



اصول پذیرفته شده جدید حسابداری بریتانیا:

داراییهای تجدیدارزیابی شده

ترجمه: مریم گوارا

Steven Collings

جایگزین دیگر را به رسمیت نمی شناسد، واحدهای کوچک در گذار به استاندارد گزارشگری ۱۰۵ مجبور به حذف مبالغ تجدیدارزیابی یا ارزش منصفانه خواهند بود (استاندارد یادشده، در بند ۲۸.۱۰ سی (c) 28.10)، رهنمودهایی درباره نحوه برخورد با این موضوع در زمانی که شرکتهای کوچک در ترازنامه خود قلم سرمایه گذاری در اموال^۴ دارند و گزارش خود را براساس استاندارد گزارشگری شماره ۱۰۵ ارائه می کنند، فراهم کرده است).

بخش ۱۷: اموال، ماشین آلات و تجهیزات

براساس بخش ۱۷ (Section 17) استاندارد گزارشگری مالی شماره ۱۰۲ با عنوان «اموال، ماشین آلات و تجهیزات»، واحد گزارشگر مجاز است اموال، ماشین آلات و تجهیزات را به بهای تمام شده یا تجدیدارزیابی گزارش کند. برخلاف استاندارد گزارشگری مالی شماره ۱۵ (FRS 15) با عنوان «داریهایی ثابت مشهود»، استاندارد گزارشگری مالی ۱۰۲ تجدیدارزیابی داراییها را هر پنج سال یکبار الزامی نمی کند، بلکه ارزیابی در سالهایی که

معرفی استاندارد گزارشگری مالی شماره ۱۰۲ (FRS 102) برای به کارگیری در بریتانیا و جمهوری ایرلند، موجب شده است پرسش هایی در مورد بعضی روش های حسابداری در نظام جدید، به وسیله حسابداران مطرح شود. تأثیر اصول پذیرفته شده جدید حسابداری بریتانیا (New UK GAAP)، بر حسابداری اقلامی از داراییهایی که پیش از این براساس الگوی تجدیدارزیابی^۱ و یا به ارزش بازار آزاد قیمت گذاری شده بودند (مانند سرمایه گذاری در اموال)، یکی از پرسش های متداول حسابداران بود.

در ابتدا لازم به ذکر است که استاندارد گزارشگری مالی شماره ۱۰۵ (FRS 105) با عنوان «استاندارد گزارشگری مالی کاربردپذیر در نظام شرکت های کوچک»، ارزش گذاری داراییها براساس الگوی تجدیدارزیابی یا ارزش منصفانه را مجاز نمی داند.

این موضوع را شورای گزارشگری مالی^۲ مقرر نکرده است، اما از آنجایی که رهنمود حسابداری اتحادیه اروپا^۳ شیوه حسابداری ارزش منصفانه یا شیوه های

سودوزیان ارزش منصفانه اموال، ماشین آلات و تجهیزات

زمانی که طبق بخش ۱۷ استاندارد، دارایی مشمول تجدیدارزیابی است، مفهوم اندوخته تجدیدارزیابی^۶ باز هم وجود خواهد داشت. تنها در سرمایه‌گذاری در اموال است که مفهوم اندوخته تجدیدارزیابی دیگر وجود ندارد (توضیحات بعدی را ببینید). بنابراین، برای مثال، کماکان حسابداری سود تجدیدارزیابی یک قلم از اموال، ماشین آلات و تجهیزات همانند گذشته خواهد بود؛ یعنی، حسابداری سود تجدیدارزیابی^۷ همچنان به صورت زیر است:

• بدهکار: اموال، ماشین آلات و تجهیزات، و

• بستانکار: مازاد تجدیدارزیابی^۸ (در حقوق صاحبان).

به طور معمول سود تجدیدارزیابی به سایر اقلام سودوزیان جامع بستانکار شده و در حقوق صاحبان سهام انباشته می‌شود. هرگاه سود یادشده، کاهش قبلی شناسایی شده ناشی از تجدیدارزیابی همان دارایی را برگشت می‌دهد، (آن کاهش به عنوان هزینه شناسایی شده بود)، در این صورت، سود تا میزان هزینه قبلی شناسایی شده در رابطه با همان دارایی به سودوزیان دوره منظور و مازاد آن در حقوق صاحبان سهام گزارش خواهد شد.

زبانهای تجدیدارزیابی نیز تا میزان مانده بستانکار اندوخته تجدیدارزیابی در بخش حقوق صاحبان سهام گزارش می‌شود (سایر اقلام سودوزیان جامع). در صورتی که زیان تجدیدارزیابی بیشتر از مازاد تجدیدارزیابی باشد، مابقی در صورت سودوزیان گزارش می‌شود.

مثال - زیان تجدیدارزیابی

شرکتی براساس سیاست خود، ارزش یک دارایی را به روش تجدیدارزیابی تعیین می‌کند. طی سال مالی منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰۱۶، این دارایی متحمل زیان تجدیدارزیابی به مبلغ ۱۸۰۰۰ پوند شد. مازاد تجدیدارزیابی مرتبط با دارایی ۱۰۰۰۰ پوند است. این شرکت از مازاد تجدیدارزیابی به مبلغ ۱۰۰۰۰ پوندی استفاده کرده و ۸۰۰۰ پوند اضافی را به شکل زیر و به صورت سودوزیان منظور می‌کند:

• بدهکار: اندوخته تجدیدارزیابی = ۱۰۰۰۰ پوند

• بدهکار: سودوزیان = ۸۰۰۰۰ پوند

• بستانکار: اموال، ماشین آلات و تجهیزات = ۱۸۰۰۰ پوند

نمی‌توان در اندوخته تجدیدارزیابی مبلغ منفی نشان داد.

تغییر بااهمیتی در ارزش رخ داده باشد، انجام می‌شود.

به جای آن، این استاندارد الزام می‌کند که تجدیدارزیابی با نظم کافی^۹ انجام شود تا اطمینان به دست آید که مانده دفتری دارایی‌ها در زمانی که از الگوی ارزیابی استفاده می‌شود، در تاریخ گزارشگری تفاوت بااهمیتی از ارزش منصفانه نداشته باشد.

افزون بر این، هر جا که واحد گزارشگر از قواعد حسابداری جایگزینی که در ابزار قانونی شماره ۲۰۰۸ (SI 2008/410) مقرر شده است، استفاده می‌کند، همه اقلام موجود در همان گروه دارایی باید مشمول تجدیدارزیابی شوند (تا تغییری نسبت به الزام‌های قبلی نداشته است). هدف از این مقررات آن است که از گلچین کردن دارایی‌ها در تجدیدارزیابی برای اقلامی که ارزش آنها به میزان درخور توجهی افزایش یافته است، جلوگیری شود.

الزام به انجام ارزیابی با «نظم کافی» به این معنی است که باید قضاوت حرفه‌ای از جانب اعضای هیئت‌مدیره به کار گرفته شود. تناوب تجدیدارزیابی به طور روشن، به تغییرات ارزش منصفانه داراییهای مورد نظر بستگی دارد. استاندارد یادشده الزام می‌کند که اگر تغییر مهمی در ارزش منصفانه دارایی وجود داشته باشد، آنگاه تجدیدارزیابی ضرورت دارد. از سوی دیگر، هنگامی که ارزش منصفانه به نسبت ثابت است، به ارزش منصفانه با تناوب کمتری نیاز می‌شود.

حال این پرسش مطرح است که چه چیزی تغییر «بااهمیت» در ارزش منصفانه را شکل می‌دهد؟ پاسخ این است که هیچ محدودیت بااهمیتی در استاندارد ۱۰۲ مقرر نشده است و از اینرو، اعضای هیئت‌مدیره ناچار خواهند بود قضاوت خود را به کار گیرند. در نهایت، داشتن اهمیت، به این بستگی خواهد داشت که تغییر در ارزش منصفانه، تأثیری منطقی بر تصمیمهای استفاده‌کننده از حسابها داشته باشد. ممکن است مدیریت تصمیم بگیرد از ارزیابان مستقل (به‌ویژه برای داراییهایی همچون ساختمان) استفاده کند تا مشخص شود تغییر در ارزش منصفانه دارای اهمیت است. در واقع، بند ۱۷.۱۵ سی (17.15c) از استاندارد ۱۰۲، تأیید می‌کند که ارزیابی زمین و ساختمان به طور معمول به وسیله ارزیابان حرفه‌ای انجام می‌شود. عوامل دیگری نیز مانند شرایط کلی بازار و شرایط خود داراییها نیز ممکن است در تعیین تغییر بااهمیت در ارزش منصفانه، در نظر گرفته شود.

سرمایه‌گذاری در اموال

روش حسابداری برای سرمایه‌گذاری در اموال که به ارزش منصفانه و از طریق سود یا زیان طبق بخش ۱۶ با عنوان «سرمایه‌گذاری در اموال» انجام می‌شود، به‌طور درخور توجهی نسبت به بیانیه استاندارد رویه حسابداری شماره ۱۹ (SSAP 19) با عنوان «حسابداری سرمایه‌گذاری در اموال» و استاندارد گزارشگری مالی برای شرکت‌های کوچک (FRSSE)، متفاوت است.

در گذشته، شرکتی که سرمایه‌گذاری در اموال را بر مبنای ارزش بازار نگهداری می‌کرد، هرگونه نوسان در ارزش بازار را حساب اندوخته تجدیدارزیابی انتقال می‌داد که این رقم در حقوق صاحبان سهام انباشته و در صورت کل سودوزیان شناسایی شده گزارش می‌شد. در بخش ۱۶ این روش دیگر وجود ندارد و به‌جای آن، تمام سودوزیان‌های ارزش منصفانه از طریق صورت سودوزیان گزارش می‌شوند.

این نکته دارای اهمیت است که مفهوم اندوخته تجدیدارزیابی تنها برای سرمایه‌گذاری در اموال که به ارزش منصفانه طبق بخش ۱۶ استاندارد ۱۰۲ نگهداری می‌شد، حذف شده است (همانگونه که در بالا اشاره شد، اندوخته تجدیدارزیابی برای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات که طبق الگو تجدیدارزیابی در بخش ۱۷ استاندارد یادشده نگهداری می‌شود، حذف نشده است). برخی از حسابداران بر این تصورند که اصول پذیرفته‌شده جدید حسابداری بریتانیا مفهوم اندوخته تجدیدارزیابی را حذف می‌کند، و این واقعیت ندارد.

سود خالص سرمایه‌گذاری در اموال

وقتی ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری در اموال افزایش پیدا کند، این سود در صورت سودوزیان (به‌عنوان یک سود عملیاتی) گزارش می‌شود. این وضعیت هیچ آثار مالیاتی به همراه ندارد؛ هرچند که مالیات انتقالی به دوره آینده نیز باید برای سرمایه‌گذاری در اموالی که براساس ارزش منصفانه به حساب گرفته می‌شود، به حساب آید تا الزامهای مندرج در بند ۱۶. ۲۹ استاندارد رعایت شود؛ گرچه در رابطه با سود، بدهی مالیاتی مربوط به دوره‌های آینده نیز باید شناسایی شود.

شایان ذکر است که سود خالص ناشی از نوسانهای ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری در اموال را نمی‌توان در قالب سود سهام بین سهامداران توزیع کرد. علت آن است که سود خالص برای مقاصد تقسیم سود، سود تحقق‌یافته قلمداد نمی‌شود. برای این‌که سود به‌عنوان سود تحقق‌یافته تلقی شود، باید به‌سرعت به پول نقد قابل تبدیل باشد.

برای جلوگیری از توزیع نامناسب سود خالص سرمایه‌گذاری در اموال به‌شکل سود قابل تقسیم به سهامداران، می‌توان به شرکت توصیه کرد که یک حساب «اندوخته ارزش منصفانه» در بخش حقوق صاحبان سهام در ترازنامه داشته باشد و چنین اندوخته غیرقابل توزیعی را در آن ثبت کند.

نتیجه‌گیری

این مقاله برای شفاف‌سازی روش حسابداری دارایی‌هایی که طبق اصول پذیرفته‌شده جدید حسابداری بریتانیا به ارزش منصفانه یا تجدیدارزیابی گزارش می‌شود، ارائه شده است. در حالی که سرمایه‌گذاری در اموال طبق استاندارد گزارشگری مالی ۱۰۲ با تغییرات درخور توجهی در روش حسابداری روبه‌رو شده است، دارایی‌هایی که طبق بخش ۱۷ این استاندارد تجدیدارزیابی می‌شوند، کماکان تا حدود زیادی به‌همان صورت موجود در اصول پذیرفته‌شده پیشین بریتانیا به حساب گرفته می‌شوند؛ اگرچه تناوب تجدیدارزیابی‌ها طبق بخش ۱۷ به آن صورتی که در استاندارد پیشین گزارشگری مالی شماره ۱۵ تجویز شده، نیست.

پانوشتها:

- 1- Revaluation Model
- 2- Financial Reporting Council (FRC)
- 3- EU Accounting Directive
- 4- Investment Property
- 5- Sufficient Regularity
- 6- Revaluation Reserve
- 7- Gain on Revaluation
- 8- Revaluation Surplus

منبع:

Collings S., **New UK GAAP: Revalued Assets**, Accounting WEB, Apr. 2016