



دکتر محمد علی آقایی
استادیار گروه حسابداری دانشگاه تربیت مدرس
امیر رسانیان
کارشناس ارشد رشته حسابداری
و کارشناس سازمان امور مالیاتی کشور

این مقاله بر مبنای بیانیه‌ی شماره‌ی دو مفاهیم حسابداری مالی به بحث در مورد معیارهای ارزش منصفانه اموال، ماشین آلات و تجهیزات می‌پردازد و مباحث قبلی در حمایت از حفظ قیمت قبلی اموال، ماشین آلات و تجهیزات را که هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی مطرح کرده، یعنی تاریخی بودن بهای اموال، ماشین آلات و تجهیزات (به غیر از وضعیتی که دارایی معیوب شده باشد یا کاهش ارزش دائمی پیدا کرده باشد) را به چالش می‌کشد.

در ابتدا با توجه به این که تجدید ارزیابی اموال، ماشین آلات و تجهیزات به ارزش منصفانه از نظر استانداردهای بین‌المللی و بسیاری از استانداردهای ملی، عملی قابل قبول است، خلاصه‌ای بین‌المللی از ارزشیابی اموال، ماشین آلات و تجهیزات ارائه می‌دهیم. همچنین تاریخچه‌ای از حسابداری اموال، ماشین آلات و تجهیزات در ایالات متحده قبل از سال ۱۹۴۰ که ارزیابی افزایشی اموال، ماشین آلات و تجهیزات، رویه‌ی حسابداری مورد قبولی بود ارائه می‌دهیم. سپس تاریخچه‌ای از حسابداری و ارزیابی اموال، ماشین آلات و تجهیزات در ایران ارائه می‌کنیم و پس از آن براساس ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری در بیانیه‌ی شماره دو مفاهیم حسابداری مالی به ارزیابی معیارهای ارزش منصفانه اموال، ماشین آلات و تجهیزات در برابر بهای تاریخی آن‌ها می‌پردازیم.

ما به این بحث می‌پردازیم که معیارهای ارزش منصفانه‌ی اموال، ماشین آلات و تجهیزات براساس ویژگی‌های ارزش پیش‌بینی‌کنندگی، ارزش بازخورد، به موقع بودن، بی‌طرفی، ثبات رویه، قابلیت مقایسه و ارائه‌ی منصفانه، برتر از بهای تاریخی هستند. به نظر می‌رسد قابلیت تأیید تنها ویژگی کیفی است که از بهای تاریخی در برابر ارزش منصفانه پشتیبانی می‌کند. در نهایت، به مفاهیم کلیدی ارزیابی اموال، ماشین آلات و تجهیزات اشاره می‌کنیم.

۱- مقدمه

این مقاله برداشتی از نوشته‌ی هرمان، سوداگران و توماس^۱ تحت عنوان کیفیت معیارهای ارزش منصفانه‌ی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات است که در سال ۲۰۰۶ در مجله‌ی "Accounting Forum" منتشر شد. استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱۱ ایران نیز به صورت مقایسه‌ای مورد بررسی قرار گرفته و پس از ارائه‌ی معیارهای مختلف ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات، محاسن و معایب هر یک از این معیارها به صورت مقایسه‌ای مورد بحث قرار می‌گیرد.

بین‌المللی شدن بازارهای سرمایه و افزایش روزافزون سرمایه‌گذاری‌های شرکت‌های چند ملیتی در کشورهای مختلف، ضرورت ویژگی مربوط بودن، به‌موقع بودن و قابل مقایسه بودن اطلاعات و گزارش‌های مالی شرکت‌های چند ملیتی را در چندین نمونه است (جعفری، ۱۳۷۲).

هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری اخیراً کارگروهی^۲ را به منظور ارائه‌ی الگویی یکنواخت برای ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات برپا کرده است. پیشنهادهای این گروه کاری به منظور ایجاد پیش‌نویسی برای استاندارد بین‌المللی تجدیدنظر شده‌ی شماره ۱۶ در مورد اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات و استاندارد بین‌المللی تجدید نظر شده‌ی شماره ۳۶ در مورد کاهش دایمی در ارزش دارایی‌ها به هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری تسلیم می‌شود.

هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، تدوین کنندگان استانداردهای ملی که کانادا در رأس آن‌ها قرار دارد را به نوشتن مقاله‌ای بحث برانگیز^۳ در مورد مسائل ارزیابی سفارش کرده است. هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در ماه مه سال ۲۰۰۵ انتشار مقاله‌ای بحث برانگیز تحت عنوان «مبانی ارزیابی برای گزارشگری مالی: ارزیابی بر مبنای شناخت اولیه» را تصویب کرد. این مقاله در فصل سوم سال ۲۰۰۵ برای یک دوره‌ی تفسیری^۴ نه ماهه منتشر شد. کار هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری کاربردهای بااهمیتی برای استانداردگذاری در بسیاری از کشورها از جمله کشور خودمان ایران دارد.

بسیاری از کشورها اخیراً روش حسابداری ارزش منصفانه را به کار گرفته‌اند. با استفاده از روش بهای تاریخی بدهکاران و بستنکاران غالباً بیشتر از واقع ارزیابی می‌شوند و دارایی‌های ثابت کم‌تر از واقع ارزیابی می‌گردند. تبدیل ارزیابی‌های کل دارایی‌ها به ارزش منصفانه باعث تغییر در ارزیابی شرکت‌ها می‌شود. انتظار می‌رود که این مسأله بر اهرم مالی و در نتیجه توانایی شرکت‌های خاص در تحصیل سرمایه‌گذاری جدید اثرگذار باشد (ساجو، ۲۰۰۶).

ارزش منصفانه معادل مبلغی است که بازده سرمایه‌گذاران بر اساس آن، بازدهی منصفانه باشد. واژه‌ی ارزش منصفانه نخستین بار در حوزه‌ی فعالیت‌های عام‌المنفعه به کار رفته است. دادگاه‌ها مقرر داشتند برای محاسبه‌ی ارزش منصفانه باید تمامی عوامل مربوط، از جمله بهای تمام‌شده‌ی احتیاطی گذشته و هزینه‌های تولید مجدد در نظر گرفته شود. مؤسسات

عام‌المنفعه اعتقاد دارند ارزش منصفانه بدو شامل بهای تمام‌شده‌ی جایگزینی است (آقایی، ۱۳۸۰).

FASB و IASB در نشست مشترک در سپتامبر ۲۰۰۲ یادداشت تفاهمی مبنی بر همگرایی رسمی الزامات FASB و IASB امضا کردند. FASB و IASB متعهد شدند که حداکثر تلاش خود را برای تطابق کامل استانداردهای گزارشگری مالی موجود خود به عمل آورند و برنامه‌های کاری آتی خود را به منظور حصول اطمینان از تداوم تطابق، هماهنگ سازند. دو هیأت متعهد یک همگرایی کوتاه‌مدت به منظور رفع اختلافات موجود بین استانداردهای آمریکا و استانداردهای بین‌المللی شدند. علاوه بر این، دو هیأت ملزم به رفع اختلافات موجود در طول پیشرفت مداوم پروژه‌های مشترک و هماهنگ سازی برنامه‌های کاری آتی گردیدند.

بورس اوراق بهادار آمریکا که مسئولیت اجرای استانداردهای حسابداری آمریکا را به عهده دارد به‌شدت از توافق بین FASB و IASB برای کار مشترک به منظور همگرایی بیشتر بین استانداردهای ایالات متحده و استانداردهای گزارشگری بین‌المللی IFRS پشتیبانی می‌کند. رییس هیأت مدیره‌ی بورس اوراق بهادار آمریکا گفت، «این گام مثبتی برای سرمایه‌گذاران در ایالات متحده و سایر نقاط جهان است. این بدان معناست که کاهش اختلافات در دو مجموعه‌ی وسیع استانداردهای حسابداری مورد استفاده، توجه هر دو هیأت را می‌طلبد. به گونه‌ای که آن‌ها باید برای بهبود اصول حسابداری و ارائه‌ی مسائل گزارشگری مالی فعالیت کنند. FASB در پاسخ به نگرانی درباره‌ی کیفیت و شفافیت گزارشگری و حسابداری مالی آمریکا پیشنهادی برای رویکرد مبتنی بر اصول برای مجموعه استانداردهای آمریکا ارائه کرد. نگرانی اولیه این است که استانداردهای حسابداری آمریکا بسیار مفصل و پیچیده است. از آن‌جا که بسیاری از جزئیات و پیچیدگی‌ها ناشی از دستورالعمل اجرای قانون است، استانداردها ممکن است به شرکت‌ها این مجوز را بدهد که به انجام معاملات در حیطه‌ی قانونی با دوری جستن از نیت و روح استانداردها بپردازند. FASB در پاسخ به این نگرانی‌ها عملی بودن به کارگیری رویکرد مبتنی بر اصول را برای مجموعه استانداردهای آمریکا مشابه با رویکرد موجود برای IFRS مورد ملاحظه قرار داد. بورس اوراق بهادار آمریکا نیز به‌دقت نکات مربوط به پیشنهاد FASB را مورد ملاحظه قرار می‌دهد. به عنوان مثال بخش ۰۸(d) از قانون ساربنس-اکسلی (Sarbanes Oxley)، کمیسیون بورس و اوراق بهادار را ملزم می‌کند که تحقیقی در مورد انتخاب سیستم حسابداری مبتنی بر اصول در ایالات متحده انجام دهد و گزارشی را به منظور ارائه به مجلس سنای آمریکا به تصویب رساند. همان‌طور که در متن پیشنهادی نشان داده شد، رویکرد مبتنی بر اصول می‌تواند سبب تسهیل همگرایی بین FASB و IASB و سایر تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری ملی در بسط استانداردهای حسابداری رایج، با کیفیت بالا گردد.

هدف این مقاله فراهم کردن رهنمودی برای استانداردهای گزاران ملی همچون استانداردهای گزاران کشور خودمان، ایران، است به گونه‌ای که آن‌ها الگویی مناسب و یکنواخت (همگرا) را برای ارزیابی مجدد اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات ارائه دهند. به گونه‌ای که

علاوه بر رعایت همگرایی با استانداردهای بین‌المللی، در تدوین آن، ویژگی‌های کیفی معیارهای ارزیابی نیز در نظر گرفته شود. در ابتدا مروری بر ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات شامل دیدگاهی تاریخی در مورد ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در ایالات متحده و بررسی اجمالی استاندارد شماره ۱۱ حسابداری ایران تحت عنوان حسابداری دارایی‌های ثابت مشهود انجام می‌دهیم. پس از آن به ارزیابی معیارهای ارزش منصفانه در برابر معیارهای بهای تاریخی برای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات بر مبنای بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۲ (SFAC No.2) می‌پردازیم. تعارض بین معیارهای ارزش منصفانه و معیارهای بهای تاریخی می‌تواند به ویژگی‌های کیفی مربوط بودن، قابلیت اتکا، قابلیت مقایسه و ثبات رویه که در بیانیه مفاهیم حسابداری شماره ۲ توصیف شده ربط داده شود و چارچوب روشنی برای ارزیابی معیارهای ارزش منصفانه در برابر معیارهای تاریخی برای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات فراهم می‌آورد. سرانجام مفاهیم ارزیابی کلیدی را برای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات ارائه می‌دهیم.

اخیراً موضوع ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات، به دلیل تغییرات جاری بین‌المللی که در ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات رخ داده است از اهمیت بیشتری برخوردار شده است. در بخش دو، دیدگاهی در مورد روش‌های ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات بین شش کشور شامل استرالیا، انگلستان، زلاند نو، ژاپن، ایالات متحده و ایران و روش‌های مجاز تحت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی موجود ارائه می‌دهیم. در بخش سه، استفاده از معیارهای ارزش منصفانه را در برابر معیارهای تاریخی در ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات بر مبنای ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری خلاصه شده در بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۲ مورد بررسی قرار می‌دهیم. در بخش چهار، مفاهیم ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات را ارائه می‌کنیم و بخش پنج به نتیجه‌گیری و ارائه‌ی خلاصه‌ای از نکات مهم اختصاص دارد.

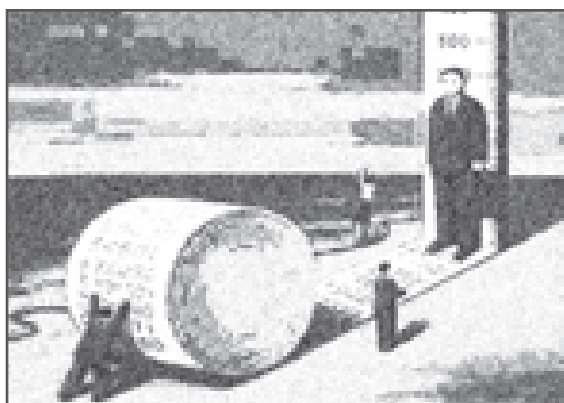
۲- ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در بین کشورها

۲-۱- استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی

قواعد جاری برای ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در IAS شماره ۱۶ (IAS ۱۶, ۲۰۰۳) ارائه شده است. قواعد جداگانه‌ای برای حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها و محصولات کشاورزی به ترتیب در IAS شماره ۴۰ و ۴۱ طرح‌ریزی شده است. IAS شماره ۱۶ پس از شناسایی اولیه، دو مدل حسابداری را برای ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات مجاز می‌شمرد. در مدل بهای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات به بهای تاریخی منهای استهلاک انباشته و هرگونه زیان انباشته ناشی از کاهش ارزش در دفاتر نشان داده می‌شود. در مدل ارزیابی مجدد، اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در تاریخ ارزیابی مجدد، به ارزش منصفانه آن تاریخ منهای استهلاکات بعدی در دفاتر نشان داده می‌شود. غالباً ارزیابی مجدد ارزش دفتری را به حدی می‌رساند که تفاوت معنی‌داری با ارزش منصفانه در تاریخ ترانزاکشن نداشته باشد و به نظر می‌رسد رویه‌ی ارزیابی مجدد افزایشی^۵ دارایی‌ها برای گزارشگری

شرکت‌ها در راستای استانداردهای بین‌المللی امری عادی باشد. اشپاف و السون^۶ در سال ۲۰۰۲ نشان دادند که ۱۳ شرکت از ۱۹ شرکت تابع استانداردهای بین‌المللی موجود در نمونه‌ی آن‌ها از روش ارزیابی مجدد افزایشی دارایی‌ها استفاده کرده‌اند. تحت مدل ارزیابی مجدد ارزش منصفانه به طور معمول از طریق ارزیابی تعیین می‌گردد. وقتی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات تجدید ارزیابی می‌شوند کل طبقه‌ای که دارایی به آن تعلق دارد بایستی تجدید ارزیابی شود (استاندارد بین‌المللی شماره ۱۶، پاراگراف ۳۴). این امر به دلیل جلوگیری از تجدید ارزیابی انتخابی در مورد اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات خاص و همچنین جلوگیری از گزارشگری توأم بهای تاریخی و ارزش‌های منصفانه برای طبقه‌ای خاص از دارایی‌های مشابه در صورت‌های مالی است. روش تجدید ارزیابی افزایشی برای ارزیابی مازاد ایجاد شده در حقوق صاحبان سهام معتبر است و روش تجدید ارزیابی کاهش‌ی به‌عنوان مثال برای یک هزینه قابل قبول است. تجدید ارزیابی مازاد در حقوق صاحبان سهام ممکن است به هنگام شناسایی مازاد، به سود انباشته منتقل گردد (به عنوان مثال، از راه فروش، واگذاری و یا چنانچه دارایی‌ها در حال استفاده باشد). مقادیر افزایش‌یافته‌ی تجدید ارزیابی شده تأثیری بر سود ندارد مگر این‌که افزایش‌های بعدی در هزینه استهلاک بر مبنای مقادیر تجدید ارزیابی شده باشد.

الزامات ارزیابی دارایی‌های کاهش ارزش یافته در IAS شماره ۳۶ طرح‌ریزی شد (IAS ۳۶, ۱۹۹۸). همانند ایالات متحده، زیان ناشی از کاهش ارزش بایستی هنگامی که ارزش بازیافتی یک دارایی کمتر از ارزش دفتری آن است شناسایی گردد و برخلاف ایالات متحده ارزش بازیافتی یک دارایی عبارتست از قیمت فروش خالص آن یا ارزش مورد استفاده آن، هر کدام که بالاتر باشد. البته هر دو معیار مذکور مبتنی بر محاسبات ارزش فعلی است. قیمت فروش خالص مبلغی است که از فروش دارایی در شرایط متعارف به دست می‌آید. ارزش مورد استفاده^۷ به عنوان ارزش فعلی جریان نقدی آتی برآوردی قبل از کسر مالیات در طول عمر مفید دارایی و ارزش واگذاری بعدی آن است. زیان کاهش ارزش برای دارایی‌های ارایه شده به بهای تمام‌شده باید به عنوان یک هزینه در صورت سود و زیان شناسایی گردد و برای دارایی‌های نشان داده شده به مبالغ تجدید ارزیابی باید به عنوان کاهش تجدید ارزیابی در نظر گرفته شود. اگر قبلاً زیان با اهمیتی شناسایی شده باشد و سپس برآورد، بیانگر افزایش



۲-۳- ایران

استاندارد حسابداری شماره ۱۱ ایران تحت عنوان حسابداری دارایی‌های ثابت مشهود معیارهای ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات را بیان می‌دارد. با اجرای الزامات این استاندارد مفاد استاندارد بین‌المللی شماره ۱۶ با عنوان اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات نیز رعایت می‌شود (استاندارد حسابداری شماره ۱۱ ایران، بند ۸۶). الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورت‌های مالی که دوره‌ی مالی آن‌ها از تاریخ ۱۳۸۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست (استاندارد حسابداری شماره ۱۱ ایران، بند ۸۵). به موجب رویه‌ی مندرج در بند ۱۳ این استاندارد، یک قلم دارایی ثابت مشهود که حائز شرایط شناخت به عنوان یک دارایی باشد، به هنگام شناخت اولیه باید به بهای تمام‌شده اندازه‌گیری شود (استاندارد حسابداری شماره ۱۱ ایران، بند ۱۳). به موجب بند ۲۶ استاندارد حسابداری شماره ۱۱ ایران، پس از شناخت اولیه‌ی یک قلم دارایی ثابت مشهود، این قلم باید به مبلغ دفتری یعنی بهای تمام‌شده پس از کسر استهلاک انباشته و ذخیره‌ی کاهش ارزش، در ترازنامه ارائه شود (استاندارد حسابداری شماره ۱۱ ایران، بند ۲۶).

موضوع تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهودی که به بهای تمام‌شده‌ی تاریخی در صورت‌های مالی منعکس می‌شود، ابتدا در کشورهای پیشرفته صنعتی و در دوران‌هایی که تورم کم سابقه‌ای بر اقتصاد آن‌ها حاکم بود مطرح شد و به تدریج به گونه‌ای اختیاری توسط واحدهای تجاری این کشورها مورد عمل قرار گرفته است. با وجود ناسازگاری این نحوه‌ی عمل با مفاهیم زیر بنای نظام بهای تمام‌شده‌ی تاریخی، محافل حرفه‌ای این کشورها در برخوردی عمل‌گرایانه با موضوع، نسبت به انتشار استانداردهایی در این زمینه اقدام کرده‌اند. در کشور ما نیز در سال‌های اخیر بنا به ملاحظات گوناگون موارد معدودی از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود توسط واحدهای تجاری از جمله بانک‌ها انجام گرفته است و با توجه به شرایط اقتصادی موجود، انتظار می‌رود که واحدهای تجاری بیش‌تری موضوع تجدید ارزیابی را مورد ملاحظه جدی قرار دهند. به موجب رویه‌ی مندرج در بند ۱۳ استاندارد حسابداری شماره ۱۱ ایران دارایی‌های ثابت مشهود به بهای تمام‌شده در صورت‌های مالی منعکس می‌شود. از سوی دیگر، به دلیل وجود شرایط تورمی در چند سال اخیر، ارزش منصفانه‌ی دارایی‌های ثابت مشهود به طور قابل ملاحظه‌ای نسبت به مبلغ دفتری مبتنی بر بهای تمام‌شده‌ی تاریخی آن افزایش یافته که این امر خصوصیت کیفی مربوط بودن اطلاعات و در نتیجه مفید بودن اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی را کاهش داده است. با این تفاسیر، منع انعکاس دارایی‌های ثابت مشهود به بهای تجدید ارزیابی موجب می‌شود آن گروه از واحدهای تجاری که در حال حاضر دارایی‌های ثابت مشهود خود را به بهای تجدید ارزیابی نمایش داده‌اند، به‌ناگزیر نسبت به تجدید ارائه‌ی آن‌ها به بهای تمام‌شده‌ی تاریخی اقدام کنند. افزون بر این، اگر ارزیابی‌های موجود پذیرفته شود و مشمول ارائه‌ی مجدد به بهای تمام‌شده‌ی تاریخی نگردد، اقلام

در ارزش‌بازیافتنی یک دارایی باشد، آن زیان با اهمیت بایستی برگشت داده شود (و سود شناسایی گردد). برای دارایی‌های نشان داده شده به مبالغ تجدید ارزیابی مزاد (افزایش) تجدید ارزیابی مطابق با ارزش جاری دارایی در صورت عدم کاهش ارزش باید سبب معکوس شدن زیان کاهش ارزش گردد.

۲-۲- ایالات متحده

تجدید ارزیابی همواره ناقض اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا نبوده است. تا قبل از سال ۱۹۴۰ ارزیابی‌های افزایشی (افزایشی) رویه‌ی حسابداری مورد قبولی در آمریکا بوده است. ویرایش سال ۱۹۴۰ منتگمری^۸ از حسابرسی مرجع کاملی است در مورد مقادیر ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات از دیدگاه حسابرسی. این رویه‌ها، رویه‌های حسابداری کاملاً قابل قبولی بودند. ادبیات حسابداری در آمریکا بعد از سال ۱۹۴۰ به پشتیبانی از ارزشیابی افزایشی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات ادامه داد و یا این‌که ارزش‌های جاری بازار را به طور مفصل مشخص ساخت. عدم به کارگیری معیارهای ارزش منصفانه‌ی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در آمریکا را می‌توان به اولین سال‌های روی کار آمدن SEC نسبت داد. SEC و دیگر موسسات مسوول استاندارد گذاری حسابداری قبلی در آمریکا (کمیته‌ی رویه‌های حسابداری) قواعد روشنی را در مورد ارزیابی افزایشی دارایی‌ها تعیین نکردند. کنارگذاری معیارهای ارزش منصفانه یا توضیح مفصل اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در گزارشگری مالی به طور فزاینده و با سخت‌گیری بیشتر و بدون طی کردن روند رسمی اداری توسط SEC تحمیل شد. SEC در بدو تاسیس، شروع به تضعیف حسابداری ارزش منصفانه اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در واکنش به تجدید ارزیابی غیر مستند دارایی‌ها که توسط شرکت‌ها در دهه ۱۹۲۰ انجام شده بود، نمود. طبق نظر والتر شوئیز^۹ از حسابداران اصلی قبلی SEC، این کمیسیون ارقام ارزش منصفانه را خیلی ضعیف و انعطاف‌پذیر می‌دانست. SEC برای اولین بار در سال‌های بین اواسط تا اواخر دهه‌ی ۱۹۳۰ شروع به تضعیف و نه ممنوع کردن ارزشیابی افزایشی برحسب ارزش منصفانه در فهرست اطلاعات مالی که برای اوراق بهادار قابل عرضه به عموم ثبت می‌گردید، نمود. نزدیک به سال ۱۹۴۰، SEC به طور اساسی اختیار تجدید ارزیابی افزایشی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات از طریق فهرست کردن الزامات اطلاعات صورت‌های مالی را حذف نمود. نزدیک به سال ۱۹۵۰ این ممنوعیت به افشای ارزش‌های منصفانه مشروح در صورت‌های مالی گسترش یافت. تمامی این ممنوعیت‌ها به طور غیرمستقیم از طریق رویه‌های الزامی داخلی SEC حتی بدون انتشار بیانیه‌ای رسمی مبنی بر رد حسابداری ارزش منصفانه اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات به کار گرفته شد. این موضوع، سال‌ها بعد از بیانیه‌ی شماره ۶ APB بود که به طور رسمی بیان می‌داشت که... اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات نباید توسط واحد اقتصادی به منظور انعکاس ارزش‌های جاری یا بازار که برای واحد اقتصادی بالاتر از بهای تمام‌شده هستند دستخوش ارزیابی افزایشی گردند.

تجدید ارزیابی شده به تدریج محتوای اطلاعاتی خود را از نظر مربوط بودن اطلاعات از دست می‌دهد. با توجه به موارد یاد شده منع تجدید ارزیابی راه‌حل مناسبی به نظر نمی‌رسد. استاندارد حسابداری شماره ۱۱ ایران، در صورت رعایت شرایط مذکور در بندهای ۳۴، ۳۵ و ۴۳ تجدید ارزیابی دارای ثابت مشهود را به عنوان یک نحوه عمل جایگزین، مجاز می‌داند. در صورت اتخاذ نحوه عمل جایگزین، پس از شناخت اولیه یک قلم دارایی ثابت مشهود در صورت‌های مالی، این قلم باید به مبلغ تجدید ارزیابی یعنی ارزش منصفانه‌ی دارایی در تاریخ تجدید ارزیابی پس از کسر استهلاک انباشته مبتنی بر مبلغ تجدید ارزیابی، نمایش یابد. پس از انجام تجدید ارزیابی، استهلاک انباشته‌ی قبلی حذف و مبلغ تجدید ارزیابی، از هر نظر جایگزین ناخالص مبلغ دفتری قبلی آن دارایی خواهد شد (استاندارد حسابداری شماره ۱۱ ایران، بندهای ۳۱-۲۷).

البته ملاحظات مالیاتی از جمله مهم‌ترین مسایل تأثیرگذار بر تجدید ارزیابی دارایی‌ها در ایران است. طبق قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ سود ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مشمول پرداخت مالیات است و هزینه‌های استهلاک اضافی شناسایی شده نیز از نظر این قانون مورد قبول نیست. تنها استثنا و تسهیلاتی که وجود دارد مربوط به شرکت‌های دولتی است که ۱۰۰ درصد سهام آن‌ها متعلق به دولت یا شرکت‌های مذکور باشد. طبق ماده ۶۲ قانون برنامه سوم توسعه، سود ناشی از تجدید ارزیابی شرکت‌های یاد شده در صورتی که در طول برنامه سوم فقط یک بار تجدید ارزیابی کنند مشمول مالیات نخواهد بود و هزینه‌ی استهلاک آن‌ها نیز از نظر قانون

مالیات‌های مستقیم مورد قبول است (بیگ پور، ۱۳۸۳). پذیرش تجدید ارزیابی اختیاری عواقبی را نیز به دنبال خواهد داشت. پذیرش تجدید ارزیابی‌ها طبق مدل همگرایی IASB برای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات، به دلیل استفاده‌ی گسترده‌ی بین‌المللی آن ادامه خواهد یافت. اما باید توجه داشت که مجاز دانستن انجام تجدید ارزیابی به جای الزامی کردن آن، ممکن است بر ویژگی قابلیت مقایسه تأثیر منفی بگذارد. بسیاری از شرکت‌ها به گزارشگری طبق بهای تمام‌شده‌ی تاریخی ادامه خواهند داد در حالی که برخی از شرکت‌ها به تجدید ارزیابی دارایی‌ها به ارزش منصفانه به صورت دوره‌ای خواهند پرداخت. بنابراین از آنجا که دارایی‌ها با استفاده از روش‌های ارزیابی متفاوتی گزارش می‌گردند، ویژگی قابلیت مقایسه خدشه دار می‌گردد. استثنایی برای گزارشگری اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات به بهای تاریخی برای کاهش بهای تمام‌شده تحت رهنمودهای SFAS شماره ۱۴۴ وجود دارد (SFAS، ۲۰۰۱)، SFAS شماره ۱۴۴ بیان می‌دارد که کاهش بهای تمام‌شده زمانی انجام می‌شود که جمع جریان‌های نقدی آتی تنزیل نشده‌ی یک دارایی کمتر از ارزش دفتری آن باشد. زمانی که این امر اتفاق می‌افتد ارزش دفتری دارایی به ارزش منصفانه‌ی آن و یا در صورت عدم وجود بازار فعال برای دارایی به ارزش فعلی خالص جریان‌های نقدی مورد انتظار آتی دارایی کاهش می‌یابد و در صورت سود و زیان نیز یک زیان شناسایی می‌گردد. گزارش کاهش ارزش دارایی می‌تواند اثر معنی‌داری بر صورت‌های مالی شرکت داشته باشد و تحقیقات تجربی نیز بیانگر سودمندی آن‌ها برای تصمیم‌گیرندگان است.

جدول ۱: ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات بین‌شش کشور و تحت استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی (IFRS)

استانداردهای بین‌المللی	ایران	ایالات متحده	ژاپن	ژلاند نو	انگلستان	استرالیا	مبانی ارزیابی
بهای تمام شده یا ارزش منصفانه	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	خیر	اطلاعات موجود نیست	اطلاعات موجود نیست	بله	خیر	خیر	لزوم ارزیابی مستقل برای تجدید ارزیابیها
حقوق صاحبان سهام	حقوق صاحبان سهام	اطلاعات موجود نیست	حقوق صاحبان سهام	حقوق صاحبان سهام	حقوق صاحبان سهام	حقوق صاحبان سهام	نحوه برخورد با سود و زیان تجدید ارزیابی اولیه
هزینه	هزینه	اطلاعات موجود نیست	حقوق صاحبان سهام	هزینه	هزینه	هزینه	
بله	بله	بله	خیر**	بله	بله	بله	کاهش در صورتی که ارزش بازاریافتنی کمتر از ارزش دفتری باشد؟

* - تحت ماده ۷ قانون تجارت سال ۱۹۹۹ در مورد تجدید ارزیابی زمین، شرکت‌های ژاپنی مجاز به تجدید ارزیابی زمین از سی و یکم مارچ ۱۹۹۸ تا ۳۱ مارچ ۲۰۰۲ گردیدند. به غیر از این استثنا، ژاپن ارزیابی اموال به بهای تمام شده را الزامی کرده است.
 ** - کاهش بهای تمام شده هم اکنون در ژاپن ثبت نمی‌گردد. قوانین جدید مربوط به کاهش بهای تمام شده در ژاپن برای سال‌های مالی که شروع آن اول آوریل سال ۲۰۰۵ می‌باشد موثر است.



۲-۴- مروری بر استانداردهای کشورهای

و استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی

هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری اشاره کرده است به این که اقلام مندرج در صورت‌جلسه‌ی آن که به منظور ایجاد یکنواختی تنظیم می‌گردد بر مبنای انتخاب بهترین استانداردها از بین استانداردهای ملی و استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی است.

جدول یک مروری از ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در استرالیا؛ انگلستان، زلاند نو، ژاپن، ایالات متحده، ایران و استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی (IAS شماره ۱۶؛ IAS شماره ۳۶) است. استرالیا، انگلستان، زلاند نو، ایران و استانداردهای گزارشگری بین‌المللی، تجدید ارزیابی به ارزش‌های منصفانه را مجاز می‌دانند در حالی که آمریکا و ژاپن معمولاً تجدید ارزیابی را مجاز نمی‌دانند. هرچند ژاپن با شهرت زیادی که در مورد تبعیت شدید از بهای تاریخی دارد، اخیراً استثنایی را آن هم فقط برای یک مرتبه قرار داده است.

شرکت‌های ژاپنی تحت ماده ۷ از قانون تجارت در سال ۱۹۹۹ در مورد تجدید ارزیابی زمین، مجاز به تجدید ارزیابی زمین از سی و یکم مارس ۱۹۹۸ تا سی و یکم مارس ۲۰۰۲ شدند. این قانون این اختیار را فقط برای یک مرتبه در طول این مدت ۴ ساله به شرکت‌های ژاپنی می‌دهد که زمینی را که برای استفاده خودشان نگه می‌دارند در ترازنامه شان به ارزش منصفانه گزارش کنند.

استانداردهای حسابداری در کشورهایی که مجاز به تجدید ارزیابی هستند استفاده از ارزیابی‌های مستقل در تعیین ارزش منصفانه را تشویق می‌کنند؛ هرچند فقط زلاند نو ارزیابی مستقل جداگانه را در ثبت تعدیلات ارزیابی الزامی کرده است. تعدیلات تجدید ارزیابی افزایشی شناسایی شده قبلی به عنوان هزینه، در این صورت بایستی به عنوان سود، شناسایی گردد. تعدیلات تجدید ارزیابی کاهشی در استرالیا، انگلستان، زلاند نو، ایران و استانداردهای بین‌المللی ابتدا برای برگشت هرگونه افزایشی تجدید ارزیابی در حقوق صاحبان سهام و سپس به عنوان هزینه به کار می‌رود. البته تعدیلات اولیه‌ی کاهش

تجدید ارزیابی در ژاپن وارد صورت سود و زیان نمی‌گردد و مستقیماً به حقوق صاحبان سهام منتقل می‌گردد. سرانجام به استثنای ژاپن کاهش ارزش دارایی در صورتی شناسایی می‌گردد که ارزش بازیافتنی کمتر از ارزش دفتری دارایی باشد. قواعد مشابهی برای کاهش ارزش دارایی‌ها در ژاپن پذیرفته شده است.

۳- ارزیابی معیارهای ارزش منصفانه و بهای تاریخی

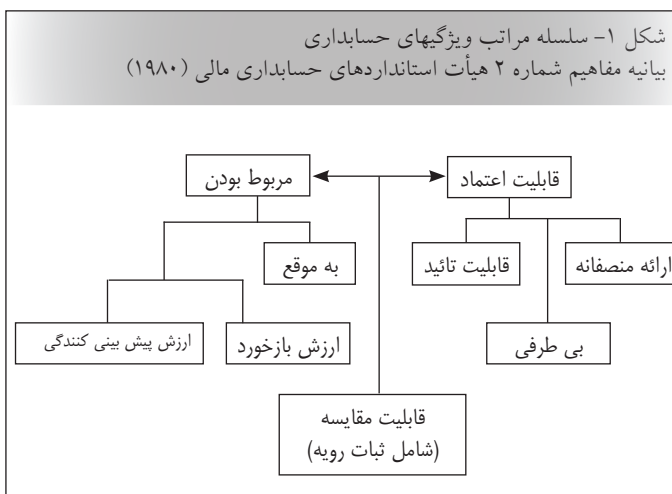
برای 'PPE' بر مبنای بیانیه مفاهیم حسابداری شماره ۲ هیأت استانداردهای حسابداری مالی

به منظور توصیف مفاهیم و روابطی که پیش‌زمینه‌ی استانداردها و رویه‌های حسابداری مالی آتی خواهد شد و به عنوان مبنای ارزیابی استانداردها و رویه‌های موجود به کار خواهد رفت، چارچوب مفهومی FASB بسط داده شده است. در این قسمت، تجزیه و تحلیل‌های خود را بر مبنای استفاده از معیارهای ارزش منصفانه در برابر معیارهای بهای تاریخی برای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات با در نظر گرفتن ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری در بیانیه شماره ۲ مفاهیم حسابداری مالی قرار می‌دهیم. ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری در این شکل یک خلاصه شده است. تعاریف ویژگی‌های کیفی در این قسمت، از واژه‌نامه‌ی مربوط به عبارات موجود در SFAC شماره ۲ گرفته شده است. تنها فاکتور ثابت با اهمیت برای استفاده‌کنندگان هم در چارچوب مفهومی FASB و هم در چارچوب مفهومی IASB ویژگی قابل فهم بودن است. قابل فهم بودن در SFAC شماره ۲ به عنوان ویژگی اطلاعاتی که استفاده‌کنندگان را قادر به درک مفهوم اطلاعات می‌سازد، تعریف شده است.

هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری نیز قابل فهم بودن را این چنین تعریف می‌کند:

«اطلاعات باید به طریقی ارائه گردد که برای استفاده‌کنندگانی که دانشی متعارف در مورد تجارت و فعالیت‌های اقتصادی و حسابداری دارند و کسانی که به طور سخت کوشانه (ساعیانه) تمایل به بررسی اطلاعات دارند به سهولت قابل فهم باشد. قابل فهم بودن یکی از چهار ویژگی کیفی اصلی در چارچوب IASB است در حالی که در SFAC شماره ۲ وضعیت مشابهی ندارد. SFAC شماره ۲ چنین ادعا می‌کند که قابل فهم بودن به عنوان یک ویژگی خاص مربوط به استفاده‌کننده، رابطی بین ویژگی‌های تصمیم‌گیرندگان و ویژگی‌های اطلاعاتی خاص تصمیم است که در ارزیابی معیارهای ارزش منصفانه در برابر معیارهای بهای تاریخی مورد استفاده قرار می‌گیرد و در قسمت زیر به طور مفصل از آن بحث خواهد شد. نقش قابل فهم بودن در چارچوب مفهومی مشترک تجدید نظر شده IASB/FASB در جریان اعلامیه‌های^{۱۱} شماره پنج تا ۲۶ FASB مورد بحث قرار گرفته است.

شکل ۱- سلسله مراتب ویژگی‌های حسابداری
بیانیه مفاهیم شماره ۲ هیأت استانداردهای حسابداری مالی (۱۹۸۰)





۳-۱-۱- مربوط بودن^{۱۲}

مربوط بودن بدین صورت تعریف می‌شود: توانایی اطلاعات برای ایجاد تغییر در تصمیم از طریق کمک به استفاده‌کنندگان برای انجام پیش‌بینی‌هایی در مورد نتایج رویه‌های گذشته، حال و آینده یا به منظور تأیید یا تصحیح انتظارات قبلی آن‌ها (SFAC شماره ۲). سه ویژگی اولیه‌ی اطلاعات مربوط عبارتند از ارزش پیش‌بینی‌کنندگی، ارزش بازخورد و به‌موقع بودن. تمامی این سه ویژگی، از معیارهای ارزش منصفانه‌ی پیش از معیارهای بهای تاریخی در ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات حمایت می‌کنند.

۳-۱-۱-۱- ارزش پیش‌بینی‌کنندگی^{۱۳}

ارزش پیش‌بینی‌کنندگی به این صورت تعریف می‌شود: ویژگی اطلاعات که به استفاده‌کنندگان کمک می‌کند احتمال پیش‌بینی درست نتایج رویدادهای گذشته یا حال را افزایش دهند (SFAC شماره ۲). اگرچه عموماً فرض می‌شود ارزش‌های منصفانه ارزش پیش‌بینی‌کنندگی بیش‌تری رانسبت به معیارهای بهای تاریخی فراهم می‌آورد، اما تا به حال هیچ‌گونه مستندات تجربی در این مورد موجود نیست. مقالات مهم متعددی به بررسی رابطه‌ی بین قیمت‌های سهام، بازده، پیش‌بینی‌های سود، و (یا) سودهای آتی و تجدید ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات پرداخته‌اند. این تحقیقات عموماً نشان می‌دهند که تجدید ارزیابی‌ها نسبت به مقادیر بهای تاریخی برای توضیح بازده و قیمت‌های جاری از ارتباط بیشتری برخوردارند. این تحقیقات همچنین نشان می‌دهند که تجدید ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات پیش‌بینی‌های مربوط به سود آتی را بهبود می‌بخشد (به واسطه‌ی سودهای تقسیمی که ممکن است پرداخت شود). علاوه بر این، ارزش پیش‌بینی‌کنندگی معیارهای منصفانه نسبت به بهای تاریخی برای وضعیت‌های بی‌سپط داده می‌شود که در آن واحد تجاری دیگر تداوم فعالیت نخواهد داشت. ارزش‌های منصفانه مسلماً در برآورد

قیمت تحصیل یا در نقد نمودن دارایی‌های شرکت، نسبت به بهای تاریخی، مرجح است. ارزش‌های منصفانه‌ی دارایی‌ها در ایالات متحده نیز اطلاعات مربوطی در قانون الحاقی ایالت می‌باشد. بسیاری از ایالات، مدل تجدید نظر شده قانون ثبت شرکت‌ها^{۱۴} را به عنوان رهنمودی برای مطابقت توزیع سود با قانون به کار می‌گیرند. تحت این رویه تا زمانی که ارزش منصفانه‌ی دارایی‌ها بیش‌تر از ارزش منصفانه‌ی بدهی‌ها پس از پرداخت باشد، شرکت به عنوان شرکتی در نظر گرفته می‌شود که قادر به بازپرداخت دیون است و می‌تواند حتی در مواردی که حقوق صاحبان سهام منفی است به توزیع سود بپردازد.

بنابراین در بسیاری از ایالات، محدودیت‌های توزیع سود با ارقام حقوق صاحبان سهام که در صورت وضعیت مالی گزارش می‌گردد ارتباطی ندارد. محدودیت‌های توزیع سود نسبتاً به ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌ها بستگی دارد. ربرتس و دیگران در سال ۱۹۹۰ توضیحی شکلی بر مبنای اطلاعات شبکه‌ی جهانی هتل‌ها و مهمان‌سراهای آمریکا که ارزش اموال آن به طور متوسط از بهای تاریخی مستهلک شده‌ی مورد استفاده در گزارش مالی مبتنی بر اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری آمریکا بیشتر بود فراهم کردند. در سال ۱۹۸۷ شبکه‌ی جهانی هتل‌ها و مهمان‌سراهای آمریکا برای جلوگیری از پیش آمدن شرایط نامطلوب در برابر رقیبان، ۱/۵۵ میلیارد دلار سود توزیع کرد. در نتیجه، حقوق صاحبان سهام از ۶۳۹ میلیون دلار در ابتدای سال ۱۹۸۷ به ۷۷۰ میلیون دلار کسری در پایان سال ۱۹۸۷ کاهش یافت. توزیع سود ۱/۵۵ میلیارد دلاری که از طریق استقراض وجوه، تامین مالی شده بود به دلیل ارزیابی کم‌تر از واقع دارایی‌ها (به‌عنوان مثال هتل‌ها) در ترازنامه ایجاد شده بود. بدون اطلاعات مربوط به ارزش منصفانه‌ی دارایی‌ها برآورد پیش‌بینی‌های مربوط به محدودیت‌های توزیع سود در ایالاتی که مدل تجدید نظر شده‌ی قانون شرکت تجاری^{۱۵} سال ۱۹۸۴ را مبنای قرار می‌دهند، امکان پذیر نیست.

۳-۱-۲- ارزش بازخورد^{۱۶}

ارزش بازخورد به این صورت تعریف می‌شود: ویژگی اطلاعاتی که استفاده‌کنندگان را قادر می‌سازد که انتظارات قبلی‌شان را تأیید و یا تصحیح کنند (SFAC شماره ۲). بهای تاریخی در بدو تحصیل اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در حکم ارزش منصفانه‌ی آن‌ها است. اما با گذشت زمان، این دو معیار از هم دور می‌شوند. ارزش منصفانه در طول زمان تغییر می‌کند و در نتیجه اگر تغییرات در ارزش منصفانه‌ی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در گزارش‌های مالی شناسایی شود، اطلاعات حاصل، عامل بالقوه‌ای برای فراهم‌آوردن بازخوردی مفید برای استفاده‌کنندگان خواهد بود به گونه‌ای که می‌تواند انتظارات قبلی استفاده‌کنندگان را بر مبنای شرایط اقتصادی فعلی و تجدید ارزیابی‌های اخیر، تأیید و یا تصحیح کند. به عنوان مثال، تغییرات بعدی در ارزش منصفانه‌ی سرمایه‌گذاری‌های اساسی شرکت در دارایی‌های واقعی می‌تواند بازخورد مهمی برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان فراهم آورد. به عبارت دیگر، بهای تاریخی که طبق تعریف در طول

زمان تغییر نمی‌کند، بازخورد ناچیزی برای استفاده‌کنندگان، بعد از تحصیل فراهم می‌آورد.

ارزش‌های دفتری که عبارتند از بهای تاریخی منهای استهلاک انباشته ممکن است حتی بازخوردی در جهت نادرست فراهم آورد. ارزش‌های دفتری در طول زمان حتی زمانی که بر ارزش دارایی‌های اساسی افزوده می‌شود به طور سیستماتیک کاهش می‌یابد. طبق مدل فعلی بهای تاریخی برای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در آمریکا وضعیتی که در آن معیارهای بهای تاریخی بعد از تحصیل، ارزش بازخورد ایجاد می‌کند، هنگامی است که معیارهای بهای تاریخی از جریان‌های نقدی آتی مورد انتظار بیش‌تر باشد (به عنوان مثال هنگام آسیب دیدگی «کاهش ارزش دارایی»).

فرض کنید کاهش ارزش اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات آسیب دیده به ارزش منصفانه‌ی آن‌ها، بازخورد با اهمیتی برای استفاده‌کنندگان فراهم آورد. در این صورت باز هم تعدیلات مربوط به آسیب دیدگی (تعدیلات کاهش ارزش دائمی) اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات بر مبنای معیارهای ارزش منصفانه است نه بهای تاریخی.

۳-۱-۳- به موقع بودن^{۱۷}

به موقع بودن چنین تعریف می‌شود:

وجود اطلاعات قابل دسترسی برای یک تصمیم‌گیرنده قبل از این‌که این اطلاعات قابلیت تأثیرگذاری بر تصمیمات را از دست بدهد (SFAC شماره‌ی ۲). گزارش تغییرات در ارزش منصفانه‌ی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات به طور بالقوه، اطلاعات به‌موقعی برای سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و دیگر استفاده‌کنندگان ذی نفع از اطلاعات مالی فراهم می‌آورد. سرمایه‌گذاران از اطلاعات جاری درباره‌ی ارزش دارایی‌ها و بدهی‌ها منتفع می‌گردند. چنین اطلاعاتی، قابل اعتماد تلقی می‌گردند. اعتباردهندگان هنگامی که از اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات به عنوان وثیقه برای قرض دادن استفاده می‌کنند به طور کلی برای تعیین ارزش منصفانه‌ی دارایی‌های که به عنوان وثیقه دریافت می‌کنند، نیاز به یک ارزیابی جاری دارند. دیگر استفاده‌کنندگان ذی نفع اطلاعات مالی نیز ممکن است از اطلاعات تغییرات جاری در ارزش اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات منتفع گردند. قانونگذاران دولت در مذاکرات بین نمایندگان دولت و صنایع سرمایه‌بر همچون خدمات عمومی، نفت و گاز یا صنعت هواپیمایی تمایل دارند در صورت امکان تغییرات در ارزش منصفانه‌ی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات را مورد ملاحظه قرار دهند. بهای تاریخی نیز تا وقتی که ارزش‌های دفتری به طور منطقی نزدیک به ارزش‌های منصفانه باشند قابلیت تأثیرگذاری بر تصمیمات را دارند. چنانچه ارزش‌های دفتری (بهای تاریخی) از ارزش‌های منصفانه فاصله بگیرند، قابلیت تأثیرگذاری بر تصمیمات طبق بهای تاریخی تضعیف می‌گردد.

۳-۲- قابلیت اعتماد^{۱۸}

قابلیت اعتماد به صورت زیر تعریف می‌شود:

ویژگی اطلاعاتی که اطمینان می‌دهد انصافاً اطلاعات، دور از اشتباه و انحراف می‌باشد و آنچه را که می‌خواهد ارائه کند، منصفانه ارائه می‌کند (SFAC شماره‌ی ۲). سه ویژگی اولیه‌ی قابلیت اعتماد عبارتند از: قابلیت تأیید، بی‌طرفی و ارائه‌ی منصفانه.

۳-۲-۱- قایبیت تأیید^{۱۹}

قابلیت تأیید عبارتست از قابلیت‌ای که از طریق اجماع بین معیارها اطمینان دهد که اطلاعات، آنچه را ارائه می‌دهد که می‌خواهد ارائه کند (SFAC شماره‌ی ۲). مباحث مربوط به ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات بر مبنای بهای تاریخی در وهله‌ی اول مبتنی بر ویژگی قابلیت تأیید می‌باشد. بهای تاریخی به صورت بهای متحمل شده به محض تحصیل تعریف می‌گردد و غالباً بدون تردید فرض می‌گردد که قابلیت تأیید بالایی دارد. اما همواره مسأله این نیست. بهای تاریخی برخی از انواع اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات همان‌گونه که در زیر بحث خواهد شد، به سهولت تأیید نمی‌گردد.

پایان این بخش از مبحث قابلیت تأیید، مبحثی از انحرافات بی‌شمار از حسابداری بهای تاریخی برای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات است که به طور متداول طبق GAAP پذیرفته شده و به موجب آن معیارهای ارزش منصفانه به جای معیارهای تاریخی مورد استفاده قرار می‌گیرند. دارایی‌های ساخته‌شده توسط خود شرکت، قابلیت تأیید بهای تاریخی را دچار چالش می‌کند. معمولاً فقط بخشی از دارایی‌های ساخته شده توسط خود شرکت از مواد اولیه که متضمن بهای واقعی متحمل شده است تشکیل می‌گردد. بخش باقی‌مانده‌ی بهای دارایی ممکن است شامل انواع اقلام غیرعینی همچون بهای دستمزد مستقیم و غیر مستقیم، تخصیصات سربار و بهره‌ی سرمایه‌گذاری‌ها باشد. تردید در مورد این‌که آیا بهای تاریخی در این وضعیت‌های خاص نسبت به ارزش منصفانه‌ی مبتنی بر یک ارزیابی مستقل خارجی از قابلیت تأیید بیشتری برخوردار است به سبب درجه‌ی غیر عینی بودن در دسترسی به بهای تاریخی برای دارایی‌های ساخته‌شده توسط خود شرکت تشدید می‌شود. تعداد تحصیل‌های تجاری اخیراً به طور فزاینده‌ای افزایش یافته است. بسیاری از شرکت‌ها ۱۰، ۲۰ و حتی صدها شرکت دیگر را تحصیل کرده‌اند. در یک تحصیل، اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات شرکت تحصیل شده در صورت‌های مالی تلفیقی به ارزش منصفانه گزارش می‌گردند. این امر مسأله‌ی قابل توجهی را در مورد قابلیت تأیید ارزش‌های منصفانه‌ی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات مطرح می‌سازد چرا که با مفهوم بهای تاریخی که بیانگر ارزش منصفانه در زمان تحصیل است، مطابقت دارد. ارزش منصفانه‌ی دارایی‌های منحصر به فرد در یک تحصیل یا معاملات مستقل قابل تأیید رابطه‌ای ندارد، اما نسبتاً مبتنی بر ارزیابی‌های ارزش منصفانه است. پس چرا اگر ارزیابی منصفانه‌ی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات رویه‌ای معمول در تحصیل‌های

تجاری است، قابلیت تأیید ارزش منصفانه‌ی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات، مشکل محسوب می‌شود. به نظر می‌رسد نگرانی بیش‌تر در تحصیل‌های تجاری مربوط به ارزیابی دارایی‌های نامشهود تحصیل شده و سرقتی است تا ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات به ارزش منصفانه.

طبق اصول پذیرفته شده‌ی جدید حسابداری آمریکا ارزش‌های منصفانه تحت استثنائاتی خاص به طور گسترده‌تری نسبت به بهای تاریخی در ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات مورد استفاده قرار می‌گیرد. همان طور که قبلاً اشاره شد در موارد آسیب دیدگی (کاهش ارزش دائمی) ارزش دارایی‌ها به ارزش منصفانه کاهش می‌یابد. به همین نحو، ارزش‌های منصفانه برای ثبت اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در رابطه با عملیات متوقف‌شده مورد استفاده قرار می‌گیرد.

انحراف دیگر از بهای تاریخی در مورد اهدای دارایی‌ها ایجاد می‌گردد. وقتی که اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات اهدا می‌گردد به دلیل این که گزینه‌ی بهای تاریخی وجود ندارد به ارزش منصفانه ارزیابی می‌گردد.

برآوردهای ارزش منصفانه‌ی اموال واقعی در گزارشگری مالی دارایی‌های طرح‌های بازنشستگی انتفاعی معین، مورد استفاده قرار می‌گیرد. ارزش‌های منصفانه‌ی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات برخی اوقات در ارتباط با پروژه‌های درازمدت گزارش می‌گردد. بهای دارایی‌های تحصیل شده از طریق یک خرید گروهی (به عنوان مثال زمین به همراه ساختمان) بر مبنای ارزش‌های منصفانه‌ی مربوطه تخصیص داده می‌شود.

افشاهای تکمیلی از ارزش‌های منصفانه‌ی ذخایر نفت و گاز در صنعت نفت و گاز، الزامی است. برآوردهای ارزش منصفانه در درخواست‌های وام هنگامی که اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات به عنوان وثیقه مورد استفاده قرار می‌گیرد معمولاً الزامی است. سرانجام این که سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان در حال حاضر صورت‌های مالی شرکت‌های خارجی پذیرفته شده در ایالات متحده را که با استفاده از برآوردهای ارزش منصفانه‌ی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات طبق GAAP یا IFRS تهیه شده است تفسیر می‌کنند. تعدادی از استثنائات ارزش منصفانه که هم اکنون طبق GAAP موجود است، مثال‌های زیادی را که به موجب آن معیارهای ارزش منصفانه به طور متداول به جای معیارهای بهای تاریخی مورد استفاده قرار می‌گیرد، فراهم می‌کند.

۲-۲-۳- بی طرفی ۲۰

بی طرفی در SFAC شماره ۲ به این صورت تعریف شده است: فقدان تعصب در اطلاعات گزارش شده به منظور رسیدن به نتایج از قبل پیش‌بینی شده یا تهییج سبک خاصی از رفتار. تعصب در SFAC شماره ۲ چنین تعریف شده است: تمایل بیش‌تر یک معیار به یک جهت نسبت به جهت دیگری که آن معیار نشان می‌دهد در حالی که باید نسبت به دو جهت تمایل مشابه و یکسان داشته باشد. تعصب در معیارهای حسابداری به معنای گرایش به موافقت خیلی زیاد یا بسیار کم با چیزی می‌باشد.

معیارهای بهای تاریخی برای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات بیانگر یک تعصب محافظه‌کارانه‌ی خاص است. این موضوع در تحقیق دیتریش، هریس و مولر^{۲۱} در سال ۲۰۰۰ مستند شده است. این تعصب محافظه‌کارانه‌ی خاص به‌ویژه برای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات می‌تواند در طول زمان به دلیل تورم، افزایش یابد. به هنگامی که ارزش تنزیل نشده‌ی جریان نقدی آتی برآورد شده‌ی آن کم‌تر از ارزش دفتری است بهای تاریخی کاهش ارزش دارایی‌ها به ارزش منصفانه را مجاز دانسته است، اما افزایش ارزش دارایی‌ها به ارزش منصفانه را مجاز نمی‌داند. بهای تاریخی نباید به دلیل احتیاط، مورد حمایت قرار گیرد. احتیاط طبق SFAC شماره ۲ در زمره‌ی ویژگی‌های کیفی قرار نمی‌گیرد بلکه در SFAC شماره ۲ به عنوان واکنشی نسبت به عدم اطمینان که در تضاد با ویژگی‌های کیفی است مورد بحث قرار می‌گیرد.

احتیاط در گزارشگری مالی نباید به صورت عمدی باعث ارزیابی کم‌تر از واقع سود و دارایی‌ها گردد. هیأت بر این نکته تأکید می‌کند زیرا احتیاط با این نیت که ارزیابی کم‌تر از واقع رویه‌ای مطلوب است در ارتباط بوده است (SFAC شماره ۲، پاراگراف ۹۳). علاوه بر این SFAC شماره ۲ توضیح می‌دهد که هر گونه تلاش مداوم به منظور ارزیابی کم‌تر از واقع نتایج، احتمالاً تردید در مورد قابلیت اعتماد و درستی اطلاعات درباره‌ی آن نتایج را افزایش می‌دهد و احتمالاً در بلندمدت به خودی خود نقض می‌گردد. این نوع از گزارش‌ها (هر چند با حسن نیت باشد)، با ویژگی‌های مطلوب توصیف شده در این بیانیه سازگاری ندارد (SFAC شماره ۲، پاراگراف ۹۶). بنابراین بر مبنای چارچوب مفهومی خود FASB، احتیاط مبنای معتبری برای پشتیبانی از استفاده‌ی مداوم و سخت‌گیرانه از بهای تاریخی برای ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات نیست.

۳-۲-۳- ارائه‌ی منصفانه ۲۱

ارائه‌ی منصفانه عبارتست از: تطابق یا توافق بین یک معیار یا تعریف و چیزی^{۲۲} که قرار است ارائه شود (SFAC شماره ۲). نقل قول زیر که ویلیام پتن^{۲۴} در مارس ۱۹۴۶ بیان کرده، در بخش ادراک موارد FASB^{۲۵} همراه با گزارش وضعیت ماه مه ۲۰۰۱ توسط فوستر و آپتن^{۲۶} در سال ۲۰۰۱ تجدید چاپ گردید:

«بهای تمام‌شده و ارزش با یکدیگر ضدیت ندارند و اصطلاحات غیر قابل جمع نیستند. حداقل در اغلب معاملات، بهای تمام‌شده و ارزش تاریخی تحصیل، مشابه هستند. در مواردی که نیمی از پرداخت به جای وجه نقد، اموال باشد بهای دارایی تحصیل شده از طریق ارزش بازار منصفانه‌ی آن دارایی اندازه‌گیری می‌شود. در واقع، بهای تمام‌شده در وهله‌ی اول به این دلیل معنی‌دار است که نزدیک به ارزش منصفانه‌ی دارایی در تاریخ تحصیل است. بهای تمام‌شده بیانگر مبلغی است که پرداخت شده است و به عنوان معیاری از ارزش آنچه که



می‌گردد. دارایی‌هایی که به بهای تاریخی ثبت شده‌اند می‌توانند سود و زیان تحقق‌نیافته‌ی ناشی از نگهداری زیادی را انباشت کنند. شرکت‌ها می‌توانند فروش دارایی‌ها را برای این مقادیر زیاد سود و زیان تحقق‌نیافته‌ی ناشی از نگهداری در سود گزارش شده، زمان‌بندی کنند. اگر شرکت‌ها چنین رویه‌ای را در پیش گیرند، مباحث مدیریت سود در پشتیبانی از حسابداری بهای تاریخی، کم‌تر متقاعدکننده خواهد بود.

۳-۳- قابلیت مقایسه^{۲۸}

قابلیت مقایسه به این صورت تعریف می‌شود: ویژگی اطلاعاتی که استفاده‌کنندگان را قادر به شناسایی تشابهات و اختلافات بین دو مجموعه از رویدادهای اقتصادی می‌سازد (SFAC شماره ۲).

وقتی که ارزش‌های منصفانه به طور قابل اعتمادی اندازه‌گیری گردد، قابلیت مقایسه‌ی اطلاعات، افزایش می‌یابد. معیارهای بهای تاریخی هم از طریق عدم‌موفقیت در شناسایی شباهت‌ها بین اقلام مشابه و هم از طریق عدم‌موفقیت در شناسایی اختلاف‌ها بین اقلام مختلف، مانعی برای ویژگی قابلیت مقایسه محسوب می‌گردد. به عنوان مثال، فرض کنید یک شرکت یک قطعه زمین به قیمت ۵ میلیون دلار در سال ۱۹۸۰ می‌خرد. شرکت دیگری یک قطعه زمین که شرایطی مشابه از هر حیث با زمین اول دارد به قیمت ۱۵ میلیون دلار، خریداری می‌کند. قیمت بالاتر به افزایش ارزش مستغلات در ناحیه‌ی مورد نظر نسبت داده می‌شود. این بیانگر مثال کلاسیکی است که در اقتصاد خرد آمده است که به موجب آن، بهای تاریخی، قابلیت

تحصیل می‌گردد، اهمیت دارد. این نتایج احتمالاً توسط هیأت اصول حسابداری، بیش‌تر مطرح می‌شود زیرا اعضای هیأت‌های اصول حسابداری مربوط بر این باورند که ارزش منصفانه معامله را به صورتی منصفانه‌تر نشان می‌دهد.»

ارائه‌ی منصفانه فقط به زمانی که معامله رخ می‌دهد مربوط نمی‌شود بلکه به تغییرات در اطلاعات مالی بین معاملات نیز مربوط می‌شود. این هدف اولیه از اصلاح اطلاعات ثبت شده در پایان هر دوره‌ی حسابداری است. ثبت‌های اصلاحی با انجام یک معامله الزامی نمی‌شود بلکه با گذشت زمان ضروری می‌گردد. عدم ثبت اطلاعات اصلاح شده براساس یک مبنای زمانی به‌ناچار منجر به ارائه‌ی نادرست دارایی‌ها، بدهی‌ها و سود در صورت‌های مالی می‌گردد. عدم اصلاح ارزش منصفانه‌ی اولیه‌ی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات (همان بهای تاریخی) بابت تغییرات در ارزش منصفانه منجر به اطلاعاتی می‌گردد که منصفانه بیانگر ارزش منصفانه‌ی واقعی نیستند.

اگر هدف حسابداری ثبت صحیح رویدادهایی باشد که در گذشته اتفاق افتاده است، مسلماً حسابداری بهای تمام‌شده‌ی تاریخی از نظر ارائه، منصفانه خواهد بود. چمبرز^{۲۷} در سال ۱۹۹۸ ارائه‌ی منصفانه صورت‌های مالی مبتنی بر بهای تاریخی را در این نقل قول مورد تردید قرار می‌دهد: ترازنامه که صورت وضعیت مالی در تاریخی معین است معمولاً شامل دارایی‌هایی می‌گردد که بر مبنای قیمت‌های تاریخ‌های دیگر (غالباً تاریخ‌های بسیار گذشته) ارائه شده‌اند. این امر دلالت بر آن دارد که کلیه‌ی واحدهای پولی چه در زمان گذشته صرف شده باشند و چه در زمان حال در تاریخ ترازنامه با یکدیگر یکسان هستند. این کاملاً نادرست است. اگر تاریخ‌های خریدها برای بهای تمام‌شده‌ی هر دارایی نشان داده می‌شود، می‌توانست گفته شود که ارائه‌ی هر جزء به صورت تاریخی صحیح است. اما هنگامی که تنها تاریخ معین، تاریخ ترازنامه است بهای تمام‌شده نیز بر همان تاریخ، دلالت می‌کند و از نظر تاریخی، نادرست است. هزینه‌ی استهلاک و تجدیدنظرهای بااهمیت در ارزش اسقاط، نتیجه‌ی ترکیبی استفاده از قیمت‌های گذشته (بهای تاریخی دارایی)، قیمت فروش آتی مورد انتظار ماشین‌آلات قراضه‌ی یا بهای فروش مجدد دارایی و شیوه‌های مفروض از کاهش ارزش به دلیل رخداد وقفه‌ای فرضی می‌باشد.

از دیدگاه سود و زیانی، حسابداری بهای تاریخی غالباً اموال ماشین‌آلات و تجهیزات را نسبت به تجدید ارزیابی دارایی‌ها منصفانه‌تر ارائه می‌دهد زیرا سود ناشی از رویه‌ی بهای تاریخی، کم‌تر دستکاری می‌گردد. سود و زیان تجدید ارزیابی دارایی‌ها بر مبنای ارزیابی‌ها یا دیگر تکنیک‌های ارزیابی است. این تکنیک‌ها با برآورد و سپس با تجهیز مدیران به ابزاری برای مدیریت سود در ارتباط است. در نتیجه، برخی بر این باورند که حسابداری بهای تاریخی مبالغ منصفانه‌تری را برای سود ایجاد می‌کند. البته شواهدی نیز وجود دارد که سود و زیان طبق حسابداری بهای تاریخی نیز از طریق زمان‌بندی فروش دارایی‌ها مدیریت

۳-۴- ثبات رویه^{۲۹}

ثبات رویه این چنین تعریف می‌شود: انطباق دوره به دوره به سیاست‌ها و رویه‌های بدون تغییر (SFAC شماره ۲). این ویژگی کیفی نیز از معیارهای ارزش منصفانه برای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات پشتیبانی می‌کند. استفاده از ارزش منصفانه به طور مستمر، دلالت بر به‌کارگیری تنها یک رویکرد ارزیابی در طول زمان می‌کند. در حالی که کاستی‌های منجر به چندین روش ارزیابی مختلف می‌گردد. اگر جریان‌های نقدی آتی مورد انتظار از ارزش دفتری یک دارایی بیشتر باشد، دارایی به بهای تاریخی گزارش می‌گردد. اگر ارزش دفتری یک دارایی بیش از جریان‌های نقدی آتی مورد انتظار آن باشد، دارایی کاهش ارزش یافته به ارزش منصفانه‌ی پایین‌تر گزارش می‌گردد. حسابداری ارزش منصفانه، تمامی معاملات شامل گذشته و حال را به ارزش‌های منصفانه گزارش می‌کند. حسابداری بهای تاریخی، معاملات گذشته را به مبالغ تاریخی گزارش می‌کند در حالی که معاملات جاری را به ارزش منصفانه گزارش می‌کند. بنابراین مبالغ گزارش شده طبق بهای تاریخی بیانگر ترکیبی از ارزیابی‌هاست که از قیمت‌های معاملات جدید به قدیم تنظیم شده‌اند، در حالی که طبق حسابداری ارزش منصفانه، تمامی اموال ماشین‌آلات و تجهیزات به ارزش‌های منصفانه جاری گزارش می‌گردند. بسیاری از انحرافات ناشی از به‌کارگیری بهای تاریخی برای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات که قبلاً مورد بحث قرار گرفت، فقدان ثبات رویه طبق بهای تاریخی را بیش‌تر تقویت می‌کند.

۴- مفاهیم ارزیابی برای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات

اگرچه تأکید اولیه‌ی این مقاله بر ارزیابی معیارهای بهای تاریخی و ارزش منصفانه بر مبنای ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری است، این مبحث بدون ارائه‌ی مفاهیم ارزیابی گسترده‌تر به‌ویژه چنانچه این مفاهیم در ارتباط با اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات باشند تکمیل نخواهد شد. بیانیه‌های مفاهیم حسابداری مربوط به اهداف (SFAC شماره‌های ۱ و ۴)، ویژگی‌های کیفی (SFAC شماره‌ی ۲) و اجزای صورت‌های مالی (SFAC شماره‌های ۳ و ۶) در طول زمان کمک مؤثری به حسابداری کرده است در حالی که بیانیه‌ی مفاهیم تشخیص و ارزیابی (SFAC شماره‌ی ۵) به‌ویژه در حیطه‌ی ارزیابی حسابداری ناموفق بوده است. هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و هیأت استانداردهای حسابداری مالی مبنای ارزیابی را توصیف می‌کنند. اما درباره‌ی موارد با اهمیت به‌نگام به‌کارگیری یک مبنای ارزیابی خاص سکوت می‌کنند. نیاز به رهنمودهای اضافی در مورد ارزیابی حسابداری توسط IASB و همچنین استانداردهاگذاران ملی تصدیق شده است. IASB با کمک هیأت استانداردهای حسابداری کانادا (ACSB) انتشار مقاله‌ای بحث برانگیز تحت عنوان «مبنای ارزیابی برای گزارشگری مالی: ارزیابی شناسایی اولیه» را تصویب کرد. این مقاله در فصل سوم سال ۲۰۰۵ برای دوره‌ی ۹ ماهه منتشر شد. FASB نیز طرحی آشکار را در مورد ارزیابی (اندازه‌گیری) ارزش به قصد افزایش ثبات رویه و قابلیت مقایسه‌ی معیارهای ارزش منصفانه

مقایسه‌ی دو دارایی کاملاً مشابه را دچار تحریف می‌کند. هر دو شرکت یک قطعه زمین با ارزش برابر دارند، اما دارایی‌ها به مقادیر کاملاً متفاوتی گزارش می‌گردند. این امر قابلیت مقایسه‌ی صورت‌های مالی را کاهش می‌دهد، چرا که بهای تاریخی در شناسایی تشابهات بین اقلام مشابه ناموفق است. با بسط این مثال، فرض کنید شرکت دوم علاوه بر خرید یک قطعه زمین مشابه با زمین شرکت اول به قیمت ۱۵ میلیون دلار، یک قطعه زمین بسیار کوچک‌تر و کاملاً نامرغوب‌تر نسبت به قطعه زمین اولی به قیمت ۵ میلیون دلار در سال ۲۰۰۰ خریداری می‌کند. این امر نیز قابلیت مقایسه طبق بهای تاریخی را دچار تحریف می‌کند چرا که هر دو شرکت مبالغ دلاری مشابهی را برای زمین، گزارش می‌کنند. در حالی که شرکت اول، زمینی با سه برابر ارزش زمین شرکت دوم دارد.

این مثال مبسوط، عدم توانایی بهای تاریخی را در شناسایی اختلافات بین اقلام متفاوت نشان می‌دهد. توجه داشته باشید که استفاده از بهای تاریخی برای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات بر قابلیت مقایسه‌ی سود نیز تأثیر می‌گذارد. چرا که قیمت‌های تاریخی، اختلاف‌ها در استهلاك دارایی‌های تحصیل شده توسط دو شرکت را متمایز نمی‌سازد.

ارز خارجی قابلیت مقایسه طبق بهای تاریخی را ضعیف‌تر می‌سازد. روش نرخ جاری طبق اصول پذیرفته‌شده‌ی حسابداری آمریکا با بهای تاریخی ناسازگار است. با فرض یک ارز اصلی خارجی، بهای تمام‌شده‌ی دارایی‌ها با استفاده از نرخ تسعیر جاری به دلار آمریکا تسعیر می‌گردند. این امر مبالغ بهای تمام‌شده‌ی تاریخی متفاوتی را به دلیل تغییر در نرخ‌های تسعیر بین تاریخ ترازنامه به هنگام تحصیل اولیه‌ی دارایی و تاریخ ترازنامه‌ی فعلی برای دارایی‌های مشابه ایجاد می‌کند. شوئیتز در سال ۲۰۰۱ مثالی ارائه می‌دهد که به موجب آن سه دارایی مشابه در یک تاریخ و به یک قیمت، خریداری و در سه کشور مختلف واقع می‌شوند. این امر باعث خواهد شد که مبالغ بهای تمام‌شده‌ی تاریخی در تاریخ ترازنامه‌ی فعلی برای سه دارایی متفاوت باشد. موضوع پذیرش یا الزام تجدید ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات نیز تأثیر بالاهمیتی بر ویژگی قابلیت مقایسه دارد. می‌توان باور کرد که پذیرش تجدید ارزیابی‌ها طبق مدل همگرایی IASB برای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات، به دلیل استفاده‌ی گسترده‌ی بین‌المللی آن ادامه خواهد یافت.

با پذیرش یا مجاز دانستن انجام تجدید ارزیابی به جای الزامی کردن آن، ممکن است قابلیت مقایسه، کاهش یابد. بسیاری از شرکت‌ها به گزارشگری طبق بهای تمام‌شده‌ی تاریخی ادامه خواهند داد در حالی که برخی از شرکت‌ها به تجدید ارزیابی دارایی‌ها به ارزش منصفانه به صورت دوره‌ای خواهند پرداخت. بنابراین از آن‌جا که دارایی‌ها با استفاده از روش‌های ارزیابی متفاوتی گزارش می‌گردند، شناسایی تشابهات و اختلافات بین اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات شرکت‌ها مشکل‌تر خواهد شد.

در ژوئن سال ۲۰۰۴ منتشر کرد. SFAC شماره ۵ مبانی مختلف ارزیابی قابل اجرا برای ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات شامل موارد زیر را معین می‌کند: بهای تاریخی، بهای جاری، ارزش جاری بازار، ارزش خالص بازیافتنی و ارزش فعلی جریان های نقدی آتی. بهای تاریخی به عنوان مبلغ وجه نقد یا معادل آن است که برای تحصیل یک دارایی پرداخت می‌گردد که معمولاً بعد از تحصیل بابت استهلاک یا دیگر تخصیص‌ها اصلاح می‌گردد (SFAC شماره ۵، پاراگراف ۶۷ الف). چهار مبنای ارزیابی دیگر بیانگر معیارهای مختلف ارزش منصفانه است. بهای جاری (جایگزینی) (مبالغی از وجه نقد یا معادل آن است که اگر یک دارایی یا مشابه آن در حال حاضر تحصیل شود، پرداخت خواهد گردید. ارزش جاری بازار مبلغی است که می‌تواند از طریق فروش یک دارایی در انحلال سازمان‌دهی شده، به دست آید. ارزش خالص بازیافتنی مبلغ وجه نقد تنزیل نشده یا معادل آن است که انتظار می‌رود یک دارایی به آن تبدیل شود منهای هرگونه هزینه مستقیم لازم برای انجام این تبدیل. ارزش فعلی جریان‌های نقدی آتی به این صورت تعریف می‌گردد: ارزش جریان‌های نقدی آتی تنزیل شده که انتظار می‌رود یک دارایی به آن تبدیل شود منهای ارزش فعلی جریان‌های خروجی وجه نقد لازم برای تحصیل جریان‌های ورودی بهای جایگزینی جاری بیانگر یک معیار ورودی از ارزش منصفانه است. ارزش جاری بازار و ارزش خالص بازیافتنی بیانگر معیارهای خروجی ارزش منصفانه هستند، در حالی که ارزش فعلی جریان‌های نقدی آتی معیاری ورودی - خروجی است اما بیشتر یک معیار ارزش مورد استفاده محسوب می‌گردد.

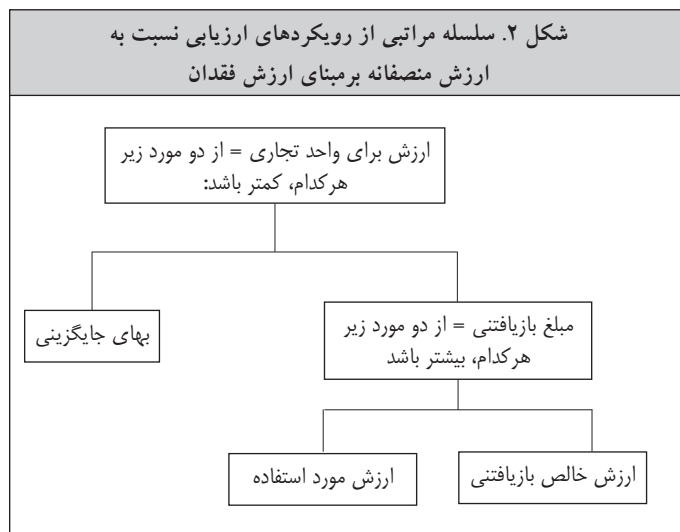
متاسفانه SFAC شماره ۵ اقدامی فراتر از تعاریف نمی‌کند و به توصیف این نمی‌پردازد که چه رویکرد ارزیابی باید در وضعیت‌های خاص مورد استفاده قرار گیرد و چه نوع اصولی مبنای استانداردهایی هستند که ممکن است از این مفاهیم تجدید نظر شده ناشی شوند. بیانیه‌ی اصول انگلستان در سال ۱۹۹۹ در مقایسه با چارچوب‌های IASB / FASB که ماهیت توصیفی صرف دارند، رهنمودهایی در این زمینه ارائه می‌دهد به گونه‌ای که رویکرد تجویزانه‌تری نسبت به ارزیابی دارد. چارچوب انگلستان در مواردی که معیارهای ارزش منصفانه، اساساً متفاوت است، انتخاب معیار ارزش منصفانه‌ای را توصیه می‌کند که به واسطه‌ی آن مربوط بودن حداکثر می‌گردد. طبق دیدگاه تجاری، هنگامی که واحد اقتصادی به دلیل از دست دادن دارایی‌های به حساب گرفته شده متحمل زیان می‌گردد، مربوط‌ترین معیار، معیار ارزش منصفانه است.

فرایند توضیح داده شده در شکل شماره ۲ چنین فرض می‌کند که اگر دارایی در وضعیت استفاده‌ی سودمند (مفید) خود باشد، یعنی مبالغ بازیافتنی،

بیشتر از بهای جایگزینی باشد، ارزش منصفانه به پایین‌ترین بهای جایگزینی، ارزیابی می‌گردد. در نتیجه این رویه زیانی را که شرکت در صورت فقدان دارایی متحمل می‌گردد بهتر بیان می‌کند. اما اگر بهای جایگزینی بیش‌تر از مبالغ بازیافتنی باشد، دارایی جایگزین نخواهد شد و ارزش منصفانه باید بیانگر پایین‌ترین

مبلغ بازیافتنی باشد. مبلغ بازیافتنی می‌تواند به عنوان ارزش مورد استفاده یا ارزش خالص بازیافتنی، هرکدام که بیش‌تر باشد ارزیابی گردد. هنگامی که بهترین استفاده سودمند از دارایی آن باشد که آن را بفروشیم، ارزش خالص بازیافتنی، بهتر بیانگر ارزش منصفانه خواهد بود. اگر تداوم استفاده از دارایی، سودمندتر باشد، ارزش منصفانه به صورت ارزش فعلی جریان‌های وجه نقد آتی برآورد می‌گردد (همان ارزش مورد استفاده) فایده‌ی بیش‌تر این چارچوب در تعیین ارزش منصفانه، سازگاری آن با استانداردهای ارائه شده در IAS شماره ۳۶ است. مباحث بالا صرفاً بر مبنای مربوط بودن معیارهای ارزش منصفانه است. قابلیت اعتماد معیارهای ارزش منصفانه نیز باید مورد بحث قرار گیرد. در بسیاری از موارد برآوردهای قابل اعتماد از ارزش منصفانه‌ی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات می‌تواند از بازارهای فعال دارایی‌های مستعمل به دست آید. نبود بازار فعال برای یک دارایی لزوماً مانع از برآوردهای قابل اعتماد برای ارزش منصفانه نمی‌گردد. استفاده از برآوردهای ارزش منصفانه در گزارش‌های مالی در حال افزایش است در حالی که قیمت‌های عینی وجود ندارد. مثال‌هایی برای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات، شامل تحصیل دارایی‌ها در یک ترکیب از نوع خرید و آسیب‌دیدگی (کاهش ارزش دائمی) دارایی‌ها می‌گردد. حداقل، برخی انواع محدودیت‌های مربوط به قابلیت اعتماد الزاماً برای اطمینان از این‌که برآورد ارزش منصفانه با قابلیت اعتماد کافی صورت گرفته است، باید به کار گرفته شود. قابلیت اعتماد معیارهای ارزش منصفانه‌ی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات بسیار متفاوت است. ارزش منصفانه برخی از مقوله‌های دارایی‌ها،

شکل ۲. سلسله مراتبی از رویکردهای ارزیابی نسبت به ارزش منصفانه بر مبنای ارزش فقدان



قابلیت اعتماد زیادی دارد در حالی که ارزش منصفانه‌ی دیگر دارایی‌ها احتمالاً بسیار غیرعینی است. در این مورد، می‌توان از یک فرایند شبیه فرایندی که برای سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار انجام شد و منجر به انتشار SFAS شماره ۱۱۵ شد تبعیت کرد.

مسئله ارزش منصفانه‌ی سرمایه‌گذاری در اموال، اطلاعات مربوطی را برای استفاده‌کنندگان در ارزیابی شرکت‌هایی که دارایی‌هایی شامل دارایی‌های واقعی با اهمیت دارند، فراهم می‌آورد. ارزش منصفانه اغلب سرمایه‌گذاری‌ها در اموال نیز به طور منطقی قابل اعتماد است. ارزش منصفانه‌ی سرمایه‌گذاری در اموال در صنعت وام رهنی که از طریق ارزیابی‌های مستقل، تعیین می‌گردد، قابلیت اعتماد زیادی دارد. دیگر دارایی‌های مشهود که به موجب آن‌ها، ارزش‌های منصفانه می‌تواند به طور مستقل، به بهای منطقی تأیید گردد شامل تجهیزات حمل و نقل، لوله‌کشی، ساخت ادارات، ذخایر معدنی و جنگل‌ها است.

سرمایه‌گذاری‌هایی که به موجب آن ارزش منصفانه، قابلیت اعتماد بالایی دارد شامل سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار قابل فروش می‌گردد. سرمایه‌گذاری‌هایی که به موجب آن‌ها ارزش منصفانه، بیش‌تر غیر عینی است شامل سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار قابل نگهداری می‌شود که به بهای تاریخی ارزیابی می‌گردد. به همین ترتیب، اگر ارزش اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات، اطلاعات مربوطی را به طور واضح برای استفاده‌کنندگان فراهم کند و ارزش منصفانه‌ی آن‌ها به طور منطقی قابل اعتماد باشد، چرا گزارش این اطلاعات در بازارهای مالی تشویق نگردد. به عنوان مثال، در این مورد، سرمایه‌گذاری در اموال به ذهن می‌رسد.

خلاصه و نتیجه‌گیری

ثبت اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات به ارزش منصفانه نظر جدیدی نیست. IAS شماره ۱۶ متضمن اختیار تجدید ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات به ارزش منصفانه است. بسیاری از کشورها از جمله استرالیا، انگلستان و زلاند نو، گزارش اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات به ارزش منصفانه را مجاز می‌دانند. ارزیابی افزایشی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در آمریکا نیز تا قبل از سال ۱۹۴۰ رویه‌ی مورد قبول بوده است. این ادعا وجود دارد که تبعیت شدید از بهای تاریخی مبانی مفهومی مستحکمی ندارد.

ارزش‌های منصفانه‌ی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات برای تصمیم‌گیرندگان، مربوط‌تر است. تحقیقات دانشگاهی نشان می‌دهد که تجدید ارزیابی افزایشی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات با قیمت‌های سهام رابطه دارد و در پیش‌بینی سودهای آتی، موثر است. ارزش‌های منصفانه، اطلاعات مربوطی برای محدودیت‌های توزیع سود فراهم می‌آورند علاوه بر این، به منظور بهبود ارزش پیش‌بینی‌کنندگی، ارزش‌های منصفانه، ارزش بازخورد بیش‌تر و اطلاعات مالی به‌موقع‌تر نسبت به بهای تاریخی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات فراهم می‌کنند. قابلیت اعتماد شامل قابلیت تأیید، بی‌طرفی و ارائه‌ی منصفانه می‌شود. قابلیت تأیید بهای تاریخی را مطلوب می‌داند اگر چه در مواردی همچون ساخت دارایی‌ها، برتری بهای تمام‌شده‌ی تاریخی نسبت به ارزش منصفانه همواره واضح نیست. بی‌طرفی و ارائه‌ی منصفانه از معیارهای ارزش منصفانه نسبت به بهای تاریخی برای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات پشتیبانی می‌کند. معیارهای بهای تاریخی برای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات، بی‌طرفی را مختل می‌کند چرا که یک گرایش محافظه‌کارانه‌ی مستقل را معرفی می‌کند. وقتی نرخ بازار استهلاک در طول زمان با نرخ دفتری استهلاک اختلاف اساسی پیدا کند، بهای تاریخی معیارهایی از ارزش دارایی‌ها که منصفانه ارائه شده باشد فراهم نمی‌کند. تحقیقات دانشگاهی راجع به سود گزارش شده نشان داده‌اند که سود وزیان فروش دارایی‌هایی که به بهای تاریخی گزارش شده‌اند می‌تواند برای مدیریت سود، مورد استفاده قرار گیرد. بنابراین مباحث قبلی در مورد قابلیت اعتماد بیش‌تر دارایی‌ها و سود، طبق روش بهای تاریخی می‌تواند به چالش کشیده شود.

ارزش‌های منصفانه از دیدگاه قابلیت مقایسه و ثبات رویه نیز از بهای تاریخی بهتر هستند. حسابداری ارزش منصفانه باعث می‌شود که اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات گزارش شده در دوره‌های مختلف با استفاده از مبانی قابل مقایسه‌ای ارزیابی شوند. بهای تاریخی قابلیت مقایسه اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات را به واسطه‌ی عدم موفقیت در شناسایی تشابهات بین اقلام مشابه و عدم موفقیت در شناسایی اختلافات بین اقلام متمایز، تضعیف می‌کند.

حسابداری بهای تاریخی قیمت‌های خرید (یا مانده‌های مستهلک نشده‌ی آن‌ها) دوره‌های زمانی مختلف با قدرت خرید متفاوت را با هم جمع می‌کند. بهای تاریخی، بدون ارائه‌ی تاریخ‌های خرید، سودمند نیست زیرا این امکان را فراهم نمی‌کند که استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، معادل پولی یا ارزش جاری اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات گزارش شده در ترازنامه را تعیین کنند. همان‌طور که محققان مختلف اشاره می‌کنند: «وقتی که دارایی به بهای تاریخی، بدون تاریخ خرید ارائه گردد، بهای تمام‌شده، قابل تفسیر نیست». مطلوبیت صورت‌های مالی در نهایت به قابلیت فراهم آوردن اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیرندگان برمی‌گردد. به همین دلیل استفاده از معیارهای ارزش منصفانه برای گزارشگری اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات، امری ناگزیر است.

-
- | | |
|---|-----------------------------------|
| ۱- Herrmann, D; Saudagaran, S and Wayne B. Thomas | |
| ۲- Working Group | ۱۶- Feedback value |
| ۳- discussion | ۱۷- Timeliness |
| ۴- Commentperiod | ۱۸- Reliability |
| ۵- Upward | ۱۹- Verifiability |
| ۶- Ashbaugh and Olsson | ۲۰- Neutrality |
| ۷- Value in use | ۲۱- Dietrich, Harris & Muller |
| ۸- Montgomery | ۲۲- Representational faithfulness |
| ۹- Walter Schuetze | ۲۳- phenomenon |
| ۱۰- property, plant, and equipment | ۲۴- Willaim paton |
| ۱۱- Action Alert | ۲۵- understanding the issues |
| ۱۲- Relevance | ۲۶- Foster & Upton |
| ۱۳- Predictive value | ۲۷- chambers |
| ۱۴- incorporation law | ۲۸- Comparability |
| ۱۵- Business Corporation Act | ۲۹- Consistency |

منابع

-
- آقایی، محمد علی، تئوری حسابداری، مبانی ارزش گذاری داراییها، انتشارات زعیم، تهران، ۱۳۸۰.
 - بیگ پور، محمد علی. حسابداری مالیاتی، انتشارات دانشکده امور اقتصادی، تهران، ۱۳۸۳.
 - جعفری، محمدرضا، ۱۳۷۲. همگونی بین المللی گزارشهای مالی، فصلنامه بررسیهای حسابداری، زمستان ۱۳۷۲ و بهار ۱۳۷۳، صص ۹۴-۸۳.
 - سازمان حسابداری. کمیته فنی. اصول و ضوابط حسابداری و حسابداری. استانداردهای حسابداری، نشریه شماره ۱۶۰، سازمان حسابداری، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابداری، تهران، ۱۳۸۰.
 - Financial Accounting Standards Board (FASB) (1980). Qualitative characteristics of accounting information. Statement of Financial Accounting Concepts No. 2. Norwalk, Conn.: FASB.
 - Financial Accounting Standards Board (FASB) (1984). Recognition and measurement in financial statements of business enterprises. Statement of Financial Accounting Concepts No. 5. Norwalk, Conn.: FASB.
 - Financial Accounting Standards Board (FASB) (2001). Statement of Financial Accounting Standards No. 144: Accounting for the impairment or disposal of long-lived assets. Norwalk, Conn.: FASB.
 - Herrmann, D; Saudagaran, S and Wayne B. Thomas, 2006. The quality of fair value measures for property, plant, and equipment, Accounting Forum, 43-59
 - International Accounting Standards Committee (IASC) (2003). International Accounting Standard No. 16. Property, plant, and equipment. IASC.
 - International Accounting Standards Committee (IASC) (1998). International Accounting Standard No. 36. Impairment of assets. IASC.
 - Sacho, ZY. 2006. Europe's transition to IFRS. Accountancy SA, November 2006. Online available at www.saica.sa.za [accessed 22 /062007/]