

تغییرات عمده در صورت‌های مالی تلفیقی

■ مرتضی اسدی
massade@iacpa.ir
■ ناصر مکارم
nasermakarem@gmail.com

چکیده

در ایران طی سال‌های گذشته، با توجه به روند خصوصی سازی شرکت‌های دولتی و تحت پوشش دولت و همچنین تشکیل شرکت‌های سرمایه‌گذاری، روز به روز بر تعداد ترکیب‌های تجاری افزوده شده است. ترکیب تجاری دارای مزایای متعددی برای واحدهای تجاری است که از آن جمله می‌توان به صرفه‌جویی‌های ناشی از مقیاس، هم‌افزایی‌های اقتصادی، استفاده از منابع مکمل در ترکیب‌های افقی و عمودی، استفاده از مزایای ناشی از کنترل و نیز مزایای مالیاتی اشاره کرد. این مزایا باعث شده است که واحدهای تجاری توجه ویژه‌ای به ترکیب داشته باشند. از سوی دیگر در ایران سعی بر این است که استانداردهای حسابداری با آخرین استانداردهای بین‌المللی هماهنگ باشد. لذا مطالعه و مرور استانداردهای بین‌المللی و دیگر کشورها و بحث‌های انجام شده در تدوین آنها می‌تواند جامعه حرفه‌ای را برای تدوین مناسب‌تر استانداردهای جدید یاری کند. هدف این نوشتار آن است که قبل از تدوین و انتشار پیش‌نویس استانداردهای جدید مربوط به ترکیب‌های تجاری و صورت‌های مالی تلفیقی، جامعه حرفه‌ای را با تغییرات استانداردهای جدید منتشر شده از سوی هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) و آثار تغییرات، بحث‌های صورت گرفته در جریان تدوین و مفاهیم جدید آنها، هر چند اندک، آشنا سازد. این آشنایی سبب می‌شود به هنگام انتشار پیش‌نویس استانداردهای جدید، حسابداران حرفه‌ای با آمادگی بهتری نسبت به آنها اظهار نظر کنند که در نتیجه ارتقای کیفی استانداردهای نهایی تدوین شده را در پی خواهد داشت.

مقدمه

کمی از مسائل مهم در ترکیب‌های تجاری، نحوه حسابداری آنهاست. رویه‌های مربوط به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی به جز تغییرات مربوط به حسابداری سرقفلی و روش اتحاد منافع، عملاً طی پنجاه سال اخیر بدون تغییر بوده است. در ژوئن ۲۰۰۸ هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، استانداردهای تجدید نظر شده ترکیب‌های تجاری^۱ و صورت‌های مالی تلفیقی و جداگانه^۲ را منتشر کرد، که تغییرات عمده‌ای در حسابداری ترکیب‌های تجاری و مبادلات سهامداران فاقد کنترل^۳ (سهامداران اقلیت) ایجاد کرده است. همچنین، روش شناسی فعلی تلفیق، با انتشار استانداردهای جدید هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا



شامل ترکیب های تجاری، صورت های مالی تلفیقی و جداگانه، ترکیب های تجاری و حقوق سهامداران فاقد کنترل در صورت های مالی تلفیقی^۴، تغییر چشمگیری خواهد داشت. صورت های مالی تلفیقی بر اساس استانداردهای جدید ممکن است مشابه قبل به نظر برسد، اما در واقع، سازوکارها و فرایندهای تلفیق، تغییرات در خور توجهی داشته اند و برخی مبالغ گزارش شده و تفسیر آنها از مفاهیم سنتی خود دور شده اند.

پروژه ترکیب های تجاری به عنوان اولین پروژه عمده مشترک بین هیئت استانداردهای حسابداری مالی امریکا و هیئت بین المللی استانداردهای حسابداری در پی این بود که ثابت کند این دو نهاد تدوین کننده استاندارد می توانند با هم کار کنند. حسابداران رسمی و مدیران مالی باید خود را برای تغییرات عمده در تهیه صورت های مالی تلفیقی آماده کنند.

به طور خلاصه می توان گفت روش خرید^۵، که اکنون به عنوان روش تحصیل^۶ شناخته می شود، تغییراتی پیدا کرده است؛ به این صورت که در بسیاری از ادغام ها دیگر به

ارزش های تاریخی اتکا نخواهد شد. در ترکیب های از نوع تحصیل، کمتر از ۱۰۰ درصد یا کنترل هایی که در چند مرحله کسب شده اند، برآوردی از ارزش منصفانه شرکت تحصیل شده جایگزین روش سنتی خرید مبتنی بر بهای تمام شده خواهد شد. ارزش منصفانه یا برآوردی مابه ازاء احتمالی قراردادی، بخشی از مبلغی است که در تاریخ تحصیل ثبت می شود و همراه با آن تغییرات بعدی در ارزش منصفانه قرارداد، در سود جاری گزارش می شود و به عنوان اصلاح قیمت خرید در نظر گرفته نمی شود. دارایی ها و بدهی های احتمالی به احتمال زیاد شناسایی خواهند شد و مخارج تحقیق و توسعه دیگر هزینه نخواهد شد، بلکه سرمایه ای است و مشمول آزمون دوره ای کاهش ارزش خواهد شد.

مهم ترین تغییرات استانداردهای جدید و تجدید نظر شده

این تغییرات عمده را که در IFRS^۳R و IAS^{۲۷}R و بیانیه های ۱۴۱R و ۱۶۰FASB گنجانده شده است می توان به ۶ دسته

تقسیم کرد که هر کدام در برگیرنده تغییرات کوچک تری هستند. این تغییرات به شرح زیر است. (ضمناً در برخی موارد گزیده ای از نظرات پاسخ دهندگان به متن پیش نویس نیز ذکر شده است):

۱. ارزش منصفانه کامل

ارزش منصفانه کامل^۷ که در استانداردهای جدید آن را اصل اندازه‌گیری در نظر گرفته‌اند، بحث انگیزترین مسئله در پروژه مشترک ترکیب‌های تجاری FASB-IASB است. ارزش منصفانه در بیانیه ۱۵۷ FASB این‌گونه تعریف می‌شود:

قیمتی که در ازای فروش یک دارایی یا تسویه یک بدهی در یک معامله حقیقی میان فعالان بازار در تاریخ اندازه‌گیری مورد استفاده قرار می‌گیرد.

این تعریف از ارزش منصفانه بر قیمت‌های خروجی (قیمت اقلام خروجی) تأکید دارد، به این معنا که ارزش منصفانه مبتنی بر قیمتی است که از بابت آن دارایی‌های غیر نقد یا بدهی کاهش پیدا می‌کند. بنابراین، منظور از ارزش منصفانه کامل در بیانیه ۱۴۱ (تجدید نظر شده)، ارزش بازار کل سهام خریداری شده تا تاریخ تحصیل است که در آن ارزش سهام از پیش خریداری شده نیز به ارزش منصفانه منعکس می‌شود. در بند ۲۰ بیانیه ۱۴۱ (تجدید نظر شده) آمده است:

تحویل کننده باید دارایی‌ها و بدهی‌های قابل تشخیص تحصیل شده و هرگونه حقوق سهامداران فاقدکنترل در واحد تحصیل شده را به ارزش‌های منصفانه تاریخ تحصیل اندازه‌گیری کند.

هرگونه تحصیل ناقص اما دارای کنترل (تحصیل‌های کمتر از ۱۰۰ درصد)، به قیمت پرداخت شده گزارش نخواهد شد بلکه به برآورد شرکت تحصیل کننده از ارزش منصفانه کامل برای کل سهام تحصیل شده گزارش می‌شود. برای مثال،

تحصیل ۸۰ درصد یک شرکت به ۸ میلیون ریال، در صورتی که ارزش منصفانه آن ۹/۵ میلیون ریال باشد، می‌تواند به ۹/۵ میلیون ریال گزارش شود.

نه تنها تمام دارایی‌ها و بدهی‌های قابل تشخیص در ارزش منصفانه کامل تلفیق می‌شود، بلکه بیانیه ۱۴۱ (تجدید نظر شده) سرقفلی را نیز بر اساس مازاد کل ارزش منصفانه واحد اقتصادی بر ارزش منصفانه خالص دارایی‌های قابل تشخیص محاسبه می‌کند.

بند ۳۴ از بیانیه اشاره می‌کند:

تحصیل کننده در تاریخ تحصیل باید سرقفلی را به صورت مازاد موارد (الف) بر موارد (ب) زیر شناسایی کند:

الف) جمع موارد زیر:

۱. مابه‌ازاء داده شده که بر اساس این بیانیه کلاً به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری می‌شود؛
 ۲. ارزش منصفانه هرگونه حقوق سهامداران فاقدکنترل در شرکت تحصیل شونده؛
 ۳. در ترکیب‌های تجاری که به صورت مرحله‌ای کسب شده‌اند؛ ارزش منصفانه حقوق مالکانه ای که قبلاً تحصیل شده‌اند.
- ب) خالص مبلغ دارایی‌ها و بدهی‌های قابل تشخیص تحصیل شده که بر اساس این بیانیه اندازه‌گیری شده است.

ارزش منصفانه کامل که در استانداردهای جدید به‌عنوان اصل اندازه‌گیری در نظر گرفته شده، بحث انگیزترین مسئله در پروژه مشترک ترکیب‌های تجاری است.

بنابراین در تحصیل، حقوق سهامداران فاقدکنترل یا سهم اقلیت نیز به ارزش منصفانه کامل گزارش خواهد شد. FASB تئوری واحد اقتصادی یا شخصیت را برای تلفیق پذیرفته است و تئوری شرکت اصلی (تئوری شرکت

مادر) را، که بر بهای تمام شده درصد مالکیت خریداری شده تأکید داشت، کنار گذاشته است.

۱-۱ نتایج رویکرد ارزش منصفانه کامل: بیشتر پاسخ‌دهندگان به متن پیش نویس با ثبت دارایی‌ها و بدهی‌های

قابل تشخیص به ارزش منصفانه موافق بودند اما با سرقتی موافقت نداشتند، زیرا بر خلاف دارایی‌های قابل تشخیص، سرقتی نمی‌تواند مستقیماً اندازه‌گیری شود. علاوه بر این، کل ارزش منصفانه شرکت تحصیل شده، زمانی که کمتر از ۱۰۰ درصد خریداری می‌شود و امتیاز کنترل وجود دارد، نمی‌تواند به گونه‌ای اتکا پذیر اندازه‌گیری شود.

داشتن کنترل بر واحد اقتصادی دیگر یک حق با ارزش است که دارای مزایای بسیار است، از جمله استفاده از تمام دارایی‌ها و توانایی اعلام سود نقدی. از آنجا که ارزش این حق در قیمت پرداختی برای کسب کنترل ضروری است، به لحاظ نظری وقتی کنترل به دست آمده است، دیگر نیازی به پرداخت مبلغ اضافی نیست. این در حالی است که طبق بیانیه ۱۴۱ (تجدید نظر شده) باید کل واحد تحصیل شده از جمله حقوق مربوط به سهامداران فاقد کنترل، به ارزش منصفانه ارزیابی شود. برآورد ارزش منصفانه کل واحد اقتصادی بر مبنای قیمت پرداختی برای تحصیل کنترل‌های کسب شده با کمتر از ۱۰۰ درصد مالکیت، می‌تواند به طور چشم‌گیری ارزش منصفانه واقعی واحد اقتصادی را بیش از واقع نشان دهد.

FASB مجبور است به این مشکل (که از زمان پیش نویس سال ۱۹۹۵ وجود داشته) به عنوان یک مسئله بلا تکلیف توجه کند. هیئت در بیانیه ۱۴۱ (تجدید نظر شده) از راه الزام به یک

مدل ارزشیابی مبتنی بر برآورد ارزش منصفانه کل واحد اقتصادی (و نه قیمت خرید بخشی از منافع) به این مهم توجه کرد.

یکی از نتایج محاسباتی این رویکرد آن است که سرقتی به طور متناسب بین

حقوق سهامداران دارای کنترل و حقوق سهامداران فاقد کنترل تخصیص داده نخواهد شد.

ضمیمه شماره (۱) از یک تحصیل ۸۰ درصدی با مابه‌ازاء احتمالی استفاده می‌کند تا نشان دهد چگونه نتایج می‌تواند

متفاوت باشد. گرچه بیانیه ۱۴۱ (تجدید نظر شده) FASB حسابداری یکنواخت تر و فراگیر تری را ترویج می‌کند، ضمیمه شماره (۲) نشان می‌دهد که چرا نسبت‌های مالی حاصل از داده‌های صورت‌های مالی جدید با معیارهای قبلی قابل مقایسه نیست و به علت برآورد، کمتر می‌توان به آنها اعتماد کرد. مطابق با رویکرد ارزش منصفانه کامل، بیانیه ۱۶۰ FASB سود خالص تلفیقی را به صورت سود گروه طبق اصول جاری حسابداری قبل از کسر منافع اقلیت، تعریف مجدد می‌کند.

بیانیه ۱۶۰ FASB در بند ۲۹ اشاره می‌کند:

درآمدها، هزینه‌ها، سودها و زیان‌های غیر عملیاتی، سود یا زیان خالص و سایر سودهای جامع باید در صورت‌های مالی تلفیقی به مبالغ تلفیقی، آورده شوند که این مبالغ بخش انتساب پذیر به مالکان شرکت اصلی و حقوق سهامداران فاقد کنترل را در بر می‌گیرد.

مقایسه تعریف مجدد سود خالص تلفیقی با اصول جاری حسابداری که آن را به عنوان سهم سهامداران دارای کنترل از درآمد گروه تعریف کرده است، باید با احتیاط انجام شود.

۲-۱ نظرات پاسخ دهندگان به متن پیش نویس و سایر موضوع‌ها. پاسخ دهندگان مخالف طرح پیشنهادی برای ثبت ارزش منصفانه مابه‌ازاء احتمالی بدهی‌ها در تاریخ تحصیل و ثبت تغییرات بعدی ارزش منصفانه در سود دوره بودند.

در قسمت دوم از بند ۶۵ بیانیه ۱۴۱ (تجدید نظر شده) آمده است:

مابه‌ازاء احتمالی که به عنوان

دارایی یا بدهی طبقه‌بندی شده به

ارزش منصفانه در تاریخ گزارشگری

اندازه‌گیری می‌شود تا ابهام مربوط رفع

شود. تغییرات در ارزش منصفانه در سود دوره شناسایی می‌شود ...

یک دلیل عملی برای این مخالفت که در خلاصه نظر خواهی‌های FASB آمده به شرح زیر است:

رویه‌های مربوط به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی به جز تغییرات مربوط به حسابداری سرقتی و روش اتحاد منافع، عملاً طی پنجاه سال اخیر بدون تغییر بوده است.

مابه‌ازاء احتمالی را در تاریخ تحصیل نمی‌توان به‌طور قابل‌اتکاء اندازه‌گیری نمود. مابه‌ازاء احتمالی به علت این که خریدار و فروشنده نمی‌توانند بر سر ارزش منصفانه واحد تحصیل شونده به توافق برسند، به وجود می‌آید. بنابراین، برآورد اتکاپذیر از ارزش منصفانه مابه‌ازاء احتمالی به وسیله این تعریف غیرممکن است.

دلیل دیگر برای مخالفت به احتمال دستکاری^۱ اشاره می‌کند:

طرح پیشنهادی ممکن است انگیزه برآورد بیش از واقع ارزش منصفانه مابه‌ازاء احتمالی در تاریخ تحصیل را در تحصیل کننده به وجود آورد، زیرا برگشت دادن این بدهی‌ها موجب ایجاد سود در دوره‌های آینده خواهد شد.

امید است که چنین دستکاری‌هایی واقع نشود. اما تقلبات اخیر در گزارشگری مالی اشاره می‌کند که چنین دستکاری‌هایی با اندازه‌گیری‌های عملی که در اتکاپذیری برآورد مابه‌ازاء احتمالی تردید دارد، آمیخته خواهد شد. دو جنبه دیگر از بیانیه ۱۴۱ (تجدید نظر شده) که از رویکرد ارزش منصفانه کامل برای ترکیب‌های تجاری ناشی می‌شود به شرح زیر است:

● احتمالی‌های {دارایی‌ها و بدهی‌های احتمالی} موجود در تاریخ تحصیل یا قبل از تحصیل در برخی موارد در مطابقت با بیانیه شماره ۵ (حسابداری احتمالی‌ها) به ارزش منصفانه شناسایی می‌شوند.

در بند ۲۴ بیانیه ۱۴۱ (تجدید نظر شده) آمده است:

رهنمودهای بیانیه شماره ۵ در تصمیم‌گیری برای شناسایی دارایی‌ها

یا بدهی‌های احتمالی در تاریخ تحصیل، به کار گرفته نمی‌شود. در عوض:

الف) تحصیل کننده باید در تاریخ تحصیل، تمام دارایی‌ها و بدهی‌های قابل تشخیص تحصیل شده که ناشی از احتمالی‌های مربوط به قراردادها هستند (و به آنها

احتمالی‌های قراردادی گفته می‌شود) را به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری کند.

ب) برای سایر احتمالی‌ها (که به آنها احتمالی‌های غیر قراردادی می‌گویند) تحصیل کننده باید ارزیابی کند که آیا این امر که مورد احتمالی، دارایی یا بدهی را بر اساس تعریف بیانیه شماره ۶ افزایش دهد، محتمل است یا خیر؟ اگر این ضابطه در تاریخ تحصیل محقق شود، دارایی یا بدهی احتمالی غیر قراردادی باید به ارزش منصفانه آن در تاریخ تحصیل شناسایی شود. و اگر این ضابطه محقق نشود تحصیل کننده نباید دارایی یا بدهی مربوطه را در آن تاریخ شناسایی کند....

با وجود این، بیانیه ۱۴۱ (تجدید نظر شده) شناسایی تمام حقوق و تعهدات قراردادی و احتمالی غیر قراردادی که با تعریف دارایی و بدهی طبق بیانیه مفهومی شماره ۶ FASB مطابقت ندارند الزامی می‌کند. احتمالی‌هایی که در تاریخ تحصیل شناسایی نشده‌اند باید بر اساس سایر اصول پذیرفته شده حسابداری مانند بیانیه شماره ۵ FASB به حساب گرفته شوند. بنابراین بسیاری از بدهی‌ها و دارایی‌های احتمالی قبل از تحصیل در تاریخ تحصیل شناسایی خواهند شد، زیرا آستانه شناخت آنها کمتر از محتمل را نیز در بر می‌گیرد.

● مخارج تجدید ساختار پس از تحصیل به جای آنکه به بهای سرمایه‌گذاری اضافه شود یا در مبلغ دفتری تخصیص یافته

به دارایی‌ها و بدهی‌های قابل تشخیص منظور شود، باید آن را هزینه کرد.

بند ۱۳ بیانیه ۱۴۱ (تجدید نظر شده) تصریح می‌کند:

... دارایی‌ها و بدهی‌های قابل

تشخیص تحصیل شده، باید در تاریخ تحصیل بر اساس بیانیه مفهومی شماره ۶ FASB، دارای شرایط شناسایی باشند. برای مثال هزینه‌هایی که تحصیل کننده در آینده انتظار تحمل آنها را دارد، از قبیل مخارج خروج تحصیل شونده از یک فعالیت یا خاتمه خدمت [باز خرید] یا جابه‌جایی

**حسابرسان و حسابداران واحدهای
تجاری باید خود را برای اعمال
تغییرات عمده در حسابداری
واحدهای تحت کنترل آماده کنند.**

کارکنان شرکت تحصیل شونده، در تاریخ تحصیل، بدهی تلقی نمی شوند. بنابراین، تحصیل کننده بخشی از بهایی را که بر اساس روش خرید ثبت می شد، در راستای اجرای روش تحصیل، شناسایی نمی کند. در عوض، تحصیل کننده هزینه هایی را که در مطابقت با سایر اصول پذیرفته شده حسابداری قابل شناسایی هستند، در صورت های مالی پس از ترکیب شناسایی می کند.

۲. تحصیل های مرحله ای

دو جنبه از مسئله تحصیل های مرحله ای برجسته است: اولاً زمانی که کسب کنترل در طی چند مرحله انجام می شود، بیانیه ۱۴۱ (تجدید نظر شده) تجدید ارائه تمام خریدهای قبلی به ارزش منصفانه در تاریخ کسب کنترل و گزارش هر گونه سود یا زیان را الزامی می کند. در بند ۴۸ بیانیه آمده است:

در ترکیب های تجاری که به صورت مرحله ای انجام می شوند، تحصیل کننده باید حقوق مالکانه ای را که قبلاً به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل شناسایی کرده تجدید اندازه گیری کند و سود یا زیان حاصل از آن را در صورت سود و زیان شناسایی نماید. تحصیل کننده ممکن است در دوره های گزارشگری قبل، تغییرات در ارزش منافع مالکانه خود در واحد تحصیل شونده را در سایر سودهای جامع، شناسایی کرده باشد (برای مثال، به این علت که سرمایه گذاری به عنوان آماده برای فروش طبقه بندی شده است). اگر چنین است، مبلغی که قبلاً در سایر سودهای جامع شناسایی شده، باید تجدید طبقه بندی شده و در محاسبه سود یا زیان تاریخ تحصیل گنجانده شود.

این رویکرد با انباشت بهای تمام شده یا روش خرید که هر خرید را به طور جداگانه به حساب می گیرد تفاوت دارد به این صورت که قیمت های مختلف پرداختی برای هر مرحله از خرید سهام موجب ایجاد بخش های قابل تشخیص خالص دارایی ها به ارزش های منصفانه متفاوت خواهد شد

و لایه هایی از سرفعلی را ایجاد می کند.

برای تشریح نحوه حسابداری بیانیه ۱۴۱ (تجدید نظر شده) FASB فرض کنید که تحصیل کننده ۴۰ درصد از سهام شرکتی را به ۱۲۰ میلیون ریال ثبت می کند. وقتی که با خرید ۲۰ درصد دیگر از سهام آن شرکت به قیمت ۷۵ میلیون ریال، کنترل به دست می آورد، ارزیابی مجدد ارزش ۴۰ درصد قبلی ۱۵۰ میلیون ریال است، لذا ۳۰ میلیون ریال سود گزارش می کند. بنابراین کل ۶۰ درصد سهام به مبلغ ۲۲۵ میلیون ریال ثبت خواهد شد، در حالی که طبق اصول جاری حسابداری باید به مبلغ ۱۹۵ میلیون ریال ثبت می شد. بسیاری از پاسخ دهندگان به متن پیش نویس با رویکرد بیانیه ۱۴۱ (تجدید نظر شده) موافق بودند، اما علاقه داشتند که این سود یا زیان غیر عملیاتی به علت تشابه آن با سود یا زیان تحقق نیافته اوراق بهادار آماده برای فروش در سود جامع گزارش شود [نه در سود خالص دوره].

ثانیاً وقتی تغییرات در حقوق مالکانه بعد از کسب کنترل رخ می دهد (مثلاً با افزایش مالکیت از ۶۰ درصد به ۷۰ درصد یا با کاهش مالکیت از ۷۰ درصد به ۶۰ درصد) تفاوت بین مبلغ پرداختی و ارزش دفتری آن حقوق مالکانه در سرمایه پرداخت شده اضافی [صرف سهام] منعکس می شود. با چنین معاملاتی به عنوان مبادلات سهام خزانه برخورد خواهد شد. اصول جاری حسابداری، افزایش در مالکیت را به روش خرید ثبت می کند. بیانیه ۱۶۰ رویکرد خرید مستقیم^۹ را به وسیله مقایسه قیمت پرداختی با ارزش دفتری حقوق سهامداران فاقد کنترل و ثبت سود یا زیان در صرف سهام، تقویت می کند. در بند ۳۳ بیانیه شماره ۱۶۰ آمده است:

تغییرات در حقوق مالکیت در زمانی که شرکت اصلی همچنان کنترل حقوق مالی خود [کنترل خود] در شرکت فرعی را حفظ می کند، باید به عنوان مبادلات مالکانه به حساب گرفته شود (یعنی به عنوان سرمایه گذاری مالکان یا توزیع دارایی بین مالکان تلقی گردد). بنابراین، نباید در سود خالص یا سود جامع تلفیقی، سود یا زیان شناسایی

شود. مبلغ دفتری حقوق سهامداران فاقد کنترل باید برای انعکاس تغییر در حقوق مالکانه در شرکت فرعی اصلاح شود. هرگونه تفاوت میان ارزش منصفانه مابه‌ازاء دریافتی یا پرداختی و مبلغ اصلاح شده حقوق سهامداران فاقد کنترل، باید در بخشی از حقوق صاحبان سهام که انتساب پذیر به شرکت اصلی است شناسایی شود.

ضمیمه شماره (۳) تفاوت‌ها را تشریح می‌کند. یکی از پاسخ‌دهندگان که تحت تأثیر دیدگاه اکثریت است در نظرخواهی بیان می‌کند:

"این بخش از طرح پیشنهادی پردردسرتترین بخش برای ما بود، زیرا برای پاسخگو نگاه داشتن مدیریت در قبال بهای پرداخت شده در تحصیل یک واحد تجاری، ناموفق است و الزام می‌کند که بخشی از این بها همانند بخشی از سودپایان فروش سرمایه‌گذاری به صورت سودوزیان راه یابد."

هرگونه سود یا زیان تحقق یافته در زمانی که حقوق مالکانه کاهش می‌یابد (از راه فروش سرمایه‌گذاری یا انتشار سهام از سوی واحد فرعی) در صرف سهام ثبت می‌شود. در حالی که براساس رویه‌های قبلی حسابداری باید در سود ثبت می‌شد.

در صورتی که چنین معاملاتی از نوع مبادلات سهام خزانه موجب حذف صرف سهام شود، سود انباشته سایر زیان‌های غیر عملیاتی را جذب خواهد کرد. اما وقتی حقوق مالکیت به اندازه‌ای کاهش می‌یابد که شرکت اصلی کنترل خود را بر شرکت فرعی از دست می‌دهد، بیانیه ۱۶۰ الزام می‌کند که باقیمانده منافع باید به ارزش منصفانه بیاید و هرگونه سود یا زیان در صورت سودوزیان جاری گزارش شود.

در بند ۳۶ بیانیه ۱۶۰ آمده است:

اگر شرکت اصلی، شرکت فرعی را از طریق یک معامله غیر متقابل^{۱۱} از شمول تلفیق خارج کند، مانند بخشه‌سازی^{۱۱} شرکت فرعی، رهنمود حسابداری ارائه شده در بیانیه شماره ۲۹ APB، با عنوان حسابداری معاملات غیر پولی، اعمال خواهد شد. در غیر این صورت، شرکت اصلی باید

خروج شرکت فرعی از تلفیق را با شناسایی سود یا زیان قابل انتساب به شرکت اصلی در صورت سودوزیان خود، به حساب بگیرد. این سود یا زیان، حاصل تفاوت موارد (الف) و (ب) زیر است:

الف) جمع این موارد:

۱. ارزش منصفانه هرگونه مابه‌ازاء دریافتی؛
 ۲. ارزش منصفانه هرگونه سرمایه‌گذاری فاقد کنترل که از میزان سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی خارج شده از شمول تلفیق، باقی مانده است؛
 ۳. مبلغ دفتری حقوق سهامداران فاقد کنترل در شرکت فرعی در تاریخ خروج از شمول تلفیق (شامل هرگونه سود جامع انباشته قابل انتساب به حقوق سهامداران فاقد کنترل).
- ب) مبلغ دفتری دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت فرعی.

۳. حقوق سهامداران فاقد کنترل (سهم اقلیت)

در بیانیه‌های جدید به جای استفاده از حقوق و سهم اقلیت از عبارت حقوق سهامداران فاقد کنترل^{۱۲} استفاده شده است. یکی از مسائل حل نشده در دهه‌های اخیر حقوق سهامداران فاقد کنترل است. برخی شرکت‌ها سهم اقلیت را در بدهی‌های غیر جاری و برخی دیگر آن را در حقوق صاحبان سهام گزارش می‌کنند و دیگران در میان این دو دسته قرار دارند. اغلب پاسخگویی که بارویکرد متن پیش نویس تلفیق در سال ۲۰۰۵ درباره گزارشگری حقوق اقلیت در حقوق صاحبان سهام مخالف بودند، بیانیه ۱۶۰ را پذیرفتند.

بند ۲۶ بیانیه اشاره می‌کند:

حقوق سهامداران فاقد کنترل باید در صورت وضعیت مالی تلفیقی در حقوق صاحبان سهام، به‌طور جداگانه از حقوق صاحبان سهام شرکت اصلی گزارش شود. این مبلغ باید به‌طور واضح شناسایی و عنوان‌گذاری شود. برای مثال، به‌عنوان حقوق سهامداران فاقد کنترل در واحدهای فرعی. واحد اقتصادی که بیش از یک شرکت فرعی دارد،

ممکن است آن منافع را در صورت های مالی تلفیقی جمع کند.

پاسخگویان مخالف بحث می کنند که گرچه حقوق سهامداران فاقدکنترل با تعریف بدهی ها مطابقت ندارد اما

در تعریف حقوق صاحبان سهام نیز نمی گنجد. این پاسخگویان با در نظر گرفتن حقوق سهامداران فاقدکنترل به عنوان افرادی که مالک نیستند، تئوری شخصیت یا تئوری واحد اقتصادی را برای این مسئله خاص رد می کنند. این پاسخگویان ادعا می کنند که عمل جاری در استفاده از حالت بینابین [مابین بدهی و حقوق صاحبان سهام] دارای قابلیت درک

عمومی است و ماهیت اقتصادی واحدهای تجاری را منعکس می کند، بنابراین باید تداوم یابد. با وجود این، برخی دیگر اعتقاد دارند که در این مورد، نظر FASB درست است که می گوید: سهامداران اقلیت مالکان باقی مانده خالص دارایی های شرکت فرعی تلفیق شده هستند - و افشای این مسئله به درک صورت های مالی تلفیقی کمک می کند.

مسئله دیگر زیان های مازاد بر حقوق اقلیت است. بیانیه ۱۶۰، واحد اقتصادی ترکیبی را ملزم به سهم کردن اقلیت در سود یا زیان می کند حتی اگر این امر موجب ایجاد کسری در حقوق اقلیت شود، هر چند سرمایه گذاران اقلیت نمی توانند حساب سرمایه گذاری با مانده منفی را گزارش کنند. در بند ۳۱ بیانیه ۱۶۰ آمده است:

زیان های قابل انتساب به شرکت اصلی و حقوق سهامداران فاقدکنترل در یک شرکت فرعی، ممکن است مازاد بر سهم سهامداران فاقدکنترل در حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی باشد. این مازاد و هر گونه زیان های اضافی که قابل انتساب به شرکت اصلی و حقوق سهامداران فاقدکنترل باشد، باید [به طور متناسب] به حقوق سهامداران فاقدکنترل اختصاص داده شود. این امر بدین

معنی است که اختصاص سهم از زیان به حقوق سهامداران فاقدکنترل، حتی در صورتی که موجب ایجاد کسری در حقوق سهامداران فاقدکنترل گردد، ادامه خواهد یافت.

پاسخ دهندگان به متن پیش نویس بحث کردند که اگر

حقوق سهامداران فاقدکنترل هیچ تعهدی برای تأمین مالی زیان های مازاد نداشته باشند، نشان دادن کسری برای این منافع برخلاف واقعیت های اقتصادی و گمراه کننده خواهد بود.

پروژه ترکیب های تجاری به عنوان اولین پروژه عمده مشترک بین هیئت استانداردهای حسابداری مالی امریکا و هیئت بین المللی استانداردهای حسابداری، در پی این بود که ثابت کند این دو نهاد تدوین کننده استاندارد می توانند با هم کار کنند.

۴. هزینه کردن مخارج تحصیل

بیانیه ۱۴۱ (تجدید نظر شده) الزام می کند که تمام مخارج انجام شده برای

تحصیل به هزینه منظور شود.

بند ۵۹ بیانیه ۱۴۱ (تجدید نظر شده) تصریح می کند:

هزینه های مربوط به تحصیل، هزینه هایی هستند که شرکت تحصیل کننده برای عملی کردن ترکیب تجاری متحمل می شود. این هزینه ها شامل حق الزحمه های واسطه ای مانند حق الزحمه های قانونی، مشاوره، حسابداری، ارزیابی و سایر خدمات حرفه ای یا مشاوره ای یا هزینه های اداری در برگیرنده هزینه های نگهداری یک بخش در شرکت با عنوان بخش تحصیل داخلی و هزینه های ثبت و انتشار اوراق بهادار از نوع بدهی و از نوع حقوق صاحبان سهام، می باشد. شرکت تحصیل کننده باید به جز یک مورد، تمام هزینه های مربوط به تحصیل را به عنوان هزینه، در دوره ای که تحمل می شوند یا خدمات دریافت می گردد، شناسایی کند. [استثنا این است که] هزینه انتشار اوراق بهادار از نوع بدهی یا از نوع حقوق صاحبان سهام باید بر اساس سایر اصول حسابداری شناسایی شوند.

این امر برخلاف نحوه عمل قدیمی است و همان طور که بیشتر پاسخ دهندگان اشاره کردند، برخلاف رویه های لازم درباره سایر معاملات انجام شده به بهای تمام شده است. برای

مثال همان طور که شرکت‌ها هزینه حمل و نصب تجهیزات جدید را سرمایه‌ای تلقی می‌کنند، مخارج انجام شده برای معامله تحصیل نیز جزء لاینفک قیمت خرید است. دلیل این امر بنا بر اظهار نظر یکی از پاسخ‌دهندگان این چنین است: "هر شرکت تحصیل‌کننده‌ای مخارج معامله را در تعیین آنچه مایل است به تحصیل شونده پردازد در نظر می‌گیرد، لذا مخارج تحصیل بخشی از ارزش منصفانه تحصیل شونده است." (در استانداردهای جدید نحوه برخورد با هزینه‌های ثبت و انتشار اوراق بهادار از نوع بدهی و از نوع حقوق صاحبان سهام در ترکیب‌های تجاری تغییر نکرده است).

۵. سرمایه‌ای تلقی کردن مخارج تحقیق و توسعه در جریان^{۱۳} خریداری شده

در یک انحراف عمده از بیانیه ۱۴۱ که در سال ۲۰۰۱ منتشر شد، بیانیه ۱۴۱ (تجدید نظر شده) سرمایه‌ای کردن مخارج تحقیق و توسعه در جریان [مربوط به شرکت تحصیل شونده] را به عنوان یک دارایی نامشهود با عمر نامحدود (تازمان تکمیل یا کنارگذاری طرح) الزامی می‌کند، هر چند مخارج بعدی هزینه خواهد شد. در حالی که بر اساس بیانیه ۱۴۱ هزینه کردن کل مخارج توسعه الزامی بود.

در بخش اول بند ۶۶ بیانیه ۱۴۱ (تجدید نظر شده) آمده است:

بیانیه شماره ۱۴۲ FASB، با عنوان سرفقلمی و سایر دارایی‌های نامشهود، به وسیله این بیانیه تعدیل می‌شود. این بیانیه حسابداری سرفقلمی و دارایی‌های نامشهود قابل تشخیص را که در یک ترکیب تجاری تحصیل می‌شوند، به شرح زیر مقرر می‌کند:

۱. دارایی‌های نامشهود استفاده شده در فعالیت‌های تحقیق و توسعه، بدون توجه به اینکه آیا آن دارایی‌ها قابلیت بازیافت در آینده را دارند یا خیر، شناسایی شود.

۲. دارایی‌های نامشهود تحقیق و توسعه زمانی که فعالیت تحقیق و توسعه مربوط تکمیل شده یا کنار گذارده

می‌شود، به عنوان دارایی‌های با عمر نامحدود طبقه‌بندی شود"

این استاندارد جدید مشخص می‌کند که مخارج تحقیق و توسعه در جریان، نه فوری هزینه می‌شود و نه مستهلک خواهد شد، بلکه مشابه با نحوه عمل سرفقلمی، مشمول آزمون کاهش ارزش سالانه می‌شود.

حمایت از سرمایه‌ای کردن ساده است، زیرا تحصیل‌کننده برای کسب مزایای آینده مبالغی می‌پردازد، در حالی که بحث‌های مخالف سرمایه‌ای کردن، به ناتوانی در اندازه‌گیری قابل اتکای مخارج تحقیق و توسعه در جریان با دوره منفعت‌رسانی آن، استناد می‌کنند.

قیمت خرید، مخارج سرمایه‌ای شده تحقیق و توسعه در جریان متعلق به شرکت تحصیل شونده را در بر می‌گیرد. حتی برخی استدلال می‌کنند که مخارج تحقیق و توسعه در جریان، با تعریف دارایی مطابقت نمی‌کند، زیرا احتمال پایین موفقیت فعالیت‌های تحقیق و توسعه، نمی‌تواند منافع اقتصادی محتمل آینده را برای گنجانده شدن در دارایی‌ها، محقق کند.

۶. تعریف گسترده‌تر از واحد تجاری^{۱۴}

تعریف گسترده‌تر از یک واحد تجاری در بیانیه ۱۴۱ (تجدید نظر شده) برای اولین بار واحدهای اقتصادی چند

جانبه^{۱۵} را در بر می‌گیرد.

در قسمت h بند ۳ بیانیه (در قسمت تعریف‌ها) آمده است:

عبارت حقوق مالکانه^{۱۶} به طور گسترده به دو معنا به کار رفته است: حقوق مالکیت واحدهای تحت تملک سرمایه‌گذار و حقوق مالک، عضو یا شریک یا مالک در واحدهای اقتصادی چندجانبه.

این بدان معناست که واحدهای اقتصادی چندجانبه دیگر نمی‌توانند از حسابداری اتحاد منافع برای ادغام استفاده کنند. این تغییر به ظاهر بی ضرر، اکثریت نظرهای منفی

پاسخ دهندگان را به خود اختصاص داده است که اظهار می کنند ترکیب های واحدهای اقتصادی چند جانبه یک ادغام واقعی و بدون مبادله مابه‌ازاء است و از نوع تحصیل به‌شمار نمی‌رود. یکی از پاسخ دهندگان به بیانیه پیش نویس اشاره می‌کند: "در صورتی که معامله [ترکیب] بدون مابه‌ازاء انجام شود، تعیین درست ارزش منصفانه شرکت تحصیل شده برای تحصیل کننده عملی نیست. ما بر این باوریم که نتایج ممکن است گمراه کننده باشند، زیرا این شیوه، واقعیت های اقتصادی ترکیب را منعکس نمی‌کند.

تحت کنترل آماده کنند. نه تنها ارزش های منصفانه تر، بلکه تناقضات نیز، وارد گزارشگری مالی می شوند، زیرا نحوه برخورد بیانیه ۱۴۱ (تجدید نظر شده) با مخارج تحصیل و مخارج تحقیق و توسعه در جریان، نشان دهنده جدایی از اصول قدیمی حسابداری است. مسئله قابلیت اتکا برای استفاده کنندگان باید به دقت در تفسیر عملکرد مالی، به ویژه در مقایسه با دوره های قبل، اصلاح شود.

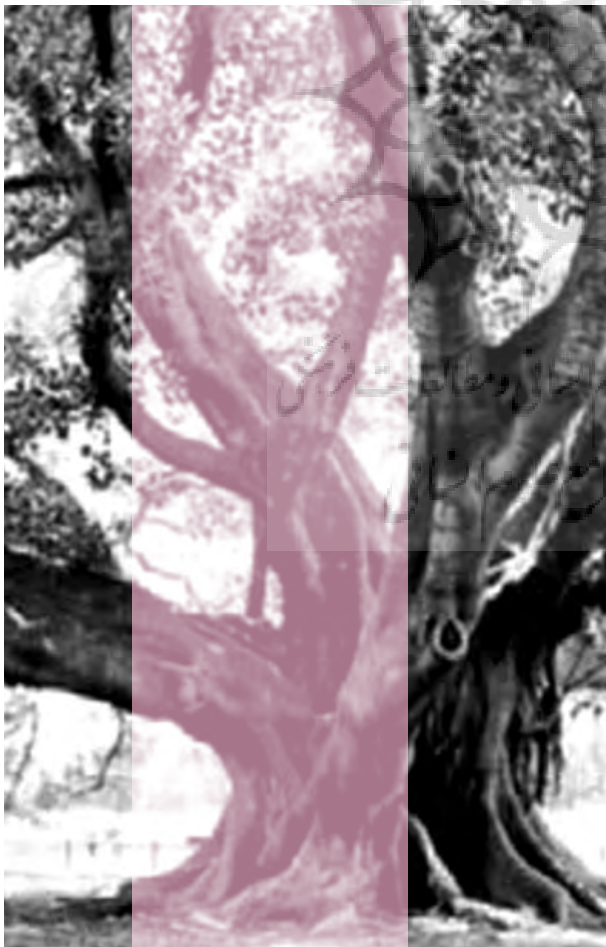
تفاوت بین استانداردهای بین المللی و امریکا

برخی از تفاوت های اصلی بین استانداردهای منتشر شده هیئت استانداردهای حسابداری مالی امریکا با هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری در ارتباط با ترکیب های تجاری و صورت های مالی تلفیقی در جدول زیر ارائه شده است:

اهمیت تغییرات اخیر

تغییرات یاد شده با اهمیت اند و انحرافات عمده ای را نسبت به نحوه عمل قدیمی نشان می دهند و نتیجه جلسات طولانی مدت هستند. به دلیل اینکه این اولین پروژه مشترک هیئت استانداردهای حسابداری مالی امریکا و هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری بود، فرایند پذیرش استانداردهای نهایی در امریکا برای هماهنگی با هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری، مدت زیادی طول کشید. به نظر می رسد این تغییرات مهم در ترکیب های تجاری و روش شناسی تلفیق واحدهای اقتصادی، دست کم تا حدودی قابل پیش بینی بوده است. با وجود این، بدون توجه به اینکه هیئت استانداردهای حسابداری مالی امریکا به شدت مایل به پذیرش رویکرد واحد اقتصادی کامل برای صورت های مالی تلفیقی است، برآورد کل سرقفلی در تحصیل های کمتر از ۱۰۰ درصد، ممکن است بیش از حد مسئله ساز شود. اما هیئت، محدود کردن سرقفلی به مبلغ خریداری شده را رد می کند. احتمالاً اجازه برخورد ویژه با مخارج تحقیق و توسعه در جریان در بیانیه ۱۴۱ (تجدید نظر شده) بدون توجه به کل مخارج تحقیق و توسعه و به ویژه با در نظر گرفتن دشواری های اندازه گیری، ممکن است مشکلاتی ایجاد کند.

حسابرسان و حسابداران واحدهای تجاری باید خود را برای اعمال این تغییرات عمده در حسابداری واحدهای



تفاوت بین ۳R IFRS و ۲۷R IAS با ۱۴۱R SFAS و ۱۶۰ SFAS

شرح	IFRS	FASB	تأثیر تفاوت
حقوق سهامداران فاقد کنترل در تحصیل شونده	تحصیل کننده برای اندازه گیری سهم خود و حقوق سهامداران فاقد کنترل در واحد تحصیل شونده، می تواند از خالص دارایی های قابل تشخیص یا از ارزش منصفانه استفاده کند،	حقوق سهامداران فاقد کنترل در واحد تحصیل شونده به ارزش منصفانه اندازه گیری می شود.	در سرقفلی اثر دارد.
دارایی ها و بدهی های احتمالی	واحد تحصیل کننده در صورتی بدهی احتمالی قابل تشخیص در یک ترکیب تجاری را شناسایی می کند که این بدهی یک تعهد فعلی باشد که ناشی از رویدادهای گذشته بوده و ارزش منصفانه آن قابل اندازه گیری باشد. دارایی های احتمالی شناسایی نمی شوند.	واحد تحصیل کننده دارایی ها و بدهی های قابل تشخیص که ناشی از قرارداد است را در تاریخ تحصیل شناسایی می کند. تحصیل کننده در صورتی احتمالی های غیر قراردادی را در تاریخ تحصیل به عنوان دارایی یا بدهی شناسایی می کند که احتمال اینکه منجر به افزایش بدهی یا دارایی شوند بیش از عدم احتمال آن باشد. وقتی اطلاعات جدیدی درباره نتایج ممکن در مورد احتمالی ها به دست آید: بدهی های احتمالی متعاقبا به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل یا مبلغی که باید با به کارگیری بیانیه شماره (۵) شناسایی می شد، هر کدام بیشتر است، اندازه گیری می شود. دارایی های احتمالی متعاقبا به ارزش منصفانه تاریخ تحصیل یا بهترین برآورد تسویه آینده شناسایی می شود.	اگر دارایی احتمالی بر اساس استاندارد FASB شناسایی شود سرقفلی بر اساس استاندارد IFRS بیشتر از FASB خواهد بود. ممکن است سرقفلی به وسیله تفاوت در شناسایی و اندازه گیری بدهی های احتمالی نیز تحت تاثیر قرار گیرد. اندازه گیری بعدی دارایی ها و بدهی های احتمالی بر نتایج گزارش شده تاثیرگذار است.

فصلنامه شماره (۱)

ترازنامه تلفیقی براساس اصول جاری حسابداری و بیانیه های ۱۴۱ (تجدید نظر شده) و ۱۶۰ FASB

شرکت الف ۸۰٪ شرکت ب را در برابر یک میلیون ریال وجه نقد و ۲۰۰,۰۰۰ ریال مابه‌ازاء احتمالی مبتنی بر عملکرد دو سال آینده شرکت ب، تحصیل می‌کند. هزینه تحصیل ۲۰,۰۰۰ ریال است. خالص دارایی‌های قابل تشخیص شرکت ب به ارزش دفتری ۵۰۰,۰۰۰ ریال و ارزش منصفانه ۹۰۰,۰۰۰ ریال است. علت تفاوت ارزش دفتری و ارزش منصفانه، دارایی‌های بلند مدتی با عمر مفید پنج سال است. شواهد موجود نشان می‌دهد که قیمت پرداختی برای ۸۰٪ سهام، در برگزیده امتیاز کنترل و با توجه به روش شناسی بیانیه ۱۴۱ (تجدید نظر شده)، جمع ارزش منصفانه شرکت ب ۱,۳۵۰,۰۰۰ ریال برآورد می‌شود. ۳۶۵,۰۰۰

بیتها های ۱۴۱ و ۱۶۰	اصول جاری حسابداری
	منهکات شرکت ب و ارزش منصفانه خالص دو نهایی قبل از تحصیل شرکت ب:
۶۶,۰۰۰	(۵) / ۳۴۰,۰۰۰ / ۸۰
۸۰,۰۰۰	(۵) / ۴۰۰,۰۰۰ / ۵
	موجود خالص نهایی:
۳۶۶,۰۰۰	۷۵,۰۰۰ - (۱۰,۸۰۰,۰۰۰) / ۲۵
۳۷,۰۰۰	۲۵,۰۰۰ + ۱۲,۰۰۰ - ۸,۰۰۰
۳۶۶,۰۰۰	۳,۶۶۰,۰۰۰
	در ترازنامه بر اساس طبعیه شماره (۱۴۱)
	بازده دار نهایی (ROA):
۷۷۸	(۳,۶۶۰,۰۰۰ / ۳,۶۶۰,۰۰۰)
۷۷۸	(۳,۶۶۰,۰۰۰ / ۳,۶۶۰,۰۰۰)
	بازده حقوق صاحبان سهام (ROE):
۷۷۸	(۲,۷۷۰,۰۰۰ / ۲,۷۷۰,۰۰۰)
۷۷۸	(۲,۷۷۰,۰۰۰ / ۲,۷۷۰,۰۰۰)

طبق رویه‌های سابق حسابداری، سرمایه‌گذاری در شرکت ب به مبلغ ۱,۰۲۰,۰۰۰ ریال (۱,۰۰۰,۰۰۰ + ۲۰,۰۰۰) ثبت می‌شود. در حالی که بر اساس بیانیه ۱۴۱ (تجدید نظر شده) سرمایه‌گذاری به مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال (۱,۰۰۰,۰۰۰ + ۱,۰۰۰,۰۰۰) ثبت می‌شود. اطلاعات شرکت‌های الف و ب قبل از تلفیق تحت رویه‌های سابق حسابداری و مبالغ تلفیقی مقایسه‌ای در زیر آمده است:

حقوق صاحبان سهام فاقد کنترل در شرکت فرعی

• برای ساده شدن، نویسندگان، حساب سرمایه‌گذاری در شرکت ب را مطابق رویه‌های سابق حسابداری گزارش می‌کنند که در برگزیده ۲۰,۰۰۰ ریال هزینه تحصیل است. اما ارزش منصفانه مابه‌ازاء احتمالی را در بر نمی‌گیرد.

یادداشت‌ها:

- { (۵۰۰,۰۰۰ - ۹۰۰,۰۰۰) × ۰/۸ = ۸۰٪ تفاوت ارزش منصفانه و ارزش دفتری خالص } ۲۰۰,۰۰۰ + ۸۰۰,۰۰۰ + ۳۲۰,۰۰۰
 - دارایی‌های قابل تشخیص شرکت ب
 - (۸۰٪ ارزش منصفانه خالص دارایی‌های قابل تشخیص) ۷۲۰,۰۰۰ - (بهای تمام شده سرمایه‌گذاری) ۱,۰۲۰,۰۰۰
 - ۲۰۰,۰۰۰ × (ارزش دفتری شرکت ب) ۵۰۰,۰۰۰
 - (تعديلات برای ارزش منصفانه کامل) ۴۰۰,۰۰۰ + ۸۰۰,۰۰۰ + ۲۰۰,۰۰۰
 - (ارزش منصفانه خالص دارایی‌های قابل تشخیص) ۹۰۰,۰۰۰ - (کل ارزش منصفانه شرکت ب) ۱,۳۵۰,۰۰۰ = ۴۵۰,۰۰۰
 - سود انباشته شرکت الف که ۲۰,۰۰۰ ریال هزینه ادغام از آن کسر شده است.
 - (تفاوت سرفلی خریداری شده با کل سرفلی) + (مازاد ارزش منصفانه خالص دارایی‌ها) ۲۰٪ + (ارزش دفتر خالص دارایی‌ها) ۲۰٪
- $$۱۱۰,۰۰۰ - (۸۰ \times ۹۰۰,۰۰۰) + (۴۵۰,۰۰۰) + (۹۰۰,۰۰۰ - ۵۰۰,۰۰۰) + (۲۰ \times (۱,۰۰۰,۰۰۰ + ۴۰۰,۰۰۰)) + ۲۵۰,۰۰۰ = ۱۰,۰۰۰ + ۸۰,۰۰۰ + ۷۰,۰۰۰ =$$

ضمیمه شماره (۱۲)

تجزیه و تحلیل مقایسه‌ای نسبت‌ها

شرکت الف و شرکت ب سود خود را به ترتیب ۲۵۰,۰۰۰ ریال و ۱۰۰,۰۰۰ ریال گزارش می‌کنند. سود خالص تلفیقی طبق رویه‌های سابق حسابداری، استهلاك ۸۰٪ (و طبق بیانیه‌های جدید استهلاك ۱۰۰٪) مازاد ارزش منصفانه بر ارزش دفتری دارایی‌های مشمول استهلاك در طول سال را منعکس می‌کند.

شرح	شرکت الف	شرکت ب	تلفیقی الف و ب
سایر دارائیا	۲,۰۰۰,۰۰۰	۳,۱۲۰,۰۰۰	۳,۲۰۰,۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت	۱,۲۰۰,۰۰۰	-	-
سرمایه	-	۳۰۰,۰۰۰	۴۵۰,۰۰۰
جمع دارائیا	۳,۲۰۰,۰۰۰	۳,۴۲۰,۰۰۰	۳,۶۵۰,۰۰۰
سایر بدهیها	۸۰۰,۰۰۰	۱,۱۰۰,۰۰۰	۱,۹۰۰,۰۰۰
بدهی دایه ازای احتمالی	-	-	۶۰۰,۰۰۰
جمع بدهی‌ها	۸۰۰,۰۰۰	۱,۱۰۰,۰۰۰	۱,۷۰۰,۰۰۰
حقوق سهامداران ناقد	-	۱۰۰,۰۰۰	-
کنترل	-	-	-
حقوق سهامداران دارای کنترل	۵۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰
سهام سرمایه	-	-	-
سود تابنده	۱,۷۲۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰	۱,۷۲۰,۰۰۰
کل حقوق صاحبان سهام دارای کنترل	۲,۲۲۰,۰۰۰	۲,۲۲۰,۰۰۰	۲,۲۲۰,۰۰۰
حقوق صاحبان سهام در شرکت ترخیص	-	-	-
جمع حقوق صاحبان سهام	۲,۲۲۰,۰۰۰	۲,۲۲۰,۰۰۰	۲,۲۲۰,۰۰۰
جمع بدهیها و حقوق صاحبان سهام	۳,۲۲۰,۰۰۰	۳,۴۲۰,۰۰۰	۳,۶۵۰,۰۰۰

۸ برای ساده شدن، نریستندگان حساب سرمایه گذاری در شرکت ب را با تلفیق اسود جاری حسابداری گزارش می‌کنند که در مرگینده ۲۰۰ ریال هزینه تحصیل است. اما اوزتر متصفانه من به قوی احتیاطی را در بر نمی‌گیرد.

ضمیمه شماره (۱۳)

تغییرات در حقوق مالکیت پس از کسب کنترل

شرکت الف زمانی که کل ارزش منصفانه شرکت ب یک میلیون ریال است، ۶۰٪ شرکت ب را تحصیل می‌کند. در طول این سال ابتدا وقتی ارزش دفتری شرکت ب ۱,۳۰۰,۰۰۰ ریال است، شرکت الف ۲۰٪ دیگر از مالکیت شرکت ب را به قیمت ۱,۳۱۰,۰۰۰ ریال خریداری می‌کند. سپس در همین سال شرکت الف ۱۰٪ مالکیت خود در شرکت ب را به طور نقد به مبلغ ۱۵۵,۰۰۰ ریال می‌فروشد.

طبق رویه‌های سابق حسابداری شرکت الف باید ۲۰٪ مالکیت جدید را به بهای تمام شده قبلی سرمایه‌گذاری در شرکت ب اضافه کند. در تلفیق، شرکت الف مازاد قیمت خرید به ارزش دفتری خالص دارائی‌های قابل تشخیص را به عنوان سرقفلی شناسایی می‌کند. فروش ۱۰٪ مالکیت در قبال مبلغ بیش از ارزش دفتری مقدار فروخته شده موجب گزارش سود غیر عملیاتی در صورت سود و زیان شرکت الف می‌شود.

بر اساس بیانیه ۱۶۰، زمانی که کنترل کسب می‌شود، ارزش منصفانه کامل شرکت به هنگام می‌شود. زیرا تغییرات در منافع مالکیت پس از کسب کنترل در حالی که کنترل حفظ شود به عنوان مبادلات مالکانه تلقی خواهد شد. هرگونه تفاوت بین مبلغ مورد معامله و ارزش دفتری مربوط در حقوق صاحبان سهام منسوب به

سهامداران دارای کنترل مثبت می‌شود. برای خرید ۲۰٪ مالکیت و ۵۰۰ ریال مازاد بر ارزش دفتری ($300,000 \times 20\%$ - $310,000$) سرمایه پرداخت شده اضافی شرکت الف را کاهش می‌دهد. ثبت روزنامه به شرح زیر خواهد بود:

۲۶۰/۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت ب
۵۰/۰۰۰	سرمایه پرداخت شده اضافی
۳۱۰/۰۰۰	وجه نقد

در تلفیق، به سهامداران فاقد کنترل به جای ۴۰٪، اکنون ۲۰٪ تخصیص داده می‌شود. در قبال فروش ۱۰٪ مالکیت مبلغ ۲۵۰,۰۰۰ ریال ($300,000 \times 10\%$ - $155,000$) سود غیر عملیاتی به سرمایه پرداخت شده اضافی منظور می‌شود که خارج از صورت سود و زیان است.

۱۵۵/۰۰۰	وجه نقد
۲۵/۰۰۰	سرمایه پرداخت شده و اضافی
۱۳۰/۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت ب

▪ مدرس دانشگاه
▪ دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی

پینوشته‌ها

1. Business Combinations
2. Consolidated and Separate Financial Statements
3. Business combinations and transactions with non-controlling interests
4. Non-controlling Interests in Consolidated Financial Statements
5. Purchase Method
6. Acquisition Method
7. Full Fair Value
8. Manipulation
9. Straight Purchase Approach
10. Nonreciprocal
11. Spin off (بخشه سازی شرکت فرعی - توزیع سهام شرکت فرعی بین سهامداران شرکت اصلی)
12. Non-controlling Interests
13. In-process R & D
14. Business
15. Mutual Entities
16. Equity Interests

منابع

- Davis Michael and James A. Largay III, **Consolidated Financial Statement, Major changes coming** †, February, 2008, the CPA Journal
- ERNST & YOUNG, **Business Combination and Consolidated Financial Statements, How changes will impact your business**, 2008, www.ey.com
- Financial Accounting Standards Board (FASB) December, **statement of Financial Accounting Standard, NO. 141** (Revised 2007), 2007
- International Accounting Standards Board (IASB) January, **International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2008** †, IASCF Publication Department, 2008