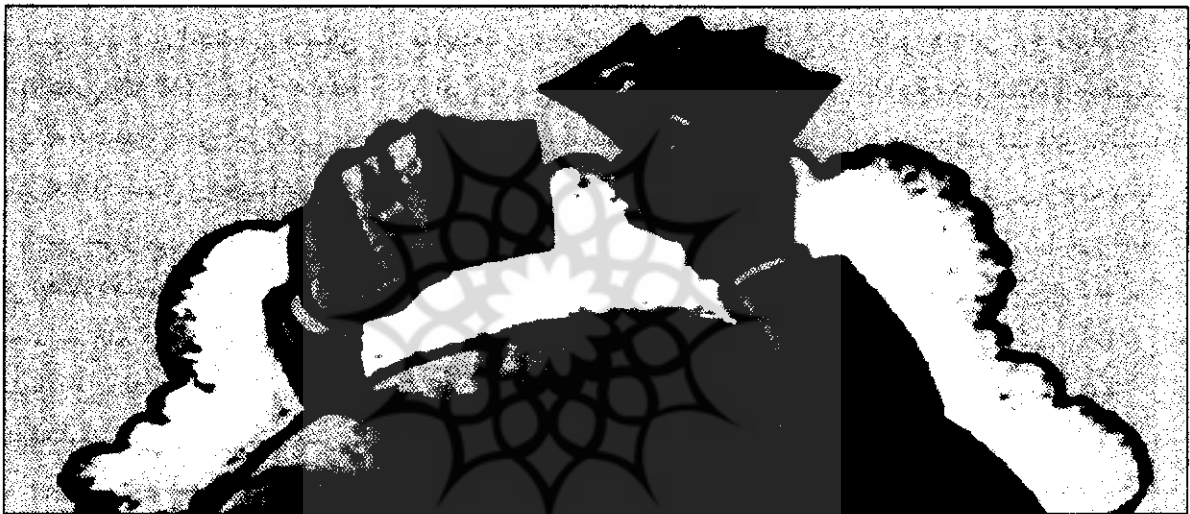


کیفیت معیار ارزش منصفانه برای دارایی های ثابت مشهود



علی بیات

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری
مهدی کوپائی حاجی
دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری

چکیده

این مقاله براساس ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری و همچنین چارچوب نظری حسابداری بین المللی درباره کیفیت معیار ارزش منصفانه برای ارزیابی دارایی های ثابت مشهود بحث می کند. در ابتدا بدون توجه به ایسنگه آیا تجدید ارزیابی ارزش منصفانه، طبق رویه های ملی کشورها یا استانداردهای بین المللی، پذیرفته شده باشد یا نه، خلاصه ای از شیوه

می تواند معیار بهای تمام شده را بر معیار ارزش منصفانه برتری دهد.

واژه های کلیدی

معیار ارزش منصفانه، چارچوب نظری، دارایی ثابت، ویژگی های کیفی

مقدمه

در پاسخ به نگرانی درباره کیفیت شفاف سازی در حسابداری مالی و گزارشگری مالی در آمریکا، هیات

ارزشیابی دارایی های ثابت مشهود طبق استانداردهای بین المللی ارائه می شود. سپس براساس ویژگی های ارزش پیش بینی، ارزش بازخورد، به هنگام بودن، بی طرفی، صداقت در ارائه، قابل مقایسه بودن و ثبات رویه نشان داده خواهد شد که معیار ارزش منصفانه برای دارایی های ثابت مشهود خیلی بهتر از بهای تمام شده تاریخی است. قابلیت تایید (قابل رسیدگی بودن) تنها ویژگی کیفی است که

استانداردهای حسابداری مالی (FASB) پیشنهادی مبنی بر رویکرد مبتنی بر اصول^۱ برای تدوین استانداردهای آمریکایی ارائه داد. (FASB، اکتبر ۲۰۰۲). در رویکرد حسابداری مبتنی بر اصول، تلاش می‌شود تا محتوای اقتصادی معاملات بر شکل ارائه آنها رجحان داده شود. در چنین رویکردی ارائه چارچوب کلی و در عین حال ساده، مقدم بر جزئیات بیش از اندازه و ارائه تفصیلی تمام موقعیت‌های احتمالی ممکن است (ناظمی، ۱۳۸۵). نگرانی عمده این بود که استانداردهای آمریکایی به طور فزاینده‌ای مفصل و پیچیده می‌شد و به دلیل فراوانی نتایج پیچیده و مفصل رهنمودهای تکمیلی مبتنی بر قواعد^۲، استانداردها ممکن بود به شرکت‌ها اجازه بدهند معاملاتی انجام بدهند که قوانین را دور بزنند و بدین ترتیب نیت‌ها و خواست‌های افراد بر قانون پیش دستی کند. در پاسخ به این نگرانی‌ها، هیات استانداردهای حسابداری مالی (FASB) همانند رویکردی که قبلاً برای استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی (IFRS) وجود داشت، تصمیم به ایجاد رویکرد "مبتنی بر اصول" در تدوین استانداردهای آمریکا گرفت که ضمانت اجرایی داشته باشند. کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا (SEC) همچنین تفسیرهای مربوط به پیشنهاد هیات استانداردهای حسابداری مالی را به عنوان بخش ۱۰۸ (قانون سارینز - اکسلی) مورد بررسی قرار داد تا مطالعه‌ای را رهبری کند که روی تدوین سیستم حسابداری

"مبتنی بر اصول" در ایالات متحده انجام می‌شد و گزارش آن را به کنگره ارائه کند.

رویکرد مبتنی بر قواعد، رویکردی مبتنی بر وضع راه کارهای دقیق و مورد به مورد است. این موضوع موجب می‌شود که تهیه‌کنندگان اطلاعات براساس دستورالعمل‌های وضع شده، گام به گام پیش روند و صورت‌های مالی را همانند قطعات معما به یکدیگر پیوند دهند. این موضوع مقایسه‌پذیری میان صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد، زیرا همه براساس دستورالعمل مشخصی اقدام به تهیه اطلاعات کرده‌اند. همچنین از آنجا که امکان قضاوت تا اندازه‌ای سلب می‌شود، حساب‌رسان اطمینان بیشتری در هنگام اظهار نظر دارند و قانون‌گذاران نیز اطمینان دارند که استانداردهای مورد نظر آنها جزء به جزء رعایت می‌شوند (ناظمی، ۱۳۸۵). رویکرد "مبتنی بر قواعد" می‌تواند تدوین‌کنندگان استانداردهای ملی ایران را در ایجاد استانداردهای همسان و با کیفیت بالا یاری دهد. هدف این مقاله، ارائه رهنمود "مبتنی بر قواعد" برای تجدید ارزیابی است که می‌تواند مورد استفاده شرکت‌ها (به ویژه شرکت‌های خصوصی و شرکت‌های سهامی عام)، وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان بورس اوراق بهادار تهران و تدوین‌کنندگان استانداردهای ملی قرار گیرد و اهمیت استفاده از معیار ارزش منصفانه را برای تجدید ارزیابی گوشزد کند. شاید یکی از عوامل عمده اینکه چرا به‌رغم مجاز دانستن تجدید ارزیابی

توسط استانداردهای حسابداری ایران، خیلی از شرکت‌ها (به ویژه شرکت‌های خصوصی) همچنان از روش بهای تمام شده تاریخی برای اندازه‌گیری دارایی‌های ثابت مشهود خود استفاده می‌کنند، موضوع مالیات بر مازاد تجدید ارزیابی باشد که شرکت‌ها در صورت انجام تجدید ارزیابی متحمل خواهند شد. لازم است که وزارت امور اقتصادی و دارایی ایران نیز همانند خیلی از کشورهای، این نوع مالیات را حذف کند تا اینکه شرکت‌های خصوصی همانند برخی از شرکت‌های دولتی (با استفاده از معافیت در پرداخت مالیات)، انجام تجدید ارزیابی را در دستور کار خود قرار دهند و به این ترتیب توان رقابت با شرکت‌های دولتی را داشته باشند. در ابتدا، نگرشی کلی از ارزیابی بین‌المللی دارایی‌های ثابت مشهود ارائه می‌شود سپس معیار ارزش منصفانه برای دارایی‌های ثابت مشهود در مقابل معیار بهای تمام شده تاریخی براساس بیانیه مفهومی شماره ۲ هیات استانداردهای حسابداری مالی مورد بررسی قرار می‌گیرد. اختلاف بین معیار ارزش منصفانه و بهای تمام شده تاریخی را می‌توان به ویژگی‌های کیفی مربوط بودن، قابل اتکا بودن، قابل مقایسه بودن، و ثبات رویه مربوط دانست که در بیانیه مفهومی شماره ۲ توضیح داده شده‌اند و همچنین می‌توان چارچوب عملی برای ارزیابی معیار ارزش منصفانه در مقابل معیار بهای تمام شده تاریخی برای دارایی‌های ثابت مشهود ارائه کرد.

ارزیابی، دارایی‌های ثابت مشهود در کشورهای مختلف

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی قوانین جدید برای اندازه‌گیری دارایی‌های ثابت مشهود در استاندارد بین‌المللی شماره ۱۶ بیان شده است. قوانین جداگانه برای حسابداری سرمایه‌گذاری در املاک و کشاورزی به ترتیب در استانداردهای بین‌المللی شماره ۴۰ و ۴۱ به طور خلاصه آورده شده است. استاندارد بین‌المللی شماره ۱۶، مجوز دو الگوی حسابداری برای اندازه‌گیری دارایی ثابت مشهود را پس از شناخت اولیه صادر کرده است. براساس الگوی بهای تمام شده، دارایی‌های ثابت مشهود به بهای تمام شده تاریخی با کسر استهلاک انباشته و هر نوع ذخیره کاهش ارزش گزارش می‌شوند. براساس الگوی تجدید ارزیابی، دارایی‌های ثابت مشهود در تاریخ تجدید ارزیابی به ارزش منصفانه با کسر استهلاک‌های بعدی گزارش می‌شوند. تجدید ارزیابی، اغلب مبالغی را بدست می‌دهد که تفاوت عمده‌ای با ارزش منصفانه دارایی در تاریخ ترازنامه نخواهند داشت. بر طبق استانداردهای گزارشگری بین‌المللی روش تجدید ارزیابی افزایشی برای گزارشگری دارایی‌ها متداول است. آشپاک و السون (۲۰۰۲)^۳ نشان دادند که ۱۳ استاندارد از ۱۹ استاندارد بین‌المللی شرکت‌ها در مورد تجدید ارزیابی دارایی‌ها دارای رویه مشابهی هستند. براساس الگوی تجدید ارزیابی، ارزش منصفانه معمولاً به وسیله ارزیابی مشخص می‌شود.

«هرگاه یک قلم از دارایی‌های ثابت مشهود تجدید ارزیابی شود، تجدید ارزیابی تمام اقلام طبقه‌ای الزامی است که دارایی مزبور به آن تعلق دارد (استانداردهای حسابداری ایران، شماره ۱۱، بند ۳۴). این بند باعث جلوگیری از تجدید ارزیابی گزینشی دارایی‌های ثابت مشهود خاص و گزارشگری با ترکیبی از روش‌های بهای تمام شده تاریخی و ارزش منصفانه برای طبقه مشابه‌ای از دارایی‌ها در صورت‌های مالی خواهد شد. تجدید ارزیابی افزایشی برای اولین بار در حساب مازاد تجدید ارزیابی به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سرمایه طبقه‌بندی و کاهش ارزش دارایی به عنوان هزینه شناسایی می‌شود. مازاد تجدید ارزیابی در حقوق صاحبان سرمایه نیز پس از تحقق (یعنی زمان فروش، برکناری) به حساب سود انباشته منتقل می‌گردد.

کاهش مبلغ دفتری دارایی ثابت مشهود در نتیجه تجدید ارزیابی آن به عنوان هزینه شناسایی می‌شود. هرگاه کاهش مزبور عکس افزایش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور شده است، این کاهش باید تا میزان مازاد تجدید ارزیابی مربوط به همان دارایی به بدهکار حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور و در صورت سود و زیان جامع انعکاس یابد و باقیمانده به عنوان هزینه شناسایی شود (استانداردهای حسابداری ایران، شماره ۱۱، بند ۴۰).

مروری بر استانداردهای بین‌المللی و استانداردهای کشورهای مختلف

در نمایشگر ۱، مروری کلی بر ارزشیابی دارایی‌های ثابت مشهود در استرالیا^۴، بریتانیا^۵، نیوزلند^۶، ژاپن^۷، ایالات متحده^۸ و استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی (IFRS)^۹ انجام شده است.

در حالی که استرالیا، بریتانیا، نیوزلند و استانداردهای بین‌المللی، مجوز انجام تجدید ارزیابی بر مبنای ارزش منصفانه را داده‌اند، ایالات متحده و ژاپن مجوزی کلی برای تجدید ارزیابی ارائه نکرده‌اند. ژاپن با وجودی که اعتبار زیادی برای طرفداری سخت‌گیرانه از بهای تمام شده تاریخی داشت، اخیراً یک دوره زمانی استثناء برای استفاده از این مبنا داشته است. بر اساس قانون مخصوص موجود برای تجدید ارزیابی زمین، شرکت‌های ژاپنی اجازه پیدا کردند که زمین‌های خود را در فاصله زمانی بین ۳۱ مارس ۱۹۹۸ تا ۳۱ مارس ۲۰۰۲ تجدید ارزیابی کنند (بند ۷ قانون تجارت، سال ۱۹۹۹).

این قانون، یک زمان اختیاری را برای دوره‌ای چهارساله جهت گزارشگری زمین نگهداری شده، در اختیار مالک آن قرار می‌دهد که بتواند آن را به ارزش منصفانه در ترازنامه گزارش کند.

استانداردهای حسابداری در کشورهای دارای انجام تجدید ارزیابی، استفاده‌کنندگان را تشویق به استفاده از ارزیابان مستقل برای ارزیابی ارزش منصفانه دارایی کرده‌اند، هر چند فقط در کشور نیوزلند

نمایشگر ۱- ارزشیابی دارایی‌های ثابت مشهود در کشورهای مختلف و تحت استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی IFRS

| IFRS | آمریکا | ژاپن | نیوزلند | بریتانیا | استرالیا | مبنای ارزیابی |
|-------------------------------------|------------------|---------------------|-------------------------------------|-------------------------------------|-------------------------------------|--|
| بهای تمام شده یا ارزش منصفانه | بهای تمام شده | بهای تمام شده | بهای تمام شده یا ارزش منصفانه | بهای تمام شده یا ارزش منصفانه | بهای تمام شده یا ارزش منصفانه | |
| خیر | در دسترس نیست | در دسترس نیست | بله | خیر | خیر | نیاز به ارزیابی مستقل |
| حقوق صاحبان سهام | در دسترس نیست | حقوق صاحبان سهام | حقوق صاحبان سهام | حقوق صاحبان سهام | حقوق صاحبان سهام | نحوه برخورد با سود(زیان) تجدید ارزیابی اولیه |
| بله | بله | خیر | بله | بله | بله | کاهش ارزش، اگر مبلغ ثبت شده بزرگتر از مبلغ بازیافت باشد |

۱- براساس قانون مخصوصی برای تجدید ارزیابی زمین، شرکت‌های ژاپنی اجازه داشتند که زمین را از تاریخ ۳۱ مارس ۱۹۹۸ تا ۳۱ مارس ۲۰۰۲ تجدید ارزیابی کنند (بند شماره ۷ قانون تجارت، ۱۹۹۹) به جز این دوره زمانی استثناء، در سایر موارد ارزیابی اموال بر مبنای بهای تمام شده بود.

۲- زیان کاهش ارزش در زمان کنونی در ژاپن ثبت نمی‌شود. قوانین جدید کاهش ارزش در ژاپن برای سال مالی شروع شده از یکم آوریل ۲۰۰۵ به بعد می‌باشند.

ارزیابی معیارهای بهای تمام شده و ارزش منصفانه برای دارایی‌های ثابت مشهود بر مبنای بیانیه مفهومی شماره^{۱۰}

چارچوب نظری هیات استانداردهای حسابداری مالی (FASB) به منظور توصیف مفاهیم و موارد مرتبطی است که زیربنای استانداردها و رویه‌های حسابداری مالی آینده می‌باشند و همچنین به منظور ایجاد مبنایی برای ارزیابی استانداردها و رویه‌های فعلی به وجود آمد.^{۱۱} در ادامه، با استفاده از ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری، معیار ارزش منصفانه در

حقوق صاحبان سرمایه برده شده است. سپس باقیمانده به عنوان هزینه ثبت می‌شود. اگر چه، در کشور ژاپن تعدیلات مربوط به تجدید ارزیابی اولیه به صورت فرعی در صورت سود و زیان ثبت می‌شود اما در نهایت به حقوق صاحبان سرمایه انتقال داده می‌شود. اگر مبلغ قابل بازیافت کمتر از مبلغ ثبت شده دارایی در دفاتر باشد به استثناء کشور ژاپن، در سایر کشورها کاهش ارزش شناسایی می‌شود؛ قوانین مشابه‌ای برای کاهش ارزش در کشور ژاپن تدوین شده است، اما تا شروع آوریل سال ۲۰۰۵ قابل اجرا نیستند و بعد از آن سال به اجرا در می‌آیند).

الزام به یک ارزیابی مستقل جداگانه برای ثبت تعدیلات مربوط به تجدید ارزیابی وجود دارد.

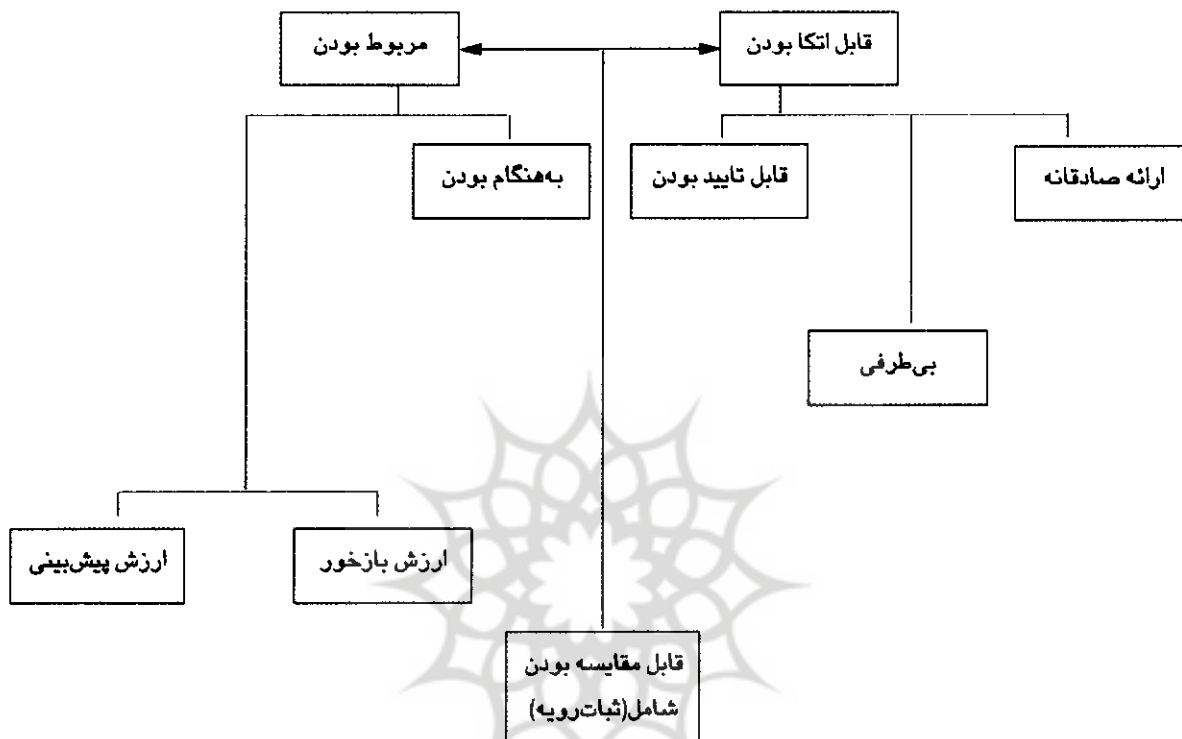
تعدیلات مازاد تجدید ارزیابی، مستقیماً به حساب حقوق صاحبان سرمایه برده می‌شود مگر اینکه عکس کاهش قبلی در تجدید ارزیابی باشد که قبلاً به عنوان هزینه شناسایی شده بود، در چنین موردی باید به عنوان درآمد شناسایی شود. براساس استانداردهای استرالیا، بریتانیا، نیوزلند و استاندارد مالی بین‌المللی در تعدیلات مربوط به تجدید ارزیابی کاهش، در ابتدا هر نوع مازاد تجدید ارزیابی را معکوس می‌کنند که به

بخش، برگرفته از تعاریف لغات و اطلاعات بیانیه مفهومی شماره ۲ می‌باشد.

ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری در نمایشگر ۲ خلاصه شده‌اند. تعاریف ویژگی‌های کیفی در این

مقابل معیار بهای تمام شده تاریخی برای دارایی‌های ثابت مشهود مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد.

نمایشگر ۲- سلسله مراتب ویژگی‌های کیفی



اطلاعات است که به استفاده‌کنندگان کمک می‌کند تا بتوانند پیش‌بینی‌هایی درباره رویدادهای گذشته، حال و آینده داشته باشند و یا دیدگاه خود را در مورد انتظارات گذشته تایید یا تصحیح کنند و به این ترتیب، باعث ایجاد تغییر در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان می‌شود^{۱۳}. سه ویژگی اولیه اطلاعات مربوط شامل ارزش پیش‌بینی، ارزش بازخور و به هنگام بودن است.

هر سه ویژگی اطلاعات مربوط، برای ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود، معیار ارزش منصفانه را بر معیار بهای تمام شده تاریخی ترجیح می‌دهند.

اقتصادی، تجاری و حسابداری و دارای تلاش معقول در جهت مطالعه و بررسی اطلاعات، به راحتی قابل درک باشد». هر چند، قابل فهم بودن در حالی که یکی از چهار ویژگی کیفی اصلی چارچوب هیات استانداردهای حسابداری مالی می‌باشد با این وجود به عنوان ویژگی کیفی خاص استفاده‌کننده هیچ وقت هیات استانداردهای حسابداری مالی آن موقعیتی را برای آن قائل نشد که بیانیه مفهومی شماره ۲ به آن اعتقاد داشته است.

مربوط بودن^{۱۴} مربوط بودن توان بالقوه‌ای در

یکی از ویژگی‌های مهم خاص استفاده‌کننده در چارچوب نظری هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) و هیات استانداردهای حسابداری مالی (FASB) ویژگی کیفی قابل فهم بودن می‌باشد. قابل فهم بودن در بیانیه مفهومی شماره ۲ «کیفیت اطلاعات است که استفاده‌کننده را قادر می‌سازد اهمیت آن را درک کند». به طور مشابه چارچوب هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری قابل فهم بودن را این چنین تعریف می‌کند: «اطلاعات باید به شیوه‌ای ارائه شود که توسط استفاده‌کننده دارای دانش معقول از فعالیت‌های

الف) ارزش پیش‌بینی^{۱۴}

ارزش پیش‌بینی کیفیتی از اطلاعات است که به استفاده‌کنندگان کمک می‌کند پیش‌بینی‌های صحیح درباره رویدادهای گذشته یا حال داشته باشند.^{۱۵}

بارث وکلین (۱۹۹۸) و استون و هریس (۱۹۹۳) در استرالیا و ابودی، بارث و کاستیک (۱۹۹۹) در بریتانیا ارتباط بین قیمت سهام، بازده، پیش‌بینی سود و یا سودهای آتی و تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود را مورد بررسی قرار دادند. این مطالعات به طور کلی دریافته‌اند که تجدید ارزیابی افزایشی، ارزش مربوطتری را نسبت به بهای تمام شده تاریخی برای اهداف توضیح قیمت و بازده جاری ارائه می‌کند.

این مطالعات همچنین نشان داده‌اند که تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود پیش‌بینی‌های مربوط به بازده آتی را بهبود می‌بخشد (جدا از اینکه سود تقسیمی ممکن است پرداخت شود) به علاوه ارزش‌های منصفانه بیش از بهای تمام شده تاریخی شرایطی را پیش‌بینی می‌کنند که شرکت‌ها ممکن است تداوم فعالیت نداشته باشند.

ارزش‌های منصفانه در برآورد قیمت تحصیل یا در موقع تصفیه دارایی‌های شرکت به وضوح بهتر از ارزش‌های تاریخی عمل می‌کنند. همچنین ارزش منصفانه دارایی‌ها ممکن است اطلاعات مربوطتری در مورد پیش‌بینی موانع تقسیم سود توسط شرکت‌ها ارائه کند.

ب) ارزش بازخور^{۱۶}

ارزش بازخور کیفیتی در اطلاعات

است که استفاده‌کننده را قادر می‌سازد انتظارات قبلی خود را تأیید یا تصحیح کند.^{۱۷} از نقطه نظر تحصیل اولیه، بهای تمام شده تاریخی برای اکثر دارایی‌های ثابت مشهود معادل ارزش منصفانه می‌باشد. هر چند خیلی از وقت‌ها این دو معیار با هم تفاوت دارند. ارزش منصفانه با گذشت زمان تغییر می‌کند، بنابراین اگر تغییرات در ارزش منصفانه دارایی‌های ثابت مشهود در گزارشگری مالی شناسایی شود این اطلاعات توان بالقوه‌ای دارند که برای استفاده‌کنندگان قابلیت بازخورد داشته باشند. آن باعث می‌شود که استفاده‌کنندگان، بسیاری از انتظارات قبلی خود را مورد تأیید قرار داده یا در مورد آنها تجدید نظر کنند و یا اینکه آنها را بر مبنای شرایط اقتصادی کنونی و تجدید ارزیابی اخیر مورد اصلاح قرار دهند. به عنوان نمونه، تغییرات بعدی در ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری‌های واقعی شرکت در املاک و مستغلات می‌تواند بازخورد مهمی را برای سرمایه‌گذاران یا بستانکاران داشته باشد. از طرف دیگر با توجه به تعریف بهای تمام شده تاریخی، با گذشت زمان تغییر نمی‌کند و باز خورد محدودی را برای استفاده‌کنندگان در زمان بعد از تحصیل خواهد داشت. ارزش دفتری (بهای تمام شده با کسر استهلاک انباشته) ممکن است که حتی بازخوردی در مسیر اشتباه ارائه نماید. حتی زمانی که ارزش دارایی‌های ثابت افزایش می‌یابد ارزش دفتری به طور منظم در طول زمان کاهش می‌یابد. براساس مدل بهای تمام شده تاریخی کنونی

برای دارایی‌های ثابت مشهود در شرایطی معیار بهای تمام شده بعد از زمان تحصیل ارزش باز خورد ایجاد می‌کند که معیار بهای تمام شده تاریخی بیش از جریان‌های نقدی آتی مورد انتظار باشد (الیتورل^{۱۸}، ۲۰۰۰؛ نامبری و دیتمار^{۱۹}، ۱۹۹۷).

ج) به هنگام بودن (به موقع بودن)^{۲۰} به هنگام بودن ایجاد اطلاعات در دسترس برای تصمیم‌گیرنده است، قبل از اینکه تاثیر خودشان را بر تصمیم‌گیری از دست بدهند.^{۲۱} گزارشگری تغییرات در ارزش منصفانه دارایی‌های ثابت مشهود می‌تواند منجر به ارائه اطلاعات به هنگام برای سرمایه‌گذاران، بستانکاران و سایر استفاده‌کنندگان ذینفع از اطلاعات مالی شود. سرمایه‌گذاران به اطلاعات جاری علاقه‌مند می‌باشند که ارزش دارایی‌ها و بدهی‌ها را ارائه دهند. اطلاعاتی که قابل اتکاء تلقی شوند (ابودی و همکاران، ۱۹۹۹؛ بارث و کلین، ۱۹۹۸). وقتی که دارایی‌های ثابت مشهود به عنوان وثیقه برای گرفتن وام به کار می‌رود اعتباردهندگان معمولاً نیازمند آن هستند که ارزیابی جهت تعیین ارزش منصفانه‌ای دارایی‌ها داشته باشند که به عنوان وثیقه مورد استفاده قرار می‌گیرد. همچنین سایر استفاده‌کنندگان ذی‌نفع از اطلاعات مالی، علاقه‌مند می‌باشند که از اطلاعات مربوط به صنایع بزرگ، مثل سوخت، نفت و گاز یا هواپیمایی بهره‌مند شوند و تغییرات اخیر ارزش منصفانه دارایی‌های ثابت مشهود آنها را بدانند و حتی اگر امکان داشته باشد

شرکت‌ها ده، بیست و حتی صدها موسسه دیگر را تحصیل می‌کنند. در عمل تحصیل، دارایی‌های ثابت مشهود شرکت تحصیل شده در صورت‌های مالی تلفیقی به ارزش منصفانه گزارش می‌شود.

گزارش به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل، تا وقتی که با مفهوم بهای تمام شده سازگار باشد، علاقه‌مندی به ارزش منصفانه دارایی‌های ثابت مشهود را افزایش می‌دهد. ارزش منصفانه دارایی‌ها در تحصیل شرکت، تابع رویدادهای قابل تایید جداگانه‌ای نیست اما بیشتر بر مبنای ارزیابی ارزش منصفانه می‌باشد. پس چرا قابلیت تایید ارزش منصفانه دارایی‌های ثابت مشهود مثل یک مانع است در حالی که قبلاً به عنوان رویه متداول در تحلیل شرکت‌ها به کار گرفته می‌شد؟ به نظر می‌رسد در ارزیابی دارایی‌های شرکت‌های تحصیل شده به ارزش منصفانه، نگرانی عمده روی سرقفلی و سایر دارایی‌های نامشهود است تا اینکه روی دارایی‌های ثابت مشهود باشد.

همانطور که قبلاً ذکر شد ارزش دارایی‌های کاهش ارزش یافته به ارزش منصفانه آنها تقلیل می‌یابد. به طور مشابه، ارزش منصفانه هم‌چنین برای ثبت دارایی‌های ثابت مشهودی نیز استفاده می‌شود که عملیات آنها متوقف شده است. یک انحراف دیگر از بهای تمام شده تاریخی برای دارایی‌های اهدایی می‌باشد که به موجب آن دارایی‌های ثابت مشهود اهدایی، زمانی که بهای تمام شده آن در دسترس نباشد با ارزش منصفانه

چنین چیزی همیشگی نیست، بهای تمام شده بعضی از دارایی‌های ثابت مشهود آنگونه که در ادامه بحث خواهد شد به سادگی قابل تایید نیست.

در اینجا به تعدادی از انحرافات صورت گرفته از بهای تمام شده تاریخی برای دارایی‌های ثابت مشهود اشاره می‌گردد که تحت اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا^{۲۷} مجوز آن صادر شده است و به موجب آن، معیار ارزش منصفانه به صورت قابل توجهی به جای معیار بهای تمام شده تاریخی مورد استفاده قرار گرفته است:

دارایی‌های ایجاد شده در واحد تجاری ویژگی قابل اتکاء بودن را برای بهای تمام شده تاریخی، زیر سوال برده است. معمولاً فقط یک بخش از دارایی‌های ایجاد شده در واحد تجاری از مواد اولیه‌ای ایجاد شده است که بوسیله هزینه‌های واقعی ساخته شده‌اند؛ بهای تمام شده باقیمانده بخش‌ها از اقلام متنوعی مانند دستمزد مستقیم و غیرمستقیم، سربار تخصیص یافته و هزینه بهره تشکیل می‌شود که عموماً ذهنی هستند. درجه ذهنی بودن بهای تمام شده تاریخی برای دارایی‌های ایجاد شده در واحد تجاری، این سوال را مطرح می‌کند که آیا بهای تمام شده تاریخی در این شرایط ویژه، دارای قابلیت تایید بیشتری می‌باشد یا ارزش منصفانه (که بر مبنای یک ارزیابی مستقل می‌باشد).

تعداد معاملات تجاری تحصیل در سال‌های اخیر به طور فزاینده‌ای گسترش یافته است. بسیاری از

از مفاد مذاکرات این صنایع با مقامات دولتی آگاه شوند. ارزش تاریخی تا زمانی این توانایی را دارد که تصمیمات استفاده‌کنندگان را تحت تاثیر قرار دهد که ارزش دفتری تقریباً برابر با ارزش منصفانه باشد.

زمانی که ارزش دفتری از ارزش منصفانه خیلی دور شود، توانایی تاثیرگذاری بهای تمام شده تاریخی بر تصمیمات کاهش می‌یابد.

قابل اتکاء بودن^{۲۲}

ویژگی کیفی از اطلاعات است که اطمینان می‌دهد اطلاعات به طور منطقی عاری از هرگونه اشتباه و تعصب و یکسونگری می‌باشد و کاملاً صادقانه آنچه را نشان می‌دهد^{۲۳} که برای آن ارائه شده بود. سه ویژگی اصلی اطلاعات قابل اتکاء عبارت از قابل تایید بودن، بی طرفی و صداقت در ارائه.

الف) قابل تایید بودن^{۲۴}

توانایی که در سایه توافق نظر افرادی بدست می‌آید که مسئول اندازه‌گیری هستند و حصول اطمینان از اینکه اطلاعات نشان‌دهنده چیزی هستند که مدعی ارائه آن می‌باشند^{۲۵} مباحثی که برای اندازه‌گیری دارایی‌های ثابت مشهود به بهای تمام شده تاریخی مطرح می‌شود به صورت عمده روی ویژگی قابل اتکاء بودن تاکید دارند (نیکولاس و بارجر، ۲۰۰۲)^{۲۶}. بهای تمام شده تاریخی، هزینه‌هایی است که برای تحصیل دارایی صرف می‌شوند با فرض اینکه در مورد قابلیت تایید بالای آن هیچ ابهامی وجود نداشته باشد. اکنون

اندازه‌گیری می‌شوند. ارزش منصفانه دارایی‌های ثابت مشهود، گاهی اوقات در ارتباط با یک سری تعهدات ثابت گزارش می‌شود. ارزش دارایی‌های خریداری شده به صورت گروهی (یعنی زمین یا ساختمان موجود در آن) معمولاً با ارزش منصفانه تخصیص داده می‌شوند. تخمین ارزش منصفانه معمولاً برای میزان تقاضای وام برای زمانی به کار می‌رود که دارایی‌های ثابت مشهود به عنوان وثیقه مورد استفاده قرار می‌گیرد.

ب) بی‌طرفی^{۲۸}

هیئت استانداردهای حسابداری مالی در بیانیه مفهومی شماره ۲ خود بی‌طرفی را اینگونه تعریف کرده است: «عاری از تعصب بودن برای رسیدن به نتایج از پیش تعیین شده یا یک رفتار خاص را موجب شدن». تعصب در بیانیه شماره ۲ چنین تعریف می‌شود: «اینکه یک معیار سنجش تمایل داشته باشد به یک طرف میل کند به جای اینکه به هر دو سوی چیزی به صورت برابر، میل نماید که معرف آن است». تعصب در معیارهای حسابداری به معنی این است که تمایل به طور پیوسته به یک طرف خیلی زیاد یا خیلی کم باشد. معیار بهای تمام شده تاریخی برای دارایی‌های ثابت مشهود، تعصب محافظه‌کارانه ایجاد می‌کند (دیتری، هریس و مولر، ۲۰۰۰).^{۲۹} این تعصب محافظه‌کارانه می‌تواند بویژه برای دارایی‌های ثابت مشهود در زمان تورم، خیلی بزرگ باشد. تعدیلات مربوط به کاهش ارزش، این تعصب را می‌تواند بیشتر افزایش دهد. بهای تمام شده تاریخی

مجوز کاهش دادن ارزش دارایی را با فرض اینکه ارزش کاهش نیافته جریان‌های نقدی آتی پیش‌بینی شده آن کمتر از ارزش دفتری باشد، به ارزش منصفانه آن صادر می‌کند. اما اجازه افزایش دارایی را به ارزش منصفانه آن نمی‌دهد.

بهای تمام شده تاریخی نباید از محافظه‌کاری حمایت کند. براساس بیانیه شماره ۲، محافظه‌کاری به عنوان ویژگی کیفی محسوب نمی‌شود اما در این بیانیه از این مفهوم به عنوان واکنش در شرایط عدم اطمینان یاد می‌شود که با ویژگی‌های کیفی مغایرت دارد (فسوران و فاران، ۱۹۸۷).^{۳۰} هیات استانداردهای حسابداری مالی بر این نکته تاکید می‌کند که براساس گزارشگری سود و خالص دارایی‌ها، محافظه‌کاری در گزارشگری مالی نباید تاکید زیادی بر احتیاط داشته باشد؛ زیرا در مدت نسبتاً طولانی، محافظه‌کاری اینگونه تعریف می‌شده است که «احتیاط در گزارشگری یک هنر است».^{۳۱}

به‌علاوه بیانیه شماره ۲ بیان می‌کند که «هر نوع تلاش برای بیان نتایج به صورت توافقی، به طور مشابه سوالاتی درباره قابلیت اتکا و بی‌عیب بودن اطلاعات پیرامون آن نتایج مطرح می‌کند و احتمالاً در بلندمدت به طور خود کار به شکست خواهد انجامید. این نوع گزارشگری، هر چند دارای نیت خوبی است اما با ویژگی‌های توصیفی سازگار نیست»^{۳۲} که در این بیانیه شرح داده شده‌اند. «بنابراین بر مبنای چارچوب نظری هیات استانداردهای حسابداری مالی

محافظه‌کاری مبنای معتبری برای حمایت از استفاده فزاینده از ارزش‌های تاریخی دقیق برای ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود نمی‌باشد.

ج) صداقت در ارائه^{۳۳}

صداقت در ارائه عبارت است از «رابطه متقابل یا توافق بین یک معیار سنجش یا یک توصیف و پدیده‌ای که مدعی است ارائه آن را به عهده دارد»^{۳۴}. نقل قول زیر از ویلیام پیتون در ماه مارس ۱۹۴۶ می‌باشد که در سری نشریه‌های «یادگیری آنچه منتشر شده است» در ماه مه سال ۲۰۰۱ چاپ شده است (فاستر و آپتن، ۲۰۰۱).^{۳۵}

«بهای تمام شده و ارزش، دو واژه مخالف هم نیستند بلکه در تقابل با یکدیگرند. در تاریخ معامله بهای تمام شده و ارزش، حداقل برای خیلی از معاملات اساساً یکسان هستند. در مواردی که علاوه بر وجه نقد، یک دارایی نیز برای پرداخت بدهی گرفته می‌شود بهای تمام شده دارایی بدست آمده با ارزش بازار سایر دارایی‌های مشابه در بازار سنجیده می‌شود. در حقیقت بهای تمام شده، عامل اصلی است چرا که آن تقریبی از ارزش بازار در تاریخ تحصیل می‌باشد. بهای تمام شده اهمیت اساسی ندارد زیرا بیانگر مبلغ پرداخت شده تحصیل می‌باشد. در واقع معیاری برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه دارایی بدست آمده است».

این نتایج بیشتر بوسیله هیئت اصول حسابداری (APB) بیان شد: «به جرات می‌توان گفت اعضای هیئت اصول حسابداری بر این باورند که

دارایی‌های ثابت شده به قیمت‌های تاریخی می‌تواند سود و زیان‌های زیادی را به صورت انباشته نگه دارد. به عنوان راهبردی کلی، شرکت‌ها می‌توانند در زمان فروش دارایی‌ها، سود و زیان‌های بزرگ را در درآمد گزارش شده خود شناسایی نمایند. اگر شرکت‌ها چنین الگویی را در پیش بگیرند تاثیر مباحث مربوط به مدیریت سود در حمایت از حسابداری ارزش‌های تاریخی کم‌رنگ‌تر خواهد شد.

قابل مقایسه بودن^{۳۹}

قابل مقایسه بودن، کیفیتی از اطلاعات است که استفاده‌کنندگان را قادر می‌سازد شباهت‌ها و تفاوت‌های بین دو پدیده اقتصادی را مشخص کنند.^{۴۰} زمانی که ارزش‌های منصفانه به نحو قابل اتکایی اندازه‌گیری شوند، قابل مقایسه بودن اطلاعات را بالا می‌برند. معیار بهای تمام شده تاریخی می‌تواند هم با کاهش در توانایی تشخیص تشابهات بین دو رویداد مشابه و هم با کاهش در توانایی تشخیص تفاوت‌ها بین دو رویداد متفاوت، قابلیت مقایسه را کاهش دهد. به عنوان مثال، فرض کنید شرکتی بخشی از یک زمین را به مبلغ ۵۰ میلیون ریال در سال ۱۳۷۰ خریداری می‌کند شرکت دیگری قطعه زمین مشابهی را در همان مکان قبلی در سال ۱۳۸۵ به مبلغ ۱۵۰ میلیون ریال خریداری می‌کند؛ قیمت بالاتر را می‌توان به افزایش ارزش زمین در آن ناحیه نسبت داد. این یک مثال کلاسیک در اقتصاد خرد می‌باشد که به موجب آن بهای تمام شده تاریخی قابل

واحد پولی، هر چند در زمان کنونی یا در زمان‌های دور پرداخت شده باشد، از لحاظ معنا و مفهوم برابر با سایر واحدهای پولی در تاریخ ترازنامه باشد. به وضوح این امر اشتباه است؛ اگر تاریخ خرید برای هر دارایی به عنوان "بهای تمام شده" نشان داده شود می‌تواند بیانگر این باشد که هر جزء تشکیل‌دهنده صورت مالی به صورت تاریخی درست بوده است اما وقتی هر تاریخ ارائه شده همان تاریخ ترازنامه باشد "بهای تمام شده" به آن تاریخ دلالت دارد و از نظر تاریخی صحیح نمی‌باشد".

از دیدگاه درآمد، حسابداری ارزش‌های تاریخی اغلب برای دارایی‌های ثابت مشهود نسبت به تجدید ارزیابی دارایی‌ها صدقت در ارائه دارد؛ زیرا بهای تمام شده سودهای تاریخی، به علت دستکاری، کمتر نشان داده می‌شود. سود و زیان حاصل از فرآیند تجدید ارزیابی بر مبنای ارزیابی یا سایر روش‌های ارزشیابی می‌باشد این روش‌ها اغلب بر مبنای حدس و گمان می‌باشد و اغلب ابزاری در اختیار مدیریت قرار می‌دهد که بتواند سود را مدیریت کند (دیتریچ، ۲۰۰۳)^{۳۷}.

به عنوان یک نتیجه، عده‌ای بر این باورند که حسابداری ارزش‌های تاریخی، میزانی از ارائه صادقانه را برای سود ایجاد می‌کند هر چند شواهدی وجود دارد که بر اساس حسابداری ارزش‌های تاریخی دقیق، در زمانی مدیریت سود صورت گرفته است که دارایی‌ها به فروش رفته‌اند (هرمنز، اینو و توماس، ۲۰۰۳)^{۳۸}.

ارزش منصفانه، بیشترین صداقت در ارائه را در بیان رویدادها خواهد داشت (فاستر و آپستن، ۲۰۰۱).^{۳۹} صدقت در ارائه نه تنها به زمانی مربوط می‌شود که یک رویداد رخ می‌دهد بلکه به تغییرات در اطلاعات مالی در بین رویدادها نیز ارتباط پیدا می‌کند. این در واقع هدف اولیه از ثبت‌های اصلاحی در پایان هر دوره حسابداری است، انجام ثبت‌های اصلاحی اغلب با وقوع یک رویداد الزامی نمی‌شوند اما با گذشت زمان انجام این ثبت‌ها ضرورت پیدا می‌کند؛ عدم انجام ثبت اصلاحی در یک دوره منجر به ارائه نادرست دارایی‌ها، بدهی‌ها، و درآمد در صورت‌های مالی خواهد شد. به طور مشابه، عدم تعدیل ارزش منصفانه اولیه برای دارایی‌های ثابت مشهود (یعنی بهای تمام شده) برای تغییرات رخ داده در ارزش منصفانه، منجر به این خواهد شد که اطلاعات تحت ارزش منصفانه به صورت صادقانه ارائه نشود. البته اگر هدف حسابداری ثبت درست وقایع رخ داده در گذشته باشد، آنگاه حسابداری ارزش‌های تاریخی به‌طور صادقانه ارائه خواهد شد. در زیر نقل قولی درباره ارائه صادقانه صورت‌های مالی آورده می‌شود که بر مبنای ارزش‌های تاریخی تهیه شده‌اند. (چامبرز، ۱۹۸۹)^{۴۰}:

"ترازنامه به صورت گسترده به عنوان صورت مالی تعریف شده است که وضعیت مالی را در تاریخ معین نشان می‌دهد، معمولاً دارایی‌های داخل آن دارای قیمت‌هایی غیر از تاریخ ترازنامه می‌باشند. رویه‌ای به کار می‌رود که هر

مقایسه بودن دو دارایی مشابه را از بین می‌برد. هر یک از دو شرکت، قسمتی از زمین را در اختیار دارند که دارای ارزش مشابه می‌باشند اما اساساً آنها به دو قیمت متفاوت گزارش خواهند کرد. قابل مقایسه بودن صورت‌های مالی از زمانی که بهای تمام شده تاریخی، تشخیص تشابهات بین دو رویداد مشابه را مشکل کرده، کاهش یافته است.

مثال را گسترش می‌دهیم، فرض کنید که شرکت دوم به جز خرید یک قطعه زمین مشابه به مبلغ ۱۵۰ میلیون ریال، یک قطعه زمین را به مبلغ ۵۰ میلیون ریال خریداری می‌کند که نسبت به قسمت قبلی کوچکتر و نامرغوبتر است این مورد همچنین بیانگر از بین رفتن قابلیت مقایسه براساس روش بهای تمام شده تاریخی می‌باشد. حتی اگر شرکت اول از سه سال قبل مالک زمین خود بوده باشد زمین‌ها در گزارش‌های مالی هر دو شرکت به یک مبلغ یکسان گزارش خواهد شد. این مثال گسترده عدم توانایی روش بهای تمام شده تاریخی را در نشان دادن تفاوت‌های بین اقلام متفاوت بیان می‌کند، توجه داشته باشید که استفاده از ارزش‌های تاریخی برای دارایی‌های ثابت مشهود موجب می‌شود قابل مقایسه بودن سودهای گزارش شده بین دو شرکت نیز زیر سوال برود. همچنین قابل مقایسه بودن ارزش‌های خارجی براساس روش بهای تمام شده تاریخی از بین می‌رود.

فرایند تسعیر نرخ ارزش‌خارجی را در نظر بگیرید؛ ارزش‌های تاریخی دارایی‌ها به نرخ تاریخ معامله تسعیر

می‌شوند. این تفاوت بین مبالغ تاریخی برای دارایی‌های مشابه، باعث به وجود آمدن نرخ‌های متفاوت مبادله بین تاریخ تحصیل اولیه و تاریخ ترازنامه خواهد شد. یا شرایطی را در نظر بگیرید که به موجب آن سه دارایی مشابه در زمان مشابه و با قیمت مشابه در سه کشور مختلف خریداری می‌شوند و سه مبلغ متفاوت بهای تمام شده تاریخی برای آنها در تاریخ ترازنامه گزارش می‌شود. صدور مجوز ضرورت تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود، کاربردهای مهمی در مورد ویژگی قابل مقایسه بودن دارد. انتظار می‌رود که در شرایط نبودن الزام برای تجدید ارزیابی، قابل مقایسه بودن کاهش یابد. بسیاری از واحدهای اقتصادی ممکن است بنا به دلایل مختلف (مثل صرفه جویی‌های مالیاتی) در حالی که سایر واحدهای اقتصادی دارایی‌های خود را براساس ارزش منصفانه مجدداً ارزش‌گذاری می‌کنند، گزارش‌های خود را براساس بهای تمام شده تاریخی تنظیم نمایند. تشخیص شباهت‌ها و تفاوت‌ها بین دارایی‌های ثابت مشهود واحدهای اقتصادی مختلف، در شرایطی بسیار سخت خواهد بود که روش‌های مختلفی برای ارزشیابی دارایی‌ها وجود دارد.

ثبات رویه^{۴۱}

ثبات رویه، یعنی "مطابقت از دوره‌ای به دوره دیگر با سیاست‌ها و رویه‌های ثابت"^{۴۲}. این ویژگی کیفی، از معیار ارزش منصفانه برای دارایی‌های ثابت مشهود حمایت می‌کند. استفاده

از ارزش منصفانه به‌طور ثابت، یک رویکرد ارزشیابی را نشان می‌دهد. بهای تمام شده تاریخی به همراه "هزینه کاهش ارزش" باعث به وجود آمدن روش‌های پیچیده برای ارزشیابی می‌شود. اگر ارزش مورد انتظار جریان‌های نقدی آتی یک دارایی بیش از ارزش دفتری آن باشد، دارایی به بهای تمام شده گزارش خواهد شد. اگر ارزش دفتری یک دارایی بیش از جریان‌های نقدی مورد انتظار آتی باشد، دارایی کاهش ارزش یافته و کمتر از ارزش منصفانه آن گزارش خواهد شد.

حسابداری ارزش‌های جاری، همه رویدادها (گذشته و حال) را به ارزش‌های منصفانه گزارش خواهد کرد. حسابداری ارزش‌های تاریخی رویدادهای گذشته را به مبالغ بهای تمام شده تاریخی گزارش می‌کند، در حالی که رویدادهای جاری را به ارزش منصفانه گزارش می‌کند. بنابراین، مبالغ گزارش شده تحت بهای تمام شده تاریخی، مجموعه‌ای از ارزش‌ها را ارائه می‌کند که ترکیبی از قیمت رویدادهای اخیر و رویدادهای قدیمی می‌باشد؛ در حالی که دارایی‌های ثابت مشهود براساس حسابداری ارزش‌های جاری تنها به ارزش‌های منصفانه کنونی گزارش می‌شوند.

نتیجه‌گیری

در این مقاله، ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود به صورت بین‌المللی بررسی شد، و در طرفداری از معیار ارزش منصفانه برای دارایی‌های ثابت مشهود بر مبنای چارچوب ایجاد شده

در بیانیه مفهومی شماره ۲ مباحثی ارائه گردید.

عنوان شد که ارزش‌های منصفانه برای دارایی‌های ثابت مشهود برای تصمیم‌گیرندگان اطلاعات مربوط‌تری ارائه می‌دهند. تحقیقات دانشگاهی نشان می‌دهند که تجدید ارزیابی افزایشی دارایی‌های ثابت مشهود به قیمت‌های سهام مربوط و در پیش‌بینی سودهای آتی مفید می‌باشند، همچنین ارزش‌های منصفانه اطلاعات مربوطی درباره محدودیت‌های تقسیم سود ارائه می‌کنند به‌علاوه ارزش پیش‌بینی را بهبود بخشند، ارزش‌های منصفانه ارزش بازخور بیشتر و اطلاعات مالی به هنگام‌تری نسبت به معیار بهای تمام شده تاریخی برای دارایی‌های ثابت مشهود ارائه می‌کنند. قابل تایید بودن از بهای تمام شده تاریخی حمایت می‌کند، اگر چه در بعضی موارد، مثل دارایی‌های ایجاد شده در واحد تجاری، برتری روش بهای تمام شده تاریخی بر ارزش منصفانه همیشه به وضوح آشکار نیست. بی‌طرفی و ارائه صادقانه، از معیار ارزش منصفانه در مقابل معیار بهای تمام شده تاریخی، برای دارایی‌های ثابت مشهود حمایت می‌کند. تحقیقات دانشگاهی نشان می‌دهند که سود و زیان حاصل از فروش دارایی‌های نگهداری شده به بهای تمام شده تاریخی در گزارشگری سود برای مدیریت سود مورد استفاده قرار می‌گیرد؛ بنابراین، مباحث سنتی درباره قابل اتکا بودن بیشتر دارایی‌ها و سود در روش بهای تمام شده تاریخی زیر سوال می‌رود. همچنین ارزش‌های منصفانه از دیدگاه قابل مقایسه بودن و

ثبات زویه دارای برتری می‌باشند. سرانجام باید گفت که سودمندی اطلاعات، وابسته به توانایی آنها در ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیرندگان می‌باشد. در این مقاله درباره اندازه‌گیری دارایی‌های ثابت مشهود بحث شد. که نیازمند آن است که مورد بررسی دوباره قرار بگیرد. این مقاله اهمیت و ضرورت تجدید ارزیابی را به سازمان‌ها و شرکت‌ها و وزارت امور اقتصادی و دارایی و نهادهای قانون‌گذار و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری گوشزد می‌کند. در این مقاله عنوان شد که به‌رغم مناسب بودن تجدید ارزیابی، شرکت‌ها و سازمان‌ها (بسیزیه شرکت‌های خصوصی و شرکت‌های بورسی) از انجام تجدید ارزیابی سرباز می‌زنند، و همچنان بر استفاده از روش بهای تمام شده تاکید می‌ورزند. یکی از دلایل عمده این امر می‌تواند عامل مالیات بر مازاد تجدید ارزیابی باشد، که از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی به صورتی ناعادلانه فقط مشمول شرکت‌های غیردولتی می‌شود و این امر باعث از دست دادن توان رقابت و متحمل شدن هزینه اضافی برای شرکت‌های غیردولتی خواهد شد. اگر در کشورمان همانند خیلی از کشورهای دنیا، مالیات بر مازاد تجدید ارزیابی را از برنامه مالیاتی حذف شود موجبات گزارشگری مالی مربوط‌تر و با کیفیت‌تر توسط شرکت‌ها فراهم خواهد شد.

بی‌نوشت‌ها:

- 1- Priciples-Based Approach
- 2- Rules-Based Approach
- 3- Ashbaugh and Olsson(2002)
- 4- AASB 1041; AASB 1010
- 5- FRS 15;SSAP 19;SAS520
- 6- FRS-3
- ۷- بند شماره ۷ قانون تجارت، ۱۹۹۹
- 8- APB opinion No 6; SFAS144
- 9- IAS16;IAS36
- 10- SFAC NO.2
- 11- FASB, 1978;par.3
- 12- Relevance
- 13- SFAS NO. 2
- 14- Predictive value
- 15- SFAS NO. 2
- 16- Feedback value
- 17- SFAS NO. 2
- 18- Aloiatoreal
- 19- Numbery and dittmar
- 20- Timeliness
- 21- SFAS NO. 2
- 22- Reliability
- 23- SFAS NO. 2
- 24- Verifiability
- 25- SFAS NO. 2
- 26- Nichols and Buerger
- 27- U.S.GAAP
- 28- Neutrality
- 29- Dietrieh , Harris and Muller
- 30- Foran and Faran
- 31- SFAC NO. 2 Para.93
- 32- SFAC NO. 2 , Para.96
- 33- Representational faithfulness
- 34- SFAC NO. 2
- 35- Foster and upton
- 36- Cambers

- measurement in financial statements of business enterprises. Statement of Financial Accounting Concepts No. 5. Norwalk, Conn.: FASB.
- 17- Financial Accounting Standards Board (FASB) (2005). FASB Action Alert No. 05-26 (June 30, 2005). Norwalk, Conn.: FASB.
- 18- International Accounting Standards Committee (IASC) (2003). International Accounting Standard No. 16. Property, plant, and equipment. IASC.
- 19- Nichols, L., & Buerger, K. (2002). An investigation of the effect of valuation alternatives for fixed assets on the decisions of statement users in the United States and Germany. *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*, 11(2), 155-163.
- 20- Nurnberg, H., & Dittmar, N. (1997). Reporting impairments of long-lived assets: New rules and disclosures. *Journal of Financial Statement Analysis*, 2(2), 37-50.
- 21- Weston, J. F. (1953). Revaluations of fixed assets. *The Accounting Review*, 18(October), 489-490.
- 22- Japanese Commercial Code (JCC) (1999). Law regarding revaluation of land. Article 7, c. 24.
- 8- Barth, M. E., & Clinch, G. (1998). Revalued financial, tangible, and intangible assets: Associations with share prices and non-market-based value estimates. *Journal of Accounting Research*, 36(Suppl.), 199-233.
- 9- Chambers, R. J. (1989). Time in accounting. *Abacus*, 25(1), 7-21.
- 10- Dietrich, J. R., Harris, M. S., & Muller, K. A. (2000). The reliability of investment property fair value estimates. *Journal of Accounting and Economics*, 30(2), 125-158.
- 11- Don Herrmann, Shahrokh M. Saudagaran, Wayne B. Thomas, (2006). The quality of fair value measures for property, plant, and equipment. *Journal of Accounting Forum* 30 (2006) 43-59.
- 12- Financial Accounting Standards Board (FASB) (2004). Fair value measurement. Exposure draft (June 23, 2004). Norwalk, Conn.: FASB.
- 13- Foran, N., & Foran, M. (1987). SFAS No. 12 and the conceptual framework. *Accounting Horizons*, 1(4), 43-50.
- 14- Foster, J. N., & Upton W. Financial Accounting Standards Board. (May 2001). Understanding the issues. The case for initially measuring liabilities at fair value. Vol. 2, Series 1. Norwalk, Conn.: FASB.
- 15- Financial Accounting Standards Board (FASB) (1980). Qualitative characteristics of accounting information. Statement of Financial Accounting Concepts No. 2. Norwalk, Conn.: FASB.
- 16- Financial Accounting Standards Board (FASB) (1984). Recognition and
- 37- Dietrich et al
- 38- Herrmann, Inoue, and Thomas
- 39- Comparability
- 40- SFAC NO. 2
- 41- Consistency
- 42- SFAC NO.2
- منابع و ماخذ:
- ۱- مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابداری سازمان حسابرسی (۱۳۸۱). استانداردهای حسابداری ایران. نشریه شماره ۱۶۰.
- ۲- مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابداری سازمان حسابرسی (۱۳۸۵). استاندارد تجدید نظر شده دارایی‌های ثابت. استاندارد شماره ۱۱.
- ۳- ناظمی، امین (۱۳۸۵). رویکرد مبتنی اصول و رویکرد مبتنی بر قواعد در تدوین استانداردهای حسابداری، مجله حسابرس، سال هشتم، شماره ۳۳، صص ۶۱-۵۶.
- 4- Ashbaugh, H., & Olsson, P. (2002). An exploratory study of the valuation properties of cross-listed firms' IAS and U.S. GAAP earnings and bookvalues. *The Accounting Review*, 77(1), 107-126.
- 5- Accounting Practices Board (APB) (1995). Statement of Auditing Standards 520: Using the work of an expert. London: Institute of Chartered Accountants in England and Wales.
- 6- Australian Accounting Standards Board (AASB) (1999). AASB 1010: Recoverable amount of non-current assets. Melbourne: AASB.
- 7- Australian Accounting Standards Board (AASB) (2001). AASB 1041: Revaluation of non-current assets. Melbourne: AASB.