

نام مدرس: مهسا تقی پور

حسابداری پیشرفته ۲

آموزشکده فنی و حرفه ای دختران ارومیه

هدف کلی:

هدف اصلی از گذراندن درس حسابداری پیشرفته ۲ آشنا شدن دانشجویان حسابداری با نحوه تلفیق حسابهای شرکت اصلی و شرکتهای فرعی می باشد.

اهداف رفتاری:

بعد از گذراندن درس حسابداری پیشرفته ۲ باید بتوانید کلیه ثبت های حذفی در تلفیق حسابهای شرکت اصلی و شرکتهای فرعی را انجام دهید.

مقدمه

مهمترین هدف مدیریت یک واحد تجاری، افزایش ثروت سهامداران است. این هدف از طریق افزایش ارزش بازار سهام واحد تجاری امکان پذیر می گردد. واحدهای تجاری برای افزون سازی ارزش نیاز به افزایش بازده دارند، در دنیای اقتصادی پیچیده و پرچالش امروز کسب بازده از طریق سرمایه گذاری امکان پذیر است. به غیر از سرمایه گذاری بر روی پروژه های اقتصادی سودآور با توجه به تنگ تر شدن عرصه رقابت، واحدهای تجاری ناگزیر به ترکیب عملیات خود با واحدهای تجاری دیگر می باشند، هنگامی که دو یا چند واحد تجاری تحت کنترل مشترک قرار بگیرند ترکیب تجاری روی میدهد، به طور کلی ترکیب تجاری، واحدهای تجاری مستقل قبلی را به یکدیگر متصل می کند. هدف نهایی از انجام ترکیب تجاری معمولاً با افزایش سودآوری باشد اما بسیاری از شرکتها با یکپارچه نمودن عملیات خود به صورت افقی یا عمودی یا با تنوع بخشیدن به ریسک خود از طریق مجتمع نمودن (ترکیب ناهمگون) عملیات می توانند به بازدهی بیشتری دست یابند.

ترکیب و تلفیق

ترکیب شرکت ها

ترکیب شرکت ها یعنی یک شدن چند شرکت.

شرکت برای اینکه رشد نماید از دو روش زیر می تواند به آن دست پیدا نماید:

۱. رشد درونی: شرکت از درون رشد می نماید مانند اینکه سود انباشته با فرض صدور اوراق مشارکت انجام نماید.

۲. رشد بیرونی: شرکت از شرکتهای دیگر برای رشد خود استفاده می نماید.

انگیزه برای ترکیب

۱. انگیزه مالیاتی
۲. کاهش ریسک (مانند ریسک تامین قطعات یا مواد اولیه)
۳. دسترسی سریع به مواد اولیه
۴. استفاده ظرفیتهای خالی و بیکار

انواع ترکیب های تجاری

ترکیب تجاری را می توان از منظر نحوه دستیابی واحد تجاری به هم افزایی (فزونی ارزش یک مجموعه نسبت به مجموع ارزش اجزای متشکله آن است) و یا از منظر قانونی طبقه بندی کرد. از منظر نحوه دستیابی واحدهای تجاری به هم افزایی ترکیب تجاری به سه طبقه زیر تقسیم می شود:

۱. ترکیب افقی: به ترکیب واحد تجاری در فعالیت ها و بازارهای مشابه تجاری را گویند. مانند شرکت های ایران خودرو و سایپا که دارای فعالیت های یکسانی باشند.
۲. ترکیب عمودی: به ترکیب واحد تجاری با عملیات مختلف اما پشت سرهم یا در سطوح مختلف تولید یا توزیع کالا و یا ترکیبی از این فعالیت ها را گویند. مانند شرکت ایران خودرو و سایپو که سایپو تامین کننده مواد اولیه شرمات ایران خودرو می باشد.
۳. ترکیب نامتجانس: ترکیب واحد تجاری با محصولات و خدمات متنوع و غیرمرتبط به منظور کاهش ریسک های مربوط به خطوط تولیدی، تجاری و یا برای هموار سازی درآمدهای دوره ای را گویند. مانند شرکت های سرمایه گذاری که می توانند در ایران خودرو و هم در شرکت سیمان سرمایه گذاری نمایند.

از منظر قانونی (شخصیت حقوقی واحدهای تجاری پس از ترکیب) ، ترکیب های تجاری به سه طبقه زیر تقسیم می شود:

۱) **تحصیل:** هنگامی که یک واحد تجاری دارایی های مولد واحد یا واحد های تجاری دیگر را بدست می آورد و آن دارایی هایی را در عملیات خود بکار می گیرد، ترکیب تجاری را تحصیل می نامیم. نوعی از ترکیب های تجاری که در آن یک واحد تجاری کنترل عملیاتی بر امکانات مولد واحد تجاری دیگری را با تحصیل اکثریت سهام دارای حق رای در جریان آن واحد بدست می آورد نیز نوعی تحصیل است.

نکته ۱) در ترکیب تجاری به شکل تحصیل، واحد تجاری تحصیل شده مجبور نیست شخصیت حقوقی خود را از دست بدهد.

نکته ۲) هرگاه یکی از واحدهایی در حال ترکیب مالکیت بیش از نیمی از سهام با حق رای واحد دیگر را تحصیل نکرده باشد، در صورت وجود یکی از شرایط زیر به عنوان واحد تحصیل کننده محسوب می شود:

a) تسلط بر بیش از نصف حق رای واحد دیگر از طریق توافق با

سایر صاحبان سهام

b) توانایی راهبری سیاست های مالی و عملیاتی واحد دیگر از

طریق قانون یا توافق

c) توانایی نصب و عزل اکثریت اعضای هیئت مدیره یا سایر ارکان

اداره کننده مشابه واحد دیگر، در مواردی که کنترل واحد

تجاری در اختیار ارکان مزبور است.

۲) **ادغام (جذب) قانونی:** هنگامی که دو یا چند واحد تجاری با یکدیگر ترکیب

شوند و پس از ترکیب صرفاً یکی از واحدها موجودیت قانونی خود را حفظ کند

ادغام قانونی شکل یافته است. به عبارت دیگر ادغام زمانی روی می دهد که

یک واحد تجاری کنترل کل عملیات یک واحد دیگر را بدست آورد و سپس آن

واحد منحل شود.

۳) تلفیق (ادغام دوطرفه): به لحاظ حقوقی، تلفیق زمانی روی می دهد که یک شرکت تازه تاسیس، کنترل بر دارایی ها و عملیات دو یا چند واحد تجاری مستقل را بدست آورد و شخصیت حقوقی مستقل آنها را منحل نماید.

نکته ۳) در ترکیب تجاری به شکل تلفیق، یکی از واحدهای تجاری در حال ترکیب که قبل از ترکیب وجود داشته بر مبنای شواهد موجود به عنوان واحد تحصیل کننده مشخص می شود.

نکته ۴) در صورتی که ترکیب تجاری بیش از دو واحد تجاری در حال ترکیب را در برگیرد، یکی از این واحدها که قبل از ترکیب وجود داشته است، بر مبنای شواهد موجود باید به عنوان واحد تحصیل کننده شناسایی گردد. در چنین مواردی برای تعیین واحد تحصیل کننده، ملاحظاتی نظیر اینکه کدام یک ترکیب را آغاز کرده است و یا دارایی ها و یا درآمدهای کدام یک از این واحدها به میزان بااهمیتی بیشتر از سایرین است، در نظر گرفته می شود.

ترکیب واحدهای تجاری مستلزم ادغام مالکیت دو یا چند واحد تجاری است. ترکیب واحدهای تجاری می تواند اصطلاحاً به شکل ترکیب دوستانه یا ترکیب غیردوستانه انجام پذیرد. در ترکیب دوستانه مدیران شرکت های ترکیب شونده درباره موضوع و شرایط تجاری به توافق رسیده و مصوبه مجمع عمومی صاحبان سهام را اخذ می کنند. غالباً در چنین ترکیب هایی مبادله صرفاً مستلزم معاوضه دارایی ها یا سهام دارای حق رای است. در ترکیب غیردوستانه توافق در سطح مدیریت امکان پذیر نیست و موضوع از طریق توافق سهامداران شرکت ترکیب شونده و از طریق مناقصه امکان پذیر می گردد.

نکته ۵) ترکیب واحدهای تجاری ممکن است به وسیله تحصیل دارایی ها یا سهام دارای حق رای واحد تجاری دیگر انجام شود.

مثال ۱:

موجودیت قانونی موسسه سرمایه پذیر (ترکیب شونده) در کدام حالت منحل شده و از بین خواهد رفت؟

۱. جذب
۲. روش تجمع منافع
۳. تحصیل دارایی ها
۴. تحصیل سهام عادی

پاسخ: گزینه "۱"

مثال ۲:

در چه حالتی شرکت سرمایه پذیر شخصیت قانونی خود را حفظ می کند و به فعالیت خود ادامه میدهد و صورتهای مالی را نیز به صورت جداگانه تهیه خواهد کرد؟

۱. جذب
۲. روش خرید
۳. روش تجمع منافع
۴. تحصیل سهام عادی

پاسخ: گزینه "۴"

حسابداری ترکیب های تجاری

برای حسابداری ترکیب های تجاری دو روش خرید و اتحاد منافع وجود دارد. بر طبق استاندارد حسابداری ۱۹ ایران تحت عنوان " ترکیب های تجاری" از تاریخ ۱۳۸۵ /۱/۱ کلیه عملیات حسابداری ترکیب های تجاری باید به روش خرید انجام پذیرد.

روش اتحاد منافع

روش اتحاد منافع صرفاً هنگامی برای ترکیب های تجاری مناسب است که تداوم مالکیت وجود داشته باشد و به عبارتی مالکین واحدهای تجاری ترکیب شونده به مالکیت خود به عنوان مالکین شرکت حاصل از ترکیب ادامه دهند.

نکته ۶) در روش اتحاد منافع، حقوق مالکیت بر خالص دارایی ها، از یک گروه به گروه دیگر انتقال نیافته و تداوم مالکیت آشکار است.

روش خرید

وقتی یک دارایی خریداری می شود، برای کسب حقوق مالکیت دارایی تحصیل شده در معامله، ما به ازایی پرداخت می شود بنابراین برای ترکیب هایی که در آن، مالکین یک یا چند شرکت حقوق مالکیت خود را از دست می دهند، روش خرید مناسب است. در روش خرید از همان اصول پذیرفته شده حسابداری استفاده می شود که برای تحصیل و شناسایی سایر دارایی ها و بدهی ها از آن استفاده می کنیم. استفاده از روش خرید سبب می شود تحصیل یک واحد یا فعالیت تجاری همانند تحصیل یک دارایی به حساب گرفته شود. این روش حسابداری به این دلیل مناسب است که تحصیل معامله ای است که از طریق آن، کنترل خالص دارایی ها و عملیات یک واحد تجاری دیگر در ازای انتقال دارایی ها، تقبل بدهی یا صدور سهام، به دست

می آید. مبنای ثبت تحصیل در روش خرید، بهای تمام شده است و بهای تمام شده نیز بر اساس معامله زیربنای تحصیل، تعیین می شود.

واحد تحصیل کننده ممکن است علاوه بر مابه ازای خرید متحمل مخارجی شود که مستقیماً به ترکیب مربوط باشد. این مخارج شامل مخارج ثبت و انتشار اوراق بهادار و حق الزحمه های پرداختی به حسابداران حرفه ای، مشاورین حقوقی، ارزیابان و سایر مشاوران در ارتباط با ترکیب است. مخارج اداری و عمومی شامل مخارج دایره تحصیل و سایر مخارجی که نتوان مستقیماً به تحصیل مورد نظر ربط داد، جز بهای تمام شده ترکیب نیست و باید به محض وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود.

نکته ۷) مخارج اخذ تسهیلات مالی و انتشار اوراق مشارکت یا سهام، جزیی از رویداد تامین مالی است و در بهای تمام شده ترکیب تجاری منظور نمی شود.

واحد تحصیل کننده باید در تاریخ تحصیل، بهای تمام شده ترکیب تجاری را براساس ارزش منصفانه دارایی ها و بدهی های قابل تشخیص واحد تحصیل شده تخصیص دهد. هرگونه مابه التفاوت بین بهای تمام شده ترکیب تجاری سهم واحد تحصیل کننده از خالص ارزش منصفانه (متعارف) دارایی ها و بدهی های قابل تشخیص تحت عنوان سرقفلی یا مازاد بستانکار (سرقفلی منفی) شناسایی می گردد.

نکته ۸) واحد تحصیل کننده در تخصیص بهای تمام شده ترکیب، نباید بدهی های مربوط به زیان های آتی یا سایر مخارجی را شناسایی کند که انتظار می رود در نتیجه ترکیب تجاری واقع شود.

نکته ۹) استهلاک سرقفلی باید به عنوان هزینه دوره شناسایی شود.

نکته ۱۰) پس از شناخت اولیه، سرقفلی باید به بهای تمام شده پس از کسر استهلاک انباشته و زیان کاهش ارزش انباشته منعکس شود.

نکته ۱۱) اگر خرید سهام واحد تحصیل شده بجای ابتدای سال مالی در طی سال مالی صورت بگیرد سود تلفیقی در روش خرید برابر با سود شرکت اصلی به علاوه سود شرکت فرعی پس از تاریخ تحصیل خواهد بود.

مثال:

مبنای صحیح برای ارزشیابی دارایی های ثابت تحصیل شده در روش خرید تلفیق تجاری که در آن وجه نقد برای سهام عادی شرکت سرمایه پذیر پرداخت گردیده چیست؟

۱. ارزش متعارف جاری

۲. ارزش دفتری

۳. بهای تمام شده اولیه به علاوه مازاد قیمت خرید بر مبلغ دفتری دارایی های ثابت تحصیل گردیده.

۴. بهای تمام شده اولیه

پاسخ: گزینه "۱" در روش خرید خالص دارایی های قابل شناسایی بر مبنای ارزش متعارف (ارزش منصفانه) مورد شناخت قرار می گیرد.

مثال:

شرکت الف ۱۰٪ از سهام شرکت ب را به مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال در ازای صدور ۱۰۰۰ سهم ۸۰۰ ریالی به مبلغ هر سهم ۱۰۰۰ ریال و پرداخت ۱۰,۰۰۰ ریال بابت مشاوره ارزیاب خریداری کرد. مطلوب است ثبت مربوط به سرمایه گذاری در دفاتر شرکت خریدار.

پاسخ:

سرمایه گذاری در سهام شرکت ب	۱,۰۱۰,۰۰۰	(۱,۰۰۰,۰۰۰+۱۰,۰۰۰)
وجه نقد	۱۰,۰۰۰	
سهام عادی	۸۰۰,۰۰۰	(۸۰۰×۱۰۰۰)
صرف سهام	۲۰۰,۰۰۰	(اختلاف قیمت اسمی و بازار)

مثال:

شرکت بهار در ۱۳۹۷/۱/۱ اقدام به تحصیل ۹۰٪ از سهام شرکت پاییز نمود. با توجه به اطلاعات زیر سود انباشته تلفیقی در ۱۳۹۸/۱۲/۲۹ در روش خرید چند ریال است؟

شرکت پاییز (ریال)	شرکت بهار (ریال)	
۲۰۰۰	۴۰۰۰	مانده سود انباشته در ۱/۱/۱۳۹۷
۵۰۰	۱۰۰۰	سود ویژه حاصل از عملیات هریک در سال ۱۳۹۷
(۳۰۰)	۱۵۰۰	سود ویژه حاصل از عملیات هریک در سال ۱۳۹۸
۲۰۰	۵۰۰	سود سهام نقدی تقسیم شده سال ۱۳۹۷
۱۰۰	۳۰۰	سود سهام نقدی تقسیم شده سال ۱۳۹۸

پاسخ:

$$۲۹/۱۲/۱۳۹۷ \text{ در سود انباشته تلفیقی} = ۴,۰۰۰ + ۱,۰۰۰ + (۵۰۰ \times ۹۰\%) - ۵۰۰ = ۴,۹۵۰$$

$$۲۹/۱۲/۱۳۹۸ \text{ در سود انباشته تلفیقی} = ۴,۹۵۰ + ۱,۵۰۰ + (-۳۰۰ \times ۹۰\%) - ۳۰۰ = ۵,۸۸۰$$

مثال:

شرکت الف (تحصیل کننده) با پرداخت مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال وجه نقد و صدور ۱۰۰,۰۰۰ سهام عادی ۱۰ ریالی که ارزش بازار آن در زمان ترکیب ۱۵ ریال بود در یک ترکیب تجاری به روش خرید شرکت ب (تحصیل شونده) را جذب می کند. ارزش دفتری و منصفانه دارایی ها و بدهی های شرکت ب در تاریخ ترکیب تجاری به شرح زیر است:

ارزش منصفانه	ارزش دفتری	
۲۰۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	دارایی های پولی
۳۰۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	دارایی های غیر پولی
۵۰۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰۰	جمع دارایی ها
۲۸۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	بدهی ها
۲۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	خالص دارایی ها

مطلوب است: ثبت حسابداری مربوط به ترکیب تجاری و شناسایی خالص دارایی های تحصیل شده در دفاتر شرکت الف.

پاسخ:

$1,000,000 + (100,000 \times 15) = 2,500,000$	۲,۵۰۰,۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ب
۱,۰۰۰,۰۰۰	وجه نقد	
۱,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه - سهام عادی	
۵۰۰,۰۰۰	صرف سهام عادی	
	۲,۰۰۰,۰۰۰	دارایی های پولی شرکت ب
	۳,۰۰۰,۰۰۰	دارایی های غیر پولی شرکت ب
	۳۰۰,۰۰۰	سرقفلی
۲,۵۰۰,۰۰۰	سرمایه گذاری در ب	
۲,۸۰۰,۰۰۰	بدهی های شرکت ب	

$$2,500,000 - 2,200,000 = 300,000 \text{ سرقفلی}$$

مثال:

با توجه به اطلاعات مثال قبل فرض کنید ارزش بازار سهام عادی صادره توسط شرکت الف بالغ بر هر سهم ۱۱ ریال باشد و اقلام تشکیل دهنده دارایی های غیر پولی شرکت ب به شرح زیر است:

ارزش منصفانه	
<u>۶۰۰,۰۰۰</u>	موجودی کالا
۱,۵۰۰,۰۰۰	ساختمان
۹۰۰,۰۰۰	تجهیزات
<u><u>۳,۰۰۰,۰۰۰</u></u>	جمع

مطلوب است: ثبت حسابداری مربوط به ترکیب تجاری و شناسایی خالص دارایی های تحصیل شده در دفاتر شرکت الف

پاسخ:

	۲,۱۰۰,۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ب
۱,۰۰۰,۰۰۰	وجه نقد	
۱,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه - سهام عادی	
۱۰۰,۰۰۰	صرف سهام عادی	
$۲۱۰۰۰۰۰ - ۲۲۰۰۰۰۰ = (۱۰۰۰۰۰)$		مازاد بستانکار (سرقفلی منفی)

بر طبق استاندارد حسابداری ۱۹ ایران تحت عنوان ترکیب های تجاری هرگونه مازاد بستانکار باید به تناسب از ارزش منصفانه دارایی های غیر پولی قابل تشخیص کسر گردد.

$۱۰۰۰۰۰ \times (۶۰۰۰۰۰ \div ۳۰۰۰۰۰۰) = ۲۰۰۰۰$	مبلغ اختصاص یافته به موجودی کالا
$۱۰۰۰۰۰ \times (۹۰۰۰۰۰ \div ۳۰۰۰۰۰۰) = ۳۰۰۰۰$	مبلغ اختصاص یافته به تجهیزات
$۱۰۰۰۰۰ \times (۱۵۰۰۰۰۰ \div ۳۰۰۰۰۰۰) = ۵۰۰۰۰$	مبلغ اختصاص یافته به ساختمان

	۲,۰۰۰,۰۰۰	دارایی های پولی شرکت ب
(۶۰۰۰۰۰ - ۲۰۰۰۰)	۵۸۰,۰۰۰	موجودی کالای شرکت ب
(۱۵۰۰۰۰۰ - ۵۰۰۰۰)	۱,۴۵۰,۰۰۰	ساختمان شرکت ب
(۹۰۰۰۰۰ - ۳۰۰۰۰)	۸۷۰,۰۰۰	تجهیزات شرکت ب
	۲,۱۰۰,۰۰۰	سرمایه گذاری در ب
	۲,۸۰۰,۰۰۰	بدهی های شرکت ب

مثال:

فرض کنید در تاریخ ۱۳۹۱/۱/۱ شرکت الف ۱۰۰٪ شرکت ب را به مبلغ ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال به صورت نقد خریداری نمود. علاوه بر آن بابت حق الزحمه و حسابداری ۵۰۰,۰۰۰ ریال پرداخت نموده است. ترازنامه شرکت ب به ارزش دفتری و بازار به شرح زیر می باشد:

ارزش بازار	ارزش دفتری	شرح
۵۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	وجه نقد
۳۵۰,۰۰۰	۳۵۰,۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۶۰۰,۰۰۰	۴۵۰,۰۰۰	موجودی کالا
۱,۶۰۰,۰۰۰	۱,۳۰۰,۰۰۰	ساختمان (خالص)
۱,۴۰۰,۰۰۰	۱,۲۰۰,۰۰۰	تجهیزات (خالص)
۴,۴۵۰,۰۰۰	۳,۸۰۰,۰۰۰	جمع دارایی ها
۵۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	بدهی ها
		سهام عادی
	۱,۰۰۰,۰۰۰	
۳,۹۵۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰	صرف سهام عادی
	۱,۵۰۰,۰۰۰	سود انباشته
۴,۴۵۰,۰۰۰	۳,۸۰۰,۰۰۰	جمع بدهی ها و ح ص س

با توجه به اطلاعات ارائه شده مطلوب است:

I. ثبت زمانی سرمایه گذاری

II. شناسایی سرقفلی

انجام ثبت های لازم در دفاتر شرکت اصلی در پایان سال مالی.

پاسخ الف:

سرمایه گذاری در شرکت ب ۶,۵۰۰,۰۰۰
 وجه نقد ۶,۵۰۰,۰۰۰
 (۶,۰۰۰,۰۰۰ + ۵۰۰,۰۰۰)

پاسخ ب:

$$(1,000,000 + 800,000 + 1,500,000) = 3,300,000$$

$$6,500,000 - 3,300,000 = 3,200,000$$

ارزش دفتری ح ص س شرکت فرعی
مازاد پرداختی

$$600,000 - 450,000 = 150,000 \times 100\% = 150,000$$

$$1,600,000 - 1,300,000 = 300,000 \times 100\% = 300,000$$

$$1,400,000 - 1,200,000 = 200,000 \times 100\% = 200,000$$

افزایش ارزش موجودی کالا

افزایش ارزش ساختمان

افزایش ارزش تجهیزات

۶۵۰,۰۰۰

جمع افزایش یافته

$$3,200,000 - 650,000 = 2,550,000$$

سرقفلی