

## 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)<sup>(۱)</sup> به شرکت اصلی) بستانکار می شود. بعد از تعدیل اقلام بین راهی<sup>(۲)</sup> کلیه حسابهای فی مابین شرکت اصلی و فرعی حذف می شود.<sup>(۳)</sup> 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 ۱۳۸۱

شرکت ج	شرکت ب	شرکت الف	
۴۰۰۰	۳۶۰۰۰	۸۲۰۰۰	وجوه نقد
۱۰۰۰۰	۵۹۰۰۰	۶۸۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۱۵۰۰۰	۶۴۰۰۰	۷۶۰۰۰	موجودی کالا
		۲۰۰۰۰	وام دریافتنی 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 پرداختنی
	۱۰۰۰۰۰		اسناد پرداختنی
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٪ × (۱۴۰۰۰۰ - ۴۱۰۰۰۰)
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٪ × (۲۵۰۰۰ - ۱۶۵۰۰۰)
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		شرکت	
		پس	بد	فرعی ۹۰٪/ب	فرعی ۸۰٪/ج	فرعی الف	
۱۴۲۰۰۰			۲۰۰۰۰(۱)	۲۰۰۰	۳۶۰۰۰	۸۲۰۰۰	وجوه نقد
۱۲۶۰۰۰		۱۱۰۰۰(۳)		۱۰۰۰۰	۵۹۰۰۰	۶۸۰۰۰	حسابهای دریافتی
۱۵۵۰۰۰				۱۵۰۰۰	۶۴۰۰۰	۷۶۰۰۰	موجودی کالا
		۲۰۰۰۰(۲)				۲۰۰۰۰	وام دریافتی ج
		۱۱۵۰۰۰(۵)				۱۱۵۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ج
		۲۵۰۰۰۰(۲)				۲۵۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ب
۵۷۱۰۰۰				۱۳۰۰۰۰	۲۴۱۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	اموال و ماشین آلات
۲۸۷۰۰			۶۳۰۰۰(۲)	۶۰۰۰	۱۰۰۰۰	۲۴۰۰۰	زمین
			۲۴۰۰(۵)				سرقفلی
			۷۰۰(۲)				
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(۲)		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 فی مابین شرکت اصلی و فرعی (وام دریافتی ج در مقابل وام پرداختنی الف) ۳- حذف مطالبات فی مابین شرکت اصلی و فرعی (فروش کالا بطور نسیه) ۴- حذف حساب سرمایه گذاری در شرکت ب در مقابل حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی و تعدیل دارایی شرکت فرعی ب بر مبنای ارزش بازار ۵- حذف حساب سرمایه گذاری 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<sup>(۱)</sup> 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<sup>(۱)</sup> 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<sup>(۱)</sup> (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<sup>(۲)</sup> 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 ( $192000 = 153600 \div 80\%$ ) 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
برای خالص داراییهای قابل شناسایی		
۱۵۰۰۰	۶۰۰۰۰	۷۵۰۰۰
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  $\square ۷۵۰۰۰ \times ٪۸۰ = ۶۰۰۰۰$

سرقفلی سهم حقوق اقلیت طبق تئوری شخصیت واحد اقتصادی  $\square ۷۵۰۰۰ \times ٪۲۰ = ۱۵۰۰۰$

کاربرگ ترازنامه 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) کاربرگ 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<sup>(۱)</sup> 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 حدو مرزهای تئوریهای مختلف (تئوری نسبی<sup>(۱)</sup>، تئوری شرکت اصلی<sup>(۲)</sup>، تئوری واحد اقتصادی<sup>(۳)</sup>، تئوری معاصر<sup>(۴)</sup> یا رویه جاری<sup>(۵)</sup>) 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.