



سرقفلی و استهلاك آن

پدیدآورنده (ها) : مشکی، مهدی

حسابداری :: نشریه حسابداری :: اسفند ۱۳۷۵ - شماره ۱۱۸

صفحات : از ۳۳ تا ۳۸

آدرس ثابت : <https://www.noormags.ir/view/fa/articlepage/121158>

تاریخ داندود : ۱۴۰۲/۰۶/۰۶

مرکز تحقیقات کامپیوتری علوم اسلامی (نور) جهت ارائه مجلات عرضه شده در پایگاه، مجوز لازم را از صاحبان مجلات، دریافت نموده است، بر این اساس همه حقوق مادی برآمده از ورود اطلاعات مقالات، مجلات و تألیفات موجود در پایگاه، متعلق به "مرکز نور" می باشد. بنابر این، هرگونه نشر و عرضه مقالات در قالب نوشتار و تصویر به صورت کاغذی و مانند آن، یا به صورت دیجیتالی که حاصل و بر گرفته از این پایگاه باشد، نیازمند کسب مجوز لازم، از صاحبان مجلات و مرکز تحقیقات کامپیوتری علوم اسلامی (نور) می باشد و تخلف از آن موجب پیگرد قانونی است. به منظور کسب اطلاعات بیشتر به صفحه [قوانین و مقررات](#) استفاده از پایگاه مجلات تخصصی نور مراجعه فرمائید.



مقالات مرتبط

- رویکردی تحلیلی به ماهیت حق کسب یا پیشه یا تجارت و حق سرقتی
- سرقتی
- سرقتی

عناوین مشابه

- سرقتی و مقایسه آن در قوانین جدید و قدیم / قسمت اول
- عقد اجاره و ارتباط آن با حق سرقتی در حقوق ایران و مصر
- توقیف حق کسب یا پیشه یا تجارت و سرقتی، مزایده و فروش آن با تأکید بر رویه قضایی- قسمت اول
- استهلاك و نحوه محاسبه و چگونگی ثبت آن در دفاتر
- سرقتی، حق کسب و پیشه و جایگاه آن در مبحث وقف
- سرقتی و اعتبار آن در حقوق ایران
- ارتباط ارزشی استهلاك سرقتی و تأثیر اهرم مالی بر این رابطه با در نظر گرفتن استانداردهای ملی و بین المللی
- سرقتی؛ تحلیل ماهیت و احکام آن در فقه امامیه و نظام حقوقی ایران
- نقدی بر جدول استهلاك و تبصره های آن (موضوع ماده ۱۵۱ قانون مالیات های مستقیم مصوب سوم اسفند ماه ۱۳۶۶)
- سرقتی و دعاوی ناشیه از آن



سرقفلی و استهلاک آن

مهدی مشکی

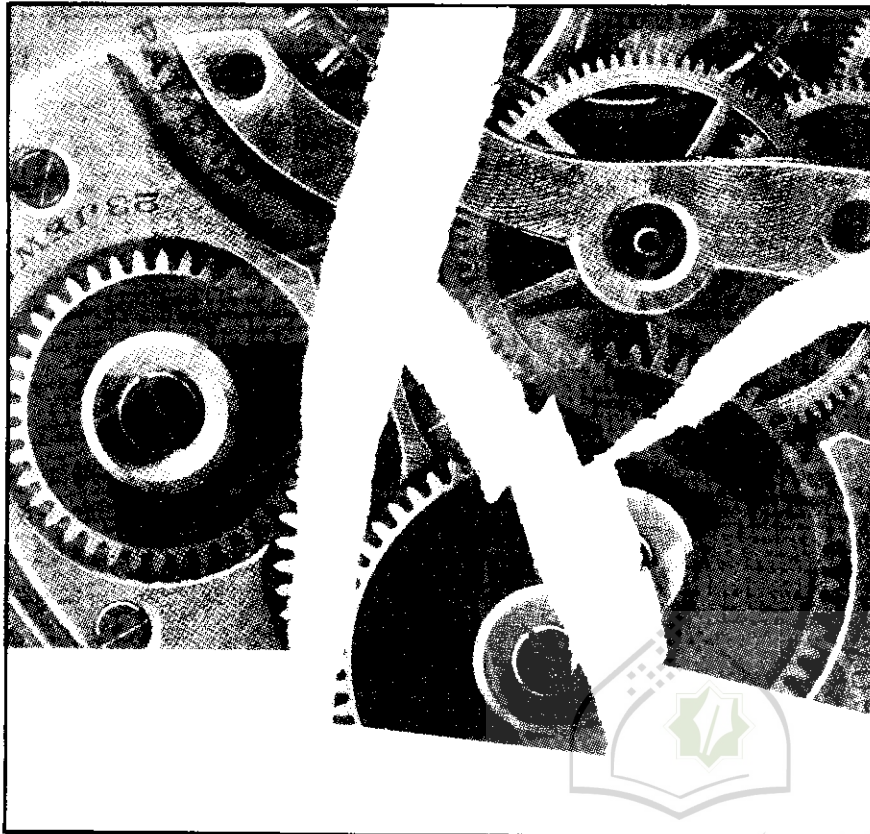
عضو هیئت علمی دانشگاه پیام نور

به عنوان مثال فرض کنید دو واحد تجاری X و Y که هر دو از شرایط اقتصادی یکسان برخوردارند و در یک رشته مشترک فعالیت می‌کنند وجود داشته باشد. حال اگر شرکت X خالص داراییهای خود را که معادل ۲۰ هزار ریال است به شرکت Z (خریدار) به مبلغ ۳۰ هزار ریال بفروشد، در آن صورت شرکت خریدار در دفاتر خود ۱۰ هزار ریال سرقفلی شناسایی خواهد کرد (با

مستلزم اعمال قضاوت‌های شخصی است و این با اصول پذیرفته شده حسابداری سازگار نیست.

اصولاً به عنوان یک قاعده کلی، سرقفلی فقط در صورتی در دفاتر ثبت و گزارش می‌شود که به مثابه بخشی از یک واحد تجاری دیگر خریداری شود. گرچه، منحصر ساختن ثبت سرقفلی به خرید آن مسئله را کاملاً حل نمی‌کند.

اصطلاح سرقفلی به ویژگی‌هایی اشاره دارد که به یک واحد تجاری امکان می‌دهد تا به سبب حسن شهرت، کارایی عملیاتی، موقعیت جغرافیایی، تجربه و مهارت و یا سایر عوامل، سودی مازاد بر نرخ بازده متعارف کسب کند. اگرچه ممکن است با گذشت زمان برای خیلی از موسسات تجاری، سرقفلی ایجاد شود اما حسابداران از این بابت چیزی در دفاتر خود ثبت نمی‌کنند چرا که معتقدند تعیین مبلغ آن



فرض آنکه ارزش بازار داراییها با ارزش دفتری مساوی بوده و هیچ‌گونه ارزیابی مجدد در پدیهها انجام نشده باشد).

بدین ترتیب مشاهده می‌شود که شرکت Y که شرایطی مشابه با شرکت X داشت، هنوز چیزی از این بابت در دفاتر خود منعکس نکرده است.

این مسئله سرانجام منجر به این خواهد شد که صورتهای مالی این دو شرکت قابلیت مقایسه را تا حدی از دست بدهند.

اما مسئله‌ای که در اینجا باید بدان توجه داشت این است که شناسایی و ثبت سرقتی پس از اثبات آن از طریق خرید، شیوه‌ای است که با اصل بهای تمام شده و پیشفرضهای اندازه‌گیری سود سازگار است.

به هر حال با اینکه در مورد مسئله بالا تقریباً بین اکثر حسابداران وحدت نظر وجود دارد، اما در مورد استهلاک سرقتی و نحوه عمل با آن اتفاق نظر وجود ندارد. اگر چه حسابداران معتقد نیستند که سرقتی به

روشی مشابه با داراییهای مشهود مستهلک شود ولیکن معتقدند که سرقتی می‌تواند مستهلک گردد، اما اینکه آیا استهلاک سرقتی باید در دفاتر نشان داده شود یا خیر، جای بحث دارد. گروهی نیز معتقدند که استهلاک سرقتی لزومی ندارد.

در رابطه با این موضوع مونت گومری (Montgomery) می‌گوید:

«کوشش برای استهلاک سرقتی عموماً غیرعملی است.»

اس کوئر (Esquerre) با لحن شدیدتری بیان می‌دارد که:

«هیچ دلیلی برای اینکه سرقتی باید مستهلک شده یا کاهش یابد وجود ندارد.»

استاب (Staub) می‌گوید:

«هیچ‌گونه دلیل اساسی و یا روش علمی برای استهلاک بهای تمام شده سرقتی (ارزشی که تداوم دارد) وجود نداشته و به نظر می‌رسد لزوم استهلاک اجباری

داراییهایی چون سرقتی (که ممکن است ارزش آن در عمل نه تنها کاهش نیابد بلکه حتی ارزش آن افزایش نیز پیدا کند) انحراف از اصل تداوم فعالیت^۱ در تهیه صورتهای مالی باشد.

دلایل مخالفان ثبت هزینه استهلاک
مخالفان ثبت هزینه استهلاک معتقدند که اگر سرقتی در ابتدا به طور مناسبی در حسابها ثبت شده باشد، دیگر نیازی به حذف آن از حسابها نخواهد بود زیرا که:

۱- حذف سرقتی در حالی که ارزش آن هنوز به زیر قیمت خرید نرسیده است، بسیار محافظه کارانه خواهد بود. اصولاً حذف سرقتی در چنین مواردی منجر به ایجاد شدن اندوخته مخفی خواهد شد. بنابر این منطقی نخواهد بود مادامی که ظرفیت سود دهی^۲ شرکت کاهش نیافته، سرقتی مستهلک گردد.

۲- ارزش سرقتی تحت تاثیر سود مورد انتظار موسسه، نوسان پیدا می‌کند؛ به بیان دیگر سود یا زیان خود بهترین گواه بر وجود داشتن یا وجود نداشتن سرقتی است، بنابراین در عمل نیازی به مستهلک کردن سرقتی نیست. اما اگر سرقتی واقعاً از بین برود و یا به طور چشمگیری مبلغ آن کاهش یابد، می‌توان آن را از دفاتر حذف کرد.

۳- تعیین دقیق مبلغی از سرقتی که باید مستهلک شود، تقریباً ناممکن است و مالک یک مؤسسه هرگز نمی‌تواند برآورد متصفانه‌ای از میزان سرقتی که مستهلک شده انجام دهد.

از طرف دیگر، با توجه به اینکه تقریباً اکثریت قریب به اتفاق حسابداران این موضوع که سرقتی فقط باید به هنگام خرید در حسابها منعکس شود را به عنوان یک اصل پذیرفته‌اند، از این رو می‌توان

نتیجه گرفت، همان طور که افزایش^۳ سرقفلی خریداری شده در حسابها انعکاس نمی‌یابد، از بابت کاهش آن نیز نباید ثبتی در دفاتر انجام گیرد.

در مقابل گروهی که می‌گویند سرقفلی خریداری شده نباید مستهلک شود، گروه دیگری معتقدند سرقفلی باید بدون توجه به نوسانات سود مستهلک شود.

پاتون (Paton) می‌گوید:

«گاهی ادعا می‌شود از آنجا که وجود داراییهای نامشهود مثل سرقفلی ناشی از قدرت سوددهی می‌باشد، بنابراین مادامی که سطح درآمد مؤسسه در مقایسه با قبل کاهش نیافته باید همچنان در دفاتر نشان داده شود. مطلب بالا به لحاظ اینکه با فرضیات معمول ارزشگذاری داراییهای نامشهود در تناقض می‌باشد، درخور انتقاد است. اگر مقدار سرقفلی خریداری شده به عنوان ارزشی تلقی شود که در آینده از آن محل یک سری درآمدهای خاص و محدود ناشی می‌شود، در آن صورت بنظر می‌رسد که باید دارایی بتدریج در مقابل درآمدهای مورد انتظار فوق که به مرور زمان تحقق می‌یابند، حذف گردد.

همچنین لیک (Leake) در این رابطه می‌گوید:

«ممکن است سؤال شود که چرا باید سرقفلی مستهلک گردد در حالی که در حال حاضر منافع ناشی از آن کمتر از منافی که ۱۰ یا ۲۰ سال قبل عاید مؤسسه می‌کرده نیست. در پاسخ باید گفت که آنچه باعث ایجاد این منافع در حال حاضر می‌شود، در حقیقت سرقفلی فعلی است نه آن سرقفلی که ۱۰ یا ۲۰ سال قبل خریداری شده است.» در دنباله بحث لیلتون و پاتون (Littleton, Paton) می‌گویند:

«بهای تمام شده سرقفلی خریداری شده با فرض تداوم فعالیت، اساساً عبارت است از ارزش تنزیل شده مازاد قدرت تحصیل

درآمد. یعنی مقدار درآمد خالص پیشبینی شده مازاد بر درآمدی که از به کارگرفتن منابع مشهود با یک نرخ بازده معمولی حاصل می‌شود. بنابراین سرقفلی خریداری شده نشانگر مبلغی است که در آینده از آن محل بخشی از درآمدهای مورد انتظار مؤسسه تحقق می‌یابد. از این رو مقداری که صرف تحصیل سرقفلی شده است باید به وسیله درآمدهای ناشی از آن جذب گردد.»

همان طور که می‌بینیم، دیدگاه این گروه با نظرات گروهی از حسابداران که معتقد بودند سرقفلی فقط باید هنگامی مستهلک گردد که درآمدهای اضافی حذف گردد، کاملاً تفاوت می‌کند.

برخی دیگر عقیده دارند که بهای تمام شده سرقفلی خریداری شده باید بر مبنای سیستماتیک بدون توجه به سودمندی واحد تجاری در طی یک دوره معین مستهلک گردد. از این رو هنگامی که سرقفلی در حسابها ثبت می‌شود باید مدت زمانی را که باید در ظرف آن مستهلک شود تعیین کرد. در رابطه با شیوه استهلاک سرقفلی باید گفت که آن می‌تواند همانند شیوه استهلاک داراییهای ثابت، علمی و یا عینی باشد.

سرقفلی چیست؟

سرقفلی هیچ گونه اهمیت حسابداری^۴ جز اینکه موجب ایجاد توان سوددهی بالاتر از حد معمول شود، ندارد. قیمتی که در ازای سرقفلی پرداخت می‌شود از آن جهت است که باعث ایجاد سودی مازاد بر بازده معمولی سرمایه‌گذاری می‌شود.

اصولاً هدف اصلی در تحصیل یک مؤسسه، دسترسی به داراییهای آن نیست بلکه بیشتر به دست آوردن ابزار تحصیل جریانهای درآمد در آینده است. اگر جریان مورد انتظار درآمد، یک جریان معمولی و نرمال باشد، در آن صورت هیچ‌گونه

پرداختی بابت سرقفلی انجام نخواهد گرفت، اما اگر جریان مورد انتظار درآمد مازاد بر مقدار معمول باشد، احتمالاً بابت سرقفلی باید مبلغی پرداخت شود.

بنابراین می‌توان گفت مقداری که در قبال جریانات مورد انتظار درآمد مازاد بر بازده معمولی پرداخت می‌شود، سرقفلی بوده و پرداختی که در ازای جریانات مورد انتظار درآمد که مساوی با بازده معمولی است، انجام می‌گیرد، در واقع ارزش سایر داراییها می‌باشد.

به طور کلی جهت برآورد سرقفلی فوق باید مراحل زیر را طی کرد.

۱- برآورد ارزش جاری همه داراییهای مشهود و نامشهود قابل شناسایی و کسر کردن کل بدهیها از این مبلغ

بدین ترتیب ارزش جاری خالص داراییهای قابل شناسایی آن واحد به دست خواهد آمد. برای این کار باید ابتدا ارزش جاری داراییهای سیال را مشخص کرد. این ارزش در مورد وجوه نقد و حسابهای دریافتی معمولاً نزدیک به ارزش دفتری آنهاست اما ارزش موجودیها چنانچه از روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO) برای قیمتگذاری آنها استفاده شده باشد، باید تعدیل گردد. همچنین کلیه داراییهای ثابت مشهود باید ارزیابی شود و ارزش جاری داراییهای نامشهود قابل شناسایی حتی اگر قبلاً در دفاتر ثبت نشده باشد، مشخص گردد.

همچنین بدهیهای واحد تجاری نیز باید بررسی و هرگونه بدهی ثبت نشده، اگر وجود داشته باشد باید برآورد و ثبت شود. بدهیهایی که صاحبان جدید تقبل نکنند نباید منظور گردد مگر آنکه بازپرداخت آنها از محل داراییهای فعلی واحد تجاری پیش از واگذاری آن در نظر گرفته شود.

۲- پیشبینی میانگین سود خالص سالانه

از آنجا که گذشته نزدیک واحد تجاری معمولاً بهترین شواهد ممکن و مناسبترین اطلاعات را به دست می‌دهد، روش معمول این است که میانگین سالانه سود واحد تجاری را طی سه تا شش سال اخیر محاسبه و نتیجه را با در نظر گرفتن تعدیلات لازم بابت تغییرات قابل پیشبینی به آینده تعمیم دهند. نکته‌ای که در اینجا باید بدان توجه داشت این است که بندرت می‌توان صرفاً از محاسبه میانگین سود گزارش شده گذشته به اطلاعات مفیدتری دست یافت، بلکه منطقیتر آن است که محاسبه از مبالغ درآمد و هزینه واقعی شروع شود. همچنین در ارزیابی میانگین داده‌های گذشته باید به روندهای با اهمیت نیز توجه داشت. به عنوان مثال میانگین فروشهای دو واحد تجاری ممکن است مساوی باشد ولی اگر فروشهای یکی از آن دو در این مدت هر ساله افزایش و فروشهای واحد دیگر هر ساله کاهش یافته باشد دو مبلغ را نباید یکسان تفسیر کرد.

نکته دیگر آنکه پیشبینی سود سالهای آینده باید براساس امکانات موجود بدون توجه به تغییرات احتمالی که خریدار واحد تجاری ممکن است در نظر داشته باشد، انجام گیرد.

۳- نرخ بازده متعارف

در این مرحله موسسه باید نرخ بازده مناسبی را برای برآورد بازدهی که به طور معمول باید از خالص داراییهای قابل شناسایی خود به دست آورد، انتخاب کند.

۴- برآورد سود فوق العاده آینده

این برآورد عبارت است از سود مورد انتظار به مبلغی بیش از سود عادی حاصل از ارزش جاری داراییهای مشهود و نامشهود قابل شناسایی.

۵- برآورد ارزش فعلی سود فوق العاده اکنون با استفاده از اطلاعات چهار مرحله قبل می‌توان ارزش سرقفلی را تعیین

شناسایی و ثبت سرقفلی پس از اثبات آن از طریق خرید، شیوه‌ای است که با اصل بهای تمام شده و پیشفرضهای اندازه‌گیری سود سازگار است.

کرد. برآورد ارزش سرقفلی ممکن است به روشهای مختلف انجام شود.

به عنوان مثال اگر فرض کنیم که ارزش جاری خالص داراییهای قابل شناسایی یک مؤسسه ۶۰ میلیون ریال، میانگین سود سالانه آن ۷/۵ میلیون ریال و نرخ بازده متعارف ۱۰ درصد باشد، می‌توان ارزش سرقفلی را به یکی از چهار طریق زیر محاسبه کرد.

۱- در این روش ارزش سرمایه‌ای سود فوق العاده برآورد شده، به نرخ بازده متعارف محاسبه می‌شود.

سود واقعی ۷,۵۰۰,۰۰۰
سود متعارف ۶,۰۰۰,۰۰۰

سود فوق العاده ۱,۵۰۰,۰۰۰
نرخ بازده متعارف ۱۰٪

سرقفلی (۱۰٪: ۱,۵۰۰,۰۰۰) ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰

بر این روش انتقادات بسیار وارد است. نخست اینکه هیچ‌گونه اطمینانی وجود ندارد که واحد تجاری برای مدتی بسیار طولانی بتواند بازده فعلی خود را (۱۲/۵ درصد) حفظ کند. دوم آنکه اگر سود فوق العاده ادامه یابد باز هم بندرت ممکن است منبع آن همان عوامل و شرایطی باشد که هنگام خرید واحد تجاری وجود داشته است.

۲- ارزش سرمایه‌ای سود فوق العاده آینده با نرخی بالاتر از نرخ متعارف بازده محاسبه می‌شود، زیرا عدم اطمینان به اینکه

سود فوق العاده در آینده بی‌کم و کاست ادامه یابد، بسیار بیشتر است تا عدم اطمینان به ادامه سود عادی. از این رو موسسه برای محاسبه سرقفلی ممکن است به جای استفاده از نرخ بازده ۱۰ درصد از نرخ بازده ۱۵ درصد استفاده کند.

سود فوق العاده ۱,۵۰۰,۰۰۰
نرخ بازده مورد استفاده ۱۵٪

سرقفلی (۱۵٪: ۱,۵۰۰,۰۰۰) ۱۰,۰۰۰,۰۰۰
۳- در این روش برای محاسبه سرقفلی،

سود فوق العاده برآورد شده را در تعداد سالهای برآورد سود فوق العاده خریداری شده ضرب می‌کنند. به عنوان مثال اگر فرض کنیم که ۱/۵ میلیون ریال سود فوق العاده سالانه برای مدت ۸ سال ادامه یابد، در آن صورت مبلغ سرقفلی معادل ۱۲ میلیون ریال خواهد شد.

۴- در این روش، ارزش فعلی سود فوق العاده برآورد شده برای چند سال آینده محاسبه می‌شود. ارزش فعلی سود فوق العاده آینده موسسه برای ۸ سال آینده به شرح زیر می‌باشد.

برآورد سود فوق العاده آینده ۱,۵۰۰,۰۰۰
ارزش فعلی ۱ ریال در سال برای

۸ سال متوالی با نرخ ۱۰٪ ۵۳,۳۴۹
سرقفلی (۱۵۰,۰۰۰ × ۵/۳۳۴۹) ۸,۰۰۲,۳۵۰

این روش بسیاری از عیبهایی را که بقیه روشها دارند، نداشته و همچنین به ارزش زمانی پول نیز توجه دارد. این نوع روش محاسبه، همان است که پاتون و لیتلتون آن را مبنای تشخیص و محاسبه سرقفلی دانسته‌اند.

دلایل استهلاک سیستماتیک سرقفلی

در حمایت از استهلاک سرقفلی خریداری شده و توضیح اظهارات مخالفان در رابطه با حذف سرقفلی باید به نکات زیر توجه داشت.

۱- وظیفه اولیه حسابداری تطابق

هزینه‌ها و درآمدهاست. هزینه سرفقلى خریدارى شده بايد در قبال درآمدهايى كه در ازاي آن تحقق مى يابد مقابل گردد. اصولاً تمامى خريدهايى كه انجام مى شود (خريد ساختمان و ماشين آلات و...) صرفاً براى اين است كه در آينده نرخ بازده آنها بيشتر از هزينه صرف شده براى آنها بوده و يا تا جاي ممكن به اين هدف كمك كند. به هرحال بهاي تمام شده داراييهاي خريدارى شده فوق بايد در مقابل درآمدهاي تحقق يافته آنها مقابل گردد.

۲- مبنای بیشتر اشتباهات در رابطه با مسئله استهلاك سرفقلى به كلمه ارزش بر مى گردد. گرچه حسابدارى يك جريان ارزشگذاري نيست اما حسابداران براى رسيدن به نتايجى در رابطه با اينكه آيا ارزش فعلى سرفقلى تغيير كرده و يا اينكه ثابت است فعاليت مى كنند. گرچه هزينه استهلاك كوششى براى نشان دادن ارزش فعلى نيست، اما به عنوان ابزاري جهت تخصيص بهاي تمام شده داراييها در طى عمر مفيد مورد انتظار تلقى مى شود.

نكته اى كه در اينجا بايد بدان توجه داشت اين است كه افزايش ارزش داراييها خود مقوله جداگانه اى است و نمى توان آن را مستقيماً به مسئله استهلاك ربط داد. اگر ارزش سرفقلى طى چند سال گذشته افزايش يافته باشد در آن صورت اين افزايش ارزش، نياز به تشخيص و ثبت هزينه استهلاك را منتفى نخواهد ساخت.

۳- بحث شده است كه هيچ گونه روش علمى براى استهلاك سرفقلى وجود ندارد و در واقع تعيين واقعى مبلغى كه مستهلك شده يا مبلغى كه هنوز وجود دارد، ناممکن است.

اصولاً اين موضوع پذيرفته شده است كه قيمت خريد سرفقلى بر مبنای برآوردي از ارزش انتظارات آينده تعيين مى شود. اين مسئله در رابطه با داراييهاي مشهود نظير

ساختمان، تجهيزات و اقلام ديگر نيز كه خريده مى شوند، مصداق دارد.

بنابراين همان طور كه ما هزينه ها و درآمدهاي اقلام بالا را بر مبنای برآوردهاي انجام شده، در مقابل هم قرار مى دهيم، پس بايد در رابطه با سرفقلى نيز دقيقاً همين كار را انجام دهيم.

۴- حسابداران به عنوان يك قانون، فقط وقتى سرفقلى را در دفاتر خود ثبت مى كنند كه خريدارى شده باشد.

بنابراين سرفقلى كه بتدریج ايجاد شده در حسابها نشان داده نمى شود. برطبق اين عقیده، اگر سرفقلى خريدارى شده مستهلك گردد و سرفقلى جديدي جايگزين آن شود، سرفقلى جديد نبايد در حسابها ظاهر شود، چون خريدارى نشده است.

مشخص است كه سرفقلى دايمي و هميشگى نبوده و به علت نوسانات اقتصادى ممكن است سود فوق العاده هرگز پايدار نباشد. بنابراين مديريت بايد هميشه متحمل هزينه هايى شود كه سرفقلى را حفظ و يا آن را افزايش دهد. بهاي تمام شده سرفقلى خريدارى شده كه منقضى مى شود و هزينه هايى كه بعداً در جهت حفظ و نگهدارى سرفقلى انجام مى شود، بايد در نهايت در مقابل درآمدها قرار گرفته و مقابل شود. درست همان طور كه بهاي تمام شده اوليه ساختمان و يا هزينه هاي تعميرات آن بتدریج در مقابل درآمد قرار مى گيرد. اما اکنون كه مى خواهيم سرفقلى را مستهلك كنيم، سئوالهايى كه مطرح مى شود اين است كه:

۱- وقتى سرفقلى خريدارى شده بر يك مبنای منظم و دوره اى مستهلك شود، چه حسابى بايد بدهكار و چه حسابى بايد بستانكار گردد.

۲- وقتى سرفقلى خريدارى شده در فواصل نامنظم يا در يك زمان مشخص مستهلك گردد، چه حسابى بايد بدهكار و

چه حسابى بايد بستانكار شود.

۳- وقتى سرفقلى ايجاد شده (خريدارى نشده) حذف مى شود، چه حسابى بايد بدهكار و چه حسابى بايد بستانكار گردد. در اينجا به اجمال به بررسى مسائل بالا مى پردازيم.

با توجه به بحثهاي قبل، شگفت نخواهد بود اگر در پاسخ به سئوالهاي فوق اختلاف نظر وجود داشته باشد. بعضى از نويسندگان اين سؤال را مطرح مى كنند كه آيا استهلاك سرفقلى بايد در حساب سود و زيان آورده شود و يا اينكه مستقيماً به حساب سود و زيان انباشته انتقال يابد.

شروود و كيولى (Cuiley, Sherwood) هر دو معتقد بودند كه سرفقلى بايد با بدهكار كردن حساب سود و زيان انباشته و نه هزينه هاي عملياتى مستهلك گردد. مونتكمرى مى گويد:

«اگر هر تعديلی در ارزش دفتری سرفقلى انجام شود، طرف حساب بدهكار يا بستانكار آن بايد سود و زيان انباشته و يا اندوخته هاي سرمايه اى هر کدام كه مناسب و مقتضى است، باشد.»

از طرف ديگر پاتون مى گويد:

«اگر امکان داشت كه لايه هاي خاصى از درآمد را كه ناشى از وجود سرفقلى است تفكيك كنيم، در آن صورت به نحو مناسبى مى توان هزينه استهلاك سرفقلى را به اين درآمدها تخصيص داده و آن را در صورت حساب سود و زيان به عنوان يك قلم هزينه نشان داد.»

همچنين در دنباله بحث پاتون و لثيلتون مى گويند:

«مقدار صرف شده براى سرفقلى بايد به وسيله درآمدهاي حاصل جذب گردد.»
كميته رويه هاي حسابدارى^۵ در سال ۱۹۴۴ عنوان كرد كه:

«بهاي تمام شده داراييهاي نامشهود ممكن است در طى يك دوره زمانى معقول

و بر مبنایی سیستماتیک مستهلک شده و به صورت حساب سود و زیان منتقل شود...، کمیته تشخیص داده است که در گذشته رویه پذیرفتنی برای حذف داراییهای نامشهود (مثل سرقفلی) حذف آن در مقابل مازاد (اعم از سود تقسیم نشده یا صرف سهام) بود. این رویه مدت زمان زیادی و به شکل گسترده به کار رفته است و اما کمیته معتقد است که باید منع شود، بویژه اگر اعمال آن در اندوخته‌های سرمایه‌ای تاثیر گذارد.»

طبقه بندی هزینه استهلاک به عنوان هزینه عملیاتی

در اینجا عقاید مختلفی را که درباره نحوه رفتار با هزینه استهلاک وجود دارد، شرح خواهیم داد. در این رابطه شاید بتوان این سؤال را مطرح کرد که در تئوری چه روشی مبین بهترین رویه است؟

هرگاه سرقفلی خریداری شده بر مبنای سیستماتیک مستهلک گردد، ثبت آن به عنوان هزینه عملیاتی یگانه روشی خواهد بود که مطابق با تعریف و مفهوم سرقفلی و وظیفه حسابداری است.

بهای تمام شده سرقفلی نشاندهنده هزینه تحصیل درآمد می‌باشد، درست به همان ترتیبی که بهای تمام شده ماشین آلات مبین هزینه تحصیل درآمد است. از این رو استهلاک سالانه باید در مقابل درآمد مربوط درست مثل سایر هزینه‌های عملیاتی قرار گرفته و مقابله شود.

ثبت پیشنهادی در این رابطه به شرح زیر است.

هزینه استهلاک سرقفلی xxx
ذخیره استهلاک سرقفلی xxx
(معادل ۱ بهای تمام شده اولیه)

رویه معمول برای ثبت استهلاک سرقفلی، بستانکار کردن خود سرقفلی به جای حساب ذخیره است. حسابداران عموماً تشخیص داده‌اند که بستانکار کردن

حساب ذخیره به جای بستانکار کردن مستقیم حساب داراییهای ثابت مشهود ارجحتر است بنابر این همان رویه نیز باید در رابطه با سرقفلی به کار گرفته شود.

عدم استفاده از یک روش منظم برای ثبت استهلاک

بعضی از مؤسسات که سرقفلی را مستهلک می‌کنند، معمولاً از رویه منظم و سیستماتیکی تبعیت نکرده و اغلب مقدار خیلی زیاد و یا خیلی کمی را با توجه به توانایی سود خالص یا مازاد سود برای تحمل هزینه مزبور، مستهلک می‌نمایند.

جهت تعدیل چنین روشهایی بهتر این است بخشی از مبلغ استهلاک را به حساب سود و زیان و بخشی دیگر از آن را به یک حساب مازاد انتقال داد. اما در اینجا ممکن است سؤال شود چه حساب مازادی باید بدهکار شود؟ در پاسخ می‌توان گفت مبدأ و منشأ سرقفلی است که تعیین کننده حساب مزبور می‌تواند باشد. برحسب مورد می‌تواند سود و زیان انباشته، اندوخته سرمایه‌ای و یا اندوخته تجدید ارزیابی باشد.

در طی دوره‌ای که سرقفلی خریداری شده، منقضی شده است، بهای تمام شده آن باید در مقابل مازاد تحقق یافته درآمد مساوی باشد. از آنجا که وقتی هزینه استهلاک در صورت حساب سود و زیان به عنوان هزینه عملیاتی ثبت و گزارش می‌شود در واقع به طور غیر مستقیم حساب سود انباشته کاهش می‌یابد، از این رو می‌توان گفت در صورتی که در دوره‌های قبل هزینه استهلاک به طور سیستماتیک به حساب سود و زیان انتقال نیافته باشد در آن صورت باید معادل مبلغ برآورد شده استهلاک دوره‌های قبل حساب سود و زیان انباشته بدهکار و در مقابل آن حساب ذخیره استهلاک سرقفلی بستانکار شود.

هزینه استهلاک سرقفلی xxx

سود و زیان انباشته xxx

ذخیره استهلاک سرقفلی xxx
هزینه استهلاک معادل ۱ بهای تمام شده اولیه، سود و زیان انباشته برابر ۲ بهای تمام شده که در سالهای قبل به هزینه انتقال نیافته و باقیمانده ۳ بهای تمام شده) در طی دو سال آینده مستهلک خواهد شد).

حال اگر استهلاک سرقفلی خریداری نشده سؤال باشد، باید رویه دیگری به کار رود. اگر سرقفلی خریداری نشده از همان بدو ایجاد در حسابها انعکاس داده نشده باشد (که معمولاً نیز چنین است) در آن صورت می‌توان گفت که کل مقدار آن بلافاصله مستهلک شده است. اما اگر بنا به الزاماتی، سرقفلی خریداری نشده در حسابها ثبت گردد، در آن صورت باید دانست که سرقفلی خریداری نشده (مثل سرقفلی خریداری شده) دائمی نیست و باید مستهلک شود. در این رابطه طرف بدهکار ثبت استهلاک می‌تواند سود و زیان انباشته و یا حساب اندوخته سرمایه‌ای باشد که قبلاً به هنگام ثبت سرقفلی در حسابها، بستانکار شده است. بدین ترتیب استهلاک سرقفلی ایجاد شده (خریداری نشده) هرگز به عنوان هزینه عملیاتی در دفاتر گزارش نخواهد شد.

منابع:

1. Zeff, Stephen, A; Financial Accounting theory, McGraw- Hill Book Company 1985.
۲. حسابداری داراییهای نامشهود - سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۸۴

پانویس:

1. Going Concern
2. Earning capacity
3. Appreciation
4. Accounting significance
5. Committee of accounting procedure