

استاندارد حسابداری شماره 18
صورت‌های مالی تلفیقی و
حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی

(تجدید نظر شده 1384 و اصلاح شده براساس استانداردهای حسابداری جدید تا مهر 1389)

استاندارد حسابداری شماره 18
صورت‌های مالی تلفیقی و
حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی
(تجدید نظر شده 1384)

فهرست مندرجات

شماره بند	
(1) - (6)	■ پیشگفتار
	■ استاندارد حسابداری شماره 18 "صورت‌های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی"
1	• هدف
2 - 3	• دامنه کاربرد
4	• تعاریف
5 - 8	• ارائه صورت‌های مالی تلفیقی
9 - 13	• شمول صورت‌های مالی تلفیقی
14 - 31	• ضوابط تلفیق
15 - 20	- تعدیلات تلفیقی
15 - 19	معاملات درون گروهی
20	مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری
21 - 27	- سهم اقلیت
28	- رویه‌های حسابداری
29	- تاریخها و دوره‌های حسابداری
30 - 31	- سایر ملاحظات
	• حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی به‌منظور انعکاس در صورت‌های مالی جداگانه
32 - 34	• افشا
35 - 37	• تاریخ اجرا
38	• مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری
39	• پیوست : مبانی نتیجه‌گیری

استاندارد حسابداری شماره 18
صورت‌های مالی تلفیقی و
حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی
(تجدید نظر شده 1384)

پیشگفتار

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

دلایل تجدید نظر در استاندارد

(2) این تجدیدنظر با هدف هماهنگی بیشتر با استانداردهای بین‌المللی حسابداری و بهبود استاندارد قبلی، انجام شده است.

تغییرات اصلی

(3) طبق استاندارد قبلی واحدهای تجاری اصلی که بیش از 90 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 90 درصد در استاندارد جدید حذف شده اما شرایط دیگری طبق بند 6 استاندارد اضافه شده است.

(4) 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.

(5) در استاندارد تجدیدنظر 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.

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

استاندارد حسابداری شماره 18
صورت‌های مالی تلفیقی و
حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی
(تجدید نظر شده 1384)

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

هدف

1. 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

2. 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.
3. این استاندارد حسابداری ترکیب‌های تجاری و آثار آن بر تلفیق، شامل سرفلی ناشی از ترکیب (به استاندارد حسابداری شماره 19 مراجعه شود) را دربر نمی‌گیرد.

تعاریف

4. 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.

استاندارد حسابداری شماره 18
صورت‌های مالی تلفیقی و
حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی
(تجدید نظر شده 1384)

- 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 می‌شود.
- صورت‌های مالی جداگانه: صورت‌های مالی که توسط واحد تجاری اصلی ارائه می‌شود و در آن سرمایه‌گذاریها بر اساس منافع مالکانه مستقیم و نه بر مبنای نتایج عملیات و خالص داراییهای واحد سرمایه‌پذیر به حساب گرفته می‌شود.
- 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

5. هر واحد تجاری اصلی، غیر از واحدهای تجاری اصلی یاد شده در بند 6، باید صورت‌های مالی تلفیقی را تهیه و صورت‌های مالی جداگانه خود را همراه آن ارائه کند.
6. 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 100 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.

استاندارد حسابداری شماره 18
صورت‌های مالی تلفیقی و
حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی
(تجدید نظر شده 1384)

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 درجریان 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.

7. 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.

8. 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 منافع 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.

استاندارد حسابداری شماره 18
صورت‌های مالی تلفیقی و
حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی
(تجدید نظر شده 1384)

شمول صورت‌های مالی تلفیقی

9. صورت‌های مالی تلفیقی باید واحد تجاری اصلی و کلیه واحدهای تجاری فرعی آن را دربر گیرد،

10. صورت‌های مالی تلفیقی، واحد تجاری اصلی و کلیه واحدهایی را در برمی‌گیرد که تحت کنترل واحد تجاری اصلی قرار دارند. هنگامی که یک واحد تجاری اصلی، به طور مستقیم یا غیرمستقیم از طریق واحدهای تجاری فرعی دیگر خودمالک 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 نمی‌شود. همچنین در صورت تحقق هر یک از وضعیتهای زیر، حتی اگر میزان مالکیت واحد تجاری اصلی بر سهام با حق رأی واحد تجاری فرعی 50 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 اداره‌کننده مشابه، در مواردی که کنترل واحد تجاری در اختیار ارکان مزبور است.

11. حذف شده است.

12. 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.

استاندارد حسابداری شماره 18
صورت‌های مالی تلفیقی و
حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی
(تجدید نظر شده 1384)

13. 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 15 با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاریها" با آن برخورد شود.

ضوابط تلفیق

14. 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 19، الزامات مندرج در بندهای 15 تا 31 رعایت می‌شود.

تعدیلات تلفیقی

معاملات درون گروهی

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

16. 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.

17. 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.

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

استاندارد حسابداری شماره 18
صورت‌های مالی تلفیقی و
حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی
(تجدید نظر شده 1384)

19. 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 سرو کار دارد که کلاً تحت کنترل گروه است حتی اگر مالکیت بر آنها صددرصد نباشد. از دیدگاه گروه به عنوان یک شخصیت اقتصادی واحد، سود یا زیانی از معاملات درون گروهی ایجاد نمی‌شود زیرا هیچ‌گونه افزایش یا کاهشی 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

20. 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 19 مطرح شده است).

سهم اقلیت

21. 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.

استاندارد حسابداری شماره 18
صورت‌های مالی تلفیقی و
حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی
(تجدید نظر شده 1384)

22. سود یا زیان خالص عملیات در حال تداوم طی دوره که قابل انتساب به اقلیت است باید تحت عنوان سهم اقلیت به طور جداگانه ذیل صورت سود و زیان تلفیقی ارائه شود.
23. سودها و زیانهای واحدهای تجاری فرعی باید به نسبت میزان مالکیت واحد تجاری اصلی و اقلیت بین آنها تسهیم شود.
24. 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 سرقفی ناشی از تحصیل واحد تجاری فرعی تنها باید در مورد آن بخش که قابل انتساب به واحد تجاری اصلی است شناسایی شود.
25. 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.
26. طبق این استاندارد تخصیص زیان یک واحد تجاری فرعی زیانده به صاحبان سهام اقلیت، حتی اگر موجود 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.
27. این استاندارد مقرر می‌دارد که سرقفی ناشی از تحصیل یک واحد تجاری فرعی که تمام سهام آن به طور 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

استاندارد حسابداری شماره 18
صورت‌های مالی تلفیقی و
حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی
(تجدید نظر شده 1384)

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 به طور فرضی می‌شود چون اقلیت یکی از طرفهای معامله در زمان تحصیل واحد تجاری فرعی نیست.

رویه‌های حسابداری

28. 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

29. 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 صورت‌ها به حساب گرفته شود. به هر حال، طول دوره گزارشگری و فاصله بین تاریخهای گزارشگری باید در دوره های مختلف گزارشگری باهم یکسان باشد.

سایر ملاحظات

30. 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.

استاندارد حسابداری شماره 18
صورت‌های مالی تلفیقی و
حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی
(تجدید نظر شده 1384)

31. چنانچه بخشی از سهام واحد تجاری اصلی در مالکیت واحد تجاری فرعی باشد این سهام باید به بهای تمام‌شده 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 سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی
به منظور انعکاس در صورت‌های مالی جداگانه

32. در صورت‌های مالی جداگانه، سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی که طبق استاندارد حسابداری شماره 31 با عنوان "داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده"، به طور مستقل یا در قالب یک مجموعه واحد، به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی نشده است باید به بهای تمام‌شده پس از کسر کاهش ارزش انباشته یا مبالغ تجدید ارزیابی و منطبق با رویه حسابداری واحد سرمایه‌گذار در مورد سرمایه‌گذاریهای بلندمدت طبق استاندارد حسابداری شماره 15 با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاریها" منعکس شود. با سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی که طبق استاندارد حسابداری شماره 31 با عنوان "داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده"، به طور مستقل یا در قالب یک مجموعه واحد، به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است باید طبق استاندارد یاد شده برخورد شود.

33. در روش بهای تمام شده درآمد سرمایه‌گذاری تنها به میزان سود توزیع شده از محل سودهای انباشته واحد سرمایه‌پذیر که پس از تاریخ تحصیل کسب شده است، شناسایی می‌شود. سودهای توزیع شده مازاد بر سود انباشته یاد شده به عنوان بازیافت سرمایه‌گذاری محسوب و از بهای تمام شده سرمایه‌گذاری کسر می‌گردد.

34. نحوه برخورد حسابداری با سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی مستثنی شده از تلفیق به منظور انعکاس در صورت‌های مالی جداگانه باید به گونه‌ای باشد که گویی این سرمایه‌گذاریها از نوع سرمایه‌گذاریهای مشروح در استاندارد حسابداری شماره 15 با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاریها" است.

استاندارد حسابداری شماره 18
صورت‌های مالی تلفیقی و
حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی
(تجدید نظر شده 1384)

افشا

35. 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:

1. دلایل عدم تلفیق یک واحد تجاری فرعی،

2. 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،

3. دلیل نداشتن کنترل بر آن گروه از واحد های سرمایه بپذیر 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.

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

37. در مواردی که واحد تجاری اصلی که طبق بند 6 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،

استاندارد حسابداری شماره 18
صورت‌های مالی تلفیقی و
حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی
(تجدید نظر شده 1384)

- 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

38. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورت‌های مالی که دوره مالی آنها از تاریخ 1385/1/1 و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

39. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره 27 با عنوان صورت‌های مالی تلفیقی و جداگانه نیز رعایت می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره 18
صورت‌های مالی تلفیقی و
حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی
(تجدید نظر شده 1384)

پیوست

مبانی نتیجه‌گیری

این پیوست بخشی از استاندارد حسابداری شماره 18 نیست.

معافیت واحد تجاری اصلی از تهیه صورت‌های مالی تلفیقی

1. در نسخه قبلی استاندارد حسابداری شماره 18 واحدهای تجاری که تمام یا بیش از 90 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 90 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.
2. نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان صورت‌های مالی واحدهای تجاری اصلی که سهام و سایر اوراق بهادار آنها در بازارهای در دسترس عموم عرضه می‌شود با تهیه صورت‌های مالی تلفیقی به گونه‌ای بهتر تأمین می‌شود. بنابراین، این گونه واحدهای تجاری اصلی در هر صورت باید صورت‌های مالی تلفیقی تهیه کنند و مشمول معافیت نمی‌باشند.

دامنه صورت‌های مالی تلفیقی

3. 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.

استاندارد حسابداری شماره 18
صورت‌های مالی تلفیقی و
حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی
(تجدید نظر شده 1384)
پیوست (ادامه)

سهم اقلیت

4. 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.
5. 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 اتکانپیر اندازه‌گیری کرد، چون اگر 100 درصد سهام یک شرکت تحصیل شود بهای تمام شده آن ممکن است نسبت به تحصیل کمتر از 100 درصد سهام متفاوت باشد.

حذف روش ارزش ویژه

6. در تجدید نظر استاندارد، روش ارزش ویژه برای انعکاس سرمایه گذاری 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.