

(تهیه صورتهای مالی تلفیقی)

شرایط تعیین شده در استانداردهای حسابداری جهت استفاده از روش اتحاد منافع تامین شده است. ترازنامه شرکت های ایران و گیلان قبل از سرمایه‌گذاری و مبادله سهام (۱۳۸۱/۱/۱) به شرح زیر بوده است.

برای تشریح نحوه تهیه ترازنامه و صورت حساب سود و زیان تلفیقی در پایان هر دوره مالی بعد از دستیابی به حق کنترل بر مبنای روش اتحاد منافع اطلاعات ارائه شده در کاربرد و اطلاعات اضافه زیر مورد استفاده قرار می‌گیرد:

اطلاعات اضافی:

۱- ترازنامه شرکتهای ایران و گیلان در پایان اسفندماه ۱۳۸۱ و صورت حساب سود و زیان مربوطه برای سال مالی منتهی به تاریخ مذکور به شرح زیر است:

نحوه ارائه صورتهای مالی تلفیقی، شمول و ضوابط تلفیق در استاندارد حسابداری شماره ۱۸ به تفصیل شرح داده شده است.

تلفیق صورتهای مالی واحد اصلی و واحد فرعی تنها از طریق کاربرد جداگانه انجام می‌گیرد و هیچگونه ثبتی از این بابت در دفاتر واحد اصلی یا واحد (های) فرعی به عمل نمی‌آید. در کلیه موارد عملی، استفاده و پیروی از یک شیوه خاص در مورد تهیه کاربرد تلفیقی ضروری است.

مطابق بند ۱۰ استاندارد حسابداری شماره ۱۹، ترکیب واحدهای تجاری صرف نظر از شکل انجام آن، بر اساس محتوای معامله به دو نوع «تحصیل» و «اتحاد منافع» تفکیک می‌شود. در بندهای ۱۱ الی ۱۵ استاندارد حسابداری شماره ۱۹، اهم شرایط، ضوابط و ماهیت و محتوای ترکیب واحدهای تجاری تشریح شده است.

مطابق بندهای ۱۶ و ۶۵ استاندارد حسابداری شماره ۱۹، حسابداری ترکیب واحدهای تجاری از نوع تحصیل، باید با استفاده از روش خرید به شرح بندهای ۱۸ تا ۶۴ و حسابداری ترکیب واحدهای تجاری از نوع اتحاد منافع، باید با استفاده از روش تجمیع منافع طبق بندهای ۶۶ الی ۷۱ انجام پذیرد.

تهیه صورتهای مالی تلفیقی در پایان دوره‌های مالی -

بلافاصله بعد از دستیابی به حق کنترل، روش اتحاد منافع

مثال: شرکت ایران (سهامی عام) ۹۰ درصد سهام منتشره شرکت گیلان را خریداری می‌کند. شرکت ایران برای انجام این سرمایه‌گذاری ۹۰۰ سهم هزار ریالی منتشر و در اختیار سهامداران شرکت گیلان قرار می‌دهد. فرض شود که تمامی

۲- سایر اطلاعات به شرح زیر است:

۲-۱- طی سال مالی کالاهایی به بهای تمام شده ۷۰،۰۰۰ ریال از شرکت گیلان به شرکت ایران انتقال یافته است. رقم مزبور در مبلغ فروش شرکت گیلان و بهای تمام شده کالای فروش رفته شرکت ایران منظور شده است.

۲-۲- طلب و بدهی فیما بین شرکتها ۳۰،۰۰۰ ریال است که در حسابهای دریافتی شرکت ایران و بدهیهای جاری شرکت گیلان منظور شده است.

۲-۳- مانده حساب سرمایه‌گذاری به تاریخ تحویل سرمایه‌گذاری مربوط می‌شود.

۲-۴- طی سال ۱۳۸۱ شرکت ایران مبلغ ۳۰،۰۰۰ ریال سود نقدی سهام اعلام و پرداخت کرده است.

کاربرگ تهیه ترازنامه و صورت حساب سود و زیان تلفیقی در پایان سال مالی ۱۳۸۱ با استفاده از روش اتحاد منافع مشابه کاربرگ نشان داده شده برای تهیه ترازنامه تلفیقی در تاریخ دستیابی به حق کنترل است با این تفاوت که صورت حساب سود و زیان تلفیقی نیز به آن اضافه می‌گردد. مبالغ گزارش شده طبق صورتهای مالی جداگانه شرکتهای ایران و گیلان مستقیماً در کاربرگ درج می‌شود.

۳- تعدیل (ج) به منظور حذف نقل و انتقال کالای فیما بین شرکتها (مبلغ ۷۰،۰۰۰ ریال) صورت گرفته است.

به منظور سهولت در تهیه کاربرگ و تسهیل تفهیم مندرجات آن، حقوق صاحبان سهام به تفکیک سهام، سود و زیان انباشته در تاریخ دستیابی به حق کنترل و سود و زیان از تاریخ دستیابی به حق کنترل تا تاریخ تهیه کاربرگ ارائه می‌گردد. کاربرگ بالا شامل رقمی است (فروش بین شرکتها به مبلغ ۷۰،۰۰۰ ریال) که قبلاً در مورد آن بحث نشده است. به عبارت دیگر شرکت گیلان طی سال کالاهایی را به بهای تمام شده ۷۰،۰۰۰ ریال به شرکت ایران انتقال داده است. شرکت گیلان انتقال مزبور را به عنوان فروش و شرکت ایران آن را به عنوان خرید (بهای تمام شده کالاهای فروش رفته) ثبت کرده است. مبادله مزبور به منظور جلوگیری از محاسبه مضاعف فروش و بهای تمام شده کالاهای فروش رفته باید حذف شود. هنگامی که کالاهای مزبور توسط شرکت ایران به سایر اشخاص فروخته می‌شود، مبادله به عنوان فروش در آن زمان ثبت می‌شود. از آنجایی که در این مثال صورتهای مالی تلفیقی بر مبنای روش اتحاد منافع تهیه می‌گردد، ارزشهای دفتری داراییها و بدهیهای مشابه دو شرکت با یکدیگر جمع می‌شود. باید توجه داشت که سود تلفیقی برابر است با مجموع مبالغ سود خالص که توسط هر یک از دو شرکت گزارش می‌شود. این موضوع در مورد سود (زیان) انباشته تلفیقی نیز مصداق دارد.

فهرست منابع :

- استانداردهای حسابداری - نشریه شماره ۱۴۵ سازمان حسابداری

یادداشت:

۱- تعدیل (الف) به منظور حذف مانده حساب سرمایه‌گذاری در مقابل سرمایه واحد فرعی (شرکت گیلان) صورت گرفته است.

۲- تعدیل (ب) به منظور حذف طلب و بدهی فیما بین به مبلغ ۳۰،۰۰۰ ریال انجام شده است.

۱- در مثال بالا فرض شده است که انتقال کالا به شرکت ایران به بهای تمام شده برای شرکت گیلان صورت گرفته است. در صورتی که کالاهایی به قیمت‌های بالاتر از بهای تمام شده یا به بهای فروش انتقال یابد و تا پایان دوره مالی کالاهای مزبور به فروش نرسد، سود تحقق نیافته مستتر در موجودیهای کالا باید حذف شود. برای این منظور حساب فروش به قیمت فروش بدهکار، بهای تمام شده کالاهای فروش رفته به بهای تمام شده و حساب موجودی پایان دوره به میزان سود تحقق نیافته بستانکار می‌گردد.

- حسابداری سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت - نشریه شماره ۷۴ سازمان حسابداری

مبالغ: ریال

مبالغ به ریال

مبالغ به ریال

مبالغ به ریال

مبالغ به ریال

مبالغ به ریال

شرکت گیلان

شرکت ایران

حسابهای دریافتی - خالص

موجودیهای کالا

اموال، ماشین آلات و تجهیزات - خالص

حق اختراع خالص

()

بدهیهای جاری

بدهیهای بلندمدت

سرمایه - سهام عادی - هزار ریالی

سود (زیان) انباشته

۱- در تاریخ انجام سرمایه گذاری شرکت گیلان ۰۰۰,۵۰ ریال به شرکت ایران بدهکار بوده است که حسب مورد در حسابهای دریافتی و پرداختی دو شرکت
مزبور منعکس است.

شرکت گیلان

شرکت ایران

صورت حساب سود و زیان:

فروش

بهای تمام شده کالای فروش رفته

هزینه استهلاک اموال، ماشین آلات و تجهیزات

هزینه استهلاک حق اختراع

سایر هزینه ها

سود خالص

ترازنامه :

موجودیهای نقد و بانک

حسابهای دریافتی - خالص

موجودیهای کالا

سرمایه گذاری در شرکت گیلان (اتحاد منافع)

اموال، ماشین آلات و تجهیزات

حق اختراع

بدهیهای جاری

بدهیهای بلندمدت

سرمایه - سهام عادی هزار ریالی

سود (زیان) انباشته

شرکت اصلی ایران و فرعی گیلان
 کاربرگ ترازنامه و صورت حساب سود و زیان تلفیقی
 در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹
 روش اتحاد منافع

	شرکت		گیلان		
	بستانکار	بدهکار			
					صورت حساب سود و زیان:
۶ ۱۸۰ ۰۰۰		(ج) ۷۰ ۰۰۰	۱ ۰۵۰ ۰۰۰	۵ ۲۰۰ ۰۰۰	فروش
<u>۳ ۴۶۰ ۰۰۰</u>	(ج) ۷۰ ۰۰۰		۵۳۰ ۰۰۰	۳ ۰۰۰ ۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۲۴۰ ۰۰۰			۴۰ ۰۰۰	۲۰۰ ۰۰۰	هزینه استهلاک ماشین آلات و تجهیزات
۳۰ ۰۰۰			۱۰ ۰۰۰	۲۰ ۰۰۰	هزینه استهلاک حق اختراع
<u>۱ ۷۳۰ ۰۰۰</u>			۳۵۰ ۰۰۰	۱ ۳۸۰ ۰۰۰	سایر هزینه‌ها
<u>۵ ۴۶۰ ۰۰۰</u>			۹۳۰ ۰۰۰	۴ ۶۰۰ ۰۰۰	
<u>۷۲۰ ۰۰۰</u>			۱۲۰ ۰۰۰	۶۰۰ ۰۰۰	سود (زیان) خالص
					تخصیص سود و زیان برای تلفیق:
۱۲ ۰۰۰					سهام اقلیت (۱۰٪ × ۱۲۰ ۰۰۰)
<u>۷۰۸ ۰۰۰</u>					سهام واحد اصلی
					ترازنامه:
۶ ۶۳۰ ۰۰۰			۲۴۰ ۰۰۰	۶ ۳۹۰ ۰۰۰	موجودیهای نقد و بانک
۵۷۰ ۰۰۰	(ب) ۳۰ ۰۰۰		۴۵۰ ۰۰۰	۱۵۰ ۰۰۰	حسابهای دریافتی (خالص)
۵۹۰ ۰۰۰			۲۹۰ ۰۰۰	۳۰۰ ۰۰۰	موجودیهای کالا
—	(الف) ۹۰۰ ۰۰۰			۹۰۰ ۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت گیلان
۱ ۸۶۰ ۰۰۰			۱ ۰۶۰ ۰۰۰	۱ ۸۰۰ ۰۰۰	اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات - خالص
۲۷۰ ۰۰۰			۹۰ ۰۰۰	۱۸۰ ۰۰۰	حق اختراع - خالص
<u>۱۰ ۹۲۰ ۰۰۰</u>			۲ ۱۳۰ ۰۰۰	۹ ۷۲۰ ۰۰۰	
۳۰۰ ۰۰۰		(ب) ۳۰ ۰۰۰	۲۱۰ ۰۰۰	۱۲۰ ۰۰۰	بدهیهای جاری
۷۰۰ ۰۰۰			۳۰۰ ۰۰۰	۴۰۰ ۰۰۰	بدهیهای بلندمدت
۶۹۰ ۰۰۰				۶۹۰ ۰۰۰	سرمایه - سهام عادی: شرکت گیلان
۱۰۰ ۰۰۰			۱ ۰۰۰ ۰۰۰		
(اقلیت)		(الف) ۹۰۰			
					سود (زیان) انباشته (در تاریخ دستیابی به: حق کنترل)
۱ ۷۰۰ ۰۰۰				۱ ۷۰۰ ۰۰۰	شرکت ایران
۴۵۰ ۰۰۰			۵۰۰ ۰۰۰		شرکت گیلان
(اقلیت) ۵۰ ۰۰۰					
<u>۷۰۸ ۰۰۰</u>			۱۲۰ ۰۰۰	۶۰۰ ۰۰۰	()
<u>(اقلیت) ۱۲ ۰۰۰</u>					
<u>۱۰ ۹۲۰ ۰۰۰</u>			۲ ۱۳۰ ۰۰۰	۹ ۷۲۰ ۰۰۰	

شرکت اصلی ایران و فرعی گیلان
کاربرگ ترازنامه تلفیقی

(بلافاصله بعد از دستیابی به حق کنترل)

ترازنامه تلفیقی	ترازنامه (مانده طبق دفاتر)		ترازنامه (مانده طبق دفاتر)		
	بستانکار	بدهکار	شرکت گیلان	شرکت ایران	
۶۳۰۰۰۰۰			۲۰۰۰۰۰	۶۱۰۰۰۰۰	
۴۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰ (ب)		۴۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتی (خالص)
			۳۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	موجودیهای کالا
				۹۰۰۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت گیلان
—	۹۰۰ (الف)				
۳۱۰۰۰۰۰			۱۱۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات - خالص
۳۰۰۰۰۰			۱۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	حق الاختراع - خالص
۱۰۶۵۰۰۰۰			۲۱۰۰۰۰۰	۹۵۰۰۰۰۰	
۲۵۰۰۰۰		۵۰۰۰۰ (ب)	۲۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	بدهیهای جاری
۹۰۰۰۰۰			۴۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	بدهیهای بلندمدت
۶۹۰۰۰۰۰				*۹۰۰۰۰۰	سرمایه - سهام عادی هزار ریالی - شرکت ایران
**۰۰۰ (اقلیت)		۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	۶	
۱۰۰		۹۰۰ (الف)			شرکت گیلان سود (زیان) انباشته:
۲۰۰۰۰۰۰				۲۰۰۰۰۰۰	شرکت ایران
۴۵۰۰۰۰			۵۰۰۰۰۰		شرکت گیلان
**۰۰۰ (اقلیت)					
۵۰					
۱۰۶۵۰۰۰۰			۲۱۰۰۰۰۰	۹۵۰۰۰۰۰	

* مبلغ سرمایه شرکت ایران شامل سهام صادره برای تحصیل سهام شرکت گیلان نیز می‌باشد.

** ارقام مزبور متعلق به سهامداران اقلیت است که ۱۰ درصد سهم شرکت گیلان را در مالکیت دارند.

تعدیلات:

الف - این تعدیل برای حذف مانده حساب سرمایه‌گذاری در مقابل سرمایه شرکت گیلان صورت می‌گیرد.

ب - این تعدیل برای حذف معاملات فیما بین واحدها صورت می‌گیرد.