

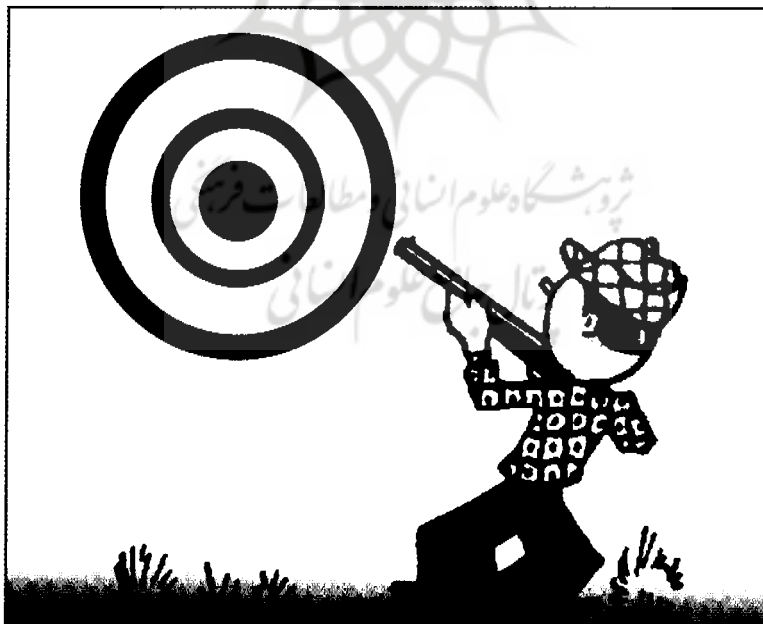
مبانی نظری و موانع عملی تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت

دکتر علی رحمانی

مدرس دانشگاه

الهام حمیدی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری



مقدمه

هدف گزارشگری مالی تهیه اطلاعات مالی دقیق و به هنگام برای سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و دیگر ذی‌نفعان است تا آنها را در اتخاذ تصمیمات اقتصادی یاری رساند. تصمیم‌گیری صحیح نیازمند اطلاعاتی است که بازنمای واقعیت و منطبق بر وضع موجود باشد.

به شدت فاصله بگیرند. بنابراین، در جوامع صنعتی و در دوران تورمی، روش‌های دیگری برای ارزشیابی و گزارشگری دارایی‌های ثابت پیشنهاد شده که یکی از آنها روش تجدید ارزیابی^۱ است. اگر چه در شناسایی، ثبت و گزارشگری مالی

دارایی‌های ثابت به بهای تاریخی، کاهش ارزش پول در نظر گرفته نمی‌شود و فرض بر ثبات ارزش پول است. ولی واقعیت این است که به علت تغییر در سطح عمومی قیمت‌ها، کاهش مستمر ارزش پول و نیز به دلیل انباشت قیمت‌های متفاوت در تاریخ‌های مختلف، اقلام صورت‌های مالی، قابل مقایسه نخواهند بود. برای حل این مسئله،

کاهش قدرت خرید پول کشورها در طول زمان و تغییرات عمده در قیمت‌های نسبی کالاها و خدمات، موجب می‌شود که اطلاعات مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی ۵۶ دارایی‌های ثابت گزارش شده در صورت‌های مالی، از ارزش‌های جاری به‌عنوان بیان‌کننده واقعیت‌های اقتصادی،

انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری در بسیاری از کشورها مثل آمریکا، کانادا و انگلستان، راهکارهایی برای بهبود گزارش‌های مالی ارائه کردند. در ایران نیز، براساس استانداردهای حسابداری شماره ۱۱ با عنوان "حسابداری دارایی‌های ثابت مشهود"، تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت به عنوان یک روش مجاز پذیرفته شده است.

در این مقاله، مدل‌های بهای تمام شده تاریخی و تجدید ارزیابی (ارزش منصفانه) از منظر ویژگی‌های کیفی اطلاعات و سپس تجارب جهانی در اندازه‌گیری و ارائه دارایی‌های ثابت بررسی شده است و در بخش‌های بعد، جایگاه تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت در ایران، تجارب عملی و موانع تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت بیان می‌شود.

ویژگی‌های کیفی اطلاعات مدل‌های بهای تمام شده و ارزش منصفانه

اهداف گزارشگری مالی و مبانی حسابداری ایجاب می‌کند که اطلاعات مالی از ویژگی‌های معینی برخوردار باشد. این ویژگی‌ها تا حدود زیادی تحت تاثیر شرایط اقتصادی، اجتماعی، سیاسی، فرهنگی و مناسبات حقوقی جامعه قرار دارد. اما به هر حال، این اطلاعات باید برای قضاوت و تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان، مربوط، قابل اعتماد و قابل مقایسه باشد. مدل‌های بهای تمام شده و ارزش‌های منصفانه از منظر این ویژگی‌های کیفی در زیر مقایسه شده‌اند.

ارزش پیش‌بینی، ارزش بازخورد و به هنگام بودن، سه ویژگی اطلاعات مربوط بودن^۱ است. براساس این سه ویژگی، اندازه‌گیری دارایی‌های ثابت بر مبنای ارزش منصفانه^۲ نسبت به روش بهای تاریخی ارجح است. اگرچه فرض می‌شود ارزش منصفانه در مقایسه با بهای تاریخی، ارزش پیش‌بینی‌کنندگی بالاتری داشته باشد، ولی تا همین اواخر شواهد تجربی خاصی در دسترس نبوده است. به طور کلی، مطالعات نشان داده‌اند که تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت، (بدون در نظر گرفتن این موضوع که چه مبلغ سود نقدی پرداخت خواهد شد) پیش‌بینی سودهای آتی را بهبود می‌بخشد. همچنین، به هنگام پیش‌بینی قیمت تحصیل یا تسویه دارایی‌های شرکت، ارزش منصفانه به وضوح، بر ارزش دفتری مقدم است.

برای بیشتر دارایی‌های ثابت در زمان تحصیل اولیه، بهای تاریخی، معادل ارزش منصفانه آنهاست. ولی با گذر زمان این دو از هم دور می‌شوند. بهای تاریخی در طول زمان تعدیل نمی‌شود و بازخورد محدودی برای استفاده‌کنندگان فراهم می‌آورد. ارزش دفتری به طور سیستماتیک در طول زمان کاهش می‌یابد، حتی وقتی که ارزش دارایی‌ها افزایش یافته باشد، این موضوع منجر به ایجاد بازخورد غلط می‌گردد. در مقابل، ارزش منصفانه در طول زمان تغییر می‌کند و شناسایی این تغییرات در گزارشگری مالی، توانایی بالقوه برای ایجاد بازخوردی ارزشمند برای استفاده‌کننده، خواهد داشت. همچنین، گزارشگری ارزش منصفانه دارایی‌های ثابت، آثار بالقوه‌ای برای فراهم آوردن اطلاعات به هنگام دارد. اعتباردهندگان، وقتی از دارایی‌های ثابت به عنوان وثیقه وام استفاده می‌کنند، برای تعیین ارزش منصفانه این دارایی‌ها نیازمند برآوردهای جاری هستند.

اثبات پذیری، بی طرفی و ارائه صحیح و منصفانه سه ویژگی اصلی قابلیت اعتماد یا اتکا پذیری^۳ می‌باشند.

اندازه‌گیری دارایی‌های ثابت به بهای تاریخی، اساساً بر مبنای ویژگی اثبات‌پذیری است ولی بهای تاریخی برخی از انواع دارایی‌های ثابت، به سادگی قابل اثبات نمی‌باشد که نمونه‌هایی در زیر ارائه شده است:

۱- از جمله موضوعاتی که در آن باید اثبات‌پذیری بهای تمام شده تاریخی را مورد بحث قرار داد دارایی‌هایی است که توسط خود واحد تجاری ساخته می‌شود. به طور معمول، فقط قسمتی از این دارایی‌ها، از موادی ساخته شده‌اند که بهای واقعی تحمل شده را نشان می‌دهد. قسمت باقیمانده این دارایی‌ها، دربرگیرنده اقلام ذهنی‌تری مثل تخصیص دستمزد، سربار ساخت و هزینه مالی است. این درجه از ذهن‌گرایی این سوال را به وجود می‌آورد که آیا بهای تاریخی در این شرایط خاص، اثبات‌پذیرتر از ارزش منصفانه بر مبنای برآوردهای بیرونی می‌باشد؟

۲- در فرآیند تحصیل تجاری شرکت‌ها، دارایی ثابت شرکت تحصیل شده در صورت‌های مالی تلفیقی براساس ارزش‌های منصفانه گزارش می‌شود. ولی این ارزش به خودی خود و به طور جداگانه از معاملات اثبات‌پذیر ناشی نشده، بلکه بر مبنای برآورد ارزش منصفانه است.

اندازه‌گیری دارایی‌های ثابت بر مبنای بهای تاریخی،

مساله، تشخیص شباهت‌ها و تفاوت‌ها را بین دارایی‌های ثابت، مشکل می‌سازد.

ثبات رویه نیز با اندازه‌گیری ارزش منصفانه دارایی‌های ثابت مطابقت دارد. مدل بهای تاریخی با کاهش ارزش، منجر به اختلاط روش‌های ارزیابی می‌گردد. یعنی اگر جریان‌های نقدی مورد انتظار آتی، مازاد بر ارزش دفتری دارایی باشد، دارایی به بهای تمام شده و در غیر این صورت به کسر ذخیره کاهش ارزش انباشته، یعنی به ارزش پایین‌تر گزارش خواهد شد. حال آنکه در مدل ارزش منصفانه، تمام رویدادهای گذشته و حال به ارزش مشابهی گزارش می‌شود.

تجارب جهانی در اندازه‌گیری و ارائه دارایی‌های ثابت استاندارد شماره ۱۶ بین‌المللی حسابداری (IASB)^۶ اجازه استفاده از دو مدل حسابداری را برای اندازه‌گیری بعدی پس از شناخت اولیه دارایی فراهم می‌آورد:

۱- مدل بهای تمام شده تاریخی

۲- مدل تجدید ارزیابی

براساس مدل بهای تمام شده، دارایی ثابت به بهای تاریخی منهای استهلاک انباشته و هرگونه زیان کاهش ارزش انباشته، گزارش می‌شود.

براساس مدل تجدید ارزیابی، دارایی‌های ثابت به ارزش منصفانه در تاریخ تجدید ارزیابی منهای استهلاک انباشته پس از تجدید ارزیابی، نگهداری می‌شوند. تجدید ارزیابی دارایی‌ها منجر به کاهش ارزش یا افزایش ارزش دارایی می‌شود. تحقیقات نشان می‌دهد که ۱۳ کشور از ۱۹ کشور استفاده‌کننده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری، تجدید ارزیابی دارایی‌ها همراه با افزایش ارزش را تجویز می‌کنند. براساس مدل تجدید ارزیابی، ارزش منصفانه به‌طور معمول از طریق ارزیابی، تعیین می‌گردد. وقتی که دارایی ثابت تجدید ارزیابی می‌گردد، تمام آن طبقه‌ای که دارایی به آن تعلق دارد باید تجدید ارزیابی شود. این عمل به منظور جلوگیری از تجدید ارزیابی انتخابی دارایی‌های ثابت خاص انجام می‌گیرد. دلیل دیگر، جلوگیری از اختلاط بهای تاریخی و ارزش منصفانه برای طبقه یکسانی از دارایی‌ها در گزارشگری مالی است. اگر اولین تجدید ارزیابی با افزایش ارزش همراه باشد، این مبلغ مازاد، به حسابی تحت عنوان مازاد تجدید ارزیابی در حقوق صاحبان سهام، منظور

نشان‌دهنده یک جانبداری محافظه‌کارانه است که با توجه به وجود تورم، خود را بیشتر نشان می‌دهد. تعدیلات مربوط به کاهش ارزش نیز این سوگیری را افزایش می‌دهد. بنابراین، نمی‌توان براساس محافظه‌کاری، از مدل بهای تاریخی حمایت کرد. از منظر مکتب سود و زیان مدل بهای تاریخی ارزیابی دارایی‌های ثابت، نسبت به ارزیابی سالیانه آن‌ها اغلب منجر به ارائه صحیح‌تری می‌شود، زیرا کمتر مورد دستکاری قرار می‌گیرد. زیرا سود (زیان) ناشی از تجدید ارزیابی براساس روش‌هایی تعیین می‌گردد که مستلزم برآورد می‌باشد و مدیران به ابزاری جهت مدیریت سود مجهز می‌شوند. در نتیجه بعضی معتقدند مدل بهای تاریخی، سود صحیح‌تری را نشان می‌دهد.

قابلیت مقایسه:^۵ اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه به‌طور قابل اتکاسا قابلیت مقایسه اطلاعات را تقویت می‌کند. اندازه‌گیری‌های مبتنی بر بهای تاریخی از طریق ضعف در تشخیص اقلام مشابه و تفاوت بین اقلام مختلف، مانعی بر سر راه قابلیت مقایسه می‌باشند. همچنین، استفاده از بهای تاریخی برای دارایی‌های ثابت، قابلیت مقایسه سود را نیز تحت تاثیر قرار می‌دهد. زیرا تفاوت بین ارزش کسب شده توسط دارایی‌های دو شرکت مختلف را نشان نمی‌دهد. به علاوه، استفاده از مدل بهای تمام شده تاریخی در مورد معاملات خارجی، قابلیت مقایسه را تضعیف می‌کند. با فرض یک واحد پول خارجی، بهای تاریخی دارایی با استفاده از نرخ تسعیر ارز به ریال تسعیر خواهد شد. در نتیجه این مبالغ برای دارایی‌های مشابه براساس مدل بهای تاریخی با توجه به تغییر در نرخ تسعیر ارز بین تاریخ تحصیل اولیه و تاریخ ترازنامه، متفاوت خواهد بود. به این ترتیب، چند دارایی مشابه خریداری شده در یک زمان به قیمتی مشابه، در کشورهای مختلف به بهای تاریخی متفاوتی در ترازنامه نشان داده خواهند شد.

تشویق شرکت‌ها به تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت در مقابل الزام آنها به تجدید ارزیابی، تاثیر مهمی بر قابلیت مقایسه دارد. اگر شرکت‌ها به جای الزام به تجدید ارزیابی، مجاز به انجام آن باشند، قابلیت مقایسه کاهش می‌یابد. یعنی بسیاری از شرکت‌ها، بهای تاریخی را برای گزارشگری انتخاب خواهند کرد، در حالی که بقیه به‌طور دوره‌ای دارایی‌ها را به ارزش منصفانه تجدید ارزیابی می‌کنند و این

نمایشگر ۱- مبنای ارزیابی دارایی‌های ثابت

شرح	آمریکا	ژاپن	ایران	نیوزلند	انگلستان	استرالیا	IFRS ^۱
مبنای ارزیابی	بهای تاریخی	بهای تاریخی و طبق قانون خاص به ارزش منصفانه	بهای تاریخی یا ارزش منصفانه	بهای تاریخی یا ارزش منصفانه	بهای تاریخی یا ارزش منصفانه	بهای تاریخی یا ارزش منصفانه	بهای تاریخی یا ارزش منصفانه
الزام به ارزیابی مستقل برای تجدید ارزیابی	N/A	N/A	بله	بله	خیر	خیر	خیر

(۱) استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی

دارایی‌های ثابت به بهای تاریخی، شناسایی کاهش ارزش این دارایی‌هاست. بیانیه استانداردهای حسابداری مالی^۸ شماره ۱۴۴ تاکید می‌کند که هرگاه جمع جریان‌های نقدی آتی تنزیل نشده دارایی کمتر از ارزش دفتری دارایی باشد، کاهش ارزش وجود دارد. در نتیجه ارزش دفتری دارایی به ارزش منصفانه کاهش می‌یابد و زیان در صورت سود (زیان) شناسایی می‌گردد. هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری بر مبنای نتایج حاصل از جلسات دستیابی به مدل همگرایی، تصمیم دارد بهترین استانداردها را از میان استانداردهای موجود ملی و استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی^۹ انتخاب کند. در این راستا، مطالعاتی انجام شده و نمایشگرهای (۱) و (۲) خلاصه‌ای از نتایج مربوط به مقایسه روش‌های ارزیابی دارایی‌های ثابت را در چند کشور مختلف ارائه می‌دهد.

به طور کلی، کشورهای آمریکا و ژاپن، اجازه تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت را نمی‌دهند. ژاپن، اخیراً براساس یک قانون خاص، برای تجدید ارزیابی زمین استثناء، قائل شده است و شرکت‌های ژاپنی اجازه دارند که از ۲۱ مارس سال ۱۹۹۸، زمین را تجدید ارزیابی کنند. این قانون اجازه می‌دهد که شرکت‌ها هر ۴ سال یکبار، زمین را در ترازنامه، ۵۹ به ارزش منصفانه نشان دهند.

می‌شود و اگر اولین تجدید ارزیابی همراه با کاهش ارزش باشد، به عنوان هزینه شناسایی می‌گردد. مازاد تجدید ارزیابی در حقوق صاحبان سهام، تنها زمانی به حساب سود انباشته انتقال می‌یابد که از طریق فروش، واگذاری یا استفاده از دارایی تحقق یافته باشد.

مبالغ حاصل از تجدید ارزیابی همراه با افزایش ارزش، سود را تحت تاثیر قرار نمی‌دهد مگر زمانی که استهلاک براساس مبلغ تجدید ارزیابی شده محاسبه گردد. زیان کاهش ارزش دارایی در هر زمانی باید شناسایی گردد که مبلغ قابل بازیافت دارایی از ارزش دفتری آن کمتر باشد. مبلغ قابل بازیافت نیز از مقایسه خالص قیمت فروش دارایی و ارزش فعلی جریان‌های نقدی آن، هر کدام که بزرگ‌تر است، به دست می‌آید، زیان کاهش ارزش به عنوان کاهش تجدید ارزیابی شناسایی می‌شود.

در کشور آمریکا تا قبل از سال ۱۹۴۰، تجدید ارزیابی همراه با افزایش ارزش دارایی‌های ثابت، از راهکارهای پذیرفته شده حسابداری بوده است. ولی پس از آن سال، در بیانیه شماره ۶ هیات اصول حسابداری^۷ تاکید شد که ثبت‌های مربوط به دارایی‌های ثابت، نباید منعکس‌کننده آن بخش از ارزش‌های جاری باشد که از بهای تمام شده تاریخی دارایی بیشتر است. یک استثنا برگزارشگری

نمایشگر ۲- نحوه برخورد با سود (زیان) تجدید ارزیابی

شرح	آمریکا	ژاپن	ایران	نیوزلند	انگلستان	استرالیا	IFRS
تجدید ارزیابی با افزایش ارزش	N/A	حقوق صاحبان سهام	حقوق صاحبان سهام	حقوق صاحبان سهام	حقوق صاحبان سهام	حقوق صاحبان سهام	حقوق صاحبان سهام
تجدید ارزیابی با کاهش ارزش	N/A	حقوق صاحبان سهام	هزینه صاحبان سهام	هزینه	هزینه	هزینه	هزینه

شناسایی زیان کاهش ارزش (اگر مبلغ قابل بازیافت کمتر از ارزش دفتری باشد)	بله	خیر	بله	بله	بله	بله	بله

تصمیم‌گیری را کاهش داده است. بنابراین، استاندارد شماره ۱۱ حسابداری ایران، با رعایت سه شرط زیر، تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت را به عنوان نحوه عمل جایگزین مجاز می‌شمارد:

۱- انتخاب دارایی جهت تجدید ارزیابی: هرگاه یک قلم از دارایی‌های ثابت مشهود تجدید ارزیابی شوند، تجدید ارزیابی تمام اقلام آن طبقه که دارایی به آن تعلق دارد الزامی است.
 ۲- تناوب تجدید ارزیابی: مبالغ تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود، باید در فواصل زمانی منظم تجدید نظر شود؛ به گونه‌ای که ارزش منصفانه یک طبقه از دارایی‌های ثابت مشهود تجدید ارزیابی شده، به میزان با اهمیتی از مبلغ دفتری آن در تاریخ ترازنامه متفاوت نباشد. به موجب این استاندارد، در صورت اتخاذ روش تجدید ارزیابی، تکرار منظم آن با دوره تناوب ثابت، هر ۳ الی ۵ سال ضرورت دارد.

۳- ارزیاب: تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت، باید توسط ارزیابان مستقل و دارای صلاحیت حرفه‌ای انجام گیرد. در صورت عدم تجدید نظر در مبالغ تجدید ارزیابی در

برای تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت، استفاده از ارزیابان مستقل توصیه شده، ولی این موضوع، فقط در ایران و نیوزلند الزامی است. نحوه برخورد با سود (زیان) تجدید ارزیابی در نمایشگر ۲ ارائه شده است.

تعدیلات مربوط به تجدید ارزیابی همراه با افزایش ارزش دارایی، مستقیماً به حقوق صاحبان سهام منتقل می‌شود. مگر آنکه عکس یک تجدید ارزیابی همراه با کاهش ارزش دارایی باشد که قبلاً به عنوان هزینه ثبت شده است. در ژاپن، زیان کاهش ارزش تجدید ارزیابی به عنوان زیان تحقق نیافته به حقوق صاحبان سهام منتقل می‌شود.

جایگاه مدل تجدید ارزیابی در حسابداری ایران با توجه شرایط تورمی و افزایش نرخ ارزی دو دهه اخیر، ارزش منصفانه دارایی‌های ثابت، نسبت به مبلغ دفتری مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی آن‌ها، به طور قابل ملاحظه‌ای افزایش یافته است و این موضوع، خصوصیت کیفی مربوط و مفید بودن اطلاعات برای

تجارب و عوامل بازدارنده شرکت‌ها از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت را می‌توان در شرکت‌های دولتی و شرکت‌های خصوصی به این شرح تحلیل کرد.

۱- شرکت‌های دولتی: اولین بار در طول برنامه اول توسعه اقتصادی، به شرکت‌هایی که ۵۰ درصد سهام آنها به طور مستقیم یا با واسطه متعلق به وزارتخانه‌ها، شرکت‌ها یا موسسات دولتی بود، اجازه داده شد برای یک‌بار و تا سقف زیان سنواتی مندرج در صورت‌های مالی مصوب مجمع عمومی شرکت، دارایی‌های خود را تجدید ارزیابی کنند. این نحوه عمل با آنچه در حسابداری به‌عنوان شبه تجدید سازمان معروف است، سازگاری دارد. مازاد تجدید ارزیابی معاف از مالیات بود؛ مشروط بر آنکه شرکت در بورس پذیرفته شود. بنابراین دولت امتیاز خاصی برای شرکت‌های متعلق به خود قائل شد و ساختار سازمانی آنها را اصلاح کرد. همچنین تجدید ارزیابی در بانک‌ها و شرکت‌های آب و برق نیز طبق قانون خاص انجام شده است.

پس از آن طبق ماده ۶۲ قانون برنامه سوم و آیین‌نامه اجرایی آن، کلیه شرکت‌های دولتی که صد درصد سهام آنها متعلق به دولت یا شرکت‌های دولتی هستند، مکلف شدند طی برنامه سوم یک‌بار دارایی‌های ثابت خود را تجدید ارزیابی و مازاد حاصل را پس از انجام تشریفات قانونی به حساب سرمایه منظور کنند. مازاد تجدید ارزیابی از مالیات معاف و استهلاك آن نیز جزء هزینه‌های قابل قبول مالیاتی می‌باشد و افزایش سرمایه نیز مشمول حق تمبر نمی‌شود. ولی تصویب این آیین‌نامه نگرانی مدیران دولتی را به همراه داشت. مخالفان ماده ۶۲ معتقد بودند که با انجام و ثبت تجدید ارزیابی، هزینه استهلاك افزایش، سود شرکت و پاداش مدیریت کاهش، ارزش دارایی‌ها شفاف‌تر و قیمت تمام شده محصولات و خدمات دولتی نیز افزایش می‌یابد و در نهایت توان رقابتی آنها نیز کمتر می‌شود. بنابراین، بسیاری از شرکت‌های دولتی از انجام تجدید ارزیابی اجتناب کردند. پس از تصویب آیین‌نامه اجرایی ماده ۱۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ این نگرانی‌ها از بین رفت. طبق تبصره ۱۰ این آیین‌نامه، هزینه استهلاك دارایی‌های تجدید ارزیابی شده بر مبنای دو برابر عمر مفید یا نصف نرخ تعیین شده محاسبه می‌شود و عملاً هزینه استهلاك این شرکت‌ها کاهش و سود آنها افزایش می‌یافت. به عبارتی،

مراحل بعدی، مفید بودن اطلاعات مربوط به ارقام تجدید ارزیابی شده برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، دچار محدودیت می‌شود. به منظور جلوگیری از مخدوش شدن صورت‌های مالی، تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود، باید به گونه‌ای سیستماتیک انجام گیرد.

مبلغ تجدید ارزیابی دارایی ثابت عبارت از ارزش منصفانه آن در تاریخ تجدید ارزیابی است. ارزش منصفانه نیز عبارت از قیمت مورد توافق در یک معامله واقعی بین یک خریدار و یک فروشنده آگاه و مایل در زمان وقوع است. ولی در تجدید ارزیابی، معامله‌ای واقع نمی‌شود. در نتیجه، مفاهیم شناخت و اندازه‌گیری باید مبتنی بر ملاک‌های زیر باشد:

در مورد زمین و ساختمان، به شرط آنکه دارایی در همان رشته فعالیت مورد استفاده قرار گیرد، از ارزش بازار دارایی با توجه به کاربرد فعلی آن استفاده می‌شود. در مورد دارایی‌های با ماهیت خاص، در صورت نبود شواهدی در خصوص ارزش بازار آن، از ارزش جایگزینی مستهلك شده استفاده می‌گردد. نحوه برخورد با افزایش و کاهش مبلغ دفتری دارایی در نتیجه تجدید ارزیابی آن، مشابه استاندارد بین‌المللی حسابداری است. دارایی‌های استهلاك‌پذیر تجدید ارزیابی شده، با همان روش قبل از تجدید ارزیابی، در باقیمانده عمر مفید مستهلك می‌شود. یعنی تجدید ارزیابی عاملی برای تغییر در عمر مفید دارایی نمی‌باشد. هزینه استهلاك و استهلاك انباشته دارایی ثابت تجدید ارزیابی شده، بر اساس مبلغ قابل استهلاك تعیین می‌شود. علاوه بر این، به طور هم‌زمان، مابه‌التفاوت مبلغ استهلاك بر اساس بهای تمام شده دارایی و ارزش آن در تاریخ تجدید ارزیابی، از حساب مازاد خارج و به حساب سود انباشته منتقل می‌گردد.

تجارب و موانع عملی تجدید ارزیابی در ایران تورم شدید سال‌های اخیر و در نتیجه فاصله گرفتن ارزش دفتری و قیمت روز دارایی‌های بسیاری از شرکت‌ها، چهره کاذبی از توان و ساختار مالی آنها به نمایش گذاشته و به هیچ وجه گویای وضع واقعی آنها نمی‌باشد. چنین شرایطی مسلماً مطلوب شرکت‌ها نیست و از منظر اشخاص ثالث و مراجعی چون بورس اوراق بهادار نیز، اشکال دارد.

دیگر آن نیز حفظ سرمایه (توان یا ظرفیت فیزیکی تولید) از طریق تعدیل هزینه استهلاک بر مبنای ارزش‌های جاری است. در بسیاری از کشورها، شرکت‌ها مجازند دفاتر خود را بر اساس صلاحدید مدیریت ثبت و اظهارنامه مالیاتی را طبق قانون تکمیل کنند یعنی بابت مازاد تجدید ارزیابی‌ها، مالیاتی پرداخت نمی‌کنند، ولی هزینه استهلاک اضافی نیز، هزینه قابل قبول مالیاتی نمی‌باشد. به نظر می‌رسد اگر در ایران نیز برخورد مشابهی صورت گیرد، در بخش خصوصی شرکت‌های زیادی اقدام به تجدید ارزیابی کنند. در بسیاری از کشورها، استهلاک یک ابزار مالی است و به شرکت‌ها اجازه داده می‌شود؛ دارایی‌های ثابت را با نرخ بالاتر یا در مدت کوتاه‌تر مستهلک کنند. در ایران، تجدید ارزیابی به جای اینکه به عنوان یک ابزار مالی مورد استفاده قرار گیرد، به یک ابزار مالیاتی شبیه است.

به منظور حفظ سرمایه فیزیکی شرکت‌ها، تا زمانی که نرخ تورم بالا است و مقررات مالیاتی مانع تجدید ارزیابی می‌شود، حسابداران باید مدیران و صاحبان سهام را مجاب کنند که بخشی از سود به عنوان اندوخته حفظ سرمایه منظور شود. واقعیت این است که گروهی از اقتصاددانان معتقدند به دلیل خطای بالای سود حسابداری ناشی از استفاده از مدل بهای تمام شده تاریخی، سرمایه بنگاه‌های اقتصادی به عنوان سود صرف پرداخت مالیات و توزیع سود سهام می‌شود و پیامد آن مشکلات نقدینگی و عدم توان کافی برای نوسازی و بهسازی صنایع است. راه کار پیشنهادی نوعی مسکن است و با فراهم شدن زمینه اجرای مدل تجدید ارزیابی، علاوه بر افزایش شفافیت اطلاعات خطای سود حسابداری نیز کاهش خواهد یافت.

پی‌نوشت‌ها

1-Revaluation

2-Relevancy

3-Fair value

4-Reliability

5- Comperability

6-International Accounting Standards Board(IASB)

7-Accounting Principles Board(APB)

8-Statement of Financial Accounting Standards(SFAS)

وزارت امور اقتصادی و دارایی، جلوی کاهش درآمدهای مالیاتی را گرفت. ولی پیامد آن بیش‌نمایی ارزش دارایی در سال‌های بعد و نادیده گرفتن هدف اصلی تجدید ارزیابی می‌باشد که همان دستیابی به اطلاعات مربوط جهت تصمیم‌گیری است.

بر اساس ماده ۷ قانون برنامه چهارم مورخ ۱۳۸۴/۸/۸ کلیه شرکت‌های ذکر شده در ماده ۶۲ که در طول برنامه سوم توسعه امکان تجدید ارزیابی آنها میسر نشده، مکلفند در دو سال اول اجرای قانون برنامه چهارم، یکبار دارایی‌های خود را تجدید ارزیابی کنند.

بنابر موارد ذکر شده، هدف دولت از تجدید ارزیابی، فقط بهتر نشان دادن وضع مالی شرکت‌های دولتی است. نحوه عمل مذکور در ماده ۶۲ مغایر با استانداردهای حسابداری است. به هر حال مقررات ماده ۶۲، صرفاً در مورد شرکت‌هایی است که صد درصد سهام آنها متعلق به دولت است و در بقیه شرکت‌های دولتی، مالیات، مشکل اصلی برای تجدید ارزیابی است.

۲- شرکت‌های خصوصی: برای تجدید ارزیابی دارایی‌های اشخاص حقوقی در خردادماه ۱۳۸۰، دولت لایحه‌ای را به مجلس شورای اسلامی تقدیم کرد که امکان تجدید ارزیابی در شرکت‌های خصوصی نیز فراهم گردد. ایراد جدی این لایحه، وضع مالیات مقطوع بر مازاد تجدید ارزیابی به نرخ ده درصد برای شرکت‌های عضو بورس و ۱۵ درصد برای بقیه شرکت‌ها بود. طبق مقررات فعلی مازاد تجدید ارزیابی مشمول مالیات است. ولی استهلاک افزایش ارزش دارایی‌های تجدید ارزیابی شده، هزینه قابل قبول مالیاتی نیست. بنابراین، قوانین مالیاتی به سدی برای استفاده از این شیوه عمل حسابداری تبدیل شده‌اند.

مدیران شرکت‌ها نیز به دلیل تاثیر تجدید ارزیابی بر هزینه استهلاک و سود و همچنین مشکلات اجرایی تجدید ارزیابی، تمایل چندانی به بروز کردن ارزش‌های دفتری ندارند.

پیشنهادها

هدف اصلی تجدید ارزیابی، انعکاس ارزش‌های جاری در صورت‌های مالی به منظور ارائه اطلاعات مربوط برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی است. هدف

9-International Financial Reporting Standards(IFRS)

سابع و ماخذ

الف - منابع فارسی

۱- آیین نامه اجرایی ماده ۶۲ قانون برنامه سوم.

۲- آئین نامه موضوع ماده ۱۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم ۱۳۸۴.

۳- رحمانی، علی، تجدید ارزیابی دارایی‌ها و واژه‌های بنگاهداری، دنیای اقتصاد، ۱۳۸۳/۱۰/۱۴ و ۱۳۸۳/۱۰/۱۵ صفحه ۳.

۴- علی‌مده، مصطفی، پژوهشی در ضوابط تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت در جهان و مقررات و تجارب تجدید ارزیابی در ایران، مجله حسابرس، شماره ۱۶، مهر و آبان ۱۳۸۱.

۵- قانون برنامه اول توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، مصوب ۱۳۶۸/۱۱/۱۱

۶- قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، مصوب ۱۳۷۹/۱/۱۷

۷- قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، مصوب ۱۳۸۳/۶/۱۱

۸- کمیته فنی سازمان حسابرسی، استانداردهای حسابداری، سازمان حسابرس، نشریه شماره ۱۶۰، استاندارد حسابداری شماره ۱۱، حسابداری دارایی‌های ثابت مشهود، ۱۳۸۰

۹- گروه صنعت و معدن، تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت به کجا کشید؟، دنیای اقتصاد، ۱۳۸۳/۱۰/۹، صفحه ۳

۱۰- هیات تدوین استانداردها حسابداری، مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی نشریه شماره ۱۱۳، ۱۳۸۳.

سابع لاتین

- 1- American Institute of Certified Public Accountants(AICPA) (1965). Accounting Principles Board Opinion No.6. Status of accounting research bulletines.
- 2- Don Herrmann, Shahrokh M. Saudagaran and Wayne B. Thomas, The quality of fair value measures for property, plant and equipment, Accounting Forum, (2006), pp.43-59.
- 3- Financial Accounting Standards Board(FASB), 2001, Statement of Financial Accounting Standards No.144 : Accounting for the impairment or disposal of long-lived assets.
- 4- International Accounting Standard (IAS) #16 (Revised 1998), Property, Plant and Equipment, IASB , London : 2002

سیستم

انبار و کنترل موجودی

- چندین انبار و محل استقرار
- کنترل دریافت کالا (کیفی و فنی)
- کنترل بیج و تاریخ انقضا
- کنترل ابزار و اقلام چند بار مصرف
- نقل و انتقال اطلاعات انبار فیزیکی
- صدور حواله بر اساس درخت محصول
- روشهای قیمت گذاری متعدد
- انجام عملیات انبارگردانی
- تحلیل ABC

طراحی مبتنی بر تحلیل صحیح انبار



فرم ارزیابی سی.اس.دی
موسسه کنترل و طرح سیستمها

دفتر فروش: (۱۰ خط) ۸۸۸۲ ۴۸ ۱۲

دفتر مدیریت: تلفکس ۸۸۸۳ ۶۹ ۹۸

۸۸۸۴ ۶۵ ۹۳

Email: CSD_Company@yahoo.com