

حسابداری پیشرفته ۲

نام و نام خانوادگی مدرس :

دکتر اسماعیل درگاهی



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

➤ شرکت ها در محیط رقابتی، برای توسعه فعالیت های خود می توانند از راهکارهای گسترش **درونی** و **بیرونی** استفاده می کنند.

➤ گسترش بیرونی مرجح است! در حقیقت امروزه واحدهای تجاری جهت گسترش فعالیت های تجاری خود به گسترش بیرونی (ترکیب)



انواع ترکیب های تجاری:

☐ افقی (Horizontal)

☐ عمودی (Vertical)

☐ ناهمگون (Conglomerate)



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

• اشکال ترکیب از نظر قانونی:

$$a+b=a$$

$$a+b=c$$

$$a+b=ab$$

❖ ادغام قانونی (ادغام یک طرفه) - جذب

❖ تلفیق (ادغام دو طرفه)

❖ تحصیل سهام

✓ تمایز تلفیق شرکتها با تلفیق صورت های مالی

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

انواع ترکیب تجاری از نظر تحصیل

- ترکیب تجاری انواع مختلفی دارد و با مقاصد مختلفی صورت می گیرد.
- مشخصه بیشتر ترکیب های تجاری از طریق تحصیل خالص دارایی یا تحصیل سهام صورت می گیرد:
 - تحصیل خالص دارایی از طریق: پرداخت وجه نقد یا انتشار سهام
 - تحصیل سهام از طریق: پرداخت وجه نقد یا انتشار سهام

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

مزیت های ترکیب تجاری:

- تقویت مزیت های رقابتی و ایجاد موقعیت انحصاری
- صرفه جویی در زمان و هزینه توسعه فعالیت
- افزایش بازدهی از طریق کاهش بهای تمام شده تولید
- تقویت موضع رقابتی شرکتهای



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

انگیزه های اقتصادی ترکیب:

- هم افزایی منابع و ثروت شرکتها و سهامداران
- استفاده از منابع مازاد واحدهای عضو گروه
- کاهش ریسک های مالی و عملیاتی
- افزایش سطح تولید از طریق هم افزایی و بکارگیری ظرفیت های بالاباستفاده و نیروی کار مشترک
- اعمال مدیریت موثر و اثربخش



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

• مثال تحصیل خالص دارایی ها در قبال نقد

شرکت A دارایی و بدهی شرکت B را به مبلغ ۱۰۰۰.۰۰۰ ریال نقدا خریداری می کند. کل دارایی شرکت B معادل ۱۲۰۰.۰۰۰ ریال و بدهی آن ۲۰۰.۰۰۰ ریال است. مطلوب است ثبت تحصیل خالص دارایی های در دفاتر شرکت A.

۱۲۰۰.۰۰۰	دارایی ها
۲۰۰.۰۰۰	بدهی ها
۱۰۰۰.۰۰۰	وجوه نقد

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

• مثال تحصیل خالص دارایی ها در قبال سهام

حال اگر در قبال تحصیل خالص دارایی، ۱۰۰۰.۰۰۰ ریال سهام عادی دارای حق رای منتشر و در اختیار صاحبان سهام شرکت ترکیب شونده قرار گیرد (از محل سهام خزانه)

۱۲۰.۰۰۰	دارایی ها
۲۰.۰۰۰	بدهی ها
۱۰۰.۰۰۰	سهام عادی

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

• مثال تحصیل سهام به صورت نقد

شرکت A کلیه سهام دارای حق رای شرکت B را به مبلغ ۱۰۰.۰۰۰ ریال نقدا خریداری می کند. مطلوب است ثبت تحصیل خالص دارایی های در دفاتر شرکت A.

۱۰۰.۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام شرکت B
۱۰۰.۰۰۰	وجوه نقد

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

• مثال تحصیل سهام در قبال واگذاری سهام خود

حال اگر شرکت A کلیه سهام دارای حق رای شرکت سهامی B را به مبلغ ۱۰۰۰.۰۰۰ ریال در مقابل واگذاری سهام عادی خود تحصیل کند، داریم:

۱۰۰۰.۰۰۰ سرمایه گذاری در سهام شرکت B

۱۰۰۰.۰۰۰ سهام عادی



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

حسابداری و گزارشگری ترکیب واحد تجاری

- حسابداری ترکیب واحد تجاری : **روش خرید - روش اتحاد منافع**
- در روش خرید بهای تمام شده ترکیب تجاری به این صورت است:
وجه نقد و معادل وجه نقد پرداختی و ارزش منصفانه سایر مابه ازای واگذار شده در تاریخ تحصیل + هرگونه مخارج مستقیم تحصیل

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

• حسابداری و گزارشگری ترکیب واحد تجاری

در روش خرید، دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت ترکیب شونده بر مبنای ارزش متعارف تجدید ارزیابی می‌شود و هرگونه **مازاد پرداختی** نسبت به ارزش متعارف خالص دارایی ترکیب شونده تحت عنوان **سرقفلی** شناسایی می‌شود.

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

هزینه های ترکیب

- **هزینه های مستقیم ترکیب:** در ارتباط مستقیم با عملیات ترکیب بوده و در بهای تمام شده سرمایه گذاری لحاظ می شود. هزینه هایی مثل کارشناسی، حسابرسی، ارزیابی و هزینه های قانونی مثل مجوز چاپ و انتشار اوراق (طبق استانداردهای حسابداری ایران)
- **هزینه های غیرمستقیم ترکیب:** هزینه های عمومی که در ارتباط مستقیم با ترکیب نبوده و به عنوان هزینه دوره یا کاهنده ارزش متعارف سهام ثبت می شود

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

• مثال

در صورتی که شرکت A در یک ادغام یک طرفه، جهت تحصیل خالص دارایی شرکت B تعداد ۱.۰۰۰.۰۰۰ سهام عادی ۱۰۰ ریال با ارزش متعارف ۱۵۰ ریال منتشر کند و هزینه های غیرمستقیم ترکیب شامل حق الزحمه حسابرسی ۵.۰۰۰.۰۰۰ ریال، هزینه کارمزد بورس ۱.۰۰۰.۰۰۰ ریال و هزینه چاپ سهام ۵۰۰.۰۰۰ ریال و هزینه مستقیم شامل حق الزحمه ارزیابی سهام ۷.۰۰۰.۰۰۰ ریال باشد

۷.۰۰۰.۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام	۱۵۰.۰۰۰.۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام شرکت B
۶.۵۰۰.۰۰۰	صرف سهام	۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰	سهام عادی
۱۳.۵۰۰.۰۰۰	وجه نقد	۵۰.۰۰۰.۰۰۰	صرف سهام

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

سرقفلی

هنگامی که شرکت ترکیب کننده خالص دارایی های واحد تجاری دیگر را با استفاده از روش خرید تحصیل نماید، هرگونه مازاد پرداختی نسبت به ارزش متعارف خالص دارایی های تحصیل شده تحت عنوان سرقفلی (Goodwill) شناسایی می شود

✓ سرقفلی جزء لاینفک واحد تجاری است



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

مثال سرقفلی

اگر اطلاعات شرکت B به عنوان شرکت ترکیب شونده به صورت زیر باشد مطلوب است ثبت سرمایه گذاری:
 دارایی ها به ارزش متعارف: ۱۵.۰۰۰.۰۰۰ ریال - بدهی ها ۱۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال و مبلغ پرداختی جهت ترکیب به صورت نقد
 ۸.۰۰۰.۰۰۰ ریال

۱۵.۰۰۰.۰۰۰	دارایی ها	۸.۰۰۰.۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام شرکت B
۳.۰۰۰.۰۰۰	سرقفلی	۸.۰۰۰.۰۰۰	وجوه نقد
۱۰.۰۰۰.۰۰۰	بدهی ها		
۸.۰۰۰.۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام شرکت B		

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

مثال سرقفلی

اگر شرکت A خالص دارایی شرکت B را در یک ادغام یک طرفه به ارزش ۲۵۰.۰۰۰ ریال خریداری کند و اطلاعات ارزش بازار و دفتری شرکت B به صورت زیر باشد:

بازار(ریال)	دفتری(ریال)	
۵۰.۰۰۰	۵۰.۰۰۰	حساب های دریافتی
۴۰.۰۰۰	۲۰.۰۰۰	موجودی کالا
۱۰۰.۰۰۰	۸۰.۰۰۰	زمین
۶۰.۰۰۰	۵۰.۰۰۰	ساختمان(خالص)
۷۰.۰۰۰	۶۰.۰۰۰	تجهیزات(خالص)
۲۰.۰۰۰	-	برند تجاری
۵۰.۰۰۰	۵۰.۰۰۰	بدهی جاری
۵۵.۰۰۰	۴۰.۰۰۰	اوراق قرضه پرداختی

در صورتی که هزینه مستقیم ترکیب معادل ۲۰.۰۰۰ ریال باشد مطلوب است ثبت های مرتبط

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

خالص دارایی ها $= 340.000 - 105.000 = 235.000$

سرقفلی $= (250.000 + 20.000) - 235.000 = 35.000$

بستانکار		بدهکار	
		۵۰.۰۰۰	حساب های دریافتی
		۴۰.۰۰۰	موجودی کالا
		۱۰۰.۰۰۰	زمین
		۶۰.۰۰۰	ساختمان
		۷۰.۰۰۰	تجهیزات
		۲۰.۰۰۰	برند تجاری
		۳۵.۰۰۰	سرقفلی
۵۰.۰۰۰	بدهی تجاری		
۵۵.۰۰۰	اوراق قرضه پرداختنی		
۲۷۰.۰۰۰	وجوه نقد		

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

سرقفی منفی

حال اگر بهای تمام شده سرمایه گذاری از خالص دارایی های ترکیب شونده کمتر باشد سرقفی منفی ایجاد می شود

✓ سرقفی منفی شناسایی نمی شود و بین دارایی های غیر پولی سرشکن می شود

به عنوان نمونه، در ادامه مثال قبل، چنانچه ترکیب کننده بابت تحصیل خالص دارایی های شرکت B، ۲۰۰.۰۰۰ ریال پرداخت کند سرقفی منفی ایجاد می شود

$$\text{سرقفی منفی} = (۲۰۰.۰۰۰ + ۲۰۰.۰۰۰) - ۲۳۵.۰۰۰ = (۱۵.۰۰۰)$$

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

نحوه سرشکن کردن سرقفلی منفی به صورت زیر خواهد بود:

ارزش باقیمانده	ارزش تخصیص یافته	نسبت از کل (درصد)	ارزش بازار	
۴۰.۰۰۰-۲.۰۵۵	$۱۵.۰۰۰ * ۷/۱۳ = ۲.۰۵۵$	۷/۱۳	۴۰.۰۰۰	موجودی کالا
۱۰۰.۰۰۰- ۵.۱۷۵	$۱۵.۰۰۰ * ۵/۳۴ = ۵.۱۷۵$	۵/۳۴	۱۰۰.۰۰۰	زمین
۶۰.۰۰۰- ۳.۰۰۰	$۱۵.۰۰۰ * ۲۰ = ۳.۰۰۰$	۲۰	۶۰.۰۰۰	ساختمان (خالص)
۷۰.۰۰۰- ۳.۶۰۰	$۱۵.۰۰۰ * ۲۴ = ۳.۶۰۰$	۲۴	۷۰.۰۰۰	تجهیزات (خالص)
۲۰.۰۰۰- ۱.۱۷۰	۱.۱۷۰	۸/۷	۲۰.۰۰۰	برند تجاری
	۱۵.۰۰۰	۱۰۰	۲۹۰.۰۰۰	جمع

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

نحوه ثبت سرقفلی منفی

بستانکار		بدهکار	
		۵۰.۰۰۰	حساب های دریافتی
		۳۷.۹۴۵	موجودی کالا
		۹۴.۸۲۵	زمین
		۵۷.۰۰۰	ساختمان
		۶۶.۴۰۰	تجهیزات
		۱۸۸۳۰	برند جاری
۵۰.۰۰۰	بدهی تجاری		
۵۵.۰۰۰	اوراق قرضه پرداختی		
۲۲۰.۰۰۰	وجوه نقد		

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

مثال : در تاریخ ۱/۱/۱۴۰۰ شرکت الف، خالص دارایی های شرکت ب را به مبلغ ۱.۰۰۰.۰۰۰ ریال خریداری می کند. هزینه های مستقیم ترکیب شامل ۱۰۰.۰۰۰ ریال و ترازنامه شرکت الف به شرح ذیل بوده است. مطلوب است ثبت های لازم در دفاتر

شرکت الف:

ارزش روز	ارزش دفتری	بدهی و ح ص س	ارزش روز	ارزش دفتری	دارایی ها
۲۰۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰	بدهی	۵۰.۰۰۰	۵۰.۰۰۰	وجوه نقد
۲۵۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰	اوراق قرضه پرداختی	۲۰۰.۰۰۰	۱۵۰.۰۰۰	موجودی کالا
-	۴۰۰.۰۰۰	سهام عادی	۴۵۰.۰۰۰	۴۰۰.۰۰۰	ساختمان (خالص)
-	۳۰۰.۰۰۰	سود انباشته	۶۰۰.۰۰۰	۴۵۰.۰۰۰	زمین
			-	۵۰.۰۰۰	سرقفلی
	۱.۱۰۰.۰۰۰	جمع	۱.۳۰۰.۰۰۰	۱.۱۰۰.۰۰۰	جمع

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

خالص دارایی های شرکت ب به ارزش روز $۱.۳۰۰.۰۰۰ - ۴۵۰.۰۰۰ = ۸۵۰.۰۰۰$

سرقفلی $= (۱.۰۰۰.۰۰۰ + ۱۰۰.۰۰۰) - ۸۵۰.۰۰۰ = ۲۵۰.۰۰۰$

خالص دارایی های شرکت ب $۱.۱۰۰.۰۰۰$

وجوه نقد $۱.۱۰۰.۰۰۰$

	۵۰.۰۰۰	وجوه نقد
	۲۰۰.۰۰۰	موجودی کالا
	۴۵۰.۰۰۰	ساختمان
	۶۰۰.۰۰۰	زمین
	۲۵۰.۰۰۰	سرقفلی
۲۰۰.۰۰۰	بدهی ها	
۲۵۰.۰۰۰	اوراق قرضه پرداختی	
۱.۱۰۰.۰۰۰	خالص دارایی های شرکت ب	

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

حال اگر در قبال خالص دارایی های شرکت ب به جای وجوه نقد، تعداد ۴۰۰ سهم ۲.۰۰۰۰ ریالی که ارزش روز آن ۲.۵۰۰ ریال می باشد ارائه شود داریم:

خالص دارایی های شرکت ب	۱.۱۰۰.۰۰۰
وجوه نقد	۱۰۰.۰۰۰
سهام عادی	۸۰۰.۰۰۰
صرف سهام عادی	۲۰۰.۰۰۰



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

شناسایی زیان کاهش ارزش سرقفلی

- اگر سرقفلی شناسایی شده در زمان های آتی کاهش یابد باید حساب سرقفلی بر مبنای تفاوت ارزش روز سهام ترکیب شونده با ارزش روز دارایی های آن تعدیل شود. اگر سرقفلی در سال های بعد افزایشی بود، باید تا سقف زیان های گذشته درآمد شناسایی شود

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

مثال ** را در نظر بگیرید که در آن سرقفلی ۲۵۰.۰۰۰ ریال شناسایی شد. اگر در پایان دوره مالی مربوطه، ارزش روز سهام شرکت ب (ترکیب شونده) ۱.۱۰۰.۰۰۰ ریال و ارزش روز خالص دارایی های آن ۹۰۰.۰۰۰ ریال باشد مطلوب است تعدیل سرقفلی؟

$$\text{باقیمانده حساب سرقفلی در پایان دوره مالی} = ۲۵۰.۰۰۰ - (۲۰/۲۵۰.۰۰۰) = ۲۳۷.۵۰۰$$

$$\text{ارزش روز سرقفلی} = ۱.۱۰۰.۰۰۰ - ۹۰۰.۰۰۰ = ۲۰۰.۰۰۰$$

$$\text{کاهش ارزش سرقفلی} = ۲۰۰.۰۰۰ - ۲۳۷.۵۰۰ = (۳۷.۵۰۰)$$



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

زیان کاهش ارزش سرقفلی ۳۷.۵۰۰
سرقفلی ۳۷.۵۰۰

سرقفلی	
استهلاک سال اول ۱۲.۵۰۰	۲۵۰.۰۰۰
زیان کاهش ارزش ۳۷.۵۰۰	
استهلاک سال دوم ۱۲.۵۰۰	۱۸۷.۵۰۰

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

اگر در پایان سال دوم، ارزش روز سهام شرکت ۱.۳۰۰.۰۰۰ ریال و ارزش روز خالص دارایی های آن ۱.۰۰۰.۰۰۰ ریال باشد انجام ثبت های تعدیل سرقفلی:

$$\text{ارزش روز سرقفلی} = ۱.۳۰۰.۰۰۰ - ۱.۰۰۰.۰۰۰ = ۳۰۰.۰۰۰$$

$$\text{افزایش ارزش روز سرقفلی} = ۳۰۰.۰۰۰ - ۱۸۷.۵۰۰ = ۱۱۲.۵۰۰$$

سرقفلی ۳۷.۵۰۰

درآمد افزایش ارزش سرقفلی ۳۷.۵۰۰



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

- حسابداری ترکیب در دفاتر فروشنده:

این ثبت ها همانند انحلال در حالت عادی و به دو صورت انجام می شود:

✓ عدم تقبل بدهی ها (روش وجه معامله خالص) و

✓ تقبل بدهی ها (روش وجه معامله ناخالص)



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

- روش وجه معامله خالص
- در این روش فرض بر آن است که بدهی های شرکت ترکیب شونده توسط شرکت ترکیب کننده تقبل نمی شود، لذا طلب از خریدار به صورت خالص نوشته می شود:

طلب از خریدار ** (به مبلغ وجه معامله خالص) تصفیه **	بدهی ها ** تصفیه **	تصفیه ** دارایی ها **
ح ص سهام ** طلب از خریدار **	سهام عادی ** سود انباشته ** ح ص سهام **	ح ص سهام ** تصفیه **

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

- روش وجه معامله ناخالص
- در این روش فرض بر آن است که ترکیب کننده بدهی های شرکت ترکیب شونده را تقبل می کند. لذا، وجه معامله ناخالص است:
 - وجه معامله خالص + بدهی شرکت ترکیب شونده = وجه معامله ناخالص

طلب از خریدار ** (به مبلغ وجه معامله ناخالص) ** تصفیه	بدهی ها ** طلب از خریدار **	تصفیه ** دارایی ها **
ح ص سهام ** طلب از خریدار **	سهام عادی ** سود انباشته ** ح ص سهام **	ح ص سهام ** تصفیه **

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

مثال: شرکت الف خالص دارایی های شرکت ب را به مبلغ ۱.۰۰۰.۰۰۰ ریال خریداری کرده است. در صورتی که کل دارایی های شرکت ترکیب شونده مبلغ ۱.۲۰۰.۰۰۰ ریال و بدهی های آن ۱۰۰.۰۰۰ ریال و سهام عادی آن ۱.۱۰۰.۰۰۰ ریال باشد. با فرض اینکه بدهی شرکت ب توسط ترکیب کننده تقبل نشود مطلوب است ثبت ترکیب در دفاتر فروشنده شرکت ب؟

طلب از خریدار

۱.۰۰۰.۰۰۰

حساب تصفیه

۱.۲۰۰.۰۰۰	۱۰۰.۰۰۰
۱.۰۰۰.۰۰۰	

حقوق صاحبان سهام

۱.۰۰۰.۰۰۰	۱.۱۰۰.۰۰۰
-----------	-----------

طلب از خریدار ۱.۰۰۰.۰۰۰ تصفیه ۱.۰۰۰.۰۰۰	بدهی ها ۱۰۰.۰۰۰ تصفیه ۱۰۰.۰۰۰	تصفیه ۱.۲۰۰.۰۰۰ دارایی ها ۱.۲۰۰.۰۰۰
ح ص سهام ۱.۰۰۰.۰۰۰ طلب از خریدار ۱.۰۰۰.۰۰۰	سهام عادی ۱.۱۰۰.۰۰۰ ح ص سهام ۱.۱۰۰.۰۰۰	ح ص سهام ۱۰۰.۰۰۰ تصفیه ۱۰۰.۰۰۰

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

در مقال قبل، چنانچه شرکت ترکیب کننده بدهی های شرکت ترکیب شونده را تقبل نماید (روش ناخالص) مطلوب است ثبت دفاتر شرکت فروشنده؟

طلب از خریدار	
۱۰۰.۰۰۰	۱.۱۰۰.۰۰۰
حساب تصفیه	
۱.۱۰۰.۰۰۰	۱.۲۰۰.۰۰۰
حقوق صاحبان سهام	
۱.۱۰۰.۰۰۰	۱۰۰.۰۰۰

طلب از خریدار ۱.۱۰۰.۰۰۰ تصفیه ۱.۱۰۰.۰۰۰	بدهی ها ۱۰.۰۰۰ طلب از خریدار ۱۰۰.۰۰۰	تصفیه ۱.۲۰۰.۰۰۰ دارایی ها ۱.۲۰۰.۰۰۰
ح ص سهام ۱.۰۰۰.۰۰۰ طلب از خریدار ۱.۰۰۰.۰۰۰	سهام عادی ۱.۱۰۰.۰۰۰ ح ص سهام ۱.۱۰۰.۰۰۰	ح ص سهام ۱۰۰.۰۰۰ تصفیه ۱۰۰.۰۰۰

حسابداری پیشرفته ۲

فصل دوم

صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل



صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

❖ شرکت ها به منظور توسعه فعالیت های تجاری یا سرمایه گذاری منابع خود، اقدام به خرید و تملک سهام دارای حق رای شرکت های دیگر می کنند تا بتوانند سیاست های مالی و عملیاتی آن شرکتها را تحت کنترل خود درآورند

❖ هنگامی که طی این فرآیند، بیش از ۵۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت دیگر در اختیار شرکت خریدار قرار گیرد کنترل حاصل شده و شرکت کنترل کننده، سرمایه گذار(اصلی) و شرکت تحت کنترل را سرمایه پذیر(فرعی) می نامیم.



صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

کنترل

کنترل به مفهوم در اختیار گرفتن سیاست های مالی و عملیاتی یک واحد اقتصادی توسط واحد اقتصادی دیگر به صورت مستقیم و غیرمستقیم می باشد.

کنترل مستقیم

کنترل غیرمستقیم

در صورتی که ۵۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت فرعی در اختیار و تحت کنترل شرکت اصلی باشد، تهیه صورت های

مالی تلفیقی ضرورت می یابد.



صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

کنترل علاوه بر در اختیار داشتن بیش از ۵۰ درصد سهام عادی، از طرق زیر نیز بدست می آید:

❖ توافق با دیگر سهامداران شرکت فرعی

❖ از طریق قانونی

❖ از طریق حکم دادگاه



صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

صورت های مالی تلفیقی

در صورت های مالی تلفیقی، نتایج عملکرد، وضعیت مالی و تغییر در وضعیت مالی شرکت های عضو گروه را در قالب یک شخصیت حسابداری یگانه، ترکیب و گزارش می شود. هنگامی که با گروه شرکتها مواجه هستیم، صورت های مالی شرکت اصلی، به تنهایی اطلاعات مفید در مورد وضعیت گروه ارائه نمی دهد و تهیه صورت های مالی تلفیقی ضرورت دارد.



صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

در موارد زیر حتی با فرض تملک بیش از ۵۰ درصد سهام دارای حق رای، تهیه صورت های مالی تلفیقی الزامی نیست:

❖ کنترل موقتی: شرکت اصلی قصد فروش سهام شرکت فرعی در زمان آینده را دارد

❖ شرکت فرعی در حال ورشکستگی و یا تجدید سازمان باشد

❖ شرکت فرعی تحت کنترل یک شرکت خارجی باشد

❖ شرکت اصلی قادر به اعمال حقوق مالکانه خود نباشد.



صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

- صورت مالی که در زمان تحصیل می توان تهیه کرد، ترازنامه می باشد. تهیه صورت های مالی تلفیقی از طریق ابزاری به نام کاربرگ صورت می گیرد
- کاربرگ ابزاری جهت تهیه صورت های مالی تلفیقی است که متشکل از ستوان های مربوط به حساب شرکت اصلی و فرعی و نیز ستون حذف و تعدیلات و ستون تلفیق می باشد.



صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

ثبت های کاربرگی

از آنجا که شرکت اصلی و فرعی از نظر قانونی از هم جدا هستند، وقتی دو شرکت به صورت یک شخصیت حسابداری یگانه ترکیب می شوند، حساب های متقابل بین اصلی و فرعی باید حذف شود. لذا حساب سرمایه گذاری در فرعی در مقابل حقوق صاحبان سهام فرعی، و نیز آثار و مبادلات بین شرکتهای عضو گروه تلفیقی یا همان مبادلات درون گروهی در کاربرگ حذف می شود.



صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

حساب های متقابل در کاربرد تلفیقی

حساب های شرکت اصلی	حساب های شرکت فرعی
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	حقوق صاحبان سهام
حساب های دریافتی از شرکت فرعی	حساب های پرداختی به شرکت اصلی
پیش دریافت	پیش پرداخت
درآمد بهره	هزینه بهره
سود سهام دریافتی	سود سهام پرداختی
فروش به شرکت فرعی	خرید از شرکت اصلی

صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

مثال: شرکت اصلی ۱۰۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت فرعی را که ارزش دفتری آن ۵۰۰۰ ریال و سود انباشته شرکت فرعی ۲۰۰۰ ریال می باشد به مبلغ ۷۰۰۰ ریال تحصیل می کند. مطلوب است ثبت کاربرگی.

ثبت های مرتبط با خرید شرکت فرعی توسط اصلی	
دفاتر شرکت اصلی	سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۷.۰۰۰ وجوه نقد ۷.۰۰۰
کاربرگ تلفیق	سهام عادی فرعی ۵.۰۰۰ سود انباشته فرعی ۲.۰۰۰ سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۷.۰۰۰

صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

مثال: شرکت اصلی ۱۰۰ درصد سهام شرکت فرعی را به مبلغ ۱۰.۰۰۰ ریال نقدا در تاریخ ۱/۱/۱۴۰۰ خریداری کرده است. ترازنامه شرکت فرعی و اصلی قبل از انجام خرید به صورت زیر است:

ترازنامه شرکت اصلی		
۱۵.۰۰۰	حساب های پرداختی	۲۲.۰۰۰ وجوه نقد
۶۵.۰۰۰	سهام عادی (۱.۰۰۰ ریال)	۳۰.۰۰۰ موجودی کالا
۵۰.۰۰۰	سود انباشته	۲۸.۰۰۰ زمین
		۵۰.۰۰۰ ساختمان
۱۳۰.۰۰۰	مجموع	۱۳۰.۰۰۰ مجموع

صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

ترازنامه شرکت فرعی

ترازنامه شرکت فرعی		
۱.۰۰۰	حساب های پرداختی	۱.۰۰۰
۹.۰۰۰	سهام عادی (۱.۰۰۰ ریال)	۲.۰۰۰
۱.۰۰۰	سود انباشته	۳.۰۰۰
		۵.۰۰۰
		مجموع
۱۱.۰۰۰	مجموع	۱۱.۰۰۰

مطلوب است ثبت دفاتر شرکت اصلی و نیز ثبت های کاربرگی و تهیه ترازنامه تلفیقی دو شرکت در زمان خرید.

صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

ثبت دفاتر شرکت اصلی

۱۰.۰۰۰ سرمایه در سهام شرکت فرعی

۱۰.۰۰۰ وجوه نقد

ثبت کاربرگی (۱)

۹.۰۰۰ سهام عادی شرکت فرعی

۱.۰۰۰ سود انباشته شرکت فرعی

۱۰.۰۰۰ سرمایه گذاری در سهام شرکت فرعی



صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

ترازنامه تلفیقی	تعدیلات		شرکت فرعی	شرکت اصلی	شرح
	بستانکار	بدهکار			
۱۳.۰۰۰			۱.۰۰۰	۱۲.۰۰۰	وجوه نقد
۳۲.۰۰۰			۲.۰۰۰	۳۰.۰۰۰	موجودی کالا
۳۱.۰۰۰			۳.۰۰۰	۲۸.۰۰۰	زمین
۵۵.۰۰۰			۵.۰۰۰	۵۰.۰۰۰	ساختمان
۰	۱۰.۰۰۰ (۱)		-	۱۰.۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی
۱۳۱.۰۰۰			۱۱.۰۰۰	۱۳۰.۰۰۰	جمع دارایی ها
۱۶.۰۰۰			۱.۰۰۰	۱۵.۰۰۰	بدهی ها
۶۵.۰۰۰		۹.۰۰۰ (۱)	۹.۰۰۰	۶۵.۰۰۰	سهام عادی
۵۰.۰۰۰		۱.۰۰۰ (۱)	۱.۰۰۰	۵۰.۰۰۰	سود انباشته
۱۳۱.۰۰۰			۱۱.۰۰۰	۱۳۰.۰۰۰	جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام

صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

خرید کلیه حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی به بیش از ارزش دفتری

اگر شرکت اصلی، خالص دارایی های شرکت فرعی را به بهایی بیش از ارزش دفتری خریداری کند (بهای پرداختی بیش از ارزش دفتری خالص دارایی ها)، در صورتی که ارزش دفتری و ارزش روز دارایی ها برابر باشد مازاد مربوطه به حساب سرقفلی تخصیص می یابد و در صورتی که سرقفلی شناسایی نشود بین دارایی های غیر پولی تسهیم می شود.



صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

مثال : شرکت الف ۱۰۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت ب را به مبلغ ۴.۸۰۰ ریال خریداری کرد. ترازنامه شرکت ب در زمان تحصیل به صورت زیر بوده است:

ارزش روز	ارزش دفتری	بدهی و ح ص س	ارزش روز	ارزش دفتری	دارایی ها
۸۰۰	۸۰۰	اوراق قرضه پرداختنی	۸۰۰	۸۰۰	وجوه نقد
	۱.۶۰۰	سهام عادی	۱۲۰۰	۱۲۰۰	موجودی کالا
	۱.۶۰۰	سود انباشته	۲.۰۰۰	۲.۰۰۰	ساختمان (خالص)
	۴.۰۰۰			۴.۰۰۰	جمع

صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

ترازنامه شرکت الف هم بعد از تحصیل به صورت زیر بوده است:

دارایی ها	ارزش دفتری	ارزش روز	بدهی و ح ص س	ارزش دفتری	ارزش روز
وجوه نقد	۱.۲۰۰	-	بدهی	۲.۰۰۰	-
موجودی کالا	۲.۰۰۰	-	سهام عادی	۴.۰۰۰	-
سرمایه گذاری در شرکت فرعی ب	۴.۸۰۰	-	صرف سهام	۲.۰۰۰	-
جمع	۸.۰۰۰	-		۸.۰۰۰	-

مطلوب است تهیه ترازنامه تلفیقی بعد از تحصیل سهام شرکت ب توسط شرکت الف؟

صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

$$\text{ارزش روز خالص دارایی های شرکت ب} = (2000 + 1200 + 800) - 800 = 3200$$

$$\text{سرقفلی} = 4800 - 3200 = 1600$$

- ثبت های کاربرگی (۱)
- سهام عادی شرکت ب ۱.۶۰۰
- سود انباشته شرکت ب ۱.۶۰۰
- سرقفلی ۱.۶۰۰
- سرمایه گذاری در شرکت فرعی ب ۴.۸۰۰



صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

کاربرگ تلفیقی

ترازنامه تلفیقی	تعدیلات		شرکت فرعی(ب)	شرکت اصلی(الف)	شرح
	بستانکار	بدهکار			
۲.۰۰۰			۸۰۰	۱.۲۰۰	وجوه نقد
۳.۲۰۰			۱.۲۰۰	۲.۰۰۰	موجودی کالا
۲.۰۰۰			۲.۰۰۰	۰	ساختمان
۰	۴.۸۰۰ (۱)		۰	۴.۸۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ب
۱.۶۰۰		۱.۶۰۰ (۱)	۰	۰	سرقفلی
۸.۸۰۰			۴.۰۰۰	۸.۰۰۰	جمع دارایی ها
۲.۰۰۰			۰	۲.۰۰۰	بدهی ها
۸۰۰			۸۰۰	۰	اوراق قرضه پرداختی
۴.۰۰۰		۱.۶۰۰ (۱)	۱.۶۰۰	۴.۰۰۰	سهام عادی
۲.۰۰۰		۱.۶۰۰ (۱)	۱.۶۰۰	۲.۰۰۰	سود انباشته
۰			۰	۰	صرف سهام
۸.۸۰۰			۴.۰۰۰	۸.۰۰۰	جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام



صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

مثال : شرکت الف ۱۰۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت ب را به مبلغ ۴.۸۰۰ ریال خریداری کرد. ترازنامه شرکت ب در زمان تحصیل به صورت زیر بوده است:

دارایی ها	ارزش دفتری	ارزش روز	بدهی و ح ص س	ارزش دفتری	ارزش روز
وجوه نقد	۸۰۰	۸۰۰	اوراق قرضه پرداختی	۸۰۰	۸۰۰
موجودی کالا	۱۲۰۰	۱.۵۰۰	سهام عادی	۱.۶۰۰	
ساختمان (خالص)	۲.۰۰۰	۲.۲۰۰	سود انباشته	۱.۶۰۰	
جمع	۴.۰۰۰			۴.۰۰۰	

صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

ترازنامه شرکت الف هم بعد از تحصیل به صورت زیر بوده است:

دارایی ها	ارزش دفتری	ارزش روز	بدهی و ح ص س	ارزش دفتری	ارزش روز
وجوه نقد	۱.۲۰۰	-	بدهی	۲.۰۰۰	-
موجودی کالا	۲.۰۰۰	-	سهام عادی	۴.۰۰۰	-
سرمایه گذاری در شرکت فرعی ب	۴.۸۰۰	-	صرف سهام	۲.۰۰۰	-
جمع	۸.۰۰۰	-		۸.۰۰۰	-

مطلوب است تهیه ترازنامه تلفیقی بعد از تحصیل سهام شرکت ب توسط شرکت الف؟

صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

= -

$$= ۳.۷۰۰ - ۸۰۰ = (۲.۲۰۰ + ۱.۵۰۰ + ۸۰۰) = \text{ارزش روز خالص دارایی های شرکت ب}$$

$$= ۱.۱۰۰ = ۴.۸۰۰ - ۳.۷۰۰ = \text{سرقفلی}$$

ثبت های کاربرگ (۱)

۱۶.۰۰	سهام عادی شرکت ب
۱.۶۰۰	سود انباشته
۱.۱۰۰	سرقفلی
۳۰۰	کالا
۲۰۰	ساختمان

سرمایه گذاری در شرکت فرعی ب ۴۸.۰۰

صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

کاربرگ تلفیق

ترازنامه تلفیقی	تعدیلات		شرکت فرعی(ب)	شرکت اصلی(الف)	شرح
	بستانکار	بدهکار			
۲.۰۰۰			۸۰۰	۱.۲۰۰	وجه نقد
۳.۵۰۰		(۱) ۳۰۰	۱.۲۰۰	۲.۰۰۰	موجودی کالا
۲.۲۰۰		(۱) ۲۰۰	۲.۰۰۰	۰	ساختمان
۰	(۱) ۴.۸۰۰		۰	۴.۸۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ب
۱.۱۰۰		(۱) ۱.۱۰۰	۰	۰	سرقفلی
۸.۸۰۰			۴.۰۰۰	۸.۰۰۰	جمع دارایی ها
۲.۰۰۰			۰	۲.۰۰۰	بدهی ها
۸۰۰			۸۰۰	۰	اوراق قرضه پرداختنی
۴.۰۰۰		(۱) ۱.۶۰۰	۱.۶۰۰	۴.۰۰۰	سهام عادی
۰		(۱) ۱.۶۰۰	۱.۶۰۰		سود انباشته
۲.۰۰۰			۰	۲.۰۰۰	صرف سهام
۸.۸۰۰			۴.۰۰۰	۸.۰۰۰	جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام

صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

- خرید شرکت فرعی به مبلغی کمتر از ارزش روز خالص دارایی های آن

اگر بهای پرداختی کمتر از ارزش روز خالص دارایی های شرکت فرعی باشد، سرقفلی منفی داریم که ثبت و شناسایی نمی شود و در کاربرد تلفیقی بین دارایی های غیرپولی شرکت فرعی به نسبت ارزش روز آنها سرشکن و در نتیجه باعث تعدیل بهای آنها می شود.



صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

مثال: شرکت الف ۱۰۰ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت ب را به مبلغ ۳.۲۰۰ ریال خریداری کرد. ترازنامه شرکت ب در زمان تحصیل به صورت زیر بوده است:

دارایی ها	ارزش دفتری	ارزش روز	بدهی و ح ص س	ارزش دفتری	ارزش روز
وجوه نقد	۸۰۰	۸۰۰	اوراق قرضه پرداختنی	۸۰۰	۸۰۰
موجودی کالا	۱۲۰۰	۱.۵۰۰	سهام عادی	۱.۶۰۰	۱.۶۰۰
ساختمان (خالص)	۲.۰۰۰	۲.۲۰۰	سود انباشته	۱.۶۰۰	۱.۶۰۰
جمع	۴.۰۰۰			۴.۰۰۰	

صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

ترازنامه شرکت الف هم بعد از تحصیل به صورت زیر بوده است:

دارایی ها	ارزش دفتری	ارزش روز	بدهی و ح ص س	ارزش دفتری	ارزش روز
وجوه نقد	۱.۲۰۰	-	بدهی	۲.۰۰۰	-
موجودی کالا	۲.۰۰۰	-	سهام عادی	۴.۰۰۰	-
سرمایه گذاری در شرکت فرعی ب	۳.۲۰۰	-	صرف سهام	۴۰۰	-
جمع	۶.۴۰۰	-		۶.۴۰۰	-

مطلوب است تهیه ترازنامه تلفیقی بعد از تحصیل سهام شرکت ب توسط شرکت الف؟

صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

ارزش روز خالص دارایی های شرکت ب $= ۳.۷۰۰ - ۸۰۰ = (۲.۲۰۰ + ۱.۵۰۰ + ۸۰۰)$

سرقفلی $= ۳.۲۰۰ - ۳.۷۰۰ = (۵۰۰)$

ثبت کاربرگی (۱)

۱۶.۰۰	سهام عادی شرکت ب
۱.۶۰۰	سود انباشته شرکت ب
۳۰۰	موجودی کالا
۲۰۰	ساختمان
۳.۲۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی ب
۵۰۰	سرقفلی منفی

صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

چون سرقفلی منفی نباید در صورت های مالی تلفیقی شناسایی شود باید بین دارایی های غیر پولی به نسبت ارزش تسهیم شود:

تخصیص مازاد	نسبت	ارزش روز	
۲۰۰	%۴۰	۱.۵۰۰	موجودی کالا
۳۰۰	%۶۰	۲.۲۰۰	ساختمان
۵۰۰	۱۰۰	۳.۷۰۰	جمع

ثبت کاربرگی (۲)

سرففلی منفی ۵۰۰

موجودی کالا ۲۰۰

ساختمان ۳۰۰

صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

کاربرگ تلفیقی

ترازنامه تلفیقی	تعدیلات		شرکت فرعی(ب)	شرکت اصلی(الف)	شرح
	بستانکار	بدهکار			
۲.۰۰۰			۸۰۰	۱.۲۰۰	وجه نقد
۳.۳۰۰	(۲)۲۰۰	(۱)۳۰۰	۱.۲۰۰	۲.۰۰۰	موجودی کالا
۱.۹۰۰	(۲)۳۰۰	(۱)۲۰۰	۲.۰۰۰	۰	ساختمان
۰	(۱)۳.۲۰۰		۰	۳.۲۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ب
۰	(1)500	(۲)۵۰۰	۰	۰	سرقفلی
۷.۲۰۰			۴.۰۰۰	۶.۴۰۰	جمع دارایی ها
۲.۰۰۰			۰	۲.۰۰۰	بدهی ها
۸۰۰			۸۰۰	۰	اوراق قرضه پرداختی
۴.۰۰۰		(۱)۱.۶۰۰	۱.۶۰۰	۴.۰۰۰	سهام عادی
۰		(۱)۱.۶۰۰	۱.۶۰۰		سود انباشته
۴۰۰			۰	۴۰۰	صرف سهام
۷.۲۰۰			۴.۰۰۰	۶.۴۰۰	جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام

حسابداری پیشرفته ۲

نام و نام خانوادگی مدرس :

دکتر اسماعیل درگاهی



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

➤ شرکت ها در محیط رقابتی، برای توسعه فعالیت های خود می توانند از راهکارهای گسترش **درونی** و **بیرونی** استفاده می کنند.

➤ گسترش بیرونی مرجح است! در حقیقت امروزه واحدهای تجاری جهت گسترش فعالیت های تجاری خود به گسترش بیرونی (ترکیب)



انواع ترکیب های تجاری:

☐ افقی (Horizontal)

☐ عمودی (Vertical)

☐ ناهمگون (Conglomerate)

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

• اشکال ترکیب از نظر قانونی:

$$a+b=a$$

$$a+b=c$$

$$a+b=ab$$

❖ ادغام قانونی (ادغام یک طرفه) - جذب

❖ تلفیق (ادغام دو طرفه)

❖ تحصیل سهام

✓ تمایز تلفیق شرکتها با تلفیق صورت های مالی

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

انواع ترکیب تجاری از نظر تحصیل

- ترکیب تجاری انواع مختلفی دارد و با مقاصد مختلفی صورت می گیرد.
- مشخصه بیشتر ترکیب های تجاری از طریق تحصیل خالص دارایی یا تحصیل سهام صورت می گیرد:
 - تحصیل خالص دارایی از طریق: پرداخت وجه نقد یا انتشار سهام
 - تحصیل سهام از طریق: پرداخت وجه نقد یا انتشار سهام

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

مزیت های ترکیب تجاری:

- تقویت مزیت های رقابتی و ایجاد موقعیت انحصاری
- صرفه جویی در زمان و هزینه توسعه فعالیت
- افزایش بازدهی از طریق کاهش بهای تمام شده تولید
- تقویت موضع رقابتی شرکتهای



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

انگیزه های اقتصادی ترکیب:

- هم افزایی منابع و ثروت شرکتها و سهامداران
- استفاده از منابع مازاد واحدهای عضو گروه
- کاهش ریسک های مالی و عملیاتی
- افزایش سطح تولید از طریق هم افزایی و بکارگیری ظرفیت های بالاباستفاده و نیروی کار مشترک
- اعمال مدیریت موثر و اثربخش



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

• مثال تحصیل خالص دارایی ها در قبال نقد

شرکت A دارایی و بدهی شرکت B را به مبلغ ۱۰۰۰.۰۰۰ ریال نقدا خریداری می کند. کل دارایی شرکت B معادل ۱۲۰۰.۰۰۰ ریال و بدهی آن ۲۰۰.۰۰۰ ریال است. مطلوب است ثبت تحصیل خالص دارایی های در دفاتر شرکت A.

۱۲۰۰.۰۰۰	دارایی ها
۲۰۰.۰۰۰	بدهی ها
۱۰۰۰.۰۰۰	وجوه نقد

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

• مثال تحصیل خالص دارایی ها در قبال سهام

حال اگر در قبال تحصیل خالص دارایی، ۱۰۰۰.۰۰۰ ریال سهام عادی دارای حق رای منتشر و در اختیار صاحبان سهام شرکت ترکیب شونده قرار گیرد (از محل سهام خزانه)

۱۲۰.۰۰۰	دارایی ها
۲۰.۰۰۰	بدهی ها
۱۰۰.۰۰۰	سهام عادی



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

• مثال تحصیل سهام به صورت نقد

شرکت A کلیه سهام دارای حق رای شرکت B را به مبلغ ۱۰۰.۰۰۰ ریال نقدا خریداری می کند. مطلوب است ثبت تحصیل خالص دارایی های در دفاتر شرکت A.

۱۰۰.۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام شرکت B
۱۰۰.۰۰۰	وجوه نقد



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

• مثال تحصیل سهام در قبال واگذاری سهام خود

حال اگر شرکت A کلیه سهام دارای حق رای شرکت سهامی B را به مبلغ ۱۰۰۰.۰۰۰ ریال در مقابل واگذاری سهام عادی خود تحصیل کند، داریم:

۱۰۰۰.۰۰۰ سرمایه گذاری در سهام شرکت B

۱۰۰۰.۰۰۰ سهام عادی



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

حسابداری و گزارشگری ترکیب واحد تجاری

- حسابداری ترکیب واحد تجاری : **روش خرید - روش اتحاد منافع**
- در روش خرید بهای تمام شده ترکیب تجاری به این صورت است:
وجه نقد و معادل وجه نقد پرداختی و ارزش منصفانه سایر مابه ازای واگذار شده در تاریخ تحصیل + هرگونه مخارج مستقیم تحصیل

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

• حسابداری و گزارشگری ترکیب واحد تجاری

در روش خرید، دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت ترکیب شونده بر مبنای ارزش متعارف تجدید ارزیابی می‌شود و هرگونه مازاد پرداختی نسبت به ارزش متعارف خالص دارایی ترکیب شونده تحت عنوان سرقفلی شناسایی می‌شود.



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

هزینه های ترکیب

- **هزینه های مستقیم ترکیب:** در ارتباط مستقیم با عملیات ترکیب بوده و در بهای تمام شده سرمایه گذاری لحاظ می شود. هزینه هایی مثل کارشناسی، حسابرسی، ارزیابی و هزینه های قانونی مثل مجوز چاپ و انتشار اوراق (طبق استانداردهای حسابداری ایران)
- **هزینه های غیرمستقیم ترکیب:** هزینه های عمومی که در ارتباط مستقیم با ترکیب نبوده و به عنوان هزینه دوره یا کاهنده ارزش متعارف سهام ثبت می شود

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

• مثال

در صورتی که شرکت A در یک ادغام یک طرفه، جهت تحصیل خالص دارایی شرکت B تعداد ۱.۰۰۰.۰۰۰ سهم عادی ۱۰۰ ریال با ارزش متعارف ۱۵۰ ریال منتشر کند و هزینه های غیرمستقیم ترکیب شامل حق الزحمه حسابرسی ۵.۰۰۰.۰۰۰ ریال، هزینه کارمزد بورس ۱.۰۰۰.۰۰۰ ریال و هزینه چاپ سهام ۵۰۰.۰۰۰ ریال و هزینه مستقیم شامل حق الزحمه ارزیابی سهام ۷.۰۰۰.۰۰۰ ریال باشد

۷.۰۰۰.۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام	۱۵۰.۰۰۰.۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام شرکت B
۶.۵۰۰.۰۰۰	صرف سهام	۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰	سهم عادی
۱۳.۵۰۰.۰۰۰	وجه نقد	۵۰.۰۰۰.۰۰۰	صرف سهام



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

سرقفلی

هنگامی که شرکت ترکیب کننده خالص دارایی های واحد تجاری دیگر را با استفاده از روش خرید تحصیل نماید، هرگونه مازاد پرداختی نسبت به ارزش متعارف خالص دارایی های تحصیل شده تحت عنوان سرقفلی (Goodwill) شناسایی می شود

✓ سرقفلی جزء لاینفک واحد تجاری است



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

مثال سرقفلی

اگر اطلاعات شرکت B به عنوان شرکت ترکیب شونده به صورت زیر باشد مطلوب است ثبت سرمایه گذاری:
 دارایی ها به ارزش متعارف: ۱۵.۰۰۰.۰۰۰ ریال - بدهی ها ۱۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال و مبلغ پرداختی جهت ترکیب به صورت نقد
 ۸.۰۰۰.۰۰۰ ریال

۱۵.۰۰۰.۰۰۰	دارایی ها	۸.۰۰۰.۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام شرکت B
۳.۰۰۰.۰۰۰	سرقفلی	۸.۰۰۰.۰۰۰	وجوه نقد
۱۰.۰۰۰.۰۰۰	بدهی ها		
۸.۰۰۰.۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام شرکت B		

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

مثال سرقفلی

اگر شرکت A خالص دارایی شرکت B را در یک ادغام یک طرفه به ارزش ۲۵۰.۰۰۰ ریال خریداری کند و اطلاعات ارزش بازار و دفتری شرکت B به صورت زیر باشد:

بازار(ریال)	دفتری(ریال)	
۵۰.۰۰۰	۵۰.۰۰۰	حساب های دریافتی
۴۰.۰۰۰	۲۰.۰۰۰	موجودی کالا
۱۰۰.۰۰۰	۸۰.۰۰۰	زمین
۶۰.۰۰۰	۵۰.۰۰۰	ساختمان(خالص)
۷۰.۰۰۰	۶۰.۰۰۰	تجهیزات(خالص)
۲۰.۰۰۰	-	برند تجاری
۵۰.۰۰۰	۵۰.۰۰۰	بدهی جاری
۵۵.۰۰۰	۴۰.۰۰۰	اوراق قرضه پرداختی

در صورتی که هزینه مستقیم ترکیب معادل ۲۰.۰۰۰ ریال باشد مطلوب است ثبت های مرتبط

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

$$\text{خالص دارایی ها} = 340.000 - 105.000 = 235.000$$

$$\text{سرقفلی} = (250.000 + 20.000) - 235.000 = 35.000$$

بستانکار		بدهکار	
		۵۰.۰۰۰	حساب های دریافتی
		۴۰.۰۰۰	موجودی کالا
		۱۰۰.۰۰۰	زمین
		۶۰.۰۰۰	ساختمان
		۷۰.۰۰۰	تجهیزات
		۲۰.۰۰۰	برند تجاری
		۳۵.۰۰۰	سرقفلی
۵۰.۰۰۰	بدهی تجاری		
۵۵.۰۰۰	اوراق قرضه پرداختنی		
۲۷۰.۰۰۰	وجوه نقد		

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

سرقفی منفی

حال اگر بهای تمام شده سرمایه گذاری از خالص دارایی های ترکیب شونده کمتر باشد سرقفی منفی ایجاد می شود

✓ سرقفی منفی شناسایی نمی شود و بین دارایی های غیرپولی سرشکن می شود

به عنوان نمونه، در ادامه مثال قبل، چنانچه ترکیب کننده بابت تحصیل خالص دارایی های شرکت B، ۲۰۰.۰۰۰ ریال پرداخت کند سرقفی منفی ایجاد می شود

$$\text{سرقفی منفی} = (۲۰۰.۰۰۰ + ۲۰۰.۰۰۰) - ۲۳۵.۰۰۰ = (۱۵.۰۰۰)$$



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

نحوه سرشکن کردن سرقفلی منفی به صورت زیر خواهد بود:

ارزش باقیمانده	ارزش تخصیص یافته	نسبت از کل (درصد)	ارزش بازار	
۴۰.۰۰۰-۲.۰۵۵	$۱۵.۰۰۰ * ۷/۱۳ = ۲.۰۵۵$	۷/۱۳	۴۰.۰۰۰	موجودی کالا
۱۰۰.۰۰۰- ۵.۱۷۵	$۱۵.۰۰۰ * ۵/۳۴ = ۵.۱۷۵$	۵/۳۴	۱۰۰.۰۰۰	زمین
۶۰.۰۰۰- ۳.۰۰۰	$۱۵.۰۰۰ * ۲۰ = ۳.۰۰۰$	۲۰	۶۰.۰۰۰	ساختمان (خالص)
۷۰.۰۰۰- ۳.۶۰۰	$۱۵.۰۰۰ * ۲۴ = ۳.۶۰۰$	۲۴	۷۰.۰۰۰	تجهیزات (خالص)
۲۰.۰۰۰- ۱.۱۷۰	۱.۱۷۰	۸/۷	۲۰.۰۰۰	برند تجاری
	۱۵.۰۰۰	۱۰۰	۲۹۰.۰۰۰	جمع

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

نحوه ثبت سرقفلی منفی

بستانکار		بدهکار	
		۵۰.۰۰۰	حساب های دریافتی
		۳۷.۹۴۵	موجودی کالا
		۹۴.۸۲۵	زمین
		۵۷.۰۰۰	ساختمان
		۶۶.۴۰۰	تجهیزات
		۱۸۸۳۰	برند جاری
۵۰.۰۰۰	بدهی تجاری		
۵۵.۰۰۰	اوراق قرضه پرداختی		
۲۲۰.۰۰۰	وجوه نقد		

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

مثال : در تاریخ ۱/۱/۱۴۰۰ شرکت الف، خالص دارایی های شرکت ب را به مبلغ ۱.۰۰۰.۰۰۰ ریال خریداری می کند. هزینه های مستقیم ترکیب شامل ۱۰۰.۰۰۰ ریال و ترازنامه شرکت الف به شرح ذیل بوده است. مطلوب است ثبت های لازم در دفاتر

شرکت الف:

ارزش روز	ارزش دفتری	بدهی و ح ص س	ارزش روز	ارزش دفتری	دارایی ها
۲۰۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰	بدهی	۵۰.۰۰۰	۵۰.۰۰۰	وجوه نقد
۲۵۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰	اوراق قرضه پرداختی	۲۰۰.۰۰۰	۱۵۰.۰۰۰	موجودی کالا
-	۴۰۰.۰۰۰	سهام عادی	۴۵۰.۰۰۰	۴۰۰.۰۰۰	ساختمان (خالص)
-	۳۰۰.۰۰۰	سود انباشته	۶۰۰.۰۰۰	۴۵۰.۰۰۰	زمین
			-	۵۰.۰۰۰	سرقفلی
	۱.۱۰۰.۰۰۰	جمع	۱.۳۰۰.۰۰۰	۱.۱۰۰.۰۰۰	جمع

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

خالص دارایی های شرکت ب به ارزش روز $۱.۳۰۰.۰۰۰ - ۴۵۰.۰۰۰ = ۸۵۰.۰۰۰$

سرقفلی $= (۱.۰۰۰.۰۰۰ + ۱۰۰.۰۰۰) - ۸۵۰.۰۰۰ = ۲۵۰.۰۰۰$

خالص دارایی های شرکت ب $۱.۱۰۰.۰۰۰$

وجوه نقد $۱.۱۰۰.۰۰۰$

	۵۰.۰۰۰	وجوه نقد
	۲۰۰.۰۰۰	موجودی کالا
	۴۵۰.۰۰۰	ساختمان
	۶۰۰.۰۰۰	زمین
	۲۵۰.۰۰۰	سرقفلی
۲۰۰.۰۰۰	بدهی ها	
۲۵۰.۰۰۰	اوراق قرضه پرداختی	
۱.۱۰۰.۰۰۰	خالص دارایی های شرکت ب	

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

حال اگر در قبال خالص دارایی های شرکت ب به جای وجوه نقد، تعداد ۴۰۰ سهم ۲۰۰۰۰ ریالی که ارزش روز آن ۲.۵۰۰ ریال می باشد ارائه شود داریم:

خالص دارایی های شرکت ب	۱.۱۰۰.۰۰۰
وجوه نقد	۱۰۰.۰۰۰
سهم عادی	۸۰۰.۰۰۰
صرف سهام عادی	۲۰۰.۰۰۰



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

شناسایی زیان کاهش ارزش سرقفلی

- اگر سرقفلی شناسایی شده در زمان های آتی کاهش یابد باید حساب سرقفلی بر مبنای تفاوت ارزش روز سهام ترکیب شونده با ارزش روز دارایی های آن تعدیل شود. اگر سرقفلی در سال های بعد افزایشی بود، باید تا سقف زیان های گذشته درآمد شناسایی شود

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

مثال ** را در نظر بگیرید که در آن سرقفلی ۲۵۰.۰۰۰ ریال شناسایی شد. اگر در پایان دوره مالی مربوطه، ارزش روز سهام شرکت ب (ترکیب شونده) ۱.۱۰۰.۰۰۰ ریال و ارزش روز خالص دارایی های آن ۹۰۰.۰۰۰ ریال باشد مطلوب است تعدیل سرقفلی؟

$$\text{باقیمانده حساب سرقفلی در پایان دوره مالی} = ۲۵۰.۰۰۰ - (۲۰/۲۵۰.۰۰۰) = ۲۳۷.۵۰۰$$

$$\text{ارزش روز سرقفلی} = ۱.۱۰۰.۰۰۰ - ۹۰۰.۰۰۰ = ۲۰۰.۰۰۰$$

$$\text{کاهش ارزش سرقفلی} = ۲۰۰.۰۰۰ - ۲۳۷.۵۰۰ = (۳۷.۵۰۰)$$



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

زیان کاهش ارزش سرقفلی ۳۷.۵۰۰
سرقفلی ۳۷.۵۰۰

سرقفلی	
استهلاک سال اول ۱۲.۵۰۰	۲۵۰.۰۰۰
زیان کاهش ارزش ۳۷.۵۰۰	
استهلاک سال دوم ۱۲.۵۰۰	۱۸۷.۵۰۰

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

اگر در پایان سال دوم، ارزش روز سهام شرکت ۱.۳۰۰.۰۰۰ ریال و ارزش روز خالص دارایی های آن ۱.۰۰۰.۰۰۰ ریال باشد انجام ثبت های تعدیل سرقفلی:

$$\text{ارزش روز سرقفلی} = ۱.۳۰۰.۰۰۰ - ۱.۰۰۰.۰۰۰ = ۳۰۰.۰۰۰$$

$$\text{افزایش ارزش روز سرقفلی} = ۳۰۰.۰۰۰ - ۱۸۷.۵۰۰ = ۱۱۲.۵۰۰$$

سرقفلی ۳۷.۵۰۰

درآمد افزایش ارزش سرقفلی ۳۷.۵۰۰



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

- حسابداری ترکیب در دفاتر فروشنده:

این ثبت ها همانند انحلال در حالت عادی و به دو صورت انجام می شود:

✓ عدم تقبل بدهی ها (روش وجه معامله خالص) و

✓ تقبل بدهی ها (روش وجه معامله ناخالص)



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

- روش وجه معامله خالص
- در این روش فرض بر آن است که بدهی های شرکت ترکیب شونده توسط شرکت ترکیب کننده تقبل نمی شود، لذا طلب از خریدار به صورت خالص نوشته می شود:

طلب از خریدار ** (به مبلغ وجه معامله خالص) تصفیه **	بدهی ها ** تصفیه **	تصفیه ** دارایی ها **
ح ص سهام ** طلب از خریدار **	سهام عادی ** سود انباشته ** ح ص سهام **	ح ص سهام ** تصفیه **

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

- روش وجه معامله ناخالص
- در این روش فرض بر آن است که ترکیب کننده بدهی های شرکت ترکیب شونده را تقبل می کند. لذا، وجه معامله ناخالص است:
 - وجه معامله خالص + بدهی شرکت ترکیب شونده = وجه معامله ناخالص

طلب از خریدار ** (به مبلغ وجه معامله ناخالص) ** تصفیه	بدهی ها ** طلب از خریدار **	تصفیه ** دارایی ها **
ح ص سهام ** طلب از خریدار **	سهام عادی ** سود انباشته ** ح ص سهام **	ح ص سهام ** تصفیه **

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

مثال: شرکت الف خالص دارایی های شرکت ب را به مبلغ ۱.۰۰۰.۰۰۰ ریال خریداری کرده است. در صورتی که کل دارایی های شرکت ترکیب شونده مبلغ ۱.۲۰۰.۰۰۰ ریال و بدهی های آن ۱۰۰.۰۰۰ ریال و سهام عادی آن ۱.۱۰۰.۰۰۰ ریال باشد. با فرض اینکه بدهی شرکت ب توسط ترکیب کننده تقبل نشود مطلوب است ثبت ترکیب در دفاتر فروشنده شرکت ب؟

طلب از خریدار

۱.۰۰۰.۰۰۰

حساب تصفیه

۱.۲۰۰.۰۰۰	۱۰۰.۰۰۰
۱.۰۰۰.۰۰۰	

حقوق صاحبان سهام

۱.۰۰۰.۰۰۰	۱.۱۰۰.۰۰۰
-----------	-----------

طلب از خریدار ۱.۰۰۰.۰۰۰ تصفیه ۱.۰۰۰.۰۰۰	بدهی ها ۱۰۰.۰۰۰ تصفیه ۱۰۰.۰۰۰	تصفیه ۱.۲۰۰.۰۰۰ دارایی ها ۱.۲۰۰.۰۰۰
ح ص سهام ۱.۰۰۰.۰۰۰ طلب از خریدار ۱.۰۰۰.۰۰۰	سهام عادی ۱.۱۰۰.۰۰۰ ح ص سهام ۱.۱۰۰.۰۰۰	ح ص سهام ۱۰۰.۰۰۰ تصفیه ۱۰۰.۰۰۰

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

در مقال قبل، چنانچه شرکت ترکیب کننده بدهی های شرکت ترکیب شونده را تقبل نماید (روش ناخالص) مطلوب است ثبت دفاتر شرکت فروشنده؟

طلب از خریدار	
۱۰۰.۰۰۰	۱.۱۰۰.۰۰۰
حساب تصفیه	
۱.۱۰۰.۰۰۰	۱.۲۰۰.۰۰۰
حقوق صاحبان سهام	
۱.۱۰۰.۰۰۰	۱۰۰.۰۰۰

طلب از خریدار ۱.۱۰۰.۰۰۰ تصفیه ۱.۱۰۰.۰۰۰	بدهی ها ۱۰.۰۰۰ طلب از خریدار ۱۰۰.۰۰۰	تصفیه ۱.۲۰۰.۰۰۰ دارایی ها ۱.۲۰۰.۰۰۰
ح ص سهام ۱.۰۰۰.۰۰۰ طلب از خریدار ۱.۰۰۰.۰۰۰	سهام عادی ۱.۱۰۰.۰۰۰ ح ص سهام ۱.۱۰۰.۰۰۰	ح ص سهام ۱۰۰.۰۰۰ تصفیه ۱۰۰.۰۰۰

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

• حسابداری تعهدات احتمالی در ترکیب تجاری

ممکن است واحد ترکیب کننده متعهد شود در صورت وقوع یک یا چند رویداد آتی معین (دستیابی به سطح مشخص از درآمد در دوره های آتی، نوسان قیمت بازار اوراق صادرة)، مابه ازای اضافی (در قالب وجه نقد، تعهد بدهی سهام یا سایر دارایی ها) به سهامداران فروشنده واحد تجاری (به منظور تشویق) واگذار کند.

✓ ترکیب کننده این تعهدات را به عنوان بدهی احتمالی در یادداشت های همراه صورت های مالی افشا می نماید.



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

- تعهد نسبت به قیمت اوراق بهادار

در این حالت، واحد ترکیب کننده به منظور تشویق سهامداران واحد ترکیب شونده، تعهد می کند که اگر قیمت سهام منتشره از رقم خاصی پایین آمد وجه نقد یا سهام اضافی پرداخت کند.

✓ سهام به مبلغ اسمی ثبت می شود و مبلغ پرداختی حساب صرف سهام را تعدیل می کند



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

- تعهد نسبت به قیمت اوراق بهادار

در این حالت، واحد ترکیب کننده به منظور تشویق سهامداران واحد ترکیب شونده، تعهد می کند که اگر قیمت سهام منتشره از رقم خاصی پایین آمد وجه نقد یا سهام اضافی پرداخت کند.

✓ سهام به مبلغ اسمی ثبت می شود و مبلغ پرداختی حساب صرف سهام را تعدیل می کند



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

• مثال

شرکت الف در یک معامله، سهام شرکت ب را در مقابل ۲۰۰۰۰ سهم با ارزش اسمی ۱۰۰ ریال و ارزش بازار ۱۵۰ ریال، خریداری میکند. شرکت الف در قبال سهامداران شرکت فروشنده متعهد می شود قیمت سهام تا یک سال در این رقم (۱۵۰) ثابت باقی بماند. چنانچه قیمت سهام در طول سال به ۱۲۰ ریال کاهش یابد و تعهد شرکت الف پرداخت نقدی باشد:

$$\text{مبلغ معامله} = ۲۰.۰۰۰ * ۱۵۰ = ۳.۰۰۰.۰۰۰$$

صرف سهام عادی ۶۰.۰۰۰

$$\text{ارزش معامله در پایان سال} = ۲۰.۰۰۰ * ۱۲۰ = ۲.۴۰۰.۰۰۰$$

بانک ۶۰.۰۰۰

$$\text{زیان سهامداران فروشنده ب} = ۳.۰۰۰.۰۰۰ - ۲.۴۰۰.۰۰۰ = ۶۰۰.۰۰۰$$



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

• ادامه مثال

در صورتی که تعهد شرکت الف، ارائه سهام اضافی باشد:

$$\text{مبلغ معامله} = 2.000 * 150 = 300.000$$

$$\text{ارزش معامله در پایان سال} = 2.000 * 120 = 240.000$$

$$\text{زیان سهامداران فروشنده ب} = 300.000 - 240.000 = 60.000$$

$$\text{تعداد سهامی که شرکت الف باید بدهد} = 60.000 / 120 = 500$$

صرف سهام عادی 50.000

سهام عادی 50.000



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

- تعهد نسبت به کسب درآمد و سود مشخص

در این حالت، ترکیب کننده متعهد می شود در صورت دستیابی به سطح مشخصی از درآمد یا سود، مبلغ اضافی را به صورت نقد یا سهام اضافی به سهامداران شرکت ترکیب شونده بپردازد. چون مبلغ اضافی به عنوان تعدیل بهای تمام شده لحاظ می شود دو نوع برخورد داریم:

✓ سرقفلی مثبت باشد: مبلغ اضافی به سرقفلی اضافه می شود

** سرقفلی

** بانک



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

- سرقفلی منفی باشد: مبلغ اضافی به نسبت تخصیص سرقفلی منفی اولیه، بین دارایی های غیرپولی تا سقف سرقفلی اولیه تقسیم و الباقی به حساب سرقفلی منظور می شود

** دارایی های غیرپولی

** سرقفلی

** بانک

بررسی ترکیب واحدهای تجاری

مثال: شرکت الف که ۱۰۰ درصد خالص دارایی شرکت ب را تملک کرده است متعهد شده، در صورتی که پس از یک سال از ترکیب مبلغ درآمد شرکت به مبلغ ۲۰.۰۰۰ ریال برسد. مبلغ ۱۲.۰۰۰ ریال به سهامداران شرکت ب به صورت نقد بدهد در صورتی که سرقفلی منفی به صورت زیر بین دارایی های غیر پولی تقسیم شود:

کالا	۳.۵۰۰	کالا	۳.۵۰۰
زمین	۶.۵۰۰	زمین	۶.۵۰۰
سرقفلی	۲.۰۰۰	مطلوب است ثبت مرتبط.	
بانک	۱۲.۰۰۰		



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

مثال: شرکت الف که ۱۰۰ درصد خالص دارایی شرکت ب را تملک کرده است متعهد شده، در صورتی که پس از یک سال از ترکیب مبلغ درآمد شرکت به مبلغ ۲۰.۰۰۰ ریال برسد. ۱۰ سهم ۱.۰۰۰ ریالی که در بازار به قیمت ۱۲.۰۰۰ ریال معامله می شود صورت سهام پرداخت کند، در صورتی که سرقفلی منفی به صورت زیر بین دارایی های غیر پولی تقسیم شود:

کالا	۳.۵۰۰	کالا	۳.۵۰۰
زمین	۶.۵۰۰	زمین	۶.۵۰۰
سرقفلی	۲.۰۰۰	مطلوب است ثبت مرتبط.	
سهام عادی	۱۰.۰۰۰		
صرف سهام	۲.۰۰۰		



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

مثال: شرکت الف در هنگام ترکیب با شرکت ب، مبلغ ۲.۰۰۰.۰۰۰ ریال سرقفلی منفی شناسایی کرده و آن را به نسبت ۱۰ درصد، ۴۰ درصد و ۵۰ درصد بین موجودی کالا، زمین و ساختمان تسهیم کرده است. همچنین این شرکت متعهد شده در صورت رسیدن به مبلغ ۱۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال بود در سال اول، مبلغ ۲.۵۰۰.۰۰۰ ریال بین سهامداران شرکت ب تقسیم کند. مطلوب است ثبت مرتبط در دفاتر.

۲۰۰.۰۰۰	کالا
۸۰۰.۰۰۰	زمین
۱.۰۰۰.۰۰۰	ساختمان
۵۰۰.۰۰۰	سرقفلی
۲.۵۰۰.۰۰۰	بانک



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

• ویژگی های روش خرید:

- ترکیب براساس مبالغ ارزش متعارف خالص دارایی های واحد تحصیل شونده انجام می شود
- سرقفلی (تفاوت بین بهای تمام شده تحصیل با ارزش متعارف خالص دارایی های تحصیل) شناسایی می شود
- هزینه های مستقیم ترکیب به بهای تمام شده اضافه می شود



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

• ویژگی های روش اتحاد منافع:

○ ترکیب براساس مبالغ دفتری خالص دارایی های واحد تحصیل شده انجام می شود

○ سرقفلی شناسایی نمی شود

○ مخارج ترکیب در دوره وقوع به عنوان هزینه دوره شناسایی می شود



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

• روش اتحاد منافع به دلایل زیر ملغی شده است (از سال ۲۰۰۴):

❖ اطلاعات مربوط کمتر

❖ نادیده گرفتن ارزش اقتصادی اولیه

❖ عدم قابلیت مقایسه بین شرکتهایی که از روش های متفاوتی استفاده می کنند

✓ در روش خرید، هزینه های بیشتر، سود کمتر و مالیات کمتر است

✓ در روش اتحاد منافع، هزینه های کمتر، سود بیشتر و مالیات بیشتر



بررسی ترکیب واحدهای تجاری

طبق استانداردهای داخلی، سرقفلی بر مبنای سیستماتیک طی عمر مفید آن از تاریخ شناسایی حداکثر طی ۲۰ سال به روش خط مستقیم مستهلک می شود. طبق استانداردهای بین المللی (بیانیه ۱۲۱)، سرقفلی شناسایی شده ناشی از ترکیب مستهلک نمی شود (استهلاک ناپذیر) بلکه به طور سالانه آزمون کاهش ارزش اجرا و در صورت لزوم زیان ناشی از کاهش از ارزش سرقفلی شناسایی می شود. (سرقفلی جزء لاینفک واحد تجاری است و خرید آن بدون واحد تجاری ممکن نیست)



صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

سهامداران اقلیت

در حالتی که شرکت اصلی بین ۵۰ تا ۱۰۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت اصلی را در اختیار دارد، در کنار سهامدار اصلی، سهامدارانی تحت عنوان "سهامداران اقلیت" موضوعیت پیدا می کنند.

حقوق اقلیت در ترازنامه تلفیقی به عنوان بدهی تلقی نمی شود زیرا بدهی نوعی تعهد با سررسید معین می باشد.



صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

❖ دیدگاه تلفیقی نسبی

طبق این دیدگاه نیازی به گزارش و ارائه سهم اقلیت نیست. لذا فقط سهم اصلی نشان داده می شود.

❖ دیدگاه تلفیق کامل

طبق این دیدگاه سهم اقلیت باید محاسبه و گزارش شود که به تئوری های زیر تقسیم می شود:

✓ تئوری شرکت اصلی یا مادر؛

✓ تئوری واحد اقتصادی یا شخصیت تلفیقی؛

✓ تئوری نسبی (ایران).



صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

✓ تئوری شرکت اصلی

در این تئوری، کم ترین میزان اهمیت به اقلیت داده می شود. طبق این دیدگاه، شرکت اصلی تمام سیاست های مالی و عملیاتی را در کنترل دارد و اقلیت نقشی در این زمینه ایفا نمی کند.

حقوق اقلیت براساس سهم آنها از خالص دارایی های فرعی به ارزش دفتری در ترازنامه تلفیقی بین بدهی ها و حقوق صاحبان سهام گزارش می شود.

سهمی از مزادها و سرقفلی به اقلیت تعلق نمی گیرد.



صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

✓ تئوری واحد اقتصادی

این تئوری نقطه مقابل تئوری شرکت اصلی است. طبق این تئوری، بیشترین میزان اهمیت به اقلیت داده می شود. اقلیت علاوه بر سهم از خالص دارایی های فرعی به ارزش دفتری، از مزاد و سرقفلی نیز سهم می برد.

حقوق اقلیت به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سهام در ترازنامه گزارش می شود.



صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

✓ تئوری نسبی (ایران)

طبق استانداردهای حسابداری ایران، سهم اقلیت در واحد تحصیل شده براساس خالص ارزش منصفانه آن اقلام اندازه گیری می شود. به عبارت دیگر، اقلیت از خالص ارزش دفتری دارایی های شرکت فرعی به اضافه مازاد سهم می برد ولی هیچ گونه سهمی از سرقفلی به وی تعلق نمی گیرد.

طبق این دیدگاه، هم حقوق اقلیت به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سهام در ترازنامه تلفیقی گزارش می شود.



صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

سرقفلی	سهام از مزادها	سهام از خالص دارایی های فرعی	تئوری
-	-	تعلق می گیرد	شرکت اصلی یا مادر
تعلق می گیرد	تعلق می گیرد	تعلق می گیرد	واحد اقتصادی
-	تعلق می گیرد	تعلق می گیرد	ایران

صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

مثال: اطلاعات زیر در مورد شرکت سهند و سبلان بعد از سرمایه گذاری در دسترس است. شرکت سبلان ۸۰ درصد سهام

شرکت سهند را در اختیار دارد:

ترازنامه شرکت سبلان

ارزش دفتری	بدهی و حقوق صاحبان سهام	ارزش دفتری	دارایی ها
۷۵.۰۰۰	حساب های پرداختی	۵۰.۰۰۰	وجوه نقد
۲۵۰.۰۰۰	سهام عادی (۱۰۰۰ ریال)	۲۵.۰۰۰	موجودی کالا
۱۲۵.۰۰۰	سود انباشته	۱۰۰.۰۰۰	زمین
		۱۵۰.۰۰۰	ساختمان (خالص)
		۱۲۵.۰۰۰	سرمایه گذاری در سهند
۴۵۰.۰۰۰	جمع	۴۵۰.۰۰۰	جمع

صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

همچنین ترازنامه شرکت سه‌پند به صورت زیر می باشد:

ترازنامه شرکت سه‌پند

دارایی ها	ارزش دفتری	بدهی و حقوق صاحبان سهام	ارزش دفتری
وجوه نقد	۲۵.۰۰۰	حساب های پرداختی	۲۵.۰۰۰
موجودی کالا	۱۰.۰۰۰	سهام عادی (۱۰۰۰ ریال)	۵۰.۰۰۰
زمین	۴۰.۰۰۰	سود انباشته	۲۵.۰۰۰
ساختمان (خالص)	۲۵.۰۰۰		
جمع	۱۰۰.۰۰۰	جمع	۱۰۰.۰۰۰

صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

تجدید ارزیابی دارایی های شرکت سهند در زمان تحصیل به صورت زیر بوده است:

موجودی کالا ۲۰.۰۰۰ ریال

زمین ۵۰.۰۰۰ ریال

ساختمان ۲۰.۰۰۰ ریال

مطلوب است تهیه ترازنامه تلفیقی با هر سه تئوری شرکت اصلی، واحد اقتصادی و نسبی؟



صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

طبق تئوری شرکت اصلی:

$۱۵۶.۲۵۰ = ۱۲۵.۰۰۰ / \% ۸۰ =$ ارزش روز شرکت سهند با فرض مالیت ۱۰۰ درصد

$۹۰.۰۰۰ =$ ارزش متعارف خالص دارایی شرکت سهند

$۶۶.۲۵۰ = ۱۵۶.۲۵۰ - ۹۰.۰۰۰ =$ سرقفلی کل



صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

سرقفلی کل و مزاد تجدید ارزیابی به صورت زیر خواهد بود:

سهم اصلی (۸۰٪)	سهم فرعی (۲۰٪)	تجدید ارزیابی	
۸.۰۰۰	۲.۰۰۰	۱۰.۰۰۰	موجودی کالا
۸.۰۰۰	۲.۰۰۰	۱۰.۰۰۰	زمین
۴.۰۰۰	۱.۰۰۰	(۵.۰۰۰)	ساختمان
۵۳.۰۰۰	۱۳.۲۵۰	۶۶.۲۵۰	سرقفلی

صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

ثبت کاربرگی (۱)	
۵۰.۰۰۰	سهام عادی
۲۵.۰۰۰	سود انباشته
۸.۰۰۰	موجودی کالا
۸.۰۰۰	زمین
۵۳.۰۰۰	سرقفلی
۱۲۵.۰۰۰	سرمایه گذاری در سهند
۴.۰۰۰	ساختمان
۱۵.۰۰۰	سهام اقلیت

صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

کاربرگ تلفیقی

ترازنامه تلفیقی	تعدیلات		شرکت فرعی (سهند)	شرکت اصلی (سبلان)	شرح
	بستانکار	بدهکار			
۷۵.۰۰۰			۲۵.۰۰۰	۵۰.۰۰۰	وجوه نقد
۴۳.۰۰۰		(۱)۸.۰۰۰	۱۰.۰۰۰	۲۵.۰۰۰	موجودی کالا
۱۴۸.۰۰۰		(۱)۸.۰۰۰	۴۰.۰۰۰	۱۰۰.۰۰۰	زمین
۱۷۱.۰۰۰	(۱)۴.۰۰۰		۲۵.۰۰۰	۱۵۰.۰۰۰	ساختمان
۰	(۱)۱۲۵.۰۰۰		-	۱۲۵.۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت سهند
۵۳.۰۰۰		(۱)۵۳.۰۰۰			سرقفلی
۴۹۰.۰۰۰			۱۰۰.۰۰۰	۴۵۰.۰۰۰	جمع دارایی ها
۱۰۰.۰۰۰			۲۵.۰۰۰	۷۵.۰۰۰	حساب های پرداختی
۱۵.۰۰۰	(۱)۱۵.۰۰۰				حقوق اقلیت
۲۵۰.۰۰۰		(۱)۵۰.۰۰۰	۵۰.۰۰۰	۲۵۰.۰۰۰	سهام عادی (۱.۰۰۰ ریالی)
۱۲۵.۰۰۰		(۱)۲۵.۰۰۰	۲۵.۰۰۰	۱۲۵.۰۰۰	سود انباشته
۴۹۰.۰۰۰			۱۰۰.۰۰۰	۴۵۰.۰۰۰	جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام



صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

طبق تئوری واحد اقتصادی:

$۱۲۵.۰۰۰ / \% ۸۰ = ۱۵۶.۲۵۰$ = ارزش روز شرکت سهامند با فرض مالیکت ۱۰۰ درصد

۹۰.۰۰۰ = ارزش متعارف خالص دارایی شرکت سهامند

$۱۵۶.۲۵۰ - ۹۰.۰۰۰ = ۶۶.۲۵۰$ = سرقفی کل

درصد مالکیت اقلیت * ارزش روز فرعی = سهم اقلیت

صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

سرقفلی کل و مازاد تجدید ارزیابی به صورت زیر خواهد بود:

سهم فرعی (۲۰٪)	سهم اصلی (۸۰٪)	تجدید ارزیابی	
۲.۰۰۰	۸.۰۰۰	۱۰.۰۰۰	موجودی کالا
۲.۰۰۰	۸.۰۰۰	۱۰.۰۰۰	زمین
۱.۰۰۰	۴.۰۰۰	(۵.۰۰۰)	ساختمان
۱۳.۲۵۰	۵۳.۰۰۰	۶۶.۲۵۰	سرقفلی

صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

	ثبت کاربرگی (۱)
۵۰.۰۰۰	سهام عادی
۲۵.۰۰۰	سود انباشته
۱۰۰.۰۰۰	موجودی کالا
۱۰۰.۰۰۰	زمین
۶۶.۲۵۰	سرقفلی
۱۲۵.۰۰۰	سرمایه گذاری در سهند
۵۰.۰۰۰	ساختمان
۳۱.۲۵۰	سهم اقلیت

صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

کاربرگ تلفیقی

ترازنامه تلفیقی	تعدیلات		شرکت اصلی(سبلان)	شرکت فرعی(سهند)	شرح
	بستانکار	بدهکار			
۷۵.۰۰۰			۵۰.۰۰۰	۲۵.۰۰۰	وجوه نقد
۴۵.۰۰۰		(۱)۱۰.۰۰۰	۲۵.۰۰۰	۱۰.۰۰۰	موجودی کالا
۱۵۰.۰۰۰		(۱)۱۰.۰۰۰	۱۰۰.۰۰۰	۴۰.۰۰۰	زمین
۱۷۰.۰۰۰	(۱)۵.۰۰۰		۱۵۰.۰۰۰	۲۵.۰۰۰	ساختمان
۰	(۱)۱۲۵.۰۰۰		۱۲۵.۰۰۰	-	سرمایه گذاری در شرکت سهند
۶۶.۲۵۰		(۱)۶۶.۲۵۰	-	-	سرقفلی
۵۰۶.۲۵۰			۴۵۰.۰۰۰	۱۰۰.۰۰۰	جمع دارایی ها
۱۰۰.۰۰۰			۷۵.۰۰۰	۲۵.۰۰۰	حساب های پرداختنی
۲۵۰.۰۰۰		(۱)۵۰.۰۰۰	۲۵۰.۰۰۰	۵۰.۰۰۰	سهام عادی(۱.۰۰۰ ریالی)
۱۲۵.۰۰۰		(۱)۲۵.۰۰۰	۱۲۵.۰۰۰	۲۵.۰۰۰	سود انباشته
۳۱.۲۵۰	(۱)۳۱.۲۵۰		-	-	حقوق اقلیت
۵۰۶.۲۵۰			۴۵۰.۰۰۰	۱۰۰.۰۰۰	جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام



صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

طبق تئوری نسبی (ایران):

	ثبت کاربرگی (۱)
۵۰.۰۰۰	سهام عادی
۲۵.۰۰۰	سود انباشته
۱۰.۰۰۰	موجودی کالا
۱۰.۰۰۰	زمین
۵۳.۰۰۰	سرقفلی
۱۲۵.۰۰۰	سرمایه گذاری در سهند
۵.۰۰۰	ساختمان
۱۸.۰۰۰	سهام اقلیت

صورت های مالی تلفیقی در زمان تحصیل

ترازنامه تلفیقی	تعدیلات		شرکت فرعی (سهند)	شرکت اصلی (سبلان)	شرح
	بستانکار	بدهکار			
۷۵.۰۰۰			۲۵.۰۰۰	۵۰.۰۰۰	وجوه نقد
۴۵.۰۰۰		(۱)۱۰.۰۰۰	۱۰.۰۰۰	۲۵.۰۰۰	موجودی کالا
۱۵۰.۰۰۰		(۱)۱۰.۰۰۰	۴۰.۰۰۰	۱۰۰.۰۰۰	زمین
۱۷۰.۰۰۰	(۱)۵۰۰۰		۲۵.۰۰۰	۱۵۰.۰۰۰	ساختمان
۰	(۱)۱۲۵.۰۰۰		-	۱۲۵.۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت سهند
۵۳.۰۰۰		(۱)۵۳.۰۰۰	-	-	سرقفلی
۴۹۳.۰۰۰			۱۰۰.۰۰۰	۴۵۰.۰۰۰	جمع دارایی ها
۱۰۰.۰۰۰			۲۵.۰۰۰	۷۵.۰۰۰	حساب های پرداختی
۲۵۰.۰۰۰		(۱)۵۰.۰۰۰	۵۰.۰۰۰	۲۵۰.۰۰۰	سهام عادی (۱.۰۰۰ ریالی)
۱۲۵.۰۰۰		(۱)۲۵.۰۰۰	۲۵.۰۰۰	۱۲۵.۰۰۰	سود انباشته
۱۸.۰۰۰	(۱)۱۸.۰۰۰		-	-	حقوق اقلیت
۴۹۳.۰۰۰			۱۰۰.۰۰۰	۴۵۰.۰۰۰	جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام

فصل سوم

صورت های مالی تلفیقی یک سال پس از تحصیل



صورت های مالی تلفیقی یک سال پس از تحصیل

صورت مالی که در زمان تحصیل قابل تهیه است، ترازنامه می باشد زیرا فعالیت مشترکی بین شرکتها صورت نگرفته است. اما زمانی که شرکتهای گروه فعالیت های تجاری، خرید و فروش و انجام هزینه کرد دارند که تهیه سایر صورت های مالی موضوعیت پیدا می کند.

- این صورت های مالی عبارتند از:
- صورت سود و زیان تلفیقی
- ترازنامه تلفیقی
- صورت جریان وجوه نقد تلفیقی
- صورت گردش سود انباشته تلفیقی



صورت های مالی تلفیقی یک سال پس از تحصیل

طبقه بندی سرمایه گذاری های بلندمدت از نظر کنترل و نفوذ شرکت فرعی

- سرمایه گذاری کمتر از ۲۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت فرعی: در این حالت فرض بر این است که شرکت سرمایه گذار نفوذ موثر بر سیاست های مالی و عملیاتی واحد سرمایه پذیر ندارد.
- سرمایه گذاری بین ۲۰ تا ۵۰ درصد سهام دارای حق رای: در این حالت فرض بر این است که واحد سرمایه گذار توانایی و نفوذ موثر بر سیاست های مالی و عملیاتی واحد سرمایه پذیر را دارد.
- سرمایه گذاری در بیش از ۵۰ درصد سهام دارای حق رای: در این حالت فرض بر این است که شرکت سرمایه گذار توانایی اعمال کنترل بر سیاست های مالی و عملیاتی واحد سرمایه پذیر را دارد و تهیه صورت های مالی تلفیقی ضرورت دارد



صورت های مالی تلفیقی یک سال پس از تحصیل

روش نگهداری حساب سرمایه گذاری در دفاتر شرکت سرمایه گذار

- روش بهای تمام شده

این روش نشانگر فرض نقدی است. در این روش حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی به بهای تمام شده ثبت می شود و در طول دوره های مختلف تغییر نمی کند. حساب درآمد حاصل از سرمایه گذاری فقط در زمان توزیع سود شرکت فرعی، به میزان سود دریافتی بستانکار می شود.

در این روش، هیچ ثبتی بابت استهلاك مازادها و سرقفی در دفاتر اصلی انجام نمی شود.



صورت های مالی تلفیقی یک سال پس از تحصیل

در روش بهای تمام شده، مانده حساب سرمایه گذاری بدون تغییر باقی می ماند مگر در موارد زیر:

- در این روش درآمد سرمایه گذاری تنها به میزان سود توزیع شده از محل سودهای انباشته واحد سرمایه پذیر که پس از تاریخ تحصیل کسب شده است شناسایی می شود. مازاد توزیع شده به عنوان بازیافت سرمایه گذاری محسوب و از بهای تمام شده سرمایه گذاری کسر می شود.



صورت های مالی تلفیقی یک سال پس از تحصیل

روش ارزش ویژه

این روش نشانگر فرض تعهدی است و معمولاً برای حسابداری سرمایه گذاری در شرکت سرمایه پذیر بین ۲۰ درصد تا ۵۰ درصد و نیز بیش از ۵۰ درصد کاربرد دارد.

در این روش، زمانی که شرکت فرعی سود خالص گزارش می کند شرکت اصلی سهم خود را به بدهکار حساب سرمایه گذاری و بستانکار درآمد سرمایه گذاری ثبت می کند و پس از دریافت سود توسط اصلی، حساب سرمایه گذاری کاهش می یابد.



صورت های مالی تلفیقی یک سال پس از تحصیل

در این روش، حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی و نیز درآمد سرمایه گذاری در قبال سود و زیان، هزینه، توزیع سود و موارد دیگر تغییر می کند بنابراین مانده این حساب ها در هر لحظه وضعیت شرکت فرعی را نشان میدهد. در هنگام اعلام سود توسط شرکت فرعی، حساب سرمایه گذاری بدهکار و حساب درآمد سرمایه گذاری بستانکار می شود. در هنگام دریافت سود، حساب سرمایه گذاری بستانکار شده و حساب دارایی بدهکار می شود.

- در این روش، استهلاك هر نوع مازاد و سرقتی نسبت به سهم اصلی در دفاتر مستهلك می شود.
- این روش برای تهیه صورت های مالی تلفیقی کاربرد دارد



صورت های مالی تلفیقی یک سال پس از تحصیل

مقایسه روش ارزش ویژه و بهای تمام شده

شرح حساب	روش ارزش ویژه	روش بهای تمام شده
حساب سرمایه گذاری	متناسب با تغییرات خالص دارایی های شرکت فرعی به ارزش بازار	به بهای تمام شده در زمان تحصیل
درآمد سرمایه گذاری	گزارش سود توسط فرعی استهلاک مازادها و سرقفلی....	زمان توزیع سود نقدی

صورت های مالی تلفیقی یک سال پس از تحصیل

مثال: شرکت الف ۷۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت ب را به مبلغ ۲۰۰.۰۰۰ ریال تحصیل میکند. ارزش بازار دارایی ها و بدهی های شرکت فرعی در تاریخ تحصیل به ترتیب مبالغ ۵۰۰.۰۰۰ ریال و ۳۰۰.۰۰۰ ریال بوده است. شرکت فرعی در سال اول مبلغ ۱۵۰.۰۰۰ ریال درآمد و ۱۰۰.۰۰۰ ریال هزینه گزارش نمود و ۵۰.۰۰۰ ریال هم سود نقدی توزیع کرد. در صورتی که دارایی نامشهود طی ۲۰ سال مستهلک شود. مطلوب است ثبت سرمایه گذاری به دو روش ارزش ویژه و بهای تمام شده؟



صورت های مالی تلفیقی یک سال پس از تحصیل

خالص دارایی های شرکت فرعی به ارزش بازار

$$۱۴۰,۰۰۰ = ۷۰\% * ۲۰۰,۰۰۰ = ۵۰,۰۰۰ - ۳۰,۰۰۰$$

سرقفلی

$$۶۰,۰۰۰ \text{ ریال} = ۲۰۰,۰۰۰ - ۱۴۰,۰۰۰$$

سود شرکت فرعی

$$۳۵,۰۰۰ = ۷۰\% * ۵۰,۰۰۰ = ۱۵,۰۰۰ - ۱۰,۰۰۰$$

سهم از سود نقدی

$$۳۵,۰۰۰ = ۷۰\% * ۵۰,۰۰۰$$



صورت های مالی تلفیقی یک سال پس از تحصیل

شرح حساب	روش ارزش ویژه	روش بهای تمام شده
گزارش سود توسط فرعی	سرمایه گذاری در فرعی ۳۵/۰۰۰ درآمد سرمایه گذاری ۳۵/۰۰۰	-
توزیع سود نقدی	وجه نقد ۳۵/۰۰۰ سرمایه گذاری در فرعی ۳۵/۰۰۰	وجه نقد ۳۵/۰۰۰ درآمد سرمایه گذاری ۳۵/۰۰۰
استهلاک مازاد و سرقتی	درآمد سرمایه گذاری ۳/۰۰۰ سرمایه گذاری در فرعی ۳/۰۰۰	-

صورت های مالی تلفیقی یک سال پس از تحصیل

مثال: شرکت الف ۷۰ درصد سهام شرکت ب را ابتدای سال اول به مبلغ ۲۰۰/۰۰۰ ریال تحصیل نمود.
شرکت ب در دو سال متوالی اول و دوم مبالغ ۷۰/۰۰۰ ریال و ۸۰/۰۰۰ ریال سود خالص گزارش و هر سال ۸۰/۰۰۰ ریال به صورت سود سهام پرداخت کرده است مطلوب است ثبت های روش بهای تمام شده؟



صورت های مالی تلفیقی یک سال پس از تحصیل

کل سود شرکت فرعی

$$۱۵۰,۰۰۰ = ۷۰,۰۰۰ + ۸۰,۰۰۰$$

کل سود توزیع شده

$$۱۶۰,۰۰۰ = ۸۰,۰۰۰ + ۸۰,۰۰۰$$

میزان برگشت سرمایه گذاری

$$۷۰,۰۰۰ = ۷۰\% * ۱۰۰,۰۰۰ = ۱۵۰,۰۰۰ - ۱۶۰,۰۰۰$$



صورت های مالی تلفیقی یک سال پس از تحصیل

سال اول

وجه نقد

۵۶/۰۰۰

درآمد سرمایه گذاری ۵۶/۰۰۰

سال دوم

وجه نقد

۵۶/۰۰۰

درآمد سرمایه گذاری ۴۹/۰۰۰

سرمایه گذاری در فرعی ۷/۰۰۰



صورت های مالی تلفیقی یک سال پس از تحصیل

مثال: شرکت الف در تاریخ اول سال ۱۴۰۰، ۸۰ درصد شرکت فرعی ب را به مبلغ ۱۰۰/۰۰۰ ریال خریداری می کند. شرکت فرعی ب در طی سال مبلغ ۵۰/۰۰۰ ریال سود می سازد و در پایان سال نصف آن را توزیع می کند. در صورتی که ترازنامه شرکت فرعی ب به صورت زیر و سرقفلی طی ۱۰ سال مستهلک شود مطلوب است ثبت ها به روش بهای تمام شده؟

شرکت فرعی

دارایی ها	۱۰۰/۰۰۰
سهام عادی	۶۰/۰۰۰
سود انباشته	۴۰/۰۰۰



صورت های مالی تلفیقی یک سال پس از تحصیل

شرح	ثبت به روش بهای تمام شده
تحصیل سرمایه گذاری	سرمایه گذاری در شرکت فرعی ۱۰۰/۰۰۰ نقد ۱۰۰/۰۰۰
اعلام سود	ثبت ندارد
پرداخت سود	نقد ۲۰/۰۰۰ درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۲۰/۰۰۰
سرقفلی	ثبت ندارد

ارزش ۱۰۰ درصد شرکت فرعی $۱۰۰۰/۰۰۰ / ۸۰$ درصد = $۱۲۵/۰۰۰$ ریال

سرقفلی = $۱۲۵/۰۰۰ - ۱۰۰/۰۰۰ = ۲۵/۰۰۰$

سهم سرقفلی شرکت اصلی الف = $۲۵/۰۰۰ * ۸۰\% = ۲۰/۰۰۰$

حسابداری پیشرفته ۲

فصل ششم

مبادلات فی مابین شرکتهای عضو گروه

موجودی کالا



مبادلات فی مابین شرکتهای عضو گروه - موجودی کالا

مبادلات بین شرکتهای عضو گروه می تواند شامل خرید و فروش کالا بین واحدهای اصلی و فرعی ارایه خدمات تولید مواد اولیه و قطعات مورد نیاز واحدهای وابسته استقرض کوتاه مدت و بلندمدت فروش دارایی های استهلاک پذیر و ناپذیر باشد.



مبادلات فی مابین شرکتهای عضو گروه - موجودی کالا

فروش کالا از یک شرکت به شرکت وابسته دیگر به عنوان خرید و فروش متقابل نامیده می شود که در صورت سود و زیان تلفیقی این حساب های متقابل برای جلوگیری از محاسبه مضاعف حذف می شوند و به جای آن فقط مبادلات شرکتهای عضو گروه با مشتریان خارج از گروه گزارش می شود

لازم به ذکر است کلیه مطالبات و بدهی های ناشی از معاملات درون گروهی نیز حساب های متقابل محسوب و در فرآیند تلفیق حذف می شوند.



مبادلات فی مابین شرکتهای عضو گروه - موجودی کالا

حذف سود تحقق نیافته موجودی کالا

سود تحقق نیافته موجودی های پایان دوره ناشی از خرید و فروش های درون گروهی صرف نظر از حقوق سهامداران اقلیت تماما باید حذف شود هیچ گونه سودی مربوط به فروش بین شرکتهای عضو گروه نباید شناسایی شود مگر اینکه فروش به مشتریان خارج از گروه تلفیقی تحقق یابد.



مبادلات فی مابین شرکتهای عضو گروه - موجودی کالا

حذف خرید و فروش کالا بین شرکتهای عضو گروه

خرید و فروش بین شرکتهای عضو گروه در فرآیند تلفیق جهت نیل به خرید و فروش واقعی حذف می شود. در صورت استفاده از سیستم دائمی مبلغ فروش در مقابل بهای تمام شده کالای فروش رفته در کاربرگ حذف می شود.

فروش **

بهای تمام شده کالای فروش رفته **



مبادلات فی مابین شرکتهای عضو گروه - موجودی کالا

مثال

شرکت اصلی در سال اول کالایی که بهای تمام شده آن ۲۰.۰۰۰ ریال بوده به مبلغ ۲۴.۰۰۰ ریال به شرکت فرعی فروخته است. شرکت فرعی کالای فوق را طی همان سال به مبلغ ۳۰.۰۰۰ ریال به مشتریان خارج از گروه فروخته است مطلوب است ثبت های مرتبط؟

