

## 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<sup>(۱)</sup> 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<sup>(۱)</sup>.

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<sup>(۲)</sup> نشانگر فرض تعهدی کامل<sup>(۳)</sup> 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، استهلاك هر نوع مازاد بر بهای تمام شده سرمایه گذاری نسبت به سهم شرکت اصلی از ارزش دفتری خالص دارائی های شرکت فرعی در دفاتر مستهلك 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)<sup>(۱)</sup>

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<sup>(۲)</sup> استوار است، و غالباً برای تنظیم صورتهای مالی تلفیقی نیز کاربرد دارد.

## ۳- روش بهای تمام شده<sup>(۳)</sup>

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<sup>(۴)</sup>). 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	سهم 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.<sup>(۱)</sup> ثبت های لازم در مورد سرمایه گذاری در شرکت فرعی با استفاده از روش ارزش ویژه کامل

۱. طبق استاندارد ایران حداکثر عمر سرقفلی ۲۰ سال برآورد شده است.

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
<input checked="" type="checkbox"/> 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
۱۰۰۰۰ ÷ ۲۰ = ۵۰۰	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
	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<sup>(۱)</sup> 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 <sup>(۲)</sup> 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 <sup>(۳)</sup> محسوب می‌شود. <sup>(۴)</sup>		

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 بازگشت 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  
 $(۱۴۳۰۰۰ - ۸۲۰۰۰) \times ۸۰\%$   
 مازاد تخصیص نیافته (۱)  
 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 ۱۳×۱ 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:

☒ استهلاک ساختمان ۴۰۰ = ۱۶۰۰۰ ÷ ۴۰

☒ استهلاک تجهیزات (۱۰۰۰) = (۸۰۰۰) ÷ ۸

☒ استهلاک امتیاز ۸۰۰ = ۸۰۰۰ ÷ ۱۰

☒ جمع ۲۰۰

(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 ۱۳×۱ تا سر رسید (۱۶۰۰ = ۸۰۰۰ ÷ 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.  

$$(10000 \times 80\% = 8000)$$

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<sup>(۱)</sup> را منعکس نماید، بنابراین هر نوع مبادلات فی مابین<sup>(۲)</sup> 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<sup>(۱)</sup> 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<sup>(۲)</sup> 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 سر قفلی
۱۵۰۰	سر قفلی

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<sup>(۱)</sup> 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  $(۲۰\% \times ۱۰۰۰۰۰)$  برای ورود به درآمد خالص تلفیقی کسر گردد.  $(۲۰۰۰۰ - ۲۳۳۹۰۰)$ ، 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  $(۵۰۰۰۰ \times ۸\%)$  منهای استهلاک صرف اوراق قرضه به مبلغ ۴۰۰ ریال  $(۵ \text{ سال} \div ۲۰۰۰)$  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  $(۱۰۰۰۰ \times ۸۰\%)$  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) کاربرد 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				۲۵۰۰۰۰	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 پرداختی (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.