

واحد گزارشگر

پیش نویس چارچوب مفهومی گزارشگری مالی هیئت تدوین استانداردهای حسابداری آمریکا در سال ۲۰۱۰

مترجمان:

رضا حصارزاده

دانشجوی دکترای حسابداری دانشگاه تربیت مدرس و کارشناس اداره امور حسابرسی و گزارشگری مالی سازمان بورس و اوراق بهادار

آزاده مداحی

دانشجوی دکترای حسابداری دانشگاه تهران و رییس اداره امور حسابرسی و گزارشگری مالی سازمان بورس و اوراق بهادار

در ماه مه سال ۲۰۰۸ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری آمریکا و هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری، مقاله بحث و بررسی با عنوان "دیدگاه اولیه-چارچوب مفهومی گزارشگری مالی: واحد گزارشگر" را برای نظرخواهی عمومی منتشر و ۸۴ پاسخ دریافت نمودند. این پیش نویس، دیدگاه هیئت تدوین استانداردهای حسابداری آمریکا پس از بررسی نظرات پاسخ‌دهندگان و سایر ملاحظات جدید می‌باشد. به علاوه در انتهای پیش نویس، مبانی نتیجه‌گیری و دلایل اصلاح دیدگاه اولیه، ارایه شده است. نوشتار حاضر برگردانی است از موارد یاد شده.

مقدمه

۱. هدف گزارشگری مالی با مقاصد عمومی، ارایه اطلاعاتی است که برای تصمیم‌گیری جهت فراهم آوردن منابع و برای ارزیابی مدیران و هیئت راهبری در استفاده کارا و اثر بخش از منابع واحد گزارشگر^۱ مفید باشد. مفهوم واحد گزارشگر به فراتر از این هدف گرایش دارد.

توصیف

۲. واحد گزارشگر، حوزه‌ی معینی از فعالیت اقتصادی است که اطلاعات مالی آن برای سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان

و سایر اعتباردهندگان که نمی‌توانند مستقیماً اطلاعات مورد نیازشان را برای تصمیم‌گیری جهت فراهم آوردن منابع و ارزیابی مدیران و هیئت راهبری در استفاده کار و اثر بخش از منابع واحد گزارشگر کسب نمایند، به صورت بالقوه مفید می‌باشد.

۳. واحد گزارشگر سه ویژگی زیر را دارد:

الف) فعالیت‌های اقتصادی واحد^۲ در حال انجام است، انجام شده است یا انجام خواهد شد.

ب) آن فعالیت‌های اقتصادی می‌تواند از فعالیت اقتصادی سایر واحدها و از محیط اقتصادی که واحد در آن قرار دارد، تفکیک شود.

ج) اطلاعات مالی پیرامون فعالیت‌های اقتصادی واحد برای تصمیم‌گیری جهت فراهم آوردن منابع و برای ارزیابی مدیران و هیئت راهبری در استفاده کار و اثر بخش از منابع واحد گزارشگر، به صورت بالقوه مفید باشد.

این ویژگی‌ها اغلب، شرط لازم و نه شرط کافی شناسایی یک واحد گزارشگر است.

۴. شناسایی واحد گزارشگر در یک

موقعیت خاص، مستلزم بررسی محدوده فعالیت‌های اقتصادی است که در حال انجام است، انجام شده است یا انجام خواهد شد. وجود یک واحد قانونی^۳ نه شرط لازم و نه شرط کافی برای شناسایی واحد گزارشگر است. واحد گزارشگر می‌تواند دربردارنده چند واحد قانونی باشد و یا اینکه خود بخشی از یک واحد قانونی باشد.

۵. یک واحد خاص قانونی که فعالیت‌های اقتصادی را انجام می‌دهد و کنترلی بر سایر واحدها ندارد احتمالاً واجد احراز شرایط یک واحد گزارشگر است. از این گذشته، واحد قانونی به صورت بالقوه شرایط واحد گزارشگر بودن را داراست. هر چند، یک واحد قانونی خاص ممکن است واجد احراز شرایط واحد گزارشگر نباشد.

به عنوان مثال ممکن است فعالیت‌های اقتصادی یک واحد قانونی، با فعالیت‌های اقتصادی واحدهای دیگر طوری درهم آمیخته شده باشد که هیچ مبنای عینی برای تفکیک فعالیت‌های آن‌ها وجود نداشته باشد. در برخی از حوزه‌های حقوقی ممکن است این سوال پیش آید که آیا آن واحدها تحت قانون موجود، منفک از یکدیگرند یا نه؟

۶. چنانچه فعالیت اقتصادی بخشی از واحد را بتوان به صورت عینی از بقیه واحدها تفکیک نمود و اطلاعات مالی پیرامون آن بخش به صورت بالقوه برای تصمیم‌گیری جهت فراهم آوردن منابع آن بخش مفید باشد، بخش مزبور واجد احراز واحد گزارشگر است. برای مثال، سرمایه‌گذار بالقوه بتواند خرید یک شعبه یا قسمتی از واحد را بررسی کند.

صورت‌های مالی تلفیقی

۷. یک واحد زمانی بر یک واحد دیگر کنترل دارد که توانایی هدایت

فعالیت‌های آن واحد را جهت کسب منافع (یا محدودکردن زیان) برای خود، داشته باشد.

۸. در صورتی که یک واحد بر واحد دیگری کنترل داشته باشد، جریان‌های نقدی و سایر منافع حاصل از واحد کنترل‌کننده برای سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان و سایر اعتباردهندگان اغلب تابع جریان‌های نقدی و سایر منافع حاصل از واحدهای تحت کنترل است. جریان‌های نقدی و سایر منافع حاصل از واحدهای تحت کنترل، خود تابع فعالیت‌های اقتصادی آن واحدها و نیز



تابع هدایت آن فعالیت‌ها توسط واحد کنترل‌کننده می‌باشد.

بنابراین چنانچه واحدی که یک یا چند واحد را کنترل می‌کند گزارش‌های مالی تهیه می‌نماید، باید صورت‌های مالی تلفیقی ارائه کند.

صورت‌های مالی تلفیقی با احتمال بیشتری اطلاعات مفید برای تعداد گسترده‌ای از استفاده‌کنندگان اطلاعات فراهم می‌آورد.

۹. دو یا چند واحد ممکن است قدرت خود را جهت هدایت فعالیت‌های یک واحد دیگر جهت کسب منافع (یا

محدودکردن زیان) برای خودشان، به اشتراک گذارند. در این مورد، هیچ یک از واحدهای مزبور که قدرت خویش را برای هدایت فعالیت‌های واحد دیگر به اشتراک گذاشته‌اند، به صورت انفرادی کنترلی بر واحد اخیر ندارند. از این رو هیچ یک از واحدها نباید اطلاعات پیرامون خود و واحد تحت کنترل را به صورت تلفیقی ارائه دهند.

۱۰. چنانچه یک واحد نفوذ قابل ملاحظه بر واحد دیگری داشته باشد، به معنای داشتن کنترل بر آن نخواهد بود. توانایی واحد در نفوذ بر فعالیت‌های سایر واحدها بدون داشتن توانایی هدایت فعالیت‌های آنان، قدرتی بر آن واحدهای دیگر ایجاد نمی‌کند.

سایر انواع صورت‌های مالی

صورت‌های مالی واحد اصلی

۱۱. یک واحد کنترل‌کننده ممکن است صورت‌های مالی پیرامون سرمایه‌گذاری در واحدهای تحت کنترل خود و بازده آن و نه پیرامون ادعاها و تغییرات منابع اقتصادی و ادعاهای واحدهای تحت کنترل خود ارائه دهد. زمانی واحد کنترل‌کننده صورت‌های مالی تلفیقی ارائه کند، چنین صورت‌های مالی واحد اصلی می‌تواند اطلاعات مفیدی را فراهم آورد.

صورت‌های مالی ترکیبی

۱۲. صورت‌های مالی ترکیبی شامل اطلاعاتی درباره دو یا چند واحد تحت کنترل مشترک می‌شود. صورت‌های مالی ترکیبی اطلاعات پیرامون واحد کنترل‌کننده را دربردارد و اغلب زمانی تهیه می‌شود که واحد کنترل‌کننده، صورت‌های مالی ارائه نمی‌دهد. صورت‌های مالی ترکیبی ممکن است اطلاعات مفیدی را درمورد واحدهای تحت کنترل مشترک

در قالب یک گروه رایه دهد.

این بیانیه مفهومی پیشنهادی برای انتشار عموم توسط پنج عضو هیئت تدوین استانداردهای حسابداری، تصویب گردید.

پیوست: مبانی نتیجه‌گیری

م ن ۱. مبانی نتیجه‌گیری حاوی خلاصه‌ای از ملاحظاتی است که اعضای هیئت تدوین استانداردهای حسابداری آمریکا معتقدند برای استنباط مفهوم واحد گزارشگر با اهمیت می‌باشد. مبانی نتیجه‌گیری در بردارنده دلایلی برای پذیرش برخی از راه‌ها و رد برخی دیگر است. اعضای هیئت به برخی از عوامل نسبت به سایر عوامل، وزن بیشتر داده‌اند.

م ن ۲. در ماه می سال ۲۰۰۸، هیئت تدوین استانداردهای حسابداری و همتای بین‌المللی آن مقاله‌ای را با عنوان دیدگاهی مقدماتی - چارچوب مفهومی گزارشگری مالی: واحد گزارشگر برای بحث و دریافت نظر منتشر نمودند. دو هیئت ۸۴ نقطه نظر نقادانه در مورد مقاله مزبور دریافت نمودند. پیش‌نویس حاضر شامل دیدگاه‌های این هیئت و دلایل اصلی اصلاحات و تغییرات انجام شده پس از دریافت نظرات می‌باشد.

واحد گزارشگر

مقدمه

م ن ۳. چارچوب تهیه و رایه صورت‌های مالی این هیئت، واحد گزارشگر را به عنوان واحدی که دارای استفاده‌کننده‌هایی است که به صورت‌های مالی به عنوان منبع اطلاعاتی اصلی پیرامون واحد اتکا می‌کنند، تعریف می‌نماید (بند ۸). بیانیه مفاهیم حسابداری مالی هیئت، تعریفی از واحد گزارشگر یا بحثی در مورد نحوه شناسایی آن رایه نمی‌دهد.

توصیف واحد گزارشگر

م ن ۴. توصیف واحد گزارشگر در این چارچوب مفهومی جهت هماهنگی با هدف گزارشگری مالی طراحی شده است. هدف مزبور معطوف واحد گزارشگر است و در نتیجه برای حصول به هدف، لازم است واحد گزارشگر شناسایی گردد.

م ن ۵. مقاله بحث و بررسی پیشنهاد داد که واحد گزارشگر محدود به واحد قانونی نگردد لکن باید به عنوان یک حوزه معین از فعالیت تجاری مورد علاقه سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان و



سایر فراهم‌کنندگان توصیف گردد. بیشتر پاسخ‌دهندگان به مقاله بحث و بررسی موافق بودند که واحد گزارشگر نباید به فعالیت‌های تجاری که در قالب واحد قانونی منحصر شده است، محدود گردد.

م ن ۶. هر چند، بسیاری از پاسخ‌دهندگان از هیئت‌ها خواسته بودند که روشن شود آیا منظور از اصطلاح تجاری همان معنای موجود در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی با نام ترکیب‌های تجاری (که در سال ۲۰۰۸ تجدید نظر گردید) است یا هم معنای موضوع

۸۰۵ استانداردهای حسابداری با نام ترکیب‌های تجاری (که توسط هیئت تدوین استانداردهای حسابداری آمریکا در استاندارد ۱۴۱ رایه شده بود) می‌باشد. برخی از پاسخ‌دهندگان پیشنهاد دادند که هیئت بایستی سایر توصیف‌های واژه تجاری را نیز بررسی نماید. هیئت استنباط نموده است که تعریف واژه تجاری در استانداردهای یادشده به اهدافی متفاوت از آن چه در مورد مفهوم واحد گزارشگر مد نظر است، متمایل و بسیار محدودکننده است. استفاده از اصطلاح اقتصادی موجب رفع آن مشکلات می‌گردد و با ملاحظات هیئت در مورد کاربرد آن در واحدهای غیرانتفاعی تاحدودی مناسب‌تر است.

م ن ۷. برخی از پاسخ‌دهندگان از هیئت‌ها خواستند که ماهیت اصطلاح "مورد علاقه" سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان و سایر اعتباردهندگان که در توصیف واحد گزارشگر بیان شده است، روشن نمایند. از این رو اکنون توصیف واحد گزارشگر شامل اصطلاح "برای تصمیم‌گیری... مفید" و نه "مورد علاقه" می‌باشد.

م ن ۸. برخی از پاسخ‌دهندگان اشاره داشتند که توصیف واحد گزارشگر در مقاله بحث و بررسی، بایستی واحدهای غیرفعال یا واحدهایی که هنوز شروع به فعالیت نکرده‌اند از شمولیت تعریف خارج گردند. هیئت تمایلی به مستثنی کردن آنان ندارد و این واحدها در بند ۳ پیش‌نویس گنجانده شده‌اند.

م ن ۹. برخی از پاسخ‌دهندگان بیان داشتند که همه واحدهای قانونی باید واجد تعریف واحد گزارشگر گردند. هیئت با این نظر مخالف است زیرا در برخی از موارد، مرز بین دو واحد گزارشگر ممکن است مصنوعی باشد. برای مثال، دو واحد قانونی ممکن است منابع، ادعاها و فعالیت خود را با هم

ترکیب کنند به طوری که فعالیت‌های اقتصادی دو واحد به صورت عینی قابل تفکیک نباشد. بلکه این دو واحد می‌تواند واحد گزارشگر را تشکیل دهد. م ن ۱۰. هیئت همان دیدگاه اولیه‌اش را مبنی بر این که واحد گزارشگر الزاما واحد قانونی نیست، تصدیق می‌کند. اگرچه بسیاری از فعالیت‌های اقتصادی با یک ساختار قانونی همچون شرکت سهامی، تراست، شرکت تضامنی و ... انجام شده‌اند، اما همه فعالیت‌ها به این شکل انجام نمی‌شود. برخی از فعالیت‌های اقتصادی ممکن است توسط واحدهایی با مالکیت فردی که به لحاظ قانونی منفک از مالکشان نیست انجام شود، لکن ممکن است گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی برای آن فعالیت‌های اقتصادی لازم باشد.

برای مثال برای دریافت تامین مالی از بانک یا فراهم کردن اطلاعات برای خریداران آتی مجموعه‌ای از فعالیت‌های اقتصادی. در برخی از حوزه‌های حقوقی، یک شعبه متمرکز از یک شرکت سهامی ممکن است لازم باشد که اطلاعات مالی پیرامون وام‌دهندگان و سایر اعتباردهندگان آن شعبه تهیه شود.

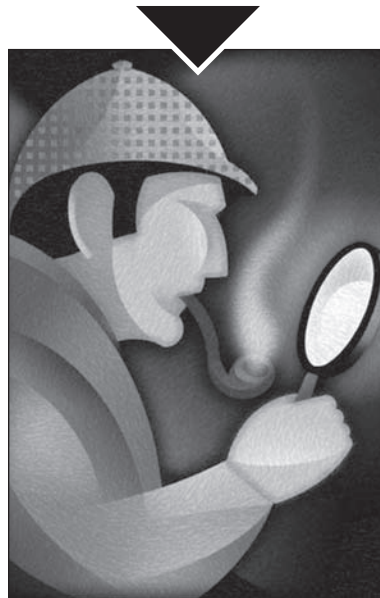
کنترل واحد

م ن ۱۱. مقاله بحث و بررسی موضوعاتی را در رابطه با کنترل در واحد همراه به تفصیل مد نظر قرار داده است. اگرچه پاسخ‌دهندگان به طور کلی با دیدگاه اولیه هیئت موافق بودند اما برخی اظهار داشتند که چنین موضوعاتی باید در سطح یک استاندارد در نظر گرفته شود.

هیئت نیز موافقت نمود و نتیجه‌گیری کرد که چارچوب مفهومی باید کنترل یک واحد را به صورت یک اصطلاح کلی تعریف کند و جزئیات آن در سطح

استاندارد مشخص گردد.

م ن ۱۲. مفهوم کنترل در دو قسمت به کار رفته است. هم در تعریف دارایی‌ها در چارچوب مفهومی موجود و هم در استانداردهای حسابداری برای تعیین اجزای (ترکیب) گروه شرکت‌هایی که باید یک گزارش واحد را ارائه نمایند. هیئت این دیدگاه خود را که در مقاله بحث و بررسی آمده بود تصدیق می‌کند که لازم نیست مبنای تعیین اجزای گروه واحدهایی را که قرار است به عنوان یک واحد گزارشگر گزارشگری نمایند با مبنای تعریف دارایی‌ها تطبیق داده شود.



تعاریف دارایی‌ها در چارچوب مفهومی موجود به یک واحد اشاره دارد و از این رو ممکن است به کاربرد تعریف دارایی‌ها برای تعیین آن چه واحد را ایجاد می‌کند یک دور تلقی شود. چنین منطقی می‌تواند در مورد تعریف بدهی‌ها و سایر عناصر صورت‌های مالی نیز صورت پذیرد. بر این اساس، هیئت نتیجه‌گیری نمود که مفهوم واحد گزارشگر ابتدا باید این مسئله را تعیین کند که خود را واحد را چه چیزی تشکیل می‌دهد و بعد از آن باید تعاریف دارایی‌ها (و سایر عناصر صورت‌های

مالی) در مورد آن واحد به کار رود. م ن ۱۳. کنترل در یک مفهوم عام به صورت زیر تعریف شده است:

روح کنترل کردن، توانایی واری و هدایت فعالیت، مقام یا توانایی هدایت قانون‌گذاری، استیلا، فرماندهی و سلطه (فرهنگ لغت آکسفورد، ویرایش دوم، ۱۹۸۹)

بنابراین، کنترل می‌تواند مترادف توانایی و به معنای خاص آن توانایی هدایت چیزی در نظر گرفته شود.

م ن ۱۴. هر چند برای مقاصد گزارشگری مالی، کنترل همچنین می‌تواند عنصر سودمندی جهت مستثنی کردن موقعیت‌هایی محسوب شود که یک واحد به عنوان متولی یا نماینده بخش ثالث، بر واحد دیگر کنترل دارد. این مفهوم کنترل (اگر نتوانیم بگوییم در همه شرایط) برای اکثر شرایط با تعاریف جاری موجود در ادبیات حسابداری درباره کنترل یک واحد هماهنگ است.

م ن ۱۵. کنترل یک واحد به هر دو مفهوم توانایی و انتفاع اشاره دارد. انتفاع نیز به نوبه خود مثبت یا منفی است و می‌تواند تا اندازه‌ای به عنوان نوعی ریسک و بازده توصیف شود. برخی از پاسخ‌دهندگان به مقاله بحث و بررسی، اصرار داشتند که هیئت‌ها مبنای تعیین اجزای واحد گزارشگر در سطح گروه را (بدون توجه به مفهوم توانایی) ریسک و بازده قرار دهند. مقاله بحث و بررسی این دیدگاه هیئت‌ها را مطرح نموده بود که مفهوم ریسک و بازده به خودی خود مبنای مفهومی قوی را برای تعیین اجزای واحد گزارشگری گروهی فراهم نمی‌آورد. مبنای مزبور آن قدر گسترده بود که به منظور تعریف محدودیت‌های منطقی و لازم را برای آن، می‌بایست معیارهایی همچون حداقل سطح ریسک و بازده را تعیین نمود. بیشتر پاسخ‌دهندگان موافق بودند که تعیین

اجزای واحد گزارشگر در سطح گروه بر مبنای صرف ریسک و بازده، مناسب نمی‌باشد.

م ن ۱۶. برخی از پاسخ دهندگان به مقاله بحث و بررسی از هیئت‌ها درخواست نمودند که چگونگی تعیین واحد گزارشگر در زمانی که دو یا چند واحد، توانایی خود را برای هدایت فعالیت‌های یک واحد دیگر به اشتراک می‌گذارند، به صورت شفاف تعیین شود. این هیئت نتیجه‌گیری نمود که چنانچه دو یا چند واحد، بر واحد دیگری کنترل مشترک داشتند، هیچ یک از آن واحدهایی که توانایی خود را برای هدایت فعالیت واحد دیگر به اشتراک گذاشته‌اند، منفردا بر آن واحد کنترلی ندارند.

م ن ۱۷. هر دو هیئت برای تعیین روابط گزارشگری، استانداردهایی با عنوان نفوذ قابل ملاحظه دارند. استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۲۸ با عنوان سرمایه‌گذاری در شرکت‌های وابسته، نفوذ قابل ملاحظه را به عنوان "توانایی مشارکت در تصمیم‌گیری‌های مربوط به سیاست‌های مالی و عملیاتی واحد تجاری، ولی نه در حد کنترل سیاست‌های مزبور" تعریف می‌نماید. استانداردهای حسابداری مدون موضوع شماره ۳۲۳ با عنوان سرمایه‌گذاری‌ها- روش ارزش ویژه و مشارکت خاص (که اولین بار با عنوان روش حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها در بازار عمومی سهام منتشر شد) نیز تعریف مشابهی دارد.

این هیئت دیدگاه اولیه اش را در مورد این که چنانچه یک واحد بر واحد دیگری نفوذ قابل ملاحظه داشته باشد، بر آن واحد کنترل ندارد تصدیق می‌کند. نفوذ قابل ملاحظه برخلاف کنترل، انحصاری نمی‌باشد. به عبارت دیگر تنها یک واحد می‌تواند کنترل واحد دیگری را در اختیار داشته باشد اما چندین واحد

می‌توانند بر آن نفوذ قابل ملاحظه داشته باشند.

صورت‌های مالی تلفیقی

م ن ۱۸. چنانچه فعالیت‌های اقتصادی در یک واحد قانونی منفرد انجام شود و آن واحد بر واحد دیگری کنترل نداشته باشد، شناسایی مرز واحد گزارشگر معمولاً دشوار نخواهد بود. هر چند، همان فعالیت‌های اقتصادی ممکن است توسط دو یا چند واحد انجام شود و یک واحد، واحدهای دیگر را تحت کنترل داشته باشد.



م ن ۱۹. مثال‌های بعد این نکته را تشریح می‌کند. واحد الف دو نوع فعالیت اقتصادی را انجام می‌دهد. جریان‌های نقدی آتی برای سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان و سایر اعتباردهندگان تابع موفقیت واحد در هر دو فعالیت اقتصادی است.

به سبب آن که ممکن است میزان ریسک، سودآوری مورد انتظار، فرصت‌های رشد و سایر عوامل مهم دو فعالیت اقتصادی متفاوت باشد، جریان‌های نقدی آتی تحت تاثیر میزان منابعی است که مدیریت به هر یک از

دو مجموعه فعالیت اقتصادی تخصیص می‌دهد. به عنوان مثال، یک سرمایه‌گذار نمی‌تواند فقط در یکی از آن دو فعالیت سرمایه‌گذاری کند. از این رو هر دو فعالیت اقتصادی، بخشی از یک حوزه معین مجموعه فعالیت اقتصادی هستند که آن مجموعه همان واحد الف است.

م ن ۲۰. واحد ب همان دو نوع فعالیت اقتصادی را اما در دو واحد قانونی انجام می‌دهد. یک واحد قانونی اولین نوع فعالیت‌های اقتصادی را انجام می‌دهد و همگی سهام دارای حق رای واحد دوم را که به انجام فعالیت نوع دوم می‌پردازد، در اختیار دارد. در این مورد، مدیریت واحد قانونی اول یا هیئت‌مدیره واحد قانونی اول، توانایی هدایت و مشارکت در انتخاب مدیر یا هیئت‌مدیره واحد قانونی دوم را دارد. سرمایه‌گذاران واحد قانونی اول در هر دو نوع فعالیت اقتصادی سرمایه‌گذاری دارند. بازده آنان تابع موفقیت یا ناکامی هر دو واحد قانونی است و از این رو هر دو واحد، به عنوان یک واحد یکپارچه دیده می‌شوند.

م ن ۲۱. اگرچه واحد الف و واحد ب مزبور با ساختار متفاوتی ایجاد شده‌اند، حوزه معین اطلاعات مالی موقعی این ظرفیت را دارد که برای تعداد فراوانی از سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان و سایر اعتباردهندگان دو واحد مزبور که قادر نیستند به صورت مستقیم اطلاعات کسب نمایند، که شامل فعالیت‌های اقتصادی هر دو واحد گردد.

م ن ۲۲: این هیئت استنباط نموده است که مرزهای واحد گزارشگر باید بر اساس کنترل یک واحد تعیین گردد. یک واحد زمانی بر واحد دیگر کنترل دارد که توانایی هدایت فعالیت‌های واحد دیگر را در راستای کسب منافع (یا محدود کردن زیان) برای خویش داشته باشد.

م ن ۲۳: صورت‌های مالی تلفیقی شامل اطلاعاتی در مورد منابع و ادعاها (و تغییرات منابع و ادعاها) ی واحد کنترل کننده و همه واحدهای تحت کنترل آن است. این هیئت نتیجه‌گیری کرده است که چنانچه واحدی که یک یا چند واحد را تحت کنترل دارد و گزارشات مالی تهیه می‌کند، بایستی صورت‌های مالی تلفیقی ارائه نماید.

صورت‌های مالی واحد اصلی

م ن ۲۴: زمانی که یا واحد بر یک یا چند واحد دیگر کنترل دارد، در برخی از حوزه‌های حقوقی، رایج است که هر دوی صورت‌های مالی واحد اصلی و صورت‌های مالی تلفیقی ارائه گردد. همانطور که در بند هفتم بیانیه بحث شد، این هیئت نتیجه‌گیری نموده است که چنانچه واحدی که یک یا چند واحد را کنترل می‌کند گزارش‌های مالی تهیه می‌کند، باید صورت‌های مالی تلفیقی ارائه نماید.

هر چند، این هیئت همچنین معتقد است که چنانچه صورت‌های مالی تلفیقی ارائه شود، صورت‌های مالی شرکت اصلی ممکن است اطلاعات مفیدی را فراهم آورد. به عنوان مثال، صورت‌های مالی شرکت اصلی ممکن است برای ارزیابی سطح سودهای تقسیمی که واحد کنترل کننده به صورت قانونی قادر به پرداخت است مفید باشد، بدون این که به مبالغ انتقالی از واحدهای تحت کنترل بستگی داشته باشد.

صورت‌های مالی ترکیبی

م ن ۲۵: همانطور که در بند هفتم بیانیه اشاره شد، این هیئت نتیجه‌گیری نموده است که چنانچه واحدی که یک یا چند واحد را تحت کنترل دارد و گزارشات مالی تهیه می‌کند، باید صورت‌های مالی تلفیقی ارائه نماید. هر چند لازم نیست همه واحدهای کنترل کننده گزارش‌های مالی تهیه کنند. به عنوان مثال، واحد کنترل کننده می‌تواند فرد یا گروهی از افراد همچون اعضای یک خانواده باشد. در این حالت، صورت‌های مالی ترکیبی می‌تواند اطلاعات مفیدی را در مورد واحدهای تحت کنترل به عنوان یک گروه فراهم آورد.

تلفیق نسبی

م ن ۲۶: علی‌رغم این عنوان، تلفیق نسبی^۴ یکی از روش‌های حسابداری برای سرمایه‌گذاری در واحد دیگر و نه روشی برای گزارشگری منابع اقتصادی

و ادعاهای واحد تحت کنترل است. از این رو این هیئت با روش تلفیق نسبی موافق نیست.

پروژه تلفیق در سطح استاندارد

م ن ۲۷: برخی از پاسخ دهندگان به مقاله بحث و بررسی بیان نمودند که هیئت‌ها باید تنها زمانی بر روی مفهوم واحد گزارشگر کار کنند که پروژه تلفیق در سطح استاندارد تکمیل شده باشد. این هیئت به همراه هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری در حال کار بر روی استانداردهای مشترک در مورد تلفیق است تا همه انواع واحدها را پوشش دهد. هر چند هدف اصلی چارچوب مفهومی، ایجاد استانداردهایی است که ابتدا مفاهیم آن مشخص شده است. به هر ترتیب، مفهوم واحد گزارشگر در یک اصطلاح کلی بیان شده و بسیار بعید است که با هر نتیجه‌گیری که این هیئت در زمان تهیه استانداردهای لازم به دست آورد مغایرت داشته باشد. بنابراین، این هیئت نتیجه‌گیری کرد که انتشار مقاله بحث و بررسی و تکمیل مفهوم واحد گزارشگر نباید تا زمان تهیه و انتشار استانداردهای تلفیق به تاخیر افتد.



۴- روشی است که در آن شرکت اصلی تنها سهمی از شرکت‌های تحت کنترل را که متعلق به اوست، تلفیق می‌کند (مترجمان).

1- reporting entity
2- entity
3- legal entity

پی‌نویس: