

بررسی تطبیقی مبانی نظری صورتهای مالی تلفیقی

شرکتها معمولاً برای به دست آوردن حق کنترل در شرکت دیگر، اکثر سهام دارای حق رای آن شرکت را تحصیل می‌کنند. طبق ویژگی اصل رُجحان محتوا بر شکل، شرکت اصلی ملزم است به اینکه صورتهای مالی تلفیقی تهیه کند. به منظور تهیه این صورتهای مالی از نظریه‌های مختلفی استفاده کرد. پذیرش هر نظریه، تاثیر عمده‌ای بر محتوای این صورتهای دارد. این مقاله به بررسی تطبیقی بنیادهای نظری تلفیق و نحوه کار بست آنها در تهیه و تنظیم صورتهای مالی تلفیقی و رویه‌های جاری در امریکا و ایران می‌پردازد. بدین منظور پس از تبیین این نظریه‌ها، با استفاده از یک مثال، آثار انتخاب هر نظریه بر صورتهای مالی تلفیقی نشان داده می‌شود. به نظر می‌رسد رویه‌های جاری در امریکا به ویژه پس از تحولات اخیراً تقریباً در انطباق کامل با نظریه نهاد باشد و رویه‌های جاری در ایران نیز در مقایسه با دیگر نظریه‌ها به این نظریه، نزدیکتر باشد.

● ترجمه و گردآوری مجید عظیمی
azimimajid@yahoo.com



مقدمه

ترکیب واحدهای تجاری^۱ هنگامی رخ می دهد که دو یا چند واحد تجاری، تحت کنترل^۲ مشترک در آیند. مفهوم کنترل با توانایی راهبری سیاستهای عملیاتی و مالی^۴ ارتباط دارد. ترکیب واحدهای تجاری ممکن است به یکی از شکل‌های زیر انجام شود:

● **جذب قانونی**^۵، نوعی از ترکیب واحدهای تجاری است که در آن فقط یکی از شرکتهای ترکیب شونده^۶ باقی می ماند و شرکت دیگر نهاد جداگانه خود را از دست می دهد. داراییها و بدهیهای شرکت تحصیل شده^۷ به شرکت تحصیل کننده^۸ منتقل می شود و شرکت تحصیل شده منحل می گردد. پس از ترکیب واحدهای تجاری، عملیات شرکتهای مجزای قبلی به وسیله یک نهاد قانونی واحد^۹ ادامه می یابد.

● **تلفیق قانونی**^{۱۰}، نوعی از ترکیب واحدهای تجاری است که در آن همه شرکتهای ترکیب شونده منحل می شوند و داراییها و بدهیهای آنها به یک شرکت تازه تاسیس منتقل می گردد. عملیات شرکتهای جداگانه قبلی پس از ترکیب به وسیله یک نهاد قانونی واحد ادامه می یابد و پس از تلفیق قانونی، هیچ کدام از شرکتهای ترکیب شونده باقی نمی ماندند.

● **تحصیل سهام**^{۱۱}، هنگامی رخ می دهد که یک شرکت، اکثر سهام (بیش از ۵۰ درصد) دارای حق رای شرکت دیگر را تحصیل کند و تمامی شرکتهای با حفظ نهاد قانونی ولی تحت کنترل، به طور جداگانه به عملیات خود ادامه دهند. چون هیچ یک از شرکتهای ترکیب شونده منحل نمی شوند، شرکت تحصیل کننده، حقوق مالکیت در شرکت دیگر را به شکل سرمایه گذاری گزارش می کند. به رابطه ایجاد شده در تحصیل سهام، **رابطه اصلی- فرعی**^{۱۲} اطلاق می شود. شرکت اصلی شرکتی است که اکثر سهام دارای حق رای شرکت دیگر را تملک می کند؛ شرکت دیگر را شرکت فرعی می گویند.

به دلیل مالکیت شرکت اصلی بر سهام شرکت فرعی، نوعی وابستگی و ارتباط بین شرکت اصلی و شرکت یا شرکتهای فرعی به وجود می آید. شرکت اصلی و شرکت یا شرکتهای فرعی تشکیل یک گروه می دهند. با توجه به ویژگی رجحان محتوا بر شکل^{۱۳}، هر چند این واحدها از نظر قانونی جدای از هم، ولی به لحاظ واقعیت اقتصادی، یک نهاد واحدند. هنگامی که دو یا چند شرکت اصلی و فرعی، نهاد اقتصادی واحدی^{۱۴} تشکیل دهند، معمولاً صورتهای مالی تلفیقی سودمندتر از صورتهای مالی تک تک واحدهاست. صورتهای مالی تلفیقی، صورتهای مالی یک گروه است که نهاد اقتصادی واحد به حساب می آید. فرایند تهیه و تنظیم صورتهای مالی تلفیقی مستلزم آمیختن صورتهای مالی جداگانه شرکتهای عضو گروه به هم دیگر پس از حذف و تعدیل است تا وضعیت مالی و نتایج عملیات آنها را به طور یکجا نشان دهد، گو این که شرکتهای عضو گروه واقعاً یک شرکت واحد هستند.

به منظور تهیه صورتهای مالی تلفیقی، می توان چند نظریه مختلف را به کار بست. گزینش یک نظریه خاص در وضعیتی که شرکت اصلی مالکیت کنترلی^{۱۵} را در اختیار دارد، اثر فراوانی بر صورتهای مالی تلفیقی می گذارد. برخی از نظریه های تلفیق

عبارتند از (Baker, et al., 1996, pp. 135-140):

● **نظریه مالکیت (Proprietary Theory)**،
● **نظریه شرکت اصلی (Parent Company Theory)**، و

● **نظریه نهاد (Entity Theory)**.

با در نظر گرفتن طیف زیر ملاحظه می شود نظریه مالکیت و نظریه نهاد در انتهای طیف و در جهت مخالف هم قرار دارند و نظریه شرکت اصلی، میان آنها واقع شده است. به نظر می رسد رویه های جاری در امریکا به ویژه پس از تحولات اخیر، تقریباً در انطباق کامل با نظریه نهاد و رویه های جاری در ایران نیز در مقایسه با دیگر نظریه ها به این نظریه، نزدیک تر باشد^{۱۶}.

حقوق سهامداران اقلیت را شامل نمی شود

با تمامی سهامداران یکسان رفتار می شود



نظریه مالکیت

این نظریه شرکت را گسترش مالکان قلمداد می‌کند. داراییها و بدهیهای شرکت، داراییها و بدهیهای مالکان محسوب می‌شود. به‌طور مشابه درآمد شرکت، افزایش ثروت مالکان و هزینه‌های شرکت، کاهش ثروت آنهاست. سود ویژه نشانگر افزایش در ثروت مالکان است و به آنها تعلق دارد و در نتیجه، بی‌درنگ به سرمایه مالکان یا حقوق مالکیت افزوده می‌شود. بر طبق این نظریه معادله ترازنامه به صورت زیر است (Hendriksen&Breda, 1992, p.769):

حقوق مالکانه = جمع بدهیها - جمع داراییها

این معادله ثروت خالص مالکان را نشان می‌دهد و در آن، مالکان در کانون توجه قرار دارند. هنگامی که این نظریه مبنای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی باشد، نتایجی ارائه خواهد شد که آن را تلفیق متناسب^{۱۷} می‌نامند. شرکت اصلی صرفاً سهم ترکیبی خود از داراییها و بدهیهای شرکت فرعی را تلفیق می‌کند. چنانچه شرکت فرعی در ترکیبی به روش تحصیل^{۱۸}، تملک شود ارقام تلفیقی در تاریخ ترکیب با افزودن سهم شرکت اصلی از ارزش منصفانه هر یک از داراییها و بدهیهای شرکت فرعی، به ارزش دفتری هر یک از داراییها و بدهیهای شرکت اصلی به‌دست می‌آید. به‌علاوه مبلغی که شرکت اصلی، مازاد بر ارزش منصفانه

سهم خود از داراییهای خالص قابل تشخیص شرکت فرعی پرداخت کرده است، با نام سرقفلی در ترازنامه تلفیقی گزارش می‌شود. آن بخش از داراییهای قابل تشخیص، سرقفلی و بدهیهای شرکت فرعی که می‌تواند به سهامداران اقلیت تخصیص یابد، در صورت‌های مالی تلفیقی گزارش نمی‌شود. مبلغ داراییهای خالص شرکت فرعی که باید در صورت‌های مالی تلفیقی منعکس شود از طریق ناحیه خاکستری در بخش چپ نمودار ۱ نشان داده شده است.

مشابه رفتاری که با داراییها و بدهیها شد، در صورت سود و زیان تلفیقی نیز فقط سهم شرکت اصلی از تک‌تک درآمدها و هزینه‌های شرکت فرعی، با درآمدها و هزینه‌های شرکت اصلی ترکیب می‌شود. بر طبق نظریه مالکیت به منظور محاسبه سود ویژه تلفیقی، باید سهم شرکت اصلی از سود و زیان تحقق نیافته فروش بین شرکتهای عضو گروه^{۱۹}، حذف شود. چنانکه در بخش میانی نمودار ۱ مشاهده می‌شود، صرفاً سهم شرکت اصلی از بهای تمام شده موجودی کالا یا داراییهای دیگر در ترازنامه تلفیقی ارائه می‌شود و هیچ‌گونه سود تحقق نیافته فروش بین شرکتهای عضو گروه، شناسایی نمی‌شود. ادعای سهامداران اقلیت نسبت به بخشی از شرکت فرعی در صورت‌های مالی تلفیقی انعکاس نمی‌یابد چراکه صرفاً

نمودار شماره ۱: نظریه مالکیت

شناسایی سود ویژه شرکت فرعی		شناسایی ارزش موجودی کالا شرکت اصلی		شناسایی داراییهای خالص شرکت فرعی	
سهم اقلیت	سهم شرکت اصلی	سهم اقلیت	سهم شرکت اصلی	سهم اقلیت	سهم شرکت اصلی
	درآمدها		سود تحقق نیافته بین شرکتهای عضو گروه		سرقفلی
	هزینه‌ها		ارزش دفتری		ارزش منصفانه
	سود ویژه				ارزش دفتری
					مازاد ارزش منصفانه

بخشی که در صورت‌های مالی تلفیقی انعکاس می‌یابد

سهام شرکت اصلی از داراییها، بدهیها، درآمدها و هزینه‌های شرکت فرعی در تلفیق وارد می‌شود (Baker, 1996, p.137).

نظریه شرکت اصلی

شاید برای شرکتهای امروزی و تهیه صورتهای مالی تلفیقی، نظریه شرکت اصلی، مناسبتر از نظریه مالکیت باشد. در نظریه شرکت اصلی، فرض بر این است که داراییها و بدهیهای شرکت فرعی به شرکت اصلی تعلق دارد بلکه فرض می‌شود شرکت اصلی بر آنها کنترل موثر دارد حتی اگر سهامداران اقلیت نیز وجود داشته باشند؛ در نتیجه، تمامی داراییها و بدهیهای شرکت فرعی در ترازنامه تلفیقی گزارش می‌شود. این کار از طریق ترکیب آن اقلام با داراییها و بدهیهای شرکت اصلی صورت می‌گیرد. به طریق مشابه، تمامی درآمدها و هزینه‌های شرکت فرعی در صورت سود و زیان تلفیقی منعکس می‌شود (Baker, 1996, p.137).

بر طبق این نظریه، ادعای سهامداران اقلیت در صورت سود و زیان تلفیقی گزارش می‌شود، البته به عنوان قلمی کاهنده تا به سود ویژه تلفیقی دست یابیم. چنانچه شرکت فرعی در ترکیبی به روش تحصیل، تملک شود، داراییهای آن شرکت باید به ارزش دفتری آنها در دفاترش به علاوه هرگونه مازاد پرداختی بر ارزشهای

دفتری داراییهای خالص به وسیله شرکت اصلی، در ترازنامه تلفیقی نشان داده شود. در صورتی که شرکت اصلی مالکیت کامل شرکت فرعی را خریداری کند، داراییها و بدهیهای شرکت فرعی به ارزشهای منصفانه نشان داده می‌شود. اگر در شرکت فرعی سهامداران اقلیت نیز وجود داشته باشند، سهم شرکت اصلی از مازاد ارزشهای منصفانه بر ارزشهای دفتری داراییهای خالص شرکت فرعی به جمع حسابها در ترازنامه تلفیقی اضافه خواهد شد (Baker, 1996, p.138).

نمودار ۲ توضیحات پیش گفته را نشان می‌دهد. با فرض آن که ارزش منصفانه داراییها از ارزش دفتری آنها بیشتر باشد و مالکیت کامل هم در اختیار شرکت اصلی نباشد، آنگاه در تاریخ ترکیب، داراییهای شرکت فرعی به مبالغی کمتر از ارزش منصفانه کامل در ترازنامه تلفیقی گزارش می‌شود. بر طبق نظریه شرکت اصلی به منظور حذف سود یا زیان تحقق نیافته فروش بین شرکتهای عضو گروه، تنها کافی است سهم شرکت اصلی از سود یا زیانهای تحقق نیافته حذف شود، خواه فروش از شرکت اصلی به شرکت فرعی^{۲۱} و خواه فروش از شرکت فرعی به شرکت اصلی^{۲۲} باشد. اگر در شرکت فرعی سهامداران اقلیت وجود داشته باشند، فروش بین شرکتهای عضو گروه، فروش نسبی^{۲۳} از نهاد تلفیقی به اشخاص خارج از آن و یا

نمودار شماره ۲: نظریه شرکت اصلی

شناسایی داراییهای خالص شرکت فرعی

	سهم اقلیت	سهم شرکت اصلی
سرقفلی		
مازاد ارزش منصفانه		
ارزش دفتری		

شناسایی ارزش موجودی کالا

	سهم اقلیت	سهم شرکت اصلی
سود تحقق نیافته بین شرکتهای عضو گروه		
ارزش دفتری		

شناسایی سودخالص شرکت فرعی

	سهم اقلیت	سهم شرکت اصلی
درآمدها		
هزینه‌ها		
سود ویژه		

بخشی که در صورتهای مالی تلفیقی انعکاس می‌یابد

خرید نسبی^{۳۳} نهاد تلفیقی از اشخاص خارج از آن، قلمداد می‌شود. در نتیجه، چنان‌که در بخش میانی نمودار ۲ نیز ملاحظه می‌شود، ادعای سهامداران اقلیت بر سود فروش بین شرکتهای عضو گروه کاهش نمی‌یابد.

نظریه نهاد

بر طبق این نظریه، شرکت موجودیتی جدا از مالکان دارد و ضروری نیست تا موجودیت شرکت از طریق موجودیت مالکان آن مشخص شود. به عبارت دیگر، شرکت و مالکان آن هر کدام دارای نهادی جداگانه هستند. داراییها متعلق به خود شرکت است نه به مالکان آن و مالکان و اعتباردهندگان اشخاصی هستند که در داراییها سرمایه گذاری کرده اند البته با حقوق و ادعاهای متفاوت. معادله ترازنامه در این نظریه به صورت زیر است:

(شامل بدهیها) جمع حقوق = جمع داراییها
در اینجا قانون توجه، شرکت است نه مالکان آن. منابع شرکت در مالکیت خود شرکت است و کسی که در مقابل ادعای مالکان و اعتباردهندگان بدهی دارد نیز خود شرکت است. بدهیها، تعهدات مختص شرکت و داراییها بیانگر حقوق شرکت به منظور دریافت کالاها و خدمات یا سایر منابع خاص است. ارزیابی داراییها باید به گونه‌ای باشد تا اندازه‌گیری منافی را نشان دهد که شرکت باید تحصیل کند. بر طبق این نظریه، سود شرکت بر حسب تغییرات خالص در حقوق مالکانه بیان می‌شود به شرط آنکه تغییرات ناشی از توزیع منابع بین مالکان و مبادلات سرمایه‌ای را در بر نگیرد. این تعریف مثل این نیست که بگوییم سود ویژه به مالکان تعلق دارد، چنان‌که در نظریه مالکیت بیان شد (Belkaoui, 1993, p.234).
هنگامی که این نظریه مبنای تهیه صورتهای مالی تلفیقی باشد، شرکتهای اصلی و فرعی، نهاد واحد، محسوب می‌شوند. در نظریه نهاد تاکید، بر نهاد تلفیقی است. سهامداران دارای کنترل و سهامداران بدون کنترل (اقلیت)، گروههای جداگانه قلمداد می‌شوند و هر یک دارای حقوقی در نهاد تلفیقی هستند و هیچ‌کدام بر دیگری یا بر نهاد تلفیقی برتری ندارند. به دلیل آنکه شرکت اصلی و شرکت فرعی با هم به عنوان نهاد اقتصادی واحد

محسوب می‌شوند، مبالغ کامل داراییها و بدهیهای آنها در ترازنامه تلفیقی با هم ترکیب می‌شود. چنانچه شرکت فرعی در ترکیبی به روش تحصیل، تملک شود، بدون توجه به درصد واقعی مالکیت تحصیل شده، داراییها و بدهیهای شرکت فرعی در تاریخ ترکیب، به ارزش منصفانه کامل خود در ترازنامه تلفیقی گزارش می‌شود. چنان‌که در نمودار ۳ ملاحظه می‌شود در نظریه نهاد، پس از تاریخ ترکیب، سود یا زیان فروش بین شرکتهای عضو گروه به طور کامل حذف می‌شود. فروش بین شرکتهای عضو گروه به طور کامل در داخل نهاد تلفیقی قرار دارد و با اشخاص خارج از آن ارتباطی ندارد. چنان‌که در نمودار ۳ نیز نشان داده شده است، حذف کامل سود تحقق نیافته بین شرکتهای عضو گروه، قطعی است (Baker, 1996, p.140).

بر طبق این نظریه، صورت سودوزیان تلفیقی، درآمدها و هزینه‌های شرکت اصلی و فرعی را در بر می‌گیرد، زیرا این شرکتهای نهاد واحدی هستند و سود ویژه تلفیقی یک رقم ترکیبی است که باید میان سهامداران دارای کنترل و بدون کنترل (اقلیت) تسهیم شود (Baker, 1996, p.140).

رویه جاری در امریکا

در حال حاضر به منظور تهیه صورتهای مالی تلفیقی در امریکا، بر طبق بیانیه‌های زیر عمل می‌شود:

- بیانیه شماره ۹۴ استانداردهای حسابداری مالی (FAS94) با عنوان تلفیق تمامی شرکتهای فرعی با مالکیت کنترلی،
- بیانیه شماره ۱۴۱ استانداردهای حسابداری مالی (بازنگری شده) (FAS141r) با عنوان ترکیبهای تجاری، و
- بیانیه شماره ۱۶۰ استانداردهای حسابداری مالی (FAS160) با عنوان حقوق بدون کنترل در صورتهای مالی تلفیقی.

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 انتساب‌پذیر 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

نمودار شماره ۳: نظریه نهاد

شناسایی داراییهای خالص
شرکت فرعی

	سهام اقلیت	سهام شرکت اصلی
سرقفلی		
مازاد ارزش منصفانه		
ارزش دفتری		

شناسایی ارزش موجودی کالا

	سهام اقلیت	سهام شرکت اصلی
سود تحقق نیافته بین شرکتهای عضو گروه		
ارزش دفتری		

شناسایی سود ویژه شرکت فرعی

	سهام اقلیت	سهام شرکت اصلی
درآمدها		
هزینهها		
سود ویژه		

بخشی که در صورتهای مالی تلفیقی انعکاس می یابد

سازگار است که سهم سهامداران اقلیت از سود را، تسهیم سود ویژه تلفیقی می داند نه کاهشی جهت رسیدن به آن. چنان که می دانیم قبلاً در این باره رویه مشخصی وجود نداشت و اکثر شرکتهای حقوق بدون کنترل را در بخش بدهیها (نظریه شرکت اصلی) و یا بین بخش بدهیها و حقوق صاحبان سهام گزارش می کردند.

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 طبقه بندی با نظریه نهاد و با رفتاری

نمودار شماره ۴: رویه جاری در امریکا

شناسایی داراییهای خالص شرکت فرعی

	سهام اقلیت	سهام شرکت اصلی
سرقفلی		
مازاد ارزش منصفانه		
ارزش دفتری		

شناسایی ارزش موجودی کالا

	سهام اقلیت	سهام شرکت اصلی
سود تحقق نیافته بین شرکتهای عضو گروه		
ارزش دفتری		

شناسایی سود ویژه شرکت فرعی

	سهام اقلیت	سهام شرکت اصلی
درآمدها		
هزینهها		
سود ویژه		

بخشی که در صورتهای مالی تلفیقی انعکاس می یابد

از سوی دیگر به منظور حذف سود یا زیان تحقق نیافته مبادلات بین شرکتهای عضو گروه، به گونه‌ای عمل می‌شود که تقریباً ۱۰۰ درصد سود و زیان تحقق نیافته حذف می‌شود. حذف کامل سود یا زیان تحقق نیافته بین شرکتهای عضو گروه با این فرض بنیادی سازگار است که صورتهای مالی تلفیقی وضعیت مالی و نتایج عملیات نهاد اقتصادی واحدی را بازنمایی می‌کند. در صورت سود زیان تلفیقی، ابتدا سود ویژه تلفیقی محاسبه می‌شود آنگاه سود ویژه تلفیقی انتساب پذیر به شرکت اصلی و حقوق بدون کنترل، به وضوح شناسایی و ارائه می‌شود. قبلاً سود ویژه انتساب پذیر به حقوق بدون کنترل به شکل یک هزینه یا کاهش دیگر برای رسیدن به سود ویژه تلفیقی، گزارش می‌شد. نمودار ۴ توضیحات یاد شده را به نمایش می‌گذارد.

رویه جاری در ایران

در حال حاضر صورتهای مالی تلفیقی در ایران، بر طبق استانداردهای زیر تهیه می‌شود:

- استاندارد حسابداری شماره ۱۸ (بازنگری شده) با عنوان صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه گذاری در واحد تجاری فرعی،
- استاندارد حسابداری شماره ۱۹ (بازنگری شده) با عنوان ترکیبهای تجاری.

بدین ترتیب مبنای اصلی برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی در ایران نظریه نهاد است ولی برخی از رویه‌های به کار گرفته شده با نظریه شرکت اصلی همخوانی دارد. در ترازنامه تلفیقی به منظور شناسایی مبلغ داراییهای خالص شرکت فرعی، از نظریه نهاد استفاده می‌شود با این تفاوت که سرقفلی ناشی از تحصیل یک واحد تجاری فرعی که تمامی سهام آن به طور مستقیم یا غیرمستقیم متعلق به شرکت اصلی نباشد، تنها به نسبت سهم شرکت اصلی شناسایی می‌شود و هیچ مبلغی به سهامداران اقلیت تخصیص نمی‌یابد. به عبارت دیگر سهم انتساب پذیر به سهامداران اقلیت از داراییهای خالص شرکت فرعی، باید متناسب با سهم آنها از ارزش منصفانه داراییهای خالص قابل تشخیص شرکت فرعی در تاریخ تحصیل به علاوه سهم آنها از تغییرات در حقوق مالکانه از تاریخ تحصیل به بعد محاسبه شود، ولی سرقفلی ناشی از تحصیل شرکت فرعی، تنها باید در باره آن بخش که انتساب پذیر به شرکت اصلی است، شناسایی شود (مدیریت تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۵، استاندارد حسابداری شماره ۱۸، بندهای ۲۴ و ۲۷). از سوی دیگر به منظور حذف سود یا زیان تحقق نیافته مبادلات بین شرکتهای عضو گروه نیز از نظریه نهاد پیروی می‌شود، به گونه‌ای که ۱۰۰ درصد سود یا زیان تحقق نیافته حذف می‌شود. در صورت سود زیان تلفیقی به منظور

نمودار ۵: رویه جاری در ایران

شناسایی داراییهای خالص شرکت فرعی		شناسایی ارزش موجودی کالا		شناسایی سود ویژه شرکت فرعی	
سهم شرکت اصلی	سهم اقلیت	سهم شرکت اصلی	سهم اقلیت	سهم شرکت اصلی	سهم اقلیت
سرقفلی		سود تحقق نیافته		درآمدها	
مآزاد ارزش منصفانه		بین شرکتهای عضو گروه		هزینهها	
ارزش دفتری		ارزش دفتری		سود ویژه	

بخشی که در صورتهای مالی تلفیقی انعکاس می‌یابد

جدول شماره ۱: توصیف آثار نظریه‌های مختلف بر صورت‌های مالی تلفیقی به شکل مقایسه‌ای

رویه جاری در ایران	رویه جاری در امریکا	نظریه نهاد	نظریه شرکت اصلی	نظریه مالکیت	اقدام
سهم شرکت اصلی مبلغ کامل مبلغ کامل مبلغ کامل	مبلغ کامل مبلغ کامل مبلغ کامل	مبلغ کامل مبلغ کامل مبلغ کامل	مبلغ کامل مبلغ کامل مبلغ کامل	سهم شرکت اصلی سهم شرکت اصلی سهم شرکت اصلی	ارزش تخصیص یافته به داراییهای خالص شرکت فرعی که در جمع ارقام تلفیقی در تاریخ تحصیل منظور می‌شود: - ارزش دفتری، - مازاد ارزش منصفانه بر ارزش دفتری - سرزلفی.
حذف ۱۰۰ درصد، تخصیص متناسب حذف ۱۰۰ درصد، به ضرر شرکت اصلی	حذف ۱۰۰ درصد، تخصیص متناسب حذف ۱۰۰ درصد، به ضرر شرکت اصلی	حذف ۱۰۰ درصد، تخصیص متناسب حذف ۱۰۰ درصد، به ضرر شرکت اصلی	حذف ۱۰۰ درصد، تخصیص متناسب حذف ۱۰۰ درصد، به ضرر شرکت اصلی	سهم شرکت اصلی سهم شرکت اصلی	حذف سودیازیان تحقق نیافته بین شرکتها: فروش از اصلی به فرعی فروش از فرعی به اصلی
سهم متناسب طبق ارزش منصفانه داراییهای قابل تشخیص و سرزلفی	سهم متناسب طبق ارزش منصفانه داراییهای قابل تشخیص و سرزلفی	سهم متناسب طبق ارزش منصفانه داراییهای قابل تشخیص و سرزلفی	سهم متناسب طبق ارزش منصفانه داراییهای قابل تشخیص و سرزلفی	شناسایی نمی‌شود	شناسایی مبلغ حقوق سهامداران اقلیت در تاریخ تحصیل
سهم متناسب از ارزش منصفانه داراییهای قابل تشخیص و سرزلفی در تاریخ تحصیل به علاوه سهم متناسب از سود انباشته شرکت فرعی از تاریخ تحصیل که به دلیل استهلاک مازاد و حذف سود یا سودیازیان تحقق نیافته بین شرکتها ناشی از فروش از فرعی به اصلی تعدیل شده است	سهم متناسب از ارزش منصفانه داراییهای قابل تشخیص و سرزلفی در تاریخ تحصیل به علاوه سهم متناسب از سود انباشته شرکت فرعی از تاریخ تحصیل که به دلیل استهلاک مازاد و حذف سود یا سودیازیان تحقق نیافته بین شرکتها ناشی از فروش از فرعی به اصلی تعدیل شده است	سهم متناسب از ارزش منصفانه داراییهای قابل تشخیص و سرزلفی در تاریخ تحصیل به علاوه سهم متناسب از سود انباشته شرکت فرعی از تاریخ تحصیل که به دلیل استهلاک مازاد و حذف سود یا سودیازیان تحقق نیافته بین شرکتها ناشی از فروش از فرعی به اصلی تعدیل شده است	سهم متناسب از ارزش دفتری داراییهای قابل تشخیص در تاریخ تحصیل به علاوه سهم متناسب از سود انباشته شرکت فرعی از تاریخ تحصیل	شناسایی نمی‌شود	شناسایی مبلغ حقوق سهامداران اقلیت در دوره‌های بعد از تحصیل
سهم متناسب از سود ویژه شرکت فرعی که به دلیل استهلاک مازاد و حذف سود یا زیان تحقق نیافته بین شرکتها ناشی از فروش از فرعی به اصلی تعدیل شده است	سهم متناسب از سود ویژه شرکت فرعی که به دلیل استهلاک مازاد و حذف سود یا زیان تحقق نیافته بین شرکتها ناشی از فروش از فرعی به اصلی تعدیل شده است	سهم متناسب از سود ویژه شرکت فرعی که به دلیل استهلاک مازاد و حذف سود یا زیان تحقق نیافته بین شرکتها ناشی از فروش از فرعی به اصلی تعدیل شده است	سهم متناسب از سود ویژه شرکت فرعی	شناسایی نمی‌شود	شناسایی سود سهامداران اقلیت
کاهش به منظور رسیدن به سود ویژه تلفیقی تعدیل شده است	تخصیص سود ویژه تلفیقی	تخصیص سود ویژه تلفیقی	کاهش به منظور رسیدن به سود خالص تلفیقی	شناسایی نمی‌شود	طرز برخورد با سود سهامداران اقلیت در صورت‌های مالی
بخشی از حقوق صاحبان سهام	بخشی از حقوق صاحبان سهام	بخشی از حقوق صاحبان سهام	بخشی از حقوق صاحبان سهام	شناسایی نمی‌شود	طرز برخورد با ادعای سهامداران اقلیت نسبت به داراییهای خالص شرکت فرعی

رسیدن به سود ویژه تلفیقی، سهم سهامداران اقلیت از سود ویژه شرکت فرعی، کسر می شود؛ این روش محاسبه سود ویژه تلفیقی همساز با نظریه شرکت اصلی است. حقوق سهامداران اقلیت در بخش حقوق صاحبان سهام گزارش می شود؛ این طرز عمل با نظریه نهاد منطبق است. نمودار ۵ موارد مذکور را نشان می دهد. همچنین آثار این سه نظریه و رویکردهای مورد استفاده در آمریکا و ایران، در جدول ۱ نشان داده شده است.

مثال تشریحی

تا اینجا توصیفی کلی از تفاوت‌های بنیادین نظریه‌های تلفیق ارائه شد. چنان که در جدول ۲ نشان داده شده است، ممکن است از طریق بررسی ارقام اصلی ترازنامه و صورت سود و زیان، درک بهتری از تاثیر گزینش یک نظریه خاص به دست آید. محاسبات جدول ۲ بر مفروضات زیر استوار است:

در اول فروردین ۱۳۰۱ شرکت (الف) میزان ۸۰ درصد از سهام شرکت (ب) را به مبلغ ۱۱۰ میلیون ریال خریداری کرد. در آن تاریخ ارزش دفتری داراییهای قابل تشخیص شرکت (ب) مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال و ارزش منصفانه آن داراییها بالغ بر ۱۲۰ میلیون ریال گزارش شده است. قرار است مازاد ارزش منصفانه بر ارزش دفتری داراییهای قابل تشخیص طی عمر باقیمانده ۱۰ سال و سرفقلى ناشی از تحصيل طى مدت ۲۰ سال مستهلک شود. در

سال ۱۳۰۱ سود ویژه شرکت (ب) و سود حاصل از عملیات جداگانه شرکت (الف) به ترتیب مبلغ ۳۰ و ۲۰۰ میلیون ریال است. هیچ یک از شرکتها در سال ۱۳۰۱ سود سهام پرداخت نکرده است. در ضمن سود ویژه شرکت (ب) شامل سود تحقق نیافته فروش بین شرکتها ناشی از فروش کالا به شرکت (الف) به مبلغ ۴ میلیون ریال و سود عملیاتی شرکت (الف) شامل سود تحقق نیافته فروش بین شرکتها ناشی از فروش کالا به شرکت (ب) به مبلغ ۱ میلیون ریال است. مدیریت شرکت (الف) نتیجه گیری کرده است که در سال ۱۳۰۱ هیچ گونه کاهش ارزشی در سرفقلى رخ نداده است.

شناسایی داراییهای خالص

بر طبق مفروضات مثال، شرکت (الف) ۸۰ درصد مالکیت شرکت (ب) را به مبلغ ۱۱۰ میلیون ریال خریداری کرده است. به منظور شناسایی داراییهای خالص، ممکن است از نظریه مالکیت استفاده شود. در این صورت فقط سهم شرکت اصلی از ارزش دفتری داراییهای شرکت فرعی یعنی ۸۰ میلیون ریال (100×0.8) میلیون ریال، سهم آن شرکت از مازاد ارزش منصفانه یعنی مبلغ ۱۶ میلیون ریال (20×0.8) و سرفقلى به مبلغ ۱۴ میلیون ریال [$110 - (120 \times 0.8)$] در صورتهای مالی تلفیقی گزارش می شود.

نظریه شرکت اصلی و نظریه نهاد از این دیدگاه که مبلغ کامل ارزش دفتری شرکت فرعی یعنی مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال را در صورتهای مالی تلفیقی منظور می کنند با نظریه مالکیت تفاوت دارند. بر طبق نظریه شرکت اصلی، ترازنامه تلفیقی فقط سهم شرکت اصلی از مازاد ارزش منصفانه یعنی ۱۶ میلیون ریال (20×0.8) و سرفقلى به مبلغ ۱۴ میلیون ریال را شامل می شود. از سوی دیگر نظریه نهاد، هم سهم خریداری شده به وسیله شرکت اصلی و هم سهم اختصاص یافته به سهامداران اقلیت را شامل می شود. بدین ترتیب مازاد ارزش منصفانه بر ارزش دفتری به طور کامل یعنی به مبلغ ۲۰ میلیون ریال (20×1) و سرفقلى نیز به طور کامل یعنی به مبلغ ۱۷/۵ میلیون ریال شناسایی خواهد



جدول شماره ۲: مثال تشریحی از آثار نظریه‌های مختلف بر صورت‌های مالی تلفیقی - ارقام به هزار ریال

رویه جاری در ایران	رویه جاری در امریکا	نظریه نهاد	نظریه شرکت اصلی	نظریه مالکیت	اقدام
۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	شناسایی داراییهای خالص شرکت فرعی در تاریخ تحصیل: ارزش دفتری $100000 \times 0/8$ 100000×1
۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۱۶۰۰۰۰	۱۶۰۰۰۰	مازاد ارزش منصفانه $200000 \times 0/8$ 200000×1
۱۴۰۰۰۰	۱۷۵۰۰۰	۱۷۵۰۰۰	۱۴۰۰۰۰	۱۴۰۰۰۰	سرقفلی $110000 - (120000 \times 0/8)$ $[110000 - (120000 \times 0/8)] \div 0/8$
۱۳۴۰۰۰۰	۱۳۷۵۰۰۰	۱۳۷۵۰۰۰	۱۳۰۰۰۰۰	۱۱۰۰۰۰۰	جمع داراییهای خالص حذف سود تحقق نیافته فروش بین واحدها: از واحد فرعی به واحد اصلی
۴۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	۳۲۰۰۰	۳۲۰۰۰	از واحد اصلی به واحد فرعی $40000 \times 0/8$ 40000×1
۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۸۰۰۰	۸۰۰۰	سود ویژه تلفیقی $10000 \times 0/8$ 10000×1
۲۱۷۱۰۰ ^۱	۲۲۳۰۰ ^۲	۲۲۲۱۲۵ ^۳	۲۱۷۷۰۰ ^۱	۲۱۷۷۰۰ ^۱	شناسایی حقوق سهامداران اقلیت در اول فروردین ۱۳×۱ شناسایی حقوق سهامداران اقلیت در ۲۹ اسفند ۱۳×۱ سود سهامداران اقلیت در صورت سودوزیان تلفیقی
۲۴۰۰۰ ^۷	۲۷۵۰۰ ^۶	۲۷۵۰۰ ^۶	۲۰۰۰۰ ^۵	۲۰۰۰۰ ^۵	
۲۸۸۰۰ ^{۱۱}	۳۳۳۰۰ ^{۱۰}	۳۳۱۲۵ ^۹	۲۶۰۰۰ ^۸	۲۶۰۰۰ ^۸	
۴۸۰۰ ^{۱۲}	۴۸۰۰ ^{۱۲}	۴۶۲۵ ^{۱۳}	۶۰۰۰ ^{۱۲}	۶۰۰۰ ^{۱۲}	

۱) $(200000 - 80000) + [(30000 - 40000) \times 0/8] - 160000 - 700000$

۲) $(200000 - 100000) + (30000 - 40000) - 200000 - 175000$

۳) $(200000 - 100000) + (30000 - 40000) \times 0/8 - 200000$

۴) $(200000 - 100000) + [(30000 - 40000) \times 0/8] - 200000 - 700000$

۵) $100000 \times 0/2$

۶) $(100000 + 200000 + 175000) \times 0/2$

۷) $(100000 + 200000) \times 0/2$

۸) $200000 + (300000 \times 0/2)$

۹) $275000 + [(30000 - 40000) \times 0/2] - 40000 - 175000$

۱۰) $275000 + [(30000 - 40000) \times 0/2] - 40000$

۱۱) $240000 + [(30000 - 40000) \times 0/2] - 40000$

۱۲) $300000 \times 0/2$

۱۳) $[(300000 - 40000) \times 0/2] - 40000 - 175000$

۱۴) $[(300000 - 40000) \times 0/2] - 40000$

* حذف سود تحقق نیافته بین شرکتهای عضو گروه

** استهلاك مازاد ارزش منصفانه

*** استهلاك سرقفلی

در ایران
به منظور تهیه
صورت‌های مالی تلفیقی
طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۸
با عنوان
«صورت‌های مالی تلفیقی و
حسابداری سرمایه‌گذاری در
واحد تجاری فرعی» و
نیز استاندارد حسابداری شماره ۱۹
با عنوان
«ترکیب‌های تجاری»
عمل می‌شود



شد؛ این مبلغ از تقسیم ۱۴ میلیون ریال بر نسبت مالکیت یعنی ۸۰ درصد به دست می‌آید. چنان‌که قبلاً نیز اشاره شد در شناخت داراییهای خالص شرکت فرعی، «رویه جاری امریکا با نظریه نهاد» همساز است و «رویه جاری ایران با هیچ‌کدام از نظریه‌ها» سازگار نیست.

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.

بر طبق نظریه مالکیت، صورت سود و زیان تلفیقی فقط سهم شرکت اصلی از درآمد فروش و بهای تمام شده کالای فروش رفته شرکت فرعی را در بر می‌گیرد. در نتیجه از سود تحقق نیافته گزارش شده به وسیله شرکت فرعی فقط مبلغ ۳/۲ میلیون ریال حذف

می‌شود تا از احتساب مضاعف سود نهاد تلفیقی اجتناب شود. در صورتی که شرکت اصلی کالاهایی را به شرکت فرعی فروخته باشد فقط سهم شرکت اصلی از سود زیان تحقق نیافته، حذف می‌شود. بر طبق نظریه مالکیت، سهامداران اقلیت، اشخاص خارج از نهاد تلفیقی محسوب می‌شوند پس بخشی از سود فروش فی مابین که به سهامداران اقلیت اختصاص دارد، تحقق یافته به حساب می‌آید و حذف آن ضرورت ندارد. شرکت (الف) از فروش کالا به شرکت (ب) مبلغ ۱ میلیون ریال سود شناسایی کرده است که تنها ۰/۸ میلیون ریال آن حذف می‌شود و مبلغ ۰/۲ میلیون ریال باقیمانده آن، سود حاصل از فروش شرکت به اشخاص خارج از نهاد تلفیقی تلقی می‌شود.

بر طبق نظریه شرکت اصلی، مبلغ کامل درآمد فروش و بهای تمام شده کالای فروش رفته شرکت فرعی در صورت سود و زیان تلفیقی گزارش می‌شود؛ این عمل با نظریه مالکیت مشابه نیست. مبادلات شرکت اصلی با آن دسته از شرکتهای فرعی که در تملک کامل نباشند، با توجه به درصد مالکیت سهامداران اقلیت، مبادلات نسبی با اشخاص خارج از نهاد تلفیقی قلمداد می‌شود و فقط سهم شرکت اصلی از سود یا زیان این مبادلات، تحقق نیافته است، علی‌رغم اینکه فروش از شرکت فرعی به شرکت اصلی یا برعکس باشد. در نتیجه، فقط مبلغ ۳/۲ میلیون ریال (۴ × ۰/۸ میلیون ریال) از سود فروش شرکت (ب) و مبلغ ۰/۸ میلیون ریال (۱ × ۰/۸ میلیون ریال) از سود فروش شرکت (الف)، تحقق نیافته است.

در صورتی که فروشنده شرکت اصلی باشد، فقط سهم شرکت اصلی حذف می‌شود. که البته در این مورد، سهامداران اقلیت حقی در این سود ندارند و نتیجه نهایی آن، حذف کامل است. برطبق نظریه نهاد، صورت سود و زیان تلفیقی مبلغ کامل درآمدها و هزینه‌های شرکت اصلی و شرکت فرعی را در بر می‌گیرد زیرا بر طبق این نظریه، تمامی سهامداران مشابه هستند. کلیه انتقالات بین شرکتهای عضو گروه و سودهای تحقق نیافته بدون توجه به اینکه شرکت مزبور فروشنده است یا خریدار باید حذف شود. چنان‌که در جدول ۲ مشاهده می‌شود باید سود تحقق نیافته ثبت شده به وسیله شرکتهای (ب) و (الف) به ترتیب به مبلغ ۴ میلیون ریال

و ۱ میلیون ریال به طور کامل حذف شود. رویه جاری در امریکا و ایران در ارتباط با حذف سود تحقق نیافته بین شرکتهای عضو گروه، با نظریه نهاد همخوانی دارد. معمولاً با سود تحقق نیافته به عنوان کاهش سود تخصیص یافته به سهامداران شرکت فروشنده رفتار می‌شود.

سود ویژه تلفیقی

در جدول ۲ مبالغ ریالی منظور شده در محاسبه سود ویژه تلفیقی بر طبق هر نظریه، ارائه شده است. بر طبق نظریه مالکیت و نظریه شرکت اصلی، سود ویژه تلفیقی هم سود عملیاتی شرکت اصلی و هم سهم شرکت اصلی از سود ویژه شرکت فرعی را در بر می‌گیرد. با این وجود باید سود را با حذف سود تحقق نیافته مورد بحث کاهش داد تا صرفاً سود تحقق یافته را شامل شود. در مثال ما، سود عملیاتی تحقق یافته شرکت اصلی مبلغ ۱۹۹/۲ میلیون ریال (۰/۸ میلیون ریال - ۲۰۰ میلیون ریال) و سود ویژه تحقق یافته شرکت فرعی مبلغ ۲۶ میلیون ریال (۴ میلیون ریال - ۳۰ میلیون ریال) است. همچنین سود ویژه تلفیقی باید به دلیل استهلاك مازاد ارزش منصفانه به مبلغ ۱/۶ میلیون ریال

(۱۰ سال ÷ ۱۶ میلیون ریال) و استهلاك سرفقلى به مبلغ ۰/۷ میلیون ریال (۲۰ سال ÷ ۱۴ میلیون ریال) کاهش داده شود. بدین ترتیب سود ویژه تلفیقی به مبلغ ۲۱۷/۷ میلیون ریال و به شرح زیر محاسبه می‌شود: {۲۱۷/۷ = ۰/۷ میلیون ریال - ۱/۶ میلیون ریال - (۰/۸ × ۲۶) + ۱۹۹/۲ میلیون ریال} سود ویژه تلفیقی بر طبق نظریه نهاد، سود برای تمامی سهامداران است. در نتیجه سود ویژه کامل شرکت فرعی همراه با سود عملیاتی جداگانه شرکت اصلی را در بر می‌گیرد. به منظور محاسبه سود ویژه تلفیقی، باید مبلغ کامل سودهای تحقق نیافته شرکت اصلی (۱ میلیون ریال) و شرکت فرعی (۴ میلیون ریال) از آن کسر شود. سود ویژه تلفیقی همچنین باید به دلیل استهلاك مبلغ کامل مازاد ارزش منصفانه بر ارزش دفتری در تاریخ تحصیل یعنی به مبلغ ۲ میلیون ریال (۱۰ سال ÷ ۲۰ میلیون ریال) و استهلاك سرفقلى به طور کامل یعنی ۰/۸۷۵ میلیون ریال (۲۰ سال ÷ ۱۷/۵ میلیون ریال) کاهش داده شود.

چنان‌که در جدول ۲ ملاحظه می‌شود، سود ویژه تلفیقی محاسبه شده بر طبق رویه جاری در امریکا و ایران با هیچ کدام از نظریه‌های تلفیق همخوانی ندارد. بر طبق رویه جاری در امریکا سود عملیاتی تحقق یافته شرکت اصلی یعنی مبلغ ۱۹۹ میلیون ریال (۱ میلیون ریال - ۲۰۰ میلیون ریال) و سود ویژه تحقق یافته شرکت فرعی یعنی مبلغ ۲۶ میلیون ریال (۴ میلیون ریال - ۳۰ میلیون ریال) با هم جمع می‌شود و به میزان استهلاك مبلغ کامل مازاد ارزش منصفانه بر ارزش دفتری یعنی به مبلغ ۲ میلیون ریال (۱۰ سال ÷ ۲۰ میلیون ریال) کاهش می‌یابد.^{۲۴} بدین ترتیب سود ویژه تلفیقی به مبلغ ۲۲۳ میلیون ریال [۲ میلیون ریال - ۲۶ میلیون ریال + ۱۹۹ میلیون ریال] محاسبه می‌شود.

بر طبق رویه جاری در ایران سود عملیاتی تحقق یافته شرکت اصلی یعنی مبلغ ۱۹۹ میلیون ریال (۱ میلیون ریال - ۲۰۰ میلیون ریال) و سهم شرکت اصلی از سود ویژه تحقق یافته شرکت فرعی یعنی مبلغ ۲۰/۸ میلیون ریال [۰/۸ × (۴ میلیون ریال - ۳۰ میلیون ریال)] با هم جمع می‌شود و به میزان استهلاك مبلغ کامل مازاد ارزش منصفانه بر ارزش دفتری یعنی مبلغ ۲ میلیون ریال (۱۰ سال ÷ ۲۰ میلیون ریال) و استهلاك سرفقلى ناشی از تحصیل

در امریکا
به منظور تهیه
صورت‌های مالی تلفیقی
بر طبق بیانیه شماره ۹۴
(FAS 94)
با عنوان
تلفیق شرکتهای فرعی با
مالکیت کنترلی
بیانیه شماره ۱۴۱ بازنگری شده
(FAS 141r)
با عنوان ترکیب واحدهای تجاری و
بیانیه شماره ۱۶۰
(FAS 160)
با عنوان
حقوق بدون کنترل در
صورت‌های مالی تلفیقی
عمل می‌شود

در ایران و
امریکا
حقوق سهامداران اقلیت
در بخش حقوق صاحبان سهام
گزارش می شود
این رفتار با
نظریه نهاد
همخوانی ندارد

یعنی مبلغ ۰/۷ میلیون ریال (۲۰ سال ÷ ۱۴ میلیون ریال) کاهش می یابد. بدین ترتیب سود ویژه تلفیقی به مبلغ ۲۱۷/۱ میلیون ریال [۰/۷ - ۲ میلیون ریال - ۲۰/۸ میلیون ریال + ۱۹۹ میلیون ریال] محاسبه می شود.

حقوق سهامداران اقلیت

بر طبق مفروضات مثال ارزش دفتری داراییهای خالص در تاریخ ۱ فروردین ۱۳۰۱، مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال و در ۲۹ اسفند ۱۳۰۱، مبلغ ۱۳۰ میلیون ریال است. در صورتهای مالی تلفیقی که بر مبنای نظریه مالکیت تهیه می شود، حقوق سهامداران اقلیت وجود ندارد. چنانچه از نظریه شرکت اصلی استفاده شود، سهامداران اقلیت اشخاص خارج از نهاد تلفیقی محسوب شده و سهم متناسبی از سود و داراییهای خالص شرکت فرعی به آنها اختصاص می یابد. بر طبق نظریه نهاد، در ۱ فروردین ۱۳۰۱، سهم کاملی از «ارزش دفتری داراییهای خالص شرکت فرعی یعنی مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال و مزاد ارزش منصفانه یعنی ۲۰ میلیون ریال و سرقفلی شرکت فرعی یعنی ۱۷/۵ میلیون ریال»، به سهامداران اقلیت اختصاص می یابد. سود تخصیص یافته به سهامداران اقلیت در سال ۱۳۰۱ بر مبنای سهم متناسب آنها از سود ویژه شرکت فرعی است که به دلیل حذف سودهای تحقق نیافته شرکت فرعی و استهلاك مزاد و سرقفلی تعدیل شده است یعنی ۴/۶۲۵ میلیون ریال [۰/۱۷۵ - ۰/۴ میلیون ریال - (۴) × ۰/۲ - ۳۰ میلیون ریال].

بدین ترتیب ادعای سهامداران اقلیت در پایان دوره مساوی است با مانده اول دوره آن یعنی ۲۷/۵ میلیون ریال [۰/۲ × (۱۷/۵ میلیون ریال + ۲۰ میلیون ریال + ۱۰۰ میلیون ریال)] به علاوه سود تخصیص یافته به آنها یعنی ۴/۶۲۵ میلیون ریال که جمعاً بالغ بر ۳۲/۱۲۵ میلیون ریال می شود.

بر طبق رویه جاری امریکا ادعای سهامداران اقلیت در ۱ فروردین ۱۳۰۱ بالغ بر ۲۷/۵ میلیون ریال [۰/۲ × (۱۷/۵ میلیون ریال + ۲۰ میلیون ریال + ۱۰۰ میلیون ریال)] است که با سهم متناسب آنها از ارزش منصفانه داراییهای خالص قابل تشخیص و سرقفلی شرکت فرعی در تاریخ تحصیل، برابر است. سود تخصیص یافته به سهامداران اقلیت در سال ۱۳۰۱ بر مبنای سهم متناسب آنها از سود ویژه شرکت فرعی است که به دلیل حذف سودهای تحقق نیافته شرکت فرعی و استهلاك مزاد، تعدیل شده است یعنی ۴/۸ میلیون ریال [۰/۴ - (۴) × ۰/۲ - ۳۰ میلیون ریال]. بدین ترتیب ادعای سهامداران اقلیت در پایان دوره مساوی است با مانده اول دوره آن یعنی ۲۷/۵ میلیون ریال به علاوه سود تخصیص یافته به آنها یعنی ۴/۸ میلیون ریال که جمعاً بالغ بر

هیئت تدوین
استانداردهای حسابداری مالی
(FASB)
اخیراً اقدام به
حذف روش خرید و
جایگزینی آن با
روش تحصیل کرده است
بدین ترتیب
یک واحد تجاری
باید هر ترکیب تجاری را
با کاربری روش تحصیل
به حساب منظور کند



۳۲/۳ میلیون ریال می‌شود.

بر طبق رویه جاری ایران ادعای سهامداران اقلیت در فروردین ۱۳۰۱ بالغ بر ۲۴ میلیون ریال (۲/۰ × ۱۲۰ میلیون ریال) است که با سهم متناسب آنها از ارزش منصفانه داراییهای خالص قابل تشخیص شرکت فرعی در تاریخ تحصیل، برابر است. سود تخصیص یافته به سهامداران اقلیت در سال ۱۳۰۱ بر مبنای سهم متناسب آنها از سود ویژه شرکت فرعی است که به دلیل حذف سودهای تحقق نیافته شرکت فرعی و استهلاک مازاد، تعدیل شده است یعنی ۴/۸ میلیون ریال (۴/۰ × ۰/۲ - [۴ × ۰/۲ - ۳۰ میلیون ریال])، بدین ترتیب ادعای سهامداران اقلیت در پایان دوره مساوی است با مانده اول دوره آن یعنی ۲۴ میلیون ریال به علاوه سود تخصیص یافته به آنها یعنی ۴/۸ میلیون ریال که جمعاً بالغ بر ۲۸/۸ میلیون ریال

می‌شود. ♦

پانوشته‌ها:

۱. در دسامبر ۲۰۰۷ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB) به منظور افزایش مربوط بودن، قابلیت مقایسه و بازنمایی صادقانه اطلاعات و نیز همگرایی با هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB)، اقدام به تجدیدنظر در بیانیه شماره ۱۴۱ استانداردهای حسابداری مالی (FAS141r) با عنوان ترکیب واحدهای تجاری و انتشار بیانیه شماره ۱۶۰ استانداردهای حسابداری مالی (FAS160) با عنوان حقوق بدون کنترل در صورتهای مالی تلفیقی کرده است.

- 2- Business Combination
- 3- Control
- 4- Operating & Financial Policies
- 5- Statutory Merger
- 6- Combining Companies
- 7- Acquired Company
- 8- Acquiring Company
- 9- Single Legal Entity
- 10- Statutory Consolidation
- 11- Stock Acquisition
- 12- Parent-Subsidiary Relationship
- 13- Substance over Form

۱۴- این نهاد اقتصادی واحد را نهاد تلفیقی (Consolidated Entities) می‌گویند.

۱۵- مالکیت کنترلی (Majority Owned or Controlling Ownership) یعنی مالکیت کمتر از ۱۰۰ سهام دارای حق رای شرکت فرعی به وسیله شرکت اصلی به شرط آنکه به کنترل بینجامد.

۱۶- مبنای اصلی برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی در ایران نظریه نهاد است.

17- Pro Rata Consolidation

۱۸. هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB) با تجدیدنظر در بیانیه شماره ۱۴۱ استانداردهای حسابداری مالی (FAS141r) با عنوان ترکیب واحدهای تجاری، اقدام به حذف روش خرید (Purchase Method) و جایگزینی آن با روش تحصیل (Acquisition Method) کرده است، هر چند این حذف، بیشتر یک تغییر نام است تا تغییر محتوا. این هیئت قبل از این هم اقدام به حذف روش اتحاد منافع (Pooling of Interest) کرده بود. روش اتحاد منافع به وسیله هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) و کارگروه تدوین استانداردهای حسابداری در کشور ما نیز حذف شده است. بر طبق بیانیه شماره ۱۴۱ (تجدیدنظر شده) یک واحد تجاری باید هر ترکیب تجاری را با کاربست روش تحصیل، به حساب منظور کند. کاربست این روش مستلزم رعایت نکات زیر است:

(FASB, 2007, par. 6-59)

تشخیص واحد تحصیل‌کننده (Acquirer)

تعیین تاریخ تحصیل

شناسایی و اندازه‌گیری داراییهای قابل تشخیص تحصیل‌شده، بدهیهای تقبل‌شده و حقوق بدون کنترل در واحد تحصیل‌شده (Acquiree)

شناسایی و اندازه‌گیری سرقفلی یا سود غیر عملیاتی خرید با چانه‌زنی (Bargain Purchase)

19- Unrealized Intercompany Profit & Loss

20- Downstream Sale

21- Upstream Sale

22- Sales Partially

23- Purchases Partially

۲۴- بر طبق بیانیه شماره ۱۴۲ استانداردهای حسابداری مالی (FAS142) با عنوان سرقفلی و سایر داراییهای نامشهود، سرقفلی و داراییهای نامشهودی که دارای عمر مفید نامحدود هستند، مستهلک نمی‌شوند. در عوض ارزش آنها هر سال، مورد بررسی قرار می‌گیرد و در صورت کاهش ارزش آنها، ثبت لازم از این بابت انجام خواهد شد.

منابع:

■ مدیریت تدوین استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابداری شماره ۱۸ (تجدید نظر شده ۱۳۸۴): صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی تهران، سازمان حسابرسی، ۱۳۸۵

■ مدیریت تدوین استانداردهای حسابداری، صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی، استاندارد حسابداری شماره ۱۹ (بازنگری شده): ترکیبهای تجاری تهران، سازمان حسابرسی، ۱۳۸۵

■ Baker, Richard, E., Valdean, C., Lembke, Thomas, E., King, **Advanced Financial Accounting**, Third Edition, McGraw Hill, P. 128, 1996

■ Belkaoui, Ahmed Riahi, **Accounting Theory**, Third Edition, The Dryden Press

■ Hendriksen, Eldons, Micheal, F., Van Breda, **Accounting Theory**, Fifth Edition, IRWIN, 1992

● **مجید عظیمی**، دانشجوی دکتری رشته حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی