

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

رتال جامع علوم انسانی

مفاهیم و معیارهای

ارزیابی اموال،

ماشین آلات و تجهیزات

چکیده

این مقاله بر مبنای بیانیه شماره دو مفاهیم حسابداری مالی به بحث در مورد معیارهای ارزش منصفانه اموال، ماشین آلات و تجهیزات می پردازد و مباحث قبلی در حمایت از حفظ وضعیت قبلی اموال، ماشین آلات و تجهیزات که توسط هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی مطرح شده، یعنی تاریخی بودن بهای اموال، ماشین آلات و تجهیزات (به غیر از وضعیتی که دارایی معیوب شده باشد یا کاهش ارزش دائمی پیدا کرده باشد) را به چالش می کشد.

ما ابتدا با توجه به این که تجدید ارزیابی

دکتر احمد احمد پور
عضو هیات علمی دانشگاه مازندران

امیر و ساتیان
کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه مازندران

اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات به ارزش منصفانه از نظر استانداردهای بین‌المللی و بسیاری از استانداردهای ملی، عملی قابل قبول است، خلاصه‌ای بین‌المللی از ارزشیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات ارایه می‌دهیم. ما هم‌چنین تاریخچه‌ای از حسابداری اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در ایالات متحده قبل از سال ۱۹۴۰ که ارزیابی افزایشی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات، رويه حسابداری مورد قبولی بود ارایه می‌دهیم. سپس تاریخچه‌ای از حسابداری و ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در ایران ارایه می‌کنیم و پس از آن براساس ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری در بیاتیه شماره دو مفاهیم حسابداری مالی به ارزیابی معیارهای ارزش منصفانه اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در برابر بهای تاریخی آن‌ها می‌پردازیم.

ما به این بحث می‌پردازیم که معیارهای ارزش منصفانه اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات براساس ویژگی‌های ارزش پیش‌بینی‌کنندگی، ارزش بازخورد، به موقع بودن، بی‌طرفی، ثبات رويه، قابلیت مقایسه و ارایه منصفانه، برتر از بهای تاریخی هستند. به نظر می‌رسد قابلیت‌تائید تنها ویژگی کیفی است که از بهای تاریخی در برابر ارزش منصفانه پشتیبانی می‌کند. در نهایت به مفاهیم کلیدی ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات اشاره می‌کنیم.

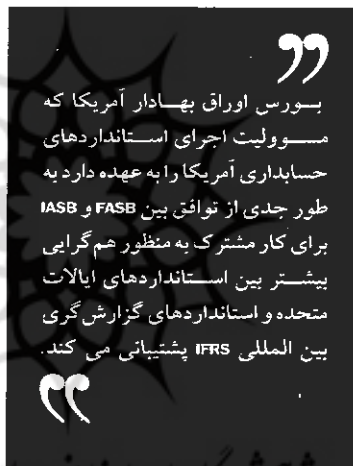
واژه‌های کلیدی: معیارهای ارزیابی، بهای تاریخی، ارزش منصفانه، ویژگی‌های کیفی

۱- مقدمه

این مقاله برداشتی از نوشته هرمان، سوداگران و توماس^۱ تحت عنوان کیفیت معیارهای ارزش منصفانه اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات است که در سال ۲۰۰۶ در مجله "Accounting Forum" منتشر شد. استاندارد حسابداری شماره ۱۱ ایران نیز به صورت مقایسه‌ای مورد بررسی قرار گرفته و پس از ارائه معیارهای مختلف

ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات، محاسن و معایب هر یک از این معیارها به صورت مقایسه‌ای مورد بحث قرار می‌گیرد.

هیأت‌استانداردهای بین‌المللی حسابداری اخیراً کارگروهی^۲ را به منظور ارایه الگویی یکنواخت برای ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات برپا کرده است. پیشنهادات این گروه کاری به منظور ایجاد طرحی پیش‌نویس برای استاندارد بین‌المللی تجدید نظر شده شماره ۱۶ در مورد اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات و استاندارد بین‌المللی تجدید نظر شده شماره ۳۶ در مورد کاهش دائمی در ارزش دارایی‌ها تسلیم هیأت‌استانداردهای بین‌المللی حسابداری می‌شود.



بورس اوراق بهادار آمریکا که مسوولیت اجرای استانداردهای حسابداری آمریکا را به عهده دارد به طور جدی از توافق بین FASB و IASB برای کار مشترک به منظور هم‌گرایی بیشتر بین استانداردهای ایالات متحده و استانداردهای گزارش‌گری بین‌المللی IFRS پشتیبانی می‌کند.

هیأت‌استانداردهای بین‌المللی حسابداری، تدوین‌کنندگان استانداردهای ملی که کانادا در رأس آن‌ها قرار دارد را به نوشتن مقاله‌ای بحث برانگیز^۳ در مورد مسائل ارزیابی سفارش کرده است. هیأت‌استانداردهای بین‌المللی حسابداری در ماه می سال ۲۰۰۵ انتشار مقاله‌ای بحث برانگیز تحت عنوان «مبانی ارزیابی برای گزارش‌گری مالی: ارزیابی بر مبنای شناخت اولیه» را تصویب کرد. این مقاله در فصل سوم سال ۲۰۰۵ برای یک دوره تفسیری^۴ نه ماهه منتشر شد. کار هیأت‌استانداردهای

بین‌المللی حسابداری کاربردهای با اهمیتی برای استانداردگذاری در بسیاری از کشورها از جمله کشور خودمان ایران دارد.

FASB و IASB در نشستی مشترک در سپتامبر ۲۰۰۲ یادداشتی تفاهمی مبنی بر هم‌گرایی رسمی الزامات FASB و IASB امضاء کردند. FASB و IASB متعهد شدند که حداکثر تلاش خود را برای تطابق کامل استانداردهای گزارش‌گری مالی موجود خود نشان دهد و برنامه‌های کاری آتی خود را به منظور حصول اطمینان از تداوم تطابق، هماهنگ کنند. دو هیأت متعهد یک هم‌گرایی کوتاه مدت به منظور رفع اختلافات موجود بین استانداردهای آمریکا و استانداردهای بین‌المللی شدند. علاوه بر این، دو هیأت ملزم به رفع اختلافات موجود در طول پیشرفت مداوم پروژه‌های مشترک و هماهنگ سازی برنامه‌های کاری آتی شدند.

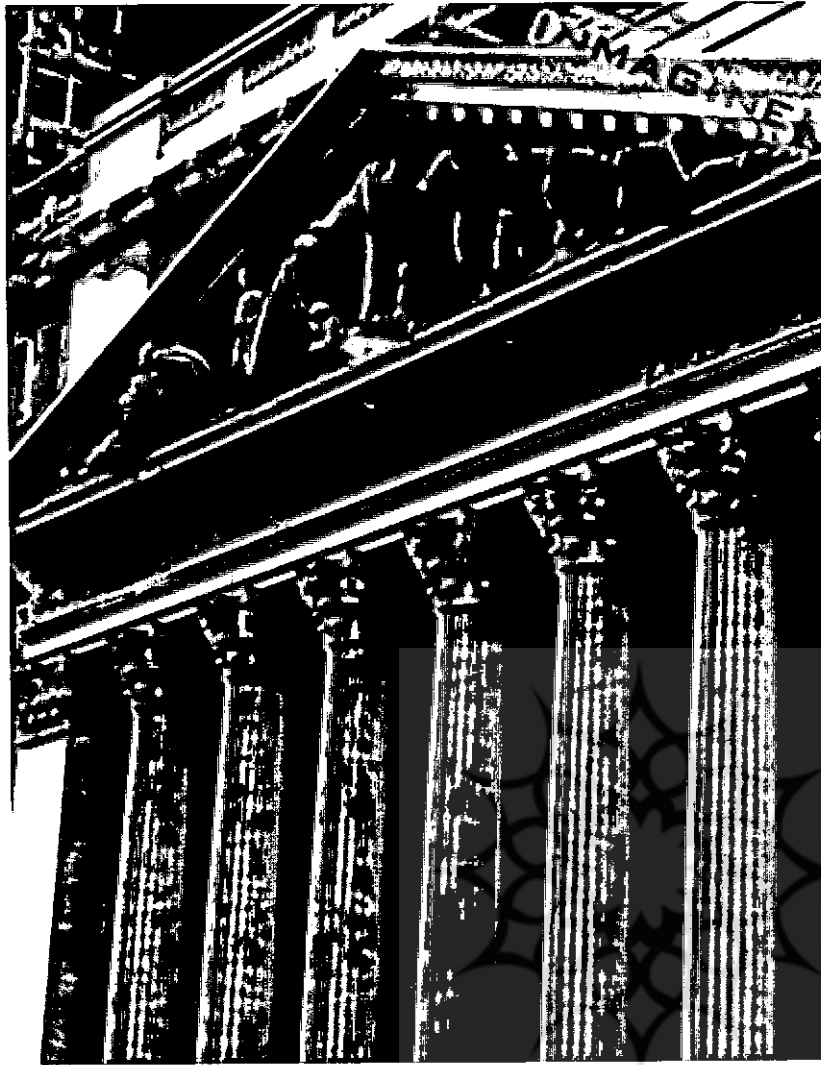
بورس اوراق بهادار آمریکا که مسوولیت اجرای استانداردهای حسابداری آمریکا را به عهده دارد به طور جدی از توافق بین FASB و IASB برای کار مشترک به منظور هم‌گرایی بیشتر بین استانداردهای ایالات متحده و استانداردهای گزارش‌گری بین‌المللی IFRS پشتیبانی می‌کند. رئیس هیأت مدیره بورس اوراق بهادار آمریکا گفت، «این گام مثبتی است برای سرمایه‌گذاران در ایالات متحده و سایر نقاط جهان. این بدین معنیست که کاهش اختلافات در دو مجموعه وسیع استانداردهای حسابداری مورد استفاده، توجه هر دو هیأت را می‌طلبد. به گونه‌ای که آن‌ها باید برای بهبود اصول حسابداری و ارایه مسائل گزارش‌گری مالی فعالیت کنند. FASB در پاسخ به نگرانی درباره کیفیت و شفافیت گزارش‌گری و حسابداری مالی آمریکا پیشنهادی برای یک رویکرد مبتنی بر اصول برای مجموعه استانداردهای آمریکا ارایه کرد. نگرانی اولیه این است که استانداردهای حسابداری آمریکا بسیار مفصل و پیچیده است. از آنجا که بسیاری از جزئیات و پیچیدگی‌ها ناشی

2 - Working Group

3 - discussion

4 - Comment period

1 - Hermann, D; Saudagaran, S and Wayne B. Thomas



از دستور العمل اجرای قانون است، استانداردها ممکن است به شرکت‌ها این مجوز را بدهد که به انجام معاملات در حیطه قانونی با دوری جستن از نیت و روح استانداردها بپردازند. FASB در پاسخ به این نگرانی‌ها عملی بودن بکارگیری یک رویکرد مبتنی بر اصول را برای مجموعه استانداردهای آمریکا مشابه با رویکرد موجود برای IFRS مورد ملاحظه قرار داد. بورس اوراق بهادار آمریکا نیز به دقت نکات مربوط به پیشنهاد FASB را مورد ملاحظه قرار می‌دهد. به عنوان مثال بخش ۱۰۸ (d) از قانون ساربنس - اکسلی (Sarbanes Oxley) SEC را ملزم می‌کند که تحقیقی را در مورد انتخاب یک سیستم حسابداری مبتنی بر اصول در ایالات متحده انجام دهد و گزارشی را به منظور ارایه به مجلس سنای آمریکا به تصویب رساند. همان‌طور که در متن پیشنهادی نشان داده شد، یک رویکرد مبتنی بر اصول می‌تواند سبب تسهیل هم‌گرایی بین FASB و IASB و سایر تدوین‌کنندگان

استانداردهای حسابداری ملی در بسط استانداردهای حسابداری رایج، با کیفیت بالا شود. هدف این مقاله فراهم کردن رهکردی برای استانداردگذاران ملی همچون استانداردگذاران کشور خودمان، ایران، است به گونه‌ای که آن‌ها الگویی مناسب و یکنواخت (همگرا) را برای ارزیابی مجدد اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات ارایه دهند. به گونه‌ای که علاوه بر رعایت همگرایی با استانداردهای بین‌المللی، در تدوین آن، ویژگی‌های کیفی معیارهای ارزیابی نیز در نظر گرفته شود. در ابتدا مروری بین‌المللی بر ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات شامل دیدگاهی تاریخی در مورد ارزیابی اموال، ماشین‌آلات

می‌آورد. سرانجام مفاهیم ارزیابی کلیدی را برای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات ارایه می‌دهیم. اخیراً موضوع ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات، به دلیل تغییرات جاری بین‌المللی که در ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات رخ داده است از اهمیت بیشتری برخوردار شده است. در بخش دو، دیدگاهی در مورد روشهای ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات بین‌شش کشور شامل استرالیا، انگلستان، نیوزلند، ژاپن، ایالات متحده و ایران و روشهای مجاز تحت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی موجود ارایه می‌دهیم. در بخش سه استفاده از معیارهای ارزش منصفانه را در برابر معیارهای تاریخی در ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات

و تجهیزات در ایالات متحده و بررسی اجمالی استاندارد شماره ۱۱ حسابداری ایران تحت عنوان حسابداری دارایی‌های ثابت مشهود انجام می‌دهیم. پس از آن به ارزیابی معیارهای ارزش منصفانه در برابر معیارهای بهای تاریخی برای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات بر مبنای بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۲ (SFAC No. ۲) می‌پردازیم. تعارض بین معیارهای ارزش منصفانه و معیارهای بهای تاریخی می‌تواند به ویژگی‌های کیفی مربوط بودن، قابلیت اتکاء، قابلیت مقایسه و ثبات رویه که در بیانیه مفاهیم حسابداری شماره ۲ توصیف شده است ربط داده شود و چارچوب روشنی برای ارزیابی معیارهای ارزش منصفانه در برابر معیارهای تاریخی برای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات فراهم

راه فروش، واگذاری و یا چنانچه دارایی‌ها در حال استفاده باشد). مقادیر افزایش یافته تجدیدارزیابی شده تأثیری بر سود ندارد مگر این که افزایش های بعدی در هزینه استهلاک بر مبنای مقادیر تجدیدارزیابی شده باشد.

الزامات ارزیابی دارایی‌های کاهش ارزش یافته در IAS شماره ۳۶ طرح ریزی شد (IAS, ۱۹۹۸). مشابه با ایالات متحده زیان ناشی از کاهش ارزش بایستی هنگامی که ارزش بازیافتی یک دارایی کم‌تر از ارزش دفتری آن است شناسایی شود و برخلاف ایالات متحده ارزش بازیافتی یک دارایی عبارت است از قیمت فروش خالص آن یا ارزش مورد استفاده آن، هر کدام که بالاتر باشد. البته هر دو معیار مذکور مبتنی بر محاسبات ارزش فعلی است. قیمت فروش خالص مبلغی است که از فروش دارایی در شرایط متعارف به دست می‌آید. ارزش مورد استفاده^۶ به عنوان ارزش فعلی جریان نقدی آتی برآوردی قبل از کسر مالیات در طول عمر مفید دارایی و ارزش واگذاری بعدی آن است. زیان کاهش ارزش برای دارایی‌های ارایه شده به بهای تمام شده باید به عنوان یک هزینه در صورت سود و زیان شناسایی شود و برای دارایی‌های نشان داده شده به مبالغ تجدیدارزیابی باید به عنوان کاهش تجدیدارزیابی در نظر گرفته شود. اگر قبلاً زیان با اهمیتی شناسایی شده باشد و سپس برآورد، بیانگر افزایش در ارزش بازیافتی یک دارایی است، آن زیان با اهمیت بایستی برگشت داده شود (و سود شناسایی شود). برای دارایی‌های نشان داده شده به مبالغ تجدیدارزیابی مازاد (افزایش)، تجدیدارزیابی مطابق با ارزش جاری دارایی در صورت عدم کاهش ارزش باید سبب معکوس شدن زیان کاهش ارزش شود.

۲-۲- ایالات متحده

تجدیدارزیابی همواره ناقص اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا نبوده است. تا قبل از سال ۱۹۴۰ ارزیابی‌های

منصفانه به طور معمول از طریق ارزیابی تعیین می‌شود. وقتی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات تجدیدارزیابی می‌شدند کل طبقه‌ای که دارایی به آن تعلق دارد بایستی تجدیدارزیابی شود (استاندارد بین‌المللی شماره ۱۶، پاراگراف ۳۴). این امر به دلیل جلوگیری از تجدیدارزیابی انتخابی در

بر مبنای ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری خلاصه شده در بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۲ مورد بررسی قرار می‌دهیم. در بخش چهارم به ارایه مفاهیم ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات می‌پردازیم و در بخش پنجم به نتیجه‌گیری و ارایه خلاصه‌ای از نکات مهم می‌پردازیم.

۲- ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در بین کشورها

۲-۱- استانداردهای گزارش‌گری مالی بین‌المللی

قواعد جاری برای ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در IAS شماره ۱۶ (۲۰۰۳ و IASC) ارایه شده است. قواعد جداگانه‌ای برای حسابداری سرمایه گذاری‌ها و محصولات کشاورزی به ترتیب در IAS شماره ۴۰ و ۴۱ طرح ریزی شده است IASC شماره ۱۶ پس از شناسایی اولیه، دو مدل حسابداری را برای ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات مجاز می‌دارد. تحت مدل بهاء اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات به بهای تاریخی منهای استهلاک انباشته و هرگونه زیان انباشته ناشی از کاهش ارزش در دفاتر نشان داده می‌شود تحت مدل ارزیابی مجدد، اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در تاریخ ارزیابی مجدد، به ارزش منصفانه آن تاریخ منهای استهلاکات بعدی در دفاتر نشان داده می‌شود.

غالباً ارزیابی مجدد ارزش دفتری را به حدی می‌رسانند که تفاوت معنی‌داری با ارزش منصفانه در تاریخ ترازنامه نداشته باشد و به نظر می‌رسد رویه ارزیابی مجدد افزایش^۵ دارایی‌ها برای گزارش‌گری شرکت‌ها در راستای استانداردهای بین‌المللی امری عادی باشد. اشیاف و السون^۶ در سال ۲۰۰۲ نشان دادند که ۱۳ شرکت از ۱۹ شرکت تابع استانداردهای بین‌المللی موجود در نمونه آن‌ها از روش ارزیابی مجدد افزایشی دارایی‌ها استفاده کرده‌اند. تحت مدل ارزیابی مجدد ارزش

استاندارد حسابداری شماره ۱۱ ایران تحت عنوان حسابداری دارایی‌های ثابت مشهود معیارهای ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات را بیان می‌دارد و با اجرای الزامات این استاندارد مفاد استاندارد بین‌المللی شماره ۱۶ با عنوان اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات نیز رعایت می‌شود.

مورد اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات خاص و همچنین جلوگیری از گزارش‌گری توأم بهای تاریخی و ارزش‌های منصفانه برای طبقه‌ای خاص از دارایی‌های مشابه در صورت‌های مالی است. روش تجدید

SEC در بدو تاسیس، شروع به تضعیف حسابداری ارزش منصفانه اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در واکنش به تجدیدارزیابی غیر مستند دارایی‌ها که توسط شرکت‌ها در دهه ۱۹۲۰ انجام شده بود، کرد.

ارزیابی افزایشی برای مازاد ایجاد شده در حقوق صاحبان سهام معتبر است و روش تجدیدارزیابی کاهش‌ی بعنوان مثال برای یک هزینه قابل قبول است. تجدیدارزیابی مازاد در حقوق صاحبان سهام ممکن است به هنگام شناسایی مازاد، به سود انباشته منتقل شود (به عنوان مثال، از

7 6- Value in use

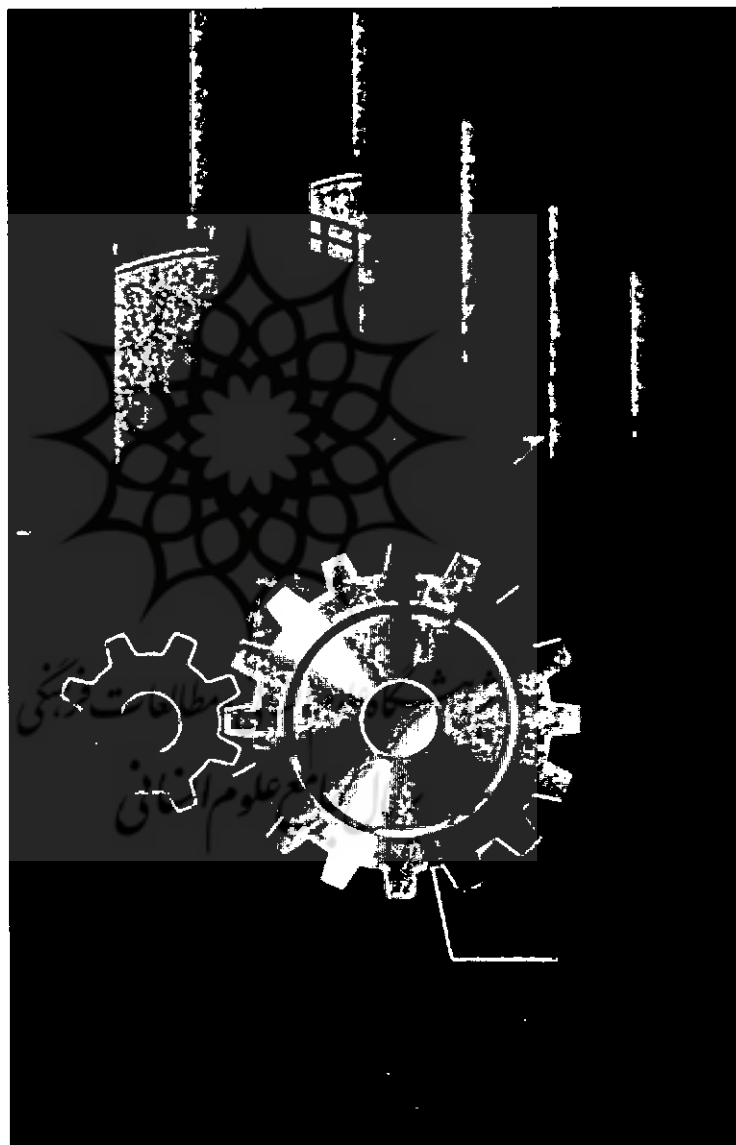
5 - Upward

6 - Ashbaugh and Olsson

جدول ۱: ارزیابی اموال، ماشین آلات و تجهیزات بین شش کشور و تحت استانداردهای گزارش گری مالی بین المللی (IFRS)

استانداردهای بین المللی	ایران	ایالات متحده	ژاپن	نیوزلند	نگلند	استرالیا	مبانی ارزیابی
	بهای تمام شده با ارزش منصفانه	بهای تمام شده با ارزش منصفانه	بهای تمام شده ×	بهای تمام شده با ارزش منصفانه	بهای تمام شده با ارزش منصفانه	بهای تمام شده با ارزش منصفانه	
	خیر	N/A	N/A	بله	خیر	خیر	ازوم ارزیابی مستقل برای تجدید ارزیابی ها
	حقوق صاحبان سهام	N/A	حقوق صاحبان سهام	حقوق صاحبان سهام	حقوق صاحبان سهام	حقوق صاحبان سهام	نحوه برخورد با سود و زیان تجدید ارزیابی اولیه
	هزینه	N/A	حقوق صاحبان سهام	هزینه	هزینه	هزینه	
	بله	بله	خیر xxx	بله	بله	بله	کاهش در صورتی که ارزش باقی مانده کمتر از ارزش دفتری باشد؟

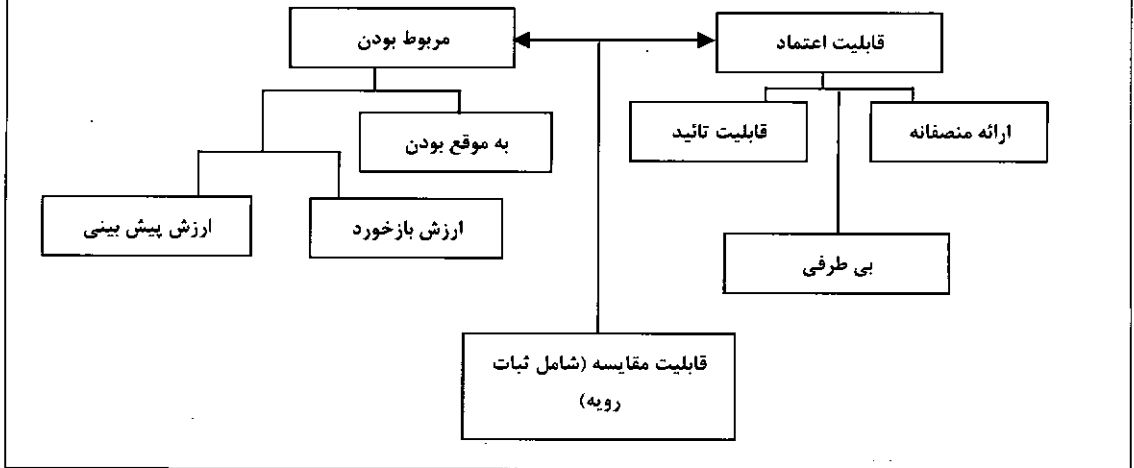
ادبیات حسابداری در آمریکا بعد از سال ۱۹۴۰ به پشتیبانی از ارزشیابی افزایشی اموال، ماشین آلات و تجهیزات ادامه داد و یا این که ارزش های جاری بازار را به طور مفصل مشخص ساخت. عدم به کارگیری معیارهای ارزش منصفانه اموال، ماشین آلات و تجهیزات در آمریکا را می توان به اولین سال های روی کار آمدن SEC نسبت داد. SEC و دیگر موسسات مسوول استاندارد گذاری حسابداری قبلی در آمریکا (کمیته رویه های حسابداری) قواعد روشنی را در مورد ارزیابی افزایشی دارایی ها تعیین نکردند. کنار گذاری معیارهای ارزش منصفانه یا توضیح مفصل اموال، ماشین آلات و تجهیزات در گزارش گری مالی به طور فزاینده و با سخت گیری بیشتر و بدون طی کردن روند رسمی اداری توسط SEC تحمیل شد. SEC در بدو تاسیس، شروع به تضعیف حسابداری ارزش منصفانه اموال، ماشین آلات و تجهیزات در واکنش به تجدید ارزیابی غیر مستند دارایی ها که توسط شرکت ها در دهه ۱۹۲۰ انجام شده بود، کرد. طبق نظر «والتر شوئیز»^۸ از حسابداران اصلی قبلی SEC، ارقام ارزش منصفانه را خیلی ضعیف و انعطاف پذیر می دانست. SEC برای اولین بار در سال های بین اواسط تا اواخر دهه ۱۹۳۰ شروع به تضعیف و نه ممنوع کردن ارزشیابی افزایشی برحسب ارزش منصفانه در فهرست اطلاعات مالی که برای اوراق بهادار قابل عرضه به



مرجع کاملی است در مورد مقادیر ارزیابی اموال، ماشین آلات و تجهیزات از دیدگاه حسابرسی. این رویه ها، رویه های حسابداری کاملاً قابل قبولی بودند.

افزایشی (افزایشی) رویه حسابداری مورد قبولی در آمریکا بوده است. ویرایش سال ۱۹۴۰ «متگمری»^۹ از حسابرسی

شکل ۱۰- سلسله مراتب ویژگی‌های حسابداری
بیانیه مفاهیم شماره ۲ هیأت استانداردهای حسابداری مالی (۱۹۸۰)



۱۱ ایران، پس از شناخت اولیه یک قلم دارایی ثابت مشهود، این قلم باید به مبلغ دفتری یعنی بهای تمام شده پس از کسر استهلاک انباشته و ذخیره کاهش ارزش، در ترازنامه ارایه شود (استاندارد حسابداری شماره ۱۱ ایران، بند ۲۶).

موضوع تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهودی که به بهای تمام شده تاریخی در صورت‌های مالی منعکس می‌شود، ابتدا در کشورهای پیشرفته صنعتی و در دوران‌هایی که تورم کم سابقه‌ای بر اقتصاد آن‌ها حاکم بوده است مطرح شد و به تدریج به گونه‌ای اختیاری توسط واحدهای تجاری این کشورها مورد عمل قرار گرفته است. با وجود ناسازگاری این نحوه عمل با مفاهیم زیر بنای نظام بهای تمام شده تاریخی، محافل حرفه‌ای این کشورها در برخوردی عمل‌گرایانه با موضوع، نسبت به انتشار استانداردهایی در این زمینه اقدام کرده‌اند. در کشور ما نیز در سال‌های اخیر بنا به ملاحظات گوناگون موارد معدودی از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود توسط واحدهای تجاری از جمله بانک‌ها انجام گرفته است و با توجه به شرایط اقتصادی موجود، انتظار می‌رود که واحدهای تجاری بیشتری موضوع تجدید ارزیابی را مورد ملاحظه جدی قرار دهند. به موجب رویه

اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات نیز رعایت می‌شود (استاندارد حسابداری شماره ۱۱ ایران، بند ۸۶). الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورت‌های مالی که دوره مالی آن‌ها از تاریخ ۱۳۸۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم الاجراست (استاندارد حسابداری شماره ۱۱ ایران، بند ۸۵). به موجب رویه مندرج در بند ۱۳ این

استرالیا، انگلستان، نیوزلند، ایران و استانداردهای گزارشگری بین‌المللی، تجدید ارزیابی به ارزش‌های منصفانه را مجاز می‌دانند در حالی که آمریکا و ژاپن معمولاً تجدید ارزیابی را مجاز نمی‌دانند. هرچند ژاپن با شهرت زیادی که در مورد تبعیت شدید از بهای تاریخی دارد، اخیراً استثنایی را آن هم فقط برای یک مرتبه قرار داده است.

استاندارد، یک قلم دارایی ثابت مشهود که حائز شرایط شناخت به عنوان یک دارایی باشد، به هنگام شناخت اولیه باید به بهای تمام شده اندازه‌گیری شود (استاندارد حسابداری شماره ۱۱ ایران، بند ۱۳). به موجب بند ۲۶ استاندارد حسابداری شماره

عموم ثبت می‌شود، کرد. نزدیک به سال ۱۹۴۰، SEC به طور اساسی اختیار تجدید ارزیابی افزایشی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات از طریق فهرست کردن الزامات اطلاعات صورت‌های مالی را حذف کرد. نزدیک به سال ۱۹۵۰ این ممنوعیت به افشاء ارزش‌های منصفانه مشروح در صورت‌های مالی گسترش یافت. تمامی این ممنوعیت‌ها به طور غیر مستقیم از طریق رویه‌های الزامی داخلی SEC حتی بدون انتشار بیانیه‌ای رسمی مبنی بر رد حسابداری ارزش منصفانه اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات به کار گرفته شد. این موضوع، سال‌ها بعد از بی‌انته‌ شماره ۶ APB بود که به طور رسمی بیان می‌داشت که... اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات نباید توسط واحد اقتصادی به منظور انعکاس ارزش‌های جاری یا بازار که برای واحد اقتصادی بالاتر از بهای تمام شده هستند دستخوش ارزیابی افزایشی شدند.

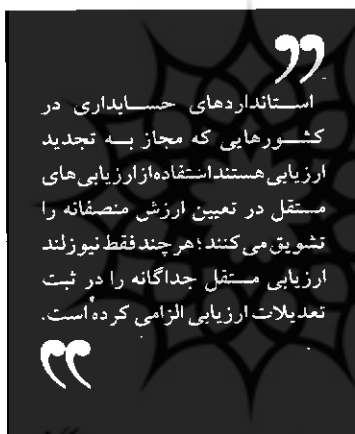
۲-۳- ایران

استاندارد حسابداری شماره ۱۱ ایران تحت عنوان حسابداری دارایی‌های ثابت مشهود معیارهای ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات را بیان می‌دارد و با اجرای الزامات این استاندارد مفاد استاندارد بین‌المللی شماره ۱۶ با عنوان

مندرج در بند ۱۳ استاندارد حسابداری شماره ۱۱ ایران دارایی‌های ثابت مشهود به بهای تمام شده در صورت‌های مالی منعکس می‌شود. از سوی دیگر به دلیل وجود شرایط تورمی در چند سال اخیر، ارزش منصفانه دارایی‌های ثابت مشهود به طور قابل ملاحظه‌ای نسبت به مبالغ دفتری مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی آن افزایش یافته که این امر خصوصیت کیفی مربوط بودن اطلاعات و در نتیجه مفید بودن اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی را کاهش داده است. با این تفاسیر، منع انعکاس دارایی‌های ثابت مشهود به بهای تجدید ارزیابی موجب می‌شود آن گروه از واحدهای تجاری که در حال حاضر دارایی‌های ثابت مشهود خود را به بهای تجدید ارزیابی نمایش داده اند، به اجبار نسبت به تجدید ارایه آن‌ها به بهای تمام شده تاریخی اقدام کنند. مضافاً، اگر ارزیابی‌های موجود پذیرفته شود و مشمول ارایه مجدد به بهای تمام شده تاریخی نباشد، اقلام تجدید ارزیابی شده به تدریج محتوای اطلاعاتی خود را از نظر مربوط بودن اطلاعات از دست می‌دهد. با توجه به موارد یاد شده منع تجدید ارزیابی راه حل مناسبی به نظر نمی‌رسد. استاندارد حسابداری شماره ۱۱ ایران، در صورت رعایت شرایط مذکور در بندهای ۳۴، ۳۵ و ۴۳ تجدید ارزیابی دارایی ثابت مشهود را به عنوان یک نحوه عمل جایگزین، مجاز می‌داند. در صورت اتخاذ نحوه عمل جایگزین، پس از شناخت اولیه یک قلم دارایی ثابت مشهود در صورت‌های مالی، این قلم باید به مبلغ تجدید ارزیابی یعنی ارزش منصفانه دارایی در تاریخ تجدید ارزیابی پس از کسر استهلاك انباشته مبتنی بر مبلغ تجدید ارزیابی، نمایش یابد. پس از انجام تجدید ارزیابی، استهلاك انباشته قبلی حذف و مبلغ تجدید ارزیابی، از هر نظر جایگزین ناخالص مبلغ دفتری قبلی آن دارایی خواهد شد (استاندارد حسابداری شماره ۱۱ ایران، بندهای ۳۱-۲۷).

البته پذیرش تجدید ارزیابی اختیاری عواقبی را نیز به دنبال خواهد داشت.

پذیرش تجدید ارزیابی‌ها طبق مدل هم‌گرایی IASB برای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات، به دلیل استفاده گسترده بین المللی آن ادامه خواهد یافت. اما باید توجه داشت که مجاز دانستن انجام تجدید ارزیابی به جای الزامی کردن آن، ممکن است بر ویژگی قابلیت مقایسه تأثیر منفی بگذارد. بسیاری از شرکت‌ها به گزارش‌گری طبق بهای تمام شده تاریخی ادامه خواهند داد در حالی که برخی از شرکت‌ها به تجدید ارزیابی دارایی‌ها به ارزش منصفانه به صورت دوره‌ای خواهند پرداخت. بنابراین از آنجا که دارایی‌ها با استفاده از روش‌های ارزیابی متفاوتی گزارش می‌شدند، ویژگی قابلیت مقایسه خدشه دار می‌شود.



استانداردهای حسابداری در کشورهایی که مجاز به تجدید ارزیابی هستند استفاده از ارزیابی‌های مستقل در تعیین ارزش منصفانه را تشویق می‌کنند؛ هرچند فقط نیوزلند ارزیابی مستقل جداگانه را در ثبت تعدیلات ارزیابی الزامی کرده است.

*- تحت ماده ۷ قانون تجارت سال ۱۹۹۹ در مورد تجدید ارزیابی زمین، شرکت‌های ژاپنی مجاز به تجدید ارزیابی زمین از سوی و یکم مارچ ۱۹۹۸ تا ۳۱ مارچ ۲۰۰۲ شدند. به غیر از این استثنا، ژاپن ارزیابی اموال به بهای تمام شده را الزامی کرده است.

**- کاهش بهای تمام شده هم اکنون در ژاپن ثبت نمی‌شود. قوانین جدید مربوط به کاهش بهای تمام شده در ژاپن برای سال‌های مالی که شروع آن اول آوریل سال ۲۰۰۵ است موثر است.

یک استثنا برای گزارش‌گری اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات به بهای تاریخی برای کاهش بهای تمام شده تحت رهکردهای SFAS شماره ۱۴۴ وجود دارد

(FASB، ۲۰۰۱)، SFAS شماره ۱۴۴ بیان می‌دارد که کاهش بهای تمام شده زمانی انجام می‌شود که جمع جریان‌های نقدی آتی تنزیل نشده یک دارایی کم‌تر از ارزش دفتری آن باشد. زمانی که این امر اتفاق می‌افتد ارزش دفتری دارایی به ارزش منصفانه آن و یا در صورت عدم وجود بازار فعال برای دارایی به ارزش فعلی خالص جریان‌های نقدی مورد انتظار آتی دارایی کاهش می‌یابد و در صورت سود و زیان نیز یک زیان شناسایی می‌شود. گزارش کاهش ارزش دارایی می‌تواند اثر معنی داری بر صورت‌های مالی شرکت داشته باشد و تحقیقات تجربی نیز بیانگر سودمندی آن‌ها برای تصمیم‌گیرندگان است.

۲-۴- مروری بر استانداردهای کشورهای و استانداردهای گزارش‌گری مالی

هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری اشاره کرده است به این که اقلام مندرج در صورت‌جلسه آن که به منظور ایجاد یک نواختی تنظیم می‌شود بر مبنای انتخاب بهترین استانداردها از بین استانداردهای ملی و استانداردهای گزارش‌گری مالی بین‌المللی است.

جدول یک مروری از ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در استرالیا، انگلستان، نیوزلند، ژاپن، ایالات متحده، ایران و استانداردهای گزارش‌گری مالی بین‌المللی (IAS شماره ۱۶؛ IAS شماره ۳۶) است. استرالیا، انگلستان، نیوزلند، ایران و استانداردهای گزارش‌گری بین‌المللی، تجدید ارزیابی به ارزش‌های منصفانه را مجاز می‌دانند در حالی که آمریکا و ژاپن معمولاً تجدید ارزیابی را مجاز نمی‌دانند. هرچند ژاپن با شهرت زیادی که در مورد تبعیت شدید از بهای تاریخی دارد، اخیراً استثنایی را آن هم فقط برای یک مرتبه قرار داده است.

شرکت‌های ژاپنی تحت ماده ۷ از قانون تجارت در سال ۱۹۹۹ در مورد تجدید ارزیابی زمین، مجاز به تجدید ارزیابی زمین از سوی و یکم مارچ ۱۹۹۸ تا سی



در بیانیه شماره ۲ مفاهیم حسابداری مالی قرار می‌دهیم. ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری در شکل شماره ۱ خلاصه شده است. تعاریف و ویژگی‌های کیفی در این قسمت، از واژه ناممربوط به عبارات موجود در SFAC شماره ۲ گرفته شده است. تنها نمونه ثابت و با اهمیت برای استفاده کنندگان هم در چارچوب مفهومی FASB و هم در چارچوب مفهومی IASB ویژگی قابل فهم بودن است. قابل فهم بودن در SFAC شماره ۲ به عنوان ویژگی اطلاعاتی که استفاده کنندگان را قادر به درک مفهوم اطلاعات می‌سازد، تعریف شده است. هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری نیز قابل فهم بودن را این چنین تعریف می‌کند:

«اطلاعات باید به طریقی آرایه شود که برای استفاده کنندگانی که دانشی متعارف در مورد تجارت و فعالیتهای اقتصادی و حسابداری داشته و کسانی که به طور سخت کوشانه (ساعیانه) تمایل به بررسی اطلاعات دارند، به سهولت قابل فهم باشد. قابل فهم بودن یکی از چهار ویژگی کیفی

به طور مستقیم به حقوق صاحبان سهام منتقل می‌شود. سرانجام به استثنای ژاپن کاهش ارزش دارایی در صورتی شناسایی می‌شود که ارزش بازیافتنی کم‌تر از ارزش دفتری دارایی باشد. قواعد مشابهی برای کاهش ارزش دارایی‌ها در ژاپن پذیرفته شده است.

۳- ارزیابی معیارهای ارزش منصفانه و بهای تاریخی برای 'PPE' بر مبنای بیانیه مفاهیم حسابداری شماره ۲ هیأت استانداردهای حسابداری مالی

چارچوب مفهومی FASB به منظور توصیف مفاهیم و روابطی که پیش زمینه استانداردها و رویه‌های حسابداری مالی آتی خواهد شد و به عنوان مبنای ارزیابی استانداردها و رویه‌های موجود به کار خواهد رفت، بسط داده شده. در این قسمت، تجزیه و تحلیل‌های خود را بر مبنای استفاده از معیارهای ارزش منصفانه در برابر معیارهای بهای تاریخی برای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات با در نظر گرفتن ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری

و یکم مارچ ۲۰۰۲ شدند. این قانون این اختیار را فقط برای یک مرتبه در طول این مدت ۴ ساله به شرکت‌های ژاپنی می‌دهد که زمینی را که برای استفاده خودشان نگه می‌دارند در ترازنامه شان به ارزش منصفانه گزارش کنند.

استانداردهای حسابداری در کشورهایی که مجاز به تجدید ارزیابی هستند استفاده از ارزیابی‌های مستقل در تعیین ارزش منصفانه را تشویق می‌کنند؛ هر چند فقط نیوزلند ارزیابی مستقل جداگانه را در ثبت تعدیلات ارزیابی الزامی کرده است. تعدیلات تجدید ارزیابی افزایشی شناسایی شده قبلی به عنوان هزینه، باشد که در این صورت بایستی به عنوان سود، شناسایی شود. تعدیلات تجدید ارزیابی کاهش در استرالیا، انگلستان، نیوزلند، ایران و استانداردهای بین‌المللی ابتدا برای برگشت هرگونه افزایشی تجدید ارزیابی در حقوق صاحبان سهام و سپس به عنوان هزینه به کار می‌رود. البته تعدیلات اولیه کاهش تجدید ارزیابی در ژاپن وارد صورت سود و زیان نمی‌شود و

اصولی در چارچوب IASB است در حالی که در SFAC شماره ۲ از وضعیت مشابهی برخوردار نیست.

SFAC شماره ۲ چنین ادعا می کند که قابل فهم بودن به عنوان یک ویژگی خاص مربوط به استفاده کننده، رابطی بین ویژگی های تصمیم گیرندگان و ویژگی های اطلاعاتی خاص تصمیم است که در ارزیابی معیارهای ارزش منصفانه در برابر معیارهای بهای تاریخی مورد استفاده قرار می گیرد و در قسمت زیر به طور مفصل درباره آن بحث می شود. نقش قابل فهم بودن در چارچوب مفهومی مشترک تجدید نظر شده IASB/FASB در جریان اعلامیه های^{۱۱} شماره پنج تابست و شش FASB مورد بحث قرار گرفته است.

۳-۱-۳- مربوط بودن^{۱۲}

مربوط بودن بدین صورت تعریف می شود: توانایی اطلاعات برای ایجاد تغییر در تصمیم از طریق کمک به استفاده کنندگان برای انجام پیش بینی هایی در مورد نتایج رویه های گذشته، حال و آینده یا به منظور تأیید یا تصحیح انتظارات قبلی آن ها (SFAC شماره ۲). سه ویژگی اولیه اطلاعات مربوط عبارتند از ارزش پیش بینی کنندگی، ارزش بازخورد و به موقع بودن. تمامی این سه ویژگی، از معیارهای ارزش منصفانه بیش از معیارهای بهای تاریخی در ارزیابی اموال، ماشین آلات و تجهیزات حمایت می کنند.

۳-۱-۱- ارزش پیش بینی کنندگی^{۱۳}

ارزش پیش بینی کنندگی به این صورت تعریف می شود: ویژگی اطلاعات که به استفاده کنندگان کمک می کند احتمال پیش بینی درست نتایج رویدادهای گذشته یا حال را افزایش دهند (SFAC شماره ۲). گرچه عموماً فرض می شود ارزش های منصفانه ارزش پیش بینی کنندگی بیشتری را نسبت به معیارهای بهای تاریخی فراهم می آورد، اما تا به حال هیچگونه مستندات تجربی در این مورد موجود نیست. مقالات

11 - Action Alert

12 - Relevance

13 - Predictive value

مهم متعددی به بررسی رابطه بین قیمت های سهام، بازده، پیش بینی های سود، و (یا) سودهای آتی و تجدید ارزیابی اموال، ماشین آلات و تجهیزات پرداخته اند. این تحقیقات عموماً نشان می دهند که تجدید ارزیابی ها نسبت به مقادیر بهای تاریخی برای توضیح بازده و قیمت های جاری از ارتباط بیشتری برخوردارند. این تحقیقات هم چنین نشان می دهند که تجدید ارزیابی اموال، ماشین آلات و تجهیزات پیش بینی های مربوط به سود آتی را بهبود می بخشد (بواسطه سودهای تقسیمی که ممکن است پرداخت شود). علاوه بر این ارزش پیش بینی کنندگی معیارهای منصفانه نسبت به بهای تاریخی برای

”

ارزش های دفتری که عبارتند از بهای تاریخی مهابه استهلاک اثبات شده ممکن است حتی بازخوردی در جهت نادرست فراهم آورد. ارزش های دفتری در طول زمان حتی زمانی که بر ارزش دارایی های اساسی افزوده می شود به طور سیستماتیک کاهش می یابد.

“

وضعیت های بی بسط داده می شود که در آن واحد تجاری دیگر تداوم فعالیت نخواهد داشت. ارزش های منصفانه مسلماً در برآورد قیمت تحصیل یا در نقد کردن دارایی های شرکت نسبت به بهای تاریخی، مرجح هستند. ارزش های منصفانه دارایی ها در ایالات متحده نیز اطلاعات مربوطی در قانون الحاقی ایالت است. بسیاری از ایالات، مدل تجدید نظر شده قانون ثبت شرکت ها^{۱۴} را به عنوان رهبردی برای مطابقت توزیع سود با قانون به کار می گیرند. تحت این رویه تا زمانی که ارزش منصفانه دارایی ها بیشتر از ارزش منصفانه بدهی ها پس از پرداخت

14 - incorporation law

باشد، شرکت به عنوان شرکتی که قادر به بازپرداخت دیون است در نظر گرفته می شود و میتواند حتی در مواردی که حقوق صاحبان سهام منفی است به توزیع سود بپردازد.

بنابراین در بسیاری از ایالات، محدودیت های توزیع سود با ارقام حقوق صاحبان سهام که در صورت وضعیت مالی گزارش می شود ارتباطی ندارد. محدودیت های توزیع سود نسبتاً به ارزش منصفانه دارایی ها و بدهی ها بستگی دارد. ربرتس و دیگران در سال ۱۹۹۰ توضیحی شکلی بر مبنای اطلاعات شبکه جهانی هتل ها و مهمان سراهای آمریکا که ارزش اموال آن به طور متوسط از بهای تاریخی مستهلاک شده مورد استفاده در گزارش مالی مبتنی بر اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا بیشتر بود فراهم کردند. در سال ۱۹۸۷ شبکه جهانی هتل ها و مهمان سراهای آمریکا برای جلوگیری از پیش آمدن شرایط نامطلوب در برابر رقیبان، ۱/۵۵ بلیون دلار سود توزیع کرد. در نتیجه حقوق صاحبان سهام از ۶۳۹ میلیون دلار در ابتدای سال ۱۹۸۷ به ۷۷۰ میلیون دلار کسری در پایان سال ۱۹۸۷ کاهش یافت. توزیع سود ۱/۵۵ بلیون دلاری که از طریق استقراض وجوه، تامین مالی شده بود به دلیل ارزیابی کم تر از واقع دارایی ها (به عنوان مثال هتل ها) در ترازنامه ایجاد شده بود. بدون اطلاعات مربوط به ارزش منصفانه دارایی ها برآورد پیش بینی های مربوط به محدودیت های توزیع سود در ایالاتی که مدل تجدید نظر شده قانون شرکت تجاری^{۱۵} سال ۱۹۸۴ را مبنای قرار می دهند، امکان پذیر نیست.

۳-۱-۲- ارزش بازخورد^{۱۶}

ارزش بازخورد به این صورت تعریف می شود: ویژگی اطلاعاتی که استفاده کنندگان را قادر می سازد که انتظارات قبلی شان را تأیید و یا تصحیح کنند (SFAC شماره ۲). بهای تاریخی در بدو تحصیل اموال، ماشین آلات و تجهیزات در حکم

15 - Business Corporation Act

16 - Feedback value

منبع

۱. سازمان حسابرسی. کمیته فنی. اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی. استانداردهای حسابداری، نشریه شماره ۱۶۰، سازمان حسابرسی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، تهران، ۱۳۸۰.

[2]. Financial Accounting Standards Board (FASB) (1980). Qualitative characteristics of accounting information. Statement of Financial Accounting Concepts No. 2. Norwalk, Conn.: FASB.

[3]. Financial Accounting Standards Board (FASB) (1984). Recognition and measurement in financial statements of business enterprises. Statement of Financial Accounting Concepts No. 5. Norwalk, Conn.: FASB.

[4]. Financial Accounting Standards Board (FASB) (2001). Statement of Financial Accounting Standards No. 144: Accounting for the impairment or disposal of long-lived assets. Norwalk, Conn.: FASB.

[5]. Hermann, D; Saudagaran, S and Wayne B. Thomas. 2006. The quality of fair value measures for property, plant, and equipment. Accounting Forum, 43-59

[6]. International Accounting Standards Committee (IASC) (2003). International Accounting Standard No. 16. Property, plant, and equipment. IASC.

[7]. International Accounting Standards Committee (IASC) (1998). International Accounting Standard No. 36. Impairment of assets. IASC.

Concepts and Valuation Measures of Property, Plant and Equipment

Ahmad Ahmad Pour (PhD)

Assistant professor of Mazandaran University

Member of Board of Directors of Security and Exchange Organization

Email : Ahmad.Pour@umz.ac.ir

Email: Ahmad.Ahmad.Pour@seo.ir

Mobile: 091111111100

Amir.Rasaiian

M S c of Mazandaran University

Email: a.rasaiian@umz.ac.ir

Mobile: 09133278938

Concepts and Valuation Measures of Property, Plant and Equipment

Ahmad Ahmadpour (Ph.D) 17*

Amir Rasaiian 18**

Abstract

Based on Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) No. 2, this paper argues for fair value measures of property, plant, and equipment and challenges the primary arguments in support of maintaining the current status quo in the United States—strict historical costs for all property, plant, and equipment unless the asset is impaired. We first provide a summary of the valuation of property, plant, and equipment internationally noting that revaluations to fair value are an acceptable practice under international and many national accounting standards. We also provide a brief historical perspective of accounting in the United States where prior to 1940 the upward valuation of property, plant, and equipment was an acceptable accounting alternative. We then provide a brief historical perspective of accounting and valuation of property, plant, and equipment in Iran. We then evaluate fair value versus historical cost measures for property, plant, and equipment based on the qualitative characteristics of accounting information in SFAC No. 2. We argue that fair value measures for property, plant, and equipment are superior to historical cost based on the characteristics of predictive value, feedback value, timeliness, neutrality, representational faithfulness, comparability, and consistency. Verifiability appears to be the sole qualitative characteristic favoring historical cost over fair value. Finally, we address key measurement concepts for property, plant, and equipment.

Keywords: Valuation measures, Historical cost, Fair value, qualitative characteristics

17 *. Assistant professor of Mazandaran University

18 **. M S c of Mazandaran University

ارزش منصفانه آنها است. اما با گذشت زمان، این دو معیار از هم دور می شوند. ارزش منصفانه در طول زمان تغییر می کند و در نتیجه اگر تغییرات در ارزش منصفانه اموال، ماشین آلات و تجهیزات در گزارش های مالی شناسایی شود، اطلاعات حاصل، عامل بالقوه ای برای فراهم آوردن بازخوردی مفید برای استفاده کنندگان خواهد بود به گونه ای که می تواند انتظارات قبلی استفاده کنندگان را بر مبنای شرایط اقتصادی فعلی و تجدید ارزیابی های اخیر، تأیید و یا تصحیح نماید به عنوان مثال، تغییرات بعدی در ارزش منصفانه سرمایه گذاری های اساسی شرکت در دارایی های واقعی می تواند بازخورد مهمی برای سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان فراهم آورد. به عبارت دیگر، بهای تاریخی که طبق تعریف در طول زمان تغییر نمی کند، بازخورد ناچیزی برای استفاده کنندگان، بعد از تحصیل فراهم می آورد.

ارزش های دفتری که عبارتند از بهای تاریخی منهای استهلاک انباشته ممکن است حتی بازخوردی در جهت نادرست فراهم آورد. ارزش های دفتری در طول زمان حتی زمانی که بر ارزش دارایی های اساسی افزوده می شود به طور سیستماتیک کاهش می یابد. طبق مدل فعلی بهای تاریخی برای اموال، ماشین آلات و تجهیزات در آمریکا وضعیتی که در آن معیارهای بهای تاریخی بعد از تحصیل، ارزش بازخورد ایجاد می کند، هنگامی است که معیارهای بهای تاریخی از جریان های نقدی آتی مورد انتظار بیشتر باشد (به عنوان مثال هنگام آسیب دیدگی (کاهش ارزش دارایی)).

فرض کنید کاهش ارزش اموال، ماشین آلات و تجهیزات آسیب دیده به ارزش منصفانه آنها، بازخورد با اهمیتی برای استفاده کنندگان فراهم آورد. در این صورت باز هم تعدیلات مربوط به آسیب دیدگی (تعدیلات کاهش ارزش دائمی) اموال، ماشین آلات و تجهیزات بر مبنای معیارهای ارزش منصفانه است نه بهای تاریخی.