

بررسی تأثیر تجدید ارزیابی دارایی شرکت ها بر افشاری دارایی ها و مالیات بر درآمد شرکت ها

دکتر خدامی پور^۱

دکتر انصاری^۲

علی نمازیان^۳

تاریخ دریافت: ۸۸/۸/۹ تاریخ پذیرش: ۸۸/۸/۱۰

چکیده:

تورم گسترده در جوامع مختلف و پیچیده تر شدن روشاهای تحلیل گری مالی، همراه با نیازهای متنوع استفاده کنندگان داخلی و خارجی و به ویژه حساسیتهای مربوط به مراجع تصمیم گیرنده، ارائه اطلاعات واقع گرایانه در فرآیند گزارشگری مالی را ایجاب نموده است. تجدید ارزیابی دارایی های ثابت رویکردی است که خود نتیجه چنین تحولاتی محسوب می شود. هدف این پژوهش بررسی تأثیر تجدید ارزیابی دارایی شرکت ها بر افشاری دارایی ها و مالیات بردرآمد شرکت ها است. در انجام این تحقیق از دو روش توصیفی از نوع همبستگی و پیمایشی استفاده شده است. علاوه بر استفاده از پرسشنامه داده های مورد نیاز از صورت های مالی شرکت های زیر مجموعه سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران و سازمان توسعه و نوسازی معدن و صنایع معدنی ایران برای دوره زمانی ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۶ استخراج گردیده است. تجزیه و تحلیل نتایج تحقیق نشان دهنده آن است که در مجموع ارتباط قوی و مؤثری بین تجدید ارزیابی دارایی ها و افشاری دارایی ها وجود دارد، از طرف دیگر تجدید ارزیابی دارایی ها بر مالیات بر درآمد شرکت های مورد بررسی تأثیر گذاشته که البته رابطه تجدید ارزیابی با مالیات بردرآمد شرکت ها یک رابطه معکوس بوده است.

واژه های کلیدی:

تجدد ارزیابی - مبلغ تجدید ارزیابی - ارزش منصفانه لافشاء - مالیات سازش های تاریخی

^۱- استاد یار دانشگاه آزاد اسلامی بندر عباس

^۲- استاد یار دانشگاه آزاد اسلامی بندر عباس

^۳- کارشناس ارشد حسابداری

۱- مقدمه:

حسابداری به عنوان سیستم اطلاعاتی وظیفه 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 ارضاء نمودن نیازهای اطلاعاتی آنها گزارش می‌نمایند. نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان از اطلاعات مالی به دلیل تحولات سیاسی، اجتماعی، اقتصادی و اثرات آنها بر محیط فعالیت سازمان‌ها در حال تغییر و تبدیل می‌باشد. حسابداری نیز در جهت تأمین این نیازها، بدان سبب که اساساً سیستمی باز است و از برخی مؤلفه‌های پیرامونی خویش اثر پذیرفته و برخی از آنها مؤثر می‌باشد به ناچار در مبانی، اصول و استانداردهای گزارشگری و اندازه گیری تجدید نظر می‌نماید تا هدف نهایی حسابداری، یعنی تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان از خدمات حسابداری تحقق یابد (علیور، 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 تمام شده تاریخی دارایی‌های ثابت گزارش شده در صورت های مالی از ارزش‌های جاری به عنوان بیان کننده واقعیت‌های اقتصادی، به شدت فاصله بگیرند. برای حل این مسئله، انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری در بسیاری از کشورها مثل آمریکا، کانادا و انگلستان، راه کارهایی 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 (رحمانی، حمیدی، ۱۳۸۵).

۲- پیشینه تحقیق:

به لحاظ نظری، تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت تا حدودی در قلمرو نظریه حفظ سرمایه مادی قرار دارد. بر اساس این نظریه سود عبارت است از افزایش در سرمایه مادی در یک دوره از زمان. سرمایه در صورتی حفظ می‌گردد که ظرفیت بالقوه تولید کالا یا خدمات یک واحد، در طول یک دوره از زمان ثابت باقی بماند. از نظر حسابداری حفظ سرمایه مادی به معنی توانایی واحد در جایگزین کردن دارایی‌های اولیه خود با دارایی‌هایی از همان نوع یا همان کیفیت در انتهای دوره است. اگر چه حفظ سرمایه مادی

به معنی جایگزین کردن عملی دارایی ها محسوب نمی گردد، اما ارزش های جاری اقلام، در کل می تواند به عنوان جایگزینی مناسب برای سنجش توان تولید به کار رود. به این صورت با تجدید ارزیابی دارایی های ثابت در واقع بخشی از نظریه عنوان شده در اندازه گیری سود و ارزیابی صحیح تر کارآبی مؤسسه تحقیق یافته است (اقبال، ۱۳۸۳).

استاندارد حسابداری شماره ۱۲ انگلستان به این منظور تجدید ارزیابی دارایی های ثابت را پذیرفته و ترویج می نماید که اطلاعات مربوط تر و مفید تری را برای استفاده کنندگان صورت های مالی فراهم می آورد. در ادامه و تکمیل استاندارد مزبور در سال ۱۹۹۰ متن پیشنهاد شده که تجدید ارزیابی در استاندارد حسابداری دارایی های ثابت و استهلاک آنها را در شماره ۵۱ خود توسط هیأت تدوین استانداردهای حسابداری انگلستان منتشر کرد که علاوه بر تأکید بر شناختن تجدید ارزیابی دارایی های ثابت و سرمایه گذاری های بلند مدت به صورت طبقاتی شرایطی مفصل تر در مورد نحوه اجرای آن پیشنهاد نموده است. این متن مجددا در سال ۱۹۹۱ توسط همان هیأت مورد تجدید نظر قرار گرفت و تحت عنوان متن پیشنهادی گزارشگری مالی شماره ۱۷ منتشر شد. در این متن عنوان گردید در صورتی که روش تجدید ارزیابی به عنوان یک روش توسط شرکتی به کار گرفته شود، باید حداقل هر ۵ سال یکبار تکرار گردد. در این متن به سه مبنای برای تجدید ارزیابی دارایی ها اشاره شده است (علی مدد، ۱۳۷۸):

- ۱- ارزش بازار: در مورد دارایی های مازاد بر نیاز مؤسسه استفاده می شود.
- ۲- ارزش جایگزینی مستهلك شده: در مورد دارایی هایی با ماهیت اختصاصی نظیر ماشین آلات و تجهیزات استفاده می شود.
- ۳- ارزش مصرف کنونی: در مورد دارایی های غیر اختصاصی نظیر زمین و ساختمان استفاده می شود. علاوه بر موارد فوق قاعده کلی در مورد ارزش گذاری و انعکاس دارایی های ثابت در صورت های مالی، تعیین ارزش خالص بازیافتی آنهاست و چنانچه این ارزش ثبت شده کمتر باشد باید به این مبلغ تقلیل داده شود.

به لحاظ مراجع بین المللی حرفه ای حسابداری، استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۱۶ حسابداری اموال، ماشین آلات و تجهیزات که توسط کمیته بین المللی تدوین استانداردهای بین المللی حسابداری وضع و از اوائل سال ۱۹۸۳ قابل اجرا بوده است در بند های ۲۱ تا ۲۸ و بند های ۴۴ و ۴۹ ضمن پذیرش

تجدید ارزیابی دارایی های عنوان شده شرایطی را در مورد میانی قیمت گذاری، نحوه ارزیابی و چگونگی حسابداری دارایی های 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 تجدید نظر قرار گرفت و از ابتدای سال ۱۹۹۵ استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۱۶ اموال، ماشین آلات و تجهیزات لازم الاجرا شد (علی مدد، ۱۳۷۸).

تجدید ارزیابی دارایی های ثابت از سال ها قبل مورد توجه بوده و در این خصوص از دهه ۱۹۳۰ تا ۱۹۴۰ میلادی در تعدادی از کشورهای اروپایی از جمله بریتانیا، هلند، ایرلند، فرانسه، ایتالیا، اسپانیا و پرتغال و اغلب کشورهای مشترک المنافع و نیز استرالیا متناول بوده است. با کاهش نرخ تورم در دهه ۱۹۸۰ میلادی استفاده از روش تجدید ارزیابی دارایی ها کاهش یافته به طوری که تعدادی از شرکت ها و حتی شرکت های 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 ولز، ۱۹۹۴).

در ایران به کار گیری ارزش های جاری در ارزشیابی دارایی ها به منظور دسترسی به اطلاعات مربوط و مفید با استفاده از تجدید ارزیابی دارایی ها و منطبق با شرایط چهار گانه مندرج در استانداردهای حسابداری ایران ضرورتی اجتناب ناپذیر است. هدف گزارش های مالی تهیه اطلاعات صحیح و به موقعی است که اعتبار دهنده گان، سرمایه گذاران و دیگر ذینفعان از آن استفاده کرده اند تا تصمیمات اقتصادی صحیحی اتخاذ نمایند، از همین رو چگونگی و زمان تجدید ارزیابی دارایی ها از اهمیت خاصی برای استفاده کنندگان اطلاعات مالی برخوردار است. این موضوع یکی از موارد افساء دارایی ها بر اساس استاندارد شماره ۱۱ حسابداری ایران نیز می باشد.

در خارج از کشور تحقیقاتی در خصوص تجدید ارزیابی دارایی ها صورت گرفته است، از جمله بررسی دلایل و اثرات تجدید ارزیابی دارایی ها (چیا، ۱۹۹۵) و تجدید ارزیابی فرآیند حسابداری به منظور درک بهتر (الیوت و شاو، ۱۹۹۵)، انجام شده است، که نتایج این پژوهش ها نشان دهنده آن است که هدف اصلی تجدید ارزیابی بهبود کیفیت اطلاعات مالی برای تصمیم گیری آگاهانه تر است و منجر به ارتقاء کیفیت صورت های مالی می شوند. اما هر یک از این پژوهش ها با توجه به قوانین کشورهای خود برای شرکت های آنها مفید بوده است و قانون های تعیین یافته ای برای تمامی کشورها نمی باشد.

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 توسط مصطفی علیمدد در سال ۱۳۸۱ صورت گرفت. 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 هدفهایی چون افزایش سرمایه، پوشانیدن زیان انباشته، افزایش بهای تولیدات و فروش سهام شرکت ها به قیمتی بالاتر را دنبال کرده است.

تجدد ارزیابی دارایی های ثابت در دوران تورم و اثرات آن بر نتایج عملیات و وضعیت مالی شرکت ها توسط نقی بهرامفر در سال ۱۳۷۳ انجام گرفته 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) به تحقیق و پژوهش پرداخته 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 مسائلی برای موسسات دولتی، غیر دولتی و صنایع خاص، ۳- ضرورت اصلاح قانون.

تدابیر حسابداری به منظور گزارشگری مالی در شرایط تورمی و تاملی بر روی تجدید ارزیابی دارایی های ثابت توسط عظیم اجاق زاده در سال ۱۳۷۶ انجام گرفته است. نتیجه این تحقیق 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 مستنداتی که در فرآیند عملیات تکمیل گردیده اند، مشکلات عدیده مرتبط با ارزیابی دارایی های ثابت را به وجود می آورند که اساسا نمی توانند منجر به شفافیت و ارتقاء صورت های مالی گردند.

۳- بیان مسئله وفرضیه های تحقیق:

تجدد ارزیابی، جایگزینی ارزش های عادلانه دارایی های ثابت در تاریخ های تجدید ارزیابی به جای ارزش های تاریخی در صورت های مالی می باشد (اجاق زاده، ۱۳۷۶). در فرآیند تجدید ساختار شرکت ها، به دو دلیل ساختار مالی واحد های تولیدی تجدید ارزیابی می شوند. نخست زمانی است که به خاطر محاسبه نامناسب قیمت تمام شده، شرکت دچار زیان دهی می شود و دیگر این که زمانی ساختار مالی واحد ها مورد تجدید ارزیابی واقع می شوند که نرخ تورم در اقتصاد یک کشور دو رقمی بوده و سطح

عمومی قیمت کالا و خدمات دائما 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 بدھی‌ها و دارایی‌های شرکت‌ها مورد تجدید ارزیابی قرار گیرند.

در ایران از سال ۱۳۶۰ به بعد دارایی واحد‌های تولیدی به دلیل بسته شدن مرزهای سیاسی-تجاری، تحریم‌ها و محاصره اقتصادی و بروز جنگ تحمیلی، مورد بازسازی قرار نگرفت و بنگاه‌ها عمدتاً نتوانستند با انتقال تکنولوژی و خرید و نصب ماشین آلات جدید، سیستم‌های تولیدی خود را ارتقاء دهند. به همین دلیل در ایران پس از آیین نامه اجرایی ماده ۶۲ برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی دولت جمهوری اسلامی ایران مبنی بر مکلف شدن شرکت‌های دولتی به تجدید ارزیابی دارایی‌ها طی برنامه سوم توسعه، 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 می‌باشند (اقبال، ۱۳۸۵).

در این پژوهش به دنبال پاسخگوئی به این سوال خواهیم بود که آیا تجدید ارزیابی دارایی شرکت‌ها باعث افشاء مناسب اطلاعات درباره دارایی‌ها می‌شود؟ از سوی دیگر چون که تجدید ارزیابی دارایی‌ها پیامدهای 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 کلیه گروه‌های استفاده کننده از صورتهای مالی به ویژه سرمایه‌گذاران و مراجع مالیاتی را در امر تصمیم‌گیری یاری خواهد رساند.

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

فرضیه اصلی ۲: تجدید ارزیابی دارایی شرکتها در افشاء دارایی‌ها تاثیر دارد.

فرضیه فرعی ۱: بیان تاریخ مؤثر تجدید ارزیابی دارایی‌ها، افشاء اطلاعات صورتهای مالی را برای استفاده کنندگان افزایش می‌دهد.

فرضیه فرعی ۲: بیان استفاده از ارزیاب مستقل به منظور تجدید ارزیابی دارایی‌ها، افشاء اطلاعات صورتهای مالی را برای استفاده کنندگان افزایش می‌دهد.

فرضیه فرعی^۳: بیان روش‌های با اهمیت به کار رفته در برآورد ارزش منصفانه دارایی‌ها، افشاء اطلاعات صورتهای مالی را برای استفاده کنندگان افزایش می‌دهد.

فرضیه فرعی^۴: بیان میزان استفاده از قیمت‌های عینی در بازار فعل در تجدید ارزیابی دارایی‌ها، افشاء اطلاعات صورتهای مالی را برای استفاده کنندگان افزایش می‌دهد.

فرضیه فرعی^۵: بیان مبلغ دفتری هر طبقه از دارایی‌ها بر اساس بهای تمام شده با فرض عدم تجدید ارزیابی دارایی‌ها، افشاء اطلاعات صورتهای مالی را برای استفاده کنندگان افزایش می‌دهد.

فرضیه فرعی^۶: بیان مبلغ مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها و ذکر محدودیت تقسیم آن بین صاحبان سهام، افشاء اطلاعات صورتهای مالی را برای استفاده کنندگان افزایش می‌دهد.

فرضیه فرعی^۷: بیان دوره تناوب تجدید ارزیابی به تفکیک هر طبقه از دارایی‌ها، افشاء اطلاعات صورتهای مالی را برای استفاده کنندگان افزایش می‌دهد.

۴-روش تحقیق:

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

در این تحقیق با توجه به نوع فرضیه‌ها از ۲ روش تحقیق استفاده می‌شود، برای فرضیه اصلی^۱ از روش تحقیق توصیفی از نوع همبستگی استفاده می‌شود. هدف از این روش 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 داده اند مورد بررسی قرار دادیم. برای فرضیه اصلی^۲ و فرضیه‌های فرعی^۱ تا^۷، از روش تحقیق نوع پیمایشی استفاده شد تا عوامل مؤثر بر افشای اطلاعات را (بر اساس موارد هفت‌گانه افشای طبق استاندارد حسابداری ایران) توصیف نماییم به گونه‌ای که پرسشنامه‌های طراحی شده را به دو گروه مدیران (شامل: مدیرعامل، مدیرمالی و سرمایه‌گذار عضو هیأت مدیر) شرکت‌هایی که دارایی‌های خود را تجدید ارزیابی کرده اند و حسابرسان مستقل توزیع کرده و براساس استخراج از نتایج پرسش نامه‌ها و با استفاده از روش‌های آماری مناسب به بررسی آن نتایج پرداختیم. برای آن بخش از تحقیق که به صورت پرسش نامه‌ای بود، ابزار اندازه

گیری جهت کسب اعتبار ساختاری و محتوایی، مورد آزمون قرار گرفته است. همچنین جهت اطمینان از پایایی پرسشنامه از آزمون آلفای کرونباخ استفاده و مشخص گردیده است که پرسشنامه دارای پایایی بالا می باشد. از طرف دیگر از روایی پرسشنامه در جهت بررسی دقیق موضوع مورد مطالعه نیز به کمک متخصصین اطمینان لازم کسب شده است. از آنجایی که بیشتر شرکت های دولتی عمل تجدید ارزیابی دارایی ها را انجام داده اند، جامعه آماری این پژوهش برای فرضیه اصلی ۱ شرکت هایی که عمل تجدید ارزیابی دارایی ها را انجام داده بودند به عنوان جامعه آماری انتخاب شد، از آن جایی که بیشتر شرکت های دولتی عمل تجدید ارزیابی دارایی ها را انجام داده اند جامعه آماری این پژوهش به طور دقیق شرکت های زیر مجموعه سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران و سازمان توسعه و نوسازی معادن و صنایع معدنی ایران انتخاب شد که با توجه به استعلام صورت گرفته و نامه های ارسال شده از سازمان امور مالیاتی کشور به شماره های ۲۲۱/۹۸۶۰۶ و ۲۲۱/۹۸۶۰۸ در تاریخ ۱۳۸۷/۰۹/۳۰ برای آن سازمان-ها و دربی آن جواب آن سازمان ها به نامه سازمان امور مالیاتی کشور با شماره نامه های ۸۷/۴۳۸۳۳ تاریخ ۱۳۸۷/۱۰/۲۹ و ۲۵۹۳۵ به ترتیب از سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران و سازمان توسعه و نوسازی معادن و صنایع معدنی ایران جامعه آماری این پژوهش برای فرضیه اصلی ۱ شرکت های زیر تعیین شد:

سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران: ۱-شرکت بین المللی توسعه و مهندسی پارس پیدکو
۲-شرکت نوسازی صنایع ایران-۳-سازمان مدیریت صنعتی-۴-شرکت صدرا امید چاههار-۵-شرکت گسترش صنایع ریلی-۶-گروه ماشین سازی تبریز-۷-شرکت ماشین سازی لرستان-۸-شرکت بازرگانی 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^۴-شرکت ملی صنایع مس ایران، البته به دلیل حجم کم جامعه آماری تمام آن به عنوان نمونه انتخاب شد.

برای فرضیه اصلی ۲ و فرضیه های فرعی ۱تا ۷ جامعه آماری مورد نظر جامعه حسابرسان مستقل کشور با جمعیت ۱۶۰۰ نفر و مدیران شرکت های عنوان شده در بالا(شامل: مدیر عامل، مدیر مالی، و سرمایه گذار عضو هیأت 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 شدن که در مجموع ۳۳ نفر پرسش نامه ها را برگشت دادند ولی در گروه حسابرسان مستقل با توجه به جمعیت ۱۶۰۰ نفری و با استفاده از روش نمونه گیری تصادفی ساده ۳۱۰ حسابرس مستقل انتخاب شد که در مجموع ۲۲۵ پرسشنامه برگشت دادند.

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

۵- روش تجزیه و تحلیل داده ها:

با توجه به اطلاعات استخراج شده در این تحقیق روش های آماری مورد استفاده عبارتند از، ضریب همبستگی پیرسون برای فرضیه اصلی ۱، و برای فرضیه های فرعی ۱تا ۷ داده های مورد نیاز تحقیق از ۲۲۵ پرسشنامه اعضای حسابرسان مستقلو ۳۳ پرسش نامه مدیر عامل، مدیر مالی و سرمایه گذار عضو هیأت مدیره، که حاوی سؤالات مشخصات فردی و سؤالات مربوط به فرضیه های تحقیق می باشند، جمع آوری گردیده است، که با استفاده از جدول های فراوانی و نمودارهای ستونی، توصیفی از وضعیت شاخص های دموگرافیک و فرضیات تحقیق ارائه شده است. سپس جهت بررسی فرضیه های تحقیق و ارتباط آن ها با شاخص های دموگرافیک از آزمونهای دوچمله ای همراه نمودار میله ای، آزمون T همراه با نمودار جعبه ای برای مقایسه دو نمونه مستقل و آزمون ANOVA (تحلیل واریانس یک طرفه) همراه با نمودار جعبه ای برای مقایسه چند نمونه مستقل استفاده شده است.

۶- یافته های تحقیق:

با توجه به بررسی مشخصه های فردی افراد به این نتیجه ها رسیدیم:

- در هر دو گروه مدیران و حسابرسان مستقل افراد بالاتر از ۲۰ سال سابقه کار به نسبت افراد دیگر کمتر اعتقاد دارند که تجدید ارزیابی دارایی شرکت ها در افشاری دارایی ها تأثیر دارد.
- اعضای حسابرسان مستقل نسبت به مدیران بیشتر اعتقاد دارند که تجدید ارزیابی دارایی شرکت ها در افشاری دارایی ها تأثیر دارد.
- در هر دو گروه مدیران و حسابرسان مستقل رشته تحصیلی تأثیری در تجدید ارزیابی دارایی شرکت ها در افشاری دارایی ها ندارد.

۶-الویت بندی متغیر های تحقیق از نظر هر دو گروه:

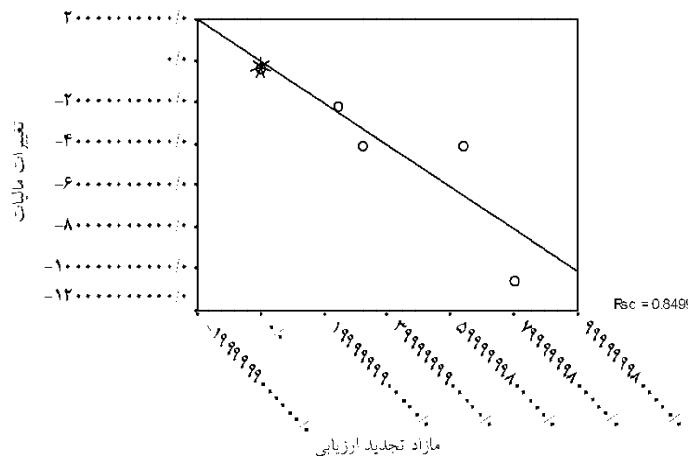
با توجه به تحلیل های آماری انجام گرفته، الویت بندی متغیر ها از نظر گروه مدیران، متغیر تجدید ارزیابی دارایی شرکت ها در رتبه اول، و متغیر های بیان دوره تنابوب تجدید ارزیابی دارایی ها، بیان روش های با اهمیت به کاررفته، بیان تاریخ مؤثر تجدید ارزیابی دارایی ها، بیان مبلغ دفتری هر طبقه از دارایی ها، بیان مبلغ مازاد تجدید ارزیابی دارایی ها، بیان ارزیاب مستقل و بیان میزان استفاده از قیمت های عینی در بازار فعال به ترتیب رتبه های ۲تا ۸ را در الویت بندی های خود درباره عمل تجدید ارزیابی قرار داده اند، در حالی که از نظر گروه حسابرسان مستقل، متغیر تجدید ارزیابی دارایی شرکت ها در رتبه اول، و متغیر های بیان تاریخ مؤثر تجدید ارزیابی دارایی ها، بیان مبلغ مازاد تجدید ارزیابی دارایی ها، بیان دوره تنابوب تجدید ارزیابی دارایی ها، بیان ارزیاب مستقل، بیان میزان استفاده از قیمت های عینی در بازار فعال، بیان مبلغ دفتری هر طبقه از دارایی ها و بیان روش های با اهمیت به کاررفته در برآورد ارزش منصفانه دارایی ها به ترتیب در رتبه های ۲تا ۸ قرار گرفته‌اند، با توجه به مقایسه الویت بندی های دو گروه مشاهده می گردد که، هر دو گروه حسابرسان مستقل و مدیران الویت اول خود را به متغیر تجدید ارزیابی دارایی شرکت ها داده اند که، نشان دهنده آن است که هر دو گروه براین موضوع که تجدید ارزیابی دارایی شرکت ها بر افشاری دارایی ها تأثیر دارد، تأکید می ورزند.

پس از آزمون فرضیه های تحقیق به نتایج زیر دست یافتم:

در بررسی فرضیه اصلی ابا عنوان بین تغییرات مبلغ مازاد تجدید ارزیابی دارائی ها و تغییرات در مالیات بر درآمد شرکت ها همبستگی وجود دارد، با توجه به تجزیه و تحلیل داده ها، مشخص شد که ضریب همبستگی پیرسون بین دو متغیر تغییرات مبلغ مازاد تجدید ارزیابی دارایی ها و تغییرات در مالیات بر درآمد شرکت ها برابر -0.922 و با توجه به جدول نمودار شماره ۱- مقدار (معنی داری) برابر $0.05 = \alpha$ می باشد، که کوچکتر از سطح معنی داری α است، و در نتیجه همین تغییرات مبلغ مازاد تجدید ارزیابی دارایی ها و تغییرات در مالیات بر درآمد شرکت ها یک رابطه معنی داری وجود دارد، که در ضمن منفی بودن ضرایب همبستگی و شبی خط برآش شده نشان از رابطه عکس بین این دو متغیر است.

جدول شماره ۱

تغییرات مبلغ مازاد تجدید ارزیابی دارایی ها				متغیر
نوع رابطه	وجود رابطه	پیرسون		آزمون
		تعداد	معنی داری	
عکس	دارد	11	0.000	-0.922



نمودار شماره ۱ (نمودار پراکنش بین تغییرات مبلغ مازاد تجدید ارزیابی دارایی ها و تغییرات در مالیات بر درآمد شرکت ها)

- در خصوص فرضیه اصلی ۲ با عنوان، تجدید ارزیابی دارایی شرکت ها در افشاری دارایی ها تاثیر دارد، با توجه به تجزیه و تحلیل داده ها از طریق آزمون دو جمله ای مشخص شد که مقدار(معنی داری) p به طور کلی برابر 0.000 و کوچک تر از سطح معنی داری $\alpha = 0.05$ است، همچنین به صورت مجزا برای هر دو گروه حسابرسان مستقل و مدیران با توجه به جدول شماره ۲ مقدار معنی داری p کوچک تر از $\alpha = 0.05$ است که در نتیجه می توان گفت تجدید ارزیابی دارایی شرکت ها در افشاری دارایی ها تأثیر دارد، در نتیجه می توان گفت تجدید ارزیابی دارایی شرکت ها در افشاری دارایی ها تأثیر دارد.

جدول شماره ۲

معنی داری	آماره z	احتمال مشاهده شده	درصد فراوانی	فراوانی	تجدد ارزیابی دارایی شرکت ها	
0.000	14.20	0.027	2.7	6	پایین	حسابرسان مستقل
		0.973	97.3	219	بالا	
		1.0	100.0	225	کل	
0.000	5.74	0	0	0	پایین	مدیر عامل، مدیر مالی و عضو هیات مدیره
		1.00	100.0	33	بالا	
		1.0	100.0	33	کل	
.../...	15/۳۲	./.۰۲۴	2/4	6	پایین	به طور کلی (مدیران و حسابرسان مستقل)
		./.۹۷۶	97/6	252	بالا	
		1/.۰	100/0	258	کل	

- در بررسی فرضیه فرعی ۱، با توجه به تجزیه و تحلیل داده های جدول شماره ۳ از طریق آزمون دو جمله ای مشخص شد که p - مقدار(معنی داری) چه به صورت کلی و چه به صورت تفکیک شده برای هر دو گروه برابر 0.000 و کوچک تر از سطح معنی داری $\alpha = 0.05$ است، در نتیجه می توان گفت بیان تاریخ مؤثر تجدید ارزیابی دارایی ها، افشاری اطلاعات صورت های مالی را برای استفاده کنندگان افزایش می دهد.

جدول شماره ۳

معنی داری	آماره z	احتمال مشاهده شده	درصد فراوانی	فراوانی	بیان تاریخ مؤثر تجدید ارزیابی دارایی ها	
0.000	14.73	0.9	0.9	2	پایین	حسابرسان مستقل
		0.991	99.1	223	بالا	
		1.0	100.0	225	کل	
0.000	3.66	0.182	18.2	6	پایین	مدیر عامل، مدیر مالی و عضو هیات مدیره
		0.818	81.8	27	بالا	
		1.0	100.0	33	کل	
.../...	15/-7	.-0.32	3/2	8	پایین	به طور کلی (مدیران و حسابرسان مستقل)
		.-968	96/8	250	بالا	
		100/0	100/0	258	کل	

-در بررسی فرضیه فرعی ۲ با توجه به تجزیه و تحلیل داده های جدول شماره ۴ از طریق آزمون دو جمله ای مشخص شد که p -مقدار(معنی داری) به طور کلی و در گروه حسابرسان مستقل برابر 0.000 و کوچک تر از سطح معنی داری $\alpha = 0.05$ است، در نتیجه می توان گفت بیان استفاده از ارزیاب مستقل به منظور تجدید ارزیابی دارایی ها، افشاگران اطلاعات صورت های مالی را برای استفاده کنندگان افزایش می دهد. ولی در گروه مدیران به دلیل بزرگ تر بودن مقدار معنی داری p -از $\alpha = 0.05$ مدیران اعتقادی به استفاده از ارزیاب مستقل به منظور تجدید ارزیابی دارایی ها، که سبب افشاگران بیشتر دارایی ها می شود، ندارند.

جدول شماره ۴

معنی داری	آماره z	احتمال مشاهده شده	درصد فراوانی	فراوانی	بیان استفاده از ارزیاب مستقل به منظور تجدید ارزیابی دارایی ها	
0.000	10.87	0.138	13.8	31	پایین	حسابرسان مستقل
		0.862	86.2	194	بالا	
		1.0	100.0	225	کل	
0.808	-0.87	0.576	57.6	19	پایین	مدیر عامل، مدیر مالی و عضو هیات مدیره
		0.424	42.4	14	بالا	
		1.0	100.0	33	کل	
.../...	9/-84	.-194	19/4	50	پایین	به طور کلی (مدیران و حسابرسان مستقل)
		.-806	80/6	208	بالا	
		1/0	100/0	100	کل	

-در بررسی فرضیه فرعی ۳ با توجه به تجزیه و تحلیل داده های جدول شماره ۵ از طریق آزمون دو جمله ای مشخص شد که p -مقدار(معنی داری) چه به صورت کلی و چه به صورت تفکیک شده برای هر دو گروه برابر 0.000 و کوچک تر از سطح معنی داری $\alpha = 0.05$ است، در نتیجه می توان گفت بیان روش های با اهمیت به کار رفته در برآورد ارزش منصفانه دارایی ها، افشاری اطلاعات صورت های مالی را برای استفاده کنندگان افزایش می دهد.

جدول شماره ۵

معنی داری	آماره Z	احتمال مشاهده شده	درصد فراوانی	فراوانی	بیان روش های با اهمیت به کار رفته در برآورد ارزش منصفانه دارایی ها	
0.000	13.67	0.44	4.4	10	پایین	حسابرسان مستقل
		0.956	95.6	215	بالا	
		1.0	100.0	225	کل	
0.000	4.00	0.152	15.2	5	پایین	مدیر عامل، مدیر مالی و عضو هیات مدیره
		0.848	84.8	28	بالا	
		1.0	100.0	33	کل	
./...	۱۴/۱۹	۰/۰۵۸	5/8	15	پایین	به طور کلی (مدیران و حسابرسان مستقل)
		۰/۹۴۲	94/2	243	بالا	
		۱/۰	100/0	258	کل	

-در بررسی فرضیه فرعی ۴ با توجه به تجزیه و تحلیل داده های جدول شماره ۶ از طریق آزمون دو جمله ای مشخص شد که p -مقدار(معنی داری) چه به صورت کلی و چه به صورت تفکیک شده برای هر دو گروه کوچک تر از سطح معنی داری $\alpha = 0.05$ است، در نتیجه می توان گفت بیان میزان استفاده از قیمت های عینی در بازار فعال در تجدید ارزیابی دارایی ها، افشاری اطلاعات صورت های مالی را برای استفاده کنندگان افزایش می دهد.

جدول شماره ۶

معنی داری	آماره ^z	احتمال مشاهده شده	درصد فراوانی	فراوانی	بررسی میزان استفاده از قیمت های عینی در بازار فعال در تجدید ارزیابی دارایی ها
./...	۱۲/۸۷	./۷۱	۷/۱	۱۶	پایین
		./۹۲۹	۹۲/۹	۲۰۹	بالا
		۱/۰	۱۰۰/۰	۲۲۵	کل
./۰۰۲	۲/۹۶	./۲۴۲	۲۴/۲	۸	پایین
		./۷۵۸	۷۵/۸	۲۵	بالا
		۱/۰	۱۰۰/۰	۳۳	کل
./...	۱۳/۰۷	./۰.۹۳	۹/۳	۲۴	پایین
		./۹۰۷	۹۰/۷	۲۳۴	بالا
		۱/۰	۱۰۰/۰	۲۵۸	کل

در بررسی فرضیه فرعی ۵ تجزیه و تحلیل داده های جدول شماره ۷ از طریق آزمون دو جمله ای مشخص شد که P - مقدار(معنی داری) چه به صورت کلی و چه به صورت تفکیک شده برای هر دو گروه برابر 0.000 و کوچک تر از سطح معنی داری $\alpha = 0.05$ است، در نتیجه می توان گفت بیان مبلغ دفتری هر طبقه از دارایی ها بر اساس بهای تمام شده با فرض عدم تجدید ارزیابی دارایی ها، افشاگران اطلاعات صورت های مالی را برای استفاده کنندگان افزایش می دهد.

جدول شماره ۷

معنی داری	آماره ^z	احتمال مشاهده شده	درصد فراوانی	فراوانی	بیان مبلغ دفتری هر طبقه از دارایی ها بر اساس بهای تمام شده با فرض عدم تجدید ارزیابی دارایی ها
0.000	13.27	0.58	5.8	۱۳	پایین
		0.942	94.2	212	بالا
		1.0	100.0	225	کل
0.000	4.35	0.121	12.1	۴	پایین
		0.879	87.9	29	بالا
		1.0	100.0	33	کل

معنی داری	آماره z	احتمال مشاهده شده	درصد فراوانی	فراوانی	بیان مبلغ دفتری هر طبقه از دارایی ها بر اساس بهای تمام شده با فرض عدم تجدید ارزیابی دارایی ها	مدیره
.000	۱۳/۹۵	.۰۰۶۶	۶/۶	۱۷	پایین	به طور کلی (مدیران و حسابرسان مستقل)
		.۹۳۴	۹۳/۴	۲۴۱	بالا	
		۱/۰	۱۰۰/۰	۲۵۸	کل	

- در بررسی فرضیه فرعی ۶ با توجه به تجزیه و تحلیل داده های جدول شماره ۸ از طریق آزمون دو جمله ای نشان می دهد که p -مقدار(معنی داری) چه به صورت کلی و چه به صورت تفکیک شده برای هر دو گروه برابر 0.000 و کوچک تر از سطح معنی داری $\alpha = 0.05$ است، در نتیجه می توان گفت بیان مبلغ مازاد تجدید ارزیابی دارایی ها و ذکر محدودیت تقسیم آن بین صاحبان سهام ، افشاری اطلاعات صورت های مالی را برای استفاده کنندگان افزایش می دهد.

جدول شماره ۸

معنی داری	آماره z	احتمال مشاهده شده	درصد فراوانی	فراوانی	بیان مبلغ مازاد تجدید ارزیابی دارایی ها و ذکر محدودیت تقسیم آن بین صاحبان سهام	حسابرسان مستقل
0.000	14.33	0.22	2.2	5	پایین	مدیر عامل، مدیر مالی و عضو هیأت مدیره
		0.978	97.8	220	بالا	
		1.0	100.0	225	کل	
0.000	3.66	0.182	18.2	6	پایین	مدیر عامل، مدیر مالی و عضو هیأت مدیره
		0.818	81.8	27	بالا	
		1.0	100.0	33	کل	
.000	14/69	.0/063	۶/۳	۱۱	پایین	به طور کلی (مدیران و حسابرسان مستقل)
		.۹۳۷	۹۳/۷	۲۴۷	بالا	
		۱/۰	۱۰۰/۰	۲۵۸	کل	

- در بررسی فرضیه فرعی ۷ با توجه به تجزیه و تحلیل داده های جدول شماره ۹ از طریق آزمون دو جمله ای مشخص شد که p -مقدار(معنی داری) چه به صورت کلی

وچه به صورت تفکیک شده برای هر دو گروه برابر $0/000$ و کوچک تر از سطح معنی داری $\alpha = 0.05$ است، در نتیجه می‌توان گفت بیان دوره تنابع تجدید ارزیابی به تفکیک هر طبقه از دارایی ها، افشا اطلاعات صورت های مالی را برای استفاده کنندگان افزایش می‌دهد.

جدول شماره ۹

معنی داری	آماره z	احتمال مشاهده شده	درصد فراوانی	فراوانی	بیان دوره تنابع تجدید ارزیابی به تفکیک هر طبقه از دارایی ها
0.000	13.00	0.67	6.7	15	پایین
		0.933	93.3	210	بالا
		1.0	100.0	225	کل
0.000	3.66	0.182	18.2	6	پایین
		0.818	81.8	27	بالا
		1.0	100.0	33	کل
.../...	1۳/۴۵	./.۹۲	۹/۲	۲۱	پایین
		./۹۱۸	۹۱/۸	۲۳۷	بالا
		۱/۰	۱۰۰/۰	۲۵۸	کل

نتیجه گیری:

- در این تحقیق این نتیجه به دست آمد که تعداد شرکت هایی که عمل تجدید ارزیابی دارایی ها را انجام داده اند کم بوده و محدود به شرکت های دولتی است. شاید عواملی از قبیل مالیات ناشی از تجدید ارزیابی دارایی ها سبب عدم استقبال شرکت های خصوصی از انجام تجدید ارزیابی دارایی ها باشد.
- با توجه به نتایج بدست آمده از تجزیه تحلیل داده ها می‌توان بیان نمود که تجدید ارزیابی دارایی ها به طور کلی سبب افشا این داده ها می‌شود همچنین تمامی متغیرهای به کاررفته براساس موارد هفت گانه افشا طبق استاندارد حسابداری ایران به جزء متغیر ارزیاب مستقل از طرف هر دو گروه حسابرسان مستقل و مدیران قابل قبول بوده که نشان از تأثیراتین متغیرها بر شفافیت صورت های مالی داد.
- با توجه به نتایج بدست آمده مشخص گردید که مدیران استفاده از ارزیاب مستقل را در تجدید ارزیابی دارایی ها سبب افشا بهتر دارایی ها 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 درجهت نیل به هدف‌های مورد نظر خودشکل دهند.

- با توجه به الیت بندی صورت گرفته در متغیر‌های تحقیق مشاهده می‌گردد که بیان تاریخ مؤثر تجدید ارزیابی دارایی‌ها از نظر حسابرسان مستقل در رتبه دوم اهمیت قرار دارد، حال آن که از نظر مدیران در رتبه چهارم می‌باشد.

- از طرف دیگر بیان دوره تنابع تجدید ارزیابی دارایی‌ها از نظر مدیران در رتبه دوم و از نظر حسابرسان مستقل در رتبه چهارم اهمیت قرار دارد.

- طبق قانون، تفاوت حاصل از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت شرکت‌های دولتی مشمول پرداخت مالیات بر درآمد و سایر مالیات‌ها نخواهند شد. از این رو شرکت‌های دولتی بدون نگرانی از عواقب مالیاتی تجدید ارزیابی، مبادرت به انجام آن نموده اند. پیشنهاد می‌گردد به منظور تسهیل فرآیند 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 ارتقا سطح گزارشگری مالی، و با توجه به شرایط تورمی کشور، نگاه خود را به مقوله تجدید ارزیابی دارایی‌ها تغییر دهند و به سوی انجام این امر گام ببرند.

منابع فارسی:

۱. عالیور، عزیز، ۱۳۶۶، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۷۶، ص: ۱-۳
۲. رحمانی، علی، حمیدی، الهام، مبانی نظری و عملی تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت، ماهنامه انجمان حسابداران خبره ایران، ۱۳۸۵، مهرماه، شماره ۱۷۶، ص: ۵۶-۶۳
۳. 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

۴. علیمدد، مصطفی، نگاهی به مبانی نظری ضرورتها و الزامات تجدید ارزیابی دارایی ها، حسابداری برق، ۱۳۷۸، شماره ۱۹، ص: ۵-۲
۵. علیمدد، مصطفی، نگاهی به مبانی نظری ضرورت ها و الزامات تجدید ارزیابی دارایی ها، حسابداری برق، ۱۳۷۸، شماره ۲۰، ص: ۹-۲
۶. علیمدد، مصطفی، نگاهی به مبانی نظری ضرورت ها و الزامات تجدید ارزیابی دارایی ها، حسابداری برق، ۱۳۷۸، شماره ۲۱ و ۲۲، ص: ۵-۲
۷. اJac زاده، سید عظیم، تأثیر حسابداری به منظور گزارشگری مالی در شرایط تورمی و تأملی بر روش تجدید ارزیابی دارایی های ثابت، رساله جهت اخذ درجه کارشناسی ارشد از دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، ۱۳۷۶
۸. اقبال، مریم، بررسی دیدگاه مدیران نسبت به شیوه تجدید ارزیابی دارایی ها، رساله جهت اخذ درجه کارشناسی ارشد از دانشگاه تهران، ۱۳۸۳
۹. بهرامفر، نقی، تجدید ارزیابی دارایی های ثابت در دوران تورم و اثرات آن بر نتایج عملیات وضعیت مالی شرکتها، رساله جهت اخذ درجه دکترا، دانشگاه تهران، ۱۳۷۳

منابع لاتین:

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

