**عنوان پروژه :**

**صورتهای مالی تلفیقی و سرمایه گذاری در واحد تجاری فرعی شرکتهای سهامی**

**نگارنده: سالارقره داغی**

منتشر شده در وب سایت پروژه دات کام

www.Prozhe.com

**به نام خداوندحسابگر.حسابرس وحسابدار**

فهرست مطالب:

پیشگفتار 3

مقدمه 3

تعاریف استاندارد ایران 4

ضوابط تلفیق 5

مبانی نظری تهیه صورتهای مالی تلفیق 6

استانداردهای حسابداری سرقفلی امریکا 7

استانداردهای بین‌المللی حسابداری سرقفلی 8

دلایل عدم تمایل شرکت ها به تهیه صورت های مالی تلفیقی 9

مقایسه استاندارد18ایران باایالات متحدوبین الملل 10

موارد مستثنی شدن واحدهای فرعی از تلفیق 11

نحوه محاسبه سهم اقلیت از خالص داراییها (استانداردایران وبین الملل و ایالات متحد) 12

نحوه انعکاس سهم اقلیت در ترازنامه 13

نحوه انعکاس سهم اقلیت در صورت سود و زیان 13

نحوه انتساب سرقفلی به اکثریت و اقلیت 13

معاملات و مانده‌های درون‌گروه 14

. هموارسازی سود و انگیزه های ان وعکس العمل استاندارد18ایران 15

نکته های ضروری درتلفیق 17

نمونه صورت مالی تلفیقی 18

انواع گزارش حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی 18

چالشهای حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی 19

موارد درخور توجه درباره نحوه اجرای حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی 21

موارد در خور توجه مجامع عمومی شرکتهای اصلی 21

یشنهادات وانتقادات به سازمان حسابرسی 22

برخی سوالات اساسی درتلفیق 23

نتیجه گیری –پیشنهادات وانتقادات نگارنده 24

**پیشگفتار**

به نام خدای حسابگر و حسابرس و حسابدار

ترازَش همیشه موزون است و موجودی‌هایش همواره در فزون.
مطالبات مشکوک الوصولی ندارد، زیرا کسی از قدرت لایزال او نمی‌تواند بگریزد.
استهلاک انباشته محاسبه نمی‌کند چون در سیطره‌ی حسابداری او چیزی بی‌ارزش نمی‌شود.
هیچ شراکتی با احدی ندارد. خود مالک است و بی‌رقیب.
تلفیق و ادغام و ترکیب در حوزه‌ی شخصیتش پیش‌بینی شده است.
حسابداری تورمی ندارد، زیرا ارزش‌ها در نظرش تغییر ناپذیرند.
حسابداریش آن‌قدر خالص است که دوره‌ی مالی در آن تعریف ناشدنی و واحد پولی در آن بی‌معنا است.
عملکرد او به دوره‌ی محدودی منحصر نیست و ازل تا ابد را در بر می‌گیرد.
تداومش یک فریضه نیست، بلکه یک اصل و حقیقتی محض است.
مدیریتش حسابداری و حسابداریش مدیریت که بر مدار عدالت استوار است و به مثقال و ذره هم می‌رسد و چیزی از قلم نمی‌افتد.
فضل و بخشش او بر محور اهمیت می‌چرخد و سرمایه‌ی بندگان.
امیدواری به اوست و همان است که رهایی‌بخش آنان از حساب و کتاب روز جزا خواهد بود.

درنگارش پروژه حاضربه علت پیچیدگی صورتهای مالی تلفیقیی سعی شده ازآخرین منابع لاتین واستانداردهای ایران بهره گرفته شودوتلاش بر این بوده است که درنگارش پروژه حاضرحداکثرسلاست وسادگی رعایت شودتامفاهیم به سادگی قابل درک باشد

استاندارد حسابداری شماره 18 با عنوان صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی که درتيرماه 1385 توسط مجمع عمومی سازمان حسابرسی تصویب شده است، جایگزین استاندارد حسابداری شماره 18 قبلي می‌شود و الزامات آن در‌مورد صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ 1/1/1385 و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست

تاریخچه صورتهای مالی تلفیقی

انگلستان
سال 1920 ميلادي- تهيه اولين ترازنامه تلفيقي در شرکت نابل
سال 1929 ميلادي- الزامي شدن تهيه صورتهاي مالي توسط بورس اوراق بهادار لندن

ايالات متحده
سال 1940 ميلادي- الزامي شدن تهيه صورتهاي مالي

ايران
1378 هجري شمسي- استاندارد حسابداري شماره 18- الزامي شدن تهيه صورتهاي مالي تلفيقي در ايران

**مقدمه**

همین الان همه چیز دردنیادرحال تحول است چون لازمه ی پیشرفت انسان هاتحول است هرلحظه تغییرمیکنیم این دگرگونی شامل حال هرجانداروغیرجانداری میباشد چه بساحسابداری که وابسته به تحولات میباشدکمی گسترده تراز ان پیش برویم میبینیم برخی واحدهای تجاری برای انعکاس سریع تراین تغییرات نیازبه واحدهای دیگری دارندکه این عمل باتلفیق یاترکیب انجام میگیرد

در دنیای امروز،انگیزه‌هایی مانند حذف برخی از هزینه‌های ثابت، هماهنگی مراحل ساخت در فرایند تولید،اعمال مدیریت کارامدتر و افزایش بهره‌وری،کاهش مخاطره، دستیابی سریعتر به منابع مالی،کسب‌ مزیتهای رقابتی و ورود به بازارهای‌ جدید و نیز بهره‌مندی از مزایای‌ قانونی و مالیاتی،موجب افزایش‌ تلفیق های واحدهای تجاری شده است .در ترکیب واحدهای تجاری،هرگاه‌ ترکیب منجر به ایجاد رابطه اصلی و فرعی شود،واحد تحصیل‌کننده‌ (اصلی)باید صورتهای مالی تلفیقی‌ تهیه و ارائه کند.هدف از تهیه‌ صورتهای مالی تلفیقی فراهم کردن‌ اطلاعات درباره وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن است.نظر به اهمیت موضوع در اکثر کشورهای‌ جهان،تدوین استانداردهای حسابداری‌ در مورد تهیه و ارائه صورتهای مالی‌ تلفیقی مورد توجه قرار گرفته است. الزامات استانداردهای حسابداری ایران، ایالات متحد،انگلستان‌و بین المللی در مورد تهیه و ارائه صورتهای مالی‌ تلفیقی شباهتهای زیادی با هم دارند اما در بعضی موارد همانند شیوه‌ محاسبه وانعکاس سهم اقلیت،حذف‌ سود یا زیان تحقق نیافته،استهلاک‌ سرقفلی و نحوه ارائه سرمایه‌گذاری در صورتهای مالی واحد تجاری اصلی، رویه‌های متفاوتی تجویز شده است**. که ماهم دراینجاقصدمقایسه عناوین مذکورراداریم**

**ابتدابه استاندارد18ایران میپردازیم**

**دليل ارائه صورتهاي مالي تلفيقي**

نياز استفاده کنندگان صورتهاي مالي واحد تجاري اصلي به اطلاعاتي درباره وضعيت مالي، عملکرد مالي و جريانهاي نقدي گروه جهت تصميم گيريهاي اقتصادي آنها و عدم ارائه تصوير کاملي از فعاليتهاي اقتصادي و وضعيت مالي واحد تجاري اصلي از طريق صورتهاي مالي واحد تجاري اصلي میباشد

**هدف**‌ اين‌ استاندارد، الزام‌ واحدهاي‌ تجاري‌ اصلي‌ به‌ تهيه‌ صورتهاي‌ مالي‌ تلفيقي‌ به منظور ارائه‌ اطلاعات‌ مالي‌ درباره‌ فعاليتهاي‌ اقتصادي‌ گروه‌ واحدهاي‌ تجاري‌ است‌

**تلفيق**‌**:ترکیب اطلاعات صورتهای مالی واحداصلی وفرعی**

**سهم‌ اقليت‌:** آن‌ بخش‌ از سود يا زيان‌ و خالص‌ داراييهاي‌ يك‌ واحد تجاري‌ فرعي **که** با درنظر گرفتن تعديلات تلفيقيبه‌ واحد تجاري‌ اصلي‌ تعلق‌ ندارد.

**گروه** : واحد تجاري‌ اصلي‌ و كليه‌ واحدهاي‌ تجاري‌ فرعي‌ آن‌.

**واحد تجاري‌ اصلي** : يك‌ واحد تجاري‌ كه‌ داراي‌ يك‌ يا چند واحد تجاري‌ فرعي‌ است‌

**واحد تجاري‌ فرعي** : يك‌ واحد تجاري‌ كه‌ تحت‌ كنترل‌ واحد تجاري‌ ديگري‌ ( واحد تجاري‌ اصلي‌) است‌.

**معاملات‌ درون‌ گروهي‌:**

سودهاي‌ تحقق‌ نيافته‌ ناشي‌ از معاملات‌ درون‌ گروهي‌ كه‌ در مبلغ‌ دفتري‌ داراييها منظور شده‌ است‌ بايد به طور كامل حذف‌ شود

زيانهاي‌ تحقق‌ نيافته‌ ناشي‌ از معاملات‌ درون‌ گروهي‌ كه‌ براي‌ رسيدن‌ به‌ مبلغ‌ دفتري‌ داراييها از ارزش‌ آنها كسر شده‌ است‌ نيز بايد حذف‌ شود مگر تا حدي‌ كه‌ مبلغ‌ دفتري‌ دارايي‌ مبادله‌شده‌ را نتوان‌ بازيافت‌ كرد

براي حذف سود يا زيان تحقق نيافته مربوط به داراييهاي فروخته شده توسط يك واحد تجاري فرعي به واحد تجاري اصلي يا ساير واحدهاي تجاري فرعي گروه، مبلغ آن بين اقليت و واحد تجاري اصلي تسهيم مي‌شود.

. مانده‌ حسابها و معاملات‌ فيمابين‌ واحدهاي‌ تجاري‌ مشمول‌ تلفيق‌ (شامل‌ فروش‌، هزينه‌ها و سود سهام‌) بايد حذف‌ شود.

****

**تاريخها و دوره‌هاي‌ حسابداري‌**

 براي‌ تهيه‌ صورتهاي‌ مالي‌ تلفيقي‌، صورتهاي‌ مالي‌ واحد تجاري اصلي و كليه‌ واحدهاي‌ تجاري‌ فرعي‌ بايد به تاريخ گزارشگري يكسان تهيه شود. هنگامي‌ كه‌ تاريخهاي‌ گزارشگري‌ يكسان‌ نيست‌، واحد تجاري‌ فرعي‌ براي‌ مقاصد تلفيق بايد صورتهاي‌ مالي‌ به‌ تاريخ‌ صورتهاي‌ مالي‌ واحد تجاري‌ اصلي‌ تهيه‌ كند، مگر اينكه‌ اين‌ امر مقدور نباشد. در چنين مواردي صورتهاي‌ مالي‌ واحد تجاري‌ فرعي‌ براي‌ آخرين‌ سال‌ مالي‌ آن‌ بايد مورد استفاده‌ قرار گيرد مشروط‌ بر اينكه‌ پايان‌ سال‌ مالي‌ واحد تجاري‌ فرعي‌ بيشتر از سه‌ ماه‌ قبل‌ از پايان‌ سال‌ مالي‌ واحد تجاري‌ اصلي‌ نباشد. در اين حالت‌، وقوع‌ هرگونه‌ رويدادي‌ در فاصله‌ زماني‌ مذكور كه‌ تأثير عمده‌اي‌ بر كليت‌ صورتهاي‌ مالي‌ تلفيقي‌ داشته‌ باشد بايد از طريق‌ اعمال‌ تعديلات‌ لازم‌ در تهيه‌ اين‌ صورتها به حساب‌ گرفته‌ شود

**افشا:** موارد زير بايد در صورتهاي‌ مالي‌ تلفيقي‌ افشا شود:

- 1فهرستي‌ از واحدهاي‌ تجاري‌ فرعي‌ عمده‌ شامل‌ نام‌ ، محل‌ ثبت يا اقامتگاه‌ قانوني واحد تجاري‌ فرعي‌ ، نسبت‌ حقوق‌ مالكيت‌ يا ميزان‌ سهام‌ با حق‌ رأي‌ در واحد تجاري‌ فرعي‌،

 -2ماهيت و ميزان هرگونه محدوديت عمده (براي مثال درنتيجه قراردادهاي استقراض يا الزامات قانوني)

3-نام‌ ، تاريخ‌ ترازنامه‌ و دوره‌ مالي‌ واحد تجاري‌ فرعي‌ در مواردي‌ كه‌ تاريخ‌ گزارشگري‌ آن‌ با تاريخ‌ گزارشگري‌ واحد تجاري‌ اصلي‌ متفاوت‌ است‌ و دلايل‌ استفاده‌ از صورتهاي‌ مالي‌ با تاريخ‌ متفاوت‌.

**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.



**درمباحث تلفیق چون مهمترین ایتم فعلی سرقفلی وسهم اقلیت میباشدبنده بحث خودرا فعلاباموضوع سرقفلی شروع میکنم**

**سرقفلی:**

 برخي از اعضاي كميته براساس ” تئوري واحد تجاري“ اعتقاد دارند كه محاسبه سرقفلي براي اقليت نيز بايد الزامي مي‌شد . كميته به دلايل زير اين پيشنهاد را نپذيرفت:

الف . سرقفلي تفاوت بهاي تمام شده سرمايه‌گذاري با ارزش منصفانه خالص داراييهاي قابل تشخيص است و در مورد سهم اقليت، بهاي تمام شده واقعي وجود ندارد.

ب . سرقفلي قابل انتساب به اقليت را نمي‌توان به‌گونه‌اي اتكاپذير اندازه‌گيري كرد، چون اگر 100 درصد سهام يك شركت تحصيل شود بهاي تمام شده آن ممكن است نسبت به تحصيل كمتر از 100 درصد سهام متفاوت باشد.

**سرقفلی منفی** :گاهی حاصل محاسبه سرقفلی منجربه عددی منفی میشود که آن را در اصطلاح سرقفلی منفی و یا تفاوت منفی میگویند .به دلایل بسیاری امکان ایجاد سرقفلی منفی وجود دارد مثل خرید با چانه زنی .یا اشتباه در ارزیابی.
**خرید با چانه زنی** :شرکت خریدار که همان شرکت اصلی است از شرکت فرعی خالص دارایی او را خریداری میکند و در این چانه زنی ارزش منصفانه خالص دارایی تحصیل شده فرعی با بهای تمام شده که با در نظر گرفتن چانه ارزیابی شده اختلافی منفی ایجاد میکند.با چانه زنی بهای ترکیب کمتر از واقعیت یا مورد نظر فرعی پرداخت میشود.
**اشتباه درارزیابی**:همانطور که گفته شد دارایی و بدهی شرکت فرعی در زمان ترکیب تجاری به ارزش منصفانه ارزیابی میشوند لذا در این ارزیابی گاه اشتباه صورت میگیرد که معمولادر دارایی غیر پولی است.
**دارایی غیر پولی**:به داراییهایی اتلاق میشود که به علت عوامل بازار مثل تورم یا رکود در طی زمان تغییر ارزش پیدا کنند مثل تجهیزات که با تورم قیمتش افزایش کاذب پیدا میکند .
نحوه برخورد با سرقفلی منفی به شکل زیر است:
1- اول داراییهای غیر پولی را شناسایی میکنیم
2- جمع داراییهای غیر پولی را بدست میاوریم
3- نسبت هر یک از دارایی غیر پولی را از جمع بدست آورید
4- نسبتهای بدست امده را در سرقفلی منفی بدست آمده ضرب میکنیم
5- مازادهای هرکدام را نسبت به ارزش دفتری آنها حساب کنید
6- مازادهای هر کدام ازداراییها از سهمشان در سرقفلی منفی کسر کنید
پس از مرحله 6 باقی ماندهای مازادهای هر کدام از دارایهای غیر پولی در ثبت پای کاربرگ درج می کنیم.
نکته: اگر درصد مالکیت کمتر از 100% باشد مقدار مرحله 4 در درصد مالکیت ضرب میشود

وبه زبان ساده و گیراتر:سرقفلی منفی طبق استاندارد های جدید حسابداری شناسایی نمی شود بین دارایی های غیر پولی قابل تشخیص تقسیم می شود فکر کنم طبق استاندارد19 ترکیب تجاری باید باشه

اگر ارزش دفتری خالص دارایی ها بیشتر از قیمت بازار کل واحد تجاری (ارزش سرمایه ای) باشد این مابه التفاوت را سر قفلی منفی می نامند.

(خالص ارزش منصفانه دارایی فرعی ) درصد مالکیت – بهای تمام شده ترکیب یا مبلغ سرمایه گذاری =سرقفلی

**ارزش منصفانه خالص دارایی فرعی – ارزش کل شرکت = سرقفلی تلفیقی**

درتصویرزیربنده 4تئوری مطرح شده دربین الملل رابه صورت دستی واردنمودم



**استانداردهای حسابداری سرقفلی امریکا**
هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی امریکا در ژوئن ۲۰۰۱، بیانیه استاندارد حسابداری مالی شماره ۳۱۴۱ (SFAS 141) با عنوان «ترکیبهای تجاری» و بیانیه استاندارد حسابداری مالی شماره ۱۴۲ با عنوان «سرقفلی و سایر داراییهای نامشهود» را منتشر کرد. در استاندارد شماره ۱۴۱ مازاد بهای تمام‌شده یک واحد تحصیل‌شده بر خالص مبالغ تخصیص‌یافته به داراییها و بدهیهای درخور شناسایی آن واحد، به‌عنوان یک دارایی تحت عنوان سرقفلی شناسایی می‌‌شود. استاندارد شماره ۱۴۲ سرقفلی را یک دارایی نقصان‌ناپذیر با عمر نامحدود دانسته که نباید مستهلک شود.

.
طبق این استاندارد، ابتدا سرقفلی حاصل از فرایند تحصیل باید براساس فرایندی منطقی به واحدهای گزارشگر تخصیص یابد. سرقفلی واحد گزارشگر باید به‌صورت سالانه مورد آزمون کاهش ارزش قرار گیرد. آزمون کاهش ارزش طبق این استاندارد، یک فرایند دو مرحله‌ای است. در اولین مرحله آزمون به‌منظور تعیین زیان کاهش ارزش بالقوه، ارزش منصفانه واحد گزارشگر با ارزش دفتری آن (شامل سرقفلی تخصیص‌یافته) مقایسه می‌شود.

.
اگر ارزش منصفانه واحد گزارشگر بیش از ارزش دفتری آن باشد، سرقفلی واحد کاهش ارزش نداشته و اجرای مرحله دوم آزمون لازم نخواهد بود. اما اگر ارزش دفتری واحد گزارشگر مازاد بر ارزش منصفانه آن باشد، مرحله دوم آزمون جهت اندازه‌گیری زیان کاهش ارزش سرقفلی لازم‌الاجرا خواهد بود. در مرحله دوم، ارزش منصفانه تلویحی سرقفلی با ارزش دفتری آن مقایسه می‌شود. اگر ارزش دفتری سرقفلی مازاد بر ارزش منصفانه تلویحی آن باشد، زیان کاهش ارزش معادل این مازاد باید شناسایی شود. ارزش منصفانه تلویحی سرقفلی باید به همان شیوه‌ای که مبلغ سرقفلی در فرایند ترکیب تجاری تعیین می‌شود (مازاد ارزش منصفانه واحد گزارشگر بر خالص داراییهای واحد گزارشگر به استثنای سرقفلی)، محاسبه شود.

.

**استانداردهای بین‌المللی حسابداری سرقفلی**
هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره۳ با عنوان «ترکیبهای تجاری» را در ۳۱ دسامبر ۲۰۰۴ منتشر کرد.

.

در این استاندارد سرقفلی تحصیل‌شده در یک ترکیب تجاری به‌صورت «مازاد بهای تمام‌شده ترکیب تجاری بر منافع واحد تحصیل‌کننده در ارزش منصفانه خالص داراییهای قابل تشخیص واحد تحصیل‌شده» تعریف شده ‌است که از تاریخ تحصیل باید به‌عنوان دارایی شناسایی شود. این استاندارد، استهلاک سرقفلی تحصیل‌شده را ممنوع و ملزم می‌کند که سرقفلی جهت بررسی کاهش ارزش به‌صورت سالانه مطابق استاندارد شماره ۳۶ مورد آزمون قرار گیرد.

مشکل سرقفلی در دنیای حسابداری مشکل جدیدی نیست و دانشگاهیان و محققان آن را از دهه ۱۸۹۰ مورد بحث و بررسی قرار داده‌اند قوانین کاهش ارزش سرقفلی تحت استاندارد شماره ۱۴۲ و استاندارد بین‌المللی شماره ۳۶ از جمله موارد عدم توافق حسابداری سرقفلی تحت مجموعه استانداردهای این دو مرجع بوده و عوامل بالقوه فرصت‌طلبی و سوءاستفاده تحت مجموعه‌ این قوانین، آنها را به یکی از بحث‌برانگیزترین جنبه‌های این استانداردها تبدیل کرده است که توجه خاص و ویژه مراجع استاندارد گذاری مذکور برای حل مشکلات موجود را می‌طلبد.

.
در نهایت بسیار با اهمیت است که روشهای حسابداری سرقفلی هرچند یک‌بار مورد مرور و بازنگری قرار گیرد تا اگر موضوع جدیدی در مورد سرقفلی به‌وجود آمد، در استانداردها منظور و تغییرات لازم جهت پوشش نیازهای ایجادشده اعمال گردد.

**دلایل عدم تمایل شرکت ها به تهیه صورت های مالی تلفیقی**

 عدم تمایل به شفاف سازی و ایجاد امکانی برای اندازه گیری عملکرد واقعی گروه و به تبع آن ارزیابی عملکرد واقعی مدیریت شرکت مادر است که کنترل عملیات گروه شامل سیاستگذاری و هدایت عملیات را به عهده دارد. برخی گروه های اقتصادی برحسب عادت دیرینه از طریق معاملات درون گروهی اقدام به ایجاد سودهای تحقق نیافته می کنند

این معاملات عمدتا خرید و فروش محصولات و نیز دادوستد دارایی های سرمایه ای از قبیل زمین و ساختمان و نیز معامله سهام سایر شرکت ها (خصوصا شرکت های پذیرفته شده در بورس) است که در اختیار شرکت اصلی یا شرکت های فرعی قرار دارد و با عنوان آزاد کردن gain صورت می گیرد

در سنوات اخیر شرکت های سرمایه گذاری بانک ها که تحت فشار حسابرسان و بورس موظف به تهیه صورت های مالی تلفیقی شده اند، معاملات مزبور را با استفاده از واسطه (یا شخص ثالث) انجام می دهند.

به عبارت دیگر، فروش یکی از شرکت های گروه به شخص ثالث و خرید مجدد یکی دیگر از شرکت های گروه از آن شخص صورت می پذیرد بدین ترتیب با حذف اینگونه سودهای تحقق نیافته، سود تلفیقی گروه از مجموع سودهای شرکت های گروه (جمع ساده) کم تر خواهد بود.

 یکی از نسبت های مهم برای ارزیابی عملکرد مدیریت واحدهای تجاری و تحلیل صورت های مالی نرخ بازده دارایی ها یا (ROA) است . پس از تهیه صورت های مالی تلفیقی دارایی های گروه به مراتب افزون تر از دارایی های شرکت اصلی خواهد بود و در نتیجه هنگام ارزیابی عملکرد، نتیجه عملیات با عدد بزرگ تری مقایسه خواهد شد

هنگامی که در گروه، برخی شرکت های زیان ده یا شرکت هایی هستند که در حجمی به مراتب کمتر از ظرفیت های قابل دسترس فعالیت می کنند، این نسبت وضع اسفناکی پیدا می کند به بیان دیگر در روش بهای تمام شده (cost method) شرکت های سرمایه گذاری زیان اینگونه شرکت ها را در صورت های مالی خود شناسایی نمی کنند

این در حالی است که در تلفیق نه تنها زیان این شرکت ها در صورت سود و زیان تلفیقی منعکس خواهد شد، بلکه سهم اقلیت از زیان این شرکت ها نیز باید توسط اکثریت تحمل و منعکس شود.

با توجه به مفهوم سرقفلی ناشی از تحصیل، هنگام تهیه صورت های مالی تلفیقی، مدیران شرکت های سرمایه گذاری موظفند بهای تمام شده سرمایه گذاری را به سه عنصر، یعنی: سهم از خالص ارزش دفتری دارایی های شرکت فرعی، سهم از تفاوت ارزش دفتری و متعارف خالص ارزش دارایی های شرکت فرعی و سر قفلی ناشی از تحصیل، تفکیک کنند.

تقریبا تمامی شرکت های سرمایه گذاری با اعلام اینکه دارایی های غیر پولی (زمین، ساختمان، ماشین آلات و…) شرکت های فرعی در تاریخ تحصیل مورد ارزیابی (برای تعیین ارزش متعارف) قرار نگرفته است، کل تفاوت بهای تمام شده سرمایه گذاری و سهم گروه از حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی در تاریخ تحصیل را به حساب سر قفلی منظور می کنند. یکی از دلایل عدم تمایل مدیریت شرکت های سرمایه گذاری به تفکیک بهای خرید سهام به عناصر سه گانه فوق آن است که در صورت انجام این امر و افشای این اطلاعات سه گانه، تصمیم آنها برای خرید سهام و بهای تحصیل سهام، در معرض قضاوت عمومی قرار می گیرد

بر اساس استانداردهای حسابداری ایران، شرکت هایی که موظف به تهیه صورت های مالی تلفیقی هستند، سرمایه گذاری در شرکت های وابسته را باید به روش ارزش ویژه ارزیابی و منعکس کنند. به کارگیری روش ارزش ویژه مستلزم محاسبه سهم سرمایه گذار از تفاوت ارزش دفتری و متعارف خالص ارزش دارایی های شرکت وابسته و نیز سر قفلی ناشی از تحصیل بوده، همچنین محاسبه استهلاک تفاوت ارزش دفتری و متعارف و استهلاک سرقفلی مشابه تلفیق و نحوه عمل برای شرکت فرعی است. نکات ذکر شده به لحاظ مشخص شدن سهم سر قفلی در بهای تمام شده سهام تحصیل شده، کاهش سود به دلیل محاسبه استهلاک سر قفلی و تفاوت ارزش متعارف و دفتری در این بخش نیز مصداق دارد.

**دلایل اجرایی این امرشامل مواردزیراست:**
**۱ -**فقدان کارشناسان مجرب برای انجام کار در داخل شرکت ها و لزوم استفاده از کارشناسان خارج از شرکت.
**۲ -** انجام کار اضافی در مقطع تهیه صورت های مالی که امور مالی شرکت ها درگیر تهیه صورت های مالی سالانه خود هستند.
**۳ -** کمبود اطلاعات کافی در برخی از حوزه های انجام کار از جمله گردآوری معاملات درون گروهی و ارزش متعارف خالص ارزش دارایی های شرکت فرعی در تاریخ تحصیل .
**۴ -** مغایرت حساب های فی مابین شرکت های گروه در تلفیق صورت های مالی، حساب های فی مابین شرکت های گروه حذف می شود. در صورت وجود مغایرت بین شرکت های گروه، مغایرت مزبور در صورت های مالی تلفیقی منعکس و در صورت با اهمیت بودن توسط حسابرسان در گزارش، مورد اشاره و ایراد واقع می شود.

**طبق یافته های اینجانب استانداردهای ایران بنابر2علت مهم درچندسال اینده ناگزیربه استفاده ازاستانداردهای بین الملل میباشدواینجانب لازم دیدم تانحوه ی تهیه ی صورتهای مالي تلفيقي ایران رابااستانداردبین الملل مقایسه کنم درضمن دودلیل مذکوربه شرح زیرمیباشد**

**1-حاکمیت شرکتی 2-حمایت ازواحدهای تجاری کوچک**

**به علت محدودیت درتعدادصفحات پروژه بنده منابع اینترنتی موردنیاز راپیوست پروژه میکنم (1)**

**مقایسه استاندارد18ایران باایالات متحدوبین الملل**

**استاندارد بين المللي حسابداري بخش عمومي شماره شش ( IPSAS NO6)
صورت هاي مالي تلفيقي و جداگانه**

استاندارد شماره شش از سال 2008 جايگزين استاندارد «صورت هاي مالي تلفيقي و حسابداري براي واحدهاي اقتصادي تحت كنترل» شد. در واقع اصلاح اين استاندارد گامي در جهت بهبود پروژه هيات استاندارد هاي حسابداري بين المللي بود و با اين تغيير تفاهم و نزديكي هرچه بيشتر استانداردهاي حسابداري بخش عمومي با استانداردهاي مربوط به بخش خصوصي مدنظر بوده است.
دراين استاندارد دو اصطلاح جديد روش بهاي تمام شده و صورت هاي مالي مجزا، تعريف مي شود. در بند 16، اين استاندارد به تشريح شرايطي پرداخته است كه يك واحد از تهيه صورت هاي مالي تلفيقي معاف مي شود. همچنين در اين استاندارد در خصوص

رويه هاي تلفيق نيز توضيحاتي ارايه شده است. بر اساس اين استاندارد حقوق اقليت در صورت هاي مالي در قسمت خالص دارايي ها ارايه و نمايش داده مي شود. موضوع ديگري كه استاندارد شماره شش به آن پرداخته روش ارزش ويژه و شرايط استفاده از روش حسابداري ارزش ويژه مي باشد.
اين استاندارد درخصوص تاثير و قدرت حق راي بالقوه يك واحد اقتصادي بر واحد ديگر توضيحاتي ارايه مي كند و همچنين شرح مي دهد كه قدرت بالقوه حق راي يك واحد سرمايه گذار بر واحد سرمايه پذير ديگر تاچه ميزان مي تواند بر رويه ها و روش هاي مالي و عملياتي آن تاثير گذار باشد.
برخي از اصطلاحاتي كه اين استاندارد به تعريف آنها پرداخته است عبارتند از :
- صورت هاي مالي تلفيقي
- واحد اقتصادي
- كنترل
- حقوق اقليت
- واحد تحت كنترل
- صورت هاي مالي مجزا

**تهیه صورتهای مالی تلفیقی**

از لحاظ تهیه‌ صورتهای مالی تلفیقی،استاندارد شماره 18 با استاندارد بین المللی، ایالات متحد و انگلستان هماهنگ‌ است.یک الزام که خاص استاندارد حسابداری شماره 18 است همراه‌ بودن صورتهای مالی جداگانه با صورتهای مالی تلفیقی است.در ایران‌ بنا به الزامات قانونی،تهیه صورتهای‌ مالی جداگانه واحدهای تجاری اصلی‌ ضروری است.طبق استاندارد شماره‌ 18،به منظور جلوگیری از گمراهی‌ استفاده‌کنندگان و تلقی نشدن‌ صورتهای مالی جداگانه واحد تجاری‌ اصلی به عنوان نماد وضعیت مالی و [[1]](#footnote-2)

عملکرد مالی گروه،صورتهای مالی‌ جداگانه واحد تجاری اصلی باید همراه‌ صورتهای مالی تلفیقیباشد.صورتهای‌ مالی جداگانه واحد تجاری اصلی در استانداردهای ایالات متحد جایگاهی‌ ندارد ولی در استانداردهای بینالمللی‌ به دلیل فراگیر بودن این استانداردها ضوابطی برای آن مقرر شده است.

طبق استانداردهای حسابداری‌ ایالات متحد،تمام واحدهای تجاری‌ اصلی باید صورتهای مالی تلفیقی تهیه‌ کنند که از این جنبه با استانداردشماره 18 و استانداردهای بین المللی‌ متفاوت است.در استانداردهای‌ انگلستان دامنه واحدهای تجاری اصلی‌ مستثنی شده از تلفیق در رعایت‌ موازین قانونی گسترده‌تر است.از جمله،اغلب گروههایی که از نظر اندازه متوسط و کوچکند،واحدهای‌ تجاری اصلی که صد در صد به واحد تجاری اصلی دیگری تعلق دارند که‌ براساس قوانین اعضای اتحادیه اروپا ایجاد شده‌اند،و واحدهای تجاری‌ اصلی که اکثریت سهام آن متعلق به‌ واحد دیگری است و واجد شرایط لازم‌ طبق قانون می‌باشد،مشمول تهیه‌ صورتهای مالی تلفیقی نیستند.

**موارد مستثنی شدن واحدهای فرعی از تلفیق**

**((استانداردایران وبین الملل و ایالات متحد**

طبق استاندارد حسابداری شماره 18، صورتهای مالی تلفیقی باید واحد تجاری اصلی و کلیه واحدهای تجاری‌ فرعی آن را به استثنای موارد زیر دربرگیرد

استاندارد حسابداری شماره‌ 18 ایران اساسا مبتنی بر تئوری‌ شخصیت اقتصادی‌ جداگانه است و در موارد معدودی نیز از مفاهیم تئوری‌ مالکیت استفاده‌ شده است‌ الف)کنترل بر واحد تجاری فرعی‌ کنترل موقت باشد.

ب)واحد تجاری فرعی تحت‌ محدودیتهای شدید و درازمدت‌ فعالیت کند که به توانایی آن در انتقال وجوه به واحد تجاری اصلی‌ به نحوی عمده لطمه وارد آورد.

ضوابط استاندارد حسابداری‌ شماره 18 در این مورد با استانداردهای بین المللی مطابقت کامل‌ دارد.**طبق استانداردهای انگلستان‌ علاوه بر دو مورد بالا**،واحدهای تجاری‌ فرعی دارای فعالیت نامتجانس نیز از تلفیق مستثنی هستند.این استثنا در انگلستان اساسا از قانون ناشی‌ می‌شود.در این کشور،صورتهای مالی‌ واحد تجاری فرعی دارای فعالیت‌ نامتجانس بهطور جداگانه و به صورت‌ پیوست صورتهای مالی تلفیقی ارائه‌ می‌شود.در استانداردهای ایالات متحد در مواردی که کنترل همراه با مالکیت‌ اکثریت سهام دارای حق رای نیست‌ واحد سرمایه‌پذیر از شمول تلفیق‌ خارج است.همچنین اگر واحد تجاری‌ فرعی،تحت محدودیتهای ارزی، کنترل یا سایر محدودیتهای‌ تحمل شده دولتی فعالیت کند که‌ ابهامات اساسی در مورد توان کنترل‌ واحد تجاری اصلی وجود داشته باشد، از تلفیق مستثنی می‌شود

**نحوه محاسبه سهم اقلیت از خالص داراییها**

****

 **((استانداردایران وبین الملل و ایالات متحد**

طبق استاندارد حسابداری شماره 18، سهم قابل انتساب به اقلیت از خالص‌ داراییهای واحد تجاری فرعی باید متناسب با سهم آنان از مبلغ دفتری‌ خالص داراییهای واحد تجاری فرعی‌ پیش از تحصیل به علاوه سهم آنان ازتغییرات در حقوق صاحبان سرمایه از تاریخ تحصیل واحد تجاری به بعد محاسبه شود.در استانداردهای‌ بین المللی حسابداری برای محاسبه‌ سهم اقلیت از خالص داراییها،علاوه بر روش پذیرفته شده در استاندارد حسابداری شماره 18،روش ارزش‌ منصفانه نیز پذیرفته شده است.یعنی‌ می‌توان سهم اقلیت را براساس ارزش‌ منصفانه داراییهای قابل شناسایی پس‌ از کسر ارزش منصفانه بدهیهای قابل‌ شناسایی محاسبه کرد.براساس‌ استاندارد حسابداری انگلستان،سهم‌ اقلیت در تاریخ ترکیب براساس ارزش‌ منصفانه محاسبه می‌شود.اما طبق‌ استانداردهای حسابداری ایالات متحد، محاسبه سهم اقلیت براساس بهای‌ تمام شده،پذیرفته شده است.

##### نحوه انعکاس سهم اقلیت در ترازنامه

##### ((استانداردایران وبین الملل و ایالات متحد

در استاندارد حسابداری شماره 18، خالص داراییهای قابل انتساب به‌ اقلیت در تاریخ ترازنامه باید به عنوان‌ سهم اقلیت در ترازنامه تلفیقی،در بخش حقوق صاحبان سرمایه ارائه‌ شود.این شیوه ارائه متکی به تئوری‌ شخصیت اقتصادی جداگانه است که‌ براساس آن،گروه به عنوان یک واحد اقتصادی یگانه تلقی می‌شود.در ایالات‌ متحد و کشورهایی که از آن پیروی‌ می‌کنند سهم اقلیت در ترازنامه بین‌ دو بخش بدهیها و حقوق صاحبان‌ سهام قرار می‌گیرد.این شیوه انعکاس، مفاهیم نظری و تعاریف مربوط به‌ عناصر صورتهای مالی را نادیده‌ می‌گیرد.زیرا عناصر ترازنامه تنها به‌ دارایی،بدهی و حقوق صاحبان سهام‌ محدود می‌شود و حضور اقلامی بین‌ اقلام بدهی و حقوق صاحبان سهام از نظر تئوری تفسیری بی‌معناست.طبق‌ استانداردهای بین المللی حسابداری و انگلستان،سهم اقلیت در ترازنامه باید جدای از بدهیها و حقوق صاحبان‌ سهام گزارش شود اما محل ارائه آن‌ مشخص نشده است.هیئت‌ استانداردهای بین المللی در نشستهای‌ اخیر خود به این نتیجه رسیده است‌ که سهم اقلیت باید در ترازنامه در بخش حقوق صاحبان سرمایه افشا شود.

##### نحوه انعکاس سهم اقلیت در صورت سود و زیان

طبق استاندارد حسابداری شماره 18، که براساس تئوری شخصیت اقتصادی‌ جداگانه است،سهم اقلیت از سود یا زیان خالص فعالیتهای عادی طی‌ دوره،که قابل انتساب به اقلیت است، باید تحت عنوان سهم اقلیت به طور جداگانه زیر صورت سود و زیان تلفیقی‌ ارائه شود و هرگونه سود و زیان‌ غیرمترقبه قابل انتساب به اقلیت نیز باید به طور جداگانه زیر صورت مزبور منعکس شود.براساس تئوری‌ شخصیت اقتصادی جداگانه،صورت‌ سود و زیان تلفیقی باید نشاندهنده‌ سود کل گروه باشد.طبق‌ استانداردهای حسابداری ایالات متحد، انگلستان و بین المللی،سهم اقلیت‌ برای رسیدن به سود خالص قابل‌ انتساب به صاحبان واحد اصلی از سود گروه کسر می‌شود.

##### مانده بدهکار سهم اقلیت

طبق بند 19 استاندارد حسابداری‌ شماره 18،سودها و زیانهای واحدهای‌ تجاری فرعی باید به نسبت میزان‌ مالکیت اکثریت و اقلیت در طی دوره، بین آنها تسهیم شود.هرگاه زیانهای‌ قابل انتساب به اقلیت،منجر به ایجاد مانده بدهکار سهم اقلیت شود،سهم‌ اکثریت باید به میزان تعهدات قانونی یا تجاری برای جبران زیانهای انباشته‌ بازیافت‌نشدنی قابل انتساب به سهم‌ اقلیت تعدیل شود.در این مورد، استانداردهای حسابداری بین المللی با استاندارد حسابداری ایران متفاوت‌ است.طبق بند 27 استاندارد حسابداری بین المللی شماره 27،اگر زیانهای قابل انساب به سهم اقلیت در یک واحد فرعی تلفیق شده بیش از سهم او از حقوق صاحبان سهام واحد تجاری فرعی باشد،این مبلغ مازاد و هرگونه زیان اضافه قابل انتساب به‌ سهم اقلیت از سهم اکثریت در حقوق‌ صاحبان سهام کسر می‌شود مگر اینکه‌ صاحبان سهام اقلیت،در این مورد تعهدات خاصی را بر عهده داشته‌ باشند.استانداردهای حسابداری ایالات‌ متحد با استانداردهای بین المللی‌ حسابداری سازگار است،اما استانداردهای حسابداری انگلستان با استانداردهای حسابداری شماره 18 ایران‌ مطابقت دارد.

##### نحوه انتساب سرقفلی به اکثریت و اقلیت

سرقفلی ناشی از تحصیل واحد تجاری‌ فرعی تنها باید در مورد آن بخش که‌ قابل انتساب به اکثریت است شناسایی‌ شود.طبق استاندارد حسابداری ایران‌ و استانداردهای بین المللی حسابداری، سرقفلی ناشی از تحصیل یک واحد تجاری فرعی که تمام سهام آن متعلق‌ به گروه نیست تنها به نسبت سهم گروه‌ شناسایی می‌شود و هیچ مبلغی به‌ اقلیت تخصیص نمی‌یابد.در استانداردهای حسابداری ایالات متحدو انگلستان نیز همین روش پذیرفته‌ شده است.

##### سرقفلی یا سرقفلی منفی

تفاوت بین سهم واحد تجاری اصلی از ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای‌ قابل شناسایی و بهای تمام شده‌ سرمایه‌گذاری در تاریخ تحصیل، سرقفلی یا سرقفلی منفی است.طبق‌ تمام استانداردهای مورد مقایسه، سرقفلی یا سرقفلی منفی فقط متناسب با سهم واحد تجاری اصلی‌ محاسبه می‌شود و در رابطه با سهم‌ اقلیت،سرقفلی یا سرقفلی منفی‌ محاسبه نمی‌شود.سرقفلی طبق‌ استاندارد حسابداری شماره 19 هماهنگ با استانداردهای بین المللی‌ حسابداری،به صورت خط مستقیم‌ مستهلک می‌شود و فرض می‌شود که‌ حداکثر عمر مفید آن 20 سال است‌ مگر اینکه بتوان به روشنی اثبات کرد که عمر مفید آن از 20 سال بیشتر است.با توجه به آخرین تغییرات‌ استانداردهای حسابداری ایالات متحد، سرقفلی مستهلک نمی‌شود بلکه در هر دوره مالی ارزیابی و در صورت کاهش‌ ارزش برای آن ذخیره در نظر گرفته‌ می‌شود.طبق استانداردهای قبلی‌ ایالات متحد،سرقفلی حداکثر طی 40 سال مستهلک می‌شد.

##### معاملات و مانده‌های درون‌گروه

ارائه اطلاعات درباره فعالیتهای‌ اقتصادی گروه به عنوان یک شخصیت‌ اقتصادی جداگانه در صورتهای مالی‌ تلفیقی،مستلزم تعدیل معاملات و مانده‌های درون‌گروهی مربوط به مبالغ‌ گزارش شده در صورتهای مالی واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی‌ آن است.طبق استاندارد حسابداری‌ شماره 18 مانده حسابها و معاملات‌ میان واحدهای تجاری مشمول تلفیق‌ (شامل فروش،هزینه‌ها و سود سهام) باید حذف شود.همچنین سودهای‌ تحقق نیافته ناشی از معاملات‌ درون‌گروهی که در مبلغ دفتری‌ داراییها منظور شده است باید کلا حذف گردد.زیانهای تحقق نیافته نیز باید کامل حذف شود مگر حاکی از کاهش ارزش دارایی باشد.

سودمندی‌ صورتهای مالی‌ تلفیقی مربوط به‌ دوره‌های زمانی‌ یکسان، بسیار بیشتر از صورتهای مالی‌ تلفیقی است که‌ دوره‌های زمانی آن‌ با هم متفاوت است‌ طبق استانداردهای حسابداری‌ ایالات متحد می‌توان سودها و زیانهای‌ تحقق نیافته را بین اقلیت و اکثریت‌ تخصیص داد.اما در استاندارد حسابداری شماره 18 و همچنین‌ استانداردهای بین‌الملل حسابداری‌ این موضوع مسکوت است.طبق‌ اتانداردهای حسابداری انگلستان، سودها و زیانهای تحقق نیافته بین‌ اقلیت و اکثریت(گروه)به نسبت سهم‌ آنان تسهیم می‌شود.

##### مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری

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.در این‌ زمینه تفاوتی بین استانداردهای‌ حسابداری مقایسه شده وجود ندارد.

##### رویه‌های حسابداری

در مورد به کارگیری‌ رویه‌های حسابداری یکسان، استانداردهای حسابداری ایران، بین المللی،انگلستان و ایالات متحد هماهنگ‌اند.

##### انتخاب دوره حسابداری

صورتهای مالی واحد تجاری اصلی و واحدهای فرعی آن برای هرفهای تهیه‌ صورتهای مالی تلفیقی به طور معمول‌ باید از نظر دوره مالی با هم یکسان‌ باشند

در این رابطه،استانداردهای‌ حسابداری ایران،بین المللی،انگلستان‌ و ایالات متحد رویه واحدی در پیش‌ گرفته‌اند

##### مالکیت فرعی از سهام واحد تجاری اصلی

چنانچه واحدهای تجاری فرعی،مالک‌ بخشی از سهام واحد تجاری اصلی‌ باشند در صورتهای مالی تلفیقی،این‌ سهام به عنوان سهام خزانه تلقی‌ می‌شود و به بهای تمام شده،در بخش‌ حقوق صاحبان سهام به عنوان یک رقم‌ کاهنده گزارش می‌گردد.در این رابطه، استانداردهای مقایسه شده،رویه‌ واحدی را تجویز کرده‌اند

##### حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای‌ تجاری فرعی به منظورانعکاس در صورتهای‌ مالی جداگانه واحد تجاری اصلی

براساس استاندارد حسابداری شماره‌ 18،سرمایه‌گذاری در واحدهای فرعی‌ در صورتهای مالی جداگانه واحد تجاری اصلی را می‌توان بر اساس یکی‌ از شیوه‌های زیر منعکس کرد:

الف)روش بهای تمام شده یا مبالغ‌ تجدید ارزیابی و منطبق با رویه‌ حسابداری واحد سرمایه‌گذار در مورد سرمایه‌گذاریهای درازمدت(طبق‌ استاندارد حسابداری شماره 15 ایران).

این رویه‌ها با استانداردهای‌ بین المللی حسابداری مطابقت دارد، اما در استانداردهای حسابداری ایالات‌ متحد،صورتهای مالی جداگانه اصلی‌ جایگاهی ندارد و بنابراین در این‌ زمینه رویه خاصی تعیین نشده است

به­نظر می­رسد رویه­هایی که اکنون برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی در امریکا به­کار می رود، تقریباً در انطباق کامل با نظریه نهاد باشد. سهم انتساب پذیر 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 تحصیل به­علا‌وه 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 طبقه­بندی با نظریه نهاد و با رفتاری سازگار است که سهم سهامداران اقلیت از سود را، تسهیم سود ویژه تلفیقی می­داند نه کاهشی جهت رسیدن به آن. چنان که می­دانیم قبلا‌ً در این باره رویه مشخصی وجود نداشت و اکثر شرکتها حقوق بدون کنترل را در بخش بدهیها (نظریه شرکت اصلی) و یا بین بخش بدهیها و حقوق صاحبان سهام گزارش می کردند.

. **هموارسازی سود و انگیزه های آن** وعکس العمل استاندارد18ایران

بعضی از عوامل،مدیران شرکتها را در برخورد با مسائل تحریک نموده تا در نتیجه آن سود شرکتها را هموار نمایند.مدیران این شرکتها تلاش می‏کنند از طریق هموارسازی(ساختگی)سود،رشد سودآوری شرکتهای تحت مدیریت خود را یکنواخت نشان دهند هموارسازی سود نوعی عمل آگاهانه‏ است که توسط مدیریت و با استفاده از ابزارهای خاصی در حسابداری جهت‏ کاستن از نوسانات در سود انجام می‏گیرد..

" هموارسازی سود بیشتر عملی سفسطه‏آمیز و موذیانه است و بندرت براساس دروغهای آشکار انجام‏ می‏گیرد،زیرا هموارسازی سود بیشتر در اثر تعبیر و تفسیر به دست آمده از اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری‏ حاصل می‏گردد.به بیان دیگر هموارسازی‏ سود در محدوده اصول و استانداردهای‏ پذیرفته شده حسابداری (GAAP) صورت می‏پذیرد

انگیزه هایی که باعث می شود مدیران در پی هموارسازی سود باشند عبارتند از:

1- دریافت پاداش های مدیریتی بیشتر به خاطر بالا بودن ارزش سهام:

وقتی سهام شرکت در بورس نسبت به شرکت های مشابه ارزش بیشتری داشته باشد مدیران توقع دریافت پاداش بیشتری دارند.

2- پرداخت بهره کمتر در استقراض از موسسات اعتباری و بانک ها:

هموارسازی سود شرکت را در حال رشد نشان می دهد و این خود نمایانگر ریسک کمتر در مورد این شرکت است و به ان امکان می دهد با نرخ بهره ی پایین تری از موسسات اعتباری و بانک ها وام بگیرد و نقدینگی حاصل از بهره ی کمتر می تواند یکی از منابع مالی شرکت برای توسعه ی ان باشد.

3- جذب سرمایه:

روند رشد شرکت در تصمیم گیری سرمایه گذاران و اعتباردهندگان موثر است زیرا ان ها معتقدند این شرکتها ریسک کمتری دارند و برای سرمایه گذاری بهترند.

درنهایت مشخص است که متاسفانه دربندهای استاندارد18ایران هیچ عنوانی برای جلوگیری ازگمراهی ذینفع وهمچنین ضایع نشدن حق اقلیت اتخاذنشده است

**نکته های ضروری درتلفیق:**

**درتلفیق شرایطی وجود داردکه درصورتهای مالی جداگانه اصلی وفرعی سودشناسایی میشودولی زمان تلفیق زیان شناسایی میشود**

**دربرخی مواردممکن است واحد اصلی صورتهای مالی فرعی خودرابدون صورتهای مالی خودتهیه کند**

**زیان واحدفرعی هرچندواحدفرعی زیان ده باشد بایدبه اقلیت تخصیص داده شودزیرارعایت نکردن این امرموجب میشودکه مقایسه ی بین دارایی ها وبدهی ها ونتایج عملیات قابل انتساب به سهم اقلیت وکل گروه مخدوش شود**

**کلیه ثبتهای مربوط به اقلیت و تعدیلات صورت گرفته برروی صورتهای مالی یاترازازمایشی واحداصلی وفرعی درکاربرگ تلفیقی انجام میگیرد وثبتی دردفاتر صورت نمیگیرد**

**برای بدست اوردن نسبت سهم اکثریت کافی است درامد سودسهام اصلی رابرسودسهام مصوب اقلیت تقسیم کنیم**

**درتلفیق عموما3موردزیرمحاسبه میشود:**

**1-سرقفلی2-اضافه مازاددارایی 3-سهم اقلیت**

****

**نمونه صورت مالی تلفیقی**

   **شركت سهامی عام x
                                           صورتهای مالی تلفیقی گروه و شركت اصلی
                                             سال مالی منتهی به 29/اسفند ماه 13x9**
مجمع عمومی عادی صاحبان سهام
   با احترام
        به پیوست صورتهای مالی تلفیقی گروه به همراه صورتهای مالی شركت سهامی عام نمونه (شركت اصلی) مربوط به سال مالی به 29/اسفند13x9 تقدیم می شود . اجزای تشكیل دهنده صورتهای مالی به قرار زیر است:

الف صورتهای مالی اساسی تلفیقی گروه :                                     شماره صفحه
     تراز نامه تلفیقی                                                                               2
    صورت سود و زیان تلفیقی                                                                  3
         گردش حساب سود (زیان) انباشته تلفیقی                                      3
    صورت سود و زیان جامع تلفیقی                                                          4
   صورت جریان وجوه نقد تلفیقی                                                             5
ب- صورتهای مالی اساسی سهامی x
     ترازنامه                                                                                           6
    صورت سود و زیان                                                                             7
           گردش حساب سود (زیان) انباشته                                                7
صورت سود وزیان جامع                                                                     8
صورت جریان وجوه نقد                                                                       9
پ- یاداشتهای توضیحی:
     تاریخچه فعالیت                                                                               10
    مبنای تهیه صورتهای مالی                                                                 10
    مبنای تلفیق                                                                                  10
    خلاصه اهم رویه های حسابداری                                                    14-11
   یاداشهای مربوط به اقلام مندرج در صورتهای مالی
                      و سایر اطلاعات مالی                                                    51-15
صورتهای مالی تلفیقی گروه و صورتهای مالی شركت سهامی عام نمونه بر اساس استاندارد های حسابداری تهیه شده و در تاریخ .../.../13x9 به تایید هیئت مدیره رسیده است.
اعضی هیئت مدیره                                سمت                                  امضاء

**انواع گزارش حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی**

-اظهارنظر يكسان‌ در مورد صورتهاي‌ مالي تلفيقي‌ گروه‌ و واحد تجاري اصلي(گزارش‌ مقبول‌ حسابرس‌)1

چنانچه‌ آثار ناشي‌ از موارد عدم توافق با مديريت يا محدوديت‌ در دامنه‌ رسيدگي‌ با اهميت ولي غيراساسي‌ باشد -2

3-درشرايطي‌ كه‌ يكي‌ از موارد عدم توافق با مديريت به‌ تنهايي‌ يا تعدادي‌ از آنها در مجموع‌ داراي‌ آثار‌ اساسي‌ بر صورتهاي‌ مالي‌ تلفيقي گروه و واحد تجاري‌ اصلي‌ باشد

 4- در شرايطي‌ كه‌ حسابرس‌ مستقل‌ و بازرس‌ قانوني‌ در رسيدگيهاي‌ خود با محدوديت‌(هاي‌) اساسي‌ در دامنه‌ رسيدگي‌ مواجه‌شود

5-در شرايطي‌ كه‌ آثار بالقوه يک مورد **ابهام‌**  به‌ تنهايي‌ يا تعدادي‌ از آنها در مجموع‌ (اعم‌ از افشا شده‌ و نشده‌) ‌ برصورتهاي‌ مالي‌ تلفيقي گروه و واحد تجاري‌ اصلي ، اساسي‌ ‌ باشد

 در مواردي‌ كه‌ محدوديت‌ در دامنه‌ رسيدگي و ابهام‌ اساسي‌ تواما وجود داشته‌ باشد-6

7- اظهارنظر متفاوت ـ در مواردی نادر، چنانچـه‌ اهميت‌ آثـار موارد عدم توافق با مديريت و محدوديت‌ در دامنـه‌ رسيدگي‌ و ابهـام‌ اساسي برهريك‌ از صـورتهـاي‌ مالي‌ متفـاوت‌ باشد، در اين‌ صورت‌ ممكن‌ است‌ اظهارنظر متفاوت‌ نسبت‌ به‌ هر يك‌ از صورتهاي‌ مالي‌ ضرورت‌ يابد.

**دراینجافقط به ارائه ی گزارش مقبول بسنده میشود**

نمونه‌ گزارش‌ مقبول‌ حسابرس‌ و بازرس‌ قانوني‌ در مواردي‌ كه‌ صورتهاي‌ مالي تلفيقي‌ گروه همراه با صورتهاي مالي واحد تجاري اصلي ارائه مي‌شود، به شرح زير است

‌ گزارش‌ حسابرس‌ مستقل‌ و بازرس‌ قانوني‌

به‌ مجمع‌ عمومي‌ عادي‌ صاحبان‌ سهام‌

شركت‌ سهامي‌ عام‌ نمونه‌

1 - ترازنامه‌هاي‌ تلفيقي‌ گروه‌ و شرکت سهامي عام نمونه در تاريخ 29 اسفندماه ××13 و صورتهاي‌ سود و زيان‌، سود و زيان‌ جامع‌ و جريان‌ وجوه‌ نقد تلفيقي‌ گروه‌ و شرکت براي‌ سال‌ مالي‌ منتهي‌ به‌ تاريخ‌ مزبور، همراه‌ با يادداشتهاي‌ توضيحي‌ يك‌ تا ... پيوست‌، مورد حسابرسي‌ اين‌ سازمان‌ قرار گرفته‌ است‌. مسئوليت‌ صورتهاي‌ مالي‌ با  هيئت مديره‌ شركت‌ و مسئوليت‌ اين‌ سازمان‌، اظهارنظر نسبت‌ به‌ صورتهاي‌ مالي‌ مزبور براساس‌ حسابرسي‌ انجام‌ شده ‌ و نيز گزارش‌ موارد عدم‌ رعايت‌ الزامات‌ قانوني‌ مقرر در اصلاحيه‌ قانون‌ تجارت‌ و مفاد اساسنامه‌ شركت‌ است‌.

 2 - [بند دامنه‌ رسيدگي‌ مانند نمونه‌ مندرج‌ در بند 2 دستورالعمل‌ تهيه‌ و ارائه‌ گزارش‌ حسابرس‌ مستقل‌ و بازرس‌ قانوني‌ انجام میگیرد]

3 - به‌ نظر اين‌ سازمان‌، صورتهاي‌ مالي‌ ياد شده‌ در بالا، وضعيت‌ مالي گروه و‌ شركت‌ سهامي‌عام‌ نمونه‌‌ در تاريخ 29 اسفند ماه ‌ ××13 و نتايج‌ عمليات‌ و جريان‌ وجوه‌ نقدگروه‌ و شرکت را براي‌ سال‌ مالي‌ منتهي‌ به‌ تاريخ‌ مزبور، از تمام‌ جنبه‌هاي‌ بااهميت‌، طبق‌ استانداردهاي‌ حسابداري‌، به‌ نحو مطلوب‌ نشان‌ مي‌دهد.

[**چالشهای حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی**](http://phm123.blogfa.com/post/111)

حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی و چگونگی استفاده حسابرسان از خدمات حسابرسی یکدیگر از جمله مواردی است که در جامعه حرفهای حسابداری و حسابرسی ایران دارای راهکار مشخص و مناسبی نیست. به نظر میرسد در این میان، گروههای صاحبان سرمایه، مجامع حرفهای و قانونگذاران وحسابرسان هر سه با مشکلات جدی رو به رو هستند و در زمان حسابرسی شرکتهای گروه به وسیله چند حسابرس مستقل، روابط بین آنان به آشکارا تعریف نشده است وحتی در مواردی نیز مقرراتی متناقض یا تقریباً غیر عملی وجود دارد.

با توجه به بند 6 بخش 60 استانداردهای حسابرسی، حسابرسی که میخواهد نسبت به صورتهای مالی تلفیقی گروه اظهارنظر کند «باید کفایت میزان مشارکت خود را ارزیابی کند» و این جمله موجب برداشتهای متفاوتی دربین حسابرسان و مجامع عمومی شرکتها و حتی مجامع حرفهای شده است.

این موضوع در سازمان حسابرسی، نخست چنین تفسیر شده که حسابرس اصلی باید حسابرسی بخش عمدهای (بیش از 50درصد جمع داراییها و درامد عملیاتی) از صورتهای مالی تلفیقی را خود انجام داده باشد، که تفسیری بدون ابهام است. اما چون با برداشتهای دیگران از این امر، متفاوت است، در عمل مشکلاتی را به وجود آورده است.

بنابر تفسیرجامعه حسابداران رسمی ایران«حسابرس یا حسابرسانی میتوانند درباره صورتهای مالی تلفیقی گزارش ارائه کنند که سهم حسابرسی آنان از گروه (شرکت اصلی و شرکتهای فرعی) به اندازهای باشد که قضاوت و ارائه نظرشان را نسبت به کلیت صورتهای مالی تلفیقی، امکانپذیر سازد». که به این ترتیب، ابهام موجود در این بند استاندارد همچنان بر جا مانده است.

از سوی دیگر، بخش عمدهای از واحدهای اقتصادی که نیازمند خدمات حسابرسان مستقل هستند، مجموعههای اقتصادی بسیار بزرگ (بیشتر تحت مدیریت یا متعلق به دولت)می باشند، در حالی که بخش عمدهای از موسسههای حسابرسی در ایران در اندازههای بزرگ نیستند که با تعداد شریکان وکارکنان حرفهای درخور ملاحظه ای فعالیت کنند تا طبق ضوابط مندرج در آیینرفتار حرفهای، در پذیرش کارهای بزرگ محدودیت نداشته باشند.

حال با توجه به موارد پیشگفته، این پرسش مطرح میشود که راه برون رفت از مسئله چیست؟ کدام تفسیر به کارگرفته شود. بویژه زمانی که یکی از طرفهای حسابرسی (حسابرس اصلی یا حسابرس دیگر) سازمان حسابرسی است؟ و آیا بیشتر حسابرسان حرفهای به علت تشکیل نشدن موسسات بزرگ باید از امکان ارائه خدمات حسابرسی به این بخش بزرگ محروم شوند؟

طبق بخش 60 استانداردهای حسابرسی، در مواردی حسابرس اصلی در اجرای وظیفه گزارشگری خود نسبت به صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی، از خدمات حسابرس دیگری استفاده می کند که مسئولیت ارائه گزارش نسبت به گزارشهای مالی جزء یا اجزایی از واحد مورد رسیدگی را به عهده دارد که جزئی از صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی حسابرس اصلی است، باید آثار این گونه خدمات را بر حسابرسی صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی، تعیین کند(بند 2) و در هنگام پذیرش کار، باید کفایت میزان مشارکت خود را ارزیابی کند تا مشخص شود که آیا میتواند به عنوان حسابرس اصلی ایفای وظیفه کند یا خیر (بند 6) و هنگام برنامهریزی استفاده از خدمات حسابرس دیگر، باید صلاحیت حرفهای حسابرس دیگر را برای انجام ماموریت مورد نظر، ارزیابی کند

**چالشهای گزارشگری با رعایت بخش 60 استانداردهای حسابرسی**

حسابرس اصلی نسبت به تمام ارقام و اطلاعات صورتهای مالی مورد رسیدگی (برای مثال، صورتهای مالی تلفیقی گروه) مسئول است و تقسیم کار حسابرسی یک صورت مالی بین چند حسابرس، مسئولیت آنان را تفکیک نمیکند و در نهایت، حسابرس اصلی است که مسئولیت صورتهای مالی مورد رسیدگی را به عهده دارد و حسابرس اصلی نمیتواند مسئولیت خود را با درج بند توضیحی در گزارش کاهش دهد و مجاز به چنین کاری نیست

برای نمونه درج بند توضیحی به شرح زیر قبل از بند اظهار نظر ویا بعد از آن در گزارش حسابرس اصلی صحیح نیست:

«صورتهای مالی شرکت اصلی و شرکتهای فرعی آن توسط حسابرسان مستقل دیگری مورد حسابرسی قرار گرفته و گزارش حسابرسی آنها صادر و ارائه شده و گزارش این موسسه صرفاً مربوط به صورتهای مالی تلفیقی گروه.... است.»

اولاً، از مفاد بند مزبور بر میآید که حسابرس اصلی میزان مشارکت کافی در حسابرسی اجزای صورتهای مالی تلفیقی نداشته است، لذا باید از پذیرش کار خودداری میکرد، یا روشهای اضافی لازم را درمورد اجزای صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی به کار میبرد.

ثانیاً، حسابرس اصلی باید تنها با مسئولیت خود و بدون اشاره به کار انجام شده به وسیله حسابرسان دیگر گزارش حسابرسی را صادر میکرد و اشاره به اینکه صورتهای مالی شرکت اصلی و شرکتهای فرعی به وسیله حسابرسان مستقل دیگر مورد حسابرسی قرار گرفته، برخلاف استانداردهای حسابرسی است.

**موارد درخور توجه درباره نحوه اجرای حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی**

حسابرس اصلی جهت ارزیابی کفایت میزان مشارکت خود، باید اهمیت آن بخش از صورتهای مالی را که خود حسابرسی میکند مورد توجه قراردهد و در خصوص آن بخش از اجزای صورتهای مالی که به وسیله حسابرس دیگر حسابرسی میشود، ماهیت فعالیت، خطر وجود تحریفی با اهمیت و روشهای اضافی لازم را در نظر داشته باشد.

حسابرس در شرایطی میتواند به عنوان حسابرس اصلی کار حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی را بپذیرد که درحد کفایت در حسابرسی اجزای صورتهای مالی یاد شده مشارکت داشته باشد و چنانچه آن بخش از صورتهای مالی که حسابرس اصلی در حسابرسی آن مشارکت داشته، کافی نباشد، حسابرس لازم است این موضوع را به اطلاع صاحبکار برساند و از پذیرش و یا ادامه کار خودداری نماید.

بنابراین، شرط پذیرش کار حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی شرکتهای گروه به وسیله حسابرس اصلی، انجام حسابرسی بخش عمدهای از صورتهای مالی شرکتهای عضو گروه است که این موضوع در سازمان حسابرسی با رعایت معیار پیشگفته اجرا میشود

**اقدامات حسابرس اصلی برای حسابرسی صورتهای مالی با همکاری حسابرسان دیگر**

عمده اقدامات حسابرس اصلی برای حسابرسی صورتهای مالی که اجزایی از آن به وسیله حسابرسان دیگر حسابرسی میشود به شرح زیر است:

1. ارزیابی صلاحیت حرفهای حسابرس دیگر- عضویت حسابرس دیگر درمجامع حرفهای و موسسههای حسابرسی که حسابرس دیگر عضو آن بوده است.

2. تشخیص کفایت نتایج کار حسابرس دیگر.

3. ارزیابی یافته های با اهمیت حسابرس دیگر.

4. صدور گزارش تنها با مسئولیت خود و بدون اشاره به کار انجام شده به وسیله حسابرسان دیگر

**موارد در خور توجه مجامع عمومی شرکتهای اصلی**

1. انتخاب حسابرس شرکتهای اصلی و شرکتهای فرعی و وابسته به نحوی که امکان مشارکت حسابرس اصلی در حسابرسی بخش عمدهای از صورتهای مالی تلفیقی گروه فراهم شود.

2. انتخاب حسابرسان شرکتهای اصلی و فرعی از میان حسابرسان عضو مجامع حرفهای معتبر و موسسههای حسابرسی دارای حسابرسان حرفهای و با تجربه.

3. در شرایطی که شرکت اصلی خود شرکت فرعی واحد تجاری دیگری است، ایجاد هماهنگی لازم با واحد تجاری نهایی گروه در مورد انتخاب حسابرسان واحدهای فرعی راهگشاست.

4. ارائه مشخصات حسابرس اصلی به حسابرسان دیگر و تاکید بر لزوم همکاری آنها با حسابرس اصلی. مناسبتر است این موضوع در قراردادهای حسابرسان دیگر به عنوان یکی از تعهدات آنان درج شود.

5. ارائه مشخصات تمام شرکتهای فرعی و وابسته شامل نام، نوع فعالیت، مشخصات حسابرس، مبلغ فروش (درامد عملیاتی) و جمع داراییها و گزارش حسابرسی سال گذشته آنها به حسابرس اصلی به منظور بهبود شناخت وی.

6. معرفی حسابرس اصلی به شرکتهای فرعی و وابسته و صدور مجوز ارائه اطلاعات به حسابرس اصلی (در صورت همکاری نکردن حسابرس دیگر با حسابرس اصلی و درخواست حسابرس اصلی)

**پیشنهادات وانتقادات به سازمان حسابرسی درمورد مباحث مذکور**

به نظر می رسد معیار پذیرش کار مندرج دربخش 60 استانداردهای حسابرسی، برای حسابرسان مبهم است وشاید لازم باشد کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی با ارائه پیوستهای توضیحی و یا تدوین استاندارد جدید در خصوص حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی شرایط به کارگیری یکنواخت استاندارد را ایجاد کند.

حسابرس اصلی در هنگام پذیرش کار، باید میزان کفایت مشارکت خود را ارزیابی کند و پس از پذیرش کار، روشهای اضافی لازم را در خصوص گزارشهای مالی اجزا را در نظر بگیرد و با حسابرسان دیگر مذاکره کند و مواردی را که اثر با اهمیتی بر کار حسابرس دیگر دارد، نظیر لزوم استقلال حسابرس دیگر و استفادهای که از نتایج کار و گزارش حسابرس دیگر خواهد شد و سایر موارد را با او در میان گذارد. به طور کلی، حسابرسان مستقل باید در تمام زمینههای مورد بحث بخش 60 استانداردهای حسابرسی با یکدیگر همکاری داشته باشند .

مجامع عمومی شرکتها به جهت جلوگیری از پرداخت هزینه های اضافی وتاخیر در صدور گزارش حسابرسی در هنگام انتخاب حسابرسان، به الزامات بخش 60 استانداردهای حسابرسی توجه داشته باشند.

به نظر میرسد برخی از مشکلات یاد شده،ناشی از نبود موسسه های حسابرسی بزرگ در ایران است. یکی از راهکارهای رفع بخشی از این موانع، تشکیل موسسه های حسابرسی بزرگ یا ادغام موسسه های کوچک فعلی در یکدیگر است.

**درتهیه تلفیق برخی سوالات نیزوجوددارندکه برای حل انهانیازبه تجربه ی بالایی میباشدکه بنده درزیربه چندمورداشاره میکنم**

**سوال**-آیا حذف و مطابقت حسابهای فی‌مابین شرکتهای گروه، اگر تعدادشان زیاد باشد، نیاز به تدابیر ویژه و روشها و سازوکارهای خاص دارد؟

**جواب** -وقتی ما راجع به گروه صحبت می‌کنیم اگر پیشفرضمان را بگذاریم بر گروه سی‌ـ‌چهل شرکتی، مجبور خواهیم بود برنامه زمانبندی‌شده داشته باشیم. در برنامه زمانبندی، یکی از کارهایی که خیلی وقتگیر است، حذف حسابهای فیمابین گروه است. برای اینکه در انتهای کار دچار مشکل نشویم بهتر است در خلال سال مالی، شرکتهای گروه در فاصله‌هایی زمانی‌ـ‌ مثلا" اگر امکانپذیر است هر سه ماه یک‌بار، اگر امکانپذیر نیست هر شش ماه یک‌بار، حتما" با همدیگر صورتهای تطبیق تهیه بکنند.

**سوال-** یکی از مسائل مهم اجرایی در تهیه صورتهای مالی تلفیقی بحث زمانبندی و ملاحظات پایان سال مالی شرکتهای فرعی و شرکت اصلی است. مشکل زمانبندی را چگونه باید حل کرد؟

**جواب**- برای زمانبندی تهیه صورتهای مالی تلفیقی نمی‌توانیم فرمول خاصی را ارائه کنیم و این موضوع عمدتا" به ساختار شرکتهای گروه بستگی پیدا می‌کند. اگر چه در هر گروه ساختار خاصی وجود دارد که بر اقداماتی که برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی در گروه به‌کار گرفته می‌شود تاثیر می‌گذارد، اما درهرحال صورتهای مالی شرکتهای گروه باید به‌نحوی تنظیم شود که زمان مناسبی برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی توسط شرکت مادر وجود داشته باشد.
در نتیجه آموزش نقش اول را اجرا می‌کند یعنی شرکتهای گروه باید در ارتباط با اینکه این صورتها به چه درد می‌خورد، برای چه منظوری تهیه می‌شود و در نهایت چه مواردی باید درنظر گرفته شود، آموزش لازم را داشته باشند.
اگر بخواهیم تهیه صورتهای مالی تلفیقی را زمانبندی کنیم صورتهای مالی شرکتها باید در اواسط خرداد، اگر سال مالی را آخر اسفند بگیریم، تهیه شده باشد. در نتیجه شرکت مادر، حدود یک و نیم ماه وقت خواهد داشت که صورتهای مالی تلفیقی را تهیه کند. اما اگر بتوانیم با گزارشهای ادواری، مسائلی را که در نهایت مبنای تغییرات تلفیق قرار می‌گیرد در عرض سال انجام بدهیم کار آخر سالمان خیلی سبکتر خواهد بود. و اگر بتوانیم از صورتهای مالی حسابرسی‌نشده شرکتها شروع کنیم صرفه‌جویی درخور توجهی در وقت خواهد شد. البته در نظر گرفتن تعدیلاتی که در جریان تهیه صورتهای مالی نهایی شرکتها انجام می‌شود پیچیدگیهایی پدید می‌آورد و شاید دوباره‌کاری صورت بگیرد که برای آن باید فکری کرد

**سوال**-چگونه می‌توان با استفاده از کامپیوتر کار تهیه صورتهای مالی تلفیقی را ساده کرد و سرعت بخشید؟

**جواب-** درحالی که بااستفاده ازکامپیوترمیتوان با سرعت بالایی عملیات تلفیق راانجام داد متاسفانه درایران این عمل به کندی انجام میگیردولی بااموزش گروهی ازبرنامه نویسان وتسلط نسبی انهابه حسابداری انجام این عمل به سرعت انجام میگیرد

**سوال-**گزارشگری مالی مجموعه اقتصادی از نظر تئوری بحث انگیز است؛ آیا باید به مسئله مالکیت توجه کرد و آن را محور قرارداد ،یا اینکه مجموعه واحد اقتصادی به عنوان بنیاد تلفیق پذیرفته شود؟

 **مالکیت متفاوت است** و تئوری **شخصیت اقتصادی جداگانه**  **پاسخ** به این دو سئوال در دامنه تئوری

 درتئوری مالکیت تأکید برمالکیت صاحبان بر واحد اقتصادی است. در گروهی که متشکل از چند شخصیت قانونی است،  صاحب همان گروه سهامدار کنترل‌کننده است‌که به‌طور معمول سهامداران شرکت اصلی می‌باشند.  بنابراین براساس تئوری مالکیت منافع سهامداران اقلیت از صورتهای مالی تلفیقی خارج می‌شود و صورتهای مالی تلفیقی اساسا” برای سهامداران شرکت اصلی تهیه می‌شود. در تئوری شخصیت اقتصادی جداگانه، داراییها و بدهیهای کل مجموعه اقتصادی مورد تأکید است و منافع سهامداران به‌عنوان بخشی از حقوق صاحبان سهام تلقی می‌شود. در صورتهای مالی تلفیقی مبتنی بر تئوری شخصیت اقتصادی جداگانه، همه افراد ذینفع در واحد اقتصادی در نظر گرفته می‌شوند.

[**سوال**-در مواردي كه واحد سرمايه‌پذير، واحد فرعي يا وابسته واحد سرمايه‌گذار نيست، اما هر دو تحت كنترل يا نفوذ قابل ملاحظه مشترك يك واحد تجاري اصلي هستند، آيا واحد سرمايه‌گذار مي‌تواند تصويب سود سهام توسط مجمع عمومي واحد سرمايه‌پذير را به‌عنوان رويداد تعديلي محسوب و درآمد سود سهام را بر اين مبنا شناسائي كند؟](http://www.tarazname.com/index.php?name=FAQ&id_cat=11#q30)

**جواب**-متاسفانه برای سوال مذکوربنده هم جوابی نیافتم

**نتیجه گیری –پیشنهادات وانتقادات نگارنده**

تهیه صورتهای مالی تلفیقی به‌رغم اهمیت آن در تصمیم‌گیریهای مربوط به شرکتهای اصلی بزرگ، در کشورما با دشواریهای بسیار روبه‌روست و انتظار می‌رود با رعایت کامل استاندارد حسابداری شماره ۱۸ این دشواریها کمتر و در نهایت به‌طور کامل برطرف شود. در حوزه استانداردهای حسابداری حاکم بر صورتهای مالی تلفیقی، موضوعهای بحث‌انگیزی مانند سهم اقلیت، معاملات و مانده‌های درون‌گروهی، سود یا زیانهای تحقق نیافته، و ارزشیابی داراییها و بدهیها وجود دارد که نحوه برخورد با آنها به‌طور معمول با پشتیبانی تئوریهای شخصیت اقتصادی جداگانه و مالکیت صورت می‌گیرد. تئوری شخصیت اقتصادی جداگانه در این میان از برتری‌بیشتری برخوردار است و بیشتر موضوعها نیز برپایه همین تئوری حلاجی می‌شود و بنیان استاندارد حسابداری شماره ۱۸ بر تئوری شخصیت اقتصادی جداگانه استوار است و تنها در یک مورد، آن هم منعکس نشدن سهم اقلیت از خالص داراییها در تاریخ تحصیل،  براساس ارزشهای منصفانه قرار می‌گیرد.

 هم اکنون صورتهای مالی تلفیقی، حتی برای دوره‌های مالی میانی، در سطح گسترده‌ای درکشورهای توسعه یافته تهیه می‌شود ولی ما در کشورمان هنوز در مراحل ابتدایی این امر مانده‌ایم و شاید بتوان گفت تاکنون حتی یک صورت مالی تلفیقی بدون اشکال عمده تهیه نشده است و آنچه هم تهیه می‌شود، به‌طور معمول بیموقع منتشر می‌شودعلت عدم تسلط حسابداران به برنامه نویسی میباشد

به‌رغم اهمیت شخصیت واحد گروه، برای گزارشگری مالی، باید توجه داشت که گروه شخصیت قانونی ندارد و قادر به صدور سهام، تملک دارایی و تحمل بدهی نیست. گروه شخصیتی ندارد که بتوان آن را به دادگاه احضار وعلیه آن اقامه دعوی‌کرد. گروه به لحاظ نداشتن شخصیت قانونی نمی‌تواند تقسیم سودکند.  افزون براین،  اعتباردهندگان نمی‌توانندبرای ارزیابی توان پرداخت بدهی  به منابع سایر شرکتهای گروه، به غیراز شرکتی که به آن وام داده‌اند، اشاره کنند. اما رشته روابط اقتصادی و ماهیت کنترل شرکت اصلی برشرکتهای فرعی، توجیه پایداری برای تلقی این مجموعه به عنوان یک مجموعه اقتصادی واحد است

1. **(1)** <http://sinahesabdar.blogfa.com/> [↑](#footnote-ref-2)