

نگاهی به مبانی نظری، ضرورتها و الزامات

تجدیدارزیابی دارایی‌ها

(بخش سوم)
مصطفی علی مدد(۱)

در شماره پیش زیربنای نظری، سوابق عملی، الزامات و ضوابط و اهداف تجدیدارزیابی همچنین مبانی قیمت‌گذاری در تجدیدارزیابی مطرح گردید. در این شماره به مبحث حسابداری تجدیدارزیابی پرداخته می‌شود.

حسابداری تجدیدارزیابی

برای توضیح چگونگی ثبت و ضبط و گزارش دارایی‌های تجدیدارزیابی شده مثالی را با مشخصات زیر در نظر می‌گیریم:

نوع دارایی ماشین آلات
بهای تمام شده بر اساس دلار ۱,۰۰۰ ریالی ۱۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال
تاریخ بهره برداری ۶۵/۱/۱
عمر مفید ۱۵ سال
روش استهلاک خط مستقیم
ارزش اسقاط ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال
استهلاک انباشته ۶ سال براساس تجدیدارزیابی ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال
زمان تجدید ارزیابی ۷۱/۱/۱
روش ارزیابی در تجدید ارزیابی جایگزین مستهلاک
قیمت جایگزین مستهلاک:
بهای دلاری ۱۶,۰۰۰ دلار
نرخ تسعیر يك دلار در ۱/۱/۷۷ ۲,۰۰۰ ریال
قیمت جایگزین مستهلاک نشده ۴۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال
ارزش اسقاط با اعمال نرخ تسعیر ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال
استهلاک انباشته ۶ سال براساس تجدیدارزیابی ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال

می‌یابد. علاوه بر این، به علت تشکیل بهای تمام شده دارایی‌های مورد تجدیدارزیابی از اقلام مختلف و متنوع، بکارگیری این روش بادشواریهایی عملی بسیاری مواجه است.

ب - روش دوم: برخورد به صورت دارایی جدید: در این روش به دارایی تجدیدارزیابی شده به صورت دارایی تازه‌ای برخورد می‌شود و ارزش دارایی براساس تجدیدارزیابی، ثبت و استهلاک انباشته حذف می‌گردد. (۳) ثبت روزنامه لازم در اجرای این روش به شرح زیر خواهد بود:

بدهکار: استهلاک انباشته ماشین‌آلات الف ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال
بستانکار: ماشین‌آلات الف ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال
بدهکار: ماشین‌آلات الف ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال
بستانکار: مازاد تجدیدارزیابی ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال
البته می‌توان ثبت‌های مزبور را ترکیب و به صورت ثبت مرکب و به شکل زیر نوشت:

بدهکار: استهلاک انباشته ماشین‌آلات الف ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال
ماشین‌آلات الف ۱۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال
بستانکار: مازاد تجدیدارزیابی ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال

این روش علاوه بر عملی بودن و سادگی اجرا، از مزیت تغییر نیافتن سوابق حساب‌ها برخوردار است. اما به علت برخورد مشابه و قلمداد شدن دارایی‌های تجدیدارزیابی شده در شمار دارایی‌های جدید با نارسایی عمده‌ای مواجه است. در مجموع این روش بیشتر بکار گرفته می‌شود.

مانده حساب‌ها: بکارگیری هر يك از دو روش به مانده یکسانی می‌انجامد ولی این مانده‌ها از ارقام متفاوتی بدست می‌آید: حساب‌های ماشین‌آلات الف و استهلاک انباشته
به شکل T به روش‌های گفته شده در زیر ارائه شده است:

۱- روش‌های ثبت دارایی تجدیدارزیابی شده

دو روش زیر برای ثبت دارایی‌های تجدیدارزیابی شده ارائه شده است که هر يك مزایا و معایبی دارد:
الف - روش اول: اصلاح حساب‌های گذشته: در این روش اطلاعات حسابداری مربوط به دارایی تجدیدارزیابی شده براساس نتایج تجدیدارزیابی اصلاح می‌شود. به این معنا که حساب‌های بهای تمام شده، استهلاک انباشته به میزان تفاوت حاصل در تجدیدارزیابی اصلاح و تعدیل می‌شود. (۲)
ثبت روزنامه لازم در اجرای این روش به شرح زیر خواهد بود:

بدهکار: ماشین‌آلات الف ۳۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال
بستانکار: استهلاک انباشته ۱۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال
مازاد تجدیدارزیابی ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال

این روش این مزیت را دارد که سوابق مربوط به دارایی تجدیدارزیابی شده در حساب‌ها حفظ می‌شود و قابل ردیابی است. اما در مقابل، با این ضعف عمده مواجه است که نتایج عملی که در دوره جاری واقع شده و بر قضاوت مبتنی است به اطلاعات گذشته که براساس معاملات واقعی ثبت شده است تسری

.....

موسسه تجدیدارزیابی کننده در حساب‌ها منعکس و به ترازنامه منتقل می‌شود (۷).

تعدیل مازاد تجدیدارزیابی با ثبت استهلاک به قیمت‌های تجدیدارزیابی در واقع بخشی از مازاد تجدیدارزیابی تحقق می‌یابد. زیرا به میزان مابه‌التفاوت استهلاک بر حسب قیمت‌های تجدیدارزیابی و استهلاک بر مبنای بهای تمام شده، از سود موسسه تجدیدارزیابی کیننده و از مازاد تجدیدارزیابی کم می‌شود که باید در حساب‌ها و صورت‌های مالی منعکس شود. (۸) روش محاسبه و ثبت این تعدیل در مثال ارائه شده به قرار زیر است:

محاسبه میزان تعدیل:
 استهلاک به قیمت‌های تجدیدارزیابی ۳.۰۰۰.۰۰۰
 استهلاک به بهای تمام شده ۱.۰۰۰.۰۰۰
 مابه‌التفاوت که باید تعدیل شود ۲.۰۰۰.۰۰۰

ثبت تعدیل:

مازاد تجدیدارزیابی ۲.۰۰۰.۰۰۰
 سود انباشته یا اندوخته عمومی ۲.۰۰۰.۰۰۰

این تعدیل نیز در صورت جامع سودها و زیان‌های غیر عملیاتی منعکس و از این طریق در بخش حقوق صاحبان سرمایه در ترازنامه آورده می‌شود.

واگذاری دارایی تجدیدارزیابی شده فروش و واگذاری دارایی‌های تجدیدارزیابی شده تابع ضوابط و استانداردهای مربوط به فروش دارایی‌های ثابت یا عملیاتی (۹) است و در زمان فروش باید سود یا زیان حاصل شناسایی و در حساب‌های دوره جاری مربوط اعمال شود. اما در عین حال باید آثار خروج دارایی بر مازاد تجدیدارزیابی نیز تعیین و در حساب‌های مربوط منعکس گردد (۱۰).

در تشریح این مطلب فرض می‌شود که حساب ماشین‌آلات مورد مثال به صورت دارایی جدید نگهداری و در ابتدای سال ۷۸ به مبلغ ۲۹.۰۰۰.۰۰۰ ریال فروخته شده و هزینه‌های پیاده‌سازی و فروش آن ۸۰۰.۰۰۰ ریال باشد.

الف- ثبت پرداخت هزینه‌های پیاده‌سازی و فروش:
 هزینه پیاده‌سازی و فروش ۸۰۰.۰۰۰
 نقد ۸۰۰.۰۰۰

ب - تعیین سود یا زیان ناشی از فروش:
 ارزش ثبت شده ۳۰.۰۰۰.۰۰۰
 استهلاک انباشته ۳.۰۰۰.۰۰۰
 خالص ارزش ثبت شده ۲۷.۰۰۰.۰۰۰
 ج - ثبت فروش:
 نقد یا مطالبات ۲۹.۰۰۰.۰۰۰
 استهلاک انباشته ۳.۰۰۰.۰۰۰

هزینه پیاده‌سازی و فروش ۸۰۰.۰۰۰
 ارزش ثبت شده ماشین‌آلات ۳۰.۰۰۰.۰۰۰
 سود فروش ماشین‌آلات ۱.۲۰۰.۰۰۰
 د - تعدیل مازاد تجدیدارزیابی:
 مازاد تجدیدارزیابی ۱۸.۰۰۰.۰۰۰
 سود انباشته ۱۸.۰۰۰.۰۰۰

| حساب ماشین‌آلات الف | | حساب ماشین‌آلات الف | |
|---------------------|------------|---------------------|------------|
| مانده | ۱۶,۰۰۰,۰۰۰ | مانده | ۱۶,۰۰۰,۰۰۰ |
| پ | ۱۲,۰۰۰,۰۰۰ | الف | ۳۲,۰۰۰,۰۰۰ |
| | ۴,۰۰۰,۰۰۰ | | ۲۸,۰۰۰,۰۰۰ |
| استهلاک انباشته | | استهلاک انباشته | |
| مانده | ۶,۰۰۰,۰۰۰ | مانده | ۶,۰۰۰,۰۰۰ |
| پ | ۶,۰۰۰,۰۰۰ | الف | ۱۲,۰۰۰,۰۰۰ |
| | | | ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ |
| مازاد تجدیدارزیابی | | مازاد تجدیدارزیابی | |
| پ | ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ | الف | ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ |

روش‌های دیگری نیز در مورد حسابداری دارایی‌های تجدیدارزیابی شده پیشنهاد شده است که از لحاظ اصولی تفاوت زیادی با روش‌های گفته شده ندارد. (۴)

۲- حساب مازاد تجدیدارزیابی

مازاد تجدیدارزیابی در صورت جامع سودها و زیان‌های غیر عملیاتی (۵) منعکس و از این طریق و تحت عنوان مازاد یا اندوخته تجدیدارزیابی در بخش حقوق صاحبان سرمایه در ترازنامه آورده می‌شود.

۳- استهلاک دارایی‌های تجدیدارزیابی شده

دارایی‌های تجدیدارزیابی شده استهلاک‌پذیر قاعدتاً به روشی که پیش از تجدیدارزیابی بکار می‌رفته، در باقی‌مانده عمر مفید می‌باید مستهلاک شوند. تجدیدارزیابی عاملی برای تغییر در روش استهلاک یا تغییر در عمر مفید دارایی‌ها نیست. تغییر در روش و عمر مفید دارایی‌های تجدیدارزیابی شده تابع استانداردهای مربوط به استهلاک دارایی‌ها و موکول به آن است که دلایلی موجه برای تغییر وجود داشته و استانداردها مربوط آن را مجاز شناخته باشد (۶).

استهلاک دارایی مورد مثال در پایان سال ۷۷ به ترتیب زیر تعیین و ثبت می‌شود.
 محاسبه استهلاک:

ارزش ثبت شده ۳۰.۰۰۰.۰۰۰
 ارزش اسقاط ۳.۰۰۰.۰۰۰
 مانده قابل استهلاک ۲۷.۰۰۰.۰۰۰
 باقیمانده عمر مفید ۹ سال
 استهلاک سال هفتم ۲.۰۰۰.۰۰۰
 ثبت استهلاک:

هزینه استهلاک ماشین‌آلات ۳.۰۰۰.۰۰۰
 استهلاک انباشته ۲.۰۰۰.۰۰۰
 هزینه استهلاک حسب مورد به حساب تولید و یا مستقیم به حساب سود و زیان منتقل می‌شود. استهلاک انباشته نیز به عنوان حسابی دائمی طبق روال معمول

۴- نحوه انعکاس در صورت‌های مالی:

سود یا زیان فروش ماشین الف و همچنین تعدیل مازاد تجدیدارزیابی در صورت جامع سودها و زیان‌های غیر عملیاتی منعکس و از این طریق در صورت‌های مالی آورده می‌شود.

جدید از بهای تمام شده منهای استهلاک انباشته بر مبنای ارزش تاریخی دارایی نیز کمتر شود مابه‌التفاوت باید به عنوان هزینه دوره به حساب سود و زیان منظور شود. در چنین حالتی بهتر است که طرف بستانکار در حساب استهلاک انباشته ثبت گردد. (۱۶)

بروز خسارت و نقص در دارایی‌های تجدیدارزیابی شده

ممکن است برخی از دارایی‌های تجدیدارزیابی شده در جریان استفاده معمول با نقایص یا خساراتی مواجه شود که در نتیجه، ارزش آن کاهش یافته و از خالص ارزش ثبت شده (ارزش ثبت شده منهای استهلاک انباشته) کمتر شود. این گونه خسارت‌ها و کاهش ارزش ناشی از آن، جزء هزینه‌های جاری دوره است و نمی‌توان از بابت آن از حساب مازاد تجدیدارزیابی استفاده کرد (۱۱). البته اگر در نتیجه خسارت وارده، ارزش دارایی به ارزش اسقاط تقلیل داده شده و ضمن شناسایی زیان، دارایی در دوره جاری کنار گذاشته شود باید مازاد تجدیدارزیابی مربوط از حساب مازاد تجدیدارزیابی خارج و به حساب سود انباشته منتقل گردد (۱۲).

افشا در گزارش‌های مالی
موسساتی که یک یا چند طبقه از دارایی‌های ثابت خود را تجدیدارزیابی کرده‌اند باید موارد زیر را حسب مورد در متن یا یادداشت‌های پیوست صورت‌های مالی افشا کنند. (۱۷)
۱. میانگین قیمت گذاری در تجدیدارزیابی
۲. تاریخ تجدیدارزیابی
۳. مداخله و مشارکت ارزیابان مستقل در تجدیدارزیابی
۴. ویا عدم مشارکت آنان
۵. انواع شاخص‌هایی که در تعیین ارزش جایگزین بکاررفته است
۶. ارزش دفتری یا به عبارت دیگر بهای تمام شده منهای استهلاک انباشته هر یک از طبقات دارایی تجدیدارزیابی شده به تفکیک
۷. مبلغ مازاد تجدیدارزیابی، تغییرات آن در طی دوره مورد گزارش و محدودیت‌هایی که در مورد توزیع مانده این حساب بین سهامداران وجود دارد.

تجدیدارزیابی دارایی اسقاط

تجدیدارزیابی دارایی‌هایی که عمر مفید آنها پایان یافته و به ارزش اسقاط در حساب‌ها نگهداری می‌شوند از لحاظ منطقی و برابر استانداردها بلامانع است اما استهلاک ارزش تجدیدارزیابی شده این گونه دارایی‌ها با در نظر گرفتن عمر مفید جدید برای آنها از لحاظ مبنای استهلاک که بر دو ویژگی منطقی (۱۳) و منظم (۱۴) اتکا دارد درست به نظر نمی‌رسد. با این حال در مورد دارایی‌هایی که به روش مانده نزولی مستهلاک می‌شوند تجدیدارزیابی و استهلاک آن همواره عملی است.

۱ پژوهشگر و مدرس حسابداری

۲ IAS 16, Par 35 a

۳ IAS 16, Par 35 b

4 Davies, Mike et al, Generally Accepted Accounting Practice in the United Kingdom (UK GAAP), 4th ed, Ernest & Young, London: 1994, pp. 566 -7

5 (Statement of Total Recognized Gains and Losses)

۶ IAS 16, Pars 52 - 54

۷ UK GAAP, op cit., 568 - 70

۸ IAS 16, Par. 41

۹ Operational Assets

۱۰ FRED 17 Pars 60 - 62

۱۱ IAS 16 Par 62 FRED 15, Par. 53

۱۲ FRED 17 Pars 55 - 65

۱۳ Rational

۱۴ Systematic

۱۵ IAS 16, Par 34

۱۶ UK GAAP, op cit, pp. 572-74

IAS

۱۷ (16

ارزیابی مجدد دارایی‌های تجدیدارزیابی شده
در مباحث قبلی گفته شد که تجدیدارزیابی به عنوان یک روش بکار می‌رود و بنابر این استانداردهای بین‌المللی حسابداری (۱۵) و استانداردهای حسابداری بریتانیا، ارزیابی مجدد دارایی‌های تجدیدارزیابی شده را در هر سه تا پنج سال ضروری دانسته‌اند. ارزش ثبت شده یک دارایی تجدیدارزیابی شده ممکن است در تجدیدارزیابی بعدی افزایش یا کاهش یابد. در صورت افزایش، نحوه حسابداری آن همانند روش حسابداری گفته شده در مورد دارایی‌هایی است که در مرتبه اول تجدیدارزیابی و ارزش ثبت شده آنها از ارزش تاریخی به تجدیدارزیابی تغییر می‌یابد. در صورت کاهش، تا میزانی که کاهش از محل مازاد تجدیدارزیابی مربوط به همان دارایی قابل جبران است از مازاد تجدیدارزیابی برگردانده می‌شود اما اگر میزان کاهش بیش از آن باشد و در واقع، ارزش

par. 70