

تجدیدارزیابی دارایی‌ها

(بخش دوم)

مصطفی علی‌مدد(۱)

زیربنای نظری

از لحاظ نظری، تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت تاحدودی در قلمرو نظریه حفظ سرمایه مادی قرار می‌گیرد.

بنا به این نظریه، سود عبارت است از افزایش در سرمایه‌مادی در یک دوره زمانی؛ و سرمایه متراذف است با توان بالقوه تولید کالا یا خدمت. سرمایه، در صورتی حفظ می‌شود که ظرفیت تولید یک واحد، در طول زمان ثابت بماند. در حسابداری، حفظ سرمایه مادی به معنای توانمندی واحد در جایگزینی دارایی‌های اولیه خود با دارایی‌هایی از همان نوع و با همان کیفیت در انتهای دوره است. اگرچه حفظ سرمایه‌مادی به معنای جایگزین کردن عملی دارایی‌ها نیست اما ارزش‌های جاری افلام، در مجموع می‌تواند به عنوان جایگزین مناسبی برای سنجش توان تولیدی بکار گرفته شود. (۲) به این ترتیب، با تجدیدارزیابی دارایی‌های ثابت، در واقع بخشی از نظریه فوق در اندازه‌گیری سود و ارزیابی درست‌تر کارایی موسسه تحقق می‌یابد. (۳)

سوابق عملی

از لحاظ عملی، تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت از سال‌های پیش در برخی از کشورهای صنعتی اروپا از جمله در انگلستان متداول بوده و زمین و ساختمان از دیرباز تجدیدارزیابی می‌شده است. اوج بکارگیری تجدیدارزیابی دارایی‌های ثابت در کشورهای صنعتی اروپایی به دهه ۷۰ میلادی برمی‌گردد که نرخ تورم سالانه در برخی از کشورها دو رقمی شد و در مواردی حتی تا نزدیک ۲۰٪ هم رسید. از طرف دیگر کوشش در شکل بیشتر جوامع اروپایی غربی در اتحادیه اروپا نیز نیاز به اطلاعات مالی مربوط تر و قابل مقایسه‌تر را تشدید کرد و در دهه ۷۰ و نیمه اول دهه ۸۰ میلادی تجدیدارزیابی کلی دارایی‌های ثابت در کشورهای انگلستان، فرانسه، ایتالیا، اسپانیا و پرتغال روشی متداول بود. (۴)

با کاهش یافتن تورم از نیمه دوم دهه ۸۰ میلادی، تمایل به تجدیدارزیابی دارایی‌ها کاهش یافت و تعدادی از شرکت‌ها، به ویژه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس‌های اوراق بهادار که تجدیدارزیابی را به عنوان یک روش بکار می‌بردند آن را کنار گذاشتند. با این حال تحقیق انجام شده توسط انجمن حسابداران خیره انگلستان و ویلز نسبت به صورت‌های مالی منتشر شده در سال‌های ۹۱ و ۹۲ در بریتانیا نشان می‌دهد (۵) که حدود ۲۱ درصد از شرکت‌ها، تمام یا بخشی از دارایی‌های ثابت خود را تجدیدارزیابی کرده‌اند. در مقابل، در ایالات متحده آمریکا و تعدادی از

کشورهای اروپا از جمله آلمان، تجدیدارزیابی دارایی‌های ثابت مجاز نیست و مراجع قانونی و مراجع حرفه‌ای حسابداری در این کشور تجدیدارزیابی را روش حسابداری پذیرفته شده‌ای نمی‌دانند.

استانداردهای حسابداری

مراجع حرفه‌ای حسابداری کشورهای صنعتی غرب، تجدیدارزیابی را به عنوان روشی درست و کامل برای رفع نارسایی‌های اطلاعات حسابداری پذیرفته‌اند و در دهه‌های ۷۰ و ۸۰ که تورم نسبتاً شدید (بیش از ۱۰٪ ولی کمتر از ۲۰٪) اطلاعات مالی تهیه و منتشر شده توسط شرکت‌ها را با نارسایی‌های جدی مواجه ساخته بود استانداردهای متعددی را در مورد نشان دادن آثار تغییر قیمت‌ها در صورت‌های مالی (۶) وضع و اجرای آنها را الزامی کردند. اما با کاهش تورم، اجرای این استانداردها اختیاری و عمل‌بکارگیری آنها در کشورهای صنعتی، بخصوص به دلیل مشکلات بکارگیری آنها، متوقف شد. (۷) با این حال، استانداردهای حسابداری شماره ۱۲ انگلستان درباره حسابداری دارایی‌های ثابت و استهلاک (۸)، تجدیدارزیابی دارایی‌های ثابت را به این دلیل پذیرفته و ترغیب می‌کند که اطلاعات مفیدتر و مربوط‌تری را برای استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری فراهم می‌سازد. این استاندارد همچنین، قواعد و ضوابطی را در مورد چگونگی انجام و حسابداری تجدیدارزیابی دارایی‌های ثابت مقرر می‌دارد. در تکمیل استاندارد مزبور در سال ۱۹۹۰ متنی پیشنهادی (۹) برای تجدیدنظر در استاندارد حسابداری دارایی‌های ثابت و استهلاکات به شماره ۵۱ توسط هیأت تدوین استانداردهای حسابداری انگلستان (۱۰) منتشر شد که علاوه بر مجاز شناختن تجدیدارزیابی طبقاتی از دارایی‌های ثابت و سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت، شرایطی تفصیلی در مورد نحوه اجرا و حسابداری آن پیشنهاد کرد. این متن متعاقباً در سال ۱۹۹۱ توسط هیأت مزبور تجدیدنظر و تحت عنوان متن پیشنهادی گزارش‌گری مالی شماره ۱۷ (۱۱) منتشر شد. در این متن مقرر شده است که در صورت بکارگیری تجدیدارزیابی به عنوان یک روش توسط یک شرکت، حداقل هر پنج سال یکبار باید تکرار شود. (۱۲) در این متن پیشنهادی سه مبنا برای تجدیدارزیابی بر شمرده شده است که عبارتند از:

(۱) ارزش مصرف کنونی (۱۳)

(۲) ارزش بازار (۱۴)

(۳) ارزش جایگزین مستهلك شده (۱۵)

این ارزش‌ها، حسب مورد و به ترتیب در مورد دارایی‌های ثابت عامی که در یک صنعت کاربری اختصاصی دارند، دارایی‌های ثابت عام مانند زمین و ساختمان که به قصد سرمایه‌گذاری خریداری شده‌اند و دارایی‌های عملیاتی‌مختص به کار در یک صنعت یا یک شرکت، کاربرد دارد. (۱۶) شرایط ارزیابی، نحوه ارزیابی، نحوه حسابداری مازاد تجدید ارزیابی، دارایی‌های تجدید ارزیابی شده و استهلاک آنها، از جمله سایر مواردی است که در این متن به تفصیل به آن پرداخته شده است.

از لحاظ مراجع بین‌المللی حرفه‌ای حسابداری، استانداردهای بین‌المللی حسابداری شماره ۱۶ - حسابداری اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات، (۱۷) که توسط کمیته بین‌المللی تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری (۱۸) وضع و از اول سال ۱۹۸۲ قابل اجرا بوده است در بندهای ۲۱ تا ۲۸ و بندهای ۴۴ تا ۴۹ ضمن پذیرش تجدید ارزیابی دارایی‌های مزبور، شرایطی را در مورد مبانی قیمت‌گذاری، نحوه ارزیابی و چگونگی حسابداری دارایی‌های تجدید ارزیابی شده و مازاد تجدید ارزیابی مقرر داشته است. این استاندارد در سال ۱۹۹۲ براساس متنی پیشنهادی که در سال ۹۲ به شماره ۴۲ منتشر و به نظر خواهی گذاشته شده بود مورد تجدیدنظر قرار گرفت و از ابتدای سال ۹۵ استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۶ - اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات (۱۹) لازم‌الاجرا شد. در ادامه بحث درباره الزامات مقرر در این استاندارد بیشتر توضیح داده خواهد شد.

سوابق تجدید ارزیابی در ایران

تا پیش از دهه ۶۰ شمسی سابقه‌ای مدون از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت در ایران دیده نمی‌شود. قانون تجارت ۱۳۱۱ و اصلاحیه قانون تجارت در مورد شرکت‌های سهامی مصوب ۱۳۴۵ و سایر قوانین تجاری، در مورد تجدید ارزیابی حکم خاصی ندارد. اما در مقررات مالیاتی و به ویژه در اجرای مقررات مالیاتی، افزایش بهای دارایی‌های تجدید ارزیابی شده، جزو درآمد، تشخیص و مشمول مالیات بوده است. این طرز عمل، مانعی جدی برای تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت محسوب می‌شده و می‌شود. در اصلاحیه سال ۱۳۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵ تبصره‌ای به شماره ۶ به ماده ۱۱۶ قانون الحاق شد که به موجب بند ب آن افزایش بهای ناشی از ارزیابی مجدد ماشین‌آلات و ساختمان (به استثنای زمین) به شرط آنکه این افزایش در حساب سرمایه یا ذخایر منظور و از توزیع و تقسیم آن به عنوان سود خودداری شود از مالیات معاف شد. در مطالعات بسیار محدودی که تاکنون انجام شده، سابقه‌ای از استفاده از امکانات این حکم قانونی برای تجدید ارزیابی دارایی‌ها توسط شرکت‌های پذیرفته شده در بورس در قبل از انقلاب دیده نمی‌شود.

با افول الزامی فعالیت‌های بورس اوراق بهادار در بعد از انقلاب، طبعاً موردی برای تجدید ارزیابی پیش نیامد تا آنکه با شروع اجرای برنامه اول توسعه اقتصادی ۱۳۶۸-۷۲ فعالیت‌های بورس اوراق بهادار مجدداً شروع

و ماده‌ای به شماره ۱۴۳ مکرر به قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۶۶ اضافه گردید. به موجب این ماده، افزایش بهای ناشی از ارزیابی مجدد دارایی‌های شرکت‌هایی که بیش از ۵۰٪ سرمایه آنها بطور مستقیم یا با واسطه متعلق به وزارتخانه‌ها، شرکت‌های دولتی و موسسات 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 از مالیات معاف خواهد بود به شرط آنکه فقط زیان سنواتی از افزایش مزبور مستهکک شود و همچنین سهام شرکت در بورس پذیرفته شده یا حداکثر یک سال پس از ثبت تجدید ارزیابی در حساب‌ها در بورس پذیرفته شود. گزارش و آماری در مورد تعداد شرکت‌هایی که براساس این حکم قانونی تجدید ارزیابی کرده‌اند و نتایج حاصل و حتی دستورالعمل وزارت امور اقتصادی و دارایی در این مورد در دسترس نیست. در هر حال، مطلعین از امور شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، تعداد شرکت‌هایی را که براساس این حکم قانونی تجدید ارزیابی شده‌اند کمتر از انگشتان یک دست می‌دانند. جای تذکر است که حکم مقرر در ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم امکان تجدید ارزیابی را در مفهوم متعارف و جهانی فراهم نساخته بود بلکه وسیله‌ای بود برای پوشانیدن زیان شرکت‌هایی که در نظر بوده از طریق بورس اوراق بهادار سهامشان به بخش خصوصی واگذار شود. در هر صورت، با پایان یافتن دوره اجرای برنامه اول توسعه در سال ۷۲ حکم مزبور تنها از لحاظ سابقه قانونی قابل توجه است. دومین سابقه در مورد تجدید ارزیابی در ایران به سال ۶۷ برمی‌گردد که طبق ماده واحده‌ای که در ۳۰ آذر ماه این سال به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید مبالغ حاصل ناشی از ارزیابی مجدد دارایی‌های موجود بانک‌های کشور را از تاریخ تصویب قانون مذکور فقط برای یکبار از پرداخت مالیات معاف کرده و مقرر داشت که به حساب سرمایه بانک‌ها منظور شود. (۲۰) قانون مزبور نیز به مفهوم متعارف تجدید ارزیابی دارایی‌ها عطف ندارد و عباراتی نظیر «درآمد حاصل از تجدید ارزیابی» در عنوان قانون و «مبالغ حاصل ناشی از تجدید ارزیابی» در صدر ماده واحده حکایت از آن دارد که تصور می‌رفته است که از تجدید ارزیابی مبلغی حاصل می‌شود حال آنکه که تجدید ارزیابی دارایی‌ها فقط ارزش ارقام را در حساب‌ها تغییر می‌دهد و به هیچ‌وجه وجهی از آن حاصل نمی‌شود. به نظر می‌رسد که در این مورد نیز هدف پوشانیدن زیان انباشته بانک‌ها بوده است. علاوه بر این، قانون مزبور در مورد استهلاک دارایی‌های تجدید ارزیابی شده ساکت است. به هر حال، براساس قانون مزبور در سال‌های ۶۸ و ۶۹ دارایی‌های ثابت بانک‌ها، عمدتاً زمین و ساختمان، بدون وجود یک نظام مبتنی بر قواعد و ضوابط حسابداری هماهنگ با استانداردهای بین‌المللی، تجدید ارزیابی شد و متقابلاً مبلغی از زیان انباشته بانک‌ها کسر و یا به سرمایه آنها افزوده شد اما این کار نتوانست از لحاظ بهبود نسبت کفایت سرمایه (۲۱) بانک‌های ایرانی، از لحاظ

مراجع بانکی جهانی موثر افتد. گزارشی در مورد آثار تجدیدارزیابی بانک‌ها در دسترس نیست و متأسفانه در رساله‌ها و پژوهش‌های دانشگاهی هم به دلیل عدم امکان دسترسی به اطلاعات مربوط، به این موضوع پرداخته نشده است.

آخرین سابقه در این مورد، تجدیدارزیابی دارایی‌های شرکت‌های آب، برق‌های منطقه‌ای، سازمان آب و برق خوزستان، سازمان توانیر و مهندسی آب و فاضلاب کشور، بنابه تصویب مجمع عمومی مشترک شرکت‌های مزبور در سال ۷۲ است. هدف این تجدیدارزیابی ارائه دارایی‌ها به ارزش متعارف در صورت‌های مالی بود و براساس دستورالعمل مدونی انجام شد. دارایی‌های مورد تجدیدارزیابی عبارت بودند از زمین، ساختمان، تاسیسات تولید، انتقال و توزیع برق، سدها، ماشین‌آلات و تجهیزات عمده و بالآخره موجودی کالای انبارها و سفارشات خارجی. دو دلیل اصلی برای این تجدیدارزیابی قابل ذکر است: اول خرید و تحصیل اغلب تاسیسات و ماشین‌آلات شرکت‌های برق و سدها به نرخ رسمی ارز - یعنی ارز ۷۰ ریالی - و در نتیجه، پایین آمدن تصنعی بهای تمام شده برق تولیدی به علت نازل بودن مبلغ استهلاک. این امر به نوبه خود، توانایی مدیران سطح بالای صنعت برق را برای توجیه افزایش بهای برق نزد مقامات تصمیم گیرنده و به ویژه نمایندگان مجلس کاهش می‌داد. دلیل دوم، وجود زبان انباشته بزرگ در بسیاری از شرکت‌های تجدیدارزیابی فوق با توجه به اینکه شرکت‌های مزبور طبق قانون تا پایان سال ۷۲ از پرداخت مالیات معاف بودند با موانع مالیاتی مواجه نشد. (۲۲) علاوه بر این، بنا به توافقی که در اجرای تبصره ۲ ذیل گروه‌های استهلاک مندرج در جدول استهلاک موضوع ماده ۱۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ بین وزیر امور اقتصادی و دارایی و وزیر نیرو به عمل آمد دارایی‌های مورد تجدیدارزیابی از نظر مقررات مربوط به استهلاک، در حکم دارایی جدید تلقی و براساس عمر مفید مندرج در جدول تهیه شده، قابل استهلاک شمرده شد.

تجدیدارزیابی دارایی‌های یاد شده در شرکت‌های برق عمدتاً، نه کاملاً، در چارچوب استانداردهای حسابداری مربوط به تجدیدارزیابی و با رعایت استانداردهای بین‌المللی حسابداری انجام شد. عمده‌ترین ملاحظه قیمت‌گذاری دارایی‌های رسمی جدید ارز یعنی دلار ۱۷۵۰ ریالی بود. در این مورد هم، پژوهشی که نتایج تجدیدارزیابی را مورد بررسی و تحلیل قرار داده باشد در دست نیست.

الزامات و ضوابط تجدیدارزیابی

این موضوع در قالب و با استناد به استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۶ - حسابداری اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات، متن تجدیدنظر شده مصوب ۱۹۹۳ و با استفاده از متن پیشنهادی شماره ۱۷ هیأت تدوین استانداردهای حسابداری انگلستان در مورد حسابداری دارایی‌های ثابت و تجدیدارزیابی مورد بحث قرار می‌گیرد. برای این کار کوشش می‌شود درباره

موضوعات مختلفی که در تجدیدارزیابی مطرح است جداگانه مطالبی مطرح شود. این بحث اگرچه می‌تواند برای تصمیم‌گیری در مورد تجدیدارزیابی مفید باشد ولی حسابداران دست‌اندرکار در تجدیدارزیابی را از الزام به مطالعه دقیق استانداردها فارغ نمی‌سازد.

هدف تجدیدارزیابی

مهم‌ترین هدف از تجدیدارزیابی فراهم آوردن اطلاعاتی است که به واقعیت‌های اقتصادی و از جمله به قیمت‌های متعارف یا منصفانه (۲۳) نزدیک باشد (۲۴) تا تصمیم‌گیرندگان مختلف درباره امور واحدهای انتفاعی بتوانند با اتکا بر آنها آگاهانه‌تر تصمیم بگیرند. نزدیک کردن ارزش ثبت شده (۲۵) دارایی‌های عملیاتی استهلاک پذیر به ارزش جاری، موجب می‌شود که هزینه استهلاک و در نتیجه بهای تمام شده تولیدات به واقعیت نزدیک شود و از این طریق، از اعلام و توزیع سود واهی و یا ارائه نکردن زبان واقعی جلوگیری می‌شود. به عبارت دیگر، با دارایی‌های عملیاتی تجدیدارزیابی شده، اندازه‌گیری سود درست‌تر و امکان تصمیم‌گیری برای حفظ سرمایه یا در واقع توان تولیدی بهتر می‌شود. علاوه بر این، اطلاعات مالی مبتنی بر ارزش‌های جاری، ارزیابی عملکرد مدیران و کارگزاران را عملی‌تر می‌نماید چون از عامل تورم برای پوشانیدن ناکارآمدی آنها کمتر استفاده می‌شود.

خطر تجدیدارزیابی

خطر اصلی تجدیدارزیابی از لحاظ نظری، فراهم آوردن اطلاعاتی است که قابلیت اعتماد (۲۶) زیادی ندارند و قابلیت مقایسه (۲۷) آنها نیز محدود است. زیرا ارزش‌گذاری دارایی‌های تجدیدارزیابی بر معامله‌ای واقعی اتکا ندارد بلکه بر قضاوت مبتنی است. علاوه بر آن، تجدیدارزیابی به عنوان یک روش، در برخی از موسسات و در مقاطع مختلفی از زمان انجام می‌گیرد و در نتیجه اطلاعات حسابداری سال‌های مختلف یک واحد و اطلاعات واحدهای مختلف قابلیت مقایسه ندارند. از لحاظ عملی، تجدیدارزیابی این امکان را فراهم می‌آورد که مدیران و تصمیم‌گیرندگان دیگر به خود دلخواه وضعیت مالی و نتایج عملیات واحدها را ارائه دهند. انتخاب هدف‌هایی چون پوشانیدن زیان‌های انباشته و یا بالابردن رقم سرمایه و یا ارائه بهای تمام شده واقعی تولیدات به مراجع قیمت‌گذاری - بطوری که در تجارب تجدیدارزیابی ایران مشاهده شد - نشانه‌هایی از چنین تمایلی است. اگر هدف، ارائه اطلاعات واقعی برای اتخاذ تصمیمات آگاهانه نباشد برای هر یک از مقاصد تجدیدارزیابی می‌توان از راه‌کارهای دیگری استفاده کرد، مثلاً برای جلوگیری از توزیع سود می‌توان ایجاد انواع اندوخته‌ها را الزامی کرد و یا بهای تمام شده واقعی تولیدات را می‌توان براساس قیمت‌های برآوردی در حسابداری صنعتی بدست آورد.

اقلام مورد ارزیابی مجدد

طبق استاندارد بین‌المللی شماره ۱۶ کلیه اقلام متشکله اموال ماشین‌آلات و تجهیزات، یا کلیه اقلام تشکیل دهنده یک طبقه از دارایی‌های مزبور می‌تواند بطور همزمان تجدیدارزیابی شود. (۲۸) دارایی‌های عملیاتی نظیر زمین، ساختمان، ماشین‌آلات، تاسیسات و تجهیزات، کشتی‌ها و سایر شناورها، هواپیما، خودروهای موتوری، اثاثه و منصوبات و تجهیزات اداری از جمله دارایی‌های ثابتی هستند که مورد تجدیدارزیابی قرار می‌گیرند. (۲۹) متن پیشنهادی شماره ۱۷ هیأت تدوین استانداردهای حسابداری انگلستان علاوه بر تجدیدارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود، تجدیدارزیابی دارایی‌های ثابت نامشهود نظیر حق امتیاز و پروانه ساخت رانیز مجاز شناخته است. (۳۰) اما تجدیدارزیابی سرفقلمی تجاری (۳۱) طبق قانون تجارت و استانداردهای حسابداری انگلستان ممنوع است. (۳۲) علاوه بر این، استانداردهای مربوطه حسابداری سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت از جمله استاندارد بین‌المللی شماره ۲۵ (۳۳) تجدیدارزیابی سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت و اموالی نظیر زمین و ساختمان که به منظور سرمایه‌گذاری خریداری و نگهداری می‌شوند را تحت ضوابط شرایط معینی الزامی کرده است. (۳۴) سرفقلمی محل، یکی از دارایی‌های عملیاتی نامشهودی است که استانداردهای بین‌المللی و خارجی به آن پرداخته‌اند و در ایران، چگونگی انجام دادن آن، نیازمند مطالعه‌ای جدی و همه‌جانبه است، البته مشروط بر آنکه مشکلات مالیاتی تجدیدارزیابی‌های ثابت در مجموع حل شود.

استانداردهای حسابداری تجدیدارزیابی‌گزیشتی اقلام دارایی ثابت را منع کرده است. به عبارت دیگر کلیه اقلام تشکیل دهنده یک طبقه از دارایی‌های ثابت باید بطور همزمان تجدیدارزیابی شوند (۳۵) و نمی‌توان مثلاً در مورد ساختمان‌ها، فقط یک یا چند ساختمان از کل ساختمان‌ها را تجدیدارزیابی کرد و یا مثلاً نیروگاه‌های گازی یک شرکت برق منطقه‌ای را تجدیدارزیابی کرد ولی نیروگاه‌های بخاری آن شرکت را تجدیدارزیابی نکرد. طبقات متعارف دارایی‌های ثابت عملیاتی در موسسات صنعتی عبارتند از زمین و ساختمان، ماشین‌آلات و تاسیسات، تجهیزات، اثاثه و منصوبات. در شرایط کنونی ایران که به علت تورم حاد، ارزش‌های تاریخی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات و دارایی‌های نامشهود عملیاتی موسسات انتفاعی در اغلب موارد بسیار کمتر از ارزش‌های بازار است، چنانچه در نظر باشد از تجدیدارزیابی برای بهبود کیفیت اطلاعات مالی به منظور اتخاذ تصمیمات آگاهانه تر استفاده شود، تجدیدارزیابی در صورتی کارساز خواهد بود که کلیه اقلام دارایی ثابت و حتی سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت یکجا و در زمانی واحد تجدیدارزیابی شوند.

ارزیابان

بطوری که گفته شد خطر اصلی تجدیدارزیابی در امکان مداخله مدیران در قیمت‌گذاری اقلام مورد تجدیدارزیابی به نحو دلخواه است. از این رو، در

استانداردهای حسابداری بر قیمت‌گذاری اقلام توسط ارزیابان حرفه‌ای تأکید شده است. (۳۶) در انگلستان که تجدیدارزیابی تحت قواعد و با نظمو ترتیب دقیق انجام می‌شود ارزیابی‌های توسط اعضای انجمن حرفه‌ای ارزیابان (۳۷) انجام می‌شود و در مورد چگونگی انجام آن بین این انجمن و انجمن حسابداران خبره انگلستان (۳۸) توافق‌هایی صورت گرفته است. در ایران به نظر می‌رسد که مرجع مستقل ذیصلاح برای انجام تجدیدارزیابی می‌تواند کانون کارشناسان رسمی دادگستری باشد. اما کار تجدیدارزیابی دارایی‌های ثابت شرکت‌ها لزوماً باید بر ضوابط خاص و مدونی صورت بگیرد که با هماهنگی مراجع حرفه‌ای حسابداری تهیه می‌شود.

مسئله دیگری که در این زمینه وجود دارد این است که در صنایع پیچیده و پیشرفته و موسسات و سازمان‌های بزرگ که اقلام مورد تجدیدارزیابی متعدد، متنوع و از لحاظ فنی بسیار پیچیده‌اند، تجدیدارزیابی ضرورتاً از طریق تشکیل یک واحد تجدیدارزیابی متشکل از کارشناسان و کادر فنی موسسه مربوط امکان‌پذیر است. آیا این افراد می‌توانند نقش ارزیابان مستقل حرفه‌ای را انجام دهند؟ به نظر می‌رسد که این گونه موسسات باید در گروه‌های ارزیاب خود از خدمات کارکنانی استفاده کنند که در مراجع حرفه‌ای عضو هستند (۳۹) و در صورت امکان‌پذیر نبودن چنین موضوعی از لحاظ مقررات قانونی یا ضوابط مراجع حرفه‌ای، لاقلاً باید صلاحیت ارزیابان مورد تأیید مراجع حرفه‌ای قرار گرفته باشد.

مبانی قیمت‌گذاری در تجدیدارزیابی

بطوری که قبلاً گفته شد هدف تجدیدارزیابی این است که دارایی‌های مورد تجدیدارزیابی به ارزش واقعی در زمان تجدیدارزیابی در صورت‌های مالی منعکس شوند. یکی از مهم‌ترین ملاک‌های قیمت واقعی، ارزش عادلانه یا ارزش متعارف است و طبق تعریف، ارزش عادلانه یا متعارف، قیمت مورد توافق در یک معامله واقعی بین یک خریدار و یا فروشنده آگاه و مایل است. اما در تجدیدارزیابی چون معامله‌ای واقع نمی‌شود باید ملاک‌های روشنی برای قیمت‌گذاری مقرر شود. استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۶ و استانداردهای حسابداری انگلستان ملاک‌های زیر را مقرر کرده‌اند:

۱- ارزش بازار در مورد زمین و ساختمان (۴۰) در این مورد و اقلام مشابه زمین و ساختمان متن پیشنهادی شماره ۱۷ (۴۱) به درستی « ارزش در کاربری کنونی » را بکار برده است. لازم به تذکر است که عامل کاربری تأثیر بنیادی در میزان قیمت دارد. مثلاً زمین و ساختمان یک سینما را در نظر بگیرید که فرضاً نمی‌تواند برای کاری دیگر مورد استفاده قرار گیرد. در این صورت طبعاً قیمت آن از قیمت زمین مشابه که مثلاً کاربری تجاری یا حتی مسکونی دارد کمتر خواهد بود. مثال دیگر در این زمینه، تعیین ارزش زمین و ساختمان یک کارخانه است که مثلاً بر اثر گسترش منطقه در محدوده شهری قرار گرفته و برابر مقررات

اثر تجدیدارزیابی درآمدي حاصل نمي‌شود که به حساب سرمایه‌پرداخت شده منتقل و آن را افزایش دهد یا زیانهای سنوات گذشته را جبران کند و یا به شکل سود بین صاحبان سرمایه تقسیم شود.

مالیات در تجدیدارزیابی

بطوري که گفته شد از تجدیدارزیابی عایدی یا درآمدي تحصیل نمي‌شود که بتواند مشمول مالیات قرار بگیرد. اندیشه کنونی در کشور ما در مورد مالیات تجدیدارزیابی متأسفانه ناشی از عدم آگاهی و توهم درآمد حاصل از تجدیدارزیابی است. اما در مورد استهلاک دارایی‌های تجدیدارزیابی شده مسأله مالیات و مسئله مالیاتی وجود دارد. طبعاً با بالا بردن ارزش دارایی‌ها در تجدیدارزیابی، هزینه استهلاک بالا می‌رود و در نتیجه سود عملیاتی - نه سود جامع (۴۹) - به همان میزان کاهش می‌یابد و در نتیجه سود مشمول مالیات و مالیات بردرآمد کاهش می‌یابد. در این مورد، سیاست‌های مختلفی بر حسب اوضاع و احوال می‌تواند اعمال شود:

اول: چنانچه دولت برای جلوگیری از کاهش درآمدهای مالیاتی قصد نداشته باشد که تجدیدارزیابی را ترغیب کند می‌تواند در قانون و مقررات مالیاتی پیش‌بینی نماید که هزینه استهلاک اضافی ناشی از تجدیدارزیابی دارایی‌ها از لحاظ مالیاتی غیرقابل قبول است. به این ترتیب، اثر تجدیدارزیابی تنها به بالا رفتن قیمت تمام شده محصولات و کاهش سود قابل تقسیم و یا افزایش زیان موسسات انتفاعی محدود خواهد شد.

دوم: چنانچه دولت قصد ترغیب تجدیدارزیابی دارایی‌ها و انعکاس اطلاعات مالی به روز در صورت‌های مالی موسسات را داشته باشد ولی نخواهد درآمد مالیاتی کاهش زیادی بیادمی‌تواند در قوانین مالیاتی بخشی از هزینه استهلاک اضافی ناشی از تجدیدارزیابی را، مثلاً ۵۰ درصد را از لحاظ مالیاتی هزینه قابل قبول و بقیه را غیرقابل قبول اعلام کند.

سوم: در صورتی که دولت با قبول کاهش درآمدهای مالیاتی خود قصد داشته باشد که از کاهش توان تولیدی موسسات در اثر تقسیم سود واهی و پرداخت مالیات بردرآمدهای جلوگیری کند می‌تواند در مقررات مالیاتی، هزینه‌های استهلاک اضافی ناشی از ارزیابی مجدد دارایی‌ها را قابل قبول اعلام و در مقابل تقسیم مازاد تجدیدارزیابی را به هر طریق مشمول مالیات بنماید. در این صورت می‌تواند فزونی حاصل از فروش دارایی‌های تجدیدارزیابی بر بهای تمام شده آنها یا بر بهای تجدیدارزیابی را ملاک مالیات قرار دهد.

در ادامه این بحث به حسابداری تجدیدارزیابی خواهیم پرداخت و روش‌های حسابداری دارایی‌های تجدیدارزیابی شده، استهلاک آنها و چگونگی نگهداری حساب مازاد تجدیدارزیابی را بیان خواهیم کرد. (ادامه دارد)

شهری باید به خارج از محدوده منتقل شود. اگر فرضاً قرار باشد زمین فعلی به پارک تبدیل و به جای آن زمین دیگری در منطقه‌ای خارج از محدوده داده‌شود ارزش این زمین عبارت خواهد بود از ارزش آن چه در آینده در ازای آن واگذار خواهد شد. اگر ملک مورد تجدیدارزیابی هم به علت توسعه شهری و هم به علت فعالیت موسسه ارزش بالایی پیدا کرده باشد در ارزش‌گذاری آن باید ملک به ارزش ملک مشابه در همان کاربری ارزیابی شود و سرقفلی تجاری ناشی از فعالیت موسسه که قابل تجدیدارزیابی نیست به حساب نیاید.

۲- ارزش جایگزین مستهلاک شده در مورد ماشین‌آلات و تجهیزات

از آنجا که اقلام مختلف ماشین‌آلات و تجهیزات معمولاً کاربری اختصاصی در صنعت بخصوصی دارند و ماشین‌آلات و تجهیزات کار کرده از این نوع ندرتاً مورد معامله واقع می‌شوند آنها را باید به بهای تمام شده اقلام جایگزین ارزیابی کرد. (۴۲) برای مثال تاسیسات و تجهیزات یک نیروگاه برق را در نظر بگیرید. تعیین قیمت آنها از طریق بررسی قیمت‌های متداول در بازار عملاً غیرممکن است. از این رو ملک تعیین ارزش، بهای تمام شده برای جایگزین کردن این ماشین‌آلات خواهد بود. به عبارت دیگر می‌توانیم قیمت بازار ماشین‌آلات نوي مشابه که می‌تواند جایگزین ماشین‌آلات مزبور باشد را بدست آوریم و هزینه‌های مربوط به نصب و بکاراندازی را اضافه کنیم و آن وقت با توجه به میزان عمر ماشین‌آلات موجود، رقم بدست آمده را مستهلاک نماییم و به این ترتیب، ارزش جایگزین مستهلاک شده را بدست آوریم.

علاوه بر موارد فوق، قاعده کلی در مورد ارزش‌گذاری و انعکاس دارایی‌های عملیاتی در صورت‌های مالی، تعیین ارزش خالص بازیافتنی (۴۳) آنهاست و چنانچه این ارزش از قیمت تمام شده کمتر باشد باید به این مبلغ تقلیل داده شود. (۴۴) این قاعده در مورد تجدیدارزیابی نیز لازم‌الاجراست. (۴۵) برای مثال فرض کنید ساختمان قدیمی و زیبایی در مالکیت مثلاً یک بانک باشد، اما در صورت

عدم استفاده در کاربری کنونی بانک ملزم باشد آنرا به سازمان میراث فرهنگی واگذار کند در این صورت قیمت آن مبلغی خواهد بود که از سازمان مزبور دریافت خواهد داشت منهای هزینه‌های مربوط به تخلیه و واگذاری ساختمان موجود.

مازاد تجدیدارزیابی (۴۶)

مازاد تجدیدارزیابی مابه‌التفاوت قیمت تعیین شده در تجدیدارزیابی با ارزش ثبت شده یک دارایی است. از تجدیدارزیابی درآمد و عایدی حاصل نمي‌شود. بلکه معمولاً اقلام دارایی به قیمتی بالاتر در مدارک حسابداری ثبت می‌شود و طرف بستانکار آن به حساب مازاد می‌رود. این مازاد ضرورتاً در بخش حقوق صاحبان سرمایه در ترازنامه منعکس می‌شود (۴۷) و یا در صورت جداگانه منعکس و حاصل به حقوق صاحبان سرمایه منتقل می‌گردد. (۴۸) بنابراین، بر

FRED 17, Pars. 28-29, IAS 16, Par. 58 - ۴۴
SAVP Par. 2 - ۴۵
Revaluation Surplus - ۴۶
IAS 16, Par. 39 & 41 - ۴۷
FRED 17, Par. 55 - ۴۸
Comprehensive Income - ۴۹

۱- پژوهشگر و مدرس حسابداری
۲- سازمان حسابرسی، هیأت تدوین استانداردهای حسابداری، مبانی نظری حسابداری و گزارشگری در ایران، ۱۳۷۶، بند ۱۴۹.
۳- ED.51 Par.31
Christofer Nobe, Accounting Harmonization in Europe, 4- Financial Times Bison, London: 1992 PP. 36 - 38
Financial Reporting 1991-1992, A Survey of UK Published Accounts, Skerrat and Tonkin (editors), The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, London 1994, P. 206
۶- (FASs Nos. 33 (1979) 46(1981) 54(1982) 70(1982) -۶ (FAS 130(1984 -۷ -SSAP 12 8
۹- Exposure Draft
۱۰- Accounting Standard Board
۱۱- Financial Reporting Exposure Draft 17
۱۲- FRED 17 Par. 38 a
۱۳- Existing Use Value
۱۴- Open Market Value
۱۵- Depreciated Replacement Cost
۱۶- FRED 17 Par. 48
۱۷- IAS 16
۱۸- IASC
۱۹- IASC, IAS 16, Property, Plant and Equipment (Revised)
۲۰- قانون معافیت مالیاتی درآمد حاصل از تجدید ارزیابی دارایی بانکها مصوب ۳۰/۹/۱۳۶۷
۲۱- Capital Adequacy Ratio
۲۲- در برنامه دوم این معافیت تمدید شد ولی در قانون بودجه سال ۷۸ معافیت‌های شرکت‌های دولتی ملغی شد.
۲۳- Fair Value
۲۴- ED 51, Par.31 & IAS 16 Par.31
۲۵- Carrying Amount
۲۶- Reliability
۲۷- Comparability
۲۸- IAS 16, Par. 36
۲۹- IAS 16, Pars. 37 & 38
۳۰- FRED 17, Par. 45
۳۱- Goodwill
۳۲- Company Act 1985, Par. 10 Sch. 4, FRS 10, Par.45
۳۳- IAS 25, Accounting for Investments
۳۴- IAS 25, Par.25 FRED 17, Pars. 1b & 36
۳۵- IAS 16, Par. 38, FRED 17, Pars. 53-54
۳۶- IAS 16, Par. 30
۳۷- Royal Institute of Chartered Surveyors
۳۸- Institute of Chartered Accountants in England and Wales
۳۹- FRED 17, Par. 40, b & 42,b
۴۰- IAS 16, Par. 31
۴۱- FRED 17, Pars. 48.a & 50
۴۲- FRED 17, Pars. 48b & 51, IAS 16, Par.32
۴۳- Net Realizable Value or Recoverable amount

