

آیا میدانستید با عضویت در سایت جزوه بان میتوانید به صورت رایگان جزوایات و نمونه

سوالات دانشگاهی را دانلود کنید؟؟

فقط کافه روی لینک زیر ضربه بزنید

ورود به سایت جزوه بان

Jozveban.ir

telegram.me/jozveban

sapp.ir/sopnuu

جزوات و نمونه سوالات پیام نور



@sopnuu

jozveban.ir

حسابداری پیشرفته ۲

رشته حسابداری

تألیف : دکتر حسین کرباسی یزدی

• تهیه کننده : علی شفیع زاده

كتابخانه الکترونیکی
PNUeb
WWW.PNUeb.COM

جاپگاه درس

- درس حسابداری پیش‌رفته ۲ در نیمسال هفتم و بعداز گذراندن درس حسابداری پیش‌رفته یاک باید خوانده شود

هدف کلی

- هدف اصلی از گذراندن درس حسابداری پیش رفته ۲ آشنا شدن دانشجویان حسابداری با نحوه تلفیق حسابهای شرکت اصلی و شرکتهای فرعی می‌باشد

اهداف رفتاری

- بعد از گذراندن درس حسابداری پیش‌رفته ۲ باید بتوانید کلیه ثبت‌های حذفی در تلفیق حسابهای شرکت اصلی و شرکت های فرعی را انجام دهید

فهرست فصول

- فصل اول-اشکال توسعه شرکتها
- فصل دوم-صورت سود وزیان تلفیقی به روش خرید
- فصل سوم-ترکیب صورتهای مالی با روش ارزش ویژه
- فصل چهارم-خرید و فروش کالا بین شرکتها با روش ارزش ویژه
- فصل پنجم-خرید و فروش داراییهای غیر جاری بین شرکتها
- فصل ششم - اوراق قرضه یابدهی بین شرکتها(باروش ارزش ویژه)
- فصل هفتم - مسایل خاص

فصل اول

- اشكال توسيعه شركتها

www.PNueb.com

امروزه محیط تجاری اغلب کشورهای جریان درا بعد وسیعی گشترش و توسعه پیدا کرده و هر روزه شاهد هستیم که شرکتهای نوپا و جدید التاسیس با محصولات نوئری وارد بازار جهانی می‌شوند.

www.RNUeb

سایر شرکتها در مقابل این تغییرات موجود همواره با این مشکل مواجه بوده اند که برای بقا و دوام خود یا باید بازار را ترک نمایند و یا اینکه قادر باشند در خطوط تولیدی موجود تغییراتی بوجود آورند.

و در این راستا غالباً شرکتها راه دیگری را برگزیده اند که ترکیب با سایر شرکتهای است تا از این راه بتوانند یک واحد عملیاتی جدیدی در سطح گسترده‌تری ایجاد نمایند.

www.RNUeb

با ادغام این شرکتها، شرکتهای جدیدی و با سرمایه بسیار
انبوهی ایجاد شده که توجه همگان را بخود معطوف داشته
اند بنابراین یک ترکیب تجاری موقعی رخ می دهد که دو یا
چند شرکت در شرایط عادی برای کنترل بهم ملحق شوند.

در چند دهه گذشته بسیاری از شرکتها گسترش و توسعه‌ی شرکتهای خود را از طریق ترکیب واحدهای تجاری آسانتر تشخیص داده اند ترکیب واحدهای تجاری ممکن است به صورت یکی از اشکال قانونی زیر انجام پذیرد.

۱- جذب : یک نوع ترکیب تجاری است که فقط یکی از شرکت‌ها باقی می‌ماند و سایر شخصیت‌ها ماهیت خود را از دست می‌دهند، دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت جذب شده فقط به شرکت جذب کننده انتقال می‌یابد.

۲- ادغام : ترکیب تجاری است که هر دو یا چند شرکت ترکیبی منحل شده و داراییها و بدهیهای هر دو یا چند شرکت به یک شرکت جدید التأسیس انتقال می یابد عملیات جداگانه قبلی شرکتهای منحل شده به صورت یک شخصیت قانونی تداوم خواهد یافت.

۳-تحصیل سهام : این عمل موقعی اتفاق می افتد که یک شرکت بتواند سهام دارای حق رای شرکت دیگری را تحصیل کرده، و بدین ترتیب کنترل آنها را در دست گیرد هر دو شرکت به عملیات جداگانه قبلی خود ادامه می دهند لکن با هم مرتبط هستند.

سرمایه گذاری در سایر شرکتها خرید سهام سایر شرکتها به منظور جلوگیری از وجود را که شرکت و یا به منظور اعمال مدیریت و یا کنترل آنها شرکت خریدار شرکت سرمایه گذار یا «اصلی» می نامند.

عنوان شرکت فروشنده صحیح نیست چون اوراق سهام را
سهامداران می فروشند نه شرکت را و شرکت فروشنده را
شرکت سرمایه پذیر یا شرکت فرعی می نامند.

اعمال مدیریت و کنترل شرکتهای فرعی بستگی به میزان و تعداد سهامی دارد که در دست شرکت اصلی است و عمولاً به صورت زیر می باشد.

در صد سهامی که توسط شرکت اصلی خریداری شده است اعمال مدیریت و کنترل بین ۱-۲۰٪ کم

نه بین زیاد بین زیاد و کلی

% ۵۰-۲۰*

* ۱۰۰%

انواع ترکیبات تجاری: شرکتها معمولاً با انواع مختلف
قردادهای رسمی و غیر رسمی که ممکن است حداقل
مشخصات بعضی از ترکیبات را داشته باشد شروع نمایند.

قراردادهای غیر رسمی به این میثاقهای غیر رسمی بصور
مختلفی به وجود می‌آیند.

الف: قراردادهای عقلانی ساده ممکن است یک روابط طولانی
مسالمت آمیز بین شرکتهای ترکیبی را ایجاد نماید: نظیر
شرکتهای پیمانکاری

ب: شرکت‌هایی که هر دو طرف به یکدیگر وابسته می‌باشند و ممکن است هیات مدیره مشترک داشته باشند. در این حالت احتمالاً یک و یا چند نفر از اعضای هیأت مدیره در هر دو شرکت یکی می‌باشد.

قراردادهای رسمی: ترکیب رسمی شرکتها معمولاً باقراردادهای نوشته شده و مدونبه مرحله اجرا در می آید. این قراردادها شرایط ترکیب را مشخص می کنند از جمله: شکل ترکیب موادردی که باید مبادله گردد و حقوق و مسئولیت‌های شرکتهای ترکیبی.

حسابداری و گزارشگری متنوع شرکت‌های ترکیبی
دو روش حسابداری برای ترکیب با قراردادهای رسمی برای
شرکتها وجود دارد: ۱- روش حسابداری خرید ۲- روش
حسابداری اتحاد منافع

روش حسابداری اتحاد منافع فقط برای ترکیب تجاری
شرکتهایی اعمال می‌شود که تداوم مالکیت وجود داشته باشد
بدین معنی که سهامداران شرکتهای ترکیبی به عنوان
سهامداران شرکت ترکیب شده باقی می‌مانند.

به طور مثال: اگر یک شرکت با صدور سهام دارای حق رای خود در مبادله سهام داری حق رای شرکت دیگری را تحصیل نماید سهامداران هر دو شرکت ترکیبی به عنوان سهامدارن شرکت ترکیب شده باقی خواهند ماند.

روش حسابداری اتحاد منافع فقط موقعی اتفاق می افتد که یک شرکت سهام دارایی حق رای خود برای تحصیل دارایی یا سهام شرکت دیگر به کارگیرد. از طرف دیگر اگر شرکتی داراییها یا سهام عادی شرکت دیگری را خریداری نماید.

هنگامی که امر خرید به صورت پذیرفت سهامداران شرکت فرعی حقوق خود را از دست می دهند و شرکت اصلی حقوقی در شرکت فرعی پیدا می کند اگر شرکتی با پرداخت وجه نقد سهام یا دارایی شرکت را تحصیل نماید.

مالکین شرکت تحصیل شده به عنوان سهامداران شرکت
ترکیب شده محسوب نمی شوند
روش حسابداری خرید:

تمام شرکتهای ترکیبی قبل با استفاده از روش حسابداری خرید
قبل از روش حسابداری اتحاد منافع که به عنوان یک روش
آلترناتیو

یا جایگزین در چند دهه گذشته پذیرفته شده است ترکیب
گردیده اند. اگر چه روش حسابداری اتحاد منافع در سالهای
۱۹۶۰ به طور گسترده ای اعمال می شده است لکن بیانیه
شماره ۱۶ نشریه «APB» در سال ۱۹۷۰

را در استفاده از روش حسابداری اتحاد منافع ترکیب شرکت‌های تجاری به طور قابل ملاحظه‌ای محدود نموده است. امروزه فقط ۱۰٪ از شرکت‌های تجاری با روش حسابداری اتحاد منافع ترکیب می‌شوند.

ماهیت روشن خرید:

موقعی که یک دارایی خریداری می‌شود خریدار دارایی تحریص شده را به بهای تمام شده در تاریخ تحصیل در دفاتر خود ثبت می‌کند و اگر داراییها را به طور گروهی و با مبلغ خرید یک جا

خریداری گردد کل سهامی تمام شده به هر یک از داراییهای سر شکن یا تسهیم خواهد شد. بنابراین همان اصول خرید یک دارایی خاص یا گروهی را می توان برای خرید یک واحد تجاری دایر اعمال نمود.

اصول کلی تنظم صورت وضعیت مالی تلفیقی:

صورت وضعیت تلفیقی صورت مالی است که وضعیت گروه شرکتها را در قالب یک شخصیت حسابداری واحد مرکب و در یک تاریخ معین نشان می‌دهد.

قواعد کلی

۱- حساب سرمایه گذاری بلندمدت در سایر شرکتها (در شرکت اصلی) حذف شده و هم داراییها و بدهیهای شرکت فرعی که نماینده آن سرمایه گذاری است بجای آن قرار می گیرد.

۲- کلیه حسابهای فی ما بین شرکت اصلی و فرعی با یکدیگر تهاتر می‌شوند. به طور مثال اسناد و حسابهای دریافتی با اسناد و حسابهای پرداختی شرکتهای اصلی و فرعی با یکدیگر سود سهام دریافتی با سود سهام پیشنهادی یا سود سهام پرداختی شرکت فرعی.

٣-حسابجاری فی مابین شرکتهای اصلی و فرعی با یکدیگر تهاتر می‌شود. این امر موقعی صورت می‌پذیرد که اولاً تاریخ گزارشگری صورتهای مالی هر دو شرکت اصلی یا فرعی یک تاریخ باشد .

ثانیاً دو رقم حسابهای فی مابین یک رقیم باشد در صورتی که این دو رقم برابر نباشد مقدمتاً با اطلاعاتی که در زیرنویس مسئله وجود دارد آنها را برابر و آنگاه از یکدیگر حذف می‌کنیم.

مثال: مانده‌های زیر در پایان سال ۱۳۸۵ از دفاتر شرکت‌های شب و روز استخراج شده است

شب	روز	دارایی‌های بلند مدت خالص*	سرمایه گذاری در ۶۰٪ سهام شرکت روز	دارایی‌های جاری	جمع دارایی‌ها
۴۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰				
۶۸۸۰۰۰					
۵۱۲۰۰					
-----	-----				
۱۶۰۰۰	۱۲۰۰۰				

۱- سایر دارایی‌های شرکت ثبت شب شامل ۴۸۰۰۰ ریال سود سهام دریافتی سال ۸۵ از شرکت روز می‌باشد این سود در سال ۱۳۸۵ از طرف در حساب مذکور و از طرف دیگر در حساب درآمدهای شرکت منظور شده است.

۲- مبالغ حسابهای پرداختنی در ترازنامه به ترتیب شامل
۳۰۰۰ ریال و ۶۰۰۰ ریال سود سهام پرداختنی
شرکت‌های شب و روز است.

۳- پس از آنکه شرکت شب ۶۰٪ از سهام شرکت روز در
تاریخ ۱۱/۸/۱ خریداری نمود.

شرکت روز از محل اندوخته ها و سود انباشته سال‌ها قبل
جمعاً ۴۸۰۰۰ ریال به ترتیب ۴۰۰۰۰۰ ریال و ۸۰۰۰۰
ریال سهام جایزه (سود سهمی) بین سهامداران توزیع نمود
که شرکت جهت ثبت آن را به بهای اسمی از یک طرف در
حساب سرمایه گذاری شرکت روز

بهکار و از طرفی دیگر در حساب درآمدهای خود بستانکار نموده آنگاه در ۱۷/۸۵ شرکت روز مبلغ ۱۲۰۰۰ ریال باقیمانده سود سنواتی خود را به عنوان سود سهام بین سهامداران تقسیم نمود که شرکت شب آن را در سود و زیان ثبت کرده است.

شرکت روز تغییرات دیگری در سالجاری نداشته:
مطلوبست: تهیه تراز نامه تأثیقی شرکت اصلی و فرعی

بهای تمام شده سرمایه گذاری در شرکت روز

۳۲۸۰۰*

حقوق صاحبان سهام شرکت روز

سهام سرمایه

۸۸۰



کتابخانه الکترونیکی بنیام نور.....

اندوخته

جمع

درصد مالیکیت

مابه التفاوت بستانکار

حسابهای پرداختنی

داراییهای جاري

حقوق اقلیت

سود و زیان سال جاري

سرمایه گذاری در شرکت روز

$$(48000 + 12000) \times \%60 = 36000$$

۲۰۰۰۰

۱۰۸۰۰۰

%۶۰

۶۰۰۰۰

۴۸۰۰۰

۱۲۰۰۰

۳۶۰۰۰

۳۶۰۰۰

(۶۴۸۰۰۰)

۳۲۰۰۰

سرمایه ۳۵۲۰۰۰

اندוחته‌ها

سود سال جاری

حقوق صاحبان اقلیت

سرمایه ۵۲۸۰۰۰

اندouchته‌ها ۱۲۰۰۰

سرمایه گذاری در سهام روز

ما به التفاوت

ثبت حذف سرمایه گذاری

۴۴۰۰۰

۳۲۸۰۰۰

۳۲۰۰۰

www.rnuweb.com

ما به التفاوت

٣٢٠٠٠

٣٢٠٠٠

ثبت سرشکن کردن ما به التفاوت بستانکار

در روش خرید داراییها و بدھیهای شرکت ترکیب شونده به ارزش متعارف ملاک محاسبه قرار می‌گیرد.

اگر شرکت ترکیب شونده به منظور ترکیب سهام جدید با ارزش روز محاسبه می‌شود.

کلیه هزینه های مستقیم تلفیق مانند ارزیابی کارشناس و هزینه نقل و انتقال به قیمت خرید شرکت ترکیب شونده اضافه می شود و هزینه های غیر مستقیم جز هزینه های دوره ترکیب کننده است.

هرگونه تفاوت بین ارزش مبادله شده با خالص ارزش دفتری
دارایهای تحصیل شده، سرقالی (تفاوت مثبت) می‌باشد و
اگر تفاوت منفی باشد به ثبت ارزش منصفانه دارایهای غیر
جاری شرکت ترکیب شونده سرشکن خواهد شد.

ترازانه تأثیقی گروه شرکتها در ۲۹/۱۲/۸۵

داراییها:

داراییهای جری
۹۰۰۰

دارایی های بلند مدت ۱۰۸۰۰۰
۴۵۲۰۰

جمع: ۳۰۰۰۰

۶۴۰۰

۱۰۸۰۰۰

۱۷۴۴۰۰

۱۲۰۲۰۰

۱۷۴۴۰۰

دھیها و حقوق صاحبان سرمایه:

حسابهای پرداختی

حقوق صاحبان اقلیت

حقوق صاحبان اکثریت

سرمایه

اندوخته‌ها

سود و زیان سنواتی ۱۰۰۰۰۰

سود و زیان سال جاری (۹۸۰۰۰)

جمع

فصل دوم

- صورت سود وزیان تلفیقی به روش خرید

www.PNueb*

نقل و انتقال کالا یکی از معمولیترین شکل‌های مبادله یا داد و ستد بین شرکتها می‌باشد. مراحلی که برای حذف نقل و انتقال کالا بین گروه شرکتها صورت می‌گیرد هیچ گونه تفاوتی با مراحل حذف سایر نقل و انتقالات بین گروه شرکتها ندارد.

اگر کالایی در پایان سال در شرکت فرعی یا شرکت اصلی باقی بماند در صورتیکه به شرکتی خارج از گروه شرکتها فروخته نشود سود محقق یا سود تحقق یافته آن در صورتهای مالی باقی می‌ماند.

گروه شرکتها از تهیه حساب سود و زیان تلفیقی یک هدف را
دنبال می‌کنند و آن خلاصه و طبقه بندی یک واحد اقتصادی
می‌باشد تا این اطلاعات را بتوانند در اختیار مصرف
کنندگان آن قرار بدهند.

اگر شرکت اصلی تمامی ۱۰۰٪ سهام شرکت فرعی را در اختیار داشته باشد می‌بایست سود تحقق نیافته در موجودی کالا را حذف نماید.

اگر شرکت اصلی اکثریت سهام شرکت فرعی را داشته باشد
باید سود تحقق نیافته به تناسب سهامی که سهامداران
اکثریت و سهامداران اقلیت از شرکت فرعی دارا می‌باشند
سرشکن شود و تسهیم گردد.

دادو ستد کالا بین شرکتهای وابسته:
دادو ستد کالا بین شرکتهای وابسته شکلهای گوناگونی وجود
دارد.

۱- اگر کالایی بین شرکت به بهای تمام شده مبادله گردد بدین معنی که هیچ سود و زیانی مبادله نشود مبلغ از موجودی کالا که در ترازنامه ثبت می‌شود به بهای تمام شده خواهد بود.

در انجام این عمل یک سند حذفی برگشت درآمد و هزینه نیز لازم می‌باشد اما این سند هیچ تأثیری در صورت سود و زیان تلفیقی نخواهد داشت.

۲- اما حالت دیگری نیز وجود دارد که طبق این شرایط در بعضی از شرکتها قیمت فروش کالا به شرکتهای وابسته همان قیمتی است که به سایر مشتریان کالا فروخته می‌شود

و در سایر دیگر شرکتها با درصد معینی نسبت به فروش پا
بهای تمام شده و کالای فروش داد و ستد می‌شود.

WUW*PVUEI

دو جنبه برای سندهای حذفی در دوره نقل و انتقال کالا در
کاربرگ تلفیقی در هر زمانیکه تهیه صورتهای مالی تلفیقی
مطرح باشد صادر میگردد.

الف) حذف اثرات فروش بین شرکتها

فروش xx

بهای تمام شده کالای فروش رفته xx

ب) حذف هر سود و زیانی که از فروش
حساب سود و زیان (سود تحقق نیافته) xx
xx ذخیره منافع کسب نشده
حساب تقسیم سود ویژه تلفیقی

برای تقسیم سود ویژه تلفیقی از سود انباشته آغاز دوره شروع و سپس سود ویژه سال جاری به آن حساب بستانکار و سود سهام پیشنهادی بدھکار میشود.

فرض کیند فروش شرکت مهتاب به شرکت مریم ۶۰۰۰ ریال
می‌باشد که این کالا تا پایان سال به فروش نرسیده و جزء
موجودی کالای پایان دوره مریم باقیمانده است کلیه فروشها
متضمن ۲۰٪ سود می‌باشد.

ثبت مربوط به حذف سود تحقق نیافته

سود تحقق نیافته ۱۲۰۰*

۶۰۰۰ × %۲۰

ذخیره سود تحقق نیافته ۱۲۰۰

= ۱۲۰۰

Rayam Noor University Ebook



فرض کنید شرکت گل سرخ در طی سال معادل ۴۰۰۰ به
شرکت گل مریم کالا فروخته که ۹۶۰۰ ریال تا پایان سال
توسط گل مریم به فروش نرسیده است جزء موجودی پایان
دوره شرکت می باشد.

ثبت مربوط به حذف خرید و فروش

$$= ۳۰۴۰۰ - ۹۶۰۰$$

فروش ۳۰۴۰۰

بهای تمام شده کالای فروش رفته ۳۰۴۰۰

فروش کالای یا انتقال آن از شرکت‌های فرعی به شرکت‌های
اصلی

ممکن است شرکت‌های فرعی کالاهاي در خلال دوره به شرکت اصلی انتقال و یا به فروش برسانند و همچنین شرکت اصلی سهام عادی دارای حق رای آن شرکتها را در اختیار داشته باشد.

اگر کالاهای مبادله شده باضافه چند درصد سود و یا به قیمت فروش مقداری از آنها در موجودی کالای پایان دوره شرکت اصلی باقیمانده باشد سود تحقق نیافته بین سهامداران اکثریت و اقلیت تسهیم می‌شود.

فرض کنید شرکت خوزستان به شرکت اهواز و شرکت آبادان
به شرکت خوزستان کالا فروخته است.

اگر سود سهام پیشنهادی شرکت‌های خوزستان - اهواز -
آبادان ۱۵۰۰ و ۸۰۰ و ۵۰۰ باشد.

= ۳۵۰

× =

مطلوبست نحوه ثبت مربوطه

× × × اهواز*

سود سهام در یافتني ۴۵۰

× ۵۰۰ آبادان

سود سهام پیشنهادی ۴۵۰

نحوه ثبت حذف درآمد سرمایه گذاری با سود پیشنهادی

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۴۵۰ *

سود سهام پیشنهادی اهواز ۳۵۰

سود سهام پیشنهادی آبادان ۱۰۰

هزینه حمل و نقل کالا بین شرکتها بخشی از بهای تمام شده موجودیها در واحد تلفیقی و چنانچه این هزینه توسط شرکت فروشنده کالا پرداخت شود مبلغ سود تحقق نیافته به میزان هزینه کاهش می‌یابد.

در صورتی که هزینه توسط شرکت فروشندہ کالا پرداخت شود مبلغ جدیدی که باید حذف شود نیز بست می‌آید.

اگر هزینه حمل کالا توسط شرکت خریدار پرداخت شود تعديل خاصی ضرورت نمی‌یابد.

در مواردی که سود تحقق نیافته وجود ندارد در صورتهای مالی تلفیقی، تخصیصی مالیاتی بین دوره‌ای را ایجاد نمی‌کند زیرا سود تحقق نیافته مشمول مالیات نیست.

اگر چنانچه شرکت‌های عضو گروه تلفیقی اظهار نامه مجزا
تهیه کنند و سود تحقق نیافته نیز موجود باشد اختلاف
زمانبدی بوجود خواهد آمد که در چنین مواردی روش‌های
تخصیص مالیاتی بین دوره‌ای بکار گرفته می‌شود.

فرض کنید شرکت خاتم ۸۰۰ ریال به شرکت نگین کالا فروخته است که ۲۵٪ آن توسط شرکت نگین به فروش نرفته است و سود احتسابی شرکت خاتم معادل ۲۵٪ بهای فروش است.

مطلوبست نحوه ثبت حذفی خرید و فروش بین شرکتها

$$\text{فروش} \quad 600 \quad 600 = 600 \times \%75$$

خرید

در صورتی که سود سهام پیشنهادی شرکت‌های خاتم و نگین به
ترتیب ۱۰۰۰ ریال و ۴^* ریال باشد مطلوبست نحوه ثبت
حذفی مربوطه درآمد سرمایه گذاری ۳۲۰

سود سهام پیشنهادی ۳۲۰

$۳۲۰ = ۴^* ۸۰۰$

مطلوبست ثبت مربوط به سود تحقق نیافته کالای فروش نرفته
سود تحقق نیافته $50 \times 25\% = 200$

ذخیره سود تحقق نیافته ۵۰
نکته مهم:

مبلغ سود و زیان ناشی از معاملات فی مابین شرکتهای
وابسته تماماً باید حذف گردد.

در مورد تخصیص سود تحقق نیافته بین سهامداران اکثریت یا
اقلیت لازم به ذکر است که اگر فروشندۀ کالا شرکت اصلی
باشد طبیعتاً سود تحقق نیافته به سهامداران اکثریت
تخصیص داده می‌شود.

اگر فروشنده کالا فرعی باشد مبلغ سود تحقق نیافته با توجه به درصد مالکیت بین سهامداران شرکت اصلی و سهامداران اقلیت تخصیص داده می شود.

قواعد تنظیم صورت سود و زیاد تلفیقی به روش حسابداری
خرید به شرح ذیل است.

۱) کلیه حسابهای فی ما بین شرکتهای اصلی و فرعی با هم
نهانتر می‌شود.

- ۲) درآمد حاصل از سرمایه گذاری شرکت اصلی در مقابل سود سهام پیشنهادی شرکت فرعی حذف می شود.
- ۳) خرید و فروش کالا بین گروه شرکتها به میزان کالای فروخته شده به بیرون از سازمان حذف می شود.
- ۴) سود باقیمانده در کالای پایان دوره بین گروه شرکتها که حاصل دادو ستد درون سازمانی است حذف می شود.

نمونه‌ای از حذف حسابهای فی ما بین

- از سایر درآمدهای شرکت گل مریم مبلغ ۱۵۰۰۰ ریال جزو هزینه‌های اداری منظور شده است.

سایر درآمدها ۱۵۰۰۰

هزینه‌های اداری ۱۵۰۰۰

فصل سوم

ترکیب صورتهای مالی به روش ارزش ویژه

حسابداری روشن ارزش ویژه در سهام عادی بدین منظور است که با تغییرات حقوق صاحبان سهام مبلغ سرمایه گذاری تعییل گردد.

سرمایه گذاری مستقیم یا غیر مستقیم با خرید ۲۰٪ و یا بیشتر از سهام عادی دارایی حق رای شرکت سرمایه پذیر امکان پذیر می‌گردد در این صورت شرکت سرمایه گذار می‌تواند نفوذ قابل ملاحظه‌ای روی شرکت سرمایه پذیر داشته باشد.

بر عکس اگر شرکت سرمایه گذار کمتر از ۲۰٪ سهام عادی دارای حق رای شرکت سرمایه پذیر را خریداری کند نمی‌تواند نفوذ قابل ملاحظه‌ای در شرکت سرمایه پذیر داشته باشد.

در اکثر موارد سرمایه گذاری بین ۲۰% تا ۵۰% در سهام عادی دارای حق رای شرکت دیگر تحت روش ارزش ویژه گزارش می‌گردد.

تحت استانداردهای گزارشگری جاری اساساً تمام شرکتهای فرعی تملیک شده باید تلفیقی شوند و نبایستی با روش ارزش ویژه گزارش شوند فقط استثنائاتی براین امر وارد شده از جمله آنکه شرکت اصلی کنترل موقت بر شرکت فرعی داشته باشد.

سرمایه گذاری در حقوق صاحبان سهام شرکت سرمایه پذیر:
با روش ارزش ویژه شرکت سرمایه گذار مبلغ سرمایه گذاری
را به بهای تمام شده اولیه در دفتر ثبت می کند این مبلغ
سرمایه گذاری بطور ادواری بر حسب تغییرات حقوق
صاحبان سهام شرکت سرمایه پذیر تعديل می گردد.

سود انباشته شرکت سهام پذیر با سود ویژه سالجاری
افزایش می‌یابد

با زیان ویژه سالجاری کاهش می‌یابد
با پرداخت سود سهام نقدی کاهیش
می‌یابد .

حساب سرمایه گذاری شرکت سرمایه گذار
حاصله از سرمایه گذاری افزایش می‌یابد.
با زیان حاصله از سرمایه
گذاری کاهش می‌یابد.
با دریافت سود سهام نقدی
کاهش می‌یابد.

فرض کنید: شرکت ساسان ۲۰٪ سهام عادی دارای حق رای
شرکت سامان را در تاریخ ۱۳/۱/۱ به مبلغ ۲۰۰۰۰۰
ریال خریداری کرد نحوه ثبت:
حساب سرمایه گذاری ۲۰۰۰۰۰
حساب بانک ۲۰۰۰۰۰
ثبت حساب سرمایه گذاری

فرض کند شرکت شرکت سامان مبلغ ۸۰۰۰ ریال سود ویژه اعلام می‌کند شرکت ساسان سهم خود را در دفتر ثبت می‌کند.

حساب سرمایه گذاری ۱۶۰۰۰
درآمد حاصله از سرمایه گذاری ۱۶۰۰۰
ثبت سهم سود ویژه

فرض کنید شرکت سامان ۴۰۰۰ ریال سود سهام نقدی پرداخت می‌کند شرکت ساسان سهم خود را در دفتر ثبت می‌کند.

حساب صندوق ۸۰۰۰

حساب سرمایه گذاری ۸۰۰۰

ثبت سود سهام نقدی

حساب سرمایه گذاری بلندمدت در سهام سامان

۸۰۰۰	۳۱/۴	۲۰۰۰۰	۱/۱
۸۰۰۰	مانده ۳۱/۴	۱۶۰۰۰	۲۹/۱
۲۰۸۰۰		۲۱۶۰۰	
۲۱۶۰۰		۲۱۶۰۰	

تفاوت بین بهای تمام شده سرمایه گذاری و ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام:

موقعی که یک شرکت سهام عادی دارای حق رای شرکت دیگری را خریداری می‌کند ممکن است قیمت خرید جدا از ارزش دفتری دارائیها و بدھیهای شرکت سرمایه پذیر باشد.

در نتیجه یک تفاوت ارزشی بین بهای تمام شده سرمایه گذاری و ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام شرکت سرمایه پذیر ایجاد می‌گردد. این تفاوت ارزشی مابه التفاوت می‌نامند.

ما به التفاوت به دلایل متفاوتی بوجود می‌آید.

الف- ارزش دارایی‌های ثبت شده شرکت سرمایه پذیر بیشتر از ارزش دفتری باشد.

ب- سرقفلی ثبت نشده در رابطه با قدرت کسب سود مازاد شرکت سرمایه پذیر وجود دانش باشد.

با استفاده از روش ارزش ویژه ما به التفاوت باید به تناسب
مدت عمر مفید دارایی‌های مشهود شرکت سرمایه پذیر
مستهلاک گردد براساس نشریه شماره APB17 دوره عمر
مفید این داراییها باید بیش از ۲۰ سال باشد.

بدلیل اینکه عمر مفیدی زمین نامحدود است قسمتی از این ما به التفاوت در رابطه با حساب زمین مستهلك نمی‌گردد. بلکه فقط در رابطه با تجهیزات و با سرقفلی نسبت به باقیمانده عمر مفید با روش خط مستقیم مستهلك می‌گردد

نحوه ثبت استهلاک ما به التفاوت به شرح زیر می باشد.

درآمد حاصله از سرمایه گذاری

سرمایه گذاری در سهام شرکت نور

فرض کیند مبلغ مابه التفاوت ۴۰۰۰ ریال که ۱۴۰۰۰
مربوط به تجهیزات و ^{*} ۲۰۰۰ در رابطه با سرقفی باشد و
نیز عمر مفید ۷ و ۵ سال باشد.

درآمد حاصله ۶۰۰۰

حساب سرمایه گذاری ۶۰۰۰

حساب سرمایه گذاری در سهام

۸۰۰۰	/۲۹/۱۲	*	۲۰۰۰۰۰	/۱/۱
۶۰۰۰	۲۹/۱۲/	*	۳۲۰۰۰	۲۹/۱۲/
۱۴۰۰۰	۲۳۲۰۰۰	*	۲۳۲۰۰۰	۲۳۲۰۰۰
۲۳۲۰۰۰	۲۹/۱۲	*	۲۳۲۰۰۰	مانده در ۲۹/۱۲

تلقیق شرکتهاي اصلی و فرعی به روش ارزش ویژه با
۱۰۰٪ مالکیت

برای تهیه ترازنامه تلقیقی فرآیند تلقیقی از دادههای ثبت شده
در دفاتر شرکت کننده آغاز می‌شود.

مانده کلیه حسابها در کاربرگ سه قسمتی قرار می‌گیرد سپس
سندهایی برای حذف اثرات مالکیت و داد و ستد های فی
ما بین آنها صادر می‌گردد.

حذف اثرات سرمایه‌گذاری آغاز دوره به شرح زیر می‌باشد.

سهام عادی - شرکت سامان xx

سود انباشته آغاز دوره xx

سرمایه‌گذاری در سهام سامان xx

تلافیق شرکتهاي اصلی و فرعی با روش ارزش‌ویژه - در سال سوم و بعد از آن

مقررات و رویه‌های تلفیقی در پایان دوره مالی سال دوم و در دوره‌های بعد از آن مشابه با مقررات و رویه‌های پایان اولین سال تلفیق است.

Rayam Noor University Ebook



سندهای حذفی و کاربرگ تلفیقی شبیه همان سندهای پایان
دوره مالی اول است.

سند حذفی ناشی از درآمد حاصله از شرکت فرعی به شرح
زیر می باشد.

درآمد حاصله از سرمایه گذاری xx

ود سهام نقدی xx

حساب سرمایه گذاری xx

کنترل مالکیت و سهام خریداری شده به ارزش دفتری برای کنترل شرکتهای فرعی نیاز به خرید کل سهام آنها نمی‌ابد زیرا خرید کل سهام شرکتهای فرعی دیگر گرالن تمام می‌شود بدین جهت امروز بسیاری از ترکیبات تجاری کمتر از ۱۰۰٪ سهام عادی صورت می‌پذیرد.

بنابراین برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی باید سهم صاحبان را تعیین و در ترازنامه تلفیقی انعکاس داد.

کنترل مالکیت خریداری شده به بیش از ارزش دفتری در بسیاری از موارد سرمایه‌گذاری در شرکتها به مبلغی بیش از ارزش دفتری خریداری می‌شود این مازاد قیمت خرید نسبت به ارزش دفتری دارائی‌های خالص خریداری شده باید بین دارائیها و بدهیها سرشکن می‌گردد.

موقعی که روش ارزش ویژه به کار گرفته می‌شود مبلغ ما به التفاوت باید بین مانده داراییها و بدھیهایی تحصیل شده سرشکن گردد.

تلقیق صورتهای مالی شرکتهاي اصلی و فرعی که در خلال دوره مالی تحصیل شود.

موقعی که یک شرکت سهام عادی دارای حق رای شرکت دیگری را خریداری می‌کند شرکت فرعی بعنوان یک قسمت از شخصیت واحد ترکیبی از زمانی که سهام آن تحصیل شده قرار می‌گیرد.

بنابراین موقعی که سهام عادی یا شرکت فرعی در خلال یا دوره مالی به جز در آغاز و پا پایان دوره مالی خریداری شود.

www.PNueb.com

عملیات شرکت فرعی به تناسب مدتی از سال که سهام آن
بوسیله شرکت اصلی خریداری شده باشد در صورتهای
مالی تلفیقی قرار می‌گیرد.

تصفیه عملیات شرکت فرعی که در حلال دوره مالی خریداری شده است یکی از این دو روش می‌باشد.

۱) عملیات شرکت فرعی درست مثل اینکه سهام آن در آغاز و پایان دوره مالی خریداری شده باشد.

۲) در صورت سود و زیان تلفیقی فقط آن قسمت از درآمدها و هزینه‌های شرکت فرعی که مربوط به بعد از زمان تحصیل سهام عادی باشد قرار می‌گیرد.

فصل چهارم خرید و فروش کالا بین شرکتها با روش ارزش ویژه

www.PNUeb.com

دادو سند کالا بین شرکتها معمولترین و عادیترین شکل
مبادلات بین شرکتها می‌باشد ماهیتاً حذف داد و سند کالا بین
شرکتهاي وابسته - همچ تفاوتی با حذف سایر انواع داد و
سندها بین شرکتها ندارد.

فرایند دفتر داری برای دادوستد کالا بین شرکتها ممکن است از اشکال دیگر مبادله قدری پیچیده‌تر باشد. شکل‌های مختلفی در دادوستد کالا ممکن است بین شرکت فرعی و شرکت فرعی دیگر باشد.

۲- انتقال کالا از شرکت اصلی به شرکتها^{*}ی فرعی انجام پذیرد.

۳- انتقال کالا از شرکت فرعی به شرکت اصلی صورت پذیرد.

باقي مانده کالایی از دادوستد کالا بین شرکتها ناشی می‌شود ممکن است چندین دوره مالی در شرکت خریدار باقی بماند.

قاعده کلی:

سندهای حذفی در کاربرگ تلفیقی برای تهیه صورتهای مالی ترکیبی باید تمام اثرات دادو سند کالا بین شرکتها را حذف نماید. موقعی که خرید و فروش بین شرکتها انجام می‌پذیرد سندهای حذفی باید تمام

درآمد و هزینه‌های مرتبط با این انتقالات را به حالت اول
برگرداند سندهای حذفی ما را مطمئن می‌سازد که برای
شخصیت واحدهای ترکیبی فقط بهای تمام شده تاریخی
موجودی کالا در ترازنامه تلفیقی منظور می‌گردد.

خرید و فروش کالا بین شرکتها به بهای تمام شده:
گاهی کالاها بین شرکتها به بهای تمام شده برای فروشند و یا
ارزش جاری فروخته می‌شود موقعی که خرید و فروش
کالا شامل هیچ سود و زیانی نباشد.

مبلغ موجودی کالا که از این داد و ستد کالا بین شرکتها در ترازنامه تلفیقی باقی مانده است به همان بها پ تمام شده منظور می‌گردد و هیچ سند تعديلی برای ترکیب لازم نخواهد بود اگر این موجودی کالا طی همان دوره به شرکتهای خارج از گروه فروخته شود.

بهای تمام شده کالای فروش رفته به همان مبلغ بهای تمام شده موجودی کالا در ترازنامه تلفیقی تسهیم میگردد حتی اگر فروش کالا بین شرکتهای داخل گروه شامل سود و زیانی نباشد یک سند حذفی برای برگرداندن درآمد فروش

و بهای تمام شده کالای فروش رفته کالای مبادله شده بین شرکتها لازم است این سند حذفی در صورت سود و زیان تلفیقی تأثیر نمی‌گذارد زیرا کالا به بهای تمام شده مبادله گردیده و هر دو حساب درآمد و فروش و بهای تمام شده کالای فروش رفته را به یک مبلغ کاهش می‌دهد.

خرید و فروش کالا بین شرکتها با سود یا زیان
شرکتها شیوه‌های مختلفی را برای نقل و انتقال کالا بین
شرکتها به کار می‌گیرند و در بعضی از شرکتها قیمت
فروش به شرکتهای وابسته همان قیمتی است که کالا به
سایر مشتریان فروخته می‌شود.

تهیه صورت‌های مالی تلفیقی دو جنبه برای تهیه سندهای حذفی در دوره مبادله کالا در کاربرگ تلفیقی وجود دارد.

۱- حذف اثرات فروش کالا بین شرکتها در صورت سود و زیان تلفیقی در دوره‌ای که این فروش رخ داده است از جمله حذف درآمد فروش و بهای تمام شده کالای فروش رفته.

۲- حذف سود و زیان از موجودی کالا در ترازنامه تلفیقی تا مادامی که این
موجودی به شرکتهای خارج از گروه فروخته نشده باشد.
موجودی کالا در ترازنامه تلفیقی باید به بهای تمام شده گزارش گردد.

اثرات نوع سیستم کنترل موجودی کالا
بیشتر شرکتها از سیستم کنترل موجودی کالای ادواری و یا
 دائمی استفاده می‌کنند تا اثر موجودی کالا و بهای تمام شده
 کالای فروش رفته را نگهداری نمایند تحت سیستم کنترل
 موجودی کالای دادی، حساب خرید کالا به حساب موجودی
 کالا.

بدهکار می‌گردد و در هنگام فروش حساب بهای تمام شده کالای فروش رفته بدهکار و حساب موجودی کالا بستانکار می‌گردد. اما موقعی که شرکت از سیستم کنترل موجودی کالای اداری استفاده می‌کند خریدها به حسلب خرید بدهکار می‌گردند.

و هیچ سندی تحت عنوان بهای تمام شده کالای فروش رفته تا پایان دوره مالی صادر نمی‌گردد انتخاب بین سیستم کنترل موجودی کالای ادواری و پا دائمی ناشی از نحوه حسابداری در شرکتهاي مختلف است.

فروش کالا از شرکت اصلی به شرکت فرعی - در سیستم
کنترل موجودی کالای دائمی: برای مقاصد تلفیق، سود ثبت
شده فروش کالای بین شرکتها در دوره‌ای که این کالا به
شرکتهای خارج از گروه فروخته شده است شناسایی
می‌گردد.

تمام منافع شرکت باید تا مقطع فروش این کالا به شرکت‌های خارج از گروه معوق ^{*} بماند. صورت سود و زیان تلفیقی نیز باید براساس درآمد تحقق پافته مبادلات کالا بین شرکت‌ها تنظم شود به واسطه اینکه تمام سود ناشی از

فروش کالای شرکت اصلی به شرکت فرعی در دفاتر ثبت
شده است، باید در صورت سود و زیان تلفیقی تمام ادعایی
حقوق صاحبان سهام شرکت اصلی تا منبع سود تحقق نیافته
از این موجودی کالا کاهش پابد.

موقعی که شرکتی یا قلم کالا به شرکتهای وابسته می‌فروشد
یکی از سه وضعیت زیر بوجود می‌آید:

۱- آن قلم کالا در همان دوره به یکی از شرکتهای خارج از
گروه فروخته می‌شود.

۲- آن قلم کالا در دوره مالی بعد به یکی از شرکتهای خارج
از گروه فروخته می‌شود.

۳- آن قلم کالا برای دو و یا چند دوره مالی در شرکت خریدار باقی می‌ماند:

Ex: فرض می‌کنیم شرکت الف: ۸۰ سهم عادی دارای حق رای شرکت ب را در تاریخ ۱۲/۲۹/۱۴ به ارزش دفتری ۲۴۰۰۰ ریال خریداری کرده است در تاریخ ۱/۲/۸۲

شرکت الف مبلغ ٧٠٠٠ ریال کالا خریداری می‌کند و در تاریخ ۱/۳/۸۲ همین کالا را به مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال به شرکت ب می‌فروشد.

شرکت در دفاتر خود چنین ثبت می‌کند.

۱/۲/۸۲ ح موجودی کالا ۷۰۰۰

ح صندوق ۷۰۰۰

۱/۳/۸۲ ۱۰ فروش کالا به شرکت ب بطور نقد ۱۰۰۰۰

ح فروش ۱۰۰۰۰

۱/۳/۸۲ شرکت ب در دفاتر خود چنین ثبت می‌کند.

بهای تمام شده کالای فروش رفته ۷۰۰۰

حساب موجودی کالا ۷۰۰۰

۱/۳/۸۲ خرید کالا به صورت نقد

حساب موجودی کالا ۱۰۰۰۰

حساب صندوق ۱۰۰۰۰

فروش آن کالا در همان دوره مالی ۱۳۸۲ به یکی از شرکت‌های خارج از گروه صورت می‌گیرد. فرض می‌کنیم شرکت ب آن را در تاریخ ۱۱/۰۵/۸۲ به مبلغ ۱۵۰۰۰ ریال به شرکت خارج از گروه می‌فروشد.

شرکت ب فروش کالا را در دفاتر خود چنین ثبت می‌کند.

۱۱/۵ صندوق ۱۵۰۰۰

فروش ۱۵۰۰۰

ثبت فروش کالا به شرکت خارج از گروه

۱۱/۵ بهای تمام شده کالای فروش رفته ۱۰۰۰۰

حساب موجودی کالا ۱۰۰۰۰

مبلغ فروش بین شرکتها باید از هر دو حساب فروش و بهای تمام شده کالای فروش رفته حذف گردد.

۲۹/۱۲/۸۲ فروش ۱۰۰۰۰

بهای تمام شده کالای فروش رفته ۱۰۰۰۰

یاد آور می‌شویم که این سند در صورت سود و زیان تلفیقی اثربار ندارد.

زیرا فروش و بهایا تمام شده کالای فروش رفته به یک مبلغ کاهش یافته است همچنان سند حذفی از بابت سود بین شرکت‌ها نیاز نمی‌باشد زیرا تمام منافع بین شرکت‌ها از طریق فروش مجدد این کالا به شرکت خارج از گروه تحقق یافته است.

مثال: شرکت طوفان ۸۰٪ سهام عادی دارای حق رای شرکت بوران را خریداری می‌کند. این سرمایه‌گذاری به ارزش دفتری در ۳۱/۴/۸۴ انجام می‌دهد خلاصه تراز آزمایشی هر دو شرکت در ۲۹/۱۲/۷۸ می‌باشد.

شرط طوفان ارقام به ريال

بد

بس

صندوق و حسابهای دریافتی

موجودی کالا

ساختمان و تجهیزات خالص

سرمایه گذاری در بوران

بهای تمام شده کالای فروش رفته

شرکت بوران

بد

بس

١٤٥...

٩٠٠٠

١١٠٠٠

٢٢.....

١٨٠٠٠

٢٧.....

--

٢٨.....

١٤٠...

١٧٥...

شرکت طوفان

هزینه استهلاکات
بدهیهای جاری

سهام عادی

سود انباشتہ

فروش

درآمد حاصل از سرمایه گذاری
جمع ۱۱۲۰۰۰

۵۴۰۰۰

۲۲۰۰۰

۹۰۰۰

۳۰۰۰

۳۰۰۰

بد

شرکت بوران

بس

۱۵۰۰۰

۲۰۰۰۰

۴۸۸۰۰۰

۲۵۰۰۰

۳۲۰۰۰

۱۱۲۰۰۰

۵۴۰۰۰

بد

۲۰۰۰۰

۵۴۰۰۰



در تاریخ ۱۱/۵/۸ موجودی کالای پایان دوره شرکت طوفان شامل ۶۰۰۰۰ ریال کالای خریداری شده از شرکت بوران بود که شرکت بوران آن را به مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال تولید کرده است. در سال ۱۳۵۸ شرکت بوران مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال کالای

اضافی تولید نمود که آنها را به شرکت طوفان به مبلغ ۱۵۰۰۰ ریال فروخت تا تاریخ ۲۹/۱۲/۵۸ شرکت طوفان تمام کالای خریداری شده از شرکت بوران را به جز مبلغ ۴۵۰۰۰ ریال از آن که در موجودی کالای پایان دوره شرکت مذکور و منظور شده است فروخت

مطلوبست:

- ۱- تهیه سندهای حذفی برای کاربرگ تلفیقی سال ۱۳۵۸
- ۲- محاسبه درآمد ویژه تلفیقی سال ۱۳۵۸
- ۳- محاسبه ماندهایی که به حقوق صاحبان سهام اقلیت در ترازنامه تلفیقی در تاریخ ۲۹/۱۲/۵۸ تعلق می‌گیرد.

ثبت‌های حذفی:

حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۳۲۰۰۰

سرمایه گذاری در بوران

ثبت شناسایی سود تحقق یافته

سود انباشته اول دوره ۱۶۰۰۰

حقوق صاحبان اقلیت ۴۰۰۰

قیمت تمام شده کالای فروش رفته ۲۰۰۰۰

Rayam Noor University Ebook



کتابخانه الکترونیکی بیام نور.....

تسهیم درآمد ویژه تحقق نیافته به سهامداران اقلیت
سهم اقلیت از سود ۹۰۰*

حقوق صاحبان اقلیت ۹۰۰*

حذف داد و ستد فی مابین ۱۵۰۰۰

فروش ۱۵۰۰۰

بهای تمام شده کالای فروش رفته ۱۳۵۰۰

موجودی کالا ۱۵۰۰

حذف اثرات سرمایه گذاری

سهام عادی

سود انباشته اول دوره ۲۲۰***

*

۹۰*

حقوق اقلیت

سرمایه گذاری در بوران

۶۲۰***

۲۴۸۰***

×

= ۳۰***

۴۵***

سود محقق نیافته امسال ۱۵۰*** - ۳۰*** = ۱۲۰***

Rayam Noor University Ebook



کتابخانه الکترونیکی بنیام نور.....

شرح	ترکیبی	شرکت طوفان	شرکت بوران	بد	بس
فروش	-	۲۵.....	۳۰.....	۲۰.....	(۱۵.....)
درآمد حاصل از سرمایه گذاری	-	۳۲۰۰۰	-	-	-
قیمت تمام شده کالای فروش رفته	-	۱۷۵۰۰۰	(۱۶.....)	(۱۴.....)	۳۲۰۰۰
هزینه استهلاک	-	{۳۰.....}	{۵۰.....}	۲۰.....	-



شرح	شرکت طوفان	بوران	بد	بس	ترکیبی
سهم اقلیت از سود	-	-	-	٩٠٠٠	-
(٩٠٠٠)					
سود ویژه دوره مالی	٧٧٠٠٠	٤٠٠٠	-	-	٢٢٠٠٠
٨١٠٠٠					
سود انباشته آغاز دوره	٤٨٨٠٠	٢٢٠٠٠	-	-	٩٠٠٠
٤٧٢٠٠					
سود انباشته پایان دوره	٥٦٥٠٠	٢٦٠٠٠	-	-	٩٠٠٠
٥٥٣٠٠					
سرمایه سهام عادی	٢٠٠٠٠	٩٠٠٠	-	-	٢٢٠٠٠
٢٠٠٠٠					

بس	بد	بوران	طفان	شرح
-	-	٣٠٠٠	١٥٠٠٠	ترکیبی
٩٠٠	٤٠٠	٣٨٠٠	١٨٠٠٠	بدهیهای جاری
٦٢٠٠	-	٩٠٠	-	حقوق صاحبان اقلیت
-	-	١٤٥٠٠	٩١٥٠٠	جمع
		٢٣٥٠٠	١٠٠٠	صندوق و حسابهای دریافتی



شرح	بس	موجودی کالا	ساختمان و تجهیزات خالص	سرمایه گذاری در بوران	جمع
بوران	طوفان ترکیبی	١١.....	٢٢٠... ٣١٥...	٢٢٠... ٣١٥...	-
بد		١٨.....	٢٧٠... ٤٥٠...	٢٧٠... ٤٥٠...	-
		٣٢...			٣٢...
		٢٤٨....			٢٤٨....
		٥٢١....	٣٨.....	٩١٥... ١٠.....	٥٢١....



نکته : انتخاب روش تخصیص (متناسب یا صد درصد) بر سود خالص تلفیقی هر یک از دوره های مالی اثر می گذارد اما در بلند مدت صرف نظر از روش انتخابی سود خالص تلفیقی یکسان خواهد بود.

از لحاظ نظری، روش تخصیص متناسب مرجع است که در آن سود حذف شده تحقق نیافته به نسبت بین سهامداران اکثریت و سهامداران اقلیت تسهیم می‌گردد.

ترکیب سود و زیان با داد و ستد کالای بین شرکتها در سیستم کنترل موجودی کالای ادواری موقعی که یک شرکت وابسته کالایی را در سیستم کنترل موجودی کالای ادواری به شرکت دیگر بفروشد فقط بهای تمام شده کالای فروش رفته در بخش صورت سود و زیان آن متفاوت است.

LX: فرض می کنیم که شرکت الف مبلغ ۷۰۰۰ ریال کالا از یک شرکت خارج از گروه خریداری کرده و آن را به مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال به شرکت ب بفروش سپس شرکت ب آن را به مبلغ ۱۵۰۰۰ ریال به یکی از شرکتهای خارج

از گروه بفروشد. شرکت الف عملیات فوق را در دفاتر خود به شرح زیر ثبت می‌کند:

۱/۲/۸۱

۱) ثبت خرید کالا	حساب خرید کالا	۷۰۰۰
	صندوق	۷۰۰۰
۲) ۱/۳/۸۲ ثبت فروش کالا	حساب صندوق	۱۰۰۰۰
	حساب فروش	۱۰۰۰۰

شرکت ب در دفاتر خود چنین ثبت می‌کند.

ثبت خرید کالا از شرکت الف

حساب خرید ۱۰۰۰۰

حساب صندوق ۱۰۰۰۰

ثبت فروش کالا

حساب صندوق ۱۵۰۰۰

حساب فروش کالا ۱۵۰۰۰

فصل پنجم

خرید و فروش دارایی‌های غیر جاری بین شرکت‌ها
شرطک اصلی با شرکت‌های فرعی خود دائماً در گیر خرید و
فروشهای مختلفی می‌باشد بطور مثال شرکت‌های تولیدی و
صنعتی غالباً شرکت‌های فرعی دارند که مواد و یا اجزای
محصولات شرکت اصلی را تولید می‌کنند.

اساس اولیه تهیه صورت‌های مالی تلفیقی این است که عملکرد فعالیت‌های شرکت‌های ترکیبی مانند یاک موسسه انفرادی گزارش می‌گردد بنابراین شخصیت واحد‌های تلفیقی باید اثرات چنین خرید و فروشهای بین شرکت‌ها را از صورت‌های مالی تلفیقی خود خارج نمایند.

هدف معاملات بین شرکتها

ز در تهیه صورت‌های مالی تلفیض کایه خرید و فروش‌های بین شرکتها وابتسه باید حذف گردد. ضمناً متذکر می‌گردد که مانده حسابهای خرید و فروش، سود سهام دریافت‌نی و سود سهام پیشنهادی یا پرداخت‌نی بین شرکتها و باسته نیز باید حذف گردد.

سرشکن کردن سود تحقق نیافته به سهامداران:

سود یا زیان حاصل از فروش دارایی‌های غیر جاری شرکت‌های وابسته شناسایی می‌گردد و نهایتاً به سهامداران گروه شرکت‌ها اختصاص دارد. موقعی که فروش از شرکت اصلی به شرکت فرعی صورت پذیرد هرگونه سود و زیان حاصل از این فروش به سهامداران شرک اصلی اختصاص داده می‌شود.

فروش دارائیهای غیر جاری از شرکت فرعی به شرکت اصلی

فروش دارائیهای غیر جاری از شرکت فرعی به شرکت اصلی منجر به تحقق سود حاصل از فروش دارایی در دفاتر شرکت فرعی می‌گردد به هر حال از دیدگاه تلفیقی این سود نباید در صورتهای مالی تلفیقی انعکاس یابد.

سود تحقق نیافته بین شرکتها در کاربرگ تلفیقی به همان روش سابق حذف می‌گردد به هر حال سود تحقق نیافته سهم سهامداران اکثریت و اقلیت را به نسبت در صد مالکیت سهام کاهش خواهد داد.

حذف سود تحقق نیافته بعد از سال اول
در دورهای که فروش دارائیهای غیر جاری به شرکت وابسته
صورت می‌پذیرد سندهای حذفی در کاربرگ تلفیقی باعث
می‌شود که سود و زیان حاصل از فروش دارائیهای غیر
جاری در این دوره به وسیله شرکت فروشنده برگردانده
شود.

و دارایهای مورد معامله بین شرکتها در صورتهای مالی ترکیبی به رقم اولیه پرداخت شده توسط شرکت خریدار گزارش شود در هر دوره مالی بعد از دوره فروش دارایهای غیر جاری که صورتهای مالی ترکیبی تهیه می شود مدامی که این دارایی توسط شرکت خریدار نگهداری شود اثرات سود و یا زیان تحقق نیافته در کاربرگ تلفیقی حذف می گردد.

در مورد فروش شرکت اصلی به شرکت فرعی سود حاصل از فروش داراییهای غیر جاری بین شرکتها کلا بوسیله شرکت اصلی شناسایی می‌گردد که در سود انباشته شرکت اصلی در سالهای بعدی منظور شده است.

از این رو سند حذفی زیر در کاربرگ تلفیقی هر سال که بعد از دوره فروش زمین تهیه می‌گردد تا زمانیکه این دارائی غیر جاری بوسیله شرکت فرعی نگهداری شود صادر می‌گردد.

حساب سود انباشته آغاز دوره بدهکار
حساب دارائی غیر جاری بستانکار

این سند سود انباشته آغاز دوره را کاهش می‌دهد و حساب
دارائی غیر جاری را که در صورت‌های مالی تلفیقی گزارش
می‌شود به بهای تمام شده اولیه خریداری برگشت می‌دهد.
(در حقیقت سود تحقق نیافته بین شرکتها از حسابها خارج
می‌گردد)

فروش دارائیهای غیر جاری به شرکتهای خارج از گروه
سود تحقق نیافته از فروش دارائیهای بین شرکتها در زمانیکه
این دارائیها غیر جاری به شرکتهای خارج از گروه
فروخته شود تحقق یافته تلقی خواهد شد.

خرید و فروش دارائیهای غیر جاری استهلاک پذیر
سود تحقق نیافته بین شرکتها در مورد فروش دارائیهای
استهلاک پذیر به تدریج روی باقیمانده عمر مفید دارائیهای
مذکور تحقق می‌یابد درست مثل آنکه دارایی از شرکتها
خارج از گروه خریداری شده باشد.

در حقیقت یک نسبتی از این سود و زیان تحقق نیافته در هر دوره به عنوان درآمد از توان خدمات منقضی شده دارایی تحقق یافته است مبلغ استهلاک بر مبنای ارزش دفتری شرکت در هر دوره‌ای که دارایی از یک شرکت و ابنته خریداری شده باشد.

بر مبنای قیمت خرید و فروش در بین گروه شرکتها قرار می‌گیرد شناسایی خواهد شد به هر حال از دیدگاه تلفیقی استهلاک باید بر مبنای تمام شده دارایی در شخصیت واحد ترکیبی محاسبه شود یعنی قیمتی که این دارایی از شرکتهای خارج از گروه خریداری شده است.

با تهیه سندهای فرعی در کاربرگ تلفیقی دارایی، استهلاک انباسته مربوط به آن و هزینه‌های استهلاک را در صورت‌های مالی تلفیقی به حالت اولیه برمی‌گردد درست مثل اینکه اصلاً معامله‌ای بین گروه شرکتها انجان نگرفته است.

فروش دارایی غیر جاری بین شرکتها که کلا در شخصیت
واحد ترکیبی صورت گرفته در صورتهای مالی تلفیقی باید
طوری انعکاس یابد درست مثل اینکه هیچ معامله‌ای بین
شرکتها رخ نداده است.

فروش از شرکت اصلی به شرکت فرعی
فرض کنیم شرکت دارایی استهلاک پذیری ار به شرکت
بفروشد این دارایی در پایان سال ۱۳۵۸ به مبلغ ۹۰۰۰
ریال خریداری شده است و در تاریخ ۲۹/۱۲/۱۳۸۱ به مبلغ
۷۰۰۰ ریال به شرکت ب فروخته شده است.

این تجهیزات در سالهای قبل خریداری شده و پس از آنکه سه سال مستهلاک شده به شرکت ب فروخته است عمر مفید آن ۱۰ سال به روش خط مستقیم بدون ارزش اسقاط می‌باشد ارزش دفتری تجهیزات قبل از فروش به شرکت ب به شرح در صفحه بعد محاسبه می‌گردد.

بهای تمام شده ۹۰۰ ریال
استهلاک هر سال
استهلاک سه سال
ارزش دفتری در ۲۹/۱۲/۸۱
سود شناسایی شده توسط شرکت الف پس از فروش آن به شرکت ب
عبارة است از

بهای فروش
ارزش دفتری تجهیزات
سود حاصل از فروش تجهیزات

۷۰۰۰
(۶۳۰۰)
۷۰۰

Rayam Noor University Ebook

کتابخانه الکترونیکی بیام نور.....



سندهای صادره در ۱۲/۸۱/۲۹ در دفاتر شرکت بابت خرید
تجهیزات به شرح زیر میباشد:

حساب تجهیزات ۷۰۰۰

حساب صندوق ۷۰۰۰

شرکت با هیچ استهلاکی برای تجهیزات در سال X محاسبه
نمیکند زیرا این تجهیزات در پایان سال ۱۳۸۱ خریداری
شده است.

شرکت الف استهلاک تجهیزات را برای سال ۱۳۸۱ ثبت می‌کند زیرا
تا پایان سال آن را نگهداری می‌کند.

۲۹/۱۲/۸۱ هزینه استهلاک تجهیزات ۹۰۰

استهلاک انباشته تجهیزات ۹۰۰

شرکت الف فروش تجهیزات را در دفاتر به شرح زیر ثبت می‌کند.

۲۹/۱۲/۸۱ حساب صندوق ۷۰۰۰

استهلاک انباشته ۲۷۰۰

تجهیزات ۹۰۰۰

سود حاصل از فروش تجهیزات ۷۰۰

به علاوه شرکت الف سندهای مربوط به اعلام سود ویژه سال
سود سهام نقدی را طبق ارزش ویژه در دفاتر خود به
شرح زیر ثبت می‌کند.

شرکت ب در سال ۱۳۸۱ سود ویژه‌ای معادل ۵۰۰۰ ریال و
سود سهام نقدی پرداخت شده به مبلغ ۳۰۰۰ ریال اعلام
نموده است.

۱) حساب سرمایه گذاری در سهام شرکت ب ۴۰۰۰۰

حساب درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۴۰۰۰۰

سهم الف از شرکت ب $40000 \times \% 8 = 32000$

۲) حساب صندوق ۲۴۰۰۰

حساب سرمایه گذاری در سهام شرکت ب ۲۴۰۰۰

ثبت سهم الف از سود سهام نقدی پرداخت شده

سهم الف از سود سهام نقدی پرداخت شده شرکت ب $\% 80 = 24000$

$\times 30000$

سندهای حذفی در کاربرگ تلفیقی به شرح زیر می‌باشد:
۳) حساب درآمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت ب
٤٠٠٠

سود سهام نقدی ۲۴۰۰۰ پرداخت شده

حساب سرمایه گذاری در سهام شرکت ب ۱۶۰۰۰

حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری در سهام شرکت ب

۴) درآمد ویژه شرکت ب ۱۰۰۰۰
سود سهام نقدی پرداخت شده ۶۰۰۰
سهم اقلیت ۴۰۰۰

اختصاص درآمد ویژه شرکت ب به اقلیت

درآمد ویژه سهم سهامداران اقلیت $1000 - 4000 = 5000$

۵) حساب سهام عادی 20000

حساب سود انباشته 10000

سرمایه گذاری در سهام شرکت ب 24000

سهم سهامداران اقلیت 6000

حذف سرمایه گذاری اولیه از دفاتر

یک سند اضافی برای حذف سود تحقق نیافته بین شرکتها مربوط به فروش تجهیزات از درآمد ویژه ترکیبی لازم است تا تجهیزات را به بهای تمام شده در صورتهای مالی تلفیقی انعکاس دهد درست مثل اینکه هیچ گونه فروش دارائیهای غیر جاری بین شرکتها اتفاق نیافتد. است.

بدین ترتیب، سندهای حذفی در کاربرگ تلقیقی به شرح زیر،
لازم و ضروری است.

۶) ساختمان و تجهیزات ۷۰۰ سود حاصل از فروش تجهیزات
۲۷۰۰ استهلاک انباشته

حذف سود تحقق نیافته از فروش ساختمان و تجهیزات

با صدور این سند، ساختمان و تجهیزات در دفاتر شرکت ب
به مبلغ ۷۰۰۰ ریال و در ترازنامه تلفیقی به رقم ۹۰۰۰
ریال انعکاس می‌یابد یعنی به بهای تمام شده اولیه $2000 + 7000 = 9000$ ریال شرکت الف گزارش می‌گردد شرکت
ب هیچ استهلاکی را برای ساختمان و تجهیزات در نظر
نمی‌گیرد.

در سند حذفی شماره ۶ مبلغ ۲۷۰۰ ریال استهلاک انباشته برای ساختمان و تجهیزات که باید در دفاتر شرکت الف انعکاس یابد، نشان داده می‌شود درست مثل اینکه تجهیزات فروخته نشده است سند شماره ۶ همچنین مبلغ ۷۰۰ ریال سود بین شرکتها را که تحقق نیافته است و نمی‌تواند در صورتهای مالی تلفیقی الف و ب گزارش گردد حذف می‌کند.

فروش داراییهای غیر جاری از شرکت فرعی به شرکت اصلی

موضوع سود تحقق نیافته حاصل از فروش داراییهای غیر جاری از شرکت فرعی به شرکت اصلی از نظر ماهیت و مشخصات مشابه فروش داراییهای غیر جاری از شرکت اصلی به شرکت فرعی است.

در مورد فروش داراییهای غیر جاری از شرکت فرعی به شرکت اصلی میوان از همان مثال قبلی استفاده نمود فرض کنیم که شرکت فرعی ب تجهیزاتی را به مبلغ ۷۰۰۰ ریال را در تاریخ ۲۹/۱۲/۸۱ به شرکت اصلی الف بفروشد شرکت ب سود ویژه خود را در سال ۱۳۸۱ مبلغ ۵۰۷۰۰ ریال که شامل ۷۰۰ ریال سود حاصل از فروش تجهیزات میباشد گزارش میکند.

بهای تمام شده اولیه تجهیزات برای شکرت ب مبلغ ۹۰۰۰ ریال بوده که سه سال قبل آن را خریداری نموده است ارزش دفتری تجهیزات در تاریخ فروش به شرح زیر می باشد.

بهای تمام شده تجهیزات ۹۰۰۰

استهلاک انباشته در ۲۹/۱۲/۸۱

استهلاک سالانه (۹۰۰۰)

(۲۷۰۰)

ارزش دفتر در پایان سال ۸۱ ۶۳۰۰

سندهای جدأگانه شرکتها در سال ۸۱
شرکت فرعی ب استهلاک تجهیزات را در هر سال قبل از
فروش آن به شرکت اصلی الف به شرح زیر عمل می‌کند

۱) هزینه استهلاک تجهیزات ۹۰۰

استهلاک ابانته تجهیزات ۹۰۰

ثبت هزینه استهلاک سال ۱۳۸۱ برای تجهیزات فروخته شده

۲) صندوق ۷۰۰۰
استهلاک انباشتہ ۲۷۰۰

تجهیزات ۹۰۰۰

سود حاصل از فروش تجهیزات ۷۰۰
ثبت تجهیزات فروخته شده

شرکت اصلی الف خرید تجهیزات از شرکت ب را در دفاتر خود به شرح زیر ثبت
می کند.

۲- تجهیزات ۷۰۰۰
صندوق ۷۰۰۰

خرید تجهیزات از شرکت ب

به علاوه، شرکت الف بر اساس روش ارزش ویژه، نسبت به سهامی که از شرکت به دارا می‌باشد سود ویژه و سود سهام نقدی پرداخت شده شرکت ب را در دفاتر خود چنین ثبت می‌کند.

۵- سرمایه گذاری در سهام ب ۴۰۵۶۰ درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۴۰۵۶۰ ثبت سهم ویژه از شرکت ب $۵۰۷۰۰ = ۴۰۵۶۰ \times \% ۸۰$

صندوق ۲۴۰۰۰

سرمایه گذاری در سهام شرکت ب ۲۴۰۰۰

ثبت سهم سود سهام دفتری پرداخت شده توسط شرکت ب

$$۳۰۰۰۰ = ۲۴۰۰۰ \times \% 80$$

کاربرگ تلفیقی سال ۱۳۸۱

سندهای حذفی در کاربرگ تلفیقی سال ۱۳۸۱ به شرح زیر می‌باشد.

۶) حساب درآمد حاصله از سرمایه گذاری ۴۰۵۶۰

حساب سود سهام نقدی پرداخت شده ۲۴۰۰۰

حساب سرمایه گذاری در سهام ب ۱۶۵۶۰

حذف درآمد ویژه از شرکت ب

۷) درآمد ویژه

حساب سود سهام نقدی پرداخت شده ۶۰۰۰

سهم سهامداران اقلیت ۴۰۰۰

اختصاص سهم درآمد ویژه سهامداران اقلیت

سهم سهامداران اقلیت از درآمد ویژه شرکت ب = ۱۰۰۰

$20\% \times (50700 - 700)$

سهم سهامداران اقلیت از سود سهام نقدی پرداخت شده شرکت

ب $= 6000 = 24000 - 3000$

- ۸) حساب سهام عادی شرکت ب ۲۰۰۰۰
حساب سود انباشتہ آغاز دوره ۱۰۰۰۰
حساب سرمایه گذاری در سهام ب ۲۴۰۰۰
سهم سهامدارن اقلیت ۶۰۰۰
- حذف مانده سرمایه گذاری رد سهام ب در آغاز تحصیل
- ۹) حساب ساختمان و تجهیزات ۲۰۰۰
سود حاصل از فروش تجهیزات ۷۰۰
استهلاک انباشتہ تجهیزات ۲۷۰۰
- حذف سود تحقق نیافته حاصله از فروش تجهیزات

در سند شماره ۶ سود ویژه و سود سهام نقدی از شرکت
فرعی ب براساس منبع ثبت شده به وسیله شرکت الف به
ارزش دفتری در سال ۱۳۸۱ حذف میگردد

در سند شماره ۷، درآمد ویژه سهم اقلیت براساس سهامی که
در اختیار دارد، تعیین میگردد.

در سند شماره ۸، مانده حساب سرمایه گذاری آغاز دوره حذف و مانده سهم سهامداران اقلیت در آغاز دوره تعیین می‌گردد.

در سند شماره ۹، سود حاصل از فروش تجهیزات را حذف می‌کند و مانده حسابها را در کاربرگ تلفیقی برای سود و زیان ترکیبی تعديل می‌کند.

معاملات دارایهای غیر جاری بین گروه شرکتها در خلال دوره مالی

در تمام موارد فوق خرید و فروش دارایهای غیر جاری در پایان دوره مالی انجام گرفته است، لکن ممکن است این معامله در خلال دوره مالی انجام پذیرد در این حالت قسمتی از سود و زیان دوره مالی مذکور تحقق می‌یابد.

۸) حساب سهام عادی شرکت ب ۲۰۰۰۰

حساب سود انباشته آغاز دوره ۱۰۰۰۰

حساب سرمایه گذاری در سهام ب ۲۴۰۰۰

سهم سهامداران اقلیت ۶۰۰۰

حذف مانده سرمایه گذاری در سهام ب در آغاز تحصیل

۹) حساب ساختمان و تجهیزات ۲۰۰۰

سود حاصل از فروش تجهیزات ۷۰۰

استهلاک انباشته تجهیزات ۲۷۰۰

حذف سود تحقق نیافته حاصله از فروش تجهیزات

در سند شماره ۶ سود ویژه و سود سهام نقدی از شرکت فرعی ب براساس منبع ثبت شده به وسیله شرکت الف به ارزش دفتری در سال ۱۳۸۱ حذف می‌گردد.

در سند شماره ۷، درآمد ویژه سهم اقلیت براساس سهامی که در اختیار دارد، تعیین می‌گردد.

در سند شماره ۸، مانده حساب سرمایه گذاری آغاز دوره حذف و مانده سهم سهامداران اقلیت در آغاز دوره تعیین می‌گردد.

در سند شماره ۹، سود حاصل از فروش تجهیزات را حذف می‌کند و مانده حسابها را در کاربرگ تلفیقی برای سود و زیان ترکیبی تعديل می‌کند

معاملات دارایی‌های غیر جاری بین گروه شرکتها در خلال دوره مالی

در تمام موارد فوق خرید و فروش دارایی‌های غیر جاری در پایان دوره مالی انجام گرفته است، لکن ممکن است این معامله در خلال دوره مالی انجام پذیرد در این حالت قسمتی از سود و زیان دوره مالی مذکور تحقق می‌یابد.

بنابر این هنگام وقوع این امر، سندهای حذفی در کاربرگ تلفیقی پایان سال، استهلاک انباشته و هزینه استهلاک را تعدیل می‌نماید این رقم تعدیلی برابر است با تفاوت بین استهلاک ثبت شده توسط شرکت خریدار و استهلاک ثبت شده تا زمان فروش توسط فروشنده.

بطور مثال، فروش تجهیزات از شرکت فرعی به شرکت
اصلی در تاریخ ۱۴/۸/۸۱ صورت گرفته است. درج یک سند
حذفی در کاربرگ تلفیقی برای پایان سال ۲۹/۱۲/۸۱ لازم
می‌گردد.

استهلاک انباشه ××

هزینه استهلاک ××

تعدیل استهلاک برای مدت مذکور

فصل ششم: اوراق قرضه یا بدهی بلند مدت

اوراق قرضه یا بدهی بین شرکتها :

یکی از مزایای داشتن کنترل روی سایر
شرکتها این است که مدیریت قادر است
منابع موجود خود را به شخصیت قانونی
دیگری انتقال دهد . شرکتها غالبا در یافته
اند که انتقال

- و قرض دادن مازاد وجوه به شرکت وابسته دیگر و یا دریافت وام از آن جهت رفع کمبود نقد ینگی برای شرکت یک مزیت است. قرض گیرنده معمولاً در «شرايط محدوديت اعتبار» از نرخ بهره هاي پاينتری سود مي برد

و قرض دهنده ممکن است قادر باشد که وجهه مازاد را در شرکت دیگری که دانش قابل ملاحظه ای دارد، یک مزیت برای شرکت اصلی یا شرکت وابسته خود بداند. قواعد ترکیب یا تلفیق:

- بدھی بین شرکتها بر دو نوع است :
 - ۱- بدھی مستقیم بین شرکت ها که شامل وام از یک شرکت وابسته به شرکت دیگر بدون مداخله شرکتی از خارج گروه می باشد . مانند حسابهای دریافتی و حسابهای پرداختنی .

۲- بدهی غیر مستقیم که شامل بدهی یک شرکت وابسته به شرکت خارج از گروه است که شرکت دیگری از گروه این بدهی از شرکت خارج از گروه بوسیله اسناد و یا صدور اوراق قرضه خریداری نماید . موقعي که بخواهیم صورتهای مالی تهیه کنیم تمام مانده های این حساب که از

• معامله بین شرکت ها ناشی می شود باید حذف شود . موقعی که شرکت الف سند بدھی شرکت ب را از شرکت خارج از گروه خریداری می کند . یا باخرید این بدھی قبل از سرسید سود و زیان آن حتی اگر در صورت سود و زیان جداگانه هر یک از شرکتهای وابسته ظاهر نگردد باید در صورت سود و زیان

تلفیقی گزارش شود

• ۳- فروش مستقیم اوراق قرضه به یک شرکت وابسته : موقعي که یک شرکت اوراق قرضه خود را مستقیما به یک شرکت وابسته دیگر می فروشد ، هنگام تهیه صورتهای مالی تلفیقی باید تمام اثرات این بدھی حذف گردد ، تمام مبالغ مربوط به این بدھی بین شرکت ها از جمله سرمایه گذاری در

- اوراق قرضه اوراق پرداختنی استهلاک در اوراق قرضه صرف اوراق قرضه و هزینه و در آمدهای بهره اوراق قرضه باید حذف گردد.
- داد و ستد اوراق قرضه بین شرکتها به ارزش اسمی :

• زمانی که اوراق قرضه یک شرکت وابسته به ارزش اسمی مستقیماً به شرکت دیگری هر برگ فروخته شود سندهای ثبت شده به وسیله شرکت سرمایه گذار و انتشار دهنده آن نسبت به یکدیگر یک تصویر آئینه‌ای خواهد داشت.

• در سال ۱۳۹۷ ثبت‌های شرکت‌های الف و ب با بت اصل و بهره و در آمد آن در دفاتر به شرح زیر می‌باشد :

حساب اوراق قرضه پرداختنی
۱۰۰ حساب در آمد بهره حساب هزینه بهره

۱۲۰۰۰

• دادو ستد اوراق قرضه بین شرکت‌ها با کسر و یا صرف

:

موقعی که نرخ بهره رسمی اوراق قرضه با نرخ بهره بازار متفاوت باشد اوراق قرضه با کسر و یا صرف فروخته خواهد شد فرض کنیم در تاریخ ۱/۱/۱ شرکت ب را که ارزش اسمی آن ۱۰۰۰۰۰ ریال است به مبلغ ۹۰۰۰۰ ریال

• خریداری می کند . هزینه بهره و در آمد بهره شرکتهای ب و الف هر سال به روش خط مستقیم مستهلک می گردد :

• هزینه یا در آمد بهره ۱۳۰۰۰ در خلال هر دوره مالی نصف مبلغ ۱۰۰۰ ریال در هر دوره پرداخت بهره شناسایی می گردد مثال : شرکت ب در تاریخ

١/١/١ / X



• اوراق قرضه ای به مبلغ ۱۰۰۰ ریال انتشار می دهد و در آن تاریخ آن را با کسر ۱۰۰۰ ریال در بازار به فروش می رسانند . سندهای مرتبط با اوراق قرضه که در دفاتر شرکت ب در خلال سال ۱۳۶۱ ثبت می گردد به شرح زیر می باشد :

- بهره شش ماهه
- ۲۹/۱۲/۱ × هزینه بهره
- کسر اوراق قرضه
- صندوق
- او را قرضه در زمان تحصیل
- محاسبه سود با تعبیر بازخریدی اوراق قرضه :
- از دیدگاه تلفیقی ،

- خرید اوراق قرضه ب به وسیله شرکت الف یک عمل باز خرید اوراق قرضه توسط شخصیت واحد ترکیبی می باشد از این رو در زمان تهیه صورتهای مالی تلفیقی سود و زیان از تفاوت بین
- ارزش دفتری اوراق قرضه در زمان خرید مجدد توسط شرکت الف و مبلغ پرداخت شده به وسیله

- و سهمی به سهامداران اقلیت اختصاص داده نمی شود
- حساب سرمایه گذاری در سهام شرکت ب در آمد حاصله از سرمایه گذاری ۴۰/۰۰۰
- سندهای سرمایه گذار در اوراق قرضه در سال ۱۳۹۲
- نحوه نگهداری حسابهای سرمایه گذاری در اوراق قرضه در شرکت الف به همان طریقی است که اوراق قرضه در دست شرکت خارج از گروه باشد . این قرض اوراق قرضه در باقیمانده عمر اوراق قرضه یعنی ۹ سال در هر سال ۱۰۰۰ ریال مستهلك می گردد که

- قرضه در دست شرکت خارج از گروه باشد . این قرض اوراق قرضه در باقیمانده عمر اوراق قرضه یعنی ۹ سال در هر سال ۱۰۰۰ ریال مستهلك می گردد که در هر پرداخت بهره در ۶ ماه مبلغ ۵۰۰ ریال منظور می گردد . سندهای شرکت الف بابت درآمد بهره در سال ۲۰۱۳ به شرح زیر می باشد :
- در آمد حاصل از سرمایه گذاری در اوراق قرضه ۶۰۰۰ ۲۹/۱۲/۲۰ وجه نقد

- در آمد حاصل از سرمایه گذاری در اوراق قرضه
- ۱۲/۲ X ۲۹/۰۶ نقد وجوه
- سندهای اولیه بر اساس روش ارزش ویژه در سال ۱۳۲ X
شرکت الف سندهای زیر را در سال ۱۳۲ X بر اساس ویژه ثبت می کند :
- سرمایه گذاری در سهام ب ۰۰۰/۶۰
- در آمد حاصله از سرمایه گذاری ۰۰۰/۶۰

- ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام ب در ۱/۱/۲ X
- اثرات سود حاصل از ابزار باز خرید اوراق قرضه روی مانده سهم سهامداران اقلیت آغاز دوره و روی مانده سود انباشته تلفیقی آغاز دوره که در سند شماره ۶ در کار برگ تلفیقی تجلی یافته نشان داده شده است .

- حقوق صاحبان سهام اقلیت در ۲۹/۱۲/۲
- جمع حقوق صاحبان سهام اقلیت در ۲۹/۱۲/۲ شامل سهم از ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام شرکت ب و سهم از سود حاصله از طرح باخرید اوراق قرضه که تاکنون تحقق نیافته است می شود :
جمع ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام ب ۳۵۵۰۰۰

- سندهای حذفی در سالهای بعدی
- در سالهای بعد از ۱۳۲X ، سند حذفی در کاربرگ تلفیقی برای اوراق قرضه بین شرکتها و تعدیلات آن مشابه سند شماره ۶ خواهد بود.
- کسر و صرف اوراق قرضه مستهلک نشده هر سال به مبلغ ۱۰۰۰ ریال و ۲۰۰ ریال کاهش می یابد . سود حاصله از تعییر باز خریدی اوراق قرضه

۱۰۸۰۰



- خرید اوراق قرضه به بیشتر از ارزش اسمی :
- موقعی که اوراق قرضه شرکت وابسته از یک شرکت خارج از گروه توسط شرکت وابسته دیگر به ارزش بیشتر از ارزش اسمی خریداری می شود رویه تلفیقی اساساً همان رویه گذشته است با این تفاوت که در این عملیات زیان حاصل از طرح باز خرید اوراق قرضه به دست می آید .

▪ سند حذفی اوراق قرضه در کاربرگ تلفیقی که در پایان سال ۱۴۰۳ تهیه می شود اوراق قرضه پرداختنی و سرمایه گذاری در اوراق قرضه را برگشت می دهد و زیان حاصل از طرح باز خرید اوراق قرضه شناسایی می گردد .

▪ زیان حاصله از طرح باز خرید

- داد و ستد اجاره داراییهای غیر جاری بین شرکتها
- اجاره داراییها غیر جاری بین شرکتها در کلیه واحدهای تجارتی در سرتاسر دنیا روش کاملاً معمولی می باشد که یک روش جایگزین برای معامله اوراق قرضه بین شرکتها برای تحصیل دارایها غیر جاری می باشد .

- شخصیت تلفیقی در زمان تحصیل شناسایی می گردد .
- سود حاصل از بازخریدی اوراق قرضه ۱۰۸۰۰
- نحوه تخصیص سود با تعبیر بازخریدی اوراق قرضه
- در عمل چهارشیوه برای آنکه سود وزیان حاصل از بازخرید اوراق قرضه شرکت وابسته به سهامداران شرکتهای شرکت کننده سرشکن گردد وجود دارد :
- ۱- به شرکت وابسته انتشار دهنده اوراق قرضه .

- موقعی که شرکت فرعی انتشار دهنده اوراق قرضه باشد سود و زیان حاصل از بازخرید اوراق قرضه به عنوان ارزش افزوده به سهامداران شرکت فرعی سرشکن می گردد .
- کل سود حاصل از بازخرید اوراق قرضه به سهامداران اکثریت تخصیص داده است

- اجاره عملیاتی
- سندهای حذفی مورد نیاز در اجاره عملیاتی بین شرکت ها آنها بی هستند که هزینه اجاره ثبت شده شرکت اجاره گیرنده و در آمد اجاره ثبت شده شرکت اجاره دهنده را بر گرداند اگر شرکت های وابسته اجاره را به صورت تعهدی ثبت کرده باشند رقم مربوط نیز باید حذف گردد.

- اجاره از نوع تامین مالی مستقیم
- اجاره از نوع مالی مستقیم ، اجاره دهنده معمولاً یک دارایی غیر جاری خریداری می کند این تجهیزان عمر مفید ۳ سال دارند شرکت ب بازده سالیانه ای معادل تقریبا ۱۰٪ روی سرمایه گذاری خود دارد .

- تعهدات اجاره سرمایه ای
- اجاره از نوع فروش :
- اجاره از نوع فروش این است که شرکت اجاره دهنده قسمتی از مبالغ سود حاصل از اجاره را به علاوه از تامین منابع مالی کسب می نماید . فرض می کنیم :

• شرکت ب تجهیزاتی را در تاریخ ۱/۱/۱ X به مبلغ ۴۵۰.۰۰۰ ریال خریداری می کند .

کت اصلی

فصل هفتم : مسائل خاص

- مسائل خاص (سهام ممتاز ، تغیرات در سهم مالکیت شرکت اصلی در فرعی (خرید و فروش سهام به دفعات) ، سطوح چند جانبی ، سود سهمی و مالکیت متقابل)
- در این فصل تعداد سهام مورد تملک با تهیه صورتهای مالی تلفیقی ارتباط دارد بیشتر مورد بحث قرار می گیرد .
 ١. سهام ممتاز شرکت فرعی
 ٢. تغیرات در میزان مالکیت شرکت فرعی

- ٣- سطوح مالکیت چند جانبی
- ٤- مالکیت متقابل
- ٥- سود سهامیه شرکت فرعی

- ۱- سهام ممتاز شرکت فرعی
- بسیاری از شرکتها بیش از یک نوع سهام دارند ، و در هریک از این انواع سهام وظایف خاصی را در شرکتها ایفا می کنند و حقوق متفاوتی در شرکتها دارند . سهامداران ممتاز معمولاً نسبت به

• سهامداران عادی در دریافت سود سهام و همچنین دریافت داراییهای خالص نقدی اولویت و برتری دارند . ولی سهامداران ممتاز در شرکتها حق رای ندارند،لذا سهامداران ممتاز بدون توجه به تعداد سهام آنها هیچ کنترلی در شرکت نخواهند داشت .

- بدین جهت سرمایه داران ممتاز شرکت فرعی فقط نسبت به داراییهای خالص آن ادعا دارند، که ادعای مورد نظر آنها باید در تهیه صورتهای مالی تلفیقی لحاظ گردد.
- تلفیق صورتهای مالی با سهام ممتاز
- در زمان تهیه صورتهای مالی تلفیقی، مقدمتاً باید ارقامی که به سهامداران ممتاز شرکت فرعی

- اختصاص داده می شود ، قبل از رسیدگی به حذف مالکیت سهامداران عادی روشن گردد .
- اگر شرکت اصلی تعدادی سهام ممتاز را که در شرکت فرعی داشته باشد ، باید هنگام تهیه صورتهای مالی تلفیقی درصدی از سهام ممتاز را که در اختیار دارد ، حذف نماید و

- آن نسبت از سهام ممتاز که در اختیار شرکت اصلی نمی باشد، باید جزو سهم سهامداران اقلیت منظور گردد.
- برای روشن شدن نحوه تهییه صورتهای مالی تلفیق بادارابودن سهام ممتاز، اطلاعات شرکت الف و ب در مثال ذکر شده

- در فصول گذشته را به کار می گیریم :
- ۱- شرکت الف در تاریخ ۲۹/۱۲/X. ۸۰٪ سهام عادی دارای حق رای شرکت ب رابه ارزش دفتری ۲۴۰.۰۰۰ ریال به عنوان یک سرمایه گذاری بلند مدت با روش ارزش ویژه دارا می باشد.

- سهم سهامداران اقلیت از سود ویژه سال ۱۳۹۱
- سهم سهامداران اقلیت از سود ویژه سال ۱۳۹۱
براساس مفروضات فوق الذکر به شرح زیر می باشد

⋮

- سود سهام ممتاز شرکت ب ۱۲۰۰۰
- سهم سهامداران اقلیت از سود ویژه سهامداران عادی شرکت ب : (۳۸۰۰۰×۲۰) ۷۶۰۰
- $\frac{۱۹۶۰۰}{_____}$

- سرمایه گذاری شرکت اصلی در سهام ممتاز شرکت فرعی
- بعضی اوقات شرکت اصلی هم در سهام عادی و هم در سهام ممتاز شرکت فرعی سرمایه گذاری می کند .
- نظر به این که سهام ممتاز شرکت فرعی نیز در اختیار شرکت اصلی می باشد ،

- باید هنگان تهیه صورتهای مالی تلفیقی اثرات آن حذف گردد .
- از این رو ، باید اثرات هر درآمدی که از دریافت سود سهام ممتاز شرکت فرعی در دفاتر شرکت اصلی ثبت گردد ، حذف شود . برای روشن شدن نحوه عمل در مورد سرمایه گذاری شرکت الف در سهام عادی و سهام ممتاز شرکت فرعی ، فرض

• کنیم شرکت الف در تاریخ ۱/۱/۱ $\times ۶۰\%$ از ۱۰۰۰ ریال سهام ممتاز ۱۲٪ شرکت ب را به ارزش اسمی ۰۰۰۰۴ ریال خریداری نماید.

• شرکت الف در تاریخ ۲۹/۱۲/۰ $\times ۸۰\%$ سهام عادی

- دارای حق رای شرکت ب را به مبلغ ۲۴۰۰۰ ریال خریداری می نماید . در سال ۱۳۱۳ شرکت ب ۱۲۰۰۰ ریال سود سهام ممتاز را می پردازد .
- شرکت الف ۷۲۰۰ ریال ($12000 \times 60\%$) از سود سهام ممتاز دریافتی را به عنوان

• درآمد حاصل از سرمایه گذاری در حسابهای خود ثبت می کند . بنابراین ۴۸۰۰ ریال باقیمانده سود سهام ممتاز پرداخت شده به سایر سهامداران ممتاز تعلق دارد .

• در ترکیب، جمع درآمد ویژه اختصاص یافته به سهامداران اقلیت بادر نظر گرفتن سود

- سهام ممتاز پرداخت شده به شرح زیر می باشد :
 - سهم سهامداران اقلیت از سود سهام ممتاز پرداخت شده :
$$12000 \times \%40 = 4800$$

سود ویژه اختصاص یافته به سهامداران عادی اقلیت

:

(۳۸۰۰۰ ×٪۲۰)

۷۶۰۰

۱۲۴۰۰

- سرمایه گذاری در سهام ممتاز شرکت فرعی با شروط خاص
- در عمل اشکال متفاوتی از سهام ممتاز ممکن است وجود داشته باشد .
- به طور مثال، اکثر سهام ممتاز قابل انباشت ، تعداد دیگر مشارکتی ، و برخی دیگر

قابل جمع شدن یا قیمت‌های متفاوت به غیر از ارزش اسمی آن می باشد. موقعي که یک شرکت فرعی یا سهام ممتاز ترکیب می شود، توافق در موارد شروط سهامداران ممتاز باید به مرحله اجرا درآید

• تا سهمی که باید از حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی به سهامداران ممتاز اختصاص یابد، معین و مشخص گردد. شرط سود سهام ممتاز جمع شونده یاقابل انباشت تا حدی برای سهامداران ممتاز جنبه حفاظتی دارد

• تا شرکت راملزم به پرداخت هر دو سود سهام ممتاز معوق و جاتری قبل از پرداخت هر سود سهام نقدی به سهامداران عادی بنماید. اگر شرکت فرعی سهام ممتاز جمع شونده یا قابل انتشاره داشته باشد

• یک رقم از درآمد ویژه مساوی با سود سهام ممتاز سال جاری است که در ترکیب خواه سود سهام ممتاز اعلام بشود یا نشود به سهامداران ممتاز اختصاص داده می شود موقعی که در شرکت فرعی سود سهام ممتاز معوق وجود دارد

در ترکیب و یا تلفیق صورتهای مالی این امر باید شناسایی گردد تا قسمتی از سود انباشته بابت سود سهام ممتاز اختصاص یابد. از طرف دیگر، موقعی که سهام ممتاز قابل انباشت و یا جمیع شونده در شرکت وجود ندارد،

• شرکت الزامی نسبت به پرداخت سود سهام معوق ندارد . نتیجاً هیچ رویه تلفیقی خاصی درمورد سود سهام اعلام نشده سهام ممتاز شرکت فرعی برای دوره های گذشته وجود ندارد .

• از جنبه سود سهام ممتاز با مشارکت در سود (مشارکتی) (به سهامداران ممتاز اجازه داده می شود که سهمی ازدرآمد قابل توزیع را که بیشتر از پایه نرخ سود سهام ممتاز باشد دریافت نمایند .

- اگرچه سهام ممتاز مشارکتی (با مشارکت در سود) کمتر وجود دارد، اما تفاوت زیادی در انواع شروط رایج آن وجود دارد.
- همین که درجه مشارکتی یا درصد مشارکت در سود تعیین گردید

- در صورتهاي مالي تلفيقی سهم متناسبی ازدرآمد و دارایهاي خالص شركت فرعی به سهامداران ممتاز سرشکن می گردد .

- بسياري از سهام ممتاز قابل انباشت با قيمتهاي مازاد برارزش اسمی است .

• رقمی که به هنگام باخرید به سهامداران ممتاز قابل انباشت پرداخت می‌گردد براساس توافقات و ادعایی است که این سهامداران نسبت به داراییهای خالص شرکت فرعی دارند

و رقمی که به سهامداران ممتاز شرکت اصلی اختصاص می یابد در تهیه صورتهای مالی تلفیقی منظور می گردد .

مثال : برای روشن شدن موضوع ترکیب سهام ممتاز شرکت فرعی با سرمایه گذاری بیشتر در سهام عادی آن ،

فرض کنیم شرکت فرعی ب ۱۰۰۰ ریال سهام ممتاز ۱۲٪ در تاریخ ۱۰/۱/۱ صادر می‌کند و آن را به صورت سهام قابل انباشت یا با سود قابل انباشت، بدون مشارکت در سود در بازار با نرخ ۱۰٪ به فروش می‌رساند

سود سهام ممتاز در سال ۱۳۹۰ اعلام نمی گردد و در تاریخ ۱۲/۰۹/۹۷ شرکت الف ۸۰٪ سهام عادی را به مبلغ ۲۴۰۰۰ ریال و در تاریخ ۱/۱/۹۸ شرکت الف ۶۰٪ سهام ممتاز شرکت ب را به مبلغ ۶۱۰۰۰ ریال خرید.

- تغییرات در مالکیت شرکت اصلی و یا خرید و فروش به دفعات
- آنچه در فصول گذشته راجع به سهم مالکیت شرکت اصلی در شرکت فرعی گفته شد این بود که سهم مالکیت در تمام مدت ثابت باقی می‌ماند

لکن ممکن است در صد مالکیت متفاوت باشد .
تغییرات در سطح مالکیت ممکن است ناشی از فعل
و انفعالات شرکت اصلی یا شرکت فرعی باشد
شرکت اصلی می تواند نسبت مالکیت خود را در
شرکت فرعی را با خرید و فروش سهام به شرکتهای
خارج از گروه

• (شرکتهای غیر وابسته) تغییر دهد . یک شرکت فرعی می تواند در صد مالکیت شرکت اصلی را با فروش سهم اضافی و یا باز خرید سهام از شرکتهای خارج از گروه و یا از طریق معاملات سهام با شرکتها اصلی تغییر دهد .

- حالت اول : خرید سهام اضافی شرکت فرعی توسط شرکت اصلی از شرکتهای غیر وابسته به دفعات
- شرکت اصلی ممکن است سهام عادی شرکت فرعی رادر مقاطع مختلف خریداری نماید ، زمانی که صورتهای مالی تلفیقی تهیه می گردد ؛ بهای تمام شده سهام خریداری شده در هر بازار بالرزش دفتری آن

• سهام در مان تحریصیل مقایسه و مابه التفاوت ایجاد شده به عنوان بخشی از عملیات تحت عنوان مابه التفاوت خرید اختصاص می یابد . حالت دوم : فروش سهام شرکت فرعی به شرکتهای خارج از گروه به وسیله شرکت اصلی

موقعی که شرکتی تمام و یا قسمتی از سرمایه گذاری خود را به فروش می رساند معمولاً از این معامله سود و یا زیانی حاصل می شود که در دفاتر شرکت فروشنده ثبت می گردد ، نشریه شماره ۱۸ APB صریحاً در مورد فروش سهام شرکت سرمایه پذیر نظر داده است و آن شناسایی سود

و یا زیان از ما به التفاوت بین قیمت فروش و رقم جاری سهام است . به هر حال سؤالی که مطرح است آن است که این سود و یا زیان باید در صورت سود و یا زیان حاصل از فروش سهام شرکت فرعی در صورت سود و زیان تلفیقی با مفهوم شخصیت واحد اقتصادی انفرادی تناقض دارد .

از دیدگاه تلفیقی می توان گفت که با فروش سهام شرکت فرعی به شرکتهای خارج از گروه، در آن زمان این سهام قسمتی از سهم سهامداران اقلیت می گردد. اگر شرکت فرعی سهام عادی خود را به شرکت خارج از گروه بفروشد در آن زمان سود و یا زیانی

• شناسایی گردد . بهتر است تفاوت بین ارزش جاری در دفاتر شرکت اصلی قبل از زمان فروش با قیمت فروش در صورتهای مالی تلفیقی به عنوان تعديل در حساب صرف سهام و یا سرمایه اضافی پرداخت شده به جای سود یا زیان منظور گردد .

برای روشن شدن فروش سهام شرکت فرعی به
شرکت خارج از گروه، فرض کنیم که شرکت
ب در تاریخ ۱۲/۲۹/۱۴۰۰، ۲۰ سهم عادی به
ارزش اسمی ۱۰۰ ریال و سود انباشته
ای به مبلغ ۱۰۰ ریال دارد.

- تفاوت بین رقم جاری و قیمت فروش سرمایه گذاری
- رقم سرمایه گذاری شرکت الف در سهام عادی شرکت ب با روشن ارزش ویژه در تاریخ فروش با در نظر گرفتن سهم شرکت الف از درآمد ویژه و سود سهام پرداخت شده شرکت ب در سال ۱۳۹۱ به شرح زیر می باشد :

- بهای تمام شده سرمایه گذاری در تاریخ ۲۹/۱۲/۰
- ۲۴۰.۰۰۰ ریال
- سهم الف از دارد ویژه شرکت ب (۵۰ ریال × ۸۰٪)
- ۴۰.۰۰۰ ریال

- سهم الف از سود سهام پرداخت شده شرکت ب (۳۰ ر.۰۰۰٪/۸۰)
- ۲۴۰۰۰
- مانده حساب سرمایه گذاری در تاریخ ۱/۱/۱

• به واسطه اینکه هیچ مابه التفاوتی وجود ندارد، مانده حساب سرمایه گذاری با ۸۰٪ حقوق صاحبان سهام شرکت ب در تاریخ ۱/۱/۱ Xبرابر است (۳۲۰,۰۰۰ × ۸۰٪)

- کاربرگ تلفیقی سال ۲۰۱۳ :
- اگر سود و یا زیان حاصله از فروش سرمایه گذاری در صورت سود و زیان تلفیقی انعکاس یابد ، هیچ تعلیلی در هنگام تهیه صورتهای مالی تلفیقی در سال ۲۰۱۳ و یا در دوره های بعد از آن لازم نمی باشد

- از طرفی، مستثنی کردن سود از صورت سود و زیان تلفیقی بیشتر با دیدگاه شخصیت واحد اقتصادی انفرادی همسازی و هماهنگی دارد .
- در این قضیه سود حذف شده و حساب صرف سهام و یا سرمایه اضافی پرداخت شده در تاریخ ۲۹/۱۲/۲ آیجاد می گردد .

- حساب سود حاصله از فروش سرمایه گذاری
٣٠٠٠
- حساب صرف سهام یا سرمایه اضافی پرداخت شده
٣٠٠٠
- حذف سود حاصله از فروش سهام شرکت فرعی
- با صدور سند مذکور در حقیقت مثل این

- است که شخصیت واحد ترکیبی سهام به سهامداران اقلیت تعلق گرفته است .
- سندهای حذفی ۷۵٪ سرمایه گذاری در سهام شرکت ب درکاربرگ تلفیقی سال ۱۳۹۲ به شرح زیر می باشد :

- حساب درآمد حاصله از سرمایه گذاری ۵۶۲۵۰
- سود سهام پرداخت شده ۳۰۰۰۰ ر.
- سرمایه گذاری در سهام شرکت ب ۲۶۲۵۰

- حذف درآمد حاصله از سرمایه گذاری
- سهم الف از درآمد ویژه شرکت ب
- $56250 \times \% 75 = 75000$
- سهم الف از سود سهام پرداخت شده ب
- $\% 75 \times 40000 = 30000$ ر
- ر $000 - 30000 = 26250$

- درآمد ویژه - سهم اقلیت
- سود سهام پرداخت شده
- سهم سهامداران اقلیت
- تخصیص درآمد ویژه شرکت ب به سهامداران اقلیت

سهم سهامداران اقلیت از درآمد ویژه ب

$$18750 = 75000 \times \% 25$$

$$40000 = 40000 \times \% 25$$

$$8750 = 18750 - 10000$$

- ترکیب در دوره های بعد از سال ۱۳۹۲
- برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی هر سال بعد از ۱۳۹۲، در کاربرگ تلفیقی درج سندی مشابه سند شماره ۲ لازم است که رقم ۳۰۰۰ ریال تحت عنوان حساب سرمایه اضافی پرداخت شده را ایجاد نماید

- به واسطه اینکه سود شناسایی شده شرکت الف در سال
- ۱۳۲X به حساب سود انباشته بسته شده است ، با کاهش سود انباشته آغاز دوره باید اثرات سود حاصل از فروش سرمایه گذاری حذف گردد .

- این سند در کاربرگ تلفیقی به شرح زیر منظور می گردد :
- سود ابیاشته آغاز دوره ۳۰۰۰ ریال
- سرمایه اضافی پرداخت شده ۳۰۰۰ ریال
- حذف اثرات سود حاصل از فروش سرمایه گذاری

- حالت سوم : فروش سهام اضافی شرکت فرعی به شرکتهای خارج از گروه
- موقعي که شرکت فرعی سهام جدیدی به شرکتهای غیر وابسته می فروشد . وجوه اضافی برای شرکتهای ترکیبی ایجاد می شود .

• با فروش سهام جدید به شرکتهای خارج از گروه جمع سهام عادی مپتشره شرکت فرعی افزایش می یابد ، در نتیجه در صد مالکیت شرکت الف (اصلی) کاهش خواهد یافت . در آن تاریخ ، رقم اختصاص یافته به سهامداران اقلیت در صورتهای مالی تلفیقی افزایش می یابد .

- نتیجه ارقام سهم اکثریت و اقلیت تحت تاثیر دو عامل قرار می‌گیرند :
- ۱- تعداد سهام فروخته شده به شرکتهای خارج از گروه
- ۲- قیمت سهامی که به شرکتهای خارج از گروه فروخته شده است .

- تفاوت در ارزش دفتری سهام فروخته شده شرکت فرعی
- موقعی که قیمت فروش سهام جدید برابر با ارزش دفتری سهام منتشره قبلی باشد، هیچ تغییری در ادعای سهامداران فعلی به وجود نمی آید

• اگر حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی به عنوان یک مجموعه مورد بررسی قرار گیرد ، میزان کلی مجموعه افزایش می یابد . در حالی که سهم شرکت اصلی از این مجموعه کاهش می یابد ، میزان حصه شرکت اصلی از مجموعه یکسان باقی می ماند

• زیرا در میزان کلی مجموعه افزایش به وجود آمده است . سندهای حذفی در ترکیب به سادگی تغییر می یابد تا افزایش در ادعای سهامداران اقلیت و متقابلاً افزایش در مانده حقوق صاحبان شرکت فرعی شناسایی گردد .

به هر حال؛ فروش بیشتری به ارزش دفتری اتفاقی نمی افتد . موقعی که قیمت فروش و ارزش دفتری باهم برابر نباشند ، تمام سهامداران عادی از این مابه التفاوت به یک نسبت بهره مند می گردند .

در چنین وضعیتی ، ارزش دفتری سرمایه گذاری شرکت الف حتی اگر تعداد آن ثابت بماند تغییر می کند ، هر دو میزان مجموعه و میزان سهم شرکت الف از این مجموعه تغییر می کند .

• میزان حصه شرکت اصلی به این دلیل تغییر می کند
که افزایش در میزان مجموعه و کاهش در سهم
شرکت اصلی دقیقاً یکدیگر را پایاپایی نمی کنند .

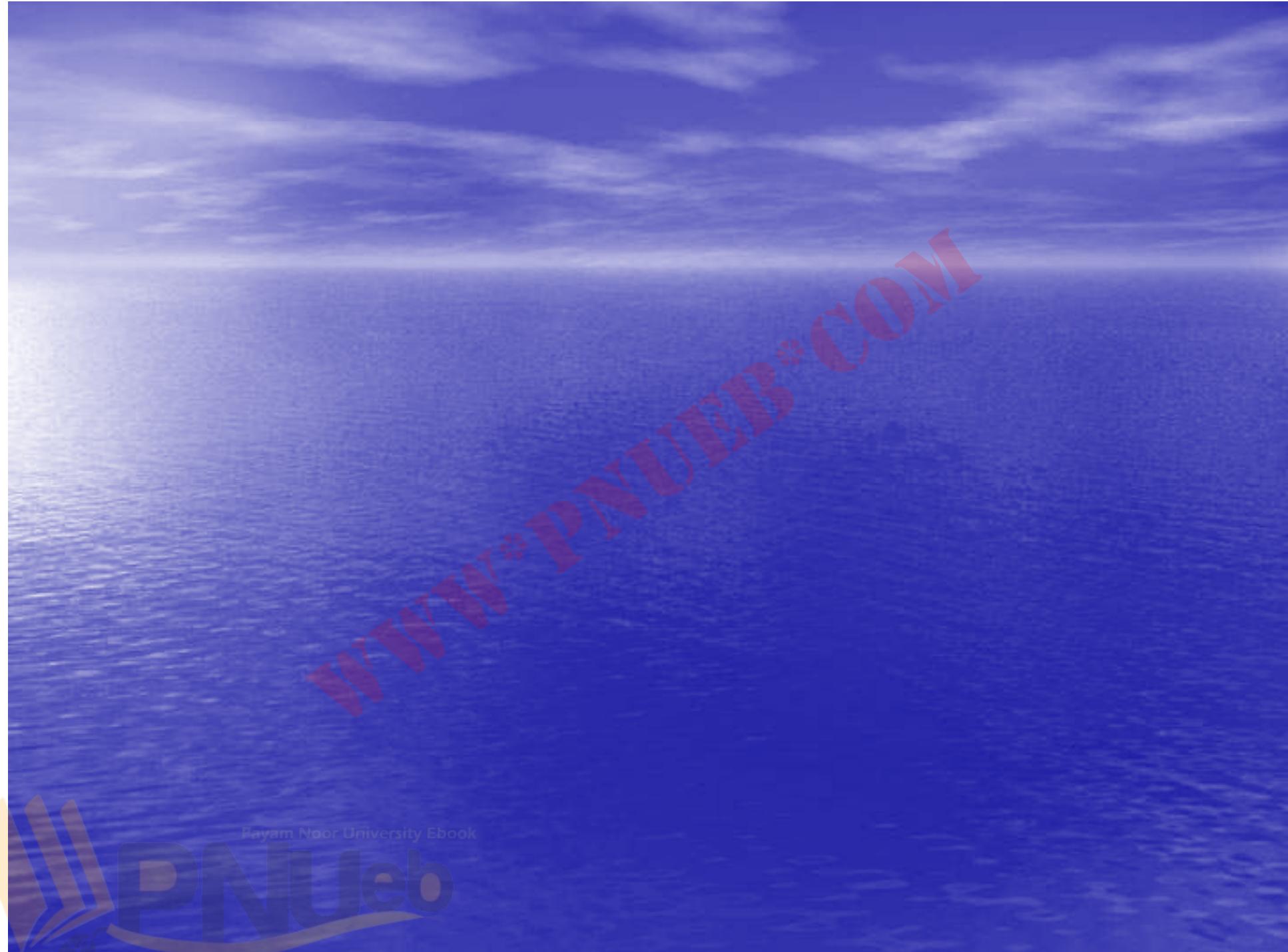
- فروش سهام شرکت فرعی به کمتر از ارزش دفتری
- شرکت فرعی ممکن است سهام خود را به شرکتهای غیر وابسته به کمتر از روش دفتری فعلی بفروشد، در این صورت اثراتی متضاد با آنچه که بیان شده است، به وجود خواهد آمد.

- ادعای شرکت اصلی با فروش سهام اضافی به کمتر ازارزش دفتری فعلی کاهش می یابد . سندکاهش در ارزش سرمایه گذاری شرکت الف را می توان به شرح زیر صادر کرد.
- حساب سرمایه اضافی پرداخت شده
- حساب سرمایه گذاری در سهام عادی شرکت ب

- در صورت عدم وجود حساب سرمایه اضافی پرداخت شده می توان سود انباشته را کاهش داد .
- فروش سهام اضافی شرکت فرعی به شرکت اصلی

• فروش سهام اضافی شرکت فرعی به شرکت اصلی در صد مالکیت شرکت اصلی را افزایش می دهد . اگر این فروش به قیمت مساوی با ارزش دفتری فعلی باشد ، افزایش در حساب سرمایه گذاری شرکت الف برابر با افزایش در حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی خواهد بود .

ارزش دفتری اختصاص یافته به سهامداران اقلیت
بدون تغییر باقی می‌ماند . در تهیه صورتهاي مالي
تلفيقى ، سندهاي حذفى بر پايه درصد مالكىت جدید
صورت مى گيرد .



www.PNUEB.com

