

## معاملات درون گروهی

مثال

شرکت ب سود حاصل از فروش زمین به شرکت الف را ۱۵۰.۰۰۰ ریال شناسایی میکند. به علاوه مبلغ ۵۰.۰۰۰ ریال درآمد حاصل از عملیات جاری در سال  $X2$  است که جمعا مبلغ ۶۵.۰۰۰ ریال می شود. شرکت الف درآمد حاصل از عملیات جاری را مبلغ ۱۴۰.۰۰۰ ریال اعلام میکند. در این مثال شرکت ب زمین را در تاریخ  $X2/1/1$  به مبلغ ۲۰.۰۰۰ ریال خریده است و آن را در تاریخ  $X2/1/3$  به مبلغ ۳۵.۰۰۰ ریال به شرکت الف فروخته است شرکت الف قصد نگهداری زمین را دارد



## معاملات درون گروهی

دفاتر الف

سرمایه گذاری در سهام ب ۵۲,۰۰۰

درآمد سرمایه گذاری در سهام ب ۵۲,۰۰۰

وجوه نقد ۲۴,۰۰۰

سرمایه گذاری در سهام ب ۲۴,۰۰۰

## معاملات درون گروهی

کاربرگ تلفیق

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۵۲,۰۰۰

سود سهام نقدی پرداخت شده ۲۴,۰۰۰

سرمایه گذاری در سهام ب ۲۸,۰۰۰

## معاملات درون گروهی

درآمد ویژه ۱۰,۰۰۰

سود نقدی پرداخت شده ۶,۰۰۰

سهام اقلیت ۴,۰۰۰

$$(۶۵,۰۰۰ - ۱۵,۰۰۰) = ۵۰,۰۰۰ * ۲۰\% = ۱۰,۰۰۰$$

## معاملات درون گروهی

	حساب سهام عادی	۲۰۰,۰۰۰
	سود انباشته آغاز دوره	۱۰۰,۰۰۰
۲۴۰,۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام ب	
۶۰,۰۰۰	سهام اقلیت	
	سود حاصل فروش زمین	۱۵,۰۰۰
۱۵,۰۰۰	حساب زمین	

## معاملات درون گروهی

	درآمد ویژه تلفیقی
۱۴۰,۰۰۰	درآمد ویژه شرکت الف به طور جداگانه سهام الف از شرکت ب
۶۵,۰۰۰	درآمد تحقق یافته درآمد ویژه ب
(۱۵,۰۰۰)	کسر: سود تحقق نیافته فروش زمین
۵۰,۰۰۰	درآمد تحقق یافته ب
۸۰	
۴۰,۰۰۰	درصد سهم الف از ب
۱۸۰,۰۰۰	درآمد ویژه تلفیقی سال 2x

## معاملات درون گروهی

محاسبه سهم اقلیت

ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام شرکت ب در 2/29/12	
۲۰۰,۰۰۰	سهم عادی
۱۳۵,۰۰۰	سود انباشته
۳۳۵,۰۰۰	جمع ارزش دفتری
(۱۵,۰۰۰)	کسر می شود سود تحقق نیافته
۳۲۰,۰۰۰	ارزش دفتری تحقق یافته
۲۰٪	
۶۴,۰۰۰	سهم اقلیت

## معاملات درون گروهی

### حذف سود تحقق نیافته بعد از سال اول

در زمانی که فروش دارایی های غیرجاری به شرکت وابسته صورت می گیرد سندهای حذفی در کاربرگ تلفیقی باعث می شود که سود و زیان حاصل از فروش دارایی های غیرجاری در این دوره بوسیله شرکتهای فروشنده برگردانده شده دارایی مورد معامله بین شرکتهای در صورت های مالی ترکیبی به رقمی اولیه پرداخت شده توسط شرکت خریدار گزارش شود. در مورد فروش شرکت اصلی به شرکت فرعی سودی که بدست می آید از فروش دارایی های غیرجاری بین شرکتهای کلا بوسیله شرکت اصلی شناسایی می شود که در سود انباشته شرکت اصلی در سالهای بعد منظور می شود.





## معاملات درون گروهی

سند حذفی زیر در کاربرد تلفیقی هر سال که بعد از فروش زمین تهیه می شود تا زمانی که این زمین بوسیله شرکت فرعی نگهداری می شود صادر می گردد

حساب سود انباشته آغاز دوره ۱۵,۰۰۰

زمین ۱۵,۰۰۰

## معاملات درون گروهی

این سود تحقق نیافته بین شرکتها باید در کاربرگ تلفیقی حذف و سند زیر صادر شود:

سود انباشته آغاز دوره ۱۲,۰۰۰

سهامداران اقلیت ۳,۰۰۰

زمین ۱۵,۰۰۰



## معاملات درون گروهی

فروش دارایی های غیرجاری به شرکتهای خارج از گروه

سود تحقق نیافته از فروش داراییها بین شرکتهای در زمانی که این دارایی غیرجاری به شرکتهای خارج از گروه فروخته شود تحقق یافته تلقی می شود.

برای اهداف تلفیق سود یا زیان با فروش این دارایی ها به شرکتهای خارج از گروه قابل شناسایی است و با سود زیان تحقق نیافته بین شرکتهای تعدیل می شود



## معاملات درون گروهی

مثال

در مثال قبل فرض کنیم شرکت الف در تاریخ ۱/۱/۱۳۹۱ زمینی را از یک شرکت خارج از گروه به مبلغ ۲۰.۰۰۰ ریال خریداری می کند و سپس آن را در تاریخ ۱/۳/۱۳۹۱ به مبلغ ۳۵.۰۰۰ ریال به شرکت ب می فروشد. شرکت ب نیز این زمین را در سالهای بعد یعنی در تاریخ ۱/۵/۱۳۹۵ به مبلغ ۴۵.۰۰۰ ریال به یک شرکت خارج از گروه می فروشد



## معاملات درون گروهی

سند حذفی در کاربرگ تلفیقی در پایان سال ۱۳۹۵ به شرح ذیل است:

سود انباشته آغاز دوره ۱۵,۰۰۰

سود فروش زمین ۱۵,۰۰۰

در مثال فوق اگر فروش دارایی غیرجاری بوسیله شرکت الف صورت گیرد و معامله این زمین از شرکت فرعی به شرکت اصلی انجام شود نحوه تهیه کاربرگ تلفیقی مانند فروش زمین از اصلی به فرعی است:

سود انباشته آغاز دوره ۱۲,۰۰۰

سهم اقلیت ۳,۰۰۰

سود فروش زمین ۱۵,۰۰۰



## معاملات درون گروهی

### خرید و فروش دارایی غیرجاری استهلاک پذیر

سود تحقق نیافته بین شرکتها در مورد فروش دارایی های استهلاک پذیر به تدریج روی باقیمانده عمر مفید دارایی های مذکور تحقق می یابد. مبلغ استهلاک بر مبنای ارزش دفتری شرکت در هر دوره ای که دارایی از یک شرکت وابسته خریداری می شود بر مبنای قیمت خرید و فروش در بین گروه شرکتها قرار می گیرد شناسایی خواهد شد

با تهیه سندهای حذفی در کاربرگ تلفیقی استهلاک انباشته مربوطه به آن و هزینه های استهلاک را در صورت های مالی تلفیقی به حالت اولیه بر میگردد. درست مثل اینکه اصلا معامله ای بین گروه شرکتها انجام نشده باشد



## معاملات درون گروهی

فروش از اصلی به فرعی

مثال: شرکت الف دارایی استهلاک پذیری را به شرکت ب می فروشد. این دارایی در پایان سال 13xx به مبلغ ۹.۰۰۰ ریال خریداری شده است و در تاریخ ۱۲/۲۹/۱۳۰۱ به مبلغ ۷.۰۰۰ ریال به شرکت ب فروخته شده است. این تجهیزات در سالهای قبل خریداری شده و پس از آنکه سه سال مستهلک شده به شرکت ب فروخته شده است. عمر مفید آن ۱۰ سال به روش خط مستقیم بدون ارزش اسقاط است

محاسبه ارزش دفتری

بهای تمام شده ۹,۰۰۰

استهلاک سه سال (۲,۷۰۰)

ارزش دفتری ۶,۳۰۰

## معاملات درون گروهی

سود شناسایی شده توسط شرکت الف پس از فروش به شرکت ب

۷,۰۰۰

بهای فروش

(۶,۳۰۰)

ارزش دفتری تجهیزات

۷۰۰

سود فروش تجهیزات

سندهای صادره در ۱۲/۲۹/۱۳۰۱ در دفاتر شرکت بابت خرید تجهیزات

۷,۰۰۰

حساب تجهیزات

۷,۰۰۰

صندوق



## معاملات درون گروهی

شرکت ب هیچ استهلاکی برای تجهیزات در سال X1 محاسبه نمی کند. زیرا این تجهیزات در پایان سال X1 خریداری شده است. شرکت الف استهلاک تجهیزات برای سال X1 ثبت می کند زیرا تا پایان سال ان را نگهداری میکند.

X1/12/29	هزینه استهلاک تجهیزات	۹۰۰
	استهلاک انباشته تجهیزات	۹۰۰

### ثبت فروش تجهیزات توسط الف

حساب صندوق	۷,۰۰۰
استهلاک انباشته	۲,۷۰۰
تجهیزات	۹,۰۰۰
سود فروش تجهیزات	۷۰۰



## معاملات درون گروهی

شرکت ب در سال 1X سود ویژه ای معادل ۵۰,۰۰۰ ریال و سود نقدی پرداخت شده مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال اعلام می کند

۴۰,۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام ب
۴۰,۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۲۴,۰۰۰	صندوق
۲۴,۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام ب

## معاملات درون گروهی

### ثبت های کاربرگی

۴۰,۰۰۰	درآمد سرمایه گذاری در ب
۲۴,۰۰۰	سود سهام نقدی پرداخت شده
۱۶,۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ب
۱۰,۰۰۰	درآمد ویژه شرکت ب
۶,۰۰۰	سود سهام نقدی پرداخت شده
۴,۰۰۰	سهام اقلیت

## معاملات درون گروهی

	حساب سهام عادی	۲۰۰,۰۰۰
	سود انباشته	۱۰۰,۰۰۰
۲۴۰,۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام ب	
۶۰,۰۰۰	سهام سهامداران اقلیت	
	ساختمان و تجهیزات	۲,۰۰۰
	سود فروش تجهیزات	۷۰۰
۲.۷۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات	

## معاملات درون گروهی

با صدور این سند ساختمان و تجهیزات در دفاتر شرکت ب به مبلغ ۷,۰۰۰ ریال و در ترازنامه تلفیقی به مبلغ ۹,۰۰۰ ریال نشان داده می شود یعنی به بهای تمام شده اولیه:

$$۹,۰۰۰ - ۷,۰۰۰ = ۲,۰۰۰$$



## معاملات درون گروهی

فروش دارایی غیر جاری از شرکت فرعی به اصلی

از نظر ماهیت و مشخصات سود تحقق نیافته حاصل از فروش دارایی های غیرجاری از شرکت فرعی به اصلی مشابه فروش دارایی های غیرجاری از شرکت اصلی به فرعی است به جز آنکه سود تحقق نیافته و درآمدهای تحقق یافته سالهای بعد باید بین سهامداران اکثریت و اقلیت تسهیم شود



## معاملات درون گروهی

مثال

فرض می کنیم شرکت فرعی ب تجهیزاتاتی را به مبلغ ۷,۰۰۰ ریال در تاریخ ۱۲/۲۹/۱۳۰۱ به شرکت اصلی می فروشد. شرکت ب سود ویژه خود را در سال ۱۳۰۱ مبلغ ۵۰,۷۰۰ ریال که شامل ۷۰۰ ریال سود حاصل از فروش تجهیزات می باشد گزارش میکند. بهای تمام شده اولیه تجهیزات برای شرکت ب مبلغ ۹,۰۰۰ ریال بوده که سه سال قبل ان را خریداری کرده است.



## معاملات درون گروهی

محاسبه ارزش دفتری

بهای تمام شده تجهیزات ۹,۰۰۰ ریال  
استهلاک انباشته (۲,۷۰۰)  
۶,۳۰۰

شرکت فرعی ب استهلاک تجهیزات را در هر سال قبل از فروش آن به شرکت اصلی الف به شرح زیر عمل می کند

هزینه استهلاک ۹۰۰  
استهلاک انباشته تجهیزات ۹۰۰



## معاملات درون گروهی

	۷,۰۰۰	صندوق
	۲,۷۰۰	استهلاک انباشته
۷۰۰		سود فروش تجهیزات
۹,۰۰۰		تجهیزات

## دفاتر اصلی

	۷,۰۰۰	تجهیزات
۷,۰۰۰		صندوق



## معاملات درون گروهی

$$۵۰,۷۰۰ * ۸۰\% = ۴۰,۵۶۰$$

سرمایه گذاری در سهام ب ۴۰,۵۶۰

درآمد سرمایه گذاری در سهام ب ۴۰,۵۶۰

صندوق ۲۴,۰۰۰

سرمایه گذاری در ب ۲۴,۰۰۰

## معاملات درون گروهی

کاربرگ تلفیقی سال 13x1

حساب درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۴۰,۵۶۰

سود سهام پرداختنی ۲۴,۰۰۰

سرمایه گذاری در سهام ب ۱۶,۵۶۰

درآمد ویژه ۱۰,۰۰۰

حساب سود سهام نقدی پرداخت شده ۶,۰۰۰

سهام سهامداران اقلیت ۴,۰۰۰



## معاملات درون گروهی

سهم عادی شرکت ب ۲۰۰,۰۰۰

سود انباشته آغاز دوره ۱۰۰,۰۰۰

۲۴۰,۰۰۰ سرمایه گذاری در سهام ب

۶۰,۰۰۰ سهام سهامداران اقلیت

## معاملات درون گروهی

ساختمان و تجهیزات	۲,۰۰۰
سود فروش تجهیزات	۷۰۰
استهلاک انباشته تجهیزات	۲,۷۰۰

اختصاص درآمد ویژه شرکت ب به سهامداران اقلیت

درآمد حاصل شرکت ب در سال 13x1	۵۰,۷۰۰
سود تحقق نیافته ناشی از فروش دارایی غیر جاری	(۷۰۰)
سود ویژه تحقق یافته شرکت ب در سال 13x1	۵۰,۰۰۰
	۲۰٪
درآمد ویژه سهم سهامداران اقلیت	۱۰,۰۰۰



## معاملات درون گروهی

ترکیب صورت های مالیدر خالت فروش دارایی ها از شرکت فرعی به اصلی در سال 13x2 دفاتر جداگانه شرکتهای اصلی و فرعی الف و ب

در دوره مالی بعد از زمان فروش تجهیزات شرکت الف به طور عادی در دفاتر خود به تناسب سهمی که از درآمد ویژه و سود سهام نقدی پرداخت شده شرکت ب دارد براساس روش ارزش ویژه ثبت های لازم را انجام می دهد. در پایان سال 13x2 شرکت ب درآمد بهره و سود سهام نقدی پرداخت شده را به ترتیب ۷۵.۰۰۰ ریال و ۴۰.۰۰۰ ریال اعلام کرده است



## معاملات درون گروهی

سرمایه گذاری در سهام ب

۲۴,۰۰۰	سود سهام نقدی دریافتی 13x1	۲۴۰,۰۰۰	بهای تمام شده اولیه
		۴۰,۵۶۰	درآمد سرمایه گذاری سال 13x1
۳۲,۰۰۰	سود نقدی سال 13x2		۲۸۰,۵۶۰
		۶۰,۰۰۰	درآمد سرمایه گذاری سال 13x2
			۲۸۴,۵۶۰



## معاملات درون گروهی

$$75,000 * 80\% = 60,000$$

$$40,000 * 80\% = 32,000$$

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ب  
سود سهام نقدی پرداخت شده سهم الف

سندهای حذفی در کاربرد 13x2

درآمد سرمایه گذاری 60,000

32,000 سود سهام نقدی پرداخت شده

28,000 سرمایه گذاری در سهام شرکت ب



## معاملات درون گروهی

درآمد ویژه ۱۵,۰۲۰

سود سهام نقدی پرداخت شده ۸,۰۰۰

سهام سهامداران اقلیت ۷,۰۲۰

درآمد ویژه سهم اقلیت

$$۱۵,۰۲۰ = (۷۵,۰۰۰ + ۱۰۰) ۲۰\%$$

سود سهام نقدی پرداخت شده سهم اقلیت

$$۳۲,۰۰۰ - ۲۴,۰۰۰ = ۸,۰۰۰$$



## معاملات درون گروهی

سهم عادی شرکت ب ۲۰۰,۰۰۰

سود انباشته آغاز دوره ۱۲۰,۷۰۰

سرمایه گذاری در سهام ب ۲۵۶,۵۶۰

سهم سهامداران اقلیت ۶۴,۱۴۰

$$۲۵۶,۵۶۰ = (۲۰۰,۰۰۰ + ۱۲۰,۷۰۰)۸۰\%$$

$$۶۴,۱۴۰ = (۲۰۰,۰۰۰ + ۱۲۰,۷۰۰)۲۰\%$$

## معاملات درون گروهی

۲,۰۰۰	ساختمان و تجهیزات
۴.۸۸۰	سود انباشته آغاز دوره
۱۴۰	سهام سهامداران اقلیت
۷,۰۲۰	استهلاک انباشته
۱۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات
۱۰۰	هزینه استهلاک تجهیزات

## معاملات درون گروهی

تفاوت بین دو حالت در مورد فروش تجهیزات از شرکت اصلی به فرعی و شرکت فرعی به اصلی در سال های بعدی است که رقم سود تحقق نیافته آغاز دوره به نسبت سهم سهامداران اکثریت و اقلیت سرشکن می شود:

استهلاک ثبت شده بوسیله الف (۷/۷,۰۰۰) ۱,۰۰۰

استهلاکی که اگر تجهیزات به شرکت الف فروخته نمی شد (۱۰/۹,۰۰۰) (۹۰۰)

۱۰۰

$$۱۰۰ * ۸۰ = ۸۰$$

سهم سهامداران اکثریت

$$۱۰۰ * ۲۰\% = ۲۰$$

سهم سهامداران اقلیت



## معاملات درون گروهی

	درآمد ویژه تلفیقی سال 13x2
۱۶۰,۰۰۰	درآمد ویژه حاصل از عملیات جاری الف
	سهم شرکت الف از درآمد ویژه ب
۷۵,۰۰۰	درآمد ویژه ب
۱۰۰	سود تحقق یافته فروش تجهیزات
۷۵,۱۰۰	درآمد ویژه تحقق یافته ب
۸۰٪	سهم الف از ب
۶۰,۸۰۰	
۲۲۰,۰۸۰	سهم سهامداران اقلیت



## معاملات درون گروهی

سهام سهامداران اقلیت از سال 13x2 از درآمد ویژه مبلغ ۱۵,۰۲۰ ریال است که با توجه به درآمد تحقق یافته شرکت ب در سال مذکور عبارتند از:

$$۷۵۱۰۰ * ۲۰\% = ۱۵,۰۲۰$$

۲۰۰,۰۰۰	سهام عادی
۱۵۵,۷۰۰	سود انباشته
۳۵۵,۷۰۰	جمع ارزش دفتری
(۷۰۰)	سود تحقق نیافته تجهیزات سال x1
۱۰۰	سود تحقق یافته تجهیزات سال x2
۳۵۵,۱۰۰	ارزش دفتری تحقق یافته ب
۲۰٪	سهام اقلیت
۷۱,۰۲۰	



## معاملات درون گروهی

معاملات دارایی های غیرجاری بین گروه شرکتها در خلال دوره مالی

در تمام مواردی که صحبت شد دارایی های غیرجاری در پایان دوره مالی خرید و فروش د. لکن مواردی ممکن است این معامله طی دوره مالی انجام شده باشد. در این حالت قسمتی از سود و زیان دوره مالی مذکور تحقق می یابد. لذا هنگام وقوع این امر سندهای حذفی در کاربرگ تلفیقی پایان سال استهلاک انباشته و هزینه استهلاک را تعدیل می نماید. این رقم تعدیل برابر است با تفاوت بین استهلاک ثبت شده توسط شرکت خریدار و استهلاک ثبت شده تا زمان فروش توسط فروشنده



## معاملات درون گروهی

مثلا اگر فروش تجهیزات از شرکت فرعی به اصلی در تاریخ ۱/۴/۱۳۹۱ صورت گرفته باشد درج سند حذفی زیر در کاربرگ تلفیقی برای پایان ان سال لازم است

استهلاک انباشته

\*\*

هزینه استهلاک

\*\*



## حسابداری پیشرفته ۲

### فصل هفتم

## مبادلات اوراق قرضه و بدهی درون گروهی



## مبادلات اوراق قرضه و بدهی درون گروهی

### تبادل اوراق قرضه بین شرکتها

شرکتهای عضو گروه به این نتیجه می رسند که انتقال و قرض دادن وجوه مازاد به شرکت وابسته دیگر و یا دریافت وام از آنها جهت رفع نقدینگی برای شرکت یک مزیت است. قرض گیرنده معمولا در شرایط محدودیت اعتبار از نرخ های بهره پایین تری سود می برد و قرض دهنده ممکن است قادر باشد که وجوه مازاد را در شرکت دیگری که دانش و توان قابل ملاحظه دارد سرمایه گذاری کند و از این طریق مبلغی به عنوان سود حاصل از سرمایه گذاری کسب نماید.



## مبادلات اوراق قرضه و بدهی درون گروهی

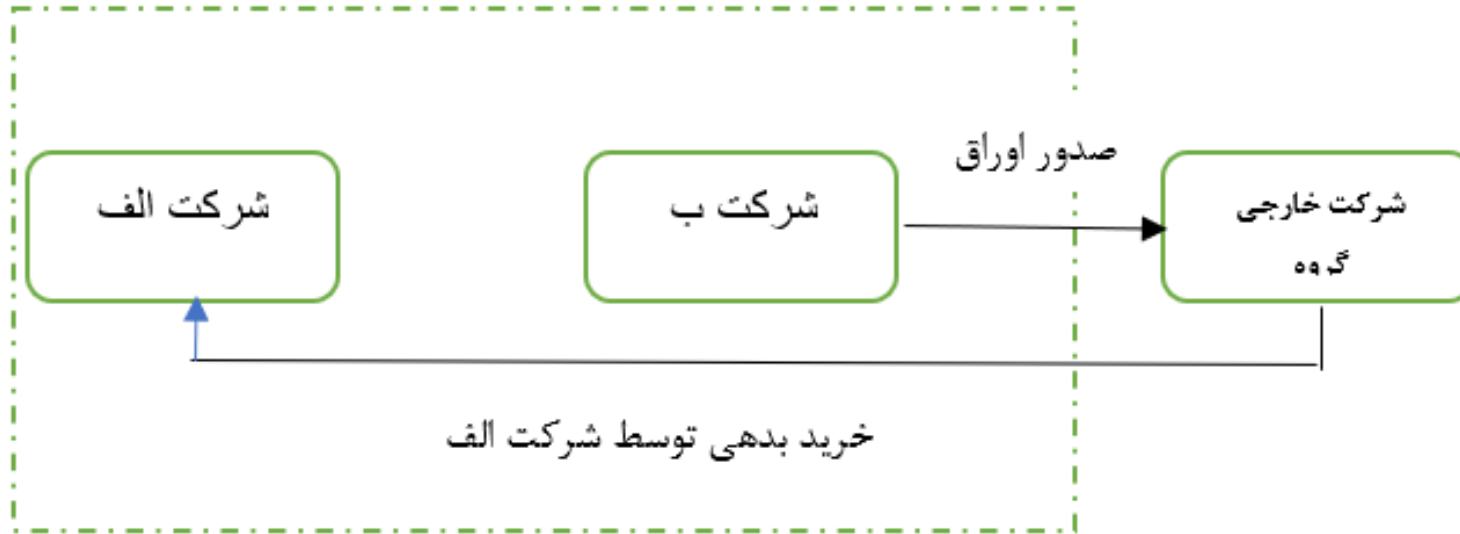
بدهی بین شرکتها بر دو نوع است:

بدهی مستقیم : بین شرکتها که شامل وام از یک شرکت وابسته به شرکت دیگر بدون مداخله شرکتی خارج از گروه است مثل حسابهای دریافتنی و پرداختنی

بدهی غیرمستقیم: که شامل بدهی یک شرکت وابسته به شرکت خارج از گروه است که شرکت دیگری از گروه این بدهی شرکت خارجی را بوسیله اوراق قرضه خریداری نماید. بدین ترتیب شرکت الف به طور غیرمستقیم بدهی شرکت ب را تحصیل کرده و واسطه ان شرکت و شرکت خارج از گروه است.



## مبادلات اوراق قرضه و بدهی درون گروهی



## مبادلات اوراق قرضه و بدهی درون گروهی

داد و ستد اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه به ارزش اسمی

مثال: فرض کنیم در تاریخ 1/1/1x شرکت ب مبلغ ۱.۰۰۰.۰۰۰ ریال اوراق قرضه ۱۲ درصد ده ساله از شرکت الف خریداری نماید. در سال 1/1/1x ثبت های شرکت الف و ب بابت اصل و بهره درآمد آن در دفاتر به صورت زیر است:

شرکت الف	
بانک	۱۰۰,۰۰۰
اوراق قرضه پرداختی	۱۰۰,۰۰۰
هزینه بهره	۱۲,۰۰۰
بانک	۱۲,۰۰۰



## مبادلات اوراق قرضه و بدهی درون گروهی

### شرکت ب

۱۰۰,۰۰۰	سرمایه گذاری در اوراق قرضه
۱۰۰,۰۰۰	بانک
	بانک
۱۲,۰۰۰	درآمد بهره
۱۲,۰۰۰	

## مبادلات اوراق قرضه و بدهی درون گروهی

برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی در پایان سال 13X1 درج سندهای حذفی زیر در کاربرگ تلفیقی ضرورت دارد

حساب اوراق قرضه پرداختنی	۱۰۰,۰۰۰	
سرمایه گذاری در اوراق قرضه	۱۰۰,۰۰۰	
درآمد بهره	۱۲,۰۰۰	
هزینه بهره	۱۲,۰۰۰	



## مبادلات اوراق قرضه و بدهی درون گروهی

داد و ستد اوراق قرضه بین شرکتها با کسر و صرف

در مواقعی که نرخ بهره رسمی اوراق قرضه با نرخ بهره بازار متفاوت باشد اوراق قرضه با کسر یا صرف فروخته خواهد شد. در چنین وضعیتی مبلغ درآمد بهره با هزینه بهره اوراق قرضه برابر نخواهد بود. در عوض مبلغ درآمد بهره یا بهره اوراق قرضه با استهلاک صرف یا کسر تعدیل می شود.





## مبادلات اوراق قرضه و بدهی درون گروهی

**مثال:** فرض می کنیم در تاریخ 1/1/1X شرکت الف اوراق قرضه ۱۲ درصد ده ساله شرکت ب را که ارزش اسمی آن ۱۰۰۰.۰۰۰ ریال است به مبلغ ۹۰۰.۰۰۰ ریال خریداری می کند. بهره اوراق قرضه راس هر ۶ ماه یکبار پرداخت می

شود هزینه بهره و درآمد بهره شرکت ب در هر سال به روش خط مستقیم مستهلک می شود

بهره نقدی (۱۲٪ ۱۰۰,۰۰۰) ۱۲,۰۰۰

استهلاک بهره سالانه  $۲ * (۱۰,۰۰۰ / ۲۰)$  ۱,۰۰۰

هزینه یا درآمد بهره ۱۳,۰۰۰

## مبادلات اوراق قرضه و بدهی درون گروهی

در خلال هر دوره مالی نصف مبلغ ۱.۰۰۰ ریال در هر دوره پرداخت بهره شناسایی می شود اگرچه روش استهلاک نرخ بهره موثر معمولاً برای کسر یا صرف اوراق قرضه مورد نیاز است لکن بیشتر از روش خط مستقیم استفاده می شود



## مبادلات اوراق قرضه و بدهی درون گروهی

مثال

شرکت ب در تاریخ 1/1/1x اوراق قرضه ای به مبلغ ۱۰۰۰.۰۰۰ ریال انتشار می دهد و در آن تاریخ آن را با کسر ۱۰.۰۰۰ ریال در بازار به فروش می رساند. هزینه بهره در تاریخ های ۳۱/۶ و ۲۹/۱۲ همان سال پرداخت می شود. نرخ بهره اوراق قرضه ۱۲ درصد می باشد. استهلاک کسر اوراق قرضه باعث می شود هزینه بهره اوراق قرضه بیشتر از پرداختهای بهره نقدی باشد و نیز سبب می شود مانده کسر اوراق قرضه کاهش یابد.



## مبادلات اوراق قرضه و بدهی درون گروهی

			ثبت های مرتبط در دفاتر ب
	۹۰,۰۰۰	وجه نقد	x1/۱/۱
	۱۰,۰۰۰	کسر اوراق قرضه	
۱۰۰,۰۰۰		اوراق قرضه پرداختی	
	۶,۵۰۰	هزینه بهره	۳۱/۶
۵۰۰		کسر اوراق قرضه	
۶,۰۰۰		وجه نقد	
	۶,۵۰۰	هزینه بهره	۲۹/۱۲
۵۰۰		کسر اوراق قرضه	
۶,۰۰۰		وجه نقد	



## مبادلات اوراق قرضه و بدهی درون گروهی

ثبت های مرتبط در دفاتر الف

۹۰,۰۰۰	۹۰,۰۰۰	x1/1/1 حساب سرمایه گذاری در اوراق قرضه وجوه نقد
۶,۰۰۰	۵۰۰	۳۱/۶ وجوه نقد سرمایه گذاری در اوراق قرضه
۶,۵۰۰		درآمد بهره
۶,۰۰۰	۵۰۰	۲۹/۱۲ وجوه نقد سرمایه گذاری در اوراق
۶,۵۰۰		درآمد بهره

## مبادلات اوراق قرضه و بدهی درون گروهی

استهلاک کسر اوراق قرضه بوسیله شرکت الف سبب می شود که درآمد بهره بیشتری از بهره نقدی دریافت شده گردد و نیز سبب می شود که حساب سرمایه گذاری در اوراق قرضه افزایش یابد.

تمام مانده حساب های مرتبط با نگهداری اوراق قرضه بین شرکتها باید در تهیه صورت های مالی تلفیقی حذف شود

	اوراق قرضه پرداختنی	۱۰۰,۰۰۰	x1/۲۹/۱۲
۹۱,۰۰۰	سرمایه گذاری در اوراق قرضه		
۹,۰۰۰	کسر اوراق قرضه		



مبادلات اوراق قرضه و بدهی درون گروهی

	۱۳,۰۰۰	درآمد بهره
	۱۳,۰۰۰	هزینه بهره
		x2/۲۹/۱۲
	۱۰۰,۰۰۰	اوراق قرضه پرداختنی
۹۲,۰۰۰		سرمایه گذاری در اوراق قرضه
۸,۰۰۰		کسر اوراق قرضه
	۱۳,۰۰۰	درآمد بهره
	۱۳,۰۰۰	هزینه بهره



## مبادلات اوراق قرضه و بدهی درون گروهی

سرمایه گذاری در اوراق قرضه بین شرکتهای عضو گروه

سرمایه گذاری در اوراق قرضه  
به صورت مستقیم: خرید اوراق قرضه به طور مستقیم از یکی از شرکتهای عضو گروه انجام می شود لذا کلیه اثرات مبادلات فی مابین در کاربرگ تلفیقی حذف می شود

به صورت غیرمستقیم: فروش اوراق قرضه به مشتریان خارج از گروه توسط یکی از اعضای گروه و خریداری دیگر اعضا خارج از گروه . در این حالت اثر مبادله بین شرکتهای عضو گروه حذف و کلیه سود(زیان) حاصل از بازخرید اوراق قرضه شناسایی و در صورت سود و زیان تلفیقی گزارش می شود





## مبادلات اوراق قرضه و بدهی درون گروهی

در این سرمایه گذاری ها هم جهت معامله مهم است. شرکت اصلی اگر اوراق قرضه منتشر کند (فروشنده) تمام سود و زیان حاصل از بازخرید اوراق قرضه بایستی به شرکت اصلی (بدون تخصیص به حقوق اقلیت) تخصیص یابد



## مبادلات اوراق قرضه و بدهی درون گروهی

**مثال ۱:** شرکت اصلی اوراق قرضه ۲۰ ساله با نرخ ۸ درصد به مبلغ اسمی ۱.۰۰۰.۰۰۰ ریال در ابتدای سال اول منتشر و سود تضمین شده اوراق پایان شهریور و اسفند هر سال قابل پرداخت است. اوراق به قیمت ۹۸ درصد فروخته شد.

شرکت فرعی ۳۰۰.۰۰۰ ریال (۳۰ درصد) اوراق قرضه اصلی را در پایان سال پنجم به ارزش اسمی خریداری کرد. با فرض اینکه شرکت اصلی ۹۰ درصد سهام شرکت فرعی را در تملک دارد و فرعی در سال مورد نظر ۱۲۰.۰۰۰ ریال سود اعلام کرده باشد. مطلوب است ثبت های مرتبط.



## مبادلات اوراق قرضه و بدهی درون گروهی

$$20,000 - 5,000 = 15,000$$

$$1,000,000 - 15,000 = 985,000$$

$$985,000 * 30\% = 295,500$$

$$300,000 - 295,500 = (4,500)$$

$$(120,000 * 90\%) - 4,500 = 103,500$$

کسر مستهلک نشده اوراق

ارزش دفتری اوراق قرضه

۳۰ درصد ارزش دفتری اوراق قرضه

زیان حاصل از باخريد اوراق قرضه

درآمد سرمایه گذاری

توجه: زیان بازخريد اوراق معادل کسر مستهلک نشده است

$$15,000 * 90\% = 4,500$$



## مبادلات اوراق قرضه و بدهی درون گروهی

دفاتر اصلی

۱۰۳,۵۰۰	سرمايه گذاري در فرعي
۱۰۳,۵۰۰	درآمد سرمايه گذاري در فرعي

۱۰۸,۰۰۰	ثبت جايگزين سرمايه گذاري در فرعي
۱۰۸,۰۰۰	درآمد سرمايه گذاري

۴,۵۰۰	درآمد سرمايه گذاري
۴,۵۰۰	سرمايه گذاري در فرعي



## مبادلات اوراق قرضه و بدهی درون گروهی

کاربرگ تلفیقی

درآمد سرمایه گذاری ۱۰۳,۵۰۰

سرمایه گذاری در فرعی ۱۰۳,۵۰۰

اوراق قرضه پرداختی ۳۰۰,۰۰۰

زیان باز خرید اوراق ۴,۵۰۰

کسر مستهلک نشده اوراق قرضه ۴,۵۰۰

سرمایه گذاری در اوراق قرضه اصلی ۳۰۰,۰۰۰



## مبادلات اوراق قرضه و بدهی درون گروهی

### نکات مثال ۱

از آنجا که ۷۰ درصد اوراق نزد مشتریان خارج از گروه می باشد فقط  $۱۰.۵۰۰ (۷۰\% * ۱۵.۰۰۰)$  ریال کسر مستهلک نشده در ترازنامه تلفیقی منعکس می شود.

چون اوراق قرضه در پایان سال خریداری شده بهره اوراق به خریداران قبلی تعلق داشته و ثبت تعدیلی جهت حذف بهره ضرورت ندارد

گرچه زیان حاصل از بازخرید اوراق در هیچ یک از دفاتر اعضای گروه ثبت نشده با این وجود مبلغ زیان در صورت های مالی تلفیقی منعکس می شود. زیان معادل کسر مستهلک نشده اوراق است

در جهت تحقق اهداف تلفیق (فقط در کاربرگ) زیان به طور کامل در سال خرید ثبت و به تدریج طی عمر مفید اوراق به درآمد منتقل می شود



## مبادلات اوراق قرضه و بدهی درون گروهی

مثال ۲

با توجه به مفروضات مثال ۱ شرکت فرعی در پایان سال ششم مبلغ ۱۹۴,۴۰۰ ریال سود گزارش و ۲۴,۰۰۰ ریال (۳۰۰,۰۰۰

\* (۸۰٪) بهره به شرکت اصلی پرداخت می نماید مطلوب است ثبت های مرتبط

$$۳۰۰ = ۱۵ \text{ سال} / ۴,۵۰۰$$

تحقق زیان با خرید

$$۱۹۴,۴۰۰ * ۹۰\% = ۱۷۴,۹۶۰$$

سهام اصلی از سود فرعی:

$$۱۷۴,۹۶۰ + ۳۰۰ = ۱۷۵,۲۶۰$$

درآمد سرمایه گذاری



## مبادلات اوراق قرضه و بدهی درون گروهی

دفاتر اصلی

۱۷۵,۲۶۰	سرمیه گذاری در فرعی
۱۷۵,۲۶۰	درآمد سرمایه گذاری

۲۴,۳۰۰	هزینه بهره
۳۰۰	کسر مستهلک نشده
۲۴,۰۰۰	وجوه نقد





## مبادلات اوراق قرضه و بدهی درون گروهی

### کاربرگ تلفیقی

	۱۷۵,۲۶۰	درآمد سرمایه گذاری
۱۷۵,۲۶۰	سرمایه گذاری در فرعی	
	۳۰۰,۰۰۰	اوراق قرضه پرداختی
	۴,۲۰۰	زیان باز خرید اوراق
۴,۲۰۰	کسر مستهلک نشده	
۳۰۰,۰۰۰	سرمایه گذاری در اوراق	
	۲۴,۰۰۰	درآمد بهره
	۳۰۰	سرمایه گذاری در فرعی
۲۴,۳۰۰	هزینه بهره	



## مبادلات اوراق قرضه و بدهی درون گروهی

### نکات مثال ۲

اگر چه شرکت فرعی درآمد بهره ۲۴.۰۰۰ ریال از اصلی دریافت می دارد ایم مبلغ از نظر تلفیق حذف می شود  
 اگرچه هزینه بهره در دفاتر اصلی به مبلغ ۸۱.۰۰۰ ریال  $(۱۰۰۰ + ۸\% * ۱۰۰۰۰۰۰۰)$  می باشد فقط ۷۰ درصد این مبلغ  
 معادل ۵۶.۷۰۰ ریال  $(۷۰\% * ۸۱.۰۰۰)$  هزینه بهره اوراق قرضه متعلق به اشخاص ثالث می باشد و الباقی  $(۲۴.۳۰۰ = ۳۰\% * ۸۱.۰۰۰)$   
 در کاربرگ حذف می شود  
 تفاوت بین حذف درآمد و هزینه بهره ۳۰۰ ریال است که این مبلغ ۳۰ درصد کسر استهلاک اوراق قرضه سالانه به مبلغ  
 ۱۰۰۰۰ ریال می باشد. این تفاوت ۳۰۰ ریال هر ساله تا سررسید اوراق قرضه تکرار خواهد شد و باید به عنوان بخشی از تعدیل  
 حساب سرمایه گذاری در فرعی تلقی شده و بقیه  $(۴.۲۰۰)$  نشانگر کسر مستهلک نشده اوراق قرضه درون گروهی است

## مبادلات اوراق قرضه و بدهی درون گروهی

مثال ۳

با توجه به مفروضات مثال ۱ با این تفاوت که شرکت فرعی ۳۰ درصد اوراق قرضه شرکت اصلی را به مبلغ ۲۵۵,۰۰۰ ریال در ابتدای سال ششم خریداری نماید سود خالص شرکت فرعی ۱۹۶,۲۰۰ ریال باشد. در این صورت داریم:

$$۲۰,۰۰۰ - ۵,۰۰۰ = ۱۵,۰۰۰$$

کسر مستهلک نشده اوراق قرضه

$$۱,۰۰۰,۰۰۰ - ۱۵,۰۰۰ = ۹۸۵,۰۰۰$$

ارزش دفتری اوراق قرضه

$$۹۸۵,۰۰۰ * \% ۳۰ = ۲۹۵,۵۰۰$$

۳۰ درصد ارزش دفتری اوراق قرضه



### مبادلات اوراق قرضه و بدهی درون گروهی

$$255,000 - 295,500 = 40,500$$

$$300,000 - 255,000 = 45,000$$

$$45,000 / 15 = 3,000 * 90\% = 2,700$$

سود خالص از بازخرید اوراق درون گروهی

سود خالص تخصیص یافته به خریدار

سهم اصلی از سود بازخرید فرعی

درآمد سرمایه گذاری

$$(196,200 * 90\%) + 40,500 - 4,500 + 300 - 2,700 = 210,180$$



## مبادلات اوراق قرضه و بدهی درون گروهی

ثبت های دفاتر شرکت اصلی

۲۱۰,۱۸۰	درآمد سرمایه گذاری	۲۱۰,۱۸۰	سرمایه گذاری در فرعی
---------	--------------------	---------	----------------------

۳۰۰	کسر مستهلک نشده	۲۴,۳۰۰	هزینه بهره
۲۴,۰۰۰	وجوه نقد		

## مبادلات اوراق قرضه و بدهی درون گروهی

	ثبت های کاربرگ تلفیقی
	درآمد سرمایه گذاری ۲۱۰,۱۸۰
۲۱۰,۱۸۰	سرمایه گذاری در فرعی
	اوراق قرضه پرداختی ۳۰۰,۰۰۰
۳۷,۸۰۰	سود بازخرید اوراق قرضه
۴,۲۰۰	کسر مستهلک نشده اوراق
۲۵۸,۰۰۰	سرمایه گذاری در اصلی
	درآمد بهره ۲۷,۰۰۰
	سود بازخرید اوراق ۲,۷۰۰
	هزینه بهره ۲۴,۳۰۰



## مبادلات اوراق قرضه و بدهی درون گروهی

### نکات مثال ۳

سرمایه گذاری در اوراق قرضه در دفاتر شرکت فرعی از ۲۵۵,۰۰۰ ریال به ۲۵۸,۰۰۰ ریال افزایش یافته زیرا در دفاتر فرعی به موازات استهلاک کسر اوراق قرضه موجب افزایش مانده حساب سرمایه گذاری و درآمد بهره می شود

سرمایه گذاری در اوراق قرضه ۳,۰۰۰

درآمد بهره ۳,۰۰۰

اوراق قرضه پرداختنی در مقابل سرمایه گذاری در اوراق قرضه و کسر مستهلک نشده حذف و علاوه بر این ۳۷.۸۰۰ ریال نشانگر سود ثبت شده به مبلغ ۴۰.۵۰۰ ریال منهای ۲۷.۷۰۰ ریال استهلاک کسر اوراق قرضه ثبت شده در دفاتر می باشد

$$۳,۰۰۰ - (۱,۰۰۰ * ۳۰\%) = ۲,۷۰۰$$



## مبادلات اوراق قرضه و بدهی درون گروهی

### سرمایه گذاری شرکت اصلی در اوراق قرضه فرعی

وقتی شرکت اصلی اوراق قرضه شرکت فرعی را خریداری نماید بخشی از سود و زیان حاصل از بازخرید اوراق قرضه به شرکت فرعی تخصیص می یابد به عبارتی دیگر کل سوو زیان بین شرکت اصلی و اقلیت تسهیم می شود



## مبادلات اوراق قرضه و بدهی درون گروهی

مثال ۴

با توجه به مفروضات مثال ۳ با این تفاوت که صادر کننده اوراق شرکت فرعی و خریدار شرکت اصلی باشد

$$۱۷۴,۱۸۰ = ۲,۷۰۰ - ۳۰۰ + (۱۹۶,۲۰۰ * ۹۰\%)$$

دفاتر شرکت اصلی

سرمایه گذاری در فرعی

۱۷۴,۱۸۰

درآمد سرمایه گذاری در فرعی

۱۷۴,۱۸۰

هزینه بهره

۲۴,۳۰۰

کسر مستهلک نشده

۳۰۰

وجوه نقد

۲۴,۰۰۰

## مبادلات اوراق قرضه و بدهی درون گروهی

کاربرگ تلفیقی

درآمد سرمایه گذاری ۱۷۴,۱۸۰  
سرمایه گذاری در فرعی ۱۷۴,۱۸۰

اوراق قرضه پرداختنی ۳۰۰,۰۰۰  
کسر مستهلک نشده اوراق قرضه ۳۹,۰۰۰  
سرمایه گذاری در اوراق قرضه اصلی ۲۶۱,۰۰۰  
سود انباشته فرعی ۳,۹۰۰  
سرمایه گذاری در فرعی ۳۱,۲۰۰



## مبادلات اوراق قرضه و بدهی درون گروهی

	درآمد بهره	۲۷,۰۰۰
۲,۴۰۰	سرمایه گذاری در فرعی	
۳۰۰	سود انباشته ۱/۱	
۲۴,۳۰۰	هزینه بهره	