

به شرکت فرعی به روش ارزش ویژه کامل در جدول (۲-۴) نشان داده شده، که حذفیات آن به شرح زیر است:

(۱)

۹۴۴۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۳۶۰۰۰	سود سهام پرداختی
۵۸۴۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری و سود سهام فی مابین و کاهش سرمایه گذاری

(۲)

۸۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۸۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
	شناسایی سود معوق تحقق یافته در موجودی کالا اول دوره

(۳)

۲۷۰۰۰۰	سهام عادی - شرکت فرعی
۲۲۵۰۰۰	سود انباشته - شرکت فرعی
۴۹۵۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی

حذف حساب سرمایه گذاری در مقابل ۹۰٪ حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی  
نحوه محاسبات تسهیم درآمد با توجه به کاربرد جدول شماره (۲-۴) به شرح زیر است:

جمع	شرکت اصلی	سهام اقلیت
۹۶۰۰۰	۸۶۴۰۰	۹۶۰۰
۷۸۰۰۰	۷۸۰۰۰	-
۸۰۰۰	۸۰۰۰	-
۱۸۲۰۰۰	۱۷۲۴۰۰	۹۶۰۰

محاسبه حقوق اقلیت:

۳۰۰۰۰۰	سهام عادی - شرکت فرعی (ب)
۳۰۶۰۰۰	سود انباشته - شرکت فرعی (ب) پایان دوره
۶۰۶۰۰۰	جمع حقوق صاحبان سهام
۶۰۶۰۰	حقوق اقلیت ۱۰٪ $(۶۰۶۰۰۰ \times ۱۰\% = ۶۰۶۰۰)$

جدول شماره (۲-۴): کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی - فروش کالا از شرکت اصلی به فرعی  
سال مالی منتهی به ۱۳۸۲/۱۲/۲۹ - روش ارزش ویژه کامل - دومین سال بعد از تحصیل

حقوق اقلیت	حقوق اقلیت تلفیقی	حقوق اقلیت		شرکت اصلی	شرکت فرعی (ب)	صورت سود و زیان
		پس	پد			
۱۴۵۰۰۰۰	۹۲۲۰۰۰	۸۰۰۰ (۲)	۹۴۴۰۰ (۱)	۴۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	صورت سود و زیان
۵۲۸۰۰۰	۲۳۰۰۰۰			۱۸۰۰۰۰	۷۵۰۰۰۰	فروش
۲۹۸۰۰۰	(۱۱۶۰۰۰)			۲۷۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
(۹۶۰۰)	۹۶۰۰			۱۱۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	سود ناخالصی
۱۷۲۴۰۰	۹۶۰۰			۱۶۰۰۰۰	۱۳۰۰۰۰	هزینه های عملیاتی
۶۰۱۰۰۰	۲۵۰۰۰	۳۶۰۰۰ (۱)	۲۲۵۰۰۰ (۳)	۱۶۰۰۰۰	۹۴۴۰۰	سود عملیاتی قبل از مالیات
۱۷۲۴۰۰	۹۶۰۰			۱۶۰۰۰۰	۲۱۶۴۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
(۴۰۰۰۰)	(۴۰۰۰۰)			(۶۴۰۰۰)	(۵۲۰۰۰)	سود قبل از مالیات
۷۲۵۴۰۰	۳۰۶۰۰			۹۶۰۰۰۰	۱۶۴۴۰۰	ذخیره مالیات بر درآمد (۴۰٪)
				۹۶۰۰۰۰	۱۶۴۴۰۰	سهم اقلیت از سود خالص
		۵۸۴۰۰ (۱) ۴۹۵۰۰۰ (۳)	۸۰۰۰ (۲)			سود خالص نقل به زیر
						صورت سود انباشته:
					۶۰۱۰۰۰	سود انباشته ۱/۱ - اصلی
				۲۵۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱ - فرعی
				۹۶۰۰۰۰	۱۶۴۴۰۰	سود خالص نقل از بالا
		۵۸۴۰۰ (۱) ۴۹۵۰۰۰ (۳)	۸۰۰۰ (۲)	(۴۰۰۰۰)	(۴۰۰۰۰)	سود سهام پرداختی
				۳۰۶۰۰۰	۷۲۵۴۰۰	سود انباشته نقل به زیر:
						ترازنامه:
					۵۴۵۴۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
			۲۷۰۰۰۰ (۳)	۳۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	سهام عادی
				۳۰۶۰۰۰	۷۲۵۴۰۰	سود انباشته نقل از بالا
						حقوق اقلیت

۱ - حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری و سود سهام بین شرکتها

۲ - حذف سود موجودی کالا بین شرکتها اول دوره

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

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

با توجه به مثال قبل، فرض کنید که شرکت فرعی (ب) طی سال ۱۳۸۱ کالا به ارزش ۱۰۰۰۰۰ ریال (قیمت تمام شده + ۲۵٪) بطور نسبی به شرکت اصلی (الف) فروخته است، شرکت اصلی طی سال ۱۳۸۱، معادل ۶۰ درصد کالای فوق را به مشتریان خارج از گروه تلفیق فروخته و ۴۰ درصد آن در انبار شرکت اصلی موجود می‌باشد. سود خالص گزارش شده توسط شرکت فرعی (ب) معادل ۹۰۰۰۰ ریال و سود سهام پرداختی به مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال، ثبت رویدادهای فوق در دفاتر شرکت اصلی و فرعی با فرض اینکه شرکت اصلی برای حساب سرمایه‌گذاری از روش ارزش ویژه کامل استفاده نماید به شرح زیر است:

#### ● دفاتر شرکت اصلی:

۱۰۰۰۰۰	موجودی کالا
۱۰۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی - فرعی
	ثبت خرید کالا از شرکت فرعی (ب)
xxx	وجوه نقد
xxx	فروش
	ثبت فروش کالا به مشتریان غیرگروه وابسته
۶۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۶۰۰۰۰	موجودی کالا
	ثبت بهای تمام شده کالای فروخته شده توسط شرکت اصلی (الف)

#### ● دفاتر شرکت فرعی:

۱۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی - اصلی
۱۰۰۰۰۰	فروش
۸۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۸۰۰۰۰	موجودی کالا
	ثبت بهای تمام شده کالای فروخته شده به شرکت اصلی (الف)

با توجه به سود خالص شرکت فرعی (ب) و سود سهام پرداختی ثبت زیرین در دفاتر شرکت اصلی (الف) متعاقباً گزارش می‌شود:

(۱)

۸۱۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی (ب)
۸۱۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری

(۲)

۷۲۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۷۲۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
<p>ثبت اصلاح سهم شرکت اصلی از سود تحقق نیافته موجودی کالا آخر دوره (۸۰۰۰×٪۹۰) * فروش کالا از فرعی به اصلی منجر به افزایش فروش، بهای تمام شده کالای فروخته شده و سود ناخالص شرکت فرعی می‌گردد، تا زمانی که کالا توسط شرکت اصلی به مشتریان خارج از گروه فروخته نشود، باید خرید و فروش بین شرکتهای عضو گروه و سهم اصلی از سود تحقق نیافته حاصل از فروش فرعی به اصلی جهت نیل به سود واقعی باید حذف گردد، چنانچه در سال بعد کالای مزبور فروخته شود باید سود تحقق یافته حاصل از فروش فرعی به اصلی در دفاتر اصلی به عنوان سود تحقق یافته شناسایی گردد.</p>	

(۳)

۳۶۰۰۰	وجوه نقد
۳۶۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
	ثبت بابت دریافت سود سهام
<p>نحوه حذف در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی جدول شماره (۳-۴)، با توجه به اینکه شرکت اصلی (الف) مبلغ ۳۰۰۰۰ ریال در پایان دوره مالی ۱۳۸۱ به شرکت فرعی (ب) بدهی دارد به شرح زیر است:</p>	

(۱)

۷۳۸۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۳۶۰۰۰	سود سهام پرداختی
۳۷۸۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
	حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری

۱۸۰۰۰۰	(۲)	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
۱۰۰۰۰۰	(۳)	فروش شرکت فرعی
۱۰۰۰۰۰		بهای تمام شده کالای فروخته شده
		حذف فروش بین شرکتهای عضو گروه وابسته
۸۰۰۰	(۴)	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۸۰۰۰		موجودی کالا
		حذف سود تحقق نیافته موجودی کالا پایان دوره
۳۰۰۰۰	(۵)	حسابهای پرداختنی - فرعی
۳۰۰۰۰		حسابهای دریافتنی - اصلی
		حذف مطالبات بین شرکت اصلی و فرعی

نحوه محاسبه تسهیم درآمد با توجه به کاربرد جدول شماره (۳-۴) به شرح زیر است:

جمع	شرکت اصلی	سهام اقلیت	
۹۰۰۰۰	۸۱۰۰۰	۹۰۰۰	درآمد شرکت فرعی (ب)
(۸۰۰۰)	(۷۲۰۰)	(۸۰۰)	کسر می شود: سود تحقق نیافته موجودی کالا
۴۸۰۰۰	۴۸۰۰۰		درآمد شرکت اصلی (الف)
۱۳۰۰۰۰	۱۲۱۸۰۰	۸۲۰۰	جمع
			محاسبه حقوق اقلیت:
۳۰۰۰۰۰			سهام عادی - شرکت فرعی (ب)
۲۵۰۰۰۰			سود انباشته - شرکت فرعی (ب) پایان دوره
۵۵۰۰۰۰			جمع حقوق صاحبان سهام
			کسر می شود:
(۸۰۰۰)			سود تحقق نیافته موجودی کالا پایان دوره
۵۴۲۰۰۰			مانده
۵۴۲۰۰			حقوق اقلیت ۱۰٪ (۵۴۲۰۰۰ × ۱۰٪)

جدول شماره (۳-۴): کاربرد صورتهای مالی تلفیقی، شرکت اصلی و فرعی، فروش کالا از شرکت فرعی به اصلی  
سال مالی منتهی به ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ - روش ارزش ویژه کامل - اولین سال بعد از تحصیل

شرکت اصلی	شرکت فرعی ۹۰٪	حذفیات و تعدیلات		حقوق اقلیت	اقلام تلفیقی
		بد	بس		
صورت سود و زیان					
فروش	۹۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰(۳)		۱۲۰۰۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروخته شده	۷۲۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	۸۰۰۰(۴)	۱۰۰۰۰۰(۳)	۷۷۸۰۰۰
سود ناخالص	۱۸۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰			۲۲۲۰۰۰
هزینه های عملیاتی	۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰			۲۰۰۰۰۰
سود عملیاتی قبل از مالیات	۸۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰			۲۲۲۰۰۰
درآمد حاصل از سرمایه گذاری	۷۳۸۰۰		۷۳۸۰۰(۱)		
سود قبل از مالیات	۱۵۳۸۰۰	۱۵۰۰۰۰			
ذخیره مالیات بر درآمد (۴۰٪)	(۳۲۰۰۰)	(۶۰۰۰۰)			(۹۲۰۰۰)
مهم اقلیت از سود خالص				۸۲۰۰	(۸۲۰۰)
سود خالص نقل به زیر	۱۲۱۸۰۰	۹۰۰۰۰		۸۲۰۰	۱۲۱۸۰۰
صورت سود انباشته:					
سود انباشته ۱/۱	۵۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰(۲)	۲۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰
سود خالص نقل از بالا	۱۲۱۸۰۰	۹۰۰۰۰		۸۲۰۰	۱۲۱۸۰۰
گسر می شود: سود سهام پرداختی	۶۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	۳۶۰۰۰(۱)	۶۰۰۰	۶۰۰۰۰
سود انباشته نقل به زیر:	۶۰۱۸۰۰	۲۵۰۰۰۰		۲۲۲۰۰	۶۰۱۸۰۰
ترازنامه:					
وجوه نقد	۱۰۰۰۰۰	۸۰۰۰			۱۸۰۰۰۰
حسابهای دریافتی (خالص)	۸۰۰۰۰	۵۰۰۰۰			۱۰۰۰۰۰
موجودی ها	۱۵۰۰۰۰	۷۰۰۰۰			۲۱۲۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۲۸۷۸۰۰		۲۵۰۰۰۰(۲)		
سایر دارایی ها	۲۸۴۰۰۰	۴۱۰۰۰۰	۳۷۸۰۰(۱)		۸۹۴۰۰۰
جمع	۱۳۰۱۸۰۰	۶۱۰۰۰۰			۱۳۸۶۰۰۰
بدهی ها	۲۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	۳۰۰۰۰(۵)		۲۳۰۰۰۰
سهام عادی	۵۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	۲۷۰۰۰۰(۲)	۳۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰
سود انباشته نقل از بالا	۶۰۱۸۰۰	۲۵۰۰۰۰		۲۲۲۰۰	۶۰۱۸۰۰
حقوق اقلیت				۵۲۲۰۰	۵۲۲۰۰
	۱۳۰۱۸۰۰	۶۱۰۰۰۰	۶۶۱۸۰۰		۱۳۸۶۰۰۰

→ ادامه

- ۱- حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری شرکت فرعی و سود سهام بین شرکتها
- ۲- حذف مانده سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی
- ۳- حذف خرید و فروش کالا بین شرکتهای عضو گروه تلفیق
- ۴- حذف سود فی‌مابین در موجودی کالا پایان دوره (۸۰۰۰ = ۲۰٪ × ۴۰۰۰۰)
- ۵- حذف حسابهای دریافتی و پرداختی (مطالبات فی‌مابین)

### نکاتی چند درباره کاربرد جدول شماره (۳-۴):

- ۱- گرچه ۱۰ درصد حقوق صاحبان سهام در شرکت فرعی (ب) به سهامداران اقلیت تعلق دارد، اما، ۱۰۰ درصد سود موجودی کالا (۸۰۰۰ ریال) حذف می‌شود، که از این مبلغ، ۹۰ درصد (۷۲۰۰ ریال) آن به شرکت اصلی (الف) و ۱۰ درصد آن (۸۰۰ ریال) به حقوق اقلیت تخصیص می‌یابد.
- ۲- نحوه تصمیم‌گیری تخصیص در مورد فروش کالا به شرح زیر است:  
 (الف) اگر فروش کالا توسط شرکت فرعی تحقق یابد، سود تحقق نیافته به نسبت بین سهامداران شرکت اصلی و اقلیت تسهیم می‌شود.  
 (ب) اگر فروش کالا توسط شرکت اصلی (الف) صورت گیرد، چون شرکت اصلی دارای سهامداران اقلیت نمی‌باشد، تسهیم صورت نمی‌گیرد.
- ۳- سود خالص تلفیقی همان سود خالص شرکت اصلی است، سود انباشته تلفیقی نیز همان سود انباشته شرکت اصلی می‌باشد.
- ۴- از درآمد خالص حقوق اقلیت باید ۱۰ درصد (سهام اقلیت) سود تحقق نیافته موجودی کالا، کسر شود.
- ۵- مانده حقوق اقلیت در ۲۹ اسفند سال ۱۳۸۱ معادل ۸۰۰ ریال، کمتر از (۱۰ درصد ۸۰۰۰ ریال سود تحقق نیافته) ۱۰ درصد ۵۵۰۰۰۰ ریال است. (خالص دارایی شرکت فرعی (ب) در ۲۹ اسفند ۱۳۸۱). این مبلغ در جدول محاسبه حقوق اقلیت نشان داده شده است.

**کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی سال دوم بعد از تحصیل (فروش کالا از فرعی به اصلی)**  
 با توجه به اطلاعات جدول شماره (۲-۴) با فرض اینکه شرکت فرعی (ب) کالا را به شرکت اصلی (الف) فروخته باشد، مسئله مورد بررسی قرار می‌گیرد. اختلاف عمده

جدول شماره (۴-۴) با جدول شماره (۴-۲) فقط در تخصیص سود خالص بین حقوق اقلیت و اکثریت می‌باشد. ثبت شناسایی درآمد و سود سهام دریافتی در دفاتر شرکت اصلی (الف) طی سال ۱۳۸۲ به شرح زیر است:

(۱)

۷۲۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
۷۲۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
ثبت اصلاح ۱۰۰ سود تحقق نیافته موجودی کالا ۱/۱۲/۲۹ × چون این کالا در سال ۸۲ فروخته شده است.	

(۲)

۸۶۴۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
۸۶۴۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
ثبت سهم شرکت اصلی از سود شرکت فرعی ( $۹۶۰۰۰ \times \frac{۹۰}{۱۰۰} = ۸۶۴۰۰$ )	

(۳)

۳۶۰۰۰	وجوه نقد
۳۶۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
ثبت دریافت سود سهام از شرکت فرعی ( $۴۰۰۰۰ \times \frac{۹۰}{۱۰۰}$ )	
با توجه به کاربرد جدول شماره (۴-۴) ثبت‌های حذفی آن به شرح زیر است:	

(۱)

۹۳۶۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۳۶۰۰۰	سود سهام پرداختی
۵۷۶۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی

حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری و سود سهام بین شرکتهای عضو گروه و کاهش سرمایه‌گذاری



(۲)

۷۲۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۸۰۰	سود انباشته ۱/۱ - شرکت فرعی سهم اقلیت
۸۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
	حذف سود موجودی کالا فی مابین اول دوره
<input checked="" type="checkbox"/> $۸۰۰۰ \times \frac{۹۰}{۱۰۰} = ۷۲۰۰$	سهم اکثریت محاسبات:
<input checked="" type="checkbox"/> $۸۰۰۰ \times \frac{۱۰}{۱۰۰} = ۸۰۰$	سهم اقلیت

(۳)

۲۲۵۰۰۰	سود انباشته ۱/۱ - شرکت فرعی
۲۷۰۰۰۰	سهام عادی - شرکت فرعی
۴۹۵۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	حذف حساب سرمایه گذاری در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی
نحوه محاسبات تسهیم درآمد با توجه به کاربرد جدول شماره (۴-۴) به شرح زیر است:	

جمع	شرکت اصلی	سهم اقلیت	
۹۶۰۰۰	۸۶۴۰۰	۹۶۰۰	درآمد شرکت فرعی (ب)
۷۸۰۰۰	۷۸۰۰۰		درآمد شرکت اصلی (= ۹۳۶۰۰ - ۱۷۱۶۰۰)
۸۰۰۰	۷۲۰۰	۸۰۰	سود تحقق یافته بین شرکتها (موجودی کالا ۱/۱)
<u>۱۸۲۰۰۰</u>	<u>۱۷۱۶۰۰</u>	<u>۱۰۴۰۰</u>	
محاسبه حقوق اقلیت:			
۳۰۰۰۰۰			سهام عادی - شرکت فرعی (ب)
<u>۳۰۶۰۰۰</u>			سود انباشته - شرکت فرعی (ب) پایان دوره
<u>۶۰۶۰۰۰</u>			جمع حقوق صاحبان سهام
<u>۶۰۶۰۰۰</u>			حقوق اقلیت ۱۰٪ (= ۶۰۶۰۰۰ × ۱۰٪)

جدول شماره (۴-۴): کاربرد صورتهای مالی تلفیقی، شرکت اصلی و فرعی، فروش کالا از شرکت فرعی به اصلی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۳۲ - روش ارزش ویژه کامل - دومین سال بعد از تحصیل

اقدام تلفیقی	حقوق اقلیت	حذفیات و تعدیلات		شرکت اصلی	شرکت فرعی ۹۰٪	
		بس	بد			
۱۲۵۰۰۰۰		۸۰۰۰(۲)	۹۳۶۰۰(۱)	۱۰۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	صورت سود و زیان
۹۲۲۰۰۰				۷۵۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰	فروش
۵۲۸۰۰۰				۲۵۰۰۰۰	۲۷۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۲۳۰۰۰۰				۱۲۰۰۰۰	۱۱۰۰۰۰	سود ناخالص
۲۹۸۰۰۰				۱۳۰۰۰۰	۱۶۰۰۰۰	هزینههای عملیاتی
				۹۳۶۰۰		درآمد عملیاتی قبل از مالیات
						درآمد حاصل از سرمایه گذاری
				۲۲۳۶۰۰	۱۶۰۰۰۰	سود قبل از مالیات
(۱۱۶۰۰۰)				(۵۲۰۰۰)	(۶۲۰۰۰)	ذخیره مالیات بر درآمد (۴۰٪)
(۱۰۴۰۰)	۱۰۴۰۰					سهم اقلیت از سود خالص
				۱۷۱۶۰۰	۹۶۰۰۰	۱۰۴۰۰ = (۹۶۰۰ + ۸۰۰)
۱۷۱۶۰۰	۱۰۴۰۰					سود خالص نقل به زیر
						صورت سود انباشته:
۶۰۱۸۰۰			۲۲۵۰۰۰(۳) ۸۰۰(۲)	۶۰۱۸۰۰		سود انباشته ۱/۱ اصلی
	۲۲۲۰۰				۲۵۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱ فرعی
۱۷۱۶۰۰	۱۰۴۰۰			۱۷۱۶۰۰	۹۶۰۰۰	سود خالص نقل از بالا
۷۷۳۲۰۰	۲۳۶۰۰			۷۷۳۲۰۰	۲۳۶۰۰۰	جمع
(۴۰۰۰۰)	(۴۰۰۰)	۳۶۰۰۰(۱)		(۴۰۰۰۰)	(۴۰۰۰۰)	سود سهام پرداختی
۷۳۳۲۰۰	۳۰۶۰۰			۷۳۳۲۰۰	۳۰۶۰۰۰	سود انباشته نقل به زیر:
						ترازنامه:
		۴۹۵۰۰۰(۳) ۵۷۶۰۰(۱)	۷۲۰۰(۲)	۵۲۵۲۰۰		سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	۳۰۰۰۰		۲۷۰۰۰۰(۳)	۳۰۰۰۰۰		سهام حادی
۷۳۳۲۰۰	۳۰۶۰۰			۷۳۳۲۰۰	۳۰۶۰۰۰	سود انباشته نقل از بالا
۶۰۶۰۰	۶۰۶۰۰					حقوق اقلیت

۱- حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری و سود سهام بین شرکتها

۲- حذف سود موجودی کالا بین شرکتها اول دوره

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

### نکاتی چند درباره جدول شماره (۴-۴):

۱- سود تحقق نیافته به مبلغ ۸۰۰۰ ریال مربوط به موجودی کالا فروخته نشده در سال ۱۳۸۱ باید تعدیل شود. (ثبت شماره ۱) چون کالا به مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال (۲۵٪ بیش از بهای تمام شده) طی سال ۱۳۸۱، از شرکت فرعی به شرکت اصلی فروخته شده و طی همان سال ۶۰٪ آن بفروش رسیده و بقیه در انبار شرکت اصلی موجود بوده، مبلغ ۸۰۰۰ ریال سود تحقق نیافته در موجودی کالا آخر دوره که به اول دوره سال ۱۳۸۲ منتقل شده به نسبت سهم اکثریت و اقلیت حذف می‌شود. برای انعکاس بهای تمام شده کالای فروخته شده واقعی در کاربرگ تلفیقی مبلغ سود تحقق نیافته که به موجودی کالا اول دوره افزوده شده کاهش داده می‌شود. نتیجه این عمل، یعنی کاهش بهای تمام شده کالای فروخته شده، سبب افزایش سود تلفیقی در روش ارزش ویژه کامل شده، نتیجتاً باید سهم شرکت اصلی از سود تحقق نیافته به مبلغ ۷۲۰۰ ریال  $(۹۰\% \times ۸۰۰۰)$  و سهم اقلیت به مبلغ  $(۱۰\% \times ۸۰۰۰ = ۸۰۰)$  ریال از سود انباشته اول دوره واحد تجاری تعدیل شود.

حقوق اقلیت از سود انباشته اول دوره شرکت فرعی بعد از تعدیل بالغ بر ۲۴۲۰۰ ریال، برابر است با سهم حقوق اقلیت از سود انباشته اول دوره  $(۱۰\% \times ۲۵۰۰۰۰)$  به کسر سهم سود تحقق نیافته بین شرکت اصلی و فرعی  $(۱۰\% \times ۸۰۰۰)$  که نحوه محاسبه آن به شرح زیر خواهد بود:

$$\boxed{۲۵۰۰۰۰ - ۲۲۵۰۰۰ = ۲۵۰۰۰ - ۸۰۰ = ۲۴۲۰۰}$$

۲- نحوه محاسبه سهم اقلیت از سود خالص به مبلغ ۱۰۴۰۰ ریال به شرح زیر خواهد بود:

$$\boxed{۹۶۰۰۰ \times ۱۰\% = ۹۶۰۰ + ۸۰۰ = ۱۰۴۰۰}$$

● نگهداری موجودی کالا بیش از چند دوره مالی. در برخی موارد ممکن است کالای خریداری شده از شرکت اصلی طی چند دوره مالی در انبار شرکت فرعی به عنوان موجودی کالا پایان دوره گزارش شده و فروخته نشود، در این شرایط، تا زمانی که کالا به مشتریان خارج گروه شرکتها فروخته نشده، در زمان تنظیم صورتهای مالی تلفیقی برای تعیین بهای تمام شده واقعی موجودی کالا در واحد تلفیقی سود تحقق نیافته آن باید در کاربرگ حذف شود.

● فروش کالا از یک شرکت فرعی به شرکت فرعی دیگر. مبادلات بین شرکتها معمولاً بین شرکت اصلی و فرعی آن اتفاق می‌افتد، اما اگر یک شرکت فرعی کالا را به

شرکت فرعی دیگر بفروشد، حذف آن در کاربرگ همانند فروش کالا از شرکت اصلی به فرعی می‌باشد. سود تحقق نیافته موجودی‌ها بین شرکتهای عضو گروه تلفیق در کاربرگ حذف می‌شود. مثال: فرض کنید، شرکت (الف) مالک ۹۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت (ب) می‌باشد، و ۸۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت (ج) به شرکت (ب) تعلق دارد. اگر شرکت (ج) کالا به مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال که بهای تمام شده آن ۷۰۰۰۰ ریال می‌باشد به شرکت (ب) بفروشد. نحوه حذف آن در کاربرگ تلفیقی به شرح زیر خواهد بود:

فروش	۱۰۰۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروخته شده	۷۰۰۰۰
موجودی کالا	۳۰۰۰۰
ثبت حذف سود بین شرکتهای عضو گروه تلفیق	

### قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار

مثال: فرض کنید، شرکت اصلی کالایی به بهای تمام شده ۸۰۰۰۰ ریال به مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال به شرکت فرعی فروخته است، در طی دوره مالی شرکت فرعی ۵۰٪ کالای دریافتی از شرکت اصلی را به مشتریان خارج از گروه شرکتها فروخته و بقیه در انبار شرکت فرعی موجود می‌باشد، اگر ارزش بازار (جایگزینی) آن ۴۰۰۰۰ ریال باشد، طبق قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار، شرکت فرعی باید موجودی کالای انبار را از مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال به ۴۰۰۰۰ ریال کاهش دهد. ثبت کاهش آن در دفاتر شرکت فرعی به شرح زیر خواهد بود:

زیان حاصل از کاهش ارزش موجودی کالا	۱۰۰۰۰
موجودی کالا	۱۰۰۰۰
ثبت کاهش ارزش موجودی کالا آخر دوره طبق قاعده اقل بهای تمام شده یا بازار	

چون موجودی کالای پایان دوره شرکت فرعی خریداری شده از شرکت اصلی به مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال کاهش داده شده، حذف سود تحقق نیافته موجودی کالا پایان دوره در کاربرگ ضروری نخواهد بود. اما اگر موجودی کالا پایان دوره بجای ۴۰۰۰۰ ریال به مبلغ

۴۳۰۰۰ ریال کاهش داده شده باشد، ثبت حذف سود تحقق نیافته موجودی کالا پایان دوره در کاربرگ معادل ۳۰۰۰ ریال ضروری خواهد بود. ثبت حذف در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی در مواردی که ارزش موجودی کالا پایان دوره به بهای بازار (۴۰۰۰۰) کاهش داده شده به شرح زیر خواهد بود:

فروش	۱۰۰۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروخته شده	۹۰۰۰۰
زیان حاصل از کاهش ارزش موجودی کالا	۱۰۰۰۰
حذف فروش کالا از شرکت اصلی به فرعی و زیان حاصل از کاهش ارزش موجودی کالا	

### مبادلات بین شرکتهای عضوگروه در سیستم ادواری

در مواردی که برای اندازه گیری موجودی کالا شرکتهای گروه وابسته از سیستم ثبت ادواری بجای سیستم دائم استفاده می نمایند، تنها در بخش بهای تمام شده کالای فروخته شده صورت سود و زیان کاربرگ با هم متفاوت می باشد، در این بخش نحوه حذف در کاربرگ پایان سال اول و دوم بعد از تحصیل با دو سیستم ادواری و دائم به صورت مقایسه ای تشریح می گردد:

● الف) مقایسه نحوه حذف در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی پایان سال ۱۳۸۱، سال اول بعد از تحصیل، فروش کالا از شرکت اصلی به فرعی با دو سیستم به قرار زیر خواهد بود:

سیستم دائم	سیستم ادواری
درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۷۳۰۰۰	۷۳۰۰۰
سود سهام پرداختی ۳۶۰۰۰	۳۶۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۳۷۰۰۰	۳۷۰۰۰
ثبت حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری و سود سهام و کاهش سرمایه گذاری	
سود انباشته ۱/۱ - شرکت فرعی ۱۸۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰
سهام عادی - شرکت فرعی ۲۷۰۰۰۰	۲۷۰۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۴۵۰۰۰۰	۴۵۰۰۰۰

فروش شرکت اصلی	۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروخته شده	۱۰۰۰۰۰	
خرید - شرکت فرعی		۱۰۰۰۰۰
ثبت حذف فروش کالا فی مابین شرکت اصلی و فرعی		
بهای تمام شده کالای فروخته شده	۸۰۰۰	
موجودی کالا	۸۰۰۰	
موجودی کالا پایان دوره، صورت سود و زیان		۸۰۰۰
موجودی کالا پایان دوره، ترازنامه		۸۰۰۰
ثبت حذف سود تحقق نیافته موجودی کالا پایان دوره		

● (ب) مقایسه نحوه حذف در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی در پایان ۱۳۰۱، سال اول بعد از تحصیل، فروش کالا از شرکت فرعی به اصلی<sup>(۱)</sup> با دو سیستم به قرار زیر خواهد بود:

سیستم دائم	سیستم ادواری
درآمد حاصل از سرمایه گذاری	۷۳۸۰۰
سود سهام پرداختی	۳۶۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۳۷۸۰۰
ثبت حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری و سود سهام فی مابین و کاهش سرمایه گذاری	
فروش شرکت فرعی	۱۰۰۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروخته شده	۱۰۰۰۰۰
خرید شرکت فرعی	۱۰۰۰۰۰
ثبت حذف فروش کالا فی مابین شرکت اصلی و فرعی	
بهای تمام شده کالای فروخته شده	۸۰۰۰
موجودی کالا	۸۰۰۰
موجودی کالا پایان دوره - صورت سود و زیان	۸۰۰۰
موجودی کالا پایان دوره - ترازنامه	۸۰۰۰

۱۸۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰	سهام عادی - شرکت فرعی
۲۷۰۰۰۰	۲۷۰۰۰۰	سود انباشته - شرکت فرعی
۴۵۰۰۰۰	۴۵۰۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی

ثبت حذف سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۹۰٪ حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

● (ج) مقایسه نحوه حذف در کاربرد صورتهای مالی تلفیقی در پایان سال ۱۳۸۲، سال دوم بعد از تحصیل، فروش کالا از شرکت اصلی به فرعی با دو سیستم به قرار زیر می‌باشد:

سیستم دائم	سیستم ادواری
درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری ۹۴۴۰۰	۹۴۴۰۰
سود سهام پرداختی ۳۶۰۰۰	۳۶۰۰۰
سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی ۵۸۴۰۰	۵۸۴۰۰
ثبت حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری و سود سهام فی مابین و کاهش سرمایه‌گذاری	
سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی ۸۰۰۰	۸۰۰۰
بهای تمام‌شده کالای فروخته‌شده ۸۰۰۰	
موجودی کالا اول دوره - صورت سود و زیان ۸۰۰۰	۸۰۰۰
شناسایی سود معوق تحقق یافته موجودی کالا اول دوره بین شرکت اصلی و فرعی	
سهام عادی - شرکت فرعی ۲۷۰۰۰۰	۲۷۰۰۰۰
سود انباشته - شرکت فرعی ۲۲۵۰۰۰	۲۲۵۰۰۰
سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی ۴۹۵۰۰۰	۴۹۵۰۰۰
ثبت حذف سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی	

● (د) مقایسه نحوه حذف در کاربرد صورتهای مالی تلفیقی در ۲۹ اسفند ۱۳۸۲ سال دوم بعد از تحصیل، فروش کالا از شرکت فرعی به اصلی با دو سیستم به قرار زیر می‌باشد:

سیستم دائم	سیستم ادواری
درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری ۹۳۶۰۰	۹۳۶۰۰
سود سهام پرداختی ۳۶۰۰۰	۳۶۰۰۰
سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی ۵۷۶۰۰	۵۷۶۰۰
ثبت حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری و سود سهام فی مابین و کاهش سرمایه‌گذاری	

۷۲۰۰	۷۲۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۸۰۰	۸۰۰	سود انباشته ۱/۱، شرکت فرعی
	۸۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۸۰۰۰		موجودی کالا اول دوره - صورت سود و زیان
حذف سود موجودی کالا اول دوره بین شرکتهای عضو گروه تلفیق:		
<input checked="" type="checkbox"/> $۸۰۰۰ \times ۹۰\% = ۷۲۰۰$ سهم شرکت اصلی		
<input checked="" type="checkbox"/> $۸۰۰۰ \times ۱۰\% = ۸۰۰$ سهم اقلیت		
۲۲۵۰۰۰	۲۲۵۰۰۰	سود انباشته - شرکت فرعی
۲۷۰۰۰۰	۲۷۰۰۰۰	سهام عادی - شرکت فرعی
۴۹۵۰۰۰	۴۹۵۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
ثبت حذف سرمایه گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان شرکت فرعی		

## ضمیمه

## ۴ - الف

## سود مبادلات بین شرکتهای عضو گروه - موجودی کالا (روش ارزش ویژه جزئی)

تفاوت اساسی بین ارزش ویژه کامل و روش ارزش ویژه جزئی (ناقص) مربوط به طرز عمل با سود فی مابین شرکتها است، که در روش ارزش ویژه کامل ۱۰۰ درصد سود تحقق نیافته موجودی کالا آخر دوره مربوط به خرید از شرکت اصلی در دفاتر شرکت اصلی ثبت و اصلاح شده، ولی در این روش شناسایی و ثبت نمی شود. جهت تسهیل برای مقایسه دو روش، اطلاعات جداول (۳-۴) و (۴-۴) مجدداً در این روش مورد بررسی قرار می گیرد: با توجه به اینکه شرکت فرعی در پایان سال ۱۳۸۱ سود خالص بالغ بر ۹۰۰۰۰ ریال