

مفاهیم و معیارهای ارزیابی اموال، ماشین آلات و تجهیزات

دکتر احمد احمدپور

عضو هیات علمی دانشگاه مازندران
و عضو هیات مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار

Ahmad.Pour@umz.ac.ir

Ahmad.Ahmad.Pour@seo.ir

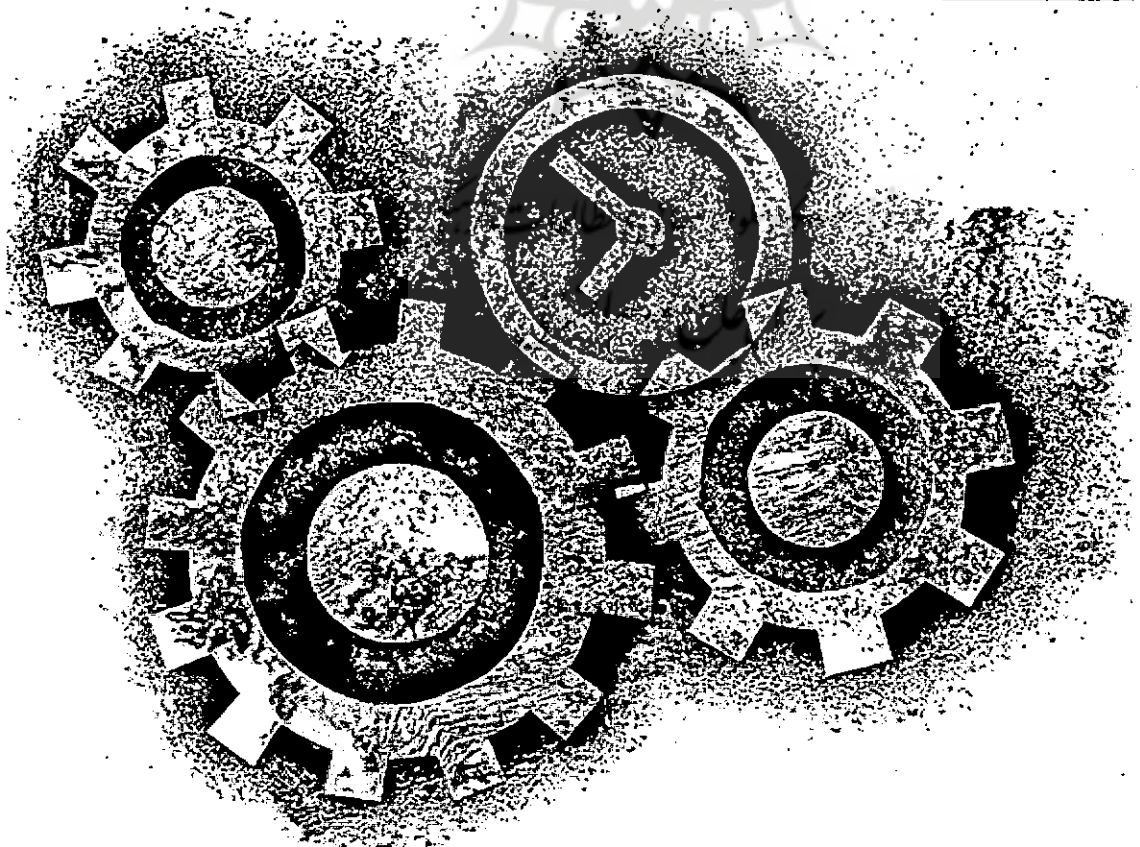
امیر رسائیان

کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه مازندران

a.resailian@umz.ac.ir

۳-۱-۳- به موقع بودن^۱ این اطلاعات قابلیت تأثیر گذاری بر تصمیمات را از دست بدهد (SFAC شماره ۲). گزارش تغییرات در ارزش منصفانه اموال، ماشین آلات و تجهیزات به طور بالقوه، اطلاعات به موقعی برای سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان و دیگر استفاده کنندگان ذی نفع از اطلاعات مالی فراهم می آورد.

به موقع بودن چنین تعریف می شود: وجود اطلاعات قابل دسترسی برای یک تصمیم گیرنده قبل از این که



سرمایه گذاران از اطلاعات جاری درباره ارزش دارایی‌ها و بدهی‌ها متفع و چنین اطلاعاتی، قابل اعتماد تلقی می‌شوند. اعتبار دهندگان هنگامی که از اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات به عنوان وثیقه برای قرض دادن استفاده می‌کنند به طور کلی نیاز به یک ارزیابی جاری برای تعیین ارزش منصفانه دارایی‌هایی که به عنوان وثیقه دریافت می‌کنند، دارند. دیگر استفاده کنندگان ذی نفع اطلاعات مالی نیز ممکن است از اطلاعات تغییرات جاری در ارزش اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات متفع شوند. قانون‌گذاران دولت در مذاکرات بین کنندگان دولت و صنایع سرمایه بر هم چون خدمات عمومی، نفت و گاز یا صنعت هواپیمایی تمایل دارند در صورت امکان تغییرات در ارزش منصفانه اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات را مورد ملاحظه قرار دهند. بهای تاریخی نیز تا وقتی که ارزش‌های دفتری به طور منطقی نزدیک به ارزش‌های منصفانه باشند قابلیت تأثیرگذاری بر تصمیمات را دارند. چنانچه ارزش‌های دفتری (بهای تاریخی) از ارزش‌های منصفانه فاصله بگیرند، قابلیت تأثیرگذاری بر تصمیمات طبق بهای تاریخی تضعیف می‌شود.

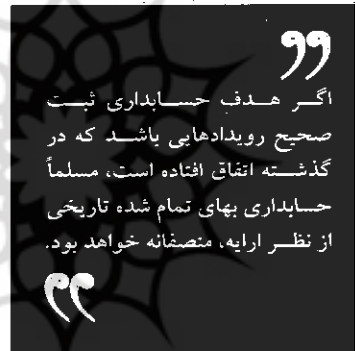
۳-۲-۳- قابلیت اعتماد^۲

قابلیت اعتماد به صورت زیر تعریف می‌شود:

ویژگی اطلاعاتی که اطمینان می‌دهد، اطلاعات، دور از اشتباه و انحراف باشد و آنچه را که می‌خواهد ارائه کند، منصفانه ارائه می‌کند (SFAC شماره ۲). سه ویژگی اولیه قابلیت اعتماد عبارتند از: قابلیت تأیید، بی‌طرفی و ارایه منصفانه.

۳-۲-۱- قابلیت تأیید^۳

قابلیت تأیید عبارت است از قابلیت که از طریق اجماع بین معیارها اطمینان دهد که اطلاعات، آنچه را ارائه می‌دهد که می‌خواهد ارائه کند (SFAC شماره ۲). مباحث مربوط به ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات بر مبنای بهای تاریخی در وهله اول مبتنی بر ویژگی قابلیت تأیید است. بهای تاریخی به صورت بهای متحمل شده به محض تحصیل تعریف می‌شود و غالباً بدون تردید فرض می‌شود که قابلیت تأیید بالایی دارد. اما همواره مسأله این نیست. بهای تاریخی برخی از انواع اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات همان‌گونه که در زیر بحث خواهد



شد، به سهولت تأیید نمی‌شود. این بخش از مبحث قابلیت تأیید با مبحثی از انحرافات بی‌شمار از حسابداری بهای تاریخی برای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات که به طور متداول طبق GAAP پذیرفته شده و به موجب آن معیارهای ارزش منصفانه به جای معیارهای تاریخی مورد استفاده قرار می‌گیرند، به پایان می‌رسد. دارایی‌های ساخته شده توسط خود شرکت، قابلیت تأیید بهای تاریخی را دچار چالش می‌کند. معمولاً فقط بخشی از دارایی‌های ساخته شده توسط خود شرکت از مواد اولیه که

مضمن بهای واقعی متحمل شده است تشکیل می‌شود. بخش باقی مانده بهای دارایی ممکن است شامل انواع اقلام غیر عینی هم چون بهای دستمزد مستقیم و غیر مستقیم، تخصیصات سربار و بهره سرمایه گذاری‌ها باشد. درجه غیر عینی بودن در دسترسی به بهای تاریخی برای دارایی‌های ساخته شده توسط خود شرکت، تردید در مورد این که آیا بهای تاریخی در این وضعیت‌های خاص نسبت به ارزش منصفانه مبتنی بر یک ارزیابی مستقل خارجی از قابلیت تأیید بیش‌تری برخوردار است را تشدید می‌کند. تعداد تلفیق‌های تجاری اخیراً به طور فزاینده‌ای افزایش یافته است. بسیاری از شرکت‌ها ده، بیست و حتی صدها شرکت دیگر را تحصیل کرده‌اند. در یک تحصیل، اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات شرکت تحصیل شده در صورت‌های مالی تلفیقی به ارزش منصفانه گزارش می‌شوند. این امر مسأله قابل توجهی را در مورد قابلیت تأیید ارزش‌های منصفانه اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات مطرح می‌سازد چرا که با مفهوم بهای تاریخی که بیان‌گر ارزش منصفانه در زمان تحصیل است، مطابقت دارد. ارزش منصفانه دارایی‌های منحصر به فرد در یک تحصیل یا معاملات مستقل قابل تأیید رابطه‌ای ندارد، اما به طور نسبی مبتنی بر ارزیابی‌های ارزش منصفانه است. پس چرا اگر ارزیابی منصفانه اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات رویه‌ای معمول در تحصیل‌های تجاری است، قابلیت تأیید ارزش منصفانه اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات یک مشکل محسوب می‌شود. به نظر می‌رسد نگرانی بیش‌تر در تحصیل‌های تجاری مربوط به ارزیابی دارایی‌های نامشهود تحصیل شده و سرفعلی است تا

ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات به ارزش منصفانه.

طبق اصول پذیرفته شده جدید حسابداری آمریکا ارزش‌های منصفانه تحت استثنائاتی خاص به طور گسترده تری نسبت به بهای تاریخی در ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات مورد استفاده قرار می‌گیرد. همان طور که قبلاً اشاره شد در موارد آسیب دیدگی (کاهش ارزش دائمی) ارزش‌داری‌ها به ارزش منصفانه کاهش می‌یابد. به همین نحو ارزش‌های منصفانه برای ثبت اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در رابطه با عملیات متوقف شده مورد استفاده قرار می‌گیرد.

انحراف دیگر از بهای تاریخی در مورد اهداء دارایی‌ها ایجاد می‌شود. وقتی که اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات اهداء می‌شود به دلیل این‌که گزینه بهای تاریخی وجود ندارد به ارزش منصفانه ارزیابی می‌شود.

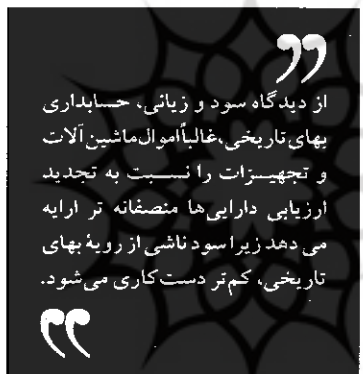
برآوردهای ارزش منصفانه اموال واقعی در گزارش‌گری مالی دارایی‌های طرح‌های بازنشستگی انتفاعی معین، مورد استفاده قرار می‌گیرد. ارزش‌های منصفانه اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات برخی اوقات در ارتباط با پروژه‌های طولانی مدت گزارش می‌شود. بهای دارایی‌های تحصیل شده از طریق یک خرید گروهی (به عنوان مثال زمین به همراه ساختمان) بر مبنای ارزش‌های منصفانه مربوطه تخصیص داده می‌شود.

افشاهای تکمیلی از ارزش‌های منصفانه ذخایر نفت و گاز در صنعت نفت و گاز، الزامی است. برآوردهای ارزش منصفانه در درخواست‌های وام هنگامی که اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات به عنوان وثیقه مورد استفاده قرار می‌گیرد معمولاً الزامی است. سرانجام این‌که سرمایه‌گذاران و اعتبار

دهندگان در حال حاضر صورت‌های مالی شرکت‌های خارجی پذیرفته شده در ایالات متحده که با استفاده از برآوردهای ارزش منصفانه اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات طبق GAAP یا IFRS تهیه شده است را تفسیر می‌کنند. تعدادی از استثنائات ارزش منصفانه که هم‌اکنون طبق GAAP موجود است، مثالهای زیادی را که به موجب آن معیارهای ارزش منصفانه به طور متداول به جای معیارهای بهای تاریخی مورد استفاده قرار می‌گیرد، فراهم می‌کند.

۳-۲-۲- بی طرفی^۲

بی طرفی در SFAC شماره ۲ به این صورت تعریف شده است:



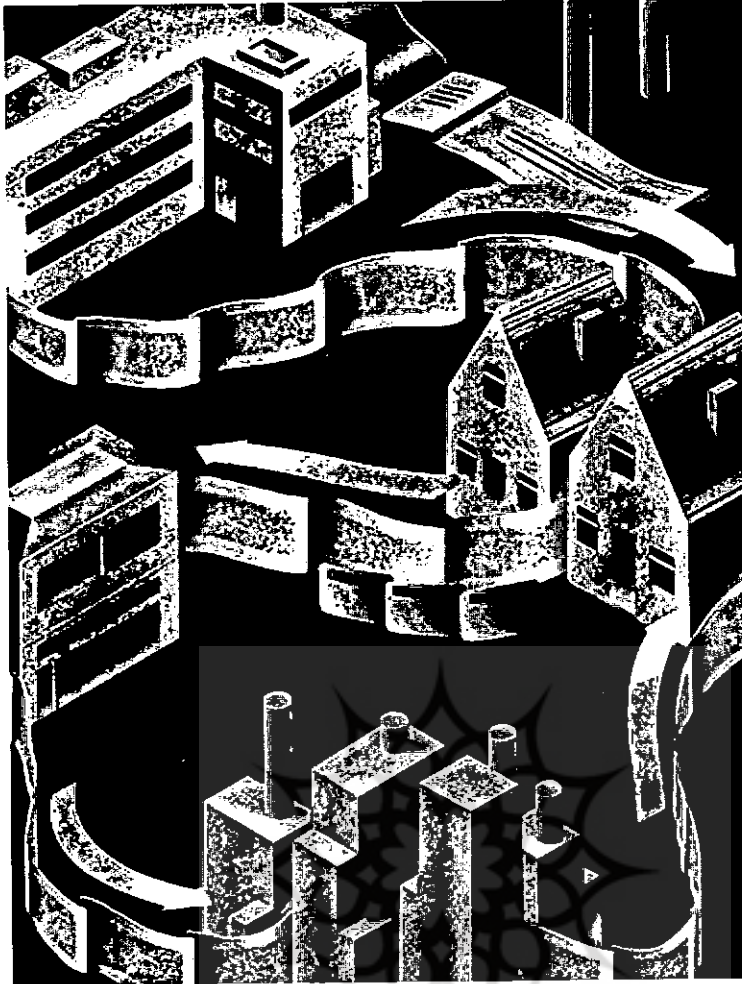
از دیدگاه سود و زیانی، حسابداری بهای تاریخی، غالباً اموال ماشین‌آلات و تجهیزات را نسبت به تجدید ارزیابی دارایی‌ها منصفانه تر ارزیابی می‌دهد زیرا سود ناشی از رویه بهای تاریخی، کم‌تر دست‌کاری می‌شود.

فقدان تعصب در اطلاعات گزارش شده به منظور رسیدن به نتایج از قبل پیش‌بینی شده یا تهییج سبک خاصی از رفتار.

تعصب در SFAC شماره ۲ چنین تعریف شده است: تمایل بیش‌تر یک معیار به یک جهت نسبت به جهت دیگری که آن معیار نشان می‌دهد در حالی که باید نسبت به دو جهت تمایل مشابه و یکسان داشته باشد. تعصب در معیارهای حسابداری به معنای گرایش به موافقت خیلی زیاد یا بسیار کم با چیزی است.

معیارهای بهای تاریخی برای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات بیان‌گر یک تعصب محافظه‌کارانه خاص است که این موضوع در تحقیق دیتریش، هریس و مولر^۳ در سال ۲۰۰۰ مستند شده است. این تعصب محافظه‌کارانه خاص مخصوصاً برای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات می‌تواند در طول زمان به دلیل تورم، زیاد شود. بهای تاریخی کاهش ارزش‌داری‌ها به ارزش منصفانه را به هنگامی که ارزش تنزیل نشده جریانات نقدی آتی برآورد شده آن کم‌تر از ارزش دفتری است مجاز دانسته است، اما افزایش ارزش‌داری‌ها به ارزش منصفانه را مجاز نمی‌داند. بهای تاریخی نباید به دلیل احتیاط، مورد حمایت قرار گیرد. احتیاط طبق SFAC شماره ۲ در زمره ویژگی‌های کیفی قرار نمی‌گیرد بلکه در SFAC شماره ۲ به عنوان واکنشی نسبت به عدم اطمینان که در تضاد با ویژگی‌های کیفی است مورد بحث قرار می‌گیرد.

احتیاط در گزارش‌گری مالی نباید به صورت عمدی باعث ارزیابی کم‌تر از واقع سود و دارایی‌ها شود. هیأت بر این نکته تأکید می‌کند زیرا احتیاط با این نیت که ارزیابی کم‌تر از واقع رویه‌ای مطلوب است در ارتباط بوده است (SFAC شماره ۲، پاراگراف ۹۳). علاوه بر این SFAC شماره ۲ توضیح می‌دهد که هر گونه تلاش مداوم به منظور ارزیابی کم‌تر از واقع نتایج، احتمالاً تردید در مورد قابلیت اعتماد و درستی اطلاعات درباره آن نتایج را افزایش می‌دهد و احتمالاً در بلندمدت به خودی خود نقض می‌شود. این نوع از گزارشات (هر چند با حسن نیت باشد)، با ویژگی‌های مطلوب توصیف شده در این بیانیه سازگاری



ندارد (SFAC شماره ۲، پاراگراف ۹۶). بنابراین بر مبنای چارچوب مفهومی خود FASB، احتیاط مبنای معتبری برای پشتیبانی از استفاده مداوم و سخت گیرانه از بهای تاریخی برای ارزیابی اموال، ماشین آلات و تجهیزات نیست.

۳-۲-۳-ارایه منصفانه^۶

ارایه منصفانه عبارت است از:

تطابق یا توافق بین یک معیار یا تعریف و چیزی^۷ که قرار است ارایه شود (SFAC شماره ۲). نقل قول زیر که توسط ویلیام پتن^۸ در مارچ ۱۹۴۶ بیان شده، در بخش ادارک موارد^۹ FASB همراه با گزارش وضعیت ماه می ۲۰۰۱ توسط فوستر و آپتن^{۱۰} در

سال ۲۰۰۱ تجدید چاپ شد:

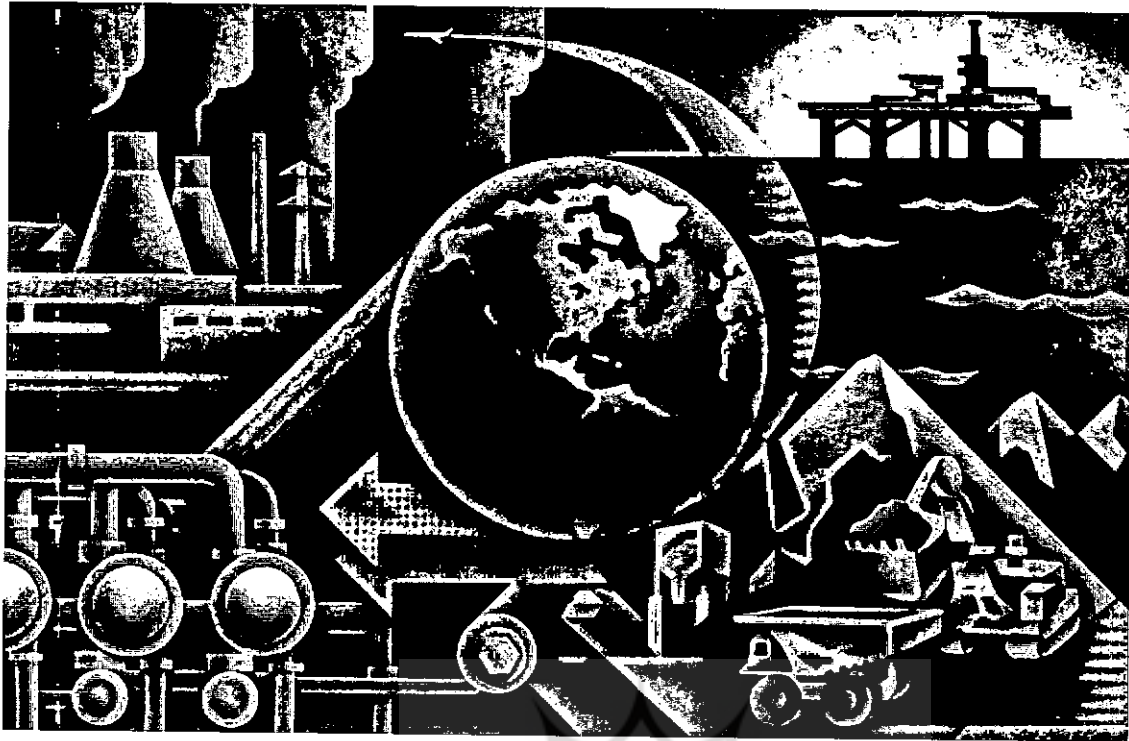
«بهای تمام شده و ارزش با یکدیگر ضدیت ندارند و اصطلاحات غیر قابل جمعی نیستند. حداقل در اغلب معاملات، بهای تمام شده و ارزش تاریخی تحصیل، مشابه است. در مواردی که نیمی از پرداخت به جای وجه نقد، اموال باشد بهای دارایی تحصیل شده از طریق ارزش بازار منصفانه آن دارایی اندازه گیری می شود. در واقع، بهای تمام شده در وهله اول به این دلیل معنی دار است که نزدیک به ارزش منصفانه دارایی در تاریخ تحصیل است. بهای تمام شده بیانگر مبلغی است که پرداخت شده است و به عنوان معیاری از ارزش آنچه که تحصیل می شود، اهمیت دارد. این نتایج احتمالاً توسط هیأت اصول حسابداری، بیش تر مطرح می شود زیرا اعضای هیأت های اصول حسابداری مربوط بر این باورند که

- ۶ - Representational faithfulness
- ۷ - phenomenon
- ۸ - Willaim paton
- ۹ - understanding the issues
- ۱۰ - Foster & Upton

منصفانه منجر به اطلاعاتی می شود که منصفانه بیانگر ارزش منصفانه واقعی نیست.

اگر هدف حسابداری ثبت صحیح رویدادهایی باشد که در گذشته اتفاق افتاده است، مسلماً حسابداری بهای تمام شده تاریخی از نظر ارایه، منصفانه خواهد بود. چمبرز^{۱۱} در سال ۱۹۹۸ ارایه منصفانه صورت های مالی مبتنی بر بهای تاریخی را در این نقل قول مورد تردید قرار می دهد: ترازنامه که صورت وضعیت مالی در تاریخی معین است معمولاً شامل دارایی هایی می شود که بر مبنای قیمت های تاریخ های دیگر (غالباً تاریخ های بسیار گذشته) ارایه شده اند. این امر بر این دلالت دارد که کلیه واحدهای پولی

ارزش منصفانه معامله را به صورتی منصفانه تر نشان می دهد.»^{۱۲} ارایه منصفانه فقط به زمانی که معامله رخ می دهد مربوط نمی شود بلکه به تغییرات در اطلاعات مالی بین معاملات نیز مربوط است. این هدف اولیه از اصلاح اطلاعات ثبت شده در پایان هر دوره حسابداری است. ثبت های اصلاحی با انجام یک معامله الزامی نمی شود بلکه با گذشت زمان ضروری خواهد بود. عدم ثبت اطلاعات اصلاح شده بر اساس یک مبنای زمانی به ناچار منجر به ارایه نادرست دارایی ها، بدهی ها و سود در صورت های مالی می شود. عدم اصلاح ارزش منصفانه اولیه اموال، ماشین آلات و تجهیزات (همان بهای تاریخی) بابت تغییرات در ارزش



که به بهای تاریخی ثبت شده اند می توانند سود و زیان تحقق نیافته ناشی از نگهداری زیادی را انباشت کنند. شرکت ها می توانند فروش دارایی ها را برای این مقادیر زیاد سود و زیان تحقق نیافته ناشی از نگهداری در سود گزارش شده، زمانبندی کنند. اگر شرکت ها چنین رویه ای را در پیش گیرند، مباحث مدیریت سود در پشتیبانی از حسابداری بهای تاریخی کم تر متقاعد کننده خواهد بود.

۳-۳- قابلیت مقایسه^{۱۲}

قابلیت مقایسه به این صورت تعریف می شود:

ویژگی اطلاعاتی که استفاده کنندگان را قادر به شناسایی تشابهات و اختلافات بین دو مجموعه از رویدادهای اقتصادی می سازد (SFAC شماره ۲). وقتی که ارزش های منصفانه به طور قابل اعتمادی اندازه گیری شود، قابلیت مقایسه اطلاعات، افزایش می یابد. معیارهای بهای تاریخی هم از طریق عدم موفقیت در شناسایی شباهت ها

دست کاری می شود. سودوزیان تجدید ارزیابی دارایی ها بر مبنای ارزیابی ها یا دیگر تکنیک های ارزیابی است. این تکنیک ها با پرآورد و سپس با تجهیز

”
برخی بر این باورند که حسابداری بهای تاریخی مبالغ منصفانه تری را برای سود ایجاد می کند. البته شواهدی نیز وجود دارد که سود و زیان طبق حسابداری بهای تاریخی نیز از طریق زمانبندی فروش دارایی ها مدیریت می شود.“

مدیران به ابزاری برای مدیریت سود در ارتباط است. در نتیجه برخی بر این باورند که حسابداری بهای تاریخی مبالغ منصفانه تری را برای سود ایجاد می کند. البته شواهدی نیز وجود دارد که سود و زیان طبق حسابداری بهای تاریخی نیز از طریق زمانبندی فروش دارایی ها مدیریت می شود. دارایی هایی

چه در زمان گذشته صرف شده باشند و چه در زمان حال در تاریخ ترازنامه یا یکدیگر یکسان هستند. این کاملاً نادرست است. اگر تاریخ های خریدها برای بهای تمام شده هر دارایی نشان داده می شد، می توانست گفته شود که ارایه هر جزء به صورت تاریخی، صحیح است. اما هنگامی که تنها تاریخ معین، تاریخ ترازنامه است بهای تمام شده نیز بر همان تاریخ، دلالت می کند و از نظر تاریخی، غلط خواهد بود. هزینه استهلاک و تجدید نظرهای با اهمیت در ارزش اسقاط، نتیجه ترکیبی استفاده از قیمت های گذشته (بهای تاریخی دارایی)، قیمت فروش آتی مورد انتظار ماشین آلات قراضه یا بهای فروش مجدد دارایی و شیوه ای مفروض از کاهش ارزش به دلیل رخداد وقفه ای حدسی است.

از دیدگاه سود و زیانی، حسابداری بهای تاریخی، غالباً اموال ماشین آلات و تجهیزات را نسبت به تجدید ارزیابی دارایی ها منصفانه تر ارایه می دهد زیرا سود ناشی از رویه بهای تاریخی، کم تر

قابلیت مقایسه سود نیز تأثیر می‌گذارد. چرا که قیمت‌های تاریخی، اختلافها در استهلاک دارایی‌های تحصیل شده توسط دو شرکت را متمایز نمی‌سازد.

ارز خارجی قابلیت مقایسه طبق بهای تاریخی را ضعیف‌تر می‌سازد. روش نرخ جاری طبق اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا با بهای تاریخی ناسازگار است. با فرض یک ارز اصلی خارجی، بهای تمام شده دارایی‌ها با استفاده از نرخ تسعیر جاری به دلار آمریکا تسعیر می‌شوند. این امر مبالغ بهای تمام شده تاریخی متفاوتی را به دلیل تغییر در نرخ‌های تسعیر بین تاریخ ترازنامه به هنگام تحصیل اولیه دارایی و تاریخ ترازنامه فعلی برای دارایی‌های مشابه ایجاد می‌کند. شونیتز در سال ۲۰۰۱ مثالی را ارائه می‌دهد که به موجب آن سه دارایی مشابه در یک تاریخ و به یک قیمت، خریداری و در

بین اقلام مشابه و هم از طریق عدم موفقیت در شناسایی اختلافها بین اقلام مختلف، مانعی برای ویژگی قابلیت مقایسه محسوب می‌شود. به عنوان مثال فرض کنید یک شرکت یک قطعه زمین به قیمت ۵ میلیون دلار در سال ۱۹۸۰ می‌خرد. شرکت دیگری یک قطعه زمین که شرایطی مشابه از هر حیث با زمین اول دارد به قیمت ۱۵ میلیون دلار، خریداری می‌کند. قیمت بالاتر به افزایش ارزش مستغلات در ناحیه مورد نظر نسبت داده می‌شود. این بیان‌گر مثال کلاسیکی است که در اقتصاد خرد آمده است که به موجب آن، بهای تاریخی، قابلیت مقایسه دو دارایی کاملاً مشابه را دچار تحریف می‌کند. هر دو شرکت یک قطعه زمین با ارزش برابر دارند، اما دارایی‌ها به مقادیر کاملاً متفاوتی گزارش می‌شوند. این امر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی را کاهش می‌دهد، چرا که بهای تاریخی در شناسایی تشابهات بین اقلام مشابه ناموفق است. با بسط این مثال، فرض کنید شرکت دوم علاوه بر خرید یک قطعه زمین مشابه با زمین شرکت اول به قیمت ۱۵ میلیون دلار، یک قطعه زمین بسیار کوچک‌تر و کاملاً نامرغوب‌تر نسبت به قطعه زمین اولی به قیمت ۵ میلیون دلار در سال ۲۰۰۰ خریداری می‌کند. این امر نیز قابلیت مقایسه طبق بهای تاریخی را دچار تحریف می‌کند چرا که هر دو شرکت مبالغ دلاری مشابهی را برای زمین، گزارش می‌کنند. در حالی که شرکت اول زمینی با سه برابر ارزش زمین شرکت دوم دارد.

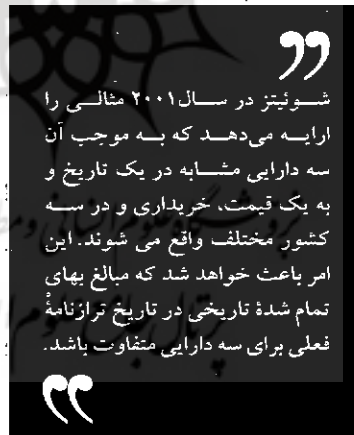
این مثال مبسوط، عدم توانایی بهای تاریخی را در شناسایی اختلافات بین اقلام متفاوت نشان می‌دهد. توجه داشته باشید که استفاده از بهای تاریخی برای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات بر

دارد. این باور کردنی است که پذیرش تجدید ارزیابی‌ها طبق نمونه هم‌گرایی IASB برای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات، به دلیل استفاده گسترده بین المللی آن ادامه خواهد یافت. با پذیرش یا مجاز دانستن انجام تجدید ارزیابی به جای الزامی کردن آن، ممکن است قابلیت مقایسه، کاهش یابد. 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 دوره ای خواهند پرداخت. بنابراین از آنجا که دارایی‌ها با استفاده از روش‌های ارزیابی متفاوتی گزارش می‌شوند، شناسایی تشابهات و اختلافات بین اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات شرکت‌ها مشکل‌تر خواهد شد.

۳-۴- ثبات رویه^{۱۳}

ثبات رویه این چنین تعریف می‌شود: انطباق دوره به دوره با سیاست‌ها و رویه‌های بدون تغییر (SFAC شماره ۲).

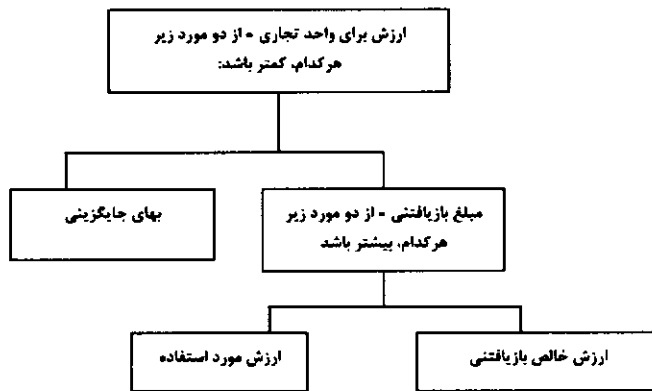
این ویژگی کیفی نیز از معیارهای ارزش منصفانه برای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات پشتیبانی می‌کند. استفاده از ارزش منصفانه به طور مستمر، دلالت بر به‌کارگیری تنها یک رویکرد ارزیابی در طول زمان می‌کند. در حالی که کاستی‌های منجر به چندین روش ارزیابی مختلف می‌شود. اگر جریان‌های نقدی آتی مورد انتظار از ارزش دفتری یک دارایی بیش‌تر باشد، دارایی به بهای تاریخی گزارش می‌شود. اگر ارزش دفتری یک دارایی بیش از جریان‌های نقدی آتی مورد انتظار آن باشد، دارایی کاهش ارزش یافته به ارزش منصفانه



شونیتز در سال ۲۰۰۱ مثالی را ارائه می‌دهد که به موجب آن سه دارایی مشابه در یک تاریخ و به یک قیمت، خریداری و در سه کشور مختلف واقع می‌شوند. این امر باعث خواهد شد که مبالغ بهای تمام شده تاریخی در تاریخ ترازنامه فعلی برای سه دارایی متفاوت باشد.

سه کشور مختلف واقع می‌شوند. این امر باعث خواهد شد که مبالغ بهای تمام شده تاریخی در تاریخ ترازنامه فعلی برای سه دارایی متفاوت باشد. موضوع پذیرش یا الزام تجدید ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات نیز تأثیر با اهمیتی بر ویژگی قابلیت مقایسه

ملی تصدیق شده است. IASB با کمک هیأت استانداردهای حسابداری کانادا (ACSB) انتشار مقاله ای بحث برانگیز تحت عنوان « مبانی ارزیابی برای گزارش گری مالی: ارزیابی شناسایی اولیه » را تصویب کرد. این مقاله در فصل سوم سال ۲۰۰۵ برای دوره ۹ ماهه منتشر شد. FASB نیز طرحی آشکار را در مورد ارزیابی (اندازه گیری) ارزش به قصد افزایش ثبات رویه و قابلیت مقایسه معیارهای ارزش منصفانه در ژوئن سال ۲۰۰۴ منتشر کرد. SFAC شماره ۵ مبانی مختلف ارزیابی قابل اجرا برای ارزیابی اموال، ماشین آلات و تجهیزات شامل موارد زیر را معین می کند: بهای تاریخی، بهای جاری، ارزش جاری بازار، ارزش خالص بازیافتی و ارزش فعلی جریان های نقدی آتی. بهای تاریخی به عنوان مبلغ وجه نقد یا معادل آن است که برای تحصیل یک دارایی پرداخت می شود که معمولاً بعد از تحصیل بابت استهلاک یا دیگر تخصیص ها اصلاح می شود (SFAC شماره ۵، پاراگراف ۶۷ الف). ۴ مبنای ارزیابی دیگر بیانگر معیارهای مختلف ارزش منصفانه است. بهای جاری (جایگزینی) مبلغی از وجه نقد یا معادل آن است که اگر یک دارایی یا مشابه آن در حال حاضر تحصیل شود، پرداخت خواهد شد. ارزش جاری بازار مبلغی است که می تواند از طریق فروش یک دارایی در انحلال سازماندهی شده بدست آید. ارزش خالص بازیافتی مبلغ وجه نقد تنزیل نشده یا معادل آن است که انتظار می رود یک دارایی به آن تبدیل شود منهای هرگونه هزینه مستقیم لازم برای انجام این تبدیل. ارزش فعلی جریان های نقدی آتی به این صورت تعریف می شود: ارزش جریان های نقدی آتی تنزیل شده که انتظار می رود



شکل ۲. سلسله مراتبی از رویکردهای ارزیابی نسبت به ارزش منصفانه بر مبنای ارزش فقدان

حسابداری مربوط به اهداف (SFAC شماره های ۱ و ۴)، ویژگی های کیفی (SFAC شماره ۲) و اجزای صورت های مالی (SFAC شماره های ۳ و ۶) در طول زمان کمک های مؤثری به حسابداری کرده است در حالی که بیانیه مفاهیم تشخیص و ارزیابی (SFAC شماره ۵) به ویژه در حیطه ارزیابی حسابداری ناموفق بوده است. هیأت استانداردهای بین المللی حسابداری و هیأت استانداردهای حسابداری مالی مبانی ارزیابی را توصیف می کنند.

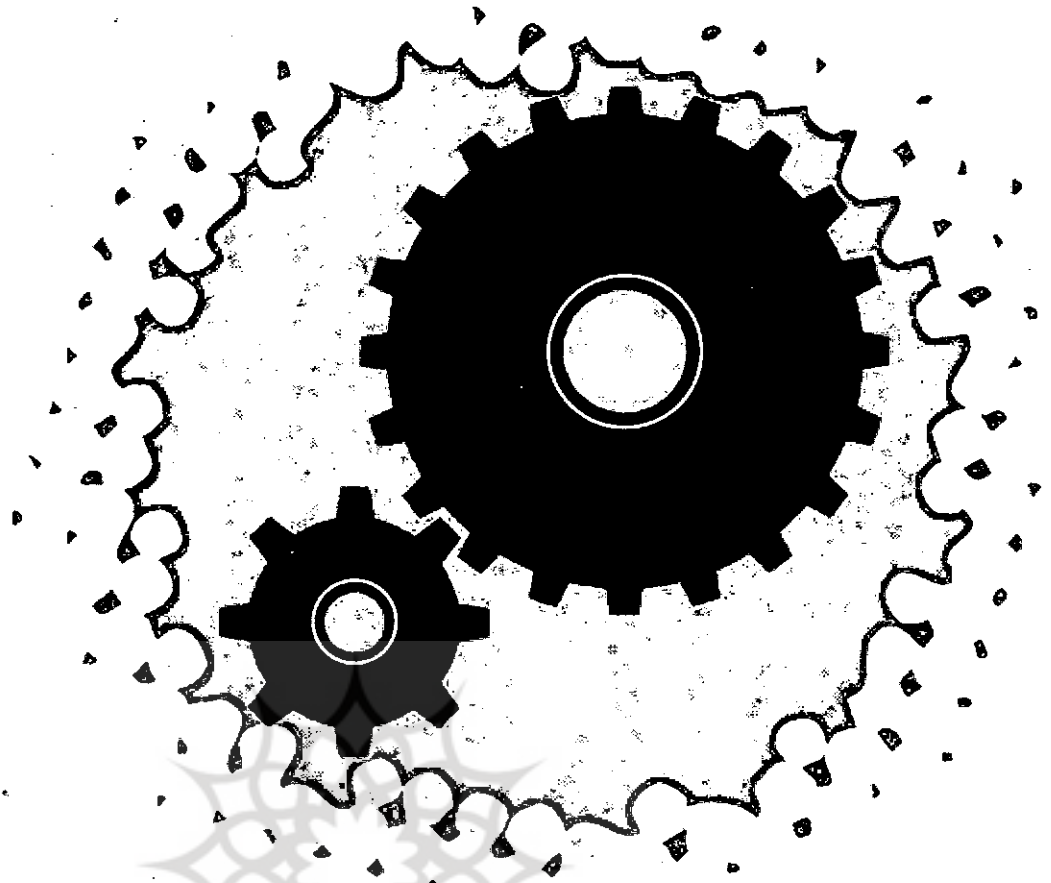
”منصفانه SFAC شماره ۵ اقدامی فراتر از تعریف نمی کند و به توصیف این که چه رویکرد ارزیابی باید در وضعیت های خاص مورد استفاده قرار گیرد و چه نوع اصولی مبنای استانداردهایی هستند که ممکن است از این مفاهیم تجدید نظر شده ناشی شوند، نمی پردازد.“

اما درباره موارد با اهمیت هنگام به کار گیری یک مبانی ارزیابی خاص سکوت می کنند. نیاز به رهکردهای اضافی در مورد ارزیابی حسابداری توسط IASB و هم چنین استاندارد گذاران

پایین تر گزارش می شود. حسابداری ارزش منصفانه، تمامی معاملات شامل گذشته و حال را به ارزش های منصفانه گزارش می کند. حسابداری بهای تاریخی، معاملات گذشته را به مبلغ تاریخی گزارش می کند در حالی که معاملات جاری را به ارزش منصفانه گزارش می کند. بنابراین مبلغ گزارش شده طبق بهای تاریخی بیانگر ترکیبی از ارزیابی هاست که از قیمت های معاملات جدید به قدیم تنظیم شده اند، در حالی که طبق حسابداری ارزش منصفانه، تمامی اموال ماشین آلات و تجهیزات به ارزش های منصفانه جاری گزارش می شوند. بسیاری از انحرافات ناشی از به کار گیری بهای تاریخی برای اموال، ماشین آلات و تجهیزات که قبلاً مورد بحث قرار گرفت، فقدان ثبات رویه طبق بهای تاریخی را بیش تر تقویت می کند.

۴- مفاهیم ارزیابی برای اموال، ماشین آلات و تجهیزات

اگر چه تأکید اولیه این مقاله بر ارزیابی معیارهای بهای تاریخی و ارزش منصفانه بر مبنای ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری است، مبحث بدون ارایه مفاهیم ارزیابی گسترده تر به ویژه چنانچه این مفاهیم در ارتباط با اموال، ماشین آلات و تجهیزات باشند تکمیل نخواهد شد. بیانیه های مفاهیم



ناشی شوند، نمی‌پردازد. **تبیانه اصول** مواردی که معیارهای ارزش منصفانه، اساساً متفاوت است، انتخاب معیار ارزش منصفانه ای که مربوط بودن به واسطه آن حداکثر می‌شود را توصیه می‌کند. طبق دیدگاه تجاری، مربوط ترین معیار هنگامی که واحد اقتصادی به دلیل از دست دادن دارایی‌های به حساب گرفته شده متحمل زیان می‌شود، معیار ارزش منصفانه است.

فرایند توضیح داده شده در شکل شماره ۲ چنین فرض می‌کند که اگر دارایی در وضعیت استفاده سودمند (مفید) خود باشد، یعنی مبالغ بازیافتی بیش تر از بهای جایگزینی باشد، ارزش منصفانه به پایین ترین بهای جایگزینی، ارزیابی می‌شود. در نتیجه، این رویه زبانی را که شرکت در صورت فقدان دارایی متحمل می‌شود بهتر بیان می‌کند

” در بسیاری از موارد برآوردهای قابل اعتماد از ارزش منصفانه اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات می‌تواند از بازارهای فعال دارایی‌های مستعمل بدست آید. نبود بازار فعال برای یک دارایی لزوماً مانع از برآوردهای قابل اعتماد برای ارزش منصفانه نمی‌شود.

”

انگلستان در سال ۱۹۹۹ در مقایسه با چارچوب‌های IASB / FASB که ماهیت توصیفی صرف دارند، رهگردهایی در این زمینه ارائه می‌دهد به گونه ای که رویکرد تجویزانه تری نسبت به ارزیابی دارد. چارچوب انگلستان در

یک دارایی به آن تبدیل شود منهای ارزش فعلی جریان‌های خروجی وجه نقد لازم برای تحصیل جریان‌های ورودی بهای جایگزینی جاری بیان‌گر یک معیار ورودی از ارزش منصفانه است. ارزش جاری بازار و ارزش خالص بازیافتی بیان‌گر معیارهای خروجی ارزش منصفانه هستند، در حالی که ارزش فعلی جریان‌های نقدی آتی معیاری ورودی - خروجی است اما بیش تر یک معیار ارزش مورد استفاده محسوب می‌شود.

متاسفانه SFAC شماره ۵ اقدامی فراتر از تعاریف نمی‌کند و به توصیف این‌که چه رویکرد ارزیابی باید در وضعیت‌های خاص مورد استفاده قرار گیرد و چه نوع اصولی مبنای استانداردهایی هستند که ممکن است از این مفاهیم تجدید نظر شده

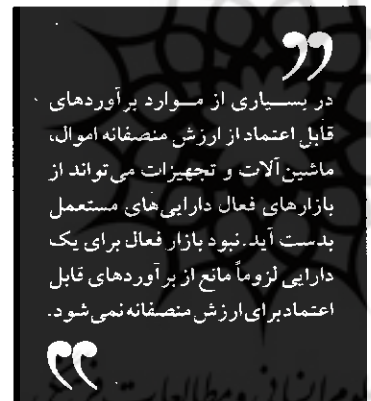
اما اگر بهای جایگزینی بیش تر از مبالغ بازیافتنی باشد، دارایی جایگزین نخواهد شد و ارزش منصفانه باید بیان گر پایین ترین مبلغ بازیافتنی باشد. مبلغ بازیافتنی می تواند به عنوان ارزش مورد استفاده یا ارزش خالص بازیافتنی، هر کدام که بیش تر باشد ارزیابی شود. هنگامی که بهترین استفاده سودمند از دارایی آن باشد که آن را بفروشیم، ارزش خالص بازیافتنی، بهتر بیان گر ارزش منصفانه خواهد بود. اگر تداوم استفاده از دارایی، سودمندتر باشد، ارزش منصفانه به صورت ارزش فعلی جریان های وجه نقد آتی برآورد می شود (همان ارزش مورد استفاده) فایده اضافی این چارچوب در تعیین ارزش منصفانه، سازگاری آن با استانداردهای ارایه شده در IAS شماره ۳۶ است.

مباحث فوق صرفاً بر مبنای مربوط بودن معیارهای ارزش منصفانه است. قابلیت اعتماد معیارهای ارزش منصفانه نیز باید مورد بحث قرار گیرد. در بسیاری از موارد برآوردهای قابل اعتماد از ارزش منصفانه اموال، ماشین آلات و تجهیزات می تواند از بازارهای فعال دارایی های مستعمل بدست آید. نبود بازار فعال برای یک دارایی لزوماً مانع از برآوردهای قابل اعتماد برای ارزش منصفانه نمی شود. در گزارش های مالی در حال افزایش است در حالی که قیمت های عینی وجود ندارد. مثال هایی برای اموال، ماشین آلات و تجهیزات، شامل تحصیل دارایی ها در یک ترکیب از نوع خرید و آسیب دیدگی (کاهش ارزش دائمی) دارایی ها می شود.

حداقل، برخی انواع محدودیت های مربوط به قابلیت اعتماد الزاماً برای اطمینان از این که برآورد ارزش منصفانه

با قابلیت اعتماد کافی صورت گرفته است، باید به کار گرفته شود. قابلیت اعتماد معیارهای ارزش منصفانه اموال، ماشین آلات و تجهیزات بسیار متفاوت است. ارزش منصفانه برخی از مقوله های دارایی ها، قابلیت اعتماد زیادی دارد در حالی که ارزش منصفانه دیگر دارایی ها احتمالاً بسیار غیر عینی است. در این مورد می توان از یک فرایند شبیه فرایندی که برای سرمایه گذاری در اوراق بهادار انجام شد و منجر به انتشار SFAS شماره ۱۱۵ شد تبعیت کرد.

سرمایه گذاری هایی که به موجب آن ارزش منصفانه، قابلیت اعتماد بالایی دارد شامل سرمایه گذاری در اوراق بهادار قابل فروش می شود. سرمایه



گذاری هایی که به موجب آن ارزش منصفانه، بیش تر غیر عینی است شامل سرمایه گذاری در اوراق بهادار قابل نگه داری می شود که به بهای تاریخی ارزیابی می شود. به طور مشابه، اگر ارزش اموال، ماشین آلات و تجهیزات، اطلاعات مربوطی را به طور واضح برای استفاده کنندگان فراهم کند و ارزش منصفانه آن ها به طور منطقی قابل اعتماد باشد، چرا گزارش این اطلاعات در بازارهای مالی تشویق نشود؟ به عنوان مثال، در این مورد، سرمایه گذاری در اموال به ذهن می

رسد. مسلماً ارزش منصفانه سرمایه گذاری در اموال، اطلاعات مربوطی را برای استفاده کنندگان در ارزیابی شرکت هایی که دارایی هایی شامل دارایی های واقعی با اهمیت دارند، فراهم می آورد. ارزش منصفانه اغلب سرمایه گذاری ها در اموال نیز به طور منطقی قابل اعتماد است. ارزش منصفانه سرمایه گذاری در اموال در صنعت وام رهنی که از طریق ارزیابی های مستقل، تعیین می شود، قابلیت اعتماد زیادی دارد. دیگر دارایی های مشهود که به موجب آن ها، ارزش های منصفانه می تواند به طور مستقل، به بهای منطقی تأیید شود شامل تجهیزات حمل و نقل، لوله کشی، ساخت ادارات، ذخایر معدنی و جنگل ها است.

۵- خلاصه و نتیجه گیری

ثبت اموال، ماشین آلات و تجهیزات به ارزش منصفانه نظر جدیدی نیست. IAS شماره ۱۶ متضمن اختیارات جدید ارزیابی اموال، ماشین آلات و تجهیزات به ارزش منصفانه است. بسیاری از کشورها از جمله استرالیا، انگلستان و نیوزلند، گزارش اموال، ماشین آلات و تجهیزات به ارزش منصفانه را مجاز می دانند. ارزیابی افزایشی اموال، ماشین آلات و تجهیزات در آمریکا نیز تا قبل از سال ۱۹۴۰ رویه مورد قبول بوده است. این ادعا وجود دارد که تبعیت شدید از بهای تاریخی مبنای مفهومی مستحکمی ندارد.

ارزش های منصفانه اموال، ماشین آلات و تجهیزات برای تصمیم گیرندگان، واقعی است. تحقیقات دانشگاهی نشان می دهند که تجدید ارزیابی افزایشی اموال، ماشین آلات و تجهیزات با قیمت های سهام رابطه دارد و در پیش بینی سودهای آتی، موثر است. ارزش های منصفانه، اطلاعات مربوطی

منبع

[1] 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.

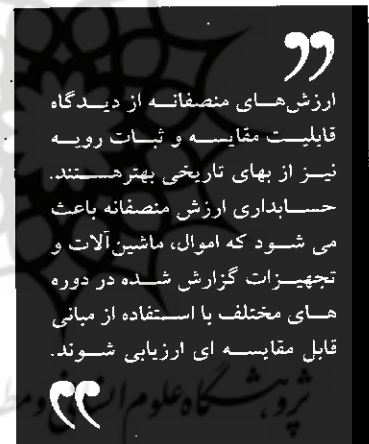
[5] Herrmann, D.; Saudagar, S and Wayne B. Thomas. 2006. **The quality of fair value measures for property, plant, and equipment.** Accounting Forum, 43-59

[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**

مختلف با استفاده از مبانی قابل مقایسه ای ارزیابی شوند. بهای تاریخی قابلیت مقایسه اموال، ماشین آلات و تجهیزات را به واسطه عدم موفقیت در شناسایی تشابهات بین اقلام مشابه و عدم موفقیت در شناسایی اختلافات بین اقلام متمایز، تضعیف می کند.

حسابداری بهای تاریخی قیمت های خرید (یا مانده های مستهلک نشده آنها) دوره های زمانی مختلف با قدرت خرید متفاوت را با هم جمع می کند. بهای تاریخی، بدون ارائه تاریخ های خرید، سودمند نیست زیرا این امکان را فراهم نمی کند که استفاده کنندگان صورت های مالی، معادل پولی یا ارزش جاری اموال، ماشین آلات و تجهیزات



گزارش شده در ترازنامه راتعیین کنند. همان طور که محققان مختلف اشاره می کنند: «وقتی که دارایی به بهای تاریخی، بدون تاریخ خرید ارایه شود، بهای تمام شده، قابل تفسیر نیست». مطلوبیت صورت های مالی در نهایت به قابلیت فراهم آوردن اطلاعات مفید برای تصمیم گیرندگان، برمی گردد. به همین دلیل استفاده از معیارهای ارزش منصفانه برای گزارش گری اموال، ماشین آلات و تجهیزات، امری اجتناب ناپذیر است.

برای محدودیت های توزیع سود فراهم می آورند علاوه بر این، به منظور بهبود ارزش پیش بینی کنندگی، ارزش های منصفانه، ارزش بازخورد بیش تر و اطلاعات مالی به موقع تر نسبت به بهای تاریخی اموال، ماشین آلات و تجهیزات فراهم می کنند. قابلیت اعتماد شامل قابلیت تأیید، بی طرفی و ارایه منصفانه می شود. قابلیت تأیید بهای تاریخی را مطلوب می داند اگر چه در مواردی هم چون ساخت دارایی ها، برتری بهای تمام شده تاریخی نسبت به ارزش منصفانه همواره واضح نیست

بی طرفی و ارایه منصفانه از معیارهای ارزش منصفانه نسبت به بهای تاریخی برای اموال، ماشین آلات و تجهیزات پشتیبانی می کند. معیارهای بهای تاریخی برای اموال، ماشین آلات و تجهیزات، بی طرفی را مختل می کند چرا که یک گرایش محافظه کارانه مستقل را معرفی می کند. وقتی نرخ بازار استهلاک در طول زمان با نرخ دفتری استهلاک اختلاف اساسی پیدا کند، بهای تاریخی معیارهایی از ارزش دارایی ها که منصفانه ارایه شده باشد فراهم نمی کند.

تحقیقات دانشگاهی راجع به سود گزارش شده نشان داده اند که سود وزیان فروش دارایی هایی که به بهای تاریخی گزارش شده اند می تواند برای مدیریت سود، مورد استفاده قرار گیرد. بنابراین مباحث قبلی در مورد قابلیت اعتماد بیش تر دارایی ها و سود، طبق روش بهای تاریخی می تواند به چالش کشیده شود.

ارزش های منصفانه از دیدگاه قابلیت مقایسه و ثبات رویه نیز از بهای تاریخی بهتر هستند. حسابداری ارزش منصفانه باعث می شود که اموال، ماشین آلات و تجهیزات گزارش شده در دوره های