



حسابداری پیشرفته ۲

(رشتهٔ حسابداری)

دکتر حسین کرباسی یزدی

بسم الله الرحمن الرحيم

پیشگفتار ناشر

کتاب‌های دانشگاه پیام نور حسب مورد و با توجه به شرایط مختلف یک درس در یک یا چند رشته دانشگاهی، به صورت کتاب درسی، متن آزمایشگاهی، فرادرسی، و کمک درسی چاپ می‌شوند.

کتاب درسی ثمره کوشش‌های علمی صاحب اثر است که براساس نیازهای درسی دانشجویان و سرفصل‌های مصوب تهیه و پس از داوری علمی، طراحی آموزشی، و ویرایش علمی در گروه‌های علمی و آموزشی، به چاپ می‌رسد. پس از چاپ ویرایش اول اثر، با نظرخواهی‌ها و داوری علمی مجدد و با دریافت نظرهای اصلاحی و متناسب با پیشرفت علوم و فناوری، صاحب اثر در کتاب تجدیدنظر می‌کند و ویرایش جدید کتاب با اعمال ویرایش زبانی و صوری جدید چاپ می‌شود.

متن آزمایشگاهی (م) راهنمایی است که دانشجویان با استفاده از آن و کمک استاد، کارهای عملی و آزمایشگاهی را انجام می‌دهند.

کتاب‌های فرادرسی (ف) و **کمک درسی** (ک) به منظور غنی‌تر کردن منابع درسی دانشگاهی تهیه و بر روی لوح فشرده تکثیر می‌شوند و یا در وبگاه دانشگاه قرار می‌گیرند.

مدیریت تولید محتوا و تجهیزات آموزشی

فهرست مطالب کتاب

۱	فصل اول. اشکال توسعه شرکت‌ها
۱	مقدمه
۲	اشکال توسعه شرکت‌ها
۵	مزایای ترکیب شرکت‌های اصلی و فرعی
۹	حسابداری و گزارشگری متنوع شرکت‌های ترکیبی
۱۱	قواعد کلی حاکم بر تنظیم صورت وضعیت مالی تلفیقی
۸۱	فصل دوم. صورت سود و زیان تلفیقی به روش خرید
۸۱	مقدمه
۹۹	تمرینات
۱۰۵	فصل سوم. ترکیب صورت‌های مالی با روش ارزش ویژه
۱۰۵	مقدمه
۱۳۷	تمرینات
۱۴۵	فصل چهارم. دادوستد کالا بین شرکت‌ها
۱۴۵	در صورت سود و زیان تلفیقی با روش ارزش ویژه
۱۴۵	مقدمه
۱۴۸	اثرات نوع سیستم کنترل موجودی کالا
۱۸۵	تمرینات
۱۹۳	فصل پنجم. خرید و فروش دارایی‌های غیرجاری بین شرکت‌ها
۱۹۳	مقدمه
۱۹۳	قواعد کلی درباره شخصیت واحدهای ترکیبی
۲۴۰	تمرینات
۲۴۹	فصل ششم. اوراق قرضه یا بدهی بین شرکت‌ها
۲۴۹	مقدمه
۲۴۹	قواعد ترکیب یا تلفیق

فصل هفتم. مسائل خاص (سهام ممتاز، تغییرات در سهم مالکیت شرکت اصلی در فرعی «خرید و فروش سهام به دفعات»، سطوح مالکیت چندجانبه، سود سهمی و مالکیت متقابل)

۲۹۳

مقدمه

۲۹۳

۳۴۶

تمرینات

۳۵۵

فصل هشتم. حسابداری شرکت‌های چندملیتی

۳۵۵

مقدمه

۳۵۶

تفاوت در اصول حسابداری

۳۹۲

تمرینات

۳۹۹

فصل نهم. روش حسابداری اتحاد منافع

۳۹۹

مقدمه

۴۰۰

روش اتحاد منافع

۴۱۱

فصل دهم. تجدید سازمان

۴۱۱

مقدمه

۴۲۷

منابع

فصل اول

اشکال توسعه شرکت‌ها

مقدمه

امروزه محیط تجارتي اغلب كشورهاي جهان در ابعاد بسيار وسيعي گسترش و توسعه پيدا کرده است. و هر روزه شاهد هستيم كه شركتهايي نوپا و جديدالتأسيس با محصولات نوتري وارد بازار جهاني ميشوند و ساير شركتها در مقابل اين تغييرات موجود، همواره با اين مشكل مواجه هستند كه براي بقا و دوام خود يا بايد بازار را ترك نمايند و يا اينكه قادر باشند در خطوط توليدي موجود تغييراتي به وجود آورند و در اين راستا، غالب شركتها راه ديگري را برگزيده‌اند، كه تركيب با ساير شركتهاست، تا از اين راه بتوانند يك واحد عملياتي جديدي در سطح گسترده‌تري ايجاد نمايند.

در سالهاي اخير، تجارت جهاني شاهد بسياري از اين تركيبها بوده است. با ادغام اين شركتها، شركتهاي جديدي و با سرمايه بسيار انبوهي ايجاد شده كه توجه همگان را به خود معطوف داشته‌اند. بنابر اين يك تركيب تجاري موقعي رخ مي‌دهد كه دو يا چند شركت در شرايط عادي براي كنترل به هم ملحق شوند.

مفهوم كنترل با اين امر ارتباط دارد كه شركت دارنده بتواند سياست‌هاي عملياتي و مالي را به شركت فرعي ديكته نمايد. به‌طور سنتي، كنترل از طريق تحصيل ميزان لازم سهام داراي حق رأی در ساير شركتها به‌دست مي‌آيد. به هر حال، در سالهاي اخير با تغييرات عملياتي و مالي هم مي‌توان كنترل شركتهاي ديگر را با كمتر از ميزان اكثريت سهام به‌دست آورد. بيانيه‌هاي متعدد جديدي در مورد نحوه ارائه گزارش‌ها و

حسابداری این گونه شرکت های ترکیبی صادر شده است. یکی از این بیانیه ها درباره نحوه حسابداری شرکت های ترکیبی است. رویه های اعمال شده می تواند اثرات تبعی در تهیه صورت های مالی شرکت های ترکیبی داشته باشد. بیانیه های دیگر در مورد نحوه افشای سود مالکیت شرکت ها را در دوره های بعد از تحصیل و نیز نتایج عملیات و عملکرد آنها می باشد.

در فصول بعدی این کتاب تأکید بر روی نحوه حسابداری و گزارشگری صورت های مالی این شرکت ها است. در یک واحد تجاری ساده بیشتر به این نکته توجه می شود که آن شرکت دو یا چند خط تولیدی داشته باشد تا در چندین دهه قادر باشد محصولات متعددی را برای بازارهای محلی و جهانی تهیه نماید. شرکت ها همچنین می توانند در ابعاد وسیع و با ساختار مالی و سازمانی پیچیده ای توسعه یابند.

مدیران و سهام داران هر دو تمایل دارند که شرکت های آنها بیشتر از نظر تعداد توسعه یابند، ولی مقیاس اقتصادی آنها متکی بر هزینه های توسعه و هزینه های تولید و توزیع است. با ورود به بازارهای جدید و حفظ سهم قبلی بازار می توان پتانسیل درآمدهای جدیدی برای شرکت کسب نمود. شرکت های صنعتی و تولیدی به نوبه خود قادرند با تغییر در خط تولیدی شرکت به طور ثابت درآمدهای جدیدی حاصل نمایند.

در بعضی از موارد، شرکت ها در راستای سیاست های دولت حرکت می کنند. همزمان با گسترش و توسعه شرکت های ترکیبی، مدیران آنها از حقوق و مزایای بیشتری برخوردار می شوند و برای آنان شخصیت و پرستیژ با شهرت و معروفیت همراه بوده است. در نتیجه مدیران شرکت های ترکیبی سعی دارند که تعداد شرکت ها را روز به روز گسترش دهند.

اشکال توسعه شرکت ها

به طور سنتی شرکت ها سعی دارند که بیشتر از طریق ترکیب و یا با محصولات جدید و یا با افزایش در خط تولید موجود توسعه و گسترش را به وجود آورند. در عرصه جغرافیایی به هر حال، و در بسیاری از موارد، ورود یک محصول جدید و در یک سطح جغرافیایی بازار آسان تر از تحصیل سهام سایر شرکت ها است. اما در چند دهه گذشته بسیاری از شرکت ها گسترش و توسعه شرکت ها خود را از طریق ترکیب واحدهای

تجاری آسان‌تر تشخیص داده‌اند ترکیب واحدهای تجاری ممکن است به صورت یکی از اشکال قانونی زیر انجام پذیرد:

۱. **جذب:** یک نوع ترکیب تجاری است که فقط یکی از شرکت‌ها باقی می‌ماند و سایر شخصیت‌ها ماهیت خود را از دست می‌دهند. دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت جذب شده فقط به شرکت جذب کننده انتقال می‌یابد. عملیات جداگانه قبلی آن شرکت‌ها در شکل شرکت جذب کننده تداوم می‌یابد و شرکت ادغام شده منحل می‌گردد.

۲. **ادغام:** ترکیب تجاری است که هر دو یا چند شرکت ترکیبی منحل شده و دارایی‌ها و بدهی‌های هر دو یا چند شرکت به یک شرکت جدیدالتأسیس انتقال می‌یابد. عملیات جداگانه قبلی شرکت‌های منحل شده به صورت یک شخصیت قانونی واحد جدیدالتأسیس تداوم خواهد یافت.

۳. **تحصیل سهام:** این عمل موقعی اتفاق می‌افتد که یک شرکت بتواند سهام دارای حق رأی شرکت دیگری را تحصیل کرده، و بدین ترتیب کنترل آنها را در دست گیرد. هر دو شرکت به عملیات جداگانه قبلی خود ادامه می‌دهند؛ لکن شخصیت‌های حقوقی آنها با هم مرتبط است. به همین جهت هیچ یک از شرکت‌ها منحل نمی‌شوند. شرکت خریدار سهام را «شرکت اصلی» یا «دارنده سهام» یا «سرمایه‌گذار» و سایر شرکت‌های دیگر را که سهام خود را به فروش رسانده‌اند «شرکت فرعی» یا «شرکت سرمایه‌پذیر» می‌نامند. شرکت‌های اصلی گزارش سود مالکیت خود را از شرکت فرعی تحت عنوان سود سرمایه‌گذاری دریافت می‌کنند.

نوع سوم: سرمایه‌گذاری در سایر شرکت‌ها (یا تحصیل سهام)

سرمایه‌گذاری در سایر شرکت‌ها عبارت است از خرید سهام سایر شرکت‌ها به منظور جلوگیری از وجوه راکد شرکت و یا به منظور اعمال مدیریت و یا کنترل آنها. همان‌طوری که از مفاد تعریف فوق برمی‌آید، سرمایه‌گذاری در سهام اصولاً به دو صورت انجام می‌پذیرد:

الف) سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت یا «سرمایه‌گذاری» در سهام قابل دادوستد: عبارت است از خرید سهام سایر شرکت‌ها در بورس اوراق بهادار به منظور جلوگیری از

راکد ماندن وجوه شرکت و فروش آن‌ها در مواقع ضروری و مناسب. (تشریح مطلب مسئله‌های مربوط به آن مفصلاً در میانه ۱ آمده است).

ب) سرمایه‌گذاری بلندمدت در سهام: عبارت است از خرید سهام سایر

شرکت‌ها در بلندمدت به منظور اعمال مدیریت و کنترل عملیات آن‌ها

شرکت خریدار را «شرکت سرمایه‌گذار» یا «اصلی» و شرکت فروشنده صحیح

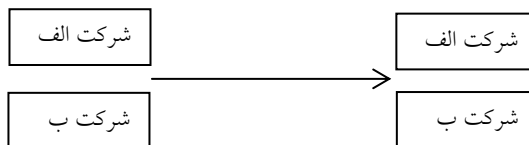
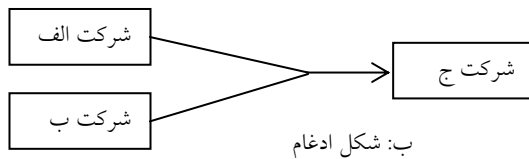
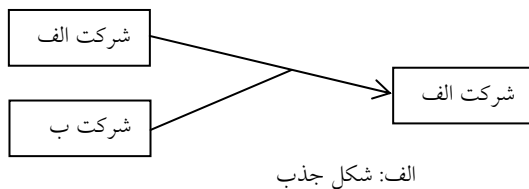
نیست چون اوراق سهام را سهام‌داران می‌فروشند نه شرکت را شرکت «سرمایه‌پذیر» یا «شرکت فرعی» می‌نامند.

اعمال مدیریت و کنترل در شرکت‌های فرعی بستگی به میزان و تعداد سهامی

دارد که در دست شرکت اصلی است، و معمولاً به صورت زیر می‌باشد:

درصد سهامی که توسط شرکت اصلی خریداری شده است اعمال مدیریت و کنترل

کم	۱-۲۰٪	بین
نه زیاد	۲۰٪-۵۰٪	بین
زیاد و کلی	۵۰٪-۱۰۰٪	بین



ج: شکل تحصیل سهام

مزایای ترکیب شرکت‌های اصلی و فرعی

مزایای این روش عبارت است از:

۱. با ایجاد سیستم شرکت‌های اصلی و فرعی می‌توان سهم بیشتری از بازار محصول به‌دست آورد و با تولید انبوه و محصولات کیفیت بهتر رقبا را بازار خارج کرد.
۲. اگر شرکتی در گروه سود کافی نداشته باشد می‌توان آن را تعطیل نمود. در صورتی که اگر کلیه عملیات در یک شرکت متمرکز باشد با تعطیل شدن قسمتی از فعالیت ممکن است سایر قسمت‌ها دچار مشکل شوند.
۳. در صورتی که یکی از شرکت‌های داخل گروه تحقیقات انجام بدهد. سایر شرکت‌های دیگر می‌توانند از نتایج تحقیقات به‌عمل آمده بهره‌مند شوند.
۴. با ایجاد شرکت‌های اصلی و فرعی می‌توان یک سیستم یکپارچه مالی به‌وجود آورد، و کنترل مؤثرتری را بر شرکت‌ها اعمال نمود.
۵. قالب‌های تولید و حتی ماشین‌آلات را به آسانی می‌توان در داخل گروه شرکت‌ها برای تولید و در مناطق نزدیک بازار فروش جابه‌جا نمود و با این امر بهای تمام شده تولید و هزینه‌های بازاریابی و فروش را کاهش داد.
۶. نظر به اینکه مالیات بر درآمد شرکت‌ها به‌صورت تصاعدی می‌باشد، می‌توان بعضی از رشته‌های فعالیت را به شرکت‌های فرعی و بالعکس انتقال داد تا از فعالیت‌های مالیاتی بیشتر از مالیات کمتری برخوردار شوند.
۷. در شرکت‌های بزرگ که عملیات و فعالیت‌های آنها در حجم بسیار گسترده‌ای صورت می‌گیرد، می‌توان قسمتی از عملیات را به‌صورت یک واحد مستقل (شرکت فرعی) درآورد.

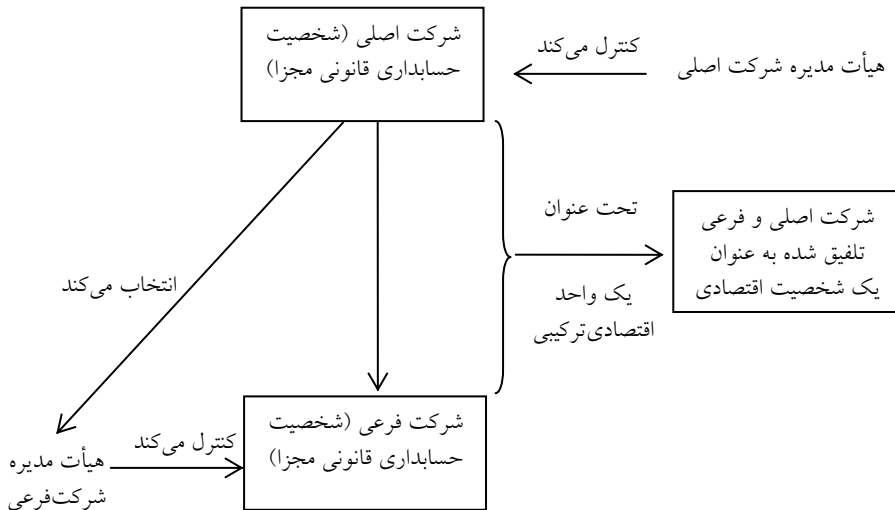
واژه‌هایی که مکرراً در فصول بعد به آن برخورد می‌کند، اینک ذکر می‌گردد.

شرکت اصلی: شرکتی است که مالک تمام و یا اکثریت سهام عادی دارای حق رأی شرکت دیگری بیش از ۵۰٪ (سهام) باشد.

شرکت فرعی: شرکتی است که تمام و یا اکثریت سهام آن در اختیار شرکت اصلی باشد.

شرکت اصلی با در دست داشتن سهام دارای حق رأی شرکت فرعی می‌تواند هیأت مدیره آن را انتخاب نماید و از این طریق کنترل منابع و فعالیت‌های شرکت

مذکور را در اختیار گیرد. در حقیقت، وظایف شرکت‌های وابسته (اصلی و فرعی آن) به‌عنوان یک واحد اقتصادی مجرد به‌وسیله هیأت مدیره شرکت اصلی کنترل می‌گردد. این رابطه را می‌توان به شکل زیر نشان داد.



گروه شرکت‌ها: شامل شرکت‌های اصلی و فرعی است.

صورت‌های مالی تلفیقی: شامل صورت‌های مالی (سود و زیان صورت وضعیت

مالی) مجموعه شرکت‌های اصلی و فرعی است که به عنوان یک شخصیت واحد اقتصادی افشا و ارائه می‌گردد.

حقوق صاحبان سهام اقلیت: شامل آن دسته از دارایی‌ها و بدهی‌ها شرکت

فرعی است که متعلق به افراد غیر از شرکت اصلی است.

شرکت وابسته: شرکتی است که ضمن فرعی نبودن دارای شرایط زیر می‌باشد:

- شرکت سرمایه‌گذار نفوذ قابل ملاحظه‌ای در اداره شرکت فرعی چه از جنبه مالی و عملیاتی داشته باشد.

- دارای حق رأی قابل توجهی در شرکت باشد.

- **تاریخ تحصیل سهام:** زمانی است که شرکت اصلی در قبال سهام دریافتی شرکت فرعی، دارایی‌ها (بهای تمام شده سرمایه‌گذاری بلندمدت در سهام) و یا سهام خود را (در روش اتحاد منافع) در اختیار آن قرار می‌دهد.

- **کاربرگ‌های تلفیقی:** کاربرگ‌هایی می‌باشد که حذف و تعدیلات حساب‌های فی‌مابین شرکت‌های اصلی و فرعی در آن انعکاس می‌یابد. تفاوت اساسی بین کاربرگ تلفیقی و سایر کاربرگ‌ها در این است که حذف و تعدیلات انجام شده در آن در هیچ یک از دفاتر قانونی شرکت‌های اصلی و فرعی ثبت نمی‌گردد.

روش خرید: روشی است که سرمایه‌گذاری در شرکت‌های فرعی، بر مبنای بهای تمام شده در دفاتر ثبت می‌گردد.

روش اتحاد منافع یا روش تجمع منافع: در این روش شرکت اصلی برای کنترل دارایی‌های شرکت فرعی تعدادی سهام انتشار داده و آن را در اختیار شرکت فرعی قرار می‌دهد. این روش را موقعی می‌توان اعمال نمود که شرکت اصلی حداقل ۹۰٪ سهام دارای حق رأی شرکت فرعی را در اختیار داشته باشد.

روش ارزش ویژه: در این روش سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی همواره تابعی است از حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی بدین معنی که در هر زمان شرکت فرعی سود یا زیان ویژه اعلام نمود شرکت اصلی برای نشان دادن سهم خود از سود و زیان شرکت فرعی، حساب سرمایه‌گذاری را تغییر خواهد داد. و هر زمانی که سود سهام نقدی پرداخت نمود، بالطبع اثرات آن در کاهش حساب سرمایه‌گذاری منعکس خواهد شد.

لزوم تهیه صورت‌های مالی تلفیقی: نشریه شماره ۵۱ (Research Accounting)

ARB Bulletin در مورد لزوم تهیه صورت‌های مالی تلفیقی چنین بیان می‌کند:

تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، اولاً به نفع سهام‌داران و بستانکاران شرکت اصلی است که نتایج عملکرد واحدهای اقتصادی و صورت وضعیت مالی شرکت اصلی و تمام شرکت‌های فرعی به صورت یک شرکت انفرادی و مجرد افشا و ارائه گردد و درست شبیه این می‌باشد که فعالیت‌های یک مرکز و چندین شعبه افشا و ارائه می‌گردد.

ثانیاً صورت‌های مالی تلفیقی می‌تواند تصویر روشنی از کل منابع شرکت‌های ترکیب شده ارائه دهد و نیز اطلاعات کاملی از کل فعالیت‌ها و منابع گروه عرضه نماید.

شرکت‌های فرعی در موارد زیر می‌توانند از تلفیق مستثنی شوند:

الف) شرکت اصل مصمم باشد که سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی را در آینده نزدیکی به فروش برساند.

ب) محیط سیاسی خارجی شرکت فرعی طوری باشد که انتظار رود شرکت اصلی به‌طور موقت کنترل خود را از دست بدهد.

ج) یک معامله در سهام خزانه شرکت سرمایه‌پذیر ایجاب نماید که سهام شرکت سرمایه‌گذار موقتاً یک اکثریت صاحبان سهام عادی معوق تلقی شود.

محدودیت‌های صورت‌های مالی تلفیق شده: زمانی که صورت‌های مالی تلفیق شده در حد گسترده‌ای مورد استفاده قرار گیرد، ممکن است بعضی از اطلاعات مخفی بماند. بعضی از موارد مهم این محدودیت‌ها به‌شرح زیر بیان می‌گردد:

۱. نظر به اینکه صورت سود و زیان و صورت وضعیت مالی تلفیقی گروه شرکت‌ها به‌طور واحد افشا می‌شود، ممکن است عملکرد ضعیف بعضی از واحدهای تابعه در پشت عملکرد قوی واحدهای دیگر مخفی باقی بماند.

۲. نسبت‌های مالی که براساس اطلاعات جمع شده در صورت‌های مالی تلفیقی محاسبه می‌شود، آنها ضرورتاً نماینده نسبت‌های مالی هر شرکت در تلفیق نمی‌باشد. به‌طور مثال شرکت اصلی.

۳. اطلاعات اضافی درباره شرکت‌های انفرادی یا گروهی که در صورت‌های مالی تلفیقی می‌باشد و غالباً مورد استفاده مصرف‌کنندگان اطلاعات قرار می‌گیرد، ممکن است در یادداشت‌های پیوست افشا گردد.

۴. حساب‌های موجود در شرکت‌های مختلف که در صورت‌های مالی تلفیقی ترکیب می‌شود ممکن است کاملاً قابل مقایسه و همگن و مشابه نباشند، و یا چرخه عملیاتی شرکت‌ها کاملاً متفاوت از سایر شرکت‌ها باشد.

۵. حساب سود انباشته تلفیقی ضرورتاً برای پرداخت سود سهام شرکت اصلی لازم نمی‌باشد زیرا سهم شرکت اصلی به نسبتی از سود تقسیم نشده شرکت فرعی است که عرضه و ارائه می‌گردد.

انواع ترکیبات تجاری: شرکت‌ها معمولاً با انواع مختلف قراردادهای رسمی و غیررسمی که ممکن است حداقل مشخصات بعضی از ترکیبات را داشته باشد، شروع

نمایند. بیشتر شرکت‌ها تمایل دارند که از ثبت قراردادهای غیررسمی ترکیب در دفاترشان اجتناب ورزند زیرا نمی‌توانند مفاد آن‌را پیاده نمایند. همچنین بعضی از قراردادهای غیررسمی نرخ ثابت منعقد می‌شوند که غیرقانونی می‌باشد. ولی قراردادهای رسمی معمولاً قابل اجراتر و سازمان‌یافته‌تر از قراردادهای غیررسمی در دفاتر شرکت‌های ذی‌نفع قابل ارائه خواهد بود.

قراردادهای غیررسمی: این میثاق‌های غیررسمی به صور مختلفی به وجود می‌آیند. **الف) قراردادهای عقلانی ساده:** ممکن است یک روابط طولانی مسالمت‌آمیز بین شرکت‌های ترکیبی را ایجاد نماید. مانند شرکت‌هایی که محصولات یا خدمات تکمیلی شرکت دیگر را از نظر کاری تهیه می‌کنند. نظیر شرکت‌های پیمانکاری که همواره از خدمات شرکت‌های تأسیساتی یا الکتریکی استفاده می‌کند.

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

قراردادهای رسمی: ترکیب رسمی شرکت‌ها معمولاً با قراردادهای نوشته شده و مدون به مرحله اجرا درمی‌آید. این قراردادها شرایط ترکیب را مشخص می‌کنند. از جمله: شکل ترکیب، مواردی که باید مبادله گردد و حقوق و مسئولیت‌های شرکت‌های ترکیبی. این مفاد در دفاتر یک و یا چند شرکت که جزئی از شرکت ترکیبی هستند، ثبت می‌گردد. به هر حال، قراردادهای رسمی هم ممکن است در شکل‌های مختلف صورت پذیرد: به‌طور مثال، موقعی که یک شرکت با قراردادهای رسمی وارد ترکیب می‌شود، در حقیقت با تحصیل شرکت دیگر؛ تمام دارایی‌های خود را برای یک دوره چنددهه‌ای به شرکت دیگر واگذار می‌کند. متشابهاً یک قرارداد عملیاتی با شرکت دیگر آن است که تمام اختیارات مدیریت برای عملیات شرکت دیگر در یک دوره زمانی طولانی به‌عنوان یک وسیله ترکیب تجارتي مؤثر واگذار یا تعویض گردد.

حسابداری و گزارشگری متنوع شرکت‌های ترکیبی

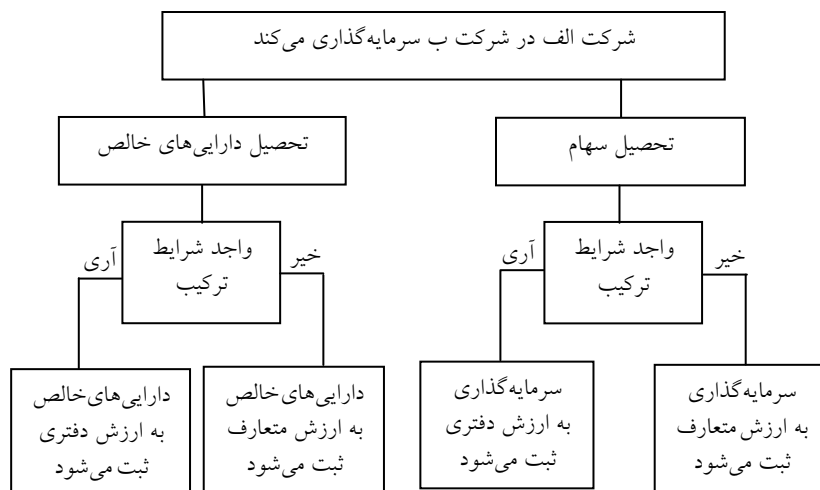
دو روش حسابداری برای ترکیب با قراردادهای رسمی برای شرکت‌ها وجود دارد:

۱. روش حسابداری خرید ۲. روش حسابداری اتحاد منافع. روش حسابداری اتحاد

منافع فقط برای ترکیب تجاری شرکت‌هایی اعمال می‌شود که تداوم مالکیت وجود داشته باشد، بدین معنی که؛ سهام‌داران شرکت‌های ترکیبی به‌عنوان سهام‌داران شرکت ترکیب شده باقی می‌مانند. به‌طور مثال: اگر یک شرکت با صدور سهام دارای حق رأی خود، در مبادله سهام دارای حق رأی شرکت دیگری را تحصیل نماید، سهام‌داران هر دو شرکت ترکیبی به‌عنوان سهام‌داران شرکت ترکیب شده، باقی خواهند ماند. روش حسابداری اتحاد منافع فقط موقعی اتفاق می‌افتد که یک شرکت سهام دارای حق رأی خود را برای تحصیل دارایی یا سهام شرکت دیگر به‌کار گیرد.

از طرف دیگر، اگر شرکتی دارایی‌ها یا سهام عادی شرکت دیگری را خریداری نماید، هنگامی که امر خرید صورت پذیرفت، سهام‌داران شرکت فرعی حقوق خود را از دست می‌دهند و شرکت اصلی حقوقی در شرکت فرعی پیدا می‌کند. به‌طور مثال: اگر شرکتی با پرداخت وجه نقد سهام یا دارایی شرکت دیگری تحصیل نماید، مالکین شرکت تحصیل شده به‌عنوان سهام‌داران شرکت ترکیب شده محسوب نمی‌شوند.

این روابط را می‌توان در شکل زیر نشان داد:



روش حسابداری خرید: تمام شرکت‌های ترکیبی قبلاً با استفاده از روش حسابداری خرید قبل از روش حسابداری اتحاد منافع که به‌عنوان یک روش آلترناتو یا جایگزین در چندین دهه گذشته پذیرفته شده است، ترکیب گردیده‌اند. اگر چه روش

حسابداری اتحاد منافع در سال‌های ۱۹۶۰ به‌طور گسترده‌ای اعمال می‌شده است، لکن بیانیه شماره ۱۶ نشریه «APB» در سال ۱۹۷۰ را در استفاده از روش حسابداری اتحاد منافع ترکیب شرکت‌های تجاری به‌طور قابل ملاحظه‌ای محدود نموده است. امروزه، فقط ۱۰٪ از شرکت‌های تجاری با روش حسابداری اتحاد منافع ترکیب می‌شوند.

ماهیت روش خرید: موقعی که یک دارایی خریداری می‌شود، خریدار دارایی تحصیل شده را به بهای تمام شده در تاریخ تحصیل در دفاتر قانونی خود ثبت می‌کند. و اگر دارایی‌هایی را به‌طور گروهی و با مبلغ خرید یک‌جا خریداری گردد کل بهای تمام شده به هر یک از دارایی‌ها سرشکن یا تسهیم خواهد شد. بنابراین همان اصول خرید یک دارایی خاص یا گروهی را می‌توان برای خرید یک واحد تجاری دایر اعمال نمود. **اصول کلی تنظیم صورت وضعیت مالی تلفیقی:** صورت وضعیت مالی تلفیقی یک صورت مالی است که وضعیت مالی گروه شرکت‌ها را در قالب یک شخصیت حسابداری واحد مرکب و در یک تاریخ معین نشان دهد.

قواعد کلی حاکم بر تنظیم صورت وضعیت مالی تلفیقی

۱. حساب سرمایه‌گذاری بلندمدت در سایر شرکت‌ها (در شرکت اصلی) حذف شده و رقم دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت فرعی که نماینده آن سرمایه‌گذاری است به‌جای آن قرار می‌گیرد.
۲. کلیه حساب‌های فی‌مابین شرکت‌های اصلی و فرعی با یکدیگر تهاتر می‌شوند. به‌طور مثال:
 - اسناد و حساب‌های دریافتنی با اسناد و حساب‌های پرداختنی شرکت‌های اصلی و فرعی با یکدیگر.
 - سود سهام دریافتنی با سود سهام پیشنهادی یا سود سهام پرداختنی شرکت فرعی.
 - اوراق قرضه یا وام دریافتنی با اوراق قرضه یا وام پرداختنی شرکت‌های اصلی و فرعی با یکدیگر.
۳. حساب جاری فی‌مابین شرکت‌های اصلی و فرعی با یکدیگر تهاتر می‌شوند. این امر موقعی صورت می‌پذیرد که اولاً - تاریخ گزارشگری صورت‌های مالی هر دو شرکت اصلی یا فرعی یک تاریخ باشد - ثانیاً - دو رقم حساب جاری فی‌مابین یک رقم

باشد. در صورتی که این دو رقم برابر نباشند، مقدماً با اطلاعاتی که در زیرنویس مسئله وجود دارد آنها را برابر و آنگاه از یکدیگر حذف می‌کنیم. برای ترکیب (تلفیق) ترازنامه‌های شرکت اصلی و فرعی ابتدا از ساده‌ترین مثال شروع می‌کنیم:

مثال ۱- صورت وضعیت مالی (ترازنامه) دو شرکت الف و ب در تاریخ ۷۸/۱۲/۲۹ در دست است.

شرکت الف کلیه سهام شرکت ب را از بدو تأسیس در اختیار دارد و آن را به‌عنوان یک سرمایه‌گذاری بلندمدت تلقی می‌نماید.

شرکت الف

صورت وضعیت مالی

به تاریخ ۷۸/۱۲/۲۹

ارقام هزار ریال	
۵۰/۰۰۰	بدهی‌های جاری:
	حقوق صاحبان سهام:
۱۲۰/۰۰۰	سرمایه
۳۰/۰۰۰	سود انباشته
۱۵۰/۰۰۰	جمع حقوق صاحبان سهام
۲۰۰/۰۰۰	جمع بدهی‌های و حقوق صاحبان سهام
۹۰/۰۰۰	دارایی‌های جاری:
۴۰/۰۰۰	سرمایه‌گذاری درب:
۷۰/۰۰۰	خالص دارایی‌های بلندمدت:
۲۰۰/۰۰۰	جمع دارایی‌ها:

شرکت ب

صورت وضعیت مالی

به تاریخ ۷۸/۱۲/۲۹

ارقام هزار ریال	
۳۵/۰۰۰	بدهی‌های جاری:
	حقوق صاحبان سهام:
۴۰/۰۰۰	سرمایه
۲۵/۰۰۰	سود انباشته
۶۵/۰۰۰	جمع حقوق صاحبان سهام
۱۰۰/۰۰۰	جمع بدهی‌های و حقوق صاحبان سهام
۵۰/۰۰۰	دارایی‌های جاری:
۵۰/۰۰۰	خالص دارایی‌های بلندمدت:
۱۰۰/۰۰۰	جمع دارایی‌ها:

مطلوب است:

ترازنامه ترکیبی (تلفیقی) دو شرکت الف و ب برای ترکیب صورت وضعیت مالی دو شرکت فوق الذکر است را کاربرگ تلفیقی تهیه می کنیم.

کاربرگ تلفیقی

ترازنامه ترکیبی	تعدیلات		ب	الف	شرح
	بس	بد			
۱۴۰/۰۰۰	۴۰/۰۰۰(۱)		۵۰/۰۰۰	۹۰/۰۰۰	دارایی های جاری
—				۴۰/۰۰۰	سرمایه گذاری درب
۱۲۰/۰۰۰			۵۰/۰۰۰	۷۰/۰۰۰	خالص دارایی های بلندمدت
۲۶۰/۰۰۰			۱۰۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰	جمع
۸۵/۰۰۰	۴۰/۰۰۰(۱)		۳۵/۰۰۰	۵۰/۰۰۰	بدهی های جاری
۱۲۰/۰۰۰			۴۰/۰۰۰	۱۲۰/۰۰۰	سرمایه
۵۵/۰۰۰			۲۵/۰۰۰	۳۰/۰۰۰	سود انباشته
۲۶۰/۰۰۰			۱۰۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰	جمع
	۴۰/۰۰۰	۴۰/۰۰۰			

طبق قواعد کلی چنین عمل می کنیم:

حساب سرمایه گذاری درب که ماهیت آن بدهکار است، بستانکار نموده و حساب سرمایه به همان مبلغ که از بدو تأسیس در اختیار الف قرار گرفته بدهکار می گردد، و در ستون تعدیلات عمل می شود. نتایج عملیات هر دو شرکت در ستون ترازنامه ترکیبی نوشته می شود. آنگاه کاربرگ تلفیقی صورت وضعیت مالی تلفیقی برای گروه شرکت ها تهیه می گردد.

گروه شرکت ها

صورت وضعیت مالی تلفیقی به تاریخ ۷۸/۱۲/۲۹

ارقام هزار ریال

۱۴۰/۰۰۰	دارایی های جاری:	۸۵/۰۰۰	بدهی های جاری:
			حقوق صاحبان سهام:
۱۲۰/۰۰۰	خالص دارایی های بلندمدت:	۱۲۰/۰۰۰	سرمایه
		۵۵/۰۰۰	سود انباشته
		۱۷۵/۰۰۰	حقوق صاحبان سهام
۲۶۰/۰۰۰	جمع دارایی ها:	۲۶۰/۰۰۰	جمع بدهی های و حقوق صاحبان سهام

مثال ۲: ترازنامه‌های شرکت شمال و جنوب در پایان سال مالی ۷۸/۱۲/۲۹ به شرح زیر می‌باشد. شرکت شمال کلیه سهام شرکت جنوب را از بدو تأسیس در اختیار دارد. ضمناً شرکت شمال این سرمایه‌گذاری را به عنوان یک سرمایه‌گذاری بلندمدت تلقی می‌نماید.

شرکت شمال

صورت وضعیت مالی

به تاریخ ۷۸/۱۲/۲۹

خالص دارایی‌های بلندمدت:	۱۴۰/۰۰۰	حقوق صاحبان سهام:	
سرمایه‌گذاری بلندمدت:	۵۰/۰۰۰	سرمایه	۱۵۰/۰۰۰
در سهام جنوب			
اسناد دریافتنی جنوب	۱۱/۰۰۰	اندوخته‌ها	۶۰/۰۰۰
حساب‌های دریافتنی جنوب	۶/۰۰۰	سودانباشته	۳۰/۰۰۰
وام دریافتنی جنوب	۱۰/۰۰۰	جمع حقوق صاحبان سهام	۲۴۰/۰۰۰
سود سهام دریافتنی جنوب	۳/۰۰۰		
		بدهی‌های جاری	
دارایی‌های جاری	۴۷/۰۰۰	حساب‌های پرداختنی	۱۷/۰۰۰
		سود سهام پیشنهادی	۱۰/۰۰۰
		جمع بدهی‌های جاری	۲۷/۰۰۰
جمع دارایی‌ها:	۲۶۷/۰۰۰	جمع بدهی‌های و حقوق صاحبان سهام	۲۶۷/۰۰۰

شرکت جنوب

صورت وضعیت مالی

به تاریخ ۷۸/۱۲/۲۹

خالص دارایی‌های بلندمدت:	۷۰/۰۰۰	حقوق صاحبان سهام:	
دارایی‌های جاری	۳۸/۰۰۰	سرمایه	۵۰/۰۰۰
		اندوخته‌ها	۸/۰۰۰
		سودانباشته	۱۲/۰۰۰
		جمع حقوق صاحبان سهام	۷۰/۰۰۰
		بدهی‌های جاری	
		حساب‌های پرداختنی	۶/۰۰۰
		اسناد پرداختنی	۱۷/۰۰۰
		وام پرداختنی	۱۲/۰۰۰
		سود سهام پرداختنی	۳/۰۰۰
جمع دارایی‌ها:	۱۰۸/۰۰۰	جمع بدهی‌های و حقوق صاحبان سهام	۱۰۸/۰۰۰

مطلوب است:

تهیه ترازنامه تلفیقی دو شرکت

ابتدا کاربرگ تلفیقی دو شرکت را تهیه می‌کنیم.

ترازنامه ترکیبی	تعدیلات		ب	الف	شرح
	بس	بد			
۲۱۰/۰۰۰			۷۰/۰۰۰	۱۴۰/۰۰۰	خالص دارایی‌های بلندمدت
—	۵۰/۰۰۰(۱)			۵۰/۰۰۰	سرمایه‌گذاری
—	۱۱/۰۰۰(۲)			۱۱/۰۰۰	بلندمدت در جنوب
—	۶/۰۰۰(۳)			۶/۰۰۰	اسناد دریافتنی جنوب
—	۱۰/۰۰۰(۴)			۱۰/۰۰۰	حساب‌های دریافتنی جنوب
—	۳/۰۰۰(۵)			۳/۰۰۰	وام دریافتنی جنوب
۸۵/۰۰۰			۳۸/۰۰۰	۴۷/۰۰۰	سود سهام دریافتنی جنوب
۲۹۵/۰۰۰			۱۰۸/۰۰۰	۲۶۷/۰۰۰	دارایی‌های جاری
					جمع

ترازنامه ترکیبی	تعدیلات		جنوب	شمال	شرح
	بس	بد			
۱۵۰/۰۰۰		۵۰/۰۰۰(۱)	۵۰/۰۰۰	۱۵۰/۰۰۰	سرمایه
۶۸/۰۰۰			۸/۰۰۰	۶۰/۰۰۰	اندوخته‌ها
۴۲/۰۰۰			۱۲/۰۰۰	۳۰/۰۰۰	سود انباشته
۱۷/۰۰۰		۶/۰۰۰(۳)	۶/۰۰۰	۱۷/۰۰۰	حساب‌های پرداختنی
۱۰/۰۰۰			—	۱۰/۰۰۰	سود سهام پیشنهادی
۶/۰۰۰		۱۱/۰۰۰(۲)	۱۷/۰۰۰		اسناد پرداختنی
۲/۰۰۰		۱۰/۰۰۰(۴)	۱۲/۰۰۰		وام پرداختنی
—		۳/۰۰۰(۵)	۳/۰۰۰		کوتاه مدت
۲۹۵/۰۰۰	۸۰/۰۰۰	۸۰/۰۰۰	۱۰۸/۰۰۰	۲۶۷/۰۰۰	سود سهام پرداختنی
					جمع

در ستون تعدیلات طبق قواعد کلی تلفیقی گام‌های زیر برداشته می‌شود:

- حساب سرمایه‌گذاری بلندمدت در جنوب «بستانکار» حساب سرمایه «بدهکار» چون سرمایه شرکت فرعی را از بدو تأسیس در اختیار داشته است.

۲. اسناد دریافتنی جنوب «بستانکار» اسناد پرداختنی «بدهکار» رقمی که باید حذف شود معادل ۱۱۰۰۰ ریال می‌باشد.

۳. حساب‌های دریافتنی جنوب به اندازه ۶۰۰۰ ریال «بستانکار» و حساب‌های پرداختنی «بدهکار» چون از حساب‌های دریافتنی شرکت اصلی فقط ۶۰۰۰ ریال آن مربوط به شرکت فرعی است.

۴. وام دریافتنی جنوب به اندازه ۱۰/۰۰۰ ریال «بستانکار» و وام پرداختنی «بدهکار» چون از وام پرداختنی شرکت فرعی فقط ۱۰/۰۰۰ ریال آن مربوط به حساب‌های فی‌مابین است که باید حذف شود.

۵. سود سهام دریافتنی جنوب به مبلغ ۳۰۰۰ ریال «بستانکار» و سود سهام پرداختنی «بدهکار».

آنگاه پس از انجام تعدیلات، نسبت به ترکیب ارقام اقدام شده و آنها را در ستون ترازنامه ترکیبی می‌نویسم. نتیجه ترازنامه تلفیقی دو شرکت بر مبنای کاربرگ تلفیقی چنین می‌گردد:

گروه شرکت‌ها

صورت مالی تلفیقی به تاریخ ۷۸/۱۲/۲۹

خالص دارایی‌های بلندمدت:	۲۱۰/۰۰۰	حقوق صاحبان سهام:
دارایی‌های جاری	۸۵/۰۰۰	سرمایه
		۱۵۰/۰۰۰
		اندوخته‌ها
		۶۸/۰۰۰
		سود انباشته
		۴۲/۰۰۰
		جمع حقوق صاحبان سهام
		۲۶۰/۰۰۰
		بدهی‌های جاری
		حساب‌های پرداختنی
		۱۷/۰۰۰
		اسناد پرداختنی
		۶/۰۰۰
		وام پرداختنی
		۱۰/۰۰۰
		سود سهام پرداختنی
		۲/۰۰۰
		۳۵/۰۰۰
جمع دارایی‌ها:	۲۹۵/۰۰۰	جمع بدهی‌های و حقوق صاحبان سهام
		۲۹۵/۰۰۰

مثال ۳: ترازنامه‌های دو شرکت خاور و باختر در تاریخ ۷۸/۱۲/۲۹ به شرح زیر می‌باشد. شرکت خاور از بدو تأسیس کلیه سهام شرکت باختر را در دست دارد. ضمناً شرکت خاور خرید سهام شرکت باختر را به عنوان یک سرمایه‌گذاری بلندمدت تلقی می‌نماید.

شرکت سهامی خاور

صورت وضعیت مالی

به تاریخ ۷۸/۱۲/۲۹

ارقام به هزار ریال

دارایی‌های جاری:		بدهی‌های جاری	
۲/۰۰۰	وجوه نقد	۱۵۰۰	حساب‌های پرداختی
۱/۰۰۰	حساب‌های دریافتنی باختر	۵۰۰	اضافه برداشت بانکی
۱/۲۰۰	موجودی کالا	۳۰۰	ذخیره مالیات بر درآمد
۴/۰۰۰	وام دریافتنی باختر	۲۳۰۰	جمع بدهی‌های جاری
۱۰	حساب جاری باختر		حقوق صاحبان سهام
۸۲۱۰	جمع دارایی‌های جاری	۹۰۰۰	سرمایه

شرکت سهامی خاور

صورت وضعیت مالی

به تاریخ ۷۸/۱۲/۲۹

ارقام هزار ریال

دارایی‌های بلندمدت		اندوخته‌ها	
۴۰۰۰	سرمایه‌گذاری	۷۰۰	
	بلندمدت در باختر	۱۵۰۰	سود انباشته
۱۲۰۰	سرقفلی	۱۱۲۰۰	جمع حقوق صاحبان سهام
۹۰	علائم تجاری		
۵۲۹۰			
۱۳/۵۰۰	جمع دارایی‌ها	۱۳/۵۰۰	جمع بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام