



# ارزیابی تأثیر تجدید ارزیابی

## دارایی شرکت‌ها بر افشای

## دارایی‌ها و مالیات بر درآمد آن‌ها

علی نمازیان

مدیر گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد رفسنجان

دکتر احمد خدای پور

عضو هیئت علمی دانشگاه شهید باهنر کرمان

دکتر عبدالمهدی انصاری

عضو هیئت علمی دانشگاه ولی عصر (عج) رفسنجان

تورم گسترده در جوامع مختلف و پیچیده‌تر شدن روش‌های تحلیل‌گری مالی، همراه با نیازهای متنوع استفاده‌کنندگان داخلی و خارجی و به‌ویژه حساسیت‌های مراجع تصمیم‌گیرنده، ارائه‌ی اطلاعات واقع‌گرایانه در فرایند گزارش‌گری مالی را الزامی ساخته است. تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت رویکردی است که خود نتیجه‌ی چنین تحولاتی محسوب می‌شود. هدف این پژوهش ارزیابی تأثیر تجدید ارزیابی دارایی شرکت‌ها بر افشای دارایی‌ها و مالیات بر درآمد شرکت‌ها است. در انجام این تحقیق از دو روش توصیفی، از نوع همبستگی، و پیمایشی استفاده شده است. علاوه بر استفاده از پرسش‌نامه، داده‌های موردنیاز از صورت‌های مالی شرکت‌های زیرمجموعه‌ی سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران و سازمان توسعه و نوسازی معادن و صنایع معدنی ایران برای دوره‌ی زمانی ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۶ استخراج شده است. تحلیل نتایج تحقیق نشان‌دهنده‌ی آن است که در مجموع ارتباط قوی و مؤثری بین تجدید ارزیابی دارایی‌ها و افشای دارایی‌ها وجود دارد، از طرف دیگر تجدید ارزیابی دارایی‌ها بر مالیات بر درآمد شرکت‌های مورد بررسی تأثیر گذاشته است؛ البته رابطه‌ی تجدید ارزیابی با مالیات بر درآمد شرکت‌ها رابطه‌ی معکوس بوده است.





## مقدمه

با توجه به شرایط تورمی موجود در چند سال اخیر، ارزش منصفانه‌ی دارایی‌ها به شدت نسبت به مبالغ دفتری مبنی بر بهای تمام‌شده تاریخی افزایش یافته است. این امر خصوصیت کیفی مربوط بودن اطلاعات و در نتیجه مفید بودن اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی را کاهش داده است. پس به منظور افشای بهتر صورت‌های مالی و برای استفاده از استهلاک انباشته‌ی دارایی‌ها به عنوان منبع مناسب به منظور جایگزینی سرمایه‌گذاری‌های انجام شده و از طرفی به دلیل بالا رفتن سطح قیمت‌ها و اثرات ناشی از تعدیل نرخ ارز، تجدید ارزیابی دارایی‌ها امری است ناگزیر.

نظر به این که تجدید ارزیابی دارایی‌ها براساس مفادی از بیانیه‌ی شماره ۱۱ و ۱۷ به‌عنوان یک نحوه‌ی عمل جایگزین مجاز شناخته شده است، بنابراین بهترین و مناسب‌ترین راه دستیابی به اهداف یادشده استفاده از روش تجدید ارزیابی دارایی‌ها است. به همین منظور، هیئت وزیران در جلسه‌ی مورخ ۱۳۸۰/۳/۲۷ بنا به پیشنهاد شماره ۱۳۷۹/۱۰/۱۰ مورخ ۱۳۷۹/۱۰/۱۰ وزارت امور اقتصادی و دارایی و به استناد ماده (۶۲) قانون برنامه‌ی سوم توسعه‌ی اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، مصوب ۱۳۷۹، دستورالعمل تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت شرکت‌ها را تصویب کرد. گفتنی

است با توجه به آیین‌نامه‌ی اجرایی ماده (۶۲) قانون برنامه‌ی سوم، با این که قیمت دفتری جدید شامل اضافه‌ارزش ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت استهلاک‌پذیر است و هزینه‌ی آن‌ها از جمله هزینه‌های قابل قبول مالیاتی محسوب می‌گردد و البته اضافه‌ارزش ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مشمول مالیات بر درآمد و سایر انواع مالیات‌ها، از جمله حق تمبر، نمی‌شود، به دلیل آن که هزینه‌ی استهلاک ناشی از مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها قابل قبول است، سبب تغییراتی در مالیات بر درآمد شرکت‌ها خواهد شد، که در ادامه به آن خواهیم پرداخت. (خلاصه دستورالعمل مجمع عمومی وزارت نیرو، ۱۳۷۲)

به طور کلی، حسابداری به عنوان یک سیستم اطلاعاتی وظیفه‌ی تبدیل داده‌های مرتبط با رخداد‌های مالی را به عهده دارد. سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری ضمن پردازش این اطلاعات، اثرات این گونه رویدادها را برای تصمیم‌گیرندگان به منظور تامین نیازهای اطلاعاتی آن‌ها گزارش می‌کنند. نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی به دلیل تحولات سیاسی، اجتماعی، اقتصادی و اثرات آن‌ها بر محیط فعالیت سازمان‌ها در حال تغییر و تبدیل است. حسابداری نیز در جهت تأمین این نیازها، بدان سبب که اساساً سیستمی باز است و از برخی مؤلفه‌های پیرامونی خویش اثر پذیرفته و بر برخی

از آن‌ها مؤثر است، به‌ناچار در مبانی، اصول و استانداردهای گزارشگری و اندازه‌گیری تجدید نظر می‌کند تا هدف نهایی حسابداری، یعنی تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از خدمات حسابداری تحقق یابد. (عالی‌پور، ۱۳۶۶)

تصمیم‌گیری صحیح نیازمند اطلاعاتی است که بیانگر واقعیت و منطبق بر وضع موجود باشد. کاهش قدرت خرید پول کشورها در طول زمان و تغییرات عمده در قیمت‌های نسبی کالا و خدمات، موجب می‌شود که اطلاعاتی مبتنی بر بهای تمام‌شده‌ی تاریخی دارایی‌های ثابت گزارش شده در صورت‌های مالی از ارزش‌های جاری به عنوان بیان‌کننده‌ی واقعیت‌های اقتصادی، به‌شدت فاصله گیرد. برای حل این مسئله، انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری در بسیاری از کشورها مثل آمریکا، کانادا و انگلستان، راه‌کارهایی را برای بهبود گزارش‌های مالی ارائه کرده‌اند. در ایران نیز براساس استاندارد شماره ۱۱ با عنوان حسابداری دارایی‌های ثابت مشهود، تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت به عنوان یک روش مجاز پذیرفته شده است. (رحمانی، حمیدی، ۱۳۸۵)

## پیشینه و ادبیات تحقیق

به لحاظ نظری، تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت تا حدودی در قلمرو نظریه‌ی حفظ سرمایه‌ی مادی قرار دارد. بر اساس این نظریه سود عبارت است از



افزایش

در سرمایه‌ی

مادی در یک دوره از زمان.

سرمایه در صورتی حفظ می‌گردد که ظرفیت بالقوه‌ی تولید کالا یا خدمت یک واحد، در طول یک دوره از زمان ثابت باقی بماند. از نظر حسابداری حفظ سرمایه‌ی مادی به معنی توانایی واحد در جایگزین کردن دارایی‌های اولیه‌ی خود با دارایی‌هایی از همان نوع یا همان کیفیت در انتهای دوره است. اگر چه حفظ سرمایه‌ی مادی به معنی جایگزین کردن عملی دارایی‌ها محسوب نمی‌شود، اما ارزش‌های جاری اقلام، در کل می‌تواند به عنوان جایگزینی مناسب برای سنجش توان تولید به کار رود. به این صورت با تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت در واقع بخشی از نظریه‌ی عنوان شده در اندازه‌گیری سود و ارزیابی صحیح‌تر کارآیی مؤسسات تحقق یافته است. (اقبال، ۱۳۸۳)

استاندارد حسابداری شماره ۱۲ انگلستان به این منظور تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت را پذیرفته و ترویج می‌کند تا اطلاعات مربوط تر و مفید تری را برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی فراهم می‌آورد. در ادامه و تکمیل استاندارد مزبور در سال ۱۹۹۰، تجدید ارزیابی در استاندارد حسابداری دارایی‌های ثابت و استهلاک آن‌ها را هیأت تدوین استانداردهای حسابداری انگلستان در نشریه‌ی شماره‌ی ۵۱ خود منتشر کرد. در این نشریه، علاوه بر تأکید بر شناختن تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت و سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت به

صورت

طبقاتی شرایطی

مفصل‌تر در مورد نحوه‌ی اجرای آن پیشنهاد شده است. در سال ۱۹۹۱ همان هیأت این متن را مورد بازنگری قرار داد و تحت عنوان متن پیشنهادی گزارشگری مالی شماره ۱۷ منتشر کرد. در این متن عنوان شد در صورتی که روش تجدید ارزیابی به عنوان یک روش توسط شرکتی به کار گرفته شود، می‌بایست حداقل هر ۵ سال یکبار تکرار شود. در این متن به سه مبنای تجدید ارزیابی دارایی‌ها اشاره شده است: (علی‌مدد، ۱۳۷۸)

۱- ارزش بازار: در مورد دارایی‌های مازاد بر نیاز مؤسسه استفاده می‌شود.

۲- ارزش جایگزینی مستهلک شده: در مورد دارایی‌هایی با ماهیت اختصاصی نظیر ماشین‌آلات و تجهیزات استفاده می‌شود.

۳- ارزش مصرف کنونی: در مورد دارایی‌های غیر اختصاصی نظیر زمین و ساختمان استفاده می‌شود.

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

از لحاظ مراجع بین‌المللی حرفه‌ای حسابداری، استاندارد بین‌المللی

حسابداری شماره ۱۶ حسابداری اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات که توسط کمیته بین‌المللی تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری وضع و از اوایل سال ۱۹۸۳ قابل اجرا بوده است در بندهای ۲۱ تا ۲۸ و بندهای ۴۴ و ۴۹ ضمن پذیرش تجدید ارزیابی دارایی‌های عنوان شده شرایطی را در مورد مبانی قیمت‌گذاری، نحوه‌ی ارزیابی و چگونگی حسابداری دارایی‌های تجدید ارزیابی شده و مازاد تجدید ارزیابی مقرر داشته است. این استاندارد در سال ۱۹۹۳ بر اساس متن پیشنهادی که در سال ۱۹۹۲ به شماره ۴۳ منتشر و به نظرخواهی گذاشته شده بود مورد بازنگری قرار گرفت و از ابتدای سال ۱۹۹۵ استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۶ اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات لازم الاجرا شد. (علی‌مدد، ۱۳۷۸)

تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت از سال‌ها قبل مورد توجه بوده و در این خصوص از دهه‌ی ۱۹۳۰ تا ۱۹۴۰ میلادی در تعدادی از کشورهای اروپایی از جمله بریتانیا، هلند، ایرلند، فرانسه، ایتالیا، اسپانیا و پرتغال و اغلب کشورهای مشترک‌المنافع و نیز استرالیا متداول بوده است. با کاهش نرخ تورم در دهه‌ی ۱۹۸۰ میلادی استفاده از روش تجدید ارزیابی دارایی‌ها کاهش یافته، به طوری که تعدادی از شرکت‌ها و حتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار که تجدید ارزیابی را به عنوان یک روش برگزیده بودند، آن را کنار گذاشتند. (انجمن حسابداران خبره انگلستان و ویلز، ۱۹۹۴)

البته تجدید ارزیابی دارایی‌ها خطراتی نیز به دنبال دارد که عبارتند از:

۱- خطر اصلی تجدید ارزیابی دارایی‌ها فراهم آوردن اطلاعاتی است که قابل اتکا نبوده و قابلیت مقایسه‌ی چندانی ندارد. زیرا در تجدید ارزیابی در واقع معامله‌ای صورت نگرفته است،

بلکه بر قضاوت افراد مبتنی است. (علی مدد، ۱۳۸۱)

۲- تجدید ارزیابی در شرکت‌های مختلف در زمان‌های متفاوت صورت می‌گیرد، در نتیجه با اطلاعات حسابداری سال‌های قبل از آن قابل مقایسه نیستند. (میراسکندی، ۱۳۸۰)

۳- مدیران به دلیل دخالت در انتخاب ارزیابان و همچنین زمان تجدید ارزیابی به دلخواه می‌توانند در وضعیت مالی و نتایج عملیاتی شرکت‌ها تأثیرگذار باشند و به حذف زیان سنواتی و افزایش سرمایه شرکت‌ها اقدام کنند. (علی مدد، ۱۳۸۱)

همان‌طور که گفته شد، تجدید ارزیابی در واقع جایگزینی ارزش‌های جدید به دارایی‌های موجود است که از آن درآمدی تحصیل نمی‌گردد که مشمول مالیات باشد ولی این نکته قابل توجه است که در مورد فروش و استهلاك دارایی‌های تجدید ارزیابی شده بنا بر سیاست‌های مالی و مالیاتی هر کشور روش‌هایی نیز اعمال می‌شود: (عسکری، ۱۳۸۲)

الف) در صورتی که دولت بر بقاء، ادامه‌ی فعالیت و توسعه‌ی مؤسسه‌ها، کاهش درآمد مالیاتی را بپذیرد باید:

- تمام یا بخشی از هزینه‌ی استهلاك اضافی ناشی از تجدید ارزیابی را از لحاظ مالیاتی جزو هزینه‌های قابل قبول محسوب کند. در این صورت، دولت می‌تواند مؤسسه‌ها و شرکت‌ها را ملزم سازد که مبالغی از مازاد تجدید ارزیابی را که به سود انباشته منتقل می‌شود در حساب اندوخته‌ی خاصی نگهداری کنند و در صورتی که به هر دلیل بین صاحبان سرمایه و سهام تقسیمی صورت گرفت آن‌گاه آن را مشمول مالیات قرار دهد.

- در صورت فروش دارایی‌های تجدید ارزیابی شده، دو روش را می‌توان به کار برد:

- حاصل تفاوت فروش و خالص

ارزش ثبت‌شده را مشمول مالیات قرار دهیم. در این صورت در محاسبه‌ی خالص ارزش ثبت‌شده‌ی دارایی‌های استهلاك‌پذیر استهلاك انباشته بر مبنای بهای تمام‌شده‌ی تجدید ارزیابی از ارزش دارایی طبق تجدید ارزیابی کسر می‌گردد.

در این حالت مؤسسه‌ها را می‌توان ملزم کرد که مبلغی را که در اثر فروش دارایی از حساب مازاد تجدید ارزیابی به حساب سود انباشته منتقل می‌شود در حساب اندوخته‌ی خاصی نگهداری کرده و چنانچه به هر شکل بین صاحبان سرمایه تقسیم گردد آن‌گاه مشمول مالیات قرار گیرد.

- محصل تفاوت فروش بر خالص بهای تمام‌شده‌ی دارایی‌های فروخته شده را به عنوان درآمد تشخیص داده مشمول مالیات قرار دهیم.

ب) در صورتی که سیاست دولت افزایش درآمد مالیاتی باشد می‌بایست:

- هزینه‌ی استهلاك اضافی ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌ها را از لحاظ مالیاتی جزو هزینه‌های غیرقابل قبول در نظر گرفته شود.

- در صورت فروش دارایی‌های تجدید ارزیابی شده تفاوت فروش و خالص بهای تمام‌شده‌ی دارایی‌های فروخته شده را به عنوان درآمد اعلام کرده آن را مشمول مالیات قرار دهیم. (در محاسبه بهای تمام‌شده‌ی دارایی‌های استهلاك‌پذیر، استهلاك انباشته بر مبنای بهای تمام‌شده‌ی تاریخی از بهای تمام‌شده‌ی اولیه‌ی دارایی کسر می‌شود)

در صورت انتخاب روش بالا بهای تمام‌شده‌ی تولیدات افزایش یافته

و سود عملیاتی حاصل از مؤسسه‌ها و شرکت‌ها کاهش می‌یابد ولی درآمد مشمول مالیات تفاوتی نخواهد داشت.

اولین تجدید ارزیابی صورت گرفته در ایران مربوط به شبکه‌ی بانکی کشور بود که با هدف افزایش سرمایه در بانک‌های قدیمی و ملی انجام شد. انگیزه‌ی تجدید ارزیابی دارایی‌ها در نظام بانکی کشور از قبل از انقلاب و به دلیل رقابتی رخ داد که بین بانک رافین عراق با بانک ملی ایران در میزان دارایی‌ها و سرمایه‌های شان وجود داشت، این وضعیت در سال ۱۳۶۱-۱۳۶۰ با توجه به شرایط جنگ تحمیلی افزایش یافت و با ضوابطی که کمیته بال اعلام نمود به انجام رسید. (اجاق زاده، ۱۳۷۶)

تجربه‌ی بعدی در تجدید ارزیابی دارایی‌ها مربوط به شرکت‌های وابسته به وزارت نیرو مانند شرکت‌های آب و برق منطقه‌ای، سازمان آب و برق خوزستان، سازمان توانیر و مهندسی آب و فاضلاب کشور برمی‌گردد که بارزترین دلیل آن وجود زیان‌های انباشته‌ی فراوان در این شرکت‌ها و خرید دارایی‌های این شرکت‌ها با نرخ رسمی ارز (یعنی ارز ۷۰ ریالی) و در نتیجه کاهش مصنوعی قیمت تمام‌شده‌ی برق تولید شده به دلیل کاهش مبلغ هزینه‌ی استهلاك بوده است. (دستورالعمل اجرایی وزارت نیرو، ۱۳۷۲)



امروزه در ایران به کارگیری ارزش های جاری در ارزش یابی دارایی ها به منظور دسترسی به اطلاعات مربوط و مفید با استفاده از تجدید ارزیابی دارایی ها و منطبق با شرایط چهارگانه مندراج در استانداردهای حسابداری ایران ضرورتی ناگزیر است. هدف گزارش های مالی تهیهی اطلاعات صحیح و به هنگامی است که اعتباردهندگان، سرمایه گذاران و دیگر ذی نفعان از آن استفاده می کنند تا تصمیمات اقتصادی صحیحی اتخاذ نمایند، از همین رو چگونگی و زمان تجدید ارزیابی دارایی ها اهمیت خاصی برای استفاده کنندگان اطلاعات مالی دارد. این موضوع یکی از موارد افشای دارایی ها بر اساس استاندارد شماره ۱۱ حسابداری ایران نیز می باشد.

در خارج از کشور تحقیقاتی در زمینه تجدید ارزیابی دارایی ها صورت گرفته است، از جمله بررسی دلایل و اثرات تجدید ارزیابی دارایی ها (چیا، ۱۹۹۵) و تجدید ارزیابی فرایند

حسابداری به منظور درک بهتر (البوت و شاو، ۱۹۹۵)، انجام شده است، که نتایج این پژوهش ها نشان می دهد که هدف اصلی تجدید ارزیابی بهبود کیفیت اطلاعات مالی برای تصمیم گیری آگاهانه تر بوده و منجر به ارتقای کیفیت صورت های مالی می شود. اما گفتنی است که هر یک از این پژوهش ها با توجه به قوانین کشورهای خود برای شرکت های آن ها مفید بوده است و قانون های تعمیم یافته ای برای تمامی کشورها به شمار نمی آید.

در ایران نیز تحقیقاتی در این زمینه صورت گرفته است. از جمله پژوهشی در ضوابط تجدید ارزیابی دارایی های ثابت در جهان و مقررات و تجارب تجدید ارزیابی در ایران را مصطفی علیمدد در سال ۱۳۸۱ انجام داد. نتایج این پژوهش نشان می دهد که هدف اصلی از تجدید ارزیابی دارایی ها در هیچ موردی بهبود کیفیت اطلاعات مالی برای تصمیم گیری آگاهانه تر نبوده است و قوانین و مقررات و تجدید ارزیابی انجام شده در عمل هدف هایی چون افزایش سرمایه، پوشاندن زیان انباشته، افزایش بهای تولیدات و

فروش سهام شرکت ها به قیمتی بالاتر را دنبال کرده است.

همچنین پژوهشی در زمینه تجدید ارزیابی دارایی های ثابت در دوران تورم و اثرات آن بر نتایج عملیات و وضعیت مالی شرکت ها را نقی بهرامفر در سال ۱۳۷۳ انجام داده است. این تحقیق در دو محور تجدید ارزیابی دارایی های ثابت به عنوان یک روش معمول حسابداری و قابلیت کاربرد قانون مالیاتی (ماده ۴۴ و ۱۴۳) انجام شده است. نتایج حاصل از این تحقیق به صورت موارد زیر بیان شده است: ۱- مفید بودن و قابلیت کاربرد قانون برای مقطع و هدف خاص، ۲- عدم شمول تمام شرکت ها و به دنبال داشتن مسایلی برای موسسات دولتی، غیر دولتی و صنایع خاص، ۳- ضرورت اصلاح قانون.

پژوهش در زمینه تدابیر حسابداری به منظور گزارشگری مالی در شرایط تورمی و تاملی بر روی تجدید ارزیابی دارایی های ثابت را عظیم اجاق زاده در سال ۱۳۷۶ انجام داده است. نتیجهی این پژوهش نشان می دهد استفاده از روش تجدید ارزیابی دارایی های ثابت با توجه به شرایط تورمی حاکم بر محیط اقتصادی ایران و نیز ضرورت عدول از اصول حاکم بر حسابداری از جمله اصل بهای تمام شده و نیز مخدوش شدن مستندات که در فرایند عملیات تکمیل شده اند، مشکلات عدیده ی مرتبط با ارزیابی دارایی های ثابت



را به وجود می‌آورد که اساساً نمی‌تواند به شفافیت و ارتقای صورت‌های مالی منجر شود.

### بیان مسئله و فرضیه‌های تحقیق

هیأت بررسی استاندارد حسابداری در آرسب (ARSB) تجدید ارزیابی را ارائه‌ی مبلغ قابل بازیافت تجدیدنظرشده برای دارایی‌های غیر جاری می‌داند تا روشی برای استهلاک، تجدید ارزیابی، جایگزینی ارزش‌های عادلانه‌ی دارایی‌های ثابت در تاریخ‌های تجدید ارزیابی به جای ارزش‌های تاریخی در صورت‌های مالی است. (اجاق زاده، ۱۳۷۶) در فرایند تجدید ساختار شرکت‌ها، به دو دلیل ساختار مالی واحدهای تولیدی تجدید ارزیابی می‌شوند. نخست زمانی است که به خاطر محاسبه‌ی نامناسب قیمت تمام‌شده، شرکت دچار زیان‌دهی می‌شود و دیگر این که زمانی ساختار مالی واحدها مورد تجدید ارزیابی واقع می‌شوند که نرخ تورم در اقتصاد یک کشور دو رقمی بوده و سطح عمومی قیمت کالا و خدمات دایماً در حال افزایش باشد و افزایش نرخ تورم بافت و عملیات مالی شرکت‌ها را تحت تأثیر خود قرار دهد. طبق اصول متداول حسابداری هر گاه نرخ تورم سه سال متوالی دو رقمی باشد، باید بدهی‌ها و دارایی‌های شرکت‌ها مورد تجدید ارزیابی قرار گیرد.

در ایران از سال ۱۳۶۰ به بعد دارایی واحدهای تولیدی به دلیل بسته شدن مرزهای سیاسی تجاری، تحریم‌ها و محاصره‌ی اقتصادی و بروز جنگ تحمیلی، بازسازی نشد و بنگاه‌ها عمدتاً نتوانستند با انتقال فن‌آوری و خرید و نصب ماشین‌آلات جدید، سیستم‌های تولیدی خود را ارتقا دهند. به همین دلیل در ایران پس از آیین‌نامه‌ی اجرایی ماده ۶۲ برنامه‌ی سوم توسعه‌ی اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی دولت جمهوری

اسلامی ایران مبنی بر مکلف شدن شرکت‌های دولتی به تجدید ارزیابی دارایی‌ها طی برنامه، در خرداد ماه ۱۳۸۰ دولت لایحه‌ای را به مجلس شورای اسلامی تقدیم کرد که طبق آن اشخاص حقوقی با رعایت ضوابط مقرر، مجاز به تجدید ارزیابی دارایی‌های خود هستند. (اقبال، ۱۳۸۵)

در این پژوهش به دنبال پاسخ‌گویی به این سوال خواهیم بود که آیا تجدید ارزیابی دارایی شرکت‌ها باعث افشای مناسب اطلاعات در مورد دارایی‌ها می‌شود؟ از سوی دیگر چون تجدید ارزیابی دارایی‌ها پی‌آمدهای احتمالی مالیاتی به همراه دارد و ممکن است منجر به تغییر در رفتار مالیاتی مودیان مالیاتی گردد، در صدد پاسخ‌گویی به این سوال خواهیم بود که آیا میزان مالیات بر درآمد شرکت‌ها تحت تأثیر تجدید ارزیابی دارایی‌ها قرار می‌گیرد؟ نتایج حاصل از این مطالعه به کلیه‌ی گروه‌های استفاده‌کننده از صورت‌های مالی، به‌ویژه سرمایه‌گذاران و مراجع مالیاتی، در امر تصمیم‌گیری یاری خواهد رساند.

فرضیه‌ی اصلی ۱: بین تغییرات مبلغ مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها و تغییرات در مالیات بر درآمد شرکت‌ها همبستگی وجود دارد.

فرضیه‌ی اصلی ۲: تجدید ارزیابی دارایی شرکت‌ها در افشای دارایی‌ها تاثیر دارد.

فرضیه‌ی فرعی ۱: بیان تاریخ مؤثر تجدید ارزیابی دارایی‌ها، افشای اطلاعات صورت‌های مالی را برای استفاده‌کنندگان افزایش می‌دهد.

فرضیه‌ی فرعی ۲: بیان استفاده از ارزیاب مستقل به منظور تجدید ارزیابی دارایی‌ها، افشای اطلاعات صورت‌های مالی را برای استفاده‌کنندگان افزایش می‌دهد.

فرضیه‌ی فرعی ۳: بیان روش‌های بااهمیت به‌کاررفته در برآورد ارزش منصفانه‌ی دارایی‌ها، افشای اطلاعات صورت‌های مالی را برای استفاده‌کنندگان افزایش می‌دهد.

فرضیه‌ی فرعی ۴: بیان میزان استفاده از قیمت‌های عینی در بازار فعال در تجدید ارزیابی دارایی‌ها، افشای اطلاعات صورت‌های مالی را برای استفاده‌کنندگان افزایش می‌دهد.

فرضیه‌ی فرعی ۵: بیان مبلغ دفتری هر طبقه از دارایی‌ها بر اساس بهای تمام‌شده با فرض عدم تجدید ارزیابی دارایی‌ها، افشای اطلاعات صورت‌های مالی را برای استفاده‌کنندگان افزایش می‌دهد.

فرضیه‌ی فرعی ۶: بیان مبلغ مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها و ذکر محدودیت تقسیم آن بین صاحبان سهام، افشای اطلاعات صورت‌های مالی را برای استفاده‌کنندگان افزایش می‌دهد.

فرضیه‌ی فرعی ۷: بیان دوره‌ی تناوب

تجدید ارزیابی به تفکیک هر طبقه از دارایی‌ها، افشای اطلاعات صورت‌های مالی را برای استفاده‌کنندگان افزایش می‌دهد.

### روش تحقیق

انتخاب روش تحقیق تا حد زیادی به هدف‌ها و ماهیت موضوع پژوهش و نیز امکانات اجرایی آن بستگی دارد. همچنین ملاحظات اخلاقی و انسانی ناظر بر تحقیق و وسعت و دامنه‌ی آن را نباید از نظر دور داشت.

در این تحقیق با توجه به نوع فرضیه‌ها از دو روش تحقیق استفاده

می‌شود، برای فرضیه‌ی اصلی ۱ از روش تحقیق توصیفی از نوع همبستگی استفاده می‌شود. هدف از این روش شناخت میزان ارتباط بین متغیرها است. در این مطالعه ارتباط بین تغییرات مبلغ مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها را با تغییرات در مالیات بر درآمد شرکت‌هایی که عمل تجدید ارزیابی را نسبت به دارایی‌های خود انجام داده‌اند مورد بررسی قرار دادیم. برای فرضیه‌ی اصلی ۲ و فرضیه‌های فرعی ۱ تا ۷ از روش تحقیق از نوع پیمایشی استفاده شد تا عوامل مؤثر بر افشای اطلاعات را (بر اساس موارد هفت‌گانه‌ی افشا طبق استاندارد حسابداری ایران) توصیف کنیم. بر این اساس، پرسش‌نامه‌های طراحی شده را به دو گروه مدیران (شامل: مدیرعامل، مدیرمالی و سرمایه‌گذار عضو هیأت مدیره) شرکت‌هایی که دارایی‌های خود را تجدید ارزیابی کرده‌اند و حسابرسان مستقل توزیع کرده و بر اساس استخراج از نتایج پرسش‌نامه‌ها و با استفاده از روش‌های آماری مناسب به بررسی آن نتایج پرداختیم. برای آن بخش از تحقیق

صنایع ایران و سازمان توسعه و نوسازی معادن و صنایع معدنی ایران تعیین شد:<sup>۲</sup>

### سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران:

۱- شرکت بین‌المللی توسعه و مهندسی پارس پیدکو ۲- شرکت نوسازی صنایع ایران ۳- سازمان مدیریت صنعتی ۴- شرکت صدرا امید چابهار ۵- شرکت گسترش صنایع ریلی ۶- گروه ماشین سازی تبریز ۷- شرکت ماشین‌سازی لرستان ۸- شرکت بازرسی کیفیت و استاندارد ایران ۹- شرکت صنایع هوایی ایران.

### سازمان توسعه و نوسازی معادن و صنایع معدنی ایران:

۱- شرکت ملی فولاد ایران ۲- شرکت فولاد مبارکه ۳- شرکت ذوب آهن اصفهان ۴- شرکت فولاد خوزستان ۵- شرکت گروه ملی صنعتی فولاد ایران ۶- شرکت تهیه و تولید مواد اولیه فولاد خراسان ۷- شرکت تهیه و تولید مواد معدنی ایران ۸- شرکت سنگ آهن مرکزی ایران ۹- شرکت ذغال سنگ کرمان ۱۰- شرکت ذغال سنگ البرز مرکزی ۱۱- شرکت ذغال سنگ البرز غربی ۱۲- شرکت ذغال سنگ البرز شرقی ۱۳- شرکت بازرگانی معادن و صنایع معدنی ۱۴- شرکت ملی صنایع مس ایران. (البته به دلیل حجم کم جامعه آماری تمام آن به عنوان نمونه انتخاب شد.)

برای فرضیه‌ی اصلی ۲ و فرضیه‌های فرعی ۱ تا ۷ جامعه‌ی آماری مورد نظر جامعه‌ی حسابرسان مستقل کشور با جمعیت ۱۶۰۰ نفر و مدیران شرکت‌های عنوان شده در بالا (شامل: مدیرعامل، مدیر مالی، و سرمایه‌گذار عضو هیأت

که به صورت پرسش‌نامه‌ای بود، ابزار اندازه‌گیری جهت کسب اعتبار ساختاری و محتوایی، مورد آزمون قرار گرفته است. همچنین برای اطمینان از پایایی پرسش‌نامه از آزمون آلفای کرونباخ استفاده و مشخص شده است که پرسش‌نامه دارای پایایی بالا است. از طرف دیگر از روایی پرسش‌نامه در جهت بررسی دقیق موضوع مورد مطالعه نیز به کمک متخصصان اطمینان لازم کسب شده است. گفتنی است که از آنجایی که بیش‌تر شرکت‌های دولتی عمل تجدید ارزیابی دارایی‌ها را انجام داده‌اند، جامعه‌ی آماری این پژوهش برای فرضیه‌ی اصلی ۱، شرکت‌هایی که عمل تجدید ارزیابی دارایی‌ها را انجام داده بودند به عنوان جامعه‌ی آماری انتخاب شد. از آنجایی که بیش‌تر شرکت‌های دولتی عمل تجدید ارزیابی دارایی‌ها را انجام داده‌اند، جامعه‌ی آماری این پژوهش به طور دقیق شرکت‌های زیرمجموعه‌ی سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران و سازمان توسعه و نوسازی معادن و صنایع معدنی ایران انتخاب شد. جامعه‌ی آماری این پژوهش برای فرضیه اصلی ۱ شرکت‌های زیر به ترتیب از سازمان گسترش و نوسازی

مدیره) با جمعیت ۶۹ نفر به صورت جداگانه به عنوان جامعه آماری مورد بررسی قرار گرفت.

در گروه مدیران تمام ۶۹ نفر به دلیل حجم کم جامعه انتخاب شدند و در مجموع ۳۳ نفر پرسشنامه‌ها را برگشت دادند. ولی در گروه حسابرسان مستقل با توجه به جمعیت ۱۶۰۰ نفری و با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده ۳۱۰ حسابرس مستقل انتخاب شد که در مجموع ۲۲۵ پرسشنامه را برگشت دادند.

**n:** نمونه، **N:** جامعه، **Z:** ۱/۹۶، **d:** ۰/۰۵

$$n = \frac{z^2}{4d^2} \left( \frac{z^2}{N(4d^2 - 1)} + 1 \right)$$

### روش تحلیل داده‌ها

با توجه به اطلاعات استخراج شده در این تحقیق روش‌های آماری مورد استفاده عبارتند از ضریب همبستگی پیرسون برای فرضیه‌ی اصلی ۱، و برای فرضیه‌ی اصلی ۲ و فرضیه‌های فرعی ۱ تا ۷ داده‌های مورد نیاز تحقیق از ۲۲۵ پرسشنامه‌ی اعضای حسابرسان مستقل و ۳۳ پرسشنامه‌ی مدیرعامل، مدیر مالی و سرمایه‌گذار عضو هیأت مدیره، که حاوی سؤالات مشخصات فردی و سؤالات مربوط به فرضیه‌های تحقیق است، جمع آوری شده است، که با استفاده از جدول‌های فراوانی و نمودارهای ستونی، توصیفی از وضعیت شاخص‌های دموگرافیک و فرضیات تحقیق ارائه شده است. سپس برای بررسی فرضیه‌های تحقیق و ارتباط آن‌ها با شاخص‌های دموگرافیک از آزمون‌های دو جمله‌ای همراه نمودار میله‌ای، آزمون T همراه با نمودار جعبه‌ای برای مقایسه دو نمونه‌ی مستقل و آزمون ANOVA (تحلیل واریانس یک طرفه) همراه با

نمودار جعبه‌ای برای مقایسه‌ی چند نمونه‌ی مستقل استفاده شده است.

### یافته‌های تحقیق

با توجه به بررسی مشخصه‌های فردی افراد به این نتیجه رسیدیم:

- در هر دو گروه مدیران و حسابرسان مستقل افراد بالاتر از ۲۰ سال سابقه‌ی کار به نسبت افراد دیگر کم‌تر اعتقاد دارند که تجدید ارزیابی دارایی شرکت‌ها در افشای دارایی‌ها تأثیر دارد.
- اعضای حسابرسان مستقل نسبت به مدیران بیش‌تر اعتقاد دارند که تجدید ارزیابی دارایی شرکت‌ها در افشای دارایی‌ها تأثیر دارد.
- در هر دو گروه مدیران و حسابرسان

مستقل رشته‌ی تحصیلی تأثیری در نوع اظهار نظر نسبت به تجدید ارزیابی دارایی شرکت‌ها در افشای دارایی‌ها ندارد.

- اولویت‌بندی متغیرهای تحقیق از نظر هر دو گروه:

با توجه به تحلیل‌های آماری انجام گرفته، اولویت‌بندی متغیرها از نظر گروه مدیران، متغیر تجدید ارزیابی دارایی شرکت‌ها در رتبه‌ی اول، و متغیرهای بیان دوره‌ی تناوب تجدید ارزیابی دارایی‌ها، بیان روش‌های با اهمیت به کار رفته، بیان تاریخ مؤثر تجدید ارزیابی دارایی‌ها، بیان مبلغ دفتری هر طبقه از دارایی‌ها، بیان مبلغ مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها، بیان ارزیاب مستقل و بیان میزان استفاده از قیمت‌های عینی در

جدول یک اولویت‌بندی و نمره‌های متغیر تجدید ارزیابی دارایی‌های شرکت‌ها و مؤلفه‌های آن از دیدگاه اعضای مدیرعامل، مدیر مالی و عضو هیأت مدیره

متغیر	اصلی ۲	فرعی ۱	فرعی ۲	فرعی ۳	فرعی ۴	فرعی ۵	فرعی ۶	فرعی ۷
اولویت	۱	۴	۷	۳	۸	۵	۶	۲

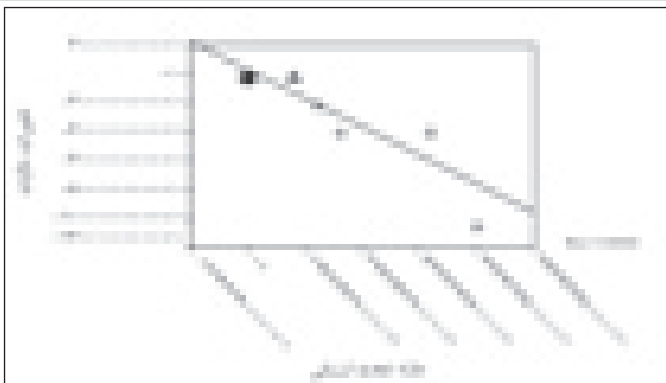
جدول دو اولویت‌بندی و نمره‌های متغیر تجدید ارزیابی دارایی‌های شرکت‌ها و مؤلفه‌های آن از دیدگاه اعضای حسابرسان مستقل

متغیر	اصلی ۲	فرعی ۱	فرعی ۲	فرعی ۳	فرعی ۴	فرعی ۵	فرعی ۶	فرعی ۷
اولویت	۱	۲	۵	۸	۶	۷	۳	۴

جدول شماره ۳

متغیر		تغییرات مبلغ مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها		
آزمون	تغییرات در مالیات بر درآمد شرکت‌ها	پیرسون		
		ضریب همبستگی	معنی داری	تعداد
		-۰.۸۹۹	۰.۰۰۰	۲۳
				دارد
				عکس

نمودار شماره ۳ (نمودار پراکنش بین تغییرات مبلغ مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها و تغییرات در مالیات بر درآمد شرکت‌ها)





بازار فعال به ترتیب رتبه‌های ۲ تا ۸ را در اولویت‌بندی‌های خود درباره‌ی عمل تجدید ارزیابی قرار داده‌اند، در حالی که از نظر گروه حساب‌برسان مستقل، متغیر تجدید ارزیابی دارایی شرکت‌ها در رتبه‌ی اول، و متغیرهای بیان تاریخ مؤثر تجدید ارزیابی دارایی‌ها، بیان مبالغ دوازده‌ماهه تجدید ارزیابی دارایی‌ها، بیان دوره‌ی تناوب تجدید ارزیابی دارایی‌ها، بیان ارزش منصفانه‌ی دارایی‌ها به ترتیب در رتبه‌های ۲ تا ۸ قرار گرفتند، با توجه به جدول‌های ۱ و ۲ و مقایسه‌ی اولویت‌بندی‌های دو گروه مشاهده می‌شود که هر دو گروه حساب‌برسان مستقل و مدیران اولویت اول خود را

به متغیر تجدید ارزیابی دارایی شرکت‌ها داده‌اند که، نشان‌دهنده‌ی آن است که هر دو گروه برای موضوع که تجدید ارزیابی دارایی شرکت‌ها بر افشای دارایی‌ها تأثیر دارد، تأکید می‌ورزند. پس از آزمون فرضیه‌های تحقیق به نتایج زیر دست یافتیم:

است، و در نتیجه بین تغییرات مبلغ مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها و تغییرات در مالیات بر درآمد شرکت‌ها رابطه‌ی منفی بودن ضرایب همبستگی و شیب خط برازش شده نشان از رابطه عکس بین این دو متغیر است.

- در خصوص فرضیه‌ی اصلی ۲ با عنوان تجدید ارزیابی دارایی شرکت‌ها در افشای دارایی‌ها تأثیر دارد، با توجه به تجزیه و تحلیل داده‌ها از طریق آزمون دو جمله‌ای مشخص شد که مقدار (معنی‌داری)  $p$  - به طور کلی برابر  $0.05$  است، همچنین به صورت مجزا برای هر دو گروه حساب‌برسان مستقل و مدیران با توجه به جدول شماره ۴ مقدار معنی‌داری  $p$  - کوچک‌تر از  $0.05$  است که در نتیجه می‌توان گفت تجدید ارزیابی دارایی شرکت‌ها در افشای دارایی‌ها تأثیر دارد، در نتیجه می‌توان گفت تجدید ارزیابی دارایی شرکت‌ها در افشای دارایی‌ها تأثیر دارد.

- در بررسی فرضیه‌ی فرعی ۱، با توجه به تجزیه و تحلیل داده‌های جدول شماره ۵ از طریق آزمون دو جمله‌ای مشخص شد که  $p$  - مقدار (معنی‌داری) چه به صورت کلی و چه به صورت تفکیک شده برای هر دو گروه برابر  $0.05$  است و کوچک‌تر از سطح معنی‌داری

در بررسی فرضیه‌ی اصلی ۱ با عنوان بین تغییرات مبلغ مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها و تغییرات در مالیات بر درآمد شرکت‌ها همبستگی وجود دارد، با توجه به تجزیه و تحلیل داده‌ها، مشخص شد که ضریب همبستگی پیرسون بین دو متغیر تغییرات مبلغ مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها و تغییرات در مالیات بر درآمد شرکت‌ها برابر  $0.899$  - و با توجه به جدول و نمودار شماره  $3p$  - مقدار (معنی‌داری) برابر  $0.05$  می‌باشند، که کوچک‌تر از سطح معنی‌داری  $0.05$

جدول شماره ۵

معنی‌داری	آماره Z	احتمال مشاهده شده	درصد فراوانی	فراوانی	بیان تاریخ مؤثر تجدید ارزیابی دارایی‌ها	
۰.۰۰۰	۱۴.۷۳	۰.۹	۰.۹	۲	پایین	حساب‌برسان مستقل
		۰.۹۹۱	۹۹.۱	۲۲۳	بالا	
		۱.۰	۱۰۰.۰	۲۲۵	کل	
۰.۰۰۰	۳.۶۶	۰.۱۸۲	۱۸.۲	۶	پایین	مدیر عامل، مدیر مالی و عضو هیات مدیره
		۰.۸۱۸	۸۱.۸	۲۷	بالا	
		۱.۰	۱۰۰.۰	۳۳	کل	
۰/۰۰۰	۱۵/۰۷	۰/۰۳۲	۳/۲	۸	پایین	به طور کلی (مدیران و حساب‌برسان مستقل)
		۰/۹۶۸	۹۶/۸	۲۵۰	بالا	
		۱۰۰/۰	۱۰۰/۰	۲۵۸	کل	

جدول شماره ۴

معنی‌داری	آماره Z	احتمال مشاهده شده	درصد فراوانی	فراوانی	تجدید ارزیابی دارایی شرکت‌ها	
۰.۰۰۰	۱۴.۲۰	۰.۰۲۷	۲.۷	۶	پایین	حساب‌برسان مستقل
		۰.۹۷۳	۹۷.۳	۲۱۹	بالا	
		۱.۰	۱۰۰.۰	۲۲۵	کل	
۰.۰۰۰	۵.۷۴	۰	۰	۰	پایین	مدیر عامل، مدیر مالی و عضو هیات مدیره
		۱.۰۰	۱۰۰.۰	۳۳	بالا	
		۱.۰	۱۰۰.۰	۳۳	کل	
۰/۰۰۰	۱۵/۳۲	۰/۰۲۴	۲/۴	۶	پایین	به طور کلی (مدیران و حساب‌برسان مستقل)
		۰/۹۷۶	۹۷/۶	۲۵۲	بالا	
		۱/۰	۱۰۰/۰	۲۵۸	کل	

$\alpha=0.05$  است، در نتیجه می‌توان گفت بیان تاریخ موثر تجدید ارزیابی دارایی‌ها، افشای اطلاعات صورت‌های مالی را برای استفاده‌کنندگان افزایش می‌دهد. در بررسی فرضیه فرعی ۲ با توجه به تجزیه و تحلیل داده‌های جدول شماره ۶ از طریق آزمون دو جمله‌ای مشخص شد که  $p$ -مقدار (معنی‌داری) به طور کلی و در گروه حساب‌برسان مستقل برابر  $0/000$  و کوچک‌تر از سطح معنی‌داری  $\alpha=0.05$  است، در نتیجه می‌توان گفت بیان استفاده از ارزیاب مستقل به منظور تجدید ارزیابی دارایی‌ها، افشای اطلاعات صورت‌های مالی را برای استفاده‌کنندگان افزایش می‌دهد. ولی در گروه مدیران به دلیل بزرگ‌تر بودن مقدار معنی‌داری  $p$ - از  $\alpha=0.05$ ، مدیران اعتقادی به استفاده از ارزیاب مستقل به منظور تجدید ارزیابی دارایی‌ها، که سبب افشای بهتر دارایی‌ها می‌شود، ندارند.

در بررسی فرضیه فرعی ۳ با توجه به تجزیه و تحلیل داده‌های جدول شماره ۷ از طریق آزمون دو جمله‌ای مشخص شد که  $p$ -مقدار (معنی‌داری) چه به صورت کلی و چه به صورت تفکیک‌شده برای هر دو گروه برابر  $0/000$  و کوچک‌تر از سطح معنی‌داری  $\alpha=0.05$  است، در نتیجه می‌توان گفت بیان روش‌های بااهمیت به کار رفته در برآورد ارزش منصفانه‌ی دارایی‌ها،

افشای اطلاعات صورت‌های مالی را تفکیک‌شده برای هر دو گروه کوچک‌تر از سطح معنی‌داری  $\alpha=0.05$  است، در بررسی فرضیه فرعی ۴ با توجه به تجزیه و تحلیل داده‌های جدول شماره ۸ از طریق آزمون دو جمله‌ای مشخص شد که  $p$ -مقدار (معنی‌داری) چه به صورت کلی و چه به صورت

جدول شماره ۷

معنی‌داری	آماره Z	احتمال مشاهده شده	درصد فراوانی	فراوانی	پایین	بالا	کل	بیان روش‌های با اهمیت به کار رفته در برآورد ارزش منصفانه دارایی‌ها
۰/۰۰۰	۱۳/۶۷	۰/۰۴۴	۴/۴	۱۰	پایین	۲۱۵	۲۲۵	حساب‌برسان مستقل
		۰/۹۵۶	۹۵/۶	۲۱۵	بالا	۲۲۵		
		۱/۰	۱۰۰/۰	۲۲۵	کل	۲۲۵		
۰/۰۰۰	۴/۰۰	۰/۱۵۲	۱۵/۲	۵	پایین	۲۸	۳۳	مدیر عامل، مدیر مالی و عضو هیات مدیره
		۰/۸۴۸	۸۴/۸	۲۸	بالا	۳۳		
		۱/۰	۱۰۰/۰	۳۳	کل	۳۳		
۰/۰۰۰	۱۴/۱۹	۰/۰۵۸	۵/۸	۱۵	پایین	۲۴۳	۲۵۸	به طور کلی (مدیران و حساب‌برسان مستقل)
		۰/۹۴۲	۹۴/۲	۲۴۳	بالا	۲۵۸		
		۱/۰	۱۰۰/۰	۲۵۸	کل	۲۵۸		

جدول شماره ۸

معنی‌داری	آماره Z	احتمال مشاهده شده	درصد فراوانی	فراوانی	پایین	بالا	کل	بررسی بیان میزان استفاده از قیمت‌های عینی در بازار فعال در تجدید ارزیابی دارایی‌ها
۰/۰۰۰	۱۲/۸۷	۰/۷۱	۷/۱	۱۶	پایین	۲۰۹	۲۲۵	حساب‌برسان مستقل
		۰/۹۲۹	۹۲/۹	۲۰۹	بالا	۲۲۵		
		۱/۰	۱۰۰/۰	۲۲۵	کل	۲۲۵		
۰/۰۰۲	۲/۹۶	۰/۲۴۲	۲۴/۲	۸	پایین	۲۵	۳۳	مدیر عامل، مدیر مالی و عضو هیات مدیره
		۰/۷۵۸	۷۵/۸	۲۵	بالا	۳۳		
		۱/۰	۱۰۰/۰	۳۳	کل	۳۳		
۰/۰۰۰	۱۳/۰۷	۰/۰۹۳	۹/۳	۲۴	پایین	۲۳۴	۲۵۸	به طور کلی (مدیران و حساب‌برسان مستقل)
		۰/۹۰۷	۹۰/۷	۲۳۴	بالا	۲۵۸		
		۱/۰	۱۰۰/۰	۲۵۸	کل	۲۵۸		

جدول شماره ۶

معنی‌داری	آماره Z	احتمال مشاهده شده	درصد فراوانی	فراوانی	پایین	بالا	کل	بیان استفاده از ارزیاب مستقل به منظور تجدید ارزیابی دارایی‌ها
۰/۰۰۰	۱۰/۸۷	۰/۱۳۸	۱۳/۸	۳۱	پایین	۱۹۴	۲۲۵	حساب‌برسان مستقل
		۰/۸۶۲	۸۶/۲	۱۹۴	بالا	۲۲۵		
		۱/۰	۱۰۰/۰	۲۲۵	کل	۲۲۵		
۰/۸۰۸	-۰/۸۷	۰/۰۵۷۶	۵۷/۶	۱۹	پایین	۱۴	۳۳	مدیر عامل، مدیر مالی و عضو هیات مدیره
		۰/۴۲۴	۴۲/۴	۱۴	بالا	۳۳		
		۱/۰	۱۰۰/۰	۳۳	کل	۳۳		
۰/۰۰۰	۹/۸۴	۰/۱۹۴	۱۹/۴	۵۰	پایین	۲۰۸	۲۵۸	به طور کلی (مدیران و حساب‌برسان مستقل)
		۰/۸۰۶	۸۰/۶	۲۰۸	بالا	۲۵۸		
		۱/۰	۱۰۰/۰	۲۵۸	کل	۲۵۸		

در بررسی فرضیه‌ی فرعی ۵ تجزیه و تحلیل داده‌های جدول شماره ۹ از طریق آزمون دو جمله‌ای مشخص شد که  $p$ -مقدار (معنی‌داری) چه به صورت کلی و چه به صورت تفکیک شده برای هر دو گروه برابر  $0.000$  و کوچک تر از سطح معنی‌داری  $0.05 = \alpha$  است، در نتیجه می‌توان گفت بیان مبلغ دفتری هر طبقه از دارایی‌ها بر اساس بهای تمام‌شده با فرض عدم تجدید ارزیابی دارایی‌ها، افشای اطلاعات صورت‌های مالی را برای استفاده کنندگان افزایش می‌دهد.

در بررسی فرضیه فرعی ۶ با توجه به تجزیه و تحلیل داده‌های جدول شماره ۱۰ از طریق آزمون دو جمله‌ای نشان می‌دهد که  $p$ -مقدار (معنی‌داری) چه به صورت کلی و چه به صورت تفکیک شده برای هر دو گروه برابر  $0.000$  و کوچک تر از سطح معنی‌داری  $0.05 = \alpha$  است، در نتیجه می‌توان گفت بیان مبلغ مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها و ذکر محدودیت تقسیم آن بین صاحبان سهام، افشای اطلاعات صورت‌های مالی را برای استفاده کنندگان افزایش می‌دهد.

در بررسی فرضیه فرعی ۷ با توجه به تجزیه و تحلیل داده‌های جدول شماره ۱۱ از طریق آزمون دو جمله‌ای مشخص شد که  $p$ -مقدار (معنی‌داری) چه به صورت کلی و چه به صورت تفکیک شده برای هر دو گروه برابر  $0.000$  و کوچک تر از سطح معنی‌داری  $0.05 = \alpha$  است، در نتیجه می‌توان گفت بیان دوره تناوب تجدید ارزیابی به تفکیک هر طبقه از دارایی‌ها، افشای اطلاعات صورت‌های مالی را برای استفاده کنندگان افزایش می‌دهد.

جدول شماره ۹

معنی‌داری	آماره Z	احتمال مشاهده شده	درصد فراوانی	فراوانی	بیان مبلغ مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها و ذکر محدودیت تقسیم آن بین صاحبان سهام	
۰.۰۰۰	۱۴.۳۳	۰.۲۲	۲.۲	۵	پایین	حسابرسان مستقل
		۰.۹۷۸	۹۷.۸	۲۲۰	بالا	
		۱.۰	۱۰۰.۰	۲۲۵	کل	
۰.۰۰۰	۳.۶۶	۰.۱۸۲	۱۸.۲	۶	پایین	مدیر عامل، مدیر مالی و عضو هیات مدیره
		۰.۸۱۸	۸۱.۸	۲۷	بالا	
		۱.۰	۱۰۰.۰	۳۳	کل	
۰/۰۰۰	۱۴/۶۹	۰/۰۶۳	۶/۳	۱۱	پایین	به طور کلی (مدیران و حسابرسان مستقل)
		۰/۹۳۷	۹۳/۷	۲۴۷	بالا	
		۱/۰	۱۰۰/۰	۲۵۸	کل	

جدول شماره ۱۰

معنی‌داری	آماره Z	احتمال مشاهده شده	درصد فراوانی	فراوانی	بیان مبلغ دفتری هر طبقه از دارایی‌ها بر اساس بهای تمام‌شده با فرض عدم تجدید ارزیابی دارایی‌ها	
۰.۰۰۰	۱۳.۲۷	۰.۵۸	۵.۸	۱۳	پایین	حسابرسان مستقل
		۰.۹۴۲	۹۴.۲	۲۱۲	بالا	
		۱.۰	۱۰۰.۰	۲۲۵	کل	
۰.۰۰۰	۴.۳۵	۰.۱۲۱	۱۲.۱	۴	پایین	مدیر عامل، مدیر مالی و عضو هیات مدیره
		۰.۸۷۹	۸۷.۹	۲۹	بالا	
		۱.۰	۱۰۰.۰	۳۳	کل	
۰/۰۰۰	۱۳/۹۵	۰/۰۶۶	۶/۶	۱۷	پایین	به طور کلی (مدیران و حسابرسان مستقل)
		۰/۹۳۴	۹۳/۴	۲۴۱	بالا	
		۱/۰	۱۰۰/۰	۲۵۸	کل	

جدول شماره ۱۱

معنی‌داری	آماره Z	احتمال مشاهده شده	درصد فراوانی	فراوانی	بیان دوره تناوب تجدید ارزیابی به تفکیک هر طبقه از دارایی‌ها	
۰.۰۰۰	۱۳.۰۰	۰.۶۷	۶.۷	۱۵	پایین	حسابرسان مستقل
		۰.۹۳۳	۹۳.۳	۲۱۰	بالا	
		۱.۰	۱۰۰.۰	۲۲۵	کل	
۰.۰۰۰	۳.۶۶	۰.۱۸۲	۱۸.۲	۶	پایین	مدیر عامل، مدیر مالی و عضو هیات مدیره
		۰.۸۱۸	۸۱.۸	۲۷	بالا	
		۱.۰	۱۰۰.۰	۳۳	کل	
۰/۰۰۰	۱۳/۴۵	۰/۰۹۲	۹/۲	۲۱	پایین	به طور کلی (مدیران و حسابرسان مستقل)
		۰/۹۱۸	۹۱/۸	۲۳۷	بالا	
		۱/۰	۱۰۰/۰	۲۵۸	کل	



## نتیجه‌گیری

- با توجه به کاهش مالیات اخذ شده در نتیجه‌ی تجدید ارزیابی دارایی‌ها برای شرکت‌های دولتی، قوانین مالیاتی باید وضع گردد تا شرکت‌های خصوصی نیز تشویق به تجدید ارزیابی دارایی‌های خود در جهت افشای بهتر اطلاعات صورت‌های مالی گردند.

- تعداد شرکت‌هایی که عمل تجدید ارزیابی دارایی‌ها را انجام داده اند کم بوده و محدود به شرکت‌های دولتی است. شاید عواملی از قبیل مالیات ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌ها سبب عدم استقبال شرکت‌های خصوصی از انجام تجدید ارزیابی دارایی‌ها باشد (البته درخواست انجام تجدید ارزیابی دارایی‌ها از طرف شرکت‌هایی که متقاضی وام هستند زیاد است).

- با توجه به نتایج به دست آمده از تجزیه تحلیل داده‌ها می‌توان گفت که تجدید ارزیابی دارایی‌ها به طور کلی سبب افشای بهتر اطلاعات صورت‌های مالی می‌شود همچنین تمامی متغیرهای به کاررفته براساس موارد هفت‌گانه‌ی افشا طبق استاندارد حسابداری ایران به جز متغیر ارزیاب مستقل از طرف هر دو گروه حساب‌رسان مستقل و مدیران قابل قبول بوده که نشان از تأثیر این متغیرها بر شفافیت صورت‌های مالی داد.

- مدیران استفاده از ارزیاب مستقل را در تجدید ارزیابی دارایی‌ها سبب افشای بهتر دارایی‌ها نمی‌دانند که این امر می‌تواند از آن جا ناشی شود که مدیران با انتخاب یک ارزیاب داخلی از مجموعه خود می‌توانند مبانی قیمت گذاری را تعیین و اطلاعات مالی را در جهت نیل به هدف‌های مورد نظر خود شکل دهند.

- با توجه به اولویت‌بندی صورت گرفته در متغیرهای تحقیق مشاهده می‌شود که بیان تاریخ مؤثر تجدید ارزیابی دارایی‌ها از نظر حساب‌رسان مستقل در رتبه‌ی دوم اهمیت قرار دارد،

حال آن که از نظر مدیران

در رتبه‌ی چهارم است. می‌توان دلیل این تفاوت را در آن دانست که شرکت در سالی که زیان‌ده و یا سودده بوده است تجدید ارزیابی دارایی‌ها را انجام داده، که افشای این امر می‌تواند سبب افشای بهتر

اطلاعات برای استفاده‌کنندگان

از صورت‌های مالی شرکت‌های مورد نظر شود.

- در ضمن به دلیل تفاوت دیدگاه مدیران و حساب‌رسان مستقل درباره‌ی دوره‌ی تناوب تجدید ارزیابی دارایی‌ها، پیشنهاد می‌گردد به دلیل آن که تجدید ارزیابی دارایی‌ها به صورت سلیقه‌ای اعمال نشود در هنگام تجدید ارزیابی دارایی‌ها تمام اقلام یک طبقه از دارایی‌ها مورد تجدید ارزیابی قرار گیرد تا افشای بهتری نسبت به آن طبقه از دارایی‌ها پس از تجدید ارزیابی به دست آید.

- با توجه به این که بیان مبلغ دفتری دارایی‌ها قبل و بعد از تجدید ارزیابی می‌تواند معیار مناسبی برای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی در جهت نشان دادن عمر مفید دارایی‌های شرکت تجدید ارزیابی شده و همچنین تعیین سرمایه‌ی واقعی شرکت به‌عنوان پشتوانه‌ای برای سرمایه‌گذاری برای استفاده‌کنندگان باشد پیشنهاد می‌گردد که مبلغ دفتری دارایی‌ها قبل و بعد از تجدید ارزیابی دارایی‌ها در صورت‌های مالی نشان داده شود.

- با توجه به این که در اثر تجدید ارزیابی دارایی‌ها و ایجاد مازاد تجدید ارزیابی دارایی، حقوق صاحبان سرمایه افزایش می‌یابد و در نتیجه در ذهن افراد سرمایه‌گذار در آن شرکت‌ها شاید این امر

متصور

گردد که

شرکت سود بیش‌تری به دست آورده است حال آن که احتمال دارد شرکت زیان‌ده بوده و در اثر تجدید ارزیابی سودده شده است و یا شرکت سودده بوده ولی بر اثر تجدید ارزیابی سود بیش‌تری نشان دهد، پیشنهاد می‌گردد که پس از تجدید ارزیابی دارایی‌ها شرکت محدودیتی در تقسیم سود اعمال گردد تا شرکت از نظر پشتوانه‌ی مالی در آینده دچار زیان نشود.

- طبق قانون، تفاوت حاصل از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت شرکت‌های دولتی مشمول پرداخت مالیات بر درآمد و سایر مالیات‌ها نخواهد شد. از این رو شرکت‌های دولتی بدون نگرانی از عواقب مالیاتی تجدید ارزیابی، به انجام آن مبادرت کرده‌اند. پیشنهاد می‌شود به منظور تسهیل فرایند تجدید ارزیابی برای بخش خصوصی نیز معافیت‌های مالیاتی در این خصوص اعمال گردد.

- علاوه بر این، با استناد به نتایج حاصل از تحقیق مبنی بر تأثیر مثبت تجدید ارزیابی دارایی‌ها بر افشا، پیشنهاد می‌گردد سایر شرکت‌ها نیز به منظور ارتقای سطح گزارشگری مالی، و با توجه به شرایط تورمی کشور، نگاه خود را به مقوله‌ی تجدید ارزیابی دارایی‌ها تغییر دهند و به سوی انجام این امر گام بردارند.

## پی‌نوشت‌ها

نامه‌های ارسال شده از سازمان امور مالیاتی کشور به شماره‌های ۲۲۱/۹۸۶۰۶ و ۲۲۱/۹۸۶۰۸ در تاریخ ۱۳۸۷/۰۹/۳۰ برای آن سازمان‌ها و در پی آن جواب آن سازمان‌ها به نامه سازمان امور مالیاتی کشور با شماره نامه‌های ۸۷/۴۳۸۳۳ به تاریخ ۱۳۸۷/۱۰/۲۹ و ۲۵۹۳۵ به تاریخ ۱۳۸۷/۱۰/۱۶ انجام شد.

۱- کمیته‌ی بال شامل بانک‌های مرکزی ۱۰ کشور اروپایی و آمریکا است که مقر آن در شهر بال سوئیس و به منظور تدوین مقررات بانکداری و نظارت بر عملیات بانکی تشکیل یافته است.

۲- Accounting Research and Standards Board

۳- این انتخاب با توجه به استعلام صورت گرفته و

## منابع فارسی

- ۱۰- عالیور، عزیز، ۱۳۶۶، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۷۶، ص: ۱-۳
- ۱۱- قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، مصوب ۱۳۷۹/۱/۱۷
- ۱۲- کمیته مقررات بانکی، توافق بال، ترجمه دایره بررسی کشورها و بانک‌های خارجی، بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، تهران، ۱۳۷۸
- ۱۳- میراسکندری، مجید، تجدید ارزیابی دارایی‌ها، نگاهی دیگر، ماهنامه انجمن حسابداران خبره ایران، ۱۳۸۰، دی ماه، شماره ۱۴۵، ص: ۲۹-۳۱
- ۱۴- وزارت نیرو، خلاصه دستور العمل‌های مجمع عمومی وزارت نیرو در خصوص تجدید ارزیابی دارایی‌های صنعت برق ایران، آبان ماه، ۱۳۷۲
- ۱۵- وزارت نیرو، دستورالعمل‌های اجرایی تجدید ارزیابی دارایی‌ها تاریخ ۱۳۷۲/۸/۱۳ امور برق، معاونت مالی

## منابع انگلیسی

- 1-Chia, f., 1995. "An Investigation into the causes and effects of asset write-offs in Australia", PhD dissertation. University of Western Australia, November.
- 2- Elliot, J., and Shaw, W., 1996, "Write-Offs as Accounting Procedures to Mange Perceptions", Journal of Accounting Research, Vol. 26 (Supplement).
- 3- Financial reporting 1991- 1992, A survery ofuk published accounts, skerrat and Tonkin (editors), the institute chartered accountants in England and wales, London 1994, p.206

۱- اجاق زاده، سید عظیم، تأثیر حسابداری به منظور گزارشگری مالی در شرایط تورمی و تأملی بر روش تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت، رساله جهت اخذ درجه کارشناسی ارشد از دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، ۱۳۷۶

۲- اقبال، مریم، بررسی دیدگاه مدیران نسبت به شیوه تجدید ارزیابی دارایی‌ها، رساله جهت اخذ درجه کارشناسی ارشد از دانشگاه تهران، ۱۳۸۳

۳- بهرامفر، نقی، تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت در دوران تورم و اثرات آن بر نتایج عملیات و وضعیت مالی شرکت‌ها، رساله جهت اخذ درجه دکترا، دانشگاه تهران، ۱۳۷۳

۴- رحمانی، علی، حمیدی، الهام، مبانی نظری و عملی تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت، ماهنامه انجمن حسابداران خبره ایران، ۱۳۸۵، مهرماه، شماره ۱۷۶، ص: ۵۶-۶۳

۵- عسگری، الهام، پژوهش در ضوابط تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت، در جهان بیلان، ۱۳۸۲، آبان ماه، شماره ۱، ص: ۲۲-۲۴

۶- علیمدد، مصطفی، نگاهی به مبانی نظری ضرورت‌ها و الزامات تجدید ارزیابی دارایی‌ها، حسابداری برق، ۱۳۷۸، شماره ۲۰، ص: ۲-۹

۷- علیمدد، مصطفی، نگاهی به مبانی نظری ضرورت‌ها و الزامات تجدید ارزیابی دارایی‌ها، حسابداری برق، ۱۳۷۸، شماره ۲۱ و ۲۲، ص: ۲-۵

۸- علیمدد، مصطفی، نگاهی به مبانی نظری ضرورت‌ها و الزامات تجدید ارزیابی دارایی‌ها، حسابداری برق، ۱۳۷۸، شماره ۱۹، ص: ۲-۵

۹- علیمدد، مصطفی، پژوهشی در ضوابط تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت در جهان و مقررات و تجارت تجدید ارزیابی در ایران، فصل نامه تحلیلی اطلاع رسانی پژوهشی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۱، مهر و آبان، شماره ۱۶، ص: ۲۸-۳۸

