



مروری بر ادبیات تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت

دکتر محمد مرفوع

دکترای حسابداری و عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی

محمد مهدی مومن‌زاده ©

کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی

محمد هادی مومن‌زاده

کارشناس حسابداری

(تاریخ دریافت: ۵ خرداد ۱۳۹۷؛ تاریخ پذیرش: ۲۵ مهر ۱۳۹۷)
در روش تجدید ارزیابی پس از شناخت دارایی ثابت، چنانچه ارزش منصفانه به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد، باید آن را به مبلغ تجدید ارزیابی یعنی ارزش منصفانه در تاریخ تجدید ارزیابی پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته بعد از تجدید ارزیابی، ارائه کرد.
در مقاله حاضر پس از نگاهی به پیشینه تجدید ارزیابی دارایی‌ها، رویه حسابداری و نحوه عمل در زمینه تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت در استانداردهای بین‌المللی حسابداری، استانداردهای حسابداری ایران و اصول پذیرفته شده حسابداری برخی از کشورها، به صورت تطبیقی بررسی می‌شود. در پایان نیز به مقررات تجدید ارزیابی دارایی‌ها در ایران و ابعاد حسابداری افزایش سرمایه از محل مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها پرداخته می‌شود. بررسی اصول پذیرفته شده حسابداری در کشورهای مختلف نشان می‌دهد در برخی از کشورها مدل بهای تمام شده به عنوان رویه حسابداری مورد استفاده قرار می‌گیرد و تجدید ارزیابی دارایی‌ها مجاز نمی‌باشد. در ایران، طی سال‌های گذشته با تصویب برخی قوانین، مازاد تجدید ارزیابی از معافیت مالیاتی برخوردار شده و در نتیجه شرکت‌ها نسبت به انجام این رویه تمایل بیشتری پیدا کرده‌اند.

واژه‌های کلیدی: تجدید ارزیابی، دارایی ثابت، مازاد تجدید ارزیابی، ارزش منصفانه.

مقدمه

اطلاعات حسابداری مکانیزمی را فراهم می‌آورد که به واسطه آن اطلاعات درون سازمانی به سرمایه‌گذاران و بازارهای سرمایه انتقال می‌یابد. با انتقال اطلاعات به بازارهای سرمایه، شناخت از کیفیت پروژه‌های شرکت افزایش یافته و در نتیجه هزینه سرمایه مطالبه شده با کیفیت پروژه تناسب خواهد داشت. [۸]

تصمیم‌گیری صحیح نیازمند اطلاعاتی است که بیانگر واقعیت و منطبق بر وضع موجود باشند. کاهش قدرت خرید پول کشورها در طول زمان و تغییرات عمده در قیمت‌های نسبی کالا و خدمات، موجب می‌شود که اطلاعات مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی دارایی‌های ثابت گزارش شده در صورت‌های مالی، از ارزش‌های جاری به عنوان بیان‌کننده واقعیت‌های اقتصادی، به شدت فاصله بگیرند. برای حل این مسئله، انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری در بسیاری از کشورها مثل آمریکا، کانادا و انگلستان، راهکارهایی را برای بهبود گزارش‌های مالی ارائه کرده‌اند. [۶] در ایران نیز واحد تجاری می‌تواند "تجدید ارزیابی" را به عنوان رویه حسابداری خود انتخاب کند. در روش تجدید ارزیابی پس از شناخت دارایی ثابت، چنانچه ارزش منصفانه به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد، باید آن را به مبلغ تجدید ارزیابی یعنی ارزش منصفانه در تاریخ تجدید ارزیابی پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته بعد از تجدید ارزیابی، ارائه کرد.

به لحاظ نظری، تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت تا حدودی در قلمرو نظریه حفظ سرمایه مادی قرار می‌گیرد. بر اساس این نظریه سود عبارت است از افزایش در سرمایه مادی در یک دوره از زمان. سرمایه در صورتی حفظ می‌گردد که ظرفیت بالقوه تولید کالا یا خدمات یک واحد تجاری، در طول یک دوره از زمان ثابت باقی بماند. از نظر حسابداری حفظ سرمایه مادی به معنی توانایی واحد تجاری در جایگزین کردن دارایی‌های اولیه خود با دارایی‌هایی از همان نوع یا همان کیفیت در انتهای دوره است. اگر چه حفظ سرمایه مادی به معنی جایگزین کردن عملی دارایی‌ها محسوب نمی‌گردد، اما ارزش‌های جاری اقلام، در کل می‌تواند به عنوان جایگزینی مناسب برای سنجش توان تولید به کار رود. به این ترتیب با تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت در واقع بخشی از نظریه عنوان شده در اندازه‌گیری سود و ارزیابی صحیح‌تر کارایی مؤسسات تحقق یافته است. [۴]

در ایران به دلیل عدم معافیت مالیاتی ملازدا ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌ها، استفاده از روش تجدید ارزیابی به عنوان رویه حسابداری چندان مورد استقبال واحدهای تجاری قرار نگرفته است. اما در چند سال اخیر، با تصویب بندهای مربوط در قانون بودجه کل کشور و یا تصویب قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی در تأمین نیازهای کشور و تقویت آن‌ها در امر صادرات، افزایش سرمایه بنگاه‌های اقتصادی، ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های آن‌ها از شمول مالیات معاف اعلام شده است. به عبارتی در صورتی که واحد تجاری از محل ملازدا تجدید ارزیابی اقدام به افزایش سرمایه نماید، می‌تواند از معافیت مالیاتی استفاده کند. این امکان سبب شده بنگاه‌های اقتصادی و شرکت‌های ثبت شده و مشمول ثبت نزد سازمان بورس و اوراق بهادار به سبب بهره‌مندی از معافیت مالیاتی یادشده به تجدید ارزیابی دارایی‌های خود و افزایش سرمایه از این محل اقدام نمایند. پس از این مقررات مقطعی، تجدید ارزیابی دارایی‌ها در

سال ۱۳۹۴ در قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مورد توجه قرار گرفت. مطابق این قانون و آئین‌نامه اجرایی آن افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های اشخاص حقوقی با رعایت استانداردهای حسابداری، مشمول پرداخت مالیات بر درآمد نمی‌باشد. برخی از بندهای آئین‌نامه فوق‌الذکر و بستر ایجاد شده برای برخورداری شرکت‌های مشمول ماده ۱۴۱ لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت از معافیت مالیاتی افزایش سرمایه از محل مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها و خروج از شمولیت ماده یاد شده بر اساس قانون بودجه سال ۱۳۹۷ در ادامه توضیح داده شده است.

با توجه به مباحث پیش گفته بحث تجدید ارزیابی دارایی‌ها، شرایط، ابعاد و ویژگی‌های آن یکی از مباحث مطرح در مجامع علمی و حرفه‌ای کشور است. از این رو در مقاله حاضر پس از نگاهی به پیشینه تجدید ارزیابی دارایی‌ها، رویه حسابداری و نحوه عمل در زمینه تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت در استانداردهای بین‌المللی حسابداری، استانداردهای حسابداری ایران و اصول پذیرفته شده حسابداری برخی از کشورها، به صورت تطبیقی بررسی می‌شود. در پایان نیز به مقررات تجدید ارزیابی دارایی‌ها در ایران و ابعاد حسابداری افزایش سرمایه از محل مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها پرداخته می‌شود.

نگاهی به پیشینه تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت

دارایی‌های ثابت معمولاً از اقلام با اهمیت دارایی‌های شرکت هستند که بر اساس بهای تمام شده تاریخی در حساب‌ها انعکاس می‌یابند که در اثر گذشت زمان و اثرات ناشی از تورم و کاهش قدرت و ارزش پول رایج، دیگر پاسخگوی نیاز استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در جهت تصمیم‌گیری آنان نیستند. [۷] تجدید ارزیابی، جایگزینی ارزش منصفانه دارایی‌های ثابت در تاریخ‌های تجدید ارزیابی به جای ارزش تاریخی آن‌ها در صورت‌های مالی است. [۳] در آغاز سده بیست و یکم، پیدایش حسابداری ارزش منصفانه بیشتر به عنوان یک نوآوری محسوب می‌شد. ولی ارزش منصفانه نوآوری جدیدی به شمار نمی‌رود و در طول تاریخ حسابداری شاهد قانونی بودن استفاده از اشکال ارزش منصفانه دارایی‌ها بوده‌ایم. با این حال، همیشه بهای تاریخی جایگزین این ارزش‌ها شده و یا به صورت رویه‌های اندازه‌گیری ترکیبی به کار برده شده‌اند. پیش از تدوین استانداردهای حسابداری الزام‌آور، شرکت‌ها آزادی عمل چشمگیری در استفاده از خط‌مشی‌ها و رویه‌های حسابداری خود داشتند. در ابتدای سده بیستم استفاده از ارزش بازار به رویه‌ای متداول مبدل شد. در این دوره، ترازنامه‌ها بیشتر دربرگیرنده تجدید ارزیابی‌هایی بودند که با افزایش ارزش دارایی‌های بلندمدت همچون اموال، ماشین‌آلات، تجهیزات و دارایی‌های نامشهود همراه بودند. به علاوه، پیش از سال ۱۹۳۸، بانک‌ها و دیگر نهادهای مالی ملزم به گزارش وام‌ها و دارایی‌های مالی خود به ارزش‌های بازار بودند. در هنگام بحران اقتصادی ارزش‌های بازار این دارایی‌ها کاهش یافت و بانک‌ها مجبور به کاهش ارزش دارایی‌های خود، گزارش زیان و کاهش سرمایه‌هایشان شدند. لذا به منظور حفظ حداقل الزام قانونی نسبت کفایت سرمایه، بانک‌ها ملزم به کاهش وام‌هایشان شدند. این اقدام تأثیر منفی بر فعالیت‌های کسب و کار گذاشت و بحران مالی را تشدید کرد. سپس، بهای تمام‌شده تاریخی جایگزین روش ارزشیابی ارزش بازار شد. [۱۰]

در کشور آمریکا تا قبل از سال ۱۹۴۰ ارزیابی‌های افزایشی (تجدید ارزیابی همراه با افزایش ارزش دارایی‌ها) رویه پذیرفته شده حسابداری بود. ادبیات دانشگاهی حسابداری در آمریکا بعد از سال ۱۹۴۰ به پشتیبانی از ارزشیابی افزایشی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات و یا افشای مفصل ارزش‌های جاری بازار ادامه داد. [۲۸، ۱۷، ۲۳]

عدم به کارگیری معیارهای ارزش منصفانه اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در آمریکا را می‌توان به اولین سال‌های فعالیت SEC نسبت داد. SEC و دیگر مؤسسات مسئول استانداردگذاری در آمریکا (کمیته رویه‌های حسابداری) قواعد روشنی را در مورد ارزیابی افزایشی دارایی‌ها تعیین نکردند. کنارگذاری معیارهای ارزش منصفانه یا افشای مفصل اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در گزارشگری مالی، به طور فزاینده و با سخت‌گیری بیشتر و بدون طی کردن روند رسمی اداری (از طریق روش‌های غیر رسمی) توسط SEC تحمیل شد. [SEC۲۶] در بدو تأسیس، در واکنش به تجدید ارزیابی غیر مستند دارایی‌ها که توسط شرکت‌ها در دهه ۱۹۲۰ و قبل از تأسیس SEC انجام شده بود، شروع به تضعیف حسابداری ارزش منصفانه اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات نمود. [۲۸]

SEC که ارقام ارزش منصفانه را خیلی ضعیف و انعطاف‌پذیر می‌دانست برای اولین بار در سال‌های بین اواسط تا اواخر دهه ۱۹۳۰ شروع به تضعیف (و نه ممنوع کردن) ارزشیابی افزایشی برحسب ارزش منصفانه نمود. در حدود سال ۱۹۴۰، SEC به طور اساسی اختیار تجدید ارزیابی افزایشی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات را از طریق فهرست کردن الزامات اطلاعات صورت‌های مالی حذف نمود. در حدود سال ۱۹۵۰ این ممنوعیت به افشای ارزش‌های منصفانه مشروح در یادداشت‌های 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. [۱۹] این موضوع، سال‌ها بعد از بیانیه شماره ۶ هیأت اصول حسابداری بود که بیان می‌داشت ثبت‌های مربوط به دارایی‌های ثابت نباید بازتاب دهنده آن بخش از ارزش‌های جاری باشد که از بهای تمام شده تاریخی دارایی ثابت بیشتر است. [۶] از این‌رو استفاده از حسابداری ارزش منصفانه (تجدید ارزیابی) برای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات، در مواردی که تجدید ارزیابی با افزایش ارزش دارایی همراه بود، تخطی از اصول حسابداری پذیرفته همگانی به شمار می‌رفت، لیکن واحدهای اقتصادی از بیانیه استاندارد حسابداری مالی ۱۴۴ برای تجدید ارزیابی دارایی‌ها، در مواردی که تجدید ارزیابی با کاهش ارزش همراه بود، استفاده می‌کردند. بر اساس این بیانیه هر گاه جمع جریان‌های نقدی آتی تنزیل نشده دارایی کمتر از ارزش دفتری دارایی باشد، کاهش ارزش وجود دارد. در نتیجه ارزش دفتری دارایی به ارزش منصفانه کاهش می‌یابد و زیان در صورت سود و زیان شناسایی می‌شود. شناسایی کاهش ارزش دارایی‌ها یک استثناء در گزارشگری بهای تمام شده تاریخی محسوب می‌شد.

در نتیجه بحران پس‌انداز و وام دهه ۱۹۸۰ آمریکا، مفهوم ارزش منصفانه بار دیگر برتری یافت. بانک‌ها، که بسیاری از دارایی‌های مالی را به بهای تاریخی نگهداری می‌کردند، تحت فشارهای مالی قرار گرفتند. بسیاری از آن‌ها دریافتند که ارزش ترازنامه خود را می‌توانند از راه فروش این دارایی‌ها به ارزش بازاری

که بر ارزش دفتری (در مواردی که ارزش مبتنی بر بهای تاریخی یا بهای مستهلک شده است) فزونی دارد بهبود دهند. دارایی‌هایی که ارزش‌های بازار آن‌ها کمتر از ارزش‌های دفتری است حفظ خواهند شد، زیرا فروش این گروه از دارایی‌ها موجب کاهش سرمایه دفتری می‌شود. در این زمان این نگرانی ایجاد شد که در هر زمان دارایی‌ها به ارزش اقتصادیشان (ارزش بازار یا منصفانه) نگهداری نمی‌شوند گزارش‌های مالی می‌تواند از راه خرید و فروش گزینشی دارایی‌ها دستکاری شود. از آن زمان، هیأت استانداردهای حسابداری مالی پروژه‌های بلندمدتی را برای به کارگیری مفاهیم ارزش منصفانه در ارتباط با دارایی‌ها و بدهی‌ها آغاز کرد.

در ۱۹۹۴، هیأت استانداردهای حسابداری مالی بیانیه استاندارد حسابداری مالی ۱۱۵ را منتشر کرد که برای همه نهادهای مالی به کار برده می‌شود. این بیانیه دارایی‌های مالی را در سه طبقه قرار داد: اوراق بهادار نگهداری شده تا سررسید، اوراق بهادار آماده فروش، و اوراق بهادار قابل داد و ستد. بیانیه استاندارد حسابداری مالی ۱۱۵ به شرکت‌ها اجازه می‌دهد ارزش دارایی‌های نگهداری شده تا سررسید را بر مبنای جریان نقدی تنزیل شده اندازه‌گیری کنند، و شرکت‌ها را ملزم می‌کند دو طبقه دوم و سوم دارایی‌های مالی را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری کنند. این موضوع هنگام پذیرش بیانیه استاندارد حسابداری مالی ۱۳۳ در ۱۹۹۸ تقویت شد. بیانیه استاندارد حسابداری مالی ۱۳۳ بیان می‌کند که اوراق مشتقه باید به ارزش منصفانه در ترازنامه گزارش شوند و تغییرات در ارزش منصفانه آن‌ها، به استثنای فعالیت‌های مصون‌سازی، در زمان وقوع در صورت سود و زیان شناسایی شود. اگرچه اصول ارزش منصفانه دوباره برقرار شد، فرآیند به کارگیری ارزش منصفانه در عمل به موضوعی پیچیده و بحث برانگیز مبدل شده است. در راستای توجه به این موضوع، در سال ۲۰۰۶، هیأت استانداردهای حسابداری مالی بیانیه استاندارد حسابداری مالی ۱۵۷ با عنوان اندازه‌گیری‌های ارزش منصفانه را منتشر کرد که تعریف واحد و یکنواختی از ارزش منصفانه ارائه کرد. این بیانیه چارچوب متداولی را برای تدوین برآوردهای ارزش منصفانه ایجاد کرد و ارائه اطلاعات گسترده‌تر از این برآوردها را الزامی کرد. بیانیه استاندارد حسابداری مالی ۱۵۷ هیچ رفتار حسابداری خاص را توصیف نمی‌کند یا حسابداری ارزش منصفانه را الزامی نمی‌کند ولی چگونگی تعیین ارزش منصفانه در زمان الزام در استاندارد دیگر را مشخص می‌کند. بیانیه استاندارد حسابداری مالی ۱۵۷ یک مدل سلسله مراتبی را برای تعیین ارزش منصفانه ارائه می‌کند، در این مدل با حرکت به سوی پایین از اتکالپذیری ارزش منصفانه کاسته می‌شود.

همزمان با تلاش‌های هیأت استانداردهای حسابداری مالی، کمیته استانداردهای حسابداری بین‌المللی که در ۱۹۹۹ به هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی تغییر نام داد، نیز استانداردهایی را در ارتباط با ارزش منصفانه در حوزه‌های ابزارهای مالی، بیمه، کشاورزی و اموال، ماشین‌آلات، تجهیزات تدوین کرده است. همچنین این هیأت، استاندارد بین‌المللی گزارشگری شماره ۱۳ را در خصوص اندازه‌گیری ارزش منصفانه منتشر نموده که مشابهت زیادی با بیانیه شماره ۱۵۷ هیأت استانداردهای حسابداری مالی دارد. در واقع انجمن‌ها و نهادهای حرفه‌ای حسابداری در کشورهای مختلف از جمله بریتانیا، استرالیا، ایران و همچنین فدراسیون بین‌المللی حسابداران برای بهبود گزارشگری مالی و ارتقای ویژگی مربوط بودن

اطلاعات ارائه شده برای استفاده کنندگان صورت‌های مالی، استفاده از ارزش منصفانه در ارزشیابی دارایی‌ها را مجاز شمردند.

رویه‌ها و استانداردهای حسابداری تجدید ارزیابی

الف- تجدید ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در استانداردهای حسابداری بین‌المللی

قواعد جاری برای ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۶ ارائه شده است. این استاندارد دو مدل حسابداری را برای سنجش اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات پس از شناسایی اولیه مجاز می‌داند. در مدل بهای تاریخی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات به بهای تاریخی منهای استهلاک انباشته و زیان انباشته ناشی از کاهش ارزش گزارش می‌شوند. بر اساس مدل تجدید ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات به ارزش منصفانه در تاریخ تجدید ارزیابی منهای استهلاک انباشته پس از تجدید ارزیابی گزارش می‌شود. تجدید ارزیابی‌ها به گونه‌ای انجام می‌شود که تفاوت چشمگیری با ارزش منصفانه در تاریخ ترانزانه ندارد و به نظر می‌رسد رویه تجدید ارزیابی رو به بالای دارایی‌ها (شناسایی افزایش ارزش دارایی‌ها) برای گزارشگری شرکت‌ها در راستای استانداردهای بین‌المللی امری عادی باشد. اشپاف و السون [۱۵] نشان دادند که ۱۳ شرکت از ۱۹ شرکت تابع استانداردهای بین‌المللی موجود در نمونه

آن‌ها از روش تجدید ارزیابی افزایشی دارایی‌ها استفاده کرده‌اند. در مدل تجدید ارزیابی، ارزش منصفانه معمولاً از راه ارزیابی مشخص می‌شود. هنگامی که اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات تجدید ارزیابی می‌شوند، همه دارایی‌های طبقه‌ای که دارایی تجدید ارزیابی شده به آن تعلق دارد باید تجدید ارزیابی شود. این کار با هدف پیشگیری از تجدید ارزیابی گزینشی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات خاص و همچنین پیشگیری از گزارشگری ترکیبی بهای تاریخی و ارزش منصفانه برای طبقه یکسانی از دارایی در صورت‌های مالی انجام می‌شود. اگر تجدید ارزیابی اولیه با افزایش ارزش دارایی همراه باشد، مبلغ مازاد تجدید ارزیابی به بستانکار حساب مازاد تجدید ارزیابی حقوق صاحبان سرمایه انتقال می‌یابد، و چنانچه تجدید ارزیابی اولیه با کاهش ارزش دارایی همراه باشد تفاوت ارزشیابی به حساب هزینه منظور می‌شود. مازاد تجدید ارزیابی حقوق صاحبان سرمایه هنگام تحقق آن از راه فروش، واگذاری یا استفاده از دارایی می‌تواند به حساب سود انباشته منتقل شود. در مواردی که تجدید ارزیابی با افزایش ارزش همراه است، سود تنها زمانی متأثر می‌شود که استهلاک بر مبنای مبلغ تجدید ارزیابی شده محاسبه شود. الزامات کاهش ارزش دارایی‌ها در استاندارد حسابداری بین‌المللی ۳۶ مطرح شده است. همانند آمریکا، زیان کاهش ارزش باید زمانی شناسایی شود که ارزش بازیافتنی دارایی کمتر از ارزش دفتری آن باشد. ارزش بازیافتنی یک دارایی نیز از مقایسه خالص قیمت فروش آن و ارزش فعلی جریان‌های نقدی آن، هر کدام بزرگتر است، حاصل می‌شود، و زیان کاهش ارزش به عنوان کاهش تجدید ارزیابی شناسایی می‌شود. اگر قبلاً زیان با اهمیتی شناسایی شده باشد و سپس برآورد، بیانگر افزایش در ارزش بازیافتنی یک دارایی باشد، آن زیان با اهمیت بایستی برگشت داده شود.

ب- ارزیابی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در سایر کشورها

موضوع تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت از سال‌ها پیش مورد توجه بوده است. اگرچه تجدید ارزیابی دارایی‌ها در دهه ۱۹۳۰ تا ۱۹۴۰ میلادی در برخی از کشورهای صنعتی اروپا مانند انگلستان متداول بوده است اما اوج به‌کارگیری تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت در دهه ۱۹۷۰ و اوایل دهه ۱۹۸۰ در کشورهای اروپایی مانند انگلستان، فرانسه، ایتالیا، اسپانیا و پرتغال متداول و مرسوم بوده است. با کاهش تورم در نیمه دوم دهه ۱۹۸۰ میلادی تمایل به تجدید ارزیابی دارایی‌ها نیز کاهش یافت. [۱۱]

در بریتانیا قانون سال ۱۹۸۵ به بیان اصول حسابداری پذیرفته شده همگانی تجدید ارزیابی دارایی‌ها می‌پردازد. این اصول تجدید ارزیابی دارایی‌های بلندمدت از جمله انواع دارایی‌های نامشهود، به استثنای سرقفلی، را مجاز می‌داند. تجدید ارزیابی‌هایی که با کاهش ارزش دارایی‌ها همراه است برای همه دارایی‌های بلندمدت از جمله سرقفلی ضروری است، این حالت زمانی پیش می‌آید که ارزش دفتری دارایی بیشتر از خالص ارزش بازیافتنی آن باشد. شواهد نشان می‌دهد تعداد اندکی از شرکت‌های بریتانیایی اقدام به تجدید ارزیابی دارایی‌های نامشهود خود کرده‌اند. اما تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود، یعنی زمین، ساختمان، ماشین‌آلات و تجهیزات در بریتانیا متداول است. بیانیه استاندارد رویه عمل حسابداری شماره ۱۲ بریتانیا تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود را در صورتی تشویق می‌کند که اطلاعات سودمند و اثرگذاری را برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی فراهم کند. بر اساس اصول حسابداری پذیرفته شده عمومی بریتانیا، تفاوت بین ارزش دفتری دارایی و ارزش ارزیابی شده آن در صورتی که به افزایش ارزش دفتری دارایی منجر شود (تجدید ارزیابی همراه با افزایش ارزش) به بستانکار حساب اندوخته (مازاد) تجدید ارزیابی حقوق صاحبان سرمایه، منظور می‌شود. تا حد زیادی با صلاحدید مدیریت، انتقال بین حساب اندوخته تجدید ارزیابی و دیگر اندوخته‌های حقوق صاحبان سرمایه مجاز است. تجدید ارزیابی از راه‌های زیر بر سود اثر می‌گذارد: (۱) هزینه‌های استهلاک، که بر مبنای مبلغ تجدید ارزیابی شده محاسبه می‌شود، (۲) تجدید ارزیابی‌هایی که با کاهش ارزش دارایی همراه است، در حالتی که پیشتر افزایش ارزش دارایی در همان دارایی شناسایی شده باشد، و (۳) سود یا زیان حاصل از واگذاری دارایی که بر مبنای ارزش دفتری دارایی شناسایی می‌شود. انتقال مازاد تجدید ارزیابی به حساب سود (زیان) انباشته معادل تفاوت بین استهلاک مبتنی بر مبلغ تجدید ارزیابی دارایی و استهلاک مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی مجاز است. بر پایه اصول حسابداری پذیرفته شده عمومی بریتانیا شرکت‌ها ملزم به افشای تغییرات در مازاد تجدید ارزیابی هستند. [۱۴]

با توجه به آنکه هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بر مبنای نتایج حاصل از جلسات دستیابی به مدل همگرایی، تصمیم گرفت بهترین استانداردها را از میان استانداردهای ملی موجود و استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی انتخاب کند. [۱]

در ادامه با بررسی استانداردهای مربوط به دارایی‌های ثابت مشهود در چند کشور دیگر شباهت‌ها و تفاوت‌های آن‌ها با یکدیگر و با استانداردهای بین‌المللی ارائه می‌شود. در این راستا آمریکا و ژاپن به منظور

دستیابی به استانداردهای جهانی با کیفیت بالا در پروژه‌های جداگانه‌ای با هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) همکاری و در جهت همگرایی اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری خود با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تلاش می‌کنند. همچنین هیأت‌های استانداردهای حسابداری آمریکا و ژاپن پیشرفت‌های خود در همگرایی با استانداردهای بین‌المللی را با یکدیگر به اشتراک می‌گذارند. [۲۰]

می‌توان گفت به طور کلی آمریکا و ژاپن اجازه تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت را نمی‌دهند. [۶] بر اساس استانداردهای بین‌المللی و اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا، اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات به بهای تمام شده ثبت می‌شوند با این تفاوت که استانداردهای بین‌المللی ارزیابی مجدد اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات و دارایی‌های نامشهود را مجاز می‌داند در صورتی که اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا انجام تجدید ارزیابی را مجاز نمی‌داند. [۲۰] [۲۲] در کانادا نیز در زمان شناسایی اولیه از روش بهای تمام شده استفاده می‌شود و تجدید ارزیابی به طور کلی تحت اصول پذیرفته شده حسابداری کانادا ممنوع است. [۱۶] در چین مطابق ASBE 4 و در هنگ‌کنگ بر اساس HKAS 16 نیز فقط مدل بهای تمام شده مجاز است. (مدل تجدید ارزیابی مجاز نیست). [۱۸]

ژاپن نیز شهرت زیادی در مورد تبعیت شدید از بهای تاریخی دارد، این کشور تنها در یک مورد استثنایی را آن هم فقط برای یک مرتبه قرار داده است. شرکت‌های ژاپنی بر طبق ماده ۷ قانون تجارت ژاپن مصوب سال ۱۹۹۹ در خصوص 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 ترازنامه‌شان به ارزش منصفانه گزارش کنند. [۱۹] روش مورد استفاده اصول پذیرفته شده حسابداری آلمان نیز روش بهای تمام شده است. در آلمان هم استفاده از مدل تجدید ارزیابی مجاز نیست. در این خصوص دو استثناء وجود دارد یکی مربوط به بانک‌ها و نهادهای مالی است که در آن‌ها ابزارهای مالی نگهداری شده برای معامله به ارزش منصفانه گزارش می‌شوند و استثناء دیگر مربوط به دارایی‌هایی است که دسترسی سایر بستانکاران و اعتباردهندگان به آن محدود شده است و فقط به منظور ایفای تعهدات بازنشستگی و یا بدهی‌های بلندمدتی مانند آن می‌باشند، این دارایی‌ها به ارزش منصفانه گزارش می‌شوند. اگر در اثر شرایط خاصی صورت‌های مالی نمایش درست و منصفانه‌ای نداشت آن‌گاه ارائه اطلاعات اضافی در یادداشت‌ها ضروری است. [۲۵، ۲۴]

در مقابل کشورهایی همچون هند و اندونزی همگرا با استانداردهای بین‌المللی عمل می‌کنند. [۲۰] و استرالیا و نیوزلند هم تجدید ارزیابی به ارزش‌های منصفانه را مجاز می‌دانند. استانداردهای حسابداری در کشورهایی که مجاز به تجدید ارزیابی هستند استفاده از ارزیابان مستقل در تعیین ارزش منصفانه را تشویق می‌کنند، هرچند که نیوزلند (و ایران) استفاده از ارزیابان مستقل جداگانه را در ثبت تعدیلات ارزیابی الزامی کرده است.

افزایش مبلغ دفتری یک دارایی ثابت مشهود در نتیجه تجدید ارزیابی آن مستقیماً به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سرمایه طبقه‌بندی می‌شود هرگاه افزایش مزبور عکس یک کاهش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به عنوان هزینه شناسایی گردیده است، در این صورت، این افزایش به عنوان درآمد منظور می‌شود. کاهش مبلغ دفتری یک دارایی ثابت مشهود در نتیجه تجدید ارزیابی در استرالیا، انگلستان، نیوزلند، ایران و استانداردهای بین‌المللی ابتدا در صورتی که عکس یک افزایش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که در حقوق صاحبان سرمایه منظور شده است، برگشت داده می‌شود و باقیمانده به عنوان هزینه شناسایی شود. البته تعدیلات اولیه کاهش تجدید ارزیابی در ژاپن وارد صورت سود و زیان نمی‌گردد و مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منتقل می‌گردد. سرانجام به استثنای ژاپن کاهش ارزش دارایی در صورتی شناسایی می‌گردد که ارزش بازیافتی کمتر از ارزش دفتری دارایی باشد. قواعد مشابهی برای کاهش ارزش دارایی‌ها در ژاپن پذیرفته شده است [۲۰]

جدول شماره (۱) - مقایسه ارزیابی اموال، ماشین آلات و تجهیزات در چند کشور و تحت استانداردهای

گزارشگری مالی بین‌المللی (IFRS)

شرح	آمریکا	کانادا	چین	هنگ‌کنگ	آلمان*	ژاپن**
مبانی ارزیابی	بهای تمام شده	بهای تمام شده	بهای تمام شده	بهای تمام شده	بهای تمام شده	بهای تمام شده
تعدیلات تجدید ارزیابی اولیه	مورد ندارد	مورد ندارد	مورد ندارد	مورد ندارد	مورد ندارد	حقوق صاحبان سهام
	مورد ندارد	مورد ندارد	مورد ندارد	مورد ندارد	مورد ندارد	حقوق صاحبان سهام
لزوم استفاده از ارزیاب مستقل برای تجدید ارزیابی‌ها	مورد ندارد	مورد ندارد	مورد ندارد	مورد ندارد	مورد ندارد	مورد ندارد
شناسایی زیان کاهش ارزش (اگر مبلغ قابل بازیافت کمتر از ارزش دفتری باشد)	بله	بله	بله	بله	بله	خیر
شرح	استرالیا	انگلستان	نیوزلند	ایران	استانداردهای بین‌المللی	
مبانی ارزیابی	بهای تمام شده یا ارزش منصفانه	بهای تمام شده یا ارزش منصفانه	بهای تمام شده یا ارزش منصفانه	بهای تمام شده یا ارزش منصفانه	بهای تمام شده یا ارزش منصفانه	
تعدیلات تجدید ارزیابی اولیه	حقوق صاحبان سهام	حقوق صاحبان سهام	حقوق صاحبان سهام	حقوق صاحبان سهام	حقوق صاحبان سهام	
	کاهش ارزش	کاهش ارزش	کاهش ارزش	کاهش ارزش	کاهش ارزش	
لزوم استفاده از ارزیاب مستقل برای تجدید ارزیابی‌ها	خیر	خیر	بله	بله	خیر	

شناسایی زیان کاهش ارزش (اگر مبلغ قابل بازیافت کمتر از ارزش دفتری باشد).	بله	بله	بله	بله	بله
---	-----	-----	-----	-----	-----

※- در آلمان استفاده از مدل تجدید ارزیابی مجاز نیست. در این خصوص دو استثناء وجود دارد یکی مربوط به بانک‌ها و نهادهای مالی است که در آن‌ها ابزارهای مالی نگهداری شده برای معامله به ارزش منصفانه گزارش می‌شوند و استثناء دیگر مربوط به دارایی‌هایی است که دسترسی سایر بستانکاران و اعتباردهندگان به آن محدود شده است و فقط به منظور ایفای تعهدات بازنشستگی و یا بدهی‌های بلندمدتی مانند آن می‌باشند، این دارایی‌ها به ارزش منصفانه گزارش می‌شوند. اگر در اثر شرایط خاصی صورت‌های مالی نمایش درست و منصفانه‌ای نداشت آن‌گاه ارائه اطلاعات اضافی در یادداشت‌ها ضروری است.

※※- بر اساس ماده ۷ قانون تجارت سال ۱۹۹۹ در مورد تجدید ارزیابی زمین، شرکت‌های ژاپنی مجاز به تجدید ارزیابی زمین از سی و یکم مارس ۱۹۹۸ تا ۳۱ مارس ۲۰۰۲ گردیدند. به غیر از این استثناء، ژاپن ارزیابی اموال به بهای تمام شده را الزامی کرده است. بر اساس قوانین ژاپن کاهش بهای تمام شده (کاهش ارزش) برای سال‌های مالی که شروع آن از اول آوریل سال ۲۰۰۵ بوده، شناسایی می‌شود.

ج- ارزیابی دارایی‌های ثابت (اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات) در استانداردهای ایران

رویه حسابداری دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود در ایران در استاندارد حسابداری شماره ۱۱ (دارایی‌های ثابت مشهود) و استاندارد حسابداری شماره ۱۷ (دارایی‌های نامشهود) تعیین شده است بر اساس این استانداردها واحد تجاری باید یکی از دو روش "بهای تمام شده" یا "تجدید ارزیابی" را به عنوان رویه حسابداری خود انتخاب کند و آن را در مورد تمام اقلام یک طبقه دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود به کار گیرد. در روش بهای تمام شده دارایی ثابت پس از شناخت باید به مبلغ دفتری یعنی بهای تمام شده پس از کسر هرگونه استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته، منعکس شود.

در روش تجدید ارزیابی پس از شناخت دارایی ثابت، چنانچه ارزش منصفانه به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد، باید آن را به مبلغ تجدید ارزیابی یعنی ارزش منصفانه در تاریخ تجدید ارزیابی پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته بعد از تجدید ارزیابی، ارائه کرد. تجدید ارزیابی باید در فواصل زمانی منظم انجام شود تا اطمینان حاصل گردد مبلغ دفتری دارایی تفاوت با اهمیتی با ارزش منصفانه آن در تاریخ ترازنامه ندارد. پس از انجام تجدید ارزیابی، استهلاک انباشته قبلی حذف و مبلغ تجدید ارزیابی، از هر نظر جایگزین ناخالص مبلغ دفتری قبلی آن دارایی خواهد شد. ارزش منصفانه دارایی‌های ثابت مشهود معمولاً براساس ارزش بازار آن‌ها و توسط ارزیابان با صلاحیت حرفه‌ای تعیین می‌گردد.

افزایش مبلغ دفتری یک دارایی ثابت مشهود در نتیجه تجدید ارزیابی آن (درآمد غیرعملیاتی تحقق نیافته ناشی از تجدید ارزیابی) مستقیماً تحت عنوان مازاد تجدید ارزیابی ثبت و در ترازنامه به‌عنوان بخشی از حقوق صاحبان سرمایه طبقه‌بندی می‌شود و در صورت سود و زیان جامع انعکاس می‌یابد. هرگاه افزایش

مزبور عکس یک کاهش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به‌عنوان هزینه شناسایی گردیده است، در این صورت، این افزایش تا میزان هزینه قبلی شناسایی شده در رابطه با همان دارایی باید به‌عنوان درآمد به سود و زیان دوره منظور شود.

کاهش مبلغ دفتری یک دارایی ثابت مشهود در نتیجه تجدید ارزیابی آن به‌عنوان هزینه شناسایی می‌شود. هرگاه کاهش مزبور عکس یک افزایش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور شده است، در این صورت، این کاهش باید تا میزان مازاد تجدید ارزیابی مربوط به همان دارایی به بدهکار حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور گردد و در صورت سود و زیان جامع انعکاس یابد و باقیمانده به‌عنوان هزینه شناسایی شود.

مازاد تجدید ارزیابی منعکس شده در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه، به استثنای مواردی که نحوه عمل حسابداری آن به موجب قانون مشخص شده است، باید در زمان برکناری یا واگذاری دارایی مربوط یا به موازات استفاده از آن توسط واحد تجاری، مستقیماً به حساب سود (زیان) انباشته منظور شود. مازاد تجدید ارزیابی به عنوان یک درآمد غیرعملیاتی تحقق نیافته در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه منعکس می‌گردد. از آنجا که مازاد مزبور درآمد تحقق نیافته است، لذا افزایش سرمایه به طور مستقیم، از محل آن مجاز نیست، مگر در مواردی که به موجب قانون تجویز شده باشد. در مواردی که مازاد تجدید ارزیابی به موازات استفاده از دارایی توسط واحد تجاری به حساب سود (زیان) انباشته منظور می‌شود، مبلغ مازاد قابل انتقال معادل تفاوت بین استهلاک مبتنی بر مبلغ تجدید ارزیابی دارایی و استهلاک مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی آن است.

آخرین مقررات تجدید ارزیابی دارایی‌ها در ایران

آخرین اصلاحات قانون مالیات‌های مستقیم تحت عنوان "قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم" در تاریخ ۹۴/۰۴/۳۱ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. بر اساس بند ۳۹ این قانون تبصره ۱ ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم به شرح زیر به تصویب رسید:

"افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های اشخاص حقوقی، با رعایت استانداردهای حسابداری مشمول پرداخت مالیات بر درآمد نیست و هزینه استهلاک ناشی از افزایش تجدید ارزیابی نیز به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نمی‌شود. در زمان فروش یا معاوضه دارایی‌های تجدید ارزیابی شده، مابه‌التفاوت قیمت فروش و ارزش دفتری بدون اعمال تجدید ارزیابی در محاسبه درآمد مشمول مالیات منظور می‌شود. آیین‌نامه اجرایی این تبصره در مورد نحوه تجدید ارزیابی، فروش و استهلاک دارایی‌های تجدید ارزیابی شده و سایر الزامات و ترتیبات اجرایی که با رعایت استانداردهای حسابداری تهیه می‌شود، به پیشنهاد وزیر امور اقتصادی و دارایی ظرف مدت شش ماه از تاریخ لازم‌الاجراء شدن این قانون (۱۳۹۵/۱/۱) به تصویب هیأت وزیران می‌رسد."

آئین‌نامه مربوطه (آیین‌نامه اجرایی تبصره ۱ ماده ۱۴۹ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم) نیز در تاریخ ۹۵/۰۱/۱۵ به تصویب هیئت محترم وزیران رسید. بر اساس ماده ۱ این آئین‌نامه افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های اشخاص حقوقی با رعایت استانداردهای حسابداری، مشمول پرداخت مالیات بر

درآمد نمی‌باشد. در این آئین‌نامه، منظور از دارایی، دارایی‌هایی است که مطابق استانداردهای حسابداری قابل تجدید ارزیابی است و شامل مواردی از قبیل دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود، سرمایه‌گذاری بلندمدت و دارایی زیستی مولد است. همچنین ماده ۱۰ آئین‌نامه مقرر نموده است که افزایش سرمایه از محل مازاد تجدید ارزیابی، پوشش زیان از محل مازاد مذکور، انتقال این مازاد به حساب سود و زیان یا اندوخته یا توزیع آن به هر شکل بین صاحبان سرمایه به منزله عدم رعایت استانداردهای حسابداری و همچنین تحقق درآمد در آن سال بوده و مشمول مالیات بردرآمد خواهد بود. با این حال در قانون بودجه سال ۱۳۹۷ شرایط دیگری برای افزایش سرمایه از محل مازاد تجدید ارزیابی فراهم شد.

مطابق بند (ز) تبصره ۱۰ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۹۷ کل کشور مقرر گردید، انتقال مازاد تجدید ارزیابی شرکت‌ها، موضوع ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی مصوب ۹۴/۴/۳۱ به حساب افزایش سرمایه با رعایت شروط ذیل بلامانع و مشمول مالیات به نرخ صفر باشد:

۱. شرکت‌های مذکور باید بر اساس صورت‌های مالی عملکرد سال ۱۳۹۶ مشمول ماده ۱۴۱ لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب ۴۷/۱۲/۲۴ شده باشند.
۲. شرکت‌های مذکور باید با این تجدید ارزیابی از شمول ماده ۱۴۱ لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت خارج شوند.

بر اساس بستر قانونی ایجاد شده مطابق بند (ز) تبصره ۱۰ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۹۷ کل کشور، شرکت‌های مشمول ماده ۱۴۱ لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت در صورتی می‌توانند از معافیت مالیاتی افزایش سرمایه از محل مازاد تجدید ارزیابی‌ها و خروج از شمولیت ماده یاد شده، استفاده کنند که طبق صورت‌های مالی عملکرد سال ۹۶ (لغایت ۲۹ اسفند ۹۶) مشمول مفاد ماده ۱۴۱ لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت شده باشند. این شرکت‌ها می‌توانند صرفاً با انجام افزایش سرمایه از محل مازاد تجدید ارزیابی‌ها (و نه ترکیب آن با سایر محل‌ها از جمله مطالبات حال شده و آورده نقدی) از شمولیت ماده مذکور خارج شوند.

ملاک شمولیت ماده ۱۴۱ لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت در مورد شرکتی که سال مالی آن با سال شمسی (مالیاتی) مطابقت ندارد، صورت‌های مالی پایان دوره مالی شرکت طی سال ۹۶ (لغایت ۲۹ اسفند ۹۶) می‌باشد. همچنین مهلت شناسایی و ثبت مازاد تجدید ارزیابی‌ها در دفاتر قانونی شرکت و حداکثر زمان برای انجام تشریفات قانونی جهت انتقال مازاد تجدید ارزیابی‌ها به حساب سرمایه و ثبت افزایش سرمایه نزد اداره ثبت شرکت‌ها جهت منتفع شدن شرکت‌های مشمول ماده ۱۴۱ لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت از شمول مالیات با نرخ صفر، حداکثر تا پایان دوره مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۹۷ تعیین گردید.

همچنین مقرر گردید اگر مبلغ مازاد تجدید ارزیابی‌ها، بیش از مبلغ افزایش سرمایه مورد نیاز شرکت جهت خروج از شمولیت ماده ۱۴۱ لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت باشد، انتقال کل مبلغ مازاد تجدید ارزیابی‌ها به حساب سرمایه به استناد بند (ز) تبصره ۱۰ ماده واحده قانون بودجه سال ۹۷ کل کشور معاف از مالیات خواهد بود. چنانچه در این صورت، شرکت تنها بخشی از مبلغ مازاد

تجدید ارزیابی شناسایی شده را به حساب سرمایه منتقل کند و از شمولیت ماده ۱۴۱ لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت خارج شود و مابقی را در حساب مازاد تجدید ارزیابی در بخش حقوق صاحبان سهام منظور کند، مبلغ منتقل شده به حساب سرمایه به استناد بند (ز) تبصره ۱۰ ماده واحده قانون بودجه سال ۹۷ و مبلغ باقیمانده در سرفصل مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها به استناد آیین‌نامه اجرایی تبصره یک ماده ۱۴۹ اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم از معافیت مالیاتی برخوردار می‌باشد.

جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

فهم تجربه تجدید ارزیابی و درک چیرستی، چرایی و چگونگی آن نشان می‌دهد که حسابداران به‌منظور دستیابی به خصوصیات هم‌چون مربوط بودن، به‌موقع بودن و ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و تأییدکنندگی روش تجدید ارزیابی را به روش بهای تمام شده تاریخی ترجیح می‌دهند. علیرغم این ارجحیت، اصول پذیرفته شده حسابداری در کشورهای مختلف در خصوص استفاده از مدل تجدید ارزیابی و نحوه به کارگیری آن با یکدیگر تفاوت دارند، به طوری که در برخی از کشورها مدل بهای تمام شده به عنوان رویه حسابداری مورد استفاده قرار می‌گیرد و تجدید ارزیابی دارایی‌ها مجاز نمی‌باشد. با الزامی شدن استفاده از استانداردهای بین‌المللی، در این کشورها نیز حسابداران در تلاشند با مذاقه و تأمل بیشتری زمینه به کارگیری روش تجدید ارزیابی را فراهم آورند. در کشور ما تا قبل از سال ۱۳۹۴ به دلیل عدم معافیت مالیاتی مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها از مدل تجدید ارزیابی استقبال چندانی به عمل نیامده بود. در طی سال‌های گذشته با تصویب قوانین مقطعی و برای اهدافی همچون افزایش سرمایه، پوشانیدن زیان انباشته، افزایش بهای تولیدات و فروش سهام شرکت‌ها به قیمتی بالاتر، مازاد ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌ها مشمول معافیت مالیاتی شده است. در چند سال اخیر نیز با تصویب بندهای مربوط در قوانین بودجه کل کشور و قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی در تأمین نیازهای کشور و تقویت آن‌ها در امر صادرات، افزایش سرمایه بنگاه‌های اقتصادی، ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های آن‌ها از شمول مالیات معاف گردید. از این‌رو بنگاه‌های اقتصادی مجاز گردیدند که از محل مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها با رعایت شرایط و ضوابط مربوطه و اخذ مجوزهای لازم اقدام به افزایش سرمایه نمایند و از معافیت مالیاتی استفاده کنند.

از جمله مهمترین مزایای افزایش سرمایه از محل مازاد تجدید ارزیابی، به روزرسانی ارزش دارایی‌های شرکت و تاحدی شفافیت و مربوط بودن صورت‌های مالی و امکان خروج از شمولیت ماده ۱۴۱ قانون تجارت می‌باشد. همچنین تجدید ارزیابی‌های غیر مستند دارایی‌ها و کاهش سودآوری شرکت سال‌های پس از انجام تجدید ارزیابی به دلیل افزایش هزینه استهلاک در زمان تجدید ارزیابی دارایی‌های استهلاک‌پذیر و عدم قبول هزینه مربوطه از سوی سازمان امور مالیاتی از مهمترین معایب آن است. همانگونه که پیش از این گفته شد در حال حاضر، ارزش جاری دارایی‌های شرکت‌ها با ارزش دفتری آن‌ها تفاوت قابل ملاحظه‌ای دارد. با توجه به اینکه ارزش واقعی شرکت در صورت‌های مالی و دفاتر حسابداری نشان داده نمی‌شود، تجدید ارزیابی دارایی‌ها می‌تواند به شفافیت و مربوط بودن صورت‌های مالی کمک نماید. در صورت وجود معافیت مالیاتی برای مازاد تجدید ارزیابی، شرکت‌ها نیز برای استفاده از این روش

تمایل بیشتری خواهند داشت، که این موضوع در قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مورد توجه قرار گرفت. بر اساس تبصره ۱ ماده ۱۴۹ این قانون افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های اشخاص حقوقی با رعایت استانداردهای حسابداری، مشمول پرداخت مالیات بر درآمد نمی‌باشد. در تحقیقات آتی می‌توان آثار بکارگیری روش تجدید ارزیابی دارایی‌ها را در شرکت‌ها به خصوص شرکت‌های سهامی عام و پذیرفته شده در بازار سرمایه بررسی نمود.

فهرست منابع

۱. آقایی، محمد علی و رسائیان، امیر. (۱۳۸۸). "معیارهای ارزش منصفانه اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات" **مجله حسابداری رسمی**، دوره جدید، شماره ۸، تهران.
۲. احمدپور، احمد و رسائیان، امیر. (۱۳۸۶). "مفاهیم و معیارهای ارزیابی اموال ماشین‌آلات و تجهیزات"، **مجله بورس**، شماره‌های ۶۹ و ۷۰، تهران.
۳. اجاق‌زاده، سیدعظیم. (۱۳۷۶). "تأثیر حسابداری به منظور گزارشگری مالی در شرایط تورمی و تأملی بر روش تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت"، رساله جهت اخذ درجه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، تهران.
۴. اقبال، مریم. (۱۳۸۳). "بررسی دیدگاه مدیران نسبت به شیوه تجدید ارزیابی دارایی‌ها"، رساله جهت اخذ درجه کارشناسی ارشد از دانشگاه تهران، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، تهران.
۵. اقبال، مریم، یعقوبی، مهدی. (۱۳۹۲). "بررسی دیدگاه مدیران و اساتید دانشگاه نسبت به شیوه تجدید ارزیابی دارایی‌ها"، **مجله دانش و پژوهش حسابداری**، انجمن حسابداری ایران، سال هشتم، شماره ۳۲، بهار ۱۳۹۲، تهران.
۶. رحمانی، علی و حمیدی، الهام. (۱۳۸۵). "مبانی نظری و موانع عملی تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت"، **مجله حسابداری**، سال بیست و یکم، شماره ۱۷۶، تهران.
۷. ساجدی، مهرناز. (۱۳۹۴). "بررسی آثار مالی ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت شرکت گاز استان‌های ایران"، **مجله دانش و پژوهش حسابداری**، انجمن حسابداری ایران، ماره ۴۱، تابستان ۱۳۹۴، تهران.
۸. سجادی، سید حسین و بنایی قدیم، رحیم. (۱۳۹۶). "بررسی نظری اهمیت و دلایل گزارشگری کاهش ارزش دارایی‌ها"، **مجله مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۲۳، صص ۵ تا ۱۶، تهران.
۹. قنبریان، رضا. (۱۳۹۱). "تجدید ارزیابی دارایی‌ها"، **مجله حسابداری**، سال بیست و هفتم، شماره ۴ (پیاپی ۲۴۱)، تهران.
۱۰. کلانتری‌بنگر، محسن. (۱۳۸۴). "تحلیلی بر پیشنهاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها در ایران"، **مجله بررسی‌های بازرگانی (علمی-ترویجی)**، شماره ۱۴، تهران.

۱۱. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی (۱۳۸۸). **استانداردهای حسابداری**، سازمان حسابرسی، تهران.
۱۲. نوروش، ایرج، مهران، ساسان، کرمی، غلامرضا و مرادی، محمد. (۱۳۸۸). **مروری جامع بر حسابداری مالی**، تهران، انتشارات نگاه دانش.
13. Aboody, D., M. E. Barth, and R. Kasznik. (1999), "Revaluations of Fixed assets and Future Firm Performance: Evidence from the U.K". **Journal of Accounting and Economics** 26 (1-3)
14. Ashbaugh, H. and P. Olsson. (2002). "An Exploratory Study of the Valuation Properties of Cross-Listed Firms' IAS and U.S. GAAP Earnings and Book Values". **The Accounting Review** 77 (1): 107-126.
15. BDO. (2008), **Canadian GAAP – IFRS Comparison Series – Property, Plant and Equipment**, Issue 3, Canadian GAAP Differences Series, BDO Dunwoody LLP, <http://www.bdo.ca/en/Library/Services/assurance-and-accounting/pages/IFRS-Canadian-GAAP-Differences-Series.aspx>
16. Graham B., and D. L. Dodd. (1951). "**Security Analysis**", 3rd Edition, McGraw-Hill.
17. Guang-Yi, Xu, Xiao-Dan, Qiu. (2011), "Inter-regional Health Institute Accounting Data Utilization in Hong Kong & Shenzhen - System Comparison and Proposal Solutions" **Proceedings of Macao International Symposium on Accounting and Finance**, <http://www.macaoafa.org/proceedings/index.php/mafa/article/view/17/17>
18. Herrmann, Don, Thomas, Wayne B. and Saudagaran, Shahrokh M., (2006), "The Quality of Fair Value Measures for Property, Plant, and Equipment" (December 1, 2005). **Accounting Forum**, March 2006. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=312150> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.312150>
19. Hillman, A. Douglas, Heaston, Patrick H, Dodd, James L. (2012), "Convergence or Adoption of IFRS in the United States?", **Drake Management Review**, Volume 1, Issue 2, <http://www.cbpa.drake.edu>.
20. International Accounting Standards Committee (IASC) (2003). International Accounting Standard No. 16. Property, plant, and equipment. IASC.
21. KPMG. (2009), "IFRS compared to U.S. GAAP 2009 An overview", www.kpmg.com
22. Paton, W. A. and R. L. Dixon. (1958). "**Essentials of Accounting**", MacMillan.
23. PricewaterhouseCoopers (PWC). (2010), "IFRS versus German GAAP (revised). Summary of similarities and differences", www.pwc.com
24. Saebelfeld, Robert. (2011), "Differences between IFRS and German GAAP", university.akelius.de/library/pdf/difference_saebelfeld1104.pdf
25. Walker, R. G. (1992). The SEC's Ban on Upward Asset Revaluations and the Disclosure of Current Values. **Abacus** 28 (1): 3-35.
26. Weston, J. F. (1953). "Revaluations of Fixed Assets". **The Accounting Review**, (October): 489-490.
27. Zeff, S. A. (1995). "A Perspective on the U.S. Public/Private-Sector Approach to the Regulation of Financial Reporting". **Accounting Horizons** 9 (1): 52-70.



Revaluation of Fixed Assets Literature Review

Mohammad Marfou (PhD)

Ph.D of Accounting - Allameh Tabataba'i University, Iran

Mohammad Mehdi Momenzadeh¹

MA of Auditing - Allameh Tabataba'i University, Iran

Mohammad Hadi Momenzadeh

Bachelor of Accounting

(Received: 26 May 2018; Accepted: 17 October 2018)

In revaluation of fixed assets method after recognition, if the fair value can be measured reliably, it should make to the fair value at the date of revaluation amount that after deduction of accumulated depreciation and accumulated reduction after revaluation. In this paper, we review the history of asset revaluation, accounting procedures and practice of revaluation in international accounting standards, Iranian accounting standards and the accepted principles of accounting and will be the comparative study. Accepted accounting principles in the various countries show that in the some countries, the cost model is used as the accounting procedures and revaluation is not allowed. In Iran, in contrast to previous years, according to the law, a revaluation surplus of assets is not taxable and therefore companies were willing to do it more.

Keywords: Revaluation, Fixed Asset, Asset Revaluation Surplus, Fair Value.

¹ momenzadeh2000@yahoo.com © (Corresponding Author)