

حسابداری تجدید ارزیابی داراییهای ثابت

برای آشنایی بیشتر با روشهای متداول حسابداری تجدید ارزیابی داراییهای ثابت، در این نوشتار به بررسی این روشها و وجوه اختلاف و اشتراک آنها و نیز نکات لازم الاجرا در رهنمودهای حسابداری در ارتباط با تجدید ارزیابی داراییهای ثابت پرداخته شده است.

حمیدرضا علمشاهی

مقدمه

در فروردین ماه ۱۳۷۹، لایحه تجدید ارزیابی دارایی اشخاص حقوقی در هیئت دولت به تصویب رسید که در صورت تصویب نهایی آن از سوی مجلس شورای اسلامی، امکان تجدید ارزیابی داراییهای واحدهای تجاری در هر ده سال یکبار فراهم خواهد شد.

پیش از این، به موجب مصوبه مورخ ۱۳۷۶/۸/۲۴ مجلس، بانکهای کشور مجاز به تجدید ارزیابی داراییهای خود شده بودند که دستورالعمل اجرایی آن نیز از سوی شورای عالی بانکها تنظیم و جهت اجرا به بانکها ابلاغ شد.

برای آشنایی بیشتر با روشهای متداول حسابداری تجدید ارزیابی داراییهای ثابت، در این نوشتار به بررسی این روشها و وجوه



اختلاف و اشتراک آنها و نیز نکات لازم الاجرا در رهنمودهای حسابداری در ارتباط با تجدید ارزیابی داراییهای ثابت پرداخته شده است.

وجود تورم شتابان و افزایش قیمت‌های نسبی کالاها و خدمات، بازنگری در بهای ثبت شده داراییهای بلندمدت را به لحاظ تامین ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات مالی ناگزیر ساخته است. در واژگان حسابداری از فرایند بازنگری در بها و

استهلاک انباشته داراییهای ثابت و ثبت آثار افزایش قیمت‌ها در حسابها، با عنوان تجدید ارزیابی داراییهای ثابت نام برده می شود.

در کنار شرایط تعیین شده برای تجدید ارزیابی داراییهای ثابت که در ارتباط با مبانی ارزشگذاری برای تجدید ارزیابی داراییها برای ارزیابی

مجدد، تناوب زمانی برای تجدید ارزیابی و ویژگیهای ارزیابان است، دو روش متمایز برای ثبت آثار مالی ناشی از تجدید ارزیابی در حسابها در نظر گرفته شده است. در روش اول، بها و استهلاک انباشته دارایی تجدید ارزیابی شده هر دو تعدیل می شوند تا ارزش دفتری دارایی برابر خالص مبلغ تجدید ارزیابی شود و در روش دوم، بهای تمام شده دارایی تا میزان مبلغ تجدید ارزیابی افزایش و استهلاک انباشته تا هنگام تجدید

ارزیابی حذف می‌شود تا ارزش دفتری دارایی برابر مبلغ تجدید ارزیابی شده آن گردد.

به موجب بند ۳۵ استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۶ با عنوان اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات این دو روش مورد اشاره قرار گرفته است.

هنگامی که یکی از اقلام اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات تجدید ارزیابی می‌شود، استهلاک انباشته مربوط به آن در تاریخ تجدید ارزیابی یا

الف - متناسب با تغییر در مبلغ دفتری دارایی ناخالص تجدید ارائه می‌شود که بدین ترتیب مبلغ دفتری دارایی پس از تجدید ارزیابی با بهای ارزیابی شده آن برابر می‌گردد. این روش اغلب در مواردی مورد استفاده قرار می‌گیرد که یک دارایی توسط یک شاخص قیمت به ارزش جایگزینی مستهلک شده آن تجدید ارزیابی می‌شود.

ب - در مقابل مبلغ دفتری دارایی ناخالص حذف می‌شود و مبلغ خالص تجدید ارزیابی شده تعدیل می‌گردد. برای مثال این روش برای ساختمانهایی که برحسب ارزش بازار آنها تجدید ارزیابی می‌شوند، به کار گرفته می‌شود.^{۲۰}

برای آشنایی بیشتر با روشهای پیش گفته و تفاوت‌های موجود میان آنها با طرح یک مثال عددی به بررسی هر یک از این روشها می‌پردازیم.

تجهیزات خریداری شده به ارزش ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال که برابر جدول استهلاکات موضوع ماده ۱۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم باید به روش خط مستقیم و ۱۰ ساله مستهلک شود در پایان سال چهارم به ارزش ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال تجدید ارزیابی می‌شود. استهلاک انباشته و ارزش دفتری دارایی مفروض پیش و پس از تجدید ارزیابی به شرح جدول شماره ۱ است.

۲۰ برای انعکاس آثار تجدید ارزیابی در

جدول شماره ۱

شرح اقلام	پیش از تجدید ارزیابی ریال	پس از تجدید ارزیابی ریال
بهای تمام شده	۵,۰۰۰,۰۰۰	۶,۰۰۰,۰۰۰
استهلاک انباشته	(۲,۰۰۰,۰۰۰)	(۲,۴۰۰,۰۰۰)
ارزش دفتری	۳,۰۰۰,۰۰۰	۳,۶۰۰,۰۰۰

جدول شماره ۲

استهلاک انباشته بر مبنای بهای ارزیابی	$۶,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{۴}{۱۰} = ۲,۴۰۰,۰۰۰$
استهلاک انباشته بر مبنای بهای اولیه	$۵,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{۴}{۱۰} = ۲,۰۰۰,۰۰۰$
افزایش در حساب استهلاک انباشته	$۱,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{۴}{۱۰} = ۴۰۰,۰۰۰$

جدول شماره ۳

استهلاک سالانه بر مبنای بهای ارزیابی	$۶,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{۱}{۱۰} = ۶۰۰,۰۰۰$
استهلاک سالانه بر مبنای بهای اولیه	$۵,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{۱}{۱۰} = ۵۰۰,۰۰۰$
استهلاک اضافی سالانه	$۱,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{۱}{۱۰} = ۱۰۰,۰۰۰$

جدول شماره ۴

شرح اقلام	پیش از تجدید ارزیابی ریال	پس از تجدید ارزیابی ریال
بهای تمام شده	۵,۰۰۰,۰۰۰	۶,۰۰۰,۰۰۰
استهلاک انباشته	(۱,۷۵۰,۰۰۰)	(۲,۱۰۰,۰۰۰)
ارزش دفتری	۳,۲۵۰,۰۰۰	۳,۹۰۰,۰۰۰

مبلغ دفتری دارایی تا میزان ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال ایجاد گردیده است، از آنجا که این مبلغ ناشی از جریان ورودی نقدینگی به داخل واحد انتفاعی نیست از این رو به عنوان درآمد تحقق نیافته شناسایی و به طور جداگانه از سود (زیان) انباشته در حساب مازاد تجدید ارزیابی در گروه حقوق صاحبان سهام ثبت می‌شود.

با انجام تجدید ارزیابی و افزایش بهای ثبت شده دارایی، سالانه معادل ۱۰۰,۰۰۰ ریال استهلاک اضافی محاسبه و در حسابها ثبت می‌گردد که منجر به کاهش سود سالانه

حسابها، حساب دارایی (تجهیزات)، استهلاک انباشته و مازاد تجدید ارزیابی^۱ به ترتیب معادل ۱,۰۰۰,۰۰۰ و ۴۰۰,۰۰۰ و ۶۰۰,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابند. افزایش ۴۰۰,۰۰۰ ریالی در حساب استهلاک انباشته، نشان‌دهنده استهلاک دارایی با بهای تجدید ارزیابی شده برای مدت ۴ سال است که دارایی مزبور مورد استفاده بوده است. (جدول شماره ۲)

اما بستانکار شدن حساب مازاد تجدید ارزیابی معادل ۶۰۰,۰۰۰ ریال نشان‌دهنده درآمد تحقق نیافته‌ای است که در اثر افزایش

از عمر مفید دارایی مستهلک می‌شود. به‌رغم این اختلاف محاسباتی بین دو روش پیشگفته و در نتیجه ایجاد تفاوت در محاسبه سود خالص دوره، با تهاثر استهلاک اضافی با مازاد تجدید ارزیابی تحقق یافته سالانه، اثر کاهنده استهلاک برسود قابل تخصیص هر سال در هر دو روش به یک اندازه یعنی معادل $5,000,000$ ریال استهلاک سالانه دارایی بر پایه $5,000,000$ ریال بهای ثبت شده اولیه خواهد بود.

تجدید نظر در عمر مفید داراییهای ثابت و تاثیر آن بر تجدید ارزیابی

در بند ۵۵ رهنمود حسابداری شماره ۱۱ در رابطه با بررسی عمر مفید داراییهای ثابت آمده است، "عمر مفید یک قلم دارایی ثابت به‌طور ادواری مورد بررسی قرار می‌گیرد و چنانچه تفاوت قابل ملاحظه‌ای بین پیش‌بینی‌های فعلی و برآوردهای قبلی وجود داشته باشد، هزینه استهلاک دوره جاری و دوره‌های آتی از این بایت تعدیل می‌گردد."

و در ادامه در بند ۵۶ رهنمود اضافه شده است؛

"طی عمر یک دارایی ممکن است مشخص شود که برآورد عمر مفید آن نامناسب است. برای مثال ممکن است مخارج بعدی در مورد یک دارایی ثابت که وضعیت آن دارایی را به سطحی بالاتر از عملکرد استاندارد ارزیابی شده قبلی آن ارتقا داده است، موجب افزایش عمر مفید آن دارایی شده باشد. همچنین تغییرات تکنولوژیک یا تغییر در بازار محصولات ممکن است عمر مفید یک دارایی را کاهش دهد. در چنین مواردی، عمر مفید دارایی و در نتیجه نرخ استهلاک آن در ارتباط با دوره جاری و دوره‌های آتی مورد تعدیل واقع می‌شود."

به این ترتیب هرگونه تعدیل مورد لزوم در استهلاک انباشته در اثر تغییر در برآورد عمر مفید یک دارایی منجر به تغییر در

استهلاک اضافی که در اثر تجدید ارزیابی در حسابها منظور شده است، از حساب مازاد تجدید ارزیابی خارج و مستقیماً به حساب سود (زیان) انباشته منظور شود تا بدین ترتیب سود قابل تخصیص تحت تاثیر تجدید ارزیابی قرار نگیرد...."

در عمل برای تسهیل انجام عملیات حسابداری و برای مقاصد مالیاتی می‌توان از یک حساب استهلاک انباشته جداگانه برای ثبت استهلاک اضافی سالانه مربوط به بهای افزایش یافته دارایی استفاده کرد.

در روش دوم، همان‌گونه که پیشتر اشاره شد، استهلاک انباشته تا تاریخ تجدید ارزیابی محاسبه و از حسابها حذف می‌شود تا ارزش دفتری دارایی برابر بهای تجدید ارزیابی شده آن گردد. در مثال بالا با اعمال این روش، حساب دارایی (تجهیزات) معادل $1,000,000$ ریال افزایش و حساب استهلاک انباشته معادل $2,000,000$ ریال مانده آن کاهش یافته و متقابلاً حساب مازاد تجدید ارزیابی معادل $3,000,000$ ریال افزایش می‌یابد به این ترتیب ارزش دفتری دارایی به میزان $6,000,000$ ریال که همان بهای تجدید ارزیابی شده آن است در حسابها انعکاس می‌یابد که این مبلغ نیز در طول عمر مفید باقی مانده دارایی باید مستهلک گردد.

همانند روش اول در این روش نیز در پایان هر سال معادل استهلاک اضافی سالانه از حساب مازاد تجدید ارزیابی خارج و به حساب سود (زیان) انباشته منتقل می‌شود تا سود قابل تخصیص سالانه از افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی دارایی تأثیرپذیر نباشد. اما با حذف مانده حساب استهلاک انباشته در تاریخ تجدید ارزیابی مبالغ استهلاک و مازاد تجدید ارزیابی تحقق یافته سالانه بیش از مبالغ محاسبه شده در روش اول خواهد بود. زیرا در اینجا $6,000,000$ ریال ارزش دفتری دارایی در مدتی کمتر یعنی در طی ۶ سال باقی مانده

به همین میزان می‌گردد. (جدول شماره ۳) به این ترتیب در پایان عمر مفید برآوردی ۱۰ ساله یعنی ۶ سال پس از انجام تجدید ارزیابی، مبلغ $600,000$ ریال استهلاک اضافی محاسبه و به حساب استهلاک انباشته منظور شده است. برای پرهیز از کاهش در سود قابل تخصیص سالانه به میزان $100,000$ ریال بابت استهلاک اضافی هر سال، لازم است اثر کاهنده استهلاک اضافی با اثر فزاینده مازاد تجدید ارزیابی بر روی سود قابل تخصیص سالانه تهاثر گردد. به همین منظور هر ساله معادل استهلاک اضافی سالانه از حساب مازاد تجدید ارزیابی خارج و به حساب سود (زیان) انباشته منتقل می‌گردد. براین اساس در مثال بالا در پایان سال دهم کل درآمد تحقق نیافته ناشی از تجدید ارزیابی به میزان $600,000$ ریال به حساب سود (زیان) انباشته انتقال یافته است ضمن اینکه هم بهای ثبت شده اولیه یعنی $5,000,000$ ریال و هم افزایش در بهای اولیه یعنی $1,000,000$ ریال نیز از طریق فرایند استهلاک سالانه کاملاً مستهلک شده است. در بند ۴۳ رهنمود حسابداری شماره ۱۱ با عنوان حسابداری داراییهای ثابت مشهود این موضوع به‌شرح زیر مورد تأکید قرار گرفته است.

"مبلغ مازاد تحقق یافته معادل تفاوت بین استهلاک مبتنی بر مبلغ تجدید ارزیابی دارایی و استهلاک مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی آن خواهد بود. از آنجا که کاربرد روش تجدید ارزیابی از سوی برخی از واحدهای تجاری موجب می‌گردد اینگونه واحدهای تجاری در مقایسه با واحدهایی که از روش تجدید ارزیابی استفاده نکرده‌اند، سودآوری کمتری نشان دهند و نیز این امر که کاهش سود در اثر تجدید ارزیابی به نوعی انحراف از نظام بهای تمام شده تاریخی است، در این صورت و به موجب این بیانیه اجازه داده می‌شود که معادل

ارزش دفتری آن دارایی می‌گردد که به تبع آن در تعیین مازاد تجدید ارزیابی به هنگام تجدید ارزیابی دارایی تاثیر می‌گذارد. این موضوع در بند ۴۲ رهنمود حسابداری شماره ۱۱ به شرح زیر مورد تاکید قرار گرفته است: "در تعیین تفاوت مبلغ تجدید ارزیابی با مبلغ دفتری در تاریخ تجدید ارزیابی، تعدیلات ناشی از ملاحظات مندرج در بندهای ۵۵ و ۵۶ در خصوص بررسی ادواری عمر مفید دارایی ثابت باید در تعیین مبلغ دفتری در تاریخ تجدید ارزیابی مدنظر قرار گیرد." برای نشان دادن آثار تغییرات، به مثال عددی پیشین باز می‌گردیم.

با فرض اینکه در هنگام تجدید ارزیابی، عمر مفید دارایی ثابت مفروض از ۱۰ سال به ۱۷ سال افزایش یابد آنگاه $3,500,000$ ریال ارزش دفتری دارایی در ابتدای سال تغییر برآورد عمر مفید یعنی ابتدای سال چهارم باید طی ۱۴ سال باقی مانده از عمر مفید برآوردی ۱۷ ساله مستهلک گردد. بنابراین مبلغ استهلاك سالانه برای سال تغییر و سالهای آتی برابر می‌شود با $250,000 = 3,500,000 \times 1/14$. در واقع با افزایش عمر مفید دارایی، ارزش دفتری آن طی سنوات بیشتری مستهلک خواهد گردید که مترادف با کاهش میزان استهلاك سالانه دارایی است.

همانگونه که در بند ۲۴ رهنمود حسابداری شماره ۶ با عنوان گزارش عملکرد مالی آمده است؛ "تغییر در برآورد حسابداری ممکن است صرفاً بر دوره جاری تاثیر داشته باشد و یا اینکه دوره جاری و دوره‌های آتی را توأم تحت تاثیر قرار دهد. به طور مثال تغییر در برآورد مبلغ هزینه مطالبات مشکوک الوصول فوراً مورد شناخت قرار می‌گیرد و لذا تنها بر دوره جاری تاثیر می‌گذارد. لیکن تغییر در عمر مفید برآوردی یک دارایی بر هزینه استهلاك دوره جاری و هر یک از دوره‌های آتی

باقیمانده عمر مفید دارایی تاثیر دارد. اثر تغییر مرتبط با دوره جاری در هر دو حالت به عنوان درآمد یا هزینه دوره جاری و اثر تغییر در دوره‌های آتی در صورت وجود در همان دوره‌ها مورد شناخت قرار می‌گیرد."

به این ترتیب با برآورد جدید از عمر مفید دارایی، نیازی به شناسایی و اندازه‌گیری آثار انباشته ناشی از تغییر برآورد و تعدیل حساب استهلاك انباشته و سود (زیان) انباشته بر مبنای این آثار نبوده و صرفاً اثر تغییر در دوره جاری که همانا کاهش استهلاك سالانه از $500,000$ ریال به $250,000$ ریال است اندازه‌گیری و در حسابها ثبت می‌شود. بر این اساس ارزش دفتری دارایی مفروض در پایان سال چهارم، پیش و پس از تجدید ارزیابی به شرح جدول شماره ۴ خواهد بود.

به این ترتیب بابت تجدید ارزیابی، حساب دارایی، استهلاك انباشته و مازاد تجدید ارزیابی به ترتیب معادل $1,000,000$ و $350,000$ و $650,000$ ریال افزایش می‌یابند.

ملاحظات قانونی درباره تغییر برآورد عمر مفید داراییهای ثابت

برابر بند ۱ ماده ۱۴۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶، آن بخش از دارایی ثابت که بر اثر استعمال یا گذشت زمان یا سایر عوامل بدون توجه به تغییر قیمتها ارزش آن کاهش می‌یابد قابل استهلاك منظور شده است، هر چند در این ماده نگاشته شده از قانون مالیاتهای مستقیم، تنها یکی از عوامل پیش گفته موجب استهلاك یک دارایی شناخته شده است ولی در جدول استهلاك موضوع ماده ۱۵۱ همین قانون، گذشت زمان به عنوان تنها عامل استهلاك منظور و نرخ یا مدت تعیین شده برای استهلاك داراییها نیز ثابت و تغییرناپذیر در نظر گرفته شده است.

آثار مالیاتی تجدید ارزیابی داراییهای ثابت و چگونگی ثبت و گزارش آن

در لایحه تجدید ارزیابی داراییهای ثابت، مبلغ مازاد تجدید ارزیابی با نرخ ثابت ۱۵ درصد و برای شرکتی پذیرفته شده در بورس با نرخ ثابت ۱۰ درصد مشمول مالیات قرار گرفته است که به اقساط مساوی ۱۰ ساله قابل پرداخت بوده و باید همراه با مالیات عملکرد دوره در اظهارنامه‌های مالیاتی واحدهای انتفاعی ابراز گردد.

به رغم وجود دیدگاه مشترک مالیاتی در مورد ابراز این دوگونه مالیات، تفاوت ماهوی آنها، به کارگیری روشهای متفاوت حسابداری و گزارشگری در مورد هر کدام را ملزم می‌دارد. مالیات عملکرد دوره بر پایه سود مشمول مالیات دوره به شکل برآوردی محاسبه و به عنوان یک بدهی غیرقطعی به حساب ذخیره مالیات بردرآمد منظور می‌شود در حالی که مالیات احتسابی بابت تجدید ارزیابی داراییها به شکل مشروح در بالا از قطعیت برخوردار بوده و نباید با ذخیره مالیات بردرآمد واحد انتفاعی آمیخته گردد. از اینرو بایسته است مبلغ مالیات محاسبه شده هر سال در حسابی جداگانه در گروه سایر حسابهای پرداختنی ثبت و در صورتهای مالی در شمار بدهیهای جاری گزارش گردد.

پی‌نوشت

۱. Revaluation Surplus در پاره‌ای از متون حسابداری معادل Unrealized Capital Increment "مازاد سرمایه تحقق نیافته" و Unrealized Appreciation "مازاد ارزش تحقق نیافته" به کار رفته است.

منابع

- ۱- کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، رهنمودهای حسابداری، سازمان حسابرسی، اسفند ۱۳۷۷
- ۲- مارتین ای میلر، راهنمای به‌کارگیری اصول پذیرفته شده حسابداری، مترجم رضا شبانگ، سازمان حسابرسی، اسفند ۱۳۷۱
- 3- International Accounting Standards Committee, International Accounting Standards (1999).