

صورت‌های مالی تلفیقی در دومین سال بعد از تحصیل

فرآیند تلفیق صورت‌های مالی در سال دوم بعد از تاریخ تحصیل به روش ارزش ویژه کامل در مورد حذف و تعدیلات و سایر موارد جزئی همانند رویه سال اول می‌باشد. فرض کنید که شرکت فرعی در سال ۱۳×۲ سود خالص بالغ بر ۸۰۰۰۰ ریال گزارش نموده، و هیچ‌گونه سود سهام در آن سال اعلام و پرداخت نکرده است.

مانده حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی در پایان سال ۱۳×۲ به مبلغ ۲۴۶۲۰۰ ریال ($۱۵۰۰ - ۱۶۰۰ - ۲۰۰ - ۶۴۰۰۰ + ۱۸۵۵۰۰$ مانده اول دوره) و مانده درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در پایان اسفند سال ۱۳×۲ بالغ بر ۶۰۷۰۰ ($۱۵۰۰ - ۱۶۰۰ - ۲۰۰ - ۶۴۰۰۰$) ریال خواهد بود. ثبت حسابداری در دفاتر شرکت اصلی در سال ۱۳×۲ بشرح زیر است:

(۱)

۶۴۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
۶۴۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
ثبت ۸۰ درصد درآمد شرکت فرعی ($۸۰۰۰۰ \times ۸۰\% = ۶۴۰۰۰$)	

(۲)

۲۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۲۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
ثبت مستهلک نمودن مازاد پرداختی بر مبنای باقی مانده عمر مفید دارایی استهلاک‌پذیر	

(۳)

۱۶۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۱۶۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
ثبت مستهلک نمودن تفاوت بین ارزش متعارف بازار و دفتری اوراق قرضه در باقی مانده عمر از تاریخ اول فروردین ۱۳×۱ تا سررسید ($۱۳ \times ۶ / ۱ / ۱$) ($۱۶۰۰ = ۸۰۰۰ \div ۵$)	

(۴)

۱۵۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۱۵۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
مستهلک نمودن سرقفلی طی عمر مفید ۲۰ سال ($۱۵۰۰ = ۳۰۰۰۰ \div ۲۰$)	

بعد از انتقال ثبت‌های روزنامه به دفتر کل مانده حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی و مانده حساب درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری به شرح زیر خواهد بود:

درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری		حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی	
۱) ۶۴۰۰۰	۲۰۰ (۲)	۲۰۰ (۲)	مانده ۱۸۵۵۰۰
	۱۶۰۰ (۳)	۱۶۰۰ (۳)	۶۴۰۰۰ (۱)
	۱۵۰۰ (۴)	۱۵۰۰ (۴)	
۶۴۰۰۰	۳۳۰۰	۳۳۰۰	۲۴۹۵۰۰
مانده ۶۰۷۰۰			مانده ۲۴۶۲۰۰

نحوه حذف در کار برگ شماره (۲-۳) برای سال ۱۳۳۲ بشرح زیر خواهد بود.

(۱)

درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری	۶۰۷۰۰
سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی	۶۰۷۰۰
حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری	

(۲)

سود انباشته شرکت فرعی $(۶۹۰۰۰ \times \frac{۸۰}{۱۰۰}) \times \frac{۲}{۱} \times \frac{۱}{۱}$	۵۵۲۰۰
سهام عادی شرکت فرعی $(۴۰۰۰۰ \times \frac{۸۰}{۱۰۰})$	۳۲۰۰۰
صرف سهام شرکت فرعی $(۱۲۰۰۰ \times \frac{۸۰}{۱۰۰})$	۹۶۰۰
زمین	۳۸۰۰۰
ساختمان	۱۶۰۰۰
امتیاز	۷۲۰۰
سرقفلی	۲۸۵۰۰
اوراق قرضه پرداختی ۸٪	۶۴۰۰
استهلاک-تجهیزات	۱۰۰۰
تجهیزات	۸۰۰۰
سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی	۱۸۵۵۰۰
استهلاک-ساختمان	۴۰۰

(۳)	
۲۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده (استهلاک)
۱۰۰۰	استهلاک- تجهیزات
۴۰۰	استهلاک- ساختمان
۸۰۰	امتیاز
(۴)	
۱۶۰۰	هزینه بهره
۱۶۰۰	اوراق قرضه پرداختنی ۸٪
(۵)	
۱۵۰۰	هزینه عملیاتی (استهلاک سرقفلی)
۱۵۰۰	سرقفلی

کاربرگ تلفیقی برای سال ۱۳x۲، سال دوم بعد از تحصیل به روش ارزش ویژه کامل در جدول (۲-۳) نشان داده شده و نتایج عملیات برای سال ۲x به استثنای تخصیص مازاد بعلاوه استهلاک امتیاز، سرقفلی، اوراق قرضه، سلاختمان، تجهیزات... فرضی می باشد.

● **حقوق اقلیت** سود و زیان های عملیاتی یک واحد فرعی به نسبت میزان مالکیت اکثریت (اصلی) و اقلیت در طی دوره بین آنها تسهیم می شود. هرگاه زیان های قابل انتساب به اقلیت، منجر به ایجاد مانده بدهکار سهم اقلیت گردد، به عبارتی تخصیص زیان شرکت فرعی به سهم اقلیت منجر به ایجاد حقوق اقلیت منفی^(۱) گردد، بولتن تحقیقات حسابداری شماره ۵۱ (ARB NO.51) با صراحت تاکید می نماید، که این مبلغ منفی باید به بدهکار حقوق اکثریت (اصلی) منتقل و از محل سودهای بعدی این مبلغ منفی به حقوق اکثریت (اصلی) بستانکار (بازیافت) شود، تا اینکه حقوق اقلیت به وضعیت مثبت باز گردد. در چنین مواردی مانده بدهکار حقوق سهامداران اقلیت در حساب زیان تحقق نیافته به سهامداران اکثریت تخصیص می یابد.

● طبق بیانیه شماره ۱۸ استاندارد حسابداری ایران درباره حقوق اقلیت: تخصیص زیان یک واحد تجاری فرعی به صاحبان سهام اقلیت حتی اگر موجود مانده بدهکار سهم اقلیت شود، الزامی است زیرا رعایت نکردن این امر موجب می شود که مقایسه بین

داراییها و بدهیها و نتایج عملیات قابل انتساب به سهم اقلیت و کل گروه مخدوش شود. زیانهای انباشته واحد تجاری فرعی الزاماً توسط واحد تجاری اصلی جبران نمی شود و مانده بدهکار سهم اقلیت، معرف خالص بدهیهای قابل انتساب به اقلیت در واحد تجاری فرعی است و طلب از ایشان محسوب نمی شود.

● زیان ناشی از کاهش ارزش سرقفلی. فزونی بهای تمام شده سرمایه گذاری سهم واحد تحصیل کننده نسبت به ارزش متعارف خالص داراییهای تحصیل شده (ترکیب شونده) در تاریخ انجام معامله سرقفلی نامیده می شود. سرقفلی به عنوان دارایی نامشهود طبق بیانیه شماره ۱۴۲ هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB) استهلاك ناپذیر بوده، در پایان هر دوره مالی بنا به دلایلی پیش بینی شود که فروش و سودآوری شرکت فرعی بر اساس انعقاد قرارداد بلند مدت یکی از مشتریان عمده با یکی از رقبای شرکت منجر به کاهش فروش و سودآوری واحد تجاری فرعی گردد، نتیجه این رویداد برای کاهش ارزش سرقفلی اقدام عملی نموده مجدداً واحد تجاری فرعی تجدید ارزیابی شده، چنانچه ارزش ضمنی سرقفلی کمتر از ارزش دفتری آن گردد (نحوه شناسایی زیان ناشی از کاهش ارزش سرقفلی در فصل اول مورد بررسی قرار گرفته است)، سرقفلی به ارزش ضمنی کاهش داده می شود.

طبق استاندارد ایران سرقفلی حداکثر طی ۲۰ ساله مستهلک می شود، چنانچه رویدادها یا تغییر شرایط حاکی از غیر قابل بازیافت بودن مبلغ دفتری سرقفلی باشد، واحد تجاری باید مبلغ غیر قابل بازیافت سرقفلی را به منظور شناسایی زیان کاهش ارزش برآورد کند. نحوه گزارش زیان کاهش ارزش سرقفلی در صورتهای مالی تلفیقی در دوره ای که، این رویداد رخ داده بدین صورت است که زیان کاهش ارزش سرقفلی قبل از مالیات بر درآمد به عنوان بخشی از عملیات مستمر (یا در بخش سایر درآمدها و هزینه ها) گزارش گردد. شرکت اصلی زیان کاهش ارزش سرقفلی را می تواند بدو صورت زیر شناسایی نماید:

۱) زیان کاهش ارزش سرقفلی رادر دفاتر ثبت نماید (زیان کاهش ارزش سرقفلی بدهکار، سرمایه گذاری در شرکت فرعی، بستانکار)

این روش یعنی شناسایی زیان کاهش ارزش سرقفلی قبل از فرایند تلفیق، سود دوره مالی را کاهش داده نیازی به تعدیل ندارد، علاوه بر این در صورت سود و زیان تلفیقی نیز

منعکس می شود.

۲) زیان کاهش ارزش سرقفلی صرفاً در کار برگ تلفیقی منعکس شود، این رویکرد تنها در کار برگ تلفیقی سود خالص تلفیقی را کاهش داده در نتیجه مانده حساب سرمایه گذاری سرقفلی و سود انباشته واحد تجاری کنترل شده بیش از میزان واقعی است.

مناسب ترین روش فرایند بکارگیری زیان کاهش ارزش سرقفلی، روش اول می باشد که در این کتاب مورد توجه قرار گرفته است. بدیهی است که اطلاعات شرکت اصلی بطور مناسب و مطلوب در اختیار استفاده کنندگان ذینفع قرار گرفته، زیان کاهش ارزش سرقفلی، مانده حساب سرمایه گذاری را کاهش داده و درآمد شناسایی شده در دفاتر واحد تجاری اصلی نیز واقعی می باشد.

مثال: فرض کنید شرکت اصلی ۱۰۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت فرعی را در مالکیت خود دارد. سود گزارش شده واحد تجاری فرعی طی سال ۱۳۸۶ به مبلغ ۲۰۵۰۰۰ ریال، سود توزیع شده به مبلغ ۱۱۰۰۰۰ ریال، فرض کنید که یکی از مشتریان عمده واحد تجاری فرعی اخیراً قراردادی بلند مدت با یکی از رقبا منعقد نموده، نتیجه این رویداد، پیش بینی می شود که فروش آتی و سودآوری شرکت کاهش یابد. این عمل منجر به برآورد زیان کاهش ارزش سرقفلی میگردد. فرض کنید بعد از اجرای مراحل آزمون کاهش ارزش سرقفلی، ارزش ضمنی سرقفلی مبلغ ۳۴۰۰۰ ریال کمتر از مبلغ سرقفلی شناسایی شده در زمان تحصیل می باشد. ثبت شناسایی درآمد حاصل از سرمایه گذاری و رویداد مربوط به شناسایی زیان ناشی از کاهش ارزش سرقفلی در دفاتر شرکت اصلی در پایان سال ۱۳۸۶ به قرار زیر است:

۲۰۵۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۲۰۵۰۰۰	درآمد قبل از سرمایه گذاری
	ثبت شناسایی سود خالص فرعی سهم شرکت اصلی
۱۱۰۰۰۰	وجوه نقد
۱۱۰۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	ثبت وصولی سود توزیع شده و کاهش سرمایه گذاری
۳۴۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۳۴۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی

شناسایی زیان کاهش ارزش سرقتی در مقابل درآمد شناسایی شده واحد تجاری فرعی و نحوه حذفیات در کار برگ صورتهای مالی تلفیقی به قرار زیر است:

(۱)

۱۷۱۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۱۱۰۰۰۰	سود سهام پرداختی
۶۱۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی

(۲)

۳۴۰۰۰	زیان کاهش ارزش سرقتی
۳۴۰۰۰	سرقتی

(۳)

xxxxxx	سهام عادی فرعی
xxxxxx	سود انباشته فرعی
۲۲۵۰۰۰	سرقتی
xxxxxx	سرمایه گذاری در شرکت فرعی

سرقتی مربوط به زمان تحصیل مبلغ ۲۲۵۰۰۰ ریال می باشد که در این مثال فرضی است. چنانچه در سالهای بعد نیازی به شناسایی زیان کاهش ارزش سرقتی نباشد، حذفیات در کار برگ صورتهای مالی تلفیقی مربوط به رویدادهای درون گروهی بوده، اگر در آزمون سالهای بعد ارزش ضمنی سرقتی کاهش ارزش نداشته باشد، نیازی به حذف آن در کار برگ نخواهد بود.

جدول شماره (۳-۲) کاربرد صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی
سال مالی منتهی به ۱۳۸۲/۱۲/۲۹، دومین سال بعد از تحصیل، روش ارزش ویژه کامل

شرکت اصلی	شرکت فرعی ٪۸۰	حذفیات		حقوق اقلیت	اقلام تلفیقی
		بد	بس		
صورت سود و زیان:					
فروش	۹۰۰۰۰۰	۷۰۰۰۰۰			۱۶۰۰۰۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروخته شده	۴۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	۲۰۰ (۳)		۷۰۰۲۰۰
سود ناخالص	۵۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰			۸۹۹۸۰۰
هزینه عملیاتی	۲۰۰۰۰۰	۲۳۶۳۰۰	۱۵۰۰ (۵)		۳۳۷۹۰۰
سود عملیاتی قبل از مالیات	۳۰۰۰۰۰	۱۶۳۶۰۰			۳۶۱۹۰۰
کسر می شود: هزینه بهره		۳۶۰۰	۱۶۰۰ (۳)		۵۲۰۰
درآمد حاصل از سرمایه گذاری	۶۰۷۰۰		۶۰۷۰۰ (۱)		
سود قبل از مالیات	۳۶۰۷۰۰	۱۶۰۰۰۰			۲۵۶۷۰۰
ذخیره مالیات بردارآمد (٪۵۰)	(۱۵۰۰۰۰)	(۸۰۰۰۰)			(۲۳۰۰۰۰)
سهم اقلیت از سود خالص				۱۶۰۰۰	(۱۶۰۰۰۰)
(۸۰۰۰۰۰ × ٪۲۰)					
سود خالص نقل به زیر	۲۱۰۷۰۰	۸۰۰۰۰		۱۶۰۰۰	۲۱۰۷۰۰
صورت سود و زیان انباشته:					
سود انباشته ۱/۱	۵۷۷۵۰۰	۶۹۰۰۰	۵۵۲۰۰ (۲)	۱۳۸۰۰	۵۷۷۵۰۰
سود خالص نقل از بالا	۲۱۰۷۰۰	۸۰۰۰۰		۱۶۰۰۰	۲۱۰۷۰۰
کسری می شود: سود سهام پرداختی	۱۲۰۰۰۰				۱۲۰۰۰۰
سود انباشته نقل به زیر	۶۶۸۲۰۰	۱۴۹۰۰۰		۲۹۸۰۰	۶۶۸۲۰۰
ترازنامه:					
دارایی جاری	۳۳۳۸۰۰	۱۴۵۰۰۰			۲۷۸۸۰۰
زمین	۷۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۳۸۰۰۰ (۲)		۱۱۸۰۰۰
ساختمان	۱۱۰۰۰۰	۳۳۰۰۰	۱۶۰۰۰ (۲)	۲۰۰ (۲)	۱۶۹۲۰۰
				۲۰۰ (۳)	
تجهیزات (خالص)	۲۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰ (۲)	۸۰۰۰۰ (۲)	۳۰۵۰۰۰
				۱۰۰۰۰ (۳)	
امتیاز			۷۲۰۰ (۲)	۸۰۰ (۳)	۶۳۰۰
سرقفلی			۲۸۵۰۰ (۲)	۱۵۰۰ (۵)	۲۷۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۲۴۶۲۰۰		۱۸۵۵۰۰ (۲)	۶۰۷۰۰ (۱)	
جمع دارایی ها	۹۷۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰			۱۱۰۳۳۰۰
حسابهای پرداختی	۱۰۱۸۰۰	۳۷۸۰۰			۱۴۹۶۰۰
اوراق قرضه ۸٪ (۵۰۰۰۰۰ ریال)	۲۰۰۰۰۰	۵۱۲۰۰	۶۳۰۰ (۲)	۱۶۰۰ (۳)	۲۶۳۰۰
سهام عادی	۲۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	۳۲۰۰۰ (۲)	۸۰۰۰	۲۰۰۰۰۰
صرف سهام	۱۲۰۰۰		۹۶۰۰ (۲)	۲۴۰۰	
سود انباشته نقل از بالا	۶۶۸۲۰۰	۱۴۹۰۰۰		۲۹۸۰۰	۶۶۸۲۰۰
حقوق اقلیت				۴۰۲۰۰	۴۰۲۰۰
جمع	۹۷۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	۲۵۸۹۰۰	۲۵۸۹۰۰	۱۱۰۳۳۰۰

→ ادامه :

- ۱- حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری برای جلوگیری از احتساب مضاعف درآمد، و برای رسیدن به مانده حساب سرمایه‌گذاری، در شرکت فرعی اول دوره
- ۲- حذف مانده سرمایه‌گذاری و تخصیص مازاد
- ۳- ثبت استهلاک مازاد ساختمان، تجهیزات و امتیاز
- ۴- ثبت استهلاک مازاد برای اوراق قرضه پرداختی
- ۵- ثبت استهلاک سرقفلی

تحصیل سهام شرکت فرعی طی دوره مالی

تاکنون در تهیه صورتهای مالی تلفیقی: فرض بر این بوده، که شرکت اصلی سهام دارای حق رای شرکت فرعی را در اول سال مالی تحصیل نموده است. این روش غالباً بندرت اتفاق می‌افتد. ممکن است شرکت اصلی سهام شرکت فرعی را در طی سال خریداری نماید، فرایند تلفیق در صورتی که سهام شرکت فرعی طی سال تحصیل شود با دو روش امکان‌پذیر است:

● **روش اول:** درآمد و هزینه‌های شرکت فرعی از ابتدای سال در صورت سود و زیان منعکس شده، هزینه‌ها و درآمد شرکت فرعی از اول دوره مالی تا زمان تحصیل از آن کسر می‌شود.

● **روش دوم:** فقط درآمد و هزینه‌های شرکت فرعی از زمان تحصیل در صورتهای مالی تلفیقی منظور می‌شود.

مثال: شرکت اصلی (الف) ۹۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت فرعی (ب) را در ۳۱ خرداد ماه سال ۱۳۸۱ به مبلغ ۱۲۸۲۵۰ ریال بطور نقد تحصیل نمود. حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی (ب) در اول فروردین سال ۱۳۸۱ شامل: سهام عادی ۱۰۰۰۰۰۰ ریال و سود انباشته ۴۰۰۰۰ ریال می‌باشد. سود خالص گزارش شده برای سال ۱۳۸۱ توسط شرکت فرعی ۱۰۰۰۰ ریال، که از این مبلغ ۲۵۰۰ ریال مربوط به سه ماهه اول سال مالی می‌باشد. سود سهام پرداختی به سهامداران شرکت فرعی در ۱۵ تیرماه سال ۱۳۸۱ بالغ بر ۴۰۰۰ ریال است. نحوه محاسبه سرقفلی به شرح زیر می‌باشد:

۱۲۸۲۵۰

بهای پرداختی

کسر می شود ۹۰٪ خالص دارایی شرکت فرعی در زمان تحصیل:

۹۰۰۰۰

سهام عادی - فرعی (۱۰۰۰۰۰۰ × ٪۹۰)

سود انباشته - شرکت فرعی:

مانده در اول فروردین ماه سال ۱۳۴۱

۳۶۰۰۰

(۴۰۰۰۰۰ × ٪۹۰)

درآمد سه ماهه اول سال (۲۵۰۰۰ × ٪۹۰)

۳۸۲۵۰

۲۲۵۰

۱۲۸۲۵۰

۹۰ درصد ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

۰

سرقفلی

صورت سود و زیان دو شرکت اصلی و فرعی در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۴۱ و نحوه تحصیل درآمد شرکت فرعی قبل و بعد از تحصیل به شرح زیر می باشد:

شرکت فرعی				
جمع	۹ ماهه آخر سال	سه ماهه اول	شرکت اصلی	
۶۰۰۰۰	۴۵۰۰۰	۱۵۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	درآمد
۵۰۰۰۰	۳۷۵۰۰	۱۲۵۰۰	۱۸۰۰۰۰	هزینه ها
۱۰۰۰۰	۷۵۰۰	۲۵۰۰	۷۰۰۰۰	سود عملیاتی
-	-	-	۶۷۵۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۱۰۰۰۰	۷۵۰۰	۲۵۰۰	۷۶۷۵۰	سود خالص

روش ارزش ویژه

درآمد خالص شرکت فرعی قبل از تحصیل بطور معمول به عنوان درآمد حاصل از سرمایه گذاری توسط شرکت اصلی شناسایی نمی شود. نحوه محاسبه سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی به شرح زیر است:

۱۰۰۰۰

سود خالص شرکت فرعی برای سال ۱۳۴۱

۲۵۰۰

کسر می شود: سود خالص قبل از تحصیل شرکت فرعی

۷۵۰۰

سود خالص شرکت فرعی بعد از تحصیل

٪۹۰

درصد سرمایه گذاری شرکت اصلی

۶۷۵۰

درآمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت فرعی

۶۷۵۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۶۷۵۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۳۶۰۰	ثبت شناسایی سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی
۳۶۰۰	وجوه نقد
۳۶۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	ثبت دریافت سود سهام از شرکت فرعی

جدول (۳-۳) کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی - تحصیل سهام شرکت فرعی - روش اول

اللام تلفیقی	حقوق اقلیت	حذفیات		شرکت فرعی ۹۰٪	شرکت اصلی (الف)	
		پس	بد			
۳۱۰۰۰۰				۶۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	صورت سود و زیان:
۲۳۰۰۰۰				۵۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰	فروش (درآمد)
۸۰۰۰۰				۱۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	هزینه ها
			۶۷۵۰ (۱)		۶۷۵۰	سود خالص عملیاتی
۸۰۰۰۰				۱۰۰۰۰	۷۶۷۵۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
(۲۲۵۰)			۲۲۵۰ (۲)			سود عملیاتی قبل از مالیات
(۱۰۰۰)	۱۰۰۰					درآمد فرعی قبل از تحصیل
۷۶۷۵۰	۱۰۰۰			۱۰۰۰۰	۷۶۷۵۰	سهم اقلیت از سود خالص
						سود خالص نقل به زیر
						صورت سود و زیان انباشته:
۱۵۰۰۰۰	۲۰۰۰		۳۶۰۰۰ (۲)	۲۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱
۷۶۷۵۰	۱۰۰۰			۱۰۰۰۰	۷۶۷۵۰	سود خالص نقل از بالا
	(۴۰۰)	۳۶۰۰ (۱)		(۴۰۰۰)		سود سهام پرداختی
۲۲۶۷۵۰	۲۶۰۰			۲۶۰۰۰	۲۲۶۷۵۰	سود انباشته نقل به زیر
						ترازنامه:
			۳۱۵۰ (۱)		۱۳۱۲۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
			۱۲۸۲۵۰ (۲)			
۶۴۱۳۵۰				۱۴۶۰۰۰	۴۹۵۳۵۰	سایر دارایی
۶۴۱۳۵۰				۱۴۶۰۰۰	۶۲۶۷۵۰	جمع دارایی ها
						حسابهای پرداختی
۴۰۰۰۰۰			۹۰۰۰۰ (۲)	۱۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	سهام عادی - اصلی
	۱۰۰۰۰					سهام عادی - فرعی
۲۲۶۷۵۰	۲۶۰۰			۲۶۰۰۰	۲۲۶۷۵۰	سود انباشته نقل از بالا
۱۴۶۰۰	۱۴۶۰۰					حقوق اقلیت
۶۴۱۳۵۰		۱۳۵۰۰۰	۱۳۵۰۰۰	۱۴۶۰۰۰	۶۲۶۷۵۰	جمع

→ ادامه :

- ۱- حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری در مقابل سود سهام پرداختی و کاهش سرمایه گذاری جهت نیل به مانده سرمایه گذاری اول دوره
- ۲- حذف حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی و درآمد شرکت فرعی قبل از تحصیل

صورت سود و زیان تلفیقی در اولین سال بعد از تحصیل

درآمد شرکت فرعی در سه ماهه اول سال ۱۳×۱ به عنوان بخشی از درآمد تلفیقی گزارش نخواهد شد، زیرا درآمد کسب شده مربوط به قبل از تحصیل می باشد. نحوه تهیه صورت سود و زیان تلفیقی با دو روش به شرح زیر است:

صورت سود و زیان تلفیقی در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳×۱

روش دوم	روش اول	
۲۹۵۰۰۰	۳۱۰۰۰۰	درآمد (فروش)
۲۱۷۵۰۰	۲۳۰۰۰۰	هزینه ها
۷۷۵۰۰	۸۰۰۰۰	سود خالص
		کسر می شود: درآمد خالص قبل از تحصیل
-	۲۲۵۰	$(2500 \times 90\% = 2250)$
۷۷۵۰۰	۷۷۷۵۰	سود خالص ترکیبی
		کسر می شود: سهم اقلیت از سود خالص
(۷۵۰)	(۱۰۰۰)	شرکت فرعی $(1000 \times 10\%)$
۷۶۷۵۰	۷۶۷۵۰	سود خالص تلفیقی

با توجه به اینکه سود خالص تلفیقی در هر دو روش یکسان می باشد، اما استانداردهای حسابداری مالی^(۱) روش اول را نسبت به روش دوم مرجح می دانند، زیرا، در روش اول کلیه هزینه ها و درآمد سال مالی شرکت فرعی برای محاسبه سود خالص تلفیقی در صورتهای مالی تلفیقی منظور شده است، درآمد شرکت فرعی قبل از تحصیل ۲۵۰۰ ریال، که سهم شرکت اصلی از درآمد شرکت فرعی قبل از تحصیل به مبلغ ۲۲۵۰

ریال ($2500 \times 90\% = 2250$) از سود خالص به مبلغ ۸۰۰۰۰ ریال کسر شده، علاوه بر این سهم اقلیت از سود خالص قبل از تحصیل ۲۵۰ ریال ($2500 \times 10\% = 250$) و سهم اقلیت از سود خالص بعد از تحصیل به مبلغ ۷۵۰ ریال ($7500 \times 10\% = 750$) که جمع دو مبلغ سهم اقلیت به مبلغ ۱۰۰۰ ریال از سود خالص ترکیبی کسر می شود.

در روش دوم، درآمد و هزینه های شرکت فرعی بعد از تحصیل در صورت سود و زیان تلفیقی منظور شده، بنابراین درآمد خالص شرکت فرعی قبل از تحصیل از سود خالص کسر نمی شود، نحوه حذف در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی با توجه به روش اول در پایان سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ به شرح زیر است: (کاربرگ جدول ۳-۳)

(۱)

درآمد حاصل از سرمایه گذاری	۶۷۵۰
سود سهام پرداختی ($4000 \times 90\%$)	۳۶۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۳۱۵۰
حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری ($10000 - 2500 = 7500 \times 90\%$)	

(۲)

سهام عادی شرکت فرعی ($100000 \times 90\%$)	۹۰۰۰۰
سود انباشته شرکت فرعی ($40000 \times 90\%$)	۳۶۰۰۰
درآمد شرکت فرعی قبل از تحصیل ($2500 \times 90\%$)	۲۲۵۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۱۲۸۲۵۰

حذف سرمایه گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان و درآمد شرکت فرعی قبل از تحصیل

نکته: در صورتی که شرکت فرعی دارای زیان خالص باشد، زیان قبل از تحصیل در حذفیات کاربرگ بستانکار می شود. در محاسبه سود خالص تلفیقی زیان خالص به درآمد ترکیبی اضافه می شود. سهم اقلیت از زیان خالص شرکت فرعی در کاربرگ در ستون مربوط به صورت منفی و در ستون اقلام تلفیقی بصورت مثبت نشان داده می شود. (۱)

نحوه حذف در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی با توجه به روش دوم در پایان سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ به شرح زیر است: (روش ارزش ویژه کامل)

(۱)

۶۷۵۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۳۶۰۰	سود سهام پرداختی $(40000 \times 90\%)$
۳۱۵۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری

(۲)

۹۰۰۰۰	سهام عادی شرکت فرعی $(100000 \times 90\%)$
۳۸۲۵۰	سود انباشته $31/3 \times (42500 \times 90\%)$
۱۲۸۲۵۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
	حذف حساب سرمایه گذاری در مقابل ۹۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی
	خلاصه حذفیات در کار برگ صورتهای مالی تلفیقی (در تلفیق باید به گونه ای عمل شود که گویی هیچ رویدادی بین شرکتهای عضو گروه رخ نداده است):
	۱- خرید و فروش بین شرکتهای عضو گروه تلفیق (اصلی به فرعی یا فرعی به اصلی):
xxx	فروش

xxx بهای تمام شده کالای فروخته شده

۲- مطالبات بین شرکتهای عضو گروه تلفیق:

xxx	حسابهای پرداختی - اصلی
xxx	حسابهای دریافتی - فرعی
xxx	سود سهام پرداختی
xxx	سود سهام دریافتی
xxx	اسناد پرداختی - اصلی
xxx	اسناد دریافتی - فرعی
xxx	وام پرداختی - اصلی
xxx	وام دریافتی - فرعی

۳- حذف درآمد بهره و هزینه بهره بین شرکتهای عضو گروه تلفیق:

درآمد بهره	xxx
هزینه بهره	xxx

۴- حذفیات مربوط به شناسایی درآمد حاصل از سرمایه گذاری و سود توزیع شده توسط فرعی:

درآمد حاصل از سرمایه گذاری	xxx
سود سهام پرداختی	xxx
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	xxx

۵- در صورتیکه سود توزیع شده فرعی بیش از سود گزارش شده آن باشد حذفیات آن به قرار زیر خواهد بود:

درآمد حاصل از سرمایه گذاری	xxx
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	xxx
سود سهام پرداختی	xxx

۶- حذف حقوق صاحبان سهام تحصیل شده در مقابل مبلغ مانده حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی:

سهام عادی فرعی (سهام اکثریت)	xxx
صرف سهام فرعی (سهام اکثریت)	xxx
سود انباشته فرعی (سهام اکثریت)	xxx
مازاد مستهلک نشده (تفاوت ارزش دفتری و بازار زمان تحصیل)	xxx
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	xxx

۷- استهلاک مازاد (تفاوت ارزش دفتری و بازار در زمان تحصیل مستهلک نشده نظیر ساختمان، تجهیزات....):

الف) مازادهایی که وابسته به سربار تولید می باشند:

بهای تمام شده کالای فروخته شده (هزینه استهلاک....)

xxx

مازاد (ساختمان، تجهیزات...)

xxx

ب) مازادهایی که وابسته به هزینه های عملیاتی (دارایی نامشهود استهلاک پذیر) می باشند:

هزینه عملیاتی

xxx

مازاد (دارایی نامشهود)

xxx

۸- هر نوع سود تحقق نیافته بین شرکتهای عضو گروه تلفیق چنانچه کالابین شرکتهای عضو گروه تلفیق بیش از بهای تمام شده تاریخی مبادله شده باشد، و کالا به مشتریان خارج از گروه تلفیق فروخته نشده، جهت نیل به بهای تمام شده تاریخی باید سود تحقق نیافته آن حذف شود. چنانچه مبادله داراییها بین شرکتهای عضو گروه تلفیق به مشتریان خارج از گروه تلفیق فروخته شود. سود، تحقق یافته تلقی شده و نیازی به حذف سود تحقق نیافته نمی باشد.

ضمیمه

۳- الف

صورتهای مالی تلفیقی - روش ارزش ویژه جزئی (ناقص)

روش ارزش ویژه جزئی (ناقص) بر مبنای فرض تعهدی جزئی استوار است، در این روش حساب سرمایه گذاری در زمان خرید به بهای تمام شده بدهکار، و سپس در دوره های بعد در مقابل شناسایی سهم سود یا زیان واحد فرعی حساب سرمایه گذاری افزایش یا کاهش می یابد و در زمان وصول سهم خود از درآمد واحد فرعی، این حساب تعدیل می شود. همچنین استهلاک مازاد بهای تمام شده سرمایه گذاری نسبت به سهم واحد اصلی از ارزش دفتری خالص دارایی های واحد فرعی فقط در کاربرگ منعکس

شده، و در دفاتر واحد سرمایه‌گذار ثبت نمی‌گردد. شناسایی سود سهام و وصول آن در دفاتر واحد سرمایه‌گذار با توجه به مثال صفحه (۱۵۹) به شرح زیر خواهد بود:

(۱)

۸۰۰۰۰	حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
۸۰۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
	ثبت ۸۰ درصد درآمد شرکت فرعی $(۱۰۰۰۰۰ \times \frac{80}{100})$

(۲)

۳۲۰۰۰	وجوه نقد
۳۲۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی
	ثبت دریافت سود سهام از شرکت فرعی $(۴۰۰۰۰ \times \frac{80}{100})$

مانده حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی در پایان دوره مالی ۱۳×۱ بعد از ثبت رویدادهای فوق بالغ بر ۲۰۱۶۰۰ ریال $(۳۲۰۰۰ - ۸۰۰۰۰ + ۱۵۳۶۰۰)$ و درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری به مبلغ ۸۰۰۰۰ ریال می‌باشد. فرایند تلفیق در این روش همانند روش ارزش ویژه کامل بوده، نحوه حذف در کاربرد شماره (۴-۳) به شرح زیر است:

(۱)

۸۰۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
۳۲۰۰۰	سود سهام پرداختی
۴۸۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی

(۲)

۱۲۸۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده (موجودی کالا ۱/۱)
۷۲۰۰	سود انباشته اول دوره- شرکت فرعی
۳۲۰۰۰	سهام عادی- شرکت فرعی
۹۶۰۰	صرف سهام- شرکت فرعی
۳۸۰۰۰	زمین
۱۶۰۰۰	ساختمان
۸۰۰۰	امتیاز
۳۰۰۰۰	سرقفلی
۸۰۰۰	اوراق قرضه پرداختنی
۸۰۰۰	تجهیزات
۱۵۳۶۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی

(۳)

۲۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده (استهلاک)
۱۰۰۰	استهلاک- تجهیزات
۴۰۰	استهلاک- ساختمان
۸۰۰	امتیاز

ثبت حذف مستهلاک نمودن مازاد بر ارزش دفتری

(۴)

۱۶۰۰	هزینه بهره
۱۶۰۰	اوراق قرضه پرداختنی

(۵)

۱۵۰۰	استهلاک سرقفلی
۱۵۰۰	سرقفلی

جدول شماره (۴-۳) کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی
سال مالی منتهی به ۱۳۹۱/۱۲/۲۹، اولین سال بعد از تحصیل، روش ارزش ویژه جزئی (ناقص)

اقدام تلفیقی	حقوق اقلیت	حذفیات		شرکت فرعی ۸۰٪	شرکت اصلی	
		پس	پد			
۱۵۰۳۶۰۰				۷۰۳۶۰۰	۸۰۰۰۰۰	صورت سود و زیان:
۶۶۳۰۰۰			۲۰۰(۳) ۱۲۸۰۰(۲)	۳۰۰۰۰۰	۳۵۰۰۰۰	فروش بهای تمام شده کالای فروخته شده
۸۴۰۶۰۰				۴۰۳۶۰۰	۳۵۰۰۰۰	سود ناخالص
۳۵۱۵۰۰			۱۵۰۰(۵)	۲۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	هزینه عملیاتی
۲۸۹۱۰۰				۲۰۳۶۰۰	۳۰۰۰۰۰	سود عملیاتی قبل از مالیات
۵۲۰۰			۱۶۰۰(۴) ۸۰۰۰۰(۱)	۳۶۰۰	۸۰۰۰۰	کسر می شود: هزینه بهره درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۴۸۳۹۰۰				۲۰۰۰۰۰	۲۸۰۰۰۰	سود قبل از مالیات
(۲۵۰۰۰۰)				(۱۰۰۰۰۰۰)	(۱۵۰۰۰۰۰)	ذخیره مالیات بر درآمد (۵۰٪)
(۲۰۰۰۰۰)	۲۰۰۰۰					مهم اقلیت از سود خالص (۱۰۰۰۰۰۰x۲۰٪)
۲۱۳۹۰۰	۲۰۰۰۰			۱۰۰۰۰۰۰	۲۳۰۰۰۰۰	سود خالص نقل به زیر
						صورت سود انباشته:
۳۷۷۰۰۰	۱۸۰۰		۷۲۰۰(۲)	۹۰۰۰	۳۷۷۰۰۰	سود انباشته ۱/۱
۲۱۳۹۰۰	۲۰۰۰۰			۱۰۰۰۰۰۰	۲۳۰۰۰۰۰	سود خالص نقل از بالا
۱۱۳۳۰۰	۸۰۰۰	۳۲۰۰۰(۱)		۲۰۰۰۰۰	۱۱۳۳۰۰۰	سود سهام پرداختی
۵۷۷۵۰۰	۱۳۸۰۰			۶۹۰۰۰۰	۵۹۳۶۰۰۰	سود انباشته نقل به زیر
						ترازنامه:
۳۹۳۵۰۰				۱۱۵۰۰۰	۲۷۸۵۰۰	دارایی جاری
۱۱۸۰۰۰			۲۸۰۰۰(۲)	۱۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	زمین
۱۸۰۳۵۰		۲۰۰(۳)	۱۶۰۰۰(۲)	۴۸۷۵۰	۱۱۶۰۰۰	ساختمان
۲۶۹۲۵۰		۸۰۰۰(۲)	۱۰۰۰۰(۳)	۲۶۲۵۰	۲۵۰۰۰۰	تجهیزات (خالص)
۷۲۰۰		۸۰۰(۳)	۸۰۰۰(۲)			امتیاز
۲۸۵۰۰		۱۵۰۰(۵)	۳۰۰۰۰(۲)			سرقفلی
		۲۸۰۰۰(۱)			۲۰۱۶۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
		۱۵۳۶۰۰(۲)				
۹۹۶۸۰۰				۲۰۰۰۰۰	۹۱۶۱۰۰	جمع دارایی ها
۱۴۹۹۰۰				۳۷۲۰۰	۱۲۲۵۰۰	حسابهای پرداختی
۳۵۲۰۰		۱۶۰۰(۴)	۸۰۰۰(۲)	۵۱۶۰۰		اوراق قرضه ۸٪ (۰۰۰۰۰۰۰ریال)
۲۰۰۰۰۰	۸۰۰۰		۳۲۰۰۰(۲)	۲۰۰۰۰	۲۹۰۰۰۰	سهام حادی
	۲۴۰۰		۹۶۰۰(۲)	۱۲۰۰۰		صرف سهام
۵۷۷۵۰۰	۱۳۸۰۰			۶۹۰۰۰۰	۵۹۳۶۰۰۰	سود انباشته نقل از بالا
۲۳۲۰۰	۲۳۲۰۰					حقوق اقلیت
۹۹۶۸۰۰		۲۳۵۹۰۰	۲۳۵۹۰۰	۲۰۰۰۰۰	۹۱۶۱۰۰	جمع

جـ ادامه :

- ۱- حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری برای پرهیز از احتساب مضاعف درآمد؛ در مقابل سود سهام پرداختی توسط فرعی جهت نیل به مانده سرمایه گذاری اول دوره.
- ۲- حذف مانده حساب سرمایه گذاری و تخصیص مازاد به استثناء مازاد موجودی کالا که به حساب بهای تمام شده کالای فروش رفته منظور شده یا فرض اینکه که موجودی کالا طی سال ۱۳۸۱ فروخته شده است.
- ۳- ثبت استهلاك مازاد برای ساختمان، تجهیزات و امتیاز
- ۴- ثبت استهلاك مازاد برای اوراق قرضه
- ۵- ثبت استهلاك سرقتی

صورتهای مالی تلفیقی، سال دوم بعد از تحصیل روش ارزش ویژه جزئی (ناقص) با توجه به اطلاعات قبل، فرض کنید شرکت فرعی در سال ۱۳۸۲ سود خالص بالغ بر ۸۰۰۰۰ ریال گزارش نموده و هیچ گونه سود سهام اعلام و پرداخت نکرده است. شرکت اصلی سهم خود را از درآمد فرعی به مبلغ ۶۴۰۰۰ ریال ($80000 \times 80\%$) شناسایی نموده و مانده حساب سرمایه گذاری در پایان دوره مالی بالغ بر ۲۶۵۶۰۰ ریال ($64000 + 201600$) می باشد. نحوه حذف در کاربرگ (۵-۳) در ۱۳۸۲/۱۲/۲۹ به شرح زیر خواهد بود:

(۱)

درآمد حاصل از سرمایه گذاری	۶۴۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۶۴۰۰۰
حذف درآمد حاصل از سرمایه گذاری در شرکت فرعی	

(۲)

سود انباشته ۲/۱/۱ اصلی	۱۲۸۰۰
سود انباشته ۲/۱/۱ فرعی ($69000 \times 80\%$)	۵۵۲۰۰
سهام عادی ($40000 \times 80\%$)	۳۲۰۰۰
صرف سهام ($12000 \times 80\%$)	۹۶۰۰
زمین	۳۸۰۰۰
ساختمان	۱۶۰۰۰
امتیاز	۸۰۰۰
سرقتی	۳۰۰۰۰
اوراق قرضه ۸٪	۸۰۰۰
تجهیزات	۸۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۲۰۱۶۰۰

(۳)

۲۰۰	سود انباشته اول دوره شرکت اصلی (استهلاک سال قبل)
۲۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده (استهلاک سال جاری)
۲۰۰۰	استهلاک- تجهیزات (۲ سال \times ۱۰۰۰)
۸۰۰	استهلاک- ساختمان (۲ سال \times ۴۰۰)
۱۶۰۰	امتیاز (۲ سال \times ۸۰۰)

(۴)

۱۶۰۰	هزینه بهره (سهم سال جاری)
۱۶۰۰	سود انباشته اول دوره- اصلی (نسبت سال قبل)
۳۲۰۰	اوراق قرضه پرداختی ۸٪ (۲ سال \times ۱۶۰۰)

(۵)

۱۵۰۰	هزینه عملیاتی- استهلاک سرقفلی (نسبت سال جاری)
۱۵۰۰	سود انباشته اول دوره- اصلی (نسبت سال قبل)
۳۰۰۰	سرقفلی (۲ سال \times ۱۵۰۰)

کاربرگ شرکت اصلی و فرعی برای سال 13×2 به روش ارزش ویژه جزئی (ناقص) در دومین سال بعد از تحصیل در جدول شماره (۵-۳) ارائه شده، حاوی نکاتی چند به شرح زیر می‌باشد:

۱- با فرض اینکه موجودی کالا نزد شرکت فرعی در تاریخ تحصیل ($13 \times 1/1/1$) در سال جاری فروخته شده مبلغ ۱۲۸۰۰ ریال مازاد بر ارزش دفتری باید در مقابل سود انباشته شرکت اصلی حذف شود (ثبت شماره ۲) و این ثبت باید هر سال تکرار گردد. دلیل این امر باقی ماندن مازاد مزبور در حساب سرمایه‌گذاری در دفاتر شرکت اصلی است، و تا زمان فروش سرمایه‌گذاری در آن حساب باقی می‌ماند. مقایسه این روش با آنچه که در روش ارزش ویژه کامل بکار می‌رود، اینست که، ثبت در سال دوم به بعد تکرار نمی‌شود. بخاطر داشته باشید که در روش ارزش ویژه کامل شرکت اصلی این مازاد را از حساب سرمایه‌گذاری در دفاتر خود خارج کرده، بعد از سال اول تلفیق، دیگر نیازی به برخورد با این مازاد ضرورت ندارد.

۲- استهلاک سال جاری، بابت مازاد تخصیص یافته به اوراق قرضه پرداختنی و سرقفلی به بدهکار حساب هزینه منظور می‌شود. مادامی که استهلاک تخصیص یافته به سال‌های قبل به سود انباشته شرکت اصلی منظور می‌شود، این روش، به همان دلیلی که در

یادداشت شماره (۱) درباره مازاد موجودی کالا گزارش شده، ادامه خواهد یافت، مشابه این عمل برای مازاد تسهیم یافته به ساختمان و امتیاز هم وجود دارد.
۳- جمع به‌هکار تعدیلات به سود انباشته شرکت اصلی در کاربرگ سال ۱۳۴۲ بالغ بر ۱۶۱۰۰ ریال به شرح زیر خواهد بود:

از ثبت شماره ۲	۱۲۸۰۰
از ثبت شماره ۳	۲۰۰
از ثبت شماره ۴	۱۶۰۰
از ثبت شماره ۵	۱۵۰۰
جمع	<u>۱۶۱۰۰</u>

نحوه محاسبات تسهیم درآمد با توجه به کاربرگ جدول شماره (۵-۳):

اقلیت	اصلی	جمع	
			درآمد حاصل از عملیات شرکت اصلی
-	۱۵۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	بعد از مالیات بر درآمد (۱۵۰۰۰۰-۳۰۰۰۰۰)
۱۶۰۰۰	۶۴۰۰۰	۸۰۰۰۰	درآمد شرکت فرعی (خالص)
			استهلاک مازاد:
-	(۲۰۰)	(۲۰۰)	ساختمان، تجهیزات و امتیاز
-	(۱۶۰۰)	(۱۶۰۰)	اوراق قرضه پرداختنی ۸٪
	(۱۵۰۰)	(۱۵۰۰)	سرقفلی
۱۶۰۰۰	۲۱۰۷۰۰	۲۲۶۷۰۰	جمع تلفیق
			محاسبه سود انباشته:
		۶۸۷۶۰۰	سود انباشته طبق دفاتر شرکت اصلی ۲۹/۱۲/۴۲x
			کسر می‌شود:
	۱۲۸۰۰		مازاد تسهیم شده به موجودی کالای فروخته شده
			استهلاک:
	(۸۰۰)		ساختمان (۴۰۰ ریال ۲x)
	۲۰۰۰		تجهیزات (۱۰۰۰ ریال ۲x)
	۱۶۰۰		امتیاز (۸۰۰ ریال ۲x)
	۳۲۰۰		اوراق قرضه پرداختنی ۸٪ (۱۶۰۰ ریال ۲x)
			سرقفلی (۱۵۰۰ ریال ۲x)
	۳۰۰۰	۱۹۴۰۰	سود انباشته تلفیقی ۲۹/۱۲/۴۳x
		<u>۶۶۸۲۰۰</u>	

جدول شماره (۵-۲) کاربرد صورت‌های مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی
سال مالی منتهی به ۱۳۳۲/۱۲/۲۹، دومین سال بعد از تحصیل، روش ارزش ویژه جزئی (ناقص)

اقدام تلفیقی	حقوق اقلیت	حذفیات		شرکت اصلی	شرکت فرعی ۸۰٪	
		پس	بد			
۱۶۰۰۰۰۰				۷۰۰۰۰۰	۹۰۰۰۰۰	صورت سود و زیان:
۷۰۰۲۰۰			۲۰۰(۳)	۳۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	فروش
۸۹۹۸۰۰				۲۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۳۳۷۹۰۰			۱۵۰۰(۵)	۲۳۶۳۰۰	۲۰۰۰۰۰	سود ناخالص
۳۶۱۹۰۰				۱۶۳۶۰۰	۳۰۰۰۰۰	هزینه عملیاتی
۵۲۰۰			۱۶۰۰(۲)	۳۶۰۰		سود عملیاتی قبل از مالیات
			۶۳۰۰۰(۱)		۶۳۰۰۰	کسر می شود: هزینه بهره
						درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۳۵۶۷۰۰				۱۶۰۰۰۰	۳۶۳۰۰۰	سود قبل از مالیات
(۲۳۰۰۰۰)				(۸۰۰۰۰۰)	(۱۵۰۰۰۰۰)	ذخیره مالیات پرداخت (۵۰٪)
						سود عملیاتی
(۱۶۰۰۰)	۱۶۰۰۰					سهم اقلیت از سود خالص (۸۰۰۰۰×۲۰٪)
۲۱۰۷۰۰	۱۶۰۰۰			۸۰۰۰۰	۲۱۲۰۰۰	سود خالص نقل به زیر
						صورت سود انباشته:
			۱۵۰۰(۵)			
			۱۶۰۰(۲)			
۵۷۷۵۰۰			۲۰۰(۳)	-	۵۹۳۶۰۰	سود انباشته ۱/۱/۳۲
			۱۲۸۰۰(۲)			
	۱۳۸۰۰		۵۵۲۰۰(۲)	۶۹۰۰۰		سود انباشته ۱/۱/۳۲
۲۱۰۷۰۰	۱۶۰۰۰			۸۰۰۰۰	۲۱۲۰۰۰	سود خالص نقل از بالا
۱۲۰۰۰۰					۱۲۰۰۰۰	سود سهام پرداختی
۶۶۸۲۰۰	۲۹۸۰۰			۱۳۹۰۰۰	۶۸۷۶۰۰	سود انباشته نقل به زیر
						ترازنامه:
۳۷۸۸۰۰				۱۲۵۰۰۰	۳۳۳۸۰۰	دارایی جاری
۱۱۸۰۰۰			۳۸۰۰۰(۲)	۱۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	زمین
۱۶۹۲۰۰		۸۰۰(۳)	۱۶۰۰۰(۲)	۲۴۰۰۰	۱۱۰۰۰۰	ساختمان
۳۰۵۰۰۰		۸۰۰۰(۲)	۲۰۰۰(۳)	۱۰۱۰۰۰	۲۱۰۰۰۰	تجهیزات
۶۳۰۰		۱۶۰۰(۳)	۸۰۰۰(۲)			امتیاز
۲۷۰۰۰		۳۰۰۰(۵)	۳۰۰۰۰(۲)			سرقفلی
		۶۳۰۰۰(۱)			۲۶۵۶۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
		۲۰۱۶۰۰(۲)				
۱۱۰۳۳۰۰				۳۰۰۰۰۰	۹۸۹۲۰۰	جمع دارایی ها
۱۳۹۶۰۰				۳۷۸۰۰	۱۰۱۸۰۰	حسابهای پرداختی
۳۶۳۰۰				۵۱۲۰۰		اوراق قرضه ۸٪ (۵۰۰۰۰ ریال)
۲۰۰۰۰۰	۸۰۰۰		۳۲۰۰۰(۲)	۲۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	سهام عادی
	۲۳۰۰		۹۶۰۰(۲)	۱۲۰۰۰		صرف سهام
۶۶۸۲۰۰	۲۹۸۰۰			۱۳۹۰۰۰	۶۸۷۶۰۰	سود انباشته نقل از بالا
۲۰۲۰۰	۲۰۲۰۰					حقوق اقلیت
۱۱۰۳۳۰۰		۲۸۲۲۰۰	۲۸۲۳۰۰	۳۰۰۰۰۰	۹۸۹۲۰۰	جمع

→ ادامه :

- ۱- حذف درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری برای جلوگیری از محاسبه مضاعف درآمد و جهت نیل به مانده حساب سرمایه‌گذاری اول دوره.
- ۲- حذف مانده سرمایه‌گذاری و تخصیص مازاد به استثناء مازاد موجودی کالا که به بهای تمام شده فروش رفته منظور شده با فرض اینکه موجودی کالا طی سال ۱۳۸۱ فروخته شده باشد.
- ۳- ثبت استهلاك مازاد برای ساختمان، تجهیزات و امتیاز
- ۴- ثبت استهلاك مازاد برای اوراق قرضه پرداختی
- ۵- ثبت استهلاك سرقفلی

ضمیمه

۳- ب

صورت‌های مالی تلفیقی - روش بهای تمام شده

خرید بخشی از حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

حسابداری سرمایه‌گذاری در شرکت‌های فرعی که مشمول تلفیق در روش خرید قرار می‌گیرند، با دو روش امکان‌پذیر است:

- ۱- روش ارزش ویژه
 - ۲- روش بهای تمام شده
- حسابداری سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی زمانی که شرکت اصلی از روش بهای تمام شده استفاده می‌نماید، این است که: مانده حساب سرمایه‌گذاری در سال‌های مختلف (مگر در موارد استثنایی)^(۱) بدون تغییر باقی می‌ماند. تفاوتی که بین روش ارزش ویژه و بهای تمام شده وجود دارد، مربوط به ثبت شناسایی سود یا زیان، دریافت سود سهام، و استهلاك مازاد بهای تمام شده سرمایه‌گذاری، در دفاتر شرکت اصلی می‌باشد که قبلاً در همین فصل تشریح شده است.
- در روش بهای تمام شده، شرکت اصلی زمانی سود را در دفاتر خود شناسایی می‌نماید

۱. مراجعه شود به موارد خاص در روش بهای تمام شده در همین فصل.