

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

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.

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 سرقتی 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.

- سهم اقلیت : آن بخش از سود یا زیان و خالص داراییهای یک واحد تجاری فرعی، با در نظر گرفتن تعدیلات تلفیقی، که قابل انتساب به سهامی است که به طور مستقیم یا غیرمستقیم از طریق واحدهای تجاری فرعی دیگر، به واحد تجاری اصلی تعلق ندارد.
- صورتهای مالی تلفیقی : صورتهای مالی یک گروه است که آن گروه به عنوان یک شخصیت اقتصادی واحد محسوب می شود.
- صورتهای مالی جداگانه : صورتهای مالی که توسط واحد تجاری اصلی ارائه می شود و در آن سرمایه گذاریها براساس منافع مالکانه مستقیم و نه بر مبنای نتایج عملیات و خالص داراییهای واحد سرمایه پذیر به حساب گرفته می شود.
- کنترل : توانایی راهبری سیاستهای مالی و عملیاتی یک واحد تجاری به منظور کسب منافع از فعالیتهای آن .
- 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

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.

ج. واحد مزبور برای عرضه هرگونه اوراق بهادار به عموم، صورتهای مالی خود را به هیئت پذیرش بورس اوراق بهادار یا سایر مراجع قانونی تحویل نداده یا در جریان تحویل آن نباشد.

د. واحد تجاری اصلی نهایی یا میانی آن واحد، صورتهای مالی تلفیقی قابل دسترس برای استفاده عمومی را براساس استانداردهای حسابداری تهیه کند.

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.

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.

شمول صورتهای مالی تلفیقی

10. 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

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

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.

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.

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 مبادله شده 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 می شود.

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

مبلغ دفتری سرمایه گذاری

20. مبلغ دفتری سرمایه گذاری واحد تجاری اصلی در هر یک از واحدهای تجاری فرعی و سهم واحد تجاری اصلی از حقوق صاحبان سرمایه هر یک از آنها حذف می شود.

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.

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. مبالغی که به عنوان سهم اقلیت در ترازنامه تلفیقی و صورت سود و زیان تلفیقی گزارش می شود، میزان داراییها و بدهیها و سود و زیان واحدهای تجاری فرعی منظور شده در تلفیق را نشان می دهد 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 می شود که مقایسه بین داراییها و بدهیها و نتایج عملیات قابل انتساب به سهم اقلیت و کل گروه مخدوش شود.

27. این استاندارد مقرر می دارد که سرقتی 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.

رویه های حسابداری باید یکسان باشد.

تاریخها و دوره های 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 عمده ای بر کلیت صورتهای مالی تلفیقی داشته باشد باید از طریق اعمال تعدیلات لازم در تهیه این صورتهای حساب گرفته شود.

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.

31. چنانچه بخشی از سهام واحد تجاری اصلی در مالکیت واحد تجاری فرعی باشد این سهام باید به بهای تمام شده تحت عنوان سهام واحد تجاری اصلی در مالکیت واحد تجاری فرعی

به شکل یک رقم کاهنده، جزء حقوق صاحبان سهام واحد تجاری اصلی در ترازنامه تلفیقی منظور شود.

حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی

به منظور انعکاس در صورتهای مالی جداگانه

32. در صورتهای مالی جداگانه، سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی باید به بهای تمام‌شده پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش 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.

33. در روش بهای تمام‌شده 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 باز یافت سرمایه‌گذاری محسوب و از بهای تمام‌شده سرمایه‌گذاری کسر می‌گردد.

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

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.

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 می شود، لازم الاجراست .

مطابقت با استانداردهای بین المللی حسابداری

39. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین المللی حسابداری شماره 27 با عنوان صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه نیز رعایت می شود.