

یک کتاب در یک نگاه

حسابداری دارایی‌های نامشهود و مخارج انتقالی به دوره‌های آتی - نشریه شماره ۸۴
تألیف آقایان: مصطفی گودرزی و حبیب ا... تیموری
از انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی (۱)

در ادامه تلخیص کتابهای حسابداری که از مبحث دارایی‌ها آغاز گردیده است در این شماره کتاب
بحسابداری دارایی‌های نامشهود و مخارج انتقالی به دوره‌های آتی پانته‌آب و ارائه می‌شود.

الف) دارایی‌های نامشهود

۱- مفهوم دارایی نامشهود

از دیدگاه حسابداری، داراییها را می‌توان به دو گروه مشهود و نامشهود تقسیم کرد. دارایی مشهود یعنی پ
داردولی دارایی نامشهود فاقد یعنی پ است، در نتیجه شناسایی دارایی نامشهود مشکل است. در حسابداری،
دارایی نامشهود تعریف دقیقی ندارد ولی آن را برحسب ویژگیهای زیر می‌توان مشخص کرد:

الف) موجودیت عینی ندارد.

ب) اندازه‌گیری منافع اقتصادی آتی آن غالباً دشوار است.

ج) تعیین عمر مفید آنها دشوار است.

د) معمولاً برای استفاده در عملیات عادی و مستمر واحد تجاری تحصیل می‌شوند و نه به قصد فروش
یا سرمایه‌گذاری.

از نظر حسابداری، داراییهای نامشهود به دو بخش قابل‌شناسایی و غیرقابل‌شناسایی تفکیک می‌شوند.

داراییهای نامشهود قابل‌شناسایی عبارتند از حقوقی که موجودیت آنها مجزا از واحد تجاری است و به‌طور
جداگانه قابل فروشند. مانند حق اختراع (۱) و حق تألیف (۲).

داراییهای نامشهود غیرقابل‌شناسایی عبارتند از حقوقی که

موجودیت آنها از واحد تجاری مجزا نیست و به صورت جداگانه قابل فروش نیستند مانند سرقفلی (۳).

در حسابداری داراییهای نامشهود همان اصول و روشهای حسابداری اموال، ماشین آلات و تجهیزات کاربرد دارد،
بدین معنا که:

۱) هنگام تحصیل، دارایی نامشهود به بهای تمام شده ثبت می‌گردد.

۲) در خلال استفاده از آن اصل تطابق هزینه با درآمد به کار می‌رود.

۳) هنگام فروش یا واگذاری، مبلغ سود و زیان معادل تفاوت ما به ازای دریافت شده و ارزش دفتری دارایی مورد نظر،
به حساب منظور می‌گردد.

در طبقه بندی داراییها، از آنجا که منافع اقتصادی داراییهای نامشهود به بیش از یک دوره تسری می‌یابد لذا آنها را جزء
داراییهای غیر جاری طبقه بندی می‌کنند.

۲- بهای تمام شده داراییهای نامشهود

تحصیل داراییهای نامشهود می‌تواند به‌طور جداگانه یا جزء گروهی از داراییها (مثلاً زمانی که یک واحد
تجاری خریداری می‌شود) صورت گیرد. واضح است که تنها دارایی نامشهود قابل شناسایی، به‌طور جداگانه قابل
تحصیل است.

طبق استاندارد، داراییهای نامشهودی که جداگانه تحصیل می‌شوند باید در تاریخ تحصیل به بهای تمام شده ثبت
شوند. بهای تمام شده برحسب مبلغ وجه نقد پرداخت شده، یا ارزش جاری سایر داراییهایی که در ازای آنها داده
شده است، یا به ارزش فعلی بدهیهای ایجاد شده بابت آنها، یا به ارزش جاری ما به ازای دریافت شده در قبال سهام
صادر شده، اندازه‌گیری می‌شوند.

در حالتی که داراییهای نامشهود جزء گروهی از داراییها یا جزء واحد تجاری خریداری شده تحصیل می‌شوند باید
به بهای تمام شده ثبت شوند. در این حالت بهای تمام شده داراییهای نامشهود قابل شناسایی، بخشی از کل
بهای تمام شده گروه داراییها یا واحد تجاری خریداری شده است، که به‌طور جداگانه قابل شناسایی‌اند.

بهای تمام شده داراییهای نامشهود غیرقابل شناسایی، از تفاوت بهای تمام شده گروه داراییها یا واحد تجاری
خریداری شده و مجموع بهای تخصیص یافته به هر یک از داراییهای مشهود و نامشهود قابل شناسایی خریداری
شده، منهای بدهیهای تعهد شده در ازای آنها، به دست می‌آید.

۳- استهلاک داراییهای نامشهود

طبق استانداردهای حسابداری، دارایی نامشهود در هر زمان که به وجود آمده باشد، سرانجام ارزش آن از
میان می‌رود. بنابر این، بهای تمام شده آن باید به‌طور منظم و سیستماتیک در قبال درآمد هر دوره در مدت زمان
برآورد شده‌ای که انتظار استفاده از این داراییها می‌رود، مستهلاک گردد.

یکی از مشکلات درباره استهلاک داراییهای نامشهود، برآورد معقول عمر مفید آنهاست. در برآورد عمر مفید داراییهای نامشهود عوامل زیر را باید در نظر گرفت:

- ۱) حداکثر عمر مفید تعیین شده در قوانین و مقررات، با قراردادهای.
 - ۲) قابلیت تمدید حقوق ناشی از دارایی نامشهود مورد نظر.
 - ۳) تأثیرات ناشی از ناباب شدن، تغییر تقاضا، رقابت، سرعت تغییرات تکنولوژی.
 - ۴) وجود رابطه بین دارایی نامشهود مورد نظر و مدت اشتغال گروه خاصی از کارکنان.
 - ۵) اقدامات مورد انتظار از ناحیه رقیبان و مراجع دولتی و دیگران.
- به هر حال با در نظر گرفتن تمام عوامل فوق، طبق استانداردهای حسابداری داراییهای نامشهود، مدت استهلاک هیچ دارایی نامشهودی نباید از چهل سال تجاوز کند.

به عقیده برخی صاحب نظران، با توجه به تغییرات سریع عصر حاضر، چه در زمینه تکنولوژی و چه در سلیقه مصرف کنندگان، کمتر موردی از داراییهای نامشهود را میتوان یافت که به مدت چهل سال همچنان مفید باشند.

روش استهلاک داراییهای نامشهود معمولاً روش خط مستقیم است مگر آنکه مدیریت دلیل قانع کننده‌ای برای مناسبت بودن روش سیستماتیک دیگری ارائه کند. از طرف دیگر به علت عینیت نداشتن داراییهای نامشهود، پارزش اسقاطی برای این گونه داراییها در نظر گرفته نمیشود.

مبلغ استهلاک دارایی نامشهود را میتوان یکسره به حساب آن دارایی بستانکار کرد (بدین ترتیب مانده حساب دارایی نامشهود، ارزش دفتری را نشان میدهد) یا آنکه مبلغ استهلاک را جداگانه در حساب استهلاک انباشته مربوط ثبت کرد. انتخاب یکی از این دو شیوه به عرف و عادت بستگی دارد.

هزینه استهلاک دارایی نامشهود، بر حسب ماهیت و کاربرد آن، ممکن است به حساب هزینه سر بار کارخانه، یا به حساب هزینه‌های عملیاتی یا سایر هزینه‌ها منظور شود. برای مثال، هزینه استهلاک حق اختراع مربوط به یک فرآیند تولید، به طور منطقی جزء هزینه سر بار کارخانه است و هزینه استهلاک علامت تجاری که برای ترویج یک فرآورده به کار می‌رود جزء هزینه فروش است و هزینه استهلاک سرقفلی جزء سایر هزینه‌ها منظور می‌گردد.

۴- داراییهای نامشهود قابل شناسایی

حال به بررسی چند نمونه از داراییهای نامشهود قابل شناسایی خواهیم پرداخت.

۴-۱- حق اختراع

حق اختراع که به طور قانونی به اشخاص، اعم از حقیقی یا حقوقی، اعطا می‌شود، عبارت است از حق انحصاری تولید و فروش یک اختراع خاص برای مدت معین.

حق اختراع به شرطی ارزش اقتصادی دارد که به مصونیت در مقابل رقابت بینجامد، یعنی به صورت افزایش سود از طریق کاهش هزینه عملکرد، تولید و فروش فرآورده‌ها، یا فروش کالا و خدمات به قیمت بیشتر، ظاهر گردد. ممکن است عمر مفید حق اختراع بسیار کوتاهتر از مدت اعتبار قانونی آن باشد. در این صورت لازم است بهای تمام شده آن در مدت دوام واقعی آن، مستهلاک گردد.

گاه صاحبان حق اختراع ناگزیر می‌شوند که علیه تجاوز به حقوق خویش اقامه دعوی کنند یا در مقابل دعوی مشابه از خود دفاع کنند. هزینه اثبات اعتبار قانونی حق اختراع باید به حساب دارایی منظور گردد، زیرا این گونه هزینه‌ها به باقی مانده عمر مفید حق اختراع مربوط است. چنانچه حکم دادگاه علیه مدعی باشد، هم هزینه دعوی و هم باقی مانده بهای تمام شده حق اختراع، باید جزء هزینه دوره یا زیان در دفاتر مدعی منظور شود، زیرا انتظار منافع آنی از حق اختراع منتفی شده است.

اگر حق اختراع در نتیجه تحقیقات خود واحد تجاری باشد، بهای تمام شده‌ای که برای آن منظور می‌گردد، فقط هزینه‌های مستقیم حقوقی و سایر هزینه‌های مربوط به ثبت حق اختراع را شامل می‌شود.

۴-۲- حق تألیف

حق تألیف عبارت است از حق انحصاری نشر و پخش و عرضه و اجرای اثر هنری یا نوشته‌ای که به مدت عمر پدید آورنده و سی سال بعد از فوت او به شخص پدید آورنده وراث او اعطا می‌شود ((۴)). مسایلی که در تعیین بهای تمام شده حق تألیف پیش می‌آید همانند آنهایی است که در مورد حق اختراع بحث شد. مدت انتفاع اقتصادی از حق تألیف صرف نظر از طولانی بودن اعتبار قانونی آن، تنها تا زمانی است که تقاضا برای انتشار اثر وجود دارد. گاهی اتفاق افتاده است که حق تألیفی که تصور می‌رفته است بی‌ارزش شده باشد، دوباره رونق گرفته است. مانند افزایش حق تألیف فیلمهای قدیمی در کشورهای اروپایی ولی این افزایش در ترانزنامه‌های فیلم سازان انعکاس نیافت.

۵- داراییهای نامشهود غیر قابل شناسایی (سرقفلی)

سوددهی اکثر واحدهای تجاری موفق، معلول عوامل گوناگونی است که مشخص و متمایز ساختن آنها امکان ندارد و نمیتوان آنها را به عنوان داراییهای مشهود و یا به عنوان داراییهای نامشهود قابل شناسایی معرفی کرد. مراد از سرقفلی پ همین عوامل تفکیک ناپذیر است و مفهوم حسابداری این اصطلاح را نباید با مبلغی که هنگام اجاره محل کسب از مستاجر اخذ می‌شود، یکی دانست. به عبارت دیگر، سرقفلی عبارت است از فزونی ارزش کلیت واحد تجاری بر مجموع ارزشهای جاری خالص داراییهای مشهود و نامشهود قابل شناسایی آن.

اگر توان سود دهی واحد تجاری چنان باشد که ارزش کلیت واحد تجاری کمتر از ارزش خالص داراییهای آن شود، واحد تجاری دارای سرقفلی منفی است. بنابر این سرقفلی می‌تواند مثبت و یا منفی باشد. در حالت سرقفلی منفی،

به نفع واحد تجاري است که دارايها را جداگانه به فروش برساند، بدهيهاي خود را بپردازد و در نهايت واحد تجاري منحل گردد.

اگر يك واحد تجاري دایر که دارای سرقفلي منفي است فروخته شود، ارزشي که خریدار برای داراييهاي تحصيل شده منظور مي دارد، نباید از بهاي پرداخت شده بیشتر باشد. طبق اصول پذیرفته شده حسابداری، مبلغ سرقفلي منفي باید برای کاستن از ارزش دفتری داراييهاي غير جاري (بجز داراييهاي غير جاري نظیر سرمایه گذاری درازمدت در اوراق بهادار قابل خرید و فروش) تخصیص یابد. چنانچه با این عمل، ارزش دفتری دارايي یا داراييهاي غير جاري مورد نظر صفر گردد و باز هم مقداری از مبلغ سرقفلي منفي باقی بماند، آن مبلغ باید جزو اقلام بستانکار انتقالی به دوره هاي آتی ((5)) طبقه بندی و طی مدت چهل سال یا کمتر مستهلک گردد.

۶- برآورد سرقفلی

مبلغ سرقفلي بعد از قطعي شدن خرید يك واحد تجاري، تعیین می گردد. بنا بر این حسابداران به فرآیند تخمین سرقفلي توجه دارند زیرا غالباً در تعیین ارزش جاري يك واحد تجاري طرف مشاوره قرار می گیرند. در برآورد ارزش جاري يك واحد تجاري، که نهایتاً به برآورد سرقفلي می انجامد مراحل زیر پیموده می شود:

۱- برآورد ارزش جاري همه داراييهاي مشهود و نامشهود قابل شناسایی واحد تجاري و کسر کردن کل بدهيها از این مبلغ.

۲- پیش بینی میانگین سود سالانه واحد تجاري در سالهاي آتی با استفاده از تسهیلات و امکانات کنونی آن.

۳- انتخاب نرخ مناسبی برای برآورد بازدهی که واحد تجاري به طور معمول باید از خالص داراييهاي قابل شناسایی خود به دست آورد.

۴- محاسبه سود فوق العاده سالانه، در صورت وجود.

۵- برآورد ارزش سرمایه ي اضافه سود سالانه با استفاده از نرخ یا نرخهاي مناسب بازده.

هر يك از عوامل مؤثر در برآورد سرقفلي، با عدم اطمینان و قضاوت شخصی همراه است. مبالغ احتمالی سود آینده، مبلغ سود فوق العاده، مدت دوام سود فوق العاده و نرخ بازده مناسب برای تعیین ارزش سود فوق العاده عواملی هستند که محقق داشتن آن به روش عینی امکان پذیر نیست، و برآورد آنها تنها در محدوده معقولي از احتمالات میسر است.

۷- توافق عدم رقابت

پس از خرید واحد تجاري دایر به قیمتی بیشتر از ارزش جاري خالص داراييهاي قابل شناسایی آن، در برخی موارد بخشی از قیمت خرید ممکن است از این بابت پرداخت گردد که فروشنده برای مدتی معین از تاسیس واحد تجاري رقیب خودداری کند. برای مثال، مغازه خرده فروشی یا رستوران به انتظار این خریداری می شود که صاحب گرداننده قبلی آن، مغازه یا رستوران تازه ای در همان ناحیه افتتاح نکند. توافق عدم رقابت به صورت کتبی در قرارداد درج می گردد و واضح است که این گونه توافقها برای خریدار با ارزش است و سهم مناسبی از قیمت خرید باید به آن تخصیص یابد.

ب (مخارج انتقالی به دوره های آتی

برخی از مخارجی که انتظار می رود منافع آتی حاصل از آنها به بیش از يك دوره تسري یابد تحت عنوان مخارج انتقالی به دوره هاي آتی طبقه بندی می شوند. مخارج انتقالی به دوره هاي آتی تحت عنوانی مجزا از داراييهاي نامشهود و به شکل پیش پرداخت بلند مدت هزینه ارائه می گردند، که نوعی دارايي غير جاري به حساب می آیند.

برخی از مخارج انتقالی به دوره هاي آتی عبارتند از:

۱- هزینه هاي تاسیس.

۲- هزینه هاي انتشار سهام.

۳- مخارج بهسازی اموال مورد اجاره درازمدت.

۴- مخارج تحقیق و توسعه در صورتی که حائز شرایط انتقال به دوره هاي آتی باشد.

۵- برخی از مخارج واحدهاي تجاري در مرحله قبل از بهره برداری.

۱- هزینه های تاسیس

در آغاز فعالیت و تاسیس شرکت، هزینه هايی مانند حق مشاوره، هزینه هاي حقوقی و هزینه ثبت شرکت اجتناب ناپذیر است. تمام این هزینه ها به انتظار منافع آتی آن انجام می گردد. بنا بر این هزینه هاي تاسیس يك واحد تجاري باید دارايي محسوب گردد. طبق استانداردهاي حسابداری، واحد تجاري مجاز به مستهلک کردن هزینه هاي تاسیس در مدت چهل سال است. در صورتی که مقامات مالیاتی مدت بسیار کمتری را برای مستهلک کردن این نوع هزینه ها، مجاز می دانند. مثلاً بر طبق قوانین مالیاتی ایران، هزینه هاي تاسیس حداکثر تا مدت ده سال از تاریخ بهره برداری، قابل استهلاک است.

۲- هزینه‌های انتشار سهام

زمانی که واحدهای تجاری اقدام به انتشار سهام می‌کنند، مخارجی مانند حق ثبت، کمیسیون فروش، مخارج حقوقی و مخارج چاپ اوراق سهام را متحمل می‌شوند. روش حسابداری برای هزینه‌های انتشار سهام دو گونه است:

الف) هزینه‌های انتشار سهام از قیمت فروش سهام کسر گردد.

ب) هزینه‌های انتشار سهام به عنوان مخارج انتقالی به دوره‌های آتی ثبت شود.

دلیل ترجیح روش دوم بر روش اول آن است که، مخارج انتشار سهام، نوعی دارایی به وجود می‌آورد که به ایجاد درآمد در آینده می‌انجامد، و در نتیجه هزینه آن باید طبق اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد، به درآمدهای آتی تخصیص داده شود.

۳- مخارج بهسازی اموال مورد اجاره درازمدت

گاهی واحدهای تجاری، برخی از اموال و تجهیزات مورد استفاده خود را از مالک یا مالکان آنها به اجاره می‌گیرند. در قراردادهای اجاره عملیاتی، منافع و مخاطرات ناشی از مالکیت اموال به مستاجر منتقل نمی‌گردد. لذا مخارجی که مستاجر طی مدت اجاره برای ایجاد تعویلات و بهسازی مورد اجاره به عمل می‌آورد، نوعی دارایی نامشهود برای مستاجر ایجاد می‌کند که با عنوان مناسب مخارج بهسازی اموال مورد اجاره به صورت دارایی ثبت و طی مدت اجاره یا عمر مفید بهسازی انجام شده (هر کدام که کوتاهتر باشد) مستهلک می‌گردد.

۴- مخارج تحقیق و توسعه

پتحقیق به منظور کشف دانش جدید به این امید به عمل می‌آید که چنین دانشی در پدید آوردن یا بهتر ساختن فرآورده‌های جدید یا فرآیندهای جدید و یا موجود موثر افتد. توسعه عبارت از آن است که دستاوردهای تحقیق به صورت طرحی برای ایجاد فرآورده یا فرآیند جدید مورد استفاده قرار گیرد.

بدیهی است مخارج تحقیق و توسعه به انتظار منافع آتی صورت می‌گیرد. لذا طبق مفهوم تطابق هزینه‌ها با درآمد، مخارج تحقیق و توسعه باید به عنوان دارایی ثبت و طی مدت انتفاع مستهلک شوند. از طرف دیگر برخی معتقدند به علت آنکه اطمینان زیادی به منافع آتی این نوع مخارج وجود ندارد، آنها را باید به هزینه دوره منظور کرد.

به هر حال طبق استاندارد حسابداری تحقیق و توسعه، مخارج تحقیق و توسعه باید در همان زمان که به عمل می‌آید به حساب هزینه منظور شود. حال آنکه استانداردهای بین‌المللی تنها مخارج توسعه را با رعایت همه ملاکهای زیر به عنوان مخارج انتقالی به دوره‌های آتی مجاز دانسته است:

الف) فرآورده یا فرآیند مورد نظر به روشنی مشخص باشد و بتوان مخارج آن را جداگانه تعیین کرد.

ب) عملی بودن فرآورده یا فرآیند از نظر فنی به اثبات رسیده باشد.

ج) شک و ابهامی در مورد تقاضای فرآورده یا فرآیند وجود نداشته باشد.

د) منابع کافی برای تکمیل طرح و عرضه فرآورده یا استفاده از فرآیند موجود باشد.

۵- مخارج واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری

واحد تجاری هنگامی در مرحله قبل از بهره‌برداری شناخته می‌شود که تقریباً همه کوشش‌های آن در فعالیتهای تاسیس به کار رود و عملیات اصلی برنامه‌ریزی شده آن آغاز نشده و یا اگر شروع شده است هنوز درآمد قابل ملاحظه‌ای محقق نشده باشد.

نتیجه‌گیری اساسی که در جریان تدوین استانداردهای حسابداری مربوط به واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری صورت پذیرفت آن است که، چه در مورد شناخت درآمد و چه در مورد مخارج به عمل آمده قبل از دوره بهره‌برداری، واحدهای تجاری مذکور همانند واحدهای تجاری در مرحله بهره‌برداری به رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری ملزمند. از طرف دیگر، واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری ملزم به ارائه صورتهای مالی همانند واحدهای تجاری در مرحله بهره‌برداری هستند، لذا دیگر هیچ مجوزی برای اجرای شیوه خاص حسابداری و به‌کاربردن فرمهای خاص در ارائه حسابها توسط واحدهای تجاری قبل از بهره‌برداری باقی نمی‌ماند.

۶- ارائه دارایی‌های نامشهود و مخارج انتقالی به دوره‌های آتی در تراز نامه

در ترازنامه، داراییهای مشهود و نامشهود به طور جداگانه گزارش می‌شوند. دارایی‌های نامشهود پس از سرفصل پاموال، ماشین آلات و تجهیزات و مخارج انتقالی به دوره‌های آتی پس از سرفصل پادارایی‌های نامشهود طبقه‌بندی می‌شوند.

روشهای استهلاک دارایی‌های مشهود و نامشهود و مبلغ استهلاک برای دوره مورد گزارش در یادداشت‌های همراه صورتهای مالی باید افشا شوند.

۱- این کتاب توسط دفتر مطالعات مالی و حسابداری مدیریت تلخیص شده است.

Goodwill-Σ

٥- قانون حمايت مؤلفان و مصنفان و هنرمندان مصوب ١١ ديماه ١٣٤٨ فصل يكم تا سوم.

Deferred Credits -٦