

دانشکده فنی و حرفه‌ای دختران یزد

حضرت رقیه (س)

حسابداری پیشرفته ۲

مدرس: سمانه خضری یزدی



جلسہ چہارم



## مرور مطالب:

روش های انجام ترکیب های تجاری:

۱- از طریق خرید خالص دارایی ها

۲- از طریق خرید سهام

حسابداری ترکیب های تجاری:

مرحله اول- تعیین بهای تمام شده ترکیب: عبارتست از وجه نقد و معادل وجه نقد پرداختی واحد

تحصیل کننده + مخارج مستقیم ترکیب

مخارج مستقیم ترکیب + وجه نقد و معادل وجه نقد پرداختی واحد تحصیل کننده = بهای تمام شده ترکیب



مرحله دوم- تعیین ارزش منصفانه خالص دارایی های تحصیل شده: دارایی ها و بدهی های تحصیل شده باید به ارزش منصفانه در دفاتر تحصیل کننده ثبت شود.

مرحله سوم- تخصیص تفاوت بهای تمام شده و ارزش منصفانه خالص دارایی ها:

الف- در صورتی که بهای تمام شده ترکیب  $<$  ارزش منصفانه خالص دارایی ها باشد  $\leftarrow$  سرقفلی مثبت

ب- در صورتی که بهای تمام شده ترکیب  $>$  ارزش منصفانه خالص دارایی ها باشد  $\leftarrow$  سرقفلی منفی

ج- در صورتی که بهای تمام شده ترکیب  $=$  ارزش منصفانه خالص دارایی ها باشد  $\leftarrow$  سرقفلی  $=$  صفر

**سرففلی منفی:**

سرففلی منفی در خرید با تخفیف ایجاد می شود و طبق استاندارد ایران سرففلی منفی ثبت نمیگردد،

بلکه صرف کاهش ارزش منصفانه دارایی های غیر پولی شرکت تحصیل شده می گردد.



**مثال:** شرکت فرشید در تاریخ ۱۳۸۱/۳/۱ در یک ترکیب تجاری با پرداخت مبلغ ۱,۳۰۰,۰۰۰ ریال وجه نقد و صدور ۲,۵۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی که ارزش بازار هر سهم آن ۲,۴۰۰ ریال بود، خالص داراییهای شرکت فرشاد را تحصیل نمود. همچنین شرکت فرشید در ارتباط با این ترکیب مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال هزینه های قانونی و ارزیابی پرداخت نمود. اطلاعات مربوط به مبلغ دفتری و ارزش منصفانه دارایی ها و بدهی های شرکت فرشاد در این تاریخ بشرح زیر است:

### **مطلوبست:**

(۱) محاسبه بهای تمام شده ترکیب تجاری، سرقفلی ناشی از تحصیل و انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

(۲) با فرض اینکه ارزش بازار هر سهم عادی شرکت فرشید در تاریخ ۱۳۸۱/۳/۱ مبلغ ۲,۰۰۰ ریال بوده باشد، محاسبات لازم را انجام و ثبت لازم را در دفتر روزنامه شرکت فرشید ارائه نمایید.



مبلغ دفتری ارزش منصفانه		
۴۸۰,۰۰۰	۴۸۰,۰۰۰	وجه نقد
۷۲۰,۰۰۰	۷۲۰,۰۰۰	مطالبات
۱,۵۰۰,۰۰۰	۱,۲۰۰,۰۰۰	موجودی کالا
۴,۵۰۰,۰۰۰	۵,۰۰۰,۰۰۰	دارایی های ثابت
-	(۲,۰۰۰,۰۰۰)	استهلاک انباشته
۷,۲۰۰,۰۰۰	<u>۵,۴۰۰,۰۰۰</u>	جمع دارایی ها
۵۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	بدهی های جاری
	۳,۰۰۰,۰۰۰	سهام عادی (مبلغ اسمی هر سهم ۱,۰۰۰ ریال)
	۱,۰۰۰,۰۰۰	صرف سهام عادی
	۹۰۰,۰۰۰	سود انباشته
<u>۶,۷۰۰,۰۰۰</u>	<u>۵,۴۰۰,۰۰۰</u>	جمع بدهی ها و حقوق صاحبان سهام



حل مسئله:

(۱) مرحله اول:

مخارج مستقیم ترکیب + معادل وجه پرداختی واحد تحصیل کننده + وجه نقد = بهای تمام شده ترکیب

$$1,300,000 + (2,400 * 2,500) + 100,000 = 7,400,000$$

مرحله دوم:

ارزش دفتری خالص دارایی ها  $\neq$  ارزش منصفانه خالص دارایی ها

تفاوت ارزش + ارزش دفتری خالص دارایی ها = ارزش منصفانه خالص دارایی ها

ارزش دفتری بدهی ها - ارزش دفتری دارایی ها = ارزش دفتری خالص دارایی ها

ارزش دفتری خالص دارایی ها  $= 5,400,000 - 500,000 = 4,900,000$

تفاوت ارزش	$1,500,000 - 1,200,000 = 300,000$	موجودی کالا
	$4,500,000 - 3,000,000 = 1,500,000$	دارایی های ثابت
	$1,800,000$	جمع

ارزش منصفانه خالص دارایی ها  $= 4,900,000 + 1,800,000 = 6,700,000$

مرحله سوم:

(درصد سرمایه گذاری \* ارزش منصفانه خالص دارایی ها) - بهای تمام شده ترکیب = سرقفی

$(6,700,000 * 100\%) - 7,400,000 = 700,000$  سرقفی مثبت



## ثبت در دفاتر ترکیب کننده (شرکت فرشید):

	۷۲۰,۰۰۰	مطالبات
	۱,۵۰۰,۰۰۰	موجودی کالا
	۴,۵۰۰,۰۰۰	دارایی های ثابت
	۷۰۰,۰۰۰	سرقفلی
	۵۰۰,۰۰۰	بدهی های جاری
	۹۲۰,۰۰۰	وجه نقد
$۴۸۰,۰۰۰ - ۱۰۰,۰۰۰ + ۱,۳۰۰,۰۰۰$	۲,۵۰۰,۰۰۰	سرمایه سهام عادی
$۲,۵۰۰ * ۱,۰۰۰$	۳,۵۰۰,۰۰۰	صرف سهام عادی
$(۲,۴۰۰ - ۱,۰۰۰) * ۲,۵۰۰$		



## ۲) مرحله اول:

مخارج مستقیم ترکیب + معادل وجه پرداختی واحد تحصیل کننده + وجه نقد = بهای تمام شده ترکیب

$$\text{مخارج مستقیم ترکیب} + \text{معادل وجه پرداختی واحد تحصیل کننده} + \text{وجه نقد} = \text{بهای تمام شده ترکیب}$$
$$1,000,000 + (2,500 * 2,000) + 1,300,000 = 6,400,000$$

## مرحله دوم:

ارزش دفتری خالص دارایی ها  $\neq$  ارزش منصفانه خالص دارایی ها

تفاوت ارزش + ارزش دفتری خالص دارایی ها = ارزش منصفانه خالص دارایی ها

ارزش دفتری بدهی ها - ارزش دفتری دارایی ها = ارزش دفتری خالص دارایی ها



ارزش دفتری خالص دارایی ها =  $۵,۴۰۰,۰۰۰ - ۵۰۰,۰۰۰ = ۴,۹۰۰,۰۰۰$

تفاوت ارزش =  $۱,۸۰۰,۰۰۰$

ارزش منصفانه خالص دارایی ها =  $۴,۹۰۰,۰۰۰ + ۱,۸۰۰,۰۰۰ = ۶,۷۰۰,۰۰۰$

### مرحله سوم:

(درصد سرمایه گذاری \* ارزش منصفانه خالص دارایی ها) - بهای تمام شده ترکیب = سرقفی

$(۳۰۰,۰۰۰) = ۶,۴۰۰,۰۰۰ - (۶,۷۰۰,۰۰۰ * ۱۰۰\%)$  سرقفی منفی

جمع ارزش منصفانه دارایی های غیر پولی =  $۱,۵۰۰,۰۰۰ + ۴,۵۰۰,۰۰۰ = ۶,۰۰۰,۰۰۰$

سهم کاهش موجودی کالا  $۱,۵۰۰,۰۰۰ / ۶,۰۰۰,۰۰۰ = ۷۵,۰۰۰$

$۳۰۰,۰۰۰ * \left\{ \right.$

سهم کاهش دارایی های ثابت  $۴,۵۰۰,۰۰۰ / ۶,۰۰۰,۰۰۰ = ۲۲۵,۰۰۰$



## ثبت در دفاتر ترکیب کننده (شرکت فرشید):

	۷۲۰,۰۰۰	مطالبات
۱,۵۰۰,۰۰۰-۷۵,۰۰۰	۱,۴۲۵,۰۰۰	موجودی کالا
۴,۵۰۰,۰۰۰-۲۲۵,۰۰۰	۴,۲۷۵,۰۰۰	دارایی های ثابت
۵۰۰,۰۰۰	بدهی های جاری	
۴۸۰,۰۰۰-۱۰۰,۰۰۰+۱,۳۰۰,۰۰۰	۹۲۰,۰۰۰	وجه نقد
۲,۵۰۰*۱,۰۰۰	۲,۵۰۰,۰۰۰	سرمایه سهام عادی
(۲,۰۰۰-۱,۰۰۰)*۲,۵۰۰	۲,۵۰۰,۰۰۰	صرف سهام عادی



## حسابداری تحصیل سهام:

در مواردی که ترکیب تجاری از طریق تحصیل سهام انجام می شود، دارایی ها و بدهی های واحد تحصیل شده در دفاتر تحصیل کننده ثبت نمی شود و واحد تحصیل کننده بابت سرمایه گذاری از حسابی تحت عنوان سرمایه گذاری در سهام شرکت فرعی استفاده می کند که ثبت آن به صورت زیر می باشد:

### ثبت در دفاتر ترکیب کننده:

سرمایه گذاری در سهام شرکت فرعی

\*\*

\*\*

وجه نقد/سرمایه سهام عادی

\*\*

صرف سهام عادی



**مثال:** با در نظر گرفتن اطلاعات مثال شرکت قادر و قدرت، مطلوبست: انجام ثبت های لازم در دفتر روزنامه شرکت قادر با دو فرض زیر:

**الف)** شرکت قادر با پرداخت مبلغ ۳۰ میلیون ریال تمامی سهام شرکت قدرت را خریداری می نماید.

**ب)** شرکت قادر با پرداخت مبلغ ۲۲ میلیون ریال و صدور ۲/۵۰۰ سهام عادی ۱/۰۰۰ ریالی که ارزش بازار هر سهم آن ۱/۲۰۰ ریال بود، تمامی سهام شرکت قدرت را خریداری می نماید.

**حل مسئله:**

**الف)**

سرمایه گذاری در سهام شرکت فرعی ۳۰

وجه نقد ۳۰

۳۰



(ب)

مخارج مستقیم ترکیب + معادل وجه پرداختی واحد تحصیل کننده + وجه نقد = بهای تمام شده ترکیب

$$\text{بهای تمام شده ترکیب} = 22 + (2/500 * 1/200) = 25$$

سرمایه گذاری در سهام شرکت قدرت

۲۵

وجه نقد

۲۲

سرمایه سهام عادی

۲/۵

$$2/500 * 1/1000$$

صرف سهام عادی

۰/۵

$$(1/200 - 1/1000) * 2/500$$



**مثال:** شرکت سعید در تاریخ ۱۳۸۱/۸/۱ در یک ترکیب تجاری کلیه سهام شرکت مسعود را با صدور یک فقره سفته سه ساله به مبلغ اسمی ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال که ارزش فعلی آن ۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال می باشد تحصیل نمود. هزینه های مستقیم و غیر مستقیم ترکیب به ترتیب به مبلغ ۱۸۰,۰۰۰ ریال و ۱۲۰,۰۰۰ ریال به طور نقد پرداخت شده است. **مطلوبست:** انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه شرکت سعید

**حل مسئله:**

سرمایه گذاری در سهام شرکت فرعی	۲,۶۸۰,۰۰۰	=	۲,۵۰۰,۰۰۰ + ۱۸۰,۰۰۰	=	۲,۶۸۰,۰۰۰	=	بهای تمام شده ترکیب
بهره تحقق نیافته	۵۰۰,۰۰۰						
هزینه	۱۲۰,۰۰۰						
اسناد پرداختنی	۳,۰۰۰,۰۰۰						
وجه نقد	۳۰۰,۰۰۰						
							۱۸۰,۰۰۰ + ۱۲۰,۰۰۰

