



استاندارد حسابداری شماره ۱۸
صورت‌های مالی تلفیقی و
حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی
(تجدید نظر شده ۱۳۸۴)

این استاندارد در تیرماه ۱۳۸۵ تصویب شده و
در مورد کلیه صورت‌های مالی که دوره مالی آنها از
تاریخ ۱۳۸۵/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود،
لازم‌الاجراست.



استاندارد حسابداری شماره ۱۸
صورت‌های مالی تلفیقی و
حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی
(تجدید نظر شده ۱۳۸۴)

بسمه تعالی

مقدمه

فرایند تدوین استانداردهای حسابداری، فرایندی مستمر و پویاست که در واکنش به تغییر شرایط و تحولات محیط داخلی و بین‌المللی و با هدف ارتقای شفافیت گزارشگری مالی، تغییر و تجدیدنظر در استانداردهای موجود یا تدوین استانداردهای جدید را ایجاب می‌کند. در این فرایند یکی از سیاستهای اصلی سازمان حسابرسی استفاده از استانداردهای حسابداری مراجع حرفه‌ای معتبر بویژه استانداردهای بین‌المللی حسابداری در تدوین استانداردهای حسابداری با در نظر گرفتن شرایط داخلی کشور است.

در تجدید نظر این استاندارد، از استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۲۷ "صورت‌های مالی تلفیقی و جداگانه" و نتایج تحقیقات انجام شده توسط کارشناسان مدیریت تدوین استانداردها استفاده شده است.

پیش نویس این استاندارد برای نظرخواهی عمومی منتشر گردید و تمام نظرات و پیشنهادات دریافت شده در کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بررسی و اصلاحات لازم اعمال گردید و نهایتاً استاندارد توسط کمیته فنی تصویب شد.

این استاندارد پس از بررسی و تصویب توسط هیئت عامل سازمان به موجب مصوبه تیرماه ۱۳۸۵ مجمع عمومی سازمان حسابرسی لازم‌الاجرا شده است.

این استاندارد با نظارت جناب آقای هوشنگ نادریان مدیرعامل و رئیس هیئت عامل سازمان حسابرسی و توسط کمیته تدوین استانداردهای حسابداری با عضویت (به ترتیب الفبا) آقایان ایرج اکبری، دکتر موسی بزرگ‌اصل، کامران بحرینی، مهدی شلیله، مجتبی علیمیرزایی، دکتر حسین کثیری و دکتر رضا نظری و با پشتیبانی گروه کارشناسی مدیریت تدوین استانداردها (خانمها دکتر ویدا مجتهدزاده و دکتر شهناز مشایخ و آقایان دکتر امید پورحیدری، دکتر علی رحمانی، دکتر احمد مدرس و دکتر ساسان مهرانی) تدوین شده است.

سازمان حسابرسی از تمام کسانی که در فرایند تدوین، نظرخواهی و تصویب این استاندارد مشارکت داشته‌اند صمیمانه تشکر و قدردانی می‌نماید و از مشارکت گسترده‌تر جامعه حرفه‌ای برای ارتقای کیفی استانداردهای حسابداری استقبال می‌کند.

صورت‌های مالی تلفیقی و
حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی
(تجدید نظر شده ۱۳۸۴)

فهرست مندرجات

شماره بند

- پیشگفتار
- استاندارد حسابداری شماره ۱۸ " صورت‌های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی "
 - هدف ۱
 - دامنه کاربرد ۲-۳
 - تعاریف ۴
 - ارائه صورت‌های مالی تلفیقی ۵-۸
 - شمول صورت‌های مالی تلفیقی ۹-۱۳
 - ضوابط تلفیق ۱۴-۳۱
 - تعدیلات تلفیقی ۱۵-۲۰
 - معاملات درون گروهی ۱۵-۱۹
 - مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری ۲۰
 - سهم اقلیت ۲۱-۲۷
 - رویه‌های حسابداری ۲۸
 - تاریخها و دوره‌های حسابداری ۲۹
 - سایر ملاحظات ۳۰-۳۱
 - حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی به‌منظور انعکاس در صورت‌های مالی جداگانه ۳۲-۳۴
 - افشا ۳۵-۳۷
 - تاریخ اجرا ۳۸
 - مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری ۳۹
- پیوست : مبانی نتیجه‌گیری

استاندارد حسابداری شماره ۱۸
صورت‌های مالی تلفیقی و
حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی
(تجدید نظر شده ۱۳۸۴)

پیشگفتار

(۱) استاندارد حسابداری شماره ۱۸ با عنوان صورت‌های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی که در تیرماه ۱۳۸۵ توسط مجمع عمومی سازمان حسابرسی تصویب شده است، جایگزین استاندارد حسابداری شماره ۱۸ قبلی می‌شود و الزامات آن در مورد صورت‌های مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۵/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

دلایل تجدید نظر در استاندارد

(۲) این تجدید نظر با هدف هماهنگی بیشتر با استانداردهای بین‌المللی حسابداری و بهبود استاندارد قبلی، انجام شده است.

تغییرات اصلی

(۳) طبق استاندارد قبلی واحدهای تجاری اصلی که بیش از ۹۰ درصد سهام آنها در اختیار واحد تجاری اصلی دیگر بود در صورت کسب موافقت سایر صاحبان سهام، ملزم به ارائه صورت‌های مالی تلفیقی نبودند. شرط ۹۰ درصد در استاندارد جدید حذف شده اما شرایط دیگری طبق بند ۶ استاندارد اضافه شده است.

(۴) عدم الزام به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در صورت وجود محدودیت شدید و بلندمدت، در این استاندارد حذف شده است، زیرا اگر محدودیت منجر به از دست دادن کنترل شود، واحد سرمایه‌پذیر با تعریف واحد تجاری فرعی انطباق ندارد و در نتیجه مشمول تلفیق نمی‌شود. اما چنانچه علیرغم وجود محدودیت، کنترل کماکان برقرار باشد، واحد تجاری اصلی باید صورت‌های مالی تلفیقی تهیه کند.

(۵) در استاندارد تجدید نظر شده، سهم اقلیت براساس ارزش منصفانه خالص داراییهای قابل تشخیص واحد تجاری فرعی در تاریخ تحصیل محاسبه می‌شود. در استاندارد قبلی، سهم اقلیت براساس مبلغ دفتری محاسبه می‌شد.

(۶) برای انعکاس سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی در صورت‌های مالی جداگانه، روش ارزش ویژه از این به بعد مجاز نخواهد بود. در استاندارد قبلی استفاده از این روش مجاز بود.

استاندارد حسابداری شماره ۱۸
صورت‌های مالی تلفیقی و
حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی
(تجدید نظر شده ۱۳۸۴)

این استاندارد باید با توجه به "مقدمه‌ای بر استانداردهای حسابداری"
مطالعه و بکار گرفته شود.

هدف

۱. هدف این استاندارد، الزام واحدهای تجاری اصلی به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی به منظور ارائه اطلاعات مالی درباره فعالیت‌های اقتصادی گروه واحدهای تجاری است، به گونه‌ای که منابع تحت کنترل گروه، تعهدات گروه و نتایج کسب شده از طریق بکارگیری منابع گروه را به عنوان یک شخصیت اقتصادی واحد نشان دهد. این استاندارد با فرض این که واحدهای تجاری عضو گروه، شرکت سهامی هستند تنظیم شده است اما الزامات آن در مورد سایر انواع واحدهای تجاری نیز کاربرد دارد.

دامنه کاربرد

۲. این استاندارد باید در تهیه و ارائه صورت‌های مالی تلفیقی گروه و همچنین حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی به منظور انعکاس در صورت‌های مالی جداگانه بکار رود.

۳. این استاندارد، حسابداری ترکیب‌های تجاری و آثار آن بر تلفیق، شامل سرقفلی ناشی از ترکیب (به استاندارد حسابداری شماره ۱۹ مراجعه شود) را دربر نمی‌گیرد.

تعاریف

۴. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:

- تلفیق: فرایند تعدیل و ترکیب اطلاعات صورت‌های مالی جداگانه یک واحد تجاری اصلی و صورت‌های مالی واحدهای تجاری فرعی آن به منظور تهیه صورت‌های مالی تلفیقی است که اطلاعات مالی گروه را به عنوان شخصیت اقتصادی واحد ارائه می‌کند.
- سهم اقلیت: آن بخش از سود یا زیان و خالص دارایی‌های یک واحد تجاری فرعی، با در نظر گرفتن تعدیلات تلفیقی، که قابل انتساب به سهامی است که به طور مستقیم یا غیرمستقیم از طریق واحدهای تجاری فرعی دیگر، به واحد تجاری اصلی تعلق ندارد.

()

- صورتهای مالی تلفیقی : صورتهای مالی یک گروه است که آن گروه به عنوان یک شخصیت اقتصادی واحد محسوب می شود.
- صورتهای مالی جداگانه : صورتهای مالی که توسط واحد تجاری اصلی ارائه می شود و در آن سرمایه گذاریها براساس منافع مالکانه مستقیم و نه بر مبنای نتایج عملیات و خالص داراییهای واحد سرمایه پذیر به حساب گرفته می شود.
- کنترل : توانایی راهبری سیاستهای مالی و عملیاتی یک واحد تجاری به منظور کسب منافع از فعالیتهای آن .
- گروه : واحد تجاری اصلی و کلیه واحدهای تجاری فرعی آن.
- واحد تجاری اصلی : یک واحد تجاری که دارای یک یا چند واحد تجاری فرعی است.
- واحد تجاری فرعی : یک واحد تجاری که تحت کنترل واحد تجاری دیگری (واحد تجاری اصلی) است.

ارائه صورتهای مالی تلفیقی

- ۵ . هر واحد تجاری اصلی، غیر از واحدهای تجاری اصلی یاد شده در بند ۶، باید صورتهای مالی تلفیقی را تهیه و صورتهای مالی جداگانه خود را همراه آن ارائه کند.
- ۶ . یک واحد تجاری اصلی تنها در صورت وجود تمام شرایط زیر، ملزم به ارائه صورتهای مالی تلفیقی نیست :
 - الف. واحد مزبور، خود واحد تجاری فرعی و تماماً متعلق به واحد تجاری اصلی دیگر باشد یا واحد تجاری فرعی یک واحد دیگر با مالکیت کمتر از ۱۰۰ درصد سهام باشد اما سایر صاحبان سهام، علیرغم آگاهی از قصد واحد تجاری اصلی برای عدم ارائه صورتهای مالی تلفیقی، مخالفت خود را اعلام نکرده باشند.
 - ب . سهام یا سایر اوراق بهادار آن واحد در بورس اوراق بهادار یا سایر بازارهای در دسترس عموم، معامله نشود.
 - ج . واحد مزبور برای عرضه هرگونه اوراق بهادار به عموم، صورتهای مالی خود را به هیئت پذیرش بورس اوراق بهادار یا سایر مراجع قانونی تحویل نداده یا در جریان تحویل آن نباشد.
 - د . واحد تجاری اصلی نهایی یا میانی آن واحد، صورتهای مالی تلفیقی قابل دسترس برای استفاده عمومی را براساس استانداردهای حسابداری تهیه کند.

()

۷. در مواردی که واحدهای تجاری فرعی تحت کنترل واحد تجاری اصلی قرار می‌گیرد، صورتهای مالی واحد تجاری اصلی به تنهایی تصویر کامل وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی آن را نشان نمی‌دهد. استفاده‌کنندگان صورتهای مالی واحد تجاری اصلی برای تصمیم‌گیریهای اقتصادی و ارزیابی وظیفه مباشرت مدیریت به اطلاعاتی درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی گروه نیاز دارند. این نیاز از طریق صورتهای مالی تلفیقی تأمین می‌شود که اطلاعات مالی مربوط به گروه را به عنوان یک شخصیت اقتصادی واحد و بدون توجه به مرزهای قانونی شخصیت‌های حقوقی جداگانه ارائه می‌کند.

۸. استفاده‌کنندگان اصلی صورتهای مالی تلفیقی، سرمایه‌گذاران در واحد تجاری اصلی هستند زیرا آنان از طریق منافع خود در واحد تجاری اصلی، در گروه واحدهای تجاری نیز منفعی دارند. با این حال، صورتهای مالی تلفیقی، اطلاعات مفیدی برای سایر استفاده‌کنندگان فراهم می‌آورد. برای مثال، بستانکاران یا وام‌دهندگان که وثیقه طلب آنها در یکی از واحدهای تجاری گروه قرار دارد نیاز به مراجعه به صورتهای مالی واحد تجاری مربوط دارند. با این حال همین استفاده‌کنندگان ممکن است برای ارزیابی توان مالی گروه از صورتهای مالی تلفیقی استفاده کنند تا در مورد وثیقه مؤثر طلب خود و همچنین چشم‌انداز ادامه رابطه با واحد تجاری قضاوت نمایند. توان مالی گروه برای بستانکاران واحدهای تجاری فرعی به خاطر وابستگی متقابل این واحدها دارای اهمیت است، زیرا حتی در نبود ضمانتهای متقابل رسمی، فشارهای تجاری ممکن است موجب شود واحد تجاری اصلی از واحدهای تجاری فرعی در قبال بستانکاران حمایت مالی کند.

شمول صورتهای مالی تلفیقی

۹. صورتهای مالی تلفیقی باید واحد تجاری اصلی و کلیه واحدهای تجاری فرعی آن را دربر گیرد، به‌استثنای سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی که تنها به قصد واگذاری طی ۱۲ ماه (از تاریخ تحصیل)، تحصیل شده است.

()

۱۰. صورتهای مالی تلفیقی، واحد تجاری اصلی و کلیه واحدهایی را در برمی گیرد که تحت کنترل واحد تجاری اصلی قرار دارند، به جز آن گروه از واحدهای تجاری فرعی که به دلایل ارائه شده در بند ۱۱ از تلفیق مستثنی می شوند. هنگامی که یک واحد تجاری اصلی، به طور مستقیم یا غیرمستقیم از طریق واحدهای تجاری فرعی دیگر خود، مالک بیش از نصف سهام با حق رأی یک واحد تجاری باشد، فرض بر وجود کنترل بر آن واحد تجاری است، مگر در موارد استثنایی که بتوان آشکارا نشان داد چنین مالکیتی، سبب کنترل واحد تجاری نمی شود. 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 دارد:

الف. تسلط بر بیش از نصف حق رأی واحد تجاری از طریق توافق با سایر صاحبان سهام،

ب. توانایی راهبری سیاستهای مالی و عملیاتی واحد تجاری از طریق قانون یا توافق، یا

ج. توانایی نصب و عزل اکثریت اعضای هیئت مدیره یا سایر ارکان اداره کننده مشابه، در مواردی که کنترل واحد تجاری در اختیار ارکان مزبور است.

۱۱. سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی که به قصد واگذاری، تحصیل و نگهداری گردیده و قبلاً در صورتهای مالی تلفیقی منعکس نشده است، مشمول تلفیق نمی باشد. در رابطه با این نوع سرمایه گذاریها، خریدار مشخص شده است یا اینکه واحد تجاری اصلی به طور مشخص درصدد یافتن مشتری است و انتظار می رود سرمایه گذاری طی ۱۲ ماه از تاریخ تحصیل واگذار شود. یک واحد تجاری فرعی که با وجود گذشت ۱۲ ماه از تاریخ تحصیل، هنوز فرایند واگذاری آن تکمیل نشده است از تلفیق مستثنی نمی شود مگر اینکه در تاریخ تهیه صورتهای مالی، شرایط واگذاری آن مشخص و فرایند واگذاری آن نیز اساساً تکمیل شده باشد.

()

سرمایه‌گذاری‌هایی که بموجب این بند از تلفیق مستثنی می‌شود جزء دارایی‌های جاری طبقه‌بندی و براساس استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان حسابداری سرمایه‌گذاریها در صورتهای مالی منعکس می‌شود.

۱۲. واحد تجاری اصلی در صورت از دست دادن توانایی هدایت سیاستهای مالی و عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر برای کسب منافع از فعالیتهای آن، کنترل آن واحد را از دست می‌دهد. از دست دادن کنترل ممکن است با تغییر نسبی یا مطلق در میزان مالکیت، یا بدون آن، واقع شود. برای مثال، کنترل یک واحد تجاری فرعی ممکن است به دلیل اعمال کنترل بر آن توسط دولت، دادگاه یا مراجع ذیصلاح دیگر یا در نتیجه توافق قراردادی از دست برود.

۱۳. سرمایه‌گذاری در یک واحد تجاری فرعی از تاریخی که از شمول صورتهای مالی تلفیقی خارج می‌شود و در زمره واحدهای تجاری وابسته قرار نمی‌گیرد باید طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاریها" با آن برخورد شود.

ضوابط تلفیق

۱۴. برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی، صورتهای مالی واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن با جمع کردن اقلام مشابه داراییها، بدهیها، حقوق صاحبان سرمایه، درآمدها و هزینه‌ها با یکدیگر ترکیب می‌شود. برای اینکه صورتهای مالی تلفیقی، اطلاعات مالی گروه را به عنوان یک شخصیت اقتصادی واحد ارائه دهد، علاوه بر در نظر داشتن آثار ناشی از ترکیبهای تجاری بر تلفیق طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۹، الزامات مندرج در بندهای ۱۵ تا ۳۱ رعایت می‌شود.

تعدیلات تلفیقی

معاملات درون گروهی

۱۵. سودهای تحقق نیافته ناشی از معاملات درون گروهی که در مبلغ دفتری داراییها منظور شده است باید به طور کامل حذف شود.

۱۶. زیانهای تحقق نیافته ناشی از معاملات درون گروهی که برای رسیدن به مبلغ دفتری داراییها از ارزش آنها کسر شده است نیز باید حذف شود مگر تا حدی که مبلغ دفتری دارایی مبادله‌شده را نتوان بازیافت کرد.

()

۱۷. برای حذف سود یا زیان تحقق نیافته مربوط به داراییهای فروخته شده توسط یک واحد تجاری فرعی به واحد تجاری اصلی یا سایر واحدهای تجاری فرعی گروه، مبلغ آن بین اقلیت و واحد تجاری اصلی تسهیم می‌شود.

۱۸. مانده حسابها و معاملات فیما بین واحدهای تجاری مشمول تلفیق (شامل فروش، هزینه‌ها و سود سهام) باید حذف شود.

۱۹. ارائه اطلاعات درباره فعالیت‌های اقتصادی گروه به عنوان یک شخصیت اقتصادی واحد در صورت‌های مالی تلفیقی، مستلزم تعدیل معاملات درون گروهی مربوط به مبالغ گزارش شده در صورت‌های مالی واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن است. معاملات درون گروهی ممکن است منتج به سود یا زیانی گردد که در مبلغ دفتری داراییهای گروه، نظیر موجودی مواد و کالا و داراییهای ثابت مشهود، منظور می‌شود. در مورد آن بخش از این داراییها که در تاریخ ترازنامه همچنان در تملک واحدهای تجاری مشمول تلفیق است، سود یا زیان ثبت شده در صورت‌های مالی جداگانه واحد تجاری عملاً برای گروه به عنوان یک مجموعه، تحقق نیافته و بنابراین از نتایج عملیات و مبلغ داراییهای گروه حذف می‌شود. این حذف کل مبلغ را دربر می‌گیرد حتی اگر واحد تجاری فرعی دارای سهامدار اقلیت باشد. معاملات بین واحدهای تجاری منظور شده در تلفیق، با داراییها و بدهیهای سروکار دارد که کلاً تحت کنترل گروه است حتی اگر مالکیت بر آنها صد درصد نباشد. از دیدگاه گروه به عنوان یک شخصیت اقتصادی واحد، سود یا زیانی از معاملات درون گروهی ایجاد نمی‌شود زیرا هیچ‌گونه افزایش یا کاهش در خالص داراییهای گروه واقع نمی‌شود. سود یا زیان حاصل از معاملات با آن گروه از واحدهای تجاری که طبق این استاندارد از تلفیق مستثنی شده‌اند، حذف نمی‌شود مگر اینکه به دلیل وجود نفوذ قابل ملاحظه، واحد تجاری مورد نظر به عنوان واحد تجاری وابسته تلقی شود.

()

مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری

۲۰. مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری واحد تجاری اصلی در هر یک از واحدهای تجاری فرعی و سهم واحد تجاری اصلی از حقوق صاحبان سرمایه هر یک از آنها حذف می‌شود (نحوه برخورد با سرقتی در استاندارد حسابداری شماره ۱۹ مطرح شده است).

سهم اقلیت

۲۱. خالص داراییهای قابل انتساب به اقلیت در تاریخ ترازنامه باید به عنوان سهم اقلیت در ترازنامه تلفیقی، در بخش حقوق صاحبان سهام، جدا از حقوق صاحبان سهام واحد تجاری اصلی ارائه شود.

۲۲. سود یا زیان خالص فعالیتهای عادی طی دوره که قابل انتساب به اقلیت است باید تحت عنوان سهم اقلیت به طور جداگانه ذیل صورت سود و زیان تلفیقی ارائه شود. هر گونه سود یا زیان غیرمترقبه قابل انتساب به اقلیت نیز باید به طور جداگانه ذیل صورت مزبور منعکس شود.

۲۳. سودها و زیانهای واحدهای تجاری فرعی باید به نسبت میزان مالکیت واحد تجاری اصلی و اقلیت بین آنها تسهیم شود.

۲۴. سهم قابل انتساب به اقلیت از خالص داراییهای واحدهای تجاری فرعی باید متناسب با سهم آنان از ارزش منصفانه خالص داراییهای قابل تشخیص واحد تجاری فرعی در تاریخ تحصیل به علاوه سهم آنان از تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه از تاریخ تحصیل واحد تجاری به بعد محاسبه شود. همچنین سرقتی ناشی از تحصیل واحد تجاری فرعی تنها باید در مورد آن بخش که قابل انتساب به واحد تجاری اصلی است شناسایی شود.

۲۵. استفاده از عنوان سهم اقلیت به معنای وجود سقفی در مورد نسبت سهام دارندگان حقوق اقلیت در واحد تجاری فرعی نیست. مبالغی که به عنوان سهم اقلیت در ترازنامه تلفیقی و صورت سود و زیان تلفیقی گزارش می‌شود، میزان داراییها و بدهیها و سود و زیان واحدهای تجاری فرعی منظور شده در تلفیق را نشان می‌دهد که قابل انتساب به سهامدارانی غیر از واحد تجاری اصلی است.

۲۶. طبق این استاندارد تخصیص زیان یک واحد تجاری فرعی زیانده به صاحبان سهام اقلیت، حتی اگر موجد مانده بدهکار سهم اقلیت شود، الزامی است زیرا رعایت نکردن این امر موجب می‌شود که مقایسه بین داراییها و بدهیها و نتایج عملیات قابل انتساب به سهم اقلیت و کل گروه مخدوش شود. زیانهای انباشته واحدهای تجاری

()

فرعی الزاماً توسط واحد تجاری اصلی جبران نمی‌شود و مانده بدهکار سهم اقلیت، معرف خالص بدهیهای قابل انتساب به اقلیت در واحد تجاری فرعی است و طلب از ایشان محسوب نمی‌شود.

۲۷. این استاندارد مقرر می‌دارد که سرقفلی ناشی از تحصیل یک واحد تجاری فرعی که تمام سهام آن به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم متعلق به واحد تجاری اصلی نیست، تنها به نسبت سهم واحد تجاری اصلی شناسایی شود و هیچ مبلغی به اقلیت تخصیص نیابد. اگرچه ممکن است بتوان سرقفلی قابل انتساب به حقوق اقلیت در زمان تحصیل واحد تجاری فرعی را برآورد کرد، لیکن این امر عملاً موجب شناسایی مبلغی برای سرقفلی به‌طور فرضی می‌شود چون اقلیت یکی از طرفهای معامله در زمان تحصیل واحد تجاری فرعی نیست.

رویه‌های حسابداری

۲۸. صورتهای مالی تلفیقی باید با استفاده از رویه‌های حسابداری یکسان در مورد معاملات و سایر رویدادهای مشابهی که تحت شرایط یکسان رخ داده‌اند، تهیه شود. چنانچه رویه‌های حسابداری مورد استفاده یکی از واحدهای تجاری عضو گروه با رویه بکار رفته در تهیه صورتهای مالی تلفیقی برای معاملات و سایر رویدادهای مشابهی که تحت شرایط یکسان رخ داده‌اند، تفاوت داشته باشد، صورتهای مالی واحد مزبور هنگام استفاده از آن برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی باید به نحو مناسبی تعدیل شود.

تاریخها و دوره‌های حسابداری

۲۹. برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی، صورتهای مالی واحد تجاری اصلی و کلیه واحدهای تجاری فرعی باید به تاریخ گزارشگری یکسان تهیه شود. هنگامی که تاریخهای گزارشگری یکسان نیست، واحد تجاری فرعی برای مقاصد تلفیق باید صورتهای مالی به تاریخ صورتهای مالی واحد تجاری اصلی تهیه کند، مگر اینکه این امر مقدور نباشد. در چنین مواردی صورتهای مالی واحد تجاری فرعی برای آخرین سال مالی آن باید مورد استفاده قرار گیرد مشروط بر اینکه پایان سال مالی واحد تجاری فرعی بیشتر از سه ماه قبل از پایان سال مالی واحد تجاری اصلی نباشد. در این حالت، وقوع هرگونه رویدادی در فاصله زمانی مذکور که تأثیر عمده‌ای بر کلیت صورتهای مالی تلفیقی داشته باشد باید از طریق اعمال تعدیلات لازم در تهیه این صورتهای مالی به حساب گرفته شود. به هر حال، طول دوره گزارشگری و فاصله بین تاریخهای گزارشگری باید در دوره‌های مختلف گزارشگری باهم یکسان باشد.

()

سایر ملاحظات

۳۰. نتایج عملیات واحد تجاری فرعی باید از تاریخی که کنترل آن به طور مؤثر به واحد تجاری اصلی منتقل شده است، در صورتهای مالی تلفیقی منظور شود. همچنین نتایج عملیات واحد تجاری فرعی واگذار شده باید تا زمان واگذاری، در صورت سود و زیان تلفیقی منظور گردد. تفاوت بین مبلغ حاصل از واگذاری واحد تجاری فرعی و مبلغ دفتری داراییها پس از کسر بدهیهای آن در تاریخ واگذاری، باید در صورت سود و زیان تلفیقی تحت عنوان "سود یا زیان حاصل از واگذاری واحد تجاری فرعی" منعکس شود.

۳۱. چنانچه بخشی از سهام واحد تجاری اصلی در مالکیت واحد تجاری فرعی باشد این سهام باید به بهای تمام شده تحت عنوان سهام واحد تجاری اصلی در مالکیت واحد تجاری فرعی به شکل یک رقم کاهنده، جزء حقوق صاحبان سهام واحد تجاری اصلی در ترازنامه تلفیقی منظور شود.

حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی به منظور انعکاس در صورتهای مالی جداگانه

۳۲. در صورتهای مالی جداگانه، سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی که در صورتهای مالی تلفیقی منظور می شود باید به بهای تمام شده یا مبالغ تجدید ارزیابی و منطبق با رویه حسابداری واحد سرمایه گذار در مورد سرمایه گذاریهای بلندمدت طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان "حسابداری سرمایه گذاریها" منعکس شود.

۳۳. در روش بهای تمام شده درآمد سرمایه گذاری تنها به میزان سود توزیع شده از محل سودهای انباشته واحد سرمایه پذیر که پس از تاریخ تحصیل کسب شده است، شناسایی می شود. سودهای توزیع شده مازاد بر سود انباشته یاد شده به عنوان باز یافت سرمایه گذاری محسوب و از بهای تمام شده سرمایه گذاری کسر می گردد.

۳۴. نحوه برخورد حسابداری با سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی مستثنی شده از تلفیق به منظور انعکاس در صورتهای مالی جداگانه باید به گونه ای باشد که گویی این سرمایه گذاریها از نوع سرمایه گذاریهای مشروح در استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان "حسابداری سرمایه گذاریها" است.

افشا

۳۵. موارد زیر باید در صورتهای مالی تلفیقی افشا شود:

()

الف. فهرستی از واحدهای تجاری فرعی عمده شامل نام، محل ثبت یا اقامتگاه قانونی واحد تجاری فرعی، نسبت حقوق مالکیت یا میزان سهام با حق رأی (چنانچه متفاوت باشد) در واحد تجاری فرعی،

ب. اطلاعات زیر چنانچه مورد داشته باشد:

۱. دلایل عدم تلفیق یک واحد تجاری فرعی،

۲. نوع و ماهیت رابطه بین واحد تجاری اصلی و آن گروه از واحدهای تجاری فرعی که بیش از نصف سهام با حق رأی آنها به طور مستقیم یا غیرمستقیم، در مالکیت واحد تجاری اصلی نیست،

۳. دلیل نداشتن کنترل بر آن گروه از واحدهای سرمایه پذیر که بیش از نصف سهام با حق رأی آنها به طور مستقیم یا غیرمستقیم در مالکیت واحد تجاری اصلی است،

ج. ماهیت و میزان هرگونه محدودیت عمده (برای مثال در نتیجه قراردادهای استقراض یا الزامات قانونی) در توان واحدهای تجاری فرعی برای انتقال منابع به واحد تجاری اصلی در قالب سود سهام نقدی یا بازپرداخت وامها یا پیش پرداختها، و

د. نام، تاریخ ترازنامه و دوره مالی واحد تجاری فرعی در مواردی که تاریخ گزارشگری آن با تاریخ گزارشگری واحد تجاری اصلی متفاوت است و دلایل استفاده از صورتهای مالی با تاریخ متفاوت.

۳۶. در صورتهای مالی جداگانه، باید روش حسابداری بکار رفته در مورد سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی افشا شود.

۳۷. در مواردی که واحد تجاری اصلی که طبق بند ۶ از تهیه صورتهای مالی تلفیقی مستثنی است، صورتهای مالی جداگانه تهیه می‌کند، اطلاعات زیر باید در آن افشا شود:

الف. تصریح اینکه صورتهای مالی، صورتهای مالی جداگانه است،

ب. تصریح اینکه از معافیت تلفیق استفاده شده است،

ج. نام و اقامتگاه قانونی واحد تجاری نهایی یا میانی که صورتهای مالی تلفیقی آن برای عموم براساس استانداردهای حسابداری تهیه و منتشر شده است،

د. فهرست سرمایه‌گذاریهای عمده در واحدهای تجاری فرعی، شامل نام، محل ثبت یا اقامتگاه قانونی آنها، درصد مالکیت و درصد حق رأی در صورت متفاوت بودن، و

ه. روش حسابداری مورد استفاده برای سرمایه‌گذاریهای فهرست شده طبق بند (د).

()

تاریخ اجرا

۳۸. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۵/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست .

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

۳۹. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۲۷ با عنوان صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه نیز رعایت می‌شود.

()

پیوست

مبانی نتیجه‌گیری

این پیوست بخشی از استاندارد حسابداری شماره ۱۸ نیست.

معافیت واحد تجاری اصلی از تهیه صورتهای مالی تلفیقی

۱. در نسخه قبلی استاندارد حسابداری شماره ۱۸ واحدهای تجاری که تمام یا بیش از ۹۰ درصد سهام آنها به طور مستقیم یا غیرمستقیم در مالکیت یک واحد تجاری اصلی دیگر بود نیازی به تهیه صورتهای مالی تلفیقی نداشتند مشروط به اینکه موافقت تمام سهامداران اقلیت را بدست می‌آوردند. شرط ۹۰ درصد و موافقت سهامداران اقلیت در استاندارد جدید حذف شده است. زیرا در رابطه با اقلیت، کسب موافقت یکایک آنها در عمل کاری هزینه‌بر و دشوار است. راه حل عملی‌تر این است که اگر سهامدار اقلیت از عدم تهیه صورتهای مالی تلفیقی آگاه شود و مخالفت خود را ابراز نکند واحد تجاری اصلی که خود یک واحد تجاری فرعی نیز می‌باشد به شرط احراز دیگر شرایط، می‌تواند صورتهای مالی تلفیقی تهیه نکند.

۲. نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان صورتهای مالی واحدهای تجاری اصلی که سهام و سایر اوراق بهادار آنها در بازارهای در دسترس عموم عرضه می‌شود با تهیه صورتهای مالی تلفیقی به‌گونه‌ای بهتر تأمین می‌شود. بنابراین، این‌گونه واحدهای تجاری اصلی در هر صورت باید صورتهای مالی تلفیقی تهیه کنند و مشمول معافیت نمی‌باشند.

دامنه صورتهای مالی تلفیقی

۳. در استاندارد قبلی، واحدهای تجاری فرعی که تحت محدودیتهای شدید و بلندمدت فعالیت می‌کردند بطوری که به توانایی آنها در انتقال وجوه به واحد تجاری اصلی به نحوی عمده لطمه وارد می‌شد، مشمول تلفیق نبودند. وجود محدودیت در انتقال وجوه به تنهایی مبین نبود کنترل بر واحد سرمایه‌پذیر نیست و بنابراین، این شرط در تجدیدنظر استاندارد حذف شده است.

سهام اقلیت

۴. سهم اقلیت در استاندارد جدید براساس ارزش منصفانه خالص داراییهای قابل تشخیص محاسبه می‌شود. در گذشته سهم اقلیت بر مبنای مبالغ دفتری محاسبه می‌گردید که این امر باعث می‌شد یک قلم دارایی واحد تجاری فرعی با ترکیبی از دو ارزش در ترازنامه تلفیقی منعکس شود. مبلغ یک دارایی به نسبت سهم واحد تجاری اصلی بر مبنای ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل و به نسبت سهم اقلیت به مبلغ دفتری منعکس می‌شد. کمیته بر پایه "تئوری واحد تجاری" در مورد صورتهای مالی تلفیقی، محاسبه سهم اقلیت را بر مبنای ارزش منصفانه خالص داراییهای قابل تشخیص پذیرفته است.

۵. برخی از اعضای کمیته براساس "تئوری واحد تجاری" اعتقاد دارند که محاسبه سرقفلی برای اقلیت نیز باید الزامی می‌شد. کمیته به دلایل زیر این پیشنهاد را نپذیرفت:

الف. سرقفلی تفاوت بهای تمام شده سرمایه‌گذاری با ارزش منصفانه خالص داراییهای قابل تشخیص است و در مورد سهم اقلیت، بهای تمام شده واقعی وجود ندارد.

ب. سرقفلی قابل انتساب به اقلیت را نمی‌توان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد، چون اگر ۱۰۰ درصد سهام یک شرکت تحصیل شود بهای تمام شده آن ممکن است نسبت به تحصیل کمتر از ۱۰۰ درصد سهام متفاوت باشد.

حذف روش ارزش ویژه

۶. در تجدیدنظر استاندارد، روش ارزش ویژه برای انعکاس سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی در صورتهای مالی جداگانه حذف شده است زیرا در صورتهای مالی تلفیقی اطلاعات کامل مربوط به گروه ارائه می‌گردد و نیازی نیست که در صورتهای مالی جداگانه نیز از روش ارزش ویژه که به نوعی تلفیق سطری محسوب می‌شود، استفاده کرد.