

تجدید ارزیابی دارایی‌ها؛ ابعاد و چالش‌های مالیاتی آن

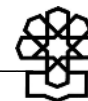
معاونت پژوهش‌های اقتصادی
دفتر: مطالعات بخش عمومی

کد موضوعی: ۲۳۰
شماره مسلسل: ۱۴۲۳۸
اردیبهشت‌ماه ۱۳۹۴

به نام خدا

فهرست مطالب

۱.....	چکیده
۲.....	مقدمه
۳.....	۱. ضرورت تجدید ارزیابی دارایی‌ها در اقتصادهایی با نرخ‌های تورم دو رقمی.....
۴.....	۲. آثار و تبعات عدم تجدید ارزیابی دارایی‌ها.....
۵.....	۳. آیا مازاد حاصل از تجدید ارزیابی دارایی، درآمد محسوب شده و می‌توان از آن مالیات گرفت؟.....
۶.....	۴. نحوه برخورد مالیاتی با تجدید ارزیابی دارایی‌ها در قوانین، مقررات و آیین‌نامه‌ها در ایران؛ چالش‌ها و مسائل موجود.....
۱۱.....	جمع‌بندی.....
۱۳.....	پیوست - گزیده‌ای از مطالعات انجام شده در زمینه تجدید ارزیابی دارایی‌ها.....
۱۴.....	منابع و مأخذ.....



تجدید ارزیابی دارایی‌ها؛ ابعاد و چالش‌های مالیاتی آن

چکیده

بر اساس اصل پنجاه و یکم قانون اساسی، هیچ مالیاتی وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون و موارد معافیت و تخفیف مالیاتی نیز به موجب قانون مشخص می‌شود، لذا مجلس شورای اسلامی عهده‌دار تعیین پایه مالیاتی و نرخ آن بوده و دولت، هیچ اختیاری در این زمینه ندارد. اما در چارچوب قوانین مصوب مجلس، تدوین آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی بر عهده دولت است که این آیین‌نامه‌ها تأثیر بسزایی در میزان بوروکراسی نظام مالیاتی و هزینه‌های تمکین مؤدیان دارد و حتی می‌تواند مقدار مالیات پرداختی ایشان را تحت تأثیر قرار دهد و از این کانال انگیزه‌های ایشان برای تولید و سرمایه‌گذاری را متأثر کند.

تجدید ارزیابی دارایی‌ها در اقتصادهایی که با افزایش قابل ملاحظه در سطح عمومی قیمت‌ها مواجهند از اهمیت زیادی برخوردار است زیرا موجب انعکاس ارزش روز دارایی‌های ثابت در حساب‌ها و دفاتر حسابداری، واقعی شدن صورت‌های مالی بنگاه‌ها خصوصاً نرخ بازده سرمایه و محاسبه ذخیره وجوه کافی برای جایگزینی دارایی ثابت در پایان عمر مفید آن خواهد شد. از این رو، اگر برنامه‌ریزان و سیاستگذاران اقتصادی، زمینه لازم برای انجام این مهم را فراهم نکنند و بنگاه‌های اقتصادی به هر دلیلی از انجام این کار طفره روند، لطمات جبران‌ناپذیری به تولید وارد خواهد شد.

یافته‌های این گزارش حاکی از آن است که هر چند از نظر قانونی، مازاد حاصل از تجدید ارزیابی دارایی به عنوان یک پایه مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم مطرح نشده است اما وضع آیین‌نامه‌های سخت‌گیرانه و محدودکننده در ایران موجب شده است که اولاً بنگاه‌ها به رغم ضرورت تجدید ارزیابی دارایی‌ها، هیچ تمایلی به انجام آن نداشته باشند و ثانیاً بنگاه‌هایی که در سنوات گذشته اقدام به تجدید ارزیابی دارایی‌ها نموده‌اند به دلایل متعدد، مشمول پرداخت مالیات‌های سنگین و ناعادلانه شوند و در اعتراض به این موضوع، در مراجع مختلف طرح شکایت کنند.

در راستای اصلاح کاستی‌های موجود، اخیراً دو اقدام اساسی صورت گرفته است؛ نخست آنکه هیئت وزیران به موجب مقرره‌های شماره ۱۱۰۶۷۹، ۱۱۰۶۸۲ و ۱۱۰۶۷۵ مورخ ۱۳۹۳/۱۱/۱؛ مواد و بندهایی از آیین‌نامه‌های اجرایی که مانع جدی بر سر راه تجدید ارزیابی دارایی‌ها بوده‌اند را اصلاح و یا حذف نموده است. دوم آنکه، در تبصره «۱» ماده (۱۴۹) لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم،

برخورد منطقی با موضوع مازاد حاصل از تجدید ارزیابی دارایی‌ها صورت گرفته و مسئله به صورت مبنایی حل شده است.

مقدمه

یکی از موضوعاتی که در سال‌های اخیر به‌طور مکرر در محافل کارشناسی و سیاستگذاری مطرح شده است و رد پای آن در نظام قانونگذاری کشور از برنامه سوم توسعه اقتصادی مشاهده شده و در سال‌های اخیر وارد بودجه سنواتی شده است، مسئله تجدید ارزیابی دارایی‌های بنگاه‌های اقتصادی و نحوه برخورد مالیاتی با مازاد حاصل از تجدید ارزیابی دارایی‌هاست. لذا به نظر می‌رسد، روشن کردن جنبه‌های مختلف این موضوع بتواند ضمن مرتفع نمودن مشکلات صاحبان کسب‌وکار، مسائل سازمان امور مالیاتی و نهادهای مربوطه را در رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی کاهش دهد. اهم پرسش‌های مربوط به تجدید ارزیابی دارایی‌ها را می‌توان در محورهای زیر دسته‌بندی کرد:

الف) منظور از تجدید ارزیابی دارایی‌ها چیست و چرا ضرورت دارد بنگاه‌های اقتصادی هر چند سال یکبار اقدام به این کار نمایند؟

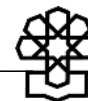
ب) اگر یک بنگاه اقتصادی به هر دلیلی اقدام به تجدید ارزیابی نکند، آیا در ادامه فعالیت خود با مشکلاتی مواجه می‌شود یا این عمل ارزش عملیاتی برای بنگاه ندارد؟

ج) آیا مازاد حاصل از تجدید ارزیابی دارایی‌ها را می‌توان درآمد تحقق یافته تلقی کرد. از نظر اقتصادی و حسابداری این مازاد چه حکمی دارد و آیا می‌توان آن را مشمول مالیات دانست؟

د) با توجه به اصل قانونی بودن مالیات‌ها، آیا براساس قانون مالیات‌های مستقیم مازاد حاصل از تجدید ارزیابی دارایی‌ها به عنوان یک پایه مالیاتی و درآمد مشمول مالیات شناسایی شده است و آیا اخذ مالیات از این مازاد وجهت قانونی دارد؟

ه) برخورد کنونی در کشور با مازاد حاصل از تجدید ارزیابی چیست و چه اشکالاتی بر آن وارد است و چگونه می‌توان اشکالات آن را مرتفع نمود؟

گزارش حاضر با هدف بررسی پرسش‌های فوق تدوین گردیده و اجمالاً حاوی این پیام است که اولاً برای ادامه حیات یک بنگاه در شرایط تورمی، تجدید ارزیابی دارایی‌های بنگاه از اهمّ ضروریات است، چه در غیر این صورت منابعی که باید برای جایگزینی ماشین‌آلات و سایر دارایی‌های ثابت بنگاه کنار گذاشته شود در قالب سود بین سهامداران توزیع می‌گردد؛ ثانیاً مازاد حاصل از تجدید ارزیابی نه از نظر اقتصادی و نه از نظر استانداردهای حسابداری درآمد تحقق یافته تلقی نمی‌گردد و بنابراین صحبت از اعطای معافیت به این درآمد اصالت علمی و کارشناسی ندارد؛ ثالثاً در قانون مالیات‌های مستقیم به درستی این مازاد به عنوان درآمد مشمول مالیات تلقی نگردیده است و قوانین برنامه توسعه



سوم و چهارم هم به درستی آن را مشمول مالیات ندانسته‌اند، اگرچه که حکم آنها محدود به شرکت‌های دولتی بود؛ رابعاً برخورد قوانین بودجه سنواتی در اعطای معافیت به این مازاد حاوی این پیام ناصحیح است که این مازاد درآمد تحقق یافته بنگاه است و مشمول مالیات می‌باشد و قانونگذار با نگاه حمایتی آن را معاف کرده است، حال آنکه این مازاد اساساً درآمد تحقق یافته نیست که مشمول مالیات یا معافیت باشد و خامساً آیین‌نامه‌های قبلی مربوط به اجرای احکام قانون بودجه حاوی مفادی موسع‌تر از حکم قانون است که برای بنگاه‌ها و دولت مشکلات قابل توجهی را ایجاد کرده است.

۱. ضرورت تجدید ارزیابی دارایی‌ها در اقتصادهایی با نرخ‌های تورم دو رقمی

اساساً ضرورت تجدید ارزیابی دارایی‌ها به اقتصادهایی بازمی‌گردد که سطح عمومی قیمت‌ها با نرخ‌های تورم دو رقمی در طول زمان در حال افزایش است. هنگامی که یک بنگاه تولیدی اقدام به خرید یک دارایی (مثلاً ساختمان، زمین، ماشین‌آلات و تجهیزات) می‌کند، قیمت خرید آن به‌عنوان قیمت دفتری، در دفاتر ثبت می‌شود که با ارزش واقعی آن دارایی در آن روز برابر است. در طی زمان و بسته به استهلاکی که برای انواع دارایی‌ها در نظر گرفته می‌شود، ارزش دفتری دارایی‌ها کاهش یافته تا به صفر می‌رسد. اما در اقتصادهایی که با تورم بالا مواجه هستند، درست است که ارزش دفتری دارایی‌ها به‌طور صوری کاهش می‌یابد، اما در دنیای واقعی ارزش این دارایی‌ها به‌مراتب بیش از ارزش‌های دفتری ثبت شده است.

برای نمونه فرض نمایید که بنگاه اقتصادی، اقدام به خرید یک واحد ساختمان اداری به ارزش ۲۰ میلیارد ریال می‌کند. در صورتی که فرض نماییم که این ساختمان، بیست‌ساله مستهلک می‌شود و روش استهلاک را هم مستقیم و با نرخ ثابت در نظر بگیریم در آن صورت، این بنگاه هر سال باید ۱ میلیارد ریال هزینه استهلاک برای این دارایی در نظر بگیرد و بدین ترتیب، ظرف مدت ۲۰ سال، هر ساله ۱ میلیارد ریال از ارزش دفتری این دارایی کاسته می‌شود و نهایتاً در پایان سال بیستم، ارزش دفتری آن به صفر می‌رسد. اما هنگامی که اقتصاد با نرخ‌های تورم دو رقمی مواجه است، ارزش واقعی دارایی از ارزش دفتری انحراف پیدا می‌کند. مثلاً ممکن است که در پایان سال دهم، ارزش دفتری ساختمان به ۱۰ میلیارد ریال کاهش یافته باشد اما ارزش واقعی این ساختمان ده‌ساله در بازار آن روز، ۳۰ میلیارد ریال باشد. در چنین شرایطی، اغلب کشورها اقدام به تجدید ارزیابی دارایی‌ها می‌کنند با این هدف که:

– اولاً دارایی‌های ثابت به بهای عادلانه بازار آنان در حساب‌ها و دفاتر حسابداری واحد تجاری ثبت

گردد.

- ثانیاً نرخ بازده سرمایه به کار گرفته شده در واحد تجاری، واقعی نشان داده شده و صورت‌های مالی بنگاه‌ها شفاف شود.

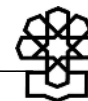
- ثالثاً ذخیره کافی برای جایگزینی دارایی‌های ثابت در پایان عمر مفید آنها کنار گذاشته شود. اگر بنگاه، دست به این کار نزند و محاسبه استهلاک بر مبنای بهای تمام شده تاریخی دارایی‌های ثابت صورت گیرد، سود واحد تجاری بیش از حد نشان داده خواهد شد و در نتیجه موجب پرداخت سودی (بیش از آنچه باید پرداخت شود) به سهامداران می‌شود.

در اینجا دو پرسش مهم مطرح می‌گردد. اولاً اگر بنگاه‌های اقتصادی در شرایط تورمی، اقدام به تجدید ارزیابی دارایی‌ها نکنند چه تبعاتی خواهد داشت؟ ثانیاً آیا مازاد حاصل از تجدید ارزیابی دارایی‌ها را باید درآمد تلقی نموده و مشمول مالیات کرد یا خیر؟ که در ادامه به بررسی آن خواهیم پرداخت.

۲. آثار و تبعات عدم تجدید ارزیابی دارایی‌ها

همان‌گونه که توضیح داده شد ارزش دفتری دارایی‌های ثابت مشهود در شرایط تورمی، منعکس‌کننده ارزش واقعی آنها نبوده و در چنین شرایطی، ارزش واقعی یا منصفانه دارایی‌های ثابت مشهود، بالاتر از ارزش دفتری است. در صورتی که برنامه‌ریزان و سیاستگذاران کشور (به‌ویژه در حوزه نظام مالیاتی)، زمینه‌های لازم را برای انجام این مهم، فراهم نکنند و بنگاه‌های اقتصادی، به هر دلیلی از انجام این کار طفره برونند، لطمات جبران‌ناپذیری به تولید وارد خواهد شد که در ادامه با ارائه مثالی ساده به تشریح آن می‌پردازیم.

برای نمونه، فرض کنید که یک واحد تجاری، اقدام به خرید ماشین‌آلات و تجهیزاتی به ارزش ۱۰ میلیارد ریال در سال ۱۳۸۵ کرده است و با فرض آنکه عمر مفید این ماشین‌آلات ۱۰ سال در نظر گرفته شده و به‌طور مستقیم و با نرخ ثابت ۱۰ درصد، مستهلک شوند، در آن صورت در پایان سال ۱۳۹۵ و با اتمام عمر مفید این تجهیزات، باید واحد تجاری اقدام به جایگزینی این ماشین‌آلات اسقاطی با ماشین‌آلات جدید کند، اما هنگامی که بنگاه وارد بازار شده و قصد خرید تجهیزات نو را دارد، ملاحظه می‌کند که قیمت این تجهیزات با یک تورم بالا به حدود ۱۰۰ میلیارد ریال افزایش یافته است. در اینجا پرسشی مطرح می‌شود که منابع مالی این جایگزینی از چه محلی باید تأمین شود؟ یکی از منابع تأمین مالی، ذخیره استهلاکی است که بنگاه در سنوات گذشته منظور کرده است و دقیقاً در همین نقطه است که تفاوت میان بنگاهی که اقدام به تجدید ارزیابی دارایی‌اش نموده و آن بنگاهی که این کار را انجام نداده است، مشخص می‌شود.



آن بنگاهی که تجدید ارزیابی دارایی انجام نداده است، هم‌اکنون یک ذخیره استهلاک ۱۰ میلیارد ریالی دارد و برای تأمین ۹۰ میلیارد ریال باقیمانده باید چاره‌ای بیاندیشد. یا باید دست به انتشار سهام بزند و یا باید از سیستم بانکی تسهیلات اخذ کند که هر دوی این روش‌های تأمین مالی، هزینه بالاتری را در مقایسه با استفاده از منابع داخلی برایش در پی خواهد داشت. وضعیت وقتی بدتر خواهد شد که بازار سرمایه و سیستم بانکی، این منابع را در اختیار تولیدکننده قرار ندهد و در این شرایط، ممکن است بنگاه، چاره‌ای جز تعطیلی نداشته باشد. اما اگر این بنگاه، با توجه به این شرایط تورمی، اقدام به تجدید ارزیابی دارایی‌ها در سال پنجم نموده بود، ارزش دفتری این دارایی پنج‌ساله از ۵ میلیارد ریال، مثلاً به ۴۰ میلیارد ریال افزایش می‌یافت و این بنگاه باید ۴۰ میلیارد ریال را طی ۵ سال باقیمانده مستهلک می‌کرد. بدین ترتیب، در پایان سال دهم که تصمیم به نوسازی تجهیزات می‌گرفت، ۴۵ میلیارد ریال ذخیره استهلاک داشت و وضعیتش به مراتب بهتر از حالت نخست بود که فقط ۱۰ میلیارد ریال ذخیره استهلاک داشت. بنابراین، کاملاً مشخص است که اگر بنگاه اقتصادی نسبت به تجدید ارزیابی دارایی ثابت اقدام نکند، ذخیره و وجوه کافی برای جایگزینی دارایی ثابت در پایان عمر مفید آنها نخواهد داشت و ممکن است با چالش‌های متعددی در تأمین مالی مواجه شود.

علاوه بر چالش فوق، عدم تجدید ارزیابی دارایی‌ها موجب غیرشفاف شدن صورت‌های مالی شرکت‌ها شده و نرخ بازده سرمایه نیز واقعی نخواهد بود. در واقع، هنگامی که تجدید ارزیابی دارایی‌ها انجام نمی‌شود، هزینه‌های استهلاک به‌طور واقعی در دفاتر ثبت نشده و همین موضوع سبب می‌شود تا سودهای شرکت‌ها و بنگاه‌های اقتصادی به‌طور غیرواقعی، بیش از حد نشان داده شود، لذا به هنگام تقسیم سود میان سهامداران، مبلغی بیش از آنچه که باید بین سهامداران توزیع می‌شود در حالی که این مبالغ باید به‌عنوان ذخیره استهلاک، کنار گذاشته می‌شد تا منبعی برای تأمین مالی جایگزینی دارایی ثابت مستهلک شده در پایان عمر مفید می‌گردید.

۳. آیا مازاد حاصل از تجدید ارزیابی دارایی، درآمد محسوب شده و می‌توان از آن مالیات گرفت؟

با تجدید ارزیابی دارایی‌ها در شرایط تورمی، ارزش دفتری دارایی‌های ثابت افزایش می‌یابد و مازادی برای واحدهای تجاری ایجاد می‌شود. سؤال این است که آیا این مازاد را می‌توان به‌عنوان درآمد تحقق‌یافته در نظر گرفت و از آن مالیات اخذ کرد؟ پاسخ به این پرسش منفی است و مازاد به وجود آمده از محل تجدید ارزیابی دارایی‌ها، صرفاً درآمدی است که تحقق نیافته است. لذا چگونه می‌توان بر درآمدی که هنوز تحقق نیافته است، مالیات وضع کرد؟ در بند «۳۹» استاندارد حسابداری شماره ۱۱

نیز آمده است که: «افزایش مبلغ دفتری یک دارایی ثابت مشهود در نتیجه تجدید ارزیابی آن، درآمد غیرعملیاتی تحقق نیافته ناشی از تجدید ارزیابی تلقی خواهد شد».

علاوه بر این، در قانون مالیات‌های مستقیم نیز شمول مالیات بر مازاد حاصل از تجدید ارزیابی دارایی‌ها به صراحت عنوان نشده است، لذا طبق اصل پنجاه و یکم قانون اساسی که عنوان می‌کند «هیچ مالیاتی وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون و موارد معافیت و تخفیف مالیاتی هم به موجب قانون مشخص می‌شود»، اساساً از این مازاد نمی‌توان مالیات اخذ کرد یا آن را از پرداخت مالیات معاف کرد، زیرا هیچ پایه مالیاتی در قانون مالیات‌ها برای آن در نظر گرفته نشده است.

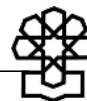
می‌توان با ارائه مثالی ساده، آثار و تبعات ناشی از احتساب مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها به عنوان درآمد و اخذ مالیات از آن را به طور شفاف تبیین کرد. فرض نمایید یک بنگاه اقتصادی، ساختمانی را به ارزش ۱ میلیارد ریال خریداری می‌کند. به دلیل شرایط تورمی، ۵ سال پس از خرید این دارایی، ارزش واقعی آن در بازار به ۵ میلیارد ریال افزایش یافته است. اگر بنگاه در راستای شفاف‌سازی صورت‌های مالی و نمایش نرخ بازدهی واقعی سرمایه، اقدام به تجدید ارزیابی دارایی نماید، ۴ میلیارد ریال مازاد برایش ایجاد می‌شود. در صورتی که سازمان مالیاتی، این مازاد را به عنوان درآمد تحقق یافته شناسایی کند، این بنگاه باید ۱ میلیارد ریال مالیات اضافی پرداخت نماید. در شرایطی فعلی که بنگاه‌های اقتصادی با مشکل کمبود نقدینگی مواجه هستند، به نظر می‌رسد که وضع چنین مالیاتی بر درآمدهایی که هنوز تحقق نیافته است، عادلانه و منصفانه نباشد.

در ادامه توضیح خواهیم داد که وضع مقررات سخت‌گیرانه و محدودکننده و آیین‌نامه‌های سخت‌گیرانه در ایران، چگونه موجب شده است که اولاً بنگاه‌ها به رغم ضرورت تجدید ارزیابی دارایی‌ها، هیچ تمایلی به انجام آن نداشته باشند و ثانیاً بنگاه‌هایی که در سنوات گذشته اقدام به تجدید ارزیابی دارایی‌ها نموده‌اند به دلایل متعدد، مشمول پرداخت مالیات‌های سنگین و ناعادلانه شده‌اند و در اعتراض به این برگه‌های تشخیص مالیاتی، در مراجع مختلف (دیوان عدالت اداری، مرکز عالی دادخواهی مالیاتی، هیئت دولت و ...) طرح شکایت کرده‌اند.

۴. نحوه برخورد مالیاتی با تجدید ارزیابی دارایی‌ها در قوانین، مقررات و آیین‌نامه‌ها در ایران؛ چالش‌ها و مسائل موجود

۴-۱. قوانین و مقررات مرتبط با تجدید ارزیابی دارایی‌ها و کاستی‌های آنها

طرح موضوع تجدید ارزیابی دارایی‌ها سابقه بیش از چهار دهه‌ای در اقتصاد ایران دارد که در ادامه به طور مختصر مورد بررسی قرار گرفته است:



- برای نخستین بار در تبصره «۶» ماده (۱۱۶) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۸/۱۲/۲۴ اشاره شد که: «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 سی‌وسه 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 است».

- در بند «ب» تبصره «۶» ماده (۱۱۶) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۴۵ مصوب سال ۱۳۵۱ نیز رویه مشابهی در پیش گرفته و ذکر شد: «افزایش بهای ناشی از ارزیابی مجدد ماشین‌آلات و ساختمان (به‌استثنای زمین) از مالیات معاف می‌باشد به شرط آنکه این افزایش در حساب سرمایه یا ذخایر منظور و از توزیع و تقسیم آن به عنوان سود خودداری شود».

- پس از آن در ماده (۱۴۳) مکرر اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۶۶ مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ ذکر شد که: «افزایش بهای ناشی از ارزیابی مجدد دارایی‌های شرکت‌هایی که بیش از ۵۰ درصد سرمایه آنها به‌طور مستقیم یا با واسطه متعلق به وزارتخانه‌ها، شرکت‌های دولتی و مؤسسات دولتی می‌باشد برای یکبار و تا سقف زیان سنواتی مندرج در صورت‌های مالی مصوب مجمع عمومی شرکت در طول اجرای قانون برنامه اول توسعه اقتصادی-اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران با رعایت شرایط زیر از پرداخت مالیات معاف خواهد بود.

الف) سهام شرکت در بورس پذیرفته شده یا حداکثر یکسال پس از زمانی که ارزیابی مذکور در دفاتر ثبت می‌گردد در بورس پذیرفته شود.

ب) زیان سنواتی از محل افزایش مذکور مستهلک شده باشد.

- براساس ماده واحده قانون معافیت مالیاتی درآمد حاصل از تجدید ارزیابی دارایی‌های بانک‌های کشور مصوب ۱۳۶۷/۸/۲۴؛ مبالغ حاصل ناشی از ارزیابی مجدد دارایی‌های موجود بانک‌های کشور از تاریخ تصویب این قانون برای یکبار از پرداخت مالیات معاف شده و تأکید شد که این مبالغ باید به حساب سرمایه بانک‌ها منظور گردد.

- مجمع عمومی مشترک شرکت‌های آب و برق منطقه‌ای، آب و برق خوزستان، مهندسی آب و فاضلاب کشور و توانیر در ۱۳۷۲/۴/۳۱ نیز ارزیابی مجدد دارایی‌های شرکت‌های مذکور را تصویب و مقرر کرد که دارایی‌های شرکت‌های مذکور طی 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 تأمین زیان سنواتی به حساب سرمایه شرکت‌ها» منظور شود.

– در ماده (۶۲) قانون برنامه سوم توسعه^۱ مصوب سال ۱۳۷۹ و پس از آن در بند «ک» ماده (۷) قانون برنامه چهارم توسعه^۲ مصوب سال ۱۳۸۳ تنفیذ شد که: «دارایی‌های ثابت شرکت‌های دولتی که صد درصد (۱۰۰٪) سهام آنها متعلق به دولت و یا متعلق به شرکت‌های دولتی مذکور هستند، یک بار مورد تجدید ارزیابی قرار گیرند. مبالغ حاصل از تجدید ارزیابی شرکت‌های دولتی یاد شده مشمول پرداخت مالیات بر درآمد و سایر انواع مالیات‌ها نشده و مبالغ حاصل باید حسب مورد به حساب افزایش سرمایه دولت و یا شرکت دولتی مربوط در شرکت‌های دولتی یاد شده منظور گردد». البته مجوزهای انجام تجدید ارزیابی دارایی اعطا شده که پیش‌تر به بانک‌ها و شرکت‌های تابعه وزارت نیرو اعطا شده بود صرفاً تمهیداتی برای شرکت‌های دولتی اندیشیده شده بود لکن هیچ حکمی درباره بخش خصوصی صادر نگردیده بود.

– نهایتاً به موجب جزء «ب» ماده (۷۸) قانون بودجه سال ۱۳۹۰^۳ بند «۳۹» قانون بودجه سال ۱۳۹۱^۴ بند «۴۸» قانون بودجه سال ۱۳۹۲^۵ و ماده (۱۷) قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی^۶ مصوب ۱۳۹۱، مجوز تجدید ارزیابی دارایی‌ها و منظور کردن مازاد آن به‌عنوان افزایش سرمایه به تولیدکنندگان، مدنظر سیاستگذاران قرار گرفت.

۱. به دولت اجازه داده می‌شود 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 بر درآمد 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. آیین‌نامه اجرایی این بند و چگونگی استهلاك دارایی‌های ثابت استهلاك‌پذیر تجدید ارزیابی شده، به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیئت وزیران خواهد رسید.

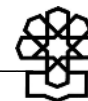
۲. مفاد ماده (۶۲) قانون برنامه سوم توسعه در مورد کلیه شرکت‌های دولتی از جمله شرکت‌هایی که صد درصد (۱۰۰٪) سهام آنها متعلق به دولت و شرکت‌های تابعه و وابسته به آنها و شرکت‌هایی که شمول قانون بر آنها مستلزم ذکر نام یا تصریح نام است نافذ بوده و در صورتی که تجدید ارزیابی دارایی‌های آنها مطابق ماده مزبور انجام شده باشد از زمان تجدید ارزیابی قابل اعمال در حساب‌های مربوط می‌باشد و شرکت‌هایی که تجدید ارزیابی آنها در دوران برنامه سوم توسعه میسر نشده باشد، مجازند تا آخر سال دوم برنامه چهارم توسعه برای یک بار طبق مفاد ماده فوق‌الذکر نسبت به تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت خود اقدام نمایند.

۳. افزایش سرمایه بنگاه‌های اقتصادی ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های آنها از شمول مالیات معاف است مشروط بر آنکه متعاقب آن به نسبت استهلاك دارایی مربوطه و یا در زمان فروش، مبنای محاسبه مالیات اصلاح گردد و بنگاه یاد شده طی پنج سال اخیر تجدید ارزیابی نشده باشد. آیین‌نامه اجرایی این بند توسط معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس‌جمهور و وزارت امور اقتصادی و دارایی و با همکاری وزارت صنعت، معدن و تجارت تهیه می‌شود و به تصویب هیئت‌وزیران می‌رسد.

۴. افزایش سرمایه بنگاه‌های اقتصادی ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های آنها، از شمول مالیات معاف است مشروط بر آنکه متعاقب آن به نسبت استهلاك دارایی مربوطه و یا در زمان فروش، مبنای محاسبه مالیات اصلاح گردد و بنگاه یاد شده طی پنج سال اخیر تجدید ارزیابی نشده باشد. آیین‌نامه اجرایی این بند از جمله شرکت‌های مشمول یا غیرمشمول موضوع این بند به تصویب هیئت‌وزیران می‌رسد.

۵. افزایش سرمایه بنگاه‌های اقتصادی ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های آنها، از شمول مالیات معاف است مشروط بر آنکه متعاقب آن به نسبت استهلاك دارایی مربوطه و یا در زمان فروش، مبنای محاسبه مالیات اصلاح گردد و بنگاه یاد شده طی پنج سال اخیر تجدید ارزیابی نشده باشد. آیین‌نامه اجرایی این بند از جمله شرکت‌های مشمول یا غیرمشمول موضوع این بند به تصویب هیئت‌وزیران می‌رسد.

۶. افزایش سرمایه بنگاه‌های اقتصادی ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های آنها، از تاریخ لازم‌الاجرا شدن این قانون به مدت پنج سال از شمول مالیات معاف است مشروط بر آنکه متعاقب آن به نسبت استهلاك دارایی مربوطه و یا در زمان فروش، مبنای محاسبه مالیات



نکته‌ای که در این سابقه قانونی وجود دارد آن است که در ماده (۶۲) قانون برنامه سوم و بند «ک» ماده (۷) قانون برنامه چهارم توسعه، به درستی گفته شده است که مبالغ حاصل از تجدید ارزیابی دارایی‌ها مشمول پرداخت مالیات بر درآمد و سایر انواع مالیات نمی‌شود. زیرا همان‌گونه که توضیح دادیم، مزاد حاصل از تجدید ارزیابی دارایی‌ها، درآمد تحقق نیافته است و چون پایه مالیاتی برای آن وجود ندارد، لذا بحث از شمولیت و معافیت مالیاتی، نادرست و اشتباه است. در این مواد ذکر شده است که بی‌آنکه هیچ مالیاتی از این مبالغ اخذ شود، شرکت‌های دولتی باید مزاد حاصله را به حساب افزایش سرمایه منظور نمایند.

اما در بند «ب» ماده (۷۸)، بند «۳۹» و بند «۴۸» قوانین بودجه سال‌های ۱۳۹۰، ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲، به اشتباه گفته شده است که افزایش سرمایه بنگاه‌های اقتصادی ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌ها از شمول مالیات معاف است. لذا یکی از برداشت‌های نادرست از مزاد تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت با توجه به توضیحات قبلی در اینجا رخ داده است.

البته در لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، ماده (۱۴۹) به‌طور کلی رویکرد یاد شده مورد اصلاح قرار گرفته و در تبصره «۱» ذیل این ماده، برخورد منطقی با این موضوع صورت گرفته است بدین نحو که «افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های اشخاص حقوقی با رعایت استانداردهای حسابداری مشمول پرداخت مالیات بر درآمد نیست و هزینه‌های استهلاک ناشی از افزایش تجدید ارزیابی نیز به‌عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نمی‌شود. در زمان فروش یا معاوضه دارایی‌های تجدید ارزیابی شده، مابه‌التفاوت قیمت فروش و ارزش دفتری بدون اعمال تجدید ارزیابی در محاسبه درآمد مشمول مالیات منظور می‌شود». لذا ملاحظه می‌شود که در این تبصره، به موضوع مشمول مالیات واقع نشدن تأکید شده است نه معافیت.

۲-۴. آیین‌نامه‌های سخت‌گیرانه در ارتباط با تجدید ارزیابی دارایی‌ها

برخورد ناصحیح مالیاتی با تجدید ارزیابی دارایی‌ها به قوانین ختم نمی‌شود و آیین‌نامه‌های تدوین شده نیز بر مشکلات و چالش‌های بنگاه‌های اقتصادی که تجدید ارزیابی دارایی‌ها را انجام داده‌اند، افزوده است. در قوانین بودجه سال‌های ۱۳۹۰، ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲ و قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی که مرتبط با موضوع تجدید ارزیابی دارایی‌هاست، استفاده از معافیت‌های مربوط به افزایش سرمایه از محل تجدید ارزیابی دارایی‌ها مشروط به دو موضوع است. اولاً به نسبت استهلاک دارایی مربوطه و یا در زمان فروش، مبنای محاسبه مالیات اصلاح گردد و ثانیاً بنگاه، طی ۵ سال گذشته تجدید ارزیابی نشده

اصلاح گردد و بنگاه یاد شده طی پنج سال اخیر تجدید ارزیابی نشده باشد. آیین‌نامه اجرایی این ماده به وسیله معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس‌جمهور و وزارت امور اقتصادی و دارایی با همکاری وزارت صنعت، معدن و تجارت تهیه می‌شود و حداکثر ۶ ماه از تاریخ لازم‌الاجرا شدن این قانون به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.

باشد. اما در آیین‌نامه‌های مصوب، شروطی برای استفاده از این معافیت وضع شده است که بسیار سخت‌گیرانه است و عملاً بنگاه‌های اقتصادی را با چالش مواجه کرده است که در ادامه به بررسی آیین‌نامه اجرایی جزء «ب» بند «۷۸» قانون بودجه سال ۱۳۹۰ و بندهایی که موسع‌تر از قانون است، می‌پردازیم.

– الزام به رعایت بندهای «۳۴» و «۳۵» استاندارد حسابداری شماره (۱۱): طبق ماده (۳) این آیین‌نامه، یکی از شروط اعطای معافیت مازاد حاصل از تجدید ارزیابی دارایی منوط به رعایت بندهای «۳۴» و «۳۵» استاندارد حسابداری شماره (۱۱) است. با توجه به بندهای «۳۴» و «۳۵» استانداردهای شماره (۱۱)، هرگاه یک قلم از دارایی‌های ثابت تجدید ارزیابی شود، ارزیابی تمام اقلام طبقه‌ای که دارایی مزبور در آن طبقه قرار دارد الزامی است. بررسی پرونده‌های کمیسیون اقتصاد در حوزه مالیات‌ها حاکی از آن است که وجود این بند در آیین‌نامه اجرایی نه تنها موسع‌تر از قانون است بلکه معضلاتی را برای بنگاه‌های تولیدی ایجاد کرده است. وجود این ماده بدین معناست که هنگامی که بنگاه می‌خواهد یک طبقه از دارایی‌های بنگاه اقتصادی را مثلاً ساختمان‌ها را تجدید ارزیابی نماید لازم است برای برخورداری از معافیت، تمام ساختمان‌ها را تجدید ارزیابی نماید. در صورتی که بنا به دلایلی و وجود معاذیری امکان تجدید ارزیابی حتی یک قلم از طبقه فوق وجود نداشته باشد مشمول مالیات سنگین خواهد بود، در صورتی که در قانون چنین الزامی وجود نداشته و حکم مزبور موسع‌تر از قانون می‌باشد.

– الزام به تعیین عمر مفید دارایی تجدید ارزیابی شده: به موجب ماده (۸) آیین‌نامه، بنگاه اقتصادی موظف است با مراجعه به کارشناس رسمی دادگستری، ضمن تجدید ارزیابی، عمر مفید دارایی را نیز تعیین کند. وضع چنین شرطی نه تنها هیچ انطباقی با قانون ندارد بلکه عملاً مداخله‌ای در ساختار مالی شرکت‌ها نیز می‌باشد.

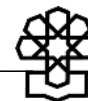
– الزام به اخذ تأییدیه سازمان حسابرسی یا یکی از مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و یا حسابدار رسمی: به موجب ماده (۱۰) آیین‌نامه مذکور، بنگاه‌های اقتصادی باید در سه مورد اقدام به اخذ تأییدیه نمایند که این موارد عبارتند از:

الف) اعلام نظر در مورد عدم تجدید ارزیابی دارایی‌ها در پنج سال قبل از سال ۱۳۹۰ (صرفاً برای سال تجدید ارزیابی)

ب) اظهار نظر در مورد صحت مبنای محاسبه استهلاک دارایی در هر دوره مالی تا دوره مالی منتهی به خروج دارایی.

ج) اظهار نظر در مورد صحت اصلاح مبنای محاسبه ارزش دارایی در زمان فروش.

اولاً در قانون، این موضوع اساساً مدنظر قرار نگرفته و ثانیاً وجود این ماده، عملاً به مانعی برای معافیت مؤدیان تبدیل شده است و صرفاً امتیازی برای جامعه حسابداران رسمی ایجاد کرده است. با



توجه به اینکه ادارات امور مالیاتی در رسیدگی و حسابرسی مالیاتی بنگاه‌های اقتصادی که مبادرت به تجدید ارزیابی نموده‌اند موارد مذکور در ماده (۱۰) را بررسی و اقدام مقتضی به عمل می‌آورند، لذا اعمال این ماده سبب تحمیل هزینه به مؤسسات می‌شود و ممکن است به دلیل عدم رعایت این بند و عدم ارائه به موقع تأییدیه، بنگاه از معافیت محروم گردد.

– محرومیت از معافیت مالیاتی به عنوان ضمانت اجرایی آیین‌نامه: براساس ماده (۱۱) آیین‌نامه، شرط استفاده از معافیت مالیاتی مربوط به مازاد حاصل از تجدید ارزیابی دارایی‌ها، رعایت تمامی بندهای آیین‌نامه ذکر شده است لذا ضمانت اجرایی این آیین‌نامه، قرار نگرفتن در شمول معافیت و اخذ مالیات از بنگاه است. از نظر اقتصادی، صحیح نیست که با ارتکاب هر خطایی توسط بنگاه در اجرای مفاد این آیین‌نامه، مازاد حاصل از تجدید ارزیابی درآمد را مشمول مالیات تلقی گردد. مثلاً عدم توفیق شرکت در ارائه گزارش موضوع بند «۱۰» در موعد مقرر موجب می‌شود که مازاد تجدید ارزیابی به درآمد تحقق یافته تبدیل گردد و مشمول مالیات شود. به نظر می‌رسد اجرای احکام این آیین‌نامه نتیجه‌ای جز تعطیل شدن برخی بنگاه‌ها در کوتاه‌مدت نخواهد داشت و در میان‌مدت، بر انگیزه بنگاه‌های اقتصادی برای تجدید ارزیابی تأثیر منفی خواهد گذاشت.

درواقع، آیین‌نامه‌های اجرایی عملاً محدودیت‌های بنگاه‌های اقتصادی را برای تجدید ارزیابی دارایی‌ها افزایش داده است و بنگاه‌هایی که در سنوات گذشته اقدام به این کار کرده‌اند، به دلیل عدم رعایت یکی از شروط ذکر شده در آیین‌نامه، مشمول مالیات‌های سنگین و قابل توجهی شده‌اند. همین امر سبب شده است که هیئت وزیران در راستای رفع چالش‌ها و موانع فوق‌الذکر در تاریخ ۱۳۹۳/۱۱/۱ اقدام به اصلاح آیین‌نامه‌های مرتبط با تجدید ارزیابی دارایی‌ها نماید و مقرره‌های ۱۱۰۶۷۵، ۱۱۰۶۷۹ و ۱۱۰۶۸۲ صادر شوند.

جمع‌بندی

تجدید ارزیابی دارایی‌ها و نحوه برخورد مالیاتی با مازاد حاصل از آن، از موضوعات مهمی است که در سال‌های اخیر در ایران مورد بررسی قرار گرفته است، اما از دیرباز در سایر کشورهای دنیا، بنگاه‌های اقتصادی به هنگام مواجهه با تورم‌های بالا اقدام به تجدید ارزیابی دارایی‌ها کرده‌اند. ثبت دارایی‌های ثابت به بهای عادلانه بازار در حساب‌ها و دفاتر حسابداری، واقعی نشان دادن نرخ بازده سرمایه و شفاف شدن صورت‌های مالی و در نظر گرفتن ذخیره وجوه کافی برای جایگزینی دارایی‌های ثابت در پایان عمر مفید آنها، از مهم‌ترین دلایل تجدید ارزیابی دارایی‌هاست، لکن در ایران، به دلیل برداشت‌های ناصحیحی که از مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها وجود دارد و قوانین و آیین‌نامه‌های محدودکننده‌ای که در این زمینه نگارش شده است، عمده بنگاه‌های اقتصادی از انجام تجدید ارزیابی طفره می‌روند و آنهایی که طی سنوات گذشته،

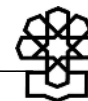
اقدام به این کار کرده‌اند هم‌اکنون با برگه‌های تشخیص مالیاتی مواجه هستند که عملاً توانایی پرداخت آن را ندارند. مهم‌ترین نتایج و یافته‌های این مطالعه بدین شرح هستند که:

۱. مازاد حاصل از تجدید ارزیابی دارایی‌ها، درآمد تحقق‌یافته نبوده و اساساً نباید مشمول مالیات گردند. همچنین چون تجدید ارزیابی دارایی‌ها، پایه مالیاتی ندارد لذا بحث از مشمول مالیات کردن یا اعطای معافیت به مازاد حاصل از تجدید ارزیابی دارایی‌ها، صحیح نیست. لکن قوانین و آیین‌نامه‌های اجرایی کشور در این حوزه براساس برداشت‌های نادرست از تجدید ارزیابی دارایی‌ها نگارش شده‌اند و عملاً مشکلات زیادی را برای بنگاه‌ها ایجاد کرده‌اند.

۲. در قوانین کشور معاف شدن افزایش سرمایه ناشی از مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها منوط به تأمین دو شرط شده است؛ نخست آنکه به نسبت استهلاك دارایی مربوطه و یا در زمان فروش، مبنای محاسبه مالیات اصلاح گردد و دوم بنگاه طی ۵ سال گذشته تجدید ارزیابی نشده باشد. اما در آیین‌نامه‌های نگارش شده، شروطی برای استفاده از این معافیت وضع شده است که سخت‌گیرانه است و عملاً بنگاه‌های اقتصادی را با چالش مواجه کرده است. الزام به رعایت بندهای «۳۴» و «۳۵» استاندارد حسابداری شماره (۱۱) و ارزیابی تمام اقلام طبقه‌ای که دارایی تجدید ارزیابی شده در آن طبقه قرار دارد، الزام به اخذ تأییدیه از سازمان حسابرسی و محرومیت از معافیت‌های مالیاتی به‌عنوان ضمانت اجرایی، از اهم موارد سخت‌گیرانه بودن آیین‌نامه اجرایی است که عملاً بسیاری از بنگاه‌های اقتصادی را درگیر کرده است.

۳. ذکر این نکته ضروری است که آیین‌نامه‌های اجرایی مرتبط با تجدید ارزیابی دارایی‌ها طبق مقرره‌های شماره ۱۱۰۶۷۹، ۱۱۰۶۸۲ و ۱۱۰۶۷۵ مورخ ۱۳۹۳/۱۱/۱ هیئت وزیران و در راستای مرتفع نمودن برخی بندهای محدودکننده و دست‌وپاگیر اصلاح شد.

۴. خاطرنشان می‌شود که در ماده (۱۴۹) لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، برخورد با «مازاد حاصل از تجدید ارزیابی دارایی‌ها» به‌طور کلی مورد اصلاح قرار گرفته و در تبصره «۱» ذیل این ماده، برخورد منطقی با این موضوع صورت گرفته است بدین نحو که «افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های اشخاص حقوقی با رعایت استانداردهای حسابداری مشمول پرداخت مالیات بر درآمد نیست و هزینه‌های استهلاك ناشی از افزایش تجدید ارزیابی نیز به‌عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نمی‌شود. در زمان فروش یا معاوضه دارایی‌های تجدید ارزیابی شده، مابه‌التفاوت قیمت فروش و ارزش دفتری بدون اعمال تجدید ارزیابی در محاسبه درآمد مشمول مالیات منظور می‌شود». لذا ملاحظه می‌شود که در این تبصره، به موضوع مشمول مالیات واقع نشدن تأکید شده است نه معافیت.



پیوست - گزیده‌ای از مطالعات انجام شده در زمینه تجدید ارزیابی دارایی‌ها

تجدید ارزیابی دارایی‌ها و مباحث مرتبط مالیاتی آن، از مهم‌ترین مباحث چندوجهی است که در فضای کنونی اقتصاد ایران، چالش‌های زیادی برای بخش‌های اقتصادی ایجاد کرده است، لکن مطالعات محدودی در این زمینه انجام گرفته است که خلاصه آن در جدول زیر ارائه شده است.

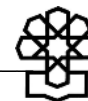
مطالعات داخلی صورت گرفته درباره تجدید ارزیابی دارایی‌ها

نویسندگان	نام مطالعه	توضیحات
خدمای پور و همکاران (۱۳۸۸)	«بررسی تأثیر تجدید ارزیابی دارایی شرکت‌ها بر افشای دارایی‌ها و مالیات بر درآمد شرکت‌ها»، فصلنامه مالیات، شماره هفتم، مسلسل ۵۵.	در این مقاله، تورم گسترده در جوامع مختلف و پیچیده‌تر شدن روش‌های تحلیل‌گری مالی و ارائه اطلاعات واقع‌گرایانه در فرآیند گزارشگری مالی، به‌عنوان ضرورت‌های اصلی تجدید ارزیابی دارایی‌ها معرفی شده است و پس از آن با استفاده از دو روش توصیفی از نوع همبستگی و پیمایشی، داده‌های صورت‌های مالی شرکت‌های زیرمجموعه سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران و سازمان توسعه و نوسازی معادن و صنایع معدنی ایران برای دوره زمانی ۱۳۸۰ و ۱۳۸۶ مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است و محققین به این نتیجه رسیده‌اند که ارتباط قوی و مؤثری بین تجدید ارزیابی دارایی‌ها و افشای دارایی‌ها وجود دارد و رابطه بین تجدید ارزیابی با مالیات بر درآمد شرکت‌ها، رابطه‌ای معکوس است.
رحمانی و حمیدی (۱۳۸۵)	«مبانی نظری و عملی تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت»، ماهنامه انجمن حسابداران خبره ایران، شماره ۱۷۶.	نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که 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 تمام شده تاریخی دارایی‌های ثابت گزارش شده در صورت‌های مالی از ارزش‌های جاری به‌عنوان بیان‌کننده واقعیت‌های اقتصادی به شدت فاصله بگیرند. 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 روش مجاز پذیرفته شده است.
علیمدد (۱۳۸۱)	«پژوهشی در ضوابط تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت در جهان و مقررات و تجارت تجدید ارزیابی در ایران»، فصلنامه تحلیل اطلاع‌رسانی پژوهشی سازمان حسابرسی، شماره ۱۶.	نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که هدف اصلی از تجدید ارزیابی دارایی‌ها در هیچ موردی، بهبود کیفیت اطلاعات مالی برای تصمیم‌گیری آگاهانه‌تر نبوده است و قوانین و مقررات تجدید ارزیابی انجام شده، هدف‌هایی چون افزایش سرمایه، پوشانیدن زیان انباشته، افزایش بهای تولیدات و فروش سهام شرکت‌ها به قیمتی بالاتر را دنبال کرده است.

نویسندگان	نام مطالعه	توضیحات
اجاق‌زاده (۱۳۷۶)	«تأثیر حسابداری به‌منظور گزارشگری مالی در شرایط تورمی و تأملی بر روش تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت»، رساله جهت اخذ درجه کارشناسی ارشد از دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.	نتیجه این تحقیق نشان می‌دهد که استفاده از روش تجدید ارزیابی دارایی‌های 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 فرآیند عملیات تکمیل گردیده‌اند، مشکلات عدیده‌ای مرتبط با تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت به وجود می‌آورند که اساساً نمی‌توانند به شفافیت و ارتقای صورت‌های مالی منجر گردند.

منابع و مأخذ

- آیین‌نامه اجرایی جزء «ب» ماده (۷۸) قانون بودجه سال ۱۳۹۰ کل کشور و اصلاحات بعدی آن.
- آیین‌نامه اجرایی بند «۳۹» قانون بودجه سال ۱۳۹۱ کل کشور و بند «۴۷» قانون بودجه سال ۱۳۹۲ کل کشور.
- تنفیذ آیین‌نامه اجرایی بند «۳۹» قانون بودجه سال ۱۳۹۱ کل کشور با اصلاحاتی به‌عنوان آیین‌نامه اجرایی ماده (۱۷) قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی در تأمین نیازهای کشور و تقویت آنها در امر صادرات و اصلاح ماده (۱۰۴) قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۹۱).
- توتونچی، سعید. «اظهارنظر کارشناسی درباره: لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم و اصلاحات مصوب آن، بندها و موارد ارجاعی از صحن علنی مجلس و برخی اصلاحات و الحاقات دیگر (ویرایش دوم)»، دفتر مطالعات برنامه و بودجه، مرکز پژوهش‌های مجلس، شماره مسلسل ۵-۱۲۷۸۶، شهریورماه ۱۳۹۳.
- استاندارد حسابداری شماره ۱۱.
- اجاق‌زاده، سیدعظیم. «تأثیر حسابداری به‌منظور گزارشگری مالی در شرایط تورمی و تأملی بر روش تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت»، رساله جهت اخذ درجه کارشناسی‌ارشد از دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، ۱۳۷۶.
- خدای‌پور، احمد؛ عبدالمهدی انصاری، و علی، نمازیان. «بررسی تأثیر تجدید ارزیابی دارایی شرکت‌ها بر افشای دارایی‌ها و مالیات بر درآمد شرکت‌ها»، فصلنامه مالیات، شماره هفتم، مسلسل ۵۵، ۱۳۸۸.
- رحمانی، علی و الهام حمیدی. «مبانی نظری و عملی تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت»، ماهنامه انجمن حسابداران خبره ایران، شماره ۱۷۶، ۱۳۸۵.
- علیمدد، مصطفی. «پژوهشی در ضوابط تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت در جهان و مقررات و تجارت تجدید ارزیابی در ایران»، فصلنامه تحلیل اطلاع‌رسانی پژوهشی سازمان حسابرسی، شماره ۱۶، ۱۳۸۱.
- قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۵۸/۸/۲۴.
- قانون اصلاح پاره‌ای مواد قانون مالیات‌های مستقیم مصوب (۱۳۴۵/۱۲/۲۸) و الحاق موادی به قانون مذکور مصوب ۱۳۴۸/۱۲/۲۴.
- قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سوم اسفندماه مجلس شورای اسلامی مصوب ۱۳۷۱/۲/۷.
- قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۹/۱/۱۷.
- قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۳/۶/۱۱.



۱۵. قانون بودجه کل کشور در سال‌های ۱۳۹۰، ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲.
۱۶. قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی در تأمین نیازهای کشور و تقویت آنها در امر صادرات مصوب ۱۳۹۱/۵/۱.
۱۷. ماده واحده قانون معافیت مالیاتی درآمد حاصل از تجدید ارزیابی دارایی‌های بانک مرکزی کشور مصوب ۱۳۶۷/۸/۲۴.



مرکز پژوهش‌ها
مجلس شورای اسلامی

شماره مسلسل: ۱۴۲۳۸

شناسنامه گزارش

عنوان گزارش: تجدید ارزیابی دارایی‌ها؛ ابعاد و چالش‌های مالیاتی آن

نام دفتر: مطالعات بخش عمومی (گروه مالیه عمومی).

تهیه و تدوین کنندگان: علی نصیری اقدام، احمد غفارزاده، پریسا مهاجری

اظهار نظر کننده: احمد زمانی

ناظر علمی: سعید تونچی ملکی

متقاضی: معاونت پژوهش‌های اقتصادی

ویراستار تخصصی: _____

ویراستار ادبی: _____

واژه‌های کلیدی:

۱. مالیات
۲. هزینه‌های قابل قبول مالیاتی
۳. تجدید ارزیابی
۴. دارایی‌های ثابت
۵. فضای کسب و کار



تاریخ انتشار: ۱۳۹۴/۲/۱۵