

# اهمیت حسابداری استهلاک

## مر ترضی کلانتری

صرف نظر از تعریفهای فراوانی که از حسابداری شده، موضوع و کارکرد اصلی آن ثبت، گزارش‌دهی و تفسیر است. این در حالی است که زیربنای تمامی این امور را، سنجش تشکیل می‌دهد و در همین راستا مشکلی که عموماً حسابداران با آن روبرو هستند، نبودن یک ثوری قابل اتکا برای سنجش و اندازه‌گیری پدیده‌ها و رویدادهاست.

استهلاک نیز از این مقوله خارج نیست. تفکرات و بحثهای بسیاری از زمانهای پیش درباره استهلاک وجود داشته و گمراهیهای بسیار و سیاستهای قابل تردیدی را به وجود آورده است. این وضعیت بیشتر در میان اقتصاد دانان و کارشناسان مالی، که هرگز زحمت آشنایی به چارچوب حسابداری را نکشیده‌اند، وجود داشته، ضمن آنکه خود حسابداران نیز به طور قابل توجهی به این نابسامانی کمک کرده‌اند. پروفیسور استرلینگ<sup>۱</sup> در مقاله‌ای که در سال ۱۹۷۵ منتشر کرده، می‌نویسد: ما حسابداران، موضوعات مورد بحث خود را حل نکرده، به موضوعهای دیگری می‌پردازیم؛ نتیجه این امر، سبب افزایش موضوعهای حل نشده می‌گردد.

---

1- Sterling, "Towards the Science of Accounting" Financial Analysts Journal, september, 1975.

استرلینگ علت اساسی این مسأله را چگونگی تعریف حسابداران از مسائل می‌داند؛ او می‌گوید: حسابداران مسائل را به گونه‌ای تعریف می‌کنند که حل آنها غیر ممکن می‌شود. پیتون<sup>۲</sup> معتقد است با توجه به این اوضاع، تلاشی دیگر در جهت روشن نمودن این موضوع با ارزش می‌نماید.

حسابداران از گذشته تشخیص داده‌اند که ماشین آلات و تجهیزات عمر محدودی دارند، لذا برخی از ملاحظات باید در حسابها به منظور نیاز بدیهی برای کنارگذاری این گونه داراییها انجام گیرد.

ظاهراً برای اولین بار در سال ۱۸۸۸ میلادی برای انعکاس اثر کاهش ارزش اثاثیه و تجهیزات، مبلغی به بدهکار حساب سود و زیان و بستانکار حساب اثاثیه ثبت می‌شد.<sup>۳</sup> آن زمان، واژه‌ای که برای این پدیده بکار می‌رفت، «زیان ناشی از زوال» بود. در طول قرن ۱۹ و اوایل قرن ۲۰ میلادی، بسیاری از مؤسسات که با این مسأله روبرو بودند، از طریق یک تجدید ارزیابی دوره‌ای داراییها یا به وسیله منظور نمودن جایگزینها و فرسودگیها به هزینه‌های جاری عمل می‌کردند. اخیراً استهلاک به عنوان یک تخصیص سیستماتیک بهای تمام شده یا سایر ارزشها در طول عمر دارایی، معرفی شده است.

مدارک بسیاری در مورد شناسایی منظم استهلاک به عنوان یک هزینه قبل از محاسبه سود در دست است؛ برای مثال، در سال ۱۸۷۶ دادگاه عالی آمریکا در بیانیه‌ای عنوان کرد: عموم مردم، وقتی به سود یک مؤسسه تجاری نظر می‌کنند، همواره به ندرت استهلاک ساختمان را، که شرکت در آن مشغول کار است، به حساب می‌آورند. عموماً تصور می‌شود که خالص دریافتیهای یک مؤسسه سود آن مؤسسه است.

---

2- W. A. Paton, "Significance of Depreciation Accounting", Studies In Accounting Theory, R. D. Irwin, 1962.

۳- البته این مورد در مقالات آموزشی آن زمان وجود داشته است و اینکه آیا عملاً چنین چیزی بکار گرفته می‌شده، بخصوص با در نظر گرفتن قدمت سود و زیان تردید انگیز است.

همچنین در سال ۱۹۴۹ آرتور دین عنوان کرد: هم حسابداران و هم اقتصاددانان اتفاق نظر دارند که سود خالص تنها بعد از آنکه استهلاك دوره به حساب منظور شد، می‌تواند تعیین گردد...

تعریفهای فراوانی از استهلاك توسط انجمنهای حرفه‌ای و صاحب‌نظران فن، ارائه شده، اما هیچ یک از آنها به طرز رضایتمندانه‌ای کامل نیست؛ حتی هنگامی که این رویداد در قالب حسابداری بکار می‌رود، چیزی متفاوت برای افراد مختلف است و شاید این امر به علت در بر گرفتن جنبه‌های بسیار در اصطلاح استهلاك باشد.

از جمله تعریفهای ارائه شده برای استهلاك، تعریفی است که انستیتو حسابداران رسمی آمریکا،<sup>۴</sup> در بولتن شماره ۴۴ خود ارائه می‌دهد، این تعریف بیان می‌کند که حسابداری استهلاك، نظام توزیع و تسهیم ارزش داراییها بر اساس بهای تمام شده یا سایر مبانی ارزشگذاری در طول عمر آنها پس از کسر ارزش اسقاط (در صورت وجود) بر اساس یک روش منطقی و سیستماتیک است.

انجمن حسابداران آمریکا<sup>۵</sup>، استهلاك را بیانگر کاهش ظرفیت سرویس دهی داراییهای بلند مدت می‌داند که در اثر فرسودگی و کاهش ارزش ناشی از کهنگی ایجاد می‌گردد.

پروفسور هندریکسن،<sup>۶</sup> نظریه پرداز معروف حسابداری، استهلاك را در حوزه حسابداری سنتی، فرایند تخصیص اولین ارزشگذاری اموال و تجهیزات به دوره‌های استفاده از آن می‌داند. او می‌نویسد تخصیص در حسابداری، طبقه‌بندی و جدا سازی مبالغ هزینه و منظور نمودن بخشی از آن به دوره‌هایی از زمان است.

پروفسور بلکویی<sup>۷</sup> در کتاب ثوری حسابداری خود، حسابداری استهلاك را به این صورت آورده است:

4- American Institute of Certified Public Accountants, (AICPA).

5- American Accounting Association, (AAA).

6- Eldon S. Hendriksen "Accounting Theory" R. D. Irwin, 1982.

7- Ahmed Belkaoui "Accounting Theory" Harcourt Brace, 1985.

«حسابداری استهلاک یک سیستم حسابداری است؛ به گونه‌ای که به توزیع بهای تمام شده یا ارزشهای اساسی داراییهای سرمایه‌ای پس از کسر ارزش اسقاط در طول عمر مفید برآوردی آن واحد (که ممکن است مجموعه‌ای از دارایی باشد) بر مبنای یک روش منطقی و سیستماتیک کمک می‌کند. این سیستم یک فرایند تخصیص است نه یک پروسه ارزشگذاری. استهلاک سال بخشی از جمع مخارجی است که تحت چنین سیستمی به درآمدهای امسال اختصاص یافته است. با وجود اینکه عمل تخصیص ممکن است تمام رویدادهای سال را به صورتی کامل در نظر گیرد اما به اندازه‌گیری تأثیرات چنین وقایعی نمی‌پردازد. هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی<sup>۸</sup>، در بیانیه شماره ۶ خود استهلاک را به این صورت تعریف می‌کند:

«حسابداری استهلاک، تخصیص سیستماتیک و منطقی بهای تمام شده دارایی به دوره‌های زمانی است که منافی از آن به دست آمده است».

این بیانیه علت استهلاک را فرسودگی ناشی از بکارگیری داراییها می‌داند.

به طور کلی تعریف اخیر، رایجترین تعریف از واژه استهلاک است، پروفیسور هندریکسن در نقد این تعریف پذیرفته شده می‌نویسد، این تعریف یک مفهوم ایستاست چراکه بهای تمام شده اولیه دارایی در طول عمر آن، ثابت فرض شده و مجموع استهلاک منظور شده، مساری با ارزش اولیه دارایی منهای هر ارزش بازیافتنی (ارزش اسقاط) است. او می‌نویسد این تعریف اشاره نمی‌کند که چگونه بهای تمام شده می‌باید در طول عمر مفید دارایی توزیع گردد و فقط به این موضوع اکتفا می‌کند که روش تسهیم باید منطقی و سیستماتیک باشد.

پیتون در این ارتباط می‌گوید: علی‌رغم اینکه مقالات بسیاری آن را مسأله‌ای مرموز و بحث‌انگیز معرفی می‌کنند، اساساً مسأله گیج‌کننده و پیچیده‌ای درباره استهلاک وجود ندارد. پیتون استهلاک را به صورت ارزش جذب شده اموال یا هزینه منقضی شده داراییها در یک دوره معرفی می‌کند و می‌نویسد هزینه‌های دوره‌ای استهلاک بخشی از تأسیسات و تجهیزات و اموال بکار گرفته شده در عملیات تجاری است که در قالب واحد پول بیان می‌گردد. او

استهلاک را ظرفیت مصرف شده اموال می‌داند.

عموماً استهلاک در قالب چهار مفهوم زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد:

۱- استهلاک به عنوان کاهش در قیمت<sup>۹</sup> در اینجا فرض بر این است که دارایی بکار گرفته شده قیمت ارزانتری نسبت به یک دارایی نو دارد. به بیان دیگر، گفته می‌شود از آنجا که یک دارایی دست دوم، هر چند که ممکن است از نظر مفید بودن و بهره‌وری، سودمندتر از یک دارایی نو باشد، اما قیمت کمتری نسبت به دارایی نو و استفاده نشده دارد، لذا باید برای این کاهش در قیمت، مبلغی را به عنوان استهلاک در حسابها منظور نمود. در واقع همانطور که ملاحظه می‌شود، استهلاک در اینجا به میزان استفاده دارایی اشاره دارد.

۲- استهلاک به عنوان زوال فیزیکی<sup>۱۰</sup>: این فرض بر این پایه استوار است که یک دارایی دست نخورده و بکر و یا یک دارایی کمتر استفاده شده نسبت به داراییهایی که بیشتر استفاده شده‌اند، بهره‌وری طولانی‌تری دارند. به عبارت دیگر، برای مدت بیشتری می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد، لذا برای نشان دادن این واقعیت فیزیکی و اقتصادی باید حسابها را به گونه‌ای (از طریق استهلاک) تعدیل نمود.

۳- استهلاک به عنوان کاهش در ارزش<sup>۱۱</sup>: کاهش ارزش، در اثر فرسودگی، از مد افتادگی و نامناسب بودن حاصل می‌گردد. در اینجا فرض این است که استفاده از دارایی و همچنین گذشت زمان، عوامل فوق را موجب می‌گردد، لذا منظور نمودن استهلاک برای رویارویی با موارد فوق لازم به نظر می‌رسد.

۴- استهلاک به عنوان تخصیص هزینه<sup>۱۲</sup>: انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز<sup>۱۳</sup> در بیانیه‌ای، در این زمینه، عنوان می‌کند که استهلاک بیانگر بخشی از بهای تمام شده یک دارایی

9- Depreciation as fall in price.

10- Depreciation as physical deterioration.

11- Depreciation as fall in.

12- Depreciation as allocation of cost.

13- Institute of Chartered Accountants in England & Wales.

ثابت است که هنگامی که دارایی در نهایت کنار گذاشته می‌شود، برای مالکش قابل بازیافت نیست. پیشگیری از این زیان سرمایه، هزینه‌ای جدا نشدنی در اداره شرکت در طول عمر مؤثر اقتصادی دارایی است؛ به گونه‌ای که مستقل از میزان سود تحصیل شده نیست.

در بیان دیگر، اولین و احتمالاً مهمترین جنبه استهلاک تخصیص بهای تمام شده است. بیشتر داراییهای ثابت مخارج انتقالی برای درآمد (دوره‌های آتی) هستند و لذا در زمان تحصیل به صورت یک دارایی ثبت شده و سپس در دوره‌های آتی به صورت مخارج دوره و هزینه‌های دوره به حساب آورده می‌شود. بنابر این در تعیین سود حسابداری دوره، جمع هزینه‌های یک دوره شامل بخشی از بهای تمام شده داراییهای ثابت، در صورتی که این داراییها مورد بهره‌برداری قرار گرفته باشند، نیز می‌گردد. در بیشتر مباحث تخصیص استهلاک، فرض بر این است که بهای تمام شده دارایی تخصیص یافته در هر دوره به طور مستقیم یا غیر مستقیم با درآمدهای مورد انتظار یا سهم درآمد خالص هر دوره تطابق دارد.<sup>۱۴</sup> پروفیسور بلکویی ارتباط میان هزینه‌ها و درآمدها را بر مبنای یکی از ویژگیهای زیر می‌داند:

- ۱- تطابق مستقیم هزینه‌های متحمل شده با یک درآمد بخصوص.
- ۲- تطابق مستقیم هزینه‌های متحمل شده با یک دوره.
- ۳- اختصاص هزینه‌ها به دوره‌هایی که از آن بهره‌مند شده‌ایم.
- ۴- هزینه (جاری) نمودن تمامی مخارجی که در دوره وقوع یافته‌اند، بجز آنها که دارای منافع آتی می‌باشند.

او می‌نویسد استهلاک اموال و دارایی در ارتباط با ویژگی سوم مطرح می‌گردد. در واقع، بلکویی نیز استهلاک را به معنای سرشکن نمودن مخارج بلند مدت در طی سالهای بکارگیری آن می‌داند و معتقد است داراییهای استهلاک پذیر به داراییهای سرمایه‌ای پایدار اشاره دارند که در طی یک دوره از بین نمی‌روند. وی اضافه می‌کند از آنجا که فرض می‌شود داراییهای

---

۱۴- در واقع، این مورد بیشتر در ملاحظه اصل تطابق هزینه‌ها و درآمدهای یک دوره، که مورد علاقه‌ترین مفهوم حسابداری حساب‌برسان است، مطرح گردیده است.

سرمایه‌ای استهلاک پذیر برای بیش از یک دوره منافی دارند، به بهای تحصیلی به صورت سرمایه‌ای در می‌آیند، به گونه‌ای که سپس بر اساس یک روش منطقی به دوران عمر دارایی تسهیم می‌گردند. این فرایند را برای داراییهای مشهود نظیر ساختمان، تجهیزات و اثاثیه، (استهلاک Depreciation)، برای داراییهایی که به صورت منابع طبیعی هستند نظیر معادن، (تهی شدن Depletion) و برای داراییهای نامشهود همچون حق امتیاز و حق انحصار، (Amortization) می‌نامند.

در تقسیم بندی دیگری که از مفهوم استهلاک به عمل آمده، مفاهیم آن را به دو دسته کلی زیر تقسیم می‌کنند:

۱- مفاهیم عملیاتی، در اینجا استهلاک را ناشی از فرسودگی، خرابی و از مد افتادگی می‌دانند.

۲- مفاهیم مالی، در این بخش، مفهوم استهلاک به چارچوب تئوری حسابداری بر می‌گردد و شامل علل زیر است:

الف: مفهوم جایگزینی که ذخیره سازی وجوه برای جایگزین ساختن داراییهای ثابت (استهلاک پذیر) است.

ب: مفهوم ارزشگذاری، به این عنوان که استهلاک وسیله‌ای برای تعیین ارزش داراییهاست.

ج: تعیین سود، در ارتباط با اصل تطابق هزینه و درآمد.

د: حفظ سرمایه.

جنبه دیگر استهلاک، استفاده از داراییها در طول عمر اقتصادی است و ترازنامه باید منعکس کننده این واقعیت باشد. بر این اساس، در زمان تحصیل، داراییها در ترازنامه به کل بهای تمام شده نشان داده می‌شوند ولی در سالهای بعد میزان مستهلک نشده نمایان می‌گردد. مسأله‌ای که در ارتباط با این موضوع مطرح می‌شود، جنبه ارزشگذاری است؛ گاه ممکن است کاهش در ارزش داراییها، که در تراز نامه نمایان می‌گردد، به عنوان جنبه ارزشگذاری استهلاک مورد توجه قرار گیرد. بکار بردن این مفهوم خطرناک و گمراه کننده است چرا که ممکن است در برگیرنده این مطلب باشد که مبلغ نشان داده شده در تراز نامه واقعی از ارزش

بازار داراییهاست.

در حالی که استهلاک بر مبنای تخصیص هزینه واقعی، تلاشی در این جهت نیست. در اینجا استفاده از واژه ارزش دفتری (بهای تمام شده تاریخی منهای استهلاک تا آن تاریخ) برای نشان دادن ارقام ترازنامه بسیار مفیدتر و پذیرفته شده است و بیانگر این مطلب است که بین ارزش دفتری و ارزش بازار رابطه‌ای وجود ندارد.

پیتون استهلاک را یک هزینه از جیب پرداخت شده دانسته، عنوان می‌کند که استهلاک یک هزینه واقعی و صریح است و نه آنطور که عده‌ای تصور می‌کنند، یک هزینه یا پرداخت تقلبی، مفروض و حدسی. او عنوان می‌کند که این تصور در نتیجه مقایسه کردن استهلاک با سایر هزینه‌ها و عنوان اینکه استهلاک یک هزینه غیر نقدی است، بوجود آمده است.

پیتون معتقد است که اغراق بسیاری در مورد ماهیت ویژه استهلاک وجود دارد. او می‌گوید سود دوره‌ای حسابداری، در سطح ساختاری، ضرورتاً شامل تطابق هزینه‌های شناخته شده و تحقق یافته دوره با درآمدهای مربوط (هزینه‌هایی که به صورتی معقول به چنین درآمدهایی قابل اختصاص هستند) است. در این فرایند، تفاوتی میان اثر و اهمیت یک گروه از هزینه‌ها در مقایسه با گروه دیگر وجود ندارد. چنانچه در این میان هزینه‌ای یا بخشی از آن حذف گردد، سود متعلق به سهامداران بیشتر گزارش خواهد شد. چنین گزارشی (در صورت اساسی بودن) باعث گمراهی شده، به تصمیمات غیر خردمندانه، چه برای مدیریت و چه برای سایر اشخاص ذی‌نفع، منجر می‌گردد؛ ضمن اینکه یکی از نتایج قطعی این چنین حذفی، افزایش پرداخت مالیات خواهد بود. این دیگر تفاوتی نمی‌کند که این هزینه، هزینه پرسنلی باشد یا هزینه سوخت و انرژی و یا هزینه استفاده از داراییها و اموال. در واقع هر یک ریال هزینه نسبت یکسانی از جمع درآمدهای به دست آمده و سود خالص تحقق یافته همانند ریالهای دیگر دارد.

پیتون معتقد است که استهلاک یک هزینه، اختیاری و حاشیه‌ای نیست و می‌نویسد هیچگونه تصور موهومی درباره خدمات و تسهیلات عملیاتی اموال و داراییهای ثابت و اینکه این چنین تسهیلاتی را نمی‌توان در انجام عملیات نادیده گرفت، وجود ندارد. از این رو هزینه چنین تسهیلاتی را منطقی نمی‌توان نادیده گرفت و یا اینکه در بخش فرعی در محاسبات سود



بکار برد.

البته مسائل خاصی در ارتباط با اندازه‌گیری بخشی از بهای اموال که به صورتی متناسب بتوان آن را به درآمدهای یک سال بخصوص اختصاص داد، وجود دارد. این درست است که یک واحد اموال را می‌توان به صورت یک سری خدمات در نظر گرفت که بعد از نصب آن می‌توان این سرویس دهی را دریافت نمود، اما در ارتباط با میزان استفاده از یک دارایی در دوره‌های زمانی مختلف و مجموع زمانی که آن دارای تسهیلات مؤثر است، عدم اطمینان قابل توجهی وجود دارد؛ برای مثال، ذغال سنگ به صورت اجزای فیزیکی مورد مصرف قرار می‌گیرد. در این حالت، مبنایی مناسب برای اندازه‌گیری میزان تقاضا شده و مقادیر مصرف شده یک سال بخصوص ارائه می‌دهد، اما از سوی دیگر کوره، برای استفاده در طی چندین سال در نظر گرفته شده و آن را باید از زمان تحصیل تا تاریخ کنارگذاری که مورد بهره‌برداری قرار می‌گیرد، مورد سنجش قرار داد.

پنتون بسیاری از اختلاف نظرات و مناقشات مربوط به ماهیت و اهمیت حسابداری استهلاك را ناشی از روشهای ناروا و تعریفها و اصطلاحات نادرست می‌داند. روش غیر مستقیم کاهش حساب اموال برای برآورد استهلاك معوق و بعلاوه بکارگیری اصطلاح ذخیره در بیان حساب کاهنده داراییها را از جمله این مسائل می‌داند. او در مثالی که برای بیان عدم تفهیم واژه ذخیره استهلاك<sup>۱۵</sup> می‌زند، یک وکیل دادگستری را معرفی می‌کند که به عنوان رئیس هیأت مدیره شرکتی منصوب شده بود و با دیدن عبارت ذخیره استهلاك در ترازنامه از مدیر مالی شرکت، چنین جوهری را طلب می‌کرد.

پنتون در این ارتباط توضیح می‌دهد که روشهای حسابداری استهلاك، به معنای ذخیره سازی و انباشتن وجوه نیست. حساب ذخیره یا اندوخته استهلاك در واقع حسابی است که به صورت قراردادی در مقابل بهای برآوردی مصرف شده اموال در کنار حساب اموال (در واقع به صورت یک حساب کاهنده) بستانکار می‌گردد. این مفهوم از معنای وجوه و جریانهای نقدی بسیار به دور است؛ به بیان دیگر، استهلاك انباشته (یا ذخیره استهلاك)

15- Reserve for Depreciation.

همانطور که پروفیسور هاتفیلد سالها قبل توصیف کرد، همانند اندازه‌گیری سوراخهای یک نان شیرینی است. این حالت یعنی نشان دادن استهلاک انباشته به صورت یک حساب کاهنده از بهای تمام شده اموال و داراییها ناشی از بکارگیری روش چند بخشه نمودن حسابداری است که مخارج تحصیل دارایی را در یک بخش ثبت می‌کند و هزینه جذب شده را در بخشی دیگر. همانطور که گفته شد، حسابداری استهلاک به معنای ذخیره سازی وجوه نیست، لازم است به آن اضافه گردد که استهلاک منابع وجوه نیز نیست. بسیاری از افراد گمان می‌کنند که فرایند حسابداری استهلاک (تحقق استهلاک) به صورتی خودکار و اتوماتیک، فراهم کننده وجوه است و استهلاک وجوهی را برای جایگزین ساختن یا توسعه و بهبود داراییهای سرمایه‌ای فراهم می‌آورد و یا اینکه ضرورتاً به دست آوردن پول بیشتر، با تحقق استهلاک بیشتر برابر است. پیتون معتقد است این موضوع کاملاً اشتباه، اساساً باطل و مردود است. او می‌نویسد: حسابداری ابزار مهمی برای اداره شرکت است اما خوشبختانه یا متأسفانه قدرت جادویی ندارد، چرا که وجوه تنها در اثر فروش کالا و خدمات به مشتریان به یک قیمت بخصوص حاصل می‌شود نه بوسیله حسابداری. حسابداری استهلاک تنها مانعی برای جلوگیری از انتقال وجوه دریافتی از مشتریان به دولت (کاهش مالیات پرداختی) است. بعلاوه واقع‌گرایی بسیار کمی در این نکته وجود دارد که جریان وجوه از مشتریان می‌تواند صرفاً بوسیله افزایش مبلغی از بهای اموال، که به عملیات جاری بدهکار شده است، افزایش یابد. شکی نیست که رابطه غیر مستقیمی بین حسابداری صنعتی و حجم دریافتها از مشتریان وجود دارد. اما این تصور رویایی است که چنین دریافتهایی به خودی خود با افزایش یا کاهش هزینه استهلاک، ترقی یا کاهش پیدا کند.

در هر حال با وجود اینکه استهلاک می‌تواند بر باقی ماندن وجوه در مؤسسه تأثیر داشته باشد، اما باید از این تفکر اشتباه که آن عملاً می‌تواند ایجادکننده وجوه باشد، خودداری کنیم. در جایی که درآمد حاصل نشده است شناسایی استهلاک همچنان یک امر ضروری است و چنین محاسبه‌ای موجب احتساب زیان می‌گردد و ارزش دفتری دارایی در ترازنامه کاهش می‌یابد. اما این کاهش باعث یک جریان ورودی از سایر داراییها نمی‌گردد. وجوه تنها بوسیله عملیات سودآور ایجاد می‌شوند و نه از طریق ثبت دفتری استهلاک به عنوان تسهیم هزینه‌های

واقعی. علاوه بر این شناسایی هزینه استهلاک یا به عبارت دیگر، ظرفیت مصرف شده اموال و داراییها ارتباط مستقیمی به پولی که از مشتریان دریافت می‌گردد ندارد. استفاده از وجوه، فرایندی کاملاً پیچیده است که جزئیات آن نسبت به تغییرات اوضاع و تغییرات تمایلات و طرز تلقی مدیریت تفاوت می‌کند. دریافتیها از مشتریان، صرف بازپرداخت حسابهای جاری که سر رسیدشان فرا رسیده، می‌گردد نظیر حقوق و دستمزد، مالیات، پرداخت بهره وامها، کاهش بدهیهای بلند مدت، خرید کالا و ... در تمامی این فرایندها به سختی می‌توان موردی را یافت که مبلغی از استهلاک تحقق یافته سال به عنوان عامل قطعی در قالب تصمیمات جهت پرداختهای بخصوص دخالت داشته باشد. همچنین به ندرت نیز می‌توان ارتباط دقیقی میان افزایش مانده نقدی شرکت و هزینه استهلاک جاری یافت. البته در این میان، حالات نسبتاً نادری هم وجود دارد که وجوه برای تحصیل اموال به صورت موقت در حسابهای جداگانه بانکی به صورت جداگانه نگهداری می‌گردند اما تقریباً یافتن حالتی که مقدار تفکیک شده در برگیرنده کمترین رابطه با اطلاعات مربوط به اموال مصرف شده (مورد استفاده قرار گرفته شده) باشد، غیر ممکن است.

استهلاک حتی این اطمینان را نمی‌دهد که وجوه حاصل از عملیات سودآور مؤسسه به صورتی مؤثر در هنگامی که داراییها به جایگزینی احتیاج دارند، در دسترس باشد، چرا که تنها عامل مشخص کنارگذاری وجوه آنها را قابل دسترس می‌سازد. این درست که استهلاک بر باقی ماندن وجوه تأثیر دارد اما کمتر اتفاق می‌افتد که چنین وجوهی برای تحصیل داراییهای نو در رابطه با جایگزینی داراییهای قدیمی در حسابهای جداگانه تفکیک شوند. مدیریت به ندرت ترجیح می‌دهد چنین وجوهی را در برخی سرمایه گذارها یا سپرده‌های بانکی جداگانه‌ای (که در برگیرنده اندکی بهره نیز باشد) نگهداری کند. آنها معمولاً چنین وجوهی را به صورتی سودآورتر و کاراتر در عملکرد عادی مؤسسه بکار می‌گیرند. یا اینکه به منظور کاهش بدهیهای خود مورد استفاده قرار می‌دهند. حتی اگر چنین عملی اتفاق افتد و وجوه برای جایگزین نمودن داراییهای مستعمل شده در حسابهای جداگانه نگهداری شوند، احتمال غالب آن است که هزینه خرید دارایی جدید بسیار بیشتر از بهای داراییهای کنار گذاشته شده باشد.

شناسایی با قاعده و سیستماتیک استهلاک، مرحله‌ای ضروری در فرایند گردآوری و شناخت هزینه‌های قابل تخصیص به درآمد و تعیین سود خالص (یا زیان خالص) دوره است. روش حسابداری برای استهلاک به معنای دقیقتر به هیچ طریقی بر احتمال یا امکان جایگزینی یا وضعیت جایگزینی به غیر از عواملی که ممکن است عمر سرویس دهی دارایی مورد استفاده را تعدیل کند، تأثیر نمی‌گذارد. در واقع حسابداری استهلاک از یک طرح از پیش تعیین شده پیروی می‌کند به گونه‌ای که نشان می‌دهد که خاصیت استهلاک، جایگزینی نیست. برای مثال حالت یک مته بزرگ را در نظر بگیرید که به منظور بهره‌برداری از ذخائر کانی معدن در نظر گرفته شده است. هنگامی که این وسیله مورد استفاده قرار می‌گیرد و قبل از اینکه به نوسازی نیاز داشته باشد بر اساس یک نرخ از پیش تعیین شده‌ای، بهای تمام شده آن هزینه می‌گردد. در اینجا شناسایی استهلاک دوره‌ای مته که در تعیین هزینه‌های عملیاتی (با توجه به این واقعیت که دارایی جایگزین نمی‌گردد) ضروری است. ضمن اینکه روشهای حسابداری نیز در رویارویی با این حقیقت که هیچ‌گونه جایگزینی مورد انتظار نیست تغییر نمی‌کند.

بحث بالا به معنای کم اهمیت جلوه دادن فرایند نوسازی اموال و هزینه‌های جایگزینی نیست. هزینه‌های جایگزینی اموال و داراییها به منظور نگهداری ظرفیت سرویس دهی آنها در حد تسهیلات موجودشان است. این چنین هزینه‌هایی اهمیت ویژه‌ای برای مدیران دارد. هزینه‌های جایگزینی جاری در برنامه‌ریزیهای خدماتی داراییها، در سیاستهای قیمت‌گذاری، در مقایسه دوایر مختلف، در اتخاذ خط‌مشی‌ها و در تصمیمات مربوط به کنارگذاری، نقش بسیار مهمی را به عهده دارد.

در واقع، در دوره‌ای با تغییرات سریع تکنولوژیکی و نوسانات شدید قیمتی، در اختیار داشتن اطلاعات هزینه‌های جایگزینی به عنوان مبنایی برای تصمیم‌گیریهای مدیریتی ضروری به نظر می‌رسد. مهمترین واقعیت برای مدیریت دستگاه و سایر ذی‌نفعان مالی، سطح جاری قیمت‌ها و بهای اموال است که برای انجام تولید، لازم است. این هزینه، هزینه‌ای است که در بررسی ساخت و خرید تجهیزات جدید مفید است و هزینه‌ای که در فرایند بازار مؤثر بوده، راهنمایی مؤثر برای اتخاذ تصمیمات است.

شرکتی را می‌توان موفق قلمداد نمود که جریان جاری درآمد آن برای پوشش هزینه‌های

جاری دستمزد و سایر خدمات، هزینه‌های جاری مواد مصرف شده و همینطور هزینه‌های جاری ظرفیت مصرف شده اموال و داراییهای ثابت در کنار مالیات و سایر پرداختهای ضروری از این قبیل، کافی باشد و همچنین با سود خالصی که برای سهامداران خود تحصیل می‌کند بتواند وضعیت مناسبی را برای جذب سرمایه مورد لزوم فراهم کند.

اکنون، این مسأله مطرح می‌شود که آیا استهلاك در معنای جایگزینی خود باید بر اساس سطح جاری بهای اموال و داراییها محاسبه گردد یا خیر؟ در واقع، استهلاك دوران تحصیلات اموال باید بر اساس تعداد ریالهایی باشد که در تاریخ تحصیل چنین داراییهایی خرج شده و یا اینکه بر مبنای تعداد ریالهایی محاسبه شود که به صورت جاری برای جایگزینی چنین داراییها و تسهیلاتی لازم است پرداخت شود؟

پیتون می‌گوید ظرفیت مصرف شده اموال که بر اساس سطوح جاری محاسبه گردیده، به صورت ارزشهای جاری بیان می‌شود، رقم و نمودار با اهمیت تری را برای مدیریت نسبت به قیمت‌های تاریخی تحصیل دارایی ارائه می‌دهد. او معتقد است که هزینه‌هایی که از بابت پوشانیدن مواردی چون خدمات پرسنلی، مواد و غیره از درآمد به دست آمده دوره کسر می‌گردند تا اندازه زیادی دارای ویژگی جاری می‌باشند (معمولاً یا در همان دوره خرج شده‌اند یا دوره پیشین). لذا این مهم نیز، یعنی احتساب هزینه استهلاك بر مبنای هزینه‌های جاری، می‌تواند ترسیم معنادارتری از نتایج سودآوری ارائه نماید. البته این روش، به صورتی عام مورد پذیرش قرار نگرفته است ضمن اینکه برای هدفهای مالیات بر درآمد نیز نمی‌تواند مورد استفاده قرار گیرد. از نظر تاریخی این روش طی سالهای ۱۹۴۸-۱۹۴۶ در برخی از شرکتهای بزرگ آمریکایی مورد استفاده قرار گرفت. اما، با توجه به عدم دارا بودن ویژگی عینیت مورد پذیرش عموم قرار نگرفت. در عین حال، می‌تواند به عنوان روشی برای اصلاح و بهبود حسابداری عادی استهلاك همراه با تأکید ویژه بر تنگناهای تعیین درآمد مشمول مالیات مورد توجه قرار گیرد.

اسپروس و مونتیز نیز قیمت‌های جاری جایگزینی را در محاسبه استهلاك مبنای بهتری نسبت به قیمت‌های تاریخی می‌دانند. به نظر آنها محاسبه استهلاك برای یک دوره خاص، عبارت است از هزینه‌های جاری خدمات مصرف شده داراییها برای آن دوره. در واقع

استنباط آنها این است که اگر داراییهای مورد نظر در اختیار مؤسسه نبود، برای تهیه خدمات مورد نیاز خود چه مبلغی را مجبور بود به بازار بپردازد.

پیتون برای توجیه نظر خود مسأله عدم ثبات واحد پول و محدودیت در واحد اندازه گیری را عنوان می کند. او می گوید دلاری که ما هم اکنون استفاده می کنیم با دلار بیست سال پیش بسیار تفاوت کرده است همانطور که هیچ حسابداری یک دلار آمریکا را با یک دلار کانادا بدون اینکه تبدیل دقیقی انجام دهد جمع نمی زند که بگوید دو دلار داریم، برای مثال، عیناً جمع زدن دلار سال ۱۹۴۰ با دلار سال ۱۹۶۰ عملی منطقی به نظر نمی رسد. اصولاً در حسابداری مالی همواره مشکل تغییر در ارزش واحد پول بخصوص در زمینه سنجش هزینه های واقعی مطرح بوده است. در این رابطه مسأله مهم، سنجش جمع بهای دارایی و هزینه مصرف شده آن طی دوره بکارگیری دارایی است. عوامل دیگر هزینه به صورت ادواری دائماً در حال تجدید هستند و با توجه به این مسأله یعنی غیر جاری بودن هزینه های استفاده و مصرف داراییها و جاری بودن سایر هزینه ها، حسابها به صورتی غیر دقیق نشان داده خواهند شد.

در رشته هایی که اندازه گیری فیزیکی ضروری به نظر می رسد، نیاز به تبدیل واحدهای غیر مشابه به یک مبنای مشترک به صورتی جامع پذیرفته شده است، بنابر این هیچکس یک متر را با یک یارد یا یک کیلو را با یک چارک بدون آنکه آنها را به هم تبدیل کند جمع نمی زند. اما در حرفه حسابداری، تبدیل، همچنان، یک داستان قدیمی است، در اندازه گیری تغییرات حقوق و دستمزد، در قیمت های بازار، در صادرات و واردات، در محصول ناخالص ملی و ...

مثالی را که پیتون برای روشتر کردن نظر خود می آورد، بهای دو ساختمان است که یکی در سال ۱۹۴۰ به مبلغ یکصد هزار دلار و دیگری در سال ۱۹۶۰ به بهای دویست هزار دلار خریداری شده اند. او می نویسد نشان دادن مجموع بهای این دو ساختمان به سیصد هزار دلار اشتباه بوده و رقم بی معنایی را ارائه می دهد چرا که این دو رقم بدون آنکه یکی به دیگری تبدیل شده باشد، با هم ترکیب شده اند. او می نویسد با فرض اینکه یک دلار سال ۱۹۴۰ ارزشی معادل دو برابر دلار سال ۱۹۶۰ را داشته باشد، جمع صحیح بهای واقعی این دو ساختمان در قالب دلار سال ۱۹۶۰، چهارصد هزار دلار خواهد بود. پیتون اضافه می کند با

این حساب محاسبه استهلاک سالانه هم (که بخشی از ظرفیت ساختمان را که مصرف شده است تشکیل می‌دهد) بر مبنای هزینه‌های واقعی خواهد بود و چنانچه نرخ استهلاک سالانه ساختمان ۴ درصد بهای تمام شده باشد، استهلاک سال بدون انجام تبدیل رقم نادرست دوازده هزار دلار خواهد بود. در حالی که رقم صحیح بر مبنای ارزش دلار در سال ۱۹۴۰، هشت هزار دلار و بر پایه دلار سال ۱۹۶۰، شانزده هزار دلار است.

همانطور که می‌دانیم پاتن، اسپروس و مونیتر از جمله محققانی هستند که یک تئوری دستوری<sup>۱۶</sup> را برای حسابداری ارائه داده‌اند و معتقد بودند که سودی که با یک مبنای واحد ارزشگذاری اندازه‌گیری شود، می‌تواند احتیاج تمامی استفاده‌کنندگان را تأمین کند و در همین راستا توافق عام دارند که اطلاعات بر مبنای قیمت‌های جاری بسیار سودمندتر از اطلاعات سنتی بهای تمام شده تاریخی در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی برای استفاده‌کنندگان است. در واقع اینان از الگوی سود واقعی - قیاسی<sup>۱۷</sup> در ارائه مفاهیم و گزارش‌های حسابداری پیروی می‌کنند و به همین علت هم هست که پیتون مبنای یکسانی را برای هزینه‌ها در تطابق با درآمدها لازم می‌داند و از آنجا که معتقد است قیمت‌های جاری، اطلاعات سودمندتری را برای استفاده‌کنندگان فراهم می‌کند و همینطور همچنانکه در بالا آمد، بیشتر هزینه‌ها تا اندازه زیادی ویژگی جاری بودن را داراست. لذا هزینه استهلاک نیز باید بر مبنای قیمت‌های جاری جایگزینی محاسبه گردد. در جایی دیگر، پیتون می‌نویسد:

«عقیده ترقی خواهانه این است که به طور ذهنی، تمامی تغییرات جدی ارزشها در هر جهت که باشد و به هر علتی که باشد باید بدون هیچ بخشی در حسابها منعکس شود»<sup>۱۸</sup>.

البته قصد بر این نیست که موضوع مهم برآورد عمر مفید سرویس دهی دارایی و روشهای توزیع جمع هزینه‌های دارایی (بهای تمام شده) را در طول این عمر نادیده بگیریم، بلکه آقای پیتون می‌خواهد مطرح کند که شناسایی صحیح استهلاک در قالب دلارهای یکسان و

16- Normrative Theory.

17- True Income/Deductive Paradigm.

18- Paton, W. A, "Accounting Theory", (New York: The Ronald Press, 1922).

متحدالشکل می‌تواند مسأله تخصیص این هزینه‌ها را در طول عمر دارایی حل کند. او می‌نویسد در ارتباط با روشهای تخصیص، نظر من این است که این موضوع باید تماماً در اختیار پرداخت کننده مالیات و حسابداریش با توجه به محدودیتهای گسترده آنها باشد. به نظر او، روش ساده خط مستقیم با عمر خدماتی که به صورتی محافظه کارانه برآورده شده است، در بسیاری حالات مناسب و کافی به نظر می‌رسد.

در همین ارتباط، هندریکسن به مفهوم حفظ سرمایه اشاره می‌کند و معتقد است که زیربنای بیشتر تعریفهای استهلاک از جمله تعاریفی که FASB و AAA ارائه کرده‌اند، مفهوم حفظ سرمایه است. هندریکسن اضافه می‌کند که مزیت مفهوم حفظ سرمایه این است که تغییرات ارزش پول و تغییر در ارزشهای خاص جایگزینی را شناسایی می‌کند. سرمایه حفظ شده می‌تواند به وسیله سرمایه‌گذاری اولیه بیان شده و بر حسب پول جاری تفسیر شود یا اینکه بر حسب ارزشهای جاری جایگزینی در ابتدا یا انتهای دوره بیان گردد و عیب آن نیز این است که سود عملیاتی را از سود و زیان نگهداری جدا نمی‌کند. لذا تعریف استهلاک به کمک حفظ سرمایه دقیق نیست و تنها به عنوان یک راهنمای کلی برای تفسیر مجدد استهلاک می‌تواند بکار رود.

## منابع و مأخذ

- 1- W. A. Paton, "Significance Of Depreciation Accounting" Studies In Accounting Theory, R. D. Irwin, 1962.
- 2- L. Goldberg, "Concepts Of Depreciation" Studies In Accounting Theory, R. D. Irwing, 1962.
- 3- J. Kellock & J. Horrocks, "Accounting: A Direct Approach" chap. 11, pitman 1987.
- 4- Belkaoui, Ahmed, "Accounting Theory" chap. 11 & chap. 6 Harcourt Brace Javanovic Inc., 1985.
- 5- Hendriksen, Eldon, "Accounting Theory" chap. 15 R. D. Irwin, 1982.