

فصل پنجم



صورت‌های مالی تلفیقی: سود ناشی از نقل و انتقال دارایی اموال و ماشین آلات بین شرکتهای عضو گروه



• اهداف کلی

تهیه و تنظیم صورت‌های مالی تلفیقی با توجه به مبادله دارایی اموال و ماشین آلات بین شرکتهای عضو گروه (اصلی و فرعی)

• هدف‌های رفتاری

از شما انتظار می‌رود پس از مطالعه این فصل بتوانید:

- ۱- روش حسابداری فروش زمین از شرکت اصلی به شرکت فرعی را انجام دهید.
- ۲- تعدیل کاربرگ‌های صورت‌های مالی تلفیقی زمانی که شرکت اصلی زمین را به شرکت فرعی می‌فروشد کدام است؟
- ۳- روش حسابداری فروش زمین از شرکت فرعی به شرکت اصلی را بیان نمایید.

- ۴- تفاوت تعدیل کاربرگهای صورتهای مالی تلفیقی زمانی که شرکت اصلی زمین را به شرکت فرعی فروخته و بالعکس کدام است؟ تشریح نمایید.
- ۵- روش حسابداری فروش اموال و ماشین آلات توسط شرکت فرعی به مشتریان خارج از گروه تلفیق، بعد از تحصیل کدام است؟ تشریح نمایید.
- ۶- روش حسابداری فروش دارایی استهلاک پذیر از شرکت اصلی به فرعی کدام است؟
- ۷- نحوه محاسبه مالیات زمانی که شرکتهای عضو گروه، دارایی غیر جاری را همراه با احتساب سود به شرکت سهامی دیگر عضو گروه می فروشد، کدام است؟
- ۸- روش حسابداری فروش دارایی استهلاک پذیر از شرکت فرعی به اصلی کدام است؟
- ۹- نحوه حسابداری تجهیزات قبل از پایان عمر مفید بین شرکتهای عضو گروه کدام است؟
- ۱۰- نحوه حسابداری قراردادهای بلند مدت ساخت بین شرکتهای عضو گروه کدام است؟
- ۱۱- نحوه حذف در کاربرگ مربوط به قراردادهای بلند مدت ساخت بین شرکتهای عضو گروه کدام است؟ تشریح نمایید.
- ۱۲- نحوه حسابداری فروش دارایی استهلاک پذیر بین شرکتهای عضو گروه همراه با زیان کدام است؟ تشریح نمایید.
- ۱۳- نحوه حذف فروش دارایی استهلاک پذیر بین شرکتهای عضو گروه همراه با زیان در کاربرگ کدام است؟
- ۱۴- نحوه حذف در کاربرگ مربوط به شناسایی درآمد در ارتباط با قراردادهای بلند مدت ساخت بین شرکتهای عضو گروه (کار تکمیل شده، درصد پیشرفت کار) را توضیح دهید.

کلیات

در فصل چهارم، خرید و فروش کالا بین شرکتهای عضو گروه مورد بررسی قرار گرفته، در این فصل نقل و انتقال دارایی های اموال و ماشین آلات بین شرکتهای عضو گروه وابسته مورد بررسی قرار می گیرد. دارایی های اموال و ماشین آلات بر دو دسته: استهلاک پذیر^(۱) و استهلاک ناپذیر^(۲) تقسیم می شوند. دارایی های بلند مدت ممکن است به دلایل مالی و

اقتصادی از یک شرکت عضو گروه به دیگر واحد تجاری عضو گروه فروخته شود، وقتی که یکی از شرکتهای عضو گروه داراییهای بلند مدت را با احتساب سود به شرکت دیگر عضو گروه میفروشد، لازم است این سود در کاربرگ حذف شود، زیرا داراییهای بلند مدت باید به بهای تمام شده تاریخی در صورتهای مالی تلفیقی گزارش شوند، اگر داراییهای بلند مدت مثل زمین به بهای تمام شده به شرکتهای عضو گروه فروخته شود، هیچ گونه حذفیاتی در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی ضروری نخواهد بود، اما اگر زمین بیش از بهای تمام شده به واحد تجاری عضو گروه فروخته شود، تا زمانی که فروش به شرکتهای غیرعضو گروه انجام نشده، سود تحقق نیافته باید در کاربرگ تلفیقی حذف گردد. در این فصل مفاهیم و فرایند تلفیق داراییهای استهلاکناپذیر (زمین) و استهلاکپذیر و نحوه حذف اثرات سود تحقق نیافته بر اموال و ماشین آلات، و حسابداری آن به روش ارزش ویژه و تنظیم صورتهای مالی تلفیقی مورد بررسی قرار میگیرد:

فروش زمین از شرکت اصلی به شرکت فرعی:

مثال ۱: فرض کنید شرکت اصلی (الف) ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی (ب) را در اول فروردین ماه ۱۳۵۵ به مبلغ ۲۷۰۰۰۰ ریال تحصیل نمود. در این تاریخ مانده حساب سود انباشته شرکت فرعی (ب) ۱۰۰۰۰۰۰ ریال و سهام عادی بالغ بر ۲۰۰۰۰۰ ریال بوده است. در طی سال ۱۳۵۵ شرکت اصلی زمینی را که بهای تمام شده آن ۴۰۰۰۰ ریال بود، به مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال به شرکت فرعی (ب) فروخته است. سود خالص گزارش شده توسط شرکت فرعی (ب) در سال ۱۳۵۵ بالغ بر ۷۰۰۰۰ ریال و سود خالص شرکت اصلی بدون درآمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت فرعی به انضمام ۱۰۰۰۰ ریال سود تحقق نیافته فروش زمین بالغ بر ۹۰۰۰۰ ریال می باشد. ثبت رویدادهای فوق در دفاتر شرکت اصلی (الف) به شرح زیر است:

(۱)

سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۲۷۰۰۰۰
وجوه نقد	۲۷۰۰۰۰
ثبت تحصیل ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی (ب)	

(۲)

۵۰۰۰۰	وجوه نقد
۴۰۰۰۰	زمین
۱۰۰۰۰	سود حاصل از فروش زمین
	ثبت فروش زمین به شرکت فرعی (ب)

(۳)

۶۳۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۶۳۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
	ثبت شناسایی سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی $(۷۰۰۰۰ \times ۹۰\%)$

(۴)

۱۰۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۱۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	ثبت حذف سود تحقق نیافته فروش زمین به شرکت فرعی (ب)

درآمد حاصل از سرمایه گذاری				سرمایه گذاری در شرکت فرعی			
(۳)	۶۳۰۰۰	۱۰۰۰۰	(۴)	(۴)	۱۰۰۰۰	۲۷۰۰۰۰	۱/۱
						۶۳۰۰۰	(۳)
					۱۰۰۰۰	۳۳۳۰۰۰	
						۳۲۳۰۰۰	مانده
مانده	۵۳۰۰۰						

مانده اقلام صورتهای مالی دو شرکت اصلی (الف) و فرعی (ب) بطور جداگانه در ۲۹ اسفند ۱۳۸۵ به شرح زیر است:

شرکت (الف)	شرکت (ب)	
۳۸۰۰۰۰	۲۲۰۰۰۰	فروش
۵۳۰۰۰	-	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۱۰۰۰۰	-	سود حاصل از فروش زمین
۲۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده

۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	هزینه‌ها
۱۰۰۰۰۰	۲۰۷۰۰۰	سود انباشته ۵/۱/۱
۳۵۰۰۰۰	۴۷۷۰۰۰	سایر دارایی‌ها
۵۰۰۰۰	-	زمین
-	۳۲۳۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت ب
۳۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	بدهیها
۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	سهام عادی

کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی زمانی که شرکت اصلی زمین را به شرکت فرعی بفروشد در جدول شماره (۱-۵) نشان داده شده است. که نحوه حذفیات آن به شرح است:

(۱)

۱۰۰۰۰۰	سود حاصل از فروش زمین
۱۰۰۰۰۰	زمین
حذف سود حاصل از فروش زمین (سود تحقق نیافته) بین شرکتهای عضو گروه و کاهش زمین جهت رسیدن به بهای تمام شده تاریخی	

(۲)

۵۳۰۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۵۳۰۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری	

(۳)

۱۸۰۰۰۰۰	سهام عادی - شرکت فرعی
۹۰۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱ - شرکت فرعی
۲۷۰۰۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
حذف حساب سرمایه‌گذاری در مقابل ۹۰٪ درصد حقوق سهامداران شرکت فرعی	

تعدیل کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی

۱- حذف سود حاصل از فروش زمین در کاربرگ تلفیقی حساب زمین را به بهای تمام شده تاریخی کاهش می‌دهد. لازم به یادآوری است که اگر زمین به ارزش دفتری بین شرکتهای عضو گروه انتقال یابد، هیچ‌گونه حذف و تعدیلی در کاربرگ تلفیقی ضروری نخواهد بود، در صورتی که فروش زمین بین شرکتهای عضو گروه بیش از ارزش دفتری باشد، تا زمانی که زمین به مشتریان خارج از شرکتهای عضو گروه فروخته نشود، اثرات سود تحقق نیافته در کاربرگ تلفیقی باید حذف شود (اصل بهای تمام شده تاریخی).

۲- نحوه حذف و تعدیل در جهت رسیدن به بهای تمام شده تاریخی زمین در سال‌های بعد از فروش بین شرکتهای عضو گروه در کاربرگ تلفیقی زمانی که فروش از شرکت اصلی به شرکت فرعی باشد، حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی بدهکار و زمین بستانکار می‌گردد:

۱۰۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
۱۰۰۰۰	زمین

حذف سود تحقق نیافته زمین در کاربرگ سال‌های ۱۳x۶، ۱۳x۷ و ۱۳x۸

نحوه حذف و تعدیل سود تحقق نیافته در منابع مختلف روش‌های مختلفی دارد که متداول‌ترین روش در این کتاب مورد بررسی قرار گرفته است.

● فروش در سال‌های بعد فرض کنید که شرکت فرعی زمین مورد استفاده را در سال ۱۳x۹ به مبلغ ۶۵۰۰۰ ریال به مشتریان خارج از گروه تلفیق فروخت، جمع سود حاصل از فروش زمین برای شخصیت حقوقی تلفیق ۲۵۰۰۰ ریال (۴۰۰۰۰ - ۶۵۰۰۰) می‌باشد که ۱۰۰۰۰ ریال آن در سال ۱۳x۵ در دفاتر شرکت اصلی ثبت شده و ۱۵۰۰۰ ریال بعدی در دفاتر شرکت فرعی (ب) در سال ۱۳x۹ ثبت می‌شود و شرکت اصلی سود حاصل از فروش زمین بالغ بر ده هزار ریال در سال ۱۳x۹ در دفاتر به روش ارزش ویژه شناسایی می‌نماید (سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی معادل ۱۰۰۰۰ ریال بدهکار، درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری به همین مبلغ بستانکار). تعدیل کاربرگ برای شناسایی سود حاصل از فروش زمین طی سال ۱۳x۹ به شرح زیر است:

سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۱۰۰۰۰
سود حاصل از فروش زمین ۱۰۰۰۰
ثبت شناسایی سود حاصل از فروش زمین که در سال های قبل به عنوان سود تحقق نیافته در کاربرگ حذف شده است.

با ثبت تعدیلی فوق مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال که از سال ۱۳۵۵ تا ۱۳۷۹ در کاربرگ تلفیقی حذف شده بود به سود حاصل از فروش زمین به مبلغ ۱۵۰۰۰ ریال افزوده، نتیجتاً مجموع سود حاصل از فروش زمین به مبلغ ۲۵۰۰۰ ریال در صورت سود و زیان تلفیقی برای سال ۱۳۷۹ نشان داده خواهد شد.

فروش زمین از شرکت فرعی به اصلی

مثال ۲: فرض کنید شرکت اصلی (الف) ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی (ب) را در اول فروردین ماه ۱۳۷۵ بطور نقد تحصیل نمود. سود خالص عملیاتی شرکت اصلی ۹۰۰۰۰ ریال می باشد. شرکت فرعی زمینی را که بهای تمام شده آن ۴۰۰۰۰ ریال بود، به مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال به شرکت اصلی فروخت. سود خالص گزارش شده توسط شرکت فرعی به انضمام مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال سود تحقق نیافته فروش زمین بالغ بر ۷۰۰۰۰ ریال می باشد. ثبت رویدادهای فوق در دفاتر شرکت اصلی (الف) به روش ارزش ویژه در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۷۵ به شرح زیر خواهد بود:

(۱)

سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۶۳۰۰۰
درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۶۳۰۰۰
ثبت شناسایی سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی $(۷۰۰۰۰ \times ۹۰\%)$

(۲)

درآمد حاصل از سرمایه گذاری $(۱۰۰۰۰ \times ۹۰\%)$ ۹۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۹۰۰۰
حذف ۹۰ درصد سود تحقق نیافته حاصل از فروش زمین خریداری شده از شرکت فرعی

جدول شماره (۵-۱): کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی، فروش زمین از شرکت اصلی به شرکت فرعی

سال مالی منتهی به ۱۳۸۵/۱۲/۲۹ - روش ارزش ویژه - اولین سال تحصیل

شرکت (الف)	شرکت ب ۹۰٪	حذفیات و تعدیلات		حقوق اقلیت	اقلام تلفیقی
		بد	بس		
۳۸۰۰۰۰	۷۷۰۰۰۰				صورات سود و زیان
۲۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰				فروش
۱۸۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰				بهای تمام شده کالای فروخته شده
					سود ناخالص
۸۰۰۰۰	۷۰۰۰۰				سود عملیاتی قبل از مالیات
۵۳۰۰۰		۵۳۰۰۰ (۲)			درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۱۰۰۰۰		۱۰۰۰۰ (۱)			سود حاصل از فروش زمین
۱۳۳۰۰۰	۷۰۰۰۰			۷۰۰۰	سود قبل از مالیات
					سهم اقلیت از سود خالص (۲)
					$(70000 \times 10\% = 70000)$
۱۳۳۰۰۰	۷۰۰۰۰			۷۰۰۰	سود خالص نقل به زیر
					صورات سود (زیان) انباشته:
۲۰۷۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۹۰۰۰۰ (۳)		۱۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱
۱۲۳۰۰۰	۷۰۰۰۰			۷۰۰۰	سود خالص نقل از بالا
۳۵۰۰۰۰	۱۷۰۰۰۰			۱۷۰۰۰	سود انباشته نقل به زیر
					ترازنامه:
۳۷۷۰۰۰	۳۵۰۰۰۰				سایر دارایی ها
۳۳۳۰۰۰	۵۰۰۰۰			۱۰۰۰۰ (۱)	زمین
				۵۳۰۰۰ (۲)	سرمایه گذاری در شرکت ب
				۲۷۰۰۰۰ (۳)	
۸۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰				جمع
۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰				بدهیها
۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰ (۳)		۲۰۰۰۰	سهم عادی
۳۵۰۰۰۰	۱۷۰۰۰۰			۱۷۰۰۰	سود انباشته نقل از بالا
				۳۷۰۰۰	حقوق اقلیت
۸۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۳۳۳۰۰۰	۳۳۳۰۰۰		

۱- حذف سود حاصل از فروش زمین و کاهش زمین جهت نیل به بهای تمام شده تاریخی

۲- حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری و کاهش سرمایه گذاری

۳- حذف حساب سرمایه گذاری در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

۴- محاسبه سود سهم اقلیت: $70000 = 700000 \times 10\%$ (درصد اقلیت \times سود گزارش شده فرعی)

از آنجا که شرکت فرعی در طی سال ۱۳۵۱ سودی بالغ بر ۷۰۰۰۰ ریال گزارش نموده که ۱۰۰۰۰ ریال (۴۰۰۰۰ - ۵۰۰۰۰) آن مربوط به فروش زمین به شرکت اصلی می باشد، از دیدگاه شخصیت حقوقی تلفیقی تا زمانی که زمین به مشتریان خارج از گروه وابسته فروخته نشود، این سود نباید در دفاتر شناسایی شود، بهمین دلیل ضرورت دارد سهم شرکت اصلی از سود تحقق نیافته در دفاتر شرکت اصلی حذف گردد. (ثبت شماره ۲) همچنین در صورت سود و زیان تلفیقی سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۵۱ سود حاصل از فروش زمین به مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال ثبت شده در دفاتر شرکت فرعی، بعلاوه زمین ثبت شده در دفاتر شرکت اصلی به مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال (بهای انتقالی) جهت نیل به بهای تمام شده تاریخی مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال مازاد باید در کاربرگ تلفیقی حذف شود.

(۱)

سود حاصل از فروش زمین	۱۰۰۰۰
زمین	۱۰۰۰۰

حذف سود تحقق نیافته حاصل از فروش زمین بین شرکتهای عضوگروه و کاهش زمین جهت نیل به بهای تمام شده تاریخی

کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی زمانی که شرکت فرعی زمین را به شرکت اصلی بفروشد در جدول شماره (۲-۵) گزارش شده است.

از آنجا که شناسایی سود تا زمانی که زمین توسط شرکت اصلی به مشتریان خارج از گروه تلفیق فروخته نشده، باید معوق بماند، نحوه حذف و تعدیل در کاربرگ تلفیقی در سالهای ۱۳۵۶، ۱۳۵۷ و ۱۳۵۸ جهت نیل به بهای تمام شده تاریخی زمین و حذف سود تحقق نیافته در صورت سود و زیان تلفیقی (فروش زمین از شرکت فرعی به شرکت اصلی) به شرح زیر خواهد بود:

سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۹۰۰۰
سود انباشته ۱/۱ شرکت فرعی - سهم اقلیت	۱۰۰۰
زمین	۱۰۰۰۰

حذف سود تحقق نیافته حاصل از فروش زمین بین شرکتهای عضوگروه و کاهش زمین جهت نیل به بهای تمام شده تاریخی

جدول شماره (۲-۵): کاربرد صورتهای مالی تلفیقی، فروش زمین از شرکت فرعی به شرکت اصلی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۵۵ - روش ارزش ویژه - اولین سال بعد از تحصیل

شرکت (الف)	شرکت ب ۹۰٪	حذفیات و تعدیلات		حقوق اقلیت	اقلام تلفیقی
		بد	بس		
صورت سود و زیان					
فروش	۳۹۰۰۰۰	۲۱۰۰۰۰			۶۰۰۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروخته شده	۲۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰			۳۰۰۰۰۰
سود ناخالص	۱۹۰۰۰۰	۱۱۰۰۰۰			۳۰۰۰۰۰
سود عملیاتی قبل از مالیات	۹۰۰۰۰	۶۰۰۰۰			۱۵۰۰۰۰
درآمد حاصل از سرمایه گذاری	۵۴۰۰۰	(۲) ۵۴۰۰۰			
سود حاصل از فروش زمین		۱۰۰۰۰	(۱) ۱۰۰۰۰		
سود قبل از مالیات	۱۴۴۰۰۰	۷۰۰۰۰			۱۵۰۰۰۰
سهم اقلیت از سود خالص				۶۰۰۰	(۶۰۰۰)
$(۷۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰) \times ۱۰\%$					
سود خالص نقل به زیر	۱۴۴۰۰۰	۷۰۰۰۰		۶۰۰۰	۱۴۴۰۰۰
صورت سود (زیان) انباشته:					
سود انباشته ۱/۱	۲۰۷۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	(۳) ۹۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۲۰۷۰۰۰
سود خالص نقل از بالا	۱۴۴۰۰۰	۷۰۰۰۰		۶۰۰۰	۱۴۴۰۰۰
سود انباشته نقل به زیر	۳۵۱۰۰۰	۱۷۰۰۰۰		۱۶۰۰۰	۳۵۱۰۰۰
ترازنامه:					
سایر دارایی ها	۴۲۷۰۰۰	۴۰۰۰۰۰			۸۲۷۰۰۰
زمین	۵۰۰۰۰		(۱) ۱۰۰۰۰		۴۰۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت ب	۳۲۴۰۰۰		(۲) ۵۴۰۰۰		
			(۳) ۲۷۰۰۰		
جمع	۸۰۱۰۰۰	۴۰۰۰۰۰			۸۶۷۰۰۰
بدهیها	۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰			۸۰۰۰۰
سهام عادی	۴۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	(۳) ۱۸۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰
سود انباشته نقل از بالا	۳۵۱۰۰۰	۱۷۰۰۰۰		۱۶۰۰۰	۳۵۱۰۰۰
حقوق اقلیت				۳۶۰۰۰	۳۶۰۰۰
	۸۰۱۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	۳۳۴۰۰۰		۸۶۷۰۰۰

(۱) حذف سود حاصل از فروش زمین و کاهش زمین جهت نیل به بهای تمام شده تاریخی

(۲) حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری و کاهش سرمایه گذاری

(۳) حذف حساب سرمایه گذاری در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

(۴) محاسبه سود سهم اقلیت زمانی که فروش زمین از فرعی به اصلی باشد:

$۶۰۰۰ = (۷۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰) \times ۱۰\%$ = درصد اقلیت \times سود تحقق نیافته سهم اقلیت - سود گزارش شده فرعی

فروش زمین در سال‌های بعد به مشتریان خارج از گروه تلفیق

فرض کنید که شرکت اصلی زمین مورد استفاده را بعد از سه سال به مبلغ ۶۵۰۰۰ ریال در سال ۱۳۸۹ به مشتریان خارج از گروه تلفیق فروخت. جمع سود حاصل از فروش زمین برای شخصیت حقوقی تلفیقی ۲۵۰۰۰ ریال (۴۰۰۰۰-۶۵۰۰۰) می‌باشد، که ۱۵۰۰۰ ریال آن در سال ۱۳۸۹ در دفاتر شرکت اصلی گزارش شده و ۱۰۰۰۰ ریال بقیه آن در دفاتر شرکت فرعی (ب) در سال ۱۳۸۵ منعکس شده بود. ثبت تعدیل درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در سال ۱۳۸۹ در دفاتر شرکت اصلی بابت شناسایی سود تحقق نیافته قبلی زمین بین شرکت‌های عضو گروه به شرح زیر است:

سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی	۹۰۰۰
درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری	۹۰۰۰
تعدیل کاربرگ جهت شناسایی سود حاصل از فروش زمین که در سالهای قبل به عنوان سود تحقق نیافته در کاربرگ حذف شده بود به شرح زیر است:	
سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی	۹۰۰۰
سود انباشته ۱/۱ فرعی - سهم اقلیت	۱۰۰۰
سود حاصل از فروش زمین	۱۰۰۰۰
شناسایی سود تحقق یافته حاصل از فروش زمین که در سال ۱۳۸۵ حذف شده بود.	

فروش اموال و ماشین آلات توسط شرکت فرعی بعد از تحصیل

مثال ۳ - شرکت اصلی (الف) ۸۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت فرعی (ب) را در اول فروردین ماه سال ۱۳۸۱ به مبلغ ۴۰۸۰۰۰ ریال تحصیل نمود. در این تاریخ سهام عادی شرکت فرعی (ب) بالغ بر ۲۰۰۰۰۰ ریال و سود انباشته دارای مانده بستانکاری به مبلغ ۳۰۰۰۰۰ ریال بوده است. هر نوع تفاوتی بین بهای تمام شده سرمایه‌گذاری و ارزش دفتری خالص دارایی شرکت فرعی مربوط به ارزش متعارف زمین می‌باشد. ارزش دفتری زمین شرکت فرعی ۱۰۰۰۰ ریال، ارزش بازار آن ۲۰۰۰۰ ریال، در این مورد، شرکت اصلی (الف) بابت سهم خود از مازاد مبلغی معادل ۸۰۰۰ ریال $[8000 = (20000 - 10000) \times \frac{80}{100}]$ قابل تخصیص به زمین در زمان تحصیل پرداخت نموده است.

در طی سال ۱۳۸۱ شرکت فرعی زمین را به مشتریان خارج از گروه تلفیق به مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال فروخته است. سود خالص گزارش شده توسط شرکت فرعی در سال ۱۳۸۱ بالغ بر ۱۰۸۰۰۰ ریال می باشد. ثبت شناسایی درآمد در دفاتر شرکت اصلی با توجه به رویدادهای فوق در سال ۱۳۸۱ به شرح زیر است:

(۱)

۸۶۴۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۸۴۶۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
ثبت شناسایی سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی $(۱۰۸۰۰۰ \times \frac{۸۰}{۱۰۰})$	

(۲)

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۸۰۰۰

سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۸۰۰۰

ثبت حذف مازاد تخصیص یافته به زمین که در سال ۱۳۸۱ توسط شرکت فرعی فروخته شده، و تعدیل درآمد حاصل از سرمایه گذاری به روش ارزش ویژه کامل

لازم به یادآوری است که اگر شرکت فرعی در تاریخ تحصیل دارایی هائی نظیر زمین، موجودی کالا داشته که ارزش متعارف آنها بیش از ارزش دفتری باشد، در صورت فروش در سال های بعد از تحصیل، شرکت اصلی سهم خود را از مازاد محاسبه و در بدهکار حساب درآمد حاصل از سرمایه گذاری و بستانکار حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی منظور می نماید.

نحوه حذف رویدادهای فوق در کاربرگ جدول (۵-۳) به شرح زیر خواهد بود:

(۱)

۷۸۴۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۷۸۴۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت فرعی	

(۲)

سود حاصل از فروش زمین ۸۰۰۰

سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۸۰۰۰

حذف مازاد تخصیص یافته به زمین و تعدیل سود حاصل از فروش زمین توسط شرکت فرعی

جدول (۵۳) کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی فروش ماشین آلات توسط شرکت فرهی بعد از تحصیل - روش ارزش ویژه کامل

اقدام تلفیقی	حقوق اقلیت	حذفیات		شرکت فرهی ٪۸۰	شرکت اصلی	
		پس	پد			
						صورت سود زیان:
۱۳۰۰۰۰۰				۲۰۰۰۰۰	۹۰۰۰۰۰	فروش
۵۲۰۰۰۰				۱۶۰۰۰۰	۳۶۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۷۸۰۰۰۰				۲۴۰۰۰۰	۵۴۰۰۰۰	سود ناخالص
۲۳۰۰۰۰				۹۰۰۰۰	۲۴۰۰۰۰	هزینههای عملیاتی
۲۵۰۰۰۰				۱۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	سود عملیاتی
			۷۸۲۰۰ (۱)		۷۸۲۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۲۲۰۰۰			۸۰۰۰ (۲)	۳۰۰۰۰		سود حاصل از فروش زمین
۳۷۲۰۰				۱۸۰۰۰۰	۳۷۸۲۰۰	سود خالص قبل از مالیات
۱۹۲۰۰۰				۷۲۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	مالیات بر درآمد (۲۰٪)
(۲۱۶۰۰)	۲۱۶۰۰					سود سهم اقلیت
۲۵۸۲۰۰	۲۱۶۰۰			۱۰۸۰۰۰	۲۵۸۲۰۰	سود خالص نقل به زیر
						صورت سود و زیان انباشته:
۲۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰		۲۴۰۰۰۰ (۳)	۳۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱
۲۵۸۲۰۰	۲۱۶۰۰			۱۰۸۰۰۰	۲۵۸۲۰۰	سود خالص نقل از بالا
۶۵۸۲۰۰	۸۱۶۰۰			۴۰۸۰۰۰	۶۵۸۲۰۰	سود انباشته نقل به زیر
						بخشی از اقدام ترازنامه:
		۳۰۰۰۰۰ (۳)			۲۸۶۲۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرهی
		۸۰۰۰ (۲)				زمین
		۷۸۲۰۰ (۱)				سهام عادی
۵۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰		۱۶۰۰۰۰ (۳)	۲۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	سود انباشته نقل از بالا
۶۵۸۲۰۰	۸۱۶۰۰			۴۰۸۰۰۰	۶۵۸۲۰۰	حقوق اقلیت
۱۲۱۶۰۰	۱۲۱۶۰۰					

۱. حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری.

۲. انتقال مازاد قابل تخصیص به زمین و تعدیل سود حاصل از فروش زمین توسط فرهی.

۳. حذف مانده حساب سرمایه گذاری.

(۳)

۲۴۰۰۰۰

سود انباشته شرکت فرعی ۱/۱/۱ x

۱۶۰۰۰۰

سهام عادی شرکت فرعی

۴۰۰۰۰۰

سرمایه گذاری در شرکت فرعی

حذف سرمایه گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهم شرکت فرعی

فروش دارایی های استهلاک پذیر از شرکت اصلی به شرکت فرعی

در مواردی که دارایی های غیر جاری استهلاک پذیر (ساختمان، ماشین آلات و ...) از یک شرکت عضو گروه همراه با احتساب سود به شرکت دیگر عضو گروه وابسته فروخته شود، در دفاتر فروشنده شرکت عضو گروه، وجوه نقد و استهلاک انباشته دارایی استهلاک پذیر بدهکار و ارزش دفتری دارایی های استهلاک پذیر بستانکار، تفاوت به حساب سود یا زیان حاصل از فروش دارایی استهلاک پذیر منظور می شود، در دفاتر خریدار شرکت عضو گروه دارایی استهلاک پذیر را بر مبنای بهای انتقالی (همراه با سود) بدهکار می شود. مبنای مخارج استهلاک آتی در دفاتر خریدار معادل مبلغ پرداختی به شرکت فروشنده عضو گروه وابسته (بر مبنای عمر مفید باقی مانده) می باشد. چون در دفاتر خریدار دارایی استهلاک پذیر بیش از میزان واقعی نسبت به دفاتر شرکت فروشنده عضو گروه وابسته می باشد، هزینه استهلاک دوره های مالی بعد بیش از میزان واقعی است، نتیجتاً در این حالت سود شرکت خریدار کمتر از میزان واقعی است. طبق اصول پذیرفته شده حسابداری هزینه استهلاک دارایی های غیر جاری استهلاک پذیر بر مبنای ارزش دفتری فروشنده شرکت عضو گروه می باشد، در این رابطه مبلغ پرداختی توسط خریدار عضو گروه نمی تواند مبنای محاسبه استهلاک قرار گیرد.

در فرایند تلفیق، هنگامی که یکی از شرکتهای عضو گروه، دارایی های غیر جاری استهلاک پذیر را با احتساب سود به شرکت دیگر عضو گروه می فروشد، لازم است این سود در کاربرگ تلفیقی حذف شود، حذف سود یا زیان حاصل از فروش در ترازنامه تلفیقی سبب خواهد شد که دارایی های استهلاک پذیر به بهای تمام شده تاریخی (ارزش دفتری فروشنده) گزارش گردد. از آنجا که ارزش دارایی های استهلاک پذیر در دفاتر خریدار معادل سود بین شرکتهای عضو گروه بیش از میزان واقعی است، استهلاک بعدی

هم بیش از میزان واقعی بوده، در نتیجه در فرایند تلفیق استهلاك دارایی در سال‌های آتی (سال‌های بعد از تاریخ فروش) باید معادل تفاوت بین استهلاك بر مبنای بهای فروش و استهلاك بر مبنای ارزش دفتری دارایی‌ها در زمان فروش کاهش دهیم، نتیجه این عمل درآمد خالص تلفیقی معادل مابه‌التفاوت افزایش یافته، کلیه سود تحقق نیافته (سود حاصل از فروش دارایی) از طریق هزینه استهلاك دوره مالی بعد تا زمانی که ماشین آلات اسقاط، مصرف یا فروخته نشده، مستهلك می‌شود. هنگامی که شرکتهای عضو گروه، که بر اثر فروش دارایی غیر جاری به شرکت دیگر عضو گروه سود تحصیل می‌نمایند، مالیات سود مزبور را محاسبه و پرداخت می‌نمایند. این موارد هنگامی پیش می‌آید که گروه اظهارنامه مالیاتی را یکجا تنظیم نمی‌نماید، و در نتیجه هر یک از شرکتها مالیات بر درآمد خود را بطور جداگانه محاسبه و پرداخت می‌نمایند، طبق قانون تجارت ایران مالیات هر شخصیت حقوقی بطور جداگانه محاسبه، و وصول می‌شود، در این قبیل موارد، باید سود بین شرکتها به ازای آثار مالیاتی مربوط ثبت‌های اصلاحی در کاربرد تلفیقی کاهش داده شود.

مثال ۴ - اطلاعات زیر مربوط به فروش تجهیزات اداری از شرکت اصلی به فرعی می‌باشد: (۸۰ درصد حقوق صاحبان شرکت فرعی در مالکیت شرکت اصلی است).

۱ - زمان فروش تجهیزات ۲۹ اسفند سال ۱۳۸۱

۲ - بهای فروش ۶۰۰۰۰ ریال

۳ - بهای تمام شده تجهیزات اداری ۸۰۰۰۰ ریال

۴ - استهلاك انباشته ۴۰۰۰۰ ریال

۵ - روش استهلاك: خط مستقیم - عمر مفید باقی مانده ۵ سال (بدون ارزش اسقاط)

۶ - سود خالص گزارش شده توسط شرکت فرعی بالغ بر ۳۰۰۰۰ ریال.

ثبت فروش تجهیزات به شرکت فرعی در دفاتر اصلی در ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

(۱)

۶۰۰۰۰	وجوه نقد
۴۰۰۰۰	استهلاك انباشته
۸۰۰۰۰	تجهیزات
۲۰۰۰۰	سود حاصل از فروش تجهیزات

ثبت فروش تجهیزات به شرکت فرعی در ۲۹ اسفند ۱۳۸۱

(۲)

۲۴۰۰۰ سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۲۴۰۰۰ ثبت شناسایی سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی ($300000 \times 80\%$)

(۳)

۲۰۰۰۰ درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۲۰۰۰۰ سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
حذف ۱۰۰ درصد سود تحقق نیافته فروش تجهیزات به شرکت فرعی و تعدیل درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری به روش ارزش ویژه کامل
ثبت خرید تجهیزات در دفاتر شرکت فرعی در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ به شرح زیر است:

(۱)

۶۰۰۰۰ تجهیزات
۶۰۰۰۰ وجوه نقد
ثبت خرید تجهیزات از شرکت اصلی
نحوه حذف در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی بر مبنای اطلاعات جدول شماره (۴-۵) به شرح زیر خواهد بود:

(۱)

۴۰۰۰ درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۴۰۰۰ سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی

(۲)

۲۴۰۰۰۰ سود انباشته ۱/۱ - شرکت فرعی
۱۶۰۰۰۰ سهام عادی - شرکت فرعی
۴۰۰۰۰۰ سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
حذف حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۸۰ درصد حقوق صاحبان سهام

(۳)

۲۰۰۰۰ سود حاصل از فروش تجهیزات
۲۰۰۰۰ تجهیزات
۴۰۰۰۰ استهلاک انباشته

شرکت اصلی سود حاصل از فروش تجهیزات را در دفاتر خود به مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال و شرکت فرعی تجهیزات را به مبلغ ۶۰۰۰۰ ریال در دفاتر خود ثبت نموده است، از دیدگاه شخصیت حقوقی تلفیقی، هیچ گونه سود بین شرکتهای عضو گروه نیابستی در تلفیق گزارش گردد، بنابراین سود حاصل از فروش تجهیزات در کاربرگ تلفیقی حذف شده تا سود خالص تلفیقی در کاربرگ به میزان واقعی گزارش گردد.

علاوه بر این، ثبت شماره ۳ در گزارشگری تجهیزات و استهلاک انباشته در کاربرگ به طوری نشان داده شده، که گویی فروش بین شرکتهای عضو گروه تلفیق اتفاق نیفتاده است، بجای ثبت شماره (۳) می توان روش دیگری را جهت تعدیل جایگزین ثبت شماره (۳) نمود:

سود حاصل از فروش	۲۰۰۰۰
تجهیزات	۲۰۰۰۰

از دیدگاه عملی، حذف سود حاصل از فروش تجهیزات جهت نیل به ارزش دفتری شرکت فروشنده عضو گروه تلفیق کاربرد بیشتری دارد.^(۱)

نحوه محاسبات تسهیم درآمد با توجه به کاربرگ جدول شماره (۴-۵):

سهم اقلیت	شرکت اصلی	جمع
۶۰۰۰	۲۴۰۰۰	۳۰۰۰۰
-	۶۰۰۰۰	۶۰۰۰۰
	(۲۰۰۰۰)	(۲۰۰۰۰)
۶۰۰۰	۶۴۰۰۰	۷۰۰۰۰

محاسبه حقوق اقلیت:

سهم عادی - شرکت فرعی (ب)	۲۰۰۰۰۰
سود انباشته - شرکت فرعی (ب) پایان دوره مالی	۳۳۰۰۰۰
جمع	۵۳۰۰۰۰
حقوق اقلیت ۲۰٪ (۵۳۰۰۰۰ × ۲۰٪ = ۱۰۶۰۰۰)	۱۰۶۰۰۰

نحوه سود سهم اقلیت هنگامی که شرکت اصلی دارایی را به فرعی می فروشد:

درصد اقلیت × سود گزارش شده فرعی = سود سهم اقلیت

جدول شماره (۴-۵): کاربرد صورتهای مالی تلفیقی، فروش تجهیزات از شرکت اصلی به شرکت فرعی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ - روش ارزش ویژه کامل -

اقدام تلفیقی	حقوق اقلیت	حذفیات و تعدیلات		شرکت ب ۸۰٪	شرکت (الف)	
		بس	بد			
۱۱۰۰۰۰				۳۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰	صورت سود و زیان: فروش
۱۳۰۰۰۰			(۱) ۴۰۰۰ (۳) ۲۰۰۰۰	۵۰۰۰۰ ۴۰۰۰ ۲۰۰۰۰	۸۰۰۰۰ ۴۰۰۰ ۲۰۰۰۰	سود عملیاتی قبل از مالیات درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری سود حاصل از فروش تجهیزات
۱۳۰۰۰۰ (۶۰۰۰۰) (۶۰۰۰۰)	۶۰۰۰			۵۰۰۰۰۰ (۲۰۰۰۰)	۱۰۴۰۰۰ (۴۰۰۰۰)	سود قبل از مالیات ذخیره مالیات بر درآمد ۴۰٪ سهم اقلیت از سود خالص
۶۴۰۰۰	۶۰۰۰			۳۰۰۰۰	۶۴۰۰۰	سود خالص نقل به زیر
						صورت سود (زیان) انباشته:
۴۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰		(۲) ۲۴۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱/۸۱
۶۴۰۰۰	۶۰۰۰			۳۰۰۰۰	۶۴۰۰۰	سود خالص نقل از بالا
۴۶۴۰۰۰	۶۶۰۰۰			۳۳۰۰۰۰	۴۶۴۰۰۰	سود انباشته نقل به زیر
						ترازنامه:
		(۲) ۴۰۰۰۰۰ (۱) ۴۰۰۰			۴۰۴۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت ب
۳۲۰۰۰۰ (۱۴۰۰۰۰) ۹۲۰۰۰۰		(۳) ۲۰۰۰۰ (۳) ۴۰۰۰۰	(۳) ۲۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰ (۲۰۰۰۰) ۴۹۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰ (۸۰۰۰۰) ۴۳۰۰۰۰	ماشین‌آلات و تجهیزات استهلاک انباشته سایر دارایی‌ها
۱۱۰۰۰۰۰				۵۷۰۰۰۰	۹۵۴۰۰۰	جمع
۱۳۰۰۰۰				۴۰۰۰۰	۹۰۰۰۰	بدهیها
۴۰۰۰۰۰ ۴۶۴۰۰۰ ۱۰۶۰۰۰	۴۰۰۰۰ ۶۶۰۰۰ ۱۰۶۰۰۰		(۲) ۱۶۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰ ۳۳۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰ ۴۶۴۰۰۰	سهم عادی سود انباشته نقل از بالا
۱۱۰۰۰۰۰		۴۴۴۰۰۰	۴۴۴۰۰۰	۵۷۰۰۰۰	۹۵۴۰۰۰	حقوق اقلیت

(۱) حذف سود حاصل از سرمایه‌گذاری

(۲) حذف حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۸۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

(۳) حذف سود حاصل از فروش تجهیزات و کاهش تجهیزات به ارزش دفتری اصلی

صورتهای مالی تلفیقی سال اول بعد از تحصیل

صورتهای مالی تلفیقی در سال اول بعد از تحصیل با توجه به مفروضات مثال (۴) در صورتی که شرکت فرعی (ب) سودی بالغ بر ۴۸۰۰۰ ریال گزارش نماید، در جدول شماره (۵-۵) نشان داده شده است. نحوه شناسایی سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی در دفاتر شرکت اصلی به شرح زیر است:

۴۲۴۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۴۲۴۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
	ثبت شناسایی سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی به روش ارزش ویژه کامل نحوه محاسبات:
۴۸۰۰۰	درآمد شرکت فرعی
$\frac{۸۰}{۱۰۰}$	درصد سرمایه گذاری شرکت اصلی
۳۸۴۰۰	سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی
	اضافه می شود: سود تدریجی حاصل از فروش تجهیزات
$\frac{۴۰۰۰}{۴۲۴۰۰}$	$(۲۰۰۰۰ \div ۵ = ۴۰۰۰)$

سود تحقق نیافته حاصل از فروش تجهیزات مربوط به سال ۱۳۰۱ طی ۵ سال عمر مفید باقی مانده تجهیزات بتدریج هر ساله معادل $\frac{۱}{۵} (۲۰۰۰۰ \div ۵ = ۴۰۰۰)$ در دفاتر شرکت اصلی علاوه بر سهم شرکت اصلی از سود گزارش شده شرکت فرعی شناسایی و به بدهکار حساب سرمایه گذاری و بستانکار درآمد حاصل از سرمایه گذاری منظور می شود. نحوه حذف در کار برگ جدول (۵-۵) به شرح زیر می باشد:

(۱)

۴۲۴۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۴۲۴۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی

(۲)

۲۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۲۰۰۰۰	تجهیزات
۴۰۰۰۰	استهلاک انباشته

ثبت حذف سود تحقق نیافته مربوط به فروش تجهیزات و تعدیل حساب سرمایه‌گذاری در کاربرگ تلفیقی سالهای بعد از فروش دارائی غیر جاری استهلاک‌پذیر، قبل از حذف مانده حسابهای متقابل، یک رویداد متقابلی بین سرمایه‌گذاری و حساب حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی ایجاد شده، تا اثر سود تحقق نیافته بین شرکتها که از مبادله تجهیزات در سال قبل حاصل شده، حساب سرمایه‌گذاری تعدیل شود. این ثبت تا پایان عمر مفید باقی مانده تجهیزات جهت تعدیل کاربرگ ضرورت دارد.

(۳)

۴۰۰۰

استهلاک انباشته

۴۰۰۰

هزینه استهلاک

شرکت خریدار تجهیزات، هزینه استهلاک تجهیزات را به مبلغ ۱۲۰۰۰ ریال ($12000 = 60000 \div 5$) در دفاتر ثبت نموده، اما از دیدگاه شخصیت حقوقی تلفیق هزینه استهلاک تجهیزات فقط باید مبلغ ۸۰۰۰ ریال ($8000 = 40000 \div 5$) گزارش شود، مبلغ ۴۰۰۰ ریال ($12000 - 8000$) هزینه استهلاک اضافی (بیش از ارزش دفتری واحد فروشنده تجهیزات) که در دفاتر شرکت فرعی منظور شده تعدیل می‌شود. نتیجه این حذفیات در کاربرگ سود خالص تلفیقی اصلاح می‌شود.

(۴)

۲۶۴۰۰۰

سود انباشته ۲/۱/۱ × شرکت فرعی

۱۶۰۰۰۰

سهام عادی - شرکت فرعی

۴۲۴۰۰۰

سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی

حذف حساب سرمایه‌گذاری در مقابل ۸۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی توضیح: ثبت ۲ و ۳ حذف تعدیل حساب سرمایه‌گذاری و استهلاک در سال‌های ۱۳۳۳، ۱۳۳۴، ۱۳۳۵، ۱۳۳۶ در کاربرگ تلفیقی به شرح زیر خواهد بود:

<u>۱۳۳۶</u>	<u>۱۳۳۵</u>	<u>۱۳۳۴</u>	<u>۱۳۳۳</u>	
۴۰۰۰	۸۰۰۰	۱۲۰۰۰	۱۶۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
۲۰۰۰۰	۱۶۰۰۰	۱۲۰۰۰	۸۰۰۰	استهلاک انباشته
۲۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	تجهیزات
۴۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	استهلاک انباشته
۴۰۰۰	۴۰۰۰	۴۰۰۰	۴۰۰۰	هزینه استهلاک

جدول شماره (۵-۵): کاربرد صورتهای مالی تلفیقی، فروش تجهیزات از شرکت اصلی به شرکت فرعی
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۷۲ - روش ارزش ویژه کامل - سال اول بعد از تحصیل

شرکت الف	شرکت ب ۸۰٪	حذفیات و تعدیلات		حقوق اقلیت	اقلام تلفیقی
		بد	یس		
۱۰۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	۲۲۴۰۰ (۱)	۲۰۰۰ (۳)		صورت سود و زیان:
۶۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰				فروش
۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰				بهای تمام شده کالای فروخته شده
۲۵۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰				سود ناخالص
۱۵۰۰۰۰	۸۰۰۰۰				هزینه ها
۳۲۴۰۰	۸۰۰۰۰				سود عملیاتی قبل از مالیات
۱۹۲۴۰۰	۸۰۰۰۰				دوآمد حاصل از سرمایه گذاری
(۶۰۰۰۰)	(۳۲۰۰۰)				سود قبل از مالیات
				۹۶۰۰	تخیر مالیات بر دوآمد ۴۰٪
				۹۶۰۰	سهم اقلیت از سود خالص
۱۳۲۴۰۰	۲۸۰۰۰	۲۶۴۰۰۰ (۲)	۲۰۰۰ (۳)		سود خالص نقل به زیر
					صورت سود انباشته:
۳۶۴۰۰۰	۳۳۰۰۰۰			۶۶۰۰۰	سود انباشته ۸۷/۱/۱
۱۳۲۴۰۰	۲۸۰۰۰			۹۶۰۰	سود خالص نقل از بالا
۵۹۶۴۰۰	۳۷۸۰۰۰			۷۵۶۰۰	سود انباشته نقل به زیر
					ترازنامه:
۳۰۰۰۰۰	۲۳۰۰۰۰				دارایی جاری
۲۲۶۴۰۰	۲۰۰۰۰ (۲)				سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰				اموال و ماشین آلات و تجهیزات
(۱۰۰۰۰۰)	(۳۰۰۰۰)				استهلاک انباشته
۲۷۰۰۰۰	۲۳۸۰۰۰				سایر دارایی ها
۱۱۱۶۴۰۰	۶۲۸۰۰۰				جمع
۱۲۰۰۰۰	۵۰۰۰۰				بدهیها
۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰			۳۰۰۰۰	سهم عادی
۵۹۶۴۰۰	۳۷۸۰۰۰			۷۵۶۰۰	سود انباشته نقل از بالا
				۱۱۵۶۰۰	حقوق اقلیت
۱۱۱۶۴۰۰	۶۲۸۰۰۰	۵۱۰۴۰۰	۵۱۰۴۰۰		جمع

(۱) حذف دوآمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت فرعی

(۲) حذف سود حاصل از فروش تجهیزات و کاهش تجهیزات به ارزش دفتری

(۳) حذف تعدیل هزینه استهلاک و استهلاک انباشته

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

نحوه محاسبات تسهیم درآمد با توجه به کاربرگ جدول شماره (۵-۵):

جمع	شرکت اصلی	اقلیت	
۴۸۰۰۰	۳۸۴۰۰	۹۶۰۰	درآمد شرکت فرعی
۹۰۰۰۰	۹۰۰۰۰		درآمد شرکت اصلی (۴۲۴۰۰-۱۳۲۴۰۰)
۴۰۰۰	۴۰۰۰		سود تحقق یافته فروش تجهیزات (۴۰۰۰ ریال)
۱۴۲۰۰۰	۱۳۲۴۰۰	۹۶۰۰	جمع
			محاسبه حقوق اقلیت:
۲۰۰۰۰۰			سهام عادی شرکت فرعی (ب)
۳۷۸۰۰۰			سود انباشته شرکت فرعی (ب) پایان دوره
۵۷۸۰۰۰			جمع حقوق صاحبان سهام
۱۱۵۶۰۰			حقوق اقلیت ۲۰٪ (۵۷۸۰۰۰ × ۲۰٪ = ۱۱۵۶۰۰۰)

فروش تجهیزات قبل از پایان عمر مفید

در مواردی، ممکن است تجهیزات یا سایر دارائی‌های استهلاک پذیر قبل از پایان عمر مفید توسط شرکت فرعی به شرکتهای غیر عضو گروه فروخته شود، در این حالت، معادل مانده سود تحقق نیافته در دفاتر شرکت اصلی درآمد شناسایی می‌شود.

مثال: فرض کنید شرکت فرعی ب تجهیزات خریداری شده از شرکت اصلی را با توجه به مفروضات مثال (۴) در ۲۹ اسفند ۱۳۳۳ به مبلغ ۴۲۰۰۰ ریال به مشتریان خارج از گروه وابسته فروخت. ثبت آن در دفاتر شرکت فرعی بشرح زیر خواهد بود:

۴۲۰۰۰	وجوه نقد
۲۴۰۰۰	استهلاک انباشته
۶۰۰۰۰	تجهیزات
۶۰۰۰	سود حاصل از فروش

ثبت فروش تجهیزات به مشتریان خارج از گروه

از دیدگاه تلفیق، فروش تجهیزات توسط شرکت فرعی به استثناء سود حاصل از فروش به مبلغ ۶۰۰۰ ریال، مانده سود تحقق نیافته (۱۲۰۰۰ ریال) فروش تجهیزات از شرکت اصلی به فرعی در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۳۳، به عنوان سود تحقق یافته شناسایی می‌شود. در صورتیکه شرکت فرعی طی سال ۱۳۳۳ سودی بالغ بر ۷۲۰۰۰ ریال گزارش نماید نحوه

شناسایی درآمد حاصل از سرمایه گذاری در دفاتر شرکت اصلی به شرح زیر است:

۷۳۶۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۷۳۶۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
	ثبت شناسایی سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی
	نحوه محاسبه:
۷۲۰۰۰	درآمد گزارش شده شرکت فرعی
<u>۸۰٪</u>	درصد سرمایه گذاری شرکت اصلی
۵۷۶۰۰	سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی
۴۰۰۰	سود تحقق یافته سال ۱۳۸۳
<u>۱۲۰۰۰</u>	مانده سود تحقق یافته حاصل از فروش تجهیزات در ۲۹/۱۲/۸۳
<u>۷۳۶۰۰</u>	

نحوه حذف در کاربرگ تلفیقی به شرح زیر خواهد بود:

(۱)

۷۳۶۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۷۳۶۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت فرعی

(۲)

۱۲۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۱۲۰۰۰	سود حاصل از فروش تجهیزات
	شناسایی مانده سود حاصل از فروش تجهیزات

(۳)

۴۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۴۰۰۰	هزینه استهلاك
	شناسایی سود تحقق یافته برای سال ۱۳۸۳

(۴)

۳۰۲۴۰۰	سود انباشته ۸۳/۱/۱ شرکت فرعی
۱۶۰۰۰۰	سهم عادی- شرکت فرعی
۴۶۲۴۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	حذف حساب سرمایه گذاری در مقابل ۸۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی