

صورت‌های مالی تلفیقی: مبانی نظری و کاربردها در گزارشگری مالی

حسن پسندی^۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۰/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۴/۰۲/۳۱

چکیده

صورت‌های مالی تلفیقی ابزار کلیدی برای ارائه اطلاعات مالی یکپارچه درباره واحد تجاری اصلی و واحدهای فرعی تحت کنترل آن است. این مقاله به بررسی مبانی نظری صورت‌های مالی تلفیقی با تمرکز بر تئوری‌های مالکیت و شخصیت اقتصادی جداگانه می‌پردازد. هدف این صورت‌ها، ارائه تصویری واحد از وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی گروه به‌عنوان یک شخصیت اقتصادی منفرد، بدون توجه به مرزهای قانونی است. با این حال، چالش‌هایی مانند نحوه برخورد با سهم اقلیت، حذف معاملات درون‌گروهی و یکسان‌سازی رویه‌های حسابداری همچنان مورد بحث هستند. در ایران، استاندارد حسابداری شماره ۱۸ تهیه این صورت‌ها را الزامی کرده، اما مشکلات اجرایی و تأخیر در انتشار همچنان پابرجاست. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که اتکا به تئوری شخصیت اقتصادی جداگانه، همراه با رعایت استانداردهای حسابداری، می‌تواند شفافیت و قابلیت مقایسه اطلاعات مالی را بهبود بخشد و تصمیم‌گیری‌های اقتصادی را تسهیل کند.

واژگان کلیدی

صورت‌های مالی تلفیقی، تئوری شخصیت اقتصادی، تئوری مالکیت، استاندارد حسابداری شماره ۱۸، سهم اقلیت، معاملات درون‌گروهی، کنترل

۱. مسئول مالی و درآمد شهرداری دوزه.

مقدمه

ظهور شرکت‌های اصلی و فرعی در قرن نوزدهم، تحولی عظیم در ساختار فعالیت‌های اقتصادی ایجاد کرد. این ساختار امکان مدیریت متمرکز و بهره‌برداری از منابع چندین واحد تجاری را تحت یک چتر کنترلی فراهم آورد. با این حال، نیاز به ارائه اطلاعات مالی یکپارچه درباره این مجموعه‌ها که به‌عنوان گروه شناخته می‌شوند، با تأخیر مطرح شد. ایده تهیه صورت‌های مالی تلفیقی که برای اولین بار در اوایل قرن بیستم توسط شرکت انگلیسی نابل در سال ۱۹۲۰ اجرایی شد، به سرعت مورد استقبال قرار گرفت و در سال ۱۹۳۹ به الزامی قانونی در بورس اوراق بهادار انگلستان تبدیل شد. در آمریکا نیز از دهه ۱۹۴۰ این رویه آغاز شد و امروزه تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، حتی برای دوره‌های مالی میانی، در سطح جهانی رایج است.

حدود یک قرن ونیم پیش جریان تشکیل شرکت‌های اصلی برای خرید و تملک شرکت‌های فرعی، به عنوان ابتکاری نوین در عرصه فعالیت‌های اقتصادی ظاهر شد. اما فکر تهیه صورت‌های مالی تلفیقی با تأخیر زمانی و به تقریب، از اوایل قرن بیستم و همزمان با جنگ جهانی اول مطرح شد. شرکت انگلیسی نابل (Noble) اولین شرکتی بود که در سال ۱۹۲۰ ترازنامه تلفیقی تهیه کرد. استحکام این فکر باعث ترویج سریع صورت‌های مالی تلفیقی شد، به گونه‌ای که در سال ۱۹۳۹ بورس اوراق بهادار انگلستان آن را الزامی کرد. در آمریکا نیز کار تهیه صورت‌های مالی تلفیقی از سال ۱۹۴۰ آغاز شد. هم اکنون صورت‌های مالی تلفیقی، حتی برای دوره‌های مالی میانی، در سطح گسترده‌ای 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 می‌شود. در استاندارد حسابداری شماره ۱۸ تهیه صورت‌های مالی تلفیقی و ارائه آن همراه با صورت‌های مالی جداگانه اجباری شناخته شده است و لازم است شرکت‌ها برای ارائه اطلاعات شفاف، مفاد بند ۶ این استاندارد را به شرح زیر اجرا کنند: هر واحد تجاری اصلی که مشمول تهیه صورت‌های مالی تلفیقی است باید این صورت‌های مالی را تهیه و صورت‌های مالی جداگانه خود را همراه آن ارائه کند.

در ایران، با وجود الزام استاندارد حسابداری شماره ۱۸ برای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی همراه با صورت‌های مالی جداگانه، این فرایند با چالش‌های متعددی مواجه است. تأخیر در انتشار، نقص‌های فنی و عدم رعایت کامل استانداردها از جمله مشکلات اصلی هستند. این مسائل نه تنها شفافیت اطلاعات مالی را کاهش می‌دهند، بلکه اعتماد استفاده‌کنندگان، از جمله سرمایه‌گذاران و بستانکاران را نیز تحت تأثیر قرار می‌دهند. هدف این مقاله، بررسی مبانی نظری صورت‌های مالی تلفیقی، تحلیل تئوری‌های زیربنایی (مالکیت و شخصیت اقتصادی جداگانه) و ارزیابی شرایط و ضوابط تهیه این صورت‌ها است. همچنین، با توجه به وضعیت کنونی گزارشگری مالی در ایران، پیشنهادهایی برای بهبود فرایند تهیه و ارائه این صورت‌ها ارائه می‌شود. در ادامه، ضمن تشریح اهمیت صورت‌های مالی تلفیقی، به چالش‌های موجود و راهکارهای مبتنی بر استانداردهای حسابداری پرداخته خواهد شد.

مبانی نظری تهیه صورت‌های مالی تلفیقی

ورت‌های مالی تلفیقی ابزاری برای ارائه اطلاعات مالی یکپارچه درباره واحد تجاری اصلی و واحدهای فرعی تحت کنترل آن هستند. این صورت‌ها با کنار گذاشتن مرزهای قانونی بین شرکت‌های گروه، آن‌ها را به‌عنوان یک واحد اقتصادی واحد معرفی می‌کنند. هدف اصلی، ارائه اطلاعات شفاف و مفید درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و

جریان‌های نقدی گروه به استفاده‌کنندگان، از جمله سرمایه‌گذاران، بستانکاران و مدیران است. این بخش به بررسی مبانی نظری، تئوری‌های زیربنایی، شرایط لازم و ضوابط تهیه صورت‌های مالی تلفیقی می‌پردازد.

هدف و اهمیت صورت‌های مالی تلفیقی

صورت‌های مالی تلفیقی اطلاعات ارزشمندی درباره عملکرد و وضعیت مالی گروه فراهم می‌کنند که در صورت‌های مالی جداگانه هر شرکت قابل‌مشاهده نیست. طبق بند ۸ استاندارد حسابداری شماره ۱۸، این صورت‌ها نیاز استفاده‌کنندگان به اطلاعات جامع درباره گروه را برآورده می‌کنند. برخلاف صورت‌های مالی جداگانه که صرفاً وضعیت یک شخصیت حقوقی را نشان می‌دهند، صورت‌های مالی تلفیقی با ترکیب دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌های گروه، تصویری یکپارچه ارائه می‌دهند. این اطلاعات برای ارزیابی توان بازپرداخت بدهی‌ها، پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی و تصمیم‌گیری درباره سرمایه‌گذاری یا تأمین مالی حیاتی هستند.

با این حال، گروه به‌عنوان یک واحد اقتصادی فاقد شخصیت قانونی است. این موضوع چالش‌هایی را در گزارشگری مالی ایجاد می‌کند، زیرا گروه نمی‌تواند سهام صادر کند، دارایی تملک کند، یا بدهی بپذیرد. همچنین، بستانکاران هر شرکت فرعی تنها به منابع همان شرکت دسترسی دارند و نمی‌توانند به دارایی‌های سایر شرکت‌های گروه رجوع کنند. این محدودیت‌ها ضرورت اتخاذ یک چارچوب نظری منسجم را برای توجیه تلفیق گروه به‌عنوان یک واحد اقتصادی واحد برجسته می‌کند.

تئوری‌های زیربنایی

دو تئوری اصلی در تدوین صورت‌های مالی تلفیقی مورد استفاده قرار می‌گیرند: **تئوری مالکیت** و **تئوری شخصیت اقتصادی جداگانه**. این تئوری‌ها دیدگاه‌های متفاوتی درباره نحوه گزارشگری مالی گروه ارائه می‌دهند.

تئوری مالکیت

تئوری مالکیت بر مالکیت سهامداران شرکت اصلی تمرکز دارد و صورت‌های مالی تلفیقی را به‌عنوان ابزاری برای گزارشگری به سهامداران اکثریت می‌بیند. در این دیدگاه، گروه به‌عنوان مجموعه‌ای از شرکت‌ها تلقی می‌شود که تحت کنترل سهامداران شرکت اصلی هستند؛ بنابراین، منافع سهامداران اقلیت (سهامدارانی که مالکیت کمتر از ۵۰ درصد در شرکت فرعی دارند) از صورت‌های مالی تلفیقی حذف می‌شود یا به‌صورت جداگانه گزارش می‌شود.

بر اساس این تئوری، دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت فرعی تنها به‌اندازه سهم شرکت اصلی در ترازنامه تلفیقی منعکس می‌شوند. به‌عنوان مثال، اگر شرکت اصلی ۷۰ درصد سهام شرکت فرعی را در اختیار داشته باشد، تنها ۷۰ درصد از دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت فرعی در ترازنامه تلفیقی گزارش می‌شود. این رویکرد با مفهوم **تلفیق نسبی** سازگار است که در آن سهم اقلیت از دارایی‌ها و بدهی‌ها در ترازنامه تلفیقی نشان داده نمی‌شود. همچنین، سود یا زیان شرکت فرعی تنها به نسبت مالکیت شرکت اصلی در صورت سود و زیان تلفیقی گزارش می‌شود.

این تئوری با انتقاداتی مواجه است، زیرا با حذف یا جداسازی سهم اقلیت، تصویر کاملی از وضعیت مالی گروه ارائه نمی‌دهد. علاوه بر این، در عمل، تهیه صورت‌های مالی تلفیقی بر اساس تئوری مالکیت خالص به دلیل پیچیدگی‌های محاسباتی و عدم انعکاس واقعیت‌های اقتصادی گروه کمتر مورد استفاده قرار می‌گیرد.

تئوری شخصیت اقتصادی جداگانه

تئوری شخصیت اقتصادی جداگانه گروه را به عنوان یک واحد اقتصادی واحد می بیند که بدون توجه به مرزهای قانونی شرکت های تشکیل دهنده آن عمل می کند. در این دیدگاه، همه دارایی ها، بدهی ها، درآمدها و هزینه های شرکت های گروه ترکیب می شوند و سهم اقلیت به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سهام در ترازنامه تلفیقی گزارش می شود. این تئوری بر این اصل استوار است که کنترل شرکت اصلی بر سیاست های مالی و عملیاتی شرکت های فرعی، گروه را به یک واحد اقتصادی یکپارچه تبدیل می کند.

بر اساس این تئوری، سود خالص تلفیقی شامل کل سود یا زیان گروه است و سهم اقلیت و اکثریت به صورت جداگانه افشا می شود. این رویکرد با معادله حسابداری (دارایی ها = بدهی ها + حقوق صاحبان سهام) سازگار است و شفافیت بیشتری در گزارشگری مالی فراهم می کند. استاندارد حسابداری شماره ۱۸ در ایران نیز عمدتاً بر این تئوری تکیه دارد، به ویژه در نحوه گزارشگری سهم اقلیت در بخش حقوق صاحبان سهام.

مفهوم شرکت اصلی

مفهوم شرکت اصلی ترکیبی از دو تئوری مالکیت و شخصیت اقتصادی جداگانه است و به عنوان چارچوب غالب در استانداردهای حسابداری کنونی مورد استفاده قرار می گیرد. در این دیدگاه، صورت های مالی تلفیقی گسترش یافته صورت های مالی شرکت اصلی هستند که دارایی ها، بدهی ها و عملیات شرکت های فرعی تحت کنترل آن را نیز شامل می شوند. برخلاف تئوری مالکیت خالص، در مفهوم شرکت اصلی، کل دارایی ها و بدهی های شرکت های فرعی در ترازنامه تلفیقی منعکس می شوند و سهم اقلیت به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سهام گزارش می شود. این رویکرد با تئوری شخصیت اقتصادی جداگانه همخوانی بیشتری دارد و در استاندارد حسابداری شماره ۱۸ نیز پذیرفته شده است.

شرایط لازم برای تهیه صورت های مالی تلفیقی

معیار اصلی برای تهیه صورت های مالی تلفیقی، وجود **کنترل** شرکت اصلی بر شرکت فرعی است. طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۸، کنترل به توانایی هدایت سیاست های مالی و عملیاتی یک واحد تجاری برای کسب منافع اقتصادی تعریف می شود. مالکیت بیش از ۵۰ درصد سهام دارای حق رأی معمولاً نشانه کنترل است، مگر اینکه شواهد روشنی برخلاف آن وجود داشته باشد. با این حال، در مواردی که کنترل بدون مالکیت اکثریت (مثلاً از طریق قرارداد یا قانون) وجود دارد، شرکت فرعی همچنان مشمول تلفیق می شود.

استثنائات تلفیق

در شرایط زیر، شرکت فرعی از تلفیق مستثنی می شود:

- **کنترل موقت:** زمانی که کنترل شرکت اصلی بر شرکت فرعی موقتی باشد (مثلاً در انتظار فروش).
- **محدودیت های شدید:** زمانی که محدودیت های بلندمدت، مانند تحریم ها یا مقررات دولتی، انتقال منابع به شرکت اصلی را غیرممکن کند.

در گذشته، شرکت های فرعی با فعالیت های نامتجانس (مانند بانکداری در مقابل تولید) از تلفیق مستثنی می شدند، اما استانداردهای کنونی، از جمله استاندارد شماره ۱۸، این استثنا را حذف کرده اند، زیرا کنار گذاشتن این شرکت ها تصویر ناقصی از گروه ارائه می دهد.

مالکیت کامل یا نزدیک به کامل

اگر شرکت اصلی به‌طور کامل متعلق به شرکت دیگری باشد یا بیش از ۹۰ درصد سهام آن در اختیار شرکت دیگری باشد و سهامداران اقلیت رضایت دهند، تهیه صورت‌های مالی تلفیقی الزامی نیست. با این حال، در استانداردهای انگلستان، سهامداران اقلیت می‌توانند درخواست تهیه صورت‌های مالی تلفیقی کنند.

ضوابط تلفیق

تهیه صورت‌های مالی تلفیقی مستلزم رعایت ضوابط خاصی است که شامل ترکیب صورت‌های مالی، حذف معاملات درون‌گروهی و یکسان‌سازی رویه‌های حسابداری می‌شود.

ترکیب صورت‌های مالی

صورت‌های مالی تلفیقی با جمع کردن دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌های شرکت اصلی و شرکت‌های فرعی پس از اعمال تعدیل‌های لازم تهیه می‌شوند. این تعدیل‌ها شامل حذف معاملات درون‌گروهی، محاسبه سهم اقلیت و یکسان‌سازی روش‌های حسابداری است.

حذف معاملات و مانده‌های درون‌گروهی

از آنجا که گروه به‌عنوان یک واحد اقتصادی واحد تلقی می‌شود، معاملات و مانده‌های درون‌گروهی (مانند فروش بین شرکت‌ها یا بدهی‌های متقابل) حذف می‌شوند. این اقدام از گزارش سود یا زیان غیرواقعی جلوگیری می‌کند. برای مثال، اگر شرکت فرعی کالایی را به شرکت اصلی بفروشد، سود حاصل از این معامله در صورت‌های مالی تلفیقی حذف می‌شود، زیرا از دیدگاه گروه، هیچ افزایشی در خالص دارایی‌ها رخ نداده است. برخی با استدلال اینکه شرکت‌های گروه شخصیت‌های حقوقی جداگانه دارند، با حذف این معاملات مخالفت می‌کنند. با این حال، دیدگاه غالب که در استاندارد شماره ۱۸ نیز پذیرفته شده، بر حذف کامل معاملات و سود یا زیان‌های تحقق‌نیافته درون‌گروهی تأکید دارد.

سهم اقلیت

سهم اقلیت در ترازنامه و صورت سود و زیان تلفیقی از موضوعات بحث‌برانگیز است. در ایران، بر اساس تئوری شخصیت اقتصادی جداگانه، سهم اقلیت به‌عنوان بخشی از حقوق صاحبان سهام در ترازنامه گزارش می‌شود. در صورت سود و زیان، سود خالص تلفیقی شامل کل سود گروه است و سهم اقلیت و اکثریت به‌صورت جداگانه افشا می‌شود. این رویکرد با منابع معتبر (مانند Jensen و Hendriksen) و استاندارد شماره ۱۸ همخوانی دارد.

در مقابل، در برخی کشورها مانند آمریکا، سهم اقلیت بین بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام گزارش می‌شود که از نظر نظری با تعریف عناصر صورت‌های مالی (دارایی، بدهی، حقوق صاحبان سهام) سازگار نیست. این روش به تئوری مالکیت نزدیک‌تر است اما با انتقاداتی مواجه است.

یکسان‌سازی رویه‌های حسابداری

برای اطمینان از قابلیت مقایسه، رویه‌های حسابداری مورد استفاده در صورت‌های مالی شرکت‌های گروه باید یکسان باشد. اگر شرکتی از روش متفاوتی استفاده کند، تعدیل‌های لازم انجام می‌شود. به‌عنوان مثال، اگر شرکت فرعی دارایی‌ها را بر اساس بهای تمام‌شده تاریخی ارزشیابی کند، اما شرکت اصلی از ارزش منصفانه استفاده کند، تعدیلات لازم برای یکسان‌سازی اعمال می‌شود.

همزمانی تاریخ گزارشگری

صورت‌های مالی شرکت‌های گروه باید برای دوره‌های مالی یکسان تهیه شوند تا قابلیت مقایسه حفظ شود. استاندارد شماره ۱۸ اجازه می‌دهد در موارد عملی، حداکثر سه ماه تفاوت زمانی بین دوره‌های مالی شرکت اصلی و فرعی وجود داشته باشد، مشروط بر اینکه پایان دوره مالی شرکت فرعی قبل از شرکت اصلی باشد.

انعکاس سرمایه‌گذاری در صورت‌های مالی جداگانه

در صورت‌های مالی جداگانه شرکت اصلی، سرمایه‌گذاری در شرکت‌های فرعی می‌تواند به روش بهای تمام‌شده یا ارزش ویژه گزارش شود. هر دو روش در استانداردهای حسابداری پذیرفتنی هستند و انتخاب بین آن‌ها به سیاست‌های شرکت بستگی دارد.

چالش‌های نظری و عملی

تهیه صورت‌های مالی تلفیقی با چالش‌هایی همراه است. از نظر نظری، تعارض بین تئوری‌های مالکیت و شخصیت اقتصادی جداگانه همچنان بحث‌برانگیز است. تئوری شخصیت اقتصادی جداگانه به دلیل ارائه تصویر کامل‌تر از گروه، در استانداردهای مدرن غالب است، اما در مواردی مانند ارزشیابی دارایی‌ها در زمان تحصیل (که ممکن است بر اساس ارزش منصفانه نباشد)، انحرافات به سمت تئوری مالکیت مشاهده می‌شود.

از نظر عملی، در ایران، عدم تجربه کافی، تأخیر در انتشار و نقص‌های فنی در تهیه صورت‌های مالی تلفیقی مشکلات اصلی هستند. این مسائل می‌توانند با آموزش حرفه‌ای، بهبود زیرساخت‌های حسابداری و نظارت دقیق‌تر بر اجرای استاندارد شماره ۱۸ کاهش یابند.

همزمانی تاریخ گزارشگری

صورت‌های مالی واحد تجاری اصلی و واحدهای فرعی آن برای هدفهای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی به‌طور معمول باید از نظر دوره مالی با هم یکسان باشند. سودمندی صورت‌های مالی تلفیقی که مربوط به دوره‌های زمانی یکسان است بسی بیش از صورت‌های مالی تلفیقی است که دوره‌های زمانی آن با هم متفاوت است؛ زیرا تفاوت زمانی به مقایسه‌پذیری صورت‌های مالی تلفیقی صدمه می‌زند. در این رابطه یک استثنا، آن هم به لحاظ مسائل عملی وجود دارد که فاصله زمانی تا سه ماه طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۸ مجاز شناخته شده است؛ یعنی می‌توان در صورت‌های مالی تلفیقی از صورت‌های مالی واحدهای فرعی با دوره زمانی متفاوت استفاده کرد مشروط بر اینکه فاصله زمانی تاریخ صورت‌های مالی از سه ماه تجاوز نکند؛ اما باید توجه داشت که پایان دوره مالی صورت‌های مالی واحدهای فرعی باید قبل از پایان دوره مالی واحد تجاری اصلی باشد.

رویه‌های حسابداری یکسان

معاملات و مانده‌های مشابهی که در صورت‌های مالی تلفیقی منعکس می‌شود باید براساس رویه‌های حسابداری یکسان شناسایی شود. چنانچه رویه‌های حسابداری مورد استفاده یکی از اعضای گروه در مورد معاملات و رویدادهای مشابه با سایر اعضا متفاوت باشد باید تعدیلهای لازم برای یکسان‌سازی روشهای حسابداری انجام شود مگر اینکه محاسبه تعدیلهای میسر نباشد.

انعکاس سرمایه‌گذاری در صورتهای مالی جداگانه واحد تجاری اصلی

در صورتهای مالی جداگانه که بیشتر برای مقاصد قانونی تهیه می‌شود، می‌توان سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی را، هم براساس بهای تمام شده و هم براساس روش ارزش ویژه، منعکس کرد. هر دو روش پذیرفتنی است و از لحاظ استاندارد هیچ یک بر دیگری برتری ندارد.

نتیجه‌گیری

صورت‌های مالی تلفیقی به عنوان ابزاری حیاتی برای ارائه اطلاعات یکپارچه درباره گروه‌های تجاری، نقش کلیدی در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی ایفا می‌کنند. این صورت‌ها با ترکیب اطلاعات مالی شرکت اصلی و شرکت‌های فرعی، تصویری جامع از وضعیت مالی، عملکرد و جریان‌های نقدی گروه ارائه می‌دهند که برای سرمایه‌گذاران، بستانکاران و مدیران ارزشمند است. مبانی نظری این صورت‌ها عمدتاً بر تئوری شخصیت اقتصادی جداگانه استوار است که گروه را به عنوان یک واحد اقتصادی واحد تلقی می‌کند و بر شفافیت و قابلیت مقایسه تأکید دارد. با این حال، عناصری از تئوری مالکیت، به ویژه در نحوه برخورد با سهم اقلیت در برخی کشورها، همچنان تأثیرگذار است.

استاندارد حسابداری شماره ۱۸ در ایران چارچوبی منسجم برای تهیه این صورت‌ها ارائه کرده است، اما چالش‌های اجرایی، از جمله تأخیر در انتشار و نقص‌های فنی، مانع از تحقق کامل اهداف این استاندارد شده‌اند. برای غلبه بر این مشکلات، پیشنهاد می‌شود که آموزش‌های حرفه‌ای برای حسابداران تقویت شود، زیرساخت‌های فناوری اطلاعات بهبود یابد و نظارت بر اجرای استانداردها افزایش یابد. همچنین، تحقیقات آتی می‌توانند بر توسعه روش‌های پیشرفته‌تر برای حذف معاملات درون‌گروهی و ارزشیابی دارایی‌ها تمرکز کنند تا دقت و کارایی صورتهای مالی تلفیقی افزایش یابد. در نهایت، صورتهای مالی تلفیقی نه تنها به بهبود شفافیت و اعتماد در گزارشگری مالی کمک می‌کنند، بلکه با ارائه اطلاعات دقیق و قابل اتکا، تصمیم‌گیری‌های اقتصادی را برای استفاده‌کنندگان تسهیل می‌کنند. با رفع موانع موجود و تقویت چارچوب‌های نظری و عملی، ایران می‌تواند در مسیر همگامی با استانداردهای بین‌المللی گام‌های مؤثری بردارد. تهیه صورتهای مالی تلفیقی به رغم اهمیت آن در تصمیم‌گیری‌های مربوط به شرکتهای اصلی بزرگ، در کشور ما با دشواریهای بسیار روبه‌روست و انتظار می‌رود با رعایت کامل استاندارد حسابداری شماره ۱۸ این دشواریها کمتر و در نهایت به طور 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 به طور معمول با پشتیبانی تئوریهای شخصیت اقتصادی جداگانه و مالکیت صورت می‌گیرد. تئوری شخصیت اقتصادی جداگانه در این میان از برتری بیشتری 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.

منابع و مآخذ

- Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (1992). *Accounting Theory* (5th ed.). Homewood, IL: Irwin.
- Jensen, D. L., Coffman, E. N., Stephens, R. G., & Burns, T. J. (1994). *Advanced Accounting* (3rd ed.). New York, NY: McGraw-Hill.

Financial Accounting Standards Board. (1987). *Statement of Financial Accounting Standards No. 94: Consolidation of All Majority-Owned Subsidiaries*. Stamford, CT: FASB.

International Accounting Standards Committee. (1997). *International Accounting Standards*. London: IASC.

کمیته فنی. (۱۳۸۰). *استانداردهای حسابداری*. تهران: سازمان حسابرسی.

سازمان حسابرسی. (۱۳۸۰). استاندارد حسابداری شماره ۱۸: صورت‌های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی. *مجله حسابرسان*، (۳۴). برگرفته از

http://www.hesabras.org/contentdetail.aspx?magazine_id=1&menu=pub&smenu=archive&issue_number=34&content_id=202