



حق انتخاب مدیریت زیرسایه تلفیق تحلیل انتقادی یک چرخش تفسیری

وقتی تلفیق از ابزار ارائه به ابزار تحمیل تبدیل می شود

چنانچه شرکت اصلی دارای چند شرکت فرعی باشد و صرفاً دارایی‌های برخی از شرکت‌های فرعی تجدید ارزیابی شده باشد، از آنجا که تجدید ارزیابی یک رویه حسابداری تلقی می‌شود و طبق بند (۲۸) استاندارد حسابداری قدیمی شماره (۱۸) با عنوان صورت‌های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، صورت‌های مالی تلفیقی باید با استفاده از رویه‌های حسابداری یکسان در مورد معاملات و رویدادهای مشابه تهیه شود، لذا در حالت ایده‌آل، طبقات مشابه دارایی‌ها در سایر شرکت‌های گروه نیز باید تجدید ارزیابی شوند و در صورتی که این امر امکان‌پذیر

براساس برگ پاسخ به پرسش‌های فنی سازمان حسابرسی به شماره ۱۳۷ مورخ ۲۸ دی ۱۴۰۴، شاهد بازنگری معنادار در یکی از مهم‌ترین تفسیرهای پیشین مرتبط با نحوه انعکاس تجدید ارزیابی دارایی‌ها در صورت‌های مالی تلفیقی هستیم. این بازنگری ناظر بر اصلاح بند ۴ برگ پاسخ به پرسش‌های فنی شماره ۸۸ مورخ ۸ آبان ۱۳۹۱ است؛ بندی که طی بیش از یک دهه، مبنای عمل بسیاری از واحدهای تجاری و حساب‌رسان در فرایند تهیه صورت‌های مالی تلفیقی بوده است. در پرسش و پاسخ فنی شماره ۸۸، سازمان حسابرسی چنین تفسیر کرده بود که:



سیدمحمدباقرآبادی

نباشد، آثار تجدید ارزیابی شرکت‌های فرعی باید در تعدیلات تلفیقی حذف شود. این رویکرد، هرچند محافظه‌کارانه اما حداقل در چهارچوب اختیارات ذاتی تلفیق باقی می‌ماند و فرایند تلفیق را به ابزار "تعدیل ارائه" محدود می‌کرد، نه "تحمیل تصمیم اقتصادی" در پاسخ جدید، سازمان حسابرسی با استناد به تحولات اساسی یک دهه اخیر در شرایط اقتصادی کشور از جمله افزایش مزمن نرخ تورم، جهش شدید قیمت‌ها و نوسانات ارزی اعلام می‌کند که تفاوت قابل ملاحظه‌ای میان ارزش منصفانه دارایی‌های تجدید ارزیابی شده و مبلغ دفتری آنها ایجاد شده است؛ به گونه‌ای که حذف آثار تجدید ارزیابی در صورت‌های مالی تلفیقی، در بسیاری موارد، منجر به کاهش معنادار دارایی‌ها و خدشه به ارائه منصفانه صورت‌های مالی تلفیقی می‌شود. بر همین اساس، سازمان اعلام می‌کند که جمله آخر بند ۴ پرسش و پاسخ فتی شماره ۸۸ (مبنی بر حذف آثار تجدید ارزیابی در صورت عدم امکان یکنواخت‌سازی) برای شرکت‌هایی که سال مالی آنها از ۱ دی ۱۴۰۴ شروع می‌شود ملغی‌الآثر است و بدیهی است که ارقام مقایسه‌ای نیز باید تجدید ارائه شوند. از طرف دیگر در نسخه به‌روزشده بند ۴، تصریح می‌شود که طبق استاندارد حسابداری ۳۹ ایران با عنوان صورت‌های مالی تلفیقی، این صورت‌های مالی تلفیقی باید با استفاده از رویه‌های حسابداری یکسان در مورد معاملات و رویدادهای همسان که در شرایط مشابه رخ داده‌اند تهیه شود؛ لذا باید طبقات مشابه دارایی‌ها در سایر شرکت‌های گروه نیز تجدید ارزیابی شود و آثار آن در صورت‌های مالی تلفیقی انعکاس یابد. بدون تردید، اصل یکنواختی رویه‌های حسابداری در استاندارد حسابداری ۳۹ ایران (و پیش‌تر در استاندارد ۱۸) تصریح شده است اما مسئله اساسی در اینجا است که یکنواختی رویه‌ها به معنای پردازش مشابه معاملات مشابه در شرایط مشابه است، نه تحمیل انتخاب‌های اختیاری و قضاوت‌های حرفه‌ای یک شرکت به سایر شرکت‌های گروه. این دو مفهوم از منظر استاندارد، ماهیتاً متفاوت‌اند و خلط آنها منجر به گسترش ناموجه دامنه اختیارات تلفیق می‌شود، به

تعبیر اصل بنیادین رجحان محتوا بر شکل "تلفیق، ابزار ارائه است؛ نه ابزار تحمیل تصمیمات اقتصادی".

لازم به توجه است که استاندارد حسابداری شماره ۱۱ ایران به‌صراحت به واحد تجاری اجازه می‌دهد که برای هر طبقه از دارایی‌های ثابت مشهود، در پایان هر دوره گزارشگری، بین ادامه استفاده از مدل بهای تمام‌شده یا انتخاب مدل تجدید ارزیابی تصمیم‌گیری کند. این حق انتخاب ذاتی استاندارد است و بخشی از قضاوت حرفه‌ای مدیریت در پاسخ به شرایط خاص واحد تجاری محسوب می‌شود و به‌معنای وجود روش‌های مجاز جایگزین در چهارچوب استاندارد است. بنابراین، وقتی خود استاندارد چند روش مجاز ارائه می‌دهد، استفاده از هر یک از آنها تغییر سیاست حسابداری به مفهوم کلاسیک محسوب نمی‌شود، بلکه اعمال اختیار حرفه‌ای در چهارچوب استاندارد تخصصی است.

براساس منطق استاندارد و مؤید با بندهای ۱۵ و ۱۶ استاندارد حسابداری ۳۴ ایران تغییر از مدل بهای تمام‌شده به مدل تجدید ارزیابی، هرچند در ظاهر تغییر روش اندازه‌گیری است اما مشمول الزامات عمومی تغییر در رویه حسابداری (با تسری به گذشته) نمی‌شود، بلکه تحت حاکمیت استاندارد تخصصی شماره ۱۱ مدیریت می‌شود. این تفکیک، نشان‌دهنده آن است که استاندارد‌گذار عمداً این نوع تغییر را خارج از دایره تغییرات سیاست حسابداری کلاسیک تعریف کرده است. در نتیجه، نمی‌توان در فرایند تلفیق، همین تغییر را مبنای الزام به یکسان‌سازی اجباری برای کل گروه قرار داد.

رویکرد جدید مطرح‌شده در پرسش و پاسخ فتی شماره ۱۳۷، از سه جهت محل تأمل و نقد جدی است:

الف) تجاوز از دامنه اختیارات تلفیق

تلفیق مجاز به انجام تعدیلات ارائه است، نه بازنویسی تصمیمات اقتصادی مستقل شرکت‌ها. الزام سایر شرکت‌های گروه به انجام تجدید ارزیابی، مداخله مستقیم در فرایند تصمیم‌گیری اقتصادی آنهاست و فراتر از نقش ذاتی صورت‌های مالی تلفیقی محسوب می‌شود.

ب) بی‌اثر کردن حق انتخاب

اعطاشده توسط استاندارد ۱۱

تحمیل تجدید ارزیابی به سایر شرکت‌ها، عملاً مدل بهای تمام‌شده را بی‌اثر می‌کند و فلسفه «روش‌های مجاز جایگزین» در استاندارد ۱۱ را نقض می‌کنند.

ج) نادیده گرفتن امکان‌پذیری اجرایی و آثار جانبی

در عمل، این الزام برای برخی شرکت‌ها فاقد توجیه اقتصادی است و ممکن است با ریسک‌های مالیاتی قابل توجه (به‌ویژه در پرتو تحولات قانون مالیات‌های مستقیم) همراه باشد و در بسیاری موارد، اساساً در برنامه مدیریتی شرکت‌ها پیش‌بینی نشده است. پیامد چنین الزامی، لزوماً افزایش شفافیت نیست؛ بلکه می‌تواند منجر به شکل‌گیری بازارهای غیررسمی ارزش‌گذاری، تولید گزارش‌های ارزش‌گذاری سفارشی و در نهایت، کاهش قابلیت اتکای اطلاعات مالی شود.

پرسش و پاسخ فتی سال ۱۳۹۱ با وجود محافظه‌کاری حداقل تلفیق را در جایگاه واقعی خود نگه می‌داشت: اگر امکان یکنواخت‌سازی نبود، اثر تجدید ارزیابی حذف می‌شد؛ بدون تحمیل تصمیم اقتصادی به شرکت‌ها. در مقابل، رویکرد جدید، به‌جای تعدیل ارائه، عملاً به الزام به تصمیم اقتصادی تبدیل شده است.

اما به نظر می‌رسد راهکار منطقی و منطبق با روح استانداردها و پیشنهاد مشخص اینجانب آن است که در صورت وجود اختلاف بااهمیت بین ارزش دفتری و ارزش منصفانه دارایی‌های تجدید ارزیابی‌شده، در صورت‌های مالی تلفیقی افشای گسترده‌تر و عمیق‌تر انجام شود که شامل دامنه اختلافات، مفروضات کلیدی ارزش‌گذاری و حتی حساسیت‌سنجی نسبت به تغییرات ارزش باشد بدون آنکه کل گروه مجبور به تجدید ارزیابی شود یا حق انتخاب حرفه‌ای شرکت‌ها مخدوش شود. این رویکرد، هم ارائه منصفانه را تقویت می‌کند، هم قابلیت اتکا را حفظ می‌کند و هم از مداخله غیرضروری در تصمیمات اقتصادی جلوگیری می‌کند.

سید محمد باقر آبادی: حسابدار رسمی