

صورت‌های مالی تلفیقی و سرمایه گذاری در واحد تجاری فرعی شرکت‌های سهامی

نگارنده: سالار قره داغی

فهرست مطالب:

۳	پیشگفتار
۳	مقدمه
۴	تعاریف استاندارد ایران
۵	ضوابط تلفیق
۶	مبانی نظری تهیه صورتهای مالی تلفیق
۷	استانداردهای حسابداری سرقفلی امریکا
۸	استانداردهای بین‌المللی حسابداری سرقفلی
۹	دلایل عدم تمایل شرکت‌ها به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی
۱۰	مقایسه استاندارد ۱۸ ایران با ایالات متحدوبین الملل
۱۱	موارد مستثنی شدن واحدهای فرعی از تلفیق
۱۲	نحوه محاسبه سهم اقلیت از خالص داراییها (استاندارد ایران و بین الملل و ایالات متحد)
۱۳	نحوه انعکاس سهم اقلیت در ترازنامه
۱۳	نحوه انعکاس سهم اقلیت در صورت سود و زیان
۱۳	نحوه انتساب سرقفلی به اکثریت و اقلیت
۱۴	معاملات و مانده‌های درون‌گروه
۱۵	. هموارسازی سود و انگیزه‌های آن و عکس‌العمل استاندارد ۱۸ ایران
۱۷	نکته‌های ضروری در تلفیق
۱۸	نمونه صورت مالی تلفیقی
۱۸	انواع گزارش حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی
۱۹	چالشهای حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی
۲۱	موارد درخور توجه درباره نحوه اجرای حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی
۲۱	موارد در خور توجه مجامع عمومی شرکتهای اصلی
۲۲	یشنهادات و انتقادات به سازمان حسابرسی
۲۳	برخی سوالات اساسی در تلفیق
۲۴	نتیجه‌گیری – پیشنهادات و انتقادات نگارنده

به نام خدای حسابگر و حسابرس و حسابدار

ترازش همیشه موزون است و موجودی‌هایش همواره در فزون .
مطالبات مشکوک الوصولی ندارد، زیرا کسی از قدرت لایزال او نمی‌تواند بگریزد .
استهلاک انباشته محاسبه نمی‌کند چون در سیطره‌ی حسابداری او چیزی بی‌ارزش نمی‌شود .
هیچ شراکتی با احدی ندارد. خود مالک است و بی‌رقیب .
تلفیق و ادغام و ترکیب در حوزه‌ی شخصیتش پیش‌بینی شده است .
حسابداری تورمی ندارد، زیرا ارزش‌ها در نظرش تغییر نپذیرند .
حسابداریش آن قدر خالص است که دوره‌ی مالی در آن تعریف ناشدنی و واحد پولی در آن بی‌معنا است .
عملکرد او به دوره‌ی محدودی منحصر نیست و ازل تا ابد را در بر می‌گیرد .
تداومش یک فریضه نیست، بلکه یک اصل و حقیقتی محض است .
مدیریتش حسابداری و حسابداریش مدیریت که بر مدار عدالت استوار است و به مثقال و ذره هم می‌رسد و چیزی از قلم نمی‌افتد .
فضل و بخشش او بر محور اهمیت می‌چرخد و سرمایه‌ی بندگان .
امیدواری به اوست و همان است که رهایی‌بخش آنان از حساب و کتاب روز جزا خواهد بود .

درنگارش پروژه حاضر به علت پیچیدگی صورتهای مالی تلفیقی سعی شده از آخرین منابع لاتین و استانداردهای ایران بهره گرفته شود و تلاش بر این بوده است که درنگارش پروژه حاضر حداکثر سلاست و سادگی رعایت شود تا مفاهیم به سادگی قابل درک باشد

استاندارد حسابداری شماره ۱۸ با عنوان صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی که در تیرماه ۱۳۸۵ توسط مجمع عمومی سازمان حسابرسی تصویب شده است، جایگزین استاندارد حسابداری شماره ۱۸ قبلی می‌شود و الزامات آن در مورد صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۵/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست

تاریخچه صورتهای مالی تلفیقی

انگلستان

سال ۱۹۲۰ میلادی- تهیه اولین ترازنامه تلفیقی در شرکت نابل

سال ۱۹۲۹ میلادی- الزامی شدن تهیه صورتهای مالی توسط بورس اوراق بهادار لندن

ایالات متحده

سال ۱۹۴۰ میلادی- الزامی شدن تهیه صورتهای مالی

ایران

۱۳۷۸ هجری شمسی- استاندارد حسابداری شماره ۱۸- الزامی شدن تهیه صورتهای مالی تلفیقی در ایران

مقدمه

همین الان همه چیز در دنیا در حال تحول است چون لازمه ی پیشرفت انسان ها تحول است هر لحظه تغییر میکنیم این دگرگونی شامل حال هر جاندار و غیر جاندار می باشد چه بسا حسابداری که وابسته به تحولات می باشد کمی گسترده تر از ان پیش برویم می بینیم برخی واحدهای تجاری برای انعکاس سریع ترین تغییرات نیاز به واحدهای دیگری دارند که این عمل با تلفیق یا ترکیب انجام میگیرد

در دنیای امروز، انگیزه هایی مانند حذف برخی از هزینه های ثابت، هماهنگی مراحل ساخت در فرایند تولید، اعمال مدیریت کارآمدتر و افزایش بهره وری، کاهش مخاطره، دستیابی سریعتر به منابع مالی، کسب مزیت های رقابتی و ورود به بازارهای جدید و نیز بهره مندی از مزایای قانونی و مالیاتی، موجب افزایش تلفیق های واحدهای تجاری شده است. در ترکیب واحدهای تجاری، هرگاه ترکیب منجر به ایجاد رابطه اصلی و فرعی شود، واحد تحصیل کننده (اصلی) باید صورتهای مالی تلفیقی تهیه و ارائه کند. هدف از تهیه صورتهای مالی تلفیقی فراهم کردن اطلاعات درباره وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن است. نظر به اهمیت موضوع در اکثر کشورهای جهان، تدوین استانداردهای حسابداری در مورد تهیه و ارائه صورتهای مالی تلفیقی مورد توجه قرار گرفته است. الزامات استانداردهای حسابداری ایران، ایالات متحد، انگلستان و بین المللی در مورد تهیه و ارائه صورتهای مالی تلفیقی شباهتهای زیادی با هم دارند اما در بعضی موارد همانند شیوه محاسبه و انعکاس سهم اقلیت، حذف سود یا زیان تحقق نیافته، استهلاك سرقفلی و نحوه ارائه سرمایه گذاری در صورتهای مالی واحد تجاری اصلی، روبه های متفاوتی تجویز شده است. که ما هم در اینجا قصد مقایسه عناوین مذکور را داریم

ابتدا به استاندارد ۱۸ ایران میپردازیم

دلیل ارائه صورتهای مالی تلفیقی

نیاز استفاده کنندگان صورتهای مالی واحد تجاری اصلی به اطلاعاتی درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی گروه جهت تصمیم گیریهای اقتصادی آنها و عدم ارائه تصویر کاملی از فعالیتهای اقتصادی و وضعیت مالی واحد تجاری اصلی از طریق صورتهای مالی واحد تجاری اصلی میباشد

هدف این استاندارد، الزام واحدهای تجاری اصلی به تهیه صورتهای مالی تلفیقی به منظور ارائه اطلاعات مالی درباره فعالیتهای اقتصادی گروه واحدهای تجاری است

تلفیق: ترکیب اطلاعات صورتهای مالی واحداصلی وفرعی

سهام اقلیت: آن بخش از سود یا زیان و خالص داراییهای یک واحد تجاری فرعی که با در نظر گرفتن تعدیلات تلفیقی به واحد

تجاری اصلی تعلق ندارد.

گروه: واحد تجاری اصلی و کلیه واحدهای تجاری فرعی آن.

واحد تجاری اصلی: یک واحد تجاری که دارای یک یا چند واحد تجاری فرعی است

واحد تجاری فرعی: یک واحد تجاری که تحت کنترل واحد تجاری دیگری (واحد تجاری اصلی) است.

معاملات درون گروهی:

سودهای تحقق نیافته ناشی از معاملات درون گروهی که در مبلغ دفتری داراییها منظور شده است باید به طور کامل حذف شود

زیانهای تحقق نیافته ناشی از معاملات درون گروهی که برای رسیدن به مبلغ دفتری داراییها از ارزش آنها کسر شده است نیز باید حذف شود مگر تا حدی که مبلغ دفتری دارایی مبادله شده را نتوان بازیافت کرد
برای حذف سود یا زیان تحقق نیافته مربوط به داراییهای فروخته شده توسط یک واحد تجاری فرعی به واحد تجاری اصلی یا سایر واحدهای تجاری فرعی گروه، مبلغ آن بین اقلیت و واحد تجاری اصلی تسهیم می شود.
مانده حسابها و معاملات فیما بین واحدهای تجاری مشمول تلفیق (شامل فروش، هزینه ها و سود سهام) باید حذف شود.

ضوابط تلفیق تاریخ ها و دوره های حسابداری

برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی باید:

صورتهای مالی واحدهای تجاری فرعی منطبق با
دوره مالی و پایان دوره واحد تجاری اصلی باشد

چنانچه تاریخ گزارشگری یکسان نباشد

واحد تجاری فرعی باید برای مقاصد تلفیقی صورتهای مالی
به تاریخ صورتهای مالی واحد تجاری اصلی تهیه کند

چنانچه مقدور نباشد

به شرطی که فاصله زمانی بین صورتهای مالی واحدهای
اصلی و فرعی بیشتر از سه ماه نباشد

باید از صورتهای مالی آخرین سال مالی واحد تجاری فرعی استفاده نمود

برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی، صورتهای مالی واحد تجاری اصلی و کلیه واحدهای تجاری فرعی باید به تاریخ گزارشگری یکسان تهیه شود. هنگامی که تاریخهای گزارشگری یکسان نیست، واحد تجاری فرعی برای مقاصد تلفیق باید صورتهای مالی به تاریخ صورتهای مالی واحد تجاری اصلی تهیه کند، مگر اینکه این امر مقدور نباشد. در چنین مواردی صورتهای مالی واحد تجاری فرعی برای آخرین سال مالی آن باید مورد استفاده قرار گیرد مشروط بر اینکه پایان سال مالی واحد تجاری فرعی بیشتر از سه ماه قبل از پایان سال مالی واحد تجاری اصلی نباشد. در این حالت، وقوع هرگونه رویدادی در فاصله زمانی مذکور که تأثیر عمده‌ای بر کلیت صورتهای مالی تلفیقی داشته باشد باید از طریق اعمال تعدیلات لازم در تهیه این صورتهای حساب گرفته شود

افشا: موارد زیر باید در صورتهای مالی تلفیقی افشا شود:

1- فهرستی از واحدهای تجاری فرعی عمده شامل نام، محل ثبت یا اقامتگاه قانونی واحد تجاری فرعی، نسبت حقوق مالکیت یا میزان سهام با حق رأی در واحد تجاری فرعی،

2- ماهیت و میزان هرگونه محدودیت عمده (برای مثال در نتیجه قراردادهای استقراض یا الزامات قانونی)

3- نام، تاریخ ترازنامه و دوره مالی واحد تجاری فرعی در مواردی که تاریخ گزارشگری آن با تاریخ گزارشگری واحد تجاری اصلی متفاوت است و دلایل استفاده از صورتهای مالی با تاریخ متفاوت.

حذف سود تحقق نیافته

معمولاً سود انتقالات بین شرکتهای عضو گروه در مقطعی که خریدار، آن اقلام را به یک شرکت خارج از گروه بفروشد، تحقق می‌یابد. همه نظریه‌های تلفیق، حذف حداقل بخشی از سود فروش بین شرکتهای عضو گروه را که تا پایان دوره بازفروش نشده است، ضروری می‌داند. برطبق نظریه مالکیت و نظریه شرکت اصلی، سهم شرکت اصلی و بر طبق نظریه نهاد و رویه جاری در امریکا و ایران، مبلغ کامل سود تحقق نیافته حذف می‌شود.

مبانی نظری تهیه صورتهای مالی تلفیقی



مفاهیم تلفیق تفاوت در ترازنامه	مفهوم واحد اقتصادی	مفهوم شرکت اصلی	مفهوم تلفیق نسبی
انعکاس داراییها و بدهیها	داراییها و بدهیهای شرکت اصلی با داراییها و بدهیهای شرکت (های) فرعی جمع می شود	داراییها و بدهیهای شرکت اصلی با داراییها و بدهیهای شرکت (های) فرعی جمع می شود	داراییها و بدهیهای شرکت اصلی تنها با سهم شرکت اصلی از داراییها و بدهیهای شرکت فرعی جمع می شود
طبقه بندی سهم اقلیت	به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سهام	بین بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه	سهم اقلیت مستثنی می شود
ارزشیابی داراییها و بدهیهای شرکت اصلی	مبلغ دفتری	مبلغ دفتری	مبلغ دفتری
ارزشیابی داراییها و بدهیهای قابل شناسایی شرکت فرعی	ارزش منصفانه شرکت اصلی و سهم اقلیت	ارزش منصفانه سهم شرکت اصلی به اضافه مبلغ دفتری سهم اقلیت	تنها ارزش منصفانه سهم شرکت اصلی
ارزشیابی سرقفی	کل سرقفی شناسایی میشود	تنها سرقفی خریداری شده شناسایی می شود	تنها سرقفی خریداری شده شناسایی می شود
ارزشیابی سهم اقلیت	ارزش منصفانه	مبلغ دفتری	سهم اقلیت مستثنی می شود

درمباحث تلفیق چون مهمترین ایتام فعلی سرقفی و سهم اقلیت میباشد بنده بحث خود را فعلا باموضوع سرقفی شروع میکنم

سرقفلی:

برخی از اعضای کمیته براساس "تئوری واحد تجاری" اعتقاد دارند که محاسبه سرقفلی برای اقلیت نیز باید الزامی می شد .
 :کمیته به دلایل زیر این پیشنهاد را نپذیرفت
 الف . سرقفلی تفاوت بهای تمام شده سرمایه گذاری با ارزش منصفانه خالص داراییهای قابل تشخیص است و در مورد سهم اقلیت، بهای تمام شده واقعی وجود ندارد

ب. سرقفلی قابل انتساب به اقلیت را نمی توان به گونه ای اتکا پذیر اندازه گیری کرد، چون اگر ۱۰۰ درصد سهام یک شرکت .تحصیل شود بهای تمام شده آن ممکن است نسبت به تحصیل کمتر از ۱۰۰ درصد سهام متفاوت باشد

سرقفلی منفی: گاهی حاصل محاسبه سرقفلی منجر به عددی منفی میشود که آن را در اصطلاح سرقفلی منفی و یا تفاوت

منفی میگویند. به دلایل بسیاری امکان ایجاد سرقفلی منفی وجود دارد مثل خرید با چانه زنی. یا اشتباه در ارزیابی.

خرید با چانه زنی: شرکت خریدار که همان شرکت اصلی است از شرکت فرعی خالص دارایی او را خریداری میکند و در این

چانه زنی ارزش منصفانه خالص دارایی تحصیل شده فرعی با بهای تمام شده که با در نظر گرفتن چانه ارزیابی شده اختلافی

منفی ایجاد میکند. با چانه زنی بهای ترکیب کمتر از واقعیت یا مورد نظر فرعی پرداخت میشود.

اشتباه در ارزیابی: همانطور که گفته شد دارایی و بدهی شرکت فرعی در زمان ترکیب تجاری به ارزش منصفانه ارزیابی

میشوند لذا در این ارزیابی گاه اشتباه صورت میگیرد که معمولاً در دارایی غیر پولی است.

دارایی غیر پولی: به داراییهایی اطلاق میشود که به علت عوامل بازار مثل تورم یا رکود در طی زمان تغییر ارزش پیدا کنند

مثل تجهیزات که با تورم قیمتشان افزایش کاذب پیدا میکند.

نحوه برخورد با سرقفلی منفی به شکل زیر است:

1-اول داراییهای غیر پولی را شناسایی میکنیم

2-جمع داراییهای غیر پولی را بدست میآوریم

3-نسبت هر یک از دارایی غیر پولی را از جمع بدست آورید

4-نسبتهای بدست آمده را در سرقفلی منفی بدست آمده ضرب میکنیم

5-مازادهای هر کدام را نسبت به ارزش دفتری آنها حساب کنید

6-مازادهای هر کدام از داراییها از سهمشان در سرقفلی منفی کسر کنید

پس از مرحله ۶ باقی ماندهای مازادهای هر کدام از داراییهای غیر پولی در ثبت پای کاربرگ درج می کنیم.

نکته: اگر درصد مالکیت کمتر از ۱۰۰٪ باشد مقدار مرحله ۴ در درصد مالکیت ضرب میشود

وبه زبان ساده و گیراتر: سرقفلی منفی طبق استاندارد های جدید حسابداری شناسایی نمی شود بین دارایی های غیر پولی قابل

تشخیص تقسیم می شود فکر کنم طبق استاندارد ۱۹ ترکیب تجاری باید باشه

اگر ارزش دفتری خالص دارایی ها بیشتر از قیمت بازار کل واحد تجاری (ارزش سرمایه ای) باشد این مابه التفاوت را سرقفلی

منفی می نامند.

(خالص ارزش منصفانه دارایی فرعی) درصد مالکیت – بهای تمام شده ترکیب یا مبلغ سرمایه گذاری = سرقفلی

ارزش منصفانه خالص دارایی فرعی – ارزش کل شرکت = سرقفلی تلفیقی

درتصویر زیر بنده ۴ تئوری مطرح شده در بین الملل رابه صورت دستی وارد نمودم

تسوی ماکانه							
تسوی واحد اقتصادی		تسوی شرکت اصلی		تسوی واحد اقتصادی		تسوی واحد اقتصادی	
س اعلی	س اعلی	س اعلی	س اعلی	س اعلی	س اعلی	س اعلی	س اعلی
ارزش دفتری							
افزایش ارزش منصفانه							
سرقفلی							

تسوی ماکانه							
تسوی واحد اقتصادی		تسوی شرکت اصلی		تسوی واحد اقتصادی		تسوی واحد اقتصادی	
س اعلی	س اعلی	س اعلی	س اعلی	س اعلی	س اعلی	س اعلی	س اعلی
درآمد							
هزینه							
سود ناخالص							

استانداردهای حسابداری سرقفلی امریکا

هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی امریکا در ژوئن ۲۰۰۱، بیانیه استاندارد حسابداری مالی شماره ۳۱۴۱ (SFAS 141) با عنوان «ترکیبهای تجاری» و بیانیه استاندارد حسابداری مالی شماره ۱۴۲ با عنوان «سرقفلی و سایر داراییهای نامشهود» را منتشر کرد. در استاندارد شماره ۱۴۱ مزاد بهای تمام شده یک واحد تحصیل شده بر خالص مبالغ تخصیص یافته به داراییها و بدهیهای درخور شناسایی آن واحد، به عنوان یک دارایی تحت عنوان سرقفلی شناسایی می شود. استاندارد شماره ۱۴۲ سرقفلی را یک دارایی نقصان ناپذیر با عمر نامحدود دانسته که نباید مستهلک شود.

طبق این استاندارد، ابتدا سرقفلی حاصل از فرایند تحصیل باید براساس فرایندی منطقی به واحدهای گزارشگر تخصیص یابد. سرقفلی واحد گزارشگر باید به صورت سالانه مورد آزمون کاهش ارزش قرار گیرد. آزمون کاهش ارزش طبق این استاندارد، یک فرایند دو مرحله ای است. در اولین مرحله آزمون به منظور تعیین زیان کاهش ارزش بالقوه، ارزش منصفانه واحد گزارشگر با ارزش دفتری آن (شامل سرقفلی تخصیص یافته) مقایسه می شود.

اگر ارزش منصفانه واحد گزارشگر بیش از ارزش دفتری آن باشد، سرقفلی واحد کاهش ارزش نداشته و اجرای مرحله دوم آزمون لازم نخواهد بود. اما اگر ارزش دفتری واحد گزارشگر مزاد بر ارزش منصفانه آن باشد، مرحله دوم آزمون جهت

اندازه‌گیری زیان کاهش ارزش سرقفلی لازم‌الاجرا خواهد بود. در مرحله دوم، ارزش منصفانه تلویحی سرقفلی با ارزش دفتری آن مقایسه می‌شود. اگر ارزش دفتری سرقفلی مازاد بر ارزش منصفانه تلویحی آن باشد، زیان کاهش ارزش معادل این مازاد باید شناسایی شود. ارزش منصفانه تلویحی سرقفلی باید به همان شیوه‌ای که مبلغ سرقفلی در فرایند ترکیب تجاری تعیین می‌شود (مازاد ارزش منصفانه واحد گزارشگر بر خالص داراییهای واحد گزارشگر به استثنای سرقفلی)، محاسبه شود.

استانداردهای بین‌المللی حسابداری سرقفلی

هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۳ با عنوان «ترکیبهای تجاری» را در ۳۱ دسامبر ۲۰۰۴ منتشر کرد.

در این استاندارد سرقفلی تحصیل‌شده در یک ترکیب تجاری به صورت «مازاد بهای تمام‌شده ترکیب تجاری بر منافع واحد تحصیل‌کننده در ارزش منصفانه خالص داراییهای قابل تشخیص واحد تحصیل‌شده» تعریف شده است که از تاریخ تحصیل باید به‌عنوان دارایی شناسایی شود. این استاندارد، استهلاک سرقفلی تحصیل‌شده را ممنوع و ملزم می‌کند که سرقفلی جهت بررسی کاهش ارزش به صورت سالانه مطابق استاندارد شماره ۳۶ مورد آزمون قرار گیرد.

مشکل سرقفلی در دنیای حسابداری مشکل جدیدی نیست و دانشگاہیان و محققان آن را از دهه ۱۸۹۰ مورد بحث و بررسی قرار داده‌اند قوانین کاهش ارزش سرقفلی تحت استاندارد شماره ۱۴۲ و استاندارد بین‌المللی شماره ۳۶ از جمله موارد عدم توافق حسابداری سرقفلی تحت مجموعه استانداردهای این دو مرجع بوده و عوامل بالقوه فرصت‌طلبی و سوءاستفاده تحت مجموعه این قوانین، آنها را به یکی از بحث‌برانگیزترین جنبه‌های این استانداردها تبدیل کرده است که توجه خاص و ویژه مراجع استاندارد گذاری مذکور برای حل مشکلات موجود را می‌طلبد.

در نهایت بسیار با اهمیت است که روشهای حسابداری سرقفلی هرچند یک‌بار مورد مرور و بازنگری قرار گیرد تا اگر موضوع جدیدی در مورد سرقفلی به وجود آمد، در استانداردها منظور و تغییرات لازم جهت پوشش نیازهای ایجادشده اعمال گردد.

دلایل عدم تمایل شرکت‌ها به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی

عدم تمایل به شفاف سازی و ایجاد امکانی برای اندازه‌گیری عملکرد واقعی گروه و به تبع آن ارزیابی عملکرد واقعی مدیریت شرکت مادر است که کنترل عملیات گروه شامل سیاستگذاری و هدایت عملیات را به عهده دارد. برخی گروه‌های اقتصادی برحسب عادت دیرینه از طریق معاملات درون گروهی اقدام به ایجاد سودهای تحقق نیافته می‌کنند

این معاملات عمدتاً خرید و فروش محصولات و نیز دادوستد دارایی‌های سرمایه‌ای از قبیل زمین و ساختمان و نیز معامله سهام سایر شرکت‌ها (خصوصاً شرکت‌های پذیرفته شده در بورس) است که در اختیار شرکت اصلی یا شرکت‌های فرعی قرار دارد و با عنوان آزاد کردن gain صورت می‌گیرد

در سنوات اخیر شرکت‌های سرمایه‌گذاری بانک‌ها که تحت فشار حسابرسان و بورس موظف به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی شده‌اند، معاملات مزبور را با استفاده از واسطه (یا شخص ثالث) انجام می‌دهند.

به عبارت دیگر، فروش یکی از شرکت های گروه به شخص ثالث و خرید مجدد یکی دیگر از شرکت های گروه از آن شخص صورت می پذیرد بدین ترتیب با حذف اینگونه سودهای تحقق نیافته، سود تلفیقی گروه از مجموع سودهای شرکت های گروه (جمع ساده) کم تر خواهد بود.

یکی از نسبت های مهم برای ارزیابی عملکرد مدیریت واحدهای تجاری و تحلیل صورت های مالی نرخ بازده دارایی ها یا (ROA) است. پس از تهیه صورت های مالی تلفیقی دارایی های گروه به مراتب افزون تر از دارایی های شرکت اصلی خواهد بود و در نتیجه هنگام ارزیابی عملکرد، نتیجه عملیات با عدد بزرگ تری مقایسه خواهد شد

هنگامی که در گروه، برخی شرکت های زیان ده یا شرکت هایی هستند که در حجمی به مراتب کمتر از ظرفیت های قابل دسترس فعالیت می کنند، این نسبت وضع اسفناکی پیدا می کند به بیان دیگر در روش بهای تمام شده (cost method) شرکت های سرمایه گذاری زیان اینگونه شرکت ها را در صورت های مالی خود شناسایی نمی کنند

این در حالی است که در تلفیق نه تنها زیان این شرکت ها در صورت سود و زیان تلفیقی منعکس خواهد شد، بلکه سهم اقلیت از زیان این شرکت ها نیز باید توسط اکثریت تحمل و منعکس شود.

با توجه به مفهوم سرقفی ناشی از تحصیل، هنگام تهیه صورت های مالی تلفیقی، مدیران شرکت های سرمایه گذاری موظفند بهای تمام شده سرمایه گذاری را به سه عنصر، یعنی: سهم از خالص ارزش دفتری دارایی های شرکت فرعی، سهم از تفاوت ارزش دفتری و متعارف خالص ارزش دارایی های شرکت فرعی و سرقفی ناشی از تحصیل، تفکیک کنند.

تقریباً تمامی شرکت های سرمایه گذاری با اعلام اینکه دارایی های غیر پولی (زمین، ساختمان، ماشین آلات و...) شرکت های فرعی در تاریخ تحصیل مورد ارزیابی (برای تعیین ارزش متعارف) قرار نگرفته است، کل تفاوت بهای تمام شده سرمایه گذاری و سهم گروه از حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی در تاریخ تحصیل را به حساب سرقفی منظور می کنند. یکی از دلایل عدم تمایل مدیریت شرکت های سرمایه گذاری به تفکیک بهای خرید سهام به عناصر سه گانه فوق آن است که در صورت انجام این امر و افشای این اطلاعات سه گانه، تصمیم آنها برای خرید سهام و بهای تحصیل سهام، در معرض قضاوت عمومی قرار می گیرد

بر اساس استانداردهای حسابداری ایران، شرکت هایی که موظف به تهیه صورت های مالی تلفیقی هستند، سرمایه گذاری در شرکت های وابسته را باید به روش ارزش ویژه ارزیابی و منعکس کنند. به کارگیری روش ارزش ویژه مستلزم محاسبه سهم سرمایه گذار از تفاوت ارزش دفتری و متعارف خالص ارزش دارایی های شرکت وابسته و نیز سرقفی ناشی از تحصیل بوده، همچنین محاسبه استهلاک تفاوت ارزش دفتری و متعارف و استهلاک سرقفی مشابه تلفیق و نحوه عمل برای شرکت فرعی است. نکات ذکر شده به لحاظ مشخص شدن سهم سرقفی در بهای تمام شده سهام تحصیل شده، کاهش سود به دلیل محاسبه استهلاک سرقفی و تفاوت ارزش متعارف و دفتری در این بخش نیز مصداق دارد.

دلایل اجرایی این امر شامل موارد زیر است:

- ۱- فقدان کارشناسان مجرب برای انجام کار در داخل شرکت ها و لزوم استفاده از کارشناسان خارج از شرکت.
- ۲- انجام کار اضافی در مقطع تهیه صورت های مالی که امور مالی شرکت ها درگیر تهیه صورت های مالی سالانه خود هستند.
- ۳- کمبود اطلاعات کافی در برخی از حوزه های انجام کار از جمله گردآوری معاملات درون گروهی و ارزش متعارف خالص ارزش دارایی های شرکت فرعی در تاریخ تحصیل.
- ۴- مغایرت حساب های فی مابین شرکت های گروه در تلفیق صورت های مالی، حساب های فی مابین شرکت های گروه

حذف می شود. در صورت وجود مغایرت بین شرکت های گروه، مغایرت مزبور در صورت های مالی تلفیقی منعکس و در صورت با اهمیت بودن توسط حسابرسان در گزارش، مورد اشاره و ایراد واقع می شود.

طبق یافته های اینجانب استانداردهای ایران بنابر ۲ علت مهم در چند سال آینده ناگزیر به استفاده از استانداردهای بین الملل می باشد و اینجانب لازم دیدم تانحویتهای تهیهی صورتهای مالی تلفیقی ایران را با استانداردهای بین الملل مقایسه کنم در ضمن دودلیل مذکور به شرح زیر می باشد

۱- حاکمیت شرکتی ۲- حمایت از واحدهای تجاری کوچک

به علت محدودیت در تعداد صفحات پروژه بنده منابع اینترنتی مورد نیاز را پیوست پروژه می کنم (۱)

مقایسه استاندارد ۱۸ ایران با ایالات متحد و بین الملل

استاندارد بین المللی حسابداری بخش عمومی شماره شش (IPSAS NO6)

صورت های مالی تلفیقی و جداگانه

استاندارد شماره شش از سال ۲۰۰۸ جایگزین استاندارد «صورت های مالی تلفیقی و حسابداری برای واحدهای اقتصادی تحت کنترل» شد. در واقع اصلاح این استاندارد گامی در جهت بهبود پروژه هیات استاندارد های حسابداری بین المللی بود و با این تغییر تفاهم و نزدیکی هرچه بیشتر استانداردهای حسابداری بخش عمومی با استانداردهای مربوط به بخش خصوصی مدنظر بوده است .

در این استاندارد دو اصطلاح جدید روش بهای تمام شده و صورت های مالی مجزا، تعریف می شود. در بند ۱۶، این استاندارد به تشریح شرایطی پرداخته است که یک واحد از تهیه صورت های مالی تلفیقی معاف می شود. همچنین در این استاندارد در خصوص

رویه های تلفیق نیز توضیحاتی ارائه شده است. بر اساس این استاندارد حقوق اقلیت در صورت های مالی در قسمت خالص دارایی ها ارائه و نمایش داده می شود. موضوع دیگری که استاندارد شماره شش به آن پرداخته روش ارزش ویژه و شرایط استفاده از روش حسابداری ارزش ویژه می باشد .

این استاندارد در خصوص تاثیر و قدرت حق رای بالقوه یک واحد اقتصادی بر واحد دیگر توضیحاتی ارائه می کند و همچنین شرح می دهد که قدرت بالقوه حق رای یک واحد سرمایه گذار بر واحد سرمایه پذیر دیگر تاچه میزان می تواند بر رویه ها و روش های مالی و عملیاتی آن تاثیر گذار باشد .

برخی از اصطلاحاتی که این استاندارد به تعریف آنها پرداخته است عبارتند از :

- صورت های مالی تلفیقی

- واحد اقتصادی

- کنترل

- حقوق اقلیت

- واحد تحت کنترل

- صورت های مالی مجزا

از لحاظ تهیه صورتهای مالی تلفیقی، استاندارد شماره ۱۸ با استاندارد بین المللی، ایالات متحد و انگلستان هماهنگ است. یک الزام که خاص استاندارد حسابداری شماره ۱۸ است همراه بودن صورتهای مالی جداگانه با صورتهای مالی تلفیقی است. در ایران بنا به الزامات قانونی، تهیه صورتهای مالی جداگانه واحدهای تجاری اصلی ضروری است. طبق استاندارد شماره ۱۸، به منظور جلوگیری از گمراهی استفاده کنندگان و تلقی نشدن صورتهای مالی جداگانه واحد تجاری اصلی به عنوان نماد وضعیت مالی و^۱

عملکرد مالی گروه، صورتهای مالی جداگانه واحد تجاری اصلی باید همراه صورتهای مالی تلفیقی باشد. صورتهای مالی جداگانه واحد تجاری اصلی در استانداردهای ایالات متحد جایگاهی ندارد ولی در استانداردهای بینالمللی به دلیل فراگیر بودن این استانداردها ضوابطی برای آن مقرر شده است.

طبق استانداردهای حسابداری ایالات متحد، تمام واحدهای تجاری اصلی باید صورتهای مالی تلفیقی تهیه کنند که از این جنبه با استاندارد شماره ۱۸ و استانداردهای بین المللی متفاوت است. در استانداردهای انگلستان دامنه واحدهای تجاری اصلی مستثنی شده از تلفیق در رعایت موازین قانونی گسترده تر است. از جمله، اغلب گروههایی که از نظر اندازه متوسط و کوچکند، واحدهای تجاری اصلی که صد در صد به واحد تجاری اصلی دیگری تعلق دارند که براساس قوانین اعضای اتحادیه اروپا ایجاد شده اند، و واحدهای تجاری اصلی که اکثریت سهام آن متعلق به واحد دیگری است و واجد شرایط لازم طبق قانون می باشد، مشمول تهیه صورتهای مالی تلفیقی نیستند.

موارد مستثنی شدن واحدهای فرعی از تلفیق

(استاندارد ایران و بین الملل و ایالات متحد)

طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۸، صورتهای مالی تلفیقی باید واحد تجاری اصلی و کلیه واحدهای تجاری فرعی آن را به استثنای موارد زیر دربرگیرد

استاندارد حسابداری شماره ۱۸ ایران اساسا مبتنی بر تئوری شخصیت اقتصادی جداگانه است و در موارد معدودی نیز از مفاهیم تئوری مالکیت استفاده شده است (الف) کنترل بر واحد تجاری فرعی کنترل موقت باشد.

(ب) واحد تجاری فرعی تحت محدودیتهای شدید و درازمدت فعالیت کند که به توانایی آن در انتقال وجوه به واحد تجاری اصلی به نحوی عمده لطمه وارد آورد.

ضوابط استاندارد حسابداری شماره ۱۸ در این مورد با استانداردهای بین المللی مطابقت کامل دارد. طبق استانداردهای انگلستان علاوه بر دو مورد بالا، واحدهای تجاری فرعی دارای فعالیت نامتجانس نیز از تلفیق مستثنی هستند. این استثنا در انگلستان اساسا از قانون ناشی می شود. در این کشور، صورتهای مالی واحد تجاری فرعی دارای فعالیت نامتجانس به طور جداگانه و به صورت پیوست صورتهای مالی تلفیقی ارائه می شود. در استانداردهای ایالات متحد در مواردی که کنترل همراه با مالکیت اکثریت سهام دارای حق رای نیست واحد سرمایه پذیر از شمول تلفیق خارج است. همچنین اگر واحد تجاری فرعی، تحت محدودیتهای ارزی، کنترل یا سایر محدودیتهای تحمل شده دولتی فعالیت کند که ابهامات اساسی در مورد توان کنترل واحد تجاری اصلی وجود داشته باشد، از تلفیق مستثنی می شود

^۱ [\(۱\) http://sinahesabdar.blogfa.com/](http://sinahesabdar.blogfa.com/(۱))

نحوه محاسبه سهم اقلیت از خالص داراییها

ضوابط تلفیق

نحوه محاسبه و گزارشگری سهم اقلیت

سود و زیان

ترازنامه

سهم اقلیت از سود یا زیان
خالص فعالیت‌های عادی و
غیرمترقبه

سهم اقلیت از ارزش منصفانه
خالص دارایی‌ها پیش از تحصیل +
سهم آنان از تغییرات حقوق
صاحبان سرمایه پس از تحصیل

محاسبه

گزارشگری

به عنوان سهم اقلیت بطور
جداگانه ذیل صورت سود و
زیان تلفیقی

به عنوان سهم اقلیت در بخش
حقوق صاحبان سهام

(استاندارد ایران و بین الملل و ایالات متحد)

طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۸، سهم قابل انتساب به اقلیت از خالص دارایی‌های واحد تجاری فرعی باید متناسب با سهم آنان از مبلغ دفتری خالص دارایی‌های واحد تجاری فرعی پیش از تحصیل به علاوه سهم آنان از تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه از تاریخ تحصیل واحد تجاری به بعد محاسبه شود. در استانداردهای بین المللی حسابداری برای محاسبه سهم اقلیت از خالص دارایی‌ها، علاوه بر روش پذیرفته شده در استاندارد حسابداری شماره ۱۸، روش ارزش منصفانه نیز پذیرفته شده است. یعنی می‌توان سهم اقلیت را براساس ارزش منصفانه دارایی‌های قابل شناسایی پس از کسر ارزش منصفانه بدهی‌های قابل شناسایی محاسبه کرد. براساس استاندارد حسابداری انگلستان، سهم اقلیت در تاریخ ترکیب براساس ارزش منصفانه محاسبه می‌شود. اما طبق استانداردهای حسابداری ایالات متحد، محاسبه سهم اقلیت براساس بهای تمام شده، پذیرفته شده است.

نحوه انعکاس سهم اقلیت در ترازنامه

(استاندارد ایران و بین الملل و ایالات متحد)

در استاندارد حسابداری شماره ۱۸، خالص داراییهای قابل انتساب به اقلیت در تاریخ ترازنامه باید به عنوان سهم اقلیت در ترازنامه تلفیقی، در بخش حقوق صاحبان سرمایه ارائه شود. این شیوه ارائه متکی به تئوری شخصیت اقتصادی جداگانه است که براساس آن، گروه به عنوان یک واحد اقتصادی یگانه تلقی می شود. در ایالات متحد و کشورهایی که از آن پیروی می کنند سهم اقلیت در ترازنامه بین دو بخش بدهیها و حقوق صاحبان سهام قرار می گیرد. این شیوه انعکاس، مفاهیم نظری و تعاریف مربوط به عناصر صورتهای مالی را نادیده می گیرد. زیرا عناصر ترازنامه تنها به دارایی، بدهی و حقوق صاحبان سهام محدود می شود و حضور اقلامی بین اقلام بدهی و حقوق صاحبان سهام از نظر تئوری تفسیری بی معناست. طبق استانداردهای بین المللی حسابداری و انگلستان، سهم اقلیت در ترازنامه باید جدای از بدهیها و حقوق صاحبان سهام گزارش شود اما محل ارائه آن مشخص نشده است. هیئت استانداردهای بین المللی در نشستهای اخیر خود به این نتیجه رسیده است که سهم اقلیت باید در ترازنامه در بخش حقوق صاحبان سرمایه افشا شود.

نحوه انعکاس سهم اقلیت در صورت سود و زیان

طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۸، که براساس تئوری شخصیت اقتصادی جداگانه است، سهم اقلیت از سود یا زیان خالص فعالیت های عادی طی دوره، که قابل انتساب به اقلیت است، باید تحت عنوان سهم اقلیت به طور جداگانه زیر صورت سود و زیان تلفیقی ارائه شود و هرگونه سود و زیان غیرمترقبه قابل انتساب به اقلیت نیز باید به طور جداگانه زیر صورت مزبور منعکس شود. براساس تئوری شخصیت اقتصادی جداگانه، صورت سود و زیان تلفیقی باید نشاندهنده سود کل گروه باشد. طبق استانداردهای حسابداری ایالات متحد، انگلستان و بین المللی، سهم اقلیت برای رسیدن به سود خالص قابل انتساب به صاحبان واحد اصلی از سود گروه کسر می شود.

مانده بدهکار سهم اقلیت

طبق بند ۱۹ استاندارد حسابداری شماره ۱۸، سودها و زیانهای واحدهای تجاری فرعی باید به نسبت میزان مالکیت اکثریت و اقلیت در طی دوره، بین آنها تسهیم شود. هرگاه زیانهای قابل انتساب به اقلیت، منجر به ایجاد مانده بدهکار سهم اقلیت شود، سهم اکثریت باید به میزان تعهدات قانونی یا تجاری برای جبران زیانهای انباشته بازیافت نشدنی قابل انتساب به سهم اقلیت تعدیل شود. در این مورد، استانداردهای حسابداری بین المللی با استاندارد حسابداری ایران متفاوت است. طبق بند ۲۷ استاندارد حسابداری بین المللی شماره ۲۷، اگر زیانهای قابل انساب به سهم اقلیت در یک واحد فرعی تلفیق شده بیش از سهم او از حقوق صاحبان سهام واحد تجاری فرعی باشد، این مبلغ مازاد و هرگونه زیان اضافه قابل انتساب به سهم اقلیت از سهم اکثریت در حقوق صاحبان سهام کسر می شود مگر اینکه صاحبان سهام اقلیت، در این مورد تعهدات خاصی را بر عهده داشته باشند. استانداردهای حسابداری ایالات متحد با استانداردهای بین المللی حسابداری سازگار است، اما استانداردهای حسابداری انگلستان با استانداردهای حسابداری شماره ۱۸ ایران مطابقت دارد.

نحوه انتساب سرقفلی به اکثریت و اقلیت

سرقفلی ناشی از تحصیل واحد تجاری فرعی تنها باید در مورد آن بخش که قابل انتساب به اکثریت است شناسایی شود. طبق استاندارد حسابداری ایران و استانداردهای بین المللی حسابداری، سرقفلی ناشی از تحصیل یک واحد تجاری فرعی که تمام

سهام آن متعلق به گروه نیست تنها به نسبت سهم گروه شناسایی می‌شود و هیچ مبلغی به اقلیت تخصیص نمی‌یابد. در استانداردهای حسابداری ایالات متحد و انگلستان نیز همین روش پذیرفته شده است.

سرقفلی یا سرقفلی منفی

تفاوت بین سهم واحد تجاری اصلی از ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل شناسایی و بهای تمام شده سرمایه‌گذاری در تاریخ تحصیل، سرقفلی یا سرقفلی منفی است. طبق تمام استانداردهای مورد مقایسه، سرقفلی یا سرقفلی منفی فقط متناسب با سهم واحد تجاری اصلی محاسبه می‌شود و در رابطه با سهم اقلیت، سرقفلی یا سرقفلی منفی محاسبه نمی‌شود. سرقفلی طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۹ هماهنگ با استانداردهای بین‌المللی حسابداری، به صورت خط مستقیم مستهلک می‌شود و فرض می‌شود که حداکثر عمر مفید آن ۲۰ سال است مگر اینکه بتوان به روشنی اثبات کرد که عمر مفید آن از ۲۰ سال بیشتر است. با توجه به آخرین تغییرات استانداردهای حسابداری ایالات متحد، سرقفلی مستهلک نمی‌شود بلکه در هر دوره مالی ارزیابی و در صورت کاهش ارزش برای آن ذخیره در نظر گرفته می‌شود. طبق استانداردهای قبلی ایالات متحد، سرقفلی حداکثر طی ۴۰ سال مستهلک می‌شد.

معاملات و مانده‌های درون گروه

ارائه اطلاعات درباره فعالیت‌های اقتصادی گروه به عنوان یک شخصیت اقتصادی جداگانه در صورتهای مالی تلفیقی، مستلزم تعدیل معاملات و مانده‌های درون گروهی مربوط به مبالغ گزارش شده در صورتهای مالی واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن است. طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۸ مانده حسابها و معاملات میان واحدهای تجاری مشمول تلفیق (شامل فروش، هزینه‌ها و سود سهام) باید حذف شود. همچنین سودهای تحقق نیافته ناشی از معاملات درون گروهی که در مبلغ دفتری داراییها منظور شده است باید کلاً حذف گردد. زیانهای تحقق نیافته نیز باید کامل حذف شود مگر حاکی از کاهش ارزش دارایی باشد.

سودمندی صورتهای مالی تلفیقی مربوط به دوره‌های زمانی یکسان، بسیار بیشتر از صورتهای مالی تلفیقی است که دوره‌های زمانی آن با هم متفاوت است طبق استانداردهای حسابداری ایالات متحد می‌توان سودها و زیانهای تحقق نیافته را بین اقلیت و اکثریت تخصیص داد. اما در استاندارد حسابداری شماره ۱۸ و همچنین استانداردهای بین‌المللی حسابداری این موضوع مسکوت است. طبق استانداردهای حسابداری انگلستان، سودها و زیانهای تحقق نیافته بین اقلیت و اکثریت (گروه) به نسبت سهم آنان تسهیم می‌شود.

مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری

مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری واحد تجاری اصلی در هر یک از واحدهای تجاری فرعی و سهم واحد تجاری اصلی از حقوق صاحبان سرمایه هر یک از آنها حذف می‌شود. در این زمینه تفاوتی بین استانداردهای حسابداری مقایسه شده وجود ندارد.

در مورد به کارگیری رویه‌های حسابداری یکسان، استانداردهای حسابداری ایران، بین المللی، انگلستان و ایالات متحد هماهنگ‌اند.

انتخاب دوره حسابداری

صورت‌های مالی واحد تجاری اصلی و واحدهای فرعی آن برای هرفه‌های تهیه صورت‌های مالی تلفیقی به طور معمول باید از نظر دوره مالی با هم یکسان باشند

در این رابطه، استانداردهای حسابداری ایران، بین المللی، انگلستان و ایالات متحد رویه واحدی در پیش گرفته‌اند

مالکیت فرعی از سهام واحد تجاری اصلی

چنانچه واحدهای تجاری فرعی، مالک بخشی از سهام واحد تجاری اصلی باشند در صورت‌های مالی تلفیقی، این سهام به عنوان سهام خزانه تلقی می‌شود و به بهای تمام شده، در بخش حقوق صاحبان سهام به عنوان یک رقم کاهنده گزارش می‌گردد. در این رابطه، استانداردهای مقایسه شده، رویه واحدی را تجویز کرده‌اند

حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی به منظور انعکاس در صورت‌های مالی جداگانه واحد تجاری اصلی

بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۱۸، سرمایه‌گذاری در واحدهای فرعی در صورت‌های مالی جداگانه واحد تجاری اصلی را می‌توان بر اساس یکی از شیوه‌های زیر منعکس کرد:

الف) روش بهای تمام شده یا مبالغ تجدید ارزیابی و منطبق با رویه حسابداری واحد سرمایه‌گذار در مورد سرمایه‌گذاریهای درازمدت (طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۵ ایران).

این رویه‌ها با استانداردهای بین المللی حسابداری مطابقت دارد، اما در استانداردهای حسابداری ایالات متحد، صورت‌های مالی جداگانه اصلی جایگاهی ندارد و بنابراین در این زمینه رویه خاصی تعیین نشده است

به نظر می‌رسد رویه‌هایی که اکنون برای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در امریکا به کار می‌رود، تقریباً در انطباق کامل با نظریه نهاد باشد. سهم انتساب پذیر به سهامداران اقلیت از داراییهای خالص شرکت فرعی، باید متناسب با سهم آنها از ارزش منصفانه داراییهای خالص قابل تشخیص و سرقفلی شرکت فرعی در تاریخ تحصیل به علاوه سهم آنها از تغییرات در حقوق مالکانه از تاریخ تحصیل به بعد، محاسبه شود. حقوق سهامداران اقلیت در ترازنامه تلفیقی باید در بخش حقوق صاحبان سهام ولی به شکلی جدا از حقوق صاحبان سهام شرکت اصلی گزارش شود؛ این مبلغ باید به وضوح شناسایی و با عنوان حقوق بدون کنترل در شرکت‌های فرعی نامگذاری شود. این طبقه‌بندی با نظریه نهاد و با رفتاری سازگار است که سهم سهامداران اقلیت از سود را، تسهیم سود ویژه تلفیقی می‌داند نه کاهشی جهت رسیدن به آن. چنان که می‌دانیم قبلاً در این باره رویه مشخصی وجود

نداشت و اکثر شرکتها حقوق بدون کنترل را در بخش بدهیها (نظریه شرکت اصلی) و یا بین بخش بدهیها و حقوق صاحبان سهام گزارش می کردند.

• هموارسازی سود و انگیزه های آن و عکس العمل استاندارد ۱۸ ایران

بعضی از عوامل، مدیران شرکتها را در برخورد با مسائل تحریک نموده تا در نتیجه آن سود شرکتها را هموار نمایند. مدیران این شرکتها تلاش می کنند از طریق هموارسازی (ساختگی) سود، رشد سودآوری شرکتها را پذیرفته شده حسابداری حاصل دهند. هموارسازی سود نوعی عمل آگاهانه است که توسط مدیریت و با استفاده از ابزارهای خاصی در حسابداری جهت کاستن از نوسانات در سود انجام می گیرد. •

" هموارسازی سود بیشتر عملی سفسطه آمیز و موبذانه است و بندرت براساس دروغهای آشکار انجام می گیرد، زیرا هموارسازی سود بیشتر در اثر تعبیر و تفسیر به دست آمده از اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری حاصل می گردد. به بیان دیگر هموارسازی سود در محدوده اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری (GAAP) صورت می پذیرد

انگیزه هایی که باعث می شود مدیران در پی هموارسازی سود باشند عبارتند از:

- ۱- دریافت پاداش های مدیریتی بیشتر به خاطر بالا بودن ارزش سهام:
وقتی سهام شرکت در بورس نسبت به شرکت های مشابه ارزش بیشتری داشته باشد مدیران توقع دریافت پاداش بیشتری دارند.
- ۲- پرداخت بهره کمتر در استقراض از موسسات اعتباری و بانک ها:
هموارسازی سود شرکت را در حال رشد نشان می دهد و این خود نمایانگر ریسک کمتر در مورد این شرکت است و به این امکان می دهد با نرخ بهره ی پایین تری از موسسات اعتباری و بانک ها وام بگیرد و نقدینگی حاصل از بهره ی کمتر می تواند یکی از منابع مالی شرکت برای توسعه ی آن باشد.
- ۳- جذب سرمایه:
روند رشد شرکت در تصمیم گیری سرمایه گذاران و اعتباردهندگان موثر است زیرا آن ها معتقدند این شرکتها ریسک کمتری دارند و برای سرمایه گذاری بهترند.

در نهایت مشخص است که متأسفانه در بندهای استاندارد ۱۸ ایران هیچ عنوانی برای جلوگیری از گمراهی ذینفع و همچنین ضایع نشدن حق اقلیت اتخاذ نشده است

نکته های ضروری در تلفیق:

در تلفیق شرایطی وجود دارد که در صورت های مالی جداگانه اصلی و فرعی سود شناسایی میشود ولی زمان تلفیق زبان شناسایی میشود

در برخی موارد ممکن است واحد اصلی صورتهای مالی فرعی خود را بدون صورتهای مالی خود تهیه کند

زبان واحد فرعی هر چند واحد فرعی زبان ده باشد باید به اقلیت تخصیص داده شود زیر رعایت نکردن این امر موجب میشود که مقایسه ی بین دارایی ها و بدهی ها و نتایج عملیات قابل انتساب به سهم اقلیت و کل گروه مخدوش شود

کلیه ثبتهای مربوط به اقلیت و تعدیلات صورت گرفته بر روی صورتهای مالی یا تراز آزمایشی واحداصلی و فرعی در کاربرگ تلفیقی انجام میگردد و ثبتی در دفاتر صورت نمیگیرد

برای بدست آوردن نسبت سهم اکثریت کافی است درآمد سود سهام اصلی را بر سود سهام مصوب اقلیت تقسیم کنیم

در تلفیق عموماً ۳ مورد زیر محاسبه میشود:

۱- سرقفلی ۲- اضافه مازاد دارایی ۳- سهم اقلیت

سایر ملاحظات که در تهیه صورتهای مالی تلفیقی باید به آنها توجه نمود:

✓ نتایج عملیات واحد تجاری فرعی باید از تاریخی که کنترل آن به طور موثر به واحد تجاری اصلی منتقل شده است، در صورتهای مالی تلفیقی منظور شود.

✓ نتایج عملیات واحد تجاری فرعی واگذار شده باید تا زمان واگذاری، در صورت سود و زیان تلفیقی منظور گردد.

✓ تفاوت بین مبلغ حاصل از واگذاری واحد تجاری فرعی و مبلغ دفتری داراییها پس از کسر بدهی های آن در تاریخ واگذاری، باید در صورت سود و زیان تلفیقی تحت عنوان "سود یا زیان حاصل از واگذاری واحد تجاری فرعی" منعکس شود.

✓ چنانچه بخشی از سهام واحد تجاری اصلی در مالکیت واحد تجاری فرعی باشد این سهام باید به بهای تمام شده تحت عنوان سهام واحد تجاری اصلی در مالکیت واحد تجاری فرعی به شکل یک رقم کاهنده، جزء حقوق صاحبان سهام واحد تجاری اصلی در ترازنامه تلفیقی منظور شود.

شرکت سهامی عام X

صورت‌های مالی تلفیقی گروه و شرکت اصلی

سال مالی منتهی به ۲۹/اسفند ماه ۱۳۹۹

مجمع عمومی عادی صاحبان سهام

با احترام

به پیوست صورت‌های مالی تلفیقی گروه به همراه صورت‌های مالی شرکت سهامی عام نمونه (شرکت اصلی) مربوط به سال مالی به ۲۹/اسفند ۱۳۹۹ تقدیم می شود . اجزای تشکیل دهنده صورت‌های مالی به قرار زیر است:

شماره صفحه	الف صورت‌های مالی اساسی تلفیقی گروه :
۲	تراز نامه تلفیقی
۳	صورت سود و زیان تلفیقی
۳	گردش حساب سود (زیان) انباشته تلفیقی
۴	صورت سود و زیان جامع تلفیقی
۵	صورت جریان وجوه نقد تلفیقی
	ب- صورت‌های مالی اساسی سهامی X
۶	ترازنامه
۷	صورت سود و زیان
۷	گردش حساب سود (زیان) انباشته
۸	صورت سود و زیان جامع
۹	صورت جریان وجوه نقد
	پ- یادداشت‌های توضیحی:
۱۰	تاریخچه فعالیت
۱۰	مبنای تهیه صورت‌های مالی
۱۰	مبنای تلفیق
۱۱-۱۴	خلاصه اهم رویه های حسابداری
	یاداشتهای مربوط به اقلام مندرج در صورت‌های مالی
۱۵-۵۱	و سایر اطلاعات مالی
	صورت‌های مالی تلفیقی گروه و صورت‌های مالی شرکت سهامی عام نمونه بر اساس استاندارد های حسابداری تهیه شده و در تاریخ .../۱۳/۹۹ به تایید هیئت مدیره رسیده است.
امضاء	اعضی هیئت مدیره
	سمت

انواع گزارش حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی

۱- اظهارنظر یکسان در مورد صورتهای مالی تلفیقی گروه و واحد تجاری اصلی (گزارش مقبول حسابرس)

چنانچه آثار ناشی از موارد عدم توافق با مدیریت یا محدودیت در دامنه رسیدگی با اهمیت ولی غیراساسی باشد - ۲

۳- درشرایطی که یکی از موارد عدم توافق با مدیریت به تنهایی یا تعدادی از آنها در مجموع دارای آثار اساسی بر صورتهای مالی تلفیقی گروه و واحد تجاری اصلی باشد

۴- در شرایطی که حسابرس مستقل و بازرس قانونی در رسیدگیهای خود با محدودیت(های) اساسی در دامنه رسیدگی مواجه شود

۵- در شرایطی که آثار بالقوه یک مورد ابهام به تنهایی یا تعدادی از آنها در مجموع (اعم از افشا شده و نشده) بر صورتهای مالی تلفیقی گروه و واحد تجاری اصلی، اساسی باشد

در مواردی که محدودیت در دامنه رسیدگی و ابهام اساسی توأماً وجود داشته باشد- ۶

۷- اظهارنظر متفاوت - در مواردی نادر، چنانچه اهمیت آثار موارد عدم توافق با مدیریت و محدودیت در دامنه رسیدگی و ابهام اساسی برهریک از صورتهای مالی متفاوت باشد، در این صورت ممکن است اظهارنظر متفاوت نسبت به هر یک از صورتهای مالی ضرورت یابد.

دراینجاقط به ارائه ی گزارش مقبول بسنده میشود

نمونه گزارش مقبول حسابرس و بازرس قانونی در مواردی که صورتهای مالی تلفیقی گروه همراه با صورتهای مالی واحد تجاری اصلی ارائه می شود، به شرح زیر است

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام

شرکت سهامی عام نمونه

- ۱ - ترازنامه‌های تلفیقی گروه و شرکت سهامی عام نمونه در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳×× و صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد تلفیقی گروه و شرکت برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، همراه با یادداشتهای توضیحی یک تا ... پیوست، مورد حسابرسی این سازمان قرار گرفته است. مسئولیت صورتهای مالی با هیئت مدیره شرکت و مسئولیت این سازمان، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی مزبور براساس حسابرسی انجام شده و نیز گزارش موارد عدم رعایت الزامات قانونی مقرر در اصلاحیه قانون تجارت و مفاد اساسنامه شرکت است.
- ۲ - [بند دامنه رسیدگی مانند نمونه مندرج در بند ۲ دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی انجام میگیرد]
- ۳ - به نظر این سازمان، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی گروه و شرکت سهامی عام نمونه در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳×× و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد گروه و شرکت را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

چالشهای حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی

حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی و چگونگی استفاده حسابرسان از خدمات حسابرسی یکدیگر از جمله مواردی است که در جامعه حرفهای حسابداری و حسابرسی ایران دارای راهکار مشخص و مناسبی نیست. به نظر میرسد در این میان، گروههای صاحبان سرمایه، مجامع حرفهای و قانونگذاران و حسابرسان هر سه با مشکلات جدی رو به رو هستند و در زمان حسابرسی شرکتهای گروه به وسیله چند حسابرس مستقل، روابط بین آنان به آشکارا تعریف نشده است و حتی در مواردی نیز مقرراتی متناقض یا تقریباً غیر عملی وجود دارد.

با توجه به بند ۶ بخش ۶۰ استانداردهای حسابرسی، حسابرسی که میخواهد نسبت به صورتهای مالی تلفیقی گروه اظهارنظر کند «باید کفایت میزان مشارکت خود را ارزیابی کند» و این جمله موجب برداشتهای متفاوتی در بین حسابرسان و مجامع عمومی شرکتهای و حتی مجامع حرفهای شده است.

این موضوع در سازمان حسابرسی، نخست چنین تفسیر شده که حسابرس اصلی باید حسابرسی بخش عمدهای (بیش از ۵۰ درصد جمع داراییها و درآمد عملیاتی) از صورتهای مالی تلفیقی را خود انجام داده باشد، که تفسیری بدون ابهام است. اما چون با برداشتهای دیگران از این امر، متفاوت است، در عمل مشکلاتی را به وجود آورده است.

بنابر تفسیر جامعه حسابداران رسمی ایران «حسابرس یا حسابرسانی میتوانند درباره صورتهای مالی تلفیقی گزارش ارائه کنند که سهم حسابرسی آنان از گروه (شرکت اصلی و شرکتهای فرعی) به اندازه‌های باشد که قضاوت و ارائه نظرشان را نسبت به کلیت صورتهای مالی تلفیقی، امکانپذیر سازد». که به این ترتیب، ابهام موجود در این بند استاندارد همچنان بر جا مانده است.

از سوی دیگر، بخش عمدهای از واحدهای اقتصادی که نیازمند خدمات حسابرسان مستقل هستند، مجموعههای اقتصادی بسیار بزرگ (بیشتر تحت مدیریت یا متعلق به دولت) می‌باشند، در حالی که بخش عمدهای از موسسههای حسابرسی در ایران در اندازههای بزرگ نیستند که با تعداد شریکان و کارکنان حرفهای درخور ملاحظه ای فعالیت کنند تا طبق ضوابط مندرج در آیینرفتار حرفهای، در پذیرش کارهای بزرگ محدودیت نداشته باشند.

حال با توجه به موارد پیشگفته، این پرسش مطرح میشود که راه برون رفت از مسئله چیست؟ کدام تفسیر به کار گرفته شود. بویژه زمانی که یکی از طرفهای حسابرسی (حسابرس اصلی یا حسابرس دیگر) سازمان حسابرسی است؟ و آیا بیشتر حسابرسان حرفهای به علت تشکیل نشدن موسسات بزرگ باید از امکان ارائه خدمات حسابرسی به این بخش بزرگ محروم شوند؟

طبق بخش ۶۰ استانداردهای حسابرسی، در مواردی حسابرس اصلی در اجرای وظیفه گزارشگری خود نسبت به صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی، از خدمات حسابرسی دیگری استفاده می کند که مسئولیت ارائه گزارش نسبت به گزارشهای مالی جزء یا اجزایی از واحد مورد رسیدگی را به عهده دارد که جزئی از صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی حسابرس اصلی است، باید آثار این گونه خدمات را بر حسابرسی صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی، تعیین کند (بند ۲) و در هنگام پذیرش کار، باید کفایت میزان مشارکت خود را ارزیابی کند تا مشخص شود که آیا میتواند به عنوان حسابرس اصلی ایفای وظیفه کند یا خیر (بند ۶) و هنگام برنامه ریزی استفاده از خدمات حسابرسی دیگر، باید صلاحیت حرفهای حسابرسی دیگر را برای انجام مأموریت مورد نظر، ارزیابی کند

چالشهای گزارشگری با رعایت بخش ۶۰ استانداردهای حسابرسی

حسابرس اصلی نسبت به تمام ارقام و اطلاعات صورتهای مالی مورد رسیدگی (برای مثال، صورتهای مالی تلفیقی گروه) مسئول است و تقسیم کار حسابرسی یک صورت مالی بین چند حسابرس، مسئولیت آنان را تفکیک نمیکند و در نهایت، حسابرس اصلی است که مسئولیت صورتهای مالی مورد رسیدگی را به عهده دارد و حسابرس اصلی نمیتواند مسئولیت خود را با درج بند توضیحی در گزارش کاهش دهد و مجاز به چنین کاری نیست

برای نمونه درج بند توضیحی به شرح زیر قبل از بند اظهار نظر و یا بعد از آن در گزارش حسابرس اصلی صحیح نیست:

«صورتهای مالی شرکت اصلی و شرکتهای فرعی آن توسط حسابرسان مستقل دیگری مورد حسابرسی قرار گرفته و گزارش حسابرسی آنها صادر و ارائه شده و گزارش این موسسه صرفاً مربوط به صورتهای مالی تلفیقی گروه.... است.»

اولاً، از مفاد بند مزبور بر میآید که حسابرس اصلی میزان مشارکت کافی در حسابرسی اجزای صورتهای مالی تلفیقی نداشته است، لذا باید از پذیرش کار خودداری میکرد، یا روشهای اضافی لازم را درمورد اجزای صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی به کار میبرد.

ثانیاً، حسابرس اصلی باید تنها با مسئولیت خود و بدون اشاره به کار انجام شده به وسیله حسابرسان دیگر گزارش حسابرسی را صادر میکرد و اشاره به اینکه صورتهای مالی شرکت اصلی و شرکتهای فرعی به وسیله حسابرسان مستقل دیگر مورد حسابرسی قرار گرفته، برخلاف استانداردهای حسابرسی است.

موارد درخور توجه درباره نحوه اجرای حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی

حسابرس اصلی جهت ارزیابی کفایت میزان مشارکت خود، باید اهمیت آن بخش از صورتهای مالی را که خود حسابرسی میکند مورد توجه قرار دهد و در خصوص آن بخش از اجزای صورتهای مالی که به وسیله حسابرس دیگر حسابرسی میشود، ماهیت فعالیت، خطر وجود تحریفی با اهمیت و روشهای اضافی لازم را در نظر داشته باشد.

حسابرس در شرایطی میتواند به عنوان حسابرس اصلی کار حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی را بپذیرد که در حد کفایت در حسابرسی اجزای صورتهای مالی یاد شده مشارکت داشته باشد و چنانچه آن بخش از صورتهای مالی که حسابرس اصلی در حسابرسی آن مشارکت داشته، کافی نباشد، حسابرس لازم است این موضوع را به اطلاع صاحبکار برساند و از پذیرش و یا ادامه کار خودداری نماید.

بنابراین، شرط پذیرش کار حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی شرکتهای گروه به وسیله حسابرس اصلی، انجام حسابرسی بخش عمدهای از صورتهای مالی شرکتهای عضو گروه است که این موضوع در سازمان حسابرسی با رعایت معیار پیشگفته اجرا میشود

اقدامات حسابرس اصلی برای حسابرسی صورتهای مالی با همکاری حسابرسان دیگر

عمده اقدامات حسابرس اصلی برای حسابرسی صورتهای مالی که اجزایی از آن به وسیله حسابرسان دیگر حسابرسی میشود به شرح زیر است:

۱. ارزیابی صلاحیت حرفهای حسابرس دیگر- عضویت حسابرس دیگر درمجامع حرفهای و موسسههای حسابرسی که حسابرس دیگر عضو آن بوده است.

۲. تشخیص کفایت نتایج کار حسابرس دیگر.

۳. ارزیابی یافته های با اهمیت حسابرس دیگر.

۴. صدور گزارش تنها با مسئولیت خود و بدون اشاره به کار انجام شده به وسیله حسابرسان دیگر

موارد در خور توجه مجامع عمومی شرکتهای اصلی

۱. انتخاب حسابرس شرکتهای اصلی و شرکتهای فرعی و وابسته به نحوی که امکان مشارکت حسابرس اصلی در حسابرسی بخش عمدهای از صورتهای مالی تلفیقی گروه فراهم شود.

۲. انتخاب حسابرسان شرکتهای اصلی و فرعی از میان حسابرسان عضو مجامع حرفهای معتبر و موسسههای حسابرسی دارای حسابرسان حرفهای و با تجربه.

۳. در شرایطی که شرکت اصلی خود شرکت فرعی واحد تجاری دیگری است، ایجاد هماهنگی لازم با واحد تجاری نهایی گروه در مورد انتخاب حسابرسان واحدهای فرعی راهگشاست.

۴. ارائه مشخصات حسابرس اصلی به حسابرسان دیگر و تاکید بر لزوم همکاری آنها با حسابرس اصلی. مناسبتر است این موضوع در قراردادهای حسابرسان دیگر به عنوان یکی از تعهدات آنان درج شود.

۵. ارائه مشخصات تمام شرکتهای فرعی و وابسته شامل نام، نوع فعالیت، مشخصات حسابرس، مبلغ فروش (درآمد عملیاتی) و جمع داراییها و گزارش حسابرسی سال گذشته آنها به حسابرس اصلی به منظور بهبود شناخت وی.

۶. معرفی حسابرس اصلی به شرکتهای فرعی و وابسته و صدور مجوز ارائه اطلاعات به حسابرس اصلی (در صورت همکاری نکردن حسابرس دیگر با حسابرس اصلی و درخواست حسابرس اصلی)

پیشنهادهای و انتقادات به سازمان حسابرسی در مورد مباحث مذکور

به نظر می رسد معیار پذیرش کار مندرج در بخش ۶۰ استانداردهای حسابرسی، برای حسابرسان مبهم است و شاید لازم باشد کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی با ارائه پیوستهای توضیحی و یا تدوین استاندارد جدید در خصوص حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی شرایط به کارگیری یکنواخت استاندارد را ایجاد کند.

حسابرس اصلی در هنگام پذیرش کار، باید میزان کفایت مشارکت خود را ارزیابی کند و پس از پذیرش کار، روشهای اضافی لازم را در خصوص گزارشهای مالی اجزا را در نظر بگیرد و با حسابرسان دیگر مذاکره کند و مواردی را که اثر با اهمیتی بر کار حسابرس دیگر دارد، نظیر لزوم استقلال حسابرس دیگر و استفادهای که از نتایج کار و گزارش حسابرس دیگر خواهد شد و سایر موارد را با او در میان گذارد. به طور کلی، حسابرسان مستقل باید در تمام زمینههای مورد بحث بخش ۶۰ استانداردهای حسابرسی با یکدیگر همکاری داشته باشند.

مجامع عمومی شرکتها به جهت جلوگیری از پرداخت هزینه های اضافی و تاخیر در صدور گزارش حسابرسی در هنگام انتخاب حسابرسان، به الزامات بخش ۶۰ استانداردهای حسابرسی توجه داشته باشند.

به نظر میرسد برخی از مشکلات یاد شده، ناشی از نبود موسسه های حسابرسی بزرگ در ایران است. یکی از راهکارهای رفع بخشی از این موانع، تشکیل موسسه های حسابرسی بزرگ یا ادغام موسسه های کوچک فعلی در یکدیگر است.

در تهیه تلفیق برخی سوالات نیز وجود دارند که برای حل آنها نیاز به تجربه ی بالایی میباشد که بنده در زیر به چند مورد اشاره میکنم

سوال - آیا حذف و مطابقت حسابهای فی مابین شرکتهای گروه، اگر تعدادشان زیاد باشد، نیاز به تدابیر ویژه و روشها و سازوکارهای خاص دارد؟

جواب - وقتی ما راجع به گروه صحبت می کنیم اگر پیش فرضمان را بگذاریم بر گروه سی-چهل شرکتی، مجبور خواهیم بود برنامه زمانبندی شده داشته باشیم. در برنامه زمانبندی، یکی از کارهایی که خیلی وقتگیر است، حذف حسابهای فی مابین گروه است. برای اینکه در انتهای کار دچار مشکل نشویم بهتر است در خلال سال مالی، شرکتهای گروه در فاصلههایی زمانی- مثلا" اگر امکانپذیر است هر سه ماه یکبار، اگر امکانپذیر نیست هر شش ماه یکبار، حتما" با همدیگر صورتهای تطبیق تهیه بکنند.

سوال - یکی از مسائل مهم اجرایی در تهیه صورتهای مالی تلفیقی بحث زمانبندی و ملاحظات پایان سال مالی شرکتهای فرعی و شرکت اصلی است. مشکل زمانبندی را چگونه باید حل کرد؟

جواب - برای زمانبندی تهیه صورتهای مالی تلفیقی نمی توانیم فرمول خاصی را ارائه کنیم و این موضوع عمدتا" به ساختار شرکتهای گروه بستگی پیدا می کند. اگر چه در هر گروه ساختار خاصی وجود دارد که بر اقداماتی که برای تهیه صورتهای

مالی تلفیقی در گروه به کار گرفته می‌شود تاثیر می‌گذارد، اما در هر حال صورتهای مالی شرکتهای گروه باید به نحوی تنظیم شود که زمان مناسبی برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی توسط شرکت مادر وجود داشته باشد.

در نتیجه آموزش نقش اول را اجرا می‌کند یعنی شرکتهای گروه باید در ارتباط با اینکه این صورتهای به چه درد می‌خورد، برای چه منظوری تهیه می‌شود و در نهایت چه مواردی باید در نظر گرفته شود، آموزش لازم را داشته باشند.

اگر بخواهیم تهیه صورتهای مالی تلفیقی را زمانبندی کنیم صورتهای مالی شرکتها باید در اواسط خرداد، اگر سال مالی را آخر اسفند بگیریم، تهیه شده باشد. در نتیجه شرکت مادر، حدود یک و نیم ماه وقت خواهد داشت که صورتهای مالی تلفیقی را تهیه کند. اما اگر بتوانیم با گزارشهای ادواری، مسائلی را که در نهایت مبنای تغییرات تلفیق قرار می‌گیرد در عرض سال انجام بدهیم کار آخر سالمان خیلی سبکتر خواهد بود. و اگر بتوانیم از صورتهای مالی حسابرسی نشده شرکتها شروع کنیم صرفه‌جویی در خور توجهی در وقت خواهد شد. البته در نظر گرفتن تعدیلاتی که در جریان تهیه صورتهای مالی نهایی شرکتها انجام می‌شود پیچیدگیهایی پدید می‌آورد و شاید دوباره کاری صورت بگیرد که برای آن باید فکری کرد

سوال - چگونه می‌توان با استفاده از کامپیوتر کار تهیه صورتهای مالی تلفیقی را ساده کرد و سرعت بخشید؟

جواب - در حالی که با استفاده از کامپیوتر میتوان با سرعت بالایی عملیات تلفیق را انجام داد متاسفانه در ایران این عمل به کندی انجام می‌گیرد دولی با آموزش گروهی از برنامه نویسان و تسلط نسبی آنها به حسابداری انجام این عمل به سرعت انجام می‌گیرد

سوال - گزارشگری مالی مجموعه اقتصادی از نظر تئوری بحث انگیز است؛ آیا باید به مسئله مالکیت توجه کرد و آن را محور قرارداد، یا اینکه مجموعه واحد اقتصادی به عنوان بنیاد تلفیق پذیرفته شود؟

مالکیت متفاوت است و تئوری شخصیت اقتصادی جداگانه پاسخ به این دو سؤال در دامنه تئوری

در تئوری مالکیت تأکید بر مالکیت صاحبان بر واحد اقتصادی است. در گروهی که متشکل از چند شخصیت قانونی است، صاحب همان گروه سهامدار کنترل کننده است که به طور معمول سهامداران شرکت اصلی می‌باشند. بنابراین بر اساس تئوری مالکیت منافع سهامداران اقلیت از صورتهای مالی تلفیقی خارج می‌شود و صورتهای مالی تلفیقی اساساً برای سهامداران شرکت اصلی تهیه می‌شود. در تئوری شخصیت اقتصادی جداگانه، داراییها و بدهیهای کل مجموعه اقتصادی مورد تأکید است و منافع سهامداران به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سهام تلقی می‌شود. در صورتهای مالی تلفیقی مبتنی بر تئوری شخصیت اقتصادی جداگانه، همه افراد ذینفع در واحد اقتصادی در نظر گرفته می‌شوند.

سوال - در مواردی که واحد سرمایه‌پذیر، واحد فرعی یا وابسته واحد سرمایه‌گذار نیست، اما هر دو تحت کنترل یا نفوذ قابل ملاحظه مشترک یک واحد تجاری اصلی هستند، آیا واحد سرمایه‌گذار می‌تواند تصویب سود سهام توسط مجمع عمومی واحد سرمایه‌پذیر را به عنوان رویداد تعدیلی محسوب و در آمد سود سهام را بر این مبنا شناسائی کند؟

جواب - متاسفانه برای سوال مذکور بنده هم جوابی نیافتم

نتیجه گیری –پیشنهادهای و انتقادات نگارنده

تهیه صورتهای مالی تلفیقی بهرغم اهمیت آن در تصمیم‌گیریهای مربوط به شرکتهای اصلی بزرگ، در کشورما با دشواریهای بسیار روبه‌روست و انتظار می‌رود با رعایت کامل استاندارد حسابداری شماره ۱۸ این دشواریها کمتر و در نهایت به‌طور کامل برطرف شود. در حوزه استانداردهای حسابداری حاکم بر صورتهای مالی تلفیقی، موضوعهای بحث‌انگیزی مانند سهم اقلیت، معاملات و مانده‌های درون‌گروهی، سود یا زیانهای تحقق نیافته، و ارزشیابی داراییها و بدهیها وجود دارد که نحوه برخورد با آنها به‌طور معمول با پشتیبانی تئوریهای شخصیت اقتصادی جداگانه و مالکیت صورت می‌گیرد. تئوری شخصیت اقتصادی جداگانه در این میان از برتری بیشتری برخوردار است و بیشتر موضوعها نیز برپایه همین تئوری حلاجی می‌شود و بنیان استاندارد حسابداری شماره ۱۸ بر تئوری شخصیت اقتصادی جداگانه استوار است و تنها در یک مورد، آن هم منعکس نشدن سهم اقلیت از خالص داراییها در تاریخ تحصیل، براساس ارزشهای منصفانه قرار می‌گیرد.

هم‌اکنون صورتهای مالی تلفیقی، حتی برای دوره‌های مالی میانی، در سطح گسترده‌ای در کشورهای توسعه یافته تهیه می‌شود ولی ما در کشورمان هنوز در مراحل ابتدایی این امر مانده‌ایم و شاید بتوان گفت تاکنون حتی یک صورت مالی تلفیقی بدون اشکال عمده تهیه نشده است و آنچه هم تهیه می‌شود، به‌طور معمول بیموقع منتشر می‌شود علت عدم تسلط حسابداران به برنامه نویسی میباشد

به‌رغم اهمیت شخصیت واحد گروه، برای گزارشگری مالی، باید توجه داشت که گروه شخصیت قانونی ندارد و قادر به صدور سهام، تملک دارایی و تحمل بدهی نیست. گروه شخصیتی ندارد که بتوان آن را به دادگاه احضار و علیه آن اقامه دعوی کرد. گروه به لحاظ نداشتن شخصیت قانونی نمی‌تواند تقسیم سود کند. افزون براین، اعتباردهندگان نمی‌توانند برای ارزیابی توان پرداخت بدهی به منابع سایر شرکتهای گروه، به غیر از شرکتی که به آن وام داده‌اند، اشاره کنند. اما رشته روابط اقتصادی و ماهیت کنترل شرکت اصلی بر شرکتهای فرعی، توجیه پایداری برای تلقی این مجموعه به عنوان یک مجموعه اقتصادی واحد است