



حسابداری واکنداری

سرقفلی اماکن تجاری

✍ دکتر علیرضا زارعی

مقدمه

از زمان تصویب قانون روابط موجر و مستأجر در تاریخ ۲۶ مرداد ۱۳۷۶^۱، واگذاری سرقفلی اماکن تجاری^۲ (با مفهومی متفاوت از حق کسب و پیشه و تجارت)^۳ در چارچوب این قانون و قانون مدنی^۴ انجام می‌شود.^۵ امروزه، واگذاری سرقفلی از سوی اشخاص حقیقی و حقوقی از پدیده‌های اقتصادی عمده در ایران است. از جمله، برخی شرکتهای سازنده مجموعه‌های تجاری-اداری بزرگ- به‌منظور کنترل‌پذیری فعالیتهای مخرب ارزش مجموعه- از انتقال مالکیت قانونی اماکن تجاری نوساز خودداری و اقدام به واگذاری حق انتفاع آنها در قالب قرارداد میان مدت اجاره و واگذاری سرقفلی می‌کنند؛ به‌طوری‌که در تطبیق با قانون ۱۳۷۶، تداوم واگذاری مستلزم تمدید مکرر قرارداد است. اما ابهام حقوقی این شیوه واگذاری آثار اقتصادی آن را مبهم کرده است (کاتوزیان، ۱۳۷۸؛ زینالی، ۱۳۹۰؛ کشاورز، ۱۳۹۰؛ مهدی‌زاده، ۱۳۹۱). به‌خصوص که قواعد حقوقی حاکم بر واگذاری سرقفلی در قانون ۱۳۷۶ از رویه‌های عرفی آن فاصله گرفته است (کاتوزیان، ۱۳۷۸؛ زینالی، ۱۳۹۰). این ابهام حقوقی- اقتصادی نحوه حسابداری و واگذاری سرقفلی از سوی شرکت واگذارکننده را نیز با سؤال مواجه کرده است. با توجه به اینکه نحوه حسابداری و واگذاری سرقفلی ممکن است آثار اقتصادی بااهمیتی در پی آورد، در این نوشتار به بررسی آن پرداخته شده است. به‌کارگیری نتایج و پیشنهادهای ارائه‌شده در اینجا مشروط به تایید مرجع حرفه‌ای ذیصلاح در ایران است.

نحوه حسابداری و واگذاری حق انتفاع ملک در قالب واگذاری سرقفلی از استانداردهای حسابداری ایران به‌طور صریح یا ضمنی تحصیل نمی‌شود و از آنجا که در صورت نبود استاندارد حسابداری خاص، بند ۱۹ استاندارد حسابداری شماره ۱ ایران، استانداردهای وضع‌شده از سوی سایر مراجع حرفه‌ای معتبر و رویه‌های پذیرفته‌شده صنعت را تا میزانی که با استانداردهای حسابداری و مفاهیم نظری گزارشگری ایران سازگار باشد، مورد ملاحظه قرار داده است، در این نوشتار برحسب مورد به چنین موارد مرتبطی اشاره شده است.

تحلیل مبانی موجود

بعد اساسی در این شکل واگذاری، این قاعده حقوقی است که واگذاری سرقفلی به صورت قرارداد اجاره صورت می پذیرد و دو طرف با پذیرش این شکل قرارداد خود را در چارچوب قانون ۱۳۷۶ قرار می دهند. بنابراین، مدت واگذاری سرقفلی مطابق با مدت قرارداد اجاره محدود می شود؛ زیرا طبق ماده ۴۶۸ قانون مدنی، مدت قرارداد اجاره نمی تواند نامحدود باشد. افزون بر این، طبق تبصره ۲ ماده ۶ قانون ۱۳۷۶، در صورت تمديد نکردن قرارداد اجاره [به اراده موجر یا مستأجر] مستأجر مبلغ سرقفلی را بر مبنای ارزش متعارف^۶ دریافت خواهد کرد^۷. قراردادن واگذاری سرقفلی در چارچوب قانونی اجاره، بررسی به کارگیری استاندارد حسابداری شماره ۲۱ ایران در خصوص حسابداری اجاره ها را ضروری می سازد. طبق این استاندارد، در صورتی که محتوای قرارداد (فسخ نشدنی) به رغم عنوان آن، به انتقال بخش عمده مزایا و خطرهای دارایی به مستأجر بینجامد، اجاره سرمایه ای و در نتیجه فروش دارایی تلقی می شود. در این صورت، بهای تمام شده دارایی نیز بهای تمام شده کالای فروش رفته است. در نگاه اول، به نظر می رسد که واگذاری سرقفلی همراه با قصد مدیریت برای تمديد مکرر آن، در واقع انتقال بخش عمده مزایا و خطرهای ملک به مستأجر بوده و بنابراین باید عواید واگذاری سرقفلی به عنوان درآمد فروش و بهای تمام شده ملک به عنوان بهای تمام شده کالای فروش رفته تلقی شود. حتی در نبود قصد مدیریت برای تمديد مکرر قرارداد، به این دلیل که موجر باید سرقفلی را به ارزش متعارف از مستأجر خریداری کند، باز خرید سرقفلی رویداد مجزا تلقی شده و خللی به سرمایه ای تلقی کردن این نوع اجاره وارد نمی کند. با این وجود، بند ۱۰ استاندارد یادشده، سرمایه ای تلقی شدن اجاره ملک را مشروط به واگذاری مالکیت زمین آن در پایان دوره اجاره (طبق قرارداد اجاره) کرده است. از آنجا که واگذاری رسمی سرقفلی به لحاظ حقوقی انتقال رسمی مالکیت زمین ملک - و حتی ساختمان - نیست، بنابراین شرط یادشده در مورد آن برقرار نمی شود.

استاندارد حسابداری وضع شده از سوی مراجع حرفه ای حسابداری معتبر - به خصوص کشورهای انگلیسی زبان - یا رویه معتبر صنعت که به طور صریحی نحوه حسابداری واگذاری سرقفلی در چارچوب قانون ۱۳۷۶ را مشخص کند، از سوی نگارنده یافت

نشده است. با این وجود، در برخی از استانداردهای وضع شده از سوی هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB) و نیز بیانیه صادر شده از سوی جامعه حسابداران رسمی امریکا (AICPA) قاعده هایی وجود دارد که ممکن است در این خصوص بینش را باشد که در ادامه بررسی شده است.

واگذاری سرقفلی به عنوان فروش

بند ۵ از استاندارد شماره ۶۶ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (SFAS No.66) در خصوص حسابداری فروش ملک، شناسایی سود را مشروط به «تداوم نداشتن درگیری^۸ با اهمیت» از جانب فروشنده در رابطه با ملک مبادله شده کرده است و بندهای ۲۵ الی ۴۲ همین استاندارد موارد شناخته شده تداوم درگیری را که منجر به انتقال ناقص مزایا و خطرهای ملک به خریدار می شوند و تأثیر آنها بر نحوه حسابداری مبادله را بیان کرده است. بند ۲۶ استاندارد یادشده بیان می کند: «[در مواردی] فروشنده نسبت به باز خرید ملک متعهد است، یا شرایط مبادله به خریدار اجازه می دهد فروشنده را وادار کرده یا به او اختیار دهد تا ملک را باز خرید کند. چنین مبادله ای به جای فروش، به عنوان تأمین مالی، اجاره یا ترتیبات مشارکت در سود تلقی می شود.»



در تطبیق با بند یادشده، تبصره ۲ ماده ۶ قانون ۱۳۷۶ موجر را متعهد می کند که در صورت فسخ یا تمديد نکردن قرارداد [به اراده موجر یا مستأجر] سرقفلی را به ارزش متعارف باز خرید کند. بنابر همین تبصره، مستأجر این اختیار را دارد که در پایان قرارداد تمديد آن را تقاضا نکرده و باز خرید سرقفلی را از موجر مطالبه کند (کانونیان، ۱۳۷۸) یا این اختیار را به موجر بدهد که به او اجازه دهد سرقفلی را به شخص ثالث واگذار کند. بنابراین، در تطبیق با بند یادشده، باز خرید اجباری یا اختیاری



قراردادن واگذاری سرقفلی

در چارچوب قانونی اجاره

بررسی به کارگیری استاندارد

حسابداری شماره ۲۱ ایران

در خصوص حسابداری اجاره را

ضروری می سازد

فروشنده باید مبادله را به عنوان اجاره عملیاتی تلقی کند.

با توجه به برگشت پذیر بودن انتقال سرقفلی در نتیجه تمدید نکردن قرارداد و بر مبنای دو بند پیشگفته، واگذاری سرقفلی ممکن نیست فروش تلقی شود. البته ممکن است چنین استنباط شود که ماهیت واگذاری سرقفلی متفاوت از مبادله ملک است و بنابراین مفاد دو بند قبل، تعمیم پذیر به واگذاری سرقفلی نیست. اما باید توجه داشت که واگذاری سرقفلی در اساس عبارت است از واگذاری «حق عینی» انتفاع از عین ملک و نه «حق دینی» در ارتباط با ملک (کاتوزیان ۱۳۷۸، بهرامی ۱۳۸۳). این حق عینی در عمل ممکن نیست از ملک جدا شود؛ زیرا انتفاع از ملک مستلزم تسلط دارنده سرقفلی نسبت به عین آن است. به طوری که با تداوم واگذاری سرقفلی، انتفاع مالک از ملک محدود شده و در تطبیق با قانون مدنی و قانون ۱۳۷۶، تا زمان بازخرید سرقفلی مجاز به انتقال حق عینی مذکور به شخص ثالث نیست. افزون بر این، با واگذاری سرقفلی، واگذاری ملک به ارزش متعارف آن منتفی می شود. در نتیجه، ماهیت واگذاری سرقفلی به مثابه مبادله حق عینی انتفاع از عین ملک مشابه مبادلات املاک است؛ هر چند یک مبادله کامل نیست.

طبق بند ۳۹ از استاندارد شماره ۶۶ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی و نیز بیانیه شماره ۲-۰۴ جامعه حسابداران رسمی امریکا، در مواردی که ساختمان با انتقال قطعی مالکیت به فروش می رسد و زمین آن به صورت اجاره واگذار می شود، در صورتی که مدت اجاره زمین حداقل ۲۰ سال باشد و بیشتر عمر مفید ساختمان را پوشش دهد، ارزش فعلی اجاره های آینده زمین حداکثر تا معادل بهای تمام شده آن به درآمد دوره منظور و درآمد مازاد بر آن تنها در صورت تحقق در آینده شناسایی خواهد شد. به عبارت دیگر، در صورت انتقال ندادن مالکیت قانونی ملک- با وجود طولانی بودن مدت اجاره- نباید به شناسایی سود واگذاری اقدام شود. بنابراین، در صورتی که واگذاری سرقفلی به عنوان اجاره ای بلندمدت تلقی شود که مبالغ آن پیش دریافت می شود، ممکن نیست درآمدهای مازاد بر بهای تمام شده ملک را به عنوان درآمد دوره شناسایی کرد. در صورتی که مدت قرارداد اجاره و واگذاری سرقفلی کمتر از ۲۰ سال باشد، شناسایی درآمد تا میزان بهای تمام شده نیز انجام نمی شود. براساس این مبانی، طول مدت

سرقفلی با اراده مستأجر امکان پذیر است که تلقی واگذاری آن به عنوان فروش را نفی می کند.

بندهای سی ۲۲ (22 C) و جی ۲۲ (22 G) از استاندارد شماره ۹۸ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (SFAS No.98) در خصوص حسابداری اجاره ها، مقرر می دارد که در خصوص واگذاری ملک شرط لازم انتقال مزایا و خطرها و سرمایه ای تلقی شدن اجاره، انتقال مالکیت قانونی در پایان قرارداد است. بند ۱۳ از بیانیه شماره ۲-۰۴ جامعه حسابداران رسمی امریکا (SOP04-2) در خصوص حسابداری مبادله سهم زمانی ملک^۹ نیز بیان می کند:

«بندهای سی ۲۲ و جی ۲۲ از استاندارد شماره ۹۸ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی ملزم می کند که به منظور شناسایی سود فروش ملک، مالکیت قانونی آن باید منتقل شود. در خصوص هدفهای شناسایی سود مبادله سهم زمانی در چارچوب استاندارد شماره ۶۶ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی، این انتقال مالکیت باید «برگشتناپذیر»^{۱۰} باشد. شرایط قرارداد، این معیار را برآورده می کند. اگر انتقال مالکیت برگشت پذیر باشد،

متعارف سرقفلی برای مستأجر در زمان تخلیه واحد تجاری، به‌طور ضمنی پذیرفته است که وجه سرقفلی پیش‌دریافت اجاره نیست. دوم، با این فرض که با تکیه به مفاهیم اقتصادی و برتری محتوا بر تضاد نداشتن با قواعد حقوقی - وجه سرقفلی بتواند پیش‌دریافت اجاره تلقی شود، آنگاه برای منظور کردن آن به درآمد در طول مدت قرارداد یا هر مدت دیگر، نباید در پایان قرارداد به مستأجر بازپرداخت شود. چنین فرضی به‌دلیل حق مطالبه ارزش متعارف سرقفلی از سوی مستأجر معتبر نیست. سوم، در مواردی که قرارداد اجاره بلندمدت نباشد (مانند قراردادهای پنج‌ساله مشاهده‌شده)، مبالغ اجاره سالیانه که بدین ترتیب محاسبه می‌شود، به مراتب بیش از اجاره متعارف ملک و غیرمنطقی خواهد بود.

سرانجام، می‌توان رویه‌ای را تصور کرد که طی آن با اتکا به قصد مدیریت و عرف تجاری کشور مبنی بر تداوم واگذاری سرقفلی در روال عادی تجاری، وجه واگذاری سرقفلی به‌عنوان پیش‌دریافت اجاره برای تمام عمر اقتصادی ملک تلقی شود. حق مطالبه ارزش متعارف سرقفلی در صورت تمديد نکردن قرارداد نیز تمهیدی قانونی برای حمایت از حقوق عرفی مستأجر در صورت سرپیچی موجد از تمديد قرارداد تلقی شود^{۱۲}؛ به‌طوری‌که انگیزه لازم برای تمديد قرارداد در روال عادی تجاری را ایجاد کند. آنگاه با این مفهوم، وجه واگذاری سرقفلی در طول عمر مفید ملک به درآمد منظور و بهای تمام‌شده ملک طی همین مدت مستهلک شود. با چنین رویه‌ای، بازخريد سرقفلی (در هر زمان) باید به‌عنوان رویداد مستقل تلقی و تفاوت وجه پرداختی به مستأجر نسبت به پیش‌دریافت منظور نشده به درآمد تا تاریخ بازخريد، به ارزش دفتری ملک اضافه شود. چنین رویه‌ای به لحاظ ساختاری منطقی به‌نظر می‌رسد؛ ضمن اینکه به غیر از منظور کردن درآمد طی مدتی طولانی‌تر از مدت قرارداد اولیه، مفاد استانداردهای حسابداری را رعایت می‌کند. نقصان چنین رویه‌ای این است که نخست، در حضور قواعد حقوقی صریحی که موجب برگشت‌پذیری قرارداد است، قصد مدیریت و حتی عرف تجاری ممکن نیست «به تنهایی» مبنای تشخیص

قرارداد واگذاری سرقفلی برای شناسایی سود نامربوط است. **واگذاری سرقفلی به‌عنوان تأمین مالی یا اجاره عملیاتی** به‌طور کلی، قواعد مرتبط وضع‌شده از سوی مراجع یادشده، انتقال برگشت‌ناپذیر مالکیت قانونی ملک را شرط لازم تحقق درآمد واگذاری ملک در محیط اقتصادی خود دانسته‌اند. این شرط، در خصوص واگذاری سرقفلی در ایران برقرار نیست. افزون بر این، مراجع یادشده واگذاری حق انتفاع ملک بدون انتقال مالکیت قانونی را اجاره عملیاتی، تأمین مالی یا مشارکت در سود تلقی کرده‌اند. بدیهی است واگذاری سرقفلی نباید به‌عنوان مشارکت در سود تصور شود. همچنین، تلقی واگذاری سرقفلی به‌عنوان تأمین مالی، دارای نقصان است؛ زیرا واگذاری حق انتفاع دارایی با ماهیت تأمین مالی سازگار نیست. فقط در مواردی که انتقال



مالکیت قانونی (به‌طور موقت) به‌عنوان وثیقه تأمین مالی انجام و با تصفیه وجوه مالکیت برگشت شود، ممکن است آن را تأمین مالی تلقی کرد؛ طوری‌که کسب انتفاع از دارایی در مدت قرارداد همچنان با وام‌گیرنده باشد. بنابراین، تنها رویه بررسی‌پذیر از موارد ذکر شده، تلقی واگذاری سرقفلی به‌عنوان اجاره عملیاتی است. به‌علاوه، استاندارد حسابداری شماره ۲۱ ایران نیز اشاره می‌کند که در صورت انتقال

ندادن مالکیت زمین در پایان قرارداد، این نوع اجاره‌ها، اجاره عملیاتی تلقی و هرگونه پرداخت اولیه در رابطه با آنها به‌عنوان پیش‌پرداخت اجاره محسوب و در طول دوره اجاره بر مبنای الگوی کسب منافع مورد انتظار مستهلک می‌شود.^{۱۳}

در صورت اعتبار رویه اجاره عملیاتی در خصوص واگذاری سرقفلی، مبلغ دریافتی باید به‌عنوان پیش‌دریافت اجاره تلقی و در طول مدت قرارداد با مبنایی منطقی به درآمد منظور و بهای تمام‌شده ملک به‌عنوان دارایی ثابت موجد تلقی و طی عمر مفید آن مستهلک شود.

اشکال وارد به چنین رویه‌ای این است که نخست، به لحاظ حقوقی این اجماع وجود ندارد که وجه سرقفلی به‌مثابه پیش‌دریافت اجاره (اجور معجل) است^{۱۴} و قانون ۱۳۷۶ نیز با جدا کردن موضوع سرقفلی و قائل شدن حق مطالبه ارزش

این رویه سودوزیان حاصل از واگذاری انتفاع دارایی را با زمان بندی صحیح در صورتهای مالی شناسایی نمی‌کند.

جمع بندی و پیشنهادها

مجموعه موارد بررسی شده حاکی از آن است که واگذاری سرقفلی فروشی ناقص (و نه بخشی)^{۱۴} و برگشت پذیر است. به بیان دیگر، ممکن نیست واگذاری سرقفلی را با تعریفی جامع و مانع به عنوان فروشی که تمامی شرطهای لازم تحقق درآمد را دارد تلقی و نه ممکن است نوعی قرارداد اجاره تلقی کرد. در واقع، واگذاری سرقفلی بین دو مفهوم فروش و اجاره عملیاتی قرار می‌گیرد. با توجه به عرف تجاری کشور که تداوم واگذاری سرقفلی در روال عادی تجاری را انتظار دارد و حتی با عنوان خرید و فروش سرقفلی از آن یاد می‌کند (زینالی، ۱۳۹۰)، به نظر می‌رسد واگذاری سرقفلی می‌تواند به عنوان فروشی که شرط لازم تحقق درآمد یعنی انتقال برگشت‌ناپذیر مالکیت قانونی را دارا نیست،

تلقی شود. تکمیل نشدن فرایند تحقق درآمد موجب ابهام در آثار اقتصادی واگذاری سرقفلی می‌شود. بنابراین، مشکل اندازه‌گیری سود تحقق یافته بروز می‌کند که مانع منظور کردن عواید واگذاری سرقفلی به درآمد دوره است.

مشکلات تحقق درآمد و اندازه‌گیری سود در خصوص

اقلام با ماهیت خاص منجر به مفهوم سودوزیان جامع به منظور بیان صادقانه عملکرد شده است (Wolk et al., 2008). به عبارت دیگر، اقلام با ماهیت سودوزیانی که تمام شرطهای لازم برای شناسایی در سودوزیان تحقق یافته دوره را ندارند، ولی برای ارائه صادقانه عملکرد و وضعیت مالی باید در حقوق صاحبان سهام دیده شوند، در سودوزیان جامع شناسایی می‌شوند؛ به طوری که در تطبیق با بند ۷ استاندارد حسابداری شماره ۶ ایران، بازده سرمایه‌گذارهای شرکت طی دوره بیان می‌شود. به نظر می‌رسد که عواید واگذاری سرقفلی به دلیل ماهیت سودوزیانی، باید به تغییر حقوق صاحبان سهام منجر شود تا عملکرد واحد تجاری و به خصوص بازده سرمایه‌گذارهای آن طی دوره به طور صادقانه ارائه شود؛ اما به دلیل نبود وجود شرط انتقال برگشت‌ناپذیر مالکیت قانونی و مشکل اندازه‌گیری سود

محتوایی باشد که باید به شکل قرارداد رجحان یابد^{۱۵}؛ هرچند مساعی تبصره قانونی مربوط برای انگیزش در راستای رفتاری مشخص و یا عرف تجاری باشد (زیرا ضامن آن نیست). دوم، با فرض وجود نداشتن ایراد اول و حتی با فرض نبود مغایرت پیشگفته از استانداردهای حسابداری، این رویه عملکرد و وضعیت مالی واحد تجاری را به نحو مطلوبی منعکس نمی‌کند. بنابراین، در تطبیق با بند ۱۲ استاندارد حسابداری شماره ۱ ایران، نمی‌تواند به کار گرفته شود؛ زیرا در صورتی که تمدید مکرر قرارداد مفروض قرار گیرد، انتقال مزایا و خطرهای ملک در طول عمر آن نیز مفروض قرار گرفته است. در این صورت، رویه مناسب برای بیان محتوای اقتصادی، سرمایه‌ای تلقی کردن قرارداد اجاره است که به موانع مذکور در بخش قبل باز می‌گردد.

وجه واگذاری سرقفلی به عنوان ودیعه یا سپرده

در صورتی که نتوان واگذاری سرقفلی را فروش یا وجه واگذاری سرقفلی را پیش دریافت اجاره تلقی و در طول مدت قرارداد اولیه یا عمر مفید ملک به درآمد منظور یا آن را تأمین مالی تلقی کرد، ابتدا به نظر می‌رسد که باید آن را ودیعه یا سپرده تلقی و از شناسایی هرگونه درآمد تا پایان قرارداد اجتناب کرد. چنین رویه‌ای به لحاظ حقوقی، ساختاری و بیان صادقانه محتوای اقتصادی مبادله دارای نقص است. در تطبیق با قوانین وضع شده، وجوه ودیعه و سپرده در تاریخ بازپرداخت تغییری نسبت به تاریخ دریافت ندارند. به علاوه، در تطبیق با استاندارد حسابداری شماره ۴ ایران در خصوص ذخایر، داراییهای احتمالی و بدهیهای احتمالی، بازپرداخت آنها محتمل است و شرط شناخت بدهی در ترازنامه را دارند؛ در حالی که در صورت تمدید نکردن قرارداد، بازپرداخت وجه به ارزش متعارف سرقفلی انجام می‌شود. ضمن اینکه بازپرداخت محتمل نیست و بنابراین شرط شناخت بدهی در ترازنامه را ندارد. از دیدگاه ساختاری، این رویه متناظر با هزینه استهلاک ملک درآمدی را شناسایی پذیر نمی‌داند و شناسایی درآمد از ملک را به کسب درآمد احتمالی حاصل از به کارگیری وجه واگذاری سرقفلی در فعالیتهای آتی واحد تجاری وامی‌گذارد که منجر به درهم شدن آثار رویدادهای مالی مستقل می‌شود. به عبارت دیگر، این رویه فرایند استهلاک دارایی را با الگوی کسب منافع از آن هماهنگ نمی‌کند. از دیدگاه بیان صادقانه،





باید توجه داشت که

واگذاری سرقفلی

در اساس عبارت است از

واگذاری «حق عینی» انتفاع از

عین ملک و نه

«حقی دینی» در ارتباط با ملک

سود تحقق نیافته واگذاری سرقفلی در سودوزیان جامع دوره مستلزم تصمیم سازمان حسابرسی است.

در خصوص اندازه‌گیری بهای تمام‌شده سرقفلی واگذارشده، با توجه به منافع آینده بالقوه حاصل از حفظ مالکیت قانونی ملک، به‌نظر می‌رسد که در صورت وجود تفاوت بااهمیت بین عواید واگذاری سرقفلی و ارزش متعارف ملک در تاریخ قرارداد، می‌توان از روش ارزش نسبی فروش برای تسهیم بهای تمام‌شده ملک بین بهای تمام‌شده سرقفلی واگذارشده و مالکیت قانونی حفظ‌شده (به‌عنوان دارایی اجاره داده‌شده) استفاده کرد. این رویه، مفاد بند ۲۲ از استاندارد حسابداری شماره ۲۹ ایران، همچنین بند ۴۲ از استاندارد شماره ۶۶ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی و بند ۴۰ از بیانیه شماره ۲-۴۰ جامعه حسابداران رسمی امریکا در خصوص مواردی که مشکل اندازه‌گیری بهای تمام‌شده املاک فروخته‌شده و موجودی املاک وجود دارد را تأمین می‌کند؛ هرچند بندهای یادشده این رویه را برای مواردی که ماهیت آنها با واگذاری سرقفلی دارای تفاوت است، مقرر داشته‌اند.

تحقق یافته، به‌نظر می‌رسد که سود واگذاری سرقفلی تنها ممکن است در سودوزیان جامع شناسایی شود.

در صورتی که سود واگذاری سرقفلی - پس از کسر بهای تمام‌شده - به سودوزیان جامع دوره منظور شود و در سالهای آینده مدیریت باکسب اطمینان از مناسب بودن فعالیت متقاضی، قصد خود در تداوم واگذاری را با انتقال مالکیت قانونی ملک اثبات کند، آنگاه این سود به سود انباشته منتقل و سودوزیان تفاضلی حاصل از انتقال مالکیت قانونی ملک به سودوزیان دوره منظور می‌شود. در صورتی که سرقفلی در سالهای آینده بازخرید شود، سود واگذاری سرقفلی برگشت و تفاوت قیمت بازخرید و سود برگشت‌شده همراه با بهای تمام‌شده مالکیت حفظ شده به‌عنوان بهای تمام‌شده ملک شناسایی می‌شود.

بند ۱۰ استاندارد حسابداری شماره ۶ ایران اقلامی که در سودوزیان جامع دوره منظور می‌شوند را مشخص کرده و احتمال شمول اقلام جدید در آینده را مطرح نکرده است. در حالی که هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی به‌عنوان اولین مرجع حرفه‌ای مطرح‌کننده سودوزیان جامع در بند ۱۷ از **استاندارد شماره ۱۳۰ (SFAS No.130)** در این خصوص مقرر داشته است که:

«طبقه‌بندیها یا [شمول] اقلام/اضافی در طبقه‌بندیهای فعلی [سودوزیان جامع] ممکن است از استانداردهای حسابداری آینده نتیجه شود.»

به عبارت دیگر، مرجع یادشده با توجه به هدف طرح گزارش عملکرد واحد تجاری در سودوزیان جامع، چارچوب آن را برای شمول دیگر اقلامی که می‌توانند در نتیجه رویدادها و مبادلات اقتصادی خاص نتیجه شوند، همچنان باز گذاشته است (Wolk et al., 2008). استاندارد یادشده و همچنین استاندارد بین‌المللی شماره ۱ علاوه بر موارد ذکرشده در استاندارد حسابداری شماره ۶ ایران، اقلامی با ماهیت متفاوت از آنها را مشمول سودوزیان جامع کرده‌اند. افزون بر این، استاندارد بین‌المللی یادشده (نسخه تجدیدنظرشده در سال ۲۰۱۱) تمرکز بر سودوزیان جامع برای گزارش عملکرد را افزایش داده است؛ طوری که فهرست صورتهای مالی اساسی را شامل صورت سودوزیان جامع و بدون ذکر صورت سودوزیان ارائه کرده است. به هر حال با توجه به اقلام مشمول در استاندارد حسابداری شماره ۶ ایران، شمول

در صورتی که در نتیجه رویه پیشنهادی، واگذاری سرقفلی منجر به شناسایی زیان شود، این زیان در تطبیق با بندهای ۱۸-۲ و ۴-۴ از مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران، به جای سودزیان جامع، به سودزیان تحقق یافته دوره منظور می شود.



پانوشتها:

- ۱- در ادامه به عنوان «قانون ۱۳۷۶» یاد شده است. در ضمن، این قانون ناظر بر قراردادهای رسمی و عادی است (کاتوزیان، ۱۳۷۸).
- ۲- در ادامه اصطلاح «واگذاری سرقفلی» به کار رفته است.
- ۳- منظور از سرقفلی در قانون ۱۳۷۶ (و در این نوشتار) فقط حق انتفاع از عین ملک نوساز یا غیرنوساز است و با مفهوم حق کسب و پیشه و تجارت که معادل واژه Goodwill در زبان انگلیسی است و حاصل فعالیت مستأجر در ملک است متفاوت است؛ برای اطلاع بیشتر نگاه کنید به کاتوزیان، ۱۳۷۸؛ زینالی، ۱۳۹۰؛ کشاورز، ۱۳۹۰ و مهدی زاده، ۱۳۹۱. در حقوق فرانسه سرقفلی با مفهومی شبیه به مفهوم اشاره شده در اینجا (متفاوت از Goodwill) وجود دارد که با اصطلاح Pas-de-port یاد می شود و در دهه های اخیر روند قانونگذاری آن را محدود کرده است؛ نگاه کنید به کشاورز (۱۳۹۰). همچنین، مفهومی شبیه در حقوق انگلیسی-امریکایی وجود دارد که با اصطلاح Key-money یاد می شود؛ نگاه کنید به Blak's (Law Dictionary, 2009, p 948). اصطلاحهای Pas-de-port و Key-money مرتبط با قرارداد اجاره هستند؛ اما میزان تطبیق آنها با تعریف سرقفلی در قانون ۱۳۷۶ مورد پژوهش قرار نگرفته است. به هر حال، در استانداردهای حسابداری بررسی شده در این نوشتار این اصطلاحها مورد اشاره قرار نگرفته است.
- ۴- طبق ماده ۱ قانون ۱۳۷۶
- ۵- طبق ماده ۱۱ قانون ۱۳۷۶، واگذاریهای قبل از این تاریخ مشمول قوانین موضوعه قبلی است.
- ۶- در تبصره یادشده اصطلاح «ارزش عادلانه روز» به کار رفته است.
- ۷- برای اطلاع بیشتر در خصوص این بند نگاه کنید به کاتوزیان، ۱۳۷۸؛ زینالی، ۱۳۹۰ و کشاورز، ۱۳۹۰.
- 8- Continuing Involvement
- ۹- (Real State Time-Sharing Transaction) نوعی مبادله است که طی آن حق انتفاع یا مالکیت قانونی ملک در مقطع زمانی مشخصی از سال به متقاضی واگذار می شود.
- 10- Non-reversionary
- ۱۱- کاتوزیان، (۱۳۷۸) معتقد است که سرقفلی در قانون ۱۳۷۶ مربوط به حق تقدم در اجاره است. برای اطلاع از سایر دیدگاهها نگاه کنید به کشاورز، ۱۳۹۰ و زینالی، ۱۳۹۰. در ضمن، آرای صادرشده از سوی برخی مراجع قضایی موید این اختلاف نظر در عمل است؛ در این خصوص زینالی، (۱۳۹۰) را ببینید.
- ۱۲- از نظر زینالی (۱۳۹۰)، یک دلیل تصویب تبصره ۲ ماده ۶ قانون ۱۳۷۶- با توجه به مشروح مذاکرات مجلس شورای اسلامی در این خصوص- همین دیدگاه بوده است.
- ۱۳- طبق بند ۲-۱۶ از مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران، هر چند پیامدهای ویژگیهای قانونی یک معامله در برگیرنده همه محتوای اقتصادی آن نیست، اما بخشی از آن است.

۱۴- طبق بند ۳۳ از استاندارد شماره ۶۶ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی، فروش بخشی (Partial Sale) [به شرط بازگشت ناپذیری مالکیت] به درآمد دوره منظور و بهای تمام شده آن به روش ارزش نسبی فروش اندازه گیری می شود. از مصداقهای فروش بخشی می توان به فروش سهم مشاع ملک و فروش سهم زمانی ملک اشاره کرد.

۱۵- طبق مشاهدات نگارنده، در قراردادهای مرسوم شده، طی واگذاری سرقفلی مبلغی بی اهمیت به عنوان اجاره ماهانه منظور می شود تا از قرار داشتن واگذاری در چارچوب قانونی اجاره اطمینان حاصل شود.

منابع:

- بهرامی بهرام، دعاوی مالی و غیرمالی، تهران، موسسه فرهنگی انتشاراتی نگاه بینه، ۱۳۸۳
- زینالی مهدی، حق کسب و پیشه و تجارت و سرقفلی در حقوق ایران، چاپ دوم، تهران، انتشارات جاودانه، ۱۳۹۰
- قانون روابط موجر و مستأجر ایران، مصوب ۱۳۷۶/۵/۲۶، چاپ بیستم، تهران، نشر دوران، ۱۳۸۴
- قانون مدنی ایران، چاپ ۴۲، تهران، نشر دیدار، ۱۳۸۶
- کاتوزیان امیر ناصر، نقدی تحلیلی بر قانون روابط موجر و مستأجر مصوب ۱۳۷۶/۵/۲۶، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی، شماره ۴۵، پاییز ۱۳۷۸، صص ۵۸-۴۳
- کشاورز بهمن، سرقفلی و حق کسب و پیشه و تجارت در حقوق ایران و فقه اسلام، چاپ نهم، تهران، انتشارات کشاورز، ۱۳۹۰
- کمیته فنی سازمان حسابرسی، استانداردهای حسابداری، سازمان حسابرسی، ۱۳۸۸
- مهدی زاده محمد کاظم، بازداشت سرقفلی در حقوق ایران، چاپ اول، تهران، انتشارات جاودانه، ۱۳۹۱
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), SOP 04-2: Accounting for Real State Time-Sharing Transactions, 2004
- Financial Accounting Standards Board (FASB), SFAS No. 66: Accounting for Sale of Real Estate, 1982 (as amended)
- Financial Accounting Standards Board (FASB), SFAS No. 98: Accounting for Leases, 1988 (as amended)
- Financial Accounting Standards Board (FASB), SFAS No. 130: Reporting Comprehensive Income, 1997 (as amended)
- Garner B.A., Blak's Law Dictionary (9th edition), (Editor in Chief), West Publishing Company, USA, 2009
- International Accounting Standards Board (IASB), IAS No. 1 (revised): Presentation of Financial Statements, 2011
- Wolk H., J.L. Dodd, J.J. Rozycki, Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment (7th edition), Sage Publications, Los Angeles, 2008