

فهرست مطالب

عنوان	صفحه
پیشگفتار نویسنده	۹
فصل اول: تحصیل و سرمایه‌گذاری در سایر شرکت‌ها	۱۵
۱-۱. توسعه شرکت	۱۵
۱-۲. اهداف ترکیب‌های تجاری	۱۵
۱-۳. توسعه کسب و کار و انواع ساختارهای مرتبط با آن	۱۶
۱-۳-۱. توسعه داخلی شرکت: تاسیس شرکت جدید	۱۶
۱-۳-۲. توسعه خارجی شرکت: ترکیب‌های تجاری	۱۹
۱-۳-۳. ساختار سازمانی و گزارشگری مالی	۱۹
۱-۴. سیر تکامل حسابداری برای ترکیب تجاری	۲۰
۱-۵. حسابداری توسعه داخلی شرکت: تاسیس شرکت جدید	۲۲
۱-۶. حسابداری توسعه خارجی شرکت: ترکیب‌های تجاری	۲۴
۱-۶-۱. انواع ترکیب‌های تجاری از منظر حقوقی	۲۴
۱-۶-۲. شیوه‌هایی که ترکیب‌های تجاری را تحت تاثیر قرار می‌دهد	۲۵
۱-۶-۳. ارزش‌گذاری شرکت‌ها	۲۶
۱-۶-۳-۱. ارزش دارایی‌ها و بدهی‌ها	۲۷
۱-۶-۳-۲. ارزش سودآوری بالقوه آتی	۲۷
۱-۶-۳-۳. ارزش‌گذاری مابه‌ازای واگذار شده	۲۷
۱-۷. روش حسابداری تحصیل	۲۸
۱-۷-۱. اندازه‌گیری ارزش منصفانه	۲۹
۱-۷-۲. بکارگیری روش تحصیل	۲۹
۱-۷-۳. سرقتی	۳۰
۱-۷-۴. ترکیب تجاری از طریق تحصیل خالص دارایی‌ها	۳۱
۱-۷-۴-۱. ثبت‌های حسابداری در دفاتر شرکت تحصیل شده	۳۴
۱-۷-۴-۲. حسابداری سرقتی بعد از تاریخ تحصیل	۳۴
۱-۷-۴-۳. خرید زیرقیمت	۳۶
۱-۷-۵. ترکیب تجاری از طریق تحصیل سهام	۳۸
۱-۸. ملاحظات اضافی در حسابداری ترکیب‌های تجاری	۳۹
۱-۸-۱. عدم اطمینان در ترکیب‌های تجاری	۳۹
۱-۸-۱-۱. دوره اندازه‌گیری	۳۹
۱-۸-۱-۲. مابه‌ازای احتمالی	۴۰
۱-۸-۱-۳. اقلام احتمالی شرکت تحصیل شده	۴۰
۱-۸-۲. تحقیق و توسعه در جریان پیشرفت	۴۱
خلاصه فصل اول	۴۱
پیوست ۱: خرید اهرمی	۴۳
پیوست ۲: واحد تجاری با مقاصد خاص	۴۴
پرسش‌ها و تمرین‌های فصل اول	۴۴

فصل دوم: گزارشگری سرمایه‌گذاری در سایر شرکت‌ها- مالکیت ۱۰۰ درصد و ارزش تحصیل معادل

ارزش دفتری ۵۱

- ۵۱-۲. حسابداری سرمایه‌گذاری در سهام ۵۱
- ۵۸-۲. روش بهای تمام شده ۵۸
- ۵۹-۲-۱. شناخت درآمد سرمایه‌گذاری ۵۹
- ۵۹-۲-۲. شناخت سود نقدی ۵۹
- ۶۲-۲-۳. تحصیل سهام در بین دوره مالی ۶۲
- ۶۳-۲-۴. تغییر در تعداد سهام نگهداری شده ۶۳
- ۶۵-۲-۳. روش ارزش ویژه ۶۵
- ۶۵-۲-۳-۱. شناخت درآمد سرمایه‌گذاری ۶۵
- ۶۶-۲-۳-۲. شناخت سود نقدی ۶۶
- ۶۷-۲-۳-۳. تحصیل سهام در بین دوره مالی ۶۷
- ۶۸-۲-۳-۴. تغییر در تعداد سهام نگهداری شده ۶۸
- ۶۸-۲-۴. مقایسه روش بهای تمام شده و روش ارزش ویژه ۶۸
- ۶۹-۲-۵. فرایند تلفیق ۶۹
- ۷۱-۲-۶. رویه‌های تلفیق برای تحصیل ۱۰۰ درصد سهام شرکت فرعی و ارزش تحصیل معادل ارزش دفتری ۷۱
- ۷۱-۲-۷. کاربرد تلفیق ۷۱
- ۷۲-۲-۷-۱. قالب کاربرد صورت‌های مالی تلفیقی ۷۲
- ۷۴-۲-۷-۲. ماهیت ثبت‌های حذفی ۷۴
- ۷۵-۲-۸. تحصیل سرمایه‌گذاری، قبل از تاریخ مجمع عمومی عادی سالیانه سرمایه‌پذیر و تصویب سود نقدی ۷۵
- ۷۶-۲-۸-۱. صورت وضعیت مالی تلفیقی ۷۶
- ۷۷-۲-۸-۱-۱. تحصیل ۱۰۰ درصد سهام شرکت فرعی معادل با ارزش دفتری ۷۷
- ۷۸-۲-۸-۱-۲. ثبت‌های حذفی اولیه ۷۸
- ۸۰-۲-۸-۱-۳. کاربرد تلفیق ۸۰
- ۸۱-۲-۸-۲. سود و زیان خالص تلفیقی و سود و زیان انباشته تلفیقی ۸۱
- ۸۲-۲-۸-۲-۱. سود و زیان خالص تلفیقی ۸۲
- ۸۳-۲-۸-۲-۲. سود و زیان انباشته تلفیقی ۸۳
- ۸۷-۲-۸-۳. صورت‌های مالی تلفیقی ۸۷
- ۸۷-۲-۸-۳-۱. حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها با روش ارزش ویژه ۸۷
- ۸۸-۲-۸-۳-۱-۱. سال اول تحصیل ۸۸
- ۹۲-۲-۸-۳-۱-۲. سال دوم تحصیل و سال‌های پس از آن ۹۲
- ۹۶-۲-۸-۳-۲. حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها با روش بهای تمام شده ۹۶
- ۹۶-۲-۸-۳-۲-۱. سال اول تحصیل ۹۶
- ۹۹-۲-۸-۳-۲-۲. سال دوم تحصیل و سال‌های پس از آن ۹۹
- ۱۰۴-۲-۹. تحصیل سرمایه‌گذاری، پس از تاریخ مجمع عمومی عادی سالیانه سرمایه‌پذیر و تصویب سود نقدی ۱۰۴
- ۱۰۴-۲-۹-۱. صورت وضعیت مالی تلفیقی ۱۰۴
- ۱۰۵-۲-۹-۱-۱. تحصیل ۱۰۰ درصد سهام شرکت فرعی معادل با ارزش دفتری ۱۰۵
- ۱۰۶-۲-۹-۱-۲. ثبت‌های حذفی اولیه ۱۰۶
- ۱۰۷-۲-۹-۱-۳. کاربرد تلفیق ۱۰۷
- ۱۰۹-۲-۹-۲. سود و زیان خالص تلفیقی و سود و زیان انباشته تلفیقی ۱۰۹
- ۱۰۹-۲-۹-۲-۱. سود و زیان خالص تلفیقی ۱۰۹
- ۱۰۹-۲-۹-۲-۲. سود و زیان انباشته تلفیقی ۱۰۹
- ۱۱۲-۲-۹-۳. صورت‌های مالی تلفیقی ۱۱۲
- ۱۱۲-۲-۹-۳-۱. حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها با روش ارزش ویژه ۱۱۲
- ۱۱۲-۲-۹-۳-۱-۱. سال اول تحصیل ۱۱۲

۱۱۵.....	۲-۱-۳-۹. سال دوم تحصیل و سال‌های پس از آن.....
۱۱۹.....	۲-۳-۹. حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها با روش بهای تمام شده.....
۱۱۹.....	۲-۱-۳-۹. سال اول تحصیل.....
۱۲۱.....	۲-۲-۳-۹. سال دوم تحصیل و سال‌های پس از آن.....
۱۲۴.....	خلاصه فصل دوم.....
۱۲۸.....	پیوست ۱: واحد تجاری سرمایه‌گذاری.....
۱۳۵.....	پرسش‌ها و تمرین‌های فصل دوم.....

فصل سوم: گزارشگری سرمایه‌گذاری در سایر شرکت‌ها- مالکیت کمتر از ۱۰۰ درصد و ارزش تحصیل

معادل ارزش دفتری..... ۱۴۱

۱۴۱.....	۳-۱. مزایای صورت‌های مالی تلفیقی.....
۱۴۲.....	۳-۲. محدودیت‌های صورت‌های مالی تلفیقی.....
۱۴۳.....	۳-۳. صورت‌های مالی شرکت‌های فرعی.....
۱۴۴.....	۳-۴. صورت‌های مالی تلفیقی: مفاهیم و استانداردها.....
۱۴۴.....	۳-۴-۱. دیدگاه متعارف کنترل.....
۱۴۵.....	۳-۴-۲. کنترل غیرمستقیم.....
۱۴۶.....	۳-۴-۳. تفاوت دوره مالی شرکت اصلی با شرکت فرعی.....
۱۴۷.....	۳-۴-۴. رویه‌های حسابداری یکنواخت برای شرکت اصلی و شرکت فرعی.....
۱۴۷.....	۳-۵. منافع فاقد حق کنترل.....
۱۴۸.....	۳-۵-۱. شناسایی و اندازه‌گیری منافع فاقد حق کنترل.....
۱۵۰.....	۳-۶. تأثیر منافع فاقد حق کنترل بر صورت‌های مالی تلفیقی.....
۱۵۱.....	۳-۶-۱. سود و زیان خالص تلفیقی.....
۱۵۲.....	۳-۶-۲. سود و زیان انباشته تلفیقی.....
۱۵۵.....	۳-۶-۳. کاربرد تلفیق.....
۱۵۶.....	۳-۷. تحصیل سرمایه‌گذاری، قبل از تاریخ مجمع عمومی عادی سالیانه سرمایه‌پذیر و تصویب سود نقدی.....
۱۵۶.....	۳-۷-۱. روش بهای تمام شده.....
۱۵۶.....	۳-۷-۱-۱. سال اول تحصیل.....
۱۶۲.....	۳-۷-۱-۲. سال دوم تحصیل و سال‌های پس از آن.....
۱۶۷.....	۳-۷-۲. روش ارزش ویژه.....
۱۶۷.....	۳-۷-۲-۱. سال اول تحصیل.....
۱۷۴.....	۳-۷-۲-۱. سال دوم تحصیل و سال‌های پس از آن.....
۱۷۷.....	۳-۸. مبانی نظری متفاوت در صورت‌های مالی تلفیقی.....
۱۷۹.....	خلاصه فصل سوم.....
۱۸۲.....	پیوست ۱: عوامل تعیین وجود «کنترل» در ترکیب تجاری.....
۱۹۶.....	پیوست ۲: مثال برای مبانی نظری متفاوت در صورت‌های مالی تلفیقی.....
۱۹۸.....	پیوست ۳: مقایسه استاندارد حسابداری ۱۸ و ۱۹ قدیم با استاندارد حسابداری ۳۸ و ۳۹ برای منافع فاقد حق کنترل.....
۲۰۰.....	پرسش‌ها و تمرین‌های فصل سوم.....

فصل چهارم: گزارشگری سرمایه‌گذاری در سایر شرکت‌ها- مالکیت کمتر از ۱۰۰ درصد و ارزش تحصیل

بیشتر از ارزش دفتری..... ۲۰۷

۲۰۷.....	۴-۱. حضور همزمان منافع فاقد حق کنترل و مابه‌التفاوت ارزش ضمنی و ارزش دفتری خالص دارایی‌های شرکت فرعی.....
۲۰۸.....	۴-۱-۱. مفهوم مابه‌التفاوت ارزش ضمنی و ارزش دفتری.....
۲۰۸.....	۴-۱-۲. دلایل ایجاد مابه‌التفاوت ارزش ضمنی و ارزش دفتری.....
۲۱۰.....	۴-۱-۳. تخصیص مابه‌التفاوت ارزش ضمنی و ارزش دفتری.....
۲۱۸.....	۴-۱-۴. مستهلک کردن مابه‌التفاوت ارزش ضمنی و ارزش دفتری و تأثیر آن بر سود و زیان خالص تلفیقی.....

۲۲۱	۴-۲. تحصیل سرمایه‌گذاری، قبل از تاریخ مجمع عمومی عادی سالیانه سرمایه‌پذیر و تصویب سود نقدی
۲۲۴	۴-۲-۱. روش بهای تمام شده
۲۲۴	۴-۲-۱-۱. سال اول تحصیل
۲۲۸	۴-۲-۱-۲. سال دوم تحصیل و سال‌های پس از آن
۲۳۳	۴-۲-۱-۳. حصه قابل انتساب به شرکت اصلی و منافع فاقد حق کنترل از سود و زیان خالص تلفیقی و سود و زیان انباشته تلفیقی
۲۳۵	۴-۲-۲. روش ارزش ویژه
۲۳۶	۴-۲-۲-۱. سال اول تحصیل
۲۴۰	۴-۲-۲-۲. سال دوم تحصیل و سال‌های پس از تحصیل
۲۴۴	۴-۲-۲-۳. حصه قابل انتساب به شرکت اصلی و منافع فاقد حق کنترل از سود و زیان خالص تلفیقی و سود و زیان انباشته تلفیقی
۲۴۶	۴-۳. ملاحظات اضافی در برخورد با مابه‌التفاوت ارزش ضمنی و ارزش دفتری
۲۴۷	۴-۳-۱. تخصیص مابه‌التفاوت ارزش ضمنی و ارزش دفتری به بدهی‌ها
۲۵۰	۴-۳-۲. تخصیص مابه‌التفاوت به دارایی‌ها (بدهی‌ها) با ارزش منصفانه کمتر (بیشتر) از ارزش دفتری
۲۵۳	۴-۳-۳. ارائه استهلاک انباشته در صورت‌های مالی تلفیقی به عنوان یک حساب جداگانه
۲۵۵	۴-۳-۴. کنارگذاری دارایی استهلاک‌پذیر توسط شرکت فرعی
۲۵۷	۴-۳-۵. استفاده از دارایی استهلاک‌پذیر در تولید
۲۵۷	۴-۴. از دست دادن کنترل و قطع شناخت تلفیق
۲۵۹	۴-۵. نحوه برخورد با سایر اقلام سود و زیان جامع تلفیقی
۲۶۰	۴-۵-۱. تعدیل کاربرگ صورت مالی تلفیقی
۲۶۱	۴-۵-۱-۱. تعدیل صورت‌های مالی جداگانه شرکت فرعی
۲۶۱	۴-۵-۱-۲. تعدیل صورت‌های مالی جداگانه شرکت اصلی
۲۶۴	خلاصه فصل چهارم
۲۶۷	پیوست ۱: تعیین اجزای معامله ترکیب تجاری
۲۹۳	پرسش‌ها و تمرین‌های فصل چهارم

فصل پنجم: مبادلات درون گروهی موجودی کالا و دارایی‌های استهلاک‌ناپذیر ۳۰۱

۳۰۱	۵-۱. خرید و فروش درون گروهی
۳۰۵	۵-۲. حساب‌های دریافتی و پرداختی درون گروهی
۳۰۶	۵-۳. مبادلات درون گروهی دارایی‌ها
۳۰۷	۵-۳-۱. مبادلات «بالا به پایین» در مقابل مبادلات «پایین به بالا»
۳۰۷	۵-۴. مبادلات درون گروهی موجودی کالا
۳۰۷	۵-۴-۱. تاثیر فروش درون گروهی موجودی کالا بر مانده حساب‌های تلفیقی
۳۰۸	۵-۴-۲. فروش بالا به پایین درون گروهی
۳۱۳	۵-۴-۳. فروش پایین به بالا درون گروهی
	۵-۴-۳-۱. حصه قابل انتساب به شرکت اصلی و منافع فاقد حق کنترل از سود و زیان خالص تلفیقی و سود و زیان انباشته تلفیقی — روش بهای تمام شده
۳۲۰	۵-۴-۴. کاهش ارزش موجودی کالا
۳۲۳	۵-۴-۴-۱. فروش کالا با زیان درون گروهی و شناسایی کاهش ارزش موجودی کالا
۳۲۶	۵-۴-۴-۲. فروش کالا با سود درون گروهی و شناسایی کاهش ارزش موجودی کالا
۳۲۷	۵-۴-۵. خلاصه ثبت‌های کاربرگی مربوط به مبادلات درون گروهی موجودی کالا
۳۲۷	۵-۴-۶. تعیین میزان سود و زیان مبادلات درون گروهی که باید حذف شود
۳۲۸	۵-۵. مبادلات درون گروهی دارایی‌های استهلاک‌ناپذیر
۳۳۰	۵-۶. مبادلات درون گروهی بین شرکت‌های فرعی (فروش افقی)
۳۳۱	۵-۷. قیمت‌گذاری مبادلات درون گروهی
۳۳۲	خلاصه فصل پنجم
۳۳۴	پرسش‌ها و تمرین‌های فصل پنجم

فصل ششم: مبادلات درون گروهی دارایی ها و بدهی های استهلاک پذیر ۳۴۱

۳۴۱.....	۶-۱. مبادلات درون گروهی دارایی استهلاک پذیر
۳۴۱.....	۶-۱-۱. تاثیر فروش درون گروهی دارایی استهلاک پذیر بر مانده حسابهای تلفیقی
۳۴۳.....	۶-۱-۲. فروش بالا به پایین درون گروهی
۳۵۰.....	۶-۱-۳. فروش پایین به بالا درون گروهی
۳۵۶.....	۶-۱-۴. فروش دارایی استهلاک پذیر به خارج از گروه
۳۵۸.....	۶-۱-۵. حصه قابل انتساب به شرکت اصلی و منافع فاقد حق کنترل از سود و زیان خالص تلفیقی و سود و زیان انباشته تلفیقی - روش بهای تمام شده
۳۶۱.....	۶-۱-۶. خلاصه ثبت های کاربرگی مربوط به مبادلات درون گروهی دارایی استهلاک پذیر
۳۶۲.....	۶-۲. مبادلات درون گروهی اوراق بدهی (اوراق مشارکت)
۳۶۳.....	۶-۲-۱. رویکردهای تسویه اوراق مشارکت درون گروهی
۳۶۴.....	۶-۲-۲. سود و زیان تسویه ساختگی اوراق مشارکت درون گروهی
۳۶۷.....	۶-۲-۳. اوراق مشارکت شرکت اصلی توسط شرکت فرعی خریداری شود (خرید پایین از بالا)
۳۷۳.....	۶-۲-۴. اوراق مشارکت شرکت فرعی توسط شرکت اصلی خریداری شود (خرید بالا از پایین)
۳۷۶.....	۶-۲-۴-۱. تاثیر بر حصه قابل انتساب به شرکت اصلی و منافع فاقد حق کنترل - روش بهای تمام شده
۳۸۳.....	خلاصه فصل ششم
۳۸۵.....	پرسش ها و تمرین های فصل ششم

فصل هفتم: صورت جریان وجوه نقد تلفیقی ۳۹۳

۳۹۳.....	۷-۱. رویه تهیه صورت جریان وجوه نقد تلفیقی
۳۹۵.....	۷-۱-۱. صورت جریان وجوه نقد تلفیقی - سال پس از تحصیل
۳۹۷.....	۷-۱-۲. صورت جریان وجوه نقد تلفیقی - سال تحصیل
۴۱۲.....	خلاصه فصل هفتم
۴۱۳.....	پرسش ها و تمرین های فصل هفتم
۴۲۱.....	منابع

پیشگفتار نویسنده

با توجه به تغییرات محیط گزارشگری مالی در دو دهه اخیر و به طور خاص روند همگرایی دو تدوین کننده استانداردهای حسابداری یعنی هیات استانداردهای حسابداری مالی آمریکا (FASB)، و هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) در بحث گزارشگری مالی، لازم است که کتابهای نگارش شده در کشورمان در حوزه حسابداری مالی، چنین تغییراتی را لحاظ نماید. البته سازمان حسابرسی در تلاش برای انطباق استانداردهای حسابداری ایران با استانداردهای بین‌المللی حسابداری منتشره توسط IASB، به تغییرات رخداده واکنش نشان داده است تا از سودمندی مستمر گزارش‌های مالی اطمینان حاصل شود و واقعیت‌های اقتصادی به نحو مناسب گزارش گردد.

یکی از موضوعات بسیار مهم و پیچیده در بحث گزارشگری مالی، حسابداری ترکیب‌های تجاری و رخدادهای پس از آن است. در ترکیب تجاری، زمانی که دو یا چند شرکت تحت مالکیت مشترک یا تحت یک ساختار پیچیده سازمان‌یافته به فعالیت خود ادامه می‌دهند، مسائل حسابداری و گزارشگری متفاوتی به وجود می‌آید. با تمرکز بر این موضوعات، در فصل اول، با توضیح برخی عواملی که موجب توسعه شرکت می‌شود و نیز ارائه برخی ساختارهای سازمانی پیچیده، مبانی مباحث کتاب پایه‌گذاری می‌شود. سپس، مسائل حسابداری و گزارشگری مرتبط با ترکیب شرکت‌ها از طریق تحصیل سهام مورد بحث قرار می‌گیرد. در فصل دوم، ساده‌ترین حالت ترکیب تجاری تشریح می‌شود که در آن شرکت اصلی ۱۰۰ درصد از سهام عادی شرکت فرعی را به ارزش دفتری تحصیل می‌نماید. در فصل سوم، مالکیت سهام عادی کمتر از ۱۰۰ درصد مورد بررسی قرار می‌گیرد که منجر به شناسایی منافع فاقد حق کنترل می‌شود. در فصل چهارم فرض ارزش تحصیل معادل ارزش دفتری کنار گذاشته شده و مازاد ارزش تحصیل نسبت به ارزش دفتری خالص دارایی‌ها در حالتی که درصد سهام عادی تحصیل شده شرکت فرعی توسط شرکت اصلی کمتر از ۱۰۰ درصد است وجود دارد. در اکثر مواقع، موقعیت بیان شده در فصل چهارم، در دنیای واقعی کسب و کار برای ترکیب تجاری رخ می‌دهد. در فصل پنجم، نحوه برخورد با مبادلات درون‌گروهی موجودی کالا و دارایی‌های استهلاک‌ناپذیر و در فصل ششم، مبادلات درون‌گروهی دارایی‌های استهلاک‌پذیر و اوراق بدهی (اوراق مشارکت) در تهیه صورت‌های مالی تلفیقی بیان می‌شود. در فصل هفتم، نحوه تهیه صورت جریان وجوه نقد تلفیقی ارائه می‌گردد.

پیش از مطالعه کتاب، لطفاً به موضوعات زیر توجه بفرمائید:

- (۱) طبق استانداردهای حسابداری IASB برای شناخت و اندازه‌گیری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، وابسته و مشارکت خاص در صورت‌های مالی جداگانه سرمایه‌گذار، استفاده از روش بهای تمام و ارزش ویژه مجاز است، در حالی که طبق استاندارد حسابداری ۱۸ ایران، فقط روش بهای تمام شده مجاز می‌باشد. در فصل اول تا چهارم، برای ثبت‌های حسابداری در صورت‌های مالی جداگانه شرکت اصلی و متعاقباً تهیه صورت‌های مالی تلفیقی از هر دو روش بهای تمام شده و ارزش ویژه استفاده شده تا تفاوت این دو روش برای علاقه‌مندان، مشخص و قابل درک گردد. البته که درک روش ارزش ویژه، برای تهیه صورت‌های مالی مجموعه نیز سودمند است.
- (۲) با عنایت به اینکه برای جامعیت بخشیدن به موضوعات تلفیق، در نگارش این کتاب از منابع آموزشی معتبر و به‌روز حسابداری مبتنی بر FASB و IASB استفاده شده، در پاره‌ای از موارد ارجاع به موضوعات مبتنی بر نظرات FASB یا IASB برای درک بهتر خواننده از بیان مطلب ارائه شده است. با توجه به همگرایی بین FASB و IASB در تدوین استانداردهای حسابداری، در استفاده از مطالب تحت FASB تطابق موضوعات آن با IASB توسط نویسنده لحاظ شده است تا برای محیط اقتصادی ایران نیز کاربردی باشد. توجه داشته باشید که، استانداردهای حسابداری ایران در مطابقت با IASB است و استثناهای معدود در عدم تطابق وجود دارد.
- (۳) در جدول زیر میزان همگرایی استانداردهای حسابداری ایران با استانداردهای بین‌المللی حسابداری که در موضوع ترکیب تجاری کاربرد دارد و موارد استثنا بر اساس نظر سازمان حسابرسی ارائه شده است.

نام استاندارد حسابداری	ایران	IASB	تفاوت استانداردهای حسابداری ایران با استانداردهای بین‌المللی حسابداری (توضیحات سازمان حسابرسی)
صورت‌های مالی جداگانه	۱۸	IAS ۲۷	✓ طبق این استاندارد، بکارگیری روش ارزش ویژه در صورت‌های مالی جداگانه مجاز نیست و با توجه به اینکه استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ در ایران لازم‌الاجرا نمی‌باشد، شرکت‌ها باید در صورت‌های مالی جداگانه، رویه حسابداری مندرج در بند ۱۱ این استاندارد را برای سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، مشارکتهای خاص و واحدهای تجاری وابسته بکار گیرند.
ترکیب‌های تجاری	۳۸	IFRS ۳	✓ به استثنای الزام بند ب ۵۶ (الف) این استاندارد که سرقتی را به مبلغ شناسایی‌شده در تاریخ تحصیل پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته اندازه‌گیری می‌کند، با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ ترکیب‌های تجاری (ویرایش ۲۰۱۸) نیز رعایت می‌شود. طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳، سرقتی به مبلغ شناسایی‌شده در تاریخ تحصیل پس از کسر کاهش ارزش انباشته اندازه‌گیری می‌شود.
صورت‌های مالی تلفیقی	۳۹	۱۰ IFRS	✓ تفاوتی وجود ندارد.
حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها	۱۵	IAS ۲۵	✓ آغاز استاندارد حسابداری ۱۵ ایران با IAS ۲۵ (سال ۱۹۸۵) بوده است. تا ابتدای سال ۱۴۰۳ استاندارد حسابداری ۱۵ در ایران دارای تغییراتی بوده است. (توضیحات)

نام استاندارد حسابداری	ایران	IASB	تفاوت استانداردهای حسابداری ایران با استانداردهای بین‌المللی حسابداری (توضیحات سازمان حسابرسی)
			نویسنده)
سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکت‌های خاص	۲۰	IAS ۲۸	✓ به استثنای الزام بند ۳۲(الف) این استاندارد مبنی بر اینکه محاسبه استهلاک سرقفلی مربوط به واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص که در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری منظور می‌شود، طبق استاندارد حسابداری ۳۸ (مصوب ۱۳۹۸) انجام می‌شود، با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۸ سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکت‌های خاص (ویرایش ۲۰۱۸) نیز رعایت می‌شود. طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۸، استهلاک سرقفلی مربوط به واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص که در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری منظور می‌شود، مجاز نیست
ابزارهای مالی (اندازه‌گیری)	-	IFRS ۹	✓ به استناد استاندارد حسابداری ۱۸ ایران، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ (ابزارهای مالی) در ایران لازم‌الاجرا نمی‌باشد. (توضیحات نویسنده)
ابزارهای مالی (افشا)	۳۷	IFRS ۷	✓ با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۷ (ابزارهای مالی: افشا) (ویرایش ۲۰۱۷)، به استثنای بندهای ۹ تا ۱۲ الف و ۲۰ تا ۲۴، رعایت می‌شود.
ابزارهای مالی (ارائه)	۳۶	IAS ۳۲	✓ تفاوتی وجود ندارد.

۴) از جمله تفاوت‌های مهم بین استانداردهای حسابداری ایران و استانداردهای بین‌المللی حسابداری، تفاوت بین IAS ۲۷ و استاندارد حسابداری ۱۸ ایران می‌باشد. طبق IAS ۲۷، شرکت‌ها می‌توانند انتخاب نمایند که آیا صورت‌های مالی جداگانه خود را همراه با صورت‌های مالی تلفیقی ارائه نمایند یا طبق الزام نهاد استانداردگذار مانند سازمان حسابرسی در ایران، هر دو صورت مالی باید همراه یکدیگر ارائه گردد. در واقع IASB ملاحظات کشورهای مختلف را مدنظر قرار داده است. در بسیاری از کشورهایی که استانداردهای حسابداری IASB را پذیرفته‌اند، شرکت‌ها ملزم به انتشار صورت‌های مالی تلفیقی هستند و ارائه صورت‌های مالی جداگانه به انتخاب شرکت است (اختیاری است) و چنانچه صورت‌های مالی جداگانه نیز همراه صورت‌های مالی تلفیقی ارائه شود، شرکت می‌تواند بین روش حسابداری ارزش ویژه و بهای تمام شده، یک روش را انتخاب نماید. در ایران، با توجه به اینکه مالیات عملکرد شرکت بر اساس سود شرکت اصلی تعیین می‌گردد و همچنین رعایت قانون تجارت در هنگام تصمیم‌گیری برای تقسیم سود بین سهامداران در مجمع عمومی عادی شرکت اصلی، الزام به تهیه صورت‌های مالی جداگانه وجود دارد و به عنوان یک الزام نانوشته، این صورت‌های مالی جداگانه باید همراه با صورت‌های مالی تلفیقی ارائه شود. همچنین طبق استاندارد حسابداری ۱۸، شرکت‌ها در هنگام ارائه صورت‌های مالی جداگانه همراه با صورت‌های مالی تلفیقی مجاز به استفاده از روش ارزش ویژه نیستند و از روش بهای تمام شده باید استفاده شود.

۵) در بخش‌هایی از کتاب به طور مستقیم از استانداردهای بین‌المللی حسابداری برای ارائه مطالب آموزشی استفاده شده

است. این موضوع بدین دلیل است که استانداردهای حسابداری ایران که به طور مستقیم به ترکیب تجاری و موضوعات مرتبط با آن می‌پردازند (استانداردهای حسابداری ۱۸، ۳۸ و ۳۹)، به طور کامل در ایران ترجمه نشده‌اند، زیرا ترجمه کامل آنها منوط به انتشار و لازم‌الاجرا شدن استانداردهای بین‌المللی حسابداری دیگر (از جمله IFRS^۹) در ایران است که هنوز انجام پذیرفته و از آنجاییکه که تجربه نشان داده است که در آینده نزدیک این استانداردهای بین‌المللی حسابداری در ایران منتشر و لازم‌الاجرا خواهند شد، در این کتاب فراتر از استانداردهای حسابداری ۱۸، ۳۸ و ۳۹ عمل شده تا خواننده کتاب بتواند تمام جنبه‌های ترکیب تجاری را مطالعه کرده و آن مفاهیم را به خوبی درک نماید. شایان ذکر است، در صورتی که برای رویداد اقتصادی هنوز استاندارد حسابداری آن منتشر و لازم‌الاجرا نگردیده باشد، اجازه استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری به طور خاص برای آن رویداد اقتصادی داده شده است. در نتیجه، مطالب نقل شده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری با اهداف نهایی این کتاب که آموزش ترکیب تجاری و تهیه صورت‌های مالی تلفیقی است، تضاد نداشته و بالعکس سودمند می‌باشد. به عنوان نمونه، در فصل چهارم پرداخت مبتنی بر سهام طبق IFRS^۲ به عنوان رویداد اقتصادی که بخشی از اجزای معامله ترکیب تجاری می‌باشد، ارائه شده و گزارشگری مالی موضوعات آن، در آینده نزدیک و با انتشار استاندارد حسابداری آن توسط سازمان حسابرسی، لازم‌الاجرا خواهد شد. شایسته است که از امروز برای آینده نزدیک آماده بود.

۶) در بخش‌هایی از کتاب، به «مبانی نتیجه‌گیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری»^۱ ارجاع داده شده که باید توجه داشت انتشار این متون فقط برای بیان دلایل تصمیمات اخذ شده توسط استانداردگذار است (در استانداردهای حسابداری منتشره) و توضیحات مفیدی در این خصوص ارائه شده که می‌تواند برای خواننده سودمند باشد.

۷) در نگارش کتاب تلاش شده است معادل‌های فارسی انتخاب شده برای واژگان خارجی، با بستر ادبیات ترکیب تجاری در ایران و اصطلاحات ترجمه شده در استانداردهای حسابداری ایران هماهنگ باشد و اگر واژه‌ای معادل فارسی نداشت، نهایت دقت در انتخاب نزدیک‌ترین معنا برای آن بکار گرفته شده است.

۸) برای حفظ امانت‌داری، متن استانداردهای حسابداری ایران بدون هیچ‌گونه تغییری در کتاب نقل شده و در بعضی از قسمت‌ها، برای روان‌تر شدن متن، از معادل فارسی طبق نظر نویسنده استفاده شده است. به عنوان مثال، برای واژه «Entity» در استانداردهای حسابداری ایران، از معادل «واحد تجاری» استفاده شده است، طبق نظر نویسنده (به استثنای ارجاع مستقیم به متن استانداردهای حسابداری ایران) از معادل «شرکت» استفاده شده است.

۹) در این کتاب دو پیش فرض بسیار مهم وجود دارد. اول، با توجه به اینکه موضوعات مالیاتی، مرتبط با مباحث پیشرفته ترکیب تجاری می‌باشد در این کتاب از ارائه مطالب آن خودداری شده تا از پیچیدگی مطالب کاسته شود. دوم، در استانداردهای حسابداری ایران برای برخورد با سرقفلی ترکیب تجاری، الزام به استفاده از دو رویه حسابداری متفاوت

^۱ IASB documents published to accompany: مبانی نتیجه‌گیری استانداردهای حسابداری. در ایران مشابه «مبانی نتیجه‌گیری استانداردهای حسابداری»، توسط کمیته تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی برای بعضی از استانداردهای حسابداری ایران که دارای استثنای بکارگیری مطابق با استانداردهای بین‌المللی حسابداری می‌باشد، در پایان هر استاندارد حسابداری منتشره مورد استفاده قرار گرفته است. به عنوان مثال می‌توان به استاندارد حسابداری ۱۲ (افشای اطلاعات اشخاص وابسته) اشاره نمود که کمیته تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی به نحو مناسب، دلایل مغایرت با IAS^{۲۴} را بیان کرده است.

شده است. در رویه اول، طبق بند ۸ استاندارد حسابداری ۳۲، سرقفلی تحصیل شده در ترکیب تجاری طبق بندهای ۷۶ تا ۸۶ این استاندارد حسابداری باید مورد آزمون سالانه کاهش ارزش قرار بگیرد. در رویه دوم، طبق جزء الف بند ۵۶ استاندارد حسابداری ۳۸، سرقفلی ترکیب تجاری باید بر مبنای سیستماتیک طی عمر مفید آن مستهلک شود و این فرض قابل رد وجود دارد که عمر مفید سرقفلی از تاریخ شناسایی اولیه حداکثر بیست سال است. در این کتاب، از رویه اول برای آزمون کاهش ارزش سرقفلی ترکیب تجاری استفاده شده است. البته که کلیت تفاوت بین این دو رویه حسابداری، فقط در محاسبات استهلاک سرقفلی ترکیب تجاری است که موضوع پیچیده‌ای نیست. مطابق نظر هیات IASB و هیات FASB شرکت‌ها ملزم به آزمون کاهش ارزش سرقفلی ترکیب تجاری هستند.

(۱۰) پرسش و پاسخ‌های فنی سازمان حسابرسی که در دامنه موضوعی مطالب کتاب قرار دارند به صورت پاورقی ارائه شده‌اند، زیرا طبق بند «ز» در تبصره ماده ۷ اساسنامه سازمان حسابرسی که در سال ۱۳۶۶ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید، مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور این سازمان می‌باشد. از این‌رو، پرسش و پاسخ‌های فنی صادره در جایگاه «متمم» برای استانداردهای حسابداری منتشره، لازم‌الاجرا هستند.

هدف از تدوین این کتاب در درجه اول تألیف کتاب درسی برای اهداف آموزشی در دانشگاه‌های کشور بوده و سرفصل‌های ارائه شده مطابق با اهداف آموزشی تصویب شده وزارت علوم، تحقیقات و فناوری برای درس «حسابداری پیشرفته ۲» در مقطع کارشناسی رشته حسابداری است. همچنین این کتاب چارچوب مناسبی برای درک مبانی و مفاهیم تهیه صورت‌های مالی تلفیقی فراهم می‌نماید. در ضمن، این کتاب برای مدیران مالی شرکت‌ها و داوطلبین آزمون‌های تشکلی‌های حرفه‌ای (حسابدار رسمی، کارشناس رسمی دادگستری و ...) نیز سودمند است.

کلام آخر اینکه «فقط دیکته نانوخته است، که غلط ندارد»، به همین خاطر از شما علاقه‌مندان خواهشمندم لطفا نظرات بزرگوارانه خویش را جهت بهبود کتاب، از طریق ناشر یا آدرس الکترونیکی زیر ارسال بفرمایید.

امید آخوندی

Omiidakhoundi@gmail.com