

حسابداری
پیشرفته
(۲)

تالیف

دکتر شکرالله خواجوی

و

ابراهیم ابراهیمی



ترکیب‌های تجاری

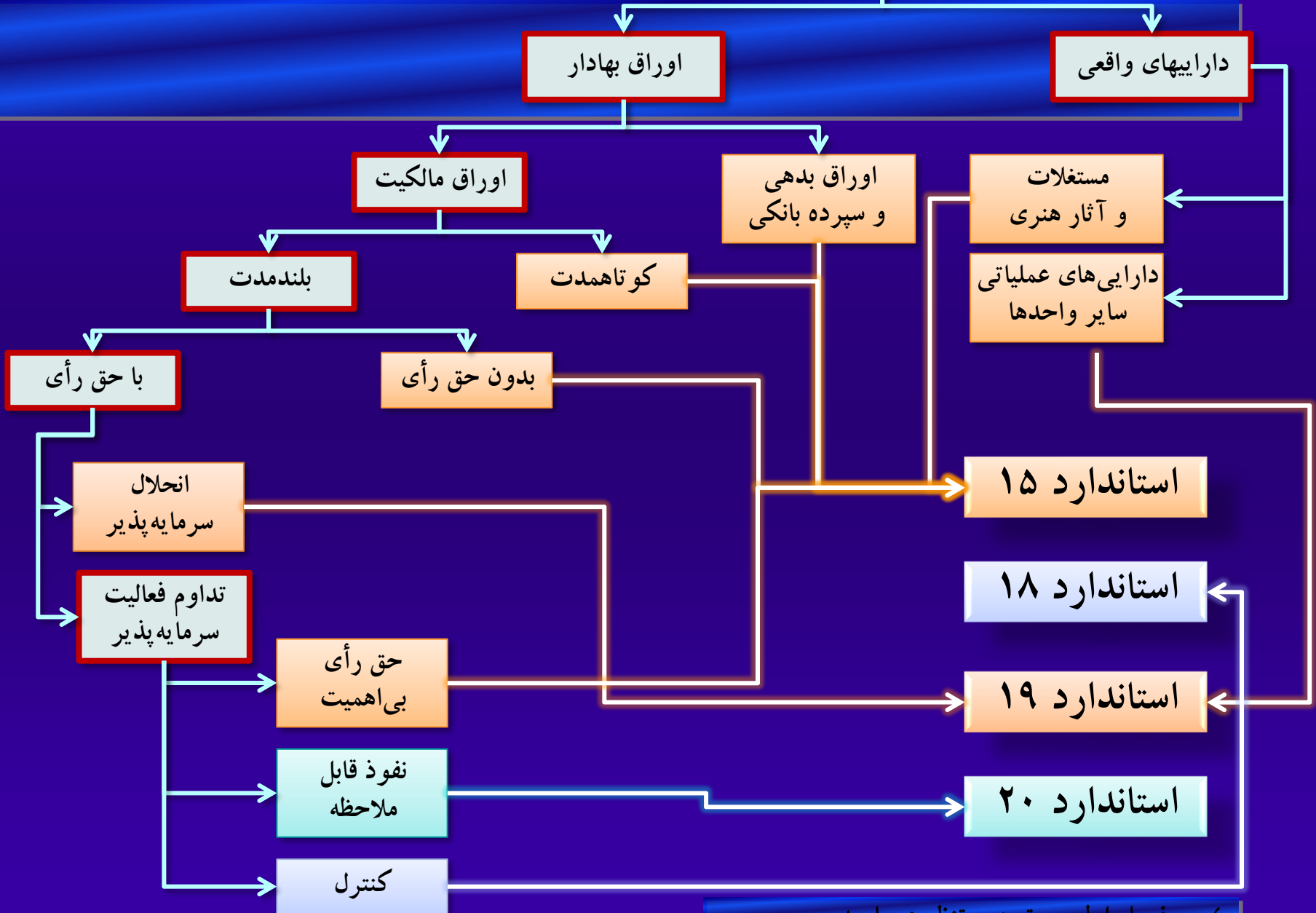
تعریف و دلایل ترکیب‌های تجاری

- ترکیب واحدهای تجاری واقعه یا رویدادی است که در آن دو یا چند واحد تجاری (یا خالص دارائیه‌های آنها) تحت کنترل یک شخصیت واحد، قرار می‌گیرد.

• دلایل ترکیب:

۱. رشد سریع
۲. مزیت‌های مالیاتی
۳. افزایش قدرت مدیریت
۴. صرفه‌جوئی‌های عملیاتی
۵.

سرمایه گذاری



انواع ترکیب‌های تجاری (نوع فعالیت)

- ترکیب افقی

دارای فعالیت مشابه با هم می‌باشند و واحد ترکیبی دارای قدرت انحصاری بیشتری خواهد بود.

- ترکیب عمودی

ترکیب شرکت‌هایی که ارتباط فروشنده - مشتری با هم دارند. در نتیجه کل بخش بیشتری از کل فرآیند تولید یک محصول در اختیار مجموعه شرکت‌های ترکیب شده قرار گرفته و امکان صرفه‌جویی بیشتری در هزینه‌ها فراهم می‌گردد.

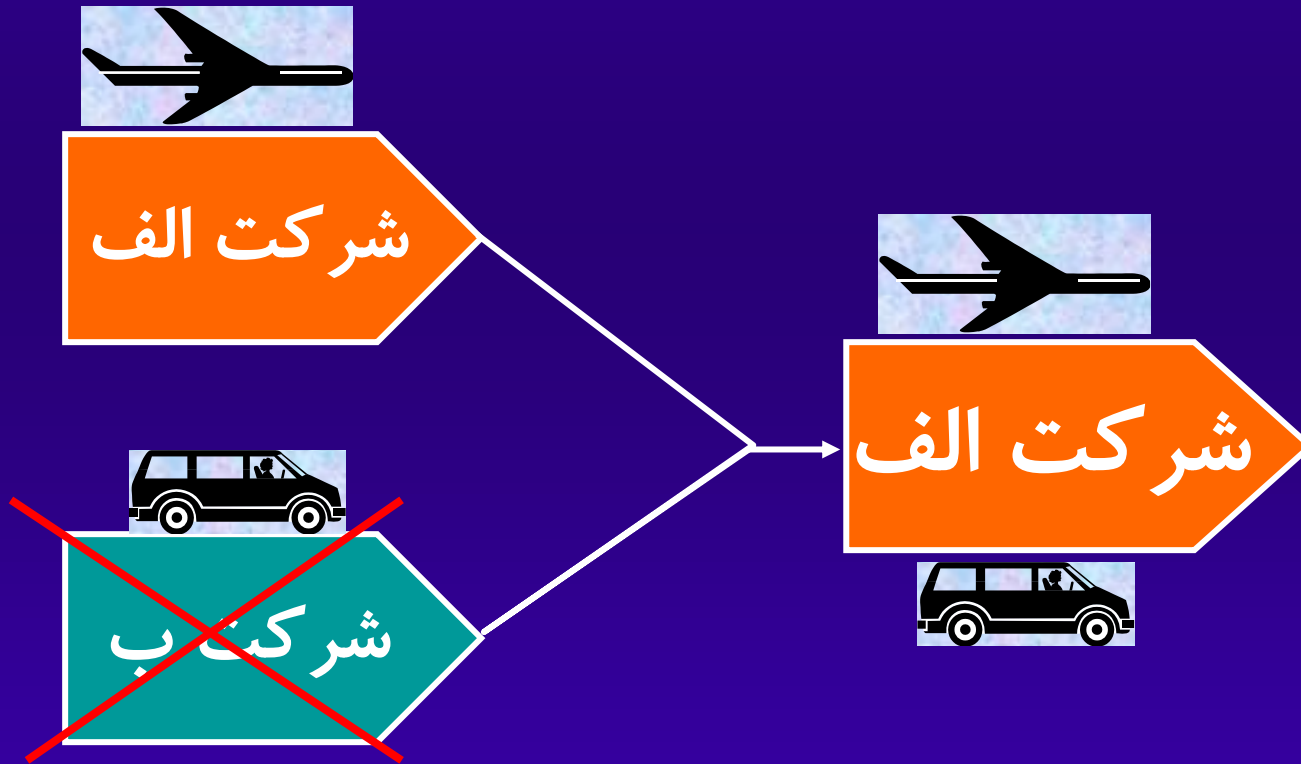
انواع ترکیب‌های تجاری

- ترکیب ناهمگن

ترکیب واحدهایی از صنایع مختلف. بر طبق تئوری پرتفو، تنوع در سرمایه‌گذاری، باعث کاهش ریسک سرمایه‌گذاری (بدون کاهش در بازده) می‌گردد. در حال حاضر، این تئوری، نظریه حاکم بر اکثر بازارهای مالی دنیا می‌باشد.

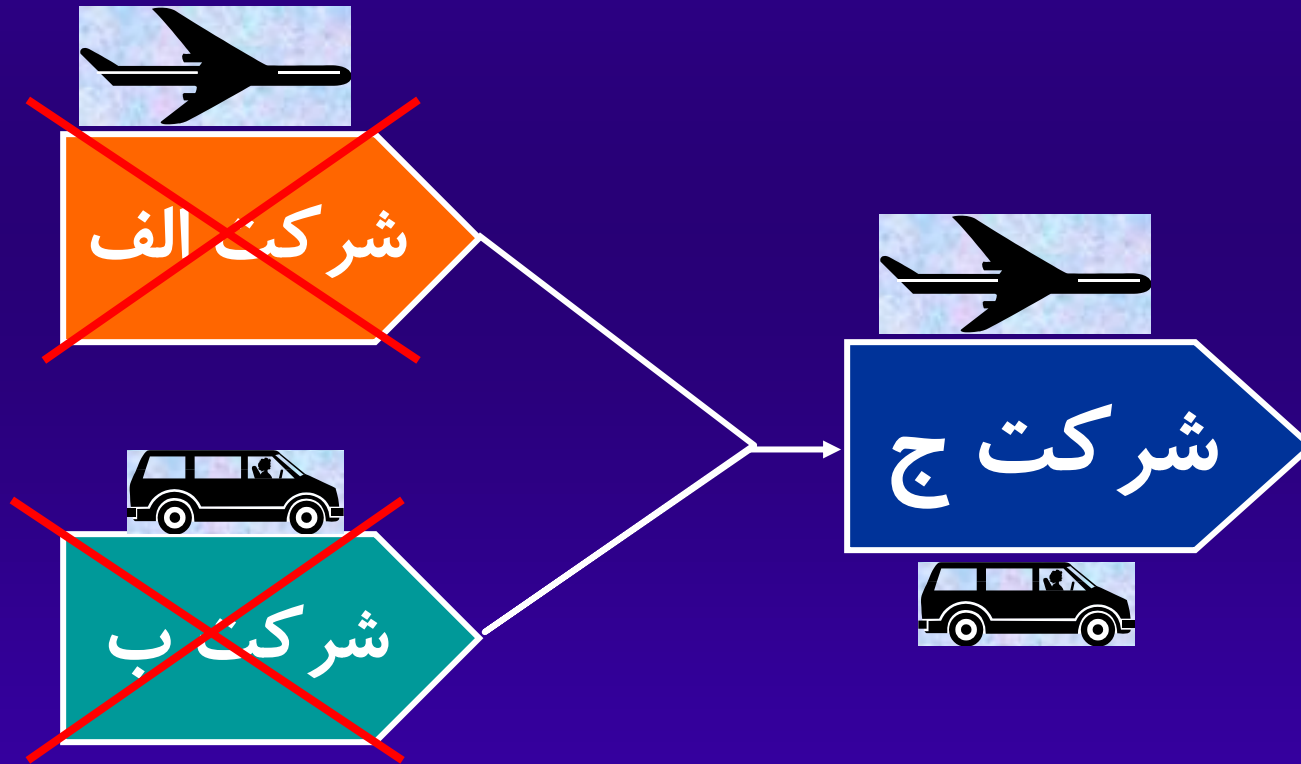
روشهای ترکیب واحدهای تجاری (سرنوشت واحدهای ترکیبی)

1. جذب: (Merger)



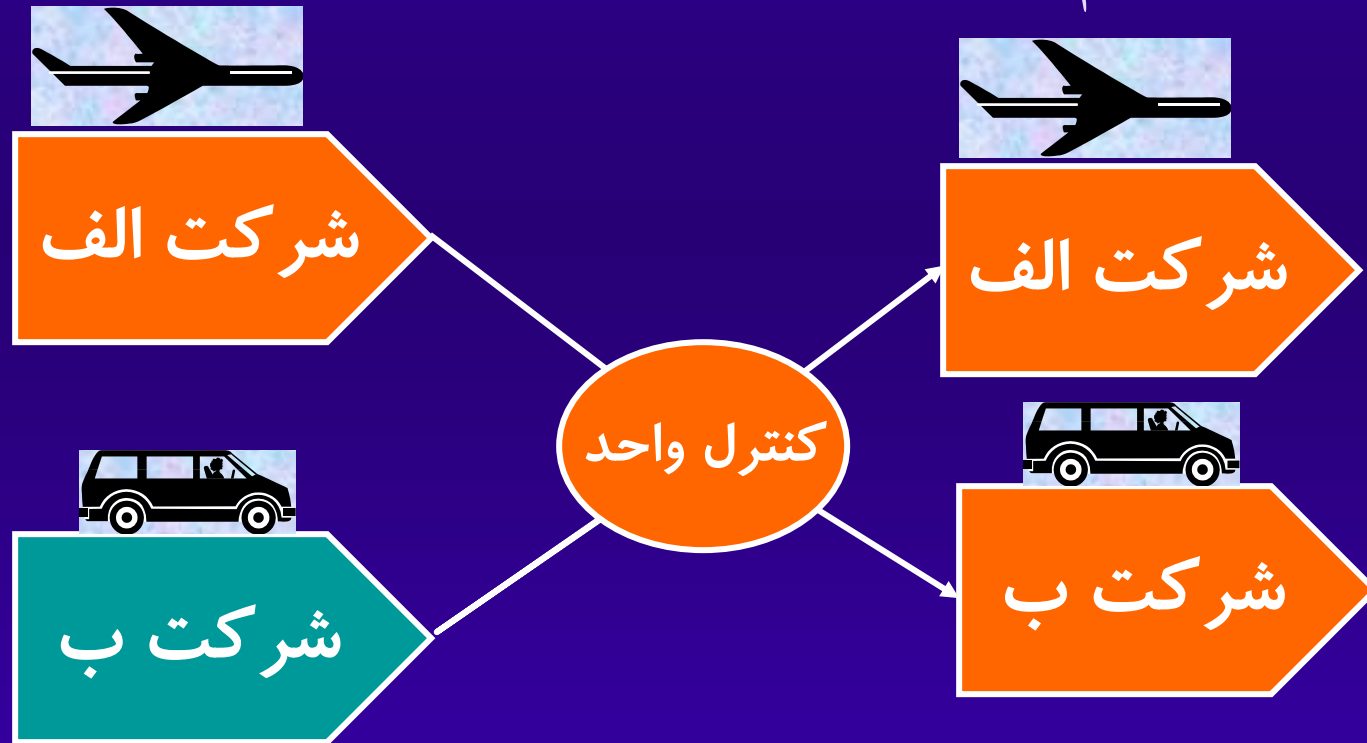
روشهای ترکیب واحدهای تجاری

2. تلفیق (Consolidation):



روشهای ترکیب واحدهای تجاری

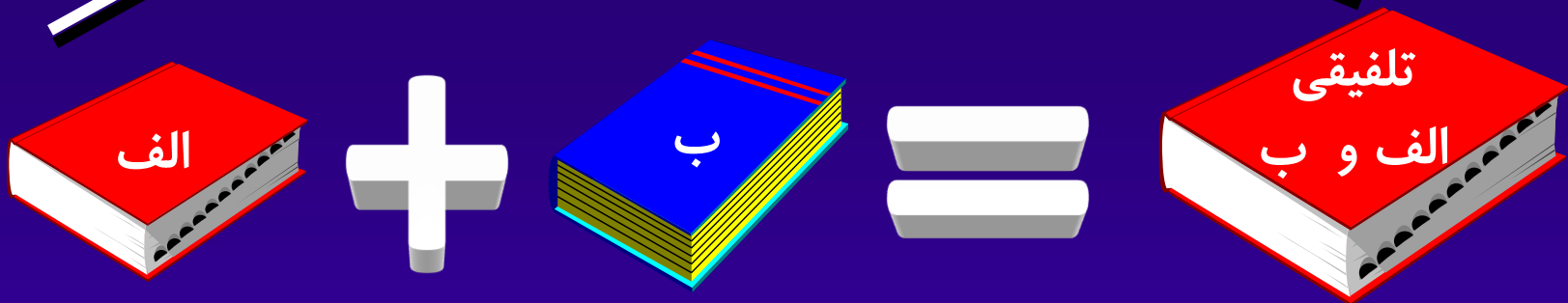
3. تحصیل سهام :



روشهای ترکیب واحدهای تجاری

3. تحصیل سهام :

صورت‌های مالی



شناسایی ترکیب (تحصیل) کننده

- شرکتی که کنترل مجموعه شرکتهای ترکیب شونده را در اختیار دارد، **کنترل کننده** آن مجموعه نامیده می شود.
 - در صورت پرداخت وجه نقد: **پرداخت کننده وجه نقد**
 - در صورت معاوضه سهام : **حقرای بیشتر**، مگر اینکه شرایط خلاف آنرا نشان دهد.
 - در صورت تساوی حدودی حق رای: ارزش منصفانه بالاتر داراییها
 - در صورت تساوی حدودی داراییها: هدایت مذاکرات یا شروع کننده مذاکرات

روشهای حسابداری ترکیب واحدهای تجاری

۱- روش خرید :

به تبع اصل بهای تمام شده، ارزش منصفانه مابه‌ازاء پرداختی، ملاک اندازه‌گیری سرمایه‌گذاری انجام شده می‌باشد و خالص داراییهای تحصیل شده نیز به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌گردند. هر گونه تفاوت بین این دو ارزش بعنوان **سرقفلی** تلقی می‌گردد.

محاسبه بهای تمام شده سرمایه‌گذاری (روش خرید)

- بهای تمام شده سرمایه‌گذاری در روش خرید متشکل از اقلام زیر می‌باشد:

1. ارزش منصفانه (نقدی) مابه‌ازاء پرداختی

2. هزینه‌های مستقیم ترکیب

3. مبلغ برآوردی "تعهدات احتمالی محتمل"

هزینه‌های ترکیب

- هزینه‌های مستقیم ترکیب (چند نمونه) :
 - ◀ هزینه‌های ثابتی
 - ◀ هزینه‌های حقوقی
 - ◀ هزینه‌های کارشناسی
 - ◀ هزینه حسابرسی (به شرطی که برای مقاصد ترکیب صورت گرفته باشد)
 - ◀ حق الزحمه بانک و سایر موسسات مالی

هزینه‌های ترکیب

- هزینه‌های غیرمستقیم (چند نمونه) :
 - ◀ هزینه‌های صدور و ثبت سهام
 - ◀ هزینه‌های صدور اوراق مشارکت
 - ◀ حقوق و مزایای مدیران و کارکنان درگیر در امور ترکیب

تعهدات احتمالی

- تعهداتی محتمل هستند که در نتیجه رویدادهای گذشته به وجود آمده و قطعیت تحقق یا عدم تحقق آنها بستگی به وقوع یا عدم وقوع رویدادهایی در آینده دارد.
 - تعهد قیمت سهام منتشره
 - تعهد قیمت داراییهای معامله شده در ترکیب
 - تعهد پرداخت پاداش در صورت وجود شرایط خاص، مثل رسیدن سود به یک حد خاص

تعهدات احتمالی

- محتمل
 - ◀ وقوع و در نتیجه پرداخت آن در آینده بیشتر از عدم وقوع آن است.
- ممکن
 - ◀ احتمال وقوع و عدم وقوع آن تقریباً یکسان است.
- بعید
 - ◀ تعهدی است که احتمال عدم وقوع آن بسیار قوی است.

تعهدات احتمالی

- محتمل

◀ در زمان ترکیب مبلغ آن برآورد و بعنوان یک بدهی در حسابها ثبت و در طرف مقابل بهای تمام شده سرمایه‌گذاری نیز به همان میزان افزایش پیدا می‌کند.

- ممکن

◀ مادامی که تحقق آن ممکن است، فقط در یادداشت‌های پیوست صورتهای مالی افشاء می‌گردد.

- بعید

◀ مادامی که تحقق آن بعید است، نیازی به افشاء ندارد.

تحقق تعهدات احتمالی

- در صورت تحقق یک تعهد احتمالی ممکن می‌باید این رویداد به نحوی در حسابها ثبت گردد که در صورت طبقه‌بندی آن بعنوان محتمل در تاریخ ترکیب با آن برخورد می‌شد.
- بعبارت ساده‌تر، مشابه با اصلاح اشتباهات با اهمیت سنوات قبل با این رویداد برخورد می‌شود.

تعیین بهای تمام شده ترکیب (مثال)

- شرکت الف با انتشار ۱۰۰ سهم ۱,۰۰۰ ریالی (ارزش منصفانه هر سهم ۵,۰۰۰ ریال) کل سهام شرکت ب را تحصیل نمود.
- هزینه‌های جانبی ترکیب عبارتند از: ۵۰,۰۰۰ ریال هزینه‌های مستقیم ترکیب و ۱۰,۰۰۰ ریال هزینه‌های مرتبط با ثبت و انتشار سهام.

تعیین بهای تمام شده ترکیب (مثال)

• شرکت الف تعهد نمود در صورتی که هر واحد از موجودیها انتقالی از شرکت ب را به قیمتی بیشتر از ۲۰۰ ریال به فروش برساند، کل مبلغ مازاد را به سهامداران قبلی شرکت ب پرداخت نماید.

– کل موجودیهای فوق‌الذکر ۵۰۰ واحد می‌باشند

– شرکت ب در تاریخ ترکیب، قرارداد غیرقابل فسخی با یک مشتری برای فروش ۱۰۰ واحد از این کالاها به قیمت هر واحد ۳۰۰ ریال دارد. این قرارداد قانوناً به شرکت الف منتقل می‌گردد.

تعیین بهای تمام شده ترکیب (مثال)

محاسبه بهای تمام شده ترکیب (سرمايه گذاري):

۵۰۰,۰۰۰

ارزش منصفانه مابه‌ازاء پرداختی (۱۰۰×۵۰۰۰)

۵۰,۰۰۰

هزینه‌های مستقیم ترکیب

۱۰,۰۰۰

ارزش تعهدات محتمل $\{100 \times (300 - 200)\}$

۵۶۰,۰۰۰

جمع بهای تمام شده

ثبت عملیات ترکیب

دفتر روزنامه عمومی

صفحه :

بستانکار	بدهکار	شرح
	۵۰۰,۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام شرکت ب
۱۰۰,۰۰۰		سهام عادی (۱۰۰×۱۰۰۰)
۴۰۰,۰۰۰		صرف سهام عادی (۱۰۰×۴۰۰۰)
		بابت ثبت تحصیل سهام شرکت ب
	۵۰,۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام شرکت ب
	۱۰,۰۰۰	هزینه انتشار سهام
۶۰,۰۰۰		وجوه نقد
		بابت ثبت پرداخت هزینه‌های جانبی ترکیب

ثبت عملیات ترکیب

صفحه :

دفتر روزنامه عمومی

بستانکار	بدهکار	شرح
۱۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام شرکت ب ذخیره تعهدات پراختنی بابت ثبت تعهدات محتمل الوقوع

تخصیص بهای تمام شده

• در کلیه ترکیبات تجاری می‌باید بهای تمام شده ترکیب به خالص دارائیهای تحصیل شده اختصاص یابد. این تخصیص در ترکیبات از نوع جذب و تلفیق در زمان ترکیب، با ثبت در دفاتر، و در ترکیب از نوع تحصیل سهام در زمان تهیه صورتهای مالی تلفیقی به انجام می‌رسد.

• حالات ممکن:

سرقفلی ← بهای تمام شده = ارزش منصفانه خالص دارائیها

← بهای تمام شده < ارزش منصفانه خالص دارائیها

← بهای تمام شده > ارزش منصفانه خالص دارائیها

سرقفلی منفی

سرقفلی

- مازاد بهای تمام شده بر ارزش منصفانه خالص دارائیهای تحصیل شده قابل تشخیص (بعنوان یک دارایی نامشهود گزارش می گردد).

- مثال: فرض کنید در مثال شرکتهای الف و ب، که بهای تمام شده سرمایه گذاری بالغ بر ۵۶۰,۰۰۰ ریال بود، خالص دارائیهای تحصیل شده از شرکت ب بشرح ترازنامه اسلاید بعدی بوده باشد.

خالص دارائیهای تحصیل شده

ترازنامه شرکت ب در تاریخ ترکیب

ارزش دفتری	ارزش منصفانه	ارزش منصفانه	ارزش دفتری	
۹۰,۰۰۰	۹۰,۰۰۰	بدهیهای جاری	۱۱۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰
۱۲۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰	بدهیهای بلندمدت	۶۴۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰
	۵۰,۰۰۰	سهام عادی		
	۱۵۰,۰۰۰	صرف سهام		
	۲۱۰,۰۰۰	سود انباشته		
<u>۲۱۰,۰۰۰</u>	<u>۶۰۰,۰۰۰</u>	جمع	<u>۷۵۰,۰۰۰</u>	<u>۶۰۰,۰۰۰</u>

$$\text{خالص دارائیهها} = 750,000 - 210,000 = 540,000$$

محاسبه سرقفلی

۵۶۰,۰۰۰
 (۵۴۰,۰۰۰)

 ۲۰,۰۰۰

بهای تمام شده سرمایه گذاری
 - ارزش منصفانه خالص دارائیهای تحصیل شده
سرقفلی

۵۶۰,۰۰۰
 (۴۱۰,۰۰۰)

 ۱۵۰,۰۰۰

بهای تمام شده سرمایه گذاری
 - ارزش دفتری خالص دارائیهها (۶۰۰,۰۰۰ - ۱۹۰,۰۰۰)
 - مازاد بهای تمام شده بر ارزش دفتری
 تفاوت ارزش منصفانه بر ارزش دفتری:

۱۰,۰۰۰
 ۱۴۰,۰۰۰
 (۱۳۰,۰۰۰) (۲۰,۰۰۰)

 ۲۰,۰۰۰

دارائیهای جاری
 دارائیهای ثابت
 بدهیهای بلندمدت
سرقفلی

ثبت عملیات ترکیب (در روش جذب)

صفحه : دفتر روزنامه عمومی

بستانکار	بدهکار	شرح
	۱۱۰,۰۰۰	دارائیهای جاری
	۶۴۰,۰۰۰	دارائیهای ثابت
	۲۰,۰۰۰	سرقفلی
۹۰,۰۰۰		بدهیهای جاری
۱۲۰,۰۰۰		بدهیهای بلندمدت
۵۶۰,۰۰۰		سرمایه گذاری در سهام شرکت ب
		بابت تخصیص بهای تمام شده به خالص دارائیهای تحصیل شده

سرقفلی منفی

- مازاد ارزش منصفانه خالص دارائیهای تحصیل شده بر بهای تمام شده سرمایه گذاری
- نحوه برخورد با سرقفلی منفی:

◀ استانداردهای حسابداری شماره ۱۹ :

صرف کاهش ارزش منصفانه داریهای غیر پولی می شود. در صورتی که مبلغ سرقفلی منفی بیش از ارزش منصفانه مذکور باشد، مبلغ باقیمانده به عنوان درآمد دوره ترکیب شناسایی می شود.

◀ سایر رویه های غیر قابل قبول:

- اصلاح ارزش منصفانه خالص دارائیهای غیر جاری

- درآمد انتقالی

سرقفلی منفی (مثال)

- فرض کنید که در مثال ترکیب شرکتهای الف و ب، ارزش منصفانه دارائیهای ثابت شرکت ب معادل ۷۰۰,۰۰۰ ریال باشد.

ارزش منصفانه خالص دارائیهای تحصیل شده:

۱۱۰,۰۰۰	دارائیهای جاری
۷۰۰,۰۰۰	دارائیهای ثابت
(۹۰,۰۰۰)	بدهیهای جاری
(۱۲۰,۰۰۰)	بدهیهای بلندمدت
<u>۶۰۰,۰۰۰</u>	ارزش منصفانه خالص دارائیهها

$$\text{سرقفلی منفی} = 560,000 - 600,000 = (40,000)$$

ترکیب به روش تلفیق

- تلفیق نوعی از ترکیب است که کلیه شرکتهای ترکیب شونده منحل و برای ادامه فعالیت آنها شرکت جدیدی به وجود می آید.
- سهامداران قبلی همه شرکتهای ترکیب شونده، سهامدار شرکت جدید خواهند بود.
- در نتیجه ترکیب شرکتهای، فقط مشتمل بر معاوضه سهام شرکت جدید در مقابل سهام شرکتهای منحل شده، می باشد.
- در نتیجه، معمولاً روش اتحاد منافع برای اینوع از ترکیبات مناسبتر است.

تلفیق - به روش خرید

- بر مبنای تجدید نظر به عمل آمده در استاندارد، این نوع از ترکیب نیز یک خرید تلقی خواهد شد، و پیشنهاد می شود، بشرح زیر در دفاتر شرکت جدید ثبت شود:
- ◀ سهام صادره برای ترکیب کننده به ارزش دفتری، و سهام صادره برای ترکیب پذیر به ارزش منصفانه ثبت شوند.
- ◀ هزینه های مستقیم ترکیب مربوط به ترکیب پذیر به بهای تمام شده سرمایه گذاری افزوده و بقیه به عنوان هزینه شناسایی شود.
- ◀ خالص دارایی های تحصیل شده از شرکت ترکیب کننده به ارزش دفتری، و خالص دارایی های تحصیل شده از سایر شرکتهای به ارزش منصفانه ثبت شوند.
- ◀ تفاوت بهای تمام شده سرمایه گذاری با جمع خالص دارایی های ثبت شده بعنوان سرقفلی شناسایی گردد.

تلفیق - به روش خرید - مثال

- فرض کنید که شرکت ج خالص داراییهای شرکتهای الف و ب را با انتشار ۱۰۰۰ و ۸۰۰ سهم ۱۰۰ ریالی (ارزش منصفانه هر سهم ۱۵۰ ریال) تحصیل نموده باشد.
- هزینههای جانبی مشتمل بر ۱۸,۰۰۰ ریال هزینه مستقیم و ۱۰,۰۰۰ ریال هزینه صدور سهام بوده است.
- خالص داراییها:

ارزش منصفانه

ارزش دفتری

۱۲۰,۰۰۰

۹۰,۰۰۰

شرکت الف

۱۱۰,۰۰۰

۸۵,۰۰۰

شرکت ب

تلفیق - به روش خرید - مثال

با فرض اینکه شرکت الف بعنوان ترکیب کننده تلقی شود:

- محاسبه سرقفلی:

- بهای تمام شده سرمایه گذاری

$$(۹۰,۰۰۰ + ۸۰۰ \times ۱۵۰ + ۸,۰۰۰)$$

- کسر می شود:

ارزش دفتری خالص دارائیهای الف

ارزش منصفانه خالص دارائیهای ب

سرقفلی

۲۱۸,۰۰۰

۹۰,۰۰۰

۲۰۰,۰۰۰

۱۱۰,۰۰۰

۱۸,۰۰۰

ادغام (تلفیق) - به روش خرید - مثال

صفحه :

دفتر روزنامه عمومی

بستانکار	بدهکار	شرح
	۲۱۰,۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام شرکتهای الف و ب
۱۸۰,۰۰۰		سهام عادی (۱۰۰ × ۱,۸۰۰)
۳۰,۰۰۰		صرف سهام (باقیمانده)
		بابت انتشار سهام برای ترکیب شرکتهای الف و ب به روش خرید
	۸,۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام شرکتهای الف و ب
	۲۰,۰۰۰	هزینه های جاری (انتشار سهام و ترکیب)
۲۸,۰۰۰		وجوه نقد
		بابت ثبت هزینه های جانبی ترکیب

ادغام (تلفیق) - به روش خرید - مثال

صفحه :

دفتر روزنامه عمومی

بستانکار	بدهکار	شرح
	۲۰۰,۰۰۰	خالص دارایی‌ها (۹۰,۰۰۰ + ۱۱۰,۰۰۰)
	۱۸,۰۰۰	سرقفلی
۲۱۸,۰۰۰		سرمایه‌گذاری در سهام الف و ب
		بابت تخصیص بهای تمام شده سرمایه‌گذاری

تحقق تعهدات احتمالی در دوره‌های بعد

- مثال ۱: فرض کنید که در طی سال بعد از ترکیب شرکت الف موفق به فروش تمامی ۴۰۰ واحد موجودیهای کالای تحصیل شده از شرکت ب به قیمت هر واحد ۲۸۰ ریال می‌گردد.
- در این صورت مبلغ ۳۲,۰۰۰ ریال $\{400 \times (280 - 200)\}$ ، طبق تعهد فیما بین باید به سهامداران قبلی شرکت ب پرداخت گردد.
- چنانچه این مبلغ نیز در زمان ترکیب بعنوان قریب‌الوقوع تلقی می‌شد، بهای تمام شده سرمایه‌گذاری و در نتیجه سرقفلی به همین میزان افزایش می‌یافت.

تحقق تعهدات احتمالی در دوره‌های بعد

دفتر روزنامه عمومی صفحه :

بستانکار	بدهکار	شرح
۳۲,۰۰۰	۳۲,۰۰۰	سرقفلی حسابهای پرداختی - سهامداران ب بابت ثبت تحقق تعهدات مربوط به موجودیهای کالا

تحقق تعهدات احتمالی در دوره‌های بعد

- مثال ۲: فرض کنید که شرکت الف علاوه بر تعهد فوق قیمت سهام منتشره خود را به مدت دو سال به مبلغ ۵۰۰۰ ریال تضمین نموده باشد.
- ثبت اولیه انتشار این سهام بشرح زیر بود:

۵۰۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت ب
۱۰۰,۰۰۰	سهام عادی (۱۰۰×۱۰۰۰)
۴۰۰,۰۰۰	صرف سهام (۱۰۰×۴۰۰۰)

تحقق تعهدات احتمالی در دوره‌های بعد

- فرض کنید در پایان سال دوم بعد از ترکیب، قیمت هر سهم شرکت الف به ۴۰۰۰ ریال کاهش یافته است .
- طبق تعهد فیما بین شرکت الف باید زیان سهامداران شرکت ب به مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال $\{ (5000 - 4000) \times 100 \}$ ، را جبران نماید.
- فرض کنید این مبلغ نقداً پرداخت گردد.
- چنانچه این مبلغ در تاریخ ترکیب پرداخت می‌شد و قیمت سهام نیز ۴۰۰۰ ریال منظور می‌شد، تنها مبلغ صرف سهام بمیزان ۱۰۰,۰۰۰ ریال کمتر از قبل ثبت می‌گردید

تحقق تعهدات احتمالی در دوره‌های بعد

بستانکار	بدهکار	شرح
۱۰۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰	صرف سهام وجه نقد بابت جبران زیان سهامداران شرکت ب بصورت نقد

چنانچه زیان سهامداران ب با انتشار سهام جدید از سوی شرکت الف جبران شود خواهیم داشت: (تعداد سهام جدید صادره $25 = 40000 \div 1000000$)

بستانکار	بدهکار	شرح
۲۵,۰۰۰	۲۵,۰۰۰	صرف سهام سهام عادی (۲۵×۱۰۰۰) بابت جبران زیان سهامداران شرکت ب با انتشار سهام

ضمیمه: روش اتحاد منافع

توجه: به کارگیری این روش از ابتدای سال ۱۳۸۵ ممنوع است.

❖ پس چه دلیلی برای آشنایی با آن وجود دارد:

✓ تجزیه و تحلیل صورتهای مالی سنوات قبل (اگر به این روش تهیه شده باشند)

✓ تعدیل اطلاعات پژوهشی (در صورتی که به روش تهیه شده باشند)

✓ آشنایی با دلایل حذف این روش (به نظر برخی از صاحبان نظران حرفه، دلایلی که منتهی به حذف این روش شد، بزرگترین درسی که تاریخ به حسابداران داده است)

ضمیمه: روش اتحاد منافع

توجه: به کارگیری این روش از ابتدای سال ۱۳۸۵ ممنوع است.

- ✓ ترکیب با معاوضه سهام شرکتها به انجام رسیده است.
- ✓ هیچیک از شرکتهای ترکیب شونده دارای چنان کنترلی که بتوان آنرا ترکیبکننده نامید نمیباشند.
- ✓ در نتیجه نمی توان از روش خرید استفاده نمود.
- ✓ روشهای یکنواختی برای اندازه گیری و گزارشگری، برای مجموعه شرکتها، به کار گرفته شود.
- ✓ در نتیجه، سرمایه گذاری انجام شده و خالص داراییهای تحصیل شده به ارزش دفتری مورد ثبت قرار می گیرند .

شرایط بکارگیری روش اتحاد منافع (استاندارد ۱۹ سال ۱۳۸۰)

- در موارد استثنایی، ممکن است تشخیص واحد تحصیل کننده (ترکیب کننده)، میسر نباشد.
- معمولاً کنترل واحد ترکیبی بصورت مشترک و بالنسبه مساوی از سوی شرکتهای ترکیب شونده به انجام می رسد.
- مشارکت یکسان مستلزم تحقق دو شرط زیر است :
 - الف) تمام یا بخش عمده سهام با حق رای مبادله شده باشد.
 - ب) تفاوت فاحشی بین ارزش منصفانه واحدهای ترکیب شونده وجود نداشته باشد.
- تعهداتی که ممکن است سهم طرفین (از سود و یا نسبت حق رای) را در آینده متاثر سازد، وجود نداشته باشد.

روش اتحاد منافع

- صورتهای مالی ارائه شده باید نتیجه عملیات و وضعیت مالی مجموعه را بشکلی نشان دهد که گویا آنها از اولین روز تاسیس با هم ترکیب بوده‌اند.

در نتیجه:

در ترازنامه: دارائیه‌ها، بدهیها و جمع حقوق صاحبان سهام معادل با جمع ارزش دفتری آنها گزارش می‌گردد.

در سود و زیان و سود انباشته: نتیجه عملیات گذشته همه شرکتهای ترکیب شونده، با هم ترکیب می‌شود.

روش اتحاد منافع - مثال

- فرض کنید که ترکیب شرکتهای الف و ب، متذکر در صفحات قبل، واجد شرایط بکارگیری روش اتحاد منافع باشد (در نتیجه تعهد متذکر در مثال، وجود نخواهد داشت).
- محاسبه ارزش دفتری سهام صادره:

۵۰,۰۰۰	ارزش اسمی سهام شرکت ب
<u>۱۵۰,۰۰۰</u>	صرف سهام شرکت ب
۲۰۰,۰۰۰	جمع سرمایه پرداخت شده ب
<u>۱۰۰,۰۰۰</u>	- ارزش اسمی سهام صادره
<u>۱۰۰,۰۰۰</u>	مازاد (به حساب صرف سهام)

روش اتحاد منافع – مثال

صفحه : دفتر روزنامه عمومی

بستانکار	بدهکار	شرح
	۱۰۰,۰۰۰	دارائیهای جاری
	۵۰۰,۰۰۰	دارائیهای ثابت
۹۰,۰۰۰		بدهیهای جاری
۱۰۰,۰۰۰		بدهیهای بلندمدت
۱۰۰,۰۰۰		سهام عادی (۱۰۰×۱۰۰۰)
۱۰۰,۰۰۰		صرف سهام (بشرح صفحه قبل)
۲۱۰,۰۰۰		سود انباشته (معادل مبلغ آن در شرکت ب)
		بابت ثبت ترکیب شرکت ب به روش اتحاد منافع

روش اتحاد منافع - مثال

صفحه :

دفتر روزنامه عمومی

بستانکار	بدهکار	شرح
۶۰,۰۰۰	۶۰,۰۰۰	هزینه‌های ترکیب وجوه نقد بابت ثبت هزینه‌های جانبی ترکیب به روش اتحاد منافع

موارد خاص - روش اتحاد منافع

- مازاد ارزش اسمی سهام صادره بر ارزش دفتری سهام تحصیل شده.
- استاندارد ۱۹ (سال ۸۰) تاکید بر این داشت که هر گونه تفاوت بین این موارد، باید در حقوق صاحبان سهام منظور شود.
- در نتیجه، راه حل زیر پیشنهاد می شد:
 - ◀ تا سقف مانده حساب صرف سهام شرکت تحصیل کننده، به حساب بدهکار صرف سهام منظور شود.
 - ◀ در صورت وجود باقیمانده، مبلغ باقیمانده از حساب سود انباشته تامین گردد.

موارد خاص - روش اتحاد منافع - مثال

فرض کنید که در مثال شرکتهای الف و ب، ارزش اسمی هر سهم شرکت الف معادل با ۳۰۰۰ ریال بوده و مانده صرف سهام این شرکت نیز مساوی با ۶۰,۰۰۰ ریال بوده باشد.

محاسبه ارزش دفتری سهام صادره:

۵۰,۰۰۰	
۱۵۰,۰۰۰	
۲۰۰,۰۰۰	
۳۰۰,۰۰۰	
۱۰۰,۰۰۰	
۶۰,۰۰۰	
۴۰,۰۰۰	

ارزش اسمی سهام شرکت ب
صرف سهام شرکت ب

جمع ارزش دفتری سهام در شرکت ب
- ارزش اسمی سهام صادره (۱۰۰×۳۰۰۰)

کسری

به حساب بدهکار صرف سهام

باقیمانده - از سود انباشته کسر می گردد

موارد خاص - روش اتحاد منافع - مثال

دفتر روزنامه عمومی صفحه :

بستانکار	بدهکار	شرح
	۱۰۰,۰۰۰	دارائیهای جاری
	۵۰۰,۰۰۰	دارائیهای ثابت
	۶۰,۰۰۰	صرف سهام
۹۰,۰۰۰		بدهیهای جاری
۱۰۰,۰۰۰		بدهیهای بلندمدت
۳۰۰,۰۰۰		سهام عادی (۱۰۰×۳۰۰۰)
۱۷۰,۰۰۰		سود انباشته (۴۰,۰۰۰ - ۲۱۰,۰۰۰)
		بابت ثبت ترکیب شرکت ب به روش اتحاد منافع

مقایسه دو روش

- خالص تغییرات حسابهای حقوق صاحبان سهام:

مورد اول	مورد دوم	ارزش اسمی هر سهم
۱۰۰۰	۳۰۰۰	سهام عادی
۱۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰	صرف سهام
۱۰۰,۰۰۰	(۶۰,۰۰۰)	سود انباشته
۲۱۰,۰۰۰	۱۷۰,۰۰۰	
۴۱۰,۰۰۰	۴۱۰,۰۰۰	جمع

پیامدهای متفاوت روش خرید و اتحاد منافع

پیامد	اتحاد منافع	خرید	شرح
استهلاک بیشتر و سود کمتر در روش خرید	ارزش دفتری	ارزش منصفانه	خالص دارائیها
بر سود سال ترکیب در روش اتحاد منافع اثر می‌گذارد	جاری	سرمایه‌ای	هزینه‌های مستقیم ترکیب
معمولاً سود سالجاری در روش اتحاد منافع بیشتر از روش خرید خواهد بود	در سود ترکیبی منظور می‌شود	در نظر گرفته نمی‌شود	سود قبل از ترکیب شرکت ترکیب شونده
در روش اتحاد منافع، منابع بیشتری را برای پرداخت سود سهام فراهم می‌نماید	در سود ترکیبی منظور می‌شود	در نظر گرفته نمی‌شود	سود انباشته قبل از ترکیب شرکت ترکیب شونده
روش خرید سرمایه پرداخت شده سهامداران را بیشتر نشان می‌دهد	ارزش دفتری	ارزش منصفانه	سرمایه پرداخت شده

صورت‌های مالی در دوره بعد از ترکیب

مثال: شرکت "م" در پایان شهریور ۱۳۸۰ با انتشار ۱۰۰۰ سهم اقدام به جذب شرکت "د" نمود.

سایر اطلاعات برای سال مالی منتهی به پایان اسفند ۱۳۸۰، به تفکیک دو شرکت (یا قسمت):

شرکت د		شرکت م		
۶ ماهه اول	۶ ماهه دوم	۶ ماهه اول	۶ ماهه دوم	
۱۰۰,۰۰۰	۱۴۰,۰۰۰	۲۹۰,۰۰۰	۲۵۰,۰۰۰	فروش و سایر درآمدها
۸۰,۰۰۰	۹۰,۰۰۰	۱۹۰,۰۰۰	۱۶۰,۰۰۰	هزینه‌ها
۲۰,۰۰۰	۵۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰	۹۰,۰۰۰	سود خالص
	۸۰۰		۳,۰۰۰	سهام منتشره قبل از ترکیب

محاسبه سود خالص و سود هر سهم سال ترکیب

روش اتحاد منافع

روش خرید

۹۰,۰۰۰

۹۰,۰۰۰

۵۰,۰۰۰

—

۱۰۰,۰۰۰

۱۰۰,۰۰۰

۲۰,۰۰۰

۲۰,۰۰۰

۲۶۰,۰۰۰

۲۱۰,۰۰۰

۴,۰۰۰

۳,۵۰۰

۶۵

۶۰

سود خالص ۶ ماهه اول:

شرکت م

شرکت د

سود خالص ۶ ماهه دوم:

شرکت م (دارائیهای قبلی)

قسمت د (درائیهای جدید)

سود خالص سال ۱۳۸۰

÷ متوسط سهام منتشره

سود هر سهم

محاسبه اقلام صورت حساب سود و زیان - روش اتحاد منافع

- فرض کنید که مبلغ ۲۰,۰۰۰ ریال از درآمدهای ۶ ماهه اول شرکت "م" و ۲۰,۰۰۰ ریال از هزینه‌های شرکت "د" مربوط به کارمزد وامی است که شرکت "م" به "د" پرداخت نموده است.

شرح	شرکت م	شرکت د	حذف	ترکیب
فروش و سایر درآمدها	۵۴۰,۰۰۰	۲۴۰,۰۰۰	۲۰,۰۰۰	۷۶۰,۰۰۰
کسر می‌شود : هزینه‌ها	۳۵۰,۰۰۰	۱۷۰,۰۰۰	۲۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰
سود خالص	۱۹۰,۰۰۰	۷۰,۰۰۰	۰	۲۶۰,۰۰۰



پایان فصل اول