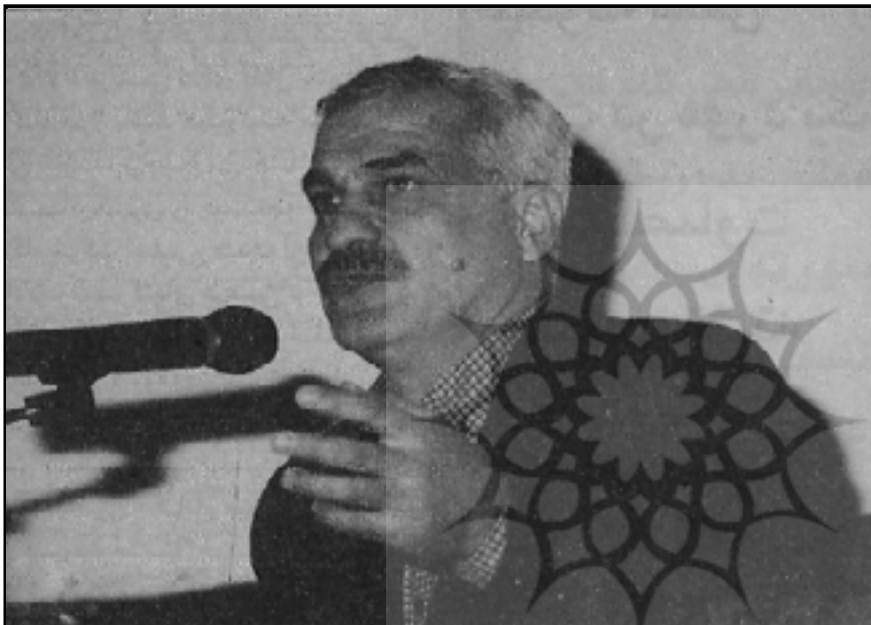


مبانی نظری

صورت‌های مالی تلفیقی

سخنرانی آقای عزیز عالی‌ور در سمینار مبانی تهیه و ارائه صورت‌های مالی تلفیقی



حسابداری، دانشی توصیفی/تحلیلی است، یعنی معاملات، عملیات، فعالیتها و سایر رویدادهای دارای اثر مالی بر واحدهای اقتصادی را توصیف و تحلیل می‌کند. به‌کارگیری این دانش در عمل، سیستم حسابداری واحدهای اقتصادی مختلف را پدید می‌آورد. هر سیستم حسابداری دارای سه **عملکرد خدماتی**، کنترلی و اطلاعاتی است. مهمترین عملکرد سیستم حسابداری و شاید عملکرد غالب آن، عملکرد اطلاعاتی است. به همین دلیل، حسابداری را یک **سیستم اطلاعاتی** می‌دانند.

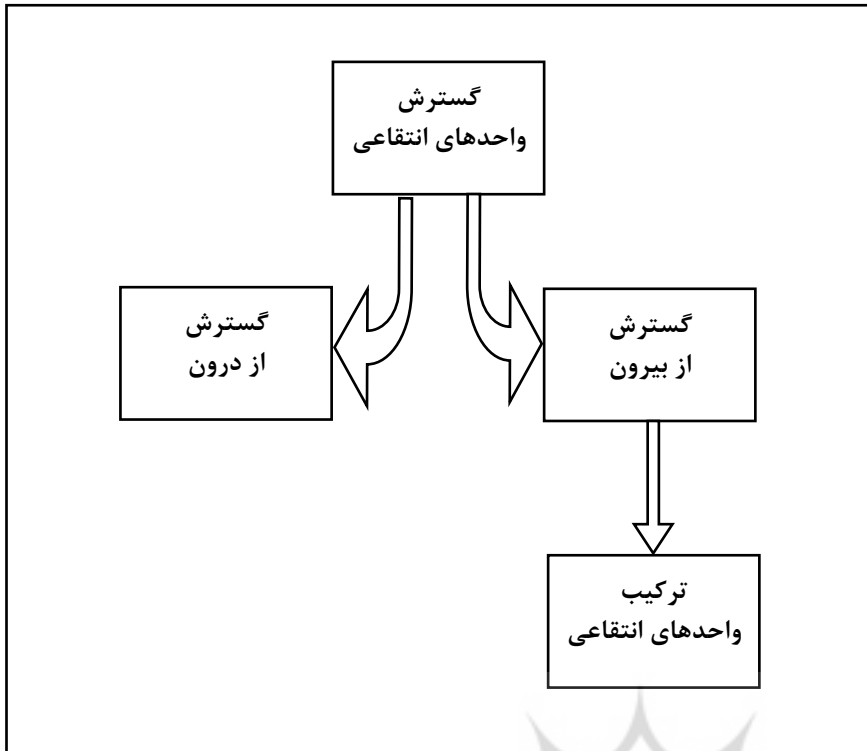
هر سیستم اطلاعاتی با این عوامل سروکار دارد: ورودیها، پردازش ورودیها، خروجیها و فیدبک. خروجیهای سیستم اطلاعات حسابداری، انواع و اقسام گزارشی است که توسط این سیستم عرضه می‌شود. حسابداری برحسب ماهیت و نوع خروجیهای که فراهم می‌کند، دارای دو زمینه کاملاً متمایز است؛ یکی حسابداری و گزارشگری مالی درون‌سازمانی که مقصد آن تامین نیازهای اطلاعاتی مدیران سطوح مختلف واحد اقتصادی است و آنرا اصطلاحاً "**حسابداری مدیریت**" می‌نامند، و دیگری، حسابداری و گزارشگری مالی برون‌سازمانی که هدف آن فراهم کردن اطلاعات مالی مورد نیاز اشخاص و گروههایی است که بیرون از واحد اقتصادی قرار دارند،

اعتماد و اتکا به‌شکلی متوازن برخوردار باشند. یکی از کیفیات فرعی مربوط بودن، **بموقع بودن** است. اطلاعات در معنای عام و اطلاعات حسابداری در معنای خاص نسبت به گذشت زمان فوق‌العاده حساسند و بسرعت ارزش خود را از دست می‌دهند. در حسابداری و گزارشگری مالی تاکید بر این است که اطلاعات مالی چنانچه بموقع ارائه شود، هر چند مملو از برآورد، تخمین، قضاوت و تقریب باشد، به مراتب بهتر از این است که **دقیق** اما **دیر** ارائه شود.

حال، این پرسش مطرح می‌شود که چرا اساساً صورت‌های مالی تلفیقی مطرح شده و می‌شود؟

اما به‌نوعی در واحد اقتصادی، حق، نفع و علاقه دارند، عموماً قدرت دستیابی به اطلاعات را ندارند و انتظار می‌رود بر مبنای اطلاعاتی که از طریق گزارشهای مالی فراهم می‌شود، درباره واحد اقتصادی تصمیم‌گیری یا راجع به آن قضاوت کنند.

صورت‌های مالی در معنای عام و صورت‌های مالی تلفیقی در معنای خاص، مهمترین خروجی، ستانده یا محصول بخش برون‌سازمانی حسابداری و گزارشگری مالی به‌عنوان سیستم اطلاعاتی است. اطلاعات منعکس در صورت‌های مالی تلفیقی، همانند اطلاعات منعکس در صورت‌های مالی معمولی باید از کیفیات و ویژگیهای **مربوط بودن و قابلیت**



واحدهای انتفاعی ناگزیر از گسترش و توسعه‌اند و این گسترش و توسعه به دو شکل صورت می‌گیرد؛ یکی گسترش از بیرون و دیگری گسترش از درون. گسترش از بیرون مستلزم ترکیب واحدهای انتفاعی از طریق تحصیل سهام یا انواع دیگر سرمایه است که ناگزیر بحث صورتهای مالی تلفیقی را مطرح می‌سازد. دلایل متعددی برای گسترش تجاری از بیرون، یعنی گسترش از طریق ترکیب واحدهای انتفاعی وجود دارد که دو یا چند شرکت را تحت کنترل مشترک در می‌آورد. این دلایل عبارتند از:

- دستیابی به منابع مواد اولیه جدید، تسهیلات و امکانات مولد، دانش فنی ساخت، سازمانها و تشکیلات بازاریابی و فروش و گسترش سهم بازار فروش محصولات،

- دستیابی سریع به منابع مالی و با شرایط مناسب،

- دستیابی به مدیریت کارآمد و لایق،

- صرفه‌جویی در زمان برای ورود به

- بازار جدید از طریق تحصیل شرکتی

- که قبلاً در آن بازار فعالیت داشته

- است، به‌جای گسترش تخصیص منابع

- مورد نیاز برای ورود به آن بازار،

- صرفه‌جویی در هزینه‌ها از طریق

- افزایش مقیاس تولید،

- مزایای مالیاتی،

- و سرانجام، سینرژی (یا هم‌افزایی).

علاوه بر این، تحصیل مواد اولیه

کمیاب، اغلب تنها از طریق گسترش

تجاری از بیرون محقق می‌شود.

به‌طور کلی گسترش تجاری از

درون ممکن است کند و پرخطر باشد

و تجربه نشان داده است که این شکل

گسترش، مشکلاتی جدی در راه اعمال

مدیریت کارآمد به‌دنبال دارد.

واحدهایی که از درون رشد می‌کنند

بعد از مدتی دارای **تنی** می‌شوند که

به‌هیچ عنوان با **سر** آنها، یعنی

مدیریت سطح بالا، هارمونی و

هماهنگی لازم را ندارد و عملاً،

شیرازه کار از دست مدیریت خارج

که واحدهایی که قصد دارند با یکدیگر ترکیب شوند در یک رشته مشابه اما در دو سطح مختلف آن رشته فعالیت می‌کنند. مثلاً، ترکیب تجاری بین یک کارخانه نساجی و یک کارخانه تولید پوشاک.

ترکیب به‌شکل ایجاد مجتمع^۲

این نوع ترکیب هنگامی رخ می‌دهد که یک شرکت به‌خاطر ایجاد تنوع در عملیات خود وارد بازارهای جدید یا صنایع جدید می‌شود. مثلاً، خرید کارخانه سرب و روی توسط شرکت توسعه صنایع بهشهر.

مشاهده می‌شود که ترکیب

واحدهای انتفاعی به‌شکل گسترش از

بیرون، غالباً به‌تحصیل سهام سایر

واحدهای انتفاعی منجر می‌شود و

ناگزیر، بحث سرمایه‌گذاری در سهام

سایر واحدهای انتفاعی را مطرح

می‌سازد. بنابراین، بحث پیرامون مقوله

صورتهای مالی تلفیقی بدون پرداختن

به مباحث حسابداری سرمایه‌گذارها،

کاری ناقص و شاید غیرممکن باشد.

به‌بیان دیگر، بحث زیربنایی صورتهای

مالی تلفیقی، حسابداری سرمایه‌گذاری

در سهام سایر واحدهای انتفاعی است.

می‌شود. می‌گویند یکی از دلایل از بین رفتن دایناسورها این است که سر آنها برای نشان فوق‌العاده کوچک شده بود.

جهت ترکیب واحدهای انتفاعی

در بحث پیرامون ترکیب واحدهای انتفاعی، نکته مهم **جهتی** است که این واحدها به‌شکل گسترش از بیرون، یعنی تحصیل سهام سایر واحدهای انتفاعی از طریق ایجاد آنها یا خرید سهام واحدهای انتفاعی موجود، با یکدیگر ترکیب می‌شوند. در مجموع جهات ترکیب ممکن است به‌شکل افقی، عمودی یا ایجاد مجتمع باشد.

ترکیب افقی^۱

ترکیب افقی هنگامی رخ می‌دهد که واحدهایی که قصد دارند با یکدیگر ترکیب شوند در یک رشته مشابه و در یک سطح از آن رشته فعالیت می‌کنند و معمولاً رقیب یکدیگرند. مثلاً ترکیب شرکتهای سایپا و پارس خودرو که هر دو در زمینه ساخت خودرو سواری فعالیت می‌کنند.

ترکیب عمودی^۲

ترکیب عمودی هنگامی رخ می‌دهد

حسابداری سرمایه‌گذاری در سهام سایر واحدهای انتفاعی نیز خود یکی از موضوعات فوق‌العاده بحث‌انگیز در حسابداری و گزارشگری مالی است، به‌نحوی که در مقاطع مختلف در طول

ملاحظه ندارد و نشانه و اماره آن این است که واحد سرمایه‌گذار کمتر از ۲۰ درصد سهام واحد سرمایه‌پذیر را در مالکیت خود دارد؛ روش حسابداری این سرمایه‌گذاری، روش **بهای تمام**

نیز باشد. اما هنگامی که کنترل یا تسلط واحد سرمایه‌گذار (شرکت اصلی) بر واحد سرمایه‌پذیر (شرکت فرعی) موقتی باشد یا اثربخش نباشد، تهیه صورتهای مالی تلفیقی مصداق نخواهد داشت.

اکنون هر یک از این مبانی و قواعد به‌شکلی مختصر اما مفید، در ادامه توصیف می‌شود.

روش بهای تمام شده

مزیت عمده روش بهای تمام شده، رعایت اصل بهای تمام شده تاریخی در ارزشیابی داراییهاست که عینی و قابل تایید است. اما عیب عمده روش بهای تمام شده این است که ارزش خالص داراییهای واحد سرمایه‌پذیر به‌سبب انجام فعالیتها و عملیات متداول تجاری، در طول زمان تغییر می‌کند، در حالی که مبلغ منعکس شده در حساب سرمایه‌گذاری در سوابق و مدارک واحد سرمایه‌گذار، معمولاً ثابت می‌ماند و پس از مدتی به احتمال زیاد، با سهم واحد سرمایه‌گذار از خالص داراییهای واحد سرمایه‌پذیر که سرمایه‌گذاری مزبور معرف آن است همانندی و هماهنگی چندانی نخواهد داشت.

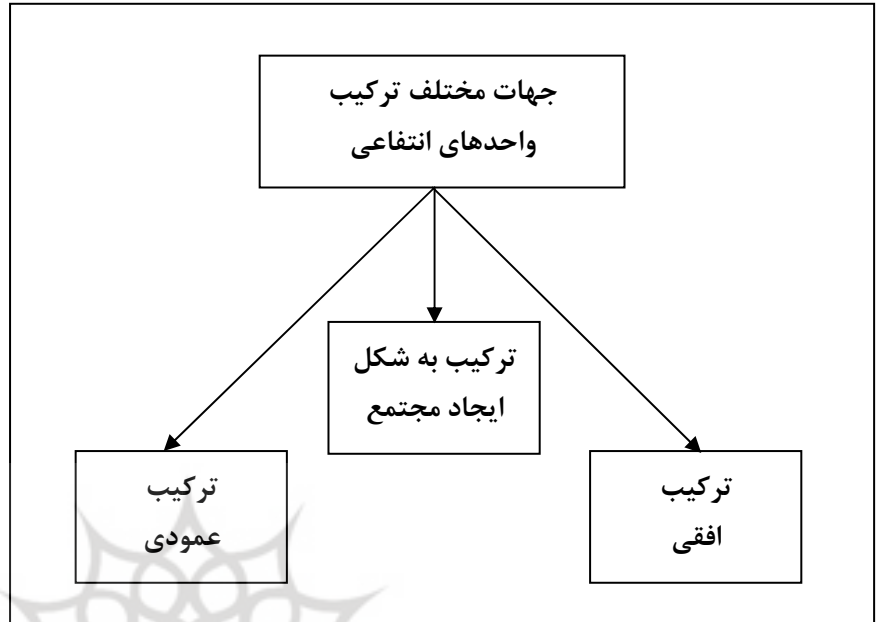
ارزش بازار

سرمایه‌گذاری در سهام سایر واحدهای انتفاعی که به‌عنوان دارایی جاری طبقه‌بندی می‌شود و ارزش بازار آن به‌آسانی تعیین‌شدنی است، به‌عنوان سرمایه‌گذاری قابل دادوستد یا سریع‌المعامله محسوب می‌شود و می‌توان آن را به ارزش بازار یا اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار اندازه‌گیری و گزارش کرد. سایر سرمایه‌گذاریهای جاری را نیز می‌توان به خالص ارزش بازافتنی یا اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار اندازه‌گیری کرد.

اما اگر سرمایه‌گذاریهای قابل دادوستد، ماهیت غیرجاری داشته

شده یا ارزش بازار یا تجدید ارزیابی خواهد بود.

- هنگامی که واحد سرمایه‌گذار بر سیاستهای مالی و عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر نفوذ موثر و درخور ملاحظه دارد، و نشانه و اماره آن، داشتن بیش از ۲۰ درصد اما کمتر از ۵۰ درصد سهام واحد سرمایه‌پذیر است؛ روش حسابداری این سرمایه‌گذاری، روش ارزش ویژه خواهد بود.
- اما هنگامی که واحد سرمایه‌گذار بر واحد سرمایه‌پذیر تسلط (کنترل) دارد، یعنی میزان سرمایه‌گذاری واحد سرمایه‌گذار بر واحد سرمایه‌پذیر بیش از ۵۰ درصد است، غالباً تهیه صورتهای مالی تلفیقی ضرورت می‌یابد. در چنین وضعیتی، بین واحد سرمایه‌گذار و واحد سرمایه‌پذیر، رابطه اصلی/فرعی ایجاد می‌شود. نحوه حسابداری سرمایه‌گذاری در حسابهای شرکت اصلی ممکن است روش بهای تمام شده، روش ارزش ویژه یا حتی مبالغ تجدید ارزیابی



سالهای گذشته، راجع به نحوه برخورد حسابداری با این‌گونه سرمایه‌گذاریها، روشهای بسیار متنوع و گوناگونی به‌عنوان روش صحیح و مطلوب از طرف مراجع مختلف تدوین ضوابط، اصول و استانداردهای حسابداری پیشنهاد و به‌وسیله واحدهای انتفاعی به‌کار گرفته شده‌است.

اگر چه در محیط تجاری کنونی، دستیابی به تقریباً تمام، بخش اعظم یا حتی بخشی اندک از سهام یک واحد انتفاعی به‌وسیله واحد انتفاعی دیگر، امری عادی و متعارف است اما نحوه حسابداری این‌گونه سرمایه‌گذاریها، بسته به وضعیت سرمایه‌گذاری، مقصود از سرمایه‌گذاری و مناسباتی که از این سرمایه‌گذاری به‌وجود می‌آید، ممکن است بسیار ساده و گاه بسیار پیچیده باشد. در مجموع، راهکارهای گوناگون از دیدگاه استانداردهای حسابداری را می‌توان به‌شرح زیر خلاصه کرد:

- هنگامی که واحد سرمایه‌گذار بر واحد سرمایه‌پذیر نفوذ موثر و درخور

باشند، به بهای تمام شده یا به مبلغ تجدید ارزیابی انعکاس می‌یابند.

ارزش ویژه^۴

روش حسابداری ارزش ویژه در مورد سرمایه‌گذاریها، بر این پیشفرض مبتنی است که واحد سرمایه‌گذار قادر است بر فعالیتهای عملیاتی و مالی واحد سرمایه‌پذیر نفوذ درخور ملاحظه و موثری به‌کار برد. با تکیه بر این پیشفرض، واحد سرمایه‌گذار درآمد سرمایه‌گذاری خود را به‌جای سود سهام دریافتی یا دریافتی از واحد سرمایه‌پذیر در روش بهای تمام شده، بر مبنای سهم خویش از سودخالص شناسایی شده به‌وسیله واحد سرمایه‌پذیر، شناسایی می‌کند.

چون واحد سرمایه‌گذار بر واحد سرمایه‌پذیر نفوذ موثر دارد، اندازه‌گیری و شناسایی درآمد سرمایه‌گذاری بر مبنای سود سهام دریافتی یا دریافتی از واحد سرمایه‌پذیر، همواره شبیه‌برانگیز خواهد بود. واحد سرمایه‌گذار ممکن است برای آن که نشان دهد درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در واحد سرمایه‌پذیر مطلوب است، حتی در سالهایی که اوضاع نقدینگی واحد سرمایه‌پذیر مساعد نیست، واحد مزبور را برای توزیع هر چه بیشتر سود نقدی سهام تحت فشار قرار دهد. در چنین وضعیتهایی، به‌کارگیری روش ارزش ویژه باعث می‌شود که واحد سرمایه‌گذار، حساب سرمایه‌گذاری خود را به‌میزان سهم مناسب خویش از سود خالص سرمایه‌پذیر افزایش دهد و همزمان، همان مبلغ را به‌عنوان درآمد سرمایه‌گذاری شناسایی کند. هنگامی که واحد سرمایه‌پذیر سود نقدی سهام پرداخت می‌کند، واحد سرمایه‌گذار دریافت سود نقدی سهام را به‌عنوان افزایش موجودی نقد و کاهش ارزش سرمایه‌گذاری خود تلقی می‌کند. به‌بیان دیگر، واحد سرمایه‌گذار دریافت سود نقدی سهام از واحد سرمایه‌پذیر

را، بازایست بخشی از مبلغ سرمایه‌گذاری محسوب می‌کند نه بازده سرمایه‌گذاری.

افزون بر این، اگر بر اثر تحصیل سرمایه‌گذاری، سرفلی شناسایی شود یا اگر قیمت خرید سرمایه‌گذاری نشان دهد که داراییها (واحد) با ارزشهای ثبت‌شده آنها در حسابهای واحد سرمایه‌پذیر تفاوت دارد، درآمد سرمایه‌گذاری و حساب سرمایه‌گذاری بیشتر تعدیل خواهد شد.

یکی از مزایای عمده روش ارزش ویژه این است که به‌کارگیری این روش، این امکان را فراهم می‌سازد که حساب سرمایه‌گذاری در دفترهای واحد سرمایه‌گذار همواره بخشی از خالص داراییهای واحد سرمایه‌پذیر را که سرمایه‌گذاری مزبور معرف آن است انعکاس دهد. عیب عمده روش ارزش ویژه این است که در این روش، ارزش سرمایه‌گذاری واحد سرمایه‌گذار در یک رقم یگانه خلاصه می‌شود و این امر مانع از افشای انواع مهم اطلاعاتی می‌گردد که در پس این رقم یگانه نهفته است. به‌بیان دیگر، مشکل ذاتی این است که این مبلغ یگانه در ترازنامه واحد سرمایه‌گذار معرف داراییهای جاری و غیرجاری متنوعی است که ممکن است حتی ماهیت مشهود و نامشهود نیز داشته باشند.

روشهای حسابداری ترکیب واحدهای انتفاعی روش خرید

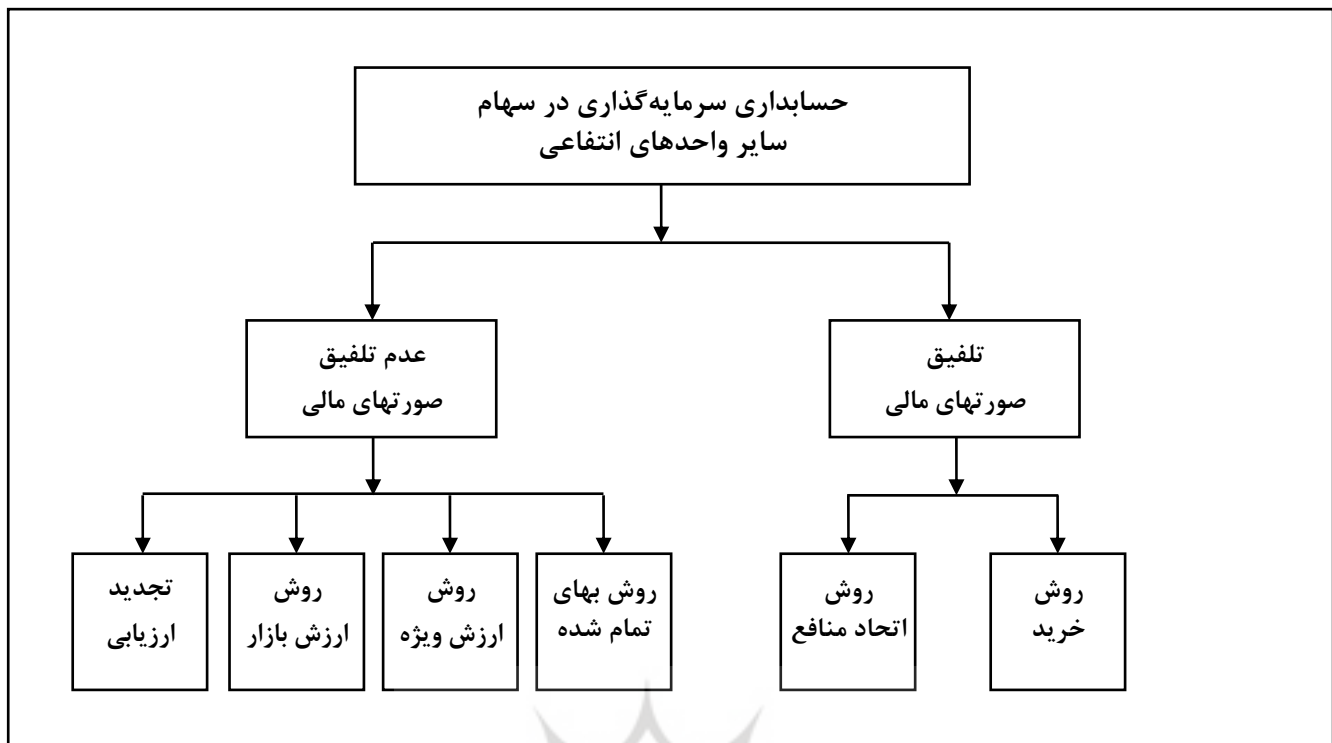
گزارشگری مالی بر مبنای تلفیق، فرایندی است که از طریق آن، صورتهای مالی دو یا چند واحد انتفاعی چنان درهم ترکیب و به مجموعه‌ای واحد از صورتهای مالی تبدیل می‌شوند که گویی تنها یک شخصیت یگانه وجود داشته است. مقصود از تهیه و ارائه صورتهای مالی تلفیقی، انعکاس نتایج عملیات، وضعیت مالی و آمدوشد وجه نقد واحد اصلی و واحدهای فرعی آن به‌منظور استفاده سهامداران و

اعتباردهندگان واحد اصلی، به‌نحوی است که گویی گروه مورد نظر تنها یک واحد انتفاعی یگانه است که یک یا چند شعبه و قسمت دارد.

پیشفرض اساسی این است که اطلاعات منعکس در صورتهای مالی تلفیقی به‌مراتب مفهومیتر، بامعناتر، سودمندتر و آگاه‌کننده‌تر از اطلاعاتی است که در صورتهای مالی جداگانه واحدهای تشکیل‌دهنده گروه ارائه می‌شود. به‌بیان دیگر، هنگامی که یکی از واحدهای عضو گروه، به‌شکل مستقیم یا غیرمستقیم بر منابع و منافع مالی سایر اعضای گروه تسلط دائمی داشته باشد، به‌منظور ارائه مطلوب اطلاعات مالی، تهیه و ارائه صورتهای مالی تلفیقی ضرورت می‌یابد.

فرایند ترکیب صورتهای مالی دو یا چند شرکت، چنان که گویی یک شخصیت واحد را تشکیل می‌دهند بر رابطه شخصیتها و نه وضعیت حقوقی آنها، تمرکز دارد. صورتهای مالی باید با **محتوای** ترتیبات مالکیت انطباق داشته باشند نه با **شکل** آن. در وضعیتهایی که مدیریت شرکت سرمایه‌گذار می‌تواند بر تمامی داراییهای شرکت سرمایه‌پذیر تسلط داشته باشد و انتظار می‌رود این تسلط دائمی باشد، استانداردهای حسابداری ایجاب می‌کند که صورتهای مالی واحد سرمایه‌گذار، اوضاع مالی، نتایج عملکرد و آمدوشد وجه نقد واحد سرمایه‌پذیر را، علاوه بر آنچه مشخصاً مرتبط با خود واحد سرمایه‌گذار است، شامل شود.

هنگامی که واحد سرمایه‌گذار (شرکت اصلی) از طریق خرید سهام واحد سرمایه‌پذیر (واحد فرعی) بر آن واحد تسلط پیدا می‌کند، نکته مهم، اندازه‌گیری خالص داراییهای تحصیل شده است. الزامات استانداردهای حسابداری در مورد تحصیل به‌روش خرید، اساساً مشابه سایر موارد تحصیل داراییهاست. در تاریخ تحصیل، سرمایه‌گذاری باید به



که گروههای سهامداران دو شرکت از طریق مبادله سهام خود با یکدیگر، به هم ملحق شده‌اند و به عملیات تجاری خود به‌عنوان مالکان یک شرکت به‌جای دو شرکت، ادامه خواهند داد. استدلال این مفهوم این است که تمامی داراییهای دو شرکت هنوز وجود دارد و مولد است، تمامی بدهیهای دو شرکت هنوز وجود دارد و باید پرداخت شود و تمامی سهامداران هنوز وجود دارند و صاحب سهم هستند.

به‌کارگیری مفهوم اتحاد منافع در ترکیب واحدهای انتفاعی منجر به انعکاس ارزشهای دفتری برای تمام داراییها و بدهیهای هر دو شرکت در ترازنامه تلفیقی خواهد شد. مسلماً اگر خرید یکی از شرکتها در کار نباشد، تکیه‌گاه منطقی برای تعدیل ارزشهای دفتری به ارزش متعارف و جاری نیز وجود نخواهد داشت.

شخصیت گزارشگر

اما نکته دیگری که لازم است هنگام تهیه صورتهای مالی تلفیقی در نظر گرفته شود، توجه به شخصیت

تحصیل سرمایه‌گذاری، شناسایی کرد.

روش اتحاد منافع

نحوه حسابداری ترکیب واحدهای انتفاعی ممکن است مبتنی بر روش اتحاد منافع یا روش خرید باشد. اگر چه در استانداردهای حسابداری مربوط به حسابداری ترکیب واحدهای انتفاعی، این دو روش مطرح شده‌است، اما این دو، روشهای جایگزین یکدیگر محسوب نمی‌شوند. روش اتحاد منافع را تحت شرایطی خاص می‌توان به کار برد، به‌نحوی که در صورت نبود هریک از شرایط مقرر، باید از روش خرید استفاده شود. مثلاً یکی از پیش‌شرطهای استفاده از روش اتحاد منافع، مبادله سهام با سهام است.

از لحاظ نظری، روشهای حسابداری اتحاد منافع و خرید برای ترکیب واحدهای انتفاعی، در دو سوی مخالف یک جریان قرار دارند. فرض اساسی در روش اتحاد منافع این است که ترکیب واحدهای انتفاعی منجر به خرید یک شرکت به‌وسیله شرکت دیگر نمی‌شود. در عوض فرض می‌شود

ارزش متعارف جاری، ارزش‌گذاری شود. ارزش متعارف نیز برابر است با ارزش جاری مابه‌ازای واگذار شده برای تحصیل سهام واحد سرمایه‌پذیر، یا ارزش متعارف جاری سرمایه‌گذاری تحصیل شده هر کدام آشکارا و با ابهام کمتر قابل اندازه‌گیری است.

اما واقعیت این است که هنگام تهیه صورتهای مالی تلفیقی ممکن است مشکلات عمده دیگری نیز بروز کند؛ مثلاً، در تاریخ تحصیل، ارزش دفتری داراییها و بدهیهای واحد سرمایه‌پذیر ممکن است برابر با ارزش متعارف جاری آنها که باید مشخص شود، نباشد. از طرف دیگر، بهای تمام‌شده تحصیل سرمایه‌گذاری نیز ممکن است برابر با ارزش متعارف خالص داراییهای واحد سرمایه‌پذیر که سرمایه‌گذاری مزبور معرف آنهاست، نباشد. اگر بین قیمت خرید سرمایه‌گذاری و سهم واحد سرمایه‌گذار از ارزش متعارف جاری خالص داراییهای تحصیل شده، تفاوت وجود داشته باشد، این تفاوت را می‌توان به عنوان سرفلانی ناشی از

گزارشگر است. اگر چه راجع به شخصیت گزارشگر مفاهیم متعددی ممکن است مطرح شود، اما در اینجا از لحاظ مقاصد تهیه صورتهای مالی تلفیقی، دو مفهوم دارای اهمیت است؛ یکی **مفهوم مالکانه** و دیگری **مفهوم شخصیت**، که گاه تحت عناوین تئوری مالکانه (یا تئوری واحد اصلی) و تئوری شخصیت نیز مورد اشاره قرار می‌گیرند.

مفهوم یا تئوری مالکانه یا تئوری واحد اصلی بر مبنای این مفهوم از شخصیت گزارشگر، شرکت تشکیلاتی است که به خاطر صاحبان یا مالکان آن و توسط خود آنان سازماندهی شده است. شرکت یا موسسه در مالکیت صاحبان آن است و دیدگاههای آنان است که باید در فرایند گزارشگری مالی در نظر گرفته شود. به بیان دیگر، صورتهای مالی باید از زاویه دید و از منظر مالکان، اطلاعات را فراهم کند. بنابراین، با تکیه بر این مفهوم و تئوری، بیان مناسب علاقه‌ها و حقوق مالکان در واحد انتفاعی در قالب معادله اولیه حسابداری به شرح زیر باید بیان شود:

بدهیها - داراییها = حقوق مالکان
هواداران این نظریه بر این باورند که واحد انتفاعی شخصیتی است که تنها به عنوان ابزاری قانونی کوششهای مالکان را در اداره و کنترل داراییها و بدهیها، تسهیل می‌کند و غیر از این، اهمیت، ارزش و فایده‌ای ندارد. حسابداری و گزارشگری مالی بر حسب واحد انتفاعی تنها به سبب علاقه‌های صاحبان آن انجام می‌گیرد و تابعی است از مزیتها و منافع صاحبان آن واحد. سود خالص عبارت است از سود خالص متعلق به مالکان یا تغییرات خالص در داراییهای مالکان و افزون بر این، سود انباشته جزء مایملک مالکان است. پشتیبانی و هواداری از این دیدگاه در گزارشگری مالی در ادبیات حسابداری نیز یافت می‌شود. مثلاً "هندریکسن می‌گوید: "سنتی‌ترین و

پذیرفتنی‌ترین دیدگاه راجع به سود خالص این است که سود خالص معرف بازده متعلق به مالکان است". یکی از آثار بارز بیانیه‌ها و استانداردهای رسمی حسابداری در خصوص اهمیت دادن به صاحبان و مالکان واحد انتفاعی، تاکید بر محاسبه، افشا و حتی انعکاس سود هر سهم در متن صورتهای مالی است.

پیشفرض اساسی این است که اطلاعات منعکس در صورتهای مالی تلفیقی به مراتب مفهوتر، بامعناتر، سودمندتر و آگاه‌کننده‌تر از اطلاعاتی است که در صورتهای مالی جداگانه واحدهای تشکیل‌دهنده گروه ارائه می‌شود

در برخی از قوانین جاری ایران نیز گهگاه تاکید بر مالکان را به جای تاکید بر واحد انتفاعی آشکارا مشاهده می‌کنیم. مثلاً "در ماده ۱۰۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و تبصره‌های مرتبط به آن، می‌بینیم که چه سریع و صریح بر مفهوم شخصیت، صرف‌نظر از شخصیت حسابداری یا حقوقی، خط بطلان کشیده شده و آشکارا پای مالکان شرکت به میان آمده است.

مفهوم شخصیت
مفهوم یا تئوری شخصیت تقریباً درست در نقطه مقابل مفهوم مالکانه یا تئوری واحد اصلی، قرار دارد. در این

مفهوم به جای اینکه به واحد انتفاعی به عنوان ابزاری در دست مالکان، برای تسهیل اجرای عملیات تجاری آنها نگاه شود، توجهات بر خود واحد انتفاعی به عنوان هویتی مستقل تمرکز دارد. داراییها متعلق به واحد انتفاعی و به سبب منافع و سودمندی خود واحد به کار گرفته می‌شود. واحد انتفاعی برای دستیابی به مقاصد خویش موجودیست دارد و دارای هویتی مستقل از مالکان است. معادله اولیه حسابداری بر اساس این نظریه و مفهوم از واحد گزارشگر به شرح زیر تغییر می‌کند:

حقوق طلبکاران + حقوق مالکین = داراییها
مقصود از اجرای فرایند حسابداری برای اندازه‌گیری سود، تعیین سود خالص واحد انتفاعی است. سود هنگامی شناسایی می‌شود که، بدون توجه به زمان و نحوه توزیع آن بین مالکان برای واحد انتفاعی تحقق یافته باشد. سود تحصیل شده و تحقق یافته، متعلق به واحد انتفاعی است و سهامداران، مالکان و طلبکاران آن واحد، نسبت به بخشی از سود خالص ادعا دارند، آن هم تنها هنگامی که برای توزیع سود، به شکل بهره تسهیلات و اعتبارات، یا هنگامی که شخصیت مورد نظر قصد دارد بین مالکان سود توزیع کند، توافق قراردادی یا قانونی وجود داشته باشد. در استانداردهای حسابداری نیز پشتیبانی ضمنی از مفهوم سود خالص متعلق به واحد انتفاعی نیز به چشم می‌خورد، به ویژه هنگامی که سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان را به عنوان استفاده‌کنندگان از اطلاعات مرتبط با سودآوری یکجا می‌بیند و هر دو گروه را دریافت‌کننده نوع مشابهی از اطلاعات توصیف می‌کند. مثلاً "به عبارت زیر توجه کنید:

"سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایرین اغلب اطلاعات گزارش شده مرتبط با سودآوری و اجزای

تشکیل دهنده سود را به گونه های مختلف و برای مقاصد گوناگون در ارزیابی دورنمای آمد و شد وجه نقد ناشی از سرمایه گذاری خود در واحد انتفاعی یا اعطای اعتبار به واحد انتفاعی، به کار می گیرند.^۵

در حقوق ایران نیز بر مفهوم شخصیت تاکید شده است. برای مثال آقای دکتر کاتوزیان در کتاب **مقدمه علم حقوق** همین نظر را بیان می کند:

“هرگاه اجتماع شرکا از نظر حقوقی شخصیت مستقل پیدا کند، تمام سرمایه شرکت، اعم از منقول و غیرمنقول، به این شخصیت تعلق دارد و هیچیک از شرکا تا زمانی که شرکت منحل نشده است، نمی تواند ادعا کند که به طور مشاع در هر یک از اجزای سرمایه حق مالکیت دارد. در شرکتهای تجاری، که دارای چنین شخصیتی هستند، حق شریک منحصر به مطالبه سود حاصل در زمان بقای شرکت و تملک باقیمانده سرمایه پس از انحلال آن است. این حق به طور مستقیم مربوط به سرمایه و اموال شرکت نیست، بلکه حق خاصی است که شرکاء در برابر مالک سرمایه (شخصیت حقوقی) دارند. یعنی در اثر تشکیل شرکت، حقوق عینی شرکا بر سرمایه تبدیل به حق خاصی شده که موضوع آن پول مربوط به منافع سالیانه است و به همین جهت به تابعیت از موضوع آن باید منقول محسوب شود.”^۵

کوتاه سخن اینکه، در مفهوم مالکانه یا تئوری واحد اصلی، شخصیت گزارشگر، یعنی واحد انتفاعی، ابزاری برای مالکان شرکت در اجرای عملیات تجاری آنها تلقی می شود. واحد انتفاعی تنها به میزانی اهمیت دارد که دستیابی به مقاصد مالکان را تسهیل کند. در مفهوم مالکانه، گزارشگری مالی، تامین کننده نیازهای اطلاعاتی مالکان است.

اما مفهوم یا تئوری شخصیت براهمیت واحد انتفاعی به عنوان سازمانی که مقاصد خویش را دنبال می کند و اولویتهای خویش را داراست، تاکید دارد. در این مفهوم از شخصیت گزارشگر، گزارشگری مالی در جهت تامین نیازهای اطلاعاتی واحد انتفاعی خدمت می کند و کوششهای واحد انتفاعی را برای رشد و گسترش خود در طول زمان تسهیل می نماید. بر مبنای مفهوم مالکانه، از دیدگاه واحد انتفاعی بین فراهم کنندگان اعتبار، وام و تامین کنندگان سرمایه، تفاوتی جزئی وجود دارد و توزیع سود واحد انتفاعی بین فراهم کنندگان تسهیلات مالی اعم از سرمایه و وام،


صورت‌های مالی در معنای عام و صورت‌های مالی تلفیقی در معنای خاص، مهمترین خروجی، ستانده یا محصول بخش برون سازمانی حسابداری و گزارشگری مالی به عنوان سیستم اطلاعاتی است

مبتنی بر توافقه‌های قراردادی یا بعضاً قانونی است.

هنگامی که گزارشگری مالی مبتنی بر تئوری شخصیت است نتایج حاصل تا حدودی با اطلاعات مبتنی بر تئوری مالکانه، تفاوت دارد. مثلاً صورت سود و زیان تلفیقی که

بر مبنای تئوری شخصیت تهیه می شود، معرف جمع سود تحصیل شده به وسیله شرکتهای ترکیب شده به عنوان سود خالص تلفیقی همراه با توزیع متعاقب آن بین سهامداران اکثریت و سهامداران اقلیت است.

برعکس، صورت سود و زیان تلفیقی هنگامی که بر مبنای تئوری مالکانه تهیه می شود، جمع سود خالص تحصیل شده توسط شرکتهای ترکیب شونده را به عنوان سود خالص تلفیقی ارائه نمی دهد. در عوض، آن بخش از جمع سود قابل انتساب به مالکان اقلیت به عنوان کاهش در محاسبه سود خالص تلفیقی عمل می شود. در نتیجه، سود ارائه شده به عنوان سود خالص تلفیقی عبارت است از سود قابل انتساب به گروه اکثریت.

علاوه بر این در ترازنامه تلفیقی مبتنی بر مفهوم شخصیت نیز بخش حقوق صاحبان سهام، هم ادعای اکثریت و هم ادعای اقلیت نسبت به خالص داراییها به عنوان بخشی از مجموع حقوق صاحبان سهام را در بر می گیرد. در حالی که در ترازنامه تلفیقی مبتنی بر مفهوم مالکانه یا مفهوم واحد اصلی، ادعای مالکان اقلیت جزء حقوق مالکان آورده نمی شود بلکه از حقوق صاحبان سهام خارج می شود و اغلب به عنوان یک قلم جداگانه بین بخش بدهیها و بخش حقوق صاحبان سهام انعکاس می یابد. علاوه بر این، مبانی اندازه گیری حقوق سهامداران اقلیت نیز بسته به پذیرش هر یک از این دو مفهوم، متفاوت خواهد بود. 

پانوشتها:

- ۱- Horizontal Combination
- ۲- Vertical Combination
- ۳- Conglomerate Combination
- ۴- Equity Method

۵- دکتر کاتوزیان، ناصر، مقدمه علم حقوق و مطالعه در حقوق خصوصی ایران، بخش انتهایی، بند ۲۱۸ - حق شرکاء (سهام شرکت)، صفحه ۱۸۰، چاپ ششم با تجدیدنظر کامل، سال ۱۳۶۴