

# پژوهشی در

## ضوابط تجدید ارزیابی داراییهای ثابت در جهان

### و

## مقررات و تجارب تجدید ارزیابی در ایران

مصطفی علی مدد

در حال حاضر از یکسو شرکتهای صدرصد دولتی به موجب ماده ۶۲ قانون برنامه سوم توسعه دست‌اندرکار تجدید ارزیابی داراییهای ثابت خود هستند و از سوی دیگر لایحه‌ای در مورد تجدید ارزیابی در مجلس شورای اسلامی در دست بررسی است. امیدواریم با چاپ این پژوهش و بخصوص توجه به نقد کاملی که از لایحه تجدید ارزیابی در بخش انتهایی آن شده است، به سهم خود، اطلاعات مناسبی را برای تصمیم‌گیری آگاهانه و مبتنی بر راه‌کارهای متداول در جهان، فراهم آورده باشم.

### مقدمه

در قوانین و مقررات ایران، بویژه در قوانین مالیاتی سالهای مختلف، احکامی درباره تجدید ارزیابی داراییهای ثابت آمده و معدودی از موسسه‌ها در طول چند دهه گذشته، داراییهای ثابت خود را تجدید ارزیابی کرده‌اند. اگر چه موارد تجدید ارزیابی معدود بوده ولی در برخی از موارد، نظیر صنعت آب و برق و بانکهای تجاری، اهمیت قابل توجهی داشته‌اند. از بعد نظری و بررسی محتوای استانداردهای حسابداری تجدید ارزیابی، در چند سمینار حسابداری به تجدید ارزیابی نیز پرداخته شده ولی موضوع محوری هیچ سمینار و اجلاسی، تا آنجا که اطلاعات در دست است، تجدید ارزیابی نبوده است. مقالاتی نیز درباره تجدید ارزیابی داراییهای ثابت در برخی از شماره‌های ماهنامه‌های حسابداری درج شده ولی مجموعه مدونی تاکنون تدوین و منتشر نشده است. شاید مهمترین نقطه ضعف در زمینه تجدید ارزیابی داراییها، تحقیق نکردن درباره نتایج تجدید ارزیابیهای انجام شده و ارائه گزارش آن باشد. در معدود رساله‌های کارشناسی ارشد

تجدید ارزیابی مطلوب، بررسی و ارائه و سپس، هر یک از قوانین و مقررات وضع شده و چگونگی اجرای آن با این ضوابط مقایسه می‌شود.

### ضوابط تجدید ارزیابی داراییهای ثابت

مهمترین ضوابطی که برای تجدید ارزیابی داراییهای ثابت در قوانین برخی از کشورها و به خصوص در استانداردهای حسابداری وجود دارد به شرح زیر است:

#### هدف تجدید ارزیابی

کاهش قدرت خرید پول کشورها در طول زمان یا به عبارت دیگر، تورم و همچنین، تغییرات عمده در قیمت‌های نسبی کالاها و خدمات بویژه در دوره‌هایی که سیستم چند نرخی ارز به کار می‌رود موجب می‌شود که اطلاعات مربوط به ارزشهای تاریخی (یا قیمت تمام‌شده) 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

درباره تجدید ارزیابی، بررسی و ارزیابی متکی بر اطلاعات حسابداری موسسه‌های تجدید ارزیابی شده دیده نمی‌شود. در برخی از دستگاہها، از جمله وزارت امور اقتصادی و دارایی، تحقیقاتی در مورد تجدید ارزیابی داراییهای ثابت انجام شده است ولی گزارش یا نشریه‌ای حاوی نتایج آن در دست نیست. به این ترتیب، بحث و اظهارنظر درباره جنبه‌های مختلف تجدید ارزیابی داراییهای ثابت در ایران لازم به نظر می‌رسد بویژه آن که لایحه‌ای در این مورد در دست بررسی است.

#### دامنه بحث در این پژوهش

در این پژوهش، قوانین و مقررات موردی که درباره تجدید ارزیابی در طول سالهای گذشته به تصویب رسیده است از طریق مقایسه با موارد مندرج در استانداردهای بین‌المللی حسابداری، استانداردهای حسابداری بریتانیا و برخی دیگر از کشورهای مشترک‌المنافع از جمله هندوستان و استرالیا و استاندارد حسابداری ایران و با نگاهی به مقررات مالیاتی سایر کشورها، مورد بحث و نقد قرار می‌گیرد. برای این کار، ابتدا، ضوابط عام

اقتصادی، نامربوط، نارسا و غیرقابل استفاده شوند.

برای رفع این نقیصه دو روش حسابداری جامع وجود دارد که عبارتند از **حسابداری برحسب ارزشهای جاری**<sup>۲</sup> و **حسابداری برحسب قدرت خرید**<sup>۳</sup>. 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، به طوری 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**<sup>۴</sup> اطلاعات را تا حدودی رفع می‌کند ولی نقایص دیگری را از لحاظ **قابلیت اعتماد**<sup>۵</sup> و **قابلیت مقایسه**<sup>۶</sup> اطلاعات مالی پدید می‌آورد تجدید ارزیابی داراییهای ثابت است که از دیرباز در بریتانیا، اغلب کشورهای مشترک المنافع و برخی دیگر از کشورهای اروپایی مورد استفاده بوده است. تجدید ارزیابی داراییهای ثابت با این هدف انجام می‌شده و می‌شود که اطلاعات حسابداری به واقعیتهای اقتصادی و از جمله به **ارزش متعارف** (یا منصفانه)<sup>۷</sup> نزدیک و به عبارت دیگر مربوط تر شود<sup>۸</sup> 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:

- قیمت‌گذاری داراییهای ثابت به ارزشهای جاری در زمان ارائه 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.
- به‌طور خلاصه هدف تجدید ارزیابی بهبود کیفیت **مربوط بودن**<sup>۹</sup> اطلاعات از لحاظ تصمیم‌گیری است.

## 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<sup>۱۰</sup>.

## اقلام مورد ارزیابی مجدد

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<sup>۱۱</sup>.

تجدید ارزیابی گزینشی داراییها مجاز نیست و مجموعه‌ای از داراییهای ثابتی که تحت یک سرفصل طبقه‌بندی می‌شوند به‌طور همزمان و توأمان تجدید ارزیابی می‌شوند<sup>۱۲</sup>. 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<sup>۱۳</sup> ولی تجدید ارزیابی سرقفلی تجارتي و اقلام مشابه ممنوع است<sup>۱۴</sup>.

سرمایه‌گذاریهای بلندمدت نیز در صورتی که ارزش بازار داشته باشند طبق استاندارد و به‌روش حسابداری مربوط قابل تجدید ارزیابی می‌باشند<sup>۱۵</sup>.

## 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<sup>۱۶</sup>. اما در تجدید ارزیابی چون معامله‌ای واقع نمی‌شود باید ملاکهای زیر برای قیمت‌گذاری در نظر گرفته شود:

**ارزش بازار در کاربری کنونی**<sup>۱۷</sup>: در مورد داراییهای غیراختصاصی نظیر زمین و ساختمان؛  
**ارزش جایگزین مستهلک شده**<sup>۱۸</sup>: در مورد داراییهای با ماهیت اختصاصی، نظیر ماشین‌آلات و تجهیزات؛  
**ارزش بازار**: در مورد داراییهای مازاد بر نیاز موسسه<sup>۱۹</sup>.

علاوه بر موارد فوق، قاعده کلی در مورد ارزش‌گذاری و انعکاس داراییهای ثابت در صورتهای مالی، تعیین **ارزش خالص بازیافتنی**<sup>۲۰</sup> آنهاست و چنانچه این ارزش از ارزش ثبت شده کمتر باشد باید به این مبلغ تقلیل داده شود<sup>۲۱</sup>.

## ارزیابان

انتساب ارزشهای جدید به داراییهای موجود طبعاً قضاوتی است چون از معامله‌ای واقعی سرچشمه نمی‌گیرد. بنابراین، باید توسط **ارزیابان حرفه‌ای ذیصلاح**<sup>۲۲</sup> صورت گیرد. ارزیابان حرفه‌ای ممکن است مستقلاً فعالیت کنند و یا در استخدام موسسه تجدید ارزیابی شونده باشند. در حالت اخیر، نظر این ارزیابان باید توسط ارزیابان مستقل تأیید شود<sup>۲۳</sup>. 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<sup>۲۴</sup>.

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

- متناسب با طبقه‌ای از دارایی باشد که مورد تجدید ارزیابی قرار می‌گیرد؛
- در نشریه‌ای معتبر به‌صورت مرتب و پیاپی منتشر شود<sup>۲۵</sup>.

## تناوب تجدید ارزیابی

انتخاب تجدید ارزیابی داراییهای ثابت به‌عنوان یک روش مستلزم این است که روش، در طول زمان به‌طور یکنواخت به‌کار گرفته شود. اما **تناوب**<sup>۲۶</sup> تجدید ارزیابی به تغییرات ارزش جاری داراییهای تجدید ارزیابی شده بستگی دارد<sup>۲۷</sup>. 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 پنجسال) انجام می‌شود<sup>۲۸</sup> و اگر بسیار کم باشد اصولاً تجدید ارزیابی ثانوی لازم نخواهد بود. با این حال، تجدید ارزیابی مکرر در فواصل کوتاه به‌علت وقت و نیرویی که صرف آن می‌شود و هزینه عمده‌ای که دارد عملی نیست<sup>۲۹</sup> و دوره‌های بین سه تا پنج سال توصیه یا مقرر

شده است.<sup>۳۰</sup>

## مآزاد تجدید ارزیابی

فرونی قیمت تعیین شده در تجدید ارزیابی بر ارزش ثبت شده یک دارایی، مآزاد تجدید ارزیابی نامیده می‌شود. این مآزاد نه عایدی است نه درآمد و نه چیز دیگری از این قبیل، زیرا، تجدید ارزیابی فقط انتساب ارزشهای جدید است به داراییهای موجود و واقعه‌ای که درآمد یا عایدی ایجاد کند رخ نمی‌دهد. انتساب ارزشهای بالاتر به داراییهای موجود، طرف دارایی را در معادله حسابداری افزایش می‌دهد؛ برای ایجاد تعادل، حسابی به نام مآزاد تجدید ارزیابی ایجاد و معادل مبلغ افزایش داراییها، به این حساب بستانکار می‌شود و مانده حساب مزبور به‌طور جداگانه در بخش حقوق صاحبان سرمایه انعکاس می‌یابد.<sup>۳۱</sup>

در مواردی که قیمت تعیین شده در تجدید ارزیابی، کمتر از ارزش ثبت شده آن باشد و یا به‌عبارت دیگر، از تجدید ارزیابی کمبود یا زبانی حاصل شود، اگر این کمبود ناشی از افزایش قیمت در تجدید ارزیابی قبلی باشد مبلغ کمبود به حساب مآزاد تجدید ارزیابی بسته می‌شود ولی اگر بیش از آن باشد به حساب سود و زیان دوره مربوط منتقل می‌گردد.<sup>۳۲</sup>

بنابراین، اگر چه تجدید ارزیابی غالباً به مآزاد منجر و جمع حقوق صاحبان سرمایه را افزایش می‌دهد، اما، بر اثر آن درآمدی حاصل نمی‌شود که به حساب سرمایه پرداخت شده منتقل و آنرا افزایش دهد یا زینهای سنوات گذشته را جبران کند و یا بین صاحبان سرمایه تقسیم شود.<sup>۳۳</sup>

## استهلاک داراییهای تجدید ارزیابی شده

داراییهای استهلاک‌پذیر براساس ارزش تعیین شده در تجدید ارزیابی، به همان روشی که پیش از تجدید ارزیابی به کار می‌رفته در باقیمانده عمر مفید مستهلاک می‌شوند.<sup>۳۴</sup> تجدید ارزیابی عاملی برای تغییر در روش استهلاک یا تغییر در عمر مفید دارایی نیست. تغییر در روش و عمر مفید داراییهای تجدید ارزیابی شده ماکول به وجود دلایلی موجه برای تغییر و رعایت استاندارد مربوط است.<sup>۳۵</sup>

هزینه استهلاک و استهلاک انباشته داراییهای استهلاک‌پذیر تجدید ارزیابی شده براساس **مبلغ قابل استهلاک**<sup>۳۶</sup> تعیین و به حسابهای مربوط نقل می‌شود. علاوه بر این، مابه‌التفاوت مبلغ استهلاک براساس بهای

تمام‌شده دارایی و ارزش آن در تجدید ارزیابی از حساب مآزاد تجدید ارزیابی خارج و به حساب سود انباشته منتقل می‌شود.<sup>۳۷</sup>

## مالیات در تجدید ارزیابی

به‌طوری 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<sup>۳۸</sup> و حتی کمتر توسعه یافته<sup>۳۹</sup> نیز مآزاد تجدید ارزیابی مشمول مالیات نمی‌شود.<sup>۴۰</sup> اما در مورد فروش و استهلاک داراییهای تجدید ارزیابی شده بنابر سیاستهای مختلف مالی و مالیاتی کشور، روشهای زیر قابل اعمال است:

**اول:** چنانچه سیاست دولت بر کاهش نیافتن درآمد مالیاتی باشد در قوانین مالیاتی:

- هزینه استهلاک اضافی ناشی از تجدید ارزیابی داراییها از لحاظ مالیاتی غیرقابل قبول اعلام می‌شود.

- 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.

در صورت اتخاذ این روش، بهای تمام‌شده تولیدات افزایش و سود عملیاتی مؤسسه‌ها کاهش می‌یابد اما درآمد مشمول مالیات تفاوتی نخواهد کرد.

**دوم:** چنانچه دولت برای بقا، ادامه فعالیت و توسعه مؤسسه‌ها، کاهش درآمد مالیاتی را بپذیرد در قوانین مالیاتی:

- 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 که مبالغی که از مآزاد تجدید ارزیابی به سود انباشته منتقل می‌شود را در حساب اندوخته خاصی نگه‌دارند و چنانچه به هر شکل بین صاحبان سرمایه تقسیم کنند مشمول مالیات شود.

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

**الف)** مابه‌التفاوت حاصل فروش بر خالص بهای تمام‌شده دارایی فروخته شده را درآمد تشخیص

و مشمول مالیات قرار دهد (نظیر حالت قبلی)؛ **ب)** 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 مآزاد 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.

## مقررات و سوابق تجدید ارزیابی در

### ایران

در قانون تجارت ۱۳۱۱ و اصلاحیه قانون تجارت در مورد شرکتهای سهامی مصوب ۱۳۴۷ و سایر قوانین تجاری، در مورد تجدید ارزیابی حکم خاصی وجود ندارد. اما در مقررات مالیاتی و بویژه در اجرای مقررات مالیاتی، افزایش بهای داراییهای تجدید ارزیابی شده، جزء درآمد، تشخیص و مشمول مالیات بوده است. این طرز عمل، مانعی جدی برای تجدید ارزیابی داراییهای ثابت محسوب می‌شده و می‌شود. در اینجا، سوابق مربوط به تجدید ارزیابی در ایران بر اساس قوانین و مقررات مربوط مورد بحث قرار می‌گیرد.

### قانون مالیاتهای مستقیم ۱۳۴۵

طبق تبصره ۶ ماده ۱۱۶ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم ۱۳۴۵ مصوب ۱۳۴۸/۱۲/۲۴ «شرکتهای صنعتی و تولیدی که سهام آنها در بورس پذیرفته شده یا بشود در صورتی که در اجرای برنامه گسترش مالکیت سهام کارخانجات صنعتی براساس شرایطی که از طرف وزارت اقتصاد و وزارت دارایی تعیین می‌شود اقدام به افزایش سرمایه و واگذاری حداقل سی و سه درصد سهام شرکت به عموم، غیر از سهامداران قبلی، نمایند مادام که حائز شرایط مزبور باشند... افزایش بهای دارایی شرکت ناشی از ارزیابی مجدد ماشین‌آلات و ساختمان (به‌استثنای زمین که افزایش بهای ناشی از ارزیابی مجدد آن کماکان مشمول مالیات خواهد بود) در صورتی که در حساب سرمایه یا ذخایر منظور شود مادام که تقسیم نگردد از پرداخت مالیات معاف خواهد

بود.

در اصلاحیه سال ۱۳۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۴۵ بند ب تبصره ۶ ماده ۱۱۶ اصلاح و به موجب آن "افزایش بهای ناشی از ارزیابی مجدد ماشین‌آلات و ساختمان (به استثنای زمین) از مالیات معاف شد به شرط آنکه این افزایش در حساب سرمایه یا ذخایر منظور و از توزیع و تقسیم آن به عنوان سود خودداری شود".

در تحلیل این مواد قانونی نکات زیر قابل ذکر است:

۱- افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی، نوعی درآمد تلقی و مشمول مالیات فرض شده و به موجب این قانون، تحت شرایط خاص معاف گردیده است. حال آن که به طوری که گفته شد تجدید ارزیابی هیچ عایدی یا درآمدی را ایجاد نمی کند که مشمول مالیات بردارند.

۲- انتقال مازاد تجدید ارزیابی به سرمایه، مجاز دانسته شده، حال آنکه سرمایه پرداخت شده تنها از طریق سرمایه‌گذاری مجدد صاحبان سرمایه و یا انتقال سودی که اندوخته یا به سود انباشته منتقل و تقسیم نشده است قابل افزایش است.

۳- نگهداری مازاد تجدید ارزیابی در حساب ذخیره، بدرستی مجاز شناخته شده و تقسیم و توزیع آن را مشمول مالیات دانسته است.

۴- ابهامی که در این تبصره و قانون مزبور بطور کلی وجود داشته، روشن نبودن چگونگی استهلاك داراییهای تجدید ارزیابی شده و قبول یا قبول نکردن هزینه استهلاك این گونه داراییها براساس ارزش تعیین شده در تجدید ارزیابی است.

۵- قانون مزبور به هیچ یک از ضوابط اصلی ارزیابی که در بالا ذکر شد، نظیر مبانی قیمت‌گذاری، ارزیابان و چگونگی نگهداری حسابها عطف ندارد.

در مطالعات بسیار محدودی که تاکنون انجام شده، سابقه‌ای از استفاده از امکانات این احکام قانونی برای تجدید ارزیابی داراییها توسط شرکتها پذیرفته شده در بورس در قبل از انقلاب دیده نشد. شاید علت اصلی عدم استقبال از این احکام قانونی، عدم احتساب هزینه استهلاك داراییهای تجدید ارزیابی شده براساس ارزش تجدید ارزیابی بوده باشد.

### قانون مالیاتهای مستقیم ۱۳۶۶

با افول الزامی فعالیتهای بورس اوراق بهادار در بعد از انقلاب، طبقاً موردی برای تجدید ارزیابی داراییها پیش نیامد تا آنکه با شروع اجرای برنامه اول توسعه اقتصادی ۷۲-۱۳۶۸ که در آن سیاست واگذاری سهام صنایع دولتی و ملی شده به مردم پیش‌بینی شده بود<sup>۴۱</sup> فعالیتهای بورس اوراق بهادار مجدداً شروع و در اصلاحیه سال ۱۳۷۱ قانون مالیاتهای مستقیم ماده‌ای به شماره ۱۴۳ مکرر به قانون مالیاتهای مستقیم ۱۳۶۶ اضافه گردید. به موجب این ماده، "افزایش بهای ناشی از ارزیابی مجدد داراییهای شرکتها که بیش از ۵۰ درصد سرمایه آنها به طور مستقیم یا با واسطه متعلق به وزارتخانه‌ها، شرکتهای دولتی و موسسه‌های دولتی می‌باشند برای یکبار و تا سقف زیان سنواتی مندرج در صورت‌های مالی مصوب مجمع عمومی شرکت در طول اجرای قانون برنامه اول توسعه اقتصادی از مالیات معاف خواهد بود به شرط آنکه الف- سهام شرکت در بورس پذیرفته شده یا حداکثر یکسال پس از زمانی که ارزیابی مزبور در دفاتر ثبت می‌گردد در بورس پذیرفته شود و ب- زیان سنواتی از محل افزایش مزبور مستهلک شود".

در تحلیل این ماده قانونی نکات زیر قابل ذکر است:

۱- هدف قانون، حذف زیان سنواتی از صورتهای مالی شرکتها دولتی است. این کار نه تنها اطلاعات مندرج در صورتهای مالی را برای تصمیم‌گیریهای اقتصادی بهبود نمی‌بخشد که بدتر می‌کند.

۲- احتمال زیادی وجود دارد که فرض شده باشد با افزایش بهای داراییها در اثر تجدید ارزیابی، قیمت‌گذاری سهام شرکتها که خصوصی‌سازی می‌شوند منطقی‌تر و فروش سهام آنها با قیمتی بالاتر ممکن می‌شود. این فرض، نادرست به نظر می‌رسد؛ زیرا، ارزش داراییها تنها یکی از عواملی است که می‌تواند در قیمت سهام مؤثر باشد و تجدید ارزیابی یا عدم آن در تصمیمهای خریداران قاعدتاً بدون تاثیر است.

۳- کماکان فرض شده است که با تجدید ارزیابی، موسسه تجدید ارزیابی شده درآمدی تحصیل می‌کند و به موجب این قانون، درآمد مزبور تحت شرایط خاص از مالیات معاف گردیده است. حال آنکه تجدید ارزیابی تنها انتساب ارقام جدید به داراییهای موجود است و بر اثر آن هیچگونه درآمد یا عایدی ایجاد نمی‌شود.

۴- این قانون در مورد استهلاك داراییهای تجدید ارزیابی شده مسکوت است. در نتیجه، هزینه استهلاك ناشی از افزایش بهای داراییها در اثر ارزیابی مجدد، طبق تبصره ۱۰ جدول استهلاكات موضوع ماده ۱۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم ۱۳۶۶، از لحاظ مالیاتی غیرقابل قبول بوده است<sup>۴۲</sup>.

گزارش و آماری در مورد تعداد شرکتها که براساس این حکم قانونی تجدید ارزیابی کرده‌اند، و نتایج حاصل و حتی دستورالعمل وزارت امور اقتصادی و دارایی در این مورد در دسترس نیست. در هر حال، مطلعین از امور شرکتها پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، تعداد شرکتها که براساس این حکم قانونی تجدید ارزیابی شده‌اند را کمتر از انگشتان یک‌دست می‌دانند.

با پایان یافتن دوره اجرای برنامه اول توسعه در آخر سال ۱۳۷۲ حکم مزبور دیگر امکان اجرا نیافت و عملاً منسوخ گردید.

### تجدید ارزیابی داراییهای ثابت بانکها

دومین سابقه در مورد تجدید ارزیابی در بعد از انقلاب به سال ۱۳۶۷ بر می‌گردد که طبق ماده واحده‌ای که در ۳۰ آذر ماه این سال به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید "مبالغ حاصل ناشی از ارزیابی مجدد داراییهای موجود بانکهای کشور را از تاریخ تصویب قانون مذکور فقط برای یکبار از پرداخت مالیات معاف" و مقرر شده که "مبالغ فوق‌الذکر باید به حساب سرمایه بانکها منظور شود".

قانون مزبور که احتمالاً برای پوشاندن زیان انباشته بانکها ناشی از الزامات و سیاستهای اتخاذ شده در جریان جنگ تحمیلی بود به قریب ابهام داشت که تا سال ۱۳۷۱ اجرا نشد. ابهاماتی نظیر شمول تجدید ارزیابی به کلیه داراییهای بانکها، مبالغ حاصل ناشی از ارزیابی و استهلاك داراییهای تجدید ارزیابی شده از آن جمله است. در نتیجه، شورای عالی بانکها در جلسه فوق‌العاده مورخ ۱۳۷۰/۸/۲۸ دستورالعملی اجرایی برای آن تصویب و به موجب این دستورالعمل، انواع داراییهای مشمول تجدید ارزیابی به زمین، ساختمان، سرقفی (محل) و وسایط نقلیه منحصر، نحوه ارزیابی معین، شاخصهایی برای قیمت‌گذاری تعیین و بالاخره نحوه استهلاك و حسابداری داراییهای تجدید ارزیابی شده مقرر گردید<sup>۴۳</sup>. متعاقباً در جلسه ۱۳۷۱/۱/۲ شورای

عالی بانکها، سهام بانکها در شرکتها نیز مشمول تجدید ارزیابی گردید.

با آن که دستورالعمل مزبور تا حدود زیادی اشکالات مربوط به تجدید ارزیابی داراییهای ثابت بانکها را مرتفع کرد ولی نکات زیر در مورد مغایرت این نحوه تجدید ارزیابی با ضوابط جهانی در مورد تجدید ارزیابی قابل ذکر است:

۱- هدف از تصویب قانون، افزایش صوری سرمایه بانکها بود و به موجب آن، مازاد تجدید ارزیابی به حساب سرمایه منتقل شد. برای اجرای این کار، طبق دستورالعمل یادشده، با تصویب مجمع عمومی فوق العاده بانکها، سرمایه هر بانک به میزان مازاد تجدید ارزیابی افزایش داده شد. اگر چه این کار براساس روال قانونی صورت گرفت ولی به طوری که گفته شد از تجدید ارزیابی چیزی بدست نمی آید که سرمایه پرداخت شده را افزایش دهد و افزایش سرمایه پرداخت شده تنها از محل اندوخته‌ها و سود تقسیم نشده و یا سرمایه‌گذاری مجدد صاحبان سرمایه ممکن است.

۲- در مورد سرمایه بانکها، بخصوص، میثاق یا **توافق بال**<sup>۴۴</sup> سرمایه بانک را به دو بخش تقسیم می‌کند. بخش اول، **سرمایه پایه یا درجه اول**<sup>۴۵</sup> که منحصرأ از سرمایه پرداخت شده و ذخایر آشکار شده، شامل سود تقسیم نشده، صرف سهام و اندوخته‌های عمومی<sup>۴۶</sup> تشکیل می‌شود، و بخش دوم، **سرمایه مکمل یا درجه دوم**<sup>۴۷</sup>، شامل مازاد تجدید ارزیابی و ذخایر عمومی مربوط به مطالبات مشکوک و...<sup>۴۸</sup> است. طبق این توافق، سرمایه درجه دوم یا مکمل، شامل مازاد تجدید ارزیابی، نباید از مجموع اجزای سرمایه درجه اول تجاوز نماید<sup>۴۹</sup>. در نتیجه، افزایشی که در اثر تجدید ارزیابی داراییهای ثابت بانکها در سرمایه آنها داده شد و سرمایه پرداخت شده را ظاهراً چندین برابر کرد، از لحاظ ضوابط ارزیابی سلامت اقتصادی و **کفایت سرمایه**<sup>۵۰</sup> بانکها در مقیاس جهانی و روابط بین‌المللی کم اثر یا بدون اثر شد<sup>۵۱</sup>.

۳- علیرغم آنکه طبق مصوبه شورایی عالی بانکها قرار بود داراییهای تجدید ارزیابی شده در باقیمانده عمر مفید مستهلک شوند<sup>۵۲</sup>، نظر به عدم قبول هزینه استهلاک ناشی از افزایش بهای داراییها در اثر ارزیابی مجدد<sup>۵۳</sup>، با نظر شورای پول و اعتبار، وزارت امور اقتصاد و دارایی طبق

تبصره ۳ همان جدول<sup>۵۴</sup>، جدولی را به تصویب رساند که طبق آن مبلغ افزایش یافته ناشی از تجدید ارزیابی به نرخهای تصاعدی از ۱ تا ۷ درصد در طول ۲۵ سال مستهلک شود<sup>۵۵</sup>. به این ترتیب، انحرافی اساسی در کاربرد اصول پذیرفته شده حسابداری در بانکها رخ داد.

در مورد آثار و نتایج تجدید ارزیابی داراییهای بانکهای تجاری کشور، تاکنون تحقیق منتشر شده‌ای در مراکز دانشگاهی کشور وجود ندارد<sup>۵۶</sup>. همچنین، گزارش منتشر شده‌ای نیز از نتایج این تجدید ارزیابی توسط بانک مرکزی و بانکهای تجاری کشور در دست نیست.

### تجدید ارزیابی داراییهای شرکتی آب و برق

مجمع عمومی مشترک شرکتی آب و برق منطقه‌ای، آب و برق خوزستان، مهندسی آب و فاضلاب کشور و توانیر در ۱۳۷۲/۴/۳۱ تشکیل و ارزیابی مجدد داراییهای شرکتی مزبور را تصویب و مقرر کرد که داراییهای شرکتی مزبور طبق دستورالعملی که توسط وزارت نیرو با مشارکت و همکاری سازمان حسابرسی تهیه و تدوین می‌شود تا پایان سال ۱۳۷۲ انجام و **“منابع حاصل از تجدید ارزیابی بعد از تامین زیان سنواتی به حساب سرمایه شرکتها منظور”** شود. طبق دستورالعمل تهیه شده، علاوه بر داراییهای ثابت شرکتی مزبور شامل زمین، ساختمان، تاسیسات تولید، انتقال و توزیع برق، سدها و شبکه‌های آب و ماشین‌آلات و تجهیزات، داراییهای در جریان تکمیل، موجودی کالا و سفارشهای اسنادی نیز مشمول تجدید ارزیابی شدند. ارزیابی این داراییها توسط ارزیابان داخلی شرکتی مزبور انجام شد و در قیمت‌گذاری، بویژه برای به‌دست آوردن ارزش جایگزین مستهلک شده ماشین‌آلات و تجهیزات و تاسیسات وارداتی، از تغییر نرخ تسعیر دلار از ۷۰ ریال به ۱۷۵۰ ریال استفاده شد. در مورد استهلاک داراییهای تجدید ارزیابی شده، در اجرای قسمت اخیر تبصره ۳ ذیل جدول استهلاک<sup>۵۷</sup> موضوع ماده ۱۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم ۱۳۶۶، صورجلسه‌ای متضمن جدول استهلاک داراییهای شرکتی مزبور، به امضای وزیر امور اقتصادی و دارایی و نیرو رسید که طبق آن **“داراییهای مورد ارزیابی از نظر مقررات مربوط به استهلاک، در حکم دارایی جدید تلقی و براساس عمر مفید مندرج در جدول... ”**

مستهلک خواهد گردید” و مشمول حکم تبصره ۱۰ خواهد بود<sup>۵۸</sup>.

در این تجدید ارزیابی، برخی از ضوابط متعارف و برخی از استانداردهای حسابداری مربوط به تجدید ارزیابی رعایت شد و شاید از این لحاظ، مناسبترین تجدید ارزیابی در ایران باشد. با این حال، در این تجدید ارزیابی نیز ضعفهای عمده زیر وجود داشت<sup>۵۹</sup>:

۱- هدف ناگفته این تجدید ارزیابی محاسبه درست‌تر بهای تمام‌شده برق تولیدی بود. از آنجا که اغلب تاسیسات، تجهیزات و ماشین‌آلات شرکتی آب و برق و سدها با استفاده از ارز به‌نرخ هر دلار ۷۰ ریال خریداری و در حسابها ثبت شده بود، بهای تمام‌شده برق تولیدی- که استهلاک یکی از عوامل مهم آن است- به صورت تصنعی نازل محاسبه می‌شد. این موضوع مدیران صنعت را برای توجیه افزایش بهای برق، نزد مقامات تصمیم‌گیر و بویژه نمایندگان مجلس شورای اسلامی با دشواری مواجه می‌کرد. تجدید ارزیابی داراییها، هزینه استهلاک را نزدیک به ۲۷ برابر کرد و در نتیجه افزایش بهای برق امکان‌پذیر شد.

۲- هدف دیگری که در این تجدید ارزیابی، همانند موارد دیگر، تعقیب شد پوشانیدن زیان انباشته شرکتی در مقطع ۱۳۷۲/۱۲/۲۹ از محل مازاد تجدید ارزیابی و انتقال مابه‌التفاوت به حساب سرمایه بود<sup>۶۰</sup>.

اگر چه اصلاح بهای تمام‌شده، کیفیت اطلاعات مالی را بهبود می‌دهد و ویژگی مربوط بودن اطلاعات را بالا می‌برد اما در مقابل، پوشاندن زیان سنواتی از محل مازاد تجدید ارزیابی و انتقال مازاد به سرمایه ثبت نشده<sup>۶۱</sup> عکس آن عمل می‌کند.

۳- قلمداد کردن داراییهای در جریان تکمیل و به‌خصوص موجودی کالا و سفارشات اسنادی در شمار داراییهای مورد تجدید ارزیابی از لحاظ رعایت ضوابط عمومی و استانداردهای حسابداری تجدید ارزیابی با مشکل مواجه است. ضمن آن که برخی از داراییهای در جریان تکمیل در زمره طرح‌های عمرانی بود و مالکیت آن به شرکتی مربوط منتقل نشده بود<sup>۶۲</sup>.

۴- عدم مشارکت ارزیابان مستقل در ترکیب هیئتهای ارزیابی<sup>۶۳</sup> یکی دیگر از موارد انحراف از رعایت ضوابط عمومی و استانداردهای حسابداری در این تجدید ارزیابی بود.

۵- مهمترین نقطه ضعف تجدید ارزیابی فوق شاید در نحوه استهلاك داراییهای تجدید ارزیابی شده باشد که در اجرای مفاد صورتجلسه مربوط، داراییهای تجدید ارزیابی شده دارای جدید تلقی، برای آن عمر مفید تازه در نظر گرفته شد و طبق جدول مربوط مستهلك گردید. این کار خلاف اصول پذیرفته شده حسابداری است؛ زیرا، تغییر در روش استهلاك و عمر مفید داراییها، اعم از تجدید ارزیابی شده یا نشده، مستلزم وجود دلایلی موجه برای تغییر است که در این مورد رعایت نشد. علاوه بر این، اتخاذ روش مزبور به استهلاك مجدد داراییهای کاملاً مستهلك شده نیز انجامید که فاقد توجیه منطقی است. ضمناً، در صنعت برق که از روشهای خاص استهلاك مانند استهلاك ترکیبی و گروهی نیز استفاده می‌شود، تلقی دارایی جدید در مورد مجموعه‌های ترکیب یا تجمیع شده مشکلاتی را پدید می‌آورد.

### قانون برنامه سوم توسعه

ماده ۶۲ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی<sup>۶۴</sup> به دولت اجازه داد که «داراییهای ثابت شرکتهای دولتی را که صد درصد سهام آنها متعلق به دولت و یا متعلق به شرکتهای دولتی مذکور هستند، در دوران برنامه سوم توسعه، یکبار مورد تجدید ارزیابی قرار دهد. مبالغ حاصل از تجدید ارزیابی شرکتهای دولتی یادشده مشمول پرداخت مالیات بر درآمد و سایر انواع مالیات آنها نمی‌شود و مبالغ حاصل باید حسب مورد به حساب افزایش سرمایه دولت یا شرکت دولتی مربوط در شرکتهای دولتی یادشده منظور گردد».

آیین‌نامه اجرایی این ماده در تاریخ ۱۳۸۰/۴/۶ به تصویب هیئت وزیران رسید<sup>۶۵</sup> که ضمن تاکید بر انتقال مازاد تجدید ارزیابی به حساب سرمایه نکات زیر نیز در آن آمده است:

- تجدید ارزیابی توسط کارشناسان منتخب مجمع عمومی هر شرکت انجام شود (ماده ۱)؛
- داراییهای تجدید ارزیابی شده به قیمت تعیین شده در تجدید ارزیابی، مستهلك و هزینه استهلاك آنها از جمله هزینه‌های قابل قبول مالیاتی محسوب شود (ماده ۲)؛
- اضافه ارزش ناشی از تجدید ارزیابی، مشمول مالیات حق تمسیر (نیز) نمی‌شود (ماده ۳)؛

### • نحوه استهلاك داراییهای ثابت تجدید ارزیابی شده استهلاك پذیر تابع قانون مالیاتهای مستقیم خواهد بود (ماده ۴)؛

• در اصلاحیه‌ای که در تاریخ ۱۳۸۰/۱۲/۲۲ در آیین‌نامه فوق انجام شد عبارت «مشهود و غیر مشهود» به «داراییهای ثابت اضافه و در نتیجه داراییهای ثابت مشهود و نامشهود مشمول تجدید ارزیابی شدند»<sup>۶۶</sup>.

ماده قانونی و آیین‌نامه مزبور به غیر از اشکالات زیر، در چارچوب ضوابط عمومی مربوط به تجدید ارزیابی در مقیاس جهانی قرار دارد:

۱- اگرچه ذکر معافیت قانونی مازاد تجدید ارزیابی در این قانون، بخصوص با توجه به سوابق و مقررات قبلی، لازم بود ولی کماکان متن این ماده قانونی با این شبهه مواجه است که از تجدید ارزیابی، مبلغی حاصل می‌شود. حال آنکه تجدید ارزیابی تنها انتساب ارزشهای جدید به داراییهای موجود است.

این شبهه با به کارگیری اصطلاح «مازاد تجدید ارزیابی» به جای «مبالغ حاصل از تجدید ارزیابی» برطرف می‌شود.

۲- مهمترین نقص این قانون انتقال مازاد تجدید ارزیابی به حساب افزایش سرمایه است، زیرا:

• افزایش سرمایه به صورت قانونی و اصولی از دو طریق ممکن است: سرمایه‌گذاری مجدد صاحبان سرمایه و انتقال سود تقسیم نشده یا اندوخته‌های قابل تقسیم به سرمایه. انتقال مازاد تجدید ارزیابی به سرمایه پرداخت شده هم مغایر قانون است و هم مخالف اصول و استانداردهای حسابداری در مقیاس بین‌المللی.

• در مواردی که ارزش داراییهای تجدید ارزیابی شده شدیداً کاهش یابد یا اسقاط و از رده خارج شوند، چنانچه مازاد تجدید ارزیابی به حساب سرمایه منتقل شده باشد، زیان حاصل باید در دوره وقوع به هزینه منظور شود. این امر، ارزیابی مدیریت دوره‌های مختلف را با نارسایی جدی مواجه خواهد ساخت.

• در صورتی که دارایی تجدید ارزیابی شده به فروش برسد مبلغی موهوم به حساب سرمایه منتقل شده است که هیچ مابه‌ازایی ندارد.

این نقص را می‌توان با تلقی حساب افزایش سرمایه (بر اثر تجدید ارزیابی) به عنوان اندوخته غیرقابل تقسیم و منظور نمودن آن در شمار حقوق صاحبان سرمایه بر طرف کرد. ضمن آن که می‌توان در هر دوره مالی به میزان

استهلاکی که از بابت مابه‌التفاوت تجدید ارزیابی به هزینه منظور می‌شود، طبق استانداردهای حسابداری مربوط، به حساب افزایش سرمایه برد.

۳- چنانچه مراد از افزودن عبارت «مشهود و غیر مشهود» به داراییهای ثابت، تجدید ارزیابی سرمایه‌گذارها باشد، مشکلات متعددی پدید خواهد آمد. زیرا، ارزیابی سرمایه‌گذارهای بلندمدت مقوله‌ای خاص است که در مقیاس بین‌المللی، ضوابط، استاندارد و راه کار به خصوص دارد.

۴- این قانون و آیین‌نامه مربوط، به الزاماتی چون اقلام مورد ارزیابی، انجام ارزیابی با مشارکت ارزیابان مستقل و مبنای قیمت‌گذاری عطف ندارد.

چنین مسائلی با ملزم کردن شرکتها به رعایت استاندارد حسابداری مربوط که در اجرای بند ۴ تبصره ۲ ماده واحده قانون تشکیل سازمان حسابرسی مصوب ۱۳۶۲ و بند ۷ ماده ۷ اساسنامه قانونی سازمان مصوب ۱۳۶۴ تدوین شده یا می‌شود، قابل برطرف کردن است.

### لایحه پیشنهادی تجدید ارزیابی داراییهای اشخاص حقوقی

در خرداد ماه ۱۳۸۰، دولت لایحه‌ای را به مجلس شورای اسلامی تقدیم کرد<sup>۶۷</sup> که طبق آن اشخاص حقوقی با رعایت ضوابط مقرر، مجاز به تجدید ارزیابی داراییهای خود می‌باشند. اهم موارد مندرج در این لایحه پیشنهادی در زیر ارائه و ایرادها و نقایص هر یک براساس ضوابط متعارف در جهان و استانداردهای حسابداری مربوط بیان می‌شود.

**هدف کلی از تجدید ارزیابی:** ثبت ارزش اقلام داراییهای ثابت موجود به قیمت‌های روز و محاسبه استهلاك داراییهای استهلاك پذیر به قیمت‌های تجدید ارزیابی و در نتیجه کاهش نرخ برابری ریال و افزایش میزان تورم بر جریان سرمایه‌گذاری و تنظیم بازار.

**ایراد وارده:** هدف از تجدید ارزیابی قاعده‌تاً بهبود دادن اطلاعات مالی برای تصمیم‌گیرهای آگاهانه اقتصادی است و هدفهای عریض و طولی چون تنظیم بازار که در بالا گفته شده است با تجدید ارزیابی به دست نمی‌آید.

**هدف عملی از تجدید ارزیابی:** طبق مواد ۳

و ۵ لایحه، حذف زیان سنواتی و افزایش سرمایه‌شترکتها و اشخاص حقوقی از محل اضافه ارزش داراییها.

**ایراد وارده:** تجدید ارزیابی، انتساب ارزشهای جاری به داراییهای موجود است و از آن چیزی به دست نمی‌آید که زیانهای وارده را جبران کند یا سرمایه پرداخت شده را افزایش دهد. افزایش سرمایه قاعداً تنها از محل اندوخته‌ها و سود تقسیم نشده و یا سرمایه‌گذاری مجدد صاحبان سرمایه، شامل صرف سهام، ممکن است.

**موسسات مجاز به تجدید ارزیابی:** در عنوان لایحه اشخاص حقوقی به‌طور اعم ذکر شده است اما در ماده ۱ کلیه شرکتهای، اعم از دولتی و غیردولتی اجازه یافته‌اند که داراییهای استهلاک‌پذیر و همچنین زمین و سرمایه خود در سایر شرکتهای ارزیابی کنند. احکام مندرج در مواد ۲، ۳ و ۴ نیز به شرکتهای عطف دارد. ماده ۵ اشخاص حقوقی دارای سرمایه‌گذاری در سایر شرکتهای را مجاز کرده است که ارزش اسمی سهام یا سهم‌الشرکه‌ای که با اجرای عملیات تجدید ارزیابی در شرکتهای سرمایه‌پذیر به آنها تعلق گرفته است به مصرف جبران زیان سنواتی و افزایش سرمایه برسانند.

**ایرادهای وارده:** این موضوع با نارساییهای زیر مواجه است:

**۱- ابهام در به‌کارگیری اصطلاحات:** عنوان قانون، کلیه اشخاص حقوقی را در بر می‌گیرد حال آنکه مواد آن، شرکتهای را مجاز به تجدید ارزیابی کرده است نه کلیه اشخاص حقوقی. سایر اشخاص حقوقی فقط مجاز شده‌اند که آنچه از تجدید ارزیابی شرکتهای سرمایه‌پذیر به آنها تعلق می‌گیرد را تحت شرایطی صرف افزایش سرمایه خود کنند.

**۲- گستره تجدید ارزیابی:** کلیه شرکتهای اعم از دولتی و خصوصی و شرکتهای خصوصی اعم از شرکتهای ضمانتی (تضامنی، نسبی و مختلط) و شرکتهای سرمایه (با مسئولیت محدود و سهامی عام و خاص) و شرکتهای تعاونی به‌موجب این قانون مجاز به تجدید ارزیابی می‌باشند. این موضوع، ضمن مشکل یا ناممکن کردن کنترل اجرا، با اشکالات زیر مواجه است:

• شرکتهای صد درصد دولتی به موجب ماده ۶۲ قانون برنامه سوم و آیین‌نامه اجرایی آن

مجاز شده‌اند که داراییهای ثابت خود را در دوران برنامه سوم توسعه، یکبار مورد تجدید ارزیابی قرار دهند. اگر چه در ماده ۱۰ داراییهای بانکها و سایر شرکتهایی که براساس مقررات مربوط ظرف ده سال قبل از تاریخ تصویب قانون مورد تجدید ارزیابی قرار گرفته‌اند، خارج از شمول این قانون شده است ولی شرکتهای مزبور در صورتی که بخواهند طبق ماده ۶۲ قانون برنامه در دوران برنامه، تجدید ارزیابی کنند با دو دسته مقررات متفاوت مواجه خواهند شد.

• در مورد شرکتهای ضمانتی که تعداد شرکا معدود است، شرکا از ارزش جاری داراییهای خود مطلعند و صورتهای مالی خود را به دیگران ارائه نمی‌کنند، تجدید ارزیابی داراییها اصولاً فایده‌ای ندارد.

• اجرای درست تجدید ارزیابی در شرکتهای کوچک، اعم از سهامی خاص، با مسئولیت محدود و تعاونیهای روستایی عملاً میسر نخواهد شد.

در این مورد خاص بهتر بود که قلمرو این لایحه به شرکتهای سهامی عام و شرکتهای دولتی منحصر می‌شد و شرکتهای صد درصد دولتی، یا از شمول این لایحه مستثنی می‌شدند و یا ماده ۶۲ قانون برنامه در این لایحه صراحتاً لغو می‌گردید.

**داراییهای مورد تجدید ارزیابی:** ماده ۱ لایحه، شرکتهای را مجاز می‌کند که داراییهای استهلاک‌پذیر طبق قانون مالیاتهای مستقیم و همچنین زمین و سرمایه خود در سایر شرکتهای را ارزیابی کنند.

**ایراد وارده:** در این لایحه، تجدید ارزیابی داراییهای ثابت نامشهود استهلاک‌ناپذیر، از جمله مهمترین آنها که سرقلی محل است مجاز نشده است. حال آنکه در برخی از موسسه‌ها نظیر فروشگاههای زنجیره‌ای و بانکها، سرقلی محل، بخش عمده‌ای از داراییهای ثابت را تشکیل می‌دهد.

**مازاد تجدید ارزیابی:** در ماده ۱ لایحه، مقرر شده که مازاد ارزیابی تحت عنوان حساب اندوخته تجدید ارزیابی در دفاتر ثبت شود و در ماده ۳ مقرر شده که اضافه ارزش داراییها پس از کسر مالیات و در صورت وجود زیان سنواتی، پس از کسر زیان مذکور، ظرف مدت یک سال با

حفظ سهم قبلی مشارکت سهامداران و شرکاء با رعایت مفاد قانون تجارت به سرمایه شرکت اضافه شود.

**ایراد وارده:** مهمترین نقص لایحه پیشنهادی نحوه برخورد با مازاد تجدید ارزیابی است. فارغ از این که مازاد مزبور منبعی نیست که بتواند زیان انباشته را جبران یا سرمایه پرداخت شده را افزایش دهد، مشکلات متعدد زیر از احکام مربوط به آن پدید می‌آید:

**۱- طبق ماده ۱۵۷ قانون اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب اسفند ۱۳۴۷، سرمایه شرکت (سهامی) را می‌توان از طریق صدور سهام جدید افزایش داد.** طبق ماده ۱۵۸ مبلغ اسمی سهام جدید باید از طریق (۱) پرداخت مبلغ اسمی سهم به نقد (۲) تبدیل مطالبات نقدی حال شده اشخاص از شرکت (۳) انتقال سود تقسیم نشده یا اندوخته یا عواید حاصله از اضافه ارزش سهام جدید (صرف سهام)، و (۴) تبدیل اوراق قرضه به سهام تادیه شود. ملاحظه می‌شود که مازاد تجدید ارزیابی در شمار طرق فوق قرار نمی‌گیرد مگر آنکه در نظر باشد که با استفاده نادرست از اصطلاح اندوخته تجدید ارزیابی، در شمار طرق ۳ قرار گیرد.

**۲- حفظ سهم قبلی مشارکت سهامداران در افزایش سرمایه ناشی از انتقال مازاد تجدید ارزیابی به سرمایه، لاقلاً در مورد شرکتهای سهامی پذیرفته شده در بورس عملی نیست؛ زیرا، سهام شرکت از زمانی که تجدید ارزیابی انجام می‌شود تا زمانی که می‌تواند به سرمایه منتقل شود (مهلت یکساله) می‌تواند مورد نقل و انتقالات متعددی قرار می‌گیرد. این موضوع، علاوه بر ایجاد اشکالات متعدد در اداره امور شرکتها می‌تواند زمینه سوءاستفاده‌های کلان را هم فراهم سازد.**

**۳- انتقال مازاد تجدید ارزیابی به سرمایه طبق ماده ۳، در شرکتهای پذیرفته شده در بورس موجب می‌شود که تغییرات متعددی در ارزش بازار سهام پدید آید و گاه بازار را با مشکلات پیچیده‌ای مواجه کند. برای مثال، فرض می‌شود که تجدید ارزیابی منجر به مازادی معادل دو برابر سرمایه ثبت شده شرکتی بشود. اگر این مازاد به سرمایه منتقل شود تعداد سهام سه برابر خواهد شد. حال اگر قیمت سهام در بازار مثلاً ۲۶۰۰ ریال باشد قیمت آن در**

بورس به زیر قیمت اسمی (۱۰۰۰ ریال) تنزل خواهد کرد و بدیهی است که چنین وقایعی بازار سرمایه را با اشکالات عمده‌ای مواجه خواهد کرد.

۴- پوشانیدن زیان انباشته و افزایش صوری سرمایه پرداخت شده، کیفیت اطلاعات مالی را تضعیف و تصمیم‌گیریها و قضاوت‌های آگاهانه را دشوارتر می‌کند.

۵- در مواردی که ارزش جاری داراییهای تجدید ارزیابی شده شدیداً کاهش یابد، یا اسقاط و از رده خارج شوند؛ چنانچه مازاد تجدید ارزیابی به حساب سرمایه منتقل شده باشد، زیان حاصل باید در دوره وقوع شناسایی و به هزینه منظور شود. این امر، ارزیابی مدیریت دوره‌های مختلف را با نارسایی جدی مواجه خواهد ساخت.

۶- در صورتی که دارایی تجدید ارزیابی شده به فروش برسد مبلغی موهوم به حساب سرمایه منتقل شده است که هیچ مابه‌ازایی ندارد.

**مالیات بر مازاد تجدید ارزیابی:** طبق ماده ۲ لایحه پیشنهادی اضافه ارزش ناشی از تجدید ارزیابی در مورد داراییهای استهلاک‌پذیر، مشمول مالیات مقطوع به نرخ ۱۵ درصد و در مورد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و نیز شرکت‌های مشمول اصل ۴۴ قانون اساسی به نرخ ۱۰ درصد می‌باشد. این مالیات به اقساط مساوی ده ساله خواهد بود و از اولین سال پس از زمانی که عملیات تجدید ارزیابی در دفاتر ثبت می‌شود، می‌بایستی پرداخت شود.

**ایراد وارده:** به‌طوری که گفته شد، تجدید ارزیابی، عایدی یا منبع دیگری را برای شرکت تجدید ارزیابی شده فراهم نمی‌آورد که مشمول مالیات شود و وضعیت مالی واقعی شرکت تجدید ارزیابی شده، قبل و بعد از تجدید ارزیابی یکسان است. به‌نظر می‌رسد که هدف از برقراری این مالیات، جبران کاهش مالیات بر درآمد ناشی از افزایش هزینه استهلاک داراییهای استهلاک‌پذیر شرکت‌ها به قیمت‌های جاری باشد. اگر چنین است، معلوم نیست که چرا به صراحت و با صداقت، تمام یا بخشی از مابه‌التفاوت هزینه استهلاک به قیمت‌های ارزیابی به‌عنوان هزینه غیرقابل قبول از لحاظ مالیاتی محسوب نشده است. علاوه بر این، این حکم اشکالاتی را در اخذ مالیات از

شرکت‌های زیان‌ده پدید می‌آورد. برای مثال، در شرکتی که زیان قابل توجهی دارد اگر مابه‌التفاوت هزینه استهلاک به عنوان هزینه غیرقابل قبول قلمداد شود باز هم زیان خواهد داشت و مشمول مالیات بر درآمد نخواهد بود. حال آنکه طبق مقررات این ماده باید مالیاتی معادل ۱۰ درصد مازاد تجدید ارزیابی داراییهای استهلاک‌پذیر بپردازد.

**انتقال ارزش سهام ناشی از تجدید ارزیابی به شرکت سرمایه‌گذار:** ماده ۵ لایحه پیشنهادی مقرر می‌دارد اشخاص حقوقی که دارای سرمایه‌گذاری در سایر شرکت‌ها می‌باشند، مکلفند معادل ارزش اسمی سهام یا سهم‌الشرکه‌ای را که با اجرای عملیات تجدید ارزیابی در شرکت‌های سرمایه‌پذیر به آنها تعلق گرفته است، در حساب اندوخته تجدید ارزیابی ثبت کنند و ظرف یک سال به ترتیب به مصرف جبران زیان سنواتی و افزایش سرمایه بپردازند.

**ایراد وارده:** اولاً، این حکم مغایر ضوابط مندرج در استانداردهای حسابداری سرمایه‌گذارها می‌باشد<sup>۶۸</sup> که انعکاس سرمایه‌گذارها را به بهای تمام‌شده، مبلغ تجدید ارزیابی<sup>۶۹</sup> یا به روش ارزش ویژه<sup>۷۰</sup> مجاز شناخته است. ثانیاً، انتقال ارزش اسمی سهام ناشی از تجدید ارزیابی شرکت‌های سرمایه‌پذیری که در بورس پذیرفته شده‌اند به شرکت‌های سرمایه‌گذار می‌تواند اطلاعات مربوط به سرمایه‌گذارها را مخدوش کند. برای مثال فرض شود که بر اثر تجدید ارزیابی یک شرکت پذیرفته شده در بورس، تعداد سهام شرکت سرمایه‌گذار با ارزش اسمی ۱۰۰۰ ریال، سه برابر شود. با فرض آنکه قیمت بازار این سهم قبل از تجدید ارزیابی ۲۶۰۰ ریال باشد، بعد از افزایش تعداد سهام بر اثر انتقال مازاد به سرمایه، به حدود ۹۰۰ ریال تنزل خواهد کرد. این امر، علاوه بر این که بازار سهام را با مشکل مواجه خواهد کرد موجب می‌شود که ارزش ثبت شده سرمایه‌گذاری شرکت سرمایه‌گذار، ۱۰ درصد از ارزش بازار آن بیشتر باشد.

**موارد مهم ذکر نشده:** لایحه پیشنهادی به موضوعات مهمی چون مبانی قیمت‌گذاری، نحوه ارزیابی و استفاده از ارزیابان مستقل پرداخته است.

## جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

بررسی انجام شده در مورد قوانین و مقررات و تجارب تجدید ارزیابی در ایران حاکی از آن است که:

• **هدف اصلی از تجدید ارزیابی داراییها در هیچ موردی بهبود کیفیت اطلاعات مالی برای تصمیم‌گیری آگاهانه‌تر نبوده است.** قوانین و مقررات و تجدید ارزیابیهای انجام شده هدفیابی چون افزایش سرمایه، پوشانیدن زیان انباشته، افزایش بهای تولیدات، فروش سهام شرکت‌ها به قیمتی بالاتر را دنبال کرده است.

• **مراجع تصویب قوانین و مقررات، قواعد و ضوابط متعارف در جهان در مورد تجدید ارزیابی داراییهای ثابت را نادیده گرفته‌اند؛ و ضوابط کلی و استانداردهای حسابداری متداول در هیچ یک از تجدید ارزیابیهای انجام شده به‌طور کامل یا نسبتاً کامل رعایت نشده است.**

• **در تجدید ارزیابیهای انجام شده مدیران دستگاهها از اختیارات و اقتداری برخوردار بوده‌اند که آنها را قادر ساخته است مبانی قیمت‌گذاری را تعیین و ارزیابان را خود انتخاب کنند و اطلاعات مالی را در جهت نیل به هدفهای مورد نظر شکل دهند.**

### منابع:

#### الف) قوانین:

- ۱. قانون برنامه اول توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، مصوب ۱۳۶۸/۱۱/۱۱
- ۲. قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، مصوب ۱۳۷۹/۱۱/۱۷
- ۳. قانون تجارت ۱۳۱۱
- ۴. قانون اصلاح قسمتی از قانون تجارت در مورد شرکت‌های سهامی، مصوب ۱۳۴۷
- ۵. قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۴۵ و اصلاحیه‌های بعدی
- ۶. قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۶۶، مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳
- ۷. قانون اصلاح مواد از قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷
- ۸. قانون معافیت مالیاتی درآمد حاصل از تجدید ارزیابی بانکهای کشور، مصوب ۱۳۷۰/۹/۳۰
- ۹. قانون تشکیل سازمان حسابرسی، مصوب ۱۳۶۴
- ۱۰. اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی، مصوب ۱۳۶۲
- ۱۱. لایحه تجدید ارزیابی داراییهای اشخاص حقوقی، مصوب جلسه مورخ ۱۳۸۰/۳/۱۳ هیئت‌وزیران، ارسال به مجلس شورای اسلامی

#### ب) آیین‌نامه‌ها و دستورالعملها:

- ۱. آیین‌نامه اجرایی ماده ۶۲ قانون برنامه سوم ، تصویب‌نامه شماره ۱۴۸۳۳/ت/۲۳۹۶۳ هـ - ۴/۶/۱۳۸۱ هیئت‌وزیران



2002

International Accounting Standard, IAS 38 (1998), **Intangible Assets**, IASB, London: 2002

International Accounting Standard, IAS 39 (Revised 2000), **Financial Instruments: Recognition and Measurement**, IASB, London: 2002

### Financial Accounting Standards Board, FASB (USA):

Statement of Financial Accounting Standard, SFAS 33, **Financial Reporting and Changing Prices**, FASB, Stanford Con.: 1979

### کتابها و مقالات:

#### به زبان فارسی:

- تیموری، حبیب‌اله، **حسابداری تغییر قیمتها**، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، تهران: ۱۳۷۳
- علی‌مدد، مصطفی، **نگاهی به مبانی نظری، ضرورتها و الزامات تجدید ارزیابی داراییها**، حسابداری برق شماره‌های ۱۹، ۲۰، ۲۱، بهار، تابستان و پاییز ۱۳۷۸
- کمیته مقررات بانکی، **توافق بال**، ترجمه دایره بررسی کشورها و بانکهای خارجی، بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، تهران: ۱۳۷۸
- موسوی، ابراهیم، **ملاحظات در مورد تجدید ارزیابی داراییهای ثابت شرکتهای تابع وزارت نیرو**، حسابداری برق، شماره ۲۱-۲۲، پاییز ۱۳۷۸

#### به زبان انگلیسی:

- KPMG, **The Companies Acts 1985 and 1989, Accounting and Related Requirements**, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, London: 1998
- Republic of Turkey, **Basic Tax Concessions Granted to Investors**, www.romturkonline.com/english/chp8.htm
- Richards C. (editor), **GAAP 2002, UK Financial Reporting and Accounting**, Deloitte & Touche and abg Professional Information, London: 2002
- Riahi- Belkaoui, A., **Accounting Theory**, 4th. Ed., Thomson Learning, 2000
- World Bank, Industry and Energy Division, **The I.R. Iran Capital Markets and Financial Institutions**, Volume 1, W.B., 1994

#### پانوشتها:

- کوششی مستمر برای هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری مربوط به تجدید ارزیابی در سراسر جهان در جریان است که وضع استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۶ مهمترین نمود آن است. علاوه بر این، برخی از کشورهایی که داراییهای ثابت خود را تجدید ارزیابی می‌کنند اقداماتی را برای همسان‌سازی ضوابط اجرای تجدید ارزیابی در دست اجرا دارند. نگاه کنید به: Accounting Standards Board (UK); **Inside Track 29** (Oct. 2001) and **Inside Track 31** (Apr. 2002) [www.asb.org.uk/publication/it](http://www.asb.org.uk/publication/it)
- Current Value Accounting
- برای مطالعه در این مورد نگاه کنید به: Riahi-Belkaoui, A., **Accounting Theory**, 4th. Ed., Thomson Learning, 2000, pp.386-414
- Purchasing Power Accounting

اصلاحیه آیین‌نامه اجرایی ماده ۶۲، تصویب‌نامه شماره ۳۸۷۰۴/ت ۲۵۲۵۳ هـ ۱۳۸۰/۱۲/۲۵ هیئت‌وزیران

جدول استهلاك موضوع ماده ۱۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم ۱۳۶۶، تصویب‌نامه شماره ۴۴۹۸۰/ت ۱۳۶۸/۵/۵-۴۳۹

دستورالعمل اجرایی قانون معافیت مالیاتی درآمد حاصل از تجدید ارزیابی بانکهای کشور مصوب ۲۸/۱۳۷۰/شورای عالی بانکها و اصلاحیه مورخ ۲/۱۳۷۱/آن

تصویب‌نامه شماره ۷۰۶۲/ت ۱۴۷۲۲ مورخ ۱۳۷۱/۹/۹ در مورد مستثنی شدن شرکتهای آب و برق از تبصره ۱۰ جدول استهلاك موضوع قانون مالیاتهای مستقیم

مصوبه مورخ ۱۳۷۲/۴/۳۱ مجمع عمومی مشترک شرکتهای آب و برق منطقه‌ای و در مورد تجدید ارزیابی داراییهای شرکتهای مذکور

دستورالعمل تجدید ارزیابی داراییهای شرکتهای تابعه وزارت نیرو مورخ ۹۹

### انتشارات مراجع حرفه‌ای مسابداری:

#### سازمان حسابرسی:

- کمیته فنی، استاندارد حسابداری شماره ۱۱، **حسابداری داراییهای ثابت مشهود**، ۱۳۸۰
- کمیته فنی، استاندارد حسابداری شماره ۱۵، **حسابداری سرمایه‌گذارها**، ۱۳۸۰
- هیئت تدوین استانداردها، **مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران**، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، ۱۳۷۶

#### مراجع فارسی:

Accounting Standards Board (India):

AS 10, **Accounting for Fixed Assets**, Institute of Chartered Accountants of India, [www.icai.org](http://www.icai.org)

Accounting Standards Board, ASB (UK):

- ASB Publications, **Inside Track** (Jan. 2000), **Inside Track 29** (Oct 2001) and **Inside Track 31** (Apr. 2002) [www.asb.org.uk/publication/it](http://www.asb.org.uk/publication/it)
- Financial Reporting Standard, FRS 10 (1997), **Goodwill and Intangible Assets**, ASB, London: 2002
- Financial Reporting Standard, FRS 15 (1999), **Tangible Fixed Assets**, ASB, London: 2002
- Financial Reporting Standard, FRS 19 (2000), **Deferred Tax**, ASB, London: 2002

Australian Accounting Standards Board:

AAS 10, **Accounting for Fixed Assets** [www.aasb.com.au](http://www.aasb.com.au)

International Accounting Standards Board, IASB:

- International Accounting Standard, IAS 15 (reformatted 1994), **Information Reflecting the Effects of Changing Prices**, IASB, London: 2002
- International Accounting Standard, IAS 16 (Revised 1998), **Property, Plant and Equipment**, IASB, London: 2002
- International Accounting Standard, IAS 28 (Revised 2000), **Accounting for Investments in Associates**, IASB, London

برای مطالعه در این مورد نگاه کنید به ماخذ زیر:

- Ibid, pp. 419-438
- International Accounting Standards Board, IAS 15 (reformatted 1994), **Information Reflecting the Effects of Changing Prices**, IASB, London: 2001.
- Financial Accounting Standards Board (USA), SFAS 33, **Financial Reporting and Changing Prices**, FASB, Stanford Con.: 1979
- تیموری، حبیب‌اله، **حسابداری تغییر قیمتها**، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، تهران: ۱۳۷۳

۴- Irrelevant

۵- Reliability

۶- Comparability

۷- Fair Value

۸- International Accounting Standards Board, IAS 16 (Revised 1998), **Property, Plant and Equipment**, IASB, London, par 29, and Accounting Standards Board (UK), FRS 15 (1999), **Tangible Fixed Assets**, ASB, London, par. 53

۹- Relevancy

در حسابداری اطلاعاتی مربوط محسوب می‌شود که نتایج ارزیابی مخاطبین یا استفاده‌کنندگان را نسبت به نتایج وقایع گذشته و حال و یا انتظارات آنان را در مورد رویدادهای آتی تأیید، تعدیل یا رد کند و از این طریق در تصمیمات مخاطبین برای انجام یک عمل یا خودداری از آن موثر افتد. نگاه کنید به:

هیئت تدوین استانداردها، **مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران**، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، تهران: ۱۳۷۶، بندهای ۹۳-۹۲

۱۰- در ایران استاندارد زیر در هماهنگی با استاندارد بین‌المللی حسابداری مربوط به تصویب رسیده است: کمیته فنی سازمان حسابرسی، استاندارد حسابداری شماره ۱۱، **حسابداری داراییهای ثابت مشهود**، سازمان حسابرسی، تهران: ۱۳۸۰

۱۱- IAS 16, par. 35 & FRS 15, par. 62 و استاندارد ۱۱، بند ۲۶

۱۲- IAS 16, pars. 34 & 36 & FRS 15, pars. 42 & 61

و استاندارد ۱۱، بند ۲۵ در موارد استثنایی که تعیین قیمت جاری یک قلم دارایی ناممکن باشد می‌توان از تجدید ارزیابی آن قلم خودداری کرد. نگاه کنید به:

Richards C. (editor), **GAAP 2002, UK Financial Reporting and Accounting**, Deloitte & Touche and abg Professional Information, London: 2002, par. 14.97

۱۳- Accounting Standards Board (UK), FRS 10 (1997), **Goodwill and Intangible Assets**, ASB, London, par. 45

۱۴- International Accounting Standards Board, IAS 38 (1998), **Intangible Assets**, IASB, London: 2001

۱۵- UK GAAP 2002, par. 15.32 and Companies Act, Sch. 31(3)

۱۶- IASs., Glossary

۱۷- Existing Use Value (EUV)

۱۸- Depreciated Replacement Cost

۱۹- IAS 16, par. 30 & FRS 15, par. 53

۲۰- Recoverable Amount

۲۱- FRS 15, par. 32

۲۲- Qualified Valuers

۲۳- FRS 15, par. 48

به تصویب وزرای امور اقتصادی و دارایی و نیرو می‌رسد خواهد بود”

۵۸- تبصره ماده ۱۰ به موجب تصویب نامه ۷۰۶۲/ت ۱۴۷۲۲ اصلاح و به موجب آن “منابع تجدید ارزیابی داراییهای ثابت شرکتهای دولتی تابعه وزارت نیرو از تاریخ ۱۳۷۲/۱/۱ برای یکبار از شمول حکم این تبصره مستثنی” شد

۵۹- تجدید ارزیابی مزبور در سال ۱۳۷۸ از لحاظ رعایت استانداردهای حسابداری مورد ارزیابی اجمالی قرار گرفت و گزارش آن در مآخذ زیر آمده است:

ابراهیم موسوی، **ملاحظات در مورد تجدید ارزیابی داراییهای ثابت شرکتهای تابعه وزارت نیرو**، حسابداری برق، شماره ۲۲، پاییز ۱۳۷۸

۶۰- همان مآخذ، بند ۶  
۶۱- دستورالعمل تجدید ارزیابی داراییهای شرکتهای صنعت آب و برق، مصوب؟؟، بند ۷

۶۲- موسوی، همان مآخذ، بندهای ۲ و ۹

۶۳- دستورالعمل تجدید ارزیابی بند ۸

۶۴- مصوب ۱۳۷۹/۱/۱۷

۶۵- تصویب نامه شماره ۱۴۸۳۳/ت/۲۳۹۶۳ هـ مورخ ۱۳۸۰/۴/۶

۶۶- تصویب نامه شماره ۳۸۷۰۴/ت/۲۵۲۵۳ هـ مورخ ۱۳۸۰/۱۲/۱۲

۶۷- لایحه تجدید ارزیابی داراییهای اشخاص حقوقی مصوب جلسه مورخ ۱۳۸۰/۳/۱۳ هیئت وزیران که طی نامه شماره ۱۳۸۰/۴/۳-۱۷۶۱۸/۹۹۱۴ ریاست جمهور به مجلس شورای اسلامی تقدیم شده است

۶۸- استانداردهای بین المللی حسابداری شماره ۲۸ و ۳۹، سه روش، بهای تمام شده، ارزش ویژه و ارزش متعارف (عادلانه) را در تجدید ارزیابی برای حسابداری سرمایه گذارها مجاز شناخته است. نگاه کنید به:

International Accounting Standards Board, IAS 28 (Revised 2000), **Accounting for Investments in Associates**, par. 12, and IAS 39 (Revised 2000), **Financial Instruments: Recognition and Measurement**, IASB, 2002

۶۹- کمیته فنی، استاندارد حسابداری شماره ۱۵، **حسابداری سرمایه گذارها**، سازمان حسابرسی، ۱۳۸۰، بند ۳۴

۷۰- Equity Method

۲۴- FRS 15, par. 49

۲۵- FRS 15, par. 51

۲۶- Frequency

۲۷- FRS 15, par. 44

۲۸- IAS 16, par. 32

۲۹- در برخی از کشورها نظیر ترکیه که تغییرات قیمت‌های نسبی بسیار شدید است، تجدید ارزیابی از طریق اعمال شاخص قیمت‌ها انجام می‌گیرد. در این صورت، تجدید ارزیابی سالانه نیز امکان پذیر شده است.

۳۰- IAS 16, par. 32 & FRS 15, par. 45

و استاندارد ۱۱ بند ۳۴

۳۱- IAS 16, par. 37 & FRS 15, par. 63

و استاندارد ۱۱، بند ۴۵

۳۲- IAS 16, par. 38 & FRS 15, par. 65

و استاندارد ۱۱، بند ۴۶

۳۳- استاندارد ۱۱، بند ۴۹

۳۴- FRS 16, par. 79

۳۵- IAS 16, pars. 49-52 & FRS 15, pars., 82 & 93-96

۳۶- Depreciable Amount

مابه‌التفاوت ارزش ثبت شده و ارزش اسقاط

۳۷- **The (UK) Company Acts 1985 & 89 Guide**, par. 2024 & UK GAAP, pars., 279-280

۳۸- Accounting Standard Board (UK), FRS 19 (2000), **Deferred Tax**, ASB, London, par 42

۳۹- Republic of Turkey, **Basic Tax Concessions Granted to Investors**

[www.romturkonline.com/English/chp8.htm](http://www.romturkonline.com/English/chp8.htm)

۴۰- شاید توهم ایجاد درآمد از تجدید ارزیابی از آنجا ناشی شده باشد که در بسیاری از کشورهای توسعه یافته برای اخذ مالیات بر ثروت، داراییهای اشخاص در مقاطعی ارزیابی مجدد می‌شوند.

۴۱- بند ۳۷-۴ سیاستهای برنامه، برنامه اول توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی مصوب ۱۳۶۸/۱۱/۱۱

۴۲- جدول استهلاك موضوع ماده ۱۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم ۱۳۶۶ مصوب هیئت وزیران به شماره ۴۴۹۸۰/ت ۴۳۹ مورخ ۱۳۶۸/۵/۵

۴۳- دستورالعمل اجرایی قانون معافیت مالیاتی درآمد حاصل از تجدید ارزیابی بانکهای کشور مصوب ۱۳۸۰/۸/۲۸ شورای عالی بانکها

۴۴- Basle Convention or Accord (1988)

۴۵- Base Capital or Tier 1

۴۶- کمیته مقررات بانکی، **توافق بال**، ترجمه دایره بررسی کشورها و بانکهای خارجی، بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، تهران: ۱۳۷۸، ضمیمه ۱، بند الف

۴۷- Supplementary Capital or Tier 2

۴۸- همانجا

۴۹- همانجا، بند ب

۵۰- Capital Adequacy

۵۱- به‌عنوان نمونه به گزارش زیر مراجعه کنید:

World Bank, Industry and Energy Division, **The I.R. Iran Capital Markets and Financial Institutions**, Volume 1, Pars., 4- 18- 4- 32, W.B., 1994

۵۲- دستورالعمل تبصره ماده ۳

۵۳- طبق تبصره ۱۰ جدول استهلاك موضوع ماده ۱۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم ۱۳۶۶

۵۴- تبصره ۳ ذیل جدول استهلاك “**استهلاك دارایی بانکها براساس ضوابطی که به موجب قانون بانکی و پولی کشور تعیین شده یا می‌شود پس از تصویب وزارت امور اقتصادی و دارایی قابل محاسبه خواهد بود**”

۵۵- مصوبه ۱۳۷۲/۴/۲۵ وزارت امور اقتصادی و دارایی

۵۶- تحقیقی در مورد تجدید ارزیابی داراییهای یکی از بانکها، در قالب رساله کارشناسی ارشد، توسط یکی از دانشجویان موسسه عالی بانکداری ایران در جریان است

۵۷- قسمت اخیر تبصره ۳ مزبور “**محاسبه استهلاك داراییهای شرکتهای آب و برق و براساس ضوابطی که**

شپوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
رتال جامع علوم انسانی