

# نگاهی به مبانی نظری، ضرورتها و الزامات تجدیدارزیابی دارایی‌ها

(بخش اول)  
مصطفی علی‌مدد(۱)

مقدمه

مراجع حرفه‌ای و متفکران حسابداری در یکی دو دهه اخیر کوشش پیگیر و پرمناهی را به عمل آورده‌اند تا با ارائه راه‌حلهای تازه، کیفیت اطلاعات حسابداری را هر چه بیشتر بالا ببرند و بر قابلیت استفاده آن در تصمیم‌گیریهای مدیران واحدهای اقتصادی و دیگر استفاده‌کنندگان از اطلاعات بیفزایند. ارائه نظریه حفظ سرمایه (۲) و بکارگیری مبانی مختلف ارزش در قیمت‌گذاری اقلام، حسب مورد و بنا به اقتضا، از جمله موارد قابل یادآوری در این زمینه است. با این حال، ارزش‌های تاریخی (۳) یا بهای تمام شده (۴) به دلیل قابلیت اعتماد بسیار زیاد، کماکان یکی از مبانی اصلی ارزش‌گذاری در حسابداری کنونی است و بکارگیری آن نارسانهایی را در اطلاعات حسابداری می‌تواند ایجاد کند که رفع آن از نیازها و الزامات استفاده بهتر از این اطلاعات برای تصمیم‌گیری‌های مبتنی بر آگاهی است.

**تغییرات سطح قیمت‌ها**  
در طول ۵۰ سال گذشته، اقتصاد کلیه جوامع کما بیش باتورم (۱۲) روبرو بوده است. به عبارت دیگر در طول زمان قدرت خرید پول ملی در کلیه کشورهای جهان کاهش یافته است. کاهش قدرت خرید پول (۱۳) به معنای آن است که واحدهای اندازه‌گیری حسابداری، یعنی واحد پول، در گذر زمان کوچک و کوچکتر شده و در نتیجه، اقلامی که در گذشته برحسب این واحد اندازه‌گیری شده‌اند مقداری کمتر از واقع را نشان می‌دهند. بنابر این، تجمیع اقلام مربوط به زمان‌های مختلف و یا تفریق آنها از یکدیگر، به دلیل فقدان ثبات در مقیاس اندازه‌گیری، نتایج نادرستی را عرضه می‌کند. برای مثال فرض کنید یک قطعه زمین را در ۱۰ سال پیش خریده باشیم به مبلغ ۵ میلیون ریال، حتی با تورمی بسیار آرام حدود ۵٪، نیز ممکن است قیمت مشابه آن در حال حاضر بیش از ۱۰ میلیون ریال باشد. در این صورت، تجمیع مبلغ پولی این دو قطعه زمین یعنی ۱۵ میلیون ریال اطلاع نادرستی است.

علاوه بر این، تورم یا افزایش سطح عمومی قیمت‌ها (۱۴)، بر همه کالاها و خدمات بطور یکسان اثر نمی‌گذارد مثلاً ممکن است قیمت برخی از انواع کالاها بیش از نرخ تورم و قیمت برخی کمتر از آن افزایش یابد. در نتیجه رابطه بین قیمت این دو نوع کالا در گذر زمان نسبت به یکدیگر تغییر می‌کند و اطلاعات حسابداری دوره‌های مختلف را حتی پس از حذف آثار مربوط به تغییر در سطح عمومی قیمت‌ها باز هم غیرقابل مقایسه می‌نماید.

مادام که تورم ملایم است؛ یعنی افزایش عمومی قیمت‌ها یا کاهش در قدرت خرید پول، در هر سال کمتر از ده درصد است؛ کاهش در اندازه مقیاس اندازه‌گیری، یعنی واحد پول تأثیر زیادی بر نارسایی اطلاعات حسابداری ندارد ولی زمانی که تورم حاد باشد به علت کاهش پیاپی و فزاینده مقیاس اندازه‌گیری حسابداری، یعنی واحد پول، نتایج اندازه‌گیری‌های حسابداری که در گزارش‌های مالی منعکس می‌شوند به سرعت نامربوط می‌شوند و ارزش خود را در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی از دست می‌دهند. یکی از ضابطه‌های تورم حاد، بنا به تعریف استانداردهای بین‌المللی حسابداری، تورمی است که موجب دو برابر شدن قیمت‌ها در هر سه سال بشود (۱۵).

برای روشن شدن آثار تورم بر اطلاعات مالی، فرض کنید شرکتی در سال ۶۸ ماشین‌آلاتی را به مبلغ ۲۰ میلیون ریال در بازار داخلی خریده باشد، قیمت جایگزین این ماشین‌آلات برحسب قدرت خرید پول در سال ۷۷ معادل ۱۴۳ میلیون ریال است یعنی بیش از ۷ برابر. هزینه استهلاک این ماشین‌آلات به روش خط مستقیم و با فرض عمر مفید ده ساله، در

## عوامل موثر در نارسایی اطلاعات حسابداری

ارزش تاریخی یا بهای تمام شده، آثار یک معامله یارویداد را در زمان وقوع آن به درستی بیان می‌کند و علاوه بر قابلیت اعتماد بالا، اطلاعی کاملاً مربوط است، زیرا در زمان وقوع معامله یا رویداد، این ارزش، مساوی با ارزش‌های مختلفی است که می‌تواند ملاک سنجش قرار بگیرد مانند: ارزش بازار (۵)، ارزش جاری (۶)، ارزش جایگزین (۷) و ...

اما با گذشت زمان این ارزش ضمن حفظ کیفیت قابلیت اعتماد از لحاظ کیفیت مربوط بودن (۸) اطلاعات بانارسایی‌هایی مواجه می‌شود (۹). عامل اصلی این نارسایی یا به عبارت دیگر کاهش کیفیت مربوط بودن اطلاعات از لحاظ تصمیم‌گیری، تغییر در قیمت‌های نسبی است (۱۰). یعنی این ارزش، تغییراتی را که با گذشت زمان در قیمت کالاها و خدمات نسبت به یکدیگر واقع می‌شود نشان نمی‌دهد و با گذشت بیشتر زمان، معمولاً تفاوت ارزش تاریخی با ارزش‌های دیگر، بویژه ارزش بازار فزونی می‌گیرد. در نتیجه، اطلاعاتی که به ارزش‌های تاریخی تهیه شده، قابلیت خود را از لحاظ تصمیم‌گیری به تدریج از دست می‌دهد. عوامل زیر مهمترین عواملی هستند که موجب تغییر قیمت‌های نسبی (۱۱) کالاها و خدمات می‌شوند:

- ❖ تغییرات سطح قیمت‌ها
- ❖ سیاست‌های چند نرخ ارز
- ❖ تغییرات نرخ ارز
- ❖ تغییرات تقاضا و تکنولوژی تولید

صورت‌های مالی متعارف سالانه فقط ۲ میلیون ریال خواهد بود حال آنکه برحسب قدرت خرید همگن پول در سال ۷۷ معادل ۳/۱۴ میلیون ریال می‌باشد. حاصل آنکه قیمت تمام شده تولیداتی که با این ماشین‌آلات در سال ۷۷ تهیه شده حدود ۱۲ میلیون ریال کمتر از واقع و سود به همین مبلغ، بیش از واقع گزارش شده است.

### سیاست‌های چند نرخ ارز

سیاست‌های چند نرخ ارز معمولاً با سهمیه‌بندی ارز برای واردات کالاهای مختلف و تعیین قیمت فروش کالاهایی که بانرخ‌های کمتر ارز تهیه می‌شود همراه است. این سیاست، معمولاً قیمت‌های نسبی را حتی بیش از تورم حاد مغشوش می‌کند؛ زیرا با هدف مداخله در قیمت کالاها در بازار اتخاذ و کوشش می‌شود که قیمت کالاها و خدمات مرجح از لحاظ اجتماعی در بازار داخلی پایین‌تر و قیمت کالاها و خدمات غیرمرجح، بالاتر از قیمتی باشد که در صورت وجود نرخ یکسان ارز می‌توانست برقرار شود. اما با گذشت زمان، معمولاً کالاهای مشمول نرخ‌های پایین ارز به قیمتی بالاتر از قیمت‌های رسمی، در بازار سیاه معامله می‌شود و به این ترتیب کالاها دو قیمت پیدا می‌کنند: رسمی و آزاد

مادام که سیاست‌های چند نرخ و سهمیه‌بندی ارز بدون تغییر جدي در حال اجراست تغییر در قیمت‌های نسبی منحصر به دو نرخ رسمی و آزاد است اما زمانی که نرخ ارز برای کالاهای مختلف تغییر می‌کند و کالایی از يك طبقه به طبقه دیگر منتقل می‌شود رابطه بین قیمت‌های نسبی کالاها به قدری مغشوش می‌شود که اطلاعات مالی تهیه شده به قیمت‌های تحقق یافته در معاملات و براساس تسعیر ارز به پول داخلی، فایده خود را از لحاظ تصمیم‌گیریهای اقتصادی از دست می‌دهد.

برای روشن شدن مطلب فرض کنید شرکتی در سال ۷۶ ماشین‌آلاتی را به مبلغ ۱۰۰ هزار دلار با نرخ ۱۷۵۰ ریال به مبلغ ۱۷۵ میلیون ریال وارد کرده و در حسابهای خود ثبت و در ساختمانی که بهای تمام شده آن ۱۷۵ میلیون ریال بوده نصب کرده است. در این صورت، رابطه قیمت ماشین‌آلات و ساختمان، يك به يك است. حال اگر در سال ۷۷ ورود این ماشین‌آلات از ارز ۱۷۵۰ ریالی به ارز واریزنامه‌ای با نرخ مثلاً ۴۸۰۰ ریال تغییر کند، در نتیجه در این سال رابطه بین قیمت ساختمان و ماشین‌آلات از نسبت يك به يك به نسبت يك به ۲/۸ تبدیل می‌گردد، در صورتیکه این امر در حسابهای شرکت و محاسبات مربوط به قیمت تمام شده محصولات انعکاسی ندارد. بنابر این، اطلاعات مربوط به این داراییها در گزارشهای مالی نه تنها نامربوط بلکه گمراه‌کننده است. حال اگر این مثال را به يك نیروگاه عظیم تعمیر دهیم ابعاد مشکل، بزرگتر و مشخص‌تر می‌شود.

### کاهش ارزش پول داخلی در مقابل ارزهای معتبر

سومین عاملی که می‌تواند رابطه بین قیمت‌های نسبی کالاها را به شدت بر هم بزند افزایش رسمی یا عملی در نرخ ارزهای معتبر (۱۶) است. به عبارت دیگر، کاهش یافتن یا کاهش دادن ارزش پول داخلی (۱۷) در مقابل ارزهای معتبر برای وارد کردن کالاها یا خارجی یا کالاهای ارزبر است. اثراتخاذا این سیاست که در اغلب کشورهای توسعه نیافته اجرامی‌شود و در گذشته در کشورهای صنعتی نیز معمول بوده این است که قیمت کالاهایی که ارزی دارد، بلافاصله یا در کوتاه مدت، به تناسب افزایش نرخ ارز بالا برود. در نتیجه، رابطه بین قیمت این کالاها با کالاهای دارای منشأ داخلی به همان نسبت تغییر می‌کند. اما در اطلاعات مالی تهیه شده به قیمت‌های تمام شده یا ارزش‌های تاریخی انعکاس نیابد. اثرکاهش ارزش پول داخلی در مقابل ارزهای معتبر خارجی بویژه در مورد ماشین‌آلات و سایر داراییهای عملیاتی این است که هزینه استهلاک و بهای تمام شده تولیدات کمتر از واقع گزارش می‌شود.

### تغییرات تقاضا و تکنولوژی تولید

این دو عامل معمولاً در بلندمدت و به تدریج موجب تغییر در قیمت‌های نسبی کالاها و خدمات می‌شوند و جز در مواردی که عوامل دیگر، تغییر در تقاضا را تشدید می‌کنند به تغییر سریع قیمت‌های نسبی نمی‌انجامد و در نتیجه بر کاهش کیفیت مربوط بودن اطلاعات مالی در کوتاه مدت اثری نمی‌گذارد.

### جمع‌بندی

در جمع‌بندی مطالب بالا می‌توان گفت که در اثر عوامل فوق:

۱- اندازه‌گیری داراییهای غیرپولی و بویژه داراییهای عملیاتی در طول زمان با واحد پول که مقیاسی فاقد ثبات است و به تدریج کوچک می‌شود، جمع آنها با یکدیگر و ارائه آن در سرفصلهای ترازنامه اطلاعات مربوطی را عرضه نمی‌نماید.

۲- اقلام هزینه به ویژه بهای تمام شده محصولات در موسسات تولیدی به دلیل اندازه‌گیری استهلاک داراییهای عملیاتی به ارزش‌های تاریخی، کمتر از واقع گزارش و در نتیجه سود تعیین شده در صورت سود و زیان بیش از واقع است.

۳- اطلاعات مندرج در صورتهای مالی از لحاظ ارزیابی موفقیت واحدها در سودآوری و ارزیابی کارایی مدیران آنها اعتبار چندانی ندارد و معمولاً وضعیت را بهتر از واقع نشان می‌دهد.

۴- راه‌حلهای رفع نارسایی‌های اطلاعات حسابداری بطوری که پیش از این گفته شد، مراجع حرفه‌ای و متفکران حسابداری با عرضه نظریه حفظ سرمایه و اندازه‌گیری سود جامع (۱۸)، زمینه نظری رفع نارسایی اطلاعات حسابداری را فراهم کرده و با وضع و تدوین استانداردهای مناسب، امکان رفع این نارسایی را تا حدودی فراهم ساخته‌اند (۱۹). از جمله

مهمترین راه‌حلها و راهکارهای عرضه‌شده می‌توان از موارد زیر نام برد:

۱- مجاز شمردن و در مواردی الزام در بکارگیری ارزش بازار، ارزش جاری، ارزش خالص بازیافتنی (۲۰)، ارزش فعلی (۲۱) و ارزش نسویه (۲۲) در اندازه‌گیری ارقام مختلف صورت‌های مالی، بنا به اقتضا و حسب مورد، به شرط آنکه قابل اعتماد باشند و بتوانند وضعیت مالی و نتایج عملیات را بهتر نشان بدهند (۲۳) و تجدید نظر و اصلاح استانداردهای مربوط به حسابداری سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت در جهت بکارگیری ارزش بازار را می‌توان به عنوان نمونه ذکر کرد (۲۴).

۲- موضوع استانداردهای مربوط به حسابداری و گزارشگری مالی در شرایط تغییر قیمت‌ها که بکارگیری قدرت خرید همگن پول و ارزش‌های جاری را مجاز و در تورم حاد الزامی کرده است (۲۵).

۳- ارائه راه‌حل‌های گوناگون برای اندازه‌گیری سود جامع بر اساس نظریات حفظ سرمایه (۲۶).

۴- تدوین و تکمیل استانداردهای مربوط به حسابداری اموال، ماشین‌آلات و یا دارایی‌های ثابت از لحاظ مجاز شناختن و تنظیم راه‌حل‌های مربوط به تجدید ارزیابی (۲۷).

۵- جای توضیح است که بکارگیری راه‌حل‌هایی چون حسابداری برحسب شاخص عمومی قیمت‌ها (۲۸) یا قدرت خرید یا حسابداری برحسب

قیمت‌های همگن یا ثابت (۲۹)، حسابداری برحسب ارزش‌های جاری (۳۰) و حتی استفاده از استانداردهایی که ارزش‌های دیگری به غیر از ارزش تاریخی را بکار می‌برند نیازمند به شناسایی قانونی آنها در قوانین و مقررات تجاری و مالیاتی، استقرار سیستم‌های حسابداری پیشرفته و فراهم بودن شاخص‌های معتبری از قیمت‌های مختلف است که در شرایط کنونی کشور ما دستیابی به آنها در کوتاه مدت ناممکن و در بلندمدت دشوار و مستلزم کوشش‌های فراگیر و همه‌جانبه است. تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت، ضمن نیاز به اصلاحات لازم در قوانین تجاری و قوانین مالیاتی- بویژه از لحاظ معافیت مازاد تجدید ارزیابی از مالیات و پذیرش استهلاک دارایی‌های تجدید ارزیابی شده در شمار هزینه‌های قابل قبول- در شرایط کنونی ایران عملی‌تر به نظر می‌رسد. اما جای تذکر است که این راه حل، ضمن دارا بودن مزیت از لحاظ اجرا، نمی‌تواند نارسایی اطلاعات مالی را در تورم حاد بطور کامل رفع کند. در هر حال، تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت که راه‌حلی عملی، ولی ناقص است زمانی موثر خواهد بود که تحت ضوابط و استانداردهای متداول در سطح بین‌المللی انجام گیرد. از این رو، در ادامه مطلب از این زاویه به تجدید ارزیابی دارایی‌ها می‌پردازیم. (ادامه دارد)

۱ پژوهشگر و مدرس حسابداری

2-Capital Maintenance

۳- Historical Value

۴- Historical Cost

۵- Market Value

۶- Current Value

۷- Replacement Cost

۸- Relevancy

۹- سازمان حسابرسی، هیأت تدوین استانداردهای حسابداری، مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران،

۱۳۷۶، بندهای ۱۶۶-۷

۱۰- مبانی نظری ... همان مأخذ، بند ۱۶۹

۱۱- Relative Prices

۱۲- Inflation

۱۳- Purchasing Power

14- General Price Level

۱۵- International Accounting Standard Committee, International Accounting Standard 29, Financial Reporting

.inHyperinflationary Economies, 1989, Par 3 e

-Hard Currencies 16

-Devaluation 17

-Comprehensive Income 18

۱۹- از جمله نگاه کنید به منابع زیر:

Financial Accounting Standard Board, Statement of \*Financial Accounting Concepts No.6 Pars 70-77

Belkoui, Ahmad Riahi, Accounting Theory, Dryden Press, \*3rd Ed., Dryden Press, San Diego 1993. PP. 349-373

-Net Realizable Value 20

-Present Value 21

-Settlement Value 22

۲۳- از جمله نگاه کنید به منابع زیر:

\*مباني نظري ... بند ۱۶۶

\*.SFAC 6, Pars 67-70

.Accounting Standard Board, The Role of Valuation in\*Financial Reporting (Discussion Paper) London 1993

(IAS 25 Accounting for Investment (Revised 1991,24-Reformatted 1994

۲۵- به منابع زیر نگاه کنید:

.IAS 15 Information Reflecting the Effects of Changing\*Prices, 1989, Reformatted 1994

IAS 29 Financial Reporting in Hyper-Inflationary\*Economies, 1991

.SFAS 33 Financial Reporting and Changing Prices,\*FASB 1979

.SFAS 130, Reporting Comperhensive Income, FASB26-1997

IAS 16 Revised 1993, Property Plant and Equipment.Financial Reporting Exposure Draft, FRED 17,Measurement of

-۲۷ Tangible Fixed Asset, ASB 1991

-General Price Index 28

-Constant Dollar or Unit of Measure 29

-Current - Cost Accounting 30



پروژه شگانه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی