

تلفیق و صورت‌های مالی تلفیقی

نگین عباسی^۱

چکیده:

شرکت‌های بزرگ با هدف گسترش دامنه فعالیت‌های اقتصادی خود و در راستای پاسخگویی به نیازهای مختلف فنی، مالی و علمی، تلاش می‌کنند با خرید سهام شرکت‌های کوچکتر توانایی‌شان را بسط و توسعه دهند. با گسترش گروه شرکت‌ها و پدید آمدن شرکت‌های سرمایه‌گذاری، مسأله تلفیق صورت‌های مالی این واحدهای اقتصادی و حسابداری تلفیقی مطرح می‌گردد.

مطابق استاندارد شماره ۱۸ حسابداری ایران تحت عنوان صورت‌های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، تهیه و ارائه صورت‌های مالی تلفیقی از سال ۱۳۸۰ الزامی گردیده است.

حسابداری تلفیقی یک انتخاب محبوب برای شرکت‌های تجاری بزرگ محسوب می‌شود، چرا که هدف از این سازمان‌ها هم‌افزایی یک ارزش در مجموعه، نسبت به مجموعه ارزش تشکیل‌دهنده است که غالباً سبب ترکیب سازمان‌ها با یکدیگر می‌شود.

با استفاده از صورت‌های مالی تلفیقی می‌توان میزان سود و زیان شرکت را در نظر گرفته و برنامه مناسبی برای پیشرفت شرکت و جلوگیری از ضرر و ورشکستگی آن اتخاذ کرد. حساب‌برسان هر شرکت باید صورت‌های مالی تلفیقی را در اولویت قرار دهند و در زمان مناسب بدون کم کاری و بی دقتی، آن را در اختیار سهامداران، سرمایه‌گذاران و دولت قرار دهند.

واژه کلیدی: واحد تجاری اصلی و فرعی، صورت‌های مالی تلفیقی، حسابداری تلفیقی

^۱ دانشجوی کارشناسی دانشگاه خوارزمی (دانشکده علوم مالی خوارزمی)

Neginabbasi1380.na80@gmail.com

مقدمه

حسابداری تلفیقی و تهیه صورت‌های مالی تلفیقی از موضوعات حیاتی در حسابداری و گزارشگری مالی است که به تجمیع و ارائه اطلاعات مالی گروهی از شرکت‌ها می‌پردازد. این فرایند، به منظور ارائه تصویری جامع و یکپارچه از وضعیت مالی و عملکرد کل گروه به ذینفعان انجام می‌شود. هدف اصلی حسابداری تلفیقی، انعکاس وضعیت مالی و نتایج عملیات تمام شرکت‌های زیرمجموعه به عنوان یک واحد اقتصادی واحد است. در حسابداری تلفیقی، تمامی دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌های شرکت‌های فرعی به شرکت اصلی منتقل می‌شود و پس از حذف تراکنش‌های درون گروهی، صورت‌های مالی تلفیقی تهیه می‌گردد. این صورت‌های مالی نقش مهمی در تصمیم‌گیری‌های مدیریتی، سرمایه‌گذاری و ارزیابی عملکرد گروه ایفا می‌کنند. در نتیجه، استفاده صحیح و دقیق از اصول و ضوابط حسابداری تلفیقی اهمیت بالایی دارد. در ادامه این تحقیق، مباحث مختلفی از جمله مفاهیم پایه‌ای حسابداری تلفیقی، روش تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، الزامات قانونی و استانداردهای مرتبط با آن بررسی می‌شوند. هدف این تحقیق، ارائه یک راهنمای جامع و عملی برای حسابداران و مدیران مالی است تا بتوانند با درک بهتری از فرآیندها و تکنیک‌های حسابداری تلفیقی، صورت‌های مالی قابل اعتماد و دقیقی تهیه کنند و گزارش‌های مالی خود را بهبود بخشند.

۱. استاندارد حسابداری شماره ۱۸ (تجدید نظر شده ۱۳۸۴)

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.

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.

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 براساس 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.

ضوابط تلفیق بر طبق استاندارد ۱۸

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.

۲. تلفیق چیست؟

تلفیق فرآیندی است که در آن یک شرکت اصلی با یک یا چند شرکت فرعی ترکیب می‌شود. در این فرآیند، دارایی‌ها، بدهی‌ها و اقلام مالی یک واحد تجاری با یک کمپانی و یا شرکت دیگر ادغام می‌گردد. به عبارت دیگر، شرکت‌های کوچک‌تر با شرکت‌های مهم‌تر تلفیق شده و در نهایت یک شرکت جدید یا هلدینگ بزرگ‌تر ایجاد می‌گردد. تلفیق به معنای ادغام حداقل یک واحد تجاری فرعی با شرکت اصلی یا مادر است، در نتیجه هر یک از این واحدها دارای صورتهای مالی و حسابداری مستقل خود هستند. این روش در حسابداری شرکت‌های تولیدی بسیار کاربردی است. تلفیق در موارد زیر اتفاق می‌افتد:

۲-۱. تلفیق در تجارت و کسب و کار:

فرایند تصاحب و ادغام تعدادی از شرکت‌های کوچک در قالب تأسیس یک شرکت بزرگ‌تر

۲-۲. تلفیق در حسابداری مالی:

جمع‌آوری صورت‌های مالی گروهی از شرکت‌های زیرمجموعه در قالب صورت‌های مالی تلفیقی

۲-۳. تلفیق در مالیات:

تلفیق گروهی از شرکت‌ها و اشخاص حقوقی وابسته، در قالب یک نهاد یکپارچه با هدف یکپارچگی مالیاتی. به طور کلی تلفیق، تکنیک یا عملی در حوزه کسب و کار است که از لحاظ حقوقی، دو یا چند سازمان را به یک واحد سرپرستی جدید متصل می‌کند و همچنین ادغام حسابداری مالی با شرکت‌هایی انجام می‌شود که بیش از ۵۰ درصد سهام شرکت فرعی را در اختیار دارند.

۳. حسابداری تلفیقی چیست؟

حسابداری تلفیقی فرآیندی است که در آن گزارش‌های مالی شرکت‌های فرعی با یکدیگر ترکیب و سپس با گزارش‌های شرکت اصلی ادغام می‌شوند. شرکت اصلی مالک شرکت فرعی است و کنترل آن را در اختیار دارد. در این نوع حسابداری جنبه‌های مالی از جمله درآمد، هزینه‌ها، جریان‌های نقدی، بدهی‌ها، سود و زیان یک شرکت را با شرکت اصلی ترکیب می‌کند. به بیانی دیگر بر اساس روش تلفیقی، صورت حسابداری ورودی‌های مالی شرکت اصلی و شرکت‌های تابعه با هم ادغام می‌شوند و با حذف ضروری ورودی‌ها از تداخل داده‌ها جلوگیری می‌شود.

۴. انواع حسابداری تلفیقی

با توجه به کنترل شرکت اصلی بر شرکت فرعی، حسابداری تلفیقی از سه روش پیروی می‌کند:

- ادغام کامل
- ادغام متناسب
- ادغام حقوق صاحبان سهام

ادغام کامل

در روش تلفیقی کامل، ترازنامه اصلی دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام شرکت‌های فرعی ثبت می‌شود. همچنین کلیه درآمدها و هزینه‌های شرکت‌های فرعی به

صورت سود و زیان به شرکت اصلی منتقل می‌شود. بنابراین حساب یک شرکت فرعی تحت کنترل کامل شرکت اصلی است. همچنین در این روش صورت سود و زیان شرکت اصلی و فرعی هر دو به یک عنوان گزارش می‌شود. از این رو، ترکیب ۱۰۰٪ از تمام درآمدهای شرکت‌های فرعی برای شرکت اصلی وجود دارد.

ادغام متناسب

از ادغام متناسب برای درصد مشارکت در سرمایه‌گذاری مشترک به منظور تهیه صورت‌های مالی استفاده می‌کنند. به عبارت دیگر، دارایی‌ها، بدهی‌ها، حقوق صاحبان سهام، درآمد و هزینه‌های یک واحد تجاری را براساس سهم آن در سرمایه‌گذاری توزیع می‌کند.

ادغام حقوق صاحبان سهام

یکی دیگر از روش‌های حسابداری تلفیقی ادغام حقوق صاحبان سهام است که اگر سرمایه‌گذار کنترل کاملی بر شرکت فرعی نداشته باشد، استفاده می‌شود. برای اینکه یک سرمایه‌گذار به طور قابل توجهی بر شرکت تأثیر بگذارد، باید بین ۲۰ تا ۵۰ درصد از سهام را در اختیار داشته باشد. به همین ترتیب، در سناریوهایی که سرمایه‌گذار کمتر از ۲۰ درصد سهام را کنترل می‌کند از تلفیق حقوق صاحبان سهام استفاده می‌شود. در این روش شرکت اصلی سرمایه‌گذاری در یک واحد تجاری وابسته را به عنوان دارایی در نظر می‌گیرد. بنابراین، شرکت، درآمد حاصل از دارایی را در گزارش‌های خود حساب می‌کند. در نتیجه، هر چه سرمایه‌گذاری سهام بیشتر باشد، ارزش گزارش شده بیشتر است.

۵. معاملات بین شرکت‌های گروه

ممکن است بین شرکت اصلی و شرکت‌های فرعی آن و یا بین شرکت‌های فرعی معاملاتی مثل خرید و فروش کالا، اجاره ماشین آلات و یا اعطای وام صورت گیرد. تا وقتی که شرکت‌های گروه مستقل از یکدیگر در نظر گرفته می‌شوند، این معاملات می‌تواند برای هر یک از این شرکت‌ها دارایی، بدهی، درآمد و یا هزینه ایجاد کند. اما وقتی شرکت‌های گروه به عنوان یک شخصیت واحد در نظر گرفته می‌شوند، این اقلام معنی و اعتبار خود را از دست می‌دهند. برای مثال، اگر یک شرکت فرعی از شرکت اصلی پول قرض کند، این معامله به عنوان بدهی در ترازنامه شرکت فرعی و به عنوان دارایی در ترازنامه شرکت اصلی نشان داده خواهد شد. اما از دیدگاه تلفیقی، این وام چیزی جز انتقال وجه نقد از

یک قسمت به قسمت دیگر نیست. بنابراین معاملات بین شرکت‌های گروه از صورت‌های مالی تلفیقی حذف می‌شوند.

۶. اجزای اصلی حسابداری تلفیقی

اولین عنصر مهم در حسابداری تلفیقی، تهیه صورت‌های مالی تلفیقی است. این صورت‌ها شامل دارایی‌ها، بدهی‌ها، سرمایه، درآمدها و هزینه‌های مالی مربوط به همه واحدهای تجاری است. این اطلاعات توسط حسابداران و با رعایت استانداردهای حسابداری معتبر تهیه می‌شود. اجزای اصلی حسابداری تلفیقی عبارتند از:

۶-۱. ترکیب دارایی‌ها و بدهی‌ها:

این مورد شامل ادغام تمامی دارایی‌ها و بدهی‌های مختلف واحدهای تابعه در صورت‌های مالی واحد شرکت مادر است.

۶-۲. تجزیه و تحلیل درآمدها و هزینه‌ها:

در این روش، درآمدها و هزینه‌های تمام واحدها بررسی و با یکدیگر تلفیق می‌شوند تا ارزیابی دقیق‌تری از عملکرد مالی سازمان ارائه شود.

۶-۳. بهبود گزارش‌دهی مالی:

با ادغام اطلاعات مالی، حسابداری تلفیقی گزارش‌دهی مالی را ساده‌تر و شفاف‌تر می‌کند، به ویژه برای شرکت‌هایی که دارای شعبات یا واحدهای متعدد هستند.

۶-۴. انطباق با اصول حسابداری ویژه:

این روش به سازمان‌ها امکان می‌دهد تا اصول حسابداری ویژه مربوط به تلفیق را رعایت کنند، مانند اصول مربوط به شناسایی درآمد و هزینه‌ها در سطح گروه.

۶-۵. ارزیابی و کنترل داخلی:

حسابداری تلفیقی به ارزیابی و بهبود فرآیندهای کنترل داخلی کمک می‌کند، از جمله در زمینه‌هایی مانند ریسک مالی و انطباق با قوانین و مقررات.

۷. چرا پس از ادغام شرکت‌ها باید از حسابداری تلفیقی استفاده کنیم؟

دو دسته از دلایل هستند که موجب می‌شوند شرکت‌ها پس از ادغام از حسابداری تلفیقی استفاده کنند:

- دسته اول دلایلی هستند که ثابت می‌کنند استفاده از حسابداری تلفیقی یکی از الزامات اصلی در شرکت‌ها است. (الزام استفاده از حسابداری تلفیقی)

- دسته دوم دلایلی هستند که از حسابداری تلفیقی برای یکپارچه کردن صورتهای مالی شرکت‌های بزرگ استفاده می‌کنند و به دنبال اهداف سازمانی هستند. (برتری استفاده از حسابداری تلفیقی)

الزام استفاده از حسابداری تلفیقی:

الزامات قانونی و مقررات حسابداری: بسیاری از کشورها قوانین و مقررات حسابداری دارند که الزام استفاده از حسابداری تلفیقی را برای شرکت‌ها و سازمان‌های بزرگ تعیین می‌کنند. این الزامات معمولاً به دلیل شفافیت و اطمینان از صحت اطلاعات مالی اعمال می‌شوند. ضرورت ارائه اطلاعات جامع: این نوع حسابداری، اطلاعات مالی از تمام واحدهای تجاری یک گروه را ترکیب می‌کند تا یک تصویر کامل از وضعیت مالی گروه ارائه دهد. همچنین اخذ تصمیمات مدیریتی نیازمند دسترسی به اطلاعات جامع و کامل است، به همین دلیل وجود گزارش‌های مالی تلفیقی اهمیت دارد. رعایت استانداردهای حسابداری و قانونی: حسابداری تلفیقی به سازمان‌ها کمک می‌کند تا استانداردهای حسابداری بین‌المللی و قوانین مربوط به گزارش‌دهی مالی را رعایت کنند.

برتری استفاده از حسابداری تلفیقی:

ارائه تصویر دقیق و کامل: حسابداری تلفیقی اطلاعات مالی یک سازمان بزرگ و تمام زیرمجموعه‌های آن را در یک صورت مالی ترکیب می‌کند. این امر به تهیه صورتهای مالی که تصویر دقیق و جامعی از وضعیت مالی کل سازمان ارائه می‌دهند، کمک می‌کند. تصمیم‌گیری مدیریتی موثرتر: با ارائه دیدگاه کلی از عملکرد مالی کل گروه، مدیران می‌توانند تصمیمات استراتژیک و مدیریتی بهتری اتخاذ کنند. شفافیت برای سرمایه‌گذاران و ذینفعان: صورتهای مالی تلفیقی به سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان این امکان را می‌دهند که از وضعیت مالی و عملکرد کل گروه شرکت‌ها آگاه شوند. پیچیدگی کمتر در گزارش‌دهی: برای شرکت‌های بزرگ با چندین واحد تابعه، حسابداری تلفیقی فرآیند گزارش‌دهی را ساده‌تر و مدیریت‌پذیرتر می‌کند. ارزیابی و کنترل داخلی بهتر: این روش به شرکت‌ها کمک می‌کند تا فرآیندهای کنترل داخلی و ریسک‌های مالی را بهتر ارزیابی و مدیریت کنند.

۸. مزیت صورتهای مالی تلفیقی

تهیه صورتهای مالی تلفیقی به دلیل مزایایی که دارند، از سوی سازمان‌ها به ترجیح داده می‌شوند. این مزایا شامل:

۸-۱. کاهش مالیات شرکت اصلی

با تلفیق اطلاعات مالی واحدهای تجاری فرعی، شرکت اصلی می‌تواند از فرصت‌های کاهش مالیات بهره‌مند شود و با بهبود نظارت بر تصمیمات مالی، کاهش هزینه‌های مالیاتی را تجربه کند.

۸-۲. کاهش بروز خطا در صورت‌های مالی

تلفیق اطلاعات مالی باعث کاهش احتمال خطاها و اشتباهات در صورت‌های مالی می‌شود. این امکان به مدیران ارائه می‌دهد که از دقت و اعتبار بالاتری در اطلاعات مالی خود برخوردار شوند.

۸-۳. دستیابی بهتر به منابع مالی واحدهای تجاری فرعی

با تهیه صورت مالی تلفیقی، سازمان قادر است به بهترین شکل ممکن به منابع مالی واحدهای تجاری فرعی دست پیدا کند و برنامه‌ریزی مالی خود را بهبود بخشد.

۸-۴. افزایش کارایی و بهره‌برداری مدیران واحدهای فرعی

این صورت مالی به مدیران واحدهای فرعی اطلاعات دقیق‌تری از عملکرد مالی واحد خود را ارائه می‌دهد که این امر به بهبود کارایی و افزایش بهره‌وری آن‌ها کمک می‌کند.

۸-۵. هماهنگی بین فرآیندهای تولید و خدمات پس از فروش واحدها

تلفیق اطلاعات مالی باعث هماهنگی بهتر بین فرآیندهای تولید و خدمات پس از فروش واحدهای مختلف می‌شود. این هماهنگی به بهبود تصمیم‌گیری و بهینه‌سازی فرآیندها کمک می‌کند.

۹. تهیه صورت‌های مالی تلفیقی

در تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، اقلام تلفیقی شامل دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها مشخص می‌شوند و همچنین چهار مورد از محاسبات باید مورد توجه قرار بگیرند:

۹-۱. اقلام اصلی به ارزش‌های دفتری:

اقلام اصلی با استفاده از ارزش‌های دفتری یا ارقام حسابداری محاسبه می‌شوند. این ارقام اغلب بر اساس سیاست‌های حسابداری شرکت و تبیین‌های حسابداری متعارف مربوطه تعیین می‌شوند.

۲-۹. اقلام فرعی به ارزش‌های منصفانه یا بازار یا متعارف:

این اقلام فرعی با استفاده از ارزش‌های منصفانه، ارقام بازار یا ارزش‌های متعارف محاسبه می‌شوند. این ارزش‌ها توسط متخصصان حسابداری و ارزیابی تعیین می‌شوند و به تعیین ارزش اقلام مالی کمک می‌کنند. به منظور حفظ توازن و انطباق در صورت‌های مالی تلفیقی این اقلام فرعی باید بدون در نظر گرفتن مالکیت اصلی در فرعی، به شکل ۱۰۰٪ با اقلام اصلی جمع شوند. این اطلاعات سپس در صورت‌های مالی تلفیقی منعکس می‌شوند تا تصویری جامع و دقیق از وضعیت مالی کلان شرکت ارائه گردد.

۳-۹. در صورتی که اصلی برای خرید فرعی مبلغ پولی بیشتر از ارزش منصفانه فرعی پرداخت کرده باشد:

در صورتی که شرکت اصلی برای خرید فرعی، مبلغ پولی بیشتر از ارزش منصفانه فرعی پرداخت کرده باشد، این اختلاف باید به عنوان سرقفلی در صورت‌های مالی تلفیقی منعکس گردد.

۴-۹. اگر شرکت اصلی، فرعی را به شکل کامل تصاحب نکرده باشد:

اگر شرکت اصلی فرعی را به شکل کامل تصاحب نکرده باشد، در صورت‌های مالی تلفیقی باید یک سهم اقلیت نمایش داد. این سهم اقلیت به ارزش منصفانه خالص دارایی‌های فرعی ضرب در درصد سهام‌داران اقلیت محاسبه می‌شود. به عبارت دیگر، درصد مالکیت سهام‌داران اقلیت در اختیار اصلی که به عنوان لیست اقلیت شناخته می‌شود، نشان‌دهنده سهم اقلیت در ترازنامه تلفیقی خواهد بود.

۱۰. کاربرد تلفیقی

ارقام صورت‌های مالی تلفیقی از حساب‌های دفتر کل به دست نمی‌آید بلکه صورت‌های مالی هر یک از شرکت‌های گروه در کاربرد با یکدیگر ترکیب می‌شوند. برای حذف معاملات بین شرکت‌ها، ثبت‌های روزنامه در ستون حذف کاربرد انجام می‌شود. ثبت‌های بدهکار و بستانکار کاربرد به هیچ وجه در دفاتر شرکت اصلی یا شرکت‌های فرعی ثبت نمی‌شود.

۱۱. اصطلاحات مورد استفاده در گزارش صورت‌های مالی تلفیقی

برخی از اصطلاحات رایج در صورت مالی تلفیقی شامل موارد زیر می‌شوند:

- حسابداری تلفیقی

چارچوب حسابداری تلفیقی، با ادغام واحدهای تجاری به اجرا درمی آید. طبق ضوابط حسابداری تلفیقی، اطلاعات گزارشگری مالی، شامل دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها با دقت ترکیب و تنظیم می‌شوند. از این اطلاعات یک صورت مالی تلفیقی خلق می‌گردد که در آن، شرکت‌های تشکیل‌دهنده گروه بایکدیگر هماهنگی یافته به نظر می‌رسند.

- سود تلفیقی

اگر شرکت هلدینگ بعد از ترکیب درآمدها و هزینه‌های واحدها، به سوددهی برسد، به سود حاصل شده، سود تلفیقی می‌گویند. ترکیب سود خالص هر سهم شرکت با سود سهام شرکت‌های دیگر که جمع آن با هم اعلام می‌شود، سود تلفیقی است.

- زیان تلفیقی

در صورتی که پس از ترکیب درآمدها و هزینه‌های واحدها، شرکت هلدینگ به زیان دست یابد، این زیان حاصل، زیان تلفیقی نامیده می‌شود. زیان تلفیقی نتیجه‌ی تلفیق سود یا زیان خالص هر سهم از شرکت مادر با سود یا زیان سهام شرکت‌های دیگر است. به گونه ای که ممکن است زیان یکی از زیرمجموعه‌ها منجر به از بین بردن اثر سود سایر زیرمجموعه‌ها شود.

- ترازنامه تلفیقی

ترازنامه تلفیقی یک سند جامع است که دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت اصلی و شرکت فرعی را در یک مکان گردآوری می‌کند. در این سند، اطلاعات مربوط به اقلام مالی هر شرکت به صورت کلی ذکر شده و تمایزی بین آن‌ها انجام نمی‌شود. این ترازنامه تلفیقی باعث ارائه یک نگاه جامع به وضعیت مالی کل گروه می‌شود و از جزئیات بیش از حد در هر شرکت جلوگیری می‌کند.

- تلفیق بدهی و وام تلفیقی

در فرآیند تلفیق بدهی، بدهی‌های متعدد شرکت‌های گروه با تمرکز بر بدهی‌های بزرگ‌تر به صورت یک وام با شرایط بازپرداخت بهتر ترکیب می‌شوند. این عملیات با نام تلفیق بدهی شناخته می‌شود و وام حاصل از این تلفیق، وام تلفیقی نامیده می‌شود. این روش به گروه اجازه می‌دهد با بهینه‌سازی ساختار بدهی و تسهیل در مدیریت مالی، به طور کلی از شرایط بازپرداخت بهتری بهره‌مند شود.

- سرقتی در تجمیع

پس از ورود دارایی‌ها و بدهی‌ها به ترازنامه تلفیقی، مرحله آخر تحلیل و محاسبات، محاسبه سرقفلی است. سرقفلی هر چیزی است که از ارزش خرید بعد از ارزیابی جزئیات تمام دارایی‌ها و بدهی‌ها باقی‌مانده است. این مقدار مهم برای مدیریت و تصمیم‌گیرندگان گروه، تصویری دقیق از ارزش واقعی دارایی‌ها و بدهی‌های گروه را ارائه می‌دهد.

- سهم اقلیت

سهم اقلیت نشان‌دهنده عملکرد مالی خالص و دارایی‌های شرکت فرعی است که به طور مستقیم یا غیرمستقیم از طریق سهامداران اقلیت به شرکت اصلی تعلق ندارد. این اقلیت به میزان سهامداری تابعه در شرکت فرعی اشاره می‌کند که در اختیار شرکت اصلی قرار دارد. این موضوع نشان‌دهنده استقلال مالی و عدم تسلط کامل شرکت اصلی بر شرکت فرعی است.

۱۲. مهم‌ترین موضوع در حسابداری تلفیقی چیست؟

در حسابداری تلفیقی به آیت‌م یا موضوع سرقفلی بیش از هر چیز دیگری اهمیت می‌دهند. 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. سرقفلی قابل انتساب به اقلیت را نمی‌توان به‌گونه‌ای 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. البته در این نوع محاسبه سرقفلی، با اصطلاحات مثل سرقفلی منفی (گاهی محاسبه سرقفلی به یک عدد منفی ختم می‌شود) یا خرید با چانه زنی و یا اشتباه در ارزیابی و دارایی غیر پولی روبرو می‌شویم و شاید این خود دلیلی برای رد الزام سرقفلی برای اقلیت باشد.

۱۳. سهم اقلیت و نحوه محاسبه آن

طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۸، 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 از تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه از تاریخ تحصیل واحد تجاری به بعد محاسبه شود.

در استانداردهای بین‌المللی حسابداری، برای محاسبه سهم اقلیت از خالص دارایی‌ها، علاوه بر روش پذیرفته شده در استاندارد حسابداری شماره ۱۸، روش «ارزش منصفانه» نیز پذیرفته شده است؛ یعنی می‌توان سهم اقلیت را بر اساس ارزش منصفانه دارایی‌های قابل شناسایی پس از کسر ارزش منصفانه بدهی‌های قابل شناسایی محاسبه کرد. براساس

استاندارد حسابداری انگلستان، سهم اقلیت در تاریخ ترکیب بر اساس ارزش منصفانه محاسبه می‌شود اما طبق استانداردهای حسابداری آمریکا، محاسبه سهم اقلیت بر اساس بهای تمام شده، پذیرفته شده است.

۱۴. تاریخ‌ها و دوره‌های حسابداری در صورت‌های مالی تلفیقی

صورت‌های مالی واحد تجاری اصلی و واحدهای فرعی آن برای هدف‌های تهیه صورت‌های مالی تلفیقی به طور معمول باید از نظر دوره مالی با هم یکسان باشند. سودمندی صورت‌های مالی تلفیقی مربوط به دوره‌های زمانی یکسان، بسیار بیشتر از صورت‌های مالی تلفیقی است که دوره‌های زمانی آن با هم متفاوت است، زیرا تفاوت زمانی به امکان مقایسه‌پذیری صورت‌های مالی تلفیقی آسیب می‌رساند. طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۸، هنگامی که تاریخ‌های گزارشگری یکسان نیست واحد تجاری فرعی برای مقاصد تلفیق غالباً باید صورت‌های مالی خود را به تاریخ صورت‌های مالی واحد تجاری اصلی تهیه کند. چنانچه این امر مقدور نباشد صورت‌های مالی واحد تجاری فرعی برای آخرین سال مالی آن مورد استفاده قرار می‌گیرد مشروط بر اینکه پایان سال مالی واحد تجاری فرعی بیشتر از سه ماه قبل از پایان سال مالی واحد تجاری اصلی نباشد. در چنین مواردی، وقوع هرگونه رویدادی در فاصله زمانی مذکور که تاثیر عمده‌ای بر صورت‌های مالی تلفیقی داشته باشد باید از طریق اعمال تعدیلات لازم به حساب گرفته شود. در این رابطه، استانداردهای حسابداری ایران، بین‌المللی، انگلستان و آمریکا رویه واحدی در پیش گرفته‌اند.

۱۵. صورت سود و زیان تلفیقی

یکی از مهم‌ترین موارد در صورت‌های مالی تلفیقی، صورت سود و زیان است. به تمام گزارش‌های مالی جمع‌آوری شده شرکت مادر و شرکت فرعی، صورت سود و زیان تلفیقی می‌گویند. این جمله به معنی این است که در ابتدا سود و زیان هر کدام از مجموعه‌ها را به صورت جداگانه بررسی کرده و سپس با ادغام و تلفیق آنها، گزارش نهایی را ارائه می‌دهند. این گزارش شامل تمام دارایی‌های نقدی، بدهی‌ها، درآمدهای حاصل از فروش و ارائه خدمات، هزینه‌های جاری و... است. برای تهیه صورت‌های مالی سود و زیان تلفیقی، باید تمامی مبالغ دارایی‌های نقدی و غیر نقدی، میزان درآمد و هزینه‌ها و بدهی به صورت جداگانه برای هر واحد و مجموعه بررسی شده و سپس به صورت کلی نیز محاسبه شود؛ این کار می‌تواند نقش مهم و موثری در بررسی میزان سودآوری هر کدام از شرکت‌های کوچک داشته باشد.

۱۶. مراحل تلفیق سود و زیان

در تلفیق سود و زیان، مراحل زیر انجام می‌شود:

- جمع آوری درآمد و هزینه: در این مرحله، درآمد و هزینه‌های مختلف شرکت مادر و شرکت تبعی گردآوری می‌شوند.
- حذف معاملات درون گروه: معاملات خرید و فروش بین شرکت‌های گروهی از گزارش مالی حذف می‌شود. این اقدام به جلوگیری از تکرار درآمد و هزینه مرتبط با این معاملات کمک می‌کند.
- حذف سود تحقق نیافته: سودهای تحقق نیافته که مرتبط با مقدار موجودی معاملات بین شرکتی هستند، در زمان بسته شدن معاملات محاسبه و از گزارش مالی حذف می‌شوند. این اقدام به دقت نمایش وضعیت واقعی سود و زیان کمک می‌کند.
- حذف درآمد بهره شناسایی شده توسط شرکت اصلی: درآمد بهره‌ای که توسط شرکت اصلی شناسایی شده، در مرحله تلفیق سود و زیان از گزارش مالی حذف می‌شود.
- حذف هزینه شناسایی شده توسط شرکت فرعی: هر هزینه‌ای که توسط شرکت فرعی شناسایی شده از صورت سود و زیان تلفیقی حذف می‌گردد.
- حذف وام‌های بین شرکتی: هر وام بین شرکتی که به عنوان دارایی شرکت اصلی یا بدهی شرکت فرعی شناخته شده باشد از گزارش مالی تلفیقی حذف می‌شود.

۱۷. ضوابط، الزامات و قوانین در تلفیق

بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۱۸، واحدهای تجاری اصلی به جز آن دسته که اکثریت سهام‌شان (۹۰٪ یا بیشتر) مستقیم یا غیرمستقیم در اختیار واحد تجاری اصلی دیگری است، ملزم به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی هستند و باید صورت‌های مالی جداگانه خود را نیز ارائه دهند. واحد تجاری اصلی به واحدی گفته می‌شود که دارای یک یا چند واحد تجاری فرعی است. در مواردی که واحدهای تجاری اصلی از تهیه صورت‌های مالی تلفیقی معاف می‌شوند، موافقت تمام سهامداران اقلیت لازم است. استاندارد حسابداری شماره ۱۸ از نظر الزام به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی به استانداردهای بین‌المللی، آمریکا و انگلستان نزدیک‌تر است. این استاندارد همچنین الزام به ارائه صورت‌های مالی جداگانه به همراه صورت‌های مالی تلفیقی دارد. در ایران، تهیه

صورت‌های مالی جداگانه واحد تجاری اصلی از نظر قانونی ضروری است. استاندارد حسابداری شماره ۱۸ بر این موضوع تاکید دارد که صورت‌های مالی جداگانه واحد تجاری اصلی نباید به عنوان نماینده کلی وضعیت مالی و عملکرد مالی گروه درک شوند، و بنابراین باید همراه با صورت‌های مالی تلفیقی ارائه شوند.

- لزوم تاریخ واحد برای صورت‌های مالی

صورت‌های مالی شرکت اصلی و شرکت‌های تابعه باید در یک تاریخ مشخص تهیه شوند. حداکثر اختلاف زمانی مجاز بین این تاریخ‌ها، شش ماه است. در صورت ارائه نشدن صورت‌های مالی توسط یک شرکت فرعی در تاریخ تعیین‌شده، باید تعدیلات لازم برای تاریخ مورد نظر انجام شود.

- افشا و حسابرسی سهم اقلیت

سهم اقلیت، سهامی است که متعلق به شرکت مادر نیست و باید به طور جداگانه در حساب‌ها و صورت‌های مالی نشان داده شود. این سهم، نشان‌دهنده منافع صاحبان سهام غیر در شرکت فرعی است و باید به طور شفاف افشا شود.

- یکسان‌سازی رویه‌های حسابداری

برای ارائه تصویری دقیق و قابل مقایسه، باید از یک روش مشخص حسابداری برای ثبت معاملات و رویدادهای مشابه در تمام واحدهای تابعه استفاده شود. یکسان‌سازی رویه‌های حسابداری به انسجام و شفافیت اطلاعات در صورت‌های مالی کمک می‌کند.

- کنترل و مالکیت

به طور کلی، شرکت اصلی باید بیش از ۵۰٪ سهام شرکت فرعی را در اختیار داشته باشد تا بتواند آن را در صورت‌های مالی تلفیقی خود وارد کند. در مواردی که مالکیت کمتر از ۵۰٪ باشد، سطح اهمیت و میزان کنترل شرکت اصلی بر شرکت فرعی تعیین‌کننده خواهد بود. اشتراک‌گذاری کارکنان و منابع بین شرکت‌ها می‌تواند نشان‌دهنده کنترل و وابستگی باشد.

- حذف معاملات و موجودی‌های درون‌گروهی

برای جلوگیری از دوباره‌شماری و ارائه اطلاعات دقیق، باید معاملات و موجودی‌های شرکت‌های تابعه در فرآیند حسابداری حذف شوند.

حذف معاملات و موجودی‌های درون‌گروهی به شفافیت و دقت صورت‌های مالی تلفیقی کمک می‌کند.

- ضوابط و مقررات قانونی

در ایران، استاندارد حسابداری شماره ۱۸ ضوابط و مقررات مربوط به حسابداری تلفیقی را تعیین می‌کند. بر اساس این استاندارد، واحدهای تجاری اصلی به جز موارد خاص، ملزم به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی و ارائه صورت‌های مالی جداگانه هستند. تهیه صورت‌های مالی جداگانه، تصویر کاملی از وضعیت مالی و عملکرد گروه را ارائه می‌دهد.

- سهم اقلیت در استانداردهای مختلف

استاندارد حسابداری شماره ۱۸ خاصیت انتساب سهم اقلیت از خالص دارایی‌های واحد تجاری فرعی را بر اساس سهم آنان از مبلغ دفتری خالص دارایی‌ها و تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه از تاریخ تحصیل واحد تجاری به بعد، تعیین می‌کند. در استانداردهای بین‌المللی حسابداری، علاوه بر روش استاندارد حسابداری شماره ۱۸، روش ارزش منصفانه نیز پذیرفته شده است. در حالی که استانداردهای حسابداری آمریکا محاسبه سهم اقلیت را بر اساس بهای تمام شده پذیرفته‌اند، استانداردهای حسابداری انگلستان سهم اقلیت را بر اساس ارزش منصفانه در تاریخ ترکیب محاسبه می‌کنند.

سخن پایانی

حسابداری تلفیقی نقش بسیار مهمی در ارائه تصویری جامع و کامل از وضعیت مالی و عملکرد اقتصادی گروه شرکت‌ها دارد. تهیه صورت‌های مالی تلفیقی با دقت و رعایت اصول حسابداری تلفیقی، باعث می‌شود که ذی‌نفعان بتوانند اطلاعات مالی معتبر و جامعی درباره وضعیت کلی گروه به دست آورند و تصمیمات بهتری اتخاذ کنند.

این مستند به تفصیل به مفاهیم پایه‌ای و روش‌های مختلف تهیه صورت‌های مالی تلفیقی پرداخته است و نشان می‌دهد که با استفاده صحیح از این روش‌ها می‌توان به مزایای قابل توجهی مانند کاهش خطاهای مالی، بهبود هماهنگی بین فرآیندهای تولید و خدمات، و افزایش بهره‌وری مدیران واحدهای فرعی دست یافت.

در نهایت، اهمیت حسابداری تلفیقی نه تنها در تهیه گزارش‌های مالی دقیق و جامع بلکه در بهبود عملکرد کلی و هماهنگی گروه شرکت‌ها بسیار پررنگ است و می‌تواند تاثیرات مثبتی در برنامه‌ریزی‌های مدیریتی و راهبردی داشته باشد.

منابع

- موسسه پژوهش و آموزش همکاران سیستم / ۵ شهریور ۱۳۹۷ /
نشریه کاوش / ۲۴ خرداد ۱۴۰۲
[/https://kavoshfarda.com/blog/accountinglearning/consolidationaccounting](https://kavoshfarda.com/blog/accountinglearning/consolidationaccounting)
شرکت نرم افزاری تیمیار
شرکت چارگون / فاطمه جوادی فر / ۲۷ اسفند ۱۴۰۲
<https://www.chargoan.com/what-is-consolidated-accounting/>
شرکت رایان محاسبان خدمات حسابرسی، مالی، مالیاتی و حسابرسی / ۱۵ فروردین ۱۴۰۳
سامانه های نرم افزاری وینا، فرا گستر / برگرفته از کتاب اصول حسابداری نوشته مهدی مراد زاده فرد
شرکت هوشمند نرم افزار ماهور / صورت های مالی تلفیقی چیست + ضرورت استفاده از آن
<https://mahoure.com/consolidated-financial-statements/>
شرکت حسابداری حسابا / ۷ اسفند ۱۴۰۰
<https://hesaba.com/consolidated-accounting/>
موسسه حسابرسی تامین اجتماعی
<https://hesabresitamin.ir/index.aspx?pageid=159>
ایلنا خبرگزاری کار ایران / امیر حسین حیدری ۱۵ آذر ۱۴۰۱
<https://www.ilna.ir/fa/tiny/news-1306414>
موسسه رابین محاسب آریاز
<https://rabinmohaseb.ir/sorat-haye-mali/>
وبلاگ حامد عالی فوق لیسانس حسابداری
<http://hamed-auditor.blogfa.com/post/14>
موسسه حسابرسی بینا تدبیر
<https://bina-tadbir.com/nemoone-mali-tbl/>
آکادمی آموزشی محسن قاسمی
<https://mohsen-ghasemi.com/standards/AuditOrgGuidances/1400-12-25-AuditOrg-Model-Financial-Statements.pdf>
سایت نرم افزار حسابداری فرداد