

ترکیب واحدهای تجاری ، حسابداری و گزارشگری مالی واحدهای ترکیب شونده

گردآوری: دفتر بررسی های مالی

کلیات

خالص دارایی های یک یا چند واحد ترکیب شونده به واحد تجاری دیگر یا انحلال یک یا چند واحد ترکیب شونده باشد.

ترکیب واحد تجاری ممکن است به رابطه اصلی و فرعی، اصلی و وابسته، ادغام، مشارکت های خاص و ترکیب های تجاری واحدهای تحت کنترل مشترک منجر شود.

انواع ترکیب

تحصیل سهام

ترکیب واحدهای تجاری در دو حالت، مبادله پول نقد با سهام عادی و مبادله سهام عادی با سهام عادی را اصطلاحاً «تحصیل سهام» می گویند. ویژگی های متمایز تحصیل سهام این است که واحدهای تجاری ترکیب شونده شخصیت حقوقی خود را حفظ می کنند.

هر یک از شرکت های ترکیب شونده سیستم حسابداری خاص خود را ادامه می دهند و صورتهای مالی خود را در پایان دوره مالی تهیه می کنند. بنابراین در مبادلات تحصیل سهام مباحث حسابداری به شرح زیر می باشد:

۱- سرمایه گذاری در شرکت فرعی چگونه باید در صورتهای مالی شرکت اصلی نشان داده شود.

۲- رویداد تحصیل سهام چگونه در صورتهای مالی شرکت فرعی انعکاس یابد.

۳- صورتهای مالی تلفیقی چگونه باید تهیه شود.

واحدهای تجاری به منظور تولید و فروش کالا و ارائه خدمات در انواع مختلف دارایی ها نظیر دارایی های پولی (وجوه نقد، حساب ها و اسناد دریافتی)، دارایی های مولد مشهود (ماشین آلات و تجهیزات و زمین) و دارایی های نامشهود (حق اختراع، حق امتیاز، علائم تجاری و سرقفلی) سرمایه گذاری می کنند. علاوه بر این واحدهای تجاری ممکن است وجوهی را صرف خرید سهام و اوراق بهادار سایر واحدهای تجاری نمایند که حسب مورد به سرمایه گذاری بلندمدت و کوتاه مدت طبقه بندی شود.

اساسی ترین تفاوت بین سرمایه گذاری کوتاه مدت و بلندمدت در ماهیت و هدف سرمایه گذاری می باشد.

مکانیزم ترکیب

ترکیب می تواند بصورت خرید حقوق مالکانه (سهام یا سهم شرکت) یا خالص دارایی های یک واحد تجاری توسط واحد دیگر در ازای صدور سهام و پرداخت وجه نقد یا واگذاری سایر دارایی ها انجام شود. ترکیب می تواند به صورت معامله ای بین سهامداران واحدهای ترکیب شونده یا بین واحد تجاری و سهامداران واحد تجاری دیگر باشد.

ترکیب واحدهای تجاری ممکن است متضمن ایجاد یک واحد جدید برای کنترل واحدهای ترکیب شونده، انتقال

ادغام

در ادغام واحدهای تجاری، دارایی‌ها و بدهی‌های یک واحد تجاری به واحد تجاری دیگر انتقال می‌یابد و واحد تجاری اول منحل می‌شود و واحد تجاری دوم به حیات و فعالیت خود ادامه می‌دهد.

ترکیب

در ترکیب واحدهای انتفاعی، دارایی‌ها و بدهی‌های هر دو واحد تجاری به واحد تجاری جدید منتقل و هر دو واحد منحل می‌شوند. در ترکیب یک شخصیت حقوقی جدید ایجاد می‌شود و هیچیک از شرکت‌های قبلی به موجودیت خود ادامه نمی‌دهند.

از لحاظ مقاصد حسابداری هر سه شکل حقوقی ترکیب را می‌توان بعنوان رویداد خرید یا اتحاد منافع طبقه‌بندی کرد.

رویداد خرید

در رویداد خرید، خالص دارایی‌های تحصیل شده به قیمت خرید ارزشیابی می‌شود. ضمناً سود انباشته ناشی از این خالص دارایی‌ها که در اختیار صاحبان قبلی بوده است، توسط خریدار ثبت نمی‌گردد.

اتحاد منافع

در روش اتحاد منافع شرکت‌های ترکیب شونده، بعنوان واحدهایی که همواره بعنوان یک واحد اقتصادی یگانه فعالیت می‌کرده‌اند، قلمداد می‌شوند. بنابراین، ارزشیابی‌های شرکت‌های سابق در صورتهای مالی شخصیت حسابداری ناشی از ترکیب انعکاس می‌یابد. علاوه بر این، ترازنامه شخصیت ترکیبی، شامل سودهای انباشته قبل از ترکیب نیز می‌باشد.

حسابداری سرمایه‌گذاری

در حسابداری سرمایه‌گذاری بلندمدت دو مفهوم اساسی نفوذ قابل ملاحظه و کنترل مد نظر است. تعاریف این مفاهیم به شرح زیر است:

نفوذ قابل ملاحظه

نفوذ قابل ملاحظه به مفهوم توانایی قابل ملاحظه واحد سرمایه‌گذار در تاثیرگذارن بر خط مشی‌های مالی و عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر از طریق تحصیل میزان کافی از سهام عادی واحد سرمایه‌پذیر است. توانایی در اعمال نفوذ قابل ملاحظه همچنین ممکن است به شکل‌های دیگر از قبیل داشتن نمایندگی در هیأت مدیره واحد سرمایه‌پذیر، مبادلات با اهمیت با واحد مزبور و وابستگی تکنولوژیک وجود داشته باشد. طبق استانداردهای حسابداری، به منظور دستیابی به یکنواختی قابل قبولی در این زمینه سرمایه‌گذاری به میزان حداقل ۲۰ درصد، امکان اعمال نفوذ قابل ملاحظه را در واحد سرمایه‌پذیر برای واحد سرمایه‌گذار فراهم می‌آورد. (ضمناً این موضوع در بندهای ۳ الی ۱۰ استاندارد شماره ۲۰ نشریه شماره ۱۴۵ سازمان حسابرسی به تفصیل شرح داده شده است)

کنترل

کنترل در مواردی وجود دارد که واحد سرمایه‌گذار تعدادی کافی از سهام واحد تجاری دیگر را داراست. به گونه‌ای که قادر است سیاست‌های مالی و عملیاتی آن را به نحوی موثر کنترل کند. معمولاً مالکیت بیش از ۵۰ درصد سهام عادی واحد سرمایه‌پذیر اعمال کنترل مزبور را امکان‌پذیر می‌سازد. در برخی موارد واحد سرمایه‌گذار با داشتن کمتر از ۵۰ درصد سهام واحد سرمایه‌پذیر نیز می‌تواند

۳- روش قیمت بازار: در این روش درآمد سرمایه‌گذاری شامل سود سهام دریافتی و تغییرات در قیمت‌بازار سرمایه‌گذاری است.

روش بهای تمام شده

در این روش حساب سرمایه‌گذاری به بهای تمام شده سهام عادی خریداری شده ثبت و نگهداری و درآمد سرمایه‌گذاری صرفاً به میزان سود سهام دریافتی شناسایی می‌شود. مبلغ ثبت شده در حسابها به‌عنوان سود سهام دریافتی نباید از سودهای انباشته و توزیع نشده که از زمان خرید سهام عادی ایجاد شده است تجاوز کند.

هرگونه تغییر در خالص ارزش دفتری داراییهای واحد سرمایه‌پذیر نادیده گرفته می‌شود مگر آن که کاهش دائمی و یا بااهمیتی در ارزش سرمایه‌گذاری رخ دهد که در این صورت حساب سرمایه‌گذاری در دفاتر واحد سرمایه‌گذار تعدیل می‌گردد.

روش ارزش ویژه

حساب سرمایه‌گذاری در تاریخ خرید به بهای تمام شده سرمایه‌گذاری بدهکار می‌شود و سپس این حساب در هر یک از دوره‌های بعد متناسب با سهم واحد سرمایه‌گذار از سود یا زیان واحد سرمایه‌پذیر حسب مورد افزایش یا کاهش می‌یابد و همچنین متناسب با سود سهام دریافتی کاهش می‌یابد.

ثبت‌های لازم به منظور تعدیل درآمد شناسایی شده واحد سرمایه‌پذیر توسط واحد سرمایه‌گذار جهت الف) حذف هرگونه سود یا زیان حاصل از فعالیت‌های بین واحد تجاری ب) استهلاک مازاد بهای تمام شده سرمایه‌گذاری نسبت به سهم واحد سرمایه‌گذار از ارزش دفتری خالص دارایی‌های واحد سرمایه‌پذیر صورت می‌گیرد. این مازاد غالباً بوجود می‌آید زیرا واحد

خط مشی‌های مالی و عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر را تحت کنترل خود درآورد. عواملی از قبیل تعداد سهامداران و میزان مشارکت آنها در اداره واحد تجاری، در اعمال کنترل موثر است اما عموماً فرض بر این می‌شود که با مالکیت بیش از ۵۰ درصد سهام عادی یک واحد تجاری می‌توان کنترل موثر را اعمال کرد (ضمناً این موضوع در بندهای ۳ الی ۱۰ استاندارد شماره ۲۰ نشریه شماره ۱۴۵ سازمان حسابرسی به تفصیل شرح داده شده است).

حسابداری سرمایه‌گذاری در سهام عادی

الف) حسابداری سرمایه‌گذاری در سهام عادی، در

تاریخ خرید:

سرمایه‌گذاری بلندمدت در تاریخ خرید بایستی به بهای تمام شده ثبت شود. بهای تمام شده سرمایه‌گذاری شامل قیمت خرید، حق‌الزحمه کارگزار، مالیات انتقال و سایر مخارجی است که برای تحصیل سرمایه‌گذاری صرف می‌شود.

ب) حسابداری سرمایه‌گذاری در سهام عادی بعد از

تاریخ خرید:

روشهای مختلف حسابداری برای سرمایه‌گذاری بلندمدت در سهام سایر واحدهای تجاری بشرح زیر می‌باشد:

۱- روش بهای تمام شده: در این روش حساب سرمایه‌گذاری به بهای تمام شده سهام عادی خریداری شده ثبت و نگهداری و درآمد سرمایه‌گذاری صرفاً سود سهام دریافتی است.

۲- روش ارزش ویژه: در این روش درآمد سرمایه‌گذاری شامل سهم مناسبی از سود خالص واحد سرمایه‌پذیر است.

سرمایه‌پذیر دارایی‌های خود را به بهای تمام شده اندازه‌گیری می‌کند در حالی که سرمایه گذار دارایی‌های واحد سرمایه‌پذیر را در تاریخ تحصیل سرمایه‌گذاری به ارزش بازار (جاری) اندازه‌گیری می‌کند. در مواردی که واحد سرمایه‌پذیر سود یا زیان غیرمترقبه گزارش می‌کند، سرمایه گذار نیز باید سهم خود را از ارقام مزبور بطور جداگانه و به شکل ارقام غیرمترقبه گزارش نماید.

روش ارزش بازار

در حال حاضر به استثنای برخی شرایط خاص روش ارزش بازار در زمره اصول و روشهای پذیرفته شده حسابداری محسوب نمی‌شود. روش ارزش بازار در شرایطی و تنها در مورد اوراق بهادار که قابلیت فروش سریع دارند به کار می‌رود.

صورت‌های مالی تلفیقی

دستیابی به حق کنترل: دستیابی به حق کنترل به مفهوم سرمایه‌گذاری واحد سرمایه‌گذار در بیش از ۵۰ درصد سهام منتشره با حق‌رای واحد سرمایه‌پذیر است که به این ترتیب منافع واحد فرعی تحت کنترل واحد اصلی قرار می‌گیرد. یک واحد تجاری ممکن است به دو طریق حق کنترل در واحد تجاری دیگر را بدست آورد:

۱) اتحاد منافع: اگر سهام یک واحد فرعی از طریق مبادله با سهام واحد اصلی تحصیل شود و در این مبادله وجه نقد یا دارایی دیگری غیر از سهام مزبور واگذار نشود و هیچگونه بدهی نیز ایجاد نگردد، این نحوه تحصیل، اصطلاحاً «اتحاد منافع» نامیده می‌شود.

۲) خرید: اگر سهام واحد فرعی توسط واحد اصلی از طریق پرداخت وجه نقد یا واگذاری دارایی‌های دیگر یا ایجاد بدهی یا ترکیبی از این حالات تحصیل شود، روش تحصیل اصطلاحاً «روش خرید» نامیده می‌شود. در این روش واحد اصلی بخش عمده‌ای از منابع خود را صرف تحصیل سهام واحد فرعی می‌نماید.

ترکیب واحدهای تجاری از طریق اتحاد منافع

غالباً دستیابی به حق کنترل از طریق مبادله سهام منتشره واحد اصلی در قبال دریافت سهام با حق‌رای واحد فرعی انجام می‌گیرد، زیرا ترکیب واحد تجاری می‌تواند بدون پرداخت وجه نقد و واگذاری سایر منابع توسط واحد اصلی انجام شود. اتحاد منافع به مفهوم یک کاسه کردن حقوق صاحبان سهام دو شرکت می‌باشد.

این روش به مفهوم خرید یا فروش سهام نیست بنابراین دارایی‌ها و بدهی‌ها، در آمو هزینه ثبت شده واحد اصلی از نظر هدفهای مالی تلفیقی به ارزش‌های مندرج در دفاتر واحدها با یکدیگر ترکیب می‌شوند. سود یا زیان واحد اصلی و واحد فرعی با یکدیگر ترکیب و بعنوان سود و زیان تلفیقی ارائه مجدد می‌شود. از آنجا که مبادله سهام بعنوان فعالیت خرید یا فروش تلقی نمی‌شود، لذا ارزش‌های جاری دارایی‌های واحد فرعی در تلفیق مدنظر قرار نمی‌گیرد. سرمایه‌گذاری به ارزش اسمی سهام صادره ثبت می‌گردد. در استانداردهای حسابداری، شرایط متعددی برای استفاده از روش اتحاد منافع تعیین شده است که استفاده از این روش بایستی با توجه به شرایط مزبور صورت گیرد. (موضوع ۱۲ شرط مندرج در صفحه ۹ نشریه شماره ۱۲۰ سازمان حسابرسی)

ترکیب واحد تجاری از طریق خرید

دستیابی به حق کنترل از طریق خرید، زمانی انجام می‌شود که کلیه شرایط تعیین شده جهت استفاده از روش اتحاد منافع در مورد ترکیب واحدهای تجاری، مصداق نداشته باشد و واحد اصلی حق کنترل در واحد فرعی را از طریق سهام واحد مزبور در قبال پرداخت وجه یا منابع دیگر تحصیل کند. این وضعیت بعنوان یک عمل خرید یا فروش محسوب می‌شود و برای تلفیق لازم است قیمت‌های جاری دارایی‌های واحد فرعی طبق اصل بهای تمام شده مد نظر قرار گیرد. طبق استانداردهای حسابداری در حسابداری ترکیب واحد تجاری از طریق خرید، از اصولی پیروی می‌شود که معمولاً در روش حسابداری بهای تمام شده تاریخی برای ثبت تحصیل دارایی‌ها و صدور سهام و نحوه عمل حسابداری دارایی‌ها و بدهی‌ها بعد از تحصیل اعمال می‌گردد.

در این روش واحد اصلی باید حساب سرمایه‌گذاری را با توجه به این فرض که ارزش جاری سرمایه‌گذاری را پرداخت می‌کند بر مبنای ارزش جاری سهام واحد فرعی بدهکار کند. لازم است هنگام تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، ابتدا ارزش بازار دارایی‌های واحد فرعی شامل سرقفلی خریداری شده در تاریخ تحصیل سرمایه‌گذاری مشخص و سپس با ارزش‌های دفتری دارایی‌های واحد اصلی ترکیب شود.

منابع و مآخذ:

- ۱- استانداردهای حسابداری، نشریه شماره ۱۴۵ سازمان حسابداری
- ۲- حسابداری سرمایه‌گذاری بلندمدت، نشریه شماره ۷۴ سازمان حسابداری
- ۳- صورت‌های مالی تلفیقی، نشریه شماره ۱۲۰ سازمان حسابداری