

## صورت‌های مالی تلفیقی: سود معاملات بین شرکت‌های عضو گروه - موجودی کالا



### • اهداف کلی

تهیه و تنظیم صورت‌های مالی تلفیقی با توجه به مبادله کالا بین شرکت‌های عضو گروه (اصلی و فرعی)

### • هدف‌های رفتاری

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

- ۱- ثبت مبادله کالا بین شرکت‌های عضو گروه را توضیح دهید.
- ۲- نحوه حذف خرید و فروش کالا بین شرکت‌های اصلی و فرعی در کاربرد تلفیقی سیستم دائم کدام است؟
- ۳- نحوه حذف خرید و فروش کالا بین شرکت‌های اصلی و فرعی در کاربرد تلفیقی در سیستم ادواری کدام است؟

- ۴- نحوه تنظیم کاربرگ تلفیقی هنگامی که شرکت اصلی کالا را به فرعی بفروشد کدام است؟
- ۵- نحوه تنظیم کاربرگ تلفیقی هنگامی که شرکت فرعی کالا به اصلی بفروشد کدام است؟
- ۶- نحوه تنظیم کاربرگ تلفیقی خرید و فروش کالا در سیستم ادواری کدام است؟
- ۷- نحوه تنظیم کاربرگ تلفیقی خرید و فروش کالا به روش ارزش ویژه ناقص کدام است؟
- ۸- نحوه تنظیم کاربرگ تلفیقی خرید و فروش کالای تمام شده کدام است؟
- ۹- نحوه حذف خرید و فروش کالا از یک شرکت فرعی به شرکت فرعی دیگر کدام است؟
- ۱۰- ارتباط قاعده اقل بهای تمام شده یا بازار در تنظیم صورتهای مالی تلفیقی و نحوه حذف آن در کاربرگ کدام است؟

### کلیات

مبادلات بین شرکتهای عضو گروه وابسته شامل مبادلات متنوعی است، که بین شرکت اصلی و فرعی یا بین دو واحد فرعی از همان شرکت اصلی را شامل می‌شود، در مواردی، شرکت اصلی ممکن است دارای چندین واحد فرعی بوده، که هر کدام تولیدات و خدمات مختلفی را به شرکت اصلی ارائه می‌دهند. شرکت فرعی ممکن است، مواد اولیه و قطعات مختلف مورد نیاز واحد اصلی را تولید نموده و به شرکت اصلی بفروشد، و حتی شرکت اصلی می‌تواند دارای واحدهای فرعی جداگانه بوده که تولیدات تکمیل شده واحدهای مختلف را به صورت زنجیره‌ای به فروش می‌رسانند، و در حالتی ممکن است، شرکت فرعی عهده‌دار خدماتی از قبیل حمل و نقل به سایر اعضا گروه وابسته باشد. بطور کلی می‌توان چنین نتیجه‌گیری کرد که مبادلات بین شرکتهای عضو گروه وابسته شامل خرید و فروش کالا بین واحدهای اصلی و فرعی، ارائه خدمات، تولید مواد اولیه و قطعات مورد نیاز واحدهای وابسته، استقراض کوتاه مدت، استقراض بلند مدت، و فروش دارایی‌های استهلاک‌پذیر<sup>(۱)</sup> و استهلاک ناپذیر باشد، هر کدام بطور جداگانه مورد بررسی قرار خواهد گرفت:

### ● خرید و فروش کالا بین شرکت اصلی و فرعی      فروش کالا از یک شرکت به شرکت

وابسته دیگر به عنوان خرید و فروش متقابل<sup>(۱)</sup> خوانده می‌شود. وقتی که شخصیت حقوقی خریدار<sup>(۲)</sup> از سیستم ادواری در ثبت حسابداری موجودی کالا استفاده می‌نماید، حساب فروش و حساب خرید به عنوان حسابهای متقابل، و وقتی شخصیت حقوقی از سیستم دائم<sup>(۳)</sup> در ثبت حسابداری موجودی کالا استفاده می‌نماید، حساب فروش و بهای تمام شده کالای فروخته شده جزء حسابهای متقابل بشمار آمده که در صورت سود و زیان تلفیقی چنین حسابهای متقابل حذف می‌شوند.

در سیستم ادواری، مبلغ فروش در مقابل خرید (بهای تمام شده کالای فروخته شده) در کاربرگ تلفیقی حذف می‌شود (فروش بدهکار و خرید بستانکار می‌شود) و در سیستم دائم، مبلغ فروش در مقابل بهای تمام شده کالای فروخته شده در کاربرگ حذف می‌شود (فروش بدهکار، بهای تمام شده کالای فروخته شده بستانکار). فروش بین شرکتهای وابسته مثل روش عادی در دفاتر هر یک ثبت خواهد شد. بخاطر داشته باشید که هر یک از واحدهای تجاری به عنوان یک شخصیت حقوقی جداگانه رویدادهای مربوط به خرید و فروش را در دفاتر حسابداری خود ثبت می‌نمایند. برای نشان دادن وضعیت مالی و نتایج عملکرد دو یا چند واحد تجاری وابسته به صورت یک شخصیت حسابداری یگانه، لازم است کلیه اثرات مبادلات<sup>(۴)</sup> فی مابین شرکتهای وابسته برای جلوگیری از محاسبه مضاعف حذف شوند، و بجای آن فقط مبادلاتی که شرکتهای عضو گروه با مشتریان خارج از گروه وابسته انجام می‌دهند، در صورتهای مالی تلفیقی گزارش شوند.

بولتن تحقیقات حسابداری (ARB-NO.51) تاکید می‌کند که کلیه مبادلات بین شرکتهای اصلی و فرعی نظیر مبلغ فروش ناخالص، خریدهای انجام شده بین شرکتهای گروه تلفیق، سود تحقق نیافته موجودی‌ها، صرفنظر از حقوق سهامداران اقلیت تماماً باید حذف شود، هیچگونه سودی مربوط به فروش بین شرکتهای عضو گروه نباید شناسائی شود، مگر اینکه فروش به مشتریان خارج از گروه تلفیقی تحقق یابد.

بولتن تحقیقات حسابداری پاراگراف ۱۴ شماره ۵۱، (ARB) تاکید می‌نماید که: مبلغ سود یا

۱. Reciprocal Sales and Purchases.

۲. Purchasing Entity.

۳. Perpetual Inventory System.

۴. Intercompany Transactions.

زیان بین شرکت اصلی و فرعی بدون تاثیر حقوق اقلیت باید حذف شود، حذف کامل سود یا زیان فی مابین بر مبنای فرض بنیادی است که صورتهای مالی تلفیقی بیانگر وضعیت مالی و نتایج عملیات یک واحد تجاری یگانه می باشد، انجام می گیرد. حذف سود یا زیان بین شرکتهای عضو گروه وابسته ممکن است متناسباً بین حقوق اقلیت و اکثریت تخصیص یابد. علیرغم اینکه حذف ۱۰۰٪ سود دارایی ها بین شرکتهای عضو گروه وابسته زمانی که حقوق اقلیت وجود دارد توصیه شده است، اما، بعضی از حسابداران معتقدند که فقط سهم شرکت اصلی از سود تحقق نیافته باید حذف شود در این کتاب با حذف ۱۰۰٪ سود تحقق نیافته که توسط بولتن تحقیقات حسابداری تاکید شده، برخورد شده است.<sup>(۱)</sup>

● شناسایی درآمد و انتقال کالا ضوابط اساسی برای شناسایی و اندازه گیری درآمد در شرایط عادی معمولاً به دو عامل بستگی دارد: ۱- مبادله اتفاق افتاده باشد (تحقق مبادله) ۲- کلیه مخارج ضروری برای فروش کالا انجام شده، یا به نحوی معقول برآورده شده باشد، در این رابطه، شناسایی درآمد، زمانی که کالا از اصلی به فرعی فروخته شده، تا زمانی که کالا توسط فرعی به مشتریان خارج از گروه<sup>(۲)</sup> فروخته نشود، درآمد شناسایی نمی گردد. لازم به یاد آوری است که، انتقال کالا ممکن است از اصلی به فرعی<sup>(۳)</sup> یا از واحد فرعی به

۱. بیانیه شماره ۱۸ استاندارد حسابداری ایران در مورد معاملات درون گروهی چنین بیان می دارد:

- سودهای تحقق نیافته ناشی از معاملات درون گروهی که در مبلغ دفتری دارایی ها منظور شده است باید کلاً حذف شود.
- زیان تحقق نیافته ناشی از معاملات درون گروهی که برای رسیدن به مبلغ دفتری دارایی ها از ارزش آنها کسر شده است، نیز باید حذف شود مگر تا حدی که مبلغ دفتری دارایی مبادله شده را نتوان بازیافت کرد.
- مانده حسابها و معاملات فیما بین واحدهای تجاری مشمول تلفیق (شامل فروش، هزینه ها و سود سهام) باید حذف شود.
- برای حذف سود یا زیان تحقق نیافته مربوط به داراییهای فروخته شده توسط یک واحد تجاری فرعی به واحد تجاری اصلی یا سایر واحدهای تجاری فرعی گروه، مبلغ اقلیت واحد تجاری اصلی تسهیم می شود.
- سود یا زیان حاصل از معاملات با آن گروه از واحدهای تجاری که طبق بیانیه ۱۸ استاندارد ایران از تلفیق مستثنی شده اند، حذف نمی شود، مگر اینکه بدلیل وجود نفوذ قابل ملاحظه، واحد تجاری مورد نظر به عنوان واحد تجاری وابسته تلقی شود.
- سودهای تحقق نیافته ناشی از معاملات درون گروهی که در مبلغ دفتری داراییها منظور شده است باید کلاً حذف شود.
- زیانهای تحقق نیافته ناشی از معاملات درون گروهی که برای رسیدن مبلغ دفتری داراییها از ارزش آنها کسر شده است باید کلاً حذف شود مگر تا حدی که مبلغ دفتری دارایی مبادله شده را نتوان بازیافت کرد.

Unaffiliated Party.۲

Downstream.۳

شرکت اصلی<sup>(۱)</sup> باشد، که نحوه تلفیق هر یک بطور جداگانه مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

● حذف خرید و فروش کالا بین شرکتها خرید و فروش کالا بین شرکتهای وابسته در فرایند تلفیق جهت نیل به خرید و فروش واقعی، حذف می شوند. در سیستم ادواری، فروش کالا از یک شخصیت حقوقی به شخصیت حقوقی دیگر وابسته، مبلغ فروش در مقابل خرید کالا (بهای تمام شده کالای فروخته شده) در کاربرگ تلفیقی حذف می شود (فروش بدهکار و خرید بستانکار).

هنگامی که شرکت اصلی و فرعی در ثبت و نگهداری کالا از سیستم دائم استفاده می نمایند، خرید و فروش کالا بین شرکت اصلی و فرعی، مبلغ فروش در مقابل بهای تمام شده کالای فروخته شده در کاربرگ تلفیقی حذف می شود (فروش بدهکار و بهای تمام شده کالای فروخته شده بستانکار).

مثال: شرکت اصلی (الف) در سال ۱۳۸۱ کالایی که بهای تمام شده آن ۲۰۰۰۰ ریال بود به مبلغ ۲۴۰۰۰ ریال (۲۰ درصد بیش از بهای تمام شده) به شرکت فرعی (ب) فروخته، و شرکت فرعی (ب) کالای فوق را در طی همان سال به مبلغ ۳۰۰۰۰ ریال به مشتریان خارج از گروه وابسته فروخته است ثبت رویدادهای فوق در دفاتر شرکت اصلی (الف) و شرکت فرعی (ب) به شرح زیر است: (سیستم دائم)

دفاتر شرکت اصلی (الف)		دفاتر شرکت فرعی (ب)	
موجودی کالا	۲۰۰۰۰	موجودی کالا	۲۴۰۰۰
حسابهای پرداختنی	۲۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی	۲۴۰۰۰
ثبت خرید کالا از فروشنده		ثبت خرید کالا از شرکت اصلی	
حسابهای دریافتنی ب	۲۴۰۰۰	حسابهای دریافتنی	۳۰۰۰۰
فروش	۲۴۰۰۰	فروش	۳۰۰۰۰
ثبت فروش به شرکت فرعی (ب)		ثبت فروش به مشتریان خارج از گروه وابسته	
بهای تمام شده کالای فروخته شده	۲۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده	۲۴۰۰۰
موجودی کالا	۲۰۰۰۰	موجودی کالا	۲۴۰۰۰
ثبت بهای تمام شده کالای فروخته شده		ثبت بهای تمام شده کالای فروخته شده	

در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۱، فروش کالا از شرکت اصلی به شرکت فرعی بالغ بر ۲۴۰۰۰ ریال بوده، که بهای تمام شده آن برای شرکت اصلی ۲۰۰۰۰ ریال می باشد، همین کالا توسط شرکت فرعی (ب) به مشتریان غیر عضو گروه به مبلغ ۳۰۰۰۰ ریال فروخته شده که بهای تمام شده آن برای شرکت فرعی ۲۴۰۰۰ ریال می باشد.

از آنجا که در این روش کلیه کالای خریداری شده از شرکت اصلی توسط شرکت فرعی به مشتریان خارج از گروه تلفیق فروخته شده، بنابراین سود نصیب شخصیت اقتصادی تلفیقی شده، برای اینکه فروش و بهای تمام شده کالای فروخته شده بیش از میزان واقعی گزارش نگردد، می بایستی مبالغ فروش و بهای تمام شده کالای فروخته شده در کاربرگ تلفیقی جهت نیل به فروش و بهای تمام شده واقعی حذف گردد.

۲۴۰۰۰

فروش

۲۴۰۰۰

بهای تمام شده کالای فروخته شده

نحوه حذف مبادلات بین شرکتها در کاربرگ تلفیقی سال مالی منتهی به ۲۹/۱۲/۱۳۸۱ به شرح زیر است:

شرکت	شرکت	حذفیات و تعدیلات		اقدام
اصلی	فرعی (ب)	بد	بس	تلفیقی
۲۴۰۰۰	۳۰۰۰۰	۲۴۰۰۰		۳۰۰۰۰
(۲۰۰۰۰)	(۲۴۰۰۰)		۲۴۰۰۰	(۲۰۰۰۰)
۴۰۰۰	۶۰۰۰			۱۰۰۰۰

فروش

بهای تمام شده کالای فروخته شده

سود ناخالص

● حذف سود تحقق نیافته موجودی کالا آخر دوره شناسایی سود حاصل از فروش کالا بین شرکتهای عضو گروه در شخصیت حقوقی تلفیق، مربوط به دوره مالی است، که شرکت های وابسته، کالا را به مشتریان خارج از گروه فروخته باشند. در صورتیکه، قسمتی از کالا که ناشی از معاملات بین شرکتهای عضو گروه می باشد، بفروش نرسد، و به عنوان موجودی کالای پایان دوره ارزیابی شده باشد، سود تحقق نیافته بایستی محاسبه، و اثر آن را باید در فرایند تلفیق حذف نمود. نحوه حذف آن در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی

در سیستم دائم، بهای تمام شده کالای فروخته شده (معادل سود تحقق نیافته موجودی کالا) بدهکار و موجودی کالا بستانکار می شود.

مثال: شرکت اصلی (الف) طی سال ۱۳۸۲، کالایی که بهای تمام شده آن ۳۰۰۰۰ ریال بود به مبلغ ۳۶۰۰۰ ریال به شرکت فرعی (ب) فروخته است. شرکت فرعی (ب) کالا را به استثناء ۶۰۰۰ ریال، مابقی به مشتریان خود به مبلغ ۳۷۵۰۰ ریال فروخت. ثبت رویدادهای فوق در دفاتر شرکت اصلی (الف) و فرعی (ب) به شرح زیر است:

دفاتر شرکت اصلی (الف)		دفاتر شرکت فرعی (ب)	
موجودی کالا	۳۰۰۰۰	موجودی کالا	۳۶۰۰۰
وجوه نقد	۳۰۰۰۰	وجوه نقد	۳۶۰۰۰
ثبت خرید بطور نقد		ثبت خرید کالا از شرکت اصلی	
وجوه نقد	۳۶۰۰۰	وجوه نقد	۳۷۵۰۰
فروش	۳۶۰۰۰	فروش	۳۷۵۰۰
ثبت فروش کالا به شرکت فرعی		ثبت فروش به مشتریان	
بهای تمام شده کالای فروخته شده	۳۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده	۳۰۰۰۰
موجودی کالا	۳۰۰۰۰	موجودی کالا	۳۰۰۰۰
ثبت فروش به شرکت فرعی (ب)		ثبت فروش به مشتریان خارج از گروه وابسته	

شرکت اصلی طی سال ۱۳۸۲ کالا که بهای تمام شده آن ۳۰۰۰۰ ریال بود به مبلغ ۳۶۰۰۰ ریال به شرکت فرعی فروخت. در سال ۱۳۸۲ شرکت فرعی (ب) کلیه کالای خریداری شده از شرکت اصلی (الف) به استثناء ۶۰۰۰ ریال بقیه را به مبلغ ۳۷۵۰۰ ریال به مشتریان فروخت، سود تحقق نیافته موجودی کالای انبار در دفاتر شرکت فرعی (ب) معادل ۱۰۰۰ ریال می باشد که نحوه محاسبه و تجزیه و تحلیل آن به شرح زیر است:

تلفیقی				
سود بین شرکتها				
فروش توسط شرکت (ب)	سود ناخالص شرکت (ب)	بهای سیاه	سود ناخالص شرکت (الف)	بهای تمام شده کالای فروخته شده شرکت (الف)
۳۷۵۰۰	۷۵۰۰	۳۰۰۰۰	۵۰۰۰	۲۵۰۰۰
کالای انتقالی و فروش طی سال ۱۳۴۲				
-	-	۶۰۰۰	۱۰۰۰	۵۰۰۰
موجودی کالا آخر دوره - ۱۳۴۲				
<u>۳۷۵۰۰</u>	<u>۷۵۰۰</u>	<u>۳۶۰۰۰</u>	<u>۶۰۰۰</u>	<u>۳۰۰۰۰</u>
				جمع

از دیدگاه شخصیت حقوقی تلفیق، موجودی کالا به بهای سیاه ۳۰۰۰۰ ریال، که بهای تمام شده آن در دفاتر شرکت اصلی (الف) معادل ۲۵۰۰۰ ریال بود، به مبلغ ۳۷۵۰۰ ریال توسط شرکت فرعی (ب) به مشتریان خارج از گروه تلفیق فروخته شده است. سود ناخالص تحقق یافته در این مبادلات جمعاً به مبلغ ۱۲۵۰۰ ریال می باشد.

نحوه حذف خرید و فروش کالا بین شرکتهای اصلی و فرعی با توجه به رویدادهای فوق، در فرایند تلفیق برای گزارشگری خرید و فروش واقعی کلیه مبادلات بین شرکتهای عضو گروه وابسته حذف می شود. (فروش بدهکار و بهای تمام شده کالای فروخته شده بستانکار، به مبلغ ۳۶۰۰۰ ریال). چون قسمتی از کالای خریداری شده از شرکت اصلی (الف) فروخته نشده، و در انبار شرکت فرعی موجود است، معادل سود تحقق نیافته موجودی کالای انبار، بهای تمام شده کالای فروخته شده بدهکار و موجودی کالای ترازنامه بستانکار می شود. نتیجه این عمل، بهای تمام شده کالای فروخته شده افزایش یافته، سود خالص تلفیقی در گزارشگری تلفیق، و موجودی کالای ترازنامه به بهای تمام شده واقعی تبدیل می شود. نحوه حذف رویدادهای فوق در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی زیر نشان داده شده است:



اقدام تلفیقی	حذفیات و تعدیلات		شرکت		
	بس	بد	فرعی (ب)	اصلی (الف)	
۳۷۵۰۰		۳۶۰۰۰ (۱)	۳۷۵۰۰	۳۶۰۰۰	صورت سود و زیان:
۲۵۰۰۰	۳۶۰۰۰ (۱)	۱۰۰۰۰ (۲)	۳۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	فروش
۱۲۵۰۰			۷۵۰۰	۶۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
					سود خالص
					ترازنامه:
۵۰۰۰	۱۰۰۰۰ (۲)		۶۰۰۰		موجودی کالا

(۱)

فروش ۳۶۰۰۰  
بهای تمام شده کالای فروخته شده ۳۶۰۰۰  
حذف خرید و فروش کالا بین شرکت اصلی و فرعی

(۲)

بهای تمام شده کالای فروخته شده ۱۰۰۰  
موجودی کالا ۱۰۰۰  
حذف سود تحقق نیافته موجودی کالا پایان دوره

● سود تحقق نیافته موجودی کالا اول دوره سود تحقق نیافته موجودی کالا پایان دوره با فروش کالا به مشتریان خارج از گروه شرکتها طی دوره مالی بعد به عنوان سود تحقق یافته تلقی می شود، زیرا در فروش کالا فرض بر این است که قدیمی ترین کالاهای موجود، قبل از سایر کالاهای صادر و به فروش می رسند (روش اولین صادره از اولین وارده)، بطور کلی، هیچ گونه سودی مربوط به فروش بین شرکت های عضو گروه نبایستی شناسایی شود، مگر اینکه فروش به مشتریان خارج از گروه تلفیق تحقق یابد. مبنای اندازه گیری سود تحقق نیافته در پایان دوره مالی، فقط به موجودی کالا پایان دوره مالی بستگی دارد که از روی مدارک، موجودی کالا اندازه گیری می شود، نحوه محاسبه سود

تحقق نیافته موجودی کالا پایان دوره و حذف آن در کاربرگ تلفیقی در صفحات قبل مورد بررسی قرار گرفته، در این قسمت، نحوه حذف سود تحقق نیافته موجودی کالا اول دوره در کاربرگ تلفیقی با مثال فرضی تشریح خواهد شد:

مثال: شرکت اصلی (الف) طی سال ۱۳۳۳، کالایی که بهای تمام شده آن ۴۰۰۰۰ ریال بود، به مبلغ ۴۸۰۰۰ ریال (قیمت تمام شده + ۲۰٪) به شرکت فرعی (ب) فروخته است، شرکت فرعی (ب) ۷۵ درصد کالای فوق را به مبلغ ۴۵۰۰۰ ریال به مشتریان خارج از گروه تلفیق فروخت، شرکت فرعی (ب) علاوه بر کالای فوق، موجودی کالا اول دوره که بهای انتقالی آن ۶۰۰۰ ریال بود، به مبلغ ۷۵۰۰ ریال به مشتریان خارج از گروه تلفیق فروخته است. ثبت رویدادهای فوق در دفاتر شرکت اصلی و شرکت فرعی به شرح زیر خواهد بود.

دفاتر شرکت اصلی (الف)		دفاتر شرکت فرعی (ب)	
موجودی کالا	۴۰۰۰۰	موجودی کالا	۴۸۰۰۰
وجوه نقد	۴۰۰۰۰	وجوه نقد	۴۸۰۰۰
ثبت خرید از مشتری		ثبت خرید از شرکت اصلی (الف)	
وجوه نقد	۴۸۰۰۰	وجوه نقد	۵۲۵۰۰
فروش	۴۸۰۰۰	فروش	۵۲۵۰۰
ثبت فروش به شرکت (ب)		ثبت فروش کالا (۷۵۰۰ + ۴۵۰۰۰)	
بهای تمام شده کالای فروخته شده	۴۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده	۴۲۰۰۰
موجودی کالا	۴۰۰۰۰	موجودی کالا	۴۲۰۰۰
ثبت بهای تمام شده فروش به شرکت (ب)		ثبت بهای تمام شده فروش	

$$\boxed{[(48000 \times 75\%) + 6000]}$$

از آنجا که شرکت فرعی ۷۵ درصد کالای خریداری شده از شرکت اصلی را فروخته است، بنابراین موجودی کالای آخر دوره شرکت فرعی در سال ۱۳۳۳ بالغ بر ۱۲۰۰۰ ریال  $(48000 \times 25\%)$  بوده، که از این مبلغ ۲۰۰۰ ریال  $(12000 \div 60\%) = 2000$  [۱۲۰۰۰ - ۱۰۰۰] آن سود تحقق نیافته می باشد. تجزیه و تحلیل رویدادهای مربوط به خرید و فروش کالا توسط شرکت اصلی و فرعی برای سال ۱۳۳۳ به شرح زیر می باشد.

سود بین شرکتها					
فروش توسط شرکت (پ)	سود ناخالص شرکت (پ)	بهای میانه	سود ناخالص شرکت الف	بهای تمام شده فروش شرکت (الف)	
۷۵۰۰	۱۵۰۰	۶۰۰۰	۱۰۰۰	۵۰۰۰	کالای انتقالی در سال ۱۳۳۲ و فروش در سال ۱۳۳۳
۴۵۰۰۰	۹۰۰۰	۳۶۰۰۰	۶۰۰۰	۳۰۰۰۰	کالای انتقالی در سال ۱۳۳۳
-	-	۱۲۰۰۰	۲۰۰۰	۱۰۰۰۰	موجودی کالای آخر دوره ۱۳۳۳
۵۲۵۰۰	۱۰۵۰۰	۵۴۰۰۰	۹۰۰۰	۴۵۰۰۰	جمع

از دیدگاه شخصیت حقوقی تلفیق، کالا به بهای تمام شده ۴۰۰۰۰ ریال به شرکت فرعی (ب) انتقال یافته، که ۳۰۰۰۰ ریال آن به علاوه ۵۰۰۰ ریال موجودی کالا اول دوره به مبلغ ۵۲۵۰۰ ریال به مشتریان خارج از تلفیق فروخته شده است. موجودی کالای فروخته نشده در این رویداد بالغ بر ۱۰۰۰۰ ریال می باشد. در کاربرد تلفیقی کلیه مبادلات بین شرکتهای عضو گروه تلفیق حذف می شوند.

چون در پایان دوره مالی ۱۳۳۲ موجودی کالا آخر دوره بالغ بر ۶۰۰۰ ریال بوده که در کاربرد تلفیقی ۲۹/۱۲/۳۲ سود تحقق نیافته آن حذف شده، و همان موجودی کالا پایان دوره به عنوان موجودی کالای اول دوره و در طی سال ۱۳۳۳ فروخته شده، بنابراین سود مربوط به فروش موجودی اول دوره تحقق یافته تلقی شده و بر مبنای روش ارزش ویژه کامل حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی تعدیل می شود زیرا که حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی در سال ۱۳۳۲ معادل سود تحقق نیافته موجودی کالا آخر دوره کمتر گزارش شده است (سرمایه گذاری از شرکت فرعی بدهکار، بهای تمام شده کالای فروخته شده بستانکار) نحوه حذف در کاربرد صورتهای مالی تلفیقی در سال ۱۳۳۳ به شرح زیر خواهد بود:

اقدام تلفیقی	حذفیات و تعدیلات		شرکت		
	بس	بد	فرعی (ب)	صلی (الف)	
۵۲۵۰۰		۴۸۰۰۰ (۱)	۵۲۵۰۰	۴۸۰۰۰	صورت سود و زیان:
۳۵۰۰۰	۴۸۰۰۰ (۱)	۲۰۰۰ (۳)	۴۲۰۰۰	۴۰۰۰۰	فروش
	۱۰۰۰ (۲)				بهای تمام شده کالای فروخته شده
۱۷۵۰۰			۱۰۵۰۰	۸۰۰۰	سود ناخالص
					ترازنامه:
۱۰۰۰۰	۲۰۰۰ (۳)		۱۲۰۰۰		موجودی کالا
		۱۰۰۰ (۲)		****	سرمایه گذاری در شرکت فرعی

ثبت حذفی در کاربرگ تلفیقی فوق به شرح زیر است:

(۱)

۴۸۰۰۰

فروش

۴۸۰۰۰

بهای تمام شده کالای فروخته شده

حذف خرید و فروش بین شرکتهای عضو گروه تلفیق

(۲)

۱۰۰۰

سرمایه گذاری در شرکت فرعی

۱۰۰۰

بهای تمام شده کالای فروخته شده

شناسایی سود معوق تحقق یافته قبلی در موجودی کالا آخر دوره

(۳)

۲۰۰۰

بهای تمام شده کالای فروخته شده

۲۰۰۰

موجودی کالا

حذف سود تحقق نیافته موجودی کالا پایان دوره

• خلاصه موارد مربوط به خرید و فروش بین شرکتهای عضو گروه تلفیق به قرار زیر است:

۱- اگر شرکتهای عضو گروه تلفیق کالا را به بهای تمام شده بین یکدیگر بفروشند، صرفنظر از اینکه کالای مزبور به مشتریان خارج از واحد تجاری فروخته شده باشد، یا خیر؟ برای جلوگیری محاسبه مضاعف، مبلغ خرید و فروش بین شرکتهای عضو گروه حذف میشود:

فروش

xxx

بهای تمام شده کالای فروخته شده

xxx

۲- اگر شرکت اصلی کالا را بیش از بهای تمام شده به شرکت فرعی بفروشد، علاوه بر حذف خرید و فروش بین شرکتهای عضوگروه، باید هرگونه آثار اضافی (سود تحقق نیافته) فروخته نشده به مشتریان خارج از گروه تلفیق در کار برگ تلفیقی حذف شود:

فروش

xxx

بهای تمام شده کالای فروخته شده

xxx

حذف خرید و فروش بین شرکتهای عضوگروه تلفیق

بهای تمام شده کالای فروخته شده

xxx

موجودی کالا

xxx

۳- چنانچه در سال بعد، موجودی کالا پایان دوره فرعی خریداری از اصلی که به عنوان موجودی کالا اول دوره در دفاتر فرعی منعکس شده، فروخته شود، معادل سود تحقق نیافته موجودی کالا پایان دوره قبل که در سال جاری تحقق یافته، باید جهت دستیابی درآمد واقعی تحقق یافته در کار برگ تلفیقی و در دفاتر اصلی شناسایی گردد:

سرمایه گذاری در شرکت فرعی

xxx

بهای تمام شده کالای فروخته شده

xxx

۴- فروش کالا از فرعی به اصلی کمتر یا بیش تر از بهای تمام شده، باید در کار برگ تلفیقی مبلغ مزبور حذف شود:

فروش

xxx

بهای تمام شده کالای فروخته شده

xxx

۵- هنگامی که بخشی از کالای خریداری از فرعی توسط شرکت اصلی به مشتریان خارج از گروه تلفیق فروخته نشده باشد، تمامی آثار سود تحقق نیافته جهت نیل به بهای تمام شده تاریخی باید در کار برگ تعدیل (حذف) گردد:

بهای تمام شده کالای فروخته شده

xxx

موجودی کالا

xxx

۶- چنانچه بخشی از کالای فروخته شده توسط فرعی به شرکت اصلی در سال قبل که به عنوان موجودی کالا پایان دوره در دفاتر اصلی منعکس شده در سال جاری به عنوان

موجودی کالا اول دوره خریداری از فرعی فروخته شود، نحوه شناسایی سود تحقق یافته درکار برگ تلفیقی به قرار زیر (روش ارزش ویژه کامل) خواهد بود:

xxx	سرمایه گذاری در شرکت فرعی (سهم اکثریت)
xxx	سود انباشته فرعی - سهم اقلیت
xxx	بهای تمام شده کالای فروخته شده

### فروش کالا از شرکت اصلی به شرکت فرعی<sup>(۱)</sup>

مثال: فرض کنید شرکت اصلی (الف) ۹۰ درصد سهام دارای حق رأی شرکت فرعی (ب) را در اول فروردین ماه ۱۳۸۱ به مبلغ ۴۵۰۰۰۰ ریال تحصیل نمود. سهام عادی و سود انباشته شرکت فرعی (ب) در زمان تحصیل به ترتیب ۳۰۰۰۰۰ ریال و ۲۰۰۰۰۰ ریال بود. شرکت اصلی (الف) طی سال ۱۳۸۱ کالا به ارزش ۱۰۰۰۰۰۰ ریال (قیمت تمام شده + ۲۵ درصد) بطور نسیه به شرکت فرعی (ب) فروخته است. شرکت فرعی (ب) طی سال ۱۳۸۱ معادل ۶۰ درصد کالای فوق را به مشتریان خارج از گروه شرکتها فروخته، و ۴۰ درصد آن در انبار شرکت فرعی (ب) موجود می باشد. سود خالص گزارش شده توسط شرکت فرعی (ب) ۹۰۰۰۰ ریال و سود سهام پرداختی بالغ بر ۴۰۰۰۰ ریال می باشد.

ثبت رویدادهای فوق در دفاتر شرکت اصلی و فرعی، با فرض اینکه شرکت اصلی برای حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی از روش ارزش ویژه کامل استفاده نماید، بشرح زیر خواهد بود:

#### ● دفاتر شرکت اصلی:

۱۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی - فرعی
۱۰۰۰۰۰	فروش
۸۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۸۰۰۰۰	موجودی کالا
	ثبت فروش کالا به شرکت فرعی

● دفاتر شرکت فرعی:

۱۰۰۰۰۰	موجودی کالا
۱۰۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی - اصلی
	ثبت خرید کالا از شرکت فرعی
xxxx	وجوه نقد
xxxx	فروش
	ثبت فروش کالا به مشتریان خارج از گروه شرکتها
۶۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۶۰۰۰۰	موجودی کالا
	ثبت بهای تمام شده کالای فروخته شده توسط شرکت فرعی

اگر شرکت فرعی (ب) سود خالص بالغ بر ۹۰۰۰۰ ریال گزارش نماید، شرکت اصلی (الف) با استفاده از روش ارزش ویژه کامل سهم خود را از درآمد شرکت فرعی (ب) شناسایی و در دفاتر خود به شرح زیر ثبت خواهد نمود:

(۱)

۸۱۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۸۱۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
	ثبت شناسایی ۹۰٪ سود شرکت فرعی ( $۹۰۰۰۰ \times ۹۰\% = ۸۱۰۰۰$ )

با توجه به اطلاعات مثال فوق شرکت فرعی (ب) ۶۰ درصد کالای خریداری شده از شرکت اصلی (الف) را فروخته، و ۴۰ درصد آن در انبار شرکت در پایان سال ۱۳۸۱ موجود می باشد. از آنجا که فروش کالا از اصلی به فرعی منجر به افزایش فروش و بهای تمام شده کالای فروخته شده و سود خالص شرکت اصلی شده، تا زمانی که این کالا به مشتریان خارج از گروه تلفیق فروخته نشود باید سود تحقق نیافته درون گروهی حذف گردد، از اینرو ثبت اصلاح ۱۰۰ درصد سود تحقق نیافته خرید کالا از شرکت اصلی (الف) که ۴۰۰۰۰ ریال آن در انبار شرکت فرعی باقی مانده به شرح زیر می باشد:

(۲)

درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری ۸۰۰۰

۸۰۰۰ سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی

ثبت اصلاح سود تحقق نیافته  $(۸۰۰۰ = ۴۰۰۰۰ \times \frac{۲۵}{۱۲۵})$  موجودی کالا آخر دوره.

توزیع سود سهام توسط شرکت فرعی بالغ بر ۴۰۰۰۰ ریال که ثبت ۹۰ درصد سهم شرکت اصلی از سود سهام دریافتی به شرح زیر است:

(۳)

۳۶۰۰۰ وجوه نقد

۳۶۰۰۰ سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی

ثبت سود سهام دریافتی  $(۳۶۰۰۰ = ۴۰۰۰۰ \times ۹۰\%)$

بعد از انعکاس ثبت‌های فوق مانده حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی به شرح زیر خواهد بود:

سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی (ب)		
۲)	۸۰۰۰	۴۵۰۰۰۰ ۱/۱
۳)	۳۶۰۰۰	۸۱۰۰۰ (۱)
	۴۴۰۰۰	۵۳۱۰۰۰
		مانده در پایان سال ۴۸۷۰۰۰

در مرحله نخست، ممکن است تعجب‌آور باشد که چرا سود تحقق نیافته موجودی کالا آخر دوره به مبلغ ۸۰۰۰ ریال حاصل از فروش کالا از شرکت اصلی به شرکت فرعی باید کاهش یابد، و اصلاح این حساب چه تاثیری در حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی دارد، در جواب برای پی بردن و درک مطلب به محاسبات زیر توجه شود:



۳۰۰۰۰۰	سهام عادی شرکت فرعی
۲۵۰۰۰۰	سود انباشته ۲۹/۱۲/۲۰x شرکت فرعی
۵۵۰۰۰۰	خالص دارایی شرکت فرعی
۴۹۵۰۰۰	سهم شرکت اصلی از خالص دارایی شرکت فرعی (۵۵۰۰۰۰ × ۹۰٪)
۸۰۰۰	کسر می شود: سود تحقق نیافته موجودی کالا شرکت فرعی
۴۸۷۰۰۰	سهم شرکت اصلی از خالص دارایی طبق اصول پذیرفته شده حسابداری

در مواردی که شرکت اصلی کالا را همراه با سود به شرکت فرعی بفروشد، چنانچه واحد فرعی کالای خریداری از اصلی را به مشتریان خارج از گروه تلفیق بفروشد، فقط خرید و فروش بین شرکتهای عضو گروه حذف می شود اگر بخشی از کالای مزبور فروخته نشده، سود فروش کالا غیر واقعی است و هر نوع سود تحقق نیافته باید حذف شود. اگر فروش کالا از واحد فرعی به اصلی باشد، نظر به اینکه سود شرکت فرعی حاوی کل سود تحقق نیافته است از اینرو سهم واحد اصلی از سود تحقق نیافته حاصل فروش فرعی به اصلی، چنانچه کالا به مشتریان خارج از گروه فروخته نشده باشد، باید حذف گردد.

نحوه حذفیات در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی جدول شماره (۱-۴) با استفاده از روش ارزش ویژه کامل با توجه به مفروضات مثال فوق، در صورتیکه شرکت اصلی (الف) مبلغ ۳۰۰۰۰ ریال در پایان دوره مالی ۱۳x۱، از شرکت فرعی (ب) طلبکار باشد به شرح زیر است: (اقلام مانده حسابهای شرکت اصلی و فرعی فرضی می باشد، که در دو ستون اول کاربرگ منعکس شده است).

(۱)

۷۳۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۳۶۰۰۰	سود سهام پرداختی
۳۷۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی

(۲)

۱۸۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱ - شرکت فرعی
۲۷۰۰۰۰	سهام عادی - شرکت فرعی
۴۵۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	حذف حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۹۰٪ حقوق صاحبان سهام

(۳)

۱۰۰۰۰۰	فروش - شرکت اصلی
۱۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
	حذف فروش بین شرکتهای عضو گروه تلفیق

(۴)

۸۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۸۰۰۰	موجودی کالا
	حذف سود تحقق نیافته موجودی کالا پایان دوره بین شرکتهای عضو گروه تلفیق جهت نیل
	بهای تمام شده تاریخی موجودی کالا
	توضیح: به جای حذفیات شماره ۳ و ۴ می توان به صورت زیر در کاربرگ حذف نمود:
۱۰۰۰۰۰	فروش - شرکت اصلی
۹۲۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۸۰۰۰	موجودی کالا

(۵)

۳۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی - اصلی
۳۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی - فرعی
	ثبت حذف مطالبات فی مابین شرکتهای عضو گروه

نحوه محاسبات تسهیم درآمد با توجه به جدول کاربرگ شماره (۴-۱):

سهم اقلیت	شرکت اصلی	جمع
۹۰۰۰	۸۱۰۰۰	۹۰۰۰۰
-	۴۸۰۰۰	۴۸۰۰۰
	(۸۰۰۰)	(۸۰۰۰)
۹۰۰۰	۱۲۱۰۰۰	۱۳۰۰۰۰

درآمد شرکت فرعی (ب)

درآمد شرکت اصلی (۷۳۰۰۰-۱۲۱۰۰۰)

سود تحقق نیافته موجودی کالا فی مابین

جمع

محاسبه حقوق اقلیت:

۳۰۰۰۰۰	سهام عادی - شرکت فرعی (ب)
۲۵۰۰۰۰	سود انباشته - شرکت فرعی (ب) پایان دوره
۵۵۰۰۰۰	جمع حقوق صاحبان سهام
۵۵۰۰۰۰	حقوق اقلیت ۱۰٪ (۵۵۰۰۰۰ × ۱۰٪)

محاسبه سود سهم اقلیت جهت ارائه در کار برگ تلفیقی هنگامی که شرکت اصلی کالا را به شرکت فرعی بفروشد، از طریق رابطه زیر بدست می آید:

xx	سود گزارش شده فرعی
x	ضربدر درصد اقلیت
xx	سود سهم اقلیت

سود سهم اقلیت جهت ارائه در کار برگ تلفیقی هنگامی که شرکت فرعی کالا را به واحد اصلی بفروشد، از طریق رابطه زیر بدست می آید:

xx	سود گزارش شده فرعی
xx	کسر می شود سود تحقق نیافته موجودی کالا آخر دوره فروخته شده به اصلی
xx	اضافه می شود سود تحقق نیافته موجودی کالا اول دوره فروخته شده به اصلی در سال قبل
xx	جمع
x	ضربدر درصد اقلیت
xx	سود سهم اقلیت

جدول شماره (۱-۴): کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی - فروش کالا از شرکت اصلی به فرعی  
سال مالی منتهی به ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ - روش ارزش ویژه کامل - اولین سال بعد از تحصیل - واحد هزار ریال

شرکت اصلی	شرکت فرعی (ب)	حذفیات		حقوق اقلیت	اقلام تلفیقی
		پد	یس		
۹۰۰	۴۰۰	۱۰۰ (۳)			۱۲۰۰
۷۲۰	۱۵۰	۸ (۴)	۱۰۰ (۳)		۷۷۸
۱۸۰	۲۵۰				۴۲۲
۱۰۰	۱۰۰				۲۰۰
۸۰	۱۵۰				۲۲۲
۷۳	۷۳	۷۳ (۱)			
۱۵۳	۱۵۰				
(۳۲)	(۶۰)				(۹۲)
				۹	(۹)
۱۲۱	۹۰			۹	۱۲۱
۵۰۰	۲۰۰	۱۸۰ (۲)		۲۰	۵۰۰
۱۲۱	۹۰			۹	۱۲۱
۲۰	۴۰	۳۶ (۱)		۴	۲۰
۶۰۱	۲۵۰			۲۵	۶۰۱
۱۰۰	۸۰				۱۸۰
۸۰	۵۰	۳۰ (۵)			۱۰۰
۱۵۰	۷۰	۸ (۴)			۲۱۲
۴۸۷		۲۵۰ (۲)			
۴۸۴	۴۱۰	۳۷ (۱)			۸۹۴
۱۳۰۱	۶۱۰				۱۳۸۶
۲۰۰	۶۰	۳۰ (۵)			۲۳۰
۵۰۰	۳۰۰	۲۷۰ (۲)		۳۰	۵۰۰
۶۰۱	۲۵۰			۲۵	۶۰۱
				۵۵	۵۵
۱۳۰۱	۶۱۰	۶۶۱	۶۶۱		۱۳۸۶

۱- حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری و سود سهام بین شرکتهای عضو گروه و کاهش سرمایه گذاری

۲- حذف مانده سرمایه گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۹۰٪ حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

۳- حذف خرید و فروش کالا بین شرکتهای عضو گروه تلفیق

۴- حذف سود فی مابین در موجودی کالا پایان دوره (۸۰۰۰ = ۴۰۰۰۰ × ۲۰٪)

۵- حذف حسابهای دریافتی و پرداختی (مطالبات فی مابین)

کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی دومین سال بعد از تحصیل - فروش کالا از اصلی به فرعی:

مثال: شرکت فرعی (ب) طی سال ۱۳۰۲ کالای خریداری شده از شرکت اصلی که در پایان سال ۱۳۰۱ به عنوان موجودی کالا پایان دوره شرکت فرعی گزارش شده بود را به مشتریان خارج از گروه شرکتها فروخت. سود خالص شرکت فرعی در سال ۱۳۰۲ بالغ بر ۹۶۰۰۰ ریال و سود سهام پرداختی توسط شرکت فرعی به مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال می باشد. ثبت شناسایی سهم درآمد شرکت اصلی (الف) و سود سهام دریافتی به روش ارزش ویژه کامل در دفاتر شرکت اصلی به شرح زیر خواهد بود:

(۱)

سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۸۰۰۰

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۸۰۰۰

ثبت اصلاح ۱۰۰٪ سود تحقق نیافته موجودی کالای ۱۳۰۱/۱۲/۲۹، زیرا این کالا در طی سال جاری فروخته شده است.

\* کالایی که در سال قبل شرکت اصلی به فرعی فروخته با فرض اینکه در سال جاری به مشتریان خارج از گروه تلفیق فروخته شده، از اینرو سود تحقق یافته، بنابراین سود تحقق نیافته سال قبل که حذف شده بود، در سال جاری شناسایی می شود.

(۲)

سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۸۶۴۰۰

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۸۶۴۰۰

ثبت سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی در سال ۱۳۰۲  $(۹۶۰۰۰ \times ۰.۹۰ = ۸۶۴۰۰)$

(۳)

وجوه نقد ۳۶۰۰۰

سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۳۶۰۰۰

ثبت دریافت سود سهام از شرکت فرعی (ب)  $(۴۰۰۰۰ \times ۰.۹۰)$

کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی در دومین سال بعد از تحصیل، فروش کالا از شرکت اصلی