

ملاحظاتى در مورد تجدیدارزیابی دارایی‌هاى ثابت

شرکت‌هاى تابعه وزارت نیرو

ابراهيم موسوى (۱)

مذکور به دارایی‌هاى جاري و غیرجاري نیز تعريف نشده است.

در مورد قبول موجودى کالا و اعتبارات اسنادى بعنوان دارایی‌هاى ثابت، توجه به مفاد بیانیه‌هاى حسابدارى مربوط به دارایی‌هاى ثابت بشرح زیر کارگشا است:

«قطعاً یدکى و تجهیزات دستى عمده در صورتى که انتظار رود بیش از يك دوره مالى مورد استفاده قرار گیرد، به عنوان دارایی ثابت تلقى مى‌شود. به گونه‌اى مشابه، هرگاه قطعاً یدکى و تجهیزات احدثى را تنها بتوان در ارتباط با يك قلم خاص دارایی ثابت به کار گرفت و انتظار رود که استفاده از آنها به طور نامنظم صورت گیرد، این گونه اقلام رامى‌توان به عنوان دارایی ثابت تلقى نمود.»

۳- تناوب تجدیدارزیابى

هرچند که تناوب تجدیدارزیابى به میزان تغییرات در ارزش منصفانه اقلام مورد ارزیابى بستگى دارد، لیکن بعلىت مشکلات ارزیابى‌هاى مکرر کوتاه مدت ناشى از این امر تناوب تجدیدارزیابى بصورت هر ۳ الی ۵ سال پیش‌بینى شده است. در دستورالعمل قبلى تجدیدارزیابى تناوب مذکور پیش‌بینى نگردیده و این موضوع همواره مورد ایراد بوده است.

۴- تعیین مبلغ تجدیدارزیابى

در استانداردهاى حسابدارى روش‌هاى قیمت‌گذارى دارایی‌هاى مورد تجدیدارزیابى عمدتاً بر مبنای ارزش بازار آنها و یا بهای جایگزینى مستهلک شده مشخص شده است. در دستورالعمل قبلى مبنای اندازه‌گیرى مشتمل بر ارزش متعارف روز کارشناسى، ارزش جایگزینى مستهلک شده، ارزش بازار (برای موجودى کالا) و نرخ ارز (برای اعتبارات اسنادى) پیش‌بینى شده است. تطبیق روش‌هاى انتخاب شده با روش‌هاى مقرر در بیانیه‌هاى حسابدارى ضرورى است.

۵- مشخصات ارزیاب

در انتخاب ارزیاب، استانداردهاى حسابدارى مطالب‌زیر را مقرر نموده است:

«ارزیابى دارایی‌هاى ثابت توسط ارزیابان مستقل ودارای صلاحیت حرفه‌اى انجام مى‌شود. با این حال و با توجه به اینکه معتبر بودن نتایج ارزیابى مد نظر است چنانچه واحد تجارى، ارزیابان با صلاحیتى در استخدام خود داشته باشد استفاده از این گونه ارزیابان به شرط آنکه نتایج کار آنها مورد تأیید ارزیابان مستقل قرار گیرد بلامانع است.

در دستورالعمل قبلى، تجدیدارزیابى دارایی‌هاى ثابت عمدتاً به کارشناسان منتخب هیأت مدیره

۱- مقدمه

نظر به اینکه نتایج حاصل از تجدیدارزیابى دارایی‌هاى ثابت شرکت‌هاى تابعه وزارت نیرو موضوع دستورالعمل صادره در سال ۱۳۷۱ که اثرات آن در صورت‌هاى مالى منتهى به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۷۲ منعکس گردیده پس از گذشت ۸ سال مشخص شده، لذا بررسى و نقدمشکلات و کمبودهاى آن برای تجدیدارزیابى بعدى مفیدمى‌باشد. در این مقاله کوشش شده ضمن بررسى مسائل ناشى از تجدیدارزیابى انجام شده و مقایسه آن با استانداردهاى پذیرفته شده حسابدارى، مشکلات مربوط مشخص و رهنمودهاى لازم برای تجدیدارزیابى دارایی‌هاى ثابت در آینده ارائه گردد.

۲- انتخاب دارایی جهت تجدیدارزیابى

براساس استانداردهاى حسابدارى مربوط به تجدیدارزیابى «هرگاه يك قلم از طبقه‌اى از دارایی‌هاى ثابت مورد تجدیدارزیابى قرار گیرد، تجدیدارزیابى تمام اقلام آن طبقه الزامى است». يك طبقه دارایی ثابت به مجموعه‌اى از دارایی با ماهیت و کاربرد مشابه در عملیات واحد تجارى اطلاق مى‌گردد. با توجه به تعريف مذکور گزینش طبقات مشابه برای ارزیابى مجاز مى‌باشد. در دستورالعمل قبلى طبقات مشابه مورد انتخاب جهت تجدیدارزیابى به شرح زیر بوده است:

۱- زمین

۲- ساختمان

۳- تاسیسات تولید، انتقال و فوق توزیع برق

۴- تاسیسات توزیع برق

۵- سدها

۶- شبکه‌هاى آب

۷- ماشین‌آلات و تجهیزات عمده

۸- دارایی‌هاى در جریان تکمیل از هر قبیل

۹- موجودى کالا

۱۰- سفارشات اسنادى

طبقات تعیین شده به شرح ردیف‌هاى ۱ الی ۸ با استانداردهاى حسابدارى تجدیدارزیابى عیناً مطابقت دارد، لیکن تجدیدارزیابى موجودى کالا و سفارشات اسنادى از نظر تطبیق با استانداردهاى حسابدارى همواره مورد بحث بوده است. عمده‌ترین مشکلى که بر تجدیدارزیابى دارایی‌هاى مذکور وارد گردیده قبول یا عدم قبول آنها بعنوان دارایی ثابت مشمول تجدیدارزیابى است. بویژه اینکه موجودى کالا و اعتبارات اسنادى بطور مشترک در تعمیرات جارى، نوسازى، بهسازی و تعمیرات اساسى مورد استفاده قرار مى‌گیرد. ضمن اینکه در شرکت‌هاى آب و برق ضابطه مشخصى در مورد تفکیک حساب‌هاى

واگذار گردیده، از نظرات موسسات با صلاحیت حرفه‌ای نیز استفاده شده است. بهر صورت در تجدیدارزیابی بعدی باید به استقلال‌ارزیابان منتخب هیأت مدیره توجه بیشتری معمول گردد.

۶- مازاد تجدیدارزیابی

بموجب بیانیه‌های حسابداری مورد قبول در ایران افزایش ناشی از تجدیدارزیابی بعنوان درآمد غیرعملیاتی تحقق نیافته تلقی شده و مستقیم؟ تحت عنوان مازاد تجدیدارزیابی در دفاتر ثبت و در ترازنامه بعنوان بخشی از حقوق صاحبان سرمایه طبقه‌بندی می‌گردد. همچنین در صورت سود و زیان جامع نیز منعکس می‌شود. افزایش سرمایه به طور مستقیم از محل مازاد مزبور مجاز نیست و انتقال آن منحصر؟ در موارد زیر مجاز است:

الف- برکناری یا فروش دارایی ثابت مربوطه.
ب- به موازات استفاده از دارایی ثابت مزبور توسط واحد تجاری

در دستورالعمل قبلی در ارتباط با مازاد تجدیدارزیابی بشرح زیر عمل شده است:

الف- مازاد حاصل از تجدیدارزیابی به حساب معلق تحت عنوان مازاد ناشی از تجدیدارزیابی منظور گردیده است.

ب- زیان انباشته شرکت‌ها در مقطع ۱۳۷۱/۱۲/۲۹ از این حساب تسویه شده است.

ج- مابه‌التفاوت موجود به حساب سرمایه ثابت نشده انتقال یافته است.

همانطور که ملاحظه می‌گردد موارد مندرج در دستورالعمل تجدیدارزیابی در مواردی با موارد مندرج در بیانیه‌های حسابداری متفاوت می‌باشد و با توجه به اینکه اجرای مفاد بیانیه‌های مصوب حسابداری الزامی است تنها راه‌چاره برای عدم رعایت مفاد بیانیه‌های مربوط اخذ مجوز قانونی لازم در این زمینه می‌باشد. مضاف؟ به اینکه در مورد تعیین مبلغ تجدیدارزیابی موارد زیر نیز با مشکل مواجه بوده است: الف- « بعلت عدم نگهداری سوابق مناسب دفتری جهت دارایی‌های تجدید طبقه‌بندی شده، مازاد تجدیدارزیابی بطور اصولی تعیین نگردیده و بطور کامل قابل اثبات نمی‌باشد».

ب- در مواردی گروه‌های انتخاب شده جهت تجدیدارزیابی با طبقه‌بندی دارایی‌ها براساس روش متحدالشکل حسابداری شرکت‌های برق منطقه‌ای (حساب‌های تاسیسات) مطابقت ندارد، لذا این موضوع مقایسه بین قیمت‌های دارایی‌های تجدیدارزیابی شده با سوابق دفتری را با مشکل عمده‌تری مواجه نموده است.

ج- چگونگی و نحوه برگشت مازاد تجدیدارزیابی مربوط به دارایی‌های فروش رفته و برکناری در دستورالعمل قبلی مشخص نشده است.

هرچند تعدادی از مشکلات مذکور با تجدیدارزیابی قبلی دارایی‌های ثابت رفع گردید، لیکن پیش‌بینی راهکارهای مناسب جهت برطرف نمودن این مشکلات ضروری است.

۷- استهلاک دارایی‌های تجدیدارزیابی شده

چنانچه دارایی‌های ثابت مورد تجدیدارزیابی قرارگیرد و مبالغ حاصل از تجدید ارزشیابی در صورت‌های مالی عمل شود هزینه استهلاک منبذ باید بر مبنای حاصل از تجدیدارزیابی محاسبه و در حساب‌ها منعکس گردد. بموجب مصوبات اخذ شده از هیأت وزیران دارایی‌های تجدیدارزیابی شده توسط وزارت نیرو براساس جدول استهلاکات وزارت نیرو محاسبه می‌گردد. هر چند که محاسبه استهلاک با توجه به موارد مذکور مطابق با بیانیه‌های حسابداری است ولی در مورد انعکاس آنها باید ملاحظات مربوط به مندرجات بیانیه‌های حسابداری مورد ملاحظه قرار گیرد.

۸- افشاء

طبق مفاد بیانیه‌های حسابداری از بابت تجدیدارزیابی دارایی‌های ثابت موارد زیر باید در صورت‌های مالی افشاء گردد که از این بابت در دستورالعمل قبلی مواردی پیش‌بینی نگردیده و صورت‌های مالی تهیه شده توسط شرکت‌های تابعه وزارت نیرو از این بابت ساکت بوده و یا براساس قضاوت‌های فردی تهیه شده است. به همین لحاظ پیش‌بینی حداقل موارد مربوط به افشای تجدیدارزیابی دارایی‌های ثابت و استهلاک مربوط در دستورالعمل‌های تهیه شده ضروری به نظر می‌رسد از جمله:

۱- مبنای تعیین مبلغ تجدیدارزیابی

۲- تاریخ موثر تجدیدارزیابی

۳- استفاده از ارزیاب داخلی یا مستقل

۴- ماهیت هرگونه شاخص استفاده شده در تعیین ارزش جایگزینی

۵- مبلغ دفتری هرگروه دارایی ثابت که در صورت استفاده از مبنای بهای تمام شده تاریخی در صورت‌های مالی منعکس می‌شود.

۶- مازاد تجدیدارزیابی مشتمل بر تغییرات طی دوره و ذکر محدودیت تقسیم آن بین صاحبان سرمایه

۷- دوره تناوب تجدیدارزیابی به تفکیک هر طبقه از دارایی‌های ثابت

۸- نرخ و روش‌های استهلاک و چگونگی محاسبه استهلاک

۹- تجدیدارزیابی طرح‌های عمرانی

در دستورالعمل قبلی تجدیدارزیابی طرح‌های عمرانی مورد اجرا در شرکت‌های تابعه وزارت نیرو، اعم از اینکه وجوه آنها از محل درآمد عمومی یا داخلی تامین شود، مشمول تجدیدارزیابی قرار گرفته است. با توجه به اینکه دارایی‌های مربوط به طرح‌های عمرانی در جریان ساخت می‌باشد و نظر به مفاد ماده ۱۱۳ قانون محاسبات عمومی مبنی بر اینکه دارایی‌های ایجاد شده در طول ساخت از محل طرح‌های عمرانی متعلق به دولت است، علاوه بر اینکه تجدیدارزیابی دارایی‌های متعلق به دیگران غیرموجه به نظر می‌رسد مشکلات زیر نیز از بابت تجدیدارزیابی دارایی‌های مذکور حادث شده است:

۱۰- مشاهده عینی

نظر به اینکه یکی از اهداف تجدیدارزیابی تهیه صورت ریز برای دارایی‌های ثابت به منظور تهیه مدارک قابل اتکاء جهت اثبات فیزیکی آنها بوده است، لذا مشاهده دارایی‌های مورد تجدیدارزیابی و مقایسه آنها با سوابق، ضروری تشخیص داده شده است. بهرحال در برخی شرکت‌ها تجدیدارزیابی تعدادی از طبقات دارایی‌ها براساس سوابق دفتری صورت گرفته، لذا ایراد قبلی در مورد عدم امکان اثبات وجود و تمامیت این دارایی‌ها و انتفاع مناسب آنها کامکان وجود دارد.

منابع و مأخذ:

- ۱- نشریه شماره ۱۲۲ سازمان حسابرسی بویژه بیانیه شماره ۱۱ دارایی‌های ثابت مشهود
- ۲- نشریه شماره ۸۸ سازمان حسابرسی، استانداردهای بین‌المللی حسابداری به ویژه بیانیه شماره ۱۶
- ۳- دستورالعمل تجدیدارزیابی صادره در سال ۱۳۷۱ توسط وزارت نیرو
- ۴- گزارشات حسابرسی سال‌های ۱۳۷۲ لغایت ۱۳۷۷ شرکت‌های تابعه وزارت نیرو
- ۵- صورت‌های مالی شرکت‌های تابعه وزارت نیرو از تاریخ ۱۳۷۲ لغایت ۱۳۷۷

۱- حسابداری مستقل و مدرس دانشگاه

الف- در برخی از شرکت‌ها مازاد حاصل از این تجدیدارزیابی در حساب‌های انتظامی انعکاس یافته و پس از تکمیل طرح و تحویل آن قیمت تمام شده مربوط به همراه مازاد موجود به حساب دارایی و حساب‌های ذیربط (برحسب مورد وجوه دریافتی از دولت، مازاد تجدیدارزیابی، پیش‌پرداخت‌های انجام شده از محل منابع داخلی) منظور می‌گردد.

این نحوه عمل علاوه بر این که دارای پیامدهای مالیاتی است از نظر رسیدگی اهداف تجدیدارزیابی دارایی‌ها نیز مناسب نمی‌باشد.

ب - در برخی از شرکت‌ها علی‌رغم اینکه قیمت تمام‌شده دارایی‌های ایجاد شده از محل طرح‌های عمرانی در دفاتر شرکت منعکس نمی‌باشد مازاد حاصل از تجدیدارزیابی از یک طرف به حساب دارایی در جریان تکمیل و از طرف دیگر به حساب مازاد تجدیدارزیابی منظور گردیده که در این مورد نیز مشکلاتی نظیر موارد زیر توسط حسابرسان مطرح شده است:

۱- بعلت عدم انعکاس قیمت تمام شده این دارایی‌ها در دفاتر، تلقی این گونه دارایی‌ها بعنوان دارایی ثابت مشهود و اثبات وجود آنها غیرممکن است.

۲- بعلت عدم اخذ مجوزهای لازم، انتقال مالکیت دارایی‌های ایجاد شده از محل طرح‌های عمرانی نیز تحت سؤال می‌باشد.

ج - در برخی از شرکت‌ها دارایی‌های در جریان متعلق به طرح‌های عمرانی، مورد تجدیدارزیابی قرار نگرفته و در نتیجه اصولاً دستورالعمل مربوط به تجدیدارزیابی ملحوظ نظر قرار نگرفته است.