

آیا جزوه را از سایت ما دانلود کرده اید؟

کتابخانه الکترونیکی **PNUEB**

پیام نوری ها بشتابید

مزایای عضویت در کتابخانه **PNUEB**:

دانلود رایگان و نامحدود خلاصه درس و جزوه

دانلود رایگان و نامحدود حل المسائل و راهنما

دانلود کتابچه نمونه سوالات دروس مختلف پیام نور با جواب

**WWW.PNUEB.COM**

# کتابچه نمونه سوالات چیست:

سایت ما **افتخار** دارد برای اولین بار در ایران توانسته است کتابچه نمونه سوالات تمام دروس پیام نور که هر یک حاوی تمامی آزمون های برگزار شده پیام نور (تمامی نیمسالهای موجود **فتی الامکان** با **جواب**) را در یک فایل به نام کتابچه جمع آوری کند و هر ترم نیز آن را آپدیت نماید.

## مراحل ساخت یک کتابچه نمونه سوال

**(برای آشنایی با زحمت بسیار زیاد تولید آن در هر ترم):**

دسته بندی فایلها - سرچ بر اساس کد درس - پسابندن سوال و جواب - پیدا کردن یک درس در نیمسالهای مختلف و پسابندن به کتابچه همان درس - پسابندن نیمسالهای مختلف یک درس به یکدیگر - وارد کردن اطلاعات تک تک نیمسالها در سایت - آپلود کتابچه و فیلدی موارد دیگر..

**همچنین** با توجه به تغییرات کدهای درسی دانشگاه استثنائات زیادی در ساخت کتابچه بوجود می آید که کار ساخت کتابچه را بسیار پیچیده می کند.

**WWW.PNUEB.COM**

حسابداري پيشرفته ۲  
رشته حسابداري  
تاليف : دكتور حسين كرباسي يزدي  
• تهيه كننده : علي شفيح زاده

کتابخانه الکترونیکی **PNUEB**  
**WWW.PNUEB.COM**

Payam Noor University Ebook

# جایگاه درس

- درس حسابداری پیشرفته ۲ در نیمسال هفتم و بعد از گذراندن درس حسابداری پیشرفته یک باید خوانده شود

# هدف كلي

- هدف اصلي از گذراندن درس حسابداري پيشرفته ۲ آشنا شدن دانشجويان حسابداري با نحوه تلفيق حسابهاي شركت اصلي و شرکتهای فرعي میباشد

# اهداف رفتاري

- بعد از گذراندن درس حسابداري پيشرفته ۲ بايد بتوانيد كلييه ثبت هاي حذفی در تلفيق حسابهاي شركت اصلي و شركت هاي فرعي را انجام دهيد

# فهرست فصول

- فصل اول- اشکال توسعه شرکتها
- فصل دوم- صورت سود و زیان تلفیقی به روش خرید
- فصل سوم- ترکیب صورتهای مالی با روش ارزش ویژه
- فصل چهارم- خرید و فروش کالا بین شرکتها با روش ارزش ویژه
- فصل پنجم- خرید و فروش داراییهای غیر جاری بین شرکتها
- فصل ششم – اوراق قرضه یابدهی بین شرکتها (با روش ارزش ویژه)  
(
- فصل هفتم – مسایل خاص

# فصل اول

- اشكال توسعه شركتها



امروزه محیط تجارتي اغلب كشورهاي جريان درا بعاد وسيعي  
گسترش و توسعه پيدا کرده و هر روزه شاهد هستيم كه شرکتهای  
نوپا و جديدالتاسيس با محصولات نوتری وارد بازار جهانی می  
شوند.

سایر شرکتها در مقابل این تغییرات موجود همواره با این مشکل مواجه بوده اند که برای بقا و دوام خود یا باید بازار را ترک نمایند و یا اینکه قادر باشند در خطوط تولیدی موجود تغییراتی بوجود آورند.

و در این راستا غالب شرکتها راه دیگری را برگزیده اند که ترکیب با سایر شرکتهاست تا از این راه بتوانند یک واحد عملیاتی جدیدی در سطح گسترده تری ایجاد نمایند.

با ادغام این شرکتها، شرکتهای جدیدی و با سرمایه بسیار انبوهی ایجاد شده که توجه همگان را بخود معطوف داشته اند بنابراین یک ترکیب تجاری موقعی رخ می دهد که دو یا چند شرکت در شرایط عادی برای کنترل بهم ملحق شوند.

در چند دهه گذشته بسیاری از شرکتها گسترش و توسعه ی  
شرکتهای خود را از طریق ترکیب واحدهای تجاری آسانتر  
تشخیص داده اند ترکیب واحدهای تجاری ممکن است به  
صورت یکی از اشکال قانونی زیر انجام پذیرد.

۱- جذب : یک نوع ترکیب تجاری است که فقط یکی از شرکتها باقی می ماند و سایر شخصیت ها ماهیت خود را از دست می دهند، داراییها و بدهیهای شرکت جذب شده فقط به شرکت جذب کننده انتقال می یابد.

۲- ادغام : ترکیب تجاری است که هر دو یا چند شرکت  
ترکیبی منحل شده و داراییها و بدهیهای هر دو یا چند  
شرکت به یک شرکت جدید التأسيس انتقال می یابد عملیات  
جداگانه قبلی شرکتهای منحل شده به صورت یک  
شخصیت قانونی تداوم خواهد یافت.

۳-تحصیل سهام : این عمل موقعی اتفاق می افتد که یک شرکت بتواند سهام دارای حق رای شرکت دیگری را تحصیل کرده، و بدین ترتیب کنترل آنها را در دست گیرد هر دو شرکت به عملیات جداگانه قبلی خود ادامه می دهند لکن با هم مرتبط هستند.



سرمایه گذاری در سایر شرکتها خرید سهام سایر شرکتها به منظور جلوگیری از جوه را که شرکت و یا به منظور اعمال مدیریت و یا کنترل آنها شرکت خریدار شرکت سرمایه گذار یا «اصلی» می نامند.

عنوان شرکت فروشنده صحیح نیست چون اوراق سهام را  
سهامداران می فروشند نه شرکت را و شرکت فروشنده را  
شرکت سرمایه پذیر یا شرکت فرعی می نامند.

اعمال مدیریت و کنترل شرکتهای فرعی بستگی به میزان و تعداد سهامی دارد که در دست شرکت اصلی است و معمولاً به صورت زیر می باشد.

در صد سهامی که توسط شرکت اصلی خریداری شده است اعمال مدیریت و کنترل بین % ۱-۲۰ کم

نه

۲۰٪ - ۵۰٪

بین

زیاد

زیاد

۱۰۰٪ - ۵۰٪

بین

وکلی

انواع ترکیبات تجاری: شرکتها معمولاً با انواع مختلف  
قرادادهای رسمی و غیر رسمی که ممکن است حداقل  
مشخصات بعضی از ترکیبات را داشته باشد شروع نمایند.

قراردادهای غیر رسمی به این میثاقهای غیر رسمی بصور  
مختلفی به وجود می آیند.

الف: قراردادهای عقلانی ساده ممکن است یک روابط طولانی  
مسالمت آمیز بین شرکتهای ترکیبی را ایجاد نماید: نظیر  
شرکتهای پیمانکاری

ب: شرکتهایی که هر دو طرف به یکدیگر وابسته می باشند و ممکن است هیات مدیره مشترک داشته باشند. در این حالت احتمالاً یک و یا چند نفر از اعضای هیات مدیره در هر دو شرکت یکی می باشد.

قراردادهای رسمی: ترکیب رسمی شرکتها معمولاً باقراردادهای نوشته شده و مدونبه مرحله اجرا در می آید این قراردادها شرایط ترکیب را مشخص می کنند از جمله: شکل ترکیب مواردی که باید مبادله گردد و حقوق و مسئولیتهای شرکتهای ترکیبی.

حسابداری و گزارشگری متنوع شرکتهای ترکیبی  
دو روش حسابداری برای ترکیب با قراردادهای رسمی برای  
شرکتها وجود دارد: ۱- روش حسابداری خرید ۲- روش  
حسابداری اتحاد منافع



روش حسابداری اتحاد منافع فقط برای ترکیب تجاری  
شرکتهایی اعمال می‌شود که تداوم مالکیت وجود داشته باشد  
بدین معنی که سهامداران شرکتهای ترکیبی به عنوان  
سهامداران شرکت ترکیب شده باقی می‌مانند.

به طور مثال: اگر يك شرکت با صدور سهام داراي حق راي خود در مبادله سهام داري حق راي شرکت ديگري را تحصيل نمايد سهامداران هر دو شرکت ترکيبي به عنوان سهامدارن شرکت ترکيب شده باقي خواهند ماند.

روش حسابداری اتحاد منافع فقط موقعی اتفاق می افتد که یک شرکت سهام دارای حق رای خود برای تحصیل دارایی یا سهام شرکت دیگر به کارگیرد. از طرف دیگر اگر شرکتی داراییها یا سهام عادی شرکت دیگری را خریداری نماید.

هنگامي که امر خريد به صورت پذيرفت سهامداران شرکت فرعي حقوق خود را از دست مي دهند و شرکت اصلي حقيقي در شرکت فرعي پيدا مي کند اگر شرکتي با پرداخت وجه نقد سهام يا دارايي شرکت را تحصيل نمايد.

مالکین شرکت تحصیل شده به عنوان سهامداران شرکت  
ترکیب شده محسوب نمی شوند  
روش حسابداری خرید:

تمام شرکتهای ترکیبی قبلاً با استفاده از روش حسابداری خرید  
قبل از روش حسابداری اتحاد منافع که به عنوان یک روش  
آلترناتیو

یا جایگزین در چند دهه گذشته پذیرفته شده است ترکیب  
گردیده اند. اگر چه روش حسابداری اتحاد منافع در سالهای  
۱۹۶۰ به طور گسترده ای اعمال می شده است لکن بیانیه  
شماره ۱۶ نشریه «APB» در سال ۱۹۷۰

را در استفاده از روش حسابداری اتحاد منافع ترکیب  
شرکتهای تجاری به طور قابل ملاحظه ای محدود نموده  
است. امروزه فقط ۱۰٪ از شرکتهای تجاری با روش  
حسابداری اتحاد منافع ترکیب می‌شوند.

ماهیت روش خرید:  
موقعی که یک دارایی خریداری می‌شود خریدار دارایی  
تحصیل شده را به بهای تمام شده در تاریخ تحصیل در  
دفاتر خود ثبت می‌کند و اگر داراییهایی را به طور گروهی  
و با مبلغ خرید یک جا



خریداری گردد کل سهامی تمام شده به هر یک از داراییهای  
سر شکن یا تسهیم خواهد شد. بنابراین همان اصول خرید  
یک دارایی خاص یا گروهی را می توان برای خرید یک  
واحد تجاری دایر اعمال نمود.

اصول كلي تنظيم صورت وضعيت مالي تلفيقي:  
صورت وضعيت تلفيقي صورت مالي است كه وضعيت گروه  
شرکتها را در قالب يك شخصيت حسابداري واحد مرکب و  
در يك تاريخ معين نشان مي دهد.

## قواعد كلي

۱- حساب سرمايه گذاري بلندمدت در ساير شرکتها (در شرکت اصلي) حذف شده و هم داراييها و بدهيهاي شرکت فرعي که نماينده آن سرمايه گذاري است بجاي آن قرار مي گيرد.

۲- کلیه حسابهای فی ما بین شرکت اصلی و فرعی با یکدیگر  
تھاتر می‌شوند. به طور مثال اسناد و حسابهای دریافتی  
با اسناد و حسابهای پرداختی شرکتهای اصلی و فرعی  
با یکدیگر سود سهام دریافتی با سود سهام پیشنهادی یا  
سود سهام پرداختی شرکت فرعی.

۳- حسابجاري في مابين شرکتهاي اصلي و فرعي با يکديگر  
تهاتر مي شود. اين امر موقعي صورت مي پذيرد که اولاً  
تاريخ گزارشگري صورتهاي مالي هر دو شرکت اصلي يا  
فرعي يك تاريخ باشد .

ثانياً دو رقم حسابهاي في مابين يك رقيم باشد در صورتي كه  
اين دو رقم برابر نباشد مقدماتاً با اطلاعاتي كه در زيرنويس  
مسئله وجود دارد آنها را برابر و آنگاه از يكديگر حذف  
مي كنيم.

مثال: مانده‌های زیر در پایان سال ۱۳۸۵ از دفاتر شرکتهای شب و روز استخراج شده است

شب	روز	
۴۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	داراییهای بلند مدت خالص
۶۸۸۰۰۰		سرمایه گذاری در ۶۰٪ سهام شرکت روز
۵۱۲۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	داراییهای جاری
-----	-----	
۱۶۰۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰۰	جمع دارایی ها

۱- سایر داراییهای شرکت ثبت شب شامل ۴۸۰۰۰ ریال سود سهام دریافتی سال ۸۵ از شرکت روز می باشد این سود در سال ۱۳۸۵ از طرف در حساب مذکور و از طرف دیگر در حساب درآمدهای شرکت منظور شده است.



۲-مبالغ حسابهاي پرداختي در ترازنامه به ترتيب شامل  
۳۰۰۰۰ ريال و ۶۰۰۰۰ ريال سود سهام پرداختي  
شرکتهای شب و روز است.

۳-پس از آنکه شرکت شب ۶۰% از سهام شرکت روز در  
تاریخ ۱/۱/۸۵ خریداری نمود.

شرکت روز از محل اندوخته ها و سود انباشته سنوات قبل  
جمعاً ۴۸۰۰۰ ریال به ترتیب ۴۰۰۰۰۰ ریال و ۸۰۰۰۰  
ریال سهام جایزه (سود سهمی) بین سهامداران توزیع نمود  
که شرکت جهت ثبت آن را به بهای اسمی از یک طرف در  
حساب سرمایه گذاری شرکت روز

بدهکار و از طرفی دیگر در حساب درآمدهای خود بستانکار  
نموده آنگاه در ۱/۷/۸۵ شرکت روز مبلغ ۱۲۰۰۰ ریال  
باقیمانده سود سنواتی خود را به عنوان سود سهام بین  
سهامداران تقسیم نمود که شرکت شب آن را در سود و  
زیان ثبت کرده است.

شرکت روز تغییرات دیگری در سالجاری نداشته:  
مطلوبست: تهیه ترازنامه تلفیقی شرکت اصلی و فرعی

Payam Noor University Ebook

**PNU**eb

...کتابخانه الکترونیک پیام نور....

بهاي تمام شده سرمايه گذاري در شرکت روز  
۳۲۸۰۰۰

حقوق صاحبان سهام شرکت روز  
سهام سرمايه  
۸۸۰۰۰۰۰

	۲۰۰۰۰۰	اندوخته
	۱۰۸۰۰۰۰	جمع
(۶۴۸۰۰۰)	۶۰%	درصد مالیکیت
۳۲۰۰۰۰		مابه التفاوت بستانکار
	۶۰۰۰۰۰	حسابهای پردختنی
۴۸۰۰۰۰		داراییهای جاری
۱۲۰۰۰۰		حقوق اقلیت
۳۶۰۰۰۰		سود و زیان سال جاری
۳۶۰۰۰۰		سرمایه گذاری در شرکت روز
	$(۴۸۰۰۰۰ + ۱۲۰۰۰۰) \times ۶۰\% = ۳۶۰۰۰۰$	

Payam Noor University Ebook

PNUEB

۳۵۲۰۰۰ سرمایه  
۸۰۰۰۰۰ اندوخته‌ها  
۸۰۰۰۰ سود سال جاری  
۴۴۰۰۰۰ حقوق صاحبان اقلیت  
۵۲۸۰۰۰ سرمایه  
۱۲۰۰۰ اندوخته‌ها  
۳۲۸۰۰۰ سرمایه گذاری در سهام روز  
۳۲۰۰۰۰ مابه التفاوت  
ثبت حذف سرمایه گذاری

مابه التفاوت ۳۲۰۰۰۰

داراییهای بلند مدت ۳۲۰۰۰

ثبت سرشکن کردن مابه التفاوت بستانکار

در روش خرید داراییها و بدهیهای شرکت ترکیب شونده به ارزش متعارف ملاک محاسبه قرار میگیرد.

اگر شرکت ترکیب شونده به منظور ترکیب سهام جدید با ارزش روز محاسبه می شود.



کلیه هزینه‌های مستقیم تلفیق مانند ارزیابی کارشناس و هزینه نقل و انتقال به قیمت خرید شرکت ترکیب شونده اضافه می‌شود و هزینه‌های غیر مستقیم جز هزینه‌های دوره ترکیب کننده است.

هرگونه تفاوت بین ارزش مبادله شده با خالص ارزش دفتری داراییهای تحصیل شده، سرقتی (تفاوت مثبت) می‌باشد و اگر تفاوت منفی باشد به ثبت ارزش منصفانه داراییهای غیر جاری شرکت ترکیب شونده سرشکن خواهد شد.

ترازنامه تلفیقي گروه شركتها در ۲۹/۱۲/۸۵

داراييها:

داراييهاي جري  
۹۰۰۰۰

دارايي هاي بلند مدت ۱۰۸۰۰۰۰  
۴۵۲۰۰۰

دهيها و حقوق صاحبان سرمايه:

حسابهاي پرداختي

۶۴۰۰۰

حقوق صاحبان اقليت

حقوق صاحبان اكثريت

۹۰۰۰۰

سرمايه

اندرختهها

۱۷۴۴۰۰۰

جمع:

۳۰۰۰۰۰

سود و زيان سنواتي ۱۰۰۰۰۰۰

سود و زيان سال جاري (۹۸۰۰۰۰)

۱۲۰۲۰۰۰

جمع

۱۷۴۴۰۰۰

# فصل دوم

- صورت سود و زیان تلفیقی به روش خرید

Payam Noor University Ebook

**PNUEb**

....کتابخانه الکترونیک پیام نور....

نقل و انتقال کالا یکی از معمولیترین شکلهای مبادله یا داد و ستد بین شرکتها می باشد. مراحل حذف نقل و انتقال کالا بین گروه شرکتها صورت می گیرد هیچ گونه تفاوتی با مراحل حذف سایر نقل و انتقالات بین گروه شرکتها ندارد.

اگر کالایی در پایان سال در شرکت فرعی یا شرکت اصلی  
باقی بماند در صورتیکه به شرکتی خارج از گروه شرکتها  
فروخته نشود سود محقق یا سود تحقق یافته آن در  
صورتهاي مالي باقي مي ماند.

گروه شرکتها از تهیه حساب سود و زیان تلفیقی يك هدف را دنبال مي‌کنند و آن خلاصه و طبقه بندي يك واحد اقتصادي مي‌باشد تا اين اطلاعات را بتوانند در اختيار مصرف کنندگان آن قرار بدهند.

اگر شرکت اصلی تمامی ۱۰۰٪ سهام شرکت فرعی را در اختیار داشته باشد می‌بایست سود تحقق نیافته در موجودی کالا را حذف نماید.



اگر شرکت اصلی اکثریت سهام شرکت فرعی را داشته باشد باید سود تحقق نیافته به تناسب سهامی که سهامداران اکثریت و سهامداران اقلیت از شرکت فرعی دارا می‌باشند سرشکن شود و تسهیم گردد.

دادوستد کالا بين شرکتهای وابسته:  
دادوستد کالا بين شرکتهای وابسته شکلهای گوناگونی وجود  
دارد.

۱- اگر کالایی بین شرکت به بهای تمام شده مبادله گردد بدین معنی که هیچ سود و زیانی مبادله نشود مبلغ از موجودی کالا که در ترازنامه ثبت می‌شود به بهای تمام شده خواهد بود.

در انجام این عمل يك سند حذفی برگشت درآمد و هزینه نیز لازم می‌باشد اما این سند هیچ تأثیری در صورت سود و زیان تلفیقی نخواهد داشت.

۲- اما حالت دیگری نیز وجود دارد که طبق این شرایط در بعضی از شرکتها قیمت فروش کالا به شرکتهای وابسته همان قیمتی است که به سایر مشتریان کالا فروخته می‌شود

و در سایر دیگر شرکتها با درصد معینی نسبت به فروش یا  
بهای تمام شده و کالای فروش داد و ستد می‌شود.

Payam Noor University Ebook

**PNU**eb

...کتابخانه الکترونیک پیام نور....

دو جنبه براي سندهاي حذفی در دوره نقل و انتقال کالا در کاربرد تلفیقی در هر زمانیکه تهیه صورتهای مالی تلفیقی مطرح باشد صادر می‌گردد.

الف) حذف اثرات فروش بین شرکتها

فروش xx

بهاي تمام شده كالاي فروش رفته xx



(ب) حذف هر سود و زياني كه از فروش  
حساب سود و زيان (سود تحقق نيافته) xx  
ذخيره منافع كسب نشده xx  
حساب تقسيم سود ويژه تلفيقي

براي تقسيم سود ویژه تلفیقي از سود انباشته آغاز دوره شروع  
و سپس سود ویژه سال جاری به آن حساب بستانکار و سود  
سهام پیشنهادي بدهکار می شود.

فرض کنید فروش شرکت مهتاب به شرکت مریم ۶۰۰۰ ریال  
می باشد که این کالا تا پایان سال به فروش نرسیده و جزء  
موجودی کالای پایان دوره مریم باقیمانده است کلیه فروشها  
متضمن ۲۰٪ سود می باشد.

ثبت مربوط به حذف سود تحقق نیافته

= ۱۲۰۰

سود تحقق نیافته ۱۲۰۰

$۶۰۰۰ \times ۲۰\%$

ذخیره سود تحقق نیافته ۱۲۰۰

فرض کنید شرکت گل سرخ در طی سال معادل ۴۰۰۰۰ به شرکت گل مریم کالا فروخته که ۹۶۰۰ ریال تا پایان سال توسط گل مریم به فروش نرسیده است جزء موجودی پایان دوره شرکت می باشد.

ثبت مربوط به حذف خرید و فروش  
 $40000 - 96000 = 30400$

فروش 30400

بهاي تمام شده كالاي فروش رفته 30400

فروش كالاي يا انتقال آن از شرکتهاي فرعي به شرکتهاي اصلي

ممکن است شرکتهای فرعی کالاهایی در خلال دوره به شرکت اصلی انتقال و یا به فروش برسانند و همچنین شرکت اصلی سهام عادی دارای حق رای آن شرکتها را در اختیار داشته باشد.

اگر کالاهای مبادله شده با اضافه چند درصد سود و یا به قیمت فروش مقداری از آنها در موجودی کالای پایان دوره شرکت اصلی باقیمانده باشد سود تحقق نیافته بین سهامداران اکثریت و اقلیت تسهیم می‌شود.



فرض کنید شرکت خوزستان به شرکت اهواز و شرکت آبادان  
به شرکت خوزستان کالا فروخته است.

اگر سود سهام پیشنهادی شرکتهای خوزستان – اهواز –  
آبادان ۱۵۰۰ و ۸۰۰ و ۵۰۰ باشد.

= ۳۵۰

مطلوبست نحوه ثبت مربوطه

× × ۸۰۰ اهواز

× =

سود سهام دریافتی ۴۵۰

× ۵۰۰ آبادان

سود سهام پیشنهادی ۴۵۰

نحوه ثبت حذف درآمد سرمایه گذاري با سود پيشنهادي

درآمد حاصل از سرمایه گذاري ۴۵۰

سود سهام پيشنهادي اهواز ۳۵۰

سود سهام پيشنهادي آبادان ۱۰۰

هزینه حمل و نقل کالا بین شرکتها بخشی از بهای تمام شده موجودیها در واحد تلفیقی و چنانچه این هزینه توسط شرکت فروشنده کالا پرداخت شود مبلغ سود تحقق نیافته به میزان هزینه کاهش می‌یابد.

در صورتی که هزینه توسط شرکت فروشنده کالا پرداخت شود مبلغ جدیدی که باید حذف شود نیز بدست می آید.  
اگر هزینه حمل کالا توسط شرکت خریدار پرداخت شود تعدیل خاصی ضرورت نمی یابد.

در مواردی که سود تحقق نیافته وجود ندارد در صورتهای مالی تلفیقی، تخصیصی مالیاتی بین دوره‌های را ایجاب نمی‌کند زیرا سود تحقق نیافته مشمول مالیات نیست.

اگر چنانچه شرکتهای عضو گروه تلفیقی اظهار نامه مجزا تهیه کنند و سود تحقق نیافته نیز موجود باشد اختلاف زمانبندی بوجود خواهد آمد که در چنین مواردی روشهای تخصیص مالیاتی بین دورههای بکار گرفته می شود.

فرض کنید شرکت خاتم ۸۰۰ ریال به شرکت نگین کالا فروخته است که ۲۵٪ آن توسط شرکت نگین به فروش نرفته است و سود احتسابی شرکت خاتم معادل ۲۵٪ بهای فروش است.



مطلبوست نحوه ثبت حذفی خرید و فروش بین شرکتها

$$۸۰۰ \times \%۷۵ = ۶۰۰$$

۶۰۰ فروش

۶۰۰ خرید

در صورتی که سود سهام پیشنهادی شرکتهای خاتم و نگین به ترتیب ۱۰۰۰ ریال و ۴۰۰ ریال باشد مطلوبست نحوه ثبت حذفی مربوطه

درآمد سرمایه گذاری ۳۲۰

سود سهام پیشنهادی ۳۲۰

$$۳۲۰ = /۸ * ۴۰۰$$

مطلوبست ثبت مربوط به سود تحقق نیافته کالای فروش نرفته  
سود تحقق نیافته ۵۰  
۲۰۰

ذخیره سود تحقق نیافته ۵۰

نکته مهم:

مبلغ سود و زیان ناشی از معاملات فی مابین شرکتهای  
وابسته تماما باید حذف گردد.

در مورد تخصیص سود تحقق نیافته بین سهامداران اکثریت یا اقلیت لازم به ذکر است که اگر فروشنده کالا شرکت اصلی باشد طبیعتاً سود تحقق نیافته به سهامداران اکثریت تخصیص داده می‌شود.

اگر فروشنده کالا فرعي باشد مبلغ سود تحقق نيافته با توجه به درصد مالکيت بين سهامداران شرکت اصلي و سهامداران اقليت تخصيص داده مي شود.

قواعد تنظیم صورت سود و زیاد تلفیقی به روش حسابداری  
خرید به شرح ذیل است.  
(۱) کلیه حسابهای فی ما بین شرکتهای اصلی و فرعی با هم  
تہاتر می شود.

- ۲) درآمد حاصل از سرمایه گذاری شرکت اصلی در مقابل سود سهام پیشنهادی شرکت فرعی حذف می شود.
- ۳) خرید و فروش کالا بین گروه شرکتها به میزان کالای فروخته شده به بیرون از سازمان حذف می شود.
- ۴) سود باقیمانده در کالای پایان دوره بین گروه شرکتها که حاصل داد و ستد درون سازمانی است حذف می شود.

نمونه‌اي از حذف حسابهاي في ما بين  
- از ساير درآمدهاي شركت گل مريم مبلغ ۱۵۰۰۰ ريال جزو  
هزينه‌هاي اداري منظور شده است.  
ساير درآمدها ۱۵۰۰۰  
هزينه‌هاي اداري ۱۵۰۰۰



فصل سوم

ترکیب صورتهای مالی به روش ارزش ویژه

حسابداری روش ارزش ویژه در سهام عادی بدین منظور است که با تغییرات حقوق صاحبان سهام مبلغ سرمایه گذاری تعدیل گردد.

Payam Noor University Ebook

PNUEb

...کتابخانه الکترونیک پیام نور....

سرمایه گذاری مستقیم یا غیر مستقیم با خرید ۲۰٪ و یا بیشتر از سهام عادی دارای حق رای شرکت سرمایه پذیر امکان پذیر می‌گردد در این صورت شرکت سرمایه گذار می‌تواند نفوذ قابل ملاحظه‌ای روی شرکت سرمایه پذیر داشته باشد.

برعکس اگر شرکت سرمایه گذار کمتر از ۲۰٪ سهام عادی  
دارای حق رای شرکت سرمایه پذیر را خریداری کند  
نمی‌تواند نفوذ قابل ملاحظه‌ای در شرکت سرمایه پذیر  
داشته باشد.

در اکثر موارد سرمایه گذاری بین ۲۰% تا ۵۰% در سهام  
عادی دارای حق رای شرکت دیگر تحت روش ارزش ویژه  
گزارش می‌گردد.

تحت استانداردهای گزارشگری جاری اساساً تمام شرکتهای  
فرعی تملیک شده باید تلفیقی شوند و نبایستی با روش ارزش  
ویژه گزارش شوند فقط استثنائاتی براین امر وارد شده از  
جمله آنکه شرکت اصلی کنترل موقت بر شرکت فرعی  
داشته باشد.

سرمایه گذاری در حقوق صاحبان سهام شرکت سرمایه پذیر:  
با روش ارزش ویژه شرکت سرمایه گذار مبلغ سرمایه گذاری  
را به بهای تمام شده اولیه در دفتر ثبت می‌کند این مبلغ  
سرمایه گذاری بطور ادواری بر حسب تغییرات حقوق  
صاحبان سهام شرکت سرمایه پذیر تعدیل می‌گردد.

سود انباشته شرکت سهام پذیر با سود ویژه سالجاري  
افزایش مي يابد

با زیان ویژه سالجاري کاهش مي يابد  
با پرداخت سود سهام نقدي کاهش

مي يابد .

حساب سرمایه گذاری شرکت سرمایه گذار با درآمد  
حاصله از سرمایه گذاری افزایش می یابد.

با زیان حاصله از سرمایه  
گذاری کاهش می یابد.

با دریافت سود سهام نقدي  
کاهش می یابد.



فرض کنید: شرکت ساسان ۲۰٪ سهام عادی دارای حق رای  
شرکت سامان را در تاریخ ۱/۱/۳×۱ به مبلغ ۲۰۰۰۰۰  
ریال خریداری کرد نحوه ثبت:  
حساب سرمایه گذاری ۲۰۰۰۰۰  
حساب بانک ۲۰۰۰۰۰  
ثبت حساب سرمایه گذاری

فرض کنید شرکت شرکت سامان مبلغ ۸۰۰۰۰ ریال سود ویژه اعلام می‌کند شرکت ساسان سهم خود را در دفتر ثبت می‌کند.

حساب سرمایه گذاری ۱۶۰۰۰

درآمد حاصله از سرمایه گذاری ۱۶۰۰۰

ثبت سهم سود ویژه

فرض کنید شرکت سامان ۴۰۰۰۰ ریال سود سهام نقدي پرداخت مي‌کند شرکت ساسان سهم خود را در دفتر ثبت مي‌کند.

حساب صندوق ۸۰۰۰

حساب سرمايه گذاري ۸۰۰۰

ثبت سود سهام نقدي

## حساب سرمایه گذاری بلندمدت در سهام سامان

۸۰۰۰	۳۱/۴	۲۰۰۰۰۰	۱/۱
		۱۶۰۰۰	۲۹/۱
۸۰۰۰		۲۱۶۰۰۰	
۲۰۸۰۰	مانده ۳۱/۴		
۲۱۶۰۰۰		۲۱۶۰۰۰	

تفاوت بین بهای تمام شده سرمایه گذاری و ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام:

موقعی که یک شرکت سهام عادی دارای حق رای شرکت دیگری را خریداری می‌کند ممکن است قیمت خرید جدا از ارزش دفتری داراییها و بدهیهای شرکت سرمایه پذیر باشد.

در نتیجه يك تفاوت ارزشي بين بهاي تمام شده سرمايه گذاري  
و ارزش دفترى حقوق صاحبان سهام شركت سرمايه پذير  
ايجاد مي گردد. اين تفاوت ارزشي مابه التفاوت مي نامند.

مابه التفاوت به دلایل متفاوتی بوجود می‌آید.

الف- ارزش داراییهای ثبت شده شرکت سرمایه پذیر بیشتر از ارزش دفتری باشد.

ب- سرقتی ثبت نشده در رابطه با قدرت کسب سود مازاد شرکت سرمایه پذیر وجود داشته باشد.

با استفاده از روش ارزش ویژه ما به التفاوت باید به تناسب مدت عمر مفید دارائیهای مشهود شرکت سرمایه پذیر مستهلك گردد بر اساس نشریه شماره APB17 دوره عمر مفید این دارائیا نباید بیش از ۴۰ سال باشد.



بدلیل اینکه عمر مفید زمین نامحدود است قسمتی از این ما به  
التفاوت در رابطه با حساب زمین مستهک نمی‌گردد. بلکه  
فقط در رابطه با تجهیزات و با سرقتی نسبت به باقیمانده  
عمر مفید با روش خط مستقیم مستهک می‌گردد

نحوه ثبت استهلاك ما به التفاوت به شرح زیر می باشد.  
درآمد حاصله از سرمایه گذاری  
سرمایه گذاری در سهام شرکت نور

Payam Noor University Ebook

**PNUEb**

...کتابخانه الکترونیک پیام نور....

فرض کنید مبلغ ما به التفاوت ۴۰۰۰۰ ریال که ۱۴۰۰۰  
مربوط به تجهیزات و ۲۰۰۰۰ در رابطه با سرقتی باشد و  
نیز عمر مفید ۷ و ۵ سال باشد.  
درآمد حاصله ۶۰۰۰  
حساب سرمایه گذاری ۶۰۰۰

## حساب سرمایه گذاری در سهام

۸۰۰۰	/۲۹/۱۲	❖ ۲۰۰۰۰۰	/۱/۱
۶۰۰۰	۲۹/۱۲/	۳۲۰۰۰	۲۹/۱۲/
۱۴۰۰۰		۲۳۲۰۰۰	
۲۳۲۰۰۰		مانده در ۲۹/۱۲	
۲۳۲۰۰۰		۲۳۲۰۰۰	

تلفیق شرکتهای اصلی و فرعی به روش ارزش ویژه با  
۱۰۰٪ مالکیت

برای تهیه ترانامه تلفیقی فرآیند تلفیقی از داده‌های ثبت شده  
در دفاتر شرکت کننده آغاز می‌شود.

مانده کلیه حسابها در کاربرگ سه قسمتی قرار می‌گیرد سپس  
سندهایی برای حذف اثرات مالکیت و داد و ستدهای فی  
مابین آنها صادر می‌گردد.

Payam Noor University Ebook

**PNU**eb

...کتابخانه الکترونیک پیام نور....

حذف اثرات سرمایه گذاری آغاز دوره به شرح زیر می باشد.

سهم عادی - شرکت سامان xx

سود انباشته آغاز دوره xx

سرمایه گذاری در سهام سامان xx

تلفیق شرکتهای اصلی و فرعی با روش ارزش ویژه - در  
سال سوم و بعد از آن

مقررات و رویه‌های تلفیقی در پایان دوره مالی سال دوم و در دوره‌های بعد از آن مشابه با مقررات و رویه‌های پایان اولین سال تلفیق است.



سندهای حذفی و کاربرد تلفیقی شبیه همان سندهای پایان دوره مالی اول است.

سند حذفی ناشی از درآمد حاصله از شرکت فرعی به شرح زیر می باشد.

درآمد حاصله از سرمایه گذاری xx

ود سهام نقدی xx

حساب سرمایه گذاری xx

Payam Noor University Ebook

PNUEB

کنترل مالکیت و سهام خریداری شده به ارزش دفتری  
برای کنترل شرکتهای فرعی نیاز به خرید کل سهام آنها نمی  
آید زیرا خرید کل سهام شرکتهای فرعی دیگر گران تمام  
میشود بدین جهت امروز بسیاری از ترکیبات تجاری کمتر  
از ۱۰۰٪ سهام عادی صورت می‌پذیرد.

بنابراین برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی باید سهم صاحبان را تعیین و در ترازنامه تلفیقی انعکاس داد.

Payam Noor University Ebook

**PNUEb**

...کتابخانه الکترونیک پیام نور....

کنترل مالکیت خریداری شده به بیش از ارزش دفتری  
در بسیاری از موارد سرمایه گذاری در شرکتها به مبلغی بیش  
از ارزش دفتری خریداری می شود این مازاد قیمت خرید  
نسبت به ارزش دفتری دارائیهای خالص خریداری شده باید  
بین دارائیها و بدهیها سرشکن می گردد.

موقعي که روش ارزش ويژه به کار گرفته مي شود مبلغ ما به  
التفاوت بايد بين مانده دارا ئيها و بدهيهايي تحصيل شده  
سرشکن گردد.

Payam Noor University Ebook

**PNUEb**

...کتابخانه الکترونیک پیام نور....

تلفیق صورتهای مالی شرکتهای اصلی و فرعی که در خلال دوره مالی تحصیل شود.

موقعی که یک شرکت سهام عادی دارای حق رای شرکت دیگری را خریداری میکند شرکت فرعی بعنوان یک قسمت از شخصیت واحد ترکیبی از زمانی که سهام آن تحصیل شده قرار میگیرد.

بنابر این موقعی که سهام عادی یک شرکت فرعی در خلال یک دوره مالی به جز در آغاز و یا پایان دوره مالی خریداری شود.

عملیات شرکت فرعی به تناسب مدتی از سال که سهام آن  
بوسیله شرکت اصلی خریداری شده باشد در صورتهای  
مالی تلفیقی قرار می‌گیرد.



تصفیه عملیات شرکت فرعی که در حلال دوره مالی خریداری شده است یکی از این دو روش می باشد.

۱) عملیات شرکت فرعی درست مثل اینکه سهام آن در آغاز و پایان دوره مالی خریداری شده باشد.

۲) در صورت سود و زیان تلفی فقط آن قسمت از درآمدها و هزینه‌های شرکت فرعی که مربوط به بعد از زمان تحصیل سهام عادی باشد قرار می‌گیرد.

# فصل چہارم

## خرید و فروش کالا بین شرکتها با روش ارزش ویژه

Payam Noor University Ebook

**PNUEb**

...کتابخانہ الکترونیک پیام نور....

دادو ستد کالا بين شرڪتها معمولترين و عاديترين شكل  
مبادلات بين شرڪتها مي باشد ماهيتاً حذف داد و ستد کالا بين  
شرڪتھاي وابسته – هيچ تفاوتی با حذف ساير انواع داد و  
ستدھا بين شرڪتها ندارد.

فرایند دفتر داری برای دادوستد کالا بین شرکتها ممکن است از اشکال دیگر مبادله قدری پیچیدهتر باشد. شکلهای مختلفی در دادوستد کالا ممکن است بین شرکت فرعی و شرکت فرعی دیگر باشد.

۲- انتقال کالا از شرکت اصلی به شرکتهای فرعی انجام پذیرد.

۳- انتقال کالا از شرکت فرعی به شرکت اصلی صورت پذیرد.

باقی مانده کالایی از دادوستد کالا بین شرکتهای ناشی می شود ممکن است چندین دوره مالی در شرکت خریدار باقی بماند.

قاعده كلي:

سندهاي حذفی در کاربرد تلفیقي براي تهیه صورتهای مالی ترکیبی باید تمام اثرات داد و ستد کالا بین شرکتها را حذف نماید. موقعی که خرید و فروش بین شرکتها انجام می پذیرد سندهاي حذفی باید تمام

درآمد و هزینه‌های مرتبط با این انتقالات را به حالت اول برگرداند سندهای حذفی ما را مطمئن می‌سازد که برای شخصیت واحدهای ترکیبی فقط بهای تمام شده تاریخی موجودی کالا در ترازنامه تلفیقی منظور می‌گردد.



خرید و فروش کالا بین شرکتها به بهای تمام شده:  
گاهی کالاها بین شرکتها به بهای تمام شده برای فروشنده و یا  
ارزش جاری فروخته می شود موقعی که خرید و فروش  
کالا شامل هیچ سود و زیانی نباشد.

مبلغ موجودی کالا که از این داد و ستد کالا بین شرکتها در  
ترازنامه تلفیقی باقی مانده است به همان بهای تمام شده  
منظور می‌گردد و هیچ سند تعدیلی برای ترکیب لازم  
نخواهد بود اگر این موجودی کالا طی همان دوره به  
شرکتهای خارج از گروه فروخته شود.

بهاي تمام شده كالاي فروش رفته به همان مبلغ بهاي تمام شده  
موجودي کالا در ترازنامه تلفيقي تسهيم مي‌گردد حتي اگر  
فروش کالا بين شرکتهاي داخل گروه شامل سود و زياني  
نباشد يك سند حذفي براي برگرداندن درآمد فروش

و بهای تمام شده کالای فروش رفته کالای مبادله شده بین شرکتها لازم است این سند حذفی در صورت سود و زیان تلفیقی تاثیر نمی‌گذارد زیرا کالا به بهای تمام شده مبادله گردیده و هر دو حساب درآمد و فروش و بهای تمام شده کالای فروش رفته را به یک مبلغ کاهش می‌دهد.

خرید و فروش کالا بین شرکتها با سود یا زیان  
شرکتها شیوه‌های مختلفی را برای نقل و انتقال کالا بین  
شرکتها به کار می‌گیرند و در بعضی از شرکتها قیمت  
فروش به شرکتها وابسته همان قیمتی است که کالا به  
سایر مشتریان فروخته می‌شود.

تهیه صورتهای مالی تلفیقی دو جنبه برای تهیه سندهای حذفی در دوره مبادله کالا در کاربرد تلفیقی وجود دارد.

۱- حذف اثرات فروش کالا بین شرکتها در صورت سود و زیان تلفیقی در دوره‌ای که این فروش رخ داده است از جمله حذف درآمد فروش و بهای تمام شده کالای فروش رفته.

۲- حذف سود و زیان از موجودی کالا در ترازنامه تلفیقی تا مادامی که این موجودی به شرکتهای خارج از گروه فروخته نشده باشد.  
موجودی کالا در ترازنامه تلفیقی باید به بهای تمام شده گزارش گردد.

اثرات نوع سیستم کنترل موجودی کالا  
بیشتر شرکتها از سیستم کنترل موجودی کالای ادواری و یا  
دائمی استفاده می‌کنند تا اثر موجودی کالا و بهای تمام شده  
کالای فروش رفته را نگهداری نمایند تحت سیستم کنترل  
موجودی کالای دایمی، حساب خرید کالا به حساب موجودی  
کالا.



بدهکار می‌گردد و در هنگام فروش حساب بهای تمام شده کالای فروش رفته بدهکار و حساب موجودی کالا بستانکار می‌گردد. اما موقعی که شرکت از سیستم کنترل موجودی کالای ادواری استفاده می‌کند خریدها به حساب خرید بدهکار می‌گردند.

و هیچ سندی تحت عنوان بهای تمام شده کالای فروش رفته تا پایان دوره مالی صادر نمی‌گردد انتخاب بین سیستم کنترل موجودی کالای ادواری و یا دائمی ناشی از نحوه حسابداری در شرکتهای مختلف است.

فروش کالا از شرکت اصلی به شرکت فرعی - در سیستم کنترل موجودی کالای دائمی: برای مقاصد تلفیق، سود ثبت شده فروش کالای بین شرکتها در دوره‌ای که این کالا به شرکتهای خارج از گروه فروخته شده است شناسایی می‌گردد.

تمام منافع شرکت باید تا مقطع فروش این کالا به شرکتهای  
خارج از گروه معوق بماند. صورت سود و زیان تلفیقی نیز  
باید بر اساس درآمد تحقق یافته مبادلات کالا بین شرکتهای  
تنظیم شود به واسطه اینکه تمام سود ناشی از

فروش کالای شرکت اصلی به شرکت فرعی در دفاتر ثبت شده است، باید در صورت سود و زیان تلفیقی تمام ادعای حقوق صاحبان سهام شرکت اصلی تا منبع سود تحقق نیافته از این موجودی کالا کاهش یابد.

موقعي که شرکتي يك قلم کالا به شرکتهاي وابسته مي فروشد  
يکي از سه وضعيت زير بوجود مي آيد:

۱- آن قلم کالا در همان دوره به يکي از شرکتهاي خارج از  
گروه فروخته مي شود.

۲- آن قلم کالا در دوره مالي بعد به يکي از شرکتهاي خارج  
از گروه فروخته مي شود.

۳- آن قلم کالا برای دو و یا چند دوره مالی در شرکت خریدار باقی می ماند:

Ex: فرض می کنیم شرکت الف: ۸۰ سهام عادی دارای حق رای شرکت ب را در تاریخ ۱۲/۲۹/۸۲ به ارزش دفتری ۲۴۰۰۰۰ ریال خریداری کرده است در تاریخ ۱/۲/۸۲

شرکت الف مبلغ ۷۰۰۰۰ ریال کالا خریداری می‌کند و در تاریخ  
۱/۳/۸۲ همین کالا را به مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال به شرکت ب  
می‌فروشد.

شرکت در دفاتر خود چنین ثبت می‌کند.

۱/۲/۸۲ ح موجودی کالا ۷۰۰۰

ح صندوق ۷۰۰۰

۱۰/۳/۸۲ فروش کالا به شرکت ب بطور نقد ۱۰۰۰۰

ح فروش ۱۰۰۰۰



۱/۳/۸۲ شرکت ب در دفاتر خود چنین ثبت می‌کند.

بهای تمام شده کالای فروش رفته ۷۰۰۰

حساب موجودی کالا ۷۰۰۰

۱/۳/۸۲ خرید کالا به صورت نقد

حساب موجودی کالا ۱۰۰۰۰

حساب صندوق ۱۰۰۰۰

فروش آن کالا در همان دوره مالی ۱۳۸۲ به یکی از شرکتهای خارج از گروه صورت می‌گیرد. فرض می‌کنیم شرکت ب آن را در تاریخ ۵/۱۱/۸۲ به مبلغ ۱۵۰۰۰ ریال به شرکت خارج از گروه می‌فروشد.

شرکت ب فروش کالا را در دفاتر خود چنین ثبت می‌کند.

۵/۱۱/۸۲ صندوق ۱۵۰۰۰

فروش ۱۵۰۰۰

ثبت فروش کالا به شرکت خارج از گروه

۵/۱۱/۸۲ بهای تمام شده کالای فروش رفته ۱۰۰۰۰

حساب موجودی کالا ۱۰۰۰۰

مبلغ فروش بین شرکتها باید از هر دو حساب فروش و بهای تمام شده کالای فروش رفته حذف گردد.

۲۹/۱۲/۸۲ فروش ۱۰۰۰۰

بهای تمام شده کالای فروش رفته ۱۰۰۰۰

یاد آور می‌شویم که این سند در صورت سود و زیان تلفیقی اثری ندارد.

زیرا فروش و بهیاء تمام شده کالای فروش رفته به يك مبلغ کاهش یافته است هیچ سند حذفی از بابت سود بین شرکتها نیاز نمی‌باشد زیرا تمام منافع بین شرکتها از طریق فروش مجدد این کالا به شرکت خارج از گروه تحقق یافته است.

مثال: شرکت طوفان ۸۰٪ سهام عادي داراي حق راي  
شرکت بوران را خريداري مي‌کند. اين سرمايه گذاري به  
ارزش دفتري در ۳۱/۴/۸۴ انجام مي‌دهد خلاصه  
ترازآزمائشي هر دو شرکت در ۲۹/۱۲/۷۸ بع شرح زير  
مي‌باشد.

شرکت بوران

بد

۹۰۰۰۰

۱۱۰۰۰۰

۱۸۰۰۰۰

--

۱۴۰۰۰۰

بس

۱۴۵۰۰۰

۲۲۰۰۰۰

۲۷۰۰۰۰

۲۸۰۰۰۰

۱۷۵۰۰۰

شرکت طوفان ارقام به ریال

بد

بس

صندوق و حسابهای دریافتی

موجودی کالا

ساختمان و تجهیزات خالص

سرمایه گذاری در بوران

بهای تمام شده کالای فروش رفته

شرکت بوران	شرکت طوفان
بد	بد
بس	بس
۲۰۰۰۰	۳۰۰۰۰
۱۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰
۲۰۰۰۰۰	۹۰۰۰۰
۴۸۸۰۰۰	۲۲۰۰۰۰
۲۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰
۳۲۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۱۱۲۰۰۰۰	۱۱۲۰۰۰۰
۵۴۰۰۰۰	جمع
	۵۴۰۰۰۰



در تاریخ ۱/۱/۵۸ موجودی کالای پایان دوره شرکت طوفان شامل ۶۰۰۰۰ ریال کالای خریداری شده از شرکت بوران بود که شرکت بوران آن را به مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال تولید کرده است. در سال ۱۳۵۸ شرکت بوران مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال کالای

اضافي توليد نمود که آنها را به شرکت طوفان به مبلغ  
۱۵۰۰۰۰ ریال فروخت تا تاریخ ۲۹/۱۲/۵۸ شرکت طوفان  
تمام کالاي خریداري شده از شرکت بوران را به جز مبلغ  
۴۵۰۰۰ ریال از آن که در موجودي کالاي پايان دوره  
شرکت مذکور و منظور شده است فروخت

مطلوبست:

۱- تهیه سندهای حذفی برای کاربرگ تلفیقی سال ۱۳۵۸

۲- محاسبه درآمد ویژه تلفیقی سال ۱۳۵۸

۳- محاسبه ماندهای که به حقوق صاحبان سهام اقلیت در  
ترازنامه تلفیقی در تاریخ ۲۹/۱۲/۵۸ تعلق می‌گیرد.

ثبتهای حذفی:

حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۳۲۰۰۰

۳۲۰۰۰

سرمایه گذاری در بوران

ثبت شناسایی سود تحقق یافته

سود انباشته اول دوره ۱۶۰۰۰

حقوق صاحبان اقلیت ۴۰۰۰

قیمت تمام شده کالای فروش رفته ۲۰۰۰۰

Payam Noor University Ebook

PNUEB

تسهيم در آمد ويژه تحقق نيافته به سهامداران اقليت

سهم اقليت از سود ۹۰۰۰۰

حقوق صاحبان اقليت ۹۰۰۰۰

حذف داد و ستد في مابين

فروش ۱۵۰۰۰۰

بهاي تمام شده كالاي فروش رفته ۱۳۵۰۰۰

۱۵۰۰۰

موجودي کالا

Payam Noor University Ebook

PNUEB

حذف اثرات سرمایه گذاری

سهام عادی

۹۰۰۰۰

سود انباشته اول دوره ۲۲۰۰۰۰

۶۲۰۰۰

حقوق اقلیت

۲۴۸۰۰۰

سرمایه گذاری در بوران

×

= ۳۰۰۰۰

۴۵۰۰۰

سود محقق نیافته امسال ۴۵۰۰۰ - ۳۰۰۰۰ = ۱۵۰۰۰۰

Payam Noor University Ebook

PNUEB

شرح	ترکيبي	شرکت طوفان	شرکت بوران	بد	بس
فروش		۲۵۰۰۰۰		۲۰۰۰۰۰	(۱۵۰۰۰۰)
درآمد حاصل از سرمايه گذاري		۳۲۰۰۰۰	-	۳۲۰۰۰۰	-
قيمت تمام شده كالاي فروش رفته		۱۳۵۰۰۰	(۱۷۵۰۰۰)	(۱۴۰۰۰۰)	-
هزينه استهلاك		(۳۰۰۰۰۰)	(۲۰۰۰۰۰)		-
		(۵۰۰۰۰۰)			

شرح	شرکت طوفان	بوران	بد	بس	ترکيبي
سهام اقلیت از سود (۹۰۰۰)	-	-	-	۹۰۰۰	-
سود ویژه دوره مالي ۸۱۰۰۰	۷۷۰۰۰	۴۰۰۰۰			
سود انباشته آغاز دوره ۴۷۲۰۰۰	۴۸۸۰۰۰	۲۲۰۰۰۰		۲۲۰۰۰۰	
سود انباشته پایان دوره ۵۵۳۰۰۰	۵۶۵۰۰۰	۲۶۰۰۰۰			
سرمایه سهام عادي ۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۹۰۰۰۰۰		۹۰۰۰۰	



شرح	طوفان	بوران	بد	بس
ترکيبي				
بدهيهاي جاري	۱۵۰.۰۰۰	۳۰.۰۰۰	-	-
	۱۸.۰۰۰			
حقوق صاحبان اقلیت	-	-	۴.۰۰۰	۹.۰۰۰
۶۷.۰۰۰				
جمع	۹۱۵.۰۰۰	۳۸.۰۰۰		۶۲.۰۰۰
صندوق و حسابهاي دريافتي	۱۴۵.۰۰۰	۹.۰۰۰	-	-
۲۳۵.۰۰۰				

شرح	بس	طوفان ترکيبي	بوران	بد
موجودي کالا	۱۵۰۰۰	۲۲۰۰۰۰	۱۱۰۰۰۰	-
ساختمان و تجهيزات خالص	-	۳۱۵۰۰۰	۱۸۰۰۰۰	-
سرمایه گذاري در بوران	۲۸۰۰۰۰۰	۲۷۰۰۰		۳۲۰۰۰
		۴۵۰۰۰۰		۲۴۸۰۰۰
جمع	۹۱۵۰۰۰	۳۸۰۰۰۰	۵۲۱۰۰۰	۵۲۱۰۰۰
	۱۰۰۰۰۰۰			

نکته : انتخاب روش تخصیص (متناسب یا صددرصد) بر سود خالص تلفیقی هر يك از دوره‌هاي مالي اثر مي‌گذارد اما در بلند مدت صرف نظر از روش انتخابي سود خالص تلفیقی یکسان خواهد بود.

از لحاظ نظري، روش تخصیص متناسب مرجع است که در آن سود حذف شده تحقق نیافته به نسبت بین سهامداران اکثریت و سهامداران اقلیت تسهیم می‌گردد.

ترکیب سود و زیان با داد و ستد کالای بین شرکتها در سیستم کنترل موجودی کالای ادواری موقعی که یک شرکت وابسته کالایی را در سیستم کنترل موجودی کالای ادواری به شرکت دیگر بفروشد فقط بهای تمام شده کالای فروش رفته در بخش صورت سود و زیان آن متفاوت است.

LX: فرض مي كنيم كه شركت الف مبلغ ۷۰۰۰ ريال کالا از يك شركت خارج از گروه خريداري کرده و آن را به مبلغ ۱۰۰۰۰ ريال به شركت ب بفروشد سپس شركت ب آن را به مبلغ ۱۵۰۰۰ ريال به يكي از شرکتهای خارج

از گروه بفروشد. شرکت الف عملیات فوق را در دفاتر خود به شرح زیر ثبت می‌کند:

۱/۲/۸۱

(۱) ثبت خرید کالا

۷۰۰۰ حساب خرید کالا

۷۰۰۰ صندوق

(۲) ۱/۳/۸۲ ثبت فروش کالا

۱۰۰۰۰ حساب صندوق

۱۰۰۰۰ حساب فروش

شرکت ب در دفاتر خود چنین ثبت می‌کند.

ثبت خرید کالا از شرکت الف

حساب خرید ۱۰۰۰۰

حساب صندوق ۱۰۰۰۰

ثبت فروش کالا

حساب صندوق ۱۵۰۰۰

حساب فروش کالا ۱۵۰۰۰

Payam Noor University Ebook

PNUEb



## فصل پنجم

خرید و فروش دارائیهای غیر جاری بین شرکتهای شرکت اصلی با شرکتهای فرعی خود دائماً درگیر خرید و فروشهای مختلفی میباشد بطور مثال شرکتهای تولیدی و صنعتی غالباً شرکتهای فرعی دارند که مواد و یا اجزای محصولات شرکت اصلی را تولید میکنند.

اساس اوليه تهيه صورتهاي مالي تلفيقي اين است كه عملکرد  
فعاليتهاي شرکتهاي ترکیبي مانند يك موسسه انفرادي  
گزارش مي‌گردد بنابر اين شخصيت واحدهاي تلفيقي بايد  
اثرات چنين خريد و فروشهاي بين شرکتهاي را از صورتهاي  
مالي تلفيقي خود خارج نمايند.

هدف معاملات بین شرکتها

ژدر تهیه صورتهای مالی تلفیض کلیه خرید و فروشهای بین شرکتهاى وابته باید حذف گردد. ضمنا متذکر می‌گردد که مانده حسابهای خرید و فروش، سود سهام دریافتی و سود سهام پیشنهادی یا پرداختی بین شرکتهاى وابسته نیز باید حذف گردد.

سرشکن کردن سود تحقق نیافته به سهامداران:  
سود یا زیان حاصل از فروش داراییهای غیر جاری شرکتهای  
وابسته شناسایی می‌گردد و نهایتاً به سهامداران گروه  
شرکتها اختصاص دارد. موقعی که فروش از شرکت اصلی  
به شرکت فرعی صورت پذیرد هرگونه سود و زیان  
حاصل از این فروش به سهامداران شرکت اصلی اختصاص  
داده می‌شود.

فروش دارائیهایی غیر جاری از شرکت فرعی به شرکت اصلی

فروش دارائیهایی غیر جاری از شرکت فرعی به شرکت اصلی منجر به تحقق سود حاصل از فروش دارایی در دفاتر شرکت فرعی می‌گردد به هر حال از دیدگاه تلفیقی این سود نباید در صورتهای مالی تلفیقی انعکاس یابد.

سود تحقق نیافته بین شرکتها در کاربرد تلفیقی به همان روش سابق حذف می‌گردد به هر حال سود تحقق نیافته سهم سهامداران اکثریت و اقلیت را به نسبت درصد مالکیت سهام کاهش خواهد داد.

حذف سود تحقق نیافته بعد از سال اول  
در دوره‌ای که فروش دارایی‌های غیر جاری به شرکت وابسته  
صورت می‌پذیرد سندهای حذفی در کار برگ تلفیقی باعث  
می‌شود که سود و زیان حاصل از فروش دارایی‌های غیر  
جاری در این دوره به وسیله شرکت فروشنده برگردانده  
شود.

و دارائیهای مورد معامله بین شرکتها در صورتهای مالی ترکیبی به رقم اولیه پرداخت شده توسط شرکت خریدار گزارش شود در هر دوره مالی بعد از دوره فروش دارائیهای غیر جاری که صورتهای مالی ترکیبی تهیه می شود مادامی که این دارایی توسط شرکت خریدار نگهداری شود اثرات سود و یا زیان تحقق نیافته در کاربرگ تلفیقی حذف می گردد.



در مورد فروش شرکت اصلی به شرکت فرعی سود حاصل  
از فروش داراییهای غیر جاری بین شرکتها کلا بوسیله  
شرکت اصلی شناسایی می‌گردد که در سود انباشته شرکت  
اصلی در سالهای بعدی منظور شده است.

از این رو سند حذفی زیر در کاربرگ تلفیقی هر سال که بعد از دوره فروش زمین تهیه می‌گردد تا زمانیکه این دارایی غیر جاری بوسیله شرکت فرعی نگهداری شود صادر می‌گردد.

حساب سود انباشته آغاز دوره      بدهکار  
حساب دارایی غیر جاری      بستانکار

این سند سود انباشته آغاز دوره را کاهش می‌دهد و حساب دارائی غیر جاری را که در صورتهای مالی تلفیقی گزارش می‌شود به بهای تمام شده اولیه خریداری برگشت می‌دهد. (در حقیقت سود تحقق نیافته بین شرکتها از حسابها خارج می‌گردد)

فروش دارائیهای غیر جاری به شرکتهای خارج از گروه  
سود تحقق نیافته از فروش دارائیهای بین شرکتهای در زمانیکه  
این دارائیهای غیر جاری به شرکتهای خارج از گروه  
فروخته شود تحقق یافته تلقی خواهد شد.

خرید و فروش دارائیهای غیر جاری استهلاک پذیر  
سود تحقق نیافته بین شرکتها در مورد فروش دارائیهای  
استهلاک پذیر به تدریج روی باقیمانده عمر مفید دارائیهای  
مذکور تحقق می‌یابد درست مثل آنکه دارایی از شرکتهای  
خارج از گروه خریداری شده باشد.

در حقیقت يك نسبتی از این سود و زیان تحقق نیافته در هر دوره به عنوان درآمد از توان خدمات منقضی شده دارایی تحقق یافته است مبلغ استهلاك بر مبنای ارزش دفتری شرکت در هر دوره‌ای که دارایی از يك شرکت و ابسته خریداری شده باشد.

بر مبنای قیمت خرید و فروش در بین گروه شرکتها قرار می‌گیرد شناسایی خواهد شد به هر حال از دیدگاه تلفیقی استهلاک باید بر مبنای تمام شده دارایی در شخصیت واحد ترکیبی محاسبه شود یعنی قیمتی که این دارایی از شرکتهای خارج از گروه خریداری شده است.

با تهیه سندهای فرعی در کاربرد تلفیقی دارایی، استهلاك  
انباشته مربوط به آن و هزینه‌های استهلاك را در  
صورت‌های مالی تلفیقی به حالت اولیه برمی‌گردد درست  
مثل اینکه اصلا معامله‌ای بین گروه شرکتها انجام نگرفته  
است.



فروش دارایی غیر جاری بین شرکتها که کلا در شخصیت  
واحد ترکیبی صورت گرفته در صورتهای مالی تلفیقی باید  
طوری انعکاس یابد درست مثل اینکه هیچ معامله‌ای بین  
شرکتها رخ نداده است.

فروش از شرکت اصلی به شرکت فرعی  
فرض کنیم شرکت دارایی استهلاک پذیری ار به شرکت  
بفروشد این دارایی در پایان سال ۱۳۵۸ به مبلغ ۹۰۰۰  
ریال خریداری شده است و در تاریخ ۲۹/۱۲/۱۳۸۱ به مبلغ  
۷۰۰۰ ریال به شرکت ب فروخته شده است.

این تجهیزات در سالهای قبل خریداری شده و پس از آنکه سه سال مستهک شده به شرکت ب فروخته است عمر مفید آن ۱۰ سال به روش خط مستقیم بدون ارزش اسقاط می باشد ارزش دفتری تجهیزات قبل از فروش به شرکت ب به شرح در صفحه بعد محاسبه می گردد.

بهاي تمام شده ۹۰۰۰۰ ريال

استهلاك هر سال

استهلاك سه سال

ارزش دفتری در ۲۹/۱۲/۸۱

سود شناسایی شده توسط شرکت الف پس از فروش آن به شرکت ب عبارت است از

بهاي فروش

ارزش دفتری تجهیزات

سود حاصل از فروش تجهیزات

۷۰۰۰

(۶۳۰۰)

۷۰۰

سندهای صادره در ۲۹/۱۲/۸۱ در دفاتر شرکت بابت خرید  
تجهیزات به شرح زیر می باشد:

حساب تجهیزات ۷۰۰۰

حساب صندوق

۷۰۰۰

شرکت با هیچ استهلاکی برای تجهیزات در سال X محاسبه  
نمی کند زیرا این تجهیزات در پایان سال ۱۳۸۱ خریداری  
شده است.

شرکت الف استهلاك تجهيزات را براي سال ۱۳۸۱ ثبت مي‌کند زيرا  
تا پايان سال آن را نگهداري مي‌کند.

۲۹/۱۲/۸۱ هزينه استهلاك تجهيزات ۹۰۰

استهلاك انباشته تجهيزات ۹۰۰

شرکت الف فروش تجهيزات را در دفاتر به شرح زير ثبت مي‌کند.

۲۹/۱۲/۸۱ حساب صندوق ۷۰۰۰

استهلاك انباشته ۲۷۰۰

تجهيزات ۹۰۰۰

سود حاصل از فروش تجهيزات ۷۰۰

به علاوه شرکت الف سندهای مربوط به اعلام سود ویژه سال X سود سهام نقدی را طبق ارزش ویژه در دفاتر خود به شرح زیر ثبت می‌کند.

شرکت ب در سال ۱۳۸۱ سود ویژه‌ای معادل ۵۰۰۰۰ ریال و سود سهام نقدی پرداخت شده به مبلغ ۳۰۰۰۰ ریال اعلام نموده است.

(۱) حساب سرمایه گذاری در سهام شرکت ب ۴۰۰۰۰  
حساب درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۴۰۰۰۰

$$۵۰۰۰۰ \times \%۸۰ = ۴۰۰۰۰$$

(۲) حساب صندوق ۲۴۰۰۰

حساب سرمایه گذاری در سهام شرکت ب ۲۴۰۰۰

ثبت سهم الف از سود سهام نقدی پرداخت شده

سهم الف از سود سهام نقدی پرداخت شده شرکت ب ۲۴۰۰۰ =  $\%۸۰$

$$۳۰۰۰۰ \times$$



سندهای حذفی در کار برگ تلفیقی به شرح زیر می باشد:  
۳) حساب درآمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت ب  
۴۰۰۰۰

سود سهام نقدی

پرداخت شده ۲۴۰۰۰

حساب سرمایه گذاری در سهام

شرکت ب ۱۶۰۰۰

حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری در سهام شرکت ب

Payam Noor University Ebook

PNUEB

۴) درآمد ویژه شرکت ب ۱۰۰۰۰

سود سهام نقدی پرداخت شده ۶۰۰۰

سهام اقلیت ۴۰۰۰

اختصاص درآمد ویژه شرکت ب به اقلیت  
درآمد ویژه سهم سهامداران اقلیت  $1000 = 40000 - 50000$

(۵) حساب سهام عادی ۲۰۰۰۰۰

حساب سود انباشته ۱۰۰۰۰۰

سرمایه گذاری در سهام شرکت ب ۲۴۰۰۰۰

سهم سهامداران اقلیت ۶۰۰۰۰

حذف سرمایه گذاری اولیه از دفاتر

يك سند اضافي براي حذف سود تحقق نيافته بين شركتها مربوط به فروش تجهيزات از درآمد ویژه ترکیبی لازم است تا تجهيزات را به بهاي تمام شده در صورتهای مالی تلفیقي انعکاس دهد درست مثل اینکه هیچ گونه فروش داراییهای غیر جاری بین شركتها اتفاق نیافتاده است.

بدین ترتیب، سندهای حذفی در کاربرد تلقی به شرح زیر،  
لازم و ضروری است.

۶) ساختمان و تجهیزات ۲۰۰۰

سود حاصل از فروش تجهیزات ۷۰۰

استهلاک انباشته ۲۷۰۰

حذف سود تحقق نیافته از فروش ساختمان و تجهیزات

با صدور این سند، ساختمان و تجهیزات در دفاتر شرکت ب  
به مبلغ ۷۰۰۰ ریال و در ترازنامه تلفیقی به رقم ۹۰۰۰  
ریال انعکاس می‌یابد یعنی به بهای تمام شده اولیه ۲۰۰۰ +  
۷۰۰۰ = ۹۰۰۰ ریال شرکت الف گزارش می‌گردد شرکت  
ب هیچ استهلاکی را برای ساختمان و تجهیزات در نظر  
نمی‌گیرد.

در سند حذفی شماره ۶ مبلغ ۲۷۰۰ ریال استهلاك انباشته برای ساختمان و تجهیزات که باید در دفاتر شرکت الف انعکاس یابد، نشان داده می‌شود درست مثل اینکه تجهیزات فروخته نشده است سند شماره ۶ همچنین مبلغ ۷۰۰ ریال سود بین شرکتها را که تحقق نیافته است و نمی‌تواند در صورتهای مالی تلفیقی الف و ب گزارش گردد حذف می‌کند.

فروش داراییهای غیر جاری از شرکت فرعی به شرکت اصلی

موضوع سود تحقق نیافته حاصل از فروش داراییهای غیر جاری از شرکت فرعی به شرکت اصلی از نظر ماهیت و مشخصات مشابه فروش داراییهای غیر جاری از شرکت اصلی به شرکت فرعی است.



در مورد فروش داراییهای غیر جاری از شرکت فرعی به شرکت اصلی میتوان از همان مثال قبلی استفاده نمود فرض کنیم که شرکت فرعی ب تجهیزات را به مبلغ ۷۰۰۰ ریال را در تاریخ ۲۹/۱۲/۸۱ به شرکت اصلی الف بفروشد شرکت ب سود ویژه خود را در سال ۱۳۸۱ مبلغ ۵۰۷۰۰ ریال که شامل ۷۰۰ ریال سود حاصل از فروش تجهیزات میباشد گزارش میکند.

بهاي تمام شده اوليه تجهيزات براي شڪرت ب مبلغ ۹۰۰۰ ريال بوده كه سه سال قبل آن را خريداري نموده است ارزش دفترى تجهيزات در تاريخ فروش به شرح زير مي باشد.

بهاي تمام شده تجهيزات ۹۰۰۰

استهلاك انباشته در ۲۹/۱۲/۸۱

استهلاك سالانه (۹۰۰۰)  $3 \times 900$

(۲۷۰۰)

ارزش دفتر در پايان سال ۸۱ ۶۳۰۰

سندهای جداگانه شرکتها در سال ۸۱  
شرکت فرعی ب استهلاك تجهيزات را در هر سال قبل از  
فروش آن به شرکت اصلی الف به شرح زیر عمل می‌کند  
(۱) هزینه استهلاك تجهيزات ۹۰۰  
استهلاك انباشته تجهيزات ۹۰۰  
ثبت هزینه استهلاك سال ۱۳۸۱ برای تجهيزات فروخته شده

۲) صندوق ۷۰۰۰  
استهلاك انباشته ۲۷۰۰

تجهيزات ۹۰۰۰

سود حاصل از فروش تجهيزات ۷۰۰

ثبت تجهيزات فروخته شده

شرکت اصلي الف خريد تجهيزات از شرکت ب را در دفاتر خود به شرح زیر ثبت مي کند.

۲- تجهيزات ۷۰۰۰

صندوق ۷۰۰۰

خريد تجهيزات از شرکت ب

به علاوه، شرکت الف بر اساس روش ارزش ویژه، نسبت به سهامی که از شرکت به دارا می‌باشد سود ویژه و سود سهام نقدی پرداخت شده شرکت ب را در دفاتر خود چنین ثبت می‌کند.

۵- سرمایه گذاری در سهام ب ۴۰۵۶۰

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۴۰۵۶۰

ثبت سهم ویژه از شرکت ب

$$۵۰۷۰۰ \times ۸۰\% = ۴۰۵۶۰$$

صندوق ۲۴۰۰۰

سرمایه گذاری در سهام شرکت ب ۲۴۰۰۰

نائب سهم سود سهام دفتری پرداخت شده توسط شرکت ب

$$۳۰۰۰۰ \times ۸۰\% = ۲۴۰۰۰$$

کاربرگ تلفیقی سال ۱۳۸۱

سندهای حذفی در کاربرگ تلفیقی سال ۱۳۸۱ به شرح زیر می باشد.

(۶) حساب درآمد حاصله از سرمایه گذاری ۴۰۵۶۰

حساب سود سهام نقدی پرداخت شده ۲۴۰۰۰

حساب سرمایه گذاری در سهام ب ۱۶۵۶۰

حذف درآمد ویژه از شرکت ب

۷) درآمد ویژه ۱۰۰۰۰

حساب سود سهام نقدی پرداخت شده ۶۰۰۰

سهام سهامداران اقلیت ۴۰۰۰

اختصاص سهم درآمد ویژه سهامداران اقلیت

سهم سهامداران اقلیت از درآمد ویژه شرکت ب ۱۰۰۰۰ =

$$20\% \times (7000 - 5700)$$

سهم سهامداران اقلیت از سود سهام نقدی پرداخت شده شرکت

$$6000 = 24000 - 30000$$

Payam Noor University Ebook

PNUEB

۸) حساب سهام عادي شرکت ب ۲۰۰۰۰  
حساب سود انباشته آغاز دوره ۱۰۰۰۰  
حساب سرمايه گذاري در سهام ب ۲۴۰۰۰۰  
سهم سهامدارن اقلیت ۶۰۰۰۰  
حذف مانده سرمايه گذاري رد سهام ب در آغاز تحصيل  
۹) حساب ساختمان و تجهيزات ۲۰۰۰  
سود حاصل از فروش تجهيزات ۷۰۰  
استهلاك انباشته تجهيزات ۲۷۰۰  
حذف سود تحقق نيافته حاصله از فروش تجهيزات



در سند شماره ۶ سود ویژه و سود سهام نقدي از شرکت  
فرعي ب براساس منبع ثبت شده به وسیله شرکت الف به  
ارزش دفتری در سال ۱۳۸۱ حذف می‌گردد  
در سند شماره ۷، درآمد ویژه سهم اقلیت براساس سهامی که  
در اختیار دارد، تعیین می‌گردد.

در سند شماره ۸، مانده حساب سرمایه گذاری آغاز دوره حذف و مانده سهم سهامداران اقلیت در آغاز دوره تعیین می‌گردد.

در سند شماره ۹، سود حاصل از فروش تجهیزات را حذف می‌کند و مانده حسابها را در کاربرگ تلفیقی برای سود و زیان ترکیبی تعدیل می‌کند.

معاملات داراییهای غیر جاری بین گروه شرکتها در خلال دوره مالی

در تمام موارد فوق خرید و فروش داراییهای غیر جاری در پایان دوره مالی انجام گرفته است، لیکن ممکن است این معامله در خلال دوره مالی انجام پذیرد در این حالت قسمتی از سود و زیان دوره مالی مذکور تحقق می یابد.

۸) حساب سهام عادي شرکت ب ۲۰۰۰۰۰  
حساب سود انباشته آغاز دوره ۱۰۰۰۰۰  
حساب سرمايه گذاري در سهام ب ۲۴۰۰۰۰  
سهم سهامداران اقلیت ۶۰۰۰۰  
حذف مانده سرمايه گذاري در سهام ب در آغاز تحصيل  
۹) حساب ساختمان و تجهيزات ۲۰۰۰  
سود حاصل از فروش تجهيزات ۷۰۰  
استهلاك انباشته تجهيزات ۲۷۰۰  
حذف سود تحقق نيافته حاصله از فروش تجهيزات  
در سند شماره ۶ سود ويژه و سود سهام نقدي از شرکت فرعي ب براساس منبع ثبت شده به وسيله  
شرکت الف به ارزش دفتری در سال ۱۳۸۱ حذف مي‌گردد.  
در سند شماره ۷، درآمد ويژه سهم اقلیت براساس سهامی که در اختیار دارد، تعيين مي‌گردد.

در سند شماره ۸، مانده حساب سرمایه گذاري آغاز دوره حذف و مانده سهم سهامداران اقلیت در آغاز دوره تعیین می‌گردد.

در سند شماره ۹، سود حاصل از فروش تجهیزات را حذف می‌کند و مانده حسابها را در کاربرگ تلفیقي برای سود و زیان ترکیبي تعديل می‌کند

معاملات داراییهای غیر جاری بین گروه شرکتها در خلال دوره مالی

در تمام موارد فوق خرید و فروش داراییهای غیر جاری در پایان دوره مالی انجام گرفته است، لکن ممکن است این معامله در خلال دوره مالی انجام پذیرد در این حالت قسمتی از سود و زیان دوره مالی مذکور تحقق می یابد.

بنابر این هنگام وقوع این امر، سندهای حذفی در کار برگ  
تلفیقی پایان سال، استهلاك انباشته و هزینه استهلاك را  
تعدیل می نماید این رقم تعدیلی برابر است با تفاوت بین  
استهلاك ثبت شده توسط شرکت خریدار و استهلاك ثبت  
شده تا زمان فروش توسط فروشنده.

بطور مثال، فروش تجهیزات از شرکت فرعی به شرکت اصلی در تاریخ ۱/۴/۸۱ صورت گرفته است. درج يك سند حذفی در کاربرگ تلفیقی برای پایان سال ۲۹/۱۲/۸۱ لازم می‌گردد.

استهلاك انباشته xx

هزینه استهلاك xx

تعدیل استهلاك برای مدت مذکور



## فصل ششم: اوراق قرضه یا بدهی بلند مدت

اوراق قرضه یا بدهی بین شرکتها :  
یکی از مزایای داشتن کنترل روی سایر  
شرکتها این است که مدیریت قادر است  
منابع موجود خود را به شخصیت قانونی  
دیگری انتقال دهد . شرکتها غالبا در یافته  
اند که انتقال

- و قرض دادن مازاد وجوه به شرکت وابسته دیگر و یا دریافت وام از آن جهت رفع کمبود نقد ینگی برای شرکت یک مزیت است. قرض گیرنده معمولاً در
- « شرایط محدودیت اعتبار » از نرخ بهره های پایینتری سود می برد

• و قرض دهنده ممکن است قادر باشد که وجوه مازاد را در شرکت دیگری که دانش قابل ملاحظه ای دارد ، یک مزیت برای شرکت اصلی یا شرکت وابسته خود بداند . قواعد ترکیب یا تلفیق :

- بدهی بین شرکتها بر دو نوع است :
- ۱- بدهی مستقیم بین شرکت ها که شامل وام از یک شرکت وابسته به شرکت دیگر بدون مداخله شرکتی از خارج گروه می باشد. مانند حسابهای دریافتی و حسابهای پرداختی .

• ۲- بدهی غیر مستقیم که شامل بدهی یک شرکت وابسته به شرکت خارج از گروه است که شرکت دیگری از گروه این بدهی از شرکت خارج از گروه بوسیله اسناد و یا صدور اوراق قرضه خریداری نماید . موقعی که بخواهیم صورتهای مالی تهیه کنیم تمام مانده های این حساب که از

• معامله بین شرکت ها ناشی می شود باید حذف شود .  
موقعی که شرکت الف سند بدهی شرکت ب را از شرکت خارج از گروه خریداری می کند . یا با خرید این بدهی قبل از سررسید سود و زیان آن حتی اگر در صورت سود و زیان جداگانه هر یک از شرکتهای وابسته ظاهر نگردد باید در صورت سود و زیان تلفیقی گزارش شود

Payam Noor University Ebook

PNUEB

• ۳- فروش مستقیم اوراق قرضه به یک شرکت وابسته: موقعی که یک شرکت اوراق قرضه خود را مستقیماً به یک شرکت وابسته دیگر می‌فروشد، هنگام تهیه صورتهای مالی تلفیقی باید تمام اثرات این بدهی حذف گردد، تمام مبالغ مربوط به این بدهی بین شرکت‌ها از جمله سرمایه‌گذاری در

- اوراق قرضه اوراق پرداختی استهلاک در اوراق قرضه صرف اوراق قرضه و هزینه و درآمدهای بهره اوراق قرضه باید حذف گردد .
- داد وستد اوراق قرضه بین شرکتها به ارزش اسمی :



• زمانی که اوراق قرضه یک شرکت وابسته به ارزش اسمی مستقیماً به شرکت دیگری هر برگ فروخته شود سند های ثبت شده به وسیله شرکت سرمایه گذار و انتشار دهنده آن نسبت به یکدیگر یک تصویر آینه ای خواهد داشت .

• در سال ۱/۱/۱ X ثبتهای شرکتهای الف و ب بابت اصل و بهره و در آمد آن در دفاتر به شرح زیر می باشد : حساب اوراق قرضه پرداختی

۰۰۰/۱۰۰	حساب در آمد بهره حساب هزینه بهره
۱۲۰۰۰	

• داد و ستد اوراق قرضه بین شرکتهای با کسر و یا صرف

• موقعی که نرخ بهره رسمی اوراق قرضه با نرخ بهره بازار متفاوت باشد اوراق قرضه با کسر و یا صرف فروخته خواهد شد فرض کنیم در تاریخ ۱/۱/۱ / شرکت ب را که ارزش اسمی آن ۱۰۰/۰۰۰ ریال است به مبلغ ۹۰/۰۰۰ ریال

• خریداری می کند . هزینه بهره و در آمد بهره  
شرکتهای ب و الف هر سال به روش خط مستقیم  
مستهلك می گردد :

• هزینه یا در آمد بهره ۱۳۰۰۰ در خلال هر دوره  
مالی نصف مبلغ ۱۰۰۰ ریال در هر دوره پرداخت  
بهره شناسایی می گردد مثال : شرکت ب در تاریخ

/ X ۱ / ۱ / ۱

• اوراق قرضه ای به مبلغ ۱۰۰/۰۰۰ ریال انتشار می دهد و در آن تاریخ آن را با کسر ۱۰/۰۰۰ ریال در بازار به فروش می رساند. سندهای مرتبط با اوراق قرضه که در دفاتر شرکت ب در خلال سال ۱۳ X ۱ ثبت می گردد به شرح زیر می باشد:

- بهره شش ماهه
- $29/12/1 \times$  هزینه بهره
- کسر اوراق قرضه ۵۰۰
- صندوق ۶۰۰۰ ثبت سرمایه گذاری در
- اوراق قرضه در زمان تحصیل
- محاسبه سود با تعبیر بازخریدی اوراق قرضه :
- از دیدگاه تلفیقی ،

- خرید اوراق قرضه ب به وسیله شرکت الف یک عمل باز خرید اوراق قرضه توسط شخصیت واحد ترکیبی می باشد از این رو در زمان تهیه صورتهای مالی تلفیقی سود و زیان از تفاوت بین ارزش دفتری اوراق قرضه در زمان خرید مجدد توسط شرکت الف و مبلغ پرداخت شده به وسیله

- و سهمی به سهامداران اقلیت اختصاص داده نمی شود
- حساب سرمایه گذاری در سهام شرکت ب در آمد حاصله از سرمایه گذاری ۴۰/۰۰۰
- سندهای سرمایه گذار در اوراق قرضه در سال ۲۰۱۳
- نحوه نگهداری حسابهای سرمایه گذاری در اوراق قرضه در شرکت الف به همان طریقی است که اوراق قرضه در دست شرکت خارج از گروه باشد . این قرض اوراق قرضه در باقیمانده عمر اوراق قرضه یعنی ۹ سال در هر سال ۱۰۰۰ ریال مستهلک می گردد که



- قرضه در دست شرکت خارج از گروه باشد . این قرض اوراق قرضه در باقیمانده عمر اوراق قرضه یعنی ۹ سال در هر سال ۱۰۰۰ ریال مستهلک می گردد که در هر پرداخت بهره در ۶ ماه مبلغ ۵۰۰ ریال منظور می گردد . سندهای شرکت الف بابت در آمد بهره در سال ۲ X ۱۳ به شرح زیر می باشد :
- در آمد حاصل از سرمایه گذاری در اوراق قرضه
- ۲/۱۲/۲۹ X وجوه نقد ۶۰۰۰

- در آمد حاصل از سرمایه گذاری در اوراق قرضه
- $29/12/2 \times$  وجوه نقد ۶۰۰۰
- سندهای اولیه بر اساس روش ارزش ویژه در سال  $13 \times 2$  شرکت الف سندهای زیر را در سال  $13 \times 2$  بر اساس ویژه ثبت می کند :
- سرمایه گذاری در سهام ب  $60/6000$
- در آمد حاصله از سرمایه گذاری  $60/6000$

- ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام ب در ۱/۱/۲ X
- اثرات سود حاصل از ابزار باز خرید اوراق قرضه روی مانده سهم سهامداران اقلیت آغاز دوره و روی مانده سود انباشته تلفیقی آغاز دوره که در سند شماره ۶ در کار برگ تلفیقی تجلی یافته نشان داده شده است .

- حقوق صاحبان سهام اقلیت در ۲/۱۲/۲۹ X
- جمع حقوق صاحبان سهام اقلیت در ۲/۱۲/۲۹ X شامل سهم از ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام شرکت ب و سهم از سود حاصله از طرح بازخرید اوراق قرضه که تاکنون تحقق نیافته است می شود :  
جمع ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام ب

۳۵۵۰۰۰

- سندهای حذفی در سالهای بعدی
- در سالهای بعد از ۱۳۸۲ ، سند حذفی در کار برگ تلفیقی برای اوراق قرضه بین شرکتها و تعدیلات آن مشابه سند شماره ۶ خواهد بود.
- کسر و صرف اوراق قرضه مستهلک نشده هر سال به مبلغ ۱۰۰۰ ریال و ۲۰۰ ریال کاهش می یابد . سود حاصله از تعبیر باز خریدی اوراق قرضه ۱۰۸۰۰

- خرید اوراق قرضه به بیشتر از ارزش اسمی :
- موقعی که اوراق قرضه شرکت وابسته از یک شرکت خارج از گروه توسط شرکت وابسته دیگر به ارزش بیشتر از ارزش اسمی خریداری می شود رویه تلفیقی اساساً همان رویه گذشته است با این تفاوت که در این عملیات زیان حاصل از طرح باز خرید اوراق قرضه به دست می آید .

• سند حذفی اوراق قرضه در کاربرد تلفیقی که در پایان سال ۱۳ X ۱ تهیه می شود اوراق قرضه پرداختنی و سرمایه گذاری در اوراق قرضه را برگشت می دهد و زیان حاصل از طرح باز خرید اوراق قرضه شناسایی می گردد .

• زیان حاصله از طرح باز خرید ۴۵۰۰

- داد وستد اجاره داراییهای غیر جاری بین شرکتها
- اجاره داراییها غیر جاری بین شرکتها در کلیه واحدهای تجاری در سرتاسر دنیا روش کاملا معمولی می باشد که یک روش جایگزین برای معامله اوراق قرضه بین شرکتها برای تحصیل داراییها غیر جاری می باشد .



- شخصیت تلفیقی در زمان تحصیل شناسایی می گردد .
- سود حاصل از باز خریدی اوراق قرضه ۱۰۸۰۰
- نحوه تخصیص سود با تعبیر باز خریدی اوراق قرضه
- در عمل چهار شیوه برای آنکه سود و زیان حاصل از باز خرید اوراق قرضه شرکت وابسته به سهامداران شرکتهای شرکت کننده سرشکن گردد وجود دارد :
- ۱- به شرکت وابسته انتشار دهنده اوراق قرضه .

▪  
▪

• موقعی که شرکت فرعی انتشار دهنده اوراق قرضه باشد سود و زیان حاصل از بازخرید اوراق قرضه به عنوان ارزش افزوده به سهامداران شرکت فرعی سرشکن می گردد .

• کل سود حاصل از بازخرید اوراق قرضه به سهامداران اکثریت تخصیص داده است

- اجاره عملیاتی
- سندهای حذفی مورد نیاز در اجاره عملیاتی بین شرکت ها آنهایی هستند که هزینه اجاره ثبت شده شرکت اجاره گیرنده و در آمد اجاره ثبت شده شرکت اجاره دهنده را بر گرداند اگر شرکت های وابسته اجاره را به صورت تعهدی ثبت کرده باشند رقم مربوط نیز باید حذف گردد.

- اجاره از نوع تامین مالی مستقیم
- اجاره از نوع مالی مستقیم ، اجاره دهنده معمولاً یک دارایی غیر جاری خریداری می کند این تجهیزات عمر مفید ۳ سال دارند شرکت ب بازده سالیانه ای معادل تقریباً ۱۰٪ روی سرمایه گذاری خود دارد .

- تعهدات اجاره سرمایه ای ۰۰۰/۲۳۰
- اجاره از نوع فروش :
- اجاره از نوع فروش این است که شرکت اجاره دهنده قسمتی از مبالغ سود حاصل از اجاره را به علاوه از تامین منابع مالی کسب می نماید . فرض می کنیم :

• شرکت ب تجهیزات را در تاریخ ۱/۱/۱ X به مبلغ  
۰۰۰/۴۵۰ ریال خریداری می کند .

کت اصلي

Payam Noor University Ebook

**PNUEb**

...کتابخانه الکترونیک پیام نور....

## فصل هفتم : مسایل خاص

- مسایل خاص ( سهام ممتاز ، تغییرات در سهم مالکیت شرکت اصلی در فرعی ( خرید و فروش سهام به دفعات ) ، سطوح چند جانبه ، سود سهمی و مالکیت متقابل )
- در این فصل تعداد سهام مورد تملک با تهیه صورتهای مالی تلفیقی ارتباط دارد بیشتر مورد بحث قرار می گیرد .
  ۱. سهام ممتاز شرکت فرعی
  ۲. تغییرات در میزان مالکیت شرکت فرعی

• ۳- سطوح مالکیت چند جانبہ

• ۴- مالکیت متقابل

• ۵- سود سہمیہ شرکت فرعی



- ۱- سهام ممتاز شرکت فرعی
- بسیاری از شرکتها بیش از یک نوع سهام دارند، و در هریک از این انواع سهام وظایف خاصی رادر شرکتها ایفا می کنند و حقوق متفاوتی در شرکتها دارند. سهامداران ممتاز معمولاً نسبت به

• سهامداران عادی در دریافت سود سهام و همچنین دریافت داراییهای خالص نقدی اولویت و برتری دارند. ولی سهامداران ممتاز در شرکتها حق رای ندارند، لذا سهامداران ممتاز بدون توجه به تعداد سهام آنها هیچ کنترلی در شرکت نخواهند داشت.

• بدین جهت سرمایه داران ممتاز شرکت فرعی فقط نسبت به داراییهای خالص آن ادعا دارند، که ادعای مورد نظر آنها باید در تهیه صورتهای مالی تلفیقی لحاظ گردد .

• تلفیق صورتهای مالی با سهام ممتاز  
• در زمان تهیه صورتهای مالی تلفیقی، مقدماً باید ارقامی که به سهامداران ممتاز شرکت فرعی

Payam Noor University Ebook

- اختصاص داده می شود، قبل از رسیدگی به حذف مالکیت سهامداران عادی روشن گردد .
- اگر شرکت اصلی تعدادی سهام ممتاز را که در شرکت فرعی داشته باشد، باید هنگام تهیه صورتهای مالی تلفیقی درصدی از سهام ممتاز را که در اختیار دارد، حذف نماید و

• آن نسبت از سهام ممتاز که در اختیار شرکت اصلی نمی باشد، باید جزو سهم سهامداران اقلیت منظور گردد .

• برای روشن شدن نحوه تهیه صورتهای مالی تلفیق با دارا بودن سهام ممتاز، اطلاعات شرکت الف و ب در مثال ذکر شده

- در فصول گذشته را به کار می گیریم :
- ۱- شرکت الف در تاریخ ۱۲/۲۹/۸۰. X. /سهام عادی دارای حق رای شرکت ب رابه ارزش دفتری ۲۴۰/۰۰۰ ریال به عنوان یک سرمایه گذاری بلند مدت با روش ارزش ویژه دارا می باشد .

- سهم سهامداران اقلیت از سود ویژه سال ۱۳ X ۱
  - سهم سهامداران اقلیت از سود ویژه سال ۱۳ X ۱
- براساس مفروضات فوق الذکر به شرح زیر می باشد :

• سود سهام ممتاز شرکت ب

• ۱۲۰۰۰

• سهم سهامداران اقلیت از سود ویژه سهامداران عادی

شرکت ب :

• (۳۸۰۰۰ × ۲۰)

• ۷۶۰۰

• ۱۹۶۰۰



• سرمایه گذاری شرکت اصلی در سهام ممتاز شرکت  
فرعی

• بعضی اوقات شرکت اصلی هم در سهام عادی و هم  
در سهام ممتاز شرکت فرعی سرمایه گذاری می کند

• نظر به این که سهام ممتاز شرکت فرعی نیز در اختیار  
شرکت اصلی می باشد ،

• باید هنگام تهیه صورتهای مالی تلفیقی اثرات آن حذف گردد .

• از این رو ، باید اثرات هر درآمدی که از دریافت سود سهام ممتاز شرکت فرعی در دفاتر شرکت اصلی ثبت گردد ، حذف شود . برای روشن شدن نحوه عمل در مورد سرمایه گذاری شرکت الف در سهام عادی و سهام ممتاز شرکت فرعی ، فرض

• کنیم شرکت الف در تاریخ ۱/۱/۱ X ۶۰٪ از  
۰۰۰/۱۰۰۰ ریال سهام ممتاز ۱۲٪ شرکت ب را به  
ارزش اسمی ۶۰۰۰ ریال خریداری نماید .

• شرکت الف در تاریخ ۲۹/۱۲/۰ X ۸۰٪ سهام  
عادی

- دارای حق رای شرکت ب را به مبلغ ۲۴۰۰۰۰ ریال خریداری می نماید . در سال ۱ X ۱۳ شرکت ب ۱۲۰۰۰۰ ریال سود سهام ممتاز را می پردازد .
- شرکت الف ۷۲۰۰۰ ریال (  $120000 \times 60\%$  ) از سود سهام ممتاز دریافتی را به عنوان

• درآمد حاصل از سرمایه گذاری در حسابهای خود  
ثبت می کند . بنابراین ۴۸۰۰ ریال باقیمانده سود  
سهام ممتاز پرداخت شده به سایر سهامداران ممتاز  
تعلق دارد .

• در ترکیب، جمع درآمد ویژه اختصاص یافته به  
سهامداران اقلیت بادر نظر گرفتن سود

• سهام ممتاز پرداخت شده به شرح زیر می باشد :

• - سهم سهامداران اقلیت از سود سهام ممتاز

پرداخت شده :

۴۸۰۰

• (۱۲۰۰۰ × %۴۰)

• سود ویژه اختصاص یافته به سهامداران عادی اقلیت

:

•  $(38000 \times 20\%)$

• ۷۶۰۰

• ۱۲۴۰۰

- سرمایه گذاری در سهام ممتاز شرکت فرعی با شروط خاص
- در عمل اشکال متفاوتی از سهام ممتاز ممکن است وجود داشته باشد .
- به طور مثال، اکثر سهام ممتاز قابل انباشت ، تعداد دیگر مشارکتی ، و برخی دیگر



• قابل جمع شدن یا قیمت‌های متفاوت به غیر از ارزش اسمی آن می باشد. موقعی که یک شرکت فرعی یا سهام ممتاز ترکیب می شود، توافق درموارد شروط سهامداران ممتاز باید به مرحله اجرا درآید

• تا سهمی که باید از حقوق صاحبان سهام شرکت  
فرعی به سهامداران ممتاز اختصاص یابد، معین و  
مشخص گردد. شرط سود سهام ممتاز جمع شونده  
یا قابل انباشت تا حدی برای سهامداران ممتاز جنبه  
حفاظتی دارد

• تا شرکت راملزم به پرداخت هر دو سود سهام ممتاز معوق و جاتری قبل از پرداخت هر سود سهام نقدی به سهامداران عادی بنماید. اگر شرکت فرعی سهام ممتاز جمع شونده یا قابل انباشته منتشره داشته باشد

• یک رقم از درآمدهای ویژه مساوی با سود سهام ممتاز سال جاری است که در ترکیب خواه سود سهام ممتاز اعلام بشود یا نشود به سهامداران ممتاز اختصاص داده می شود موقعی که در شرکت فرعی سود سهام ممتاز معوق وجود دارد

• در ترکیب و یا تلفیق صورتهای مالی این امر باید شناسایی گردد تا قسمتی از سود انباشته بابت سود سهام ممتاز اختصاص یابد. از طرف دیگر، موقعی که سهام ممتاز قابل انباشت و یا جمع شونده در شرکت وجود ندارد،

• شرکت الزامی نسبت به پرداخت سود سهام معوق ندارد. نتیجاً هیچ رویه تلفیقی خاصی در مورد سود سهام اعلام نشده سهام ممتاز شرکت فرعی برای دوره های گذشته وجود ندارد.

• از جنبه سود سهام ممتاز با مشارکت در سود (مشارکتی) به سهامداران ممتاز اجازه داده می شود که سهمی از درآمد قابل توزیع را که بیشتر از پایه نرخ سود سهام ممتاز باشد دریافت نمایند .

- اگرچه سهام ممتاز مشارکتی (با مشارکت در سود کمتر وجود دارد، اما تفاوت زیادی در انواع شروط رایج آن وجود دارد .
- همین که درجه مشارکتی یا درصد مشارکت در سود تعیین گردید



- در صورتهای مالی تلفیقی سهم متناسبی از درآمد و داراییهای خالص شرکت فرعی به سهامداران ممتاز سرشکن می گردد .
- بسیاری از سهام ممتاز قابل انباشت با قیمتهای مازاد بر ارزش اسمی است .

• رقمی که به هنگام بازخرید به سهامداران ممتاز قابل انباشت پرداخت می گردد براساس توافقات و ادعایی است که این سهامداران نسبت به داراییهای خالص شرکت فرعی دارند

• و رقمی که به سهامداران ممتاز شرکت اصلی اختصاص می یابد در تهیه صورتهای مالی تلفیقی منظور می گردد .

• مثال : برای روشن شدن موضوع ترکیب سهام ممتاز شرکت فرعی با سرمایه گذاری بیشتر در سهام عادی آن ،

• فرض کنیم شرکت فرعی ب ۱۰۰۰۰ ریال سهام ممتاز ۱۲٪ در تاریخ ۱/۱/۰۰ صادر می کند و آن را به صورت سهام قابل انباشت یا با سود قابل انباشت، بدون مشارکت در سود در بازار با نرخ ۱۰۵٪ به فروش می رساند

• سود سهام ممتاز در سال  $13 \times 0$  اعلام نمی گردد و در تاریخ  $29/12/0$  شرکت الف  $80\%$  سهام عادی را به مبلغ  $24000$  ریال و در تاریخ  $1/1/1$  شرکت الف  $60\%$  سهام ممتاز شرکت ب را به مبلغ  $61000$  ریال خرید .

• تغییرات در مالکیت شرکت اصلی و یا خرید و فروش  
به دفعات

• آنچه در فصول گذشته راجع به سهم مالکیت شرکت  
اصلی در شرکت فرعی گفته شد این بود که سهم  
مالکیت در تمام مدت ثابت باقی می ماند

• لکن ممکن است درصد مالکیت متفاوت باشد .  
تغییرات در سطح مالکیت ممکن است ناشی از فعل  
و انفعالات شرکت اصلی یا شرکت فرعی باشد  
شرکت اصلی می تواند نسبت مالکیت خود را در  
شرکت فرعی را با خرید و فروش سهام به شرکتهای  
خارج از گروه

- (شرکتهای غیر وابسته) تغییر دهد. یک شرکت فرعی می تواند درصد مالکیت شرکت اصلی را با فروش سهم اضافی و یا باز خرید سهام از شرکتهای خارج از گروه و یا از طریق معاملات سهام با شرکتهای اصلی تغییر دهد.



- حالت اول : خرید سهام اضافی شرکت فرعی توسط شرکت اصلی از شرکتهای غیر وابسته به دفعات
- شرکت اصلی ممکن است سهام عادی شرکت فرعی را در مقاطع مختلف خریداری نماید، زمانی که صورتهای مالی تلفیقی تهیه می گردد؛ بهای تمام شده سهام خریداری شده در هر بازار با ارزش دفتری آن

• سهام در مان تحصیل مقایسه و مابه التفاوت ایجاد شده به عنوان بخشی از عملیات تحت عنوان مابه التفاوت خرید اختصاص می یابد . حالت دوم :فروش سهام شرکت فرعی به شرکتهای خارج از گروه به وسیله شرکت اصلی

• موقعی که شرکتی تمام و یا قسمتی از سرمایه گذاری خود را به فروش می رساند معمولاً از این معامله سود و یا زیانی حاصل می شود که در دفاتر شرکت فروشنده ثبت می گردد، نشریه شماره ۱۸ APB صریحاً در مورد فروش سهام شرکت سرمایه پذیر نظر داده است و آن شناسایی سود

• و یا زیان از ما به التفاوت بین قیمت فروش و رقم جاری سهام است . به هر حال سئوالی که مطرح است آن است که این سود و یا زیان باید در صورت سود و یا زیان حاصل از فروش سهام شرکت فرعی در صورت سود و زیان تلفیقی با مفهوم شخصیت واحد اقتصادی انفرادی تناقض دارد .

• از دیدگاه تلفیقی می توان گفت که بافروش سهام شرکت فرعی به شرکتهای خارج از گروه، در آن زمان این سهام قسمتی از سهم سهامداران اقلیت می گردد. اگر شرکت فرعی سهام عادی خود را به شرکت خارج از گروه بفروشد در آن زمان سود و یا زیانی

• شناسایی گردد . بهتر است تفاوت بین ارزش جاری در دفاتر شرکت اصلی قبل از زمان فروش با قیمت فروش در صورتهای مالی تلفیقی به عنوان تعدیل در حساب صرف سهام و یا سرمایه اضافی پرداخت شده به جای سود یا زیان منظور گردد .

• برای روشن شدن فروش سهام شرکت فرعی به شرکت خارج از گروه، فرض کنیم که شرکت ب در تاریخ ۱۲/۲۹/۲۰۰۰ خ. سهم عادی به ارزش اسمی ۲۰۰۰ ریال و سود انباشته ای به مبلغ ۱۰۰۰ ریال دارد.

- تفاوت بین رقم جاری و قیمت فروش سرمایه گذاری
- رقم سرمایه گذاری شرکت الف در سهام عادی شرکت ب  
باروش ارزش ویژه در تاریخ فروش با در نظر گرفتن سهم  
شرکت الف از درآمد ویژه و سود سهام پرداخت شده  
شرکت ب در سال ۱۳X۱ به شرح زیر می باشد :



• بهای تمام شده سرمایه گذاری در تاریخ ۲۹/۱۲/۰  
X

• ۲۴۰٫۰۰۰

• سهم الف از درآمد ویژه شرکت ب (۸۰٪ × ۰۰۰٫۰۰ ر ۵۰)

• ۴۰٫۰۰۰

• سهم الف از سود سهام پرداخت شده شرکت ب  
(۸۰٪ × ۳۰۰۰۰۰۰)

• ۲۴۰۰۰۰

• مانده حساب سرمایه گذاری در تاریخ ۱/۱/۱ X

• به واسطه اینکه هیچ مابه التفاوتی وجود ندارد، مانده حساب سرمایه گذاری با ۸۰٪ حقوق صاحبان سهام شرکت ب در تاریخ ۱/۱/۱ X برابر است (۳۲۰۰۰۰ × ۸۰٪)

- کاربرد تلفیقی سال ۲ X ۱۳ :
- اگر سود و یا زیان حاصله از فروش سرمایه گذاری در صورت سود و زیان تلفیقی انعکاس یابد، هیچ تعدیلی در هنگام تهیه صورتهای مالی تلفیقی در سال ۲ X ۱۳ و یا در دوره های بعد از آن لازم نمی باشد

- از طرفی، مستثنی کردن سود از صورت سود و زیان تلفیقی بیشتر با دیدگاه شخصیت واحد اقتصادی انفرادی همسازی و هماهنگی دارد.
- در این قضیه سود حذف شده و حساب صرف سهام و یا سرمایه اضافی پرداخت شده در تاریخ ۲۹/۱۲/۲۰X ایجاد می گردد.

• حساب سود حاصله از فروش سرمایه گذاری  
۳۰۰۰

• حساب صرف سهام یا سرمایه اضافی پرداخت شده  
۳۰۰۰

• حذف سود حاصله از فروش سهام شرکت فرعی

• با صدور سند مذکور در حقیقت مثل این

Payam Noor University Ebook

**PNUEB**

- است که شخصیت واحد ترکیبی سهام به سهامداران اقلیت تعلق گرفته است .
- سندهای حذفی ۷۵٪ سرمایه گذاری در سهام شرکت ب درکاربرگ تلفیقی سال ۲ X ۱۳ به شرح زیر می باشد :

- حساب درآمد حاصله از سرمایه گذاری ۵۶۲۵۰
- سود سهام پرداخت شده ۳۰۰۰۰
- سرمایه گذاری در سهام شرکت ب ۲۶۲۵۰



• حذف درآمد حاصله از سرمایه گذاری

• سهم الف از درآمد ویژه شرکت ب

$$56250 = 75000 \times 75\%$$

• سهم الف از سود سهام پرداخت شده ب

$$30000 = 40000 \times 75\%$$

$$26250 = 56250 - 30000$$

- درآمد ویژه – سهم اقلیت
  - سود سهام پرداخت شده
  - سهم سهامداران اقلیت
  - تخصیص درآمد ویژه شرکت ب به سهامداران اقلیت
- ۱۸۷۵۰
- ۱۰۰۰۰
- ۸۷۵۰

• سهم سهامداران اقلیت از درآمد ویژه ب

$$18750 = 75000 \times 25\%$$

$$100000 = 400000 \times 25\%$$

$$8750 = 18750 - 10000$$

- ترکیب در دوره های بعد از سال ۲ X ۱۳
- برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی هر سال بعد از ۲ X ۱۳، در کار برگ تلفیقی درج سندی مشابه سند شماره ۲ لازم است که رقم ۳۰۰۰ ریال تحت عنوان حساب سرمایه اضافی پرداخت شده را ایجاد نماید

• به واسطه اینکه سود شناسایی شده شرکت الف در سال

•  $2 \times 13$  به حساب سود انباشته بسته شده است ، با کاهش سود انباشته آغاز دوره باید اثرات سود حاصل از فروش سرمایه گذاری حذف گردد .

• این سند در کاربرد تلفیقی به شرح زیر منظور می گردد :

• سود انباشته آغاز دوره ۳۰۰۰ ریال

• سرمایه اضافی پرداخت شده ۳۰۰۰ ریال

• حذف اثرات سود حاصل از فروش سرمایه گذاری

- حالت سوم : فروش سهام اضافی شرکت فرعی به شرکتهای خارج از گروه
- موقعی که شرکت فرعی سهام جدیدی به شرکتهای غیر وابسته می فروشد . وجوه اضافی برای شرکتهای ترکیبی ایجاد می شود .

• با فروش سهام جدید به شرکتهای خارج از گروه جمع سهام عادی منتشره شرکت فرعی افزایش می یابد، در نتیجه درصد مالکیت شرکت الف (اصلی) کاهش خواهد یافت. در آن تاریخ، رقم اختصاص یافته به سهامداران اقلیت در صورتهای مالی تلفیقی افزایش می یابد.



- نتیجه ارقام سهم اکثریت و اقلیت تحت تاثیر دو عامل قرار می گیرند :
- ۱- تعداد سهام فروخته شده به شرکتهای خارج از گروه
- ۲- قیمت سهامی که به شرکتهای خارج از گروه فروخته شده است .

• تفاوت در ارزش دفتری سهام فروخته شده شرکت  
فرعی

• موقعی که قیمت فروش سهام جدید برابر با ارزش  
دفتری سهام منتشره قبلی باشد، هیبچ تغییری در  
ادعای سهامداران فعلی به وجود نمی آید

• اگر حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی به عنوان یک مجموعه مورد بررسی قرار گیرد، میزان کلی مجموعه افزایش می یابد. در حالی که سهم شرکت اصلی از این مجموعه کاهش می یابد، میزان حصه شرکت اصلی از مجموعه یکسان باقی می ماند

• زیرا در میزان کلی مجموعه افزایش به وجود آمده است . سندهای حذفی در ترکیب به سادگی تغییر می یابد تا افزایش در ادعای سهامداران اقلیت و متقابلاً افزایش در مانده حقوق صاحبان شرکت فرعی شناسایی گردد .

• به هر حال؛ فروش بیشتری به ارزش دفتری اتفاقی نمی افتد . موقعی که قیمت فروش و ارزش دفتری باهم برابر نباشند ، تمام سهامداران عادی از این مابه التفاوت به یک نسبت بهره مند می گردند .

• در چنین وضعیتی، ارزش دفتری سرمایه گذاری شرکت الف حتی اگر تعداد آن ثابت بماند تغییر می کند، هر دو میزان مجموعه و میزان سهم شرکت الف از این مجموعه تغییر می کند.

• میزان حصة شرکت اصلی به این دلیل تغییر می کند  
که افزایش در میزان مجموعه و کاهش در سهم  
شرکت اصلی دقیقاً یکدیگر را پایاپایی نمی کنند .

- فروش سهام شرکت فرعی به کمتر از ارزش دفتری
- شرکت فرعی ممکن است سهام خود را به شرکتهای غیر وابسته به کمتر از ارزش دفتری فعلی بفروشد، در این صورت اثراتی متضاد با آنچه که بیان شده است، به وجود خواهد آمد.



• ادعای شرکت اصلی با فروش سهام اضافی به کمتر از ارزش دفتری فعلی کاهش می یابد . سند کاهش در ارزش سرمایه گذاری شرکت الف را می توان به شرح زیر صادر کرد.

- حساب سرمایه اضافی پرداخت شده
- حساب سرمایه گذاری در سهام عادی شرکت ب

- در صورت عدم وجود حساب سرمایه اضافی پرداخت شده می توان سود انباشته را کاهش داد .
- فروش سهام اضافی شرکت فرعی به شرکت اصلی

• فروش سهام اضافی شرکت فرعی به شرکت اصلی درصد مالکیت شرکت اصلی را افزایش می دهد . اگر این فروش به قیمت مساوی با ارزش دفتری فعلی باشد ، افزایش در حساب سرمایه گذاری شرکت الف برابر با افزایش در حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی خواهد بود .

ارزش دفتری اختصاص یافته به سهامداران اقلیت  
بدون تغییر باقی می ماند . در تهیه صورتهای مالی  
تلفیقی ،سندهای حذفی بر پایه درصد مالکیت جدید  
صورت می گیرد .

WWW.PNUeB.COM

Payam Noor University Ebook

**PNUeB**

....کتابخانہ الکترونیکے پیام نور....