فصل ۲ « روش صدور ترکیب تعاونی شرکت »

مقدمه

در اساس APB (هیئت اصل صدور) شماره ۱۲ برای صدور ترکیب تعاونی شرکت ها دو روش پیشنهاد نموده است

۱- روش اتحاد منافع ۲- روش عضو

مطابق با بند ۱۰ استاندارد حسابداری ایران و بیانیه ی ۳۱ هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) و نیز ایران حسابداری

محاسبه، تلفیق و تحلیل از دو روش عضو و اتحاد منافع استفاده می شود ، البته از زمان سال ۲۰۰۱ هیئت استانداردهای

حسابداری مالی بریتانیا ۳۱ روش اتحاد منافع را منسوخ و استفاده از آن را ممنوع اعلام کرد ، در ایران نیز تحت هم سوی استانداردها

بین المللی از سال ۱۳۸۵ به بعد ، شرکت هایی که قصد ترکیب دارند فقط امکان استفاده از این روش می باشد .

- روش اتحاد منافع

برای APB شماره ۱۶ روش تحت عنوان اتحاد منافع وجود دارد که جهت استفاده شرایط زیر را جهت به کارگیری آن حائز اهمیت است :

۱- کلیه شرکت هایی که در ترکیب می شوند باید در زمان قبل از ترکیب مستقل باشند یعنی موظف به داشتن شرکت تابعه نباشند ، در زمان

شروع فرایند ترکیب یکی ، شرکت های عضو باید مستقل باشند .

۲- هیچ از شرکت های نباید بیش از ۱۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت دیگر را اعتبار داشته باشند .

۳- ترکیب تاریخی باید یک معامله صورت پذیرد و یا حداکثر ۱۲ کیسان پس از زمان آغاز تکمیل شود .

۴- چنانچه شرکت تحصیل کننده به ازای تحصیل تمام شرکت ترکیب شونده ، تمام سهام عادی خود را صادر نماید این سهام باید تمام سهام

دارای حق رای در مقابل تمام سهام عادی تلفیق شده شرکت ترکیب کننده باشد .

۵- هیچ یک از شرکت های عضو گروه حق از خود سهام را ندارد (سهام خزانه) یا کنترل بر ترکیب های مالی شرکت

۶- کلیه‌ی شرکت‌های وارد شده در ترکیب باید منافع و درج در حقوق صاحبان سهام و حق رأی خود را حفظ نمایند و نباید این حقوق را از طریق توزیع سهام جدید و یا مبادله تغییر دهند.

۷- در زمان اجرای ترکیب شرکت اصلی حق انتشار سهام مشروط و توزیع آن بین سهامداران قبلی خود را ندارد.

۸- شرکت ترکیب کننده باید قراردادهایی که به نفع سهامداران قبلی آن شرکت می‌باشد، مانند تضمین سودهی که به نفع سهامداران قبلی آن می‌باشد، منعقد کند.

۹- با گذشت زمان شرکت ترکیب کننده حق فروش تمام و یا بخش عمده از دارایی‌های بلندمدت را نداشته به جز مواردی که دارایی بلندمدت مازاد بر ظرفیت و یا به صورت جایگزین استفاده شده باشد.

۱۰- کلیه سهام عادی دارای حق رأی می‌باشد و به هیچ وجه نمی‌توان این حق را از سهامداران گرفته یا محدود نمود.

۱۱- در جریان و نتیجه ترکیب نسبت حقوق صاحبان سهام عادی در مقایسه با سایر سهامداران باید همواره ثابت باشد.

۱۲- بازخرید تمام و یا بخشی از سهام عادی مشترکه به طور مستقیم و یا غیرمستقیم بر حقوق سهامداران شرکت فرعی تأثیرگذار هستند، توسط شرکت ترکیب کننده ممنوع می‌باشد.

در این روش سر قفلی ترکیب شناسایی نمی‌شود، زیرا ترکیب بر اساس ارزش نقدی خالص دارایی واحد تحصیل شده پس از یکپارچگی در رویه‌ها در دفاتر واحد به وجود آمده در اثر ترکیب گزارش می‌شود.

حسابداری ترکیب واحدهای تجاری به روش اتحاد منافع باید با استفاده از تجمیع منافع اقلام صورت‌های مالی عضو گروه (ترکیب متوازن) برای دوره مالی که ترکیب در آن صورت پذیرفته و دوره‌ای که به شکل مقایسه‌ای ارائه می‌شود، چنان در صورت‌های مالی واحد تجاری ترکیب منظور می‌شود که به نظر رسد از آغاز این دوره مقایسه‌ای ارائه شده با هم ترکیب بوده‌اند. در این روش هزینه‌ها کاهش یافته، سود افزایش و در نتیجه نیز مالیات نیز به تبع آن افزایش می‌یابد که البته در روش خرید

این اولین عکس است، یعنی در روش هزینه های بیشتر، سود کمتر و در نتیجه مالیات هم کمتر می باشد.

علل عدم تطابق استانداردهای بین المللی از سال ۲۰۰۴ منسوخ گردید

که به تبع آن در ایران نیز از سال ۱۳۸۵ جهت هم سویی با استانداردهای بین المللی این روش منسوخ و استفاده از آن ممنوع گردید.

شرکت هایی که قبل از ۲۰۰۱ در آمریکا از این روش استفاده نمودند همان روش قبلی به فعالیت خود ادامه می دادند

ولی بعد از آن به روش هزینه • در ایران نیز روش جدید مورد استفاده قرار می گیرد • از دلایلی که این روش منسوخ گردید عبارتند از:

۱- عدم قابلیت مقایسه بین واحدهای تجاری که بر حسب شرایط روش متفاوتی دارند.

۲- عدم در نظر گرفتن ارزش اقتصادی اولیه زیرا در این روش از ارزش دفتری برای ثبت در دفاتر تعدیل کننده استفاده می گردد.

۳- عدم وجود اطلاعات مربوط کامل.

خلاصه روش های ارزش اتحاد منافع:

۱- چنانچه شرکت تحصیل کننده جهت انجام ترکیب سهام خود را صادر نماید سهام به مبلغ اسمی در دفاتر ثبت می شود.

۲- دارایی های شرکت تحصیل شده به ارزش دفتری در تاریخ تحصیل در دفاتر شرکت تحصیل کننده ثبت می شود.

۳- بدهی های شرکت تحصیل شده به ارزش دفتری در تاریخ تحصیل در دفاتر شرکت تحصیل کننده ثبت می شود. (هزینه مستقیم جذب

بهای شده، هزینه غیر مستقیم جذب هزینه شده منظور می گردد.)

۴- تمام هزینه های مستقیم و غیر مستقیم ترکیب به عنوان هزینه دوره محسوب می شود.

۵- هرگونه تفاوت بین صفحه دفتری خالص دارایی شرکت تحصیل شده با مبلغ اسمی صادر شده به علاوه هرگونه مابه ازای دیگر پرداخت

داده شده سهام و سایر دارایی ها به عنوان تعدیل در حقوق صاحبان سهام در نظر گرفته می شود.

- روش خرید

بر اساس بند ۱۰ از استانداردهای حسابداری شماره ۱۹ ایران برابر با ۱۴۱ (FASB) حسابداری جذب و تلفیق و تحصیل بنگاه از روش خرید انجام می‌گیرد که در آن تحصیل دارایی‌ها معادله‌ای می‌باشد که به وسیله کنترل و مدیریت خالص دارایی‌ها و عملیات واحد تجاری دیگر در ازای انتقال وجه به سایر دارایی‌ها، صدور سهام یا تقبل بدهی‌ها کسب می‌شود.

بر اساس بند ۱۱ استاندارد حسابداری شماره ۱۶ ایران روش خرید همانند روش حسابداری تحصیل سایر دارایی‌ها صورت می‌پذیرد با این ارزش منصفانه اقلام واگذار شده شرکت تحصیل کننده مبنای ارزش‌گذاری ترکیب می‌باشد.

در ترکیب‌های تجاری تغییر در مالکیت نشان‌دهنده مبنای خرید است:

در ترکیب‌های تجاری که روش خرید بکار گرفته شده بر پایه ارزش منصفانه دارایی‌ها به آنان تخصیص می‌یابد و در عمل شبیه حسابداری تحصیل دارایی‌ها یا خرید یک دسته دارایی بوجود می‌باشد.

به طور کلی ویژگی‌های اصلی روش خرید به شرح زیر است:

۱- دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت تحصیل شده به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل در دفاتر شرکت تحصیل کننده ثبت می‌شود.

۲- در صورتی که شرکت تحصیل کننده در تاریخ تحصیل برای انجام عملیات ترکیب، سهام خود را عادر نماید سهام، ارزش نیز در دفاتر ثبت می‌شود.

۳- هزینه‌های ناشی از ترکیب به دو دسته تقسیم می‌شوند:

الف) هزینه‌هایی که مستقیماً به ترکیب مربوط می‌شوند و جزء بهای تمام شده ترکیب می‌شود.

ب) سایر هزینه‌ها که به هزینه‌های دوره مربوط می‌شود

۴- سود انباشته: سود انباشته شرکت تحصیل شده به شرکت تحصیل کننده منتقل نمی‌شود و شرکت تحصیل کننده فقط بر

منافع بین از ترکیب سهم می‌برند.

— مستغلی ترکیب

مستغلی که را ترکیب کننده جهت کسب منافع اقتصادی آتی مورد انتظار بدست می‌آید.

مدل کار به این صورت است که هر آن که ارزش های مصرف شده به کمک دارایی ها و دهی های قابل تشخیص تخصیص داده شد.

تفاضل این ارزش مصرف شده به سرمایه گذاری پرداخت می‌شود، چنان چه بهای تمام شده سرمایه گذاری بیش از خالص ارزش مصرف شده باشد، منافع باز را مستغلی می‌نامند که به عنوان مستغلی ترکیب گزارش می‌شود. این مستغلی که به آن مستغلی ترکیب گفته می‌شود فرض بر این است که باید بیشتر از ۲۰ سال از تاریخ ترکیب باشد، مستهلک می‌گردد معمولاً استهلاک آن به روش خط مستقیم می‌باشد.

مستغلی منفی ترکیب: چنان چه بهای تمام شده سرمایه گذاری کمتر از ارزش مصرف شده خالص دارایی ها باشد، در این حالت، با عنوان (منافع منفی) به عنوان مستغلی شناخته می‌شود.

در این موارد براساس استاندارد شماره ۱۹ ایران خرید باید:

الف) با شناسایی، تشخیص و اندازه گیری دارایی ها و دهی های واحد تحصیل شده و نظارت گیری بهای تمام شده سرمایه گذاری از سوی دیگر جهت اندازه گیری سهم ارزش مصرف شده دارایی ها و دهی های قابل تشخیص و سایر موارد مربوط را بررسی و اطمینان حاصل نماید.

ب) در صورتی که پس از ارزیابی وجود بازاری وجود داشت، این بازار باقی مانده را از ارزش مصرف شده دارایی های غیر پولی قابل تشخیص، طبق مدت کسر نماید. به بیان ساده مستغلی از رابطه زیر بدست می‌آید:

خالص ارزش مصرف شده دارایی های قابل تشخیص — بهای تمام شده سرمایه گذاری = مستغلی ترکیب

مقایسه بودن حقوق دارندگان منافع

بودن حقوق	بودن آثار منافع
۱- سهام منتشره [illegible] ←	۱- سهام منتشره به مالک دارایی - [illegible]
۲- دارایی های تمام شده [illegible] ←	۲- هیچ گونه استهلاکی بر دارایی های مشهود [illegible] وجود ندارد
۳- دارایی های تحصیل شده [illegible] ←	۳- دارایی ها و بدهی تحصیل شده [illegible] قبل از ترکیب ثبت می شود.
۴- مازاد پرداختی [illegible] تحصیل شده ←	۴- هیچ گونه مازاد پرداختی [illegible] تحصیل شده در جریان ترکیب وجود نداشته [illegible] شناسایی نمی شود.
۵- سود و زیان انباشته [illegible] تحصیل شونده [illegible] ←	۵- سود یا زیان ترکیب شونده به جریان ترکیب تحصیل به مالکان قبلی تعلق می گیرد.
۶- مخارج مربوط به انتشار سهام [illegible] تحصیل شونده ←	۶- هرگونه مخارج انتشار سهام در ازای مشارکت تحصیل شده به عنوان هزینه ثبت می شود.
۷- مخارج مستقیم سرمایه [illegible] ←	۷- مخارج مستقیم در دوره ترکیب به عنوان هزینه صورت سود و زیان گزارش می شود.

روش خرید	روش انتفاع منافع
۸- منافع مستقیم در صورت ترکیب به عنوان هزینه در صورت سود و زیان گزارش می‌شود	۸- منافع غیرمستقیم در صورت ترکیب به عنوان هزینه ثبت می‌شود.
۹- سودهای شرکت تحصیل شده از تاریخ تحصیل به بعد در سطحی که تحصیل به کنترل منتفع یافته به سود شرکت تحصیل شده اضافه می‌گردد.	۹- در سطحی که ترکیب ذی‌نفع یافته سود شرکت تحصیل شده و شرکت تحصیل شونده با هم ترکیب می‌شوند. (از ابتدای دوره مالی)

- عملیات حسابداری به روش خرید

بر طبق بند ۱۱ استاندارد حسابداری ۱۹ ایران، تصریح شده است که حسابداری ترکیب‌های تجاری باید با استفاده از روش خرید باشد. در روش خرید، همان روش حسابداری تحصیل سایر دارایی‌ها اجرا می‌شود، این مقوله، در بند ۱۱ استاندارد حسابداری ۱۹ ایران تأکید شده است. یعنی، روش منفعت انعکاس گذارشده‌ی شرکت تحصیل کننده همان ارزشگذاری ترکیب قرار می‌گیرد. تفاوتی زیر بنای حسابداری خرید در ترکیب تجاری، تغییر مالکیت است. همان گونه که در خرید گروهی دارایی‌ها بهای تمام شده را باید به آن‌ها تخصیص می‌یابد، در ترکیب‌های تجاری به روش خرید نیز، این الگو رعایت می‌شود. در ترکیب‌های تجاری، تشخیص واحد تحصیل کننده، کنترل و تاریخ تحصیل سایر ضروری است. لذا، در ادامه تبیین می‌شود.

- تشخیص واحد تحصیل کننده

بر طبق بند ۱۲ استاندارد حسابداری ۱۹ ایران بیان شده است که کلیه ترکیب‌های تجاری باید واحد تحصیل کننده مشخص شود. واحد تحصیل کننده، واحد تجاری در حال ترکیبی است که کنترل سایر واحدها یا فعالیت‌های تجاری در حال ترکیب را

بدست می‌آورد

- تشخیص وجود کنترل

طبق بند ۱۵ استاندارد ۱۱ ایران، کنترل یعنی توانایی راهبری سیاست‌های مالی و عملیاتی یک واحد تجاری در حال ترکیب، که موارد از جمله آن تعریف شده است. فرض بر این است که اگر یک واحد تجاری در حال ترکیب، مالکیت بیش از نصف سهام دارای حق رأی واحد دیگری را تحصیل کند، کنترل آن واحد را بدست می‌آورد، مگر در موارد استثنایی که روشن مستند مبنی بر چنین مالکیتی، کنترل را به وجود نمی‌آورد. هرگاه یکی از واحدهای در حال ترکیب، مالکیت بیش از نصف سهام دارای حق رأی واحد دیگر را تحصیل نکرده باشد، در صورت وجود یکی از شرایط زیر به عنوان واحد تحصیل کننده محسوب می‌شود:

۱- قاطبه بیش از نصف حق رأی واحد دیگر از طریق توافق با صاحبان سهام

۲- توانایی راهبری سیاست‌های مالی و عملیاتی واحد دیگر از طریق قانون یا توافق، یا

۳- توانایی عزل و نصب اکثریت هیئت مدیره یا سایر ارکان اداره کننده مشابه واحد دیگر

مبرهنه ۱۵ همان استاندارد نیز، نمونه‌هایی از تشخیص واحد تحصیل کننده به قرار زیر ارائه شده است:

۱- ارزش منصفانه کامل واحد در حال ترکیب به مراتب بیش از ارزش منصفانه واحد دیگر است. در این موارد، احتمالاً واحد تجاری بزرگتر، واحد تحصیل کننده است.

۲- ترکیب واحدها، از طریق تحصیل سهام دارای حق رای در ازای وجه نقد یا سایر دارایی‌ها صورت می‌پذیرد. در این صورت، احتمالاً واحد تجاری پرداخت کننده وجه نقد یا سایر دارایی‌ها، واحد تحصیل کننده است.

۳- ترکیب واحدها سبب می‌شود که مدیریت یک واحد تجاری بتواند اعضای مدیریت واحد ترکیبی را انتخاب کند. در این موارد، احتمالاً واحد مسلط واحد تحصیل کننده است.

همان طور که پیش از این بیان شد، در ترکیب های تجاری ممکن است تعهل دارایی یا تعهل سهام مطرح گردد. در مورد تعهل دارایی، تشخیص واحد تعهل کننده به صورت امکان پذیر است، در حالی که در مورد تعهل سهام، تشخیص واحد تعهل کننده و یا وجود کنترل با در نظر گرفتن شاخص های مذکور امکان پذیر می شود.

— تاریخ تعهل

مطابق بند ۱۹ استاندارد حسابداری ۱۶ ایران، تاریخ تعهل، تاریخی است که در آن، کنترل حاصل دارایی ها و عملیات واحد تعهل شده به طور مؤثر به واحد تجاری تعهل کننده انتقال می یابد.

— بهای تمام شده ترکیب تجاری

مجموع مقدار پرداختی یا ارزش منصفانه سایر دارایی های واگذار شده و یا ارزش سهام بازاری منتشر شده به علاوه هر گونه مخارج متعلق به آن که مستقیماً مرتبط با ترکیب باشند را بهای تمام شده ترکیب تجاری گویند. همان طور که قبلاً بیان شد در بند ۲۲ استاندارد شماره ۱۶ برخی از هزینه های متعلق عبارتند از:

مخارج مشاوره و انتشار اوراق بهادار، حق الزحمه حسابرسان، مشاوران مالی و حقوقی، حسابداران و ارزیابان مستقل

البته همان طور که در مباحث قبلی بیان شد، دسته ای دیگر از هزینه ها وجود دارند که در طبقه هزینه های غیر قسمیم قرار می گیرند، این هزینه ها به محض وقوع به عنوان هزینه دوره شناسایی و پرداخت می گردند. در صورتی که واحد تعهل کننده برای انجام ترکیب تعهلات خود از بانک ها یا مؤسسات مالی اعتباری دریافت نماید و یا به انتشار اوراق مشارکت مبادرت نماید که مخارج مربوط در زمره روش های تأمین مالی قرار گرفته و در بهای تمام شده ی ترکیب لحاظ نمی شود.

شایان ذکر است در ترکیب های تجاری که متشکل از بیش از یک معامله می باشد بهای تمام شده ترکیب تجاری برابر با جمع بهای تمام شده تمامی معاملات است.

در این نوع ترکیب تجاری مثل بین تاریخ و تاریخ معاملات جائز است زیرا اگر چه حسابداری ترکیب تجاری از تاریخ تحصیل آغاز می‌گردد اما ارزیابی شده دارایی مصفانه در تاریخ هر کدام از معاملات صورت جزئی‌تر انجام می‌شود

ـ تخصیص بهای تمام شده ترکیب تجاری

مرحله نخست ۲۵ و ۲۶ اسفند ۱۹ ایران، واحد تحصیل کننده باید در تاریخ تحصیل بهای تمام شده ترکیب را بر اساس ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌های قابل تشخیص واحد تحصیل شده (به جز دارایی‌های نگهداری شده برای فروش بیش از یک سال فروش)، الحاظ معیارهای شناخت به قرار زیر تخصیص دهد:

۱ـ محتمل بودن ورود منافع اقتصادی آتی مرتبط با دارایی به درون واحد تحصیل کننده و محتمل بودن خروج منافع اقتصادی لازم برای تسویه تعهدات از واحد تجاری)

۲ـ قابل اندازه‌گیری بودن ارزش منصفانه دارایی (بدهی) به گونه اتکاپذیر.

مرحله بعد ۲۵ همان استاندارد، هر گونه مازاد بهای تمام شده ترکیب تجاری نسبت به سهم واحد تحصیل کننده از ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌های قابل تشخیص در تاریخ انجام معامله باید به عنوان یک دارایی به نام سرقفلی شناسایی شود. در مرحله بعد ۵۰ درصورتی که سهم واحد تحصیل کننده از خالص ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌های قابل تشخیص بیشتر از بهای تمام شده ترکیب باشد، خریدار باید:

۱ـ تشخیص و اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌های قابل تشخیص واحد تحصیل شده و نیز اندازه‌گیری بهای تمام شده ترکیب را مورد ارزیابی مجدد قرار دهد

۲ـ هر گونه مازاد باقی مانده پس از ارزیابی مجدد را به طور مناسب از ارزش منصفانه تعیین شده برای دارایی‌ها و نیز بدهی‌های قابل تشخیص کسر گردد.

- نحوه ارزیابی دارایی ها و بدهی های مالیات مستقیم

بند ۳۲ استاندارد ۱۶ ایران رهنمود های الزام برای نحوه تشخیص سود و زیان مالیات مستقیم دارایی ها و بدهی های مالیات تعهدی تعدیل شده را به شرح زیر بیان می دارد:

۱- ارزیابی بازار (سریع المعامله در بازار، زمین، ماشین آلات، تجهیزات، ساختمان و اثاثیه) - ارزش بازار نقدی، اگر دارایی های استهلاک پذیر مثل ماشین آلات و تجهیزات مختص از واحد تجاری باشد و مورد آن ها ارزش بازاری وجود نداشته باشد به بهای جایگزینی فروش برحسب میشود و مستهلک شود.

۲- مطالبات (حساب دریافتنی و اسناد دریافتنی) براساس ارزش منافع منافع ارزیابی - بیان بهره در مطالبات در بهره ۲۲ درصد سرمایه های وصول مطالبات از منافع محاسبه شده تا آن که با توجه به نرخ بهره سرمایه گذاری کم ریسک محاسبه می شود محاسبه کنیم.

۳- موجودی ها: در شرکت های تولیدی ۳ دسته موجودی وجود دارد که عبارتند از:

الف: موجودی کالای ساخته شده ب: موجودی کالای در جریان ساخت ج: موجودی مواد اولیه

نحوه رسیدگی هر دسته به شرح زیر است:

الف: موجودی کالا ساخته شده و کالای خریداری شده ← ارزش گذاری براساس برآورد قیمت فروش پس از کسر مخارج لازم جهت واگذاری و نیز سود معقول برای مشمول موضوع کالای مشابه بابت هزینه زمان تحصیل کرده طرف رابطه موضوع کالا

ب: موجودی کالا در جریان ساخت ← برای ارزش گذاری کالای در جریان ساخت قیمت فروش کالا ساخته شده برآورد شود و مخارج لازم برای واگذاری یا فروش (هزینه های تکمیلی نشده) و نیز سود معقول برای مشمول موضوع فروش کالای ساخته شده باید جبران هزینه های تکمیلی و فروش کالا از قیمت کسر می گردد

ج: موجودی مواد اولیه ← به بهای جایگزینی ارزش گذاری می گردد

۴. دارایی نامشهود : دارایی هایی مثل سرقفلی، حق امتیاز، حق تألیف و حق اختراع در حسابداری دارایی نامشهود قرار می گیرند علت اندازه گیری آن ها در زمان ترکیب از ارزش منصفانه استفاده می شود.

۵. بدهی ها : عبارت هاد اسناد پرداختنی که در حسابداری بدهی ها جای می گیرند و نیز بدهی های بلندمدت به ارزش منصفانه ارزش گذاری می شود با استفاده از نرخ تنزیل مناسب

۶. سایر بدهی های قابل تشخیص (شامل بدهی های احتمالی از قرارداد های زیان آور) :

به ارزش روز بدهی پرداختنی با استفاده از نرخ سود تضمین شده مناسب محاسبه می گردد.

۷. سرقفلی : همان طور که قبلا بیان شد هرگونه مازاد بهای تمام شده ترکیب تجاری نسبت به سهم واحد تحصیل کننده از ارزش منصفانه دارایی ها و بدهی های قابل تشخیص در تاریخ ترکیب به عنوان سرقفلی شناسایی می گردد. به بیان دیگر: یکه از تفاضل کل بهای تمام شده سرمایه گذاری به ارزش منصفانه دارایی ها و بدهی های قابل تشخیص واحد تجاری تحصیل شده در صورتی که بهای تمام شده سرمایه گذاری بیشتر از ارزش منصفانه سهم مشارکت تحصیل کننده از خالص ارزش دارایی های قابل تشخیص باشد مازاد به عنوان سرقفلی شناسایی می گردد.

سرقفلی تهیه شده طبق استاندارد حسابداری ایران باید طی عمر مفید آن یعنی از تاریخ شناسایی حداکثر ۲۰ سال به روش خط مستقیم مستهلک گردد اما طبق استاندارد های حسابداری بین المللی (FASB) مستهلک نمودن از سال سرقفلی غیرقابل تفکیک واحد تجاری بوده و هزینه ای آن بدون واحد تجاری امکان پذیر نمی باشد.

منظور از عمر مفید دارایی نامشهود؟ دوره زمانی معینی است که آن دارایی برای واحد تجاری عمده منافع اقتصادی را به همراه داشته باشد.

با توجه به تعریف سرقفلی چنانچه ارزش منصفانه خالص دارایی های شرکت فرعی سهم اصلی است بیشتر از

ارزش مستمر ماشاری واگذاری (این ماشاری های تمام شده سرمایه گذاری در سهام شرکت فرعی) باشد ماشاری را
سرقفلی منتقی می نامند که مطابق ماده ۵۰ استاندارد حسابداری ۱۹ ایران باید این قسم منتقی را در دارایی های
غیر پولی شرکت تحصیل شده اختصاص داد به بیان دیگر موجب کاهش این دارایی ها می گردد.

* عملیات حسابداری در دفاتر واحد تحصیل کننده (روش خرید) از دو دیدگاه

اشکال گوناگون کنترل خالص دارایی ها و عملیات یک واحد تجاری دیگر به اختصار عبارت است از:

۱- تحصیل خالص دارایی ها ۲- حقوق مالکانه

که به سه حالت صورت میگیرد: (برای هر دو روش فوق)

الف) به صورت نقد ب) از انواع سهام ماشاری خرید ج) از انواع سایر دارایی ها مشاری خرید

الف) تحصیل دارایی های به طور نقد

در این حالت یک شرکت سهامی، خالص دارایی های شرکت دیگر را به صورت نقد خریداری می کند در این اساس دارایی ها و بدهی های
تحصیل شده به تفکیک در شرکت ترکیب کننده ثبت می شود. شایان ذکر است منظور از خالص دارایی ها اختلاف
بین دارایی ها و بدهی ها است به بیان دیگر:

خالص دارایی ها = دارایی ها − بدهی ها

مثال ۱) شرکت سهامی محمدی دارایی ها و بدهی های شرکت سارا را به مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال به طور نقد خریداری
نموده است. جمع دارایی های شرکت سارا مبلغ ۱,۱۴۰,۰۰۰ و جمع بدهی های آن ۱,۰۴۰,۰۰۰ ریال
بوده است. مطلوب است: ثبت تحصیل خالص دارایی ها در دفاتر شرکت محمدی

پاسخ :

دارایی ها ــــ ۱۶۰۰۰۰ ــ ۱

بدهی ها ــــ ۶۰۰۰۰ ــ ۱

وجوه نقد ــــ ۱۰۰۰۰۰ ــ ۱

شرح : بابت تحصیل خالص دارایی های شرکت تا

نکته ۱) در این حالت شرکت تا در قبال دریافت وجوه نقد و واگذاری خالص دارایی ها به شرکت محمدی و کل لوله محمدی را سرمایه گذاری نموده و وجوه نقد را بین سهامداران توزیع و قانوناً شرکت تا منحل شود.

همانطور که قبلاً بیان شد، خالص دارایی های شرکت تحصیل شونده در روش خرید براساس ارزش منصفانه یا روش مورد سایر روش ها مانند: ارزش جایگزینی، ارزش فعلی و ... واگذار می شود.

۱ـ ب) تحصیل خالص دارایی ها با سهام

در این حالت شرکت سهامی تحصیل کننده در قبال دریافت خالص دارایی های شرکت سهامی دیگر سهام خود را منتشر نموده و در اختیار صاحبان سهام واحد تجاری قرار می دهد.

مثال ۲) شرکت علوی خالص دارایی های شرکت کاما را در ازای انتشار ۲۰۰۰۰ ــ ۱ ریال سهام عادی خود در ۱/۱/۹۸ تحصیل نمود. با فرض این که ارزش اسمی و ارزش بازار سهام منتشر شده در تاریخ تحصیل برابر باشد و نیز دارایی های شرکت کاما دارای ارزش بازار ۲۵۰۰۰ ــ ۱ ریال و بدهی های آن دارای ارزش فعلی ۵۰۰۰ ــ ۱ باشد مطلوب است: ثبت های لازم در دفاتر تحصیل کننده

پاسخ :

دارایی ها ــــ ۲۵۰۰۰ ــ ۱

بدهی ها ــــ ۵۰۰۰ ــ ۱

سهام عادی ــــ ۲۰۰۰۰ ــ ۱

شرح : بابت تحصیل خالص دارایی های شرکت کاما

* سهامی که شرکت تحصیل کننده در مبادله ارزش خالص دارایی های شرکت تحصیل شونده منتشر می نماید به ارزش ارائه می شود

ب ـ ج) تحصیل خالص دارایی ها در ازای سایر دارایی ها

در این حالت شرکت سهامی در قبال تحصیل خالص دارایی های شرکت تحصیل شونده سایر دارایی های خود را به ارزش بازار ارائه می دهد .

مثال ۳) شرکت سهامی حسنی خالص دارایی های شرکت آلفا را خریداری نموده و در ازای آن وجهی به ارزش بازار ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به ارزش دفتری ۸۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال ارائه نموده است . در این زمان ارزش بازار دارایی های تحصیل شده شرکت آلفا ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ارزش عادلانه بدهی های آن ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ بوده است . مطلوب است : ثبت های لازم دفاتر شرکت تحصیل کننده .

پاسخ :

دارایی ها	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰
بدهی ها	۲۰,۰۰۰,۰۰۰
وجه	۸۰,۰۰۰,۰۰۰

شرح : بابت تحصیل خالص دارایی های شرکت آلفا

* مابه ازا در دفاتر تحصیل کننده به ارزش دفتری ثبت می شود .

۲ ـ الف تحصیل سهام به طور نقد (حقوق مالکانه)

واحد تجاری تحصیل کننده سهام دارای حق رأی واحد تجاری تحصیل شونده را در مقابل وجه نقد تحصیل می نماید .

مثال ۴) شرکت سهامی حسینی کلیه ی سهام عادی دارای حق رأی شرکت مسلسل را به مبلغ ۷۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به طور نقد خریداری نموده است . مطلوب است : ثبت لازم در دفاتر شرکت تحصیل کننده

پاسخ :

سرمایه‌گذاری در سهام - شرکت مسل	۷۰۰۱ — ۱ —	
وجوه نقد		۷۰۰۱ — ۱ —

شرح : بابت خرید کلیه سهام شرکت مسل به صورت نقد

۲ - ب) تحصیل سهام با سهام

در این حالت شرکت سهامی ترکیب کننده کلیه سهام عادی دارای حق رأی شرکت ترکیب شونده را خریداری نمود و در ازای آن سهام عادی دارای حق رأی خود را در اختیار شرکت ترکیب شونده قرار می‌دهد .

مثال ۵) شرکت عادی کلیه سهام عادی شرکت سهامی نیک را در ازای انتشار سهام عادی دارای حق رأی خود به ارزش بازار ۲۶۰۰۱ — ۱ — ریال خریداری نمود . فرض ، اگر در این تاریخ ارزش بازار واسعی سهام شرکت تحصیل کننده برابر باشد . مطلوب است : ثبت‌های لازم در دفاتر شرکت تحصیل کننده

پاسخ)

سرمایه‌گذاری در سهام - نیک	۲۶۰۰۱ — ۱ —	
سهام عادی		۲۶۰۰۱ — ۱ —

شرح : بابت تحصیل سهام شرکت نیک

ج) تحصیل سهام با سایر دارایی‌ها

در این حالت شرکت تحصیل کننده تمام یا بخشی از سهام عادی دارای حق رأی شرکت تحصیل شونده را خریداری نمود و در ازای آن سایر دارایی‌های خود را ارائه می‌نماید

مثال ۶) شرکت سهامی سجادی در تاریخ ۱/۱/۹۷ کلیه سهام عادی دارای حق رأی شرکت نیکو را تحصیل کرده و در ازای آن ماشین آلاتی به ارزش دفتری ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ارزش بازار ۱۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال ارائه نمود.

مطلوب است: ثبت های لازم در دفاتر شرکت تحصیل کننده

پاسخ:

سرمایه گذاری در شرکت نیکو	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰
ماشین آلات	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰

شرح: بابت تحصیل سهام شرکت نیکو

محاسبه سرقفلی

مثال ۷) شرکت سهامی باقری در تاریخ ۱/۱/۹۹ در یک ترکیب تجاری با پرداخت مبلغ ۲,۶۰۰,۰۰۰ ریال وجه نقد و صدور ۲۰۰۰ سهم عادی ۱۰۰۰ ریالی که ارزش بازار هر سهم ۳۴۰۰ ریال بوده، خالص دارایی های شرکت ترابی را در یک ترکیب انجام یک طرفه تحصیل نمود و همچنین شرکت باقری در ارتباط با این ترکیب مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال بابت حق المشاوره مالی، مشاوره قانونی، وکلا، سایر هزینه های قانونی و ارزیابی پرداخت، اطلاعات مربوط به ارزش دفتری و ارزش منصفانه دارایی ها و بدهی های شرکت ترابی در جدول صفحه بعد ارائه شده است.

مطلوب است: ۱) محاسبه ارزش منصفانه خالص دارایی های شرکت فرعی

۲) محاسبه بهای تمام شده ترکیب تجاری

۳) محاسبه سرقفلی ناشی از ترکیب

۴) ثبت لازم در دفاتر شرکت تحصیل کننده

Scanned by TapScanner

(مطلوب مربوط به شرکت تیکی)

نام حساب	ارزش دفتری	ارزش مصفا
وجوه نقد	۹۶۰,—	۹۶۰,—
حساب دریافتی	۱,۴۴۰,—	۱,۴۴۰,—
موجودی کالا	۲,۴۰۰,—	۳,—,—
دارایی ثابت	۱۰,—,—	۱,—,—
استهلاک انباشته دارایی	(۲,—,—)	۹,—,—
		—
جمع دارایی ها	۱۰,۸۰۰,—	۱۴,۴۰۰,—
بدهی های جاری	۹۵۰,—	۱,—,—
حقوق صاحبان سهام		
صرف سهام عادی	۲,—,—	—
سود انباشته	۱,۸۵۰,—	—
جمع بدهی ها و حقوق صاحبان سهام	۱۰,۸۰۰,—	

پاسخ) ۱:

ارزش مصفا نه خالص دارایی ها شرکت فرعی = ۱۴,۴۰۰,— − ۱,—,— = $\boxed{۱۳,۴۰۰,—}$

(۲) هزینه‌های مستقیم + مازاد پرداختی = بهای تمام شده ترکیب تجاری

بهای تمام شده ترکیب تجاری = (۴۰۰۰ × ۳,۴۰۰) + ۲,۶۰۰,— + ۲۰۰,— = ۱۶,۱۴۰۰,—

(۳) سهم اصلی ارزش منصفانه خالص دارایی‌ها — بهای تمام شده ترکیب تجاری = سرقفلی

سرقفلی = ۱۶,۴۰۰,— − (۱۳,۴۰۰,— × ۱۰۰٪) = ۳,—۱—

(۴) برای ثبت در دفاتر شرکت تحصیل کننده خالص دارایی‌های شرکت فرعی به ارزش منصفانه ثبت می‌گردد.

موجودی نقد	۹۶۰,—
حساب دریافتنی	۱,۴۴۰,—
موجودی کالا	۳,—۱—
دارایی ثابت	۹,—۱—
سرقفلی	۳,—۱—
بدهی جاری	۱,—۱—
سهام عادی	۴,—۱—
صرف سهام عادی	۹,۶۰۰,—
موجودی نقد	۲,۸۰۰,—

(۴۰ × ۱,—) ⟶ ۴,—۱—

۴۰۰۰ (۳۴۰ − ۱۰۰) ⟶ ۹,۶۰۰,—

۲,۶۰۰,— + ۲۰۰,— ⟶ ۲,۸۰۰,—

شرح : بابت ثبت ترکیب تجاری

Scanned by TapScanner

مثال ۵) با توجه به اطلاعات مثال قبل با فرض اینکه ارزش بازار هر سهم علی‌الحساب تحقیق گشته در تاریخ ترکیب مبلغ ۲۵۰۰ ریال باشد مطلوب است: ۱) محاسبه ارزش مصفای دارایی‌های فرعی

۲) محاسبه بهای تمام شده ترکیب تجاری

۳) محاسبه سرقفلی

پاسخ:

(۱) ارزش مصفای دارایی‌های فرعی = ۱۲,۴۰۰,۰۰۰ − ۱,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۳,۴۰۰,۰۰۰

(۲) بهای تمام شده ترکیب تجاری = (۴۰۰۰ × ۲۵۰۰) + ۲,۶۰۰,۰۰۰ + ۲۰۰,۰۰۰ = ۱۲,۸۰۰,۰۰۰

(۳) سرقفلی = ۱۲,۸۰۰,۰۰۰ − ۱۳,۴۰۰,۰۰۰ = (۶۰۰,۰۰۰)

مابه‌ازای پرداختی سهام = (۲۵۰۰ × ۴۰,۰۰۰) = ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰

طبق بند ۱۵۰ استاندارد ۱۹ ایران، سرقفلی منفی در دفاتر شناسایی و ثبت می‌گردد. براساس همین استاندارد سرقفلی منفی به تناسب به دارایی‌های غیرپولی تعدیل شده تخصیص می‌یابد. بنابراین:

اقلام غیرپولی	ارزش منصفانه	سهم از سرقفلی منفی	کاهش به قدر سرقفلی	اقلام غیرپولی بعد کاهش
موجودی کالا	۳,۰۰۰,۰۰۰	۲۵٪	۱۵۰,۰۰۰	۲,۸۵۰,۰۰۰
دارایی ثابت	۹,۰۰۰,۰۰۰	۷۵٪	۴۵۰,۰۰۰	۸,۵۵۰,۰۰۰
	۱۲,۰۰۰,۰۰۰	۱۰۰٪	۶۰۰,۰۰۰	۱۱,۴۰۰,۰۰۰

موجودی نقد ۹۷۰ـ

حساب‌های دریافتنی ۱,۴۴۰ـ

موجودی کالا ۲,۸۵۰ـ

دارایی ثابت ۸,۵۵۰ـ

حساب‌های پرداختنی ۱,۰۰۰ـ

مالیات بر ارزش افزوده پرداختنی ۴,۰۰۰ـ ⟵ (۱,۰۰۰ـ + ۳,۰۰۰ـ)

حقوق صاحبان سهام ۶,۰۰۰ـ ⟵ ۲(۲,۵۰۰ـ + ۱,۰۰۰ـ)

جمع کل ۲,۸۰۰ـ ⟵ ۲,۷۰۰ـ + ۱۰۰ـ

گزارش سنتز ترکیبی

داد به مثال بعد موجب حاصل این دارایی ها می گردد.

مثال: شرکت سهامی الملل در تیدغ اول تیر ماه سال ۱۴۱۰ خالص دارایی های شرکت سهند را در یک ادغام یک طرفه و ارزش زیر به پرتی حسابداری آن استفاده می کند. اطلاعات تراز نامه و نیز ارزش منصفانه دارایی ها و بدهی های شرکت سهند بدانامه بعد از تریک به شرح روبه روی باشند

نام حساب	ارزش دفتری	ارزش منصفانه
حساب دریافتنی	۳۰،۰۰۰	۳۰،۰۰۰
موجودی کالا	۵۰،۰۰۰	۵۵،۰۰۰
زمین	۱۵،۰۰۰	۶۰،۰۰۰
ساختمان	۴۰،۰۰۰	۸۰،۰۰۰
تجهیزات	۲۵،۰۰۰	۵۴،۰۰۰
علائم تجاری	—	۳۲،۰۰۰
جمع دارایی ها	۱۶۰،۰۰۰	۲۱۱،۰۰۰

کسور حساب	افزایش دوره‌ای	افزایش متصاعد
بدهی	۸۰٬۰۰۰	۱۸۰۰۰
اضافه پرداختی مالیات	۱۷۵٬۰۰۰	۱۷۵٬۰۰۰
جمع بدهی‌ها	۲۵۵٬۰۰۰	۲۵۵٬۰۰۰
حقوق صاحبان سهام:		
سهام عادی (۲۰۰۰ سهم)	۲۰۰٬۰۰۰	
صرف سهام عادی	۲۰۰٬۰۰۰	
سود انباشته	۱۰۱٬۰۰۰	
جمع بدهی و حق صاحبان سهام	۱۶۱٬۰۰۰	۲۱۱٬۰۰۰

سطور الف: با فرض آنکه شرکت اطلس بابت پیمان شرکت سهند ۳۲۰٬۰۰۰ ریال پرداخت و بابت حق الزحمه حسابداری ۵۰۰۰ ریال و نیز حق الزحمه وکلا ۷۰۰۰ ریال پرداخت گردیده باشد، مطلوب است:

۱. محاسبه افزایش متصاعد خالص دارایی شرکت حاصل شده (مربوط)

۲. بهای تمام شده سرمایه‌گذاری در شرکت سهند

۳. محاسبه سود عملیاتی تریلیک در صورت وجود

۴. انجام ثبت‌های لازم در دفاتر شرکت اطلس (اصلی)

حل: ۱. محاسبه خالص افزایش متصاعد دارایی‌های واحد تحصیل شده:

جمع بدهی‌ها به افزایش متصاعد − جمع دارایی‌های حاصله از افزایش متصاعد = خالص دارایی‌های تحصیل شده بر مبنای افزایش متصاعد

= ۲۱۱٬۰۰۰ − ۲۵۵۰۰۰ = ۲۸۶۰۰۰

۲. محاسبه بهای سرمایه‌گذاری:

یادآوری: مطابق با آیین‌نامه قانونی تهیه حسابهای تلفیقی، هزینه‌های مستقیم ترکیب به بهای تمام شده سرمایه‌گذاری اضافه می‌شود و بر این اساس، هزینه‌های حق الزحمه حسابداری و وکلا به مبلغ پرداختی بابت سرمایه‌گذاری اضافه می‌گردد بر این اساس داریم:

بهای ترکیب تجاری = ۳۲۰٬۰۰۰ + ۵۰۰۰ + ۷۰۰۰ = ۳۳۲٬۰۰۰

۳. محاسبه سرقفلی:

سرقفلی = بهای تمام شده سرمایه‌گذاری − خالص دارایی‌های تحصیل شده × سهم اطلس از افزایش متصاعد × ۱۰۰٪

سرقفلی = ۳۳۲۰۰۰ − ۲۸۶۰۰۰ × ۱۰۰٪ = ۴۶۱۰۰۰

۴- انجام ثبت های لازم در دفاتر شرکت اطلس:

۵

ح بیانتی	۲۰۰
موجودی ها	۵۵۰
اثاثیه	۶۰۰
ساختمان	۸۰۰
تعمیرات	۵۴۰
مطالبات تجاری	۳۲۰
سرقفلی	۴۶۰
بدهی های جاری	۸۰
اسناد پرداختنی بلندمدت	۱۷۰
سرمایه گذاری در سهام شرکت سعد	۲۴۲۰

شرح: تخصیص تمام شده سرمایه گذاری در سهام شرکت سعد به خالص دارایی های قابل تحصیل شده

ب) با فرض آنکه شرکت اطلس جهت تحصیل خالص دارایی های شرکت سعد تعداد ۶۰۰۰ سهم عادی ۱۰ ریالی با ارزش منصفانه (متعارف) هر سهم ۲۰ ریال منتشر نموده و هزینه حق الزحمه حسابداران و وکلا نیز به ترتیب ۵۰۰۰ ریال و ۷۰۰۰ ریال و نیز هزینه های اداری و فروش نیز مبلغ ۸۰۰۰ ریال پرداخت شده باشد.

مطلوبست:

۱- محاسبه ارزش منصفانه خالص دارایی های فروش

۲- محاسبه مبلغ سرمایه گذاری

۳- محاسبه سرقفلی تجاری در صورت وجود

۴- انجام ثبت های لازم در دفاتر شرکت تحصیل کننده

جواب:

۱) ارزش منصفانه خالص دارایی های فروش = ۳۱۲۰۰۰ - ۲۵۰۰۰ (۱-۷) = ۲۸۶۰۰۰

۲) جمع مبلغ تحصیل + ارزش منصفانه بابت ارائه پرداختی بابت سرمایه گذاری در سهام شرکت فروش = بهای تمام شده سرمایه گذاری

$$= (6000 \times 60) + (5000 + 7000) = 3720000$$

۲- اقلام ثبت‌ها: حساب دریافتنی ۳۰۰

موجودی نقد	۵۵۰۰۰
زمین	۹۵۰۰۰
ساختمان	۱۰۰۰۰۰
تجهیزات	۵۴۰۰۰
حقوق بانکی	۳۲۰۰۰
سرقفلی	۸۶۰۰۰
موجودی جاری	۸۰۰۰
وسایل پرداختنی متفرقه	۱۷۰۰۰
سهام عادی	۶۰۰۰۰ × ۱۰ = ۶۰۰۰۰۰
صرف سهام عادی	۳۰۰۰۰
زیان انباشته	۱۲۰۰۰۰

شرح: تخصیص بها تمام شده سرمایه گذاری در دارایی و بعهده پیتل شده

شرح م:

هزینه اداری و فروش	۸۰۰۰
وجه نقد	۸۰۰۰

شرح: بابت هزینه‌های م تحریک

ج: با توجه به آنکه شرکت اطلس بعهده پیتل خالص دارایی‌های حرکت معمولی تعداد ۵۰۰۰ سهم عادی دارای حق رای مانده‌اش اسمی هر سهم ۱۰ ریال و ارزش منصفانه هر سهم ۲۵ ریال مشترک بوده. مطلوب است:

۱- محاسبه ارزش منصفانه خالص دارایی‌های قابل رسیدن اصلی

۲- محاسبه سرقفلی تحریک

۳- محاسبه سرقفلی یا مازاد تخصیص نیافته منفی (سرقفلی منفی) در صورت وجود

۴- تخصیص سرقفلی منفی در صورت وجود بین دارایی‌های غیرپولی

۵- اقلام تعدیلات در دفاتر شرکت اصلی

سهم اول از ارزش سرمایه مالی دارایی ها = (۳۱۱۰۰۰ (دارایی) - ۲۵۰۰۰ (بدهی)) × ۱۰۰٪ = ۲۸۶۰۰۰

مشترک مرحله

۲

مشارکت تمام شده ترکیب = ۵۰۰۰۰ × ۴۵ = ۲۲۵۰۰۰

۳- مجانه مازاد (سرقفلی) مازاد تخصیص یافته منفی ↑

۲۲۵۰۰۰ - ۲۸۶۰۰۰ = (۶۱۰۰۰)

۴- تخصیص مازاد منفی بین دارایی ها غیر پولی : نکته : برای این منظور ابتدا سهم دارایی غیر پولی مورد نظر مرجع کل دارایی های غیر پولی محاسبه و این نسبت در مبلغ مازاد منفی ضرب و مبلغی که به دارایی مورد نظر تخصیص یافته محاسبه می گردد که این مبلغ از ارزش سرمایه غیر پولی یعنی تنزل کسر می گردد بر این اساس داریم :

کاهش

نام حساب	ارزش سرمایه	نسبتی از کل	مبلغ مازاد منفی	ارزش تخصیص یافته
ک	۵۵۰۰۰	۱۹٫۶٪	۶۱۰۰۰	۱۱٬۹۵۶
زمین	۶۰۰۰۰	۲۱٫۴٪	۶۱۰۰۰	۱۳٬۰۵۴
ساختمان	۸۰۰۰۰	۲۸٫۵٪	۶۱۰۰۰	۱۷٬۳۸۵
تجهیزات	۵۴۰۰۰	۱۹٫۲٪	۶۱۰۰۰	۱۱٬۷۱۲
علائم تجاری	۳۲۰۰۰	۱۱٫۳٪	۶۱۰۰۰	۶٬۸۹۴
	۲۸۰۰۰۰	۱۰۰٪		۶۱٬۰۰۰

ثبت

ح. دریافتنی		۳۰۰۰
موجودی کالا		۴۳۰۴۴
زمین		۴۲۹۴۶
ساختمان		۶۲۶۱۵
تجهیزات		۴۲۲۸۸
علائم تجاری		۲۵۱۰۷
بدهی جاری	۸۰۰۰	
اسناد پرداختنی - بلندمدت	۱۷۰۰۰	
سهام عادی	۵۰۰۰ × ۱۰ = ۵۰۰۰۰	
مازاد سهام عادی	۵۰۰۰ × (۴۵-۱۰) = ۱۷۵۰۰۰	

مترجم: ثبت تخصیص به شرکت ترکیب

۲۶

مثال: شرکت سهامی آلفا در تاریخ ۱۳۹۱/۱۲/۲۹ خالص دارایی‌های شرکت تا را در یک ارزیابی یک ملزم تعدیل نمود. در جریان ترکیب مبلغ ۲۰۰۱۰۰۰ ریال بابت هزینه‌های تشکیل ترکیب پرداخت گردیده است.

اطلاعات مربوط به مبلغ دفتری و ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت تا در این تاریخ به شرح زیر است:

عنوان حساب	مبلغ دفتری	ارزش منصفانه
وجوه نقد	۱۲۲۰۰۰۰	۱۲۲۰۰۰۰
ح. دریافتنی	۲۱۲۰۰۰۰	۲۱۶۰۰۰۰
ح. کالا	۳۲۰۰۰۰	۴۵۰۰۰۰
دارایی ثابت	۱۵۰۰۰۰۰	۱۳۵۰۰۰۰
استهلاک انباشته	(۶۰۰۰۰۰)	
ج. دارایی‌ها	۱۶۲۰۰۰۰	۲۱۴۶۰۰۰۰
بدهی‌های جاری	۱۴۲۵۰۰۰	۱۵۰۰۰۰۰
سهام عادی منتشره ۱۰۰ ریالی	۲۰۰۰۰۰۰	
صرف سهام عادی	۳۰۰۰۰۰۰	
سود انباشته	۲۷۷۵۰۰۰	
ج. بدهی و ح. صاحبان سهام	۱۶۲۰۰۰۰	

- بر اساس اطلاعات موجود و با توجه به این که عملیات ترکیب با استفاده از روش خرید صورت پذیرفته است:

هزینه الف: شرکت آلفا (تحصیل کننده) جهت تحصیل شرکت تا مبلغ ۳۹۰۰۰۰۰ ریال وجه نقد پرداخت و نیز ۷۵۰۰ سهم عادی ۱۰۰۰۰ ریالی با ارزش بازار هر سهم ۲۵۰۰ ریال را منتشر نمود. مطلوبست:

۱- محاسبه سهم اقلیت از ارزش منصفانه خالص دارایی‌های خریداری

۲- محاسبه بهای تمام شده ترکیب تجاری؟

۳- محاسبه سرقفلی ترکیب؟

۴- انجام ثبت‌های لازم در دفاتر شرکت آلفا؟

جواب: ۱) سهم اقلیت از ارزش منصفانه خالص دارایی‌های خریداری = (۲۱۶۰۰۰۰۰ − ۱۵۰۰۰۰۰۰) × ۱۰۰٪ = ۲۰۱۰۰۰۰

۲) بهای تمام شده ترکیب = [۳۹۰۰۰۰۰ + (۷۵۰۰ × ۲۵۰۰)] + ۲۰۰۱۰۰۰ = ۲۲۰۹۵۰۰۰

۳- محاسبه سرقفلی ترکیب

سرقفلی ترکیب = ۲۲۹۵۰۰۰ − ۲۰۱۰۰۰۰ = ۲۸۵۰۰۰۰

۴- انجام ثبت لازم در دفاتر شرکت آلفا

وجوه نقد ۱۳۴۰۰۰۰

ح دریافتی ۲۱۲۰۰۰۰

ح بانک ۴۵۰۰۰۰۰

دارایی های ثابت ۱۲۵۰۰۰۰

سرقفلی ۲۸۵۰۰۰۰

سهام عادی ۱۵۰۰۰۰۰

وجه نقد ۴۲۰۰۰۰۰

سهام عادی ۷۵۰۰ × ۱۰۰ = ۷۵۰۰۰۰۰

مازاد سهام عادی (۲۵۰۰۰۰۰ − ۱۰۰۰۰۰) × ۷۵۰۰ = ۱۱۲۵۰۰۰۰

شرح اثبات تریک

مرحله ۱ - شرکت آلفا جهت تبدیل حالص دارایی های تشریک شا مبلغ ۳۹۰۰۰۰۰ ریال و ۷۵۰۰ سهم عادی ۱۰۰۰ ریالی به ارزش هر سهم ۲۰۰ سهم ریال منتشر نمود مطلوبست: ۱- محاسبه سهم آلفا از ارزش منصفانه حالص دارایی تشریک شا

۲- محاسبه ب ت تریک تجاری ۳- محاسبه سرقفلی و یا سرقفلی منفی در صورت وجود

۴- تخصیص سرقفلی منفی در صورت وجود - دارایی های غیرپولی ۵- ارائه ثبت های لازم در دفاتر شرکت آلفا (اصلی)

جواب

سهم اصلی از ارزش منصفانه حالص دارایی های شرکت = (۲۱۶۰۰۰۰۰ − ۱۵۰۰۰۰۰) × ۱۰۰٪ = ۲۰۱۰۰۰۰۰

۲

سهام تمام شده تریک تجاری = [۳۹۰۰۰۰۰ + (۷۵۰۰ × ۲۰۰۰)] + ۳۰۰۰۰۰۰ = ۱۹۲۰۰۰۰۰

سرقفلی = ۱۹۲۰۰۰۰۰ − ۲۰۱۰۰۰۰۰ = (۹۰۰۰۰۰)

۴- تخصیص سرقفلی منفی به دارایی های غیرپولی غیرپولی

نام حساب	ارزش مستهلک	نسبت ارزش	مبلغ سرمایه‌گذاری منفعل	کاهش ثابت سهم ارزش‌های منفعل	انتقال به بودجه
۲ کامیون	۴۵۰۰۰۰	٪۲۵	۹۰۰۰۰۰	۲۲۵۰۰۰	۴۲۷۵۰۰۰
دارایی ثابت	۱۳۵۰۰۰۰	٪۷۵	۲۷۰۰۰۰۰	۶۷۵۰۰۰۰	۱۲۸۲۵۰۰۰۰
جمع	۱۸۰۰۰۰۰۰	٪۱۰۰		۹۰۰۰۰۰۰	

۵- ایام شت کالام در دفاتر شرکت آلفا (اصلی):

وجه نقد	۱۰۲۰۰۰	
ح. دریافتنی	۲۱۲۰۰۰	
۲ کامیون	۴۲۷۵۰۰۰	
دارایی ثابت	۱۲۸۲۵۰۰۰	
بدهی‌ها	۱۵۰۰۰۰	
سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی	۱۹۲۰۰۰۰	
سهام عادی	۷۵۰۰۰۰	۷۵۰ × ۱۰۰۰
صرف سهام عادی	۷۵۰۰۰۰	(۲۰۰۰ − ۱۰۰۰) × ۷۵۰
وجه نقد	۲۷۶۰۰۰	

مثال: شرکت پارس در یک ترکیب تجاری در تاریخ ۱۴۱۲/۱۲/۲۹ خالص دارایی شرکت ایران را جذب کرد

ارزش دفتری و منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت ایران در این تاریخ بلافاصله قبل از ترکیب به شرح زیر است:

ترازنامه شرکت ایران ۱۴۱۲/۱۲/۲۹

	ارزش دفتری	ارزش منصفانه		دفتری	ارزش منصفانه
وجه نقد	۲۶۴۰۰۰	۲۶۴۰۰۰	بدهی‌ها	۱۵۰۰۰۰	۱۴۴۰۰۰
۲ کامیون	۶۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	حقوق صاحبان سهام	۴۷۴۰۰۰	۷۲۰۰۰۰
ساختمان	۹۰۰۰۰۰	۲۴۰۰۰۰			
زمین	۲۱۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰			
جمع	۶۲۴۰۰۰	۸۶۴۰۰۰	جمع	۶۲۴۰۰۰	۸۶۴۰۰۰

با در نظر گرفتن اطلاعات فوق و اینکه عملیات با استفاده از ارزش نیز صورت پذیرفته است مرحله اول ←

حسابداری تحصیل سهام

بسیاری از حرفه‌مندی‌های از طریق تحصیل سهام انجام می‌پذیرد. در این نوع ترکیب دارایی‌ها و بدهی‌ها واحد تحصیل شده در دفاتر تحصیل کننده منعکس نگردیده، بلکه سرمایه‌گذاری در سهام عادی شرکت تحصیل شده در دفاتر آن ثبت می‌گردد. در این حالت نیز مانند روش خرید خالص دارایی‌ها به تمام شده سرمایه‌گذاری برمبنای ارزش مبادله‌ای سرمایه‌گذاری شده در خرید سهام و هزینه‌های دیگر جهت انجام ترکیب تعیین می‌شود.

شایان ذکر است اگر سرمایه‌گذاری مالی بعد از تحصیل در جهت تلفیق صورت‌های مالی تلفیقی حساب سرمایه‌گذاری در سهام واحد تحصیل شده به دارایی‌ها و بدهی‌های قابل تشخیص واحد تحصیل شده تخصیص داده می‌شود. نحوه تلفیق این صورت‌ها در فصل بعد بیان خواهد شد.

(۲۰)

تمایز تحصیل دارایی و تحصیل سهام: قرارداد های مبادله در روش ترکیب به:

- در تحصیل دارایی‌ها، بدهی‌ها واقعی ولی در تحصیل سهام دارایی‌های مالی مورد داد و ستد قرار می‌گیرند.
- کنترل در تحصیل دارایی نیست ولی در تحصیل سهام به طور غیر مستقیم صورت می‌پذیرد.
- در تحصیل دارایی‌ها تخصیص شرکت تحصیل کننده به سهولت امکان پذیر است ولی در تحصیل سهام چنین نیست.

در تحصیل سهام شرکت تحصیل کننده تعهد زیر را انجام می‌دهد:

۱- به صورت نقد یا غیر نقد ←
- سرمایه‌گذاری در سهام شرکت مزبور ××
- وجه نقد / اسناد پرداختنی ××

(در بخش بعدی)

شرح تحصیل سهام شرکت مزبور به صورت نقد یا غیر نقد

۲- در ازای صدور سهام ←
- سرمایه‌گذاری در سهام شرکت مزبور ××
- سهام عادی ×× (به ارزش بازار)
- شرح تحصیل سهام (ترکیب)
- صرف سهام عادی ××

۳- دارایی سایر دارایی ها:

سرمایه گذاری در سهام شرکت ب xx

سایر دارایی ها xx

شرح: تحصیل سهام (ترکیب)

در انجام عملیات حسابداری انجام ترکیب ها تجاری به عنوان تحصیل تلقی می شوند به بیان بهتر خود می تواند تحصیل یک واحد تجاری یا تحصیل خالص دارایی ها آن باشد. از آن جائیکه در مورد تحصیل سهام علاوه بر شناسایی رویداد ترکیب، حسابداری دیگر از نگری مال پس از ترکیب مطرح می گردد. لذا در این فصل مربوط به شناسایی رویداد ترکیب اکتفا نموده و روش های حسابداری دیگر از نگری سرمایه گذاری در سهام پس از ترکیب بین شرکتها که در آن شرکت تحصیل کننده به فعالیت (عملیات) خود ادامه می دهد در فصول بعد تشریح می گردد. بر این اساس برای تشریح موضوع عملیات حسابداری تحصیل سهام برای شرکت

(۲۱)

الف و ب مثال ذیل در فرضیه هایی بررسی می گردد.

مثال: با توجه به اطلاعات مثال ذیل، با فرض آنکه شرکت الف ۱۰۰٪ از شرکت ب را خریداری نموده باشد

مطلوبست: انجام ثبت ترکیب در هر یک از فرضیات مطرحه:

فرض اول: شرکت الف جهت تحصیل شرکت ب مبلغ ۷۵۱-۱- ریال پرداخت کرد.

ارار ۱۴۲۴

سرمایه گذاری در سهام - شرکت ب ۷۵۱-۱-

وجه نقد ۷۵۱-۱-

شرح: سرمایه گذاری در سهام شرکت ب

فرض دوم: شرکت الف جهت تحصیل شرکت ب مبلغ ۲۰۱-۱- ریال پرداخت کرد.

سرمایه گذاری در سهام شرکت ب ۱۲۰،۰۰۰،۰۰۰

وجوه نقد ۱۲۰،۰۰۰،۰۰۰

شرح: سرمایه گذاری در سهام شرکت ب

فرض سوم: شرکت الف جهت تحصیل کلیه سهام دارای حق رای شرکت ب مبلغ ۱۲۰۰۰۰۰۰ ریال پرداخت

۱ر۱ر۱۴۲۴

سرمایه‌گذاری در سهام شرکت ب ۱۲۰۰۰۰۰۰۰

وجوه نقد ۱۲۰۰۰۰۰۰۰

شرح: سرمایه‌گذاری در سهام شرکت ب

فرض چهارم: شرکت الف، جهت تحصیل کلیه سهام دارای حق رای شرکت ب، مبلغ ۲۵۰۰۰۰۰۰ ریال پرداخت

۱ر۱ر۱۴۲۴

سرمایه‌گذاری در سهام شرکت ب ۲۵۰۰۰۰۰۰

وجوه نقد ۲۵۰۰۰۰۰۰

شرح: سرمایه‌گذاری در سهام شرکت ب

فرض پنجم: شرکت الف جهت تحصیل سهام دارای حق رای شرکت ب مبلغ ۹۰۰۰۰۰۰۰ ریال پرداخت

۱ر۱ر۱۴۲۴

سرمایه‌گذاری در سهام شرکت ب ۹۰۰۰۰۰۰۰

وجه نقد ۹۰۰۰۰۰۰۰

شرح: سرمایه‌گذاری در سهام شرکت ب

۱۲

فرض ششم: شرکت الف جهت تحصیل کلیه سهام عادی دارای حق رای شرکت ب، تعداد ۱۰۰۰۰ سهم عادی دارای حق رای ۱۰۰۰ ریالی به ارزش بازار هر سهم ۱۲۰۰۰ ریال صادر نماید

۱ر۱ر۱۴۲۴

سرمایه‌گذاری در سهام شرکت ب ۱۲۰۰۰۰۰۰۰

سهام عادی ۱۰۰۰۰ × (۱۰۰۰) = ۱۰۰۰۰۰۰۰۰

صرف سهام عادی (۱۲۰۰۰ − ۱۰۰۰۰) × ۱۰۰۰ = ۱۱۰۰۰۰۰۰۰

شرح: سرمایه‌گذاری در سهام شرکت ب

فرض هفتم: شرکت الف جهت تحصیل کلیه سهام شرکت ب منتشره هایی، ارزش اسمی ۱۲۰۰۰۰۰۰ ریال و ارزش منصفانه ۱۳۵۰۰۰۰۰ ریال صادر کرده باشد.

۱/۱/ ۱۴۲۴	سرمایه گذاری در سهام شرکت ب	۱۲۰۰۰۰۰
	سود تحقق نیافته	۱۵۰۰۰۰
	استهلاک پرداختنی	۱۳۵۰۰۰۰

شرح: سرمایه گذاری در سهام شرکت ب

مرحله هشتم: شرکت الف جهت تحصیل کلیه سهام شرکت ب تعداد ۱۰۰ سهم عادی ۵۰ ریالی - ارزش بازار هر سهم ۱۲۰ ریال صادر نموده، و لازم است انجام عملیات ترکیب هزینه ها زیر نیز صورت پذیرفته است:

(هزینه حقوق حسابداران ۴۰۰۰۰ ریال، هزینه حقوق مشاوران حقوقی و وکلا ۶۵۰۰۰) بر این اساس ثبت ترکیب:

در تاریخ ۱۴۲۴	سرمایه گذاری در سهام شرکت ب	۱۳۰۵۰۰۰
	سهام عادی	۱۰۰۰۰۰ = ۱۰۰ × ۱۰۰۰۰
	صرف سهام عادی	۱۱۰۰۰۰۰ = ۱۰۰ × (۱۲۰ - ۱۰۰۰۰)
	وجه نقد	۴۰۰۰۰ + ۶۵۰۰۰ = ۱۰۵۰۰۰

شرح: سرمایه گذاری در سهام شرکت ب

۲۴

همان طور که در عملیات حسابداری تحصیل سهام ملاحظه گردید، افزایش یا کاهش در ارزش دارایی ها و بدهی ها در دفاتر شرکت تحصیل کننده گزارش نمی گردد. بلکه در این دفاتر فقط مبلغ مابه ازا ارائه شده برای تحصیل سهام شرکت فرعی ثبت می گردد. پس از تحصیل، برای تراز نامه تلفیقی، سرمایه گذاری در سهام عادی شرکت فرعی در مقابل حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی حذف و باقی حساب ها هر دو شرکت با یکدیگر جمع می گردند. تراز نامه در هر دو روش ترکیب شبیه به هم است. همچنین ثبت حذفی مذکور در دفاتر شرکت های اصلی و فرعی انجام نمی شود و صرفاً جهت تحصیل فرایند تلفیق صورت می پذیرد.

عملیات حسابداری ترکیب در دفاتر واحد تحصیل شده:

ترکیب از طریق تحصیل خالص دارایی ها:

در این حالت واحد تحصیل کننده، با سود ارائه دریافتی بابت فروش خالص دارایی ها را به همکار نموده، مبلغ دفتری دارایی و بدهی های خود را از دفاتر حذف می کند و در نهایت مازاد دریافتی نسبت به مبلغ دفتری خالص دارایی ها را در تثبیت خود را به عنوان سود حاصل از فروش ثبت می نماید پس از انجام شقوق کوره دارایی های باقی مانده تعادلی یا اوراق سهام دریافتی از شرکت تحصیل کننده که با توجه به اینکه واحد تحصیل کننده انحلال یافته است، بین سهامداران توزیع می گردد که در این صورت ثبت متوقف ماحصل سهام به همکار و وجوه نقد یا سرمایه گذاری در سهام شرکت تحصیل کننده بر حسب مورد دستانگاری می گردد.

بر این اساس ثبت های لازم عبارتند از: ۱- حالتی که در ازای فروش خالص دارایی ها شرکت وجه نقد دریافت

شرح: الف ثبت ترکیب:

وجوه نقد	xx
بدهی ها	xx
املاک انباشته دارایی ثابت	xx
دارایی ها	xx
سود حاصل از فروش خالص دارایی	xx

شرح: ثبت ترکیب

ب: تسهیم وجوه دریافتی بابت فروش خالص دارایی ها بین سهامداران:

سهام عادی	xx
صرف سهام عادی	xx
سود انباشته	xx
سود فروش خالص دارایی	xx
وجوه نقد	xx

شرح: تصفیه شرکت

۲- دارایی فروش خالص دارایی ها شرکت سهام تحمیل کننده صادر شده باشد:

الف: ثبت ترکیب

سرمایه گذاری در سهام - شرکت تحمیل کننده	۲۲
بدهی	۲۲
استهلاک انباشته دارایی ثابت	۲۲
دارایی	۲۲
سود فروش خالص دارایی	۲۲

شرح: ثبت ترکیب

ب: تقسیم سهام شرکت تحمیل کننده در پایان سال نسبت فروش خالص دارایی بین سهامداران؟

(۳۵)

سهامداران عادی	۲۲
صرف سهام	۲۲
سود انباشته	۲۲
سود حاصل از فروش خالص دارایی	۲۲
سرمایه گذاری در سهام شرکت تحمیل کننده	۲۲

شرح: تقسیم شرکت

۳- دارایی فروش خالص دارایی ها، سایر دارایی های شرکت تحمیل کننده دریافت شده باشد:

الف: ثابت فروش خالص دارایی ها

سایر دارایی - شرکت تحمیل کننده	۲۲
بدهی ها	۲۲
استهلاک انباشته دارایی ثابت	۲۲
دارایی	۲۲
سود فروش خالص دارایی	۲۲

شرح: فروش خالص دارایی

ب: تقسیم سایر دارایی شرکت تحمیل کننده بابت فروش خالص دارایی ها در بین سهامداران

سهام عادی	۲۲
صرف سهام عادی	۲۲
سود انباشته	۲۲
سود فروش خالص دارایی	۲۲
سایر دارایی شرکت تحمیل کننده	۲۲

شرح: تقسیم شرکت

تفکیک از طریق حقوق مالکانه ← باب حقوق مورد بحث

مثال: شرکت سهامی نسترن در تاریخ ۱۴۲۵/۴/۱ در یک ترکیب تجاری خالص دارایی های شرکت سهامی سیمین را در یک ادغام یک مرحله تحصیل نمود. و در عوض ترکیب مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال بابت هزینه های مستقیم ترکیب پرداخت نمود. اطلاعات مربوط به مبلغ دفتری و ارزش منصفانه دارایی ها و بدهی های شرکت سیمین در این تاریخ به شرح زیر است.

عنوان حساب	مبلغ دفتری	ارزش منصفانه
	۹۶۰۰۱ —	۹۶۰۰۱ —
وجوه نقد	۱۴۴۰۰۱ —	۱۴۴۰۰۱ —
ح. و اسناد دریافتنی	۳۱ —	۳۱ —
موجودی کالا	۲۴۰۰۰۱ —	۹۰۰۰۱ —
دارایی ثابت	۱۰۰۰۱ —	—
استهلاک انباشته دارایی	(۴۰۰۱ —)	—
جمع دارایی ها	۱۰۸۰۰۰۱ —	۱۴۴۰۰۰۱ —
بدهی ها	۹۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰
سهام عادی - ۱ ریالی	۶۰۰۰۱ —	—
مازاد سهام عادی	۲۰۰۰۱ —	—
سود انباشته	۱۸۵۰۰۱ —	—
جمع بدهی ها	۱۰۸۰۰۰۱ —	~~۱۴۴۰۰۰۱ —~~

۳۶

براساس اطلاعات فوق و با توجه به اینکه شرکت نسترن جهت تحصیل خالص دارایی شرکت سیمین مبلغ ۲۶۰۰۰۰ ریال وجه نقد پرداخت و نیز ۵۰۰۰ سهم عادی ۱۰۰۰ ریالی با ارزش هر سهم ۲۵۰۰ ریال منتشر نموده مطلوبست:

انجام عملیات حسابداری لازم در دفاتر شرکت سیمین (تحصیل شونده) در تاریخ تحصیل و نیز در پایان تصفیه

الف: ۱۴۲۴/۴/۱ بابت فروش خالص دارایی ها به نسترن

الف)

وجوه نقد	۲٬۶۰۰٬۰۰۰	
سرمایه گذاری در سهام شرکت مستر ل	۱۲۵٬۰۰۰	بازار ۲۵۰۰ × ۵۰۰۰
استاک انباشته دارایی	۴۱۰۰۰	
مبلغ سایر	۹۵۰۰۰	

وجوه نقد	۹۷۰۱
حساب‌های دریافتنی	۱٬۴۴۰۰
موجودی کالا	۲٬۴۰۰۰
دارایی ثابت	۱۰۰۰۰
سود حاصل از فروش خالص دارایی	۵٬۲۵۶

شرح: فروش خالص دارایی شرکت مستر ل

ب)

سهام عادی	۶۰۰۰۱
صرف سهام عادی	۲۱۰۰۰
سود انباشته	۱۸۵۰۱
سود حاصل از فروش خالص دارایی	۵۲۵۰۱
سرمایه گذاری در شرکت مستر ل	۱۲۵۰۰۱
وجوه نقد	۲۶۰۰۰۱

شرح: بابت تفسیر

(۲۷)

تعدیل تهاتام تنده ترکیب براساس رویدادهای آتی (تعهدات مشروط)

براساس بند ۲۳ استاندارد حسابداری شماره ۱۹ ایران در برخی از موافقت‌نامه‌های مربوط به ترکیب تجاری بین شرکت ترکیب کننده با ترکیب شونده ممکن است، تعهدات احتمالی برای شرکت ترکیب کننده در آینده ایجاد نماید. که معمولاً شرکای شرکت ترکیب کننده به انجام این تعهدات، مشروط به انجام یک یا چند رویداد است که در آینده ممکن است اتفاق بیفتد این تعهدات ممکن است پرداخت وجه، سایر دارایی‌ها و یا انتشار اوراق بهادار معمولاً مبلغ عادی اضافی برای شرکت تحصیل کننده دارایی یک بدهی احتمالی می‌باشد که در این مورد در یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی افشا و در صورت وقوع شرکت خریدار باید تعهدات اضافی خود را ایفا نماید برای این

اساس روش حسابداری برای پرداخت مازاد اضافی، ماهیت شرط و تعهدات مورد نظر بستگی دارد.
تعدیل های عام شده ترکیب در صورت وقوع یک یا چند رویداد آتی بیش بینی می گردد. دو نوع رویداد احتمالی آتی
عبارت اند از:

۱. رویداد مبتنی بر سود

۲. رویداد مبتنی بر قیمت اوراق بهادار

رویداد احتمالی مبتنی بر سود:

در این نوع از تعهدات مشروط که با عنوان حفظ یا دستیابی به سطح مشخصی از سود در دوره های معین آتی شناخته
می شود واحد تحصیل کننده متعهد می شود در صورتی که سود خالص واحد تحصیل شده در آینده مشخصی برابر و یا بیشتر از مبلغ معینی
باشد، مابه ازای اضافی به صورت صدور سهام جدید و یا وجوه نقد به سهامداران قبلی واحد تحصیل شده پرداخت کند.
نحوه برخورد با مابه ازای اضافی در این حالت در دفاتر تحصیل کننده:

در این نوع از تعهدات مشروط، در زمان مشخص شدن نتیجه رویداد احتمالی و اندازه گیری آثار آن مابه ازای اضافی
واگذار شده به شما تمام شده تحصیل اضافه شده و به عنوان سرقفلی شناسایی و ثبت می گردد. بنابراین در صورتی که
محتمل نبوده و نیز قابل اندازه گیری نباشد، به شما تمام شده منظور نمی گردد.

(۲۸)

رویداد احتمالی مبتنی بر قیمت اوراق بهادار:

در این نوع از تعهدات مشروط، که به عنوان حفظ قیمت سهام منتشر شده در دوره معین آتی شناخته می شود واحد تحصیل
کننده ارزش بازار سهام عادی خود را تا تاریخ معین در آینده تضمین می نماید. در این شرایط اگر در بازه زمانی معین
ارزش بازار سهام واحد تحصیل کننده کمتر از قیمت تضمین شده باشد، واحد تحصیل کننده ملزم به جبران تفاوت بین
ارزش بازار و تضمین شده از طریق پرداخت وجه نقد و یا صدور سهام جدید و تحویل به سهامداران قبلی واحد
تحصیل شده می باشد.

نحوه برخورد با مابه ازای امانی در این حالت در دفاتر تحصیل کننده:

در این نوع از تعهدات مشروط، در سال مشخص شدن نتیجه رویداد احتمالی و اندازه گیری آثار آن، مابه ازای اضافی واگذار شده متعهد به ارزش بجا تمام شده تحصیل شده و صرفاً منجر به کاهش صرف سهام می گردد.

شایان ذکر است: در صورتیکه در توافق نامه یک ترکیب تجاری هر دو تعهد مشروطه مطرح مد نظر باشد، برای آن بخش از مابه ازای اضافی که مرتبط با سطح مشخصی از سود می باشد، بجا تمام شده تحصیل افزایش یافته و برای آن بخش که مرتبط با حفظ ارزش بازار سهام تحصیل کننده می باشد، حساب صرف سهام عادی کاهش می یابد.

مثال: شرکت سهامی محمد برای خرید خالص دارایی های شرکت امیر تعداد ۱۵۰ سهم عادی ۱۰۰۰ ریالی به ارزش بازار هر سهم ۵۰۰۰ ریال صادر نمود. شرکت محمد تقاضا می کند ارزش بازار هر سهم صادره تا یک زمان مشخص ۵۰۰۰ ریال باشد. پس از بررسی ارزش بازار هر سهم این شرکت مبلغ ۴۰۰ ریال می گردد. بر این اساس ثبت لازم در دفاتر ترکیب کننده:

مطالبات ۱:

خالص دارایی ها	۷۵۰۰۰۰	
سهام عادی (۱۰۰۰ × ۱۵۰)		۱۵۰۰۰۰
صرف سهام عادی (۱۰۰۰ - ۵۰۰) × ۱۵۰		۷۵۰۰۰

۲۹

شرح: بابت ترکیب

مطالبات ۲: ثبت مابه ازای اضافی: الف: در صورتیکه سهام جدید منتشر شود

الف: در صورتی که سهام جدید منتشر شود:

در این مورد باید تعداد سهام اضافی که باید منتشر شود را به دست آورد:

قیمت بازار تعهد شده - قیمت بازار معادل = مبلغ کاهش ارزش هر سهم

(۱۰۰۰) = ۵۰۰ - ۴۰۰ = مبلغ کاهش ارزش هر سهم

مبلغ کاهش ارزش هر سهم × تعداد سهام = مبلغ کل کاهش ارزش

مبلغ کاهش ارزش = ۱۵,۰۰۰ × ۱۰۰ = ۱۵,۰۰۰,۰۰۰

تعداد سهام اضافی صادره = ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ÷ ۴,۰۰۰ = ۳۷۵۰ سهم

ثبت لازم

صرف سهام عادی	۳,۷۵۰,۰۰۰
سهام عادی	۳,۷۵۰,۰۰۰

شرح: انتشار سهام اضافی برای تعهد مشروط

در صورتیکه چه نقد پرداخت شود:

در ازای سهام اضافی

صرف سهام عادی	۱۵,۰۰۰,۰۰۰
وجه نقد	۱۵,۰۰۰,۰۰۰

شرح: پرداخت وجه اضافی برای تعهد مشروط

(۳۰)

مثال: شرکت الف در تاریخ ۱/۸/۱۴۲۷ یکصد سهام عادی دارای حق رای در جریان شرکت ب را از طریق صدور سهام عادی خریداری نموده است. بر اساس توافق نامه تفکیک تجاری، شرکت الف متعهد گردیده است که در صورتیکه سود خالص شرکت ب در سال ۱۴۲۸ مساوی یا بیشتر از ۵۰۰ ریال باشد سهام اضافی به ارزش بازار ۲۵۰۰ ریال صادر و در اختیار سهامداران قبلی شرکت ب قرار دهد. در پایان سال ۱۴۲۸ سود خالص شرکت ب بالغ بر ۱۲۰,۰۰۰ ریال محاسبه گردیده است. چنانچه ارزش بازار سهام شرکت الف در این تاریخ ۲,۰۰۰ ریال و ارزش اسمی آن ۱۰۰ ریال باشد مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفاتر شرکت الف بابت واگذاری سهام اضافی

پاسخ: ابتدا باید تعداد سهام اضافی محاسبه گردد:

۲۵۰۰ ÷ ۲,۰۰۰ = ۱۲۵۰ تعداد سهام اضافی

ثبت لازم

۱۴۲۸,۳,۲۹	
سرقفلی	۲۵۰,۰۰۰
سهام عادی	۱۲۵۰ × ۱۰۰
صرف سهام عادی	۱۲۵۰ × (۲,۰۰۰ − ۱۰۰) = ۲۵۰,۰۰۰

شرح: انتشار سهام اضافی برای تعهد مشروط

تمایل و گرایش در توافق با ترکیب که شرکت تحصیل کننده متعهد می گردد که در صورتی که سود ویژه شرکت تحصیل شده درآمد، شخص معادل ریال بیشتر از مبلغ معین باشد، شرکت خریدار ملزم به پرداخت مبلغ اضافی یا صدور سهام جدید بمنظور تعهدات باشد، تنها اضافی منجر به افزایش در دارایی ها و سرمایه گذاری می گردد.

چنانچه تنها پرداختی، مازاد بر ارزش منصفانه خالص دارایی های اولیه (سرمایه گذاری اولیه باشد) مبلغ اضافی به عنوان سرقفلی شناسایی می شود و به بهای سرقفلی شناسایی شده در زمان ترکیب اضافه می گردد

همچنین اگر بهای پرداختی کمتر از ارزش منصفانه خالص دارایی های اولیه (تحصیل شده در ترکیب) باشد، این امر موجب افزایش مجدد دارایی های تحصیل شده در زمان ترکیب می گردد، در این حالت پس از تخصیص اضافه پرداختی به دارایی نیز جاری و رسیدن ارزش آنها به ارزش منصفانه، باقی مانده به عنوان سرقفلی شناسایی و به سرقفلی ترکیب اضافه می شود. بر این اساس سرقفلی ترکیب طی عمر مفید برآوردی مستهلک و از طرفی

(۳۱)

مبلغ اضافی تخصیص داده شده به دارایی های غیر جاری نیز طی عمر مفید باقی مانده مستهلک می گردد

مثال: شرکت سهامی امیری در ازای ۱۴۲۸ فقره سهام عادی در ریال شرکت حسنی را از طریق انتشار سهام عادی تحصیل نمود. علاوه بر این در توافق نامه فوق، شرکت امیری متعهد گردید در صورتیکه سود ویژه شرکت حسنی در سال ۱۴۲۹ معادل یا بیشتر از ۱۲۱ ریال باشد سهام اضافی بالغ بر ۲۷۵۰۱ ریال صادر و به سهامداران شرکت تنها تحویل می نماید. با فرض تحقق شرط مذکور و در صورتیکه ارزش اسمی هر سهم از سهام شرکت امیری ۱۰۰ ریال و ارزش بازار آن ۳۷۵ ریال در پایان سال ۱۴۲۹ باشد، مطلوبست ثبت لازم در ۱۴۲۹/۱۲/۲۹ در دفاتر شرکت امیری با فرض اینکه مبلغ سرمایه گذاری اولیه بیش از خالص

اندوخته سرمایه دارایی‌ها تحمیل نشده باشد، اختصاص به سرمایه

تعداد سهام اسمی = ۲۷۵۰۰۰ ÷ ۲۷۵ = ۱۰۰۰

ثبت لازم

سرمایه قبلی ۲۷۵۰۰۰

سهام عادی ۱۰۰۰۰۰ × ۱۰۰ = ۱۱۰۰۰۰۰

صرف سهام عادی (۱۰۰۰۰۰ - ۲۷۵۰۰۰) × ۱۰۰ = ۲۷۵۰۰۰

شرح: انتشار سهام عادی براساس تعهد مشروط

مطلوبست ۲ اسهام ثبت لازم در دفاتر شرکت امیری در ۲۹، ۱۲، ۱۴۲۹ با فرض آنکه مبلغ بازار ۱۱۰۰۰۰ ریال، ساختمان ۴۰۰۰۰۰ ریال، تجهیزات اداری ۶۰۰۰۰۰ ریال، ماشین آلات تخصیص داده شود:

تعداد سهام اسمی انتشار یافته = ۲۷۵۰۰۰ ÷ ۲۷۵ = ۱۰۰۰

ثبت لازم ۲۹، ۱۲، ۱۴۲۹

ساختمان ۱۰۰۰۰۰۰

تجهیزات اداری ۶۰۰۰۰۰

ماشین آلات ۶۰۰۰۰۰

سرمایه ۱۷۵۰۰۰ (مابه التفاوت)

سهام عادی ۱۰۰۰ × ۱۰۰ = ۱۰۰۰۰۰۰

صرف سهام عادی (۱۰۰۰ - ۲۷۵) × ۱۰۰ = ۱۷۵۰۰۰

شرح: انتشار سهام عادی اضافی برمبنای تعهد مشروط

۳۲

مثال: شرکت سهامی حسینی در ازای ۱۴۳۰ جهت تبدیل کلیه سهام عادی در جریان شرکت سهامی تعداد ۱۰۰۰ سهم عادی ۱۰۰۰ ریالی دارای حق رای خود به ارزش بازار هر سهم ۴۵۰ ریال منتشر نمود همچنین در توافق با ترکیب شرکت حسینی متعهد گردیده است که قیمت بازار هر سهم از سهام صادر شده در تاریخ ۲۹، ۱۲، ۱۴۲۱، ۶۰۰ ریال افزایش یابد مطلوبست ثبت لازم در دفاتر شرکت (حسینی) در تاریخ از ۱۴۳۰ ←

سرمایه‌گذاری در سهام شرکت سعادی — ۱-۲۵۴

سهام عادی ۱۰۰۰ × ۱۰۰۰ = ۱۰۰۰۰۰۰

صرف سهام عادی (۱۰۰۰ - ۲۵۰۰) × ۱۰۰۰ = ۲۵۰۰۰۰۰

شرح: ثبت تعدیل ترکیب تجاری

مطالبت ۲) ثبت لازم در تاریخ ۲۹، ۱۲، ۱۴۳۱ در دفاتر شرکت حسینی با فرض آنکه ارزش بازار هر سهم عادی شرکت حسینی در این تاریخ ۵۰۰۰ ریال باشد.

پاسخ: از آن جا که شرکت حسینی قیمت بازار هر سهم عادی منتشره خود را در توافق نامه ترکیب تا پایان سال دوم (۲۹، ۱۲، ۱۴۳۱) ۶۰۰۰ ریال تعهد نموده است در این تاریخ باید (۱۰۰) × (۶۰۰۰ - ۵۰۰۰) ارزش هر ورقه سهم منتشره در ازای ترکیک سهام جدید منتشر یا معادل آن وجوه نقد به سهامداران قبلی شرکت سعادی پرداخت نماید بر این اساس:

مبلغ اضافی بابت تعداد (۱۰۰۰۰۰۰) - (۶۰۰۰ - ۵۰۰۰) × ۱۰۰ = ۲۰۰۰۰۰۰

تعداد سهام اضافی = ۲۰۰۰۰۰۰ ÷ ۵۰۰۰ = ۴۰۰۰

ثبت لازم در ۲۹، ۱۲، ۱۴۳۱

صرف سهام

سهام عادی ۴۰۰۰ × ۱۰۰۰ = ۴۰۰۰۰۰۰

صرف سهام عادی (۶۰۰۰ - ۵۰۰۰) × ۴۰۰۰ = ۴۰۰۰۰۰۰

شرح: انتشار سهام اضافی بر مبنای تعهدات مشروط

(۳۳)

ب: در صورتیکه در توافق نامه ترکیب جریان نامه ارائه به صورت نقد هم توافق گردیده باشد: ثبت لازم

۲۹، ۱۲، ۱۴۳۱

صرف سهام ۱۵۰۰۰۰۰

وجه نقد ۱۵۰۰۰۰۰

شرح: پرداخت وجوه نقد اضافی بر مبنای تعهدات مشروط

خرید های اجباری: خرید اجباری زمانی اتفاق می افتد که گروهی از مالکان که (عالباً مدیریت) شرکت جدیدی را
برای تحصیل یکجا سهام منتشر شده شرکت قبلی تأسیس نمایند. در این قبیل موارد گروه مدیریت تمام سهام عادی را
در شرکت قبلی مالک آن می باشد، را به شرکت تازه تأسیس واگذار می کند. بر این اساس پس از انتقال خالص دارایی ها
تحصیل بقیه سهام عادی از طریق استقراض صورت می پذیرد. بنابراین دارایی ها شرکت قدیم در شرکت تازه تأسیس ادغام
می گردد. بر این اساس بخش قابل توجهی از سرمایه شرکت جدید از طریق استقراض تأمین گردیده است.

روش حسابداری در این نوع خرید: حسابداری در شرکت جدید به ۲ بخش تقسیم می گردد

۱- بخش اول: تأمین مالی از طریق استقراض: خالص دارایی هایی که از طریق استقراض تأمین گردیده است بر
مبنای بهای تمام شده (ارزش منصفانه) محاسبه می شود. به بیان دیگر تحصیل دارایی در این موارد به عنوان خرید
تلقی می شود.

۲- بخش دوم: تأمین مالی از طریق گروه مدیریت: خالص دارایی هایی که از طریق گروه مدیریت تأمین گردیده
بر مبنای ارزش دفتری در دفاتر شرکت جدید منعکس می گردد

مثال: شرکت بامری ۱۵۰۰۰ سهم عادی منتشره و جاری داشته که ۱۵۰۰۰ سهم آن در اختیار مالکین گروه مدیریت
می باشند. گروه مدیریت در تاریخ ۱۴۲۱/۱/۱ شرکت صادقی را تأسیس و با شرکت بامری ادغام می کند. برای خرید
۱۳۵۰۰ سهم عادی نزد سایر سهامداران (غیر از مدیران) شرکت بامری مبلغ ۹۴۵۰۰ ریال از بانک تحت استقراض
شده است. اطلاعات شرکت بامری بلافاصله قبل از تشکیل شرکت صادقی

نام حساب	ارزش دفتری	ارزش منصفانه
خالص، اموال، ماشین آلات و تجهیزات	۲۷۱—	۷۲۱—
خالص سایر دارایی	۳۰—	۳۰—
مطلوبست: انجام عملیات حسابداری در دفاتر شرکت صادقی:	۳۰۱—	۷۵۱—

Scanned by TapScanner

با مبلغ داخل سرمایه گذاری گروه مدیریت شرکت باتری جدید ثبت می گردد طبق اساس دارایی

ارزش دفتری خالص دارایی ها × تعداد کل سهام در شرکت باتری ÷ تعداد سهام مورد اول در شرکت باتری ← مبلغ سرمایه گذاری گروه مدیریت شرکت باتری در شرکت صادق

ریال ۳۰۱ = ۳۰۱ × ۱۵۰۰۰ ÷ ۱۵۰۰ =

ثبت لازم:

سرمایه گذاری در شرکت باتری	۳۰۰۰
سهام عادی	۳۰۰۰

شرح: بابت سرمایه گذاری در شرکت صادق (جدید) توسط گروه مدیریت شرکت باتری (قدیم)

در ادامه استقراض از بانک در دفاتر ثبت می گردد.

وجوه نقد	۹۴۵۰
اسناد پرداختنی بلندمدت	۹۴۵۰

شرح: استقراض از بانک ملت

سپس به وسیله وجوه استقراض شده سایر سهام شرکت باتری خریداری و ثبت زیر در دفاتر صورت می پذیرد:

سرمایه گذاری در شرکت باتری	۹۴۵۰
وجوه نقد	۹۴۵۰

۴۵

شرح: بابت خرید ۱۳۵۰ سهم عادی شرکت باتری (قدیم)

در نهایت شرکت قدیم (باتری) با شرکت جدید (صادق) ادغام می گردد برای این منظور برای خالص دارایی های متعلق به گروه مدیریت شرکت باتری ۱۰٪ = ۱۵۰۰ ÷ ۱۵۰۰ به ارزش دفتری و خالص دارایی ها متعلق به سایر سهامداران شرکت باتری به ارزش منصفانه در دفاتر شرکت صادق (جدید) ثبت می گردد ۱۰۰ - ۱۰ = ۹۰

بر این اساس داریم

سهم گروه مدیریت از ارزش دفتری خالص اموال ماشین آلات و تجهیزات = ۲۷۰۰۰ × ٪۱۰ = ۲۷۰۰

سهم سایر سهامداران شرکت باتری (قدیم) از ارزش منصفانه خالص اموال، ماشین آلات و تجهیزات = ۷۲۰۰۰ × ٪۹۰ = ۶۴۸۰۰

۶۷۵۰۰

سهم سایرین از ارزش دفتری + ۳ درصد مدیریت از ارزش دفتری

۳۰۰۰ × ٪۱۰ + ۳۰۰۰ × ٪۹۰ =

اموال، ماشین آلات و تجهیزات	۶۷۵۰۰
سایر دارایی ها	۳۰۰۰
سرقفلی (با ۱۰ سال)	۲۷۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت باقری	۹۷۵۰۰

شرح: بابت ادغام شرکت قدیم (باقری) در شرکت جدید (صادقی)

در ثبت اموال حساب سرمایه گذاری در شرکت باقری از مانده حساب دفتر کل این حساب به شرح زیر آمده است:

مگر پس از ثبت سود و زیان این حساب با استفاده از تهاتر بستانکار می شود

مبلغی را به تعادل بین طرف بدهکار و بستانکار

به عنوان سرقفلی در دارائی شناسایی گردیده است.

سرمایه گذاری در شرکت باقری	
سرمایه گذاری در سهام	۲۰۰۰
بابت خرید سایر سهام شرکت باقری	۹۴۵۰۰
	۹۷۵۰۰

(۳۶)

۹۴۵۰۰

سرقفلی از رابطه زیر محاسبه می گردد: ۹۰٪ سرمایه گذاری

کسر شود:

خالص دارایی های تحصیل شده به ارزش دفتری (۲۰۰۰ - ٪۱۰)	۲۷۰۰۰
مازاد تهاتم شده نسبت به ارزش دفتری	۶۷۵۰۰
تخصیص به اموال، ماشین آلات و تجهیزات (۲۷۰۰۰ - ۲۷۰۰۰ - ۷۲۰۰)	۴۰۵۰۰
	۲۷۰۰۰

ترازنامه شرکت صادقی (جدید) پس از ادغام به شرح زیر است:

شرکت صادقی ترازنامه به تاریخ ۱۴۰۲/۱/۱

اموال، ماشین آلات و تجهیزات	۶۷۵۰۰	اسناد پرداختنی - بانک ملت	۹۴۵۰۰
سایر دارایی	۳۰۰۰	سهم عادی	۳۰۰۰
سرقفلی	۲۷۰۰۰		
ج. دارایی	۹۷۵۰۰	ج. بدهی و حقوق صاحبان سهام	۹۷۵۰۰

(۳۷)

نکته: ترکیب حسابداری خرید سهام امری متکی بر تئوری شرکت اصلی است که در فصل بعد تشریح می‌گردد.

مثال: شرکت صفری دارای ۲۰۰ سهم عادی در بازار می‌باشد که ۳۰۰ سهم از این سهام در مرکز مدیریت شرکت می‌باشد. در تاریخ ۲۹، ۱۲، ۱۳۳۴ مدیریت شرکت صفری با شرکت دیگری به نام شرکت کاظمی تأسیس می‌نماید. قیمت بازار هر سهم از سهام شرکت صفری ۲۰۰ ریال است. بنابراین شرکت کاظمی (جدید) مبلغ ۲۴۰۰۰۰ ریال از بانک صادرات دریافت وام نموده و با آن باقی مانده سهام شرکت صفری را خریداری می‌نماید. پس از خرید شرکت صفری توسط شرکت کاظمی شرکت صفری عملاً منحل می‌گردد. حقوق صاحبان سهام شرکت صفری در این تاریخ متشکل از ۱۰۰۰۰۰ سهام عادی و ۶۰۰۰۰۰ ریال سود انباشته می‌باشد و خالص دارایی‌های آن نیز بلافاصله قبل از ترکیب به شرح زیر می‌باشد:

نام حساب	ارزش دفتری	ارزش منصفانه
خالص دارایی‌های ملموس	۱۳۰۰۰۰۰	۲۸۰۰۰۰۰
خالص سایر دارایی‌ها	۳۰۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰۰
	۱۶۰۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰۰۰

۳۷

محاسبات انجام عملیات حسابداری لازم در دفاتر شرکت جدید کاظمی

۱- ثبت سرمایه‌گذاری گروه مدیریت در شرکت جدید:

برای این منظور ابتدا باید سهم گروه مدیریت از حقوق صاحبان سهام شرکت صفری را به دست آورد

حقوق صاحبان سهام شرکت صفری = سهام عادی + سود انباشته

۱۶۰۰۰۰۰۰ = ۶۰۰۰۰۰۰ + ۱۰۰۰۰۰۰

پس درصد مالکیت مدیریت در شرکت صفری نیز به صورت زیر محاسبه می‌شود

درصد مالکیت مدیریت در شرکت صفری = $\frac{۳۰۰۰}{۲۰۰۰}$ = ۱۵٪

بنابراین: سهم گروه مدیریت از حقوق صاحبان سهام شرکت صفری = ۱۶۰۰۰۰۰۰ × ۱۵٪ = ۲۴۰۰۰۰۰

۳۸

ثبت لازم: ۲۹، ۱۲، ۱۴۳۴

سرمایه‌گذاری در سهام شرکت صغری — ۲۴۰۰۱

سهام عادی — ۲۴۰۰۱

شرح: سرمایه‌گذاری گروه مدیریت شرکت صغری توسط شرکت کاظمی (خودی)

۲- ثبت وام دریافتی از بانک

وجوه نقد — ۳۴۱۰۰۱

اسناد پرداختنی - بانک صادرات — ۳۴۱۰۰۱

شرح: بابت استقراض از بانک صادرات.

۳- ثبت خرید باقی مانده سهام شرکت صغری:

سرمایه‌گذاری در سهام - شرکت صغری — ۳۴۰۰۰۰۰

وجوه نقد — ۳۴۰۰۰۰۰

شرح: بابت خرید ۸۵ درصد سهم از سایر مالکان

۴- ثبت ادغام در شرکت وهوف شرکت صغری

(۴۸)

برای این منظور ابتدا دارایی‌های بلندمدت و سایر دارایی‌ها قابل انتقال و ثبت در دفاتر شرکت کاظمی، به صورت زیر محاسبه می‌گردد:

دارایی‌های بلندمدت = (درصد مالکیت مدیریت × ارزش دفتری) + (درصد سایرین × منصفانه)

۲۵۷۵۰۱ = (۱۲۱۰۰۱ × ٪۱۵) + (۲۸۱۰۰۱ × ٪۸۵)

سایر دارایی‌ها = (درصد مالکیت مدیریت × ارزش دفتری) + (درصد سایر مالکان × ارزش منصفانه)

۱۰۶۵۰۱ = (۱۲۱۰۰۱ × ٪۸۵) + (۳۰۰۰۱ × ٪۱۵)

ثبت لازم:

دارایی‌های بلندمدت — ۲۵۷۵۰۱

سایر دارایی‌ها — ۱۰۶۵۰۱

سرمایه‌گذاری در سهام شرکت صغری — ۳۶۴۰۰۱

شرح: انتقال دارایی از شرکت صغری به کاظمی

(۵۹)

۱۲ - دارایی های نامشهود دکوره ی مشتمل کردن آن باید مشخص باشد.

Scanned by TapScanner

موارد امتیاز در روش خرید :

در ترکیب بهای واحد تحصیل کننده باید اطلاعات زیر را در یادداشت های توضیحی همراه صورت های مالی امتیاز کند :

۱- نام ، مشخصات و شرح مختصری درباره واحد تجاری تحصیل شده یا دارایی تجاری ترکیب شده

۲- تاریخ تحصیل باید در توافق نامه مشخص باشد

۳- دلایل ارائه برای ترکیب واحد تجاری ، سرمایه گذاری و ...

۴- درصد سهام عادی دارای حق رأی تحصیل شده بجریان ترکیب

۵- بهای تمام شده ترکیب - این ترتیب که چگونه ترکیب از طریق صدور سهام صورت پذیرد تعداد سهام منتشر شده و ارزش بازار و ارزش اسمی آن ها باید مشخص گردد و نیز چگونه ترکیب از طریق ارائه سایر دارایی ها صورت پذیرد مشخصات کامل دارایی و ارزش بازار آن نیز مشخص گردد .

۶- توصیف عواملی که منجر به ایجاد و شناسایی سرقفلی می گردد .

۷- توصیف ماهیت سرقفلی منتج از صورت وجود و مبالغ کمتر از ارزش منصفانه تعیین شده برای دارایی های غیرپولی قابل تشخیص

۸- نتایج عملیات واحد تجاری تحصیل شده از تاریخ تحصیل

۹- مبلغ زیان ناشی از کاهش ارزش دارایی های نامشهود و تعیین ارزش منصفانه آن ها

۱۰- اطلاعات مربوط به هر نوع تعهد مشروط

۱۱- مبالغ شناسایی شده برای هر طبقه از دارایی ها و بدهی های واحد تحصیل شده در تاریخ تحصیل