



بسمه تعالی

ذیحسابی و اداره کل امور مالی

اداره کل امور مالی

ذیحسابی

امور مالی

سلام علیکم

در اجرای ماده (۱۲۸) قانون محاسبات عمومی کشور، به پیوست "دستورالعمل حسابداری تهیه صورت های مالی تلفیقی" موضوع تبصره (۵) ماده (۴) آیین نامه اجرایی بندهای (الف)، (ب) و (پ) ماده (۸) قانون برنامه پنجساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران که طی نامه شماره ۴۰۳۰۰/۱ مورخ ۱۴۰۰/۱/۸ به تایید دیوان محاسبات کشور رسیده است، برای اجرا ابلاغ می شود.

سید رحمت ا... اگرمی  
خزانه دار کل کشور

رونوشت:

- دبیرخانه کارگروه ماده (۱۲۸) قانون محاسبات عمومی کشور دیوان محاسبات کشور بازگشت به نامه صدرالذکر برای آگاهی.
- جناب آقای پاکباز مدیر کل محترم نظارت بر ذیحسابیها برای آگاهی.
- اداره کل امور اقتصادی و دارایی استان ... برای آگاهی و ابلاغ به ذیحسابی دستگاه های اجرایی مستقر در استان و سایر واحدهای اجرایی ذیربط.
- اداره کل گزارشگری مالی و حسابداری بخش عمومی به همراه سابقه.

@ACCPress



# دستورالعمل تهیه صورت‌های مالی تلفیقی

@ACCPress



## ۱- مقدمه

بر اساس آیین‌نامه اجرایی بندهای (الف)، (ب) و (پ) ماده (۸) قانون برنامه پنجساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، گروه‌های گزارشگر مکلفند صورت‌های مالی تلفیقی حسابرسی شده خود را بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی و دستورالعمل‌های ابلاغی وزارت امور اقتصادی و دارایی تا پایان مردادماه به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال نمایند. افزون بر این، مطابق ماده (۱۰) دستورالعمل اجرایی نحوه حسابرسی صورت‌های مالی واحدهای گزارشگر بخش عمومی موضوع بخشنامه شماره ۵۴/۲۲۳۷۳۸ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۱۴ گروه‌های گزارشگر مکلف به ارائه صورت‌های مالی تلفیقی حداکثر تا پایان تیرماه به حسابرس منتخب هستند.

همچنین، مطابق تبصره (۵) ماده (۴) آیین‌نامه یادشده، فهرست گروه‌های گزارشگر و واحدهای تشکیل دهنده آن‌ها و نحوه اقدام بر اساس دستورالعملی خواهد بود که در اجرای ماده (۱۲۸) قانون محاسبات عمومی کشور توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی ابلاغ می‌شود.

## ۲- تعاریف

**صورت‌های مالی تلفیقی:** صورت‌های مالی گروه که در آن دارایی‌ها، بدهی‌ها، ارزش خالص، درآمدها، هزینه‌ها و جریان‌های نقدی واحد کنترل‌کننده و واحدهای تحت کنترل آن به گونه‌ای ارائه می‌شود که گویی متعلق به یک شخصیت واحد است.

**گروه:** واحد کنترل‌کننده و واحدهای تحت کنترل آن.

**واحد کنترل‌کننده:** واحدی که یک یا چند واحد دیگر را کنترل می‌کند.

**واحد تحت کنترل:** واحد دیگری که توسط واحد کنترل‌کننده کنترل می‌شود.

## ۳- رویه اجرایی تهیه صورت‌های مالی تلفیقی

بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی و فهرست گروه‌های گزارشگر، واحد کنترل‌کننده بایستی صورت‌های مالی تلفیقی تهیه نماید. صورت‌های مالی تلفیقی، صورت‌های مالی یک گروه (واحد کنترل‌کننده و واحدهای تحت کنترل آن) است که به عنوان یک واحد شناخته می‌شوند. واحد کنترل‌کننده و واحدهای تحت کنترل هر کدام شخصیت قانونی جداگانه‌ای دارند و دفاتر و مدارک حسابداری آن‌ها نیز مجزا از هم است. همچنین هر کدام از شخصیت‌های قانونی نیز صورت‌های مالی جداگانه تهیه می‌کنند.

برای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی اقلام مشابه دارایی‌ها، بدهی‌ها، ارزش خالص، درآمدها و هزینه‌ها و جریان‌های نقدی گروه، پس از انجام تعدیلات و حذف اثر معاملات و مانده‌های درون‌گروهی با هم جمع می‌شوند تا وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی گروه را نشان دهد. ثبت‌های مربوط به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در دفاتر

حسابداری واحدهای عضو گروه انجام نمی‌شود بلکه خارج از آن و معمولاً در قالب کاربرگ‌های خاصی صورت می‌گیرد.

در تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، اعضای گروه به عنوان یک شخصیت واحد تلقی می‌شوند. به این دلیل برای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی باید کاربرگ صورت‌های مالی تلفیقی به منظور انجام برخی تعدیلات تهیه شود. در این کاربرگ ابتدا شرح اقلام و سپس مبلغ اقلام طبق صورت‌های مالی جداگانه واحد کنترل کننده و واحد(های) تحت کنترل درج می‌شود. در کاربرگ تلفیقی دو ستون به تعدیلات تلفیقی اختصاص می‌یابد. در این ستون‌ها اقلام صورت‌های مالی واحد کنترل کننده و واحد(های) تحت کنترل تعدیل می‌شوند و نتیجه نهایی آن (جمع اقلام با در نظر گرفتن تعدیلات) به ستون‌های آخر کاربرگ که اقلام تلفیقی است منتقل می‌شود. تاکید می‌گردد، ثبت‌های تعدیلی مربوط به حذف مانده‌های درون گروهی در دفاتر هیچ یک از واحدهای کنترل کننده و تحت کنترل وارد نمی‌شود و این ثبت‌ها تنها بخشی از کاربرگ تهیه صورت‌های مالی تلفیقی است.

گروه ...

#### کاربرگ صورت‌های مالی تلفیقی

برای سال مالی منتهی به ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

صورت‌های مالی تلفیقی	تعدیلات تلفیقی		صورت‌های مالی				عنوان حساب‌ها
	بستانکار	بدهکار	...	واحد تحت کنترل ۲	واحد تحت کنترل ۱	واحد کنترل کننده	

#### اقدامات ضروری برای تلفیق صورت‌های مالی گروه:

الف- اقلام مشابه دارایی، بدهی، ارزش خالص، درآمد، هزینه و جریان‌های نقدی واحد کنترل کننده با واحدهای تحت کنترل، ترکیب می‌شود.

ب- مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری واحد کنترل کننده در هر یک از واحدهای تحت کنترل با سهم واحد کنترل کننده از ارزش خالص هر یک از واحدهای تحت کنترل، تهاتر (حذف) می‌شود.

پ- دارایی‌ها، بدهی‌ها، ارزش خالص، درآمدها، هزینه‌ها و جریان‌های نقدی درون گروهی مرتبط با معاملات بین واحدهای گروه، به طور کامل حذف می‌شود. سودها (مازادها) یا زیان‌ها (کسری‌ها) ناشی از معاملات درون گروهی که

در دارایی‌هایی مانند موجودی‌ها و دارایی‌های ثابت شناسایی شده است، به‌طور کامل حذف می‌شود. زیان‌های درون‌گروهی ممکن است نشان‌دهنده کاهش ارزشی باشد که مستلزم شناسایی در صورت‌های مالی تلفیقی است.

ثبت‌های کاربرگ تلفیق برای اقدام موضوع بند (ب):

با توجه به اینکه در دوره گذار، شرکت‌های تحت کنترل در صورت‌های مالی تلفیقی به روش ارزش ویژه تعدیل شده اعمال حساب می‌شود، ابتدا تعدیلات لازم برای حذف آثار سرمایه‌گذاری ثبت شده در صورت‌های مالی واحد کنترل‌کننده صورت می‌پذیرد. شایان ذکر است، این تعدیلات حذفی (ثبت‌های شماره (۱) الی (۳)) در صورتی اعمال می‌شود که واحد کنترل‌کننده با استفاده از دستورالعمل سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها به شناسایی سرمایه‌گذاری‌ها به یکی از روش‌های بهای تمام شده یا تجدید ارزیابی اقدام کرده باشد.

ثبت شماره (۱): حذف حساب‌های ترازنامه‌ای

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته ابتدای سال
**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها		

ثبت شماره (۲): حذف حساب‌های درآمد و هزینه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط
**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی		
**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی/اختصاصی		

ثبت شماره (۳): حذف مانده مطالبات مربوط به درآمد سرمایه‌گذاری در دوره‌های قبل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته ابتدای سال
**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی		

پس از انجام ثبت‌های فوق در کاربرگ تلفیق، سرمایه‌گذاری به روش ارزش ویژه تعدیل شده باید به صورت زیر شناسایی شود:

ثبت شماره (۴): شناسایی سرمایه‌گذاری به میزان سهم واحد گزارشگر از خالص دارایی‌های واحد سرمایه‌پذیر تحت کنترل در ابتدای

سال

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها
**	ارزش خالص انباشته ابتدای سال		

\* در صورتی که میزان خالص دارایی‌های واحد سرمایه‌پذیر تحت کنترل در ابتدای سال منفی باشد، نیازی به اعمال ثبت فوق نیست.

ثبت شماره (۵): شناسایی سهم واحد گزارشگر از مازاد (سود) واحد سرمایه‌پذیر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها
**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

ثبت شماره (۶): شناسایی سهم واحد گزارشگر از کسری (زیان) واحد سرمایه‌پذیر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها		

شایان ذکر است، تعدیلات لازم بابت استهلاک یا زیان کاهش ارزش سرقفلی و سایر داراییها بر مبنای ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل، با استفاده از ثبت‌های فوق اعمال می‌شود. همچنین، در روش ارزش ویژه سودها و زیان‌های ناشی از معاملات "با بالادستی" و "با پایین‌دستی" در صورت‌های مالی واحد گزارشگر (شامل واحدهای تجاری فرعی تلفیقی آن)، فقط تا میزان منافع سرمایه‌گذاران غیروابسته در واحد وابسته شناسایی می‌شود. سهم واحد گزارشگر از سودها یا زیان‌های واحد وابسته که ناشی از این معاملات است، حذف می‌شود. این اقدام حسب مورد با انجام تعدیل در دو ثبت اخیر (ثبت‌های شماره (۵) یا (۶)) انجام می‌شود. حذف سود یا زیان تحقق نیافته موجب تعدیل مانده حساب سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها و همچنین سهم واحد گزارشگر از سود یا زیان واحد سرمایه‌پذیر می‌شود. شایان ذکر است هرگاه معاملات با پایین‌دستی، شواهدی از کاهش در خالص ارزش باز یافتنی دارایی‌هایی که باید واگذار شود یا کاهش در ارزش آن دارایی‌ها ارائه کند، این زیان‌ها باید توسط واحد گزارشگر بطور کامل شناسایی شود. هرگاه معاملات با بالادستی، شواهدی از کاهش در خالص ارزش باز یافتنی دارایی‌های قابل خریداری یا زیان کاهش ارزش آن دارایی-ها ارائه کند، واحد گزارشگر باید سهم خود از آن زیان‌ها را شناسایی کند.

ثبت شماره (۷): شناسایی افزایش در منافع واحد گزارشگر در واحد سرمایه‌پذیر که در مازاد آن شناسایی نشده است.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها
**	مازاد تجدید ارزیابی		
**	تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی		
**	تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی		

ثبت شماره (۸): شناسایی کاهش در منافع واحد گزارشگر در واحد سرمایه‌پذیر که در مازاد آن شناسایی نشده است.

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین

		**	مآزاد تجدید ارزیابی
		**	تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی
		**	تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی
**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها		

ثبت شماره (۹): شناسایی تصویب سود سهام توسط واحد سرمایه‌پذیر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد دریافتی
**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها		

ثبت شماره (۱۰): شناسایی دریافت سود سهام از واحد سرمایه‌پذیر

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	وجه ارسالی بابت منابع عمومی/اختصاصی
**	سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها		

ثبت‌های کاربرگ تلفیق برای اقدام موضوع بند (پ):

چنانچه کل گروه یک شخصیت واحد فرض شود، کلیه روابط فی‌مابین واحدهای گروه باید به‌طور کامل حذف گردد به‌طوری که در گزارشگری گروه تنها معاملات با اشخاص خارج از گروه گزارش شود. تعدیلات درون گروهی شامل حذف حساب‌های مربوط به انتقالات درون گروهی، درآمد، هزینه و سود و زیان تحقق نیافته ناشی از معاملات درون گروهی و حساب‌های دریافتی و پرداختی مربوط و ... است.

پ-۱) تعدیلات مربوط به کمک‌ها و هدایای صورت گرفته بین واحدهای عضو گروه

ثبت شماره (۱): حذف حساب‌های متقابل درآمد و هزینه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	سایر درآمدها - انتقالات
**	سایر هزینه‌ها - انتقالات		

کمک‌ها و هدایای صورت گرفته بین واحدهای عضو گروه (موضوع ثبت شماره ۲۹-۳) و (۲۹-۴) فصل چهارم نظام) و ابلاغ وجوه سایر منابع (موضوع توضیحات ذیل ثبت شماره ۱۴) فصول دوم و چهارم نظام) مصداق دارد. ضمناً چنانچه براساس نظام حسابداری بخش عمومی از سرفصل حساب هدایا و کمک‌ها و هزینه کمک‌های بلاعوض در انتقالات بین اعضای گروه استفاده شده باشد، بایستی سرفصل‌های یاد شده در مقابل هم حذف شود.

شایان ذکر است چنانچه ارزش منصفانه دارایی‌های موضوع کمک‌ها و هدایای صورت گرفته بین واحدهای عضو گروه با هم برابر نباشد، حساب‌های ثبت فوق با هم برابر نبوده و بایستی تفاوت ارزش منصفانه و دفتری دارایی مزبور به‌عنوان عامل موازنه ثبت مورد استفاده قرار گیرد. از طرفی، نحوه

تعدیلات بعدی با مابه‌التفاوت ارزش منصفانه و ارزش دفتری دارایی یادشده حسب مورد مشابه بخش‌های (پ-۴)، (پ-۶) و (پ-۷) انجام خواهد شد.

### پ-۲) تعدیلات مربوط به انتقال دارایی‌ها بین واحدهای عضو گروه

ثبت شماره (۱): حذف حساب‌های متقابل دارایی‌های دریافتی و انتقالی

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌های دریافتی
**	دارایی‌های انتقالی		

### پ-۳) تعدیلات مربوط به رویدادهای مرتبط با تحقق منابع عمومی متعلق به سایر واحدهای عضو گروه

ثبت شماره (۱): حذف حساب‌های متقابل ترازنامه‌ای

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بدهی به سایر واحدها
**	مطالبات از سایر واحدها		

### پ-۴) تعدیلات مربوط به خرید و فروش موجودی‌ها بین اعضای گروه

به‌منظور خنثی شدن تمامی آثار معاملات بین واحدهای عضو گروه، دو نوع حذف انجام می‌شود:

۱. حذف حساب‌های متقابل در معاملات درون‌گروهی شامل مانده‌های متقابل درآمد و هزینه ("هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت" در برابر "درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط" و "وجوه ارسالی بابت منابع عمومی/اختصاصی" در برابر "دریافتی از خزانه از محل ...") و مانده‌های متقابل ترازنامه‌ای ("حساب‌ها و اسناد دریافتی" در برابر "حساب‌ها و اسناد پرداختی" و "پیش‌دریافت درآمد" در برابر "پیش‌پرداخت بابت ...")

۲. حذف سود یا زیان (مازاد یا کسری) حاصل از معاملات درون‌گروهی (این عمل تا زمان فروش موجودی‌ها به اشخاص خارج از گروه که مازاد یا کسری تحقق می‌یابد ادامه خواهد یافت).

شایان ذکر است، ثبت‌ها با فرض بر وجود سود (مازاد) تحقق نیافته ناشی از مبادلات درون‌گروهی ارائه شده است. بدیهی است تجزیه و تحلیل‌ها و ثبت‌های بیان شده در مورد زیان تحقق نیافته نیز مصداق دارد.

ثبت شماره (۱): حذف حساب‌های متقابل ترازنامه‌ای

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی
		**	پیش‌دریافت درآمد
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی		
**	پیش‌پرداخت مواد و کالا		
**	پیش‌پرداخت بابت ...		

ثبت شماره (۲): حذف حساب‌های متقابل درآمد و هزینه (خرید و فروش درون‌گروهی)



بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط
		**	دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته / درآمدهای اختصاصی
**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی/اختصاصی		

ثبت شماره (۳): حذف سود (مازاد) تحقق نیافته موجودی پایان دوره

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت
**	موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		

شایان ذکر است، چنانچه بابت انتقال موجودی‌ها بین واحدهای عضو گروه هزینه‌هایی نظیر حمل، بیمه و ... که قابل انتساب به بهای تمام شده موجودی می‌باشد، در بهای تمام شده موجودیها در صورت‌های مالی تلفیقی نیز لحاظ می‌شود و تأثیری بر سود (مازاد) تحقق نیافته ندارد. بدیهی است، در مواردی که واحد فروشنده موجودی‌ها را به مبلغی کمتر از بهای تمام شده به واحد خریدار بفروشد، به منظور حذف زیان (کسری) تحقق نیافته ثبت فوق معکوس اعمال می‌شود و ثبت‌های تعدیلی دوره‌های بعد نیز با توجه به آن اعمال خواهد شد.

ثبت شماره (۴): حذف شناسایی سود معوق شده سال(های) قبل در موجودی اول دوره به دلیل فروش یا مصرف موجودی‌ها در دوره(های) بعد

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته ابتدای سال
**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		

هنگامی که موجودی‌های اول دوره ناشی از معاملات درون گروهی به اشخاص خارج از گروه فروخته می‌شود، سود (مازاد) گزارش شده برای فروش به اشخاص خارج از گروه مبتنی بر بهای تمام شده برای واحد خریدار درون گروهی است، در حالی که سود (مازاد) گزارش شده توسط گروه باید مبتنی بر بهای تمام شده موجودی برای گروه باشد که عبارت است بهای تمام شده تحمل شده توسط واحد فروشنده درون گروهی که موجودی را در ابتدا از اشخاص خارج از گروه خریداری نموده است. بنابراین از دیدگاه تلفیقی، سود (مازاد) شناسایی شده توسط واحد خریدار درون گروهی به اشخاص خارج از گروه باید معادل سود (مازاد) تحقق نیافته که در دوره(های) قبل حذف (معوق) شده بود، تعدیل گردد. این استدلال در خصوص مصرف موجودی‌ها توسط واحد خریدار درون گروهی نیز مصداق دارد. هنگامی که موجودی‌های اول دوره ناشی از معاملات درون گروهی توسط واحد خریدار مصرف می‌شود، هزینه شناسایی شده مبتنی بر بهای تمام شده برای واحد خریدار است، در حالی که هزینه گزارش شده توسط گروه باید مبتنی بر بهای تمام شده موجودی برای گروه باشد که عبارت است بهای تمام شده تحمل شده توسط واحد فروشنده که موجودی را در ابتدا از اشخاص خارج از گروه خریداری نموده است. بنابراین، از دیدگاه تلفیقی، هزینه‌ای که واحد خریدار در نتیجه مصرف موجودی‌ها شناسایی می‌کند باید معادل سود (مازاد) تحقق نیافته که در دوره(های) قبل حذف (معوق) شده بود، تعدیل گردد. بر این اساس، ثبت فوق به منظور شناسایی سود معوق تحقق نیافته موجودی اول دوره انجام می‌شود.

ثبت شماره (۵): حذف مازاد یا کسری تحقق نیافته موجودی پایان دوره ناشی از معاملات درون گروهی دوره‌های قبل

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین

ارزش خالص انباشته ابتدای سال	**	
موجودی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها	**	**

در برخی موارد ممکن است موجودی مبادله شده بین واحدهای عضو گروه برای دو یا چند دوره مالی در انبار واحد خریدار نگهداری شود. در این گونه موارد، تا زمانی که موجودی به اشخاص خارج از گروه فروخته نشده یا توسط واحد خریدار درون گروهی به مصرف نرسیده باشد، هنگام تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، جهت تعیین بهای تمام شده موجودی برای گروه باید سود (مازاد) تحقق نیافته آن حذف شود.

#### پ-۵) تعدیلات مربوط به ارائه و دریافت خدمات

تعدیلات مربوط به ارائه و دریافت خدمات بین واحدهای عضو گروه مشابه تعدیلات به خرید و فروش موجودی‌ها می‌باشد.

ثبت شماره (۱): حذف حساب‌های متقابل ترازنامه‌ای

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی
		**	پیش دریافت درآمد
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی		
**	پیش پرداخت بابت ...		

ثبت شماره (۲): حذف حساب‌های متقابل درآمد و هزینه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط
		**	دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته / درآمدهای اختصاصی
**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی/اختصاصی		

#### پ-۶) تعدیلات مربوط به خرید و فروش یا معاوضه دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود بین اعضای گروه

با توجه به اینکه سود (مازاد) یا زیان (کسری) تحقق نیافته در مورد دارایی‌های ثابت، تنها به موازات استفاده از آن توسط واحد خریدار عضو گروه (تنها در مورد دارایی‌های استهلاک‌پذیر) و یا در زمان برکناری یا فروش دارایی مربوط به اشخاص خارج از گروه تحقق می‌یابد، تعدیلات مربوط به این بخش بستگی به استهلاک‌پذیر بودن یا نبودن آن دارایی دارد.

#### پ-۶-۱) تعدیلات مربوط به خرید و فروش دارایی‌های استهلاک‌ناپذیر بین اعضای گروه

ثبت شماره (۱): حذف حساب‌های متقابل ترازنامه‌ای

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی

**	حساب‌ها و اسناد دریافتنی		
----	--------------------------	--	--

ثبت شماره (۲): حذف سود (مازاد) تحقق نیافته و تعدیل ارزش دارایی در سال رخداد معامله

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		

شایان ذکر است در مواردی که دارایی ناشی از مبادلات درون‌گروهی، در همان سال به اشخاص خارج از گروه فروخته شود، دارایی مزبور در پایان دوره در صورت‌های مالی واحدهای عضو گروه گزارش نخواهد شد و نیازی به اعمال ثبت فوق نیست. از طرفی، از آنجا که مازاد (کسری) فروش دارایی بر مبنای بهای تمام شده برای گروه در نظر گرفته می‌شود، در برخی حالات خاص (زمانی که معامله درون‌گروهی با سود (زیان) و معامله برون‌گروهی بعدی با زیان (سود) باشد) ممکن است حساب‌های سود و زیانی (درآمد و هزینه‌ای) نیاز به تعدیل داشته باشند.

همچنین، لازم به ذکر است در مواردی که واحد فروشنده دارایی‌های استهلاک‌ناپذیر را به مبلغی کمتر از بهای تمام شده به واحد خریدار بفروشد، باید زیان (کسری) تحقق نیافته با استفاده از حساب "هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت" در برابر "دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها" معوق شود و ثبت‌های تعدیلی دوره‌های بعد نیز با توجه به آن اعمال خواهد شد.

ثبت شماره (۳): حذف حساب‌های متقابل درآمد و هزینه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته*
**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی*		

\* به میزان مبلغ مورد معامله و تاییده دریافتی از خزانه

ثبت شماره (۴): حذف سود (مازاد) تحقق نیافته و تعدیل حساب‌های مربوط به دارایی در سال‌های پس از انجام مبادله

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته ابتدای سال
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		

ثبت شماره (۵): حذف شناسایی سود (مازاد) معوق شده سال(های) قبل در به دلیل فروش دارایی به خارج از گروه در دوره(های) بعد

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته ابتدای سال
**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

هنگامی که دارایی‌های استهلاک‌ناپذیر ناشی از معاملات درون‌گروهی به اشخاص خارج از گروه فروخته می‌شود، سود (مازاد) گزارش شده برای فروش به اشخاص خارج از گروه مبتنی بر بهای تمام شده برای واحد خریدار درون‌گروهی است، در حالی که سود (مازاد) گزارش شده توسط گروه باید مبتنی بر بهای تمام شده برای گروه باشد. بنابراین از دیدگاه تلفیقی، سود (مازاد) شناسایی شده توسط واحد خریدار درون‌گروهی به اشخاص خارج از گروه باید معادل سود (مازاد) تحقق نیافته که در دوره(های) قبل حذف (معوق) شده بود، تعدیل گردد. بر این اساس، ثبت فوق به‌منظور شناسایی سود (مازاد) تحقق نیافته و معوق شده سال(های) قبل انجام می‌شود.

پ-۶-۲) تعدیلات مربوط به معاوضه دارایی‌های استهلاک ناپذیر بین اعضای گروه

تعدیلات مربوط به معاوضه دارایی‌های استهلاک ناپذیر بین واحدهای عضو گروه مشابه تعدیلات به خرید و فروش آن‌ها می‌باشد. چنانچه معاوضه فاقد محتوای تجاری باشد یا به دلیل نامشخص بودن ارزش منصفانه دارایی‌های معاوضه شده، ارزش دفتری دارایی‌های یادشده ملاک ثبت قرار گرفته باشد، سود (مازد) یا زیان (کسری) شناسایی نشده و در نتیجه تعدیلاتی از این بابت نیاز نیست؛ اما چنانچه معاوضه محتوای تجاری داشته و ارزش منصفانه دارایی‌های مورد معاوضه ملاک اعمال حساب این رویداد قرار گرفته باشد، قاعدتا یکی از واحدهای عضو گروه در نتیجه معاوضه با سود (مازد) و یکی با زیان (کسری) مواجه شده است. تعدیلات لازم برای این رویداد با استفاده از ثبت‌ها و توضیحات قسمت (پ-۶-۱) انجام می‌شود. این تفاوت که ثبت مربوط به حذف دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته در برابر وجوه ارسالی بابت منابع عمومی اعمال نمی‌گردد.

پ-۶-۳) تعدیلات مربوط به خرید و فروش دارایی‌های استهلاک پذیر بین اعضای گروه

ثبت شماره (۱): حذف حساب‌های متقابل ترازنامه‌ای

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی		

ثبت شماره (۲): حذف سود (مازد) تحقق نیافته و تعدیل حساب‌های مربوط به دارایی در سال رخداد معامله

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
**	استهلاک انباشته ...		

ثبت فوق با فرض اینکه دارایی به مبلغی بیشتر از مبلغ دفتری ولی کمتر از بهای تمام شده اولیه آن فروخته شده است. بدیهی است چنانچه، دارایی به مبلغی بیشتر از بهای تمام شده اولیه آن فروخته شود، در ثبت فوق حساب "دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها" نیز بستانکار می‌شود. شایان ذکر است در مواردی که دارایی ناشی از مبادلات درون‌گروهی، در همان سال به اشخاص خارج از گروه فروخته شود، دارایی مزبور در پایان دوره در صورت‌های مالی واحدهای عضو گروه گزارش نخواهد شد و نیازی به اعمال ثبت فوق نیست. از طرفی، از آنجا که مازاد (کسری) فروش دارایی بر مبنای بهای تمام شده برای گروه در نظر گرفته می‌شود، در برخی حالات خاص (زمانی که معامله درون‌گروهی با سود (زیان) و معامله برون‌گروهی بعدی با زیان (سود) باشد) ممکن است حساب‌های سود و زیانی (درآمد و هزینه‌ای) نیاز به تعدیل داشته باشند.

همچنین، لازم به ذکر است در مواردی که واحد فروشنده دارایی‌های استهلاک‌ناپذیر را به مبلغی کمتر از بهای تمام شده به واحد خریدار بفروشد، باید زیان (کسری) تحقق نیافته با استفاده از حساب‌های "هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت"، "دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها" و "استهلاک انباشته ... معوق شود و ثبت‌های تعدیلی دوره‌های بعد نیز با توجه به آن اعمال خواهد شد.

ثبت شماره (۳): حذف حساب‌های متقابل درآمد و هزینه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته*
**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی*		

\* به میزان مبلغ مورد معامله و تاییده دریافتی از خزانه

ثبت شماره (۴): حذف هرگونه تفاوت استهلاک ثبت شده در دفاتر واحد خریدار ناشی از متفاوت بودن قیمت انتقالی (مورد مبادله) نسبت به مبلغ دفتری برای گروه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	استهلاک انباشته ...
**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		

ثبت فوق تا پایان عمر مفید دارایی استهلاک‌پذیر در کاربرد تلفیقی انجام می‌شود.

ثبت شماره (۵): حذف سود (مازاد) تحقق نیافته و تعدیل حساب‌های مربوط به دارایی در سال‌های پس از انجام مبادله

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها
		**	ارزش خالص انباشته ابتدای سال
**	استهلاک انباشته ...		

در سال‌های بعد از رخداد معامله تا زمانی که دارایی استهلاک‌پذیر به خارج از گروه منتقل نشود، علاوه بر ثبت حذفی تعدیل استهلاک بابت تحقق بخشی از سود (مازاد) ناشی از معامله درون گروهی، جهت حذف سود (مازاد) تحقق نیافته ناشی از معامله در که مبلغ ارزش خالص انباشته ابتدای سال واحد خریدار قرار دارد و همچنین انعکاس مانده حساب‌های مربوط به دارایی به مبلغ دفتری آن برای گروه ثبت فوق در کاربرد تلفیقی انجام می‌شود.

ثبت شماره (۶): حذف شناسایی سود (مازاد) معوق شده سال(های) قبل به دلیل فروش دارایی به خارج از گروه در دوره(های) بعد

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته ابتدای سال
**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

هنگامی که دارایی‌های استهلاک‌پذیر ناشی از معاملات درون گروهی به اشخاص خارج از گروه فروخته می‌شود، سود (مازاد) گزارش شده برای فروش به اشخاص خارج از گروه مبتنی بر مبلغ دفتری برای واحد خریدار درون گروهی است، در حالی که سود (مازاد) گزارش شده توسط گروه باید مبتنی بر مبلغ دفتری برای گروه باشد. بنابراین از دیدگاه تلفیقی، سود (مازاد) شناسایی شده توسط واحد خریدار درون گروهی به اشخاص خارج از گروه باید معادل مانده سود (مازاد) تحقق نیافته که در دوره(های) قبل حذف (معوق) شده بود، تعدیل گردد. بر این اساس، ثبت فوق به منظور شناسایی سود (مازاد) تحقق نیافته و معوق شده سال(های) قبل انجام می‌شود.

پ-۶-۴) تعدیلات مربوط به معاوضه دارایی‌های استهلاک‌پذیر بین اعضای گروه

تعدیلات مربوط به معاوضه دارایی‌های استهلاک‌پذیر بین واحدهای عضو گروه مشابه تعدیلات به خرید و فروش آن‌ها می‌باشد. چنانچه معاوضه فاقد محتوای تجاری باشد یا به دلیل نامشخص بودن ارزش منصفانه دارایی‌های معاوضه شده، ارزش دفتری دارایی‌های یادشده ملاک ثبت قرار گرفته باشد، سود (مازاد) یا زیان (کسری) شناسایی نشده و تنها تعدیلات مربوط به استهلاک انباشته قبل از معاوضه اعمال می‌شود. اما چنانچه معاوضه محتوای تجاری داشته و ارزش منصفانه دارایی‌های مورد معاوضه ملاک اعمال حساب این رویداد قرار گرفته باشد، قاعدتاً یکی از واحدهای عضو گروه در نتیجه معاوضه با سود (مازاد) و یکی با زیان (کسری) مواجه شده است. تعدیلات لازم برای این رویداد با استفاده از ثبت‌ها و توضیحات قسمت (پ-۶-۳) انجام می‌شود. با این تفاوت که ثبت مربوط به حذف دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته در برابر وجوه ارسالی بابت منابع عمومی اعمال نمی‌گردد.

پ-۷) تعدیلات مربوط به استفاده از موجودی مبادله شده بین واحدهای عضو گروه به عنوان دارایی ثابت در واحد خریدار در مواردی که دارایی مورد معامله بین واحدهای عضو گروه، در واحد فروشنده به عنوان موجودی و در واحد خریدار به عنوان دارایی ثابت مورد استفاده قرار گیرد، از نظر گروه دارایی ثابت خواهد بود.

ثبت شماره (۱): حذف حساب‌های متقابل ترازنامه‌ای

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	حساب‌ها و اسناد دریافتی		

ثبت شماره (۲): حذف سود (مازاد) تحقق نیافته و تعدیل حساب‌های مربوط به دارایی در سال رخداد معامله

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط
**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		

شایان ذکر است، چنانچه بابت انتقال موجودی‌ها بین واحدهای عضو گروه هزینه‌هایی نظیر حمل، بیمه و ... که قابل انتساب به بهای تمام شده موجودی (دارایی) می‌باشد، در بهای تمام شده دارایی در صورت‌های مالی تلفیقی نیز لحاظ می‌شود و تأثیری بر سود (مازاد) تحقق نیافته ندارد. بدیهی است، در مواردی که واحد فروشنده موجودی‌ها را به مبلغی کمتر از بهای تمام شده به واحد خریدار بفروشد، به منظور حذف زیان (کسری) تحقق نیافته حساب "دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها" در ثبت فوق بدهکار می‌شود و ثبت‌های تعدیلی مربوط به استهلاک و همچنین ثبت‌های تعدیلی دوره‌های بعد نیز با توجه به آن اعمال خواهد شد.

ثبت شماره (۳): حذف حساب‌های متقابل درآمد و هزینه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته*
**	وجوه ارسالی بابت منابع عمومی*		

\* به میزان مبلغ مورد معامله و تاییده دریافتی از خزانه

ثبت شماره (۴): حذف هرگونه تفاوت استهلاک ثبت شده در دفاتر واحد خریدار ناشی از متفاوت بودن قیمت انتقالی (مورد مبادله) نسبت به بهای تمام شده برای گروه

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	استهلاک انباشته ...
**	هزینه‌ها به تفکیک طبقه‌بندی اقتصادی دولت		

ثبت فوق تا پایان عمر مفید دارایی استهلاک‌پذیر در کاربرد تلفیقی انجام می‌شود.

ثبت شماره (۵): حذف سود (مازاد) تحقق نیافته و تعدیل حساب‌های مربوط به دارایی در سال‌های پس از انجام مبادله

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته ابتدای سال
		**	استهلاک انباشته ...
**	دارایی‌ها به تفکیک طبقه‌بندی شیوه‌نامه دارایی‌ها		

در سال‌های بعد از رخداد معامله تا زمانی که دارایی استهلاک‌پذیر به خارج از گروه منتقل نشود، علاوه بر ثبت حذفی تعدیل استهلاک بابت تحقق بخشی از سود (مازاد) ناشی از معامله درون‌گروهی، جهت حذف سود (مازاد) تحقق نیافته ناشی از معامله که در مبلغ ارزش خالص انباشته ابتدای سال واحد خریدار وجود دارد و همچنین انعکاس مانده حساب‌های مربوط به دارایی به مبلغ دفتری آن برای گروه، ثبت فوق در کاربرگ تلفیقی انجام می‌شود.

ثبت شماره (۶): حذف شناسایی سود (مازاد) معوق شده در سال (های) قبل به دلیل فروش دارایی به خارج از گروه در دوره (های) بعد

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته ابتدای سال
**	درآمدها به تفکیک طبقه‌بندی مربوط		

پ-۸) تعدیلات مربوط به تنخواه‌گردان پرداخت موجود بین واحدهای عضو گروه

ثبت شماره (۱): حذف حساب‌های متقابل ترازنامه‌ای

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	حساب‌ها و اسناد پرداختی
**	تنخواه‌گردان پرداخت بابت ...		

ثبت شماره (۲): تعدیل حساب‌های ترازنامه‌ای

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	بانک پرداخت ...
**	بانک وجوه سایر منابع		

چنانچه تنخواه‌گردان پرداخت از محل منابع عمومی یا اختصاصی انجام شود، ثبت فوق انجام می‌شود. اما چنانچه تنخواه‌گردان پرداخت از محل سایر منابع پرداخت شود اعمال ثبت بالا لازم نیست.

پ-۹) تعدیلات مربوط به اوراق تسویه خزانه صادر شده توسط واحدهای عضو گروه در قبال یک شخص واحد

ثبت شماره (۱): حذف حساب‌های متقابل ارزش خالص

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	تسویه بدهی‌ها - اوراق تسویه خزانه

**	تسویه مطالبات- اوراق تسویه خزانه		
----	----------------------------------	--	--

چنانچه اسناد (اوراق) تسویه خزانه صادر شده در واحدهای عضو گروه در قبال یک شخص واحد باشد، به میزان اوراق صادر شده ثبت فوق اعمال می شود.

**پ-۱۰) تعدیلات بابت سرمایه گذاری های ثبت شده در طرح تملک دارایی های سرمایه ای شرکت های دولتی**

چنانچه بر اساس قوانین و مقررات مربوط، دارایی های واحدهای گزارشگر (طرح) به شرکت ها انتقال یافته و به عنوان افزایش سرمایه دولت منظور گردد، آن واحد گزارشگر، دارایی های انتقالی مزبور را به عنوان سرمایه گذاری در شرکت ها اعمال حساب می کند. از طرفی دارایی های یاد شده در خالص دارایی های شرکت های دولتی نیز وجود دارد. بر این اساس، به منظور جلوگیری از محاسبه مضاعف آن در صورت های مالی تلفیقی گروه گزارشگر، لازم است ثبت زیر به میزان مانده اول دوره حساب سرمایه گذاری در شرکت های عضو گروه اعمال شود.

ثبت شماره (۱): حذف حساب های متقابل ارزش خالص

بستانکار		بدهکار	
مبلغ	عنوان حساب معین	مبلغ	عنوان حساب معین
		**	ارزش خالص انباشته ابتدای سال
**	سرمایه گذاری در شرکت ها		



**@ACCPRESS**