید توجه داشت که بر اساس یک قاعده کلی مبلغ دفتری یک دارائی هیچگاه نباید از بهای تمام شده آن تجاوز نماید و عبارت دیگر هر گاه مبلغ باز یافتنی دارائی از بهای تمام شده آن کمتر شود می بایست نسبت به تعدیل بهای دفتری تا مبلغ باز یافتنی اقدام گردد یا به عبارت دیگر تجدید ارزیابی دارایی ها صورت گیرد.

موضوع تجدید ارزیابی دارایی ها که صورت به بهای تمام شده تاریخی در صورت های مالی منعکس می شود، ابتدا در کشورهای پیشرفته صنعتی و در دوره هایی که تورم کم سابقه ای بر اقتصاد آنها حاکم بوده است مطرح شد و به تدریج به گونه ای اختیاری توسط واحدهای تجاری این کشورها مورد عمل قرار گرفته است. با وجود ناسازگاری این نحوه عمل با مفاهیم زیربنایی نظام بهای تمام شده تاریخی، محافل حرفه ای این کشورها در برخوردی عمل گرایانه با موضوع، نسبت به انتشار استانداردهایی در این زمینه اقدام کرده اند.

در شرایط یک اقتصاد تورمی، مبالغ منعکس شده دارائی ها به قیمت های تاریخی، در صورت های مالی بنگاه های اقتصادی، تصویر درست و منصفانه ای از وضعیت مالی جاری آنها به دست نمی دهد و از این رو نظام بهای تمام شده تاریخی از نقطه نظر مربوط بودن اطلاعات زیر سؤال قرار می گیرد. لذا در اکثر کشورها که مواجه با نرخ های تورمی دو رقمی می گردند توصیه می گردد نظام اندازه گیری، از نظام قیمت تمام شده به نظام ارزش جاری تغییر یابد. اگر چه اتخاذ هر یک از نظام های فوق در تهیه صورت های مالی دارای معایب و مزایایی است لیکن همانطوری که اشاره شد بدلیل رجحان منافع نظام اندازه گیری بر اساس ارزش جاری در شرایط تورمی بر نظام بهای تاریخی، معمولاً نظام اندازه گیری بر اساس ارزش جاری انتخاب می گردد.

طی سال های اخیر، در ایران نیز بنا به ملاحظات گوناگون موارد معدودی از تجدید ارزیابی دارایی های ثابت مشهود توسط واحدهای تجاری از جمله بانک ها انجام گرفته است و با توجه به شرایط اقتصادی موجود، انتظار می رود که واحدهای تجاری بیشتری موضوع تجدید ارزیابی را مورد ملاحظه جدی قرار دهند.

با توجه به مطالب یاد شده در این گزارش سعی بر آن شده است که ضمن گذری بر مزایا و معایب تجدید ارزیابی دارایی های ثابت، آثار مالیاتی مربوط به آن طبق قانون مالیات های مستقیم و استانداردهای حسابداری ایران بطور مقایسه ای مورد بررسی قرار گیرد.

ضرورت انجام تجدید ارزیابی

در ارائه اطلاعات مالی صورت‌های مالی بنگاه‌های اقتصادی بر مبنای نظام بهای تمام شده تاریخی، مشکلات و نواقصی در شرایط تورمی وجود دارد که به شرح زیر هستند:

۱. در شرایطی که قیمت‌های جاری بطور فزاینده‌ای رو به افزایش است بهای دفتری اموال، ماشین‌آلات، تجهیزات و تأسیسات بسیار کمتر از قیمت تمام شده آنها به ارزش‌های جاری در صورت‌های مالی منعکس می‌گردد.
۲. در شرایط تورمی شدید (تورم‌های بیش از ۱۰ درصد در سال نسبت به سال قبل و چند ده درصد نسبت به سال پایه) هزینه استهلاک منظور شده به بهای تمام شده محصولات یا خدمات، که بر اساس قیمت‌های تاریخی محاسبه می‌گردد، موجب کاهش بهای تمام شده محصولات و خدمات و در نتیجه افزایش سود عملیاتی و یا کمتر نشان دادن زیان عملیاتی می‌گردد. در چنین شرایطی سود حاصل از تغییر قیمت‌ها را نمی‌توان بعنوان سود عملکرد واقعی بنگاه مورد ارزیابی قرارداد و در نتیجه منابع لازم که باید صرف سرمایه‌گذاری و جایگزینی دارائی‌های ثابت گردد، از طریق تقسیم سود و پرداخت مالیات، از بنگاه اقتصادی خارج می‌گردد.
۳. با توجه به مطالب قسمت ۲، در بلند مدت این امر باعث می‌گردد دارائی‌های مولد بنگاه اقتصادی بصورت سود یا مالیات از بنگاه خارج شده و توان مالی به شدت کاهش یابد.

کاهش قدرت خرید پول کشورها در طول زمان یا به عبارت دیگر، تورم و همچنین، تغییرات عمده در قیمت‌های نسبی کالاها و خدمات، به ویژه در دوره‌هایی که سیستم چند نرخ ارز به کار می‌رود، موجب می‌شود که اطلاعات مربوط به ارزش‌های تاریخی (یا قیمت تمام شده) دارایی‌های ثابت و سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت (که در صورت‌های مالی متعارف منعکس می‌شوند) از ارزش‌های جاری که بیان‌کننده واقعیت‌های اقتصادی هستند به شدت فاصله بگیرد و در نتیجه، اطلاعات مزبور برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، نامربوط، نارسا و غیرقابل استفاده شوند.

برای رفع این نقیصه دو روش حسابداری جامع وجود دارد که عبارتند از حسابداری برحسب ارزش‌های جاری و حسابداری برحسب قدرت خرید؛ اما اجرای هر یک از این دو روش نیازمند حسابداران ورزیده، سیستم‌های پیشرفته حسابداری، وجود شاخص‌های مختلف قیمت و در هر حال، بسیار پیچیده و دشوار است. پیچیدگی و دشواری این روش به حدی است که حتی در کشورهایی چون ایالات متحده و بریتانیا نیز در دهه‌های ۱۹۷۰ و ۱۹۸۰ که اعمال این روش‌ها در برخی از شرکت‌ها الزامی شد، مشکلاتی را پدید آورد تا سرانجام با کاهش نرخ تورم، کنار گذاشته شد.

راه حل دیگری که نقیصه نامربوط بودن اطلاعات را تا حدودی رفع می‌کند ولی نقایص دیگری را از لحاظ قابلیت اعتماد و قابلیت مقایسه اطلاعات مالی پدید می‌آورد، تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت است که از دیرباز در بریتانیا، اغلب کشورهای مشترک‌المنافع و برخی دیگر از کشورهای اروپایی مورد استفاده بوده است. هدف از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت در گذشته و حال نزدیک‌تر شدن اطلاعات حسابداری به واقعیت‌های اقتصادی و از جمله به ارزش متعارف

(یا منصفانه) یا به عبارت دیگر مربوط‌تر شدن آن است تا تصمیم‌گیرندگان مختلف درباره امور واحدهای انتفاعی بتوانند با اتکا بر آنها آگاهانه‌تر تصمیم بگیرند. این بهبود کیفیت در دو زمینه مشخص صورت می‌گیرد که عبارتند از:

- گزارش دارایی‌های ثابت به ارزش‌های جاری در صورت‌های مالی که حجم سرمایه‌گذاری در این دارایی‌ها را نمایان می‌کند.
- احتساب هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت به ارزش‌های جاری که بهای تمام‌شده تولیدات را به واقعیت نزدیک‌تر می‌کند.

اهداف مورد نظر از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت در ایران

با توجه به شرایط اقتصادی حاکم در سال‌های پس از پیروزی انقلاب اسلامی و بخصوص وقوع جنگ تحمیلی، رکود تولید، کاهش نرخ سرمایه‌گذاری و در نتیجه کاهش تولید ناخالص داخلی، پایه پولی کشور در مقایسه با ارزش‌های معتبر خارجی بیش از یکصد برابر کاهش یافته است. علی‌رغم تحقق شرایط فوق، حتی تا حدود چند سال قبل نیز بدلیل اعمال نرخ‌های مختلف ارز در برخی از بنگاه‌های اقتصادی و ثبت مبادلات و معاملات دارای مبانی ارزی، بر اساس نرخ‌های ترجیحی و نرخ‌های رسمی دولتی، شناسایی دارایی‌های ایجاد شده طی این دوران نیز با نرخ‌های غیر واقعی ارز در حساب‌های آنها صورت گرفته است. این امر باعث شده است که نه تنها قابلیت مقایسه صورت‌های مالی اکثر بنگاه‌ها، علی‌رغم پیروی همه آنها از نظام بهای تمام شده تاریخی (بدلیل اعمال نرخ‌های متفاوت ارز) از بین برود بلکه در شرایط موجود، سنجش سود و زیان واقعی آنها را نیز دچار مشکل نموده است. از این رو در ایران نیز از چند سال قبل موضوع تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مورد توجه قرار گرفته است و برخی از دستگاه‌های دولتی از جمله بانک‌ها و شرکت‌های تابعه وزارت نیرو در اجرای قوانین مربوطه در این خصوص اقدام نموده‌اند.

به طور خلاصه در شرایط حاضر رئوس اهداف تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت را می‌توان به شرح زیر عنوان نمود:

الف- انعکاس ارزش واقعی ارقام دارایی‌ها در صورت‌های مالی و در نتیجه افزایش اعتبار مؤسسات از دیدگاه مؤسسات اعتبار دهنده

ب- محاسبه صحیح بهای تمام شده خدمات و محصولات تولیدی، از نظر احتساب واقعی هزینه استهلاک دارایی ثابت، به منظور امکان ایجاد زمینه لازم جهت مدیران در تصمیم‌گیری‌های لازم برای حضور در بازار

ج- انعکاس صحیح ارزش دارایی‌های مؤسسات بر مبنای ارزش‌های جاری در جهت ایجاد زمینه لازم جهت تصمیم‌گیری مدیران دولتی برای واگذاری دارایی‌های مؤسسات به بخش‌های غیردولتی

روش های تجدید ارزیابی و شیوه های عملیاتی آن

روش‌هایی که معمولاً جهت تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مورد استفاده قرار می‌گیرد عبارتند از:

- ارزیابی توسط ارزیابان حرفه‌ای ذیصلاح و مستقل
- استفاده از شاخص‌های تعدیل قیمت براساس نرخ‌های تورم و تغییرات پایه پولی

طبعاً انتخاب هر یک از روش‌های مذکور دارای مزایا و مضراتی خواهد بود که باید با توجه به اصل فایده، هزینه هر یک از روش‌های مذکور انتخاب و سپس بر اساس روش انتخابی اقدام به تهیه دستورالعمل‌های لازم نمود. از آنجایی که استفاده از روش ارزیابی توسط ارزیابان حرفه‌ای ذیصلاح، در تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت، نتایج ملموس و واقعی‌تری به دنبال خواهد داشت، مهم‌ترین نکاتی که باید در این روش مورد توجه قرار گیرد مورد اشاره قرار خواهد گرفت.

نخست آنکه ضرورت دارد در راستای نظارت و کنترل عملیات تجدید ارزیابی، تدوین روش‌های اجرایی لازم، تقسیم وظایف و تعریف مسئولیت‌های دست اندرکاران امر تجدید ارزیابی و تدوین برنامه زمان‌بندی عملیات تجدید ارزیابی، کمیته‌ای تحت عنوان کمیته نظارت بر عملیات تجدید ارزیابی که بالاترین رکن اجرایی عملیات تجدید ارزیابی در هر سازمان خواهد بود تشکیل گردد. اعضای کمیته از سوی هیأت مدیره هر شرکت انتخاب و منصوب می‌گردند. اهم وظایف این کمیته به شرح صفحه بعد خواهد بود:

۱. تعیین مسئولین و کارشناسان ذیصلاح جهت ارزیابی دارایی‌های ثابت و پیشنهاد آنها به هیأت مدیره جهت انتخاب و تصویب (اختیار تصویب صلاحیت کارشناسان و یا اجرای کار به هر نحو، از طریق مجوز صادره توسط مجمع عمومی به هیأت مدیره شرکت تفویض می‌گردد).
۲. تعیین گروه‌های شناسایی دارایی‌های و تبیین وظایف و حدود اختیارات آنها
۳. تدوین دستورالعمل‌های لازم اجرایی و تهیه و تنظیم برنامه زمان‌بندی اجرای عملیات تجدید ارزیابی
۴. تعیین بودجه و اخذ مجوزهای لازم از هیأت مدیره و همچنین فراهم سازی هرگونه امکانات لازم جهت اجرای عملیات تجدید ارزیابی
۵. نظارت عالی بر عملیات تجدید ارزیابی

نکته دوم آن است که با توجه به حجم و پراکندگی و تنوع دارایی‌های ثابت در هریک از شرکت‌ها توجه به انتخاب دقیق کارشناسان مجرب و دارای تجارت فنی درخصوص تأسیسات و ماشین‌آلات هریک از شرکت‌ها از ضرورت‌های اصلی انجام کار است. اهم مواردی که باید هنگام تهیه اطلاعات مربوط به صورت برداری دارایی‌های ثابت مدنظر قرار گیرد به شرح زیر است:

۱. اطلاعات مربوطه باید به تفکیک نوع تأسیسات و تجهیزات و با توجه به کدینگ و سرفصل‌های حسابداری نگهداری شده جهت دارایی‌های ثابت، تهیه گردد.
۲. اطلاعات مربوطه باید به تفکیک محل استقرار دارایی شامل بندر، اداره و در نهایت واحد جمع‌داری اموال مربوطه تهیه گردد.
۳. هرگونه اطلاعات اختصاصی کمی و کیفی مربوط به هر یک از تأسیسات و تجهیزات باید به نحوی در فرم‌ها و جداول مربوطه درج گردد.

با توجه به الزام تطبیق اطلاعات تهیه شده توسط گروه‌های شناسایی دارایی‌های ثابت با سوابق دفتری دارایی‌های مزبور، از طریق برقراری تناظر یک به یک بین واحدهای اموال طبق سوابق دفتری با دارایی‌های تجدید ارزیابی شده، ضرورت دارد گروه‌های کاری دارای تخصص مالی تشکیل و عهده دار کنترل این امر گردند. مسئولیت و وظیفه این گروه جمع‌آوری فرم‌ها و اطلاعات تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت و همچنین استخراج صورت‌های لازم از سوابق دفتری و تطبیق و تعیین مغایرت‌های احتمالی و تهیه گزارش لازم در این خصوص جهت کمیته عالی نظارت بر امر تجدید ارزیابی خواهد بود.

همچنین پس از حصول اطمینان از اثبات وجود، مالکیت و تمامیت دارایی‌های ثابت مورد تجدید ارزیابی قرار گرفته و اتخاذ تصمیم در خصوص ارقام مغایرت توسط مقامات ذیصلاح سازمان، اسناد حسابداری لازم مطابق با استانداردهای حسابداری ملی ایران ناظر بر تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت (استاندارد حسابداری شماره ۱۱) صادر و در حساب‌ها اعمال خواهد شد.

ویژگی ارزیابان

انتساب ارزش‌های جدید به دارایی‌های موجود طبعاً قضاوتی است چون از معامله‌ای واقعی سرچشمه نمی‌گیرد. بنابراین، باید توسط ارزیابان حرفه‌ای دارای صلاحیت صورت گیرد. ارزیابان حرفه‌ای ممکن است مستقلاً فعالیت کنند و یا در استخدام مؤسسه تجدید ارزیابی‌شونده باشند. در حالت اخیر، نظر این ارزیابان باید توسط ارزیابان مستقل تأیید شود. در هر حال، در ارزیابی باید ضوابط زیر رعایت شود:

- تحقیق در بازار دارایی مورد تجدید ارزیابی و معاملات مربوط به دارایی‌های مشابه
- شرایط فیزیکی و حقوقی دارایی مورد تجدید ارزیابی
- بازدید دارایی توسط ارزیاب

مدیران و ارزیابان باید در کار تجدید ارزیابی، حسب مورد از شاخص‌های قیمت استفاده کنند. این شاخص‌ها باید خصایص زیر را داشته باشد:

- تناسب با طبقه‌ای از دارایی باشد که مورد تجدید ارزیابی قرار می‌گیرد
- در نشریه‌ای معتبر بصورت مرتب و پیاپی منتشر شود

اقلام تجدید ارزیابی

انواع اصلی دارایی‌های ثابتی که تجدید ارزیابی می‌شوند عبارت است از:

- زمین و ساختمان
- کارخانه، کارگاه و ماشین‌آلات
- اثاثه، منصوبات، تجهیزات اداری و ابزارآلات
- وسایل نقلیه، کشتی و سایر شناورها و هواپیما

تجدید ارزیابی گزینشی دارایی‌ها مجاز نیست و مجموعه‌ای از دارایی‌های ثابتی که تحت یک سرفصل طبقه‌بندی می‌شوند به‌طور همزمان تجدید ارزیابی می‌شوند. روش معمول، تجدید ارزیابی کلیه اقلام دارایی‌های ثابت مشهود است ولی این روش الزامی نیست.

در مورد دارایی‌های ثابت نامشهود، ارزیابی مجدد اقلامی نظیر حق امتیاز و پروانه ساخت در صورتی که ارزش بازار آن قابل تعیین باشد طبق استانداردهای مربوط مجاز شناخته شده است ولی تجدید ارزیابی سرقفلی تجارتي و اقلام مشابه ممنوع است. سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت نیز در صورتی که ارزش بازار داشته باشند طبق استاندارد و به روش حسابداری مربوط قابل تجدید ارزیابی هستند.

تناوب تجدید ارزیابی

انتخاب تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت به عنوان یک روش مستلزم این است که روش، در طول زمان به طور یکنواخت به کار گرفته شود. اما تناوب تجدید ارزیابی به تغییرات ارزش جاری دارایی‌های تجدید ارزیابی شده بستگی دارد. اگر تغییر در ارزش جاری دارایی‌ها شدید باشد و بین ارزش ثبت شده و ارزش جاری اختلاف زیادی پدید آید، تجدید ارزیابی در دوره‌های کوتاه (برای مثال یک‌سال) و اگر کم باشد در دوره‌های بلند (برای مثال پنج سال) انجام می‌شود و اگر بسیار کم باشد اصولاً تجدید ارزیابی ثانوی لازم نخواهد بود. با این حال، تجدید ارزیابی مکرر در فواصل کوتاه به علت وقت و نیرویی که صرف آن می‌شود و هزینه عمده‌ای که دارد عملی نیست و دوره‌های بین سه تا پنج سال توصیه یا مقرر شده است.

مبانی قیمت‌گذاری در تجدید ارزیابی

اصولاً تجدید ارزیابی با هدف انتساب ارزش‌های متعارف (یا عادلانه) به دارایی‌های ثابت موجود انجام می‌شود. ارزش متعارف (یا منصفانه) بنا به تعریف، قیمت مورد توافق در یک معامله واقعی بین یک خریدار و یک فروشنده آگاه و مایل در زمان وقوع معامله است. اما در تجدید ارزیابی چون معامله‌ای واقع نمی‌شود باید ملاک‌های زیر برای قیمت‌گذاری در نظر گرفته شود:

- ارزش بازار در کاربری کنونی: در مورد دارایی‌های غیراختصاصی نظیر زمین و ساختمان
- ارزش جایگزینی مستهلک شده: در مورد دارایی‌های با ماهیت اختصاصی، نظیر ماشین‌آلات و تجهیزات
- ارزش بازار: در مورد دارایی‌های مازاد بر نیاز مؤسسه

علاوه بر موارد فوق، قاعده کلی در مورد ارزش‌گذاری و انعکاس دارایی‌های ثابت در صورت‌های مالی، تعیین ارزش خالص بازیافتنی آنها است و چنانچه این ارزش از ارزش ثبت شده کمتر باشد باید به این مبلغ تقلیل داده شود.

مراجع وضع مقررات و قواعد مربوط به تجدید ارزیابی

اصولاً مرجع منطقی برای وضع مقررات، اعطای مجوز و چگونگی تجدید ارزیابی دارایی‌ها در هر کشور، قوانین تجاری است. قابلیت قبول یا قبول نشدن تمام یا بخشی از مابه‌التفاوت استهلاک دارایی‌های تجدید ارزیابی شده از لحاظ مالیاتی، در قوانین و مقررات مالیاتی مقرر می‌شود. نحوه حسابداری و چگونگی اعمال روش‌های تجدید ارزیابی در استانداردهای حسابداری وضع می‌شود.

تطبيق با استانداردهای حسابداری ایران

بموجب بند ۱۳ استاندارد حسابداری شماره ۱۱ (حسابداری دارایی‌های ثابت مشهود) یک قلم دارائی ثابت مشهود که حائز شرایط شناخت به عنوان یک قلم دارائی باشد، به هنگام شناخت اولیه باید به بهای تمام شده اندازه‌گیری شود. لیکن به دلیل شرایط تورمی در اقتصاد در چند سال گذشته کشور، در شرایط حاضر، ارزش منصفانه دارائی‌های ثابت مشهود به نحو قابل ملاحظه‌ای نسبت به مبلغ دفتری مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی فزونی یافته است و نتیجتاً این موضوع خصوصیت کیفی مربوط بودن اطلاعات و در نتیجه مفید بودن اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی را زیر سؤال برده است. از این رو طبق بند ۳۱ استاندارد، در صورت اتخاذ نحوه عمل جایگزین، پس از شناخت اولیه یک قلم دارائی ثابت مشهود در صورت‌های مالی، این قلم باید به مبلغ تجدید ارزیابی یعنی ارزش منصفانه دارائی در تاریخ تجدید ارزیابی پس از کسر استهلاک انباشته مبتنی بر مبلغ تجدید ارزیابی، استهلاک انباشته قبلی حذف و مبلغ تجدید ارزیابی، از هر نظر جایگزین ناخالص مبلغ دفتری قبلی آن دارائی خواهد شد.

شروط و ضوابطی که تجدید ارزیابی دارائی ثابت مشهود را به عنوان یک نحوه عمل، مجاز می داند به شرح زیر است:

۱. مبلغ تجدید ارزیابی دارائی های ثابت مشهود باید در فواصل زمانی منظم تجدید نظر شود، به گونه ای که ارزش منصفانه یک طبقه از دارائی های ثابت مشهود تجدید ارزیابی شده به میزان با اهمیتی از مبلغ دفتری آن در تاریخ ترازنامه متفاوت نباشد. به عنوان یک راه حل عملی سیستماتیک مناسب، در شرایط موجود، به موجب این استاندارد در صورت اتخاذ روش تجدید ارزیابی، تکرار منظم آن با دوره تناوب ثابت، هر ۳ الی ۵ سال ضرورت دارد.

۲. هر گاه یک قلم از دارائی های ثابت مشهود تجدید ارزیابی شود، تجدید ارزیابی تمام اقلام طبقه ای که دارائی مزبور به آن تعلق دارد، الزامی است.

۳. تجدید ارزیابی دارائی های ثابت مشهود، باید توسط ارزیابان مستقل و دارای صلاحیت حرفه ای انجام شود.

به موجب بند ۴۵ استاندارد حسابداری شماره ۱۱ افزایش مبلغ دفتری یک قلم دارائی ثابت مشهود در نتیجه تجدید ارزیابی آن (درآمد غیر عملیاتی تحقق نیافته ناشی از تجدید ارزیابی) مستقیماً تحت عنوان مازاد تجدید ارزیابی ثبت و در ترازنامه به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سرمایه طبقه بندی می شود و در صورت سود و زیان جامع انعکاس می یابد. هر گاه افزایش مزبور عکس یک کاهش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به عنوان هزینه شناسایی گردیده است، در این صورت این افزایش تا میزان هزینه قبلی شناسایی شده در رابطه با همان دارائی باید به عنوان درآمد به سود و زیان دوره منظور شود.

از طرف دیگر به موجب بند ۴۶ همین استاندارد، کاهش مبلغ دفتری یک قلم دارائی ثابت مشهود در نتیجه تجدید ارزیابی آن به عنوان هزینه شناسایی می شود. هرگاه کاهش مزبور عکس یک افزایش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور شده است، در این صورت، این کاهش باید تا میزان مازاد تجدید ارزیابی مربوط به همان دارائی به حساب مازاد و تجدید ارزیابی بدهکار و در صورت سود و زیان جامع انعکاس یابد و باقیمانده به عنوان هزینه شناسایی شود. بنابراین همانطور که ملاحظه می شود تدوین کنندگان استاندارد، مبالغ حاصل از تجدید ارزیابی را بعنوان یک درآمد غیر عملیاتی تحقق یافته تلقی ننموده و از همین رو در بند ۴۹ همین استاندارد انتقال آن را به حساب افزایش سرمایه مجاز ندانسته و انتقال تمام یا بخشی از مازاد تجدید ارزیابی به سود (زیان) انباشته را تنها با تحقق درآمد مزبور در موارد زیر مجاز دانسته اند:

- برکناری یا فروش دارائی مربوطه
- به موازات استفاده از دارائی توسط واحد تجاری

همانطور که ملاحظه می شود در حالت اول، چون برکناری یا فروش مبتنی بر یک رویداد واقعی است بنابراین در این حالت، سود (زیان) ناشی از برکناری و یا فروش دارائی ثابت مشهود قابل اندازه گیری و شناسایی خواهد بود. در شرایط مورد دوم، منظور از مبلغ مازاد تحقق یافته درآمد، عبارت است از تفاوت بین استهلاك دارائی ثابت مشهود مبتنی بر مبلغ تجدید ارزیابی که در حسابها منظور شده است. رقم مذکور از حساب مازاد تجدید ارزیابی خارج و مستقیماً به

حساب سود (زیان) انباشته منظور می‌شود تا بدین ترتیب سود قابل تخصیص تحت تأثیر تجدید ارزیابی در حسابها قرار نگیرد.

مثالی از نحوه انجام تجدید ارزیابی طبق استانداردهای حسابداری ایران

فرض کنیم بهای تمام شده یک قلم دارائی ثابت مبلغ ۱.۰۰۰.۰۰۰ ریال و ذخیره استهلاک انباشته آن ۱۰۰.۰۰۰ ریال و نرخ استهلاک آن ۱۰ ساله مستقیم می‌باشد. حال چنانچه ارزش منصفانه این دارائی پس از تجدید ارزیابی مبلغ ۱.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال برآورد گردد و ثبتهای حسابداری که در زمان تجدید ارزیابی و در پایان سال اول پس از تجدید ارزیابی می‌بایست در حسابها صورت پذیرد بشرح زیر خواهد بود.

توضیحات	بستانکار	بدهکار	
	ریال	ریال	
(۲)		۱۵۰.۰۰۰	استهلاک انباشته
(۱)		۹۹.۰۰۰.۰۰۰	دارائی ثابت
(۳)	۹۹.۱۵۰.۰۰۰		اندوخته تجدید ارزیابی

(۱) مبلغی که به بدهکار حساب دارائی ثابت منظور می‌گردد = بهای تمام شده تاریخی - ارزش منصفانه دارائی در تاریخ ارزیابی

$$۱.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰ - ۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰ = ۹۹.۰۰۰.۰۰۰$$

(۲) طبق استاندارد حسابداری مبلغ ذخیره استهلاک در تاریخ تجدید ارزیابی باید از حسابها حذف گردد.
اندوخته تجدید ارزیابی عبارتست از

(۳) اندوخته تجدید ارزیابی = ذخیره استهلاک انباشته دارائی + بهای تمام شده دارائی ثابت مشهود - ارزش منصفانه دارائی ثابت
ثابت مشهود در تاریخ تجدید ارزیابی

$$۱.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰ - ۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰ + ۱۵۰.۰۰۰ = ۹۹.۱۵۰.۰۰۰$$

حال با فرض اینکه عمر مفید دارائی تجدید ارزیابی شده همان ۱۰ سال و روش استهلاک نیز مستقیم در نظر گرفته شود در پایان سال اول (با فرض اینکه تجدید ارزیابی دارائی در شهریور ماه صورت گرفته است) ثبتهای حسابداری زیر باید در حسابها اعمال گردد.

$$\Rightarrow ۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰ \div ۱۰ = ۱۰.۰۰۰.۰۰۰ \text{ هزینه استهلاک یک سال دارائی مبتنی بر تجدید ارزیابی}$$

$$\Rightarrow ۱۰.۰۰۰.۰۰۰ \div ۲ = ۵.۰۰۰.۰۰۰ \text{ هزینه استهلاک برای ۶ ماهه دوم مبتنی بر تجدید ارزیابی}$$

$$\Rightarrow ۱۰.۰۰۰.۰۰۰ \div ۱۰ = ۱.۰۰۰.۰۰۰ \text{ هزینه استهلاک مبتنی بر بهای تمام شده}$$

$$\Rightarrow ۱۰.۰۰۰.۰۰۰ \div ۲ = ۵.۰۰۰.۰۰۰ \text{ هزینه استهلاک مبتنی بر بهای تمام شده برای ۶ ماهه دوم سال}$$

بستانکار	بدهکار	شرح
ریال	ریال	
	۵.۰۰۰.۰۰۰	هزینه استهلاک (شش ماهه دوم)
۵.۰۰۰.۰۰۰		ذخیره استهلاک
	۴.۹۵۰.۰۰۰	انداخته تجدید ارزیابی
۴.۹۵۰.۰۰۰		سود و زیان انباشته

مبلغ برگشتی از اندوخته تجدید ارزیابی معادل مابه التفاوت استهلاک مبتنی بر تجدید ارزیابی و استهلاک مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی می باشد.

$$۵.۰۰۰.۰۰۰ - ۵۰.۰۰۰ = ۴.۹۵۰.۰۰۰$$

مزایا و معایب تجدید ارزیابی

همانگونه که می‌دانیم، نقش دارایی‌های ثابت در ترازنامه شرکت‌ها از نظر تحلیل‌گران مالی و اقتصادی و نیز استفاده کنندگان از صورت‌های مالی اهمیت فراوانی دارد. در هر جامعه اقتصادی در دوران تورم، معمولاً قیمت دارایی‌ها به خصوص دارایی‌های سرمایه‌ای و ثابت افزایش پیدا می‌کند، درحالی که در نظام‌های حسابداری همواره بر اعمال اصل قیمت تمام شده در حساب‌ها تأکید می‌شود.

براین اساس از آنجایی که بهای تمام شده دارایی‌ها به ارزش‌های تاریخی، مبنای محاسبه استهلاک و تعیین قیمت تمام شده تولیدات و خدمات قرار می‌گیرد، بنابراین قیمت تمام شده تولیدات و خدماتی که با استفاده از این دارایی‌ها محاسبه می‌شود به مراتب کمتر از واقع و سود شرکت بیش از واقع در صورت‌های مالی نشان داده می‌شود. همچنین در این حالت، قیمت‌های فروش نیز از نرخ مناسبی پیروی نمی‌کند. چنین فرآیندی در بلند مدت می‌تواند به توزیع دارایی‌ها به عنوان سود منجر شود و توان مالی واحدهای تجاری را به شدت کاهش دهد.

به همین دلیل برای محاسبه سود معقول و واقعی و فراهم‌سازی شرایط تداوم فعالیت واحدهای تجاری و بویژه تأمین ویژگی مربوط بودن اطلاعات صورت‌های مالی، همچنین جهت رفع نیاز و خواست‌های اطلاعاتی استفاده‌کنندگان (سرمایه‌گذاران، بستانکاران، مدیران و سایر اشخاص) و کمک به آنها در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مناسب در ارتباط با واحد تجاری، موضوع تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مطرح شده است.

در مجموع تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت می‌تواند، نتایج زیر را به همراه داشته باشد:

۱. ارائه واقعی ارزش دارایی‌ها و هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت در صورت‌های مالی
۲. تعیین بهای تمام شده صحیح کالاها و خدمات تولیدی
۳. واقعی شدن نرخ بازده سرمایه‌گذاری و سایر شاخص‌ها و نسبت‌های مالی
۴. اصلاح نظام قیمت‌گذاری کالاها و خدمات تولیدی
۵. امکان ارزیابی عملکرد مدیران

۶. اطمینان از تداوم فعالیت واحدهای تجاری با توجه به ارائه وضعیت مالی شرکت بطور واقعی
۷. بهبود و واقعی شدن نسبت اهرمی و افزایش ظرفیت وام گیری شرکت
۸. کاهش رانت های اطلاعاتی ناشی از عدم تقارن اطلاعاتی میان افراد درون و برون سازمانی

به طور کلی، افزایش اعتماد و اعتبار صورت‌های مالی به دلیل ارائه صورت‌های مالی به ارزش‌های واقعی و جلوگیری از توزیع دارایی‌ها به عنوان سود و کاهش توان مالی واحدهای تجاری، که تمایل سرمایه‌گذاران جهت سرمایه‌گذاری در شرکت را نیز افزایش خواهد داد.

علی‌رغم همه مزایا و نکاتی که پیرامون فواید و اهمیت تجدید ارزیابی برشمرده شد، بکارگیری این روش معایبی نیز به همراه دارد. یکی از مشکلات اصلی تجدیدارزیابی از لحاظ نظری، فراهم آوردن اطلاعاتی است که قابلیت اعتماد زیادی ندارند و قابلیت مقایسه آنها نیز محدود است زیرا ارزش‌گذاری دارایی‌ها در تجدید ارزیابی بر معامله‌ای واقعی اتکا ندارد بلکه بر قضاوت مبتنی است.

علاوه بر این، تجدید ارزیابی به عنوان یک روش، در برخی از مؤسسات و در مقاطع مختلفی از زمان انجام می‌گیرد و در نتیجه اطلاعات حسابداری سالهای مختلف یک واحد و اطلاعات واحدهای مختلف قابلیت مقایسه نخواهند داشت. از لحاظ عملی، تجدیدارزیابی این امکان را فراهم می‌آورد که مدیران و تصمیم‌گیرندگان نتوانند به نحو دلخواه وضعیت مالی و نتایج عملیات واحدها را ارائه دهند. انتخاب هدف‌هایی چون پوشانیدن زیان‌های انباشته، بالابردن رقم سرمایه و یا ارائه بهای تمام شده واقعی تولیدات به مراجع قیمت‌گذاری بطوری که در تجارب تجدید ارزیابی ایران مشاهده شد، نشانه‌هایی از چنین تمایلی است. اگر هدف، ارائه اطلاعات واقعی برای اتخاذ تصمیمات آگاهانه نباشد برای هر یک از مقاصد تجدیدارزیابی می‌توان از راهکارهای دیگری استفاده نمود. به طور مثال، برای جلوگیری از توزیع سود می‌توان ایجاد انواع اندوخته‌ها را الزامی و یا بهای تمام شده واقعی تولیدات را می‌توان براساس قیمت‌های برآوردی در حسابداری صنعتی بدست آورد.

مالیات در تجدید ارزیابی

به موجب ماده ۶۲ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، مصوب ۱۷ فروردین ماه ۱۳۷۹ مجلس شورای اسلامی، به دولت اجازه داده شده است که دارایی‌های ثابت شرکت‌های دولتی را که صد درصد (۱۰۰٪) سهام آنها متعلق به دولت و یا متعلق به شرکت‌های دولتی مذکور هستند، در دوران برنامه سوم توسعه، یک بار مورد تجدید ارزیابی قرار دهد. مبالغ حاصل از تجدید ارزیابی شرکت‌های دولتی یاد شده مشمول پرداخت مالیات بردرآمد و سایر انواع مالیات‌ها نمی‌شود و مبالغ حاصل باید حسب مورد به حساب افزایش سرمایه دولت و یا شرکت دولتی مربوط در شرکت‌های دولتی یاد شده منظور شود. ضمناً مقرر گردید که آیین‌نامه اجرایی این بند و چگونگی استهلاك دارایی‌های ثابت استهلاك پذیر تجدید ارزیابی شده، به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی به

تصویب هیأت وزیران برسد. آیین نامه مذکور در جلسه مورخ ۱۳۸۰/۳/۲۷ در ۴ ماده به تصویب هیأت محترم وزیران رسیده است.

به موجب این آیین نامه کلیه شرکت‌های دولتی که صددرصد سهام آنها متعلق به دولت و یا متعلق به شرکت‌های دولتی مذکور هستند مکلف گردیدند طی برنامه سوم توسعه یک بار دارایی‌های ثابت خود را طبق ضوابط مقرر در این آیین نامه و طبق نظر کارشناسان یا کارشناسان منتخب مجمع عمومی ارزیابی و مازاد حاصل نسبت به قیمت دفتری را پس از ارائه گزارش بازرس قانونی در مجمع عمومی ارزیابی و مازاد حاصل، نسبت به قیمت دفتری، را پس از ارائه گزارش بازرس قانونی در مجمع عمومی مطرح و حسب مورد به حساب افزایش سرمایه دولت و یا شرکت دولتی مربوط در شرکت‌های دولتی یاد شده منظور نمایند. ضمن اینکه به موجب ماده ۲ آیین نامه هزینه استهلاک ناشی از تجدید ارزیابی به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی محسوب و در ماده ۳ نیز اضافه ارزش ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت، مشمول مالیات بردرآمد و سایر انواع مالیات‌ها از جمله حق تمیر نشده است. به دلیل عدم اجرای کامل قانون یاد شده طی برنامه سوم و همچنین مشکلاتی که در این زمینه برای برخی از شرکت‌های دولتی، از جمله آن دسته از شرکت‌های دولتی که اجرای قوانین در مورد آنها مستلزم ذکر نام می باشد، پیش آمد؛ مجدداً در قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی و اجتماعی فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مدت اجرای قانون به مدت ۲ سال تمدید شد و شرکت‌های مستلزم ذکر نام نیز مشمول قانون یاد شده شناخته شدند.

همانطور که ملاحظه می‌شود قانون یادشده، در خصوص چگونگی اجرای تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود شرکت‌های دولتی با مفاد استاندارد حسابداری شماره ۱۱ کاملاً مغایر است چرا که طبق استاندارد مذکور انتقال مازاد حاصل از تجدید ارزیابی به حساب سرمایه شرکت منع گردیده ولی در متن قانون این اجازه به جامعه عمومی شرکت‌های دولتی داده شده است که مازاد حاصل از تجدید ارزیابی به حساب افزایش سرمایه شرکت منظور گردد.

طبق بند ۲ مفاهیم نظری گزارشگری مالی، از آنجایی که مفاهیم نظری، به عنوان یک نظام منسجم از اهداف و مبانی مرتبط، به منظور تهیه استانداردهای حسابداری هماهنگ و تعیین حدود قضاوت حرفه‌ای در تهیه و ارائه صورت‌های مالی تدوین می‌شود لذا طبعاً نمی‌تواند تحت تأثیر الزامات حسابداری مقرر در قوانین آمره قرار گیرد بلکه ممکن است برخی اصول مندرج در آن از الزامات قانونی فراتر رود. از این رو طبق بند ۹ مقدمه ای بر استانداردهای حسابداری عنوان گردیده که در مواردی که قوانین آمره، رویه مشخصی جهت نحوه عمل حسابداری موضوعات خاص مقرر نموده است، در تدوین استانداردهای حسابداری مربوط، تمهیدات مناسب جهت اعمال این موارد به عمل آمده است. اگر چه استاندارد حسابداری شماره ۱۱ در خصوص نحوه عمل حسابداری عنوان شده در ماده ۶۲ قانون برنامه سوم توسعه مورد بازنگری قرار نگرفته لیکن از آنجایی که قوانین آمره همواره مقدم بر اجرای استانداردهای حسابداری می‌باشند لذا سازمان حسابرسی به عنوان مرجع تدوین از یک طرف استانداردهای حسابداری از یک طرف و بازرس و حسابرس شرکت‌های دولتی از طرف دیگر، اجرای قانون را مقدم و مرجح به استاندارد تلقی نموده است.

اگر چه در هیچ یک از مواد قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن به صراحت به موضوع شمول مالیات به مبالغ حاصل از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت اشاره نشده است ولی در عمل، مقدمات مالیاتی کشور این مبالغ را مشمول مالیات بردرآمد تلقی می‌نمایند. اما همانطور که در استاندارد حسابداری شماره ۱۱ پیش‌بینی گردیده است اگرچه تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت به عنوان یک نحوه عمل جایگزین سود (زیان) عملیاتی را تحت تأثیر قرار می‌دهد لیکن آثار ناشی از آن در مجموع سود (زیان) انباشته شرکت خنثی می‌گردد.

برای توضیح بیشتر، به مفهوم درآمد و سود که اساس مبانی اقتصادی و استانداردهای حسابداری در دنیا است، پرداخته می‌شود. تعریف سود از نظر اقتصاددانانی مانند هیکس (Hicks)، که از نظر مفهومی و تعیین پایه روش‌های شناسایی سود، مورد قبول حسابداران نیز قرار گرفته است میزان پولی است که اگر در طول یک دوره خرج شود، وضعیت شخص در پایان دوره مانند اول دوره باشد. از تعریف فوق مفهوم نگهداشت سرمایه استخراج شده است. یکی از انواع مفاهیم نگهداشت سرمایه، مفهوم نگهداشت پول یا سرمایه مالی است که برحسب واحد پولی محاسبه می‌شود و درحال حاضر مبنای اصلی تدوین استانداردهای حسابداری قرار گرفته است.

با استفاده از مفهوم نگهداشت سرمایه مالی می‌توان گفت که سود، عبارت از مبلغی است که شرکت می‌تواند پس از پایان دوره مالی به صاحبان سهام خود پرداخت کند و در میزان سرمایه صاحبان سهام از نظر پولی (مبلغ) تغییری ایجاد نشود. لذا براساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی، درآمد عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه، به جز مواردی که به آورده صاحبان سهام مربوط می‌شود. بدیهی است که طبق این تعریف، افزایش ارزش دارایی‌ها در نتیجه تجدید ارزیابی، تغییری در سرمایه مالی شرکت ایجاد نمی‌کند و در واقع سرمایه و ثروت شرکت همان سرمایه اولیه است که تنها ارزش اسمی آن در ترازنامه اصلاح شده است.

با توجه روند کنونی سیستم مالیاتی کشور، شرکت‌ها در ایران از دو جهت به خاطر تجدید ارزیابی تحت فشار مالیاتی قرار می‌گیرند؛ چرا که علاوه بر پرداخت مالیات ناشی از افزایش ارزش دارایی‌ها در نتیجه تجدید ارزیابی، استهلاک ناشی از اضافه ارزش مذکور جزو هزینه‌های قابل قبول مالیاتی آنها پذیرفته نمی‌شود. این درحالی است که در سایر کشورها علاوه بر اینکه تجدید ارزیابی دارایی‌ها مشمول مالیات نیست، حتی در برخی موارد جهت کمک به صنایع و تولید، هزینه‌های استهلاک ناشی از تجدید ارزیابی نیز جزو هزینه‌های قابل قبول مالیاتی تلقی می‌شود.

مالیات بر تجدید ارزیابی در سایر کشورها

به طوری که گفته شد، تجدید ارزیابی، انتساب ارزش‌های جدید به دارایی‌های موجود است و از آن عایدی یا درآمدی تحصیل نمی‌شود که مشمول مالیات قرار گیرد و در قوانین مالیاتی کشورهای پیشرفته و حتی کمتر توسعه یافته نیز مازاد تجدید ارزیابی مشمول مالیات نمی‌شود. اما در مورد فروش و استهلاک دارایی‌های تجدید ارزیابی شده بنابر سیاست‌های مختلف مالی و مالیاتی کشور، روش‌های گوناگونی قابل اعمال است. چنانچه سیاست دولت بر کاهش نیافتن درآمد مالیاتی باشد قوانین مالیاتی به طریق زیر تعیین می‌شود:

۱. هزینه استهلاک اضافی ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌ها از لحاظ مالیاتی غیرقابل قبول اعلام می‌شود.
۲. در صورت فروش دارایی تجدید ارزیابی شده، مابه‌التفاوت حاصل فروش بر خالص بهای تمام‌شده دارایی فروخته شده را "درآمد" تشخیص و مشمول مالیات قرار می‌دهد. در محاسبه خالص بهای تمام‌شده دارایی‌های استهلاک‌پذیر، استهلاک انباشته بر مبنای بهای تمام‌شده تاریخی از بهای تمام‌شده اولیه دارایی کسر می‌شود.
۳. در صورت اتخاذ این روش، بهای تمام‌شده تولیدات افزایش و سود عملیاتی مؤسسه‌ها کاهش می‌یابد اما درآمد مشمول مالیات تفاوتی نخواهد کرد.

چنانچه دولت برای بقاء ادامه فعالیت و توسعه تولید، کاهش درآمد مالیاتی را بپذیرد، در قوانین مالیاتی موارد زیر منظور می‌گردد:

۱. تمام یا بخشی از هزینه استهلاک اضافی ناشی از تجدید ارزیابی از لحاظ مالیاتی جزء هزینه‌های قابل قبول محسوب می‌شود. در این صورت، دولت می‌تواند مؤسسه‌ها را ملزم کند مبالغی که از مازاد تجدید ارزیابی به سود انباشته منتقل می‌شود را در حساب اندوخته خاصی نگه دارند و چنانچه به هر شکل بین صاحبان سرمایه تقسیم کنند مشمول مالیات شود.

۲. در صورت فروش دارایی‌های تجدید ارزیابی شده دو راهکار زیر قابل اعمال است:

- مابه‌التفاوت حاصل فروش بر خالص بهای تمام‌شده دارایی فروخته شده را درآمد تشخیص و مشمول مالیات قرار دهد (نظیر حالت قبلی).
- مابه‌التفاوت حاصل فروش بر خالص ارزش ثبت شده را مشمول مالیات قرار دهد. در این حالت، در محاسبه خالص ارزش ثبت شده دارایی‌های استهلاک‌پذیر، استهلاک انباشته بر مبنای بهای تجدید ارزیابی از ارزش دارایی طبق تجدید ارزیابی کسر می‌شود. در این صورت می‌توان مؤسسه‌ها را ملزم کرد که مبلغی را که در اثر فروش دارایی از حساب مازاد تجدید ارزیابی به حساب سود انباشته منتقل می‌شود در حساب اندوخته خاصی نگه‌دارند و چنانچه به هر شکل بین صاحبان سرمایه تقسیم کنند مشمول مالیات شود.

جمع بندی

زمانی که تورم در جامعه‌ای تشدید می‌شود، صورت‌های مالی قادر به بیان وضعیت مالی واقعی شرکت نخواهند بود. لذا عدم تجدید ارزیابی دارایی‌ها نتایجی از قبیل واقعی نبودن نتایج عملیات یا وضعیت مالی شرکت در گزارش‌ها و صورت‌های مالی، عدم قابلیت مقایسه گزارش‌ها و صورت‌های مالی، واقعی نبودن نسبت‌های مالی محاسبه شده، قیمت‌های تمام شده غیر واقعی تولید و غیر قابل ارزیابی بودن عملکرد واقعی مدیران را به دنبال خواهد داشت.

نکته دیگر اینکه تجدید ارزیابی دارایی‌ها طبق استانداردهای حسابداری ایران، بر درآمد مشمول مالیات تأثیری نخواهد داشت. همان‌گونه که قبلاً توضیح داده شد، طبق استانداردهای حسابداری در زمان تجدید ارزیابی مازاد ارزش شناسایی شده تحت عنوان مازاد تجدید ارزیابی در بخش حقوق صاحبان سهام طبقه‌بندی می‌شود. همچنین، به موازات استفاده از دارایی، سالانه به میزان استهلاک اضافی شناسایی شده ناشی از اضافه ارزش دارایی‌ها، از حساب مازاد تجدید ارزیابی کسر و تحت عنوان سود سنواتی به سود انباشته اضافه می‌گردد و یا در صورت واگذاری یا فروش این دارایی‌ها، در عمل سود یا زیان تحقق یافته ناشی از واگذاری آنها در مقایسه با سود و زیان مربوطه در صورتی که تجدید ارزیابی انجام نمی‌شد، هیچ‌گونه تفاوتی نخواهد داشت.

چون تفاوت ارزش واگذاری با ارزش تاریخی دارایی‌ها ملاک تعیین سود می‌باشد لذا از یک‌طرف منجر به افزایش هزینه استهلاک و کاهش سود قبل از مالیات می‌شود و از طرف دیگر به همان میزان منجر به افزایش مثبت در تعدیلات سنواتی (که خود نوعی درآمد مشمول مالیات است) شده و این دو اثر یکدیگر را خنثی می‌کنند. بنابراین فرآیند تجدید ارزیابی طبق استانداردهای حسابداری به طور کلی منجر به ارائه اطلاعات مربوط به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی شده و در عمل فاقد هرگونه اثر مالیاتی است.

در پایان دو بند زیر در تکمیل این گزارش قابل ارائه است:

به موجب بند الف ماده ۹۵ اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، صاحبان مشاغلی که به موجب قانون مالیات‌های مستقیم مکلف به ثبت فعالیت‌های شغلی خود در دفاتر روزنامه و کل موضوع قانون تجارت هستند، باید دفاتر و اسناد و مدارک مربوطه را با رعایت اصول و موازین و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری نگاهداری کنند. همچنین به موجب بند «ز» ماده ۷ اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی، صورت‌های مالی که در آنها استانداردهای حسابداری رعایت نشده باشند، در هیچ یک از مراجع دولتی قابل استفاده نخواهد بود.

در عین حال، هیچ یک از مفاد قانون مالیات‌های مستقیم به طور مستقیم یا غیرمستقیم به تجدید ارزیابی اشاره نکرده است و بر این اساس نحوه برخورد مالیاتی با آن و تلقی یا عدم تلقی آن به عنوان درآمد به استناد قوانین مورد اشاره در بالا در قالب استانداردهای حسابداری خواهد بود که همان‌گونه که توضیح داده شد، فاقد هرگونه اثر مالیاتی است.

فهرست منابع

- استاندارد حسابداری شماره ۱۱
- قانون مالیات های مستقیم
- برنامه سوم توسعه فرهنگی، اقتصادی و اجتماعی کشور
- مفاهیم نظری گزارشگری مالی
- مقدمه‌ای بر استانداردهای حسابداری کشور
- مقاله ”تجدید ارزیابی و آثار مالیاتی آن“ عباس وفادار، مدرس دانشگاه تهران، حسابدار رسمی و کارشناس رسمی دادگستری
- مقاله ”نگاهی به مبانی نظری، ضرورت‌ها و الزامات تجدیدارزیابی دارایی‌ها“، مصطفی علی‌مددی، پژوهشگر و مدرس حسابداری
- مقاله ”استاندارد تجدید ارزیابی دارایی شرکت‌ها“، منصور اسدزاده، روزنامه شرق، شماره ۷۹۳ به تاریخ ۸۵/۴/۵، صفحه ۱۳
- مقاله ”شرکت های دولتی؛ گذری و نظری: مروری بر تجدیدارزیابی دارایی های ثابت شرکت های دولتی“، مهدی فلاح دوست
- اظهار نظر کارشناسی مرکز پژوهش‌های مجلس پیرامون ”تجدید ارزیابی شرک تهای دولتی و واگذاری آنها به بخش خصوصی موضوع ماده (۶۲) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۹“، دفتر مطالعات برنامه و بودجه، شماره چاپ ۳۷۰

ماده ۶۲ برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی

به دولت اجازه داده می‌شود دارائی‌های ثابت شرکت‌های دولتی را که صد درصد (۱۰۰٪) سهام آنها متعلق به دولت و یا متعلق به شرکت‌های دولتی مذکور هستند، در دوران برنامه سوم توسعه، یک بار مورد تجدید ارزیابی قرار دهد. مبالغ حاصل از تجدید ارزیابی شرکت‌های دولتی یاد شده مشمول پرداخت مالیات بردرآمد و سایر انواع مالیات‌ها نمی‌شود و مبالغ حاصل باید حسب مورد به حساب افزایش سرمایه دولت و یا شرکت دولتی مربوط در شرکت‌های دولتی یاد شده منظور گردد. آیین نامه اجرائی این بند و چگونگی استهلاك دارائی‌های ثابت استهلاك پذیر تجدید ارزیابی شده، به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارائی به تصویب هیأت وزیران خواهد رسید.

بند ۹ مقدمه‌ای بر استانداردهای حسابداری

در مواردی که قوانین آمره، رویه‌های مشخصی جهت نحوه عمل حسابداری موضوعات خاص، مقرر نموده است، در تدوین استانداردهای حسابداری مربوط، تمهیدات مناسب جهت اعمال این موارد با توجه به مبانی مندرج در مفاهیم نظری گزارشگری مالی به عمل آمده است.

بند ۲ مفاهیم نظری گزارشگری مالی

از آنجا که مفاهیم نظری، به عنوان یک نظام منسجم از اهداف و مبانی مرتبط، به منظور تهیه استانداردهای حسابداری هماهنگ و تعیین حدود قضاوت حرفه‌ای در تهیه و ارائه صورتهای مالی تدوین می‌شود لذا طبعاً نمی‌تواند تحت تأثیر الزامات حسابداری مقرر در قوانین آمره قرار گیرد بلکه ممکن است برخی اصول مندرج در آن از الزامات قانونی فراتر رود. بدیهی است الزامات حسابداری مقرر در قوانین آمره در تدوین استانداردهای حسابداری مدنظر قرار خواهد گرفت تا سازگاری لازم بین رویه‌های حسابداری مندرج در قانون و نحوه عمل طبق استانداردهای حسابداری ایجاد گردد.

ماده ۷- بند ز، اساسنامه سازمان حسابرسی کشور

ز- مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور این سازمان می‌باشد. گزارشات حسابرسی و صورتهای مالی که در تنظیم آنها اصول و ضوابط تعیین شده از طرف سازمان رعایت نشده باشد در هیچیک از مراجع دولتی قابل استفاده نخواهد بود.

آیین‌نامه اجرایی ماده (۶۲) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی (۱۳۸۰/۳/۲۷)

نقل از شماره ۱۶۴۱۱-۱۶-۱۳۸۰.۴ روزنامه رسمی

شماره ۱۴۸۳۳ . ت ۲۳۹۶۳ هـ ۱۳۸۰.۴۶

وزارت امور اقتصادی و دارایی - سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۸۰.۳.۲۷ بنا به پیشنهاد شماره ۶۱.۴۹۷۹.۳۷۲۱۵ مورخ ۱۳۷۹.۱۰.۱۰ وزارت امور اقتصادی و دارایی و به استناد ماده (۶۲) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران - مصوب ۱۳۷۹ - آیین‌نامه اجرایی ماده یاد شده را به شرح زیر تصویب نمود:

آیین‌نامه اجرایی ماده (۶۲) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران

ماده ۱ - کلیه شرکتهای دولتی که صد در صد سهام آنها متعلق به دولت و یا متعلق به شرکتهای دولتی مذکور هستند، مکلفند طی برنامه سوم توسعه یک بار داراییهای ثابت خود را برابر ضوابط مقرر در این آیین‌نامه طبق نظر کارشناس یا کارشناسان منتخب مجمع عمومی ارزیابی و مازاد حاصل نسبت به قیمت دفتری را پس از ارایه گزارش بازرس قانونی در مجمع عمومی مطرح و حسب مورد به حساب افزایش سرمایه دولت و یا شرکت دولتی مربوط در شرکتهای دولتی یاد شده منظور نماید.

ماده ۲ - قیمت دفتری جدید شامل اضافه ارزش ناشی از تجدید ارزیابی داراییهای ثابت استهلاک‌پذیر می‌باشد و هزینه استهلاک آنها از جمله هزینه‌های قابل قبول مالیاتی محسوب می‌شود.

ماده ۳ - اضافه ارزش ناشی از تجدید ارزیابی داراییهای ثابت، مشمول مالیات بر درآمد و سایر انواع مالیاتها از جمله حق تمبر نمی‌شود.

ماده ۴ - نحوه استهلاک داراییهای ثابت تجدید ارزیابی شده استهلاک‌پذیر از لحاظ مأخذ استهلاک و تاریخ شروع محاسبه استهلاک، تابع مقررات قانون مالیاتهای مستقیم و بر اساس نرخ جدول استهلاک قانون مزبور خواهد بود.

معاون اول رییس جمهور - حسن حبیبی

اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی استاندارد حسابداری شماره ۱۱

۱۱. مخارج بعدی مرتبط با دارایی ثابت مشهود تنها زمانی به مبلغ دفتری دارایی اضافه می‌شود که مخارج انجام شده موجب بهبود وضعیت دارایی در مقایسه با استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه آن گردد، به گونه‌ای که شواهد کافی مبنی بر وقوع جریان منافع اقتصادی ناشی از این مخارج به درون واحد تجاری وجود داشته باشد. نمونه‌هایی از بهبود وضعیت که منجر به افزایش منافع اقتصادی دارایی می‌شود به شرح زیر است:

الف- اصلاح فنی ماشین‌آلات به منظور افزایش عمر مفید، شامل افزایش در ظرفیت تولید آن

ب- به‌سازی قطعات ماشین‌آلات به منظور دستیابی به بهبودی قابل ملاحظه در کیفیت محصول

ج- بکارگیری فرآیندهای تولیدی جدید که موجب کاهش قابل ملاحظه در برآورد قبلی مخارج عملیاتی گردد.

۱۳. اجزای عمده برخی از اقلام دارایی ثابت مشهود ممکن است مستلزم جایگزینی در فواصل منظم باشد. برای نمونه، در یک کوره ذوب شیشه ممکن است پس از ساعات کارکرد معین، آجرهای نسوز مستلزم تعویض باشد یا اجزای درون یک هواپیما از قبیل صندلیها ممکن است در طول عمر مفید هواپیما چندین بار نیاز به جایگزینی داشته باشد. برخی اجزا از قبیل دیوارهای یک ساختمان نیز ممکن است مستلزم جایگزینی در دوره بلندمدت‌تری باشد. واحد تجاری مخارج اجزای جایگزین شده چنین داراییهای ثابتی را در زمان تحمل، چنانچه حائز معیارهای شناخت طبق بند ۶ باشد، در مبلغ دفتری دارایی مربوط منظور می‌کند. مبلغ دفتری قبلی اجزای جایگزین شده از حسابها حذف می‌شود.

۳۱. چنانچه به دلیل ماهیت تخصصی دارایی‌های ثابت مشهود و نیز این امر که اقلام مذکور عمدتاً به صورت بخشی از یک واحد تجاری فعال و نه به صورت جداگانه، فروخته می‌شود، شواهدی درخصوص ارزش بازار آنها وجود نداشته باشد، آن اقلام به بهای جایگزینی مستهلک شده ارزیابی می‌شود. برای مثال می‌توان به زمین و ساختمان‌های دارای استفاده خاص مثل پالایشگاه‌ها، نیروگاه‌ها، تأسیسات بندری و اراضی زیر سد اشاره کرد.

۴۲. مازاد تجدید ارزیابی به عنوان یک درآمد غیرعملیاتی تحقق نیافته در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه منعکس می‌گردد. از آنجا که مازاد مزبور درآمد تحقق نیافته است، لذا افزایش سرمایه به طور مستقیم، از محل آن مجاز نیست، مگر در مواردی که به موجب قانون تجویز شده باشد. در مواردی که مازاد تجدید ارزیابی به موازات استفاده از دارایی توسط واحد تجاری به حساب سود (زیان) انباشته منظور می‌شود، مبلغ مازاد قابل انتقال معادل تفاوت بین استهلاک مبتنی بر مبلغ تجدید ارزیابی دارایی و استهلاک مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی آن است.

۴۵. مبلغ استهلاک هر دوره باید در صورت سود و زیان منعکس شود مگر اینکه در مبلغ دفتری دارایی دیگری منظور گردد.

۴۶. استهلاک دوره معمولاً در صورت سود و زیان منعکس می‌شود. باین حال در برخی شرایط، منافع اقتصادی دارایی صرف تولید سایر داراییهای واحد تجاری می‌گردد. در این حالت، استهلاک، بخشی از بهای تمام شده دارایی دیگری را

تشکیل می‌دهد و در مبلغ دفتری آن منظور می‌شود. برای مثال، استهلاک ماشین‌آلات و تجهیزات تولیدی در مخارج تبدیل موجودی مواد و کالا منظور می‌گردد (به استاندارد حسابداری شماره ۸ با عنوان حسابداری موجودی مواد و کالا رجوع شود). به‌گونه‌ای مشابه، استهلاک دارایی‌های ثابت مشهود مورد استفاده در فعالیت‌های توسعه ممکن است طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۷ با عنوان دارایی‌های نامشهود، به حساب دارایی نامشهود منظور شود.

۴۹. استهلاک دارایی تا زمانی شناسایی می‌شود که ارزش باقیمانده از مبلغ دفتری کمتر باشد، حتی اگر ارزش منصفانه دارایی بیش از مبلغ دفتری آن باشد. تعمیر و نگهداری دارایی ضرورت استهلاک آن را نفی نمی‌کند.