

حسابداری

پیشرفته ۲

# فصل اول

## ترکیب تجاری

## کلیات

یکی از اهداف اصلی واحد های تجاری در عرصه اقتصاد ، گسترش و توسعه فعالیت واحد های تجاری می باشد . اهمیت و گسترش عملیات واحد های تجاری ، در حدی است که برخی از سرمایه گذاران و مدیران موفق در عرصه تجارت ، جهت باقی مانده در صحنه رقابت ، تمامی تلاش خود را متوجه گسترش درونی خود کرده اند . در این گونه موارد ، دامنه تحقیق در مورد محصولات و تولیدات جدید را گسترش داده ، تولید را فزونی می بخشند و در نتیجه آن با افزایش حجم فروش به بازده مورد نظر خود خواهند رسید .

اما امروزه ، با توجه به گستردگی حجم فعالیت های بازرگانی ، اکثر موسسات و واحد های تجاری جهت نیل به اهداف فوق ، از گسترش بیرونی (ترکیب) استفاده می نمایند . این قبیل شرکت ها عمدتاً در تلاشند ، که تمام فعالیت های خود را از طریق تحصیل واحد های تجاری دیگر بدست آورند.

از جمله مزیت های ترکیب می توان موارد زیر را بر شمرد :

۱. میزان رقابت در بازار کاهش میابد ،
۲. ایجاد موفقیت انحصاری ،
۳. صرفه جویی در هزینه ،
۴. صرفه جویی در زمان برای ورود به بازار های جدید و
۵. کاهش بهای تمام شده تولید و افزایش بازده ،

## انگیزه اقتصادی ترکیب

۱. استفاده بهینه از مدیریت موجود و نیروی کار واحد های عضو گروه ،
۲. افزایش سطح تولید از طریق استفاده از ظرفیت های بلا استفاده واحد های عضو گروه ،
۳. استفاده از منابع مازاد واحد های عضو گروه ،
۴. کاهش ریسک و مخاطرات ،
۵. برخورداری از معافیت های مالیاتی ،
۶. اعمال مدیریت کارآمد ،
۷. هم افزایی ثروت سهامداران ،

## تعریف ترکیب

به کنترل خاتلص دارایی های دو یا چند واحد اقتصادی جداگانه در یک شخصیت واحد اقتصادی جدید ، ترکیب گویند . گسترش خارجی زمانی اتفاق میافتد که دو یا چند واحد تجاری با همدیگر

یکی شده و به عنوان یک شخصیت حسابداری یا شخصیت وابسته تحت مدیریت و کنترل واحد ، فعالیت کنند .

## ساختار ترکیب

ترکیب واحد های تجاری بر حسب نوع فعالیت و روابط اقتصادی ، ممکن است به کی از سه صورت زیر باشد :

۱. ترکیب افقی
۲. ترکیب عمودی
۳. ترکیب بصورت مجتمع

## ترکیب افقی

نوعی از ترکیب است که شرکت های ترکیب شونده در یک رشته اقتصادی فعالیت می کنند و ممکن است حتی رقیب هم نیز باشند . عمده ترین هدف این نوع ترکیب ایجاد انحصار در بازار است . از نمونه های این نوع ترکیب می توان به ترکیب دو شرکت تولید کننده محصولات لبنی و یا ترکیب دو تولید کننده لباس اشاره کرد .

## ترکیب عمودی

نوع دیگری از ترکیب است که در آن شرکت های ترکیب شونده مکمل اقتصادی یکدیگر هستند ، مثل ترکیب یک شرکت تولید کننده چرم با یک شرکت تولید کننده کفش . هدف عمده این نوع ترکیب بالا بردن سطح کارایی عملیات واحد تجاری می باشد .

## ترکیب بصورت مجتمع

در این نوع ترکیب ، شرکت های ترکیب شونده ، لزوما در یک رشته اقتصادی فعالیت نمی کنند . این نوع ترکیب معمولا زمانی رخ می دهد که یک شرکت سهامی برای ایجاد تنوع در عملیات وارد بازار و صنایع جدید شود . مثل ترکیب یک شرکت تولید کننده مواد غذایی با یک شرکت تولید کننده پارچه.

## مفهوم کنترل در ترکیب واحد تجاری

ترکیب واحد های تجاری بسیار متنوع بوده اما بیشتر ترکیب های تجاری از دو حالت زیر خارج نیستند :

۱. تحصیل خالص دارایی یک شرکت دیگر ،

- با پرداخت وجه نقد

- با انتشار سهام

۲. تحصیل سهام عادی دارای حق رأی یک شرکت دیگر

- با پرداخت وجه نقد

- با انتشار سهام

### تحصیل خالص دارایی های یک شرکت با پرداخت وجه نقد :

در این حالت ، یک شرکت ، خالص دارایی های یک شرکت دیگر را در ازای پرداخت وجه نقد یا معادل آن خریداری می کند . برای توضیح بیشتر به تشریح یک مثال می پردازیم .

#### مثال

شرکت الف خالص دارایی های شرکت ب را نقداً به مبلغ ۱۵۰۰۰۰ ریال خریداری کرده است . دارایی های شرکت ب مبلغ ۱۹۰۰۰۰ ریال و بدهی های آن مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال می باشد . ثبت تحصیل شرکت ب را در دفاتر الف وارد کنید ؟

#### حل :

دارایی ب (به تفکیک) ۱۹۰۰۰۰

بدهی های ب (به تفکیک) ۴۰۰۰۰

وجوه نقد ۱۵۰۰۰۰

معمولاً شرکت ب بعد از ترکیب منحل می گردد .

### تحصیل خالص دارایی های یک شرکت با سهام :

در این حالت ، یک شرکت ، خالص دارایی های یک شرکت دیگر را با انتشار سهام و تحویل آن به سهامداران شرکت ترکیب شونده ، خریداری می کند .

#### مثال

شرکت الف خالص دارایی های شرکت ب را به مبلغ ۱۵۰۰۰۰ ریال با صدور ۱۰۰ برگ سهام عادی ۱۰۰۰ ریالی خود که ارزش بازار آن ۱۵۰۰ ریال بود ، خریداری کرده است . دارایی های شرکت ب مبلغ ۱۹۰۰۰۰ ریال و بدهی های آن مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال می باشد . ثبت تحصیل شرکت ب را در دفاتر الف وارد کنید ؟

**حل :**

		۱۹۰۰۰۰	دارایی ب (به تفکیک)
		۴۰۰۰۰	بدهی های ب (به تفکیک)
$۱۰۰۰ \times ۱۰۰$	=	۱۰۰۰۰۰	سهام عادی
$۵۰۰ \times ۱۰۰$	=	۵۰۰۰۰	صرف سهام عادی

### تحصیل سهام عادی یک شرکت با پرداخت وجه نقد :

در این حالت ، یک شرکت ، تمامی سهام عادی دارای حق رأی یک شرکت دیگر را با پرداخت وجه نقد خریداری می نماید . در این حالت شرکت ترکیب کننده در دفاتر خود حسابداری تحت عنوان سرمایه گذاری در شرکت سرمایه پذیر ایجاد می کند که معادل بهای تمام شده خرید شرکت سرمایه پذیر بدهکار می گردد .

**مثال**

شرکت الف ۱۰٪ سهام عادی دارای حق رأی شرکت ب را به مبلغ ۵۰۰۰۰۰ ریال نقداً خریداری کرده است . مطلوبست ثبت رویداد فوق در دفاتر شرکت الف ؟

**حل :**

		۵۰۰۰۰۰	سرمایه گذاری در ب
		۵۰۰۰۰۰	وجوه نقد

### تحصیل سهام عادی یک شرکت با انتشار سهام :

در این حالت ، یک شرکت ، تمامی سهام عادی دارای حق رأی یک شرکت دیگر را با انتشار سهام خود و تحویل آن به سهامداران شرکت سرمایه پذیر ، خریداری می نماید .

**مثال**

شرکت الف ۱۰٪ سهام عادی دارای حق رأی شرکت ب را به مبلغ ۷۵۰۰۰۰ ریال با صدور ۷۵۰ سهم ۱۰۰۰ ریال خود خریداری کرده است . مطلوبست ثبت رویداد فوق در دفاتر شرکت الف ؟

**حل :**

		۷۵۰۰۰۰	سرمایه گذاری در ب
$۱۰۰۰ \times ۷۵۰$	=	۷۵۰۰۰۰	سهام عادی

## اشکال تجاری ترکیب

ترکیب شرکت ها می تواند به چند روش قانونی انجام شود . از جمله این روش ها می توان به موارد زیر اشاره کرد :

### ۱. ادغام قانونی :

نوعی ترکیب است که دو شرکت با هم ترکیب شده و یکی از آنها (شرکت ترکیب شونده) منحل می شود و دارایی ها و بدهی های آن به ارزش روز به شرکت ترکیب کننده منتقل می گردد . بطور مثال ، زمانی که شرکت ب (ترکیب شونده) جذب شرکت الف (ترکیب کننده) گردد و شرکت ب منحل گردد ، ادغام قانونی رخ داده است . در این حالت شرکت الف به فعالیت های خود ادامه می دهد .

### ۲. تلفیق قانونی :

نوعی از ترکیب است که در آن دو یا چند شرکت ، با هم ترکیب شده و شرکتی جدید را بوجود می آورند و خود منحل می شوند . در این حالت که به ادغام دو طرفه نیز معروف است ، کلیه دارایی و بدهی های شرکت های ترکیب شونده به ارزش روز به شرکت جدید منتقل می شوند . بطور مثال شرکت الف و ب ترکیب شده و شرکت ج را بوجود می آورند و خود منحل می گردند .

### ۳. تحصیل سهام :

این نوع ترکیب زمانی اتفاق می افتد که یک شرکت سهام عادی دارای حق رأی یک شرکت دیگر را خریداری نماید . در این حالت دو واحد حقوقی شخصیت تجاری خود را حفظ می کنند و هیچکدام منحل نمی گردند . در تحصیل بیش از ۵۰٪ سهام عادی دارای حق رأی (توانایی کنترل) ، به شرکت ترکیب کننده "اصلی" و به شرکت ترکیب شونده "فرعی" می گوئیم . در این حالت شرکت اصلی باید صورت های مالی تلفیقی تهیه کند .

## کنترل

به توانایی هدایت سیاست های مالی و اقتصادی یک واحد اقتصادی توسط یک واحد اقتصادی دیگر ، کنترل می گویند .

## انواع روش های ترکیب :

۱. روش خرید :

در این روش کلیه دارایی ها و بدهی های شرکت ترکیب شونده تجدید ارزیابی شده و به ارزش روز در دفاتر ثبت می گردند و سرقفلی شناسایی می گردد .

۲. روش اتحاد منافع :

در این روش کلیه دارایی ها و بدهی های شرکت ترکیب شونده به مبلغ دفتری و پس از یکسان سازی رویه های حسابداری به شرکت ترکیب کننده منتقل می گردد و سرقفلی شناسایی نمی گردد . این روش تقریباً منسوخ شده است .

## بهای تمام شده ترکیب در روش خرید :

بهای تمام شده ترکیب یک شرکت شامل سه بخش زیر است :

۱. کلیه وجوه نقد ، دارایی ، سهام و سایر اقلام پرداختی :

دارایی های پرداختی باید به ارزش متعارف در نظر گرفته شوند و همچنین سهام و اوراق پرداختنی باید به ارزش روز در محاسبات مورد استفاده قرار گیرند .

۲. هزینه های مستقیم ترکیب :

طبق استاندارد ایران هزینه هایی مثل کارشناسی ، حسابرسی ، ارزیابی و هزینه های قانونی ترکیب مثل مجوز چاپ و انتشار اوراق ، جزء هزینه ای مستقیم محسوب می گردند . هزینه های غیر مستقیم طبق استاندارد ایران مخارج اداری ترکیب ماث تبلیغات و هزینه تأمین مالی و هزینه چاپ اوراق بهادار می باشد . هزینه غیر مستقیم به هزینه دوره منظور می گردد .

۳. پرداخت های آتی برای تعهدات احتمالی :

گاهی اوقات پیش میاید برای اطمینان یا تشویق سهامداران شرکت ترکیب شونده ، شرکت اصلی تعهداتی را قبول می کند که بشرح زیر است :

- تعهدات مربوط به قیمت سهام و اوراق پرداخت شده و
- تعهدات مربوط به رسیدن به سطح مشخصی از سود .

در مورد این تعهدات در ادامه توضیح خواهیم داد .

## حسابداری ترکیب واحد تجاری در روش خرید :

### مثال

فرض کنید شرکت الف ۱۰٪ خالص دارایی شرکت ب را در ازای صدور ۱۰۰۰ سهم عادی ۱۰۰۰ ریال که در بازار ۱۲۰۰ ریال خرید و فروش می شد خریداری کرد . دارایی و بدهی ب بشرح زیر بود :



۱۵۰۰۰۰	نقد
۵۰۰۰۰۰	کالا
۳۰۰۰۰۰	ساختمان
۵۰۰۰۰	بدهی
۵۰۰۰۰۰	سهام عادی
۴۰۰۰۰۰	صرف سهام

هزینه های ترکیب بشرح زیر بود :

۱۰۰۰۰۰	حق الزحمه حسابرسی
۲۰۰۰۰	هزینه مجوز چاپ سهام
۳۰۰۰۰	هزینه چاپ سهام

مطلوبست ثبت خرید در دفاتر شرکت ب ؟

**حل :**

ثبت صدور سهام برای خرید :

$1000 \times 1200$	=	۱۲۰۰۰۰۰	خالص دارایی ب
$1000 \times 1000$	=	۱۰۰۰۰۰۰	سهام عادی
$1000 \times 200$	=	۲۰۰۰۰۰	صرف سهام

ثبت پرداخت هزینه ها :

$100000 + 20000$	=	۱۲۰۰۰۰	خالص دارایی ب
هزینه چاپ سهام	=	۳۰۰۰۰	هزینه ترکیب
		۱۵۰۰۰۰	وجوه نقد

ثبت وارد کردن دارایی های ب در شرکت الف :

		۱۵۰۰۰۰	نقد
		۵۰۰۰۰۰	کالا
		۳۰۰۰۰۰	ساختمان
اختلاف دو طرف ثبت	=	۴۳۰۰۰۰	سرقفلی
		۵۰۰۰۰	بدهی ها
$120000 + 120000$	=	۱۳۲۰۰۰۰	خالص دارایی ب

✓ هرگونه مازاد یا کسری پرداختی نسبت به جمع ارزش دفتری و تجدید ارزیابی شرکت ترکیب شونده ، سرقفلی نام دارد . اگر مازاد پرداختی داشتیم ، سرقفلی مثبت خواهیم داشت که در دفاتر ثبت می گردد و در طی معمولاً ۲۰ سال مستهلاک می گردد اما اگر کسری پرداخت

داشتیم ، مبلغ آن بین دارایی های غیر پولی شرکت ترکیب شونده به نسبت ارزش روز آنها سر شکن می گردد .

## مثال

در تاریخ ۱۳۹۱/۱/۱ شرکت الوند خالص دارایی شرکت سهند را در یک ادغام یک طرفه به مبلغ ۱۰۵۰۰۰۰ ریال خریداری کرد (روش خرید) . هزینه های مستقیم این ترکیب بالغ بر ۵۰۰۰۰ ریال بوده است . ترازنامه شرکت سهند در تاریخ تحصیل بشرح زیر است :

### ترازنامه

دارایی ها	ارزش دفتری	ارزش روز	بدهی و سرمایه	ارزش دفتری	ارزش روز
نقد	۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	بدهی	۳۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰
کالا	۲۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	اوراق پرداختنی	۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰
ساختمان	۳۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	سهام عادی	۵۰۰۰۰۰	
زمین	۵۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰	سود انباشته	۳۰۰۰۰۰	
سرقفلی	۱۰۰۰۰۰	۰			
جمع	۱۲۰۰۰۰۰		جمع	۱۲۰۰۰۰۰	

مطلوبست ثبت های لازم در دفاتر الوند بابت خرید ؟

## حل :

خالص دارایی های شرکت سهند به ارزش دفتری :

۱۲۰۰۰۰۰

جمع دارایی ها

(۳۰۰۰۰۰)

- بدهی ها

(۱۰۰۰۰۰)

- اوراق پرداختنی

۸۰۰۰۰۰

مبلغ کل تجدید ارزیابی ها :

ارزش دفتری	ارزش روز	مازاد/کسری
کالا	۲۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰
ساختمان	۳۰۰۰۰۰	(۵۰۰۰۰)
زمین	۵۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰
سرفلی	۱۰۰۰۰۰	(۱۰۰۰۰۰)
جمع کل تجدید ارزیابی ها		۲۰۰۰۰۰

ارزش روز شرکت سهند :

$$\begin{array}{rcl}
 800000 & \text{خالص دارایی شرکت سهند به ارزش دفتری} & \\
 + 200000 & \text{+ تجدید ارزیابی} & \\
 \hline
 1000000 & \text{ارزش روز شرکت سهند} & 
 \end{array}$$

ثبت مربوط به خرید در دفاتر الوند :

$$\begin{array}{rcl}
 1050000 + 50000 & = & 1100000 \quad \text{خالص دارایی های سهند} \\
 \text{هزینه مستقیم + خرید} & = & 1100000 \quad \text{وجوه نقد}
 \end{array}$$

محاسبه سرقفلی :

$$\begin{array}{rcl}
 1100000 & \text{بهای تمام شده خرید شرکت سهند} & \\
 - \text{ارزش روز خالص دارایی های سهند} & & (1000000) \\
 \hline
 100000 & \text{سرقفلی مثبت} & 
 \end{array}$$

ثبت انتقال دارایی ها و بدهی های سهند به دفاتر الوند :

$$\begin{array}{rcl}
 100000 & \text{نقد} & \\
 250000 & \text{کالا} & \\
 250000 & \text{ساختمان} & \\
 800000 & \text{زمین} & \\
 100000 & \text{سرقفلی} & \\
 300000 & \text{بدهی ها} & \\
 100000 & \text{اوراق پرداختی} & \\
 1100000 & \text{خالص دارایی سهند} & 
 \end{array}$$

✓ لازم به ذکر است در ادغام یکطرفه ، کلیه دارایی ها و بدهی های شرکت ترکیب شونده به ارزش روز ثبت می شود و مواردی اعم از استهلاک انباشته و ذخیره و ... به دفاتر خریدار منتقل نمی گردد .

حال اگر در مثال فوق ، شرکت الوند بجای پرداخت ۱۰۵۰۰۰۰ ریال وجه نقد ، ۳۵۰ سهم عادی ۲۰۰۰ ریالی که ارزش بازار آن ۳۰۰۰ ریال بود پرداخت می کرد ، ثبت خرید به شکل زیر تغییر پیدا می کرد :

ثبت مربوط به خرید در دفاتر الوند :

$(3000 \times 350) + 50000$	=	110000	خالص دارایی های سهند
هزینه مستقیم	=	50000	وجوه نقد
$2000 \times 350$	=	70000	سهام عادی
$(3000 - 2000) \times 350$	=	35000	صرف سهام عادی

### مثال

در تاریخ ۱۳۹۱/۱/۱ شرکت الوند خالص دارایی شرکت سهند را در یک ادغام یک طرفه به مبلغ ۹۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرد (روش خرید). هزینه های مستقیم این ترکیب بالغ بر ۵۰۰۰۰ ریال بوده است. ترازنامه شرکت سهند در تاریخ تحصیل بشرح زیر است :

#### ترازنامه

دارایی ها	ارزش دفتری	ارزش روز	بدهی و سرمایه	ارزش دفتری	ارزش روز
نقد	۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	بدهی	۳۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰
کالا	۲۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	اوراق پرداختنی	۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰
ساختمان	۳۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	سهام عادی	۵۰۰۰۰۰	
زمین	۵۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰	سود انباشته	۳۰۰۰۰۰	
سرقفلی	۱۰۰۰۰۰	۰			
جمع	۱۲۰۰۰۰۰		جمع	۱۲۰۰۰۰۰	

مطلوبست ثبت های لازم در دفاتر الوند بابت خرید ؟

### حل :

خالص دارایی های شرکت سهند به ارزش دفتری :

جمع دارایی ها	۱۲۰۰۰۰۰
- بدهی ها	(۳۰۰۰۰۰)
- اوراق پرداختنی	(۱۰۰۰۰۰)
	<u>۸۰۰۰۰۰</u>

مبلغ کل تجدید ارزیابی ها :

ارزش روز	ارزش دفتری	
۲۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	کالا
۲۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	ساختمان
۸۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	زمین
.	۱۰۰۰۰۰	سرفلی
		جمع کل تجدید ارزیابی ها
۵۰۰۰۰		
(۵۰۰۰۰)		
۳۰۰۰۰۰		
(۱۰۰۰۰۰)		
<u>۲۰۰۰۰۰</u>		

ارزش روز شرکت سهند :

۸۰۰۰۰۰	خالص دارایی شرکت سهند به ارزش دفتری
<u>۲۰۰۰۰۰</u>	+ تجدید ارزیابی
<u>۱۰۰۰۰۰۰</u>	ارزش روز شرکت سهند

ثبت مربوط به خرید در دفاتر الوند :

۹۰۰۰۰۰ + ۵۰۰۰۰	=	۹۵۰۰۰۰	خالص دارایی های سهند
هزینه مستقیم + خرید	=	۹۵۰۰۰۰	وجوه نقد

محاسبه سرقفلی :

۹۵۰۰۰۰	بهای تمام شده خرید شرکت سهند
(۱۰۰۰۰۰۰)	- ارزش روز خالص دارایی های سهند
<u>(۵۰۰۰۰۰)</u>	سرقفلی منفی

ثبت انتقال دارایی ها و بدهی های سهند به دفاتر الوند :

۱۰۰۰۰۰	نقد
۲۵۰۰۰۰	کالا
۲۵۰۰۰۰	ساختمان
۸۰۰۰۰۰	زمین
۳۰۰۰۰۰	بدهی ها
۱۰۰۰۰۰	اوراق پرداختنی
۹۵۰۰۰۰	خالص درایی سهند
۵۰۰۰۰۰	سرقفلی منفی

همانطور که می دانیم ، سرقفلی منفی باید بین دارایی های غیر پولی نسبت به ارزش روز آنها تسهیم شود . در زیر محاسبات مربوط به تسهیم را مشاهده خواهیم کرد :

ارزش روز کل دارایی های غیر پولی :

نسبت	ارزش روز	
(۱) ٪۱۹	۲۵۰۰۰۰	کالا
(۲) ٪۱۹	۲۵۰۰۰۰	ساختمان
(۳) ٪۶۲	۸۰۰۰۰۰	زمین
	<u>۱۳۰۰۰۰۰</u>	جمع

$$(۱) = \frac{۲۵۰۰۰۰}{۱۳۰۰۰۰۰} = ۱۹\%$$

$$(۲) = \frac{۲۵۰۰۰۰}{۱۳۰۰۰۰۰} = ۱۹\%$$

$$(۳) = \frac{۸۰۰۰۰۰}{۱۳۰۰۰۰۰} = ۶۲\%$$

جدول تسهیم سرقفلی منفی بین دارایی های غیر پولی :

سهم	نسبت	سرففلی منفی	
(۹۵۰۰)	٪۱۹	(۵۰۰۰۰)	کالا
(۹۵۰۰)	٪۱۹	(۵۰۰۰۰)	ساختمان
(۳۱۰۰۰)	٪۶۲	(۵۰۰۰۰)	زمین

ثبت بستن سرقفلی منفی در دفاتر الوند بشرح زیر است :

۵۰۰۰۰	سرففلی منفی
۹۵۰۰	کالا
۹۵۰۰	ساختمان
۳۱۰۰۰	زمین

## حسابداری ترکیب در دفاتر فروشنده

این ثبت ها همانند انحلال معمولی است . در این حالت می توان از دو روش استفاده کرد :

۱. روش وجه معامله خالص

۲. روش وجه معامله ناخالص

روش وجه معامله خالص

فرض می شود بدهی های شرکت ترکیب شونده توسط شرکت ترکیب کننده تقبل نمی شود . لذا طلب از خریدار بطور خالص نوشته می شود . در این روش برای شرکت ترکیب شونده ثبت های زیر را وارد می کنیم :

تصفیه	XXX	
دارایی ها	XXX	= به مبلغ دفتری کل دارایی ها
بدهی ها	XXX	
تصفیه	XXX	= به مبلغ دفتری بدهی ها
طلب از خریدار	XXX	
تصفیه	XXX	= به مبلغ وجه معامله خالص

در این زمان از حساب تصفیه مانده گیری می کنیم و مانده آن را به حساب حقوق صاحبان سهام می بندیم :

حقوق صاحبان سهام	XXX
تصفیه	XXX

در این زمان تمام عناوین بخش حقوق صاحبان سهام را به حساب حقوق صاحبان سهام می بندیم :

سهام عادی	XXX
سود انباشته	XXX
حقوق صاحبان سهام	XXX
بستن حساب طلب از خریدار به حساب حقوق صاحبان سهام :	
حقوق صاحبان سهام	XXX
طلب از خریدار	XXX

روش وجه معامله ناخالص

در این روش فرض می شود که ترکیب کننده بدهی های شرکت ترکیب شونده را تقبل کرده ، لذا وجه معامله را باید ناخالص محاسبه کرد . نحوه محاسبه وجه معامله ناخالص بصورت زیر است :

بدهی شرکت ترکیب شونده + وجه معامله خالص = وجه معامله ناخالص

تصفیه	XXX	
دارایی ها	XXX	= به مبلغ دفتری کل دارایی ها

بدهی ها	XXX	
طلب از خریدار	XXX	= به مبلغ دفتری بدهی ها

طلب از خریدار	XXX	
تصفیه	XXX	= به مبلغ وجه معامله ناخالص

در این زمان از حساب تصفیه مانده گیری می کنیم و مانده آن را به حساب حقوق صاحبان سهام می بندیم :

حقوق صاحبان سهام	XXX
تصفیه	XXX

در این زمان تمام عناوین بخش حقوق صاحبان سهام را به حساب حقوق صاحبان سهام می بندیم :

سهم عادی	XXX
سود انباشته	XXX
حقوق صاحبان سهام	XXX
بستن حساب طلب از خریدار به حساب حقوق صاحبان سهام :	
حقوق صاحبان سهام	XXX
طلب از خریدار	XXX

## مثال

شرکت الف خالص دارایی های شرکت ب را به مبلغ ۱۰۰۰۰۰ خریداری کرده است . شرکت الف بدهی های شرکت ب را متقبل نشده است (روش وجه معامله خالص) . کل دارایی های ب ۱۲۰۰۰۰ ریال، بدهی آن ۱۰۰۰۰ ریال و سهم عادی ۱۱۰۰۰۰ ریال بود. مطلوبست ثبت ترکیب در دفاتر شرکت ب ؟

حل :



ثبت بستن حساب دارایی ها به ارزش دفتری :

۱۲۰۰۰۰	حساب تصفیه
۱۲۰۰۰۰	دارایی ها

ثبت بستن و پرداخت بدهی ها :

۱۰۰۰۰	بدهی ها
۱۰۰۰۰	حساب تصفیه

ثبت فروش دارایی ها :

۱۰۰۰۰۰	طلب از خریدار
۱۰۰۰۰۰	حساب تصفیه

در این زمان از حساب تصفیه مانده گیری می کنیم و مانده آن را به حساب حقوق صاحبان سهام می بندیم :

حساب تصفیه	
۱۲۰۰۰۰	۱۰۰۰۰
	۱۰۰۰۰۰
	<u>۱۰۰۰۰</u>

۱۰۰۰۰	حقوق صاحبان سهام
۱۰۰۰۰	حساب تصفیه

ثبت بستن سهام عادی شرکت ب :

۱۱۰۰۰۰	سهام عادی
۱۱۰۰۰۰	حقوق صاحبان سهام

ثبت بستن حساب طلب از خریدار و حقوق صاحبان سهام :

حقوق صاحبان سهام	
۱۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰
<u>۱۰۰۰۰۰</u>	

طلب از خریدار

	۱۰۰۰۰۰
	<u>۱۰۰۰۰۰</u>

حقوق صاحبان سهام ۱۰۰۰۰۰  
 طلب از خریدار ۱۰۰۰۰۰

## مثال

شرکت الف خالص دارایی های شرکت ب را به مبلغ ۱۰۰۰۰۰ خریداری کرده است . شرکت الف بدهی های شرکت ب را متقبل شده است (روش وجه معامله نا خالص) . کل دارایی های ب ۱۲۰۰۰۰ ریال ، بدهی آن ۱۰۰۰۰ ریال و سهام عادی ۱۱۰۰۰۰ ریال بود . مطلوبست ثبت ترکیب در دفاتر شرکت ب ؟

## حل :

ثبت بستن حساب دارایی ها به ارزش دفتری :

حساب تصفیه ۱۲۰۰۰۰  
 دارایی ها ۱۲۰۰۰۰  
 ثبت بستن و پرداخت بدهی ها :  
 بدهی ها ۱۰۰۰۰  
 طلب از خریدار ۱۰۰۰۰  
 ثبت فروش دارایی ها :  
 طلب از خریدار ۱۱۰۰۰۰  
 حساب تصفیه ۱۱۰۰۰۰  
 $۱۰۰۰۰ + ۱۰۰۰۰۰ = ۱۱۰۰۰۰$  (بدهی)

در این زمان از حساب تصفیه مانده گیری می کنیم و مانده آن را به حساب حقوق صاحبان سهام می بندیم :

حساب تصفیه	
۱۱۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰
	<u>۱۰۰۰۰</u>

حقوق صاحبان سهام ۱۰۰۰۰  
 حساب تصفیه ۱۰۰۰۰  
 ثبت بستن سهام عادی شرکت ب :  
 سهام عادی ۱۱۰۰۰۰  
 حقوق صاحبان سهام ۱۱۰۰۰۰

ثبت بستن حساب طلب از خریدار و حقوق صاحبان سهام :

حقوق صاحبان سهام	
۱۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰
<u>۱۰۰۰۰۰</u>	
طلب از خریدار	
۱۰۰۰۰	۱۱۰۰۰۰
	<u>۱۰۰۰۰۰</u>
	۱۰۰۰۰۰ حقوق صاحبان سهام
۱۰۰۰۰۰	طلب از خریدار

### شناسایی زیان ناشی از کاهش ارزش سرقفلی

گاهی اوقات ممکن است ارزش سرقفلی که شرکت ترکیب کننده از شرکت ترکیب شونده خریداری کرده است ، در سال های بعد کاهش یابد . در این حالت باید سرقفلی شناسایی شده در زمان خرید تعدیل شود . این تعدیلات از مقایسه ارزش روز سهام شرکت ترکیب شونده با ارزش روز دارایی های آن محاسبه می گردد . اگر ارزش سرقفلی در سال های بعد افزایش یافت ، باید تا سقف زیان های گذشته ، درآمد شناسایی کرد .

### مثال

شرکت الف در زمان خرید شرکت ب مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال سرقفلی شناسایی کرده است . در پایان دوره مالی ، ارزش روز سهام شرکت ب ۲۰۰۰۰۰۰ ریال و ارزش روز دارایی های آن ۱۹۰۰۰۰۰ ریال بود . شرکت الف سرقفلی را طی ۲۰ سال مستهلاک می کند . مطلوبست تعدیلات سرقفلی ؟

### حل :

$$۱۹۰۰۰۰ = \frac{۲۰۰۰۰۰}{۲۰} - ۲۰۰۰۰۰ = \text{باقیمانده سرقفلی در پایان دوره مالی}$$

$$۱۰۰۰۰۰ = ۲۰۰۰۰۰۰ - ۱۹۰۰۰۰۰ = \text{ارزش روز سرقفلی}$$

$$(۹۰۰۰۰) = ۱۰۰۰۰۰ - ۱۹۰۰۰۰۰ = \text{کاهش ارزش روز سرقفلی}$$

ثبت تعدیلات سرقفلی :

زیان ناشی از کاهش ارزش  
سرقفلی  
۹۰۰۰۰  
۹۰۰۰۰

### مثال

فرض کنید در ادامه مثال قبل در پایان سال دوم ، ارزش روز سهام شرکت ب ۲۲۰۰۰۰۰ ریال و ارزش روز دارایی های آن ۲۰۰۰۰۰۰ ریال باشد . مطلوبست ثبت های لازم در دفاتر الف ؟

### حل :

سرقفلی	
۱۰۰۰۰ استهلاك سال اول	۲۰۰۰۰۰
۹۰۰۰۰ زیان کاهش ارزش سال اول	
۱۰۰۰۰ استهلاك سال دوم	
	<u>۹۰۰۰۰</u>

۹۰۰۰۰ = باقیمانده سرقفلی در پایان دوره مالی

۲۰۰۰۰۰ = ۲۲۰۰۰۰۰ - ۲۰۰۰۰۰۰ = ارزش روز سرقفلی

۱۱۰۰۰۰ = ۲۰۰۰۰۰۰ - ۹۰۰۰۰۰ = افزایش ارزش روز سرقفلی

چون در سال قبل ۹۰۰۰۰ زیان کاهش ارزش داشتیم ، فقط تا سقف ۹۰۰۰۰ ریال درآمد شناسایی می کنیم :

سرقفلی  
۹۰۰۰۰  
درآمد افزایش ارزش سرقفلی  
۹۰۰۰۰

### پرداخت های آتی برای تعهدات احتمالی (تعهد نسبت به قیمت اوراق)

گاهی مواقع واحد ترکیبی به منظور تشویق سهامداران واحد ترکیب شونده قیمت اوراق صادره را تضمین می کند تا آنها نگران از دست دادن منافع خود نباشند ، خصوصاً زمانی که اوراق بدهی صادر می شود و نوسانات نرخ بهره اثرگذار است . در چنین مواقعی واحد ترکیب کننده تعهد می نماید که اگر قیمت اوراق صادره در بازار از حد مشخصی کمتر شود ، پول اضافی یا سهام اضافی بدهد .

✓ از آنجایی که در این روش مبلغ معامله ثابت است ، لذا هر گونه وجوه نقد اضافی یا سهام اضافی پرداختی باید به حساب کسر سهام عادی منظور گردد .

✓ هنگامی که در قبال مبلغ تضمین شده سهام صادر شود ، باید به مبلغ اسمی ثبت گردد .

### مثال

شرکت گلبرگ ۱۰۰٪ سهام عادی کاج را در مقابل ۱۰۰ سهم ۱۰۰۰ ریالی که ارزش بازار هر سهم ۴۰۰۰ ریال بود ، خریداری کرد . شرکت گلبرگ تعهد کرد که قیمت سهام تا یک سال ۴۰۰۰ ریال باقی بماند و در صورت کاهش :

الف ( وجه نقد اضافی دهد ،

ب ( سهام اضافی دهد

در مدت یک سال مبلغ بازار سهام به ۲۰۰۰ ریال رسیده است .

مطلوبست ثبت های لازم در هر یک از شرایط فوق ؟

### حل :

الف (

$$\text{مبلغ اولیه معامله} = 4000 \times 100 = 400000$$

$$\text{ارزش روز مبلغ معامله در پایان یک سال} = 100 \times 2000 = 200000$$

$$200000 = 400000 - 200000 = \text{زیان سهامداران کاج که باید به آنان پرداخت کنیم}$$

$$200000$$

صرف سهام عادی

$$200000$$

بانک

چون در هنگام خرید ، صرف سهام عادی داشتیم (۱۰۰ × ۳۰۰۰) ، مبلغ تعهد را از صرف کسر می کنیم .

ب (

$$\text{مبلغ اولیه معامله} = 4000 \times 100 = 400000$$

$$\text{ارزش روز مبلغ معامله در پایان یک سال} = 100 \times 2000 = 200000$$

$$200000 = 400000 - 200000 = \text{زیان سهامداران کاج که باید به آنان پرداخت کنیم}$$

$$100 = \frac{200000}{2000} = \text{تعداد سهامی که باید به سهامداران کاج بدهیم}$$

$$100000 = 100 \times 1000 \text{ (ارزش اسمی سهام عادی)}$$

$$100000$$

صرف سهام  
سهام عادی

## پرداخت های آتی برای تعهدات احتمالی (رسیدن به سطحی معین از سود)

در این مواقع واحد ترکیب کننده تعهد می کند که در صورت رسیدن به سطح مشخصی از درآمد ، مبلغی را بعنوان وجه نقد اضافی یا سهام اضافی به سهامداران شرکت ترکیب شونده بدهد . از آنجایی که این مبلغ پرداختی یا ارزش روز سهام پرداختی بعنوان بخشی از بهای تمام شده است ، لذا باید بهای تمام شده خرید شرکت را تعدیل کنیم که بستگی به سرقفی شناسایی شده در زمان تحصیل دارد . اگر در زمان تحصیل سرقفی مثبت داشتیم ، این مبلغ پرداختی به سرقفی اضافه می گردد :

سرقفلی	XXX
بانک	XXX

اما اگر سرقفی منفی داشتیم ، این مبلغ تعهد شده را به نسبت تخصیص سرقفی منفی در زمان تحصیل بین دارایی های غیر پولی تا سقف سرقفی منفی اولیه تقسیم می کنیم و در صورت وجود مازاد به حساب سرقفی منتقل می کنیم :

کالا	XXX
ساختمان	XXX
سرقفلی	XXX
بانک	XXX

## مثال

شرکت گلبرگ ۱۰۰٪ خالص دارایی کاج را خریداری کرده است . سرقفی منفی در زمان ترکیب ۲۰۰۰۰ ریال که به نسبت زیر بین دارایی های غیر پولی تقسیم شد :

کالا	۱۰۰۰۰
زمین	۶۰۰۰
ساختمان	۴۰۰۰

شرکت گلبرگ تعهد کرده بود اگر یک سال پس از ترکیب درآمد شرکت به مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال برسد ، مطلوبست ثبت های هر یک از حالات زیر :

الف ( ۲۵۰۰۰ وجه نقد به سهامداران کاج بدهد ،

ب ( ۱۰ سهم ۱۰۰۰ ریالی که در بازار ۲۰۰۰ ریال معامله میشود به سهامداران کاج بدهد

حل :

( الف )

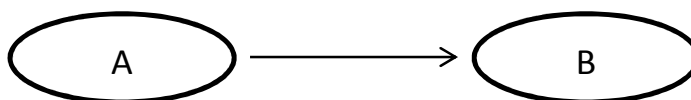
	۱۰۰۰۰	کالا
	۶۰۰۰	زمین
	۴۰۰۰	ساختمان
۲۵۰۰۰ - ۲۰۰۰۰ =	۵۰۰۰	سرقفلی
	۲۵۰۰۰	بانک

( ب )

	۱۰۰۰۰	کالا
	۶۰۰۰	زمین
	۴۰۰۰	ساختمان
$۱۰۰۰ \times ۱۰ =$	۱۰۰۰۰	سهام عادی
$(۲۰۰۰ - ۱۰۰۰) \times ۱۰ =$	۱۰۰۰۰	صرف سهام عادی

### خرید اهرمی

گاهی پیش میاید که مدیران برخی شرکت ها که درصدی از سهام آن شرکت را در اختیار دارند ، با سهام خود یک شرکت جدید ایجاد کنند و با دریافت وام کلان بقیه سهام شرکت اصلی را بخرند و مالک کل شرکت شوند .



مدیران A شرکت B را تاسیس می کنند

ثبت های لازم در دفاتر شرکت B :

سرمایه گذاری در A	xxx	
سهام عادی	xxx	= معمولاً به ارزش دفتری

در زمان دریافت وام :

	xxx	بانک
	xxx	وام

در زمان خرید بقیه سهام شرکت A :

$$\text{سرمایه گذاری در A} = \frac{\text{به بهای تمام شده خرید}}{\text{سهام عادی}} \times \text{XXX}$$

## مثال

اطلاعات زیر مربوط به شرکت گلبرگ است که مدیران آن ملک ۱۰٪ سهام عادی شرکت هستند :  
ترازنامه گلبرگ

نقد	۵۰۰۰۰	ح پرداختنی	۱۰۰۰۰۰
کالا	۱۰۰۰۰۰	سهام ۱۰۰۰ ریالی	۲۰۰۰۰۰
زمین	۷۰۰۰۰	سود انباشته	۵۰۰۰۰۰
ساختمان	۱۳۰۰۰۰		
جمع	<u>۳۵۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۳۵۰۰۰۰</u>

مدیران با تأسیس شرکت جدید اقدام به دریافت ۳۰۰۰۰۰ ریال وام کرده اند و ۹۰٪ دیگر شرکت گلبرگ را به مبلغ ۲۸۰۰۰۰ ریال با ۱۰۰۰۰ ریال هزینه مستقیم خریداری کردند . تجدید ارزیابی در زمان خرید بشرح زیر بوده است :

کالا	۱۲۰۰۰۰
زمین	۸۰۰۰۰

مطلوبست ثبت های لازم در شرکت جدید ؟

## حل :

ثبت تأسیس :

$$\text{سرمایه گذاری در گلبرگ} = \frac{(۳۵۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰۰) \times ۱۰\%}{\text{سهام عادی}} = ۲۵۰۰۰$$

ثبت دریافت وام :

$$\text{بانک} \quad ۳۰۰۰۰۰$$

$$\text{وام} \quad ۳۰۰۰۰۰$$

ثبت خرید بقیه سهام شرکت گلبرگ :

$$\text{سرمایه گذاری در گلبرگ} = ۲۸۰۰۰۰ + ۱۰۰۰۰ = ۲۹۰۰۰۰$$

بانک



ثبت انتقال دارایی ها و بدهی ها :

نقد	۵۰۰۰۰		
کالا	۱۱۸۰۰۰	=	$۱۰۰۰۰۰ + (\%۹۰ \times ۲۰۰۰۰)$
زمین	۷۹۰۰۰	=	$۷۰۰۰۰ + (\%۹۰ \times ۱۰۰۰۰)$
ساختمان	۱۳۰۰۰۰		
سرقفلی	۳۸۰۰۰	=	$۲۹۰۰۰۰ - (\%۹۰ \times ۲۸۰۰۰۰)$
ح پرداختنی	۱۰۰۰۰۰		
سرمایه گذاری در گلبرگ	۳۱۵۰۰۰	=	$۲۹۰۰۰۰ + ۲۵۰۰۰$

### تعریف تلفیق

در این حالت دو شرکت با هم ادغام شده و یک شرکت جدید ایجاد می گردد . در این گونه ترکیب دو شرکت اولیه منحل می گردند و شرکتی جدید بوجود می آید .  
در این نوع ترکیب اقدامات زیر لازم است :

۱. مشخص کردن شرکت ترکیب کننده (معمولا شرکتی که ارزش روز دارایی های آن بیشتر است ، ترکیب کننده است)
۲. ارزش دفتری شرکت ترکیب کننده و ارزش روز شرکت ترکیب شونده به شرکت جدید منتقل می گردد و دو شرکت منحل می گردند
۳. محاسبه سرقفلی ترکیبی
۴. تقسیم سهام شرکت جدید به نسبت ارزش روز خالص دارایی های دو شرکت بین سهامداران آنها .

### مثال

اطلاعات زیر مربوط به دو شرکت گلبرگ و کاج بصورت زیر در اختیار است :

ترازنامه گلبرگ			
نقد	۲۰۰۰۰۰	ح پرداختنی	۱۰۰۰۰۰
کالا	۱۰۰۰۰۰	سهام ۱۰۰۰ ریالی	۴۰۰۰۰۰
زمین	۱۰۰۰۰۰	سود انباشته	۱۰۰۰۰۰
ساختمان	۲۰۰۰۰۰		
جمع	<u>۶۰۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۶۰۰۰۰۰</u>

## ترازنامه کاج

نقد	۵۰۰۰۰	ح پرداختنی	۸۰۰۰۰
کالا	۲۰۰۰۰	سهم ۱۰۰۰ ریالی	۱۰۰۰۰۰
زمین	۸۰۰۰۰	سود انباشته	۴۰۰۰۰
ساختمان	۵۰۰۰۰		
سرقفلی	۲۰۰۰۰		
جمع	<u>۲۲۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۲۲۰۰۰۰</u>

تجدید ارزیابی دارایی های دو شرکت به شرح زیر است :

کالا	گلبرگ	کاج
کالا	۸۰۰۰۰	۴۰۰۰۰
زمین	۱۵۰۰۰۰	۱۱۰۰۰۰
ساختمان	۲۲۰۰۰۰	۷۰۰۰۰
ح پرداختنی	۹۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰

سرقفلی کاج بی ارزش تلقی شد .

شرکت جدید (نمونه) تعداد ۲۰۰ سهم ۱۰۰۰ ریالی منتشر کرده است که قیمت بازار آن ۵۰۰۰ ریال بوده است . هزینه مستقیم ترکیب ۵۰۰۰۰ ریال و هزینه غیر مستقیم ۲۰۰۰۰ ریال بود که توسط گلبرگ پرداخت شد . مطلوبست ثبت حسابداری ترکیب در دفتر شرکت نمونه ؟

## حل :

الف ) تعیین شرکت ترکیب کننده :

$$۵۶۰۰۰۰ = ۲۲۰۰۰۰ + ۱۵۰۰۰۰ + ۸۰۰۰۰ + ۲۰۰۰۰۰ - ۹۰۰۰۰ = \text{خالص دارایی های گلبرگ}$$

$$۱۷۰۰۰۰ = ۱۰۰۰۰۰ - ۷۰۰۰۰ + ۱۱۰۰۰۰ + ۴۰۰۰۰ + ۵۰۰۰۰ = \text{خالص دارایی های کاج}$$

بنابراین شرکت گلبرگ ترکیب کننده است .

ب ) محاسبه بهای تمام شده خرید :

$$۱۰۵۰۰۰۰ = (\text{هزینه مستقیم}) ۵۰۰۰۰ + (۲۰۰ \times ۵۰۰۰)$$

خالص دارایی گلبرگ و کاج	۱۰۵۰۰۰۰		
هزینه ترکیب	۲۰۰۰۰		
بدهی به گلبرگ	۷۰۰۰۰	=	$۵۰۰۰۰ + ۲۰۰۰۰$
سهام عادی	۲۰۰۰۰۰	=	$۲۰۰ \times ۱۰۰۰$
صرف سهام عادی	۸۰۰۰۰۰	=	$(۵۰۰۰ - ۱۰۰۰) \times ۲۰۰$
= (ارزش روز کاج) ۱۷۰۰۰۰ - (ارزش دفتری گلبرگ) ۵۰۰۰۰۰ - محاسبه سرقتی ۱۰۵۰۰۰۰ =			
	۳۸۰۰۰۰		

ثبت ادغام :

نقد	۲۵۰۰۰۰	=	$۵۰۰۰۰ + ۲۰۰۰۰۰$
کالا	۱۴۰۰۰۰	=	$۴۰۰۰۰ + ۱۰۰۰۰۰$
زمین	۲۱۰۰۰۰	=	$۱۱۰۰۰۰ + ۱۰۰۰۰۰$
ساختمان	۲۷۰۰۰۰	=	$۷۰۰۰۰ + ۲۰۰۰۰۰$
سرقفلی	۳۸۰۰۰۰		
ح پرداختنی	۲۰۰۰۰۰	=	$۱۰۰۰۰۰ + ۱۰۰۰۰۰$
خالص دارایی گلبرگ و کاج	۱۰۵۰۰۰۰		

## تمرین های فصل اول

تمرین ۱ - شرکت کاوه ۱۰۰٪ خالص دارایی های شرکت کیوان را به مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرده است . ارزش روز دارایی ها و بدهی های شرکت کیوان تقریباً برابر ارزش دفتری هستند . ترازنامه شرکت کیوان در هنگام خرید بشرح زیر است :

### ترازنامه

نقد	۱۰۰۰۰	بدهی	۱۰۰۰۰
کالا	۱۵۰۰۰	سهم عادی	۸۰۰۰۰
زمین	۴۵۰۰۰	سود انباشته	۲۰۰۰۰
ساختمان	۴۰۰۰۰		
جمع دارایی ها	<u>۱۱۰۰۰۰</u>	جمع بدهی و حقوق صاحبان	<u>۱۱۰۰۰۰</u>

مطلوبست ثبت های لازم در دفاتر شرکت کاوه ؟

تمرین ۲ - شرکت منصور ۱۰۰٪ خالص دارایی های شرکت جاوید را به مبلغ ۱۵۰۰۰۰ ریال با صدور سهام ۱۰۰۰ ریالی خریداری کرد . ارزش روز و دفتری دارایی های شرکت جاوید تقریباً برابر بوده اند . ترازنامه شرکت جاوید در زیر ارائه شده است ، مطلوبست ثبت های لازم در دفاتر شرکت منصور ؟

### ترازنامه

نقد	۲۰۰۰۰	بدهی	۲۰۰۰۰
کالا	۵۰۰۰۰	سهم عادی	۱۲۰۰۰۰
زمین	۶۰۰۰۰	سود انباشته	۳۰۰۰۰
ساختمان	۴۰۰۰۰		
جمع دارایی ها	<u>۱۷۰۰۰۰</u>	جمع بدهی و حقوق صاحبان	<u>۱۷۰۰۰۰</u>

تمرین ۳ - شرکت گلبرگ ۱۰۰٪ خالص دارایی شرکت گلا را به مبلغ ۵۰۰۰۰۰ ریال بصورت نقد خریداری کرده است . ترازنامه گلا در زیر ارائه شده است ، مطلوبست ثبت های لازم در دفاتر شرکت گلبرگ ؟

### ترازنامه

نقد	۵۰۰۰۰	بدهی	۱۰۰۰۰۰
کالا	۵۰۰۰۰	سهم عادی	۴۰۰۰۰۰
زمین	۲۰۰۰۰۰	سود انباشته	۵۰۰۰۰
ساختمان	۲۵۰۰۰۰		
جمع دارایی ها	<u>۵۵۰۰۰۰</u>	جمع بدهی و حقوق صاحبان	<u>۵۵۰۰۰۰</u>

تمرین ۴ - شرکت صابر ۱۰۰٪ خالص دارایی شرکت صالح را به مبلغ ۳۵۰۰۰۰ ریال بصورت نقد خریداری کرده است. ترازنامه گلا در زیر ارائه شده است، مطلوبست ثبت های لازم در دفاتر شرکت گلبرگ؟

ترازنامه			
نقد	۵۰۰۰۰	بدهی	۱۰۰۰۰۰
کالا	۵۰۰۰۰	سهام عادی	۴۰۰۰۰۰
زمین	۲۰۰۰۰۰	سود انباشته	۵۰۰۰۰
ساختمان	۲۵۰۰۰۰		
جمع دارایی ها	<u>۵۵۰۰۰۰</u>	جمع بدهی و حقوق صاحبان	<u>۵۵۰۰۰۰</u>

تمرین ۵ - شرکت حامد ۱۰۰٪ خالص دارایی های شرکت محمود را با صدور ۱۰۰۰ برگ سهام عادی ۵۰۰ ریالی که در بازار ۷۰۰ ریال معامله می شود خریداری نمود. ترازنامه شرکت محمود در زیر ارائه شده است، مطلوبست ثبت های لازم در شرکت حامد؟

ترازنامه			
نقد	۲۰۰۰۰۰	بدهی	۱۰۰۰۰۰
کالا	۱۰۰۰۰۰	سهام عادی	۵۰۰۰۰۰
زمین	۲۰۰۰۰۰	سود انباشته	۱۰۰۰۰۰
ساختمان	۲۰۰۰۰۰		
جمع دارایی ها	<u>۷۰۰۰۰۰</u>	جمع بدهی و حقوق صاحبان	<u>۷۰۰۰۰۰</u>

تمرین ۶ - شرکت جمال ۱۰۰٪ خالص دارایی های شرکت کمال را با صدور ۲۰۰۰ برگ سهام عادی ۱۰۰۰ ریالی که در بازار ۲۵۰۰ ریال معامله می شود، خریداری نمود. ترازنامه شرکت کمال در زیر ارائه شده است، مطلوبست ثبت های لازم در دفاتر جمال؟

ترازنامه			
نقد	۲۰۰۰۰۰	بدهی	۱۰۰۰۰۰
کالا	۵۰۰۰۰۰	سهام عادی	۲۹۰۰۰۰۰
زمین	۱۰۰۰۰۰۰	سود انباشته	۲۰۰۰۰۰
ساختمان	۱۵۰۰۰۰۰		
جمع دارایی ها	<u>۳۲۰۰۰۰۰</u>	جمع بدهی و حقوق صاحبان	<u>۳۲۰۰۰۰۰</u>

تمرین ۷ - شرکت هراز ۱۰۰٪ سهام عادی شرکت صالح را در بورس به مبلغ ۲۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرد. دارایی های شرکت صالح مبلغ ۳۰۰۰۰۰۰ ریال و بدهی های آن مبلغ ۵۰۰۰۰۰۰ ریال بوده است. هزینه کارگزار بورس ۵۰۰۰۰ ریال بود. مطلوبست ثبت لازم در دفاتر شرکت هراز؟

تمرین ۸ - شرکت محمد ۱۰۰٪ سهام عادی شرکت احمد را با صدور ۵۰۰۰ سهم ۲۰۰۰ ریالی که در بازار ۳۰۰۰ ریال معامله می شد، خریداری کرد. هزینه مجوز انتشار سهام ۲۰۰۰۰ ریال و هزینه چاپ سهام ۵۰۰۰۰ ریال بوده است. مطلوبست ثبت رویداد های فوق در دفاتر شرکت محمد؟

تمرین ۹ - شرکت جاوید ۱۰۰٪ خالص دارایی شرکت جیهون را با صدور ۱۰۰۰ برگ سهام ۱۰۰۰ ریال خریداری کرد. هزینه چاپ سهام مذکور ۵۰۰۰۰ ریال و هزینه حسابرسی و کارشناسی شرکت جیهون مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال بوده است. ترازنامه شرکت جیهون در زیر ارائه شده است:

## ترازنامه

دارایی ها :	ارزش دفتری	ارزش روز	بدهی ها :	ارزش دفتری	ارزش روز
نقد	۳۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	ح پرداختنی	۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰
کالا	۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	اوراق پرداختنی	۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰
زمین	۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	سهام عادی	۵۰۰۰۰۰	
ساختمان	۴۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	سود انباشته	۳۰۰۰۰۰	
جمع	<u>۱۱۰۰۰۰۰</u>		جمع	<u>۱۱۰۰۰۰۰</u>	

مطلوبست ثبت های لازم در دفاتر شرکت جاوید؟

تمرین ۱۰ - شرکت حمید ۱۰۰٪ خالص دارایی شرکت سعید را با صدور ۶۰۰ برگ سهام ۱۰۰۰ ریال خریداری کرد. هزینه اداری ترکیب ۵۰۰۰۰ ریال و هزینه قانونی ترکیب مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال بوده است. ترازنامه شرکت جیهون در زیر ارائه شده است:

## ترازنامه

دارایی ها :	ارزش دفتری	ارزش روز	بدهی ها :	ارزش دفتری	ارزش روز
نقد	۳۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	ح پرداختنی	۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰
کالا	۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	اوراق پرداختنی	۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰
زمین	۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	سهام عادی	۵۰۰۰۰۰	
ساختمان	۴۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	سود انباشته	۳۰۰۰۰۰	
جمع	<u>۱۱۰۰۰۰۰</u>		جمع	<u>۱۱۰۰۰۰۰</u>	

مطلوبست ثبت های لازم در دفاتر شرکت حمید؟

تمرین ۱۱ - شرکت صمد ۱۰۰٪ خالص دارایی های شرکت احمد را به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرده است . ارزش روز دارایی ها و بدهی های شرکت کیوان تقریباً برابر ارزش دفتری هستند . شرکت صمد بدهی های شرکت احمد را متقبل نشده است . ترازنامه شرکت کیوان در هنگام خرید بشرح زیر است :

ترازنامه			
نقد	۱۰۰۰۰	بدهی	۱۰۰۰۰
کالا	۱۵۰۰۰	سهام عادی	۸۰۰۰۰
زمین	۴۵۰۰۰	سود انباشته	۲۰۰۰۰
ساختمان	۴۰۰۰۰		
جمع دارایی ها	<u>۱۱۰۰۰۰</u>	جمع بدهی و حقوق صاحبان	<u>۱۱۰۰۰۰</u>

مطلوبست ثبت های لازم در دفاتر شرکت احمد ؟

تمرین ۱۲ - شرکت محبوب ۱۰۰٪ خالص دارایی های شرکت حبیب را به مبلغ ۱۵۰۰۰۰۰ ریال با صدور سهام ۱۰۰۰ ریالی خریداری کرد . ارزش روز و دفتری دارایی های شرکت جاوید تقریباً برابر بوده اند . شرکت محبوب بدهی های شرکت حبیب را متقبل شده است . ترازنامه شرکت جاوید در زیر ارائه شده است ، مطلوبست ثبت های لازم در دفاتر شرکت حبیب ؟

ترازنامه			
نقد	۲۰۰۰۰	بدهی	۲۰۰۰۰
کالا	۵۰۰۰۰	سهام عادی	۱۲۰۰۰۰
زمین	۶۰۰۰۰	سود انباشته	۳۰۰۰۰
ساختمان	۴۰۰۰۰		
جمع دارایی ها	<u>۱۷۰۰۰۰</u>	جمع بدهی و حقوق صاحبان	<u>۱۷۰۰۰۰</u>

تمرین ۱۳ - شرکت آبان (ترکیب کننده) ۱۰۰٪ خالص دارایی های شرکت آذر را با صدور ۱۰۰۰ برگ سهام ۱۰۰۰ ریالی با ارزش روز ۲۵۰۰ ریال در ۱۳۹۱/۱/۱ خریداری کرد . این شرکت تعهد کرد اگر میانگین قیمت سهام صادره در طول سال ۱۳۹۱ از مبلغ ۲۵۰۰ ریال کمتر شود ، ما به التفاوت را به سهامداران سابق شرکت آذر با صدور سهام پرداخت کند . در پایان سال ۹۱ مشخص شد میانگین قیمت سهام ۲۰۰۰ ریال بوده است . مطلوبست ثبت های لازم در دفاتر آبان ؟

تمرین ۱۴ - شرکت دی تعهد کرده است که اگر سود سال ۱۳۹۱ این شرکت به مبلغ ۵۰۰۰۰۰ ریال برسد ، مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال به سهامداران سابق شرکت بهمن (ترکیب شده) پرداخت کند . با فرض محقق شدن این شرط و وجود مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال سرقفلی حاصل از ترکیب ، ثبت های لازم را در دفاتر دی وارد کنید ؟

تمرین ۱۵ - در هنگام ترکیب شرکت مهر در آبان ، شرکت آبان مبلغ ۱۵۰۰۰۰ ریال سرقفلی منفی شناسایی کرد که به نسبت ۲۰٪ ، ۳۰٪ و ۵۰٪ بترتیب بین کالا ، زمین و ساختمان تسهیم شده بود . شرکت آبان تعهد کرده بود در صورت رسیدن به ۱۰۰۰۰۰۰ ریال سود در اولین سال ترکیب ، مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال به سهامداران مهر پرداخت کند . مطلوبست ثبت پرداخت تعهد در دفاتر آبان ؟

تمرین ۱۶ - در هنگام ترکیب شرکت اسفند در بهمن ، شرکت آبان مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال سرقفلی منفی شناسایی کرد که به نسبت ۲۰٪ ، ۳۰٪ و ۵۰٪ بترتیب بین کالا ، زمین و ساختمان تسهیم شده بود . شرکت بهمن تعهد کرده بود در صورت رسیدن به ۱۰۰۰۰۰۰ ریال سود در اولین سال ترکیب ، مبلغ ۲۵۰۰۰۰ ریال به سهامداران اسفند پرداخت کند . مطلوبست ثبت پرداخت تعهد در دفاتر بهمن ؟

تمرین ۱۷ - مدیران شرکت البرز ۱۰٪ از سهام عادی این شرکت را در اختیار دارند . ارزش دفتری شرکت البرز ۵۰۰۰۰۰ ریال می باشد . مدیران با سهام خود شرکت الوند را تاسیس کردند و وامی به مبلغ ۷۰۰۰۰۰ ریال دریافت کردند و با این وام باقیمانده سهام شرکت البرز را به مبلغ ۶۰۰۰۰۰ ریال خریداری کردند . مطلوبست ثبت رویداد های فوق در دفاتر شرکت الوند ؟

تمرین ۱۸ - ترازنامه دو شرکت گلبرگ و کاج به شرح زیر است :

ترازنامه گلبرگ

نقد	۵۰۰۰۰۰	ح پرداختنی	۱۰۰۰۰۰۰
کالا	۲۰۰۰۰۰۰	سهام ۱۰۰۰ ریالی	۸۰۰۰۰۰۰
زمین	۳۰۰۰۰۰۰	سود انباشته	۱۰۰۰۰۰۰
ساختمان	۴۵۰۰۰۰۰		
جمع	<u>۱۰۰۰۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۱۰۰۰۰۰۰۰</u>



## ترازنامه کاج

نقد	۱۰۰۰۰۰	ح پرداختنی	۵۰۰۰۰
کالا	۳۰۰۰۰۰	سهم ۱۰۰۰ ریالی	۴۵۰۰۰۰
زمین	۲۰۰۰۰۰	سود انباشته	۵۰۰۰۰۰۰
ساختمان	۴۰۰۰۰۰		
جمع	<u>۱۰۰۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۱۰۰۰۰۰۰</u>

ارزش روز برخی دارایی های این دو شرکت بشرح زیر است :

	<u>گلبرگ</u>	<u>کاج</u>
کالا	۲۵۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰
زمین	۲۹۰۰۰۰۰	۲۱۰۰۰۰
ساختمان	۵۰۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰

این دو شرکت تصمیم گرفته اند در شرکت جدیدی به نام سرو ترکیب شوند . شرکت سرو برای خرید این دو شرکت ۱۱۰۰۰ سهم ۱۰۰۰ ریالی منتشر کرده است . مطلوبست ثبت های لازم در دفاتر شرکت سرو ؟

## فصل دوم

صورت مالی تلفیقی در زمان تحصیل

## کلیات

گاهی اوقات پیش میاید ، شرکت ها علاوه بر انجام فعالیت های عادی خود ، وجوه مازاد خود را در سهام عادی دارای حق رأی شرکت های دیگر سذمایه گذاری می کنند . این عمل ، عموما برای نظارت و کنترل بر سایر شرکت ها انجام می شود و اگر درصد سرماییه گذاری بیش از ۵۰٪ سهام عادی دارای حق رأی باشد ، کنترل محقق می شود و دراین حالت شرکت کنترل کننده را سرماییه گذار و شرکت کنترل شونده را سرماییه پذیر می نامیم . در اصطلاح به شرکت سرماییه گذار اصلی و به شرکت سرماییه پذیر فرعی گفته می شود .

## تعریف شرکت فرعی

شرکتی که بیش از ۵۰٪ سهام عادی دارای حق رأی آن دراختیار واحد تجاری دیگر باشد ، شرکت فرعی آن واحد تجاری نام دارد . در واقع شرکتی که بطور مستقیم و یا غیر مستقیم تحت کنترل واحد دیگری باشد ، شرکت فرعی آن واحد است .

کنترل ، بجز در اختیار داشتن بالای ۵۰٪ سهام عادی از راه های زیر بدست می آید :

۱. توافق با سایر سهامداران

۲. از طریق قانون

۳. از طریق حکم دادگاه

## مفهوم کنترل

در اختیار گرفتن هدایت سیاست های مالی و اقتصادی یک واحد اقتصادی توسط یک واحد اقتصادی دیگر ، کنترل نام دارد . انواع کنترل بشرح زیر است :

۱. کنترل مستقیم :

در این حالت شرکت فرعی بدون واسطه ، تحت نظر شرکت اصلی است .

۲. کنترل غیر مستقیم :

در این حالت شرکت فرعی تحت کنترل یک شرکت دیگر است که خود این شرکت تحت نظارت و کنترل یک شرکت دیگر می باشد . به چنین حالتی که شرکتی با واسطه تحت کنترل یک شرکت دیگر باشد ، کنترل غیر مستقیم می گویند .

زمانی که درصد سرماییه گذاری بالای ۵۰٪ باشد ، و شرکت فرعی تحت کنترل شرکت اصلی باشد ، تهیه صورت های مالی برای گروه الزامی است .

## صورت های مالی تلفیقی

این صورت ها ، انعکاس عملکرد و وضعیت مالی شرکت های عضو یک گروه در قالب یک شخصیت حسابداری مستقل می باشد . این نکته قابل ذکر است که این صورت ها فقط برای سرمایه گذار اصلی می باشد تا بتواند وضعیت کلی گروه را در قالب یک صورت مالی خلاصه شده نظاره کند و عملاً دو شرکت فعالیت مستقلی دارند و از نظر قانون دو شرکت مجزا هستند و هر کدام شخصیت حقوقی مستقلی دارند .

اگر سرمایه گذار صورت های مالی شرکت اصلی را مشاهده کند ، فقط حسابی تحت عنوان سرمایه گذاری در شرکت فرعی و درآمد حاصل از سرمایه گذاری را خواهد دید که اطلاعاتی در مورد وضعیت مالی شرکت فرعی در اختیار نمی دهد . به این دلیل تهیه صورت های مالی که وضعیت مالی کل گروه را نشان می دهد ، برای سرمایه گذاران مفید است .

چنانچه رویه های حسابداری بین شرکت های عضو گروه یکسان نباشد ، باید صورت های مالی شرکت های فرعی را به روش شرکت اصلی تعدیل کرد .

در موارد زیر حتی با داشتن درصد سهام بالای ۵۰٪ ، تهیه صورت های مالی تلفیقی الزامی نیست :

۱. کنترل موقت : زمانی که واحد اصلی قصد فروش سهام فرعی را در آینده نزدیک دارد ،
۲. زمانی که شرکت اصلی قادر به اعمال حق مالکانه خود نباشد ،
۳. شرکت فرعی در حال ورشکستگی و یا تجدید سازمان باشد ،
۴. شرکت فرعی تحت کنترل یک شرکت خارجی باشد ،

## اقلیت

در زمانی که شرکت اصلی بین ۵۰٪ تا ۱۰۰٪ سهام شرکت فرعی را در اختیار دارد ، علاوه بر شرکت اصلی ، گروه سهامداران دیگری نیز در شرکت فرعی سهم دارند که با نام اقلیت خوانده می شوند .

## صورت های مالی در زمان تحصیل

زمانی که شرکتی بیش از ۵۰٪ سهام شرکت دیگر را در اختیار دارد ، در صورت برقراری شرایط تلفیق، می توان صورت های مالی دو شرکت را در تاریخ تحصیل تهیه کرد . نکته مهم در تهیه صورت های مالی تلفیقی این است که حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی باید صفر شود . در مقابل آن سهام عادی و سایر موارد قسمت حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی باید صفر شود . همچنین حساب های دریافتی و پرداختی فی مابین نیز باید صفر شوند . برای تشریح بیشتر به طرح یک مثال می پردازیم .

## مثال

شرکت الف ۱۰٪ سهام شرکت ب را به مبلغ ۱۰۰۰ ریال نقداً در تاریخ ۱۳۹۱/۱/۱ خریداری کرده است. ترازنامه شرکت ب قبل از خرید بشرح زیر است :

ترازنامه ب

نقد	۱۰۰	ح پرداختنی	۱۰۰
کالا	۲۰۰	سهام ۱۰۰۰ ریالی	۹۰۰
زمین	۳۰۰	سود انباشته	۱۰۰
ساختمان	۵۰۰		
جمع	<u>۱۱۰۰</u>	جمع	<u>۱۱۰۰</u>

همچنین ترازنامه شرکت الف قبل از خرید شرکت ب بشرح زیر است :

ترازنامه الف

نقد	۲۲۰۰	ح پرداختنی	۱۵۰۰
کالا	۳۰۰۰	سهام ۱۰۰۰ ریالی	۶۵۰۰
زمین	۲۸۰۰	سود انباشته	۵۰۰۰
ساختمان	۵۰۰۰		
جمع	<u>۱۳۰۰۰</u>	جمع	<u>۱۳۰۰۰</u>

مطلوبست ثبت خرید در دفاتر الف و تهیه ترازنامه دو شرکت بعد از خرید و تهیه ترازنامه تلفیقی در تاریخ خرید ؟

## حل :

ثبت خرید در دفاتر الف :

سرمایه گذاری در ب ۱۰۰۰  
نقد ۱۰۰۰

ترازنامه شرکت ب بعد از تحصیل :

ترازنامه ب

نقد	۱۰۰	ح پرداختنی	۱۰۰
کالا	۲۰۰	سهام ۱۰۰۰ ریالی	۹۰۰
زمین	۳۰۰	سود انباشته	۱۰۰
ساختمان	۵۰۰		
جمع	<u>۱۱۰۰</u>	جمع	<u>۱۱۰۰</u>

## ترازنامه الف

نقد	۱۲۰۰	ح پرداختنی	۱۵۰۰
کالا	۳۰۰۰	سهام ۱۰۰۰ ریالی	۶۵۰۰
زمین	۲۸۰۰	سود انباشته	۵۰۰۰
ساختمان	۵۰۰۰		
سرمایه گذاری در ب	۱۰۰۰		
جمع	۱۳۰۰۰	جمع	۱۳۰۰۰

برای تهیه ترازنامه تلفیقی ، باید حساب سرمایه گذاری در قبال حقوق شرکت فرعی صفر گردد :  
 برای فهم راحت تر این موضوع از ثبت های کاربرگی استفاده می کنیم ، این ثبت ها در کاربرگ  
 اعمال می شوند ولی در دفاتر ثبت نمی گردند و فقط برای راحتی تلفیق وارد می گردند :  
 ثبت های کاربرگی :

ثبت بستن حساب سرمایه گذاری : (۱)

سهام عادی ب ۹۰۰

سود انباشته ب ۱۰۰

سرمایه گذاری در ب ۱۰۰۰

در ستون شرکت ها (الف و ب) اقلام و ارقام موجود در ترازنامه دو شرکت را عینا وارد می کنیم و در  
 ستون تعدیلات ، ثبت های کاربرگی را وارد می کنیم .

حالا ردیف های کاربرگ را با هم جمع کرده و در ستون تلفیق می نویسیم :

ترازنامه	تعدیلات				
	تلفیقی	بستانکار	بدهکار	ب	الف
نقد	۱۳۰۰			۱۰۰	۱۲۰۰
کالا	۳۲۰۰			۲۰۰	۳۰۰۰
زمین	۳۱۰۰			۳۰۰	۲۸۰۰
ساختمان	۵۵۰۰			۵۰۰	۵۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت ب	۰	۱۰۰۰ (۱)		۰	۱۰۰۰
جمع دارایی ها	۱۳۱۰۰			۱۱۰۰	۱۳۰۰۰
بدهی ها	۱۶۰۰			۱۰۰	۱۵۰۰
سهام عادی	۶۵۰۰		۹۰۰ (۱)	۹۰۰	۶۵۰۰
سود انباشته	۵۰۰۰		۱۰۰ (۱)	۱۰۰	۵۰۰۰
جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام	۱۳۱۰۰			۱۱۰۰	۱۳۰۰۰

هرگونه مبادله ، سود و زیان ، خرید و فروش و سایر موارد بین گروه باید در صورت های مالی تلفیقی حذف شوند . در زیر اقلامی که در صورت های مالی باید حذف شوند و طرف مقابل آنرا نمایش می دهیم :

حساب های شرکت اصلی	در مقابل	حساب های شرکت فرعی
سرمایه گذاری در فرعی		حقوق صاحبان سهام
دریافتنی از شرکت فرعی		پرداختنی به شرکت اصلی
پیش دریافت		پیش پرداخت
درآمد بهره		هزینه بهره
سود سهام دریافتنی		سود سهام پرداختنی
فروش به فرعی		خرید از اصلی

### خرید کلیه حقوق صاحبان سهام فرعی بیش از ارزش دفتری

گاهی اوقات پیش میاید ، بهای پرداختی بابت خرید یک شرکت بیشتر از ارزش دفتری خالص دارایی های آن شرکت است . در این مواقع اگر ارزش دفتری و ارزش روز دارایی های فرعی برابر باشند ، مازاد پرداخت شده مربوط به سرقفلی است و اگر سرقفلی شناسایی نگردد ، این مازاد بین دارایی های غیر پولی تسهیم می گردد و در حالت سوم ، مازاد پرداخت شده ، بخشی برای سرقفلی و بخشی برای اضافه ارزش دارایی هاست . در ادامه به طرح مثالی در این مورد می پردازیم .

### مثال

شرکت الف ۱۰۰٪ سهام عادی دارای حق رأی شرکت ب را به مبلغ ۱۲۰۰ ریال خریداری کرد . ترازنامه شرکت ب در هنگام خرید بشرح زیر بوده است :

ترازنامه ب

دارایی ها	دفتری	متعارف	بدهی و سرمایه	دفتری	متعارف
نقد	۲۰۰	۲۰۰	بدهی	۲۰۰	۲۰۰
کالا	۳۰۰	۳۰۰	سهام عادی	۴۰۰	
ساختمان	۵۰۰	۵۰۰	صرف سهام	۴۰۰	
جمع	۱۰۰۰		جمع	۱۰۰۰	

همچنین ترازنامه شرکت الف بعد از تحصیل شرکت ب بشرح زیر بود :

#### ترازنامه الف

دارایی ها	دفتري	متعارف	بدهي و سرمايه	دفتري	متعارف
نقد	۳۰۰		بدهي	۵۰۰	
کالا	۵۰۰		سهام عادي	۱۰۰۰	
سرمايه گذاري در ب	۱۲۰۰		صرف سهام	۵۰۰	
جمع	۲۰۰۰		جمع	۲۰۰۰	

مطلوبست تهیه ترازنامه تلفیقي بعد از تحصیل شرکت ب ؟

#### حل :

ارزش روز خالص دارایی های شرکت ب در زمان تحصیل :

۲۰۰	نقد
۳۰۰	کالا
۵۰۰	ساختمان
(۲۰۰)	بدهي ها
<u>۸۰۰</u>	ارزش روز خالص دارایی ب
	مازاد / کسري پرداختي الف برای خرید ب :
۱۲۰۰	بهای تمام شده سرمايه گذاري
(۸۰۰)	ارزش روز خالص دارایی ب
۴۰۰	سرقفلي (مازاد پرداختي)

✓ حساب سرقفلي در دفاتر الف ثبت نمی گردد بلکه فقط در کاربرگ تلفیقي گزارش می گردد .

ثبت های کاربرگی :

ثبت بستن سرمايه گذاري در شرکت ب : (۱)

۴۰۰	سهام عادي ب
۴۰۰	صرف سهام ب
۴۰۰	سرقفلي
۱۲۰۰	سرمايه گذاري در ب

حالا ثبت فوق را در کاربرگ وارد می کنیم :



ترازنامه	تعدیلات				
	تلفیقی	بستانکار	بدهکار	ب	الف
نقد	۵۰۰			۲۰۰	۳۰۰
کالا	۸۰۰			۳۰۰	۵۰۰
ساختمان	۵۰۰			۵۰۰	۰
سرمایه گذاری در ب	۰	۱۲۰۰ (۱)		۰	۱۲۰۰
سرقفلی	۴۰۰		۴۰۰ (۱)	۰	۰
جمع	۲۲۰۰			۱۰۰۰	۲۰۰۰
بدهی ها	۷۰۰			۲۰۰	۵۰۰
سهام عادی	۱۰۰۰		۴۰۰ (۱)	۴۰۰	۱۰۰۰
سود انباشته	۵۰۰		۴۰۰ (۱)	۴۰۰	۵۰۰
جمع	۲۲۰۰			۱۰۰۰	۲۰۰۰

### مثال

شرکت الف ۱۰٪ سهام عادی دارای حق رأی شرکت ب را به مبلغ ۱۵۰۰ ریال خریداری کرد .  
ترازنامه شرکت ب در هنگام خرید بشرح زیر بوده است :

ترازنامه ب					
دارایی ها	دفتري	معارف	بدهی و سرمایه	دفتري	معارف
نقد	۲۰۰	۲۰۰	بدهی	۲۰۰	۲۰۰
کالا	۳۰۰	۴۰۰	سهام عادی	۴۰۰	
ساختمان	۵۰۰	۶۰۰	صرف سهام	۴۰۰	
جمع	۱۰۰۰		جمع	۱۰۰۰	

همچنین ترازنامه شرکت الف بعد از تحصیل شرکت ب بشرح زیر بود :

ترازنامه الف					
دارایی ها	دفتري	معارف	بدهی و سرمایه	دفتري	معارف
نقد	۵۰۰		بدهی	۵۰۰	
کالا	۵۰۰		سهام عادی	۱۵۰۰	
سرمایه گذاری در ب	۱۵۰۰		صرف سهام	۵۰۰	
جمع	۲۵۰۰		جمع	۲۵۰۰	

مطلوبست تهیه ترازنامه تلفیقی بعد از تحصیل شرکت ب ؟

**حل :**

ارزش روز خالص دارایی های شرکت ب در زمان تحصیل :

۲۰۰	نقد
۴۰۰	کالا
۶۰۰	ساختمان
(۲۰۰)	بدهی ها
<u>۱۰۰۰</u>	ارزش روز خالص دارایی ب

مآزاد / کسری پرداختی الف برای خرید ب :

۱۵۰۰	بهای تمام شده سرمایه گذاری
(۱۰۰۰)	ارزش روز خالص دارایی ب
<u>۵۰۰</u>	سرقفلی (مآزاد پرداختی)

ثبت های کاربرگی :

ثبت بستن سرمایه گذاری در شرکت ب : (۱)

۴۰۰	سهم عادی ب	
۴۰۰	صرف سهم ب	
۵۰۰	سرقفلی	
۴۰۰ - ۳۰۰	=	۱۰۰ کالا
۶۰۰ - ۵۰۰	=	۱۰۰ ساختمان
		۱۵۰۰ سرمایه گذاری در ب

حالا ثبت فوق را در کاربرگ وارد می کنیم :

ترازنامه	تعدیلات				
	تلفیقی	بستانکار	بدهکار	ب	الف
نقد	۷۰۰			۲۰۰	۵۰۰
کالا	۹۰۰		۱۰۰ (۱)	۳۰۰	۵۰۰
ساختمان	۶۰۰		۱۰۰ (۱)	۵۰۰	۰
سرمایه گذاری در ب	۰	۱۵۰۰ (۱)		۰	۱۵۰۰
سرقفلی	۵۰۰		۵۰۰ (۱)	۰	۰
جمع	۲۷۰۰			۱۰۰۰	۲۵۰۰
بدهی ها	۷۰۰			۲۰۰	۵۰۰
سهام عادی	۱۵۰۰		۴۰۰ (۱)	۴۰۰	۱۵۰۰
سود انباشته	۵۰۰		۴۰۰ (۱)	۴۰۰	۵۰۰
جمع	۲۷۰۰			۱۰۰۰	۲۵۰۰

✓ طبق استاندارد ایران ، سرقفلی فقط به سهامداران شرکت اصلی تعلق می گیرد و سهم اقلیت از سرقفلی شناسایی نمی گردد ، زیرا اقلیت در معامله شرکت نکرده است .

### خرید شرکت فرعی به مبلغی کمتر از ارزش روز خالص دارایی آن

گاهی اوقات پیش میاید که مبلغ پرداختی بابت خرید شرکت فرعی کمتر از ارزش روز خالص دارایی های شرکت فرعی باشد . در این حالت سرقفلی منفی خواهیم داشت . در کاربرگ حسابداری تحت عنوان سرقفلی منفی نباید وجود داشته باشد بنابراین مبلغ سرقفلی منفی بین دارایی های غیر پولی شرکت فرعی نسبت به ارزش روز آنها سرشکن می شود و بهای آنها را تعدیل می کند .

### مثال

شرکت الف در ۱۳۹۱/۱/۱ ، ۱۰۰٪ سهام عادی دارای حق رأی شرکت ب را نقداً به مبلغ ۶۰۰ ریال خریداری کرده است . ترازنامه دو شرکت پس از خرید بشرح زیر است :

## ترازنامه الف

دفتری	جاری	دفتری	جاری
۳۰۰	بانک	۱۵۰	بانک
۱۰۰۰	موجودی کالا	۳۵۰	موجودی کالا
۴۰۰	زمین	۴۰۰	زمین
۴۵۰	ساختمان	۶۵۰	ساختمان
	سرمایه گذاری در ب	۶۰۰	سرمایه گذاری در ب
<u>۲۱۵۰</u>	جمع	<u>۲۱۵۰</u>	جمع

## ترازنامه ب

دفتری	جاری	دفتری	جاری
۱۰۰	بانک	۱۰۰	بانک
۳۰۰	موجودی کالا	۱۲۰	موجودی کالا
۱۵۰	زمین	۲۴۰	زمین
۱۵۰	ساختمان	۲۴۰	ساختمان
	سود انباشته	۲۵۰	سود انباشته
<u>۷۰۰</u>	جمع	<u>۷۰۰</u>	جمع

مطلوبست تهیه ترازنامه تلفیقی بعد از خرید ؟

**حل :**

ارزش روز خالص دارایی های شرکت ب :

۱۰۰	بانک
۲۰۰	موجودی کالا
۳۰۰	زمین
۲۵۰	ساختمان
(۱۰۰)	بدهی ها
<u>۷۵۰</u>	ارزش روز ب

مازاد / کسری پرداختی بابت خرید ب :

۶۰۰	بهای تمام شده خرید شرکت ب
(۷۵۰)	ارزش روز خالص دارایی ب
<u>(۱۵۰)</u>	سرقفلی منفی (کسری پرداخت)

محاسبه مازاد و یا کسری ارزش دارایی های شرکت ب :

مازاد/کسری	ارزش روز	ارزش دفتری	
۸۰	۲۰۰	۱۲۰	کالا
۶۰	۳۰۰	۲۴۰	زمین
۱۰	۲۵۰	۲۴۰	ساختمان
<u>۱۵۰</u>			جمع کل اضافه ارزش دارایی ها

ثبت های کاربرگی :

ثبت بستن حساب سرمایه گذاری در شرکت ب : (۱)

۳۰۰	سهم عادی ب
۱۵۰	صرف سهام ب
۱۵۰	سود انباشته ب
۸۰	کالا
۶۰	زمین
۱۰	ساختمان
۶۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ب
۱۵۰	سرقفلی منفی

همانطور که بیان شد ، سرقفلی منفی نباید در صورت های مالی تلفیقی وجود داشته باشد ، بنابر این باید این سرقفلی را بین دارایی های غیر پولی به نسبت ارزش روز آنها تسهیم کرد :

تخصیص سرقفلی منفی :

$$۷۵۰ = (ساختمان) ۲۵۰ + (زمین) ۳۰۰ + (کالا) ۲۰۰ = \text{جمع ارزش روز دارایی غیر پولی}$$

نسبت اقسام دارایی غیر پولی به کل دارایی غیر پولی :

$$\text{کالا} = (۱۵۰) \times \frac{۲۰۰}{۷۵۰} = (۴۰)$$

$$\text{زمین} = (۱۵۰) \times \frac{۳۰۰}{۷۵۰} = (۶۰)$$

$$\text{ساختمان} = (۱۵۰) \times \frac{۲۵۰}{۷۵۰} = (۵۰)$$

ثبت بستن سرقفلی منفی در کاربرگ : (۲)

۱۵۰	سرقفلی منفی
۴۰	کالا
۶۰	زمین
۵۰	ساختمان

حالا ثبت های فوق را در قسمت تعدیلات کاربرگ وارد می کنیم :

ترازنامه	تعدیلات				
	تلفیقی	بستانکار	بدهکار	ب	الف
بانک	۲۵۰			۱۰۰	۱۵۰
موجودی کالا	۵۱۰	۴۰ (۲)	۸۰ (۱)	۱۲۰	۳۵۰
زمین	۶۴۰	۶۰ (۲)	۶۰ (۱)	۲۴۰	۴۰۰
ساختمان	۸۵۰	۵۰ (۲)	۱۰ (۱)	۲۴۰	۶۵۰
سرمایه گذاری در ب	۰	۶۰۰ (۱)		۰	۶۰۰
سرقفلی	۰	۱۵۰ (۱)	۱۵۰ (۲)	۰	۰
جمع	۲۲۵۰			۷۰۰	۲۱۵۰
بدهی	۴۰۰			۱۰۰	۳۰۰
سهام عادی	۱۰۰۰		۳۰۰ (۱)	۳۰۰	۱۰۰۰
صرف سهام	۴۰۰		۱۵۰ (۱)	۱۵۰	۴۰۰
سود انباشته	۴۵۰		۱۵۰ (۱)	۱۵۰	۴۵۰
جمع	۲۲۵۰			۷۰۰	۲۱۵۰

### سرمایه گذاری در کمتر از ۱۰٪ سهام شرکت فرعی

تا اینجا ، در مورد خرید ۱۰٪ سهام عادی دارای حق رأی شرکت فرعی بحث کردیم . اما در برخی موارد درصد خرید کمتر از ۱۰٪ می باشد (بین ۵٪ و ۱۰٪) . در این حالت حقوق اقلیت و نحوه محاسبه آن مطرح می شود . در مورد نحوه گزارش سهم اقلیت در صورت های مالی تلفیقی دو دیدگاه وجود دارد :

- دیدگاه تلفیق نسبی :  
طرفداران این دیدگاه معتقدند نیازی به گزارش و نمایش سهم اقلیت نیست و فقط باید سهم اصلی را نشان دهیم .
- دیدگاه تلفیق کامل :  
طرفداران این دیدگاه معتقدند که باید سهم اقلیت محاسبه و گزارش شود که خود شامل سه نظریه زیر می باشد :
  ۱. تئوری مادر
  ۲. تئوری شخصیت تلفیقی
  ۳. استاندارد ایران (مادر تعدیل شده)

در جدول زیر نحوه برخورد تئوری های مختلف با سهم اقلیت را مشاهده می کنیم :

تئوری	از دیدگاه چه کسی بررسی می کند ؟	نحوه محاسبه سهم اقلیت	نحوه گزارش سهم اقلیت	تلقی از سهامداران اقلیت
مادر	سهامدار اصلی	درصد اقلیت $\times$ حقوق دفتری شرکت فرعی	آخرین رقم بدهی	بدهی
شخصیت تلفیقی	شخصیت تلفیقی	درصد اقلیت $\times$ (دفتری فرعی + تجدید ارزیابی + سرقفلی)	در بخش حقوق صاحبان سهام	گروه دوم سهامداران
استاندارد ایران	سهامدار اصلی	درصد اقلیت $\times$ (دفتری فرعی + تجدید ارزیابی)	در بخش حقوق صاحبان سهام	گروه دوم سهامداران

### خرید بخشی از سهام شرکت فرعی بیش از ارزش دفتری

اگر در سرمایه گذاری های بین ۵۰٪ و ۱۰۰٪ ، سرمایه گذاری در بیش از ارزش دفتری دارایی ها صورت گیرد ،

الف ) در تئوری مادر : سهم شرکت اصلی از مازاد پرداختی بابت سرمایه گذاری شناسایی شده و در کاربرگ گزارش می گردد و اقلیت هیچ گونه سهمی از این مازاد نخواهد برد .

ب ) در تئوری شخصیت تلفیقی : سهم شرکت اصلی و فرعی از مازاد پرداختی شناسایی می گردد و در کاربرگ گزارش می شود .

ج ) در استاندارد ایران : سهم شرکت اصلی از سرقفلی و اضافه ارزش دارایی ها شناسایی می گردد اما سهم شرکت فرعی فقط از اضافه ارزش دارایی ها گزارش می شود و سهمی از سرقفلی به سهامداران اقلیت تعلق نمی گیرد .

### مثال

اطلاعات زیر در مورد دو شرکت گلبرگ و کاج بعد از سرمایه گذاری در دسترس است . شرکت گلبرگ ۸۰٪ سهام شرکت کاج را در اختیار دارد .

#### ترازنامه گلبرگ

نقد	۱۰۰۰۰۰	ح پرداختی	۱۵۰۰۰۰
کالا	۵۰۰۰۰	سهم ۱۰۰۰ ریالی	۵۰۰۰۰۰
زمین	۲۰۰۰۰۰	سود انباشته	۲۵۰۰۰۰
ساختمان	۳۰۰۰۰۰		
سرمایه گذاری در کاج	۲۵۰۰۰۰		
جمع	۹۰۰۰۰۰	جمع	۹۰۰۰۰۰

## ترازنامه کاج

نقد	۵۰۰۰۰	ح پرداختنی	۵۰۰۰۰
کالا	۲۰۰۰۰	سهم ۱۰۰۰ ریالی	۱۰۰۰۰۰
زمین	۸۰۰۰۰	سود انباشته	۵۰۰۰۰
ساختمان	۵۰۰۰۰		
جمع	<u>۲۰۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۲۰۰۰۰۰</u>

تجدید ارزیابی دارایی های شرکت کاج در زمان تحصیل بشرح زیر بود :

کالا	۴۰۰۰۰
زمین	۱۰۰۰۰۰
ساختمان	۴۰۰۰۰

مطلوبست تهیه ترازنامه تلفیقی با هر سه تئوری مادر ، شخصیت تلفیقی و استاندارد ایران ؟

**حل :**

تئوری مادر :

$$\text{سهام اقلیت} = (۲۰۰۰۰۰ - ۵۰۰۰۰) \times ۲۰\% = ۳۰۰۰۰$$

$$\text{ارزش روز شرکت کاج اگر گلیبرگ ۱۰۰\% سهام شرکت کاج را می خرید} = \frac{۲۵۰۰۰۰}{۸۰\%} = ۳۱۲۵۰۰$$

$$\text{تجدید ارزیابی شرکت کاج} = ۲۰۰۰۰ + ۲۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰ = ۳۰۰۰۰$$

$$\text{ارزش دفتری کاج} = ۲۰۰۰۰۰ - ۵۰۰۰۰ = ۱۵۰۰۰۰$$

$$\text{ارزش متعارف شرکت کاج} = ۱۵۰۰۰۰ + ۳۰۰۰۰ = ۱۸۰۰۰۰$$

$$\text{سرقفلی کل} = ۳۱۲۵۰۰ - ۱۸۰۰۰۰ = ۱۳۲۵۰۰$$

تخصیص کلی سرقفلی و تجدید ارزیابی ها :

سهم کاج ۲۰\%	سهم گلیبرگ ۸۰\%	تجدیدارزیابی	
۴۰۰۰	۱۶۰۰۰	۲۰۰۰۰	کالا
۴۰۰۰	۱۶۰۰۰	۲۰۰۰۰	زمین
(۲۰۰۰)	(۸۰۰۰)	(۱۰۰۰۰)	ساختمان
۲۶۵۰۰	۱۰۶۰۰۰	۱۳۲۵۰۰	سرقفلی

ثبت های کاربرگی :



ثبت بستن حساب سرمایه گذاری در کاج : (۱)

$۱۰۰۰۰۰ \times \frac{۸۰}{۱۰۰}$	=	۸۰۰۰۰	سهم عادی کاج
$۵۰۰۰۰ \times \frac{۸۰}{۱۰۰}$	=	۴۰۰۰۰	سود انباشته کاج
		۱۶۰۰۰	کالا
		۱۶۰۰۰	زمین
		۱۰۶۰۰۰	سرقفلی
		۸۰۰۰	ساختمان
		۲۵۰۰۰۰	سرمایه گذاری در کاج

ثبت محاسبه سهم اقلیت : (۲)

$۱۰۰۰۰۰ \times \frac{۲۰}{۱۰۰}$	=	۲۰۰۰۰	سهم عادی کاج
$۵۰۰۰۰ \times \frac{۲۰}{۱۰۰}$	=	۱۰۰۰۰	سود انباشته کاج
$۲۰۰۰۰ + ۱۰۰۰۰$	=	۳۰۰۰۰	سهم اقلیت

عنوان	گلیبرگ	کاج	بدهکار	بستانکار	سهم اقلیت	تلفیقی
نقد	۱۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰				۱۵۰۰۰۰
کالا	۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	(۱) ۱۶۰۰۰			۸۶۰۰۰
زمین	۲۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	(۱) ۱۶۰۰۰			۲۹۶۰۰۰
ساختمان	۳۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰		(۱) ۸۰۰۰		۳۴۲۰۰۰
سرمایه گذاری در کاج	۲۵۰۰۰۰	۰		(۱) ۲۵۰۰۰۰		۰
سرقفلی	۰	۰	(۱) ۱۰۶۰۰۰			۱۰۶۰۰۰
جمع دارایی ها	۹۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰				۹۸۰۰۰۰
ح پرداختنی	۱۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰				۲۰۰۰۰۰
سهم اقلیت	۰	۰				(۲) ۳۰۰۰۰
سهم عادی	۵۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	(۱) ۸۰۰۰۰		(۲) ۲۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰
سود انباشته	۲۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	(۱) ۴۰۰۰۰		(۲) ۱۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰
جمع	۹۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰				۹۸۰۰۰۰

تئوری شخصیت تلفیقی :

$$\text{سهام اقلیت} = 312500 \times 20\% = 62500$$

ثبت های کاربرگی :

ثبت بستن حساب سرمایه گذاری در کاج : (۱)

$100000 \times 80\%$	=	80000	سهام عادی کاج
$50000 \times 80\%$	=	40000	سود انباشته کاج
		16000	کالا
		16000	زمین
		106000	سرقفلی
		8000	ساختمان
		250000	سرمایه گذاری در کاج

ثبت محاسبه سهم اقلیت : (۲)

$100000 \times 20\%$	=	20000	سهام عادی کاج
$50000 \times 20\%$	=	10000	سود انباشته کاج
		4000	کالا
		4000	زمین
		26500	سرقفلی
		2000	ساختمان
		62500	سهم اقلیت

عنوان	گلبرگ	کاج	بدهکار	بستانکار	سهم اقلیت	تلفیقی
نقد	100000	50000				150000
کالا	50000	20000	(۱) 16000		(۲) 4000	90000
زمین	200000	80000	(۱) 16000		(۲) 4000	300000
ساختمان	300000	50000		(۱) 8000	(۲) (2000)	340000
سرمایه گذاری در کاج	250000	.		(۱) 250000		.
سرقفلی	.	.	(۱) 106000		(۲) 26500	132500
جمع دارایی ها	900000	200000				1012500
ح پرداختنی	150000	50000				200000
سهام عادی	500000	100000	(۱) 80000		(۲) 20000	500000
سود انباشته	250000	50000	(۱) 40000		(۲) 10000	250000
سهم اقلیت	.	.				(۲) 62500
جمع	900000	200000				1012500

استاندارد ایران :

$$\text{سهم اقلیت} = ۱۸۰۰۰۰ \times ۲۰\% = ۳۶۰۰۰$$

ثبت های کاربرگی :

ثبت بستن حساب سرمایه گذاری در کاج : (۱)

۱۰۰۰۰۰ × ٪۸۰	=	۸۰۰۰۰	سهم عادی کاج
۵۰۰۰۰ × ٪۸۰	=	۴۰۰۰۰	سود انباشته کاج
		۱۶۰۰۰	کالا
		۱۶۰۰۰	زمین
		۱۰۶۰۰۰	سرقفلی
		۸۰۰۰	ساختمان
		۲۵۰۰۰۰	سرمایه گذاری در کاج

ثبت محاسبه سهم اقلیت : (۲)

۱۰۰۰۰۰ × ٪۲۰	=	۲۰۰۰۰	سهم عادی کاج
۵۰۰۰۰ × ٪۲۰	=	۱۰۰۰۰	سود انباشته کاج
		۴۰۰۰	کالا
		۴۰۰۰	زمین
		۲۰۰۰	ساختمان
		۳۶۰۰۰	سهم اقلیت

عنوان	گلبرگ	کاج	بدهکار	بستانکار	سهم اقلیت	تلفیقی
نقد	۱۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰				۱۵۰۰۰۰
کالا	۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	(۱) ۱۶۰۰۰		(۲) ۴۰۰۰	۹۰۰۰۰
زمین	۲۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	(۱) ۱۶۰۰۰		(۲) ۴۰۰۰	۳۰۰۰۰۰
ساختمان	۳۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰		(۱) ۸۰۰۰	(۲) (۲۰۰۰)	۳۴۰۰۰۰
سرمایه گذاری در کاج	۲۵۰۰۰۰	.		(۱) ۲۵۰۰۰۰		.
سرقفلی	.	.	(۱) ۱۰۶۰۰۰			۱۰۶۰۰۰
جمع دارایی ها	۹۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰				۹۸۶۰۰۰
ح پرداختنی	۱۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰				۲۰۰۰۰۰
سهم عادی	۵۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	(۱) ۸۰۰۰۰		(۲) ۲۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰
سود انباشته	۲۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	(۱) ۴۰۰۰۰		(۲) ۱۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰
سهم اقلیت	.	.				(۲) ۳۶۰۰۰
جمع	۹۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰				۹۸۶۰۰۰

✓ اگر در شرکت فرعی سهام خزانه وجود داشته باشد ، ابتدا باید سهام خزانه را ابطال کنیم و سپس صورت های مالی تلفیقی را تهیه کنیم ، نحوه ابطال سهام خزانه بشرح زیر است :

روش اسمی :

سهام عادی	XXX
سهام خزانه	XXX
روش بهای تمام شده :	
سهام عادی	XXX
صرف سهام عادی	XXX
سود انباشته	XXX
صرف خزانه	XXX
سهام خزانه	XXX

✓ در صورت وجود سهام خزانه ، برای محاسبه درصد مالکیت در شرکت فرعی ، باید نسبت سهام خریداری شده را به کل سهام شرکت فرعی بدون سهام خزانه بدست آورد .

## خرید بخشی از سهام شرکت فرعی کمتر از ارزش دفتری

### مثال

شرکت الف ۸۰٪ سهام شرکت ب را در تاریخ ۱۳۹۱/۱/۱ به مبلغ ۶۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرده است. در این تاریخ ترازنامه دو شرکت مذکور به شرح زیر است :

ترازنامه شرکت الف

دارایی	ارزش دفتری	بدهی و سرمایه	ارزش دفتری
نقد	۲۰۰۰۰۰	بدهی	۱۰۰۰۰۰
کالا	۳۰۰۰۰۰	اوراق قرضه	۲۰۰۰۰۰
ساختمان	۵۰۰۰۰۰	سهام عادی	۸۰۰۰۰۰
زمین	۱۰۰۰۰۰	سود انباشته	۳۰۰۰۰۰
سرمایه گذاری در ب	۶۰۰۰۰۰	صرف سهام	۳۰۰۰۰۰
جمع	<u>۱۷۰۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۱۷۰۰۰۰۰</u>

## ترازنامه شرکت ب

دارایی	دفتری	جاری	بدهی و سرمایه	دفتری	جاری
نقد	۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	بدهی	۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰
کالا	۲۵۰۰۰۰	۲۸۰۰۰۰	اوراق قرضه	۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰
ساختمان	۳۵۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	سهام عادی	۵۰۰۰۰۰	
زمین	۲۰۰۰۰۰	۲۲۰۰۰۰	سود انباشته	۲۰۰۰۰۰	
			صرف سهام	۱۰۰۰۰۰	
جمع	۹۰۰۰۰۰		جمع	۹۰۰۰۰۰	

مطلوبست تهیه ترازنامه تلفیقی در تاریخ ۱۳۹۱/۱/۱ ؟

## حل :

ارزش دفتری شرکت ب :

نقد	۱۰۰۰۰۰
کالا	۲۵۰۰۰۰
ساختمان	۳۵۰۰۰۰
زمین	۲۰۰۰۰۰
بدهی	(۵۰۰۰۰۰)
اوراق قرضه	(۵۰۰۰۰۰)
ارزش دفتری ب	<u>۸۰۰۰۰۰</u>

مبلغ تجدید ارزیابی دارایی و بدهی شرکت ب :

دارایی	دفتری	جاری	مازاد/کسری
کالا	۲۵۰۰۰۰	۲۸۰۰۰۰	۳۰۰۰۰
ساختمان	۳۵۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰
زمین	۲۰۰۰۰۰	۲۲۰۰۰۰	۲۰۰۰۰
بدهی	۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۰
اوراق قرضه	۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۰
جمع تجدید ارزیابی ها			<u>۱۰۰۰۰۰</u>

ارزش روز خالص دارایی های شرکت ب :

ارزش دفتری خالص دارایی ب	۸۰۰۰۰۰
تجدید ارزیابی ها	<u>۱۰۰۰۰۰</u>
ارزش روز شرکت ب	<u>۹۰۰۰۰۰</u>

محاسبه بهای پرداختی شرکت الف بابت ۱۰۰٪ شرکت ب :  
در اینجا باید محاسبه کنیم ، اگر شرکت الف ، ۱۰۰٪ شرکت ب را می خرید ، چقدر بابد پرداخت می کرد ؟

$$\text{اگر الف } ۱۰۰\% \text{ ب را می خرید} = \frac{۶۰۰۰۰۰}{۸۰\%} = ۷۵۰۰۰۰$$

محاسبه مازاد پرداختی شرکت الف برای خرید شرکت ب :

$$\begin{aligned} & \text{بهای خرید } ۱۰۰\% \text{ شرکت ب توسط الف} \\ & \text{ارزش روز شرکت ب} \\ & \text{سرقفلی منفی کل (سهم اصلی و اقلیت)} \end{aligned}$$

محاسبات مربوط به تخصیص تجدید ارزیابی ها و سرقفلی بین اصلی و فرعی :

سهم فرعی ۲۰٪	سهم اصلی ۸۰٪	مازاد	
۶۰۰۰	۲۴۰۰۰	۳۰۰۰۰	کالا
۱۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	ساختمان
۴۰۰۰	۱۶۰۰۰	۲۰۰۰۰	زمین
(۳۰۰۰۰)	(۱۲۰۰۰۰)	(۱۵۰۰۰۰)	سرقفلی

تخصیص سرقفلی منفی بین دارایی های غیر پولی :

نسبت تخصیص :

$$۲۸۰۰۰۰ + ۴۰۰۰۰۰ + ۲۲۰۰۰۰ = ۹۰۰۰۰۰ = \text{جمع دارایی غیر پولی}$$

$$\text{کالا} = \frac{۲۸۰۰۰۰}{۹۰۰۰۰۰} = ۳۱\%$$

$$\text{ساختمان} = \frac{۴۰۰۰۰۰}{۹۰۰۰۰۰} = ۴۴\%$$

$$\text{زمین} = \frac{۲۲۰۰۰۰}{۹۰۰۰۰۰} = ۲۵\%$$

سرقفلی سهم اقلیت (۳۰۰۰۰۰)	سرقفلی سهم اصلی (۱۲۰۰۰۰۰)	
۹۳۰۰	۳۷۲۰۰	کالا
۱۳۲۰۰	۵۲۸۰۰	ساختمان
۷۵۰۰	۳۰۰۰۰	زمین
۳۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	جمع

حل با تئوری مادر :

محاسبه سهم اقلیت :

ارزش دفتری شرکت ب ۸۰۰۰۰۰

× سهم اقلیت ۲۰٪

سهم اقلیت ۱۶۰۰۰۰

ثبت های کاربرگی :

ثبت بستن حساب سرمایه گذاری در شرکت ب : (۱)

سهم عادی ب ۵۰۰۰۰۰ × ۸۰٪ = ۴۰۰۰۰۰

سود انباشته ب ۲۰۰۰۰۰ × ۸۰٪ = ۱۶۰۰۰۰

صرف سهام ب ۱۰۰۰۰۰ × ۸۰٪ = ۸۰۰۰۰

کالا ۲۴۰۰۰

ساختمان ۴۰۰۰۰

زمین ۱۶۰۰۰

سرمایه گذاری در شرکت ب ۶۰۰۰۰۰

سرقفلی ۱۲۰۰۰۰

ثبت بستن حساب سرقفلی منفی : (۲)

سرقفلی ۱۲۰۰۰۰

کالا ۳۷۲۰۰

ساختمان ۵۲۸۰۰

زمین ۳۰۰۰۰

✓ از آنجایی که در تئوری مادر ، سهمی از تجدید ارزیابی ها و سرقفلی شناسایی شده به اقلیت نمی دهیم ، لذا هیچ ثبتی در این مورد نداریم و تنها ثبت مربوط به اقلیت ، ثبت زیر می باشد :

ثبت شناسایی سهم اقلیت : (۳)

سهم عادی ب ۵۰۰۰۰۰ × ۲۰٪ = ۱۰۰۰۰۰

سود انباشته ۲۰۰۰۰۰ × ۲۰٪ = ۴۰۰۰۰

صرف سهام ۱۰۰۰۰۰ × ۲۰٪ = ۲۰۰۰۰

سهم اقلیت ۱۶۰۰۰۰

✓ سهم اقلیت در صورت مالی تلفیقی ، در بخش بدهی ها نمایش داده می شود .

حالا ثبت های فوق را در کاربرگ و در قسمت تعدیلات وارد می کنیم :

ترازنامه تلفیقی	سهم اقلیت	تعدیلات				
		بستانکار	بدهکار	ب	الف	شرح
۳۰۰۰۰۰				۱۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	نقد
۵۳۶۸۰۰		(۲) ۳۷۲۰۰	(۱) ۲۴۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	کالا
۸۳۷۲۰۰		(۲) ۵۲۸۰۰	(۱) ۴۰۰۰۰	۳۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	ساختمان
۲۸۶۰۰۰		(۲) ۳۰۰۰۰	(۱) ۱۶۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	زمین
۰		(۱) ۶۰۰۰۰۰		۰	۶۰۰۰۰۰	سرمایه گذاری در ب
۰		(۱) ۱۲۰۰۰۰	(۲) ۱۲۰۰۰۰	۰	۰	سرقفلی
۱۹۶۰۰۰۰				۹۰۰۰۰۰	۱۷۰۰۰۰۰	جمع
۱۵۰۰۰۰				۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	بدهی
۲۵۰۰۰۰				۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	اوراق قرضه
(۳) ۱۶۰۰۰۰				۰	۰	سهم اقلیت
۸۰۰۰۰۰	(۳) ۱۰۰۰۰۰		(۱) ۴۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰	سرمایه سهام
۳۰۰۰۰۰	(۳) ۴۰۰۰۰		(۱) ۱۶۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	سود انباشته
۳۰۰۰۰۰	(۳) ۲۰۰۰۰		(۱) ۸۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	صرف سهام
۱۹۶۰۰۰۰				۹۰۰۰۰۰	۱۷۰۰۰۰۰	جمع

حل با تئوری شخصیت تلفیقی :

محاسبه سهم اقلیت :

۸۰۰۰۰۰	ارزش دفتری شرکت ب
۱۰۰۰۰۰	تجدید ارزیابی ها
(۱۵۰۰۰۰)	سرقفلی کل
۷۵۰۰۰۰	جمع
۲۰٪	× سهم اقلیت
۱۵۰۰۰۰	سهم اقلیت

ثبت بستن حساب سرمایه گذاری در شرکت ب : (۱)

۵۰۰۰۰۰ × ٪۸۰	=	۴۰۰۰۰۰	سهام عادی ب
۲۰۰۰۰۰ × ٪۸۰	=	۱۶۰۰۰۰	سود انباشته ب
۱۰۰۰۰۰ × ٪۸۰	=	۸۰۰۰۰	صرف سهام ب
		۲۴۰۰۰	کالا
		۴۰۰۰۰	ساختمان
		۱۶۰۰۰	زمین

سرمایه گذاری در شرکت ب ۶۰۰۰۰۰

سرقفلی ۱۲۰۰۰۰



ثبت بستن حساب سرقفلی منفی : (۲)

۱۲۰۰۰۰	سرقفلی
۳۷۲۰۰	کالا
۵۲۸۰۰	ساختمان
۳۰۰۰۰	زمین

ثبت محاسبه سهم اقلیت از حقوق صاحبان سهام شرکت ب : (۳)

$۵۰۰۰۰۰ \times ۲۰\%$	=	۱۰۰۰۰۰	سهم عادی ب
$۲۰۰۰۰۰ \times ۲۰\%$	=	۴۰۰۰۰	سود انباشته ب
$۱۰۰۰۰۰ \times ۲۰\%$	=	۲۰۰۰۰	صرف سهام ب
		۶۰۰۰	کالا
		۱۰۰۰۰	ساختمان
		۴۰۰۰	زمین

اختلاف دو طرف ثبت	=	۱۵۰۰۰۰	سهم اقلیت
		۳۰۰۰۰	سرقفلی

ثبت بستن سرقفلی منفی سهم اقلیت : (۴)

۳۰۰۰۰	سرقفلی
۹۳۰۰	کالا
۱۳۲۰۰	ساختمان
۷۵۰۰	زمین

✓ در تئوری شخصیت تلفیقی سهم شرکت فرعی از تجدید ارزیابی ها و سرقفلی ، در کاربرد منظور می شود .

✓ سهم اقلیت به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سهام ، در قسمت حقوق صاحبان سهام گزارش می شود .

ثبت های فوق را عینا در کاربرد تلفیقی وارد می کنیم :

ترازنامه تلفیقی	سهم اقلیت	تعدیلات				
		بستانکار	بدهکار	ب	الف	شرح
۳۰۰۰۰۰				۱۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	نقد
۵۳۳۵۰۰	(۳) ۶۰۰۰ (۴) (۹۳۰۰)	(۲) ۳۷۲۰۰	(۱) ۲۴۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	کالا
۸۳۴۰۰۰	(۳) ۱۰۰۰۰ (۴) (۱۳۲۰۰)	(۲) ۵۲۸۰۰	(۱) ۴۰۰۰۰	۳۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	ساختمان
۲۸۲۵۰۰	(۳) ۴۰۰۰ (۴) (۷۵۰۰)	(۲) ۳۰۰۰۰	(۱) ۱۶۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	زمین
۰		(۱) ۶۰۰۰۰۰		۰	۶۰۰۰۰۰	سرمایه گذاری در ب
۰	(۳) (۳۰۰۰۰) (۴) ۳۰۰۰۰	(۱) ۱۲۰۰۰۰	(۲) ۱۲۰۰۰۰	۰	۰	سرقفلی
۱۹۵۰۰۰۰				۹۰۰۰۰۰	۱۷۰۰۰۰۰	جمع
۱۵۰۰۰۰				۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	بدهی
۲۵۰۰۰۰				۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	اوراق قرضه
۸۰۰۰۰۰	(۳) ۱۰۰۰۰۰		(۱) ۴۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰	سرمایه سهام
۳۰۰۰۰۰	(۳) ۴۰۰۰۰		(۱) ۱۶۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	سود انباشته
۳۰۰۰۰۰	(۳) ۲۰۰۰۰		(۱) ۸۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	صرف سهام
(۳) ۱۵۰۰۰۰				۰	۰	سهم اقلیت
۱۹۵۰۰۰۰				۹۰۰۰۰۰	۱۷۰۰۰۰۰	جمع

حل با استاندارد ایران :

۸۰۰۰۰۰ ارزش دفتری شرکت ب

۱۰۰۰۰۰ تجدید ارزیابی ها

۹۰۰۰۰۰ جمع

$\frac{۲۰}{۱۰۰} \times$  سهم اقلیت

۱۸۰۰۰۰ سهم اقلیت

ثبت بستن حساب سرمایه گذاری در شرکت ب : (۱)

$۵۰۰۰۰۰ \times \frac{۸۰}{۱۰۰} = ۴۰۰۰۰۰$  سهام عادی ب

$۲۰۰۰۰۰ \times \frac{۸۰}{۱۰۰} = ۱۶۰۰۰۰$  سود انباشته ب

$۱۰۰۰۰۰ \times \frac{۸۰}{۱۰۰} = ۸۰۰۰۰$  صرف سهام ب

۲۴۰۰۰ کالا

۴۰۰۰۰ ساختمان

۱۶۰۰۰ زمین

۶۰۰۰۰۰ سرمایه گذاری در شرکت ب

۱۲۰۰۰۰ سرقفلی

ثبت بستن حساب سرقفلی منفی : (۲)

۱۲۰۰۰۰	سرقفلی
۳۷۲۰۰	کالا
۵۲۸۰۰	ساختمان
۳۰۰۰۰	زمین

ثبت محاسبه سهم اقلیت از حقوق صاحبان سهام شرکت ب : (۳)

$۵۰۰۰۰۰ \times \frac{۲۰}{۱۰۰}$	=	۱۰۰۰۰۰	سهم عادی ب
$۲۰۰۰۰۰ \times \frac{۲۰}{۱۰۰}$	=	۴۰۰۰۰	سود انباشته ب
$۱۰۰۰۰۰ \times \frac{۲۰}{۱۰۰}$	=	۲۰۰۰۰	صرف سهام ب
		۶۰۰۰	کالا
		۱۰۰۰۰	ساختمان
		۴۰۰۰	زمین

جمع طرف راست ثبت = ۱۸۰۰۰۰ سهم اقلیت

ترازنامه تلفیقی	سهم اقلیت	تعدیلات		ب	الف	شرح
		بستانکار	بدهکار			
۳۰۰۰۰۰				۱۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	نقد
۵۴۲۸۰۰	(۳) ۶۰۰۰	(۲) ۳۷۲۰۰	(۱) ۲۴۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	کالا
۸۴۷۲۰۰	(۳) ۱۰۰۰۰	(۲) ۵۲۸۰۰	(۱) ۴۰۰۰۰	۳۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	ساختمان
۲۹۰۰۰۰	(۳) ۴۰۰۰	(۲) ۳۰۰۰۰	(۱) ۱۶۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	زمین
.		(۱) ۶۰۰۰۰۰		.	۶۰۰۰۰۰	سرمایه گذاری در ب
.		(۱) ۱۲۰۰۰۰۰	(۲) ۱۲۰۰۰۰۰	.	.	سرقفلی
۱۹۸۰۰۰۰				۹۰۰۰۰۰	۱۷۰۰۰۰۰	جمع
۱۵۰۰۰۰				۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	بدهی
۲۵۰۰۰۰				۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	اوراق قرضه
۸۰۰۰۰۰	(۳) ۱۰۰۰۰۰		(۱) ۴۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰	سرمایه سهام
۳۰۰۰۰۰	(۳) ۴۰۰۰۰		(۱) ۱۶۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	سود انباشته
۳۰۰۰۰۰	(۳) ۲۰۰۰۰		(۱) ۸۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	صرف سهام
(۳) ۱۸۰۰۰۰				.	.	سهم اقلیت
۱۹۸۰۰۰۰				۹۰۰۰۰۰	۱۷۰۰۰۰۰	جمع

## تمرین های فصل دوم

تمرین ۱ - صورت های مالی دو شرکت الف و ب قبل از سرمایه گذاری در زیر ارائه شده است .  
شرکت الف ۱۰۰٪ سهام شرکت ب را به مبلغ ۵۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرده است . ارزش روز  
دارایی و بدهی شرکت ب برابر با ارزش دفتری آن است . مطلوبست :

الف ( محاسبه سرقفلی ،  
ب ( تهیه ترازنامه تلفیقی .

ترازنامه شرکت الف

بانک	۶۰۰۰۰۰	حساب پرداختنی	۳۰۰۰۰۰
کالا	۹۰۰۰۰۰	سهام عادی	۸۰۰۰۰۰
زمین	۳۰۰۰۰۰	صرف سهام	۴۰۰۰۰۰
ساختمان	۲۰۰۰۰۰	سود انباشته	۵۰۰۰۰۰
جمع	<u>۲۰۰۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۲۰۰۰۰۰۰</u>

ترازنامه شرکت ب

بانک	۱۰۰۰۰۰۰	حساب پرداختنی	۱۰۰۰۰۰۰
کالا	۱۵۰۰۰۰۰	سهام عادی	۳۰۰۰۰۰۰
زمین	۲۵۰۰۰۰۰	صرف سهام	۱۰۰۰۰۰۰
ساختمان	۱۰۰۰۰۰۰	سود انباشته	۱۰۰۰۰۰۰
جمع	<u>۶۰۰۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۶۰۰۰۰۰۰</u>

تمرین ۲ - صورت های مالی دو شرکت ناصر و منصور قبل از سرمایه گذاری در زیر ارائه شده است .  
شرکت ناصر ۱۰۰٪ سهام شرکت منصور را به مبلغ ۶۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرده است . ارزش  
دفتری و متعارف دارایی ها و بدهی های منصور برابر بودند . مطلوبست :

الف ( محاسبه سرقفلی ،  
ب ( تهیه ترازنامه تلفیقی .

ترازنامه شرکت ناصر

بانک	۶۰۰۰۰۰	حساب پرداختنی	۲۰۰۰۰۰
کالا	۴۰۰۰۰۰	سهام عادی	۱۵۰۰۰۰۰
زمین	۱۰۰۰۰۰۰	صرف سهام	۶۰۰۰۰۰
ساختمان	۱۰۰۰۰۰۰	سود انباشته	۷۰۰۰۰۰
جمع	<u>۳۰۰۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۳۰۰۰۰۰۰</u>

## ترازنامه شرکت منصور

بانک	۲۰۰۰۰۰	حساب پرداختنی	۵۰۰۰۰۰
کالا	۳۲۰۰۰۰	سهام عادی	۴۰۰۰۰۰
زمین	۲۸۰۰۰۰	صرف سهام	۶۰۰۰۰
ساختمان	۲۰۰۰۰۰	سود انباشته	۴۰۰۰۰
جمع	<u>۱۰۰۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۱۰۰۰۰۰۰</u>

تمرین ۳ - ترازنامه دو شرکت الف و ب قبل از سرمایه گذاری به شرح زیر است . شرکت الف با صدور ۲۰۰۰ سهم ۱۰۰۰ ریالی که در بازار ۲۵۰۰ ریال معامله می شود ، ۱۰۰٪ سهام شرکت ب را خریداری کرد . مطلوبست :

الف ( محاسبه سرقفلی ،  
ب ( تهیه ترازنامه تلفیقی .

## ترازنامه شرکت الف

بانک	۱۰۰۰۰۰۰	حساب پرداختنی	۱۵۰۰۰۰۰
کالا	۱۵۰۰۰۰۰	سهام عادی	۴۰۰۰۰۰۰
زمین	۳۰۰۰۰۰۰	صرف سهام	۱۵۰۰۰۰۰
ساختمان	۲۰۰۰۰۰۰	سود انباشته	۵۰۰۰۰۰۰
جمع	<u>۷۵۰۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۷۵۰۰۰۰۰</u>

## ترازنامه شرکت ب

بانک	۳۰۰۰۰۰۰	حساب پرداختنی	۲۰۰۰۰۰۰
کالا	۱۷۰۰۰۰۰۰	سهام عادی	۳۰۰۰۰۰۰۰
زمین	۲۰۰۰۰۰۰۰	صرف سهام	۸۰۰۰۰۰۰۰
ساختمان	۲۰۰۰۰۰۰۰	سود انباشته	۲۰۰۰۰۰۰۰
جمع	<u>۶۰۰۰۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۶۰۰۰۰۰۰۰</u>

تمرین ۴ - صورت های مالی دو شرکت الف و ب بعد از سرمایه گذاری در زیر ارائه شده است . شرکت الف ۱۰۰٪ سهام شرکت ب را به مبلغ ۵۰۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرده است . ارزش روز دارایی و بدهی شرکت ب برابر با ارزش دفتری آن است . مطلوبست :

الف ( محاسبه سرقفلی ،  
ب ( تهیه ترازنامه تلفیقی .

## ترازنامه شرکت الف

بانک	۷۰۰۰۰۰	حساب پرداختنی	۱۰۰۰۰۰۰
کالا	۲۰۰۰۰۰	سهام عادی	۱۰۰۰۰۰۰
زمین	۴۰۰۰۰۰	صرف سهام	۴۰۰۰۰۰۰
سرمایه گذاری در ب	۵۰۰۰۰۰۰	سود انباشته	۳۰۰۰۰۰۰
جمع	<u>۱۸۰۰۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۱۸۰۰۰۰۰۰</u>

## ترازنامه شرکت ب

بانک	۹۰۰۰۰۰	حساب پرداختنی	۱۰۰۰۰۰۰
کالا	۲۱۰۰۰۰۰	سهام عادی	۲۰۰۰۰۰۰
زمین	۱۰۰۰۰۰۰	صرف سهام	۵۰۰۰۰۰۰
ساختمان	۱۰۰۰۰۰۰	سود انباشته	۱۵۰۰۰۰۰
جمع	<u>۵۰۰۰۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۵۰۰۰۰۰۰۰</u>

تمرین ۵ - شرکت الف ۱۰۰٪ سهام شرکت ب را به مبلغ ۳۶۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرده است .  
ترازنامه دو شرکت در زیر ارائه شده است . مطلوبست تهیه صورت های مالی تلفیقی ؟

## ترازنامه شرکت ب

دارایی ها	ارزش دفتری	ارزش روز	بدهی و سرمایه	ارزش دفتری	ارزش روز
نقد	۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	ح پرداختنی	۴۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰
کالا	۵۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰	سهام عادی	۱۰۰۰۰۰۰	
زمین	۶۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰	صرف سهام	۲۰۰۰۰۰۰	
ساختمان	۴۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰	سود انباشته	۴۰۰۰۰۰۰	
سایر دارایی ها	۳۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰			
جمع	<u>۲۰۰۰۰۰۰۰</u>		جمع	<u>۲۰۰۰۰۰۰۰</u>	

## ترازنامه شرکت الف

بانک	۱۰۰۰۰۰۰	حساب پرداختنی	۱۵۰۰۰۰۰
کالا	۱۵۰۰۰۰۰	سهام عادی	۴۰۰۰۰۰۰
زمین	۲۴۰۰۰۰۰	صرف سهام	۲۰۰۰۰۰۰
سرمایه گذاری در ب	۳۶۰۰۰۰۰	سود انباشته	۱۰۰۰۰۰۰
جمع	<u>۸۵۰۰۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۸۵۰۰۰۰۰۰</u>

تمرین ۶ - شرکت الف ۱۰۰٪ سهام شرکت ب را به مبلغ ۳۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرده است .  
ترازنامه شرکت الف و ب در زیر ارائه شده است . ارزش دفتری و بازار دارایی و بدهی شرکت ب با هم  
برابر است . مطلوبست تهیه ترازنامه تلفیقی ؟

#### ترازنامه شرکت الف

۲۰۰۰۰۰	بانک
۱۰۰۰۰۰	ح دریافتنی
۳۰۰۰۰۰	کالا
۶۰۰۰۰۰	زمین
۳۰۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ب
<u>۱۵۰۰۰۰۰</u>	جمع دارایی ها
۲۰۰۰۰۰	ح پرداختنی
۴۰۰۰۰۰	سهام عادی
۶۰۰۰۰۰	صرف سهام
۳۰۰۰۰۰	سود انباشته
<u>۱۵۰۰۰۰۰</u>	جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام

#### ترازنامه شرکت ب

۵۰۰۰۰۰	بانک
۳۰۰۰۰۰	ح دریافتنی
۱۲۰۰۰۰۰	کالا
۳۰۰۰۰۰۰	زمین
<u>۵۰۰۰۰۰۰</u>	جمع دارایی ها
۱۰۰۰۰۰	ح پرداختنی
۴۰۰۰۰۰۰	سهام عادی
۵۰۰۰۰۰	صرف سهام
۴۰۰۰۰۰	سود انباشته
<u>۵۰۰۰۰۰۰</u>	جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام

تمرین ۷ - شرکت کاوه ۱۰۰٪ سهام شرکت کیوان را به مبلغ ۹۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرده است .  
ترازنامه دو شرکت بعد از خرید به شرح زیر است . مطلوبست تهیه ترازنامه تلفیقی در زمان تحصیل ؟

### ترازنامه شرکت کاوه

۳۰۰۰۰۰	بانک
۴۰۰۰۰۰	ح دریافتنی
۵۰۰۰۰۰	کالا
۲۵۰۰۰۰	زمین
۹۰۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ب
<u>۲۳۵۰۰۰۰</u>	جمع دارایی ها
۳۵۰۰۰۰	ح پرداختنی
۱۵۰۰۰۰۰	سهام عادی
۳۰۰۰۰۰	صرف سهام
۲۰۰۰۰۰	سود انباشته
<u>۲۳۵۰۰۰۰</u>	جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام

### ترازنامه شرکت کیوان

شرح	ارزش دفتری	ارزش متعارف
بانک	۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰
موجودی کالا	۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰
زمین	۲۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰
ساختمان	۵۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰
جمع دارایی ها	<u>۵۵۰۰۰۰۰</u>	
حساب پرداختنی	۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰
اوراق پرداختنی	۴۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰
سهام عادی	۵۰۰۰۰۰۰	
جمع	<u>۵۵۰۰۰۰۰</u>	

تمرین ۸ - شرکت الف ۸۰٪ سهام شرکت ب را به مبلغ ۸۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرده است .  
ترازنامه دو شرکت بعد از خرید بشرح زیر است . مطلوبست تهیه ترازنامه تلفیقی با تئوری مادر ؟



ترازنامه شرکت الف

۱۰۰۰۰۰	بانک
۷۰۰۰۰	ح دریافتنی
۱۲۰۰۰۰	کالا
۵۳۰۰۰۰	زمین
۸۰۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ب
۹۰۰۰۰۰	جمع دارایی ها
۵۰۰۰۰۰	ح پرداختنی
۵۵۰۰۰۰	سهام عادی
۲۰۰۰۰۰	صرف سهام
۱۰۰۰۰۰	سود انباشته
۹۰۰۰۰۰	جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام

ترازنامه شرکت ب

۵۰۰۰۰	بانک
۱۲۰۰۰۰	ح دریافتنی
۲۸۰۰۰۰	کالا
۶۵۰۰۰۰	زمین
۱۱۰۰۰۰۰	جمع دارایی ها
۱۰۰۰۰۰	ح پرداختنی
۸۰۰۰۰۰	سهام عادی
۱۰۰۰۰۰	صرف سهام
۱۰۰۰۰۰	سود انباشته
۱۱۰۰۰۰۰	جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام

تمرین ۹ - تمرین قبل را با فرض تئوری شخصیت تلفیقی حل کنید ؟

تمرین ۱۰ - تمرین شماره ۸ را با فرض تئوری استاندارد ایران حل کنید ؟

تمرین ۱۱ - شرکت کاوه ۷۰٪ سهام شرکت کیوان را به مبلغ ۵۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرده است . ترازنامه دو شرکت بعد از خرید به شرح زیر است . مطلوبست تهیه ترازنامه تلفیقی در زمان تحصیل با تئوری مادر ؟

### ترازنامه شرکت کاوه

۳۰۰۰۰۰	بانک
۴۰۰۰۰۰	ح دریافتنی
۵۰۰۰۰۰	کالا
۲۵۰۰۰۰	زمین
۵۰۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ب
<u>۱۹۵۰۰۰۰</u>	جمع دارایی ها
۱۵۰۰۰۰	ح پرداختنی
۱۰۰۰۰۰۰	سهم عادی
۵۰۰۰۰۰	صرف سهام
۳۰۰۰۰۰	سود انباشته
<u>۱۹۵۰۰۰۰</u>	جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام

### ترازنامه شرکت کیوان

شرح	ارزش دفتری	ارزش متعارف
بانک	۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰
موجودی کالا	۲۰۰۰۰۰	۲۴۰۰۰۰
زمین	۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰
ساختمان	۵۰۰۰۰	۶۰۰۰۰
جمع دارایی ها	<u>۵۵۰۰۰۰</u>	
حساب پرداختنی	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰
اوراق پرداختنی	۴۰۰۰۰	۴۰۰۰۰
سهم عادی	۵۰۰۰۰۰	
جمع	<u>۵۵۰۰۰۰۰</u>	

تمرین ۱۲ - تمرین شماره ۱۱ را با فرض تئوری شخصیت تلفیقی حل کنید ؟

تمرین ۱۳ - تمرین شماره ۱۱ را با فرض تئوری استاندارد ایران حل کنید ؟

تمرین ۱۴ - شرکت الف ۶۰۰۰ سهم از سهام عادی شرکت ب را به مبلغ ۲۰۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرد . ترازنامه دو شرکت بشرح زیر است :

### ترازنامه شرکت الف

۳۰۰۰۰۰	نقد
۹۰۰۰۰۰	ح دریافتنی
۱۰۰۰۰۰۰	موجودی کالا
۲۰۰۰۰۰۰	زمین
۱۵۰۰۰۰۰	ساختمان
۲۰۰۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ب
<u>۷۷۰۰۰۰۰</u>	جمع
۵۰۰۰۰۰۰	ح پرداختنی
۲۰۰۰۰۰۰	اوراق پرداختنی
۳۰۰۰۰۰۰	سهام عادی
۲۰۰۰۰۰۰	صرف سهام
۲۰۰۰۰۰۰	سود انباشته
<u>۷۷۰۰۰۰۰</u>	جمع

### ترازنامه شرکت ب

<u>ارزش دفتری</u>	<u>ارزش متعارف</u>	
۳۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	نقد
۷۰۰۰۰۰	۷۰۰۰۰۰	ح دریافتنی
۴۰۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰۰	موجودی کالا
۶۰۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰۰	زمین
۱۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	ساختمان
<u>۱۰۰۰۰۰۰</u>		سرمایه گذاری در شرکت ب
<u>۱۳۰۰۰۰۰</u>		جمع
۲۰۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	ح پرداختنی
۱۰۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰۰	اوراق پرداختنی
۹۰۰۰۰۰۰		سهام عادی
۲۰۰۰۰۰۰		صرف سهام
(۱۰۰۰۰۰۰)		سهام خزانه
<u>۱۳۰۰۰۰۰</u>		جمع

سایر اطلاعات بشرح زیر است :

- شرکت الف مبلغ ۷۰۰۰۰ ریال از شرکت ب بستانکار است که در حساب دریافتنی و پرداختنی دو طرف منظور شده است .
  - سهام عادی شرکت ب ۱۰۰ ریالی است .
  - روش نگه داری سهام خزانه ، روش اسمی است .
- مطلوبست تهیه ترازنامه تلفیقی با تئوری مادر ؟

تمرین ۱۵ – تمرین شماره ۱۴ را با فرض تئوری شخصیت تلفیقی حل کنید ؟

تمرین ۱۶ – تمرین شماره ۱۴ را با فرض تئوری استاندارد ایران حل کنید ؟

# فصل سوم

صورت‌های مالی تلفیقی یک سال پس از تحصیل

## کلیات

در فصل گذشته در مورد تهیه صورت مالی در زمان سرمایه گذاری در شرکت فرعی بحث شد . به دلیل اینکه تلفیق در زمان سرمایه گذاری صورت می گرفت و فعالیت مشترکی بین شرکت های عضو گروه وجود نداشت ، ترازنامه ، تنها صورت مالی تلفیقی مورد نیاز بود . اما زمانی که مدت زمانی از تلفیق بگذرد ، شرکت ها بخ خرید و فروش کالا می پردازند ، هزینه می کنند و سود بدست میاورند . بنا براین ، تهیه صورت های مالی زیر الزامی می گردد :

۱. صورت سود و زیان تلفیقی
۲. صورت گردش سود انباشته تلفیقی
۳. ترازنامه تلفیقی
۴. صورت جریان وجه نقد تلفیقی

در این فصل به آموزش تهیه صورت های فوق می پردازیم . بحث دیگری که در این فصل مطرح است ، روش نگه داری حساب های سرمایه گذاری در شرکت فرعی می باشد که به سه روش زیر قابل انجام است :

۱. روش بهای تمام شده :

در این روش حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی به بهای تمام شده ثبت می گردد و در طول دوره های مختلف تغییر نمی کند (مگر در زمان بازگشت از سرمایه گذاری) . حساب درآمد حاصل از سرمایه گذاری هم فقط در زمان توزیع سود شرکت فرعی ، به میزان سود دریافتی بستانکار می شود . استاندارد ایران این روش را قبول دارد و به همین دلیل در این مجموعه بر این روش تاکید بیشتری خواهد شد .

۲. روش ارزش ویژه کامل :

در این روش حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی و همچنین درآمد حاصل از سرمایه گذاری در قبال سود و زیان ، هزینه ، توزیع سود و سایر موارد تغییر می کنند ، بنابراین مانده این حساب ها در هر لحظه ، وضعیت شرکت فرعی را نشان می دهد . این روش عموماً در آمریکا مورد قبول است و استاندارد ایران ، این روش را قبول ندارد . در هنگام اعلام شود توسط شرکت فرعی حساب سرمایه گذاری بدهکار و حساب درآمد حاصل از سرمایه گذاری بستانکار می شود . در هنگام دریافت سود ، حساب سرمایه گذاری بستانکار شده و حساب دارایی بدهکار می شود . چنانچه شرکت فرعی متحمل زیان شود ، تا سقف مبلغ سرمایه گذاری زیان شناسایی شده و اگر زیان بیش از مبلغ سرمایه گذاری باشد استفاده از روش ارزش ویژه متوقف شده تا زمانی که شرکت فرعی سود اعلام کند و زیان های گذشته پوشش

داده شود . همچنین سهم شرکت اصلی از استهلاك هر گونه مازاد و كسری تجدید ارزیابی در دفاتر اصلی شناسایی می شود .

۳. روش ارزش ویژه ناقص :

این روش ترکیبی از دو روش فوق می باشد . در هنگام اعلام سود شرکت فرعی ، حساب سرمایه گذاری بدهکار و حساب درآمد حاصل از سرمایه گذاری بستانکار می شود . در هنگام دریافت سود حساب دارایی بدهکار و حساب سرمایه گذاری بستانکار می شود .

## روش بهای تمام شده

در این روش در زمان اعلام سود یا زیان توسط شرکت فرعی ثبتي در دفاتر اصلی وارد نمی شود ، مگر اینکه زیان شناسایی شده دائمی تلقی شود . در زمان پرداخت سود توسط شرکت فرعی ، شرکت اصلی سهم خود از سود پرداخت شده را شناسایی و به بدهکار حساب دریافتنی یا بانک و بستانکار درآمد حاصل از سرمایه گذاری ثبت می کند . اساس این روش ، روش نقدی است .

## مثال

تراز آزمایشی شرکت اصلی و فرعی در ۱۳۹۱/۱/۱ بشرح زیر است :

فرعی	اصلی	
۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	دارایی ها
۳۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	سهم عادی
۲۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	سود انباشته

سایر اطلاعات :

- در تاریخ ۱۳۹۱/۱/۱ شرکت اصلی ۸۰٪ شرکت فرعی را به مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال خریداری کرد .
- سود خالص طی سال ۱۳۹۱ مبلغ ۲۵۰۰۰ ریال بوده است .
- سود توزیعی در تاریخ ۱۳۹۱/۱۲/۲۹ مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال بود .
- ارزش جاری دارایی های فرعی تقریباً برابر با ارزش دفتری آنها بود و هرگونه مازاد پرداختنی بابت سرقفلی بود که طی ۲۰ سال مستهلاك می گردد .

مطلوبست ثبت رویداد های فوق در دفاتر شرکت اصلی به روش بهای تمام شده ؟

## حل :

۱۳۹۱/۱/۱ ثبت خرید شرکت فرعی توسط شرکت اصلی :

سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۵۰۰۰۰

۵۰۰۰۰

دارایی

۱۳۹۱/۱۲/۲۹ ثبت اعلام سود سال ۱۳۹۱ :

ثبت ندارد

۱۳۹۱/۱۲/۲۹ ثبت پرداخت سود توسط شرکت فرعی :

$$۲۰۰۰۰ \times ۸۰\% = ۱۶۰۰۰ \quad \text{دارایی}$$

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۱۶۰۰۰

محاسبه سرقفلی :

$$\frac{۵۰۰۰۰}{۸۰\%} = ۶۲۵۰۰ = \text{اگر اصلی } ۱۰۰\% \text{ شرکت فرعی را می خرید}$$

ارزش ۱۰۰٪ شرکت فرعی ۶۲۵۰۰

ارزش روز خالص دارایی فرعی (۵۰۰۰۰)

سرقفلی کل ۱۲۵۰۰

تخصیص سرقفلی کل :

اصلی ۸۰٪	فرعی ۲۰٪
۱۰۰۰۰	۲۵۰۰
۱۲۵۰۰	

۱۳۹۱/۱۲/۲۹ ثبت استهلاک سرقفلی :

ثبتي ندارد

✓ حساب سرمایه گذاری در روش بهای تمام شده معمولاً ثابت است . اما گاهی اوقات پیش میاید ، سود توزیع شده توسط شرکت فرعی ، بیشتر از سود کسب شده توسط شرکت فرعی بعد از تاریخ سرمایه گذاری باشد د این حالت نوعی بازگشت سرمایه گذاری است و حساب سرمایه گذاری را باید تعدیل کرد .

## مثال

شرکت الف ۸۰٪ شرکت ب را در ۱۳۹۱/۱/۱ خریداری کرده است . شرکت ب در سال ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲ بترتیب مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال و ۲۰۰۰۰ ریال سود کسب کرد . شرکت ب در سال ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲ مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال سود پرداخت کرد . مطلوبست وارد کردن ثبت های فوق در دفاتر شرکت الف ؟

## حل :

ثبت در زمان دریافت سود از شرکت ب در سال ۱۳۹۱ :



سود کسب شده توسط فرعی بعد از سرمایه گذاری در سال ۱۳۹۱ ۵۰۰۰۰  
 سود توزیع شده توسط فرعی بعد از سرمایه گذاری در سال ۱۳۹۱ (۴۰۰۰۰)  
 سود انباشته فرعی بعد از سرمایه گذاری در پایان ۱۳۹۱ ۱۰۰۰۰  
 چون سود انباشته فرعی بعد از سرمایه گذاری مثبت است (سود کسب شده بیش از سود توزیع شده است)، ثبت زیر را در دفاتر وارد می کنیم:

$$\text{بانک} \quad ۳۲۰۰۰ = ۴۰۰۰۰ \times ۸۰\%$$

درآمد سرمایه گذاری ۳۲۰۰۰

ثبت در زمان دریافت سود از شرکت ب در سال ۱۳۹۲:

سود انباشته فرعی در ابتدای ۱۳۹۲ بعد از سرمایه گذاری ۱۰۰۰۰  
 سود کسب شده توسط فرعی بعد از سرمایه گذاری در سال ۱۳۹۲ ۲۰۰۰۰  
 سود توزیع شده توسط فرعی بعد از سرمایه گذاری در سال ۱۳۹۱ (۴۰۰۰۰)  
 سود انباشته فرعی بعد از سرمایه گذاری در پایان ۱۳۹۲ (۱۰۰۰۰)  
 چون سود انباشته فرعی بعد از سرمایه گذاری منفی است (سود کسب شده کمتر از سود توزیع شده است)، ثبت زیر را در دفاتر وارد می کنیم:

$$\text{بانک} \quad ۳۲۰۰۰ = ۴۰۰۰۰ \times ۸۰\%$$

درآمد سرمایه گذاری ۲۴۰۰۰ = اختلاف دو طرف ثبت

سرمایه گذاری در ب ۸۰۰۰ = (۱۰۰۰۰) × ۸۰٪

## روش ارزش ویژه کامل

### مثال

تراز آزمایشی شرکت اصلی و فرعی در ۱۳۹۱/۱/۱ بشرح زیر است:

فرعی	اصلی	
۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	دارایی ها
۳۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	سهام عادی
۲۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	سود انباشته

سایر اطلاعات:

- در تاریخ ۱۳۹۱/۱/۱ شرکت اصلی ۸۰٪ شرکت فرعی را به مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال خریداری کرد.
- سود خالص طی سال ۱۳۹۱ مبلغ ۲۵۰۰۰ ریال بوده است.
- سود توزیعی در تاریخ ۱۳۹۱/۱۲/۲۹ مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال بود.

- ارزش جاری دارایی های فرعی تقریباً برابر با ارزش دفتری آنها بود و هرگونه مازاد پرداختنی بابت سرقفلی بود که طی ۲۰ سال مستهلاک می گردد .

مطلوبست ثبت رویداد های فوق در دفاتر شرکت اصلی به روش بهای تمام شده ؟

**حل :**

۱۳۹۱/۱/۱ ثبت خرید شرکت فرعی توسط شرکت اصلی :

سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۵۰۰۰۰

دارایی ۵۰۰۰۰

۱۳۹۱/۱۲/۲۹ ثبت اعلام سود سال ۱۳۹۱ توسط فرعی :

سرمایه گذاری در شرکت ب ۲۰۰۰۰ =  $25000 \times 80\%$

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۲۰۰۰۰

۱۳۹۱/۱۲/۲۹ ثبت دریافت سود توسط شرکت فرعی :

بانک ۱۶۰۰۰ =  $20000 \times 80\%$

سرمایه گذاری در شرکت ب ۱۶۰۰۰

۱۳۹۱/۱۲/۲۹ ثبت استهلاک سرقفلی در دفاتر شرکت الف :

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۵۰۰ =  $\frac{10000}{20}$

سرمایه گذاری در شرکت ب ۵۰۰

**روش ارزش ویژه ناقص**

**مثال**

تراز آزمایشی شرکت اصلی و فرعی در ۱۳۹۱/۱/۱ بشرح زیر است :

فرعی	اصلی	
۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	دارایی ها
۳۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	سهام عادی
۲۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	سود انباشته

سایر اطلاعات :

- در تاریخ ۱۳۹۱/۱/۱ شرکت اصلی ۸۰٪ شرکت فرعی را به مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال خریداری کرد .
- سود خالص طی سال ۱۳۹۱ مبلغ ۲۵۰۰۰ ریال بوده است .
- سود توزیعی در تاریخ ۱۳۹۱/۱۲/۲۹ مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال بود .
- ارزش جاری دارایی های فرعی تقریباً برابر با ارزش دفتری آنها بود و هرگونه مازاد پرداختنی بابت سرقفلی بود که طی ۲۰ سال مستهلاک می گردد .

مطلوبست ثبت رویداد های فوق در دفاتر شرکت اصلی به روش بهای تمام شده ؟

**حل :**

۱۳۹۱/۱/۱ ثبت خرید شرکت فرعی توسط شرکت اصلی :

سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۵۰۰۰۰

دارایی ۵۰۰۰۰

۱۳۹۱/۱۲/۲۹ ثبت اعلام سود سال ۱۳۹۱ توسط فرعی :

سرمایه گذاری در شرکت ب ۲۰۰۰۰ = ۸۰٪ × ۲۵۰۰۰

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۲۰۰۰۰

۱۳۹۱/۱۲/۲۹ ثبت دریافت سود توسط شرکت فرعی :

بانک ۱۶۰۰۰ = ۸۰٪ × ۲۰۰۰۰

سرمایه گذاری در شرکت ب ۱۶۰۰۰

۱۳۹۱/۱۲/۲۹ ثبت استهلاک سرقفلی در دفاتر شرکت الف :

ثبت ندارد .

**تلفیق ، یک سال بعد از تحصیل (روش بهای تمام شده)**

**مثال**

شرکت الف در تاریخ ۱۳۹۰/۱/۱ ، ۸۰٪ سهام عادی دارای حق رأی شرکت ب را به مبلغ ۱۵۰۰۰۰ ریال خریداری کرد . ترازنامه شرکت ب در تاریخ سرمایه گذاری بشرح زیر بود :

ارزش روز	ارزش دفتری	
۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	نقد
۵۰۰۰	۵۰۰۰	حساب دریافتنی
۳۵۰۰۰	۲۵۰۰۰	موجودی کالا

۶۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	زمین
۷۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	ساختمان
	۱۳۰۰۰۰	جمع دارایی ها
۳۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	حساب پرداختنی
۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	سرمایه سهام عادی
	۱۳۰۰۰۰	جمع

سایر اطلاعات طی سال ۱۳۹۰ :

- سود خالص شرکت فرعی مبلغ ۶۰۰۰۰ ریال می باشد .
- توزیع سود شرکت فرعی در سال ۱۳۹۰ مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال می باشد .
- تمام موجودی کالای اول دوره فرعی در طی دوره فروخته شده است .
- استهلاک ساختمان ۱۰ ساله است .
- سرقتی در صورت وجود ۲۰ ساله مستهلاک می گردد .

مطلوبست تهیه حساب سرمایه گذاری و درآمد حاصل از سرمایه گذاری در پایان سال ۱۳۹۰ به روش بهای تمام شده ؟

**حل :**

ثبت های لازم در دفاتر شرکت اصلی در طی سال ۱۳۹۰ بشرح زیر است :

ثبت مربوط به سرمایه گذاری در شرکت ب : (۱)

۱۵۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ب
۱۵۰۰۰۰	بانک/دارایی

ثبت مربوط به اعلام سود توسط شرکت فرعی : (۲)

ثبت ندارد .

ثبت توزیع سود توسط شرکت فرعی : (۳)

$$۴۰۰۰۰ \times ۸۰\% = ۳۲۰۰۰ \quad \text{بانک}$$

درآمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت ب ۳۲۰۰۰

ثبت مربوط به تعدیلات موجودی کالا ، ساختمان و سرقفلی : (۴)  
ثبت ندارد .

همانطور که مشاهده کردید ، استهلاک اضافه ارزش دارایی ها و سرقفلی و سایر تعدیلات در روش بهای تمام شده ، در دفاتر اصلی ثبت نمی گردد . حساب سرمایه گذاری و درآمد حاصل از سرمایه گذاری بشرح زیر است :

حساب سرمایه گذاری در شرکت ب	
(۱)	۱۵۰۰۰۰
حساب درآمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت ب	
۳۲۰۰۰	(۳)

## مثال

تراز آزمایشی دو شرکت اصلی و فرعی در ۱۳۹۱/۱۲/۲۹ بشرح زیر است :

شرکت اصلی	شرکت فرعی	
۱۰۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	فروش
۴۰۰۰۰	۱۵۰۰۰	بهای تمام شده فروش
۱۵۰۰۰	۱۰۰۰۰	هزینه عملیاتی
۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	سود انباشته ۱۳۹۱/۱/۱
۳۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	توزیع سود در طی سال ۹۱
۱۰۹۰۰۰	۳۵۰۰۰	نقد
۱۵۰۰۰	۱۰۰۰۰	کالا
۴۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	ساختمان
۲۵۰۰۰	۵۰۰۰	حساب پرداختی
۱۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰	سهام عادی

شرکت اصلی ۸۰٪ شرکت فرعی را به مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال خریداری کرد . تجدید ارزیابی دارایی های فرعی در زمان تحصیل بشرح زیر بود :

کالا	+ ۵۰۰۰	(همه در سال ۹۱ فروخته شد)
ساختمان	+ ۵۰۰۰	(استهلاک ۱۰ ساله)

مطلوبست نمایش حساب درآمد سرمایه گذاری به روش بهای تمام شده و تهیه صورت های مالی تلفیقی با تئوری استاندارد ایران ؟

**حل :**

تنها ثبتي که مربوط به درآمد است ، ثبت دریافت سود نقدي است :

$$\begin{array}{rcl} \text{بانک} & & 24000 \\ & = & 30000 \times 80\% \\ & & \text{درآمد حاصل از سرمایه گذاری } 24000 \end{array}$$

حساب درآمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت فرعی

24000

ارزش دفتری شرکت فرعی در زمان تحصيل :

$$\begin{array}{rcl} 20000 & \text{سود انباشته } 1391/1/1 & \\ 25000 & \text{سهام عادی} & \\ \hline 45000 & & \end{array}$$

ارزش روز شرکت فرعی :

$$\begin{array}{rcl} 45000 & \text{ارزش دفتری شرکت فرعی} & \\ 5000 + 5000 & = & 10000 \text{ مازاد تجدید ارزیابی ها} \\ \hline 55000 & & \end{array}$$

محاسبه سرقفلی در زمان سرمایه گذاری :

$$\frac{50000}{80\%} = 62500 \quad \text{اگر اصلی } 100\% \text{ فرعی را می خرید}$$

سرقفلی :

$$\begin{array}{rcl} 62500 & \text{بهای پرداختی اصلی برای } 100\% \text{ فرعی} & \\ (55000) & \text{ارزش روز شرکت فرعی} & \\ \hline 7500 & \text{سرقفلی کل} & \end{array}$$

تخصیص مازاد تجدید ارزیابی ها و سرقفلی :

سهم اصلی 80%	سهم فرعی 20%	
4000	1000	کالا
4000	5000	ساختمان
6000	1500	سرقفلی

محاسبه تعدیلات :

سهم اصلی ۸۰٪	سهم فرعی ۲۰٪	
۴۰۰۰	۱۰۰۰	کالا (۱)
۴۰۰	۱۰۰	ساختمان (۲)
۳۰۰	۰	سرقفلی (۳)
<u>۴۷۰۰</u>	<u>۱۱۰۰</u>	جمع

(۱) چون تمام کالاهای تجدید ارزیابی شده فروخته شد . لذا همه بهای تجدید ارزیابی باید در حساب بهای تمام شده تعدیل شود .

(۲) چون اضافه ارزیابی زمین ۴۰۰۰ ریال (سهم اصلی) بود و عمر باقیمانده ساختمان ۱۰ سال بود ، استهلاك سال اول ساختمان ۴۰۰ ریال می باشد :

$$\text{استهلاك ساختمان سهم اصلی} = \frac{۴۰۰۰}{۱۰} = ۴۰۰$$

$$\text{استهلاك ساختمان سهم فرعی} = \frac{۱۰۰۰}{۱۰} = ۱۰۰$$

(۳) سرقفلی سهم اصلی باید طی ۲۰ سال مستهلك شود ، اما در تئوری استاندارد ایران ، اقلیت سهمی از سرقفلی و استهلاك آن ندارد . محاسبه استهلاك سرقفلی سهم شرکت اصلی بشرح زیر است :

$$\text{استهلاك سرقفلی سهم اصلی} = \frac{۶۰۰۰}{۲۰} = ۳۰۰$$

ثبت های کاربرگی برای تهیه صورت های مالی تلفیقی بشرح زیر است :

ثبت بستن حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی : (۱)		
سهم عادی ب	۲۰۰۰۰	$۲۵۰۰۰ \times ۸۰\%$
سود انباشته ۹۱/۱/۱	۱۶۰۰۰	$۲۰۰۰۰ \times ۸۰\%$
کالا	۴۰۰۰	
ساختمان	۴۰۰۰	
سرقفلی	۶۰۰۰	
سرمایه گذاری در شرکت ب	۵۰۰۰۰	

✓ در هنگام بستن حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی باید دقت کرد که حساب سود انباشته اول دوره شرکت فرعی باید بدهکار شود ، نه سود انباشته پابن سال شرکت فرعی .

ثبت بستن حساب درآمد سرمایه گذاری : (۲)

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۲۴۰۰۰

توزیع سود شرکت فرعی ۲۴۰۰۰

✓ حساب درآمد حاصل از سرمایه گذاری به این دلیل که از یک معامله فی مابین شرکت اصلی و فرعی بوجود آمده ، باید در کاربرد تلفیقی حذف شود تا دوبار منظور نشود . در مقابل این حساب ، حساب سود توزیعی شرکت فرعی ، به میزانی که سود به شرکت اصلی پرداخت کرده باید بستانکار شود .

ثبت وارد کردن تعدیلات سهم اصلی در کاربرد : (۳)

بهای تمام شده فروش	=	۴۰۰۰	اضافه ارزش کالای اول دوره فرعی
هزینه عملیات	=	۷۰۰	۳۰۰ (سرقفلی) + ۴۰۰ (ساختمان)
موجودی کالا		۴۰۰۰	
ساختمان		۴۰۰	
سرقفلی		۳۰۰	

✓ ارزش روز کالای ابتدای دوره شرکت فرعی مبلغ ۵۰۰۰ ریال بیش از ارزش دفتری آن بود ، به همین دلیل مبلغ واقعی بهای تمام شده فروش در شرکت فرعی ۵۰۰۰ ریال بیشتر از مبلغی است که در تراز آزمایش گزارش شده است . به همین دلیل در ثبت فوق حساب بهای تمام شده فروش را مبلغ ۴۰۰۰ ریال (۵۰۰۰ × ٪۸۰) افزایش داده ایم (بدهکار کرده ایم) . همچنین هزینه های عملیاتی شرکت فرعی مبلغ ۷۰۰ ریال کمتر از ارزش واقعی خود در تراز آزمایشی نشان داده شده بودند (۳۰۰ ریال استهلاک سرقفلی سهم اصلی و ۴۰۰ ریال استهلاک اضافه ارزش ساختمان سهم اصلی) که در ثبت فوق تعدیل و به ارزش روز نشان داده شدند . در سمت بستانکار ثبت فوق مبالغی را که در ثبت شماره ۱ به دارایی های فرعی اضافه کرده بودیم تعدیل کردیم . در ثبت ۱ کالا ۴۰۰۰ ریال اضافه شد ، از آنجایی که کل این کالا در طی دوره فروخته شده لذا باید از حساب ها خارج شود ، به همین دلیل در ثبت فوق ۴۰۰۰ ریال کالا را کم کردیم . به همین صورت در مورد ساختمان و سرقفلی عمل کردیم .



سود خالص سال جاری شرکت فرعی :

۷۰۰۰۰	فروش
(۱۵۰۰۰)	بهای تمام شده فروش
(۱۰۰۰۰)	هزینه های عملیاتی
<u>۴۵۰۰۰</u>	سود خالص سال ۱۳۹۱

شناسایی سهم اقلیت از سود سال جاری شرکت فرعی :

۴۵۰۰۰	سود خالص شرکت فرعی
× ۲۰٪	سهم اقلیت
<u>۹۰۰۰</u>	
۱۱۰۰	تعدیلات سهم اقلیت
<u>۷۹۰۰</u>	سهم اقلیت از سود
استهلاک ساختمان و فروش کالا	=

✓ طبق استاندارد ایران سهم اقلیت از سود شرکت فرعی باید از سود دوره کسر شود .

ثبت شناسایی سهم اقلیت از سود : (۴)

۷۹۰۰	سود دوره
۷۹۰۰	سهم اقلیت

ثبت شناسایی سهم اقلیت از دارایی های فرعی : (۵)

۲۵۰۰۰ × ۲۰٪	=	۵۰۰۰	سهم عادی ب
۲۰۰۰۰ × ۲۰٪	=	۴۰۰۰	سود انباشته ۹۱/۱/۱
		۱۰۰۰	کالا
		۱۰۰۰	ساختمان
جمع طرف راست ثبت	=	۱۱۰۰۰	سهم اقلیت

ثبت وارد کردن تعدیلات سهم اقلیت در کاربرگ : (۶)

۱۰۰۰	بهای تمام شده فروش
۱۰۰	هزینه عملیات
۱۰۰۰	موجودی کالا
۱۰۰	ساختمان
افزایش ارزش کالای اول دوره فرعی	=
استهلاک ساختمان	=

ثبت محاسبه سهم اقلیت از سود توزیعی فرعی : (۷)

$$\text{سهم اقلیت} = ۶۰۰۰ = ۳۰۰۰۰ \times ۲۰\%$$

سود توزیعی فرعی ۶۰۰۰

حالا عیناً ۷ ثبت فوق را وارد کاربرگ می کنیم :

صورت مالی	شرکت اصلی	شرکت فرعی	تعدیلات		سهم اقلیت	صورت تلفیقی
			بدهکار	بستانکار		
فروش	۱۰۰۰۰۰	۷۰۰۰				۱۷۰۰۰۰
بهای تمام شده فروش	۴۰۰۰۰	۱۵۰۰۰	(۳) ۴۰۰۰ (۶) ۱۰۰۰			۶۰۰۰۰
هزینه عملیاتی	۱۵۰۰۰	۱۰۰۰۰	(۳) ۷۰۰ (۶) ۱۰۰			۲۵۸۰۰
درآمد سرمایه گذاری	۲۴۰۰۰	۰	(۲) ۲۴۰۰۰			۰
سهم اقلیت از سود دوره	۰	۰			(۴) ۷۹۰۰	(۴) (۷۹۰۰)
سود خالص	۶۹۰۰۰	۴۵۰۰۰				۷۶۳۰۰
سود انباشته ۹۱/۱/۱	۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	(۱) ۱۶۰۰۰		(۵) ۴۰۰۰	۵۰۰۰۰
سود خالص دوره	۶۹۰۰۰	۴۵۰۰۰				۷۶۳۰۰
توزیع سود دوره جاری	(۳۰۰۰۰)	(۳۰۰۰۰)		(۲) ۲۴۰۰۰	(۷) (۶۰۰۰)	(۳۰۰۰۰)
سود انباشته ۹۱/۱۲/۲۹	۸۹۰۰۰	۳۵۰۰۰				۹۶۳۰۰
نقد	۱۰۹۰۰۰	۳۵۰۰۰				۱۴۴۰۰۰
کالا	۱۵۰۰۰	۱۰۰۰۰	(۱) ۴۰۰۰	(۳) ۴۰۰۰ (۶) ۱۰۰۰	(۵) ۱۰۰۰	۲۵۰۰۰
ساختمان	۴۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	(۱) ۴۰۰۰	(۳) ۴۰۰ (۶) ۱۰۰	(۵) ۱۰۰۰	۶۴۵۰۰
سرمایه گذاری در فرعی	۵۰۰۰۰	۰		(۱) ۵۰۰۰۰		۰
سرقفلی	۰	۰	(۱) ۶۰۰۰	(۳) ۳۰۰		۵۷۰۰
جمع دارایی ها	۲۱۴۰۰۰	۶۵۰۰۰				۲۳۹۲۰۰
حساب پرداختنی	۲۵۰۰۰	۵۰۰۰				۳۰۰۰۰
سهم عادی	۱۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰	(۱) ۲۰۰۰۰		(۵) ۵۰۰۰	۱۰۰۰۰۰
سود انباشته ۹۱/۱۲/۲۹	۸۹۰۰۰	۳۵۰۰۰				۹۶۳۰۰
سهم اقلیت	۰	۰				۱۲۹۰۰
جمع بدهی و سرمایه	۲۱۴۰۰۰	۶۵۰۰۰				۲۳۹۲۰۰

✓ در ستون صورت تلفیقی ، در قسمت سود خالص دوره بصورت جمع سطری عمل نمی کنیم ،

بلکه عدد بدست آمده صورت سود و زیان در ستون تلفیق را می نویسیم .

✓ در مقابل سود خالص دوره در بخش صورت سود انباشته تلفیقی در ستون تلفیق ، سطری

عمل نمی کنیم و رقم سود خالص تلفیقی دوره را می نویسیم .

- ✓ در مقابل سود انباشته پایان دوره در ستون تلفیق ، سود تلفیقی بدست آمده را می نویسیم و بصورت سطری عمل نمی کنیم .
- ✓ در قسمت سهم اقلیت در ترازنامه تلفیقی ، جمع ستون سهم اقلیت را می نویسیم .

اثبات سهم اقلیت :

حساب اضافه ارزش ساختمان		
اضافه ارزش ساختمان	۵۰۰۰	۴۰۰
استهلاک اصلی		
مانده اضافه ارزش	<u>۴۵۰۰</u>	۱۰۰
استهلاک فرعی		

۲۵۰۰۰	سهم عادی فرعی
۳۵۰۰۰	سود انباشته ۱۳۹۱/۱۲/۲۹ فرعی
<u>۴۵۰۰</u>	باقیمانده اضافه ارزش ساختمان
۶۴۵۰۰	جمع
<u>٪۲۰</u>	× سهم اقلیت
<u>۱۲۹۰۰</u>	سهم اقلیت در ترازنامه

تلفیق ، یک سال بعد از تحصیل (روش ارزش ویژه کامل)

مثال

شرکت الف در تاریخ ۱۳۹۰/۱/۱ ، ۸۰٪ سهام عادی دارای حق رأی شرکت ب را به مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرد . ترازنامه شرکت ب در تاریخ سرمایه گذاری بشرح زیر بود :

ارزش روز	ارزش دفتری	
۵۰۰۰	۵۰۰۰	نقد
۱۵۰۰۰	۱۵۰۰۰	حساب دریافتنی
۶۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	موجودی کالا
۶۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	زمین
۸۰۰۰۰	<u>۴۰۰۰۰</u>	ساختمان
	<u>۱۲۰۰۰۰</u>	جمع دارایی ها
۳۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	حساب پرداختنی

سرمایه سهام عادی	۹۰۰۰۰
جمع	۱۲۰۰۰۰

سایر اطلاعات طی سال ۱۳۹۰ :

- سود خالص شرکت فرعی مبلغ ۹۰۰۰۰ ریال می باشد .
- توزیع سود شرکت فرعی در سال ۱۳۹۰ مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال می باشد .
- تمام موجودی کالای اول دوره فرعی در طی دوره فروخته شده است .
- استهلاک ساختمان ۸ ساله است .
- سرقتی در صورت وجود ۲۰ ساله مستهلاک می گردد .

مطلوبست تهیه حساب سرمایه گذاری و درآمد حاصل از سرمایه گذاری در پایان سال ۱۳۹۰ به روش ارزش ویژه کامل ؟

**حل :**

ثبت های لازم در دفاتر شرکت اصلی در طی سال ۱۳۹۰ بشرح زیر است :

ثبت مربوط به سرمایه گذاری در شرکت ب : (۱)

سرمایه گذاری در شرکت ب	۲۰۰۰۰۰
بانک/دارایی	۲۰۰۰۰۰

ثبت مربوط به اعلام سود توسط شرکت فرعی : (۲)

سرمایه گذاری در شرکت ب	۷۲۰۰۰	=	۹۰۰۰۰ × ٪۸۰
درآمد حاصل از سرمایه گذاری	۷۲۰۰۰		

ثبت توزیع سود توسط شرکت فرعی : (۳)

بانک	۴۰۰۰۰	=	۵۰۰۰۰ × ٪۸۰
سرمایه گذاری در شرکت ب	۴۰۰۰۰		

ثبت بستن اضافه ارزش موجودی کالا : (۴)

چون ارزش روز موجودی کالای اول دوره فرعی مبلغ ۳۰۰۰۰ ریال بیش از ارزش دفتری آن است و همه آن فروخته شده ، پس بهای تمام شده فرعی ۳۰۰۰۰ ریال کمتر از واقع در صورت ها گزارش شده و در نتیجه سود اعلام شده توسط فرعی مبلغ ۳۰۰۰۰ ریال بیش از واقع گزارش شده است .

بنابراین برای تعدیل حساب درآمد سرمایه گذاری و سرمایه گذاری در شرکت ب ثبت زیر را وارد می کنیم :

$$\begin{aligned} 24000 \text{ درآمد حاصل از سرمایه گذاری} &= 30000 \times 80\% \\ 24000 \text{ سرمایه گذاری در شرکت ب} & \end{aligned}$$

ثبت بستن استهلاک اضافه ارزش ساختمان : (۵)

ارزش روز ساختمان مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال (۴۰۰۰۰ - ۸۰۰۰۰) از ارزش دفتری آن بیشتر است .  
بنابراین در دفاتر فرعی هزینه استهلاک آن بر اساس ارزش دفتری آن محاسبه شده اما در واقع هزینه استهلاک بیش از آن چیزی است که در دفاتر فرعی ثبت شده . هزینه استهلاکی که باید به هزینه استهلاک فرعی اضافه شود بصورت زیر محاسبه می گردد :

$$\frac{40000}{8} = 5000$$

در واقع هزینه استهلاک ساختمان باید مبلغ ۵۰۰۰ ریال بیشتر گزارش می شد که این امر باعث کاهش ۵۰۰۰ ریالی سود خالص شرکت فرعی می شود . بنابراین شرکت اصلی باید حساب درآمد و سرمایه گذاری خود را تعدیل کند :

$$\begin{aligned} 4000 \text{ درآمد حاصل از سرمایه گذاری} &= 5000 \times 80\% \\ 4000 \text{ سرمایه گذاری در شرکت ب} & \end{aligned}$$

✓ چون زمین استهلاک ندارد ، تا زمانی که به خارج از گروه فروخته نشود ، مازاد تجدید ارزیابی ان تغییری نمی کند و تعدیلی از این بابت در دفاتر فرعی صورت نمی گیرد .

محاسبه سرقفلی خرید :

ارزش روز شرکت فرعی در زمان خرید :

۵۰۰۰	نقد
۱۵۰۰۰	حساب دریافتنی
۶۰۰۰۰	موجودی کالا
۶۰۰۰۰	زمین
۸۰۰۰۰	ساختمان
(۳۰۰۰۰)	حساب پرداختنی
۱۹۰۰۰۰	ارزش روز فرعی
	سرقفلی سهم شرکت اصلی :
۲۰۰۰۰۰	بهای خرید
(۳۸۰۰۰)	سهم اصلی از ارزش روز فرعی
۱۶۲۰۰۰	سرقفلی سهم اصلی

$$190000 \times 20\% =$$

ثبت بستن استهلاک سرقفلی : (۶)

$$\frac{38000}{20} = 1900$$

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۱۹۰۰  
سرمایه گذاری در شرکت ب ۱۹۰۰

#### حساب سرمایه گذاری در شرکت ب

(۳)	۴۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	(۱)
(۴)	۲۴۰۰۰	۷۲۰۰۰	(۲)
(۵)	۴۰۰۰		
(۶)	۱۹۰۰		
		<u>۲۰۲۱۰۰</u>	مانده

#### حساب درآمد سرمایه گذاری در شرکت ب

(۲)	۷۲۰۰۰	۲۴۰۰۰	(۴)
		۴۰۰۰	(۵)
		۱۹۰۰	(۶)
مانده	<u>۴۲۱۰۰</u>		

## مثال

تراز آزمایشی دو شرکت اصلی و فرعی در ۱۳۹۱/۱۲/۲۹ بشرح زیر است :

شرکت اصلی	شرکت فرعی	
۱۰۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	فروش
۴۰۰۰۰	۱۵۰۰۰	بهای تمام شده فروش
۱۵۰۰۰	۱۰۰۰۰	هزینه عملیاتی
۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	سود انباشته ۱۳۹۱/۱/۱
۳۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	توزیع سود در طی سال ۹۱
۱۰۹۰۰۰	۳۵۰۰۰	نقد
۱۵۰۰۰	۱۰۰۰۰	کالا
۴۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	ساختمان
۲۵۰۰۰	۵۰۰۰	حساب پرداختی
۱۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰	سهام عادی

شرکت اصلی ۸۰٪ شرکت فرعی را به مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال خریداری کرد . تجدید ارزیابی دارایی های فرعی در زمان تحصیل بشرح زیر بود :

کالا	+ ۵۰۰۰	(همه در سال ۹۱ فروخته شد)
ساختمان	+ ۵۰۰۰	(استهلاک ۱۰ ساله)

مطلوبست نمایش حساب درآمد سرمایه گذاری و سرمایه گذاری در فرعی با روش ارزش ویژه کامل و تهیه صورت های مالی تلفیقی با تئوری استاندارد ایران ؟

### حل :

ثبت های مربوط به بروز رسانی حساب درآمد و سرمایه گذاری در دفاتر اصلی :

ثبت خرید سرمایه گذاری : (۱)

سرمایه گذاری در فرعی	۵۰۰۰۰
بانک / دارایی	۵۰۰۰۰

ثبت اعلام سود در دفاتر اصلی : (۲)

محاسبه سود خالص فرعی :

فروش	۷۰۰۰۰
بهای تمام شده فروش	(۱۵۰۰۰)
هزینه عملیاتی	(۱۰۰۰۰)
سود خالص دوره	<u>۴۵۰۰۰</u>

$$۴۵۰۰۰ \times ۸۰\% = ۳۶۰۰۰$$

سرمایه گذاری در فرعی

درآمد سرمایه گذاری

ثبت توزیع سود توسط فرعی در دفاتر اصلی : (۳)

$$۳۰۰۰۰ \times ۸۰\% = ۲۴۰۰۰$$

بانک

سرمایه گذاری در فرعی

ثبت تعدیلات اضافه ارزش موجودی کالای فرعی : (۴)

$$۵۰۰۰ \times ۸۰\% = ۴۰۰۰$$

درآمد سرمایه گذاری

سرمایه گذاری در فرعی

ثبت تعدیلات اضافه ارزش ساختمان : (۵)

$$\frac{۵۰۰۰ \times ۸۰\%}{۱۰} = ۴۰۰$$

درآمد سرمایه گذاری

سرمایه گذاری در فرعی

محاسبه سرقفلی خرید :

ارزش روز شرکت فرعی در زمان تحصیل :

۲۵۰۰۰	سهام عادی
۲۰۰۰۰	سود انباشته
۵۰۰۰	اضافه ارزش کالا
<u>۵۰۰۰</u>	اضافه ارزش ساختمان
<u>۵۵۰۰۰</u>	ارزش روز شرکت فرعی در زمان خرید

سرقفلی سهم اصلی :

$$\begin{aligned}
 & \text{بهای خرید} \quad ۵۰۰۰۰ \\
 & \text{ارزش روز شرکت فرعی (سهم اصلی)} \quad (۴۴۰۰۰) \\
 & \text{سرقفلی سهم اصلی} \quad \underline{۶۰۰۰} \\
 & \text{ثبت تعدیلات سرقفلی سهم اصلی : (۶)} \\
 & \text{درآمد سرمایه گذاری} \quad ۳۰۰ \\
 & \text{سرمایه گذاری در فرعی} \quad \frac{۶۰۰۰}{۲۰} = ۳۰۰
 \end{aligned}$$

نمایش حساب درآمد سرمایه گذاری در فرعی و حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی در دفاتر شرکت اصلی به روش ارزش ویژه کامل :

حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی

(۱)	۵۰۰۰۰	۲۴۰۰۰	(۳)
(۲)	۳۶۰۰۰	۴۰۰۰	(۴)
		۴۰۰	(۵)
		۳۰۰	(۶)
مانده	<u>۵۷۳۰۰</u>		

حساب درآمد سرمایه گذاری در شرکت فرعی

(۴)	۴۰۰۰	۳۶۰۰۰	(۲)
(۵)	۴۰۰		
(۶)	۳۰۰		
		<u>۳۱۳۰۰</u>	مانده



✓ در تهیه صورت های مالی تلفیقی به روش ارزش ویژه کامل ، مانده حساب های درآمد حاصل از سرمایه گذاری و سرمایه گذاری در شرکت فرعی به روش ارزش ویژه کامل گزارش می گردد .

ثبت های کاربرگی برای تهیه صورت های مالی تلفیقی بشرح زیر است :

ثبت بستن حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی و درآمد حاصله : (۱)

سود انباشته ۹۱/۱/۱	۱۶۰۰۰	=	۲۵۰۰۰ × ٪۸۰	سهم عادی ب
کالا	۴۰۰۰			
ساختمان	۴۰۰۰			
سرقفلی	۶۰۰۰			
درآمد سرمایه گذاری	۳۱۳۰۰			

سرمایه گذاری در شرکت ب ۵۷۳۰۰

توزیع سود شرکت فرعی ۲۴۰۰۰ = ۳۰۰۰۰ × ٪۸۰

محاسبه تعدیلات :

سهم اصلی ٪۸۰	سهم فرعی ٪۲۰	
۴۰۰۰	۱۰۰۰	کالا (۱)
۴۰۰	۱۰۰	ساختمان (۲)
۳۰۰	۰	سرقفلی (۳)
<u>۴۷۰۰</u>	<u>۱۱۰۰</u>	جمع

(۱) چون تمام کالاهای تجدید ارزیابی شده فروخته شد . لذا همه بهای تجدید ارزیابی باید در حساب بهای تمام شده تعدیل شود .

(۲) چون اضافه ارزیابی زمین ۴۰۰۰ ریال (سهم اصلی) بود و عمر باقیمانده ساختمان ۱۰ سال بود ، استهلاك سال اول ساختمان ۴۰۰ ریال می باشد :

$$\text{استهلاك ساختمان سهم اصلی} = \frac{۴۰۰۰}{۱۰} = ۴۰۰$$

$$\text{استهلاك ساختمان سهم فرعی} = \frac{۱۰۰۰}{۱۰} = ۱۰۰$$

(۳) سرقفلی سهم اصلی باید طی ۲۰ سال مستهلک شود ، اما در تئوری استاندارد ایران ، اقلیت سهمی از سرقفلی و استهلاك آن ندارد . محاسبه استهلاك سرقفلی سهم شرکت اصلی بشرح زیر است :

$$\text{استهلاك سرقفلی سهم اصلی} = \frac{۶۰۰۰}{۲۰} = ۳۰۰$$

ثبت وارد کردن تعدیلات سهم اصلی در کاربرگ : (۲)

بهای تمام شده فروش	=	۴۰۰۰	اضافه ارزش کالای اول دوره فرعی
هزینه عملیات	=	۷۰۰	۳۰۰ (سرقفلی) + ۴۰۰ (ساختمان)
موجودی کالا		۴۰۰۰	
ساختمان		۴۰۰	
سرقفلی		۳۰۰	

شناسایی سهم اقلیت از سود سال جاری شرکت فرعی :

$$\begin{aligned} & \text{سود خالص شرکت فرعی} = ۴۵۰۰۰ \\ & \times \text{سهم اقلیت } ۲۰\% \end{aligned}$$

$$۹۰۰۰$$

$$\begin{aligned} & \text{تعدیلات سهم اقلیت} = ۱۱۰۰ \\ & \text{سهم اقلیت از سود} = ۷۹۰۰ \end{aligned}$$

ثبت شناسایی سهم اقلیت از سود : (۳)

$$\begin{aligned} & \text{سود دوره} = ۷۹۰۰ \\ & \text{سهم اقلیت} = ۷۹۰۰ \end{aligned}$$

ثبت شناسایی سهم اقلیت از دارایی های فرعی : (۴)

$$\begin{aligned} & \text{سهم عادی ب} = ۵۰۰۰ \quad ۲۵۰۰۰ \times ۲۰\% \\ & \text{سود انباشته ۹۱/۱/۱} = ۴۰۰۰ \quad ۲۰۰۰۰ \times ۲۰\% \\ & \text{کالا} = ۱۰۰۰ \\ & \text{ساختمان} = ۱۰۰۰ \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{سهم اقلیت} = ۱۱۰۰۰ \\ & \text{جمع طرف راست ثبت} \end{aligned}$$

ثبت وارد کردن تعدیلات سهم اقلیت در کاربرگ : (۵)

$$\begin{aligned} & \text{بهای تمام شده فروش} = ۱۰۰۰ \quad \text{اضافه ارزش کالای اول دوره فرعی} \\ & \text{هزینه عملیات} = ۱۰۰ \quad \text{استهلاك ساختمان} \\ & \text{موجودی کالا} = ۱۰۰۰ \\ & \text{ساختمان} = ۱۰۰ \end{aligned}$$

ثبت محاسبه سهم اقلیت از سود توزیعی فرعی : (۶)

$$\text{سهم اقلیت} = ۶۰۰۰ = ۳۰۰۰۰ \times ۲۰\%$$

سود توزیعی فرعی ۶۰۰۰

حالا عیناً ۶ ثبت فوق را وارد کاربرگ می کنیم :

صورت مالی	شرکت اصلی	شرکت فرعی	تعدیلات		سهم اقلیت	صورت تلفیقی
			بدهکار	بستانکار		
فروش	۱۰۰۰۰۰	۷۰۰۰۰				۱۷۰۰۰۰
بهای تمام شده فروش	۴۰۰۰۰	۱۵۰۰۰	(۲) ۴۰۰۰ (۵) ۱۰۰۰			۶۰۰۰۰
هزینه عملیاتی	۱۵۰۰۰	۱۰۰۰۰	(۲) ۷۰۰ (۵) ۱۰۰			۲۵۸۰۰
درآمد سرمایه گذاری	۳۱۳۰۰	۰	(۱) ۳۱۳۰۰			۰
سهم اقلیت از سود دوره	۰	۰			(۳) ۷۹۰۰	(۳) (۷۹۰۰)
سود خالص	<u>۷۶۳۰۰</u>	<u>۴۵۰۰۰</u>				<u>۷۶۳۰۰</u>
سود انباشته ۹۱/۱/۱	۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	(۱) ۱۶۰۰۰		(۴) ۴۰۰۰	۵۰۰۰۰
سود خالص دوره	۷۶۳۰۰	۴۵۰۰۰				۷۶۳۰۰
توزیع سود دوره جاری	(۳۰۰۰۰)	(۳۰۰۰۰)		(۱) ۲۴۰۰۰	(۶) (۶۰۰۰)	(۳۰۰۰۰)
سود انباشته ۹۱/۱۲/۲۹	<u>۹۶۳۰۰</u>	<u>۳۵۰۰۰</u>				<u>۹۶۳۰۰</u>
نقد	۱۰۹۰۰۰	۳۵۰۰۰				۱۴۴۰۰۰
کالا	۱۵۰۰۰	۱۰۰۰۰	(۱) ۴۰۰۰	(۲) ۴۰۰۰ (۵) ۱۰۰۰	(۴) ۱۰۰۰	۲۵۰۰۰
ساختمان	۴۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	(۱) ۴۰۰۰	(۲) ۴۰۰ (۵) ۱۰۰	(۴) ۱۰۰۰	۶۴۵۰۰
سرمایه گذاری در فرعی	۵۷۳۰۰	۰		(۱) ۵۷۳۰۰		۰
سرقفلی	۰	۰	(۱) ۶۰۰۰	(۲) ۳۰۰		۵۷۰۰
جمع دارایی ها	<u>۲۲۱۳۰۰</u>	<u>۶۵۰۰۰</u>				<u>۲۳۹۲۰۰</u>
حساب پرداختنی	۲۵۰۰۰	۵۰۰۰				۳۰۰۰۰
سهم عادی	۱۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰	(۱) ۲۰۰۰۰		(۴) ۵۰۰۰	۱۰۰۰۰۰
سود انباشته ۹۱/۱۲/۲۹	۹۶۳۰۰	۳۵۰۰۰				۹۶۳۰۰
سهم اقلیت	۰	۰				۱۲۹۰۰
جمع بدهی و سرمایه	<u>۲۲۱۳۰۰</u>	<u>۶۵۰۰۰</u>				<u>۲۳۹۲۰۰</u>

## تلفیق ، یک سال بعد از تحصیل (روش ارزش ویژه ناقص)

### مثال

شرکت الف در تاریخ ۱۳۹۰/۱/۱ ، ۸۰٪ سهام عادی دارای حق رأی شرکت ب را به مبلغ ۱۸۰۰۰۰ ریال خریداری کرد . ترازنامه شرکت ب در تاریخ سرمایه گذاری بشرح زیر بود :

ارزش روز	ارزش دفتری	
۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	نقد
۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	حساب دریافتنی
۶۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	موجودی کالا
۳۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	زمین
۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	ساختمان
	<u>۱۱۰۰۰۰</u>	جمع دارایی ها
۲۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	حساب پرداختنی
	<u>۹۰۰۰۰</u>	سرمایه سهام عادی
	<u><u>۱۱۰۰۰۰</u></u>	جمع

سایر اطلاعات طی سال ۱۳۹۰ :

- سود خالص شرکت فرعی مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰ ریال می باشد .
- توزیع سود شرکت فرعی در سال ۱۳۹۰ مبلغ ۳۰۰۰۰۰ ریال می باشد .
- تمام موجودی کالای اول دوره فرعی در طی دوره فروخته شده است .
- استهلاک ساختمان ۸ ساله است .
- سرقتی در صورت وجود ۲۰ ساله مستهلاک می گردد .

مطلوبست تهیه حساب سرمایه گذاری و درآمد حاصل از سرمایه گذاری در پایان سال ۱۳۹۰ به روش ارزش ویژه ناقص ؟

### حل :

ثبت های لازم در دفاتر شرکت اصلی در طی سال ۱۳۹۰ بشرح زیر است :

ثبت مربوط به سرمایه گذاری در شرکت ب : (۱)

۱۸۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ب
۱۸۰۰۰۰	بانک/دارایی

ثبت مربوط به اعلام سود توسط شرکت فرعی : (۲)

$$100000 \times 8\% = 8000$$

سرمایه گذاری در شرکت ب  
درآمد حاصل از سرمایه گذاری

ثبت توزیع سود توسط شرکت فرعی : (۳)

$$30000 \times 8\% = 2400$$

بانک  
سرمایه گذاری در شرکت ب

#### حساب سرمایه گذاری در شرکت ب

(۱)	۱۸۰۰۰۰	(۳)	۲۴۰۰۰
(۲)	۸۰۰۰۰		
مانده	<u>۲۳۶۰۰۰</u>		

#### حساب درآمد سرمایه گذاری در شرکت ب

	۸۰۰۰۰	(۲)	
مانده	<u>۸۰۰۰۰</u>		

## تهیه صورت های مالی تلفیقی در دومین سال پس از تحصیل (روش بهای تمام شده)

تا اینجا در مورد تهیه صورت های مالی تلفیقی در زمان سرمایه گذاری و یک سال پس از تاریخ سرمایه گذاری بحث کردیم . اما اکنون در مورد تهیه صورت های مالی تلفیقی در سال های دوم به بعد بحث خواهیم کرد .

زمانی که حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی در دفاتر شرکت اصلی به روش بهای تمام شده نگه داری می شود ، مانده این حساب در حالت عادی طی دوره های مالی مختلف به بهای تمام شده ثبت می گردد و هیچ گونه تغییری نخواهد داشت . حساب درآمد حاصل از سرمایه گذاری هم پایان هر دوره بسته می شود و در دوره های بعد ، در هر سال به میزان سود دریافت شده از شرکت فرعی بستانکار می شود . تعدیلات هم به همان روال سابق در کاربرگ ها وارد می شوند با این تفاوت که تعدیلات سال های گذشته سهم اصلی و فرعی نیز باید در کاربرگ وارد شوند .

همچنین زمانی که روش نگه داری حساب ها ، روش بهای تمام شده است ، باید حساب سرمایه گذاری را در کاربرگ به روز کنیم بدین صورت که اختلاف مانده بخش حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی در ابتدای سال مورد نظر برای تلفیق را با مانده بخش حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی در زمان تحصیل بدست می آوریم و :

اگر این اختلاف مثبت باشد ثبت زیر را در کاربرگ وارد می کنیم :

سرمایه گذاری در فرعی	XXX	به میزان سهم اصلی از اختلاف فوق
سود انباشته اصلی	XXX	

اگر این اختلاف منفی باشد ثبت زیر را در کاربرگ وارد می کنیم :

سود انباشته اصلی	XXX	به میزان سهم اصلی از اختلاف فوق
سرمایه گذاری در فرعی	XXX	

### مثال

شرکت الف ۷۰٪ سهام شرکت ب را در اول سال ۱۳۸۵ خریداری کرد . حقوق صاحبان سهام شرکت ب در آن زمان ۸۰۰۰۰۰ ریال بود . مانده حقوق صاحبان سهام شرکت ب در ابتدای سال ۱۳۹۰ مبلغ ۱۳۰۰۰۰۰ ریال می باشد . مطلوبست ثبت به روز رسانی حساب سرمایه گذاری در شرکت ب برای تهیه صورت مالی تلفیقی در پایان سال ۱۳۹۰ ؟

حل :

محاسبه افزایش / کاهش حقوق صاحبان سهام شرکت ب :

۱۳۰۰۰۰۰	حقوق صاحبان سهام شرکت ب در ابتدای سال تلفیق
(۸۰۰۰۰۰)	حقوق صاحبان سهام شرکت ب در ابتدای سال تحصیل
۵۰۰۰۰۰	افزایش در حقوق صاحبان سهام

ثبت به روز رسانی سرمایه گذاری در کاربرگ :

$$500000 \times 70\% = 350000$$

سرمایه گذاری در شرکت ب      سود انباشته اصلی

### مثال

شرکت الف ۶۵٪ سهام شرکت ب را در اول سال ۱۳۸۰ خریداری کرد . حقوق صاحبان سهام شرکت ب در آن زمان ۵۰۰۰۰۰ ریال بود . مانده حقوق صاحبان سهام شرکت ب در ابتدای سال ۱۳۸۳ مبلغ ۴۰۰۰۰۰ ریال می باشد . مطلوبست ثبت به روز رسانی حساب سرمایه گذاری در شرکت ب برای تهیه صورت مالی تلفیقی در پایان سال ۱۳۸۳ ؟

### حل :

محاسبه افزایش / کاهش حقوق صاحبان سهام شرکت ب :

۴۰۰۰۰۰	حقوق صاحبان سهام شرکت ب در ابتدای سال تلفیق
(۵۰۰۰۰۰)	حقوق صاحبان سهام شرکت ب در ابتدای سال تحصیل
(۱۰۰۰۰۰)	کاهش در حقوق صاحبان سهام

ثبت به روز رسانی سرمایه گذاری در کاربرگ :

$$400000 \times 65\% = 260000$$

سود انباشته اصلی      سود انباشته اصلی

همانطور که قبلا بیان شد تعدیلات و استهلاکات دوره های مالی قبل را نیز باید در ترازنامه وارد کنیم. برای تعدیلات سال جاری سهم اصلی همانند گذشته عمل می کنیم اما برای تعدیلات دوره های قبل ، باید حساب دارایی ها و بدهی ها را در مقابل سود انباشته اصلی تعدیل کنیم . برای تعدیلات سال جاری سهم اقلیت هم همانند گذشته عمل می کنیم و برای تعدیلات دوره های مالی گذشته ، حساب دارایی ها و بدهی ها را در مقابل حساب سهم اقلیت تعدیل می کنیم .

## مثال

مثال

اگر دارایی ثابتی، استهلاک سالیانه ۴۰۰۰ ریال بابت تجدید ارزیابی داشته باشد و در سال جاری ۳ سال از زمان تحصیل گذشته باشد، چه ثبتي را در کاربرگ وارد می کنیم؟

## حل :

هزینه استهلاک	۴۰۰۰	برای سال جاری
سود انباشته اصلی	۸۰۰۰	$۴۰۰۰ \times ۲$ (سال های قبل)
دارایی ثابت	۱۲۰۰۰	

## مثال

اطلاعات زیر در دسترس است :

بهای خرید ۸۰٪ شرکت فرعی کاج توسط گلبرگ ۲۰۰۰۰۰ ریال  
حقوق کاج در زمان تحصیل :

سهم عادی	۱۰۰۰۰۰
سود انباشته	۵۰۰۰۰

مآزاد پرداختی بابت خرید شرکت کاج شامل :

کالا	۵۰٪	(۴۰٪ در ۱۳۸۱ و ۶۰٪ در ۱۳۸۲ فروخته شد)
ساختمان	۲۰٪	(استهلاک ۱۰ ساله)
سرقفلی	۳۰٪	(استهلاک ۲۰ ساله)

سال ۱۳۸۲

۳۰۰۰۰۰

۲۰۰۰۰

سال ۱۳۸۱

۲۰۰۰۰۰

۵۰۰۰۰

سود فرعی

سود توزیعی

مطلوبست ثبت های کاربرگی برای صورت های مالی تلفیقی در پایان سال ۱۳۸۲ ؟

## حل :

$$= \frac{۲۰۰۰۰۰}{۸۰\%} = ۲۵۰۰۰۰$$

اگر گلبرگ ۱۰۰٪ کاج را می خرید

$$۱۵۰۰۰۰ - ۲۵۰۰۰۰ = ۱۰۰۰۰۰ = \text{مآزاد پرداختی}$$



تخصیص سرقفلی و تجدید ارزیابی ها و تعدیلات :

تعدیلات گلبیگ ۱۳۸۱	تعدیلات گلبیگ ۱۳۸۲	گلبیگ ۸۰٪	
۱۶۰۰۰	۲۴۰۰۰	۴۰۰۰۰	کالا
۱۶۰۰	۱۶۰۰	۱۶۰۰۰	ساختمان
۱۲۰۰	۱۲۰۰	۲۴۰۰۰	سرقفلی
<u>۱۸۸۰۰</u>	<u>۲۶۸۰۰</u>	جمع تعدیلات	

تعدیلات کاج ۱۳۸۱	تعدیلات کاج ۱۳۸۲	کاج ۲۰٪	
۴۰۰۰	۶۰۰۰	۱۰۰۰۰	کالا
۴۰۰	۴۰۰	۴۰۰۰	ساختمان
<u>۴۴۰۰</u>	<u>۶۴۰۰</u>	جمع تعدیلات	

محاسبه مانده سود انباشته ۱۳۸۲/۱/۱:

۵۰۰۰۰	سود انباشته ۱۳۸۱/۱/۱
۲۰۰۰۰۰	سود دوره
(۵۰۰۰۰)	توزیع سود
<u>۲۰۰۰۰۰</u>	سود انباشته ۱۳۸۲/۱/۱

حساب درآمد حاصل از سرمایه گذاری در کاج ۱۳۸۲

۱۶۰۰۰	توزیع سود : ۸۰٪ × ۲۰۰۰۰
<u>۱۶۰۰۰</u>	مانده پایان

ثبت های کاربرگی :

ثبت تعدیل حساب سرمایه گذاری (۱) :

$$\begin{aligned} & \text{سرمایه گذاری در کاج} = ۱۲۰۰۰۰ \\ & \text{سود انباشته اصلی} = ۱۲۰۰۰۰ \end{aligned}$$

ثبت بستن درآمد سرمایه گذاری (۲) :

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۱۶۰۰۰

سود توزیعی کاج ۱۶۰۰۰

ثبت بستن حساب سرمایه گذاری (۳) :

سهام عادی	=	۸۰۰۰۰	$۱۰۰۰۰۰ \times ۸۰\%$
سود انباشته ۱۳۸۲/۱/۱ کاج	=	۱۶۰۰۰۰	$۲۰۰۰۰۰ \times ۸۰\%$
کالا		۴۰۰۰۰	
ساختمان		۱۶۰۰۰	
سرقفلی		۲۴۰۰۰	
سرمایه گذاری در کاج	=	۳۲۰۰۰۰	مانده تعدیل شده سرمایه گذاری

بستن تعدیلات اصلی (۴) :

سود انباشته اصلی	=	۱۸۸۰۰	تعدیلات سال ۱۳۸۱
هزینه عملیاتی	=	۲۸۰۰	استهلاک ساختمان و سرقفلی ۱۳۸۲
بهای تمام شده فروش	=	۲۴۰۰۰	تعدیلات کالا
کالا		۴۰۰۰۰	
ساختمان	=	۳۲۰۰	$۲ \times ۱۶۰۰$
سرقفلی	=	۲۴۰۰	$۲ \times ۱۲۰۰$

محاسبه سهم اقلیت از سود سال جاری :

$$۵۳۶۰۰ = (تعدیلات ۱۳۸۲) - ۶۴۰۰ - (۳۰۰۰۰۰ \times ۲۰\%)$$

ثبت سهم اقلیت از سود جاری (۵) :

سود جاری	۵۳۶۰۰
سهم اقلیت	۵۳۶۰۰

ثبت محاسبه سهم اقلیت از شرکت کاج (۶) :

سهام عادی	=	۲۰۰۰۰	$۱۰۰۰۰۰ \times ۲۰\%$
سود انباشته ۱۳۸۲/۱/۱ کاج	=	۴۰۰۰۰	$۲۰۰۰۰۰ \times ۲۰\%$
کالا		۱۰۰۰۰	
ساختمان		۴۰۰۰	
سهم اقلیت	=	۷۴۰۰۰	جمع طرف راست ثبت

ثبت تعدیلات سهم اقلیت (۷) :

تعدیلات سال ۱۳۸۱	=	۴۴۰۰	سهم اقلیت
استهلاک ساختمان ۱۳۸۲	=	۴۰۰	هزینه عملیاتی
تعدیلات کالا	=	۶۰۰۰	بهای تمام شده فروش
		۱۰۰۰۰	کالا
$2 \times 400$	=	۸۰۰	ساختمان

ثبت بستن سود توزیعی فرعی (۸) :

$20000 \times 20\%$	=	۴۰۰۰	سهم اقلیت
		۴۰۰۰	سود توزیعی فرعی

### تحصیل شرکت فرعی در بین دوره مالی

در این حالت برای محاسبه حقوق صاحبان سهام در زمان تحصیل بصورت زیر عمل می کنیم :

XXX	حقوق فرعی در ابتدای سال
XXX	سود تحصیلی تا تاریخ تحصیل
(XXX)	سود توزیعی قبل از تاریخ تحصیل
<u>XXX</u>	حقوق فرعی در زمان تحصیل

- ✓ برای محاسبه تعدیلات ناشی از تلفیق ، زمان باقیمانده تا پایان دوره را مد نظر قرار می دهیم.
- ✓ درآمد سرمایه گذاری برای محاسبه سود تلفیقی باید به میزان ماه های باقیمانده از زمان تحصیل تا پایان دوره مد نظر قرار گیرد .
- ✓ در مورد تخصیص سود دوره به سود قبل و بعد از تاریخ سرمایه گذاری ، باید به نسبت ماهیانه عمل کنیم .

نحوه گزارشگری تلفیقی در پایان سال دو گونه است :

۱. تلفیق نسبی : از تاریخ تحصیل به بعد تلفیق گردد و
۲. تلفیق کامل : کل فرعی را محاسبه کنیم و فقط سهم اصلی از سود قبل از تاریخ تحصیل را از سود تلفیقی کم کنیم .

## مثال

شرکت گلبرگ ۸۰٪ سهام عادی شرکت کاج را در ۱۳۸۱/۴/۱ به مبلغ ۲۵۰۰۰۰ ریال خریداری کرده است. حقوق شرکت کاج در ابتدای سال بشرح زیر است :

۱۰۰۰۰۰	سهام عادی
<u>۵۰۰۰۰</u>	سود انباشته
<u>۱۵۰۰۰۰</u>	جمع حقوق صاحبان سهام

تجدید ارزیابی در تاریخ تحصیل موارد زیر را نشان می دهد :

fifo	کالا	+ ۲۰۰۰۰
۱۰ ساله	ساختمان	+ ۱۰۰۰۰

سرقفلی در صورت وجود در طی ۲۰ سال مستهلک می گردد. سود سال ۱۳۸۱ شرکت فرعی ۱۲۰۰۰۰ ریال و سود توزیعی آن در ۱۳۸۱/۳/۱ مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال و در تاریخ ۱۳۸۱/۸/۱ مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال است. سایر اطلاعات به شرح زیر است :

<u>کاج</u>	<u>گلبرگ</u>	<u>شرح</u>
۳۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	فروش
۱۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	بهای تمام شده فروش
۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	هزینه عملیاتی
۳۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	مالیات
۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	سود انباشته ۱۳۸۱/۱/۱
۴۰۰۰۰	۱۱۶۰۰۰	توزیع سود
۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	نقد
۱۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	کالا
۱۵۰۰۰۰	۱۷۰۰۰۰۰	ساختمان
۱۲۰۰۰۰	۷۵۰۰۰۰	بدهی
۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	سهام عادی

مطلوبست :

الف) نمایش حساب سرمایه گذاری و درآمد حاصل از سرمایه گذاری به روش بهای تمام شده و  
ب) صورت های مالی تلفیقی برای ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ ؟

حل :

الف :

تسهیم سود دوره فرعی :

قبل از تحصیل (۳ ماه)	بعد از تحصیل (۹ ماه)
۳۰۰۰۰	۹۰۰۰۰
سود خالص ۱۲۰۰۰۰ ریال	

تسهیم سود توزیعی فرعی :

سهم اصلی ۸۰٪	سهم فرعی ۲۰٪	
۰	۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰ ریال در ۱۳۸۱/۳/۱
۱۶۰۰۰	۴۰۰۰	۲۰۰۰۰ ریال در ۱۳۸۱/۸/۱

(الف)

حساب سرمایه گذاری در کاج

سرمایه گذاری اولیه	۲۵۰۰۰۰
مانده پایان	<u>۲۵۰۰۰۰</u>

حساب درآمد حاصل از سرمایه گذاری در کاج

توزیع سود : ۸۰٪ × ۲۰۰۰۰	۱۶۰۰۰
مانده پایان	<u>۱۶۰۰۰</u>

(ب)

محاسبه حقوق شرکت کاج در زمان تحصیل :

حقوق اول دوره ۱۳۸۱/۱/۱	۱۵۰۰۰۰
سود قبل از سرمایه گذاری	۳۰۰۰۰
توزیع سود قبل از سرمایه گذاری	(۲۰۰۰۰)
حقوق کاج در زمان تحصیل	<u>۱۶۰۰۰۰</u>

$$۱۲۲۰۰۰ = ۲۵۰۰۰۰ - (۸۰\% \times ۱۶۰۰۰۰) = \text{مازاد پرداختی}$$

$$۱۶۰۰۰ = ۲۰۰۰۰ \times ۸۰\% = \text{مازاد پرداختی بابت کالا}$$

$$۸۰۰۰ = ۱۰۰۰۰ \times ۸۰\% = \text{مازاد پرداختی بابت ساختمان}$$

$$۹۸۰۰۰ = ۱۲۲۰۰۰ - ۱۶۰۰۰ - ۸۰۰۰ = \text{سرقفلی سهم اصلی}$$

تعدیلات و تخصیص تجدید ارزیابی ها و سرقتی :

اصلی ۸۰٪ (۹ ماه)	فرعی ۲۰٪ (۹ ماه)
کالا ۱۶۰۰۰	۴۰۰۰
ساختمان (۱) ۶۰۰	۱۵۰
سرقفلی (۲) ۳۶۷۵	۰
جمه تعدیلات ۲۰۲۷۵	۴۱۵۰

(۱) مازاد پرداختی بابت ساختمان مبلغ ۸۰۰۰ ریال بود (سهم اصلی) که باید طی ۱۰ سال مستهلک گردد ، اما چون تحصیل در میان دوره صورت گرفته ، در سال اول باید استهلک بخشی از سال را در نظر گرفت (۹ ماه) :

$$\frac{۸۰۰۰}{۱۰} \times \frac{۹}{۱۲} = ۶۰۰$$

(۲) مازاد پرداختی بابت سرقفلی هم همانند ساختمان باید به اندازه ۹ ماه در سال اول مستهلک گردد :

$$\frac{۹۸۰۰۰}{۲۰} \times \frac{۹}{۱۲} = ۳۶۷۵$$

$$۱۹۸۵۰ = ۴۱۵۰ - (۱۲۰۰۰۰ \times ۲۰\%) = \text{سهم اقلیت از سود جاری}$$

ثبت های کاربرگی :

بستن سود قبل از تحصیل فرعی (۱) :

سود جاری ۶۰۰۰ = ۳۰۰۰۰ × ۲۰٪ (سود قبل از تحصیل فرعی)  
 سهم اصلی از سود قبل از خرید ۲۴۰۰۰ = ۳۰۰۰۰ × ۸۰٪ (سود قبل از تحصیل فرعی)  
 سود انباشته فرعی ۳۰۰۰۰

بستن توزیع سود قبل از تحصیل فرعی (۲) :

سود انباشته فرعی ۲۰۰۰۰  
 توزیع سود فرعی ۲۰۰۰۰

بستن حساب سرمایه گذاری در فرعی (۳) :

$100000 \times 8\%$	=	8000	سهام عادی کاج
$60000 \times 8\%$ (۱)	=	4800	سود انباشته کاج
$20000 \times 8\%$	=	1600	کالا
$10000 \times 8\%$	=	800	ساختمان
		9800	سرقفلی
		25000	سرمایه گذاری در کاج

(۱) محاسبه سود انباشته در زمان تحصیل شرکت فرعی :

5000	سود انباشته در ۱۳۸۱/۱/۱
3000	سود حاصله در ۳ ماه اول ۱۳۸۱
<u>(20000)</u>	سود توزیعی در ۳ ماه اول ۱۳۸۱
6000	سود انباشته فرعی در زمان تحصیل

بستن تعدیلات سهم گلبرگ (۴) :

		1600	بهای تمام شده فروش
$3675 + 600$	=	4275	هزینه عملیات
		1600	کالا
		600	ساختمان
		3675	سرقفلی

بستن درآمد سرمایه گذاری اصلی (۵) :

16000	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
16000	سود توزیعی کاج

بستن سود توزیعی فرعی (۶) :

4000	سهم اقلیت
4000	سود توزیعی فرعی

محاسبه سهم اقلیت (۷) :

$100000 \times \frac{20}{100}$	=	20000	سهم عادی کاج
$60000 \times \frac{20}{100}$	=	12000	سود انباشته کاج
$20000 \times \frac{20}{100}$	=	4000	کالا
$10000 \times \frac{20}{100}$	=	2000	ساختمان
		38000	سهم اقلیت

بستن تعدیلات اقلیت (۸) :

4000	بهای تمام شده فروش
150	هزینه عملیات
4000	کالا
150	ساختمان

بستن سود سهم اقلیت (۹) :

19850	سود جاری
19850	سهم اقلیت



		تعدیلات				
شرح	گلبرگ	کاج	بدهکار	بستانکار	اقلیت	تلفیقی
فروش	۱۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰				۱۳۰۰۰۰
بهای تمام شده فروش	(۵۰۰۰۰۰)	(۱۰۰۰۰۰)	(۴) ۱۶۰۰۰ (۸) ۴۰۰۰			(۶۲۰۰۰۰)
هزینه عملیات	(۲۰۰۰۰۰)	(۵۰۰۰۰۰)	(۴) ۴۲۷۵ (۸) ۱۵۰			(۲۵۴۴۲۵)
مالیات	(۱۰۰۰۰۰)	(۳۰۰۰۰۰)				(۱۳۰۰۰۰)
درآمد سرمایه گذاری	۱۶۰۰۰	.	(۵) ۱۶۰۰۰			.
سهام اصلی از سود قبل از تحصیل	.	.	(۱) ۲۴۰۰۰			(۲۴۰۰۰)
سهام اقلیت	.	.			(۹) ۱۹۸۵۰	(۹) (۱۹۸۵۰)
سود خالص دوره	<u>۲۱۶۰۰۰</u>	<u>۱۲۰۰۰۰</u>				<u>۲۵۱۷۲۵</u>
سود انباشته ۱۳۸۱/۱/۱	۵۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	(۲) ۲۰۰۰۰ (۳) ۴۸۰۰۰	(۱) ۳۰۰۰۰	(۷) ۱۲۰۰۰	۵۰۰۰۰۰
سود خالص دوره	۲۱۶۰۰۰	۱۲۰۰۰۰			(۱) (۶۰۰۰۰)	۲۵۱۷۲۵
توزیع سود	(۱۱۶۰۰۰)	(۴۰۰۰۰۰)	(۲) ۲۰۰۰۰ (۵) ۱۶۰۰۰		(۶) (۴۰۰۰۰)	(۱۱۶۰۰۰)
سود انباشته ۱۳۸۱/۱۲/۲۹	<u>۶۰۰۰۰۰</u>	<u>۱۳۰۰۰۰</u>				<u>۶۳۵۷۲۵</u>
نقد	۱۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰				۱۵۰۰۰۰
کالا	۳۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	(۳) ۱۶۰۰۰	(۴) ۱۶۰۰۰ (۸) ۴۰۰۰	(۷) ۴۰۰۰	۴۵۰۰۰۰
ساختمان	۱۷۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	(۳) ۸۰۰۰	(۴) ۶۰۰ (۸) ۱۵۰	(۷) ۲۰۰۰	۱۸۵۹۲۵۰
سرمایه گذاری در فرعی	۲۵۰۰۰۰	.		۲۵۰۰۰۰ (۳)		.
سرقفلی	.	.	(۳) ۹۸۰۰۰	(۴) ۳۶۷۵		۹۴۳۲۵
جمع دارایی ها	<u>۲۳۵۰۰۰۰</u>	<u>۳۵۰۰۰۰</u>				<u>۲۵۵۳۵۷۵</u>
بدهی ها	۷۵۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰				۸۷۰۰۰۰
سهام عادی	۱۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	(۳) ۸۰۰۰۰		(۷) ۲۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰
سود انباشته ۱۳۸۱/۱۲/۲۹	۶۰۰۰۰۰	۱۳۰۰۰۰				۶۳۵۷۲۵
سهام اقلیت	.	.				۴۷۸۵۰
جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام	<u>۲۳۵۰۰۰۰</u>	<u>۳۵۰۰۰۰</u>				<u>۲۵۵۳۵۷۵</u>

## تهیه صورت جریان وجه نقد تلفیقی

برای تهیه این صورت به اطلاعات زیر نیاز داریم :

۱. تراز نامه تلفیقی دو دوره (اول دوره و آخر دوره)
۲. توضیحات در مورد دلایل تغییرات در اقلام تلفیقی
۳. صورت سود و زیان تلفیقی

صورت جریان وجه نقد تلفیقی شامل بخش های زیر است :

۱. بخش مربوط به فعالیت های عملیاتی
۲. بازده سرمایه گذاری ها و هزینه تأمین مالی
۳. مالیات
۴. سرمایه گذاری
۵. تأمین مالی

چند نکته مهم :

- ✓ در آمد سرمایه گذاری در شرکت فرعی در بخش بازده سرمایه گذاری و درآمد تأمین مالی نمی آید .
- ✓ سود توزیعی شرکت فرعی به اصلی نباید در این صورت گزارش شود .

## تسری ارزش های جاری به صورت های مالی شرکت فرعی

گاهی اوقات به روز نبودن دفاتر شرکت فرعی مشکلاتی را در فهم صورت های مالی بوجود می آورد . از این رو در صورت وجود دو شرط زیر شرکت فرعی می تواند دارایی و بدهی های خود را به روز کند:

۱. بیش از ۹۰٪ شرکت فرعی در اختیار شرکت اصلی باشد و
۲. در شرکت فرعی سهام ممتاز و سهام قابل تبدیل نداشته باشیم .

نحوه اعمال : (کلیه عملیات زیر در دفاتر فرعی انجام می گیرد)

- دارایی و بدهی فرعی مورد ارزیابی قرار می گیرد و مازاد یا کسر به حساب مازاد تجدید ارزیابی بسته می شود .
- سرقفلی واحد فرعی شناسایی می گردد .
- هرگونه سود انباشته و اندوخته به حساب صرف سهام فرعی بسته می شود .
- مازاد تجدید ارزیابی به حساب صرف سهام بسته می شود .

- استهلاک انباشته به حساب دارایی ها منظور می گردد .

## مثال

شرکت گلبرگ ۹۵٪ سهام عادی شرکت فرعی کاج را خریداری کرده است . مبلغ خرید در زمان تحصیل ۲۵۰۰۰۰ ریال ( ۵۰۰۰۰ ریال نقد و ۲۰۰ سهام ۱۰۰۰ ریالی با ارزش بازار ۱۰۰۰ ریال) بود . ترازنامه دو شرکت بصورت زیر می باشد :

ترازنامه گلبرگ			
نقد	۱۰۰۰۰۰	ح پرداختنی	۵۰۰۰۰
کالا	۱۰۰۰۰۰	سهام ۱۰۰۰ ریالی	۵۰۰۰۰۰
ساختمان	۵۰۰۰۰۰	سود انباشته	۱۵۰۰۰۰
جمع	<u>۷۰۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۷۰۰۰۰۰</u>

ترازنامه کاج			
نقد	۵۰۰۰۰	ح پرداختنی	۵۰۰۰۰
کالا	۵۰۰۰۰	سهام ۱۰۰۰ ریالی	۸۰۰۰۰
ساختمان	۱۱۰۰۰۰	صرف سهام	۲۰۰۰۰
استهلاک انباشته	(۱۰۰۰۰۰)	اندوخته	۲۰۰۰۰
		سود انباشته	۳۰۰۰۰
جمع	<u>۲۰۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۲۰۰۰۰۰</u>

تجدید ارزیابی فرعی بشرح زیر است :

۷۰۰۰۰

کالا

۱۲۰۰۰۰

ساختمان

مطلوبست تهیه ترازنامه تلفیقی به روش تسری ارزش های جاری ؟

**حل :**

ثبت در دفاتر کاج :

ثبت بابت تجدید ارزیابی ها :

۷۰۰۰۰ - ۵۰۰۰۰	=	۲۰۰۰۰	کالا
۱۲۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰۰	=	۲۰۰۰۰	ساختمان
$\frac{۲۵۰۰۰۰}{۹۵\%} - ۱۹۰۰۰۰$	=	۷۳۱۵۸	سرقفلی کل
		۱۱۳۱۵۸	مازاد تجدید ارزیابی

ثبت بستن اندوخته و سود انباشته :

۲۰۰۰۰	اندوخته
۳۰۰۰۰	سود انباشته
۵۰۰۰۰	صرف سهام

ثبت بستن مازاد تجدید ارزیابی :

۱۱۳۱۵۸	مازاد تجدید ارزیابی
۱۱۳۱۵۸	صرف سهام

ثبت بستن استهلاک انباشته :

۱۰۰۰۰	استهلاک انباشته
۱۰۰۰۰	ساختمان

ثبت در دفاتر اصلی :

ثبت تحصیل شرکت کاج :

۲۵۰۰۰۰	سرمایه گذاری در کاج
۵۰۰۰۰	نقد
۲۰۰۰۰۰	سهام عادی

در این لحظه ترازنامه جدید دو شرکت را رسم می کنیم :

## ترازنامه گلبرگ

نقد	۵۰۰۰۰	ح پرداختنی	۵۰۰۰۰
کالا	۱۰۰۰۰۰	سهام ۱۰۰۰ ریالی	۷۰۰۰۰۰
ساختمان	۵۰۰۰۰۰	سود انباشته	۱۵۰۰۰۰
سرمایه گذاری	۲۵۰۰۰۰		
جمع	<u>۹۰۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۹۰۰۰۰۰</u>

## ترازنامه کاج

نقد	۵۰۰۰۰	ح پرداختنی	۵۰۰۰۰
کالا	۷۰۰۰۰	سهام ۱۰۰۰ ریالی	۸۰۰۰۰
ساختمان	۱۲۰۰۰۰	صرف سهام	۱۸۳۱۵۸
سرقفلی	۷۳۱۵۸		
جمع	<u>۳۱۳۱۵۸</u>	جمع	<u>۳۱۳۱۵۸</u>

حالا بر اساس ترازنامه جدید ، ترازنامه تلفیقی تهیه می کنیم :

ثبت های کاربرگی :

ثبت بستن سرمایه گذاری در کاج (۱) :

$$\begin{aligned}
 & \text{سهام عادی} & ۷۶۰۰۰ & = & ۸۰۰۰۰ \times ۹۵\% \\
 & \text{صرف سهام} & ۱۷۴۰۰۰ & = & ۱۸۳۱۵۸ \times ۹۵\% \\
 & \text{سرمایه گذاری در کاج} & ۲۵۰۰۰۰ & & 
 \end{aligned}$$

ثبت محاسبه سهم اقلیت (۲) :

$$\begin{aligned}
 & \text{سهام عادی} & ۴۰۰۰ & = & ۸۰۰۰۰ \times ۵\% \\
 & \text{صرف سهام} & ۹۱۵۸ & = & ۱۸۳۱۵۸ \times ۵\% \\
 & \text{سهم اقلیت} & ۱۳۱۵۸ & & 
 \end{aligned}$$

شرح	گلبرگ	کاج	بدهکار	بستانکار	اقلیت	تلفیقی
نقد	۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰				۱۰۰۰۰۰
کالا	۱۰۰۰۰۰	۷۰۰۰۰				۱۷۰۰۰۰
ساختمان	۵۰۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰				۶۲۰۰۰۰
سرمایه گذاری در کاج	۲۵۰۰۰۰	۰		۲۵۰۰۰۰ (۱)		۰
سرقفلی	۰	۷۳۱۵۸				۷۳۱۵۸
جمع دارایی ها	<u>۹۰۰۰۰۰</u>	<u>۳۱۳۱۵۸</u>				<u>۹۶۳۱۵۸</u>
ح پرداختنی	۵۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰				۱۰۰۰۰۰۰
سهام عادی	۷۰۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰	۷۶۰۰۰۰ (۱)		۴۰۰۰ (۲)	۷۰۰۰۰۰۰
صرف سهام	۰	۱۸۳۱۵۸	۱۷۴۰۰۰ (۱)		۹۱۵۸ (۲)	۰
سود انباشته	۱۵۰۰۰۰۰	۰				۱۵۰۰۰۰۰
سهم اقلیت	۰	۰				۱۳۱۵۸ (۲)
جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام	<u>۹۰۰۰۰۰۰</u>	<u>۳۱۳۱۵۸</u>				<u>۹۶۳۱۵۸</u>

## تمرین های فصل سوم

تمرین ۱ - شرکت الف ۶۰٪ سهام عادی شرکت ب را در اختیار دارد . بهای تمام شده خرید ۴۵۰۰۰۰۰ ریال و ارزش روز خالص دارایی های شرکت ب مبلغ ۶۰۰۰۰۰۰ ریال بود . شرکت ب در سال ۱۳۹۰ مبلغ ۹۰۰۰۰۰ ریال سود اعلام کرد و مبلغ ۷۰۰۰۰۰ ریال سود پرداخت کرد . تجدید ارزیابی های شرکت ب در زمان تحصیل بشرح زیر بود :

کالا ۱۰۰۰۰۰ + (همه فروخته شد)

زمین ۵۰۰۰۰۰ +

ساختمان ۳۰۰۰۰۰ + (استهلاک ۴ ساله)

مطلوبست نمایش حساب سرمایه گذاری و درآمد حاصل از آن :

الف ) به روش بهای تمام شده ،

ب ) به روش ارزش ویژه کامل و

ج ) به روش ارزش ویژه ناقص .

تمرین ۲ - شرکت الف ۷۰٪ سهام شرکت ب را به مبلغ ۸۰۰۰۰۰۰ ریال خریده است . در سال اول تحصیل ، شرکت ب ۱۵۰۰۰۰۰ ریال سود اعلام کرد و مبلغ ۲۴۰۰۰۰۰ ریال سود پرداخت کرد . مطلوبست ثبت رویداد های فوق در دفاتر اصلی و نمایش حساب سرمایه گذاری و درآمد حاصل از آن به سه روش :

الف ) بهای تمام شده ،

ب ) ارزش ویژه کامل و

ج ) ارزش ویژه ناقص .

تمرین ۳ - ترازنامه دو شرکت الف و ب قبل از سرمایه گذاری در ۱۳۹۱/۱/۱ به شرح زیر است :

الف	دفتری ب	متعارف ب	
۵۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	نقد
۴۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	کالا
۳۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	حساب دریافتنی
۹۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	زمین
۸۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	ساختمان
<u>۲۹۰۰۰۰۰</u>	<u>۶۸۰۰۰۰۰</u>		جمع
۵۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	حساب پرداختنی
۴۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	اوراق پرداختنی

۴۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	سرمایه سهام
۱۰۰۰۰۰	۰	صرف سهام
۳۰۰۰۰	۰	سود انباشته
<u>۶۸۰۰۰۰</u>	<u>۲۹۰۰۰۰۰</u>	جمع

در تاریخ ۱۳۹۱/۱/۱ شرکت الف ۸۰٪ سهام عادی شرکت ب را به مبلغ ۷۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرد. در طول سال مالی ۱۳۹۱ شرکت ب مبلغ ۲۵۰۰۰۰ ریال سود اعلام کرد و مبلغ ۱۵۰۰۰۰ ریال سود نقدی پرداخت کرد. مطلوبست انجام ثبت روزنامه و نمایش حساب سرمایه گذاری در شرکت ب و درآمد حاصل از آن به سه روش :

الف ( بهای تمام شده ،

ب ( ارزش ویژه کامل و

ج ( ارزش ویژه ناقص .

تمرین ۴ - شرکت الف در ۱۳۹۱/۱/۱ ، ۸۰٪ سهام شرکت ب را به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرد. شرکت از روش بهای تمام شده برای نگه داری حساب درآمد و سرمایه گذاری استفاده می کند. ارزش دفتری خالص دارایی های شرکت ب در زمان تحصیل ۹۰۰۰۰۰ ریال بود و مازاد پرداخت شده ۵۰٪ برای اضافه ارزش زمین و ۵۰٪ برای سرقتی بود. تراز آزمایشی دو شرکت در پایان سال ۱۳۹۱ بشرح زیر است :

اصلی	فرعی	
۵۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	فروش
۲۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	بهای تمام شده فروش
۵۰۰۰	۷۰۰۰	هزینه عملیاتی
۶۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	سود انباشته ۱۳۹۱/۱/۱
۱۰۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	سهام عادی
۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	توزیع سود
۴۶۰۰۰	۳۰۳۰۰۰	نقد
۷۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	کالا
۵۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	زمین
۲۵۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	بدهی

مطلوبست ثبت رویداد های فوق و تهیه صورت های مالی تلفیقی به استاندارد ایران ؟

تمرین ۵ - تمرین شماره ۴ را با فرض استفاده از روش ارزش ویژه کامل حل کنید ؟



تمرین ۶ - شرکت الف در اول سال ۱۳۹۰، ۸۰٪ سهام شرکت ب را به مبلغ ۱۱۹۰۰۰۰ ریال خریداری کرد. تراز آزمایشی دو شرکت دو سال پس از تحصیل در ۹۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

الف	ب	
۲۸۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	وجوه نقد
۲۰۰۰۰۰	۴۶۰۰۰۰	حساب های دریافتنی
۷۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	موجودی ها
۱۳۲۶۰۰۰	.	سرمایه گذاری در ب
۲۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	ساختمان
۷۵۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰	تجهیزات
۳۰۶۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	سود پرداختی
۱۲۵۰۰۰۰	۱۰۵۰۰۰۰	بهای تمام شده فروش
۲۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	هزینه استهلاک
۵۷۰۰۰۰	۵۸۰۰۰۰	سایر هزینه ها
۴۰۰۰۰۰	۲۴۰۰۰۰	حساب های پرداختنی
۲۱۲۶۰۰۰	۱۱۵۰۰۰۰	سهام عادی
۳۰۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	فروش
۱۵۶۰۰۰	.	درآمد سرمایه گذاری

سایر اطلاعات:

- مانده حساب سهام عادی و سود انباشته شرکت فرعی در زمان سرمایه گذاری بترتیب ۱۱۵۰۰۰۰ و ۱۵۰۰۰۰ ریال بود.
- در تاریخ تحصیل شرکت الف ۱۵۰۰۰۰ ریال مازاد بر ارزش دفتری خالص دارایی ب پرداخت کرد که ۶۰۰۰۰ ریال آن مربوط به ساختمان (عمر مفید باقیمانده ۶ سال)، ۴۰۰۰۰ ریال مربوط به تجهیزات (عمر مفید باقیمانده ۵ سال) و مابقی سرقتی با عمر ۲۵ سال است.
- شرکت ب در سال ۱۳۹۰ سود خالصی به میزان ۳۰۰۰۰۰ ریال گزارش کرد و مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰ ریال سود نقدی پرداخت کرد.

مطلوبست تهیه کاربرگ تلفیقی برای پایان سال ۱۳۹۱؟

تمرین ۷ - اطلاعات مثال قبل را با فرض روش بهای تمام شده تعدیل کنید و سوال را با روش بهای تمام شده حل کنید.

# فصل چهارم

مبادلات بین گروه - خرید و فروش کالا

## کلیات

مبادلات بین شرکت های عضو گروه میتواند شامل گونه زیادی از مبادلات باشد . خرید و فروش کالا ، دارایی ثابت ، ارائه خدمات ، خرید و فروش مواد اولیه نمونه ای از این مبادلات است . نقطه مشترک میان همه مبادلات فی مابین شرکت های عضو گروه این است که حساب خرید و فروش و سود و زیان حاصل از فروش فی مابین ، در کاربرد های تلفیقی باید حذف شوند . در ادامه به توضیح خرید و فروش موجودی کالا بین شرکت های عضو گروه می پردازیم .

## خرید و فروش موجودی کالا بین شرکت اصلی و فرعی

زمانی که سیستم حسابداری شرکت خریدار ، سیستم ادواری باشد حساب خرید و فروش ، حساب های متقابل و زمانی که سیستم حسابداری خریدار ، سیستم دائمی باشد ، حساب فروش ، بهای تمام شده فروش و موجودی کالا حساب های متقابل مبادله هستند . در صورت های مالی تلفیقی حساب های متقابل فوق باید حذف شوند . لازم به ذکر است هرکدام از شرکت های خریدار و فروشنده عضو گروه یک شخصیت مستقل قانونی هستند و سود و زیان حاصل از خرید و فروش کالا را در دفاتر خود ثبت می کنند و هیچ گونه تعدیلی بابت مبادلات فی مابین انجام نمی دهند بلکه تعدیلات ذکر شده فقط در کاربرد تهیه صورت های مالی انجام می شود .

## رهنمود کلی برای حذف مبادلات فی مابین شرکت های عضو گروه

۱. حذف خرید و فروش بین گروه شرکت ها به گونه ای که این معاملات اصلا صورت نگرفته اند.
۲. حذف سود و زیان تحقق یافته و تحقق نیافته بین گروه شرکت ها .

نحوه محاسبه سود و زیان تحقق نیافته و تحقق یافته که در مورد موجودی های پایان و ابتدای دوره موضوعیت دارد ، بستگی به روش قیمت گذاری فروش کالا توسط شرکت های عضو گروه دارد . اונع روش قیمت گذاری بشرح زیر است :

- بهای تمام شده + درصد مشخصی سود
- درصدی از بهای فروش

## مثال

اگر موجودی کالای پایان دوره شرکت فرعی که از شرکت اصلی خرید مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال باشد ، سود تحقق نیافته موجودی پایان دوره در هر یک از مفروضات زیر را محاسبه کنید :

الف) فروش به بهای تمام شده + ۲۰٪ سود و

ب) کسب سود ناویژه ۲۰٪ از فروش

حل :

الف )

$$\text{سود تحقق نیافته} = ۱۰۰۰۰۰ - \frac{۱۰۰۰۰۰}{۱+۲۰\%} = ۱۶۶۶۷$$

ب)

$$\text{سود تحقق نیافته} = ۱۰۰۰۰۰ \times ۲۰\% = ۲۰۰۰۰$$

✓ زمانی که فروش از شرکت فرعی به شرکت اصلی باشد ، باید سهم اقلیت را بابت سود تحقق نیافته و تحقق یافته تعدیل کنیم . یعنی در محاسبه سهم اقلیت از سود جاری بصورت زیر عمل می کنیم :

سهم اقلیت × (سود تحقق یافته + سود تحقق نیافته - سود فرعی)

## فروش کالا از شرکت اصلی به شرکت فرعی

ثبت حذف خرید و فروش :

XXX فروش اصلی

XXX بهای تمام شده فرعی

ثبت حذف سود تحقق نیافته :

XXX بهای تمام شده فرعی

XXX کالای فرعی

ثبت حذف سود تحقق یافته :

XXX سود انباشته اصلی

XXX بهای تمام شده فرعی

## فروش کالا از شرکت فرعی به شرکت اصلی

ثبت حذف خرید و فروش :

XXX	فروش فرعی
XXX	بهای تمام شده اصلی

حذف سود تحقق نیافته :

XXX	بهای تمام شده اصلی
XXX	موجودی کالا اصلی

حذف سود تحقق یافته :

XXX	سود انباشته اصلی
XXX	سهم اقلیت
XXX	بهای تمام شده اصلی

## مثال

اطلاعات زیر از دفاتر شرکت اصلی و فرعی استخراج شده است :

۲۰۰۰۰۰ ریال	بهای سرمایه گذاری
-------------	-------------------

۸۰٪	درصد سرمایه گذاری
-----	-------------------

حقوق فرعی در زمان تحصیل :

۱۰۰۰۰۰	سهم عادی
--------	----------

۵۰۰۰۰	سود انباشته
-------	-------------

هرگونه مازاد پرداختی برای سرقفلی است .

در طی سال ۱۳۸۱ و ۱۳۸۲ رویداد های زیر رخ داده است :

سال ۱۳۸۲	سال ۱۳۸۱	
۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	فروش اصلی به فرعی
۲۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	فروش فرعی به اصلی

روش فروش شرکت اصلی به فرعی بهای تمام شده + ۲۵٪ سود است و سود ناخالص فروش شرکت

فرعی به اصلی ۲۰٪ فروش است .

سایر اطلاعات :

سال ۱۳۸۲	سال ۱۳۸۱	
۱۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	سود فرعی
۴۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	سود توزیعی فرعی
۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	سود اصلی
۴۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	سود توزیعی اصلی
۳۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	موجودی پایان دوره اصلی (خرید از فرعی)
۱۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	موجودی پایان دوره فرعی (خرید از اصلی)
مطلوبست ثبت های کاربرگی لازم در سال های ۱۳۸۱ و ۱۳۸۲ ؟		

حل :

ثبت های کاربرگی سال ۱۳۸۱ :

حذف فروش فی مابین :

۴۰۰۰۰	فروش فرعی
۱۰۰۰۰۰	فروش اصلی
۴۰۰۰۰	بهای تمام شده فرعی
۱۰۰۰۰۰	بهای تمام شده فرعی

حذف سود و زیان تحقق نیافته فروش اصلی به فرعی :

$$۲۰۰۰۰ - \frac{۲۰۰۰۰}{۱+۲۵\%} = ۴۰۰۰ \quad \begin{array}{l} \text{بهای تمام شده فرعی} \\ \text{موجودی کالای فرعی} \end{array}$$

حذف سود و زیان تحقق نیافته فروش فرعی به اصلی :

$$۸۰۰۰۰ \times ۲۰\% = ۱۶۰۰۰ \quad \begin{array}{l} \text{بهای تمام شده اصلی} \\ \text{کالای اصلی} \end{array}$$

✓ در سال اول سود تحقق یافته نداریم.

ثبت بستن درآمد سرمایه گذاری :

$$۲۰۰۰۰ \times ۸۰\% = ۱۶۰۰۰ \quad \begin{array}{l} \text{درآمد سرمایه گذاری} \\ \text{سود توزیعی فرعی} \end{array}$$

بستن حساب سرمایه گذاری در فرعی :

$100000 \times 8\%$	=	8000	سهام عادی
$50000 \times 8\%$	=	4000	سود انباشته
$100000 \times 8\%$	=	8000	سرقفلی
		20000	سرمایه گذاری در کاج

ثبت تعدیلات سرقفلی :

$\frac{8000}{20}$	=	400	هزینه عملیاتی
		400	سرقفلی

محاسبه سهم اقلیت از سود دوره :

$$36800 = 20\% \times ((\text{سود تحقق نیافته فروش فرعی به اصلی}) - 16000 - 200000)$$

ثبت وارد کردن سود اقلیت :

36800	سود جاری
36800	سهم اقلیت

بستن سهم اقلیت :

$100000 \times 20\%$	=	20000	سهام عادی
$50000 \times 20\%$	=	10000	سود انباشته
		30000	سهم اقلیت

بستن سود توزیعی فرعی :

$20000 \times 20\%$	=	4000	سهم اقلیت
		4000	سود توزیعی فرعی

اثبات سهم اقلیت :

۵۰۰۰۰	سود انباشته ۱۳۸۱/۱/۱
۲۰۰۰۰۰	سود سال ۱۳۸۱
<u>(۲۰۰۰۰)</u>	توزیع سود سال ۱۳۸۱
۲۳۰۰۰۰	سود انباشته ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

۱۰۰۰۰۰	سرمایه سهام عادی
<u>۳۳۰۰۰۰</u>	جمع حقوق صاحبان سهام فرعی
٪۲۰	× در صد اقلیت
۶۶۰۰۰	

سهم اقلیت از سود تحقق نیافته فروش به اصلی (۳۲۰۰) =  $۱۶۰۰۰ \times ٪۲۰$   
سهم اقلیت در ترازنامه ۶۲۸۰۰

سود تحقق نیافته - (سود فرعی) ۲۰۰۰۰۰ + (سود اصلی) ۵۰۰۰۰۰ = سود تلفیقی سال ۱۳۸۱  
 ۶۳۹۲۰۰ = ۳۶۸۰۰ (سود سهم اقلیت) - ۴۰۰۰ (استهلاک سرقفلی) - (۱۶۰۰۰ + ۴۰۰۰) (کل)

حساب درآمد سرمایه گذاری به روش ارزش ویژه کامل			
اعلام سود	۱۶۰۰۰۰	تعدیلات	۴۰۰۰
		سود تحقق نیافته اصلی به فرعی	۴۰۰۰
		سهم اصلی از سود تحقق نیافته	۱۲۸۰۰
		فرعی به اصلی	
مانده	<u>۱۳۹۲۰۰</u>		

ثبت های کاربرگی سال دوم :

۲۳۰۰۰۰	سود انباشته ۱۳۸۲/۱/۱
۱۰۰۰۰۰	سود سال ۱۳۸۲
<u>(۴۰۰۰۰)</u>	توزیع سود سال ۱۳۸۲
۲۹۰۰۰۰	سود انباشته ۱۳۸۲/۱۲/۲۹



تعدیل حساب سرمایه گذاری :

$$(230000 - 50000) \times 80\% = 144000$$

سرمایه گذاری در کاج  
سود انباشته اصلی

ثبت حذف خرید و فروش فی مابین :

$$\begin{array}{rcl} 50000 & & \text{فروش اصلی} \\ 20000 & & \text{فروش فرعی} \\ 50000 & & \text{بهای تمام شده فرعی} \\ 20000 & & \text{بهای تمام شده اصلی} \end{array}$$

ثبت بستن سود تحقق نیافته سال ۱۳۸۲ فروش اصلی به فرعی :

$$10000 - \frac{10000}{1+25\%} = 2000$$

بهای تمام شده فرعی  
موجودی کالای فرعی

ثبت بستن سود تحقق یافته سال ۱۳۸۲ فروش اصلی به فرعی :

$$4000 = \text{سود تحقق نیافته سال ۱۳۸۱ اصلی به فرعی}$$

سود انباشته اصلی  
بهای تمام شده فرعی

ثبت بستن سود تحقق نیافته سال ۱۳۸۲ فروش فرعی به اصلی :

$$6000 \times 20\% = 6000$$

بهای تمام شده اصلی  
موجودی کالای اصلی

ثبت بستن سود تحقق یافته سال ۱۳۸۲ فروش فرعی به اصلی :

$$\begin{array}{rcl} 12800 & = & 16000 \times 80\% \quad (\text{سود تحقق نیافته سال ۱۳۸۱}) \\ 3200 & = & 16000 \times 20\% \\ 16000 & & \text{بهای تمام شده اصلی} \end{array}$$

سود انباشته اصلی  
سهم اقلیت  
بهای تمام شده اصلی

ثبت بستن درآمد سرمایه گذاری :

$$\begin{array}{lcl} \text{درآمد حاصل از سرمایه گذاری} & 32000 & = 40000 \times 80\% \text{ (سود سال 1382 فرعی)} \\ \text{سود توزیعی فرعی} & 32000 & \end{array}$$

بستن حساب سرمایه گذاری در فرعی :

$$\begin{array}{lcl} \text{سهام عادی} & 80000 & = 100000 \times 80\% \\ \text{سود انباشته} & 184000 & = 230000 \times 80\% \\ \text{سرقفلی} & 80000 & = 100000 \times 80\% \\ \text{سرمایه گذاری در کاج} & 344000 & \end{array}$$

ثبت تعدیلات سرقفلی :

$$\begin{array}{lcl} \text{سود انباشته اصلی} & 4000 & = \text{استهلاک سال 1381} \\ \text{هزینه عملیاتی} & 4000 & = \frac{80000}{20} \\ \text{سرقفلی} & 8000 & \end{array}$$

محاسبه سهم اقلیت از سود دوره :

$$\begin{array}{l} \text{سود تحقق نیافته فروش ( 6000 - (سود تحقق یافته فروش فرعی به اصلی) 16000 + 100000)} \\ \text{22000 = } 20\% \times ((\text{فرعی به اصلی})) \end{array}$$

ثبت وارد کردن سود اقلیت :

$$\begin{array}{lcl} \text{سود جاری} & 22000 & \\ \text{سهم اقلیت} & 22000 & \end{array}$$

بستن سهم اقلیت :

$$\begin{array}{lcl} \text{سهام عادی} & 20000 & = 100000 \times 20\% \\ \text{سود انباشته} & 46000 & = 230000 \times 20\% \\ \text{سهم اقلیت} & 66000 & \end{array}$$

بستن سود توزیعی فرعی :

$$\begin{array}{lcl} \text{سهم اقلیت} & 8000 & = 40000 \times 20\% \\ \text{سود توزیعی فرعی} & 8000 & \end{array}$$

اثبات سهم اقلیت :

۲۹۰۰۰۰	سود انباشته ۱۳۸۲/۱۲/۲۹
۱۰۰۰۰۰	سرمایه سهام عادی
<u>۳۹۰۰۰۰</u>	جمع حقوق صاحبان سهام فرعی
٪۲۰	× در صد اقلیت
۷۸۰۰۰	
-سهم اقلیت از سود تحقق نیافته فروش به اصلی = $\frac{(۱۲۰۰)}{۶۰۰۰} \times ٪۲۰ =$	
<u>۷۶۸۰۰</u>	سهم اقلیت در ترازنامه

سود تحقق نیافته - (۱۰۰۰۰۰۰ (سود فرعی) + ۵۰۰۰۰ (سود اصلی) = سود تلفیقی سال ۱۳۸۲  
 سود تحقق یافته + ۲۲۰۰۰ (سود سهم اقلیت) - ۴۰۰۰ (استهلاک سرقفلی) - (۲۰۰۰ + ۶۰۰۰) (کل)  
 = ۱۳۶۰۰۰ (۱۶۰۰۰ + ۴۰۰۰) (کل)

حساب درآمد سرمایه گذاری به روش ارزش ویژه کامل			
اعلام سود	۸۰۰۰۰	تعدیلات	۴۰۰۰
سود تحقق یافته فروش اصلی به فرعی	۴۰۰۰	سود تحقق نیافته اصلی به فرعی	۲۰۰۰
سود تحقق یافته فروش فرعی به اصلی	۱۲۸۰۰	سهم اصلی از سود تحقق نیافته فرعی به اصلی	۴۸۰۰
مانده	<u>۸۶۰۰۰</u>		

## مثال

تراز آزمایشی شرکت اصلی و فرعی در پایان سال ۱۳۹۰ در ادامه ارائه شده است . شرکت اصلی در ابتدای سال ۱۳۸۵ ، ۸۰٪ سهام شرکت فرعی را به مبلغ ۸۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرده بود . شرکا اصلی از روش بهای تمام شده برای نگه داری حساب سرمایه گذاری و درآمد حاصل از آن استفاده می کنند . حقوق شرکت فرعی در زمان تحصیل شامل ۴۰۰۰۰۰ ریال سهام عادی و ۴۰۰۰۰۰ ریال سود انباشته بود . تجدید ارزیابی های زمان خرید بشرح زیر بود :

کالا + ۲۰۰۰۰ (در سال ۱۳۸۵ فروخته شد)  
 ساختمان + ۱۰۰۰۰۰ (استهلاک ۱۰ ساله)

مازاد پرداخت شده برای سرقفلی بود که طی ۲۰ سال مستهلاک می شود .

شرح	اصلی	فرعی
فروش	۲۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰
بهای تمام شده فروش	۱۰۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰
هزینه عملیاتی	۲۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰
سود انباشته ۱۳۹۰/۱/۱	۱۲۰۰۰۰۰	۶۵۰۰۰۰
توزیع سود در سال ۱۳۹۰	۲۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰
نقد	۲۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰
کالا	۵۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰
ساختمان	۱۵۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰
حساب پرداختی	۳۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰
سهام عادی	۷۸۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰

در سال ۱۳۸۹ هیچ گونه مبادله فی مابین وجود نداشته و مبادلات فی مابین در سال ۱۳۹۰ بشرح زیر است :

فروش کالا شرکت اصلی به فرعی ۲۰۰۰۰۰  
سود فروش ۲۰٪ فروش

فروش کالا فرعی به اصلی ۳۰۰۰۰۰  
سود فروش بهای تمام شده + ۲۰٪ سود

کالای باقیمانده نزد شرکت فرعی (خرید از اصلی) ۵۰۰۰۰  
کالای باقیمانده نزد شرکت اصلی (خرید از فرعی) ۱۰۰۰۰۰

مطلوبست تهیه صورت های مالی تلفیقی در پایان سال ۱۳۹۰ ؟

**حل :**

در مرحله اول چون نحوه نگه داری حساب سرمایه گذاری در فرعی روش بهای تمام شده است ، باید حساب سرمایه گذاری را به روز کنیم :

محاسبه تغییرات حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی : (سهام ثابت بود)

سود انباشته در ابتدای سال ۱۳۹۰ ۶۵۰۰۰۰

سود انباشته فرعی در ابتدای سرمایه گذاری (۴۰۰۰۰۰)

افزایش در حقوق شرکت فرعی ۲۵۰۰۰۰

ثبت های کاربرگی :

ثبت به روز کردن سرمایه گذاری در فرعی : (۱)

$$\begin{array}{rcl} \text{سرمایه گذاری در فرعی} & = & ۲۰۰۰۰۰ \\ \text{سود انباشته اصلی} & & ۲۰۰۰۰۰ \end{array}$$

ثبت بستن فروش اصلی به فرعی : (۲)

$$\begin{array}{rcl} \text{فروش اصلی} & & ۲۰۰۰۰۰ \\ \text{بهای تمام شده فرعی} & & ۲۰۰۰۰۰ \end{array}$$

ثبت بستن فروش فرعی به اصلی : (۳)

$$\begin{array}{rcl} \text{فروش فرعی} & & ۳۰۰۰۰۰ \\ \text{بهای تمام شده اصلی} & & ۳۰۰۰۰۰ \end{array}$$

ثبت بستن سود تحقق نیافته فروش اصلی به فرعی : (۴)

محاسبه سود تحقق نیافته فروش اصلی به فرعی :

$$\begin{array}{rcl} \text{کالای باقی مانده نزد فرعی (خرید از اصلی)} & & ۵۰۰۰۰ \\ \text{سود فروش کالا از شرکت اصلی به فرعی} & & \underline{۲۰\%} \\ \text{سود تحقق نیافته فروش اصلی به فرعی} & & ۱۰۰۰۰ \end{array}$$

بهای تمام شده فرعی ۱۰۰۰۰

موجودی کالای فرعی ۱۰۰۰۰

ثبت بستن سود تحقق نیافته فروش فرعی به اصلی : (۵)

محاسبه سود تحقق نیافته فروش فرعی به اصلی :

$$100000 - \frac{1}{1+25\%} = 20000$$

سود فروش کالا از فرعی به اصلی

سود تحقق نیافته فروش فرعی به اصلی

بهای تمام شده اصلی ۲۰۰۰۰

موجودی کالای اصلی ۲۰۰۰۰

تا اینجا ثبت های کاربگی مربوط به خرید و فروش و سود تحقق نیافته را در کاربرگ وارد کردیم .  
باقی مراحل همانند گذشته است .

ارزش روز شرکت فرعی در زمان تحصیل :

۴۰۰۰۰۰	سهام عادی
۴۰۰۰۰۰	سود انباشته
۲۰۰۰۰	تجدید ارزیابی کالا
۱۰۰۰۰۰	تجدید ارزیابی ساختمان
<u>۹۲۰۰۰۰</u>	ارزش روز شرکت فرعی در زمان خرید

محاسبه سرقفلی خرید سهم شرکت اصلی :

$$920000 \times 80\% = \frac{800000}{736000} - 64000$$

بهای تمام شده خرید ۸۰۰۰۰۰

ارزش روز فرعی (سهم اصلی) (۷۳۶۰۰۰)

سرففلی سهم اصلی ۶۴۰۰۰

محاسبه تعدیلات سال ۱۳۹۰ :

سهم فرعی ۲۰٪	سهم اصلی ۸۰٪
(۲) ۲۰۰۰	(۱) ۸۰۰۰ استهلاك ساختمان
.	(۳) ۳۲۰۰ استهلاك سرففلی
<u>۲۰۰۰</u>	جمع تعدیلات ۱۳۹۰ ۱۱۲۰۰

- (۱) ساختمان ۱۰۰۰۰۰ ریال اضافه ارزش داشت که ۸۰۰۰۰ ریال آن سهم شرکت اصلی است که باید طی ۱۰ سال مستهلاک شود. بنابراین استهلاک هر ساله آن مبلغ ۸۰۰۰ ریال می باشد.
- (۲) ساختمان ۱۰۰۰۰۰ ریال اضافه ارزش داشت که ۲۰۰۰۰ ریال آن سهم شرکت فرعی است که باید طی ۱۰ سال مستهلاک شود. بنابراین استهلاک هر ساله آن مبلغ ۲۰۰۰ ریال می باشد.
- (۳) سرقتی مبلغ ۶۴۰۰۰ ریال بود که باید طی ۲۰ سال مستهلاک گردد. بنابر این استهلاک سالانه آن ۳۲۰۰ ریال می باشد.

محاسبه تعدیلات سال های قبل :

سهم اصلی ۸۰٪	سهم فرعی ۲۰٪	
۱۶۰۰۰	۴۰۰۰	کالا سال ۱۳۸۵
۸۰۰۰	۲۰۰۰	استهلاک ساختمان ۱۳۸۵
۳۲۰۰	.	استهلاک سرقتی ۱۳۸۵
۸۰۰۰	۲۰۰۰	استهلاک ساختمان ۱۳۸۶
۳۲۰۰	.	استهلاک سرقتی ۱۳۸۶
۸۰۰۰	۲۰۰۰	استهلاک ساختمان ۱۳۸۷
۳۲۰۰	.	استهلاک سرقتی ۱۳۸۷
۸۰۰۰	۲۰۰۰	استهلاک ساختمان ۱۳۸۸
۳۲۰۰	.	استهلاک سرقتی ۱۳۸۸
۸۰۰۰	۲۰۰۰	استهلاک ساختمان ۱۳۸۹
۳۲۰۰	.	استهلاک سرقتی ۱۳۸۹
<u>۷۲۰۰۰</u>	<u>۱۴۰۰۰</u>	جمع تعدیلات سنوات قبل

ثبت بستن حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی : (۶)

۴۰۰۰۰۰ × ۸۰٪	=	۳۲۰۰۰۰	سهم عادی فرعی
۶۵۰۰۰۰ × ۸۰٪	=	۵۲۰۰۰۰	سود انباشته فرعی
۲۰۰۰۰ × ۸۰٪	=	۱۶۰۰۰	کالا
۱۰۰۰۰۰ × ۸۰٪	=	۸۰۰۰۰	ساختمان
		۶۴۰۰۰	سرقتی
		۱۰۰۰۰۰۰	سرمایه گذاری در فرعی

ثبت بستن تعدیلات سهم شرکت اصلی : (۷)

هزینه عملیاتی	۱۱۲۰۰	هزینه استهلاک ساختمان و سرقفلی	۱۳۹۰
سود انباشته اصلی	۷۲۰۰۰	تعدیلات سال ۱۳۸۵ تا ۱۳۸۹	
کالا	۱۶۰۰۰		
ساختمان	۴۸۰۰۰	$۸۰۰۰ \times ۶$	$=$
سرقفلی	۱۹۲۰۰	$۳۲۰۰ \times ۶$	$=$

ثبت بستن درآمد حاصل از سرمایه گذاری : (۸)

درآمد حاصل از سرمایه گذاری	۱۲۰۰۰۰	$۱۵۰۰۰۰ \times ۸۰\%$	$=$
توزیع سود فرعی	۱۲۰۰۰۰		

ثبت بستن سهم اقلیت از حقوق شرکت فرعی : (۹)

سهم عادی فرعی	۸۰۰۰۰	$۴۰۰۰۰۰ \times ۲۰\%$	$=$
سود انباشته فرعی	۱۳۰۰۰۰	$۶۵۰۰۰۰ \times ۲۰\%$	$=$
کالا	۴۰۰۰	$۲۰۰۰۰ \times ۲۰\%$	$=$
ساختمان	۲۰۰۰۰	$۱۰۰۰۰۰ \times ۲۰\%$	$=$
سهم اقلیت	۲۳۴۰۰۰		

ثبت بستن تعدیلات سهم شرکت فرعی : (۱۰)

هزینه عملیاتی	۲۰۰۰	هزینه استهلاک ساختمان	۱۳۹۰
سهم اقلیت	۱۴۰۰۰	تعدیلات سال ۱۳۸۵ تا ۱۳۸۹	
کالا	۴۰۰۰		
ساختمان	۱۲۰۰۰	$۲۰۰۰ \times ۶$	$=$

ثبت بستن حساب توزیع سود شرکت فرعی : (۱۱)

سهم اقلیت	۳۰۰۰۰	$۱۵۰۰۰۰ \times ۲۰\%$	$=$
توزیع سود شرکت فرعی	۳۰۰۰۰		



محاسبه سهم اقلیت از سود سال جاری شرکت فرعی :

۴۰۰۰۰۰	سود خالص شرکت فرعی
(۲۰۰۰۰)	سود تحقق نیافته فروش به اصلی
۳۸۰۰۰۰	
<u>٪۲۰</u>	× سهم اقلیت
۷۶۰۰۰	
(۲۰۰۰)	تعدیلات سال ۱۳۹۰ سهم فرعی
<u>۷۴۰۰۰</u>	سهم اقلیت از سود سال جاری فرعی

ثبت بستن سهم اقلیت از سود سال جاری : (۱۲)

۷۴۰۰۰	سود جاری
۷۴۰۰۰	سهم اقلیت

حالا تمامی ثبت های کاربرگی فوق را وارد کاربرگ می کنیم :

حساب سهم اقلیت (نمایش در کاربرگ تلفیقی در قسمت ترازنامه)

(۹)	۲۳۴۰۰۰	۱۴۰۰۰	(۱۰)
(۱۲)	۷۴۰۰۰	۳۰۰۰۰	(۱۱)
مانده	<u>۲۶۴۰۰۰</u>		

اثبات سهم اقلیت در ترازنامه تلفیقی :

۴۰۰۰۰۰	سرمایه سهام فرعی
۹۰۰۰۰۰	سود انباشته ۱۳۹۰/۱۲/۲۹
<u>٪۲۰</u>	× سهم اقلیت
۲۶۰۰۰۰	
۸۰۰۰	+ باقیمانده اضافه ارزش ساختمان سهم فرعی
$۲۰۰۰۰ \times ٪۲۰ = (۴۰۰۰)$	سود تحقق نیافته فروش فرعی به اصلی سهم اقلیت
<u>۲۶۴۰۰۰</u>	سهم اقلیت در تراز نامه :

صورت های مالی	شرکت اصلی	شرکت فرعی	تعدیلات		سهم اقلیت	صورت مالی تلفیقی
			بدهکار	بستانکار		
فروش	۲۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰	(۲) ۲۰۰۰۰۰ (۳) ۳۰۰۰۰۰			۲۱۰۰۰۰۰
بهای تمام شده فروش	۱۰۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	(۴) ۱۰۰۰۰ (۵) ۲۰۰۰۰	(۲) ۲۰۰۰۰۰ (۳) ۳۰۰۰۰۰		۶۸۰۰۰۰
هزینه عملیاتی	۲۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	(۷) ۱۱۲۰۰ (۱۰) ۲۰۰۰			۲۶۳۲۰۰
درآمد سرمایه گذاری	۱۲۰۰۰۰	۰	(۸) ۱۲۰۰۰۰			۰
سهم اقلیت از سود	۰	۰			(۱۲) ۷۴۰۰۰	(۱۲) (۷۴۰۰۰)
سود خالص دوره	<u>۹۲۰۰۰۰</u>	<u>۴۰۰۰۰۰</u>				<u>۱۰۸۲۸۰۰</u>
سود انباشته ۱۳۹۰/۱/۱	۱۲۰۰۰۰۰	۶۵۰۰۰۰	(۶) ۵۲۰۰۰۰ (۷) ۷۲۰۰۰	(۱) ۲۰۰۰۰۰	(۹) ۱۳۰۰۰۰	۱۳۲۸۰۰۰
سود خالص دوره	۹۲۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰				۱۰۸۲۸۰۰
توزیع سود	(۲۰۰۰۰۰)	(۱۵۰۰۰۰)		(۸) ۱۲۰۰۰۰	(۱۱) (۳۰۰۰۰۰)	(۲۰۰۰۰۰)
سود انباشته ۱۳۹۰/۱۲/۲۹	<u>۱۹۲۰۰۰۰</u>	<u>۹۰۰۰۰۰</u>				<u>۲۲۱۰۸۰۰</u>
نقد	۲۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰				۷۰۰۰۰۰
کالا	۵۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰	(۶) ۱۶۰۰۰ (۵) ۲۰۰۰۰ (۷) ۱۶۰۰۰ (۱۰) ۴۰۰۰	(۴) ۱۰۰۰۰	(۹) ۴۰۰۰	۱۰۷۰۰۰۰
ساختمان	۱۵۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	(۶) ۸۰۰۰۰ (۷) ۴۸۰۰۰ (۱۰) ۱۲۰۰۰	(۷) ۲۰۰۰۰۰	(۹) ۲۰۰۰۰۰	۱۹۴۰۰۰۰
سرمایه گذاری در فرعی	۸۰۰۰۰۰	۰	(۱) ۲۰۰۰۰۰	(۶) ۱۰۰۰۰۰۰		۰
سرقفلی	۰	۰	(۶) ۶۴۰۰۰	(۷) ۱۹۲۰۰		۴۴۸۰۰
جمع دارایی ها	<u>۳۰۰۰۰۰۰</u>	<u>۱۵۰۰۰۰۰</u>				<u>۳۷۵۴۸۰۰</u>
حساب پرداختنی	۳۰۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰				۵۰۰۰۰۰۰
سهم عادی	۷۸۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰۰	(۶) ۳۲۰۰۰۰۰		(۹) ۸۰۰۰۰۰۰	۷۸۰۰۰۰۰
سود انباشته ۱۳۹۱/۱۲/۲۹	۱۹۲۰۰۰۰	۹۰۰۰۰۰۰				۲۲۱۰۸۰۰
سهم اقلیت	۰	۰				۲۶۴۰۰۰
جمع بدهی و حقوق	<u>۳۰۰۰۰۰۰</u>	<u>۱۵۰۰۰۰۰</u>				<u>۳۷۵۴۸۰۰</u>

## مثال

فرض کنید در ادامه مثال قبل ، سود سال ۱۳۹۱ شرکت فرعی مبلغ ۵۰۰۰۰۰۰ ریال و سود توزیعی آن شرکت ۳۰۰۰۰۰۰ ریال باشد . فروش اصلی به فرعی ۴۰۰۰۰۰۰ ریال و فروش فرعی به اصلی مبلغ ۲۵۰۰۰۰۰ ریال باشد (سود با همان روال گذشته) . روش نگه داری موجودی کالا **fifo** می باشد . کالای باقیمانده نزد اصلی ۶۰۰۰۰ و کالای باقیمانده نزد فرعی ۸۰۰۰۰ ریال است .  
مطلوبست اعمال ثبت های کاربرگی برای سال ۱۳۹۱ ؟

**حل :**

محاسبه تغییرات حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی : (سهام ثابت بود)

$$\begin{array}{rcl} 900000 & \text{سود انباشته در ابتدای سال ۱۳۹۱} & \\ \underline{(400000)} & \text{سود انباشته فرعی در ابتدای سرمایه گذاری} & \\ 500000 & \text{افزایش در حقوق شرکت فرعی} & \end{array}$$

ثبت های کاربرگی :

ثبت به روز کردن سرمایه گذاری در فرعی : (۱)

$$\begin{array}{rcl} 500000 \times 80\% & = & 400000 \\ & \text{سرمایه گذاری در فرعی} & \\ & \text{سود انباشته اصلی} & \end{array}$$

ثبت بستن فروش اصلی به فرعی : (۲)

$$\begin{array}{rcl} 400000 & \text{فروش اصلی} & \\ 400000 & \text{بهای تمام شده فرعی} & \end{array}$$

ثبت بستن فروش فرعی به اصلی : (۳)

$$\begin{array}{rcl} 250000 & \text{فروش فرعی} & \\ 250000 & \text{بهای تمام شده اصلی} & \end{array}$$

ثبت بستن سود تحقق نیافته فروش اصلی به فرعی : (۴)

محاسبه سود تحقق نیافته فروش اصلی به فرعی :

$$\begin{array}{rcl} 80000 & \text{کالای باقی مانده نزد فرعی (خرید از اصلی)} & \\ \underline{20\%} & \text{سود فروش کالا از شرکت اصلی به فرعی} & \\ 16000 & \text{سود تحقق نیافته فروش اصلی به فرعی} & \end{array}$$

بهای تمام شده فرعی ۱۶۰۰۰

موجودی کالای فرعی ۱۶۰۰۰

ثبت بستن سود تحقق نیافته فروش فرعی به اصلی : (۵)

محاسبه سود تحقق نیافته فروش فرعی به اصلی :

$$80000$$

$$1 - \frac{1}{1 + 25\%}$$

$$16000$$

سود فروش کالا از فرعی به اصلی

سود تحقق نیافته فروش فرعی به اصلی

بهای تمام شده اصلی ۱۶۰۰۰

موجودی کالای اصلی ۱۶۰۰۰

ثبت بستن سود تحقق یافته فروش اصلی به فرعی : (۶)

$$10000$$

$$10000$$

سود انباشته اصلی

بهای تمام شده فرعی

ثبت بستن سود تحقق یافته فروش فرعی به اصلی : (۷)

$$20000 \times 80\% = 16000$$

$$20000 \times 20\% = 4000$$

$$20000$$

سود انباشته اصلی

سهم اقلیت

بهای تمام شده اصلی

محاسبه تعدیلات سال ۱۳۹۱ :

سهم اصلی ۸۰٪	سهم فرعی ۲۰٪
(۱) ۸۰۰۰	(۲) ۲۰۰۰
(۳) ۳۲۰۰	۰
جمع تعدیلات ۱۳۹۱ ۱۱۲۰۰	۲۰۰۰

محاسبه تعدیلات سال های قبل :

سهم اصلی ۸۰٪	سهم فرعی ۲۰٪	
۱۶۰۰۰	۴۰۰۰	کالا سال ۱۳۸۵
۸۰۰۰	۲۰۰۰	استهلاک ساختمان ۱۳۸۵
۳۲۰۰	۰	استهلاک سرقفلی ۱۳۸۵
۸۰۰۰	۲۰۰۰	استهلاک ساختمان ۱۳۸۶

۰	۳۲۰۰	استهلاک سرقفلی ۱۳۸۶
۲۰۰۰	۸۰۰۰	استهلاک ساختمان ۱۳۸۷
۰	۳۲۰۰	استهلاک سرقفلی ۱۳۸۷
۲۰۰۰	۸۰۰۰	استهلاک ساختمان ۱۳۸۸
۰	۳۲۰۰	استهلاک سرقفلی ۱۳۸۸
۲۰۰۰	۸۰۰۰	استهلاک ساختمان ۱۳۸۹
۰	۳۲۰۰	استهلاک سرقفلی ۱۳۸۹
۲۰۰۰	۸۰۰۰	استهلاک ساختمان ۱۳۹۰
۰	۳۲۰۰	استهلاک سرقفلی ۱۳۹۰
<u>۱۶۰۰۰</u>	<u>۸۳۲۰۰</u>	جمع تعدیلات سنوات قبل

ثبت بستن حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی : (۸)

$400000 \times 80\%$	=	۳۲۰۰۰۰	سهام عادی فرعی
$900000 \times 80\%$	=	۷۲۰۰۰۰	سود انباشته فرعی
$200000 \times 80\%$	=	۱۶۰۰۰	کالا
$100000 \times 80\%$	=	۸۰۰۰۰	ساختمان
		۶۴۰۰۰	سرقفلی
		۱۲۰۰۰۰۰	سرمایه گذاری در فرعی

ثبت بستن تعدیلات سهم شرکت اصلی : (۹)

هزینه عملیاتی	۱۱۲۰۰	هزینه استهلاک ساختمان و سرقفلی ۱۳۹۱
سود انباشته اصلی	۸۳۲۰۰	تعدیلات سال ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۰
کالا	۱۶۰۰۰	
ساختمان	۵۶۰۰۰	$۸۰۰۰ \times ۷ =$
سرقفلی	۲۲۴۰۰	$۳۲۰۰ \times ۷ =$

ثبت بستن درآمد حاصل از سرمایه گذاری : (۱۰)

$300000 \times 80\%$	=	۲۴۰۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
		۲۴۰۰۰۰	توزیع سود فرعی

ثبت بستن سهم اقلیت از حقوق شرکت فرعی : (۱۱)

۴۰۰۰۰۰ × ٪۲۰	=	۸۰۰۰۰	سهم عادی فرعی
۹۰۰۰۰۰ × ٪۲۰	=	۱۸۰۰۰۰	سود انباشته فرعی
۲۰۰۰۰ × ٪۲۰	=	۴۰۰۰	کالا
۱۰۰۰۰۰ × ٪۲۰	=	۲۰۰۰۰	ساختمان
		۲۸۴۰۰۰	سهم اقلیت

ثبت بستن تعدیلات سهم شرکت فرعی : (۱۲)

هزینه عملیاتی	۲۰۰۰	هزینه استهلاک ساختمان ۱۳۹۱
سهم اقلیت	۱۶۰۰۰	تعدیلات سال ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۰
کالا	۴۰۰۰	
ساختمان	۱۴۰۰۰	$۲۰۰۰ \times ۷ =$

ثبت بستن حساب توزیع سود شرکت فرعی : (۱۳)

٪۲۰ × ۳۰۰۰۰۰	=	۶۰۰۰۰	سهم اقلیت
		۶۰۰۰۰	توزیع سود شرکت فرعی

محاسبه سهم اقلیت از سود سال جاری شرکت فرعی :

۵۰۰۰۰۰	سود خالص شرکت فرعی
۲۰۰۰۰	سود تحقق یافته فروش به اصلی
(۱۶۰۰۰)	سود تحقق نیافته فروش به اصلی
۵۰۴۰۰۰	
٪۲۰	× سهم اقلیت
۱۰۰۸۰۰	
(۲۰۰۰)	تعدیلات سال ۱۳۹۱ سهم فرعی
<u>۹۸۸۰۰</u>	سهم اقلیت از سود سال جاری فرعی

ثبت بستن سهم اقلیت از سود سال جاری : (۱۲)

۹۸۸۰۰	سود جاری
۹۸۸۰۰	سهم اقلیت

## حساب سهم اقلیت (نمایش در کاربرگ تلفیقی در قسمت ترازنامه)

(۱۱)	۲۸۴۰۰۰	۱۶۰۰۰	(۱۲)
		۴۰۰۰	(۷)
	۹۸۸۰۰	۶۰۰۰۰	(۱۳)
مانده	<u>۳۰۲۸۰۰</u>		

اثبات سهم اقلیت در ترازنامه تلفیقی :

۴۰۰۰۰۰

سرمایه سهام فرعی

۱۱۰۰۰۰۰

سود انباشته ۱۳۹۱/۱۲/۲۹

٪۲۰

× سهم اقلیت

۳۰۰۰۰۰

۶۰۰۰

+ باقیمانده اضافه ارزش ساختمان سهم فرعی

 $۱۶۰۰۰ \times ٪۲۰ = (۳۲۰۰۰)$ 

سود تحقق نیافته فروش فرعی به اصلی سهم اقلیت

۳۰۲۸۰۰

سهم اقلیت در تراز نامه :

## تمرین های فصل چهارم

تمرین ۱ - شرکت الف ۸۰٪ سهام عادی شرکت ب را به مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال در ابتدای سال ۱۳۸۵ خریداری کرد. شرکت الف از روش بهای تمام شده برای نگه داری حساب ها استفاده می کند. حقوق شرکت ب در زمان تحصیل شامل ۴۰۰۰۰ ریال سهام عادی و ۳۰۰۰۰ ریال سود انباشته بود و هرگونه مازاد پرداخت شده برای سرقفلی با استهلاك ۲۰ ساله بود. اطلاعات پایان سال ۱۳۸۶ برای دو شرکت بشرح زیر است :

اصلي	فرعي	
۵۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	فروش
۳۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	بهای تمام شده
۱۰۰۰۰	۵۰۰۰	هزینه
۵۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	سود انباشته ۱۳۸۶/۱/۱
۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	توزيع سود سال ۱۳۸۶
۵۰۰۰۰	۸۵۰۰۰	کالا
۹۲۰۰۰	۴۰۰۰۰	سرمایه سهام
سایر اطلاعات :		

۱۰۰۰۰	فروش کالا شرکت اصلی به فرعی
٪۳۰	سود فروش کالا
۵۰۰۰	کالای باقیمانده در پایان سال نزد فرعی

۸۰۰۰	فروش کالا شرکت فرعی به اصلی
٪۴۰	سود فروش کالا
۲۰۰۰	کالای باقیمانده در پایان سال نزد اصلی

در سال ۱۳۸۵ هیچ گونه مبادله فی مابین وجود نداشت. مطلوبست تهیه صورت های مالی تلفیقی برای سال ۱۳۸۶ ؟

تمرین ۲ - اطلاعات فروش فی مابین بین دو شرکت اصلی و فرعی به شرح زیر است :

سال ۱۳۸۲	سال ۱۳۸۱	
۲۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	فروش اصلی به فرعی
٪۲۰	٪۲۰	سود فروش اصلی به فرعی
۱۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	فروش فرعی به اصلی
٪۱۵	٪۱۵	سود فروش فرعی به اصلی



۲۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	کالای باقیمانده نزد اصلی خرید از فرعی
۴۰۰۰۰	۱۵۰۰۰	کالای باقیمانده نزد فرعی خرید از اصلی
شرکت اصلی ۸۰٪ شرکت فرعی را خریده است.		

مطلوبست ثبت های کاربرگی لازم در سال های ۱۳۸۱ و ۱۳۸۲ برای مبادلات فی مابین گروه ؟

تمرین ۳ - شرکت الف در ۱۳۹۱/۱/۱ ، ۸۰٪ سهام شرکت ب را به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرد . شرکت از روش بهای تمام شده برای نگه داری حساب درآمد و سرمایه گذاری استفاده می کند. ارزش دفتری خالص دارایی های شرکت ب در زمان تحصیل ۹۰۰۰۰۰ ریال بود و مازاد پرداخت شده ۵۰٪ برای اضافه ارزش زمین و ۵۰٪ برای سرقفلی بود . تراز آزمایشی دو شرکت در پایان سال ۱۳۹۱ بشرح زیر است :

فرعی	اصلی	
۴۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	فروش
۱۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	بهای تمام شده فروش
۷۰۰۰	۵۰۰۰	هزینه عملیاتی
۴۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰	سود انباشته ۱۳۹۱/۱/۱
۵۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	سهام عادی
۲۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	توزیع سود
۳۰۳۰۰۰	۴۶۰۰۰	نقد
۳۰۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	کالا
۴۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	زمین
۱۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰	بدهی

فروش کالای بین شرکت های گروه بشرح زیر است :

۸۰۰۰	فروش اصلی به فرعی
٪۲۰	سود فروش
۲۰۰۰	باقیمانده در پایان سال نزد فرعی

۹۰۰۰	فروش فرعی به اصلی
٪۳۰	سود فروش
۳۰۰۰	کالای باقیمانده در پایان سال نزد اصلی

مطلوبست تهیه صورت های مالی تلفیقی سال ۱۳۹۱ ؟

## فصل پنجم

مبادلات بین گروه - خرید و فروش دارایی ثابت

## کلیات

در فصل چهارم در مورد خرید و فروش کالا بین شرکت های عضو گروه بحث شد . در این فصل به تشریح خرید و فروش دارایی ثابت (اموال ، ماشین آلات ، تجهیزات ، زمین و ...) بین شرکت های عضو گروه می پردازیم .

دارایی ثابت بر دو قسم استهلاک نا پذیر و استهلاک پذیر می باشد . زمانی که دارایی ثابتی به ارزش دفتری به شرکت های عضو گروه فروخته شود ، هیچ گونه سود و زیانی در دفاتر فروشنده شناسایی نمی شود و هیچ تعدیلی و حذفی در کاربرد ضرورت ندارد . اما وقتی دارایی ثابت به مبلغی غیر از مبلغ دفتری به شرکت های گروه فروخته شود ، شرکت فروشنده در دفاتر خود سود و زیان شناسایی می کند که این سود یا زیان باید در کاربرد ها حذف شود .

### فروش دارایی ثابت استهلاک نا پذیر از شرکت اصلی به فرعی در سال اول

اگر دارایی فروخته شده با سود و زیان ، دارایی استهلاک نا پذیر باشد ، تا زمانی که به شرکت های خارج از گروه فروخته نشود ، هر ساله باید سود و زیان ناشی از فروش را در کاربرد تلفیقی حذف کرد .

## مثال

شرکت اصلی در سال ۱۳۸۵ قطعه زمینی به ارزش دفتری ۱۰۰۰۰۰ ریال را به مبلغ ۱۵۰۰۰۰ ریال به شرکت فرعی فروخت . ثبت رویداد فوق در دفاتر اصلی به شرح زیر است :

بانک	۱۵۰۰۰۰	
زمین	۱۰۰۰۰۰	
سود فروش زمین	۵۰۰۰۰	= ۱۵۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰۰

شرکت فرعی هم ثبت فوق را در دفاتر خود وارد می کند :

زمین	۱۵۰۰۰۰	
بانک	۱۵۰۰۰۰	

در پایان سال ۱۳۸۵ برای تهیه کاربرد تلفیقی ، سود حاصل از فروش زمین باید حذف شود و در مقابل ، حساب زمین در دفاتر شرکت فرعی که ۱۵۰۰۰۰ ریال ثبت شده باید به مبلغ دفتری اصلی یعنی ۱۰۰۰۰۰ ریال ثبت شود . بنابر این ثبت اصلاحی در کاربرد سال ۱۳۸۵ به شرح زیر است :

سود فروش زمین	۵۰۰۰۰	
زمین فرعی	۵۰۰۰۰	

## سود فروش دارایی ثابت استهلاک ناپذیر از شرکت اصلی به فرعی در سال

### دوم

در بخش قبل حذف سود و زیان حاصل از فروش دارایی از شرکت اصلی به فرعی را مشاهده کردیم . اما در سال های بعد تا زمانی که دارایی ثابت بفروش نرود ، مبلغ دفتری آن در دفاتر فرعی به میزان سود یا زیان زمان فروش بیشتر یا کمتر از واقعیت است . همچنین سود انباشته اصلی به دلیل اینکه سود یا زیان فروش به این حساب بسته شده تا زمانی که دارایی فروخته نشود به میزان سود یا زیان فروش دارایی ، بیشتر یا کمتر از مقدار واقعی خود است . بنابراین در سال های بعد ، در کاربرد برای حذف این سود یا زیان ثبت زیر وارد می شود :

اگر در زمان فروش سود داشتیم :

سود انباشته اصلی	XXX	به میزان سود فروش
دارایی فرعی	XXX	

اگر در زمان فروش زیان داشتیم :

دارایی فرعی	XXX	به میزان زیان فروش
سود انباشته اصلی	XXX	

### مثال

در مثال قبل ، فرض کنید در پایان سال ۱۳۸۶ هنوز زمین فروخته نشده ، ثبت زیر را در کاربرد برای حذف سود حاصل از فروش زمین وارد می کنیم :

سود انباشته اصلی	۵۰۰۰۰
زمین فرعی	۵۰۰۰۰

## فروش دارایی ثابت استهلاک ناپذیر به خارج از گروه

در هنگام فروش دارایی ثابت استهلاک ناپذیر به خارج از گروه ، مبلغ فروش اهمیت ندارد و تا میزان سود یا زیان فروش اولیه (فروش اصلی به فرعی) ، سود یا زیان شناسایی می کنیم .

## مثال

فرض کنید در مثال قبل ، شرکت فرعی زمین مذکور را به مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال به خارج از گروه بفروش رساند . در این حالت در دفاتر فرعی ثبت زیر را وارد می کنیم :

بانک ۲۰۰۰۰۰

زمین ۱۵۰۰۰۰

سود فروش ۵۰۰۰۰

در زمان تهیه کاربرگ صورت های مالی در این حالت ، ثبت تعدیلی زیر را در کاربرگ وارد می کنیم :

سود انباشته اصلی ۵۰۰۰۰

سود فروش زمین ۵۰۰۰۰ = ۱۵۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰۰

✓ رقم فروش زمین توسط شرکت فرعی به خارج از گروه برای محاسبه سود حاصل از فروش زمین مهم نیست بلکه شرکت اصلی فقط سود و زیان اولیه را محاسبه می کند .

## فروش دارایی ثابت استهلاک نا پذیر از شرکت فرعی به اصلی در سال اول

برخورد با سود حاصل از فروش دارایی ثابت استهلاک نا پذیر از شرکت فرعی به اصلی ، تا زمانی که دارایی مذکور به خارج از گروه فروخته نشود همانند سود حاصل از فروش اصلی به فرعی است .

## مثال

شرکت فرعی در سال ۱۳۸۵ قطعه زمینی به ارزش دفتری ۱۰۰۰۰۰ ریال را به مبلغ ۱۵۰۰۰۰ ریال به شرکت اصلی فروخت . ثبت رویداد فوق در دفاتر فرعی به شرح زیر است :

بانک ۱۵۰۰۰۰

زمین ۱۰۰۰۰۰

سود فروش زمین ۵۰۰۰۰ = ۱۵۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰۰

شرکت اصلی هم ثبت فوق را در دفاتر خود وارد می کند :

زمین ۱۵۰۰۰۰

بانک ۱۵۰۰۰۰

در پایان سال ۱۳۸۵ برای تهیه کاربرگ تلفیقی ، سود حاصل از فروش زمین باید حذف شود و در مقابل ، حساب زمین در دفاتر شرکت اصلی که ۱۵۰۰۰۰ ریال ثبت شده باید به مبلغ دفتری فرعی یعنی ۱۰۰۰۰۰ ریال ثبت شود . بنابر این ثبت اصلاحی در کاربرگ سال ۱۳۸۵ به شرح زیر است :

سود فروش زمین	۵۰۰۰۰
زمین اصلی	۵۰۰۰۰

## سود فروش دارایی ثابت استهلاک ناپذیر از شرکت فرعی به اصلی در سال دوم

در بخش قبل حذف سود و زیان حاصل از فروش دارایی از شرکت فرعی به اصلی را مشاهده کردیم . اما در سال های بعد تا زمانی که دارایی ثابت بفروش نرود ، مبلغ دفتری آن در دفاتر اصلی به میزان سود یا زیان زمان فروش بیشتر یا کمتر از واقعیت است . همچنین سود انباشته فرعی به دلیل اینکه سود یا زیان فروش به این حساب بسته شده تا زمانی که دارایی فروخته نشود به میزان سود یا زیان فروش دارایی ، بیشتر یا کمتر از مقدار واقعی خود است . بنابراین در سال های بعد ، در کاربرد برای حذف این سود یا زیان ثبت زیر وارد می شود :

سود انباشته فرعی	XXX	به میزان سود فروش
دارایی اصلی	XXX	

اگر در زمان فروش زیان داشتیم :

دارایی اصلی	XXX	به میزان زیان فروش
سود انباشته فرعی	XXX	

## مثال

در مثال قبل ، فرض کنید در پایان سال ۱۳۸۶ هنوز زمین فروخته نشده ، ثبت زیر را در کاربرد برای حذف سود حاصل از فروش زمین وارد می کنیم :

سود انباشته فرعی	۵۰۰۰۰
زمین اصلی	۵۰۰۰۰

## فروش دارایی ثابت استهلاک ناپذیر به خارج از گروه

در هنگام فروش دارایی ثابت استهلاک ناپذیر به خارج از گروه ، مبلغ فروش اهمیت ندارد و تا میزان سود یا زیان فروش اولیه (فروش فرعی به اصلی) ، سود یا زیان شناسایی می کنیم .

## مثال

فرض کنید در مثال قبل ، شرکت اصلی زمین مذکور را به مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال به خارج از گروه بفروش رساند . در این حالت در دفاتر اصلی ثبت زیر را وارد می کنیم :

بانک ۲۰۰۰۰۰

زمین ۱۵۰۰۰۰

سود فروش ۵۰۰۰۰

در زمان تهیه کار برگ صورت های مالی در این حالت ، ثبت تعدیلی زیر را در کار برگ وارد می کنیم :

سود انباشته اصلی ۴۰۰۰۰ =  $۵۰۰۰۰ \times ۸۰\%$  (سود اولیه فروش)

سهم اقلیت ۱۰۰۰۰ =  $۵۰۰۰۰ \times ۲۰\%$

سود فروش زمین ۵۰۰۰۰ =  $۱۵۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰۰$

## مثال

شرکت اصلی قطعه زمینی به ارزش دفتری ۸۰۰۰۰ ریال را ، به مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال به شرکت فرعی فروخت . مطلوبست ثبت های لازم در هریک از حالات زیر :

الف ( در سال دوم دارایی هنوز بفروش نرفته باشد و

ب ) در سال دوم بفروش برسد

## حل :

الف (

ثبت در کار برگ سال اول :

سود حاصل از فروش زمین ۲۰۰۰۰ =  $۱۰۰۰۰۰ - ۸۰۰۰۰$

زمین فرعی ۲۰۰۰۰

ثبت در کار برگ سال دوم :

سود انباشته اصلی ۲۰۰۰۰

زمین فرعی ۲۰۰۰۰

ب (

ثبت در کار برگ سال اول :

سود حاصل از فروش زمین ۲۰۰۰۰ =  $۱۰۰۰۰۰ - ۸۰۰۰۰$

زمین فرعی ۲۰۰۰۰

ثبت در کاربرگ سال دوم :

۲۰۰۰۰ سود انباشته اصلی

۲۰۰۰۰ سود حاصل از فروش زمین

## مثال

اگر در مثال قبل ، فروش از شرکت فرعی به شرکت اصلی باشد ؟  
( الف )

ثبت در کاربرگ سال اول :

۱۰۰۰۰۰ - ۸۰۰۰۰ = ۲۰۰۰۰ سود حاصل از فروش زمین  
۲۰۰۰۰ زمین اصلی

ثبت در کاربرگ سال دوم :

۲۰۰۰۰ سود انباشته فرعی  
۲۰۰۰۰ زمین اصلی

( ب )

ثبت در کاربرگ سال اول :

۱۰۰۰۰۰ - ۸۰۰۰۰ = ۲۰۰۰۰ سود حاصل از فروش زمین  
۲۰۰۰۰ زمین اصلی

ثبت در کاربرگ سال دوم :

$۲۰۰۰۰ \times ۸۰\%$  = ۱۶۰۰۰ سود انباشته اصلی  
 $۲۰۰۰۰ \times ۲۰\%$  = ۴۰۰۰ سهم اقلیت  
۲۰۰۰۰ سود حاصل از فروش زمین

## فروش دارایی ثابت استهلاک پذیر بین شرکت های گروه

زمانی که دارایی ثابت استهلاک پذیر از شرکت اصلی به فرعی فروخته می شود ، ثبت زیر در دفاتر اصلی و فرعی صورت می گیرد :



ثبت در دفاتر اصلی :

XXX	بانک
XXX	استهلاک انباشته دارایی
XXX	دارایی
XXX	سود حاصل از فروش

ثبت در دفاتر فرعی :

XXX	دارایی	=	معادل بهای پرداختی
XXX	بانک		

✓ نکته مهم در مورد دارایی های استهلاک پذیر این است که بعد از فروش به شرکت های عضو گروه ، حساب استهلاک انباشته ، هزینه استهلاک و مانده حساب دارایی در کاربرگ باید به مبلغی که در دفاتر فروششده می بایست باشد (اگر دارایی فروخته نمی شد و در دفاتر فروششده باقی می ماند) ، تعدیل شوند .

## مثال

شرکت گلبرگ دارایی ثابتی با مشخصات زیر را به شرکت فرعی کاج فروخت :

۱۰۰۰۰۰	بهای تمام شده ماشین آلات
۴۰۰۰۰	استهلاک انباشته
۹۰۰۰۰	قیمت فروش
۳ سال	عمر مفید باقیمانده

شرکت کاج ۸۰٪ از شرکت گلبرگ را به مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرده است . حقوق فرعی در زمان تحویل ۲۵۰۰۰۰ ریال بوده است .

سایر اطلاعات :

۱۳۸۳	۱۳۸۲	۱۳۸۱	
۸۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	سود فرعی
۲۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	.	توزیع سود فرعی
۱۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	سود اصلی
.	۱۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	توزیع سود اصلی

سود انباشته اصلی در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال و سود انباشته فرعی در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال می باشد .  
مطلوبست ثبت های کاربرگی سال های ۱۳۸۱ ، ۱۳۸۲ و ۱۳۸۳ ؟

### حل :

ثبت های زمان خرید و فروش :

ثبت فروش در دفاتر کاج :

۹۰۰۰۰	بانک
۴۰۰۰۰	استهلاک انباشته
۱۰۰۰۰۰	ماشین آلات
۳۰۰۰۰	سود حاصل از فروش

ثبت در دفاتر گلیبرگ :

۹۰۰۰۰	ماشین آلات
۹۰۰۰۰	بانک

ثبت های کاربرگی در پایان سال ۱۳۸۱ :

اگر دارایی فروخته نمی شد اطلاعات زیر در دست بود :

بهای تمام شده ماشین آلات ۱۰۰۰۰۰

$$\frac{۶۰۰۰۰}{۳} = ۲۰۰۰۰ \quad \text{هزینه استهلاک}$$

$$۴۰۰۰۰ + ۲۰۰۰۰ = ۶۰۰۰۰ \quad \text{استهلاک انباشته}$$

حالا که دارایی به گلیبرگ فروخته شده اطلاعات زیر در دست است :

بهای تمام شده ماشین آلات ۹۰۰۰۰

$$\frac{۹۰۰۰۰}{۳} = ۳۰۰۰۰ \quad \text{هزینه استهلاک}$$

$$۳۰۰۰۰ \quad \text{استهلاک انباشته}$$

✓ بهای تمام شده دارایی ، هزینه استهلاک و استهلاک انباشته باید به زمانی که فروخته نشده بودند ، تبدیل گردند :

ثبت حذف سود حاصل از فروش : (بابت سود تحقق یافته و تحقق نیافته)

		۳۰۰۰۰	سود حاصل از فروش
		۱۰۰۰۰	دارایی ثابت
۱۰۰۰۰۰ - ۹۰۰۰۰	=		
۶۰۰۰۰ - ۳۰۰۰۰	=	۳۰۰۰۰	استهلاک انباشته
۳۰۰۰۰ - ۲۰۰۰۰	=	۱۰۰۰۰	هزینه استهلاک

بستن حساب سرمایه گذاری در گلبرگ :

۲۰۰۰۰۰ × ٪۸۰	=	۱۶۰۰۰۰	سهم عادی
۵۰۰۰۰ × ٪۸۰	=	۴۰۰۰۰	سود انباشته
		۲۰۰۰۰۰	سرمایه گذاری در فرعی

محاسبه سهم اقلیت از سود دوره ۱۳۸۱ :

$$\times ((\text{تحقق یافته} , \text{اختلاف استهلاک قدیم و جدید}) ۱۰۰۰۰ + (\text{تحقق نیافته}) ۳۰۰۰۰ - ۲۰۰۰۰۰) \\ ۲۰\% = ۳۶۰۰۰$$

ثبت سهم اقلیت از سود جاری :

۳۶۰۰۰	سود جاری
۳۶۰۰۰	سهم اقلیت

ثبت بستن سهم اقلیت :

۲۰۰۰۰۰ × ٪۲۰	=	۴۰۰۰۰	سهم عادی
۵۰۰۰۰ × ٪۲۰	=	۱۰۰۰۰	سود انباشته
		۵۰۰۰۰	سهم اقلیت

محاسبه سود تلفیقی :

$$+ (\text{تحقق نیافته}) ۳۰۰۰۰ - (\text{سود سهم اقلیت}) ۳۶۰۰۰ - (\text{سود فرعی}) ۲۰۰۰۰۰ + (\text{سود اصلی}) ۲۰۰۰۰۰ \\ ۱۰۰۰۰۰ (\text{تحقق یافته}) = ۳۴۴۰۰۰$$

حساب درآمد سرمایه گذاری به روش ارزش ویژه کامل		
اعلام سود	۱۶۰۰۰۰	۲۴۰۰۰ سهم اصلی از سود تحقق نیافته
سود تحقق یافته فروش فرعی به اصلی	۸۰۰۰	
اصلی		
مانده	<u>۱۴۴۰۰۰</u>	

ثبت های کاربرگی سال ۱۳۸۲ :

ثبت بستن سود تحقق یافته و تحقق نیافته :

سود انباشته اصلی  $۱۶۰۰۰ = ۲۰۰۰۰ \times ۸۰\%$  (باقیمانده سود تحقق یافته سال قبل)

سهم اقلیت  $۴۰۰۰ = ۲۰۰۰۰ \times ۲۰\%$

دارایی ثابت ۱۰۰۰۰

استهلاک انباشته  $= ۲۰۰۰۰$  سود تحقق نیافته

هزینه استهلاک  $= ۱۰۰۰۰$  سود تحقق یافته

به روز رسانی سرمایه گذاری :

سرمایه گذاری  $۱۶۰۰۰۰ = (۲۵۰۰۰۰ - ۵۰۰۰۰) \times ۸۰\%$

سود انباشته اصلی ۱۶۰۰۰۰

بستن حساب سرمایه گذاری در گلبزرگ :

سهم عادی  $۱۶۰۰۰۰ = ۲۰۰۰۰۰ \times ۸۰\%$

سود انباشته  $۲۰۰۰۰۰ = ۲۵۰۰۰۰ \times ۸۰\%$

سرمایه گذاری در فرعی ۳۶۰۰۰۰

محاسبه سهم اقلیت از سود دوره ۱۳۸۲ :

$۲۲۰۰۰ = ۲۰\% \times ((\text{تحقق یافته} , \text{اختلاف استهلاک قدیم و جدید}) + ۱۰۰۰۰۰)$

ثبت سهم اقلیت از سود جاری :

سود جاری ۲۲۰۰۰

سهم اقلیت ۲۲۰۰۰

ثبت بستن سهم اقلیت :

$$\begin{aligned} 200000 \times 20\% &= 40000 && \text{سهم عادی} \\ 250000 \times 20\% &= 50000 && \text{سود انباشته} \\ &90000 && \text{سهم اقلیت} \end{aligned}$$

ثبت بستن سود توزیعی فرعی :

$$\begin{aligned} &10000 && \text{سهم اقلیت} \\ &40000 && \text{درآمد سرمایه گذاری} \\ &50000 && \text{توزیع سود فرعی} \end{aligned}$$

محاسبه سود تلفیقی :

$$\begin{aligned} &150000 \text{ (سود اصلی)} + 100000 \text{ (سود فرعی)} - 220000 \text{ (سود سهم اقلیت)} + 100000 \text{ (تحقق یافته)} \\ &= 238000 \end{aligned}$$

حساب درآمد سرمایه گذاری به روش ارزش ویژه کامل

اعلام سود	80000	
سود تحقق یافته فروش فرعی به اصلی	8000	
مانده	<u>88000</u>	

ثبت های کاربرگی سال ۱۳۸۳ :

ثبت بستن سود تحقق یافته و تحقق نیافته :

$$\begin{aligned} 8000 &= 80000 \times 10\% \text{ (باقیمانده سود تحقق نیافته سال قبل)} && \text{سود انباشته اصلی} \\ 2000 &= 10000 \times 20\% && \text{سهم اقلیت} \\ 10000 &&& \text{دارایی ثابت} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{سود تحقق نیافته} &= 10000 && \text{استهلاک انباشته} \\ \text{سود تحقق یافته} &= 10000 && \text{هزینه استهلاک} \end{aligned}$$

به روز رسانی سرمایه گذاری :

$$\begin{aligned} 200000 &= (300000 - 50000) \times 80\% && \text{سرمایه گذاری} \\ 200000 &&& \text{سود انباشته اصلی} \end{aligned}$$

بستن حساب سرمایه گذاری در گلبرگ :

$$۲۰۰۰۰۰ \times ۸\% = ۱۶۰۰۰ \quad \text{سهم عادی}$$

$$۳۰۰۰۰۰ \times ۸\% = ۲۴۰۰۰ \quad \text{سود انباشته}$$

۴۰۰۰۰۰ سرمایه گذاری در فرعی

محاسبه سهم اقلیت از سود دوره ۱۳۸۳ :

$$(۸۰۰۰۰) \times ۲\% = ۱۶۰۰$$

ثبت سهم اقلیت از سود جاری :

$$۱۶۰۰ \quad \text{سود جاری}$$

$$۱۶۰۰ \quad \text{سهم اقلیت}$$

ثبت بستن سهم اقلیت :

$$۲۰۰۰۰۰ \times ۲\% = ۴۰۰۰ \quad \text{سهم عادی}$$

$$۳۰۰۰۰۰ \times ۲\% = ۶۰۰۰ \quad \text{سود انباشته}$$

$$۱۰۰۰۰۰ \quad \text{سهم اقلیت}$$

ثبت بستن سود توزیعی فرعی :

$$۴۰۰۰ \quad \text{سهم اقلیت}$$

$$۱۶۰۰۰ \quad \text{درآمد سرمایه گذاری}$$

$$۲۰۰۰۰ \quad \text{توزیع سود فرعی}$$

محاسبه سود تلفیقی :

$$۱۶۴۰۰۰ = (\text{سود سهم اقلیت}) ۱۶۰۰۰ - (\text{سود فرعی}) ۸۰۰۰۰ + (\text{سود اصلی}) ۱۰۰۰۰۰$$

حساب درآمد سرمایه گذاری به روش ارزش ویژه کامل

اعلام سود	۶۴۰۰۰	
مانده	<u>۶۴۰۰۰</u>	

فرض کنید شرکت اصلی در ۱۳۸۳/۷/۱ دارایی را فروخته باشد ، ثبت زیر را وارد می کنیم :

ثبت بستن سود تحقق یافته و تحقق نیافته :

سود انباشته اصلی  $۸۰۰۰ = ۱۰۰۰۰ \times \frac{۸۰}{۱۰۰}$  (باقیمانده سود تحقق نیافته سال قبل)

سهم اقلیت  $۲۰۰۰ = ۱۰۰۰۰ \times \frac{۸۰}{۱۰۰}$

استهلاک انباشته  $۵۰۰۰ =$  سود تحقق نیافته  $۱۰۰۰۰ \times \frac{۵۰}{۱۰۰}$

هزینه استهلاک  $۵۰۰۰ =$  سود تحقق یافته  $۱۰۰۰۰ \times \frac{۵۰}{۱۰۰}$