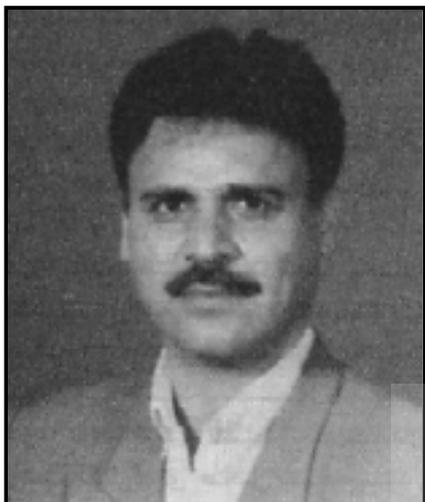


# صورت‌های مالی تلفیقی و استانداردها

سخنرانی آقای دکتر محسن خوش طینت در سمینار مبانی تهیه و ارائه صورت‌های مالی تلفیقی



به‌طور موقت حاصل شده باشد، به‌عبارت دیگر سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی به‌قصد فروش<sup>۴</sup> باشد و قبلاً<sup>۱</sup> در صورت‌های مالی تلفیقی منعکس نشده باشد، علی‌رغم عدم فروش، در تاریخ تهیه صورت‌های مالی، شرایط فروش و فرایند واگذاری آن اساساً<sup>۲</sup> تکمیل شده باشد، این سرمایه‌گذاری مشمول تلفیق قرار نمی‌گیرد. و طبق بند ۱۴ استاندارد شماره ۱۸ حسابداری، در صورتی که شرکت اصلی با وجود مالکیت بیش از ۵۰ درصد به‌دلیل محدودیت‌های شدید بلندمدت قادر به اعمال حقوق خود نسبت به داراییها یا مدیریت واحد تجاری فرعی نباشد این سرمایه‌گذاری نیز از شمول تلفیق مستثنی است و نهایتاً<sup>۳</sup> طبق بند ۷ استاندارد شماره ۱۸ حسابداری، کلیه شرکت‌های اصلی میانی می‌توانند صورت‌های مالی تلفیقی ارائه نمایند، به‌شرطی که اولاً<sup>۴</sup> بیش از ۹۰ درصد سهام آنها متعلق به شرکت دیگری باشد (خود آنها فرعی ۹۰ درصد یا بیشتر شرکت دیگری باشند) ثانیاً<sup>۵</sup> موافقت اقلیت خود را

شرکت جدید همزمان با انحلال شرکت‌های ترکیب‌شونده صورت می‌گیرد (بخش ب بند ۶ استاندارد شماره ۱۹).

**تحصیل<sup>۳</sup>:** هرگاه دو یا چند شرکت به‌گونه‌ای ترکیب شوند که هیچ‌یک از آنها منحل نشود بلکه کنترل و اداره آنها به‌دست یکی از شرکت‌های عضو ترکیب افتد، ترکیب از نوع تحصیل (تملیک) نامیده می‌شود. در این حالت شرکت کنترل‌کننده باید در پایان دوره‌های مالی اقدام به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی مجموعه شرکت‌های گروه نماید. طبق بند شماره ۱۲ استاندارد شماره ۱۸ حسابداری، هنگامی که یک واحد تجاری اصلی، به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم از طریق واحدهای تجاری فرعی دیگر خود، دارنده بیش از نصف سهام با حق رای یک واحد تجاری باشد، فرض بر وجود کنترل بر آن واحد تجاری است. همچنین در صورت تحقق هر یک از **وضعیت‌های زیر**، حتی اگر میزان مالکیت واحد تجاری اصلی بر سهام با حق رأی واحد تجاری فرعی، ۵۰ درصد یا کمتر باشد، باز هم کنترل وجود خواهد داشت:

**الف)** توانایی اعمال کنترل بر بیش از نصف آرای واحد تجاری از طریق توافق با سایر صاحبان سرمایه؛

**ب)** توانایی هدایت سیاست‌های مالی و عملیاتی واحد تجاری از طریق قانون یا قرارداد؛

**ج)** توانایی نصب و عزل اکثریت اعضای هیئت مدیره یا سایر ارکان اداره‌کننده مشابه.

همچنین طبق بند ۱۳ استاندارد شماره ۱۸ حسابداری، در صورتی که احراز کنترل شرکت اصلی بر فرعی

کمیت‌محترم تدوین استانداردهای حسابداری ایران، بنابه ضرورتی که در تهیه صورت‌های مالی تلفیقی وجود داشت ابتدا اقدام به انتشار استاندارد شماره ۱۸ تحت همین عنوان نمود و سپس استاندارد شماره ۱۹ را که مربوط به ترکیب شرکت‌ها می‌شود منتشر کرد؛ در حالی که یکی از حالات ترکیب شرکت‌ها بحث تحصیل است که لازمه آن تهیه صورت‌های مالی تلفیقی است. بنابراین استانداردهای شماره ۱۹ و ۱۸ باید تواماً<sup>۶</sup> مورد بحث قرار گیرد.

اصولاً ترکیب شرکت‌ها را به سه **شکل** کلی می‌توان تفکیک کرد:

**جذب<sup>۱</sup>:** هرگاه دو یا چند شرکت به‌گونه‌ای ترکیب شوند که در نتیجه آن، کلیه شرکت‌های عضو ترکیب، جز یکی از آنها، منحل شده و کلیه داراییها و بدهیهای آنها به شرکت باقیمانده تعلق گیرد، این ترکیب را از نوع جذب (ادغام) گویند. در این حالت شرکت ترکیب‌کننده (شرکت باقیمانده) به‌منظور تحصیل خالص داراییهای شرکت‌های ترکیب‌شونده وجه نقد پرداخت نموده و یا سهام جدید منتشر می‌نماید (بخش الف بند ۶ استاندارد شماره ۱۹).

**تلفیق<sup>۲</sup>:** هرگاه دو یا چند شرکت به‌گونه‌ای ترکیب شوند که در نتیجه آن، کلیه شرکت‌های عضو ترکیب منحل شده و همزمان با انحلال آنها شرکت جدیدی ایجاد شود به‌گونه‌ای که کلیه داراییها و بدهیهای شرکت ترکیب‌شونده در اختیار شرکت جدید قرار گیرد، ترکیب از نوع تلفیق نامیده می‌شود. نکته‌ای که در این زمینه باید به آن دقت کرد این است که تاسیس

دال بر عدم ارائه صورتهای مالی تلفیقی به دست آورند.  
از آنجا که صورتهای مالی تلفیقی، طبق شواهد و تجربیات موجود، در حال حاضر مورد تصمیمگیری قرار نمی گیرد و تهیه آنها براساس الزام استاندارد است، لذا اصولاً مدعی پیدا نمی کند. پس شرط دوم خود به خود محقق است.

### روشهای حسابداری ترکیب شرکتها

کلیه حالات ترکیب شرکتها، صرف نظر از نوع آن، به دو روش حسابداری عمل می شود:

**روش خرید**<sup>5</sup>: به طور خلاصه ویژگیهای روش خرید را می توان در ۴ بند زیر خلاصه کرد:

**الف)** کلیه داراییها و بدهیهای شرکتها ترکیب شونده به ارزش متعارف (قیمت روز) تجدید ارزیابی می شوند (بند ۳۲ استاندارد شماره ۱۹).

**ب)** هرگاه شرکت ترکیب کننده به منظور ترکیب، سهام جدید خود را مبادله کند، سهام مزبور به ارزش روز مورد ارزیابی قرار می گیرد (بند ۲۱ و ۲۳ استاندارد شماره ۱۹).

**ج)** کلیه هزینه های مستقیم ترکیب به قیمت خرید (مبلغ سرمایه گذاری) اضافه می شود و هزینه های غیرمستقیم به حساب سود و زیان شرکت ترکیب کننده منظور می شود (بند ۲۴ استاندارد شماره ۱۹).

**د)** هرگونه تفاوت بین ارزش مبادله شده با خالص ارزش روز داراییهای تحصیل شده سرقفلی نامیده می شود (بند ۲۶ استاندارد شماره ۱۹).

اصولاً<sup>۶</sup> در مورد شناسایی سرقفلی دو دیدگاه وجود دارد ( بند ۵۵ استاندارد شماره ۱۹):

• در دیدگاه اول سرقفلی منفی وجود ندارد و شناسایی آن معنی ندارد؛ زیرا سرقفلی یک دارایی نامشهود است و داراییها ماهیت بدهکار دارند. بنابراین وجود مانده بستانکار برای حساب

سرقفلی نمی تواند در ذهن سود را تداعی نماید. این مانده بستانکار به این دلیل ایجاد شده که ارزش منصفانه داراییهای غیر پولی که براساس نظر کارشناسی ایجاد شده صحیح نبوده و لذا باید این مانده بستانکار از ارزش داراییهای غیر پولی ( و بعضاً " طبق نظر برخی صاحب نظران غیر پولی و غیر جاری) به طور مناسب کسر شود.

### از مقایسه دو تئوری

#### مشخص می شود که در تئوری

#### شرکت اصلی، صورتهای مالی

#### تلفیقی صرفاً از دیدگاه

#### شرکت اصلی به عنوان مالک

#### اصلی شرکت فرعی تهیه شده

#### و بیانگر منافع اقتصادی

#### شرکت اصلی در فرعی است

همچنین عنوان می شود سرقفلی منفی پیام آور سود است و این برخلاف اصل تحقق درآمد است زیرا درآمد در زمان فروش شناسایی می شود؛ در حالی که در ترکیب عمل خرید صورت گرفته است و سیکل فرایند کسب درآمد کامل نشده است. پس به هیچ وجه شناسایی سرقفلی منفی صحیح نیست. در این دیدگاه رعایت اصل بهای تمام شده بهتر تبلور می یابد.

• نظر دیگر بر آن است که سرقفلی منفی در نتیجه عواملی مانند اجبار فروشنده به فروش، مهارتهای خریدار در هدایت مذاکرات مربوط به خرید واحد تجاری، وجود بازار ناقص و غیره ایجاد می شود و همین داراییها در صورت قرار گرفتن در یک موقعیت مناسبتر، منافع اقتصادی بیشتر ایجاد

می کند و لذا ارزش داراییهای قابل تشخیص را که معرف ارزش منصفانه آنها در زمان انجام معامله است نباید از این بابت کاهش داد. بنابراین انعکاس جداگانه سرقفلی منفی، علاوه بر حفظ یکنواختی در ارزشگذاری داراییهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده، محتوای معامله خرید را به صورت مطلوبتری منعکس می نماید (بند ۵۵ استاندارد شماره ۱۹ حسابداری).

باید توجه کرد که طبق استاندارد شماره ۱۹ نظریه دوم مورد پذیرش قرار گرفته که نحوه برخورد با سرقفلی منفی و اس تهلاک آن در بند ۵۴ مشخص شده است.

**روش اتحاد منافع**<sup>6</sup>: به طور خلاصه ویژگیهای روش اتحاد منافع را می توان در ۴ بند زیر خلاصه کرد:

**الف)** کلیه داراییها و بدهیهای شرکتها ترکیب شونده با همان ارزشهای دفتری خود، ملاک ارزیابی قرار می گیرد (بند ۶۹ استاندارد شماره ۱۹).

**ب)** هرگاه شرکت ترکیب کننده به منظور ترکیب، سهام جدید خود را مبادله نماید، سهام مزبور به ارزش اسمی، در محاسبات منظور می شود (بند ۶۷ استاندارد شماره ۱۹).

**ج)** کلیه هزینه های ترکیب اعم از مستقیم یا غیرمستقیم، هزینه دوره محسوب شده و به سود و زیان ترکیب کننده منظور می شود (بند ۷۰ استاندارد شماره ۱۹).

**د)** هرگونه تفاوت بین ارزش مبادله شده و خالص ارزش دفتری داراییهای تحصیل شده، صرف تعدیل در حقوق صاحبان سهام می شود که این تعدیل به ترتیب در سهام شرکت ترکیب شونده، صرف (کسر) سهام شرکتها ترکیب شونده و ترکیب کننده، اندوخته های شرکتها ترکیب شونده و ترکیب کننده و نهایتاً در سود (زیان) انباشته شرکتها ترکیب شونده و ترکیب کننده اعمال

می‌شود (بندهای ۶۷ و ۶۸ استاندارد شماره ۱۹).

### طبق بیانیه شماره ۱۶ هیئت اصول حسابداری (APB#16) و

همان‌گونه که مطرح شد هر یک از حالات سه‌گانه ترکیب می‌تواند به روشهای خرید و اتحاد منافع عمل شود ولی از آنجا که استفاده از اتحاد منافع ممکن است موجب عدم افشای شفاف برخی حقایق در زمان ترکیب و نیات شرکت ترکیب‌کننده از علت ترکیب شود، لذا ۱۲ شرط اساسی که تماماً "محدودکننده استفاده از روش اتحاد منافع است، پیش‌بینی شده که تازه در صورت تحقق تمامی ۱۲ شرط مذکور به شرکت ترکیب‌کننده اجازه استفاده از روش اتحاد منافع داده شده است در حالی که باز هم توصیه شده که در هر حال بهتر است از روش خرید استفاده شود. طبق آخرین مطالعات انجام شده استفاده از روش اتحاد منافع در هر حال غیرمجاز شمرده شده است.

طبق بند ۱۶ استاندارد شماره ۱۹ ترکیب شرکتهای از نوع تحصیل، باید براساس روش خرید انجام شود. هر چند تاکید خاصی در استفاده از روش اتحاد منافع برای سایر حالات ترکیب وجود ندارد اما تنها در صورت وجود شرایط مندرج در بندهای ۱۳ تا ۱۵ استاندارد شماره ۱۹ استفاده از روش اتحاد منافع مجاز است. نحوه اعمال روش اتحاد منافع در بندهای ۶۵ تا ۷۱ تصریح شده است.

### تئوریهای تلفیق

استفاده از روش خرید در ترکیب شرکتهای، مستلزم به‌کارگیری تئوریهای تلفیق است. از بین تئوریهای مطرح، دو تئوری از همه رایجتر است که در تهیه صورتهای مالی تلفیقی نقش مهم دارد:

**تئوری شرکت اصلی:**<sup>۷</sup> به‌طور خلاصه ویژگیهای مهم این تئوری به‌شرح زیر است:

**الف)** تجدید ارزیابی داراییها و بدهیهای شرکتهای ترکیب‌شونده، معادل درصد مالکیت شرکت اصلی صورت می‌گیرد.

**ب)** سهم اقلیت براساس خالص ارزش دفتری داراییهای شرکت فرعی محاسبه می‌شود. به‌عبارت دیگر تجدید ارزیابی داراییها و بدهیهای شرکت فرعی بر سهم اقلیت اثر ندارد.

**ج)** سهم اقلیت در ترازنامه تلفیقی، بعد از بدهیها و قبل از حقوق صاحبان سهام طبقه‌بندی می‌شود.

**د)** هرگونه تفاوت بین مانده حساب سرمایه‌گذاری با سهم شرکت اصلی از خالص ارزش روز داراییهای فرعی، سرفقلمی تلفیقی نام دارد که

### جهت تهیه صورتهای

### مالی تلفیقی باید

### شرکتهای گروه از

### رویه‌های حسابداری

### یکسان استفاده کنند

تماماً "متعلق به شرکت اصلی است. تئوری واحد اقتصادی<sup>۸</sup>: ویژگیهای مهم این تئوری به‌شرح زیر خلاصه می‌شود:

**الف)** تجدید ارزیابی داراییها و بدهیهای شرکت فرعی، صرف‌نظر از درصد مالکیت شرکت اصلی به‌ماخذ صد درصد انجام می‌شود.

**ب)** سهم اقلیت براساس ارزش روز شرکت فرعی محاسبه می‌شود. ملاک محاسبه ارزش روز شرکت فرعی، قیمت سهام آن شرکت در تاریخ تحصیل توسط شرکت اصلی است.

**ج)** سهم اقلیت در ترازنامه تلفیقی در بخش حقوق صاحبان سهام طبقه‌بندی می‌شود.

**د)** هرگونه تفاوت بین ارزش روز شرکت فرعی با خالص ارزش روز داراییهای شرکت فرعی، سرفقلمی تلفیقی نام دارد.

بدین ترتیب در تئوری واحد اقتصادی، اقلیت هم در تجدید ارزیابی داراییها و بدهیها و هم در سرفقلمی تلفیقی سهم است.

از مقایسه دو تئوری مشخص می‌شود که در تئوری شرکت اصلی، صورتهای مالی تلفیقی صرفاً از دیدگاه شرکت اصلی به‌عنوان مالک اصلی شرکت فرعی تهیه شده و بیانگر منافع اقتصادی شرکت اصلی در فرعی است. در حالی که در تئوری واحد اقتصادی، اصالت به گروه شرکت داده شده و وضعیت مالی شرکتهای گروه صرف‌نظر از مالکان آن افشا می‌شود. بنابراین اقلیت جزء سهامداران گروه به‌حساب می‌آید.

با توجه به اینکه شرط اساسی در تهیه صورتهای مالی تلفیقی اعمال کنترل بر شرکت فرعی است، لذا به‌کارگیری سهم اقلیت الزاماً دربرگیرنده وجود سقفی در مورد نسبت سهام دارندگان اقلیت در واحد تجاری فرعی نیست (بند ۲۱ استاندارد شماره ۱۸) بلکه آن بخشی از سهام شرکت فرعی که در مالکیت شرکت اصلی قرار ندارد به‌عنوان سهم اقلیت نامیده می‌شود.

طبق بند ۲۰ استاندارد شماره ۱۸ سهم قابل انتساب به اقلیت از خالص ارزش دفتری داراییهای فرعی محاسبه می‌شود و از طرف دیگر طبق بند ۲۳ استاندارد مذکور سرفقلمی ناشی از تحصیل واحد فرعی به‌نسبت سهم گروه شناسایی می‌شود و هیچ مبلغی به اقلیت تخصیص نمی‌یابد. لذا با توجه به مطالب فوق و ویژگیهای تئوری شرکت اصلی، مستفاد می‌شود که تئوری شرکت اصلی در صورتهای مالی تلفیقی کاربرد دارد. اما متقابلاً<sup>۹</sup> طبق بند ۱۷ استاندارد مذکور سهم اقلیت در ترازنامه، در بخش حقوق

صاحبان سهام ارائه می‌شود که این از شرایط یا ویژگیهای تئوری واحد اقتصادی است. بنابراین مشخص می‌شود که از لحاظ محاسبه، تئوری شرکت اصلی و از لحاظ افشا، تئوری واحد اقتصادی کاربرد دارد که در این راستا طبق بند ۴۰ استاندارد مذکور این موضوع با مفاد استاندارد بین‌المللی شماره ۲۷ حسابداری تفاوت دارد. با اندکی تامل و با توجه به مطالب بند ۲۲ استاندارد ۱۸ حسابداری ایران، از آنجا که برخی از شرکتهای دولتی در ایران با وجود زیانهای انباشته، تداوم فعالیت دارند، درحالی که حقوق صاحبان سهام آنها منفی است که نتیجتاً در جریان تلفیق سهم اقلیت بدهکاری می‌شود و مانده بدهکار سهم اقلیت به لحاظ آنکه قابلیت بازیافت ندارد نمی‌تواند به‌عنوان دارایی تلقی شود، و افشای آن در سمت چپ ترازنامه بعد از بدهیها و قبل از حقوق صاحبان سهام به‌صورت منفی مفهومی ندارد، لذا بهترین حالت آن است که به‌صورت یک قلم کاهنده حقوق صاحبان سهام نشان داده شود و هیئت محترم تدوین استانداردها با در نظر داشتن این موارد و اهمیتی که به تئوری واحد اقتصادی در ایران داده، این‌گونه مقرر داشته است.

### مبادلات درون‌گروهی

اصولاً فلسفه ترکیب شرکتها و به‌ویژه ترکیب از نوع تحصیل، ساده‌شدن مبادلات میان شرکتها بوده و اینکه از امکانات و تواناییهای یکدیگر به‌سهولت استفاده نمایند. بدیهی است از آنجا که صورتهای مالی تلفیقی گروه بیانگر اطلاعات و فعالیتهای اقتصادی منفرد به‌عنوان یک شخصیت اقتصادی منفرد می‌باشد، باید آثار مبادلات گروه در صورتهای مالی تلفیقی تعدیل شود زیرا که معاملات درون‌گروهی ممکن است منتج به سود یا زیانی گردد که حداقل به‌طور موقت، در مبلغ داراییهای گروه منظور شود؛ لذا در

مورد بخشی از داراییها که در تاریخ ترازنامه همچنان در تملک واحد تجاری مشمول تلفیق است، سود یا زیان ثبت شده در صورتهای مالی جداگانه واحد تجاری عملاً" برای گروه به‌عنوان یک مجموعه حاصل نشده و بنابراین باید از نتایج عملیات و مبلغ داراییهای گروه حذف شود. در این راستا **دو نظریه** وجود دارد:

۱- در صورتی که فروش کالا یا دارایی از شرکت فرعی به اصلی باشد، سهم اقلیت از سود معاملات درون‌گروهی قطعی است و تعدیل سود درون‌گروهی نباید به اقلیت تحمیل شود.  
۲- اقلیت به‌همراه شرکت اصلی، هر دو از سهامداران شرکت فرعی هستند و صورتهای مالی تلفیقی وضعیت مالی گروه را یکجا منتشر می‌کند و طبق تئوری واحد اقتصادی هیچ اولویت و تقدمی در سهم دارندگان سهام گروه وجود ندارد. لذا تعدیل سود و زیان معاملات درون‌گروهی باید کل مبلغ را شامل شود. طبق بند ۲۷ استاندارد شماره ۱۸ حسابداری نظریه دوم تصریح شده است.

### تاریخها، دوره‌ها و رویه‌های حسابداری

به‌منظور تهیه صورتهای مالی تلفیقی، تاریخ دوره مالی شرکتها باید پرهم منطبق باشد. در غیر این‌صورت شرکت فرعی باید از طریق مجمع فوق‌العاده دوره مالی خود را با شرکت اصلی تطبیق دهد. طبق بند ۳۱ استاندارد شماره ۱۸ هرگاه فاصله دوره مالی فرعی از شرکت اصلی حداکثر سه ماه عقبتر باشد می‌توان صورتهای مالی را تلفیق کرد منوط بر آنکه هرگونه رویداد با اهمیت که تاثیر عمده‌ای بر کلیت صورتهای مالی تلفیقی داشته باشد در صورتهای مذکور تعدیل شود.

همچنین جهت تهیه صورتهای مالی تلفیقی باید شرکتها گروه از رویه‌های حسابداری یکسان استفاده کنند. چنانچه از رویه‌های متفاوت

استفاده شده باشد، صورتهای مالی واحد فرعی باید به‌نحو مناسبی تعدیل شود و چنانچه محاسبه این تعدیلات میسر نباشد این واقعیت در صورتهای مالی تلفیقی به‌نحو مناسب افشا شود (بند ۲۹ استاندارد شماره ۱۸).

### سایر موارد

۱- استفاده هریک از روشهای حسابداری سرمایه‌گذاری شامل روش ارزش ویژه و بهای تمام شده توسط شرکت اصلی مجاز است (بند ۳۴ استاندارد شماره ۱۸).

۲- چنانچه بخشی از سهام واحد تجاری اصلی در مالکیت شرکت فرعی باشد، این سهام باید به بهای تمام شده تحت عنوان سهام واحد اصلی در مالکیت واحد تجاری فرعی به شکل یک رقم کاهنده، جزء حقوق صاحبان سهام اکثریت در ترازنامه تلفیقی منظور شود (بند ۳۳ استاندارد شماره ۱۸). بدیهی است صورتهای مالی تلفیقی گروه شرکتها بیانگر وضعیت اقتصادی یک شخصیت منفرد است. در این حالت مثل آن است که شرکتی سهام خود را تحصیل کند (سهام خزانه) که به صورت رقم کاهنده حقوق صاحبان سهام افشا می‌شود.

۳- در آخر باید اشاره کرد که تدوین استاندارد ۱۸ حسابداری به یک بحث قدیمی خاتمه داد و آن اینکه صرفاً ملاک تهیه صورتهای مالی تلفیقی، کنترل شرکت اصلی بر فرعی است و این امر به هیچ‌وجه به فعالیتها، شرکتها، گروه ارتباطی ندارد. زیرا در گذشته نظر این بود که شرط تلفیق، تجانس فعالیتها، شرکتها، گروه است و در غیر این صورت، صورتهای مالی تلفیقی گمراه‌کننده خواهد بود.

### پانوشتها:

- ۱-Merger
- ۲-Consolidation
- ۳-Acquisition
- ۴-Availabe for sale
- ۵-Purchase Method
- ۶-Pooling of Interest
- ۷-Parent Company Theory



پروہشگاہ علوم انسانی و مطالعات فرہنگی  
پرتال جامع علوم انسانی