

جای چهارم
با احتیاط نظر کنید
مطابق با استاندارد جهانی ایران

حسابداری مالی پیشرفته

(جلد دوم)

صورت‌های مالی تلفیقی

<https://telegram.me/IranAccPlus>

گزارشگری مالی بر مبنای:

ترکیب واحدهای تجاری

صورت‌های مالی تلفیقی

ورشکستگی و تجدید سازمان

حسین همتی



حسابداری مالی پیشرفته

مطابق با استاندارد ایران

جلد دوم

تالیف: حسن همتی

انتشارات ترمه

زمستان ۱۳۸۴

همتی، حسن (۱۳۳۱) -

حسابداری مالی پیشرفته (۲) // تألیف حسن همتی، - [تهران]: نشر ترمه. ۱۳۸۵

چ، ۶۵۶ ص

ISBN: 964-6327-57-5

فهرست نویسی براساس اطلاعات فیبا.

کتابنامه: ص. ۴۷۰-۴۷۱.

۱. حسابداری. ۲. صورتهای مالی تلفیقی - مسائل تمرینها و غیره. الف. عنوان.

۶۵۷/۰۴۶

HF۵۶۵۵/۲۵-۸۸

۸۵-۱۵۶۳۵ م

کتابخانه ملی ایران

حسابداری مالی پیشرفته ۲

- تألیف: حسن همتی
- ناشر: انتشارات ترمه
- نوبت چاپ: چهارم ۱۳۸۵ با تجدید نظریه کامل
- چاپ و صحافی: رسام/ جاوش
- طراح جلد: رعنا غمگسار
- تیراژ: ۲۰۰۰ نسخه
- شابک تک جلدی: ۹۶۴-۶۳۲۷-۵۷-۵
- شابک دوره‌ای: ۹۶۴-۶۳۲۷ ۵۷-۳۰

آدرس ناشر: تهران- خ انقلاب- خ ۱۲ فروردین، جنب پلاک ۲۵، تلفن: ۶۶۹۶۳۳۰۱- تلفکس: ۶۶۴۱۷۳۲۶
مرکز پخش: تهران- خ انقلاب- خ ۱۲ فروردین، خ وحید نظری، پلاک ۲۵۸، تلفن: ۶۶۴۸۱۵۱۴-۶۶۴۰۱۷۸۳

پیشگفتار چاپ چهارم

این کتاب، معمولاً جزو آخرین دروسهای حسابداری مالی پیشرفته می‌باشد. محتوای این کتاب براساس سرفصلهای ستاد انقلاب فرهنگی جهت تدریس در مقاطع مختلف تحصیلی برای دانشجویان رشته حسابداری مطابق با آخرین تغییرات در استانداردهای حسابداری مالی در دنیا (FASB-121-141-142-144) و از جمله مقایسه آن با استانداردهای حسابداری در ایران (بیانیه شماره ۱۸ و ۱۹ تجدیدنظر شده) تألیف گردیده است. در تدوین این کتاب کوشش شده که مطالب هریک از فصول گام به گام تشریح و مبانی نظری مربوط به زبانی ساده بیان گردد. در ابتدای هر فصل هدف کلی ارائه شده تا خواننده، در شروع کار از محتوای کل فصل اطلاع، و پس از آن هدفهای رفتاری آمده تا ذهن را به سوی علت مطالعه مطالب مندرج در هر فصل سوق دهد. از نظر کاربردی، تئوری‌های تلفیقی را با مثال‌های متعدد جهت تسهیل یادگیری بهتر، و در پایان هر فصل، جهت افزایش کارآیی بیشتر استفاده کنندگان به اندازه کافی تمرین و مسائل پیش بینی شده است. این کتاب شامل ده فصل است، که فصل اول آن، اصول کلی ترکیب واحدهای تجاری فصل دوم: مباحث مربوط به تهیه صورتهای مالی تلفیقی در زمان تحصیل از دیدگاه تئوری روش اصلی و تئوری شخصیت واحد اقتصادی، فصل سوم: مباحث مربوط به تهیه صورتهای مالی تلفیقی بعد از تحصیل به روش ارزش ویژه کامل، ارزش ویژه جزئی، بهای تمام شده و مباحث جدید مربوط به تهیه صورتهای مالی تلفیقی بر مبنای Push down Accounting و تهیه صورت گردش وجوه نقد تلفیقی به روش مستقیم و غیر مستقیم، فصل چهارم: مباحث مربوط به تهیه و تنظیم صورتهای مالی تلفیقی با توجه به مبادله کالا بین شرکتهای عضو گروه (ادواری، دائم)، فصل پنجم: مباحث مربوط به تهیه و تنظیم صورتهای مالی تلفیقی با توجه به مبادله دارایی اموال و ماشین‌آلات بین شرکتهای عضو گروه و نحوه حسابداری قراردادهای بلند مدت ساخت بین شرکتهای عضو گروه، فصل ششم: مباحث مربوط به تهیه و تنظیم صورتهای مالی تلفیقی بر مبنای خرید و فروش اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه، فصل هفتم: مباحث مربوط به صورتهای مالی تلفیقی در ارتباط با

ساختارهای پیچیده وابستگی، فصل هشتم: نحوه حذف تلفیق، تغییرات در حقوق صاحبان سهام شرکت اصلی و فرعی و سرمایه گذاری در سهام ممتاز، اثرات سود سهمی بر تلفیق، و اثرات سود سهام تصفیه در کاربرد تلفیقی، فصل نهم: مباحث مربوط به گزارشات مالی بین الملل با دوروش تبدیل و سنجش مجدد، و در فصل دهم: مباحث مربوط به ورشکستگی شرکت سهامی و تجدید سازمان بحث گردیده است.

در پایان اسامی اشخاص حقیقی و حقوقی که در این کتاب آمده فقط جنبه مثال دارد، در صورتی که تشابه اسمی مشاهده شود موضوع صرفاً تصادفی است.

از مدیران انتشارات ترمه که فرصت انتشار کتاب حاضر را فراهم آورده و نیز از آقای داود خانی که زحمت حروفچینی و صفحه آرایی کتاب را عهده دار بوده تشکر و سپاسگزاری خود را اعلام می دارم.

با سپاس فراوان از استادان و همکاران و مدرسان محترم حسابداری و دانشجویان عزیز و علاقمند و سایر عزیزانی که این کتاب را مورد مطالعه قرار می دهند، تقاضا دارد چنانچه با ایراد و اشکال مواجه شدند، جهت برقراری ارتباط موثر و انتقال نظرات مساعد می توانند از طریق پست الکترونیک به آدرس hemmati-h433@yahoo.com یا طریق ناشر مطلع فرمایند، که موجب تشکر و امتنان خواهد بود.

حسن همتی

تهران، زمستان ۱۳۸۴

فهرست مطالب

فصل اول: ترکیب واحدهای تجاری ۱

۱ - اهداف فصل ۱

۲ - مزایای ترکیب ۲

۴ - ساختار ترکیب ۴

۹ - حسابداری و گزارشگری ترکیب واحد تجاری ۹

۲۱ - شناسایی زیان ناشی از کاهش ارزش دارایی ۲۱

۲۸ - شناخت و اندازه گیری سرقتی ۲۸

۲۹ - مابه‌ازای تحصیل بر اساس رویدادهای آتی ۲۹

۳۵ - خریدهای اهرمی ۳۵

۳۸ - روش اتحاد منافع - ضمیمه ۳۸

۵۱ - سوالات، تمرین، مسایل ۵۱

فصل دوم: صورتهای مالی تلفیقی - در زمان تحصیل ۶۷

۶۷ - اهداف فصل ۶۷

۷۰ - صورتهای مالی تلفیقی (تعاریف) ۷۰

۷۵ - صورتهای مالی تلفیقی - در زمان تحصیل ۷۵

۸۵ - خرید کلیه حقوق صاحبان سهام فرعی کمتر از ارزش متعارف بازار - سرقتی منفی ۸۵

۹۲ - نحوه اندازه گیری و گزارشگری حقوق اقلیت ۹۲

۹۳ - خرید بخشی از حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی بیش از ارزش دفتری ۹۳

۹۴ - تنوری روش اصلی ۹۴

۹۶ - خرید بخشی از حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی کمتر از ارزش دفتری ۹۶

۱۰۳ - سهام خزانه شرکت فرعی ۱۰۳

۱۰۹ - روش تنوری شخصیت واحد اقتصادی ۱۰۹

۱۱۴ - تنوری‌های صورتهای مالی تلفیقی - ضمیمه ۱۱۴

۱۲۷ - سوالات، تمرین، مسائل ۱۲۷

فصل سوم: صورتهای مالی تلفیقی - بعد از تحصیل ۱۴۷

۱۴۷ - اهداف فصل ۱۴۷

۱۵۲	- تشریح حسابداری روش ارزش ویژه کامل
۱۵۶	- تشریح حسابداری روش ارزش ویژه جزئی (ناقص)
۱۵۷	- تشریح حسابداری روش بهای تمام شده
۱۶۶	- صورتهای مالی تلفیقی - اولین سال بعد از تحصیل - ارزش ویژه کامل
۱۷۳	- صورتهای مالی تلفیقی در دومین سال بعد از تحصیل - ارزش ویژه کامل
۱۸۰	- تحصیل سهام شرکت فرعی طی دوره مالی
۱۸۷	- صورتهای مالی تلفیقی - روش ارزش ویژه جزئی (ضمیمه ۳ - الف)
۱۹۵	- صورتهای مالی تلفیقی - روش بهای تمام شده (ضمیمه ۳ - ب)
۲۰۴	- حسابداری تسری ارزشهای جاری به صورتهای مالی شرکت فرعی (ضمیمه ۳ - ج)
۲۱۱	- صورت گردش وجوه نقد تلفیقی (ضمیمه ۳ - د)
۲۱۹	- سوالات، تمرین، مسائل

فصل چهارم: سود معاملات بین شرکتهای عضو گروه - موجودی کالا ۲۵۵

۲۵۵	- اهداف کلی و رفتاری
۲۵۶	- خرید و فروش کالا بین شرکت اصلی و فرعی
۲۶۸	- فروش کالا از شرکت اصلی به شرکت فرعی
۲۷۸	- فروش کالا از شرکت فرعی به شرکت اصلی
۲۸۸	- مبادلات بین شرکتها در سیستم ادواری
۲۹۱	- سود مبادلات بین شرکتهای عضو گروه - موجودی کالا (ارزش ویژه جزئی)
۲۹۹	- سود مبادلات بین شرکتهای عضو گروه - موجودی کالا (روش بهای تمام شده)
۳۰۶	- پرسش، تمرین، مسائل

فصل پنجم: سود ناشی از نقل و انتقال دارایی غیرجاری بین شرکتهای عضو گروه ۳۲۳

۳۲۳	- اهداف کلی و هدفهای رفتاری
۳۲۵	- فروش زمین از شرکت اصلی به شرکت فرعی
۳۲۹	- فروش زمین از شرکت فرعی به شرکت اصلی
۳۳۱	- فروش اموال و ماشین آلات توسط شرکت فرعی بعد از تحصیل
۳۳۶	- فروش داراییهای استهلاک پذیر از شرکت اصلی به شرکت فرعی
۳۴۶	- فروش داراییهای استهلاک پذیر از شرکت فرعی به اصلی
۳۵۴	- قراردادهای بلندمدت ساخت بین شرکتهای عضو گروه
۳۵۸	- سوالات، تمرین، مسائل

فصل ششم: مبادلات در اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه..... ۳۷۹

- ۳۷۹..... - اهداف کلی و رفتاری
- ۳۸۰..... - مبادلات اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه
- ۳۸۵..... - سرمایه گذاری شرکت فرعی در اوراق قرضه شرکت اصلی
- ۳۹۵..... - سرمایه گذاری شرکت فرعی در اوراق قرضه شرکت اصلی کمتر از ارزش اسمی
- ۴۰۴..... - سرمایه گذاری شرکت اصلی در اوراق قرضه شرکت فرعی
- ۴۰۶..... - سود یا زیان مبادله اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه
- ۴۱۰..... - مبادلات اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه (روش بهای تمام شده)
- ۴۱۷..... - سوالات، تمرین، مسائل

فصل هفتم: صورتهای مالی تلفیقی: ساختار پیچیده وابستگی..... ۴۳۳

- ۴۳۳..... - اهداف کلی و رفتاری
- ۴۳۵..... - انواع ساختار وابستگی
- ۴۴۴..... - مالکیت متقابل
- ۴۴۹..... - مالکیت متقابل بین شرکتهای اصلی و فرعی
- ۴۵۰..... - روش سهام خزانه در مالکیت متقابل سهام
- ۴۵۷..... - روش تخصیص سنتی در مالکیت متقابل سهام
- ۴۶۲..... - مالکیت غیرمستقیم و روابط متقابل
- ۴۶۴..... - سوالات، تمرین، مسائل

فصل هشتم: تغییرات در مالکیت حقوق صاحبان سهام..... ۴۷۵

- ۴۷۵..... - هدفهای رفتاری
- ۴۷۶..... - تحصیل تدریجی سهام
- ۴۸۱..... - تبدیل روش بهای تمام شده به ارزش ویژه
- ۴۸۵..... - انتشار سهام عادی شرکت فرعی
- ۴۸۶..... - فروش سهام فرعی به شرکت اصلی با ارزش دفتری
- ۴۸۷..... - فروش سهام به شرکت اصلی بیش از ارزش دفتری
- ۴۸۸..... - فروش سهام به شرکت اصلی کمتر از ارزش دفتری
- ۴۸۹..... - فروش سهام شرکت فرعی به صاحبان سهام اقلیت
- ۴۹۴..... - فروش بخشی از سهام تحت تملک توسط شرکت اصلی
- ۴۹۸..... - فروش تمام سرمایه گذاری در شرکت فرعی

۵۰۱	 سرمایه‌گذاری در سهام ممتاز شرکت فرعی
۵۰۹	 انتشار سود سهمی و تجزیه سهام توسط شرکت فرعی
۵۱۷	 اثرات سود سهام تصفیه در کاربرد صورتهای مالی تلفیق
۵۱۸	 سوالات، تمرین، مسائل

فصل نهم: گزارش‌دهی مالی شرکتهای چند ملیتی

۵۳۵	 اهداف کلی و رفتاری
۵۳۷	 گزارش‌دهی مالی شرکتهای چند ملیتی
۵۴۲	 تسعیر صورتهای مالی شرکت فرعی خارجی در زمان تحصیل - روش تبدیل
۵۵۱	 تشریح روش سنجش مجدد
۵۵۹	 روش‌های تلفیقی برای شرکت فرعی خارجی - روش تبدیل ارز
۵۷۳	 روش‌های تلفیقی برای شرکت فرعی خارجی - روش سنجش مجدد
۵۸۲	 سوالات، تمرین، مسائل

فصل دهم: ورشکستگی و تجدید سازمان شرکتهای سهامی

۵۹۵	 اهداف کلی و رفتاری
۵۹۶	 ورشکستگی و طرح تجدید سازمان
۵۹۹	 قرارداد ارفاقی
۶۰۱	 صورت وضعیت مالی
۶۰۵	 حسابداری تصفیه
۶۱۲	 طرح تجدید سازمان
۶۱۸	 پرسش، تمرین، مسائل

واژه‌نامه: انگلیسی به فارسی

۶۴۵	 منابع و مأخذ

فصل اول

۱

ترکیب واحدهای تجاری



• اهداف رفتاری

- پس از مطالعه این فصل باید بتوانید به سوالات زیر پاسخ دهید:
- ۱- ساختار ترکیب را توضیح دهید (ترکیب افقی، عمودی، مجتمع)
 - ۲- اشکال ترکیب را بیان نمایید.
 - ۳- روش‌های ترکیب تجاری را بیان نمایید (ادغام قانونی، تلفیق قانونی، تحصیل سهام)
 - ۴- سرقلمی طبق بیانیه ۱۴۲ (FASB) و مقایسه آن با استاندارد ایران
 - ۵- منظور از خریدهای اهرمی و حسابداری آن کدام است؟
 - ۶ تفاوت بین هزینه‌های مستقیم و غیر مستقیم را بیان نمایید.
 - ۷- موارد افشاء در روش خرید کدامند؟ بیان نمایید.
 - ۸- ترکیب به روش اتحاد منافع و تفاوت آن با روش خرید کدام است.

کلیات

یکی از اهداف اصلی واحدهای تجاری در عرصه اقتصاد، گسترش و توسعه فعالیت واحدهای تجاری می باشد، بطوریکه امروزه جهت دستیابی به رشد و توسعه پایدار، مدیران واحدهای تولیدی و تجاری، تلاش و فعالیت های گوناگونی را در زمینه های مختلف انجام می دهند.

برخی از مدیران واحدهای تولیدی، فرایند توسعه فعالیت ها را به آرامی و به تدریج پیموده، و برخی دیگر این فرایند را بسیار سریع تر طی کرده اند. اهمیت و گسترش عملیات واحدهای تجاری، در حدی است که برخی از سرمایه گذاران و مدیران موفق در عرصه تجارت، جهت جلوگیری از خروج صحنه رقابت، تمامی تلاش خود را متوجه گسترش درونی^(۱) خود کرده، که در این گونه موارد، دامنه فعالیت تحقیق در مورد محصولات و تولیدات جدید گسترش داده، تولید افزایش و نتیجه آن، افزایش حجم فروش، و در نهایت به بازده مورد نظر خود خواهند رسید.

امروزه، با توجه به گستردگی حجم فعالیت های بازرگانی، اکثر مؤسسات و واحدهای تجاری جهت نیل به اهداف فوق، از گسترش بیرونی^(۲) (ترکیب) استفاده می نمایند. این قبیل شرکتها، عمدتاً در تلاشند، که تمام فعالیت خود را از طریق تحصیل واحدهای تجاری دیگر دسترسی یابند. بدیهی است، استفاده از این روش، برای توسعه فعالیت در مقایسه با گسترش درونی، در نتیجه ترکیب واحدهای تجاری، میزان رقابت در بازار کاهش یافته، موفقیت انحصاری را ایجاد می نمایند، نتیجه این عمل (گسترش از بیرون) منجر به صرفه جویی^(۳) در هزینه از طریق افزایش مقیاس تولید، صرفه جویی در زمان برای ورود به بازار جدید از طریق شرکتی که قبلاً در آن بازار فعالیت داشته و تمام مراحل قانونی محیط زیست و دولتی را طی کرده، مجوزهای لازم را برای فعالیت در اختیار داشته، نیازی به گرفتن مجوز جدید نبوده از نظر زمانی جهت تولید بیشتر سریعتر به اهداف خود نائل می شوند، و نهایت امر موجب تقلیل بهای تمام شده تولید شده و سرانجام بازده افزایش می یابد.

۱. Internal Expenditure.

۲. External Expenditure.

۳. Cost Saving.

انگیزه اقتصادی ترکیب

- ۱- استفاده بهینه از مدیریت موجود و نیروی کار واحدهای عضو گروه،
- ۲- افزایش سطح تولید از طریق استفاده از ظرفیت‌های بلا استفاده واحدهای عضو گروه. در این راستا، از طریق کاهش هزینه‌های ثابت تولیدی (حذف بخشی از فرآیند تکراری تولید) بازده سرمایه‌گذاری افزایش می‌یابد،
- ۳- استفاده از منابع مازاد واحدهای عضو گروه و رفع نیاز در بین شرکتهای عضو گروه،
- ۴- کاهش ریسک و مخاطرات: گسترش عملیات از طریق ترکیب واحدهای تجاری این امکان را برای شرکتهای ترکیب کننده فراهم می‌آورد، که از نیروی انسانی موجود، تسهیلات و شبکه‌های توزیع سازمان یافته، دارایی‌های مولد و سایر مزایای موجود در واحد تجاری ترکیب شونده بهره‌گیری نمایند، بدیهی است، در این گونه موارد، غالباً مدیران شرکتهای ترکیب کننده، اقدام به بررسی و مطالعه سوابق عملیاتی و بازدهی شرکت مورد نظر نموده، در چنین شرایطی، سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری و تولیدی که دارای سوابق درخشان و ارزنده، در زمینه‌های مختلف سودآوری می‌باشند، می‌تواند موجب کاهش ریسک سرمایه‌گذاری گردد،
- ۵- برخورداری از مزایا و معافیت‌های مالیاتی: برخی از واحدهای تجاری در اثر ترکیب از معافیت مالیاتی برخوردار می‌گردند، و در برخی موارد، زیان‌های عملیاتی شرکتهای ترکیب شونده، موجب کاهش مالیات بر درآمد شرکت ترکیب کننده می‌شود. به عنوان مثال، ترکیب واحدهای تجاری موجب انتقال زیان برخی از واحدها به واحدهای سودآور شده و در نتیجه موجب کاهش سود کل و کاهش مالیات می‌گردد،
- ۶- دسترسی سریع به منابع مالی با شرایط مناسب،
- ۷- اعمال مدیریت کارآمد و لایق،
- ۸- دستیابی به منابع مواد اولیه جدید یا بازار محصول،
- ۹- هم‌افزایی ثروت سهامداران (ثروت معادل ارزش فعلی عایدات آتی سهامداران).

ترکیب

کنترل خالص دارایی دو یا چند واحد اقتصادی جداگانه در یک شخصیت واحد اقتصادی یگانه جدید را ترکیب واحدهای تجاری گویند. به عبارت دیگر می‌توان گفت: «اجتماع

واحدهای تجاری جداگانه در غالب یک شخصیت اقتصادی، بر اثر اتحاد یک واحد با واحد دیگر یا کسب کنترل خالص داراییها و عملیات واحد دیگر را ترکیب گویند.^(۱) گسترش خارجی هنگامی اتفاق می افتد که دو یا چند واحد تجاری با همدیگر یکی شده و به عنوان یک شخصیت حسابداری یا شخصیت وابسته تحت مدیریت و کنترل واحد، عملیات را انجام می دهند.

ساختار ترکیب^(۲)

ترکیب واحدهای تجاری بر حسب نوع فعالیت و ارتباطات اقتصادی، ممکن است به صورت ترکیب افقی^(۳)، ترکیب عمودی^(۴) و یا ترکیب بصورت مجتمع^(۵) باشد.

• ترکیب افقی، در مورد شرکتهایی کاربرد دارد، که از نظر فعالیت اقتصادی در یک رشته مشابه و در یک سطح از آن رشته فعالیت (در خطوط تولیدی - تجاری) می کنند و حتی ممکن است قبل از ترکیب رقیب یکدیگر بوده باشند. ترکیب دو شرکت تولیدی کفش مردانه یا ترکیب دو تولید کننده لوازم خانگی، ترکیب چند فروشگاه زنجیره ای، نمونه هایی از ترکیب افقی بشمار می آیند.

شروع این نوع ترکیب مربوط به سال ۱۸۸۰ میلادی می باشد که هدف مدیریت تلاش برای به انحصار درآوردن صنایع خاصی بود. هدف شرکت، افزایش فروش از طریق افزایش ظرفیت تولید و توسعه در یک ناحیه جغرافیایی جدید بوده است.

• ترکیب عمودی، در مورد شرکتهایی کاربرد دارد که عملیات اقتصادی آنها مکمل یکدیگر باشند. ترکیب یک شرکت تولید کننده مواد شیمیایی با شرکت تولیدی لوازم آرایش، یا شرکت تولیدی لاستیک با شرکت تولیدی کربن، نمونه هایی از ترکیب عمودی بشمار می آیند. شروع دومین نوع ترکیب مربوط به سالهای بعد از ۱۹۲۰ میلادی می باشد. هدف این نوع ترکیب بالابردن سطح کارایی عملیات واحد تجاری از طریق

۱. بیانیه ۱۹ استاندارد ایران

۲. Structure of The Combination.

۳. Horizontal Combination.

۴. Vertical Combination.

۵. Conglomerate.

خرید بوده است.

• هنگامی که یک شرکت سهامی به خاطر ایجاد تنوع در عملیات وارد بازار و صنایع جدید می‌شوند (تنوع تولید و تنوع بازار) اصطلاحاً مجتمع نامیده می‌شود. ترکیب یک شرکت تولید کننده مواد غذایی با شرکت لاستیک‌سازی و سایر شرکتهای تولیدی از این نوع ترکیب به شمار آمده و این نوع ترکیب بعد از سالهای ۱۹۵۰ میلادی شکل گرفته و این شرکتهای در زمینه‌های مختلف به فعالیت مشغول می‌باشند.

مفهوم کنترل در ترکیب واحد تجاری

گرچه ترکیب واحدهای تجاری متنوع بوده و انواع مختلف می‌تواند داشته باشد، ضرورتاً مشخصه بیشتر ترکیب واحدهای تجاری از طریق تحصیل خالص دارایی یا تحصیل سهام صورت می‌گیرد. اشکال گوناگون و خصوصیت هر یک بطور اختصار بشرح زیر است.

۱- تحصیل خالص دارایی بطور نقد

۲- تحصیل خالص دارایی با سهام

۳- تحصیل سهام بطور نقد

۴- تحصیل سهام با سهام

• تحصیل خالص دارایی بطور نقد در این حالت، یک شرکت سهامی خالص دارایی شرکت سهامی دیگر را بطور نقد یا ماه‌آزای آن خریداری می‌نماید. دارایی و بدهی‌های تحصیل شده به تفکیک در دفاتر شرکت ترکیب کننده ثبت می‌گردد. برای تشریح فرض کنید شرکت (الف) دارایی و بدهی شرکت (د) را به مبلغ ۹۰۰۰۰ ریال بطور نقد خریداری کرد. جمع دارایی شرکت (د) بالغ بر ۱۳۰۰۰۰ ریال و جمع بدهی آن ۴۰۰۰۰ ریال، ثبت تحصیل خالص دارایی در دفاتر شرکت (الف) به شرح زیر است:

دارایی‌ها (به تفکیک)	۱۳۰۰۰۰
بدهیها (به تفکیک)	۴۰۰۰۰
وجوه نقد	۹۰۰۰۰

در این حالت شرکت سهامی (د) در مقابل دریافت وجوه نقد و واگذاری خالص دارایی به

شرکت سهامی (الف)، ممکن است مجدداً سرمایه‌گذاری نموده و یا وجوه نقد را بین سهامداران توزیع و قانوناً شرکت (د) منحل شود.

● **تحصیل خالص دارایی با سهام** در این حالت، شرکت سهامی در مقابل تحصیل خالص دارایی شرکت سهامی دیگر، سهام خود را منتشر نموده، و در اختیار صاحبان سهام واحد تجاری قرار می‌دهد.

بطور مثال، فرض کنید، شرکت (الف) بجای وجوه نقد معادل ۹۰۰۰۰ ریال سهام عادی دارای حق رای منتشر، در مقابل تحصیل خالص دارایی، در اختیار صاحبان سهام شرکت (د) قرار داده است، ثبت تحصیل خالص دارایی در دفاتر شرکت (الف) به شرح زیر است:

دارایی‌ها (به تفکیک)	۱۳۰۰۰۰
بدهیها (به تفکیک)	۴۰۰۰۰
سهام عادی	۹۰۰۰۰

در صورتی که شرکت سهامی الف دارای سهام خزانه باشد، می‌تواند جهت تحصیل خالص دارایی‌ها سهام خزانه واگذار نماید.

● **تحصیل سهام بطور نقد** در این حالت واحد تجاری در مقابل پرداخت وجوه نقد کلیه سهام عادی دارای حق رای واحد تجاری دیگر را تحصیل می‌نماید. برای تشریح فرض کنید، شرکت سهامی (الف) کلیه سهام عادی دارای حق رای شرکت سهامی (د) را به مبلغ ۷۰۰۰۰ ریال بطور نقد تحصیل می‌نماید. ثبت رویداد فوق در دفاتر شرکت (الف) به شرح زیر است:

سرمایه‌گذاری در شرکت (د)	۷۰۰۰۰
وجوه نقد	۷۰۰۰۰

شرکت سهامی (الف) در دفاتر خود یک حساب سرمایه‌گذاری را بجای خالص دارایی‌ها افتتاح می‌نماید. صاحبان سهام شرکت تحصیل شده، سهامداران شرکت سهامی (الف) خواهند بود.

● **تحصیل سهام با سهام** در این حالت، شرکت سهامی ترکیب کننده سهام عادی دارای حق رای را منتشر و در اختیار سهامداران شرکت سهامی ترکیب شونده قرار می دهد (مبادله سهام با سهام) برای تشریح، فرض کنید شرکت سهامی (الف) سهام دارای حق رای به مبلغ ۷۰۰۰۰ منتشر، در مقابل تحصیل کلیه سهام عادی دارای حق رای شرکت (د) مبادله نموده است و ثبت حسابداری رویداد فوق در دفاتر شرکت (الف) به شرح زیر است:

سرمایه گذاری در شرکت (د)	۷۰۰۰۰
سهام عادی	۷۰۰۰۰

شکلهای ترکیب تجاری روش ترکیب شرکتها^(۱) ممکن است چندین شکل قانونی داشته باشد:

۱- **ادغام قانونی** ^(۲) یا ادغام یکطرفه نوعی ترکیب دو شرکت است که پس از ترکیب دو شخصیت حقوقی، یکی از آنها (ترکیب کننده)^(۳) بعد از ادغام (جذب) به فعالیت ادامه داده و دیگری (ترکیب شونده)^(۴) منحل می شود. بطور مثال دو شرکت (الف) و (ب) را در نظر بگیرید، که شرکت (ب) در شرکت (الف) ادغام شده و تنها شرکت (الف) به فعالیت اقتصادی خود ادامه می دهد، به عبارت دیگر، کنترل کل عملیات شرکت (ب) در اختیار شرکت (الف) قرار می گیرد. در این حالت، تمامی دارایی ها و بدهی های شرکت (ب) به ارزش متعارف بازار به شرکت (الف) منتقل، و شرکت جذب شده، منحل و تصفیه می شود:

شرکت الف = شرکت ب + شرکت الف ☒

شرایط و جزئیات طرح ترکیب از طریق جذب قانونی (ادغام یکطرفه) ابتدا باید در جلسه هیئت مدیره دو یا چند شرکت مورد بررسی قرار گرفته و در نهایت به تصویب صاحبان سهام واحدهای تجاری برسد.

۱. Method of Combination.

۲. Statutory Merger.

۳. combinator.

۴. combinee.

۲- تلفیق قانونی^(۱) یا ادغام دوطرفه، ترکیب دو یا چند شخصیت واحد اقتصادی مستقل به یک شخصیت حقوقی جدید را گویند، در این حالت کلیه شرکتهای ترکیب شونده منحل شده، ۱۰۰ درصد دارایی و بدهی شرکتهای منحل شده به ارزش متعارف بازار به شرکت در حال فعالیت انتقال می‌یابد. در این روش شرکت جدید (ج) تشکیل شده، سهام خود را منتشر، و در مقابل، خالص دارایی شرکت (الف) و (ب) را تحصیل می‌نماید.

شرکت ج = شرکت ب + شرکت الف ☑

و در حالتی، شرکت (الف) و (ب) ممکن است، سهام شرکت (ج) را نگهداشته و جداگانه به عملیات خود ادامه دهند و حتی، ممکن است سهام شرکت (ج) بین سهامداران توزیع و موجودیت آنها منحل شود. در صورتی که (الف) و (ب) به عملیات خود ادامه دهند شرکت (ج) اصلی و (الف) و (ب) شرکت فرعی (ج) می‌باشند و شرکت (ج) به صورت مجتمع عمل می‌کند. بطور خلاصه در تلفیق قانونی (ادغام دوطرفه) شرکت جدیدی تشکیل شده، سهام را منتشر و با تمامی خالص داراییهای شرکت ترکیب شونده مبادله و به عنوان یک شخصیت قانونی جداگانه به فعالیت ادامه می‌دهد.

۳- تحصیل سهام^(۲) زمانی اتفاق می‌افتد که یک شرکت اکثریت (بیش از ۵۰ درصد) سهام دارای حق رأی واحد تجاری دیگر را تحصیل نموده (پرداخت بصورت نقد، صدور سهام یا ایجاد بدهی برای بدست آوردن تمام یا قسمتی از سهام دارای حق رأی) و دو واحد تجاری، شخصیت حقوقی خود را بصورت جداگانه حفظ می‌نمایند، در تحصیل سهام، واحد تجاری که سهام واحد تجاری دیگر را تحصیل نموده، می‌بایستی منافع واحد تجاری تحصیل شده را به صاحبان سهام بابت سرمایه‌گذاری که انجام داده‌اند، گزارش نماید. برای کنترل واحد تحصیل شده الزاماً تحصیل ۱۰۰٪ سهام الزامی نیست. به طور مثال اگر شرکت (الف) بیش از ۵۰٪ سهام دارای حق رأی شرکت (ب) را تحصیل نماید، شرکت (الف) بایستی صورتهای مالی تلفیقی تهیه نماید.

صورتهای مالی ب + صورتهای مالی الف = صورتهای مالی تلفیقی شرکت (الف) و (ب) ☑

شایان ذکر است که اعمال کنترل صرفاً بر مبنای بیش از ۵۰ درصد سهام دارای حق رأی

صورت نمی‌گیرد، بلکه اگر شرکت تحصیل کننده توانایی اعمال کنترل بر بیش از نصف سهام دارای حق رای واحد دیگر از طریق توافق با سایر صاحبان سرمایه یا توانایی هدایت سیاست مالی و عملیاتی واحد دیگر از طریق قانون یا قرارداد عزل و نصب اکثریت اعضای هیئت مدیره یا سایر ارکان اداره کننده مشابه واحد دیگر را کسب نماید، شرکت تحصیل کننده باید صورتهای مالی تلفیقی تهیه نماید.

حسابداری و گزارشگری ترکیب واحد تجاری

حسابداری ترکیب واحدهای تجاری طبق بیانیه شماره ۱۴۱ (FASB) با بکارگیری روش خرید امکان پذیر است. جهت دستیابی به اهداف این بیانیه (FASB - 141) ترکیب واحدهای تجاری هنگامی اتفاق می‌افتد که یک شخصیت حقوقی خالص دارائی‌های یک واحد تجاری دیگر را از طریق صدور سهام عادی و ممتاز، پرداخت وجوه نقد یا واگذاری سایر دارائی‌ها، استقراض یا واگذاری سایر منافع اقتصادی تحصیل نماید. ترکیب واحدهای تجاری ممکن است، منافع حقوق مالکانه یک یا چند واحد تجاری دیگر جهت نیل به کنترل آنها تحقق یابد. (ترکیب واحدهای تجاری که در اثر تجدید سازمان در درون یک گروه یا مشارکت خاص که کنترل خالص دارایی‌ها یا حقوق مالکانه آنها تحصیل می‌شود، و واحدهای تجاری غیر انتفاعی مشمول این بیانیه نمی‌باشند).

در ترکیب واحدهای تجاری ممکن است، واحد تجاری ترکیب کننده «واحد تجاری اصلی» و چنانچه شرکت ترکیب شونده بیش از ۵۰ درصد سهام آن در کنترل شرکت ترکیب کننده باشد، شرکت ترکیب شونده به عنوان «واحد تجاری فرعی» نامیده می‌شود. در ترکیب واحدهای تجاری ممکن است:

- الف) یک یا چند شخصیت حقوقی با هم ادغام شده و یا به صورت یک شرکت فرعی یک واحد تجاری دیگر تبدیل شود.
- ب) از طریق انتقال خالص دارائی‌های یک واحد تجاری یا انتقال حقوق مالکانه خود به واحد تجاری دیگر تحقق یابد.
- ج) از طریق انتقال خالص دارائی‌ها یا مالکیت خود به واحد تجاری دیگر موجب تشکیل یک واحد تجاری جدید گردد (ادغام دوطرفه).

شرکت ج = شرکت ب + شرکت الف ☒

بهای تمام شده سرمایه‌گذاری در روش خرید، در دفاتر شرکت ترکیب‌کننده به بهای تمام شده ثبت می‌شود. هنگامی که تحصیل خالص داراییهای واحد تجاری دیگر به صورت نقد انجام پذیرد، بهای تمام شده سرمایه‌گذاری معادل وجه نقد پرداختی یا مابه‌ازای واگذاری است. در مواردی که تحصیل خالص داراییها در مقابل واگذاری سهام عادی صورت پذیرد، بهای تمام شده سرمایه‌گذاری بر مبنای ارزش متعارف سهام واگذاری ارزیابی می‌شود.

در مواردی که اوراق قرضه^(۱) در مقابل تحصیل خالص دارایی واگذار شود بر مبنای ارزش فعلی پرداختهای آتی ارزشیابی می‌شود. چنانچه پرداختها بصورت غیر نقد مانند صدور سهام جدید یا اوراق قرضه برای تحصیل خالص داراییهای واحد تجاری باشد، بهای تمام شده سرمایه‌گذاری بر مبنای ارزش متعارف اوراق بهادار (سهام، اوراق قرضه) واگذاری یا ارزش متعارف داراییهای تحصیل شده هر کدام که به وضوح قابل تعیین و مشخص تر باشد در دفاتر ثبت می‌شود. در محاسبه ارزش متعارف خالص داراییهای شرکت تحصیل شده، بدهیهای تقبل شده بر مبنای ارزش فعلی کل پرداختهای آتی مربوط ارزشیابی می‌شود.

حسابداری ترکیب واحدهای تجاری از نوع تحصیل طبق استاندارد ایران با استفاده از روش خرید صورت می‌گیرد^(۲). مبنای ثبت تحصیل در روش خرید بهای تمام شده است و بهای تمام شده ترکیب تجاری عبارت است از: وجه نقد و معادل وجه نقد پرداختی و ارزش منصفانه سایر مابه‌ازاهای واگذار شده در تاریخ تحصیل توسط واحد تحصیل‌کننده به اضافه هرگونه مخارج تبعی مستقیم ترکیب می‌باشد. در مواردی که ترکیب تجاری شامل بیش از یک معامله است بهای تمام شده ترکیب تجاری معادل جمع بهای تمام شده کلیه معاملات است. در مواردی که ترکیب تجاری نتیجه بیش از یک معامله است، تمایز تاریخ تحصیل از تاریخ معاملات، مهم است. گرچه حسابداری ترکیب تجاری از طریق تحصیل شروع می‌شود، اما از بهای تمام شده و ارزش منصفانه در تاریخ هر یک از معاملات استفاده می‌شود. در مواردی که تصفیه مابه‌زای خرید به تعویق افتد، بهای تمام

شده ترکیب معادل ارزش فعلی بدهی است. چنانچه واحد تحصیل کننده علاوه بر مابه‌ازای خرید متحمل مخارجی شود که بطور مستقیم به ترکیب مربوط باشد، این مخارج شامل مخارج ثبت و انتشار اوراق بهادار و حق‌الزحمه‌های پرداختی به حسابداران حرفه‌ای، مشاورین حقوقی، ارزیابان مستقل و سایر مشاوران در ارتباط با ترکیب است، جزء بهای تمام شده ترکیب به حساب می‌آید. مخارج اداری و عمومی شامل مخارج دایره تحصیل و سایر مخارجی که نتوان به طور مستقیم به تحصیل مورد نظر ربط داد به محض وقوع به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌شود. مخارج اخذ تسهیلات مالی و انتشار اوراق مشارکت یا سهام به عنوان هزینه دوره در صورت سود و زیان گزارش می‌شود.

● هزینه‌های ثبتی و انتشار اوراق بهادار در روش خرید، هزینه‌های ثبتی و انتشار اوراق بهادار^(۱) جزء هزینه‌های غیر مستقیم است و به عنوان هزینه‌های تحصیل محسوب نمی‌گردند (16 # APB) مثال: فرض کنید شرکت (الف) تعداد ۸۰ سهم عادی با ارزش اسمی ۷ ریال، که ارزش بازار هر سهم ۱۰ ریال می‌باشد، در مقابل ۱۰۰٪ خالص داراییهای شرکت (ب) در یک ادغام یکطرفه منتشر نموده است. ارزش متعارف بازار دارایی شرکت (ب) ۹۰۰ ریال و بدهی آن ۱۰۰ ریال، هزینه‌های ثبتی و انتشار سهام برای مجموعه سهام ۶۰ ریال، ارزش متعارف بازار سهام جدید بالغ بر ۷۴۰ ریال (۷۴۰ = ۶۰ - ۸۰۰) می‌باشد. ثبت تحصیل خالص دارایی شرکت (ب) در دفاتر (الف) بشرح زیر است:

دارایی (به تفکیک)	۹۰۰
بدهی به (تفکیک)	۱۰۰
سهام عادی (۷ ریال × ۸۰ سهم)	۵۶۰
صرف سهام (۵۶۰ - ۶۰ - ۸۰۰)	۱۸۰
وجوه نقد	۶۰

ثبت انتشار ۸۰ سهم در مقابل تحصیل ۱۰۰ درصد خالص دارایی شرکت (ب)

● هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم تحصیل هزینه‌های مستقیم در ارتباط با ترکیب واحد تجاری، هنگامی که از روش خرید استفاده می‌شود، به عنوان بخشی از

بهای تمام شده سرمایه‌گذاری محسوب می‌شود. پرداختهای مستقیم در ارتباط با ترکیب مانند کارمزد به حسابداران حرفه‌ای، حق الزحمه مشاورین حقوقی، حق الزحمه قانونی برای ترکیب، حق الزحمه کارشناس رسمی (ارزیابان مستقل)، جزء هزینه‌های مستقیم محسوب می‌گردند.

هزینه‌های غیر مستقیم^(۱) مانند هزینه‌های ثبتی و انتشار اوراق بهادار، حق الزحمه حسابرسی برای صورتهای مالی، حق ثبت نام در بورس اوراق بهادار ... حق الزحمه مذاکره و مشاوره خرید معمولاً کاهنده ارزش متعارف اوراق بهادار (سهام) می‌باشد. بهر حال هزینه‌های غیرمستقیم و عمومی در ارتباط با ترکیب واحد تجاری طبق بیانیه ۱۴۱ (FASB) به عنوان هزینه دوره مالی تلقی و در صورت سود و زیان منظور می‌شود.

● بطور خلاصه نحوه عمل حسابداری ترکیب به روش خرید بدین گونه است که: داراییها و بدهیهای واحد تجاری تحصیل شده در تاریخ ترکیب بر مبنای ارزش متعارف تجدید ارزیابی شده، هرگونه مازاد پرداختی نسبت به ارزش متعارف بازار خالص داراییهای تحصیل شده به عنوان سرقفلی شناسایی می‌شود. هنگامی که ارزش متعارف خالص داراییها بیش از بهای تمام شده تحصیل باشد، مازاد بین داراییهای غیر جاری به استثنای داراییهای مالی (سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار به ارزش ویژه) داراییهای مرتبط به مالیات معوق، پرداختهای مربوط به حقوق بازنشستگی یا سایر طرح‌های مزایای بازنشستگی پایان خدمت کارکنان و داراییهای برکنار شده آماده برای فروش، به تناسب تسهیم شده تا جایی که ارزش متعارف آنها به صفر تقلیل یابد، چنانچه بعد از این مرحله، باز هم مازاد تخصیص نیافته باقی بماند، مبلغ مازاد به عنوان سود غیر مترقبه^(۲) در صورت سود و زیان منعکس می‌شود. نحوه عمل طبق بیانیه شماره ۱۴۱ و مقایسه آن با استاندارد ایران به طور جداگانه مورد بررسی قرار گرفته است.

● روش اتحاد منافع. در این روش، ترکیب بر اساس مبالغ دفتری خالص داراییهای واحد تحصیل شده پس از یکنواخت کردن رویه‌ها توسط واحد ترکیبی گزارش می‌شود،

بنابراین در تاریخ ترکیب سرقفلی شناسایی نمی‌شود. حسابداری ترکیب واحدهای تجاری از نوع اتحاد منافع باید با استفاده از تجميع منافع اقلام صورتهای مالی واحدهای ترکیب شونده برای دوره‌ای که ترکیب در آن رخ داده است و هر دوره‌ای که به شکل مقایسه‌ای ارائه می‌شود، چنان در صورتهای مالی واحد تجاری ترکیبی منظور شود که گویی آنها از آغاز اولین دوره مقایسه‌ای ارائه شده باهم ترکیب شده‌اند، مخارج متحمل شده در رابطه با اتحاد منافع در دوره وقوع به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌شود، در این روش هزینه‌ها کمتر، سود بیشتر، مالیات بیشتر، در مقابل، در روش خرید، هزینه‌ها بیشتر، سود کمتر، مالیات کمتر، می‌باشد. در حال حاضر عموماً کشورهای بزرگ اقتصادی ترکیب به روش اتحاد منافع رابه دلایل زیر لغو نموده‌اند:

(۱) اطلاعات مربوط کمتر،

(۲) نادیده گرفتن ارزش اقتصادی اولیه، و

(۳) عدم قابلیت مقایسه بین شرکتی‌هایی که از روشهای متفاوتی استفاده می‌نمایند.

● شرکتی‌هایی که قبل از تاریخ ۳۰ ژوئن سال ۲۰۰۱ در آمریکا به روش اتحاد منافع ترکیب شده‌اند با همان روش قبلی ادامه می‌دهند و استاندارد بین المللی، روش ترکیب اتحاد منافع را در سال ۲۰۰۴ لغو نموده است. ترکیب به روش اتحاد منافع و نحوه ثبت در دفاتر ترکیب‌کننده در ضمیمه این فصل مورد بررسی قرار گرفته است.

حسابداری ترکیب واحد تجاری در روش خرید

مثال: فرض کنید، شرکت الف (سرمایه‌گذار) در تاریخ اول خرداد ماه سال ۱۳۵۵ برای تحصیل خالص دارایی شرکت (ب) ۱۰۰٪ سهام عادی به ارزش اسمی ۱۰ ریال، که ارزش متعارف بازار آن ۱۶ ریال است، در یک ادغام یکطرفه منتشر نمود، ترکیب دو شرکت به روش خرید (ادغام یکطرفه) می‌باشد. هزینه‌های ترکیب شامل حق الزحمه کارگزار بورس اوراق بهادار ۵۰۰۰ ریال، حق الزحمه حسابرسی و حسابداری در ارتباط با ثبت صورتهای مالی در سازمان بورس اوراق بهادار ۱۰۰۰۰ ریال، هزینه چاپ و انتشار سهام عادی ۲۵۰۰۰ ریال، حق الزحمه مشاوره ۸۰۰۰۰ ریال، ثبت انتشار ۱۰۰۰۰۰ سهام در دفاتر شرکت (الف) بشرح زیر است:

۱۶۰۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت (ب)
۱۰۰۰۰۰۰	سهام عادی (۱۰ ریال)
۶۰۰۰۰۰	صرف سهام
	ثبت انتشار ۱۰۰۰۰۰۰ سهم ۱۰ ریالی، ارزش بازار ۱۶ ریال جهت ترکیب با شرکت (ب)

ثبت هزینه های مستقیم ترکیب واحد تجاری در دفاتر (الف) به شرح زیر است:

۸۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت (ب)
۴۰۰۰۰	صرف سهام
۱۲۰۰۰۰	وجوه نقد

ثبت هزینه های مستقیم و غیر مستقیم ترکیب با شرکت (ب)

هزینه های ثابتی و انتشار سهام بالغ بر ۴۰۰۰۰ ریال به عنوان کاهش ارزش متعارف سهام منتشر شده از صرف سهام کسر می شود. سایر هزینه های مستقیم ترکیب تجاری بالغ بر ۸۰۰۰۰ ریال به بهای تمام شده تحصیل شرکت (ب) افزوده شده، که جمع بهای تمام شده تحصیل شرکت (ب) بالغ بر ۱۶۸۰۰۰۰ ریال می باشد. در این حالت از آنجا که ادغام یکطرفه می باشد شرکت (ب) منحل شده، خالص دارایی شرکت (ب) در دفاتر شرکت (الف) به ارزش بازار و هرگونه مازاد بهای تمام شده سرمایه گذاری بر ارزش متعارف به عنوان سرقتی شناسایی و در دفاتر شرکت (الف) به شرح زیر ثبت می شود.

xxxxxx	مطالبات
xxxxxx	موجودی کالا
xxxxxx	اموال و ماشین آلات
xxxxxx	سرقتی
xxxxxx	حسابهای پرداختنی
xxxxxx	اسناد پرداختنی
۱۶۸۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت (ب)

ثبت تخصیص ۱۶۸۰۰۰۰ ریال بهای تمام شده تحصیل به خالص دارایی های قابل

شناسایی به ارزش متعارف بازار و باقی مانده به عنوان سرقتی شناسایی شده است. نکته: در ادغام یکطرفه و دوطرفه کلیه خالص داراییهای شرکت ترکیب شونده به ارزش متعارف بازار در دفاتر شرکت ترکیب کننده منعکس و هرگونه مازاد پرداختی به عنوان سرقتی شناسایی و ثبت می شود.

● تخصیص بهای تمام شده ترکیب واحد تجاری اولین مرحله تخصیص بهای تمام شده واحد تجاری تحصیل شده، تعیین ارزش متعارف کلیه دارایی های مشهود و نامشهود تحصیل شده و بدهی ها می باشد، در صورت تحقق شرایط لازم، می توان بخشی از بهای تمام شده تحصیل را به دارایی ها و بدهیهای معین تخصیص داده، رهنمودهای کلی ارزشیابی برای تعیین ارزش متعارف دارایی ها و بدهیهای قابل تشخیص تحصیل شده بشرح زیر است:

- ۱- اوراق بهادار قابل خرید و فروش به ارزش متعارف بازار،
- ۲- مطالبات به ارزش فعلی مبالغ قابل بازیافت، با توجه به نرخ بهره جاری مناسب پس از کسر ذخیره مطالبات مشکوک الوصول و هزینه های وصول مطالبات.
- ۳- موجودی ها:

● الف) موجودی کالای ساخته شده و کالای خریداری شده برای فروش به برآورد قیمت فروش پس از کسر مخارج لازم برای واگذاری و همچنین سودی معقول براساس سود فروش کالای مشابه بابت جبران زحمات واحد تحصیل کننده در ارتباط با فروش آنها (ارزش خالص بازیافتنی به کسر سود متعارف).

● ب) موجودی کار در جریان ساخت بر مبنای برآورد قیمت فروش کالای ساخته شده پس از کسر مخارج تکمیل، مخارج لازم برای واگذاری (فروش) و همچنین سودی معقول براساس سود فروش کالای ساخته شده مشابه، بابت جبران زحمات تکمیل و فروش واحد تحصیل کننده (ارزش خالص بازیافتنی به کسر سود متعارف).

● ج) مواد خام اولیه به بهای جایگزینی.

۴- سرمایه گذارها بر مبنای ارزش متعارف بازار آنها سالانه تعدیل می شود.

۵- اموال و ماشین آلات (دارایی ثابت):

● الف) ماشین آلات و تجهیزات مصرف شده به بهای جایگزینی ظرفیت های مشابه،

مگر اینکه استفاده آتی قابل انتظار دارائی نمایانگر ارزش کمتری برای واحد تحصیل کننده باشد (اجرای آزمون ناشی از کاهش ارزش داراییهای بلند طبق بیانیه شماره ۱۲۱ و ۱۴۴ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB) الزامی است.) نحوه عمل بدین صورت است که: چنانچه مبلغ جریانهای نقدی تنزیل نشده مورد انتظار آتی دارایی کمتر از ارزش دفتری آن باشد (در هر زمانی که رخ دهد) دارایی مزبور به ارزش متعارف بازار کاهش داده شده (تفاوت ارزش دفتری و ارزش متعارف بازار) زیان ناشی از کاهش ارزش شناسایی می شود^(۱).

• ب) ماشین آلات و تجهیزات فروخته شده به ارزش متعارف پس از کسر هزینه های فروش.

۶- دارائی نامشهود به ارزش متعارف بازار.

۷- سایر داراییها شامل زمین، منابع طبیعی، و اوراق بهادار غیر تجاری (غیر قابل خرید و فروش) به بهای ارزیابی توسط کارشناس رسمی.

۸- بدهیها (حسابها و اسناد پرداختنی، بدهی های بلندمدت...): بدهی جاری معمولاً به مبلغ پرداختی در سررسید و بدهی بلند مدت به ارزش فعلی مبالغ پرداختنی با استفاده از نرخ سود تضمین شده (بهره) جاری مناسب (تقریبی).

۹- سایر بدهی های قابل تشخیص (شامل بدهی ناشی از قراردادهای زیان آور) به ارزش فعلی مبالغ پرداختنی با استفاده از نرخ سود تضمین شده جاری مناسب.

بعد از تخصیص کل بهای تمام شده سرمایه گذاری به ارزش متعارف دارایی ها و بدهی های قابل تشخیص واحد تجاری تحصیل شده، اگر بهای تمام شده سرمایه گذاری بیش از ارزش خالص دارایی قابل شناسایی به ارزش متعارف باشد، مازاد به سرقتی تخصیص می یابد. کل مبالغ تخصیص یافته به سرقتی و دارایی های مشهود قابل تشخیص بر مبنای سیستماتیک طی عمر مفید آن از تاریخ شناسائی حداکثر طی ۲۰ سال طبق استاندارد ایران به روش خط مستقیم مستهلک می شود. دوره استهلاك باید بیانگر بهترین برآورد از دوره زمانی معین برای کسب منافع اقتصادی آن توسط واحد تجاری باشد. شایان ذکر است که سرقتی شناسایی شده ناشی از ترکیب طبق بیانیه شماره ۱۲۱

مستهلك نشده بطور سالانه آزمون کاهش ارزش اجرا، چنانچه واجد شرایط باشد، زیان ناشی از کاهش ارزش سرقفلی شناسایی می شود.

• بطور کلی، هنگامی که شرکت سرمایه گذار (ترکیب کننده) خالص داراییهای واحد تجاری دیگر با استفاده از روش خرید تحصیل نماید، هرگونه مازاد پرداختی نسبت به ارزش متعارف خالص داراییهای تحصیل شده سرقفلی نامیده می شود، به عبارت دیگر اگر بهای تمام شده سرمایه گذاری بیش از ارزش متعارف بازار (منصفانه) خالص داراییهای شرکت ترکیب شونده باشد، مازاد پرداختی سرقفلی گویند. در این گونه شرایط، سرقفلی جزء غیر قابل تفکیک واحد تجاری بوده و خریداری آن بدون واحد تجاری امکان پذیر نمی باشد. موارد با مثال تشریح می شود.

مثال ۱: فرض کنید شرکت سهامی نمونه (سرمایه گذار) در تاریخ اول خرداد ماه سال ۱۳۵۵ خالص داراییهای شرکت فروشنده (ب) را در یک ادغام یک طرفه به مبلغ ۳۵۰۰۰۰ ریال تحصیل نمود. هزینه های مستقیم (کارمزد حسابداری، حق الزحمه وکلا) بالغ بر ۱۰۰۰۰ ریال پرداخت گردید. ترکیب دو شرکت به روش خرید می باشد، اطلاعات مربوط به ارزش منصفانه و دفتری شرکت سهامی (ب) به قرار زیر می باشد:

ارزش دفتری	ارزش منصفانه	
۲۸۰۰۰	۲۸۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۴۰۰۰۰	۴۵۰۰۰	موجودی کالا
۱۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	زمین
۴۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	ساختمان (خالص)
۲۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	تجهیزات (خالص)
۱۵۰۰۰	۳۰۰۰۰	امتیاز (خالص)
	۴۰۰۰۰	علائم تجاری
۲۰۰۰۰		سرقفلی
۱۷۳۰۰۰	۳۲۳۰۰۰	جمع

۵۰۰۰	۵۰۰۰	بدهی جاری
۲۱۰۰۰	۲۰۰۰۰	اوراق قرضه پرداختی
۲۶۰۰۰	۲۵۰۰۰	جمع بدهیها
		حقوق صاحبان سهام:
	۱۰۰۰۰	سهام عادی (۱۰ ریالی)
	۵۰۰۰۰	صرف سهام
	۸۸۰۰۰	سود انباشته
۳۲۳۰۰۰	۱۷۳۰۰۰	جمع بدهیها و صاحبان سود سهام
۲۹۷۰۰۰	۱۴۸۰۰۰	ارزش خالص دارایی (دارایی - بدهی)

نظر به اینکه مبلغ پرداختی ۳۶۰۰۰۰ ریال بابت تحصیل خالص داراییهای شرکت (ب)، مبلغ ۶۳۰۰۰۰ ریال (۳۲۳۰۰۰ - ۲۶۰۰۰۰) بیش از ارزش متعارف بازار (منصفانه) خالص داراییهای (۲۹۷۰۰۰ ریال) تحصیل شده می باشد، مازاد پرداختی، سرقلی می باشد که نحوه محاسبه آن به قرار زیر خواهد بود:

ریال	
۳۶۰۰۰۰	بهای پرداختی بابت تحصیل خالص داراییهای شرکت (ب)
	کسر می شود:
۲۹۷۰۰۰	خالص داراییهای تحصیل شده بر مبنای ارزش متعارف (۳۲۳۰۰۰ - ۲۶۰۰۰۰)
۶۳۰۰۰	سرقلی

* لازم به یادآوری است که هزینه های پرداختی بابت کارمزد حسابداری و حق الوکاله جزء هزینه های مستقیم بوده و به عنوان بخشی از بهای تمام شده سرمایه گذاری محسوب می شود.

از آنجاکه، شرکت سرمایه گذار تمامی خالص داراییهای شرکت (ب) را در یک ادغام یک طرفه تحصیل نموده، شرکت (ب) منحل شده، خالص داراییهای شرکت (ب) به ارزش متعارف (منصفانه) در دفاتر ترکیب کننده (شرکت سهامی نمونه) منتقل و هرگونه مازاد پرداختی نسبت به ارزش متعارف بازار (منصفانه) خالص داراییهای تحصیل شده به

عنوان سرقفلی در دفاتر شرکت سهامی نمونه ثبت می شود:

۲۸۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۴۵۰۰۰	موجودیها
۵۰۰۰۰	زمین
۸۰۰۰۰	ساختمان
۵۰۰۰۰	تجهیزات
۳۰۰۰۰	امتیاز
۴۰۰۰۰	علائم تجاری
۶۳۰۰۰	سرقفلی
۵۰۰۰	بدهی جاری
۲۰۰۰۰	اوراق قرضه پرداختنی
۱۰۰۰	صرف اوراق قرضه پرداختنی
۱۰۰۰۰	وجوه نقد (برای هزینه های مستقیم)
۳۵۰۰۰۰	وجوه نقد (پرداخت به شرکت ب)

شایان ذکر است که کلیه داراییها و بدهیها بر مبنای ارزش متعارف بازار بطور خالص (بدون ذخیره مطالبات مشکوک الوصول و استهلاك انباشته) در دفاتر خریدار (تحصیل کننده) ثبت و اوراق قرضه همراه با صرف یا کسر اوراق قرضه منعکس می شود. چنانچه در مواردی شرکت سهامی نمونه بجای پرداخت وجه نقد، سهام عادی منتشر و برای تحصیل خالص داراییهای شرکت (ب) اقدام نماید، سهام مبادله شده بر مبنای ارزش متعارف بازار (منصفانه) ارزشیابی و در تحصیل خالص داراییها واگذار می شود. با توجه به مثال فوق اگر شرکت سهامی نمونه در ترکیب تجاری با استفاده از روش خرید تعداد ۷۰۰ سهم به ارزش اسمی ده ریال و ارزش متعارف بازار (منصفانه) هر سهم ۵۰ ریال منتشر در مقابل خالص داراییهای شرکت (ب) واگذار نماید، ثبت روزنامه ترکیب واحد تجاری در دفاتر شرکت سهامی نمونه برای انعکاس سرمایه گذاری در تاریخ تحصیل به قرار زیر است:

۲۸۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۴۵۰۰۰	موجودیها
۵۰۰۰۰	زمین
۸۰۰۰۰	ساختمان
۵۰۰۰۰	تجهیزات
۳۰۰۰۰	امتیاز
۴۰۰۰۰	علائم تجاری
۶۳۰۰۰	سرقفلی
۵۰۰۰	بدهی جاری
۲۰۰۰۰	اوراق قرضه پرداختنی
۱۰۰۰	سرف اوراق قرضه پرداختنی
۱۰۰۰۰	وجوه نقد (برای هزینه‌های مستقیم)
۳۵۰۰۰۰	سهم عادی (۷۰۰۰ سهم ده ریالی)
۲۸۰۰۰۰	سرف سهام (۷۰۰۰ - ۳۵۰۰۰۰)

چنانچه مبلغ پرداختنی بابت انتشار سهام عادی مبلغ ۵۰۰۰ ریال پرداخت شود، مبلغ پرداختنی بابت هزینه‌های انتشار جزء هزینه‌های غیرمستقیم محسوب و به عنوان هزینه دوره مالی و یا از سرف سهام کسر می‌شود:

۵۰۰۰	سرف سهام
۵۰۰۰	وجوه نقد

• **حسابداری ترکیب در دفاتر فروشنده** واحد تجاری فروشنده خالص داراییها را بر مبنای ارزش دفتری از دفاتر خارج و هرگونه مبلغ مازاد دریافتی از خریدار (۳۵۰۰۰۰ ریال) نسبت به خالص داراییهای واگذار شده (۲۵۰۰۰۰ - ۱۷۳۰۰۰) را به عنوان سود یا زیان حاصل از فروش ثبت مینماید. ثبت در دفاتر شرکت (ب) بعد از واگذاری خالص داراییها به قرار زیر خواهد بود:

۳۵۰۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام شرکت نمونه
۵۰۰۰	بدهی جاری
۲۰۰۰۰	اوراق قرضه پرداختنی
۲۸۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۴۰۰۰۰	موجودیها
۱۰۰۰۰	زمین
۴۰۰۰۰	ساختمان (خالص)
۲۰۰۰۰	تجهیزات (خالص)
۱۵۰۰۰	امتیاز (خالص)
۲۰۰۰۰	سرقفلی
۲۰۲۰۰۰	سود حاصل از واگذاری واحد تجاری

بدیهی است که، صرفاً دارایی باقیمانده در دفاتر شرکت (ب)، وجه نقد می باشد و شرکت (ب) سهام دریافتی و مبلغ نقد را بین سهامداران به نسبت مالکیت آنها توزیع و شرکت (ب) منحل می شود.

شناسایی زیان ناشی از کاهش ارزش دارایی

طبق بیانیه ۱۲۱ (FASB)، چنانچه ارزش فعلی مبلغ خالص جریانهای نقدی ورودی آتی مورد انتظار داراییهای قابل شناسایی مشهود و نامشهود کمتر از ارزش دفتری خالص داراییهای آن باشد، دارایی مشهود و نامشهود تا سطح ارزش متعارف (منصفانه) داراییها کاهش داده شده، بلادرنگ زیان ناشی از کاهش ارزش دارایی معادل تفاوت بین ارزش دفتری مستهلک نشده و ارزش متعارف (منصفانه) آن شناسایی می شود. ارزش دفتری داراییهای تجدید نظر شده، در هر یک از سالهای عمر مفید باقیمانده داراییهای مزبور مستهلک می شود.

بیانیه شماره ۱۴۱ و ۱۴۲ هیات استاندارد حسابداری مالی (FASB) در ارتباط با ترکیب واحدهای تجاری شامل سرقفلی چنین تأکید مینماید:

چنانچه بهای تمام شده سرمایه گذاری بیش از ارزش متعارف بازار خالص داراییهای تحصیل شده باشد، هر گونه مازاد پرداختی ابتدا بین داراییها و بدهیهایی که اختلاف

ارزش (دفتری و بازار) دارند، تخصیص داده شده، چنانچه مبلغ باقیمانده قابل تخصیص نباشد، مبلغ باقیمانده به عنوان سرقفلی ترکیبی شناسایی و کلیه داراییهای قابل شناسایی استهلاک پذیر طی عمر مفید باقیمانده به استثنای سرقفلی مستهلک می شود.

واحد تجاری بصورت ادواری (سالانه) برای شناسایی کاهش ارزش دارایی اقدام عملی نموده، چنانچه ارزش ضمنی سرقفلی^(۱) کمتر از ارزش دفتری آن باشد، سرقفلی به ارزش ضمنی کاهش داده شده، زیان ناشی از کاهش ارزش دارایی شناسایی می گردد، چنانچه در دوره های بعد، ارزش متعارف سرقفلی افزایش یابد، دارایی مزبور به ارزش متعارف، غیرقابل برگشت بوده، زیرا زیان ناشی از کاهش ارزش قبلی بازیافت نخواهد شد. زیان ناشی از کاهش ارزش سرقفلی حاصل از ترکیب تجاری در دو مرحله صورت می گیرد:

مرحله اول: ارزش متعارف (منصفانه) بازار در سطح واحد گزارشگری با مبلغ ارزش دفتری آن تطبیق داده شده، چنانچه مبلغ ارزش متعارف (منصفانه) بازار واحد گزارشگر کمتر از ارزش دفتری واحد تجاری گزارشگر (تحصیل کننده) باشد، در چنین شرایطی، آزمون مرحله دوم اعمال می گردد.

مرحله دوم: از طریق مقایسه ارزش متعارف بازار خالص دارایی واحد تجاری تحصیل شده با خالص ارزش دفتری دارایی قابل شناسایی (شامل سرقفلی)، مبلغ مابه التفاوت به عنوان سرقفلی ضمنی تعیین می گردد. چنانچه ارزش ضمنی سرقفلی کمتر از ارزش دفتری آن باشد، در اینصورت سرقفلی به ارزش ضمنی کاهش داده شده، زیان ناشی از کاهش ارزش دارایی شناسایی می گردد.

● سرقفلی و نحوه شناسایی زیان ناشی از کاهش ارزش از طریق ترکیب هنگامی که کل واحد تجاری توسط شرکت سرمایه گذار تحصیل می شود، چنانچه مبلغی بیش از ارزش متعارف خالص داراییهای تحصیل شده پرداخت گردد، مازاد پرداختی سرقفلی ترکیبی تلقی می شود. در این گونه موارد سرقفلی جزء غیرقابل تفکیک واحد تجاری بوده و خریداری آن بدون واحد تجاری امکان پذیر نمی باشد، با توجه به مفروضات مثال شرکت سهامی نمونه چنانچه تمامی خالص دارایی های شرکت (ب) را به مبلغ ۳۶۰۰۰۰ ریال (۳۵۰۰۰۰ + ۱۰۰۰۰) تحصیل شود، از آنجا که ارزش خالص داراییهای واحد تجاری

تحصیل شده (ب) بالغ بر ۲۹۷۰۰۰ ریال می باشد، سرقفلی شناسایی شده در دفاتر شرکت تحصیل کننده (شرکت سهامی نمونه) به مبلغ ۶۳۰۰۰ ریال ثبت، که این مبلغ از تفاوت مبلغ پرداختی برای تحصیل و خالص داراییهای تحصیل شده بدست می آید.

• بنا به نظر بیانیه شماره ۱۲۱ هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) هر ساله بصورت ادواری آزمون کاهش ارزش داراییها از جمله سرقفلی مورد بررسی قرار می گیرد. اگر ارزش منصفانه ضمنی برآوردی داراییهای تحصیل شده بر مبنای ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی کمتر از مبلغ دفتری خالص داراییهای (شامل سرقفلی) موجود واحد گزارشگری گردد، در چنین مواردی ارزش متعارف بازار (منصفانه) ضمنی برآوردی واحد گزارشگری را با ارزش منصفانه خالص داراییها به استثنای سرقفلی در تاریخ اندازه گیری مقایسه نموده، تفاوت تحت عنوان سرقفلی ضمنی مبتنی بر ارزش منصفانه بدست می آید، مبلغ مزبور را با سرقفلی ثبت شده موجود مقایسه نموده، تفاوت به حساب زیان ناشی از کاهش ارزش سرقفلی بدهکار، سرقفلی بستانکار می گردد.^(۱)

با توجه به مثال شرکت سهامی نمونه چنانچه ارزش متعارف بازار (منصفانه) واحد گزارشگر (خالص ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی) در پایان سال اول بر اساس تجزیه و تحلیل واحد گزارشگر، ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی بالغ بر ۳۲۰۰۰۰ ریال و ارزش خالص دفتری داراییهای موجود واحد گزارشگری بعلاوه سرقفلی به مبلغ ۳۴۵۰۰۰ ریال باشد، در چنین شرایطی، باید زیان ناشی از کاهش ارزش^(۲) سرقفلی را اندازه گیری و در دفاتر ثبت نمود، نحوه عمل بدین صورت است که ارزش منصفانه خالص داراییهای تحصیل شده در تاریخ اندازه گیری به استثنای سرقفلی محاسبه شده، چنانچه ارزش منصفانه خالص داراییهای مزبور به کسر سرقفلی بالغ بر ۲۸۵۰۰۰ ریال باشد، نحوه اندازه گیری زیان ناشی از کاهش ارزش و ثبت آن به قرار زیر است:

۱. بیانیه شماره ۱۹ استاندارد ایران «چنانچه رویدادها با تغییر شرایط حاکی از قابل بازیافت نبودن مبلغ دفتری سرقفلی باشد، واحد تجاری باید مبلغ قابل بازیافت سرقفلی را به منظور شناسایی زیان کاهش ارزش برآورد کند. همچنین در مواردی که عمر مفید سرقفلی بیش از ۲۰ سال برآورد شده است باید مبلغ قابل بازیافت سرقفلی حداقل در پایان هر سال مالی بررسی شود.

ارزش منصفانه برآوردی	
واحد گزارشگر بر مبنای خالص ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی	۳۲۰۰۰۰
کسر می شود:	
ارزش منصفانه خالص دارایی در تاریخ اندازه گیری به استثنای سرقفی	۲۸۵۰۰۰
ارزش منصفانه ضمنی سرقفی	۳۵۰۰۰
سقفی ثبتی موجود	۶۳۰۰۰
زیان ناشی از کاهش ارزش سرقفی (برآوردی)	(۲۸۰۰۰)
زیان ناشی از کاهش ارزش سرقفی	۲۸۰۰۰
سقفی	۲۸۰۰۰

● بهای پرداختی کمتر از ارزش متعارف خالص داراییهای تحصیل شده - سرقفی منفی. در برخی موارد، ممکن است شرکت ترکیب کننده جهت تحصیل خالص داراییهای شرکت ترکیب شونده مبلغی کمتر از ارزش منصفانه خالص داراییهای واحد تجاری تحصیل شده بپردازد.^(۱) به عبارت دیگر چنانچه برآورد ارزش منصفانه خالص داراییهای تحصیل شده بیش از بهای مبادله باشد، هرگونه مازاد بین داراییهای غیرجاری به استثنای سرمایه گذاری که به ارزش ویژه نگهداری می شود (داراییهای مالی) و داراییهای برکنار شده آماده برای فروش^(۲)، داراییهای مرتبط با مالیات معوق^(۳)، پیش پرداخت دارایی مرتبط با حقوق بازنشستگی یا سایر طرح های مزایای پایان خدمت کارکنان^(۴)، به تناسب تخصیص داده شده تا جایی که ارزش منصفانه آنها به صفر تقلیل یابد، چنانچه بعد از این مرحله، باز هم مازاد تخصیص نیافته باقی بماند، مبلغ مازاد به عنوان سود غیر مترقبه^(۵)، در صورت سود و زیان لحاظ می شود. قبل از بیانیه ۱۴۱ هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) این مبلغ در صورت با اهمیت بودن به عنوان

۱. سرقفی منفی یعنی بهای پرداختی کمتر از ارزش متعارف بازار خالص دارایی تحصیل شده که در متون انگلیسی بمعنی Bargain purchase نامیده می شود.

۲. Asset to be disposed of by sale.

۳. Deferred tax assets.

۴. Prepaid assets related to pensions or postretirement benefit plans.

۵. Extraordinary gain.

درآمد انتقالی به دوره آتی^(۱) حداکثر طی ۴۰ سال به درآمد مستهلک می‌گردد. با توجه به مثال شرکت سهامی نمونه: فرض کنید این واحد تجاری در ترکیب با استفاده از روش خرید تعداد ۴۰۰۰ سهم عادی دارای حق رأی با ارزش اسمی هر سهم ده ریال و ارزش منصفانه هر سهم ۵۰ ریال منتشر، به ازای به تملک در آوردن خالص داراییهای شرکت سهامی (ب) واگذار نمود. هزینه‌های مستقیم (کارمزد حسابداری، حق الزحمه وکلا) بالغ بر ۱۰۰۰۰ ریال پرداخت گردید. مجموع پرداختی بابت تحصیل به مبلغ ۲۱۰۰۰۰ ریال شامل سهام عادی به مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال (۴۰۰۰ سهم ۵۰ ریالی) بعلاوه مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال هزینه‌های مستقیم تحصیل می‌باشد. نحوه محاسبه مازاد منفی و تخصیص آن به قرار زیر است:

مبلغ پرداختی برای تحصیل ۲۱۰۰۰۰
کسر می‌شود: ۱۰۰ در صد ارزش منصفانه خالص دارایی شرکت (ب) ۲۹۷۰۰۰
مازاد تخصیص نیافته منفی (۸۷۰۰۰)
کسر می‌شود تخصیص مازاد منفی:

عنوان حسابها	ارزش منصفانه	نسبتی از کل	مبلغ مازاد برای تخصیص	ارزش تخصیص یافته
زمین	۵۰۰۰۰	٪ ۲۰	۸۷۰۰۰	۱۷۴۰۰
ساختمان	۸۰۰۰۰	٪ ۳۲	۸۷۰۰۰	۲۷۸۴۰
تجهیزات	۵۰۰۰۰	٪ ۲۰	۸۷۰۰۰	۱۷۴۰۰
امتیاز	۳۰۰۰۰	٪ ۱۲	۸۷۰۰۰	۱۰۴۴۰
علائم تجاری	۴۰۰۰۰	٪ ۱۶	۸۷۰۰۰	۱۳۹۲۰
	<u>۲۵۰۰۰۰</u>	<u>٪ ۱۰۰</u>		<u>۸۷۰۰۰</u>
				<u>۰</u>

ثبت روزنامه ترکیب به روش خرید در دفاتر شرکت سهامی نمونه بعد از تخصیص مبلغ مازاد منفی به قرار زیر می‌باشد:

۲۸۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۴۵۰۰۰	موجودیها
۳۲۶۰۰	زمین (۱۷۴۰۰ - ۵۰۰۰۰)
۵۲۱۶۰	ساختمان (۲۷۸۴۰ - ۸۰۰۰۰)
۳۲۶۰۰	تجهیزات (۱۷۴۰۰ - ۵۰۰۰۰)
۱۹۵۶۰	امتیاز (۱۰۴۴۰ - ۳۰۰۰۰)
۲۶۰۸۰	علائم تجاری (۱۳۹۲۰ - ۴۰۰۰۰)
۵۰۰۰	بدهی جاری
۲۰۰۰۰	اوراق قرضه پرداختنی
۱۰۰۰	صرف اوراق قرضه پرداختنی
۴۰۰۰۰	سهام عادی (۴۰۰۰ سهم ۱۰ ریالی)
۱۶۰۰۰۰	صرف سهام (۴۰۰۰۰ - ۲۰۰۰۰۰)
۱۰۰۰۰	وجوه نقد (هزینه‌های مستقیم)

ثبت انتشار ۴۰۰۰ سهم ده ریالی با ارزش منصفانه بازار ۵۰ ریالی و پرداخت هزینه‌های مستقیم جهت ترکیب با خالص داراییهای شرکت (ب).

چنانچه شرکت سهامی نمونه در ترکیب تجاری با استفاده از روش خرید با پرداخت ۱۰۰۰۰۰ ریال وجه نقد (بابت هزینه‌های مستقیم) و با انتشار و واگذاری تعداد ۶۰۰ سهم عادی با ارزش اسمی هر سهم ده ریال و با ارزش منصفانه هر سهم ۵۰ ریال خالص داراییهای شرکت (ب) را تحصیل نماید. نحوه تخصیص به شرح زیر می‌باشد:

۴۰۰۰۰	مبلغ پرداختی برای تحصیل (۱۰۰۰۰ + ۶۰۰ سهم ۵۰ ریالی)
۲۹۷۰۰۰	کسر می‌شود: ۱۰۰ درصد ارزش منصفانه خالص دارایی شرکت (ب)
<u>(۲۵۷۰۰۰)</u>	مازاد تخصیص نیافته منفی

تخصیص مازاد تخصیص نیافته منفی طبق بیانیه شماره ۱۴۱ هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) به قرار زیر است:

عنوان حسابها	ارزش منصفانه بازار	ارزش منصفانه بازار	تسهیم مازاد منفی ۱۰۰٪
زمین	۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰
ساختمان	۸۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	۸۰۰۰۰
تجهیزات	۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰
امتیاز	۳۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	۳۰۰۰۰
علائم تجاری	۴۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	۴۰۰۰۰
جمع	۲۵۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰
سود غیر مترقبه			۷۰۰۰
			۲۵۷۰۰۰

نحوه ثبت روزنامه ترکیب به روش خرید در دفاتر شرکت سهامی نمونه بعد از تخصیص مازاد منفی به قرار زیر می باشد:

حسابهای دریافتی	۲۸۰۰۰
موجودیها	۴۵۰۰۰
بدهی جاری (به ارزش جاری)	۵۰۰۰
اوراق قرضه پرداختنی (مبلغ اسمی)	۲۰۰۰۰
صرف اوراق قرضه پرداختنی	۱۰۰۰
سود غیر مترقبه	۷۰۰۰
سهام عادی (۶۰۰ سهم ده ریالی)	۶۰۰۰
صرف سهام (۶۰۰۰ - ۳۰۰۰۰)	۲۴۰۰۰
وجوه نقد (هزینه های مستقیم)	۱۰۰۰۰

ثبت انتشار ۶۰۰ سهم به ارزش اسمی ده ریال و با ارزش منصفانه بازار هر سهم ۵۰ ریال و با پرداخت مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال بابت هزینه های مستقیم جهت ترکیب با خالص داراییهای شرکت (ب) و شناسایی سود غیر مترقبه.

خلاصه: زمانی که بهای خرید برای تحصیل خالص داراییهای تحصیل شده کمتر از ارزش منصفانه خالص داراییهای قابل تشخیص باشد، شیوه ترکیب به قرار زیر است:

۱- داراییهای جاری، سرمایه گذاری در اوراق بهادار بلند مدت (به استثنای سرمایه گذاری به ارزش ویژه)، داراییهای برکنار شده آماده برای فروش، داراییهای مالیاتی انتقالی به دوره آتی، پیش پرداخت هزینه مربوط به حقوق بازنشتگی و بدهیهای مفروض به ارزش منصفانه بازار در دفاتر شرکت ترکیب کننده انتقال می یابد.

۲- هرگونه سرقفلی ثبت شده قبلی در دفاتر فروشنده حذف می شود.

۳- داراییهای غیرجاری (اموال، ماشین آلات و تجهیزات، مخارج تحقیق و توسعه) به استثنای موارد مزبور در ردیف (۱) به ارزش منصفانه به کسر تعدیلات مربوط به مازاد منفی تخصیص نیافته ثبت می شود.

۴- بعد از تخصیص مازاد مربوط به داراییهای غیرجاری مزبور در ردیف (۳) باقیمانده به عنوان سود غیرمترقبه در دفاتر شرکت ترکیب کننده شناسایی می شود.

• شناخت و اندازه گیری سرقفلی ناشی از تحصیل، طبق بیانیه شماره ۱۹ استاندارد ایران فزونی بهای تمام شده سرمایه گذاری سهم واحد تحصیل کننده نسبت به ارزش منصفانه (متعارف بازار) به خالص داراییهای واحد تجاری تحصیل شده (ترکیب شونده) در تاریخ انجام معامله سرقفلی نامیده می شود، سرقفلی به عنوان دارایی نامشهود بر مبنای سیستماتیک از تاریخ شناسایی اولیه حداکثر ۲۰ ساله مستهلک می شود، دوره استهلاک و روش استهلاک باید حداقل در پایان هر سال مالی مورد بررسی قرار گرفته، اگر برآورد جدید عمر مفید با برآورد قبلی تفاوت قابل ملاحظه ای وجود داشته باشد، دوره استهلاک باید متناسب با آن تغییر کند. چنانچه تغییر قابل ملاحظه ای در الگوی جریان منافع اقتصادی رخ دهد، روش استهلاک بر مبنای الگوی جدید تغییر می کند (تغییر در برآورد). سرقفلی ناشی از ترکیب طبق بیانیه شماره ۱۴۲ هیأت استانداردهای حسابداری مالی (IASB) استهلاک ناپذیر بوده، در پایان هر دوره مالی بصورت ادواری (سالانه) برای شناسایی کاهش ارزش اقدام عملی نموده، چنانچه ارزش ضمنی آن کمتر از ارزش دفتری ارزشیابی شود، سرقفلی به ارزش ضمنی کاهش داده، به عنوان زیان ناشی از کاهش ارزش شناسایی (بدهکار) و سرقفلی بستانکار می گردد.

چنانچه ارزش منصفانه آن در دوره‌های بعد افزایش یابد، دارایی مزبور به ارزش منصفانه، غیرقابل برگشت بوده، زیان ناشی از کاهش ارزش قبلی باز یافت نخواهد شد.^(۱)

طبق دیدگاه هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB # 142) سرقتی بر مبنای سیستماتیک مستهلک نمی‌شود، بلکه اگر ارزش فعلی جریانهای ورودی وجه نقد آتی آن کمتر از ارزش دفتری گردد، مستهلک می‌شود.

طبق استاندارد ایران: «چنانچه رویدادها یا تغییر شرایط حاکم از قابل باز یافت نبودن مبلغ دفتری سرقتی باشد، واحد تجاری باید مبلغ قابل باز یافت سرقتی را به منظور شناسایی زیان کاهش ارزش برآورد کند، همچنین در مواردی که عمر مفید سرقتی بیش از ۲۰ سال برآورد شده است باید مبلغ قابل باز یافت سرقتی حداقل در پایان هر سال مالی بررسی شود.»

«چنانچه سهم واحد تحصیل کننده از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده بیش از بهای تمام شده سرمایه گذاری باشد، واحد تحصیل کننده، باید اندازه گیری داراییها و بدهیهای قابل تشخیص را مجدداً تجدید ارزیابی نموده و هر گونه مازاد باقی مانده پس از ارزیابی مجدد را بطور متناسب از ارزش منصفانه تعیین شده برای داراییهای غیر پولی قابل تشخیص کسر نماید^(۲)»

● مابه‌ازای تحصیل بر اساس رویدادهای آتی در بررسی موارد، مفاد قرارداد تحصیل مبتنی بر اینست که واحد تجاری خریدار (ترکیب کننده) در صورت وقوع یک یا چند رویداد آتی خاص مطمئن (تصریح شده) باید مابه‌ازای اضافی به سهامداران فروشنده واحد تجاری در ترکیب واگذار نماید. در این گونه موارد: آن بخش از مبالغ احتمالی آتی که به گونه‌ای انکاپذیر قابل اندازه گیری باشد، مبلغ مزبور جزئی از بهای تمام شده تحصیل محسوب می‌گردد.

مابه‌ازای احتمالی می‌تواند وجه نقد یا سایر داراییها و نیز ممکن است انتشار اوراق بهادار اضافی یا تعهد بدهی باشد، شایان ذکر است که شرکت ترکیب کننده پیش بینی مابه‌ازای احتمالی طی مدت دوره معین تصریح شده در قرار داد را باید به عنوان یک بدهی

۱. سرقتی قبل از بیانیه ۱۴۲ حداکثر ۴۰ ساله مستهلک می‌شد.

۲. بیانیه شماره ۱۹ استاندارد ایران (تجدید نظر شده)

احتمالی در یادداشتهای ضمیمه صورتهای مالی افشاء نماید.

چنانچه رویدادهای پیش بینی شده در مفاد قرار داد تحصیل، در طی مدت معین رخ دهد، مابه‌ازای واگذاری اضافی توسط خریدار به عنوان تعدیل در مبادله خرید اولیه محسوب، بهای تمام شده اولیه تحصیل و به تبع آن سرقفلی تعدیل می‌شود. حسابداری پیش بینی مابه‌ازای احتمالی تحصیل به ماهیت رویدادهای آتی زیر بستگی دارد:

- (۱) حفظ یا دستیابی به سطح مشخصی از درآمد در دوره‌های آتی، و
- (۲) حفظ قیمت بازار اوراق بهادار منتشر شده.

چنانچه مابه‌ازای تحصیل واگذاری با اطمینان کافی قابل اندازه‌گیری باشد، هنگام مشخص شدن نتیجه رویداد احتمالی و محتمل بودن پرداخت آن به عنوان جزئی از بهای تمام شده تحصیل محسوب می‌گردد چنانچه رویدادهای آتی مربوط رخ ندهد یا تجدید نظر در برآوردها ضرورت یابد، بهای تمام شده تحصیل و به تبع آن سرقفلی حسب مورد تعدیل می‌شود.

چنانچه در مورد پیش بینی حفظ یا دستیابی به سطح مشخصی از درآمد در دوره‌های آتی، در صورت احراز شرایط تعیین شده در مفاد قرار داد تحصیل منجر به واگذاری مابه‌ازای اضافی گردد، مبلغ واگذاری مابه‌ازای اضافی به بهای تمام شده تحصیل اضافه و در نتیجه سرقفلی تعدیل می‌شود. به عبارت دیگر چنانچه نتایج عملیات آتی واحد تجاری تحصیل شده معادل یا بیش از یک مبلغ معینی در طی یک دوره معین گردد، در چنین شرایطی خریدار باید مابه‌ازای اضافی به سهامداران قبلی واحد تحصیل شده واگذار نماید، در اینگونه موارد، هر نوع مابه‌ازای واگذاری اضافی منجر به افزایش بهای تمام شده واحد تجاری تحصیل شده می‌گردد.

بطور مثال فرض کنید، تعداد سهام عادی منتشر شده شرکت (ب) ۱۰۰۰۰۰ سهم و ارزش بازار هر سهم ۱۵ ریال در زمان ترکیب بوده، شرکت (الف) ترکیب کننده طبق مفاد قرارداد در مقابل دریافت یک سهم شرکت (ب) دو سهم خود را منتشر و در اختیار سهامداران شرکت (ب) قرار داده است. مبلغ بهای تمام شده سرمایه‌گذاری در تاریخ تحصیل به مبلغ ۳ میلیون ریال (۱۵ ریال $\times 2 \times 100,000$ سهم) می‌باشد. اگر نتایج عملیات آتی واحد تجاری تحصیل شده پس از ترکیب از یک مبلغ معینی (تصریح شده در مفاد تحصیل) تجاوز کند، شرکت (الف) تضمین نموده در مقابل یک سهم شرکت (ب) سه سهم واگذار

نماید، در صورت تحقق این شرایط در یک مدت معین یک سهم اضافی دیگر صادر و در اختیار سهامداران قبلی شرکت (ب) قرار می‌دهد، در نتیجه بهای تمام شده سرمایه گذاری شرکت ترکیب کننده در مقابل واگذاری مابه‌ازای اضافی از مبلغ ۳۰۰۰۰۰۰ ریال به مبلغ ۴۵۰۰۰۰۰ ریال افزایش و به تبع آن چنانچه سرقتی شناسایی شده، مبلغ سرقتی مزبور نیز تعدیل می‌شود. چنانچه مبلغ پرداختهای احتمالی برای قیمت خرید اضافی با اطمینان کافی قابل اندازه‌گیری باشد نحوه حسابداری آن به قرار زیر است:

- اگر سرقتی ثبت شده بخشی از بهای تمام شده اولیه در زمان ترکیب باشد، ارزش متعارف هر گونه مابه‌ازای اضافی واگذاری بایستی به سرقتی اضافه شود.

- در رویدادهایی که سهم واحد تحصیل کننده از خالص ارزش متعارف داراییهای تحصیل شده بیش از بهای تمام شده، جهت خالص کاهش ارزش متعارف داراییهای ثبت شده تخصیص داده شده باشد، در صورت واگذاری مابه‌ازای اضافی مبادله اولیه تحصیل باید مجدداً تجدید ارزیابی گردد. در اینگونه موارد هر گونه مابه‌ازای اضافی واگذاری به عنوان تغییر در برآورد حسابداری باید بین داراییهای غیر جاری جهت نیل به ارزش متعارف آنها تسهیم و هر نوع مبلغ مابه‌ازای اضافی باقیمانده تسهیم نشده به سرقتی تخصیص می‌یابد. مبلغ مابه‌ازای اضافی قابل تخصیص به داراییهای استهلاک‌پذیر در طول عمر مفید باقیمانده مستهلک می‌شود.^(۱)

۱. بیانیه شماره ۱۹ تجدید نظر شده استاندارد ایران در این زمینه چنین مقرر می‌دارد:

● در صورتی که سهم واحد تحصیل کننده از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص بیشتر از بهای تمام شده ترکیب باشد، خریدار باید:

الف. تشخیص و اندازه‌گیری داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده و نیز اندازه‌گیری بهای تمام شده ترکیب را مورد ارزیابی مجدد قرار دهد، و

ب. هر گونه مازاد باقیمانده پس از ارزیابی مجدد را به طور متناسب از ارزش منصفانه تعیین شده برای داراییهای غیر پولی قابل تشخیص کسر کند.

● مازاد ایجاد شده به شرح بند فوق می‌تواند شامل یک یا چند جز زیر باشد:

الف. اشتباه در اندازه‌گیری بهای تمام شده ترکیب یا ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده. مخارج احتمالی آتی مربوط به واحد تحصیل شده که در خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده به درستی منعکس نشده است، یکی از دلایل بالقوه چنین اشتباهاتی است.

ب. قدرت چانه زنی در خرید.

مثال - فرض کنید شرکت سهامی (ج) در قبال تحصیل تمامی خالص داراییهای شرکت (د) سهام عادی خود را منتشر و در اختیار سهامداران شرکت (د) قرار داده است. شرکت (ج) نیز موافقت نمود، چنانچه میانگین درآمد دو سال آتی بعد از ترکیب معادل یا بیش از ۸۰۰۰۰۰ ریال باشد، سهام عادی اضافی به ارزش متعارف ۱۵۰۰۰۰ ریال منتشر در اختیار سهامداران قبلی قرار دهد. فرض کنید شرایط مفاد قرارداد تحصیل درباره رویدادهای احتمالی مزبور مبتنی بر این باشد که ارزش اسمی هر سهم عادی (ج) ۵ ریالی، ارزش بازار هر سهم ۲۵ ریال در پایان دوره رویدادهای احتمالی پیش بینی در قرارداد باشد، شرکت (ج) جهت اجرای تعهدات خود، تعداد ۶۰۰۰ سهم اضافی معادل ۱۵۰۰۰۰ ریال ($150000 \div 25$) صادر در اختیار سهامداران شرکت (د) قرار داده، ثبت لازم به قرار زیر است:

سرقفلی	۱۵۰۰۰۰
سهام عادی (6000×5)	۳۰۰۰۰
صرف سهام	۱۲۰۰۰۰

اگر مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال مازاد ارزش متعارف نسبت به بهای تمام شده که در آغاز برای کاهش ارزش متعارف به تجهیزات مبلغ ۳۵۰۰۰ ریال و زمین ۱۵۰۰۰ ریال در مبادله اولیه خرید تخصیص یافته بود، انتشار سهام اضافی جدید برای تسویه رویدادهای احتمالی، اثر آن را معکوس نموده، ثبت لازم به شرح زیر خواهد بود:

تجهیزات	۳۵۰۰۰
زمین	۱۵۰۰۰
سرقفلی	۱۰۰۰۰۰
سهام عادی	۳۰۰۰۰
صرف سهام	۱۲۰۰۰۰

مبلغ مازاد بهای تمام شده تخصیص یافته به تجهیزات طی عمر مفید باقیمانده مستهلک می شود.

• پیش بینی رویداد آتی مبتنی بر حفظ قیمت بازار اوراق بهادار. مابه‌ازای واگذاری اضافی جهت دستیابی به سطح معینی از درآمد در دوره‌های آتی منجر به تعدیل بهای تمام شده خرید می‌گردد. در مقابل: چنانچه شرکت ترکیب‌کننده به ازای تحصیل خالص داراییهای شرکت ترکیب‌شونده (تحصیل شده) سهام عادی منتشر و واگذار نماید، در صورتیکه، مفاد قرارداد تحصیل، مبتنی بر این باشد که شرکت خریدار (ترکیب‌کننده) تعهد نماید، ارزش بازار هر سهم در دوره‌ای مشخص به مبلغ تعیین شده باقی بماند، چنانچه ارزش بازار سهام واگذاری، از مبلغ تعیین شده کاهش یابد، شرکت ترکیب‌کننده طبق تعهد باید مابه‌ازای اضافی (سهام یا وجوه نقد) به سهامداران قبلی واگذار نماید، در این گونه موارد واگذاری هر نوع مابه‌ازای اضافی در هنگام مشخص شدن نتیجه رویداد احتمالی موثر بر مابه‌ازای تحصیل، به عنوان تعدیل از صرف سهام کسر می‌شود.

مثال - فرض کنید شرکت (الف) تعداد ۵۰۰۰۰ سهم عادی با ارزش اسمی هر سهم ۵ ریال و با ارزش بازار هر سهم ۳۰ ریال منتشر و برای تحصیل خالص داراییهای شرکت (ب) واگذار نمود. شرکت (الف) تضمین نموده که قیمت بازار هر سهم حداقل تا یک سال بعد، حداقل در حد ۳۰ ریال باقی بماند. ثبت در تاریخ تحصیل در دفاتر شرکت (الف) به قرار زیر خواهد بود:

خالص دارایی (۵۰۰۰۰×۳۰)	۱۵۰۰۰۰۰
سهام عادی (۵۰۰۰۰×۵)	۲۵۰۰۰۰
صرف سهام (۵۰۰۰۰×۲۵)	۱۲۵۰۰۰۰

در صورتیکه در پایان مدت مورد توافق قیمت بازار هر سهم شرکت (الف) به ۲۵ ریال تقلیل یابد، شرکت (الف) باید مابه‌ازای اضافی معادل ۲۵۰۰۰۰ ریال (۵۰۰۰۰×۵) در اختیار سهامداران قبلی شرکت تحصیل شده قرار دهد، زیرا که ارزش تخصیص یافته به اوراق بهادار در تاریخ مبادله اولیه صرفاً برآوردی بوده، چنانچه شرکت (الف) در اجرای تعهدات خود مابه‌ازای واگذاری وجوه نقد پرداخت نماید، ثبت آن به قرار زیر خواهد بود:

صرف سهام	۲۵۰۰۰۰
وجوه نقد	۲۵۰۰۰۰

نتیجه این تعدیل، صرف سهام در مبادله اولیه به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰ ریال کاهش می‌یابد:

۱۵۰۰۰۰۰	بهای خرید طبق قرارداد تحصیل
۲۵۰۰۰۰	کسر می‌شود: مبلغ پرداختی
۱۲۵۰۰۰۰	مانده
۲۵۰۰۰۰	کسر می‌شود: ارزش اسمی سهام منتشر شده
۱۰۰۰۰۰۰	صرف سهام

فرض کنید شرکت تحصیل کننده (الف) جهت دستیابی به هدف ملزم به صدور تعدادی سهام اضافی می‌باشد، در این شرایط شرکت (الف) تعداد ۱۰۰۰۰ سهم اضافی $(25 \div 250000)$ صادر و در اختیار سهامداران قبلی قرار دهد. ثبت لازم به قرار زیر خواهد بود:

۵۰۰۰۰	صرف سهام
۵۰۰۰۰	سهام عادی (5×10000)

نتیجه این تعدیل، صرف سهام به مبلغ ۱۲۰۰۰۰۰ ریال تقلیل می‌یابد:

۱۵۰۰۰۰۰	بهای تمام شده تحصیل (واگذاری سهام)
۳۰۰۰۰۰	کسر می‌شود: ارزش اسمی سهام واگذاری (5×60000)
۱۲۰۰۰۰۰	صرف سهام

در مواردی ممکن است، مابه‌ازای احتمالی اضافی قابل انتشار به هر دو رویداد آتی یعنی «حفظ یا دستیابی به سطح معینی از درآمد در دوره آتی» یا «حفظ قیمت بازار سهام» باشد، در چنین مواردی آن بخش از مابه‌ازای تحصیل که مرتبط با سطح معینی از درآمد در دوره آتی می‌باشد، باید بهای تمام شده تحصیل تعدیل شود، و آن بخش که مربوط به حفظ قیمت بازار اوراق بهادار واگذاری می‌باشد، معادل مابه‌ازای واگذاری اضافی، صرف سهام کاهش می‌یابد.

● تغییر در ارزش داراییها و بدهیهای قابل تشخیص. چنانچه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده در زمان تحصیل حائز معیارهای لازم برای شناسایی

دارایی یا بدهی نبوده، واحد تحصیل کننده، از وجود آنها آگاهی نداشته باشد، یا چنانچه ارزش منصفانه‌ای که در تاریخ تحصیل به داراییها و بدهیهای قابل تشخیص تحصیل شده تخصیص داده شده، به دلیل دسترسی به شواهد جدید برای ارزیابی دارایی یا بدهیها به تاریخ تحصیل، مستلزم تعدیل باشد، در این گونه موارد چنانچه اطلاعات کسب شده دارای قابلیت اتکا باشد، داراییها و بدهیها و به تبع آن مبلغ سرقفلی تعدیل می‌شود. این تعدیل حداکثر تا پایان اولین سال مالی از تاریخ تحصیل قابل اعمال می‌باشد.

خریدهای اهرمی

خریدهای اهرمی^(۱) زمانی اتفاق می‌افتد که، گروهی از کارکنان (غالباً گروه مدیریت)، شرکت جدیدی را برای تحصیل کلیه سهام منتشر شده شرکت کارفرما^(۲) تأسیس نمایند. در این قبیل موارد، گروه مدیریت، تمامی سهام عادی که در شرکت قبلی مالک آن هستند، به شرکت جدید واگذار می‌نمایند. پس از انتقال خالص داراییها، تحصیل بقیه سهام عادی از طریق استقراض صورت می‌گیرد. بدیهی است بدین ترتیب، دارایی‌های شرکت قدیم در شرکت جدید ادغام شده، در این گونه موارد، بخش اعظم سرمایه شرکت جدید، نوعی بدهی است که از طریق استقراض تأمین شده است.

روش حسابداری در شرکت جدید مربوط به خالص دارایی‌هایی که از طریق استقراض تأمین شده، بر مبنای بهای تمام شده (ارزش متعارف) آنها ثبت می‌شود. (تحصیل دارایی در این گونه موارد به عنوان خرید تلقی می‌شود)، آن بخش از خالص داراییها که از طریق گروه مدیریت تأمین گردیده، بر مبنای ارزش دفتری (چون مبادله‌ای صورت نگرفته، بر مبنای ارزش دفتری منتقل می‌شود) در شرکت جدید انعکاس می‌یابد.

برای تشریح، فرض کنید، شرکت قدیم ۵۰۰۰ سهم عادی منتشر شده داشته، که ۵۰۰ سهم آن (۱۰ درصد) در اختیار گروه مدیریت شرکت قدیم می‌باشد. شرکت جدید با ادغام شرکت قدیم تشکیل شده، و برای خریداری ۴۵۰۰ سهم نزد غیر مدیران شرکت قدیم مبلغ ۳۱۵۰۰ ریال از منابع بانکی قرض کرده است. با توجه به این شرایط، مدیریت مالکیت و کنترل ۱۰۰ درصد سهام شرکت جدید را در اختیار دارد. ۹۰ درصد خالص داراییهای

Leveraged Buyouts.۱

Employer Company.۲

خریداری شده از شرکت قدیم بر مبنای بهای تمام شده (ارزش متعارف روز تحصیل) ثبت می شود. ده درصد خالص داراییهای باقی مانده سهم گروه مدیریت، بدون تغییر بر مبنای ارزش دفتری به شرکت جدید انتقال می یابد. (مبادله خرید تحقق نیافته است) اطلاعات مربوط به شرکت قدیم قبل از تشکیل شرکت جدید به قرار زیر می باشد:

ارزش دفتری	ارزش متعارف
۹۰۰۰	۲۴۰۰۰
۱۰۰۰	۱۰۰۰
۱۰۰۰۰	۲۵۰۰۰

دارایی اموال و ماشین آلات

خالص سایر دارایی ها

ثبت روزنامه شرکت جدید برای انعکاس خریدهای اهرمی به شرح زیر است:

سرمایه گذاری در شرکت قدیم ۱۰۰۰

سهم عادی ۱۰۰۰

ثبت واگذاری ۵۰۰ سهم شرکت قدیم که توسط مدیریت در شرکت جدید سرمایه

گذاری شده است: $\checkmark (500 \div 5000) \times 10000 = 1000$

وجوه نقد ۳۱۵۰۰

استاد پرداختنی ۳۱۵۰۰

ثبت بابت استقراض

سرمایه گذاری در شرکت قدیم ۳۱۵۰۰

وجوه نقد ۳۱۵۰۰

ثبت بابت خرید ۴۵۰۰ سهم شرکت قدیم

دارایی اموال و ماشین آلات * ۲۲۵۰۰

خالص سایر دارایی ۱۰۰۰

سرقفلی ۹۰۰۰

سرمایه گذاری در شرکت قدیم ۳۲۵۰۰

ثبت بابت ادغام شرکت قدیم در شرکت جدید:

* $\checkmark 900 = 9000 \times 10\% = 10\%$ ارزش دفتری اموال و ماشین آلات سهم مدیریت

* $\checkmark 21600 = 24000 \times 90\% = 90\%$ ارزش دفتری اموال و ماشین آلات سهم بقیه

۲۲۵۰۰

سنگار

دارایی اموال و ماشین آلات بر مبنای ارزش دفتری شرکت قدیم بعلاوه ۹۰ درصد مازاد ارزش متعارف بازار نسبت به ارزش دفتری ثبت شده است. خالص سایر داراییها بر مبنای ارزش دفتری انعکاس یافته، مازاد نسبت به بهای تمام شده سرمایه‌گذاری که ارزش متعارف آن ۹۰۰۰ ریال می‌باشد، به عنوان سرقفی در دفاتر شناسایی شده است. نحوه محاسبه سرقفی در معادله فوق به قرار زیر می‌باشد:

بهای تمام شده سهام (سرمایه‌گذاری)	۳۱۵۰۰
کسر می‌شود: ۹۰٪ خالص دارایی تحصیل‌شده به ارزش دفتری (۱۰۰۰۰۰) × ۰/۹	۹۰۰۰
مازاد بهای تمام شده نسبت به ارزش دفتری	۲۲۵۰۰
تخصیص به دارایی اموال و ماشین آلات: (۲۴۰۰۰۰ - ۹۰۰۰۰) × ۰/۹	۱۳۵۰۰
سرفقی	۹۰۰۰

ترازنامه شرکت جدید بعد از ادغام به قرار زیر خواهد بود:

شرکت جدید

ترازنامه ۱۳۵/۱/۱

دارایی اموال و ماشین آلات	۲۲۵۰۰
سایر دارایی‌ها	۱۰۰۰
سرفقی	۹۰۰۰
جمع دارایی‌ها	۳۲۵۰۰
اسناد پرداختنی	۳۱۵۰۰
سهام عادی	۱۰۰۰
جمع بدهی و سرمایه	۳۲۵۰۰

نکته: ترکیب حسابداری خریدهای اهرمی مبتنی بر تئوری شرکت اصلی می‌باشد، که در فصل دوم تشریح شده است.

موارد افشاء در روش خرید:

اطلاعاتی که در یادداشت‌های همراه صورتهای مالی در روش خرید بایستی افشاء شود، بشرح زیر است:

- (۱) نام و شرح مختصری درباره واحد تجاری تحصیل شده
- (۲) دلایل اولیه برای ترکیب واحد تجاری شامل توصیف عواملی که برای بهای پرداختی و در نتیجه شناسائی سرقفلی لازم بوده است.
- (۳) بهای تمام شده تحصیل، در صورتیکه ترکیب با مبادله سهام تحقق یافته باشد، تعداد سهام منتشر شده همراه با قیمت تخصیص یافته سهام (شامل سهام عادی و ممتاز...)
- (۴) نتایج عملیاتی واحد تجاری تحصیل شده از تاریخ تحصیل
- (۵) مبلغ زیان ناشی از کاهش ارزش داراییهای نامشهود و روش تعیین ارزش متعارف آنها
- (۶) اطلاعات مربوط به هر نوع پرداخت احتمالی یا تعهدات
- (۷) جمع مبالغ تخصیص یافته به داراییهای نامشهود به تفکیک هر طبقه و نحوه مستهلک کردن آنها

ضمیمه

۱- الف

روش اتحاد منافع

کلیات - روش اتحاد منافع از ۳۰ ژوئن سال ۲۰۰۱ میلادی طبق بیانیه شماره ۱۴۱ استانداردهای حسابداری مالی (FASB) لغو شده و شرکت هایی که تا قبل از این با این روش ترکیب شده اند به روش اتحاد منافع ادامه می دهند. استاندارد بین المللی، روش ترکیب اتحاد منافع را در سال ۲۰۰۴ میلادی لغو نموده است.^(۱)

اتحاد منافع نوعی فرایند ترکیب واحدهای تجاری است، که دو یا چند گروه از سهامداران جهت نیل به منافع خود از طریق مبادله سهام عادی متحد می شوند. ترکیب واحدهای تجاری با استفاده از روش اتحاد منافع، مستلزم انتشار سهام عادی می باشد، پیش از آنکه، ماهیتاً به عنوان تحصیل دارایی یا افزایش حجم سرمایه تلقی شود، به عنوان اتحاد منافع (پاداش - ریسک) سهامداران موجود واحدهای ترکیبی تلقی می گردد. از آنجایی که، شرکت ترکیب کننده (اصلی) از طریق مبادله سهام عادی (ارزش اسمی) دارای حق رای با حداقل ۹۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت ترکیب شونده (فرعی) را

۱. فقط جهت مطالعه در این بخش کتاب آورده شده است.

تحصیل می‌نماید، این مبادله سهام به عنوان فعالیت خرید و فروش تلقی نشده، به عنوان دارایی‌های جدیدی سرمایه‌گذاری نمی‌شود. روش‌های اجرایی بکارگیری اتحاد منافع ایجاب می‌کند که در تاریخ تکمیل ترکیب واحدهای تجاری، دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام شرکت‌هایی که در ترکیب وارد شده‌اند، بر مبنای ارزش دفتری آنها (بهای تمام شده تاریخی) طبق اصول پذیرفته شده حسابداری در دفاتر ثبت شوند. و استفاده از ارزش دفتری دارایی بجای ارزش متعارف، غالباً هزینه استهلاک کمتر و سود خالص بیشتر است. در روش اتحاد منافع، بر خلاف روش خرید، هرگز دارایی یا بدهی شرکت تحصیل شده تجدید ارزیابی نشده، بهای تمام شده سرمایه‌گذاری شامل سهم شرکت ترکیب کننده از ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام شرکت ترکیب شونده می‌باشد، که در بدهکار این حساب در دفاتر ثبت می‌شود. در این روش کلیه هزینه‌های مربوط به ترکیب و انتشار سهام جزء هزینه‌های دوره مالی بشمار می‌آید.

● **شرایط بکارگیری روش اتحاد منافع.** در روش اتحاد منافع، به علت محدودیت و شرایط خاصی که برای ترکیب واحدهای تجاری در نظر گرفته شده، لازم است ضوابط خاصی در نظر گرفته شود، چنانچه در ترکیب واحدهای تجاری حتی یکی از این شرایط رعایت و تامین نشود، بجای بکارگیری از روش اتحاد منافع، الزاماً باید از روش خرید استفاده شود، هیات تدوین اصول حسابداری شماره ۱۶ (APB. # 16) شرایط بکارگیری از روش اتحاد منافع را منوط به احراز کلیه شرایط ۱۲ گانه زیر نموده است:

- ۱- استقلال داخلی دو سال استقلال شرط ضروری ترکیب هر یک از واحدهای تجاری است. کلیه واحدهای تجاری که در ترکیب وارد می‌شوند، در دو سال قبل از ترکیب باید واحدی مستقل بوده، و نباید شرکت فرعی یا بخشی از شرکت دیگر بوده باشند.
- ۲- عدم وابستگی در تاریخ تکمیل ترکیب واحدهای تجاری، هر یک از واحدهای ترکیبی باید به سایر واحدهای ترکیبی دیگر وابستگی نداشته باشند (مستقل بودن) و به عبارت دیگر با رعایت شرط استقلال، در تاریخ شروع طرح و تکمیل ترکیب با هیچ یک از واحدهای ترکیبی نمی‌توانند سرمایه‌گذاری فی‌مابین بیش از ده درصد از مجموع سهام دارای حق رای منتشر شده واحد ترکیبی دیگر را داشته باشند.
- ۳- محدودیت زمانی ترکیب باید به صورت یک مبادله یگانه و بطور یکجا انجام شده باشد و یا بر طبق یک طرح معین ظرف مدت یکسال بعد از طرح ترکیب، تکمیل شده باشد.
- ۴- مبادله اکثریت سهام واحد تجاری ترکیب کننده (اصلی)، از تاریخ شروع طرح تا تاریخ تکمیل آن، باید حداقل ۹۰ درصد سهام عادی دارای حق رای واحد تجاری ترکیب شونده (فرعی) را در قبال واگذاری سهام خود تحصیل کرده باشد. به عبارت دیگر شرایط احراز اتحاد منافع آنست که: حداقل ۹۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت ترکیب شونده (فرعی) از تاریخ شروع طرح تا تکمیل آن، در مقابل سهام عادی دارای حق رای شرکت ترکیب کننده (اصلی) مبادله شده باشد.

اگر شرکت ترکیب‌کننده (اصلی) قبل از ترکیب، سهام عادی شرکت ترکیب‌شونده (فرعی) را خریداری کرده باشد، این تعداد سهام خریداری شده در تعیین میزان ۹۰ درصد سهام منظور نمی‌شود. و حتی اگر، بعد از تاریخ ترکیب، شرکت اصلی سهام شرکت فرعی را خریداری نماید، در تعیین میزان ۹۰٪ منظور نمی‌شود.

علاوه بر موارد فوق، اگر شرکت فرعی قبل از طرح ترکیب در سهام شرکت اصلی سرمایه‌گذاری نموده باشد، تعداد سهام قبلی سرمایه‌گذاری شرکت فرعی در شرکت اصلی باید در محاسبات منظور و از تعداد واقعی سهام مبادله شده در تاریخ تکمیل ترکیب کسر گردد.

۵ - تغییرات در ساختار حقوق صاحبان سهام هیچ یک از واحدهای تجاری که در ترکیب وارد می‌شوند، نباید از دو سال قبل از شروع طرح ترکیب تا تکمیل آن در ساختار حقوق صاحبان سهام (سهام عادی دارای حق رای) واحدهای تجاری ترکیبی، به منظور بکارگیری روش اتحاد منافع، تغییراتی داده باشد.

۶ - سهام خزانه هر یک از واحدهای تجاری ترکیبی تحصیل مجدد (سهام خزانه) سهام عادی دارای حق رای را فقط برای اهدافی جدا از ترکیب واحد تجاری را دارند، و هیچ یک از شرکتها تحصیل مجدد بیش از تعداد عادی از سهام، بین تاریخ شروع طرح ترکیب و تکمیل آن را ندارند. به عبارت دیگر، شرکتی که در ترکیب وارد می‌شوند، از تحصیل مجدد غیر عادی سهام به عنوان سهام خزانه منع شده‌اند.

۷ - دریافت سهام متناسب با سهام با حق رای قبل از ترکیب هر یک از سهامداران عضو گروه، که سهام خود را مبادله می‌نمایند، به تناسب سهام عادی دارای حق رای خود قبل از ترکیب، سهام دریافت می‌نمایند. مثال اگر الف و ب که در مبادله سهام مشارکت می‌نمایند، اگر یکی از سهامداران ب یک سهم از سهام الف در مقابل هر ۴ سهم از سهام ب دریافت نماید. کلیه سهامداران بایستی یک سهم از الف در مقابل هر ۴ سهم از سهام ب را دریافت نمایند.

۸ - داشتن حق رای مهم‌ترین عامل اصلی مالکیت، داشتن حق رای می‌باشد. هر یک از سهامداران عادی به نسبت سهام خود بعد از ترکیب دارای حق رای بوده و به هیچ وجه نمی‌توان آنان را از این حق محروم کرد، به عبارت دیگر، هیچ یک از سهامداران نباید تحت هیچ شرایطی از این حق محروم و یا محدود شوند.

۹ - ما به ازاء احتمالی ترکیب به روش اتحاد منافع، در تاریخ انجام طرح باید قطعی باشد و هیچ یک از شرایط طرح در ارتباط با صدور سهام یا سایر موارد نامشخص نماند، به عبارت دیگر، شرکت (ترکیب شده) نباید با صدور و توزیع احتمالی سهام اضافی یا توزیع دارایی‌های دیگر در آتی (بعد از تاریخ ترکیب) بین سهامداران قبلی شرکت‌های عضو گروه موافقت نماید.

۱۰ - تحصیل مجدد سهام واحد ترکیبی نباید بطور مستقیم یا غیرمستقیم نسبت به تحصیل مجدد یا ابطال تمام یا بخشی از سهام عادی منتشر شده به منظور اتحاد منافع موافقت نماید.

۱۱ - سایر ترتیبات مالی شرکت سهامی ترکیبی در ترتیبات مالی به نفع سهامداران قبلی شرکت‌های

عضو گروه ترکیب (ترکیب شده) نباید وارد شود، نظیر تضمین وام‌هایی که از طریق سهام منتشر شده در ترکیب تامین می‌شود به عبارتی دیگر شرکت‌هایی که در ترکیب وارد می‌شوند. اگر یکی از شرکت‌های عضو گروه ترکیب سهام منتشر شده ترکیبی را به عنوان وثیقه وام قرار دهد. شرکت صادر کننده سهام نباید ضمانت آن وام را بنماید. زیرا در واقع تبادل سهام اثر منفی دارد.

۱۲- واگذاری دارایی‌ها واحدهایی که در ترکیب وارد می‌شوند، نباید قصد یا طرحی برای واگذاری بخش قابل توجهی از دارایی‌های واحد ترکیبی تحصیل شده، در دو سال بعد از ترکیب داشته باشند، مگر برای حذف دارایی‌های مازاد و اضافی، مازاد بر ظرفیت^(۱) تولیدی، و یا آنهایی که بطور معمول و در جریان عادی تجاری واگذار می‌شوند.

● حسابداری ترکیب واحدهای تجاری با استفاده از روش اتحاد منافع: وقتی یک واحد تجاری با استفاده از روش اتحاد منافع با واحد تجاری دیگر ادغام می‌شود، دارایی‌ها و بدهی‌های واحد تجاری ترکیب شونده به ارزش دفتری در دفاتر واحد تجاری ترکیب کننده ثبت می‌شوند، و سهام منتشر شده به ارزش دفتری خالص دارایی دریافتی در مبادله ثبت می‌شود.

● ترکیب دو شرکت هنگامی که یکی از آنها در دیگری با استفاده از روش اتحاد منافع ادغام می‌شود: فرض کنید شرکت الف و ب با هم توافق نمودند، که با هم ادغام شده، شرکت الف به فعالیت اقتصادی خود ادامه داده، و شرکت ب پس از دریافت سهام مذکور و توزیع آن بین صاحبان سهام منحل شود. اطلاعات دو واحد تجاری قبل از ترکیب بشرح زیر است:

جمع	شرکت ب	شرکت الف	
۱۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	سهام عادی (ارزش اسمی ۱۰ ریال)
۳۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	صرف سهام
۱۸۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	۱۱۰۰۰۰	جمع سرمایه پرداخت شده
۸۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	سود انباشته
۲۶۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۱۶۰۰۰۰	خالص دارایی

حالت اول - شرکت سهامی الف جهت مبادله با خالص دارایی شرکت ب ۵۰۰۰ سهام عادی به ارزش اسمی هر سهم ۱۰ ریال منتشر می‌نماید. شرکت سهامی الف با واگذاری سهام خود به سهامداران شرکت ب، خالص دارایی (حقوق صاحبان سهام شرکت ب) شرکت ب را در اختیار می‌گیرد. در این حالت، نتیجه ادغام دو واحد تجاری، شرکت الف دارای ۱۵۰۰۰۰ ریال سهام عادی، ۳۰۰۰۰۰ ریال صرف سهام و ۸۰۰۰۰۰ ریال سود انباشته می‌باشد. ثبت ترکیب در دفاتر شرکت الف با استفاده از روش اتحاد منافع به شرح زیر است:

خالص دارایی	۱۰۰۰۰۰
سهام عادی (ده ریالی)	۵۰۰۰۰
صرف سهام	۲۰۰۰۰
سود انباشته	۳۰۰۰۰
ثبت انتشار ۵۰۰۰ سهام ده ریالی جهت ترکیب با شرکت ب بر مبنای اتحاد منافع محاسبات:	
سهام عادی منتشر شده توسط شرکت الف	۵۰۰۰۰
ارزش اسمی سهام عادی شرکت ب	(۵۰۰۰۰)
مازاد	<u>۰</u>

در مواردی که سهام عادی منتشر شده توسط شرکت الف جهت ادغام معادل سهام عادی شرکت ادغام شده (شرکت ب) باشد صرف سهام و سود انباشته شرکت ب بدون تغییر به شرکت الف منتقل می‌گردد. بعد از ادغام شرکت (ب) در شرکت سهامی الف ثبت انحلال در دفاتر شرکت ب به شرح زیر است:

سهام عادی (ده ریالی)	۵۰۰۰۰
صرف سهام	۲۰۰۰۰
سود انباشته	۳۰۰۰۰
خالص دارایی	۱۰۰۰۰۰

ثبت انحلال شرکت ب در نتیجه ادغام با شرکت الف

حالت دوم - اگر شرکت سهامی الف جهت مبادله با خالص دارایی شرکت ب ۷۰۰۰ سهم ده ریالی را منتشر نماید، ثبت مربوط به ترکیب دو شرکت به روش اتحاد منافع به شرح زیر است:

محاسبات:	سهام عادی منتشر شده جهت تحصیل	۷۰۰۰۰
	ارزش اسمی سهام عادی شرکت ب	(۵۰۰۰۰)
	مازاد	<u>۲۰۰۰۰</u>
	صرف سهام شرکت ب	(۲۰۰۰۰)
	مانده	<u>۰</u>

زمانی که سهام عادی منتشر شده توسط شرکت الف جهت ادغام بیش از سهام عادی شرکت ب باشد، در این حالت مبلغ مابه‌التفاوت یعنی ۲۰۰۰۰ ریال باید از حقوق صاحبان سهام شرکت ب به اندازه همین مبلغ یعنی ۲۰۰۰۰ ریال کاهش یابد که از محل سرمایه پرداخت شده مازاد بر ارزش اسمی (صرف سهام) تامین می‌شود.

خالص دارایی	۱۰۰۰۰۰
سهام عادی (ده ریالی)	۷۰۰۰۰
سود انباشته	۳۰۰۰۰

ثبت انتشار ۷۰۰۰ سهم ده ریالی جهت ترکیب واحد تجاری با شرکت ب به روش اتحاد منافع.
حالت سوم - اگر شرکت سهامی الف جهت مبادله با خالص دارایی شرکت ب ۹۰۰۰ سهم ده ریالی را
منتشر نماید، ثبت ترکیب دو واحد تجاری به روش اتحاد منافع در دفاتر شرکت الف به شرح زیر است:

محاسبات:	سهام عادی منتشر شده جهت تحصیل	۹۰۰۰۰
	ارزش اسمی سهام عادی شرکت ب	(۵۰۰۰۰)
	مازاد	۴۰۰۰۰
	صرف سهام شرکت ب	(۲۰۰۰۰)
	صرف سهام شرکت الف	(۱۰۰۰۰)
	کاهش در سود انباشته ترکیبی	<u>۱۰۰۰۰</u>

در مواردی که سهام منتشر شده بیش از سهام عادی شرکت ب باشد، در این حالت مانده بدهکار مورد
اختلاف ابتدا موجب کاهش صرف سهام مندرج در دفاتر شرکت ب گردیده و سپس بدهکار باقی مانده
موجب کاهش صرف سهام شرکت الف (ادغام کننده) و در نهایت، مبلغ بدهکار باقی مانده موجب کاهش
سود انباشته می گردد.

خالص دارایی	۱۰۰۰۰۰
صرف سهام عادی	۱۰۰۰۰
سهام عادی (ده ریالی)	۹۰۰۰۰
سود انباشته	۲۰۰۰۰

ثبت انتشار ۹۰۰۰ سهم ده ریالی جهت ترکیب واحد تجاری با شرکت ب به روش اتحاد منافع
در مواردی که سهام منتشر شده توسط شرکت الف جهت مبادله کمتر از سهام عادی شرکت ب باشد، در
این حالت مانده بستانکار مورد اختلاف موجب افزایش صرف سهام شرکت ب می گردد، و سود انباشته
بدون تغییر به شرکت الف منتقل می گردد.

● ترکیب دو شرکت در حالتی که هر دو منحل شده و شرکت ثالثی ایجاد می‌گردد (روش اتحاد منافع): برخی موارد اتفاق می‌افتد که دو یا چند شرکت سهامی تصمیم می‌گیرند، که در هم ادغام شده و تشکیل شرکت سهامی جدیدی را بدهند، در چنین مواردی شرکتهای ادغام شده بایستی منحل شده و دارایی و بدهی‌های آنها به شرکت جدید منتقل شوند.

در قانون تجارت ایران جهت ادغام شرکت‌های سهامی مقررات خاصی پیش‌بینی نشده است، ولی اصولاً ادغام شرکتها بایستی در مجامع عمومی فوق‌العاده بدون ایجاد مخاطره به حقوق بستانکاران به تصویب برسد.

حالت چهارم - شرکت ج در اول فروردین سال ۱۳۸۱ جهت مبادله با خالص دارایی دو واحد تجاری با انتشار تعداد ۱۵۰۰۰ سهم ده‌ریالی تشکیل، تا شرکت‌های الف و ب را در خود ادغام نماید. خالص دارایی دو شرکت الف و ب جمعاً بالغ بر ۲۶۰۰۰۰ ریال می‌باشد، که نحوه ثبت ادغام دو شرکت در دفاتر شرکت ج به شرح زیر است:

خالص دارایی	۲۶۰۰۰۰
سهام عادی (ده ریالی)	۱۵۰۰۰۰
صرف سهام	۳۰۰۰۰
سود انباشته	۸۰۰۰۰
ثبت انتشار تعداد ۱۵۰۰۰ سهم جهت ترکیب دو واحد تجاری در شرکت ج به روش اتحاد منافع	
محاسبات:	
سهام عادی منتشر شده توسط شرکت ج	۱۵۰۰۰۰
ارزش اسمی سهام عادی شرکت الف و ب	(۱۵۰۰۰۰)
مازاد	۰

چون سرمایه قانونی (سهام عادی منتشر شده) شرکت ج بالغ بر ۱۵۰۰۰۰ ریال، که معادل مجموع سرمایه قانونی (سهام عادی دو شرکت) دو شرکت الف و ب می‌باشد (۱۰۰۰۰۰ + ۵۰۰۰۰)، مانده‌های صرف سهام و سود انباشته مندرج در دفاتر شرکت الف و ب بدون تغییر به شرکت ج منتقل می‌شود.

حالت پنجم - اگر شرکت (ج) جهت مبادله با خالص دارایی شرکت (الف) و (ب) تعداد ۱۷۰۰۰ سهم ده ریالی منتشر نماید، ثبت انتشار سهام و ادغام دو شرکت در دفاتر شرکت ج به شرح زیر است:

خالص دارایی		۲۶۰۰۰۰
سهام عادی	۱۷۰۰۰۰	
صرف سهام	۱۰۰۰۰۰	
سود انباشته	۸۰۰۰۰۰	
ثبت انتشار ۱۷۰۰۰ سهم جهت ترکیب واحد تجاری در شرکت ج به روش اتحاد منافع محاسبات:		
سهام عادی منتشر شده توسط شرکت ج	۱۷۰۰۰۰	
ارزش اسمی سهام عادی شرکت الف و ب	(۱۵۰۰۰۰۰)	
مازاد (مابه التفاوت)	۲۰۰۰۰۰	
صرف سهام شرکت الف و ب	(۳۰۰۰۰۰)	
مازاد (صرف سهام ترکیبی)	۱۰۰۰۰۰	

چون شرکت ج مبلغ ۱۷۰۰۰۰ ریال سهام عادی منتشر نموده که از جمع سرمایه دو شرکت الف و ب به میزان ۲۰۰۰۰۰ ریال بیشتر می باشد، در این حالت مبلغ بستانکار مورد اختلاف از حساب صرف سهام دو شرکت الف و ب کسر و در نهایت مبلغ بستانکار باقی مانده مورد اختلاف به عنوان صرف سهام ترکیبی در دفاتر شرکت ج ثبت می گردد.

حالت ششم - اگر شرکت ج جهت مبادله با خالص دارایی شرکت الف و ب تعداد ۱۹۰۰۰ سهم ده ریالی منتشر نماید، ثبت انتشار سهام عادی و ادغام دو شرکت الف و ب در دفاتر شرکت ج به شرح زیر است: (روش اتحاد منافع)

خالص دارایی		۲۶۰۰۰۰
سهام عادی	۱۹۰۰۰۰	
سود انباشته	۷۰۰۰۰۰	
ثبت انتشار ۱۹۰۰۰ سهام عادی جهت ادغام ۱۰۰۰۰ سهام الف و ۵۰۰۰ سهم شرکت ب محاسبات:		
سهام عادی منتشر شده توسط شرکت ج	۱۹۰۰۰۰	
ارزش اسمی سهام عادی شرکت الف و ب	(۱۵۰۰۰۰۰)	
مازاد	۴۰۰۰۰۰	
صرف سهام شرکت الف و ب	(۳۰۰۰۰۰)	
مازاد (صرف سهام ترکیبی)	۱۰۰۰۰۰	

چون سرمایه قانونی (سهام عادی) شرکت ج از مجموع سرمایه قانونی دو شرکت الف و ب (سهام

عادی) بیشتر می‌باشد (۱۵۰۰۰۰ - ۱۹۰۰۰۰)، مانده مورد اختلاف (مابه‌التفاوت) بالغ بر ۴۰۰۰۰ ریال ابتدا موجب کاهش در مجموع صرف سهام (۳۰۰۰۰ ریال) دو شرکت ادغام شده و مبلغ باقی مانده (۱۰۰۰۰ ریال) موجب کاهش سود انباشته می‌گردد.

● خلاصه ترازنامه شرکت بعد از ترکیب بر مبنای ۶ حالت به روش اتحاد منافع به شرح زیر است:

حسابهای ادغام شده در دفاتر شرکت الف			ترکیب حسابهای الف و ب در دفاتر شرکت ج		
(روش اتحاد منافع)			(روش اتحاد منافع)		
حالت اول	حالت دوم	حالت سوم	حالت چهارم	حالت پنجم	حالت ششم
خالص دارایی	۲۶۰۰۰۰	۲۶۰۰۰۰	۲۶۰۰۰۰	۲۶۰۰۰۰	۲۶۰۰۰۰
سهام عادی	۱۵۰۰۰۰	۱۷۰۰۰۰	۱۹۰۰۰۰	۱۷۰۰۰۰	۱۹۰۰۰۰
صرف سهام	۳۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	—	۱۰۰۰۰	—
سود انباشته	۸۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	۷۰۰۰۰
جمع حقوق صاحبان سهام	۲۶۰۰۰۰	۲۶۰۰۰۰	۲۶۰۰۰۰	۲۶۰۰۰۰	۲۶۰۰۰۰

● ترکیب دو واحد تجاری در صورتیکه شرکت الف دارای سهام خزانه باشد (روش اتحاد منافع):

مثال: فرض کنید شرکت الف مالک ۲۰۰ سهم از سهام شرکت سهامی ب به بهای تمام شده ۳۰۰۰ ریال می‌باشد. خلاصه اطلاعات مربوط به دو شرکت بشرح زیر است:

شرکت الف	شرکت ب	
۳۰۰۰		سرمایه‌گذاری در شرکت ب
۱۹۷۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	سایر دارایی‌ها
۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	جمع
۱۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	سهام عادی (۱۰ ریالی)
۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	صرف سهام
۵۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	سود انباشته
۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	جمع

حالت اول - اگر شرکت سهامی الف ۱۹۸۰۰ سهم عادی به ارزش اسمی هر سهم ده ریال جهت مبادله با خالص دارایی شرکت ب منتشر نماید (نرخ مبادله ۱ به ۱)، ثبت انتشار سهام و ادغام به روش اتحاد منافع در دفاتر شرکت الف به شرح زیر است:

خالص دارایی	۳۰۰۰۰۰
سهام عادی (۱۰ ریالی)	۱۹۸۰۰۰
صرف سهام	۲۹۰۰۰
سود انباشته	۷۰۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت ب	۳۰۰۰

چون شرکت الف ۱۹۷۰۰۰ ریال (۳۰۰۰ سهام خزانه - ۲۰۰۰۰۰ سهام عادی شرکت ب) سهام شرکت ب را دریافت و در مقابل ۱۹۸۰۰۰ ریال سهام خود را واگذار نموده است، سهام واگذاری، مبلغ ۱۰۰۰ ریال بیش از سهام عادی شرکت ب می باشد، لذا حقوق صاحبان سهام شرکت ب باید به اندازه همین مبلغ یعنی ۱۰۰۰ ریال کاهش یابد، که از محل صرف سهام تامین می شود.

حالت دوم - اگر شرکت ب ۱۰۰۰۰ سهم عادی به ارزش اسمی هر سهم ۱۰ ریال جهت مبادله با خالص دارایی شرکت الف منتشر نماید (نرخ مبادله ۱ به ۱)، ثبت انتشار سهام توسط شرکت ب و ادغام شرکت الف در دفاتر شرکت ب به روش اتحاد منافع به شرح زیر است:

خالص دارایی	۱۹۷۰۰۰
سهام خزانه	۳۰۰۰
سهام عادی (ده ریالی)	۱۰۰۰۰۰
صرف سهام	۵۰۰۰۰
سود انباشته	۵۰۰۰۰
ثبت ادغام شرکت الف در دفاتر شرکت ب	

● ترکیب با استفاده از تحصیل سهام در روش اتحاد منافع: در بسیاری از موارد، شرکت های سهامی به جای خرید سهام عادی سایر شرکتها اقدام به مبادله سهام عادی خود با سهام عادی آنها می نمایند، وقتی سهام عادی در ترکیب واحدهای تجاری براساس اتحاد منافع مبادله می شود، شرکت ترکیب کننده، سهام عادی دارای حق رای خود را منتشر، و به صاحبان سهام شرکت ترکیب شونده واگذار می نماید. در این روش هر دو واحد تجاری معمولاً به فعالیت اقتصادی خود به صورت شخصیت حقوقی جداگانه ادامه داده، شرکت ترکیب کننده (سرمایه گذار) را شرکت اصلی و شرکت ترکیب شونده (سرمایه پذیر) را شرکت فرعی گویند.

ثبت حسابداری این گونه سرمایه گذاری ها در دفاتر شرکت ترکیب کننده (اصلی): سهام دریافتی معادل ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام واحد تجاری تحصیل شده به حساب سرمایه گذاری ها بدهکار، سهام صادره، مبلغی معادل ارزش اسمی در تعداد سهام به حساب سهام عادی بستانکار، سود انباشته شرکت ترکیب شده (تحصیل شده) معمولاً بدون هیچ تغییری (مگر در شرایط خاص) به دفاتر شرکت ترکیب کننده منتقل می شود. برای روشن شدن موضوع به مثال زیر توجه شود:

مثال: شرکت (الف) ۱۰۰ درصد از سهام عادی دارای حق رای شرکت سهامی ب را در تاریخ ۱۳۸۲/۱/۱ از طریق صدور و مبادله با ۴۰۰۰ سهم، که ارزش اسمی هر سهم ۱۰ ریال بود تحصیل نمود. ترازنامه دو شرکت قبل از ترکیب به شرح زیر است:

شرکت الف	شرکت ب	
۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	موجودی کالا
۵۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	زمین
۴۵۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	ساختمان و تجهیزات
(۱۵۰۰۰۰)	(۲۰۰۰۰۰)	استهلاک انباشته ساختمان و تجهیزات
۶۵۰۰۰۰	۱۹۰۰۰۰	جمع دارایی‌ها
۵۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۲۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	سهام عادی (۱۰ ریالی)
۳۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	صرف سهام
۳۷۰۰۰۰	۹۰۰۰۰۰	سود انباشته
۶۵۰۰۰۰	۱۹۰۰۰۰	جمع بدهی و سرمایه

ثبت تحصیل سهام عادی شرکت (ب) توسط شرکت سهامی (الف) با فرض اینکه کلیه شرایط تعیین شده برای استفاده از روش اتحاد منافع رعایت شده در دفاتر شرکت سهامی الف به شرح زیر است:

سرمایه‌گذاری در شرکت ب	۱۵۰۰۰۰۰
سهام عادی	۴۰۰۰۰۰
صرف سهام	۲۰۰۰۰۰
سود انباشته	۹۰۰۰۰۰

ثبت ترکیب با شرکت سهامی ب به روش اتحاد منافع	
محاسبات:	سهام عادی منتشر شده جهت تحصیل
	ارزش اسمی سهام عادی شرکت ب
	(۵۰۰۰۰۰)
	۱۰۰۰۰۰

چون سهام منتشر شده جهت تحصیل کمتر از ارزش سهام جایگزینی می‌باشد تفاوت به صرف سهام اضافه می‌شود.

با توجه به مثال قبل اگر شرکت سهامی الف ۱۰۰ درصد از سهام عادی دارای حق رای شرکت

سهامی (ب) را از طریق صدور و مبادله با ۷۵۰۰ سهم، که ارزش اسمی هر سهم ۱۰ ریال باشد، تحصیل نماید. ثبت صدور سهام در دفاتر شرکت سهامی الف به شرح زیر است:

۱۵۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ب
۱۵۰۰۰	صرف سهام
۷۵۰۰۰	سهام عادی
۹۰۰۰۰	سود انباشته
ثبت ترکیب با شرکت سهامی ب به روش اتحاد منافع	
۷۵۰۰۰	سهام عادی منتشر شده جهت تحصیل
(۵۰۰۰۰۰)	ارزش اسمی سهام عادی شرکت ب
۲۵۰۰۰	مازاد
(۱۰۰۰۰۰)	صرف سهام شرکت ب
(۱۵۰۰۰۰)	صرف سهام شرکت الف
۰	

چون سهام منتشر شده بیش از سهام عادی شرکت ب می باشد، در این حالت مانده بدهکار مورد اختلاف ابتدا موجب کاهش صرف سهام مندرج در دفاتر شرکت ب گردیده، و سپس بدهکار باقی مانده (کسری) موجب کاهش صرف سهام شرکت سهامی الف می گردد.

اگر شرکت سهامی الف ۱۰۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت سهامی ب را از طریق صدور و مبادله با ۱۰۰۰۰۰ سهم، که ارزش اسمی هر سهم ۱۰ ریال بود تحصیل نماید، ثبت صدور سهام در دفاتر شرکت سهامی الف به شرح زیر است:

۱۵۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ب
۳۰۰۰۰	صرف سهام
۱۰۰۰۰۰	سهام عادی
۸۰۰۰۰	سود انباشته
ثبت ترکیب با شرکت سهامی ب به روش اتحاد منافع	
۱۰۰۰۰۰	سهام عادی منتشر شده جهت تحصیل
(۵۰۰۰۰۰)	ارزش اسمی سهام عادی شرکت ب
۵۰۰۰۰	مازاد
(۱۰۰۰۰۰)	صرف سهام شرکت ب
(۳۰۰۰۰۰)	صرف سهام شرکت الف
۱۰۰۰۰	کاهش سود انباشته ترکیبی

چون سهام عادی منتشر شده توسط شرکت (الف) و سود انباشته شرکت (ب) جمعاً ۱۹۰۰۰۰ ریال (۹۰۰۰۰ + ۱۰۰۰۰۰) می باشد، از آنجایی که این مبلغ معادل ۴۰۰۰۰ ریال بیش از حقوق صاحبان سهام شرکت ب است مبلغ مابه التفاوت از محل صرف سهام دو شرکت و کسری آن از سود انباشته کسر می شود. به عبارت دیگر، چون سهام منتشر شده بیش از سهام عادی ترکیب ب می باشد، در این حالت مانده بدهکار مورد اختلاف ابتدا موجب کاهش در مجموع صرف سهام دو شرکت (۳۰۰۰۰ + ۱۰۰۰۰) گردیده و مبلغ باقی مانده (۱۰۰۰۰ ریال) موجب کاهش سود انباشته می گردد.

مثال: شرکت ب ۱۲۰۰۰ سهم عادی به ارزش اسمی هر سهم ۱۰ ریال برای تحصیل ۹۰ درصد از ۱۰۰۰۰ سهام دارای حق رای شرکت ج منتشر نمود. با فرض اینکه کلیه شروط لازم برای اتحاد منافع رعایت شده، ثبت صدور سهام در دفاتر شرکت ب با فرض اینکه، حقوق صاحبان سهام شرکت ج قبل از ترکیب: سهام عادی ۲۰۰۰۰۰ ریال، و سود انباشته آن ۱۰۰۰۰۰ ریال باشد، بشرح زیر است:

سرمایه گذاری در شرکت ج	۲۷۰۰۰۰
سهام عادی	۱۲۰۰۰۰
صرف سهام	۶۰۰۰۰
سود انباشته	۹۰۰۰۰
ثبت تحصیل شرکت ج، به روش اتحاد منافع	
محاسبات: ۹۰٪ حقوق صاحبان سهام شرکت ج	$۳۰۰۰۰۰ \times ۹۰\% = ۲۷۰۰۰۰$
مبلغ اسمی سهام عادی منتشر شده	$۱۲۰۰۰ \times ۱۰ = ۱۲۰۰۰۰$
۹۰٪ سهام عادی شرکت ج	$۲۰۰۰۰۰ \times ۹۰\% = ۱۸۰۰۰۰$
صرف سهام	$۱۸۰۰۰۰ - ۱۲۰۰۰۰ = ۶۰۰۰۰$
۹۰٪ سود انباشته شرکت ج	$۱۰۰۰۰۰ \times ۹۰\% = ۹۰۰۰۰$

● تفاوت ترکیب به روش خرید و اتحاد منافع: تفاوت ترکیب در روش خرید و اتحاد منافع به اختصار بصورت مقایسه ای بشرح زیر می باشد:

روش خرید	روش اتحاد منافع
۱ - دارایی و بدهی شرکت ترکیب شونده به ارزش متعارف ثبت می شود. اگر بهای پرداختی توسط شرکت ترکیب کننده بیش از ارزش دفتری دارایی و بدهی شرکت ترکیب شونده باشد. مازاد سرقفلی است.	دارایی و بدهی تحصیل شده به ارزش دفتری در دفاتر شرکت ترکیب کننده ثبت می شود. به عبارت دیگر، دارایی و بدهیهای تحصیل شده ارزیابی نشده و سرقفلی شناسایی نمی شود.

از آنجایی که سرقتی در صورتهای مالی گزارش نشده، درآمد خالص ترکیبی در ارتباط با هزینه و استهلاک کاهش نمی‌یابد

۲ - اگر سرقتی در صورتهای مالی ترکیبی (ترازنامه، صورت سود و زیان) گزارش شود، درآمد خالص ترکیبی در ارتباط با هزینه استهلاک دارایی‌ها کاهش می‌یابد.

عواید شرکت ترکیب شونده (فرعی) با عواید شرکت ترکیب کننده (اصلی) برای کل سال مالی که ترکیب در آن تحقق یافته محاسبه می‌شود و شامل صورت سود و زیان ترکیبی (تلفیقی) می‌باشد.

۳ - عواید شرکت ترکیب شونده (فرعی) با عواید شرکت ترکیب کننده (اصلی) از تاریخ تحصیل ترکیب می‌شود.

هزینه‌های مستقیم جزء هزینه‌های دوره مالی که ترکیب تحقق یافته بشمار می‌آید. به عبارت دیگر، هزینه‌های مربوط به ترکیب واحد تجاری هزینه گروه شرکتها تلقی شده و از سود خالص ترکیبی (تلفیقی) کسر می‌شود.

۴ - هزینه‌های مستقیم بخشی از بهای تمام شده تحصیل به شمار می‌آید.

مثل روش خرید.

۵ - هزینه‌های غیرمستقیم در ارتباط با ترکیب واحد تجاری جزء هزینه‌های سال مالی که ترکیب در آن اتفاق افتاد بشمار می‌آید.

و بطور خلاصه می‌توان چنین نتیجه‌گیری کرد:

در روش خرید معمولاً مجموع دارایی‌ها و هزینه‌ها بیش از روش اتحاد منافع می‌باشد. درآمد، سود خالص، سود هر سهم، و نرخ بازده و مالیات در روش خرید کمتر از روش اتحاد منافع می‌باشد.

سؤالات

۱- هدف از ترکیب کدام است؟

۲- اشکال گوناگون ترکیب کدامند، هر کدام به اختصار تشریح نمایید.

۳- انواع ترکیب بر مبنای نوع فعالیت کدامند؟ هر کدام را به اختصار تشریح نمایید.

۴- روش حسابداری ترکیب کدام است؟

- ۵- ترکیب به روش خرید را توضیح دهید.
- ۶- منظور از هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم، نقش هر کدام در ترکیب چیست؟
- ۷- منظور از سرقفلی ترکیبی چیست؟
- ۸- روش ارزشیابی دارایی‌ها و بدهیها را توضیح دهید.
- ۹- موارد افشاء در روش خرید کدامند؟
- ۱۰- منظور از خریدهای اهرمی چیست؟
- ۱۱- نحوه محاسبه کاهش ارزش سرقفلی طبق بیانیه ۱۴۲

تمرین

برای هر یک از پرسش‌های زیر بهترین پاسخ را انتخاب و با علامت (✓) مشخص نمایید.

۱- منظور از ترکیب افقی:

- الف) فعالیت اقتصادی مشابه باشند.
 - ب) فعالیت اقتصادی غیرمشابه باشند.
 - ج) فعالیت اقتصادی مکمل یکدیگر باشند.
 - د) فعالیت اقتصادی مکمل و غیر همگن باشند.
- ۲- منظور از ترکیب عمودی:

- الف) فعالیت اقتصادی مشابه باشند.
- ب) فعالیت اقتصادی غیرمشابه باشند.
- ج) فعالیت اقتصادی مکمل یکدیگر باشند.
- د) فعالیت اقتصادی مکمل و غیر همگن باشند.

۳- سرقفلی ترکیبی نشانگر مازاد بهای تمام شده سرمایه‌گذاری بر:

- الف) مجموع ارزش متعارف تخصیص یافته بر داراییهای قابل شناسایی تحصیل شده به کسر بدهیها.
- ب) مجموع ارزش متعارف تخصیص یافته بر داراییهای مشهود تحصیل شده به کسر بدهیها.

ج) مجموع ارزش متعارف تخصیص یافته بر داراییهای نامشهود تحصیل شده به کسر بدهیها.

د) ارزش دفتری واحد تجاری تحصیل شده به کسر بدهیها.

۴- هزینه های ثبتي و انتشار اوراق بهادار در ترکیب به روش خرید معمولاً:

الف) بخشی از بهای تمام شده تحصیل به شمار می آید.

ب) جزء هزینه های دوره، محسوب می گردد.

ج) جزء هزینه های مستقیم واحد تجاری ترکیبی به شمار می آید.

د) به سرقفلی اضافه می شود.

۵- در تاریخ ۱/۷/۳۰ شرکت اصلی جهت خرید ۸۰٪ از سهام شرکت فرعی مبلغ ۱۲۰۰۰

ریال پرداخت نمود. دارایی و بدهی های شرکت فرعی در این تاریخ به شرح زیر است.

ارزش متعارف	ارزش دفتری	
۵۵۰۰	۵۰۰۰	دارایی جاری
۱۰۰۰۰	۸۰۰۰	دارایی غیر جاری
۴۵۰۰	۴۵۰۰	بدهیها

میزان سرقفلی در ترازنامه تلفیقی در این تاریخ کدام است؟

الف) ۱۵۰۰ ریال ب) ۱۰۰۰ ریال ج) ۳۵۰۰ ریال د) ۳۲۰۰

۶- در اول فروردین ماه سال ۱۳۰۱ شرکت ایران کلیه سهام دارای حق رای شرکت ماهان را

به مبلغ ۴۰۰۰۰۰ ریال نقداً تحصیل نمود. دارایی و بدهی شرکت تحصیل شده در اول

فروردین ماه سال ۱۳۰۱ بشرح زیر است:

۴۰۰۰۰ ریال	وجوه نقد
۱۲۰۰۰۰ ریال	موجودی کالا
۲۴۰۰۰۰ ریال	اموال و ماشین آلات
(۹۰۰۰۰) ریال	بدهیها

ارزش متعارف موجودی کالا و اموال و ماشین آلات در زمان ترکیب به ترتیب ۹۵۰۰۰

۵۴..... حسابداری مالی پیشرفته ✱

ریال و ۲۸۰۰۰۰ ریال می باشد، مبلغ سرقتی ترکیبی ثبت شده در دفاتر ایران کدام است؟
الف) صفر (ب) ۹۰۰۰۰ (ج) ۲۵۰۰۰ (د) ۷۵۰۰۰

۷- دارایی و بدهیهای شرکت ب در تاریخ ۳/۱۲/۲۹ بشرح زیر است:

ارزش متعارف	ارزش دفتری	
۳۳۰۰	۳۲۰۰	دارایی جاری
۳۰۰۰	۲۸۰۰	ماشین آلات
۲۶۰۰	۲۷۰۰	بدهیها

شرکت الف در این تاریخ با پرداخت ۱۰۰۰ ریال، وجه نقد و انتشار ۱۵۰۰ برگ سهام عادی دوریالی که ارزش بازار هر سهم ۳ ریال بود در یک عملیات ترکیب به حالت جذب (Merger) خالص دارایی های ب را خرید. سرقتی ناشی از ترکیب چند ریال خواهد بود. (از هزینه ترکیب صرفنظر شود)

الف) ۱۵۰۰ (ب) ۳۰۰ (ج) ۱۲۰۰ (د) ۱۸۰۰

۸- شرکت آزاد در اول خرداد ماه سال ۱۳۹۲ با پرداخت ۶۲۰۰۰۰ ریال کلیه سهام دارای حق رأی شرکت (ب) را تحصیل نمود. (تحصیل به روش خرید) اطلاعات زیر از مدارک حسابداری شرکت (ب) در زمان تحصیل استخراج گردیده است:

ریال	
۶۰۰۰۰	وجوه نقد
۱۸۰۰۰۰	موجودیها
۳۲۰۰۰۰	اموال و ماشین آلات (خالص)
۱۰۰۰۰۰	سرقطی
(۱۲۰۰۰۰۰)	بدهیها
۵۴۰۰۰۰	خالص داراییها

ارزش متعارف بازار موجودیها، اموال و ماشین آلات در زمان تحصیل به ترتیب به مبلغ ۱۵۰۰۰۰ ریال و ۳۸۰۰۰۰۰ ریال می باشد. مبلغ ناشی از ترکیب واحد تجاری کدام است؟

(۱) ۱۵۰۰۰۰ ریال (۲) ۱۲۰۰۰۰ ریال (۳) ۵۰۰۰۰ ریال (۴) ۲۰۰۰۰ ریال

۹- حسابداری ترکیب واحد تجاری به روش خرید، بهای تمام شده تحصیل کمتر از ارزش متعارف داراییهای قابل تفکیک تحصیل شده می باشد، ارزش مازاد طبق بیانیه ۱۴۱ (FASB) چگونه گزارش می شود؟

(۱) سرقتی منفی

(۲) سرقتی مثبت

(۳) صرف سهام

(۴) ارزش مازاد بین داراییهای غیر جاری تخصیص داده تا به صفر تقلیل یابد، بخش مازاد باقیمانده غیر قابل تخصیص به عنوان سود غیر مترقبه گزارش می شود.

۱۰- زیان ناشی از کاهش ارزش سرقتی از طریق ترکیب صرفاً در زمانی شناسایی می شود که ارزش متعارف واحد گزارشگری:

(۱) با ارزش دفتری واحد گزارشگری شامل سرقتی برابر باشد.

(۲) بیش از ارزش دفتری واحد گزارشگری شامل سرقتی باشد.

(۳) کمتر از ارزش دفتری واحد گزارشگری شامل سرقتی باشد.

(۴) هیچیک از موارد فوق.

۱۱ - در ترکیب واحدهای تجاری اموال و ماشین آلات تحصیل شده معمولاً در روش های ترکیبی زیر به چه صورت گزارش می شود؟

روش اتحاد منافع	روش خرید
الف ارزش متعارف	ارزش دفتری
ب ارزش متعارف	ارزش متعارف
ج ارزش دفتری،	ارزش دفتری
د ارزش دفتری	ارزش متعارف

۱۲- حقوق صاحبان سهام شرکت آلفا در ۲۶/۱۲/۲۰۰۲ شامل ۲۰۰۰ ریال سهام عادی و

۳۰۰ ریال صرف سهام عادی و ۱۰۰۰ ریال سود انباشته است. در این تاریخ شرکت آلفا و بتا در یک عملیات ترکیب به حالت جذب (Merger) وارد شدند و مقرر گردید شرکت بتا در ازای کلیه دارایی‌ها و بدهی‌ها شرکت آلفا معادل ۱۲۰۰ سهم عادی ۲ ریالی که ارزش بازار هر سهم ۳ ریال بود به سهامداران آلفا ارائه نماید. در این تاریخ و قبل از ترکیب مانده حساب صرف سهام شرکت بتا ۵۰۰ ریال بود اگر شرکت بتا این ترکیب را به روش Pooling of Interest (اتحاد منافع) ثبت کند صرف سهام پس از ترکیب در دفاتر بتا چه میزانی است؟

الف) ۴۰۰ ب) ۵۰۰ ج) ۱۶۰۰ د) ۱۷۰۰

مسائل

۱- شرکت سهامی نمونه در اول فروردین ماه سال جاری برای ترکیب شرکت سهامی شمال و جنوب تشکیل گردید (تلفیق قانونی) ترازنامه اجمالی دو شرکت شمال و جنوب بشرح زیر است:

شرکت جنوب	شرکت شمال	
۱۰۰۰	۲۰۰۰	وجوه نقد
۲۰۰۰	۸۰۰۰	سایر دارایی‌ها
۳۰۰۰	۱۰۰۰۰	جمع دارایی‌ها
۶۰۰	۲۰۰۰	بدهی‌ها
۱۰۰۰	۵۰۰۰	سهام عادی (۱۰ ریالی)
۴۰۰	۲۰۰۰	صرف سهام
۱۰۰۰	۱۰۰۰	سود انباشته
۳۰۰۰	۱۰۰۰۰	جمع

شرکت سهامی نمونه در قبال دریافت هر ۴۰ ریال خالص دارایی از شرکت شمال و جنوب یک سهم عادی به ارزش اسمی ۲۰ ریال منتشر و در اختیار آنها قرار داد. شرکت سهامی شمال و جنوب پس از توزیع سهام بین سهامداران منحل گردید.

مطلوبست:

۱- ثبت انتشار سهام و ادغام دو شرکت در دفاتر شرکت نمونه

۲- ثبت انحلال در شرکت شمال و جنوب

۲- در اول خرداد ماه سال ۱۳۷۱ شرکت ایران و جهان توافق نمودند که شرکت جهان در شرکت ایران ادغام شده (ادغام قانونی) و شرکت ایران به فعالیت اقتصادی ادامه داده و شرکت جهان بعد از ادغام (جذب) و توزیع سهام بین سهامداران تصفیه و منحل گردید. در این طرح مقرر گردید، شرکت ایران در مقابل دریافت دو سهم از شرکت جهان یک سهم عادی به ارزش بازار هر سهم ۱۰۰ ریال منتشر و در اختیار شرکت جهان قرار دهد. توضیح اینکه بدهیهای شرکت جهان به عهده شرکت ایران می باشد. ترازنامه دو شرکت قبل از ترکیب بشرح زیر است:

شرکت جهان		شرکت ایران		
ارزش دفتری	ارزش بازار	ارزش دفتری	ارزش بازار	
۲۰۰۰	۲۰۰۰	۴۰۰۰	۴۰۰۰	وجوه نقد
۹۵۰۰	۸۰۰۰	۲۱۰۰۰	۱۶۰۰۰	سایر دارایی ها
۱۱۵۰۰	۱۰۰۰۰	۲۵۰۰۰	۲۰۰۰۰	جمع دارایی ها
۲۰۰۰	۲۰۰۰	۷۰۰۰	۷۰۰۰	بدهیها
			۹۰۰۰	سهام عادی (۳۰ ریالی)
	۴۰۰۰			سهام عادی (۲۰ ریالی)
	۱۰۰۰		۳۰۰۰	صرف سهام
	۳۰۰۰		۱۰۰۰	سود انباشته
	۱۰۰۰۰		۲۰۰۰۰	

مطلوبست:

۱- ثبت ترکیب واحد تجاری در دفاتر ایران و تصفیه و انحلال شرکت جهان.

۲- تهیه ترازنامه شرکت سهامی ایران بعد از ادغام (جذب).

۳- ترازنامه دو شرکت پویا و پیمان در اول فروردین ماه سال ۱۳۷۲ بشرح زیر است:

شرکت پویا	شرکت سهامی پیمان	
ارزش دفتری	ارزش دفتری	ارزش متعارف
۲۵۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰	۱۷۰۰۰۰
۲۶۰۰۰۰	۱۱۶۰۰۰	۱۴۶۰۰۰
۶۰۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰
۸۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	۱۶۰۰۰۰۰
(۳۰۰۰۰۰)	(۴۰۰۰۰۰)	(۶۰۰۰۰۰)
۱۸۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	۱۴۰۰۰۰
(۹۰۰۰۰)	(۴۰۰۰۰)	(۸۰۰۰۰)
۱۷۰۰۰۰۰	۱۰۹۶۰۰۰	
۲۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰
۰	۴۰۰۰۰۰	
۷۵۰۰۰۰		
۳۰۰۰۰۰		
۴۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	
۳۵۰۰۰۰	۱۴۶۰۰۰	
۱۷۰۰۰۰۰	۱۰۹۶۰۰۰	

وجوه نقد و مطالبات

موجودی کالا

زمین

ساختمان

استهلاک انباشته ساختمان

تجهیزات

استهلاک انباشته تجهیزات

جمع

بدهی جاری

اوراق قرضه ۹٪

سهام عادی (ارزش اسمی ۱۵ ریال)

سهام عادی (ارزش اسمی ۵ ریال)

صرف سهام

سود انباشته

جمع

اطلاعات اضافی:

۱- سررسید اوراق قرضه ۱۳۹۰/۱/۱ و پرداخت بهره شش ماهه آخر شهریور و اسفند هر

سال. ارزش فعلی اوراق قرضه ۳۳۱۱۷۹ ریال می باشد.

۲- نرخ جاری بهره در زمان تحصیل اوراق قرضه ۱۲٪

۳- شرکت پویا جهت تحصیل دارایی و بدهی شرکت پیمان در مقابل واگذاری هر یک سهم

عادی ۱۵ ریالی ۲ سهم عادی ۵ ریالی دریافت نمود (نرخ مبادله ۱ سهم از شرکت پویا در

مقابل ۲ سهم شرکت پیمان).

۴- سهام عادی شرکت پویا طی دوره قبل از ترکیب با نرخ ۵۰ تا ۵۲ ریال هر سهم فروخته

شد.

۵- ارزش متعارف بازار هر سهم شرکت سهامی پویا ۴۸ ریال.
مطلوبست:

۱- ثبت ترکیب واحدهای تجاری در دفاتر پویا

۲- ثبت در دفاتر پیمان

۴- شرکت سهامی نور در اول فروردین ماه سال ۱۳۳۳ تعداد ۱۲۰۰۰ سهام عادی به ارزش اسمی هر سهم ۱۰ ریالی جهت تحصیل خالص دارایی شرکت سهامی نسیم منتشر نمود.
ترازنامه شرکت سهامی نسیم در زمان تحصیل بشرح زیر است:

ارزش متعارف	ارزش دفتری	
۶۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	وجوه نقد
۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۱۱۵۰۰۰	۶۰۰۰۰	موجودی کالا
۷۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	زمین
۳۵۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	ساختمان و تجهیزات
	(۱۵۰۰۰۰)	استهلاک انباشته
<u>۶۹۵۰۰۰</u>	<u>۵۲۰۰۰۰</u>	جمع دارایی ها
۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۱۸۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	اوراق قرضه
	۱۵۰۰۰۰	سهام عادی (۵ ریالی)
	۷۰۰۰۰	صرف سهام
	<u>۹۰۰۰۰</u>	سود انباشته
	<u>۵۲۰۰۰۰</u>	جمع بدهیها و حقوق صاحبان سهام

سهام شرکت نسیم و نور قبل از ادغام به ترتیب ۱۸ ریال و ۵۰ ریال فروخته شده بود
پرداخت اضافی توسط شرکت نور بابت تحصیل بشرح زیر است:

۱۰۰۰۰	حق الزحمه مشاوره بابت شرکت نسیم
۳۰۰۰	حق الزحمه حسابرسی سهام منتشر شده توسط نور

۵۰۰۰	هزینه‌های ثابتی بابت سهام جدید
۹۰۰۰	حق‌الزحمه قانونی ترکیبی خالص دارایی
۱۰۰۰	حق ثبت‌نام در بورس اوراق بهادار
	مطلوبست:

۱- ثبت روزنامه ترکیب در دفاتر شرکت نور.

۵- شرکت سهامی باختران کلیه دارایی و بدهی شرکت سهامی خاوران را در اول فروردین ماه سال ۱۳۷۱ از طریق صدور و مبادله با ۴۰۰۰ سهم، که ارزش اسمی هر سهم ۲۰ ریال بود، تحصیل نمود ترازنامه دو شرکت قبل از ادغام بشرح زیر است:

شرکت سهامی باختران		شرکت سهامی خاوران		
ارزش دفتری	ارزش متعارف	ارزش دفتری	ارزش متعارف	
۷۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	وجوه نقد
۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۲۰۰۰۰۰	۳۷۵۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۱۶۰۰۰۰	موجودی کالا
۵۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	زمین
۶۰۰۰۰۰	۵۴۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	۳۵۰۰۰۰	ساختمان و تجهیزات
(۲۵۰۰۰۰)	(۲۵۰۰۰۰)	(۱۵۰۰۰۰)	(۱۵۰۰۰۰)	استهلاک انباشته
۷۷۰۰۰۰	۱۱۶۵۰۰۰	۲۸۰۰۰۰	۶۳۰۰۰۰	جمع دارایی‌ها
۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۳۰۰۰۰۰	۳۱۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	۱۴۵۰۰۰	اوراق قرضه پرداختنی
۲۰۰۰۰۰				سهام عادی (۲۰ ریالی)
		۱۰۰۰۰۰		سهام عادی (۵ ریالی)
۴۰۰۰۰		۲۰۰۰۰		صرف سهام
۱۸۰۰۰۰		۲۰۰۰۰۰		سود انباشته
۷۷۰۰۰۰		۴۸۰۰۰۰		جمع بدهی و سرمایه

اطلاعات اضافی:

سهام شرکت باختران در زمان تحصیل به مبلغ ۱۵۰ ریال فروخته شده بود (ارزش بازار).

شرکت سهامی خاوران پس از انتقال دارایی و بدهی های خود به شرکت باختران منحل گردید.

مطلوبست:

۱- ثبت ترکیب در دفاتر شرکت باختران

۲- ترازنامه واحد تجاری ترکیبی بعد از ترکیب

۶- شرکت گیلان در اول خرداد ماه سال ۱۳۴۱ موافقت نمود که در شرکت ایران ادغام شود. شرکت ایران جهت ترکیب ۵۰۰۰۰ سهم عادی به ارزش اسمی ۵ ریال به ارزش بازار سهام ۲۲ ریال منتشر نمود. پرداخت هزینه های مربوط به ترکیب توسط شرکت ایران بشرح زیر است:

۱۰۰۰۰	هزینه های مستقیم تحصیل
۱۵۰۰۰	هزینه غیر مستقیم تحصیل
۲۰۰۰۰	هزینه ثبت و انتشار سهام
ترازنامه شرکت گیلان قبل از ادغام در تاریخ اول خرداد ماه سال ۱۳۴۱ بشرح زیر است:	
۳۴۰۰۰۰	دارایی جاری
۲۰۰۰۰۰	زمین
۱۵۰۰۰۰	ساختمان
۱۷۵۰۰۰	تجهیزات
<u>۸۶۵۰۰۰</u>	جمع دارایی ها
۷۰۰۰۰	بدهی جاری
۱۰۰۰۰۰	بدهی رهنی
۳۰۰۰۰۰	اوراق قرضه پرداختنی
۲۰۰۰۰۰	سهام عادی (۱۰ ریالی)
۱۰۰۰۰۰	صرف سهام
۹۵۰۰۰	سود انباشته
<u>۸۶۵۰۰۰</u>	جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام

ارزش متعارف بعضی از اقلام ترازنامه به شرح زیر است:

۲۲۰۰۰۰	تجهیزات
۱۵۰۰۰۰	زمین
۳۰۰۰۰۰	ساختمان
۹۵۰۰۰	بدهی رهنی (ارزش فعلی)
۲۸۵۰۰۰	اوراق قرضه (ارزش فعلی)
	مطلوبست:

ثبت ترکیب تجاری شرکت گیلان در شرکت ایران

۷- مدیران شرکت سهامی (الف) تعداد ۶۰۰ سهم از ۱۰۰۰۰ سهام منتشر شده شرکت را در تملک خود دارند. شرکت (ب) توسط مدیران شرکت سهامی (الف) از طریق واگذاری ۶۰۰ سهم عادی شرکت (الف) تاسیس شده است (خرید اهرمی). شرکت (ب) سپس مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال وام بانکی جهت خرید بقیه ۹۴۰۰ سهام منتشر شده شرکت سهامی (الف) اقدام نموده است. بدین ترتیب شرکت (الف) در شرکت (ب) ادغام می شود اطلاعات مربوط به شرکت سهامی (الف) بلافاصله قبل از خرید اهرمی به قرار زیر می باشد:

ارزش دفتری	ارزش متعارف	
۲۰۰۰	۲۰۰۰	دارائی جاری
۱۰۰۰۰	۲۵۰۰۰	دارائی اموال و ماشین آلات
۱۲۰۰۰	۲۷۰۰۰	حقوق صاحبان سهام

مطلوبست:

تکمیل جدول زیر با استفاده از اطلاعات فوق که بلافاصله بعد از خریدهای اهرمی که در ترازنامه شرکت سهامی (ب) گزارش خواهد شد:

دارائی جاری	_____
دارائی اموال و ماشین آلات	_____
سرقفلی	_____
بدهیها	_____

۸- مدیران شرکت سهامی (ج) مالک ۲۰۰۰ سهم از ۲۰۰۰۰ سهام عادی منتشر شده شرکت (ج) می باشند. شرکت سهامی (د) توسط مدیران شرکت سهامی (ج) از طریق واگذاری سهام متعلق به مدیران شرکت (ج) تشکیل شده است (خرید اهرمی). شرکت (د) مبلغ ۸۰۰۰۰ ریال وام بانکی اخذ و بقیه سهام (۱۸۰۰۰ سهام) به مبلغ ۷۵۰۰۰ ریال خریداری می شود، و بقیه ۵۰۰۰ ریال وجوه نقد به عنوان سرمایه در گردش بکارگرفته شد. شرکت (ج) در شرکت (د) در ۱۳۱/۱/۱ ادغام می شود. اطلاعات مربوط به شرکت (ج) بلافاصله قبل از خرید اهرمی به قرار زیر می باشد:

ارزش دفتری	ارزش متعارف	
۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	دارائی جاری
۳۰۰۰۰	۶۵۰۰۰	دارائی اموال و ماشین آلات
(۵۰۰۰)	(۵۰۰۰)	بدهیها
۳۵۰۰۰	۷۰۰۰۰	حقوق صاحبان سهام

مطلوبست:

- ۱- ثبت روزنامه اثرات خرید اهرمی در دفاتر شرکت (د)
- ۲- تهیه ترازنامه شرکت (د) بلافاصله بعد از ادغام
- ۹- فرض کنید شرکت (الف) کلیه خالص دارایی شرکت (ب) را خریداری کرد. ارزش دفتری متصفانه داراییها و بدهیهای شرکت (ب) در زمان ترکیب به قرار زیر است:

عنوان	ارزش دفتری	ارزش منصفانه
وجوه نقد	۳۷۴۰۰	۳۷۴۰۰
حسابهای دریافتنی (خالص)	۹۱۰۰	۹۱۰۰
موجودیها	۱۶۱۰۰	۱۷۱۰۰
تجهیزات (خالص)	۴۰۰۰۰	۴۸۰۰۰
امتیاز	۱۰۰۰۰	۱۳۰۰۰
حسابهای پرداختنی	(۶۶۰۰)	(۶۶۰۰)
خالص دارایی	<u>۱۰۶۰۰۰</u>	<u>۱۱۸۰۰۰</u>

مطلوبست:

ثبتهای ترکیب ادغام شرکت (ب) در دفاتر شرکت (الف) بر مبنای مفروضات زیر طبق
بیانیه شماره ۱۴۱ و ۱۴۲ (FASB):

- ۱) بهای پرداختی برای تحصیل خالص دارایی (ب) به مبلغ ۱۳۴۰۰۰ ریال
 - ۲) بهای پرداختی برای تحصیل خالص دارایی (ب) به مبلغ ۱۱۸۰۰۰ ریال
 - ۳) بهای پرداختی برای تحصیل خالص دارایی (ب) به مبلغ ۱۰۶۰۰۰ ریال
 - ۴) بهای پرداختی برای تحصیل خالص دارایی (ب) به مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال
- ۱۱- شرکت آبان برای تحصیل تمامی خالص داراییهای شرکت آذر مبلغ ۱۷۰۰۰ ریال
وجه نقد پرداخت نمود. خالص داراییهای شرکت آذر در زمان ترکیب به قرار زیر است:

دارایی جاری	ارزش دفتری	ارزش منصفانه
ساختمان (خالص)	۱۰۰۰۰	۱۵۰۰۰
زمین	۳۰۰۰	۵۰۰۰
بدهیها	(۲۰۰۰)	(۲۰۰۰)
خالص داراییها	<u>۱۶۰۰۰</u>	<u>۲۳۰۰۰</u>

مطلوبست:

ثبت ترکیب تحصیل خالص دارایی شرکت آذر در دفاتر شرکت آبان طبق بیانیه شماره
۱۴۱ و ۱۴۲

۱۰- اول فروردین ماه ۱۳۳۳ شرکت امید تمامی خالص داراییهای شرکت آرزو را با انتشار ۷۵۰۰۰ سهم به ارزش اسمی ۱۰ ریال منتشر و به سهامداران شرکت آرزو واگذار نمود، شرکت امید تضمین نمود که ارزش بازار سهام منتشر شده تا اول سال ۱۳۳۴ مبلغ هر سهم حداقل ۵۰ ریال باشد، ارزش سهام شرکت امید در اول سال ۱۳۳۴ مبلغ ۴۰ ریال بود.

مطلوبست:

- تهیه ثبت‌های لازم در اول سال ۱۳۳۴ در دفاتر شرکت امید با مفروضات زیر:
- تعدیل مابه‌ازای اضافی براساس رویدادهای آتی بر مبنای نقد
 - تعدیل مابه‌ازای تحصیل براساس رویدادهای آتی بر اساس انتشار سهام اضافی

۱۱- شرکت ایران خالص دارایی شرکت آسیا را به مبلغ ۷۲۰۰۰۰ ریال در اوایل سال ۱۳۳۴ خریداری کرد. اطلاعات زیر در ۲۹ اسفند سال ۱۳۳۴ در دست است:

عنوان	ارزش دفتری	ارزش متعارف
حسابهای دریافتنی (خالص)	۷۲۰۰۰	۶۵۰۰۰
موجودیها	۸۶۰۰۰	۹۹۰۰۰
زمین	۱۱۰۰۰۰	۱۶۲۰۰۰
ساختمان (خالص)	۳۶۹۰۰۰	۴۵۰۰۰۰
تجهیزات (خالص)	۲۳۷۰۰۰	۲۸۸۰۰۰
جمع داراییها	۸۷۴۰۰۰	۱۰۶۴۰۰۰
حسابهای پرداختنی	۸۳۰۰۰	۸۳۰۰۰
اسناد پرداختنی	۱۸۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰
سهام عادی (ارزش اسمی ۲ ریالی)	۱۵۳۰۰۰	
صرف سهام	۲۲۹۰۰۰	
سود انباشته	۲۲۹۰۰۰	
جمع بدهی و سرمایه	۸۷۴۰۰۰	

طبق مفاد قرار داد تحصیل، شرکت ایران موافقت نمود در صورتیکه درآمد ترکیبی شرکت ایران بعد از ترکیب به سطح مشخصی از درآمد طی سالهای ۱۳۳۴ و ۱۳۳۵ نایل آید، به

سهامداران قبلی شرکت آسیا مبلغ ۱۳۵۰۰۰ ریال وجه نقد پرداخت نماید.

مطلوبست:

۱- ثبت‌های لازم در دفاتر شرکت ایران در اول سال ۱۳۴۴

۲- تهیه ثبت‌های لازم در صورت دستیابی به شرایط تعیین شده در مفاد قرارداد تحصیل

برای تسویه مابه‌ازای اضافی در اول ۱۳۴۶

۳- تهیه ثبت‌های لازم در صورت دستیابی به شرایط تعیین شده در مفاد قرارداد تحصیل

برای تسویه مابه‌ازای اضافی در اول ۱۳۴۶ به مبلغ ۸۰۰۰۰ ریال بجای مبلغ ۱۳۵۰۰۰ ریال

۱۲- شرکت آسمان در اول فروردین سال ۱۳۴۳ کلیه خالص دارایی شرکت آفتاب را به

مبلغ ۴۵۰۰۰۰ ریال تحصیل نمود، ارزش متعارف خالص داراییهای شرکت آفتاب بالغ بر

۳۷۵۰۰۰ ریال در تاریخ تحصیل می‌باشد. شرکت آسمان برای اندازه‌گیری زیان ناشی از

کاهش ارزش سرقفلی با استفاده از ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی برای برآورد ارزش

متعارف واحد گزارشگری شرکت آفتاب اقدام نمود. اطلاعات زیر در دست است:

سال	ارزش فعلی نقدی آتی	ارزش دفتری خالص دارایی شرکت آفتاب بدون سرقفلی	ارزش متعارف خالص دارایی شرکت آفتاب
۱۳۴۴	۴۰۰۰۰۰	۳۳۰۰۰۰	۳۴۰۰۰۰
۱۳۴۵	۴۰۰۰۰۰	۳۲۰۰۰۰	۳۴۵۰۰۰
۱۳۴۶	۳۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	۳۲۵۰۰۰

مطلوبست:

(۱) تعیین مبلغ زیان ناشی از کاهش ارزش سرقفلی در هر یک از سالهای فوق و تهیه ثبت

لازم برای زیان ناشی از کاهش ارزش سرقفلی در دفاتر شرکت آسمان در ورت وجود

(۳) نحوه چگونگی گزارش سرقفلی و زیان ناشی از کاهش ارزش سرقفلی در ترازنامه و

صورت سود و زیان

صورت‌های مالی تلفیقی در زمان تحصیل



• اهداف رفتاری

پس از مطالعه این فصل باید بتوانید به سوالات زیر پاسخ دهید:

- ۱- شرکت اصلی و فرعی کدامند؟ توضیح دهید:
- ۲- چرا یک شرکت باید الزاماً صورت‌های مالی تلفیقی تهیه نماید؟
- ۳- نحوه تهیه جدول تخصیص بهای خرید، پرداختی برای تحصیل یک واحد فرعی، و تخصیص مازاد به دارائی‌ها و بدهی‌ها مشخص در صورتیکه از تئوری شرکت اصلی استفاده گردد، کدام است؟ تشریح نمایید.
- ۴- نحوه حذف اقلام فی مابین در کاربرد تلفیقی برای تهیه ترازنامه تلفیقی در زمان تحصیل، کدام است؟ تشریح نمایید.
- ۵- نحوه تسهیم برای تخصیص سرقفلی منفی به نوعی دارائی مشخص کدام است؟
- ۶- نحوه تهیه جدول تسهیم برای تخصیص بهای پرداختی برای

تحصیل یک واحد فرعی و تخصیص مزاد به دارائی و بدهی که از تئوری شخصیت اقتصادی استفاده می‌شود، کدام است؟

۷- نحوه تهیه کاربرگ تلفیقی زمانی که شرکت فرعی دارای سهام خزانه می‌باشد، کدام است؟

۸- حقوق اقلیت و نحوه محاسبه سرقفلی از دیدگاه تئوری‌های تلفیق؟

کلیات:

بعضی از شرکت‌های سهامی علاوه برانجام عملیات بازرگانی و تولیدی خود تمایل دارند که قسمتی از وجوه نقد مزاد خود را صرف خرید سهام دارای حق رأی در شرکت دیگر نمایند، معمولاً این نوع سرمایه‌گذاری به منظور نظارت و کنترل عملیات واحد تجاری دیگر انجام می‌گیرد.^(۱) اگر واحد تجاری مالک بیش از ۵۰ درصد سهام عادی دارای حق رأی یک یا چند واحد تجاری دیگر باشد، نظارت و کنترل تحقق می‌یابد، در این حالت، شرکت کنترل‌کننده را شرکت سرمایه‌گذار^(۲) و شرکتی که سهام آن توسط شرکت سرمایه‌گذار تحصیل شده است را شرکت سرمایه‌پذیر^(۳) گویند. شرکت سرمایه‌گذار را شرکت اصلی^(۴) و شرکت سرمایه‌پذیر را شرکت فرعی^(۵) می‌گویند. شرکت سرمایه‌گذار به علت داشتن سهام عادی دارای حق رأی بیش از ۵۰ درصد کنترل فعالیت شرکت سرمایه‌پذیر را در اختیار دارد.

۱. دلایل دیگر سرمایه‌گذاری در سهام عادی واحد تجاری دیگر را میتوان تحصیل نرخ بازده بالاتر از حساب پس‌انداز، اوراق بهادار و یا اوراق قرضه دانست، در این روش سرمایه‌گذار علاوه بر سودی که تحصیل می‌نماید، انتظار دارد ارزش بازار سهام قابل خرید و فروش افزایش یابد، سود سهام دریافتی به‌علاوه افزایش ارزش بازار سهام ممکن است بیش از سود دریافتی حاصل از پس‌انداز یا سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار باشد.

Investor. ۲

Investee. ۳

Parent Company. ۴

Subsidiary. ۵

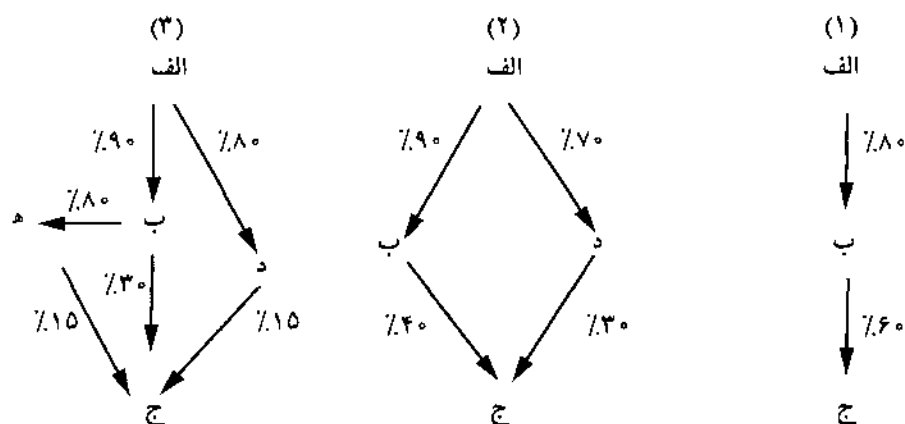
• تعریف شرکت فرعی. گرچه اصطلاح فرعی چندین معنی را با خود به همراه دارد، اما در این تحقیق به حالتی اشاره دارد که در آن یک شرکت اصلی مالکیت بیش از ۵۰ درصد سهام عادی دارای حق رأی شرکت دیگری را داراست معیار اصلی در این تعریف درصد سرمایه گذاری است.

شرکتی که بطور مستقیم یا غیرمستقیم توسط شرکت اصلی کنترل می شود را شرکت فرعی گویند. منظور از کنترل یعنی توانایی هدایت سیاست های مالی و عملیاتی یک واحد تجاری به منظور کسب منافع اقتصادی از فعالیت های آن می باشد

هیأت تدوین اصول پذیرفته شده حسابداری (APB-NO,18) اصطلاح فرعی را به شرکتی اطلاق می نماید که توسط شرکتی دیگر بطور مستقیم یا غیرمستقیم در کنترل باشد. شرط اصلی کنترل در تملک داشتن اکثریت (بیش از ۵۰ درصد) سهام دارای حق رأی می باشد. قدرت کنترل علاوه بر داشتن درصد مالکیت ممکن است، از طریق قانون یا قرارداد، توافق با سایر سهامداران، یا حکم دادگاه، با درصد کمتری هم تحقق یابد.^(۱)

• مفهوم حق کنترل. طبق روال عادی، معمولاً هر سهم عادی منتشر شده برای مالک دارای یک حق رأی بوده، و واحد تجاری که بیش از ۵۰ درصد سهام دارای حق رأی واحد سرمایه پذیر را در اختیار دارد، می تواند اعضای هیئت مدیره ای را که خود تمایل دارد انتخاب نماید. واحد سرمایه گذار از طریق هیئت مدیره تمام سیاستهای مالی، عملیاتی و استخدام مدیران، نحوه عملکرد شرکت سرمایه پذیر را کنترل می نماید.

کنترل بطور سنتی شامل کنترل مستقیم و غیرمستقیم می باشد، کنترل مستقیم زمانی اتفاق می افتد که شرکت سرمایه گذار اکثریت سهام دارای حق رأی شرکت سرمایه پذیر را در اختیار دارد، و کنترل غیرمستقیم زمانی اتفاق می افتد، که اکثریت سهام عادی شرکت سرمایه پذیر در تملک واحد تجاری دیگری بوده، که خود در کنترل واحد تجاری دیگری می باشد. حالات مختلف کنترل غیرمستقیم شرکت (ج) توسط شرکت (الف) به صورت نمودار زیر نشان داده شده است:



حالت اول: شرکت (الف) مالک ۸۰٪ شرکت (ب)، که خود مالک ۶۰٪ شرکت (ج) می باشد.

حالت دوم: شرکت (الف) مالک ۹۰٪ شرکت (ب) و ۷۰٪ شرکت (د)، و شرکت (ب) مالک ۴۰٪ (ج) و (د) مالک ۳۰٪ شرکت ج می باشد.

حالت سوم: شرکت (الف) مالک ۹۰٪ شرکت (ب) و ۸۰٪ شرکت (د)، و شرکت (ب) مالک ۸۰٪ شرکت (ه) و ۳۰٪ شرکت (ج)، و شرکت (د) مالک ۱۵٪ شرکت (ج) و شرکت (ه) مالک ۱۵٪ شرکت (ج) می باشد.

در هر یک از حالات فوق شرکت (الف) بطور غیرمستقیم شرکت (ج) را در کنترل دارد.

● صورتهای مالی تلفیقی. صورتهای مالی تلفیقی، انعکاسی از نتایج عملیات، وضعیت مالی، تغییرات در وضعیت مالی شرکت اصلی و فرعی به صورت یک شخصیت حسابداری یگانه با هم ترکیب و گزارش می شود. به عبارت دیگر، صورتهای مالی تلفیقی برای سرمایه گذار طراحی شده که پیکره واحد اصلی و فرعی را به صورت یکا واحد شخصیت اقتصادی یگانه گزارش می نماید، و از نظر قانونی شرکت اصلی و فرعی از هم جدا بوده، و هر کدام دارای شخصیت حقوقی مستقل می باشند.

صورتهای مالی تلفیقی برای صاحبان سهام شرکت اصلی حاوی اطلاعات بیشتری نسبت به صورتهای مالی شرکتهای اصلی و فرعی می باشد، که به صورت مجزا گزارش

می‌شود.^(۱) ترازنامه شرکت اصلی فقط میزان سرمایه‌گذاری شرکت اصلی در شرکت فرعی و صورت سود و زیان شرکت اصلی میزان درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی را گزارش می‌نماید، اما این دو گزارش مالی اطلاعاتی درباره دارائی‌ها، بدهیها، درآمد و هزینه‌های شرکت فرعی را بدست نمی‌دهد، مقادیر دارائی (جاری و غیرجاری) و بدهی (جاری و غیرجاری) واحد اصلی و فرعی در تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذار تاثیر بسزایی دارد، علاوه بر این سرمایه‌گذار می‌خواهد آگاهی حاصل نماید که درآمد و هزینه‌های تلفیقی کدامند؟ آیا درآمد مربوط به فروش کالا بوده، یا از طریق فروش دارائی‌های غیرجاری و غیرعملیاتی تأمین شده است.

شرط اصلی ضرورت تهیه صورتهای مالی تلفیقی برای شرکت اصلی، داشتن بیش از ۵۰ درصد سهام دارای حق رأی (مستقیم یا غیرمستقیم) یک یا چند شرکت فرعی می‌باشد. علاوه بر این در صورت تحقق هر یک از وضعیت‌های زیر، حتی اگر میزان مالکیت واحد تجاری اصلی بر سهام با حق رای واحد تجاری فرعی ۵۰ درصد یا کمتر باشد، باز هم کنترل وجود دارد:

الف) تسلط بر بیش از نصف حق رای واحد تجاری از طریق توافق با سایر صاحبان سهام،
 ب) توانایی هدایت سیاستهای مالی و عملیاتی واحد تجاری از طریق قانون یا توافق، یا
 ج) توانایی نصب و عزل اکثریت اعضای هیات مدیره یا سایر ارکان اداره‌کننده مشابه، در مواردی که کنترل واحد تجاری در اختیار ارکان مزبور است.

اگر شرکت اصلی دارای چندین شرکت فرعی باشد، ترجیح می‌دهد، بجای داشتن چندین صورتهای مالی جداگانه، یک صورت مالی تلفیقی، که حاوی نتایج عملیات، وضعیت

۱. بیانیه شماره ۱۸ استاندارد ایران دراین مورد چنین مقرر می‌داند:

«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 نیز فراهم می‌آورد. برای مثال، بستانکاران یا وام‌دهندگان که وثیقه طلب آنها در یکی از واحدهای تجاری گروه قرار دارد نیاز به مراجعه به صورتهای مالی واحد تجاری مربوط دارند. با این حال همین استفاده‌کنندگان ممکن است برای ارزیابی توان مالی گروه از صورتهای مالی تلفیقی استفاده کنند و در مورد وثیقه موثر طلب خود و همچنین چشم انداز ادامه رابطه با واحد تجاری قضاوت کنند. توان مالی گروه برای بستانکاران واحدهای تجاری فرعی به خاطر وابستگی متقابل به این واحدها دارای اهمیت است، زیرا حتی در نبود ضمانت‌های متقابل رسمی، فشارهای تجاری ممکن است موجب شود واحد تجاری اصلی از واحدهای تجاری فرعی در قبال بستانکاران حمایت مالی کند.»

مالی، و تعهدات اقتصادی شرکت اصلی و فرعی را نشان میدهد، تهیه نماید. هدف از تهیه صورتهای مالی تلفیقی گزارش اطلاعات درباره مجموع دارائیها، بدهیها، درآمد و هزینههای واحدهای اصلی و فرعی به سرمایه گذار می باشد، ترازنامه تلفیقی، دارائیها و بدهیهای واحدهای اصلی و فرعی و صورت سود و زیان تلفیقی درآمد و هزینههای شرکت اصلی و فرعی را گزارش می نماید.

صورتهای مالی تلفیقی با استفاده از رویه حسابداری یکسان در مورد معاملات و سایر رویدادهای مشابهی که تحت شرایط یکسان رخ داده اند تهیه می شود. چنانچه رویه حسابداری مورد استفاده یکی از واحدهای تجاری عضو گروه با رویه بکار رفته در تهیه صورتهای مالی تلفیقی برای معاملات و سایر رویدادهای مشابهی که تحت شرایط یکسان رخ داده اند تفاوت داشته باشد، صورتهای مالی واحد مزبور هنگام استفاده از آن برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی به نحو مناسبی تعدیل می شود. چنانچه محاسبه این تعداد تعدیلات میسر نباشد. این واقعیت همراه با آن بخش از اقلام منعکس در صورتهای مالی تلفیقی که در مورد آن، رویه های متفاوت حسابداری بکار رفته است، افشا می شود. در مواردی، شرکت اصلی علیرغم داشتن مالکیت بیش از ۵۰ درصد سهام عادی شرکت فرعی تهیه صورتهای مالی تلفیقی در شرایط زیر الزامی و توصیه نمی شود.^(۱)

- ۱- کنترل موقتی باشد: [واحد اصلی (سرمایه گذار) تمایل دارد سهام شرکت فرعی را در آینده نزدیک بفروش برساند، از آنجا که هدف معاملاتی می باشد حتی اگر کنترل را هم داشته باشد تلفیق الزامی نیست^(۲) و یا مبادلات سهام خزانه شرکت سرمایه پذیر سبب گردیده که شرکت سرمایه گذار بطور موقت دارای اکثریت سهام باشد]
- ۲- شرکت سرمایه گذار قادر به اعمال حق مالکانه خود نباشد،

FASB-94.۱

۲. بیانیه شماره ۱۸ استاندارد ایران در این زمینه چنین مقرر می دارد:

سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی که به قصد فروش، تحصیل و نگهداری گردیده و قبلاً در صورتهای مالی تلفیقی منعکس نشده است، مشمول تلفیق نمی باشد. در رابطه با این نوع سرمایه گذاریها، خریدار مشخص شده است یا اینکه واحد تجاری اصلی مشخصاً درصدد یافتن مشتری است و انتظار می رود سرمایه گذاری به مدت یک سال از طریق تحصیل به فروش رسد. یک واحد تجاری فرعی که با وجود گذشت یک سال از تاریخ تحصیل، هنوز فرایند فروش آن تکمیل نشده است از تلفیق مستثنی نمی شود مگر این که در تاریخ صورتهای مالی، شرایط فروش آن مشخص و فرایند واگذاری آن نیز اساساً تکمیل شده باشد.

۳- شرکت فرعی در حالت ورشکستگی یا تجدید سازمان باشد: در این حالت معمولاً شرکت فرعی تحت کنترل شرکت اصلی نیست و توسط هیئت مدیره واجد صلاحیت یا مدیر تصفیه اداره می‌شود.

۴- شرکت فرعی تحت انحصار و کنترل کشور خارجی باشد. در این حالت شرکت اصلی توانائی کنترل شرکت فرعی را با شک و تردید دارد، علاوه براین ممکن است عملیات شرکت فرعی محدود به کنترل و مبادلات ارزی باشد، و در مواردی ممکن است، شرکت فرعی قادر به ارسال سود یا دارائی به شرکت اصلی نباشد.

قبل از سال ۱۹۸۸، شرکت‌هایی که عملیات غیرمشابه را دارا بوده تلفیق نمی‌شدند، اما هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB-94) این استثناء را لغو نموده است. شرکت‌هایی که به دلایل فوق تهیه صورتهای مالی تلفیقی برای آنها امکان‌پذیر نباشد در ترازنامه بصورت سرمایه‌گذاری بلند مدت گزارش می‌شود. بیانیه شماره ۱۸ استاندارد حسابداری ایران در این مورد چنین تأکید می‌نماید: سرمایه‌گذاری در یک واحد تجاری فرعی از تاریخی که مشمول صورتهای مالی تلفیقی خارج می‌شود در زمره واحد تجاری وابسته قرار نمی‌گیرد و باید طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان «حسابداری سرمایه‌گذاریها» به حساب گرفته شود.^(۱)

● مفهوم اقلیت. در مواردی که شرکت اصلی ۱۰۰ درصد سهام عادی دارای حق رأی شرکت فرعی را در اختیار دارد، شرکت فرعی کلاً در تملک شرکت اصلی می‌باشد، و زمانی که میزان تملک شرکت اصلی کمتر از ۱۰۰ درصد باشد، علاوه بر شرکت اصلی که

۱. طبق استاندارد ایران بیانیه شماره ۱۸:

یک واحد تجاری اصلی تنها در صورت وجود تمام شرایط زیر، ملزم به ارائه صورتهای مالی تلفیقی نیست:

الف. واحد تجاری اصلی، خود واحد تجاری فرعی و تماماً متعلق به واحد تجاری اصلی دیگر باشد یا واحد تجاری فرعی یک واحد دیگر با مالکیت کمتر از صد 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 باشد.

ب. سهام یا سایر اوراق بهادار واحد تجاری اصلی در بورس اوراق بهادار یا سایر بازارهای در دسترس عموم، معامله نشود.

ج. واحد تجاری اصلی برای عرضه هر گونه 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 واحد تجاری اصلی، صورتهای مالی تلفیقی قابل دسترس برای استفاده عمومی را بر اساس استانداردهای حسابداری تهیه کند.

اکثریت سهام عادی دارای حق رأی را در اختیار دارد، سهامداران دیگری نیز وجود دارند، که اقلیت (حقوق غیر قابل کنترل) نامیده می‌شوند.

حقوق صاحبان سهام اقلیت (حقوق غیر قابل کنترل) فقط به واحد تجاری که سهام آن به آنها تعلق دارد ارتباط دارند. و بستانکاران به شرکتی که از نظر قانونی به آنها مدیون است توجه دارند، بهمین لحاظ صاحبان حقوق اقلیت و بستانکاران نیازی به صورتهای مالی تلفیقی ندارند.

• شرکت اصلی و فرعی با دوره‌های متفاوت. وقتی پایان دوره مالی شرکت اصلی و فرعی با هم متفاوت باشد، صورتهای مالی تلفیقی بر مبنای پایان دوره شرکت اصلی تهیه می‌شود. اگر تاریخ پایان دوره مالی شرکت فرعی حداکثر ۳ ماه با تاریخ پایان دوره مالی شرکت اصلی تفاوت داشته باشد، تنظیم صورتهای مالی تلفیقی مجاز شناخته شده، رویدادهای با اهمیت مربوط به دوره تداخل، اثر آن بر موقعیت مالی یا نتایج عملیات بایستی افشاء گردد.^(۱) در غیر اینصورت صورتهای مالی شرکت فرعی می‌بایستی به شکلی تعدیل گردد که امکان تهیه صورتهای مالی تلفیقی برای شرکت اصلی امکان‌پذیر باشد بطور مثال، اگر سال مالی شرکت فرعی آخر خرداد ماه و پایان سال مالی شرکت اصلی ۲۹ اسفند باشد برای تسهیل تهیه صورتهای مالی تلفیقی، شرکت اصلی می‌تواند صورتهای مالی خود را با شرکت فرعی تلفیق نموده و فقط در ضمايم صورتهای مالی به منزله افشاء تاریخ پایان دوره مالی شرکت فرعی را گزارش نماید.^(۲)

ARB, NO-51 Paragraph 5.1

۲. بنایه ۱۸ استاندارد حسابداری ایران در مورد تاریخ و دوره حسابداری چنین تاکید می‌نماید: هنگامی که تاریخ‌های گزارشگری یکسان نیست واحد تجاری فرعی برای مقاصد تلفیق غالباً باید صورتهای مالی به تاریخ صورتهای مالی واحد تجاری اصلی تهیه کند. چنانچه این امر مقدور نباشد، 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 چنین مواردی، وقوع هرگونه رویدادی در فاصله زمانی مذکور که تأثیر عمده‌ای بر کلیت صورتهای مالی تلفیقی داشته باشد باید از طریق اعمال تعدیلات لازم در تهیه این صورت به حساب گرفته شود. به هر حال، طول دوره گزارشگری و فاصله بین تاریخهای گزارشگری باید در دوره‌های مختلف گزارشگری با هم یکسان باشد.

صورت‌های مالی تلفیقی - در زمان تحصیل^(۱)

از دیدگاه حسابداری وقتی شرکت اصلی اکثریت سهام عادی دارای حق رأی شرکت فرعی را تحصیل می‌نماید، در تاریخ خرید، تراز آزمایشی دو شرکت اصلی و فرعی در صورت احراز شرایط مندرج در استانداردهای حسابداری مالی با هم تلفیق می‌شوند. روش تلفیق تقریباً همانند روش ترکیب شعب می‌باشد. برای روشن شدن این موضوع به مثال زیر توجه کنید:

فرض کنید که شرکت (الف)، در اول سال ۱۳۸۱ شرکت جدیدی بنام شرکت (ب) تشکیل داده و ۱۰۰ درصد سهام دارای حق رأی شرکت (ب) را به مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال تحصیل می‌نماید. ثبت رویدادهای فوق در دفاتر شرکت (الف) و (ب) به شرح زیر است:

دفاتر شرکت (الف):

۱۰۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت (ب)
۱۰۰۰۰	وجوه نقد

ثبت تحصیل ۱۰۰ درصد سهام دارای حق رأی شرکت ب

دفاتر شرکت (ب):

۱۰۰۰۰	وجوه نقد
۱۰۰۰۰	سهام عادی

ثبت انتشار سهام و واگذاری آن به شرکت الف

تراز آزمایشی دو واحد تجاری در زمان خرید با توجه به رویدادهای فوق و اطلاعات اضافی شرکت الف در دو ستون کاربرد جدول شماره (۱-۲) نشان داده شده است. در این حالت شرکت (الف) مالکیت کلیه سهام دارای حق رأی شرکت (ب) را در اختیار داشته و مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال وجوه نقد شرکت (ب) به شرکت (الف) تعلق دارد. بنابراین دو تراز آزمایشی شرکت (الف) و (ب) با هم ادغام شده، دو حساب متقابل^(۲) بنام حساب سرمایه‌گذاری در شرکت (ب) در دفاتر شرکت (الف) و حساب سهام عادی در دفاتر

شرکت (ب) حذف میشوند، و در صورت ارقام باقی مانده در شرکت (ب)، مانده حسابهای حذف نشده در ستون ارقام تلفیقی کاربرگ با هم جمع می شوند.

نحوه حذف حساب سرمایه گذاری در شرکت (ب)، که چون دارای ماهیت بدهکار بوده با بستنکار کردن آن در کاربرگ تلفیقی در مقابل حقوق صاحبان سهام شرکت ب (سهام عادی) که دارای ماهیت بستنکار می باشد، با بدهکار کردن آن در کاربرگ تلفیقی، مانده این دو حساب حذف میشوند. ثبت مربوط به حذف حساب سرمایه گذاری در شرکت (ب) و حساب حقوق صاحبان سهام (سهام عادی) شرکت (ب) در کاربرگ به شرح زیر است:

سهام عادی	۱۰۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت (ب)	۱۰۰۰۰

لازم به یادآوری است که این مقابله و حذف حساب سرمایه گذاری در شرکت (ب) و سهام عادی شرکت (ب) فقط در کاربرگ تلفیقی برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی بوده و به هیچ وجه ثبتی از این بابت در دفاتر شرکت (الف) و یا (ب) انجام نمی گیرد.

دلایل حذف: شرکت الف و شرکت ب از نظر قانونی از هم جدا بوده و دارای دو شخصیت حقوقی جداگانه می باشند، وقتی دو شرکت به صورت یک شخصیت حسابداری یگانه با هم ترکیب می شوند، شرکت اصلی که کلیه سهام عادی دارای حق رأی شرکت ب را در اختیار دارد نمی تواند در صورتهای مالی تلفیقی حساب سرمایه گذاری خودش را گزارش نماید، نتیجتاً سهام عادی شرکت (ب) و حساب سرمایه گذاری شرکت (ب) بایستی حذف شوند که نمودار آن به شرح زیر است:

۱- ترازنامه شرکت (اصلی) الف:

☑ سرمایه + بدهی ها = سرمایه گذاری در شرکت ب + دارائی ها

۲- ترازنامه شرکت فرعی ب:

☑ سرمایه + بدهی ها = دارائی ها

۳- ترازنامه شرکت اصلی و فرعی (تلفیقی):

☑ ۲ ردیف + ۱ ردیف

☑ سرمایه شرکت اصلی + بدهی فرعی + بدهی اصلی = دارائی فرعی + دارائی اصلی

(جدول شماره ۱-۲) کاربرد ترازنامه تلفیقی شرکت اصلی و فرعی اول فروردین سال ۱۳۸۱

عنوان حساب	شرکت اصلی (الف)	شرکت فرعی ب	حذفیات		اقلام تلفیقی
			بد	بس	
وجه نقد	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰			۲۰۰۰۰
حسابهای دریافتی (خالص)	۱۹۶۰۰	—			۱۹۶۰۰
موجودی کالا	۱۲۰۰۰	—			۱۲۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت (ب)	۱۰۰۰۰	—		۱۰۰۰۰ (۱)	
تجهیزات (خالص)	۳۲۰۰۰	—			۳۲۰۰۰
جمع	۸۳۶۰۰	۱۰۰۰۰			۸۳۶۰۰
حسابهای پرداختی	۸۰۰۰	—			۸۰۰۰
سهام عادی:					
شرکت (الف)	۲۰۰۰۰				۲۰۰۰۰
شرکت (ب)		۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰ (۱)		
سود انباشته	۵۵۶۰۰				۵۵۶۰۰
جمع	۸۳۶۰۰	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۸۳۶۰۰

(۱) حذف حساب سرمایه گذاری در شرکت ب در مقابل سهام عادی شرکت (ب)

خرید کلیه سهام شرکت فرعی به ارزش دفتری

بجای اینکه شرکت اصلی یک شرکت سهامی جدیدی را ایجاد و سهام آنرا خریداری نماید، ممکن است، ۱۰۰ درصد سهام عادی دارای حق رأی شرکت دیگری را که مدت زمانی فعالیت دارد تحصیل نماید.

مثال ۲- فرض کنید شرکت الف (اصلی) ۱۰۰ درصد سهام دارای حق رأی شرکت فرعی ب را که ارزش دفتری آن ۶۰۰۰ ریال، سود انباشته و اندوخته آن ۴۰۰۰ ریال می باشد، به مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال خریداری نمود، ثبت خرید خالص دارایی شرکت فرعی (ب) در دفاتر شرکت (الف) به شرح زیر است:

سرمایه گذاری در شرکت فرعی (ب)	۱۰۰۰۰
وجه نقد	۱۰۰۰۰

مانده حسابهای شرکت اصلی (الف) و شرکت فرعی (ب) همزمان با دستیابی به حق

کنترل در کاربرگ شماره (۲-۲) نشان داده شده است. حذف حسابهای متقابل در کاربرگ شامل حساب سرمایه‌گذاری در شرکت (ب) و سهام عادی و سود انباشته شرکت فرعی بوده که در دو ستون مربوط به حذفیات، حذف می‌شوند.

جدول شماره (۲-۲) کاربرگ تلفیقی شرکت اصلی و فرعی در اول فروردین ماه ۱۳۸۱

عنوان حساب	شرکت اصلی (الف)	شرکت فرعی ب	حذفیات		اقلام تلفیقی
			بد	بس	
وجوه نقد	۱۰۰۰۰	۸۰۰۰			۱۸۰۰۰
حسابهای دریافتی (خالص)	۱۹۶۰۰	۴۰۰۰			۲۳۶۰۰
موجودی کالا	۱۲۰۰۰	۲۰۰۰			۱۴۰۰۰
سرمایه‌گذاری در شرکت ب	۱۰۰۰۰	—		۱۰۰۰۰ (۱)	
تجهیزات (خالص)	۳۲۰۰۰	۸۰۰۰			۴۰۰۰۰
جمع	۸۳۶۰۰	۲۲۰۰۰			۹۵۶۰۰
حسابهای پرداختی	۸۰۰۰	۱۲۰۰۰			۲۰۰۰۰
سهام عادی:					
شرکت الف	۲۰۰۰۰				۲۰۰۰۰
شرکت ب		۶۰۰۰	۶۰۰۰ (۱)		
سود انباشته:					
شرکت الف	۵۵۶۰۰				۵۵۶۰۰
شرکت ب		۴۰۰۰	۴۰۰۰ (۱)		
جمع	۸۳۶۰۰	۲۲۰۰۰	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۹۵۶۰۰

(۱) حذف حساب سرمایه‌گذاری در شرکت ب در مقابل حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

اگر شرکت اصلی و فرعی هر دو دارای سود انباشته و صرف سهام باشند در تلفیق سود انباشته و صرف سهام شرکت اصلی گزارش شده، سود انباشته و صرف سهام شرکت فرعی در تلفیق گزارش نمی‌شود.

علاوه بر موارد فوق، هرگونه مبادلات فی مابین شرکت اصلی و فرعی همزمان با دستیابی به حق کنترل مانند حسابهای دریافتی از شرکت فرعی و حسابهای پرداختی به شرکت اصلی (اسناد دریافتی در مقابل اسناد پرداختی، وام دریافتی در مقابل وام پرداختی، سود سهام دریافتی در مقابل سود سهام پرداختی، حسابجاری شرکت فرعی در مقابل

حسابجاری شرکت اصلی) حذف می‌شوند. از آنجا که صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی به عنوان یک شخصیت حسابداری یگانه تلقی می‌شود، باید کلیه آثار و مبادلات بین شرکتهای عضو گروه تلفیق (مبادلات درون گروهی) برای جلوگیری از محاسبه مضاعف حذف شود، سود ناخالص ناشی از مبادله داراییها به دلیل اینکه شخصیت حقوقی نمی‌تواند سود ناشی از مبادله را به خود گزارش نماید، باید حذف شود. خلاصه حذفیات حسابهای درون گروهی در کار برگ صورتهای مالی تلفیقی به قرار زیر است:

حسابهای واحد تجاری فرعی	حسابهای شرکت اصلی
حقوق صاحبان سهام فرعی	حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی
پرداختی بین شرکتهای عضو گروه (مطالبات)	مطالبات بین شرکتهای عضو گروه (پرداختی)
پیش پرداخت به اصلی	پیش دریافت از فرعی
هزینه بهره (درآمد بهره)	درآمد بهره (هزینه بهره)
سود سهام اعلام شده	درآمد سود سهام (سود سهام اعلام شده)
هزینه های مدیریتی به اصلی	هزینه مدیریتی دریافتی از فرعی
خرید موجودی کالا از اصلی (فروش به اصلی)	فروش به فرعی (خرید کالا از فرعی)

خرید کلیه حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی بیش از ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام تحصیل شده توسط واحد تجاری اصلی بندرت به ارزش دفتری بوده، در اکثر موارد سرمایه گذار ناچار به پرداخت مبلغی بیش از ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی می‌باشد. معمولاً شرکت سرمایه گذار خالص دارائی شرکت فرعی را به ارزش بازار خریداری می‌نماید. در این حالت مبلغ حساب سرمایه گذاری در دفاتر شرکت اصلی با حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی (خالص دارائی) متفاوت می‌باشد. در این شرایط مبلغ مازاد پرداختی، در صورتیکه ارزش بازار دارائیها و بدهیها معادل ارزش دفتری باشد، سرقطبی است، و در صورتیکه ارزش بازار دارائیهای شرکت فرعی بیش از ارزش دفتری باشد، مازاد پرداختی به برخی از دارائیها سرشکن می‌شود. برای تشریح به مثال زیر توجه شود:

شرکت سهامی ب		تراز آزمایشی		۱۳۸۱/۱/۱	
	وجوه نقد	۱۳۰۰۰			
	حسابهای دریافتنی (خالص)	۲۶۰۰۰			
	موجودی کالا	۱۴۰۰۰			
	زمین	۱۰۰۰۰			
	ساختمان (خالص)	۵۰۰۰۰			
	تجهیزات (خالص)	۳۰۰۰۰			
۳۰۰۰۰	بدهی جاری				
۵۰۰۰۰	اوراق قرضه ۸٪ به سررسید ۱۳۸۶/۱/۱				
۲۰۰۰	صرف مستهلک نشده اوراق قرضه				
۴۰۰۰۰	سهام عادی				
۱۲۰۰۰	صرف سهام				
۹۰۰۰	سود انباشته و اندوخته‌ها				
۱۴۳۰۰۰	جمع	۱۴۳۰۰۰			

اطلاعات اضافی:

- ۱- ارزش بازار هریک از دارائی‌ها و بدهیها تقریباً معادل ارزش دفتری می‌باشد.
- ۲- شرکت سهامی الف ۱۰۰ درصد خالص دارائی (دارائی منهای بدهی) شرکت سهامی ب را بالغ بر ۱۵۷۰۰۰ ریال خریداری کرد. ثبت تحصیل حقوق صاحبان سهام شرکت ب در اول فروردین سال ۱۳۸۱ در دفاتر شرکت الف به شرح زیر است:

۱۵۷۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت سهامی ب
۱۵۷۰۰۰	وجوه نقد
ثبت تحصیل ۱۰۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت ب	

اگر بخواهیم کاربرد تلفیقی در تاریخ تحصیل^(۱) تنظیم نمائیم چون مبلغ پرداختی برای حقوق صاحبان سهام شرکت ب (خالص دارائی) بیش از ارزش دفتری می باشد، و از آنجائی که هیچ گونه تفاوتی بین ارزش دفتری دارائی و بدهی با ارزش بازار دارائی و بدهی شرکت ب وجود ندارد مازاد پرداختی، سرقفلی بوده، که نحوه محاسبه آن به شرح زیر است:

مبلغ پرداختی	۱۵۷۰۰۰
کسر می شود: ۱۰۰ درصد خالص دارائی تحصیل شده (۸۲۰۰۰-۱۴۳۰۰۰)	(۶۱۰۰۰)
سرقفلی	<u>۹۶۰۰۰</u>

کاربرد تلفیقی شرکت سهامی الف و سهامی ب در تاریخ تحصیل در جدول شماره (۲-۳) نشان داده شده که حذفیات آن به شرح زیر است:

سهام عادی - شرکت ب	۴۰۰۰۰
صرف سهام عادی - شرکت ب	۱۲۰۰۰
سود انباشته - شرکت فرعی	۹۰۰۰
سرقفلی	۹۶۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت ب	۱۵۷۰۰۰

● سرقفلی ناشی از تحصیل یک واحد تجاری فرعی طبق بیانیه شماره ۱۸ استاندارد ایران: «سرقفلی ناشی از تحصیل یک واحد تجاری فرعی که تمام سهام آن به عنوان مستقیم یا غیر مستقیم متعلق به واحد تجاری نیست، باید تنها به نسبت سهم واحد تجاری اصلی شناسایی شود و هیچ مبلغی به اقلیت تخصیص نیابد. اگر چه ممکن است بتوان سرقفلی قابل انتساب به حقوق اقلیت در زمان تحصیل واحد تجاری فرعی را برآورد کرد، لیکن این امر عملاً موجب شناسایی مبلغی برای سرقفلی به طور ضمنی می شود چون اقلیت یکی از طرفهای معامله در زمان تحصیل واحد تجاری فرعی نیست.»

جدول شماره (۳-۲) کاربرد تلفیقی شرکت سهامی (الف) و (ب) اول فروردین ماه ۱۳۸۱

اقلام تلفیقی	حذفیات		شرکت فرعی (ب)	شرکت اصلی (الف)	
	بس	بد			
۹۳۰۰۰			۱۳۰۰۰	۸۰۰۰۰	وجوه نقد
۷۶۰۰۰			۲۶۰۰۰	۵۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی (خالص)
۷۴۰۰۰			۱۴۰۰۰	۶۰۰۰۰	موجودی کالا
۸۰۰۰۰			۱۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	زمین
۱۷۰۰۰۰			۵۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	ساختمان (خالص)
۲۳۰۰۰۰			۳۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	تجهیزات (خالص)
	۱۵۷۰۰۰ (۱)			۱۵۷۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ب
۹۶۰۰۰		۹۶۰۰۰ (۱)			سرقفلی
۸۱۹۰۰۰			۱۴۳۰۰۰	۷۳۷۰۰۰	جمع
۹۰۰۰۰			۳۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۵۲۰۰۰			۵۲۰۰۰		اوراق قرضه ۸٪
					سهام عادی:
۲۰۰۰۰۰				۲۰۰۰۰۰	شرکت اصلی
		۴۰۰۰۰ (۱)	۴۰۰۰۰		شرکت فرعی
		۱۲۰۰۰ (۱)	۱۲۰۰۰		صرف سهام
					سود انباشته:
۴۷۷۰۰۰				۴۷۷۰۰۰	شرکت اصلی
		۹۰۰۰ (۱)	۹۰۰۰		شرکت فرعی
۸۱۹۰۰۰	۱۵۷۰۰۰	۱۵۷۰۰۰	۱۴۳۰۰۰	۷۳۷۰۰۰	جمع

(۱) حذف حساب سرمایه گذاری در مقابل حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی و شناسایی سرقفلی

با توجه به کاربرد جدول شماره (۳-۲) می توان چنین نتیجه گیری کرد:

- ۱- حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی حذف می شود.
- ۲- حساب سهام و صرف سهام و سود انباشته شرکت فرعی در تلفیق حذف می شوند.
- ۳- سرقفلی (مازاد برارزش دفتری خالص دارائی شرکت فرعی) شناسائی می شود.
- ۴- دارائی و بدهی شرکت اصلی و فرعی در ترازنامه تلفیقی ترکیب می شوند.
- ۵- فقط حقوق صاحبان سهام شرکت اصلی در تلفیق منعکس می شود.

در عمل، به ندرت اتفاق می افتد که ارزش دفتری خالص دارائی شرکت فرعی با ارزش متعارف بازار برابر باشد در این حالت، لازم است که دارائی های قابل شناسائی به منظور تعیین ارزش جاری واحد تجاری ارزشیابی و دارائی هایی که منبع عواید و سود واحد تجاری هستند مشخص شوند.

اگر شرکت اصلی خالص دارائی شرکت فرعی را بالغ بر ۱۵۷۰۰۰ ریال خریداری، و ارزش متعارف بازار دارائی و بدهی شرکت فرعی به شرح تراز آزمایشی جدول شماره (۲-۴) باشد، نحوه تخصیص مازاد پرداختی و تلفیق دو شرکت به شرح زیر است:

جدول شماره (۲-۴) تراز آزمایشی شرکت فرعی ب در ۱/۱/۱۰۰۰ به شرح زیر است:

ارزش دفتری	ارزش بازار	
۱۳۰۰۰	۱۳۰۰۰	وجودی نقد
۲۶۰۰۰	۲۶۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۱۴۰۰۰	۳۰۰۰۰	وجودی کالا
۱۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	زمین
۵۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	ساختمان
۳۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	تجهیزات
-	۱۰۰۰۰	امتیاز
۱۴۳۰۰۰	۱۸۹۰۰۰	جمع
۳۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۵۰۰۰۰		اوراق قرضه ۸٪ سررسید ۶/۱/۱۰۰۰
۲۰۰۰	۴۲۰۰۰	صرف مستهلک نشده اوراق قرضه
۴۰۰۰۰		سهام عادی
۱۲۰۰۰		صرف سهام
۹۰۰۰	۱۱۷۰۰۰ (۱)	سود انباشته
۱۴۳۰۰۰	۱۸۹۰۰۰	جمع

(۱) این مبلغ نشان دهنده تفاوت بین دارائی (۱۸۹۰۰۰) و بدهی (۳۰۰۰۰+۴۲۰۰۰) بر مبنای ارزش متعارف بازار است. (خالص دارائی شرکت فرعی بر مبنای ارزش متعارف

بازار) در صورتیکه شرکت اصلی ۱۰۰ درصد سهام شرکت فرعی را بیش از ارزش دفتری سهام آن خریداری نماید، مازاد بهای تمام شده بر ارزش دفتری باید به برخی از دارائی‌های تحصیل شده تخصیص یابد، تا در صورتهای مالی تلفیقی این دارائی‌ها به ارزش متعارف بازار منعکس گردد، هر مبلغی که نتوان به دارائی‌های تحصیل شده، تخصیص داد به عنوان سرقفی تلفیقی در کاربرد منعکس می‌گردد. (جدول شماره ۵-۲)

محاسبه سرقفی و تخصیص مازاد

تخصیص بهای خرید خالص دارائی شرکت فرعی در اول فروردین ۱۳۸۱ با توجه به تراز آزمایشی جدول شماره (۴-۲) بشرح زیر است:

مبلغ پرداختی بابت خرید ۱۵۷۰۰۰

کسر می‌شود: خالص دارائی شرکت فرعی بر مبنای ارزش دفتری

$100\% \times (82000 - 143000)$

مازاد تخصیص نیافته ۹۶۰۰۰

کسر می‌شود تخصیص مازاد:

تفاوت	=	ارزش دفتری	-	ارزش بازار	
۱۶۰۰۰		۱۴۰۰۰		۳۰۰۰۰	موجودی کالا
۱۰۰۰۰		۱۰۰۰۰		۲۰۰۰۰	زمین
۲۰۰۰۰		۵۰۰۰۰		۷۰۰۰۰	ساختمان
(۱۰۰۰۰)		۳۰۰۰۰		۲۰۰۰۰	تجهیزات
۱۰۰۰۰		-		۱۰۰۰۰	امتیاز
۱۰۰۰۰		(۵۲۰۰۰)		(۴۲۰۰۰)	اوراق قرضه
۵۶۰۰۰		۵۲۰۰۰		۱۰۸۰۰۰	جمع
<u>٪۱۰۰</u>					درصد سرمایه‌گذاری شرکت اصلی
۵۶۰۰۰					تخصیص مازاد
<u>۴۰۰۰۰</u>					سقفی

جدول شماره (۲-۵) کاربرد ترازنامه تلفیقی شرکت اصلی و فرعی در تاریخ تحصیل ۱۳۸۱/۱/۱

عنوان حساب	شرکت اصلی (الف)	شرکت فرعی (ب)	حذفیات		اقدام تلفیقی
			بد	بس	
وجوه نقد	۸۰۰۰۰	۱۳۰۰۰			۹۳۰۰۰
حسابهای دریافتی (خالص)	۵۰۰۰۰	۲۶۰۰۰			۷۶۰۰۰
موجودی کالا	۶۰۰۰۰	۱۴۰۰۰	(۱) ۱۶۰۰۰		۹۰۰۰۰
زمین	۷۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	(۱) ۱۰۰۰۰		۹۰۰۰۰
ساختمان	۱۲۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	(۱) ۲۰۰۰۰		۱۹۰۰۰۰
تجهیزات	۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	(۱) ۱۰۰۰۰	(۱) ۱۰۰۰۰	۲۲۰۰۰۰
امتیاز			(۱) ۱۰۰۰۰		۱۰۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۱۵۷۰۰۰		(۱) ۱۵۷۰۰۰		
سرقفلی			(۱) ۴۰۰۰۰		۴۰۰۰۰
جمع	۷۳۷۰۰۰	۱۴۳۰۰۰			۸۰۹۰۰۰
حسابهای پرداختی	۶۰۰۰۰	۳۰۰۰۰			۹۰۰۰۰
اوراق قرضه ۸٪		۵۲۰۰۰	(۱) ۱۰۰۰۰		۴۲۰۰۰
سهام عادی:					
شرکت الف	۲۰۰۰۰۰				۲۰۰۰۰۰
شرکت ب		۴۰۰۰۰	(۱) ۴۰۰۰۰		
صرف سهام		۱۲۰۰۰	(۱) ۱۲۰۰۰		
سود انباشته:					
شرکت اصلی	۴۷۷۰۰۰				۴۷۷۰۰۰
شرکت فرعی		۹۰۰۰	(۱) ۹۰۰۰		
جمع	۷۳۷۰۰۰	۱۴۳۰۰۰	۱۶۷۰۰۰	۱۶۷۰۰۰	۸۰۹۰۰۰

(۱) حذف حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی در مقابل حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی و شناسایی

سرقفلی و تعدیل دارائی و بدهی شرکت فرعی بر مبنای ارزش بازار

- خرید کلیه حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی کمتر از ارزش متعارف بازار - سرقفلی منفی. غالباً شرکت اصلی برای تحصیل خالص داراییهای واحد تجاری فرعی مبلغی بیش از ارزش دفتری پرداخت می نماید. گرچه می توان چنین فرض کرد که مازاد پرداختی به علت عدم تجدید ارزیابی داراییهای واحد تجاری فرعی از قبیل زمین و

یا سایر داراییهای شناسایی نشده در دفاتر باشد. دلایل پرداخت مبالغی بیش یا کمتر از ارزش دفتری خالص داراییهای فرعی می تواند ناشی از عوامل زیر باشد:

۱- انعکاس کم یا بیش از واقع ارزش متعارف یا جاری داراییهای قابل تشخیص (مشهود یا نامشهود) و حذف یا انعکاس کمتر از واقع بدهیها باشد. این امکان وجود دارد که طبق اصول پذیرفته شده برخی از فرایندهای حسابداری منجر به کمتر از میزان واقعی انعکاس داراییهای فرعی گردد، شامل موارد زیر است:

- به هزینه بردن جاری برخی از مخارج که حتی ممکن است دارای منافع آتی باشد (مخارج تحقیق و توسعه)،

- استفاده از روشهای استهلاک تسریعی،

- استفاده از روش ارزشیابی موجودیها بر مبنای اولتی صادره از آخرین وارده، و

- محدودیتهای کلی در مقابل شناسایی سود تحقق نیافته.

۲- عدم انعکاس سرقتی ایجاد شده طی دوره های متمادی واحد تجاری فرعی،

۳- بیش از میزان واقعی ارزشیابی بدهیهای بلند مدت، و

۴- وجود بازارهای ناقص، که این امر منجر به پرداخت اضافی برای سهام باشد.

در بیشتر موارد مبالغ پرداختی برای تحصیل خالص داراییهای واحد تجاری فرعی بیش از ارزش دفتری می باشد، گاهی اوقات این امکان وجود دارد که شرکت اصلی برای تحصیل خالص داراییهای قابل تشخیص واحد تجاری فرعی مبلغی کمتر پرداخت نماید (خرید ارزان تر از میزان واقعی). وجود این شرایط ممکن است ۱) حذف یا کمتر از میزان واقعی بدهیها، ۲) اشتباه در برآورد ارزشیابی اقلام تک تک داراییها، ۳) برخی شرایط ممکن است مربوط به نرخ بازده پایین تر انتظارات بازار باشد، ۴) نامشخص بودن طرح دعوی در دادگاه، ۵) مخارج احتمالی آتی مربوط به واحد تجاری فرعی (تحصیل شده)، ۶) مهارت خریدار در هدایت مذاکره مربوط به خرید واحد تجاری، و ۷) اجبار فروشنده به واگذاری داراییها و نیاز فوری مالکین برای تصفیه سریع.

کاهش سودآوری مورد انتظار آتی واحد تجاری فرعی یا سایر شرایط که منجر به خرید ارزان تر واحد تجاری فرعی گردد، یعنی چنانچه سهم واحد تحصیل کننده (شرکت اصلی) از خالص ارزش متعارف داراییها و بدهیهای قابل تشخیص بیش از بهای تمام شده ترکیب باشد، در این صورت شرکت سرمایه گذار فرایند ارزشیابی خالص داراییهای قابل

تشخیص واحد تجاری فرعی را مجدداً مورد ارزشیابی قرار داده، بعد از حصول اطمینان از فرایند اندازه‌گیری، چنانچه مازاد سهم واحد تحصیل‌کننده (شرکت اصلی) از خالص ارزش متعارف داراییهای قابل تشخیص واحد تجاری فرعی نسبت به بهای تمام شده تحصیل بیشتر باشد، مبلغ مزبور از داراییهای غیرجاری^(۱) (به استثناء داراییهای مالی، داراییهای برکنار شده آماده برای فروش، داراییهای مرتبط با مالیات معوق، پرداختهای مربوط به حقوق بازنشستگی یا سایر طرح‌های مزایای پایان خدمت کارکنان) به تناسب کسر تا داراییهای مزبور به صفر تقلیل یابد چنانچه بعد از این مرحله، مازاد تخصیص نیافته منفی باقی بماند، مبلغ مزبور با عنوان سود مترقبه طبقه‌بندی و در صورت سود و زیان گزارش می‌گردد.^(۲) با توجه به مثال جدول شماره (۴-۲)، اگر شرکت اصلی بجای مبلغ ۱۵۷۰۰۰ ریال برای ۱۰۰ درصد سهام شرکت فرعی، مبلغ ۹۳۰۰۰ ریال پرداخت نماید، نحوه تخصیص بهای پرداختی به شرح زیر است:

جدول تخصیص بهای خرید شرکت فرعی ب - اول فروردین ماه سال ۱۳۸۱:

مبلغ پرداختی بابت خرید	۹۳۰۰۰
کسر می‌شود: ارزش دفتری خالص دارائی شرکت فرعی $100\% \times (82000 - 143000)$ (۶۱۰۰۰)	
مازاد تخصیص نیافته:	۳۲۰۰۰
کسر می‌شود: تفاوت بین ارزش متعارف و ارزش دفتری:	
موجودی کالا	۱۶۰۰۰
زمین	۱۰۰۰۰
ساختمان	۲۰۰۰۰
تجهیزات	(۱۰۰۰۰)
امتیاز	۱۰۰۰۰
اوراق قرضه پرداختنی	۱۰۰۰۰
تخصیص مازاد	۵۶۰۰۰
مازاد خالص دارائی تحصیل شده بیش از بهای تمام شده شرکت فرعی (مازاد منفی) (۲۴۰۰۰)	

۱. FASB#141

۲. طبق بیانیه شماره ۱۹ تجدید نظر شده (منتشر نشده) مازاد منفی (مبلغ خرید ارزان تر) بطور متناسب از ارزش منصفانه تعیین شده برای داراییهای غیر پولی قابل تشخیص کسر می‌گردد.

از آنجاکه ارزش متعارف خالص دارائی تحصیل شده ۲۴۰۰۰ ریال بیش از بهای پرداختی است، این مازاد منفی^(۱) بایستی (متناسباً) به نسبتی بین دارائی‌های غیر جاری تحصیل شده (ارزش منصفانه) به استثناء داراییهای مالی، داراییهای برکنار شده آماده برای فروش، داراییهای مرتبط با مالیات معوق، پرداختهای مربوط به حقوق بازنشستگی یا سایر طرح‌های مزایای پایان خدمت کارکنان، به تناسب کسر تا داراییهای مزبور به صفر تقلیل یابد چنانچه بعد از این مرحله مازاد تخصیص نیافته منفی باقی بماند، مبلغ مزبور با عنوان سود مترقبه طبقه بندی و در صورت سود و زیان گزارش می‌گردد. جدول زیر نشان میدهد که چطور ۲۴۰۰۰ ریال مازاد خالص دارائی بین دارائی‌های غیرجاری تخصیص می‌یابد:

جدول تعیین و توزیع مازادخالص دارائی شرکت فرعی - اول فروردین ماه سال ۱۳۸۱

دارائی غیرجاری	ارزش متعارف	نسبتی از کل	×	مبلغ مازاد	=	سهم تخصیص یافته از مازاد
زمین	۲۰۰۰۰	$\frac{۲۰۰۰۰}{۱۲۰۰۰۰}$	×	۲۴۰۰۰		۴۰۰۰
ساختمان	۷۰۰۰۰	$\frac{۷۰۰۰۰}{۱۲۰۰۰۰}$	×	۲۴۰۰۰		۱۴۰۰۰
تجهیزات	۲۰۰۰۰	$\frac{۲۰۰۰۰}{۱۲۰۰۰۰}$	×	۲۴۰۰۰		۴۰۰۰
امتیاز	۱۰۰۰۰	$\frac{۱۰۰۰۰}{۱۲۰۰۰۰}$	×	۲۴۰۰۰		۲۰۰۰
جمع	۱۲۰۰۰۰					۲۴۰۰۰

نحوه حذف طبق اطلاعات کاربرگ شماره (۶-۲) بصورت زیر است:

(۱)

سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی ب	۲۴۰۰۰
زمین	۴۰۰۰
ساختمان	۱۴۰۰۰
تجهیزات	۴۰۰۰
امتیاز	۲۰۰۰

(۲)

۴۰۰۰۰	سهام عادی - شرکت فرعی ب
۱۲۰۰۰	صرف سهام - شرکت فرعی ب
۹۰۰۰	سود انباشته - شرکت فرعی ب
۱۶۰۰۰	موجودی کالا
۱۰۰۰۰	زمین
۲۰۰۰۰	ساختمان
۱۰۰۰۰	امتیاز
۱۰۰۰۰	اوراق قرضه پرداختنی
۱۱۷۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی ب
۱۰۰۰۰	تجهیزات

جدول شماره (۶-۲) کاربرد ترازنامه تلفیقی شرکت اصلی و فرعی در زمان تحصیل

عنوان حساب	شرکت اصلی	شرکت فرعی	حذفیات		اقدام تلفیقی
			بد	بس	
وجه نقد	۱۴۴۰۰۰	۱۳۰۰۰			۱۵۷۰۰۰
حسابهای دریافتنی	۵۰۰۰۰	۲۶۰۰۰			۷۶۰۰۰
موجودی کالا	۶۰۰۰۰	۱۴۰۰۰	(۲) ۱۶۰۰۰		۹۰۰۰۰
زمین	۷۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	(۲) ۱۰۰۰۰	(۱) ۴۰۰۰	۸۶۰۰۰
ساختمان	۱۲۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	(۲) ۲۰۰۰۰	(۱) ۱۴۰۰۰	۱۷۶۰۰۰
تجهیزات	۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰		(۱) ۴۰۰۰	۲۱۶۰۰۰
			(۲) ۱۰۰۰۰		
امتیاز			(۲) ۱۰۰۰۰	(۱) ۲۰۰۰	۸۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۹۳۰۰۰		(۱) ۲۴۰۰۰	(۲) ۱۱۷۰۰۰	
جمع دارائی ها	۷۳۷۰۰۰	۱۴۳۰۰۰			۸۰۹۰۰۰
حسابهای پرداختنی	۶۰۰۰۰	۳۰۰۰۰			۹۰۰۰۰
اوراق قرضه ۸٪		۵۲۰۰۰	(۲) ۱۰۰۰۰		۴۲۰۰۰
سهام عادی:	۲۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	(۲) ۴۰۰۰۰		۲۰۰۰۰۰
صرف سهام	-	۱۲۰۰۰	(۲) ۱۲۰۰۰		
سود انباشته:	۴۷۷۰۰۰	۹۰۰۰	(۲) ۹۰۰۰		۴۷۷۰۰۰
جمع	۷۳۷۰۰۰	۱۴۳۰۰۰	۱۵۱۰۰۰	۱۵۱۰۰۰	۸۰۹۰۰۰

(۱) تسهیم اضافه ارزش منفی

(۲) حذف حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی در مقابل اختلاف ارزش دفتری و بازار خالص دارائی شرکت فرعی و حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی.

• خرید بخشی از سهام شرکت فرعی به ارزش دفتری. در بسیاری موارد، شرکت اصلی ممکن است، اکثریت سهام شرکت فرعی را (بیش از ۵۰ درصد) بطور نقد خریداری نماید، در این حالت نحوه محاسبه حقوق اقلیت^(۱) یا منافع غیر قابل کنترل مطرح است. بطور مثال اگر شرکت اصلی ۸۰٪ سهام دارای حق رأی شرکت فرعی را تحصیل نماید، دارائی‌ها و بدهی‌های شرکت فرعی در ترازنامه تلفیقی با دارائی‌ها و بدهی‌های شرکت اصلی تلفیق شده، سؤالی که در اینجا پیش می‌آید، اینست که ۲۰٪ باقی مانده از سهام شرکت فرعی که مربوط به حقوق اقلیت است (حقوق غیر قابل کنترل)، در کدام بخش ترازنامه تلفیقی افشا می‌شود؟ حقوق اقلیت صاحبان سهام شرکت فرعی در ترازنامه تلفیقی به عنوان یک بدهی تلقی نمی‌شود، زیرا هیچ‌گونه الزامی در پرداخت وجود ندارد، در عمل سهم حقوق اقلیت بین بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام ترازنامه تلفیقی گزارش می‌گردد. اما گروهی از حسابداران سهم حقوق اقلیت (منافع سهامداران اقلیت^(۲)) را به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سهام (ثوری شخصیت واحد اقتصادی) تلقی نموده در ترازنامه افشا می‌نمایند.^(۳)

مثال: فرض کنید که شرکت اصلی ۸۰ درصد سهام دارای حق رأی شرکت فرعی (ب) را در ۱۲/۲۹x به مبلغ ۱۴۸۰۰ ریال بطور نقد تحصیل نمود. مانده حسابهای شرکت اصلی و فرعی بعد از دستیابی به حق کنترل در دو ستون اول کاربرگ (جدول ۷-۲) منعکس شده که نحوه تنظیم کاربرگ ترازنامه تلفیقی آن متعاقباً گزارش می‌شود. (در این مثال بین ارزش دفتری و بازار خالص دارائی‌های شرکت فرعی هیچ‌گونه تفاوتی وجود ندارد). با توجه به اطلاعات کاربرگ شماره (۷-۲) نحوه حذفیات در کاربرگ به شرح زیر است:

سهام عادی - شرکت فرعی ب	۴۸۰۰
صرف سهام - شرکت فرعی ب	۲۴۰۰
سود انباشته - شرکت فرعی ب	۷۶۰۰
سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی ب	۱۴۸۰۰

Minority interests. ۱

Noncontrolling Interests. ۲

Advanced Accounting Danial L. Jensen... P. 82 1994 McGraw Hill. ۳

جدول شماره ۷-۲ کاربرد ترازنامه تلفیقی شرکت اصلی و فرعی - روش خرید - ۸۰٪

عنوان حساب	شرکت اصلی	شرکت فرعی ۸۰٪	حذفیات		حقوق اقلیت	اقلام تلفیقی
			بد	بس		
وجه نقد	۱۰۰۰۰	۳۰۰۰				۱۳۰۰۰
حسابهای دریافتی	۱۹۶۰۰	۵۵۰۰				۲۵۱۰۰
موجودی کالا	۱۲۰۰۰	۴۰۰۰				۱۶۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۱۴۸۰۰			(۱) ۱۴۸۰۰		
زمین		۱۰۰۰۰				۱۰۰۰۰
تجهیزات	۳۲۰۰۰					۳۲۰۰۰
جمع	۸۸۴۰۰	۲۲۵۰۰				۹۶۱۰۰
حسابهای پرداختی	۸۰۰۰	۴۰۰۰				۱۲۰۰۰
استاد پرداختی	۱۰۰۰۰	-				۱۰۰۰۰
سهام هادی:	۲۰۰۰۰	۶۰۰۰	(۱) ۴۸۰۰		۱۲۰۰	۲۰۰۰۰
صرف سهام	۳۰۰۰۰	۳۰۰۰	(۱) ۲۴۰۰		۶۰۰	۳۰۰۰۰
سود انباشته	۲۰۴۰۰	۹۵۰۰	(۱) ۷۶۰۰		۱۹۰۰	۲۰۴۰۰
حقوق اقلیت					۳۷۰۰	۳۷۰۰
جمع	۸۸۴۰۰	۲۲۵۰۰	۱۴۸۰۰	۱۴۸۰۰		۹۶۱۰۰

(۱) حذف حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۸۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

نکاتی چند درباره مثال فوق:

- ۱- گرچه شرکت اصلی فقط ۸۰٪ حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی را تحصیل می نماید، اما ۱۰۰ درصد دارائی ها و بدهی های شرکت اصلی و فرعی با هم تلفیق می شوند.
- ۲- خالص دارائی های شرکت فرعی بالغ بر ۱۸۵۰۰ ریال (۴۰۰۰۰ - ۲۲۵۰۰) می باشد که ۸۰٪ آن به مبلغ ۱۴۸۰۰ ریال (۸۰٪ × ۱۸۵۰۰) است که توسط شرکت اصلی پرداخت گردیده است.
- ۳- حقوق اقلیت به مبلغ ۳۷۰۰ ریال معادل ۲۰٪ خالص دارائی های شرکت فرعی می باشد.

نحوه اندازه‌گیری و گزارشگری حقوق اقلیت در ترازنامه تلفیقی

۱- گروهی از حسابداران حقوق اقلیت (منافع حقوق غیر قابل کنترل) را به عنوان یک مبلغ جداگانه بعد از حقوق صاحبان سهام شرکت اصلی به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سهام تلفیق در ترازنامه تلفیقی گزارش می‌نمایند، که از لحاظ نظری قابل دفاع و پشتیبانی است. هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی^(۱) این روش را پیشنهاد و تأکید می‌نماید. (تئوری شخصیت واحد اقتصادی که برخی منابع به عنوان تئوری شخصیت حقوقی نامیده می‌شود)

۲- گروهی دیگر که کمتر از نظر تئوری مورد توجه بوده، و منحصرأ در عمل کاربرد دارد، منافع اقلیت به عنوان بدهی را در ترازنامه تلفیقی افشاء می‌نمایند. (تئوری روش اصلی)

۳- و برخی دیگر از حسابداران سهم حقوق اقلیت را در گروه سایر بدهیهای غیرجاری طبقه‌بندی و در ترازنامه تلفیقی گزارش می‌نمایند.

• از آنجا که بدهی نوعی تعهد است که دارای سررسید معین می‌باشد از این دیدگاه بدهی تلقی کردن آن با اصول پذیرفته شده حسابداری مطابقت ندارد.

نکات قابل توجه:

* حقوق اقلیت از دیدگاه تئوری روش اصلی به عنوان یک بدهی، و از دیدگاه تئوری شخصیت واحد اقتصادی^(۲) به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سهام و سهم اقلیت از سود خالص نوعی توزیع شخصیت تلفیق تلقی می‌شود. تئوری روش اصلی و شخصیت واحد اقتصادی در ضمیمه همین فصل به طور جداگانه مورد بحث قرار خواهد گرفت.

* نحوه گزارشگری حقوق اقلیت طبق بیانیه شماره ۱۸ تجدید نظر شده استاندارد ایران:

حقوق اقلیت (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 واحد اصلی ارائه شود. از آنجا که واحد تحصیل‌کننده داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده را در تاریخ تحصیل به ارزش منصفانه تحصیل می‌کنند سهم اقلیت در واحد تحصیل شده بر اساس خالص ارزش منصفانه آن اقلام اندازه‌گیری می‌شود.

شرکت اصلی و فرعی

ترازنامه تلفیقی ۱۳۸۱/۱/۱

۱۲۰۰۰	حسابهای پرداختنی	۱۳۰۰۰	وجوه نقد
۱۰۰۰۰	اسناد پرداختنی	۲۶۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۲۲۰۰۰	جمع	۲۵۱۰۰	ذخیره م.م. ۹۰۰
	حقوق صاحبان سهام:	۱۶۰۰۰	موجودی ها
۲۰۰۰۰	سهام عادی	۱۰۰۰۰	زمین
۳۰۰۰۰	صرف سهام	۴۰۰۰۰	تجهیزات
۲۰۴۰۰	سود انباشته	۳۲۰۰۰	استهلاک انباشته ۸۰۰۰
۷۰۴۰۰	جمع حقوق اکثریت		
۷۴۱۰۰	حقوق اقلیت ۳۷۰۰		
۹۶۱۰۰	بدمی و حقوق صاحبان سهام	۹۶۱۰۰	جمع دارایی ها

• خرید بخشی از سهام شرکت فرعی بیش از ارزش دفتری. در مواردی، ممکن است یک واحد تجاری بیش از ۵۰ درصد سهام واحد تجاری دیگر را به مبلغی بیش از ارزش دفتری خریداری نماید، که در این حالت تخصیص جدید مطرح می شود، اگر ۱۰۰ درصد مالکیت شرکت فرعی متعلق به شرکت اصلی باشد، همانطوریکه قبلاً تشریح شده است، کل اختلاف بین ارزش دفتری و ارزش متعارف بازار به شرکت اصلی تخصیص می یابد، حال اگر ۸۰ درصد سهام شرکت فرعی در تملک شرکت اصلی باشد، تفاوت بین ارزش دفتری و متعارف بازار به نسبتی بین شرکت اصلی و فرعی تخصیص می یابد، در این مورد دو روش وجود دارد:

۱- تئوری روش اصلی. در این تئوری خالص داراییهای شرکت فرعی به ارزش دفتری به انضمام سهم شرکت اصلی از تفاوت بین ارزش دفتری و ارزش متعارف بازار (تجدید ارزیابی) در صورتهای مالی تلفیقی منعکس می شود. تئوری روش اصلی از دیدگاه سهامداران شرکت اصلی متمرکز است و حقوق اقلیت بر مبنای ارزش دفتری خالص داراییهای فرعی گزارش می شود. این روش متداول تر و بیشتر کاربرد دارد.

۲- تئوری روش شخصیت واحد اقتصادی. تئوری شخصیت اقتصادی ۱۰۰ درصد مابه‌التفاوت بین ارزش متعارف بازار و دفتری در صورتهای مالی منعکس می‌شود. به عبارت دیگر تمامی منابع تحت کنترل واحد اقتصادی ارزش گذاری می‌شود. در این روش حقوق اقلیت به قیمت بازار در ترکیب واحد تجاری نشان داده شده و بخشی از حقوق صاحبان سهام تلفیق به شمار می‌آید.

• تئوری روش اصلی. زمانی که شرکت اصلی کمتر از ۱۰۰ درصد سهام واحد فرعی را در تملک دارد و واحد سرمایه گذار جهت تملک واحد فرعی مبلغی بیش از ارزش دفتری پرداخت نماید، سهم شرکت اصلی از مازاد پرداختی در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی گزارش و نحوه تسهیم مازاد پرداختی و گزارش آن در کاربرگ ترازنامه تلفیقی در مثال زیر تشریح می‌گردد:

مثال: اقلام ترازنامه شرکت اصلی و فرعی در ۱/۱/۱ همزمان با تحصیل به شرح زیر است:

شرکت اصلی (ارزش دفتری)	شرکت فرعی (ارزش دفتری)	شرکت فرعی (ارزش متعارف)
۸۳۴۰۰	۱۳۰۰۰	۱۳۰۰۰
۵۰۰۰۰	۲۶۰۰۰	۲۶۰۰۰
۶۰۰۰۰	۱۴۰۰۰	۳۰۰۰۰
۷۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۲۰۰۰۰
۱۲۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۷۰۰۰۰
۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	۲۰۰۰۰
۱۵۳۶۰۰	-	-
-	-	۱۰۰۰۰
۷۳۷۰۰۰	۱۴۳۰۰۰	-
۶۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	۳۰۰۰۰
-	۵۲۰۰۰	۴۲۰۰۰
۲۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	-
-	۱۲۰۰۰	-
۴۷۷۰۰۰	۹۰۰۰	-
۷۳۷۰۰۰	۱۴۳۰۰۰	-

اطلاعات اضافی

۱- شرکت اصلی ۸۰٪ سهام دارای حق رأی شرکت فرعی را به مبلغ ۱۵۳۶۰۰ ریال نقداً خریداری کرد. با توجه به ارزش متعارف بازار دارائی‌ها و بدهی‌های شرکت فرعی، نحوه

تخصیص بهای پرداختی به شرح جدول شماره (۸-۲) می باشد.

جدول شماره (۸-۲) جدول تخصیص بهای پرداختی سهام شرکت فرعی-اول فروردین ۱۳۸۱	
بهای پرداختی	۱۵۳۶۰۰
کسر می شود: خالص دارایی شرکت فرعی به ارزش دفتری %۸۰ × (۸۲۰۰۰-۱۴۳۰۰۰)	۴۸۸۰۰
مازاد تخصیص نیافته (unallocated Excess of Cost)	۱۰۴۸۰۰
کسر میشود تخصیص مازاد:	

ارزش	ارزش	تفاوت	درصد	سهام شرکت	
بازار	دفتری			اصلی از مازاد	
۳۰۰۰۰	۱۴۰۰۰	۱۶۰۰۰	%۸۰	۱۲۸۰۰	موجودی کالا
۲۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	%۸۰	۸۰۰۰	زمین
۷۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	%۸۰	۱۶۰۰۰	ساختمان
۲۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	(۱۰۰۰۰)	%۸۰	(۸۰۰۰)	تجهیزات
۱۰۰۰۰	۰	۱۰۰۰۰	%۸۰	۸۰۰۰	امتیاز
(۴۲۰۰۰)	(۵۲۰۰۰)	۱۰۰۰۰	%۸۰	۸۰۰۰	اوراق قرضه پرداختی
۱۰۸۰۰۰	۵۲۰۰۰	۵۶۰۰۰	%۸۰	۴۴۸۰۰	جمع
				۶۰۰۰۰	سرقفلی

کاربرگ ترازنامه تلفیقی شرکت اصلی و فرعی در اول فروردین ماه سال ۱۳۸۱ به روش اصلی در جدول (۹-۲) گزارش گردیده که نحوه حذف آن به شرح زیر می باشد.

سهام عادی- شرکت فرعی	۳۲۰۰۰
صرف سهام- شرکت فرعی	۹۶۰۰
سود انباشته - شرکت فرعی	۷۲۰۰
موجودی کالا	۱۲۸۰۰
زمین	۸۰۰۰
ساختمان	۱۶۰۰۰
امتیاز	۸۰۰۰
سرقفلی	۶۰۰۰۰
اوراق قرضه پرداختی	۸۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۱۵۳۶۰۰
تجهیزات	۸۰۰۰

جدول شماره (۹-۲) کاربرد ترازنامه تلفیقی شرکت اصلی و فرعی، در زمان تحصیل، ۸۰٪ روش خرید

عنوان حساب	شرکت اصلی	شرکت فرعی ۸۰٪	تعدیلات		حقوق اقلیت	اقدام تلفیقی
			بد	بس		
وجوه نقد	۸۳۴۰۰	۱۳۰۰۰				۹۶۴۰۰
حسابهای دریافتی	۵۰۰۰۰	۲۶۰۰۰				۷۶۰۰۰
موجودی کالا	۶۰۰۰۰	۱۴۰۰۰	(۱) ۱۲۸۰۰			۸۶۸۰۰
زمین	۷۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	(۱) ۸۰۰۰			۸۸۰۰۰
ساختمان (خالص)	۱۲۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	(۱) ۱۶۰۰۰			۱۸۶۰۰۰
تجهیزات (خالص)	۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	(۱) ۸۰۰۰	۸۰۰۰ (۱)		۲۲۲۰۰۰
امتیاز			(۱) ۸۰۰۰			۸۰۰۰
سرقفلی			(۱) ۶۰۰۰۰			۶۰۰۰۰
سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی	۱۵۳۶۰۰			(۱) ۱۵۳۶۰۰		
جمع دارائی‌ها	۷۳۷۰۰۰	۱۴۳۰۰۰				۸۲۳۲۰۰
حسابهای پرداختی	۶۰۰۰۰	۳۰۰۰۰				۹۰۰۰۰
اوراق قرضه پرداختی ۸۰٪		۵۲۰۰۰	(۱) ۸۰۰۰			۴۴۰۰۰
سهام عادی:	۲۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	(۱) ۳۲۰۰۰	۸۰۰۰		۲۰۰۰۰۰
صرف سهام		۱۲۰۰۰	(۱) ۹۶۰۰	۲۴۰۰		
سود انباشته:	۴۷۷۰۰۰	۹۰۰۰	(۱) ۷۲۰۰	۱۸۰۰		۴۷۷۰۰۰
حقوق اقلیت				۱۲۲۰۰		۱۲۲۰۰
	۷۳۷۰۰۰	۱۴۳۰۰۰	۱۶۱۶۰۰	۱۶۱۶۰۰		۸۲۳۲۰۰

۱) حذف حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی و تعدیل ارزش دفتری جهت انعکاس ۸۰٪ ارزش بازار (بهای پرداختی) دارائی‌ها و بدهی‌های مشخص.

خرید بخشی از سهام شرکت فرعی کمتر از ارزش دفتری

زمانی که بخشی از ارزش متعارف داراییها و بدهیهای تحصیل شده بیش از بهای تمام شده سرمایه‌گذاری (بهای پرداختی) باشد، طبق بیانیه شماره ۱۴۱ استانداردهای حسابداری مالی عمل می‌شود.

مثال - فرض کنید که شرکت اصلی ۹۰ درصد سهام دارای حق رأی شرکت فرعی را در

تاریخ ۱۳۸۳/۱/۱ به مبلغ ۱۴۲۰۰۰ ریال تحصیل نموده است. از آنجا که مبلغ پرداختی کمتر از ۹۰ درصد خالص داراییهای تحصیل شده است، از اینرو مبلغ مابداالتفاوت طبق بیانیه ۱۴۱ باید از داراییهای غیر جاری کسر گردد.

نحوه محاسبه مازاد منفی و تخصیص مازاد با اطلاعات فرضی بشرح زیر است:

جدول شماره (۱۰-۲) تخصیص بهای خرید - مازاد منفی (در زمان تحصیل)

۱۴۲۰۰۰	بهای پرداختی
۲۷۰۰۰۰	کسر می شود: ۹۰٪ خالص دارائی شرکت فرعی به ارزش دفتری (۹۰٪ × ۳۰۰۰۰۰۰)
(۱۲۸۰۰۰)	مازاد منفی (۱)

کسر می شود: تخصیص تفاوت بین ارزش دفتری و ارزش بازار:

ارزش متعارف	- ارزش دفتری =	تفاوت	× درصد	=	تخصیص یافته	مبلغ
۵۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	%۹۰		۹۰۰۰	موجودی کالا
۱۰۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	%۹۰		۲۷۰۰۰	تجهیزات
۲۵۰۰۰	۰	۲۵۰۰۰	%۹۰		۲۲۵۰۰	امتیاز
۱۷۵۰۰۰	۱۱۰۰۰۰	۶۵۰۰۰			۵۸۵۰۰	جمع
					(۱۸۶۵۰۰)	تخصیص مازاد منفی (۲)

تسهیم مازاد منفی طبق بیانیه شماره ۱۴۱:

تسهیم مازاد منفی - محدود

ارزش متعارف بازار	به ۹۰٪ ارزش متعارف بازار
تجهیزات	۱۰۰۰۰۰
امتیاز	۲۲۵۰۰
جمع	۱۱۲۵۰۰
سود غیر مترقبه (۳)	۷۴۰۰۰
جمع	۱۸۶۵۰۰

۱. Negative Excess

۲. Allocated Negative Excess

۳. لازم به یادآوری است که مازاد منفی تسهیم نیافته طبق نظر هیأت تدوین اصول حسابداری (APB, NO.16) شماره ۱۶ پاراگراف ۹۱ به عنوان درآمد انتقالی به دوره آتی طبقه بندی و حداکثر طی ۴۰ سال مستهلک می شده است.

تعدیل اطلاعات صورتهای مالی

بعضی اوقات، به علت وجود اقلام بین راهی بین شرکت اصلی و فرعی، اطلاعات کاربرگ باید قبل از حذفیات تعدیل شود. به عبارت دیگر، ممکن است اقلام بین راهی (وجوه یا کالای بین راهی) بین شرکت اصلی و فرعی وجود داشته باشد، که در یکی از دفاتر شرکت (اصلی و فرعی) ثبت و در دفاتر شرکت دیگری ثبت نشده است، در چنین مواردی ضروری است قبل از حذف حسابهای فی مابین، ثبت اصلاحی در کاربرگ صورت گیرد. بطور مثال، فرض کنید، شرکت اصلی مبلغی به عنوان وام به شرکت فرعی ارسال داشته، در دفاتر شرکت اصلی ثبت شده، در دفاتر شرکت فرعی، دریافت وام ثبت نگردیده است، در این حالت ابتدا در بخش تعدیلات و حذفیات کاربرگ وجوه نقد (وجوه نقد بین راهی) بدهکار و حساب متقابل آن (وام پرداختنی)^(۱) به شرکت اصلی) بستانکار می شود. بعد از تعدیل اقلام بین راهی^(۲) کلیه حسابهای فی مابین شرکت اصلی و فرعی حذف می شود.^(۳) مثال: شرکت الف در اول فروردین ماه سال ۱۳۸۱، ۹۰ درصد سهام دارای حق رأی شرکت فرعی (ب) را به مبلغ ۲۵۰۰۰۰ ریال و ۸۰ درصد سهام دارای حق رأی شرکت فرعی (ج) به مبلغ ۱۱۵۰۰۰ ریال را تحصیل نمود. بعد از دستیابی به حق کنترل ترازنامه واحدهای اصلی و فرعی به شرح زیر است:

۱. Advances from parent.

۲. In-transit Items.

۳. در بعضی از منابع حسابهای متقابل مانند حسابجاری از شرکت اصلی یا حسابجاری به شرکت فرعی در دفاتر افتتاح شده، کلیه اقلام بین راهی در این دو حساب ثبت می شوند.

اول فروردین ماه سال ۱۳۴۱

شرکت ج	شرکت ب	شرکت الف	
۴۰۰۰	۳۶۰۰۰	۸۲۰۰۰	وجوه نقد
۱۰۰۰۰	۵۹۰۰۰	۶۸۰۰۰	حسابهای دریافتی
۱۵۰۰۰	۶۴۰۰۰	۷۶۰۰۰	موجودی کالا
		۲۰۰۰۰	وام دریافتی ج
		۱۱۵۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ج
		۲۵۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ب
۱۳۰۰۰۰	۲۴۱۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	اموال و ماشین آلات
۶۰۰۰	۱۰۰۰۰	۲۴۰۰۰	زمین
۱۶۵۰۰۰	۴۱۰۰۰۰	۸۳۵۰۰۰	جمع
۲۵۰۰۰	۴۰۰۰۰	۸۵۰۰۰	حسابهای پرداختی
	۱۰۰۰۰۰		اسناد پرداختی
۱۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	سهم عادی
۴۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	سود انباشته
۱۶۵۰۰۰	۴۱۰۰۰۰	۸۳۵۰۰۰	جمع

اطلاعات اضافی

۱- در زمان تحصیل، شرکت الف (اصلی) وجوه نقد به مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال به عنوان وام به شرکت (ج) ارسال داشته، و شرکت (ج) هنوز این مبلغ را دریافت ننموده، بنابراین مبلغ فوق در دفاتر شرکت (ج) ثبت نشده است.

۲- شرکت (الف) کالا به ارزش ۶۰۰۰ ریال به شرکت (ب)، و شرکت (ب) کالا به مبلغ ۵۰۰۰ ریال بطور نسیه به شرکت (ج) فروخته است. کالای مزبور نیز به مشتریان فروخته شده است.

۳- ارزش متعارف بازار زمین شرکت (ب) و (ج) به ترتیب ۱۷۰۰۰ ریال و ۹۰۰۰ ریال می باشد.

۱۰۰.....حسابداری مالی پیشرفته ☆

کاربرگ ترازنامه تلفیقی شرکت اصلی (الف) و فرعی (ب) و (ج) در جدول شماره (۱۱-۲) نشان داده شده است.

محاسبه سرقفلی شرکت فرعی (ب) و (ج) بشرح زیر است:

محاسبه سرقفلی شرکت فرعی (ب):

۲۵۰۰۰۰	بهای پرداختی بابت سهام شرکت فرعی (ب)
۲۴۳۰۰۰	کسرمی شود: ۹۰٪ خالص دارائی شرکت (ب) به ارزش دفتری ۹۰٪ × (۴۱۰۰۰۰ - ۱۴۰۰۰۰)
۷۰۰۰	مازاد تخصیص نیافته
	کسرمی شود: تخصیص مازاد:

زمین	ارزش متعارف	ارزش دفتری	تفاوت	درصد	سهم شرکت اصلی از مازاد
۱۷۰۰۰	۱۰۰۰۰	۷۰۰۰	۹۰٪	۶۳۰۰	۶۳۰۰
سرقفلی					۷۰۰

محاسبه سرقفلی شرکت فرعی ج:

۱۱۵۰۰۰	بهای پرداختی بابت سهام شرکت فرعی ج
۱۱۲۰۰۰	کسرمی شود: ۸۰٪ خالص دارائی شرکت ج به ارزش دفتری ۸۰٪ × (۱۶۵۰۰۰ - ۲۵۰۰۰۰)
۳۰۰۰	مازاد تخصیص نیافته
	کسرمی شود: تخصیص مازاد:

زمین	ارزش متعارف	ارزش دفتری	تفاوت	درصد	سهم شرکت اصلی از مازاد
۹۰۰۰	۶۰۰۰	۳۰۰۰	۸۰٪	۲۴۰۰	۲۴۰۰
سرقفلی					۶۰۰

نحوه حذف و تعدیلات در کاربرگ جدول شماره (۱۱-۲) بشرح زیر است:

(۱)

۲۰۰۰۰	وجوه نقد بین راهی
۲۰۰۰۰	وام پرداختنی الف
	تعدیل وام دریافتنی ج

	(۲)	
۲۰۰۰۰	وام پرداختنی الف	
۲۰۰۰۰	وام دریافتنی ج	
	حذف مطالبات بین شرکتها	

	(۳)	
۱۱۰۰۰	حسابهای پرداختنی	
۱۱۰۰۰	حسابهای دریافتنی	
	حذف مطالبات بین شرکتها	

	(۴)	
۶۳۰۰	زمین	
۷۰۰	سرقفلی	
۱۸۰۰۰۰	سهام عادی - ب	
۶۳۰۰۰	سود انباشته - ب	
۲۵۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ب	

	(۵)	
۲۴۰۰	زمین	
۶۰۰	سرقفلی	
۸۰۰۰۰	سهام عادی - ج	
۳۲۰۰۰	سود انباشته - ج	
۱۱۵۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ج	

جدول شماره (۱۱-۲) کاربرد ترازنامه تلفیقی شرکت اصلی و فرعی در زمان تحصیل

اقدام تلفیقی	حقوق اقلیت	حذفیات و تعدیلات		شرکت ج فرعی ۸۰٪	شرکت ب فرعی ۹۰٪	شرکت الف فرعی ۱۰۰٪	
		پس	بد				
۱۴۲۰۰۰			۲۰۰۰۰ (۱)	۲۰۰۰	۳۶۰۰۰	۸۲۰۰۰	وجوه نقد
۱۲۶۰۰۰		۱۱۰۰۰ (۳)		۱۰۰۰۰	۵۹۰۰۰	۶۸۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۱۵۵۰۰۰				۱۵۰۰۰	۶۴۰۰۰	۷۶۰۰۰	موجودی کالا
		۲۰۰۰۰ (۲)				۲۰۰۰۰	وام دریافتنی ج
		۱۱۵۰۰۰ (۵)				۱۱۵۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ج
		۲۵۰۰۰۰ (۴)				۲۵۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ب
۵۷۱۰۰۰				۱۳۰۰۰۰	۲۴۱۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	اموال و ماشین آلات
۲۸۷۰۰۰			۶۳۰۰۰ (۲)	۶۰۰۰	۱۰۰۰۰	۲۴۰۰۰	زمین
			۲۴۰۰۰ (۵)				
			۷۰۰ (۴)				سرقفلی
۱۳۰۰			۶۰۰ (۵)				
۱۰۴۲۰۰۰				۱۶۵۰۰۰	۴۱۰۰۰۰	۸۳۵۰۰۰	جمع
۱۳۹۰۰۰			۱۱۰۰۰ (۳)	۲۵۰۰۰	۴۰۰۰۰	۸۵۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۱۰۰۰۰۰					۱۰۰۰۰۰		اسناد پرداختنی
							سهام عادی:
۵۰۰۰۰۰						۵۰۰۰۰۰	شرکت الف
	۲۰۰۰۰		۱۸۰۰۰۰ (۴)		۲۰۰۰۰۰		شرکت ب
	۲۰۰۰۰		۸۰۰۰۰ (۵)	۱۰۰۰۰۰			شرکت ج
							سود انباشته:
۲۵۰۰۰۰						۲۵۰۰۰۰	شرکت الف
	۷۰۰۰		۶۳۰۰۰ (۴)		۷۰۰۰۰		شرکت ب
	۸۰۰۰		۳۲۰۰۰ (۵)	۴۰۰۰۰			شرکت ج
		۲۰۰۰۰ (۱)	۲۰۰۰۰ (۲)				وام پرداختنی الف
۵۵۰۰۰	۵۵۰۰۰						حقوق اقلیت
۱۰۴۲۰۰۰		۴۱۶۰۰۰	۴۱۶۰۰۰	۱۶۵۰۰۰	۴۱۰۰۰۰	۸۳۵۰۰۰	جمع

۱- تعدیل وجوه نقد بین راهی ۲- حذف طلب و بدهی فی‌مابین شرکت اصلی و فرعی (وام دریافتی ج در مقابل وام پرداختنی الف) ۳- حذف مطالبات فی‌مابین شرکت اصلی و فرعی (فروش کالا بطور نسیه) ۴- حذف حساب سرمایه‌گذاری در شرکت ب در مقابل حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی و تعدیل دارایی شرکت فرعی ب بر مبنای ارزش بازار ۵- حذف حساب سرمایه‌گذاری در شرکت ج در مقابل حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی ج و تعدیل دارایی شرکت فرعی ج بر مبنای ارزش بازار

سهام خزانه شرکت فرعی

وقتی یک شرکت فرعی دارای سهام خزانه^(۱) در زمان تحصیل باشد، سهام خزانه باید در زمان تنظیم صورتهای مالی تلفیقی به حساب گرفته شود. به عبارت دیگر، سهام خزانه بایستی از مجموع سهام دارای حق رأی شرکت فرعی کسر و در محاسبات درصد سهم شرکت اصلی منظور گردد.

مثال شرکت اصلی (الف) ۹۰۰ سهم دارای حق رأی شرکت فرعی (ب) را به مبلغ ۳۰۰۰۰ ریال در تاریخ ۱/۱/۱۰۰۱ تحصیل نمود. نحوه حسابداری و گزارشگری بازخرید سهام در روش بهای تمام شده به قرار زیر می باشد:

۳۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۳۰۰۰۰	وجوه نقد
	ثبت تحصیل ۹۰۰ سهم شرکت فرعی (ب)

حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی ب همزمان با تحصیل به شرح زیر می باشد:
(ارزش متعارف خالص دارائی های شرکت فرعی ب با ارزش دفتری تقریباً برابر است)

۱۲۰۰۰	سهام عادی (۱۲۰۰ سهم ۱۰ ریالی)
۶۰۰۰	صرف سهام
۱۶۰۰۰	سود انباشته
۳۴۰۰۰	جمع
۳۸۰۰	کسر می شود سهام خزانه (۲۰۰ سهم به بهای تمام شده)
۳۰۲۰۰	مجموع حقوق صاحبان سهام

حساب سهام خزانه به عنوان حساب کاهنده از حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی کسر و در کاربرگ ترازنامه تلفیقی حذف می شود.

نحوه حذف سهام خزانه شرکت فرعی (ب) در کاربرگ ترازنامه تلفیقی زمانی که نحوه حسابداری سهام خزانه از روش بهای تمام شده استفاده شود به شرح زیر خواهد بود:

۲۰۰۰	سهام عادی (۲۰۰ سهم ۱۰ ریالی)
۱۰۰۰	صرف سهام $(\frac{۲۰۰}{۱۲۰۰} \times ۶۰۰۰)$
۸۰۰	سود انباشته (۳۸۰۰ - ۲۰۰۰ - ۱۰۰۰)
۳۸۰۰	سهام خزانه

از آنجا که شرکت (الف) مالک ۹۰۰ سهم شرکت (ب) می باشد، بنابراین، درصد سرمایه گذاری شرکت (الف) در شرکت (ب) ۹۰ درصد $(۲۰۰ - ۱۲۰۰ \div ۹۰۰)$ می باشد. نحوه حذف حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی در مقابل خالص دارایی های شرکت فرعی (حقوق صاحبان سهام) الزامی است، بنابراین نحوه حذف در کاربرگ ترازنامه تلفیقی بشرح زیر می باشد:

۹۰۰۰	سهام عادی (۲۰۰۰ ریال - ۱۲۰۰۰ ریال $\times ۹۰\%$)
۴۵۰۰	صرف سهام (۱۰۰۰ ریال - ۶۰۰۰ ریال $\times ۹۰\%$)
۱۳۶۸۰	سود انباشته (۸۰۰ ریال - ۱۶۰۰۰ ریال $\times ۹۰\%$)
۲۸۲۰	سرقفلی
۳۰۰۰۰	حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی ب

تحصیل سهام خزانه به روش ارزش اسمی

در برخی موارد، ممکن است بازخرید سهام عادی (سهام خزانه) به روش ارزش اسمی^(۱) در دفاتر شرکت فرعی ب ثبت شود. حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی در زمان تحصیل با توجه به روش ارزش اسمی بشرح زیر می باشد:

۱۲۰۰۰	سهام عادی (۱۲۰۰ سهم ده ریالی)
۲۰۰۰	کسر می شود: سهام خزانه (۲۰۰ سهم ده ریالی)
۱۰۰۰۰	
۵۰۰۰	صرف سهام (۱۰۰۰ ریال - ۶۰۰۰ ریال)
۱۵۲۰۰	سود انباشته (۸۰۰ ریال - ۱۶۰۰۰ ریال)
۳۰۲۰۰	جمع حقوق صاحبان سهام

نحوه حذف سهام خزانه در کاربردگ ترازنامه تلفیقی، زمانی که از روش ارزش اسمی استفاده می شود به صورت زیر خواهد بود:

سهام عادی	۲۰۰۰
سهام خزانه	۲۰۰۰
حذف حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی (ب) یا توجه به مانده تعدیل شده خالص دارائی های شرکت فرعی (حقوق صاحبان سهام) به شرح زیر می باشد:	
سهام عادی (۱۰۰۰۰ ریال $\times$ ۹۰٪)	۹۰۰۰
صرف سهام (۵۰۰۰ ریال $\times$ ۹۰٪)	۴۵۰۰
سود انباشته (۱۵۲۰۰ ریال $\times$ ۹۰٪)	۱۳۶۸۰
سرقفلی	۲۸۲۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی ب	۳۰۰۰۰

مثال: شرکت اصلی (الف) ۸۰ درصد سهام دارای حق رأی شرکت فرعی (ب) را در اول فروردین ماه سال ۱۳۸۱ بالغ بر ۶۶۴ ریال خریداری نموده که از این مبلغ شامل ۶۴ ریال سود سهام اعلام شده می باشد اقلام ترازنامه در شرکت اصلی و فرعی در زمان تحصیل به شرح زیر می باشد:

شرکت اصلی الف		شرکت فرعی ب	
ارزش دفتری		ارزش دفتری	ارزش متعارف
۸۶	وجوه نقد	۱۰	۱۰
۲۰۰	موجودی کالا	۸۰	۷۵
۶۴	سود سهام دریافتی ب		
۱۶۰	اسناد دریافتی فرعی ب		
۶۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ب		
۲۲۰۰	اموال و ماشین آلات	۸۱۰	۸۵۰
-	امتیاز	-	۷۵
۳۳۱۰	جمع دارائی ها	۹۰۰	۱۰۱۰

۷۰	۶۰	۱۸۰	حسابهای پرداختنی
۸۰	۸۰		سود سهام پرداختنی
۱۶۰	۱۶۰	۹۰۰	اسناد پرداختنی
	۳۰۰	۱۱۰۰	سهام عادی
	(۷۰)		سهام خزانه
	۵۵	۴۰۰	صرف سهام
	<u>۳۱۵</u>	<u>۷۳۰</u>	سود انباشته
	<u>۹۰۰</u>	<u>۳۳۱۰</u>	جمع

اطلاعات اضافی:

- الف) شرکت فرعی ب برای ثبت سهام خزانه از روش ارزش اسمی استفاده می نماید.
- ب) شرکت اصلی الف معادل ۱۶۰ ریال از شرکت فرعی ب طلبکار است که در دو حساب اسناد دریافتنی و اسناد پرداختنی دو شرکت منعکس می باشد.
- ج) سود سهام اعلام شده توسط شرکت فرعی ۸۰ ریال
- نحوه محاسبه سرقفلی به شرح زیر می باشد:

جدول تخصیص بهای خرید سهام شرکت فرعی - در زمان تحصیل

۶۰۰	بهای پرداختنی
۴۸۰	کسر می شود، ۸۰ درصد خالص دارائی شرکت فرعی به ارزش دفتری ۸۰٪ (۹۰۰-۳۰۰)
۱۲۰	مازاد تخصیص نیافته
	کسر می شود تخصیص مازاد :

سهم شرکت				
ارزش بازار	ارزش دفتری	تفاوت	درصد	اصلی از مازاد
۷۵	۸۰	۵	٪۸۰	(۴)
۸۵۰	۸۱۰	۴۰	٪۸۰	۳۲
۷۵	۰	۷۵	٪۸۰	۶۰
حسابهای پرداختنی (۷۰)	(۶۰)	۱۰	٪۸۰	(۸)
سرقفلی				<u>۴۰</u>

نحوه حذف در کاربردگ ترازنامه تلفیقی جدول (۱۲-۲) به شرح زیر خواهد بود:

(۱)

۱۸۴	سهام عادی $(۸۰\% \times (۳۰۰ - ۷۰))$
۴۴	صرف سهام $(۵۵ \times ۸۰\%)$
۲۵۲	سود انباشته $(۳۱۵ \times ۸۰\%)$
۳۲	اموال و ماشین آلات
۶۰	امتیاز
۴۰	سرقفلی
۴	موجودی کالا
۸	حسابهای پرداختنی
۶۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی ب

(۲)

۷۰	سهام عادی
۷۰	سهام خزانه

(۳)

۶۴	سود سهام پرداختنی
۶۴	سود سهام دریافتنی

(۴)

۱۶۰	اسناد پرداختنی - اصلی
۱۶۰	اسناد دریافتنی - فرعی

جدول شماره (۱۲-۲): کاربرد ترازنامه تلفیقی شرکت اصلی و فرعی - در زمان تحصیل

عنوان حساب	شرکت اصلی	شرکت فرعی ۸۰٪	حذفیات		حقوق اقلیت	اقلام تلفیقی
			بد	بس		
وجوه نقد	۸۶	۱۰				۹۶
موجودی کالا	۲۰۰	۸۰		۴(۱)		۲۷۶
سود سهام دریافتی ب	۶۴			۶۴(۳)		
اسناد دریافتی ب	۱۶۰			۱۶۰(۴)		
سرمایه گذاری در شرکت ب	۶۰۰			۶۰۰(۱)		
اموال و ماشین آلات	۲۲۰۰	۸۱۰	۳۲(۱)			۳۰۴۲
امتیاز			۶۰(۱)			۶۰
سرقفلی			۴۰(۱)			۴۰
جمع دارائی ها	۳۳۱۰	۹۰۰				۳۵۱۴
حسابهای پرداختنی	۱۸۰	۶۰		۸(۱)		۲۴۸
سود سهام پرداختنی		۸۰	۶۴(۳)			۱۶
اسناد پرداختنی	۹۰۰	۱۶۰	۱۶۰(۴)			۹۰۰
سهام عادی:						
شرکت اصلی	۱۱۰۰					۱۱۰۰
شرکت فرعی		۳۰۰	۱۸۴(۱)		۴۶	
سهام خزانه		(۷۰)	۷۰(۲)			
صرف سهام:						
شرکت اصلی	۴۰۰					۴۰۰
شرکت فرعی		۵۵	۴۴(۱)		۱۱	
سود انباشته:						
شرکت اصلی	۷۳۰					۷۳۰
شرکت فرعی		۳۱۵	۲۵۲(۱)		۶۳	
حقوق اقلیت					۱۲۰	۱۲۰
جمع	۳۳۱۰	۹۰۰	۹۰۶	۹۰۶		۳۵۱۴

۱- حذف حساب سرمایه گذاری در مقابل ۸۰٪ حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی و تعدیل دارائی ها و بدهی ها

۲- حذف حساب سهام خزانه

۳- حذف سود سهام فی مابین شرکت اصلی و فرعی

۴- حذف طلب و بدهی فی مابین شرکت اصلی و فرعی

روش تئوری شخصیت واحد اقتصادی

در روش تئوری شخصیت واحد اقتصادی^(۱) (نیز تئوری شخصیت حقوقی نامیده می‌شود) کل مبلغ تفاوت بین ارزش دفتری و ارزش بازار در صورتهای مالی تلفیقی منعکس شده، در این روش سهم حقوق سهامداران اقلیت بجای ارزش دفتری به ارزش متعارف بازار نشان داده می‌شود. تفاوت آن با روش تئوری اصلی^(۲) این است که در این روش، سهم شرکت اصلی از خالص دارائی‌های شرکت فرعی در صورتهای مالی تلفیقی گزارش می‌شود. بطور مثال، اگر شرکت اصلی ۸۰ درصد سهام دارای حق رأی شرکت فرعی را تحصیل نماید، چنانچه موجودی کالای در تملک شرکت فرعی، ارزش دفتری آن معادل ۱۰۰۰۰۰ ریال و ارزش متعارف آن ۳۰۰۰۰۰ ریال باشد، در روش تئوری اصلی موجودی کالا معادل ۲۶۰۰۰۰ ریال (مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال ارزش دفتری بعلاوه ۸۰ درصد مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال مازاد ارزش متعارف بازار بر ارزش دفتری) و در مقابل: در روش تئوری شخصیت واحد اقتصادی موجودی کالا معادل ۳۰۰۰۰۰ ریال (ارزش متعارف بازار) در صورتهای مالی تلفیقی منعکس می‌شود. بطور کلی در تئوری شخصیت واحد اقتصادی کلیه داراییها و بدهیهای شرکت فرعی بر مبنای ارزش منصفانه و حتی هر نوع مازاد تخصیص یافته به سرقفلی به ارزش متعارف بازار در صورتهای مالی تلفیقی منعکس می‌شود. گرچه، روش تئوری شخصیت واحد اقتصادی از لحاظ تئوری قابل دفاع بوده، اما در عمل، به ندرت از آن استفاده می‌شود.

تشریح روش شخصیت واحد اقتصادی در زمان تحصیل

مثال: فرض کنید، شرکت اصلی (الف) ۸۰ درصد سهام عادی دارای حق رأی شرکت فرعی (ب) را بالغ بر ۱۵۳۶۰۰ ریال در اول سال ۱۳۸۱ تحصیل نمود. با توجه به بهای پرداختی در مقابل ۸۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی چنین می‌توان استنباط کرد که ارزش متعارف ۱۰۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی بالغ بر ۱۹۲۰۰۰ ریال ($۱۹۲۰۰۰ = ۸۰\% \div ۱۵۳۶۰۰$) می‌باشد. اقلام ترازنامه دو شرکت اصلی (الف) و فرعی (ب) بعد از دستیابی به حق کنترل به شرح زیر می‌باشد.

شرکت اصلی الف		شرکت فرعی ب	
ارزش دفتری	ارزش دفتری	ارزش دفتری	ارزش متعارف
۸۳۴۰۰	۱۳۰۰۰	۱۳۰۰۰	۱۳۰۰۰
۵۰۰۰۰	۲۶۰۰۰	۲۶۰۰۰	۲۶۰۰۰
۶۰۰۰۰	۱۴۰۰۰	۱۴۰۰۰	۳۰۰۰۰
۷۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۲۰۰۰۰
۱۲۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۷۰۰۰۰
۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	۲۰۰۰۰
۱۵۳۶۰۰			
			۱۰۰۰۰
۷۳۷۰۰۰	۱۴۳۰۰۰	۱۴۳۰۰۰	۱۸۹۰۰۰
۶۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	۳۰۰۰۰
۲۰۰۰۰۰	۵۲۰۰۰	۵۲۰۰۰	۴۲۰۰۰
۴۰۰۰۰	۱۲۰۰۰	۱۲۰۰۰	
۴۷۷۰۰۰	۹۰۰۰	۹۰۰۰	
۷۳۷۰۰۰	۱۴۳۰۰۰	۱۴۳۰۰۰	

وجوه نقد

حسابهای دریافتنی

موجودی کالا

زمین

ساختمان

تجهیزات

سرمایه گذاری در شرکت فرعی

امتیاز

جمع

حسابهای پرداختنی

اوراق قرضه پرداختنی ۸٪

سهام عادی

صرف سهام

سود انباشته

جمع

با توجه به ارزش متعارف بازار دارایی‌ها و بدهیهای شرکت فرعی ب تخصیص بهای پرداختنی به روش تئوری شخصیت واحد اقتصادی در جدول (۱۳-۲) نشان داده شده است:

جدول شماره (۱۳-۲) تجزیه و تحلیل بهای پرداختی برای شرکت فرعی، در زمان تحصیل، تئوری شخصیت اقتصادی

سهم اقلیت ٪۲۰	سهم اصلی ٪۸۰	٪۱۰۰ ارزش
۳۸۴۰۰	۱۵۳۶۰۰	۱۹۲۰۰۰
ارزش متعارف بازار شرکت فرعی		
کسری شود:		
		۶۱۰۰۰
	۴۸۸۰۰	● ٪۱۰۰ ارزش دفتری (۸۲۰۰۰-۱۴۳۰۰۰)
		● ٪۸۰ ارزش دفتری (۶۱۰۰۰ × ٪۸۰)
		● حقوق غیرقابل کنترل - سهم اقلیت
		(۶۱۰۰۰ × ٪۲۰)
۱۲۲۰۰		
۲۶۲۰۰	۱۰۴۸۰۰	۱۳۱۰۰۰
مازاد تخصیص نیافته		
نحوه تخصیص مازاد تخصیص نیافته (تفاوت		
بین ارزش دفتری و ارزش بازار):		
۳۲۰۰	۱۲۸۰۰	۱۶۰۰۰
۲۰۰۰	۸۰۰۰	۱۰۰۰۰
۴۰۰۰	۱۶۰۰۰	۲۰۰۰۰
(۲۰۰۰)	(۸۰۰۰)	(۱۰۰۰۰)
۲۰۰۰	۸۰۰۰	۱۰۰۰۰
۲۰۰۰	۸۰۰۰	۱۰۰۰۰
اوراق قرضه		
جمع ارزش بازار در مقابل ارزش دفتری		
۱۲۲۰۰	۴۸۸۰۰	۵۶۰۰۰
۱۵۰۰۰	۶۰۰۰۰	۷۵۰۰۰
برای خالص داراییهای قابل شناسایی		
سرقفلی		

نحوه محاسبه سرقفلی بر اساس تئوری شخصیت واحد اقتصادی در مقایسه با تئوری شرکت اصلی و سهم اقلیت:

۱۹۲۰۰۰	جمع ارزش متعارف بازار طبق محاسبه جدول فوق (٪۸۰ ÷ ۱۵۳۶۰۰)
۱۱۷۰۰۰	کسری می شود: خالص داراییهای شرکت فرعی به ارزش بازار (۷۲۰۰۰ - ۱۸۹۰۰۰)
۷۵۰۰۰	سرقفلی طبق تئوری شخصیت واحد اقتصادی

سرقفلی طبق روش تئوری شرکت اصلی $\square 75000 \times 80\% = 60000$

سرقفلی سهم حقوق اقلیت طبق تئوری شخصیت واحد اقتصادی $\square 75000 \times 20\% = 15000$

کاربرگ تراژنامه تلفیقی شرکت اصلی (الف) و فرعی (ب) در زمان تحصیل به روش تئوری شخصیت واحد اقتصادی در جدول شماره (۱۴-۲) گزارش گردیده است.

جدول (۲-۱۴) کاربرد ترازنامه تلفیقی شرکت اصلی و فرعی، در زمان تحصیل، تئوری شخصیت اقتصادی

اقلام تلفیقی	حقوق اقلیت	حذفیات		شرکت فرعی ۸۰٪	شرکت اصلی	
		بس	بد			
۹۶۴۰۰				۱۳۰۰۰	۸۳۴۰۰	وجوه نقد
۷۶۰۰۰				۲۶۰۰۰	۵۰۰۰۰	حسابهای دریافتی
۹۰۰۰۰			۱۶۰۰۰ (۱)	۱۴۰۰۰	۶۰۰۰۰	موجودی ها
۹۰۰۰۰			۱۰۰۰۰ (۱)	۱۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	زمین
۱۹۰۰۰۰			۲۰۰۰۰ (۱)	۵۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	ساختمان (خالص)
۲۲۰۰۰۰		۱۰۰۰۰ (۱)		۳۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	تجهیزات (خالص)
۱۰۰۰۰			۱۰۰۰۰ (۱)			امتیاز
۷۵۰۰۰			۷۵۰۰۰ (۱)			سرقفلی
		۱۵۳۶۰۰ (۱)			۱۵۳۶۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۸۴۷۴۰۰				۱۴۳۰۰۰	۷۳۷۰۰۰	جمع
۹۰۰۰۰				۳۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	حسابهای پرداختی
۴۲۰۰۰			۱۰۰۰۰ (۱)	۵۲۰۰۰		اوراق قرضه ۸٪
۲۰۰۰۰۰	۸۰۰۰		۳۲۰۰۰ (۱)	۴۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	سهام عادی
	۲۴۰۰		۹۶۰۰ (۱)	۱۲۰۰۰		صرف سهام
۴۷۷۰۰۰	۱۸۰۰		۷۲۰۰ (۱)	۹۰۰۰	۴۷۷۰۰۰	سود انباشته
	۲۶۲۰۰	۲۶۲۰۰ (۱)				مازاد حقوق اقلیت
۳۸۴۰۰	۳۸۴۰۰					حقوق اقلیت
۸۴۷۴۰۰		۱۸۹۸۰۰	۱۸۹۸۰۰	۱۴۳۰۰۰	۷۳۷۰۰۰	جمع

(۱) حذف حسابهای سرمایه گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۸۰٪ حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی و

تعدیل دارایی ها و بدهیهای شرکت فرعی

نحوه حذف در کار برگ جدول شماره (۱۴-۲) به شرح زیر می باشد:

(۱)

۷۲۰۰	سود انباشته - شرکت فرعی
۳۲۰۰۰	سهام عادی - شرکت فرعی
۹۶۰۰	صرف سهام - شرکت فرعی
۱۶۰۰۰	موجودی ها
۱۰۰۰۰	زمین
۲۰۰۰۰	ساختمان
۱۰۰۰۰	امتیاز
۷۵۰۰۰	سرقفلی
۱۰۰۰۰	اوراق قرضه پرداختنی
۱۰۰۰۰	تجهیزات
۱۵۳۶۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۲۶۲۰۰	مازاد حقوق اقلیت

با توجه به ثبت های حذفی کاربرگ جدول شماره (۱۴-۲) در روش تئوری شخصیت واحد اقتصادی می توان چنین نتیجه گیری کرد:

- ۱- دارائی ها و بدهی های شرکت فرعی به ارزش متعارف بازار تعدیل شده است.
- ۲- سرقفلی معادل ۷۵۰۰۰ ریال بجای ۶۰۰۰۰ ریال در روش تئوری اصلی است.
- ۳- میزان حقوق اقلیت در شرکت فرعی در این روش معادل ۳۸۴۰۰ ریال، برابر با ۲۰ درصد ارزش متعارف بازار شرکت فرعی بالغ بر ۱۹۲۰۰۰ ریال $(۱۹۲۰۰۰ \times ۲۰\%)$ ، بجای ۱۲۲۰۰ ریال برابر با ۲۰ درصد ارزش دفتری ۶۱۰۰۰ ریال می باشد. محاسبه مازاد حقوق اقلیت^(۱) تفاوت بین دو مبلغ $(۳۸۴۰۰ - ۱۲۲۰۰ = ۲۶۲۰۰)$ می باشد.

نکته: در تئوری شخصیت واحد اقتصادی اندازه گیری سود خالص برای کل صاحبان سهام اعم از اقلیت و اکثریت تاکید دارد و کل سود خالص تلفیقی بین صاحبان اکثریت و اقلیت

تخصیص می‌یابد، سود سهم اقلیت به شکل یک رقم کاهنده به طور جداگانه در تعیین سود خالص لحاظ می‌گردد. در تئوری روش اصلی سود سهم اقلیت به عنوان هزینه و حقوق اقلیت به عنوان یک بدهی تلقی می‌شود.

ضمیمه

۲

تئوری‌های صورتهای مالی تلفیقی

هنگامی که ۱۰۰ درصد سهام دارای حق رای واحد فرعی در مالکیت شرکت اصلی است، فرایند ترکیب اطلاعات صورتهای مالی جداگانه یک واحد تجاری اصلی و صورتهای مالی واحد فرعی آن به منظور تهیه صورتهای مالی تلفیقی که حاوی اطلاعات مالی گروه را به عنوان یک شخصیت اقتصادی یگانه ارائه می‌دهد، در ترکیب عناصر صورتهای مالی شرکت فرعی با عناصر صورتهای مالی شرکت اصلی نگرش متفاوت وجود ندارد. در مواردی اگر واحد تجاری اصلی کمتر از ۱۰۰٪ سهام دارای حق رای فرعی را در مالکیت خود داشته باشد، برای ارائه حقوق سهامداران اقلیت (حقوق غیر قابل کنترل) در صورتهای مالی تلفیقی نگرشهای متفاوتی وجود دارد که پایه و اساس آن تابع حد و مرزهای تئوریهای مختلف (تئوری نسبی^(۱)، تئوری شرکت اصلی^(۲)، تئوری واحد اقتصادی^(۳)، تئوری معاصر^(۴) یا رویه جاری^(۵)) تلفیق می‌باشد. جهت نیل به اهداف مورد نظر انواع تئورها برای مقاصد گزارشگری مالی تلفیقی به شرح زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد:

۱. Proportionate theory.

۲. Parent company theory.

۳. Economic unit theory.

۴. Contemporary theory.

۵. Current practice.

● **تئوری شرکت اصلی.** از دیدگاه این تئوری شخصیت واحد گزارشگر یعنی شرکت تشکیلاتی است که توسط مالکان جهت نیل به اهداف خود سازماندهی شده، مالکیت و کنترل آن در اختیار مالکان می‌باشد، (بدهی - دارایی = حقوق مالکین) در این رویکرد، هدف اولیه تهیه صورتهای مالی تلفیقی فراهم کردن نیازهای اطلاعاتی سهامداران اکثریت بوده و تمامی منابع تحت کنترل بر مبنای سهم واحد تجاری اصلی ارزشگذاری می‌شود.

نگرش در این تئوری: هنگامی که شرکت اصلی کمتر از ۱۰۰ درصد سهام دارای حق رای واحد فرعی به طور مستقیم یا غیر مستقیم در کنترل خود دارد، اعمال کنترل بدینگونه است که واحد تجاری اصلی توانایی موثر در هدایت سیاست‌های مالی و عملیاتی یک واحد تجاری فرعی را به منظور کسب منافع اقتصادی ناشی از فعالیتهای آن در اختیار دارد، در مقابل: سهامداران اقلیت (حقوق مالی غیر قابل کنترل) بر خالص داراییها و سیاست مالی و عملیاتی واحد تجاری فرعی فاقد اعمال کنترل می‌باشند، در این گونه شرایط برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی در رویکرد تئوری شرکت اصلی در زمان تحصیل کلیه خالص داراییهای واحد تجاری فرعی تجدید ارزیابی شده در تلفیق از ترکیب تمامی داراییها، بدهیها و حقوق صاحبان اصلی (بدون حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی) بانضمام حق مشاع (سهم) شرکت اصلی از تمامی خالص داراییهای فرعی به ارزش متعارف در ترازنامه تلفیقی گزارش می‌شود، از آنجاکه در مورد سهم اقلیت از خالص داراییهای فرعی هیچگونه مبادله‌ای صورت نگرفته و خریدی برای سهامداران اقلیت رخ نداده و طرفهای معامله در زمان تحصیل واحد تجاری فرعی نمی‌باشند، بنابراین در تجدید ارزیابی خالص داراییهای فرعی قابل توجه خواهد بود که سهم قابل انتساب به اقلیت (حقوق غیر قابل کنترل) بر مبنای ارزش دفتری خالص داراییها در تلفیق در زمان تحصیل گزارش گردد. بیشترین باور در این تئوری مبتنی بر این است که حقوق اقلیت بین بدهیها و حقوق صاحبان سهام گزارش شود.

بطور کلی طبقه بندی حقوق اقلیت (حقوق غیر قابل کنترل) در تئوری شرکت اصلی بطور دقیق نامشخص بوده، نظر به اینکه گزارشگری مالی تلفیقی در رویکرد تئوری شرکت اصلی جهت تامین نیازهای اطلاعاتی مربوط به سهامداران اکثریت تاکید می‌شود و شرکت اصلی به طور موثر خالص داراییها و عملیات مالی واحد فرعی را در کنترل خود

دارد، با این نگرش: سهامداران اقلیت (حقوق مالی غیر قابل کنترل) کنترلی بر خالص داراییها و عملیات واحد فرعی ندارند و منافع غیر قابل کنترل (حقوق اقلیت) اساساً نسبت به وضعیت مالی تلفیق ادعایی در مقابل شخصیت تلفیق مورد توجه قرار نگرفته، بنابراین حقوق اقلیت به عنوان یک مبلغ مجزا مشابه یک بدهی جداگانه بین بدهیها و حقوق صاحبان سهام و اندازه گیری آن بر مبنای شخصیت قانونی شرکت فرعی یک سهم نسبی از ارزش دفتری خالص داراییهای آن در ترازنامه تلفیقی گزارش می گردد.

بنا به تعریف بدهی از دیدگاه هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی حقوق اقلیت یک تعهد برای پرداخت یا تصفیه از طریق سایر داراییهای واحد اصلی نمی باشد و آنرا نمی توان به عنوان یک بدهی تلقی نمود، و حتی اگر به عنوان حقوق مالکین قلمداد شود، حقوق اقلیت مربوط به شرکت قانونی فرعی بوده، شخصیت گزارشگر تلفیق هیچ گونه تعهدی به این گروه از سهامداران اقلیت ندارد.

از آنجا که صورت سود و زیان تلفیقی اساساً تغییر شکل دیگری از صورت سود و زیان واحد تجاری اصلی با درآمدها و هزینه ها، سود و زیان غیر عملیاتی واحدهای فرعی جایگزین شده و برای تحصیل درآمد واحد اصلی ناشی از سرمایه گذاری در شرکت فرعی صورت گرفته است، بنابراین سود خالص تلفیقی از دیدگاه تئوری شرکت اصلی شامل سود ترکیبی تحقق یافته شرکت اصلی و حق مشاع آن در نتایج عملکرد واحد فرعی وابسته به اصلی می باشد، جهت نیل به این هدف، منافع غیر قابل کنترل (سود سهم اقلیت) به عنوان یک قلم مجزا نظیر یک هزینه در اندازه گیری سود خالص تلفیقی لحاظ می شود.

خلاصه تئوری شرکت اصلی برای مقاصد گزارشگری تلفیق به قرار زیر خواهد بود:

۱- صورتهای مالی تلفیقی برای تامین نیازهای اطلاعاتی سهامداران شرکت اصلی تهیه می شود.

۲- سود خالص تلفیقی برای سهامداران شرکت اصلی یک درآمد محسوب می شود.

۳- سود سهامداران اقلیت از نقطه نظر سهامداران شرکت اصلی یک هزینه تلقی می شود، و مبنای اندازه گیری آن با توجه به این که شرکت فرعی یک شخصیت قانونی مستقل است، تعیین می گردد.

۴- حق مالی سهامداران اقلیت از نقطه نظر سهامداران شرکت اصلی یک بدهی است،

مبنای اندازه‌گیری آن با توجه به چهار چوب نظری که شرکت فرعی یک شخصیت قانونی مستقل است، محاسبه می‌گردد.

۵- سهم شرکت اصلی از خالص داراییهای فرعی بر مبنای مبلغ پرداختی بابت تحصیل در تلفیق لحاظ می‌شود و سهم حقوق سهامداران اقلیت متناسب با سهم آنان از مبلغ دفتری خالص داراییهای واحد تجاری فرعی در زمان تحصیل بعلاوه سهم آنان از تغییرات در حقوق صاحبان سهام پس از تاریخ تحصیل واحد تجاری تعیین می‌گردد.

۶- نگرش در مورد سود و زیان تحقق نیافته ناشی از مبادلات بین شرکتهای عضو گروه، چنانچه شرکت اصلی کالا را همراه با سود به شرکت فرعی بفروشد، تا زمانی که کالا به مشتریان خارج از گروه تلفیق فروخته نشده، ۱۰۰ درصد سود و زیان تحقق نیافته بین شرکتهای عضو گروه باید حذف شود، در صورتیکه شرکت فرعی کالا را همراه با سود به واحد اصلی بفروشد، تا زمانی که کالا به مشتریان خارج از گروه وابسته فروخته نشده باشد، نظر به اینکه سهامداران اقلیت از سود تحقق نیافته سهم می‌باشند، در تلفیق تنها سهم شرکت اصلی از سود تحقق نیافته حذف می‌شود. اعمال این رویه درباره فروش داراییهای اموال، ماشین آلات و تجهیزات نیز سرایت دارد.

۷- نگرش در مورد سود و زیان ناشی از بازخرید اوراق قرضه، چنانچه شرکت فرعی انتشار دهنده اوراق قرضه باشد و شرکت اصلی اوراق قرضه فرعی را بازخرید نماید، سود و زیان بازخرید صرفاً سهم شرکت اصلی در حساب حقوق اکثریت منظور شده و چنانچه شرکت فرعی اوراق قرضه شرکت اصلی را باز خرید نماید، ۱۰۰ درصد سود و زیان ناشی از باز خرید شناسایی می‌شود.

۸- سرقتی ناشی از تحصیل واحد تجاری فرعی تنها باید در مورد آن بخش که قابل انتساب به اکثریت است شناسایی می‌شود و هیچ مبلغی به اقلیت تخصیص نمی‌یابد.

• **تئوری تلفیق نسبی.** مفهوم تلفیق نسبی^(۱) مبتنی بر این فرض است که هدف نهایی گزارشگری صورتهای مالی تلفیقی ارائه خدمات به سهامداران شرکت اصلی است، در نتیجه در تلفیق نسبی صرفاً حق مشاع، شرکت سرمایه‌گذار از ارزش متعارف داراییها، بدهیهای قابل شناسایی واحد تجاری تحصیل شده، با ارزش دفتری خالص داراییهای

واحد سرمایه گذار به انضمام هر گونه مازاد پرداختی نسبت به ارزش متعارف خالص داراییهای تحصیل شده در تلفیق گزارش می شود، در این تئوری تمامی مبالغ قابل تسهیم به حقوق غیر قابل کنترل (حقوق اقلیت) از صورتهای مالی تلفیقی مستثنی میشود (حقوق اقلیت در تئوری تلفیق نسبی گزارش نمی شود).

نحوه برخورد با درآمد و هزینه های قابل شناسایی واحد فرعی نظیر خالص داراییهای فرعی می باشد بدین معنی که واحد اصلی تنها حق مشاع خود از درآمدها و هزینه های گزارش شده فرعی که بعد از تحصیل عاید شده با تمامی درآمدها و هزینه های واحد اصلی با هم ترکیب و جهت مقاصد گزارشگری مالی تلفیقی اعمال می شود. بدیهی است آن بخش از درآمدها و هزینه ها که قابل تسهیم به سهامداران غیر قابل کنترل (اقلیت) است، در فرایند تلفیق گزارش نمی شود. بطور مثال اگر شرکت اصلی ۷۰٪ سهام دارای حق رای شرکت فرعی را تحصیل نماید، در فرایند تلفیق شرکت اصلی تمامی عناصر مالی خود به علاوه ۷۰ درصد عناصر مالی واحد فرعی ارزش متعارف خالص داراییها در تاریخ تحصیل همراه با هر گونه مازاد پرداختی نسبت به ارزش متعارف خالص دارایی تحصیل شده ترکیب و به عنوان یک شخصیت حسابداری یگانه جهت مقاصد تلفیق اقدام می گردد.

● تئوری شخصیت واحد اقتصادی^(۱) صورتهای مالی تلفیقی از نقطه نظر این تئوری (مفهوم) به منظور تامین نیازهای کلیه سهامدارانی که (گروه شرکتهای قانونی) در واحد اقتصادی تلفیق منافع دارند، تهیه می گردد، در نتیجه انتظار بر اینست که اطلاعات درباره گروه شرکتهای قانونی (شرکت اصلی و فرعی آن) افشا شده و تاکید کنترل تمامیت آن از طریق مدیریت یگانه اعمال می شود. در این تئوری تمامی خالص داراییها واحد تجاری فرعی صرفنظر از درصد مالکیت اصلی بر مبنای ارزش متعارف بازار بطور یکنواخت ارزشگذاری شده و تمامی تجدید ارزیابی شده آن بین واحد اصلی و حقوق اقلیت (حقوق غیر قابل کنترل) تخصیص داده می شود، یعنی سهامداران اقلیت و اکثریت

۱. این تئوری اولین بار توسط پرفسور موریتز مونیتز (Moonitz) ارائه شد. در سال ۱۹۶۴ میلادی توسط انجمن حسابداری آمریکا (AAA) به عنوان تئوری شخصیت واحد اقتصادی (گاهی اوقات این تئوری به عنوان تئوری شخصیت حقوقی: Entity theory) نامیده شد.

هر دو گروه دارای حقوقی بر اساس سهم خود از ارزش متعارف بازار خالص داراییها برخوردار می‌باشند. کلیه داراییها و بدهیهای واحد فرعی در ترازنامه تلفیقی بر مبنای کل ارزش متعارف آنها در تاریخ تحصیل بدون در نظر گرفتن سهم واحد اصلی منعکس می‌شود، حقوق صاحبان سهام علاوه بر ادعای اکثریت، نیز ادعای اقلیت نسبت به خالص داراییها بر مبنای ارزش متعارف بازار به عنوان بخشی از مجموع حقوق صاحبان سهام را در بر می‌گیرد.

مبنای اندازه‌گیری مبلغ سرقتی ناشی از تحصیل، بر اساس تمامی ارزش متعارف واحد فرعی ارزشگذاری شده در تاریخ تلفیق بدون در نظر گرفتن درصد مالکیت تحصیل شده تعیین می‌گردد بطور مثال اگر ۸۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت فرعی به مبلغ ۱۵۳۶۰۰ ریال تحصیل گردد، بنابراین چنین استنباط می‌شود که برای تحصیل تمامی ارزش متعارف بازار واحد فرعی باید مبلغ ۱۹۲۰۰۰ ریال $(153600 \div 80\%)$ پرداخت شود، بنابه فرض، اگر ارزش متعارف بازار خالص داراییهای واحد تجاری فرعی بالغ بر ۱۱۷۰۰۰ ریال باشد، تفاوت بین ۱۹۲۰۰۰ ریال و مبلغ ۱۱۷۰۰۰ ریال، سرقتی ناشی از تحصیل بدست می‌آید.

داراییها، بدهیها، درآمد، هزینه‌ها و سود و زیان غیر عملیاتی در شخصیت‌های حقوقی متعدد، داراییها، بدهیها، درآمد هزینه‌ها و سود و زیان غیر عملیاتی در شخصیت‌های حقوقی تلفیق به شمار می‌آید. حقوق مالکانه بنگاه واحد تجاری (داراییها به کسر بدهیها) شامل دو قسمت: ۱) قابل کنترل (سهامداران یا سایر مالکین شرکت اصلی)، و ۲) یک یا چند حقوق مالی غیر قابل کنترل در واحدهای تجاری فرعی (سهم قابل انتساب به اقلیت)، که هر دو حقوق قابل کنترل و غیر قابل کنترل بخشی از گروه مالکانه شخصیت حقوقی تلفیق به شمار می‌آید. سهم قابل انتساب به اقلیت از خالص داراییهای واحد تجاری متناسب با سهم آنان بر مبنای ارزش متعارف خالص داراییهای واحد فرعی در زمان تحصیل اندازه‌گیری و در ترازنامه تلفیقی در بخش حقوق صاحبان سهام بعد از حقوق اکثریت ارائه می‌شود.

سود خالص تلفیقی در رویکرد تئوری واحد اقتصادی، شامل مجموع سود ترکیبی تحقق یافته شرکت اصلی و فرعی آن می‌باشد به عبارت دیگر در این تئوری کامل سود خالص تلفیقی بین سهامداران اکثریت و اقلیت به تناسب تخصیص می‌یابد، تاکید در این تئوری، صورتهای مالی تلفیقی بیانگر شخصیت واحد اقتصادی یگانه با چندین طبقه سهامداران

می‌باشند که سود خالص ترکیبی باید بین آنها تسهیم گردد، در نتیجه حقوق غیر قابل کنترل (سهم قابل انتساب به اقلیت) در خالص داراییها به عنوان یک عنصر جداگانه از حقوق سهامداران سهمی از سود خالص تلفیقی تخصیص یافته به اقلیت در گزارشات مالی تلفیقی ارائه می‌شود. به عبارت دیگر سود سهم سهامداران اقلیت یک تخصیص از کل سود خالص تلفیقی به سهامداران اقلیت است.

فرض کنید که شرکت (الف) برای تحصیل ۶۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت فرعی که ارزش دفتری آن یک میلیون ریال است به مبلغ ۹۶۰۰۰۰۰ ریال تحصیل نمود، در این شرایط می‌توان گفت که ارزش متعارف ضمنی خالص داراییهای واحد تجاری فرعی معادل ۱۶۰۰۰۰۰ ریال $(۹۶۰۰۰۰ \div ۶۰\%)$ دارای ارزش است، تفاوت بین ارزش متعارف ضمنی و ارزش دفتری آن که معادل ۶۰۰۰۰۰ ریال $(۱۶۰۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰۰۰)$ است، لازم است بدانیم که نحوه انعکاس این مطلب در صورتهای مالی تلفیقی کدام است، نحوه ارائه مبلغ مابه‌التفاوت مزبور در تلفیق به نگرش تئوری‌های مختلف تلفیق بستگی دارد:

۱- از دیدگاه تئوری شرکت اصلی معادل ۶۰ درصد مابه‌التفاوت (۶۰۰۰۰۰۰ ریال) در گزارشات مالی تلفیقی گزارش شده و حقوق اقلیت (حقوق غیر قابل کنترل) در این تئوری بر مبنای ارزش دفتری خالص داراییهای فرعی گزارش می‌شود. از آنجا که ارزش دفتری خالص دفتری واحد تجاری فرعی ۱۰۰۰۰۰۰ ریال است پس سهم اقلیت از خالص داراییهای واحد فرعی معادل ۴۰۰۰۰۰۰ ریال $(۱۰۰۰۰۰۰ \times ۴۰\%)$ در ترازنامه تلفیقی گزارش می‌شود.

۲- از دیدگاه تئوری شخصیت واحد اقتصادی: از آنجا که سهامداران اقلیت (حقوق مالی غیر قابل کنترل) بر مبنای ارزش متعارف خالص داراییهای واحد فرعی در تلفیق سهم می‌باشند، در نتیجه حقوق اقلیت بر مبنای ۴۰ درصد ارزش متعارف ضمنی خالص داراییهای واحد فرعی معادل ۶۴۰۰۰۰۰ ریال $(۱۶۰۰۰۰۰ \times ۴۰\%)$ در تلفیق گزارش می‌گردد.

۳- در تئوری واحد اقتصادی تمامی خالص داراییهای واحد تجاری فرعی به ارزش متعارف در تلفیق منعکس می‌شود، خالص داراییهای فرعی در زمان تحصیل شامل ارزش دفتری یعنی ۱۰۰۰۰۰۰ ریال بعلاوه تفاوت بین ارزش دفتری و ارزش متعارف ضمنی آن یعنی ۶۰۰۰۰۰۰ ریال $(۱۶۰۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰۰۰)$ ، صرفنظر از درصد سرمایه گذاری اصلی

در تلفیق گزارش می شود.

۴- سرقفلی در تئوری شرکت اصلی معادل هر گونه مازاد پرداختی نسبت به ارزش متعارف خالص داراییهای واحد فرعی تحصیل شده می باشد، اما در تئوری واحد اقتصادی، معادل هر گونه تفاوت بین تمامی (۱۰۰ درصد) ارزش متعارف ضمنی واحد تجاری فرعی و ارزش متعارف خالص دارایی تحصیل شده تعیین می گردد. فرض کنید اگر ۸۰ درصد خالص داراییهای واحد تجاری فرعی در زمان تحصیل به مبلغ ۱۵۳۶۰۰ ریال تحصیل شود، بنابه فرض، اگر ارزش متعارف داراییهای فرعی ۱۸۹۰۰۰ ریال، ارزش دفتری آن ۱۴۳۰۰۰ ریال، ارزش دفتری بدهیهای فرعی ۸۲۰۰۰ ریال و ارزش متعارف بازار بدهیهای آن ۷۲۰۰۰ ریال باشد: نحوه محاسبه سرقفلی و حقوق اقلیت در تئوری شرکت اصلی و تئوری واحد اقتصادی از طریق رابطه زیر محاسبه می شود:

$$\boxed{۶۰۰۰۰ = ۱۵۳۶۰۰ - ۸۰\% (۱۸۹۰۰۰ - ۷۲۰۰۰) = \text{سرفقلى در تئورى شركت اصلى}}$$

$$\boxed{۱۲۲۰۰ = (۱۴۳۰۰۰ - ۸۲۰۰۰) \times ۲۰\% = \text{حقوق اقلیت در تئوری واحد اصلی}}$$

اگر ۸۰ درصد خالص داراییهای واحد فرعی معادل ۱۵۳۶۰۰ ریال باشد، بنابراین ارزش متعارف ضمنی ۱۰۰٪ آن معادل ۱۹۲۰۰۰ ریال (۱۵۳۶۰۰ ÷ ۸۰٪) خواهد بود، بنابه فرض، اگر ارزش متعارف خالص داراییهای فرعی ۱۱۷۰۰۰ ریال باشد، تفاوت بین ارزش متعارف ضمنی واحد فرعی و ارزش متعارف خالص داراییهای آن معادل ۷۵۰۰۰ ریال (۱۱۷۰۰۰ - ۱۹۲۰۰۰) سرقفلی بدست می آید، در روشی دیگر چنانچه سرقفلی محاسبه شده در تئوری شرکت اصلی ۶۰۰۰۰ ریال باشد. نحوه محاسبه سرقفلی در تئوری واحد اقتصادی معادل ۷۵۰۰۰ ریال خواهد بود که از طریق رابطه زیر بدست می آید:

$$\boxed{۷۵۰۰۰ = ۶۰۰۰۰ \div ۸۰\%}$$

حقوق اقلیت (حقوق غیر قابل کنترل) در تئوری واحد اقتصادی بنا بر فرض فوق، معادل ۳۸۴۰۰ ریال است که از طریق رابطه زیر بدست می آید:

$$\boxed{۱۹۲۰۰۰ = ۱۵۳۶۰۰ \div ۸۰\% = \text{ارزش متعارف ضمنی واحد تحصیل شده}}$$

$$\boxed{۳۸۴۰۰ = ۱۹۲۰۰۰ \times ۲۰\% = \text{مبلغ حقوق غیر قابل کنترل (سهم اقلیت)}}$$

بدین معنی که اگر شرکت اصلی بابت ۸۰ درصد خالص دارایی واحد فرعی مبلغی معادل ۱۵۳۶۰۰ ریال پرداخت و چنانچه مایل باشد ۱۰۰ درصد آنرا تحصیل نماید، باید

مبلغ ۱۹۲۰۰۰ ریال ($153600 \div 80$) پرداخت نماید که سهم بیست درصد حقوق غیر قابل کنترل (سهم اقلیت) از مبلغ تحصیل خالص داراییهای واحد تجاری ترکیبی معادل ۳۸۴۰۰ ریال (192000×20) بدست می آید.

خلاصه تئوری شخصیت واحد اقتصادی برای مقاصد گزارشگری تلفیقی به قرار زیر است:
۱- صورتهای مالی تلفیقی از نقطه نظر تئوری واحد اقتصادی به منظور تامین نیازهای کلیه طرفین ذینفع در شخصیت حسابداری تهیه می شود.

۲- سود خالص تلفیقی برای تمامی سهامداران اعم از اقلیت (حقوق غیر قابل کنترل) و اکثریت (حقوق قابل کنترل) سود تلقی می شود.

۳- سود سهامداران غیر قابل کنترل (اقلیت) یک تخصیص از کل سود خالص تلفیقی برای سهامداران اقلیت بشمار می آید.

۴- حق مالی سهامداران اقلیت بخشی از حقوق سهامداران تلفیق بشمار می آید.

۵- کل خالص داراییهای فرعی به ارزش متعارف ضمنی آنها به طور یکنواخت ارزشگذاری شده، صرفنظر از حقوق سهامداران اکثریت و اقلیت (بدون در نظر گرفتن درصد مالکیت تحصیل شده) در تلفیق منعکس می شود. حقوق غیر قابل کنترل (اقلیت) بر مبنای ارزش متعارف خالص داراییهای فرعی اندازه گیری می شود.

۶- سود و زیان تحقق نیافته: در تعیین کل سود خالص تلفیق همراه با تخصیص بین حقوق سهامداران اقلیت و اکثریت در مواردیکه فروشنده داراییها فرعی به اصلی باشد بطور کامل (۱۰۰ درصد) حذف می شود.

۷- سود و زیان ناشی از باز خرید بدهیها: در تعیین کل سود خالص تلفیقی با تخصیص بین حقوق سهامداران اقلیت و اکثریت بابت باز خرید بدهیهای فرعی به طور کامل شناسایی می شود.

● رویه جاری. گرچه تاکید هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB) حرکت به سوی تئوری شخصیت واحد اقتصادی است، اما رویه جاری نه تئوری اصلی است و نه تئوری شخصیت واحد اقتصادی می باشد، تفاوت های آن در ابتدای امر مربوط به طبقه بندی حقوق غیر قابل کنترل (اقلیت) و حذف تمامی سود تحقق نیافته در داراییهای تحصیل شده از یک شرکت وابسته است. سود سهم حقوق غیر قابل کنترل

(اقلیت) به عنوان هزینه تلقی نشده (نگرش در تئوری شرکت اصلی هزینه است) و حتی نمی‌توان آنرا به عنوان یک تخصیص از سود خالص تلفیقی بشمار آورد، بلکه به عنوان یک حق مالی خالص در سود ترکیبی حسابداری تلفیق است که باید در زمانی که تمامی درآمدهای بخشی از مالکیت شرکت فرعی با درآمدهای شرکت اصلی ترکیب شده‌اند، شناسایی گردد. حقوق غیر قابل کنترل (اقلیت) در خالص داراییها نه به عنوان بدهی است و نه به عنوان حقوق واقعی سهامداران، بلکه به عنوان یک حق (ادعای) خالص در خالص داراییهای ترکیبی که باید در زمانی که تمامی داراییها و بدهیهای بخشی از مالکیت فرعی با داراییها و بدهیهای اصلی ترکیب می‌شوند، شناسایی گردد.

● استانداردهای حسابداری جاری مستلزم حذف تمامی سود تحقق نیافته در داراییهای تحصیل شده از شرکتها و وابسته صرفنظر از درصد مالکیت می‌باشد. این رویه اساساً با تئوری واحد اقتصادی سازگاری دارد. طبق اصل بهای تمام شده تاریخی ارزش داراییهای گزارش شده در تلفیق (شخصیت واحد تلفیق) نمی‌تواند بیش از بهای تمام شده اولیه باشد، به همین دلیل در صورتهای مالی تلفیقی کلیه مبادلات بین شرکتهای عضو گروه تلفیق باید حذف شود و باید به گونه‌ای عمل شود که گویی هیچ رویدادی بین شرکتهای عضو گروه رخ نداده است.

● تئوری معاصر. نگرش در این تئوری برای مقاصد گزارشگری تلفیق ترکیبی از تئوری اصلی و شخصیت واحد اقتصادی است. نحوه گزارشگری داراییها و بدهیهای فرعی در زمان تحصیل همان رویکرد تئوری شرکت اصلی است. نحوه برخورد آن در تعیین سود خالص تلفیق با تبعیت از ترکیب دو تئوری است، خلاصه تئوری معاصر برای مقاصد گزارشگری تلفیق به قرار زیر است:

- ۱- وضعیت مالی تلفیقی و نتایج حاصل از عملیات یک واحد تجاری یگانه است. که به منظور تامین نیازهای اطلاعاتی سهامداران و اعتبار دهندگان شرکت اصلی تهیه می‌شود.
- ۲- حق مالی سهامداران اقلیت: حق مالی سهامداران اقلیت (حق مالی غیر قابل کنترل) بخشی از حق مالی سهامداران تلفیقی به شمار می‌آید و به عنوان یک مبلغ مجزا (یگانه) ارائه می‌شود. انتظار نمی‌رود که افشای آن مزایایی عاید سهامداران اقلیت گردد.
- ۳- سود سهامداران اقلیت (حق مالی غیر قابل کنترل) یک مبلغی کاهنده برای اندازه‌گیری سود خالص تلفیقی است، اما نه به عنوان هزینه. بلکه بجای آن، سود سهامداران اقلیت به

عنوان نوعی تخصیص سود تحقق یافته شخصیت اقتصادی بین حقوق سهامداران اقلیت و اکثریت می باشد.

۴- سود خالص تلفیقی برای سهامداران شرکت اصلی سود تلقی می شود.

۵- خالص داراییهای فرعی بر مبنای ارزش دفتری بعلاوه مازاد سرمایه گذاری شرکت اصلی که بهای تمام شده آن بیش از ارزش دفتری حقوق تحصیل شده است، در تلفیق منعکس می شود. هرگونه مازاد طی عمر مفید برآوردی باقیمانده به استثنای مواردی خاص مستهلک می شود.

۶- سود یا زیان تحقق نیافته: تمام سود و زیان تحقق نیافته از حسابهای درآمد هزینه با تخصیص بین حقوق سهامداران اقلیت و اکثریت هنگامی که شرکت فرعی دارایی رابه شرکت اصلی می فروشد حذف می شود.

۷- سود و زیان ناشی از باز خرید بدهیها (debt): تمام سود و زیان ناشی از باز خرید بدهیها در حسابهای درآمد و هزینه با تخصیص بین حقوق سهامداران اقلیت و اکثریت شناسایی می شود.

● فرایند تلفیق در تئوریهای مختلف تلفیق با مثال فرضی مورد بررسی قرار می گیرد:

شرکت اصلی (الف) ۶۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت فرعی (ب) را در اول سال ۱۳۸۱ به مبلغ ۳۶۰۰۰۰ ریال تحصیل نمود. خالص داراییهای شرکت (ب) همزمان با دستیابی به حق کنترل به قرار زیر می باشد:

ارزش دفتری	ارزش دفتری	ارزش تفاوت
۱۶۰۰۰۰	۱۶۰۰۰۰	۰
۲۴۰۰۰۰	۳۶۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰
۴۰۰۰۰۰	۵۲۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰
جمع		

داراییهای جاری به کسر بدهیها

ساختمان و تجهیزات (عمر مفید ۱۰ سال)

از آنجا که شرکت (الف) برای تحصیل ۶۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت فرعی (ب) مبلغ ۳۶۰۰۰۰ ریال پرداخت نموده است، از این رو می توان استنباط کرد که، ارزش ضمنی تمامیت شرکت فرعی (ب) معادل ۶۰۰۰۰۰ ریال (۶۰٪ ÷ ۳۶۰۰۰۰) خواهد بود که در مقایسه با خالص ارزش متعارف بازار داراییهای شرکت (ب) منجر به تخصیص مبلغ ۸۰۰۰۰ ریال مازاد ارزش متعارف ضمنی (۵۲۰۰۰۰ - ۶۰۰۰۰۰) سرقفلی شناسایی می شود.

در تئوری واحد اقتصادی تمامی داراییها و بدهیهای شرکت فرعی (ب) به طور یکنواخت ارزش گذاری شده، کل ارزش متعارف خالص داراییها بین سهامداران اکثریت و اقلیت تخصیص داده، یعنی هر دو گروه بر اساس سهم خود از ارزش متعارف بازار خالص داراییها برخوردار و در تلفیق منعکس می شود. در تئوری تلفیق نسبی معادل سهم شرکت اصلی از خالص دارایی، درآمد و هزینه و در تئوری شرکت اصلی، سهم اصلی از ارزش دفتری خالص داراییها و تفاوت بین ارزش دفتری و متعارف بازار آنها در تلفیق منعکس می شود. در ادامه، فرض کنید اطلاعات زیر از مدارک حسابداری شرکت فرعی (ب) در طی سال ۱۳×۱ استخراج گردیده است:

درآمدها	۴۰۰۰۰۰ ریال
هزینه ها	۳۰۰۰۰۰ ریال
سود خالص	۱۰۰۰۰۰ ریال

نگرشهای مختلف تئوری های تلفیق براساس مفروضات فوق، به صورت زیر می باشد:

اقدام توازن نامه شرکت فرعی جهت انعکاس در توازن نامه تلفیقی

تئوری واحد اقتصادی	تئوری نسبی	تئوری شرکت اصلی
داراییهای جاری و بدهیها:		
ارزش دفتری	۱۶۰۰۰۰ (٪۱۰۰)	۹۶۰۰۰ (٪۶۰)
تخصیص بر مبنای ارزش متعارف بازار	-	-
ارزش تلفیق	۱۶۰۰۰۰	۹۶۰۰۰
ساختمان و تجهیزات:		
ارزش دفتری	۲۴۰۰۰۰ (٪۱۰۰)	۱۴۴۰۰۰ (٪۶۰)
تخصیص بر مبنای ارزش متعارف بازار	۱۲۰۰۰۰ (٪۱۰۰)	۷۲۰۰۰ (٪۶۰)
ارزش تلفیق	۳۶۰۰۰۰	۲۱۶۰۰۰
سرقفلی	۸۰۰۰۰ (٪۱۰۰)	۴۸۰۰۰ (٪۶۰)
حقوق اقلیت ۱/۱ X	۲۲۰۰۰۰ (*)	۱۶۰۰۰۰ (**)
۲۰٪ ارزش ضمنی	۶۰۰۰۰۰ × (٪۲۰) (*)	۴۰۰۰۰۰ × (٪۲۰) (*)
تخصیص استهلاك سالانه:		
ساختمان و تجهیزات (حمر مفید ده سال)	۱۲۰۰۰	۷۲۰۰
سرقفلی (مستهلك نمی شود)	-	-
هزینه استهلاك سالانه	۱۲۰۰۰	۷۲۰۰

اقدام صورت سود و زیان شرکت فرعی جهت انعکاس در صورت سود و زیان تلفیقی

تئوری واحد اقتصادی	تئوری نسبی	تئوری شرکت اصلی	
درآمدها	۴۰۰۰۰۰٪۱۰۰	۲۴۰۰۰۰٪۶۰	۴۰۰۰۰۰٪۱۰۰
هزینه‌ها	۳۰۰۰۰۰٪۱۰۰	(۱۸۰۰۰۰)٪۶۰	(۳۰۰۰۰۰)٪۱۰۰
استهلاک مازاد	(۱۲۰۰۰)	(۷۲۰۰)	(۷۲۰۰)
سود خالص سهم اقلیت	-	-	(۴۰۰۰۰)*
سود خالص تلفیقی	۸۸۰۰۰	۵۲۸۰۰	۵۲۸۰۰
تخصیص سود:			

$$\text{سهم اکثریت} = (۸۸۰۰۰ \times \frac{۶۰}{۱۰۰}) = ۵۲۸۰۰$$

$$\text{سهم اقلیت} = (۸۸۰۰۰ \times \frac{۴۰}{۱۰۰}) = ۳۵۲۰۰$$

$$۴۰۰۰۰ = (۴۰۰۰۰۰ - ۳۰۰۰۰۰) \times \frac{۴۰}{۱۰۰} = ۴۰\% \text{ سود خالص فرعی بدون استهلاک مازاد} *$$

سؤالات

- ۱- مفهوم شرکت اصلی و فرعی چیست؟ توضیح دهید.
- ۲- منظور کنترل مستقیم و غیرمستقیم کدام است؟ توضیح دهید.
- ۳- چرا تهیه صورتهای مالی تلفیقی برای شرکت اصلی الزامی است؟
- ۴- روش تلفیق کدام است؟
- ۵- در چه مواردی شرکت اصلی علیرغم داشتن سهام بیش از ۵۰ درصد، صورتهای مالی تلفیقی تهیه نمی‌کند.
- ۶- منظور از سرقتی منفی چیست؟ تشریح نمایید.
- ۷- منظور از حقوق اقلیت چیست؟ تشریح نمایید.
- ۸- نحوه گزارشگری حقوق اقلیت در ترازنامه تلفیقی کدام است؟

- ۹- تفاوت روش تئوری اصلی و تئوری شخصیت واحد اقتصادی در صورتهای مالی تلفیقی کدام است؟ تشریح نمایید.
- ۱۰- تفاوت میزان حقوق سهامداران اقلیت در تئوری روش اصلی و شخصیت واحد اقتصادی کدام است؟ تشریح نمایید.
- ۱۱- نحوه تنظیم صورتهای مالی تلفیقی زمانی که شرکت فرعی دارای سهام خزانه باشد، کدام است؟ تشریح نمایید.
- ۱۲- تفاوت تئوریهای مختلف تلفیق برای محاسبه سود سهم اقلیت و سرقفلی را بیان کنید.

تمرین چندگزینه‌ای

- ۱- کدامیک از عبارات زیر درست است؟
 - الف) ترازنامه تلفیقی شامل کلیه حسابهای ترازنامه شرکت اصلی و فرعی است.
 - ب) حقوق اقلیت در ترازنامه تلفیقی به عنوان یک بدهی گزارش می‌شود. (تئوری شخصیت واحد اقتصادی)
 - ج) حذفیات فقط در کاربرد انجام نمی‌گیرد و در دفاتر شرکت اصلی و فرعی، هم ثبت می‌شود.
 - د- حسابهای متقابل در کاربرد تلفیقی برای جلوگیری از محاسبه مضاعف حذف می‌شوند.

۲- حقوق اقلیت در ترازنامه تلفیقی شامل:

- الف) حقوق سهامداران اکثریت از خالص دارایی شرکت فرعی
- ب) حقوق سهامداران اقلیت از خالص دارایی شرکت فرعی
- ج) حقوق سهامداران اقلیت از خالص دارایی ترازنامه تلفیقی
- د) حقوق سهامداران اقلیت از دارایی‌های شرکت فرعی

۳- سود سهام پرداختنی در ۲۹ اسفند سال ۱۳۳۳ به شرح زیر است:

شرکت اصلی ۱۲۰۰۰۰ ریال و شرکت فرعی ۳۰۰۰۰ ریال (۱۰۰ درصد حقوق صاحبان شرکت فرعی به شرکت اصلی تعلق دارد) مبلغ سود سهام پرداختنی در ترازنامه تلفیقی کدام است؟

- الف) ۱۵۰۰۰۰ (ب) ۱۲۰۰۰۰ (ج) ۹۰۰۰۰ (د) ۳۰۰۰۰

۴- در اول خرداد ماه سال ۱۳۳۳ شرکت اصلی ۱۰۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت فرعی را تحصیل نمود. در این تاریخ، سود انباشته شرکت اصلی ۱۰۰۰۰۰ ریال و سود انباشته شرکت فرعی به مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال بود. سود انباشته شرکت اصلی در ۲۹ اسفند سال ۱۳۳۳ به مبلغ ۱۲۰۰۰۰ ریال و سود انباشته شرکت فرعی بالغ بر ۶۰۰۰۰ ریال می باشد. مبلغ سود انباشته ای که در ترازنامه تلفیقی در ۲۹ اسفند سال ۱۳۳۳ باید گزارش شود کدام است؟

- الف) ۱۲۰۰۰۰ (ب) ۱۳۰۰۰۰
ج) ۱۵۰۰۰۰ (د) ۱۸۰۰۰۰

۵- تهیه صورتهای مالی تلفیقی برای چه گروه هایی کاربرد دارد؟

- الف) مقامات مالیاتی (ب) مدیریت شرکت اصلی
ج) صاحبان سهام اقلیت (د) صاحبان سهام شرکت اصلی

۶- تهیه صورتهای مالی تلفیقی در چه شرایطی الزامی نیست؟

- الف) کنترل موقتی باشد
ب) شرکت فرعی در حال تجدید سازمان باشد
ج) شرکت فرعی در انحصار و کنترل کشور خارجی باشد
د) (الف)، (ب) و (ج)

۷- حقوق اقلیت از دیدگاه تئوری شخصیت واحد اقتصادی در کدام بخش ترازنامه تلفیقی گزارش می شود؟

- الف) بین بدهیها و حقوق صاحبان سهام (ب) آخرین اقلام بدهی غیر جاری

ج) بعد از حقوق صاحبان سهام اکثریت د) بین بدهی جاری و غیر جاری

۸- در ترکیب شرکتهای الف و ب به صورت تلفیق به روش خرید در شرکت ج، در صورتی که الف ترکیب کننده و ب ترکیب شونده (تحصیل شده) محسوب شود، خالص دارایی های دو شرکت الف و ب به ترتیب به چه ارزشی در دفاتر ج به ثبت می رسد؟
الف) دفتری، دفتری ب) بازار، بازار ج) بازار، دفتری د) دفتری، بازار

۹- سرقفلی تلفیقی در روش خرید در تاریخ سرمایه گذاری برابر است با:

الف) بهای پرداختی کمتر از ارزش متعارف بازار
ب) بهای پرداختی بیش از ارزش متعارف بازار
ج) بهای پرداختی کمتر از ارزش دفتری
د) بهای پرداختی بیش از ارزش دفتری

۱۰- سود غیر مترقبه در روش خرید در چه زمانی اتفاق می افتد؟

الف) بهای خرید بیش از ارزش دفتری ب) بهای خرید بیش از ارزش متعارف بازار
ج) بهای خرید کمتر از ارزش دفتری د) بهای خرید کمتر از ارزش متعارف بازار

۱۱- شرکت الف ۸۰٪ سهام عادی دارای حق رای شرکت ب را به مبلغ ۱۴۰ ریال تحصیل نمود. حقوق اقلیت براساس تئوری شخصیت حقوقی و با توجه به اطلاعات زیر در تاریخ تحصیل کدام است؟

ارزش دفتری	ارزش بازار	
۳۰	۳۰	دارایی جاری
۱۱۰	۱۸۰	دارایی اموال و ماشین آلات
۴۵	۵۰	بدهیها
۲۸ (ب)	۳۲ (ج)	الف) ۱۹
		د) ۳۵

۱۲- با توجه به مفروضات تمرین شماره (۱۱) حقوق اقلیت براساس تئوری روش اصلی در تاریخ تحصیل کدام است؟

- الف) ۱۹ (ب) ۲۸ (ج) ۳۲ (د) ۳۵
- ۱۳- در ترکیب واحدهای تجاری به روش خرید، ارزشیابی دارایی‌های ثابت شرکت فرعی بر مبنای کدام ارزش در صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی گزارش می‌شود؟
- الف) ارزش دفتری (ب) بهای تمام‌شده تاریخی طبق دفاتر شرکت فرعی
- (ج) ارزش متعارف بازار (د) ارزش دفتری بعلاوه هر نوع مازاد پرداختی

۱۴- شرکت ساسان ۹۰ درصد سهام عادی شرکت بابک را به مبلغ ۹۵۰ ریال در اول سال ۱۳۸۴ تحصیل نمود. خالص دارایی شرکت بابک در زمان تحصیل ۷۰۰ ریال، ارزش دفتری و بازار اکثر دارایی و بدهی شرکت بابک تقریباً با هم برابر بوده، به استثناء موارد زیر:

ارزش دفتری	ارزش بازار	
۱۰۰۰	۹۰۰	تجهیزات
۵۰۰	۸۰۰	زمین
۴۰۰	۳۸۰	بدهی بلند مدت

سرقفلی تلفیقی در تاریخ تحصیل کدام است؟

- الف) ۳۲۰ (ب) ۱۲۲ (ج) ۲۱۸ (د) ۱۵۸

۱۵- شرکت اصلی ۸۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت فرعی را به مبلغ ۱۲۰ میلیون ریال خریداری کرد. ارزش دفتری خالص دارایی‌های شرکت فرعی ۷۰ میلیون ریال، کل مبلغ اختلاف مربوط به تفاوت ارزش موجودی کالا است. مبلغ سرقفلی تلفیقی که در ترازنامه تلفیقی در ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ بر اساس تئوری شخصیت واحد اقتصادی (Entity theory) کدام است؟ (کنکور سراسری)

- الف) ۳۷/۵ (ب) ۴۰ (ج) ۴۸ (د) ۶۰

۱۶- شرکت الف ۸۰ درصد سهام فرعی به روش خرید تحصیل نمود. حقوق اقلیت بر

اساس تئوری واحد اقتصادی (Entity theory) در صورتهای مالی تلفیقی منعکس می‌کند. ارزش دفتری خالص دارایی فرعی ۱۵ میلیون ریال، ارزش متعارف آن ۱۶ میلیون ریال، بهای تمام شده سرمایه گذاری برای شرکت الف ۱۴ میلیون ریال. سرقفی تلفیقی و حقوق اقلیت به ترتیب کدام است؟ (کنکور سراسری)

۳۵۰۰۰۰۰، ۱۵۰۰۰۰۰ (۱) ۲۰۰۰۰۰۰، ۱۰۰۰۰۰۰ (۲)

۳۰۰۰۰۰۰، ۵۰۰۰۰۰۰ (۳) ۲۸۰۰۰۰۰، صفر (۴)

۱۷- خالص دارایی شرکت سرمایه پذیر که ۸۰ درصد آن به تملک شرکت سرمایه گذار درآمده دارای ارزش دفتری ۹ میلیون ریال و ارزش متعارف بازار آن ۱۲ میلیون ریال است، حقوق سهامداران اقلیت بر اساس تئوری واحد اقتصادی ۲۸۰۰۰۰۰ ریال، سرقفی تلفیقی برابر است با:

۱۶۰۰۰۰۰ (۱) ۲۰۰۰۰۰۰ (۲) ۳۰۰۰۰۰۰ (۳) ۵۰۰۰۰۰۰ (۴)

۱۸- در اول فروردین سال ۱۳۳۳ زمانی که کل حقوق صاحبان سهام شرکت (ب) به مبلغ ۸۴۰۰۰۰ ریال بود. شرکت (الف) ۸۰ درصد از منافع شرکت (ب) را تحصیل نمود. در این تاریخ ارزش‌های دفتری و متعارف دارایی‌ها و بدهیهای شرکت (ب) برابر بودند. در ۱۳۳۳/۱۲/۲۹ ترازنامه تلفیقی شرکت (الف) و (ب) مبلغ ۵۴۰۰۰ ریال حق امتیاز مستهلك نشده ناشی از تلفیق را به همراه این یادداشت نشان می‌داد که حق امتیاز در طی دوره ۱۰ ساله مستهلك می‌شود. اگر از تئوری شخصیت اقتصادی استفاده شود و قیمت خرید ۸۰٪ از منافع شرکت (ب) باید چند ریال باشد؟ (آزمون ورودی جامعه حسابداری رسمی)

۷۳۲۰۰۰ (۱) ۹۰۰۰۰۰ (۲) ۷۲۰۰۰۰ (۳) ۷۴۷۰۰۰ (۴)

۱۹- اطلاعات زیر در ارتباط با شرکت (ب) در دست است:

ارزش دفتری	ارزش متعارف بازار	
۴۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	داراییهای جاری
۱۶۰۰۰۰	۲۹۰۰۰۰	داراییهای غیر جاری
۶۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	بدهیها

سایر اطلاعات:

شرکت اصلی ۸۰٪ سهام شرکت (ب) را به مبلغ ۲۸۴۰۰۰ ریال تحصیل نمود.

مطلوبست:

محاسبه حقوق اقلیت (غیر قابل کنترل) و سرقفلی طبق تئوری شرکت اصلی، تئوری واحد اقتصادی و طبق استاندارد ایران و نحوه گزارش آن در ترازنامه تلفیقی

مسائل

۱- در اوّل فروردین ماه سال ۱۳۸۱ شرکت سهامی ایران ۱۰۰ درصد سهام عادی دارای حق رأی شرکت فرعی جهان را به مبلغ ۴۰۰۰۰۰ ریال تحصیل نمود. ترازنامه دو شرکت در زمان دستیابی به حق کنترل به شرح زیر است: (ارزش دفتری و بازار اقلام ترازنامه شرکت فرعی جهان تقریباً مساوی است)

شرکت ایران	شرکت جهان	
۴۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	وجوه نقد
۳۰۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۲۵۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	موجودی کالا
۱۲۵۰۰۰		زمین
۴۵۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	تجهیزات (خالص)
۴۰۰۰۰۰		سرمایه گذاری در شرکت فرعی جهان
۱۹۲۵۰۰۰	۳۶۰۰۰۰	جمع دارائی ها
۳۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۵۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	سهام عادی
۲۰۰۰۰۰		صرف سهام
۹۲۵۰۰۰	۱۷۰۰۰۰	سود انباشته
۱۹۲۵۰۰۰	۳۶۰۰۰۰	جمع بدهی ها و حقوق صاحبان سهام

مطلوبست:

۱- محاسبه سرقفلی (تهیه جدول)

۲- تنظیم کاربرگ ترازنامه تلفیقی

۲- با توجه به اطلاعات مسئله (۱)، در صورتیکه شرکت ایران ۷۵٪ سهام عادی دارای حق رای شرکت فرعی جهان را به مبلغ ۴۰۰۰۰۰ ریال تحصیل نماید.

مطلوبست:

۱- تهیه جدول برای محاسبه سرقفلی

۲- تنظیم کاربرگ ترازنامه تلفیقی

۳- ترازنامه تلفیقی شرکت ایران و جهان

۳- شرکت جوان در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ معادل ۱۰۰٪ سهام عادی دارای حق رأی شرکت کیوان را به مبلغ ۲۳۰۰۰۰ ریال خریداری نمود. اقلام ترازنامه دو شرکت بعد از دستیابی به حق کنترل به شرح زیر است:

شرکت کیوان	شرکت جوان	
۸۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	وجوه نقد
۷۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۶۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	موجودی کالا
۱۰۰۰۰۰	۶۲۰۰۰۰	تجهیزات (خالص)
۵۰۰۰۰	۱۲۵۰۰۰	زمین
	۲۳۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت کیوان
۳۶۰۰۰۰	۱۹۲۵۰۰۰	جمع دارائی ها
۱۴۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۱۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	سهام عادی
	۲۰۰۰۰۰	صرف سهام
۷۰۰۰۰	۹۲۵۰۰۰	سود انباشته و اندوخته
۳۶۰۰۰۰	۱۹۲۵۰۰۰	جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام

مطلوبست:

۱- تهیه جدول برای محاسبه سرقتی

۲- تهیه کاربرگ ترازنامه تلفیقی

۴- شرکت سامانه در ۲۹ اسفند سال ۱۳۸۳ منافع تحت کنترل شرکت فرعی رسانه را تحصیل نمود اقلام ترازنامه شرکت سامانه و ترازنامه تلفیقی شرکت اصلی و فرعی در ۲۹ اسفند سال ۱۳۸۳ به قرار زیر است:

ترازنامه شرکت سامانه	ترازنامه تلفیقی	
۲۲۰۰۰	۳۷۹۰۰	وجوه نقد
۳۵۰۰۰	۵۷۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۱۲۷۰۰۰	۱۶۱۶۰۰	موجودی کالا
۲۱۲۰۰۰	—	سرمایه گذاری در شرکت رسانه
۱۹۰۰۰۰	۳۳۷۰۰۰	اموال ماشین آلات (خالص)
۱۲۰۰۰۰	۲۱۸۴۰۰	زمین
۷۰۶۰۰۰	۸۱۱۹۰۰	جمع
۴۲۰۰۰	۱۱۲۵۰۰	حسابهای پرداختنی
۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	اسناد پرداختنی
۰	۳۵۴۰۰	حقوق اقلیت (منافع غیر قابل کنترل)
۳۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	سهام عادی
۱۶۴۰۰۰	۱۶۴۰۰۰	صرف سهام
۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	سود انباشته
۷۰۶۰۰۰	۸۱۱۹۰۰	جمع
سایر اطلاعات:		

حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی رسانه در تاریخ تحصیل به قرار زیر می باشد:

۹۰۰۰۰	سهام عادی
۹۰۰۰۰	صرف سهام
۵۶۰۰۰	سود انباشته

مطلوبست:

- (۱) تهیه حذفیات کار برگ ترازنامه تلفیقی، هر نوع تفاوتی بین بهای تمام شده سرمایه گذاری و ارزش دفتری خالص دارایی فرعی مربوط به زمین می باشد.
- (۲) تهیه ترازنامه شرکت فرعی رسانه در ۲۹ اسفند ۱۳۸۳ در ترازنامه تلفیقی منعکس شده است.

۵- در دوم تیرماه سال ۱۳۸۲ شرکت سهامی پیام ۱۰۰٪ سهام دارای حق رای شرکت فرعی پویا را به مبلغ ۲۸۰۰۰۰۰ ریال خریداری نمود. ارزش متعارف بازار و ارزش دفتری اقلام ترازنامه دو شرکت بعد از دستیابی به حق کنترل به شرح زیر است:

شرکت پویا		شرکت پیام	
ارزش دفتری	ارزش متعارف	ارزش دفتری	
۲۵۰۰۰	۲۵۰۰۰	۶۵۰۰۰	وجوه نقد
۳۵۰۰۰	۳۵۰۰۰	۷۵۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۲۵۰۰۰	۲۰۰۰۰	۳۵۰۰۰	موجودی کالا
۲۵۰۰۰	۱۵۰۰۰	-	زمین
۱۵۰۰۰۰	۱۲۵۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	تجهیزات (خالص)
		۲۸۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت پویا
	<u>۲۲۰۰۰۰</u>	<u>۶۰۵۰۰۰</u>	جمع
۲۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
	۶۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	سهام عادی
	۳۵۰۰۰	-	صرف سهام
	<u>۱۰۵۰۰۰</u>	<u>۳۶۵۰۰۰</u>	سود انباشته
	<u>۲۲۰۰۰۰</u>	<u>۶۰۵۰۰۰</u>	جمع

مطلوبست:

- ۱- تهیه جدول محاسبه سرقفلی
- ۲- تهیه کار برگ ترازنامه تلفیقی

۳- فرض کنید که شرکت پیام ۸۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت فرعی را به مبلغ ۲۸۰۰۰۰ ریال تحصیل نمود. با توجه به این فرض کاربرد تلفیقی و ترازنامه تلفیقی را تنظیم نمایید.

۶- در دوم خرداد سال ۱۳۸۲ شرکت شمال ۱۰۰٪ سهام عادی دارای رأی شرکت جنوب را به مبلغ ۹۷۰۰۰۰ ریال بطور نقد خریداری می‌کند. ترازنامه دو شرکت بلافاصله بعد از تحصیل سرمایه‌گذاری بشرح زیر است:

شرکت جنوب		شرکت شمال	
ارزش دفتری	ارزش متعارف	ارزش دفتری	
۷۵۰۰۰	۷۵۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	وجوه نقد
۱۵۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۱۶۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	موجودی کالا
۹۰۰۰۰	۷۵۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	زمین
۵۲۵۰۰۰	۶۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	ساختمان (خالص)
۲۲۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	۷۰۰۰۰۰	تجهیزات (خالص)
		۹۷۰۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت جنوب
	۱۳۲۰۰۰۰	۳۲۷۰۰۰۰	جمع
۵۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
			اوراق قرضه ۸٪
۲۳۰۰۰۰	۲۷۰۰۰۰	-	(مبلغ اسمی ۳۰۰۰۰۰)
	۲۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	سهام عادی
	۱۰۰۰۰۰	-	صرف سهام
	۲۵۰۰۰۰	۲۰۷۰۰۰۰	سود انباشته
	۱۳۲۰۰۰۰	۳۲۷۰۰۰۰	جمع
			مطلوبست:

۱- تهیه جدول تخصیص برای محاسبه سرقفلی

۲- تهیه کاربرد تلفیقی

۷- شرکت اصلی مهر ۹۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت آبان را در اول خردادماه سال ۱۳۴۴ به مبلغ ۲۰۱۰۰۰۰ ریال تحصیل نمود. اقلام دو شرکت بعد از دستیابی به حق کنترل به قرار زیر است:

شرکت آبان	شرکت مهر	
۱۵۰۰۰۰	۳۲۰۰۰۰	وجوه نقد
۳۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
—	۱۰۰۰۰۰	اسناد دریافتنی
۴۰۰۰۰۰	۱۸۴۰۰۰۰	موجودیها
—	۶۰۰۰۰	پیش پرداخت به آبان
—	۲۰۱۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت آبان
۱۵۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰۰	اموال و ماشین آلات (خالص)
۹۰۰۰۰	۹۰۰۰۰	زمین
۲۴۴۰۰۰۰	۸۰۲۰۰۰۰	جمع
۱۴۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۱۰۰۰۰۰	۹۰۰۰۰۰	اسناد پرداختنی
۹۰۰۰۰۰	۲۴۰۰۰۰۰	سهام عادی
۶۸۰۰۰۰	۲۲۰۰۰۰۰	صرف سهام
۶۲۰۰۰۰	۱۷۲۰۰۰۰	سود انباشته
۲۴۴۰۰۰۰	۸۰۲۰۰۰۰	جمع

اطلاعات اضافی:

- ۱- شرکت آبان مبلغ پیش دریافت از شرکت مهر به مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال دریافت و ثبت ننموده است.
- ۲- حسابهای دریافتنی شرکت مهر شامل ۲۰,۰۰۰ ریال طلب از شرکت آبان می باشد.
- ۳- اسناد پرداختنی شرکت آبان بدهی به شرکت مهر می باشد.
- ۴- مبلغ ۷,۰۰۰ ریال بهره معوق مربوط به اسناد در دفاتر شرکت اصلی و فرعی ثبت نشده است.

۷- هر نوع تفاوت بين بهای تمام شده سرمايه‌گذاري و ارزش دفتری مربوط به زمین می‌باشد.

مطلوبست:

تهيه کار برگ ترازنامه تلفیقی در اول خردادماه ۱۳۴۴

۸- ترازنامه دو شرکت دی و بهمن در ۲۹ اسفند سال ۱۳۴۳

شرکت بهمن	شرکت دی	
۱۱۱۰۰۰	۷۰۰۰۰۰	وجوه نقد
۲۳۰۰۰۰	۸۹۲۰۰۰	حسابهای دریافتنی (خالص)
۶۰۰۰۰	۵۴۴۰۰۰	موجودیها
۴۶۸۰۰۰	۱۹۲۷۰۰۰	ماشین آلات و تجهیزات
۹۴۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	زمین
۹۶۳۰۰۰	۴۱۸۳۰۰۰	جمع
۱۵۲۰۰۰	۳۰۲۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۶۱۰۰۰	۵۸۸۰۰۰	اسناد پرداختنی
۹۰۰۰۰	۳۵۰۰۰۰	بدهی بلند مدت
۵۰۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰۰	سهام عادی
۸۰۰۰۰	۵۴۳۰۰۰	صرف سهام
۸۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰	سود انباشته
۹۶۳۰۰۰	۴۱۸۳۰۰۰	جمع

سایر اطلاعات:

ارزش دفتری و متعارف دارایی‌ها و بدهیهای شرکت بهمن تقریباً با هم برابر است :
مطلوبست:

تهيه ترازنامه تلفیقی در اول فروردین سال ۱۳۴۴ با مفروضات زیر:

الف - شرکت دی ۹۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت بهمن را در اول سال ۱۳۴۴ به مبلغ ۵۹۴۰۰۰ ریال خریداری کرد.

ب - شرکت دی برای دستیابی به حق کنترل ۱۱۸۸۰ سهم به ارزش اسمی هر سهم ۲۰

ریال و ارزش بازار هر سهم ۵۰ ریال منتشر با ۹۰ درصد سهام دارای حق رأی شرکت بهمن مبادله نمود.

۹- در دوم مهر سال ۱۳۸۱ شرکت آبان ۱۰۰ درصد سهام دارای حق رأی شرکت آذر را به مبلغ ۴۶۰۰۰۰ ریال بطور نقد خریداری می‌کند ترازنامه دو شرکت بلافاصله بعد از تحصیل سرمایه گذاری توسط شرکت آبان بشرح زیر است.

شرکت آذر		شرکت آبان	
ارزش دفتری	ارزش متعارف	ارزش دفتری	
۹۰۰۰۰	۹۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	وجوه نقد
۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۲۰۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰	۲۱۰۰۰۰	موجودی کالا
۱۳۶۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	زمین
۲۰۴۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	تجهیزات (خالص)
—	—	۴۶۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت آذر
۱۶۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	سرمایه گذاری در اوراق بهادار
	۹۷۰۰۰۰	۱۷۲۰۰۰۰	جمع
۵۳۰۰۰۰	۵۳۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
	۲۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	سهام عادی
	—	۳۰۰۰۰۰	صرف سهام
	۲۴۰۰۰۰	۷۲۰۰۰۰	سود انباشته
	۹۷۰۰۰۰	۱۷۲۰۰۰۰	جمع

مطلوبست:

- ۱- تهیه جدول تخصیص برای محاسبه سرقفلی
- ۲- تهیه کار برگ تلفیقی بعد از تحصیل سرمایه گذاری

۱۰- با استفاده از اطلاعات مسئله (۹) با فرض اینکه شرکت آبان ۷۵ درصد سهام دارای حق رأی شرکت آذر به مبلغ ۴۶۰۰۰۰ ریال بطور نقد خریداری کرده باشد:

مطلوبست:

- ۱- تهیه جدول تجزیه و تحلیل بهای پرداختی به روش تئوری شخصیت واحد اقتصادی
- ۲- تهیه جدول محاسبه سرقتی
- ۳- تهیه کاربرگ ترازنامه تلفیقی به روش تئوری شخصیت واحد اقتصادی

۱۱- شرکت اصلی (الف) کلیه سهام عادی دارای حق رای شرکت فرعی ب را به مبلغ ۸۵۰۰۰۰ ریال بطور نقد خریداری کرد. مانده حسابهای اقلام ترازنامه دو شرکت بلافاصله بعد از تحصیل به شرح زیر است:

شرکت الف		شرکت فرعی ب	
ارزش دفتری		ارزش دفتری ارزش متعارف	
۲۰۰۰۰۰	وجوه نقد	۲۱۰۰۰۰	۲۱۰۰۰۰
۶۰۰۰۰۰	موجودی کالا	۳۲۰۰۰۰	۳۳۹۰۰۰
۱۰۰۰۰۰	سرمایه گذاری بلند مدت	۵۰۰۰۰	۶۱۰۰۰
۱۰۰۰۰۰۰	اموال و ماشین آلات	۹۸۴۰۰۰	۱۰۲۶۰۰۰
۲۰۰۰۰۰	دارائی نامشهود	۳۶۰۰۰	۵۴۰۰۰
۸۵۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی		
۲۹۵۰۰۰۰	جمع	۱۶۰۰۰۰۰	
۱۰۰۰۰۰۰	بدهیها	۸۰۰۰۰۰	
۱۵۰۰۰۰۰	سهام عادی	۱۰۰۰۰۰۰	
۳۵۰۰۰۰۰	صرف سهام	۳۰۰۰۰۰۰	
۱۰۰۰۰۰۰	سود انباشته	۴۰۰۰۰۰۰	
۲۹۵۰۰۰۰	جمع	۱۶۰۰۰۰۰۰	

مطلوبست:

- ۱- تهیه جدول تخصیص برای محاسبه سرقتی
- ۲- تهیه کاربرگ ترازنامه تلفیقی

۱۲- با استفاده از اطلاعات مسئله (۱۱) با فرض اینکه شرکت الف ۹۸٪ حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی را بالغ بر ۸۳۳۰۰۰ ریال خریداری کرده باشد: (وجوه نقد شرکت

اصلی با توجه به میزان سرمایه گذاری تعدیل شود)

مطلوبست:

- ۱- تهیه جدول تخصیص برای محاسبه سرقفلی
- ۲- تهیه کاربرگ ترازنامه تلفیقی
- ۱۳- با استفاده از اطلاعات مسئله (۱۱) با فرض اینکه شرکت الف ۹۸٪ حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی را بالغ بر ۸۳۳۰۰۰ ریال خریداری کرده باشد:

مطلوبست:

- ۱- تهیه جدول تجزیه و تحلیل بهای پرداختی به روش تئوری شخصیت واحد اقتصادی
- ۲- تهیه جدول محاسبه سرقفلی
- ۳- تهیه کاربرگ ترازنامه تلفیقی به روش تئوری شخصیت واحد اقتصادی
- ۱۴- شرکت بهاران (اصلی) ۸۱۰ سهم عادی دارای حق رأی شرکت فرعی را (پائیزان) به ارزش هر سهم ۱۰۰ ریال در ۱۳۴۴/۱۲/۲۹ به مبلغ ۷۹۷۸۵ ریال تحصیل نمود. بلافاصله بعد از تحصیل، ترازنامه دو شرکت اصلی و فرعی اطلاعات زیر نشان می دهد:

شرکت بهاران	شرکت پائیزان	
۲۷۰۰۰	۱۰۱۰۰	وجوه نقد
۱۵۰۰۰	۵۰۰۰	سرمایه گذاری کوتاه مدت
۱۲۰۰۰	۸۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۱۲۱۵		سود سهام دریافتنی
۲۵۰۰۰	۱۵۰۰۰	موجودی کالا
۷۹۷۸۵		سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۲۵۰۰۰	۱۰۰۰۰	اموال و ماشین آلات
۳۸۲۰۰	۲۵۲۵۰	ساختمان
۱۶۰۰۰	۱۸۰۰۰	زمین
۲۳۹۲۰۰	۹۱۳۵۰	جمع دارائی ها

۱۰۰۰۰	۳۵۲۰۰	حسابهای پرداختنی
۱۳۵۰	۴۰۰۰	سود سهام پرداختنی
۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	سهام عادی (۵۰ ریالی)
(۵۰۰۰)	(۱۰۰۰۰)	سهام خزانه (ارزش اسمی)
۳۵۰۰۰	۱۱۰۰۰۰	سود انباشته
<u>۹۱۳۵۰</u>	<u>۲۳۹۲۰۰</u>	جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام

اطلاعات اضافی:

- ۱- در اول دوره مالی سال ۱۳۴۴ شرکت فرعی پائیزان سهام خود را در بازار بورس اوراق بهادار به ارزش هر سهم ۶۰ ریال تحصیل نمود. سهام خزانه با استفاده از روش ارزش اسمی در دفاتر ثبت شده است.
- ۲- شرکت فرعی پائیزان در ۲۰ اسفند سال ۱۳۴۴ سود سهام نقدی هر سهم ۱/۵ ریال اعلام نمود که در مورخه ۱۳۴۵/۱/۲۰ در دفاتر شرکت فرعی ثبت شده است.
- ۳- حسابهای دریافتنی شرکت پائیزان شامل ۲۰۰۰ ریال طلب از شرکت بهاران می باشد که نتیجه وام در زمان تحصیل بوده است.
- ۴- ارزش بازار برخی از اقلام دارائی ها و بدهی های شرکت پائیزان در زمان تحصیل بشرح زیر می باشد:

۴۰۰۰	سرمایه گذاری کوتاه مدت
۱۵۰۰۰	ماشین آلات و تجهیزات
۱۱۴۰۰	حسابهای پرداختنی

مطلوبست:

- ۱- تهیه کاربرگ ترازنامه تلفیقی در زمان تحصیل
- ۲- ترازنامه تلفیقی در زمان تحصیل

۱۵- در اول خرداد ماه سال ۱۳۴۱ شرکت اصلی (الف) ۸۰٪ حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی (ب) و ۹۰٪ حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی (ج) را بطور نقد تحصیل نمود. اقلام ترازنامه های شرکت اصلی (الف) و فرعی (ب) و (ج) بعد از تحصیل

به شرح زیر است:

شرکت الف	شرکت ب	شرکت ج
۴۷۰۰۰	۷۵۰۰	۸۶۰۰
۳۹۲۵۰	۲۹۰۰	۴۱۲۵
۳۶۷۱۰	۸۸۵۰	۸۶۰۰
۱۶۷۴۰		
۲۵۰۰۰		
۲۷۸۰۰		
۲۰۰۰۰	۸۰۰۰	۹۳۲۵
۲۱۲۵۰۰	۲۷۲۵۰	۳۰۶۵۰
۷۵۰۰	۳۲۰۰	۵۰۲۵
		۱۴۲۵
۱۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	۲۹۰۰۰
۱۰۵۰۰۰	۴۰۵۰	(۴۸۰۰)
۲۱۲۵۰۰	۲۷۲۵۰	۳۰۶۵۰

اطلاعات اضافی:

۱ - هر نوع تفاوتی بین بهای تمام شده سرمایه‌گذاری و ارزش دفتری خالص دارایی تحصیل شده در شرکت‌های فرعی مربوط به ارزش متعارف اموال و ماشین آلات می‌باشد. همچنین شرکت الف در زمان تحصیل معادل ۵۰۰ ریال وام در اختیار شرکت ج قرار داده و معادل آن سفته دریافت نموده است.

مطلوبست:

- ۱ - تهیه کاربرگ تلفیقی شرکت اصلی و فرعی بعد از دستیابی به حق کنترل
- ۲ - تهیه ترازنامه تلفیقی شرکت اصلی و فرعی بعد از دستیابی به حق کنترل

۱۶- ترازنامه دو شرکت اصلی (الف) و فرعی (ب) در اول سال ۱۳۸۱ بشرح زیر است:

شرکت اصلی	شرکت فرعی	
۵۰۰۰۰	۲۶۰۰۰	وجه نقد
۱۰۰۰۰۰	۶۲۵۰۰	حسابهای دریافتنی
۱۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	اسناد دریافتنی
۱۸۷۵۰۰	۱۱۲۵۰۰	موجودی کالا
۴۰۰۰۰۰		سرمایه گذاری در شرکت ب
۴۱۲۵۰۰	۳۵۰۰۰۰	دارایی های استهلاک پذیر
۱۳۰۰۰۰۰	۶۰۱۰۰۰	جمع
۱۰۰۰۰۰	۷۵۰۰۰	حسابهای پرداختنی
-	۱۰۰۰	بهره پرداختنی
۳۵۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	اسناد پرداختنی
۷۵۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	سهام عادی (۵۰ ریال)
۱۰۰۰۰۰	۱۲۵۰۰۰	سود انباشته
۱۳۰۰۰۰۰	۶۰۱۰۰۰	جمع

کلیه دارایی های شرکت فرعی بجز دارایی های زیر به بهای دفتری ارزیابی گردید:

ارزش دفتری موجودی کالا ۱۱۲۵۰۰ ریال و ارزش بازار آن ۱۳۲۵۰۰ ریال و ارزش دفتری دارایی ثابت استهلاک پذیر ۳۵۰۰۰۰ ریال و ارزش بازار آن ۳۷۵۰۰۰ ریال می باشد.

در اول سال شرکت اصلی الف ۷۰٪ سهام دارای حق رای شرکت فرعی ب را به مبلغ ۴۰۰۰۰۰ ریال خریداری نمود. شرکت اصلی در زمان تحصیل مبلغ ۱۲۵۰۰۰ ریال از شرکت فرعی طلب دارد که در حسابهای فی مابین ثبت گردیده است. اسناد دریافتنی شرکت اصلی شامل ۲۵۰۰۰ ریال مربوط به وام پرداختنی به شرکت فرعی ب می باشد. در اول مهرماه سال بهره وام بالغ بر ۱۰۰۰ ریال می باشد که به عنوان درآمد هنوز در دفاتر شرکت اصلی الف ثبت نشده است.

مطلوبست:

۱- تهیه کاربرگ تلفیقی شرکت اصلی و فرعی در زمان تحصیل

۱۷- شرکت سهامی پیمان ۸۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت پویا و ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت پارس را در اول فروردین ماه ۱۳۴۲ تحصیل نمود. مانده حسابهای ترازنامه سه شرکت قبل از تحصیل به شرح زیر است:

شرکت پیمان	شرکت پویا	شرکت پارس	
۱۶۵۰۰۰	۴۵۰۰۰	۱۴۵۰۰	وجوه نقد
۲۸۰۰۰	۴۱۰۰۰	۲۶۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۱۸۰۰۰			اسناد دریافتنی
۱۰۶۰۰۰	۲۹۵۰۰	۱۴۰۰۰	موجودی کالا
۱۳۵۰۰	۲۵۰۰	۵۰۰	پیش پرداخت بیمه
۶۰۰۰			وام دریافتنی- پویا
۱۵۰۰۰			وام دریافتنی- پارس
۲۴۸۰۰۰	۴۳۰۰۰	۸۰۰۰	زمین
۶۰۰۰۰	۲۷۰۰۰	۱۶۰۰۰	ساختمان
۳۵۰۰۰	۶۵۰۰	۲۵۰۰	تجهیزات
۶۹۴۵۰۰	۱۹۴۵۰۰	۸۱۵۰۰	جمع
۲۵۵۰۰	۲۰۰۰۰	۱۰۵۰۰	حسابهای پرداختنی
۳۰۰۰۰	۸۰۰۰	۰	مالیات پرداختنی
۰	۶۰۰۰	۹۰۰۰	اسناد پرداختنی
۱۰۰۰۰۰			اوراق قرضه پرداختنی
۲۴۰۰۰۰	۱۴۴۰۰۰	۴۲۰۰۰	سهام عادی (۱۰ ریالی)
۱۵۰۰۰۰	۱۲۰۰۰	۳۰۰۰۰	صرف سهام
۱۴۹۰۰۰	۴۵۰۰	(۱۰۰۰۰)	سود انباشته (کسری)
۶۹۴۵۰۰	۱۹۴۵۰۰	۸۱۵۰۰	جمع

اطلاعات اضافی:

۱- یک هفته قبل از تحصیل شرکت پویا و پارس به ترتیب مبلغ ۶۰۰۰ ریال و ۱۵۰۰۰ ریال از شرکت پیمان وام دریافت نمودند. شرکت پویا مبلغ وام را در حسابهای پرداختنی ثبت

نموده ولی شرکت پارس این مبلغ را در دفاتر ثبت ننموده است.

۲- همزمان با تحصیل مطالبات شرکت پیمان از شرکت پویا بابت خرید نسبه ۵۰۰ ریال و مطالبات شرکت پویا از شرکت پارس بابت خرید نسبه ۳۰۰۰ ریال می باشد. (کالا به مشتریان فروخته شده است.)

۳- شرکت پیمان برای تحصیل ۸۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت پویا تعداد ۱۲۳۰۰ سهم عادی با ارزش متعارف بازار هر سهم ۱۲ ریال منتشر نمود. هزینه های انتشار سهام پرداختی توسط شرکت پیمان بالغ بر ۴۰۰۰ ریال می باشد. (روش حسابداری خرید)

۴- شرکت پیمان ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت پارس را به مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال بطور نقد تحصیل نمود.

۵- مطالبات شرکت پیمان از شرکت پویا ۳۰۰۰ ریال و از شرکت پارس ۷۵۰۰ ریال که در حسابهای اسناد پرداختنی و اسناد دریافتنی دو شرکت منعکس است.

۶- هر نوع تفاوت بین بهای تمام شده سرمایه گذاری و ارزش دفتری مربوط به زمین شرکت فرعی می باشد.

مطلوبست:

۱- ثبت تحصیل سرمایه گذاری در شرکت فرعی

۲- تهیه کاربرگ ترازنامه تلفیقی بعد از تحصیل

۳- تهیه ترازنامه تلفیقی شرکت اصلی و فرعی

صورت‌های مالی تلفیقی بعد از تحصیل



• اهداف رفتاری

بعد از مطالعه این فصل شما بایستی قادر باشید:

- ۱- ثبت‌های لازم در دفاتر شرکت اصلی (سرمایه‌گذاری)، وقتی که سرمایه‌گذاری در دفاتر شرکت فرعی (سرمایه‌پذیر) مستلزم استفاده از روش ارزش ویژه کامل است، را انجام دهید.
- ۲- ثبت‌های لازم در دفاتر شرکت اصلی، وقتی سرمایه‌گذاری در دفاتر شرکت فرعی مستلزم استفاده از روش ارزش ویژه جزئی (ناقص) است، را انجام دهید.
- ۳- ثبت‌های لازم در دفاتر شرکت اصلی، وقتی سرمایه‌گذاری در دفاتر شرکت فرعی مستلزم استفاده از روش بهای تمام شده است، را انجام دهید.
- ۴- کار برگ تلفیقی شرکت اصلی و فرعی بعد از تحصیل، با روش ارزش ویژه کامل، ارزش ویژه جزئی (ناقص)، روش بهای تمام شده.

- ۵- صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی را تهیه نمایید.
- ۶- روشهای مختلف سرمایه گذاری در دفاتر شرکت فرعی را با هم مقایسه نمایید.
- ۷- اهداف تلفیق را تشریح نمایید.
- ۸- تهیه ثبتهای لازم در دفاتر شرکت فرعی و تنظیم کاربرگ تلفیقی زمانی که از روش حسابداری تسری ارزشهای جاری به صورتهای مالی شرکت فرعی^(۱) استفاده می شود، کدام است.
- ۹- تحصیل سهام شرکت فرعی طی دوره مالی و نحوه تهیه کاربرگ تلفیقی کدام است؟
- ۱۰- نحوه تنظیم کاربرگ صورت گردش وجوه نقد تلفیقی کدام است؟

کلیات

سرمایه گذاری در سهام سایر واحدهای تجاری ممکن است به منظور دریافت سود سهام، امکان دسترسی وجوه نقد سرمایه گذاری شده به هنگام نیاز و یا ایجاد رابطه و اعمال نفوذ و کنترل بر سیاستهای مالی و عملیاتی واحد سرمایه پذیر انجام گیرد. استانداردهای هر کشوری طبقه بندی خاصی برای سرمایه گذاری در اوراق بهادار تدوین نموده است. فرایند تصمیم گیری در مورد طبقه بندی و روش حسابداری سرمایه گذاری در سهام واحد سرمایه پذیر (بلند مدت) غالباً بستگی به میزان درصد سهام دارای حق رای شرکت سرمایه پذیر تحصیل شده دارد.

۱- سرمایه گذاری کمتر از ۲۰ درصد سهام دارای حق رای. در این نوع سرمایه گذاری فرض بر این است که واحد سرمایه گذار نفوذ موثر بر سیاستهای مالی و عملیاتی واحد سرمایه پذیر راندارد. سرمایه گذاری سهام در زمان تحصیل به بهای تمام شده ثبت می شود. حسابداری سرمایه گذاری بعد از تحصیل «روش بهای تمام شده» است. در پایان هر دوره مالی حسابداری سرمایه گذاری بر مبنای ارزش بازار می باشد.

۲- سرمایه گذاری بین ۲۰ تا ۵۰ درصد سهام دارای حق رای. در این نوع سرمایه گذاری فرض بر این است که واحد سرمایه گذار توانایی و نفوذ موثر بر

سیاستهای مالی و عملیاتی واحد سرمایه پذیر را دارد. در زمان تحصیل سرمایه گذاری به بهای تمام شده ثبت می شود. حسابداری سرمایه گذاری بعد از تحصیل «روش ارزش ویژه کامل» است^(۱).

۳- سرمایه گذاری بیش از ۵۰ درصد سهام دارای حق رای. در این نوع سرمایه گذاری فرض بر این است که واحد سرمایه گذار اعمال توانایی کنترل بر سیاست عملیاتی و مالی واحد سرمایه پذیر را دارد طبق روال عادی، معمولاً هر سهم عادی منتشر شده برای مالک دارای حق رای و واحد تجاری که بیش از ۵۰ درصد سهام دارای حق رای واحد سرمایه پذیر را در اختیار دارد، اما می تواند اعضای هیئت مدیره که خود تمایل دارد، انتخاب نماید واحد سرمایه گذار از طریق هیئت مدیره تمام سیاستهای مالی و عملیاتی شرکت سرمایه پذیر را کنترل می نماید غالباً واحد سرمایه گذار که بیش از ۵۰ درصد سهام دارای حق رای منتشر شده را در اختیار دارد، بجای داشتن چندین صورتهای مالی جداگانه، ضرورتاً یک صورت مالی تلفیقی، که حاوی نتایج عملیات، وضعیت مالی و تعهدات اقتصادی شرکت سرمایه گذار و سرمایه پذیر را نشان می دهد، را تهیه می نماید ویژگی های روش حسابداری سرمایه گذاری بعد از تحصیل «بهای تمام شده» و «ارزش ویژه» هر کدام به طور جداگانه مورد بررسی قرار می گیرد:

۱- روش ارزش ویژه کامل

روش ارزش ویژه کامل^(۲) نشانگر فرض تعهدی کامل^(۳) می باشد. این روش، معمولاً برای حسابداری سرمایه گذاری در شرکت سرمایه پذیر بین ۲۰ تا ۵۰٪ نیز کاربرد دارد علاوه بر این چنانچه شرکت اصلی بیش از ۵۰٪ سهام دارای حق رای شرکت فرعی را در مالکیت خود داشته باشد می تواند از روش ارزش ویژه کامل برای حسابداری سرمایه گذاری استفاده نماید. در این روش وقتی شرکت فرعی درآمد را گزارش نماید، شرکت

۱. جهت اطلاع کامل حسابداری سرمایه گذاری ۵۰ درصد سهام دارای حق رای به کتاب حسابداری میانه (۲) تالیف حسن همتی مراجعه شود.

Complete Equity Method.۲

Full Accrual Method.۳

اصلی، سهم خود از درآمد شرکت فرعی را به بدهکار حساب سرمایه گذاری و بستانکار درآمد حاصل از سرمایه گذاری ثبت می نماید و پس از دریافت سود توسط شرکت اصلی، حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی کاهش می یابد، چنانچه شرکت فرعی از تاریخ تحصیل متحمل زیان شود، در دفاتر شرکت اصلی، زیان حاصل از سرمایه گذاری بدهکار، و حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی بستانکار می شود. اگر سهم شرکت سرمایه گذار از زیان شرکت فرعی بیش از مبلغ ارزش دفتری مانده حساب سرمایه گذاری باشد، بکارگیری روش ارزش ویژه متوقف شده، شرکت اصلی زیان اضافی را شناسایی نمی نماید، استفاده مجدد آن منوط به گزارش سود توسط شرکت فرعی و پوشش تمام زیانهای سالهای قبل و مانده سود (زیان) انباشته بستانکار می باشد. علاوه بر این، در روش فوق، استهلاک هر نوع مازاد بر بهای تمام شده سرمایه گذاری نسبت به سهم شرکت اصلی از ارزش دفتری خالص دارائی های شرکت فرعی در دفاتر مستهلک می گردد. این روش می تواند برای صورتهای مالی تلفیقی کاربرد داشته باشد.

● ویژگی روش ارزش ویژه کامل اینست که سهم شرکت اصلی (سرمایه گذار) از خالص داراییهای واحد تجاری فرعی (سرمایه پذیر) به بصورت یک قلم مجزا در ترازنامه تحت عنوان سرمایه گذاری در شرکت فرعی و سهم شرکت اصلی (سرمایه گذار) از سود خالص شرکت فرعی (سرمایه پذیر) به عنوان یک قلم یگانه تحت عنوان درآمد حاصل از سرمایه گذاری در صورت سود و زیان شرکت اصلی (سرمایه گذار) منعکس می شود، به عبارت دیگر مانده جدید حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی (سرمایه پذیر) نماینده سهم شرکت اصلی از کلیه داراییها و بدهیهای واحد تجاری فرعی (سرمایه پذیر) بصورت یک قلم مجزا و مانده درآمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت فرعی (سرمایه پذیر) نماینده سهم شرکت اصلی از نتایج عملکرد واحد سرمایه پذیر به کسر سود تحقق نیافته مبادلات درون گروهی در دفاتر سرمایه گذار و در صورتهای مالی شرکت سرمایه گذار منعکس می شود سود خالص و سود انباشته شرکت سرمایه گذار (اصلی) در روش ارزش ویژه معادل سود خالص تلفیقی و سود انباشته تلفیقی است. روش ارزش ویژه کامل به عنوان تلفیق یک سطری برای شرکتهای سرمایه گذاری که صورتهای مالی جداگانه غیر تلفیقی طبق اصول پذیرفته شده حسابداری نیز تهیه می کنند کاربرد دارد.

در تلفیق یک سطری درآمد حاصل از سرمایه گذاری شرکت فرعی اگر شامل اقلام غیر مترقبه باشد باید در دفاتر شرکت سرمایه گذار اقلام غیر مترقبه را بطور جداگانه‌ای شناسایی گردد.

۲- روش ارزش ویژه جزئی (ناقص)^(۱)

در این روش، شرکت اصلی در دفاتر خود، سهم درآمد خالص از شرکت فرعی را در بدهکار حساب سرمایه گذاری و بستانکار حساب درآمد حاصل از سرمایه گذاری ثبت می‌نماید و سود سهام دریافتی توسط شرکت اصلی، حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی کاهش می‌یابد. چنانچه شرکت فرعی از تاریخ تحصیل متحمل زیان شود، در دفاتر شرکت سرمایه گذار، زیان حاصل از سرمایه گذاری بدهکار، حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی بستانکار می‌شود. در این روش، هر نوع مازاد بر بهای تمام شده سرمایه گذاری در دفاتر شرکت اصلی مستهلک نمی‌شود. سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در ارتباط با شرکت فرعی در این روش اساساً بر مبنای روش تعهدی جزئی^(۲) استوار است، و غالباً برای تنظیم صورتهای مالی تلفیقی نیز کاربرد دارد.

۳- روش بهای تمام شده^(۳)

در این روش حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی به بهای تمام شده تحصیل ثبت، و مانده این حساب به ندرت تغییر می‌کند (مگر برای برگشت سرمایه گذاری^(۴)). درآمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت فرعی صرفاً به میزان سود سهام دریافتی در دفاتر شرکت اصلی منظور شده، بنابراین روش بهای تمام شده، ضرورتاً بر مبنای نقدی استوار است. شرکت اصلی صرفاً زمانی درآمد حاصل از سرمایه گذاری در دفاتر خود شناسایی می‌کند که توزیع آن توسط واحد فرعی تصویب شود (سود سهام دریافتنی بدهکار، درآمد حاصل از سرمایه گذاری بستانکار) دریافت سود سهام توسط شرکت اصلی، وجوه نقد بدهکار سود سهام دریافتنی بستانکار می‌شود. همچنین در این روش، استهلاك هر

۱. Partial(Incomplete) Equity Method.

۲. Partial Accrual Method.

۳. Cost Method.

۴. Return of Investment.

نوع مازاد بر بهای تمام شده سرمایه گذاری در دفاتر شرکت اصلی ثبت نخواهد شد.

تشریح حسابداری ارزش ویژه کامل

همانگونه که قبلاً اشاره شد، روش ارزش ویژه کامل بر مبنای فرض تعهدی کامل استوار است، حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی در زمان تحصیل به بهای تمام شده ثبت شده، هرگونه تغییر در نتایج عملیات شرکت فرعی متناسب با سهم شرکت اصلی از نتایج عملیات (سود یا زیان) شرکت فرعی، مانده حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی تعدیل می شود.

مثال: تراز آزمایشی شرکت اصلی و فرعی در اول فروردین ماه سال ۱۳۸۱ بشرح زیر است:

شرکت اصلی	شرکت فرعی	
۱۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	دارایی ها
۳۰۰۰۰	۵۰۰۰	سهام عادی
۷۰۰۰۰	۱۵۰۰۰	سود انباشته
۱۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	

اطلاعات اضافی:

۱- در اول فروردین ماه سال ۱۳۸۱ شرکت اصلی ۸۰٪ سهام دارای حق رای شرکت فرعی را به مبلغ ۲۶۰۰۰ ریال تحصیل نمود.

۲- فروش کالا طی سال ۱۳۸۱ توسط شرکت فرعی بالغ بر ۵۰۰۰۰ ریال و خرید کالا و سایر هزینه ها بالغ بر ۳۰۰۰۰ ریال، نتیجتاً، درآمد خالص طی سال شرکت فرعی بالغ بر ۲۰۰۰۰ ریال می باشد.

۳- سود سهام اعلام و پرداختی توسط شرکت فرعی در تاریخ ۱۳۸۱/۱۰/۱ بالغ بر ۱۲۰۰۰ ریال است.

۴- ارزش جاری دارایی های واحد فرعی در تاریخ تحصیل با ارزش دفتری آنها تقریباً برابر بوده، و هرگونه مازاد بر بهای تمام شده سرمایه گذاری نسبت به ارزش متعارف دارایی های واحد فرعی، سرقفلی تلقی شده که حداکثر طی ۲۰ سال مستهلک می شود.^(۱) ثبت های لازم در مورد سرمایه گذاری در شرکت فرعی با استفاده از روش ارزش ویژه کامل

به شرح زیر خواهد بود:

دفاتر شرکت اصلی:

۲۶۰۰۰	۱/۱ - سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۲۶۰۰۰	وجوه نقد
	ثبت تحصیل ۸۰٪ حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی
۹۶۰۰	۱۰/۱ - وجوه نقد
۹۶۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	ثبت دریافت سود سهام از شرکت فرعی با استفاده از روش ارزش ویژه کامل
☒ ۱۲۰۰۰ × ۸۰٪ = ۹۶۰۰	
۱۶۰۰۰	۱۲/۲۹ - سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۱۶۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
	ثبت ۸۰٪ سود شرکت فرعی (۲۰۰۰۰ × ۸۰٪)
۵۰۰	۱۲/۲۹ - درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۵۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	ثبت استهلاک سرقفلی (۱۰۰۰۰ ÷ ۲۰ = ۵۰۰)

محاسبه سرقفلی به شرح زیر است:

۲۶۰۰۰	بهای پرداختی
	کسر می شود:
۱۶۰۰۰	۸۰ درصد خالص دارایی شرکت فرعی (۲۰۰۰۰ × ۸۰٪)
۱۰۰۰۰	سرقفلی
<u>۱۰۰۰۰ ÷ ۲۰ = ۵۰۰</u>	استهلاک سرقفلی

ثبت رویدادهای فوق در دفاتر شرکت فرعی بشرح زیر است:

۲۰۰۰۰	دارایی (وجوه نقد)
۳۰۰۰۰	خرید و سایر هزینه ها
۵۰۰۰۰	فروش

۱۲۰۰۰	سود سهام پرداختی
۱۲۰۰۰	وجوه نقد
	بستن حسابها در دفاتر شرکت فرعی:
۵۰۰۰۰	فروش
۳۰۰۰۰	هزینه‌ها
۲۰۰۰۰	خلاصه حساب سود و زیان
	خلاصه حساب سود و زیان
۲۰۰۰۰	سود انباشته
۱۲۰۰۰	سود انباشته
۱۲۰۰۰	سود سهام پرداختی
	بستن حسابها در دفاتر شرکت اصلی:
۱۵۷۵۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۱۵۷۵۰	خلاصه حساب سود و زیان
	خلاصه حساب سود و زیان
۱۵۷۵۰	سود انباشته

بعد از بستن حسابها در دفاتر شرکت اصلی و فرعی تراز آزمایشی اختتامی دو شرکت به شرح زیر است:

شرکت اصلی و فرعی		
تراز آزمایشی اختتامی در ۱۳۸۱/۱۲/۲۹		
شرکت اصلی	شرکت فرعی	
۸۳۶۰۰	۲۸۰۰۰	دارایی ها (شامل نقد)
۳۲۱۵۰		سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۱۱۵۷۵۰	۲۸۰۰۰	جمع
۳۰۰۰۰	۵۰۰۰	سهام عادی
۸۵۷۵۰	۲۳۰۰۰	سود انباشته
۱۱۵۷۵۰	۲۸۰۰۰	جمع

ارتباط بین حساب سرمایه گذاری در دفاتر شرکت اصلی و خالص دارایی در دفاتر شرکت فرعی به شرح زیر نشان داده شده است:

دفاتر شرکت اصلی - در زمان تحصیلی	دفاتر شرکت فرعی - خالص دارایی در زمان تحصیل	
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	سود انباشته	سهام عادی
۲۶۰۰۰ (۱/۱)	۱۵۰۰۰ (۱/۱)	۵۰۰۰ (۱/۱)
	۲۰۰۰۰	

۸۰٪ خالص دارایی ۱۶۰۰۰ ریال است

دفاتر شرکت اصلی - در ۱۳۸۱/۱۲/۲۹	دفاتر شرکت فرعی - خالص دارایی در ۱۳۸۱/۱۲/۲۹	
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	سود انباشته	سهام عادی
۲۶۰۰۰ (۱/۱)	۱۵۰۰۰ (۱/۱)	۵۰۰۰ (۱۰/۱)
۱۶۰۰۰ (۱۲/۲۹)	۲۰۰۰۰ (۱۲/۲۹)	
۴۲۰۰۰	۳۵۰۰۰	۵۰۰۰
مانده ۳۱۹۰۰	مانده ۲۳۰۰۰	۲۸۰۰۰

۸۰٪ خالص دارایی ۲۲۴۰۰ ریال است

مغایرت حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی در دفاتر اصلی به شرح زیر است:

۲۶۰۰۰	حساب سرمایه گذاری به بهای تمام شده در زمان تحصیل
۱۶۰۰۰	کسر می شود: ۸۰٪ خالص دارایی شرکت فرعی
<u>۱۰۰۰۰</u>	سرقفلی در زمان تحصیل
	یکسال بعد تحصیل:

۳۱۹۰۰	مانده حساب سرمایه گذاری به روش ارزش ویژه
۲۲۴۰۰	کسر می شود: ۸۰٪ خالص دارایی شرکت فرعی
<u>۹۵۰۰</u>	سرقفلی (بعد از کسر استهلاك) (۵۰۰ - ۱۰۰۰۰)

● تشریح حسابداری روش ارزش ویژه جزئی (ناقص). در این روش حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی به بهای تمام شده در زمان تحصیل ثبت می شود، و سپس این حساب در طی دوره های مالی بعد، متناسب با سهم شرکت اصلی، از نتایج عملیات (سود و زیان) شرکت فرعی این حساب تعدیل می شود.

لازم به یادآوری است که استهلاك مازاد بهای تمام شده سرمایه گذاری نسبت به سهم واحد اصلی از ارزش دفتری خالص دارایی های واحد فرعی در دفاتر شرکت اصلی ثبت نمی شود. ثبت های لازم در مورد سرمایه گذاری در شرکت فرعی با استفاده از روش ارزش ویژه جزئی (ناقص) با توجه به مثال قبل در دفاتر شرکت اصلی به شرح زیر خواهد بود:

۲۶۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی	x ۱/۱/۱
۲۶۰۰۰	وجوه نقد	
	ثبت خرید ۸۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی	
۹۶۰۰	وجوه نقد	x ۱/۱۰/۱
۹۶۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی	
	ثبت دریافت سود سهام از شرکت فرعی (۹۶۰۰ = ۸۰٪ x ۱۲۰۰۰)	
۱۶۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی	x ۱/۱۲/۲۹
۱۶۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری	
	ثبت شناسایی ۸۰ درصد سود شرکت فرعی (۱۶۰۰۰ = ۸۰٪ x ۲۰۰۰۰)	

توجه داشته باشید که استهلاك سرقفلی به مبلغ ۵۰۰ ریال در این روش در دفاتر شرکت اصلی ثبت نمی شود.

• تشریح حسابداری روش بهای تمام شده در این روش با گزارش سود یا زیان توسط شرکت فرعی ثبتی در دفاتر شرکت اصلی منعکس نمی‌شود، مگر در شرایطی که زیان یا کاهش ارزش سرمایه‌گذاری دائمی باشد. در این روش، زمانی که شرکت فرعی سود سهام را اعلام و پرداخت می‌نماید، سهم واحد اصلی از سود خالص واحد فرعی شناسایی و در دفاتر شرکت اصلی ثبت می‌شود. فرآیند شناسایی سود در دفاتر شرکت اصلی در این روش بر مبنای فرض نقدی^(۱) استوار است. ثبت‌های لازم در مورد سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی با توجه به مثال قبل در دفاتر شرکت اصلی به شرح زیر می‌باشد:

۲۶۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی	x ۱/۱/۱
۲۶۰۰۰	وجوه نقد	
	ثبت تحصیل ۸۰٪ حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی	
۹۶۰۰	وجوه نقد	x ۱/۱۰/۱
۹۶۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری	
	ثبت دریافت ۸۰٪ سود شرکت فرعی (۱۲۰۰۰ × ۸۰٪) با استفاده از روش بهای تمام شده.	
• موارد خاص در روش بهای تمام شده در مواردی که برای حسابداری سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی یا سرمایه‌پذیر از روش بهای تمام شده استفاده می‌شود، مانده حساب سرمایه‌گذاری از زمان تحصیل بدون تغییر باقی می‌ماند، مگر در موارد استثنایی:		
در صورتی که میزان سود سهام انباشته ^(۲) دریافتی سرمایه‌گذار از واحد فرعی (سرمایه‌پذیر) بیش از آنچه شرکت فرعی از تاریخ سرمایه‌گذاری توسط واحد اصلی تحصیل نموده، پرداخت نماید مازاد به عنوان برگشت از سرمایه‌گذاری ^(۳) محسوب می‌شود. ^(۴)		

Cash basis. ۱

Accumulated Dividends. ۲

Return Of Investment. ۳

۴. بیانیه ۱۸ استاندارد ایران در این زمینه چنین مقرر می‌دارد: در روش بهای تمام شده درآمد سرمایه‌گذاری تنها به میزان سود توزیع شده از محل سودهای انباشته واحد سرمایه‌پذیر پس از تاریخ تحصیل کسب شده است، شناسایی می‌شود. سودهای توزیع شده مازاد بر سود انباشته یاد شده به عنوان بازافت سرمایه‌گذاری محسوب و از بهای تمام شده سرمایه‌گذاری کسر می‌گردد.

مثال: فرض کنید شرکت (الف)، در دوم فروردین ماه سال ۱۳۸۱، ۸۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت (ب) را به مبلغ ۸۰۰۰۰۰ ریال تحصیل نمود. شرکت (ب) در طی دو سال متوالی ۱۳۸۱ و ۱۳۸۲ مبلغ ۵۰۰۰۰۰ ریال و ۲۰۰۰۰۰ ریال به ترتیب سود خالص گزارش، و هر سال مبلغ ۴۰۰۰۰۰ ریال، سود سهام پرداخت نموده است، و سود انباشته قبل از سال ۱۳۸۱ بالغ بر ۱۰۰۰۰۰۰ ریال. ثبت‌های حسابداری مربوط به سرمایه‌گذاری و سود سهام دریافتی در دفاتر شرکت (الف) به شرح زیر است:

۸۰۰۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت ب	۱۳۸۱/۱/۲
۸۰۰۰۰۰	وجوه نقد	
	ثبت تحصیل ۸۰٪ سهام شرکت ب	
۳۲۰۰۰۰	وجوه نقد	
۳۲۰۰۰۰	درآمد سود سهام	
	ثبت دریافت ۸۰ درصد از سود سهام شرکت ب (۴۰۰۰۰۰ × ٪۸۰)	
۳۲۰۰۰۰	وجوه نقد	سال ۱۳۸۲:
۲۴۰۰۰۰	درآمد سود سهام	
۸۰۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت ب	
	محاسبات برای سال ۱۳۸۲:	
۵۰۰۰۰۰	سود خالص سال ۱۳۸۱	
۲۰۰۰۰۰	سود خالص سال ۱۳۸۲	
۷۰۰۰۰۰	جمع سود انباشته	
۴۰۰۰۰۰	کسر می‌شود سود سهام سال ۱۳۸۱	
۳۰۰۰۰۰	مانده	
۲۴۰۰۰۰	شناسایی سود سهام به میزان ۸۰ درصد نسبت به مانده (۳۰۰۰۰۰ × ٪۸۰)	

فرآیند تلفیق یکسال بعد از تحصیل: روش ارزش ویژه کامل

مثال: ترازنامه شرکت اصلی (ایران) و فرعی (سامان) در اول فروردین ماه سال ۱۳۸۱ بعد از دستیابی به حق کنترل به شرح زیر است:

شرکت اصلی	شرکت فرعی ۸۰٪	شرکت اصلی	شرکت فرعی	
۸۳۴۰۰	۱۳۰۰۰	حسابهای پرداختی	۶۰۰۰۰	۳۰۰۰۰
۵۰۰۰۰	۲۶۰۰۰	اوراق قرضه ۸٪	—	۵۰۰۰۰
۶۰۰۰۰	۱۴۰۰۰	صاف اوراق قرضه	—	۲۰۰۰
۷۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	سهام عادی	۲۰۰۰۰	۴۰۰۰۰
۱۲۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	صاف سهام	—	۱۲۰۰۰
۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	سود انباشته	۴۷۷۰۰۰	۹۰۰۰
۱۵۳۶۰۰	—	سرمایه گذاری در شرکت فرعی	—	—
۷۳۷۰۰۰	۱۴۳۰۰۰	جمع	۷۳۷۰۰۰	۱۴۳۰۰۰

نتایج عملیات شرکت فرعی طی سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند سال ۱۳۸۱ و اطلاعات اضافی به شرح زیر است:

۱- شرکت اصلی ۸۰٪ سهام دارای حق رای شرکت فرعی را در تاریخ سرمایه گذاری (۱۳۸۱/۱/۱) به مبلغ ۱۵۳۶۰۰ ریال تحصیل نمود.

۲- شرکت فرعی در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند سال ۱۳۸۱ سود خالص بالغ بر ۱۰۰۰۰۰۰ ریال تحصیل نمود. سود سهام اعلام و پرداختی طی سال بالغ بر ۴۰۰۰۰۰ ریال.

۳- روش ارزیابی موجودی کالا آخر دوره شرکت فرعی FIFO می باشد. کلیه موجودی کالا اول دوره همزمان با تحصیل طی سال ۱۳۸۱ فروخته شده است.

۴- مبلغ اسمی اوراق قرضه ۵۰۰۰۰۰ ریال، سررسید پرداخت اول فروردین سال ۱۳۸۶ می باشد. صرف مستهلک نشده اوراق قرضه به روش خط مستقیم مستهلک خواهد شد. (عمر مفید تا سررسید ۵ سال) ارزش متعارف اوراق قرضه ۴۲۰۰۰۰ ریال.

۵- ارزش متعارف بازار برخی از دارایی های فرعی در زمان تحصیل به شرح زیر است:

موجودی کالا	۳۰۰۰۰ ریال
زمین	۵۷۵۰۰ ریال
ساختمان	۷۰۰۰۰ ریال
امتیاز	۱۰۰۰۰ ریال
تجهیزات	۲۰۰۰۰ ریال

۶- برآورد عمر مفید دارایی‌ها از تاریخ تحصیل ساختمان ۴۰ سال، تجهیزات ۸ سال، امتیاز ۱۰ سال، سرقفلی، ۲۰ سال می‌باشد
 نحوه بکارگیری روش ارزش ویژه کامل در مورد حسابداری سرمایه‌گذاری در شرکت
 فرعی با توجه به مثال فوق تشریح می‌شود:
 نحوه تخصیص مازاد بهای خرید شرکت فرعی در اول سال ۱۳۸۱ به شرح زیر است:

بهای پرداختی بابت خرید	۱۵۳۶۰۰
کسر می‌شود: ۸۰٪ خالص دارایی شرکت فرعی به ارزش دفتری	
$(۱۴۳۰۰۰ - ۸۲۰۰۰) \times ۸۰\%$	۴۸۸۰۰
مازاد تخصیص نیافته (۱)	۱۰۴۸۰۰
کسر میشود تخصیص مازاد:	

ارزش بازار	ارزش دفتری	تفاوت	درصد	سهم شرکت اصلی از مازاد
موجودی کالا	۳۰۰۰۰	۱۴۰۰۰	۸۰٪	۱۲۸۰۰
زمین	۵۷۵۰۰	۱۰۰۰۰	۸۰٪	۳۸۰۰۰
ساختمان	۷۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۸۰٪	۱۶۰۰۰
تجهیزات	۲۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	۸۰٪	(۸۰۰۰)
امتیاز	۱۰۰۰۰	۰	۸۰٪	۸۰۰۰
اوراق قرضه پرداختنی	(۴۲۰۰۰)	(۵۲۰۰۰)	۸۰٪	۸۰۰۰
جمع	۱۴۷۵۰۰	۵۲۰۰۰	۸۰٪	۷۴۸۰۰
سرقفلی				۳۰۰۰۰

ثبت حسابداری در ۲۹ اسفند سال ۱۳۰۱ در دفاتر شرکت اصلی به شرح زیر است:

(۱)

سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۸۰۰۰۰
درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۸۰۰۰۰
ثبت شناسائی ۸۰٪ درآمد شرکت فرعی (۸۰٪ × ۱۰۰۰۰۰)

(۲)

وجوه نقد ۳۲۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۳۲۰۰۰
ثبت دریافت سود سهام از شرکت فرعی (۸۰٪ × ۴۰۰۰۰)

(۳)

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۱۲۸۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۱۲۸۰۰
کاهش مازاد ارزش متعارف بازار پرداختی بیش از ارزش دفتری موجودی کالا شرکت فرعی که طی سال فروخته شده است.

(۴)

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۲۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۲۰۰
ثبت مستهلک نمودن مازاد پرداختی بر مبنای باقی مانده عمر مفید دارایی استهلاک پذیر:

☒ $۱۶۰۰۰ \div ۴۰ = ۴۰۰$ استهلاک ساختمان

☒ $(۸۰۰۰) \div ۸ = (۱۰۰۰)$ استهلاک تجهیزات

☒ $۸۰۰۰ \div ۱۰ = ۸۰۰$ استهلاک امتیاز

☒ $\underline{۲۰۰}$ جمع

(۵)

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۱۶۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۱۶۰۰

ثبت مستهلک نمودن ما به التفاوت ارزش متعارف بازار و دفتری اوراق قرضه در باقی مانده عمر از تاریخ اول فروردین ماه ۱۳۰۱ تا سر رسید ($۱۶۰۰ = ۸۰۰۰ \div ۵$)

(۶)

درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری

۱۵۰۰

سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی

۱۵۰۰

مستهلك نمودن سرقفلی طی عمر مفید ۲۰ سال ($۳۰۰۰۰۰ \div ۲۰ = ۱۵۰۰$)

نکات قابل توجه با توجه به رویدادهای فوق شامل

۱- شرکت اصلی با توجه به درصد سرمایه‌گذاری خود در شرکت فرعی، سهم خود را از درآمد خالص شرکت فرعی محاسبه و در بدهکار حساب سرمایه‌گذاری و بستانکار درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری منعکس می‌نماید، (ثبت شماره ۱) و در زمانی که شرکت اصلی سهم خود را از سود سهام شرکت فرعی دریافت می‌نماید، مبلغ دریافتی، در بدهکار حساب وجوه نقد و بستانکار حساب سرمایه‌گذاری منظور می‌شود. (ثبت شماره ۲)

۲- در صورتی که ارزش متعارف بازار دارایی شرکت فرعی در تاریخ تحصیل، بیش از ارزش دفتری آنها در همان تاریخ باشد، و شرکت اصلی برای تحصیل حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی مبلغی بیش از ارزش دفتری پرداخت نماید، مبلغ مازاد در هر دوره محاسبه، ثبت می‌گردد:

• در صورتی که شرکت فرعی در تاریخ تحصیل دارایی‌هایی نظیر موجودی کالا و سرمایه‌گذاری کوتاه مدت داشته، و ارزش متعارف آنها بیش از ارزش دفتری باشد، در صورت فروش، شرکت اصلی سهم خود را از مازاد محاسبه و در بدهکار حساب درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری و بستانکار حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی منظور می‌نماید. (ثبت شماره ۳)

• در صورتی که در تاریخ تحصیل ارزش متعارف دارایی‌های استهلاک‌پذیر شرکت فرعی بیش از ارزش دفتری آنها باشد، سهم شرکت اصلی از مازاد (تفاوت بین ارزش دفتری دارایی استهلاک‌پذیر و ارزش متعارف آنها) طی عمر مفید باقی‌مانده مستهلك می‌شود. (ثبت شماره ۴)

• در صورتی که در تاریخ تحصیل ارزش دفتری بدهی‌های بلند مدت (اوراق قرضه) شرکت فرعی بیش از ارزش متعارف آنها باشد، سهم واحد اصلی از مازاد در باقی‌مانده عمر مفید (تا سر رسید) بر مبنای روش مستقیم مستهلك می‌شود. (ثبت شماره ۵)

- اگر شرکت اصلی در زمان تحصیل واحد فرعی مبلغی مازاد بر ارزش متعارف خالص دارایی‌های شرکت فرعی پرداخت نماید، این مبلغ (مازاد) سرقفلی خواهد بود. سرقفلی در دفاتر شرکت فرعی ثبت نمی‌شود و حداکثر طی عمر مفید ۲۰ سال مستهلک می‌شود. (ثبت شماره ۶)
- سهم شرکت اصلی از مازاد (تفاوت بین ارزش دفتری و متعارف) ارزش زمین واحد فرعی تا زمانی که توسط شرکت فرعی فروخته نشده، در حسابها باقی خواهد ماند.

$$(۱۰۰۰۰ \times ۸۰\% = ۸۰۰۰)$$

مانده حساب سرمایه‌گذاری و درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در دفترکل شرکت اصلی به شرح زیر است:

درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری		حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی	
۱) ۸۰۰۰۰	۱۲۸۰۰ (۳)	۲) ۳۲۰۰۰	۱۵۳۶۰۰ ۱/۱
	۲۰۰ (۴)	۳) ۱۲۸۰۰	۸۰۰۰۰ (۱)
	۱۶۰۰ (۵)	۴) ۲۰۰	
	۱۵۰۰ (۶)	۵) ۱۶۰۰	
		۶) ۱۵۰۰	
۸۰۰۰۰	۱۶۱۰۰	۴۸۱۰۰	۲۳۳۶۰۰
مانده ۶۳۹۰۰			مانده ۱۸۵۵۰۰

اهداف تلفیق

اهداف تهیه صورت‌های مالی تلفیقی به شرح زیر می‌باشد:

- ۱- صورت سود و زیان تلفیقی شرکت اصلی و فرعی نتایج عملکرد یک واحد اقتصادی یگانه را گزارش می‌نماید. گزارشگری مالی بایستی تنها عملکرد واحد اقتصادی با طرفین غیروابسته^(۱) را منعکس نماید، بنابراین هر نوع مبادلات فی‌مابین^(۲) شرکت

اصلی با یک یا چند شرکت فرعی آن یا مبادلات ما بین هر یک از واحدهای فرعی یک شرکت اصلی، مشروط بر اینکه، نتایج عملکرد شرکتهای فرعی در صورتهای مالی تلفیقی را شامل شده باشد، حذف می‌شود.

۲- مبادله کالا از شرکت اصلی به شرکت فرعی، در دفاتر شرکت اصلی به عنوان فروش و در دفاتر واحد فرعی به عنوان خرید ثبت می‌گردد، در پایان دوره مالی، در صورت موجود بودن کالا در انبار شرکت فرعی سود حاصل از فروش فی مابین^(۱) در تلفیق حذف می‌شود، زیرا، در این گونه موارد، واحد تجاری به عنوان یک شخصیت حسابداری یگانه در زمان تهیه صورتهای مالی تلفیقی نمی‌تواند سود را به خود گزارش نماید. بطور مثال اگر شرکت اصلی کالایی که بهای تمام شده آن ۴۰۰۰ ریال به مبلغ ۶۰۰۰ ریال به شرکت فرعی فروخته باشد، در صورت موجود بودن این کالا در انبار شرکت فرعی، سود خالص تلفیقی و موجودی کالا آخر دوره، بیش از میزان واقعی گزارش شده، و به همین دلیل مبلغ ۲۰۰۰ ریال به عنوان سود تحقق نیافته فی مابین^(۲) در تلفیق حذف می‌شود.

۳- برای تهیه ترازنامه تلفیقی، ضرورت دارد که اطلاعات منعکس در صورتهای مالی شرکت اصلی و فرعی با هم ترکیب شوند، دارایی‌های شرکت اصلی و فرعی با هم جمع و در صورتهای مالی تلفیقی به عنوان دارایی‌های شخصیت حسابداری گزارش می‌شود، در یک روش مشابه، بدهی‌های واحد اصلی و فرعی با هم جمع و در تلفیق به عنوان بدهی‌های یک شخصیت حسابداری گزارش می‌گردد. کلیه مطالبات بین واحد اصلی و فرعی در ترکیب حذف، و فقط دارایی‌ها و بدهیهایی که مربوط به طرفین غیروابسته می‌باشد، در ترازنامه تلفیقی گزارش می‌گردد. اما حسابهای تشکیل دهنده حقوق صاحبان سهام را نمی‌توان با یکدیگر جمع کرد، زیرا که شرکت اصلی فقط حقوق صاحبان سهام خود را در تلفیق گزارش می‌نماید و حساب حقوق صاحبان سهام فرعی در مقابل حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی با هم حذف می‌شوند. بطور خلاصه می‌توان گفت که کلیه حسابهای زیر هرگز در ستون اقلام تلفیقی کاربرد منعکس نمی‌شوند:

● سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی

- سهام عادی شرکت فرعی
- صرف سهام عادی شرکت فرعی
- سود انباشته شرکت فرعی
- مطالبات بین شرکتهای عضو گروه

مراحل تهیه کاربرگ

• **مرحله اول:** ستون اول سمت راست کاربرگ حاوی اقلام صورت سود و زیان، صورت سود و زیان انباشته، و ترازنامه شرکت اصلی و ستون دوم حاوی اقلام گزارشات مالی شرکت فرعی را نشان می‌دهد. دو ستون بعدی مربوط به حذف و تعدیل و دو ستون آخر، حقوق اقلیت و اقلام تلفیقی صورتهای مالی را گزارش می‌گردد، اقلام مذکور در دو ستون آخر برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی استفاده می‌شود.

• **مرحله دوم:** نحوه حذف مبادلات بین شرکتهای عضو گروه در دو ستون حذفیات و تعدیلات کساربرگ می‌باشد، بدین منظور، در زمان تلفیق، درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری به منظور جلوگیری از احتساب مجدد جهت حذف شدن، بدهکار، و مانده زیان حاصل از سرمایه‌گذاری جهت حذف شدن، بستانکار می‌گردد. سود سهام دریافتی توسط شرکت اصلی در مقابل سود سهام پرداختی توسط شرکت فرعی حذف می‌شود، زیرا سود سهام پرداختی از دیدگاه تلفیق اهمیت اقتصادی چندانی ندارد، انتقال سود سهام صرفاً انتقال وجوه نقد از شرکت فرعی به شرکت اصلی است، از آنجا که مانده وجوه نقد هر دو شرکت در کاربرگ با هم جمع شده، اثر خالص بر مبلغ وجوه نقد تلفیق شده باید صفر شود. مانده حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی در مقابل حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی حذف می‌شود، و هر نوع مازاد تخصیص یافته و سرقفلی در کاربرگ مستهلک می‌شود. لازم به یادآوری است، که مبالغ دو ستون حذف و تعدیل فقط در کاربرگ بوده، و از این بابت در دفاتر شرکت اصلی یا فرعی، هیچ گونه ثبت حسابداری صورت نمی‌گیرد.

نکته: در گزارشگری مالی تلفیقی، کلیه مبادلات بین شرکتهای عضو گروه باید حذف شود، این عمل باید به گونه‌ای نشان داده شود که کوئی هیچگونه رویدادی بین شرکتهای عضو گروه رخ نداده است.

● **مرحله سوم:** محاسبه سهم حقوق اقلیت از سود خالص می باشد. (درصد سهم حقوق اقلیت $\times$ سود خالص شرکت فرعی). این مبلغ در ستون حقوق اقلیت به صورت مثبت و در ستون اقلام تلفیقی صورت سود و زیان به صورت منفی منعکس می شود. در صورتی که شرکت فرعی دارای زیان باشد، سهم اقلیت از زیان خالص در ستون حقوق اقلیت به صورت منفی و در ستون اقلام تلفیقی صورت سود و زیان به صورت مثبت منعکس می شود.

نکته: مانده حساب سرمایه گذاری در روش ارزش ویژه کامل نماینده خالص داراییهای فرعی است، کلیه تغییرات طی دوره شرکت فرعی در دفاتر اصلی در مانده این حساب منعکس می شود روش ارزش ویژه کامل را اصطلاحاً روش تلفیق یک سطری گویند.

کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی - سال اول بعد از تحصیل

کاربرگ تلفیقی سال مالی منتهی به ۱/۱۲/۲۹ $\times$ اولین سال بعد از تحصیل به روش ارزش ویژه کامل به شرح جدول شماره (۱-۳) نشان داده شده است. نتایج عملیات سال ۱۳۸۱ برای شرکت اصلی و فرعی فرضی و نحوه حذف در کاربرگ (۱-۳) به شرح زیر است:

(۱)

۶۳۹۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۳۲۰۰۰	سود سهام پرداختی- شرکت فرعی
۳۱۹۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی

(۲)

۱۲۸۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده (موجودی کالا ۱/۱)
۷۲۰۰	سود انباشته ۱/۱ شرکت فرعی
۳۸۰۰۰	زمین
۱۶۰۰۰	ساختمان
۸۰۰۰	امتیاز
۳۰۰۰۰	سرقفلی
۸۰۰۰	اوراق قرضه پرداختی
۳۲۰۰۰	سهام عادی- شرکت فرعی
۹۶۰۰	صرف سهام- شرکت فرعی
۸۰۰۰	تجهیزات
۱۵۳۶۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی

(۳)

۲۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده (استهلاکات)
۱۰۰۰	استهلاک - تجهیزات
۴۰۰	استهلاک - ساختمان
۸۰۰	امتیاز

توضیح: ثبت حذفی شماره (۳) را می توان به شرح زیر تشریح نمود:

چون قیمت بازار تجهیزات کمتر از ارزش دفتری آن می باشد، و این مبلغ بایستی طی ۸ سال مستهلک گردد، نحوه مستهلک نمودن آن در کار برگ به شرح زیر است ($۸۰۰۰ \div ۸$)

۱۰۰۰	تجهیزات
۱۰۰۰	هزینه استهلاک - سر بار تولید

چون ارزش بازار ساختمان ۱۶۰۰۰ ریال بیش از ارزش دفتری است، این مبلغ بایستی طی عمر مفید باقی مانده ۴۰ سال مستهلک گردد ($۴۰۰ = ۱۶۰۰۰ \div ۴۰$) نحوه مستهلک نمودن آن در کار برگ به شرح زیر است:

۴۰۰	هزینه استهلاک - ساختمان (سر بار تولید)
۴۰۰	ساختمان

و علاوه بر آن ارزش بازار امتیاز ۸۰۰۰ ریال می باشد که این مبلغ باید طی ۱۰ سال مستهلک گردد، نحوه مستهلک نمودن آن در کار برگ به شرح زیر است:

۸۰۰	هزینه استهلاک (سر بار تولید)
۸۰۰	امتیاز

اگر سه ثبت حذفی فوق با هم ترکیب شوند ثبت شماره ۳ می باشد.

(۴)

۱۶۰۰	هزینه بهره
۱۶۰۰	اوراق قرضه پرداختنی ۸٪

(۵)

۱۵۰۰	هزینه استهلاک سرقفلی
۱۵۰۰	سرقفلی

نکات قابل توجه در کاربرد شماره (۱-۳):

۱- گرچه واحد سرمایه‌گذار (اصلی) ۸۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی را تحصیل نموده است، اما مقاصد گزارشگری مالی^(۱) تلفیقی که بر مبنای «رحبان محتوی بر شکل» است، ایجاب می‌کند، که در چنین مواردی شخصیت حقوقی جداگانه واحدهای مزبور نادیده گرفته شده، و همگی به عنوان یک شخصیت حسابداری یگانه تلقی و صورتهای مالی تلفیقی تهیه شود، به همین لحاظ ۱۰۰ درصد فروش، بهای تمام شده کالای فروخته شده، هزینه‌های عملیاتی، هزینه بهره (سود تضمین شده) و ذخیره مالیات بر درآمد به ستون تلفیق منتقل می‌شود.

در این روش الزاماً باید سهم اقلیت از سود خالص شرکت فرعی $(20\% \times 1000000)$ برای ورود به درآمد خالص تلفیقی کسر گردد. $(20000 - 233900)$ ، در غیر این صورت درآمد خالص تلفیقی ۲۰۰۰۰ ریال بیش از مبلغ واقعی گزارش می‌گردد.

۲- گرچه مبلغ ۶۳۹۰۰ ریال درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی در دفاتر شرکت اصلی ثبت شده، این مبلغ بایستی در کاربرد تلفیقی به منظور جلوگیری از احتساب مضاعف درآمد حذف گردد، زیرا اجزاء تشکیل دهنده درآمد شرکت فرعی به ستون اقلام تلفیقی منتقل شده است. توجه داشته باشید که ثبت‌های استهلاک در دفاتر شرکت فرعی (ثبت‌های ۳، ۴، ۵، ۶) در مبلغ ۶۳۹۰۰ ریال منعکس شده، و این مبلغ در کاربرد حذف می‌شود، نتیجتاً ثبت‌های استهلاک بایستی در کاربرد تکرار شوند، زیرا به همراه حذف ۶۳۹۰۰ ریال، درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری این ثبت‌ها نیز حذف شده‌اند. بدیهی است، بدون ثبت‌های حذفی درآمد خالص تلفیقی غیرواقعی است.

۳- هزینه بهره (نرخ بهره ۸٪) در دفاتر شرکت فرعی شامل پرداخت نقدی ۴۰۰۰ ریال $(50000 \times 8\%)$ منهای استهلاک صرف اوراق قرضه به مبلغ ۴۰۰ ریال (۵ سال $2000 \div$) می‌باشد. در تلفیق: چون، ارزش بازار اوراق قرضه در زمان تحصیل ۴۲۰۰۰ ریال و ارزش دفتری آن ۵۲۰۰۰ ریال بوده، ما به التفاوت بین ارزش دفتری و بازار اوراق قرضه معادل ۱۰۰۰۰ ریال می‌باشد. سهم شرکت اصلی از این ما به التفاوت ۸۰۰۰ ریال $(10000 \times 80\%)$ می‌باشد، که بایستی این مبلغ طی ۵ سال (زمان انتشار اوراق قرضه تا

سررسید پرداخت توسط شرکت فرعی) مستهلک گردد، و نظر به اینکه مدت یکسال از تاریخ تحصیل شرکت فرعی گذشته، و با فرض اینکه استهلاک کسر اوراق قرضه به روش خط مستقیم می باشد، لازم است، در هر یک از دوره سالانه معادل $\frac{1}{5}$ مبلغ مستهلک گردد. $(۱۶۰۰ = ۸۰۰۰ \div ۵)$.

۴- ذخیره مالیات بر درآمد شرکت اصلی ۵۰ درصد درآمد بدون در نظر گرفتن سهم درآمد شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی می باشد، نظر به اینکه، در دفاتر شرکت فرعی، مالیات محاسبه شده، بنابراین به منظور پرهیز از احتساب مجدد، مالیات درآمد سود سهام در دفاتر شرکت اصلی در نظر گرفته نمی شود.

۵- مبالغ سود خالص در کلیه ستون ها (به استثناء ستون حذفیات) به صورت سود و زیان انباشته منتقل می شود.

۶- مانده های سود انباشته در کلیه ستون ها به ترازنامه انتقال می یابد.

۷- حقوق اقلیت ۲۰ درصد خالص دارایی شرکت فرعی می باشد که محاسبه آن به

شرح زیر است:

۴۰۰۰۰	سهام عادی
۱۲۰۰۰	صرف سهام
۶۹۰۰۰	سود انباشته
<u>۱۲۱۰۰۰</u>	جمع
<u>۲۴۲۰۰</u>	سهم اقلیت $(۱۲۱۰۰۰ \times ۲۰\%)$

۸- چون درآمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت فرعی (۶۳۹۰۰ ریال) به عنوان بخشی از حساب سرمایه گذاری شرکت اصلی محسوب می شود (سرمایه گذاری در شرکت فرعی بدهکار و درآمد حاصل از سرمایه گذاری بستانکار)، و از طرفی در طی سال، بخشی از سود شرکت فرعی توسط شرکت اصلی دریافت شده، (وجوه نقد بدهکار و سرمایه گذاری در شرکت فرعی بستانکار)، برای اینکه مانده حساب سرمایه گذاری در پایان دوره برابر مانده حساب سرمایه گذاری اول دوره گردد، باید کلیه حسابهای بین شرکتهای عضو گروه در جریان تلفیق حذف گردد. (ثبت شماره ۱)

جدول شماره (۱-۳) کاریگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی
سال مالی منتهی به ۱۳۸۱/۱۲/۲۹، اولین سال بعد از تحصیل، روش ارزش ویژه کامل

اقدام تلفیقی	حقوق اقلیت	حذفیات		شرکت اصلی	شرکت فرعی ۸۰٪	
		پس	پد			
۱۵۰۳۶۰۰				۸۰۰۰۰۰	۷۰۳۶۰۰	صورت سود و زیان:
۶۶۳۰۰۰			۱۲۸۰۰(۲) ۲۰۰(۳)	۳۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	فروش
۸۲۰۶۰۰				۴۵۰۰۰۰	۴۰۳۶۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۳۵۱۵۰۰			۱۵۰۰(۵)	۱۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	سود ناخالص
۲۸۹۱۰۰				۳۰۰۰۰۰	۲۰۳۶۰۰	هزینه عملیاتی
۵۲۰۰			۱۶۰۰(۴) ۶۳۹۰۰(۱)	۶۳۹۰۰	۳۶۰۰	سود عملیاتی قبل از مالیات
۲۸۳۹۰۰				۳۶۳۹۰۰	۲۰۰۰۰۰	کسر می شود: هزینه بهره
(۷۵۰۰۰۰)				(۱۵۰۰۰۰)	(۱۰۰۰۰۰)	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
(۲۰۰۰۰۰)	۲۰۰۰۰					سود قبل از مالیات
						ذخیره مالیات پرداخت (۵۰٪)
						سهم اقلیت از سود خالص (۲۰٪ × ۱۰۰۰۰۰)
۲۱۳۹۰۰	۲۰۰۰۰			۲۱۳۹۰۰	۱۰۰۰۰۰	سود خالص نقل به زیر
						صورت سود انباشته:
۳۷۷۰۰۰	۱۸۰۰		۷۲۰۰(۲)	۳۷۷۰۰۰	۹۰۰۰	سود انباشته ۱/۱
۲۱۳۹۰۰	۲۰۰۰۰			۲۱۳۹۰۰	۱۰۰۰۰۰	سود خالص نقل از بالا
۱۱۳۴۰۰	۸۰۰۰	۳۲۰۰۰(۱)		۱۱۳۴۰۰	۴۰۰۰۰	کسر می شود: سود سهام پرداختی
۵۷۷۵۰۰	۱۳۸۰۰			۵۷۷۵۰۰	۶۹۰۰۰	سود انباشته نقل به زیر
						ترازنامه:
۳۹۳۵۰۰				۲۷۸۵۰۰	۱۱۵۰۰۰	دارایی جاری
۱۱۸۰۰۰			۳۸۰۰۰(۲)	۷۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	زمین
۱۸۰۳۵۰		۴۰۰(۳)	۱۶۰۰۰(۲)	۱۱۶۰۰۰	۲۸۷۵۰	ساختمان (خالص)
۲۶۹۲۵۰		۸۰۰۰(۲)	۱۰۰۰(۳)	۲۵۰۰۰۰	۲۶۲۵۰	تجهیزات (خالص)
۷۲۰۰		۸۰۰(۳)	۸۰۰۰(۲)			امتیاز
۲۸۵۰۰		۱۵۰۰(۵)	۳۰۰۰۰(۲)	۱۸۵۵۰۰		سرقفلی
		۱۵۳۳۰۰(۲) ۳۱۹۰۰(۱)				سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۹۹۶۸۰۰				۹۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	جمع دارایی ها
۱۴۹۹۰۰				۱۲۲۵۰۰	۲۷۴۰۰	حسابهای پرداختی
۴۵۲۰۰		۱۶۰۰(۴)	۸۰۰۰(۲)	۵۱۶۰۰	۵۱۶۰۰	اوراق قرضه ۸٪ (۱۰۰۰۰۰ ریال)
۲۰۰۰۰۰	۸۰۰۰		۳۲۰۰۰(۲)	۲۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	سهام هادی
	۲۴۰۰		۹۶۰۰(۲)		۱۲۰۰۰	صرف سهام
۵۷۷۵۰۰	۱۳۸۰۰			۵۷۷۵۰۰	۶۹۰۰۰	سود انباشته نقل از بالا
۲۴۲۰۰	۲۴۲۰۰					حقوق اقلیت
۹۹۶۸۰۰		۲۲۹۸۰۰	۲۲۹۸۰۰	۹۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	جمع

جدا ادامه :

- ۱- حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری برای جلوگیری از محاسبه مضاعف درآمد، در مقابل سهم سود سهام اصلی پرداختی توسط فرعی جهت نیل به مانده سرمایه گذاری در شرکت فرعی اول دوره. (ثبت شماره ۱)
- ۲- حذف مانده حساب سرمایه گذاری و تخصیص مازاد به استثناء مازاد موجودی کالا که به بهای تمام شده کالای فروش رفته بدهکار شده، با فرض اینکه موجودی کالا، طی سال ۸۱ فروخته شده باشد. (ثبت شماره ۳)
- ۳- ثبت شناسایی هزینه های اضافی ناشی از ارزیابی دارایی ها به ارزش جاری مانند استهلاک ساختمان، تجهیزات، و امتیاز در دفاتر شرکت اصلی (ثبت شماره ۳ در دفاتر اصلی)
- ۴- ثبت استهلاک مازاد اوراق قرضه در دفاتر شرکت اصلی (ثبت شماره ۴ در دفاتر اصلی)
- ۵- ثبت استهلاک سرقتی در دفاتر شرکت اصلی (ثبت شماره ۵ در دفاتر اصلی)

* با استفاده از اطلاعات مندرج در کاربرگ شماره (۱-۳) صورتهای مالی تلفیقی به روش ارزش ویژه کامل به شرح زیر تهیه و ارائه می گردد:

شرکت اصلی و فرعی

صورت سود و زیان تلفیقی - سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۱

۱۵۰۳۶۰۰	فروش
۶۶۳۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۸۴۰۶۰۰	سود ناخالص
۳۵۱۵۰۰	هزینه های عملیاتی
۴۸۹۱۰۰	سود عملیاتی قبل از کسر مالیات
۵۲۰۰	کسر می شود هزینه های بهره
۴۸۳۹۰۰	سود خالص قبل از کسر مالیات
۲۵۰۰۰۰	ذخیره مالیات بر درآمد (۵۰٪)
۲۳۳۹۰۰	سود خالص تلفیقی بعد از کسر مالیات
۲۰۰۰۰	سهم اقلیت از سود خالص شرکت فرعی *
۲۱۳۹۰۰	سود خالص تلفیقی بعد از کسر سهم اقلیت (۱)

* سود خالص سهم اقلیت با عنوان کاهنده سود خالص تلفیق در متن صورت سود و زیان تلفیقی افشا می شود.

۱. دیدگاه بیانیه شماره ۱۸ استاندارد حسابداری ایران، درباره سود یا زیان خالص قابل انتساب به اقلیت: «جمع سود و زیان خالص فعالیت های عادی طی دوره مالی که قابل انتساب به اقلیت است، باید تحت عنوان سهم اقلیت به طور جداگانه در ذیل صورت سود و زیان تلفیقی ارائه شود. هرگونه سود یا زیان غیر مترقبه قابل انتساب اقلیت نیز باید به طور جداگانه ذیل صورت مزبور منعکس گردد.»

شرکت اصلی و فرعی

صورت سود (زیان) انباشته تلفیقی - سال مالی منتهی به ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

۴۷۷۰۰۰	سود انباشته ۱/۱
۲۱۳۹۰۰	سود خالص تلفیقی نقل از صورت سود و زیان تلفیقی
۶۹۰۹۰۰	جمع
۱۱۳۴۰۰	کسر می شود سود سهام پرداختی
۵۷۷۵۰۰	سود انباشته تلفیقی ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

شرکت اصلی و فرعی

ترازنامه تلفیقی ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

۱۴۹۹۰۰	۳۹۳۵۰۰	حسابهای پرداختنی	دارایی جاری
۴۵۲۰۰	۱۱۸۰۰۰	اوراق قرضه پرداختنی	زمین
۱۹۵۱۰۰	۱۸۰۳۵۰	جمع بدهیها	ساختمان
۲۴۲۰۰	۲۶۹۲۵۰	حقوق اقلیت *	تجهیزات
	۷۲۰۰	حقوق صاحبان سهام:	امتیاز
۲۰۰۰۰۰	۲۸۵۰۰	سهام عادی	سرقفلی
۵۷۷۵۰۰		سود انباشته	
۹۹۶۸۰۰	۹۹۶۸۰۰	جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام	جمع داراییها

* نحوه ارائه حقوق صاحبان سهام اقلیت (منافع غیر قابل کنترل) براساس یکی از روش های متداول در ترازنامه مشخص شده، و می توان به روش های دیگری، که در فصل دوم تشریح گردیده، نشان داد.

صورت‌های مالی تلفیقی در دومین سال بعد از تحصیل

فرآیند تلفیق صورت‌های مالی در سال دوم بعد از تاریخ تحصیل به روش ارزش ویژه کامل در مورد حذف و تعدیلات و سایر موارد جزئی همانند رویه سال اول می‌باشد. فرض کنید که شرکت فرعی در سال ۱۳×۲ سود خالص بالغ بر ۸۰۰۰۰ ریال گزارش نموده، و هیچ‌گونه سود سهام در آن سال اعلام و پرداخت نکرده است.

مانده حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی در پایان سال ۱۳×۲ به مبلغ ۲۴۶۲۰۰ ریال ($۱۵۰۰ - ۱۶۰۰ - ۲۰۰ - ۶۴۰۰۰ + ۱۸۵۵۰۰$ مانده اول دوره) و مانده درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در پایان اسفند سال ۱۳×۲ بالغ بر ۶۰۷۰۰ ($۱۵۰۰ - ۱۶۰۰ - ۲۰۰ - ۶۴۰۰۰$) ریال خواهد بود. ثبت حسابداری در دفاتر شرکت اصلی در سال ۱۳×۲ بشرح زیر است:

(۱)

۶۴۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
۶۴۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
ثبت ۸۰ درصد درآمد شرکت فرعی ($۸۰۰۰۰ \times ۸۰\% = ۶۴۰۰۰$)	

(۲)

۲۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۲۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
ثبت مستهلک نمودن مازاد پرداختی بر مبنای باقی مانده عمر مفید دارایی استهلاک‌پذیر	

(۳)

۱۶۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۱۶۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
ثبت مستهلک نمودن تفاوت بین ارزش متعارف بازار و دفتری اوراق قرضه در باقی‌مانده عمر از تاریخ اول فروردین ۱۳×۱ تا سررسید ($۱۳ \times ۶ / ۱ / ۱$) ($۱۶۰۰ = ۸۰۰۰ \div ۵$)	

(۴)

۱۵۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۱۵۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
مستهلک نمودن سرقفلی طی عمر مفید ۲۰ سال ($۱۵۰۰ = ۳۰۰۰۰ \div ۲۰$)	

بعد از انتقال ثبت‌های روزنامه به دفتر کل مانده حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی و مانده حساب درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری به شرح زیر خواهد بود:

درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری		حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی	
۱) ۶۴۰۰۰	۲۰۰ (۲)	۲۰۰ (۲)	مانده ۱۸۵۵۰۰
	۱۶۰۰ (۳)	۱۶۰۰ (۳)	۶۴۰۰۰ (۱)
	۱۵۰۰ (۴)	۱۵۰۰ (۴)	
۶۴۰۰۰	۳۳۰۰	۳۳۰۰	۲۴۹۵۰۰
مانده ۶۰۷۰۰			مانده ۲۴۶۲۰۰

نحوه حذف در کار برگ شماره (۲-۳) برای سال ۱۳۳۲ بشرح زیر خواهد بود.

(۱)

۶۰۷۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۶۰۷۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
	حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری

(۲)

۵۵۲۰۰	سود انباشته شرکت فرعی $(۶۹۰۰۰ \times \frac{۸۰}{۱۰۰}) \times \frac{۲}{۱+۲}$
۳۲۰۰۰	سهام عادی شرکت فرعی $(۴۰۰۰۰ \times \frac{۸۰}{۱۰۰})$
۹۶۰۰	صرف سهام شرکت فرعی $(۱۲۰۰۰ \times \frac{۸۰}{۱۰۰})$
۳۸۰۰۰	زمین
۱۶۰۰۰	ساختمان
۷۲۰۰	امتیاز
۲۸۵۰۰	سرقفلی
۶۴۰۰	اوراق قرضه پرداختی ۸٪
۱۰۰۰	استهلاک-تجهیزات
۸۰۰۰	تجهیزات
۱۸۵۵۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
۴۰۰	استهلاک-ساختمان

(۳)	
۲۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده (استهلاک)
۱۰۰۰	استهلاک- تجهیزات
۴۰۰	استهلاک- ساختمان
۸۰۰	امتیاز
(۴)	
۱۶۰۰	هزینه بهره
۱۶۰۰	اوراق قرضه پرداختنی ۸٪
(۵)	
۱۵۰۰	هزینه عملیاتی (استهلاک سرقفلی)
۱۵۰۰	سرقفلی

کاربرگ تلفیقی برای سال ۱۳x۲، سال دوم بعد از تحصیل به روش ارزش ویژه کامل در جدول (۲-۳) نشان داده شده و نتایج عملیات برای سال ۲x به استثنای تخصیص مازاد بعلاوه استهلاک امتیاز، سرقفلی، اوراق قرضه، سلاختمان، تجهیزات... فرضی می باشد.

● **حقوق اقلیت** سود و زیان های عملیاتی یک واحد فرعی به نسبت میزان مالکیت اکثریت (اصلی) و اقلیت در طی دوره بین آنها تسهیم می شود. هرگاه زیان های قابل انتساب به اقلیت، منجر به ایجاد مانده بدهکار سهم اقلیت گردد، به عبارتی تخصیص زیان شرکت فرعی به سهم اقلیت منجر به ایجاد حقوق اقلیت منفی^(۱) گردد، بولتن تحقیقات حسابداری شماره ۵۱ (ARB NO.51) با صراحت تاکید می نماید، که این مبلغ منفی باید به بدهکار حقوق اکثریت (اصلی) منتقل و از محل سودهای بعدی این مبلغ منفی به حقوق اکثریت (اصلی) بستانکار (بازیافت) شود، تا اینکه حقوق اقلیت به وضعیت مثبت باز گردد. در چنین مواردی مانده بدهکار حقوق سهامداران اقلیت در حساب زیان تحقق نیافته به سهامداران اکثریت تخصیص می یابد.

● طبق بیانیه شماره ۱۸ استاندارد حسابداری ایران درباره حقوق اقلیت: تخصیص زیان یک واحد تجاری فرعی به صاحبان سهام اقلیت حتی اگر موجد 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. زیانهای انباشته واحد تجاری فرعی الزاماً توسط واحد تجاری اصلی جبران نمی شود و مانده بدهکار سهم اقلیت، معرف خالص بدهیهای قابل انتساب به اقلیت در واحد تجاری فرعی است و طلب از ایشان محسوب نمی شود.

● زیان ناشی از کاهش ارزش سرقفلی. فزونی بهای تمام شده سرمایه گذاری سهم واحد تحصیل کننده نسبت به ارزش متعارف خالص داراییهای تحصیل شده (ترکیب شونده) در تاریخ انجام معامله سرقفلی نامیده می شود. سرقفلی به عنوان دارایی نامشهود طبق بیانیه شماره ۱۴۲ هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB) استهلاك ناپذیر بوده، در پایان هر دوره مالی بنا به دلایلی پیش بینی شود که فروش و سودآوری شرکت فرعی بر اساس انعقاد قرارداد بلند مدت یکی از مشتریان عمده با یکی از رقبای شرکت منجر به کاهش فروش و سودآوری واحد تجاری فرعی گردد، نتیجه این رویداد برای کاهش ارزش سرقفلی اقدام عملی نموده مجدداً واحد تجاری فرعی تجدید ارزیابی شده، چنانچه ارزش ضمنی سرقفلی کمتر از ارزش دفتری آن گردد (نحوه شناسایی زیان ناشی از کاهش ارزش سرقفلی در فصل اول مورد بررسی قرار گرفته است)، سرقفلی به ارزش ضمنی کاهش داده می شود.

طبق استاندارد ایران سرقفلی حداکثر طی ۲۰ ساله مستهلک می شود، چنانچه رویدادها یا تغییر شرایط حاکی از غیر قابل بازیافت بودن مبلغ دفتری سرقفلی باشد، واحد تجاری باید مبلغ غیر قابل بازیافت سرقفلی را به منظور شناسایی زیان کاهش ارزش برآورد کند. نحوه گزارش زیان کاهش ارزش سرقفلی در صورتهای مالی تلفیقی در دوره ای که، این رویداد رخ داده بدین صورت است که زیان کاهش ارزش سرقفلی قبل از مالیات بر درآمد به عنوان بخشی از عملیات مستمر (یا در بخش سایر درآمدها و هزینه ها) گزارش گردد. شرکت اصلی زیان کاهش ارزش سرقفلی را می تواند بدو صورت زیر شناسایی نماید:

۱) زیان کاهش ارزش سرقفلی رادر دفاتر ثبت نماید (زیان کاهش ارزش سرقفلی بدهکار، سرمایه گذاری در شرکت فرعی، بستانکار)

این روش یعنی شناسایی زیان کاهش ارزش سرقفلی قبل از فرایند تلفیق، سود دوره مالی را کاهش داده نیازی به تعدیل ندارد، علاوه بر این در صورت سود و زیان تلفیقی نیز

منعکس می شود.

۲) زیان کاهش ارزش سرقفلی صرفاً در کار برگ تلفیقی منعکس شود، این رویکرد تنها در کار برگ تلفیقی سود خالص تلفیقی را کاهش داده در نتیجه مانده حساب سرمایه گذاری سرقفلی و سود انباشته واحد تجاری کنترل شده بیش از میزان واقعی است.

مناسب ترین روش فرایند بکارگیری زیان کاهش ارزش سرقفلی، روش اول می باشد که در این کتاب مورد توجه قرار گرفته است. بدیهی است که اطلاعات شرکت اصلی بطور مناسب و مطلوب در اختیار استفاده کنندگان ذینفع قرار گرفته، زیان کاهش ارزش سرقفلی، مانده حساب سرمایه گذاری را کاهش داده و درآمد شناسایی شده در دفاتر واحد تجاری اصلی نیز واقعی می باشد.

مثال: فرض کنید شرکت اصلی ۱۰۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت فرعی را در مالکیت خود دارد. سود گزارش شده واحد تجاری فرعی طی سال ۱۳۸۶ به مبلغ ۲۰۵۰۰۰ ریال، سود توزیع شده به مبلغ ۱۱۰۰۰۰ ریال، فرض کنید که یکی از مشتریان عمده واحد تجاری فرعی اخیراً قراردادی بلند مدت با یکی از رقبا منعقد نموده، نتیجه این رویداد، پیش بینی می شود که فروش آتی و سودآوری شرکت کاهش یابد. این عمل منجر به برآورد زیان کاهش ارزش سرقفلی میگردد. فرض کنید بعد از اجرای مراحل آزمون کاهش ارزش سرقفلی، ارزش ضمنی سرقفلی مبلغ ۳۴۰۰۰ ریال کمتر از مبلغ سرقفلی شناسایی شده در زمان تحصیل می باشد. ثبت شناسایی درآمد حاصل از سرمایه گذاری و رویداد مربوط به شناسایی زیان ناشی از کاهش ارزش سرقفلی در دفاتر شرکت اصلی در پایان سال ۱۳۸۶ به قرار زیر است:

۲۰۵۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۲۰۵۰۰۰	درآمد قبل از سرمایه گذاری
	ثبت شناسایی سود خالص فرعی سهم شرکت اصلی
۱۱۰۰۰۰	وجوه نقد
۱۱۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	ثبت وصولی سود توزیع شده و کاهش سرمایه گذاری
۳۴۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۳۴۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی

شناسایی زیان کاهش ارزش سرقتی در مقابل درآمد شناسایی شده واحد تجاری فرعی و نحوه حذفیات در کار برگ صورتهای مالی تلفیقی به قرار زیر است:

(۱)

۱۷۱۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۱۱۰۰۰۰	سود سهام پرداختی
۶۱۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی

(۲)

۳۴۰۰۰	زیان کاهش ارزش سرقتی
۳۴۰۰۰	سرقتی

(۳)

xxxxxx	سهام عادی فرعی
xxxxxx	سود انباشته فرعی
۲۲۵۰۰۰	سرقتی
xxxxxx	سرمایه گذاری در شرکت فرعی

سرقتی مربوط به زمان تحصیل مبلغ ۲۲۵۰۰۰ ریال می باشد که در این مثال فرضی است. چنانچه در سالهای بعد نیازی به شناسایی زیان کاهش ارزش سرقتی نباشد، حذفیات در کار برگ صورتهای مالی تلفیقی مربوط به رویدادهای درون گروهی بوده، اگر در آزمون سالهای بعد ارزش ضمنی سرقتی کاهش ارزش نداشته باشد، نیازی به حذف آن در کار برگ نخواهد بود.

جدول شماره (۳-۲) کاربرد صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی
سال مالی منتهی به ۱۳۸۲/۱۲/۲۹، دومین سال بعد از تحصیل، روش ارزش ویژه کامل

شرکت اصلی	شرکت فرعی ۸۰٪	حذفیات		حقوق اقلیت	اقلام تلفیقی
		بد	بس		
صورت سود و زیان:					
فروش	۹۰۰۰۰۰	۷۰۰۰۰۰			۱۶۰۰۰۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروخته شده	۴۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	۲۰۰ (۳)		۷۰۰۲۰۰
سود ناخالص	۵۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰			۸۹۹۸۰۰
هزینه عملیاتی	۲۰۰۰۰۰	۲۳۶۳۰۰	۱۵۰۰ (۵)		۳۳۷۹۰۰
سود عملیاتی قبل از مالیات	۳۰۰۰۰۰	۱۶۳۶۰۰			۳۶۱۹۰۰
کسر می شود: هزینه بهره		۳۶۰۰	۱۶۰۰ (۳)		۵۲۰۰
درآمد حاصل از سرمایه گذاری	۶۰۷۰۰		۶۰۷۰۰ (۱)		
سود قبل از مالیات	۳۶۰۷۰۰	۱۶۰۰۰۰			۲۵۶۷۰۰
ذخیره مالیات بردارآمد (۵۰٪)	(۱۵۰۰۰۰)	(۸۰۰۰۰)			(۲۳۰۰۰۰)
سهم اقلیت از سود خالص				۱۶۰۰۰	(۱۶۰۰۰۰)
(۸۰۰۰۰۰ × ۲۰٪)					
سود خالص نقل به زیر	۲۱۰۷۰۰	۸۰۰۰۰		۱۶۰۰۰	۲۱۰۷۰۰
صورت سود و زیان انباشته:					
سود انباشته ۱/۱	۵۷۷۵۰۰	۶۹۰۰۰	۵۵۲۰۰ (۲)	۱۳۸۰۰	۵۷۷۵۰۰
سود خالص نقل از بالا	۲۱۰۷۰۰	۸۰۰۰۰		۱۶۰۰۰	۲۱۰۷۰۰
کسری می شود: سود سهام پرداختی	۱۲۰۰۰۰				۱۲۰۰۰۰
سود انباشته نقل به زیر	۶۶۸۲۰۰	۱۴۹۰۰۰		۲۹۸۰۰	۶۶۸۲۰۰
ترازنامه:					
دارایی جاری	۳۳۳۸۰۰	۱۴۵۰۰۰			۲۷۸۸۰۰
زمین	۷۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۳۸۰۰۰ (۲)		۱۱۸۰۰۰
ساختمان	۱۱۰۰۰۰	۳۴۰۰۰	۱۶۰۰۰ (۲)	۲۰۰ (۲)	۱۶۹۲۰۰
				۲۰۰ (۳)	
تجهیزات (خالص)	۲۱۰۰۰۰	۱۰۱۰۰۰	۱۰۰۰ (۲)	۸۰۰۰ (۲)	۳۰۵۰۰۰
				۱۰۰۰ (۳)	
امتیاز			۷۲۰۰ (۲)	۸۰۰ (۳)	۶۳۰۰
سرقفلی			۲۸۵۰۰ (۲)	۱۵۰۰ (۵)	۲۷۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۲۴۶۲۰۰		۱۸۵۵۰۰ (۲)	۶۰۷۰۰ (۱)	
جمع دارایی ها	۹۷۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰			۱۱۰۳۴۰۰
حسابهای پرداختی	۱۰۱۸۰۰	۳۷۸۰۰			۱۴۹۶۰۰
اوراق قرضه ۸٪ (۵۰۰۰۰۰ ریال)	۵۱۲۰۰	۵۱۲۰۰	۶۴۰۰ (۲)	۱۶۰۰ (۳)	۲۶۴۰۰
سهام عادی	۲۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	۳۲۰۰۰ (۲)	۸۰۰۰	۲۰۰۰۰۰
صرف سهام	۱۲۰۰۰		۹۶۰۰ (۲)	۲۴۰۰	
سود انباشته نقل از بالا	۶۶۸۲۰۰	۱۴۹۰۰۰		۲۹۸۰۰	۶۶۸۲۰۰
حقوق اقلیت				۴۰۲۰۰	۴۰۲۰۰
جمع	۹۷۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	۲۵۸۹۰۰	۲۵۸۹۰۰	۱۱۰۳۴۰۰

→ ادامه :

- ۱- حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری برای جلوگیری از احتساب مضاعف درآمد، و برای رسیدن به مانده حساب سرمایه‌گذاری، در شرکت فرعی اول دوره
- ۲- حذف مانده سرمایه‌گذاری و تخصیص مازاد
- ۳- ثبت استهلاک مازاد ساختمان، تجهیزات و امتیاز
- ۴- ثبت استهلاک مازاد برای اوراق قرضه پرداختی
- ۵- ثبت استهلاک سرقفلی

تحصیل سهام شرکت فرعی طی دوره مالی

تاکنون در تهیه صورتهای مالی تلفیقی: فرض بر این بوده، که شرکت اصلی سهام دارای حق رای شرکت فرعی را در اول سال مالی تحصیل نموده است. این روش غالباً بندرت اتفاق می‌افتد. ممکن است شرکت اصلی سهام شرکت فرعی را در طی سال خریداری نماید، فرایند تلفیق در صورتی که سهام شرکت فرعی طی سال تحصیل شود با دو روش امکان‌پذیر است:

● **روش اول:** درآمد و هزینه‌های شرکت فرعی از ابتدای سال در صورت سود و زیان منعکس شده، هزینه‌ها و درآمد شرکت فرعی از اول دوره مالی تا زمان تحصیل از آن کسر می‌شود.

● **روش دوم:** فقط درآمد و هزینه‌های شرکت فرعی از زمان تحصیل در صورتهای مالی تلفیقی منظور می‌شود.

مثال: شرکت اصلی (الف) ۹۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت فرعی (ب) را در ۳۱ خرداد ماه سال ۱۳۸۱ به مبلغ ۱۲۸۲۵۰ ریال بطور نقد تحصیل نمود. حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی (ب) در اول فروردین سال ۱۳۸۱ شامل: سهام عادی ۱۰۰۰۰۰۰ ریال و سود انباشته ۴۰۰۰۰ ریال می‌باشد. سود خالص گزارش شده برای سال ۱۳۸۱ توسط شرکت فرعی ۱۰۰۰۰ ریال، که از این مبلغ ۲۵۰۰ ریال مربوط به سه ماهه اول سال مالی می‌باشد. سود سهام پرداختی به سهامداران شرکت فرعی در ۱۵ تیرماه سال ۱۳۸۱ بالغ بر ۴۰۰۰ ریال است. نحوه محاسبه سرقفلی به شرح زیر می‌باشد:

۱۲۸۲۵۰

بهای پرداختی

کسر می شود ۹۰٪ خالص دارایی شرکت فرعی در زمان تحصیل:

۹۰۰۰۰

سهام عادی - فرعی (۱۰۰۰۰۰۰ × ٪۹۰)

سود انباشته - شرکت فرعی:

مانده در اول فروردین ماه سال ۱۳۸۱

۳۶۰۰۰

(۴۰۰۰۰۰ × ٪۹۰)

۳۸۲۵۰

۲۲۵۰

درآمد سه ماهه اول سال (۲۵۰۰۰ × ٪۹۰)

۱۲۸۲۵۰

۹۰ درصد ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

۰

سرقفلی

صورت سود و زیان دو شرکت اصلی و فرعی در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ و نحوه تحصیل درآمد شرکت فرعی قبل و بعد از تحصیل به شرح زیر می باشد:

شرکت فرعی				
جمع	۹ ماهه آخر سال	سه ماهه اول	شرکت اصلی	
۶۰۰۰۰	۴۵۰۰۰	۱۵۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	درآمد
۵۰۰۰۰	۳۷۵۰۰	۱۲۵۰۰	۱۸۰۰۰۰	هزینه ها
۱۰۰۰۰	۷۵۰۰	۲۵۰۰	۷۰۰۰۰	سود عملیاتی
-	-	-	۶۷۵۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۱۰۰۰۰	۷۵۰۰	۲۵۰۰	۷۶۷۵۰	سود خالص

روش ارزش ویژه

درآمد خالص شرکت فرعی قبل از تحصیل بطور معمول به عنوان درآمد حاصل از سرمایه گذاری توسط شرکت اصلی شناسایی نمی شود. نحوه محاسبه سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی به شرح زیر است:

۱۰۰۰۰

سود خالص شرکت فرعی برای سال ۱۳۸۱

۲۵۰۰

کسر می شود: سود خالص قبل از تحصیل شرکت فرعی

۷۵۰۰

سود خالص شرکت فرعی بعد از تحصیل

٪۹۰

درصد سرمایه گذاری شرکت اصلی

۶۷۵۰

درآمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت فرعی

۶۷۵۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۶۷۵۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۳۶۰۰	ثبت شناسایی سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی
۳۶۰۰	وجوه نقد
۳۶۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	ثبت دریافت سود سهام از شرکت فرعی

جدول (۳-۳) کاریگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی - تحصیل سهام شرکت فرعی - روش اول

اللام تلفیقی	حقوق اقلیت	حذفیات		شرکت فرعی ۹۰٪	شرکت اصلی (الف)	
		پس	بد			
۳۱۰۰۰۰				۶۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	صورت سود و زیان:
۲۳۰۰۰۰				۵۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰	فروش (درآمد)
۸۰۰۰۰				۱۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	هزینه ها
			۶۷۵۰ (۱)		۶۷۵۰	سود خالص عملیاتی
۸۰۰۰۰				۱۰۰۰۰	۷۶۷۵۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
(۲۲۵۰)			۲۲۵۰ (۲)			سود عملیاتی قبل از مالیات
(۱۰۰۰)	۱۰۰۰					درآمد فرعی قبل از تحصیل
۷۶۷۵۰	۱۰۰۰			۱۰۰۰۰	۷۶۷۵۰	سهم اقلیت از سود خالص
						سود خالص نقل به زیر
						صورت سود و زیان انباشته:
۱۵۰۰۰۰	۲۰۰۰		۳۶۰۰۰ (۲)	۲۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱
۷۶۷۵۰	۱۰۰۰			۱۰۰۰۰	۷۶۷۵۰	سود خالص نقل از بالا
	(۴۰۰)	۳۶۰۰ (۱)		(۴۰۰۰)		سود سهام پرداختی
۲۲۶۷۵۰	۲۶۰۰			۲۶۰۰۰	۲۲۶۷۵۰	سود انباشته نقل به زیر
						ترازنامه:
			۳۱۵۰ (۱)		۱۳۱۲۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
			۱۲۸۲۵۰ (۲)			
۶۴۱۳۵۰				۱۴۶۰۰۰	۴۹۵۳۵۰	سایر دارایی
۶۴۱۳۵۰				۱۴۶۰۰۰	۶۲۶۷۵۰	جمع دارایی ها
						حسابهای پرداختی
۴۰۰۰۰۰					۴۰۰۰۰۰	سهام عادی - اصلی
	۱۰۰۰۰		۹۰۰۰۰ (۲)	۱۰۰۰۰		سهام عادی - فرعی
۲۲۶۷۵۰	۲۶۰۰			۲۶۰۰۰	۲۲۶۷۵۰	سود انباشته نقل از بالا
۱۴۶۰۰	۱۴۶۰۰					حقوق اقلیت
۶۴۱۳۵۰		۱۳۵۰۰۰	۱۳۵۰۰۰	۱۴۶۰۰۰	۶۲۶۷۵۰	جمع

→ ادامه :

۱- حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در مقابل سود سهام پرداختی و کاهش سرمایه‌گذاری جهت نیل به مانده سرمایه‌گذاری اول دوره

۲- حذف حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی و درآمد شرکت فرعی قبل از تحصیل

صورت سود و زیان تلفیقی در اولین سال بعد از تحصیل

درآمد شرکت فرعی در سه ماهه اول سال ۱۳۰۱ به عنوان بخشی از درآمد تلفیقی گزارش نخواهد شد، زیرا درآمد کسب شده مربوط به قبل از تحصیل می‌باشد. نحوه تهیه صورت سود و زیان تلفیقی با دو روش به شرح زیر است:

صورت سود و زیان تلفیقی در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۰۱

روش دوم	روش اول	
۲۹۵۰۰۰	۳۱۰۰۰۰	درآمد (فروش)
۲۱۷۵۰۰	۲۳۰۰۰۰	هزینه‌ها
۷۷۵۰۰	۸۰۰۰۰	سود خالص
		کسر می‌شود: درآمد خالص قبل از تحصیل
-	۲۲۵۰	$(2500 \times 90\% = 2250)$
۷۷۵۰۰	۷۷۷۵۰	سود خالص ترکیبی
		کسر می‌شود: سهم اقلیت از سود خالص
(۷۵۰)	(۱۰۰۰)	شرکت فرعی $(1000 \times 10\%)$
۷۶۷۵۰	۷۶۷۵۰	سود خالص تلفیقی

با توجه به اینکه سود خالص تلفیقی در هر دو روش یکسان می‌باشد، اما استانداردهای حسابداری مالی^(۱) روش اول را نسبت به روش دوم مرجح می‌دانند، زیرا، در روش اول کلیه هزینه‌ها و درآمد سال مالی شرکت فرعی برای محاسبه سود خالص تلفیقی در صورتهای مالی تلفیقی منظور شده است، درآمد شرکت فرعی قبل از تحصیل ۲۵۰۰ ریال، که سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی قبل از تحصیل به مبلغ ۲۲۵۰

ریال ($2500 \times 90\% = 2250$) از سود خالص به مبلغ ۸۰۰۰۰ ریال کسر شده، علاوه بر این سهم اقلیت از سود خالص قبل از تحصیل ۲۵۰ ریال ($2500 \times 10\% = 250$) و سهم اقلیت از سود خالص بعد از تحصیل به مبلغ ۷۵۰ ریال ($7500 \times 10\% = 750$) که جمع دو مبلغ سهم اقلیت به مبلغ ۱۰۰۰ ریال از سود خالص ترکیبی کسر می شود.

در روش دوم، درآمد و هزینه های شرکت فرعی بعد از تحصیل در صورت سود و زیان تلفیقی منظور شده، بنابراین درآمد خالص شرکت فرعی قبل از تحصیل از سود خالص کسر نمی شود، نحوه حذف در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی با توجه به روش اول در پایان سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ به شرح زیر است: (کاربرگ جدول ۳-۳)

(۱)

درآمد حاصل از سرمایه گذاری	۶۷۵۰
سود سهام پرداختی ($4000 \times 90\%$)	۳۶۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۳۱۵۰
حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری ($10000 - 2500 = 7500 \times 90\%$)	

(۲)

سهام عادی شرکت فرعی ($100000 \times 90\%$)	۹۰۰۰۰
سود انباشته شرکت فرعی ($40000 \times 90\%$)	۳۶۰۰۰
درآمد شرکت فرعی قبل از تحصیل ($2500 \times 90\%$)	۲۲۵۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۱۲۸۲۵۰

حذف سرمایه گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان و درآمد شرکت فرعی قبل از تحصیل

نکته: در صورتی که شرکت فرعی دارای زیان خالص باشد، زیان قبل از تحصیل در حذفیات کاربرگ بستانکار می شود. در محاسبه سود خالص تلفیقی زیان خالص به درآمد ترکیبی اضافه می شود. سهم اقلیت از زیان خالص شرکت فرعی در کاربرگ در ستون مربوط به صورت منفی و در ستون اقلام تلفیقی بصورت مثبت نشان داده می شود. (۱)

نحوه حذف در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی با توجه به روش دوم در پایان سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ به شرح زیر است: (روش ارزش ویژه کامل)

(۱)

۶۷۵۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۳۶۰۰	سود سهام پرداختی $(40000 \times 90\%)$
۳۱۵۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری

(۲)

۹۰۰۰۰	سهام عادی شرکت فرعی $(100000 \times 90\%)$
۳۸۲۵۰	سود انباشته $1/3/31 \times (42500 \times 90\%)$
۱۲۸۲۵۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	حذف حساب سرمایه گذاری در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی
	خلاصه حذفیات در کار برگ صورتهای مالی تلفیقی (در تلفیق باید به گونه ای عمل شود که گویی هیچ رویدادی بین شرکتهای عضو گروه رخ نداده است):
	۱- خرید و فروش بین شرکتهای عضو گروه تلفیق (اصلی به فرعی یا فرعی به اصلی):
xxx	فروش

بهای تمام شده کالای فروخته شده
xxx
۲- مطالبات بین شرکتهای عضو گروه تلفیق:

xxx	حسابهای پرداختی - اصلی
xxx	حسابهای دریافتی - فرعی
xxx	سود سهام پرداختی
xxx	سود سهام دریافتی
xxx	اسناد پرداختی - اصلی
xxx	اسناد دریافتی - فرعی
xxx	وام پرداختی - اصلی
xxx	وام دریافتی - فرعی

۳- حذف درآمد بهره و هزینه بهره بین شرکتهای عضو گروه تلفیق:

درآمد بهره	xxx
هزینه بهره	xxx

۴- حذفیات مربوط به شناسایی درآمد حاصل از سرمایه گذاری و سود توزیع شده توسط فرعی:

درآمد حاصل از سرمایه گذاری	xxx
سود سهام پرداختی	xxx
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	xxx

۵- در صورتیکه سود توزیع شده فرعی بیش از سود گزارش شده آن باشد حذفیات آن به قرار زیر خواهد بود:

درآمد حاصل از سرمایه گذاری	xxx
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	xxx
سود سهام پرداختی	xxx

۶- حذف حقوق صاحبان سهام تحصیل شده در مقابل مبلغ مانده حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی:

سهام عادی فرعی (سهام اکثریت)	xxx
صرف سهام فرعی (سهام اکثریت)	xxx
سود انباشته فرعی (سهام اکثریت)	xxx
مازاد مستهلک نشده (تفاوت ارزش دفتری و بازار زمان تحصیل)	xxx
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	xxx

۷- استهلاک مازاد (تفاوت ارزش دفتری و بازار در زمان تحصیل مستهلک نشده نظیر ساختمان، تجهیزات....):

الف) مازادهایی که وابسته به سربار تولید می باشند:

بهای تمام شده کالای فروخته شده (هزینه استهلاك....)

xxx

مازاد (ساختمان، تجهیزات...)

xxx

ب) مازادهایی که وابسته به هزینه های عملیاتی (دارایی نامشهود استهلاك پذیر) می باشند:

هزینه عملیاتی

xxx

مازاد (دارایی نامشهود)

xxx

۸- هر نوع سود تحقق نیافته بین شرکتهای عضو گروه تلفیق چنانچه کالابین شرکتهای عضو گروه تلفیق بیش از بهای تمام شده تاریخی مبادله شده باشد، و کالا به مشتریان خارج از گروه تلفیق فروخته نشده، جهت نیل به بهای تمام شده تاریخی باید سود تحقق نیافته آن حذف شود. چنانچه مبادله داراییها بین شرکتهای عضو گروه تلفیق به مشتریان خارج از گروه تلفیق فروخته شود. سود، تحقق یافته تلقی شده و نیازی به حذف سود تحقق نیافته نمی باشد.

ضمیمه

۳- الف

صورت های مالی تلفیقی - روش ارزش ویژه جزئی (ناقص)

روش ارزش ویژه جزئی (ناقص) بر مبنای فرض تعهدی جزئی استوار است، در این روش حساب سرمایه گذاری در زمان خرید به بهای تمام شده بدهکار، و سپس در دوره های بعد در مقابل شناسایی سهم سود یا زیان واحد فرعی حساب سرمایه گذاری افزایش یا کاهش می یابد و در زمان وصول سهم خود از درآمد واحد فرعی، این حساب تعدیل می شود. همچنین استهلاك مازاد بهای تمام شده سرمایه گذاری نسبت به سهم واحد اصلی از ارزش دفتری خالص دارایی های واحد فرعی فقط در کاربرد منعکس

شده، و در دفاتر واحد سرمایه‌گذار ثبت نمی‌گردد. شناسایی سود سهام و وصول آن در دفاتر واحد سرمایه‌گذار با توجه به مثال صفحه (۱۵۹) به شرح زیر خواهد بود:

(۱)

۸۰۰۰۰	حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
۸۰۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
	ثبت ۸۰ درصد درآمد شرکت فرعی $(۱۰۰۰۰۰ \times \frac{80}{100})$

(۲)

۳۲۰۰۰	وجوه نقد
۳۲۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
	ثبت دریافت سود سهام از شرکت فرعی $(۴۰۰۰۰ \times \frac{80}{100})$

مانده حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی در پایان دوره مالی ۱۳×۱ بعد از ثبت رویدادهای فوق بالغ بر ۲۰۱۶۰۰ ریال $(۲۰۱۶۰۰ - ۳۲۰۰۰ + ۸۰۰۰۰)$ و درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری به مبلغ ۸۰۰۰۰ ریال می‌باشد. فرایند تلفیق در این روش همانند روش ارزش ویژه کامل بوده، نحوه حذف در کاربرد شماره (۴-۳) به شرح زیر است:

(۱)

۸۰۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۳۲۰۰۰	سود سهام پرداختی
۴۸۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی

(۲)

۱۲۸۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده (موجودی کالا ۱/۱)
۷۲۰۰	سود انباشته اول دوره- شرکت فرعی
۳۲۰۰۰	سهام عادی- شرکت فرعی
۹۶۰۰	صرف سهام- شرکت فرعی
۳۸۰۰۰	زمین
۱۶۰۰۰	ساختمان
۸۰۰۰	امتیاز
۳۰۰۰۰	سرقفلی
۸۰۰۰	اوراق قرضه پرداختنی
۸۰۰۰	تجهیزات
۱۵۳۶۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی

(۳)

۲۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده (استهلاک)
۱۰۰۰	استهلاک- تجهیزات
۴۰۰	استهلاک- ساختمان
۸۰۰	امتیاز

ثبت حذف مستهلاک نمودن مازاد بر ارزش دفتری

(۴)

۱۶۰۰	هزینه بهره
۱۶۰۰	اوراق قرضه پرداختنی

(۵)

۱۵۰۰	استهلاک سرقفلی
۱۵۰۰	سرقفلی

جدول شماره (۴-۳) کاربرد صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی
سال مالی منتهی به ۱۳۹۱/۱۲/۲۹، اولین سال بعد از تحصیل، روش ارزش ویژه جزئی (ناقص)

اقدام تلفیقی	حقوق اقلیت	حذفیات		شرکت فرعی ۸۰٪	شرکت اصلی	
		پس	پد			
۱۵۰۳۶۰۰				۷۰۳۶۰۰	۸۰۰۰۰۰	صورت سود و زیان:
۶۶۳۰۰۰			۲۰۰(۳) ۱۲۸۰۰(۲)	۳۰۰۰۰۰	۳۵۰۰۰۰	فروش بهای تمام شده کالای فروخته شده
۸۴۰۶۰۰				۴۰۳۶۰۰	۳۵۰۰۰۰	سود ناخالص
۳۵۱۵۰۰			۱۵۰۰(۵)	۲۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	هزینه عملیاتی
۲۸۹۱۰۰				۲۰۳۶۰۰	۳۰۰۰۰۰	سود عملیاتی قبل از مالیات
۵۲۰۰			۱۶۰۰(۴) ۸۰۰۰۰(۱)	۳۶۰۰	۸۰۰۰۰	کسر می شود: هزینه بهره درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۴۸۳۹۰۰				۲۰۰۰۰۰	۲۸۰۰۰۰	سود قبل از مالیات
(۲۵۰۰۰۰)				(۱۰۰۰۰۰۰)	(۱۵۰۰۰۰۰)	ذخیره مالیات بر درآمد (۵۰٪)
(۲۰۰۰۰۰)	۲۰۰۰۰					مهم اقلیت از سود خالص (۱۰۰۰۰۰۰x۲۰٪)
۲۱۳۹۰۰	۲۰۰۰۰			۱۰۰۰۰۰۰	۲۳۰۰۰۰۰	سود خالص نقل به زیر
						صورت سود انباشته:
۳۷۷۰۰۰	۱۸۰۰		۷۲۰۰(۲)	۹۰۰۰	۳۷۷۰۰۰	سود انباشته ۱/۱
۲۱۳۹۰۰	۲۰۰۰۰			۱۰۰۰۰۰۰	۲۳۰۰۰۰۰	سود خالص نقل از بالا
۱۱۳۳۰۰	۸۰۰۰	۳۲۰۰۰(۱)		۲۰۰۰۰۰	۱۱۳۳۰۰۰	سود سهام پرداختی
۵۷۷۵۰۰	۱۳۸۰۰			۶۹۰۰۰۰	۵۹۳۶۰۰۰	سود انباشته نقل به زیر
						ترازنامه:
۳۹۳۵۰۰				۱۱۵۰۰۰	۲۷۸۵۰۰	دارایی جاری
۱۱۸۰۰۰			۲۸۰۰۰(۲)	۱۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	زمین
۱۸۰۳۵۰		۲۰۰(۳)	۱۶۰۰۰(۲)	۴۸۷۵۰	۱۱۶۰۰۰	ساختمان
۲۶۹۲۵۰		۸۰۰۰(۲)	۱۰۰۰۰(۳)	۲۶۲۵۰	۲۵۰۰۰۰	تجهیزات (خالص)
۷۲۰۰		۸۰۰(۳)	۸۰۰۰(۲)			امتیاز
۲۸۵۰۰		۱۵۰۰(۵)	۳۰۰۰۰(۲)			سرقفلی
		۲۸۰۰۰(۱)			۲۰۱۶۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
		۱۵۳۶۰۰(۲)				
۹۹۶۸۰۰				۲۰۰۰۰۰	۹۱۶۱۰۰	جمع دارایی ها
۱۴۹۹۰۰				۳۷۲۰۰	۱۲۲۵۰۰	حسابهای پرداختی
۳۵۲۰۰		۱۶۰۰(۴)	۸۰۰۰(۲)	۵۱۶۰۰		اوراق قرضه ۸٪ (۰۰۰۰۰۰۰ ریال)
۲۰۰۰۰۰	۸۰۰۰		۳۲۰۰۰(۲)	۲۰۰۰۰	۲۹۰۰۰۰	سهام حادی
	۲۴۰۰		۹۶۰۰(۲)	۱۲۰۰۰		صرف سهام
۵۷۷۵۰۰	۱۳۸۰۰			۶۹۰۰۰۰	۵۹۳۶۰۰۰	سود انباشته نقل از بالا
۲۳۲۰۰	۲۳۲۰۰					حقوق اقلیت
۹۹۶۸۰۰		۲۳۵۹۰۰	۲۳۵۹۰۰	۲۰۰۰۰۰	۹۱۶۱۰۰	جمع

جـ ادامه :

- ۱- حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری برای پرهیز از احتساب مضاعف درآمد؛ در مقابل سود سهام پرداختی توسط فرعی جهت نیل به مانده سرمایه گذاری اول دوره.
- ۲- حذف مانده حساب سرمایه گذاری و تخصیص مازاد به استثناء مازاد موجودی کالا که به حساب بهای تمام شده کالای فروش رفته منظور شده یا فرض اینکه که موجودی کالا طی سال ۱۳۸۱ فروخته شده است.
- ۳- ثبت استهلاك مازاد برای ساختمان، تجهیزات و امتیاز
- ۴- ثبت استهلاك مازاد برای اوراق قرضه
- ۵- ثبت استهلاك سرقتی

صورتهای مالی تلفیقی، سال دوم بعد از تحصیل روش ارزش ویژه جزئی (ناقص) با توجه به اطلاعات قبل، فرض کنید شرکت فرعی در سال ۱۳۸۲ سود خالص بالغ بر ۸۰۰۰۰ ریال گزارش نموده و هیچ گونه سود سهام اعلام و پرداخت نکرده است. شرکت اصلی سهم خود را از درآمد فرعی به مبلغ ۶۴۰۰۰ ریال ($80000 \times 80\%$) شناسایی نموده و مانده حساب سرمایه گذاری در پایان دوره مالی بالغ بر ۲۶۵۶۰۰ ریال ($64000 + 201600$) می باشد. نحوه حذف در کاربرگ (۵-۳) در ۱۳۸۲/۱۲/۲۹ به شرح زیر خواهد بود:

(۱)

درآمد حاصل از سرمایه گذاری	۶۴۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۶۴۰۰۰
حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت فرعی	

(۲)

سود انباشته ۲/۱/۱ اصلی	۱۲۸۰۰
سود انباشته ۲/۱/۱ فرعی ($69000 \times 80\%$)	۵۵۲۰۰
سهام عادی ($40000 \times 80\%$)	۳۲۰۰۰
صرف سهام ($12000 \times 80\%$)	۹۶۰۰
زمین	۳۸۰۰۰
ساختمان	۱۶۰۰۰
امتیاز	۸۰۰۰
سرقتی	۳۰۰۰۰
اوراق قرضه ۸٪	۸۰۰۰
تجهیزات	۸۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۲۰۱۶۰۰

(۳)

۲۰۰	سود انباشته اول دوره شرکت اصلی (استهلاک سال قبل)
۲۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده (استهلاک سال جاری)
۲۰۰۰	استهلاک- تجهیزات (۲ سال $\times$ ۱۰۰۰)
۸۰۰	استهلاک- ساختمان (۲ سال $\times$ ۴۰۰)
۱۶۰۰	امتیاز (۲ سال $\times$ ۸۰۰)

(۴)

۱۶۰۰	هزینه بهره (سهم سال جاری)
۱۶۰۰	سود انباشته اول دوره- اصلی (نسبت سال قبل)
۳۲۰۰	اوراق قرضه پرداختی ۸٪ (۲ سال $\times$ ۱۶۰۰)

(۵)

۱۵۰۰	هزینه عملیاتی- استهلاک سرقفلی (نسبت سال جاری)
۱۵۰۰	سود انباشته اول دوره- اصلی (نسبت سال قبل)
۳۰۰۰	سرقفلی (۲ سال $\times$ ۱۵۰۰)

کاربرگ شرکت اصلی و فرعی برای سال ۱۳×۲ به روش ارزش ویژه جزئی (ناقص) در دومین سال بعد از تحصیل در جدول شماره (۵-۳) ارائه شده، حاوی نکاتی چند به شرح زیر می‌باشد:

۱- با فرض اینکه موجودی کالا نزد شرکت فرعی در تاریخ تحصیل ($۱۳ \times ۱/۱/۱$) در سال جاری فروخته شده مبلغ ۱۲۸۰۰ ریال مازاد بر ارزش دفتری باید در مقابل سود انباشته شرکت اصلی حذف شود (ثبت شماره ۲) و این ثبت باید هر سال تکرار گردد. دلیل این امر باقی ماندن مازاد مزبور در حساب سرمایه‌گذاری در دفاتر شرکت اصلی است، و تا زمان فروش سرمایه‌گذاری در آن حساب باقی می‌ماند. مقایسه این روش با آنچه که در روش ارزش ویژه کامل بکار می‌رود، اینست که، ثبت در سال دوم به بعد تکرار نمی‌شود. بخاطر داشته باشید که در روش ارزش ویژه کامل شرکت اصلی این مازاد را از حساب سرمایه‌گذاری در دفاتر خود خارج کرده، بعد از سال اول تلفیق، دیگر نیازی به برخورد با این مازاد ضرورت ندارد.

۲- استهلاک سال جاری، بابت مازاد تخصیص یافته به اوراق قرضه پرداختی و سرقفلی به بدهکار حساب هزینه منظور می‌شود. مادامی که استهلاک تخصیص یافته به سال‌های قبل به سود انباشته شرکت اصلی منظور می‌شود، این روش، به همان دلیلی که در

یادداشت شماره (۱) درباره مازاد موجودی کالا گزارش شده، ادامه خواهد یافت، مشابه این عمل برای مازاد تسهیم یافته به ساختمان و امتیاز هم وجود دارد.
۳- جمع به‌هکار تعدیلات به سود انباشته شرکت اصلی در کاربرگ سال ۱۳۲۲ بالغ بر ۱۶۱۰۰ ریال به شرح زیر خواهد بود:

از ثبت شماره ۲	۱۲۸۰۰
از ثبت شماره ۳	۲۰۰
از ثبت شماره ۴	۱۶۰۰
از ثبت شماره ۵	۱۵۰۰
جمع	<u>۱۶۱۰۰</u>

نحوه محاسبات تسهیم درآمد با توجه به کاربرگ جدول شماره (۵-۳):

اقلیت	اصلی	جمع	
-	۱۵۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	درآمد حاصل از عملیات شرکت اصلی
-	۶۴۰۰۰	۸۰۰۰۰	بعد از مالیات بر درآمد (۱۵۰۰۰۰-۳۰۰۰۰۰)
۱۶۰۰۰			درآمد شرکت فرعی (خالص)
-	(۲۰۰)	(۲۰۰)	استهلاک مازاد:
-	(۱۶۰۰)	(۱۶۰۰)	ساختمان، تجهیزات و امتیاز
	(۱۵۰۰)	(۱۵۰۰)	اوراق قرضه پرداختنی ۸٪
۱۶۰۰۰	۲۱۰۷۰۰	۲۲۶۷۰۰	سرقفلی
			جمع تلفیق
			محاسبه سود انباشته:
		۶۸۷۶۰۰	سود انباشته طبق دفاتر شرکت اصلی ۲۹/۱۲/۲۲x
			کسر می‌شود:
	۱۲۸۰۰		مازاد تسهیم شده به موجودی کالای فروخته شده
			استهلاک:
	(۸۰۰)		ساختمان (۴۰۰ ریال ۲x)
	۲۰۰۰		تجهیزات (۱۰۰۰ ریال ۲x)
	۱۶۰۰		امتیاز (۸۰۰ ریال ۲x)
	۳۲۰۰		اوراق قرضه پرداختنی ۸٪ (۱۶۰۰ ریال ۲x)
	۳۰۰۰	۱۹۴۰۰	سرقفلی (۱۵۰۰ ریال ۲x)
		<u>۶۶۸۲۰۰</u>	سود انباشته تلفیقی ۲۹/۱۲/۲۲x ۱۳

جدول شماره (۵-۲) کاربرد صورت‌های مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی
سال مالی منتهی به ۱۳۳۲/۱۲/۲۹، دومین سال بعد از تحصیل، روش ارزش ویژه جزئی (ناقص)

اقدام تلفیقی	حقوق اقلیت	حذفیات		شرکت اصلی	شرکت فرعی ۸۰٪	
		پس	بد			
۱۶۰۰۰۰۰				۷۰۰۰۰۰	۹۰۰۰۰۰	صورت سود و زیان:
۷۰۰۲۰۰			۲۰۰(۳)	۳۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	فروش
۸۹۹۸۰۰				۲۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۳۳۷۹۰۰			۱۵۰۰(۵)	۲۳۶۲۰۰	۲۰۰۰۰۰	سود ناخالص
۲۶۱۹۰۰				۱۶۳۶۰۰	۳۰۰۰۰۰	هزینه عملیاتی
۵۲۰۰			۱۶۰۰(۲)	۳۶۰۰		سود عملیاتی قبل از مالیات
			۶۲۰۰۰(۱)		۶۲۰۰۰	کسر می شود: هزینه بهره
۲۵۶۷۰۰				۱۶۰۰۰۰	۳۶۲۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
(۲۳۰۰۰۰)				(۸۰۰۰۰۰)	(۱۵۰۰۰۰۰)	سود قبل از مالیات
						ذخیره مالیات پرداخت (۵۰٪)
(۱۶۰۰۰)	۱۶۰۰۰					سود عملیاتی از سود خالص
۲۱۰۷۰۰	۱۶۰۰۰			۸۰۰۰۰	۲۱۲۰۰۰	(۸۰۰۰۰۰ x ۲۰٪)
						سود خالص نقل به زیر
						صورت سود انباشته:
۵۷۷۵۰۰			۱۵۰۰(۵) ۱۶۰۰(۲)		۵۹۳۶۰۰	سود انباشته ۱/۱/۳۲
			۲۰۰(۳) ۱۲۸۰۰(۲)	-		
	۱۳۸۰۰		۵۵۲۰۰(۲)	۶۹۰۰۰		سود انباشته ۱/۱/۳۲
۲۱۰۷۰۰	۱۶۰۰۰			۸۰۰۰۰	۲۱۲۰۰۰	سود خالص نقل از بالا
۱۲۰۰۰۰					۱۲۰۰۰۰	سود سهام پرداختی
۶۶۸۲۰۰	۲۹۸۰۰			۱۲۹۰۰۰	۶۸۷۶۰۰	سود انباشته نقل به زیر
						ترازنامه:
۳۷۸۱۰۰				۱۲۵۰۰۰	۳۳۳۸۰۰	دارایی جاری
۱۱۸۰۰۰				۱۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	زمین
۱۶۹۲۰۰		۸۰۰(۳)	۳۸۰۰(۲)	۲۲۰۰۰	۱۱۰۰۰۰	ساختمان
۳۰۵۰۰۰		۸۰۰۰(۲)	۱۶۰۰۰(۲)	۱۰۱۰۰۰	۲۱۰۰۰۰	تجهیزات
۶۲۰۰		۱۶۰۰(۳)	۸۰۰۰(۲)			امتیاز
۲۷۰۰۰		۳۰۰۰(۵)	۳۰۰۰۰(۲)			سرقفلی
		۶۲۰۰۰(۱)			۲۶۵۶۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
		۲۰۱۶۰۰(۲)				
۱۱۰۳۲۰۰				۳۰۰۰۰۰	۹۸۹۲۰۰	جمع دارایی ها
۱۲۹۶۰۰				۲۷۸۰۰	۱۰۱۸۰۰	حسابهای پرداختی
۳۶۲۰۰				۵۱۲۰۰		اوراق قرضه ۸٪ (۵۰۰۰۰ ریال)
۲۰۰۰۰۰	۸۰۰۰	۳۲۰۰(۲)	۸۰۰۰(۲)	۲۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	سهام عادی
	۲۲۰۰		۳۲۰۰۰(۲)	۱۲۰۰۰		صرف سهام
۶۶۸۲۰۰	۲۹۸۰۰		۹۶۰۰(۲)	۱۲۹۰۰۰	۶۸۷۶۰۰	سود انباشته نقل از بالا
۲۰۲۰۰	۲۰۲۰۰					حقوق اقلیت
۱۱۰۳۲۰۰		۲۸۲۲۰۰	۲۸۲۳۰۰	۳۰۰۰۰۰	۹۸۹۲۰۰	جمع

→ ادامه :

- ۱- حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری برای جلوگیری از محاسبه مضاعف درآمد و جهت نیل به مانده حساب سرمایه‌گذاری اول دوره.
- ۲- حذف مانده سرمایه‌گذاری و تخصیص مازاد به استثناء مازاد موجودی کالا که به بهای تمام شده فروش رفته منظور شده با فرض اینکه موجودی کالا طی سال ۱۳۸۱ فروخته شده باشد.
- ۳- ثبت استهلاك مازاد برای ساختمان، تجهیزات و امتیاز
- ۴- ثبت استهلاك مازاد برای اوراق قرضه پرداختی
- ۵- ثبت استهلاك سرقفلی

ضمیمه

۳- ب

صورت‌های مالی تلفیقی - روش بهای تمام شده

خرید بخشی از حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

حسابداری سرمایه‌گذاری در شرکت‌های فرعی که مشمول تلفیق در روش خرید قرار می‌گیرند، با دو روش امکان‌پذیر است:

- ۱- روش ارزش ویژه
 - ۲- روش بهای تمام شده
- حسابداری سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی زمانی که شرکت اصلی از روش بهای تمام شده استفاده می‌نماید، این است که: مانده حساب سرمایه‌گذاری در سال‌های مختلف (مگر در موارد استثنایی)^(۱) بدون تغییر باقی می‌ماند. تفاوتی که بین روش ارزش ویژه و بهای تمام شده وجود دارد، مربوط به ثبت شناسایی سود یا زیان، دریافت سود سهام، و استهلاك مازاد بهای تمام شده سرمایه‌گذاری، در دفاتر شرکت اصلی می‌باشد که قبلاً در همین فصل تشریح شده است.
- در روش بهای تمام شده، شرکت اصلی زمانی سود را در دفاتر خود شناسایی می‌نماید

۱. مراجعه شود به موارد خاص در روش بهای تمام شده در همین فصل.

که شرکت فرعی اقدام به توزیع سود سهام نماید.
 نحوه بکارگیری روش بهای تمام شده در مورد حسابداری سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی با توجه به مثال صفحه (۱۵۹) زمانی که شرکت اصلی ۸۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی را به مبلغ ۱۵۳۶۰۰ ریال تحصیل نموده به شرح زیر است:
 ثبت سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی به مبلغ ۱۵۳۶۰۰ ریال (سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی بدهکار و وجوه نقد بستانکار) و ثبت دریافت سود سهام به مبلغ ۳۲۰۰۰ ریال (وجوه نقد بدهکار و درآمد سود سهام بستانکار) در دفاتر شرکت اصلی مانند روش ارزش ویژه می‌باشد. در این روش استهلاك مازاد بهای تمام شده سرمایه‌گذاری در دفاتر واحد اصلی مستهلك نمی‌شود. کاربرد تلفیقی شرکت اصلی و فرعی بر اساس روش بهای تمام شده یکسال بعد از تحصیل در جدول شماره (۶-۳) نشان داده شده، که نحوه حذف آن در کاربرد به قرار زیر خواهد بود:

(۱)

درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری	۳۲۰۰۰
سود سهام پرداختی- شرکت فرعی	۳۲۰۰۰

(۲)

بهای تمام‌شده کالای فروخته‌شده (موجودی کالا ۱/۱)	۱۲۸۰۰
سود انباشته ۱/۱ - شرکت فرعی	۷۲۰۰
سهام عادی- شرکت فرعی	۳۲۰۰۰
صرف سهام- شرکت فرعی	۹۶۰۰
زمین	۳۸۰۰۰
ساختمان	۱۶۰۰۰
امتیاز	۸۰۰۰
سرقفلی	۳۰۰۰۰
اوراق قرضه پرداختی	۸۰۰۰
تجهیزات	۸۰۰۰
سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی	۱۵۳۶۰۰

(۳)

۲۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده (استهلاک)
۱۰۰۰	استهلاک- تجهیزات
۴۰۰	استهلاک- ساختمان
۸۰۰	امتیاز

(۴)

۱۶۰۰	هزینه بهره
۱۶۰۰	اوراق قرضه پرداختنی

(۵)

۱۵۰۰	هزینه استهلاک سرقتی
۱۵۰۰	سرقتی

فرایند تلفیق صورتهای مالی در دومین سال بعد از تحصیل به روش بهای تمام شده، ضرورت دارد که سهم شرکت اصلی از افزایش حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی (سود توزیع نشده) از زمان تحصیل، که در دفاتر شرکت اصلی ثبت نشده، در ستون تعدیلات و حذفیات کاربرگ در بدهکار حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی و بستانکار سود انباشته اول دوره شرکت اصلی منعکس شود. (سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی بدهکار، سود انباشته ۱/۱ - اصلی بستانکار) و سپس حذفیات مربوط به مبادلات بین شرکتهای عضو گروه در کاربرگ حذف می‌گردد.

جدول شماره (۳-۶) کاربرد صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی
سال مالی منتهی به ۱۳۸۱/۱۲/۲۹، اولین سال بعد از تحصیل، روش پهای تمام شده

اقدام تلفیقی	حقوق اقلیت	حذفیات		شرکت فرعی ۸۰٪	شرکت اصلی	
		بس	بد			
۱۵۰۳۶۰۰				۷۰۳۶۰۰	۸۰۰۰۰۰	صورت سود و زیان:
۶۶۳۰۰۰			۲۰۰(۳)	۳۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	فروش
			۱۲۸۰۰(۲)			پهای تمام شده کالای فروخته شده
۸۲۰۶۰۰				۳۰۳۶۰۰	۴۵۰۰۰۰	سود ناخالص
۳۵۱۵۰۰			۱۵۰۰(۵)	۲۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	هزینه عملیاتی
۴۸۹۱۰۰				۲۰۳۶۰۰	۳۰۰۰۰۰	سود عملیاتی قبل از مالیات
۵۲۰۰			۱۶۰۰(۴)	۳۶۰۰		کسر می شود: هزینه بهره
			۳۲۰۰۰(۱)		۳۲۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۴۸۳۹۰۰				۲۰۰۰۰۰	۳۳۲۰۰۰	سود قبل از مالیات
(۲۵۰۰۰۰)				(۱۰۰۰۰۰۰)	(۱۵۰۰۰۰۰)	ذخیره مالیات بر درآمد (۵۰٪)
(۲۰۰۰۰)	۲۰۰۰۰					سهم اقلیت از سود خالص
۲۱۳۹۰۰	۲۰۰۰۰			۱۰۰۰۰۰	۱۸۲۰۰۰	سود خالص نقل به زیر
						صورت سود و زیان انباشته:
۴۷۷۰۰۰	۱۸۰۰		۷۷۰۰(۲)	۹۰۰۰	۴۷۷۰۰۰	سود انباشته ۱/۱
۲۱۳۹۰۰	۲۰۰۰۰			۱۰۰۰۰۰	۱۸۲۰۰۰	سود خالص نقل از بالا
۱۱۳۴۰۰	۸۰۰۰	۳۲۰۰۰(۱)		۲۰۰۰۰	۱۱۳۴۰۰	سود سهام پرداختی
۵۷۷۵۰۰	۱۳۸۰۰			۶۹۰۰۰۰	۵۴۵۶۰۰	سود انباشته نقل به زیر
						ترازنامه:
۳۹۳۵۰۰				۱۱۵۰۰۰	۳۷۸۵۰۰	دارایی جاری
۱۱۸۰۰۰			۳۸۰۰۰(۲)	۱۰۰۰۰۰	۷۰۰۰۰۰	زمین
۱۸۰۳۵۰		۴۰۰(۳)	۱۶۰۰۰(۲)	۴۸۷۵۰۰	۱۱۶۰۰۰۰	ساختمان
۲۶۹۲۵۰		۸۰۰۰(۲)	۱۰۰۰۰(۳)	۲۶۲۵۰۰	۲۵۰۰۰۰۰	تجهیزات (خالص)
۷۲۰۰		۸۰۰(۳)	۸۰۰۰(۲)			امتیاز
۲۸۵۰۰		۱۵۰۰(۵)	۳۰۰۰۰(۲)		۱۵۳۶۰۰	سرقفلی
		۱۵۳۶۰۰(۲)				سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۹۹۶۸۰۰				۲۰۰۰۰۰	۸۶۸۱۰۰	جمع دارایی ها
۱۲۹۹۰۰				۲۷۴۰۰	۱۲۲۵۰۰	حسابهای پرداختی
۲۵۲۰۰		۱۶۰۰(۴)	۸۰۰۰(۲)	۵۱۶۰۰		اوراق قرضه ۸٪ ۰۰۰۰۰۰ (هویال)
۲۰۰۰۰۰	۸۰۰۰(۲)		۳۲۰۰۰(۲)	۴۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	سهام عادی
	۲۲۰۰		۹۶۰۰(۲)	۱۲۰۰۰		صرف سهام
۵۷۷۵۰۰	۱۳۸۰۰			۶۹۰۰۰۰	۵۴۵۶۰۰	سود انباشته نقل از بالا
۲۲۲۰۰	۲۲۲۰۰					حقوق اقلیت
۹۹۶۸۰۰		۱۹۷۹۰۰	۱۹۷۹۰۰	۲۰۰۰۰۰	۸۶۸۱۰۰	بدهیها و حقوق صاحبان سهام

→ ادامه :

- ۱- حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در مقابل سود سهام پرداختی توسط شرکت فرعی
- ۲- حذف مانده حساب سرمایه‌گذاری و تخصیص مازاد بهای تمام شده سرمایه‌گذاری به استثناء مازاد موجودی کالا که به بهای تمام شده کالای فروخته شده بدهکار شده، با فرض این که موجودی کالا طی سال ۱۳۸۱ فروخته شده است.
- ۳- ثبت استهلاك مازاد برای ساختمان، تجهیزات، امتیاز
- ۴- ثبت استهلاك مازاد برای اوراق قرضه
- ۵- ثبت استهلاك سرقتی

نحوه حذف در کاربرگ شماره (۷-۳) برای سال ۱۳۸۲ با فرض اینکه شرکت فرعی سود خالص بالغ بر ۸۰۰۰۰۰ ریال گزارش نموده و هیچ گونه سودی طی سال پرداخت ننموده، به شرح زیر خواهد بود.

(۱)

سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی ۴۸۰۰۰

سود انباشته ۲/۱/۱ شرکت اصلی ۴۸۰۰۰

ثبت سهم شرکت اصلی از افزایش خالص دارایی شرکت فرعی

محاسبه:

تفاوت سود انباشته ۲/۱/۱ و سود انباشته فرعی در زمان تحصیل $۶۹۰۰۰۰ - ۹۰۰۰۰ = ۶۰۰۰۰۰$ ☒

افزایش در خالص دارایی (سود توزیع نشده) ۶۰۰۰۰۰ ☒

سهم شرکت اصلی $۶۰۰۰۰۰ \times \frac{۸۰}{۱۰۰} = ۴۸۰۰۰۰$ ☒

(۲)

۱۲۸۰۰	سود انباشته ۲/۱/۱ x شرکت اصلی
۵۵۲۰۰	سود انباشته ۲/۱/۱ x شرکت فرعی (۶۹۰۰۰ x ۸۰٪)
۳۸۰۰۰	زمین
۱۶۰۰۰	ساختمان
۸۰۰۰	امتیاز
۳۰۰۰۰	سرقفلی
۸۰۰۰	اوراق قرضه ۸٪
۳۲۰۰۰	سهام عادی (۴۰۰۰۰ x ۸۰٪)
۹۶۰۰	صرف سهام (۱۲۰۰۰ x ۸۰٪)
۸۰۰۰	تجهیزات
۲۰۱۶۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی

(۳)

۲۰۰	سود انباشته اول دوره - اصلی (استهلاک سال قبل)
۲۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده (استهلاک سال جاری)
۲۰۰۰	استهلاک - تجهیزات (۲ سال x ۱۰۰۰ ریال)
۸۰۰	استهلاک - ساختمان (۲ سال x ۴۰۰ ریال)
۱۶۰۰	امتیاز (۲ سال x ۸۰۰ ریال)

(۴)

۱۶۰۰	هزینه بهره (سهم سال جاری)
۱۶۰۰	سود انباشته اول دوره - اصلی (سهم سال قبل)
۳۲۰۰	اوراق قرضه پرداختنی ۸٪ (۱۶۰۰ x ۲)

(۵)

۱۵۰۰	هزینه عملیاتی - استهلاک سرقفلی (نسبت سال جاری)
۱۵۰۰	سود انباشته اول دوره - اصلی (سهم سال قبل)
۳۰۰۰	سرقفلی (۱۵۰۰ x ۲ ریال)

گرچه مبلغ ثبت (شماره ۱) همان مبلغ ۴۸۰۰۰ ریال می باشد که در صورت محاسبات درآمد خالص شرکت اصلی به درآمد خالص تلفیقی دیده می شود، اما این تقارن منحصرأ مربوط به سال اول بعد از تحصیل بوده، که در سالهای بعد، مبلغ انباشته^(۱) باید

مورد توجه قرار گیرد. بدین ترتیب شکل ثبت (شماره ۱) توصیه می شود.

کاربرگ تلفیقی برای سال ۱۳۲۲ که در جدول شماره (۷-۳) ارائه شده، حاوی نکاتی چند به شرح زیر می باشد:

- ۱- ثبت شماره (۱) به مبلغ ۴۸۰۰۰ ریال، حساب سرمایه گذاری به مبلغ ۱۵۳۶۰۰ ریال در روش بهای تمام شده به مبلغ ۲۰۱۶۰۰ ریال در روش ارزش ویژه تبدیل می نماید.
- ۲- با فرض اینکه موجودی کالا نزد شرکت فرعی در تاریخ تحصیل (۱۳۱/۱/۱) در سال جاری فروخته شده، مبلغ ۱۲۸۰۰ ریال مازاد بر ارزش دفتری باید در مقابل سود انباشته شرکت اصلی حذف شود. (ثبت شماره ۲)، و این ثبت باید هر سال تکرار گردد. دلیل این امر باقی ماندن مازاد مزبور در حساب سرمایه گذاری در دفاتر شرکت اصلی است، که تا زمان فروش سرمایه گذاری در آن حساب باقی می ماند. مقایسه این روش با آنچه که در روش ارزش ویژه کامل بکار می رود، این است که، ثبت در سال دوم به بعد تکرار نمی شود. بخاطر داشته باشید که در روش ارزش ویژه کامل شرکت اصلی این مازاد را از حساب سرمایه گذاری در دفاتر خود خارج می کند، و بنابراین، بعد از سال اول تلفیق، دیگر نیازی به برخورد با این مازاد ضرورت ندارد.
- ۳- استهلاك سال جاری بابت مازاد تخصیص یافته به اوراق قرضه پرداختنی و سرقتی به بدهکار حساب هزینه منظور می شود، مادامی که استهلاك تخصیص یافته به سالهای قبل به سود انباشته شرکت اصلی منظور می شود، این روش، بهمان دلیلی که در یادداشت شماره (۲) درباره مازاد موجودی کالا گزارش شده ادامه خواهد یافت. مشابه این عمل برای مازاد تسهیم یافته به ساختمان و امتیاز وجود دارد.
- ۴- جمع بدهکار تعدیلات به سود انباشته شرکت اصلی در کاربرگ سال ۱۳۲۲ بالغ بر ۱۶۱۰۰ ریال به شرح زیر خواهد بود:

از ثبت شماره ۲	۱۲۸۰۰
از ثبت شماره ۳	۲۰۰
از ثبت شماره ۴	۱۶۰۰
از ثبت شماره ۵	۱۵۰۰
جمع	<u>۱۶۱۰۰</u>

جدول شماره (۷-۳) کاربرد صورت‌های مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی
سال مالی منتهی به ۱۳۹۲/۱۲/۲۹، دومین سال پیمایش، روش بهای تمام‌شده

اقدام تلفیقی	حقوق اقلیت	حذفیات		شرکت اصلی	شرکت فرعی ۸۰٪	
		بس	بد			
۱۶۰۰۰۰۰				۹۰۰۰۰۰	۷۰۰۰۰۰	صورت سود و زیان:
۷۰۰۲۰۰			۲۰۰(۳)	۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	فروش
۸۹۹۸۰۰				۵۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۲۳۷۹۰۰			۱۵۰۰(۵)	۲۰۰۰۰۰	۲۳۶۴۰۰	سود ناخالص
۴۶۱۹۰۰				۳۰۰۰۰۰	۱۶۳۶۰۰	هزینه عملیاتی
۵۲۰۰			۱۶۰۰(۲)	۳۶۰۰	۱۶۰۰۰۰	سود عملیاتی قبل از مالیات
۲۵۶۷۰۰				۳۰۰۰۰۰	۱۶۰۰۰۰	کسر می شود: هزینه بهره
(۲۳۰۰۰۰)				(۱۵۰۰۰۰)	(۸۰۰۰۰)	سود قبل از مالیات
(۱۶۰۰۰)	۱۶۰۰۰					ذخیره مالیات بر درآمد (۵۰٪)
						سهم اقلیت از سود خالص
						(۸۰۰۰۰۰ × ۲۰٪)
۲۱۰۷۰۰	۱۶۰۰۰			۱۵۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	سود خالص نقل به زیر
						صورت سود انباشته:
۵۷۷۵۰۰		۲۸۰۰۰(۱)	۱۵۰۰(۵) ۱۶۰۰(۲) ۲۰۰(۳) ۱۲۸۰۰(۲)	۵۲۵۶۰۰	—	سود انباشته ۸۲/۱/۱
—	۱۳۸۰۰		۵۵۲۰۰(۲)	—	۶۹۰۰۰	سود انباشته ۸۲/۱/۱
۲۱۰۷۰۰	۱۶۰۰۰			۱۵۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	سود خالص نقل از بالا
۱۲۰۰۰۰				۱۲۰۰۰۰		سود سهام پرداختی
۶۶۸۲۰۰	۲۹۸۰۰			۵۷۵۶۰۰	۱۲۹۰۰۰	سود انباشته نقل به زیر
						ترازنامه:
۳۷۸۸۰۰				۳۳۳۸۰۰	۱۲۵۰۰۰	دارایی جاری
۱۱۸۰۰۰			۳۸۰۰۰(۲)	۷۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	زمین
۱۶۹۲۰۰		۸۰۰(۳)	۱۶۰۰۰(۲)	۱۱۰۰۰۰	۲۲۰۰۰	ساختمان (خالص)
۳۰۵۰۰۰		۸۰۰۰(۲)	۲۰۰۰(۳)	۲۱۰۰۰۰	۱۰۱۰۰۰	تجهیزات (خالص)
۶۲۰۰		۱۶۰۰(۳)	۸۰۰۰(۲)			امتیاز
۳۷۰۰۰		۳۰۰۰(۵)	۳۰۰۰۰(۲)			سرقفلی
		۲۰۱۶۰۰(۲)	۲۸۰۰۰(۱)	۱۵۳۶۰۰		سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۱۱۰۲۴۰۰				۸۷۷۴۰۰	۳۰۰۰۰۰	جمع دارایی‌ها
۱۲۹۶۰۰				۱۰۱۸۰۰	۳۷۸۰۰	حسابهای پرداختی
۲۶۲۰۰		۳۲۰۰(۲)	۸۰۰۰(۲)	۲۰۰۰۰۰	۵۱۲۰۰	اوراق قرضه ۸٪ (۵۰۰۰۰۰ ریال)
۲۰۰۰۰۰	۸۰۰۰		۳۷۰۰۰(۲)	۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	سهام عادی
	۲۴۰۰		۹۶۰۰(۲)	۱۲۰۰۰		حقوق سهام
۶۶۸۲۰۰	۲۹۸۰۰			۵۷۵۶۰۰	۱۲۹۰۰۰	سود انباشته نقل از بالا
۲۰۲۰۰	۲۰۲۰۰					حقوق اقلیت
۱۱۰۲۴۰۰		۲۶۶۲۰۰	۲۶۶۲۰۰	۸۷۷۴۰۰	۳۰۰۰۰۰	جمع

→ ادامه :

- ۱- برای تبدیل روش بهای تمام شده به روش ارزش ویژه جزئی (ناقص)
- ۲- برای حذف مانده سرمایه گذاری و تخصیص مازاد
- ۳- برای ثبت استهلاك مازاد ساختمان، تجهیزات و امتیاز
- ۴- برای ثبت استهلاك مازاد اوراق قرضه پرداختی
- ۵- برای ثبت استهلاك سرقفلی

نحوه تسهیم درآمد با توجه به کاربرد (۷-۳):

جمع	اصلی	اقلیت
		درآمد حاصل از عملیات شرکت اصلی
۱۵۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	بعد از مالیات بر درآمد (۱۵۰۰۰۰-۳۰۰۰۰۰)
۸۰۰۰۰	۶۴۰۰۰	۱۶۰۰۰
		درآمد خالص شرکت فرعی
		استهلاك مازاد:
(۲۰۰)	(۲۰۰)	ساختمان، تجهیزات و امتیاز
(۱۶۰۰)	(۱۶۰۰)	اوراق قرضه پرداختی ۸٪
(۱۵۰۰)	(۱۵۰۰)	سرقفلی
۲۲۶۷۰۰	۲۱۰۷۰۰	۱۶۰۰۰
		جمع تلفیق
		محاسبه سود انباشته:
۵۷۵۶۰۰		سود انباشته طبق دفاتر شرکت اصلی ۲۹/۱۲/۸۲
		اضافه می شود: افزایش در خالص دارایی های شرکت فرعی بدون
۴۸۰۰۰		سود انباشته زمان تحصیل (۹۰۰۰۰-۶۹۰۰۰) ۸۰٪
۶۲۳۶۰۰		جمع
۶۸۷۶۰۰		درآمد حاصل از سرمایه گذاری (۸۰٪ × ۸۰۰۰۰)
		کسر می شود:
	۱۲۸۰۰	مازاد تسهیم شده به موجودی کالای فروخته شده
		استهلاك:
	۸۰۰	ساختمان (۲ × ۴۰۰ ریال)
	(۲۰۰۰)	تجهیزات (۲ × ۱۰۰۰)
	۱۶۰۰	امتیاز (۲ × ۸۰۰)
	۳۲۰۰	اوراق قرضه ۸٪ (۲ × ۱۶۰۰)
		سرقفلی (۲ × ۱۵۰۰)
۱۹۴۰۰	۳۰۰۰	
۶۶۸۲۰۰		سود انباشته تلفیقی ۲۹/۱۲/۸۳

ضمیمه

۳- ج

حسابداری تسری ارزشهای جاری به صورتهای مالی شرکت فرعی

- در حسابداری بر مبنای تسری ارزشهای جاری (تعدیل ارزش دفتری^(۱)) زمانی که شرکت فرعی توسط شرکت اصلی تحصیل می‌شود، دارایی‌ها و بدهیهای شرکت فرعی به ارزش متعارف بازار ارزیابی شده، مستقیماً در دفاتر شرکت فرعی ثبت می‌شود، نحوه عمل حسابداری بر مبنای این روش جدید در دفاتر شرکت فرعی به شرح زیر خواهد بود:
- ۱- تعدیل دارایی‌ها و بدهیها به ارزش جاری آنها، و ثبت سرقفلی، این امر باعث می‌شود که خالص دارایی‌های تعدیل شده شرکت فرعی برابر حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی شود.
 - ۲- حذف مانده حساب استهلاك انباشته دارایی استهلاك‌پذیر
 - ۳- بستن مانده حساب سود انباشته به صرف سهام
 - ۴- استفاده این مبنای جدید حسابداری در صورتهای مالی جداگانه، سود انباشته باید تاریخ‌گذاری شود.

در مثال زیر فرایند تلفیق هنگامی که شرکت فرعی دارایی‌ها و بدهیهای خود را تجدید ارزیابی نموده و در دفاتر خود ثبت می‌نماید، تشریح می‌گردد:

مثال: شرکت اصلی کلیه سهام دارای حق رای شرکت فرعی را نقداً در اول فروردین ماه ۱۳۸۱ به مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال تحصیل نمود. اطلاعات زیر از مدارک حسابداری شرکت فرعی در زمان تحصیل استخراج گردیده است:

۱- بهای پرداختی	۱۰۰۰۰۰ ریال
۲- ارزش جاری خالص دارایی‌ها	۸۸۰۰۰ ریال
۳- ارزش دفتری خالص دارایی‌ها	۶۰۰۰۰ ریال

۱. در متون اصلی «حسابداری بر مبنای تسری ارزشهای جاری صورتهای مالی فرعی (تعدیل ارزش دفتری)» به عنوان Push-Down Accounting بکارگرفته شده که با توجه به مفهوم این روش، این سرفصل انتخاب گردیده است.

۴- ارزش جاری دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت فرعی بجز اقلام زیر با ارزش دفتری برابر می‌باشد:

کمتر از میزان واقعی ارزیابی شده	ارزش جاری	ارزش دفتری	
۴۰۰۰	۴۶۰۰۰	۴۲۰۰۰	موجودی کالا
۸۰۰۰	۳۸۰۰۰	۳۰۰۰۰	زمین
۱۶۰۰۰	۱۶۶۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	ساختمان و تجهیزات (خالص)
<u>۲۸۰۰۰</u>			
<u>۵۰۰۰۰</u>			استهلاک انباشته ساختمان و تجهیزات

۵- سرقتی به مبلغ ۱۲۰۰۰ ریال (۸۸۰۰۰-۱۰۰۰۰۰)، و سود انباشته شرکت فرعی در زمان تحصیل بالغ بر ۵۰۰۰۰ ریال می‌باشد.
ثبت‌های روزنامه مربوط به تعدیل خالص دارایی در دفاتر شرکت فرعی در زمان تحصیل به شرح زیر خواهد بود.
الف) تعدیل دارایی‌ها و شناسایی سرقتی:

۴۰۰۰	موجودی کالا
۸۰۰۰	زمین
۱۶۰۰۰	تجهیزات
۱۲۰۰۰	سرقتی
۴۰۰۰۰	مازاد تجدید ارزیابی
برخی از حسابداران عقیده دارند، تعدیل خالص دارایی‌ها و شناسایی سرقتی بجای حساب مازاد تجدید ارزیابی ^(۱) به حساب صرف سهام منتقل و در کاربرگ تلفیقی حذف می‌شود.	
ب) حذف مانده حساب استهلاک انباشته:	
۵۰۰۰۰	استهلاک انباشته
۵۰۰۰۰	ساختمان و تجهیزات

ج) بستن مانده سود انباشته:

سود انباشته	۵۰۰۰۰
صرف سهام	۵۰۰۰۰

کاربرگ برای انعکاس مبنای جدید حسابداری^(۱) در جدول شماره (۸-۳) گزارش گردیده است.

جدول شماره (۸-۳) کاربرگ شرکت فرعی اول فروردین ماه ۱۳۸۱

مبنای جدید (ارزش متعارف)	تعدیلات		مبنای قدیم (بهای تمام شده تاریخی)	
	بس	بد		
۱۵۰۰۰			۱۵۰۰۰	وجوه نقد
۲۳۰۰۰			۲۳۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۴۶۰۰۰		۴۰۰۰ (۱)	۴۲۰۰۰	موجودی کالا
۳۸۰۰۰		۸۰۰۰ (۱)	۳۰۰۰۰	زمین
۱۶۶۰۰۰	۵۰۰۰۰ (۲)	۱۶۰۰۰ (۱)	۲۰۰۰۰۰	ساختمان و تجهیزات
		۵۰۰۰۰ (۲)	(۵۰۰۰۰)	استهلاک انباشته
۱۲۰۰۰		۱۲۰۰۰ (۱)		سرقفلی
۳۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۹۰۰۰۰	۲۶۰۰۰۰	
۲۰۰۰۰۰			۲۰۰۰۰۰	بدهیها
۱۰۰۰۰۰			۱۰۰۰۰۰	سهام عادی
۵۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰ (۳)	۵۰۰۰۰ (۳)	۵۰۰۰۰۰	صرف سهام
۴۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰ (۱)			سود انباشته
۳۰۰۰۰۰۰	۹۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	۲۶۰۰۰۰۰	مازاد تجدید ارزیابی
	۱۴۰۰۰۰۰	۱۴۰۰۰۰۰		جمع

(۱) تعدیل داراییها به ارزش متعارف بازار و ثبت سرقفلی پرداختی توسط شرکت اصلی.

(۲) حذف مانده استهلاک انباشته

(۳) حذف مانده سود انباشته

توجه: منطق حکم می‌کند که این تعدیلات در دفاتر شرکت فرعی ثبت شود، اما، بهرحال مطلقاً الزامی نیست. در صورتیکه شرکت فرعی تعدیلات را در دفاتر خود ثبت ننماید، در زمان تهیه کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی برای استفاده برون سازمانی، ارزش متعارف خالص دارایی در کاربرگ منعکس شده و صورتهای مالی بر مبنای ارزش متعارف تنظیم می‌شود.

ترازنامه تلفیقی شرکت اصلی و فرعی در زمان تحصیل با توجه به اقلام تعدیل شده خالص دارایی شرکت فرعی تنظیم می‌شود، که نحوه حذف آن در کاربرگ تلفیقی به شرح زیر خواهد بود.

سهام عادی- شرکت فرعی

صرف سهام- شرکت فرعی

مازاد تجدید ارزیابی

سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی

• استثناءهای مجاز برای حسابداری تسری ارزشهای جاری به صورتهای مالی شرکت‌های فرعی. علیرغم مشکلات موجود در این روش، کمیسیون بورس و اوراق بهادار^(۱) استفاده از روش حسابداری بر مبنای تسری ارزشهای جاری صورتهای مالی شرکت فرعی، هنگامی که شرکت اصلی قادر به عدم کنترل سیاست مالی و عملیاتی واحد تجاری تحصیل شده باشد، ضروری به نظر نمی‌رسد.

زمانی که شرکت فرعی دارای سهام ممتاز منتشر شده^(۲)، اوراق قرضه عمومی^(۳) و یا دارای حقوق اقلیت^(۴) قابل توجه (شرکت اصلی مالک کمتر از ۱۰۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت فرعی) باشد، در این شرایط، شرکت اصلی پذیرفته که قادر نیست، شکل مالکیت، سیاست مالی و عملیاتی واحد تجاری تحصیل شده را کنترل نماید، در

۱. Securities and Exchange Commission (SEC).

۲. Preferred Stock Outstanding.

۳. Public Debt Outstanding.

۴. Substantial Minority Interest.

چنین حالتی، بولتن حسابداری کمیسیون بورس و اوراق بهادار^(۱) شماره ۵۴ استفاده از روش حسابداری بر مبنای جدید را مجاز نمی‌داند. به عبارت دیگر، هرگاه شرکت فرعی دارای سهام ممتاز یا اوراق قرضه بوده که شرکت اصلی قادر به کنترل آن نباشد استفاده از روش حسابداری بر مبنای تعدیل ارزش دفتری مناسب نخواهد بود.

کمیسیون بورس و اوراق بهادار راهنمایی‌های لازم را برای واحد تجاری تحصیل شده که می‌تواند از روش حسابداری بر مبنای تعدیل ارزش دفتری استفاده نماید به شرح زیر خلاصه نموده است.

درصد مالکیت شرکت اصلی	راهنما
۹۰ درصد یا بیشتر	مالکیت قابل توجه است، و استفاده از روش حسابداری بر مبنای تسری ارزشهای جاری ضروری است.
۸۰ تا ۹۰ درصد	روش حسابداری بر مبنای تسری ارزشهای جاری پیشنهاد می‌شود، اما ضروری نیست.
زیر ۸۰ درصد	استفاده از روش حسابداری بر مبنای تسری ارزشهای جاری ضروری نیست.

تشریح کاربرد تلفیقی اولین سال بعد از تحصیل

مثال: شرکت اصلی الف کلیه سهام دارای حق رای شرکت فرعی را در اول فروردین ماه ۱۳۸۱ به مبلغ ۳۷۰۰۰۰ ریال خریداری نمود. حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی در زمان تحصیل شامل: سهام عادی ۲۰۰۰۰۰ ریال و سود انباشته ۱۰۰۰۰۰۰ ریال بود. بهای پرداختی بابت ۱۰۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی ۷۰۰۰۰۰ ریال بیش از ارزش دفتری بود، که از این مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال مربوط به زمین و ۶۰۰۰۰۰ ریال مربوط به ساختمان و تجهیزات (عمر مفید باقی مانده ۱۰ سال) می‌باشد.

درآمد گزارش شده توسط شرکت فرعی در سال ۱۳۸۱ بالغ بر ۴۴۰۰۰ ریال و سود سهام پرداختی توسط شرکت فرعی ۳۰۰۰۰ ریال می‌باشد. با توجه به اینکه شرکت اصلی برای ثبت و نگهداری حساب سرمایه‌گذاری از روش ارزش ویژه کامل استفاده می‌نماید،

ثبت سرمایه گذاری در زمان تحصیل و تجدید ارزیابی در دفاتر هر یک به شرح زیر خواهد بود:

دفاتر شرکت اصلی:

۱/۱/۱ سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۳۷۰۰۰۰

۳۷۰۰۰۰ وجوه نقد

ثبت تحصیل ۱۰۰٪ حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

ثبت تجدید ارزیابی در دفاتر شرکت فرعی:

۱/۱/۱ زمین ۱۰۰۰۰

۶۰۰۰۰ ساختمان و تجهیزات

۷۰۰۰۰ مازاد تجدید ارزیابی

ثبت افزایش زمین و ساختمان در صورتهای مالی شرکت فرعی

۱/۱/۱ سود انباشته ۱۰۰۰۰۰

۱۰۰۰۰۰ صرف سهام

ثبت انتقال سود انباشته به صرف سهام

افزایش زمین و ساختمان و تجهیزات در دارایی های ترازنامه و مازاد تجدید ارزیابی در بخش حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی گزارش می گردد.

ثبت شناسایی درآمد و وجوه نقد دریافتی در دفاتر شرکت اصلی به شرح زیر است:

سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۴۴۰۰۰

۴۴۰۰۰ درآمد حاصل از سرمایه گذاری

ثبت شناسایی درآمد سود سهام

۳۰۰۰۰ وجوه نقد

۳۰۰۰۰ سرمایه گذاری در شرکت فرعی

ثبت وجوه نقد دریافتی بابت سود سهام

مانده حسابهای شرکت اصلی و فرعی در ۱۳۲/۱۲/۲۹ یکسال بعد از تحصیل بر مبنای جدید حسابداری^(۱) به شرح زیر خواهد بود:

شرکت اصلی	شرکت فرعی	
۴۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	فروش
۴۴۰۰۰		درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۱۷۰۰۰۰	۱۱۵۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۵۰۰۰۰	۲۶۰۰۰	هزینه استهلاک
۴۰۰۰۰	۱۵۰۰۰	سایر هزینه ها
۳۰۰۰۰۰	۰	سود انباشته ۱/۱
۶۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	سود سهام پرداختی
۱۴۰۰۰۰	۷۵۰۰۰	وجوه نقد
۷۵۰۰۰	۵۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۱۰۰۰۰۰	۷۵۰۰۰	موجودی کالا
۱۷۵۰۰۰	۵۰۰۰۰	زمین
۸۰۰۰۰۰	۶۶۰۰۰	ساختمان و تجهیزات
۳۸۴۰۰۰		سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۴۵۰۰۰۰	۳۲۶۰۰۰	استهلاک انباشته
۳۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۵۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	سهام عادی
-	۱۰۰۰۰۰	صرف سهام
-	۷۰۰۰۰	مازاد تجدید ارزیابی

کاربرگ تلفیقی شرکت اصلی و فرعی در اولین سال بعد از تحصیل حسابداری بر مبنای تسری ارزشهای جاری صورتهای مالی شرکت فرعی در کاربرگ شماره (۹-۳) منعکس شده که نحوه حذف آن به شرح زیر است:

(۱)

۴۴۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۳۰۰۰۰	سود سهام پرداختی
۱۴۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی

(۲)

۲۰۰۰۰۰	سهام عادی- شرکت فرعی
۱۰۰۰۰۰	صرف سهام- شرکت فرعی
۷۰۰۰۰	مازاد تجدید ارزیابی
۳۷۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی

ضمیمه

۳- د

صورت جریان وجوه نقد تلفیقی

روش های تهیه صورت جریان وجوه نقد در برنامه درسی حسابداری میانه (۲) مورد بررسی قرار گرفته، و فقط صورت جریان وجوه نقد تلفیقی^(۱) در این بخش مورد مطالعه قرار خواهد گرفت.

وقتی واحد تجاری در گزارشگری مالی از مبنای تلفیق استفاده می نماید، صورت جریان وجوه نقد هم باید بر مبنای تلفیق ارائه گردد. صورت جریان وجوه نقد تلفیقی بعد

شرکت اصلی و فرعی

جدول شماره (۹-۳):

کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی سال مالی منتهی به ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ - روش تسری و ارزش جاری

اقدام	حذفیات و تعدیلات		شرکت	شرکت	
	تلفیقی	پد	فرعی	اصلی	
					صورت سود زیان:
۶۰۰۰۰۰			۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	فروش
۲۸۵۰۰۰			۱۱۵۰۰۰	۱۷۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۳۱۵۰۰۰			۸۵۰۰۰	۲۳۰۰۰۰	سود ناخالص
۱۳۱۰۰۰			۲۱۰۰۰	۹۰۰۰۰	هزینههای عملیاتی
۱۸۲۰۰۰			۲۲۰۰۰	۱۴۰۰۰۰	سود خالص عملیاتی
		۲۴۰۰۰(۱)		۲۲۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۱۸۴۰۰۰			۲۲۰۰۰	۱۸۴۰۰۰	سود خالص نقل به زیر
					صورت سود و زیان انباشته:
۳۰۰۰۰۰			-	۳۰۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱
۱۸۴۰۰۰			۲۲۰۰۰	۱۸۴۰۰۰	سود خالص نقل از بالا
۲۸۴۰۰۰			۲۲۰۰۰	۲۸۴۰۰۰	جمع
	۳۰۰۰۰(۱)		۳۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	کسر می شود سود سهام پرداختی
۲۲۴۰۰۰			۱۴۰۰۰	۴۲۴۰۰۰	سود انباشته نقل به زیر
					ترازنامه:
۲۱۵۰۰۰			۷۵۰۰۰	۱۴۰۰۰۰	وجود نقد
۱۷۵۰۰۰			۵۰۰۰۰	۷۵۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۱۷۵۰۰۰			۷۵۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	موجودی کالا
۲۲۵۰۰۰			۵۰۰۰۰	۱۷۵۰۰۰	زمین
۱۴۶۰۰۰۰			۶۶۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰	ساختمان و تجهیزات
	۳۷۰۰۰۰(۲)			۲۸۴۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	۱۴۰۰۰(۱)				
۲۲۰۰۰۰۰			۹۱۰۰۰۰	۱۶۷۴۰۰۰	جمع
۷۷۶۰۰۰			۳۲۶۰۰۰	۴۵۰۰۰۰	استهلاک انباشته
۵۰۰۰۰۰			۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	حسابهای پرداختی
۵۰۰۰۰۰		۲۰۰۰۰۰(۲)	۲۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	سهام هادی
-		۱۰۰۰۰۰(۲)	۱۰۰۰۰۰		صرف سهام
۲۲۴۰۰۰			۱۴۰۰۰	۲۲۴۰۰۰	سود انباشته نقل از بالا
۰		۷۰۰۰۰(۲)	۷۰۰۰۰		مازاد تجدید ارزیابی
۲۲۰۰۰۰۰	۳۱۴۰۰۰	۴۱۴۰۰۰	۹۱۰۰۰۰	۱۶۷۴۰۰۰	جمع

۱- حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری

۲- حذف حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی اول دوره در مقابل حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

از تکمیل صورتهای مالی تلفیقی (سود و زیان، ترازنامه، سود (زیان) انباشته) و اطلاعات اضافی همراه با یادداشت و سایر اطلاعات اضافی تهیه می‌شود.

به طور اختصار می‌توان گفت که، هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی شماره ۹۵ (FASB-95) برای تهیه صورت جریان وجوه نقد دو روش را پیشنهاد نموده است:

۱- روش مستقیم ۲- روش غیرمستقیم

هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی روش مستقیم را موکداً توصیه نموده و روش غیرمستقیم را مجاز دانسته است. استانداردهای حسابداری افشاءگری گردش وجوه نقد حاصل از فعالیت عملیاتی را برای گزارشگری دوره مالی تاکید می‌نماید، نحوه تهیه گردش وجوه نقد حاصل از فعالیت عملیاتی^(۱) در روش مستقیم و غیرمستقیم متفاوت است:

در روش مستقیم، وجوه نقد دریافتی و پرداختی‌های حاصل از فعالیت‌های عملیاتی به تفکیک گزارش می‌شود، در این روش، اقلام صورت سود و زیان که بر مبنای تعهدی است، باید بر مبنای نقدی تبدیل گردد.

در روش غیرمستقیم که در عمل معمولاً کاربرد بیشتری دارد، ابتدا از سود خالص که بر مبنای تعهدی شناسایی گردیده، شروع می‌شود، و از طریق اضافه کردن اقلامی که سود خالص را کاهش داده، اما تاثیری بر وجه نقد نداشته‌اند (نظیر هزینه استهلاک، زیان‌های غیرعملیاتی، سود سهم اقلیت...) محاسبه و گزارش می‌شود، و همچنین تغییرات حسابهای سرمایه در گردش طی دوره مالی، و به خالص گردش وجوه نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی، که نتیجه نهایی جریان وجوه نقد می‌باشد ختم می‌شود.

چون کل مبلغ سود سهم اقلیت در سود (زیان) ترکیبی به درآمد خالص تلفیقی، به منظور تعیین گردش وجوه نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی افزوده (کسر) شده است، هرگونه سود سهام پرداختی توسط شرکت فرعی به سهامداران اقلیت در زمان محاسبه وجوه نقد پرداختی حاصل از فعالیت‌های تامین مالی^(۲) بایستی شامل سود سهام پرداختی توسط شرکت اصلی باشد.

بهای تمام شده تحصیل سهام اضافی در یک شرکت فرعی توسط شرکت اصلی ممکن است موجب خروج وجوه نقد حاصل از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری^(۱) نقش داشته، یا نداشته باشد، چنانچه سهام از طریق بازار بورس اوراق بهادار خریداری و تحصیل شود، این امر نشانگر خروج وجوه نقد می‌باشد، بهرحال اگر تحصیل مستقیماً از طریق شرکت فرعی صورت گیرد، این امر معرف انتقال وجوه نقد بین شرکت اصلی و فرعی بوده، که تاثیری در جمع مانده وجوه نقد کل گروه شرکتهای تلفیقی ندارد.

برای تشریح نحوه تهیه صورت جریان وجوه نقد تلفیقی، یک صورت سود و زیان تلفیقی و ترازنامه مقایسه‌ای تلفیقی برای شرکت اصلی که ۹۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت فرعی را در تملک دارد، همراه با یادداشتها و سایر اطلاعات اضافی در جدول شماره (۱۰-۳) ارائه شده است:

جدول شماره (۱۰-۳) شرکت اصلی و فرعی

صورت سود و زیان تلفیقی

برای سال مالی منتهی به ۲۹ آسفند ۱۳۶۶

۵۴۰۰۰۰	فروش
۲۹۴۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۲۴۶۰۰۰	سود ناخالص
۱۳۶۰۰۰	هزینه عملیاتی
۱۱۰۰۰۰	درآمد عملیاتی
۶۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در شرکت ج
۱۱۶۰۰۰	درآمد ترکیبی
(۴۰۰۰)	سود سهم اقلیت
۱۱۲۰۰۰	درآمد حاصل تلفیقی

شرکت اصلی و فرعی
ترازنامه تلفیقی مقایسه‌ای

۱۳۸۶	۱۳۸۵	
۹۷۰۰۰	۶۰۰۰۰	وجوه نقد
۱۲۰۰۰۰	۹۲۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۱۰۱۰۰۰	۱۱۰۰۰۰	موجودی‌ها
۴۰۹۰۰۰	۲۴۵۰۰۰	اموال و ماشین‌آلات (خالص)
۱۵۸۰۰۰	۱۵۲۰۰۰	سرمایه‌گذاریها
۱۸۰۰۰	۲۰۰۰۰	سرقفلی
۹۰۰۰۰۰	۶۷۹۰۰۰	جمع دارایی‌ها
۹۳۰۰۰	۶۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۸۹۰۰۰	۹۹۰۰۰	هزینه معوق پرداختنی
۱۸۲۰۰۰	۱۵۹۰۰۰	جمع بدهیها
۲۲۰۰۰	۲۰۰۰۰	حقوق اقلیت
۲۲۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	سهام عادی (۲ ریالی)
۱۴۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	صرف سهام
۳۳۶۰۰۰	۲۶۰۰۰۰	سود انباشته
۶۹۶۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	جمع حقوق صاحبان سهام
۹۰۰۰۰۰	۶۷۹۰۰۰	جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام
		اطلاعات اضافی:

- ۱- هزینه استهلاک اموال و ماشین‌آلات ۲۴۰۰۰ ریال، هزینه استهلاک سرقفلی ۲۰۰۰ ریال که جزء هزینه عملیاتی بوده است.
- ۲- تجهیزات تولیدی به مبلغ ۱۸۵۰۰۰ ریال طی سال ۱۳۸۶ بطور نقد تحصیل شده است.
- ۳- سرمایه‌گذاری‌ها شامل ۳۰ درصد سرمایه‌گذاری در شرکت ج است که ۶۰۰۰ ریال درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در شرکت سرمایه‌پذیر شناسایی شده، و طی سال هیچ‌گونه سود سهام دریافت نشده است.
- ۴- سهم حقوق اقلیت از درآمد ترکیبی ۴۰۰۰ ریال می‌باشد و سود سهام پرداختی به

صاحبان سهام اقلیت طی سال بالغ بر ۲۰۰۰ ریال، بنابراین حقوق اقلیت از خالص دارایی‌ها در ترازنامه بالغ بر ۲۰۰۰ ریال افزایش یافته است.

۵- ده هزار سهام عادی توسط شرکت اصلی منتشر شده، و در بازار بورس اوراق بهادار هر سهم به مبلغ ۱۲ ریال بطور نقد فروخته شد.

۶- سود سهام پرداختی جمعاً بالغ بر ۳۸۰۰۰ ریال، که از این مبلغ ۳۶۰۰۰ ریال آن مربوط به صاحبان سهام شرکت اصلی می‌باشد (بدین وسیله سود انباشته تلفیقی کاهش می‌یابد) و ۲۰۰۰ ریال از مجموع سود سهام پرداختی مربوط به سهامداران اقلیت می‌باشد.

صورت جریان وجوه نقد تلفیقی با استفاده از روش غیرمستقیم در جدول شماره (۱۱-۳) گزارش شده است:

جدول شماره (۱۱-۳) شرکت اصلی و فرعی

صورت جریان وجوه نقد تلفیقی- روش غیرمستقیم

برای سال مالی منتهی به ۱۳۸۲/۱۲/۲۹

جریان وجوه نقد حاصل از فعالیت های عملیاتی:	
سود خالص تلفیقی	۱۱۲۰۰۰
اضافه (کسر) می شود تعدیلات لازم برای تبدیل سود خالص تعهدی به خالص وجه نقد حاصل از فعالیت عملیاتی:	
هزینه استهلاک اموال و ماشین آلات	۲۴۰۰۰
هزینه استهلاک سرقفلی	۲۰۰۰
سود سهم اقلیت	۴۰۰۰
افزایش در حسابهای دریافتنی	(۲۸۰۰۰)
کاهش در موجودی کالا	۹۰۰۰
افزایش در حسابهای پرداختنی	۳۳۰۰۰
کاهش در هزینه های معوق پرداختنی	(۱۰۰۰۰)
درآمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت ج	(۲۸۰۰۰)
خالص وجوه نقد حاصل از فعالیت عملیاتی	۱۴۰۰۰۰
وجوه نقد حاصل از فعالیت سرمایه گذاری:	
وجوه نقد پرداختی بابت خرید اموال و ماشین آلات	(۱۸۵۰۰۰)
خالص وجوه نقد مصرف شده در فعالیت سرمایه گذاری	(۱۸۵۰۰۰)
وجوه نقد حاصل از فعالیت تامین مالی:	
وجوه نقد دریافتی بابت انتشار سهام	۱۲۰۰۰۰
وجوه نقد پرداختی بابت سود سهام	(۳۸۰۰۰)
خالص گردش وجوه حاصل از فعالیت تامین مالی	۸۲۰۰۰
افزایش در وجوه نقد	۳۷۰۰۰
اضافه می شود وجوه نقد اول دوره	۶۰۰۰۰
وجوه نقد آخر دوره	۹۷۰۰۰

صورت جریان وجوه نقد تلفیقی با استفاده از روش مستقیم در جدول شماره (۱۲-۳) نشان داده شده است:

جدول شماره (۱۲-۳) شرکت اصلی و فرعی
صورت جریان وجوه نقد تلفیقی-روش مستقیم
برای سال مالی منتهی به ۱۳۹۲/۱۲/۲۹

جریان وجوه نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی:	
وجوه نقد دریافتی از مشتریان (۱)	۵۱۲۰۰۰
کسر می‌شود وجوه نقد پرداختی بابت:	
خرید کالا (۲)	۲۵۲۰۰۰
هزینه‌های عملیاتی (۳)	۱۲۰۰۰۰
خالص جریان وجوه نقد حاصل از فعالیت عملیاتی	۳۷۲۰۰۰
وجوه نقد حاصل از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری:	۱۴۰۰۰۰
وجوه نقد پرداختی بابت خرید اموال و ماشین‌آلات	(۱۸۵۰۰۰)
خالص وجوه نقد مصرف شده در فعالیت‌های سرمایه‌گذاری	(۱۸۵۰۰۰)
وجوه نقد حاصل از فعالیت تامین مالی:	
وجوه نقد دریافتی بابت انتشار سهام	۱۲۰۰۰۰
وجوه نقد پرداختی بابت سود سهام	(۳۸۰۰۰)
خالص جریان وجوه نقد حاصل از فعالیت‌های تامین مالی	۸۲۰۰۰
افزایش در وجوه نقد	۳۷۰۰۰
اضافه می‌شود وجوه نقد اول دوره	۶۰۰۰۰
وجوه نقد آخر دوره	۹۷۰۰۰

$$\boxed{\begin{array}{l} \text{کاهش در حسابهای دریافتی} + \\ \text{یا} \\ \text{افزایش در حسابهای دریافتی} - \end{array}}$$

✓ فروش = وجوه نقد دریافتی از مشتریان (۱)

✓ ۱) $۵۱۲۰۰۰ - ۲۸۰۰۰ = ۵۴۰۰۰۰$ = وجوه نقد دریافتی از مشتریان

ادامه

● وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا برابر است با:

$$\left[\begin{array}{c} \text{افزایش در موجودی کالا} \\ \text{یا} \\ \text{کاهش در موجودی کالا} \end{array} \right] + \left[\begin{array}{c} \text{افزایش در حسابهای پرداختی} \\ \text{یا} \\ \text{کاهش در حسابهای پرداختی} \end{array} \right]$$

بهای تمام شده کالای فروش رفته

✓ ۲) $252000 = 33000 - 9000 - 294000$ وجود نقد پرداختی بابت خرید کالا

● وجوه نقد پرداختی بابت هزینه‌ها برابر است با:

$$\left[\begin{array}{c} \text{افزایش در پیش‌پرداخت هزینه} \\ \text{یا} \\ \text{کاهش در پیش‌پرداخت هزینه} \end{array} \right] + \left[\begin{array}{c} \text{کاهش در بدهی معوق} \\ \text{یا} \\ \text{افزایش در بدهی معوق} \end{array} \right]$$

(هزینه‌های غیر نقدی) = هزینه عملیاتی

✓ ۳) $1200000 = 100000 + 20000 - 240000 - 136000$ وجود نقد پرداختی بابت هزینه‌ها

سؤالات

- ۱- روش حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای فرعی کدامند؟ تشریح نمایید.
- ۲- تفاوت بین روش حسابداری ارزش ویژه کامل با ناقص کدام است؟ بیان نمایید.
- ۳- تفاوت بین روش حسابداری ارزش ویژه کامل با بهای تمام شده کدام است؟
- ۴- مقایسه روش ارزش ویژه جزئی (ناقص) با بهای تمام شده را بیان نمایید.
- ۵- اهداف تلفیق کدامند؟ بیان نمایید.
- ۶- نحوه محاسبه سود انباشته تلفیقی به روش ارزش ویژه جزئی (ناقص) را تشریح نمایید.
- ۷- نحوه محاسبه سود انباشته تلفیقی به روش بهای تمام شده را تشریح نمایید.

۸- نحوه برخورد دریافت سود سهام از شرکت فرعی در دفاتر شرکت اصلی به روش ارزش ویژه کامل و مقایسه آن با بهای تمام شده را بیان نمایید.

۹- نحوه شناسایی سود سهم شرکت اصلی از درآمد فرعی در دفاتر اصلی کدام است؟

۱۰- در روش بهای تمام شده، سود سهام دریافتی توسط شرکت اصلی به بستانکار درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری منظور می‌شود، استثنایی در این روش وجود دارد. تشریح نمایید.

۱۱- نحوه برخورد مطالبات بین شرکت‌های عضو گروه در کاربرد تلفیقی کدام است؟

۱۲- منظور از حقوق اقلیت منفی چیست؟ بیان نمایید.

۱۳- نحوه محاسبه سهم شرکت اصلی از افزایش خالص دارایی‌های شرکت فرعی کدام است؟ و ثبت حسابداری آن را بیان نمایید.

۱۴- کدامیک از حسابهای شرکت اصلی و فرعی در ستون اقلام تلفیقی کاربرد منعکس نمی‌شود؟ چرا؟

۱۵- منظور از تئوری حسابداری تسری ارزشهای جاری به صورتهای مالی شرکت فرعی (Push Down Accounting) چیست؟

۱۶- نحوه گزارش سود سهم اقلیت در صورت جریان وجوه نقد تلفیقی کدام است؟

تمرینات

۱- سرمایه‌گذار (شرکت اصلی) در چه زمانی سهم خود را از درآمد شرکت سرمایه‌پذیر (فرعی) در روش ارزش ویژه کامل شناسایی می‌نماید:

الف) در زمان انتشار صورتهای مالی شرکت سرمایه‌پذیر (فرعی)

✓ ب) در زمان گزارش سود توسط شرکت سرمایه‌پذیر (فرعی)

ج) در زمان توزیع سود سهام توسط شرکت سرمایه‌پذیر (فرعی)

د) در زمان فروش سرمایه‌گذاری توسط شرکت سرمایه‌گذار

۲- شناسایی درآمد در دفاتر شرکت اصلی در روش بهای تمام شده کدام است؟

الف- در زمان گزارش سود توسط شرکت فرعی

(ب) در زمان پرداخت سود توسط شرکت فرعی

(ج) در زمان تصویب سود در مجمع عمومی سهامداران شرکت سرمایه پذیر

(د) در زمان تنظیم صورتهای مالی شرکت سرمایه پذیر

۳- وقتی حساب سرمایه گذاری بر مبنای ارزش ویژه نگهداری می شود، کدام حساب در

دفاتر شرکت اصلی در زمان وصول سود بستانکار می شود؟

الف- درآمد سود سهام

(ج) سود سهام پرداختی

۴- اگر ارزش بازار سهام عادی شرکت سرمایه پذیر (فرعی) طی سال افزایش یابد، نتیجه

این عمل، چه تاثیری بر حساب سرمایه گذاری در روش های زیر دارد:

<u>بهای تمام شده</u>		<u>ارزش ویژه</u>
الف	بدون تاثیر	بدون تاثیر
ب	بدون تاثیر	افزایش
ج	افزایش	افزایش
د	افزایش	بدون تاثیر

۵- شرکت سهامی ایران ۸۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت فرعی را در اختیار

دارد، سود خالص شرکت فرعی در اولین سال بعد از تحصیل ۴۰۰۰۰ ریال، سود سهام

پپرداختی توسط شرکت فرعی بالغ بر ۱۰۰۰۰ ریال، مانده حساب سرمایه گذاری طبق

رروش ارزش ویژه چه مبلغی باید افزایش یابد.

الف- ۳۲۰۰۰ ب) ۲۴۰۰۰ ج) ۸۰۰۰ د) صفر

۶- با توجه به اطلاعات تمرین ۵ مانده حساب سرمایه گذاری طبق روش بهای تمام شده

(Cost Method) چه مبلغی باید در پایان اولین سال بعد از تحصیل افزایش یابد؟

✓ الف) صفر ب) ۳۲۰۰۰ ج) ۳۸۰۰۰ د) ۲۴۰۰۰

۷- شرکت ساسان ۸۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت سهیل را در اول فروردین ۱۳۸۸ به مبلغ ۵۰۰ ریال تحصیل نمود. شرکت سهیل در سال ۱۳۸۸ مبلغ ۲۰۰ ریال سود گزارش نمود، و طی سال مزبور ۵۰ ریال سود نقدی توزیع نموده است. در صورتیکه شرکت ساسان از روش بهای تمام شده برای ثبت و نگهداری حساب سرمایه‌گذاری استفاده نماید. مانده حساب سرمایه‌گذاری در پایان سال ۱۳۸۸ کدام است؟
الف) ۶۵۰ ریال ✓ ب) ۵۰۰ ریال ج) ۲۰۰ ریال د) ۶۶۰ ریال

۸- شرکت ارس، در اول آبان ماه ۱۳۸۲، ۹۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت اترک را به مبلغ ۹۵۰ ریال تحصیل نمود. خالص دارایی‌های شرکت اترک در اول آبان ماه سال ۱۳۸۲، بالغ بر ۷۰۰ ریال می‌باشد.
بعضی از اقلام دارایی و بدهی که ارزش دفتری و متعارف آن با هم متفاوت است، به شرح زیر خواهد بود:

ارزش بازار	ارزش دفتری	
۹۰۰	۱۰۰۰	ساختمان
۸۰۰	۵۰۰	زمین
۳۸۰	۴۰۰	اوراق قرضه پرداختنی
سرقفلی تلفیقی در تاریخ سرمایه‌گذاری برابر است با:		

الف) ۳۲۰ ب) ۲۱۸ ج) ۱۲۲ د) ۱۵۸

۹- تفاوت روش ارزش ویژه کامل با روش ارزش ویژه جزئی (ناقص) کدام است؟
الف) در روش ارزش ویژه کامل استهلاك هر نوع مازاد بر بهای تمام شده سرمایه‌گذاری در دفاتر شرکت اصلی ثبت می‌شود، اما در روش ارزش ویژه جزئی ثبت نمی‌شود.
ب) در روش ارزش ویژه کامل، شرکت اصلی سهم خود را از درآمد شرکت فرعی را در زمان توزیع سود توسط شرکت فرعی شناسایی می‌نماید، اما در روش ارزش ویژه جزئی در زمان گزارش سود شناسایی می‌شود.
ج) روش ارزش ویژه کامل بر مبنای فرض نقدی استوار است، اما روش ارزش ویژه جزئی بر مبنای فرض تعهدی کامل
د) هر دو کاربرد یکسانی دارند.

۱۰- در صورتی که توزیع سود سهام انباشته توسط واحد فرعی در روش بهای تمام شده به سرمایه‌گذار بیش از آنچه از زمان تحصیل سرمایه‌گذاری باشد، مازاد چه تلفی می‌شود؟

- الف) تعدیل سرمایه‌گذاری (ب) تعدیل سود انباشته
ج) سود قابل تقسیم (د) برگشت از سرمایه‌گذاری (سود سهام تصفیه)

۱۱- تهیه صورتهای مالی تلفیقی برای شرکت اصلی و فرعی، از مصادیق بارز کاربرد کدام یک از مفاهیم زیر است؟

- الف) مفهوم اهمیت (ب) مفهوم شخصیت حقوقی
ج) مفهوم تداوم فعالیت (د) مفهوم رجحان محتوا بر شکل

۱۲- شرکت (ج) ۸۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت (دال) را در اول خرداد ماه ۱۳۰۱ تحصیل نمود. شرکت (ج) مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال وام در تاریخ ۱۳/۱۲/۲۹ در اختیار شرکت (دال) قرار داده و از آن واحد تجاری طلبکار است. مبلغ وام در ترازنامه تلفیقی چه مبلغی باید گزارش شود؟

- الف) صفر (ب) ۲۰۰۰۰ (ج) ۸۰۰۰۰ (د) ۱۰۰۰۰۰

۱۳- شرکت (الف) ۸۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت فرعی را به مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال در تاریخ ۱۳۰۶/۱/۱ بطور نقد تحصیل نمود. سود سهام پرداختی توسط واحد فرعی ۴۰۰۰ ریال، سود سهام گزارش شده ۱۰۰۰۰ ریال. در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی چه مبلغی باید از حساب سرمایه‌گذاری حذف شود. (شرکت الف، از روش ارزش ویژه برای ثبت و نگهداری حساب سرمایه‌گذاری استفاده می‌نماید).

- الف) ۵۴۸۰۰ (ب) ۵۸۰۰۰ (ج) ۵۳۲۰۰ (د) ۵۰۰۰۰

۱۴- با توجه به اطلاعات تمرین ۱۳، اگر شرکت (الف) از روش بهای تمام شده برای ثبت و نگهداری حساب سرمایه‌گذاری استفاده نماید، چه مبلغی باید از حساب سرمایه‌گذاری در کاربرگ تلفیقی حذف شود؟

- الف) ۵۴۸۰۰ (ب) ۵۸۰۰۰ (ج) ۵۳۲۰۰ (د) ۵۰۰۰۰

۱۵- در اول فروردین ۱۳۰۶، شرکت (الف) ۸۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت

(ب) را به ارزش هر سهم ۷۰ ریال و ۷۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت (ج) را به ارزش هر سهم ۴۰ ریال در ازای پرداخت نقدی تحصیل نمود.

حقوق صاحبان سهام شرکت (ب) و (ج) در زمان تحصیل بشرح زیر می باشد:

۵۰۰۰۰	سهام عادی شرکت ب (ارزش اسمی هر سهم ۵۰ ریال)
۲۰۰۰۰	سود انباشته شرکت ب
۶۰۰۰۰	سهام عادی شرکت ج (ارزش اسمی هر سهم ۲۰ ریال)
۲۰۰۰۰	صرف سهام شرکت ج
۴۰۰۰۰	سود انباشته شرکت ج

از تجزیه و تحلیل سود انباشته طی سال ۱۳۰۶ موارد زیر افشاء گردید:

شرکت ج	شرکت ب	شرکت الف	
۴۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	۲۴۰۰۰۰	مانده ۶/۱/۱ x
(۱۲۰۰۰)	۳۶۰۰۰	۱۰۴۰۰۰	سود (زیان) خالص حاصل از عملیات
(۹۰۰۰)	(۱۶۰۰۰)	(۴۰۰۰۰)	سود سهام پرداختی
			مطلوبست:

۱- ثبت روزنامه لازم در دفاتر شرکت الف از تاریخ سرمایه گذاری تا پایان سال ۱۳۰۶ بطور مقایسه ای (ارزش ویژه- بهای تمام شده)

۲- محاسبه مبلغ حقوق اقلیت برای هر یک از شرکتهای (ب) و (ج) در ۲۹ اسفند ۱۳۰۶

۳- مبلغی که باید در سود انباشته تلفیقی شرکت الف و دو واحد فرعی در پایان سال گزارش شود، کدام است؟

۱۶- اطلاعات زیر در مورد سود خالص و سود سهام پرداختی طی سالهای مختلف از دفاتر شرکت فرعی جهان استخراج شده است:

سال	سود خالص	سود سهام پرداختی
۱۳۰۱	۶۰۰۰۰	۳۵۰۰۰
۱۳۰۲	۴۰۰۰۰	۳۵۰۰۰
۱۳۰۳	۱۰۰۰۰	۳۵۰۰۰
۱۳۰۴	۵۰۰۰۰	۳۵۰۰۰

در اول فروردین ماه ۱۳۰۲ شرکت اصلی کیوان ۷۰ درصد سهام عادی دارای حق رای

شرکت فرعی جهان را بطور نقد خریداری کرد. بهای پرداختی بابت سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی جهان در تاریخ ۱۳۲۲/۱/۱ بالغ بر ۴۰۰۰۰۰ ریال می‌باشد.
مطلوبست:

۱- تهیه ثبت‌های لازم در دفاتر شرکت کیوان به روش بهای تمام‌شده برای سال‌های ۱۳۲۲، ۱۳۲۳ و ۱۳۲۴

۲- محاسبه مانده حساب سرمایه‌گذاری در شرکت جهان در ۱۳۲۴/۱۲/۲۹ به روش بهای تمام‌شده

۳- تهیه ثبت‌های لازم در دفاتر شرکت کیوان به روش ارزش ویژه برای سال‌های ۱۳۲۲، ۱۳۲۳ و ۱۳۲۴

۴- محاسبه مانده حساب سرمایه‌گذاری در شرکت جهان در ۱۳۲۴/۱۲/۲۹ به روش ارزش ویژه.

۱۷- در اول فروردین سال ۱۳۲۵، شرکت سهامی سمن ۶۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت فرعی سامان را به مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال خریداری کرد. حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی در زمان تحصیل ۸۰۰۰۰ ریال بود. مازاد بهای تمام‌شده سرمایه‌گذاری شرکت سمن نسبت به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام تحصیل‌شده مربوط به تفاوت ارزش دفتری و بازار تجهیزات شرکت فرعی است (برآورد عمر مفید باقی‌مانده تجهیزات ۵ سال). در ۲۹ اسفند ۱۳۲۵، سود سهام اعلام و پرداختی توسط شرکت سامان ۸۰۰۰ ریال و زیان خالص گزارش شده بالغ بر ۱۰۰۰۰ ریال.
مطلوبست:

۱- تهیه ثبت‌های لازم در دفاتر شرکت سمن در ارتباط با سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی طی سال ۱۳۲۵:

الف) روش بهای تمام‌شده

ب) روش ارزش ویژه کامل و جزئی (ناقص)

ج) مانده حساب سرمایه‌گذاری در پایان سال ۱۳۲۵ با دو روش.

۱۸- در تاریخ اول فروردین ماه سال ۱۳۲۶، شرکت آلفا ۶۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت فرعی بتا را در ازای پرداخت نقدی مبلغ ۷۰۰۰۰ ریال تحصیل کرده است. در آن تاریخ، ارزش دفتری سهام عادی و سود انباشته شرکت فرعی بتا به ترتیب ۷۰۰۰۰

ریال و ۲۰۰۰۰ ریال بود. ارزش دفتری و متعارف بازار کلیه دارایی‌ها و بدهیهای شرکت بتا به استثناء ساختمان (عمر مفید باقی مانده ۱۰ سال) تقریباً برابر بوده و ارزش متعارف ساختمان ۱۰۰۰۰ ریال بیش از ارزش دفتری بود. در صورت وجود هر نوع مازاد مبلغ سرقتی است که طی ۵ سال مستهلک می‌شود. سود خالص و سود سهام پرداختی شرکت فرعی بتا طی دو سال متوالی به شرح زیر است:

۱۳۸۶	۱۳۸۷	
۱۵۰۰۰	۲۰۰۰۰	درآمد خالص
۵۰۰۰	۱۰۰۰۰	سود سهام پرداختی
		مطلوبست:

- ۱- تهیه ثبت‌های لازم در دفاتر شرکت اصلی آلفا طی دو سال متوالی در ارتباط با سرمایه‌گذاری با سه روش (بهای تمام شده، ارزش ویژه کامل، ارزش ویژه جزئی)
- ۲- تهیه ثبت‌های حذفی در کاربرد تلفیقی در دو سال متوالی با دو روش (بهای تمام شده- ارزش ویژه کامل)
- ۳- تعیین حقوق اقلیت در سود انباشته شرکت فرعی در اول سال ۱۳۸۷

۱۹- در تاریخ اول فروردین ماه ۱۳۸۳، شرکت (ج) ۷۵ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت (دال) را در ازای پرداخت نقدی ۱۰۵۰۰۰ ریال تحصیل نمود. در همین تاریخ، ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام شرکت (دال): «سهام عادی ۱۰۰۰۰۰ ریال و سود انباشته ۳۰۰۰۰ ریال» بود. در زمان تحصیل، برخی از دارایی‌های شرکت (دال) که بیش از ارزش دفتری بود به شرح زیر می‌باشد:

ارزش دفتری	ارزش متعارف	
۶۰۰۰۰	۶۲۰۰۰	تجهیزات (خالص)
۱۰۰۰۰۰	۱۰۳۰۰۰	ساختمان (خالص)
۲۵۰۰۰	۲۸۰۰۰	زمین

برآورد عمر مفید باقی مانده تجهیزات و ساختمان ۵ سال، برآورد عمر مفید باقی مانده دارایی نامشهود ۱۰ سال. درآمد خالص شرکت (دال) برای سال ۱۳۸۳ بالغ بر ۲۰۰۰۰ ریال، سود سهام پرداختی توسط شرکت (دال) در آن سال ۱۰۰۰۰ ریال. در پایان سال

۱۳۴۴، شرکت (دال) زیان خالص بالغ بر ۸۰۰۰ ریال گزارش نموده و سود سهام پرداختی بالغ بر ۶۰۰۰ ریال می باشد.
مطلوبست:

- ۱- تهیه جدول برای محاسبه سرقفلی
- ۲- تهیه ثبت های لازم در دفاتر شرکت ج با سه روش (ارزش ویژه کامل، ارزش ویژه جزئی (ناقص)، بهای تمام شده) طی دو سال متوالی به صورت مقایسه ای
- ۳- تهیه ثبت های حذفی در کاربرگ تلفیقی دو سال متوالی با سه روش

مسائل

۱- شرکت آریا ۸۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت فرعی ایران را در اول فروردین ۱۳۴۳ در ازای پرداخت نقدی ۳۵۰۰۰ ریال تحصیل نمود. سهام عادی و سود انباشته شرکت فرعی در تاریخ سرمایه گذاری به ترتیب ۲۵۰۰۰ ریال و ۱۰۰۰۰ ریال بوده است. ارزش دفتری یک دستگاه ماشین آلات ۸۰۰۰ ریال و ارزش بازار آن ۱۴۲۵۰ ریال در تاریخ تحصیل بوده است. ارزش بازار و دفتری بقیه دارایی ها و بدهی های شرکت فرعی در تاریخ مزبور تقریباً برابر بوده است. برآورد باقی مانده عمر مفید ماشین آلات ۱۰ سال و دارایی نامشهود ۲۰ سال می باشد. تراز آزمایشی دو شرکت آریا و ایران در ۲۹ اسفند ۱۳۴۳ به شرح زیر است:

شرکت آریا	شرکت ایران	
۱۷۰۰۰	۴۰۰۰	وجوه نقد
۲۵۰۰۰	۱۴۰۰۰	موجودی ها
۳۸۴۰۰	—	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۱۲۰۰۰	۲۲۰۰۰	ماشین آلات (خالص)
۱۰۰۰۰	۵۰۰۰	سود سهام پرداختی
۳۰۰۰۰	۲۵۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۲۰۰۰۰	۵۰۰۰	هزینه های عملیات
۱۵۲۴۰۰	۷۵۰۰۰	جمع

۲۵۰۰۰	۴۵۰۰۰	سهام عادی (۵۰ ریالی)
۱۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	سود انباشته
۴۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	فروش
	۷۴۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
<u>۷۵۰۰۰</u>	<u>۱۵۲۴۰۰</u>	

مطلوبست:

۱- تهیه کاربرگ تلفیقی برای سال مالی منتهی به ۱۳۳۳/۱۲/۲۹

۲- تهیه صورتهای مالی تلفیقی

۲- شرکت کیهان در اول سال ۱۳۳۱، ۸۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت کیوان را به مبلغ ۱۱۹۰۰۰ ریال خریداری کرد. تراز آزمایشی دو واحد تجاری دو سال بعد از تحصیل، در ۱۳۳۲/۱۲/۲۹ بشرح زیر است:

شرکت کیوان	شرکت کیهان	
۲۰۰۰۰	۲۸۰۰۰	وجوه نقد
۴۶۰۰۰	۲۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۳۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	موجودیها
	۱۳۲۶۰۰	سرمایه گذاری در شرکت کیوان
۲۰۰۰۰	۲۵۰۰۰	ساختمان (خالص)
۶۰۰۰۰	۷۵۰۰۰	تجهیزات (خالص)
۲۰۰۰۰	۳۰۶۰۰	سود سهام پرداختی
۱۰۵۰۰۰	۱۲۵۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۱۵۰۰۰	۲۰۰۰۰	هزینه استهلاک
۵۸۰۰۰	۵۷۰۰۰	سایر هزینهها
<u>۳۷۴۰۰۰</u>	<u>۵۸۳۲۰۰</u>	جمع
<u>۲۴۰۰۰</u>	<u>۴۰۰۰۰</u>	حسابهای پرداختنی
۱۱۵۰۰۰	۲۱۲۶۰۰	سهام عادی
۳۵۰۰۰	۱۵۰۰۰	سود انباشته

۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	فروش
	۱۵۶۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
<u>۳۷۴۰۰۰</u>	<u>۵۸۳۲۰۰</u>	جمع
اطلاعات اضافی:		

۱- مانده سهام عادی و سود انباشته در تاریخ تحصیل سرمایه گذاری به ترتیب ۱۱۵۰۰۰ ریال و ۱۵۰۰۰ ریال بوده است.

۲- در تاریخ تحصیل، شرکت کیهان ۱۵۰۰۰ ریال مازاد بر ارزش دفتری خالص دارایی شرکت کیوان را پرداخت نمود، که ۶۰۰۰ ریال از مازاد مربوط به ساختمان (برآورد عمر باقی مانده ۶ سال)، ۴۰۰۰ ریال آن مربوط به تجهیزات (برآورد عمر باقی مانده ۵ سال) و ۵۰۰۰ ریال مربوط به دارایی نامشهود (برآورد عمر مفید ۲۵ سال) می باشد.

۳- شرکت کیوان طی سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ سود خالص را به مبلغ ۳۰۰۰۰۰ ریال گزارش کرده، سود سهام پرداختی ۱۰۰۰۰۰ ریال می باشد.
مطلوبست:

۱- تهیه کاربرگ تلفیقی شرکت اصلی و فرعی برای سال مالی منتهی به ۱۳۸۲/۱۲/۲۹

۳- در اول فروردین ۱۳۸۴ شرکت بهاران (اصلی) تعداد ۲۸۰۰۰ سهم عادی شرکت پاییزان را در بورس اوراق بهادار به مبلغ ۷۸۰۰۰۰ ریال نقداً خریداری کرد. ارزش دفتری دارایی ها و بدهی های شرکت پاییزان تقریباً معادل ارزش بازار در زمان تحصیل سرمایه گذاری می باشد. مازاد بهای تمام شده سرمایه گذاری بر ارزش دفتری خالص دارایی شرکت پاییزان، دارایی نامشهود است که طی ۲۰ سال مستهلک می شود. اqlام صورتهای مالی دو شرکت در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۴ بشرح زیر است:

<u>شرکت بهاران</u>	<u>شرکت پاییزان</u>	
۲۵۰۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰۰	فروش
۱۰۰۰۰۰۰	۷۰۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۶۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰۰	هزینه ها
۱۴۳۰۰۰		درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۳۶۰۰۰۰۰	۱۴۰۰۰۰۰	ذخیره مالیات بر درآمد

۶۰۰۰۰۰	۳۱۰۰۰۰۰	سود انباشته ۴/۱/۱x
۸۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	سود سهام پرداختی
۱۵۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	وجوه نقد
۲۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۲۶۰۰۰۰	۳۵۰۰۰۰	موجودی‌ها
	۵۰۰۰۰۰	زمین
	۸۰۰۰۰۰	ساختمان (خالص)
۶۷۰۰۰۰	۱۲۷۲۰۰۰	تجهیزات
	۸۶۷۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت پاییزان
۲۰۰۰۰۰	۲۱۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
	۹۶۰۰۰	اوراق قرضه پرداختنی
		(ارزش اسمی ۱۰۰۰۰۰ ریال)
	۶۰۰۰۰۰	سهام عادی (۵۰ ریالی)
۴۰۰۰۰۰		سهام عادی (۱۰ ریالی)
	۱۰۰۰۰۰	صرف سهام

اطلاعات اضافی:

- ۱- شرکت بهاران برای حساب سرمایه‌گذاری از روش ارزش ویژه کامل استفاده می‌نماید.
 - ۲- مبادلات بین شرکت بهاران و پاییزان بالغ بر ۱۰۰۰۰ ریال می‌باشد که مربوط به خرید
نسیه قبل از تاریخ تحصیل سرمایه‌گذاری بوده است.
- مطلوبست:

- ۱- تهیه کاربرگ تلفیقی شرکت اصلی و فرعی
- ۲- تهیه صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی

۴- شرکت بهاران در اول فروردین ماه ۱۳۸۴ تعداد ۲۸۰۰۰ سهم شرکت پاییزان را در بورس
اوراق بهادار به مبلغ ۷۸۰۰۰۰ ریال بطور نقد خریداری کرد. ارزش دفتری و دارایی‌ها و
بدهیهای شرکت پاییزان در تاریخ تحصیل سرمایه‌گذاری تقریباً معادل ارزش بازار
می‌باشد، اگر مازاد وجود دارد (دارایی نامشهود) طی ۲۰ سال مستهلک می‌شود. خالص

دارایی‌ها در اول سال ۱۳۴۴ مربوط به مثال شماره (۳) می‌باشد.

شرکت اصلی بهاران برای حساب سرمایه‌گذاری از روش ارزش ویژه کامل استفاده می‌نماید. شرکت اصلی طی سال ۱۳۴۵ کالا به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰ ریال (بهای تمام شده) به شرکت فرعی فروخته است. شرکت پاییزان در پایان سال مالی ۱۳۴۵ مبلغ ۱۵۰۰۰۰ ریال از شرکت بهاران طلبکار است. اقلام صورتهای مالی دو شرکت در پایان سال ۱۳۴۵ سال دوم بعد از تحصیل به شرح زیر است:

شرکت بهاران	شرکت پاییزان	
۲۷۰۰۰۰۰	۱۴۰۰۰۰۰	فروش
۱۱۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۶۵۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	هزینه‌ها
۱۶۴۰۰۰۰	—	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۳۸۰۰۰۰۰	۱۶۰۰۰۰۰	ذخیره مالیات بر درآمد
۳۴۸۳۰۰۰	۷۳۰۰۰۰۰	سود انباشته ۵/۱/۱
۳۵۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	سود سهام پرداختی
۳۵۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	وجوه نقد
۳۲۵۰۰۰۰	۲۲۵۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۲۷۵۰۰۰۰	۲۴۵۰۰۰۰	موجودی‌ها
۵۰۰۰۰۰۰		زمین
۷۵۰۰۰۰۰		ساختمان (خالص)
۱۷۳۳۰۰۰	۸۱۰۰۰۰۰	تجهیزات (خالص)
۹۶۱۰۰۰۰		سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
۲۳۰۰۰۰۰	۲۱۰۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۹۷۰۰۰۰		اوراق قرضه پرداختنی (ارزش اسمی ۱۰۰۰۰۰۰)
۶۰۰۰۰۰۰		سهام عادی (۵۰ ریالی)
	۴۰۰۰۰۰۰	سهام عادی (۱۰ ریالی)
۱۰۰۰۰۰۰		صرف سهام
		مطلوبست:

تهیه کاربرگ تلفیقی شرکت اصلی و فرعی به روش ارزش ویژه کامل

۵- مانده حسابهای شرکت اصلی و فرعی در ۱۳۵/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

شرکت اصلی	شرکت فرعی	
۲۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۷۰۵۰۰۰	—	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۲۱۵۰۰۰۰	۹۷۵۰۰۰	سایر دارایی ها
۷۵۰۰۰	۱۵۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۷۰۰۰۰	۲۸۰۰۰۰	سایر بدهیها
۲۵۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	سهام عادی
۲۵۶۰۰۰	۱۷۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱
۹۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	فروش
۴۸۰۰۰	—	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۴۴۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۱۲۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	هزینه استهلاک
۸۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	هزینه های اداری
۱۰۴۰۰۰	۳۲۰۰۰	هزینه مالیات بر درآمد
۵۰۰۰۰	۱۳۰۰۰	سود سهام پرداختی

اطلاعات اضافی:

الف) شرکت اصلی کالا به بهای تمام شده ۴۰۰۰۰۰ ریال به شرکت فرعی فروخته است.

ب) شرکت اصلی در پایان سال مبلغ ۱۲۰۰۰ ریال به شرکت فرعی بدهکار بوده است.
مطلوبست:

تهیه کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی در پایان سال ۱۳۵

۶- شرکت دی ۱۰۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت فرعی بهمن را در اول فروردین ماه سال ۱۳۲۲ تحصیل نمود. شرکت دی برای حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی بهمن به ارزش ۱۰۶۰۰۰ (سهام عادی ۱۰۰۰۰۰ ریال، سود انباشته ۶۰۰۰ ریال) ریال بالغ بر ۱۲۱۰۰۰ ریال پرداخت نمود. اقلام ترازنامه صورت سود و زیان و سود انباشته شرکت های دی و بهمن در پایان اسفند ۱۳۲۲ به شرح زیر می باشد:

شرکت دی	شرکت بهمن	
۳۹۷۰۰۰	۳۰۳۰۰۰	فروش
۲۰۰۰۰	-	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۲۵۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۳۸۰۰۰	۱۶۰۰۰	وجوه نقد
۵۰۰۰	-	اسناد دریافتنی
۲۵۰۰۰	۱۸۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۴۰۰۰۰	۳۶۰۰۰	موجودی کالا
۱۳۳۰۰۰		سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۳۶۹۰۰	۱۲۰۰۰	تجهیزات
۶۱۷۰۰	۳۳۰۰۰	ساختمان
۲۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	زمین
۱۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	هزینه‌ها
۷۴۰۰	۵۰۰۰	هزینه استهلاک
۲۸۶۰۰	۱۸۰۰۰	هزینه مالیات بر درآمد
۵۴۰۰۰	۶۰۰۰	سود انباشته ۱/۱
۱۰۰۰۰	۸۰۰۰	سود سهام پرداختی
۱۹۶۰۰	۲۰۰۰	حسابهای پرداختی
۱۵۰۰۰	۵۰۰۰	اسناد پرداختنی
۲۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	سهام عادی

اطلاعات اضافی:

- ۱- ارزش متعارف بازار زمین در زمان تحصیل به مبلغ ۱۴۰۰۰ ریال، و ارزش دفتری آن ۱۰۰۰۰ ریال بوده است.
- ۲- شرکت بهمن مبلغی معادل ۵۰۰۰ ریال به شرکت دی بدهکار می‌باشد، که در حسابهای مربوط به اسناد دریافتنی و پرداختنی دو شرکت منعکس است.
- ۳- شرکت اصلی از روش ارزش ویژه برای ثبت و نگهداری حساب سرمایه گذاری استفاده

می نماید.

۴- توزیع سود سهام توسط شرکت اصلی و فرعی به ترتیب ۱۰۰۰۰ ریال و ۸۰۰۰ ریال.
مطلوبست:

۱- تهیه کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی

۷- در اول فروردین ماه سال ۱۳۸۱ شرکت مهر (اصلی) ۳۲۰۰۰ سهم شرکت فرعی آبان را در بورس اوراق بهادار در ازاء پرداخت نقدی ۷۹۲۰۰۰ ریال تحصیل نمود. در تاریخ سرمایه گذاری ارزش دفتری و بازار بعضی از اقلام دارایی های شرکت آبان به شرح زیر بوده است:

ارزش دفتری	ارزش بازار	
۵۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	موجودی کالا
۱۰۰۰۰۰	۱۶۰۰۰۰	زمین
۲۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	ساختمان (خالص)
۵۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	تجهیزات (خالص)
۰	۶۰۰۰۰	امتیاز

ارزش دفتری سایر دارایی ها و بدهیهای شرکت فرعی تقریباً معادل ارزش بازار است. برآورد باقی مانده عمر مفید ساختمان ۲۰ سال، تجهیزات و امتیاز هر یک ۱۰ سال، و سرقتی طی ۲۰ سال مستهلک می شود. ثبت و نگهداری موجودی ها بر مبنای روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO) می باشد.

شرکت اصلی برای ثبت و نگهداری حساب سرمایه گذاری از روش ارزش ویژه کامل استفاده می نماید. اقلام صورتهای مالی دو شرکت مهر (اصلی) و آبان (فرعی) در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ بشرح زیر خواهد بود:

شرکت آبان	شرکت مهر	
۷۰۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰۰	فروش
۲۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۱۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	هزینه عملیاتی
	۱۲۹۲۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۱۲۰۰۰۰	۱۶۰۰۰۰	ذخیره مالیات بر درآمد
۵۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱/۱ x
۸۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	سود سهام اعلام و پرداختی
۸۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	وجوه نقد
۱۰۰۰۰۰	۱۵۲۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۹۰۰۰۰	۱۱۰۰۰۰	موجودی کالا
۱۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	زمین
۴۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰	ساختمان
۸۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰	تجهیزات
	۸۵۷۲۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۱۵۷۵۰۰	۱۵۰۰۰۰	بدهی جاری
۱۶۲۵۰۰	۲۰۰۰۰۰	استهلاک انباشته ساختمان
۲۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات
	۷۰۰۰۰۰	سهام عادی (۵۰ ریالی)
۴۰۰۰۰۰		سهام عادی (۱۰ ریالی)
	۸۰۰۰۰۰	صرف سهام
		مطلوبست:

۱- تهیه جدول تخصیص مازاد

۲- تهیه کاربرگ و صورتهای مالی تلفیقی اصلی و فرعی با روش ارزش ویژه کامل

۸- شرکت ایران ۸۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت جهان در اول سال ۱۳۸۱

به مبلغ ۱۱۶۴۰۰۰۰ ریال خریداری کرد. سرفصلی به شرح زیر محاسبه گردیده است:

۱۱۶۴۰۰۰۰	بهای پرداختی بابت ۸۰ درصد سهام شرکت جهان
۱۵۳۰۰۰۰۰ *	ارزش بازار دارایی قابل شناسایی
۲۰۰۰۰۰۰	کسر می شود بدهیها
۱۳۳۰۰۰۰۰	
۸۰٪	درصد سرمایه گذاری
۱۰۶۴۰۰۰۰	ارزش بازار خالص دارایی های تحصیل شده
۱۰۰۰۰۰۰	دارایی نامشهود

* مازاد ارزش بازار دارایی های قابل شناسایی به بهای تمام شده دارایی های مزبور ۵۰۰۰۰۰۰ ریال می باشد که مربوط به اموال و ماشین آلات و تجهیزات است.
مانده اقلام صورتهای مالی دو شرکت در پایان سال ۱۳۸۱ بشرح زیر است:

شرکت جهان	شرکت ایران	
۸۰۰۰۰۰۰	۳۶۰۰۰۰۰۰	فروش
۴۰۰۰۰		درآمد بهره
۴۲۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۲۶۴۰۰۰۰	۱۰۹۶۰۰۰۰	هزینه های عملیاتی
	۴۰۰۰۰	هزینه بهره
۸۰۰۰۰۰۰	۱۷۲۰۰۰۰۰	دارایی جاری
—	۱۱۶۴۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت جهان
۹۰۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰۰۰	اموال و ماشین آلات و تجهیزات
۳۰۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰۰۰	بدهی جاری
۱۰۰۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰۰۰	سهام عادی
۴۰۰۰۰۰۰ *	۱۳۸۴۰۰۰۰	سود انباشته ۱۲/۲۹

* مانده سود انباشته در تاریخ تحصیل سرمایه گذاری ۲۸۰۰۰۰۰۰ ریال بوده است.

مبادلات بین دو شرکت در سال مالی مزبور به شرح زیر است:

الف) شرکت ایران کالاهایی را طی سال به مبلغ ۵۰۰۰۰۰۰ ریال (بهای تمام شده) به شرکت

جهان فروخته است.

ب) شرکت جهان مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال بهره (سود تضمین شده) از شرکت ایران دریافت کرده است. بدهی مربوط در سال مالی ایجاد و پرداخت شده است.

ج) شرکت ایران در پایان سال مبلغ ۳۰۰۰۰۰ ریال به شرکت جهان بدهکار بوده است. مطلوبست:

۱- تهیه کاربرگ صورتهای مالی شرکت ایران و جهان در پایان سال مالی ۱۳۸۱ یا فرض اینکه باقی مانده عمر مفید اموال و ماشین آلات و تجهیزات ده سال و دوره استهلاک دارایی نامشهود ۴۰ سال برآورد می گردد.

۹- در اول فروردین ماه سال ۱۳۸۴ شرکت اصلی (بهاران) تعداد ۲۸۰۰۰ سهم عادی شرکت فرعی (پاییزان) را در بورس اوراق بهادار به مبلغ ۷۸۰۰۰۰ ریال نقداً خریداری کرد. ارزش دفتری دارایی ها و بدهیهای شرکت پاییزان تقریباً معادل ارزش بازار در زمان تحصیل سرمایه گذاری می باشد. مازاد بهای تمام شده سرمایه گذاری بر ارزش دفتری خالص دارایی شرکت پاییزان، دارایی نامشهود است، که طی ۲۰ سال مستهلک می شود. اقلام صورتهای مالی دو شرکت در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۴ بشرح زیر است:

شرکت بهاران	شرکت پاییزان	
۲۵۰۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰۰	فروش
۱۰۰۰۰۰۰	۷۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۶۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	هزینه ها
۱۴۷۰۰۰	۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۳۶۰۰۰۰	۱۴۰۰۰۰	ذخیره مالیات بر درآمد
۳۱۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰	سود انباشته ۴/۱/۱
۳۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	سود سهام پرداختی
۴۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	وجوه نقد
۳۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۳۵۰۰۰۰	۲۶۰۰۰۰	موجودی ها
۵۰۰۰۰۰		زمین

۸۰۰۰۰۰	ساختمان (خالص)
۶۷۰۰۰۰	۱۲۷۲۰۰۰ تجهیزات (خالص)
۸۷۱۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت پاییزان
۲۰۰۰۰۰	۲۱۰۰۰۰ حسابهای پرداختنی
۰	۹۶۰۰۰ اوراق قرضه پرداختنی
	(ارزش اسمی ۱۰۰۰۰۰ ریال)
۰	۶۰۰۰۰۰ سهام عادی (۵۰ ریالی)
۴۰۰۰۰۰	۰ سهام عادی (۱۰ ریالی)
۰	۱۰۰۰۰۰ صرف سهام

اطلاعات اضافی:

- ۱- شرکت بهاران (اصلی) از روش حسابداری ارزش ویژه جزئی (ناقص) برای ثبت نتایج عملیات شرکت فرعی استفاده می‌کند.
 - ۲- مبادلات بین شرکت بهاران و پاییزان بالغ بر ۱۰۰۰۰ ریال می‌باشد که مربوط به خرید نسبه قبل از تاریخ تحصیل سرمایه گذاری بوده است.
- مطلوبست:

- ۱- تهیه کاربرگ تلفیقی شرکت اصلی و فرعی- روش ارزش ویژه جزئی (ناقص)
- ۲- تهیه ترازنامه تلفیقی شرکت اصلی و فرعی

۱۰- شرکت بهاران در اول فروردین ماه ۱۳۴۴ تعداد ۲۸۰۰۰ سهم شرکت پاییزان را در بورس اوراق بهادار به مبلغ ۷۸۰۰۰۰ ریال بطور نقد خریداری کرد. ارزش دفتری دارایی‌ها و بدهیهای شرکت پاییزان در تاریخ تحصیل سرمایه گذاری تقریباً معادل ارزش بازار می‌باشد. اگر مازاد وجود دارد (دارایی نامشهود) طی ۲۰ سال مستهلک می‌شود. خالص دارایی‌ها در اول سال ۱۳۴۴ مربوط به مثال شماره (۹) می‌باشد.

شرکت اصلی بهاران برای حساب سرمایه گذاری از روش ارزش ویژه جزئی (ناقص) استفاده می‌نماید. شرکت اصلی طی سال ۱۳۴۵ کالا به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰ ریال (بهای تمام شده) به شرکت فرعی فروخته است. شرکت پاییزان در پایان سال مالی ۱۳۴۵ مبلغ ۱۵۰۰۰ ریال از شرکت بهاران طلبکار است. اقلام صورتهای مالی دو شرکت در پایان سال

۱۳۵۰ دومین سال بعد از تحصیل به شرح زیر است:

شرکت بهاران	شرکت پاییزان	
۲۷۰۰۰۰۰	۱۴۰۰۰۰۰	فروش
۱۱۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۶۵۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	هزینه‌ها
۱۶۸۰۰۰۰	.	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۳۸۰۰۰۰۰	۱۶۰۰۰۰۰	ذخیره مالیات بر درآمد
۳۴۸۷۰۰۰۰	۷۳۰۰۰۰۰	سود انباشته ۵/۱/۱ x
۳۵۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	سود سهام پرداختی
۳۵۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	وجوه نقد
۳۲۵۰۰۰۰	۲۲۵۰۰۰۰	حسابهای دریافتی
۲۷۵۰۰۰۰	۲۴۵۰۰۰۰	موجودی‌ها
۵۰۰۰۰۰۰	.	زمین
۷۵۰۰۰۰۰	.	ساختمان (خالص)
۱۷۳۳۰۰۰۰	۸۱۰۰۰۰۰	تجهیزات (خالص)
۹۶۹۰۰۰۰	.	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
۲۳۰۰۰۰۰	۲۱۰۰۰۰۰	حسابهای پرداختی
۹۷۰۰۰۰		اوراق قرضه پرداختی
		(ارزش اسمی ۱۰۰۰۰۰۰ ریال)
۶۰۰۰۰۰۰		سهام عادی (۵۰ ریالی)
	۴۰۰۰۰۰۰	سهام عادی (۱۰ ریالی)
۱۰۰۰۰۰۰		صرف سهام

مطلوبست:

تهیه کار برگ تلفیقی اصلی و فرعی به روش ویژه جزیی (ناقص)

۱۱- شرکت سهامی پارس ۹۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت سهامی پیام را در اول فروردین ماه سال ۱۳۵۰ تحصیل نمود. شرکت پارس برای تحصیل حقوق صاحبان سهام شرکت پیام به ارزش ۴۵۰۰۰۰۰ ریال (سهام عادی ۲۰۰۰۰۰۰ ریال و سود انباشته ۲۵۰۰۰۰۰ ریال) بالغ بر ۴۰۵۰۰۰۰ ریال پرداخت نمود. مانده حسابهای شرکت پارس

(اصلی) و فرعی پیام در ۱۳۵/۱۲/۲۹ بشرح زیر است:

شرکت پارس	شرکت پیام	
۸۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	فروش
۴۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۴۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	سهام عادی
۵۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	سایر بدهی‌ها
۹۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۱۶۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	اسناد پرداختنی
۱۸۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	هزینه‌های عملیاتی
۶۲۲۰۸	—	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۴۸۰۰	—	درآمد بهره (سود تضمین شده)
—	۴۸۰۰	هزینه بهره
۴۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱
۱۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	سود سهام پرداختنی
۱۱۱۰۰۰	۵۰۰۰۰	وجوه نقد
۸۰۰۰۰	—	اسناد دریافتنی
۱۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۹۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	موجودی‌ها
۴۳۱۲۰۸	—	سرمایه‌گذاری در شرکت پیام
۳۷۵۸۸۰	۴۲۹۱۲۰	سایر دارایی
۹۰۰۰	—	سود سهام دریافتنی
۸۹۹۲۰	۴۶۰۸۰	ذخیره مالیات بر درآمد

اطلاعات اضافی:

- ۱- طی سال شرکت پیام سودی بالغ بر ۶۹۱۲۰ ریال گزارش نموده است.
- ۲- سود سهام پرداختنی توسط شرکت اصلی و فرعی به ترتیب ۱۰۰۰۰۰ ریال و ۴۰۰۰۰ ریال.

۳- شرکت پارس کالا به بهای تمام شده ۸۰۰۰۰۰ ریال به شرکت پیام فروخته، که مبلغ ۶۰۰۰۰ ریال آن نسیه می باشد. مانده طلب شرکت پارس از شرکت پیام در اسناد دریافتی و پرداختی در دفاتر هر دو شرکت منعکس است.

۴- شرکت پیام مبلغ ۴۸۰۰ ریال بهره به شرکت پارس پرداخت کرده است.

۵- مانده طلب شرکت پارس از پیام در پایان سال مالی بالغ بر ۴۰۰۰۰ ریال می باشد.

۶- مانده طلب شرکت پارس بابت سود سهام به مبلغ ۹۰۰۰ ریال می باشد که در حسابهای مربوط به سود سهام دریافتی و سایر بدهیها منعکس است.

۷- شرکت پارس از روش ارزش ویژه کامل برای ثبت نگهداری حساب سرمایه گذاریها استفاده می نماید.

مطلوبست:

۱- تهیه کاربرگ تلفیقی شرکت پارس و پیام یکسال بعد از تحصیل

۲- تهیه صورتهای مالی تلفیقی

۱۲- با توجه به اطلاعات مسئله شماره (۷) به استثناء دو حساب: درآمد حاصل از سرمایه گذاری به مبلغ ۱۴۴۰۰۰ ریال و حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی به مبلغ ۸۷۲۰۰۰ ریال و با فرض اینکه شرکت اصلی برای ثبت نگهداری حساب سرمایه گذاری از روش ارزش ویژه جزئی (ناقص) استفاده می نماید:

مطلوبست:

۱- تهیه جدول تخصیص مازاد

۲- تهیه کاربرگ تلفیقی شرکت اصلی و فرعی به روش ارزش ویژه جزئی (ناقص)

۱۳- با توجه به اطلاعات مسئله شماره (۷) به استثناء دو حساب: درآمد حاصل از سرمایه گذاری به مبلغ ۶۴۰۰۰ ریال و حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی به مبلغ ۷۹۲۰۰۰ ریال و با فرض اینکه شرکت اصلی برای ثبت و نگهداری حساب سرمایه گذاری از روش بهای تمام شده استفاده می نماید:

مطلوبست:

۱- تهیه جدول تخصیص مازاد

۲- تهیه کاربرگ تلفیقی اصلی و فرعی به روش بهای تمام شده سال اول بعد از تحصیل

۱۴- شرکت الوند ۷۵ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت فرعی دماوند در ازای پرداخت نقدی به مبلغ ۲۱۰۰۰ ریال در اول فروردین ۱۳۸۲ تحصیل نمود. ارزش دفتری دارایی‌ها و بدهیهای شرکت دماوند به جزء تجهیزات تقریباً معادل ارزش بازار در تاریخ تحصیل سرمایه‌گذاری بوده، و ارزش دفتری خالص تجهیزات شرکت دماوند در تاریخ مزبور ۱۰۰۰۰ ریال و ارزش متعارف بازار آن ۲۰۰۰۰ ریال بوده است. برآورد باقی مانده عمر مفید تجهیزات ۱۵ سال. شرکت الوند (اصلی) از روش بهای تمام شده برای ثبت نتایج عملیات شرکت دماوند (فرعی) استفاده می‌کند. اقلام صورتهای مالی دو شرکت اصلی و فرعی بطور جداگانه در ۲۹ اسفند ۱۳۸۲ بشرح زیر خواهد بود:

شرکت الوند	شرکت دماوند	
۴۲۰۰۰	۲۰۰۰۰	فروش
۱۵۰۰		درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۱۳۰۰۰	۹۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۱۰۰۰۰	۵۰۰۰	هزینه‌های عملیاتی
۴۹۰۰۰	۸۰۰۰	سود انباشته ۲۲/۱/۱ x
۰	۲۰۰۰	سود سهام پرداختی
۱۲۵۰۰	۴۰۰۰	وجوه نقد
۲۰۰۰۰	۷۰۰۰	موجودی‌ها
۲۱۰۰۰		سرمایه‌گذاری در شرکت دماوند
۳۹۰۰۰	۹۰۰۰	تجهیزات (خالص)
۲۰۰۰۰	۴۰۰۰	سایر دارایی‌ها
۳۰۰۰	۲۰۰۰	حسابهای پرداختی
۴۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	سهام عادی
		مطلوبست:

۱- تهیه کاربرگ تلفیقی شرکت الوند و دماوند به روش بهای تمام شده

۱۵- شرکت الف ۸۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت فرعی (ب) را در مقابل پرداخت نقدی به مبلغ ۱۱۰۰۰۰ ریال در اول فروردین ۱۳۸۲ تحصیل نمود. سهام عادی و

سود انباشته شرکت فرعی در تاریخ تحصیل سرمایه‌گذاری به ترتیب ۱۰۰۰۰۰ ریال و ۲۵۰۰۰ ریال بوده است. مازاد بهای تمام شده برارزش دفتری، خالص دارایی تحصیل شده ۶۰۰۰ ریال مربوط به ساختمان (برآورد باقی مانده عمر مفید ۱۰ سال) و مابقی مربوط به دارایی نامشهود (برآورد عمر مفید ۸ سال) است. شرکت الف از روش بهای تمام شده برای ثبت نتایج عملیات شرکت (ب) استفاده می‌کند. مانده اقلام صورتهای مالی دو شرکت اصلی و فرعی در ۲۹ اسفند ۱۳۳۳ سال دوم بعد از تحصیل به شرح زیر خواهد بود:

شرکت الف	شرکت ب	
۲۲۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	فروش
۱۲۰۰۰		درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۱۴۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۲۵۰۰۰	۱۵۰۰۰	هزینه استهلاك
۱۰۰۰۰	۵۰۰۰	سایر هزینه‌ها
۱۵۰۰۰۰	۶۵۰۰۰	سود انباشته ۳/۱/۱ x
۳۰۰۰۰	۱۵۰۰۰	سود سهام پرداختی
۱۴۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	وجوه نقد
۲۰۰۰۰	۱۵۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۹۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	موجودی‌ها
۱۱۰۰۰۰		سرمایه‌گذاری در شرکت ب
۵۷۰۰۰	۲۵۰۰۰	ساختمان (خالص)
۴۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۲۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	سهام عادی

اطلاعات اضافی:

شرکت فرعی ب در سال ۱۳۳۲ سود خالص را به مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال گزارش نموده و سود سهام پرداختی به مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال طی همان سال بوده است. مطلوبست:

۱- تهیه کاربرگ تلفیقی به روش بهای تمام شده در دومین سال بعد از تحصیل.

۱۶- صورت سود و زیان تلفیقی و بعضی از اقلام ترازنامه مقایسه‌ای تلفیقی شرکت اصلی و فرعی به شرح زیر است:

شرکت بدخشان و شرکت فرعی

صورت سود و زیان تلفیقی

برای سال مالی منتهی به ۱۳/۱۲/۲۹

۷۰۱۰۰۰	فروش
۲۶۳۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۴۳۸۰۰۰	سود ناخالص
	هزینه‌های عملیاتی:
۷۶۰۰۰	هزینه استهلاک
۱۲۲۰۰۰	هزینه‌های فروش
۲۸۳۰۰۰	هزینه‌های اداری
۱۵۵۰۰۰	درآمد ترکیبی
۳۸۷۵۰	کسر می‌شود: سود سهم اقلیت
۱۱۶۲۵۰	درآمد خالص تلفیقی
<u>۳۱۸۰۰۰</u>	<u>۲۲۹۰۰۰</u>
۲۳۴۰۰۰	۱۹۴۰۰۰
۳۰۰۰۰	۲۶۰۰۰
۷۹۰۰۰	۹۹۰۰۰
۸۴۰۰۰	۹۶۰۰۰
۳۹۰۰۰	۵۶۰۰۰
	مطلوبست:

۱- تهیه گردش وجوه نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی مربوط به صورت جریان

وجوه نقد تلفیقی با دو روش:

الف) روش مستقیم

ب) روش غیر مستقیم

۱۷- صورت سود و زیان تلفیقی برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۶ و ترازنامه مقایسه‌ای دو سال متوالی شرکت اصلی و فرعی به شرح زیر است:

شرکت اصلی و فرعی

صورت سود و زیان تلفیقی

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۶

۱۵۰۰۰۰۰	فروش
<u>۸۰۰۰۰۰</u>	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۷۰۰۰۰۰	سود ناخالص
<u>۲۸۰۰۰۰</u>	هزینه‌ها
۴۲۰۰۰۰	درآمد عملیاتی قبل از مالیات
<u>۶۰۰۰۰</u>	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۴۸۰۰۰۰	درآمد مشمول مالیات
<u>۱۹۹۵۰۰</u>	مالیات بر درآمد
۲۸۰۵۰۰	درآمد بعد از کسر مالیات
<u>۵۶۱۰۰</u>	کسر می‌شود: سود سهم اقلیت
<u>۲۲۴۴۰۰</u>	درآمد خالص تلفیقی

شرکت اصلی و فرعی
ترازنامه مقایسه‌ای تلفیقی

۱۳۵/۱۲/۲۹	۱۳۵۶/۱۲/۲۹	
۵۱۰۰۰۰	۲۶۷۰۰۰	وجوه نقد
۱۵۰۰۰۰	۳۵۶۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۱۸۷۵۰۰	۱۵۰۰۰۰	موجودی‌ها
۴۶۹۵۰۰	۹۷۴۰۰۰	تجهیزات (خالص)
۱۱۳۲۸۰۰	۱۱۳۲۸۰۰	سرمایه‌گذاری بلند مدت
۱۵۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	سرقفلی
<u>۲۵۹۹۸۰۰</u>	<u>۲۹۹۹۸۰۰</u>	جمع دارایی‌ها
۹۲۵۰۰۰	۲۵۴۵۰۰	حسابهای پرداختنی
۳۰۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	هزینه معوق پرداختنی
	۷۰۰۰۰۰	اوراق قرضه پرداختنی
	۵۰۰۰	صرف اوراق قرضه
۹۷۵۰۰	۱۴۳۶۰۰	حقوق اقلیت
۴۵۰۰۰۰	۷۵۰۰۰۰	سهام عادی (۱ ریالی)
۱۲۵۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	صرف سهام
<u>۷۰۲۳۰۰</u>	<u>۸۷۶۷۰۰</u>	سود انباشته
<u>۲۵۹۹۸۰۰</u>	<u>۲۹۹۹۸۰۰</u>	جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام

اطلاعات اضافی:

- ۱- شرکت اصلی ۸۰ درصد سهام دارای رای شرکت فرعی را در تملک دارد.
- ۲- هزینه استهلاک تجهیزات و سرقفلی به ترتیب ۶۷۵۰۰ ریال و ۳۰۰۰۰۰ ریال می‌باشد.
- ۳- خرید نقدی تجهیزات طی سال ۵۷۲۰۰۰ ریال
- ۴- سود سهام پرداختی طی سال ۱۳۵۶ بالغ بر:
 - شرکت اصلی ۵۰۰۰۰ ریال
 - شرکت فرعی ۵۰۰۰۰ ریال

☆ تلفیق بعد از تحصیل ۲۴۷

۵- اوراق قرضه پرداختنی در تاریخ ۳۰ مرداد ۱۳۴۶ به مبلغ ۷۰۵۰۰۰ ریال منتشر شده است.

۶- تعداد ۳۰۰۰۰۰ سهام طی سال ۱۳۴۶ منتشر شده است.

مطلوبست:

۱- تهیه صورت جریان وجوه نقد با دو روش مستقیم و غیرمستقیم

۱۸- ترازنامه تلفیقی مقایسه‌ای دو سال متوالی شرکت اصلی و فرعی در پایان اسفند ۱۳۴۲ و ۱۳۴۳ بشرح زیر است:

<u>x۳/۱۲/۲۹</u>	<u>x۲/۱۲/۲۹</u>	
۲۷۶۰۰۰	۲۶۹۰۰۰	وجوه نقد
۲۳۰۰۰۰	۱۲۵۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۲۷۰۰۰۰	۱۷۵۰۰۰	موجودی‌ها
۱۸۳۰۰۰	۲۲۳۰۰۰	زمین
۱۵۴۸۰۰۰	۱۴۴۸۰۰۰	ساختمان و تجهیزات
۹۰۰۰	۹۵۰۰	سرقفلی
<u>۲۵۱۶۰۰۰</u>	<u>۲۲۴۹۵۰۰</u>	جمع
۸۴۹۶۰۰	۷۷۴۸۰۰	استهلاک انباشته
۲۳۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۳۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	اوراق قرضه
۵۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	سهام عادی
۵۶۵۴۰۰	۴۱۰۷۰۰	سود انباشته
<u>۷۱۰۰۰</u>	<u>۶۴۰۰۰</u>	حقوق اقلیت
<u>۲۵۱۶۰۰۰</u>	<u>۲۲۴۹۵۰۰</u>	جمع

اطلاعات مربوط به صورت سود و زیان تلفیقی شرکت اصلی و فرعی برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۴۳ به شرح زیر است:

۷۲۰۰۰۰	فروش
<u>۳۰۰۰۰</u>	سود حاصل از فروش زمین
۷۵۰۰۰۰	جمع
۳۴۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۷۴۸۰۰	هزینه استهلاک ساختمان و تجهیزات
۵۰۰	هزینه استهلاک سرقفلی
<u>۱۰۵۰۰۰</u>	سایر هزینه‌ها
۲۲۹۷۰۰	درآمد ترکیبی
<u>(۱۵۰۰۰)</u>	سود سهم اقلیت
<u>۲۱۴۷۰۰</u>	درآمد خالص تلفیقی

اطلاعات اضافی:

- ۱- شرکت اصلی ۸۰٪ سهام دارای حق رای شرکت فرعی را در ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ به مبلغ ۶۶۰۰۰ ریال بیش از ارزش دفتری خریداری نمود.
 - ۲- از مبلغ ۶۶۰۰۰ ریال تفاوت در زمان تحصیل مبلغ ۸۰۰۰ ریال مربوط به زمین و مبلغ ۴۸۰۰۰ ریال مربوط به تجهیزات (عمر مفید باقی‌مانده ۱۰ سال) و مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال مربوط به سرقفلی بود که طی عمر ۲۰ سال مستهلک می‌شود.
 - ۳- سود سهام پرداختی طی سال ۱۳۸۳ توسط شرکت اصلی و فرعی به ترتیب ۶۰۰۰۰ ریال و ۴۰۰۰۰ ریال
 - ۴- درآمد خالص شرکت فرعی طی سال ۱۳۸۳ بالغ بر ۷۵۰۰۰ ریال.
 - ۵- خرید نقدی زمین توسط شرکت اصلی طی سال ۱۳۸۲ به مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال
 - ۶- فروش زمین توسط شرکت اصلی طی سال ۱۳۸۳ به مشتریان خارج از گروه وابسته به مبلغ ۷۰۰۰۰ ریال
 - ۷- خرید تجهیزات توسط شرکت فرعی طی سال ۱۳۸۳ به مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال (خارج از گروه وابسته)
- مطلوبست:

- ۱- تهیه صورت جریان وجوه نقد تلفیقی با دوروش مستقیم و غیرمستقیم.

۱۹- در دوم فروردین ماه ۱۳۴۴ شرکت (ج) ۱۰۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت (دال) به مبلغ ۲۸۰۰۰۰ ریال بطور نقد تحصیل نمود. در آن زمان اقلام ترازنامه شرکت (ج) و (دال) به شرح زیر بود:

ارزش دفتری		ارزش بازار
شرکت ج	شرکت دال	شرکت دال
۶۵۰۰۰	۲۵۰۰۰	۲۵۰۰۰
۷۵۰۰۰	۳۵۰۰۰	۳۵۰۰۰
۳۵۰۰۰	۲۰۰۰۰	۲۵۰۰۰
	۱۵۰۰۰	۲۵۰۰۰
۱۵۰۰۰۰	۱۲۵۰۰۰	۱۵۰۰۰۰
۲۸۰۰۰۰		
۶۰۵۰۰۰	۲۲۰۰۰۰	
۴۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	۲۰۰۰۰
۲۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	
	۳۵۰۰۰	
۳۶۵۰۰۰	۱۰۵۰۰۰	
۶۰۵۰۰۰	۲۲۰۰۰۰	

مطلوبست:

- ۱- تهیه جدول سرقفلی
- ۲- تهیه ثبت‌های لازم در دفاتر شرکت دال بر مبنای حسابداری تسری ارزشهای جاری به صورتهای مالی شرکت فرعی و تهیه تراز آزمایشی شرکت فرعی
- ۳- تهیه کاربرگ تلفیقی شرکت اصلی و فرعی بر مبنای حسابداری تسری ارزشهای جاری به صورتهای مالی شرکت فرعی

۲۰- شرکت شمال ۸۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت جنوب را در اول سال ۱۳۴۲ به مبلغ ۲۲۰۰۰۰۰ ریال خریداری نمود. حقوق صاحبان سهام شرکت جنوب در آن تاریخ شامل ۱۵۰۰۰۰۰ ریال سهام عادی و ۵۰۰۰۰۰۰ ریال سود انباشته است. تفاوت بین بهای تمام شده و ارزش دفتری ۶۰۰۰۰۰۰ ریال می‌باشد، که مربوط به اختلاف بین ارزش دفتری

و بازار برخی از دارایی‌ها به شرح زیر می‌باشد:

تفاوت	ارزش بازار	ارزش دفتری	
۵۰۰۰۰	۳۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	موجودی کالا (FIFO)
۳۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	تجهیزات (عمر مفید ۱۰ سال)
۱۵۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	زمین
۲۵۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰		دارایی نامشهود (عمر مفید ۲۰ سال)
۷۵۰۰۰۰			

در سال ۱۳۴۲ شرکت فرعی جنوب درآمد خالص بالغ بر ۳۲۵۰۰ ریال گزارش نمود و سود سهام پرداختی توسط شرکت جنوب به مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال می‌باشد. مانده حسابهای شرکت اصلی و فرعی در ۱۳۴۲/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

شرکت جنوب	شرکت شمال	
۲۲۰۰۰۰۰	۳۱۰۰۰۰۰	فروش
	۱۶۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۱۴۱۰۰۰۰	۱۷۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۶۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	هزینه استهلاک تجهیزات
۱۲۵۰۰		هزینه استهلاک سرقفلی
۶۸۵۰۰۰	۹۹۸۰۰۰	سایر هزینه‌ها
۵۰۰۰۰۰	۱۶۵۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱
۲۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	سود سهام پرداختی
	۲۲۰۰۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت جنوب
۴۰۰۰۰۰	۱۲۵۰۰۰۰	زمین
۵۴۰۰۰۰	۱۰۸۰۰۰۰	تجهیزات
۱۸۸۵۰۰۰	۲۴۰۲۰۰۰	سایر دارایی‌ها
۲۳۷۵۰۰		سرقفلی
۳۰۰۰۰۰	۲۱۳۴۰۰۰	بدهیها
۱۵۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰۰۰	سهام عادی
۷۵۰۰۰۰		مازاد تجدید ارزیابی

شرکت اصلی شمال برای ثبت و نگهداری حساب سرمایه‌گذاری از روش بهای تمام شده

استفاده می نماید.

مطلوبست:

- ۱- ثبت تعدیلات لازم در دفاتر شرکت فرعی بر مبنای حسابداری تسری ارزشهای جاری به صورتهای مالی شرکت فرعی
- ۲- تهیه کاربرگ تلفیقی شرکت اصلی و فرعی بر مبنای حسابداری تسری ارزشهای جاری به صورتهای مالی شرکت فرعی

۲۱- شرکت سایه ۸۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت سهامی آفتاب در اول تیر سال ۱۳۳۳ به مبلغ ۴۶۰۰۰۰ ریال تحصیل نمود. مازاد بهای تمام شده سرمایه گذاری بر ارزش دفتری خالص دفتری شرکت فرعی آفتاب، دارایی نامشهود است که فرض می شود طی ۴۰ سال مستهلک شود. مانده حسابهای دو شرکت در ۲۹ اسفند ۱۳۳۳ به شرح زیر است:

شرکت آفتاب	شرکت سایه	
۴۰۰۰۰۰	۹۰۰۰۰۰	فروش
۱۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۱۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	هزینه های عملیاتی
	۳۵۲۵۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۲۲۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	سود انباشته ۳/۱/۱
۴۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	سود سهام اعلام و پرداختی
	۴۷۱۲۵۰	سرمایه گذاری در شرکت آفتاب
۶۰۰۰۰۰	۸۸۸۰۰۰	سایر دارایی ها
۶۰۰۰۰	۱۸۴۰۰۰	بدهیها
۳۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	سهام عادی

اطلاعات اضافی:

- ۱- نرخ مالیات بر درآمد ۴۰٪
- ۲- درآمد شرکت فرعی آفتاب بطور یکنواخت در سراسر سال کسب شده است.
- ۳- شرکت سایه برای حساب سرمایه گذاری از روش ارزش ویژه کامل استفاده می نماید.
- ۴- سود انباشته شرکت آفتاب در اول سال ۱۳۳۳ بالغ بر ۲۲۰۰۰۰ ریال بوده است و

حساب سهام عادی شرکت آفتاب در طی سال هیچ‌گونه گردشی (تغییری) نداشته است.
۵- دارایی نامشهود طی ۴۰ سال مستهلک شود.

۶- سود سهام در آخرین روز پایان هر فصل پرداخت می‌شود.
مطلوبست:

- ۱- تهیه کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی در ۳/۱۲/۲۹ با فرض اینکه درآمد و هزینه‌های شرکت فرعی از اول دوره مالی در صورت سود و زیان تلفیقی منعکس شده است.
- ۲- تهیه کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی در ۲۹ اسفند ۱۳۳۳ با فرض اینکه درآمد هزینه‌های شرکت فرعی از زمان تحصیل در صورتهای مالی منظور شده است.
- ۳- تهیه جدول تسهیم درآمد.

۲۲- شرکت سایه ۸۰ درصد سهام شرکت آفتاب در اول تیرماه سال ۱۳۳۳ به مبلغ ۴۶۰۰۰۰ ریال تحصیل نمود. مازاد بهای تمام شده سرمایه‌گذاری بر ارزش دفتری خالص دارایی شرکت فرعی آفتاب دارایی نامشهود است که فرض می‌شود طی ۴۰ سال مستهلک شود. شرکت سهامی سایه برای حساب سرمایه‌گذاری از روش بهای تمام شده استفاده می‌نماید. مانده حسابهای دو شرکت در ۲۹ اسفند ۱۳۳۳ به شرح زیر است:

شرکت آفتاب	شرکت سایه	
۴۰۰۰۰۰	۹۰۰۰۰۰	فروش
۱۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۱۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	هزینه‌های عملیاتی
	۲۴۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۴۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	سود سهام اعلام و پرداختی
۲۲۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	سود انباشته ۳/۱/۱
	۴۶۰۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
۶۰۰۰۰۰	۸۸۸۰۰۰	سایر دارایی‌ها
۶۰۰۰۰	۱۸۴۰۰۰	بدهیها
۳۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	سهامی عادی

اطلاعات اضافی:

۱- نرخ مالیات بر درآمد ۴۰٪

- ۲- درآمد شرکت فرعی آفتاب بطور یکنواخت در سراسر سال کسب شده است.
- ۳- حساب سود انباشته و سهام عادی شرکت فرعی آفتاب در طی سال هیچ‌گونه گردشی نداشته است.
- ۴- سود سهام در آخرین روز پایان هر فصل پرداخت می‌شود.
- مطلوبست:

- ۱- تهیه کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی در ۲۹ اسفند سال ۱۳۳۳ با فرض اینکه درآمد و هزینه‌های شرکت فرعی از اول دوره مالی در صورت سود و زیان تلفیقی منعکس شده است.
- ۲- تهیه کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی در ۲۹ اسفند سال ۱۳۳۳ با فرض اینکه درآمد و هزینه‌های شرکت فرعی از زمان تحصیل در صورتهای مالی منظور شده است.
- ۳- تهیه جدول تسهیم درآمد

۲۳- شرکت آرام ۷۵ درصد سهام دارای حق رای شرکت فرعی شرکت کیوان را در اول مرداد ۱۳۳۲ به مبلغ ۳۵۲۵۰ ریال تحصیل نمود. مازاد بهای تمام شده سرمایه‌گذاری بر ارزش دفتری خالص دارایی شرکت کیوان، دارایی نامشهود است که طی ۴ سال مستهلک می‌شود. مانده حسابهای شرکت آرام و کیوان در ۲۹/۱۲/۳۲ به شرح زیر است:

شرکت آرام	شرکت کیوان	
۸۸۰۰۰	۴۴۰۰۰	فروش
۵۰۰۰		درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۳۰۰۰۰	۲۲۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۲۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	هزینه‌های عملیاتی
۳۲۰۰۰	۱۶۰۰۰	سود انباشته ۱/۱
۸۰۰۰	۴۰۰۰	سود سهام پرداختی
۱۹۰۰۰	۷۰۰۰	وجوه نقد
۱۲۰۰۰	۴۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۲۴۰۰۰	۴۰۰۰	موجودی کالا
۳۸۰۰۰		سرمایه‌گذاری در شرکت کیوان

اموال و ماشین آلات	۸۴۰۰۰	۳۴۰۰۰
حسابهای پرداختی	۱۱۰۰۰	۵۰۰۰
سهام عادی	۹۹۰۰۰	۲۰۰۰۰
سود انباشته ۱۲/۲۹	۶۷۰۰۰	۲۴۰۰۰
اطلاعات اضافی:		

- ۱- سود سهام پرداختی در پایان هر فصل بطور مساوی برای هر دو شرکت اتفاق افتاده است.
- ۲- درآمد و هزینه‌های شرکت کیوان بطور یکنواخت در سال ۱۳x۲ تحصیل و پرداخت شده است.

مطلوبست:

- ۱- تهیه کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی در ۲۹ اسفند ۱۳x۲ با فرض اینکه درآمد و هزینه‌های شرکت فرعی از اول دوره مالی در صورت سود و زیان تلفیقی منعکس شده است.
- ۲- تهیه کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی در ۲۹ اسفند ۱۳x۲ با فرض اینکه درآمد و هزینه‌های شرکت فرعی از زمان تحصیل در صورتهای مالی منظور شده است.

صورت‌های مالی تلفیقی: سود معاملات بین شرکت‌های عضو گروه - موجودی کالا



• اهداف کلی

تهیه و تنظیم صورت‌های مالی تلفیقی با توجه به مبادله کالا بین شرکت‌های عضو گروه (اصلی و فرعی)

• هدف‌های رفتاری

بعد از مطالعه این فصل باید بتوانید به سوالات زیر پاسخ دهید:

- ۱- ثبت مبادله کالا بین شرکت‌های عضو گروه را توضیح دهید.
- ۲- نحوه حذف خرید و فروش کالا بین شرکت‌های اصلی و فرعی در کاربرد تلفیقی سیستم دائم کدام است؟
- ۳- نحوه حذف خرید و فروش کالا بین شرکت‌های اصلی و فرعی در کاربرد تلفیقی در سیستم ادواری کدام است؟

- ۴- نحوه تنظیم کاربرگ تلفیقی هنگامی که شرکت اصلی کالا را به فرعی بفروشد کدام است؟
- ۵- نحوه تنظیم کاربرگ تلفیقی هنگامی که شرکت فرعی کالا به اصلی بفروشد کدام است؟
- ۶- نحوه تنظیم کاربرگ تلفیقی خرید و فروش کالا در سیستم ادواری کدام است؟
- ۷- نحوه تنظیم کاربرگ تلفیقی خرید و فروش کالا به روش ارزش ویژه ناقص کدام است؟
- ۸- نحوه تنظیم کاربرگ تلفیقی خرید و فروش کالای تمام شده کدام است؟
- ۹- نحوه حذف خرید و فروش کالا از یک شرکت فرعی به شرکت فرعی دیگر کدام است؟
- ۱۰- ارتباط قاعده اقل بهای تمام شده یا بازار در تنظیم صورتهای مالی تلفیقی و نحوه حذف آن در کاربرگ کدام است؟

کلیات

مبادلات بین شرکتهای عضو گروه وابسته شامل مبادلات متنوعی است، که بین شرکت اصلی و فرعی یا بین دو واحد فرعی از همان شرکت اصلی را شامل می‌شود، در مواردی، شرکت اصلی ممکن است دارای چندین واحد فرعی بوده، که هر کدام تولیدات و خدمات مختلفی را به شرکت اصلی ارائه می‌دهند. شرکت فرعی ممکن است، مواد اولیه و قطعات مختلف مورد نیاز واحد اصلی را تولید نموده و به شرکت اصلی بفروشد، و حتی شرکت اصلی می‌تواند دارای واحدهای فرعی جداگانه بوده که تولیدات تکمیل شده واحدهای مختلف را به صورت زنجیره‌ای به فروش می‌رسانند، و در حالتی ممکن است، شرکت فرعی عهده‌دار خدماتی از قبیل حمل و نقل به سایر اعضا گروه وابسته باشد. بطور کلی می‌توان چنین نتیجه‌گیری کرد که مبادلات بین شرکتهای عضو گروه وابسته شامل خرید و فروش کالا بین واحدهای اصلی و فرعی، ارائه خدمات، تولید مواد اولیه و قطعات مورد نیاز واحدهای وابسته، استقراض کوتاه مدت، استقراض بلند مدت، و فروش دارایی‌های استهلاک‌پذیر^(۱) و استهلاک ناپذیر باشد، هر کدام بطور جداگانه مورد بررسی قرار خواهد گرفت:

● خرید و فروش کالا بین شرکت اصلی و فرعی فروش کالا از یک شرکت به شرکت

وابسته دیگر به عنوان خرید و فروش متقابل^(۱) خوانده می‌شود. وقتی که شخصیت حقوقی خریدار^(۲) از سیستم ادواری در ثبت حسابداری موجودی کالا استفاده می‌نماید، حساب فروش و حساب خرید به عنوان حسابهای متقابل، و وقتی شخصیت حقوقی از سیستم دائم^(۳) در ثبت حسابداری موجودی کالا استفاده می‌نماید، حساب فروش و بهای تمام شده کالای فروخته شده جزء حسابهای متقابل بشمار آمده که در صورت سود و زیان تلفیقی چنین حسابهای متقابل حذف می‌شوند.

در سیستم ادواری، مبلغ فروش در مقابل خرید (بهای تمام شده کالای فروخته شده) در کاربرگ تلفیقی حذف می‌شود (فروش بدهکار و خرید بستانکار می‌شود) و در سیستم دائم، مبلغ فروش در مقابل بهای تمام شده کالای فروخته شده در کاربرگ حذف می‌شود (فروش بدهکار، بهای تمام شده کالای فروخته شده بستانکار). فروش بین شرکتهای وابسته مثل روش عادی در دفاتر هر یک ثبت خواهد شد. بخاطر داشته باشید که هر یک از واحدهای تجاری به عنوان یک شخصیت حقوقی جداگانه رویدادهای مربوط به خرید و فروش را در دفاتر حسابداری خود ثبت می‌نمایند. برای نشان دادن وضعیت مالی و نتایج عملکرد دو یا چند واحد تجاری وابسته به صورت یک شخصیت حسابداری یگانه، لازم است کلیه اثرات مبادلات^(۴) فی مابین شرکتهای وابسته برای جلوگیری از محاسبه مضاعف حذف شوند، و بجای آن فقط مبادلاتی که شرکتهای عضو گروه با مشتریان خارج از گروه وابسته انجام می‌دهند، در صورتهای مالی تلفیقی گزارش شوند.

بولتن تحقیقات حسابداری (ARB-NO.51) تاکید می‌کند که کلیه مبادلات بین شرکتهای اصلی و فرعی نظیر مبلغ فروش ناخالص، خریدهای انجام شده بین شرکتهای گروه تلفیق، سود تحقق نیافته موجودی‌ها، صرفنظر از حقوق سهامداران اقلیت تماماً باید حذف شود، هیچگونه سودی مربوط به فروش بین شرکتهای عضو گروه نباید شناسائی شود، مگر اینکه فروش به مشتریان خارج از گروه تلفیقی تحقق یابد.

بولتن تحقیقات حسابداری پاراگراف ۱۴ شماره ۵۱، (ARB) تاکید می‌نماید که: مبلغ سود یا

Reciprocal Sales and Purchases.۱

Purchasing Entity.۲

Perpetual Inventory System.۳

Intercompany Transactions.۴

زیان بین شرکت اصلی و فرعی بدون تاثیر حقوق اقلیت باید حذف شود، حذف کامل سود یا زیان فی مابین بر مبنای فرض بنیادی است که صورتهای مالی تلفیقی بیانگر وضعیت مالی و نتایج عملیات یک واحد تجاری یگانه می باشد، انجام می گیرد. حذف سود یا زیان بین شرکتهای عضو گروه وابسته ممکن است متناسباً بین حقوق اقلیت و اکثریت تخصیص یابد. علیرغم اینکه حذف ۱۰۰٪ سود دارایی ها بین شرکتهای عضو گروه وابسته زمانی که حقوق اقلیت وجود دارد توصیه شده است، اما، بعضی از حسابداران معتقدند که فقط سهم شرکت اصلی از سود تحقق نیافته باید حذف شود در این کتاب با حذف ۱۰۰٪ سود تحقق نیافته که توسط بولتن تحقیقات حسابداری تاکید شده، برخورد شده است.^(۱)

● شناسایی درآمد و انتقال کالا ضوابط اساسی برای شناسایی و اندازه گیری درآمد در شرایط عادی معمولاً به دو عامل بستگی دارد: ۱- مبادله اتفاق افتاده باشد (تحقق مبادله) ۲- کلیه مخارج ضروری برای فروش کالا انجام شده، یا به نحوی معقول برآورده شده باشد، در این رابطه، شناسایی درآمد، زمانی که کالا از اصلی به فرعی فروخته شده، تا زمانی که کالا توسط فرعی به مشتریان خارج از گروه^(۲) فروخته نشود، درآمد شناسایی نمی گردد. لازم به یاد آوری است که، انتقال کالا ممکن است از اصلی به فرعی^(۳) یا از واحد فرعی به

۱. بیانیه شماره ۱۸ استاندارد حسابداری ایران در مورد معاملات درون گروهی چنین بیان می دارد:

- سودهای تحقق نیافته ناشی از معاملات درون گروهی که در مبلغ دفتری دارایی ها منظور شده است باید کلاً حذف شود.
- زیان تحقق نیافته ناشی از معاملات درون گروهی که برای رسیدن به مبلغ دفتری دارایی ها از ارزش آنها کسر شده است، نیز باید حذف شود مگر تا حدی که مبلغ دفتری دارایی مبادله شده را نتوان بازیافت کرد.
- مانده حسابها و معاملات فیما بین واحدهای تجاری مشمول تلفیق (شامل فروش، هزینه ها و سود سهام) باید حذف شود.
- 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 اقلیت واحد تجاری اصلی تسهیم می شود.
- سود یا زیان حاصل از معاملات با آن گروه از واحدهای تجاری که طبق بیانیه ۱۸ استاندارد ایران از تلفیق مستثنی شده اند، حذف نمی شود، مگر اینکه بدلیل وجود نفوذ قابل ملاحظه، واحد تجاری مورد نظر به عنوان واحد تجاری وابسته تلقی شود.
- سودهای تحقق نیافته ناشی از معاملات درون گروهی که در مبلغ دفتری داراییها منظور شده است باید کلاً حذف شود.
- زیانهای تحقق نیافته ناشی از معاملات درون گروهی که برای رسیدن مبلغ دفتری داراییها از ارزش آنها کسر شده است باید کلاً حذف شود مگر تا حدی که مبلغ دفتری دارایی مبادله شده را نتوان بازیافت کرد.

Unaffiliated Party.۲

Downstream.۳

شرکت اصلی^(۱) باشد، که نحوه تلفیق هر یک بطور جداگانه مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

● حذف خرید و فروش کالا بین شرکتها خرید و فروش کالا بین شرکتهای وابسته در فرایند تلفیق جهت نیل به خرید و فروش واقعی، حذف می شوند. در سیستم ادواری، فروش کالا از یک شخصیت حقوقی به شخصیت حقوقی دیگر وابسته، مبلغ فروش در مقابل خرید کالا (بهای تمام شده کالای فروخته شده) در کاربرگ تلفیقی حذف می شود (فروش بدهکار و خرید بستانکار).

هنگامی که شرکت اصلی و فرعی در ثبت و نگهداری کالا از سیستم دائم استفاده می نمایند، خرید و فروش کالا بین شرکت اصلی و فرعی، مبلغ فروش در مقابل بهای تمام شده کالای فروخته شده در کاربرگ تلفیقی حذف می شود (فروش بدهکار و بهای تمام شده کالای فروخته شده بستانکار).

مثال: شرکت اصلی (الف) در سال ۱۳۸۱ کالایی که بهای تمام شده آن ۲۰۰۰۰ ریال بود به مبلغ ۲۴۰۰۰ ریال (۲۰ درصد بیش از بهای تمام شده) به شرکت فرعی (ب) فروخته، و شرکت فرعی (ب) کالای فوق را در طی همان سال به مبلغ ۳۰۰۰۰ ریال به مشتریان خارج از گروه وابسته فروخته است ثبت رویدادهای فوق در دفاتر شرکت اصلی (الف) و شرکت فرعی (ب) به شرح زیر است: (سیستم دائم)

دفاتر شرکت اصلی (الف)		دفاتر شرکت فرعی (ب)	
موجودی کالا	۲۰۰۰۰	موجودی کالا	۲۴۰۰۰
حسابهای پرداختنی	۲۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی	۲۴۰۰۰
ثبت خرید کالا از فروشنده		ثبت خرید کالا از شرکت اصلی	
حسابهای دریافتنی ب	۲۴۰۰۰	حسابهای دریافتنی	۳۰۰۰۰
فروش	۲۴۰۰۰	فروش	۳۰۰۰۰
ثبت فروش به شرکت فرعی (ب)		ثبت فروش به مشتریان خارج از گروه وابسته	
بهای تمام شده کالای فروخته شده	۲۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده	۲۴۰۰۰
موجودی کالا	۲۰۰۰۰	موجودی کالا	۲۴۰۰۰
ثبت بهای تمام شده کالای فروخته شده		ثبت بهای تمام شده کالای فروخته شده	

در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۱، فروش کالا از شرکت اصلی به شرکت فرعی بالغ بر ۲۴۰۰۰ ریال بوده، که بهای تمام شده آن برای شرکت اصلی ۲۰۰۰۰ ریال می باشد، همین کالا توسط شرکت فرعی (ب) به مشتریان غیر عضو گروه به مبلغ ۳۰۰۰۰ ریال فروخته شده که بهای تمام شده آن برای شرکت فرعی ۲۴۰۰۰ ریال می باشد.

از آنجا که در این روش کلیه کالای خریداری شده از شرکت اصلی توسط شرکت فرعی به مشتریان خارج از گروه تلفیق فروخته شده، بنابراین سود نصیب شخصیت اقتصادی تلفیقی شده، برای اینکه فروش و بهای تمام شده کالای فروخته شده بیش از میزان واقعی گزارش نگردد، می بایستی مبالغ فروش و بهای تمام شده کالای فروخته شده در کاربرگ تلفیقی جهت نیل به فروش و بهای تمام شده واقعی حذف گردد.

۲۴۰۰۰

فروش

۲۴۰۰۰

بهای تمام شده کالای فروخته شده

نحوه حذف مبادلات بین شرکتها در کاربرگ تلفیقی سال مالی منتهی به ۲۹/۱۲/۱۳۸۱ به شرح زیر است:

شرکت	شرکت	حذفیات و تعدیلات		اقدام
اصلی	فرعی (ب)	بد	بس	تلفیقی
۲۴۰۰۰	۳۰۰۰۰	۲۴۰۰۰		۳۰۰۰۰
(۲۰۰۰۰)	(۲۴۰۰۰)		۲۴۰۰۰	(۲۰۰۰۰)
۴۰۰۰	۶۰۰۰			۱۰۰۰۰

فروش

بهای تمام شده کالای فروخته شده

سود ناخالص

● حذف سود تحقق نیافته موجودی کالا آخر دوره شناسایی سود حاصل از فروش کالا بین شرکتهای عضو گروه در شخصیت حقوقی تلفیق، مربوط به دوره مالی است، که شرکت های وابسته، کالا را به مشتریان خارج از گروه فروخته باشند. در صورتیکه، قسمتی از کالا که ناشی از معاملات بین شرکتهای عضو گروه می باشد، بفروش نرسد، و به عنوان موجودی کالای پایان دوره ارزیابی شده باشد، سود تحقق نیافته بایستی محاسبه، و اثر آن را باید در فرایند تلفیق حذف نمود. نحوه حذف آن در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی

در سیستم دائم، بهای تمام شده کالای فروخته شده (معادل سود تحقق نیافته موجودی کالا) بدهکار و موجودی کالا بستانکار می شود.

مثال: شرکت اصلی (الف) طی سال ۱۳۸۲، کالایی که بهای تمام شده آن ۳۰۰۰۰ ریال بود به مبلغ ۳۶۰۰۰ ریال به شرکت فرعی (ب) فروخته است. شرکت فرعی (ب) کالا را به استثناء ۶۰۰۰ ریال، مابقی به مشتریان خود به مبلغ ۳۷۵۰۰ ریال فروخت. ثبت رویدادهای فوق در دفاتر شرکت اصلی (الف) و فرعی (ب) به شرح زیر است:

دفاتر شرکت اصلی (الف)		دفاتر شرکت فرعی (ب)	
موجودی کالا	۳۰۰۰۰	موجودی کالا	۳۶۰۰۰
وجوه نقد	۳۰۰۰۰	وجوه نقد	۳۶۰۰۰
ثبت خرید بطور نقد		ثبت خرید کالا از شرکت اصلی	
وجوه نقد	۳۶۰۰۰	وجوه نقد	۳۷۵۰۰
فروش	۳۶۰۰۰	فروش	۳۷۵۰۰
ثبت فروش کالا به شرکت فرعی		ثبت فروش به مشتریان	
بهای تمام شده کالای فروخته شده	۳۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده	۳۰۰۰۰
موجودی کالا	۳۰۰۰۰	موجودی کالا	۳۰۰۰۰
ثبت فروش به شرکت فرعی (ب)		ثبت فروش به مشتریان خارج از گروه وابسته	

شرکت اصلی طی سال ۱۳۸۲ کالا که بهای تمام شده آن ۳۰۰۰۰ ریال بود به مبلغ ۳۶۰۰۰ ریال به شرکت فرعی فروخت. در سال ۱۳۸۲ شرکت فرعی (ب) کلیه کالای خریداری شده از شرکت اصلی (الف) به استثناء ۶۰۰۰ ریال بقیه را به مبلغ ۳۷۵۰۰ ریال به مشتریان فروخت، سود تحقق نیافته موجودی کالای انبار در دفاتر شرکت فرعی (ب) معادل ۱۰۰۰ ریال می باشد که نحوه محاسبه و تجزیه و تحلیل آن به شرح زیر است:

تلفیقی				
سود بین شرکتها				
فروش توسط شرکت (ب)	سود ناخالص شرکت (ب)	بهای سیاه	سود ناخالص شرکت (الف)	بهای تمام شده کالای فروخته شده شرکت (الف)
۳۷۵۰۰	۷۵۰۰	۳۰۰۰۰	۵۰۰۰	۲۵۰۰۰
کالای انتقالی و فروش طی سال ۱۳۴۲				
-	-	۶۰۰۰	۱۰۰۰	۵۰۰۰
موجودی کالا آخر دوره - ۱۳۴۲				
<u>۳۷۵۰۰</u>	<u>۷۵۰۰</u>	<u>۳۶۰۰۰</u>	<u>۶۰۰۰</u>	<u>۳۰۰۰۰</u>
				جمع

از دیدگاه شخصیت حقوقی تلفیق، موجودی کالا به بهای سیاه ۳۰۰۰۰ ریال، که بهای تمام شده آن در دفاتر شرکت اصلی (الف) معادل ۲۵۰۰۰ ریال بود، به مبلغ ۳۷۵۰۰ ریال توسط شرکت فرعی (ب) به مشتریان خارج از گروه تلفیق فروخته شده است. سود ناخالص تحقق یافته در این مبادلات جمعاً به مبلغ ۱۲۵۰۰ ریال می باشد.

نحوه حذف خرید و فروش کالا بین شرکتهای اصلی و فرعی با توجه به رویدادهای فوق، در فرایند تلفیق برای گزارشگری خرید و فروش واقعی کلیه مبادلات بین شرکتهای عضو گروه وابسته حذف می شود. (فروش بدهکار و بهای تمام شده کالای فروخته شده بستانکار، به مبلغ ۳۶۰۰۰ ریال). چون قسمتی از کالای خریداری شده از شرکت اصلی (الف) فروخته نشده، و در انبار شرکت فرعی موجود است، معادل سود تحقق نیافته موجودی کالای انبار، بهای تمام شده کالای فروخته شده بدهکار و موجودی کالای ترازنامه بستانکار می شود. نتیجه این عمل، بهای تمام شده کالای فروخته شده افزایش یافته، سود خالص تلفیقی در گزارشگری تلفیق، و موجودی کالای ترازنامه به بهای تمام شده واقعی تبدیل می شود. نحوه حذف رویدادهای فوق در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی زیر نشان داده شده است:

اقدام تلفیقی	حذفیات و تعدیلات		شرکت		
	بس	بد	فرعی (ب)	اصلی (الف)	
۳۷۵۰۰		۳۶۰۰۰ (۱)	۳۷۵۰۰	۳۶۰۰۰	صورت سود و زیان:
۲۵۰۰۰	۳۶۰۰۰ (۱)	۱۰۰۰۰ (۲)	۳۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	فروش
۱۲۵۰۰			۷۵۰۰	۶۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
					سود خالص
					ترازنامه:
۵۰۰۰	۱۰۰۰۰ (۲)		۶۰۰۰		موجودی کالا

(۱)

فروش ۳۶۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروخته شده ۳۶۰۰۰
حذف خرید و فروش کالا بین شرکت اصلی و فرعی

(۲)

بهای تمام شده کالای فروخته شده ۱۰۰۰
موجودی کالا ۱۰۰۰
حذف سود تحقق نیافته موجودی کالا پایان دوره

● سود تحقق نیافته موجودی کالا اول دوره سود تحقق نیافته موجودی کالا پایان دوره با فروش کالا به مشتریان خارج از گروه شرکتها طی دوره مالی بعد به عنوان سود تحقق یافته تلقی می شود، زیرا در فروش کالا فرض بر این است که قدیمی ترین کالاهای موجود، قبل از سایر کالاهای صادر و به فروش می رسند (روش اولین صادره از اولین وارده)، بطور کلی، هیچ گونه سودی مربوط به فروش بین شرکت های عضو گروه نبایستی شناسایی شود، مگر اینکه فروش به مشتریان خارج از گروه تلفیق تحقق یابد. مبنای اندازه گیری سود تحقق نیافته در پایان دوره مالی، فقط به موجودی کالا پایان دوره مالی بستگی دارد که از روی مدارک، موجودی کالا اندازه گیری می شود، نحوه محاسبه سود

تحقق نیافته موجودی کالا پایان دوره و حذف آن در کاربرگ تلفیقی در صفحات قبل مورد بررسی قرار گرفته، در این قسمت، نحوه حذف سود تحقق نیافته موجودی کالا اول دوره در کاربرگ تلفیقی با مثال فرضی تشریح خواهد شد:

مثال: شرکت اصلی (الف) طی سال ۱۳۳۳، کالایی که بهای تمام شده آن ۴۰۰۰۰ ریال بود، به مبلغ ۴۸۰۰۰ ریال (قیمت تمام شده + ۲۰٪) به شرکت فرعی (ب) فروخته است، شرکت فرعی (ب) ۷۵ درصد کالای فوق را به مبلغ ۴۵۰۰۰ ریال به مشتریان خارج از گروه تلفیق فروخت، شرکت فرعی (ب) علاوه بر کالای فوق، موجودی کالا اول دوره که بهای انتقالی آن ۶۰۰۰ ریال بود، به مبلغ ۷۵۰۰ ریال به مشتریان خارج از گروه تلفیق فروخته است. ثبت رویدادهای فوق در دفاتر شرکت اصلی و شرکت فرعی به شرح زیر خواهد بود.

دفاتر شرکت اصلی (الف)		دفاتر شرکت فرعی (ب)	
موجودی کالا	۴۰۰۰۰	موجودی کالا	۴۸۰۰۰
وجوه نقد	۴۰۰۰۰	وجوه نقد	۴۸۰۰۰
ثبت خرید از مشتری		ثبت خرید از شرکت اصلی (الف)	
وجوه نقد	۴۸۰۰۰	وجوه نقد	۵۲۵۰۰
فروش	۴۸۰۰۰	فروش	۵۲۵۰۰
ثبت فروش به شرکت (ب)		ثبت فروش کالا (۷۵۰۰ + ۴۵۰۰۰)	
بهای تمام شده کالای فروخته شده	۴۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده	۴۲۰۰۰
موجودی کالا	۴۰۰۰۰	موجودی کالا	۴۲۰۰۰
ثبت بهای تمام شده فروش به شرکت (ب)		ثبت بهای تمام شده فروش	

$$\boxed{[(48000 \times 75\%) + 6000]}$$

از آنجا که شرکت فرعی ۷۵ درصد کالای خریداری شده از شرکت اصلی را فروخته است، بنابراین موجودی کالای آخر دوره شرکت فرعی در سال ۱۳۳۳ بالغ بر ۱۲۰۰۰ ریال $(48000 \times 25\%)$ بوده، که از این مبلغ ۲۰۰۰ ریال $(12000 \div 60\%) = 2000$ [۱۲۰۰۰ - ۱۰۰۰] آن سود تحقق نیافته می باشد. تجزیه و تحلیل رویدادهای مربوط به خرید و فروش کالا توسط شرکت اصلی و فرعی برای سال ۱۳۳۳ به شرح زیر می باشد.

سود بین شرکتها					
فروش توسط شرکت (پ)	سود ناخالص شرکت (پ)	بهای میانه	سود ناخالص شرکت الف	بهای تمام شده فروش شرکت (الف)	
۷۵۰۰	۱۵۰۰	۶۰۰۰	۱۰۰۰	۵۰۰۰	کالای انتقالی در سال ۱۳۳۲ و فروش در سال ۱۳۳۳
۴۵۰۰۰	۹۰۰۰	۳۶۰۰۰	۶۰۰۰	۳۰۰۰۰	کالای انتقالی در سال ۱۳۳۳
-	-	۱۲۰۰۰	۲۰۰۰	۱۰۰۰۰	موجودی کالای آخر دوره ۱۳۳۳
<u>۵۲۵۰۰</u>	<u>۱۰۵۰۰</u>	<u>۵۴۰۰۰</u>	<u>۹۰۰۰</u>	<u>۴۵۰۰۰</u>	جمع

از دیدگاه شخصیت حقوقی تلفیق، کالا به بهای تمام شده ۴۰۰۰۰ ریال به شرکت فرعی (ب) انتقال یافته، که ۳۰۰۰۰ ریال آن به علاوه ۵۰۰۰ ریال موجودی کالا اول دوره به مبلغ ۵۲۵۰۰ ریال به مشتریان خارج از تلفیق فروخته شده است. موجودی کالای فروخته نشده در این رویداد بالغ بر ۱۰۰۰۰ ریال می باشد. در کاربرد تلفیقی کلیه مبادلات بین شرکتهای عضو گروه تلفیق حذف می شوند.

چون در پایان دوره مالی ۱۳۳۲ موجودی کالا آخر دوره بالغ بر ۶۰۰۰ ریال بوده که در کاربرد تلفیقی ۲۹/۱۲/۳۲ سود تحقق نیافته آن حذف شده، و همان موجودی کالا پایان دوره به عنوان موجودی کالای اول دوره و در طی سال ۱۳۳۳ فروخته شده، بنابراین سود مربوط به فروش موجودی اول دوره تحقق یافته تلقی شده و بر مبنای روش ارزش ویژه کامل حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی تعدیل می شود زیرا که حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی در سال ۱۳۳۲ معادل سود تحقق نیافته موجودی کالا آخر دوره کمتر گزارش شده است (سرمایه گذاری از شرکت فرعی بدهکار، بهای تمام شده کالای فروخته شده بستانکار) نحوه حذف در کاربرد صورتهای مالی تلفیقی در سال ۱۳۳۳ به شرح زیر خواهد بود:

اقدام تلفیقی	حذفیات و تعدیلات		شرکت		
	بس	بد	فرعی (ب)	صلی (الف)	
۵۲۵۰۰		۴۸۰۰۰ (۱)	۵۲۵۰۰	۴۸۰۰۰	صورت سود و زیان:
۳۵۰۰۰	۴۸۰۰۰ (۱)	۲۰۰۰ (۳)	۴۲۰۰۰	۴۰۰۰۰	فروش
	۱۰۰۰ (۲)				بهای تمام شده کالای فروخته شده
۱۷۵۰۰			۱۰۵۰۰	۸۰۰۰	سود ناخالص
					ترازنامه:
۱۰۰۰۰	۲۰۰۰ (۳)		۱۲۰۰۰		موجودی کالا
		۱۰۰۰ (۲)		****	سرمایه گذاری در شرکت فرعی

ثبت حذفی در کاربرگ تلفیقی فوق به شرح زیر است:

(۱)

فروش ۴۸۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروخته شده ۴۸۰۰۰
حذف خرید و فروش بین شرکتهای عضو گروه تلفیق

(۲)

سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۱۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروخته شده ۱۰۰۰
شناسایی سود معوق تحقق یافته قبلی در موجودی کالا آخر دوره

(۳)

بهای تمام شده کالای فروخته شده ۲۰۰۰
موجودی کالا ۲۰۰۰
حذف سود تحقق نیافته موجودی کالا پایان دوره

- خلاصه موارد مربوط به خرید و فروش بین شرکتهای عضو گروه تلفیق به قرار زیر است:
- ۱- اگر شرکتهای عضو گروه تلفیق کالا را به بهای تمام شده بین یکدیگر بفروشند، صرفنظر از اینکه کالای مزبور به مشتریان خارج از واحد تجاری فروخته شده باشد، یا خیر؟ برای جلوگیری محاسبه مضاعف، مبلغ خرید و فروش بین شرکتهای عضو گروه حذف میشود:

فروش

xxx

بهای تمام شده کالای فروخته شده

xxx

۲- اگر شرکت اصلی کالا را بیش از بهای تمام شده به شرکت فرعی بفروشد، علاوه بر حذف خرید و فروش بین شرکتهای عضوگروه، باید هرگونه آثار اضافی (سود تحقق نیافته) فروخته نشده به مشتریان خارج از گروه تلفیق در کار برگ تلفیقی حذف شود:

فروش

xxx

بهای تمام شده کالای فروخته شده

xxx

حذف خرید و فروش بین شرکتهای عضوگروه تلفیق

بهای تمام شده کالای فروخته شده

xxx

موجودی کالا

xxx

۳- چنانچه در سال بعد، موجودی کالا پایان دوره فرعی خریداری از اصلی که به عنوان موجودی کالا اول دوره در دفاتر فرعی منعکس شده، فروخته شود، معادل سود تحقق نیافته موجودی کالا پایان دوره قبل که در سال جاری تحقق یافته، باید جهت دستیابی درآمد واقعی تحقق یافته در کار برگ تلفیقی و در دفاتر اصلی شناسایی گردد:

سرمایه گذاری در شرکت فرعی

xxx

بهای تمام شده کالای فروخته شده

xxx

۴- فروش کالا از فرعی به اصلی کمتر یا بیش تر از بهای تمام شده، باید در کار برگ تلفیقی مبلغ مزبور حذف شود:

فروش

xxx

بهای تمام شده کالای فروخته شده

xxx

۵- هنگامی که بخشی از کالای خریداری از فرعی توسط شرکت اصلی به مشتریان خارج از گروه تلفیق فروخته نشده باشد، تمامی آثار سود تحقق نیافته جهت نیل به بهای تمام شده تاریخی باید در کار برگ تعدیل (حذف) گردد:

بهای تمام شده کالای فروخته شده

xxx

موجودی کالا

xxx

۶- چنانچه بخشی از کالای فروخته شده توسط فرعی به شرکت اصلی در سال قبل که به عنوان موجودی کالا پایان دوره در دفاتر اصلی منعکس شده در سال جاری به عنوان

موجودی کالا اول دوره خریداری از فرعی فروخته شود، نحوه شناسایی سود تحقق یافته درکار برگ تلفیقی به قرار زیر (روش ارزش ویژه کامل) خواهد بود:

xxx	سرمایه گذاری در شرکت فرعی (سهم اکثریت)
xxx	سود انباشته فرعی - سهم اقلیت
xxx	بهای تمام شده کالای فروخته شده

فروش کالا از شرکت اصلی به شرکت فرعی^(۱)

مثال: فرض کنید شرکت اصلی (الف) ۹۰ درصد سهام دارای حق رأی شرکت فرعی (ب) را در اول فروردین ماه ۱۳۸۱ به مبلغ ۴۵۰۰۰۰ ریال تحصیل نمود. سهام عادی و سود انباشته شرکت فرعی (ب) در زمان تحصیل به ترتیب ۳۰۰۰۰۰ ریال و ۲۰۰۰۰۰ ریال بود. شرکت اصلی (الف) طی سال ۱۳۸۱ کالا به ارزش ۱۰۰۰۰۰۰ ریال (قیمت تمام شده + ۲۵ درصد) بطور نسیه به شرکت فرعی (ب) فروخته است. شرکت فرعی (ب) طی سال ۱۳۸۱ معادل ۶۰ درصد کالای فوق را به مشتریان خارج از گروه شرکتها فروخته، و ۴۰ درصد آن در انبار شرکت فرعی (ب) موجود می باشد. سود خالص گزارش شده توسط شرکت فرعی (ب) ۹۰۰۰۰ ریال و سود سهام پرداختی بالغ بر ۴۰۰۰۰ ریال می باشد. ثبت رویدادهای فوق در دفاتر شرکت اصلی و فرعی، با فرض اینکه شرکت اصلی برای حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی از روش ارزش ویژه کامل استفاده نماید، بشرح زیر خواهد بود:

● دفاتر شرکت اصلی:

۱۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی - فرعی
۱۰۰۰۰۰	فروش
۸۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۸۰۰۰۰	موجودی کالا
	ثبت فروش کالا به شرکت فرعی

● دفاتر شرکت فرعی:

۱۰۰۰۰۰	موجودی کالا
۱۰۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی - اصلی
	ثبت خرید کالا از شرکت فرعی
xxxx	وجوه نقد
xxxx	فروش
	ثبت فروش کالا به مشتریان خارج از گروه شرکتها
۶۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۶۰۰۰۰	موجودی کالا
	ثبت بهای تمام شده کالای فروخته شده توسط شرکت فرعی

اگر شرکت فرعی (ب) سود خالص بالغ بر ۹۰۰۰۰ ریال گزارش نماید، شرکت اصلی (الف) با استفاده از روش ارزش ویژه کامل سهم خود را از درآمد شرکت فرعی (ب) شناسایی و در دفاتر خود به شرح زیر ثبت خواهد نمود:

(۱)

۸۱۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۸۱۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
	ثبت شناسایی ۹۰٪ سود شرکت فرعی ($۹۰\% \times ۹۰۰۰۰ = ۸۱۰۰۰$)

با توجه به اطلاعات مثال فوق شرکت فرعی (ب) ۶۰ درصد کالای خریداری شده از شرکت اصلی (الف) را فروخته، و ۴۰ درصد آن در انبار شرکت در پایان سال ۱۳۸۱ موجود می باشد. از آنجا که فروش کالا از اصلی به فرعی منجر به افزایش فروش و بهای تمام شده کالای فروخته شده و سود خالص شرکت اصلی شده، تا زمانی که این کالا به مشتریان خارج از گروه تلفیق فروخته نشود باید سود تحقق نیافته درون گروهی حذف گردد، از این رو ثبت اصلاح ۱۰۰ درصد سود تحقق نیافته خرید کالا از شرکت اصلی (الف) که ۴۰۰۰۰ ریال آن در انبار شرکت فرعی باقی مانده به شرح زیر می باشد:

(۲)

درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری ۸۰۰۰

۸۰۰۰ سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی

ثبت اصلاح سود تحقق نیافته $(۸۰۰۰ = ۴۰۰۰۰ \times \frac{۲۵}{۱۲۵})$ موجودی کالا آخر دوره.

توزیع سود سهام توسط شرکت فرعی بالغ بر ۴۰۰۰۰ ریال که ثبت ۹۰ درصد سهم شرکت اصلی از سود سهام دریافتی به شرح زیر است:

(۳)

۳۶۰۰۰ وجوه نقد

۳۶۰۰۰ سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی

ثبت سود سهام دریافتی $(۳۶۰۰۰ = ۴۰۰۰۰ \times ۹۰\%)$

بعد از انعکاس ثبت‌های فوق مانده حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی به شرح زیر خواهد بود:

سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی (ب)		
۲)	۸۰۰۰	۴۵۰۰۰۰ ۱/۱
۳)	۳۶۰۰۰	۸۱۰۰۰ (۱)
	۴۴۰۰۰	۵۳۱۰۰۰
		مانده در پایان سال ۴۸۷۰۰۰

در مرحله نخست، ممکن است تعجب‌آور باشد که چرا سود تحقق نیافته موجودی کالا آخر دوره به مبلغ ۸۰۰۰ ریال حاصل از فروش کالا از شرکت اصلی به شرکت فرعی باید کاهش یابد، و اصلاح این حساب چه تاثیری در حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی دارد، در جواب برای پی بردن و درک مطلب به محاسبات زیر توجه شود:

۳۰۰۰۰۰	سهام عادی شرکت فرعی
۲۵۰۰۰۰	سود انباشته ۲۹/۱۲/۲۰x شرکت فرعی
۵۵۰۰۰۰	خالص دارایی شرکت فرعی
۴۹۵۰۰۰	سهم شرکت اصلی از خالص دارایی شرکت فرعی (۹۰٪ × ۵۵۰۰۰۰)
۸۰۰۰	کسر می شود: سود تحقق نیافته موجودی کالا شرکت فرعی
۴۸۷۰۰۰	سهم شرکت اصلی از خالص دارایی طبق اصول پذیرفته شده حسابداری

در مواردی که شرکت اصلی کالا را همراه با سود به شرکت فرعی بفروشد، چنانچه واحد فرعی کالای خریداری از اصلی را به مشتریان خارج از گروه تلفیق بفروشد، فقط خرید و فروش بین شرکتهای عضو گروه حذف می شود اگر بخشی از کالای مزبور فروخته نشده، سود فروش کالا غیر واقعی است و هر نوع سود تحقق نیافته باید حذف شود. اگر فروش کالا از واحد فرعی به اصلی باشد، نظر به اینکه سود شرکت فرعی حاوی کل سود تحقق نیافته است از اینرو سهم واحد اصلی از سود تحقق نیافته حاصل فروش فرعی به اصلی، چنانچه کالا به مشتریان خارج از گروه فروخته نشده باشد، باید حذف گردد.

نحوه حذفیات در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی جدول شماره (۱-۴) با استفاده از روش ارزش ویژه کامل با توجه به مفروضات مثال فوق، در صورتیکه شرکت اصلی (الف) مبلغ ۳۰۰۰۰ ریال در پایان دوره مالی ۱۳x۱، از شرکت فرعی (ب) طلبکار باشد به شرح زیر است: (اقلام مانده حسابهای شرکت اصلی و فرعی فرضی می باشد، که در دو ستون اول کاربرگ منعکس شده است).

(۱)

۷۳۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۳۶۰۰۰	سود سهام پرداختی
۳۷۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی

(۲)

۱۸۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱ - شرکت فرعی
۲۷۰۰۰۰	سهام عادی - شرکت فرعی
۴۵۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	حذف حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۹۰٪ حقوق صاحبان سهام

(۳)

۱۰۰۰۰۰	فروش - شرکت اصلی
۱۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
	حذف فروش بین شرکتهای عضو گروه تلفیق

(۴)

۸۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۸۰۰۰	موجودی کالا
	حذف سود تحقق نیافته موجودی کالا پایان دوره بین شرکتهای عضو گروه تلفیق جهت نیل
	بهای تمام شده تاریخی موجودی کالا
	توضیح: به جای حذفیات شماره ۳ و ۴ می توان به صورت زیر در کاربرگ حذف نمود:
۱۰۰۰۰۰	فروش - شرکت اصلی
۹۲۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۸۰۰۰	موجودی کالا

(۵)

۳۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی - اصلی
۳۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی - فرعی
	ثبت حذف مطالبات فی مابین شرکتهای عضو گروه

نحوه محاسبات تسهیم درآمد با توجه به جدول کاربرگ شماره (۱-۴):

سهم اقلیت	شرکت اصلی	جمع
۹۰۰۰	۸۱۰۰۰	۹۰۰۰۰
-	۴۸۰۰۰	۴۸۰۰۰
	(۸۰۰۰)	(۸۰۰۰)
۹۰۰۰	۱۲۱۰۰۰	۱۳۰۰۰۰

درآمد شرکت فرعی (ب)

درآمد شرکت اصلی (۷۳۰۰۰-۱۲۱۰۰۰)

سود تحقق نیافته موجودی کالا فی مابین

جمع

محاسبه حقوق اقلیت:

۳۰۰۰۰۰	سهام عادی - شرکت فرعی (ب)
۲۵۰۰۰۰	سود انباشته - شرکت فرعی (ب) پایان دوره
۵۵۰۰۰۰	جمع حقوق صاحبان سهام
۵۵۰۰۰	حقوق اقلیت ۱۰٪ (۵۵۰۰۰۰ × ۱۰٪)

محاسبه سود سهم اقلیت جهت ارائه در کار برگ تلفیقی هنگامی که شرکت اصلی کالا را به شرکت فرعی بفروشد، از طریق رابطه زیر بدست می آید:

xx	سود گزارش شده فرعی
x	ضربدر درصد اقلیت
xx	سود سهم اقلیت

سود سهم اقلیت جهت ارائه در کار برگ تلفیقی هنگامی که شرکت فرعی کالا را به واحد اصلی بفروشد، از طریق رابطه زیر بدست می آید:

xx	سود گزارش شده فرعی
xx	کسر می شود سود تحقق نیافته موجودی کالا آخر دوره فروخته شده به اصلی
xx	اضافه می شود سود تحقق نیافته موجودی کالا اول دوره فروخته شده به اصلی در سال قبل
xx	جمع
x	ضربدر درصد اقلیت
xx	سود سهم اقلیت

جدول شماره (۱-۴): کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی - فروش کالا از شرکت اصلی به فرعی
سال مالی منتهی به ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ - روش ارزش ویژه کامل - اولین سال بعد از تحصیل - واحد هزار ریال

شرکت اصلی	شرکت فرعی (ب)	حذفیات		حقوق اقلیت	اقلام تلفیقی
		پد	یس		
۹۰۰	۴۰۰	۱۰۰ (۳)			۱۲۰۰
۷۲۰	۱۵۰	۸ (۴)	۱۰۰ (۳)		۷۷۸
۱۸۰	۲۵۰				۴۲۲
۱۰۰	۱۰۰				۲۰۰
۸۰	۱۵۰				۲۲۲
۷۳	۷۳	۷۳ (۱)			
۱۵۳	۱۵۰				
(۳۲)	(۶۰)				(۹۲)
				۹	(۹)
۱۲۱	۹۰			۹	۱۲۱
۵۰۰	۲۰۰	۱۸۰ (۲)		۲۰	۵۰۰
۱۲۱	۹۰			۹	۱۲۱
۲۰	۴۰	۳۶ (۱)		۴	۲۰
۶۰۱	۲۵۰			۲۵	۶۰۱
۱۰۰	۸۰				۱۸۰
۸۰	۵۰	۳۰ (۵)			۱۰۰
۱۵۰	۷۰	۸ (۴)			۲۱۲
۴۸۷		۲۵۰ (۲)			
۴۸۴	۴۱۰	۳۷ (۱)			۸۹۴
۱۳۰۱	۶۱۰				۱۳۸۶
۲۰۰	۶۰	۳۰ (۵)			۲۳۰
۵۰۰	۳۰۰	۲۷۰ (۲)		۳۰	۵۰۰
۶۰۱	۲۵۰			۲۵	۶۰۱
				۵۵	۵۵
۱۳۰۱	۶۱۰	۶۶۱	۶۶۱		۱۳۸۶

۱- حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری و سود سهام بین شرکتهای عضو گروه و کاهش سرمایه گذاری

۲- حذف مانده سرمایه گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۹۰٪ حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

۳- حذف خرید و فروش کالا بین شرکتهای عضو گروه تلفیق

۴- حذف سود فی مابین در موجودی کالا پایان دوره (۸۰۰۰ = ۴۰۰۰۰ × ۲۰٪)

۵- حذف حسابهای دریافتی و پرداختی (مطالبات فی مابین)

کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی دومین سال بعد از تحصیل - فروش کالا از اصلی به فرعی:

مثال: شرکت فرعی (ب) طی سال ۱۳۰۲ کالای خریداری شده از شرکت اصلی که در پایان سال ۱۳۰۱ به عنوان موجودی کالا پایان دوره شرکت فرعی گزارش شده بود را به مشتریان خارج از گروه شرکتها فروخت. سود خالص شرکت فرعی در سال ۱۳۰۲ بالغ بر ۹۶۰۰۰ ریال و سود سهام پرداختی توسط شرکت فرعی به مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال می باشد. ثبت شناسایی سهم درآمد شرکت اصلی (الف) و سود سهام دریافتی به روش ارزش ویژه کامل در دفاتر شرکت اصلی به شرح زیر خواهد بود:

(۱)

سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۸۰۰۰

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۸۰۰۰

ثبت اصلاح ۱۰۰٪ سود تحقق نیافته موجودی کالای ۱۳۰۱/۱۲/۲۹، زیرا این کالا در طی سال جاری فروخته شده است.

* کالایی که در سال قبل شرکت اصلی به فرعی فروخته با فرض اینکه در سال جاری به مشتریان خارج از گروه تلفیق فروخته شده، از اینرو سود تحقق یافته، بنابراین سود تحقق نیافته سال قبل که حذف شده بود، در سال جاری شناسایی می شود.

(۲)

سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۸۶۴۰۰

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۸۶۴۰۰

ثبت سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی در سال ۱۳۰۲ $(۹۶۰۰۰ \times ۰.۹۰ = ۸۶۴۰۰)$

(۳)

وجوه نقد ۳۶۰۰۰

سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۳۶۰۰۰

ثبت دریافت سود سهام از شرکت فرعی (ب) (۴۰۰۰۰×۰.۹۰)

کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی در دومین سال بعد از تحصیل، فروش کالا از شرکت اصلی

به شرکت فرعی به روش ارزش ویژه کامل در جدول (۲-۴) نشان داده شده، که حذفیات آن به شرح زیر است:

(۱)

۹۴۴۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۳۶۰۰۰	سود سهام پرداختی
۵۸۴۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری و سود سهام فی مابین و کاهش سرمایه گذاری

(۲)

۸۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۸۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
	شناسایی سود معوق تحقق یافته در موجودی کالا اول دوره

(۳)

۲۷۰۰۰۰	سهام عادی - شرکت فرعی
۲۲۵۰۰۰	سود انباشته - شرکت فرعی
۴۹۵۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی

حذف حساب سرمایه گذاری در مقابل ۹۰٪ حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی
نحوه محاسبات تسهیم درآمد با توجه به کاربرد جدول شماره (۲-۴) به شرح زیر است:

جمع	شرکت اصلی	سهام اقلیت
۹۶۰۰۰	۸۶۴۰۰	۹۶۰۰
۷۸۰۰۰	۷۸۰۰۰	-
۸۰۰۰	۸۰۰۰	-
۱۸۲۰۰۰	۱۷۲۴۰۰	۹۶۰۰

محاسبه حقوق اقلیت:

۳۰۰۰۰۰	سهام عادی - شرکت فرعی (ب)
۳۰۶۰۰۰	سود انباشته - شرکت فرعی (ب) پایان دوره
۶۰۶۰۰۰	جمع حقوق صاحبان سهام
۶۰۶۰۰	حقوق اقلیت ۱۰٪ $(۶۰۶۰۰۰ \times ۱۰\% = ۶۰۶۰۰)$

جدول شماره (۲-۴): کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی - فروش کالا از شرکت اصلی به فرعی
سال مالی منتهی به ۱۳۸۲/۱۲/۲۹ - روش ارزش ویژه کامل - دومین سال بعد از تحصیل

اقدام تلفیقی	حقوق اقلیت	حذفیات		شرکت فرعی (ب)	شرکت اصلی	
		پس	پد			
۱۴۵۰۰۰۰		۸۰۰۰ (۲)	۹۴۴۰۰ (۱)	۴۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	صورت سود و زیان
۹۲۲۰۰۰۰				۱۸۰۰۰۰	۷۵۰۰۰۰۰	فروش
۵۲۸۰۰۰۰				۲۷۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۲۳۰۰۰۰۰				۱۱۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰۰	سود ناخالص
۲۹۸۰۰۰۰				۱۶۰۰۰۰	۱۳۰۰۰۰۰	هزینه های عملیاتی
				۹۴۴۰۰	سود عملیاتی قبل از مالیات	
				۱۶۰۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری	
(۱۱۶۰۰۰۰)				(۵۲۰۰۰۰)	سود قبل از مالیات	
(۹۶۰۰۰)	۹۶۰۰			(۶۴۰۰۰۰)	ذخیره مالیات بر درآمد (۴۰٪)	
۱۷۲۴۰۰۰	۹۶۰۰			۹۶۰۰۰۰	سهم اقلیت از سود خالص	
					سود خالص نقل به زیر	
					صورت سود انباشته:	
۶۰۱۰۰۰۰					۶۰۱۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱ - اصلی
	۲۵۰۰۰۰			۲۵۰۰۰۰۰ (۳)	۲۵۰۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱ - فرعی
۱۷۲۴۰۰۰	۹۶۰۰				۹۶۰۰۰۰	سود خالص نقل از بالا
(۴۰۰۰۰۰۰)	(۴۰۰۰۰۰)	۳۶۰۰۰۰ (۱)		(۴۰۰۰۰۰۰)	سود سهام پرداختی	
۷۲۵۴۰۰۰	۳۰۶۰۰۰			۳۰۶۰۰۰۰	سود انباشته نقل به زیر:	
					ترازنامه:	
		۵۸۴۰۰۰ (۱)	۸۰۰۰۰ (۲)		۵۴۵۴۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
		۴۹۵۰۰۰۰ (۳)				
	۳۰۰۰۰۰		۲۷۰۰۰۰۰ (۳)	۳۰۰۰۰۰۰		سهام عادی
۷۲۵۴۰۰۰	۳۰۶۰۰۰			۳۰۶۰۰۰۰	۷۲۵۴۰۰۰	سود انباشته نقل از بالا
۶۰۶۰۰۰۰	۶۰۶۰۰۰۰					حقوق اقلیت

۱ - حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری و سود سهام بین شرکتها

۲ - حذف سود موجودی کالا بین شرکتها اول دوره

۳ - حذف حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

فروش کالا از شرکت فرعی به شرکت اصلی^(۱)

با توجه به مثال قبل، فرض کنید که شرکت فرعی (ب) طی سال ۱۳۸۱ کالا به ارزش ۱۰۰۰۰۰ ریال (قیمت تمام شده + ۲۵٪) بطور نسبی به شرکت اصلی (الف) فروخته است، شرکت اصلی طی سال ۱۳۸۱، معادل ۶۰ درصد کالای فوق را به مشتریان خارج از گروه تلفیق فروخته و ۴۰ درصد آن در انبار شرکت اصلی موجود می‌باشد. سود خالص گزارش شده توسط شرکت فرعی (ب) معادل ۹۰۰۰۰ ریال و سود سهام پرداختی به مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال، ثبت رویدادهای فوق در دفاتر شرکت اصلی و فرعی با فرض اینکه شرکت اصلی برای حساب سرمایه‌گذاری از روش ارزش ویژه کامل استفاده نماید به شرح زیر است:

• دفاتر شرکت اصلی:

۱۰۰۰۰۰	موجودی کالا
۱۰۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی - فرعی
	ثبت خرید کالا از شرکت فرعی (ب)
xxx	وجوه نقد
xxx	فروش
	ثبت فروش کالا به مشتریان غیرگروه وابسته
۶۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۶۰۰۰۰	موجودی کالا
	ثبت بهای تمام شده کالای فروخته شده توسط شرکت اصلی (الف)

• دفاتر شرکت فرعی:

۱۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی - اصلی
۱۰۰۰۰۰	فروش
۸۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۸۰۰۰۰	موجودی کالا
	ثبت بهای تمام شده کالای فروخته شده به شرکت اصلی (الف)

با توجه به سود خالص شرکت فرعی (ب) و سود سهام پرداختی ثبت زیرین در دفاتر شرکت اصلی (الف) متعاقباً گزارش می‌شود:

(۱)

۸۱۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی (ب)
۸۱۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری

(۲)

۷۲۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۷۲۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
ثبت اصلاح سهم شرکت اصلی از سود تحقق نیافته موجودی کالا آخر دوره (۸۰۰۰×٪۹۰) * فروش کالا از فرعی به اصلی منجر به افزایش فروش، بهای تمام شده کالای فروخته شده و سود ناخالص شرکت فرعی می‌گردد، تا زمانی که کالا توسط شرکت اصلی به مشتریان خارج از گروه فروخته نشود، باید خرید و فروش بین شرکتهای عضو گروه و سهم اصلی از سود تحقق نیافته حاصل از فروش فرعی به اصلی جهت نیل به سود واقعی باید حذف گردد، چنانچه در سال بعد کالای مزبور فروخته شود باید سود تحقق یافته حاصل از فروش فرعی به اصلی در دفاتر اصلی به عنوان سود تحقق یافته شناسایی گردد.	

(۳)

۳۶۰۰۰	وجوه نقد
۳۶۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
	ثبت بابت دریافت سود سهام
نحوه حذف در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی جدول شماره (۳-۴)، با توجه به اینکه شرکت اصلی (الف) مبلغ ۳۰۰۰۰ ریال در پایان دوره مالی ۱۳۸۱ به شرکت فرعی (ب) بدهی دارد به شرح زیر است:	

(۱)

۷۳۸۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۳۶۰۰۰	سود سهام پرداختی
۳۷۸۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
	حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری

۱۸۰۰۰۰	(۲)	سود انباشته ۱/۱ - شرکت فرعی
۲۷۰۰۰۰		سهام عادی - شرکت فرعی
۴۵۰۰۰۰		سرمایه گذاری در شرکت فرعی
		حذف حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۹۰٪ حقوق صاحبان سهام
۱۰۰۰۰۰	(۳)	فروش شرکت فرعی
۱۰۰۰۰۰		بهای تمام شده کالای فروخته شده
		حذف فروش بین شرکتهای عضو گروه وابسته
۸۰۰۰	(۴)	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۸۰۰۰		موجودی کالا
		حذف سود تحقق نیافته موجودی کالا پایان دوره
۳۰۰۰۰	(۵)	حسابهای پرداختنی - فرعی
۳۰۰۰۰		حسابهای دریافتنی - اصلی
		حذف مطالبات بین شرکت اصلی و فرعی

نحوه محاسبه تسهیم درآمد با توجه به کاربرگ جدول شماره (۳-۴) به شرح زیر است:

جمع	شرکت اصلی	سهام اقلیت	
۹۰۰۰۰	۸۱۰۰۰	۹۰۰۰	درآمد شرکت فرعی (ب)
(۸۰۰۰)	(۷۲۰۰)	(۸۰۰)	کسر می شود: سود تحقق نیافته موجودی کالا
۴۸۰۰۰	۴۸۰۰۰		درآمد شرکت اصلی (الف)
۱۳۰۰۰۰	۱۲۱۸۰۰	۸۲۰۰	جمع
			محاسبه حقوق اقلیت:
۳۰۰۰۰۰			سهام عادی - شرکت فرعی (ب)
۲۵۰۰۰۰			سود انباشته - شرکت فرعی (ب) پایان دوره
۵۵۰۰۰۰			جمع حقوق صاحبان سهام
			کسر می شود:
(۸۰۰۰)			سود تحقق نیافته موجودی کالا پایان دوره
۵۴۲۰۰۰			مانده
۵۴۲۰۰			حقوق اقلیت ۱۰٪ (۵۴۲۰۰۰ × ۱۰٪)

جدول شماره (۳-۴): کاربرد صورتهای مالی تلفیقی، شرکت اصلی و فرعی، فروش کالا از شرکت فرعی به اصلی
سال مالی منتهی به ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ - روش ارزش ویژه کامل - اولین سال بعد از تحصیل

شرکت اصلی	شرکت فرعی ۹۰٪	حذفیات و تعدیلات		حقوق اقلیت	اقلام تلفیقی
		بد	بس		
صورت سود و زیان					
فروش	۹۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰(۳)		۱۲۰۰۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروخته شده	۷۲۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	۸۰۰۰(۴)	۱۰۰۰۰۰(۳)	۷۷۸۰۰۰
سود ناخالص	۱۸۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰			۲۲۲۰۰۰
هزینه های عملیاتی	۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰			۲۰۰۰۰۰
سود عملیاتی قبل از مالیات	۸۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰			۲۲۲۰۰۰
درآمد حاصل از سرمایه گذاری	۷۳۸۰۰		۷۳۸۰۰(۱)		
سود قبل از مالیات	۱۵۳۸۰۰	۱۵۰۰۰۰			
ذخیره مالیات بر درآمد (۴۰٪)	(۳۲۰۰۰)	(۶۰۰۰۰)			(۹۲۰۰۰)
مهم اقلیت از سود خالص				۸۲۰۰	(۸۲۰۰)
سود خالص نقل به زیر	۱۲۱۸۰۰	۹۰۰۰۰		۸۲۰۰	۱۲۱۸۰۰
صورت سود انباشته:					
سود انباشته ۱/۱	۵۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰(۲)	۲۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰
سود خالص نقل از بالا	۱۲۱۸۰۰	۹۰۰۰۰		۸۲۰۰	۱۲۱۸۰۰
گسر می شود: سود سهام پرداختی	۴۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	۳۶۰۰۰(۱)	۴۰۰۰	۴۰۰۰۰
سود انباشته نقل به زیر:	۶۰۱۸۰۰	۲۵۰۰۰۰		۲۲۲۰۰	۶۰۱۸۰۰
ترازنامه:					
وجوه نقد	۱۰۰۰۰۰	۸۰۰۰			۱۸۰۰۰۰
حسابهای دریافتی (خالص)	۸۰۰۰۰	۵۰۰۰۰			۱۰۰۰۰۰
موجودی ها	۱۵۰۰۰۰	۷۰۰۰۰			۲۱۲۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۲۸۷۸۰۰		۲۵۰۰۰۰(۲)		
سایر دارایی ها	۲۸۴۰۰۰	۴۱۰۰۰۰	۳۷۸۰۰(۱)		۸۹۴۰۰۰
جمع	۱۳۰۱۸۰۰	۶۱۰۰۰۰			۱۳۸۶۰۰۰
بدهی ها	۲۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	۳۰۰۰۰(۵)		۲۳۰۰۰۰
سهام عادی	۵۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	۲۷۰۰۰۰(۲)	۳۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰
سود انباشته نقل از بالا	۶۰۱۸۰۰	۲۵۰۰۰۰		۲۲۲۰۰	۶۰۱۸۰۰
حقوق اقلیت				۵۲۲۰۰	۵۲۲۰۰
	۱۳۰۱۸۰۰	۶۱۰۰۰۰	۶۶۱۸۰۰		۱۳۸۶۰۰۰

→ ادامه

- ۱- حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری شرکت فرعی و سود سهام بین شرکتها
- ۲- حذف مانده سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی
- ۳- حذف خرید و فروش کالا بین شرکتهای عضو گروه تلفیق
- ۴- حذف سود فی‌مابین در موجودی کالا پایان دوره (۸۰۰۰ = ۲۰٪ × ۴۰۰۰۰)
- ۵- حذف حسابهای دریافتی و پرداختی (مطالبات فی‌مابین)

نکاتی چند درباره کاربرد جدول شماره (۳-۴):

- ۱- گرچه ۱۰ درصد حقوق صاحبان سهام در شرکت فرعی (ب) به سهامداران اقلیت تعلق دارد، اما، ۱۰۰ درصد سود موجودی کالا (۸۰۰۰ ریال) حذف می‌شود، که از این مبلغ، ۹۰ درصد (۷۲۰۰ ریال) آن به شرکت اصلی (الف) و ۱۰ درصد آن (۸۰۰ ریال) به حقوق اقلیت تخصیص می‌یابد.
- ۲- نحوه تصمیم‌گیری تخصیص در مورد فروش کالا به شرح زیر است:
 (الف) اگر فروش کالا توسط شرکت فرعی تحقق یابد، سود تحقق نیافته به نسبت بین سهامداران شرکت اصلی و اقلیت تسهیم می‌شود.
 (ب) اگر فروش کالا توسط شرکت اصلی (الف) صورت گیرد، چون شرکت اصلی دارای سهامداران اقلیت نمی‌باشد، تسهیم صورت نمی‌گیرد.
- ۳- سود خالص تلفیقی همان سود خالص شرکت اصلی است، سود انباشته تلفیقی نیز همان سود انباشته شرکت اصلی می‌باشد.
- ۴- از درآمد خالص حقوق اقلیت باید ۱۰ درصد (سهام اقلیت) سود تحقق نیافته موجودی کالا، کسر شود.
- ۵- مانده حقوق اقلیت در ۲۹ اسفند سال ۱۳۸۱ معادل ۸۰۰ ریال، کمتر از (۱۰ درصد ۸۰۰۰ ریال سود تحقق نیافته) ۱۰ درصد ۵۵۰۰۰۰ ریال است. (خالص دارایی شرکت فرعی (ب) در ۲۹ اسفند ۱۳۸۱). این مبلغ در جدول محاسبه حقوق اقلیت نشان داده شده است.

کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی سال دوم بعد از تحصیل (فروش کالا از فرعی به اصلی)
 با توجه به اطلاعات جدول شماره (۲-۴) با فرض اینکه شرکت فرعی (ب) کالا را به شرکت اصلی (الف) فروخته باشد، مسئله مورد بررسی قرار می‌گیرد. اختلاف عمده

جدول شماره (۴-۴) با جدول شماره (۴-۲) فقط در تخصیص سود خالص بین حقوق اقلیت و اکثریت می‌باشد. ثبت شناسایی درآمد و سود سهام دریافتی در دفاتر شرکت اصلی (الف) طی سال ۱۳۸۲ به شرح زیر است:

(۱)

۷۲۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
۷۲۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری

ثبت اصلاح ۱۰۰ سود تحقق نیافته موجودی کالا ۱/۱۲/۲۹ × چون این کالا در سال ۸۲ فروخته شده است.

(۲)

۸۶۴۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
۸۶۴۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری

ثبت سهم شرکت اصلی از سود شرکت فرعی ($۹۶۰۰۰ \times \frac{۹۰}{۱۰۰} = ۸۶۴۰۰$)

(۳)

۳۶۰۰۰	وجوه نقد
۳۶۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی

ثبت دریافت سود سهام از شرکت فرعی ($۴۰۰۰۰ \times \frac{۹۰}{۱۰۰}$)

با توجه به کاربرد جدول شماره (۴-۴) ثبت‌های حذفی آن به شرح زیر است:

(۱)

۹۳۶۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۳۶۰۰۰	سود سهام پرداختی
۵۷۶۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی

حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری و سود سهام بین شرکتهای عضو گروه و کاهش سرمایه‌گذاری

(۲)

۷۲۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۸۰۰	سود انباشته ۱/۱ - شرکت فرعی سهم اقلیت
۸۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
	حذف سود موجودی کالا فی مابین اول دوره
☒ $۸۰۰۰ \times \frac{۹۰}{۱۰۰} = ۷۲۰۰$	سهم اکثریت محاسبات:
☒ $۸۰۰۰ \times \frac{۱۰}{۱۰۰} = ۸۰۰$	سهم اقلیت

(۳)

۲۲۵۰۰۰	سود انباشته ۱/۱ - شرکت فرعی
۲۷۰۰۰۰	سهام عادی - شرکت فرعی
۴۹۵۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	حذف حساب سرمایه گذاری در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی
نحوه محاسبات تسهیم درآمد با توجه به کاربرد جدول شماره (۴-۴) به شرح زیر است:	

جمع	شرکت اصلی	سهم اقلیت	
۹۶۰۰۰	۸۶۴۰۰	۹۶۰۰	درآمد شرکت فرعی (ب)
۷۸۰۰۰	۷۸۰۰۰		درآمد شرکت اصلی (= ۹۳۶۰۰ - ۱۷۱۶۰۰)
۸۰۰۰	۷۲۰۰	۸۰۰	سود تحقق یافته بین شرکتها (موجودی کالا ۱/۱)
<u>۱۸۲۰۰۰</u>	<u>۱۷۱۶۰۰</u>	<u>۱۰۴۰۰</u>	
محاسبه حقوق اقلیت:			
۳۰۰۰۰۰			سهام عادی - شرکت فرعی (ب)
<u>۳۰۶۰۰۰</u>			سود انباشته - شرکت فرعی (ب) پایان دوره
<u>۶۰۶۰۰۰</u>			جمع حقوق صاحبان سهام
<u>۶۰۶۰۰۰</u>			حقوق اقلیت ۱۰٪ (= ۶۰۶۰۰۰ × ۱۰٪)

جدول شماره (۴-۴): کاربرد صورتهای مالی تلفیقی، شرکت اصلی و فرعی، فروش کالا از شرکت فرعی به اصلی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۳۲ - روش ارزش ویژه کامل - دومین سال بعد از تحصیل

اقدام تلفیقی	حقوق اقلیت	حذفیات و تعدیلات		شرکت اصلی	شرکت فرعی ۹۰٪	
		بس	بد			
۱۲۵۰۰۰۰		۸۰۰۰(۲)	۹۳۶۰۰(۱)	۱۰۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	صورس سود و زیان
۹۲۲۰۰۰				۷۵۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰	فروش
۵۲۸۰۰۰				۲۵۰۰۰۰	۲۷۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۲۳۰۰۰۰				۱۲۰۰۰۰	۱۱۰۰۰۰	سود ناخالص
۲۹۸۰۰۰				۱۳۰۰۰۰	۱۶۰۰۰۰	هزینههای عملیاتی
				۹۳۶۰۰		درآمد عملیاتی قبل از مالیات
						درآمد حاصل از سرمایه گذاری
				۲۲۳۶۰۰	۱۶۰۰۰۰	سود قبل از مالیات
(۱۱۶۰۰۰)				(۵۲۰۰۰)	(۶۲۰۰۰)	ذخیره مالیات بر درآمد (۴۰٪)
(۱۰۴۰۰)	۱۰۴۰۰					سهم اقلیت از سود خالص
				۱۷۱۶۰۰	۹۶۰۰۰	۱۰۴۰۰ = (۹۶۰۰ + ۸۰۰)
۱۷۱۶۰۰	۱۰۴۰۰					سود خالص نقل به زیر
						صورس سود انباشته:
۶۰۱۸۰۰			۲۲۵۰۰۰(۳) ۸۰۰(۲)	۶۰۱۸۰۰		سود انباشته ۱/۱ اصلی
	۲۲۲۰۰				۲۵۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱ فرعی
۱۷۱۶۰۰	۱۰۴۰۰			۱۷۱۶۰۰	۹۶۰۰۰	سود خالص نقل از بالا
۷۷۳۲۰۰	۲۳۶۰۰			۷۷۳۲۰۰	۲۳۶۰۰۰	جمع
(۴۰۰۰۰)	(۴۰۰۰)	۳۶۰۰۰(۱)		(۴۰۰۰۰)	(۴۰۰۰۰)	سود سهام پرداختی
۷۳۳۲۰۰	۳۰۶۰۰			۷۳۳۲۰۰	۳۰۶۰۰۰	سود انباشته نقل به زیر:
						ترازنامه:
		۴۹۵۰۰۰(۳) ۵۷۶۰۰(۱)	۷۲۰۰(۲)	۵۲۵۲۰۰		سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	۳۰۰۰۰		۲۷۰۰۰۰(۳)	۳۰۰۰۰۰		سهام حادی
۷۳۳۲۰۰	۳۰۶۰۰			۷۳۳۲۰۰	۳۰۶۰۰۰	سود انباشته نقل از بالا
۶۰۶۰۰	۶۰۶۰۰					حقوق اقلیت

۱- حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری و سود سهام بین شرکتها

۲- حذف سود موجودی کالا بین شرکتها اول دوره

۳- حذف حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

نکاتی چند درباره جدول شماره (۴-۴):

۱- سود تحقق نیافته به مبلغ ۸۰۰۰ ریال مربوط به موجودی کالا فروخته نشده در سال ۱۳۸۱ باید تعدیل شود. (ثبت شماره ۱) چون کالا به مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال (۲۵٪ بیش از بهای تمام شده) طی سال ۱۳۸۱، از شرکت فرعی به شرکت اصلی فروخته شده و طی همان سال ۶۰٪ آن بفروش رسیده و بقیه در انبار شرکت اصلی موجود بوده، مبلغ ۸۰۰۰ ریال سود تحقق نیافته در موجودی کالا آخر دوره که به اول دوره سال ۱۳۸۲ منتقل شده به نسبت سهم اکثریت و اقلیت حذف می‌شود. برای انعکاس بهای تمام شده کالای فروخته شده واقعی در کاربرگ تلفیقی مبلغ سود تحقق نیافته که به موجودی کالا اول دوره افزوده شده کاهش داده می‌شود. نتیجه این عمل، یعنی کاهش بهای تمام شده کالای فروخته شده، سبب افزایش سود تلفیقی در روش ارزش ویژه کامل شده، نتیجتاً باید سهم شرکت اصلی از سود تحقق نیافته به مبلغ ۷۲۰۰ ریال $(۹۰٪ \times ۸۰۰۰)$ و سهم اقلیت به مبلغ $۸۰۰ = ۱۰٪ \times ۸۰۰۰$ ریال از سود انباشته اول دوره واحد تجاری تعدیل شود.

حقوق اقلیت از سود انباشته اول دوره شرکت فرعی بعد از تعدیل بالغ بر ۲۴۲۰۰ ریال، برابر است با سهم حقوق اقلیت از سود انباشته اول دوره $(۱۰٪ \times ۲۵۰۰۰۰)$ به کسر سهم سود تحقق نیافته بین شرکت اصلی و فرعی $(۱۰٪ \times ۸۰۰۰)$ که نحوه محاسبه آن به شرح زیر خواهد بود:

$$\boxed{۲۴۲۰۰ = ۸۰۰ - ۲۵۰۰۰ + ۲۲۵۰۰۰ = ۲۵۰۰۰۰ - ۲۵۰۰۰۰}$$

۲- نحوه محاسبه سهم اقلیت از سود خالص به مبلغ ۱۰۴۰۰ ریال به شرح زیر خواهد بود:

$$\boxed{۱۰۴۰۰ = ۸۰۰ + ۹۶۰۰ = ۹۶۰۰۰ \times ۱۰٪}$$

● نگهداری موجودی کالا بیش از چند دوره مالی. در برخی موارد ممکن است کالای خریداری شده از شرکت اصلی طی چند دوره مالی در انبار شرکت فرعی به عنوان موجودی کالا پایان دوره گزارش شده و فروخته نشود، در این شرایط، تا زمانی که کالا به مشتریان خارج گروه شرکتها فروخته نشده، در زمان تنظیم صورتهای مالی تلفیقی برای تعیین بهای تمام شده واقعی موجودی کالا در واحد تلفیقی سود تحقق نیافته آن باید در کاربرگ حذف شود.

● فروش کالا از یک شرکت فرعی به شرکت فرعی دیگر. مبادلات بین شرکتها معمولاً بین شرکت اصلی و فرعی آن اتفاق می‌افتد، اما اگر یک شرکت فرعی کالا را به

شرکت فرعی دیگر بفروشد، حذف آن در کاربرگ همانند فروش کالا از شرکت اصلی به فرعی می‌باشد. سود تحقق نیافته موجودی‌ها بین شرکتهای عضو گروه تلفیق در کاربرگ حذف می‌شود. مثال: فرض کنید، شرکت (الف) مالک ۹۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت (ب) می‌باشد، و ۸۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت (ج) به شرکت (ب) تعلق دارد. اگر شرکت (ج) کالا به مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال که بهای تمام شده آن ۷۰۰۰۰ ریال می‌باشد به شرکت (ب) بفروشد. نحوه حذف آن در کاربرگ تلفیقی به شرح زیر خواهد بود:

	فروش	۱۰۰۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروخته شده	۷۰۰۰۰	
موجودی کالا	۳۰۰۰۰	
ثبت حذف سود بین شرکتهای عضو گروه تلفیق		

قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار

مثال: فرض کنید، شرکت اصلی کالایی به بهای تمام شده ۸۰۰۰۰ ریال به مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال به شرکت فرعی فروخته است، در طی دوره مالی شرکت فرعی ۵۰٪ کالای دریافتی از شرکت اصلی را به مشتریان خارج از گروه شرکتها فروخته و بقیه در انبار شرکت فرعی موجود می‌باشد، اگر ارزش بازار (جایگزینی) آن ۴۰۰۰۰ ریال باشد، طبق قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار، شرکت فرعی باید موجودی کالای انبار را از مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال به ۴۰۰۰۰ ریال کاهش دهد. ثبت کاهش آن در دفاتر شرکت فرعی به شرح زیر خواهد بود:

زیان حاصل از کاهش ارزش موجودی کالا	۱۰۰۰۰
موجودی کالا	۱۰۰۰۰
ثبت کاهش ارزش موجودی کالا آخر دوره طبق قاعده اقل بهای تمام شده یا بازار	

چون موجودی کالای پایان دوره شرکت فرعی خریداری شده از شرکت اصلی به مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال کاهش داده شده، حذف سود تحقق نیافته موجودی کالا پایان دوره در کاربرگ ضروری نخواهد بود. اما اگر موجودی کالا پایان دوره بجای ۴۰۰۰۰ ریال به مبلغ

۴۳۰۰۰ ریال کاهش داده شده باشد، ثبت حذف سود تحقق نیافته موجودی کالا پایان دوره در کاربرگ معادل ۳۰۰۰ ریال ضروری خواهد بود. ثبت حذف در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی در مواردی که ارزش موجودی کالا پایان دوره به بهای بازار (۴۰۰۰۰) کاهش داده شده به شرح زیر خواهد بود:

فروش	۱۰۰۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروخته شده	۹۰۰۰۰
زیان حاصل از کاهش ارزش موجودی کالا	۱۰۰۰۰
حذف فروش کالا از شرکت اصلی به فرعی و زیان حاصل از کاهش ارزش موجودی کالا	

مبادلات بین شرکتهای عضوگروه در سیستم ادواری

در مواردی که برای اندازه گیری موجودی کالا شرکتهای گروه وابسته از سیستم ثبت ادواری بجای سیستم دائم استفاده می نمایند، تنها در بخش بهای تمام شده کالای فروخته شده صورت سود و زیان کاربرگ با هم متفاوت می باشد، در این بخش نحوه حذف در کاربرگ پایان سال اول و دوم بعد از تحصیل با دو سیستم ادواری و دائم به صورت مقایسه ای تشریح می گردد:

● الف) مقایسه نحوه حذف در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی پایان سال ۱۳۸۱، سال اول بعد از تحصیل، فروش کالا از شرکت اصلی به فرعی با دو سیستم به قرار زیر خواهد بود:

سیستم دائم	سیستم ادواری
درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۷۳۰۰۰	۷۳۰۰۰
سود سهام پرداختی ۳۶۰۰۰	۳۶۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۳۷۰۰۰	۳۷۰۰۰
ثبت حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری و سود سهام و کاهش سرمایه گذاری	
سود انباشته ۱/۱ - شرکت فرعی ۱۸۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰
سهام عادی - شرکت فرعی ۲۷۰۰۰۰	۲۷۰۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۴۵۰۰۰۰	۴۵۰۰۰۰

فروش شرکت اصلی	۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروخته شده	۱۰۰۰۰۰	
خرید - شرکت فرعی		۱۰۰۰۰۰
ثبت حذف فروش کالا فی مابین شرکت اصلی و فرعی		
بهای تمام شده کالای فروخته شده	۸۰۰۰	
موجودی کالا	۸۰۰۰	
موجودی کالا پایان دوره، صورت سود و زیان		۸۰۰۰
موجودی کالا پایان دوره، ترازنامه		۸۰۰۰
ثبت حذف سود تحقق نیافته موجودی کالا پایان دوره		

● (ب) مقایسه نحوه حذف در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی در پایان ۱۳۰۱، سال اول بعد از تحصیل، فروش کالا از شرکت فرعی به اصلی^(۱) با دو سیستم به قرار زیر خواهد بود:

سیستم دائم	سیستم ادواری
درآمد حاصل از سرمایه گذاری	۷۳۸۰۰
سود سهام پرداختی	۳۶۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۳۷۸۰۰
ثبت حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری و سود سهام فی مابین و کاهش سرمایه گذاری	
فروش شرکت فرعی	۱۰۰۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروخته شده	۱۰۰۰۰۰
خرید شرکت فرعی	۱۰۰۰۰۰
ثبت حذف فروش کالا فی مابین شرکت اصلی و فرعی	
بهای تمام شده کالای فروخته شده	۸۰۰۰
موجودی کالا	۸۰۰۰
موجودی کالا پایان دوره - صورت سود و زیان	۸۰۰۰
موجودی کالا پایان دوره - ترازنامه	۸۰۰۰

۱۸۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰	سهام عادی - شرکت فرعی
۲۷۰۰۰۰	۲۷۰۰۰۰	سود انباشته - شرکت فرعی
۴۵۰۰۰۰	۴۵۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی

ثبت حذف سرمایه گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۹۰٪ حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

● (ج) مقایسه نحوه حذف در کاربرد صورتهای مالی تلفیقی در پایان سال ۱۳۸۲، سال دوم بعد از تحصیل، فروش کالا از شرکت اصلی به فرعی با دو سیستم به قرار زیر می باشد:

سیستم دائم	سیستم ادواری
درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۹۴۴۰۰	۹۴۴۰۰
سود سهام پرداختی ۳۶۰۰۰	۳۶۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۵۸۴۰۰	۵۸۴۰۰
ثبت حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری و سود سهام فی مابین و کاهش سرمایه گذاری	
سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۸۰۰۰	۸۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروخته شده ۸۰۰۰	
موجودی کالا اول دوره - صورت سود و زیان ۸۰۰۰	۸۰۰۰
شناسایی سود معوق تحقق یافته موجودی کالا اول دوره بین شرکت اصلی و فرعی	
سهام عادی - شرکت فرعی ۲۷۰۰۰۰	۲۷۰۰۰۰
سود انباشته - شرکت فرعی ۲۲۵۰۰۰	۲۲۵۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۴۹۵۰۰۰	۴۹۵۰۰۰
ثبت حذف سرمایه گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی	

● (د) مقایسه نحوه حذف در کاربرد صورتهای مالی تلفیقی در ۲۹ اسفند ۱۳۸۲ سال دوم بعد از تحصیل، فروش کالا از شرکت فرعی به اصلی با دو سیستم به قرار زیر می باشد:

سیستم دائم	سیستم ادواری
درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۹۳۶۰۰	۹۳۶۰۰
سود سهام پرداختی ۳۶۰۰۰	۳۶۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۵۷۶۰۰	۵۷۶۰۰
ثبت حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری و سود سهام فی مابین و کاهش سرمایه گذاری	

۷۲۰۰	۷۲۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۸۰۰	۸۰۰	سود انباشته ۱/۱، شرکت فرعی
	۸۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۸۰۰۰		موجودی کالا اول دوره - صورت سود و زیان
حذف سود موجودی کالا اول دوره بین شرکتهای عضو گروه تلفیق:		
☒ $۸۰۰۰ \times ۹۰\% = ۷۲۰۰$ سهم شرکت اصلی		
☒ $۸۰۰۰ \times ۱۰\% = ۸۰۰$ سهم اقلیت		
۲۲۵۰۰۰	۲۲۵۰۰۰	سود انباشته - شرکت فرعی
۲۷۰۰۰۰	۲۷۰۰۰۰	سهام عادی - شرکت فرعی
۴۹۵۰۰۰	۴۹۵۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
ثبت حذف سرمایه گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان شرکت فرعی		

ضمیمه

۴ - الف

سود مبادلات بین شرکتهای عضو گروه - موجودی کالا (روش ارزش ویژه جزئی)

تفاوت اساسی بین ارزش ویژه کامل و روش ارزش ویژه جزئی (ناقص) مربوط به طرز عمل با سود فی مابین شرکتهای است، که در روش ارزش ویژه کامل ۱۰۰ درصد سود تحقق نیافته موجودی کالا آخر دوره مربوط به خرید از شرکت اصلی در دفاتر شرکت اصلی ثبت و اصلاح شده، ولی در این روش شناسایی و ثبت نمی شود. جهت تسهیل برای مقایسه دو روش، اطلاعات جداول (۳-۴) و (۴-۴) مجدداً در این روش مورد بررسی قرار می گیرد: با توجه به اینکه شرکت فرعی در پایان سال ۱۳۸۱ سود خالص بالغ بر ۹۰۰۰۰ ریال

گزارش نموده، شرکت اصلی سهم خود را از درآمد شرکت فرعی (ب) شناسایی و در دفاتر ثبت می نماید:

(۱)

سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۸۱۰۰۰
درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۸۱۰۰۰
ثبت شناسایی ۹۰٪ سود شرکت فرعی ($۹۰۰۰۰ \times ۹۰\% = ۸۱۰۰۰$)

توزیع سود سهام توسط شرکت فرعی (ب) بالغ بر ۴۰۰۰۰ ریال می باشد که ثبت ۹۰٪ سهم شرکت اصلی از سود سهام پرداختی به شرح زیر می باشد:

(۲)

وجوه نقد ۳۶۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۳۶۰۰۰
ثبت دریافت سود سهام ($۴۰۰۰۰ \times ۹۰\% = ۳۶۰۰۰$)
بعد از انعکاس ثبت های فوق مانده حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی (ب) به شرح زیر خواهد بود:

حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی		
۱/۱	۴۵۰۰۰۰	۳۶۰۰۰ (ثبت ۲)
ثبت (۱)	۸۱۰۰۰	
	۵۳۱۰۰۰	۳۶۰۰۰
مانده در پایان سال	۴۹۵۰۰۰	

نحوه حذف در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی طبق جدول شماره (۴-۵) با استفاده از روش ارزش ویژه جزئی (ناقص) در صورتیکه شرکت فرعی کالا را به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰ ریال (قیمت تمام شده + ۲۵٪) به شرکت اصلی فروخته، و شرکت اصلی (الف) ۶۰٪ آن را طی سال ۱۳۸۱ به مشتریان خارج از گروه وابسته به فروش رسانده، و بقیه در انبار شرکت موجود است، به شرح زیر می باشد:

(۱)

۸۱۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۳۶۰۰۰	سود سهام پرداختی - شرکت فرعی
۴۵۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری و سود سهام بین شرکتها و کاهش سرمایه گذاری

(۲)

۱۸۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱ - شرکت فرعی
۲۷۰۰۰۰	سهام عادی - شرکت فرعی
۴۵۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	حذف سرمایه گذاری در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

(۳)

۱۰۰۰۰۰	فروش - شرکت فرعی
۱۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
	حذف فروش کالا بین شرکتهای عضو گروه تلفیق

(۴)

۸۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده، موجودی کالا آخر دوره
۸۰۰۰	موجودی کالا
	حذف سود تحقق نیافته موجودی کالا پایان دوره بین شرکتهای عضو گروه تلفیق

(۵)

۳۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی - اصلی
۳۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی - فرعی
	حذف مطالبات فی مابین شرکتهای عضو گروه تلفیق

نحوه محاسبات تسهیم درآمد با توجه به کاربرد جدول شماره (۴-۵):

جمع	شرکت اصلی	سهم اقلیت	
۹۰۰۰۰	۸۱۰۰۰	۹۰۰۰	درآمد شرکت فرعی (ب)
۴۸۰۰۰	۴۸۰۰۰		درآمد شرکت اصلی الف (۱۲۹۰۰۰-۸۱۰۰۰)
			کسر می شود:
(۸۰۰۰)	(۷۲۰۰)	(۸۰۰)	سود تحقق نیافته موجودی کالا (بین شرکتها)
۱۳۰۰۰۰	۱۲۱۸۰۰	۸۲۰۰	جمع
			محاسبات حقوق اقلیت:
۳۰۰۰۰۰			سهام عادی شرکت فرعی (ب)
۲۵۰۰۰۰			سود انباشته شرکت فرعی (ب) پایان دوره
۵۵۰۰۰۰			جمع حقوق صاحبان سهام
۸۰۰۰			کسر می شود: سود تحقق نیافته موجودی کالا پایان دوره
۵۴۲۰۰۰			مانده
۵۴۲۰۰			حقوق اقلیت ۱۰٪ (۵۴۲۰۰۰ × ۱۰٪)
			محاسبه سود انباشته:
۶۰۹۰۰۰			مانده طبق دفتر در ۲۹ اسفند ۱۳۸۱
			کسر می شود:
(۷۲۰۰)	(۸۰۰۰ × ۹۰٪)		سود تحقق نیافته موجودی کالا آخر دوره، سهم شرکت اصلی
۶۰۱۸۰۰			مانده طبق کاربرد ۲۹ اسفند ۱۳۸۱

جدول شماره (۵-۴): کاربرد صورت‌های مالی تلفیقی، شرکت اصلی و فرعی، فروش کالا از شرکت فرعی به اصلی
سال مالی منتهی به ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ - روش ارزش ویژه جزئی (ناقص) - اولین سال بعد از تحصیل

حقوق اقلیت	حقوق اقلیت	حقوق و تعديلات		شرکت اصلی	شرکت فرعی ۹۰٪	اقدام تلفیقی
		بس	بد			
۱۲۰۰۰۰۰			۱۰۰۰۰۰(۳)	۴۰۰۰۰۰	۹۰۰۰۰۰	صورت سود و زیان
۷۷۸۰۰۰		۱۰۰۰۰۰(۳)	۸۰۰۰(۴)	۱۵۰۰۰۰	۷۲۰۰۰۰	فروش
۲۲۲۰۰۰				۲۵۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰	بهای تمام‌شده کالای فروخته‌شده
۲۰۰۰۰۰				۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	سود ناخالص
۲۲۲۰۰۰				۱۵۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰	هزینه‌های عملیاتی
			۸۱۰۰۰(۱)		۸۱۰۰۰۰	درآمد عملیاتی قبل از مالیات
				۱۵۰۰۰۰	۱۶۱۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
(۹۲۰۰۰)				(۶۰۰۰۰)	(۳۲۰۰۰)	سود قبل از مالیات
(۸۲۰۰)	۸۲۰۰					ذخیره مالیات بر درآمد (۴۰٪)
						سود سهم اقلیت
۱۲۱۸۰۰	۸۲۰۰			۹۰۰۰۰	۱۲۹۰۰۰	سود خالص نقل به زیر
						صورت سود انباشته:
۵۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰		۱۸۰۰۰۰(۲)	۲۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	سود انباشته ۸۱/۱/۱
۱۲۱۸۰۰	۸۲۰۰			۹۰۰۰۰	۱۲۹۰۰۰	سود خالص نقل از بالا
(۲۰۰۰۰)	(۳۰۰۰)	۳۶۰۰۰(۱)		(۴۰۰۰۰)	(۲۰۰۰۰)	سود سهام پرداختی
۶۰۱۸۰۰	۲۲۲۰۰			۲۵۰۰۰۰	۶۰۹۰۰۰	سود انباشته نقل به زیر:
						ترازنامه:
۱۸۰۰۰۰				۸۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	وجوه نقد
۱۰۰۰۰۰		۳۰۰۰۰(۵)		۵۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتی
۲۱۲۰۰۰		۸۰۰۰(۴)		۷۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	موجودی کالا
		۲۵۰۰۰(۱)			۲۹۵۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
		۲۵۰۰۰۰(۲)				
۸۹۳۰۰۰				۲۱۰۰۰۰	۲۸۴۰۰۰	سایر دارایی‌ها
۱۳۸۶۰۰۰				۶۱۰۰۰۰	۱۳۰۹۰۰۰	جمع
۲۳۰۰۰۰			۳۰۰۰۰(۵)	۶۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	بدهی‌ها
۵۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰		۲۷۰۰۰۰(۲)	۳۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	سهام عادی
۶۰۱۸۰۰	۲۲۲۰۰			۲۵۰۰۰۰	۶۰۹۰۰۰	سود انباشته نقل از بالا
۵۴۲۰۰	۵۴۲۰۰					حقوق اقلیت
۱۳۸۶۰۰۰		۶۶۹۰۰۰	۶۶۹۰۰۰	۶۱۰۰۰۰	۱۳۰۹۰۰۰	

۱- حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری و سود سهام بین شرکتها

۲- حذف حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

۳- حذف خرید و فروش بین شرکتها

۴- حذف سود بین شرکتها در موجودی کالا پایان دوره $(۸۰۰۰ = ۲۰\% \times ۴۰۰۰۰)$

۵- حذف حسابهای دریافتی و پرداختی (مطالبات بین شرکتهای عضو گروه)

کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی دومین سال بعد از تحصیل (روش ارزش ویژه جزئی) با توجه به اطلاعات مثال جدول (۴-۴) در صورتیکه شرکت فرعی (ب) در پایان سال ۱۳۲۲ سود خالص بالغ بر ۹۶۰۰۰ ریال گزارش نماید و سود سهام پرداختی توسط شرکت فرعی به مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال باشد. ثبت شناسایی درآمد و دریافت سود سهام در دفاتر شرکت اصلی به روش ارزش ویژه جزئی، در صورتیکه شرکت اصلی ۴۰۰۰۰ ریال موجودی کالای پایان دوره ۱۳۲۱ (خریداری از شرکت فرعی) را طی سال ۱۳۲۲ به مشتریان خارج از گروه وابسته فروخته باشد، به شرح زیر است:

(۱)

۸۶۴۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۸۶۴۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
ثبت شناسایی سهم اصلی از درآمد شرکت فرعی $۹۶۰۰۰ \times 90\% = ۸۶۴۰۰$	

(۲)

۳۶۰۰۰	وجوه نقد
۳۶۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
ثبت دریافت سود سهام از شرکت فرعی (ب) $(۴۰۰۰۰ \times 90\%)$	

کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی در دومین سال بعد از تحصیل به روش ارزش ویژه جزئی (ناقص) در جدول شماره (۴-۶) نشان داده شده که حذفیات آن به شرح زیر است:

(۱)

۸۶۴۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۳۶۰۰۰	سود سهام پرداختی - شرکت فرعی
۵۰۴۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری و سود سهام فی مابین و کاهش سرمایه گذاری	

(۲)

۷۲۰۰	سود انباشته ۲/۱/۱ - شرکت اصلی ($۸۰۰۰ \times \frac{90}{100}$)
۸۰۰	سود انباشته ۲/۱/۱ - شرکت فرعی ($۸۰۰۰ \times \frac{10}{100}$)
۸۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده (موجودی کالا ۱/۱)
	حذف سود موجودی کالای بین شرکت‌های عضو گروه تلفیق

توضیح: از آنجا که کالا توسط شرکت فرعی طی سال ۱۳۸۱، با سودی معادل ۲۰۰۰۰ ریال ($۸۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰۰$) به شرکت اصلی فروخته شده، و شرکت اصلی ۶۰٪ این کالا را به مشتریان فروخته و ۴۰٪ آن در انبار شرکت اصلی موجود می‌باشد، مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال به عنوان سود سال ۱۳۸۱، معادل ۴۰٪ آن ($۸۰۰۰ = ۲۰۰۰۰ \times \frac{40}{100}$) بیش از میزان واقعی است، که در کاربرگ باید اصلاح شود. اصلاح سود انباشته اول دوره شرکت اصلی و فرعی معادل ۸۰۰۰ ریال از این لحاظ ضرورت دارد که سود بین شرکتها در سال ۱۳۸۱ در کاربرگ تلفیقی دوره مالی قبل حذف شده ولی در دفاتر شرکت فرعی به عنوان درآمد شناسایی شده که سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی (۸۰۰۰ ریال) معادل ۷۲۰۰ ریال در دفاتر شرکت اصلی شناسایی شده و به همین دلیل سود انباشته اول دوره شرکت اصلی معادل ۷۲۰۰ ریال و شرکت فرعی ۸۰۰ ریال (سهم اقلیت) بیش از میزان واقعی گزارش شده که در کاربرگ باید اصلاح شود، علاوه بر این بهای تمام شده کالای فروخته شده اول دوره ۱۳۸۲ هم سود بین شرکتها را در بردارد، زیرا بهای تمام شده موجودی کالا در دفاتر شرکت فرعی ۸۰۰۰۰ ریال بوده که به مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال در اختیار شرکت اصلی قرار داده شده، به همین لحاظ بهای تمام شده کالای فروخته شده در دفاتر شرکت اصلی معادل ۸۰۰۰ ریال بیش از میزان واقعی است، که این مبلغ در کاربرگ تلفیقی حذف می‌شود.

(۳)

۲۲۵۰۰۰	سود انباشته ۲/۱/۱ - شرکت فرعی
۲۷۰۰۰۰	سهم عادی - شرکت فرعی
۴۹۵۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
	حذف حساب سرمایه‌گذاری در مقابل ۹۰٪ حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

جدول شماره (۶-۲): کاربرد صورتهای مالی تلفیقی، شرکت اصلی و فرعی، فروش کالا از شرکت فرعی به اصلی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۲ - روش ارزش ویژه جزئی (ناقص) - دومین سال بعد از تحصیل

اقلام	حقوق	حذفیات و تعدیلات		شرکت	شرکت	
		پس	بد			
تلفیقی	اقلیت			فرعی ۹۰٪	اصلی	
۱۳۵۰۰۰۰		۸۰۰۰(۲)	۸۶۴۰۰(۱)	۲۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	صورت سود و زیان
۹۲۲۰۰۰				۱۸۰۰۰۰	۷۵۰۰۰۰	فروش
۵۲۸۰۰۰				۲۷۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۲۳۰۰۰۰				۱۱۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	سود ناخالص
۲۹۸۰۰۰				۱۶۰۰۰۰	۱۳۰۰۰۰	هزینه های عملیاتی
(۱۱۶۰۰۰)				۱۶۰۰۰۰	۸۶۴۰۰	درآمد عملیاتی قبل از مالیات
(۱۰۴۰۰)	۱۰۴۰۰			۱۶۰۰۰۰	۲۱۶۴۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
				(۶۴۰۰۰)	(۵۲۰۰۰)	سود قبل از مالیات
						ذخیره مالیات بر درآمد (۴۰٪)
						سهم اقلیت از سود خالص
۱۷۱۶۰۰	۱۰۴۰۰			۹۶۰۰۰	۱۶۴۴۰۰	سود خالص نقل به زیر
						صورت سود (زیان) انباشته:
۶۰۱۸۰۰	۲۴۲۰۰		۷۲۰۰(۲)		۶۰۹۰۰۰	سود انباشته ۸۲/۱/۱ اصلی
			۲۲۵۰۰۰(۳)	۲۵۰۰۰۰		سود انباشته ۸۲/۱/۱ فرعی
			۸۰۰(۲)			
۱۷۱۶۰۰	۱۰۴۰۰			۹۶۰۰۰	۱۶۴۴۰۰	سود خالص نقل از بالا
(۴۰۰۰۰)	(۴۰۰۰)	۳۶۰۰۰(۱)		(۴۰۰۰۰)	(۴۰۰۰۰)	سود سهام پرداختی
۷۳۳۴۰۰	۳۰۶۰۰			۳۰۶۰۰۰	۷۳۳۴۰۰	سود انباشته نقل به زیر:
						ترازنامه:
		۵۰۴۰۰(۱)			۵۲۵۴۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
		۲۹۵۰۰۰(۳)				
	۳۰۰۰۰		۲۷۰۰۰۰(۳)	۳۰۰۰۰۰		سهام عادی شرکت فرعی
۷۳۳۴۰۰	۳۰۶۰۰			۳۰۶۰۰۰	۷۳۳۴۰۰	سود انباشته نقل از بالا
۶۰۶۰۰	۶۰۶۰۰					حقوق اقلیت

۱- حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری و سود سهام بین شرکتها

۲- اصلاح سود موجودی کالا بین شرکتها اول دوره

۳- حذف سرمایه گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

نحوه محاسبات تسهیم درآمد با توجه به کاربرگ جدول شماره (۴-۶):

سهم اقلیت	شرکت اصلی	جمع
۹۶۰۰	۸۶۴۰۰	۹۶۰۰۰
	۷۸۰۰۰	۷۸۰۰۰
۸۰۰	۷۲۰۰	۸۰۰۰
۱۰۴۰۰	۱۷۱۶۰۰	۱۸۲۰۰۰

محاسبه حقوق اقلیت:

۳۰۰۰۰۰	سهام عادی شرکت فرعی (ب)
۳۰۶۰۰۰	سود انباشته شرکت فرعی (ب) پایان دوره
۶۰۶۰۰۰	جمع حقوق صاحبان سهام
۶۰۶۰۰	حقوق اقلیت ۱۰٪ (۱۰٪ × ۶۰۶۰۰۰)

ضمیمه

۴- ب

سود مبادلات بین شرکتهای عضوگروه - موجودی کالا (روش بهای تمام شده)

برای تشریح سود مبادلات بین شرکتهای عضوگروه و نحوه حذفیات آن در کاربرگ اطلاعات جداول شماره (۴-۳) و (۴-۴) مجدداً زمانی که شرکت اصلی حساب سرمایه گذاری را به روش بهای تمام شده در دفاتر خود ثبت و نگهداری می نماید، مورد بررسی قرار می گیرد. با توجه به اینکه شرکت فرعی (ب) در پایان سال ۱۳۸۱ سود خالص بالغ بر ۹۰۰۰۰۰ ریال گزارش نموده، و سود سهام پرداختی توسط شرکت فرعی (ب) به مبلغ ۴۰۰۰۰۰ ریال باشد. ثبت دریافت سود سهام در دفاتر شرکت اصلی (الف) با استفاده از روش بهای تمام شده، در صورتیکه شرکت فرعی کالا را به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰ (قیمت تمام شده + ۲۵٪) به شرکت اصلی فروخته، و شرکت اصلی ۶۰٪ آن را طی سال ۱۳۸۱ به

مشتریان خارج از گروه شرکتهای وابسته فروخته به شرح زیر است:

(۱)

۳۶۰۰۰	وجوه نقد
۳۶۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری

ثبت دریافت سود سهام از شرکت فرعی $40000 \times 90\% = 36000$
 نحوه حذف در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی طبق جدول شماره (۷-۴) با استفاده از روش بهای تمام شده در صورتیکه شرکت فرعی کالا را به شرکت اصلی بفروشد به شرح زیر است:

۳۶۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۳۶۰۰۰	سود سهام پرداختی - شرکت فرعی
	حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی

(۲)

۱۸۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱/۱ × شرکت فرعی
۲۷۰۰۰۰	سهام عادی - شرکت فرعی
۴۵۰۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
	حذف حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

(۳)

۱۰۰۰۰۰	فروش - شرکت فرعی
۱۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
	حذف مبادلات بین شرکتهای عضو گروه تلفیق

(۴)

۸۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۸۰۰۰	موجودی کالا

حذف سود تحقق نیافته موجودی کالا پایان دوره بین شرکتهای عضو گروه تلفیق

(۵)

حسابهای پرداختنی - اصلی ۳۰۰۰۰
حسابهای دریافتنی - فرعی ۳۰۰۰۰
حذف مطالبات فی مابین شرکتهای عضو گروه تلفیق

نحوه محاسبات تسهیم درآمد با توجه به کاربرگ جدول شماره (۷-۴):

جمع	شرکت اصلی	سهم اقلیت	
۹۰۰۰۰	۸۱۰۰۰	۹۰۰۰	درآمد شرکت فرعی
۴۸۰۰۰	۴۸۰۰۰	-	درآمد شرکت اصلی (۸۴۰۰۰-۳۶۰۰۰) کسر می شود:
(۸۰۰۰)	(۷۲۰۰)	(۸۰۰)	سود تحقق نیافته موجودی کالا (بین شرکتهای)
۱۳۰۰۰۰	۱۲۱۸۰۰	۸۲۰۰	جمع
			محاسبه حقوق اقلیت:
۳۰۰۰۰۰			سهام عادی شرکت فرعی
۲۵۰۰۰۰			سود انباشته شرکت فرعی (ب) پایان دوره
۵۵۰۰۰۰			جمع حقوق صاحبان سهام کسر می شود:
۸۰۰۰			سود تحقق نیافته موجودی کالا پایان دوره
۵۴۲۰۰۰			مانده
۵۴۲۰۰			حقوق اقلیت ۱۰٪ (۵۴۲۰۰۰ × ۱۰٪ = ۵۴۲۰۰) محاسبه سود انباشته:
۵۶۴۰۰۰			مانده طبق دفتر در ۲۹ اسفند ۱۳۰۱
			اضافه می شود: افزایش سهم شرکت اصلی از خالص دارایی شرکت فرعی:
۵۵۰۰۰۰			خالص دارایی شرکت فرعی در ۱۲/۲۹ ×
(۵۰۰۰۰۰)			خالص دارایی شرکت فرعی در زمان تحصیل
۵۰۰۰۰			افزایش
۴۵۰۰۰			سهم شرکت اصلی از خالص افزایش (۵۰۰۰۰۰ × ۹۰٪) کسر می شود:
(۷۲۰۰)			سهم شرکت اصلی از سود تحقق نیافته موجودی کالا آخر دوره (۸۰۰۰ × ۹۰٪)
۶۰۱۸۰۰			مانده تلفیق در ۱۲/۲۹ ×

جدول شماره (۷-۴): کاربرد صورتهای مالی تلفیقی، شرکت اصلی و فرعی، فروش کالا از شرکت فرعی به اصلی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ - روش پهای تمام شده - اولین سال بعد از تحصیل

اقدام	حقوق اقلیت	حذفیات و تعدیلات		شرکت اصلی	شرکت فرعی ۹۰٪	
		پس	پد			
۱۲۰۰۰۰۰			۱۰۰۰۰۰ (۳)	۲۰۰۰۰۰	۹۰۰۰۰۰	صورت سود و زیان
۷۷۸۰۰۰		۱۰۰۰۰۰ (۳)	۸۰۰۰ (۳)	۱۵۰۰۰۰	۷۲۰۰۰۰	فروش
۴۲۲۰۰۰				۲۵۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰	پهای تمام شده کالای فروخته شده
۲۰۰۰۰۰				۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	سود ناخالص
۲۲۲۰۰۰				۱۵۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰	هزینه های عملیاتی
			۳۶۰۰۰ (۱)		۳۶۰۰۰	درآمد عملیاتی قبل از مالیات
				۱۵۰۰۰۰	۱۱۶۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
						سود قبل از مالیات
(۹۲۰۰۰)				(۶۰۰۰۰)	(۳۲۰۰۰)	ذخیره مالیات بر درآمد (۴۰٪)
(۸۲۰۰)	۸۲۰۰					مهم اقلیت از سود خالص
۱۲۱۸۰۰	۸۲۰۰			۹۰۰۰۰	۸۴۰۰۰	سود خالص نقل به زیر
						صورت سود انباشته:
۵۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰		۱۸۰۰۰۰ (۲)	۲۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱/۸۱
۱۲۱۸۰۰	۸۲۰۰			۹۰۰۰۰	۸۴۰۰۰	سود خالص نقل از بالا
(۲۰۰۰۰)	(۲۰۰۰)	۳۶۰۰۰ (۱)		(۴۰۰۰۰)	(۲۰۰۰۰)	سود سهام پرداختی
۶۰۱۸۰۰	۲۲۲۰۰			۲۵۰۰۰۰	۵۶۲۰۰۰	سود انباشته نقل به زیر
						ترازنامه:
۱۸۰۰۰۰				۸۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	وجوه نقد
۱۰۰۰۰۰		۳۰۰۰۰ (۵)		۵۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	حسابهای دریافتی
۲۱۲۰۰۰		۸۰۰۰ (۴)		۷۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	موجودی ها
		۴۵۰۰۰۰ (۲)			۲۵۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۸۹۴۰۰۰				۴۱۰۰۰۰	۲۸۴۰۰۰	سایر دارایی ها
۱۳۸۶۰۰۰				۶۱۰۰۰۰	۱۲۶۴۰۰۰	جمع
۲۲۰۰۰۰			۳۰۰۰۰ (۵)	۶۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	بدهیها
۵۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰		۲۷۰۰۰۰ (۲)	۳۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	سهام عادی
۶۰۱۸۰۰	۲۲۲۰۰			۲۵۰۰۰۰	۵۶۲۰۰۰	سود انباشته نقل از بالا
۵۴۲۰۰	۵۴۲۰۰					حقوق اقلیت
۱۳۸۶۰۰۰		۶۲۲۰۰۰	۶۲۲۰۰۰	۶۱۰۰۰۰	۱۲۶۴۰۰۰	جمع

۱- حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری

۲- حذف حساب سرمایه گذاری در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

۳- حذف خرید و فروش کالا بین شرکتهای عضو گروه تلفیق

۴- حذف سود بین شرکتهای عضو گروه در موجودی کالا آخر دوره $(۴۰۰۰۰ \times ۲۰\% = ۸۰۰۰)$

۵- حذف مطالبات بین شرکتهای عضو گروه

● کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی، سال دوم بعد از تحصیل (روش بهای تمام شده).
 با توجه به اطلاعات جدول شماره (۴-۴) در صورتیکه شرکت فرعی (ب) در پایان دوره مالی ۱۳۲ سود خالص بالغ بر ۹۶۰۰۰ ریال گزارش نماید و سود سهام پرداختی توسط شرکت فرعی (ب) به مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال باشد. ثبت دریافت سود سهام در دفاتر شرکت اصلی با استفاده از روش بهای تمام شده در صورتیکه شرکت اصلی ۴۰۰۰۰ ریال کالای باقی مانده سال ۱۳۱ (خریداری از شرکت فرعی) را طی سال ۱۳۲ به مشتریان خارج از گروه شرکتهای وابسته فروخته باشد به شرح زیر است:

(۱)

۳۶۰۰۰	وجوه نقد
۳۶۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
	ثبت دریافت سود سهام از شرکت فرعی $(۴۰۰۰۰ \times ۹۰\%)$

نحوه حذف در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی طبق جدول (۴-۸) با استفاده از روش بهای تمام شده در صورتیکه شرکت فرعی کالا را به اصلی فروخته باشد به شرح زیر است:

(۱)

۳۶۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۳۶۰۰۰	سود سهام پرداختی - شرکت فرعی
	حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت فرعی

(۲)

۴۵۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۴۵۰۰۰	سود انباشته ۲/۱/۱ شرکت اصلی
	ثبت سهم شرکت اصلی از افزایش خالص دارایی شرکت فرعی در سال قبل:
☒ ۵۵۰۰۰۰ + ۵۰۰۰۰۰ = ۵۰۰۰۰۰	افزایش
☒ ۵۰۰۰۰۰ $\times ۹۰\% = ۴۵۰۰۰۰$	سهم اصلی از افزایش خالص دارایی فرعی

(۳)

سود انباشته $2/1/1 \times$ شرکت اصلی $(8000 \times \%.90 = 7200)$ ۷۲۰۰
 سود انباشته $2/1/1 \times$ شرکت فرعی $(8000 \times \%.10 = 800)$ ۸۰۰
 بهای تمام شده کالای فروخته شده (موجودی کالا $1/1$) ۸۰۰۰
 حذف سود موجودی کالا بین شرکتهای عضو گروه تلفیق

(۴)

سود انباشته $2/1/1 \times$ شرکت فرعی ۲۲۵۰۰۰
 سهام عادی - شرکت فرعی ۲۷۰۰۰۰
 سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۴۹۵۰۰۰
 حذف سرمایه گذاری در شرکت فرعی در مقابل $\%.90$ حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

نحوه محاسبات تسهیم درآمد با توجه به کاربرد جدول شماره (۸-۴):

جمع	شرکت اصلی	سهام اقلیت	
۹۶۰۰۰	۸۶۴۰۰	۹۶۰۰	درآمد شرکت فرعی (ب)
۷۸۰۰۰	۷۸۰۰۰	-	درآمد شرکت اصلی $(36000 - 114000)$
۸۰۰۰	۷۲۰۰	۸۰۰	سود تحقق یافته بین شرکتهای
۱۸۲۰۰۰	۱۷۱۰۰۰	۱۰۴۰۰	جمع
			محاسبه حقوق اقلیت:
۳۰۰۰۰۰			سهام عادی - شرکت فرعی (ب)
۳۰۶۰۰۰			سود انباشته شرکت فرعی (ب) پایان دوره
۶۰۶۰۰۰			جمع حقوق صاحبان سهام
۶۰۶۰۰			حقوق اقلیت $\%.10 (606000 \times \%.10)$
			محاسبه سود انباشته:
۶۳۸۰۰۰			مانده طبق دفتر در ۲۹ اسفند $x2$
			اضافه می شود: افزایش در سهم شرکت اصلی از خالص دارایی شرکت فرعی:
	۶۰۶۰۰۰		خالص دارایی شرکت فرعی $2/12/29 \times$
	(۵۰۰۰۰۰۰)		خالص دارایی شرکت فرعی در زمان تحصیل
	۱۰۶۰۰۰		افزایش
۹۵۴۰۰			سهم شرکت اصلی از خالص افزایش $(106000 \times \%.90)$
۷۳۳۴۰۰			مانده تلفیق در $2/12/29 \times$

جدول شماره (۸-۴): کاربرد صورتهای مالی تلفیقی، شرکت اصلی و فرعی، فروش کالا از شرکت فرعی به اصلی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۷۲ - روش بهای تمام شده - دومین سال بعد از تحصیل

اقدام تلفیقی	حقوق اقلیت	حذفیات و تعدیلات		شرکت فرعی ۹۰٪	شرکت اصلی	
		بس	بد			
۱۴۵۰۰۰۰		۸۰۰۰ (۳)	۳۶۰۰۰ (۱)	۴۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	صورت سود و زیان
۹۲۲۰۰۰				۱۸۰۰۰۰	۷۵۰۰۰۰۰	فروش
۵۲۸۰۰۰				۲۷۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۲۳۰۰۰۰				۱۱۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	سود ناخالص
۲۹۸۰۰۰				۱۶۰۰۰۰	۱۳۰۰۰۰	هزینه های عملیاتی
					۳۶۰۰۰	سود عملیاتی قبل از مالیات
						درآمد حاصل از سرمایه گذاری
				۱۶۰۰۰۰	۱۶۶۰۰۰	سود قبل از مالیات
(۱۱۶۰۰۰)				(۶۴۰۰۰)	(۵۲۰۰۰)	ذخیره مالیات بر درآمد
(۱۰۴۰۰)	۱۰۴۰۰					سهم اقلیت از سود خالص
۱۷۱۶۰۰	۱۰۴۰۰			۹۶۰۰۰	۱۱۴۰۰۰	سود خالص نقل به زیر
						صورت سود انباشته:
۶۰۱۸۰۰		۴۵۰۰۰ (۲)	۷۲۰۰ (۳)		۵۶۴۰۰۰	سود انباشته X۲/۱/۱
	۲۴۲۰۰		۲۲۵۰۰۰ (۴)	۲۵۰۰۰۰		سود انباشته X۲/۱/۱
			۸۰۰ (۳)			
۱۷۱۶۰۰	۱۰۴۰۰	۳۶۰۰۰ (۱)		۹۶۰۰۰	۱۱۴۰۰۰	سود خالص نقل از بالا
(۴۰۰۰۰)	(۴۰۰۰)			(۴۰۰۰۰)	(۴۰۰۰۰)	سود سهام پرداختی
۷۳۳۴۰۰	۳۰۶۰۰			۳۰۶۰۰۰	۶۳۸۰۰۰	سود انباشته نقل به زیر
						ترازنامه:
		۴۹۵۰۰۰ (۴)	۴۵۰۰۰ (۲)		۴۵۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	۳۰۰۰۰		۲۷۰۰۰۰ (۴)	۳۰۰۰۰۰		سهام عادی - شرکت فرعی
۷۳۳۴۰۰	۳۰۶۰۰			۳۰۶۰۰۰	۶۳۸۰۰۰	سود انباشته نقل از بالا
۶۰۶۰۰	۶۰۶۰۰					حقوق اقلیت

۱- حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری

۲- ثبت سهم شرکت اصلی از افزایش خالص دارایی شرکت فرعی

۳- اصلاح سود موجودی کالا بین شرکتها، اول دوره

۴- حذف حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۹۰٪ حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

پرسش

- ۱- تاثیر حذف سود و زیان تحقق نیافته فروش کالا بین شرکتهای عضو گروه در تهیه صورتهای مالی تلفیقی وقتی که مبادله بین شرکتهای غیر عضو گروه فروخته شده باشد را توضیح دهید.
- ۲- حذف مطالبات بین شرکتهای عضو گروه چه تاثیری بر سرمایه در گردش تلفیقی دارد؟
- ۳- تعریف Downstreams sales ؟
- ۴- تعریف Upstreams sales ؟
- ۵- نحوه حذف سود تحقق نیافته موجودی کالا پایان دوره در کاربرد تلفیقی کدام است؟
- ۶- شرکت اصلی کالا را به بهای تمام شده بعلاوه ۲۰٪ به شرکت فرعی فروخته است. شرکت فرعی نصف کالای خریداری شده از شرکت اصلی به مشتریان خارج از گروه فروخته و بقیه در انبار شرکت فرعی موجودی می باشد. بهای بازار موجودی کالای انبار ۳۰٪ کمتر از بهای خرید از شرکت اصلی می باشد، ثبت حسابداری آن طبق اقل بهای تمام شده یا بازار در دفاتر شرکت فرعی کدام است؟ نحوه حذف در کاربرد تلفیقی کدام است؟ تشریح نمایید.
- ۷- اگر شرکت اصلی کالا را با احتساب سود به شرکت فرعی بفروشد و شرکت فرعی همین کالا را با زیان بفروشد، نحوه برخورد با آن کدام است؟
- ۸- در صورتی که فروش بین شرکتهای عضو گروه منجر به زیان شود، صورتهای مالی تلفیقی چگونه تهیه می شود؟
- ۹- شرکت اصلی کالا را به مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال (قیمت تمام شده + ۱۰٪) به شرکت فرعی فروخت، شرکت فرعی کالای دریافتی از شرکت اصلی را با زیان ۱۰۰۰ ریال به مشتریان خود فروخت. نحوه حذف زیان در کاربرد صورتهای مالی تلفیقی کدام است؟
- ۱۰- چرا خرید و فروش بین شرکتهای عضو گروه در کاربرد تلفیقی باید حذف شود؟
- ۱۱- نحوه حذف خرید و فروش بین شرکتهای عضو گروه در سیستم ادواری و دائم کدام است؟ مقایسه نمایید.

- ۱۲- نحوه حذف مبادله کالا بین شرکتهای عضو گروه در روش ارزش ویژه کامل و ناقص و مقایسه آن با روش بهای تمام شده کدام است؟ توضیح دهید.
- ۱۳- سود تحقق نیافته در روش ارزش ویژه کامل در دفاتر شرکت اصلی حذف می شود. آیا ضرورت دارد که در کاربرگ تلفیقی هم حذف شود؟ چرا؟

تمرین

- ۱- شرکت اصلی کالا به بهای تمام شده ۸۰۰ ریال را به مبلغ ۱۰۰۰ ریال به شرکت فرعی فروخت شرکت فرعی همین کالا را به مبلغ ۱۲۵۰ ریال به شرکتهای غیر عضو گروه فروخت. مبلغ فروش تلفیقی کدام است؟
- الف) ۱۲۵۰ ب) ۱۰۰۰ ج) ۲۲۵۰ د) ۲۰۵۰

- ۲- فروش کالا بر مبنای (downstreams) کدام است؟

- الف) فروش کالا به تولید کننده وابسته
- ب) فروش کالا از سرمایه گذار به سرمایه پذیر
- ج) فروش کالا از شرکت فرعی به شرکتهای غیر عضو گروه
- د) فروش کالا از شرکت اصلی به شرکتهای غیر عضو گروه

- ۳- مفهوم (Upstream) یعنی:

- الف) فروش کالا از شرکت اصلی به شرکت فرعی
- ب) فروش کالا از شرکت فرعی به شرکت اصلی
- ج) فروش کالا از شرکت اصلی به شرکتهای غیر عضو گروه
- د) فروش کالا از شرکت فرعی به مشتریان خارج از گروه

- ۴- شرکت (الف) ۸۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت (ب) را در تملک دارد. موجودی کالا پایان دوره شرکت الف شامل ۲۰۰ ریال کالایی است که در سال ۱۳۸۹ از شرکت (ب)

خریداری نموده است. نرخ سود ناخالص برای واحد فروشنده ۳۰٪ بهای فروش است. در صورتیکه سود خالص گزارش شده شرکت (ب) برای سال ۱۳۹۹ معادل ۲۵۰۰ ریال باشد. سهم شرکت (الف) از سود خالص شرکت (ب) با استفاده از روش ارزش ویژه کامل برابر خواهد بود با:

الف) ۲۰۰۰ (ب) ۱۹۵۲ (ج) ۱۹۴۰ (د) ۱۸۰۰

۵- شرکت (ج) کالا را به مبلغ ۶۰۰۰۰ ریال طی سال ۱۳۹۱ به شرکت فرعی (دال) فروخته است. نصف این کالا به مبلغ ۳۰۰۰۰ ریال در انبار شرکت فرعی (دال) موجود است (قیمت تمام شده آن در دفاتر شرکت اصلی ۲۰۰۰۰ ریال). این کالا طی سال ۱۳۹۲ به مشتریان خارج از گروه وابسته فروخته شد. شرکت (ج) کالا را که بهای تمام شده آن ۳۶۰۰۰ ریال بود به مبلغ ۵۴۰۰۰ ریال طی سال ۱۳۹۲ به شرکت (دال) فروخت. $\frac{1}{3}$ این کالا در ۲۹ اسفند ۱۳۹۲ در انبار شرکت (دال) موجود می‌باشد. شرکت (ج) ۹۰ درصد سهام دارای رای شرکت فرعی (ب) را به مبلغ ۱۸۰۰۰۰ ریال در اول فروردین سال ۱۳۹۱ تحصیل نمود. حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی در زمان تحصیل شامل ۱۵۰۰۰۰ ریال سهام عادی و ۵۰۰۰۰ ریال سود انباشته می‌باشد. دارایی و بدهی شرکت فرعی (دال) به ارزش متعارف بازار در زمان تحصیل ثبت شده است. صورت سود و زیان مقایسه‌ای دو شرکت برای سال ۱۳۹۲ به شرح زیر است:

فروشی	اصلی (ج)	فرعی (دال)
فروش	۷۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰
درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری	۴۵۰۰۰	
بهای تمام شده کالای فروخته شده	(۵۰۰۰۰۰)	(۱۵۰۰۰۰)
سایر هزینه‌ها	(۱۰۵۰۰۰۰)	(۱۰۰۰۰۰۰)
سود خالص	<u>۱۹۰۰۰۰</u>	<u>۵۰۰۰۰</u>

با توجه به اطلاعات تمرین (۵) به سوالات زیرین پاسخ دهید:

۱-۵: مبلغ فروش در صورت سود و زیان تلفیقی شرکت (ج) و (دال) در سال ۱۳۹۲ کدام است؟

- الف) ۹۶۶۰۰۰ (ب) ۹۹۶۰۰۰ (ج) ۱۰۲۰۰۰۰ (د) ۱۰۵۰۰۰۰
 ۵-۲: بهای تمام شده کالای فروخته شده تلفیقی در سال ۱۳۳۲ کدام است؟
 الف) ۵۹۲۰۰۰ (ب) ۶۰۰۰۰۰ (ج) ۶۵۴۰۰۰ (د) ۶۵۶۰۰۰
 ۵-۳: سهم اقلیت از سود خالص در سال ۱۳۳۲ کدام است؟
 الف) ۴۶۰۰ (ب) ۵۴۰۰ (ج) ۵۰۰۰ (د) ۶۰۰۰

۶- اطلاعات زیر مربوط به شرکت سهامی آبان و شرکت سهامی آذر طی سال ۱۳۳۶ می باشد. شرکت آبان ۸۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت آذر را در تملک دارد.

شرکت آبان	شرکت آذر	
۴۰۰	۱۰۰	فروش
(۲۰۰)	(۶۰)	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۲۰۰	۴۰	سود ناخالص
(۱۰۰)	(۵۰)	هزینه ها
۱۰۰	(۱۰)	سود (زیان) خالص

طی سال ۱۳۳۶ شرکت سهامی آبان کالا را که بهای تمام شده آن ۲۰ ریال بود به مبلغ ۴۰ ریال به شرکت آذر فروخت. نصف کالای خریداری شده از شرکت آبان در ۲۹ اسفند ۱۳۳۶ در انبار شرکت آذر موجود است (فروخته نشده).

با توجه به اطلاعات تمرین (۶) به سوالات زیرین پاسخ دهید:

- ۱-۶: سود ناخالص تلفیقی شرکت سهامی آبان و آذر در سال ۱۳۳۶ کدام است؟
 الف) ۲۳۰ (ب) ۲۳۲ (ج) ۲۱۰ (د) ۱۹۰
 ۲-۶: سود خالص شرکت آبان (سود خالص تلفیقی) در سال ۱۳۳۶ کدام است؟
 الف) ۹۲ (ب) ۹۰ (ج) ۸۴ (د) ۸۲

۷- شرکت سهامی توانا ۸۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت دانا و ۸۵ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت پویا را در تملک خود دارد. روش سرمایه گذاری در شرکت فرعی روش بهای تمام شده می باشد. فروش کالا بین شرکتهای عضو گروه با نرخ سود ناخالص

برای فروشنده ۳۰ درصد بهای فروش است.

مطلوبست:

- محاسبه مبلغ موجودی کالا در ترازنامه تلفیقی در پایان دوره مالی با مفروضات زیر:
- ۱- موجودی کالا نزد توانا به مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال که از شرکت دانا تحصیل شده است.
 - ۲- موجودی کالا نزد دانا به مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال که از شرکت توانا تحصیل شده است.
 - ۳- موجودی کالا نزد دانا به مبلغ ۳۰۰۰۰ ریال که از شرکت پویا تحصیل شده است.
 - ۴- موجودی کالا نزد پویا به مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال که از شرکت دانا تحصیل شده است. این کالا قبلاً توسط شرکت دانا از شرکت توانا تحصیل شده بود.
 - ۵- موجودی کالا نزد توانا به مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال که از شرکت دانا تحصیل شده است. این کالا قبلاً توسط شرکت دانا از شرکت پویا تحصیل شده بود.

۸- شرکت سهامی دی ۸۳ درصد سهام دارای رای شرکت سهامی بهمن را در مالکیت خود دارد. شرکت سهامی بهمن کالایی با نرخ سود ناخالص ۲۵٪ (بر مبنای بهای فروش) به شرکت سهامی دی می‌فروشد. در اول فروردین ۱۳۸۸ موجودی کالای شرکت دی شامل ۲۰۰۰۰۰ ریال خریداری از شرکت بهمن می‌باشد. در پایان سال، موجودی کالا شرکت دی شامل ۳۰۰۰۰۰ ریال کالا خریداری از شرکت بهمن می‌باشد.

مطلوبست:

حذفیات لازم در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی

۹- شرکت اصلی (الف) کالا که بهای تمام شده آن ۲۴۰۰۰ ریال بود به مبلغ ۴۴۰۰۰ ریال به شرکت فرعی (ب) در سال ۱۳۸۴ فروخت. شرکت اصلی (الف) ۷۰٪ سهام دارای حق رای شرکت فرعی را در مالکیت خود دارد. موجودی کالا آخر دوره سال ۱۳۸۴ شرکت فرعی (ب) شامل ۴۰٪ مربوط به کالای خریداری از شرکت اصلی (الف) می‌باشد. سود خالص گزارش شده سال ۱۳۸۴ شرکت فرعی بالغ بر ۲۸۰۰۰ ریال. سود سهام پرداختی توسط شرکت فرعی (ب) ۲۰۰۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوبست:

۱- ثبت شناسایی درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی در دفاتر اصلی

(مقایسه‌ای در سه روش)

۲- ثبت روزنامه تعدیل کاربرگ تلفیقی سال ۱۳۴۴ در ارتباط با کالای انتقالی بین شرکت‌های عضو گروه

۳- تعیین سهم اقلیت از سود خالص شرکت فرعی

۱۰- با توجه به تمرین (۹) با فرض اینکه شرکت فرعی (ب) کالا را به شرکت اصلی فروخته باشد. موجودی کالا آخر دوره ۱۳۴۴ شرکت اصلی (الف) شامل ۴۰٪ مربوط به کالای خریداری از شرکت فرعی (ب) می‌باشد.

مطلوبست:

۱- ثبت شناسایی درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی در دفاتر اصلی (مقایسه‌ای در سه روش)

۲- ثبت روزنامه تعدیل کاربرگ تلفیقی سال ۱۳۴۴ در ارتباط با کالای انتقالی بین شرکت‌های عضو گروه

۳- تعیین سهم اقلیت از سود خالص شرکت فرعی

۱۱- شرکت اصلی کومش ۷۰٪ حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی سمن را در تملک خود دارد. در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۴۳ و ۱۳۴۴ شرکت فرعی سمن سود خالص بالغ بر ۸۰۰۰۰ ریال و ۹۰۰۰۰ ریال به ترتیب گزارش نموده است. طی سال ۱۳۴۳ شرکت فرعی سمن کالا به ارزش ۱۰۰۰۰۰ ریال با سودی معادل ۲۰۰۰ ریال به شرکت اصلی کومش فروخت. کالا در سال ۱۳۴۴ توسط شرکت کومش به مبلغ ۱۵۰۰۰ ریال فروخته شد. سهم اقلیت از سود خالص شرکت فرعی سمن برای سال ۱۳۴۳ و ۱۳۴۴ به ترتیب کدام است؟

(الف) ۲۳۴۰۰، ۲۷۶۰۰	(ج) ۲۴۶۰۰، ۲۶۴۰۰
(ب) ۲۴۰۰۰، ۲۷۰۰۰	(د) ۲۶۰۰۰، ۲۵۰۰۰

۱۲- شرکت سهامی (دال) ۸۰٪ سهام دارای حق رای شرکت (ج) را در اختیار دارد. طی سال ۱۳۴۷ شرکت (ج) کالا را به مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال به شرکت (دال) فروخت. در ۲۹ اسفند ۱۳۴۷ نصف کالای فوق در انبار شرکت (دال) به عنوان موجودی کالا پایان دوره

می باشد. مبلغ سود تحقق نیافته بین شرکتهای عضو گروه در موجودی کالا آخر دوره در ۲۹ اسفند ۱۳۷۷ که بایستی در تلفیق حذف شود، کدام است؟

الف) ۴۰۰۰۰ (ب) ۱۶۰۰۰ (ب) ۲۰۰۰۰ (د) ۱۵۰۰۰

۱۳- برخی از اطلاعات زیر مربوط به شرکت اصلی (الف) و فرعی (ب) و اقلام تلفیقی آن در ۲۹ اسفند ۱۳۸۴ در دست است:

شرکت اصلی	شرکت فرعی	تلفیق	
			ترازنامه :
۲۶۰۰۰۰	۱۹۰۰۰	۳۹۰۰۰	حسابهای دریافتی
۳۰۰۰۰	۲۵۰۰۰	۵۲۰۰۰	موجودی کالا
۰	۳۰۰۰۰		سرقفلی
۰	۰	۱۰۰۰۰	حقوق اقلیت
۱۵۴۰۰۰	۵۰۰۰۰	۱۵۴۰۰۰	حقوق صاحبان سهام
			صورت سود و زیان :
۲۰۰۰۰۰	۱۴۰۰۰۰	۳۰۸۰۰۰	فروش
۱۵۰۰۰۰	۱۱۰۰۰۰	۲۳۱۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	۷۷۰۰۰	سود ناخالص
۱۱۰۰۰	۰	۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۳۶۰۰۰	۲۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	سود خالص
			سایر اطلاعات:

طی سال ۱۳۸۲ شرکت (الف) کالا را به شرکت (ب) با همان نرخ فروش به مشتریان خارج از گروه تلفیق بطور نسبه فروخته است در پایان سال ۳۷/۵ درصد از کالای خریداری از شرکت (الف) به مشتریان خارج از گروه تلفیق فروخته نشده است. شرکت اصلی سهام دارای حق رای شرکت (ب) در اول سال ۱۳۸۱ را تحصیل نمود:

با توجه به اطلاعات فوق به سوالات زیرین پاسخ دهید:

۱-۱۲) خرید و فروش بین شرکتهای عضو گروه تلفیق کدام است؟

۱) ۳۰۰۰ (۲) ۶۰۰۰ (۳) ۲۹۰۰۰ (۴) ۳۲۰۰۰

۳۰۰۰ (۱)	۶۰۰۰ (۲)	۲۹۰۰۰ (۳)	۳۲۰۰۰ (۴)
۲-۱۲) بدهی شرکت (ب) به شرکت (الف) کدام است؟			
۳۰۰۰ (۱)	۶۰۰۰ (۲)	۲۹۰۰۰ (۳)	۳۲۰۰۰ (۴)
۳-۱۲) موجودی کالای شرکت ب خریداری از شرکت (الف) به چه مبلغی در تلفیق گزارش می شود.			
۳۰۰۰ (۱)	۶۰۰۰ (۲)	۹۰۰۰ (۳)	۱۲۰۰۰ (۴)
۴-۱۲) درصد حقوق اقلیت کدام است؟			
٪۱۰ (۱)	٪۲۰ (۲)	٪۲۵ (۳)	٪۴۵ (۴)

مسائل

۱- شرکت سهامی مهر ۷۵ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی آبان به ارزش دفتری در طی سال ۱۳۵۷ تحصیل نمود. اطلاعات مربوط به وضعیت مالی و عملیات شرکتهای عضو گروه برای سال ۱۳۵۷ به شرح زیر است:

شرکت آبان	شرکت مهر	
۵۰۰۰۰۰	۹۰۰۰۰۰	فروش- سال ۱۳۵۷
۱۹۰۰۰۰	۴۹۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۲۱۰۰۰۰	۱۸۵۰۰۰	هزینه ها
	۶۹۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری- سال ۱۳۵۷
۱۰۰۰۰۰	۲۹۴۰۰۰	سود خالص سال ۱۳۵۷
۴۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	سود سهام نقدی سال ۱۳۵۷
۲۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	سود سهام پرداختنی
۴۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	سهام عادی در ۲۹ اسفند ۱۳۵۷
۲۰۰۰۰۰	۴۹۶۰۰۰	سود انباشته در ۲۹ اسفند ۱۳۵۶

طی سال ۱۳۵۷ شرکت سهامی مهر کالا را که بهای تمام شده آن ۳۰۰۰۰۰ ریال بود به مبلغ ۵۰۰۰۰۰ ریال به شرکت آبان فروخت. ۵۰ درصد این کالا تا ۲۹ اسفند ۱۳۵۷ فروخته نشده در انبار شرکت سهامی آبان موجود می باشد. سود تحقق نیافته موجودی کالای اول دوره شرکت آبان خریداری از شرکت مهر ۴۰۰۰ ریال می باشد.

مطلوبست:

۱- مبالغی که باید در صورت سود و زیان تلفیقی سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند شرکت سهامی مهر و آبان منعکس شود کدام است؟

a- فروش

b بهای تمام شده کالای فروخته شده

c- درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در شرکت آبان

d- سهم اقلیت از سود خالص

e- سود خالص تلفیقی

۲- چه مبالغی باید در ترازنامه تلفیقی شرکت سهامی مهر و آبان در ۲۹ اسفند ۱۳۸۷ گزارش شوند؟

a- سرمایه‌گذاری در شرکت آبان

b- سود سهام پرداختنی

c- سهام عادی

d- سود انباشته

e- حقوق اقلیت

۳- مانده حساب سرمایه‌گذاری در شرکت آبان در ۲۹ اسفند ۱۳۸۶ کدام است؟

۴- مانده حساب سرمایه‌گذاری در شرکت آبان در ۲۹ اسفند ۱۳۸۷ کدام است؟

۲- شرکت سهامی پاديسان ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت پاکسان (فرعی) را در دوم فروردین ۱۳۸۱ تحصیل نمود. ارزش دفتری دارایی‌ها و بدهیهای شرکت فرعی تقریباً با ارزش بازار برابر است. شرکت اصلی برای سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی از روش ارزش ویژه کامل استفاده می‌نماید. مبادلات بین شرکتهای عضو گروه طی سال به شرح زیر است:

پاکسان	پاديسان	
۴۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	فروش
		موجودی کالا فروخته نشده:
۱۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	اول فروردین ۱۳۸۲
۲۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	۲۹ اسفند ۱۳۸۲

مطالبات در ۲۹ اسفند ۱۳۴۲ ۲۵۰۰۰ ۱۵۰۰۰

فروش کالا بین شرکتهای عضو گروه با نرخى برابر با سود ناخالص فروش به شرکتهای غیر عضو گروه انجام می گیرد. فروش کالا از شرکت اصلی به شرکت فرعى با سود ناخالص به نرخ ۶۰ درصد بهای فروش و فروش کالا از شرکت فرعى به شرکت اصلی با سود ناخالص به نرخ ۷۰ درصد بهای فروش صورت می گیرد. مانده حساب دو شرکت پاديسان (اصلی) و پاکسان (فرعى) در ۲۹ اسفند ۱۳۴۲ به شرح زیر است:

پاکسان	پاديسان	
۵۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰	فروش
۱۵۰۰۰۰	۳۲۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۱۵۰۰۰۰	۲۸۰۰۰۰	هزینه ها
	۹۵۷۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۴۰۰۰۰۰	۵۸۱۴۰۰	سود انباشته ۲/۱/۱ x
۶۰۰۰۰	—	سود سهام پرداختی
۴۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	وجوه نقد
۸۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۳۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	موجودی کالا
	۶۵۳۱۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعى
۷۰۰۰۰۰	۴۴۴۰۰۰	سایر دارایی
۶۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۳۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	سایر بدهی
۳۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	سهام عادى

اطلاعات اضافی:

- ۱- ذخیره مالیات بر درآمد ۴۰٪
 - ۲- سود خالص بعد از کسر مالیات شرکت پاکسان طی سال ۱۳۴۲ بالغ بر ۱۲۰۰۰۰ ریال
- مطلوبست:
- ۱- تهیه کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعى، سال دوم بعد از تحصیل

(ارزش ویژه کامل)

۲- تهیه جدول محاسبه تسهیم درآمد به روش ارزش ویژه کامل

۳- شرکت سهامی بهمن ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت سهامی اسفند را در اول مهر ماه سال ۱۳۴۱ به مبلغ ۹۴۵۰۰۰ ریال بطور نقد تحصیل نمود. حقوق صاحبان سهام در زمان تحصیل شامل سهام عادی ۱۰۰۰/۰۰۰ ریال، سود انباشته ۵۰۰۰۰۰ ریال بود مبادلات طی سال بین شرکت سهامی بهمن و شرکت سهامی اسفند طی سال ۱۳۴۵ به شرح زیر است:

فروش کالا به شرکت سهامی اسفند (بهای تمام شده ۱۵۰۰۰۰ ریال) ۲۰۰۰۰۰
سود تحقق نیافته موجودی کالا آخر دوره شرکت اسفند در پایان سال ۴x ۲۰۰۰۰
سود تحقق نیافته موجودی کالا آخر دوره شرکت اسفند در پایان سال ۵x ۲۵۰۰۰
مطالبات بین شرکتهای عضو گروه ۱۰۰۰۰۰

مانده حساب سرمایه گذاری در شرکت اسفند در ۱۲/۲۹/۱۳۴۴ بالغ بر ۱۲۸۵۰۰۰ ریال شامل ۹۰ درصد خالص دارایی شرکت فرعی اسفند به مبلغ ۱۴۵۰۰۰۰ ریال به کسر ۲۰۰۰۰۰ ریال سود تحقق نیافته موجودی کالا شرکت فرعی اسفند در ۱۲/۲۹/۱۳۴۴ می باشد. سود سهام پرداختی طی سال توسط شرکت سهامی اسفند بالغ بر ۱۰۰۰۰۰۰ ریال. سود خالص گزارش شده شرکت سهامی اسفند در سال ۱۳۴۵ بالغ بر ۳۰۰۰۰۰۰ ریال می باشد.

مانده حسابهای دو شرکت در پایان سال ۱۳۴۵ به شرح زیر است:

شرکت اسفند	شرکت بهمن	
۳۰۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰۰	فروش
	۲۶۵۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۲۰۰۰۰۰۰۰	۵۵۰۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۷۰۰۰۰۰۰۰	۳۵۰۰۰۰۰۰	هزینه عملیاتی
۴۵۰۰۰۰۰۰	۱۹۴۰۰۰۰۰	سود انباشته ۵/۱/۱x
۱۰۰۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰۰۰	سود سهام پرداختی
۵۰۰۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰۰۰	وجوه نقد

۲۰۰۰۰۰	۷۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۴۵۰۰۰۰	۹۰۰۰۰۰	موجودی کالا
۱۰۰۰۰۰	۶۴۰۰۰۰	سایر دارایی جاری
۱۲۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰۰	اموال و ماشین آلات
	۱۴۶۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۱۵۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۲۰۰۰۰۰	۴۹۵۰۰۰	سایر بدهیها
۱۰۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰۰	سهام عادی
		مطلوبست:

تهیه کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی به روش ارزش ویژه کامل

۴- شرکت اصلی (الف) ۸۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت فرعی (ب) را در اول فروردین سال ۱۳۸۶ به مبلغ ۴۸۰۰۰۰۰ ریال تحصیل نمود. حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی (ب) در زمان تحصیل شامل: سهام عادی ۵۰۰۰۰۰۰ ریال و سود انباشته ۱۰۰۰۰۰۰ ریال بود. اطلاعات زیر مربوط به سال ۱۳۸۷ در دست است:

فروش کالا به شرکت اصلی (الف) طی سال ۱۳۸۷ ۳۰۰۰۰۰۰
 سود تحقق نیافته موجودی کالا آخر دوره شرکت اصلی ۱۳۸۶/۱۲/۲۹ ۴۰۰۰۰۰
 سود تحقق نیافته موجودی کالا آخر دوره شرکت اصلی ۱۳۸۷/۱۲/۲۹ ۳۰۰۰۰۰
 مطالبات بین شرکتهای عضو گروه در ۲۹ اسفند ۱۳۸۷ ۵۰۰۰۰۰
 مانده حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی (ب) در ۲۹ اسفند ۸۶ بالغ بر ۵۶۸۰۰۰۰ ریال شامل سهم شرکت اصلی از خالص دارایی شرکت فرعی (ب) به مبلغ ۶۰۰۰۰۰۰ ریال $(۷۵۰۰۰۰۰ \times \frac{۸۰}{۱۰۰})$ به کسر ۸۰٪ سود تحقق نیافته موجودی کالا به مبلغ ۴۰۰۰۰۰ ریال در ۲۹ اسفند ۱۳۸۶ حاصل از فروش کالا شرکت فرعی به اصلی می باشد. سود سهام پرداختی توسط شرکت فرعی (ب) ۵۰۰۰۰۰ ریال. درآمد خالص گزارش شده توسط شرکت فرعی در سال ۱۳۸۷ بالغ بر ۱۰۰۰۰۰۰ ریال می باشد.

مانده حسابهای دو شرکت اصلی و فرعی در پایان سال ۱۳۸۷ به شرح زیر است:

شرکت اصلی	شرکت فرعی	
۳۰۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰۰	فروش
۸۸۰۰۰		درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۲۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۵۸۸۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	هزینه عملیاتی
۱۰۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱
۴۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	سود سهام پرداختی
۲۰۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	وجوه نقد
۷۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۱۱۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	موجودی کالا
۳۸۴۰۰۰	۱۵۰۰۰۰۰	سایر دارایی جاری
۲۰۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰۰	اموال و ماشین آلات
۶۱۶۰۰۰		سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۵۰۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۴۰۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰۰	سایر بدهیها
۳۰۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰۰	سهام عادی
		مطلوبست:

تهیه کاربرگ تلفیقی شرکت اصلی و فرعی به روش ارزش ویژه کامل

۵- شرکت سهامی نوشین ۹۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت فرعی نمونه در اول فروردین ماه ۱۳۸۱ تحصیل نمود. حقوق صاحبان سهام شرکت نمونه در زمان تحصیل شامل: سهام عادی ۵۰۰۰۰۰ ریال و سود انباشته ۳۰۰۰۰۰ ریال می باشد. سود خالص گزارش شده برای سال ۱۳۸۱ توسط شرکت نمونه بالغ بر ۱۵۰۰۰ ریال و سود سهام پرداختی ۲۰۰۰ ریال. طی سال ۱۳۸۲ شرکت سهامی نوشین کالا را به بهای تمام شده ۲۲۰۰۰ ریال به مبلغ ۳۰۰۰۰ ریال فروخت، ۳۰ درصد از کالای انتقالی در انبار شرکت نمونه به عنوان موجودی کالا پایان دوره شناسایی شده است. موجودی کالا اول دوره سال ۱۳۸۲ شرکت نمونه به مبلغ ۳۰۰۰ ریال سود ناخالص فی مابین می باشد. تراز

آزمایشی در ۲۹ اسفند ۱۳۸۲ شرکت اصلی و فرعی به شرح زیر است:

شرکت نوین	شرکت نمونه	
۱۲۹۵۰۰	۱۰۳۰۰۰	وجوه نقد
۴۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	موجودی کالا
۹۹۳۰۰		سرمایه گذاری در شرکت نمونه
۷۰۰۰۰	۳۵۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۲۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	هزینه عملیاتی
۱۰۰۰۰	۵۰۰۰	سود سهام پرداختی
<u>۳۶۸۸۰۰</u>	<u>۱۷۳۰۰۰</u>	
۱۹۷۰۰	۱۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۱۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	سهام عادی
۸۶۰۰۰	۴۳۰۰۰	سود انباشته
۱۴۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	فروش
۲۳۱۰۰		درآمد حاصل از سرمایه گذاری
<u>۳۶۸۸۰۰</u>	<u>۱۷۳۰۰۰</u>	

مطلوبست:

تهیه کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی به روش ارزش ویژه کامل

۶- شرکت سهامی پویان ۲۴۰۰۰ سهم عادی شرکت کیان را در بورس اوراق بهادار به مبلغ ۵۰۲۰۰۰ ریال در اول فروردین ماه ۱۳۸۴ نقداً خریداری کرد. در تاریخ سرمایه گذاری ارزش دفتری و بازار بعضی از اقلام دارایی های شرکت کیان به شرح زیر بوده است:

ارزش دفتری	ارزش بازار	
۴۵۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	تجهیزات خالص
.	۱۴۰۰۰۰	امتیاز

ارزش دفتری سایر دارایی ها و بدهی های شرکت کیان تقریباً معادل بازار است. خالص دارایی شرکت کیان ۵۰۰۰۰۰ ریال می باشد. عمر مفید تجهیزات و امتیاز و سرقتی (در صورت وجود) از زمان تحصیل ۱۰ سال برآورد می شود، در صورت وجود سرقتی طی

۲۰ سال مستهلک می‌شود. شرکت سهامی پویان برای ثبت و نگهداری حساب سرمایه‌گذاری از روش بهای تمام شده استفاده می‌نماید. در طی سال ۱۳۷۱، شرکت فرعی کیان کالا به مبلغ ۲۰۰۰۰۰۰ ریال به شرکت سهامی پویان (اصلی) فروخت (نرخ سود ۳۳٪ درصد بیش از بهای تمام شده). موجودی کالای شرکت پویان شامل کالای خریداری شده از شرکت فرعی (کیان) به شرح زیر است:

بهای سیاهه

۱۲۰۰۰

اول فروردین ۱۳۷۱

۶۰۰۰۰

۲۹ اسفند ۱۳۷۱

در ۲۹ اسفند ۱۳۷۱ شرکت اصلی (پویان) مبلغ ۵۰۰۰۰۰ ریال بابت خرید نسیه بدهی دارد. مانده حسابهای صورتهای مالی دو شرکت در ۱۳۷۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

<u>شرکت کیان</u>	<u>شرکت پویان</u>	
۶۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	فروش
۴۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۱۶۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	هزینه‌های عملیاتی
	۴۰۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۵۲۶۰۰۰	۴۶۷۶۰۰	سود انباشته ۱/۱/۷۱x
۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	سود سهام اعلام و پرداختی
۱۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	وجوه نقد
۵۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۴۰۰۰۰	۱۱۰۰۰۰	موجودی‌ها
۱۵۰۰۰۰		زمین
۲۶۰۰۰۰		ساختمان
۶۹۰۰۰۰	۸۰۹۶۰۰	تجهیزات
	۵۰۲۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
۱۹۰۰۰۰	۱۲۲۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۶۰۰۰۰		استهلاک انباشته ساختمان
۲۴۰۰۰۰	۴۰۲۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات

۲۰۰۰۰۰	سهام عادی (۵۰ ریالی)
۳۰۰۰۰۰	سهام عادی (۱۰ ریالی)
۴۰۰۰۰۰	صرف سهام
اطلاعات اضافی:	

۱- نرخ مالیات بر درآمد ۴۰٪
مطلوبست:

- ۱- تهیه جدول تخصیص برای محاسبه سرقفلی
- ۲- تهیه کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی به روش بهای تمام شده

۷- شرکت سهامی سمن ۸۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت فرعی سمنان را در اول فروردین سال ۱۳۸۲ به مبلغ ۱۳۶۰۰۰۰ ریال نقداً تحصیل نمود. حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی سمنان در زمان تحصیل شامل: سهام عادی ۱۰۰۰۰۰۰ ریال و سود انباشته ۷۰۰۰۰۰ ریال بود.

در سال ۱۳۸۲: شرکت فرعی سمنان سود خالص بالغ بر ۱۲۵۰۰۰ ریال گزارش نمود. سود سهام پرداختی ۲۰۰۰۰ ریال.

در سال ۱۳۸۳: شرکت فرعی سود خالص بالغ بر ۱۴۰۰۰۰ ریال گزارش نموده و سود سهام پرداختی به مبلغ ۶۰۰۰۰ ریال می باشد.

فروش کالا توسط شرکت فرعی به شرکت اصلی سمن بشرح زیر است:

سال	جمع فروش کالا به شرکت اصلی	موجودی کالا بین شرکتهای عضو گروه ۳/۱۲/۲۹	سود تحقق نیافته موجودی کالا (۲۵٪)
		شرکت اصلی	بهای فروش)
۱۳۸۲	۷۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰
۱۳۸۳	۱۰۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	۱۲۵۰۰۰

شرکت سهامی سمن برای ثبت و نگهداری سرمایه گذاری از روش ارزش ویژه جزئی (ناقص) استفاده می نماید.

مانده حسابهای صورتهای مالی دو شرکت اصلی (سمن) و فرعی (سمنان) در ۲۹ اسفند

۱۳۳۳ به شرح زیر است: (واحد هزار ریال)

سمن	سمنان	
۳۵۴۶	۲۰۲۰	فروش
۱۱۲		درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۴۸۰	۳۱۰	موجودی کالا ۱/۱
۲۰۷۰	۱۲۵۰	خرید
۵۱۰	۳۶۰	موجودی کالا آخر دوره
۱۱۰۰	۶۸۰	هزینه‌های عملیاتی
۱۸۸۰	۸۰۵	سود انباشته ۱/۱
۱۵۰	۶۰	سود سهام اعلام و پرداختی
۱۵۰۸		سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
۵۴۵۰	۲۳۳۰	سایر دارایی‌ها
۲۲۲۰	۸۰۵	بدهیها
۳۰۰۰	۱۰۰۰	سهام عادی
مطلوبست:		

۱- ثبت شناسایی سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی و دریافت سود سهام در دو سال متوالی در دفاتر شرکت اصلی.

۲- تهیه کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی در سال مالی منتهی به

۱۳۳۳/۱۲/۲۹

۳- تهیه جدول تسهیم درآمد

فصل پنجم



صورت‌های مالی تلفیقی: سود ناشی از نقل و انتقال دارایی اموال و ماشین آلات بین شرکتهای عضو گروه



• اهداف کلی

تهیه و تنظیم صورت‌های مالی تلفیقی با توجه به مبادله دارایی اموال و ماشین آلات بین شرکتهای عضو گروه (اصلی و فرعی)

• هدف‌های رفتاری

از شما انتظار می‌رود پس از مطالعه این فصل بتوانید:

- ۱- روش حسابداری فروش زمین از شرکت اصلی به شرکت فرعی را انجام دهید.
- ۲- تعدیل کاربرگ‌های صورت‌های مالی تلفیقی زمانی که شرکت اصلی زمین را به شرکت فرعی می‌فروشد کدام است؟
- ۳- روش حسابداری فروش زمین از شرکت فرعی به شرکت اصلی را بیان نمایید.

- ۴- تفاوت تعدیل کاربرگهای صورتهای مالی تلفیقی زمانی که شرکت اصلی زمین را به شرکت فرعی فروخته و بالعکس کدام است؟ تشریح نمایید.
- ۵- روش حسابداری فروش اموال و ماشین آلات توسط شرکت فرعی به مشتریان خارج از گروه تلفیق، بعد از تحصیل کدام است؟ تشریح نمایید.
- ۶- روش حسابداری فروش دارایی استهلاک پذیر از شرکت اصلی به فرعی کدام است؟
- ۷- نحوه محاسبه مالیات زمانی که شرکتهای عضو گروه، دارایی غیر جاری را همراه با احتساب سود به شرکت سهامی دیگر عضو گروه می فروشد، کدام است؟
- ۸- روش حسابداری فروش دارایی استهلاک پذیر از شرکت فرعی به اصلی کدام است؟
- ۹- نحوه حسابداری تجهیزات قبل از پایان عمر مفید بین شرکتهای عضو گروه کدام است؟
- ۱۰- نحوه حسابداری قراردادهای بلند مدت ساخت بین شرکتهای عضو گروه کدام است؟
- ۱۱- نحوه حذف در کاربرگ مربوط به قراردادهای بلند مدت ساخت بین شرکتهای عضو گروه کدام است؟ تشریح نمایید.
- ۱۲- نحوه حسابداری فروش دارایی استهلاک پذیر بین شرکتهای عضو گروه همراه با زیان کدام است؟ تشریح نمایید.
- ۱۳- نحوه حذف فروش دارایی استهلاک پذیر بین شرکتهای عضو گروه همراه با زیان در کاربرگ کدام است؟
- ۱۴- نحوه حذف در کاربرگ مربوط به شناسایی درآمد در ارتباط با قراردادهای بلند مدت ساخت بین شرکتهای عضو گروه (کار تکمیل شده، درصد پیشرفت کار) را توضیح دهید.

کلیات

در فصل چهارم، خرید و فروش کالا بین شرکتهای عضو گروه مورد بررسی قرار گرفته، در این فصل نقل و انتقال دارایی های اموال و ماشین آلات بین شرکتهای عضو گروه وابسته مورد بررسی قرار می گیرد. دارایی های اموال و ماشین آلات بر دو دسته: استهلاک پذیر^(۱) و استهلاک ناپذیر^(۲) تقسیم می شوند. دارایی های بلند مدت ممکن است به دلایل مالی و

اقتصادی از یک شرکت عضو گروه به دیگر واحد تجاری عضو گروه فروخته شود، وقتی که یکی از شرکتهای عضو گروه داراییهای بلند مدت را با احتساب سود به شرکت دیگر عضو گروه میفروشد، لازم است این سود در کاربرگ حذف شود، زیرا داراییهای بلند مدت باید به بهای تمام شده تاریخی در صورتهای مالی تلفیقی گزارش شوند، اگر داراییهای بلند مدت مثل زمین به بهای تمام شده به شرکتهای عضو گروه فروخته شود، هیچ گونه حذفیاتی در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی ضروری نخواهد بود، اما اگر زمین بیش از بهای تمام شده به واحد تجاری عضو گروه فروخته شود، تا زمانی که فروش به شرکتهای غیرعضو گروه انجام نشده، سود تحقق نیافته باید در کاربرگ تلفیقی حذف گردد. در این فصل مفاهیم و فرایند تلفیق داراییهای استهلاکناپذیر (زمین) و استهلاکپذیر و نحوه حذف اثرات سود تحقق نیافته بر اموال و ماشین آلات، و حسابداری آن به روش ارزش ویژه و تنظیم صورتهای مالی تلفیقی مورد بررسی قرار میگیرد:

فروش زمین از شرکت اصلی به شرکت فرعی:

مثال ۱: فرض کنید شرکت اصلی (الف) ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی (ب) را در اول فروردین ماه ۱۳۵۵ به مبلغ ۲۷۰۰۰۰ ریال تحصیل نمود. در این تاریخ مانده حساب سود انباشته شرکت فرعی (ب) ۱۰۰۰۰۰۰ ریال و سهام عادی بالغ بر ۲۰۰۰۰۰ ریال بوده است. در طی سال ۱۳۵۵ شرکت اصلی زمینی را که بهای تمام شده آن ۴۰۰۰۰ ریال بود، به مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال به شرکت فرعی (ب) فروخته است. سود خالص گزارش شده توسط شرکت فرعی (ب) در سال ۱۳۵۵ بالغ بر ۷۰۰۰۰ ریال و سود خالص شرکت اصلی بدون درآمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت فرعی به انضمام ۱۰۰۰۰ ریال سود تحقق نیافته فروش زمین بالغ بر ۹۰۰۰۰ ریال می باشد. ثبت رویدادهای فوق در دفاتر شرکت اصلی (الف) به شرح زیر است:

(۱)

سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۲۷۰۰۰۰
وجوه نقد	۲۷۰۰۰۰
ثبت تحصیل ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی (ب)	

(۲)

۵۰۰۰۰	وجوه نقد
۴۰۰۰۰	زمین
۱۰۰۰۰	سود حاصل از فروش زمین
	ثبت فروش زمین به شرکت فرعی (ب)

(۳)

۶۳۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۶۳۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
	ثبت شناسایی سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی $(۷۰۰۰۰ \times ۹۰\%)$

(۴)

۱۰۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۱۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	ثبت حذف سود تحقق نیافته فروش زمین به شرکت فرعی (ب)

درآمد حاصل از سرمایه گذاری				سرمایه گذاری در شرکت فرعی			
(۳)	۶۳۰۰۰	۱۰۰۰۰	(۴)	(۴)	۱۰۰۰۰	۲۷۰۰۰۰	۱/۱
						۶۳۰۰۰	(۳)
					۱۰۰۰۰	۳۳۳۰۰۰	
						۳۲۳۰۰۰	مانده

مانده اقلام صورتهای مالی دو شرکت اصلی (الف) و فرعی (ب) بطور جداگانه در ۲۹ اسفند ۱۳۸۵ به شرح زیر است:

شرکت (ب)	شرکت (الف)	
۲۲۰۰۰۰	۳۸۰۰۰۰	فروش
-	۵۳۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
-	۱۰۰۰۰	سود حاصل از فروش زمین
۱۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده

۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	هزینه‌ها
۱۰۰۰۰۰	۲۰۷۰۰۰	سود انباشته ۵/۱/۱
۳۵۰۰۰۰	۴۷۷۰۰۰	سایر دارایی‌ها
۵۰۰۰۰	-	زمین
-	۳۲۳۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت ب
۳۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	بدهیها
۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	سهام عادی

کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی زمانی که شرکت اصلی زمین را به شرکت فرعی بفروشد در جدول شماره (۱-۵) نشان داده شده است. که نحوه حذفیات آن به شرح است:

(۱)

۱۰۰۰۰۰	سود حاصل از فروش زمین
۱۰۰۰۰۰	زمین
حذف سود حاصل از فروش زمین (سود تحقق نیافته) بین شرکتهای عضو گروه و کاهش زمین جهت رسیدن به بهای تمام شده تاریخی	

(۲)

۵۳۰۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۵۳۰۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری	

(۳)

۱۸۰۰۰۰۰	سهام عادی - شرکت فرعی
۹۰۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱ - شرکت فرعی
۲۷۰۰۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
حذف حساب سرمایه‌گذاری در مقابل ۹۰٪ درصد حقوق سهامداران شرکت فرعی	

تعدیل کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی

۱- حذف سود حاصل از فروش زمین در کاربرگ تلفیقی حساب زمین را به بهای تمام شده تاریخی کاهش می‌دهد. لازم به یادآوری است که اگر زمین به ارزش دفتری بین شرکتهای عضو گروه انتقال یابد، هیچ‌گونه حذف و تعدیلی در کاربرگ تلفیقی ضروری نخواهد بود، در صورتی که فروش زمین بین شرکتهای عضو گروه بیش از ارزش دفتری باشد، تا زمانی که زمین به مشتریان خارج از شرکتهای عضو گروه فروخته نشود، اثرات سود تحقق نیافته در کاربرگ تلفیقی باید حذف شود (اصل بهای تمام شده تاریخی).

۲- نحوه حذف و تعدیل در جهت رسیدن به بهای تمام شده تاریخی زمین در سال‌های بعد از فروش بین شرکتهای عضو گروه در کاربرگ تلفیقی زمانی که فروش از شرکت اصلی به شرکت فرعی باشد، حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی بدهکار و زمین بستانکار می‌گردد:

۱۰۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
۱۰۰۰۰	زمین

حذف سود تحقق نیافته زمین در کاربرگ سال‌های ۱۳×۶، ۱۳×۷ و ۱۳×۸

نحوه حذف و تعدیل سود تحقق نیافته در منابع مختلف روش‌های مختلفی دارد که متداول‌ترین روش در این کتاب مورد بررسی قرار گرفته است.

● فروش در سال‌های بعد فرض کنید که شرکت فرعی زمین مورد استفاده را در سال ۱۳×۹ به مبلغ ۶۵۰۰۰ ریال به مشتریان خارج از گروه تلفیق فروخت، جمع سود حاصل از فروش زمین برای شخصیت حقوقی تلفیق ۲۵۰۰۰ ریال (۶۵۰۰۰ - ۴۰۰۰۰) می‌باشد که ۱۰۰۰۰ ریال آن در سال ۱۳×۵ در دفاتر شرکت اصلی ثبت شده و ۱۵۰۰۰ ریال بعدی در دفاتر شرکت فرعی (ب) در سال ۱۳×۹ ثبت می‌شود و شرکت اصلی سود حاصل از فروش زمین بالغ بر ده هزار ریال در سال ۱۳×۹ در دفاتر به روش ارزش ویژه شناسایی می‌نماید (سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی معادل ۱۰۰۰۰ ریال بدهکار، درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری به همین مبلغ بستانکار). تعدیل کاربرگ برای شناسایی سود حاصل از فروش زمین طی سال ۱۳×۹ به شرح زیر است:

سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۱۰۰۰۰

سود حاصل از فروش زمین ۱۰۰۰۰

ثبت شناسایی سود حاصل از فروش زمین که در سال های قبل به عنوان سود تحقق نیافته در کاربرگ حذف شده است.

با ثبت تعدیلی فوق مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال که از سال ۱۳۵۵ تا ۱۳۷۹ در کاربرگ تلفیقی حذف شده بود به سود حاصل از فروش زمین به مبلغ ۱۵۰۰۰ ریال افزوده، نتیجتاً مجموع سود حاصل از فروش زمین به مبلغ ۲۵۰۰۰ ریال در صورت سود و زیان تلفیقی برای سال ۱۳۷۹ نشان داده خواهد شد.

فروش زمین از شرکت فرعی به اصلی

مثال ۲: فرض کنید شرکت اصلی (الف) ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی (ب) را در اول فروردین ماه ۱۳۷۵ بطور نقد تحصیل نمود. سود خالص عملیاتی شرکت اصلی ۹۰۰۰۰ ریال می باشد. شرکت فرعی زمینی را که بهای تمام شده آن ۴۰۰۰۰ ریال بود، به مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال به شرکت اصلی فروخت. سود خالص گزارش شده توسط شرکت فرعی به انضمام مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال سود تحقق نیافته فروش زمین بالغ بر ۷۰۰۰۰ ریال می باشد. ثبت رویدادهای فوق در دفاتر شرکت اصلی (الف) به روش ارزش ویژه در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۷۵ به شرح زیر خواهد بود:

(۱)

سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۶۳۰۰۰

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۶۳۰۰۰

ثبت شناسایی سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی $(۷۰۰۰۰ \times ۹۰\%)$

(۲)

درآمد حاصل از سرمایه گذاری $(۱۰۰۰۰ \times ۹۰\%)$ ۹۰۰۰

سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۹۰۰۰

حذف ۹۰ درصد سود تحقق نیافته حاصل از فروش زمین خریداری شده از شرکت فرعی

جدول شماره (۵-۱): کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی، فروش زمین از شرکت اصلی به شرکت فرعی

سال مالی منتهی به ۱۳۸۵/۱۲/۲۹ - روش ارزش ویژه - اولین سال تحصیل

شرکت (الف)	شرکت ب ۹۰٪	حذفیات و تعدیلات		حقوق اقلیت	اقلام تلفیقی
		بد	بس		
۳۸۰۰۰۰	۷۷۰۰۰۰				صورات سود و زیان
۲۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰				فروش
۱۸۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰				بهای تمام شده کالای فروخته شده
					سود ناخالص
۸۰۰۰۰	۷۰۰۰۰				سود عملیاتی قبل از مالیات
۵۳۰۰۰		۵۳۰۰۰ (۲)			درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۱۰۰۰۰		۱۰۰۰۰ (۱)			سود حاصل از فروش زمین
۱۳۳۰۰۰	۷۰۰۰۰			۷۰۰۰	سود قبل از مالیات
					سهم اقلیت از سود خالص (۲)
					$(70000 \times 10\% = 70000)$
۱۳۳۰۰۰	۷۰۰۰۰			۷۰۰۰	سود خالص نقل به زیر
					صورات سود (زیان) انباشته:
۲۰۷۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۹۰۰۰۰ (۳)		۱۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱
۱۲۳۰۰۰	۷۰۰۰۰			۷۰۰۰	سود خالص نقل از بالا
۳۵۰۰۰۰	۱۷۰۰۰۰			۱۷۰۰۰	سود انباشته نقل به زیر
					ترازنامه:
۳۷۷۰۰۰	۳۵۰۰۰۰				سایر دارایی ها
۳۳۳۰۰۰	۵۰۰۰۰			۱۰۰۰۰ (۱)	زمین
				۵۳۰۰۰ (۲)	سرمایه گذاری در شرکت ب
				۲۷۰۰۰۰ (۳)	
۸۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰				جمع
۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰				بدهیها
۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰ (۳)		۲۰۰۰۰	سهم عادی
۳۵۰۰۰۰	۱۷۰۰۰۰			۱۷۰۰۰	سود انباشته نقل از بالا
				۳۷۰۰۰	حقوق اقلیت
۸۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۳۳۳۰۰۰	۳۳۳۰۰۰		

۱- حذف سود حاصل از فروش زمین و کاهش زمین جهت نیل به بهای تمام شده تاریخی

۲- حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری و کاهش سرمایه گذاری

۳- حذف حساب سرمایه گذاری در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

۴- محاسبه سود سهم اقلیت: $70000 = 700000 \times 10\%$ (درصد اقلیت $\times$ سود گزارش شده فرعی)

از آنجا که شرکت فرعی در طی سال ۱۳۵۱ سودی بالغ بر ۷۰۰۰۰ ریال گزارش نموده که ۱۰۰۰۰ ریال (۴۰۰۰۰ - ۵۰۰۰۰) آن مربوط به فروش زمین به شرکت اصلی می باشد، از دیدگاه شخصیت حقوقی تلفیقی تا زمانی که زمین به مشتریان خارج از گروه وابسته فروخته نشود، این سود نباید در دفاتر شناسایی شود، بهمین دلیل ضرورت دارد سهم شرکت اصلی از سود تحقق نیافته در دفاتر شرکت اصلی حذف گردد. (ثبت شماره ۲) همچنین در صورت سود و زیان تلفیقی سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۵۱ سود حاصل از فروش زمین به مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال ثبت شده در دفاتر شرکت فرعی، بعلاوه زمین ثبت شده در دفاتر شرکت اصلی به مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال (بهای انتقالی) جهت نیل به بهای تمام شده تاریخی مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال مازاد باید در کاربرگ تلفیقی حذف شود.

(۱)

سود حاصل از فروش زمین	۱۰۰۰۰
زمین	۱۰۰۰۰

حذف سود تحقق نیافته حاصل از فروش زمین بین شرکتهای عضو گروه و کاهش زمین جهت نیل به بهای تمام شده تاریخی

کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی زمانی که شرکت فرعی زمین را به شرکت اصلی بفروشد در جدول شماره (۲-۵) گزارش شده است.

از آنجا که شناسایی سود تا زمانی که زمین توسط شرکت اصلی به مشتریان خارج از گروه تلفیق فروخته نشده، باید معوق بماند، نحوه حذف و تعدیل در کاربرگ تلفیقی در سالهای ۱۳۵۶، ۱۳۵۷ و ۱۳۵۸ جهت نیل به بهای تمام شده تاریخی زمین و حذف سود تحقق نیافته در صورت سود و زیان تلفیقی (فروش زمین از شرکت فرعی به شرکت اصلی) به شرح زیر خواهد بود:

سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۹۰۰۰
سود انباشته ۱/۱ شرکت فرعی - سهم اقلیت	۱۰۰۰
زمین	۱۰۰۰۰

حذف سود تحقق نیافته حاصل از فروش زمین بین شرکتهای عضو گروه و کاهش زمین جهت نیل به بهای تمام شده تاریخی

جدول شماره (۲-۵): کاربرد صورتهای مالی تلفیقی، فروش زمین از شرکت فرعی به شرکت اصلی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۵۵ - روش ارزش ویژه - اولین سال بعد از تحصیل

شرکت (الف)	شرکت ب ۹۰٪	حذفیات و تعدیلات		حقوق اقلیت	اقلام تلفیقی
		بد	بس		
صورت سود و زیان					
فروش	۳۹۰۰۰۰	۲۱۰۰۰۰			۶۰۰۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروخته شده	۲۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰			۳۰۰۰۰۰
سود ناخالص	۱۹۰۰۰۰	۱۱۰۰۰۰			۳۰۰۰۰۰
سود عملیاتی قبل از مالیات	۹۰۰۰۰	۶۰۰۰۰			۱۵۰۰۰۰
درآمد حاصل از سرمایه گذاری	۵۴۰۰۰	(۲) ۵۴۰۰۰			
سود حاصل از فروش زمین		۱۰۰۰۰	(۱) ۱۰۰۰۰		
سود قبل از مالیات	۱۴۴۰۰۰	۷۰۰۰۰			۱۵۰۰۰۰
سهم اقلیت از سود خالص				۶۰۰۰	(۶۰۰۰)
$(۷۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰) \times ۱۰\%$					
سود خالص نقل به زیر	۱۴۴۰۰۰	۷۰۰۰۰		۶۰۰۰	۱۴۴۰۰۰
صورت سود (زیان) انباشته:					
سود انباشته ۱/۱	۲۰۷۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	(۳) ۹۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۲۰۷۰۰۰
سود خالص نقل از بالا	۱۴۴۰۰۰	۷۰۰۰۰		۶۰۰۰	۱۴۴۰۰۰
سود انباشته نقل به زیر	۳۵۱۰۰۰	۱۷۰۰۰۰		۱۶۰۰۰	۳۵۱۰۰۰
ترازنامه:					
سایر دارایی ها	۴۲۷۰۰۰	۴۰۰۰۰۰			۸۲۷۰۰۰
زمین	۵۰۰۰۰		(۱) ۱۰۰۰۰		۴۰۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت ب	۳۲۴۰۰۰		(۲) ۵۴۰۰۰		
			(۳) ۲۷۰۰۰		
جمع	۸۰۱۰۰۰	۴۰۰۰۰۰			۸۶۷۰۰۰
بدهیها	۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰			۸۰۰۰۰
سهام عادی	۴۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	(۳) ۱۸۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰
سود انباشته نقل از بالا	۳۵۱۰۰۰	۱۷۰۰۰۰		۱۶۰۰۰	۳۵۱۰۰۰
حقوق اقلیت				۳۶۰۰۰	۳۶۰۰۰
	۸۰۱۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	۳۳۴۰۰۰		۸۶۷۰۰۰

(۱) حذف سود حاصل از فروش زمین و کاهش زمین جهت نیل به بهای تمام شده تاریخی

(۲) حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری و کاهش سرمایه گذاری

(۳) حذف حساب سرمایه گذاری در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

(۴) محاسبه سود سهم اقلیت زمانی که فروش زمین از فرعی به اصلی باشد:

$۶۰۰۰ = (۷۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰) \times ۱۰\%$ = درصد اقلیت $\times$ سود تحقق نیافته سهم اقلیت - سود گزارش شده فرعی

فروش زمین در سال‌های بعد به مشتریان خارج از گروه تلفیق

فرض کنید که شرکت اصلی زمین مورد استفاده را بعد از سه سال به مبلغ ۶۵۰۰۰ ریال در سال ۱۳۸۹ به مشتریان خارج از گروه تلفیق فروخت. جمع سود حاصل از فروش زمین برای شخصیت حقوقی تلفیقی ۲۵۰۰۰ ریال (۴۰۰۰۰-۶۵۰۰۰) می‌باشد، که ۱۵۰۰۰ ریال آن در سال ۱۳۸۹ در دفاتر شرکت اصلی گزارش شده و ۱۰۰۰۰ ریال بقیه آن در دفاتر شرکت فرعی (ب) در سال ۱۳۸۵ منعکس شده بود. ثبت تعدیل درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در سال ۱۳۸۹ در دفاتر شرکت اصلی بابت شناسایی سود تحقق نیافته قبلی زمین بین شرکت‌های عضو گروه به شرح زیر است:

سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی	۹۰۰۰
درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری	۹۰۰۰
تعدیل کاربرگ جهت شناسایی سود حاصل از فروش زمین که در سالهای قبل به عنوان سود تحقق نیافته در کاربرگ حذف شده بود به شرح زیر است:	
سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی	۹۰۰۰
سود انباشته ۱/۱ فرعی - سهم اقلیت	۱۰۰۰
سود حاصل از فروش زمین	۱۰۰۰۰
شناسایی سود تحقق یافته حاصل از فروش زمین که در سال ۱۳۸۵ حذف شده بود.	

فروش اموال و ماشین آلات توسط شرکت فرعی بعد از تحصیل

مثال ۳ - شرکت اصلی (الف) ۸۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت فرعی (ب) را در اول فروردین ماه سال ۱۳۸۱ به مبلغ ۴۰۸۰۰۰ ریال تحصیل نمود. در این تاریخ سهام عادی شرکت فرعی (ب) بالغ بر ۲۰۰۰۰۰ ریال و سود انباشته دارای مانده بستانکاری به مبلغ ۳۰۰۰۰۰ ریال بوده است. هر نوع تفاوتی بین بهای تمام شده سرمایه‌گذاری و ارزش دفتری خالص دارایی شرکت فرعی مربوط به ارزش متعارف زمین می‌باشد. ارزش دفتری زمین شرکت فرعی ۱۰۰۰۰ ریال، ارزش بازار آن ۲۰۰۰۰ ریال، در این مورد، شرکت اصلی (الف) بابت سهم خود از مازاد مبلغی معادل ۸۰۰۰ ریال $[8000 = 20000 - 10000] \times 80\%$ قابل تخصیص به زمین در زمان تحصیل پرداخت نموده است.

در طی سال ۱۳۸۱ شرکت فرعی زمین را به مشتریان خارج از گروه تلفیق به مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال فروخته است. سود خالص گزارش شده توسط شرکت فرعی در سال ۱۳۸۱ بالغ بر ۱۰۸۰۰۰ ریال می باشد. ثبت شناسایی درآمد در دفاتر شرکت اصلی با توجه به رویدادهای فوق در سال ۱۳۸۱ به شرح زیر است:

(۱)

۸۶۴۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۸۴۶۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
ثبت شناسایی سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی $(۱۰۸۰۰۰ \times \frac{۸۰}{۱۰۰})$	

(۲)

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۸۰۰۰

سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۸۰۰۰

ثبت حذف مازاد تخصیص یافته به زمین که در سال ۱۳۸۱ توسط شرکت فرعی فروخته شده، و تعدیل درآمد حاصل از سرمایه گذاری به روش ارزش ویژه کامل

لازم به یادآوری است که اگر شرکت فرعی در تاریخ تحصیل دارایی هائی نظیر زمین، موجودی کالا داشته که ارزش متعارف آنها بیش از ارزش دفتری باشد، در صورت فروش در سال های بعد از تحصیل، شرکت اصلی سهم خود را از مازاد محاسبه و در بدهکار حساب درآمد حاصل از سرمایه گذاری و بستانکار حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی منظور می نماید.

نحوه حذف رویدادهای فوق در کاربرگ جدول (۵-۳) به شرح زیر خواهد بود:

(۱)

۷۸۴۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۷۸۴۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت فرعی	

(۲)

سود حاصل از فروش زمین ۸۰۰۰

سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۸۰۰۰

حذف مازاد تخصیص یافته به زمین و تعدیل سود حاصل از فروش زمین توسط شرکت فرعی

جدول (۵۳) کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی فروش ماشین آلات توسط شرکت فرهی بعد از تحصیل - روش ارزش ویژه کامل

اقدام تلفیقی	حقوق اقلیت	حذفیات		شرکت فرهی ٪۸۰	شرکت اصلی	
		پس	پد			
						صورت سود زیان:
۱۳۰۰۰۰۰				۲۰۰۰۰۰	۹۰۰۰۰۰	فروش
۵۲۰۰۰۰				۱۶۰۰۰۰	۳۶۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۷۸۰۰۰۰				۲۴۰۰۰۰	۵۴۰۰۰۰	سود ناخالص
۲۳۰۰۰۰				۹۰۰۰۰	۲۴۰۰۰۰	هزینههای عملیاتی
۲۵۰۰۰۰				۱۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	سود عملیاتی
			۷۸۲۰۰ (۱)		۷۸۲۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۲۲۰۰۰			۸۰۰۰ (۲)	۳۰۰۰۰		سود حاصل از فروش زمین
۳۷۲۰۰				۱۸۰۰۰۰	۳۷۸۲۰۰	سود خالص قبل از مالیات
۱۹۲۰۰۰				۷۲۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	مالیات بر درآمد (۲۰٪)
(۲۱۶۰۰)	۲۱۶۰۰					سود سهم اقلیت
۲۵۸۲۰۰	۲۱۶۰۰			۱۰۸۰۰۰	۲۵۸۲۰۰	سود خالص نقل به زیر
						صورت سود و زیان انباشته:
۲۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰		۲۴۰۰۰۰ (۳)	۳۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱
۲۵۸۲۰۰	۲۱۶۰۰			۱۰۸۰۰۰	۲۵۸۲۰۰	سود خالص نقل از بالا
۶۵۸۲۰۰	۸۱۶۰۰			۲۰۸۰۰۰	۶۵۸۲۰۰	سود انباشته نقل به زیر
						بخشی از اقدام ترازنامه:
		۳۰۰۰۰۰ (۳)			۲۸۶۲۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرهی
		۸۰۰۰ (۲)				زمین
		۷۸۲۰۰ (۱)				سهام عادی
۵۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰		۱۶۰۰۰۰ (۳)	۲۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	سود انباشته نقل از بالا
۶۵۸۲۰۰	۸۱۶۰۰			۲۰۸۰۰۰	۶۵۸۲۰۰	حقوق اقلیت
۱۲۱۶۰۰	۱۲۱۶۰۰					

۱. حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری.

۲. انتقال مازاد قابل تخصیص به زمین و تعدیل سود حاصل از فروش زمین توسط فرهی.

۳. حذف مانده حساب سرمایه گذاری.

(۳)

۲۴۰۰۰۰

سود انباشته شرکت فرعی ۱/۱/۱ x

۱۶۰۰۰۰

سهام عادی شرکت فرعی

۴۰۰۰۰۰

سرمایه گذاری در شرکت فرعی

حذف سرمایه گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهم شرکت فرعی

فروش دارایی های استهلاک پذیر از شرکت اصلی به شرکت فرعی

در مواردی که دارایی های غیر جاری استهلاک پذیر (ساختمان، ماشین آلات و ...) از یک شرکت عضو گروه همراه با احتساب سود به شرکت دیگر عضو گروه وابسته فروخته شود، در دفاتر فروشنده شرکت عضو گروه، وجوه نقد و استهلاک انباشته دارایی استهلاک پذیر بدهکار و ارزش دفتری دارایی های استهلاک پذیر بستانکار، تفاوت به حساب سود یا زیان حاصل از فروش دارایی استهلاک پذیر منظور می شود، در دفاتر خریدار شرکت عضو گروه دارایی استهلاک پذیر را بر مبنای بهای انتقالی (همراه با سود) بدهکار می شود. مبنای مخارج استهلاک آتی در دفاتر خریدار معادل مبلغ پرداختی به شرکت فروشنده عضو گروه وابسته (بر مبنای عمر مفید باقی مانده) می باشد. چون در دفاتر خریدار دارایی استهلاک پذیر بیش از میزان واقعی نسبت به دفاتر شرکت فروشنده عضو گروه وابسته می باشد، هزینه استهلاک دوره های مالی بعد بیش از میزان واقعی است، نتیجتاً در این حالت سود شرکت خریدار کمتر از میزان واقعی است. طبق اصول پذیرفته شده حسابداری هزینه استهلاک دارایی های غیر جاری استهلاک پذیر بر مبنای ارزش دفتری فروشنده شرکت عضو گروه می باشد، در این رابطه مبلغ پرداختی توسط خریدار عضو گروه نمی تواند مبنای محاسبه استهلاک قرار گیرد.

در فرایند تلفیق، هنگامی که یکی از شرکتهای عضو گروه، دارایی های غیر جاری استهلاک پذیر را با احتساب سود به شرکت دیگر عضو گروه می فروشد، لازم است این سود در کاربرگ تلفیقی حذف شود، حذف سود یا زیان حاصل از فروش در ترازنامه تلفیقی سبب خواهد شد که دارایی های استهلاک پذیر به بهای تمام شده تاریخی (ارزش دفتری فروشنده) گزارش گردد. از آنجا که ارزش دارایی های استهلاک پذیر در دفاتر خریدار معادل سود بین شرکتهای عضو گروه بیش از میزان واقعی است، استهلاک بعدی

هم بیش از میزان واقعی بوده، در نتیجه در فرایند تلفیق استهلاك دارایی در سال‌های آتی (سال‌های بعد از تاریخ فروش) باید معادل تفاوت بین استهلاك بر مبنای بهای فروش و استهلاك بر مبنای ارزش دفتری دارایی‌ها در زمان فروش کاهش دهیم، نتیجه این عمل درآمد خالص تلفیقی معادل مابه‌التفاوت افزایش یافته، کلیه سود تحقق نیافته (سود حاصل از فروش دارایی) از طریق هزینه استهلاك دوره مالی بعد تا زمانی که ماشین آلات اسقاط، مصرف یا فروخته نشده، مستهلك می‌شود. هنگامی که شرکتهای عضو گروه، که بر اثر فروش دارایی غیر جاری به شرکت دیگر عضو گروه سود تحصیل می‌نمایند، مالیات سود مزبور را محاسبه و پرداخت می‌نمایند. این موارد هنگامی پیش می‌آید که گروه اظهارنامه مالیاتی را یکجا تنظیم نمی‌نماید، و در نتیجه هر یک از شرکتها مالیات بر درآمد خود را بطور جداگانه محاسبه و پرداخت می‌نمایند، طبق قانون تجارت ایران مالیات هر شخصیت حقوقی بطور جداگانه محاسبه، و وصول می‌شود، در این قبیل موارد، باید سود بین شرکتها به ازای آثار مالیاتی مربوط ثبت‌های اصلاحی در کار برگ تلفیقی کاهش داده شود.

مثال ۴ - اطلاعات زیر مربوط به فروش تجهیزات اداری از شرکت اصلی به فرعی می‌باشد: (۸۰ درصد حقوق صاحبان شرکت فرعی در مالکیت شرکت اصلی است).

۱ - زمان فروش تجهیزات ۲۹ اسفند سال ۱۳۸۱

۲ - بهای فروش ۶۰۰۰۰ ریال

۳ - بهای تمام شده تجهیزات اداری ۸۰۰۰۰ ریال

۴ - استهلاك انباشته ۴۰۰۰۰ ریال

۵ - روش استهلاك: خط مستقیم - عمر مفید باقی مانده ۵ سال (بدون ارزش اسقاط)

۶ - سود خالص گزارش شده توسط شرکت فرعی بالغ بر ۳۰۰۰۰ ریال.

ثبت فروش تجهیزات به شرکت فرعی در دفاتر اصلی در ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

(۱)

۶۰۰۰۰	وجوه نقد
۴۰۰۰۰	استهلاك انباشته
۸۰۰۰۰	تجهیزات
۲۰۰۰۰	سود حاصل از فروش تجهیزات

ثبت فروش تجهیزات به شرکت فرعی در ۲۹ اسفند ۱۳۸۱

(۲)

۲۴۰۰۰ سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۲۴۰۰۰ ثبت شناسایی سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی ($300000 \times 80\%$)

(۳)

۲۰۰۰۰ درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۲۰۰۰۰ سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
حذف ۱۰۰ درصد سود تحقق نیافته فروش تجهیزات به شرکت فرعی و تعدیل درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری به روش ارزش ویژه کامل
ثبت خرید تجهیزات در دفاتر شرکت فرعی در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ به شرح زیر است:

(۱)

۶۰۰۰۰ تجهیزات
۶۰۰۰۰ وجوه نقد
ثبت خرید تجهیزات از شرکت اصلی
نحوه حذف در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی بر مبنای اطلاعات جدول شماره (۴-۵) به شرح زیر خواهد بود:

(۱)

۴۰۰۰ درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۴۰۰۰ سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی

(۲)

۲۴۰۰۰۰ سود انباشته ۱/۱ - شرکت فرعی
۱۶۰۰۰۰ سهام عادی - شرکت فرعی
۴۰۰۰۰۰ سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
حذف حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۸۰ درصد حقوق صاحبان سهام

(۳)

۲۰۰۰۰ سود حاصل از فروش تجهیزات
۲۰۰۰۰ تجهیزات
۴۰۰۰۰ استهلاک انباشته

شرکت اصلی سود حاصل از فروش تجهیزات را در دفاتر خود به مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال و شرکت فرعی تجهیزات را به مبلغ ۶۰۰۰۰۰ ریال در دفاتر خود ثبت نموده است، از دیدگاه شخصیت حقوقی تلفیقی، هیچ گونه سود بین شرکتهای عضو گروه نیابستی در تلفیق گزارش گردد، بنابراین سود حاصل از فروش تجهیزات در کاربرگ تلفیقی حذف شده تا سود خالص تلفیقی در کاربرگ به میزان واقعی گزارش گردد.

علاوه بر این، ثبت شماره ۳ در گزارشگری تجهیزات و استهلاک انباشته در کاربرگ به طوری نشان داده شده، که گویی فروش بین شرکتهای عضو گروه تلفیق اتفاق نیفتاده است، بجای ثبت شماره (۳) می توان روش دیگری را جهت تعدیل جایگزین ثبت شماره (۳) نمود:

سود حاصل از فروش	۲۰۰۰۰
تجهیزات	۲۰۰۰۰

از دیدگاه عملی، حذف سود حاصل از فروش تجهیزات جهت نیل به ارزش دفتری شرکت فروشنده عضو گروه تلفیق کاربرد بیشتری دارد.^(۱)

نحوه محاسبات تسهیم درآمد با توجه به کاربرگ جدول شماره (۴-۵):

سهم اقلیت	شرکت اصلی	جمع
۶۰۰۰	۲۴۰۰۰	۳۰۰۰۰
-	۶۰۰۰۰	۶۰۰۰۰
	(۲۰۰۰۰)	(۲۰۰۰۰)
۶۰۰۰	۶۴۰۰۰	۷۰۰۰۰

محاسبه حقوق اقلیت:

۲۰۰۰۰۰	سهام عادی - شرکت فرعی (ب)
۳۳۰۰۰۰	سود انباشته - شرکت فرعی (ب) پایان دوره مالی
۵۳۰۰۰۰	جمع
۱۰۶۰۰۰	حقوق اقلیت ۲۰٪ (۵۳۰۰۰۰ × ۲۰٪ = ۱۰۶۰۰۰)

نحوه سود سهم اقلیت هنگامی که شرکت اصلی دارایی را به فرعی می فروشد:

درصد اقلیت × سود گزارش شده فرعی = سود سهم اقلیت

جدول شماره (۴-۵): کاربرد صورتهای مالی تلفیقی، فروش تجهیزات از شرکت اصلی به شرکت فرعی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ - روش ارزش ویژه کامل -

اقدام تلفیقی	حقوق اقلیت	حذفیات و تعدیلات		شرکت ب ۸۰٪	شرکت (الف)	
		بس	بد			
۱۱۰۰۰۰				۳۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰	صورت سود و زیان: فروش
۱۳۰۰۰۰			(۱) ۴۰۰۰ (۳) ۲۰۰۰۰	۵۰۰۰۰ ۴۰۰۰ ۲۰۰۰۰	۸۰۰۰۰ ۴۰۰۰ ۲۰۰۰۰	سود عملیاتی قبل از مالیات درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری سود حاصل از فروش تجهیزات
۱۳۰۰۰۰ (۶۰۰۰۰) (۶۰۰۰۰)	۶۰۰۰			۵۰۰۰۰۰ (۲۰۰۰۰۰)	۱۰۴۰۰۰ (۴۰۰۰۰۰)	سود قبل از مالیات ذخیره مالیات بر درآمد ۴۰٪ سهم اقلیت از سود خالص
۶۴۰۰۰	۶۰۰۰			۳۰۰۰۰	۶۴۰۰۰	سود خالص نقل به زیر
						صورت سود (زیان) انباشته:
۴۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰		(۲) ۲۴۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱/۸۱
۶۴۰۰۰	۶۰۰۰			۳۰۰۰۰	۶۴۰۰۰	سود خالص نقل از بالا
۴۶۴۰۰۰	۶۶۰۰۰			۳۳۰۰۰۰	۴۶۴۰۰۰	سود انباشته نقل به زیر
						ترازنامه:
		(۲) ۴۰۰۰۰۰ (۱) ۴۰۰۰			۴۰۴۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت ب
۳۲۰۰۰۰ (۱۴۰۰۰۰) ۹۲۰۰۰۰		(۳) ۴۰۰۰۰	(۳) ۲۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰ (۲۰۰۰۰۰) ۴۹۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰ (۸۰۰۰۰۰) ۴۳۰۰۰۰	ماشین‌آلات و تجهیزات استهلاک انباشته سایر دارایی‌ها
۱۱۰۰۰۰۰				۵۷۰۰۰۰	۹۵۴۰۰۰	جمع
۱۳۰۰۰۰				۴۰۰۰۰	۹۰۰۰۰	بدهیها
۴۰۰۰۰۰ ۴۶۴۰۰۰ ۱۰۶۰۰۰	۴۰۰۰۰ ۶۶۰۰۰ ۱۰۶۰۰۰		(۲) ۱۶۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰ ۳۳۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰ ۴۶۴۰۰۰	سهم عادی سود انباشته نقل از بالا
۱۱۰۰۰۰۰		۴۴۴۰۰۰	۴۴۴۰۰۰	۵۷۰۰۰۰	۹۵۴۰۰۰	حقوق اقلیت

(۱) حذف سود حاصل از سرمایه‌گذاری

(۲) حذف حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۸۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

(۳) حذف سود حاصل از فروش تجهیزات و کاهش تجهیزات به ارزش دفتری اصلی

صورتهای مالی تلفیقی سال اول بعد از تحصیل

صورتهای مالی تلفیقی در سال اول بعد از تحصیل با توجه به مفروضات مثال (۴) در صورتی که شرکت فرعی (ب) سودی بالغ بر ۴۸۰۰۰ ریال گزارش نماید، در جدول شماره (۵-۵) نشان داده شده است. نحوه شناسایی سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی در دفاتر شرکت اصلی به شرح زیر است:

۴۲۴۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۴۲۴۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
	ثبت شناسایی سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی به روش ارزش ویژه کامل نحوه محاسبات:
۴۸۰۰۰	درآمد شرکت فرعی
$\frac{۸۰}{۱۰۰}$	درصد سرمایه گذاری شرکت اصلی
۳۸۴۰۰	سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی
	اضافه می شود: سود تدریجی حاصل از فروش تجهیزات
$\frac{۴۰۰۰}{۴۲۴۰۰}$	$(۲۰۰۰۰ \div ۵ = ۴۰۰۰)$

سود تحقق نیافته حاصل از فروش تجهیزات مربوط به سال ۱۳۰۱ طی ۵ سال عمر مفید باقی مانده تجهیزات بتدریج هر ساله معادل $\frac{۱}{۵} (۲۰۰۰۰ \div ۵ = ۴۰۰۰)$ در دفاتر شرکت اصلی علاوه بر سهم شرکت اصلی از سود گزارش شده شرکت فرعی شناسایی و به بدهکار حساب سرمایه گذاری و بستانکار درآمد حاصل از سرمایه گذاری منظور می شود. نحوه حذف در کار برگ جدول (۵-۵) به شرح زیر می باشد:

(۱)

۴۲۴۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۴۲۴۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی

(۲)

۲۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۲۰۰۰۰	تجهیزات
۴۰۰۰۰	استهلاک انباشته

ثبت حذف سود تحقق نیافته مربوط به فروش تجهیزات و تعدیل حساب سرمایه‌گذاری در کاربرگ تلفیقی سالهای بعد از فروش دارائی غیر جاری استهلاک‌پذیر، قبل از حذف مانده حسابهای متقابل، یک رویداد متقابلی بین سرمایه‌گذاری و حساب حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی ایجاد شده، تا اثر سود تحقق نیافته بین شرکتها که از مبادله تجهیزات در سال قبل حاصل شده، حساب سرمایه‌گذاری تعدیل شود. این ثبت تا پایان عمر مفید باقی مانده تجهیزات جهت تعدیل کاربرگ ضرورت دارد.

(۳)

۴۰۰۰

استهلاک انباشته

۴۰۰۰

هزینه استهلاک

شرکت خریدار تجهیزات، هزینه استهلاک تجهیزات را به مبلغ ۱۲۰۰۰ ریال ($12000 = 60000 \div 5$) در دفاتر ثبت نموده، اما از دیدگاه شخصیت حقوقی تلفیق هزینه استهلاک تجهیزات فقط باید مبلغ ۸۰۰۰ ریال ($8000 = 40000 \div 5$) گزارش شود، مبلغ ۴۰۰۰ ریال ($12000 - 8000$) هزینه استهلاک اضافی (بیش از ارزش دفتری واحد فروشنده تجهیزات) که در دفاتر شرکت فرعی منظور شده تعدیل می‌شود. نتیجه این حذفیات در کاربرگ سود خالص تلفیقی اصلاح می‌شود.

(۴)

۲۶۴۰۰۰

سود انباشته ۲/۱/۱ شرکت فرعی

۱۶۰۰۰۰

سهام عادی - شرکت فرعی

۴۲۴۰۰۰

سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی

حذف حساب سرمایه‌گذاری در مقابل ۸۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی توضیح: ثبت ۲ و ۳ حذف تعدیل حساب سرمایه‌گذاری و استهلاک در سال‌های ۱۳۳۳، ۱۳۳۴، ۱۳۳۵، ۱۳۳۶ در کاربرگ تلفیقی به شرح زیر خواهد بود:

<u>۱۳۳۶</u>	<u>۱۳۳۵</u>	<u>۱۳۳۴</u>	<u>۱۳۳۳</u>	
۴۰۰۰	۸۰۰۰	۱۲۰۰۰	۱۶۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
۲۰۰۰۰	۱۶۰۰۰	۱۲۰۰۰	۸۰۰۰	استهلاک انباشته
۲۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	تجهیزات
۴۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	استهلاک انباشته
۴۰۰۰	۴۰۰۰	۴۰۰۰	۴۰۰۰	هزینه استهلاک

جدول شماره (۵-۵): کاربرد صورتهای مالی تلفیقی، فروش تجهیزات از شرکت اصلی به شرکت فرعی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۷۲ - روش ارزش ویژه کامل - سال اول بعد از تحصیل

شرکت الف	شرکت ب ۸۰٪	حذفیات و تعدیلات		حقوق اقلیت	اقلام تلفیقی
		بد	یس		
۱۰۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	۲۲۴۰۰ (۱)	۲۰۰۰ (۳)		صورت سود و زیان:
۶۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰				فروش
۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰				بهای تمام شده کالای فروخته شده
۲۵۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰				سود ناخالص
۱۵۰۰۰۰	۸۰۰۰۰				هزینه ها
۳۲۴۰۰	۸۰۰۰۰				سود عملیاتی قبل از مالیات
۱۹۲۴۰۰	۸۰۰۰۰				دوآمد حاصل از سرمایه گذاری
(۶۰۰۰۰)	(۳۲۰۰۰)				سود قبل از مالیات
				۹۶۰۰	تخیر مالیات بر دوآمد ۴۰٪
				۹۶۰۰	سهم اقلیت از سود خالص
۱۳۲۴۰۰	۲۸۰۰۰	۲۶۴۰۰۰ (۲)	۲۰۰۰ (۲)		سود خالص نقل به زیر
					صورت سود انباشته:
۳۶۴۰۰۰	۳۳۰۰۰۰			۶۶۰۰۰	سود انباشته ۸۷/۱/۱
۱۳۲۴۰۰	۲۸۰۰۰			۹۶۰۰	سود خالص نقل از بالا
۵۹۶۴۰۰	۳۷۸۰۰۰			۷۵۶۰۰	سود انباشته نقل به زیر
					ترازنامه:
۳۰۰۰۰۰	۲۳۰۰۰۰				دارایی جاری
۲۲۶۴۰۰					سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰				اموال و ماشین آلات و تجهیزات
(۱۰۰۰۰۰)	(۳۰۰۰۰)				استهلاک انباشته
۲۷۰۰۰۰	۲۳۸۰۰۰				سایر دارایی ها
۱۱۱۶۴۰۰	۶۲۸۰۰۰				جمع
۱۲۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۱۶۰۰۰۰ (۳)	۲۰۰۰ (۲)		بدهیها
۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰			۳۰۰۰۰	سهم عادی
۵۹۶۴۰۰	۳۷۸۰۰۰			۷۵۶۰۰	سود انباشته نقل از بالا
				۱۱۵۶۰۰	حقوق اقلیت
					جمع
۱۱۱۶۴۰۰	۶۲۸۰۰۰	۵۱۰۴۰۰	۵۱۰۴۰۰		

(۱) حذف دوآمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت فرعی

(۲) حذف سود حاصل از فروش تجهیزات و کاهش تجهیزات به ارزش دفتری

(۳) حذف تعدیل هزینه استهلاک و استهلاک انباشته

(۴) حذف سرمایه گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۸۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

نحوه محاسبات تسهیم درآمد با توجه به کاربرد جدول شماره (۵-۵):

جمع	شرکت اصلی	اقلیت	
۴۸۰۰۰	۳۸۴۰۰	۹۶۰۰	درآمد شرکت فرعی
۹۰۰۰۰	۹۰۰۰۰		درآمد شرکت اصلی (۴۲۴۰۰-۱۳۲۴۰۰)
۴۰۰۰	۴۰۰۰		سود تحقق یافته فروش تجهیزات (۴۰۰۰ ریال)
۱۴۲۰۰۰	۱۳۲۴۰۰	۹۶۰۰	جمع
			محاسبه حقوق اقلیت:
۲۰۰۰۰۰			سهام عادی شرکت فرعی (ب)
۳۷۸۰۰۰			سود انباشته شرکت فرعی (ب) پایان دوره
۵۷۸۰۰۰			جمع حقوق صاحبان سهام
۱۱۵۶۰۰			حقوق اقلیت ۲۰٪ (۵۷۸۰۰۰ × ۲۰٪ = ۱۱۵۶۰۰۰)

فروش تجهیزات قبل از پایان عمر مفید

در مواردی، ممکن است تجهیزات یا سایر دارائی‌های استهلاک پذیر قبل از پایان عمر مفید توسط شرکت فرعی به شرکتهای غیر عضو گروه فروخته شود، در این حالت، معادل مانده سود تحقق نیافته در دفاتر شرکت اصلی درآمد شناسایی می‌شود.

مثال: فرض کنید شرکت فرعی ب تجهیزات خریداری شده از شرکت اصلی را با توجه به مفروضات مثال (۴) در ۲۹ اسفند ۱۳۳۳ به مبلغ ۴۲۰۰۰ ریال به مشتریان خارج از گروه وابسته فروخت. ثبت آن در دفاتر شرکت فرعی بشرح زیر خواهد بود:

۴۲۰۰۰	وجوه نقد
۲۴۰۰۰	استهلاک انباشته
۶۰۰۰۰	تجهیزات
۶۰۰۰	سود حاصل از فروش

ثبت فروش تجهیزات به مشتریان خارج از گروه

از دیدگاه تلفیق، فروش تجهیزات توسط شرکت فرعی به استثناء سود حاصل از فروش به مبلغ ۶۰۰۰ ریال، مانده سود تحقق نیافته (۱۲۰۰۰ ریال) فروش تجهیزات از شرکت اصلی به فرعی در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۳۳، به عنوان سود تحقق یافته شناسایی می‌شود. در صورتیکه شرکت فرعی طی سال ۱۳۳۳ سودی بالغ بر ۷۲۰۰۰ ریال گزارش نماید نحوه

شناسایی درآمد حاصل از سرمایه گذاری در دفاتر شرکت اصلی به شرح زیر است:

۷۳۶۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۷۳۶۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
	ثبت شناسایی سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی
	نحوه محاسبه:
۷۲۰۰۰	درآمد گزارش شده شرکت فرعی
<u>۸۰٪</u>	درصد سرمایه گذاری شرکت اصلی
۵۷۶۰۰	سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی
۴۰۰۰	سود تحقق یافته سال ۱۳۳۳
<u>۱۲۰۰۰</u>	مانده سود تحقق یافته حاصل از فروش تجهیزات در ۲۹/۱۲/۳۳
<u>۷۳۶۰۰</u>	

نحوه حذف در کاربرگ تلفیقی به شرح زیر خواهد بود:

(۱)

۷۳۶۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۷۳۶۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت فرعی

(۲)

۱۲۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۱۲۰۰۰	سود حاصل از فروش تجهیزات
	شناسایی مانده سود حاصل از فروش تجهیزات

(۳)

۴۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۴۰۰۰	هزینه استهلاك
	شناسایی سود تحقق یافته برای سال ۱۳۳۳

(۴)

۳۰۲۴۰۰	سود انباشته ۳۳/۱/۱ شرکت فرعی
۱۶۰۰۰۰	سهم عادی- شرکت فرعی
۴۶۲۴۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	حذف حساب سرمایه گذاری در مقابل ۸۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

فروش دارائی‌های استهلاک‌پذیر از شرکت فرعی به اصلی

در مواردی که شرکت فرعی دارائی استهلاک‌پذیر را با احتساب سود به شرکت اصلی می‌فروشد، شرکت فرعی سود حاصل از فروش را در دفاتر خود شناسائی و ثبت می‌نماید، سود تحقق نیافته در سال فروش، متناسباً بین سهامداران اقلیت و اکثریت تسهیم می‌شود، و شناسائی سود تحقق یافته تدریجی در فرایند استهلاک به میزان مستهلاک شدن دارائی مربوطه به نسبت، بین دو گروه اقلیت و اکثریت تخصیص داده می‌شود.

در محاسبه درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری، در دفاتر شرکت اصلی، حساب سرمایه‌گذاری به میزان سهم شرکت اصلی از سود تحقق نیافته تعدیل شده، و هر نوع شناسائی سود تحقق یافته، تدریجی از سود تحقق نیافته در مراحل بعدی به میزان مستهلاک شدن دارائی مربوطه می‌باشد.

مثال: فرض کنید، شرکت فرعی تجهیزاتی را که بهای تمام شده آن ۸۰۰۰۰۰ ریال و استهلاک آن ۴۰۰۰۰۰ ریال، عمر مفید باقی‌مانده ۵ سال به مبلغ ۶۰۰۰۰۰ ریال در ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ به شرکت اصلی فروخت. سود خالص گزارش شده توسط شرکت فرعی بالغ بر ۴۲۰۰۰ ریال می‌باشد.

جهت تسهیل برای مقایسه دو روش اطلاعات جدول شماره (۴-۵) مجدداً برای این روش مورد بررسی قرار می‌گیرد:

ثبت رویدادهای فوق در دفاتر شرکت فرعی به شرح زیر است:

۶۰۰۰۰	وجوه نقد
۴۰۰۰۰	استهلاک انباشته
۸۰۰۰۰	تجهیزات
۲۰۰۰۰	سود حاصل از فروش
	ثبت فروش تجهیزات به شرکت اصلی
	دفاتر شرکت اصلی:
۶۰۰۰۰	تجهیزات
۶۰۰۰۰	وجوه نقد
	ثبت خرید تجهیزات از شرکت فرعی

ثبت شناسایی سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی با فرض اینکه فروش تجهیزات از شرکت فرعی به اصلی باشد به شرح زیر است:

۱۷۶۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۱۷۶۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
	ثبت سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی:

محاسبه:

۳۳۶۰۰	سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی $(42000 \times 80\%)$
۱۶۰۰۰	کسر می شود: سهم اصلی از سود تحقق نیافته فروش تجهیزات $(20000 \times 80\%)$
۱۷۶۰۰	جمع

نحوه حذف در کاربرگ جدول شماره (۵-۶) به شرح زیر است:

(۱)

۱۷۶۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۱۷۶۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی

(۲)

۲۰۰۰۰	سود حاصل از فروش تجهیزات
۲۰۰۰۰	تجهیزات
۴۰۰۰۰	استهلاک انباشته

حذف ۱۰۰ درصد سود تحقق نیافته فروش فرعی به اصلی

(۳)

۲۴۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱/۱ x شرکت فرعی
۱۶۰۰۰۰	سهم عادی شرکت فرعی
۴۰۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی

نکاتی چند در کاربرگ جدول شماره (۵-۶)

۱- گرچه فروش تجهیزات از شرکت فرعی به اصلی می باشد، ۱۰۰ درصد سود تحقق

نیافته در کاربرگ تلفیقی حذف می شود (ثبت شماره ۲)

۲- در جدول تسهیم درآمد، مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال سود تحقق نیافته به نسبت ۸۰ درصد و ۲۰

درصد بین اکثریت و اقلیت تسهیم می شود.

۳- خالص دارایی شرکت فرعی در ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ بالغ بر ۵۴۲۰۰۰ ریال می باشد، سهم حقوق اقلیت از خالص دارایی شرکت فرعی بالغ بر ۱۰۸۴۰۰ ریال $(۵۴۲۰۰۰ \times ۲۰\%)$ است، که با کسر سهم اقلیت از سود تحقق نیافته به مبلغ ۴۰۰۰ ریال $(۲۰۰۰۰ \times ۲۰\%)$ مجموع مبلغ حقوق اقلیت ۱۰۴۴۰۰ ریال $(۱۰۸۴۰۰ - ۴۰۰۰)$ در کاربرگ تلفیقی گزارش می گردد.

نحوه محاسبات تسهیم درآمد با توجه به کاربرگ جدول شماره (۵-۶):

جمع	شرکت اصلی	اقلیت	
۴۲۰۰۰	۳۳۶۰۰	۸۴۰۰	درآمد شرکت فرعی
۴۸۰۰۰	۴۸۰۰۰		درآمد شرکت اصلی (۶۵۶۰۰-۱۷۶۰۰)
(۲۰۰۰۰)	(۱۶۰۰۰)	(۴۰۰۰)	کسر می شود: سود تحقق نیافته فروش تجهیزات
<u>۷۰۰۰۰</u>	<u>۶۵۶۰۰</u>	<u>۴۴۰۰</u>	جمع
			محاسبه حقوق اقلیت:
۲۰۰۰۰۰			سهم عادی شرکت فرعی (ب)
<u>۳۴۲۰۰۰</u>			سود انباشته شرکت فرعی (ب) پایان دوره
<u>۵۴۲۰۰۰</u>			جمع
<u>۲۰۰۰۰</u>			کسر می شود: سود تحقق نیافته فروش تجهیزات
<u>۵۲۲۰۰۰</u>			جمع حقوق صاحبان سهام
<u>۱۰۴۴۰۰</u>			حقوق اقلیت $۲۰\% (۵۲۲۰۰۰ \times ۲۰\% = ۱۰۴۴۰۰)$

نحوه محاسبه سود سهم اقلیت هنگامی که دارایی های استهلاک پذیر از فرعی به اصلی فروخته شود:

۴۲۰۰۰	سود گزارش شده فرعی
<u>۲۰۰۰۰</u>	کسر می شود: سود تحقق نیافته حاصل از فروش تجهیزات به اصلی
۲۲۰۰۰	سود گزارش شده قبل از شناسایی سود حاصل از فروش تجهیزات به شرکتهای عضو گروه
<u>۲۰</u>	در صد اقلیت
<u>۴۴۰۰</u>	سود سهم اقلیت

جدول شماره (۵۰۶): کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی، فروش تجهیزات از شرکت فرهی به شرکت اصلی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ - روش ارزش ویژه کامل

شرکت الف	شرکت ب ۸۰٪	حذفیات و تعدیلات		حقوق اقلیت	اقلام تلفیقی
		بد	بس		
۸۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰				۱۱۰۰۰۰۰
صورت سود و زیان:					
فروش					
۸۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰				۱۳۰۰۰۰۰
۱۷۶۰۰		(۱) ۱۷۶۰۰			
	۲۰۰۰۰۰		(۲) ۲۰۰۰۰۰		
سود عملیاتی قبل از مالیات					
درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری					
سود حاصل از فروش تجهیزات					
۹۷۶۰۰	۷۰۰۰۰۰				۱۳۰۰۰۰۰
۳۲۰۰۰۰	۲۸۰۰۰۰				۶۰۰۰۰۰۰
سود قبل از مالیات					
ذخیره مالیات بر درآمد ۴۰٪					
				۴۴۰۰	(۴۴۰۰۰)
۶۵۶۰۰	۴۲۰۰۰۰			۴۴۰۰	۶۵۶۰۰۰
سود خالص					
سود خالص نقل به زیر					
صورت سود انباشته:					
۴۰۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰۰	(۳) ۲۴۰۰۰۰۰		۶۰۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰۰
۶۵۶۰۰	۴۲۰۰۰۰			۴۴۰۰	۶۵۶۰۰۰
سود انباشته ۱/۱/۸۱					
۴۶۵۶۰۰	۳۴۲۰۰۰۰			۶۴۴۰۰	۴۶۵۶۰۰۰
سود خالص نقل از بالا					
سود انباشته نقل به زیر					
ترازنامه:					
۴۱۷۶۰۰		(۱) ۱۷۶۰۰	(۳) ۴۰۰۰۰۰۰		
سرمایه‌گذاری در شرکت فرهی					
۲۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	(۲) ۲۰۰۰۰۰۰			۳۲۰۰۰۰۰
(۸۰۰۰۰۰۰)	(۲۰۰۰۰۰۰)		(۲) ۴۰۰۰۰۰۰		(۱۴۰۰۰۰۰)
۴۲۰۴۰۰	۴۹۰۰۰۰۰				۹۱۰۴۰۰۰
۹۵۸۰۰۰۰	۵۷۰۰۰۰۰				۱۰۹۰۴۰۰۰
جمع					
۹۲۴۰۰	۲۸۰۰۰۰				۱۲۰۴۰۰۰
۴۰۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	۱۶۰۰۰۰۰		۴۰۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰۰
۴۶۵۶۰۰	۳۴۲۰۰۰۰			۶۴۴۰۰	۴۶۵۶۰۰۰
سود انباشته نقل از بالا					
حقوق اقلیت					
۹۵۸۰۰۰	۵۷۰۰۰۰۰	۴۳۷۶۰۰۰	۴۳۷۶۰۰۰	۱۰۴۴۰۰۰	۱۰۹۰۴۰۰۰
جمع					

(۱) حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری

(۲) حذف سود حاصل فروش تجهیزات و کاهش تجهیزات جهت نیل به بهای تمام شده تاریخی

(۳) حذف حساب سرمایه‌گذاری در مقابل ۸۰٪ حقوق صاحبان سهام شرکت فرهی

نحوه حذف در کاربرگ سال منتهی به ۱۳۲۲/۱۲/۲۹ به شرح زیر خواهد بود:

(۲)

۱۶۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۴۰۰۰	سود انباشته ۱/۱ x شرکت فرعی
۲۰۰۰۰	تجهیزات
۴۰۰۰۰	استهلاک انباشته

(۳)

۴۰۰۰	استهلاک انباشته
۴۰۰۰	هزینه استهلاک

ثبت های حذفی در کاربرگ تلفیقی سال ۱۳۳۳، ۱۳۳۴، ۱۳۳۵ و ۱۳۳۶ به شرح زیر خواهد بود:

۱۳۳۶	۱۳۳۵	۱۳۳۴	۱۳۳۳	
۳۲۰۰	۶۴۰۰	۹۶۰۰	۱۲۸۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۸۰۰	۱۶۰۰	۲۴۰۰	۳۲۰۰	سود انباشته ۱/۱ فرعی
۲۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	تجهیزات
۲۰۰۰۰	۲۴۰۰۰	۲۸۰۰۰	۳۲۰۰۰	استهلاک انباشته
۴۰۰۰	۴۰۰۰	۴۰۰۰	۴۰۰۰	هزینه استهلاک

فروش دارایی از شرکت فرعی به اصلی به استثناء پایان دوره

مثال: فرض کنید که شرکت فرعی (ب) تجهیزاتی را که بهای تمام شده آن ۸۰۰۰۰۰ ریال و استهلاک انباشته آن ۴۰۰۰۰۰ ریال، عمر مفید باقی مانده ۵ سال به مبلغ ۶۰۰۰۰۰ ریال در اول فروردین ماه سال ۱۳۳۱ بطور نقد به شرکت اصلی (الف) فروخت. سود خالص گزارش شده توسط شرکت فرعی برای سال ۱۳۳۱ بالغ بر ۴۲۰۰۰۰ ریال می باشد. ثبت رویدادهای فوق در دفاتر شرکت اصلی (الف) و فرعی (ب) به شرح زیر است:

الف) دفاتر شرکت اصلی الف:

تجهیزات	۶۰۰۰۰
وجوه نقد	۶۰۰۰۰
ثبت خرید تجهیزات از شرکت فرعی (ب) در اول سال x۱	
هزینه استهلاک	۱۲۰۰۰
استهلاک انباشته	۱۲۰۰۰
ثبت استهلاک یکساله تجهیزات در پایان سال x۱	
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۲۰۸۰۰
درآمد حاصل از سرمایه گذاری	۲۰۸۰۰
ثبت شناسایی سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی (ب) در پایان سال x۱	
نحوه محاسبه:	
درآمد خالص گزارش شده شرکت فرعی	۴۲۰۰۰
درصد سرمایه گذاری شرکت اصلی	$\frac{1}{80}$
سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی	۳۳۶۰۰
کسر می شود:	
سهم شرکت اصلی از سود تحقق نیافته فروش تجهیزات $(20000 \times \frac{1}{80}) =$	(۱۶۰۰۰)
اضافه می شود: سود تحقق یافته یکسال $(16000 \div 5 = 3200)$	۳۲۰۰
	<u>۲۰۸۰۰</u>

ب) ثبت در دفاتر شرکت فرعی (ب):

وجوه نقد	۶۰۰۰۰
استهلاک انباشته	۴۰۰۰۰
تجهیزات	۸۰۰۰۰
سود حاصل از فروش	۲۰۰۰۰
ثبت فروش تجهیزات به شرکت اصلی (الف)	

نحوه حذف در کار برگ تلفیقی با توجه به مفروضات مثال فوق و اطلاعات کاربرگ جدول شماره (۵-۶) به شرح زیر می باشد:

(۱)

۲۰۸۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۲۰۸۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
	حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری

(۲)

۲۰۰۰۰	سود حاصل از فروش تجهیزات
۲۰۰۰۰	تجهیزات
۴۰۰۰۰	استهلاک انباشته
	حذف ۱۰۰ درصد سود تحقق نیافته فروش فرعی به اصلی

(۳)

۴۰۰۰	استهلاک انباشته
۴۰۰۰	هزینه استهلاک

حذف اثر سود تحقق نیافته سال جاری حاصل از حساب استهلاک:

- محاسبات: استهلاک تجهیزات $40000 \div 5 = 8000$ قیمت تمام شده تاریخی تجهیزات ☒
- استهلاک تجهیزات $60000 \div 5 = 12000$ قیمت فروش تجهیزات به اصلی ☒
- $12000 - 8000 = 4000$ تفاوت استهلاک تاریخی با فروش ☒

(۴)

۲۴۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱ شرکت فرعی (ب)
۱۶۰۰۰۰	سهام عادی - شرکت فرعی (ب)
۴۰۰۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی

حذف حساب سرمایه‌گذاری در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

ثبت‌های حذفی در کاربرگ تلفیقی سال ۱۳۳۲ و ۱۳۳۳ مربوط به فروش تجهیزات از شرکت فرعی به اصلی به شرح زیر خواهد بود:

۱۳۳۳	۱۳۳۲	
۹۶۰۰	۱۲۸۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
۲۴۰۰	۳۲۰۰	سود انباشته ۱/۱ - فرعی
۲۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	تجهیزات
۲۸۰۰۰	۳۲۰۰۰	استهلاک انباشته
۴۰۰۰	۴۰۰۰	هزینه استهلاک

نکته: اگر فروش بین شرکتهای عضو گروه بجای اول دوره، در اول تیرماه ۱۳۳۲ همراه با سود صورت گیرد، $\frac{3}{4}$ سود بایستی در سال فروش ۳۲ منظور شود. و بالعکس، اگر فروش بین شرکتهای عضو گروه همراه با زیان باشد $\frac{3}{4}$ آن در سال فروش ۳۲ گزارش می شود.

فروش دارایی استهلاک پذیر بین شرکتهای عضو گروه با زیان

مثال: فرض کنید شرکت اصلی (الف) ۹۰٪ حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی (ب) را در تملک دارد. در اول سال ۱۳۳۱ شرکت اصلی (الف) تجهیزاتی را که بهای تمام شده آن به مبلغ ۳۰۰۰۰ ریال می باشد، به شرکت فرعی (ب) به مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال فروخت. ارزش متعارف بازار تجهیزات به مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال، عمر مفید تجهیزات ۵ سال. سود خالص گزارش شده توسط شرکت فرعی (ب) در سال ۱۳۳۱ بالغ بر ۲۰۰۰۰۰ ریال می باشد. ثبت رویدادهای فوق در دفاتر شرکت اصلی (الف) و فرعی (ب) به شرح زیر است:

۲۰۰۰۰	وجوه نقد
۱۰۰۰۰	زیان حاصل از فروش
۳۰۰۰۰	تجهیزات
	ثبت فروش تجهیزات به شرکت فرعی (ب) در اول دوره
۱۸۸۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۱۸۸۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
	ثبت شناسایی سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی در پایان دوره
	نحوه محاسبه:
۱۸۰۰۰۰	سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی ($200000 \times 90\%$)
۱۰۰۰۰	اضافه می شود: زیان تحقق نیافته تجهیزات
(۲۰۰۰)	کسر می شود: شناسایی در زیان تدریجی ($100000 \div 5 = 20000$)
۱۸۸۰۰۰	

نحوه حذف زیان در کاربرگ تلفیقی سال مالی منتهی به ۱۳۳۱ / ۱۲ / ۲۹ به شرح زیر است:

۱۰۰۰۰	تجهیزات
۱۰۰۰۰	زیان حاصل از فروش

حذف زیان تحقق نیافته بین شرکتهای عضو گروه وابسته

۲۰۰۰	هزینه استهلاک
۲۰۰۰	استهلاک انباشته
افزایش هزینه استهلاک جهت انعکاس استهلاک بر مبنای بهای تمام شده نحوه حذف زیان تحقق نیافته بین شرکتهای عضو گروه در کاربردگ تلفیقی در سال ۱۳۲۰، بشرح زیر خواهد بود:	
۱۰۰۰۰	تجهیزات
۲۰۰۰	هزینه استهلاک
۴۰۰۰	استهلاک انباشته
۸۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
حذف اثرات زیان حاصل از فروش تجهیزات	
نکته: تا زمانیکه دارایی مبادله شده بین شرکتهای عضو گروه در چرخه تولید مورد استفاده قرار می گیرند هر گونه سود و زیان تحقق نیافته بین شرکتهای عضو گروه از صورتهای مالی تلفیقی حذف می شود.	

قراردادهای بلند مدت ساخت بین شرکتهای عضو گروه^(۱)

در مواردی ممکن است، یکی از شرکتهای عضو گروه قراردادی جهت ساخت دارایی اموال و ماشین آلات با دیگر شرکتهای عضو گروه منعقد نماید. نظر به اینکه اجرا و تکمیل قراردادهای بلند مدت ساخت، معمولاً مدت نسبتاً زیادی به طول می انجامد، تعیین مقطع شناسایی سود در هر دوره مالی در دفاتر سازنده براساس اصول پذیرفته از دو روش برای حسابداری آن پیروی می شود:

۱- روش درصد پیشرفت کار^(۲)

۲- روش کار تکمیل شده^(۳)

فرآیند تلفیق نظیر فروش دارایی اموال و ماشین آلات بین شرکتهای عضو گروه می باشد.

۱. Intercompany longterm Construction Contracts.

۲. Percentage of Completion Contracts.

۳. Completed Contract Method.

● **روش درصد پیشرفت کار** در این روش به تناسب پیشرفت عملیات قرارداد ساخت، سود مربوط نیز شناسایی می‌شود. برای تعیین و شناسایی سود، در دفاتر واحد سازنده عضو گروه، برآورد مخارج مورد انتظار برای تکمیل قرارداد، مخارج انجام شده تا تاریخ شناسایی سود و برآورد سود ناخالص مورد انتظار تا تکمیل قرارداد ضروری است. مخارج انجام شده طی دوران ساخت در بدهکار حساب پروژه در جریان ساخت (پیمان در جریان پیشرفت)^(۱) که یک حساب دارایی است منظور می‌شود. روش حسابداری قراردادهای بلندمدت ساخت بین شرکتهای عضو گروه و نحوه حذف در کاربرگ تلفیقی در قالب مثال تشریحی ارائه می‌شود:

مثال: فرض کنید شرکت فرعی (ب) برای ساخت یک آپارتمان در اول سال ۱۳۸۱ قراردادی به مبلغ ۵۰۰۰۰۰ ریال با شرکت اصلی (الف) منعقد نمود. برآورد مخارج مورد انتظار برای تکمیل قرارداد توسط شرکت فرعی بالغ بر ۴۰۰۰۰۰ ریال، جمع مخارج انجام شده طی سال در ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ بالغ بر ۲۰۰۰۰۰ ریال. صورت وضعیت ارسالی به شرکت اصلی (الف) طی سال ۱۳۸۱ بالغ بر ۱۵۰۰۰۰ ریال. آپارتمان در پایان سال ۱۳۸۱ معادل ۵۰٪ تکمیل شده است. ثبت رویدادهای فوق در دفاتر شرکت اصلی (الف) و فرعی (ب) به شرح زیر می‌باشد:

دفاتر شرکت اصلی:

دارایی در جریان ساخت ۱۵۰۰۰۰

پیمان پرداختنی - فرعی ۱۵۰۰۰۰

ثبت دریافت صورت وضعیت پیمان از شرکت فرعی (ب)

دفاتر شرکت فرعی:

پروژه در جریان ساخت ۲۰۰۰۰۰

حسابهای پرداختنی ۲۰۰۰۰۰

ثبت مخارج مستقیم و سربار مربوط به قرارداد ساخت آپارتمان

پیمان دریافتنی - اصلی ۱۵۰۰۰۰

حساب صورت وضعیت ارسالی ۱۵۰۰۰۰

ثبت ارسال صورت وضعیت به شرکت اصلی

۵۰۰۰۰	پروژه در جریان ساخت
۲۰۰۰۰۰	بهای تمام شده ساخت
۲۵۰۰۰۰	درآمد پیمان بلندمدت
ثبت شناسایی سود بر مبنای درصد پیشرفت کار در پایان سال ۱x	
☒ $50\% \times 500000 = 250000$	درآمد پیمان بلندمدت
☒ $250000 - 200000 = 50000$	سود ناخالص
درصد پیشرفت کار را می توان از طریق فرمول زیر محاسبه نمود:	
<u>جمع مخارج انجام شده تا تاریخ</u> = درصد پیشرفت کار	
برآورد کل مخارج قرارداد	
حساب صورت وضعیت ارسالی به عنوان حساب کاهنده پروژه در جریان ساخت در ترازنامه گزارش می شود.	
نحوه حذف حسابها بین شرکتهای عضو گروه تلفیق مرتبط با قراردادهای بلند مدت پیمانکاری به قرار زیر است:	

(۱)

۱۵۰۰۰۰	پیمان پرداختنی
۱۵۰۰۰۰	پیمان دریافتنی

(۲)

۲۵۰۰۰۰	درآمد پیمان بلند مدت
۲۰۰۰۰۰	بهای تمام شده ساخت
۵۰۰۰۰	پروژه در جریان ساخت

(۳)

۱۵۰۰۰۰	صورت وضعیت ارسالی
۵۰۰۰۰	دارایی در جریان ساخت
۲۰۰۰۰۰	پروژه در جریان ساخت

کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی (الف) و فرعی (ب) با توجه به رویدادهای فوق

حذفیات	شرکت (الف)	شرکت (ب)		
			بد	بس
صور سود و زیان: درآمد پیمان بلندمدت بهای تمام شده ساخت		۲۵۰۰۰۰ ۲۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰ (۲)	۲۰۰۰۰۰ (۲)
ترازنامه: دارایی در جریان ساخت پیمان دریافتی- اصلی پروژه در جریان ساخت	۱۵۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰ ۲۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰ (۳)	۱۵۰۰۰۰ (۱) ۲۰۰۰۰۰ (۳) ۵۰۰۰۰ (۲)
حساب صورت وضعیت ارسالی		(۱۵۰۰۰۰)	۱۵۰۰۰۰ (۳)	
پیمان پرداختی- فرعی حسابهای پرداختی	۱۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰ (۱)	

(۱) حذف مطالبات بین شرکتهای عضو گروه

(۲) حذف درآمد پیمان بین شرکتهای عضو گروه

(۳) حذف مانده پروژه در جریان ساخت و مانده حساب صورت وضعیت ارسالی و افزایش دارایی در جریان ساخت بر مبنای مخارج صورت وضعیت نشده پیمان بلند مدت بین شرکتهای عضو گروه.

روش کار تکمیل شده

در این روش سود هنگامی شناسایی می شود که عملیات مربوط به قرارداد توسط شرکت سازنده عضو گروه عمدتاً تکمیل شده و مخارج باقی مانده برای تکمیل کار قابل توجه نمی باشد. در روش کار تکمیل شده، کلیه مخارج مستقیم و سربار مربوط به قرارداد تا تاریخ تکمیل پیمان در بدهکار «حساب پروژه در جریان ساخت» (پروژه در جریان پیشرفت)^(۱) منظور شده و به عنوان یک حساب دارایی در ترازنامه گزارش می شود. ارسال صورت وضعیت توسط شرکت سازنده عضو گروه (مبلغ صورت وضعیت پیمان) در

بدهکار حساب پیمان دریافتی^(۱) و بستانکار حساب صورت وضعیت ارسالی^(۲) (پیمان بلند مدت ارسالی) منظور می‌گردد.

دریافت صورت وضعیت در دفاتر گیرنده شرکت عضو گروه (مبلغ صورت وضعیت پیمان) در بدهکار دارایی در جریان ساخت^(۳) و بستانکار «پیمان پرداختنی»^(۴) منظور می‌شود. در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی حساب «دارایی در جریان ساخت» در مقابل حساب «صورت وضعیت ارسالی» و «پیمان دریافتنی» در مقابل «پیمان پرداختنی» حذف می‌شوند. حساب «پروژه در جریان ساخت» تا تکمیل پیمان در ترازنامه تلفیقی گزارش می‌شود.^(۵)

پرسش

- ۱- روش حسابداری فروش زمین و دارایی جاری توسط شرکت فرعی خریداری از شرکت اصلی به مشتریان خارج از گروه تلفیق کدام است؟ بیان نمایید.
- ۲- اگر دارایی‌های بلندمدت به بهای تمام شده به شرکتهای عضو گروه فروخته شود، نحوه حذف در کاربرگ حسابداری آن کدام است؟ بیان نمایید.
- ۳- فرایند حذف در کاربرگ تلفیقی زمانی که شرکت اصلی دارایی‌های استهلاک‌ناپذیر به شرکت فرعی و بالعکس می‌فروشد کدام است؟ بیان نمایید.
- ۴- هنگامی که شرکت اصلی دارایی استهلاک‌ناپذیر را با احتساب سود به شرکت فرعی می‌فروشد، چرا سود حاصل از فروش بین شرکتهای عضو گروه در کاربرگ تلفیقی حذف می‌شود؟ استدلال نمایید.
- ۵- نحوه شناسایی درآمد سهم شرکت اصلی هنگامی که دارایی استهلاک‌ناپذیر از شرکت

۱. Contracts Receivable.

۲. Billings on longterm Contracts.

۳. Assets under construction.

۴. Contracts Payable.

۵. صورتهای مالی تلفیقی بر مبنای اجاره‌های بلند مدت «Leasing» در کتاب مباحث جاری در حسابداری (تالیف حسن

همتی) فصل مربوط اجاره مورد بررسی قرار گرفته است

- اصلی به شرکت فرعی فروخته شده و شرکت فرعی دارایی استهلاک ناپذیر مورد نظر را به مشتریان خارج از گروه تلفیق فروخته است، کدام است؟
- ۶- فرایند حذف زمانی که شرکت فرعی اموال و ماشین آلات خریداری شده از شرکت اصلی را به مشتریان خارج از گروه تلفیق می فروشد؟ کدام است؟
- ۷- مبنای استهلاک دارایی اموال و ماشین آلات زمانی که شرکت فرعی، دارایی مربوط را از شرکت اصلی خریداری می نماید کدام است؟ آیا منطبق با اصول پذیرفته شده حسابداری می باشد؟ استدلال نمایید.
- ۸- فرایند حذف در کاربرد تلفیقی هنگامی که شرکت اصلی دارایی استهلاک پذیر را به شرکت فرعی یا فرعی به اصلی می فروشد کدام است؟ (در سال های مختلف)
- ۹- نحوه حسابداری فروش تجهیزات قبل از پایان عمر مفید در دفاتر شرکت فرعی (خریداری از شرکت اصلی) کدام است؟
- ۱۰- نحوه شناسایی درآمد زمانی که شرکت فرعی تجهیزات خریداری از شرکت اصلی را همراه با سود به مشتریان خارج از گروه تلفیق قبل از پایان عمر مفید فروخته و نحوه برخورد با سود تحقق نیافته فروش تجهیزات از شرکت اصلی به فرعی کدام است؟
- ۱۱- فرایند شناسایی درآمد در قراردادهای بلندمدت به روش درصد پیشرفت کار و کار تکمیل شده بین شرکت های کدام است؟ و نحوه حذف در کاربرد کدام است؟
- ۱۲- وقتی زمین بین شرکت های عضو گروه تلفیق فروخته شود نحوه شناسایی سود در صورتهای مالی تلفیقی کدام است؟
- ۱۳- چه زمانی سود حاصل از فروش بین شرکت های عضو گروه در صورتهای مالی تلفیقی گزارش می شود؟ چرا؟

تمرین

- ۱- در اول فروردین ماه ۱۳۹۲ شرکت سهامی (ج) که ۸۰ درصد سهام دارای رای شرکت فرعی (د) را در مالکیت خود دارد. تجهیزاتی را با ارزش دفتری ۶۰۰۰۰۰ ریال به مبلغ ۸۴۰۰۰۰ ریال به شرکت فرعی (د) فروخت. برآورد عمر مفید باقی مانده از زمان فروش ۸

سال و روش استهلاک خط مستقیم می‌باشد. سود خالص گزارش شده توسط شرکت فرعی (د) ۳۰۰۰۰۰ ریال و شرکت سهامی (ج) بالغ بر ۵۵۰۰۰۰ ریال (شامل فروش تجهیزات به شرکت فرعی (د) برای هر یک از سال‌های ۱۳x۲ و ۱۳x۳ می‌باشد. مطلوب‌ست:

محاسبه سود خالص تلفیقی برای سال‌های منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳x۲ و ۱۳x۳

۲- تهیه ثبت‌های حذفی لازم در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی با مفروضات زیر:
 الف) اگر شرکت اصلی زمین را همراه با سود به شرکت فرعی بفروشد (با اqlام فرضی)
 ب) اگر شرکت فرعی زمین را همراه با سود به شرکت اصلی بفروشد (با اqlام فرضی)
 ج) اگر شرکت اصلی زمین را همراه با زیان به شرکت فرعی بفروشد (با اqlام فرضی)
 د) اگر شرکت فرعی زمین را همراه با زیان به شرکت اصلی بفروشد (با اqlام فرضی)
 ه) اگر شرکت اصلی زمین را همراه با سود به شرکت فرعی فروخته و شرکت فرعی همان زمین را با زیان به مشتریان خارج از گروه تلفیق بفروشد. (با اqlام فرضی)

۳- شرکت سهامی (ج) یک قطعه زمین را به شرکت سهامی (ب) در اول شهریور ماه سال ۱۳x۱ با سودی معادل ۸۰۰۰ ریال می‌فروشد. شرکت سهامی (ج) ۸۰ درصد سهام دارای رای شرکت سهامی (ب) را در تملک خود دارد شرکت سهامی (ب) در ۲۹ اسفند سال ۱۳x۱ سود خالص بالغ بر ۴۰۰۰۰ ریال گزارش نمود. شرکت فرعی (ب) زمین را با سودی معادل ۶۰۰۰ ریال طی سال ۱۳x۳ به مشتریان خارج از گروه تلفیق فروخت. سود خالص گزارش شده در پایان سال ۱۳x۳ توسط شرکت فرعی بالغ بر ۱۵۰۰۰ ریال می‌باشد. مطلوب‌ست:

۱- ثبت درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در دفاتر شرکت اصلی در سال ۱۳x۱
 ۲- نحوه حذف در کاربرگ تلفیقی در ارتباط با فروش زمین بین شرکتهای عضو گروه در سال ۱۳x۱، سال ۱۳x۲ و

۳- ثبت درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در دفاتر شرکت اصلی در سال ۱۳x۳

۴- نحوه حذف در کاربرگ تلفیقی در ارتباط با فروش زمین بین شرکتهای عضو گروه در ۱۳x۳

۴- شرکت سهامی اصلی (م) ۸۵ درصد سهام دارای حق رای شرکت فرعی (ل) در

تملك خود دارد. شركت اصلی (م) تجهيزاتى را كه قيمت تمام شده ۲۰۰۰۰۰ ريال، و استهلاك انباشته آن به مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ريال بود به مبلغ ۱۵۰۰۰۰ ريال در اول فروردين سال ۱۳۰۲ از شركت فرعى (ل) خريدارى نمود عمر مفيد باقى مانده تجهيزات ۵ سال (روش استهلاك خط مستقيم) سود خالص گزارش شده توسط شركت فرعى (ل) در ۲۹ اسفند سال ۱۳۰۲ بالغ بر ۱۵۰۰۰۰ ريال مى باشد.

۴-۱- مبلغ سود خالص از فروش تجهيزات گزارش شده در صورتهای مالی شركت فرعى (ل) کدام است؟

الف) ۱۰۰۰۰۰ (ب) ۱۵۰۰۰۰ (ج) ۵۰۰۰۰ (د) ۲۰۰۰۰۰

۴-۲- سهم شركت اصلی از سود خالص شركت فرعى (ل) در سال ۱۳۰۲ کدام است؟

الف) ۱۲۷۵۰ (ب) ۹۳۵۰ (ج) ۸۵۰۰ (د) ۱۳۶۰۰

۴-۳- سهم حقوق اقليت از سود خالص شركت فرعى در سال ۱۳۰۲ کدام است؟

الف) ۲۲۵۰ (ب) ۲۴۰۰ (ج) ۱۵۰۰ (د) ۱۶۵۰

۴-۴- بهای تمام شده تجهيزات و استهلاك انباشته آن در ترازنامه تلفيقي در ۲۹ اسفند ۱۳۰۲ کدام است؟

الف) ۲۰۰۰۰۰ و ۱۲۰۰۰۰ (ج) ۲۰۰۰۰۰ و ۱۳۰۰۰۰

ب) ۱۵۰۰۰۰ و ۳۰۰۰۰ (د) ۱۵۰۰۰۰ و ۲۰۰۰۰

۴-۵- مبلغ هزینه استهلاك تجهيزات در صورت سود و زیان تلفيقي در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۰۲ کدام است؟

الف) ۲۰۰۰ (ب) ۴۰۰۰ (ج) ۳۰۰۰ (د) ۱۰۰۰

۵- شركت پيمان ۹۰ درصد سهام دارای حق رای شركت پارس را در تملك خود دارد. در اول ۱۳۰۲ شركت پارس زمین را كه قيمت تمام شده آن ۴۰۰۰۰۰۰ ريال بود به مبلغ ۶۰۰۰۰۰۰ ريال به شركت پيمان فروخت. در اول فروردين ۱۳۰۳ شركت پيمان زمین خريدارى شده از شركت پارس را به مشتریان خارج از گروه تلفيق به مبلغ ۷۰۰۰۰۰۰ ريال فروخت.

مطلوبست:

۱- محاسبه سود حاصل از فروش زمین شناسایی شده در دفاتر پيمان در سال ۱۳۰۳

۲- محاسبه سود حاصل از فروش زمین كه بایستی در صورتهای مالی تلفيقي در سال

۱۳x۳ شناسایی شود.

۳- نحوه حذف در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی در سال مالی منتهی به ۲۹/۱۲/۲۰x۲ مربوط به فروش بین شرکتهای عضو گروه.

۶- شرکت اصلی الف ماشین آلات را به مبلغ ۱۵۰۰۰۰ ریال در اول مهر ماه سال ۱۳x۲ به شرکت فرعی (ب) فروخت بهای تمام شده ماشین آلات و استهلاک انباشته در دفاتر شرکت اصلی (الف) به ترتیب ۱۸۰۰۰۰ ریال و ۸۰۰۰۰۰ ریال می باشد. شرکت فرعی (ب) این ماشین آلات را در ۲۹ اسفند سال ۱۳x۴ به مبلغ ۶۰۰۰۰۰ ریال به مشتریان خارج از گروه تلفیق فروخت. روش استهلاک ماشین آلات خط مستقیم و عمر باقی مانده ماشین آلات ۵ سال می باشد. ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی (ب) به شرکت اصلی تعلق دارد:

۱-۶ مبلغ استهلاک ماشین آلات در صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی (الف) و شرکت فرعی (ب) در سال ۱۳x۲ کدام است؟

الف) ۱۰۰۰۰۰ (ب) ۳۰۰۰۰۰ (ج) ۲۰۰۰۰۰ (د) ۳۶۰۰۰۰

۲-۶ حذف اثر فروش ماشین آلات بین شرکتهای عضو گروه در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی در سال مالی منتهی به ۲۹/۱۲/۲۰x۳ کدام است؟

الف) هزینه استهلاک به مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال بدهکار
 ب) سود انباشته شرکت اصلی به مبلغ ۴۵۰۰۰۰ ریال بدهکار
 ج) استهلاک انباشته به مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال بدهکار
 د) سود انباشته شرکت فرعی به مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال بدهکار

۳-۶ سود یا زیان حاصل از فروش ماشین آلات که بایستی در صورت سود و زیان تلفیقی گزارش شود کدام است؟

الف) زیان به مبلغ ۱۵۰۰۰۰ ریال (ج) سود به مبلغ ۲۵۰۰۰۰ ریال
 ب) سود به مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال (د) سود به مبلغ ۳۵۰۰۰۰ ریال

۷- شرکت دانا ۱۰۰ درصد از سهام دارای حق رای شرکت نوید را در اختیار دارد. در دوم فروردین ماه ۱۳x۸ شرکت دانا تجهیزاتی به بهای تمام شده ۲۰۰۰۰۰۰۰ ریال و

استهلاک انباشته ۵۰۰۰۰۰ ریال به مبلغ ۱۸۰۰۰۰۰ ریال به شرکت نوید فروخت. عمر مفید تجهیزات ۲۰ سال می باشد که براساس روش خط مستقیم مستهلک می شود. بهای تمام شده و استهلاک انباشته تجهیزات در ترازنامه تلفیقی در ۸/۱۲/۲۹ به ترتیب کدام است؟

- الف) ۱۵۰۰۰۰۰ و ۱۰۰۰۰۰۰ ریال (ج) ۲۰۰۰۰۰۰ و ۱۰۰۰۰۰۰ ریال
ب) ۱۸۰۰۰۰۰ و ۱۰۰۰۰۰۰ ریال (د) ۲۰۰۰۰۰۰ و ۶۰۰۰۰۰۰ ریال

۸- شرکت فرعی (ب) ماشین آلاتی را در اول فروردین ماه سال ۱۳۴۴ به شرکت اصلی (الف) فروخت. ۸۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی (ب) به شرکت اصلی (الف) تعلق دارد. سایر اطلاعات:

گزارش سود خالص توسط شرکت (ب) برای سال ۱۳۴۴	۵۰۰۰۰ ریال
عمر مفید ماشین آلات از اول فروردین ماه سال ۱۳۴۴	۳ سال
روش استهلاک	خط مستقیم
بهای تمام شده ماشین آلات در دفاتر شرکت فرعی	۱۴۰۰۰ ریال
استهلاک انباشته ماشین آلات در ۲۹ اسفند ۱۳۴۳	۵۰۰۰ ریال
فروش ماشین آلات به شرکت اصلی	۱۲۰۰۰ ریال
مطلوبست:	

۱- ثبت شناسایی درآمد در دفاتر شرکت اصلی (الف)

۲- نحوه حذف در کاربرگ سال مالی منتهی به ۴/۱۲/۲۹ تا پایان سال ۱۳۴۶

۹- شرکت سهامی آلفا ۸۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت سهامی بتا را در مالکیت خود دارد. در اول فروردین سال ۱۳۴۱ شرکت الفبا تجهیزاتی با عمر مفید ۲۰ سال به مبلغ ۸۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرد (روش استهلاک خط مستقیم). در اول فروردین سال ۱۳۴۶ شرکت آلفا تجهیزات را به مبلغ ۷۳۵۰۰۰ ریال به شرکت بتا فروخت. عمر مفید باقی مانده تجهیزات ۱۵ سال می باشد. در تهیه صورتهای مالی برای سال ۱۳۴۷، اثر این انتقال چه تاثیری در محاسبه سود خالص تلفیقی دارد؟

الف) سود بایستی ۱۸۰۰ ریال کاهش یابد.

ب) هیچ گونه اثری در سود خالص تلفیقی در سال ۱۳۴۷ ندارد.

(ج) سود بایستی ۹۰۰۰ ریال افزایش یابد.

(د) سود بایستی ۷۲۰۰ ریال افزایش یابد.

۱۰- شرکت اصلی (الف) زمینی را که بهای تمام شده آن ۵۰۰۰۰ ریال بود و به مبلغ ۶۵۰۰۰ ریال به شرکت فرعی (ب) فروخت، سپس شرکت فرعی (ب) همان زمین را به مبلغ ۸۵۰۰۰ ریال به شرکت فرعی (ج) فروخت. مبلغ زمین در ترازنامه تلفیقی چه مبلغی باید گزارش شود، و مبلغ سود حاصل از فروش زمین بین شرکتهای عضو گروه در صورت سود و زیان تلفیقی کدام است؟

(الف) زمین ۵۰۰۰۰ ریال، و سود حاصل از فروش زمین ۳۵۰۰۰ ریال

(ب) زمین ۶۵۰۰۰ ریال، و سود حاصل از فروش زمین ۳۵۰۰۰ ریال

(ج) زمین ۵۰۰۰۰ ریال و سود حاصل از فروش زمین صفر

(د) زمین ۸۵۰۰۰ ریال، و سود حاصل از فروش زمین ۳۵۰۰۰ ریال

۱۱- برخی از اطلاعات زیر مربوط به شرکت اصلی و فرعی در ۲۹ اسفند سال ۱۳۸۲ در دست است:

شرکت اصلی	شرکت فرعی	
۱۰۰۰۰۰	-	فروش به فرعی
۴۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	فروش به مشتریان خارج از گروه تلفیق
۵۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	جمع
		بهای تمام شده کالای فروخته شده:
-	۸۰۰۰۰	خرید از اصلی
۳۵۰۰۰۰	۱۹۰۰۰۰	خرید خارج از گروه تلفیق
۱۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	سود ناخالص
۴۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	استهلاک
۶۰۰۰۰	۱۵۰۰۰	سایر هزینه‌ها
۵۰۰۰۰	۵۰۰۰	سود حاصل از عملیات مستمر
۱۲۰۰۰	-	سود حاصل از فروش تجهیزات به فرعی
۶۲۰۰۰	۵۰۰۰	سود قبل از مالیات

سایر اطلاعات:

۱- صد در صد سهام دارای حق رای فرعی در مالکیت شرکت اصلی است. شروع عملیات در اول سال ۱۳۳۲ می باشد.

۲- فروش اصلی به فرعی با همان نرخ به مشتریان خارج از گروه تلفیق می باشد.

۳- فروش تجهیزات به فرعی، به مبلغ ۳۶۰۰۰ ریال است که در اول سال ۱۳۳۲ این رویداد رخ داده است. روش استهلاك خط مستقیم، عمر مفید باقیمانده ۴ سال. با توجه به اطلاعات فوق به سوالات زیر پاسخ دهید:

۱-۱: چه مبلغی بابت سود بین شرکتهای عضو گروه ناشی از فروش کالا در کار برگ تلفیقی در ۲۹ اسفند ۱۳۳۲ باید حذف شود؟

الف) ۳۰۰۰۰ (ب) ۲۰۰۰۰ (ج) ۱۰۰۰۰ (د) ۶۰۰۰۰

۱-۲: چه مبلغی به عنوان هزینه استهلاك در صورت سود و زیان تلفیقی در ۲۹ اسفند سال ۱۳۳۲ باید گزارش گردد؟

الف) ۵۰۰۰۰ (ب) ۴۷۰۰۰ (ج) ۴۴۰۰۰ (د) ۴۱۰۰۰

شرکت اصلی

مسائل

۱- شرکت اصلی (دی) ۲۴۰۰۰ سهام شرکت بهمن در بازار بورس اوراق بهادار به مبلغ ۴۲۴۰۰۰ ریال خریداری کرد. ارزش بازار و دفتری زمین در زمان تحصیل به شرح زیر است:

ارزش دفتری	ارزش بازار
۵۰۰۰۰	۸۰۰۰۰

ارزش دفتری بقیه دارایی ها و بدهیهای شرکت فرعی تقریباً با ارزش بازار برابر است. خالص دارایی شرکت فرعی در زمان تحصیل بالغ بر ۵۰۰۰۰۰ ریال می باشد. شرکت اصلی در مورد سرمایه گذاری در سهام شرکت فرعی از روش ارزش ویژه کامل استفاده می نماید. در اول فروردین ماه ۱۳۳۵ شرکت اصلی زمینی را همراه با سودی معادل ۴۰۰۰۰ ریال به شرکت فرعی فروخت. بهای تمام شده زمین در دفاتر شرکت اصلی (دی) ۶۰۰۰۰ ریال، بهای فروش آن ۱۰۰۰۰۰ ریال. در اول خرداد ماه ۱۳۳۷ شرکت فرعی (بهمن) تمام

زمین در تملک خود را به مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال فروخت. اقلام صورتهای مالی شرکت اصلی (دی) و فرعی (بهمن) در ۲۹ اسفند ۱۳۷۱ به شرح زیر است:

شرکت دی	شرکت بهمین	
۱۰۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰	فروش
۴۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۲۰۰۰۰۰	۱۶۰۰۰۰	هزینه‌ها
۵۹۲۰۰	۵۰۰۰۰	سود حاصل از فروش زمین
۱۶۰۰۰۰	۳۶۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۶۳۳۶۰۰	۵۲۶۰۰۰	ذخیره مالیات بر درآمد
۱۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱/۷۱x
۴۶۰۰۰۰	۳۴۰۰۰۰	سود سهام پرداختی
۸۵۸۸۰۰	۶۵۰۰۰۰	دارایی جاری
۶۴۰۰۰۰		سایر دارایی‌ها
۱۲۴۰۰۰	۱۹۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت بهمین
۴۰۲۰۰۰		حسابهای پرداختنی
۲۰۰۰۰۰		اوراق قرضه پرداختنی (ارزش اسمی ۴۰۰۰۰۰۰)
	۳۰۰۰۰۰	سهام عادی (۵۰ ریالی)
۴۰۰۰۰۰		سهام عادی (۱۰ ریالی)
		صرف سهام

مطلوبست:

تهیه کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی

۲- شرکت اصلی (الف) ۹۰٪ سهام دارای حق رای شرکت فرعی (ب) را در اول سال ۱۳۷۴ به مبلغ ۱۴۸۰۰۰۰ ریال تحصیل نمود. مبلغ سهام عادی و سود انباشته در تاریخ تحصیل سرمایه گذاری به ترتیب بالغ بر ۱۰۰۰۰۰۰ ریال و ۵۰۰۰۰۰۰ ریال بوده است. در تاریخ سرمایه گذاری ارزش دفتری و بازاری برخی از اقلام شرکت فرعی به قرار زیر بوده است:

ارزش دفتری	ارزش متعارف	
۳۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	دارایی جاری
۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	اوراق بهادار
۱۷۵۰۰۰	۲۲۵۰۰۰	موجودی کالا
۵۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰	زمین
۶۵۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰	ماشین آلات و تجهیزات (خالص)

عمر مفید باقیمانده تجهیزات فرعی (ب) ۱۱ سال می باشد. ۸۰٪ موجودی کالای فرعی در سال ۱۳۴۴ و بقیه در سال ۱۳۴۵ به مشتریان خارج از گروه تلفیق فروخته شد. در سال ۱۳۴۴: شرکت اصلی کالایی که بهای تمام شده آن ۴۰۰۰۰۰ ریال بود با ۲۵٪ بیش از بهای تمام شده به شرکت فرعی فروخت. شرکت فرعی نیز کالایی را که سود آن ۲۵۰۰۰ ریال بود به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰ ریال به اصلی فروخت. در سال ۱۳۴۵: شرکت اصلی کالا را به مبلغ ۳۵۰۰۰۰۰ ریال به فرعی فروخت و شرکت فرعی نیز کالا را به مبلغ ۸۰۰۰۰۰ ریال به اصلی فروخت. نرخ سودهای اعمال شده در سال ۱۳۴۴ نیز برای فروش سال ۱۳۴۵ یکسان می باشد. بهای فروش باقیمانده موجودی کالا بین شرکتهای اصلی و فرعی در دو سال به قرار زیر می باشد:

موجودی کالا ناشی از فروش بین شرکتهای عضو گروه در پایان دوره	۱۳۴۴	۱۳۴۵
شرکت اصلی (الف)	۴۰۰۰۰	۲۰۰۰۰
شرکت فرعی (ب)	۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰

در سال ۱۳۴۵، شرکت فرعی یک قطعه زمین که بهای تمام شده آن ۲۵۰۰۰۰۰ ریال بود به مبلغ ۳۰۰۰۰۰۰ ریال به اصلی فروخت. مطالبات بین اصلی و فرعی در ۲۹ اسفند ۱۳۴۵ مربوط به فروش نسیه طی سال به مبلغ ۶۰۰۰۰۰ ریال می باشد.

تراز آزمایشی تعدیل شده سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۴۵ دو شرکت اصلی (الف) و شرکت فرعی (ب) به قرار زیر است:

شرکت (الف)	شرکت (ب)	
۲۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	وجوه نقد
۳۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۱۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	اوراق بهادار
۳۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	موجودی کالا
۴۰۰۰۰۰	۳۵۰۰۰۰	زمین
۱۴۸۰۰۰۰		سرمایه گذاری در شرکت (ب)
۱۰۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰	ماشین آلات و تجهیزات
۶۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۶۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	هزینه استهلاک
۴۰۰۰۰۰	۲۶۰۰۰۰	سایر هزینه ها
۱۲۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	سود سهام پرداختی
۴۹۶۰۰۰۰	۲۷۷۰۰۰۰	جمع
۲۴۱۰۰۰	۱۴۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۳۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	اسناد پرداختنی
۱۹۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	سهام عادی
۷۰۶۰۰۰	۵۸۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱
۱۷۰۰۰۰۰	۹۰۰۰۰۰	فروش
-	۵۰۰۰۰	سود حاصل از فروش زمین
۶۳۰۰۰	-	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۴۹۶۰۰۰۰	۲۹۷۰۰۰۰	جمع

مطلوبست:

تهیه کار برگ صورتهای مالی تلفیقی در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۵

۳- شرکت اصلی جوان ۲۴۰۰۰ سهم شرکت فرعی جهان را در اول فروردین ۱۳۵۴ در بورس اوراق بهادار به مبلغ ۵۰۲۰۰۰ ریال خریداری نمود. ارزش دفتری و بازار بعضی از دارائی شرکت فرعی در زمان تحصیل به شرح زیر است:

ارزش دفتری	ارزش بازار
۴۵۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰
تجهیزات	
امتیاز	۱۴۰۰۰۰
ارزش دفتری بقیه دارائی‌ها و بدهیهای شرکت فرعی تقریباً با ارزش بازار برابر بود. خالص دارائی‌ها در زمان تحصیل بالغ بر ۵۰۰۰۰۰ ریال می‌باشد.	
برآورد عمر مفید تجهیزات و امتیاز هر یک ۱۰ سال. هرگونه سرقفلی ناشی از ترکیب طی ۱۰ سال مستهلک می‌شود. شرکت اصلی برای حسابداری سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی از روش ارزش ویژه کامل استفاده می‌نماید. طی سال ۱۳۷۱ شرکت فرعی کالا را به مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال (قیمت تمام‌شده + $\frac{1}{3} \times 33\%$) به شرکت اصلی فروخت. موجودی کالا شرکت اصلی شامل موجودی کالای خریداری از شرکت فرعی به شرح زیر است:	

بهای سیاهه	
اول سال ۱۳۷۱	۱۲۰۰۰
۲۹ اسفند ۱۳۷۱	۶۰۰۰۰
در ۲۹ اسفند ۱۳۷۱ شرکت اصلی مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال به شرکت فرعی بدهی دارد. در اول مهرماه سال ۱۳۷۲ شرکت فرعی تجهیزات را با سودی معادل ۳۰۰۰۰ ریال به شرکت اصلی فروخت. ثبت فروش تجهیزات در دفاتر شرکت فرعی به شرح زیر است:	
وجوه نقد	۹۰۰۰۰
استهلاک انباشته	۲۰۰۰۰
تجهیزات	۸۰۰۰۰
سود حاصل از فروش تجهیزات	۳۰۰۰۰
عمر مفید باقی مانده تجهیزات ۵ سال برآورد می‌شود. ارزش دفتری و بازار این تجهیزات در زمان تحصیل برابر بود. مانده حسابهای دو شرکت اصلی و فرعی در ۲۹ اسفند ۱۳۷۱ به شرح زیر است:	

شرکت جوان	شرکت جهان
۱۰۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰
فروش	
بهای تمام‌شده کالای فروخته شده	۴۰۰۰۰۰
هزینه‌های عملیاتی	۱۶۰۰۰۰

۴۲۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۱۶۰۰۰	مالیات بر درآمد
۵۲۶۰۰۰	سود انباشته ۷/۱/۱x
۵۰۰۰۰	سود سهام پرداختی
۱۰۰۰۰۰	وجوه نقد
۵۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۴۰۰۰۰	موجودی‌ها
۱۵۰۰۰۰	زمین
۲۶۰۰۰۰	ساختمان
۶۹۰۰۰۰	تجهیزات
۶۷۲۴۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
۱۹۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۶۰۰۰۰	استهلاک انباشته ساختمان
۲۴۰۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات
۲۰۰۰۰۰	سهام عادی (۵۰ ریالی)
۳۰۰۰۰۰	سهام عادی (۱۰ ریالی)
۴۰۰۰۰۰	صرف سهام
	مطلوبست:

۱- تهیه جدول تخصیص مازاد (سرقفلی)

۲- تهیه کاربرگ تلفیقی

۴- شرکت اصلی ایران ۴۰۰۰۰ سهام شرکت فرعی سمنان را در اول سال ۱۳۸۱ به مبلغ ۶۴۰۰۰۰ ریال خریداری کرد. خالص دارایی شرکت فرعی در زمان تحصیل بالغ بر ۸۰۰۰۰۰ ریال ارزش دفتری و بازار دارایی شرکت فرعی تقریباً با هم برابر بودند. شرکت ایران برای حسابداری سرمایه‌گذاری در فرعی از روش ارزش ویژه کامل استفاده می‌نماید.

در ۲۹ اسفند ۱۳۸۲ شرکت فرعی سمنان تجهیزاتی را با زیانی معادل ۴۰۰۰۰۰ ریال به شرکت اصلی فروخت. ثبت فروش تجهیزات در دفاتر شرکت فرعی به شرح زیر است:

۵۰۰۰۰	وجوه نقد
۱۰۰۰۰	استهلاک انباشته
۴۰۰۰۰	زیان حاصل از فروش
۱۰۰۰۰۰	تجهیزات
برآورد باقی مانده عمر مفید تجهیزات در زمان فروش ۸ سال. در اول مهر ماه سال ۱۳۴۴ شرکت اصلی ایران تجهیزاتی را با سودی بالغ بر ۶۰۰۰۰ ریال به شرکت سمنان فروخت.	
ثبت فروش تجهیزات در دفاتر شرکت اصلی ایران به شرح زیر می باشد:	
۱۲۰۰۰۰	وجوه نقد
۸۰۰۰۰	استهلاک انباشته
۱۴۰۰۰۰	تجهیزات
۶۰۰۰۰	سود حاصل از فروش
برآورد عمر مفید این تجهیزات از زمان فروش ۶ سال. مانده حسابهای دو شرکت اصلی و فرعی در ۲۹ اسفند ۱۳۴۴ به شرح زیر خواهد بود:	

شرکت سمنان	شرکت ایران	
۱۰۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	فروش
۶۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۲۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	هزینه های عملیاتی
	۶۰۰۰۰	سود حاصل از فروش تجهیزات
	۳۷۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۸۰۰۰۰	۳۰۴۰۰۰	ذخیره مالیات بر درآمد
۸۶۰۰۰۰	۲۰۶۶۰۰۰	سود انباشته ۴/۱/۱x
۶۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	سود سهام پرداختی
۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	وجوه نقد
۲۰۰۰۰۰	۲۶۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۲۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	موجودی ها
۱۰۰۰۰۰۰	۱۲۹۴۰۰۰	تجهیزات
	۱۱۰۵۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۸۰۰۰۰	۳۰۲۰۰۰	حسابهای پرداختنی

۱۰۰۰۰۰	۹۸۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات
	۵۰۰۰۰۰	سهام عادی (۵۰ ریالی)
۵۰۰۰۰۰		سهام عادی (۱۰ ریالی)
	۳۰۰۰۰۰	صرف سهام
مطلوبست:		

تهیه کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی

۵- تراز آزمایشی شرکت شمال و شرکت جنوب در ۱۳۸۸/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

شرکت جنوب	شرکت شمال	
۲۳۷۰۰	۳۰۰۰۰	وجوه نقد
۲۷۰۰۰	۶۸۴۰۰	حسابهای دریافتنی
۴۰۲۰۰	۷۲۴۰۰	موجودیها (۱۳۸۸/۱۲/۲۹)
۲۶۰۰	۸۱۰۰	پیش پرداخت هزینه
	۹۹۲۰۰	سرمایه گذاری در شرکت جنوب
	۳۰۰۰۰	زمین
	۸۵۴۰۰	ساختمان
۴۸۲۰۰	۷۹۶۰۰	اثاث و تجهیزات
۱۳۸۱۰۰	۳۴۶۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۵۰۲۰۰	۱۳۰۹۰۰	هزینه های عملیاتی
۱۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	سود سهام پرداختی
۳۴۰۰۰۰	۹۷۰۰۰۰	جمع
۱۰۷۰۰	۴۱۴۰۰	استهلاک انباشته اموال و ماشین آلات
۲۷۰۰۰	۷۶۶۲۰	حسابهای پرداختنی
۶۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	سهام عادی
۳۷۹۰۰	۱۲۸۰۰۰	سود انباشته ۱۳۸۷/۱۲/۲۹
۲۰۴۴۰۰	۵۱۱۱۰۰	فروش
	۱۲۸۸۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری (جنوب)
۳۴۰۰۰۰	۹۷۰۰۰۰	

شرکت شمال ۸۰٪ سهام شرکت جنوب را در ۱۳۸۶/۶/۳۱ به مبلغ ۷۲۰۰۰ ریال

خریداری کرد. سود انباشته در زمان تحصیل ۱۰۰۰۰ ریال بود. در ۲۹ اسفند سال ۱۳۸۶ شرکت جنوب تجهیزات را با سودی بالغ بر ۶۰۰۰ ریال به شرکت شمال فروخت. عمر مفید این تجهیزات ۱۰ سال برآورد می شود، و براساس روش مستقیم مستهلک می شود، هر نوع مازاد (دارایی نامشهود) طی ۲۰ سال مستهلک می شود.

طی سال ۱۳۸۷ شرکت جنوب زمینی را با سود ۵۰۰۰ ریال به شرکت شمال فروخت. این زمین تا این تاریخ در مالکیت شرکت شمال می باشد.

موجودی کالای شرکت شمال در تاریخ ۱۳۸۷/۱۲/۲۹ شامل کالای خریداری از شرکت جنوب طی سال ۱۳۸۷ با سودی بالغ بر ۱۰۰۰ ریال به شرکت جنوب می باشد. طی سال ۱۳۸۸ شرکت جنوب کالا را به مبلغ ۸۶۰۰۰ ریال به شرکت شمال فروخت، که از این مبلغ ۱۲۰۰۰ ریال تا تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹ به شرکت جنوب پرداخت نشده بود. موجودی کالای شرکت شمال در ۱۳۸۸/۱۲/۲۹ شامل ۱۲۰۰ ریال سود خریداری از شرکت جنوب می باشد. **مطلوبست:**

تهیه کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی شمال و فرعی جنوب

ع- شرکت اصلی (آبان) ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی (آذر) معادل ارزش دفتری در اول فروردین سال ۱۳۸۳ به مبلغ ۴۵۰۰۰۰ ریال خریداری کرد. سایر اطلاعات:

۱- در اول خرداد ماه سال ۱۳۸۵ شرکت آبان زمینی را با سود ۵۰۰۰ ریال به شرکت آذر فروخت، شرکت آذر همین زمین را به مشتریان خارج از گروه تلفیق طی سال ۱۳۸۷ با زیان ۱۰۰۰ ریال فروخته است.

۲- در دوم فروردین ماه ۱۳۸۶ شرکت آذر تجهیزات را با سودی معادل ۲۰۰۰۰ ریال به شرکت آبان فروخت (عمر مفید باقی مانده تجهیزات ۵ سال) این تجهیزات توسط شرکت آبان فروخته نشده و جهت مصرف در اختیار شرکت اصلی می باشد.

۳- پنجم فروردین ماه ۱۳۸۷ شرکت آبان ساختمانی به شرکت آذر با سودی معادل ۳۲۰۰۰ ریال (عمر مفید باقی مانده ساختمان ۸ سال) فروخت. این ساختمان توسط شرکت آذر فروخته نشده است.

۴- شرکت اصلی (آبان) در مورد سرمایه گذاری در سهام شرکت فرعی (آذر) از روش

ارزش ویژه استفاده می نماید. مانده حسابهای شرکت آبان و آذر در پایان سال ۱۳x۷ به شرح زیر است:

شرکت آبان	شرکت آذر	
۲۰۰۰۰۰۰	۷۰۰۰۰۰۰	فروش
۳۲۰۰۰		سود حاصل از فروش ساختمان
	۱۰۰۰	زیان حاصل از فروش زمین
۵۲۶۰۰		درآمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت آذر
۱۰۰۰۰۰۰	۳۲۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۱۰۸۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	هزینه استهلاک
۶۷۶۶۰۰	۲۴۹۰۰۰	سایر هزینه های عملیاتی
۴۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱/۷۷x
۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	سود سهام پرداختی
۱۳۱۸۰۰	۳۲۰۰۰	وجوه نقد
۲۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰۰	سایر دارایی جاری
۱۶۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	زمین
۵۰۰۰۰۰	۲۳۲۰۰۰	ساختمان
۲۰۰۰۰۰	۵۴۰۰۰	استهلاک انباشته ساختمان
۶۲۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	تجهیزات
۲۵۸۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات
۵۴۶۲۰۰		سرمایه گذاری در شرکت آذر
۲۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	بدهی جاری
۱۰۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰۰	سهام عادی
		مطلوبست:

تهیه کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی در سال ۱۳x۷

۷- شرکت سهامی مهر ۹۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت آبان را در اول فروردین ۱۳x۲ به مبلغ ۱۴۷۰۰۰۰ تحصیل نمود. حقوق صاحبان سهام شرکت آبان در

زمان تحویل شامل سهام عادی بالغ بر ۱۰۰۰۰۰۰ ریال و سود انباشته به مبلغ ۵۰۰۰۰۰ ریال می باشد. مازاد بهای تمام شده سرمایه گذاری بر خالص دارایی شرکت آبان حق امتیاز است که طی ۵ سال مستهلک می شود. سود خالص گزارش شده توسط شرکت آبان در ۱۳۸۲ بالغ بر ۲۴۰۰۰ ریال می باشد. (در سال ۸۲ سود سهام پرداخت نشده است). مانده اقلام صورتهای مالی دو شرکت سهامی مهر و آبان در ۲۹ اسفند ۱۳۸۳ به شرح زیر است:

شرکت آبان	شرکت مهر	
۱۲۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰	فروش
	۱۹۷۴۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۶۰۰۰		سود حاصل از فروش تجهیزات
۸۶۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۱۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	هزینه های عملیاتی (شامل استهلاک)
۷۴۰۰۰	۱۵۵۶۰۰	سود انباشته ۸۳/۱/۱
۵۰۰۰	۱۰۰۰۰	سود سهام پرداختی
۴۵۰۰۰	۶۷۵۰۰	وجوه نقد
۳۰۰۰۰	۸۸۹۰۰	حسابهای دریافتنی
۸۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	موجودی کالا
	۱۷۶۰۴۰	سرمایه گذاری در شرکت آبان
۸۰۰۰۰	۱۶۰۰۰۰	تجهیزات
۱۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	استهلاک انباشته
۱۴۰۰۰	۵۰۰۰۰	زمین
۴۰۰۰۰	۱۷۱۰۰	حسابهای پرداختنی
۱۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	سهام عادی
اطلاعات اضافی:		

۱- در طی سال ۸۳۸۲ شرکت فرعی آبان کالا را با سودی بالغ بر ۱۰۰۰۰۰ ریال به شرکت اصلی (مهر) فروخت، ۲۰ درصد کالای انتقالی در ۲۹ اسفند ۸۲ به عنوان موجودی کالا پایان دوره شرکت اصلی می باشد.

۲- شرکت فرعی طی سال ۸۳۸۳ کالا به مبلغ ۲۱۰۰۰۰ ریال به شرکت اصلی فروخت (سود

خالص از فروش کالا ۶۰۰۰ ریال)، ۴۰ درصد کالای باقی مانده به عنوان بخشی از موجودی کالا آخر دوره سال ۱۳۳۳ شرکت اصلی می باشد.

۳- طی سال ۱۳۳۲ شرکت فرعی زمینی به ارزش دفتری ۶۰۰۰ ریال به مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال به شرکت اصلی فروخت.

۴- در اول فروردین ۱۳۳۳، شرکت اصلی تجهیزات را از شرکت فرعی به مبلغ ۱۶۰۰۰ ریال خریداری کرد. برآورد عمر مفید باقی مانده از زمان فروش ۶ سال. بهای تجهیزات و استهلاک انباشته آن در دفاتر شرکت فرعی به ترتیب ۲۰۰۰۰ ریال و ۱۰۰۰۰ ریال می باشد. (روش استهلاک خط مستقیم)

مطلوبست:

تهیه کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی

۸- شرکت اصلی (ب) ۹۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت فرعی (ج) را در دوم فروردین سال ۱۳۳۱ به مبلغ ۶۷۰۰۰۰ ریال تحصیل نمود. جمع حقوق صاحبان شرکت فرعی (ج) در زمان تحصیل بالغ بر ۷۰۰۰۰۰ ریال بود. هر نوع مازاد دارایی نامشهود است که طی ۲۰ سال مستهلاک می شود. صورت سود و زیان دو شرکت اصلی و فرعی برای سال ۱۳۳۵ به شرح زیر است:

شرکت اصلی (ب)		شرکت فرعی (ج)	
درآمد پیمان بلندمدت	۸۰۰۰۰۰	فروش	۴۵۰۰۰۰
مخارج ساختمان در جریان ساخت	۶۵۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده	۲۷۰۰۰۰
سود ناخالص	۱۵۰۰۰۰	سود ناخالص	۱۸۰۰۰۰
سایر هزینه ها	۹۰۰۰۰	سایر هزینه ها	۱۴۰۰۰۰
سود خالص	۶۰۰۰۰	سود خالص	۴۰۰۰۰

مبادلات بین شرکتهای عضو گروه طی سال:

۱- طی سال ۱۳۳۵، شرکت اصلی (ب) قراردادی جهت ساخت تجهیزات برای شرکت فرعی (ب) منعقد نمود. تجهیزات در طی سال شروع و تکمیل شده، تحویل گردید. بهای قرارداد ۱۲۰۰۰ ریال، بهای تمام شده به مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال. برآورد عمر مفید استهلاک تجهیزات ۵ سال. ۱/ استهلاک سالانه تجهیزات در سال تحصیل منظور شده است.

۲- طی سال ۱۳۵۵، شرکت اصلی (ب) قرارداد دیگری جهت ساخت تجهیزات برای شرکت فرعی (ب) منعقد نمود. بهای پرداختی توسط شرکت (ج) بابت قسمتی از قرارداد ۱۵۰۰۰ ریال. مخارج انجام شده تا تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۵۵ بالغ بر ۱۲۰۰۰ ریال. برآورد کل مخارج لازم برای تکمیل ۲۴۰۰۰ ریال بهای کل قرارداد ۳۰۰۰۰ ریال. این قرارداد در سال ۱۳۵۶ تکمیل شده تحویل گردید.

۳- شرکت فرعی (ج) کالا را با سود ناخالص ۳۰٪ به شرکت اصلی (ب) فروخت. مبلغ فروش به شرکت اصلی (ب) طی سال ۱۳۵۵ بالغ بر ۱۰۰۰۰۰ ریال. موجودی کالا اول دوره خریداری از شرکت فرعی (ج) ۲۵۰۰۰ ریال، موجودی کالا پایان دوره خریداری از شرکت فرعی ۱۰۰۰۰ ریال. شرکت اصلی (ب) برای حسابداری قرارداد از روش درصد پیشرفت کار استفاده می نماید.

مطلوبست:

تهیه صورت سود و زیان تلفیقی برای سال ۱۳۵۵

۹- شرکت سهامی سحر (اصلی) ۱۰۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت فرعی سپیده را به مبلغ ۱۵۰۰۰۰ ریال در ۳۱ شهریور ۱۳۵۶ خریداری کرد. حقوق صاحبان سهام در زمان تحصیل: سهام عادی ۱۰۰۰۰۰ ریال و سود انباشته ۵۰۰۰۰ ریال می باشد.

مبادلات طی سال ۱۳۵۷، بین شرکتهای عضوگروه به شرح زیر است:

۱- در سوم فروردین ۱۳۵۷، شرکت سحر زمینی را که ارزش دفتری آن ۱۰۰۰۰ ریال بود به مبلغ ۱۵۰۰۰ ریال به شرکت سپیده فروخت.

۲- شرکت فرعی سپیده برای ساخت تجهیزات دو قرارداد جداگانه با شرکت سحر منعقد نمود. اولین قرارداد، تجهیزات اداری بود که طی سال ۱۳۵۷ شروع شده و در همان سال تکمیل شد. بهای تمام شده تجهیزات اداری برای شرکت فرعی سپیده ۱۷۵۰۰ ریال، مبلغ پرداختی توسط شرکت اصلی سحر بابت قرارداد اول ۲۲۰۰۰ ریال بود که در ۱۷ شهریور ۱۳۵۷ پرداخت گردید.

دومین قرارداد در ۱۵ اردیبهشت سال ۱۳۵۷ شروع شده و در خرداد ماه سال ۱۳۵۸ تکمیل و تحویل شرکت سحر گردید. مخارج انجام شده تا تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۵۷ توسط شرکت سحر ۴۵۰۰۰ ریال. برآورد مخارج لازم برای تکمیل کار ۳۰۰۰۰ ریال، بهای

قرارداد ۹۵۰۰۰ ریال. این شرکت برای حسابداری کلیه قراردادها از روش درصد پیشرفت کار استفاده می‌نماید.

۳- شرکت سحر تجهیزات مزبور را با روش خط مستقیم و طی مدت ۱۰ سال مستهلک می‌نماید. استهلاك تجهیزات در سال خرید ۶ ماهه می‌باشد.

۴- شرکت سحر کالا را با نرخ ۱۲٪ سود (بهای تمام شده + ۱۲٪) به مبلغ ۲۳۸۰۰۰ ریال به شرکت فرعی سپیده فروخت. مبلغ پرداختی توسط شرکت فرعی بابت کالا ۲۱۱۰۰۰ ریال. موجودی کالا پایان دوره شرکت فرعی در ۲۹ اسفند ۱۳۷۰ بالغ بر ۱۱۲۰۰ ریال می‌باشد. تراز آزمایشی شرکت اصلی و فرعی در پایان سال ۱۳۷۰ به شرح زیر است:

شرکت اصلی	شرکت فرعی	
۴۵۰۰۰	۳۱۲۱۱	وجوه نقد
۱۱۹۰۰۰	۷۳۵۰۰	حسابهای دریافتنی
-	(۱۲۰۱۹۰۰)	حساب صورت وضعیت ارسالی
۲۶۳۱۱	-	اسناد دریافتنی
۲۱۷۰۰۰	۱۱۷۵۰۰	موجودی‌ها
۳۴۰۰۰	۴۲۰۰۰	زمین
۷۱۷۰۰۰	۴۰۸۰۰۰	ساختمان و تجهیزات (خالص)
۱۵۰۰۰۰	-	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
(۲۰۳۰۰۰)	(۱۴۷۰۰۰)	حسابهای پرداختنی
(۵۹۲۰۰۰)	(۳۹۷۳۱۱)	اسناد پرداختنی
(۲۵۰۰۰۰)	(۱۰۰۰۰۰۰)	سهام عادی
(۱۳۹۳۱۱)	(۷۰۰۰۰)	سود انباشته ۱/۱/۷۰x
(۱۸۲۰۰۰۰)	-	فروش
-	(۴۳۷۰۰۰)	درآمد پیمان بلندمدت
۱۱۵۵۰۰۰	-	بهای تمام شده کالای فروخته شده
-	۱۲۸۹۰۰۰	پروژه در جریان ساخت
۵۴۶۰۰۰	۳۹۲۰۰۰	هزینه‌های اداری و فروش
(۵۰۰۰)	-	سود حاصل از فروش زمین
۰	۰	

مطلوبست:

تهیه کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی

فصل ششم



صورت‌های مالی تلفیقی: مبادلات در اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه



• اهداف کلی

تهیه و تنظیم صورت‌های مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی بر مبنای خرید و فروش اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه

• هدف‌های رفتاری

از شما انتظار می‌رود پس از مطالعه این فصل بتوانید:

- ۱- روش‌های مختلف خرید و فروش اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه را تشریح نمایید.
- ۲- نحوه تخصیص سود یا زیان حاصل از مبادله اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه را تشریح نمایید. (تئوری‌های چندگانه)
- ۳- نحوه تسهیم درآمد بین شرکت اصلی و فرعی با توجه به تئوری تخصیص سود یا زیان حاصل از مبادله اوراق قرضه به شرکت اصلی را محاسبه نمایید.

- ۴- صورتهای مالی تلفیقی در زمانی که شرکت فرعی اوراق قرضه شرکت اصلی را به ارزش اسمی خریداری می‌نماید، تهیه نماید.
- ۵- صورتهای مالی تلفیقی در زمانی که شرکت فرعی اوراق قرضه شرکت اصلی کمتر از ارزش اسمی خریداری نماید تهیه نماید.
- ۶- سود یا زیان خرید اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه (قابل تخصیص به صادر کننده اوراق قرضه- روش ارزش ویژه کامل) تشریح نماید.
- ۷- نحوه تسهیم درآمد بین شرکت اصلی و فرعی با توجه به تئوری تخصیص سود یا زیان حاصل از مبادله اوراق قرضه بین شرکتها به صادرکننده محاسبه نماید.
- ۸- مبادلات اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه به روش بهای تمام شده تشریح نماید.
- ۹- صورتهای مالی تلفیقی مبادلات اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه به روش بهای تمام شده تهیه نماید.
- ۱۰- نحوه تسهیم درآمد بین شرکت اصلی و فرعی، زمانی که مبادلات اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه به روش بهای تمام شده تنظیم می‌شود؟ کدام است؟

مبادلات اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه

زمانی که شرکتی اوراق قرضه (bonds) منتشر می‌نماید، در دفاتر خود به عنوان یک بدهی با نرخ بهره بازار ثبت خواهد نمود، نوسانات بعدی نرخ بهره بازار، تفاوت کلی بین ارزش دفتری و ارزش بازار بدهی را ایجاد خواهد کرد، اگر نرخ بهره بازار افزایش یابد، متعاقباً، ارزش بازار بدهی از ارزش دفتری آن کاهش یافته، و نتیجتاً واحد صادرکننده اوراق قرضه متجر به سودی خواهد شد، که از نظر اصول پذیرفته شده حسابداری در دفاتر صادرکننده شناسایی نمی‌گردد، در مقابل، کاهش نرخ بهره بازار موجب زیانی خواهد شد که در دفاتر منظور نخواهد شد.

شناسایی سود یا زیان اوراق قرضه منتشر شده بین شرکتهای عضو گروه، صرفاً در زمان بازخرید اوراق قرضه تحقق می‌یابد، در چنین حالتی، روش‌های مختلفی به شرح زیر وجود دارد که مدیریت شرکت اصلی با داشتن کنترل می‌تواند تصمیم‌گیری‌های لازم جهت بازخرید اوراق قرضه برای شخصیت تلفیقی اتخاذ نماید:

- ۱- واحد تجاری صادرکننده (شرکت اصلی یا فرعی) یا در دست داشتن منابع موجود

خود، قادر است جهت خرید یا بازخرید اوراق قرضه خود نقدینگی را به شرکت دیگر عضو گروه منتقل نماید.

۲- واحد تجاری صادرکننده (شرکت اصلی یا فرعی) از طریق استقراض از شرکتهای عضو گروه با نرخ بهره بازار می تواند جهت باز خرید اوراق قرضه خود استفاده نماید.

۳- واحد تجاری صادرکننده (شرکت اصلی یا فرعی) از طریق استقراض از شرکتهای عضو گروه می تواند جهت بازخرید اوراق قرضه خود بهره مند گردد.

۴- شرکتهای عضو گروه (شرکت اصلی یا فرعی) اوراق قرضه واحد تجاری صادرکننده را می توانند خریداری نمایند. در چنین شرایطی بازخرید اوراق قرضه سودآور خواهد بود.

در سه روش اول، توسط واحد تجاری صادرکننده سود یا زیان شناسایی نخواهد شد. در روش چهارم سود یا زیان در صورتهای مالی تلفیقی شناسایی شده، اما در دفاتر واحد تجاری صادرکننده شناسایی نمی شود. زیرا که اوراق قرضه به عنوان سرمایه گذاری توسط خریدار شرکت عضو گروه نگهداری می شود.

نحوه تخصیص سود یا زیان حاصل از مبادله اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه اگر بهای پرداختی توسط شرکت عضو گروه برای تحصیل اوراق قرضه از واحد تجاری دیگر بیش از ارزش دفتری بدهی باشد (ارزش اسمی بعلاوه صرف مستهلک نشده یا ارزش اسمی منهای کسر مستهلک نشده و مخارج انتشار) زیان حاصل از مبادله اوراق قرضه، و اگر بهای پرداختی کمتر از ارزش دفتری اوراق قرضه باشد، سود حاصل از مبادله اوراق قرضه اتفاق می افتد.

در مواردی که بهای تمام شده خرید اوراق قرضه مساوی ارزش دفتری آن در دفاتر صادرکننده عضو گروه باشد، سود یا زیانی وجود نخواهد داشت. سود یا زیانی که از دیدگاه شخصیت حسابداری گزارشگری گروه تلفیق شناسایی شده، در دفاتر شرکتهای عضو گروه در زمان خرید ثبت نمی گردد. سود یا زیان حاصل از مبادله اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه به عنوان اقلام غیرمترقبه در صورت سود و زیان تلفیقی گزارش

شده،^(۱) و نحوه تخصیص سود یا زیان حاصل از مبادله اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه چهار تئوری وجود دارد که خلاصه آن به شرح زیر است:

۱- تمام سود یا زیان به خریدار اوراق قرضه تخصیص می‌یابد.
 ۲- تمام سود یا زیان به شرکت اصلی تخصیص می‌یابد. در این روش عقیده بر اینست که مدیریت شرکت اصلی قادر به کنترل تصمیمات مالی واحدهای تلفیقی را دارا بوده، و هر نوع تصمیم‌گیری در تحصیل اوراق قرضه را در اختیار دارد، بهمین دلیل هر نوع سود یا زیانی به شرکت اصلی تخصیص می‌یابد.

۳- در بعضی از نظریه‌ها، توافق بر این است که، سود یا زیان حاصل از مبادله اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه، بین خریدار و انتشار دهنده عضو گروه بر مبنای ارزش اسمی (Face - Value) اوراق قرضه تخصیص می‌یابد. بطور مثال اگر شرکت اصلی، اوراق قرضه شرکت فرعی با ارزش دفتری ۱۰۲۰۰۰ ریال (ارزش اسمی اوراق قرضه ۱۰۰۰۰۰ ریال صرف مستهلک نشده ۲۰۰۰ ریال) را به مبلغ ۹۹۰۰۰ ریال خریداری نماید، ۳۰۰۰ ریال سود حاصل از بازخرید اوراق قرضه (۹۹۰۰۰ - ۱۰۲۰۰۰)، مبلغ ۱۰۰۰ ریال آن به شرکت اصلی و ۲۰۰۰ ریال بقیه به شرکت فرعی تخصیص می‌یابد.

۴- از آنجاکه نوسانات نرخ بهره بازار، سود یا زیان برای صادرکننده اوراق قرضه ایجاد خواهد کرد در فرایند حسابداری، چنین سود یا زیانی باید به شرکت عضو گروه انتشار دهنده اوراق قرضه (صادرکننده) تخصیص یابد. این روش اساساً از نظر تئوری حمایت می‌شود، زیرا، صورتهای مالی تلفیقی بر مبنای این فرض که اوراق قرضه بازخرید شده است، تهیه می‌گردد. از آنجاکه سود یا زیان حاصل از بازخرید اوراق قرضه صرفاً در دفاتر صادر کننده منظور می‌شود، بنابراین سود یا زیان حاصل از بازخرید اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه به انتشاردهنده اوراق قرضه تخصیص می‌یابد. چون استانداردهای حسابداری مالی استفاده از روش خاصی را تاکید ننموده، در این کتاب فقط دو روش مورد مطالعه و بررسی قرار خواهد گرفت.

سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه

در مواردی ممکن است، یکی از شرکتهای عضو گروه بطور مستقیم اوراق قرضه شرکت دیگر عضو گروه را خریداری نماید، در چنین حالتی، کلیه اثرات مبادلات بین شرکتهای عضو گروه در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی حذف می‌شود. (حساب اوراق قرضه پرداختنی بدهکار و حساب سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه بستانکار) در صورت پرداخت بهره توسط صادر کننده به شرکت خریدار عضو گروه، هزینه بهره در مقابل درآمد بهره حذف می‌شود.

در حالتی ممکن است، شرکت عضو گروه بطور غیرمستقیم اوراق قرضه شرکت دیگر عضو گروه را تحصیل نماید.

بطور مثال: اگر شرکت فرعی اوراق قرضه را با ارزش اسمی^(۱) منتشر و به مشتریان خارج از گروه بفروشد، در مقابل اگر شرکت اصلی همین اوراق قرضه را در بازار بورس اوراق بهادار به مبلغی کمتر یا بیشتر از ارزش اسمی بازخرد نماید، در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی اثر مبادله بین شرکتهای عضو گروه حذف و کلیه سود یا زیان حاصل از بازخرد اوراق قرضه شناسایی و در صورت سود و زیان تلفیقی گزارش خواهد شد.

مثال ۱- فرض کنید شرکت فرعی (ب) اوراق قرضه ۵ ساله را با نرخ ۸٪ به مبلغ اسمی ۱۰۰۰۰۰ ریال منتشر، و در اول فروردین ۱۳۸۱ به مشتریان خارج از گروه فروخت. بهره این اوراق قرضه در اول فروردین ماه هر سال پرداخت می‌شود، شرکت اصلی (الف) در دوم فروردین ۱۳۸۳، همین اوراق قرضه را از مشتریان غیر عضو گروه به مبلغ ۱۰۳۶۰۰ ریال بازخرد کرد. اوراق قرضه بازخرد شده توسط شرکت اصلی (الف) در بدهکار حساب سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه به مبلغ ۱۰۳۶۰۰ ریال ثبت خواهد شد.

اگر همزمان با بازخرد اوراق قرضه توسط شرکت اصلی (الف) کاربرگ تلفیقی تنظیم شود، حساب سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه (۱۰۳۶۰۰ ریال) در مقابل اوراق قرضه پرداختنی (۱۰۰۰۰۰ ریال) حذف می‌شود. تفاوت بین ارزش اسمی اوراق قرضه و مبلغ

۱. ارزش اوراق قرضه تا حدود زیادی به شرایط اوراق قرضه بستگی دارد. عواملی که در تعیین ارزش اوراق قرضه در بازار نقش اساسی دارند، معمولاً می‌توان نرخ بهره مندرج در اوراق قرضه، نرخ بهره بازار، تسایل سرمایه‌گذاران، میزان احتمال خطر... را نام برد. اگر نرخ بهره بازار کمتر از نرخ بهره مندرج در اوراق قرضه باشد، اوراق قرضه با صرف و در مواردی، که نرخ بهره بازار بیش از نرخ بهره مندرج در اوراق قرضه باشد، اوراق قرضه با کسر به فروش می‌رسد.

پرداختی بابت بازخرید اوراق قرضه (۱۰۳۶۰۰ ریال) به عنوان زیان غیرمترقبه^(۱) در کاربرگ تلفیقی منعکس و در صورت سود و زیان تلفیقی گزارش خواهد شد. در پایان سال ۱۳۳۳، شرکت اصلی و فرعی مبادلات مربوط به بهره (سود تضمین شده) در دفاتر خود ثبت می نمایند:

شرکت اصلی (الف)		شرکت فرعی (ب)	
بهره دریافتی	۸۰۰۰	هزینه بهره	۸۰۰۰
سرمایه گذاری در اوراق قرضه	۱۲۰۰	بهره پرداختی	۸۰۰۰
درآمد بهره	۶۸۰۰		
ثبت درآمد بهره و استهلاک صرف:		ثبت هزینه بهره اوراق قرضه:	
$\square ۳۶۰۰ \div ۳ \text{ سال} = ۱۲۰۰$		$\square ۱۰۰۰۰۰\% \times ۸ \times ۱ = ۸۰۰۰$	
درآمد بهره		$\square ۸۰۰۰ - ۱۲۰۰ = ۶۸۰۰$	

فرایند حذف در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی با توجه به رویدادهای فوق در ۱۳۳۳/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

(۱)

بهره پرداختی	۸۰۰۰
بهره دریافتی	۸۰۰۰
حذف طلب شرکت اصلی از شرکت فرعی	

(۲)

اوراق قرضه پرداختی	۱۰۰۰۰۰
زیان حاصل از بازخرید	۳۶۰۰
درآمد بهره	۶۸۰۰
سرمایه گذاری در اوراق قرضه	۱۰۲۴۰۰
هزینه بهره	۸۰۰۰

جهت تسهیل و درک بیشتر مطالب سرمایه گذاری در اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه با مثال جداگانه و مقایسه ای در سالهای مختلف ابتدا به تشریح سرمایه گذاری

شرکت فرعی در اوراق قرضه شرکت اصلی و سپس به تشریح سرمایه‌گذاری شرکت اصلی در اوراق قرضه شرکت فرعی خواهیم پرداخت.

سرمایه‌گذاری شرکت فرعی در اوراق قرضه شرکت اصلی

در مواردی ممکن است شرکت فرعی اوراق قرضه منتشر شده شرکت اصلی را خریداری نماید، در این نوع مبادلات، حسابداران بطور کلی معتقدند که تمام سود و زیان حاصل از بازخرید اوراق قرضه بایستی به شرکت اصلی (بدون تخصیص به حقوق اقلیت) منظور شود. برای تشریح فرایند حذف مبادله بین شرکت‌های عضو گروه در اوراق قرضه با مثال فرضی به شرح زیر خواهد بود.

مثال ۲- شرکت اصلی (الف) اوراق قرضه ۲۰ ساله با نرخ بهره ۸٪ به مبلغ اسمی ۱۰۰۰۰۰۰ ریال در تاریخ اول فروردین ماه ۱۳۸۱ منتشر کرد. بهره (سود تضمین شده) این اوراق قرضه در تاریخ ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند هر سال پرداخت می‌شود. این اوراق قرضه در دوم فروردین ماه ۱۳۸۱ به قیمت ۹۸ فروخته شد. کسر اوراق قرضه به روش خط مستقیم مستهلک می‌شود.

شرکت فرعی (ب) ۳۰۰۰۰۰ ریال اوراق قرضه شرکت سهامی الف را در ۲۹ اسفند ۱۳۸۵ به ارزش اسمی خریداری کرد. شرکت اصلی ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی (ب) را در تملک دارد که اطلاعات فرضی دو شرکت اصلی و فرعی در کاربرگ جدول شماره (۱-۶) منعکس شده است. جهت ثبت در دفاتر شرکت اصلی، محاسبه سود یا زیان مبادله اوراق قرضه بین شرکت‌های عضو گروه ضرورت دارد:

اوراق قرضه پرداختنی	۱۰۰۰۰۰۰
کسر می‌شود: کسر مستهلک نشده اوراق قرضه (۵۰۰۰-۲۰۰۰۰)	۱۵۰۰۰
ارزش دفتری	۹۸۵۰۰۰
بهای پرداختی برای خرید اوراق قرضه توسط شرکت فرعی (۳۰٪)	۳۰۰۰۰۰
حذف ۳۰٪ ارزش دفتری اوراق قرضه (۹۸۵۰۰۰ × ۳۰٪)	۲۹۵۵۰۰
زیان حاصل از بازخرید اوراق قرضه بین شرکت‌های عضو گروه وابسته	(۴۵۰۰)

ثبت شناسایی سهم شرکت اصلی از سود خالص شرکت فرعی (۱۲۰۰۰۰ ریال) در دفاتر

شرکت اصلی در ۲۹/۱۲/۵۵ به شرح زیر خواهد بود:

سرمایه گذاری در شرکت فرعی (ب) ۱۰۳۵۰۰

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۱۰۳۵۰۰

محاسبه:

سهم شرکت اصلی از سود خالص شرکت فرعی (۹۰٪ × ۱۲۰۰۰۰) ۱۰۸۰۰۰

کسر می شود: ۱۰٪ زیان حاصل از خرید اوراق قرضه بین شرکت های عضو گروه ۴۵۰۰

جمع ۱۰۳۵۰۰

در این روش کلیه زیان حاصل از باز خرید اوراق قرضه به شرکت اصلی تخصیص داده می شود، زیرا مدیریت شرکت اصلی تصمیمات مالی شرکت های تلفیقی را کنترل نموده، و اجازه خرید اوراق قرضه را دارد، که این زیان معادل نسبتی از کسر مستهلک نشده اوراق قرضه در دفاتر شرکت اصلی است (۴۵۰۰ = ۳۰٪ × ۱۵۰۰۰ کسر مستهلک نشده) کاربرگ تلفیقی جدول شماره (۶-۱) اثر این مبادله را نشان داده، فرایند حذف با توجه به اطلاعات فرضی طبق جدول شماره (۶-۱) به شرح زیر است:

(۱)

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۱۰۳۵۰۰

سرمایه گذاری در شرکت فرعی ب ۱۰۳۵۰۰

(۲)

سود انباشته ۱/۱ شرکت فرعی ۹۰۰۰۰۰

سهم عادی شرکت فرعی ۳۶۰۰۰۰

سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۱۲۶۰۰۰۰

حذف حساب سرمایه گذاری در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

(۳)

اوراق قرضه پرداختی ۳۰۰۰۰۰

زیان حاصل از باز خرید اوراق قرضه ۴۵۰۰

کسر مستهلک نشده اوراق قرضه ۴۵۰۰

سرمایه گذاری در اوراق قرضه شرکت اصلی ۳۰۰۰۰۰

حذف حساب سرمایه گذاری در اوراق قرضه شرکت اصلی و کسر مستهلک نشده اوراق قرضه

نکات مهم در اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه با توجه به مثال فوق به شرح زیر است:

۱- از آنجا که ۷۰ درصد اوراق قرضه نزد مشتریان غیر عضو گروه می باشد، فقط ۱۰۵۰۰ ریال (۷۰٪×۱۵۰۰۰) کسر مستهلک نشده اوراق قرضه در ترازنامه تلفیقی منعکس می شود.

۲- چون اوراق قرضه توسط شرکت فرعی در آخرین روز سال ۱۳×۵ خریداری شده، و بهره متعلق به آن به خریداران قبلی اوراق قرضه (مشتریان غیر عضو گروه) پرداخت گردیده، ثبت تعدیلی برای هزینه بهره ضرورت ندارد.

۳- گرچه زیان حاصل از بازخرید اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه در هیچ یک از دفاتر ثبت نشده، با وجود این مبلغ زیان در صورتهای مالی تلفیقی منتشر شده شرکت اصلی منعکس می شود، زیان معادل کسر مستهلک نشده اوراق قرضه می باشد.

جدول شماره (۱-۶): کاربرد صورتهای مالی تلفیقی، سرمایه‌گذاری شرکت فرعی در اوراق قرضه شرکت اصلی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۵ - روش ارزش ویژه کامل - پایان سال پنجم

شرکت الف	شرکت ب ۹۰٪	حذقیات و تعدیلات		حقوق اقلیت	اقلام تلفیقی
		بد	بس		
۱۰۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰				۱۶۰۰۰۰۰
۳۰۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	۱۰۳۵۰۰۰ (۱)			۵۰۰۰۰۰۰
۱۰۳۵۰۰۰		۲۵۰۰۰ (۳)			(۲۵۰۰۰)
۲۰۳۵۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰				۲۹۵۵۰۰۰
۱۲۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰۰			۱۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰
۲۸۳۵۰۰۰	۱۲۰۰۰۰۰			۱۲۰۰۰۰۰	(۱۲۰۰۰۰۰)
					۲۸۳۵۰۰۰
۲۰۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰۰	۹۰۰۰۰۰۰ (۱)			۲۰۰۰۰۰۰۰
۲۸۳۵۰۰۰	۱۲۰۰۰۰۰				۲۸۳۵۰۰۰
۲۲۸۳۵۰۰۰	۱۱۲۰۰۰۰۰				۲۲۸۳۵۰۰۰
۱۳۶۲۵۰۰۰		۱۰۳۵۰۰۰ (۱)			
		۱۲۶۰۰۰۰ (۲)			
		۳۰۰۰۰۰۰ (۳)			
۱۵۰۰۰۰۰		۲۵۰۰۰ (۳)			۱۰۰۰۰۰۰
۳۷۲۱۵۰۰۰	۱۲۰۰۰۰۰۰				۴۱۲۱۵۰۰۰
۴۱۰۰۰۰۰۰	۱۷۰۰۰۰۰۰				۴۱۲۲۰۰۰۰
۱۰۰۰۰۰۰۰۰		۳۰۰۰۰۰۰ (۳)			۷۰۰۰۰۰۰۰
۳۱۶۵۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰۰۰۰				۲۹۶۵۰۰۰۰۰
۵۰۰۰۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰۰۰	۳۶۰۰۰۰۰ (۲)		۲۰۰۰۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰۰۰۰
۲۲۸۳۵۰۰۰۰	۱۱۲۰۰۰۰۰۰۰			۱۱۲۰۰۰۰۰۰۰	۲۲۸۳۵۰۰۰۰۰
				۱۵۲۰۰۰۰۰۰۰	۱۵۲۰۰۰۰۰۰۰
۴۱۰۰۰۰۰۰۰	۱۷۰۰۰۰۰۰۰	۱۶۶۸۰۰۰۰۰	۱۶۶۸۰۰۰۰۰		۲۱۳۲۰۰۰۰۰

۱- حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری

۲- حذف مانده حساب سرمایه‌گذاری در مقابل ۹۰٪ حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

۳- حذف خرید اوراق قرضه بین شرکتهای عضو و ثبت زیان حاصل از بازخرید اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه

سرمایه‌گذاری شرکت فرعی در اوراق قرضه شرکت اصلی سال دوم بعد از تحصیل در سال ۱۳۸۶ شرکت اصلی سهم خود را از سود خالص شرکت فرعی با توجه به اطلاعات فرضی کاربرگ جدول شماره (۲-۶) شناسایی و در دفاتر ثبت می‌نماید:

سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی	۱۷۲۲۶۰
درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری	۱۷۲۲۶۰
ثبت شناسایی سهم شرکت اصلی از سود خالص شرکت فرعی:	
محاسبه:	

سهم شرکت اصلی از سود خالص شرکت فرعی $(۹۰\% \times ۱۹۴۴۰۰)$	۱۷۴۹۶۰
اضافه می‌شود: انتقال تدریجی زیان حاصل از خرید اوراق قرضه بین شرکت‌های عضو گروه $(۳۰۰ = ۱۵ \text{ سال} \div ۴۵۰۰)$	۳۰۰

۱۷۵۲۶۰

نحوه فرایند شناسایی سود یا زیان مبادله اوراق قرضه بین شرکت‌های عضو گروه

۱- سود یا زیان مبادله اوراق قرضه بین شرکت‌های عضو گروه در دفاتر ثبت نمی‌شود، اما در کاربرگ تلفیقی منعکس می‌گردد.

۲- در دفاتر صادر کننده اوراق قرضه صرف یا کسر قابل تسهیم به اوراق قرضه بین شرکت‌های عضو گروه بتدریج به هزینه بهره و درآمد بهره تبدیل گردیده، حساب صرف یا کسر اوراق قرضه مستهلک می‌شود. هزینه بهره اوراق قرضه بین شرکت‌های عضو گروه که در دفاتر صادر کننده ثبت شده، از نظر تلفیق صحیح نمی‌باشد، بدین ترتیب تعدیل هزینه بهره جهت انتقال به حساب استهلاک کسر اوراق قرضه در کاربرگ ضرورت دارد.

اگر در دفاتر صادر کننده، در زمان خرید اوراق قرضه بین شرکت‌ها همراه با کسر مستهلک نشده باشد، بخشی از کسر قابل تسهیم به اوراق قرضه خریداری شده به عنوان سود یا زیان تلفیقی در این مبادله تلقی خواهد شد. منظور نمودن استهلاک کسر اوراق قرضه، هزینه بهره را در سال‌های بعد افزایش داده، که نتیجه این عمل، سود را در دفاتر صادر کننده کاهش می‌دهد. بنابراین در کاربرگ سال‌های بعد، درآمد شرکت فرعی (با توجه به روش ارزش ویژه کامل) به میزان مبلغ استهلاک کسر اوراق قرضه در سال مورد نظر افزایش می‌یابد.

در جهت اهداف تلفیق (فقط در کاربرگ تلفیقی) زیان بطور کامل در سال خرید ثبت شده و به تدریج در سال‌های بعد از خرید طی عمر مفید اوراق قرضه به درآمد انتقال می‌یابد. در سررسید اوراق قرضه جمع مبالغی که به تدریج انتقال یافته با مبالغ زیان ثبت شده در سال خرید اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه برابر خواهد شد.

اگر در دفاتر صادرکننده در زمان خرید اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه همراه با صرف مستهلک نشده باشد، نتیجه آن سودی خواهد بود که به عنوان بخشی از سود یا زیان تلفیقی در این مبادله تلقی می‌شود. منظور نمودن استهلاك صرف اوراق قرضه، درآمد بهره را در سال‌های بعد افزایش داده، بنابراین در کاربرگ سال‌های بعد، به میزان استهلاك صرف اوراق قرضه درآمد کاهش می‌یابد. حساب صرف و کسر اوراق قرضه در دفاتر خریدار اثرات مشابهی دارند به استثناء اینکه کسر استهلاك درآمد را افزایش داده و صرف استهلاك درآمد را کاهش می‌دهد.

فرایند حذف در کاربرگ جدول شماره (۲-۶) با توجه به اطلاعات فرضی شرکت اصلی و فرعی در ۱۳۶/۱۲/۲۹ یکسال بعد از سرمایه‌گذاری شرکت فرعی در اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه به شرح زیر خواهد بود:

(۱)

۱۷۵۲۶۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۱۷۵۲۶۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
	حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی

(۲)

۳۰۰۰۰۰	اوراق قرضه پرداختنی
۴۲۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
۳۰۰۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
۴۲۰۰	کسر مستهلک نشده اوراق قرضه

حذف اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه، متناسب با سهم کسر مستهلک نشده و سهم زیان شناسایی نشده

(۳)

۲۴۰۰۰	درآمد بهره
۳۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۲۴۳۰۰	هزینه بهره
حذف درآمد بهره اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه و شناسایی زیان تدریجی	

(۴)

۱۰۰۸۰۰۰	سود انباشته ۱/۱ - شرکت فرعی
۳۶۰۰۰۰	سهام عادی
۱۳۶۸۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی

نکات قابل توجه:

- ۱- گرچه شرکت فرعی درآمد بهره (سود تضمین شده) به مبلغ ۲۴۰۰۰ ریال از شرکت فرعی دریافت می دارد، این مبلغ از نظر تلفیق بطور کلی حذف می شود.
 - ۲- گرچه هزینه بهره در دفاتر شرکت اصلی به مبلغ ۸۱۰۰۰ ریال می باشد، فقط ۷۰ درصد این مبلغ (۵۶۷۰۰ ریال) هزینه بهره اوراق قرضه متعلق به اشخاص ثالث می باشد که در ستون آخر کاربرگ منظور شده، و بقیه (۳۰٪) در کاربرگ حذف می شود.
 - ۳- تفاوت بین حذف درآمد بهره و هزینه بهره ۳۰۰ ریال است، که این مبلغ ۳۰ درصد کسر استهلاك اوراق قرضه سالانه به مبلغ ۱۰۰۰ ریال می باشد. این تفاوت (۳۰۰ ریال) هر ساله تا سررسید اوراق قرضه (عمر باقی مانده اوراق قرضه تا سررسید) تکرار خواهد شد، و باید به عنوان بخشی از تعدیل حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی تلقی شده و بقیه تعدیل به حساب سرمایه گذاری شرکت اصلی ($4200 = 14000 \times 30\%$) نشانگر نسبت کسر مستهلک نشده اوراق قرضه داخلی می باشد.
- فرایند حذف در کاربرگ تلفیقی شرکت اصلی و فرعی در سالهای ۱۳x۷، ۱۳x۸، ۱۳x۹ مربوط به سرمایه گذاری شرکت فرعی در اوراق قرضه شرکت اصلی به شرح زیر خواهد بود:

<u>۱۳۸۹</u>	<u>۱۳۸۸</u>	<u>۱۳۸۷</u>	
۳۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	اوراق قرضه پرداختنی
۳۹۰۰	۳۹۰۰	۳۹۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۳۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۳۹۰۰	۳۹۰۰	۳۹۰۰	کسرمستهک نشده اوراق قرضه
۲۴۰۰۰	۲۴۰۰۰	۲۴۰۰۰	درآمد بهره
۳۰۰	۳۰۰	۳۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۲۴۳۰۰	۲۴۳۰۰	۲۴۳۰۰	هزینه بهره

جدول شماره (۶-۲): کاربرد صورت‌های مالی تلفیقی، سرمایه‌گذاری شرکت فرعی در اوراق قرضه شرکت اصلی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۶ - روش ارزش ویژه کامل - پایان سال ششم

اقدام تلفیقی	حقوق اقلیت	حذفیات و تعدیلات		شرکت		
		پس	پد	پ ۹۰٪	الف	
۷۰۰۰۰۰۰				۸۰۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰۰	صورت سود و زیان
۱۳۰۰۰۰۰				۵۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰	فروش
۷۰۰۰۰۰				۳۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای
						فروخته شده و هزینه‌ها
			۱۷۵۲۶۰ (۱)		۱۷۵۲۶۰	سود عملیاتی قبل از مالیات
			۲۳۰۰۰ (۳)	۲۳۰۰۰		درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
(۵۶۷۰۰)		۲۳۳۰۰ (۳)			(۸۱۰۰۰)	درآمد بهره
۶۲۳۳۰۰				۳۲۴۰۰۰	۲۹۳۲۶۰	هزینه بهره
۲۵۷۲۰۰				۱۲۹۶۰۰	۱۲۷۶۰۰	سود قبل از مالیات
(۱۹۳۴۰)	۱۹۳۴۰					ذخیره مالیات بر درآمد ۴۰٪
۳۶۶۶۶۰	۱۹۳۴۰			۱۹۳۴۰۰	۳۶۶۶۶۰	سهم اقلیت از سود خالص
						سود خالص نقل به زیر
						صورت سود (زیان) انباشته:
۲۲۸۳۵۰۰	۱۱۲۰۰۰		۱۰۰۸۰۰۰ (۲)	۱۱۲۰۰۰۰	۲۲۸۳۵۰۰	سود انباشته ۱/۱
۳۶۶۶۶۰	۱۹۳۴۰			۱۹۳۴۰۰	۳۶۶۶۶۰	سود خالص نقل از بالا
۲۶۵۰۱۶۰	۱۳۱۳۴۰			۱۳۱۳۴۰۰	۲۶۵۰۱۶۰	سود انباشته نقل به زیر
						ترازنامه:
		۱۷۵۲۶۰ (۱)	۳۰۰ (۳)		۱۵۳۸۷۶	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
		۱۳۶۸۰۰۰ (۲)	۲۲۰۰ (۲)			
۹۸۰۰		۳۰۰۰۰۰ (۲)		۳۰۰۰۰۰	۱۴۰۰۰	سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه
۲۳۲۷۲۴۰		۲۲۰۰ (۲)			۲۸۲۷۲۴۰	کسر مستهلک‌نشده اوراق قرضه
۳۳۵۷۰۴۰				۱۵۰۰۰۰۰	۲۸۲۷۲۴۰	سایر دارایی‌ها
				۱۸۰۰۰۰۰	۲۴۰۰۰۰۰	جمع
۷۰۰۰۰۰			۳۰۰۰۰۰ (۲)		۱۰۰۰۰۰۰	اوراق قرضه پرداختی ۸٪
۲۳۵۲۴۰				۸۵۶۰۰	۲۴۹۸۴۰	سایر بدهی‌ها
۵۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰		۳۶۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰۰	سهام عادی
۲۶۵۰۱۶۰	۱۳۱۳۴۰			۱۳۱۳۴۰۰	۲۶۵۰۱۶۰	سود انباشته نقل از بالا
۱۷۱۳۴۰	۱۷۱۳۴۰					حقوق اقلیت
۲۴۵۷۰۴۰		۱۸۷۱۷۶۰	۱۸۷۱۷۶۰	۱۸۰۰۰۰۰	۲۴۰۰۰۰۰	جمع

۱- حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری

۲- حذف اوراق قرضه بین شرکت‌های عضو گروه و متناسب با سهم کسر مستهلک نشده اوراق قرضه و سهم زیان شناسایی نشده

۳- حذف درآمد بهره اوراق قرضه و شناسایی زیان تدریجی

۴- حذف مانده حساب سرمایه‌گذاری

سرمایه‌گذاری شرکت فرعی در اوراق قرضه شرکت اصلی کمتر از ارزش اسمی

مثال ۳- شرکت اصلی (الف) اوراق قرضه ۲۰ ساله با نرخ بهره ۸٪ به مبلغ اسمی ۱۰۰۰۰۰۰ ریال در تاریخ اول فروردین ماه ۱۳۸۱ منتشر کرد. بهره (سود تضمین شده) این اوراق قرضه در تاریخ ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند هر سال پرداخت می‌شود. این اوراق قرضه در دوم فروردین ماه ۱۳۸۱ به قیمت ۹۸ فروخته شد. کسر اوراق قرضه به روش خط مستقیم مستهلک می‌شود.

شرکت فرعی (ب) ۳۰ درصد اوراق قرضه شرکت اصلی را در اول فروردین ماه ۱۳۸۶ به مبلغ ۲۵۵۰۰۰ ریال خریداری کرد (تفاوت مثال ۲ و ۳ در این است که در مثال دوم شرکت فرعی ۳۰ درصد اوراق قرضه شرکت اصلی به مبلغ ۳۰۰۰۰۰ ریال و در این مثال به مبلغ ۲۵۵۰۰۰ ریال خریداری شده است).

محاسبه سود یا زیان مبادله اوراق قرضه بین شرکت‌های عضو گروه با توجه به مفروضات مثال سوم به شرح زیر خواهد بود:

۱۰۰۰۰۰۰	اوراق قرضه پرداختی
<u>۱۵۰۰۰</u>	کسر می‌شود: کسر مستهلک‌نشده اوراق قرضه
۹۸۵۰۰۰	ارزش دفتری
<u>۲۵۵۰۰۰</u>	بهای پرداختی برای خرید اوراق قرضه توسط شرکت فرعی
۲۹۵۵۰۰	حذف ۳۰٪ ارزش دفتری اوراق قرضه (۹۸۵۰۰۰ × ۳۰٪)
<u>۴۰۵۰۰</u>	سود حاصل از خرید اوراق قرضه بین شرکت‌های عضو گروه
	نحوه تخصیص سود حاصل از خرید اوراق قرضه بین شرکت‌های عضو گروه به مبلغ ۴۰۵۰۰ ریال به شرح زیر می‌باشد:
۳۰۰۰۰۰	مبلغ اسمی اوراق قرضه خریداری شده
<u>۲۵۵۰۰۰</u>	بهای پرداختی
۴۵۰۰۰	سود تخصیص یافته به خریدار
۳۰۰۰۰۰	مبلغ اسمی اوراق قرضه بازخرید شده
<u>۲۹۵۵۰۰</u>	ارزش دفتری اوراق قرضه بازخرید شده
	زیان تخصیص یافته به صادرکننده (انتشاردهنده اوراق قرضه)
<u>(۴۵۰۰۰)</u>	
<u>۴۰۵۰۰</u>	سود تلفیقی

ثبت شناسایی سهم شرکت اصلی از سود خالص شرکت فرعی طبق مفروضات کاربرگ جدول شماره (۳-۶) در دفاتر شرکت اصلی به شرح زیر است:

۲۱۰۱۸۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۲۱۰۱۸۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
	ثبت سهم شرکت اصلی از سود شرکت فرعی
	محاسبه:

سهم شرکت اصلی از سود خالص شرکت فرعی $(196200 \times 90\%)$ ۱۷۶۵۸۰
اضافه می شود:

۴۰۵۰۰ ۱۰۰٪ سود حاصل از خرید اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه
کسر می شود: زیان تخصیص یافته به شرکت اصلی (۴۵۰۰۰)
اضافه می شود: شناسایی تدریجی زیان شرکت اصلی (۱۵ سال $\div 45000$) ۳۰۰

کسر می شود: شناسایی تدریجی سهم شرکت اصلی از سود فرعی (تخصیص یافته به شرکت فرعی) $45000 \div 15 = 3000 \times 90\% = 2700$ (۲۷۰۰)

۲۱۰۱۸۰

فرایند حذف در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی جدول شماره (۳-۶) با توجه به اطلاعات فرضی شرکت اصلی و فرعی در ۱۳۶/۱۲/۲۹ یکسال بعد از سرمایه گذاری شرکت فرعی در اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه (اصلی) به شرح زیر خواهد بود:

(۱)

۲۱۰۱۸۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۲۱۰۱۸۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	حذف در آمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت فرعی

(۲)

۳۰۰۰۰۰	اوراق قرضه پرداختنی
۳۷۸۰۰	سود حاصل از خرید اوراق قرضه
۲۵۸۰۰۰	سرمایه گذاری در اوراق قرضه شرکت اصلی
۴۲۰۰	کسر مستهلک نشده اوراق قرضه

حذف اوراق قرضه پرداختنی بین شرکتهای عضو گروه و ثبت بخشی از سود حاصل از

خرید اوراق قرضه فی مابین ($37800 = 40500 - 2700$) سود حاصل از خرید اوراق قرضه

(۳)

۲۷۰۰۰	درآمد بهره
۲۴۳۰۰	هزینه بهره
۲۷۰۰	سود حاصل از خرید اوراق قرضه فی مابین
	حذف درآمد بهره بین شرکتهای عضو گروه و ثبت مانده سود

(۴)

۱۰۰۸۰۰۰	سود انباشته ۱/۱ شرکت فرعی
۳۶۰۰۰۰	سهام عادی شرکت فرعی
۱۳۶۸۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	حذف حساب سرمایه گذاری در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

نکات قابل توجه:

۱- سرمایه گذاری در اوراق قرضه در دفاتر شرکت فرعی از ۲۵۵۰۰۰ ریال به ۲۵۸۰۰۰ ریال افزایش یافته (بهای پرداختی برای اوراق قرضه) زیرا در دفاتر شرکت فرعی به موازات استهلاک کسر اوراق قرضه موجب افزایش مانده حساب سرمایه گذاری و درآمد بهره (سود تضمین شده) می گردد:

۳۰۰۰	سرمایه گذاری در اوراق قرضه- اصلی
۳۰۰۰	درآمد بهره

ثبت استهلاک کسر اوراق قرضه و انتقال آن به حساب سرمایه گذاری و درآمد بهره:

استهلاک هر دوره $3000 = 45000 \div 15$ کسر اوراق قرضه ☐

۲- درآمد بهره شرکت فرعی شامل ۲۴۰۰۰ ریال مبلغ دریافتی ($3000000 \times 8\%$) بعلاوه استهلاک کسر اوراق قرضه به مبلغ ۳۰۰۰ ریال ($3000 = 45000 \div 15$) جمعاً به مبلغ ۲۷۰۰۰ ریال می باشد.

۳- اوراق قرضه پرداختی در مقابل سرمایه گذاری در اوراق قرضه شرکت اصلی و کسر مستهلاک نشده اوراق قرضه حذف شده، (ثبت شماره ۲) و علاوه بر این مبلغ مانده ۳۷۸۰۰ ریال نشانگر سود ثبت نشده به مبلغ ۴۰۵۰۰ ریال منهای ۲۷۰۰ ریال استهلاک

کسر اوراق قرضه ثبت شده در دفاتر می باشد که محاسبه آن به شرح زیر است:

۳۰۰۰	استهلاک کسر اوراق قرضه در دفاتر شرکت فرعی (۵ ÷ ۴۵۰۰۰)
<u>(۳۰۰)</u>	استهلاک کسر اوراق قرضه در دفاتر شرکت صادرکننده (اصلی) (۳۰٪ × ۱۰۰۰)
<u>۲۷۰۰</u>	خالص استهلاک (بین شرکتهای عضو گروه)

۴- حذف درآمد بهره و ۳۰ درصد هزینه بهره (ثبت شماره ۳) و ثبت ۲۷۰۰ ریال سود حاصل از خرید اوراق قرضه

۵- مبالغ ترکیبی ثبت های (۲) و (۳) به عنوان سود حاصل از خرید اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه در ستون تلفیقی کاربرد منظور می شود. (مبلغ آن معادل ۴۰۵۰۰ ریال می باشد)

۶- روش دیگر محاسبه حقوق اقلیت عبارت است از: حاصل ضرب تعداد سالهای باقیمانده اوراق قرضه در استهلاک سالانه کسر اوراق قرضه

$$\square (۳۰۰۰ \times ۱۴ = ۴۲۰۰)$$

کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی زمانی که شرکت فرعی اوراق قرضه شرکت اصلی را به مبلغی کمتر از ارزش اسمی خریداری نماید، در جدول شماره (۳-۶) گزارش گردیده است (اولین سال بعد از خرید)

جدول شماره (۳-۶): کاربرد صورتهای مالی تلفیقی، سرمایه گذاری شرکت فرعی در اوراق قرضه شرکت اصلی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۶ - روش ارزش ویژه کامل

شرکت الف	شرکت ب ۹۰٪	حذفیات و تعدیلات		حقوق اقلیت	اقلام تلفیقی
		بد	بس		
۱۲۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰				۲۰۰۰۰۰۰
۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	۲۱۰۱۸۰(۱)			۷۰۰۰۰۰۰
۲۱۰۱۸۰	۲۷۰۰۰	۲۷۰۰۰(۳)			
(۸۱۰۰۰)			۲۳۳۰۰(۳)		(۵۶۷۰۰)
			۲۷۰۰(۳)		
			۳۷۸۰۰(۲)		۴۰۵۰۰
۵۲۹۱۸۰	۳۳۷۰۰۰				۶۸۳۸۰۰
(۱۲۷۶۰۰)	(۱۳۰۸۰۰)				(۲۵۸۴۰۰)
				۲۳۸۲۰	(۲۳۸۲۰)
۲۰۱۵۸۰	۱۹۶۲۰۰			۲۳۸۲۰	۴۰۱۵۸۰
۲۲۸۸۰۰۰	۱۱۲۰۰۰۰	۱۰۰۸۰۰۰(۲)		۱۱۲۰۰۰	۲۲۸۸۰۰۰
۲۰۱۵۸۰	۱۹۶۲۰۰			۲۳۸۲۰	۴۰۱۵۸۰
۲۶۸۹۵۸۰	۱۳۱۶۲۰۰			۱۳۵۸۲۰	۲۶۸۹۵۸۰
۱۵۷۸۱۸۰			۱۳۶۸۰۰۰(۲)		
	۲۵۸۰۰۰		۲۱۰۱۸۰(۱)		۹۸۰۰
۱۴۰۰۰			۲۵۸۰۰۰(۲)		۳۳۹۲۲۰
۲۸۳۷۲۰	۱۵۲۵۰۰۰		۲۲۰۰(۲)		۲۲۰۲۰۲۰
۲۲۳۹۲۲۰	۱۸۰۳۰۰۰				
۱۰۰۰۰۰۰		۳۰۰۰۰۰(۲)			۷۰۰۰۰۰
۲۴۹۸۲۰	۸۶۸۰۰				۳۳۶۶۴۰
۵۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	۳۶۰۰۰۰(۲)		۴۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰
۲۶۸۹۵۸۰	۱۳۱۶۲۰۰			۱۳۵۸۲۰	۲۶۸۹۵۸۰
				۱۷۵۸۲۰	۱۷۵۵۲۰
۲۲۳۹۲۲۰	۱۸۰۳۰۰۰	۱۹۰۵۱۸۰	۱۹۰۵۱۸۰		۲۲۰۲۰۲۰

- ۱- حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۲- حذف اوراق قرضه پرداختی بین شرکتهای عضو گروه و ثبت بخشی از سود حاصل از خرید اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه ۳- حذف درآمد بهره بین شرکتهای عضو گروه و ثبت مانده سود
- ۴- حذف حساب سرمایه گذاری

نحوه محاسبات تسهیم درآمد با توجه به کاربرگ جدول شماره (۳-۶):

جمع	شرکت اصلی	اقلیت	
۱۹۶۲۰۰	۱۷۶۵۸۰	۱۹۶۲۰	درآمد شرکت فرعی
			خرید اوراق قرضه بین شرکتهای عضوگروه
(۴۵۰۰۰)	(۴۵۰۰۰)		زیان تخصیص یافته به شرکت اصلی
۴۵۰۰۰	۴۰۵۰۰	۴۵۰۰	سود تخصیص یافته به شرکت فرعی
۳۰۰	۳۰۰		شناسایی تدریجی زیان شرکت اصلی (۴۵۰۰ ÷ ۱۵)
			شناسایی تدریجی سود سهم شرکت فرعی
(۳۰۰۰۰)	(۲۷۰۰۰)	(۳۰۰۰)	(۴۵۰۰۰ ÷ ۱۵ سال)
۱۹۱۴۰۰	۱۹۱۴۰۰		درآمد شرکت اصلی (۲۱۰۱۸۰ - ۴۰۱۵۸۰)
۴۲۵۴۰۰	۴۰۱۵۸۰	۲۳۸۲۰	جمع
			محاسبات سهم حقوق اقلیت:
۴۰۰۰۰۰			سهام عادی - شرکت فرعی
۱۳۱۶۲۰۰			سود انباشته - شرکت فرعی آخر دوره
۱۷۱۶۲۰۰			خالص دارایی در پایان دوره
۱۷۱۶۲۰			۱۰٪ خالص دارایی
			اضافه می شود:
	۴۵۰۰۰		سود حاصل از خرید اوراق قرضه بین شرکتهای عضوگروه
	(۳۰۰۰۰)		کسر می شود: ثبت تدریجی برای سال ۱۳۶۶
	۴۲۰۰۰		مانده ثبت نشده
۴۲۰۰			۱۰٪ مانده ثبت نشده
۱۷۵۸۲۰			حقوق اقلیت در ۶/۱۲/۲۹

کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی زمانی که شرکت فرعی اوراق قرضه شرکت اصلی را به مبلغی کمتر از ارزش اسمی خریداری نماید در دومین سال بعد از خرید، در کاربرگ (۴-۶) گزارش گردیده، که فرایند حذف با توجه به اطلاعات فرضی به شرح زیر می باشد:

(۱)

۱۷۴۱۸۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۱۷۴۱۸۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
	حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری

(۲)

۳۰۰۰۰۰	اوراق قرضه پرداختنی
۳۹۰۰	سود انباشته ۷/۱/۱x شرکت فرعی
۲۶۱۰۰۰	سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه شرکت اصلی
۳۹۰۰	کسر مستهلک نشده اوراق قرضه
۳۱۲۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
	حذف اوراق قرضه پرداختنی بین شرکت‌های عضو گروه

(۳)

۲۷۰۰۰	درآمد بهره
۲۴۳۰۰	هزینه بهره (۲۴۳۰۰ = ۸۱۰۰۰x٪۳۰)
۳۰۰	سود انباشته ۷/۱/۱x شرکت فرعی (۳۰۰۰x٪۱۰)
۲۴۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
	حذف بهره اوراق قرضه بین شرکت‌های عضو گروه

(۴)

۱۱۸۴۵۸۰	سود انباشته ۷/۱/۱x شرکت فرعی
۳۶۰۰۰۰	سهام عادی- شرکت فرعی
۱۵۴۴۵۸۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
	حذف حساب سرمایه‌گذاری در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان شرکت فرعی

نکات قابل توجه:

۱- نحوه محاسبه درآمد حاصل از سرمایه گذاری:

سهم شرکت اصلی از سود خالص شرکت فرعی $(۱۹۶۲۰۰ \times ۹۰\%)$ ۱۷۶۵۸۰
اضافه می شود:

شناسایی تدریجی سهم شرکت اصلی از زیان اوراق قرضه $(۴۵۰۰ \div ۱۵)$ ۳۰۰

کسر می شود: شناسایی تدریجی سهم شرکت اصلی از استهلاک بر

مبنای دفاتر شرکت فرعی $۴۵۰۰۰ \div ۱۵ = ۳۰۰۰ \times ۹۰\% = ۲۷۰۰$ (۲۷۰۰)

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۱۷۴۱۸۰

۲- سرمایه گذاری در شرکت فرعی به مبلغ ۳۱۲۰۰ ریال بستانکار شده است (ثبت شماره ۲)
نحوه محاسبه آن به شرح زیر است:

مانده سود خالص شرکت اصلی در خرید اوراق قرضه ضربدر سال های باقی مانده تا
سررسید:

سود $\square (۳۰۰۰ \times ۹۰\% = ۲۷۰۰ \times ۱۳ \text{ سال}) = ۳۵۱۰۰$

زیان $\square (۳۰۰ \times ۱۰۰\% = ۳۰۰ \times ۱۳ \text{ سال}) = (۳۹۰۰)$

جمع $\square ۳۵۱۰۰ + (۳۹۰۰) = ۳۱۲۰۰$

نحوه محاسبه سود انباشته شرکت فرعی به مبلغ ۳۹۰۰ ریال (سهم اقلیت):

سود $\square (۳۰۰۰ \times ۱۰\%) = ۳۰۰ \times ۱۳ \text{ سال} = ۳۹۰۰$

۳- ثبت شماره ۳- ۱۰۰ درصد درآمد بهره حذف می شود، هزینه بهره اوراق قرضه در دفاتر
شرکت اصلی ۸۱۰۰۰ ریال می باشد که ۳۰ درصد آن به مبلغ ۲۴۳۰۰ ریال مربوط به اوراق
قرضه شرکت فرعی است که این مبلغ حذف می شود. ۳۰۰ ریال انتقال تدریجی حقوق
اقلیت $(۳۰۰ = ۳۰۰۰ \times ۱۰\%)$ $(۴۵۰۰۰ \div ۱۵ = ۳۰۰۰ \times ۱۰\%)$ طبق جدول تسهیم درآمد می باشد، که به
حساب سود انباشته شرکت فرعی منظور شده است.

جدول شماره (۴-۶): کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی، سرمایه گذاری شرکت فرعی در اوراق قرضه شرکت اصلی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۷ - روش ارزش ویژه کامل - دومین سال بعد از خرید اوراق قرضه

شرکت الف	شرکت ب ۹۰٪	حذفیات و تعدیلات		حقوق اقلیت	اقلام تلفیقی
		بد	بس		
۱۰۰۰۰۰۰	۷۰۰۰۰۰				صورت سود و زیان فروش
۴۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	۱۷۴۱۸۰ (۱)			سود عملیاتی قبل از مالیات
۱۷۴۱۸۰	۳۷۰۰۰	۳۷۰۰۰ (۳)			درآمد حاصل از سرمایه گذاری
(۸۱۰۰۰)			۲۴۳۰۰ (۳)		درآمد بهره اوراق قرضه
					هزینه بهره
۴۹۳۱۸۰	۳۲۷۰۰۰				سود قبل از مالیات
۱۲۷۶۰۰	۱۳۰۸۰۰				ذخیره مالیات بردرآمد ۴۰٪
				۱۹۳۲۰	سهم اقلیت از سود خالص
۳۶۵۵۸۰	۱۹۶۲۰۰			۱۹۳۲۰	سود خالص نقل به زیر
					صورت سود (زیان) انباشته:
			۳۰۰ (۳)		
۲۶۸۹۵۸۰	۱۳۱۶۲۰۰	۱۱۸۴۵۸۰ (۴)	۳۹۰۰ (۲)	۱۳۵۸۲۰	سود انباشته ۱/۱/
۳۶۵۵۸۰	۱۹۶۲۰۰			۱۹۳۲۰	سود خالص نقل از بالا
۳۰۵۵۱۶۰	۱۵۱۲۴۰۰			۱۵۱۴۰	سود انباشته نقل به زیر
					ترازنامه:
۱۷۵۲۳۶۰					سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	۲۶۱۰۰۰				سرمایه گذاری در اوراق قرضه
۱۳۰۰۰					کسر مستهلک شده اوراق قرضه
۱۰۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰ (۲)		۴۰۰۰۰	اوراق قرضه پرداختی
۵۰۰۰۰۰	۱۵۱۲۴۰۰	۳۶۰۰۰۰ (۴)		۱۵۱۴۰	سهام عادی
۳۰۵۵۱۶۰				۱۹۵۱۴۰	سود انباشته نقل از بالا
					حقوق اقلیت

۱- حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری

۲- حذف اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه

۳- حذف درآمد بهره اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه

۴- حذف حساب سرمایه گذاری

نحوه محاسبات تسهیم درآمد با توجه به کاربرد جدول شماره ۴-۶:

جمع	شرکت اصلی	اقلیت
۱۹۶۲۰	۱۷۶۵۸۰	۱۹۶۲۰
		درآمد شرکت فرعی
		شناسایی تدریجی سهم شرکت اصلی از زیان
۳۰۰	۳۰۰	اوراق قرضه (۱۵ ÷ ۴۵۰۰)
		شناسایی تدریجی سهم شرکت فرعی
(۳۰۰۰)	(۲۷۰۰)	از سود (۱۵ ÷ ۴۵۰۰۰)
۱۹۱۴۰۰	۱۹۱۴۰۰	درآمد شرکت اصلی (۱۷۴۱۸۰ - ۳۶۵۵۸۰)
۳۸۴۹۰۰	۳۶۵۵۸۰	۱۹۳۲۰
		محاسبه حقوق سهم اقلیت:
۴۰۰۰۰۰		سهم عادی شرکت فرعی
۱۵۱۲۴۰۰		سود انباشته شرکت فرعی پایان دوره
۱۹۱۲۴۰۰		خالص دارایی در ۲۹/۱۱۲/۷۷
۱۹۱۲۴۰		۱۰٪ خالص دارایی
		اضافه می شود:
	۴۵۰۰۰	سود حاصل از خرید اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه
		کسر می شود:
	(۶۰۰۰)	ثبت تدریجی برای سال ۲ (۷۶ و ۷۷)
	۳۹۰۰۰	مانده ثبت نشده
۳۹۰۰		۱۰٪ مانده ثبت نشده
۱۹۵۱۴۰		حقوق اقلیت در ۲۹ اسفند

فرایند حذف در کاربرد تلفیقی شرکت اصلی و فرعی در سال $x8$ و $13x9$ به شرح زیر خواهد بود:

(۲)

$13x9$	$13x8$	
۳۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	اوراق قرضه
۲۶۷۰۰۰	۲۶۴۰۰۰	سرمایه گذاری در اوراق قرضه
۳۳۰۰	۳۶۰۰	کسر مستهلک نشده اوراق قرضه
۲۶۴۰۰	۲۸۸۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۳۳۰۰	۳۶۰۰	سود انباشته (۱/۱) شرکت فرعی

(۳)

27000	27000	درآمد بهره
۲۴۳۰۰	۲۴۳۰۰	هزینه بهره
۲۴۰۰	۲۴۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۳۰۰	۳۰۰	سود انباشته ۱/۱ فرعی

سرمایه گذاری شرکت اصلی در اوراق قرضه شرکت فرعی

وقتی شرکت اصلی اوراق قرضه شرکت فرعی را خریداری می نماید، بخشی از سود یا زیان حاصل از خرید اوراق قرضه به شرکت فرعی تخصیص می یابد. در صورتیکه کلیه سهام دارای حق رای شرکت فرعی در مالکیت شرکت اصلی باشد، کلیه سود یا زیان حاصل از خرید اوراق قرضه در صورتهای مالی تلفیقی به شرکت اصلی تخصیص می یابد.

از آنجا که نتیجه خالص این نوع مبادله در جدول کاربرد شماره (۶-۱) و (۶-۲) نشان داده شده است، از توضیح مجدد آن خودداری می شود. بهرحال، وقتی شرکت فرعی دارای سهامداران اقلیت باشد، نتایج این مبادله مشابه نتایجی است که در جدول کاربرد شماره (۶-۳) و (۶-۴) به استثناء تخصیص درآمد نشان داده شده است.

برای تشریح سرمایه گذاری شرکت اصلی در اوراق قرضه شرکت فرعی بعضی از اطلاعات فرضی دو جدول شماره (۶-۳) و (۶-۵) به استثناء اینکه شرکت فرعی (صادرکننده اوراق قرضه) اوراق قرضه را منتشر نموده و شرکت اصلی خریدار اوراق

☆ تلفیق: اوراق قرضه ۴۰۵

قرضه می باشد مورد بررسی قرار می گیرد. نحوه تسهیم درآمد در جدول شماره (۵-۶) و (۶-۶) برای دو سال متوالی نشان داده شده است. بعضی از اقلام شرکت فرعی برای محاسبه سود خالص به شرح زیر است:

سود عملیاتی شرکت فرعی قبل از هزینه بهره اوراق قرضه	۳۰۰۰۰۰
کسر می شود	
هزینه بهره اوراق قرضه با احتساب استهلاك کسر اوراق قرضه	۸۱۰۰۰
سود خالص عملیاتی قبل از مالیات	۲۱۹۰۰۰
مالیات بر درآمد (۴۰٪ x ۲۱۹۰۰۰)	۸۷۶۰۰
سود خالص شرکت فرعی بعد از مالیات	۱۳۱۴۰۰

جدول شماره (۵-۶): جدول تسهیم درآمد برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۰۶:

سهم اقلیت	سهم اصلی	جمع
۱۳۱۴۰	۱۱۸۲۶۰	۱۳۱۴۰۰
درآمد شرکت فرعی		
خرید اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه:		
	۴۵۰۰۰	۴۵۰۰۰
سود تخصیص یافته به شرکت اصلی		
(۴۵۰)	(۴۰۵۰)	(۴۵۰۰)
زیان تخصیص یافته به شرکت فرعی		
	(۳۰۰۰)	(۳۰۰۰)
شناسایی تدریجی سود شرکت اصلی		
۳۰	۲۷۰	۳۰۰
شناسایی تدریجی زیان شرکت فرعی		
درآمد شرکت اصلی:		
درآمد عملیاتی		۴۰۰۰۰۰
درآمد بهره		۲۷۰۰۰
درآمد قبل از مالیات		۴۲۷۰۰۰
مالیات بر درآمد ۴۰٪		۱۷۰۸۰۰
درآمد خالص شرکت اصلی	۲۵۶۲۰۰	۲۵۶۲۰۰
تخصیص درآمد خالص	۴۱۲۶۸۰	۴۲۵۴۰۰
		۱۲۷۲۰

جدول شماره (۶-۶): جدول تسهیم درآمد، برای سال مالی منتهی به ۱۳۷/۱۲/۲۹:

جمع	سهام شرکت اصلی	سهام اقلیت ۱۰٪	
۱۳۱۴۰۰	۱۱۸۲۶۰	۱۳۱۴۰	درآمد شرکت فرعی (جدول ۶-۵)
			شناسایی تدریجی مبادله اوراق قرضه بین شرکتهای عضوگروه:
(۳۰۰۰)	(۳۰۰۰)		سهم شرکت اصلی از سود (۱۵ سال: ۴۵۰۰۰)
۳۰۰	۲۷۰	۳۰	سهم شرکت فرعی از زیان (۱۵ سال: ۴۵۰۰)
۲۵۶۲۰۰	۲۵۶۲۰۰	—	درآمد شرکت اصلی (جدول ۶-۵)
۳۸۴۹۰۰	۳۷۱۷۳۰	۱۳۱۷۰	تخصیص درآمد خالص

ضمیمه

۶- الف

سود یا زیان مبادله اوراق قرضه بین شرکتهای عضوگروه

(قابل تخصیص به صادرکننده اوراق قرضه)

روش ارزش ویژه کامل

در این روش تمام سود یا زیان بازخرید اوراق قرضه بین شرکتهای عضوگروه به واحد تجاری صادرکننده^(۱) تخصیص داده می شود، برای تشریح مثال شماره ۳ مجدداً در این روش مورد بررسی قرار می گیرد:

شرکت اصلی (الف) اوراق قرضه ۲۰ ساله با نرخ بهره ۸٪ به مبلغ اسمی ۱۰۰۰۰۰۰ ریال در تاریخ اول فروردین ۱۳۷۱ منتشر کرد. بهره (سود تضمین شده) این اوراق قرضه در تاریخ ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند هر سال پرداخت می شود، این اوراق قرضه در دوم فروردین ماه ۱۳۷۱ به قیمت ۹۸ فروخته شد. کسر اوراق قرضه به روش خط مستقیم

مستهلك می شود. شركت فرعی ۳۰ درصد اوراق قرضه شركت اصلی را در اول فروردین ماه ۱۳۸۶ به مبلغ ۲۵۵۰۰۰ ریال خریداری کرد. فرایند حذف در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی جدول شماره (۶-۷) با توجه به اطلاعات فرضی شركت اصلی و فرعی در ۱۳۸۶/۱۲/۲۹ یکسال بعد از سرمایه گذاری شركت فرعی در اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه به شرح زیر است: (تخصیص سود یا زیان به شركت صادرکننده).

(۱)

درآمد حاصل از سرمایه گذاری	۲۱۴۳۸۰
سرمایه گذاری در شركت فرعی	۲۱۴۳۸۰
حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری	
محاسبه:	
سهم شركت اصلی از سود خالص شركت فرعی $(۱۹۶۲۰۰ \times ۹۰\%)$	۱۷۶۵۸۰
اضافه می شود: سود تخصیص یافته به شركت اصلی	۴۰۵۰۰
کسر می شود: انتقال تدریجی سود برای سال ۱۳۸۶ $(۴۰۵۰۰ \div ۱۵)$	(۲۷۰۰)
سهم شركت اصلی از درآمد شركت فرعی	<u>۲۱۴۳۸۰</u>

(۲)

اوراق قرضه پرداختنی	۳۰۰۰۰۰
سود حاصل از خرید اوراق قرضه	۳۷۸۰۰
سرمایه گذاری در اوراق قرضه اصلی	۲۵۸۰۰۰
کسر مستهلك نشده اوراق قرضه	۴۲۰۰
حذف اوراق قرضه پرداختنی بین شرکتهای عضو گروه، و ثبت بخشی از سود حاصل از خرید اوراق قرضه فی مابین $(۳۷۸۰۰ = ۴۰۵۰۰ - ۲۷۰۰)$ سود حاصل از خرید اوراق قرضه)	

(۳)

درآمد بهره	۲۷۰۰۰
هزینه بهره	۲۴۳۰۰
سود حاصل از خرید اوراق قرضه	۲۷۰۰
حذف درآمد بهره بین شرکتهای عضو گروه و ثبت مانده سود	

(۴)

۱۰۰۸۰۰۰	سود انباشته ۱/۱ شرکت فرعی
۳۶۰۰۰۰	سهام عادی - شرکت فرعی
۱۳۶۸۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی

حذف حساب سرمایه گذاری در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام
فرایند حذف در کاربردگ تلفیقی سال ۱۳x۷ و ۱۳x۸ مربوط به ثبت (۲) و ثبت (۳) به شرح
زیر خواهد بود.

(۲)

۱۳x۸	۱۳x۷	
۳۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	اوراق قرضه پرداختنی
۲۶۴۰۰۰	۲۶۱۰۰۰	سرمایه گذاری در اوراق قرضه اصلی
۳۶۰۰	۳۹۰۰	کسر مستهلک نشده اوراق قرضه
۳۲۴۰۰	۳۵۱۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی

(۳)

۲۷۰۰۰	۲۷۰۰۰	درآمد بهره
۲۴۳۰۰	۲۴۳۰۰	هزینه بهره
۲۷۰۰	۲۷۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی

از آنجا که تمام سود به مبلغ ۴۰۵۰۰ ریال به شرکت اصلی (صادرکننده اوراق قرضه) تخصیص داده شده، حقوق اقلیت در تعدیلات تدریجی در سال های بعد بدون تغییر مانده، هیچ گونه سهمی به سهامداران اقلیت تخصیص داده نمی شود. و تمام ۲۷۰۰ ریال تعدیل به سرمایه گذاری شرکت اصلی در شرکت فرعی تخصیص یافته است، در مثال تشریحی این فصل از مبلغ ۲۷۰۰ ریال ۲۴۰۰ ریال آن به شرکت اصلی و ۳۰۰ ریال آن به سهامداران اقلیت تخصیص داده شده است. لازم به یادآوری است، هر چند که شیوه ارائه عملیات دو روش در طول دوره اوراق قرضه متفاوت است، اما اثر خالص نحوه این عمل نهایتاً در زمان سررسید اوراق قرضه نتایج مشابهی را دارد زیرا شیوه ارائه عملیات اوراق قرضه در دفاتر شرکت اصلی و فرعی یکسان بوده و فقط در کاربردگ تلفیقی این نحوه اختلاف (تفاوت) منعکس می شود. در زمان سررسید اوراق قرضه مانده های دفتری بدون توجه به این که چه روشی در کاربردگ استفاده شده، برابر می باشد.

جدول شماره (۶-۷): کاربرد صورتهای مالی تلفیقی، سرمایه گذاری شرکت فرعی در اوراق قرضه شرکت اصلی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۶ - روش ارزش ویژه کامل

شرکت الف	شرکت ب ۹۰٪	حذفیات و تعدیلات		حقوق اقلیت	اقلام تلفیقی
		بد	بس		
۱۲۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰				صورت سود و زیان فروش ۲۰۰۰۰۰۰
۴۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	۲۱۴۳۸۰ (۱)			سود عملیاتی قبل از مالیات
	۲۱۴۳۸۰	۲۷۰۰۰ (۳)			درآمد حاصل از سرمایه گذاری
(۸۱۰۰۰)	۲۷۰۰۰		۲۴۳۰۰ (۳)		درآمد بهره
					هزینه بهره
			۲۷۰۰ (۳)		سود حاصل از خرید اوراق
			۳۷۸۰۰ (۲)		قرضه بین شرکتهای عضو گروه
۵۳۳۳۸۰	۳۲۷۰۰۰				درآمد قبل از مالیات
۱۲۷۶۰۰	۱۳۰۸۰۰				ذخیره مالیات بر درآمد ۴۰٪
				۱۹۶۲۰	سهم اقلیت از سود خالص
۴۰۵۷۸۰	۱۹۶۲۰۰			۱۹۶۲۰	سود خالص نقل به زیر
					صورت سود (زیان) انباشته:
۲۲۸۸۰۰۰	۱۱۲۰۰۰۰	۱۰۰۸۰۰۰ (۴)		۱۱۲۰۰۰	سود انباشته ۱/۱
۴۰۵۷۸۰	۱۹۶۲۰۰			۱۹۶۲۰	سود خالص نقل از بالا
۲۶۹۳۷۸۰	۱۳۱۶۲۰۰			۱۳۱۶۲۰	سود انباشته نقل به زیر
					ترازنامه:
			۱۳۶۸۰۰۰ (۴)		سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	۱۵۸۲۳۸۰				
	۲۵۸۰۰۰	۲۱۴۳۸۰ (۱)			سرمایه گذاری در اوراق قرضه
		۲۵۸۰۰۰ (۲)			کسر مستهلک نشده اوراق قرضه
	۱۴۰۰۰	۴۲۰۰ (۲)			
					اوراق قرضه پرداختی
	۱۰۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰ (۲)			سهام عادی
	۵۰۰۰۰۰	۳۶۰۰۰۰ (۲)		۴۰۰۰۰	سود انباشته نقل از بالا
	۲۶۹۳۷۸۰			۱۳۱۶۲۰	حقوق اقلیت
				۱۷۱۶۲۰	

۱- حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری

۲- حذف اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه و ثبت بخشی از سود حاصل از خرید اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه

۳- حذف درآمد بهره بین شرکتهای عضو گروه و ثبت مانده سود

۴- حذف حساب سرمایه گذاری

نحوه محاسبه تسهیم درآمد با توجه به کاربرد جدول شماره (۶-۷):

جمع	سهام شرکت اصلی	سهام اقلیت
۱۹۶۲۰۰	۱۷۶۵۸۰	۱۹۶۲۰
درآمد شرکت فرعی		
خرید اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه:		
۴۰۵۰۰	۴۰۵۰۰	
سود تخصیص یافته به شرکت اصلی		
(۲۷۰۰)	(۲۷۰۰)	$(40500 \div 15) \times 6$
۴۲۵۴۰۰	۴۰۵۷۸۰	۱۹۶۲۰
جمع		
محاسبه سهم حقوق اقلیت:		
۴۰۰۰۰۰		سهام عادی - شرکت فرعی
۱۳۱۶۲۰۰		سود انباشته - شرکت فرعی پایان دوره
۱۷۱۶۲۰۰		خالص دارایی در پایان دوره
۱۷۱۶۲۰		۱۰٪ خالص دارایی $(1716200 \times 10\%)$

ضمیمه

۶-ب

مبادلات اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه (روش بهای تمام شده)

تفاوت اصلی، بین روش بهای تمام شده و روش ارزش ویژه کامل در ثبت افزایش خالص دارایی شرکت فرعی در زمان تحصیل می باشد. ثبت مربوط به مبادله اوراق قرضه در هر دو روش یکسان بوده، بدین ترتیب، ثبت هایی که حسابهای اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه و هزینه بهره یا درآمد در کاربرد تلفیقی اثر می گذارند، در هر دو روش یکسان می باشد.

مبادلات اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه در روش بهای تمام شده با مثال فرضی مورد بررسی قرار می گیرد:

مثال: شرکت اصلی (الف) ۹۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت فرعی (ب) را در اول

فروردین ماه ۱۳۸۱ به ارزش دفتری تحصیل نمود. حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی (ب) در زمان تحصیل مانده سهام عادی بالغ بر ۱۵۰۰۰۰۰ ریال و حساب سود انباشته آن بالغ بر ۵۰۰۰۰۰ ریال بوده است. شرکت اصلی (الف) اوراق قرضه شرکت فرعی را که مبلغ اسمی آن ۶۰۰۰۰۰۰ ریال بود، به مبلغ ۵۴۰۰۰۰۰ ریال در دوم فروردین ۱۳۸۷ خریداری کرد. سررسید اوراق قرضه ۵ ساله، بهره این اوراق قرضه در تاریخ‌های اول فروردین و اول مهر ماه هر سال پرداخت می‌شود. نرخ بهره اوراق قرضه ۶٪ و این اوراق قرضه به قیمت ۹۰ در دوم فروردین سال ۱۳۸۲ (۵ سال قبل از خرید توسط شرکت اصلی) فروخته شده است. شرکت اصلی (الف) برای حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی از روش بهای تمام شده استفاده می‌نماید. نرخ مالیات بر درآمد ۴۰٪. مانده حسابهای دو شرکت در ۲۹ اسفند ۱۳۸۷ در دو ستون اول کاربرگ شماره (۸-۶) نشان داده شده است.

در روش بهای تمام شده، ضروری است که ابتدا سهم شرکت اصلی (الف) از افزایش خالص دارایی شرکت فرعی (ب) از زمان تحصیل تا شروع سال جاری محاسبه شود.

سود انباشته شرکت فرعی (ب) در اول فروردین ۱۳۸۷ ۲۵۰۰۰۰۰

سود انباشته شرکت فرعی (ب) در زمان تحصیل، فروردین ماه ۱۳۸۱ ۵۰۰۰۰۰

افزایش سود انباشته شرکت فرعی ۲۰۰۰۰۰۰

سهم شرکت اصلی از افزایش سود انباشته $(۲۰۰۰۰۰۰ \times ۹۰\%)$ ۱۸۰۰۰۰۰

فرایند شناسایی سهم اصلی از افزایش خالص دارایی‌های شرکت فرعی از زمان تحصیل به شرح زیر است:

(۱)

سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی ۱۸۰۰۰۰۰

سود انباشته شرکت اصلی ۸/۱/۸۷ ۱۸۰۰۰۰۰

ثبت سهم شرکت اصلی از افزایش خالص دارایی‌ها از زمان تحصیل

(۲)

سود انباشته ۸/۱/۸۷ (شرکت فرعی) ۲۲۵۰۰۰۰

سهام عادی شرکت فرعی ۱۳۵۰۰۰۰

سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی ۳۶۰۰۰۰۰

حذف حساب سرمایه‌گذاری در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی (ب)

(۳)

۶۰۰۰۰۰	اوراق قرضه پرداختنی
۲۴۰۰۰	سود حاصل از خرید اوراق قرضه
۵۵۲۰۰۰	سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه شرکت فرعی (ب)
۲۴۰۰۰	کسر مستهلک نشده اوراق قرضه $(۴۰۰۰۰۰ \times \frac{۶۰}{۱۰۰})$
حذف اوراق قرضه بین شرکت‌های عضو گروه و حسابهای مربوط و ثبت بخشی از سود حاصل از خرید اوراق قرضه (کسر اوراق قرضه ۴۰۰۰۰ ریال می‌باشد که ۶۰٪ آن مربوط به شرکت اصلی الف می‌باشد).	

(۴)

۴۸۰۰۰	درآمد بهره
۴۲۰۰۰	هزینه بهره
۶۰۰۰	سود حاصل از خرید اوراق قرضه بین شرکت‌های عضو گروه
حذف بهره بین شرکت‌های عضو گروه و ثبت مانده سود	

(۵)

۱۸۰۰۰	بهره پرداختنی (معوق)
۱۸۰۰۰	بهره دریافتنی (معوق)
حذف مطالبات بین شرکت‌های عضو گروه و بهره پرداختنی	

کاربرگ شماره (۸-۶) حاوی نکاتی به شرح زیر می‌باشد:

۱- از آنجا که اوراق قرضه در اول سال ۱۳۷۰ خریداری شده بود، کاربرگ تلفیقی شامل سود حاصل از خرید اوراق قرضه بین شرکت‌های عضو گروه و شناسایی تدریجی سود در همان سال می‌باشد.

۲- گرچه کسر مستهلک نشده اوراق قرضه در زمان تحصیل به مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال می‌باشد، مانده آن در پایان سال به مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال خواهد بود. (۱۰۰۰۰ ریال استهلاك کسر اوراق قرضه به روش خط مستقیم) هزینه بهره برای دوره نیز به مبلغ ۷۰۰۰۰ ریال بوده که شامل ۱۰۰۰۰ ریال استهلاك کسر اوراق قرضه به علاوه ۶۰۰۰۰ ریال $(۱۰۰۰۰۰ \times \frac{۶۰}{۱۰۰})$ و جوه نقد پرداختنی بابت بهره می‌باشد.

۳- بهره شش ماهه به مبلغ ۳۰۰۰۰ ریال که در پایان سال توسط شرکت فرعی (ب) پرداخت نشده، ۶۰ درصد این مبلغ ($30000 \times 60\%$) مربوط به شرکت اصلی (الف) است، که به عنوان مطالبات و بدهی بین شرکتهای عضوگروه در دفاتر دو شرکت اصلی (الف) و فرعی (ب) ثبت گردیده، از نقطه نظر تلفیق این طلب و بدهی در کاربرگ حذف می شود. (ثبت شماره ۵)

۴- شرکت اصلی (الف) اوراق قرضه ای به مبلغ اسمی ۶۰۰۰۰۰ ریال با نرخ بهره ۶٪ با کسر ۶۰۰۰۰ ریال (۵۴۰۰۰۰ - ۶۰۰۰۰۰) در تاریخ دوم فروردین ماه ۱۳۸۷ تحصیل نموده، این مبلغ باید هر ساله معادل ۱۲۰۰۰ ریال از کسر اوراق قرضه مستهلک شود، به موازات استهلاک مبلغ کسر اوراق قرضه، ارزش دفتری اوراق قرضه به مبلغ ۵۵۲۰۰۰ افزایش یافته و در تاریخ سررسید مساوی با مبلغ اسمی آن مساوی خواهد شد، که بازپرداخت می شود. جمع درآمد بهره ثبت شده ۴۸۰۰۰ ریال (شامل مبلغ دریافتی ۱۸۰۰۰ ریال و شناسایی درآمد بهره به عنوان مطالبات در پایان سال به مبلغ ۱۸۰۰۰ ریال و استهلاک بخشی از مبلغ کسر اوراق قرضه بالغ بر ۱۲۰۰۰ ریال) به عنوان مبادله بین شرکتهای عضوگروه در مقابل هزینه بهره از نقطه نظر تلفیق در کاربرگ حذف می شود. (ثبت شماره ۴)

۵- چون ۶۰ درصد اوراق قرضه منتشر شده شرکت فرعی به شرکت اصلی تعلق دارد، بنابراین ۶۰ درصد کسر مستهلک نشده اوراق قرضه ($24000 = 40000 \times 60\%$) باید در کاربرگ حذف شود. (ثبت شماره ۳)

جدول شماره (۸-۶): کاربرد صورتهای مالی تلفیقی، سرمایه‌گذاری شرکت اصلی در اوراق قرضه شرکت فرعی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۷ - روش بهای تمام شده

شرکت الف	شرکت ب ۹۰٪	حذفیات و تعدیلات		حقوق اقلیت	اقلام تلفیقی
		بد	بس		
۳۰۰۰۰۰۰	۲۹۰۰۰۰۰				صورت سود و زیان فروش
۱۰۰۰۰۰۰	۱۶۰۰۰۰۰	۲۸۰۰۰(۲)			سود عملیاتی قبل از درآمد بهره
۲۸۰۰۰	۷۰۰۰۰				درآمد بهره
					هزینه بهره
					سود حاصل از خرید اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه
۱۰۲۸۰۰۰	۱۵۳۰۰۰۰				سود قبل از مالیات
(۲۱۹۲۰۰)	(۶۱۲۰۰۰)				ذخیره مالیات بر درآمد
					سهم اقلیت از سود خالص
۶۲۸۸۰۰	۹۱۸۰۰۰				سود خالص نقل به زیر
					صورت سود (زیان) انباشته:
۳۰۰۰۰۰۰					سود انباشته ۱/۱
					سود انباشته ۱/۱
۶۲۸۸۰۰	۹۱۸۰۰۰				سود خالص نقل از بالا
۳۶۲۸۸۰۰	۳۳۱۸۰۰۰				سود انباشته نقل به زیر
					ترازنامه:
۱۸۰۰۰					بهره دریافتی
۱۸۰۰۰۰۰					سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
۵۵۲۰۰۰					سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه
					کسر مستهلک‌نشده اوراق قرضه
					بهره پرداختی
					اوراق قرضه پرداختی ۶٪
۱۰۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰۰				سهم عادی
۳۶۲۸۸۰۰	۳۳۱۸۰۰۰				سود انباشته نقل از بالا
					حقوق اقلیت

۱- ثبت سهم اصلی از افزایش خالص دارایی از زمان تحصیل

۲- حذف مانده حساب سرمایه‌گذاری

۳- حذف اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه و حسابهای مربوط و ثبت بخشی از سود حاصل از خرید

۴- حذف بهره بین شرکتهای عضو گروه و ثبت مانده سود

۵- حذف مطالبات و بدهی بین شرکتهای عضو گروه

جدول محاسبات سود حاصل از خرید اوراق قرضه

محاسبه سود حاصل از خرید اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه:

۱۰۰۰۰۰۰	اوراق قرضه پرداختی منتشر شده توسط شرکت فرعی
۵۰۰۰۰	کسر می شود: کسر مستهلک نشده در ۱/۲/۱x
۹۵۰۰۰۰	ارزش دفتری
۵۷۰۰۰۰	ارزش دفتری خریداری شده توسط شرکت اصلی (۶۰٪ ارزش دفتری فوق)
۵۴۰۰۰۰	مبلغ پرداختی
۳۰۰۰۰	سود حاصل از خرید اوراق قرضه

نحوه محاسبه تسهیم درآمد با توجه به کاربرگ جدول شماره (۸-۶):

جمع	شرکت اصلی	حقوق اقلیت	
۶۲۸۸۰۰	۶۲۸۸۰۰	—	درآمد شرکت اصلی
۹۱۸۰۰۰	۸۲۶۰۰	۹۱۸۰۰	درآمد شرکت فرعی
			اضافه می شود: سود حاصل از خرید
			اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه:
۶۰۰۰۰	۶۰۰۰۰		کسر حاصل از خرید اوراق قرضه
			کسر مستهلک نشده صادرکننده
(۳۰۰۰۰)	(۲۷۰۰۰)	(۳۰۰۰)	اوراق قرضه (۵۰۰۰۰x٪۶۰)
			کسر می شود: شناسایی تدریجی سود:
(۱۲۰۰۰)	(۱۲۰۰۰)		خریدار
۶۰۰۰	۵۴۰۰	۶۰۰	صادرکننده (۱۰۰۰۰x٪۶۰)
۱۵۷۰۸۰۰	۱۴۸۱۴۰۰	۸۹۴۰۰	درآمد خالص تخصیص یافته
			محاسبه سهم حقوق اقلیت:
۱۵۰۰۰۰۰			سهام عادی- شرکت فرعی
۳۴۱۸۰۰۰			سود انباشته شرکت فرعی پایان دوره
۴۹۱۸۰۰۰			خالص دارایی در ۲۹/۱۲/۷۷x
۴۹۱۸۰۰			۱۰٪ خالص دارایی (۴۹۱۸۰۰۰x٪۱۰)
			کسر می شود: سهم زیان اوراق قرضه بین
(۳۰۰۰۰)			شرکتهای عضو گروه (۳۰۰۰۰۰x٪۱۰)
۶۰۰			اضافه می شود: شناسایی تدریجی زیان (۳۰۰۰ ÷ ۵)
۴۸۹۴۰۰			حقوق اقلیت در ۲۹/۱۲/۷۷x

	محاسبه سود انباشته:
۴۶۲۶۲۰۰	سود انباشته طبق دفاتر در ۲۹ اسفند x۷
	اضافه می شود: افزایش در خالص دارایی:
	سود انباشته شرکت فرعی:
۳۴۱۸۰۰۰	در تاریخ ۲۹ اسفند x۷
۵۰۰۰۰۰	در زمان تحصیل (۱/۱/۱x)
۲۹۱۸۰۰۰	افزایش در خالص دارایی
۲۶۲۶۲۰۰	۹۰٪ فوق (۲۹۱۸۰۰۰x٪۹۰)
	اضافه می شود: مبادله اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه:
	مانده سود شناسایی نشده قابل تخصیص به شرکت اصلی
۴۸۰۰۰	(۱۲۰۰۰-۶۰۰۰۰)
	۹۰٪ مانده زیان شناسایی نشده قابل تخصیص به
(۲۱۶۰۰)	شرکت فرعی (۶۰۰۰-۳۰۰۰۰) ٪۹۰
۲۶۴۰۰	مبلغ خالص
۲۲۸۴۰۰	سود انباشته تلفیقی

فرآیند حذف در کاربرگ تلفیقی به استثناء تعدیلاتی که در حساب سرمایه گذاری اثر گذاشته، بقیه نظیر روشی می باشد که در این فصل تشریح گردیده است. بنابراین از ذکر مجدد آن خودداری شده، و فقط ثبت هایی که جهت تعدیلات در سال های بعد ضرورت دارد در کاربرگ جدول شماره (۹-۶) نشان داده شده است. لازم به یادآوری است که، در روش بهای تمام شده (Cost Method) بهای تمام شده حساب سرمایه گذاری اولیه در شرکت فرعی بدون هیچ گونه تعدیلی باید حذف شود.

جدول (۹-۶): فرایند حذف در کاربرد تلفیقی برای سالهای منتهی به ۲۹ اسفند به شرح زیر است:

(۳)

۱۳×۱	۱۳×۵	۱۳×۹	۱۳×۸	
	۶۰۰	۱۲۰۰	۱۸۰۰	سود انباشته ۱/۱ شرکت فرعی
۶۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰	اوراق قرضه پرداختی
	۶۰۰۰	۱۲۰۰۰	۱۸۰۰۰	کسر مستهلک نشده اوراق قرضه
۶۰۰۰۰۰	۵۸۸۰۰۰	۵۷۶۰۰۰	۵۶۴۰۰۰	سرمایه گذاری در اوراق قرضه فرعی
	۶۶۰۰	۱۳۲۰۰	۱۹۸۰۰	سود انباشته ۱/۱ شرکت اصلی

(۴)

۶۰۰	۶۰۰	۶۰۰	۶۰۰	سود انباشته ۱/۱ شرکت فرعی
۴۸۰۰۰	۴۸۰۰۰	۴۸۰۰۰	۴۸۰۰۰	درآمده بهره
۴۲۰۰۰	۴۲۰۰۰	۴۲۰۰۰	۴۲۰۰۰	هزینه بهره
۶۶۰۰	۶۶۰۰	۶۶۰۰	۶۶۰۰	سود انباشته ۱/۱ شرکت اصلی

سؤالات

- ۱- نحوه برخورد با خرید اوراق قرضه بین شرکتهای گروه از دیدگاه تلفیق کدام است؟
- ۲- نحوه برخورد با سود یا زیان خرید اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه در تلفیق کدام است؟ نظریه های مختلف را تشریح نمایید.
- ۳- نحوه برخورد سود یا زیان تلفیقی حاصل از خرید اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه در دفاتر شرکت اصلی به روش ارزش ویژه کامل در سال خرید کدام است؟
- ۴- فرایند حذف سود یا زیان حاصل از بازخرید اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه همزمان با خرید اوراق قرضه کدام است؟
- ۵- نحوه برخورد سود یا زیان تلفیقی حاصل از خرید اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه در کاربرد تلفیقی در سال خرید کدام است؟ تشریح نمایید.
- ۶- سود یا زیان تلفیقی در سال های بعد از خرید اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه تا

سررسید چگونه است؟

۷- نحوه تخصیص سود یا زیان تلفیقی در خرید اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه

همراه با حذف یا کسر در دفاتر خریدار و صادرکننده کدام است؟

۸- حسابهای متقابلی که واحد تجاری از یک شرکت عضو گروه وابسته قرض می‌نماید

کدام است؟

۹- سود یا زیان مبادله اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه در دفاتر ثبت نمی‌شود، ولی

در کاربرد منعکس می‌شود. چرا؟

۱۰- تفاوت بین بهای تمام شده و ارزش ویژه کامل در سود یا زیان مبادله اوراق قرضه بین

شرکتهای عضو گروه کدام است؟

۱۱- تفاوت بین ارزش ویژه کامل و ارزش ویژه جزئی (ناقص) در سود یا زیان مبادله

اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه کدام است؟

۱۲- شرکت اصلی اوراق قرضه فرعی را از مشتریان خارج از گروه تلفیق خریداری کرد.

نحوه محاسبه سود یا زیان حاصل از خرید اوراق قرضه در دفاتر اصلی کدام است؟

تمرین

۱- با توجه به اطلاعات زیر:

خرید اوراق قرضه شرکت فرعی		دفاتر شرکت اصلی		
بهای پرداختی	ارزش اسمی	صرف (کسر)	اوراق قرضه پرداختی	
۱۵۵۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	حالت ۱
۹۸۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	حالت ۲
۲۱۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	(۳۰۰۰۰)	۵۰۰۰۰۰	حالت ۳
۲۳۵۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	(۵۰۰۰۰)	۵۰۰۰۰۰	حالت ۴
۱۶۵۰۰۰	۱۷۵۰۰۰	—	۵۰۰۰۰۰	حالت ۵
۹۰۰۰۰	۹۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	حالت ۶

مطلوبست:

- ۱- نحوه محاسبه سود یا زیان تلفیقی جهت انعکاس در صورت سود و زیان تلفیقی در هر یک از حالات فوق کدام است؟
- ۲- مبالغ سود یا زیانی که به شرکت اصلی و حقوق اقلیت تخصیص یافته در هر یک از حالات فوق کدام است؟ (شرکت اصلی مالک ۸۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت فرعی می باشد).

۲- شرکت سهامی تارا ۸۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت سهامی کاوه را در تملک دارد. شرکت تارا در اول خرداد ماه ۱۳۶۶، اوراق قرضه‌ای با نرخ ۸٪ به مبلغ اسمی ۱۰۰۰۰۰ ریال به قیمت بازار ۱۰۶ خریداری کرد. بهره این اوراق قرضه در تاریخ‌های اول فروردین و اول مهر پرداخت می‌شود، و سررسید آن اول خرداد ماه ۱۳۶۹ می‌باشد. شرکت تارا از روش ارزش ویژه کامل برای حسابداری سرمایه‌گذاری در شرکت کاوه استفاده می‌نماید. بخشی از اطلاعات دو شرکت در ۱۳۶۶/۱۲/۲۹ به شرح زیر خواهد بود:

تارا	کاوه
۴۰۰۰	بهره دریافتنی
۱۰۵۰۰۰	سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه کاوه (نرخ ۸٪)
	کسر اوراق قرضه
۱۵۰۰۰	بهره پرداختنی
۴۰۰۰۰	اوراق قرضه ۸٪ پرداختنی
۱۰۰۰۰۰۰	درآمد بهره
۳۰۰۰	سود یا زیان اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه
۸۶۰۰۰	مطلوبست:

- ۱- مبالغی که برای هر یک از اقلام فوق در صورتهای مالی تلفیقی در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۶۶ منعکس خواهد شد کدام است؟
- ۲- تهیه ثبت‌های لازم در تعدیلات کاربرگ تلفیقی و ثبت‌های حذفی ضروری مربوط به اوراق قرضه فوق برای صورتهای مالی تلفیقی دو شرکت در سال مالی منتهی به ۲۹

اسفند ۱۳۸۶.

۳- تهیه ثبت‌های لازم در کاربرگ تلفیقی، و ثبت‌های حذفی ضروری مربوط به اوراق قرضه فوق برای صورتهای مالی دو شرکت در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۷.

۳- شرکت شیوا ۷۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت فرعی شیما را در اول فروردین ۱۳۸۲ تحصیل نمود. شرکت فرعی اوراق قرضه‌ای به مبلغ اسمی ۱۰۰۰۰۰ ریال و با نرخ ۷٪ با سررسید ۴ ساله به مبلغ ۹۶۶۸۸ ریال منتشر نمود. بهره در ۲۹ اسفند هر سال پرداخت می‌شود. در اول فروردین ۱۳۸۴ شرکت اصلی شیوا کلیه اوراق قرضه منتشره شرکت فرعی را به مبلغ ۹۶۴۸۲ ریال خریداری کرد. سود خالص گزارش شده در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۴ توسط شرکت فرعی شیما بالغ بر ۶۰۰۰۰ ریال می‌باشد. با توجه به اطلاعات فوق به سوالات زیر پاسخ دهید:

• ۳-۱: سود یا زیان تلفیقی حاصل از خرید اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه در سال ۱۳۸۴ کدام است؟

الف) سود به مبلغ ۱۸۶۲ ریال ب) زیان به مبلغ ۳۵۱۸ ریال

ج) سود به مبلغ ۲۰۶ ریال د) زیان به مبلغ ۱۷۳۵ ریال

• ۳-۲: سود یا زیان حاصل از خرید اوراق قرضه قابل تخصیص به شرکت اصلی کدام است؟

الف) زیان به مبلغ ۱۷۸۳ ریال ب) سود به مبلغ ۳۵۱۸ ریال

ج) سود به مبلغ ۱۶۸۳ ریال د) صفر

• ۳-۳: سهم شرکت اصلی از سود شرکت فرعی کدام است؟

الف) ۴۴۴۶۳ ب) ۴۲۶۵۲ ج) ۴۲۰۰۰ د) ۴۰۷۵۲

• ۳-۴: سهم اقلیت از سود خالص شرکت فرعی کدام است؟

الف) ۱۸۰۰۰ ب) ۱۸۵۲۱ ج) ۱۸۲۷۹ د) ۱۷۴۶۵

• ۳-۵: سود یا زیان حاصل از خرید اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه قابل تخصیص به صادرکننده اوراق قرضه کدام است؟

الف) سود به مبلغ ۱۸۶۲ ب) سود به مبلغ ۳۵۱۸

ج) سود به مبلغ ۱۶۸۳ د) صفر

- ۴- شرکت (الف) کلیه سهام دارای حق رای شرکت (ب) را در اختیار دارد، ترازنامه شرکت (الف) در ۱۲/۲۹/۱۲۰۰ اطلاعات مربوط به اوراق قرضه پرداختی را به شرح زیر نشان می‌دهد:
- اوراق قرضه پرداختی ۷٪ (ارزش اسمی ۵۰۰۰۰۰ ریال سررسید ۱/۱/۰۵x) به مبلغ ۵۱۲۶۳۸ ریال. بهره در ۱۲/۲۹/ هر سال قابل پرداخت می‌باشد.
 - در اول فروردین ۱۳۰۲ شرکت (ب) اوراق قرضه شرکت (الف) را در بورس اوراق بهادار به مبلغ اسمی خریداری کرد.
- مطلوبست:

- ۱- سود یا زیان تلفیقی حاصل از خرید اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه در سال ۰۲x
 - ۲- تهیه ثبت‌های حذفی در کاربرد صورتهای مالی تلفیقی برای سال مالی ۰۲x و ۰۳x در ارتباط با اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه.
- ۵- شرکت نسیم ۱۰۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت حمید را در تملک خود دارد. اطلاعات زیر مربوط به اوراق قرضه شرکت نسیم در ۲۹ اسفند ۰۵x را نشان می‌دهد:
- اوراق قرضه پرداختی ۵٪ (ارزش اسمی ۲۰۰۰۰۰ ریال سررسید ۱/۱/۰۹x) به مبلغ ۱۸۹۸۳۸ ریال، پرداخت بهره در ۲۹ اسفند هر سال می‌باشد.
 - شرکت حمید نصف اوراق قرضه به ارزش اسمی شرکت نسیم را در اول فروردین ۰۶x به مبلغ ۹۲۲۶۹ ریال خریداری کرد.
- مطلوبست:

- ۱- تعیین سود یا زیان تلفیقی حاصل از خرید اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه در سال ۰۶x
- ۲- تهیه ثبت‌های حذفی در کاربرد صورتهای مالی تلفیقی برای سال‌های ۰۶x و ۰۷x در ارتباط با اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه.

- ۶- شرکت اصلی (الف) ۸۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت فرعی (ب) را در اول فروردین ۰۱x به ارزش دفتری تحصیل نمود. در اول فروردین ماه ۰۲x دو شرکت اصلی (الف) و فرعی (ب) اوراق قرضه به شرح زیر منتشر نمود:
- شرکت (الف): اوراق قرضه با نرخ ۹٪ به مبلغ اسمی ۵۰۰۰۰ ریال را به مبلغ ۵۳۳۵۶ ریال

منتشر کرد. بهره در ۲۹ اسفند هر سال پرداخت می شود. تاریخ سررسید ۱۰ ساله از تاریخ انتشار می باشد.

شرکت (ب): اوراق قرضه ای با نرخ ۷٪ به مبلغ اسمی ۲۵۰۰۰ ریال را به مبلغ ۲۴۰۰۲ ریال منتشر کرد. بهره در ۲۹ اسفند هر سال پرداخت می شود. تاریخ سررسید از تاریخ انتشار ۵ سال می باشد.

- مانده حساب اوراق قرضه پرداختنی دو شرکت در ۲۹ اسفند ۱۳۳۳ به شرح زیر است:

اوراق قرضه پرداختنی

شرکت الف: ۵۲۶۸۴ ریال

شرکت ب: ۲۴۴۰۲ ریال

سود خالص گزارش شده توسط شرکت (ب) در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۳۳ و ۱۳۳۴ به ترتیب ۴۰۰۰۰ ریال و ۵۰۰۰۰ ریال می باشد.

فرض ۱- شرکت (الف) کلیه اوراق قرضه منتشر شده شرکت (ب) را در بازار آزاد در ۲۹ اسفند ۱۳۳۳ به مبلغ ۲۳۱۳۵ ریال تحصیل نمود.

فرض ۲- شرکت (ب) کلیه اوراق قرضه شرکت (الف) را در بازار آزاد به مبلغ ۲۷۹۸۵ ریال در ۲۹ اسفند ۱۳۳۳ تحصیل نمود.

مطلوبست:

۱- تعیین سود یا زیان تلفیقی حاصل از خرید اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه بر مبنای فرض او فرض ۲ (به تفکیک)

۲- ثبت شناسایی سهم شرکت اصلی از سود خالص شرکت فرعی برای سالهای ۱۳۳۳ و ۱۳۳۴ بر مبنای فرض ۱ و ۲ (به تفکیک)

۳- تهیه ثبت های حذفی در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی در ارتباط با اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه برای سال های ۳x و ۴x بر مبنای فرض ۱ و ۲ (به تفکیک)

۴- محاسبه سهم اقلیت از سود خالص شرکت فرعی برای سال های ۱۳۳۳ و ۱۳۳۴ با دو فرض (به تفکیک).

۷- شرکت سهامی فروردین (اصلی) ۹۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت اردیبهشت (فرعی) را در اول فروردین ۱۳۳۳ به ارزش دفتری تحصیل نمود. ترازنامه دو شرکت بعد از

دستیابی به حق کنترل به شرح زیر است:

شرکت اصلی	شرکت فرعی
۱۵۰۰۰۰	۵۸۱۰۷
۸۱۰۰۰	۱۰۰۰۰
۱۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰
۱۰۳۵۰۰	
۷۵۰۰۰	۱۲۵۰۰۰
۵۰۹۵۰۰	۲۴۳۱۰۷
۳۵۰۰۰	۲۱۱۵۸
	۱۰۶۹۴۹
۴۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰
۷۴۵۰۰	۱۵۰۰۰
۵۰۹۵۰۰	۲۴۳۱۰۷

اطلاعات اضافی:

- ۱- ارزش اسمی اوراق قرضه پرداختی ۱۰۰۰۰۰۰ ریال، در اول فروردین ۱۳۸۲ منتشر گردیده سررسید ۱۰ ساله می باشد. بهره در ۲۹ اسفند هر سال پرداخت می شود.
- ۲- در اول فروردین ۱۳۸۴ شرکت سهامی فروردین اوراق قرضه شرکت فرعی را به مبلغ اسمی ۴۰۰۰۰۰ ریال در بازار آزاد به مبلغ ۳۷۶۱۱ ریال خریداری کرده است.
- ۳- سود خالص گزارش شده توسط شرکت فرعی اردیبهشت برای سال های ۱۳۸۴ و ۱۳۸۵ به ترتیب ۲۵۰۰۰ ریال و ۳۵۰۰۰ ریال می باشد.

مطلوبست:

- ۱- تعیین سود یا زیان تلفیقی حاصل از خرید اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه برای سال ۱۳۸۴
- ۲- ثبت روزنامه سهم اصلی از سود خالص شرکت فرعی برای سال های ۱۳۸۴ و ۱۳۸۵
- ۳- تهیه ثبت های حذفی در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی برای سال های ۱۳۸۴ و ۱۳۸۵ در ارتباط با اوراق قرضه پرداختی بین شرکتهای عضو گروه
- ۴- محاسبه سهم اقلیت از سود خالص شرکت فرعی برای سال های ۱۳۸۴ و ۱۳۸۵

۸- بخشی از اطلاعات حسابهای دو شرکت اصلی الف و فرعی ب در ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ به شرح زیر است:

شرکت (الف)		شرکت (ب)	
بد	بس	بد	بس
		۲۴۵۰۰	
درآمد بهره			
هزینه بهره	۱۰۰۰۰۰		
بهره دریافتی		۲۴۰۰۰	
سرمایه گذاری در اوراق قرضه الف		۳۹۶۰۰۰	
کسر اوراق قرضه پرداختنی	۱۶۰۰۰		
بهره پرداختنی	۴۸۰۰۰		
اوراق قرضه پرداختنی ۱۲٪	۸۰۰۰۰۰		

اطلاعات اضافی:

- ۱- سررسید اوراق قرضه اول فروردین ۱۳۸۶
 - ۲- شرکت (ب) اوراق قرضه را در اول مهر ماه ۱۳۸۱ خریداری کرد. ارزش اسمی اوراق قرضه خریداری شده ۴۰۰۰۰۰۰ ریال می باشد.
 - ۳- شرکت اصلی (الف) ۸۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت فرعی (ب) را در تملک خود دارد.
 - ۴- پرداخت بهره اول فروردین و اول مهر ماه هر سال می باشد.
- مطلوبست:

- ۱- مانده کسر اوراق قرضه در اول مهر ماه ۱۳۸۱ کدام است؟
- ۲- مبلغ پرداختی بابت اوراق قرضه توسط شرکت فرعی کدام است؟
- ۳- سود یا زیان تلفیقی خرید اوراق قرضه را محاسبه نمایید.
- ۴- حذفیات در کاربرگ تلفیقی کدامند.
- ۵- تاثیر سود یا زیان حاصل از خرید اوراق قرضه بر درآمد شرکت اصلی در سال ۸۱ x

۹- شرکت اصلی (الف) ۸۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت فرعی (ب) را در اول فروردین ۱۳۸۱ به مبلغ ۶۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرد. حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

در زمان تحصیل: سهام عادی ۲۰۰۰۰۰ ریال و سود انباشته ۵۰۰۰۰۰ ریال بود.

- سود خالص شرکت اصلی (الف) برای سال ۱۳۰۱، بالغ بر ۴۰۰۰۰۰ ریال (به استثناء سهم شرکت اصلی از سود شرکت فرعی ب) پرداخت سود سهام توسط شرکت اصلی در سال ۱۳۰۱ بالغ بر ۲۰۰۰۰۰ ریال.

- زیان خالص گزارش شده توسط شرکت فرعی (ب) در سال ۱۳۰۱ بالغ بر ۵۰۰۰۰ ریال، سود سهام پرداختی به مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال.

ارزش دفتری کلیه دارایی‌ها و بدهیهای شرکت فرعی تقریباً با ارزش بازار آنها برابر است. شرکت اصلی برای سرمایه‌گذاری در فرعی از روش ارزش ویژه کامل استفاده می‌نماید.

مطلوبست:

با استفاده از اطلاعات تمرین شماره ۸ و اطلاعات فوق به سوالات زیر پاسخ دهید:

- ۱- تهیه ثبت روزنامه سهم شرکت اصلی از سود (زیان) خالص شرکت فرعی در دفاتر شرکت اصلی برای سال ۱۳۰۱
- ۲- محاسبه درآمد خالص تلفیقی برای سال ۱۳۰۱
- ۳- محاسبه مانده سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی در ۲۹ اسفند ۱۳۰۱
- ۴- محاسبه سهم اقلیت از سود خالص برای سال ۱۳۰۱
- ۵- محاسبه مجموع حقوق اقلیت در ۲۹ اسفند ۱۳۰۱

مسائل

- ۱- شرکت یاس ۴۰۰۰۰ سهام دارای حق رای شرکت ارغوان به مبلغ ۶۴۰۰۰۰ ریال در اول سال ۰۱ خریداری کرد. خالص دارایی شرکت ارغوان در زمان تحصیل بالغ بر ۸۰۰۰۰۰ ریال بود. در اول تیرماه ۰۱ شرکت یاس ۳۰ درصد اوراق قرضه منتشر شده شرکت ارغوان را به مبلغ ۱۷۰۰۰۰ ریال خریداری کرد. سرسید اوراق قرضه اول تیر ۰۶ ۱۳ می‌باشد. پرداخت بهره در اول تیر و اول دی ماه هر سال می‌باشد. شرکت یاس برای حسابداری سرمایه‌گذاری در شرکت ارغوان از روش ارزش ویژه کامل استفاده می‌نماید. اقلام

صورت‌های مالی دو شرکت در سال مالی منتهی به ۱۳۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

شرکت یاس	شرکت ارغوان	
۲۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	فروش
۱۵۸۰۰۰۰	۸۸۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده و هزینه‌ها
۱۲۳۰۰		درآمد بهره اوراق قرضه
	۵۸۰۰۰	هزینه بهره اوراق قرضه
۴۷۹۰۰		درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۲۰۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱/۱ x
۳۶۰۰		بهره دریافتی (اوراق قرضه)
۱۷۱۵۰۰		سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه شرکت ارغوان
۶۷۸۹۰۰		سرمایه‌گذاری در شرکت ارغوان
۲۴۱۷۲۰۰	۱۶۳۱۵۰۰	سایر دارایی‌ها
	۴۲۵۰۰	کسر اوراق قرضه
	۱۲۰۰۰	بهره پرداختی (اوراق قرضه)
	۶۰۰۰۰۰	اوراق قرضه پرداختی ۸٪
۳۰۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	سایر بدهی‌ها
۵۰۰۰۰۰۰		سهام عادی (۵۰ ریالی)
	۵۰۰۰۰۰۰	سهام عادی (۱۰ ریالی)

مطلوبست:

- ۱- محاسبه مانده حساب کسر اوراق قرضه در اول تیر ماه ۱۳۱x
- ۲- محاسبه سود یا زیان تلفیقی حاصل از خرید اوراق قرضه بین شرکت‌های عضو گروه
- ۳- تهیه کاربرگ تلفیقی

۲- در اول فروردین سال ۱۳۲x شرکت ری ۷۵ درصد سهام دارای حق رای شرکت رازی به ارزش دفتری تحصیل نمود. در اول مهر ماه ۱۳۲x شرکت ری ۴۰ درصد اوراق قرضه منتشر شده شرکت رازی را به مبلغ ۱۵۲۵۰۰ ریال خریداری کرد. در آن زمان، اوراق قرضه پرداختی منتشر شده شرکت فرعی ۴۰۰۰۰۰۰ ریال بود. نرخ بهره اوراق قرضه ۱۰٪ تاریخ

سررسید اول مهرماه ۱۳۳۷، مانده کسر اوراق قرضه در تاریخ ۲۷/۱/۳۲ بالغ بر ۲۰۰۰۰۰ ریال. بهره در اول فروردین و اول مهر ماه هر سال پرداخت می‌شود.

شرکت ری برای حسابداری سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی از روش ارزش ویژه کامل استفاده می‌نماید. اقلام صورت سود یا زیان دو شرکت برای سال ۱۳۳۲ به شرح زیر است:

شرکت رازی	شرکت ری	
۵۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	فروش
۲۵۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۱۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	هزینه‌های عملیاتی
	۸۷۵۰	درآمد بهره اوراق قرضه
(۴۴۰۰۰)		هزینه بهره اوراق قرضه
	۴۹۰۵۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۴۲۴۰۰	۱۶۳۵۰۰	ذخیره مالیات بر درآمد
		مطلوبست:

تهیه صورت سود و زیان تلفیقی

۳- شرکت اصلی توانا ۹۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت فرعی دانا را در اول فروردین ۱۳۳۵ به مبلغ ۶۶۰۰۰ ریال تحصیل نمود. سهام عادی و سود انباشته شرکت دانا در زمان تحصیل به ترتیب ۳۰۰۰۰ ریال و ۴۰۰۰۰ ریال بود. هر نوع مازاد به تجهیزات تخصیص یافته و حداکثر طی ۱۵ سال به روش خط مستقیم مستهلک می‌شود. شرکت اصلی توانا کلیه اوراق قرضه منتشر شده به ارزش اسمی ۲۵۰۰۰ ریال را در اول فروردین ۱۳۳۵ به مبلغ ۲۴۰۰۰ ریال خریداری کرد. نرخ بهره اوراق قرضه ۱۰٪، سررسید اوراق قرضه اول فروردین ۱۳۳۷، و تاریخ پرداخت بهره ۲۹ اسفند هر سال می‌باشد. ارزش دفتری این اوراق قرضه در زمان تحصیل توسط شرکت توانا ۲۵۳۹۰ ریال بود. اقلام صورتهای مالی دو شرکت در ۲۹ اسفند ۱۳۳۶ به شرح زیر است:

شرکت توانا	شرکت دانا	
۸۰۰۰۰	۳۷۰۰۰	فروش
۳۰۰۰		درآمد بهره اوراق قرضه
۷۹۰۰		درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۳۰۰۰۰	۱۲۲۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
	۲۳۰۵	هزینه بهره اوراق قرضه
۳۵۰۰۰	۱۲۸۰۰	سایر هزینه ها
۱۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	سود انباشته ۶/۱/۱x
۱۵۰۰۰	۵۰۰۰	سود سهام پرداختی
۹۲۱۷۴	۱۰۲۰۰۰	دارائی جاری
۷۸۸۲۶		سرمایه گذاری در شرکت دانا
۲۵۰۰۰		سرمایه گذاری در اوراق قرضه دانا
۳۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	اموال و ماشین آلات و تجهیزات
۱۵۱۰۰	۱۲۳۰۵	حسابهای پرداختنی
	۲۵۰۰۰	اوراق قرضه پرداختنی ۱۰٪ (خالص)
۱۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	سهام عادی
		مطلوبست:

تهیه کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی در سال ۱۳۶۶

۴- شرکت سهامی (ج) ۴۰۰۰۰ سهام شرکت فرعی (دال) را در اول فروردین ۱۳۶۱ در بورس اوراق بهادار به مبلغ ۶۴۰۰۰۰ ریال خریداری کرد. خالص دارائی شرکت (دال) در زمان تحویل بالغ بر ۸۰۰۰۰۰ ریال در اول تیر ماه ۱۳۶۱، شرکت سهامی (ج) ۳۰ درصد اوراق قرضه منتشر شده شرکت فرعی (دال) را به مبلغ ۱۷۰۰۰۰ ریال خریداری کرد. تاریخهای پرداخت بهره اوراق قرضه به ترتیب اول تیر و اول دی هر سال می باشد. سهامی (ج) برای حسابداری سرمایه گذاری در شرکت (ج) از روش بهای تمام شده استفاده می نماید. اقلام صورتهای مالی دو شرکت در ۲۹ اسفند ۱۳۶۱ به شرح زیر است:

شرکت (ج)	شرکت (دال)	
۲۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	فروش
۱۵۸۰۰۰۰	۸۸۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده و هزینه‌ها
۱۲۳۰۰		درآمد بهره اوراق قرضه
	۵۸۰۰۰	هزینه بهره اوراق قرضه
۲۰۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱/۱x
۳۶۰۰		بهره دریافتی (اوراق قرضه)
۱۷۱۵۰۰		سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه (دال)
۶۴۰۰۰۰		سرمایه‌گذاری در شرکت (دال)
۲۴۱۷۲۰۰	۱۶۳۱۵۰۰	سایر دارایی‌ها
	۴۲۵۰۰	کسر اوراق قرضه
	۱۲۰۰۰	بهره پرداختی (اوراق قرضه)
		اوراق قرضه پرداختی ۸٪
	۶۰۰۰۰۰	(سررسید ۱/۴/۶x)
۳۰۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	سایر بدهی‌ها
۵۰۰۰۰۰۰		سهام عادی (۵۰ ریالی)
	۵۰۰۰۰۰۰	سهام عادی (۱۰ ریالی)

مطلوبست:

- ۱- محاسبه مانده حساب کسر اوراق قرضه در اول تیر ماه ۱۳x۱
- ۲- محاسبه سود یا زیان تلفیقی حاصل از خرید اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه
- ۳- تهیه کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی (روش بهای تمام شده)

۵- شرکت سهامی (م) ۸۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت فرعی (ل) را به مبلغ ۶۰۰۰۰۰۰ ریال در اول فروردین ماه ۱۳x۲ تحصیل نمود. سهام عادی شرکت فرعی هیچ تغییراتی نداشته است. ارزش دفتری خالص دارایی شرکت فرعی تقریباً با ارزش بازار برابر بوده است. شرکت سهامی (م) برای حسابداری سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی از روش بهای تمام شده استفاده می‌نماید. اقلام صورتهای مالی دو شرکت در ۲۹ اسفند ۱۳x۲ به شرح زیر است:

شرکت (ل)	شرکت (م)	
۵۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	فروش
۴۴۰۰۰۰	۷۹۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده و هزینه‌ها
۵۵۰۰		درآمد بهره (اوراق قرضه)
	۴۶۰۰۰	هزینه بهره (اوراق قرضه)
۲۵۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰	سود انباشته ۲/۱/۱x
۶۰۰۰		بهره دریافتی (اوراق قرضه)
۲۴۸۵۰۰		سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه (م)
	۶۰۰۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت (ل)
۶۶۱۰۰۰	۱۴۴۸۵۰۰	سایر دارایی‌ها
	۲۵۵۰۰	کسر اوراق قرضه
	۱۰۰۰۰	بهره پرداختی (اوراق قرضه)
	۴۰۰۰۰۰	اوراق قرضه ۱۰٪ سررسید ۷/۲/۱x
۱۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	سایر بدهی‌ها
۵۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	سهام عادی

اطلاعات اضافی:

در اول دی ماه ۱۳۳۲ شرکت فرعی (ل) ۶۰ درصد اوراق قرضه منتشر شده شرکت (م) خریداری کرد. تاریخهای پرداخت بهره اوراق قرضه به ترتیب اول تیر و اول دی می باشد. مطلوبست:

- ۱- محاسبه مانده حساب کسر اوراق قرضه در اول دی ماه ۱۳۳۲
- ۲- محاسبه مبلغ پرداختی توسط فرعی (ل) برای سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه (م)
- ۳- محاسبه سود یا زیان تلفیقی حاصل از خرید اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه
- ۴- تهیه کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی (روش بهای تمام شده)

۶- اقلام صورتهای مالی دو شرکت آلفا (اصلی) و بتا (فرعی) در ۱۳۴۴/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

شرکت آلفا	شرکت بتا	
۶۳۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	فروش
۳۰۰۰۰		سود حاصل از فروش تجهیزات
۵۲۰۰۰		درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۳۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۷۶۰۰۰	۴۰۰۰۰	هزینه استهلاک
۲۰۰۰۰		هزینه بهره
۴۶۰۰۰	۶۰۰۰۰	سایر هزینه های عملیاتی
۱۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	سود انباشته ۴/۱/۱
۱۶۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	سود سهام پرداختی
۲۷۰۰۰	۸۱۰۰۰	وجوه نقد
	۵۰۰۰	بهره دریافتنی (اوراق قرضه)
۴۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۸۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	موجودی ها
۹۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	زمین
۱۵۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰	ساختمان (خالص)
۱۴۰۰۰۰	۹۰۰۰۰	تجهیزات (خالص)
۳۴۳۰۰۰		سرمایه گذاری در شرکت بتا
	۹۴۰۰۰	سرمایه گذاری در اوراق قرضه آلفا
۵۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۱۰۰۰۰	—	بهره پرداختنی (اوراق قرضه)
۴۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	سهام عادی
۲۰۰۰۰۰	—	اوراق قرضه ۱۰٪
		اطلاعات اضافی:

۱- شرکت اصلی ۷۵ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی در اختیار دارد.

۲- شرکت اصلی برای حسابداری سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی از روش ویژه کامل استفاده می‌نماید.

۳- فروش کالا بین شرکتهای عضو گروه جمعاً ۵۰۰۰۰ ریال در طی سال ۱۳۴۴ می‌باشد. وجوه بین راهی از شرکت فرعی به اصلی ۱۰۰۰۰ ریال در پایان سال ۴۴ بوده که در دفاتر شرکت فرعی ثبت شده ولی در دفاتر شرکت اصلی ثبت نشده است.

۴- سود تحقق نیافته موجودی کالای شرکت فرعی خریداری شده از شرکت اصلی در ۲۹ اسفند ۴۳ به مبلغ ۱۲۰۰۰ ریال و در ۲۹ اسفند ۱۳۴۴ به مبلغ ۱۵۰۰۰ ریال.

۵- شرکت فرعی تجهیزاتی با عمر مفید باقی‌مانده ۶ سال در اول فروردین سال ۱۳۴۲ با سودی معادل ۲۴۰۰۰ ریال به شرکت اصلی فروخت.

۶- شرکت اصلی زمین و ساختمانی را در اول مهر ماه ۱۳۴۴ به شرکت فرعی فروخت. سود حاصل از فروش زمین به شرکت فرعی ۱۰۰۰۰ ریال، سود حاصل از فروش ساختمان با عمر مفید باقی‌مانده ۱۰ سال ۲۰۰۰۰ ریال بود.

۷- شرکت فرعی اوراق قرضه ۱۰٪ شرکت اصلی به ارزش اسمی ۱۰۰۰۰۰۰ ریال را در بازار آزاد به مبلغ ۹۴۰۰۰ ریال بعلاوه ۵۰۰۰ ریال بهره معوق در ۲۹ اسفند ۱۳۴۴ خریداری کرد. تاریخ‌های پرداخت بهره اول فروردین و مهرماه هر سال می‌باشد. سررسید اوراق قرضه اول فروردین ۱۳۴۹ خواهد بود.

مطلوبست:

تهیه کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی برای سال مالی منتهی به

۲۹ اسفند ۱۳۴۴

صورت‌های مالی تلفیقی: ساختارهای پیچیده وابستگی



• هدف کلی

تهیه و تنظیم صورت‌های مالی تلفیقی در ساختار پیچیده وابستگی‌ها.

• اهداف رفتاری

- پس از مطالعه این فصل باید بتوانید به سؤالات زیر پاسخ دهید:
- ۱- تفاوت بین ساختار وابستگی ساده و پیچیده کدام است؟
 - ۲- تفاوت بین ساختار وابستگی غیر مستقیم و روابط متقابل سهام را تشریح نمایید.
 - ۳- نحوه محاسبه سود خالص تلفیقی شرکت اصلی در ساختار وابستگی غیر مستقیم ساده و پیچیده کدام است؟
 - ۴- نحوه محاسبه سود خالص تلفیقی شرکت اصلی در ساختار وابستگی متقابل سهام کدام است؟

- ۵- تفاوت تهیه صورتهای مالی تلفیقی در مالکیت متقابل سهام به روش سهام خزانه و روش تخصیص سنتی کدام است؟
- ۶- نحوه محاسبه سود خالص شرکت اصلی در مالکیت غیر مستقیم و روابط متقابل با ذکر مثال کدام است؟
- ۷- نحوه محاسبه حقوق اقلیت در بکارگیری روش سهام خزانه و تفاوت آن با روش تخصیص سنتی کدام است؟

کلیات

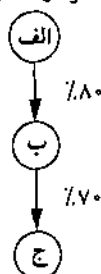
ساختار وابستگی نمونه‌های مختلفی دارد. در فصول قبل، ساختار وابستگی شرکتها به به شکلی که شرکت اصلی یک یا چند شرکت فرعی را بطور مستقیم در کنترل خود داشته، مورد بررسی قرار گرفته است. تجزیه و تحلیل کنترل به شکل غیر مستقیم و مالکیت متقابل سهام، به روش‌های مختلف در این فصل تشریح می‌شود، ساختار وابستگی غیر مستقیم در مواردی که شرکت اصلی کنترل یک یا چند شرکت فرعی را در اختیار داشته باشد، و واحدهای فرعی نیز به نوبه خود، مالکیت شرکت‌های دیگری همانند شرکت اصلی را دارا باشند، وابستگی غیر مستقیم گویند. در این نوع ساختار وابستگی، سهام متقابل بین فرعی و اصلی یا بین واحدهای فرعی همانند شرکت اصلی وجود ندارد. ساختار وابستگی نوع دوم که کنترل پیچیده (مالکیت متقابل) نامیده می‌شود، به گونه‌ای است که، واحد فرعی نیز به نوبه خود مالک سهام شرکت اصلی، یا واحدهای فرعی خود نیز مالک سهام واحدهای فرعی دیگر، شبیه شرکت اصلی می‌باشند. دو روش برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی، در مواردیکه، ساختار وابستگی متقابل باشد، وجود دارد:

- ۱- روش سهام خزانه: در این روش، سرمایه‌گذاری فرعی در شرکت اصلی اساساً همانند سهام خزانه در ترازنامه تلفیقی مورد توجه قرار می‌گیرد.
- ۲- روش تخصیص سنتی: در این روش سرمایه‌گذاری فرعی در شرکت اصلی، همانند ساختار برکناری سهام منتشر شده اصلی برخورد می‌شود.

انواع ساختار وابستگی

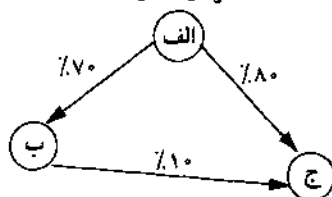
۱- کنترل غیر مستقیم ساده: یعنی شرکت اصلی کنترل شرکت فرعی را در اختیار داشته، و شرکت فرعی نیز به نوبه خود، کنترل شرکت دیگری را داراست. به عبارت دیگر، برخی از شرکتهای اصلی یک یا چند شرکت فرعی خود را بطور غیر مستقیم از طریق سرمایه گذاری در سهام کنترل می نمایند، بطور مثال شرکت (الف) کنترل شرکت فرعی (ب) را در اختیار داشته، و بطور غیر مستقیم از طریق شرکت (ب) بر شرکت (ج) اعمال کنترل می نماید. نمودار مربوط به وابستگی غیر مستقیم ساده بین شرکت های عضو گروه، براساس مفروضات فوق به شرح زیر ترسیم می گردد:

(نمودار شماره ۱)



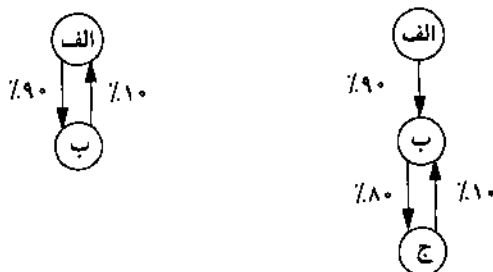
۲- کنترل غیر مستقیم پیچیده: نوعی ساختار وابستگی است، که شرکت اصلی کنترل دو یا چند واحد فرعی را دارا بوده، و شرکت فرعی نیز، به نوبه خود مالک سهام شرکت فرعی دیگری می باشد. نمودار آن به شرح زیر ترسیم می شود:

(نمودار شماره ۲)



۳- مالکیت متقابل: نوعی ساختار وابستگی است که شرکت اصلی کنترل شرکت فرعی را در اختیار داشته و شرکت فرعی نیز مالک سهام دارای حق رای شرکت اصلی است. روابط متقابل مالکیت سهام بین شرکت های اصلی و فرعی به شکل نمودار زیر ترسیم می شود:

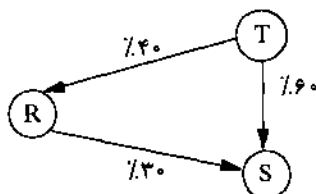
(نمودار شماره ۳)



• درصد مالکیت در ساختار وابستگی در مواردی که کنترل بطور مستقیم است درصد مالکیت: برابر با تعداد سهام نگهداری شده به جمع تعداد سهام منتشر شده در اختیار سهامداران می باشد. در مواردی که کنترل به شکل غیرمستقیم باشد، با توجه به نمودار شماره (۱)، می توان گفت که شرکت (الف) کنترل غیر مستقیمی معادل 56% ($70\% \times 80\%$) از طریق شرکت (ب) بر شرکت (ج) بدست آورده است.

اگر شرکت (T) با توجه به نمودار شماره (۴)، 60% درصد سهام دارای حق رأی شرکت (S) و همچنین شرکت (T) نیز 40% درصد سهام دارای حق رأی شرکت (R) و شرکت (R) نیز به نوبه خود 30% درصد مالکیت سهام شرکت (S) را در اختیار داشته باشند، مجموع درصد مالکیت شرکت (T) برابر با 72% درصد می باشد. یعنی شرکت (T) 60% درصد مالکیت سهام شرکت (S) به شکل مستقیم و 12% درصد ($30\% \times 40\%$) مالکیت به شکل غیر مستقیم را در اختیار دارد.

(نمودار شماره ۴)



کنترل غیرمستقیم و روش ارزش ویژه

مثال - فرض کنید، شرکت (الف) 80% درصد سهام دارای حق رأی شرکت (ب) و شرکت (ب) نیز به نوبه خود 90% درصد سهام دارای حق رأی شرکت (ج) را در تملک خود دارد. در این ارتباط، می توان گفت که، شرکت (الف) 72% درصد ($80\% \times 90\%$) کنترل شرکت (ج) را به شکل غیرمستقیم دارا می باشد. برای محاسبه سود سهم شرکت اصلی (الف) از

درآمد شرکت‌های فرعی دو روش وجود دارد، که نتایج آن یکسان است. نظر به این که واحدهای (الف) و (ب) در سهام شرکت‌های فرعی سرمایه‌گذاری کرده‌اند، هر یک باید سهم خود را از سود شرکت‌های فرعی شناسایی نمایند، نحوه محاسبه سود سهم شرکت اصلی و سهم اقلیت، براساس روش ارزش ویژه، با فرض این که، ارزش دفتری و بازار خالص دارایی‌های واحدهای فرعی در زمان تحصیل برابر بوده، و سود حاصل از عملیات خود به طور جداگانه در هر یک از واحدهای تجاری عضو گروه، طی سال ۱۳۴۴ به قرار زیر باشد، به شرح زیر خواهد بود:

سود خالص			شرکت اصلی (الف)
			۱۰۰۰۰۰
		شرکت ب (۸۰ درصد در تملک شرکت الف)	۵۰۰۰۰
		شرکت ج (۹۰ درصد در تملک شرکت ب)	۲۴۰۰۰
هر یک از شرکت‌های عضو گروه تلفیق، در پایان سال ۱۳۴۴، سهم خود را از سود حاصل از عملیات واحدهای تحت کنترل خود را براساس روش ارزش ویژه شناسایی و در دفاتر خود ثبت می‌نمایند، برای شناسایی سود حاصل از سرمایه‌گذاری، محاسبات از پایین‌ترین سطح وابستگی شروع و به بالاترین سطح منتقل می‌شود، بنابراین در مثال فوق، محاسبات از شرکت (ج) شروع شده، نحوه محاسبه سود خالص تلفیقی و سود سهم اقلیت هر یک از واحدهای تجاری عضو گروه تلفیق به شرح جدول شماره (۷-۱) می‌باشد:			
جدول شماره (۷-۱)	شرکت (الف)	شرکت (ب)	شرکت (ج)
سود حاصل از عملیات به طور جداگانه	۱۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۲۴۰۰۰
شناسایی ۹۰ درصد سهم شرکت (ب) از سود شرکت (ج) *		۲۱۶۰۰	(۲۱۶۰۰)
جمع	۱۰۰۰۰۰	۷۱۶۰۰	۲۴۰۰
شناسایی ۸۰ درصد سهم شرکت (الف) از سود شرکت (ب) **	۵۷۲۸۰	(۵۷۲۸۰)	
	۱۵۷۲۸۰	۱۴۳۲۰	۲۴۰۰
سود خالص تلفیقی شرکت اصلی	۱۵۷۲۸۰		
سود سهم اقلیت ***	۱۶۷۲۰		
جمع	۱۷۴۰۰۰		
سهم شرکت (ب) از سود خالص شرکت (ج)			* $\square 24000 \times 90\% = 21600$
سهم شرکت (الف) از سود خالص شرکت (ب)			** $\square 71600 \times 80\% = 57280$
سود سهم اقلیت			*** $\square 14320 + 2400 = 16720$

روش دیگر محاسبه سود خالص تلفیقی به قرار زیر می باشد:

سود خالص شرکت الف	(۱۰۰٪ × ۱۰۰۰۰۰)	۱۰۰۰۰۰
سهم شرکت (الف) از سود خالص شرکت ب	(۸۰٪ × ۵۰۰۰۰)	۴۰۰۰۰
سهم شرکت (الف) از سود خالص شرکت ج	(۷۲٪* × ۲۴۰۰۰)	۱۷۲۸۰
سود خالص تلفیقی سال ۱۳۴۴		۱۵۷۲۸۰
* $\frac{۷۲}{۸۰} \times ۹۰ = ۷۲$		

سود تحقق نیافته بین شرکت های عضو گروه در کنترل های غیر مستقیم

درباره حذف سود ناشی از انتقال دارایی ها بین شرکت های عضو گروه، در فصول قبل که شرکت اصلی دارای یک شرکت فرعی می باشد، مورد بررسی قرار گرفته است. محاسبه سود خالص تلفیقی در مواردی که، وابستگی چند سطحی بین شرکت های عضو گروه باشد، نحوه حذف سود تحقق نیافته بین واحدهای عضو گروه با توجه به اطلاعات فوق و مفروضات جدیدی که طی سال ۱۳۴۴ بین آنها تحقق یافته، به قرار زیر می باشد:

- ۱- شرکت (الف) طی سال ۴۴ کالایی را با سودی معادل ۱۰۰۰۰ ریال به شرکت (ب) فروخت. نصف این کالا در پایان سال در انبار شرکت فرعی (ب) موجود است.
- ۲- شرکت (ب) در سال ۳۳ کالا به شرکت فرعی (ج) فروخته است، سود تحقق نیافته کالای فوق در ۲۹ اسفند ۳۳ بالغ بر ۱۰۰۰۰ ریال می باشد، این کالا در سال ۴۴ توسط شرکت (ج) به مشتریان خارج از عضو گروه فروخته شده است.
- ۳- شرکت (ج) تجهیزاتی که ارزش دفتری آن بالغ بر ۳۰۰۰۰ ریال بود، در اول سال ۴۴ به مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال به شرکت (ب) فروخت، عمر مفید باقی مانده تجهیزات ۵ سال. روش استهلاك خط مستقیم.

- ۴- سود توزیع شده واحدهای تجاری (ب) و (ج) به ترتیب بالغ بر ۳۰۰۰۰ ریال و ۱۰۰۰۰ ریال می باشد.

نحوه محاسبه سود خالص تلفیقی و سود خالص سهم اقلیت، با فرض این که، روش حسابداری سرمایه گذاری ها، ارزش ویژه کامل باشد، به شرح جدول شماره (۷-۲) می باشد:

جدول شماره (۷-۲)	شرکت (الف)	شرکت (ب)	شرکت (ج)
سود حاصل از عملیات به طور جداگانه	۱۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۲۴۰۰۰
کسر می شود: سود تحقق نیافته موجودی کالای آخر دوره:			
فروش اصلی به فرعی ب $(100000 \times \frac{1}{2} = 50000)$	(۵۰۰۰۰)		
اضافه می شود: سود تحقق نیافته موجودی کالا اول دوره:			
(فروش شرکت ب به شرکت ج در سال ۸۳)		۱۰۰۰۰	
کسر می شود: سود حاصل از فروش تجهیزات			(۲۰۰۰۰۰)
اضافه می شود: شناسایی تدریجی سود حاصل از فروش			
تجهیزات $(200000 : 5 = 40000)$			۴۰۰۰
سود تعدیل شده	۹۵۰۰۰	۶۰۰۰۰	۸۰۰۰
شناسایی ۹۰ درصد سهم شرکت (ب) از سود شرکت (ج) *		۷۲۰۰	(۷۲۰۰)
شناسایی ۸۰ درصد سهم شرکت (الف) از سود شرکت (ب) **	۵۳۷۶۰	(۵۳۷۶۰)	
سود تخصیص یافته هر یک	۱۴۸۷۶۰	۱۳۴۴۰	۸۰۰

☒ $13440 + 800 = 14240$

سود خالص سهم اقلیت

☒ $80000 \times 90\% = 72000$

سود سهم شرکت (ب) از سود خالص (ج)

☒ $67200 \times 80\% = 53760$

سود سهم شرکت (الف) از سود خالص (ب)

بدیهی است، بعد از محاسبات سود خالص تلفیقی طبق جدول (۷-۲) ثبت های زیر در دفاتر واحدهای عضو گروه تلفیق براساس روش ارزش ویژه کامل به قرار زیر می باشد:

● دفاتر شرکت (الف):

(۱)

۵۳۷۶۰

سرمایه گذاری در شرکت (ب)

۵۳۷۶۰

درآمد حاصل از سرمایه گذاری (ب)

ثبت شناسایی درآمد حاصل از سرمایه گذاری $(67200 \times 80\%)$

(۲)

۲۴۰۰۰

وجوه نقد

۲۴۰۰۰

سرمایه گذاری در شرکت (ب)

ثبت وصول سود سهام $(300000 \times 80\% = 240000)$

(۳)

درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری (ب) ۵۰۰۰
 سرمایه‌گذاری در شرکت (ب) ۵۰۰۰
 ثبت حذف سود تحقق نیافته موجودی کالا پایان دوره

● دفاتر شرکت (ب):

(۱)

سرمایه‌گذاری در شرکت (ج) ۷۲۰۰
 درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری (ج) ۷۲۰۰
 ثبت شناسایی درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری $(۸۰۰۰ \times ۹۰\%)$

(۲)

سرمایه‌گذاری در شرکت (ج) ۱۰۰۰۰
 درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری (ج) ۱۰۰۰۰
 ثبت شناسایی سود تحقق یافته موجودی کالا اول دوره

(۳)

وجوه نقد ۹۰۰۰
 سرمایه‌گذاری در شرکت (ج) ۹۰۰۰
 ثبت وصول سود سهام $(۱۰۰۰۰ \times ۹۰\%)$

نحوه حذف در کاربرگ تلفیقی، با توجه به اطلاعات فوق، با فرض اینکه، ارزش متعارف بازار خالص دارائی واحدهای فرعی در تاریخ تحصیل با ارزش دفتری آنها تقریباً برابر باشد، و واحدهای اصلی، خالص دارائی‌های واحد فرعی را معادل ارزش دفتری آنها تحصیل نموده است، به شرح زیر خواهد بود: (اقلام کاربرگ جدول شماره ۳-۷، فرضی است):

(۱)

۴۸۷۶۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری (ب)
۲۴۰۰۰	سود سهام پرداختی
۲۴۷۶۰	سرمایه گذاری در شرکت (ب)

(۲)

۲۴۰۰۰۰	سود انباشته شرکت (ب) $(300000 \times \frac{1}{100}) \times \frac{1}{100}$
۲۴۰۰۰۰	سهام عادی شرکت (ب) $(300000 \times \frac{1}{100})$
۴۸۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت (ب)

(۳)

۱۷۲۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری (ج)
۹۰۰۰	سود سهام پرداختی
۸۲۰۰	سرمایه گذاری در شرکت (ج)

(۴)

۱۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت (ج)
۱۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده (موجودی کالا ۱/۱)

(۵)

۱۸۰۰۰۰	سود انباشته شرکت ج $(200000 \times \frac{1}{100}) \times \frac{1}{100}$
۹۰۰۰۰	سهام عادی شرکت ج $(100000 \times \frac{1}{100})$
۲۷۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت (ج)

(۶)

۵۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده (موجودی کالا پایان دوره)
۵۰۰۰	موجودی کالا

(۷)

۱۰۰۰۰۰	فروش
۱۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده

(۸)

سود حاصل از فروش تجهیزات ۲۰۰۰۰
تجهیزات ۲۰۰۰۰

(۹)

استهلاک انباشته تجهیزات ۴۰۰۰
هزینه استهلاک تجهیزات ۴۰۰۰

جدول شماره (۷-۳) کاربرد تلفیقی شرکتهای اصلی و فرعی - کنترل غیر مستقیم سال مالی منتهی به ۱۳۸۴/۱۲/۲۹ - روش ارزش ویژه کامل

حقوق اقلیت	حقوق اقلیت	حقوق اقلیت		شرکت ج ٪۹۰	شرکت ب ٪۸۰	شرکت الف	
		پس	پد				
۳۷۰۰۰۰۰			۱۰۰۰۰۰(۷)	۸۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	صورت سود و زیان: فروش
۲۲۷۵۰۰۰		۱۰۰۰۰۰(۷)	۵۰۰۰۰(۶)	۴۸۰۰۰۰	۷۰۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۱۳۲۵۰۰۰		۱۰۰۰۰۰(۳)		۳۲۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰۰	سود ناخالص عملیاتی
۱۲۶۲۰۰۰		۲۰۰۰(۹)		۳۱۶۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	۷۰۰۰۰۰۰	هزینه های عملیاتی
۱۶۳۰۰۰				۲۰۰۰	۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	سود خالص عملیاتی
			۲۸۷۶۰(۱)			۲۸۷۶۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری (ب)
			۱۷۲۰۰(۳)		۱۷۲۰۰		درآمد حاصل از سرمایه گذاری (ج)
			۲۰۰۰۰(۸)	۲۰۰۰۰			سود حاصل از فروش تجهیزات
(۱۳۲۴۰)	۱۳۲۴۰						سود سهم اقلیت
۱۳۸۷۶۰	۱۳۲۴۰			۲۴۰۰۰	۶۷۲۰۰	۱۳۸۷۶۰	سود خالص نقل به زیر
							صورت سود و زیان انباشته: سود انباشته ۸۴/۱/۱
۵۰۰۰۰۰			۲۴۰۰۰۰(۲)		۳۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰۰	شرکت الف
	۶۰۰۰۰						شرکت ب
	۲۰۰۰۰		۱۸۰۰۰۰(۵)	۲۰۰۰۰۰			شرکت ج
۱۳۸۷۶۰	۱۳۲۴۰			۲۴۰۰۰	۶۷۲۰۰	۱۳۸۷۶۰	سود خالص نقل از بالا
							سود سهام پرداختی:
(۸۰۰۰۰)						(۸۰۰۰۰)	شرکت الف
	(۶۰۰۰۰)	۲۴۰۰۰(۱)			(۳۰۰۰۰۰)		شرکت ب
	(۱۰۰۰۰)	۹۰۰۰(۳)		(۱۰۰۰۰۰)			شرکت ج
۵۶۸۷۶۰	۸۷۲۴۰			۲۱۴۰۰۰	۳۳۷۲۰۰	۵۶۸۷۶۰	سود انباشته نقل به زیر

ادامه

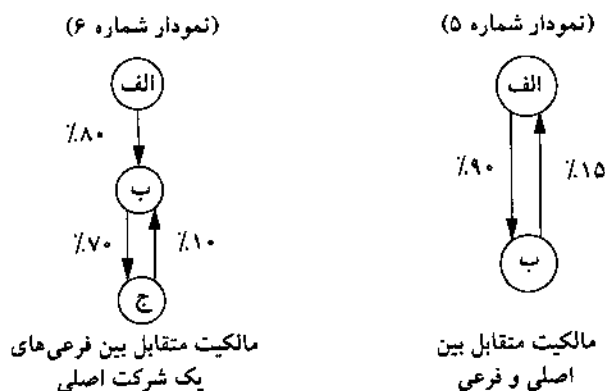
ترازنامه:					
۵۵۲۰۰۰			۲۱۲۰۰	۲۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰
۱۶۵۰۰۰		۵۰۰۰ (۶)	۲۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰
		۲۳۷۶۰ (۱)			۵۰۳۷۶۰
		۲۸۰۰۰۰ (۲)			
		۸۲۰۰۰ (۳)	۱۰۰۰۰ (۴)	۲۶۸۲۰۰	
		۳۷۰۰۰۰ (۵)			
		۲۰۰۰۰ (۸)			
۲۳۰۰۰۰			۱۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰
(۱۴۶۰۰۰)			(۴۰۰۰۰)	(۳۰۰۰۰)	(۸۰۰۰۰)
۲۲۳۰۰۰			۷۰۰۰۰	۳۳۹۰۰۰	۱۱۴۰۰۰
۱۲۲۶۰۰۰			۳۸۲۰۰۰	۷۱۷۲۰۰	۱۱۱۸۷۶۰
۳۰۰۰۰۰			۷۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰
۲۰۰۰۰۰					۲۰۰۰۰۰
	۶۰۰۰۰	۲۲۰۰۰۰۰ (۱)		۳۰۰۰۰۰	
	۱۰۰۰۰	۹۰۰۰۰ (۵)	۱۰۰۰۰۰		
۵۶۸۷۶۰	۸۷۲۲۰		۲۱۴۰۰۰	۳۳۷۲۰۰	۵۶۸۷۶۰
۱۵۷۲۲۰	۱۵۷۲۲۰				
۱۲۲۶۰۰۰		۹۵۴۹۶۰	۹۵۲۹۶۰	۷۱۷۲۰۰	۱۱۱۸۷۶۰

- ۱- حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری (ب)
- ۲- حذف مانده حساب سرمایه‌گذاری در شرکت (ب)
- ۳- حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری (ج)
- ۴- اصلاح سود تحقق نیافته موجودی کالا اول دوره
- ۵- حذف مانده حساب سرمایه‌گذاری در شرکت ج
- ۶- حذف سود تحقق نیافته موجودی کالا آخر دوره
- ۷- حذف فروش بین شرکت‌های عضو گروه
- ۸- حذف سود حاصل از فروش تجهیزات
- ۹- تعدیل استهلاک تجهیزات ($۲۰۰۰۰ \div ۵ = ۴۰۰۰$)

نکته: روش دیگر برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی برای گروه شرکت‌هایی که کنترل به صورت غیرمستقیم انجام می‌گیرد، اینست که، ابتدا دو شرکتی که در پائین سطح گروه قرار دارند، صورتهای مالی تلفیقی تهیه شده و سپس اقلام تلفیق شده با اقلام شرکت اصلی در تهیه صورتهای مالی تلفیقی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

مالکیت متقابل

مالکیت متقابل به گروه شرکت‌هایی اطلاق می‌شود، که دو یا چند شرکت از شرکتهای عضو گروه از طریق مالکیت دو طرفه با یکدیگر وابستگی داشته باشند، انواع مالکیت متقابل^(۱) سهام در نمودار زیر ترسیم شده است:



مالکیت متقابل بین شرکتهای فرعی

مثال - شرکت (الف) ۸۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت (ب) و شرکت (ب) نیز ۷۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت (ج) را در مالکیت خود دارند. همچنین شرکت (ج) نیز مالک ۱۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت (ب) می‌باشد. در این ارتباط شرکت (الف) دارای دو شرکت فرعی است که بطور مستقیم بر شرکت (ب) و بطور غیر مستقیم از طریق شرکت (ب) بر شرکت (ج) اعمال کنترل می‌نماید. سود خالص حاصل از عملیات بطور جداگانه سه شرکت مزبور در سال ۱۳۷۱ به ترتیب به مبلغ ۸۰۰۰۰ ریال، ۵۶۰۰۰ ریال و ۳۴۰۰۰ ریال می‌باشد. صورتهای مالی واحدهای تجاری در سه ستون اول کاربرگ تلفیقی اصلی و فرعی در جدول شماره (۵-۷) ارائه شده است.

نظر به اینکه، مجموعه سودهای شرکتهای اصلی و فرعی (الف)، (ب) و (ج) بالغ بر ۱۷۰۰۰۰ ریال می‌باشد، سهم هر یک از سود خالص بر اساس روش ارزش ویژه می‌توان از طریق سه معادله زیر محاسبه کرد. برای تشریح این روش بکارگیری حروف زیر را می‌توان

بطور قراردادی مورد استفاده قرار داد:

a = سود خالص سهم شرکت (الف) بر مبنای ارزش ویژه

b = سود خالص سهم شرکت (ب) بر مبنای ارزش ویژه

c = سود خالص سهم شرکت (ج)

$$\square a = 80000 + \frac{1}{80}(b) \quad \text{سود سهم شرکت الف}$$

$$\square b = 56000 + \frac{1}{70}(c) \quad \text{سود سهم شرکت ب}$$

$$\square c = 34000 + \frac{1}{10}(b) \quad \text{سود سهم شرکت ج}$$

از طریق حل معادلات فوق، مجموع سود خالص حاصل از عملیات خود به علاوه، سهم هر یک از مجموع سود خالص شرکت های فرعی یا سرمایه پذیر محاسبه می شود. اولین معادله: مجموع سود خالص شرکت (الف) و ۸۰ درصد سود خالص شرکت (ب) و دومین معادله: مجموع سود خالص شرکت (ب) و ۷۰ درصد سود خالص شرکت (ج) و نهایتاً، سومین معادله: مجموع سود خالص شرکت (ج) به علاوه ۱۰ درصد سهم سود شرکت (ج) از عملیات شرکت (ب) بدست می آید.

از آنجا که واحدهای فرعی (ب) و (ج) هیچ یک سهام شرکت (الف) را در اختیار ندارند، جهت محاسبه سود خالص شرکت اصلی (الف) از طریق معادله ضرورتی ندارد، و از طریق حل معادلات فوق می توان سود خالص شرکت (ب) مبتنی بر ارزش ویژه را بدست آورد:

$$\square b = 56000 + \frac{1}{70}(34000 + \frac{1}{10}(b)) \quad \text{سود سهم شرکت ب}$$

$$\square b = 56000 + 23800 + \frac{1}{70}(b)$$

$$\frac{93}{70}b = 79800$$

$$\square b = 85806/451$$

سود خالص مبتنی بر ارزش ویژه شرکت (ج) از طریق فرمول زیر محاسبه می شود:

$$\square c = 34000 + \frac{1}{10}(85806/451) \quad \text{سود سهم شرکت ج}$$

$$\square c = 34000 + 8580/645$$

$$\square c = 42580/645$$

سود خالص سهم شرکت الف مبتنی بر ارزش ویژه از طریق فرمول زیر محاسبه می شود:

$$\square a = 80000 + \frac{1}{80}(85806/451) \quad \text{سود سهم شرکت الف}$$

$$\boxed{a} = 80000 + 68645/16$$

$$\boxed{a} = 148645/16$$

از آنجا که، مجموع سود خالص مبتنی بر ارزش ویژه شرکتهای (الف)، (ب) و (ج) از جمع سود خالص حاصل از عملیات آنان بیشتر می باشد، مبلغ مازاد نشانگر محاسبه سود مضاعف لازم برای شناسائی سود متقابل انتقالی بین شرکتهای (ب) و (ج) می باشد، اما در فرآیند تخصیص به سود خالص تلفیقی و حقوق سهامداران اقلیت به نحوی تخصیص می یابد که، سرانجام مجموع آنها مساوی با جمع سودهای حاصل از عملیات سه واحد تجاری عضو گروه وابسته می گردد. نحوه تسهیم سود حاصل از عملیات برای تلفیق شرکتهای (الف)، (ب) و (ج) به قرار زیر می باشد:

جدول شماره (۷-۴)			
شرکت (الف)	شرکت (ب)	شرکت (ج)	
۸۰۰۰۰	۵۶۰۰۰	۳۴۰۰۰	سود خالص حاصل از عملیات بطور جداگانه
	۲۹۸۰۶	(۲۹۸۰۶)	تخصیص سود شرکت (ج) به شرکت (ب) *
	(۸۵۸۱)	۸۵۸۱	تخصیص سود شرکت (ب) به شرکت (ج) به عنوان سهم اقلیت **
۶۸۶۴۵	(۶۸۶۴۵)		تخصیص سود شرکت (ب) به شرکت (الف) ***
۱۴۸۶۴۵			سود خالص تلفیقی
	۸۵۸۰	۱۲۷۷۵	سود خالص سهم اقلیت

$$\boxed{*} \quad (42580/645 \times 0/70) = 29806$$

$$\boxed{**} \quad (85806/451 \times 1/10) = 8581$$

$$\boxed{***} \quad (85806/451 \times 8/10) = 68645$$

بخشی از کاربرد تلفیقی شرکتهای اصلی و فرعی آن در مالکیت متقابل سهام بین شرکتهای فرعی با اقلام فرضی در جدول شماره (۷-۵) منعکس شده، که نحوه حذفیات آن به قرار زیر می باشد:

(۱)

۶۸۶۴۵	درآمد حاصل از سرمایه گذاری (ب)
۶۴۰۰	سود سهام پرداختی (ب)
۶۲۲۴۵	سرمایه گذاری (الف) در شرکت (ب)

(۲)

۲۹۸۰۶	درآمد حاصل از سرمایه گذاری (ج)
۳۲۹۰	سود سهام پرداختی (ج)
۲۶۵۱۶	سرمایه گذاری (ب) در شرکت (ج)

(۳)

۸۰۰	درآمد سود سهام (ب)
۸۰۰	سود سهام پرداختی (ب)

(۴)

۱۴۴۰۰۰	سود انباشته ۱/۱ شرکت ب $(۱۸۰۰۰۰ \times \%/۸۰)$
۲۰۰۰۰۰	سهام عادی ب $(۲۵۰۰۰۰ \times \%/۸۰)$
۳۴۴۰۰۰	سرمایه گذاری (الف) در شرکت (ب)

(۵)

۱۸۰۰۰	سود انباشته ۱/۱ شرکت ب $(۱۸۰۰۰۰ \times \%/۱۰)$
۲۵۰۰۰	سهام عادی شرکت ب $(۲۵۰۰۰۰ \times \%/۱۰)$
۴۳۰۰۰	سرمایه گذاری (ج) در شرکت (ب)

(۶)

۸۰۵۰۰	سود انباشته ۱/۱ شرکت ج $(۱۱۵۰۰۰ \times \%/۷۰)$
۷۰۰۰۰	سهام عادی شرکت ج $(۱۰۰۰۰۰ \times \%/۷۰)$
۱۵۰۵۰۰	سرمایه گذاری (الف) در شرکت ج

جدول شماره (۵-۷) بخشی از کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت های اصلی و فرعی در مالکیت متقابل سهام بین شرکتهای فرعی

اقلام تلفیقی	حقوق اقلیت	حذفیات		ج ۷۰٪	ب ۸۰٪	الف	
		بس	بد				
۱۷۰۰۰۰				۳۲۰۰۰	۵۶۰۰۰	۸۰۰۰۰	صورت سود و زیان: سود خالص حاصل از عملیات
			۶۸۶۲۵ (۱)			۶۸۶۲۵	درآمد حاصل از سرمایه گذاری (ب)
			۲۹۸۰۶ (۲)		۲۹۸۰۶		درآمد حاصل از سرمایه گذاری (ج)
			۸۰۰ (۳)	۸۰۰			درآمد سود سهام (ب)
۲۱۳۵۵	۲۱۳۵۵						سود سهم اقلیت
۱۲۸۶۲۵	۲۱۳۵۵			۳۲۸۰۰	۸۵۸۰۶	۱۲۸۶۲۵	سود خالص نقل به زیر صورت سود و زیان انباشته: سود انباشته XV/۱/۱: شرکت الف
۳۲۰۰۰۰						۳۲۰۰۰۰	شرکت ب
	۱۸۰۰۰		۱۲۲۰۰۰ (۲) ۱۸۰۰۰ (۵)		۱۸۰۰۰۰		
	۳۲۵۰۰		۸۰۵۰۰ (۶)	۱۱۵۰۰۰			شرکت ج
۱۲۸۶۲۵ (۱۷۰۰۰)	۲۱۳۵۵			۳۲۸۰۰	۸۵۸۰۶	۱۲۸۶۲۵ (۱۷۰۰۰)	سود خالص نقل از بالا سود سهام پرداختی الف
	(۸۰۰)	۶۲۰۰ (۱) ۸۰۰ (۳) ۳۲۹۰ (۲)			(۸۰۰۰)		سود سهام پرداختی ب
	(۱۲۱۰)			(۳۷۰۰)			سود سهام پرداختی ج
۲۵۱۶۲۵	۷۱۶۲۵			۱۲۵۱۰۰	۲۵۷۸۰۶	۲۵۱۶۲۵	سود انباشته نقل به زیر ترازنامه:
۱۰۷۸۲۹۰				۲۰۲۱۰۰	۳۳۰۷۹۰	۵۲۵۲۰۰	سایر دارائی ها
			۶۲۲۲۵ (۱) ۳۳۲۰۰ (۲) ۲۶۵۱۶ (۲) ۱۵۰۵۰۰ (۴) ۳۳۰۰۰ (۵)			۲۰۶۲۲۵	سرمایه گذاری در شرکت (ب)
					۱۷۷۰۱۶		سرمایه گذاری در شرکت (ج)
				۳۳۰۰۰			سرمایه گذاری در شرکت (ب)
۱۰۷۸۲۹۰				۲۲۵۱۰۰	۵۰۷۸۰۶	۹۵۱۶۲۵	جمع دارائی ها
۵۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰		۲۰۰۰۰۰ (۲) ۲۵۰۰۰ (۵) ۷۰۰۰۰ (۴)		۲۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	سهام حادی: شرکت الف شرکت ب
	۳۰۰۰۰			۱۰۰۰۰۰			شرکت ج
۲۵۱۶۲۵	۷۱۶۲۵			۱۲۵۱۰۰	۲۵۷۸۰۶	۲۵۱۶۲۵	سود انباشته نقل از بالا
۱۲۶۶۲۵	۱۲۶۶۲۵						
۱۰۷۸۲۹۰				۲۲۵۱۰۰	۵۰۸۷۰۶	۹۵۱۶۲۵	

$$\boxed{\checkmark} \quad ۱- ۶۸۶۴۵ = ۸۵۸۰۶ / ۴۵۱ \times \%۸۰ = \text{درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری شرکت (ب) - ۱}$$

$$\boxed{\checkmark} \quad ۲- ۲۹۸۰۶ = ۴۲۵۸۰ / ۶۴۵ \times \%۷۰ = \text{درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری شرکت (ج) - ۲}$$

$$\boxed{\checkmark} \quad ۳- ۸۰۰ = ۸۰۰۰ \times \%۱۰ = \text{سود (ج) حاصل از سرمایه‌گذاری در (ب) - ۳}$$

$$\boxed{\checkmark} \quad \text{سود سهم اقلیت} = [(۸۵۸۰۶ / ۴۵۱ \times \%۱۰) + (۴۲۵۸۰ / ۶۴۵ \times \%۳۰)] = ۲۱۳۵۵$$

شایان ذکر است که، چون شرکت (ج) ۱۰ درصد سهام دارای حق رأی شرکت (ب) در مالکیت خود دارد، و میزان سرمایه‌گذاری آن کمتر از ۲۰ درصد می‌باشد، بنابراین شرکت (ج) نفوذ قابل ملاحظه در شرکت (ب) نداشته، حسابداری سرمایه‌گذاریهای در سهام طبق اصول پذیرفته شده حسابداری با استفاده از روش بهای تمام شده صورت می‌گیرد. در چنین وضعیتی واحد سرمایه‌گذار (ج)، سود حاصل از سرمایه‌گذاری را تنها تا میزانی به عنوان درآمد شناسائی می‌نماید، که از محل سودهای خالص انباشته واحد سرمایه‌پذیر بعد از تاریخ تحصیل دریافت می‌گردد.

مالکیت متقابل سهام بین شرکتهای اصلی و فرعی

در برخی موارد ممکن است، که شرکت اصلی مالک سهام دارای حق رأی شرکت فرعی بوده، و شرکت فرعی نیز سهام شرکت اصلی خود را در اختیار داشته باشد، در این گونه ارتباط، واحدهای اصلی و فرعی از طریق مالکیت دو طرفه سهام با یکدیگر وابستگی دارند.

در عمل، دو روش حسابداری متفاوت برای این گونه سرمایه‌گذاریها (مالکیت متقابل سهام) وجود دارد: ۱- روش سهام خزانه ۲- روش تخصیص سنتی^(۱). روش سهام خزانه در عمل کاربرد بیشتری دارد. در این روش، برای تخصیص سود ترکیبی در مواردیکه سهام شرکت اصلی توسط فرعی نگهداری می‌شود، از نظر محتوا همانند تحصیل سهام خزانه توسط واحد اصلی است، بدیهی است، هنگامی که شرکت اصلی صورتهای تلفیقی تهیه می‌نماید، بهای تمام شده سهام خزانه، از سهام و سود انباشته شرکت اصلی، کسر

می‌گردد^(۱). بکارگیری هر یک از دو روش فوق، به استثنای مواردی خاص (تفاوت در مبلغ مازاد مربوط به رویداد) در تاریخ ایجاد مالکیت متقابل نتایجی یکسان در زمان تهیه صورتهای مالی تلفیقی دارد.

روش سهام خزانه

مثال: شرکت اصلی (الف) ۹۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت فرعی (ب) را در اول سال ۱۳۷۷ به مبلغ ۱۱۰۰۰۰ ریال خریداری کرد، همزمان با این دستیابی به حق کنترل، شرکت (ب) نیز ۱۵ درصد سهام عادی شرکت (الف) را در مقابل پرداخت ۶۶۰۰۰ ریال تحصیل نمود. کاربرگ تلفیقی در مالکیت متقابل سهام بین شرکت اصلی و فرعی به روش سهام خزانه در جدول شماره (۶-۷) نشان داده شده است، که نحوه حذفیات آن به قرار زیر می‌باشد.

(۱)

سهام عادی (۹۰٪ × ۷۵۰۰۰)	۶۷۵۰۰
سود انباشته (۹۰٪ × ۲۵۰۰۰)	۲۲۵۰۰
سرقفلی	۲۰۰۰۰

سرمایه‌گذاری در شرکت (ب) ۱۱۰۰۰۰

حذف سرمایه‌گذاری در (ب) در مقابل ۹۰٪ حقوق صاحبان سهام شرکت (ب) و شناسایی سرقفلی

(۲)

سهام خزانه ۶۶۰۰۰

سرمایه‌گذاری در شرکت (الف) ۶۶۰۰۰

ایجاد سهام خزانه و حذف آن در مقابل سرمایه‌گذاری در شرکت (الف)

۱. بیانیه ۱۸ استاندارد ایران، در مورد مالکیت سهام متقابل چنین بیان می‌دارد:

«چنانچه بخشی از سهام واحد تجاری اصلی در مالکیت واحد 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 اکثریت در ترازنامه تلفیقی منظور شود.

جدول شماره (۶-۷) کاربرد تلفیقی مالکیت متقابل سهام بین اصلی و فرعی - روش سهام خزانه

حذفیات	الف	ب ۹۰٪	حقوق اقلیت		اقلیت	اقدام تلفیقی
			بس	بد		
ترازنامه:						
سایر دارایی ها:	۳۳۰۰۰۰	۳۴۰۰۰				۳۶۴۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت ب	۱۱۰۰۰۰		۱۱۰۰۰۰ (۱)			
سرمایه گذاری در شرکت الف		۶۶۰۰۰	۶۶۰۰۰ (۲)			
سرقفلی				۲۰۰۰۰ (۱)		۲۰۰۰۰
	۴۴۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰				۳۸۴۰۰۰
سهام عادی:						
الف	۳۰۰۰۰۰					۳۰۰۰۰۰
ب		۷۵۰۰۰	۶۷۵۰۰ (۱)		۷۵۰۰	
سود انباشته:						
الف	۱۴۰۰۰۰					۱۴۰۰۰۰
ب		۲۵۰۰۰	۲۲۵۰۰ (۱)		۲۵۰۰	
سهام خزانه			۶۶۰۰۰ (۲)			(۶۶۰۰۰)
حقوق اقلیت					۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰
	۴۴۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۱۷۶۰۰۰	۱۷۶۰۰۰		۳۸۴۰۰۰

۱- حذف حساب سرمایه گذاری در مقابل ۹۰٪ حقوق صاحبان سهام شرکت (ب) و شناسایی سرقفلی

۲- ایجاد سهام خزانه و حذف آن در مقابل سرمایه گذاری در شرکت الف

صورت‌های مالی تلفیقی در مالکیت متقابل سهام - روش سهام خزانه (سال اول بعد از تحصیل)

صورت‌های مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی در پایان سال ۱۳۷۱ در دو ستون اول کاربرد جدول شماره (۷-۷) ارائه شده است. سود حاصل از عملیات دو شرکت (الف) و (ب) به ترتیب به مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال و ۱۵۰۰۰ ریال، سود سهام پرداختی دو شرکت اصلی و فرعی به ترتیب به مبلغ ۹۰۰۰ ریال و ۴۰۰۰ ریال می‌باشد. از آنجا که شرکت فرعی (ب) ۱۵ درصد سهام دارای حق رای شرکت (الف) را در اختیار دارد، و کمتر از ۲۰ درصد می‌باشد، حسابداری سرمایه گذاری شرکت (ب) در شرکت (الف) براساس روش بهای تمام شده انجام می‌شود. در این روش، شرکت (ب) صرفاً زمانی درآمد سرمایه گذاری را در دفاتر خود شناسایی می‌نماید، که از طریق شرکت (الف) سود سهام پرداخت شده

باشد. از آنجا که، شرکت (الف) سود سهام بالغ بر ۹۰۰۰ ریال توزیع نموده، شرکت (ب) سهم خود را از محل سود سهام پرداختی توسط واحد تجاری (الف) به مبلغ ۱۳۵۰ ریال ($۱۳۵۰ = ۹۰۰۰ \times ۱۵\%$) تحت عنوان درآمد سود سهام در دفاتر خود ثبت می نماید. سود حاصل از عملیات شرکت (ب) به مبلغ ۱۵۰۰۰ ریال، و سود سهم شرکت (ب) از محل سود توزیع شده شرکت (الف) بالغ بر ۱۳۵۰ ریال، مجموع سود خالص شرکت (ب) به مبلغ ۱۶۳۵۰ ریال ($۱۵۰۰۰ + ۱۳۵۰$) در صورت سود و زیان گزارش می شود. از آنجا که، روش حسابداری سرمایه گذاریها در دفاتر شرکت (الف) مبتنی بر ارزش ویژه کامل می باشد، در این گونه ارتباط، شرکت (الف) سهم خود را از سود خالص شرکت فرعی (ب) شناسائی و بعد از مستهلک نمودن مازاد (سرقفلی)، درآمد حاصل از سرمایه گذاری را به شرح زیر شناسائی و ثبت می نماید:

سرمایه گذاری در شرکت (ب)	۱۴۷۱۵
درآمد حاصل از سرمایه گذاری	۱۴۷۱۵
ثبت شناسائی ۹۰٪ سود حاصل از سرمایه گذاری ($۱۶۳۵۰ \times ۹۰\% = ۱۴۷۱۵$)	
وجوه نقد	۳۶۰۰
سرمایه گذاری در شرکت (ب)	۳۶۰۰
ثبت دریافت سود سهام از شرکت فرعی (ب) ($۴۰۰۰ \times ۹۰\%$)	
درآمد حاصل از سرمایه گذاری	۱۳۵۰
سود سهام پرداختی	۱۳۵۰

حذف سود سهام بین شرکتهای عضو گروه به مبلغ ۱۳۵۰ ریال ($۹۰۰۰ \times ۱۵\%$) و تعدیل درآمد حاصل از سرمایه گذاری در مقابل سود سهام پرداختی شرکت اصلی (الف) که شامل سود سهام شرکت فرعی (ب) می باشد. بدیهی است، اگر شرکت اصلی سود سهام به شرکت فرعی پرداخت نماید، ضرورت دارد که متناسب با سهم خود از سود سهام پرداختی در شناسائی درآمد حاصل از سرمایه گذاری مستثنی شده، بقیه در دفاتر اصلی شناسائی گردد.

درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
 ۱۰۰۰
 سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی (ب)
 ۱۰۰۰
 ثبت مستهلک نمودن مازاد (سرقفلی) ($۱۰۰۰ = ۲۰ \times ۲۰۰۰۰$)

مراحل مورد نیاز برای تهیه کاربرگ تلفیقی در مواردیکه مالکیت متقابل سهام بین شرکتهای اصلی و فرعی به روش سهام خزانه بکار گرفته می‌شود، به قرار زیر است:

● مرحله (۱) - تهیه ثبت لازم به منظور حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی، سود سهام پرداختی بین شرکتهای عضو گروه و مانده حساب سرمایه‌گذاری (درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری بدهکار، سود سهام پرداختی و حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی بستانکار)

● مرحله (۲) - تهیه ثبت به منظور حذف مانده حساب سرمایه‌گذاری و سهم شرکت اصلی از سهام عادی و سود انباشته شرکت فرعی (سهام عادی و سود انباشته فرعی بدهکار و حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی بستانکار)

● مرحله (۳) - یک حساب جدید، تحت عنوان سهام خزانه معادل سرمایه‌گذاری شرکت فرعی در شرکت اصلی در بدهکار ستون حذفیات و تعدیلات کاربرگ ایجاد می‌شود. مانده این حساب در مقابل حساب سرمایه‌گذاری در شرکت اصلی حذف می‌شود (سهام خزانه بدهکار، حساب سرمایه‌گذاری در شرکت اصلی، بستانکار)

● مرحله (۴) - در مواردیکه شرکت اصلی سود سهام به شرکت فرعی پرداخت نماید، دفاتر شرکت فرعی سود سهام دریافتی را از شرکت اصلی به حساب درآمد سود سهام، ثبت می‌نماید، این حساب در کاربرگ، در ستون مربوط به شرکت فرعی، منعکس گردیده، که باید در کاربرگ حذف شود (درآمد سود سهام بدهکار، سود سهام پرداختی - اصلی بستانکار) این نحوه برخورد، بطور مؤثر، سود سهام پرداخت شده بین شرکتهای عضو گروه که در اصل سود سهام پرداختی، به خود می‌باشد، در کاربرگ حذف می‌گردد.

نحوه حذف در کاربرگ تلفیقی مالکیت متقابل سهام به روش سهام خزانه طبق جدول شماره (۷-۷) به قرار زیر می‌باشد:

(۱)

۱۲۳۶۵	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری (ب)
۱۳۵۰	درآمد سود سهام
۳۶۰۰	سود سهام پرداختی فرعی (ب)
۱۰۱۱۵	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی (ب)

(۲)

۶۷۵۰۰	سهام عادی (ب)
۲۲۵۰۰	سود انباشته ۱/۱ (ب)
۲۰۰۰۰	سرقفلی
۱۱۰۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی (ب)
حذف مانده سرمایه‌گذاری در مقابل ۹۰٪ حقوق صاحبان سهام شرکت (ب) و شناسایی سرقفلی	

(۳)

۱۰۰۰	هزینه استهلاک سرقفلی
۱۰۰۰	سرقفلی

(۴)

۶۶۰۰۰	سهام خزانه
۶۶۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت (الف)
طبقه‌بندی مجدد سرمایه‌گذاری شرکت (ب) در شرکت (الف) به عنوان سهام خزانه	

□ نکته: گرچه شرکت اصلی (الف) سود سهام به مبلغ ۹۰۰۰ ریال طی سال x۷ به سهامداران خود پرداخت نموده است، در واقع سود سهام بالغ بر ۷۶۵۰ ریال را به سهامداران خارج از عضو گروه تلفیق پرداخت نموده، در نتیجه، مبلغ ۷۶۵۰ ریال بجای سود سهام پرداختی به مبلغ ۹۰۰۰ ریال، در صورت سود و زیان انباشته شرکت اصلی (الف) و تلفیق گزارش می‌شود.

جدول شماره (۷-۷) بخشی از کاربرد تلفیقی در مالکیت متقابل سهام بین شرکت‌های اصلی و فرعی - روش سهام خزانه - اولین سال بعد از تحصیل

شرکت الف	شرکت ب ٪۹۰	حذفیات		حقوق اقلیت	اقدام تلفیقی
		بد	بس		
صورت سود و زیان:					
سود خالص حاصل از عملیات	۵۰۰۰۰				۶۵۰۰۰
درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری	۱۲۳۶۵	(۱) ۱۲۳۶۵			
درآمد سود سهام		(۱) ۱۳۵۰			
هزینه استهلاک سرقفلی		(۳) ۱۰۰۰			(۱۰۰۰)
سود سهم اقلیت (۱۰٪ x ۱۶۳۵۰)				۱۶۳۵	(۱۶۳۵)
سود خالص نقل به زیر	۶۲۳۶۵			۱۶۳۵	۶۲۳۶۵
صورت سود و زیان انباشته:					
سود انباشته ۱/۱ x ۷					
شرکت الف	۱۴۰۰۰۰				۱۴۰۰۰۰
شرکت ب		(۱) ۲۲۵۰۰		۲۵۰۰	۶۲۳۶۵
سود خالص نقل از بالا	۶۲۳۶۵			۱۶۳۵	
سود سهام پرداختی:					
شرکت الف (۱۳۵۰ - ۹۰۰۰)	(۷۶۵۰)				(۷۶۵۰)
شرکت ب			(۱) ۳۶۰۰	(۴۰۰)	
سود انباشته نقل به زیر	۱۹۴۷۱۵			۳۷۳۵	۱۹۴۷۱۵
ترازنامه:					
سایر دارائی‌ها:	۳۷۴۶۰۰				۴۲۰۹۵۰
سرمایه‌گذاری در شرکت ب	۱۲۰۱۱۵	(۱) ۱۰۱۱۵			
سرمایه‌گذاری در شرکت الف		(۲) ۱۱۰۰۰۰			
سرقفلی	۶۶۰۰۰	(۲) ۶۶۰۰۰			۱۹۰۰۰
جمع دارائی‌ها	۴۹۴۷۱۵				۴۳۹۹۵۰
سهام عادی:					
شرکت الف	۳۰۰۰۰۰				۳۰۰۰۰۰
شرکت ب		(۳) ۶۷۵۰۰		۷۵۰۰	
سهام خزانه		(۲) ۶۶۰۰۰			(۶۶۰۰۰)
سود انباشته نقل از بالا	۱۹۴۷۱۵			۳۷۳۵	۱۹۴۷۱۵
حقوق اقلیت				۱۱۲۳۵	۱۱۲۳۵
	۴۹۴۷۱۵				۴۳۹۹۵۰

□ روش تخصیص سنتی در مالکیت متقابل سهام

در روش تخصیص سنتی (یا روش تبدیلی^(۱))، مجموع درآمدهای شرکتهای عضو گروه بطور جداگانه به عنوان جمع درآمد شخصیت حقوقی تلفیقی ارائه می شود، و مبلغ فوق به نسبت، بین سهامداران اکثریت و اقلیت تسهیم می گردد. در تخصیص یا واگذاری درآمد به گروه سهامداران، به ماهیت متقابل روابط ایجاد شده، در زمانی که شرکت فرعی سهام شرکت اصلی را تحصیل می نماید، بستگی دارد. معمولاً برای محاسبه جمع درآمد متقابل برای هر شرکت از طریق معادلات (فرمول) صورت گرفته، و پس از آن مبالغ بدست آمده درآمد، بین سهامداران اقلیت و اکثریت تسهیم می گردد.

در روش تخصیص سنتی، ترازنامه کاملاً متفاوت از روش سهام خزانه است. زیرا سهام واحد اصلی که در اختیار فرعی است. به عنوان سهام خزانه در ترازنامه، گزارش نمی شود، بلکه بجای آن، مانده حساب سرمایه گذاری فرعی در شرکت اصلی همانند سرمایه گذاری شرکت اصلی در سهام فرعی حذف می گردد. (سهام عادی و سود انباشته اصلی معادل درصد سرمایه گذاری بدهکار، سرمایه گذاری در شرکت اصلی بستانکار). کاربرد تلفیقی در مالکیت متقابل سهام بین اصلی و فرعی به روش تخصیص سنتی، همزمان با تحصیل در جدول (۷-۸) ارائه شده، که نحوه حذف آن به قرار زیر است:

(۱)

۶۷۵۰۰	سهام عادی فرعی (ب)
۲۲۵۰۰	سود انباشته فرعی (ب)
۲۰۰۰۰	سرقفلی
۱۱۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی (ب)

(۲)

۴۵۰۰۰	سهام عادی اصلی الف $(۳۰۰۰۰۰ \times ۰/۱۵)$
۲۱۰۰۰	سود انباشته اصلی الف $(۱۴۰۰۰۰ \times ۰/۱۵)$
۶۶۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت اصلی (الف)

جدول شماره (۷-۸) کاربرد تلفیقی مالکیت متقابل سهام بین اصلی و فرعی - روش تخصیص سنتی

حذفیات و تعدیلات	حقوق اقلیت	اقدام تلفیقی	شرکت الف		شرکت ب
			بد	بس	
					ترازنامه:
		۳۶۴۰۰۰			سایر دارائی ها
				۳۴۰۰۰	۳۳۰۰۰۰
					۱۱۰۰۰۰
				۶۶۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ب
					سرمایه گذاری در شرکت الف
		۲۰۰۰۰			سرقفلی
		۳۸۴۰۰۰		۱۰۰۰۰۰	جمع دارائی ها:
					سهام عادی:
		۲۵۵۰۰۰			شرکت الف
	۷۵۰۰		۴۵۰۰۰ (۲)		شرکت ب
			۶۷۵۰۰ (۱)	۷۵۰۰۰	سود انباشته:
		۱۱۹۰۰۰			شرکت الف
	۲۵۰۰		۲۱۰۰۰ (۲)		شرکت ب
	۱۰۰۰۰		۲۲۵۰۰ (۱)	۲۵۰۰۰	حقوق اقلیت
		۳۸۴۰۰۰	۱۷۶۰۰۰	۱۷۶۰۰۰	۱۰۰۰۰۰
					۴۴۰۰۰۰۰

- ۱- حذف سرمایه گذاری در شرکت ب در مقابل ۹۰٪ سهام عادی و سود انباشته شرکت ب و شناسائی سرقفلی
 - ۲- حذف حساب سرمایه گذاری در شرکت (الف) در مقابل ۱۵٪ سهام عادی شرکت (الف) $(۳۰۰۰۰۰ \times ۱۵\%)$
- و ۱۵% سود انباشته شرکت الف $(۲۱۰۰۰ = ۱۴۰۰۰۰ \times ۱۵\%)$

کاربرد صورت های مالی تلفیقی سال اول بعد از تحصیل - روش تخصیص سنتی

صورت های مالی دو شرکت اصلی و فرعی در پایان سال ۱۳۷۱ در دو ستون اول کاربرد جدول شماره (۷-۱۰) ارائه شده است. از آنجا که شرکت (ب) فقط ۱۵ درصد سهام دارای حق رای شرکت (الف) را در مالکیت خود دارد، حسابداری سرمایه گذاری در دفاتر (ب) به روش بهای تمام شده می باشد. بنابراین، در این روش با توجه به میزان سرمایه گذاری، چون شرکت سرمایه گذار (ب) در سیاست های مالی و عملیاتی واحد سرمایه گذار (الف) نفوذ قابل ملاحظه نمی تواند داشته باشد، در نتیجه، شرکت (ب) تنها سود سهام دریافتی یا دریافتی از محل سودهای تحصیل شده واحد سرمایه پذیر (شرکت اصلی الف) را می تواند به عنوان درآمد شناسائی نماید. سود سهام پرداختی توسط

شرکت (الف) بالغ بر ۹۰۰۰ ریال است، که سهم شرکت (ب) از مبالغ پرداختی توسط شرکت (الف) بالغ بر ۱۳۵۰ ریال می باشد، که در دفاتر شرکت سرمایه گذار (ب) به عنوان درآمد شناسائی شده، شرکت (ب) بعد از شناسائی درآمد حاصل از سرمایه گذاری بعلاوه سود حاصل از عملیات خود جمعاً سود خالص به مبلغ ۱۶۳۵۰ ریال $(۱۳۵۰ + ۱۵۰۰۰)$ در صورتهای مالی خود گزارش می نماید.

محاسبه سود خالص مبتنی بر ارزش ویژه شرکت (ب) از طریق معادلات زیر محاسبه و در دفاتر شرکت (الف) شناسائی می شود:

☑ $P =$ سود خالص شرکت (الف) مبتنی بر ارزش ویژه

☑ $S =$ سود خالص شرکت (ب)

☑ $P = ۵۰۰۰۰ + (۰.۹۰ S) - ۱۰۰۰$

☑ $S = ۱۵۰۰۰ + ۰.۱۵ (P)$

لازم به یادآوری است که، استهلاک سرقفلی (مازاد) در زمان تحصیل طی ۲۰ سال عمر مفید به مبلغ ۱۰۰۰ ریال $(۲۰ \div ۲۰۰۰)$ در معادله اول کسر می شود، با حل معادلات فوق، سود خالص هر یک از واحدهای عضوگروه به شرح زیر محاسبه می شود:

☑ $P = ۵۰۰۰۰ + ۰.۹۰ (۱۵۰۰۰ + ۰.۱۵P) - ۱۰۰۰$

☑ $P = ۵۰۰۰۰ + ۱۳۵۰۰۰ + ۰.۱۳۵P - ۱۰۰۰$

☑ $۰.۸۶۵P = ۶۲۵۰۰$

☑ $P = ۷۲۲۵۴/۳۳۵$

☑ $S = ۱۵۰۰۰ + ۰.۱۵ (۷۲۲۵۴/۳۳۵)$

☑ $S = ۲۵۸۳۸/۱۵$

بر اساس نتایج بدست آمده، تخصیص سود حاصل از عملیات خود برای تلفیق شرکتهای اصلی و فرعی در جدول شماره (۹-۷) محاسبه شده است:

جدول شماره (۷-۹)	شرکت (الف)	شرکت (ب)	جمع
سود حاصل از عملیات بطور جداگانه	۵۰۰۰۰	۱۵۰۰۰	۶۵۰۰۰
تخصیص سود شرکت (ب) به شرکت الف *	۲۳۲۵۴	(۲۳۲۵۴)	
تخصیص سود شرکت (الف) به شرکت (ب) **	(۱۰۸۳۸)	۱۰۸۳۸	
سود بعد از تخصیص	۶۲۴۱۶	۲۵۸۴	۶۵۰۰۰
هزینه استهلاک سرقفلی	(۱۰۰۰)		(۱۰۰۰)
سود خالص شرکت اصلی (تلفیقی)	۶۱۴۱۶		
سود خالص سهم اقلیت		۲۵۸۴	
جمع			۶۴۰۰۰

سهم سود شرکت الف از سود شرکت (ب) $\square \quad 25838/15 \times 0/90 = 23254$ *

سهم سود شرکت ب از سود شرکت (الف) $\square \quad 72254/235 \times 0/15 = 10838$ **

ثبت‌های لازم در دفاتر شرکت اصلی (الف) بر اساس ارزش ویژه کامل با توجه به مفروضات فوق به قرار زیر می‌باشد:

سود سهام پرداختی	۱۳۵۰
وجوه نقد	۱۳۵۰
ثبت پرداخت سود سهام شرکت (ب) $(9000 \times 0/15)$	
سرمایه‌گذاری در شرکت (ب)	۱۳۷۶۶
درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری	۱۲۴۱۶
سود سهام پرداختی	۱۳۵۰
درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری	۱۰۰۰
سرمایه‌گذاری در شرکت (ب)	۱۰۰۰
وجوه نقد	۳۶۰۰
سرمایه‌گذاری در شرکت (ب)	۳۶۰۰

نحوه حذف در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکتهای اصلی و فرعی طبق جدول شماره (۷-۱۰) در سال اول بعد از تحصیل (مالکیت متقابل سهام) به قرار زیر می‌باشد:

(۱)

۱۱۴۱۶	درآمد حاصل از سرمایه گذاری (ب)
۱۳۵۰	درآمد سود سهام
۳۶۰۰	سود سهام پرداختی
۹۱۶۶	سرمایه گذاری در شرکت فرعی (ب)

(۲)

۶۷۵۰۰	سهام عادی فرعی ($۷۵۰۰۰ \times ۹۰\%$)
۲۲۵۰۰	سود انباشته فرعی $۱/۱$ ($۲۵۰۰۰ \times ۹۰\%$)
۲۰۰۰۰	سرقفلی
۱۱۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی (ب)

(۳)

۱۰۰۰	هزینه استهلاک سرقفلی
۱۰۰۰	سرقفلی
	مستهلك نمودن مازاد (سرقفلی)

(۴)

۴۵۰۰۰	سهام عادی اصلی ($۳۰۰۰۰۰ \times ۱۵\%$)
۲۱۰۰۰	سود انباشته $۱/۱$ اصلی ($۱۴۰۰۰ \times ۱۵\%$)
۶۶۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت (الف)

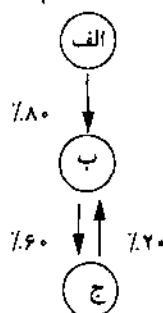
سود سهم اقلیت از طریق جدول شماره (۷-۹) یا بطور مستقیم ($۲۵۸۳۸/۱۵ \times ۰/۱۰$) می توان محاسبه نمود.

جدول شماره (۷-۱۰) بخشی از کاربرد صورتهای مالی تلفیقی در سال اول بعد از تحصیل.
مالکیت متقابل سهام بین شرکت اصلی و فرعی - روش تخصیص سنتی

شرکت الف	شرکت ب	حذفیات		حقوق اقلیت	اقلام تلفیقی
		بس	بد		
صورت سود و زیان:					
سود خالص حاصل از عملیات	۵۰۰۰۰				۶۵۰۰۰
درآمد حاصل از سرمایه گذاری	۱۱۴۱۶		۱۱۴۱۶(۱)		
درآمد سود سهام	۱۳۵۰		۱۳۵۰(۲)		
هزینه استهلاک سرقفلی			۱۰۰۰(۳)		(۱۰۰۰)
سود سهم اقلیت (۲۵۸۳۸ × ۰/۱۰)				۲۵۸۴	(۲۵۸۴)
سود خالص نقل به زیر	۶۱۴۱۶			۲۵۸۴	۶۱۴۱۶
صورت سود و زیان انباشته:					
سود انباشته ۳۷/۱/۱					
شرکت الف	۱۴۰۰۰۰		۲۱۰۰۰(۳)		۱۱۹۰۰۰
شرکت ب	۲۵۰۰۰		۲۲۵۰۰(۲)	۲۵۰۰	
سود خالص نقل از بالا	۶۱۴۱۶			۲۵۸۴	۶۱۴۱۶
سود سهام پرداختی:					
شرکت الف (۱۳۵۰ - ۹۰۰۰)	(۷۶۵۰)				(۷۶۵۰)
شرکت ب	(۴۰۰۰)	۳۶۰۰(۱)		(۴۰۰)	
سود انباشته نقل به زیر	۱۹۳۷۶۶			۴۶۸۴	۱۷۲۷۶۶
ترازنامه:					
سایر دارائی ها:	۳۷۴۶۰۰				۴۲۰۹۵۰
سرمایه گذاری در شرکت ب	۱۱۹۱۶۶		۹۱۶۶(۱)		
سرمایه گذاری در شرکت الف	۶۶۰۰۰		۱۱۰۰۰۰(۲)		
سرقفلی			۶۶۰۰۰(۲)		
جمع دارائی ها	۴۹۳۷۶۶		۲۰۰۰۰(۲)		۱۹۰۰۰
سهام عادی:					
شرکت الف	۳۰۰۰۰۰		۴۵۰۰۰(۲)		۲۵۵۰۰۰
شرکت ب	۷۵۰۰۰		۶۷۵۰۰(۲)	۷۵۰۰	
سود انباشته نقل از بالا	۱۹۳۷۶۶			۴۶۸۴	۱۷۲۷۶۶
حقوق اقلیت				۱۲۱۸۴	۱۲۱۸۴
	۴۹۳۷۶۶	۱۸۹۷۶۶	۱۸۹۷۶۶		۴۳۹۹۵۰

مالکیت غیر مستقیم و روابط متقابل

مثال: شرکت (الف) مالک ۸۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت (ب) و شرکت (ب) نیز مالک ۶۰ درصد سهام شرکت (ج) می باشد. علاوه بر این، شرکت (ج) نیز به نوبه خود ۲۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت (ب) را در اختیار دارد. سود خالص حاصل از عملیات شرکت های (الف)، (ب) و (ج) به ترتیب مساوی ۲۰۰۰۰۰ ریال، ۱۰۰۰۰۰۰ ریال و ۸۰۰۰۰ ریال می باشد، براساس درصد مالکیت، ساختار وابستگی و روابط متقابل سهام بین شرکت های اصلی و فرعی در نمودار زیر ترسیم شده است:



سود خالص مبتنی بر ارزش ویژه شرکت های مزبور از طریق حل معادلات جبری به شرح زیر محاسبه می شود. برای تشریح این روش، بکارگیری حروف زیر را می توان بطور قراردادی مورد استفاد قرار داد:

PE = سود خالص مبتنی بر ارزش ویژه شرکت (الف)

SE = تخصیص سود خالص مبتنی بر ارزش ویژه شرکت (ب)

TE = تخصیص سود خالص مبتنی بر ارزش ویژه شرکت (ج)

$$\checkmark PE = 200000 + 0.80SE$$

$$\checkmark SE = 1000000 + 0.60TE$$

$$\checkmark TE = 80000 + 0.20SE$$

از طریق حل معادلات جبری فوق می توان سود خالص هر یک از واحدهای تجاری را به شرح زیر محاسبه نمود:

$$\checkmark TE = 80000 + 0.20(1000000 + 0.60TE)$$

$$\checkmark TE = 80000 + 200000 + 0.12TE$$

$$\checkmark 0.88TE = 280000$$

$$TE = \frac{1000000}{0/88} = 113636$$

$$\checkmark SE = 1000000 + 0/60 (113636)$$

$$SE = 1000000 + 68182$$

$$SE = 168182$$

$$\checkmark PE = 2000000 + 0/8 = (168182)$$

$$PE = 2000000 + 134546$$

$$PE = 334546$$

تسهیم سودهای خالص بین سهامداران اکثریت و اقلیت به قرار زیر می باشد:

$$\text{شرکت اصلی } (100\% \times 334546) \quad 334546$$

$$\text{سود سهم اقلیت در شرکت (ب) } *$$

$$\text{سود سهم اقلیت در شرکت (ج) } (40\% \times 113636) \quad 45454$$

$$\text{جمع سود خالص} \quad 380000$$

* سود سهم اقلیت در شرکت (ب) معادل $0 = (20\% \text{ در مالکیت شرکت ج } + 80\% \text{ در مالکیت شرکت (الف) } - 100\%)$

سود خالص هر یک از شرکتها بر مبنای نتایج بدست آمده فوق در دفاتر به شرح زیر ثبت می شود:

• دفاتر شرکت الف (اصلی):

$$\text{سرمایه گذاری در شرکت (ب)} \quad 134546$$

$$\text{درآمد حاصل از سرمایه گذاری} \quad 134546$$

$$\text{ثبت سود سهم سود شرکت الف } (134546 - 2000000 = 334546)$$

• دفاتر شرکت (ب):

$$\text{سرمایه گذاری در شرکت (ج)} \quad 68182$$

$$\text{درآمد حاصل از سرمایه گذاری} \quad 68182$$

$$\text{ثبت سود سهم شرکت ب } (68182 - 1000000 = 168182)$$

• دفاتر شرکت (ج)

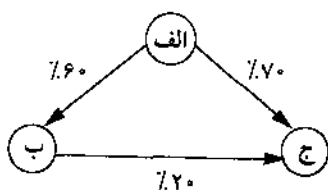
۳۳۶۳۶	سرمایه گذاری در شرکت (ب)
۳۳۶۳۶	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
ثبت سود سهم شرکت ج $(۳۳۶۳۶ - ۸۰۰۰۰ = ۱۱۳۶۳۶)$	

ک سوالات

- ۱- کنترل‌های غیر مستقیم سهام با مثال تشریح نمایید.
- ۲- شرکت (الف) ۶۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت (ب) را در مالکیت خود دارد و شرکت (ب) نیز مالک ۴۰ درصد سهام شرکت (ج) می باشد. آیا در این وضعیت، تهیه صورتهای مالی توجیه پذیر است؟
- ۳- وابستگی متقابل سهام با مثال تشریح نمایید.
- ۴- تفاوت بین وابستگی غیر مستقیم و وابستگی متقابل سهام کدام است؟
- ۵- نحوه مستهلک نمودن مبلغ مازاد در وابستگی های متقابل سهام بین سهامداران اکثریت و اقلیت کدام است؟
- ۶- نحوه محاسبه سود حاصل از سرمایه گذاری شرکت اصلی در واحدهای فرعی که بطور متقابل با چند شرکت فرعی خود ارتباط دارد، کدام است؟
- ۷- تفاوت بین بکارگیری روش سهام خزانه و روش تخصیص ستنی در محاسبه حقوق اقلیت کدام است؟
- ۹- نحوه محاسبه سود خالص تلفیقی و سود خالص سهم اقلیت در روش ارزش ویژه کامل در مواردیکه سود تحقق نیافته بین شرکتهای عضو گروه در اثر مبادلات بین شرکتهای عضو گروه در کنترل‌های غیر مستقیم وجود داشته باشد، کدام است؟

ک تمرین

- ۱- ساختار وابستگی بین شرکت‌های عضو گروه در نمودار زیر ترسیم شده است:



سود خالص بطور جداگانه واحدهای وابسته طی سال ۱۳۸۶ به شرح ترتیب (الف) ۲۰۰۰۰۰ ریال، (ب) ۹۰۰۰۰ ریال و (ج) به مبلغ ۷۰۰۰۰ ریال می باشد.

سود شرکت (ب) شامل ۱۰۰۰۰ ریال سود تحقق نیافته زمین فروخته شده به شرکت (ج) در سال ۱۳۸۶ می باشد.

مطلوبست:

۱- تهیه جدولی که نحوه تخصیص سود بین واحدهای وابسته را نشان دهد.

۲- سود خالص تلفیقی و سود سهم اقلیت در سال ۱۳۸۶ کدام است

۲- شرکت سهامی اصلی (B) در اول سال ۱۳۸۸، ۹۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت فرعی (C) به مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال، که معادل ارزش دفتری خالص دارائی آن می باشد، تحصیل نمود. در همان روز شرکت (C) نیز ۱۵ درصد سهام شرکت (B) را به مبلغ ۸۰۰۰۰ ریال خریداری کرد. (ارزش دفتری و بازار خالص دارائی آن تقریباً برابر است.) طی سال ۱۳۸۸، شرکت سهامی (B) و (C) سود حاصل از عملیات مربوط به خود و سود سهام پرداختی را به شرح زیر گزارش نمودند:

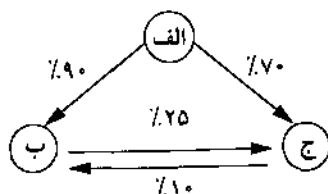
سود سهام پرداختی	سود خالص	
۲۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	شرکت سهامی (B)
۵۰۰۰	۳۰۰۰۰	شرکت سهامی (C)

حسابداری شرکت اصلی برای سهام نگهداری شده نزد شرکت فرعی روش سهام خزانه می باشد. با توجه به مفروضات فوق به سؤالات زیر پاسخ دهید:

- ۱- بعد از ثبت درآمد حاصل از سرمایه گذاری در دفاتر شرکت (B) سود خالص شرکت (C) طی سال ۱۳۸۸ کدام است؟

- الف) ۳۰۰۰۰ (ب) ۴۲۰۰۰ (ج) ۳۳۰۰۰ (د) ۲۷۰۰۰
۲. سود شرکت سهامی (B) در سال ۱۳۸۸ از محل سود شرکت (C) کدام است؟
الف) ۲۷۰۰۰ (ب) ۲۶۷۰۰ (ج) ۲۲۵۰۰ (د) ۲۵۰۰۰
۳. مانده حساب سرمایه گذاری در شرکت (C) در ۱۳۸۸/۱۲/۲۹ کدام است؟
الف) ۲۲۵۲۰۰ (ب) ۲۲۲۲۰۰ (ج) ۲۲۵۰۰۰ (د) ۲۲۲۵۰۰
۴. حقوق اقلیت در ۱۳۸۸/۱۲/۲۹، از سود شرکت فرعی کدام است؟
الف) ۳۳۰۰ (ب) ۲۹۷۰ (ج) ۲۶۷۰ (د) ۳۰۰۰
۵. سود سهام پرداختی در صورت سود و زیان تلفیقی شرکت اصلی و فرعی در ۱۳۸۸/۱۲/۲۹ کدام است؟
الف) ۲۰۰۰۰ (ب) ۱۷۰۰۰ (ج) ۱۵۰۰۰ (د) ۲۵۰۰۰
۶. سهام خزانه در ترازنامه تلفیقی شرکت اصلی و فرعی در ۱۳۸۸/۱۲/۲۹ کدام است؟
الف) ۸۳۰۰۰ (ب) ۸۷۵۰۰ (ج) ۸۰۰۰۰ (د) ۹۰۵۰۰

۳- ساختار وابستگی بین شرکت‌های عضو گروه در نمودار زیر ترسیم شده است:



سود خالص عملیات هریک به طور جداگانه به قرار زیر است:

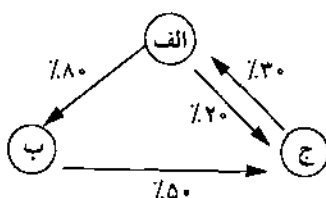
شرکت (الف): ۹۰۰۰۰ ریال، سود شرکت (ب) ۶۰۰۰۰ ریال، سود شرکت (ج) ۴۰۰۰۰ ریال

فرض کنید سود تحقق نیافته فروش کالا توسط (ج) به شرکت (ب) معادل ۴۰۰۰ ریال می‌باشد که در سود خالص شرکت (ج) منعکس است.

مطلوبست:

محاسبه سود خالص تلفیقی و سود سهم اقلیت

۴- ساختار وابستگی بین شرکت‌های عضو گروه در نمودار زیر ترسیم شده است:



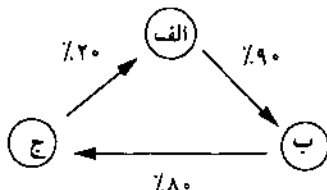
سود خالص عملیات هریک به طور جداگانه به قرار زیر است:

سود شرکت (الف) ۱۲۲۰۰۰ ریال، سود شرکت (ب) ۸۰۰۰۰۰ ریال، سود شرکت (ج) ۱۰۰۰۰۰ ریال

مطلوبست

محاسبه سود خالص تلفیقی و سود سهم اقلیت

۵- ساختار وابستگی بین شرکت‌های عضو گروه در نمودار زیر ترسیم شده است:



سود خالص عملیات هریک به طور جداگانه به قرار زیر است:

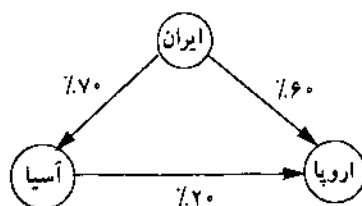
سود شرکت (الف) ۱۹۰ ریال، سود شرکت (ب) ۵۰۰ ریال، سود شرکت (ج) ۳۰۰ ریال

مطلوبست

محاسبه سود خالص تلفیقی و سود سهم اقلیت

مسائل

- شرکت ایران ۷۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت آسیا و نیز ۶۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت اروپا و علاوه شرکت آسیا نیز ۲۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت اروپا را خریداری کرد. نمودار ساختار وابستگی به شرح زیر می‌باشد:



سرمایه گذاری آسیا در اروپا ۱۳x۱/۱/۱	سرمایه گذاری ایران در اروپا ۱۳x۴/۱/۱	سرمایه گذاری ایران در آسیا ۱۳x۵/۱/۱	
۲۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۱۷۸۰۰۰	بهای تمام شده سرمایه گذاری کسر می شود:
۲۰۰۰۰	۹۰۰۰۰	۱۶۸۰۰۰	ارزش دفتری حقوق تحصیل شده
۰	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	امتیاز
۲۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۱۷۸۰۰۰	مانده سرمایه گذاری در ۵/۱۲/۲۹ x
			اضافه می شود:
۱۶۰۰۰	۱۸۰۰۰	۷۰۰۰	شناسائی سود قبل از ۱۳x۶
			کسر می شود:
۰	۲۰۰۰	۱۰۰۰	استهلاک امتیاز (۱۰٪ در سال)
۳۶۰۰۰	۱۱۶۰۰۰	۱۸۴۰۰۰	مانده در ۵/۱۲/۲۹ x

طی سال ۱۳x۶: شرکتهای ایران، آسیا و اروپا به ترتیب سودی بالغ بر ۷۰۰۰۰ ریال، ۳۵۰۰۰ ریال و ۲۰۰۰۰ ریال گزارش نموده اند. سود سهام پرداختی شرکتهای به ترتیب ۴۰۰۰۰ ریال، ۲۰۰۰۰ ریال و ۱۰۰۰۰ ریال می باشد.

در طی سال ۱۳x۶: شرکت ایران زمینی همراه با سودی بالغ بر ۱۰۰۰۰ ریال به شرکت آسیا و شرکت آسیا، نیز کالائی به مبلغ ۱۵۰۰۰ ریال (بهای تمام شده آن ۱۰۰۰۰ ریال) به شرکت ایران فروخت (این کالا به مشتریان فروخته نشده است). مانده اقلام حسابهای شرکت ایران، آسیا و اروپا در پایان سال ۱۳x۶ به قرار زیر می باشد.

اروپا	آسیا	ایران	
۱۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	فروش
		۱۲۸۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در آسیا
	۴۰۰۰	۱۱۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در اروپا
		۱۰۰۰۰	سود حاصل از فروش زمین
۵۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۳۰۰۰۰	۳۵۰۰۰	۴۰۰۰۰	هزینه‌های عملیاتی
۸۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۲۲۰۰۰۰	سود انباشته ۶/۱/۱x
۱۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	سود سهام پرداختی
۸۵۰۰۰	۲۲۰۰۰	۴۶۲۰۰	سایر دارایی‌ها
۱۵۰۰۰	۴۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	موجودی کالا
۱۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	اموال و ماشین‌آلات (خالص)
-	-	۱۸۲۸۰۰	سرمایه‌گذاری در آسیا (۷۰٪)
-	-	۱۲۱۰۰۰	سرمایه‌گذاری در اروپا (۶۰٪)
-	۳۸۰۰۰	-	سرمایه‌گذاری آسیا در اروپا
۱۰۰۰۰	۳۱۰۰۰	۱۲۶۲۰۰	بدهی‌ها
۱۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	سهام عادی

مطلوبست:

تهیه‌کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکتهای اصلی و فرعی آن

۲- شرکت سامان (اصلی) ۹۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت فرعی (ساحل) را در اول سال ۱۳۸۱ به مبلغ ۹۰۰۰۰۰۰ ریال تحصیل نمود، ارزش دفتری خالص دارائی‌های شرکت ساحل تقریباً معادل ارزش بازار در زمان تحصیل سرمایه‌گذاری می‌باشد. روش حسابداری سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی ارزش ویژه می‌باشد.

شرکت ساحل ۱۰ درصد سهام عادی منتشره شرکت اصلی سامان در اول سال ۱۳۸۱ به مبلغ ۲۳۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرد (روش حسابداری بهای تمام شده)

مانده حسابهای دو شرکت سامان (اصلی) و ساحل (فرعی) در ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ به قرار

زیر می باشد:

شرکت ساحل	شرکت سامان	
۴۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	فروش
۲۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۱۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	هزینه های عملیاتی
	۹۰۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری - فرعی
۱۰۰۰۰		درآمد سود سهام
۶۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱/۱ x
۵۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	سود سهام پرداختی
-	۹۴۵۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ساحل
۲۳۰۰۰۰	-	سرمایه گذاری در شرکت سامان
۹۲۰۰۰۰	۱۰۴۵۰۰۰	سایر دارائی ها
۹۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	بدهی ها
۴۰۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰۰	سهام عادی

مطلوبست:

تهیه کاربرگ تلفیقی - مالکیت متقابل سهام - روش سهام خزانه در پایان سال ۱۳x۱

۳- شرکت سامان اصلی ۹۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت فرعی ساحل در اول سال ۱۳x۱ به مبلغ ۹۰۰۰۰۰۰ ریال تحصیل نمود. شرکت ساحل ۱۰٪ سهام دارای حق رای شرکت اصلی سامان را به مبلغ ۲۳۰۰۰۰۰ ریال در اول سال ۱۳x۱ خریداری کرد. خالص دارائی ها در اول سال ۱۳x۲ مربوط به مثال شماره (۲) می باشد. شرکت اصلی برای حساب سرمایه گذاری اصلی از روش ارزش ویژه کامل و روش حسابداری سرمایه گذاری ساحل بهای تمام شده می باشد. اقلام صورتهای مالی دو شرکت در پایان سال ۱۳x۲ سال دوم بعد از تحصیل به شرح زیر می باشد:

شرکت ساحل	شرکت سامان	
۵۰۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰۰	فروش
۳۳۰۰۰۰	۸۷۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
	۱۵۳۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری - فرعی
۱۵۰۰۰		درآمد سود سهام
۶۶۰۰۰۰	۱۱۹۰۰۰۰	سود انباشته x/۱/۱
۷۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	سود سهام پرداختی
-	۱۰۳۵۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ساحل
۲۳۰۰۰۰	-	سرمایه گذاری در شرکت سامان
۱۲۷۰۰۰۰	۱۳۶۵۰۰۰	سایر دارائی ها
۳۲۵۰۰۰	۲۷۷۰۰۰	بدهی ها
۴۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰	سهام عادی

مطلوبست:

تهیه کاربردگ تلفیقی، مالکیت متقابل سهام - روش سهام خزانه، در پایان سال دوم بعد از تحصیل

۴- شرکت آوا، ۷۵ درصد سهام دارای حق رای شرکت اندیشه را در اول سال ۱۳۳۳ معادل ارزش دفتری به مبلغ ۱۵۰۰۰۰ ریال خریداری کرد. یکسال بعد، در اول سال ۱۳۳۴ شرکت اندیشه ۸۰ درصد سهام حق رای شرکت پندار را به مبلغ ۲۱۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرد. حقوق صاحبان سهام شرکت پندار در زمان تحصیل به ترتیب: سهام عادی ۱۹۰۰۰۰۰ ریال و سود انباشته ۶۰۰۰۰۰ ریال بود. تفاوت بین بهای تمام شده سرمایه گذاری و حقوق تحصیل شده، سرقفلی تلقی شده، که برآورد عمر مفید آن ۱۰ سال می باشد. سود خالص گزارش شده و سود سهام پرداختی توسط شرکت اندیشه در سال ۱۳۳۳ به ترتیب: بالغ بر ۶۰۰۰۰۰ ریال و ۲۰۰۰۰۰ ریال می باشد.

مانده اقلام صورتهای مالی شرکت اصلی و فرعی (مالکیت غیرمستقیم) در پایان سال ۱۳۳۴ به قرار زیر می باشد:

شرکت پندار	شرکت اندیشه	شرکت آوا	
۲۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	فروش
۱۰۰۰۰۰	۱۶۰۰۰۰	۱۷۵۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
—	—	۶۰۷۵۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری (اندیشه)
—	۳۱۰۰۰	—	درآمد حاصل از سرمایه گذاری (پندار)
۶۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	۵۵۷۵۰	هزینه های عملیاتی
۶۰۰۰۰	۹۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	سود انباشته ۴/۱/۱x
۱۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	سود سهام پرداختی
۳۵۰۰۰	۶۰۰۰	۵۱۷۵۰	وجوه نقد
		۲۱۸۲۵۰	سرمایه گذاری در شرکت اندیشه
	۲۳۳۰۰۰		سرمایه گذاری در شرکت پندار
۷۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	موجودی کالا
۱۸۵۰۰۰	۷۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	ماشین آلات و تجهیزات (خالص)
۱۰۰۰۰	۳۸۰۰۰	۶۰۰۰۰	حسابهای پرداختی
۱۹۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	سهام عادی
مطلوبست:			

تهیه کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت های اصلی و فرعی در ۱۳۴/۱۲/۲۹

۵- شرکت (الف) ۸۵ درصد سهام دارای حق رای شرکت (ب) را در اول سال ۱۳۴۹ به مبلغ ۱۲۰۰۰۰ ریال خریداری کرد. هر نوع مازاد پرداختی نسبت به ارزش دفتری حقوق تحصیل شده سرقفلی است که طی ۱۰ سال مستهلک می شود. شرکت (ب) نیز در همان تاریخ ۱۵ درصد سهام دارای حق رای شرکت (الف) را به مبلغ ۶۰۰۰۰ ریال تحصیل نمود. حسابداری سرمایه گذاری در دفاتر شرکت (الف) روش تخصیص سنتی است. حقوق صاحبان سهام در شرکت (الف) و (ب) در اول سال ۱۳۴۹ شامل:

سهام عادی	سود انباشته	
۳۲۵۰۰۰	۷۵۰۰۰	شرکت (الف)
۱۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰	شرکت (ب)

مانده حسابهای شرکت (الف) و (ب) در پایان سال ۱۳۹۹ به قرار زیر می باشد:

شرکت (الف)	شرکت (ب)	
۱۴۱۰۰۰	۴۸۰۰۰	فروش
۱۳۵۴۶	-	درآمد حاصل از سرمایه گذاری (ب)
-	۲۲۵۰	درآمد سود سهام (الف)
۵۴۰۰۰	۱۸۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۲۲۰۰۰	۱۰۰۰۰	هزینه های عملیاتی
۷۵۰۰۰	۲۵۰۰۰	سود انباشته ۹/۱/۱ x
۱۲۷۵۰	۶۰۰۰	سود سهام پرداختی
۴۹۳۰۴	۱۰۰۰۰	وجوه نقد
۱۳۰۶۹۶	-	سرمایه گذاری در شرکت ب
۳۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	اموال و ماشین آلات (خالص)
-	۶۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت الف
۱۲۲۰۴	۸۷۵۰	حسابهای پرداختنی
۳۲۵۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	سهام عادی

مطلوبست:

تهیه کاربرگ تلفیقی شرکت (الف) و (ب) در ۹/۱۲/۲۹ x با استفاده از روش تخصیص سنتی برای سهام شرکت (الف) که نزد شرکت (ب) می باشد.

صورت‌های مالی تلفیقی: تغییرات در مالکیت حقوق صاحبان سهام



• هدف‌های رفتاری

پس از مطالعه این فصل نحوه حذف و تلفیق، تغییرات در حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی و اصلی با عناوین مختلف به شرح زیر آشنا می‌شوید:

- ۱- تحصیل تدریجی سهام و نحوه حذف و تلفیق
- ۲- تبدیل روش بهای تمام شده به روش ارزش ویژه
- ۳- انتشار سهام عادی توسط شرکت فرعی و فروش آن به صاحبان سهام اقلیت و شرکت اصلی
- ۴- فروش بخشی از سهام تحت تملک شرکت اصلی
- ۵- سود سهام قبل از تحصیل
- ۶- سرمایه‌گذاری در سهام ممتاز شرکت فرعی
- ۷- انتشار سود سهمی و تجزیه سهام توسط شرکت فرعی

۸- اثرات سود سهام تصفیه در کاربرد صورت‌های مالی تلفیقی

■ تحصیل تدریجی سهام

در برخی موارد، شرکت اصلی ممکن است کنترل شرکت فرعی را در چندین مرحله بیش از یک دوره مالی بدست آورد. در این قبیل موارد، شرکت اصلی برای ثبت سرمایه‌گذاری خود در هر یک از مراحل تحصیل حسب مورد، از روش بهای تمام شده یا ارزش ویژه استفاده می‌کند. برای تشریح تحصیل مرحله به مرحله طبق اصول پذیرفته شده حسابداری (APB.51) با فرض این که شرکت اصلی سهام عادی شرکت فرعی را در بازار سهام خریداری نماید، نحوه محاسبه درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری و سود تلفیقی با ذکر مثال تشریح می‌شود:

شرکت اصلی (الف) ۹۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت فرعی (ب) را طی چند مرحله، از اول مهر ۱۳۳۳ تا اول دی ۱۳۳۵ به شرح زیر تحصیل نموده است.

سال	درصد	بهای تمام شده	حقوق صاحبان سهام در اول	درآمد	سهام در زمان	حقوق صاحبان سهام در
		سرمایه‌گذاری	فروردین	سال	تحصیل	۲۹ اسفند
۳۳/۷/۱	٪۲۰	۳۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۱۲۵۰۰۰	۱۵۰۰۰۰
۳۴/۴/۱	٪۴۰	۷۴۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	۱۶۰۰۰۰	۱۹۰۰۰۰
۳۵/۱۰/۱	٪۳۰	۸۱۰۰۰	۱۹۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	۲۲۰۰۰۰	۲۳۰۰۰۰

مازاد پرداختی بر ارزش دفتری خالص دارایی شرکت فرعی دارایی نامشهود است که طی ۱۰ سال مستهلک می‌شود، محاسبه دارایی نامشهود بر مبنای تحصیل مرحله به مرحله به شرح زیر است:

☆ تلفیق: تغییرات در مالکیت حقوق صاحبان سهام..... ۴۷۷

سال	بهای تمام شده سرمایه گذاری	سهم شرکت (الف) از خالص دارایی (ب)	دارایی نامشهود
۱۳×۳	۳۰۰۰۰	(۱) ۲۵۰۰۰	۵۰۰۰
۱۳×۴	۷۴۰۰۰	(۲) ۶۴۰۰۰	۱۰۰۰۰
۱۳×۵	۸۱۰۰۰	(۳) ۶۶۰۰۰	۱۵۰۰۰

ثبت حسابداری تحصیل مرحله به مرحله در دفاتر شرکت (الف) به شرح زیر است:

۳۰۰۰۰ سرمایه گذاری در شرکت ب
۳۰۰۰۰ وجوه نقد

ثبت خرید ۲۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت (ب)
۳/۱۲/۲۹ سرمایه گذاری در شرکت ب
۴۷۵۰ درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۴۷۵۰

ثبت شناسایی سهم شرکت (الف) از سود خالص شرکت (ب):

محاسبه: سهم شرکت الف از سود خالص شرکت ب $(\frac{1}{4} \text{ سال} \times ۲۰\% \times ۵۰۰۰۰)$ ۵۰۰۰
کسر می شود: استهلاك دارایی نامشهود $(\frac{1}{4} \text{ سال} \times \frac{۵۰۰۰۰}{۱۰})$ ۱۲۵۰
درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۴۷۵۰

ثبت حسابداری تحصیل ۴۰٪ سهام عادی دارای حق رای شرکت ب طی سال ۴× و شناسایی درآمد به در دفاتر شرکت (الف) به شرح زیر خواهد بود:

۷۴۰۰۰ سرمایه گذاری در شرکت ب
۷۴۰۰۰ وجوه نقد

ثبت خرید ۴۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت (ب)

$$۱۲۵۰۰۰ \times ۲۰ = ۲۵۰۰۰$$

۱. محاسبه سهم شرکت اصلی از خالص دارایی شرکت ب:

$$۱۶۰۰۰۰ \times ۴۰ = ۶۴۰۰۰$$

۲. محاسبه سهم شرکت اصلی از خالص دارایی شرکت ب:

$$۲۲۰۰۰۰ \times ۳۰ = ۶۶۰۰۰$$

۳. محاسبه سهم شرکت اصلی از خالص دارایی شرکت ب:

۱۸۷۵۰

۴/۱۲/۲۹ سرمایه گذاری در شرکت ب

۱۸۷۵۰

درآمد حاصل از سرمایه گذاری

ثبت شناسایی سهم شرکت (الف) از سود خالص شرکت ب:
محاسبه:

۸۰۰۰

سهم شرکت الف از سود خالص شرکت (ب) (۱ سال $\times 20\%$) $(40000 \times 20\%)$

۱۲۰۰۰

سهم شرکت الف از سود خالص شرکت (ب) ($\frac{3}{4}$ سال $\times 40\%$) $(40000 \times 40\% \times \frac{3}{4})$

۲۰۰۰۰

(۵۰۰)

کسر می شود: استهلاك دارایی نامشهود: (۱ سال $\times \frac{5000}{10}$)

(۷۵۰)

استهلاك دارایی نامشهود: ($\frac{3}{4}$ سال $\times \frac{10000}{10}$)

۱۸۷۵۰

درآمد حاصل از سرمایه گذاری

ثبت حسابداری تحصیل ۴۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت (ب) و شناسایی درآمد در دفاتر شرکت (الف) به شرح زیر خواهد بود:

۸۱۰۰۰

۵/۱۰/۱ سرمایه گذاری در شرکت (ب)

۸۱۰۰۰

وجوه نقد

ثبت خرید ۴۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت (ب)

۲۵۱۲۵

۵/۱۲/۲۹ سرمایه گذاری در شرکت (ب)

۲۵۱۲۵

درآمد حاصل از سرمایه گذاری

ثبت شناسایی سهم شرکت (الف) از سود خالص شرکت (ب):
محاسبه:

۸۰۰۰

سهم شرکت الف از سود خالص (ب) (۱ سال $\times 20\%$) $(40000 \times 20\%)$

۱۶۰۰۰

سهم شرکت الف از سود خالص (ب) (۱ سال $\times 40\%$) $(40000 \times 40\%)$

۳۰۰۰

سهم شرکت الف از سود خالص (ب) ($\frac{1}{4}$ سال $\times 30\%$) $(40000 \times 30\% \times \frac{1}{4})$

۲۷۰۰۰

(۵۰۰)

کسر می شود: استهلاك دارایی نامشهود: (۱ سال $\times \frac{5000}{10}$)

(۱۰۰۰)

استهلاك دارایی نامشهود (۱ سال $\times \frac{10000}{10}$)

(۳۷۵)

استهلاك دارایی نامشهود ($\frac{1}{4}$ سال $\times \frac{15000}{10}$)

۲۵۱۲۵

درآمد حاصل از سرمایه گذاری

وقتی صورتهای مالی شرکت (الف) و شرکت (ب) در ۲۹ اسفند ۱۳۴۴ و ۲۹ اسفند ۱۳۴۵ تلفیق می‌شوند، درآمد قبل از تحصیل در صورت سود و زیان تلفیقی گزارش خواهد شد. فرایند تلفیق در تحصیل تدریجی در کاربرگ تلفیقی جدول شماره (۸-۱) برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۴۵ با اطلاعات فرضی نشان داده شده است. نحوه حذف در کاربرگ تلفیقی به شرح زیر است:

(۱)

درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری	۲۵۱۲۵
سرمایه‌گذاری در شرکت (ب)	۲۵۱۲۵

(۲)

سود انباشته ۱/۱ فرعی	۸۱۰۰۰
سهام عادی- فرعی	۹۰۰۰۰
دارایی نامشهود	۲۸۵۰۰
درآمد قبل از تحصیل	۹۰۰۰
سرمایه‌گذاری در شرکت (ب)	۲۰۸۵۰۰

(۳)

هزینه استهلاك دارایی نامشهود	۱۸۷۵
دارایی نامشهود	۱۸۷۵

حذف استهلاك دارایی نامشهود $(۱۸۷۵ = ۳۷۵ + ۱۰۰۰ + ۵۰۰)$

درآمد قبل از تحصیل به مبلغ ۹۰۰۰ ریال مربوط به ۳۰ درصد حقوق تحصیل شده در اول دی ماه $(\frac{۳}{۴}$ سال $\times ۳۰\% \times ۴۰۰۰۰۰$ درآمد شرکت فرعی) می‌باشد.

سود خالص سهم اقلیت در سال ۱۳۴۵ برابر است با ۱۰ درصد حقوق صاحبان اقلیت در ۲۹ اسفند ۱۳۴۵ می‌باشد دارایی نامشهود به مبلغ ۲۶۶۲۵ ریال که در، ترازنامه تلفیقی جدول شماره (۸-۱) نشان داده شده، برابر با دارایی نامشهود مستهلك نشده اولیه به مبلغ ۳۰۰۰۰ ریال $(۱۵۰۰۰ + ۱۰۰۰۰ + ۵۰۰۰)$ منهای استهلاك دارایی نامشهود سه سال $(۱۸۷۵ + ۱۲۵۰ + ۲۵۰)$ ۱۳۴۳، ۱۳۴۴ و ۱۳۴۵ می‌باشد.

جدول (۸-۱) کاربرگ تلفیقی شرکت (الف) و شرکت (ب) تحصیل تدریجی سهام
در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند سال ۱۳۵۵، روش ارزش ویژه کامل

شرکت الف	شرکت ب ۹۰٪	حذفیات و تعدیلات		حقوق اقلیت	اقلام تلفیقی
		بد	بس		
۲۷۴۸۷۵	۱۵۰۰۰۰				۴۲۴۸۷۵
۲۲۰۰۰۰	۱۱۰۰۰۰	۱۸۷۵(۳)			۳۳۱۸۷۵
۵۴۸۷۵	۴۰۰۰۰				۹۳۰۰۰
۲۵۱۲۵		۲۵۱۲۵(۱)			(۹۰۰۰)
		۹۰۰۰(۲)		۴۰۰۰	(۴۰۰۰)
۸۰۰۰۰	۴۰۰۰۰			۴۰۰۰	۸۰۰۰۰
۲۲۰۰۰۰	۹۰۰۰۰	۸۱۰۰۰(۲)		۹۰۰۰	۲۲۰۰۰۰
۸۰۰۰۰	۴۰۰۰۰			۴۰۰۰	۸۰۰۰۰
۳۰۰۰۰۰	۱۳۰۰۰۰			۱۳۰۰۰	۳۰۰۰۰۰
۴۶۶۳۷۵	۳۰۰۰۰۰	۲۰۸۵۰۰(۲)			۷۶۶۳۷۵
۲۳۳۶۲۵		۲۵۱۲۵(۱)			۲۶۶۲۵
		۱۸۷۵(۳)			۷۹۳۰۰۰
۷۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	۲۸۵۰۰(۲)			۱۷۰۰۰۰
۱۰۰۰۰۰	۷۰۰۰۰۰			۱۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰
۳۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۹۰۰۰۰(۲)		۱۳۰۰۰	۳۰۰۰۰۰
۳۰۰۰۰۰	۱۳۰۰۰۰			۲۳۰۰۰	۲۳۰۰۰۰
۷۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰				۷۹۳۰۰۰

۱- حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری

۲- حذف حساب سرمایه‌گذاری در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت ب

۳- حذف استهلاک سرقفلی

تبدیل روش بهای تمام شده به ارزش ویژه

در مواردی که، سرمایه‌گذار کمتر از ۲۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت سرمایه‌پذیر را در مالکیت خود دارد، احتمالاً واحد سرمایه‌گذار بر سیاست‌های مالی و عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر نفوذ قابل ملاحظه نداشته، در نتیجه، سرمایه‌گذار از روش بهای تمام شده برای حسابداری سرمایه‌گذاری استفاده می‌نماید. اگر درصد سرمایه‌گذاری شرکت سرمایه‌گذار در شرکت سرمایه‌پذیر در اثر خرید سهام به ۲۰٪ یا بیشتر افزایش یابد، و شرایط لازم برای بکارگیری روش ارزش ویژه توسط واحد سرمایه‌گذار فراهم شود، تبدیل به روش ارزش ویژه ضرورت دارد. تغییر از روش بهای تمام شده به ارزش ویژه مستلزم بکارگیری عطف به ماسبق روش جدید می‌باشد، که بایستی نتایج عملیات، سود انباشته و حساب سرمایه‌گذاری تعدیل شود. بخشی از اطلاعات شرکت سهامی (ب) طی هر یک از سال‌های ۱۳۵۴ و ۱۳۵۶ بشرح زیر است:

۱۳۵۶	۱۳۵۵	۱۳۵۴	
۲۶۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱
۱۲۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	سود خالص
۵۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	سود سهام پرداختی

شرکت سهامی (الف) در تاریخ‌های زیر سهام عادی دارای حق رای شرکت (ب) را خریداری نموده است:

تاریخ	تعداد سهام	درصد	بهای پرداختی
۱۳۵۴/۱/۲	۱۰۰۰	۱۰	۳۰۰۰۰
۱۳۵۶/۱/۲	۳۰۰۰	۳۰	۱۴۸۰۰۰
۱۳۵۷/۱/۲	۵۰۰۰	۵۰	۳۰۰۰۰۰

اطلاعات اضافی:

- هیچ‌گونه تغییری در حساب سهام عادی شرکت (ب) از زمان انتشار نداشته. تعداد سهام منتشر شده در زمان تأسیس ۱۰۰۰۰ سهم، ارزش اسمی هر سهم ۱۰ ریال.
- ارزش بازار خالص دارایی شرکت (ب) برابر با ارزش دفتری آنها می‌باشد.
- هرگونه مزاد (دارایی نامشهود) بر بهای تمام شده سرمایه‌گذاری طی حداکثر ۲۰ سال

مستهلك می شود.

۴- سود انباشته، سود خالص، سود سهام شرکت (ب) در جدول فوق نشان داده شده است.

محاسبه مازاد بهای تمام شده نسبت به ارزش دفتری در جدول شماره (۸-۲) نشان داده شده است:

جدول شماره (۸-۲)

تاریخ	سهام عادی	سود انباشته	جمع خالص دارایی	خالص دارایی درصد	بهای پرداختی	مازاد
x۴/۱/۲	۱۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	۱۰	۳۰۰۰۰۰	۵۰۰۰
x۶/۱/۲	۱۰۰۰۰۰	۲۶۰۰۰۰	۳۶۰۰۰۰	۳۰	۱۴۸۰۰۰۰	۴۰۰۰۰
x۷/۱/۲	۱۰۰۰۰۰	۳۳۰۰۰۰	۴۳۰۰۰۰	۵۰	۲۱۵۰۰۰۰	۸۵۰۰۰

ثبت خرید ۱۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت سهامی (ب) به مبلغ ۳۰۰۰۰ ریال و دریافت سود سهام در دفاتر شرکت سهامی (الف) با استفاده از روش بهای تمام شده به شرح زیر است:

(۱)

x۴/۱/۲ سرمایه گذاری در شرکت (ب) ۳۰۰۰۰

وجوه نقد ۳۰۰۰۰

ثبت خرید ۱۰۰۰ سهم معادل ده درصد خالص دارایی شرکت سهامی (ب)

(۲)

x۴/۱۲/۲۹ وجوه نقد ۳۰۰۰

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۳۰۰۰

ثبت دریافت سود سهام (۳۰۰۰۰ × ۱۰٪ = ۳۰۰۰۰)

(۳)

x۵/۱۲/۲۹ وجوه نقد ۴۰۰۰

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۴۰۰۰

ثبت دریافت سود سهام (۴۰۰۰۰ × ۱۰٪ = ۴۰۰۰۰)

با توجه به تعداد سهام خریداری شده (۳۰۰۰ سهم) در ۱۳۶/۱/۲ سرمایه‌گذاری شرکت سهامی (الف) در شرکت (ب) از ده درصد به ۴۰ درصد افزایش می‌یابد. بنابراین شرکت سرمایه‌گذار پس از تحصیل سهام جدید لازم است به جای روش بهای تمام شده از روش ارزش ویژه استفاده نماید. ثبت خرید سهام و تعدیل سود انباشته مربوط به دو سال ۱۳۴ و ۱۳۵ در دفاتر شرکت سهامی (الف) به شرح زیر است:

(۴)

۱۴۸۰۰۰ ۶/۱/۲ سرمایه‌گذاری در شرکت (ب)

۱۴۸۰۰۰ وجوه نقد

ثبت خرید ۳۰۰۰ سهم شرکت سهامی (ب) معادل ۳۰ درصد خالص دارایی

ثبت تعدیل درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در شرکت سرمایه‌پذیر مربوط به سال ۱۳۴ و ۱۳۵ در دفاتر شرکت الف:

(۵)

۴۷۵۰ سرمایه‌گذاری در شرکت (ب)

۴۷۵۰ سود انباشته

ثبت تبدیل سرمایه‌گذاری از روش بهای تمام شده به ارزش ویژه مربوط به سال ۱۳۴ نحوه محاسبه تبدیل از روش بهای تمام شده به روش ارزش ویژه:

۸۰۰۰۰ سود خالص گزارش شده توسط شرکت ب در سال ۱۳۴

۳۰۰۰۰ کسر می‌شود: سود سهام پرداختی

۵۰۰۰۰ سود توزیع نشده

۵۰۰۰ سهم شرکت سهامی (الف) از سود توزیع نشده (۵۰۰۰۰ × ۱۰٪)

۲۵۰ کسر می‌شود: استهلاک مازاد (۵۰۰۰ ÷ ۲۰)

۴۷۵۰ خالص تعدیل

(۶)

۵۷۵۰	سرمایه گذاری در شرکت ب
۵۷۵۰	سود انباشته
ثبت تبدیل سرمایه گذاری از روش بهای تمام شده به ارزش ویژه مربوط به سال ۱۳۵۵	
نحوه محاسبه تبدیل از روش بهای تمام شده به روش ارزش ویژه:	
۱۰۰۰۰۰	سود خالص گزارش شده توسط شرکت ب در سال ۱۳۵۵
۴۰۰۰۰	کسر می شود: سود سهام پرداختی
۶۰۰۰۰	سود توزیع نشده
۶۰۰۰	سهام شرکت سهامی (الف) از سود توزیع نشده $(۶۰۰۰۰ \times ۱۰\%)$
۲۵۰	کسر می شود: استهلاك مازاد $(۵۰۰۰ \div ۲۰)$
۵۷۵۰	خالص تعديل

(۷)

۴۸۰۰۰	$۶/۱۲/۲۹ \times$ سرمایه گذاری در شرکت (ب)
۴۸۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
ثبت شناسایی سهم شرکت (الف) از سود خالص شرکت سرمایه پذیر با استفاده از روش ارزش ویژه $(۱۲۰۰۰۰ \times ۴۰\%)$	

(۸)

۲۲۵۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۲۲۵۰	سرمایه گذاری در شرکت (ب)
ثبت استهلاك مازاد برای سال ۱۳۵۶:	
۲۵۰	استهلاك مازاد سال $۴ \times (۵۰۰۰ \div ۲۰)$
۲۰۰۰	استهلاك مازاد سال $۶ \times (۴۰۰۰۰ \div ۲۰)$
۲۲۵۰	

(۹)

۲۰۰۰۰	وجوه نقد
۲۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت (ب)
ثبت دریافت سود سهام در سال ۱۳۵۶ $(۵۰۰۰۰ \times ۴۰\% = ۲۰۰۰۰)$	

(۱۰)

۳۰۰۰۰۰	x۷/۱/۲ سرمایه گذاری در شرکت (ب)
۳۰۰۰۰۰	وجوه نقد
	ثبت خرید ۵۰۰۰ سهم شرکت (ب)

ثبت های حسابداری شناسایی درآمد و دریافت سود سهام بعدی و فرایند تلفیق طبق اصول پذیرفته شده حسابداری مثل فصول گذشته می باشد.

انتشار سهام عادی شرکت فرعی

در مواردی ممکن است که شرکت فرعی اقدام به انتشار سهام عادی و فروش آن به شرکت اصلی و سهامداران اقلیت نماید، نتیجه این عمل، موجب تغییر در درصد سرمایه گذاری شرکت اصلی شده، و ممکن است، ضرورت داشته باشد که مابه التفاوت ارزشیابی (سرقفلی) و درآمد یا صرف سهام تعدیل گردد. اثرات انتشار سهام عادی جدید توسط شرکت فرعی در حقوق شرکت اصلی در مثال زیر تشریح می گردد:

مثال: شرکت اصلی (الف) تعداد ۸۴۰ سهم (۸۴ درصد) عادی دارای حق رای شرکت فرعی (ب) را به مبلغ ۱۴۷۰۰۰ ریال تحصیل نمود. حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی در زمان تحصیل به شرح زیر خواهد بود:

۱۰۰۰۰۰	سهام عادی (۱۰۰۰ سهم ۱۰۰ ریالی)
۱۰۰۰۰	صرف سهام
۵۰۰۰۰	سود انباشته
<u>۱۶۰۰۰۰</u>	جمع حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی (ارزش دفتری هر سهم ۱۶۰ ریال)

مانده حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی بالغ بر ۱۴۷۰۰۰ ریال است، که شامل ۱۲۶۰۰ ریال [سرقفلی $12600 = (160000 \times \frac{84}{100}) - 147000$] مابه التفاوت ارزشیابی مستهلک نشده (مازاد پرداختی بر ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی) می باشد. فروش سهام جدید توسط شرکت فرعی ممکن است به شرکت اصلی یا صاحبان سهام اقلیت باشد، که ذیلاً مورد بررسی قرار می گیرد:

فروش سهام شرکت فرعی به شرکت اصلی

فروش سهام عادی جدید به شرکت اصلی معادل مبلغ پرداختی، مانده حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی را افزایش داده. علاوه بر این، درصد مالکیت شرکت اصلی و حتی ممکن است مابه التفاوت ارزشیابی مستهلک نشده را تغییر دهد. فروش سهام عادی به شرکت اصلی ممکن است، با ارزش دفتری و بیش یا کمتر از ارزش دفتری باشد.

فروش سهام فرعی به شرکت اصلی با ارزش دفتری

فرض کنید که شرکت فرعی (ب) ۲۰۰ سهم عادی جدید را منتشر و به ارزش دفتری هر سهم ۱۶۰ ریال ($۱۶۰ = ۱۰۰۰ \div ۱۶۰۰۰۰$) فروخت. نتیجه این عمل، حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی معادل مبلغ ۳۲۰۰۰ ریال (۲۰۰×۱۶۰) و درصد سرمایه گذاری از ۸۴٪ به $\frac{۲}{۳}$ ۸۶٪ افزایش می یابد. در جدول زیر، ارزش دفتری حقوق شرکت اصلی قبل و بعد از انتشار سهام عادی و تغییرات درصد سرمایه گذاری را نشان می دهد:

قبل از انتشار سهام	بعد از انتشار سهام جدید	حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی:
۱۰۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	سهام عادی
۱۰۰۰۰	۲۲۰۰۰	صرف سهام
۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	سود انباشته
۱۶۰۰۰۰	۱۹۲۰۰۰	
$\times \frac{۸۴}{۱۰۰}$	$\frac{۲}{۳} \times ۸۶$	درصد سرمایه گذاری شرکت اصلی
۱۳۴۴۰۰	۱۶۶۴۰۰	ارزش دفتری حقوق شرکت اصلی

$$* ۲۰۰ \times ۱۰۰ = ۲۰۰۰۰ + ۱۰۰۰۰۰ = ۱۲۰۰۰۰$$

سهام عادی بعد از انتشار سهام جدید

$$* ۲۰۰ \times ۶۰ = ۱۲۰۰۰ + ۱۰۰۰۰۰ = ۲۲۰۰۰$$

صرف سهام بعد از انتشار سهام جدید

نحوه محاسبه تغییر در مابه‌التفاوت ارزشیابی (سرقفلی) به شرح زیر است:

بهای تمام شده تحصیل سهام جدید (۱۶۰ ریال × ۲۰۰ سهم)	۳۲۰۰۰
افزایش در ارزش دفتری حقوق تحصیل شده:	
ارزش دفتری حقوق شرکت اصلی بعد از انتشار سهام عادی جدید:	
$[(\frac{2}{3} \times 160000 + 32000)]$	۱۶۶۴۰۰
ارزش دفتری حقوق شرکت اصلی قبل از انتشار سهام جدید:	
$(160000 \times \frac{84}{100})$	(۱۳۴۴۰۰)
تغییر در مابه‌التفاوت ارزشیابی (سرقفلی)	(۳۲۰۰۰)
	<u>۰</u>

وقتی شرکت فرعی اقدام به فروش سهام عادی جدید معادل ارزش دفتری سهام منتشر شده قبلی به شرکت اصلی را می‌نماید، هیچ‌گونه تغییری در مابه‌التفاوت ارزشیابی (سرقفلی) ایجاد نشده، بنابراین، هیچ‌گونه تعدیلی در مانده حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی ضرورت ندارد.

فروش سهام به شرکت اصلی بیش از ارزش دفتری

فرض کنید که شرکت فرعی (ب) ۲۰۰ سهم عادی جدید منتشر و به ارزش هر سهم ۱۸۶ ریال (۲۵ ریال بیش از ارزش دفتری سهام منتشر شده قبلی) به شرکت اصلی فروخت، نتیجه این عمل، حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی (ب) مبلغی معادل ۳۷۰۰۰ ریال (۱۸۶ × ۲۰۰ سهم) افزایش می‌یابد. مبلغ پرداختی برای سهام، که مازاد بر ارزش دفتری حقوق تحصیل شده می‌باشد، بالغ بر ۶۶۷ ریال می‌باشد که، نحوه محاسبه آن به شرح زیر است:

بهای تمام شده تحصیل سهام جدید (۱۸۵ ریال × ۲۰۰ سهم)	۳۷۰۰۰
افزایش در ارزش دفتری حقوق تحصیل شده:	
ارزش دفتری حقوق شرکت اصلی بعد از انتشار سهام عادی جدید:	
$[(\frac{2}{3} \times 160000 + 37000)]$	۱۷۰۷۳۳
حقوق شرکت اصلی قبل از انتشار سهام عادی جدید: $(160000 \times \frac{84}{100})$	(۱۳۴۴۰۰)
تغییر در مابه‌التفاوت ارزشیابی (سرقفلی)	(۳۶۲۳۳)
	<u>۶۶۷</u>

وقتی واحد فرعی از طریق فروش سهام جدید به واحد اصلی بیش از ارزش دفتری سهام منتشر شده قبلی اقدام می‌نماید، مازاد پرداختی (۶۶۷ ریال) باید به دارایی‌های مشخص یا سرقتی تخصیص و مستهلک گردد (طبق استاندارد ایران سرقتی حد اکثر طی بیست سال مستهلک می‌شود). و بطور کلی می‌توان گفت که، صدور سهام جدید توسط واحد فرعی و واگذاری تمامی آن به بهایی بیش از ارزش دفتری سهام منتشر شده قبلی به شرکت اصلی، موجب می‌شود، که به طور ضمنی بخشی از سهم شرکت اصلی از حقوق در واحد فرعی به سهامداران اقلیت انتقال یابد.

فروش سهام به شرکت اصلی کمتر از ارزش دفتری

فرض کنید که شرکت فرعی (ب) ۲۰۰ سهم عادی جدید منتشر و به ارزش هر سهم ۱۵۰ ریال (۱۰ ریال کمتر از ارزش دفتری سهام منتشر شده قبلی) به شرکت اصلی فروخت، نتیجه این عمل، حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی (ب) مبلغی معادل ۳۰۰۰۰ ریال (۱۵۰ ریال $\times$ ۲۰۰ سهم) افزایش یافته و مابه‌التفاوت ارزشیابی به مبلغ ۲۶۷ ریال کاهش می‌یابد، که نحوه محاسبه تغییر آن به شرح جدول زیر خواهد بود:

بهای تمام شده تحصیل سهام جدید (۱۵۰ ریال $\times$ ۲۰۰ سهم)	۳۰۰۰۰
افزایش در ارزش دفتری حقوق تحصیل شده:	
ارزش دفتری حقوق شرکت اصلی بعد از انتشار سهام جدید:	
$[(160000 + 30000) \times \frac{2}{3} \times 86\%]$	۱۶۴۶۶۷
حقوق شرکت اصلی قبل از انتشار سهام جدید:	(۱۳۴۴۰۰)
تغییر در مابه‌التفاوت ارزشیابی	(۲۶۷)

با مبلغ ۲۶۷ ریال کسری باید مانند سرقتی منفی برخورد شود که با مابه‌التفاوت ارزشیابی موجود تهاتر می‌شود. در عمل، با این گونه مابه‌التفاوت، خصوصاً چنانچه مبلغ قابل اهمیت نباشد، به عنوان تعدیل سرقتی برخورد می‌شود. چنین کاهش‌هایی در مابه‌التفاوت ارزشیابی که ناشی از صدور سهام جدید توسط واحد فرعی و واگذاری آن‌ها به واحد اصلی به بهایی کمتر از ارزش دفتری سهام منتشر شده قبلی می‌باشد، معرف انتقال ضمنی بخشی از حقوق سهامداران اقلیت به شرکت اصلی است.

فروش سهام شرکت فرعی به صاحبان سهام اقلیت

وقتی شرکت فرعی سهام جدیدی را منتشر و اقدام به فروش آن به سهامداران اقلیت می‌نماید، نتیجه این عمل، درصد مالکیت شرکت اصلی کاهش یافته، و ممکن است تغییری در حقوق شرکت اصلی از خالص دارایی شرکت فرعی و سرمایه‌گذاری ایجاد شود، نتیجه تغییرات در خالص دارایی شرکت فرعی حساب سرمایه‌گذاری تعدیل می‌شود. اگر فروش سهام توسط شرکت فرعی به مشتریان خارج از گروه تلفیق با ارزش دفتری (حقوق صاحبان سهام بخش بر تعداد سهام) صورت گیرد، هیچ‌گونه تعدیلی در مانده حساب سرمایه‌گذاری ضرورت ندارد، در مقابل اگر فروش سهام به بهایی کمتر یا بیشتر از ارزش دفتری صورت گیرد، مانده حساب سرمایه‌گذاری بایستی تعدیل شود. برای حسابداری تعدیل حساب سرمایه‌گذاری دو روش بکار گرفته می‌شود:

۱- روش مبادله سرمایه‌ای^(۱)

۲- روش سود یا زیان^(۲)

در روش مبادله سرمایه‌ای، حساب صرف سهام شرکت اصلی، و در روش سود یا زیان (معمولاً توسط کمیسیون اوراق بهادار و بورس (SEC) مجاز شناخته شده است) حساب درآمد شرکت اصلی تعدیل می‌شود.

روش مبادله سرمایه‌ای:

روش مبادله سرمایه‌ای، که مطابق با تئوری واحد اقتصادی تلفیقی می‌باشد، اینست که فروش سهام شرکت فرعی به سهامداران اقلیت به عنوان روش مبادله سرمایه‌ای نگریسته می‌شود. هیأت تدوین اصول حسابداری^(۳) درآمد خالص شرکت را که در اثر مبادلات سهام خود شرکت باشد، مستثنی می‌نماید، اگر شرکت فرعی و اصلی آن به منزله یک شخصیت حقوقی یگانه تلقی گردد، انتشار سهام به عامه مردم به منزله مبادله توسط شخصیت حقوقی در سهام خود می‌باشد، بنابراین، هر تغییر در حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی باید صرف سهام تعدیل شود. نظیر ثبت مبادله سهام خزانه. در مواردی که،

۱. Capital transaction method.

۲. Gain or loss method.

۳. APB No 9 Par. 28.

شرکت فرعی از طریق فروش سهام عادی جدید به سهامداران اقلیت اقدام می‌نماید، بهای فروش سهام ممکن است، معادل، بیشتر یا کمتر از ارزش دفتری باشد.

فروش سهام شرکت فرعی با ارزش دفتری

در دوم فروردین ماه ۱۳۸۲ شرکت فرعی (ب) تعداد ۲۰۰ سهم جدید منتشر و به مشتریان خارج از گروه تلفیق به مبلغ ۳۲۰۰۰ ریال (۱۶۰ ریال $\times$ ۲۰۰ سهم) فروخت. ثبت فروش سهام در دفاتر شرکت فرعی به شرح زیر است:

۳۲۰۰۰	وجوه نقد
۲۰۰۰۰	سهام عادی (هر سهم ۱۰۰ ریال)
۱۲۰۰۰	صرف سهام

نتیجه فروش سهام توسط شرکت فرعی درصد مالکیت شرکت اصلی از ۸۴ درصد به ۷۰ درصد کاهش یافته، که نحوه محاسبه آن به شرح زیر است:

☒ درصد = $\frac{\text{تعداد سهام شرکت اصلی}}{\text{تعداد کل سهام}}$	بعد از فروش $\frac{۸۴۰}{۱۲۰۰} = ۷۰\%$	قبل از فروش $\frac{۸۴۰}{۱۰۰۰} = ۸۴\%$

فروش سهام شرکت فرعی بیش از ارزش دفتری

با توجه به مثال فوق در صورتیکه شرکت فرعی سهام منتشر شده جدید را به جای ارزش دفتری به مبلغی بیش از ارزش دفتری به ارزش هر سهم ۱۸۵ ریال به مشتریان خارج از گروه بفروشد، ثبت فروش سهام در دفاتر شرکت فرعی به شرح زیر است:

۳۷۰۰۰	وجوه نقد
۲۰۰۰۰	سهام عادی (هر سهم ۱۰۰ ریال)
۱۷۰۰۰	صرف سهام
ثبت فروش ۲۰۰ سهم هر سهم ۱۸۵ ریال ($۲۰۰ \times ۱۸۵ = ۳۷۰۰۰$)	

فروش سهام شرکت فرعی کمتر از ارزش دفتری

در صورتیکه شرکت فرعی سهام منتشر شده جدید را به جای ارزش دفتری به مبلغی کمتر از ارزش دفتری به ارزش هر سهم ۱۵۰ ریال به مشتریان خارج از گروه بفروشد. ثبت فروش سهام در دفاتر شرکت فرعی به شرح زیر است:

وجوه نقد	۳۰۰۰۰	
سهام عادی (هر سهم ۱۰۰ ریال)	۲۰۰۰۰	
صرف سهام	۱۰۰۰۰	
ثبت فروش ۲۰۰ سهم هر سهم ۱۵۰ ریال ($200 \times 150 = 30000$)		
اثر حقوق شرکت اصلی از خالص دارایی شرکت فرعی در مقابل فروش سهام جدید با قیمت‌های مختلف در جدول زیر نشان داده شده است:		

ارزش دفتری حقوق شرکت اصلی در شرکت فرعی

فروش هر سهم	فروش هر سهم	فروش هر سهم	
۱۶۰ ریال	۱۸۵ ریال	۱۵۰ ریال	
۱۹۲۰۰۰	۱۹۷۰۰۰	۱۹۰۰۰۰	حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی
$\times 70\%$	$\times 70\%$	$\times 70\%$	درصد مالکیت شرکت اصلی بعد از انتشار سهام
۱۳۴۴۰۰	۱۳۷۹۰۰	۱۳۳۰۰۰	ارزش دفتری حقوق شرکت اصلی بعد از انتشار
			ارزش دفتری حقوق شرکت اصلی قبل از انتشار
۱۳۴۴۰۰	۱۳۴۴۰۰	۱۳۴۴۰۰	($160000 \times 84\%$)
			افزایش (کاهش) در حقوق شرکت اصلی
۰	۳۵۰۰	(۱۴۰۰)	

اگر فروش سهام توسط شرکت فرعی به مشتریان خارج از گروه تلفیق (صاحبان سهام اقلیت) با ارزش دفتری (۱۶۰ ریال) صورت گیرد، ارزش دفتری حقوق شرکت اصلی در شرکت فرعی فاقد تغییر بوده، در نتیجه، هیچ‌گونه تعدیلی در حساب سرمایه‌گذاری (حقوق شرکت اصلی در فرعی) ضرورت ندارد. اگر فروش سهام توسط شرکت فرعی به صاحبان سهام اقلیت به مبلغ ۱۸۵ ریال (بیش از ارزش دفتری) صورت گیرد، حقوق شرکت اصلی از خالص دارایی شرکت فرعی به مبلغ ۳۵۰۰ ریال $(3500 = (200 \times 160) - (200 \times 185) \times 70\%)$ افزایش یافته، نتیجتاً حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی به حساب صرف سهام تعدیل می‌شود.

ثبت تغییر حقوق شرکت اصلی در خالص دارایی شرکت فرعی به «روش مبادله سرمایه‌ای» در دفاتر شرکت (الف) به شرح زیر است: (بیش از ارزش دفتری)

سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی	۳۵۰۰
صرف سهام	۳۵۰۰

برعکس، اگر سهام به ارزش هر سهم ۱۵۰ ریال (کمتر از ارزش دفتری) به مشتریان خارج از گروه فروخته شود، حقوق شرکت اصلی به مبلغ ۱۴۰۰ ریال $[-1400 = (160 - 200) - (200 \times 150) \times 70\%]$ کاهش یافته است. نحوه ثبت و شناسایی تغییر در حقوق شرکت اصلی در خالص شرکت فرعی به «روش مبادله سرمایه‌ای» در دفاتر شرکت (الف) به شرح زیر است:

۱۴۰۰	صرف سهام
۱۴۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی

روش سود یا زیان

فروش سهام جدید توسط شرکت فرعی به مشتریان خارج از گروه (صاحبان سهام اقلیت) در این روش با تئوری شرکت اصلی موافق و سازگاری دارد، در چنین مواردی، نتیجه تغییر، حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی به حساب سود یا زیان غیرعملیاتی^(۱) شرکت اصلی تعدیل می‌شود. حساب سود یا زیان غیرعملیاتی در صورت سود و زیان و صورت سود و زیان تلفیقی بطور مجزا گزارش خواهد شد. نحوه محاسبه سود یا زیان حاصل از انتشار سهام توسط شرکت فرعی به سهامداران اقلیت در جدول زیر گزارش گردیده است:

فروش هر سهم ۱۵۰ ریال	فروش هر سهم ۱۸۵ ریال	فروش هر سهم ۱۶۰ ریال	
۳۰۰۰۰	۳۷۰۰۰	۳۲۰۰۰	درآمد حاصل از فروش سهام جدید
$\times 70\%$	$\times 70\%$	$\times 70\%$	درصد مالکیت شرکت اصلی بعد از انتشار سهام
۲۱۰۰۰	۲۵۹۰۰	۲۲۴۰۰	
۲۴۵۰۰	۲۴۵۰۰	۲۴۵۰۰	کسر می‌شود: کاهش در حساب سرمایه‌گذاری $(147000 \times \frac{2}{3} \times 16)$
<u>(۳۵۰۰)</u>	<u>۱۴۰۰</u>	<u>(۲۱۰۰)</u>	سود (زیان) به شرکت اصلی

Nonoperating gain or loss to the parent.۱

۲. نسبت فروش سهام شرکت فرعی $\frac{16}{3} \times 70\% = \frac{84}{100} - 70\% = 14\%$

با توجه به روش سود یا زیان، شرکت اصلی در دفاتر خود، با توجه به مثال فوق حساب سرمایه‌گذاری را به حساب سود یا زیان به شرح زیر تعدیل می‌نماید:

(۱)

زیان حاصل از انتشار سهام شرکت فرعی	۲۱۰۰
سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی	۲۱۰۰
ثبت انتشار سهام شرکت فرعی به صاحبان سهام اقلیت به ارزش دفتری ۱۶۰ ریال	

(۲)

سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی	۱۴۰۰
سود حاصل از انتشار سهام شرکت فرعی	۱۴۰۰
ثبت انتشار سهام شرکت فرعی به صاحبان سهام اقلیت به ارزش ۱۸۵ ریال	

(۳)

زیان حاصل از انتشار سهام شرکت فرعی	۳۵۰۰
سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی	۳۵۰۰
ثبت انتشار سهام شرکت فرعی به صاحبان سهام اقلیت به ارزش ۱۵۰ ریال	

این سود یا زیان متفاوت از تعدیل سرمایه در روش مبادله سرمایه‌ای به میزان ۲۱۰۰ ریال می‌باشد، که بخشی از مابه‌التفاوت ارزشیابی مستهلک نشده، در روش سود و زیان می‌باشد ($2100 = \frac{2}{3} \times 1600$).

وقتی سهامداران اقلیت سهام جدیدی به ارزش دفتری تحصیل می‌نمایند، حقوق شرکت اصلی در شرکت فرعی بدون تغییر و زیان معادل ۲۱۰۰ ریال می‌باشد. وقتی صاحبان سهام اقلیت سهام را بیش از ارزش دفتری تحصیل نمایند، حقوق شرکت اصلی از خالص دارایی شرکت فرعی به مبلغ ۳۵۰۰ ریال افزایش یافته، که نسبت به ارزش دفتری ۱۴۰۰ ریال بیشتر است. ($3500 - 2100 = 1400$)، نتیجتاً در این مبادله ۱۴۰۰ ریال سود حاصل شده است. وقتی سهامداران اقلیت سهام را به مبلغی کمتر از ارزش دفتری تحصیل نمایند، ۲۱۰۰ ریال مابه‌التفاوت ارزشیابی به ۱۴۰۰ ریال حقوق شرکت اصلی اضافه شده و نتیجه آن ۳۵۰۰ ریال زیان می‌باشد.

فروش بخشی از سهام تحت تملک توسط شرکت اصلی

مثال: شرکت اصلی (الف) ۹۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت فرعی (ب) را در اول فروردین ماه ۱۳۷۱ به مبلغ ۲۸۸۰۰۰ ریال تحصیل نمود. حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی در زمان تحصیل به شرح زیر است:

سهام عادی	۲۰۰۰۰۰ ریال
سود انباشته	۱۰۰۰۰۰ ریال
نحوه محاسبه سرقفلی در زمان تحصیل:	

بهای پرداختی	۲۸۸۰۰۰
کسر می شود: ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی $(۳۰۰۰۰۰ \times ۹۰\%)$	۲۷۰۰۰۰
سرقفلی (طی ۲ سال مستهلک می شود)	<u>۱۸۰۰۰</u>

فرض اول: اگر شرکت اصلی اقدام به فروش ۱۰٪ از سهام تحت تملک در اول سال ۱۳۷۱ به مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال به صاحبان سهام اقلیت نماید، ثبت فروش سهام $(\frac{1}{9}$ سهام تحت تملک) در دفاتر شرکت اصلی به شرح زیر است:

وجوه نقد	۴۰۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۳۲۰۰۰
سود حاصل از فروش	۸۰۰۰

ثبت فروش ۱۰٪ سهام تحت تملک به ارزش دفتری $(\frac{1}{9} \times ۲۸۸۰۰۰)$

سود حاصل از فروش به مبلغ ۸۰۰۰ ریال در صورت سود و زیان شرکت اصلی گزارش گردیده و مستقیماً در صورت سود و زیان تلفیقی منعکس می شود. فروش ۱۰٪ سهام تحت تملک، درصد سرمایه گذاری شرکت اصلی از ۹۰ درصد به ۸۰ درصد کاهش یافته، و درصد حقوق اقلیت را از ۱۰٪ به ۲۰٪ افزایش می یابد. در صورتی که شرکت فرعی (ب) در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۷۱ سودی بالغ بر ۳۶۰۰۰ ریال گزارش و سود سهام پرداختی طی سال بالغ بر ۲۰۰۰۰ ریال باشد ثبت دریافت سود سهام و شناسایی سهم شرکت اصلی از سود خالص شرکت فرعی در دفاتر شرکت اصلی به شرح زیر است:

وجوه نقد	۱۶۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۱۶۰۰۰

ثبت دریافت سود سهام از شرکت فرعی $(۲۰۰۰۰ \times \frac{1}{80} = ۱۶۰۰۰)$

۲۰۸۰۰	۷/۱۲/۲۹ سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
۲۰۸۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
	ثبت شناسایی درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری: محاسبه به شرح زیر است:
۲۸۸۰۰	سهم درآمد شرکت اصلی (۳۶۰۰۰ × ۸۰٪)
۸۰۰۰	کسر می‌شود: استهلاك سرقفلی (۲ سال: $\frac{۸۰۰۰}{۲} \times \frac{۸}{۹}$)
<u>۲۰۸۰۰</u>	
مانده حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی در ۲۹ اسفند ۱۳۷۱ بالغ بر ۲۶۰۸۰۰ ریال	
	می‌باشد که نحوه محاسبه آن به شرح زیر است:
۲۸۸۰۰۰	مانده سرمایه‌گذاری در ۱/۱/۱۳۷۱
۳۲۰۰۰	کسر می‌شود: ارزش دفتری سهام فروخته شده
<u>۲۵۶۰۰۰</u>	مانده
۴۸۰۰	اضافه می‌شود: درآمد به کسر سود سهام (۴۸۰۰ = ۱۶۰۰۰ - ۲۰۸۰۰)
<u>۲۶۰۸۰۰</u>	مانده حساب سرمایه‌گذاری در ۲۹ اسفند ۱۳۷۲
	نحوه حذف در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی با توجه به فرض اول در پایان سال مالی
	منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۷۲ به شرح زیر است:

(۱)

۲۰۸۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۱۶۰۰۰	سود سهام پرداختی
۴۸۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
	حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در مقابل سود سهام و کاهش مانده سرمایه‌گذاری

(۲)

۱۶۰۰۰۰	سهم عادی شرکت فرعی (۲۰۰۰۰۰ × ۸۰٪)
۸۰۰۰۰	سود انباشته شرکت فرعی (۱۰۰۰۰۰ × ۸۰٪)
۱۶۰۰۰	سرقفلی
۲۵۶۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
	حذف حساب سرمایه‌گذاری در مقابل ۸۰ درصد حقوق صاحبان شرکت فرعی و
	شناسایی سرقفلی

(۳)

هزینه استهلاک سرقفلی	۸۰۰۰
سرقفلی	۸۰۰۰
ثبت استهلاک سرقفلی $(۱۶۰۰۰ \div ۲ = ۸۰۰۰)$	

فرض ۲: اگر شرکت اصلی اقدام به فروش ۱۰٪ سهام تحت تملک در اول تیرماه ۱۳۷۱ به مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال به صاحبان سهام اقلیت نماید. ثبت فروش سهام در دفاتر شرکت اصلی در ۱/۴/۷۱ به شرح زیر است:

وجوه نقد	۴۰۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۳۲۶۵۰
سود حاصل از فروش	۷۳۵۰
ثبت فروش ۱۰٪ سهام تحت تملک شرکت اصلی به صاحبان سهام اقلیت نحوه محاسبه سود حاصل از فروش ۱۰٪ به شرح زیر است:	
بهای فروش ۱۰٪ سهام تحت تملک	۴۰۰۰۰
کسر می شود: ارزش دفتری سهام تحت تملک:	
مانده سرمایه گذاری در شرکت فرعی اول دوره	۲۸۸۰۰۰
درآمد حاصل از سرمایه گذاری $(۹۰\% \times \frac{1}{4} \times \text{سال} \times ۳۶۰۰۰)$	۸۱۰۰
کسر می شود: استهلاک سرقفلی $(\frac{1}{4} \times \text{سال} \times ۲ \text{ سال} : ۱۸۰۰۰)$	(۲۲۵۰)
مانده	۲۹۳۸۵۰
درصد سرمایه گذاری فروخته شده	$\frac{1}{9}$
سود حاصل از فروش	$\frac{۳۲۶۵۰}{۷۳۵۰}$

ثبت شناسایی سهم شرکت اصلی از سود خالص فرعی در صورتی که سود خالص فرعی طی سال ۱۳۷۱ بالغ بر ۳۶۰۰۰ ریال باشد. ثبت در دفاتر اصلی در ۱/۴/۷۱ به شرح زیر است:

سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۵۸۵۰
درآمد حاصل از سرمایه گذاری	۵۸۵۰
ثبت شناسایی سهم شرکت اصلی از سود خالص شرکت فرعی در سه ماهه اول سال ۱۳۷۱	

محاسبه: سهم شرکت اصلی از سود خالص ۳ ماهه $\square 36000 \times \frac{1}{4} \times 90\% = 8100$

استهلاک سرقفلی $\square 18000 \div \frac{1}{4} \times 2 \text{ سال} = (2250)$

$\square 8100 - 2250 = 5850$

وجوه نقد ۱۶۰۰۰

۱۶۰۰۰ سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی

ثبت دریافت سود سهام $(20000 \times 80\%) = 16000$

۱۵۶۰۰ سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی

۱۵۶۰۰ درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری

ثبت شناسایی درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری برای ۹ ماهه آخر سال ۱۳۷۷:

محاسبه درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری برای ۹ ماهه آخر سال به شرح زیر است:

درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری $(36000 \times \frac{3}{4} \times 80\%)$ ۲۱۶۰۰
استهلاک سرقفلی:

۱۸۰۰۰ سرقفلی مستهلاک نشده در اول دوره مالی

(۲۲۵۰) استهلاک سرقفلی طی ۳ ماهه اول سال

۱۵۷۵۰ سرقفلی مستهلاک نشده قبل از فروش سهام

۱۷۵۰ کسر می‌شود: سرقفلی تحت تملک فروش ۹ $15750 \div 9$

۱۴۰۰۰ سرقفلی مستهلاک نشده بعد از فروش

استهلاک سرقفلی از اول تیرماه تا ۲۹ اسفند*

۶۰۰۰

۱۵۶۰۰

$\square 6000 = \frac{3}{4} \times \frac{7}{4} \text{ سال} \div 14000 * \square$

مانده حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی در ۲۹ اسفند بالغ بر ۲۶۰۸۰۰ ریال می‌باشد

که نحوه محاسبه آن به شرح زیر است:

۲۸۸۰۰۰ مانده سرمایه‌گذاری در اول دوره مالی

۳۲۶۵۰ کسر می‌شود: ارزش دفتری سهام فروخته شده

۲۵۵۳۵۰ مانده

۵۴۵۰ اضافه می‌شود: درآمد به کسر سود سهام $[(5850 + 15600) - 16000 = 5450]$

۲۶۰۸۰۰ مانده سرمایه‌گذاری در ۲۹ اسفند ۱۳۷۷

محاسبه سهم اقلیت از سود خالص شرکت فرعی x۷

سه ماهه اول سال x۷ $(\frac{1}{4} \times 10\% \times 360000)$	۹۰۰
نه ماهه آخر سال x۷ $(\frac{3}{4} \times 20\% \times 360000)$	۵۴۰۰
سهم اقلیت از سود خالص شرکت فرعی	<u>۶۳۰۰</u>

فروش تمام سرمایه گذاری در شرکت فرعی

مثال: شرکت اصلی (الف) تمام (۸۰ درصد) سهام عادی دارای حق رای شرکت فرعی را در اول مرداد ماه سال ۱۳x۷ به مبلغ ۲۲۷۰۰۰ ریال فروخت. مانده حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی در اول سال ۱۳x۷ بالغ بر ۲۰۹۰۰۰ ریال بود. نرخ استهلاک مازاد پرداختی در هر سال ۱۲۰۰ ریال. سود خالص گزارش شده شرکت فرعی طی سال ۱۳x۷ بالغ بر ۲۱۰۰۰ ریال. فرض کنید تحصیل درآمد شرکت فرعی بطور یکنواخت طی سال تحقق یافته است. محاسبه سود حاصل از فروش تمام ۸۰٪ سهام عادی دارای حق رای شرکت فرعی در دفاتر اصلی به شرح زیر خواهد بود.

وجوه نقد دریافتی بابت فروش سهام	۲۲۷۰۰۰
مانده حساب سرمایه گذاری در اول مرداد ماه ۱۳x۷:	
مانده حساب سرمایه گذاری نقل از اول سال ۱۳x۷	۲۰۹۰۰۰
سهم شرکت اصلی از سود خالص فرعی $(21000 \times \frac{4}{12} \times 80\%)$	۵۶۰۰
استهلاک مازاد $(1200 \times \frac{4}{12} = 400)$	(۴۰۰)
سود حاصل از فروش سهام شرکت فرعی	<u>۲۱۴۲۰۰</u>
	<u>۱۲۸۰۰</u>

سود سهام قبل از تحصیل

سود سهام پرداختی قبل از تحصیل طی دوره مالی در فرایند تلفیق حذف می شود، زیرا، به عنوان یک قسمت از حقوق سهام تحصیل شده به شمار نمی آید. شرکت سهامی (ب) مبلغ ۲۵۰۰۰ ریال سود سهام طی سال ۱۳x۶ پرداخت نموده، که مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال آن مربوط به قبل از تحصیل می باشد. شرکت سهامی (الف) دریافت سود سهام در دفاتر خود به شرح زیر ثبت می نماید:

۱۳۵۰۰	وجوه نقد
۱۳۵۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	ثبت دریافت سود سهام (۹۰٪ × ۱۵۰۰۰)

سود سهام قبل از تحصیل^(۱) در ارتباط با ۹۰ درصد سهام تملک شده توسط شرکت سهامی (الف) در فرایند تلفیق همراه با درآمد قبل از تحصیل^(۲) حذف می شود. حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی در زمان تحصیل در مقابل حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی در اول دوره حذف می شوند. تخصیص درآمد و سود سهام شرکت سهامی (ب) بطور خلاصه بشرح زیر است:

سود خالص	سهم حقوق اکثریت ۹۰٪	سهم حقوق اقلیت ۱۰٪	حذفیات قبل از تحصیل	جمع
۳۳۷۵۰	۵۰۰۰	۱۱۲۵۰	۵۰۰۰۰	
سود سهام پرداختی	۱۳۵۰۰	۲۵۰۰	۹۰۰۰	۲۵۰۰۰

مانده حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی در زمان تحصیل (اول تیرماه ۱۳۸۶) بالغ بر ۲۱۳۷۵۰ ریال مانده حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی در ۲۹ اسفند ۱۳۸۶ بالغ بر ۲۳۴۰۰۰ ریال می باشد (شامل مانده در زمان تحصیل ۲۱۳۷۵۰ ریال بعلاوه شناسایی درآمد به مبلغ ۳۳۷۵۰ ریال سود سهام دریافتی به مبلغ ۱۳۵۰۰ ریال). حقوق صاحبان سهام شرکت (ب) در اول دوره مالی شامل سهام عادی بالغ بر ۲۰۰۰۰۰ ریال و سود انباشته به مبلغ ۳۵۰۰۰ ریال می باشد نحوه حذف در کاربرگ جدول شماره (۸-۳) صورتهای مالی تلفیقی به شرح زیر است:

(۱)

۳۳۷۵۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۱۳۵۰۰	سود سهام پرداختی
۲۰۲۵۰	سرمایه گذاری در شرکت (ب)

(۲)

۱۱۲۵۰	درآمد قبل از تحصیل
۱۸۰۰۰۰	سهام عادی شرکت فرعی (۲۰۰۰۰۰×٪۹۰)
۳۱۵۰۰	سود انباشته شرکت فرعی (۳۵۰۰۰×٪۹۰)
۹۰۰۰	سود سهام قبل از تحصیل فرعی
۲۱۳۷۵۰	سرمایه گذاری در شرکت (ب)

حذف حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام برای ثبت درآمد قبل از تحصیل و حذف سود سهام قبل از تحصیل.

جدول شماره (۸-۳) کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۶

اقدام تلفیقی	حقوق اقلیت	حذفیات و تعدیلات		شرکت ب ٪۹۰	شرکت الف	
		بس	بد			
۴۰۰۰۰۰				۱۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	صورت سود و زیان: فروش
			۳۳۷۵۰(۱)		۳۳۷۵۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
(۱۱۲۵۰)			۱۱۲۵۰(۲)			درآمد قبل از تحصیل
۲۶۶۲۵۰	۳۵۰۰		۳۱۵۰۰(۲)	۳۵۰۰۰	۲۶۶۲۵۰	صورت سود و زیان انباشته: سود انباشته ۱/۱
۱۰۰۰۰۰	۲۵۰۰	۱۳۵۰۰(۱)		۲۵۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	سود سهام پرداختی
		۹۰۰۰(۲)				
		۲۱۳۷۵۰(۲)		۲۳۴۰۰۰		ترازنامه: سرمایه گذاری در شرکت ب
		۲۰۲۵۰(۱)				
۳۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰		۱۸۰۰۰۰(۲)	۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	سهام عادی

(۱) حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری

(۲) حذف حساب سرمایه گذاری در شرکت (ب) در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت (ب) و درآمد و سود سهام قبل از تحصیل

سرمایه گذاری در سهام ممتاز شرکت فرعی

گاهی اوقات شرکت اصلی ممکن است، علاوه بر سرمایه گذاری در سهام عادی اقدام به سرمایه گذاری در سهام ممتاز شرکت فرعی نماید، وجود سهام ممتاز مسائل خاصی در تهیه صورتهای مالی تلفیقی را ایجاد می کند، زیرا، هر یک از طبقات حقوق صاحبان سهام امتیاز خاصی در خالص دارایی شرکت فرعی دارند، برای تعیین حقوق هر یک از طبقات صاحبان سهام در یک زمان معین، لازم است، برای تخصیص حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی بین سهام ممتاز و سهام عادی امتیازات خاص سهام ممتاز را که نسبت به سهام عادی دارند، در نظر گرفت، معمولاً سهام ممتاز دارای حق رای نیستند، و حائز شرایطی از جمله اولویت در دریافت سود سهام شرکت فرعی، اولویت در توزیع دارایی ها در زمان انحلال شرکت می باشد، در نحوه پرداخت سود سهام توسط شرکت فرعی، باید مشخص کرد که سهام ممتاز از نوع سهام ممتاز با سود انباشته^(۱)، سهام ممتاز بدون سود انباشته^(۲)، و یا سهام ممتاز با مشارکت در کل سود^(۳) می باشد. علاوه بر این ملاحظات دیگری که باید در محاسبات سود سهام در نظر گرفت، مربوط به سود سهام عقب افتاده^(۴) است، اگر سهام ممتاز از نوع سهام ممتاز با سود انباشته باشد، در صورتی که شرکت فرعی بخواهد سود سهام پرداخت نماید، لازم است، ابتدا مبلغ سود سهام عقب افتاده از سود انباشته شرکت کسر و سپس سهم شرکت اصلی از حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی محاسبه گردد. در مواردی که سهام ممتاز با حق مشارکت در کل سود در شرکت فرعی باشد. تفکیک میزان استحقاق این سهام در سود انباشته شرکت فرعی ضرورت دارد.

مبنای تهیه صورتهای مالی تلفیقی زمانی است که شرکت اصلی بیش از ۵۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت فرعی را در تملک خود داشته باشد، چون سهام ممتاز معمولاً دارای حق رای نمی باشند. بنابراین داشتن مالکیت ۱۰۰٪ سهام ممتاز و ۴۹ درصد مالکیت سهام عادی ضرورتی در تهیه صورتهای مالی تلفیقی را ایجاد نمی کند. از نقطه نظر تلفیق، اگر شرکت اصلی سهام ممتاز شرکت فرعی را تحصیل نماید، این عمل،

۱. Cumulative Preferred Stock.

۲. Noncumulative Preferred stock.

۳. Participating.

۴. Dividends in Arrears.

معمولاً مثل بازخرید سهام (سهام خزانه) برخورد می‌شود.

سهام ممتاز نزد شرکتهای غیر عضوگروه

مثال: شرکت سهامی (الف) ۹۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت فرعی (ب) را در اول فروردین ماه ۱۳۵۵ تحصیل نمود. حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی (ب) در زمان تحصیل به شرح زیر است:

سهام ممتاز ۵٪ به مبلغ اسمی ۵۰ ریال با سود قابل انباشت	۵۰۰۰۰
سهام عادی به مبلغ اسمی ۴ ریال	۱۰۰۰۰۰
سود انباشته	۳۸۰۰۰
جمع حقوق صاحبان سهام	<u>۱۸۸۰۰۰</u>

صاحبان سهام ممتاز ۵٪ شرکت فرعی (ب) سالانه استحقاق دریافت ۲۵۰۰ ریال ($۲۵۰۰ = ۵\% \times ۵۰۰۰۰$ ریال) به عنوان سود سهام سالانه می‌باشند. در اول فروردین سال ۱۳۵۵، سود سهام سال ۱۳۴۴ عقب افتاده و به سهامداران ممتاز پرداخت نشده است. به عبارت دیگر می‌توان چنین نتیجه‌گیری کرد، که ارزش تصفیه^(۱) سهام ممتاز در این شرایط عبارتست از: ارزش اسمی سهام ممتاز بعلاوه سود سهام عقب افتاده.

محاسبه حقوق صاحبان سهام ممتاز:

ارزش دفتری سهام ممتاز معمولاً بوسیله ارزش تصفیه سهام ممتاز اندازه‌گیری می‌شود، که نحوه محاسبه آن عبارتست از: ارزش اسمی سهام ممتاز بعلاوه سود سهام عقب افتاده و یا سایر حقوق صاحبان سهام ممتاز در سود انباشته می‌باشد. ارزش دفتری حقوق سهامداران ممتاز ۵٪ با سود انباشته معادل ۵۲۵۰۰ ریال است، که شامل ۵۰۰۰۰ ریال ارزش اسمی سهام ممتاز و ۲۵۰۰ ریال سود سهام عقب افتاده می‌باشد، در مواردی اگر سهام ممتاز از نوع مشارکت در کل سود باشد، مانده سود انباشته بین سهامداران عادی و ممتاز تقسیم می‌شود. نحوه محاسبه ارزش دفتری سهام ممتاز قابل انباشت یا حق مشارکت در کل سود انباشته به شرح زیر است:

☆ تلفیق: تغییرات در مالکیت حقوق صاحبان سهام..... ۵۰۳

نحوه تخصیص سود انباشته، قابل انباشت با حق مشارکت در کل سود انباشته:

۲۵۰۰	سود سهام عقب افتاده
۱۱۸۳۳	مشارکت در سود انباشته $(۳۸۰۰۰ - ۲۵۰۰) \times (۵۰۰۰۰ \div ۱۵۰۰۰۰)$
۱۴۳۳۳	ارزش دفتری حقوق سهام ممتاز در سود انباشته

محاسبه ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام عادی شرکت فرعی:

ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام عادی شرکت فرعی، به استثناء کلیه حقوق سهامداران ممتاز در سود انباشته و سایر حسابهای حقوق صاحبان سهام می باشد. نحوه محاسبه ۹۰ درصد ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام عادی شرکت فرعی (ب) به شرح زیر است:

حقوق سهامداران عادی تحصیل شده:	
۱۰۰۰۰۰	سهام عادی (مبلغ اسمی ۴ ریال)
۳۸۰۰۰	سود انباشته: مانده اول دوره $(\times ۵/۱/۱)$
کسر می شود: حقوق صاحبان سهام ممتاز در سود انباشته	
۳۵۵۰۰	(سود سهام عقب افتاده) (۲۵۰۰)
۱۳۵۵۰۰	جمع حقوق سهامداران عادی
٪۹۰	درصد سرمایه گذاری شرکت اصلی
۱۲۱۹۵۰	حقوق سهامداران عادی تحصیل شده

سرمایه گذاری در سهام ممتاز بین شرکتهای عضو گروه:

فرایند حذف در کاربرد تلفیقی، در مواردی که شرکت اصلی علاوه بر سرمایه گذاری در سهام عادی شرکت فرعی، اقدام به سرمایه گذاری در سهام ممتاز می نماید، در مثال زیر تشریح می گردد:

مثال: در اول سال ۱۳۸۱، شرکت (الف) ۹۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت (ب) را به مبلغ ۹۹۰۰۰ ریال و ۴۰ درصد سهام ممتاز ۱۰٪ با سود انباشته، بدون مشارکت در کل سود را به مبلغ ۱۴۰۰۰ ریال تحصیل نمود، که مبلغ پرداختی ۲۰۰۰ ریال کمتر از

ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام ممتاز می باشد ($= 2000 - 16000 = 40000 \times 40\%$) در اول سال ۱۳۸۱، سود سهام عقب افتاده وجود ندارد، در نتیجه حقوق صاحبان سهام ممتاز تحصیل شده ($= 16000 = 40000 \times 40\%$) مشمول سود انباشته شرکت فرعی نمی باشد. هر نوع تفاوت بین سرمایه گذاری و حقوق ممتاز تحصیل شده، به عنوان صرف یا کسر تلقی گردیده، و به بستانکار یا بدهکار حساب مازاد (به مفهوم سایر سرمایه پرداخت شده Other Contributed Capital) شخصیت حقوقی تلفیقی منظور می گردد. ارزش دفتری سهام ممتاز نزد طرفین غیر عضو گروه به عنوان حقوق اقلیت در ترازنامه تلفیقی منعکس می شود. مانده حسابهای دو شرکت اصلی و فرعی بعد از دستیابی به حق کنترل در دو ستون اول کاربرد تلفیقی جدول (۸-۴) گزارش گردیده، که نحوه حذف آن به شرح زیر است:

(۱)

سهام عادی شرکت فرعی ($80000 \times 90\%$)	۷۲۰۰۰
سود انباشته شرکت فرعی ($30000 \times 90\%$)	۲۷۰۰۰

سرمایه گذاری در سهام عادی شرکت فرعی ۹۹۰۰۰

حذف حساب سرمایه گذاری در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام عادی فرعی (ب)

(۲)

سهام ممتاز شرکت فرعی ($40000 \times 40\%$)	۱۶۰۰۰
سود انباشته شرکت فرعی	۰

سرمایه گذاری در سهام ممتاز شرکت فرعی ۱۴۰۰۰

مازاد ۲۰۰۰

حذف سرمایه گذاری در سهام ممتاز در مقابل ۴۰ درصد حقوق ممتاز تحصیل شده

جدول (۸-۴) کاربرد ترازنامه تلفیقی در زمان تحصیل
 سرمایه گذاری شرکت اصلی در سهام ممتاز شرکت فرعی

ترازنامه	شرکت الف	شرکت ب ۹۰٪	حذفیات و تعدیلات		حقوق اقلیت	اقلام تلفیقی
			بد	بس		
سرمایه گذاری در شرکت ب:						
سهام عادی	۹۹۰۰۰			(۱) ۹۹۰۰۰		
سهام ممتاز	۱۴۰۰۰			(۲) ۱۴۰۰۰		
سایر دارایی ها	۳۳۷۰۰۰	۱۵۰۰۰۰				۴۸۷۰۰۰
جمع دارایی ها	۴۵۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰				۴۸۷۰۰۰
سهام ممتاز		۴۰۰۰۰	(۲) ۱۶۰۰۰		۲۴۰۰۰	
سهام عادی	۳۲۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	(۱) ۷۲۰۰۰		۸۰۰۰	۳۲۰۰۰۰
مازاد				(۲) ۲۰۰۰		۲۰۰۰
سود انباشته	۱۳۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	(۱) ۲۷۰۰۰		۳۰۰۰	۱۳۰۰۰۰
حقوق اقلیت					۳۵۰۰۰	۳۵۰۰۰
	۴۵۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	۱۱۵۰۰۰	۱۱۵۰۰۰		۴۸۷۰۰۰

(۱) حذف حساب سرمایه گذاری در سهام عادی فرعی (۲) حذف حساب سرمایه گذاری در سهام ممتاز فرعی

از آنجا که سهامداران ممتاز در زمان تحصیل هیچ گونه حقی در سود انباشته ندارند، در حذفیات نباید هیچ گونه تاثیری در سود انباشته داشته باشد. حقوق سهامداران ممتاز شرکت فرعی در ترازنامه تلفیقی به عنوان یکی از اقلام مشخص گزارش نمی گردد، بخشی از حقوق سهامداران ممتاز حذف و بخشی دیگر به عنوان حقوق اقلیت در کاربرد تلفیقی نشان داده می شود. اگر شرکت فرعی دارای سهام ممتاز بوده، که هیچ بخشی از آن توسط شرکت اصلی تحصیل نشده، ۱۰۰ درصد آن به عنوان حقوق اقلیت در ترازنامه گزارش می گردد. هر نوع تفاوت بین سرمایه گذاری اولیه شرکت اصلی در سهام عادی شرکت فرعی و حقوق تحصیل شده، به عنوان مابه التفاوت ارزشیابی (مازاد) محسوب می شود. در مقابل، تفاوت بین سرمایه گذاری در سهام ممتاز و حقوق تحصیل شده، به عنوان صرف یا کسر تلفی شده، که منعکس کننده تغییرات در ارزش سهام از زمان انتشار

می‌باشد. وقتی شرکت سهام ممتاز خود را بازخريد می‌نماید، هر نوع تفاوت بين بهای تمام شده تحصيل و ارزش دفتری سهام بازخريد شده معمولاً به بدهکار یا بستانکار حساب مازاد منظور می‌شود، خريد سهام ممتاز بين شرکتهای عضو گروه، در عمل، به عنوان بازخريد سهام ممتاز توسط شخصیت حقوقی تلفیقی است.

اگر بهای تحصيل بيش از ارزش دفتری سهام ممتاز بين شرکتهای عضو گروه باشد. در آن صورت صرف باید در مقابل حساب مازاد پرداختی شرکت اصلی بدهکار شود، و چنانچه حساب مازاد پرداختی شرکت اصلی برای جذب تمامی تفاوت کافی نباشد، به حساب سود انباشته شرکت اصلی منظور می‌شود. اگر ارزش دفتری سهام ممتاز بين شرکتهای عضو گروه بيش از بهای تمام شده تحصيل خود باشد، در آن صورت کسر بایستی به بستانکار حساب مازاد در صورتهای مالی تلفیقی منظور شود.

روش ارزش ویژه کامل

شرکت فرعی (ب) طی سال ۱۳۰۱ سود خالص بالغ بر ۱۲۰۰۰ ریال گزارش نموده، شرکت اصلی و فرعی طی سال جاری هیچ‌گونه سود سهام توزیع ننموده، در نتیجه در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۰۱ سود سهام ممتاز شرکت فرعی جمعاً به مبلغ ۴۰۰۰ ریال (۱۰٪ × ۴۰۰۰۰) عقب افتاده است. سود خالص گزارش شده توسط فرعی در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۰۲ بالغ بر ۱۵۰۰۰ ریال، و پرداخت سود سهام ممتاز بالغ بر ۸۰۰۰ ریال است. شرکت فرعی غير از سود سهام ممتاز، سود دیگری توزیع ننموده، کاربرگ تلفیقی شرکت اصلی و فرعی در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۰۱ و ۱۳۰۲ در جدول (۵) - ۸ و (۶ - ۸) نشان داده شده، که حذفیات آن در کار برگ سال اول بعد از تحصيل به تفکیک به شرح زیر است:

(۱)

۷۲۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در سهام عادی
۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در سهام ممتاز
۷۲۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام عادی شرکت ب
۰	سود سهام ممتاز پرداختی

حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در سهام عادی در مقابل کاهش سرمایه‌گذاری در فرعی

نحوه محاسبه درآمد حاصل از سرمایه گذاری در سهام عادی:

۱۲۰۰۰	سود خالص شرکت فرعی
(۴۰۰۰)	کسر می شود: سود سهام ممتاز (۱۰٪ × ۴۰۰۰۰)
۸۰۰۰	سود خالص شرکت فرعی بعد از کسر سود سهام ممتاز
۹۰٪	درصد سرمایه گذاری در شرکت اصلی
۷۲۰۰	سهم شرکت اصلی از سود خالص شرکت فرعی

(۲)

۷۲۰۰۰	سهام عادی - شرکت فرعی (۹۰٪ × ۸۰۰۰۰)
۲۷۰۰۰	سود انباشته - شرکت فرعی ۱/۱ (۹۰٪ × ۳۰۰۰۰)
۹۹۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	حذف سرمایه گذاری در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی (ب)

(۳)

۱۶۰۰۰	سهام ممتاز
۱۴۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام ممتاز شرکت (ب)
۲۰۰۰	مازاد
	حذف حساب سرمایه گذاری در سهام ممتاز ۴۰٪ سهام ممتاز فرعی (۴۰٪ × ۴۰۰۰۰)
	حذفیات کاربرگ شماره (۸-۶):

(۱)

۹۹۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری در سهام عادی
۳۲۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری در سهام ممتاز
۹۹۰۰	سرمایه گذاری در سهام عادی شرکت فرعی ب
۳۲۰۰	سود سهام ممتاز (۲ × ۴۰٪ × ۴۰۰۰۰ = ۳۲۰۰)
	حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری در سهام عادی و ممتاز

نحوه محاسبه درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در سهام عادی (سال ۱۳۳۲):

۱۵۰۰۰	سود خالص شرکت فرعی در سال ۱۳۳۲
(۴۰۰۰)	سود سهام ممتاز
۱۱۰۰۰	سود خالص شرکت فرعی بعد از کسر سود سهام ممتاز
٪۹۰	درصد سرمایه‌گذاری شرکت اصلی
۹۹۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در سهام عادی
(۲)	

۷۲۰۰	سهام عادی - شرکت فرعی
۳۴۲۰۰	سود انباشته شرکت فرعی (۱/۱)
۱۰۶۲۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام عادی شرکت فرعی
حذف حساب سرمایه‌گذاری در سهام عادی فرعی در مقابل ٪۹۰ حقوق صاحبان سهام فرعی	

(۳)

۱۶۰۰۰	سهام ممتاز
۱۴۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام ممتاز شرکت فرعی (ب)
۲۰۰۰	مازاد

حذف مانده حساب سرمایه‌گذاری در سهام ممتاز

کاربرگ تلفیقی شرکت اصلی و شرکت فرعی، سرمایه‌گذاری شرکت اصلی در سهام ممتاز شرکت فرعی در دومین سال بعد از تحصیل (۱۳۳۲) در جدول (۸-۵) گزارش شده حاوی نکاتی به شرح زیر است:

مانده سود انباشته اول دوره اصلی ۱۹۷۲۰۰ ریال می‌باشد، که ۱۶۰۰ ریال کمتر از میزان واقعی است. سهم اصلی از سود سهام ممتاز عقب افتاده بالغ بر ۱۶۰۰ ریال $(۴۰\% \times ۴۰۰۰۰)$ می‌باشد، که چون شرکت فرعی سود سهام ممتاز را پرداخت ننموده، سود انباشته اول دوره شرکت اصلی معادل سود سهام ممتاز عقب افتاده کمتر می‌باشد. چون در سال ۳۲ این سود سهام ممتاز عقب افتاده پرداخت و شناسایی شده است، در نتیجه سود انباشته شرکت اصلی و تلفیقی در پایان سال ۳۲ با هم برابر خواهد بود.

تلفیق و سود خالص شرکت اصلی

لازم به یادآوری است که سود خالص تلفیقی سال 13×1 ، بیش از سود خالص شرکت اصلی (الف) به مبلغ ۱۶۰۰ ریال ($1600 = 400 \times 4$) می‌باشد. تا زمانی که شرکت فرعی سود سهام ممتاز قابل انباشت در سود را پرداخت ننموده، این تفاوت وجود دارد. در مقابل، سود خالص تلفیقی شامل حقوق اکثریت از سود خالص شرکت فرعی، بدون سود سهام عقب افتاده می‌باشد. اگر شرکت اصلی حساب سرمایه‌گذاری در سهام ممتاز شرکت فرعی را با توجه به روش ارزش ویژه سهم خود را از سود خالص عقب افتاده تعدیل نماید، تفاوت از بین خواهد رفت.

انتشار سود سهامی و تجزیه سهام توسط شرکت فرعی

اگر شرکت فرعی سود سهامی (Stock dividends) را منتشر و بین سهامداران توزیع نماید، توزیع سود به شکل سهام موجب تغییر در جمع حقوق صاحبان سهام شرکت نمی‌شود، بلکه موجب انتقال مبلغی از سود انباشته یا صرف سهام شرکت فرعی به حساب سهام عادی می‌گردد، و فقط توزیع سود به شکل سهام موجب تغییر در اجزاء تشکیل دهنده حقوق صاحبان سهام فرعی می‌گردد.

شرکت اصلی دریافت سهام عادی به عنوان سود سهامی، در دفاتر خود به صورت یادداشت ثبت می‌نماید (حسابهای انتظامی)، این ثبت تاثیری در حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی نداشته و این حساب بدون تغییر باقی می‌ماند، زیرا انتشار سهام به عنوان سود سهامی توسط شرکت فرعی تاثیری در خالص دارایی شرکت فرعی نداشته، و تنها تفاوتی که بین حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی در قبل و بعد از انتشار سهام به عنوان سود سهامی دارد اینست که انتشار و توزیع سهام موجب کاهش سود انباشته و افزایش سهام عادی و در حالتی صرف سهام می‌گردد. (حساب سود سهامی اعلام شده بدهکار، سهام عادی و صرف سهام بستانکار) در کاربرگ تلفیقی در دوره‌ای که، سود سهامی اعلام می‌شود، سود سهامی همراه با افزایش سهام عادی و افزایش صرف سهام حذف می‌شود، سود سهامی در صورت‌های مالی تلفیقی گزارش نمی‌شود.

در سال‌های بعد، مانده حساب حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی با همان روش قبلی حذف می‌شود، لازم به یادآوری است که سود سهامی جمع حقوق صاحبان سهام شرکت

جدول (۸-۵) کاربرد تلفیقی شرکت اصلی و فرعی، سرمایه‌گذاری شرکت اصلی
در سهام ممتاز شرکت فرعی، اولین سال بعد از تحصیل (۱۳x۱)

اقلام تلفیقی	حقوق اقلیت	حذفیات و تعدیلات		شرکت (الف)	شرکت (ب) ۹۰٪	
		بس	بد			
						صورت سود و زیان:
۴۹۲۰۰۰				۹۲۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	درآمد
۴۲۰۰۰۰				۸۰۰۰۰	۳۴۰۰۰۰	هزینه‌ها
۷۲۰۰۰				۱۲۰۰۰	۶۰۰۰۰	سود خالص عملیاتی
			۷۲۰۰ (۱)		۷۲۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
					۰	سهام عادی
						سهام ممتاز
۷۲۰۰۰				۱۲۰۰۰	۶۷۲۰۰	سود خالص
						سود سهم اقلیت:
(۸۰۰)	۸۰۰					سهام عادی
						۱۰٪ (۴۰۰۰-۱۲۰۰۰)
(۲۴۰۰)	۲۴۰۰					سهام ممتاز
						(۶۰٪ x ۴۰۰۰)
۶۸۸۰۰	۳۲۰۰			۱۲۰۰۰	۶۷۲۰۰	سود خالص نقل به زیر:
						صورت سود و زیان انباشته:
۱۳۰۰۰۰	۳۰۰۰		۲۷۰۰۰ (۲)	۳۰۰۰۰	۱۳۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱/۱ x
۶۸۸۰۰	۳۲۰۰			۱۲۰۰۰	۶۷۲۰۰	سود خالص نقل از بالا
۱۹۸۸۰۰	۶۲۰۰			۴۲۰۰۰	۱۹۷۲۰۰	سود انباشته نقل به زیر
						ترازنامه:
		۷۲۰۰ (۱)				
		۹۹۰۰۰ (۲)			۱۰۶۲۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام عادی
		۱۴۰۰۰ (۳)			۱۴۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام ممتاز
۵۵۹۰۰۰				۱۶۲۰۰۰	۳۹۷۰۰۰	سایر دارایی‌ها
۵۵۹۰۰۰				۱۶۲۰۰۰	۵۱۷۲۰۰	جمع
	۲۴۰۰۰		۱۶۰۰۰ (۳)	۴۰۰۰۰		سهام ممتاز
۳۲۰۰۰۰	۸۰۰۰		۷۲۰۰۰ (۲)	۸۰۰۰۰	۳۲۰۰۰۰	سهام عادی
۲۰۰۰		۲۰۰۰ (۳)				مازاد
۱۹۸۸۰۰	۶۲۰۰			۴۲۰۰۰	۱۹۷۲۰۰	سود انباشته نقل از بالا
۳۸۲۰۰	۳۸۲۰۰					حقوق اقلیت
۵۵۹۰۰۰		۱۲۲۲۰۰	۱۲۲۲۰۰	۱۶۲۰۰۰	۵۱۷۲۰۰	

جدول (۸-۶) کاربرد تلفیقی شرکت اصلی و فرعی، سرمایه گذاری شرکت اصلی
در سهام ممتاز شرکت فرعی، دومین سال بعد از تحصیل

اقلام تلفیقی	حقوق اقلیت	حذفیات و تعدیلات		شرکت (الف)	شرکت (ب) %۹۰	
		بس	بد			
۶۰۴۰۰۰				۵۰۰۰۰۰	۱۰۴۰۰۰	صورت سود و زیان:
۴۷۹۰۰۰				۳۹۰۰۰۰	۸۹۰۰۰	درآمد
				۱۱۰۰۰۰	۱۵۰۰۰	هزینه ها
۱۲۵۰۰۰				۹۹۰۰		سود خالص عملیاتی
			۹۹۰۰ (۱)	۳۲۰۰		درآمد حاصل از سرمایه گذاری
			۳۲۰۰ (۱)			سهام عادی
				۱۲۳۱۰۰	۱۵۰۰۰	سهام ممتاز
						سود خالص
						سود سهم اقلیت:
(۱۱۰۰)	۱۱۰۰					سهام عادی
(۲۴۰۰)	۲۴۰۰					سهام ممتاز
۱۲۱۵۰۰	۳۵۰۰			۱۲۳۱۰۰	۱۵۰۰۰	سود خالص نقل به زیر
						صورت سود و زیان انباشته:
۱۹۷۲۰۰				۱۹۷۲۰۰		سود انباشته X۲/۱/۱
۱۶۰۰	۶۲۰۰		۳۴۲۰۰ (۲)	۴۲۰۰۰		سود انباشته X۲/۱/۱
۱۲۱۵۰۰	۳۵۰۰			۱۲۳۱۰۰	۱۵۰۰۰	سود خالص نقل از بالا
	(۴۸۰۰)	۳۲۰۰ (۱)		(۸۰۰۰)		سود سهام ممتاز پرداختی
۳۲۰۳۰۰	۴۹۰۰			۳۲۰۳۰۰	۴۹۰۰۰	سود انباشته نقل به زیر
						ترازنامه:
		۹۹۰۰ (۱)				سرمایه گذاری در شرکت ب
		۱۰۶۲۰۰ (۲)		۱۱۶۱۰۰		سهام عادی
		۱۴۰۰۰ (۳)		۱۴۰۰۰		سهام ممتاز
۶۷۹۲۰۰				۵۱۰۲۰۰	۱۶۹۰۰۰	سایر دارایی ها
۶۷۹۲۰۰				۶۴۰۳۰۰	۱۶۹۰۰۰	جمع
	۲۴۰۰۰		۱۶۰۰۰ (۳)	۴۰۰۰۰		سهام ممتاز
۳۲۰۰۰۰	۸۰۰۰		۷۲۰۰۰ (۲)	۳۲۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	سهام عادی
۲۰۰۰		۲۰۰۰ (۳)				مازاد
۳۲۰۳۰۰	۴۹۰۰			۳۲۰۳۰۰	۴۹۰۰۰	سود انباشته نقل از بالا
۳۶۹۰۰	۳۶۹۰۰					حقوق اقلیت
۶۷۹۲۰۰		۱۳۵۳۰۰	۱۳۵۳۰۰	۶۴۰۳۰۰	۱۶۹۰۰۰	جمع

(۱) حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری در سهام عادی و ممتاز

(۲) حذف حساب سرمایه گذاری در سهام عادی (۳) حذف حساب سرمایه گذاری در سهام ممتاز

فرعی را تغییر نداده، بنابراین مانده کامل حسابهای حقوق صاحبان سهام بایستی در کاربرگ حذف شود. جهت تسهیل امر برای تشریح سود سهمی اعلام شده، در تهیه کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی به مثال زیر توجه شود:

فرض کنید شرکت اصلی (الف) ۴۰۰۰ سهم (۸۰ درصد) دارای حق رای شرکت فرعی (ب) با ارزش اسمی ۱۰۰ ریال در دوم فروردین ماه ۱۳۸۱ به مبلغ ۵۶۰۰۰۰۰ ریال تحصیل نمود. حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی (ب) در زمان تحصیل به شرح زیر است:

سهام عادی (هر سهم ۱۰۰ ریال)	۵۰۰۰۰۰۰ ریال
سود انباشته	۲۰۰۰۰۰۰ ریال

اگر در دوم فروردین ۱۳۸۱ کاربرگ تلفیقی تهیه شود، حذفیات آن به شرح زیر خواهد بود:

سهام عادی - شرکت فرعی	۴۰۰۰۰۰۰

سود انباشته - شرکت فرعی	۱۶۰۰۰۰۰

سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۵۶۰۰۰۰۰

حذف ۸۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

فرض کنید، که شرکت فرعی (ب) سود خالص بالغ بر ۵۰۰۰۰۰ ریال در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ گزارش نموده، و شرکت فرعی ۳۰٪ سود سهمی (۱۵۰۰ سهم) را اعلام نموده است، ثبت سود سهمی در دفاتر شرکت فرعی به شرح زیر است:

سود سهمی اعلام شده	۱۵۰۰۰۰۰

سهام عادی (۱۵۰۰ × ۱۰۰)	۱۵۰۰۰۰۰

ثبت انتشار ۱۵۰۰ سهم عادی به عنوان سود سهمی

بخاطر داشته باشید، که این ثبت هیچ گونه، تغییری در جمع حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی نداشته، و فقط در وضعیت سود انباشته تغییری حاصل شده است.

مانده حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

<u>قبل از اعلام سود سهمی</u>	<u>بعد از اعلام سود سهمی</u>

۵۰۰۰۰۰۰	۶۵۰۰۰۰۰

۲۵۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰

۷۵۰۰۰۰۰	۷۵۰۰۰۰۰

سهام عادی

سود انباشته

جمع

انتشار سهام عادی به عنوان سود سهمی درصد حقوق اکثریت و اقلیت را تغییر نمی دهد. حساب سود انباشته بطور معمول معادل تعداد سهام عادی منتشر شده به ارزش متعارف کاهش یافته، حساب سهام عادی و صرف سهام معادل همین مبلغ افزایش می یابد، در صورتی که شرکت فرعی سهام را به ارزش متعارف بازار منتشر نماید سود انباشته معادل سود سهمی اعلام شده بدهکار سهام عادی به ارزش اسمی بستانکار تفاوت بین سود سهمی اعلام شده و سهام عادی به ارزش اسمی، به حساب صرف سهام بستانکار می شود. در پایان دوره مالی ۱۳۸۱، حساب سود سهمی اعلام شده به حساب سود انباشته بسته می شود:

سود انباشته - شرکت فرعی	۱۵۰۰۰۰
سود سهمی اعلام شده	۱۵۰۰۰۰

ثبت بستن حساب سود سهمی اعلام شده به حساب سود انباشته مانده حساب سود انباشته شرکت فرعی در پایان دوره مالی بعد از بستن حساب، ۱۰۰۰۰۰ ریال و مانده حساب سهام عادی شرکت فرعی ۶۵۰۰۰۰ ریال می باشد (لازم به یادآوری است که سود انباشته در زمان تحصیل ۲۰۰۰۰۰ ریال، سود خالص شرکت فرعی طی سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ بالغ بر ۵۰۰۰۰۰ ریال که بعد از انتقال سود خالص به حساب سود انباشته به ۲۵۰۰۰۰۰ ریال افزایش یافته، وقتی که حساب سود سهمی اعلام شده به حساب سود انباشته بسته شود، مانده حساب سود انباشته در پایان دوره مالی به ۱۰۰۰۰۰ ریال کاهش می یابد.

۱- ثبت شناسایی درآمد در دفاتر شرکت اصلی (الف) به شرح زیر است:

سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۴۰۰۰۰
درآمد حاصل از سرمایه گذاری	۴۰۰۰۰

ثبت شناسایی درآمد سود سهام $(۵۰۰۰۰ \times \frac{۸۰}{۱۰۰} = ۴۰۰۰۰)$

۲- دریافت تعداد ۱۲۰۰ سهم از سهام شرکت فرعی (ب): دریافت ۱۲۰۰ سهم $(۱۵۰۰ \times \frac{۸۰}{۱۰۰})$ شرکت فرعی معادل ۳۰ درصد سود سهمی اعلام شده کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۱، مربوط به سود سهمی اعلام شده در جدول (۷-۸) به روش ارزش ویژه گزارش شده که ثبت های حذفی آن به شرح زیر است:

(۱)

۱۲۰۰۰۰	سهام عادی - شرکت فرعی
۱۲۰۰۰۰	سود سهمی اعلام شده
	ثبت معکوس اثرات سود سهمی $(۱۵۰۰۰۰ \times \%/۸۰)$

(۲)

۴۰۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۴۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری

(۳)

۱۶۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱، شرکت فرعی $(۲۰۰۰۰۰ \times \%/۸۰)$
۴۰۰۰۰۰	سهام عادی، شرکت فرعی $(۵۰۰۰۰۰ \times \%/۸۰)$
۵۶۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	حذف سرمایه گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۸۰ درصد حقوق صاحبان سهام فرعی
	در سال های بعد از انتشار سود سهمی هیچ گونه ثبت اصلاحی در این رابطه جهت تلفیق ضرورت ندارد. نحوه حذف در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۲ به شرح زیر است:
۵۲۰۰۰۰	سهام عادی، شرکت فرعی $(۵۶۰۰۰۰ \times \%/۸۰)$
۸۰۰۰۰	سود انباشته ۲/۱/۱ $(۱۰۰۰۰۰ \times \%/۸۰)$
۶۰۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی

نحوه تهیه صورتهای مالی تلفیقی به روش بهای تمام شده، در سالی که شرکت فرعی سود سهمی اعلام نموده به شرح زیر است: در روش بهای تمام شده، چون شرکت اصلی درآمد حاصل از سرمایه گذاری را در دفاتر خود شناسایی ننموده، بنابراین با روش ارزش ویژه فقط ثبت مربوط به شناسایی درآمد تفاوت دارد.

جدول (۸-۷) کاربرد صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۱، روش ارزش ویژه، «سود سهمی اعلام شده»

شرکت	شرکت (الف)	حذفیات و تعدیلات	حقوق اقلیت	اقدام تلفیقی
		بدر	بدر	
صورت سود و زیان:				
سود خالص	۲۴۰۰۰۰	۵۰۰۰۰		۲۹۰۰۰۰
درآمد حاصل از سرمایه گذاری	۴۰۰۰۰	(۲) ۴۰۰۰۰		
درآمد قبل از کسر مالیات	۲۸۰۰۰۰	۵۰۰۰۰		۲۹۰۰۰۰
سود سهم اقلیت			۱۰۰۰۰	(۱۰۰۰۰)
سود نقل به زیر	۲۸۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۲۸۰۰۰۰
صورت سود انباشته:				
سود انباشته ۱/۱	۲۶۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	۴۶۰۰۰۰
سود نقل از بالا	۲۸۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	۲۸۰۰۰۰
جمع	۷۴۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۷۴۰۰۰۰
سود سهمی اعلام شده	(۱۵۰۰۰۰)		(۳۰۰۰۰)	
سود انباشته نقل به زیر	۷۴۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	۷۴۰۰۰۰
ترازنامه:				
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۶۰۰۰۰۰		(۲) ۴۰۰۰۰	
سهام عادی	۹۰۰۰۰۰	(۱) ۱۲۰۰۰۰	(۳) ۵۶۰۰۰۰	۹۰۰۰۰
سود انباشته نقل از بالا	۷۴۰۰۰۰	(۳) ۴۰۰۰۰		۷۴۰۰۰۰
حقوق اقلیت				۱۵۰۰۰۰

$$*: ۶۵۰۰۰۰ - (۴۰۰۰۰۰ + ۱۲۰۰۰۰) = ۱۳۰۰۰۰$$

(۱) معکوس اثرات سود سهمی

(۲) حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری

(۳) حذف حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۸۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

در سالی که شرکت فرعی سود سهمی را اعلام و منتشر می نماید، حذفیات کاربرد به شرح زیر است:

(۱)

سهام عادی - شرکت فرعی
 سود سهمی اعلام شده
 معکوس اثرات سود سهمی ($150000 \times \frac{80}{100} = 120000$)

(۲)

سود انباشته، شرکت فرعی ($200000 \times \frac{80}{100}$)
 سهام عادی، شرکت فرعی ($500000 \times \frac{80}{100}$)
 سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
 حذف سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۸۰٪ حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

در سال بعد از انتشار سود سهمی، محاسبه سهم شرکت اصلی از افزایش خالص دارایی‌های شرکت فرعی در سال قبل، با توجه به اینکه شرکت فرعی سودی بالغ بر ۵۰۰۰۰ ریال گزارش نموده، ثبت آن به شرح زیر است:

سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
 سود انباشته ۱/۱ - شرکت اصلی
 شناسایی سهم شرکت اصلی از افزایش خالص دارایی فرعی در سال قبل ($50000 \times \frac{80}{100}$)

نحوه حذفیات مربوط به سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۲ در بخشی از کاربرگ تلفیقی به شرح زیر است:

حذفیات و تعдіلات	حقوق اقلیت	اقلام تلفیقی	شرکت اصلی	شرکت فرعی	حذفیات و تعдіلات	حقوق اقلیت	اقلام تلفیقی
صورت سود انباشته:							
سود انباشته ۱/۱	۷۰۰۰۰۰				۴۰۰۰۰ (۱)		۷۴۰۰۰۰
سود انباشته ۱/۱					۸۰۰۰۰ (۲)	۲۰۰۰۰	

تجزیه سهام توسط شرکت فرعی

تجزیه سهام (Stock split) توسط شرکت فرعی عبارتست از افزایش تعداد سهام دارای حق رای از طریق تغییر در ارزش اسمی سهام. تجزیه سهام هیچ‌گونه تاثیری در خالص دارایی شرکت فرعی نداشته، و همچنین در میزان درصد مالکیت شرکت اصلی و حقوق اقلیت

بدون تاثیر می باشد.

اثرات سود سهام تصفیه در کاربردگ صورتهای مالی تلفیقی

مثال شرکت اصلی (الف) ۸۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت فرعی (ب) را در دوم فروردین ماه ۱۳۸۱ به مبلغ ۵۶۰۰۰۰ ریال تحصیل نمود. سهام عادی و سود انباشته شرکت فرعی در زمان خرید، به ترتیب به مبلغ ۵۰۰۰۰۰ ریال و ۲۰۰۰۰۰ ریال بود. طی سال جاری (۱۳۸۱) شرکت فرعی (ب) سود خالص بالغ بر ۲۰۰۰۰۰ ریال گزارش نمود. شرکت فرعی (ب) در ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ مبلغ ۲۵۰۰۰۰ ریال سود سهام اعلام و پرداخت نموده است. در این حالت، این شرکت مبلغ ۵۰۰۰۰۰ ریال بیش از آنچه که درآمد تحصیل کرده، سود سهام پرداخت نموده، که این مازاد پرداختی توسط شرکت فرعی از محل سود سهام^(۱) انباشته را سود سهام تصفیه (Liquidating dividend) گویند. از نقطه نظر حسابداری، سود سهام تصفیه در دفاتر شرکت اصلی به عنوان برگشت^(۲) از سرمایه گذاری تلقی می شود. نحوه ثبت و دریافت سود سهام نقدی در روش بهای تمام شده (Cost Method) در دفاتر شرکت اصلی به شرح زیر خواهد بود:

۲۰۰۰۰۰	وجوه نقد
۱۶۰۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری (۲۰۰۰۰۰×٪۸۰)
۴۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی (۵۰۰۰۰۰×٪۸۰)
ثبت دریافت سود سهام از شرکت فرعی (ب)	
ثبت فوق حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی را به مبلغ ۵۲۰۰۰۰ ریال کاهش داده، که نحوه حذف سود سهام تصفیه در کاربردگ صورتهای مالی تلفیقی در روش بهای تمام شده به شرح زیر می باشد:	

(۱)

۱۶۰۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۱۶۰۰۰۰	سود سهام اعلام و پرداختی
	حذف سود سهام بین شرکتهای عضو گروه

(۲)

۴۰۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
۴۰۰۰۰	سود سهام اعلام و پرداختی
	معکوس سود سهام تصفیه

(۳)

۱۶۰۰۰۰	سود انباشته، شرکت فرعی ($200000 \times 80\%$)
۴۰۰۰۰۰	سهام عادی، شرکت فرعی ($500000 \times 80\%$)
۵۶۰۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
حذف حساب سرمایه‌گذاری در مقابل ۸۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی	

در سال‌های بعد، برای تهیه کاربرد تلفیقی، محاسبه سهم شرکت اصلی از افزایش^(۱) خالص دارایی (۵۰۰۰۰) شرکت فرعی در سال‌های قبل ضرورت ندارد، زیرا کلیه درآمد شرکت فرعی از زمان تحصیل توزیع شده است. ثبت حذف در کاربرد سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۰۲ در روش بهای تمام شده به شرح زیر است:

۱۲۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱، شرکت فرعی ($150000 \times 80\%$)
۴۰۰۰۰۰	سهام عادی، شرکت فرعی ($500000 \times 80\%$)
۵۲۰۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
حذف حساب سرمایه‌گذاری در مقابل ۸۰٪ حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی	

پرسش

۱- شرکت الف ۱۰٪ سهام دارای حق رای شرکت ب را در سال ۱۳۰۱ و ۲۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت (ب) را در سال ۱۳۰۳ تحصیل نمود. روش حسابداری سرمایه‌گذاری در شرکت سرمایه‌پذیر در سال ۱۳۰۱ و ۳۰٪ کدام است؟

۱. نحوه محاسبه سهم شرکت اصلی از افزایش خالص دارایی شرکت فرعی برابر است با:
(سود انباشته شرکت فرعی در زمان تحصیل - سود انباشته ۱/۱ شرکت فرعی در سال جاری) × درصد سرمایه‌گذاری

- ۲- روش تبدیل بهای تمام شده به ارزش ویژه با مثال تشریح نمایید.
- ۳- تحصیل تدریجی سهام با مثال تشریح نمایید.
- ۴- تغییر درصد سرمایه‌گذاری شرکت اصلی زمانی که شرکت فرعی اقدام به فروش سهام عادی را با ارزش دفتری، بیش از ارزش دفتری و یا کمتر از ارزش دفتری نماید را با مثال تشریح نمایید.
- ۵- روش مبادله سرمایه‌ای (Capital Transaction method) زمانی که شرکت فرعی اقدام به فروش سهام به صاحبان سهام اقلیت می‌نماید را تشریح نمایید.
- ۶- تفاوت بین روش مبادله سرمایه‌ای و روش سود یا زیان چیست؟
- ۷- نحوه محاسبه سود حاصل از فروش سهام شرکت فرعی زمانی که شرکت اصلی تمام سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی را بفروشد کدام است؟
- ۸- چرا سود سهام پرداختی قبل از تحصیل در فرایند تلفیق حذف می‌شود؟ بیان نمایید.
- ۹- نحوه محاسبه ارزش دفتری سهام ممتاز قابل انباشت با حق مشارکت در کل سود کدام است؟
- ۱۰- نحوه محاسبه ارزش دفتری حقوق سهامداران عادی تحصیل شده توسط شرکت اصلی کدام است؟
- ۱۱- نحوه گزارشگری حقوق اقلیت در ترازنامه تلفیقی در مواردی که شرکت فرعی دارای سهام ممتاز باشد کدام است؟
- ۱۲- در مواردی که شرکت فرعی اقدام به فروش سهام عادی با بهایی بیش از ارزش دفتری یا کمتر از ارزش دفتری به شرکتهای غیرعضو گروه نماید، چه تاثیری در حساب سرمایه‌گذاری در سهام عادی دارد، بیان نمایید.
- ۱۳- آیا داشتن مالکیت ۱۰۰٪ سهام ممتاز شرکت فرعی توسط شرکت اصلی ضرورت تهیه صورتهای مالی تلفیقی را ایجاب می‌کند، توضیح دهید.
- ۱۴- نحوه گزارش در مواردی که شرکت فرعی سود سهمی اعلام نماید، در کاربرد کدام است؟
- ۱۵- آیا انتشار سهام عادی به عنوان سود سهمی تاثیری در حقوق اقلیت دارد؟ چرا؟
- ۱۶- نحوه دریافت سهام عادی به عنوان سود سهمی از شرکت فرعی در دفاتر شرکت اصلی کدام است؟

۱۷- نحوه تهیه صورتهای مالی تلفیقی به روش بهای تمام شده، در سالی که شرکت فرعی سود سهمی اعلام نموده است، بیان نمایید.

۱۸- اثر تجزیه سهام شرکت فرعی در خالص دارایی شرکت فرعی و درصد مالکیت شرکت اصلی کدام است؟

۱۹- اثرات سود سهام تصفیه در کاربرد تلفیقی را بیان نمایید.

۲۰- نحوه گزارش سهام ممتاز شرکت فرعی در ترازنامه تلفیقی در هر یک از حالات زیر:

(الف) اگر ۱۰۰ درصد سهام ممتاز نزد شرکت اصلی باشد.

(ب) اگر ۵۰ درصد سهام ممتاز نزد شرکت اصلی و ۵۰ درصد نزد شرکتهای غیرعضو گروه باشد.

(ج) اگر ۱۰۰ درصد سهام ممتاز نزد شرکتهای غیرعضو گروه باشد.

تمرینات

۱- شرکت (م) ۱۰٪ سهام عادی شرکت (ل) به مبلغ ۳۲۰۰۰ ریال در ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ خریداری نمود. حقوق صاحبان سهام شرکت (ل) در زمان تحصیل به شرح زیر است:

سهام عادی	۲۰۰۰۰۰ ریال
سود انباشته	۹۶۰۰۰ ریال

طی دو سال آتی شرکت (م) سهام عادی شرکت (ل) را به شرح زیر خریداری کرد:

تاریخ	بهای خرید	درصد سرمایه گذاری
۲۹ اسفند ۱۳۸۲	۷۲۰۰۰	۲۰٪
۳۱ خرداد ۱۳۸۳	۱۷۸۵۰۰	۵۰٪

سود خالص گزارش شده شرکت (ل) برای سال ۱۳۸۲ بالغ بر ۱۸۰۰۰ ریال و برای سال ۱۳۸۳ به مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال می باشد. درآمد شرکت در طول سال بطور یکنواخت تحصیل شده است. هر نوع تفاوت بین بهای تمام شده و ارزش دفتری حقوق تحصیل شده در هر

خرید حق امتیاز می باشد، که طی ۲۰ سال مستهلک می شود.
مطلوبست:

۱- ثبت روزنامه درآمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت (ل) برای سال ۱۳۳۳. نحوه محاسبه درآمد و استهلاک حق امتیاز را نشان دهید.

۲- محاسبه مانده حساب سرمایه گذاری در شرکت (ل) در ۲۹ اسفند ۱۳۳۳

۳- نحوه حذف در کاربرگ تلفیقی سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۳۳ را کدام است.

۲- شرکت اصلی ۹۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت فرعی را در مالکیت خود دارد. حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی در زمان تحصیل بشرح زیر است:

سهام عادی (۱۰۰ ریالی) ۲۰۰۰۰۰ ریال

سود انباشته ۱۲۰۰۰۰ ریال

مانده حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی در زمان تحصیل به مبلغ ۳۱۸۰۰۰ ریال. شرکت فرعی ۵۰۰ سهم (۱۰۰ ریالی) جدید را منتشر و به شرکت اصلی فروخت.

مطلوبست:

۱-۲- درصد سرمایه گذاری شرکت اصلی در شرکت فرعی بعد از انتشار سهام عادی جدید کدام است؟

الف) ۹۰٪ ب) ۷۵٪ ج) ۹۲٪ د) ۸۰٪

۲-۲- فرض کنید، کلیه سهام عادی منتشر شده به ارزش دفتری در اول فروردین ماه ۱۳۳۷ (زمان تحصیل) به شرکت اصلی فروخته شده، مابه التفاوت ارزشیابی مطابق با تغییر در درصد مالکیت شرکت اصلی کدام است؟

الف) صفر ب) ۸۰۰ ریال مثبت ج) ۹۰۰ ریال منفی د) ۱۰۰۰ ریال منفی

۲-۳- فرض کنید کلیه سهام عادی منتشر شده به ارزش هر سهم ۱۸۰ ریال به شرکت اصلی فروخته شده، مابه التفاوت ارزشیابی مطابق با تغییر در درصد مالکیت شرکت اصلی کدام است؟

الف) صفر ب) ۸۰۰ ریال مثبت ج) ۹۰۰ ریال منفی د) ۱۰۰۰ ریال منفی

۲-۴- فرض کنید کلیه سهام عادی منتشر شده به ارزش هر سهم ۱۳۵ ریال به شرکت اصلی فروخته شده، مابه التفاوت ارزشیابی مطابق با تغییر در درصد مالکیت شرکت

اصلی کدام است؟

الف) صفر ب) ۸۰۰ ریال مثبت ج) ۹۰۰ ریال منفی د) ۱۰۰۰ ریال منفی

۳= شرکت اصلی ۹۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت فرعی را در مالکیت خود دارد. حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی در زمان تحصیل (۱۳x۷/۱/۱) به شرح زیر است:

سهام عادی (۱۰۰ ریالی) ۲۰۰۰۰۰ ریال

سود انباشته ۱۲۰۰۰۰ ریال

مانده حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی در زمان تحصیل (۱۳x۷/۱/۱) بالغ بر ۳۱۸۰۰۰ ریال. شرکت فرعی ۴۰۰ سهم عادی جدید منتشر (ارزش اسمی هر سهم ۱۰۰ ریال) و به سهامداران اقلیت فروخت. شرکت اصلی از روش سود یا زیان (Gain or loss method) برای حسابداری سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی استفاده می‌نماید.

مطلوبست:

۱= درصد سرمایه‌گذاری شرکت اصلی در شرکت فرعی بعد از انتشار سهام عادی جدید کدام است؟

الف) ۹۰٪ ب) ۷۵٪ ج) ۹۲٪ د) ۸۰٪

۲= فرض کنید، کلیه سهام عادی منتشر شده به ارزش دفتری در اول فروردین ماه ۱۳x۷ به سهامداران اقلیت فروخته شده، سود یا زیان شرکت اصلی ناشی از انتشار سهام جدید کدام است؟

الف) ۴۵۰۰ ریال زیان ب) ۶۰۰۰ ریال سود

ج) ۵۰۰۰ ریال سود د) ۵۰۰۰ ریال زیان

۳= فرض کنید کلیه سهام عادی منتشر شده به ارزش هر سهم ۱۸۰ ریال به سهامداران اقلیت فروخته شده، سود (زیان) شرکت اصلی ناشی از انتشار سهام جدید کدام است؟

الف) ۶۰۰۰ ریال سود ب) ۲۰۰۰ ریال زیان

ج) ۱۰۰۰ ریال سود د) ۵۰۰۰ ریال زیان

۴= فرض کنید کلیه سهام عادی منتشر شده به ارزش هر سهم ۱۴۰ ریال به سهامداران اقلیت فروخته شده، سود (زیان) شرکت اصلی ناشی از انتشار سهام جدید کدام است؟

الف) ۶۰۰۰ ریال زیان ب) ۸۰۰۰ ریال سود

(ج) ۱۱۰۰۰ ریال زیان (د) ۹۲۰۰ ریال سود

۴- شرکت مهر ۹۰ درصد سهام شرکت آبان را در اول مهر ۱۳۴۴ به مبلغ ۶۷۵۰۰۰ ریال تحصیل نمود. حقوق صاحبان سهام شرکت آبان در ۲۹ اسفند ۱۳۴۳ به شرح زیر بود:	
سهام عادی	۵۰۰۰۰۰ ریال
سود انباشته	۲۰۰۰۰۰ ریال
جمع	۷۰۰۰۰۰ ریال

سود خالص گزارش شده و سود سهام اعلام و پرداختی توسط شرکت آبان طی دو سال ۱۳۴۴ و ۱۳۴۵ به شرح زیر است:

$\frac{۱۳ \times ۵}{۸۰۰۰۰}$	$\frac{۱۳ \times ۴}{۱۰۰۰۰۰}$	سود خالص
۳۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	سود سهام اعلام و پرداختی
در اول مهر ۱۳۴۵ شرکت مهر ۱۰ درصد مالکیت خود در شرکت آبان ($\frac{۱}{۹}$ سرمایه گذاری) را به مبلغ ۸۵۰۰۰ ریال فروخت.		مطلوبست:

- ۱- تعیین درآمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت آبان در سال ۱۳۴۴ و مانده حساب سرمایه گذاری در ۲۹ اسفند سال ۱۳۴۴ و ۱۳۴۵
- ۲- تعیین سهم اقلیت از سود خالص شرکت آبان برای سال های ۱۳۴۴ و ۱۳۴۵ و جمع حقوق اقلیت در ۲۹ اسفند ۱۳۴۴ و ۱۳۴۵

۵- شرکت نور ۸۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت فرعی آفتاب را در اول فروردین ۱۳۴۱ به مبلغ ۸۴۰۰۰۰ ریال خریداری کرد. خالص دارایی شرکت فرعی در زمان تحصیل ۱۰۰۰۰۰۰ ریال. هر گونه مازاد طی ۵ سال مستهلک می شود. سود خالص شرکت فرعی آفتاب در سال ۱۳۴۱ به مبلغ ۱۵۰۰۰۰ ریال. در اول تیر ماه سال ۱۳۴۱ شرکت نور ۱۰ درصد سرمایه گذاری خود به مبلغ ۱۳۲۰۰۰ ریال فروخت.

مطلوبست:

الف) فرض کنید شرکت نور ۱۰ درصد مالکیت خود را (سرمایه گذاری در شرکت آفتاب) در اول فروردین سال ۱۳۸۱ فروخت. با توجه به این فرض:

- ۱- محاسبه سود یا زیان حاصل از فروش
 - ۲- محاسبه درآمد حاصل از سرمایه گذاری برای سال ۱۳۸۱
 - ۳- محاسبه سرمایه گذاری در شرکت آفتاب در ۲۹ اسفند ۱۳۸۱
- ب) فرض کنید شرکت نور ۱۰٪ مالکیت خود را (سرمایه گذاری در شرکت آفتاب) در اول تیر ماه (زمان فروش واقعی) فروخت. با توجه به این فرض:
- ۱- محاسبه سود و زیان حاصل از فروش
 - ۲- محاسبه درآمد حاصل از سرمایه گذاری برای سال ۱۳۸۱
 - ۳- محاسبه سرمایه گذاری در شرکت آفتاب در ۲۹ اسفند ۱۳۸۱

ع) شرکت ایمان ۸۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت آرمان را در اول فروردین ماه سال ۱۳۸۱ به مبلغ ۸۰۰۰۰۰۰ ریال تحصیل نمود. حقوق صاحبان سهام شرکت آرمان در زمان تحصیل به شرح زیر است:

سهام عادی (۱۰۰۰۰۰ سهم ارزش هر سهم ۵۰ ریال)	۵۰۰۰۰۰۰ ریال
سود انباشته	۵۰۰۰۰۰۰ ریال

در دوم فروردین ماه ۱۳۸۱ شرکت فرعی ۱۰ درصد سود سهام (Stock dividends) اعلام نمود. قیمت بازار هر سهم در زمان اعلام ۱۰۰ ریال.

مطلوبست:

- ۱- ثبت سرمایه گذاری در دفاتر شرکت اصلی
- ۲- ثبت انتشار سود سهمی در دفاتر شرکت فرعی
- ۳- نحوه حذف قبل از انتشار سود سهمی در کاربرگ
- ۴- نحوه حذف بعد از انتشار سود سهمی در کاربرگ

۷- شرکت ماهان ۹۰۰۰ سهم عادی دارای حق رای شرکت مهام را در بورس اوراق بهادار به مبلغ ۴۰۰۰۰۰۰ ریال در ۱۳۸۴/۱/۲ خریداری کرد. خالص دارایی در زمان تحصیل به

شرح زیر است:

۱۰۰۰۰۰	سهام عادی (ارزش هر سهم ۱۰ ریالی)
۳۰۰۰۰۰	سود انباشته
۴۰۰۰۰۰	جمع

در زمان تحصیل (۱۳۴۱/۲) شرکت فرعی ۵۰۰۰ سهم اضافی منتشر و ۴۵۰۰ سهم توسط شرکت اصلی و ۵۰۰ سهم توسط سهامداران اقلیت خریداری شد.
مطلوبست:

۱- تهیه ثبت حاصل از فروش سهام اضافی شرکت فرعی با توجه به مفروضات زیر:

الف) هر سهم ۴۰ ریال ب) هر سهم ۳۰ ریال ج) هر سهم ۶۰ ریال

۸- شرکت (ب) ۱۵٪ سهام عادی دارای حق رای شرکت (ج) را در اول فروردین ۱۳۴۶ به مبلغ ۶۰۰۰۰ ریال خریداری کرد. سهام عادی و سود انباشته شرکت (ج) در زمان تحصیل به ترتیب ۲۵۰۰۰۰ ریال و ۱۰۰۰۰۰۰ ریال بود. شرکت (ب) سهام عادی دارای حق رای شرکت (ج) را به شرح زیر در بورس اوراق بهادار خریداری کرد:

تاریخ	بهای خرید	درصد تحصیل
۷/۱/۱۳۴۷	۴۰۰۰۰	۱۰٪
۸/۷/۱۳۴۸	۲۱۱۲۰۰	۴۰٪

هر نوع مازاد بر بهای تمام شده حق امتیاز می باشد که طی ۱۰ سال مستهلک می شود. سود خالص و سود سهام پرداختی طی سه سال شرکت (ج) به شرح زیر می باشد. درآمد شرکت (ج) طی سال بطور یکنواخت تحصیل شده است.

۱۳۴۸	۱۳۴۷	۱۳۴۶	سود خالص
۷۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	
۱۵۰۰۰	۱۲۰۰۰	۱۰۰۰۰	سود سهام پرداختی

مطلوبست:

۱- ثبت خرید سهام و شناسایی درآمد و دریافت سود سهام شرکت (ج) طی سه سال

۲- ثبت روزنامه درآمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت فرعی در سال ۱۳۴۸. نحوه محاسبه همراه با استهلاك حق امتیاز را نشان دهید.

۳- محاسبه مانده حساب سرمایه گذاری در شرکت ج در ۲۹ اسفند ۱۳۸۸

۴- ثبت تبدیل روش بهای تمام شده به ارزش ویژه در دفاتر شرکت (ب) در ۱/۱/۱۳۸۷

۵- ثبت های حذفی کاربرگ تلفیقی سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۸

۹- شرکت دانش ۹۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت دانا را به مبلغ ۲۷۵۰۰۰ ریال خریداری کرد. هر نوع مازاد بهای تمام شده سرمایه گذاری بر ارزش دفتری به عنوان حق امتیاز شناسایی شده که طی عمر ۲۵ سال مستهلک می شود. حقوق صاحبان سهام شرکت دانا در زمان تحصیل به شرح زیر است:

۱۰۰۰۰۰	سهام ممتاز ۵٪ (ارزش اسمی هر سهم ۵۰ ریال)
۲۰۰۰۰۰	سهام عادی (ارزش هر سهم ۱۰۰ ریال)
۷۵۰۰۰	سود انباشته

سهام ممتاز قابل انباشت در سود و بدون مشارکت در کل سود انباشته می باشد. سود سهام ممتاز برای مدت ۵ سال پرداخت نشده است و برای سال های ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ شرکت دانا هیچ گونه سودی پرداخت ننموده و سود خالص گزارش توسط شرکت دانا به ترتیب ۴۰۰۰۰ ریال و ۶۰۰۰۰ ریال می باشد.

مطلوبست:

۱- محاسبه مابه التفاوت ارزشیابی (حق امتیاز) در ارتباط با سرمایه گذاری در سهام عادی شرکت دانا

۲- محاسبه و ثبت سهم شرکت دانش از سود خالص دانا برای سال های ۸۷ و ۱۳۸۸

۳- محاسبه سهم اقلیت از سود خالص شرکت دانا برای سال های ۸۷ و ۱۳۸۸

۱۰- در اول فروردین ماه سال ۱۳۸۲، شرکت شیما ۲۵ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت سحر را به مبلغ ۳۰۰۰۰ ریال تحصیل نمود. سهام عادی و سود انباشته شرکت سحر در زمان تحصیل به ترتیب ۵۰۰۰۰ ریال و ۳۰۰۰۰ ریال بود. در اول فروردین ماه ۱۳۸۳ شرکت شیما ۵۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت سحر را مجدداً به مبلغ ۵۳۰۰۰ ریال خریداری کرد. در اول تیر ماه سال ۱۳۸۴ شرکت شیما ۳۰ درصد سهام عادی

شرکت سحر را به مبلغ ۷۰۰۰۰ ریال فروخت. شرکت سحر معمولاً سود سهام را در پایان هر فصل به مبلغ ۱۰۰۰ ریال پرداخت می نماید. درآمد شرکت سحر در هر سال بطور یکنواخت به شرح زیر تحصیل شده است:

سود خالص	
۱۴۰۰۰	سال ۱۳×۲
۱۶۰۰۰	سال ۱۳×۲
۲۰۰۰۰	سال ۱۳×۳

هر نوع مابه التفاوت ارزشیابی به عنوان دارایی نامشهود می باشد که طی ۲۰ سال مستهلک می شود.

مطلوبست:

- ۱- ثبت شناسایی سهم شرکت شیما از سود خالص شرکت سحر در سال ۱۳×۴
- ۲- ثبت فروش سهام شرکت فرعی به شرکت اصلی (نحوه محاسبه فروش سهام به ارزش دفتری را نشان دهید.)

۱۱- شرکت آفتاب (اصلی) ۸۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت نیمروز (فرعی) را در اول فروردین ماه ۱۳×۳ به مبلغ ۱۶۰۰۰۰ ریال و ۵۰ درصد سهام ممتاز ۶٪ قابل انباشت در سود شرکت نیمروز (بدون مشارکت در کل سود) به مبلغ ۳۵۰۰۰ ریال تحصیل نمود. مانده حسابهای دو شرکت اصلی و فرعی در زمان تحصیل به شرح زیر است:

شرکت آفتاب	شرکت نیمروز	دارایی ها
۲۷۵۰۰۰	۲۸۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت نیمروز: سهام عادی
۱۶۰۰۰۰		سرمایه گذاری در شرکت نیمروز: سهام ممتاز
۳۵۰۰۰		جمع
۴۷۰۰۰۰	۲۸۰۰۰۰	سهام ممتاز ۶٪ (ارزش اسمی ۱۰ ریال)
	۸۰۰۰۰	سهام عادی (۵۰ ریالی)
۴۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	سود انباشته
۷۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	
۴۷۰۰۰۰	۲۸۰۰۰۰	

سود خالص گزارش شده در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۳۳ دو شرکت آفتاب و نیمروز به ترتیب ۴۰۰۰۰ ریال و ۲۰۰۰۰ ریال می باشد. هیچ گونه سود سهام توسط دو شرکت پرداخت نشده است. سود خالص گزارش شده در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۳۴ دو شرکت اصلی و فرعی به ترتیب ۵۰۰۰۰ ریال (به استثنای سود سهام ممتاز) و ۳۰۰۰۰ ریال است. سود سهام توسط دو شرکت پرداخت نشده و سود سهام ممتاز پرداخت نشده به مبلغ ۹۶۰۰ ریال است.

مطلوبست:

- ۱- ثبت شناسایی درآمد حاصل از سرمایه گذاری در سهام عادی برای سال ۳× و ۴×۱۳ در دفاتر شرکت اصلی
- ۲- ثبت درآمد حاصل از سود سهام ممتاز در شرکت فرعی برای سال ۳× و ۴×۱۳ در دفاتر شرکت اصلی
- ۳- محاسبه سهم اقلیت از سود خالص شرکت فرعی برای سال ۳× و ۴×۱۳
- ۴- ثبت حذفی کاربرگ در زمان تحصیل، و در پایان هر سال ۳×۱۳ و ۴×۱۳

۱۲- شرکت پردیسان ۱۰٪ سهام عادی دارای حق رای شرکت پیروزان در اول فروردین ۴×۱۳ به مبلغ ۲۳۰۰۰ ریال خریداری کرد. حقوق صاحبان سهام شرکت پیروزان در زمان تحصیل شامل ۱۸۰۰۰۰ ریال سهام عادی و ۲۰۰۰۰ ریال سود انباشته می باشد. ارزش متعارف خالص دارایی شرکت پیروزان بجز زمین با ارزش دفتری آن تقریباً برابر است. ارزش متعارف زمین در زمان تحصیل ۳۰۰۰۰ ریال بیش از ارزش دفتری می باشد. سود خالص گزارش شده شرکت پیروزان در پایان سال ۴×۱۳ بالغ بر ۳۵۰۰۰ ریال و سود سهام پرداختی ۵۰۰۰ ریال می باشد.

طی سال ۵×۱۳: شرکت پردیسان ۲۰٪ سهام عادی دارای حق رای شرکت پیروزان را در اول فروردین به مبلغ ۵۱۲۰۰ ریال و ۵۰٪ سهام عادی دارای حق رای را در اول دی به مبلغ ۱۴۱۰۰۰ ریال در بورس اوراق بهادار خریداری کرد. هر نوع مابه التفاوت ارزشیابی با خرید طی سال ۵×۱۳ دارایی نامشهود می باشد که طی عمر ۲۰ سال مستهلک می شود. درآمد شرکت فرعی پیروزان طی سال بطور یکنواخت تحصیل شده است. مانده حسابهای دو شرکت در ۲۹ اسفند ۵×۱۳ به شرح زیر است:

شرکت پیروزان	شرکت پردیسان	
۱۰۰۰۰۰	۱۵۱۴۵۰	فروش
	۲۰۰۴۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۳۲۰۰۰	۴۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۲۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	هزینه های عملیاتی
۵۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	سود انباشته ۵/۱/۱ ×
۲۵۰۰۰	۸۱۴۰۰	وجوه نقد
۳۶۰۰۰	۱۵۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۴۳۰۰۰	۷۰۰۰۰	موجودی کالا
—	۲۳۸۲۴۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۱۳۵۰۰۰	۶۰۰۰۰	اموال و ماشین آلات و تجهیزات
۵۴۰۰۰	۱۹۶۰۰	زمین
۱۵۰۰۰	۲۷۷۵۰	حسابهای پرداختنی
۱۸۰۰۰۰	۲۷۵۰۰	سهام عادی
		مطلوبست:

تهیه کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی در ۲۹ اسفند ۱۳۸۵

۱۳- شرکت آبان ۹۰٪ درصد سهام عادی دارای حق رای و ۳۰٪ سهام ممتاز شرکت آذر را در اول سال ۱۳۸۱ به ترتیب به مبلغ ۱۱۷۰۰۰ ریال و ۲۰۰۰۰ ریال تحصیل نمود. سهام ممتاز قابل انباشت در سود و بدون مشارکت در کل سود با دو سال سود سهام پرداخت نشده از زمان تحصیل می باشد. مانده حسابهای دو شرکت در ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ به شرح زیر است:

شرکت آبان	شرکت آذر	
۱۶۱۰۰۰	۷۵۰۰۰	فروش
۲۰۲۵۰		درآمد حاصل از سرمایه گذاری در سهام عادی
۲۲۵۰		درآمد حاصل از سرمایه گذاری در سهام ممتاز
۶۰۰۰۰	۲۵۵۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۵۰۷۵۰	۲۴۵۰۰	هزینه های عملیاتی
۲۰۰۰۰۰	۷۵۰۰۰	سود انباشته ۸/۱/۱x
۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	سود سهام پرداختی - سهام عادی
—	۷۵۰۰	سود سهام پرداختی - سهام ممتاز
۲۵۴۵۰۰	۲۰۰۰۰۰	دارائی جاری
۱۲۸۲۵۰		سرمایه گذاری سهام عادی شرکت آذر
۲۰۰۰۰		سرمایه گذاری در سهام ممتاز شرکت آذر
۳۰۰۰۰	۷۵۰۰	حسابهای پرداختنی
۱۵۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	سهام عادی (۲۰ ریالی)
—	۵۰۰۰۰	سهام ممتاز ۵٪ (۵۰ ریالی)

مطلوبست:

تهیه کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی

۱۴- شرکت فرشید ۹۰ درصد سهام عادی دارای حق رای، و ۶۰ درصد سهام ممتاز شرکت فرعی فرید در سال ۱۳۸۲ به ترتیب به مبلغ ۱۳۵۰۰۰ ریال و ۴۳۰۰۰ ریال خریداری کرد. حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی فرید در زمان تحصیل به شرح زیر است:

۷۵۰۰۰	سهام ممتاز ۸٪ (ارزش اسمی هر سهم ۲۵ ریال)
۱۲۵۰۰۰	سهام عادی
۲۵۰۰۰	سود انباشته

سود سهام قابل انباشت در سود و بدون مشارکت در کل سود سهام پرداخت نشده در زمان تحصیل می‌باشد. سود خالص گزارش شده توسط شرکت فرعی فرید برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۲ بالغ بر ۱۰۰۰۰ ریال، سود سهام ممتاز پرداختی معادل ۸٪ مبلغ اسمی سهام ممتاز می‌باشد. هیچ‌گونه سودی به سهامداران عادی پرداخت نشده، در سال ۱۳۸۲ شرکت فرعی فرید زمینی را که بهای تمام شده آن ۱۰۰۰۰ ریال بود با سودی بالغ بر ۵۰۰۰ ریال به شرکت فرشید فروخت. در پایان سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۳ مانده حسابهای دو شرکت فرشید و فرید به شرح زیر است:

شرکت فرید	شرکت فرشید	
۳۴۹۱۰۰	۱۲۱۰۰۰	فروش
۲۳۴۰۰	—	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
—	۴۰۰۰	سود حاصل از فروش تجهیزات
۱۸۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۶۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	هزینه‌های عملیاتی
۱۰۷۲۰۰	۲۹۰۰۰	سود انباشته ۳/۱/۱×
۴۰۰۰۰	—	سود سهام پرداختی
۱۷۴۲۰۰	۱۹۴۰۰۰	وجوه نقد
۱۵۷۵۰۰	—	سرمایه‌گذاری سهام عادی شرکت فرشید
۴۳۰۰۰	—	سرمایه‌گذاری در سهام ممتاز شرکت فرشید
۸۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	تجهیزات
۲۰۰۰۰	۲۵۰۰۰	استهلاک انباشته
۱۵۰۰۰	۱۰۰۰۰	زمین
۵۰۰۰۰	۱۵۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۲۰۰۰۰۰	۱۲۵۰۰۰	سهام عادی
—	۷۵۰۰۰	سهام ممتاز

اطلاعات اضافی:

در اول فرودین ماه سال ۱۳۳۳ شرکت فرعی تجهیزات را به مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال به شرکت اصلی فروخت. بهای تمام شده تاریخی تجهیزات در دفاتر شرکت فرعی ۵۴۰۰۰ ریال استهلاک انباشته آن در زمان فروش تجهیزات ۱۸۰۰۰ ریال، عمر مفید باقی مانده تجهیزات ۴ سال می باشد.

مطلوبست:

تهیه کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی در ۲۹ اسفند ۱۳۳۳

۱۵- شرکت توانا سهام شرکت دانا را در اول فرودین ۱۳۳۴ به شرح زیر خریداری کرد:

بهای پرداختی

۸۸۰۰۰۰	۶۰٪ سهام ممتاز
۱۴۳۰۰۰۰	۷۵٪ سهام عادی
خالص دارایی شرکت دانا در زمان تحصیل به شرح زیر است:	
۵۰۰۰۰۰	سهام ممتاز ۱۰٪ (ارزش اسمی ۱۰۰ ریال)
۱۰۰۰۰۰۰	سهام عادی (ارزش اسمی ۵۰ ریال)
۲۰۰۰۰۰	صرف سهام
۱۰۰۰۰۰۰	سود انباشته
<u>۲۷۰۰۰۰۰</u>	جمع

سهام ممتاز از نوع سود قابل انباشت، مشارکت در کل سود، و قابل بازخرید با نرخ ۱۱۰ می باشد. سود سهام در سال ۱۳۳۳ پرداخت نشده، و در سال ۱۳۳۴ اعلام نشده است، سود خالص گزارش شده برای سال ۱۳۳۴ بالغ بر ۲۱۰۰۰۰ ریال.

مطلوبست:

- ۱- محاسبه مازاد پرداختی سهام عادی و ممتاز (عمر مازاد ۲۰ سال)
- ۲- محاسبه مبلغ درآمد حاصل از سرمایه گذاری در سهام عادی و ممتاز (روش ارزش ویژه کامل)

۱۶- شرکت پویان ۳۰٪ سهام ممتاز و ۸۰٪ عادی شرکت پیام را در اول فرودین ۱۳۳۳ به شرح زیر خریداری کرد:

بهای پرداختی	
۱۵۰۴۰۰	سهام ممتاز
۱۶۶۵۶۰۰	سهام عادی
خالص دارایی شرکت پیام در ۱/۱/۱۳۳۳ به شرح زیر است:	
۴۰۰۰۰۰	سهام ممتاز ۱۲٪ (ارزش اسمی هر سهم ۱۰۰ ریال)
۱۰۰۰۰۰۰	سهام عادی (ارزش اسمی هر سهم ۱۰ ریال)
۱۰۰۰۰۰۰	صرف سهام ممتاز
۳۰۰۰۰۰۰	صرف سهام عادی
۷۰۰۰۰۰۰	سود انباشته
۲۵۰۰۰۰۰	جمع

سهام ممتاز از نوع سهام قابل انباشت در سود انباشته، بدون مشارکت در کل سود، قابل بازخرید با نرخ ۱۰۵ در سررسید می باشد. سود سهام ۱۳۳۲ عقب افتاده و هیچ گونه سودی در سال ۱۳۳۳ اعلام نشده است، سود خالص گزارش شده توسط شرکت پیام برای سال ۱۳۳۳ بالغ بر ۹۸۰۰۰ ریال.

مطلوبست:

- ۱- محاسبه مازاد برای بهای تمام شده سرمایه گذاری در سهام ممتاز و عادی
- ۲- محاسبه مبلغ درآمد (با استفاده از روش ارزش ویژه کامل) حاصل از سرمایه گذاری در سهام ممتاز و سهام عادی شرکت پیام
- ۳- محاسبه سود خالص سهم اقلیت
- ۴- محاسبه مبلغ حقوق اقلیت در ترازنامه تلفیقی (۱۳۳۳/۱۲/۲۹)

۱۷- شرکت جوان ۸۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت کیوان در اول فروردین ماه سال ۱۳۳۱ به مبلغ ۱۳۶۰۰۰ ریال خریداری کرد. حقوق صاحبان سهام در زمان تحصیل شامل سهام عادی ۱۰۰۰۰۰۰ ریال و سود انباشته ۷۰۰۰۰۰ ریال بود. سود خالص گزارش شده توسط شرکت کیوان برای سال ۱۳۳۱ بالغ بر ۳۰۰۰۰۰ ریال و سود سهام اعلام شده

(نقدی) بالغ بر ۳۵۰۰۰ ریال. در پایان سال ۱۳۸۲ شرکت کیوان به علت کسری نقدینگی بجای توزیع وجوه نقد تصمیم به انتشار و توزیع سود سهمی نمود. ثبت انتشار سود سهمی در دفاتر شرکت کیوان به شرح زیر است:

سود سهام پیشنهادی ۵۰۰۰۰۰

سهام عادی ۵۰۰۰۰۰

در ۲۹ اسفند سال ۱۳۸۲ شرکت کیهان اوراق قرضه شرکت کیوان را به مبلغ اسمی ۱۰۰۰۰۰ ریال بود، به مبلغ ۹۴۰۰۰ ریال در بازار خریداری کرد.

اقدام صورتهای مالی دو شرکت در ۲۹ اسفند ۱۳۸۲ به شرح زیر است:

شرکت کیوان	شرکت جوان	
۲۰۰۰۰۰	۳۲۰۰۰۰	فروش
۲۰۰۰	۱۵۰۰۰	سایر درآمد
۱۱۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۳۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	سایر هزینه ها
۶۵۰۰۰	۸۴۰۰۰	سود انباشته ۱/۱
—	۳۰۰۰۰	سود سهام اعلام و پرداختی
۵۰۰۰۰	—	سود سهام پیشنهادی
۱۴۸۰۰۰	۱۲۵۰۰۰	دارایی جاری
	۱۳۲۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت کیوان
	۹۴۰۰۰	سرمایه گذاری در اوراق قرضه
۳۱۵۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	سایر دارایی ها
۴۰۰۰۰	۷۲۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۲۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	اوراق قرضه ۸٪ (سررسید ۲۹/۱۲/۱۳۸۸)
۴۰۰۰	—	کسر اوراق قرضه پرداختنی
۱۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	سهام عادی (۱۰ ریالی)
		مطلوبست:

تهیه کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی (روش بهای تمام شده)

صورت‌های مالی تلفیقی: گزارش‌دهی مالی شرکتهای چندملیتی



• اهداف کلی

آشنایی با نحوه تسعیر صورت‌های مالی شرکت‌های فرعی به واحد پول شرکت اصلی، تشریح صورت‌های مالی تلفیقی شرکت‌های چند ملیتی

• هدف‌های رفتاری

- از شما انتظار می‌رود پس از مطالعه این فصل بتوانید:
- ۱- تعریف پول محلی و گزارشگری را بیان نمایید.
 - ۲- تفاوت بین پول محلی و عملیاتی چیست؟
 - ۳- نحوه برگردان صورت‌های مالی شرکت فرعی به روش تبدیل کدام است؟ بیان نمایید.

- ۴- نحوه تسعیر دارایی‌ها، بدهیها، حقوق صاحبان سهام، هزینه‌ها و درآمد در روش تبدیل کدام است؟ بیان نمایید.
- ۵- نحوه تسعیر دارایی‌ها، بدهیها، حقوق صاحبان سهام، هزینه‌ها و درآمد در روش سنجش مجدد کدام است؟ بیان نمایید.
- ۶- نحوه تسعیر صورتهای مالی شرکت فرعی در روش خرید کدام است؟
- ۷- نحوه برگردان صورتهای مالی شرکت فرعی در زمان تحصیل به روش تبدیل کدام است؟
- ۸- نحوه برگردان صورتهای مالی شرکت فرعی در اولین سال بعد از تحصیل به روش تبدیل کدام است؟ توضیح دهید.
- ۹- نحوه برگردان صورتهای مالی شرکت فرعی در دومین سال بعد از تحصیل به روش تبدیل کدام است؟ توضیح دهید.
- ۱۰- نحوه برگردان صورتهای مالی شرکت فرعی در زمان تحصیل به روش سنجش مجدد کدام است؟ توضیح دهید.
- ۱۱- نحوه برگردان صورتهای مالی شرکت فرعی در اولین سال بعد از تحصیل به روش سنجش مجدد کدام است؟ توضیح دهید.
- ۱۲- نحوه برگردان صورتهای مالی شرکت فرعی در دومین سال بعد از تحصیل به روش سنجش مجدد کدام است؟ توضیح دهید.
- ۱۳- نحوه تنظیم صورتهای مالی تلفیقی شرکتهای چند ملیتی به روش تبدیل در تاریخ تحصیل توضیح دهید.
- ۱۴- نحوه تنظیم صورتهای مالی تلفیقی شرکتهای چند ملیتی به روش تبدیل بعد از تحصیل توضیح دهید.
- ۱۵- نحوه تنظیم صورتهای مالی تلفیقی شرکتهای چند ملیتی به روش سنجش مجدد در تاریخ تحصیل توضیح دهید.
- ۱۶- نحوه تنظیم صورتهای مالی تلفیقی شرکتهای چند ملیتی به روش سنجش مجدد در تاریخ بعد از تحصیل توضیح دهید.

خرید حق امتیاز می باشد، که طی ۲۰ سال مستهلک می شود.
مطلوبست:

۱- ثبت روزنامه درآمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت (ل) برای سال ۱۳۳۳. نحوه محاسبه درآمد و استهلاک حق امتیاز را نشان دهید.

۲- محاسبه مانده حساب سرمایه گذاری در شرکت (ل) در ۲۹ اسفند ۱۳۳۳

۳- نحوه حذف در کار برگ تلفیقی سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۳۳ را کدام است.

۲- شرکت اصلی ۹۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت فرعی را در مالکیت خود دارد. حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی در زمان تحصیل بشرح زیر است:

سهام عادی (۱۰۰ ریالی) ۲۰۰۰۰۰ ریال

سود انباشته ۱۲۰۰۰۰ ریال

مانده حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی در زمان تحصیل به مبلغ ۳۱۸۰۰۰ ریال. شرکت فرعی ۵۰۰ سهم (۱۰۰ ریالی) جدید را منتشر و به شرکت اصلی فروخت.

مطلوبست:

۲-۱ - درصد سرمایه گذاری شرکت اصلی در شرکت فرعی بعد از انتشار سهام عادی جدید کدام است؟

الف) ۹۰٪ ب) ۷۵٪ ج) ۹۲٪ د) ۸۰٪

۲-۲ - فرض کنید، کلیه سهام عادی منتشر شده به ارزش دفتری در اول فروردین ماه ۱۳۳۷ (زمان تحصیل) به شرکت اصلی فروخته شده، مابه التفاوت ارزشیابی مطابق با تغییر در درصد مالکیت شرکت اصلی کدام است؟

الف) صفر ب) ۸۰۰ ریال مثبت ج) ۹۰۰ ریال منفی د) ۱۰۰۰ ریال منفی

۲-۳ - فرض کنید کلیه سهام عادی منتشر شده به ارزش هر سهم ۱۸۰ ریال به شرکت اصلی فروخته شده، مابه التفاوت ارزشیابی مطابق با تغییر در درصد مالکیت شرکت اصلی کدام است؟

الف) صفر ب) ۸۰۰ ریال مثبت ج) ۹۰۰ ریال منفی د) ۱۰۰۰ ریال منفی

۲-۴ - فرض کنید کلیه سهام عادی منتشر شده به ارزش هر سهم ۱۳۵ ریال به شرکت اصلی فروخته شده، مابه التفاوت ارزشیابی مطابق با تغییر در درصد مالکیت شرکت

اصلی کدام است؟

الف) صفر ب) ۸۰۰ ریال مثبت ج) ۹۰۰ ریال منفی د) ۱۰۰۰ ریال منفی

۳- شرکت اصلی ۹۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت فرعی را در مالکیت خود دارد. حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی در زمان تحصیل (۱۳۷/۱/۱) به شرح زیر است:

سهام عادی (۱۰۰ ریالی) سود انباشته
ریال ۲۰۰۰۰۰ ریال ۱۲۰۰۰۰

مانده حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی در زمان تحصیل (۱۳۷/۱/۱) بالغ بر ۳۱۸۰۰۰ ریال. شرکت فرعی ۴۰۰ سهم عادی جدید منتشر (ارزش اسمی هر سهم ۱۰۰ ریال) و به سهامداران اقلیت فروخت. شرکت اصلی از روش سود یا زیان (Gain or loss method) برای حسابداری سرمایه گذاری در شرکت فرعی استفاده می نماید. مطلوبست:

۱- درصد سرمایه گذاری شرکت اصلی در شرکت فرعی بعد از انتشار سهام عادی جدید کدام است؟

الف) ۹۰٪ ب) ۷۵٪ ج) ۹۲٪ د) ۸۰٪

۲- فرض کنید، کلیه سهام عادی منتشر شده به ارزش دفتری در اول فروردین ماه ۱۳۷۰ به سهامداران اقلیت فروخته شده، سود یا زیان شرکت اصلی ناشی از انتشار سهام جدید کدام است؟

الف) ۴۵۰۰ ریال زیان ب) ۶۰۰۰ ریال سود
ج) ۵۰۰۰ ریال سود د) ۵۰۰۰ ریال زیان

۳- فرض کنید کلیه سهام عادی منتشر شده به ارزش هر سهم ۱۸۰ ریال به سهامداران اقلیت فروخته شده، سود (زیان) شرکت اصلی ناشی از انتشار سهام جدید کدام است؟

الف) ۶۰۰۰ ریال سود ب) ۲۰۰۰ ریال زیان
ج) ۱۰۰۰ ریال سود د) ۵۰۰۰ ریال زیان

۴- فرض کنید کلیه سهام عادی منتشر شده به ارزش هر سهم ۱۴۰ ریال به سهامداران اقلیت فروخته شده، سود (زیان) شرکت اصلی ناشی از انتشار سهام جدید کدام است؟

الف) ۶۰۰۰ ریال زیان ب) ۸۰۰۰ ریال سود

(ج) ۱۱۰۰۰ ریال زیان (د) ۹۲۰۰ ریال سود

۴= شرکت مهر ۹۰ درصد سهام شرکت آبان را در اول مهر ۱۳۴۱ به مبلغ ۶۷۵۰۰۰ ریال	
تحصیل نمود. حقوق صاحبان سهام شرکت آبان در ۲۹ اسفند ۱۳۴۳ به شرح زیر بود:	
سهام عادی	۵۰۰۰۰۰ ریال
سود انباشته	۲۰۰۰۰۰ ریال
جمع	۷۰۰۰۰۰ ریال

سود خالص گزارش شده و سود سهام اعلام و پرداختی توسط شرکت آبان طی دو سال ۱۳۴۴ و ۱۳۴۵ به شرح زیر است:

$\frac{۱۳ \times ۵}{۸۰۰۰۰}$	$\frac{۱۳ \times ۴}{۱۰۰۰۰۰}$	سود خالص
۳۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	سود سهام اعلام و پرداختی
در اول مهر ۱۳۴۵ شرکت مهر ۱۰ درصد مالکیت خود در شرکت آبان ($\frac{۱}{۹}$ سرمایه گذاری) را		
به مبلغ ۸۵۰۰۰ ریال فروخت.		
مطلوبست:		

۱- تعیین درآمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت آبان در سال ۱۳۴۴ و مانده حساب سرمایه گذاری در ۲۹ اسفند سال ۱۳۴۴ و ۱۳۴۵

۲- تعیین سهم اقلیت از سود خالص شرکت آبان برای سال های ۱۳۴۴ و ۱۳۴۵ و جمع حقوق اقلیت در ۲۹ اسفند ۱۳۴۴ و ۱۳۴۵

۵= شرکت نور ۸۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت فرعی آفتاب را در اول فروردین ۱۳۴۱ به مبلغ ۸۴۰۰۰۰ ریال خریداری کرد. خالص دارایی شرکت فرعی در زمان تحصیل ۱۰۰۰۰۰۰ ریال. هرگونه مازاد طی ۵ سال مستهلک می شود. سود خالص شرکت فرعی آفتاب در سال ۱۳۴۱ به مبلغ ۱۵۰۰۰۰ ریال. در اول تیر ماه سال ۱۳۴۱ شرکت نور ۱۰ درصد سرمایه گذاری خود به مبلغ ۱۳۲۰۰۰ ریال فروخت.

مطلوبست:

الف) فرض کنید شرکت نور ۱۰ درصد مالکیت خود را (سرمایه گذاری در شرکت آفتاب) در اول فروردین سال ۱۳۸۱ فروخت. با توجه به این فرض:

۱- محاسبه سود یا زیان حاصل از فروش

۲- محاسبه درآمد حاصل از سرمایه گذاری برای سال ۱۳۸۱

۳- محاسبه سرمایه گذاری در شرکت آفتاب در ۲۹ اسفند ۱۳۸۱

ب) فرض کنید شرکت نور ۱۰٪ مالکیت خود را (سرمایه گذاری در شرکت آفتاب) در اول تیر ماه (زمان فروش واقعی) فروخت. با توجه به این فرض:

۱- محاسبه سود و زیان حاصل از فروش

۲- محاسبه درآمد حاصل از سرمایه گذاری برای سال ۱۳۸۱

۳- محاسبه سرمایه گذاری در شرکت آفتاب در ۲۹ اسفند ۱۳۸۱

ع) شرکت ایمان ۸۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت آرمان را در اول فروردین ماه سال ۱۳۸۱ به مبلغ ۸۰۰۰۰۰ ریال تحصیل نمود. حقوق صاحبان سهام شرکت آرمان در زمان تحصیل به شرح زیر است:

سهام عادی (۱۰۰۰۰۰ سهم ارزش هر سهم ۵۰ ریال) ۵۰۰۰۰۰ ریال

سود انباشته ۵۰۰۰۰۰ ریال

در دوم فروردین ماه ۱۳۸۱ شرکت فرعی ۱۰ درصد سود سهام (Stock dividends) اعلام نمود. قیمت بازار هر سهم در زمان اعلام ۱۰۰ ریال.

مطلوبست:

۱- ثبت سرمایه گذاری در دفاتر شرکت اصلی

۲- ثبت انتشار سود سهمی در دفاتر شرکت فرعی

۳- نحوه حذف قبل از انتشار سود سهمی در کاربرگ

۴- نحوه حذف بعد از انتشار سود سهمی در کاربرگ

۷- شرکت ماهان ۹۰۰۰ سهم عادی دارای حق رای شرکت مهام را در بورس اوراق بهادار به مبلغ ۴۰۰۰۰۰ ریال در ۱۳۸۴/۱/۲ خریداری کرد. خالص دارایی در زمان تحصیل به

شرح زیر است:

۱۰۰۰۰۰	سهام عادی (ارزش هر سهم ۱۰ ریالی)
۳۰۰۰۰۰	سود انباشته
<u>۴۰۰۰۰۰</u>	جمع

در زمان تحصیل (۱۳۴۴/۱/۲) شرکت فرعی ۵۰۰۰ سهم اضافی منتشر و ۴۵۰۰ سهم توسط شرکت اصلی و ۵۰۰ سهم توسط سهامداران اقلیت خریداری شد.
مطلوبست:

۱- تهیه ثبت حاصل از فروش سهام اضافی شرکت فرعی با توجه به مفروضات زیر:
الف) هر سهم ۴۰ ریال ب) هر سهم ۳۰ ریال ج) هر سهم ۶۰ ریال

۸- شرکت (ب) ۱۵٪ سهام عادی دارای حق رای شرکت (ج) را در اول فروردین ۱۳۴۶ به مبلغ ۶۰۰۰۰ ریال خریداری کرد. سهام عادی و سود انباشته شرکت (ج) در زمان تحصیل به ترتیب ۲۵۰۰۰۰ ریال و ۱۰۰۰۰۰۰ ریال بود. شرکت (ب) سهام عادی دارای حق رای شرکت (ج) را به شرح زیر در بورس اوراق بهادار خریداری کرد:

تاریخ	بهای خرید	درصد تحصیل
×۷/۱/۱	۴۰۰۰۰	٪۱۰
×۸/۷/۱	۲۱۱۲۰۰	٪۴۰

هر نوع مازاد بر بهای تمام شده حق امتیاز می باشد که طی ۱۰ سال مستهلک می شود. سود خالص و سود سهام پرداختی طی سه سال شرکت (ج) به شرح زیر می باشد. درآمد شرکت (ج) طی سال بطور یکنواخت تحصیل شده است.

۱۳×۸	۱۳×۷	۱۳×۶	
<u>۷۰۰۰۰</u>	<u>۶۰۰۰۰</u>	<u>۵۰۰۰۰</u>	سود خالص
۱۵۰۰۰	۱۲۰۰۰	۱۰۰۰۰	سود سهام پرداختی

مطلوبست:

۱- ثبت خرید سهام و شناسایی درآمد و دریافت سود سهام شرکت (ج) طی سه سال
۲- ثبت روزنامه درآمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت فرعی در سال ۱۳۴۸. نحوه محاسبه همراه با استهلاك حق امتیاز را نشان دهید.

۳- محاسبه مانده حساب سرمایه‌گذاری در شرکت ج در ۲۹ اسفند ۱۳۸۸

۴- ثبت تبدیل روش بهای تمام شده به ارزش ویژه در دفاتر شرکت (ب) در ۱۳۸۷/۱/۱

۵- ثبت‌های حذفی کاربرگ تلفیقی سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۸

۹- شرکت دانش ۹۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت دانا را به مبلغ ۲۷۵۰۰۰ ریال خریداری کرد. هر نوع مازاد بهای تمام شده سرمایه‌گذاری بر ارزش دفتری به عنوان حق امتیاز شناسایی شده که طی عمر ۲۵ سال مستهلک می‌شود. حقوق صاحبان سهام شرکت دانا در زمان تحصیل به شرح زیر است:

سهام ممتاز ۵٪ (ارزش اسمی هر سهم ۵۰ ریال)	۱۰۰۰۰۰
سهام عادی (ارزش هر سهم ۱۰۰ ریال)	۲۰۰۰۰۰
سود انباشته	۷۵۰۰۰

سهام ممتاز قابل انباشت در سود و بدون مشارکت در کل سود انباشته می‌باشد. سود سهام ممتاز برای مدت ۵ سال پرداخت نشده است و برای سال‌های ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ شرکت دانا هیچ‌گونه سودی پرداخت ننموده و سود خالص گزارش توسط شرکت دانا به ترتیب ۴۰۰۰۰ ریال و ۶۰۰۰۰ ریال می‌باشد.
مطلوبست:

۱- محاسبه مابه‌التفاوت ارزشیابی (حق امتیاز) در ارتباط با سرمایه‌گذاری در سهام عادی شرکت دانا

۲- محاسبه و ثبت سهم شرکت دانش از سود خالص دانا برای سال‌های ۸۷ و ۱۳۸۸

۳- محاسبه سهم اقلیت از سود خالص شرکت دانا برای سال‌های ۸۷ و ۱۳۸۸

۱۰- در اول فروردین ماه سال ۱۳۸۲، شرکت شیما ۲۵ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت سحر را به مبلغ ۳۰۰۰۰ ریال تحصیل نمود. سهام عادی و سود انباشته شرکت سحر در زمان تحصیل به ترتیب ۵۰۰۰۰ ریال و ۳۰۰۰۰ ریال بود. در اول فروردین ماه ۱۳۸۳ شرکت شیما ۵۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت سحر را مجدداً به مبلغ ۵۳۰۰۰ ریال خریداری کرد. در اول تیر ماه سال ۱۳۸۴ شرکت شیما ۳۰ درصد سهام عادی

شرکت سحر را به مبلغ ۷۰۰۰۰ ریال فروخت. شرکت سحر معمولاً سود سهام را در پایان هر فصل به مبلغ ۱۰۰۰ ریال پرداخت می نماید. درآمد شرکت سحر در هر سال بطور یکنواخت به شرح زیر تحصیل شده است:

سود خالص	
۱۴۰۰۰	سال ۱۳۰۲
۱۶۰۰۰	سال ۱۳۰۳
۲۰۰۰۰	سال ۱۳۰۴

هر نوع مابه التفاوت ارزشیابی به عنوان دارایی نامشهود می باشد که طی ۲۰ سال مستهلک می شود.

مطلوبست:

- ۱- ثبت شناسایی سهم شرکت شیما از سود خالص شرکت سحر در سال ۱۳۰۴
- ۲- ثبت فروش سهام شرکت فرعی به شرکت اصلی (نحوه محاسبه فروش سهام به ارزش دفتری را نشان دهید).

۱۱- شرکت آفتاب (اصلی) ۸۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت نیمروز (فرعی) را در اول فروردین ماه ۱۳۰۳ به مبلغ ۱۶۰۰۰۰ ریال و ۵۰ درصد سهام ممتاز ۶٪ قابل انباشت در سود شرکت نیمروز (بدون مشارکت در کل سود) به مبلغ ۳۵۰۰۰ ریال تحصیل نمود. مانده حسابهای دو شرکت اصلی و فرعی در زمان تحصیل به شرح زیر است:

شرکت آفتاب	شرکت نیمروز	
۲۷۵۰۰۰	۲۸۰۰۰۰	دارایی ها
۱۶۰۰۰۰		سرمایه گذاری در شرکت نیمروز: سهام عادی
۳۵۰۰۰		سرمایه گذاری در شرکت نیمروز: سهام ممتاز
۴۷۰۰۰۰	۲۸۰۰۰۰	جمع
	۸۰۰۰۰	سهام ممتاز ۶٪ (ارزش اسمی ۱۰ ریال)
۴۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	سهام عادی (۵۰ ریالی)
۷۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	سود انباشته
۴۷۰۰۰۰	۲۸۰۰۰۰	

سود خالص گزارش شده در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۳۳ دو شرکت آفتاب و نیمروز به ترتیب ۴۰۰۰۰ ریال و ۲۰۰۰۰ ریال می باشد. هیچ گونه سود سهام توسط دو شرکت پرداخت نشده است. سود خالص گزارش شده در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۳۴ دو شرکت اصلی و فرعی به ترتیب ۵۰۰۰۰ ریال (به استثنای سود سهام ممتاز) و ۳۰۰۰۰ ریال است. سود سهام توسط دو شرکت پرداخت نشده و سود سهام ممتاز پرداخت نشده به مبلغ ۹۶۰۰ ریال است.

مطلوبست:

۱- ثبت شناسایی درآمد حاصل از سرمایه گذاری در سهام عادی برای سال ۳× و ۴×۱۳ در دفاتر شرکت اصلی

۲- ثبت درآمد حاصل از سود سهام ممتاز در شرکت فرعی برای سال ۳× و ۴×۱۳ در دفاتر شرکت اصلی

۳- محاسبه سهم اقلیت از سود خالص شرکت فرعی برای سال ۳× و ۴×۱۳

۴- ثبت حذفی کاربرگ در زمان تحصیل، و در پایان هر سال ۳×۱۳ و ۴×۱۳

۱۲- شرکت پردیسان ۱۰٪ سهام عادی دارای حق رای شرکت پیروزان در اول فروردین ۴×۱۳ به مبلغ ۲۳۰۰۰ ریال خریداری کرد. حقوق صاحبان سهام شرکت پیروزان در زمان تحصیل شامل ۱۸۰۰۰۰ ریال سهام عادی و ۲۰۰۰۰ ریال سود انباشته می باشد. ارزش متعارف خالص دارایی شرکت پیروزان بجز زمین با ارزش دفتری آن تقریباً برابر است. ارزش متعارف زمین در زمان تحصیل ۳۰۰۰۰ ریال بیش از ارزش دفتری می باشد. سود خالص گزارش شده شرکت پیروزان در پایان سال ۴×۱۳ بالغ بر ۳۵۰۰۰ ریال و سود سهام پرداختی ۵۰۰۰ ریال می باشد.

طی سال ۵×۱۳: شرکت پردیسان ۲۰٪ سهام عادی دارای حق رای شرکت پیروزان را در اول فروردین به مبلغ ۵۱۲۰۰ ریال و ۵۰٪ سهام عادی دارای حق رای را در اول دی به مبلغ ۱۴۱۰۰۰ ریال در بورس اوراق بهادار خریداری کرد. هر نوع مابه التفاوت ارزشیابی با خرید طی سال ۵×۱۳ دارایی نامشهود می باشد که طی عمر ۲۰ سال مستهلک می شود. درآمد شرکت فرعی پیروزان طی سال بطور یکنواخت تحصیل شده است. مانده حسابهای دو شرکت در ۲۹ اسفند ۵×۱۳ به شرح زیر است:

شرکت پیروزان	شرکت پردیسان	
۱۰۰۰۰۰	۱۵۱۴۵۰	فروش
	۲۰۰۴۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۳۲۰۰۰	۴۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۲۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	هزینه های عملیاتی
۵۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	سود انباشته ۵/۱/۱x
۲۵۰۰۰	۸۱۴۰۰	وجوه نقد
۳۶۰۰۰	۱۵۰۰۰	حسابهای دریافتی
۴۳۰۰۰	۷۰۰۰۰	موجودی کالا
—	۲۳۸۲۴۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۱۳۵۰۰۰	۶۰۰۰۰	اموال و ماشین آلات و تجهیزات
۵۴۰۰۰	۱۹۶۰۰	زمین
۱۵۰۰۰	۲۷۷۵۰	حسابهای پرداختنی
۱۸۰۰۰۰	۲۷۵۰۰	سهام عادی
		مطلوبست:

تهیه کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی در ۲۹ اسفند ۱۳۵۵

۱۳- شرکت آبان ۹۰٪ درصد سهام عادی دارای حق رای و ۳۰٪ سهام ممتاز شرکت آذر را در اول سال ۱۳۸۸ به ترتیب به مبلغ ۱۱۷۰۰۰ ریال و ۲۰۰۰۰ ریال تحصیل نمود. سهام ممتاز قابل انباشت در سود و بدون مشارکت در کل سود با دو سال سود سهام پرداخت نشده از زمان تحصیل می باشد. مانده حسابهای دو شرکت در ۲۹ اسفند ۱۳۸۸ به شرح زیر است:

شرکت آبان	شرکت آذر	
۱۶۱۰۰۰	۷۵۰۰۰	فروش
۲۰۲۵۰		درآمد حاصل از سرمایه گذاری در سهام عادی
۲۲۵۰		درآمد حاصل از سرمایه گذاری در سهام ممتاز
۶۰۰۰۰	۲۵۵۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۵۰۷۵۰	۲۴۵۰۰	هزینه های عملیاتی
۲۰۰۰۰۰	۷۵۰۰۰	سود انباشته ۸/۱/۱ ×
۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	سود سهام پرداختی - سهام عادی
—	۷۵۰۰	سود سهام پرداختی - سهام ممتاز
۲۵۴۵۰۰	۲۰۰۰۰۰	دارائی جاری
۱۲۸۲۵۰		سرمایه گذاری سهام عادی شرکت آذر
۲۰۰۰۰		سرمایه گذاری در سهام ممتاز شرکت آذر
۳۰۰۰۰	۷۵۰۰	حسابهای پرداختنی
۱۵۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	سهام عادی (۲۰ ریالی)
—	۵۰۰۰۰	سهام ممتاز ۵٪ (۵۰ ریالی)

مطلوبست:

تهیه کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی

۱۴- شرکت فرشید ۹۰ درصد سهام عادی دارای حق رای، و ۶۰ درصد سهام ممتاز شرکت فرعی فرید در سال ۱۳۸۲ به ترتیب به مبلغ ۱۳۵۰۰۰ ریال و ۴۳۰۰۰ ریال خریداری کرد. حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی فرید در زمان تحصیل به شرح زیر است:

سهام ممتاز ۸٪ (ارزش اسمی هر سهم ۲۵ ریال)	۷۵۰۰۰
سهام عادی	۱۲۵۰۰۰
سود انباشته	۲۵۰۰۰

سود سهام قابل انباشت در سود و بدون مشارکت در کل سود سهام پرداخت نشده در زمان تحویل می‌باشد. سود خالص گزارش شده توسط شرکت فرعی فرید برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۲ بالغ بر ۱۰۰۰۰ ریال، سود سهام ممتاز پرداختی معادل ۸٪ مبلغ اسمی سهام ممتاز می‌باشد. هیچ‌گونه سودی به سهامداران عادی پرداخت نشده، در سال ۱۳۸۲ شرکت فرعی فرید زمینی را که بهای تمام شده آن ۱۰۰۰۰ ریال بود با سودی بالغ بر ۵۰۰۰ ریال به شرکت فرشید فروخت. در پایان سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۳ مانده حسابهای دو شرکت فرشید و فرید به شرح زیر است:

شرکت فرید	شرکت فرشید	
۳۴۹۱۰۰	۱۲۱۰۰۰	فروش
۲۳۴۰۰		درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
—	۴۰۰۰	سود حاصل از فروش تجهیزات
۱۸۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۶۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	هزینه‌های عملیاتی
۱۰۷۲۰۰	۲۹۰۰۰	سود انباشته ۳/۱/۱×
۴۰۰۰۰	—	سود سهام پرداختی
۱۷۴۲۰۰	۱۹۴۰۰۰	وجوه نقد
۱۵۷۵۰۰	—	سرمایه‌گذاری سهام عادی شرکت فرشید
۴۳۰۰۰	—	سرمایه‌گذاری در سهام ممتاز شرکت فرشید
۸۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	تجهیزات
۲۰۰۰۰	۲۵۰۰۰	استهلاک انباشته
۱۵۰۰۰	۱۰۰۰۰	زمین
۵۰۰۰۰	۱۵۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۲۰۰۰۰۰	۱۲۵۰۰۰	سهام عادی
—	۷۵۰۰۰	سهام ممتاز

اطلاعات اضافی:

در اول فرودین ماه سال ۱۳۳۳ شرکت فرعی تجهیزات را به مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال به شرکت اصلی فروخت. بهای تمام شده تاریخی تجهیزات در دفاتر شرکت فرعی ۵۴۰۰۰ ریال استهلاک انباشته آن در زمان فروش تجهیزات ۱۸۰۰۰ ریال، عمر مفید باقی مانده تجهیزات ۴ سال می باشد.

مطلوبست:

تهیه کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی در ۲۹ اسفند ۱۳۳۳

۱۵- شرکت توانا سهام شرکت دانا را در اول فرودین ۱۳۳۴ به شرح زیر خریداری کرد:

بهای پرداختی

۸۸۰۰۰۰	۶۰٪ سهام ممتاز
۱۴۳۰۰۰۰	۷۵٪ سهام عادی
خالص دارایی شرکت دانا در زمان تحصیل به شرح زیر است:	
۵۰۰۰۰۰	سهام ممتاز ۱۰٪ (ارزش اسمی ۱۰۰ ریال)
۱۰۰۰۰۰۰	سهام عادی (ارزش اسمی ۵۰ ریال)
۲۰۰۰۰۰	صرف سهام
۱۰۰۰۰۰۰	سود انباشته
<u>۲۷۰۰۰۰۰</u>	جمع

سهام ممتاز از نوع سود قابل انباشت، مشارکت در کل سود، و قابل بازخرید با نرخ ۱۱۰ می باشد. سود سهام در سال ۱۳۳۳ پرداخت نشده، و در سال ۱۳۳۴ اعلام نشده است، سود خالص گزارش شده برای سال ۱۳۳۴ بالغ بر ۲۱۰۰۰۰۰ ریال.

مطلوبست:

- ۱- محاسبه مازاد پرداختی سهام عادی و ممتاز (عمر مازاد ۲۰ سال)
- ۲- محاسبه مبلغ درآمد حاصل از سرمایه گذاری در سهام عادی و ممتاز (روش ارزش ویژه کامل)

☆ تلفیق: تغییرات در مالکیت حقوق صاحبان سهام..... ۵۳۳

۱۶- شرکت پویان ۳۰٪ سهام ممتاز و ۸۰٪ عادی شرکت پیام را در اول فرودین ۱۳۳۳ به شرح زیر خریداری کرد:

بهای پرداختی	
سهام ممتاز	۱۵۰۴۰۰
سهام عادی	۱۶۶۵۶۰۰
خالص دارایی شرکت پیام در ۱/۱/۱۳۳۳ به شرح زیر است:	
سهام ممتاز ۱۲٪ (ارزش اسمی هر سهم ۱۰۰ ریال)	۴۰۰۰۰۰
سهام عادی (ارزش اسمی هر سهم ۱۰ ریال)	۱۰۰۰۰۰۰
صرف سهام ممتاز	۱۰۰۰۰۰۰
صرف سهام عادی	۳۰۰۰۰۰۰
سود انباشته	۷۰۰۰۰۰۰
جمع	۲۵۰۰۰۰۰۰

سهام ممتاز از نوع سهام قابل انباشت در سود انباشته، بدون مشارکت در کل سود، قابل بازخرید با نرخ ۱۰۵ در سررسید می باشد. سود سهام ۱۳۳۲ عقب افتاده و هیچ گونه سودی در سال ۱۳۳۳ اعلام نشده است، سود خالص گزارش شده توسط شرکت پیام برای سال ۱۳۳۳ بالغ بر ۹۸۰۰۰ ریال.
مطلوبست:

- ۱- محاسبه مازاد برای بهای تمام شده سرمایه گذاری در سهام ممتاز و عادی
- ۲- محاسبه مبلغ درآمد (با استفاده از روش ارزش ویژه کامل) حاصل از سرمایه گذاری در سهام ممتاز و سهام عادی شرکت پیام
- ۳- محاسبه سود خالص سهم اقلیت
- ۴- محاسبه مبلغ حقوق اقلیت در ترازنامه تلفیقی (۱۳۳۳/۱۲/۲۹)

۱۷- شرکت جوان ۸۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت کیوان در اول فروردین ماه سال ۱۳۳۱ به مبلغ ۱۳۶۰۰۰ ریال خریداری کرد. حقوق صاحبان سهام در زمان تحصیل شامل سهام عادی ۱۰۰۰۰۰۰ ریال و سود انباشته ۷۰۰۰۰۰ ریال بود. سود خالص گزارش شده توسط شرکت کیوان برای سال ۱۳۳۱ بالغ بر ۳۰۰۰۰۰ ریال و سود سهام اعلام شده

(نقدی) بالغ بر ۳۵۰۰۰ ریال. در پایان سال ۱۳۸۲ شرکت کیوان به علت کسری نقدینگی بجای توزیع وجوه نقد تصمیم به انتشار و توزیع سود سهمی نمود. ثبت انتشار سود سهمی در دفاتر شرکت کیوان به شرح زیر است:

سود سهام پیشنهادی ۵۰۰۰۰۰

سهام عادی ۵۰۰۰۰۰

در ۲۹ اسفند سال ۱۳۸۲ شرکت کیهان اوراق قرضه شرکت کیوان را به مبلغ اسمی ۱۰۰۰۰۰ ریال بود، به مبلغ ۹۴۰۰۰ ریال در بازار خریداری کرد.

اقدام صورتهای مالی دو شرکت در ۲۹ اسفند ۱۳۸۲ به شرح زیر است:

شرکت کیوان	شرکت جوان	
۲۰۰۰۰۰	۳۲۰۰۰۰	فروش
۲۰۰۰	۱۵۰۰۰	سایر درآمد
۱۱۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۳۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	سایر هزینه ها
۶۵۰۰۰	۸۴۰۰۰	سود انباشته ۱/۱
—	۳۰۰۰۰	سود سهام اعلام و پرداختی
۵۰۰۰۰	—	سود سهام پیشنهادی
۱۴۸۰۰۰	۱۲۵۰۰۰	دارایی جاری
	۱۳۲۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت کیوان
	۹۴۰۰۰	سرمایه گذاری در اوراق قرضه
۳۱۵۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	سایر دارایی ها
۴۰۰۰۰	۷۲۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۲۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	اوراق قرضه ۸٪ (سررسید ۱۳۸۸/۱۲/۲۹)
۴۰۰۰	—	کسر اوراق قرضه پرداختنی
۱۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	سهام عادی (۱۰ ریالی)
		مطلوبست:

تهیه کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی (روش بهای تمام شده)

صورت‌های مالی تلفیقی: گزارش‌دهی مالی شرکتهای چند ملیتی



• اهداف کلی

آشنایی با نحوه تسعیر صورت‌های مالی شرکت‌های فرعی به واحد پول شرکت اصلی، تشریح صورت‌های مالی تلفیقی شرکت‌های چند ملیتی

• هدف‌های رفتاری

از شما انتظار می‌رود پس از مطالعه این فصل بتوانید:

- ۱- تعریف پول محلی و گزارشگری را بیان نمایید.
- ۲- تفاوت بین پول محلی و عملیاتی چیست؟
- ۳- نحوه برگردان صورت‌های مالی شرکت فرعی به روش تبدیل کدام است؟ بیان نمایید.

- ۴- نحوه تسعیر دارایی‌ها، بدهیها، حقوق صاحبان سهام، هزینه‌ها و درآمد در روش تبدیل کدام است؟ بیان نمایید.
- ۵- نحوه تسعیر دارایی‌ها، بدهیها، حقوق صاحبان سهام، هزینه‌ها و درآمد در روش سنجش مجدد کدام است؟ بیان نمایید.
- ۶- نحوه تسعیر صورتهای مالی شرکت فرعی در روش خرید کدام است؟
- ۷- نحوه برگردان صورتهای مالی شرکت فرعی در زمان تحصیل به روش تبدیل کدام است؟
- ۸- نحوه برگردان صورتهای مالی شرکت فرعی در اولین سال بعد از تحصیل به روش تبدیل کدام است؟ توضیح دهید.
- ۹- نحوه برگردان صورتهای مالی شرکت فرعی در دومین سال بعد از تحصیل به روش تبدیل کدام است؟ توضیح دهید.
- ۱۰- نحوه برگردان صورتهای مالی شرکت فرعی در زمان تحصیل به روش سنجش مجدد کدام است؟ توضیح دهید.
- ۱۱- نحوه برگردان صورتهای مالی شرکت فرعی در اولین سال بعد از تحصیل به روش سنجش مجدد کدام است؟ توضیح دهید.
- ۱۲- نحوه برگردان صورتهای مالی شرکت فرعی در دومین سال بعد از تحصیل به روش سنجش مجدد کدام است؟ توضیح دهید.
- ۱۳- نحوه تنظیم صورتهای مالی تلفیقی شرکتهای چند ملیتی به روش تبدیل در تاریخ تحصیل توضیح دهید.
- ۱۴- نحوه تنظیم صورتهای مالی تلفیقی شرکتهای چند ملیتی به روش تبدیل بعد از تحصیل توضیح دهید.
- ۱۵- نحوه تنظیم صورتهای مالی تلفیقی شرکتهای چند ملیتی به روش سنجش مجدد در تاریخ تحصیل توضیح دهید.
- ۱۶- نحوه تنظیم صورتهای مالی تلفیقی شرکتهای چند ملیتی به روش سنجش مجدد در تاریخ بعد از تحصیل توضیح دهید.

گزارش‌دهی مالی شرکت‌های چند ملیتی (حسابداری شرکت‌های چند ملیتی)^(۱)

شرکت‌های چند ملیتی فعالیت‌های تجاری خود را بر حسب واحد پول رایج هر کشور اندازه‌گیری و در دفاتر ثبت می‌نمایند. برای تحقق هدف‌های حسابداری و گزارشگری مالی باید عملیات واحدهای خارجی، طبق اصول پذیرفته شده حسابداری بر حسب واحد پول گزارشگری (واحد پول شخصیت حسابداری گزارشگر) تبدیل و ارائه مجدد شوند. عملیاتی که در کشورهای خارجی انجام می‌شود عبارتند از: ۱- داد و ستد ارزی (خرید و فروش کالا و ارائه خدمات که بهای آنها به ارز خارجی دریافت و پرداخت می‌شود)، ۲- و یا در مواردی فعالیت خارجی واحد تجاری ممکن است از طریق شعب یا سرمایه‌گذاری^(۲) مشترک (مشارکت خاص) و شرکت فرعی باشد. حسابداری مبادلات ارزی (شرکت‌های وارداتی و صادراتی) و شعب خارجی در فصل دوم حسابداری پیشرفته جلد اول تشریح شده، ارائه مجدد صورتهای مالی اساسی مبتنی بر ارز خارجی بر حسب واحد پول گزارشگری^(۳)، به منظور تلفیق در این فصل مورد بحث قرار می‌گیرد. هنگام ارائه مجدد صورتهای مالی مربوط به عملیات خارجی بر حسب واحد پول گزارشگری باید اطمینان حاصل شود که آیا نحوه تسعیر عملیات اقتصادی واحد خارجی مبتنی بر اصول پذیرفته شده حسابداری و مطابق با موارد اساسی مندرج در استانداردهای مالی است یا خیر؟ تهیه صورتهای مالی تلفیقی با مانده حسابهای ارزی متنوع در صورتی امکان‌پذیر است که کلیه انواع مبادلات ارزی بر حسب واحد پول گزارشگری (یعنی واحد پول شخصیت حسابداری گزارشگر) ارائه مجدد شود.

در برگردان صورتهای مالی اساسی عملیات خارجی شرکت فرعی جهت ادغام صورتهای مالی تلفیقی روش‌های گوناگونی وجود دارد. هیات تدوین استانداردهای حسابداری^(۴) مالی، بیانیه شماره ۵۲، راهنمایی‌های لازم و صریح درباره تسعیر صورتهای مالی خارجی پیشنهاد کرده است. طبق این استاندارد در فرایند تسعیر صورتهای مالی خارجی، از لحاظ تعیین واحد اندازه‌گیری (پول) باید تصریح شود، که آیا

پول^(۱) عملیاتی شرکت وابسته، پول واحد گزارشگری آن هم می‌باشد یا خیر؟
 هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی در بیانیه شماره ۵۲، مفهوم پول عملیاتی
 یک موسسه خارجی را چنین تعریف نموده است:

پول عملیاتی یک شرکت خارجی، پول محیط اقتصادی اولیه‌ای است که شخصیت
 حقوقی (موسسه) در آن محیط فعالیت می‌نماید، معمولاً، پول رایج محیط اقتصادی،
 پولی است که واحد تجاری آن را تحصیل نموده و مصرف کرده است. بیشتر موسسات
 خارجی که عملیات خودکفا و مستقلی دارند، معمولاً از پول کشور محل فعالیت خود
 (Local Currency) به عنوان پول عملیاتی استفاده می‌نمایند و در برخی موارد، پول شرکت
 اصلی که به آن پول گزارشگری می‌گویند، ممکن است پول عملیاتی موسسه خارجی
 باشد. (واحد پول گزارشگری عبارت است از واحد پولی که شرکت در تهیه صورتهای
 مالی واحد گزارشگری از آن استفاده می‌نماید). معمولاً وقتی که موسسه خارجی مستقل
 است، پول عملیاتی آن، پول محلی می‌باشد ولی زمانی که، عملیات موسسه خارجی،
 جزء لاینفک و مستقیم عملیات شرکت اصلی می‌باشد، (شعب خارجی) پول عملیاتی آن
 پول گزارشگری شرکت اصلی است.

اگر پول محلی (خارجی)، پول عملیاتی موسسه خارجی باشد، صورتهای مالی آن
 موسسه با روش تبدیل (Translated Method) و اگر پول عملیاتی شرکت خارجی، پول
 گزارشگری شرکت اصلی باشد صورتهای مالی با روش سنجش مجدد (Remeasurment
 Method) تسعیر می‌شود. و بیشتر برای کشورهایی که اقتصاد آنها دچار تورم شدید
 می‌باشد، این روش کاربرد دارد.

جدول زیر نرخ تسعیر ارز هر یک از اقلام مختلف مربوط به دارایی‌ها، بدهیها، حقوق
 صاحبان سهام، سود و زیان به تفکیک روش سنجش مجدد (پول عملیاتی موسسه
 خارجی پول گزارشگری شرکت اصلی است) و روش تبدیل (پول محلی، پول عملیاتی
 است) را نشان می‌دهد:

«روش سنجش مجدد»		«روش تبدیل»	
نرخ ارز جاری	نرخ ارز تاریخی	نرخ ارز جاری	نرخ ارز تاریخی

دارایی‌ها:

موجودی نقد و سپرده‌های

دیداری و مدت‌دار^(۱)

• اوراق بهادار قابل داد و ستد ثبت شده:

- به بهای تمام شده

- به ارزش جاری بازار

• حساب‌ها و اسناد دریافتنی

- ذخیره مطالبات مشکوک

• موجودی‌ها ثبت شده به:

- بهای تمام شده

- ارزش جایگزینی یا به بهای فروش

- ارزش خالص بازیافتنی

پیش پرداختها (بیمه، اجاره، تبلیغات)

سپرده‌های قابل دریافت^(۲)

اموال و ماشین‌الات و تجهیزات

استهلاک انباشته اموال و ماشین‌الات

ارزش نقدی بازیافتنی بیمه عمر^(۳)

امتیاز، علامت تجاری، فرمول، سرقتی

سایر دارایی نامشهود (سرقتی...)

Cash, demand deposits and time deposits. ۱

Defundable Deposits. ۲

Cash surrender value of life insurance. ۳

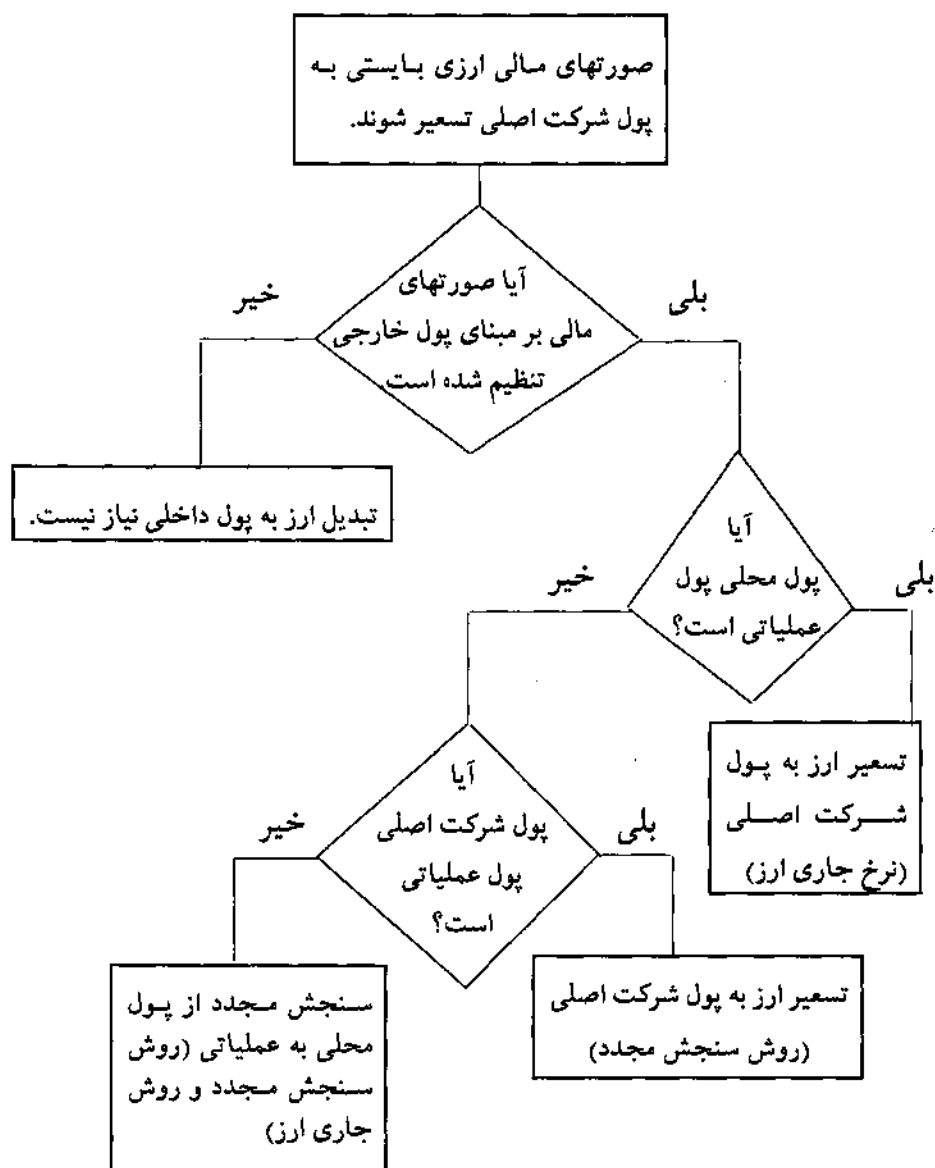
«روش تبدیل»		«روش سنجش مجدد»	
نرخ ارز تاریخی	نرخ ارز جاری	نرخ ارز تاریخی	نرخ ارز جاری
	x	x	
			مخارج انتقالی به دوره آتی بدهیها:
			حسابها، اسناد پرداختنی
	x	x	و اضافه برداشت
	x	x	هزینه معوق پرداختنی
	x	x	سپرده پرداختنی
	x	x	مالیات درآمد انتقالی به دوره آتی ^(۱)
	x	x	اوراق قرضه و سایر بدهی های بلندمدت
	x	x	صرف مستهلک نشده اوراق قرضه
	x	x	ذخیره بازنشستگی ^(۲)
	x	x	تعهدات مربوط به ضمانت تولید
	x	x	درآمد انتقالی به دوره آتی ^(۳)
	x	x	سایر درآمد انتقالی به دوره آتی
			حقوق صاحبان سهام:
	x	x	سهام عادی
	x	x	سهام ممتاز
	x	x	صرف سهام
			صورت سود و زیان:
	x	x	بهای تمام شده کالای فروخته شده
	x	x	هزینه استهلاک اموال و ماشین آلات و تجهیزات
	x	x	هزینه استهلاک دارایی نامشهود
	x	x	هزینه استهلاک مخارج انتقالی به دوره آتی

Deferred income tax credits.۱

Accrued pension obligations.۲

Deferred Income.۳

نمودار روش‌های تسعیر ارز



روش تبدیل (Translated Method)

روش تبدیل زمانی کاربرد دارد که پول عملیاتی موسسه خارجی پول گزارشگری شرکت اصلی نیست، بلکه، پول محلی، پول عملیاتی موسسه خارجی است. در این حالت شرکت فرعی باید با استفاده از روش تبدیل صورتهای مالی خود را به پول گزارشگری شرکت اصلی تسعیر نماید. بطور مثال شرکت اصلی ایران و شرکت فرعی در فرانسه، شرکت فرعی با واحد پول فرانک که پول عملیاتی است، رویدادهای خود را ثبت می نماید در این حالت برگردان صورتهای مالی فرعی باید از واحد پول فرانک به ریال تسعیر شود.

تسعیر صورتهای مالی شرکت فرعی خارجی در زمان تحصیل: (روش تبدیل)
برای تشریح فرایند تبدیل فرض کنید که شرکت (الف) در ایران ۱۰۰ درصد سهام شرکت فرعی (ب) را در فرانسه در ۱۲/۲۹/۸۱ تحصیل نمود. پول عملیاتی شرکت فرعی ب فرانک و پول گزارشگری شرکت اصلی ریال می باشد. نرخ ارز در زمان تحصیل برابر ۳۰٪ (نرخ فرضی است) می باشد، نحوه تسعیر اقلام تراز آزمایشی شرکت فرعی ب به ریال بشرح زیر است:

جدول شماره (۱-۹): تسعیر صورتهای مالی - فرعی (ب) ۱۲/۲۹/۸۱ - در زمان تحصیل

تراز آزمایشی شرکت فرعی	نرخ ارز در زمان تحصیل	تراز آزمایشی شرکت فرعی	
(ریال)	مبلغ	(فرانک)	
۱۵۰۰۰	٪۳۰	۵۰۰۰۰	وجوه نقد
۱۰۵۰۰	٪۳۰	۳۵۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۱۹۵۰۰	٪۳۰	۶۵۰۰۰	موجودی کالا
۱۰۵۰۰۰	٪۳۰	۳۵۰۰۰۰	اموال و ماشین آلات
۱۵۰۰۰۰		۵۰۰۰۰۰	جمع بدهکار
۲۴۰۰۰	٪۳۰	۸۰۰۰۰	استهلاک انباشته
۶۰۰۰	٪۳۰	۲۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۹۰۰۰۰	٪۳۰	۳۰۰۰۰۰	سهام عادی
۳۰۰۰۰	٪۳۰	۱۰۰۰۰۰	سود انباشته
۱۵۰۰۰۰		۵۰۰۰۰۰	

از آنجا که کلیه حسابها در زمان تحصیل با یک نرخ ارز تسعیر شده، هیچ‌گونه "تعدیل انباشته ناشی از تسعیر"^(۱) در زمان تحصیل در ترازنامه شرکت فرعی وجود ندارد. در روش تبدیل، کلیه حسابها با استفاده از نرخ ارز در زمان تحصیل ارائه مجدد می‌شوند. نحوه تبدیل مانده حسابهای حقوق صاحبان سهام به واحد پول شرکت اصلی (پول گزارشگری) با استفاده از نرخ جاری ارز در زمان تحصیل تسعیر می‌شوند.

برگردان صورتهای مالی شرکت فرعی خارجی در اولین سال بعد از تحصیل: (روش تبدیل)

هنگامی که شرکت اصلی یکسال بعد از تحصیل بخواهد نتایج عملیات شرکت فرعی خارجی را که شامل سود و زیان را در دفاتر خود ثبت و شناسایی نماید باید شرکت اصلی اقلام مندرج در صورتهای مالی شرکت فرعی خارجی را از پول عملیاتی (پول محلی) به واحد پول گزارشگری شرکت اصلی تبدیل یا تسعیر نماید. نحوه عمل تسعیر طبق تراز آزمایشی شرکت فرعی خارجی در ۲۹، اسفند سال ۱۳۸۲ در زیر ارائه شده است باید اعمال شود، برای تسعیر پول عملیاتی شرکت فرعی خارجی به واحد پول گزارشگری شرکت اصلی، نرخ ارز فرانک به ریال به شرح زیر است: (روش تبدیل)

۲۹ اسفند ۱۳۸۱	٪۳۰
میانگین سال ۱۳۸۲	٪۳۴
۲۹ اسفند ۱۳۸۲	٪۳۸

نحوه تسعیر اقلام تراز آزمایشی شرکت فرعی خارجی بشرح زیر است:

- ۱- کلیه اقلام دارایی و بدهی از پول محلی به واحد پول گزارشگری شرکت اصلی با استفاده از نرخ جاری ارز در زمان تنظیم ترازنامه تسعیر می‌شوند.
- ۲- کلیه اقلام مانده حساب حقوق صاحبان سهام از پول محلی به واحد پول گزارشگری شرکت اصلی با استفاده از نرخ تاریخی ارز (در زمان تحصیل) تسعیر می‌شوند.
- ۳- خرید، هزینه‌ها، فروش، درآمد، بهای تمام شده کالای فروخته شده به نرخ ارز روز مبادله مربوط تبدیل می‌شود. اگر تعداد معاملات زیاد و در طول یک دوره طولانی

انجام گرفته باشد، به منظور تعیین نرخ کمی و بیش برابر نرخ واقعی می توان از نرخ میانگین ارز دوره مالی استفاده کرد.

جدول (۹-۲): تبدیل یکسال بعد از تحصیل، شرکت فرعی (ب) ۲۹ اسفند ۱۳۷۲

تراز آزمایشی	تراز آزمایشی		
شرکت فرعی	نرخ ارز	شرکت فرعی	
وجوه نقد	۴۱۰۰۰ (فرانک)	٪۳۸ (۱)	۱۵۵۸۰ (ریال)
حسابهای دریافتنی	۹۴۰۰۰	٪۳۸ (۱)	۳۵۷۲۰
موجودی کالا	۶۰۰۰۰	٪۳۸ (۱)	۲۲۸۰۰
اموال و ماشین آلات	۳۵۰۰۰۰	٪۳۸ (۱)	۱۳۳۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروخته شده	۱۷۵۰۰۰	٪۳۴ (۲)	۵۹۵۰۰
هزینه استهلاک	۲۷۰۰۰	٪۳۴ (۲)	۹۱۸۰
سایر هزینه ها	۲۵۰۰۰	٪۳۴ (۲)	۸۵۰۰
جمع بدهکار	۷۷۲۰۰۰		۲۸۴۲۸۰
استهلاک انباشته	۱۰۷۰۰۰	٪۳۸ (۱)	۴۰۶۶۰
حسابهای پرداختنی	۲۵۰۰۰	٪۳۸ (۱)	۹۵۰۰
سهام عادی	۳۰۰۰۰۰	٪۳۰ (۳)	۹۰۰۰۰
سود انباشته ۱/۱	۱۰۰۰۰۰	٪۳۰ (۳)	۳۰۰۰۰
فروش	۲۴۰۰۰۰	٪۳۴ (۲)	۸۱۶۰۰
تعدیل انباشته ناشی از تسعیر			۳۲۵۲۰
جمع بستانکار	۷۷۲۰۰۰		۲۸۴۲۸۰

۱- نرخ ارز در تاریخ تنظیم ترازنامه

۲- نرخ میانگین ارز

۳- نرخ ارز در زمان تحصیل (نرخ تاریخ ارز)

محاسبه مبلغ مانده موازنه تعدیل انباشته ناشی از تسعیر ارز: در برگردان صورتهای مالی عملیات خارجی، چون در تبدیل اقلام تراز آزمایشی از نرخهای متنوع استفاده می شود. مبلغی که موازنه برقرار می کند تحت عنوان «تعدیل انباشته ناشی از تسعیر»^(۱)

برای تطبیق جمع بدهکار و بستانکار تراز آزمایشی تسعیر شده فرعی خارجی بکار می‌رود. این تفاوت تسعیر به عنوان یک جزء مجزا در بخش حقوق صاحبان سهام منظور می‌گردد،^(۱) تا زمانی که شرکت فرعی خارجی فروخته یا تصفیه نگردیده در ترازنامه باقی خواهد ماند.^(۲) بعد از اینکه تراز آزمایشی شرکت فرعی خارجی از واحد پول عملیاتی به گزارشگری تسعیر شد، صورتهای مالی تسعیر شده شرکت فرعی بشرح زیر تهیه می‌شود.

ترازنامه شرکت فرعی خارجی - ۲۹ اسفند ۱۳۴۲ - واحد ریال

۹۵۰۰	حسابهای پرداختنی	۱۵۵۸۰	وجوه نقد
۹۰۰۰۰	سهام عادی	۳۵۷۲۰	حسابهای دریافتنی
۳۲۵۲۰	تعدیل انباشته ناشی از تسعیر	۲۲۸۰۰	موجودی کالا
<u>۳۴۴۲۰</u>	سود انباشته	۱۳۳۰۰۰	اموال و ماشین‌آلات
<u>۱۶۶۴۴۰</u>	جمع بدهی و سرمایه	<u>(۴۰۶۶۰)</u>	استهلاک انباشته
		<u>۱۶۶۴۴۰</u>	جمع دارایی‌ها

صورت سود و زیان شرکت فرعی خارجی - سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۴۲ (ریال)

۸۱۶۰۰	فروش
	بهای تمام‌شده
<u>۵۹۵۰۰</u>	کالای فروخته شده
۲۲۱۰۰	سود ناخالص
۹۱۸۰	هزینه استهلاک
<u>۱۷۶۸۰</u>	سایر هزینه‌ها
<u>۴۴۲۰</u>	سود ناخالص

صورت سود انباشته شرکت فرعی خارجی سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۴۲ ریال

۳۰۰۰۰	سود انباشته ۲۲/۱/۱
<u>۴۴۲۰</u>	سود خالص
<u>۳۴۴۲۰</u>	سود انباشته آخر دوره

برگردان صورتهای مالی شرکت فرعی خارجی در دومین سال بعد از تحصیل: (روش تبدیل)

برای تشریح فرایند تبدیل صورتهای مالی شرکت فرعی خارجی، اقلام تراز آزمایشی در دومین سال بعد از تحصیل در دو ستون اول جدول (۹-۳) نشان داده شده است. اطلاعات اضافی بشرح زیر در دست است:

۱- شرکت فرعی تجهیزات اضافی به مبلغ ۵۰۰۰۰ فرانک در اول فروردین سال ۱۳۳۳ بطور نقد خریداری کرد. استهلاك اموال و ماشین آلات و تجهیزات بالغ بر ۴۰۰۰۰ فرانک برای سال ۱۳۳۳ می باشد که از مبلغ فوق ۱۳۰۰۰ فرانک مربوط به تجهیزات جدیدی است که در سال ۱۳۳۳ خریداری شده است.

۲- شرکت فرعی مبلغ ۷۷۰۰۰ فرانک وام در اول فروردین سال ۱۳۳۳ با نرخ بهره ۱۰٪ قابل پرداخت در پایان هر سال از بانک دریافت نمود. سررسید پرداخت اصل وام ۲۹ اسفند سال ۱۳۳۶ می باشد.

۳- شرکت فرعی سود سهام به مبلغ ۲۰۰۰۰ فرانک در ۱۲/۲۹/۱۳۳۳ پرداخت نمود.

۴- نرخ ارز مربوط به فرانک به شرح زیر گزارش می شود:

۲۹ اسفند ۱۳۳۱	۰/۳۰ ریال
۲۹ اسفند ۱۳۳۲	۰/۳۸
۲۹ اسفند ۱۳۳۳	۰/۴۲
میانگین طی سال ۱۳۳۳	۰/۴۰

تبدیل اطلاعات مالی شرکت فرعی خارجی در دومین سال بعد از تحصیل توسط شرکت اصلی در جدول شماره (۹-۳) گزارش شده است. روش کلی تسعیر همانند جدول شماره (۹-۲) اولین سال بعد از تحصیل می باشد.

صورتهای مالی تلفیقی به روش ارزش ویژه در این فصل تشریح خواهد شد.

جدول (۹-۳): تسعیر در دومین سال بعد از تحصیل - شرکت فرعی (ب) - ۲۹ اسفند سال ۱۳۳۳

تراز آزمایشی شرکت	تراز آزمایشی شرکت فرعی	نرخ ارز	فرعی تسعیر شده
(ریال)	(فرانک)		
۷۲۰۰۰	۰/۴۲ (۱)	۳۰۲۴۰	وجوه نقد
۱۳۰۰۰۰	۰/۴۲ (۱)	۵۴۶۰۰	حسابهای دریافتنی
۷۷۰۰۰	۰/۴۲ (۱)	۳۲۳۴۰	موجودی کالا
۴۰۰۰۰۰	۰/۴۲ (۱)	۱۶۸۰۰۰	اموال و ماشین‌آلات
۱۷۰۰۰۰	۰/۴۰ (۲)	۶۸۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۴۰۰۰۰	۰/۴۰ (۲)	۱۶۰۰۰	هزینه استهلاک
۷۷۰۰	۰/۴۰ (۲)	۳۰۸۰	هزینه بهره
۴۲۳۰۰	۰/۴۰ (۲)	۱۶۹۲۰	سایر هزینه‌ها
۲۰۰۰۰	۰/۴۲ (۱)	۸۴۰۰	سود سهام پرداختی
۹۵۹۰۰۰		۳۹۷۵۸۰	جمع بدهکار
۱۴۷۰۰۰	۰/۴۲ (۱)	۶۱۷۴۰	استهلاک انباشته
۳۲۰۰۰	۰/۴۲ (۱)	۱۳۴۴۰	حسابهای پرداختنی
۷۷۰۰۰	۰/۴۲ (۱)	۳۲۳۴۰	اسناد پرداختنی
۳۰۰۰۰۰	۰/۳۰ (۳)	۹۰۰۰۰	سهام عادی
۱۱۳۰۰۰	(۴) متنوع	۳۴۴۲۰	سود انباشته ۳/۱/۱
۲۹۰۰۰۰	۰/۴۰ (۲)	۱۱۶۰۰۰	فروش
		۴۹۶۴۰	تعدیل ناشی از تسعیر
۹۵۹۰۰۰		۳۹۷۵۸۰	جمع بستانکار

۱- نرخ ارز در تاریخ تنظیم

۲- میانگین نرخ ارز - سال ۳۳

۳- نرخ ارز در زمان تحصیل - ۱۲/۲۹/۳۱

۴- نرخ متنوع (محاسبه در زیر)*

* محاسبه تسعیر سود انباشته و سود سهام: در تسعیر سود انباشته و سود سهام نظیر

سایر اقلام حقوق صاحبان سهام از نرخ‌های تاریخی ارز استفاده نمی‌شود. سود سهام

اعلام و پرداختی توسط شرکت فرعی با نرخ ارز در زمان اعلام و پرداخت تسعیر می‌شود. اگر سود سهام اعلام شده تا پایان دوره مالی پرداخت نشود، سود سهام پرداختی به نرخ جاری ارز در پایان دوره مالی تسعیر می‌شود. سود انباشته تسعیر شده $13 \times 3 / 1 / 1$ نقل از ترازنامه ۲۹ اسفند سال 13×2 بالغ بر ۳۴۴۲۰ ریال می‌باشد که شامل ۳۰۰۰۰ ریال سود انباشته تسعیر شده $13 \times 2 / 1 / 1$ نقل از ترازنامه ۲۹ اسفند سال 13×1 بعلاوه ۴۴۲۰ ریال سود خالص تسعیر شده سال 13×2 می‌باشد تعدیل انباشته ناشی از تسعیر به مبلغ ۴۹۶۴۰ ریال شامل تعدیل ناشی از تسعیر سال جاری و سال‌های قبل می‌باشد. از آنجا که تعدیل ناشی از تسعیر سال قبل ۳۲۵۲۰ ریال بود. تعدیل تسعیر سال جاری بالغ بر ۱۷۱۲۰ ریال (۳۲۵۲۰ - ۴۹۶۴۰) می‌شود.

صورتهای مالی تسعیر شده شرکت فرعی:

ترازنامه شرکت فرعی خارجی - ب ۲۹ اسفند سال 13×3 (ریال)			
۱۳۴۴۰	حسابهای پرداختی	۳۰۲۴۰	وجوه نقد
۳۲۲۳۲۰	اسناد پرداختی	۵۴۶۰۰	حسابهای دریافتنی
۹۰۰۰۰	سهام عادی	۳۲۳۴۰	موجودی کالا
۴۹۶۴۰	تعدیل انباشته ناشی از تسعیر	۱۶۸۰۰۰	اموال و ماشین‌آلات
۳۸۰۲۰	سود انباشته	(۶۱۷۴۰)	استهلاک انباشته
<u>۲۲۳۴۴۰</u>		<u>۲۲۳۴۴۰</u>	جمع دارایی‌ها

صورت سود و زیان شرکت فرعی خارجی - سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند 13×3 (ریال)

۱۱۶۰۰۰	فروش
<u>۶۸۰۰۰</u>	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۴۸۰۰۰	سود ناخالص
۱۶۰۰۰	هزینه استهلاک
۳۰۸۰	هزینه بهره
<u>۳۶۰۰۰</u>	<u>۱۶۹۲۰</u> سایر هزینه‌ها
<u>۱۲۰۰۰</u>	سود ناخالص

صورت سود و زیان انباشته شرکت فرعی خارجی - سال مالی منتهی به ۱۳۳۳/۱۲/۲۹ (ریال)

سود انباشته ۱۳۳۳/۱/۱	۳۴۴۲۰
سود خالص	۱۲۰۰۰
سود سهام پرداختی	(۸۴۰۰)
سود انباشته ۲۹ اسفند ۱۳۳۳	<u>۳۸۰۲۰</u>

روش سنجش مجدد

هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی، بیانیه شماره ۵۲ (FASB-NO-52) زمانی که پول عملیاتی شرکت سرمایه پذیر خارجی پول محلی نیست و پول شرکت اصلی پول عملیاتی شرکت فرعی خارجی می باشد، موسسه خارجی باید صورتهای مالی خود را با استفاده از روش سنجش مجدد (Remeasurment Method) به پول گزارشگری شرکت اصلی تسعیر نماید، علاوه بر این کشورهایی که اقتصاد آنها تحت تاثیر تورم شدید می باشند بهتر است در برگردان صورتهای خارجی از این روش استفاده کنند. نرخ های ارز لازم برای تسعیر صورتهای مالی خارجی طبق روش سنجش مجدد بشرح زیر است:

۱- دارایی های پولی (موجودی نقد، سپرده دیداری و غیردیداری و مطالبات) و بدهی ها (حسابها و اسناد پرداختنی، اضافه برداشت بانکی، هزینه حقوق پرداختنی، سپرده پرداختنی، اوراق قرضه پرداختنی و بدهی بلند مدت، صرف و کسر مستهلک نشده اوراق قرضه، ذخیره بازنشستگی، تعهدات مربوط به ضمانت تولید...) با استفاده از نرخ جاری ارز در زمان تنظیم ترازنامه تسعیر می شوند.

۲- اقلام دارایی غیرپولی و بعضی از اقلام بدهیها با استفاده از نرخ ارز بهای تمام شده تاریخی تسعیر می شوند (نرخ ارز در تاریخ رویداد مالی)

۳- اقلام حقوق صاحبان سهام (سهام عادی، سهام ممتاز، صرف سهام، سود انباشته) با استفاده از نرخ ارز بهای تمام شده تاریخی در زمان تحصیل تسعیر می شوند.

۴- سود انباشته پایان دوره بشرح زیر تسعیر می شود:

الف) سود انباشته اول دوره معادل سود انباشته دوره مالی قبل

ب) سود سهام پرداختی نرخ ارز در زمان اعلام

ج) سود و زیان خالص تسعیر شده نقل از صورت سود و زیان

۵- درآمد و هزینه‌ها وابسته به دارایی‌ها و بدهیها با استفاده از نرخ ارز بهای تمام شده تاریخی (موجودی مواد و کالای ثبت شده به بهای تمام شده و استهلاک) تسعیر می‌شوند.

۶- سایر درآمدها و هزینه‌ها معمولاً به نرخ روز داد و ستد مربوط تبدیل می‌شود. اگر تعداد معاملات زیاد و در طول یک دوره طولانی انجام گرفته باشد می‌توان از میانگین نرخ ارز موجود طی دوره استفاده کرد.

۷- سود و زیان حاصل از تسعیر (تعدیل ارز) نقل از صورت سود و زیان

• جدول بعضی از اقلام غیر پولی ترازنامه که با استفاده از نرخ ارز بهای تمام شده تاریخی در روش سنجش مجدد تسعیر می‌شوند عبارتند از:

اوراق بهادار قابل داد و ستد ثبت شده به بهای تمام شده

موجودی مواد و کالای ثبت شده به بهای تمام شده

پیش پرداخت هزینه‌ها

اموال و ماشین‌آلات و تجهیزات

• استهلاک انباشته اموال و ماشین‌آلات و تجهیزات

• امتیاز، علائم تجاری، پروانه ساخت، فرمول ساخت

• سرقتی و سایر دارایی نامشهود

• مخارج انتقالی به دوره آتی

• مالیات درآمد انتقالی به دوره آتی

• درآمد انتقالی به دوره آتی

• سهام عادی

• سهام ممتاز ثبت شده به بهای انتشار

• حقوق سهام داران اقلیت

اقلام صورت سود و زیان:

بهای تمام شده کالای فروخته شده

استهلاک اموال و ماشین‌آلات و تجهیزات

استهلاک اقلام دارایی نامشهود و مخارج انتقالی به دوره آتی

تشریح روش سنجش مجدد

برای تشریح فرایند تسعیر در روش سنجش مجدد با توجه به اطلاعات مثال روش تبدیل، نحوه تسعیر و ارائه مجدد صورتهای مالی مربوط به عملیات در کشورهای خارجی به شرح زیر ارائه می‌شود:

در ارائه مجدد صورتهای مالی در روش سنجش مجدد فرض بر این است که پول عملیاتی شرکت فرعی خارجی در فرانسه علی‌رغم اینکه در فرانسه واقع شده ریال می‌باشد. اطلاعات اضافی در ارتباط با شرکت فرعی ب بشرح زیر است:

- ۱- روش ارزشیابی موجودی کالا در پایان هر سال FIFO می‌باشد.
- ۲- برای تطبیق تبدیل ارز تاریخی موجودی‌ها، نرخ میانگین ارز سه ماهه آخر هر سال، نرخ‌های ارز مورد نیاز برای تکمیل روش سنجش مجدد بشرح زیر ارائه می‌گردد:

نرخ‌های ارز فرانک فرانسه در مقابل ریال

۰/۴۰	میانگین سال ۳۳	۰/۳۰	۲۹ اسفند ۳۱
۰/۴۱	میانگین سه ماهه آخر سال ۳۳	۰/۳۴	میانگین سال ۳۲
۰/۴۲	۲۹ اسفند ۳۳	۰/۳۷	میانگین سه ماهه آخر سال ۳۲
		۰/۳۸	۲۹ اسفند ۳۲

سنجش مجدد اقلام سه تراز آزمایشی شرکت فرعی ب فرانسه در ۲۹ اسفند ۱۳۳۱، ۲۹ اسفند ۱۳۳۲ و ۲۹ اسفند ۱۳۳۳ در جداول شماره (۹-۴)، (۹-۵) و (۹-۶) گزارش شده است، موجودی نقد، حسابهای دریافتی، حسابهای پرداختی، اسناد پرداختی، اوراق قرضه پرداختی به نرخ جاری ارز و بقیه اقلام تراز آزمایشی به نرخ‌های تاریخی ارز (Historical Rate) به شرح زیر تسعیر می‌شوند:

الف) کلیه اقلام دارایی در ارتباط با اموال و ماشین‌آلات و تجهیزات (زمین، ساختمان، ماشین‌آلات، تجهیزات، هزینه استهلاک انباشته) به نرخ روز تحصیل تسعیر می‌شوند.

ب) سهام عادی به نرخ ارز در زمان تحصیل شرکت فرعی تسعیر می‌شود. (روش خرید)

ج) بهای تمام شده موجودی کالا آخر دوره به نرخ میانگین ارز سه ماهه آخر سال تسعیر می‌شود، موجودی کالا پایان دوره شامل خریدهای سه ماهه آخر هر سال می‌باشد. در صورتیکه خریدهای طی دوره مالی به تفکیک مشخص باشد ارزشیابی موجودی کالا

به روش Fifo با نرخ‌های آخرین اقلام وارده تسعیر می‌شوند. (در صورتیکه موجودی کالا پایان دوره وجود داشته باشد).

(د) خرید، سایر هزینه‌ها و فروش با نرخ میانگین ارزش سالانه تسعیر می‌شوند.

(ه) سود انباشته مانند سهام عادی با نرخ تاریخی ارزش تسعیر می‌شود (روش تبدیل و روش سنجش مجدد) توجه داشته باشید که کلیه حسابهای ترازنامه در ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ با نرخ ارزش در زمان تحصیل تسعیر می‌شوند.
از دیدگاه شرکت اصلی، ترکیب در روش خرید، نرخ تاریخی ارزش معادل نرخ جاری ارزش در زمان تحصیل می‌باشد.

تسعیر صورتهای مالی شرکت فرعی در زمان تحصیل - روش سنجش مجدد:

جدول شماره (۹-۴): تراز آزمایشی شرکت فرعی خارجی ۲۹ اسفند ۱۳۸۱

مانده تراز آزمایشی		مانده تراز آزمایشی	
(ریال)	نرخ ارزش	(فرانک)	
۱۵۰۰۰	(۱)۰/۳۰	۵۰۰۰۰	وجوه نقد
۱۰۵۰۰	(۱)۰/۳۰	۳۵۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۱۹۵۰۰	(۱)۰/۳۰	۶۵۰۰۰	موجودی کالا
۱۰۵۰۰۰	(۱)۰/۳۰	۳۵۰۰۰۰	اموال و ماشین‌آلات و تجهیزات
۱۵۰۰۰۰		۵۰۰۰۰۰	جمع بدهکار
۲۴۰۰۰	(۱)۰/۳۰	۸۰۰۰۰	استهلاک انباشته
۶۰۰۰	(۱)۰/۳۰	۲۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۹۰۰۰۰	(۱)۰/۳۰	۳۰۰۰۰۰	سهام عادی
۳۰۰۰۰	(۱)۰/۳۰	۱۰۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱
۱۵۰۰۰۰		۵۰۰۰۰۰	جمع بستانکار

(۱) نرخ ارزش در زمان تحصیل ۲۹ اسفند ۱۳۸۱

تسعیر صورتهای مالی شرکت فرعی یکسال بعد از تحصیل - روش سنجش مجدد:

تراز آزمایشی شرکت فرعی خارجی ۲۹ اسفند ۱۳۸۲

جدول شماره ۹-۵

تراز آزمایشی (ریال)	نرخ ارز	تراز آزمایشی (فرانک)	
۱۵۵۸۰	۱)۰/۳۸	۴۱۰۰۰	وجوه نقد
۳۵۷۲۰	۱)۰/۳۸	۹۴۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۲۲۲۰۰	۲)۰/۳۷	۶۰۰۰۰	موجودی کالا
۱۰۵۰۰۰	۳)۰/۳۰	۳۵۰۰۰۰	اموال و ماشین‌آلات و تجهیزات
۵۵۱۰۰	متنوع (۴)	۱۷۵۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۸۱۰۰	۳)۰/۳۰	۲۷۰۰۰	هزینه استهلاک
۸۵۰۰	۵)۰/۳۴	۲۵۰۰۰	سایر هزینه‌ها
۲۵۰۲۰۰		۷۷۲۰۰۰	جمع بدهکار
۳۲۱۰۰	۳)۰/۳۰	۱۰۷۰۰۰	استهلاک انباشته
۹۵۰۰	۱)۰/۳۸	۲۵۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۹۰۰۰۰	۳)۰/۳۰	۳۰۰۰۰۰	سهام عادی
۳۰۰۰۰	۶)	۱۰۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱
۸۱۵۰۰	۵)۰/۳۴	۲۴۰۰۰۰	فروش
۷۰۰۰			سود تعدیل ارز
۲۵۰۲۰۰		۷۷۲۰۰۰	جمع بستانکار

(۱) نرخ ارز در ۳۱ دسامبر ۱۳۸۲

(۲) نرخ ارز سه ماهه آخر سال ۱۳۸۲

(۳) نرخ ارز در زمان تحصیل ۲۹ اسفند ۱۳۸۱

(۴) نرخ ارز بهای تمام شده تاریخی جدول (۹-۷)

(۵) نرخ ارز میانگین سالانه

(۶) سود انباشته تسعیر شده پایان دوره مالی قبل

تسعیر صورتهای مالی شرکت فرعی دو سال بعد از تحصیل - روش سنجش مجدد:

تراز آزمایشی شرکت فرعی خارجی

۲۹ اسفند ۱۳۸۳

جدول شماره (۹-۶)

تراز آزمایشی	تراز آزمایشی	
(ریال)	(فرانک)	
۳۰۲۴۰	۷۲۰۰۰	وجوه نقد
۵۴۶۰۰	۱۳۰۰۰۰	حسابهای دریافتی
۳۱۵۷۰	۷۷۰۰۰	موجودی کالا
۱۲۴۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	اموال، ماشین آلات و تجهیزات
۶۵۴۳۰	۱۷۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۱۳۰۴۰	۴۰۰۰۰	هزینه استهلاک
۳۰۸۰	۷۷۰۰	هزینه بهره
۱۶۹۲۰	۴۲۳۰۰	سایر هزینه ها
۸۴۰۰	۲۰۰۰۰	سود سهام پرداختی
<u>۳۴۷۲۸۰</u>	<u>۹۵۹۰۰۰</u>	جمع بدهکار
۴۵۱۴۰	۱۴۷۰۰۰	استهلاک انباشته
۱۳۴۴۰	۳۲۰۰۰	حسابهای پرداختی
۳۲۳۴۰	۷۷۰۰۰	اسناد پرداختی
۹۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	سهام عادی
۴۶۹۰۰	۱۱۳۰۰۰	سود انباشته ۱/۱
۱۱۶۰۰۰	۲۹۰۰۰۰	فروش
۳۴۶۰		سود تعدیل ارز
<u>۳۴۷۲۸۰</u>	<u>۹۵۹۰۰۰</u>	جمع بستانکار

(۱) نرخ ارز در ۲۹ اسفند ۱۳۸۳

(۲) نرخ ارز میانگین سالانه

(۳) نرخ ارز در زمان تحصیل ۲۹ اسفند ۱۳۸۱

(۴) محاسبه طبق جدول (۹-۸)

(۵) محاسبه طبق جدول (۹-۷)

(۶) محاسبه طبق جدول (۹-۹)

(۷) محاسبه طبق جدول (۹-۹)

(۸) محاسبه طبق جدول (۹-۱۲)

تسعیر بهای تمام شده کالای فروخته شده - روش سنجش مجدد

بهای تمام شده کالای فروخته شده با نرخ تاریخی ارزش‌تسعیر می‌شود. در روش ارزشیابی موجودی کالا بر مبنای اولین صادره از اولین وارده (Fifo)، فرض بر این است که اقلام تحصیل شده ابتدا صادر می‌شود و موجودی پایان دوره مربوط به آخرین خریدهاست، از آنجایی که نرخ بهای ارزش مربوط به خریدها ممکن است کاملاً مشخص نباشد، محاسبه تسعیر بهای تمام شده کالای فروخته شده با نرخ‌های تاریخی ارزش معمولاً مشکل به نظر می‌رسد، بجای آن، برای محاسبه بهای تمام شده کالای فروخته شده نیاز به موجودی کالا آغاز دوره، خرید طی دوره و موجودی کالا پایان دوره می‌باشد، که محاسبه مبلغ خرید موسسه خارجی طی سال ۱۳۰۲ و ۱۳۰۳ بشرح زیر است:

محاسبه خرید شرکت فرعی (ب) (فرانک)

۱۳۰۳	۱۳۰۲	
۱۷۰۰۰۰	۱۷۵۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۷۷۰۰۰	۶۰۰۰۰	اضافه می‌شود موجودی پایان دوره
۲۴۷۰۰۰	۲۳۵۰۰۰	
۶۰۰۰۰	۶۵۰۰۰	کسر می‌شود موجودی کالا آغاز دوره
۱۸۷۰۰۰	۱۷۰۰۰۰	خرید طی دوره

با توجه به اطلاعات فوق تسعیر مبالغ بهای تمام شده کالای فروش رفته را می‌توان طبق جدول شماره (۷ - ۹) محاسبه نمود.

جدول شماره (۹-۷) تسعیر بهای تمام شده کالای فروخته شده - سنجش مجدد

موجودی شرکت فرعی	موجودی کالای شرکت فرعی	موجودی شرکت فرعی
(ریال)	نرخ ارز	(فرانک)
بهای تمام شده کالای فروخته شده ۱۳۳۲:		
۱۹۵۰۰	(۱) ۰/۳۰	۶۵۰۰۰
۵۷۸۰۰	(۲) ۰/۳۴	۱۷۰۰۰۰
۷۷۳۰۰		۲۳۵۰۰۰
۲۲۲۰۰	(۳) ۰/۳۷	۶۰۰۰۰
۵۵۱۰۰		۱۷۵۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروخته شده سال ۱۳۳۳:		
۲۲۲۰۰	(۳) ۰/۳۷	۶۰۰۰۰
۷۴۸۰۰	(۴) ۰/۴۰	۱۸۷۰۰۰
۹۷۰۰۰		۲۴۷۰۰۰
۳۱۵۷۰	(۵) ۰/۴۱	۷۷۰۰۰
۶۵۴۳۰		۱۷۰۰۰۰
(۱) نرخ ارز در ۲۹ اسفند ۱۳۳۱ (۲) نرخ ارز میانگین سال ۱۳۳۲ (۳) نرخ ارز سه ماهه آخر سال ۱۳۳۲ (۴) نرخ ارز میانگین سال ۱۳۳۳ (۵) نرخ ارز سه ماهه آخر سال ۱۳۳۳		

تسعیر اموال و ماشین آلات و تجهیزات و استهلاک انباشته - روش سنجش مجدد

تسعیر اموال و ماشین آلات و تجهیزات در جدول شماره (۸-۹) نشان داده شده است.

مانده حساب اموال و ماشین آلات در ۲۹ اسفند سال ۱۳۳۱ و ۲۹ اسفند سال ۱۳۳۲ با استفاده از نرخ ارز در زمان تحصیل تبدیل می شود.

از آنجایی که در اول سال ۱۳۳۳ تجهیزات به مبلغ ۵۰۰۰۰ فرانک تحصیل شده و نرخ ارز در زمان تحصیل تجهیزات اضافی ۰/۳۸ ریال بوده است نحوه محاسبه تسعیر اموال و ماشین آلات و تجهیزات طبق جدول شماره (۸-۹) می باشد:

جدول (۹-۸) تسعیر اموال و ماشین‌آلات - روش سنجش مجدد:

جمع	۱۳۳۱/۱/۱	۱۳۳۳/۱/۱
اموال و ماشین‌آلات و تجهیزات ۲۹ اسفند x۲:		
اموال و ماشین‌آلات و تجهیزات x۱/۱/۱	۳۵۰۰۰۰	۳۵۰۰۰۰
اضافه می‌شود: تحصیل طی سال x۱	۰	۰
کسر می‌شود: برکناری دارایی طی سال x۱	۰	۰
اموال و ماشین‌آلات و تجهیزات ۲۹ اسفند x۲	۳۵۰۰۰۰	۳۵۰۰۰۰
نرخ تاریخی ارز	۰/۳۰	
	۱۰۵۰۰۰	۱۰۵۰۰۰
اموال و ماشین‌آلات و تجهیزات ۲۹ اسفند ۱۳۳۳:		
اموال و ماشین‌آلات و تجهیزات ۲۹ اسفند x۲	۳۵۰۰۰۰	۳۵۰۰۰۰
اضافه می‌شود: تحصیل تجهیزات x۳/۱/۱	۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰
کسر می‌شود: برکناری دارایی طی سال x۲	۰	۰
	۵۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰
نرخ تاریخی ارز	x۰/۳۸	x۰/۳۰
	۱۹۰۰۰	۱۰۵۰۰۰
	۱۹۰۰۰	۱۲۴۰۰۰*

☑ $105000 + 19000 = 124000$

محاسبه:

نحوه محاسبه استهلاک انباشته تسعیر شده در جدول شماره (۹-۹) نشان داده شده است:

جدول شماره (۹-۹) محاسبه استهلاک انباشته تسعیر شده برای سال مال منتهی به ۱۳/۱۲/۲۹

استهلاک انباشته تسعیر شده x۱/۱/۱ (۸۰۰۰۰۰ x ۰/۳۰)

۲۴۰۰۰ هزینه استهلاک تسعیر شده سال ۱۳۳۲:

هزینه استهلاک دارایی تحصیل شده مربوط به x۱/۱/۱ (۲۷۰۰۰۰ x ۰/۳۰)

۸۱۰۰ هزینه استهلاک دارایی تحصیل شده در ۱۳۳۳/۱/۱ (۱۳۰۰۰۰ x ۰/۳۸)

۱۳۰۴۰ ۴۹۴۰ استهلاک انباشته تسعیر شده ۱۳/۱۲/۲۹

۴۵۱۴۰

محاسبه سود انباشته تسعیر شده - روش سنجش مجدد

سود انباشته در روش تبدیل و سنجش مجدد با نرخ تاریخی ارز تسعیر می‌شود. نحوه محاسبه سود انباشته تسعیر شده در روش سنجش مجدد همانند روش تبدیل می‌باشد که قبلاً در این فصل تشریح شده است.

نحوه محاسبه مبلغ مانده موازنه تعدیل ارز

سود و زیان تسعیر ارز از طریق موازنه جمع بدهکار و بستانکار تراز آزمایشی تسعیر شده محاسبه می‌شود سود تعدیل ارز تراز آزمایشی شرکت فرعی تسعیر شده ۲۹ اسفند ۱۳۴۲ بالغ بر ۷۰۰۰ ریال در ۲۹ اسفند ۱۳۴۳ بالغ بر ۳۴۶۰ ریال می‌باشد. سود و زیان ناشی از تسعیر در ارائه مجدد صورتهای مالی مربوط به عملیات در کشورهای خارجی در اندازه‌گیری سود خالص دوره جاری ملحوظ می‌شود.

جدول (۹-۱۰) ترازنامه شرکت فرعی خارجی تسعیر شده در دو سال متوالی

×۳/۱۲/۲۹	×۲/۱۲/۲۹	
(ریال)	(ریال)	
۳۰۲۴۰	۱۵۵۸۰	وجوه نقد
۵۴۶۰۰	۳۵۷۲۰	حسابهای دریافتنی
۳۱۵۷۰	۲۲۲۰۰	موجودی‌ها
۱۲۴۰۰۰	۱۰۵۰۰۰	اموال و ماشین‌آلات
(۴۵۱۴۰)	(۳۲۱۰۰)	استهلاک انباشته
۱۹۵۲۷۰	۱۴۶۴۰۰	جمع دارایی‌ها
۱۳۴۴۰	۹۵۰۰	حسابهای پرداختنی
۳۲۳۴۰	۰	اسناد پرداختنی
۹۰۰۰۰	۹۰۰۰۰	سهام عادی
۵۹۴۹۰	۴۶۹۰۰	سود انباشته
۱۹۵۲۷۰	۱۴۶۴۰۰	جمع بدهی و سرمایه

جدول شماره (۹-۱۱) صورت سود و زیان شرکت فرعی (ب) در ۲ سال متوالی

<u>۱۳×۳</u>	<u>۱۳×۲</u>	
۱۱۶۰۰۰	۸۱۶۰۰	فروش
(۶۵۴۳۰)	(۵۵۱۰۰)	بهای تمام‌شده کالای فروخته شده
۵۰۵۷۰	۲۶۵۰۰	سود ناخالص
(۱۳۰۴۰)	(۸۱۰۰)	هزینه استهلاک
(۳۰۸۰)	۰	هزینه بهره
(۱۶۹۲۰)	(۸۵۰۰)	سایر هزینه‌ها
۳۴۶۰	۷۰۰۰	سود ناشی از تسعیر ارز
<u>۲۰۹۹۰</u>	<u>۱۶۹۰۰</u>	سود خالص

جدول شماره (۹-۱۲) صورت سود و زیان انباشته شرکت فرعی (ب) در ۲ سال متوالی

<u>۱۳×۳</u>	<u>۱۳×۲</u>	
۴۶۹۰۰	۳۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱
۲۰۹۹۰	۱۶۹۰۰	سود خالص
(۸۴۰۰)	۰	سود سهام پرداختی
<u>۵۹۴۹۰</u>	<u>۴۶۹۰۰</u>	سود انباشته پایان دوره

روش‌های تلفیقی برای شرکت فرعی خارجی (روش تبدیل ارز)

برای تشریح تهیه صورتهای مالی تلفیقی برای شرکت اصلی و شرکت فرعی خارجی آن که مالکیت کامل آن خریداری شده است، طبق اصول پذیرفته حسابداری هر یک از واحدهای فرعی خارجی باید صورتهای مالی خود را طبق روال معمول به شکل جداگانه تهیه کند، شرکت اصلی، علاوه بر تهیه صورتهای مالی جداگانه، صورتهای مالی تلفیقی اصلی و فرعی را تهیه می‌نماید، شرکت اصلی برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی باید صورتهای مالی شرکت‌های فرعی خارجی را به واحد پول گزاشگری تسعیر نماید. در تهیه صورتهای مالی تلفیقی کلیه اقلام صورتهای مالی شرکت اصلی و واحدهای فرعی خارجی با یکدیگر ترکیب می‌شوند. برای مثال، فرض کنید شرکت اصلی (الف) در ایران، ۱۰۰ درصد سهام دارای رای شرکت فرعی (ب) در فرانسه، با استفاده از اطلاعات مثال

شرکت فرعی خارجی جدول شماره (۹-۱) در ۲۹ اسفند سال ۱۳۸۱ به مبلغ ۱۳۵۰۰۰ ریال بطور نقد تحصیل نمود. خالص دارایی شرکت فرعی خارجی (ب) در زمان تحصیل ۴۰۰۰۰۰ فرانک می باشد. ارزش بازار هر یک از دارایی ها و بدهیها تقریباً معادل ارزش دفتری است. از آنجایی که نرخ ارز در زمان تحصیل یک فرانک معادل ۰/۳۰ ریال (نرخ ارز کاملاً فرضی است) بوده، تجزیه و تحلیل ارزیابی بین بهای تحصیل (Acquisition Cost) و خالص دارایی شرکت فرعی خارجی بشرح زیر است:

تجزیه و تحلیل مازاد ارزیابی (مابه التفاوت) در روش تبدیل ارز

ریال	نرخ ارز	فرانک	
۱۳۵۰۰۰	۰/۳۰	* ۴۵۰۰۰۰	بهای پرداختی (بهای تحصیل)
			کسر می شود: ۱۰۰ درصد ارزش دفتری
۱۲۰۰۰۰	۰/۳۰	۴۰۰۰۰۰	خالص دارایی تحصیل شده
۱۵۰۰۰		۵۰۰۰۰	مازاد ارزیابی
۰	۰/۳۰	۰	کسر می شود تخصیص مازاد
ریال ۱۵۰۰۰		۵۰۰۰۰ فرانک	حق امتیاز

فرانک $۴۵۰۰۰۰ = ۱۳۵۰۰۰ \div ۰/۳۰$ ریال * ۱۳۵۰۰۰

از آنجایی که مبلغ پرداختی (بهای تحصیل) برای خالص دارایی شرکت فرعی خارجی بیش از ارزش دفتری است و هیچ گونه تفاوتی بین ارزش دفتری خالص دارایی با ارزش بازار دارایی و بدهی شرکت فرعی خارجی وجود ندارد. مازاد (مابه التفاوت) پرداختی، حق امتیاز است، و در صورتیکه ارزش بازار خالص دارایی شرکت فرعی خارجی بیش از ارزش دفتری آن باشد، مازاد (مابه التفاوت) پرداختی به برخی از دارایی های شرکت فرعی خارجی تخصیص می یابد.

فرایند تلفیق شرکت اصلی و فرعی خارجی در زمان تحصیل همانند حسابداری تلفیق شرکت اصلی و فرعی داخلی می باشد.

ثبت تحصیل خالص دارایی شرکت فرعی خارجی ب در دفاتر شرکت اصلی (الف) همزمان با تحصیل بشرح زیر است:

۱۳۵۰۰۰

سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی خارجی ب

۱۳۵۰۰۰

وجوه نقد

حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی ترکیبی از دو قسمت است:

(۱) ارزش دفتری خالص دارایی به مبلغ ۱۲۰۰۰۰ ریال.

(۲) اضافه ارزش متعارف خالص دارایی‌های شرکت فرعی خارجی به مبلغ ۱۵۰۰۰

ریال. (سرقفلی) که این مبلغ مازاد (سرقفلی) طی ده سال مستهلک می‌شود.

تشریح روش ارزش ویژه یک سال بعد از تحصیل (روش تبدیل ارز):

بعد از دستیابی به حق کنترل، شرکت اصلی نتایج عملیات شرکت فرعی خارجی شامل سود و زیان تسعیر شده، سود سهام اعلام و پرداختی و تعدیلات لازم را شناسایی و در دفاتر بشرح زیر ثبت می‌نماید:

۱- شناسایی سهم شرکت اصلی از درآمد خالص تسعیر شده شرکت فرعی

۲- مستهلک نمودن مازاد بر ارزش دفتری (تفاوت بین بهای تمام شده سرمایه‌گذاری و

ارزش دفتری خالص دارایی شرکت فرعی)

۳- شناسایی سهم شرکت اصلی از تعدیل انباشته ناشی از تسعیر صورتهای مالی شرکت

فرعی خارجی. (تعدیل انباشته ناشی از تسعیر سهم شرکت اصلی ناشی از

سرمایه‌گذاری خارجی در یک حساب جداگانه در بخش حقوق صاحبان سهام شرکت

اصلی گزارش می‌شود).

۴- سود سهام دریافتی از شرکت فرعی خارجی: سود سهام نقدی که توسط شرکت اصلی

دریافت می‌شود، با استفاده از نرخ جاری ارز در زمان پرداخت توسط شرکت فرعی

تسعیر و در دفاتر شرکت اصلی ثبت می‌شود.

گاهی ممکن است زمان اعلام و پرداخت سود سهام متفاوت باشد، شرکت اصلی در

زمان اعلام سود توسط شرکت فرعی سهم خود را شناسایی، در دفاتر به نرخ ارز در زمان

اعلام ثبت می‌نماید (سود سهام دریافتنی بدهکار، سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی

بستانکار) این حساب در پایان دوره مالی با نرخ جاری ارز در زمان تنظیم ترازنامه یا زمان

دریافت سود سهام تعدیل و هر نوع سود و زیان مبادلات خارجی حاصل از روش تسعیر

در صورت سود و زیان شرکت اصلی گزارش خواهد شد.

برای توضیح حسابداری موارد فوق در دفاتر شرکت اصلی با توجه به مثال شرکت فرعی خارجی ب جدول شماره (۹-۲)، در اولین سال بعد از تحصیل، شرکت فرعی در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۲، سود خالص بالغ بر ۴۴۲۰ ریال گزارش نموده است، از آنجا که نرخ میانگین ارز طی سال ۱۳۸۲ یک فرانک معادل ۰/۳۴ ریال می باشد سهم شرکت اصلی از درآمد خالص تسعیر شده شرکت فرعی بشرح زیر است:

جدول شماره (۹-۱۳) محاسبه سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی (ریال)

درآمد خالص تسعیر شده شرکت فرعی	۴۴۲۰
میزان سرمایه گذاری توسط شرکت اصلی	٪۱۰۰
سهم شرکت اصلی از درآمد خالص شرکت فرعی	۴۴۲۰
کسر می شود: استهلاك مازاد ارزیابی (سرقفلی)	
۰/۳۴ ریال $\times (۱۰ \div ۵۰۰۰۰)$	۱۷۰۰
درآمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۲۷۲۰

توجه داشته باشید، که استهلاك مازاد ارزیابی (در اینجا حق امتیاز) بر مبنای پول عملیاتی شرکت فرعی محاسبه شده و سپس به پول گزارشگری با استفاده از نرخ میانگین ارز دوره جاری تسعیر شده است.

هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی، بیانیه شماره ۵۲ (FASB-52) مقرر می دارد که تخصیص و استهلاك مازاد (تفاوت بین بهای تمام شده سرمایه گذاری و ارزش دفتری خالص دارایی شرکت فرعی) در روش تبدیل ارز، باید به پول عملیاتی شرکت فرعی خارجی محاسبه و سپس این مبالغ به نرخ ارز در زمان تنظیم ترازنامه تسعیر شود. به عبارت دیگر، تفاوت بین بهای تمام شده سرمایه گذاری با ارزش دفتری خالص دارایی در زمان تحصیل با استفاده از نرخ جاری ارز، و اثرات استهلاك (هزینه استهلاك) ادواری صورت سود و زیان با استفاده از نرخ میانگین ارز طی دوره مالی و باقی مانده مستهلك نشده مازاد گزارش شده در ترازنامه، با استفاده از نرخ جاری ارز در زمان تنظیم ترازنامه تسعیر می شود. اثر این تفاوت در نرخ ها که در حساب تعدیل انباشته ناشی از تسعیر ارز نشان داده شده، با تجدیدنظر به عنوان قسمتی از سرمایه گذاری اولیه شرکت اصلی در شرکت فرعی و قسمتی از مازاد (مابه التفاوت) به آن اضافه می شود.

نحوه محاسبه تعدیل انباشته ناشی از تسعیر یکسال بعد از تحصیل بشرح زیر است:

شرکت	ریال (واحد پول	فرعی خارجی	فرانک
شرکت اصلی	نرخ ارز		
صورت سود و زیان:			
مازاد در زمان تحصیل (سرقفلی)	۵۰۰۰۰	۱)۰/۳۰	۱۵۰۰۰
استهلاک حق امتیاز طی دوره مالی	(۵۰۰۰۰ ÷ ۱۰)	(۲)۰/۳۴	(۱۷۰۰)
مانده مستهلک نشده	۴۵۰۰۰		۱۳۳۰۰
ترازنامه:			
مانده مستهلک نشده در پایان دوره مالی	۴۵۰۰۰	۳)۰/۳۸	۱۷۱۰۰
تعدیل حاصل از تسعیر مازاد ارزیابی			* ۳۸۰۰

$$\square * 17100 - 13300 = 3800$$

(۱) نرخ جاری ارز در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۱

(۲) نرخ میانگین ارز طی سال ۱۳۸۲

(۳) نرخ جاری ارز در تاریخ ۱۳۸۲/۱۲/۲۹

از آنجا که مازاد ارزیابی در دفاتر شرکت فرعی ثبت نمی‌شود، تعدیل انباشته ناشی از تسعیر در ارتباط با مازاد ارزیابی به مبلغ ۳۸۰۰ ریال صرفاً در دفاتر شرکت اصلی ثبت شده و با تعدیل انباشته ناشی از تسعیر (۳۲۵۲۰ ریال) حاصل از صورتهای مالی شرکت فرعی خارجی (جدول شماره ۹-۲) به حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی اولیه اضافه می‌شود. نحوه محاسبه تغییر در تعدیل انباشته ناشی از تسعیر با استفاده از روش ارزش ویژه که باید در دفاتر شرکت اصلی ثبت شود، بشرح زیر است:

جدول شماره (۹-۱۴) محاسبه تغییر در تعدیل انباشته ناشی از تسعیر

روش ارزش ویژه - اولین سال بعد از تحصیل

تعدیل حاصل از تسعیر صورتهای مالی شرکت فرعی ۱۳x۲ (جدول ۹-۲)	۳۲۵۲۰
تعدیل حاصل از تسعیر صورتهای مالی شرکت فرعی	
در زمان تحصیل (جدول شماره ۹-۱)	۰
تغییر تعدیل انباشته ناشی از تسعیر شرکت فرعی طی سال ۱۳x۲	۳۲۵۲۰
میزان سرمایه گذاری شرکت اصلی در شرکت فرعی	٪۱۰۰
سهم شرکت اصلی حاصل از تغییر در تعدیل انباشته ناشی از تسعیر	
طی سال ۱۳x۲ *	۳۲۵۲۰
تعدیل حاصل از تسعیر مازاد ارزیابی سال ۱۳x۲	۳۸۰۰
افزایش در تعدیل انباشته ناشی از تسعیر طی سال ۱۳x۲	۳۶۳۲۰

(*) در صورتیکه شرکت اصلی بخشی از سهام عادی دارای حق رای شرکت فرعی را در مالکیت داشته باشد فقط سهم شرکت اصلی از تعدیل انباشته ناشی از تسعیر در دفاتر شرکت اصلی ثبت می شود.

براساس محاسبات فوق ثبت شناسایی درآمد، تعدیل انباشته ناشی از تسعیر در دفاتر شرکت اصلی بشرح زیر است:

سرمایه گذاری در شرکت فرعی ب	۲۷۲۰
درآمد حاصل از سرمایه گذاری	۲۷۲۰
ثبت شناسایی سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی	
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۳۶۳۲۰
تعدیل انباشته ناشی از تسعیر	۳۶۳۲۰
ثبت سهم تعدیل انباشته ناشی از تسعیر حسابهای شرکت فرعی (۳۲۵۲۰ + ۳۸۰۰)	

مانده حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی با توجه به ثبت های فوق ترکیبی از چند

قسمت است:

۱- بهای تحصیل به مبلغ ۱۳۵۰۰۰ ریال (ارزش دفتری خالص دارایی شرکت فرعی

- ۱۲۰۰۰۰ ریال و اضافه ارزش متعارف خالص دارایی شرکت فرعی (سرقفلی) به مبلغ ۱۵۰۰۰ ریال) ۲- شناسایی سهم درآمد شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی به مبلغ ۲۷۲۰ ریال. ۳- تعدیل ناشی از تسعیر مازاد ارزیابی به مبلغ ۳۸۰۰ ریال ۴- تعدیل انباشته ناشی از تسعیر به مبلغ ۳۲۵۲۰ ریال.

حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی

بهای تحصیل	۱۳۵۰۰۰
درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری	۲۷۲۰
تعدیل حاصل از تسعیر مازاد ارزیابی	۳۸۰۰
تعدیل انباشته ناشی از تسعیر	۳۲۵۲۰
مانده ۲۹/۱۲/۲۰۰۲	۱۷۴۰۴۰

کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی یکسال بعد از تحصیل

کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی الف و شرکت فرعی خارجی در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۲ با توجه به اطلاعات مثال شرکت فرعی خارجی جدول (۲-۹) و مثال فرضی شرکت اصلی جدول (۱۵-۹) نشان داده شده است. دو ستون اول اقلام صورت سود و زیان، صورت سود و زیان انباشته، ترازنامه، دو شرکت اصلی و فرعی را نشان می‌دهد. برای تلفیق صورتهای مالی، سود خالص دو شرکت تلفیق می‌شود، و به منظور پرهیز از احتساب مجدد، درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری باید حذف شود.

(۱)

درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری	۲۷۲۰
سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی	۲۷۲۰

حساب سرمایه‌گذاری اولیه شرکت اصلی باید در مقابل حساب حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی خارجی (سهام عادی، سود انباشته) و مازاد بهای تمام شده بر ارزش دفتری شرکت فرعی (حق امتیاز) حذف شود.

(۲)

۹۰۰۰۰	سهام عادی شرکت فرعی
۳۰۰۰۰	سود انباشته - شرکت فرعی
۱۵۰۰۰	حق امتیاز
۱۳۵۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی

حذف حساب تعدیل انباشته ناشی از تسعیر صورتهای مالی شرکت فرعی و مازاد ارزیابی (حق امتیاز) در مقابل سرمایه گذاری در شرکت فرعی خارجی در کاربرگ ایجاد می شود:

(۳)

۳۸۰۰	حق امتیاز
۳۲۵۲۰	تعدیل انباشته ناشی از تسعیر
۳۶۳۲۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی

نظر به اینکه مدت یکسال از زمان تحصیل شرکت فرعی خارجی می گذرد، لازم است مازاد بهای تمام شده بر ارزش دفتری (حق امتیاز) مستهلک شود. با فرض اینکه حق امتیاز (مازاد ارزیابی) طی ده سال مستهلک شود، استهلاك حق امتیاز تسعیر شده بالغ بر ۱۷۰۰ ریال می باشد که در کاربرگ، هزینه استهلاك حق امتیاز بدهکار و در مقابل حساب حق امتیاز به همین مبلغ بستانکار (کسر) می شود.

(۴)

۱۷۰۰	هزینه استهلاك حق امتیاز
۱۷۰۰	حق امتیاز

جدول (۹-۱۵) کاربرد تلفیقی شرکت اصلی و فرعی خارجی، سال اول بعد از تحصیل، روش ارزش ویژه (روش تبدیل)

اقدام تلفیقی	حذفیات		شرکت فرعی	شرکت اصلی	
	بس	بد			
۱۰۳۱۶۰۰			۸۱۶۰۰	۹۵۰۰۰۰	صورت سود و زیان:
۴۸۹۵۰۰			۵۹۵۰۰	۴۳۰۰۰۰	فروش
۵۴۲۱۰۰			۲۲۱۰۰	۵۲۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۵۰۱۳۸۰		۱۷۰۰ (۴)	۱۷۶۸۰	۴۸۲۰۰۰	سود ناخالص
۴۰۷۲۰			۴۴۲۰	۳۸۰۰۰	هزینه عملیاتی (شامل استهلاک)
					درآمد عملیاتی
		۲۷۲۰ (۱)		۲۷۲۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۴۰۷۲۰			۴۴۲۰	۴۰۷۲۰	
					سود خالص نقل به زیر
۲۲۲۰۰۰		۳۰۰۰۰ (۲)	۳۰۰۰۰	۲۲۲۰۰۰	صورت سود و زیان انباشته:
۴۰۷۲۰			۴۴۲۰	۴۰۷۲۰	سود انباشته ۱/۱
(۱۲۵۰۰۰)				(۱۲۵۰۰۰)	سود نقل از بالا
۲۵۰۲۲۰			۳۴۴۲۰	۲۵۰۲۲۰	سود سهام پرداختی
					سود انباشته نقل به زیر
					ترازنامه:
۱۳۵۵۸۰			۱۵۵۸۰	۱۲۰۰۰۰	وجوه نقد
۳۴۵۷۲۰			۳۵۷۲۰	۳۱۰۰۰۰	حسابهای دریافتی
۴۹۹۸۰۰			۲۲۸۰۰	۴۷۷۰۰۰	موجودی کالا
	۲۷۲۰ (۱)			۱۷۴۰۴۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
	۱۳۵۰۰۰ (۲)				
	۳۶۳۲۰ (۳)				
۱۷۱۰۰	۱۷۰۰ (۴)	۱۵۰۰۰ (۲)			حق امتیاز
		۳۸۰۰ (۳)			
۷۷۰۵۰۰			۱۳۳۰۰۰	۶۳۷۵۰۰	اموال و ماشین‌آلات
(۳۱۹۶۶۰)			(۴۰۶۶۰)	(۲۷۹۰۰۰)	استهلاک انباشته
۱۴۴۹۰۴۰			۱۶۶۴۴۰	۱۴۳۹۵۴۰	جمع دارایی‌ها
۵۱۲۵۰۰			۹۵۰۰	۵۰۳۰۰۰	حسابهای پرداختی
۶۵۰۰۰۰		۹۰۰۰۰ (۲)	۹۰۰۰۰	۶۵۰۰۰۰	سهام عادی
۳۶۳۲۰		۳۲۵۲۰ (۳)	۳۲۵۲۰	۳۶۳۲۰	تعديل انباشته ناشی از تسعير
۲۵۰۲۲۰			۳۴۴۲۰	۲۵۰۲۲۰	سود انباشته نقل از بالا
۱۴۴۹۰۴۰	۱۷۵۷۴۰	۱۷۵۷۴۰	۱۶۶۴۴۰	۱۴۳۹۵۴۰	

۱- حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی در مقابل سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی (ثبت ۱)

۲- حذف حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی در مقابل حقوق صاحبان شرکت فرعی (ثبت ۲)

۳- حذف تعدیل انباشته ناشی از تسعیر و تخصیص تعدیل ناشی از تسعیر به مازاد ارزیابی (حق امتیاز) در مقابل سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی (ثبت ۳)

۴- ثبت هزینه استهلاک حق امتیاز در مقابل کاهش حساب حق امتیاز (ثبت ۴)

تشریح روش ارزش ویژه - سال دوم بعد از تحصیل - (روش تبدیل ارز)
 با توجه به اطلاعات اقلام تراز آزمایشی شرکت فرعی خارجی جدول شماره (۹-۳)،
 در طی سال ۱۳۳۳ سال دوم بعد از تحصیل، شرکت فرعی سود خالص تسعیر شده
 بالغ بر ۱۲۰۰۰ ریال و سود سهام پرداختی بالغ بر ۲۰۰۰۰ فرانک (تسعیر شده ۸۴۰۰
 ریال) در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۳۳ گزارش نموده است. از آنجا که نرخ میانگین
 ارز طی سال ۱۳۳۳ یک فرانک معادل ۰/۴۰ ریال می باشد. سهم شرکت اصلی درآمد
 خالص تسعیر شده شرکت فرعی بشرح زیر است:

جدول شماره (۹-۱۶) محاسبه سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی (ریال)	
درآمد خالص تسعیر شده شرکت فرعی	۱۲۰۰۰
میزان سرمایه گذاری توسط شرکت فرعی	٪۱۰۰
سهم شرکت اصلی از درآمد خالص شرکت فرعی	۱۲۰۰۰
کسر می شود: استهلاك مازاد ارزیابی (حق امتیاز) ۰/۴۰ ریال $\times (۱۰ \div ۵۰۰۰۰ \text{ مارک})$	۲۰۰۰
درآمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۱۰۰۰۰

از آنجا که استهلاك مازاد ارزیابی (حق امتیاز) با تغییرات نرخ ارز متنوع در دومین سال
 بعد از تحصیل روبرو هستیم نحوه محاسبه تعدیل انباشته ناشی از تسعیر بشرح زیر است:

شرکت		ریال (واحد	
فرعی خارجی		پول گزارشگری	
صورت سود و زیان:	(فرانک)	نرخ ارز	شرکت اصلی)
مانده مستهلك نشده حق امتیاز بدر ۳۳/۱/۱	۴۵۰۰۰	(۱)۰/۳۸	۱۷۱۰۰
استهلاك حق امتیاز طی دوره مالی (۵۰۰۰۰ $\div$ ۱۰)	(۵۰۰۰)	(۲)۰/۴۰	(۲۰۰۰)
مانده مستهلك نشده	۴۰۰۰۰		۱۵۱۰۰
ترازنامه:			
مانده مستهلك نشده	۴۰۰۰۰	(۳)۰/۴۲	۱۶۸۰۰
حق امتیاز در پایان دوره تعدیل ناشی از تسعیر مازاد ارزیابی			* ۱۷۰۰

☑ * ۱۶۸۰۰ - ۱۵۱۰۰ = ۱۷۰۰

(۱) نرخ جاری ارز در ۲۹ اسفند ۳۲

(۲) نرخ میانگین ارز طی سال ۳۳

(۳) نرخ جاری ارز در ۲۹ اسفند ۳۳

تعدیل ناشی از تسعیر مازاد ارزیابی مثل روش سال اول بعد از تحصیل صرفاً در دفاتر شرکت اصلی به سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی اضافه می‌شود. محاسبه تغییر در تعدیل انباشته ناشی از تسعیر صورتهای مالی شرکت فرعی با استفاده از روش ارزش ویژه که باید در دفاتر شرکت اصلی ثبت شود بشرح زیر است:

جدول شماره (۹-۱۷) محاسبه تغییر در تعدیل انباشته ناشی از تسعیر، سال دوم بعد از تحصیل

تعدیل حاصل از تسعیر صورتهای مالی شرکت فرعی ۱۳x۳ (جدول شماره ۹-۳)	۴۹۶۴۰
تعدیل حاصل از تسعیر صورتهای مالی شرکت فرعی ۱۳x۲ (جدول شماره ۹-۲)	۳۵۵۲۰
تغییر تعدیل انباشته شرکت فرعی طی سال ۱۳x۳	۱۷۱۲۰
میزان سرمایه‌گذاری شرکت اصلی در شرکت فرعی	%۱۰۰
سهم شرکت اصلی از تعدیل حاصل از تسعیر صورتهای مالی شرکت فرعی	۱۷۱۲۰
تعدیل حاصل از تسعیر مازاد ارزیابی طی سال ۱۳x۳	۱۷۰۰
افزایش در تعدیل انباشته تسعیر طی سال ۱۳x۳	۱۸۸۲۰

براساس محاسبات فوق ثبت شناسایی درآمد، تعدیل انباشته ناشی از تسعیر در دفاتر شرکت اصلی بشرح زیر است:

سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی	۱۰۰۰۰
درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری	۱۰۰۰۰
ثبت شناسایی درآمد شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی	
سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی	۱۸۸۲۰
تعدیل انباشته ناشی از تسعیر	۱۸۸۲۰
ثبت سهم تعدیل انباشته حاصل از تسعیر حسابهای شرکت فرعی (۱۷۱۲۰ + ۱۷۰۰)	
وجوه نقد	۸۴۰۰
سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی	۸۴۰۰
ثبت سود سهام دریافتی از شرکت فرعی	

مانده حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی در پایان سال مالی ۱۳x۳ با توجه به تغییرات طی دوره مالی به شرح زیر است:

حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی

مانده ۱/۱	۱۷۴۰۴۰	۸۴۰۰ سود سهام دریافتی
درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری	۱۰۰۰۰	
تعدیل حاصل از تسعیر مازاد ارزیابی	۱۷۰۰	
سهم شرکت اصلی از تعدیل حاصل از تسعیر صورتهای مالی شرکت فرعی	۱۷۱۲۰	
	۲۰۲۸۶۰	۸۴۰۰
	۱۹۴۴۶۰	

کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی، سال دوم بعد از تحصیل (روش تبدیل ارز)

کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی (الف) و فرعی خارجی در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۳۳ ادامه سال اول با توجه به اطلاعات مثال شرکت فرعی خارجی (ب) جدول شماره (۳-۹) و مثال فرضی شرکت اصلی (الف) در ایران در جدول شماره (۱۸-۹) نشان داده شده است. حذفیات کاربرگ به همان طریقی که برای حذفیات مربوط به تلفیق شرکت اصلی و فرعی در سال اول بعد از تحصیل تشریح شده است، عمل خواهد شد. ثبت حذفیات کاربرگ شامل موارد زیر است:

(۱)

درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری	۱۰۰۰۰
سود سهام پرداختی	۸۴۰۰
سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی	۱۶۰۰
حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در مقابل سود سهام پرداختی و سرمایه‌گذاری	

حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی اول دوره مالی ۳× در مقابل حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی اول دوره سال جاری و مازاد بر بهای تمام شده بر ارزش دفتری حذف می‌شود: (ثبت شماره ۲)

(۲)

۹۰۰۰۰	سهام عادی شرکت فرعی
۳۴۴۲۰	سود انباشته شرکت فرعی
۱۷۱۰۰	حق امتیاز
۱۴۱۵۲۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
نحوه محاسبه سود انباشته شرکت فرعی اول دوره ۱۳۸۳:	
۳۰۰۰۰	سود انباشته ۲/۱/۱ ×
۴۴۲۰	سود سال ۱۳۸۲
<u>۳۴۴۲۰</u>	سود انباشته

ثبت شماره ۳، حذف حساب تعدیل انباشته حاصل از تسعیر صورتهای مالی شرکت فرعی و ایجاد تعدیل حاصل از تسعیر مازاد ارزیابی (حق امتیاز) در مقابل حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی در کاربرگ را نشان می‌دهد.

(۳)

۱۷۰۰	حق امتیاز
۴۹۶۴۰	تعدیل انباشته ناشی از تسعیر
۵۱۳۴۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی

ثبت شماره ۴، ثبت استهلاک مازاد ارزیابی طی سال مالی جاری را در کاربرگ نشان می‌دهد:

(۴)

۲۰۰۰	هزینه استهلاک حق امتیاز
۲۰۰۰	حق امتیاز

جدول شماره ۹-۱۸، کاربرگ تلفیقی شرکت اصلی و فرعی دومین سال بعد از تحصیل (ارزش ویژه)

اقدام تلفیقی	حذفیات		شرکت		
	بس	بد	فرعی ۸۰٪	اصلی	
۱۱۱۳۰۰۰			۱۱۶۰۰۰	۹۹۷۰۰۰	صورت سود و زیان:
۵۱۸۰۰۰			۶۸۰۰۰	۴۵۰۰۰۰	فروش
۵۹۵۰۰۰			۴۸۰۰۰	۵۴۷۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۴۷۴۹۲۰		۲۰۰۰ (۴)	۳۲۹۲۰	۴۴۰۰۰۰	سود ناخالص
۱۲۰۰۸۰			۱۵۰۸۰	۱۰۷۰۰۰	هزینه عملیاتی (شامل استهلاک)
۴۳۰۸۰			۳۰۸۰	۴۰۰۰۰	سود خالص عملیاتی قبل مالیات
		۱۰۰۰۰ (۱)		۱۰۰۰۰	کسر می شود: هزینه بهره
۷۷۰۰۰			۱۲۰۰۰	۷۷۰۰۰	درآمد سود سهام فرعی
					سود خالص نقل به زیر
۲۵۰۲۲۰		۳۴۴۲۰ (۲)	۳۴۴۲۰	۲۵۰۲۲۰	صورت سود انباشته:
۷۷۰۰۰			۱۲۰۰۰	۷۷۰۰۰	سود انباشته ۱/۱
(۱۵۰۰۰)	۸۴۰۰ (۱)		(۸۴۰۰)	(۱۵۰۰۰)	سود نقل از بالا
۳۱۲۲۲۰			۳۸۰۲۰	۳۱۲۲۲۰	سود سهام پرداختی
					سود انباشته نقل به زیر
۱۷۲۲۴۰			۳۰۲۴۰	۱۴۲۰۰۰	ترازنامه:
۳۸۴۱۰۰			۵۴۶۰۰	۳۲۹۵۰۰	وجوه نقد
۵۷۴۳۴۰			۳۲۳۴۰	۵۴۲۰۰۰	حسابهای دریافتی
	۱۶۰۰ (۱)			۱۹۴۴۶۰	موجودی کالا
	۱۴۱۵۲۰ (۲)				سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	۵۱۳۴۰ (۳)				
۱۶۸۰۰	۲۰۰۰ (۴)	۱۷۱۰۰ (۲)			حق امتیاز
		۱۷۰۰ (۳)			
۸۳۸۴۰۰			۱۶۸۰۰۰	۶۷۰۴۰۰	اموال و ماشین آلات
(۴۲۷۷۴۰)			(۶۱۷۴۰)	(۳۶۶۰۰۰)	استهلاک انباشته
(۱۵۵۸۱۴۰)			۲۷۳۴۰	۱۵۱۲۳۶۰	جمع دارایی ها
۵۴۰۷۸۰			۴۵۷۸۰	۴۹۵۰۰۰	حسابها و اسناد پرداختی
۶۵۰۰۰۰		۹۰۰۰۰ (۲)	۹۰۰۰۰	۶۵۰۰۰۰	سهام عادی
۵۵۱۴۰		۴۹۶۴۰ (۳)	۴۹۶۴۰	۵۵۱۴۰	تعديل انباشته ناشی از تسعیر
۳۱۲۲۲۰			۳۸۰۲۰	۳۱۲۲۲۰	سود انباشته نقل از بالا
۱۵۵۸۱۴۰			۲۲۳۴۴۰	۱۵۱۲۳۶۰	

→ ادامه

- ۱- حذف درآمد سرمایه‌گذاری در مقابل سود سهام پرداختی و سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
- ۲- حذف حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی در مقابل حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی
- ۳- حذف تعدیل انباشته ناشی از تسعیر و تخصیص تعدیل حاصل از تسعیر به مازاد ارزیابی
- ۴- ثبت هزینه استهلاک حق امتیاز در مقابل کاهش حساب حق امتیاز

روش‌های تلفیقی برای شرکت فرعی خارجی (روش سنجش مجدد)

به منظور تشریح حسابداری تلفیق شرکت فرعی خارجی در روش سنجش مجدد از مثال فرضی شرکت فرعی خارجی در دو سال متوالی (جداول ۹-۱۰، ۹-۱۱ و ۹-۱۲) و مثال فرضی شرکت اصلی در ایران (ستون اول کاربرد) استفاده می‌شود. لازم به یادآوری است، که هر یک از شرکت‌های اصلی و فرعی خارجی صورتهای مالی مستقل خود را تهیه و منتشر می‌نمایند. برای تلفیق ابتدا صورتهای مالی شرکت فرعی خارجی را به روش سنجش مجدد تسعیر نموده، و سپس اقلام مندرج در صورتهای مالی شرکت اصلی و فرعی خارجی تسعیر شده در کاربرد ثبت می‌گردد، و حسابهایی که لازم است در کاربرد حذف می‌شود، و از اقلام مندرج که در کاربرد حذف نشده با هم ترکیب می‌شوند.

برای تشریح مثال شرکت سهامی اصلی الف از روش ارزش ویژه برای سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی خارجی در فرانسه، با فرض اینکه پول عملیاتی شرکت فرعی خارجی پول، گزارشگری شرکت اصلی است، تسعیر می‌شود، صورتهای مالی شرکت فرعی خارجی با استفاده از روش سنجش مجدد بشرح زیر تشریح می‌گردد:

تجزیه و تحلیل در زمان تحصیل

در روش سنجش مجدد مازاد ارزیابی (valuation differential) با استفاده از نرخ تاریخی ارز تسعیر می‌شود. از آنجا که نرخ جاری ارز (Spot Rate) در زمان تحصیل شرکت فرعی خارجی یک فرانک معادل ۳۰/۰ ریال می‌باشد، تجزیه و تحلیل مازاد ارزیابی بشرح زیر است:

جدول (۹-۱۹) تجزیه و تحلیل مازاد ارزیابی در روش سنجش مجدد

ریال	نرخ ارز	فرانک	
۱۳۵۰۰۰	۰/۳۰	* ۴۵۰۰۰۰	بهای تحصیل
۱۲۰۰۰۰	۰/۳۰	× ۴۰۰۰۰۰	کسر می شود ۱۰۰٪ ارزش دفتری دارایی تحصیل شده
۱۵۰۰۰		۵۰۰۰۰	مازاد ارزیابی
۰	۰/۳۰	۰	کسر می شود تخصیص مازاد ارزیابی
۱۵۰۰۰		۵۰۰۰۰	حق امتیاز

فرانک $۴۵۰۰۰۰ = ۰/۳۰ : ۱۳۵۰۰۰$ ریال * ☒

ارزش بازار خالص دارایی شرکت فرعی خارجی باید به ارزش واحد پول گزارشگری شرکت اصلی تسعیر شود، با فرض اینکه ارزش دفتری دارایی و بدهی خارجی با ارزش بازار آن تقریباً برابر است، ثبت تحصیل در دفاتر شرکت اصلی در زمان تحصیل بشرح زیر است:

سرمایه گذاری در شرکت فرعی (ب) ۱۳۵۰۰۰
 وجوه نقد ۱۳۵۰۰۰

حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی شامل: ارزش دفتری خالص دارایی شرکت فرعی معادل ۱۲۰۰۰۰ ریال و اضافه ارزش متعارف آن معادل ۱۵۰۰۰ ریال می باشد که این مازاد (حق امتیاز) طی ۱۰ سال مستهلک می گردد.

لازم به یادآوری است که مبلغ تغییرات مازاد ارزیابی از یکسال به سال بعد در روش تبدیل ارز در ارائه مجدد صورت های مالی شرکت فرعی با استفاده از نرخ جاری ارز و در روش سنجش مجدد مبلغ باقی مانده مازاد ارزیابی در ارائه مجدد صورتهای مالی شرکت فرعی با استفاده از نرخ تاریخی ارز تسعیر می شود.

تجزیه و تحلیل در سال اول و دوم بعد از تحصیل: (روش سنجش مجدد)

بر مبنای حسابداری ارزش ویژه، شرکت اصلی باید سهم درآمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت فرعی را در سال ۳× شناسایی و ثبت نماید. اطلاعات مثال شرکت فرعی خارجی و محاسبات ارزی جداول شماره (۹-۴)، (۹-۵)، (۹-۶)، (۹-۷)،

(۹-۸) و (۹-۹) و صورتهای مالی شرکت فرعی تسعیر شده به روش سنجش مجدد جدول شماره (۹-۵) نشان می‌دهد که سود خالص شرکت فرعی خارجی در سال ۱۳۳۲ به مبلغ ۱۶۹۰۰ ریال و سود خالص شرکت فرعی خارجی در سال ۱۳۳۳ به مبلغ ۲۰۹۹۰ ریال، و سود سهام اعلام و پرداختی توسط شرکت فرعی در سال ۱۳۳۳ به مبلغ ۸۴۰۰ ریال می‌باشد. نحوه محاسبه سهم درآمد شرکت اصلی از درآمد خالص تسعیر شده شرکت فرعی در دو سال متوالی بشرح زیر است:

محاسبات سهم درآمد شرکت اصلی از درآمد خالص شرکت فرعی

۳۳	۳۲	
۲۰۹۹۰	۱۶۹۰۰	درآمد خالص تسعیر شده شرکت فرعی
%۱۰۰	%۱۰۰	میزان سرمایه‌گذاری شرکت اصلی
۲۰۹۹۰	۱۶۹۰۰	

کسر می‌شود:

۱۵۰۰	۱۵۰۰	استهلاک حق امتیاز $۳۰/۱۰ \times ۵۰۰۰۰$ (فرانک)
۱۹۴۹۰	۱۵۴۰۰	سهم درآمد شرکت اصلی از درآمد فرعی

ثبت حسابداری سهم درآمد شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی و سود سهام در دفاتر شرکت اصلی در در پایان سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۳۲ به شرح زیر است:

۱۵۴۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
۱۵۴۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری

ثبت شناسایی سهم درآمد شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی و سود سهام در دفاتر شرکت اصلی در پایان سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۳۳ به شرح زیر است:

۱۹۴۹۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
۱۹۴۹۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری

ثبت شناسایی سهم درآمد شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی
وجوه نقد ۸۴۰۰

سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی ۸۴۰۰
ثبت سود سهام پرداختی توسط شرکت فرعی خارجی

خلاصه فعالیت و رویدادهای حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی در سال $\times 3$ با توجه به ثبت‌های فوق به صورت زیر خواهد بود:

خلاصه حساب سرمایه‌گذاری شرکت اصلی در شرکت فرعی (ریال)	
سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی $\times 2/1/1$	۱۳۵۰۰۰
درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی سال $\times 2$	۱۵۴۰۰
مانده حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی $\times 2/12/29$	۱۵۰۴۰۰
درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی سال $\times 3$	۱۹۴۹۰
سود سهام دریافتی از شرکت فرعی سال $\times 3$	(۸۴۰۰)
مانده حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی، $\times 3/12/29$	۱۶۱۴۹۰

کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی (روش سنجش مجدد)

کاربرگ تلفیقی شرکت اصلی و فرعی برای سال 13×3 ، در سال دوم بعد از تحصیل، در جدول شماره (۹-۲۰) گزارش شده است، از آنجا که کاربرگ تلفیقی برای سال 13×2 ، در سال اول بعد از تحصیل، شبیه کاربرگ سال 13×3 می‌باشد، بهیمن دلیل، در این قسمت، فقط کاربرگ برای دومین سال بعد از تحصیل گزارش می‌شود. جهت درک بهتر، حذفیات و تعدیلات کاربرگ در اولین و دومین سال بعد از دستیابی به حق کنترل، به تفکیک از طریق ثبت‌های رونامه زیر نشان داده شده است:

الف) ثبت‌های حذفی و تعدیلی کاربرگ اصلی و فرعی خارجی در سال مالی منتهی به 13×2 در روش سنجش مجدد بشرح زیر است:

(۱)

درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری	۱۵۴۰۰
سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی	۱۵۴۰۰
ثبت حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی	

(۲)

سهام عادی - شرکت فرعی	۹۰۰۰۰
سود انباشته - شرکت فرعی	۳۰۰۰۰
حق امتیاز	۱۵۰۰۰
سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی	۱۳۵۰۰۰

ثبت حذف حساب سرمایه گذاری اول دوره مالی x_2 در مقابل حقوق صاحبان سهام شرکت
فرعی و تخصیص مازاد به حق امتیاز

(۳)

هزینه استهلاك حق امتیاز ۱۵۰۰

حق امتیاز ۱۵۰۰

ب) ثبت های حذفی و تعدیلی کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند x_3
به شرح زیر است: (دومین سال تحصیل)

(۱)

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۱۹۴۹۰

سود سهام پرداختی ۸۴۰۰

سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۱۱۰۹۰

حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری در مقابل سود سهام و پرداختی حساب سرمایه گذاری

(۲)

سهام عادی - شرکت فرعی ۹۰۰۰۰

سود انباشته - شرکت فرعی (۱) ۴۶۹۰۰

حق امتیاز ۱۳۵۰۰

سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۱۵۰۴۰۰

حذف حساب سرمایه گذاری در مقابل حقوق صاحبان سهام فرعی و شناسایی حق امتیاز
* محاسبه سود انباشته شرکت فرعی:

مانده سود انباشته $x_2/1/1$ ۳۰۰۰۰

سود سال x_2 ۱۶۹۰۰

۴۶۹۰۰

(۳)

هزینه استهلاك حق امتیاز ۱۵۰۰

حق امتیاز ۱۵۰۰

ثبت استهلاك مازاد ارزیابی طی سال جاری

جدول شماره (۹-۲۰) کاربرد تلفیقی شرکت اصلی و فرعی، دومین سال بعد از تحصیل (روش سنجش مجدد)

عنوان حساب	شرکت		حذفیات		اقدام تلفیقی
	اصلی	فرعی	بد	بس	
صورت سود و زیان:					
فروش	۹۹۷۰۰۰	۱۱۶۰۰۰			۱۱۱۳۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروخته شده	۴۵۰۰۰۰	۶۵۴۳۰			۵۱۵۴۳۰
سود ناخالص	۵۴۷۰۰۰	۵۰۵۷۰			۵۹۷۵۷۰
هزینه عملیاتی (شامل استهلاک)	۴۴۰۰۰۰	۲۹۹۶۰	۱۵۰۰ (۳)		۴۷۱۴۶۰
سود خالص عملیاتی قبل از کسر مالیات	۱۰۷۰۰۰	۲۰۶۱۰			۱۲۶۱۱۰
کسر می شود: هزینه بهره	(۴۰۰۰۰۰)	(۳۰۸۰)			(۴۳۰۸۰)
درآمد حاصل از سرمایه گذاری	۱۹۴۹۰	-	۱۹۴۹۰ (۱)		
سود تعدیل ارز	-	۳۴۶۰			۳۴۶۰
سود خالص نقل به زیر	۸۶۴۹۰	۲۰۹۹۰			۸۶۴۹۰
صورت سود و زیان انباشته:					
سود انباشته ۳۱/۱/۸۳	۲۶۲۹۰۰	۴۶۹۰۰	۴۶۹۰۰ (۲)		۲۶۲۹۰۰
سود نقل از بالا	۸۶۴۹۰	۲۰۹۹۰			۸۶۴۹۰
کسر می شود: سود سهام پرداختی	(۱۵۰۰۰۰)	(۸۴۰۰)		۸۴۰۰ (۱)	(۱۵۰۰۰۰)
سود انباشته نقل به زیر	۳۳۴۳۹۰	۵۹۴۹۰			۳۳۴۳۹۰
ترازنامه:					
وجوه نقد	۱۴۲۰۰۰	۳۰۲۴۰			۱۷۲۲۴۰
حسابهای دریافتی	۳۲۹۵۰۰	۵۴۶۰۰			۳۸۴۱۰۰
موجودی کالا	۵۴۲۰۰۰	۳۱۵۷۰			۵۷۳۵۷۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۱۶۱۴۹۰	-			
			۱۱۰۹۰ (۱)		
			۱۵۰۴۰ (۲)		
حق امتیاز			۱۳۵۰۰ (۲)	۱۵۰۰ (۳)	۱۲۰۰۰
اموال و ماشین آلات و تجهیزات	۶۷۰۴۰۰	۱۲۴۰۰۰			۷۹۴۴۰۰
استهلاک انباشته	(۳۶۶۰۰۰)	(۴۵۱۴۰)			(۴۱۱۱۴۰)
جمع دارایی ها	۱۴۷۹۳۹۰	۱۹۵۲۷۰			۱۵۲۵۱۷۰
حسابها و اسناد پرداختی	۴۹۵۰۰۰	۴۵۷۸۰			۵۴۰۷۸۰
سهام عادی	۶۵۰۰۰۰	۹۰۰۰۰	۹۰۰۰۰ (۲)		۶۵۰۰۰۰
سود انباشته نقل از بالا	۳۳۴۳۹۰	۵۹۴۹۰			۳۳۴۳۹۰
	۱۴۷۹۳۹۰	۱۹۵۲۷۰	۱۷۱۳۹۰	۱۷۱۳۹۰	۱۵۲۵۱۷۰

(۱) حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری در مقابل سود سهام پرداختی و سرمایه گذاری در شرکت فرعی

(۲) حذف حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی و تخصیص مازاد به حق امتیاز در مقابل حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

(۳) ثبت هزینه استهلاک حق امتیاز

حذف سود فی مابین شرکت اصلی و فرعی

سود و زیان حاصل از فروش بین شرکت‌های عضو گروه بر مبنای نرخ ارز در زمان هر فروش یا انتقال حذف می‌شود. برای تشریح، فرض کنید که:

۱- نرخ ارز در زمان فروش ۰/۱۴ فرانک در زمان تنظیم ترازنامه ۰/۱۷ فرانک

۲- فروش بین شرکت‌های عضو گروه و سود به فرانک و ریال بشرح زیر است:

ریال	فرانک	
۱۰۰۰۰۰	۱۴۰۰۰	بهای فروش به شرکت فرعی خارجی
۷۵۰۰۰	۱۰۵۰۰	بهای تمام شده برای شرکت اصلی
۲۵۰۰۰	۳۵۰۰	سود بین شرکت‌های عضو گروه

۳- کالای فروخته شده از شرکت اصلی به فرعی در پایان دوره مالی در انبار شرکت فرعی موجود و فروخته نشده است.

۴- ریال پول عملیاتی واحد تجاری خارجی است.

موجودی کالا آخر دوره شرکت فرعی بالغ بر ۱۰۰۰۰۰۰ ریال، که با توجه به نرخ ارز در زمان تنظیم ترازنامه بالغ بر ۱۷۰۰۰ فرانک می‌باشد. در ترازنامه تلفیقی سود بین شرکت‌های عضو گروه ۳۵۰۰ فرانک از موجودی کالا حذف می‌شود. فرایند تسعیر موجودی کالا آخر دوره بشرح زیر است:

ریال	نرخ ارز	فرانک	
۷۵۰۰۰	۰/۱۷	۱۲۷۵۰	بهای تمام شده موجودی کالا
۲۵۰۰۰	(۰/۱۷ - ۰/۱۴)	۷۵۰	سود بین شرکت‌های عضو گروه
۱۰۰۰۰۰		۱۳۵۰۰	موجودی کالا آخر دوره

تصفیه سرمایه گذاری خارجی

اگر شرکت سرمایه گذار (اصلی) قسمتی از سرمایه گذاری در موسسات خارجی خود را به فروش دهد. بهمان نسبتی که از سرمایه گذاری فروخته شده، حساب «تعدیل انباشته ناشی از تسعیر»، تعدیل و به حساب سود حاصل از فروش سرمایه گذاری منظور می شود، بطور مثال، اگر واحد تجاری ۵۰ درصد سرمایه گذاری خارجی خود را بفروشد، معادل ۵۰ درصد از حساب «تعدیل انباشته ناشی از تسعیر» کسر و به حساب سود و زیان حاصل از فروش منظور می شود.^(۱) به عبارت دیگر، حساب «تعدیل انباشته ناشی از تسعیر» مستقیماً به میزان سرمایه گذاری یک واحد تجاری در واحد تجاری خارجی وابسته است. اگر سرمایه گذار بخشی از سهام سرمایه گذاری خود را بفروشد، بهمان نسبت حساب «تعدیل انباشته ناشی از تسعیر» تعدیل می گردد.

کاربرد قاعده اقل بهای تمام شده یا بازار (روش سنجش مجدد)

طبق اصول پذیرفته شده حسابداری موجودی ها بر مبنای قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار، هر کدام کمتر است ارزشیابی می شوند، وقتی که پول عملیاتی شرکت فرعی پول محلی نیست، لازم است، بهای تمام شده موجودی های تسعیر شده با استفاده از نرخ تاریخی ارز با بهای تمام شده موجودی های تسعیر شده با استفاده از نرخ جاری ارز مقایسه، هر کدام کمتر است مبنای ارزشیابی قرار گیرد، در صورتیکه ارزش جایگزینی (بازار) کمتر باشد به اندازه مابه التفاوت بهای تمام شده موجودی تسعیر شده (با نرخ تاریخی) با ارزش جایگزینی، موجودی کالا کاهش داده می شود. بطور مثال. یک شرکت فرعی خارجی از یک شرکت ژاپنی کالا به مبلغ ۱۰۰۰ ین خریداری می نماید (نرخ ارز در زمان خرید یک ریال معادل ۱/۲ ین ژاپن می باشد). در زمان تنظیم ترازنامه شرکت فرعی خارجی نرخ ارز ۱ ریال معادل یک ین ژاپن می باشد. فرض کنید ارزش جایگزینی (Current replacement cost) ۱۱۲۰ ریال و ارزش خالص بازیافتنی ۱۲۶۰ ریال، ارزش خالص بازیافتنی بعد از کسر سود متعارف ۱۱۰۰ ریال می باشد، طبق قاعده اقل بهای

۱.FASB Interpretation No 37 (Accounting for Translation Adjustments Upon sale of part of an Investment in Foreign Entity) (Stanford conn., FASB 1983). Par. 2

تمام شده یا قیمت بازار، موجودی کالای تسعیر شده مزبور باید به مبلغ ۱۱۲۰ ریال ارزشیابی شود، در این حالت چون بهای بازار از بهای تمام شده به مبلغ ۸۰ ریال کمتر است، باید موجودی کالای تسعیر شده در صورتهای مالی شرکت فرعی خارجی بهمین مبلغ کاهش داده شود.

ریال	نرخ ارز	ین	
۱۲۰۰	۱/۲	۱۰۰۰	بهای تمام شده تاریخی
۱۱۲۰	۱	۱۱۲۰	ارزش جایگزینی
۱۲۶۰	۱	۱۲۶۰	ارزش خالص بازیافتنی
			ارزش خالص بازیافتنی بعد
۱۱۰۰	۱	۱۱۰۰	از کسر سود متعارف

پرسش

- ۱- تفاوت پول محلی و پول گزارشگری چیست؟
- ۲- روش تسعیر پول محلی و پول گزارشگری کدام است؟
- ۳- مفهوم پول عملیاتی چیست؟
- ۴- نحوه تسعیر دارایی‌ها، بدهیها، هزینه‌ها و درآمد در روش تبدیل کدام است؟
- ۵- نحوه تسعیر دارایی‌ها، بدهیها هزینه‌ها و درآمد در روش سنجش مجدد کدام است؟
- ۶- نحوه تسعیر صورتهای مالی شرکت فرعی در زمان تحصیل در روش تبدیل کدام است؟
- ۷- نحوه تسعیر صورتهای مالی شرکت فرعی یکسال بعد از تحصیل در روش تبدیل کدام است؟ توضیح دهید؟
- ۸- منظور از تعدیل انباشته ناشی از تسعیر چیست؟ کاربرد آن کدام است؟
- ۹- نحوه تسعیر صورتهای مالی شرکت فرعی در دومین سال بعد از تحصیل در روش تبدیل کدام است؟
- ۱۰- منظور از سنجش مجدد چیست؟
- ۱۱- نحوه تسعیر صورتهای مالی شرکت فرعی در زمان تحصیل در روش سنجش مجدد

کدام است؟

۱۲- نحوه تسعیر صورتهای مالی شرکت فرعی در اولین سال بعد از تحصیل در روش

سنجش مجدد کدام است؟

۱۳- نحوه تسعیر صورتهای مالی شرکت فرعی در دومین سال بعد از تحصیل در روش

سنجش مجدد کدام است؟

۱۴- منظور از حساب تعدیل انباشته ناشی از تسعیر چیست؟

۱۵- حساب تعدیل انباشته ناشی از تسعیر در زمانی که شرکت سرمایه‌گذار قسمتی از

سرمایه‌گذاری خود را بفروشد، این حساب به چه صورتی تعدیل می‌شود؟

۱۶- مبنای ارزیابی موجودی کالا تسعیر شده شرکت فرعی خارجی به روش سنجش

مجدد را توضیح دهید؟

۱۷- نحوه تعدیل «حساب تعدیل انباشته ناشی از تسعیر» در زمان تصفیه سرمایه‌گذاری را

توضیح دهید؟

تمرین

۱- عبارت زیر حاوی مبانی نظری حسابداری، در ارتباط با بیانیه ۵۲ استاندارد

حسابداری مالی (FASB - 52) می‌باشد. در ارتباط با هر عبارت، مشخص کنید کدام

درست و کدام نادرست است.

- معمولاً وقتی موسسه خارجی مستقل باشد، پول عملیاتی آن پول محلی نمی‌باشد.
- پول عملیاتی شعب خارجی معمولاً پول گزارشگری شرکت اصلی است.
- پول عملیاتی مؤسسات خارجی مستقل معمولاً پول گزارشگری شرکت اصلی نیست.
- اگر پول عملیاتی مؤسسات خارجی پول گزارشگری شرکت اصلی باشد صورتهای مالی آن با روش سنجش مجدد تسعیر می‌شوند.
- اگر پول عملیاتی مؤسسات خارجی پول گزارشگری شرکت اصلی باشد صورتهای مالی آن با روش تبدیل تسعیر می‌شوند.
- درآمد انتقالی به دوره آتی در روش سنجش مجدد با نرخ ارز تاریخی تسعیر می‌شود.

- تعهدات مربوط به ضمانت تولید، در روش سنجش مجدد با نرخ تاریخی ارزش تسعیر می‌شود.
- ارزش نقدی بازیافتنی بیمه عمر در روش سنجش مجدد با نرخ ارزش تاریخی تسعیر می‌شود.
- حقوق صاحبان سهام در روش سنجش مجدد با نرخ ارزش در زمان تحصیل تسعیر می‌شوند. (روش خرید)
- ارائه مجدد صورتهای مالی شرکت فرعی خارجی در روش تبدیل با استفاده از نرخ ارزش در زمان تحصیل تسعیر می‌شوند.
- ارائه مجدد صورتهای مالی شرکت فرعی خارجی در روش سنجش مجدد با استفاده از نرخ ارزش در زمان تحصیل تسعیر می‌شوند.
- پول محیط اقتصادی اولیه‌ای که شخصیت حقوقی در آن محیط فعالیت می‌نماید را پول عملیاتی گویند.
- پول واحد گزارشگری را پول عملیاتی گویند.
- کشورهایی که دچار تورم شدید می‌باشند، صورتهای مالی شرکت فرعی خارجی با استفاده از نرخ تاریخی تسعیر می‌شوند.

۲- نرخ ارزش برای تسعیر حسابهای زیر در روش سنجش مجدد مشخص نمایید؟

۱- موجودی کالا به بهای تمام شده

۲- اوراق بهادار (قیمت بازار کمتر از بهای تمام شده)

۳- پیش پرداخت هزینه

۴- ماشین آلات

۵- استهلاک انباشته

۶- حق امتیاز

۷- حسابهای پرداختنی

۸- صرف اوراق قرضه پرداختنی

۹- سهام عادی

۱۰- فروش

۱۱- سود انباشته اول دوره

۱۲- حقوق اقلیت

۳- کدامیک از نرخ‌های زیر برای تسعیر حسابهای ترازنامه در روش تبدیل کاربرد دارد؟

<u>صرف مستهلک نشده اوراق قرضه</u>	<u>صرف سهام عادی</u>
الف) جاری	جاری
ب) جاری	تاریخی
ج) تاریخی	تاریخی
د) تاریخی	جاری

۴- در ارائه مجدد دارایی و بدهی شرکت فرعی خارجی در روش خرید، کدامیک از ارزش‌های زیر در تسعیر کاربرد دارد؟

الف) متعارف	ب) دفتری
ج) بهای تمام‌شده تاریخی	د) خالص بازیافتنی

۵- در ارائه مجدد حسابهای ترازنامه شرکت فرعی خارجی کدامیک از نرخ‌های زیر در روش تبدیل کاربرد دارد؟

<u>اموال و ماشین‌آلات</u>	<u>استهلاک انباشته</u>
الف) جاری	اموال و ماشین‌آلات
ب) جاری	جاری
ج) میانگین	تاریخی
د) تاریخی	جاری

۶- وقتی اقلام صورتهای مالی شرکت فرعی خارجی به روش سنجش مجدد تسعیر می‌شوند، کدامیک از حسابهای زیر با نرخ جاری ارز تسعیر می‌شوند؟

اموال و ماشین آلات		موجودی کالا به بهای تمام شده	
الف	بلی		بلی
ب	خیر		خیر
ج	بلی		خیر
د	خیر		بلی

۷- کدامیک از حسابهای زیر با استفاده از نرخ جاری ارز در روش تبدیل تسعیر می‌شود؟
 الف) بهای تمام شده کالای فروخته شده (ب) سپرده پرداختنی
 ج) حق امتیاز (د) هر سه مورد

۸- کدامیک از حسابهای زیر با استفاده از نرخ جاری ارز در روش سنجش مجدد تسعیر می‌شود؟

الف) هزینه استهلاک اموال و ماشین آلات (ب) مخارج انتقالی به دوره آتی
 ج) صرف مستهلک نشده اوراق قرضه (د) درآمد انتقالی به دوره آتی

۹- نحوه تسعیر حقوق صاحبان سهام در روش تبدیل کدام است؟ (روش خرید)
 الف) نرخ ارز در زمان تحصیل (ب) نرخ ارز در زمان انتشار سهام
 ج) نرخ ارز جاری (د) نرخ ارز تاریخی

۱۰- سود سهام دریافتی از شرکت فرعی خارجی در دفاتر شرکت اصلی با کدام نرخ تبدیل و ثبت می‌شود؟

الف) جاری در زمان دریافت (ب) جاری در زمان تنظیم ترازنامه
 ج) جاری در زمان اعلام (د) تاریخی در زمان اعلام

۱۱- درآمد خالص تسعیر شده شرکت فرعی بالغ بر ۲۰۰۰۰۰۰ ریال، درصد سرمایه‌گذاری شرکت اصلی در شرکت فرعی ۹۰٪، مازاد ارزیابی (حق امتیاز) ۵۰۰۰۰۰۰ پژو، عمر مفید ۱۰ سال نرخ میانگین ارز هر پژو معادل ۲ ریال درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در

شرکت فرعی کدام است؟

الف) ۱۷۰۰۰۰۰ (ب) ۱۸۰۰۰۰۰ (ج) ۹۰۰۰۰۰۰ (د) ۸۰۰۰۰۰۰

۱۲- مازاد ارزیابی در زمان تحصیل (حق امتیاز) ۵۰۰۰۰۰۰ پزو نرخ ارز در زمان تحصیل هر پزو معادل ۱/۵ ریال، عمر مفید حق امتیاز ۱۰ سال، نرخ جاری ارز در زمان تنظیم ترازنامه ۲ ریال، نرخ میانگین ارز طی سال ۱/۷۵ ریال، تعدیل انباشته ناشی از تسعیر کدام است؟ (واحد پول گزارشگری ریال است)

الف) ۹۰۰۰۰۰۰ (ب) ۸۷۵۰۰ (ج) ۲۳۷۵۰۰ (د) ۶۶۲۵۰۰

۱۳- افزایش در تعدیل انباشته ناشی از تسعیر طی سال ۱۳۸۹ مبلغ بر ۳۰۰ ریال می باشد ثبت تعدیل در دفاتر شرکت اصلی کدام است؟

الف) سرمایه گذاری در شرکت فرعی بدهکار، و تعدیل انباشته ناشی از تسعیر بستانکار بالغ بر ۳۰۰ ریال

ب) سرمایه گذاری در شرکت فرعی بدهکار، و درآمد حاصل از تسعیر بستانکار بالغ بر ۳۰۰ ریال

ج) تعدیل انباشته ناشی از تسعیر بدهکار، و درآمد حاصل از تسعیر بستانکار بالغ بر ۳۰۰ ریال

د) تعدیل انباشته ناشی از تسعیر بدهکار، و سرمایه گذاری در شرکت فرعی بستانکار بالغ بر ۳۰۰ ریال

مسائل

۱- در دوم فروردین ماه سال ۱۳۸۹ شرکت الفبا در ایران ۸۰ درصد سهام دارای رای شرکت فرعی بتا را در پاکستان به مبلغ ۲۰۰۰۰۰۰۰ روپیه تحصیل نمود. رویدادهای شرکت بتا به روپیه در دفاتر ثبت و نگهداری می شود. نرخ ارز طی سال ۱۳۸۹ بشرح زیر است:

تاریخ	نرخ ارز
دوم فروردین (زمان تحصیل)	۰/۱۵
اول آبان	۰/۱۶
۲۹ اسفند	۰/۱۷
میانگین	۰/۱۵۶

اقدام تراز آزمایشی شرکت فرعی بتا در ۲۹ اسفند سال ۱۳۷۹ بشرح زیر است:

فروش	۳۰۲۰۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروخته شده	۱۸۵۰۰۰۰
هزینه استهلاک	۱۰۰۰۰۰
سایر هزینه‌ها	۶۵۵۰۰۰
هزینه مالیات بر درآمد	۸۲۰۰۰
سود انباشته ۱/۱	۴۸۰۰۰۰
سود سهام پرداختی ۸/۱	۳۰۰۰۰۰
وجوه نقد	۹۳۰۰۰۰
حسابهای دریافتنی	۶۰۸۰۰۰
موجودی کالا (Fifo)	۸۳۰۰۰۰
زمین	۵۰۰۰۰۰
ساختمان	۶۵۰۰۰۰
تجهیزات	۴۳۰۰۰۰
حسابهای پرداختنی	۶۴۰۰۰۰
اسناد پرداختنی کوتاه‌مدت	۶۳۵۰۰۰
اوراق قرضه	۹۰۰۰۰۰
سهام عادی	۹۶۰۰۰۰
صرف سهام	۳۰۰۰۰۰

مطلوبست:

- ۱- تسعیر اقلام صورتهای مالی شرکت فرعی بتا به روش تبدیل (با فرض اینکه پول عملیاتی رویه باشد)
- ۲- تسعیر اقلام صورتهای مالی شرکت فرعی بتا به روش سنجش مجدد (با فرض اینکه پول عملیاتی ریال باشد)

۲- شرکت بیتا در پایان سال ۱۳۲۲ در ایران ۸۰٪ سهام دارای رای شرکت فرعی ترکیه را تحصیل نمود: اقلام تراز آزمایشی شرکت فرعی در پایان سال ۱۳۲۲ بشرح زیر است:

۹۰۰۰	وجوه نقد
۱۵۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۲۰۰۰	ذخیره مطالبات مشکوک
۱۴۰۰۰	موجودی کالا ۱۲/۲۹
۶۰۰۰۰	اموال و ماشین آلات
۱۳۰۰۰	استهلاک انباشته
۸۰۰۰	حسابهای پرداختی
۵۰۰۰	اسناد پرداختنی
۴۵۰۰۰	سهام عادی
۲۵۰۰۰	سود انباشته
<u>۹۸۰۰۰</u>	<u>۹۸۰۰۰</u>

اطلاعات اضافی:

- ۱- نرخ ارز موجودی کالا آخر دوره شرکت فرعی در زمان تحصیل ۵۷٪/۰ لیر بود.
- ۲- نرخ ارز اموال و ماشین آلات خریداری شده توسط شرکت فرعی ۵۵٪/۰ لیر بود.
- ۳- نرخ ارز در زمان تحصیل (۲۹ اسفند سال ۱۳۲۲) ۶۰٪/۰ لیر بود.

مطلوبست:

- ۱- تهیه تراز آزمایشی تسعیر شده شرکت فرعی به ریال با فرض اینکه پول عملیاتی شرکت فرعی ریال باشد.
- ۲- تهیه ترازنامه شرکت فرعی به ریال

۳- تهیه تراز آزمایشی تسعیر شده شرکت فرعی با فرض اینکه پول عملیاتی شرکت فرعی پول محلی لیر ترکیه باشد.

۳- شرکت آسیا در آلمان در ۳۱ دسامبر ۱۹x۳ کلیه سهام دارای حق رای شرکت فرعی اروپا را در فرانسه تحصیل نمود. نرخ ارز در تاریخ تحصیل ۰/۴۹ فرانک بود. تراز آزمایشی شرکت فرعی اروپا در ۳۱ دسامبر ۱۹x۴ بشرح زیر است. (واحد پول فرانک)

۴۰۰۰۰	وجوه نقد
۲۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۱۰۰۰	ذخیره مطالبات مشکوک
۴۲۰۰۰	موجودی کالا ۴/۱۲/۳۱x
۱۰۰۰۰۰	اموال و ماشین آلات (خالص)
۱۸۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۳۰۰۰۰	استاد پرداختنی
۱۰۰۰۰۰	سهام عادی
۴۰۰۰۰	سود انباشته ۴/۱/۱x
۱۰۰۰۰	سود سهام پرداختنی
۹۰۰۰۰	فروش
۵۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۸۰۰۰	هزینه استهلاک
۱۰۰۰۰	سایر هزینه
<u>۲۸۰۰۰۰</u>	<u>۲۸۰۰۰۰</u>

اطلاعات اضافی:

۱- موجودی کالا آخر دوره شرکت فرعی مربوط به آخرین خریدهای سه ماهه آخر سال ۱۹x۴ می‌باشد. نرخ ارز میانگین سه ماهه آخر سال ۵۳/۰ فرانک

۲- موجودی کالا آخر دوره سال ۱۹x۳ معادل ۴۰۰۰۰ فرانک و نرخ ارز ۵۰/۰ فرانک بود. خرید کالا طی سال ۱۹x۴ بالغ بر ۵۲۰۰۰ فرانک

۳- سود سهام پرداختنی در ۳۰ جولای سال ۱۹x۴ بالغ بر ۱۰۰۰۰ فرانک و نرخ ارز در

آن تاریخ ۵۱/۰ فرانک بود.

۴- اموال و ماشین آلات در سال ۱۹×۱ تحصیل شده. نرخ ارز در زمان تحصیل دارایی اموال و ماشین آلات ۴۷/۰ فرانک بود.

۵- سایر نرخ ارز به فرانک:

میانگین نرخ ارز طی سال ۱۹×۴ ۵۴/۰ فرانک

۳۱ دسامبر ۵۸/۰ فرانک

مطلوبست:

۱- تهیه تراز آزمایشی تسعیر شده شرکت فرعی به مارک آلمان در ۳۱ دسامبر ۱۹×۴ با فرض اینکه مارک آلمان پول عملیاتی شرکت فرعی می باشد.

۲- تهیه صورتهای مالی تسعیر شده شرکت فرعی اروپا در ۳۱ دسامبر ۱۹×۴

۳- تهیه تراز آزمایشی تسعیر شده شرکت فرعی به مارک آلمان در ۳۱ دسامبر ۱۹×۴ با فرض اینکه پول عملیاتی شرکت فرعی پول محلی باشد (فرانک)

۴- تهیه صورتهای مالی تسعیر شده شرکت فرعی با فرض ۳ در ۳۱ دسامبر ۱۹×۴

۴- شرکت الف در فرانسه کلیه سهام دارای رأی شرکت فرعی ب را در آلمان در اول سال ۱۹×۲ تحصیل نمود. نرخ ارز در زمان تحصیل ۵/۱ فرانک (۵/۱ فرانک = ۱ مارک). ارقام تراز آزمایشی شرکت فرعی (ب) در ۳۱ دسامبر ۱۹×۲ به شرح زیر است: (پول عملیاتی مارک آلمان می باشد)

۱۱۰۰۰۰۰	وجوه نقد
۸۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
	موجودی کالا (Fifo)
۱۰۰۰۰۰۰	اموال و ماشین آلات
۵۶۰۰۰۰	وام به شرکت اصلی
۲۷۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۱۰۰۰۰۰	استهلاک
۱۲۰۰۰۰۰	هزینه حقوق و دستمزد
۶۰۰۰۰۰	سایر هزینه ها

۳۰۰۰۰۰	سود سهام پرداختی
۳۰۰۰۰۰	استهلاک انباشته
۳۶۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۱۰۰۰۰۰۰	اوراق قرضه پرداختنی
۲۰۰۰۰۰۰	سهام عادی
۵۰۰۰۰۰	سود انباشته
۵۴۰۰۰۰۰	فروش
اطلاعات اضافی:	

- ۱- نرخ جاری ارز در ۳۱ دسامبر ۱/۴ فرانک
 - ۲- نرخ میانگین ارز طی سال ۱/۴۵ فرانک
 - ۳- در تاریخ ۴ ژانویه ۱۹×۲ شرکت فرعی ب وام به مبلغ ۵۶۰۰۰۰۰ ریال در اختیار شرکت اصلی الف قرار داده، که نرخ ارز در تاریخ فوق ۱/۵ فرانک بود.
 - ۴- نرخ ارز در زمان توزیع سود سهام ۱/۴۲ فرانک
- مطلوبست:

- ۱- تهیه تراز آزمایشی تسعیر شده شرکت فرعی به روش تبدیل در ۳۱ دسامبر ۱۹×۲ با فرض اینکه مارک آلمان پول عملیاتی شرکت فرعی باشد.
- ۲- تهیه صورتهای مالی تسعیر شده شرکت فرعی ب در ۳۱ دسامبر ۱۹×۲

۵- با استفاده از اطلاعات شرکت فرعی ب مساله شماره ۴، اقلام تراز آزمایشی شرکت اصلی الف در فرانسه در ۳۱ دسامبر ۱۹×۲ بشرح زیر است: (واحد پول فرانک)

۱۲۱۸۳۰۰۰	فروش
۱۰۷۳۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۶۰۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۴۰۰۰۰۰	هزینه استهلاک
۳۰۰۰۰۰۰	هزینه حقوق و دستمزد
۱۵۰۰۰۰۰	سایر هزینه‌ها
۲۴۵۵۰۰۰	سود انباشته ۱/۱

۱۰۰۰۰۰۰	سود سهام پرداختی
۳۱۷۶۰۰۰	وجوه نقد
۱۵۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۳۰۰۰۰۰۰	موجودی‌ها
۴۰۰۰۰۰۰	اموال و ماشین‌آلات
۱۰۰۰۰۰۰	استهلاک انباشته
۵۵۱۶۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
۱۴۲۲۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۸۴۰۰۰۰	وام پرداختنی به فرعی
۲۵۰۰۰۰۰	اوراق قرضه پرداختنی
۸۰۰۰۰۰۰	سهام عادی
۳۸۱۰۰۰	تعدیل انباشته ناشی از تسعیر
<u>۲۹۴۷۳۰۰۰</u>	<u>۲۹۴۷۳۰۰۰</u>

اطلاعات اضافی:

- ۱- سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی در زمان تحصیل ۵۲۵۰۰۰۰ فرانک می‌باشد.
 - ۲- عمر مفید استهلاک حق امتیاز ۱۰ سال
 - ۳- شرکت اصلی الف برای حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی از روش ارزش ویژه استفاده می‌نماید.
- مطلوبست:

- ۱- تهیه کاربرگ تلفیقی شرکت اصلی و فرعی به روش تبدیل - در سال مالی منتهی به ۳۱ دسامبر ۱۹x۲. با فرض اینکه پول عملیاتی شرکت فرعی مارک می‌باشد.

ع- در اول سال ۱۳x۸ شرکت اصلی ب در ایران ۸۰٪ سهام دارای حق رای شرکت فرعی (ج) را در هند به مبلغ ۲۰۰۰۰۰۰ روپیه تحصیل نمود. نرخ ارز در زمان تحصیل ۱۵/۰ ریال (نرخ فرضی است) بود. سود انباشته شرکت فرعی در زمان تحصیل ۴۸۰۰۰۰۰ روپیه (ریال $۷۲۰۰۰ = ۴۸۰۰۰۰ \times ۰/۱۵$). دفاتر شرکت فرعی ج با واحد پول روپیه نگهداری می‌شود. تراز آزمایشی دو واحد تجاری در ۲۹ اسفند ۱۳x۹ بشرح زیر است:

شرکت اصلی	شرکت فرعی
ب (ریال)	ج (روپیه)
۵۰۰۲۰۰	۹۶۲۵۰۰
۵۱۶۴۰۰	۶۶۰۰۰۰
۶۲۷۸۰۰	۱۰۳۷۵۰۰
۳۰۰۰۰۰	
۴۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰
۶۱۰۰۰۰	۵۵۰۰۰۰
۲۹۰۰۰۰	۴۰۵۰۰۰
۲۰۰۰۰۰	۳۷۵۰۰۰
۲۷۲۰۰۰۰	۲۳۱۲۵۰۰۰
۲۱۰۰۰۰	۱۲۵۰۰۰
۹۱۴۰۰۰	۸۱۸۷۵۰
۱۰۰۰۰۰	۱۰۲۵۰۰
۷۴۳۸۴۰۰	۷۸۴۸۷۵۰
۵۴۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰
۳۰۰۰۰۰	۶۵۰۷۵۰
۷۰۰۰۰۰	۸۵۰۰۰۰
۸۰۰۰۰۰	۹۶۰۰۰۰
۳۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰
۵۴۴۴۰۰	۵۱۳۰۰۰
۴۲۰۰۰۰۰	۳۷۷۵۰۰۰
۵۴۰۰۰	
۷۴۳۸۴۰۰	۷۸۴۸۷۵۰

اطلاعات اضافی:

۱- موجودی کالا اول دوره شرکت فرعی ۸۳۰۰۰۰ روپیه (نرخ ارز ۱۶۵/۰ ریال)

۲- خرید طی سال ۱۳۹۹ بالغ بر ۲۵۲۰۰۰۰ روپیه

۳- پول عملیاتی شرکت فرعی روپیه می باشد.

۴- سود انباشته و تعدیل انباشته ناشی از تسعیر (بستانکار) به ریال به ترتیب ۷۵۹۴۸ ریال و ۳۶۴۶۲ ریال

۵- کلیه دارایی اموال و ماشین آلات شرکت فرعی مربوط به قبل از تحصیل می باشد.

۶- موجودی کالا آخر دوره مربوط به خرید سه ماهه آخر سال می باشد.

۷- سود سهام اعلام و پرداختی شرکت فرعی بالغ بر ۳۷۵۰۰۰ روپیه (نرخ ارز ۱۸/۰ ریال)

۸- نرخ ارز هر روپیه در برابر ریال ایران:

در زمان تحصیل	۰/۱۵ ریال
میانگین برای سال ۱۳۸۸	۰/۱۵۶ ریال
اول فروردین سال ۱۳۸۹	۰/۱۷ ریال
در زمان سود سهام اعلام و پرداختی	۰/۱۸ ریال
۲۹ اسفند سال ۱۳۸۹	۰/۱۹ ریال
میانگین سه ماهه آخر سال ۱۳۸۹	۰/۱۸۵ ریال
میانگین طی سال ۱۳۸۹	۰/۱۷۶ ریال

مطلوبست:

۱- تهیه صورتهای مالی تسعیر شده شرکت فرعی

۲- تهیه کاربرگ تلفیقی اصلی و فرعی به روش تبدیل

ورشکستگی و تجدید سازمان شرکتهای سهامی



• اهداف کلی

آشنایی با قوانین مربوط به ورشکستگی در ایران، تشریح صورت وضعیت مالی در زمان ورشکستگی و نحوه تنظیم آن، حسابداری مربوط به تصفیه در زمان ورشکستگی، حسابداری مربوط به طرح تجدید سازمان.

• هدفهای رفتاری:

- از شما انتظار می رود پس از مطالعه این فصل بتوانید:
- ۱- کدام اصل و فرض حسابداری در زمان ورشکستگی نقش خود را از دست داده و جایگزین آن در گزارشگری مالی کدام است؟
 - ۲- در چه شرایطی شرکت سهامی ورشکست می شود؟ توضیح دهید.

- ۳- منظور از قرارداد ارفاقی چیست؟ توضیح دهید.
- ۴- بستانکاران دارای وثیقه و عادی کدامند؟ شرح دهید.
- ۵- روش حسابداری تصفیه شرکت سهامی در زمان ورشکستگی را شرح دهید.
- ۶- نحوه تهیه صورت تبدیل و تصفیه را تشریح نمایید.
- ۷- منظور از طرح تجدید سازمان چیست؟ شرح دهید.
- ۸- نحوه ثبت و گزارشگری طرح تجدید سازمان کدام است؟ شرح دهید.

ورشکستگی و طرح تجدید سازمان

یکی از مفروضات اساسی و بنیادی حسابداری، فرض تداوم فعالیت (going concern) است، و این فرض حاکی از این می‌باشد که واحد تجاری عملیات خود را در یک دوره زمانی طولانی ادامه داده، تا برنامه‌های جاری خود را اجرا و تعهدات اقتصادی خود را ایفا نماید. و علاوه بر این، اصل بهای تمام شده تاریخی که یکی از مفاهیم فراگیر حسابداری است، در گزارشگری مالی نقش داشته، و این اصل حاکی از این می‌باشد که کلیه دارائی‌ها همواره، به بهای تمام شده در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری و ثبت می‌شوند. اگر نوسانات اقتصادی (داخلی، خارجی) و حوادث غیر مترقبه موجب از دست رفتن دارائی‌های واحد تجاری شود، و واحد تجاری دچار زیان شدید گردد، در این صورت، واحد تجاری به علت کمبود شدید نقدینگی و کسری منابع مالی، دیگر قادر به پرداخت تعهدات اقتصادی خود در سررسید نمی‌باشد، نتیجتاً در این مرحله، بدهی‌های واحد تجاری معمولاً بیش از دارائی‌های آن را تشکیل می‌دهد. و زمانی که شرکت توانایی پرداخت بدهی‌های خود را در سررسید نداشته باشد، دچار توقف^(۱) کامل می‌گردد. در این شرایط، تنظیم صورتهای مالی مبتنی بر فرض تداوم فعالیت، و اصل بهای تمام شده تاریخی موجب گمراهی استفاده کنندگان گشته، و باید فرض تداوم فعالیت کنار گذاشته شده، و فرض توقف یا انحلال جایگزین آن گردد. و همچنین، در اندازه‌گیری اقلام دارائی‌های واحد تجاری، ارزش خالص بازیافتنی و ارزش تصفیه جایگزین اصل بهای تمام شده تاریخی می‌گردد. زیرا، گزارشگری مالی مبتنی بر ارزش متعارف بازار (ارزش

خالص بازیافتنی) باعث می‌شود که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی در برآوردهای خود در ارتباط با ورود آتی وجوه نقد تصمیم‌گیری نمایند.

زمانی که واحد تجاری توانایی پرداخت بدهی در سررسید را بطور قطع و یقین از دست بدهد با صدور حکم دادگاه واحد تجاری ورشکسته اعلام می‌گردد. در این شرایط، سؤالی که مطرح می‌شود، این است که، اگر واحد تجاری ورشکسته اعلام شود، چه کسی دارایی‌ها را مالک می‌شود؟ آیا بستانکاران حمایت می‌شوند؟ چگونه حسابدار تعهدات اقتصادی را در زمان ورشکستگی در دفاتر منعکس می‌نماید؟ بهترین روش مدیریت واحد تجاری در زمانی که مشکلات مالی وجود دارد چیست؟ و آیا همه واحدهای تجاری که دارای مشکلات مالی می‌باشند، عملیات خود را متوقف و یا به صورتی دیگر ادامه فعالیت می‌دهند.

بطور کلی، هرگاه تعهدات اقتصادی واحد تجاری به غیر از حقوق مالی متعلق به صاحبان سرمایه بیش از مجموع دارایی‌های مؤسسه باشد، این وضعیت را ورشکستگی^(۱) و چنین واحد تجاری را ورشکسته^(۲) گویند. در صورت عدم توانایی یک واحد تجاری در پرداخت بدهیها در سررسید دو حالت ممکن است تحقق یابد:

۱- اعلام ورشکستگی ۲- تجدید سازمان (Reorganization)

زمانی که واحد تجاری ورشکست می‌شود، بستانکاران شرکت سعی می‌نمایند به صورت مختلف (تملک دارایی‌ها، تکمیل دادخواست، به گرو در آوردن دارایی‌های شرکت ...) زیان خود را کاهش دهند.

از نظر قانون تجارت ایران، ورشکستگی مخصوص تاجر (واحد تجاری) بوده و غیر تاجر نمی‌تواند از عنوان ورشکستگی استفاده نماید (خدمه یا شاگرد تاجر، یا شخص مدیر واحد تجاری، گرچه معاملات تجاری انجام می‌دهند، چون به حساب خود تجارت نمی‌کنند مشمول ورشکستگی نخواهند بود)

ماده ۴۱۲ قانون تجارت ایران، ورشکستگی تاجر یا شرکت تجاری، در نتیجه توقف از تأدیه وجوهی که بر عهده اوست حاصل می‌شود.

مرجع صلاحیت‌دار برای صدور حکم ورشکستگی تاجر یا شرکت تجاری، دادگاه محل اقامت تاجر یا واحد تجاری است. اشخاصی که حق اعلام به دادگاه را دارند عبارتند از:

۱- تاجر (واحد تجاری) - تاجر وظیفه دارد ظرف ۳ روز از شروع وقفه در پرداخت بدهی و سایر تعهدات نقدی، توقف خود را به دفتر دادگاه محل اقامت خود اظهار نموده، صورت‌حساب دارائی و کلیه دفاتر تجاری خود را به دفتر دادگاه تسلیم نماید (ماده ۴۱۳ ق.ت). صورت‌حسابی که تاجر به دادگاه ارائه می‌دهد باید به امضاء او رسیده و شامل موارد ذیل باشد (ماده ۴۱۴، ق.ت)

الف) تعداد و تقویم کلیه اموال منقول و غیر منقول به طور مشروح.

ب) صورت کلیه قروض و مطالبات.

ج) صورت نفع و ضرر و صورت مخارج شخصی.

در صورت توقف شرکتهای تضامنی، مختلط، یا نسبی اسامی و محل اقامت کلیه شرکاء ضامن باید ضمیمه شود.

۲- طلبکاران - در صورتیکه تاجر به علت سلب اعتبار خود حاضر نباشد زیر بار ورشکستگی برود، طلبکاران که در پرداخت مطالبات تجارتی آنها وقفه حاصل شده، حق دارند، ورشکستگی تاجر (واحد تجاری) را به دادگاه اعلام نمایند. در این شرایط، دادگاه تاجر را احضار، پس از پرسش و پاسخ از وضعیت مالی او، چنانچه تاجر را واقعاً از پرداخت بدهی و تعهدات نقدی عاجز تشخیص داد، حکم ورشکستگی او را صادر خواهد کرد.

۳- دادستان - چون ورشکستگی تاجر علاوه بر خسارتی که به طلبکاران خود وارد می‌کند، ممکن است، سبب ورشکستگی تجار دیگر بشود، لذا موضوع از جنبه خصوصی خارج و جنبه عمومی پیدا می‌کند، با توجه به این شرایط، دادستان حق دارد، در صورت مشاهده یا اطلاع از این موضوع مراتب را به دادگاه اعلام و حکم ورشکستگی تاجر را بخواهد. تاجر ورشکسته از تاریخ صدور حکم از مداخله در تمام اموال خود ممنوع است (ماده ۴۱۸ ق.ت)

با صدور حکم از طریق دادگاه، مدیر تصفیه (ماده ۴۴۰-ق.ت) انتخاب می‌شود، مدیر تصفیه طبق مقررات وضعیت مالی تاجر (واحد تجاری) را رسیدگی و از طریق فروش

اموال و وصول مطالبات تاجر (واحد تجاری) نسبت به پرداخت بدهی شخص تاجر (واحد تجاری) اقدام می‌نماید. قروض مدت‌دار تاجر (واحد تجاری) در مواقع اجرای حکم ورشکستگی، با در نظر گرفتن تفاوت ارزش نسبت به مدت حال، خواهد بود. دادگاه حکمی که درباره ورشکستگی تاجر (واحد تجاری) اعلام می‌دارد، یک نفر به عنوان ناظر جهت اداره امور راجع به ورشکستگی اعلام می‌نماید (ماده ۴۲۷ و ۴۲۸ ق.ت)

قرارداد ارفاقی: (Composition Agreement)

قراردادی است که پس از صدور حکم ورشکستگی بین تاجر یا واحد تجاری ورشکسته و تمام یا اکثریت بستانکاران او به صورت جمعی بسته می‌شود و به تأیید دادگاه صادر کننده حکم ورشکستگی می‌رسد. در قرارداد ارفاقی، حسب مورد، بستانکاران از مقداری از مطالبات خود می‌گذرند و بقیه را به ترتیب مقرر در قرارداد از تاجر ورشکسته دریافت می‌دارند. بستانکارانی که در قرارداد ارفاقی شرکت نمی‌نمایند، نسبت به طلب خود از دارائی‌های واحد تجاری (تاجر) نسبت به کل بستانکاران سهم خود را دریافت می‌دارند، ولی این دسته از بستانکاران بعداً حق مطالبه وجهی را از واحد تجاری (تاجر) ندارند. این قرارداد زمانی جنبه قانونی دارد که مطابق با قانون تنظیم شده، لااقل نصف بعلاوه یک نفر از طلبکارها با داشتن حداقل سه ربع از کل مطالبات در آن قرارداد شرکت نموده باشند. (ماده ۴۷۹ - ۴۸۰ - ۴۸۱ - ۴۸۲ ... قانون تجارت ایران)

صورت وضعیت مالی

یکی از مهمترین وظایف حسابدار در دوران ورشکستگی تهیه صورت وضعیت مالی (Statement of affairs) است، که بایستی به طور مشروح تهیه، و به دادگاه گزارش گردد. صورت وضعیت مالی، گزارشی است، حاوی ارزش دفتری و متعارف برآوردی^(۱) دارائی‌ها، و بدهی‌ها به تفکیک حق تقدم را نشان می‌دهد. این گزارش بر مبنای فرض توقف و انحلال (عدم تداوم فعالیت) مؤسسه تنظیم می‌شود. بهای تمام شده تاریخی

اقدام دارائی‌ها اهمیت خود را از دست داده، و مبالغ قابل انتظار برای تصفیه (ارزش خالص بازیافتنی) مبنای ارزیابی قرار می‌گیرد.

در صورت وضعیت مالی، هر یک از طبقات بستانکاران مقدار وجوه نقدی را که در تبدیل دارائی‌ها به نقد می‌توانند دریافت دارند، گزارش می‌شود. طبقه‌بندی اقلام ترازنامه به دارائی جاری و دارائی غیر جاری، بدهی جاری ... اهمیت خود را از دست داده، بجای آن دارائی‌هایی که در رهن بستانکاران بوده ... گزارش می‌شود، و علاوه بر این بدهی‌های واحد تجاری به بستانکاران دارای وثیقه^(۱) ممتاز^(۲) و عادی^(۳) طبقه‌بندی می‌شوند، حقوق صاحبان سهام، در این شرایط، اهمیت خود را از دست داده، زیرا واحد تجاری در فرآیند تصفیه معمولاً دارای ارزش ویژه منفی بوده و طبقه‌بندی اقلام صورت در وضعیت مالی به شرح زیر گزارش می‌شود:

● دارائی‌ها

۱- دارائی‌هایی که بطور کامل در رهن بستانکاران دارای وثیقه بوده، و با حداقل مبلغ قابل انتظار برای تأمین رضایت آنها (بستانکاران).

۲- دارائی‌هایی که قسمتی از آن در رهن بستانکاران بوده، و با حداقل مبلغ قابل انتظار برای تأمین رضایت آنها (بستانکاران).

۳- دارائی‌هایی که در رهن بستانکاران نمی‌باشند (Free Assets).

● بدهی‌ها: شامل بستانکاران مختلف می‌باشند، که در دریافت طلب خود حق تقدم (در اولویت) داشته و لیست آنها به شرح زیر ضمیمه صورت وضعیت مالی می‌گردد.

الف) بستانکاران دارای وثیقه کامل، با حداقل مبلغ لازم برای تأمین رضایت آنها.

ب) بستانکاران ممتاز.

ج) بستانکاران عادی.

بدهی‌های احتمالی که بطور معقول قابل محاسبه بوده، باید در صورت وضعیت مالی گزارش گردند، در مقابل، اگر بدهی‌های احتمالی که طلب آنها دقیقاً مشخص نبوده و قابل

۱. Fully secured creditors.

۲. Preferential creditors.

۳. Unsecured creditors.

اهمیت نمی‌باشند باید در ضمايم صورت وضعیت مالی افشاء گردند.^(۱)

الف) بستانکاران دارای وثيقه به موجب قانون (ماده - ۵۱۷ و ۵۱۶ ق.ت) در دریافت طلب خود نسبت به سایر بستانکاران حق تقدم دارند. بطور مثال، اگر زمین و ساختمان که در رهن اوراق قرضه پرداختی می‌باشد، در زمان فروش، وجوه نقد دریافتی حاصل از آن، ابتدا بدهی‌های رهنی دارای وثيقه پرداخت شده، مازاد با توجه به حق تقدم در پرداخت بدهیهای بعدی اقدام خواهد شد.

ب) بستانکاران ممتاز، که در دریافت طلب خود پس از بستانکاران دارای وثيقه قرار می‌گیرند، عبارتند از:

- ۱- هزینه‌های اداری دوران ورشکستگی مطابق با قانون تجارت.
- ۲- صاحبان بدهی‌های واحد تجاری در دوران ورشکستگی.
- ۳- دستمزد و حقوق یا کارمزد واحد تجاری (حداکثر ۶ ماه قبل از توقف).
- ۴- دستمزد کارگرانی که بطور روزانه، هفتگی مزد دریافت می‌دارند (حداکثر ۳ ماه قبل از توقف).
- ۵- سپرده مشتریانی که بابت خرید کالا نزد واحد تجاری بوده و کالا تحویل نگردیده است.

- ۶- کالای امانی و اسناد امانی به صاحب آنها برگشت داده می‌شود. (ماده ۵۲۹ ق.ت).
- ۷- بدهی‌های مالیاتی (مالیات بردرآمد، مالیات اموال، مالیات حقوق ...)
- ۸- سایر بستانکاران - این گروه بعد از بستانکاران دارای وثيقه و ممتاز قرار دارند، که به تناسب طلب خود، از درآمد حاصل از فروش دارائی‌ها و وصول مطالبات واحد تجاری ورشکسته سهم می‌برند.
- ۹- صاحبان سهام آخرین گروه می‌باشند، که در صورت وضعیت مالی گزارش می‌شوند.

تشریح صورت وضعیت مالی

به منظور تشریح نحوه تهیه صورت وضعیت مالی اطلاعات شرکت سهامی الفبا قبل از تنظیم دادخواست ورشکستگی بشرح زیر مورد استفاده قرار می‌گیرد:

ترازنامه شرکت سهامی الفباء در تاریخ ۳۰ خرداد ماه سال ۱۳۸۸ بشرح زیر است.

وجوه نقد	۲۰۰۰	بدهی جاری:	
سرمایه گذاری در اوراق بهادار	۱۵۰۰۰	اسناد پرداختنی (تضمین موجودی کالا)	۷۵۰۰۰
حسابهای دریافتنی	۲۳۰۰۰	حسابهای پرداختنی	۶۰۰۰۰
موجودی کالا	۴۱۰۰۰	هزینه معوق پرداختنی	<u>۱۸۰۰۰</u>
پیش پرداخت هزینه	<u>۳۰۰۰</u>	جمع بدهی جاری	۱۵۳۰۰۰
جمع دارائی جاری	<u>۸۴۰۰۰</u>	اسناد پرداختنی بلند مدت:	
زمین	۱۰۰۰۰۰	(در رهن زمین و ساختمان)	<u>۲۰۰۰۰۰</u>
ساختمان	۱۱۰۰۰۰	جمع بدهی ها	۳۵۳۰۰۰
تجهیزات	۸۰۰۰۰	حقوق صاحبان سهام:	
دارائی نامشهود	<u>۱۵۰۰۰</u>	سهام عادی	۱۰۰۰۰۰
جمع دارایی غیر جاری	<u>۳۰۵۰۰۰</u>	زیان انباشته	<u>(۶۴۰۰۰)</u>
جمع دارائی ها	<u>۳۸۹۰۰۰</u>	بدهی و حقوق صاحبان سهام	<u>۳۸۹۰۰۰</u>

اطلاعات اضافی:

- ۱- ارزش متعارف بازار سرمایه گذاری در اوراق بهادار بالغ بر ۲۰۰۰۰ ریال، سود سهام سرمایه گذاری به مبلغ ۵۰۰ ریال دریافت و ثبت نشده است.
- ۲- برآورد وصول مطالبات ۱۲۰۰۰ ریال.
- ۳- برآورد فروش کالا بالغ بر ۵۰۰۰۰ ریال و هزینه واگذاری آن ۵۰۰۰ ریال.
- ۴- از پیش پرداخت هزینه مبلغ ۱۰۰۰ ریال قابل وصول و مابقی منقضی شده است.
- ۵- دارائی نامشهود فاقد ارزش است.
- ۶- ارزش متعارف بازار زمین و ساختمان ۲۳۱۰۰۰ ریال، ارزش متعارف بازار تجهیزات ۳۲۰۰۰ ریال.
- ۷- هزینه معوق پرداختنی گزارش شده در ترازنامه شامل: هزینه حقوق ۱۳۰۰۰ ریال که از این مبلغ ۱۰۰۰ ریال آن جزء بدهی عادی بشمار می آید. مالیات حقوق پرداختنی واقعی ۳۰۰۰ ریال که از این مبلغ فقط ۱۰۰۰ ریال در دفاتر ثبت شده است. بقیه هزینه معوق پرداختنی جزء بستانکاران عادی بدون وثیقه محسوب می گردد.

۸- بهره اسناد پرداختی بلند مدت به مبلغ ۵۰۰۰ ریال در دفاتر ثبت و شناسایی نشده است. برآورد هزینه تصفیه ۲۱۵۰۰ ریال.

نحوه گزارشگری صورت وضعیت مالی با توجه به اطلاعات فوق بشرح زیر است:

شرکت سهامی القباء

صورت وضعیت مالی

۱۳۸۸/۳/۳۰

ارزش دفتری	ارزش متعارف بازار	مبلغ آماده برای بدهی بدون وثیقه (عادی)
دارائی‌هایی که در وثیقه (رهن) بدهی‌ها می‌باشند:		
زمین و ساختمان	۲۳۱۰۰۰	
کسر می‌شود:		
اسناد پرداختی بلند مدت رهنی	(۲۰۰۰۰۰۰)	
بهره پرداختی	(۵۰۰۰۰)	۲۶۰۰۰
دارائی‌هایی که بخشی از آن در رهن بدهی است:		
موجودی کالا	۴۵۰۰۰	
کسر می‌شود: اسناد پرداختی (جاری)	(۷۵۰۰۰)	۰
دارائی‌های آزاد:		
وجوه نقد	۲۰۰۰	۲۰۰۰
سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار	۱۵۰۰۰	۲۰۰۰۰
سود سهام دریافتی	۰	۵۰۰
حسابهای دریافتی	۲۳۰۰۰	۱۲۰۰۰
پیش پرداختها	۳۰۰۰	۱۰۰۰
تجهیزات	۸۰۰۰۰	۳۲۰۰۰
دارائی نامشهود	۱۵۰۰۰	۰
جمع مبالغ آماده برای پرداخت بدهی بدون وثیقه و ممتاز		۹۳۵۰۰

→ ادامه

کسر می شود: بدهی ممتاز (شامل هزینه تصفیه ۲۱۵۰۰،		
حقوق ۱۲۰۰۰ ریال و مالیات ۳۰۰۰ ریال)	(۳۶۵۰۰)	
مبالغ آماده برای پرداخت بدهی بدون وثیقه (عادی)	۵۷۰۰۰	
برآورد کسری	۳۸۰۰۰	۳۸۹۰۰۰
بدهی و حقوق صاحبان سهام	۹۵۰۰۰	
بدهی بدون وثیقه (بستانکاران ممتاز):		
برآورد هزینه تصفیه	۲۱۵۰۰	۰
هزینه حقوق	۱۲۰۰۰	۱۳۰۰۰
مالیات پرداختنی	۳۰۰۰	۱۰۰۰
جمع	۳۶۵۰۰	
بدهی های دارای وثیقه کامل:		
اسناد پرداختنی	۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰
بهره پرداختنی	۵۰۰۰	۰
کسر می شود: زمین و ساختمان	(۲۳۱۰۰۰)	۰
بدهی هایی که قسمتی از آن در وثیقه می باشند:		
اسناد پرداختنی	۷۵۰۰۰	۷۵۰۰۰
کسر می شود: موجودی کالا	(۴۵۰۰۰)	۳۰۰۰۰
بدهی بدون وثیقه (بستانکاران عادی):		
حسابهای پرداختنی	۶۰۰۰۰	۶۰۰۰۰
هزینه معوق پرداختنی (به استثناء حقوق و مالیات)	۴۰۰۰	۴۰۰۰
حقوق صاحبان سهام	۰	۳۶۰۰۰
	۹۵۰۰۰	۳۸۹۰۰۰

□ نکات قابل توجه در صورت وضعیت مالی:

- ۱- ارزش دفتری دارائی ها و بدهی ها و سرمایه در سمت راست و ارزش متعارف (جاری) دارائی ها که در رهن و وثیقه بدهی ها می باشند و مبالغ آماده برای بدهی های عادی (بدون وثیقه) در سمت چپ صورت وضعیت مالی گزارش می شوند.

۲- سود سهام دریافتنی، بهره پرداختنی، بدهی مالیاتی حقوق که در دفاتر ثبت نشده در صورت وضعیت گزارش می‌گردد.

۳- بدهی‌هایی که در دریافت طلب خود حق تقدم دارند (بدهی‌های دارای وثیقه) در نوبت اول و بدهی‌های ممتاز بعد از بدهی‌های دارای وثیقه پرداخت می‌شود. مبلغ ۳۶۵۰۰ ریال بدهی ممتاز، شامل برآورد هزینه‌های اداری (در دوران تصفیه تحقق یافته و پرداخت آن الزامی است)، و همچنین حقوق پرداختنی به استثناء مبلغ ۱۰۰۰ ریال و مالیات پرداختنی می‌باشد، مبلغ ۱۰۰۰ ریال بدهی به کارمند جزء بستانکاران عادی طبقه بندی می‌شود.

۴- بعد از پرداخت و تسویه حساب بدهی‌های ممتاز، انتظار می‌رود، شرکت از مجموع بستانکاران عادی بالغ بر ۹۵۰۰۰ ریال در تصفیه نهایی فقط ۵۷۰۰۰ ریال از محل دارائی‌های آزاد پرداخت نماید. در این حالت بستانکاران عادی با زیان ۳۸۰۰۰ ریال مواجه بوده، سهم بستانکاران عادی در توزیع نهایی معادل ۶۰ درصد برآورد می‌شود که به صورت زیر محاسبه می‌شود.

$$\frac{\text{دارائی‌های آزاد}}{\text{بدهی‌های عادی}} = \frac{۵۷۰۰۰}{۹۵۰۰۰} = ۶۰\%$$

حسابداری تصفیه (Accounting in Liquidation)

وقتی که عملیات عادی یک واحد تجاری ورشکسته متوقف می‌شود، تصفیه آغاز می‌گردد، فرآیند تصفیه تابع قانون ورشکستگی است. به موجب قانون، عملیات تصفیه واحد تجاری در حالت ورشکستگی به عهده مدیر تصفیه بوده، که از طریق دادگاه انتخاب می‌شود. مدیر تصفیه طبق قانون ورشکستگی کلیه دارائی‌های شرکت به استناد دفاتر و اسناد و سایر موارد شناسایی نموده، و دارائی‌هایی که در توقیف هستند، از توقیف خارج، و بدهی‌های شرکت را شناسایی، و کلیه دارائی‌ها را به نقد تبدیل نموده، وجوه نقد حاصل را با توجه به اولویت بدهی‌ها بین بستانکاران پرداخت می‌نماید. وظایف و اقدامات مدیر تصفیه از زمانی آغاز می‌شود، که رونوشت حکم ورشکستگی از طرف دادگاه صادر و به مدیر تصفیه ابلاغ شده باشد. دستمزد مدیر تصفیه از طریق دادگاه طبق مقررات تعیین خواهد شد.

وظایف مدیر تصفیه

- ۱- اقدام لازم جهت حفاظت اسناد و مدارک و اموال شرکت.
 - ۲- صورت برداری از دارائی شرکت ورشکسته، ثبت و محل استقرار آن.
 - ۳- تعیین تکلیف اموال و حقوق و اسناد اشخاص ثالث.
 - ۴- دعوت از بستانکاران و بدهکاران و رسیدگی به مطالبات و تشخیص بدهی.
 - ۵- ادامه عملیات واحد تجاری و اداره اموال، فروش دارائی‌هایی که ممکن است فاسد شدنی و یا با کسر قیمت مواجه باشند و در مواردی نگهداری آن مفید به نظر نمی‌رسند.
 - ۶- فروش اموال و تقسیم وجوه نقد حاصله بین بستانکاران با توجه به اولویت‌ها.
 - ۷- اعلام به اداره پست جهت ارسال مراسلات پستی مربوط به تصفیه.
- مدیر تصفیه کلیه رویدادهای مربوط به تصفیه را در دفاتر جداگانه غیر از دفاتر واحد تجاری ورشکسته ثبت می‌نماید، دارائی‌ها در دفاتر مدیر تصفیه به ارزش دفتری ثبت، و دارائی‌های کاهنده (ذخیره م.م و استهلاک انباشته) در دفاتر مدیر تصفیه حذف می‌شوند. سود یا زیان و هزینه‌های مربوط به دوران تصفیه، دارائی و بدهی‌های ثبت نشده (کشف شده) مستقیماً به حساب حقوق سهامداران (estate equity Account) منظور می‌شود.

مراحل ثبت حسابداری تصفیه در دفاتر مدیر تصفیه به شرح زیر خلاصه می‌شود:

- ۱- افتتاح مانده‌ها به اسناد دفاتر واحد تجاری ورشکسته: دارائی‌ها به ارزش دفتری بدهکار، بدهیها بستانکار، مابه‌التفاوت بحساب حقوق سهامداران منظور می‌شود.
 - ۲- کلیه تعدیلات (افزایش یا کاهش) به حساب حقوق سهامداران منظور می‌شود.
 - ۳- در تبدیل دارائی‌ها به نقد: وجوه نقد بدهکار، حساب دارائی‌های مربوط به ارزش دفتری بستانکار، مابه‌التفاوت به حساب حقوق سهامداران منظور می‌شود.
 - ۴- هزینه‌های دوران تصفیه: حساب حقوق سهامداران بدهکار و وجوه نقد بستانکار می‌شود.
 - ۵- پرداخت بدهی‌ها: بدهی‌ها با توجه به اولویت بدهکار و وجوه نقد بستانکار می‌شود.
- مثال تشریحی:

با توجه به مانده حسابهای شرکت سهامی القیا در تاریخ ۳۰ خرداد سال ۱۳۸۸، و اطلاعات اضافی آن بشرح زیر است:

۱- ثبت و شناسایی سود سهام دریافتنی به مبلغ ۵۰۰ ریال، بهره پرداختنی بالغ بر ۵۰۰۰ ریال و بدهی مالیاتی حقوق به مبلغ ۲۰۰۰ ریال.

۲- پرداخت بابت هزینه واگذاری کالا به مبلغ ۷۰۰۰ ریال، فروش کالا بالغ بر ۵۱۰۰۰ ریال، خالص نتایج فوق قسمتی از بدهی دارای وثیقه مربوط به موجودی کالا پرداخت گردید.

۳- دریافت سود سهام بالغ بر ۵۰۰ ریال، فروش سرمایه گذاری بالغ بر ۱۹۶۰۰ ریال (بهای تمام شده سرمایه گذاری ۱۵۰۰۰ ریال می باشد).

۴- وصول مطالبات ۱۶۰۰۰ ریال و مابقی سوخت شده تلقی می شود.

۵- دارایی نامشهود فاقد ارزش است. پیش پرداخت هزینه منقضی شده است.

۶- فروش زمین و ساختمان به ارزش ۲۰۸۰۰۰ ریال. و وجوه نقد حاصل از آن مبلغ ۲۰۵۰۰۰ ریال (بهره پرداختنی ۵۰۰۰ ریال و اسناد پرداختنی ۲۰۰۰۰۰ ریال) بدهی دارای وثیقه مربوط به زمین و ساختمان پرداخت گردید.

۷- فروش تجهیزات به مبلغ ۴۲۰۰۰ ریال.

۸- دریافت صورتحساب مربوط به هزینه های تصفیه بالغ بر ۲۵۰۰۰ ریال.

بعد از تبدیل دارایی ها به نقد طلب بستانکاران ممتاز پرداخت و هر نوع مازاد به نسبت بین بستانکاران عادی تقسیم می شود. با توجه به جدول تبدیل و تصفیه مبلغ ۱۳۶۰۰۰ ریال از بدهی در مرحله نهایی می بایستی پرداخت شود (۴۰۰۰۰۰ ریال بدهی ممتاز و ۹۶۰۰۰۰ ریال بدهی عادی).

متأسفانه بعد از تسویه کلیه ارقام بدهی دارای وثیقه فقط ۸۳۱۰۰ ریال وجوه نقد برای پرداخت بدهی موجود است. مدیر تصفیه در مرحله نخست بدهی های مربوط به بستانکاران ممتاز (هزینه های تصفیه، حقوق و مالیات پرداختنی) پرداخت می نماید. بدهی های ممتاز بشرح زیر است:

هزینه های اداری تصفیه	۲۵۰۰۰ ریال
حقوق پرداختنی	۱۲۰۰۰ ریال
مالیات پرداختنی	۳۰۰۰ ریال
جمع بدهی ممتاز	<u>۴۰۰۰۰</u>

مانده وجوه نقد برای پرداخت کل بدهی‌های عادی (۹۶۰۰۰ ریال) بالغ بر ۴۳۱۰۰ ریال می‌باشد، در نتیجه با توجه به مبلغ وجوه نقد، بستانکاران عادی تقریباً ۴۴/۹ درصد از طلب خود را دریافت می‌دارند:

$$\frac{43100}{96000} = 44.9\%$$

با توجه به مبادلات و رویدادهای فوق ثبت حسابداری تصفیه شرکت سهامی و نحوه گزارشگری صورت تبدیل و تصفیه بشرح زیر است:

۱- شناسایی سود سهام دریافتنی، بهره پرداختنی و مالیات حقوق:

۵۰۰	سود سهام دریافتنی
۶۵۰۰	حساب حقوق سهامداران
۵۰۰۰	بهره پرداختنی
۲۰۰۰	مالیات پرداختنی

۲- پرداخت هزینه‌های واگذاری کالا و فروش کالا:

۷۰۰۰	حساب حقوق سهامداران
۷۰۰۰	وجوه نقد

۵۱۰۰۰	وجوه نقد
۴۱۰۰۰	موجودی کالا
۱۰۰۰۰	حساب حقوق سهامداران

ثبت فوق را می‌توان بصورت ترکیبی بشرح زیر ثبت نمود:

۴۴۰۰۰	وجوه نقد
۴۱۰۰۰	موجودی کالا
۳۰۰۰	حساب حقوق سهامداران

۳- پرداخت بدهی دارای وثیقه به مبلغ ۴۴۰۰۰ ریال

۴۴۰۰۰	اسناد پرداختنی
۴۴۰۰۰	وجوه نقد

۴- ثبت دریافت سود سهام و فروش سرمایه گذاری در اوراق بهادار:	
۲۰۱۰۰	وجوه نقد
۵۰۰	سود سهام دریافتنی
۱۵۰۰۰	سرمایه گذاری در اوراق بهادار
۴۶۰۰	حساب حقوق سهامداران
۵- وصول مطالبات:	
۱۶۰۰۰	وجوه نقد
۷۰۰۰	حساب حقوق سهامداران
۲۳۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۶- برگذاری دارائی نامشهود و پیش پرداخت هزینه:	
۱۸۰۰۰	حساب حقوق سهامداران
۱۵۰۰۰	دارائی نامشهود
۳۰۰۰	پیش پرداخت هزینه
۷- فروش زمین و ساختمان:	
۲۰۸۰۰۰	وجوه نقد
۲۰۰۰	حساب حقوق سهامداران
۲۱۰۰۰۰	زمین و ساختمان
۸- پرداخت بدهی دارای وثیقه مربوط به زمین و ساختمان:	
۲۰۰۰۰۰	اسناد پرداختنی
۵۰۰۰	بهره پرداختنی
۲۰۵۰۰۰	وجوه نقد
۹- فروش تجهیزات:	
۴۲۰۰۰	وجوه نقد
۳۸۰۰۰	حساب حقوق سهامداران
۸۰۰۰۰	تجهیزات

۱۰- دریافت صورتحساب هزینه‌های اداری تصفیه:

حساب حقوق سهامداران	۲۵۰۰۰
هزینه‌های تصفیه پرداختنی	۲۵۰۰۰
۱۱- پرداخت بدهی‌های ممتاز:	

حقوق پرداختنی	۱۲۰۰۰
مالیات پرداختنی	۳۰۰۰
هزینه تصفیه پرداختنی	۲۵۰۰۰
وجوه نقد	۴۰۰۰۰

۱۲- پرداخت به بستانکاران عادی و بستن حساب:

بستانکاران عادی	۹۶۰۰۰
حساب حقوق سهامداران	۵۲۹۰۰
وجوه نقد	۴۳۱۰۰

از آنجا که تمام بدهی‌های عادی در فرآیند تصفیه بطور کامل پرداخت نشده، صاحبان سهام هیچ‌گونه وجهی دریافت نمی‌کنند.

صورت تبدیل و تصفیه

صورت تبدیل و تصفیه گزارشی است، که رویدادهای واقعی شرکت سهامی در طی دوران تصفیه را نشان می‌دهد. نحوه گزارشگری آن بشرح زیر است:

طرح تجدید سازمان

یکی دیگر از روش‌های مهم تصمیم‌گیری در ورشکستگی روش تجدید سازمان (Reorganization) می‌باشد. در این روش شرکت زیان ده (شرکت بدهکار) به دلیل کمبود نقدینگی قادر به پرداخت تعهدات خود نمی‌باشد، در این شرایط، ادامه فعالیت و عملیات تجاری و حذف زیان انباشته مربوط به عملیات ناموفق گذشته، موکول به تصمیمات جدیدی خواهد بود، که می‌بایستی توسط صاحبان سهام شرکت و با جلب رضایت اشخاص ذینفع (بستانکاران) به مرحله اجرا درآید.

شرکتی که با مشکلات مالی شدید مواجه است، از سهامداران می‌خواهد تا موافقت خود جهت تغییر در ارزش اسمی سهام و جبران زیان انباشته در مقابل سرمایه پرداخت شده را اعلام نمایند، همچنین ممکن است از طلبکاران شرکت خواسته شود که موافقت خود را جهت تغییر در جدول پرداختی و نرخ سود تضمین شده (بهره) جهت ادامه فعالیت اعلام نمایند. در این فرآیند طلبکاران و سهامداران شرکت منافع مالکیت خود را به نفع یکدیگر مبادله می‌نمایند.

معمولاً شرکت زیان‌ده، در این مرحله اعتبار خود را از دست داده، و تأمین منابع مالی از اشخاص ثالث امکان‌پذیر نیست. در این شرایط به منظور جبران کمبود نقدینگی باید سرمایه را افزایش داده، و در مواردی جهت ادامه کار می‌بایستی سرمایه شرکت را معادل زیان انباشته تقلیل داده شود.

کاهش سرمایه شرکت، موجب تغییر مبلغ اسمی سرمایه شده و در نتیجه وثیقه طلبکاران شرکت تقلیل پیدا می‌کند، در چنین حالتی، باید سرمایه شرکت ارزیابی شده و بر مبنای واقعیت موجود تقلیل داده شود. بدین ترتیب شرکت با اصلاح وضع مالی خود امکان توسعه عملیات سودآور و پرداخت تعهدات اقتصادی خود را درآتی امکان‌پذیر می‌سازد.

به موجب ماده ۱۴۱ (ل.ا.ق.ت) کاهش سرمایه هنگامی اجباری محسوب می‌شود که زیان‌های وارده شرکت حداقل برابر نصف سرمایه شرکت باشد. در این صورت هیات مدیره مکلف است بلافاصله مجمع عمومی فوق‌العاده سهامداران را دعوت تا موضوع انحلال یا بقاء شرکت مورد شور و رأی قرار گیرد، هرگاه مجمع مزبور انحلال شرکت را تصویب نکرد باید در همان جلسه و با رعایت مقررات مربوط به تنظیم اظهارنامه (ماده

۶.ل.ا.ق.ت) سرمایه شرکت را به مبلغ سرمایه موجود کاهش دهد. در صورتی که هیات مدیره برخلاف مقررات مذکور مجمع عمومی فوق‌العاده را دعوت ننماید و یا مجمعی که دعوت می‌شود برابر مقررات قانونی تشکیل نشود هر ذینفع اعم از سهامداران و اشخاص ذینفع (بستانکاران) می‌توانند انحلال شرکت را از دادگاه صلاحیتدار درخواست کنند. کاهش اجباری و اختیاری سرمایه شرکت باید تابع مقررات قانون تجارت ایران باشد.^(۱)

طرح تجدید سازمان زمانی جنبه قانونی دارد که مطابق با قانون تنظیم شده و مورد تأیید و تصویب مجمع عمومی فوق‌العاده سهامداران و کلیه اشخاص ذینفع قرار گیرد. در برخی از کشورها طرح تجدید سازمان باید مورد تأیید و تصویب حداقل نصف بستانکاران و سهامداران دارای حق رأی و با داشتن حداقل $\frac{1}{3}$ از کل مطالبات شرکت (اعم از بستانکاران و سهامداران) قرار گیرد. در صورتیکه یک یا تعدادی از سهامداران و طلبکاران با اجرای طرح تجدید سازمان موافق نباشند، در صورت تأیید دادگاه، طرح قابل اجراست.

تشریح طرح تجدید سازمان:

فعالیت اصلی واحد تجاری شامل خرید نیازمندی‌های اصلی تولید، فروش تولیدات و وصول مطالبات در دوران تجدید سازمان می‌باشد. تصمیم‌گیری جهت اجرای مراحل طرح تجدید سازمان شامل موارد زیر است:

- ۱- توقف^(۲) فعالیت‌های غیر سودآور، و فروش و تبدیل آن به نقد.
- ۲- تغییر عملیات واحد تجاری - صاحبان سهام جهت سودآور کردن فعالیت واحد تجاری ممکن است تصمیم بگیرند که خط تولید جدیدی را جایگزین تولیدات غیر سودآور نمایند.
- ۳- تجدید ساختار بدهی با بستانکاران مشخص و انعقاد قرارداد ارفاقی با طلبکاران.
- ۴- انتشار سهام جدید یا اوراق قرضه به منظور تأمین منابع مالی.

۱. ماده ۱۸۹، ۱۹۰، ۱۹۱، ۱۹۲، ۱۹۳، ۱۹۴، ۱۹۵، ۱۹۶ قانون تجارت ایران.

۲. Discontinuances.

- ۵- تجدید ارزیابی دارائی‌ها، بدهی‌ها به ارزش متعارف روز.
- ۶- تغییر ارزش اسمی سهام دارای حق رأی و اعاده اعتبار صاحبان سهام از طریق حذف هر نوع کسری زیان انباشته در مقابل سرمایه پرداخت شده.
- پس از حذف حساب زیان انباشته در اثر تجدید سازمان، لازم است در صورتهای مالی بعدی تصریح شود که سود انباشته از چه تاریخی ایجاد شده است. این قبیل تاریخ گذاریها معمولاً تا مدت ۱۰ سال پس از تجدید سازمان باید افشاء شود.
- ۷- تغییر مدیریت واحد تجاری - بحران مالی یک واحد تجاری ممکن است ناشی از عدم موفقیت مدیریت کنونی در فعال و سودآور کردن واحد تجاری باشد.
- ۸- تسویه بدهی شرکت از طریق انتشار سهام و واگذاری آنها به طلبکاران شرکت، و یا واگذاری دارایی‌های واحد تجاری به مبلغ توافق شده به طلبکاران.

مراحل مختلف ثبت و گزارشگری طرح تجدید سازمان

چنانچه طرح تجدید سازمان مورد تأیید مجمع عمومی فوق‌العاده سهامداران و اشخاص ذینفع (بستانکاران) قرار گرفت، پس از انجام کلیه تشریفات قانونی تعدیلات لازم مربوط به دارائی‌ها و بدهیها، و حقوق صاحبان سهام به شرح زیر در دفاتر ثبت می‌شود:

- ۱- کلیه اقلام دارائی که باید کاهش یابد و یا از حسابها حذف شود، به بدهکار حساب تجدید سازمان و بستانکار حساب دارائی مربوط منظور می‌شود.
- ۲- کلیه اقلام دارائی که باید افزایش یافته و یا شناسائی شود، به بدهکار حساب دارائی مربوط و بستانکار حساب تجدید سازمان منظور می‌شود.
- ۳- کلیه اقلام بدهی که باید کاهش یابد، به بدهکار حساب بدهی مربوط و بستانکار حساب تجدید سازمان منظور می‌شود.
- ۴- کلیه اقلام بدهی که باید شناسائی شود، به بدهکار حساب تجدید سازمان و بستانکار بدهی مربوط منظور می‌شود.

۵- کاهش ارزش اسمی سهام عادی: حساب سهام عادی قدیم بدهکار، حساب سهام عادی جدید بستانکار، مابه‌التفاوت به حساب تجدید سازمان منظور می‌شود.

- ۶- پس از ثبت کلیه تعدیلات فوق، مانده تجدید سازمان معادل زیان انباشته به حساب

سود (زیان) انباشته منتقل می‌گردد، و در صورتیکه حساب تجدید سازمان مازاد داشته باشد به حساب صرف سهام منظور می‌شود.
ثبت عملیات حسابداری در طرح تجدید سازمان بشرح زیر خلاصه می‌گردد:

شرح مبادلات	نام حساب بدهکار	نام حساب بستانکار
کاهش ارزش دارائی		
نسبت به ارزش دفتری	حساب تجدید سازمان	دارائی مربوط
حذف دارایی	حساب تجدید سازمان	دارائی مربوط
افزایش یا شناسائی دارائی	دارائی مربوط	حساب تجدید سازمان
شناسائی بدهی	حساب تجدید سازمان	بدهی مربوط
کاهش بدهی	بدهی مربوط	حساب تجدید سازمان
کاهش ارزش اسمی	سهام عادی قدیم	سهام عادی جدید (ارزش اسمی)
سهام عادی		حساب تجدید سازمان ^(۱)
انتقال مانده تجدید سازمان	حساب تجدید سازمان	سود (زیان) انباشته
سود (زیان) انباشته (کسری)	صرف سهام عادی	سود (زیان) انباشته

در بعضی منابع ثبت حسابداری و گزارشگری تجدید سازمان با روشی دیگر در دفاتر ثبت می‌شود. هزینه‌ها و درآمدهای مربوط به تجدید سازمان در حساب مربوط به هزینه‌ها و درآمد ثبت و در پایان طرح تجدید سازمان، حساب هزینه‌ها و درآمد به حساب سود (زیان) انباشته منتقل و مانده این حساب به حساب صرف سهام منظور می‌شود^(۲) و گروهی دیگر از حسابداران، کلیه تعدیلات مربوط به طرح تجدید سازمان را مستقیماً به حساب سود (زیان) انباشته منتقل نموده، و در مرحله نهائی مانده بدهکار حساب سود (زیان) انباشته را به حساب صرف سهام عادی انتقال می‌دهند.
به منظور تشریح نحوه عمل حسابداری در ارتباط با تجدید سازمان اطلاعات مثال

۱. در بعضی منابع مابه‌التفاوت به حساب صرف سهام منظور می‌شود. در صورتیکه مابه‌التفاوت به حساب صرف سهام منظور شود، کسری زیان انباشته از محل صرف سهام تأمین می‌شود.

شرکت سهامی الفباء به شرح زیر مورد استفاده قرار می‌گیرد:

مثال: با توجه به مثال شرکت سهامی الفباء طرح تجدید سازمان مورد موافقت صاحبان سهام و طلبکاران شرکت قرار گرفته و کلیه مراحل قانونی آنها به شرح زیر به تصویب رسیده است:

- ۱- تعدیل سود سهام دریافتنی، بهره پرداختنی، اضافه مالیات پرداختنی.
 - ۲- صاحبان سهام موافقت نمودند که تعداد ۲۰۰۰۰ سهم عادی دارای حق رأی را به عنوان سهام خزانه به شرکت برگردانند. ارزش اسمی سهام ۲ ریال و ارزش بازار آن ۳ ریال می‌باشد.
 - ۳- استقراض از بانک صادرات به مبلغ ۸۰۰۰۰ ریال در مقابل ارائه یک فقره سفته بلند مدت.
 - ۴- دارندگان اسناد پرداختنی به مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال که در ترازنامه گزارش شده، موافقت نمودند که سررسید طلب خود را سه سال تمدید نمایند.
 - ۵- کلیه هزینه‌های معوق شامل حقوق پرداختنی و مالیات پرداختنی بطور کامل پرداخت گردید.
 - ۶- اسناد پرداختنی به مبلغ ۷۵۰۰۰ ریال با سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار به ارزش بازار ۲۰۰۰۰ ریال با ۱۲۰۰۰ سهام خزانه تهاثر گردید.
 - ۷- اسناد پرداختنی بلند مدت به مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال صادر و با حسابهای پرداختنی به مبلغ ۶۰۰۰۰ ریال مبادله شد.
 - ۸- کسری زیان انباشته حذف و مازاد به صرف سهام عادی منتقل گردد.
- ثبت رویدادهای تجدید سازمان مربوط به مثال شرکت الفباء در دفاتر به شرح زیر می‌باشد.

۶۵۰۰	۱- حساب تجدید سازمان
۵۰۰	سود سهام دریافتنی
۲۰۰۰	هزینه معوق پرداختنی
۵۰۰۰	بهره پرداختنی

ثبت شناسایی سود سهام دریافتنی و بدهی مربوط به مالیات حقوق و بهره اسناد

۶۰۰۰۰	۲ - سهام خزانه
۶۰۰۰۰۰	حساب تجدید سازمان
	واگذاری تعداد ۲۰۰۰۰ سهم از طرف مالکین به ارزش متعارف هر سهم ۳ ریال.
	در ثبت مربوط به واگذاری سهام از طرف مالکین می توان بجای حساب تجدید سازمان مستقیماً به حساب صرف سهام عادی بستانکار نمود.
۸۰۰۰۰	۳ - وجوه نقد
۸۰۰۰۰	اسناد پرداختی بلند مدت
	استقراض از بانک صادرات.
	۴ - ثبت ندارد.
۲۰۰۰۰	۵ - هزینه معوق پرداختنی
۲۰۰۰۰	وجوه نقد
	ثبت بابت هزینه های معوق پرداختنی (حقوق و بدهی مالیاتی)
۷۵۰۰۰	۶ - اسناد پرداختنی
۱۵۰۰۰	سرمایه گذاری در اوراق بهادار
۳۶۰۰۰	سهام خزانه (۱۲۰۰۰ سهام)
۲۴۰۰۰	حساب تجدید سازمان
	تسویه بدهی اسناد پرداختنی در مقابل واگذاری اوراق بهادار به ارزش ۲۰۰۰۰ ریال و ۱۲۰۰۰ سهام خزانه به ارزش هر سهم ۳ ریال مابه التفاوت به حساب تجدید سازمان منظور شده است.
۶۰۰۰۰	۷ - حسابهای پرداختنی
۴۰۰۰۰	اسناد پرداختی بلند مدت
۲۰۰۰۰	حساب تجدید سازمان
	ثبت مبادله بدهی بدون وثیقه در مقابل صدور سفته بلند مدت.

حساب تجدید سازمان		
(۱)	۶۵۰۰	۶۰۰۰۰
		۲)
		۶)
		۷)
	۶۵۰۰	۱۰۴۰۰۰
		مانده
		۹۷۵۰۰

۸- حساب تجدید سازمان ۹۷۵۰۰

۳۳۵۰۰ صرف سهام

۶۴۰۰۰ سود (زیان) انباشته

ثبت انتقال مانده تجدید سازمان بابت حذف زیان انباشته و انتقال مازاد به حساب صرف سهام

پرسش

- ۱- تفاوت بین ترازنامه و صورت وضعیت مالی در زمان ورشکستگی را توضیح دهید.
- ۲- منظور از ورشکستگی چیست؟ توضیح دهید.
- ۳- منظور از قرارداد ارفاقی چیست؟ توضیح دهید.
- ۴- طبقه‌بندی بدهی‌ها در صورت وضعیت مالی کدام است؟ توضیح دهید.
- ۵- تعریف صورت وضعیت مالی در زمان ورشکستگی چیست؟
- ۶- تفاوت فرض تداوم فعالیت، و فرض انحلال کدام است؟ توضیح دهید.
- ۷- وظایف مدیر تصفیه در دوران ورشکستگی کدام است؟
- ۸- منظور از تجدید سازمان چیست؟
- ۹- مراحل اجرای طرح تجدید سازمان کدام است؟
- ۱۰- نحوه ثبت و گزارشگری طرح تجدید سازمان کدام است؟ شرح دهید.
- ۱۱- بدهیهای دارای وثیقه کدامند؟
- ۱۲- بدهیهای ممتاز کدامند؟

۱۳ - منظور از توقف کامل چیست؟ و معمولاً وضعیت دارائی و بدهی در زمان توقف کامل کدام است؟

۱۴ - طرح تجدید سازمان در چه زمانی جنبه قانونی دارد؟

تمرین

۱ - گزارشی درباره اینکه هر یک از طبقات بستانکاران در زمان ورشکستگی با توجه به اولویت می‌توانند وجوه نقد دریافت دارند کدام است:

الف) صورت تبدیل و تصفیه	ب) صورت وضعیت مالی
ج) طرح تجدید سازمان	د) صورت مخارج و درآمد

۲ - کدامیک از عبارات زیر نادرست است:

- الف) هزینه‌های اداری تصفیه جزء بدهی‌های ممتاز محسوب می‌گردد.
- ب) بدهی دارای وثیقه در دریافت طلب خود نسبت به سایر بدهی‌ها حق تقدم دارند.
- ج) بستانکاران ممتاز در دریافت طلب خود قبل از بستانکاران دارای وثیقه قرار می‌گیرند.
- د) بدهی‌های احتمالی که طلب آنها دقیقاً قابل تشخیص نیست باید در ضامم صورت وضعیت مالی افشاء شود.

۳ - شرکت الف ساختمانی را برای شرکت ب ساخته است. شرکت ب در مقابل آن سفته‌ای به ارزش ۸۰۰۰۰ ریال صادر و در اختیار شرکت الف گذاشته است. ساختمانی که توسط شرکت الف ساخته شده در رهن اسناد پرداختنی صادره توسط شرکت ب می‌باشد. شرکت ب ورشکسته است برآورد ارزش خالص بازیافتنی ساختمان در صورت وضعیت مالی بالغ بر ۷۰۰۰۰ ریال گزارش شده است. وضعیت شرکت الف کدام است:

	در وثیقه کامل	قسمتی در وثیقه	بدون وثیقه
الف	بلی	خیر	بلی
ب	خیر	خیر	بلی
ج	خیر	بلی	خیر
د	خیر	بلی	بلی

۴- ارزش خالص دارائی و بدهی شرکت سهامی رازی بشرح زیر است:

دارائی در رهن بستانکاران دارای وثیقه	۸۰۰۰۰
دارائی قسمتی در رهن بستانکاران دارای وثیقه	۶۰۰۰۰
سایر دارائی	۱۵۰۰۰۰
بستانکاران دارای وثیقه	۴۰۰۰۰
بستانکاران قسمتی در وثیقه	۹۵۰۰۰
بدهی های ممتاز	۷۵۰۰۰
بستانکاران عادی	۲۲۵۰۰۰

با استفاده از اطلاعات فوق به سؤالات زیر پاسخ دهید:

۴-۱- در تصفیه، دارائی آزاد بعد از پرداخت بدهی های ممتاز کدام است؟

الف) ۱۹۰۰۰۰ (ب) ۱۱۵۰۰۰ (ج) ۷۵۰۰۰ (د) ۹۵۰۰۰

۴-۲- در تصفیه، چند درصد از بدهی های عادی پرداخت خواهد شد؟

الف) ۸۴٪ (ب) ۶۱٪ (ج) ۵۴٪ (د) ۴۴٪

۴-۳- در تصفیه، چه مبلغی بابت بدهی قسمتی در وثیقه پرداخت خواهد شد؟

الف) ۳۵۰۰۰ (ب) ۲۶۰۰۰۰ (ج) ۷۵۴۰۰ (د) ۹۵۰۰۰

۵- شرکت الفباء در حال ورشکستگی است. صورت وضعیت مالی شرکت، اطلاعات

زیرین را افشاء می نماید:

دارائی در رهن بستانکاران دارای وثیقه کامل ۲۱۰۰۰۰

بدهی رهنی (دارای وثیقه کامل) ۱۲۵۰۰۰

دارائی قسمتی در رهن بستانکاران ۲۹۰۰۰۰

دارائی آزاد	۲۲۵۰۰۰
بدهی ممتاز	۱۰۰۰۰۰
بدهی عادی	۴۵۰۰۰۰

با استفاده از اطلاعات فوق به سؤالات زیر پاسخ دهید:

۵-۱. چند درصد از بدهی‌های عادی پرداخت خواهد شد:

الف) ۶۹٪ (ب) ۴۲٪ (ج) ۳۷٪ (د) ۵۰٪

۵-۲. شرکت الفبا مبلغ ۴۵۰۰۰ ریال به شرکت بتا بدهی دارد (بدهی عادی). شرکت بتا انتظار دریافت چه مبلغی از طلب خود را دارد؟

الف) ۴۲۰۰۰ (ب) صفر (ج) ۲۱۰۰۰ (د) ۱۸۹۰۰

۵-۳. شرکت الفبا مبلغ ۹۰۰۰۰ ریال به بانک بدهی دارد (بدهی دارای وثیقه). ارزش خالص بازیافتنی اموالی که در رهن بدهی به بانک است ۷۵۰۰۰ ریال می‌باشد. مبلغی که بانک انتظار وصول آنرا دارد کدام است؟

الف) ۸۱۳۰۰ (ب) ۳۷۸۰۰ (ج) ۷۵۰۰۰ (د) ۴۵۰۰۰

۶- صورت وضعیت مالی مبتنی بر کدامیک از موارد زیر استوار است؟

الف) فرض تداوم فعالیت، اصل بهای تمام شده تاریخی

ب) فرض توقف، ارزش خالص بازیافتنی

ج) فرض توقف، ارزش متعارف بازار

د) فرض توقف، فرض انحلال

۷- کدامیک از موارد زیر نادرست است؟

الف) گزارشگری مالی در زمان ورشکستگی مبتنی بر فرض تداوم فعالیت استوار است.

ب) گزارشگری مالی در زمان ورشکستگی مبتنی بر فرض توقف و ارزش تسویه استوار است.

ج) گزارشگری مالی در زمان توقف کامل مبتنی بر فرض توقف و اصل بهای تمام شده تاریخی استوار است.

د) گزارشگری مالی در زمان توقف عادی مبتنی بر فرض انحلال و ارزش تسویه استوار است.

۸ - منظور از قرارداد ارفاقی چیست؟

الف) بستانکاران واحد تجاری قسمتی از حق خود صرفنظر نموده و بقیه طبق قرارداد منعقدہ دریافت می‌دارند.

ب) بستانکاران واحد تجاری کلیه حق خود را طبق قرارداد منعقدہ در آتی دریافت می‌دارند.

ج) بستانکاران واحد تجاری با سهامداران در طرح تجدید سازمان شرکت می‌نمایند.

د) بستانکاران واحد تجاری قسمتی از طلب خود را نقداً دریافت و بقیه طبق قرارداد منعقدہ دریافت می‌دارند.

۹ - مانده تجدید سازمان بعد از تأمین زیان انباشته به کدام حساب منتقل می‌شود؟

الف) سود انباشته

ب) صرف سهام

ج) اندوخته قانونی

د) سود (زیان) تحقق نیافته

مسائل

۱ - تراز آزمایشی اختتامی شرکت سهامی القباء در ۱۳/۱۲/۲۹ بشرح زیر است:

۱۴۰۰۰۰	وجوه نقد
۹۸۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۵۲۰۰	ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول
۴۰۰۰۰	موجودی کالا
۳۰۰۰۰۰	ماشین آلات
۲۴۰۰۰	سرقفلی
۱۳۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۲۰۰۰۰	بهره پرداختنی (اوراق قرضه)
۲۰۰۰۰۰	اوراق قرضه پرداختنی ۱۰٪
۳۵۰۰۰۰	سهام عادی (۵۰ ریالی)
۱۰۳۲۰۰	سود (زیان) انباشته
<u>۷۰۵۲۰۰</u>	<u>۷۰۵۲۰۰</u>

با توجه به مواجه شدن شرکت با مشکلات نقدینگی و عدم پرداخت بدهی در سررسید و با رعایت کلیه تشریفات قانونی طرح تجدید سازمان به شرح زیر مورد تصویب مجمع عمومی فوق العاده صاحبان سهام و اشخاص ذینفع (بستانکاران) قرار گرفت:

- ۱- ارزش اسمی سهام عادی هر سهم از ۵۰ ریال به ۱۰ ریال تقلیل یابد.
- ۲- ذخیره مطالبات مشکوک به ۲۰۰۰۰ ریال افزایش یابد.
- ۳- از موجودی کالا به دلیل اقلام ناباب و خسارت دیده مبلغ ۴۶۰۰ ریال کاهش یابد.
- ۴- ارزش متعارف ماشین آلات ۲۷۳۰۰۰ ریال می باشد و سرقتی از حسابها حذف شود.
- ۵- حسابهای پرداختنی بطور کامل پرداخت شود.
- ۶- صدور مبلغ لازم اوراق قرضه پرداختنی ۶٪ جهت معاوضه با اوراق قرضه پرداختنی ۱۰٪، در این معاوضه دارندگان اوراق قرضه ۱۰٪ موافقت نمودند که ۱۰٪ از مبلغ اسمی به انضمام ۲۰۰۰۰ ریال بهره اوراق قرضه را از شرکت دریافت نمایند.
- ۷- کسری زیان انباشته حذف شود.

مطلوبست:

۱- ثبت رویداد مربوط به تجدید سازمان در دفاتر

۲- شرکت سهامی ساسان طی سالهای متوالی در مضیقه مالی است، تصمیم گرفت در وضع خود تجدید سازمان دهد. طرح تجدید سازمان مورد تایید صاحبان سهام و بستانکاران در ۲۹ اسفند سال ۱۳۸۱ قرار گرفت. تراز آزمایشی شرکت سهامی ساسان بشرح زیر است:

۴۵۰۰۰	وجوه نقد
۹۵۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۱۸۰۰۰	ذخیره مطالبات مشکوک
۱۵۰۰۰۰	موجودی کالا
۹۰۰۰۰	زمین
۴۵۰۰۰۰	ماشین آلات و تجهیزات
۲۱۰۰۰۰	استهلاک انباشته
۱۲۰۰۰۰	امتیاز

۱۱۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۱۵۰۰۰۰	اسناد پرداختنی ۱۰٪
۴۰۰۰۰	بهره پرداختنی
۲۰۰۰۰۰	اوراق قرضه ۱۲٪
۴۰۰۰۰۰	سهام عادی (۲۰ ریالی)
	سود (زیان) انباشته
	۱۷۸۰۰۰
۱۱۲۸۰۰۰	۱۱۲۸۰۰۰

شرایط طرح تجدید سازمان:

۱- دارایی‌های زیر به ارزش متعارف بازار تعدیل شود:

ارزش متعارف

۷۲۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۱۲۰۰	ذخیره مطالبات مشکوک
۱۲۵۰۰۰	موجودی کالا
۳۲۰۰۰۰	ماشین آلات و تجهیزات
۱۵۰۰۰۰	استهلاک انباشته
۱۳۰۰۰۰	امتیاز

۲- بستانکاران موافقت نمودند که طلب خودشان به مبلغ ۱۱۰۰۰۰ ریال، در مقابل خالص حسابهای دریافتنی به مبلغ ۷۰۸۰۰ ریال تهاتر نمایند.

۳- دارندگان اوراق قرضه ۱۲٪ به مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال با بهره معوق ۲۴۰۰۰ ریال، موافقت نمودند که از دریافت بهره معوق به انضمام ۴۰۰۰۰ ریال از اوراق قرضه را صرف نظر نمایند. نرخ بهره در سررسید ۸٪ و سررسید اوراق قرضه ۲۹/۱۲/۱۳۴۴ می‌باشد.

۴- زمین که ارزش دفتری آن ۹۰۰۰۰ ریال می‌باشد به صاحبان اسناد پرداختنی ۱۰٪ به مبلغ ۱۵۰۰۰۰ ریال و بهره معوق ۱۶۰۰۰ ریال واگذار گردید.

۵- ارزش اسمی سهام عادی هر سهم ۵ ریال کاهش یابد.

۶- کسری زیان انباشته حذف شود.

مطلوبست:

۱ - ثبت رویدادهای فوق در دفاتر

۲ - تنظیم ترازنامه بعد از طرح تجدید سازمان

۳ - تراز آزمایشی شرکت سهامی سامان در ۳۱ خرداد ماه سال ۱۳۴۲ بشرح زیر است:

۶۵۰۰۰	وجوه نقد
۱۱۵۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۱۸۰۰۰	ذخیره مطالبات مشکوک
۱۹۰۰۰۰	موجودی کالا
۲۲۵۰۰۰	زمین
۷۲۰۰۰۰	ماشین آلات و تجهیزات
۳۲۰۰۰۰	استهلاک انباشته
۱۶۰۰۰۰	امتیاز
۱۸۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۲۵۰۰۰	بهره پرداختنی
۲۰۰۰۰۰	اسناد پرداختنی ۱۲٪
۳۰۰۰۰۰	اوراق قرضه ۱۵٪
۵۰۰۰۰۰	سهام عادی (۲۵ ریالی)
۱۰۰۰۰۰	صرف سهام
۱۶۸۰۰۰	سود (زیان) انباشته
<u>۱۶۴۳۰۰۰</u>	<u>۱۶۴۳۰۰۰</u>

طرح تجدید سازمان زیر در ۳۱ خرداد ماه سال ۱۳۴۲ مورد توافق کلیه اشخاص ذینفع (صاحبان سهام و بستانکاران) قرار گرفت و کلیه تشریفات قانونی آن انجام شده است.

۱ - ارزش اسمی سهام عادی هر سهم به ۱۰ ریال تقلیل یابد، مانده حساب صرف سهام برای تجدید سازمان به مصرف برسد.

۲ - داراییها به ارزش بازار تعدیل شود:

ارزش بازار

۹۸۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۲۰۰۰	ذخیره مطالبات مشکوک
۱۷۷۰۰۰	موجودی کالا
۲۴۰۰۰۰	زمین
۶۴۰۰۰۰	ماشین آلات و تجهیزات
۲۸۰۰۰۰	استهلاک انباشته
۱۲۰۰۰۰	امتیاز

۳ - صاحبان حسابهای پرداختنی موافقت نمودند که ۹۶۰۰۰ ریال خالص حسابهای دریافتنی و ۶۰۰۰ سهم عادی در تسویه طلب خود به مبلغ ۱۸۰۰۰۰ ریال تهاثر نمایند. ارزش بازار سهام عادی ۱۰ ریال می باشد.

۴ - انتشار ۴۵۰۰ سهم عادی ۱۰ ریالی، و قسمتی از زمین به ارزش بازار ۱۴۰۰۰۰ ریال به دارندگان اسناد پرداختنی ۱۲٪ به مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال به انضمام ۱۰۰۰۰ ریال بهره معوق واگذار گردید.

۵ - دارندگان اوراق قرضه ۱۵٪ به مبلغ ۳۰۰۰۰۰ ریال بعلاوه ۱۵۰۰۰ ریال بهره معوق، توافق نمودند که بهره معوق را دریافت ننموده و اوراق قرضه به مبلغ ۲۸۰۰۰۰ ریال تقلیل یابد. نرخ بهره ۹٪ و سررسید اوراق قرضه ۲۹ اسفند ۱۳۳۳ می باشد.

۶ - کسری زیان انباشته حذف شود.

مطلوبست:

۱ - ثبت روزنامه رویداد طرح تجدید سازمان در دفاتر

۲ - تهیه ترازنامه بعد از طرح تجدید سازمان در مورخه ۳۱ خرداد سال ۱۳۳۲

۴- ترازنامه شرکت سهامی بابک در تاریخ ۱۳۴۴/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

۱۵۰۰۰۰	بدهی جاری	۴۰۰۰۰	وجوه نقد
۳۰۰۰۰۰	اوراق قرضه ۸٪	۱۲۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۴۵۰۰۰۰	جمع بدهیها	۱۰۰۰۰۰	موجودی کالا
۲۰۰۰۰۰	سهام ممتاز ۶٪ (۱۰۰ ریالی)	۲۰۰۰۰۰	زمین
۴۰۰۰۰۰	سهام عادی (۲۰ ریالی)	۵۰۰۰۰۰	تجهیزات
(۲۴۰۰۰۰)	سود (زیان) انباشته	(۱۵۰۰۰۰)	استهلاک انباشته
۸۱۰۰۰۰	جمع بدهی و سرمایه	۸۱۰۰۰۰	جمع داراییها

طرح تجدید سازمان بعد از اجرای مراحل قانونی به شرح زیر پیشنهاد شد:

- ۱- تجهیزات به ارزش دفتری ۳۰۰۰۰۰ ریال کاهش یابد (استهلاک انباشته تعدیل شود).
 - ۲- سود سهام ممتاز ۶٪ به مدت سه سال پرداخت نشده است. صاحبان سهام ممتاز ۶٪ با سود انباشته توافق نمودند که در مقابل هر سهم ممتاز ۶٪ خود دو سهم ممتاز ۸٪ بدون سود انباشته با ارزش اسمی ۴۰ ریال دریافت دارند، و علاوه بر این صاحبان سهام ممتاز ۶٪ از دریافت سود سه ساله خود صرفنظر نمودند.
 - ۳- ارزش اسمی سهام عادی به ۵ ریال تقلیل یابد.
 - ۴- بهره اوراق قرضه به مدت یکسال پرداخت نشده، و در حسابها ثبت نشده است.
 - ۵- یک بدهی به مبلغ ۲۶۰۰۰ ریال در حسابرسی کشف شد.
- مطلوبست:

- ۱- ثبت رویدادهای مربوط به طرح تجدید سازمان در دفاتر
- ۲- تهیه ترازنامه بعد از طرح تجدید سازمان

۵- شرکت سهامی لاله که طی سالهای متوالی در مضیقه مالی قرار گرفته بود، تصمیم گرفت در وضع مالی خود تجدید سازمان نماید. ترازنامه شرکت سهامی لاله در ۲۹ اسفند سال ۱۳۳۳ بشرح زیر است:

وجوه نقد	۸۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی	۱۲۶۰۰۰
سرمایه گذاری بلندمدت	۱۲۰۰۰۰	اضافه برداشت بانکی	۹۰۰۰۰
ماشین آلات و تجهیزات	۲۴۰۰۰۰	اوراق قرضه ۹٪	۶۰۰۰۰
سرقفلی	۵۰۰۰۰	بهره پرداختنی	۴۰۰۰۰
مخارج انتقالی به دوره آتی	۱۰۰۰۰	سهام ممتاز ۸٪ (۵۰۰ ریالی)	۲۰۰۰۰۰
		سهام عادی (۵۰۰ ریالی)	۱۵۰۰۰۰
		اندوخته عمومی	۳۰۰۰۰
		سود (زیان) انباشته	(۱۶۰۰۰۰)
جمع دارایی ها	<u>۵۰۰۰۰۰</u>	جمع بدهی و سرمایه	<u>۵۰۰۰۰۰</u>

طرح تجدید سازمان زیر مورد تصویب مجمع عمومی فوق العاده صاحبان سهام و تایید بستانکاران و کلیه تشریفات قانونی آن انجام شده است:

- ۱- مانده مخارج انتقالی به دوره آتی از حسابها خارج شود.
- ۲- از ارزش ماشین آلات و تجهیزات ۲۴۰۰۰ ریال کسر شود.
- ۳- مانده اندوخته عمومی برای تجدید سازمان به مصرف برسد.
- ۴- سهام ممتاز ۸٪ پانصد ریالی به ارزش اسمی هر سهم به مبلغ ۴۰۰ ریال تقلیل یابد.
- ۵- سهام عادی پانصد ریالی به ارزش اسمی هر سهم به مبلغ ۴۰۰ ریال تقلیل یابد.
- ۶- قسمتی از ماشین آلات به ارزش دفتری ۴۰۰۰۰ ریال به صاحبان اوراق قرضه ۹٪ و بهره پرداختنی مربوط واگذار گردید.
- ۷- سود سهام ممتاز به مدت ۴ سال عقب افتاده است. در مقابل آن، شرکت سهام عادی جدید به ارزش هر سهم ۴۰۰ ریال برای تادیه هر ۱۰۰۰ ریال سود سهام عقب افتاده صادر و دارندگان آن بطور رایگان در اختیار شرکت قرار داده و شرکت جهت تامین نقدینگی آنرا در بورس اوراق بهادار به ارزش هر سهم ۵۰۰ ریال فروخت.
- ۸- سرمایه گذاری بلندمدت به ارزش دفتری ۷۰۰۰۰ ریال به مبلغ ۱۴۵۰۰۰ ریال بفروش

رسید و از محل آن یک بدهی احتمالی به مبلغ ۱۱۴۰۰ ریال که قبلاً برای آن ذخیره در نظر گرفته نشده بود و اضافه برداشت بانکی پرداخت گردید.

۹- مانده کسری زیان انباشته حذف شود.

مطلوبست:

ثبت رویدادهای مربوط به طرح تجدید سازمان در دفاتر

۶- ترازنامه شرکت سهامی نیما در ۲۹ اسفند سال ۱۳۴۶ بشرح زیر است:

۲۶۰۰۰	۲۰۰۰	حسابهای پرداختنی	وجوه نقد
۱۰۰۰۰	۸۰۰۰	اسناد پرداختنی تضمین شده	سرمایه گذاری در اوراق بهادار
۳۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	بهره پرداختنی	حسابهای دریافتنی
۱۷۰۰۰	۱۸۰۰۰	حقوق پرداختنی	ذخیره م.م (۲۰۰۰)
۵۰۰۰۰	۴۵۰۰۰	دیون رهنی	موجودی کالا
۱۳۳۰۰۰	۱۰۰۰	جمع بدهیها	پیش پرداختها
	۱۰۰۰۰	حقوق صاحبان سهام:	زمین
۱۰۰۰۰۰	۹۵۰۰۰	سهام عادی (۱۰۰ ریالی)	ماشین آلات
(۵۸۰۰۰)	۷۱۰۰۰	سود (زیان) انباشته	استهلاک انباشته (۲۴۰۰۰)
	۲۰۰۰۰		سرقفلی
۱۷۵۰۰۰	۱۷۵۰۰۰	جمع	جمع

مدیریت واحد تجاری با موافقت کلیه افراد ذینفع برای اعاده اعتبار شرکت و گشایش اعتبار برای پرداخت بدهی و بازدهی برای عملیات سودآور دادخواست طرح تجدید سازمان به شرح زیر تکمیل نمود:

۱- ارزش اسمی سهام عادی به ۱۰ ریال تقلیل یابد.

۲- صاحبان حسابهای پرداختنی (بستانکاران) توافق نمودند که ۱۸۰۰۰ ریال از مطالبات خالص شرکت را در مقابل ۲۶۰۰۰ ریال از طلب خودشان تهاتر نمایند.

۳- داراییهای بلند مدت به شرح زیر کاهش یابد:

ارزش متعارف

۹۰۰۰

زمین

ماشین آلات	۷۱۰۰۰
استهلاک انباشته	(۱۳۰۰۰)
جمع	۶۷۰۰۰
سرقفلی	۰

۴- مانده زیان انباشته حذف شود.

مطلوبست:

ثبت رویداد فوق در دفاتر شرکت.

۷- ترازنامه شرکت سهامی پویان در ۳۰ خرداد ماه سال ۱۳۷۰ در زمان تنظیم دادخواست ورشکستگی به شرح زیر است:

شرکت سهامی پویان

ترازنامه قبل از تنظیم دادخواست

وجوه نقد	۲۷۰۰	بدهی جاری:	
اسناد دریافتنی و بهره دریافتنی (خالص)	۱۳۳۰۰	اسناد پرداختنی و بهره معوقه، بانک ملی	۱۵۳۰۰
حسابهای دریافتنی	۳۹۳۵۰	اسناد پرداختنی بانضمام بهره	۵۱۲۵۰
ذخیره مطالبات مشکوک	<u>۲۳۲۴۰</u>	حسابهای پرداختنی	۵۲۰۰۰
موجودی مواد:	۱۶۱۱۰	حقوق پرداختنی	۸۸۵۰
کالای ساخته شده	۱۲۰۰۰	مالیات پرداختنی (اموال)	۲۹۰۰
کار در جریان ساخت	۳۵۱۰۰	بهره پرداختنی (رهنی)	۱۸۰۰
مواد	۱۹۶۰۰	مالیات بردرآمد پرداختنی	<u>۱۷۵۰</u>
ملزومات مصرفی کارخانه	<u>۶۴۵۰</u>	جمع بدهی جاری	۱۳۳۸۵۰
پیش پرداختها	<u>۹۵۰</u>	اوراق قرضه پرداختنی	<u>۹۰۰۰۰</u>
جمع دارایی جاری	۱۰۶۲۱۰	جمع بدهیها	۲۲۳۸۵۰
دارایی اموال و ماشین آلات:		حقوق صاحبان سهام:	
زمین	۲۰۰۰۰	سهام عادی (۱۰۰ ریالی)	۷۵۰۰۰
ساختمان	۴۱۲۵۰	سود (زیان) انباشته	<u>(۶۷۸۹۰)</u>
ماشین آلات	۴۸۸۰۰		
ابزار آلات	<u>۱۴۷۰۰</u>		
جمع داراییها	<u>۱۲۴۷۵۰</u>	جمع	۲۳۰۹۶۰
	۲۳۰۹۶۰		

اطلاعات اضافی:

- ۱ - اسناد دریافتنی به انضمام بهره دریافتنی جمعاً به مبلغ ۱۵۳۰۰ ریال در رهن اسناد پرداختنی بانک ملی با ارزش متعارف ۱۳۳۰۰ ریال می باشد.
 - ۲ - موجودی کالای ساخته شده: انتظار می رود به مبلغ $۳۳\frac{۱}{۳}$ درصد بیش از بهای تمام شده فروخته شود، برآورد هزینه واگذاری ۲۰ درصد بهای فروش می باشد. برآورد هزینه جهت تکمیل کار در جریان ساخت بالغ بر ۱۵۴۰۰ ریال، که از این مبلغ ۳۷۰۰ ریال آن بهای تمام شده مواد و ملزومات کارخانه می باشد. برآورد بهای فروش کار در جریان ساخت بعد از تکمیل بالغ بر ۴۰۰۰۰ ریال، برآورد هزینه واگذاری ۲۰٪ بهای فروش - برآورد ارزش متعارف جاری مواد و ملزومات کارخانه که جهت تکمیل کار در جریان ساخت ضرورتی ندارد به ترتیب ۸۰۰۰ ریال و ۱۰۰۰ ریال می باشد.
 - کلیه پیش پرداخت هزینه طی دوره تصفیه مصرف می شود.
 - ۳ - ارزش متعارف زمین و ساختمان که در رهن اوراق قرضه پرداختنی می باشد بالغ بر ۹۵۰۰۰ ریال است.
 - ماشین آلات با ارزش دفتری ۱۸۲۰۰ ریال که ارزش متعارف آن ۱۰۰۰۰ ریال است، در رهن اسناد پرداختنی به انضمام بهره معوق بابت خرید ملزومات مصرفی به مبلغ ۱۲۰۰۰ ریال می باشد. ارزش متعارف مابقی ماشین آلات ۹۰۰۰ ریال، هزینه خالص واگذاری ۱۰۰۰ ریال.
 - ارزش متعارف مانده ابزارآلات بالغ بر ۳۲۵۵ ریال.
 - ۴ - حقوق پرداختنی جزء بستانکاران ممتاز محسوب می گردد.
 - ۵ - برآورد هزینه های اداری تصفیه بالغ بر ۱۹۰۵ ریال.
- مطلوبست:
- تهیه صورت وضعیت مالی در مورخه ۱۳۷/۳/۳۰

۸ - ترازنامه شرکت سهامی نمونه در ۳۰ بهمن ماه سال ۱۳۴۴ قبل از تنظیم دادخواست ورشکستگی به شرح زیر است:

۲۰۰۰	اسناد پرداختنی ۱۰٪ به بانک	۳۵۰۰۰	وجوه نقد
۵۰۰۰	حسابهای پرداختنی	۲۴۶۰۰۰	اسناد دریافتنی
۲۵۰۰۰	بهره معوق پرداختنی:		حسابهای دریافتنی (خالص)
	(۲۰۰۰ ریال به بانک،		موجودی‌ها:
۶۰۰۰	ریال به شرکت بیمه)	۸۰۰۰	
۴۰۰۰۰	حقوق و دستمزد پرداختنی	۷۰۰۰	کالای ساخته شده
۳۰۰۰۰	مالیات پرداختنی	۲۰۰۰	کار در جریان ساخت
۲۰۰۰۰	جمع بدهی جاری	۲۹۸۰۰۰	مواد خام
۵۰۰۰	بدهی غیرجاری:		ملزومات مصرفی
۸۰۰۰	اسناد پرداختنی ۸٪ شرکت بیمه	۱۷۵۰۰۰	پیش‌پرداختها
۱۳۵۰۰۰	جمع بدهیها	۴۷۳۰۰۰	جمع دارایی جاری
	حقوق صاحبان سهام:		دارایی غیرجاری:
۷۰۰۰۰	سهام عادی	۱۰۰۰۰۰	زمین
۱۱۰۰۰۰	سود (زیان) انباشته (۱۸۳۰۰۰)		ساختمان
۶۰۰۰۰	جمع	(۸۳۰۰۰۰)	تجهیزات خالص
۱۵۰۰۰			مخارج انتقالی به دوره آتی
۳۹۰۰۰۰	جمع بدهی و کسری صاحبان سهام	۳۹۰۰۰۰۰	جمع دارایی‌ها

اطلاعات اضافی:

- ۱ - مطالبات: در بررسی اسناد و حسابهای دریافتنی انتظار می‌رود کل مطالبات وصول شود. حسابهای دریافتنی در رهن اسناد پرداختنی ۱۰٪ به بانک می‌باشد.
- ۲ - موجودی کالای ساخته شده: انتظار می‌رود کالای ساخته شده بالغ بر ۴۷۰۰۰ ریال فروخته شود. برآورد هزینه‌های فروش و اداری بالغ بر ۴۰۰۰ ریال.
- ۳ - کار در جریان ساخت: برآورد دستمزد مستقیم جهت تکمیل کار در جریان ساخت بالغ بر ۳۰۰۰ ریال، برآورد فروش این موجودی کالای تکمیل شده بالغ بر ۳۷۰۰۰ ریال،

- برآورد هزینه‌های اداری و فروش بالغ بر ۲۰۰۰ ریال.
 - ۴ - مواد خام: برآورد دستمزد مستقیم جهت تبدیل مواد به کالای ساخته شده ۷۰۰۰ ریال، برآورد فروش این موجودی بعد از تکمیل بالغ بر ۱۹۰۰۰ ریال، برآورد هزینه حمل و هزینه فروش بالغ بر ۱۰۰۰ ریال
 - ۵ - ملزومات مصرفی: ملزومات در تبدیل مواد خام به کار تکمیل شده به تدریج مصرف می‌شود. برآورد مانده ملزومات بعد از تکمیل و تبدیل بالغ بر ۱۰۰۰ ریال.
 - ۶ - پیش‌پرداختها: انتظار می‌رود طی دوره تصفیه منقضی شود.
 - ۷ - زمین: ارزش متعارف زمین بالغ بر ۹۰۰۰۰ ریال و ارزش متعارف ساختمان به مبلغ ۱۳۵۰۰۰ ریال، زمین و ساختمان در رهن اسناد پرداختنی ۸٪ به شرکت بیمه می‌باشد.
 - ۸ - تجهیزات: برآورد فروش تجهیزات به مبلغ ۳۵۰۰۰ ریال
 - ۹ - مخارج انتقالی به دوره آتی: شامل هزینه‌های اداری، صدور اسناد پرداختنی برای بیمه و هزینه‌های ضروری دیگر واحد تجاری است.
 - ۱۰ - حقوق و دستمزد بالغ بر ۲۰۰۰ ریال.
 - ۱۱ - برآورد هزینه‌های اداری تصفیه بالغ بر ۱۵۰۰۰ ریال.
 - ۱۲ - حسابهای پرداختنی: شامل ۶۰۰۰ ریال بدهی به مشاور حقوقی شرکت و ۵۰۰۰ ریال بدهی بابت حسابرسی شرکت می‌باشد.
 - ۱۳ - اصل و سود تضمین شده بدهی معوق پرداختنی جزء بدهی‌های با وثیقه دارایی‌ها می‌باشد.
 - ۱۴ - هزینه‌های اداری تصفیه بالغ بر ۱۵۰۰۰ ریال در دفاتر ثبت نشده، در صورت وضعیت بایستی گزارش گردد. (برآوردی است)
 - ۱۵ - وام پرداختنی به بانک به مبلغ ۳۷۰۰۰ ریال مبلغ ۲۵۰۰۰ ریال دارای وثیقه و ۱۲۰۰۰ ریال آن بدون وثیقه است.
- مطلوبست:

- ۱ - تهیه صورت وضعیت مالی در زمان ورشکستگی
- ۲ - درصد سهم پستانکاران عادی از محل دارایی‌های آزاد کدام است.

۹- تراز آزمایشی شرکت سهامی تارا در تاریخ ۱۳۵/۱۲/۲۹ بشرح زیر است:		
وجوه نقد	۵۵۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
حسابهای دریافتنی	۱۵۰۰۰۰	اوراق قرضه ۶٪
موجودی کالا	۱۴۰۰۰۰۰	بهره پرداختنی اوراق قرضه
سرمایه گذاری بلند مدت	۱۰۰۰۰۰۰	سهام عادی (۱۰۰۰ ریال)
ماشین آلات (خالص)	۳۸۰۰۰۰۰	سهام ممتاز ۶٪ (۱۰۰۰ ریالی)
دارایی نامشهود	۱۰۰۰۰۰۰	اندوخته قانونی
زیان انباشته	۲۹۰۰۰۰۰	اندوخته احتیاطی
	<u>۱۰۸۰۰۰۰۰</u>	<u>۱۱۷۰۰۰۰۰</u>
	<u>۱۰۸۰۰۰۰۰</u>	<u>۱۰۸۰۰۰۰۰</u>

براساس کمبود نقدینگی جهت پرداخت بدهی در سررسید، شرکت سهامی نیاز مبرمی به سرمایه در گردش اضافی دارد. جلسات متعددی بین کلیه دارندگان اوراق قرضه، سهامداران و بستانکاران تشکیل، و در نتیجه طرح تجدید سازمان زیر پس از طی مراحل قانونی به تصویب کلیه اشخاص ذینفع قرار گرفت:

۱- کلیه سهامداران عادی موافقت نمودند که ارزش سهام از ۱۰۰۰ ریال به ۵۰۰ ریال تقلیل یابد. سهام قبلی آنان از درجه اعتبار ساقط و سهام جدید منتشر و در اختیار آنها قرار گرفت.

۲- صاحبان سهام ممتاز ۶٪ مدت سه سال، به علت کمبود نقدینگی سود سهام ممتاز دریافت ننموده و از این بابت ثبتي در دفاتر انجام نشده است. صاحبان سهام ممتاز توافق نمودند که در قبال هر ۱۰۰۰ ریال سود سهام ممتاز معوق یک سهم عادی ۵۰۰ ریالی صادر و به آنان تسلیم شود.

۳- با نیمی از صاحبان اوراق قرضه ۶٪ به انضمام بهره پرداختنی ۹۰۰۰۰ ریال توافق شد که از بهره معوق صرف نظر نموده و در مقابل ۱۲۰۰ سهم عادی جدید صادر و در اختیار آنها قرار گیرد. نرخ بهره بقیه اوراق قرضه از ۶٪ به ۹٪ افزایش و سررسید اوراق قرضه ۱۳۵۸/۱۲/۲۹ می باشد. بقیه بهره پرداختنی اوراق قرضه نقداً پرداخت شد.

۴- حساب اندوخته احتیاطی از دفاتر حذف شود.

۵- با طلبکاران شرکت، توافق شد که ۴۵۰۰۰۰ ریال نقداً دریافت و بقیه، اوراق قرضه ۹٪

- به مبلغ ۷۵۰۰۰۰ ریال صادر و تسلیم آنها گردد.
- ۶- برای حسابهای دریافتنی ۳۰٪ ذخیره مطالبات مشکوک در نظر گرفته شود.
- ۷- ارزش متعارف موجودی کالا ۱۲۰۰۰۰۰ ریال، ماشین آلات ۳۵۰۰۰۰۰ ریال و ۲۰۰۰۰۰ ریال از دارایی نامشهود فاقد ارزش است.
- ۸- سرمایه‌گذاری به ارزش دفتری ۶۰۰۰۰۰۰ ریال به مبلغ ۹۵۰۰۰۰۰ ریال فروخته شد.
- ۹- کسری زیان انباشته حذف شود.
- مطلوبست:

- ۱- ثبت رویدادهای مربوط به تجدید سازمان در دفاتر شرکت
- ۲- تهیه ترازنامه بعد از اجرای طرح تجدید سازمان

۱۰- ترازنامه شرکت آوا در ۱۲/۲۹/۸۴ به شرح زیر است: (واحد هزار ریال)

۱۸۰۰۰	۳۰۰۰	حسابهای پرداختنی	وجوه نقد
۱۷۰۰۰	۱۷۰۰۰	اسناد پرداختنی	حسابهای دریافتنی
۳۰۰۰	۶۰۰۰	مالیات پرداختنی	موجودی کالا
۶۴۰۰۰	۱۰۰۰	وام بلندمدت پرداختنی	پیش پرداختها
۲۴۰۰۰	۱۵۰۰۰	سهام عادی (هزار ریالی)	زمین
۱۲۰۰۰	۳۵۵۰۰	سهام ممتاز ۸٪ (هزار ریالی)	ماشین آلات
(۳۰۰۰۰)	۵۵۰۰	زیان انباشته	تجهیزات
	۱۲۰۰۰		سرمایه گذاری در سایر شرکتها
	۸۰۰۰		سرقفلی
	۵۰۰۰		امتیاز
۱۰۸۰۰۰	جمع	۱۰۸۰۰۰	جمع

به علت موقعیت مالی نامطلوب طرح تجدید سازمان زیر مورد تصویب مجمع عمومی فوق العاده صاحبان سهام و تایید بستانکاران و کلیه تشریفات قانون آن انجام شده است:

• شرکت قراردادی به مبلغ ۴۰۰۰۰۰ ریال منعقد نموده، ولی به مرحله اجرا درنیامده است، و مقرر گردید شرکت مبلغ ۲۰۰۰ ریال بابت خسارت به پیمانکار پرداخت نموده، قرارداد

فسخ گردد.

- قسمتی از زمین شرکت به ارزش دفتری ۶۰۰۰ ریال به مبلغ ۱۲۰۰۰ ریال به صاحبان بدهی (حسابهای پرداختی) واگذار گردید.
- برای مطالبات ۱۰ درصد ذخیره مطالبات مشکوک الوصول در نظر گرفته شود.
- سود سهام به مبلغ ۱۴۰۰ ریال دریافت و ثبت نشده است.
- ارزش متعارف برخی از دارائی‌ها به قرار زیر می‌باشد:
- ماشین آلات ۳۰۰۰۰ ریال سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار ۲۰۰۰۰ ریال
- موجودی کالا ۷۰۰۰ ریال امتیاز ۸۰۰۰ ریال
- زمین ۱۴۰۰۰ ریال

- مانده حساب پیش پرداختها از دفاتر حذف گردد.
 - صاحبان بدهی بلندمدت توافق نمودند که وام بلند مدت به ۵۵۰۰۰ ریال تقلیل یابد.
 - هزینه تجدید سازمان به مبلغ ۲۰۰۰ ریال نقداً پرداخت شد.
 - مالیاتهای سالهای قبل به موجب حکم صادره مبلغ ۲۸۰۰ ریال اضافی به وزارت دارائی پرداخت شده که قرار شد، در مقابل بدهی مالیاتی شرکت تهاتر شود.
 - ارزش اسمی سهام عادی و ممتاز به ۵۰۰ ریال کاهش یابد
- مطلوبست:

ثبت عملیات مربوط به تجدید سازمان و تهیه ترازنامه بعد از تجدید سازمان

واژه‌نامه انگلیسی به فارسی

	A	
<i>Accrued pension obligation</i>		ذخیره بازنشستگی
<i>Accumulated Dividends</i>		سود سهام انباشته
<i>Acquisition data</i>		تاریخ تحصیل
<i>Actual Retirement</i>		ابطال واقعی
<i>Affiliation Diagram</i>		نمودار وابستگی
<i>Allocated negative excess</i>		تخصیص مازاد منفی
	B	
<i>Bankrupt</i>		ورشکسته
<i>Bankruptcy</i>		ورشکستگی
<i>Bargain Purchase</i>		خرید ارزان، ارزش تجدید ارزیابی کمتر از بهای خرید
<i>Bilateral stockholding</i>		مالکیت متقابل سهام
<i>Business Combination</i>		ترکیب تجاری
	C	
<i>Capital transaction method</i>		روش مبادله سرمایه‌ای
<i>Cash basis</i>		فرض نقدی
<i>Cash surrender value of life insurance</i>		ارزش نقدی بازبافتی بیمه عمر
<i>Cash, demand deposits and time Deposits</i>		موجودی نقدی و سپرده‌های دیداری و مدت‌دار
<i>Combinee</i>		ترکیب شونده
<i>Combinor</i>		ترکیب کننده
<i>Contemporary Theory</i>		تئوری معاصر
<i>Contingent Consideration</i>		مابه‌ازای احتمالی
<i>Cost Saving</i>		صرفه‌جویی
<i>Completed Equity Method</i>		روش ارزش ویژه کامل
<i>Completed Contract Method</i>		روش کار تکمیل شده

<i>Conglomerate</i>	ترکیب مجتمع
<i>Consolidated Comprehensive Income</i>	سود جامع تلفیقی
	صورتهای مالی
<i>Consolidated statement Subsequent date of acquisition</i>	تلفیقی بعد از تحصیل
<i>Consolidated Income Statement</i>	صورت سود و زیان تلفیقی
<i>Contraction in Progress</i>	قرار در جریان پیشرفت
<i>Contracts Payable</i>	پیمان پرداختنی
<i>Controlling Interests</i>	حقوق قابل کنترل
<i>Conventional Method</i>	روش تبدیلی
<i>Cost Method</i>	روش بهای تمام شده
<i>Cumulative preferred stock</i>	سهام ممتاز با سود انباشته
<i>Current Practice</i>	رویه جاری
D	
<i>Data Of Acquisition</i>	تاریخ تحصیل
<i>Debt Securities</i>	اوراق قرضه
<i>Deferred Income</i>	درآمد انتقالی به دور آتی
<i>Deferred income tax credits</i>	مالیات درآمد انتقالی به دوره آتی
<i>Deferred credit</i>	درآمد انتقالی به دوه آتی
<i>Defundable Deposits</i>	سپرده‌های قابل دریافت
<i>Depreciable Assets</i>	دارایی استهلاک‌پذیر
<i>Dilutive</i>	تقلیل
<i>Direct Holding</i>	مالکیت مستقیم
<i>Discontinuances</i>	توقف
<i>Dividends in Arrears</i>	سود سهام عقب افتاده
<i>Downstream sale</i>	فروش شرکت اصلی به شرکت فرعی

<i>E</i>	
<i>Economic – Unit Concept</i>	تئوری واحد اقتصادی
<i>Employer Company</i>	شرکت کارفرما
<i>Equity Method</i>	روش ارزش ویژه
<i>Estimated fair market value</i>	ارزش دفتری و متعارف برآوردی
<i>External Expansion</i>	توسعه خارجی
<i>Extraordinary gain</i>	سود غیرمترقبه
<i>Extraordinary loss</i>	زیان غیرمترقبه
<i>F</i>	
<i>Financing Activities</i>	فعالیت‌های تأمین مالی
<i>Full Accrual Method</i>	فرض تعهدی کامل
<i>Fully secured creditors</i>	بستانکاران دارای وثیقه
<i>Functional currency</i>	پول عملیاتی
<i>G</i>	
<i>Gain or loss method</i>	روش سود یا زیان
<i>H</i>	
<i>Holding Company</i>	شرکت اصلی، شرکت مادر، شرکت دارنده
<i>Horizontal Combination</i>	ترکیب افقی
<i>I</i>	
<i>Impairment</i>	کاهش ارزش
<i>Implied Value</i>	ارزش ضمنی
<i>In-transit Items</i>	اقلام بین راهی
<i>Internal Expansion</i>	گسترش درونی
<i>Incomplete Equity Method</i>	روش ارزش ویژه ناقص (جزئی)
<i>Indirect Costs</i>	هزینه‌های غیرمستقیم
<i>Indirect Holding</i>	مالکیت غیرمستقیم
<i>Intercompany Bonds</i>	اوراق قرضه بین شرکتها

<i>Inventory transfer</i>	انتقال موجودی بین شرکتها
<i>Inter company Receivable and Payable</i>	مبادلات فی مابین
<i>Inter company Transaction</i>	مبادلات فی مابین
<i>Inter company profit</i>	سود بین شرکتها
<i>Inter company sale</i>	فروش بین شرکتها
<i>Interim Acquisition</i>	تحصیل میان دوره‌ای
<i>Internal Expansion</i>	توسعه درونی
<i>Investee</i>	شرکت سرمایه‌پذیر
<i>Investing Activities</i>	فعالیت‌های سرمایه‌گذاری
<i>Investor</i>	شرکت سرمایه‌گذار
<i>J</i>	
<i>Joint venture</i>	سرمایه‌گذاری مشترک
<i>L</i>	
<i>Leveraged Buyouts</i>	خریدهای اهرمی
<i>Liquidating dividends</i>	سهام تصفیه
<i>Liquation value</i>	ارزش تصفیه
<i>Long term Inter company Construction Contracts</i>	قراردادهای بلند مدت ساخت بین شرکتهای عضو گروه
<i>M</i>	
<i>Merger</i>	ادغام
<i>Method of Combination</i>	روش ترکیب شرکتها
<i>Minority interest</i>	حقوق اقلیت
<i>Minority Of Interest Excess</i>	مازاد حقوق اقلیت
<i>Modified Equity Method</i>	ارزش ویژه جزئی یا تعدیل شده
<i>Multilevel affiliation</i>	کنترل به شکل غیرمستقیم
<i>Multinational Accounting</i>	حسابداری شرکت‌های چند ملیتی

Mutual Holding مالکیت متقابل

N

Negative Goodwill سرقتلی منفی

Negative Minority Interest حقوق اقلیت منفی

Net Asset خالص دارائی

Non Controlling Interests منافع غیر قابل کنترل

Non depreciable Assets دارایی استهلاک‌ناپذیر

Non operating gain or loss سود یا زیان غیر عملیاتی

Non allocated Excess of Cost مازاد تخصیص نیافته

O

Objectives of consolidation ✓ هدف‌های تلفیق

One- line consolidation ✓ تلفیق یک سطر

P

Par Value Method روش ارزش اسمی

Parent Company شرکت اصلی

Parent Company Theory تئوری شرکت اصلی

Partial Accrual Method روش تعهدی جزئی

Partial Equity Method روش ارزش ویژه جزئی

Participating مشارکت

Piecemeal Acquisition تحصیل تدریجی

Percentage of completion روش درصد پیشرفت کار

Pooling of interests اتحاد منافع

Pre acquisition dividends سود سهام قبل از تحصیل

Pre acquisition earning درآمد قبل از تحصیل

Preferred creditors بستانکاران ممتاز

Preferred Stock Outstanding سهام ممتاز منتشر شده

<i>Profit on Inter company</i>	سود حاصل از فروش فی‌مابین
<i>Pro Rata Allocation</i>	تخصیص متناسب
<i>proportionate Consolidation</i>	تلفیق نسبی
<i>Public Debt Outstanding</i>	اوراق قرضه عمومی
<i>Purchase Method</i>	روش خرید

<i>Push Down Accounting</i>	حسابداری تسری ارزش‌های جاری به صورت‌های مالی فرعی

R

<i>Real Insolvency</i>	توقف کامل
<i>Realized Inter Company Profit</i>	سود تحقق یافته درون گروهی
<i>Re measurement Method</i>	روش سنجش مجدد
<i>Reorganization</i>	تجدید سازمان
<i>Reporting Currency</i>	واحد پول گزارشگری
<i>Return of investment</i>	برگشت از سرمایه‌گذاری
<i>Reciprocal Accounts</i>	حساب‌های متقابل

S

<i>Security Registration and issue costs</i>	هزینه‌های ثبتی و انتشار اوراق بهادار
<i>Statutory Merger</i>	ادغام قانونی
<i>Stock acquisition</i>	تحصیل سهام
<i>Stock dividends</i>	سود سهمی
<i>Stock Option</i>	اختیار خرید سهام
<i>Stock split</i>	تجزیه سهام
<i>Structure of The Combination</i>	ساختار ترکیب
<i>Subsidiary</i>	شرکت فرعی
<i>Synergy</i>	هم‌افزایی

	T	
<i>The Entity Theory Method</i>		روش تئوری شخصیت حقوقی
<i>Treasury stock of subsidiary</i>		سهام خزانه فرعی
<i>Traditional allocation Method</i>		روش تخصیص سنتی
	U	
<i>Undivided Interest</i>		حقوق مشاع
<i>Unrealized Inter company Profit</i>		سود تحقق نیافته فی مابین
<i>Unrelated Parties</i>		طرفین غیر وابسته
<i>Unsecured creditors</i>		بستانکاران عادی
<i>Upstream sale</i>		فروش شرکت فرعی به شرکت اصلی
	V	
<i>Vertical Combination</i>		ترکیب عمودی

فهرست منابع

منابع فارسی

- ۱- استانداردهای حسابداری ایران نشریه ۱۶۰ و پیش نویس تجدید نظر شده ۱۸ و ۱۹.
- ۲- حسابداری پیشرفته (۲) چاپ دوم حسن همتی

منابع خارجی

- 1) Paul M Fischer, Taylor ... Advaced Accounting 1995 south western Pub.
- 2) Floyd A. Beams Advanced Accounting 2000 Prentice Hall.
- 3) Charles H Griffin, Thomas H Williams ... Advanced Accounting 1991 IRWIN sixth Edition.
- 4) Calvin Engler, Leopold A, Bernstein Advanced Accounting 1989 IRWIN
- 5) Pahler, Mori, Advanced Accounting 1994
- 6) Joe Hoyle,... Advanced Accountin, 1994, IRWIN
- 7) Joe Hoyle, study Guide, Advanced Accounting, 1994, IRWIN
- 8) HARIED IMIEKE - Swith study Guide, Advanced Accounting 1994 by John wiley and Sons , Inc.
- 10) Daniel L. Jensen, Edward n. Coffman, Ray G. Stephens.... Advanced Accounting 1994, MCGRAW - HILL inc.
- 11) Richard E. Baker Valdean C. Lembke Thomas E. King Advanced Financial Accounting Mc Graw Hill 1999.
- 12) FASB # 141 & 142 & 121
- 13) Joe Hoyle,... Advanced Accountin, 2004, IRWIN
- 14) Debra C.Jeter Paul K. Chaney Advanced Accounting 2004 by wiley and Sons
- 15) C.P.A 2003
- 16) Dennis M. Blinc , Mary L. Fisher ... Advanced Accounting 2004 by John wiley and Sons , Inc.
- 17) Paul M Fischer, Taylor Advaced Accounting 2002 south western Pub.