

# فصل دوم

۲

## صورت‌های مالی تلفیقی در زمان تحصیل



### • اهداف رفتاری

پس از مطالعه این فصل باید بتوانید به سوالات زیر پاسخ دهید:

- ۱- شرکت اصلی و فرعی کدامند؟ توضیح دهید:
- ۲- چرا یک شرکت باید الزاماً صورت‌های مالی تلفیقی تهیه نماید؟
- ۳- نحوه تهیه جدول تخصیص بهای خرید، پرداختی برای تحصیل یک واحد فرعی، و تخصیص مازاد به دارائی‌ها و بدهی‌ها مشخص در صورتیکه از تئوری شرکت اصلی استفاده گردد، کدام است؟ تشریح نمایید.
- ۴- نحوه حذف اقلام فی مابین در کاربرد تلفیقی برای تهیه ترازنامه تلفیقی در زمان تحصیل، کدام است؟ تشریح نمایید.
- ۵- نحوه تسهیم برای تخصیص سرقفلی منفی به نوعی دارائی مشخص کدام است؟
- ۶- نحوه تهیه جدول تسهیم برای تخصیص بهای پرداختی برای

تحصیل یک واحد فرعی و تخصیص مزاد به دارائی و بدهی که از تئوری شخصیت اقتصادی استفاده می‌شود، کدام است؟

۷- نحوه تهیه کاربرگ تلفیقی زمانی که شرکت فرعی دارای سهام خزانه می‌باشد، کدام است؟

۸- حقوق اقلیت و نحوه محاسبه سرقفلی از دیدگاه تئوری‌های تلفیق؟

### کلیات:

بعضی از شرکت‌های سهامی علاوه برانجام عملیات بازرگانی و تولیدی خود تمایل دارند که قسمتی از وجوه نقد مزاد خود را صرف خرید سهام دارای حق رأی در شرکت دیگر نمایند، معمولاً این نوع سرمایه‌گذاری به منظور نظارت و کنترل عملیات واحد تجاری دیگر انجام می‌گیرد.<sup>(۱)</sup> اگر واحد تجاری مالک بیش از ۵۰ درصد سهام عادی دارای حق رأی یک یا چند واحد تجاری دیگر باشد، نظارت و کنترل تحقق می‌یابد، در این حالت، شرکت کنترل‌کننده را شرکت سرمایه‌گذار<sup>(۲)</sup> و شرکتی که سهام آن توسط شرکت سرمایه‌گذار تحصیل شده است را شرکت سرمایه‌پذیر<sup>(۳)</sup> گویند. شرکت سرمایه‌گذار را شرکت اصلی<sup>(۴)</sup> و شرکت سرمایه‌پذیر را شرکت فرعی<sup>(۵)</sup> می‌گویند. شرکت سرمایه‌گذار به علت داشتن سهام عادی دارای حق رأی بیش از ۵۰ درصد کنترل فعالیت شرکت سرمایه‌پذیر را در اختیار دارد.

۱. دلایل دیگر سرمایه‌گذاری در سهام عادی واحد تجاری دیگر را میتوان تحصیل نرخ بازده بالاتر از حساب پس‌انداز، اوراق بهادار و یا اوراق قرضه دانست، در این روش سرمایه‌گذار علاوه بر سودی که تحصیل می‌نماید، انتظار دارد ارزش بازار سهام قابل خرید و فروش افزایش یابد، سود سهام دریافتی به‌علاوه افزایش ارزش بازار سهام ممکن است بیش از سود دریافتی حاصل از پس‌انداز یا سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار باشد.

Investor. ۲

Investee. ۳

Parent Company. ۴

Subsidiary. ۵

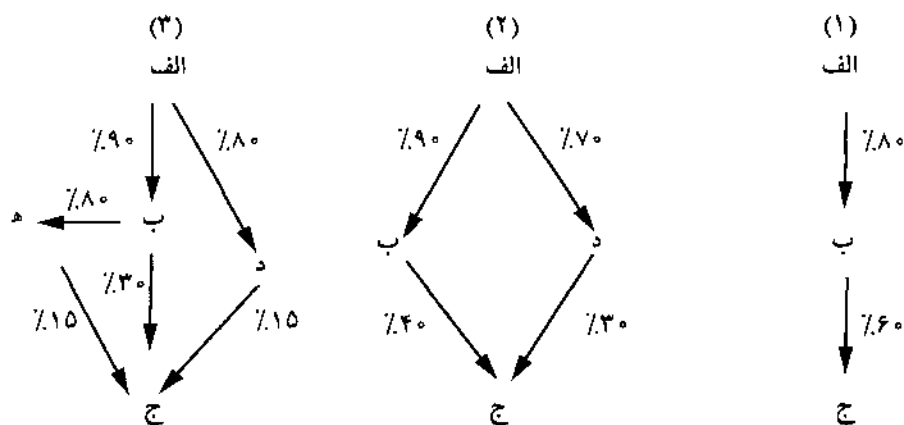
• تعریف شرکت فرعی. گرچه اصطلاح فرعی چندین معنی را با خود به همراه دارد، اما در این تحقیق به حالتی اشاره دارد که در آن یک شرکت اصلی مالکیت بیش از ۵۰ درصد سهام عادی دارای حق رأی شرکت دیگری را داراست معیار اصلی در این تعریف درصد سرمایه گذاری است.

شرکتی که بطور مستقیم یا غیرمستقیم توسط شرکت اصلی کنترل می شود را شرکت فرعی گویند. منظور از کنترل یعنی توانایی هدایت سیاست های مالی و عملیاتی یک واحد تجاری به منظور کسب منافع اقتصادی از فعالیت های آن می باشد

هیأت تدوین اصول پذیرفته شده حسابداری (APB-NO,18) اصطلاح فرعی را به شرکتی اطلاق می نماید که توسط شرکتی دیگر بطور مستقیم یا غیرمستقیم در کنترل باشد. شرط اصلی کنترل در تملک داشتن اکثریت (بیش از ۵۰ درصد) سهام دارای حق رأی می باشد. قدرت کنترل علاوه بر داشتن درصد مالکیت ممکن است، از طریق قانون یا قرارداد، توافق با سایر سهامداران، یا حکم دادگاه، با درصد کمتری هم تحقق یابد.<sup>(۱)</sup>

• مفهوم حق کنترل. طبق روال عادی، معمولاً هر سهم عادی منتشر شده برای مالک دارای یک حق رأی بوده، و واحد تجاری که بیش از ۵۰ درصد سهام دارای حق رأی واحد سرمایه پذیر را در اختیار دارد، می تواند اعضای هیئت مدیره ای را که خود تمایل دارد انتخاب نماید. واحد سرمایه گذار از طریق هیئت مدیره تمام سیاستهای مالی، عملیاتی و استخدام مدیران، نحوه عملکرد ..... شرکت سرمایه پذیر را کنترل می نماید.

کنترل بطور سنتی شامل کنترل مستقیم و غیرمستقیم می باشد، کنترل مستقیم زمانی اتفاق می افتد که شرکت سرمایه گذار اکثریت سهام دارای حق رأی شرکت سرمایه پذیر را در اختیار دارد، و کنترل غیرمستقیم زمانی اتفاق می افتد، که اکثریت سهام عادی شرکت سرمایه پذیر در تملک واحد تجاری دیگری بوده، که خود در کنترل واحد تجاری دیگری می باشد. حالات مختلف کنترل غیرمستقیم شرکت (ج) توسط شرکت (الف) به صورت نمودار زیر نشان داده شده است:



حالت اول: شرکت (الف) مالک ۸۰٪ شرکت (ب)، که خود مالک ۶۰٪ شرکت (ج) می باشد.

حالت دوم: شرکت (الف) مالک ۹۰٪ شرکت (ب) و ۷۰٪ شرکت (د)، و شرکت (ب) مالک ۴۰٪ (ج) و (د) مالک ۳۰٪ شرکت ج می باشد.

حالت سوم: شرکت (الف) مالک ۹۰٪ شرکت (ب) و ۸۰٪ شرکت (د)، و شرکت (ب) مالک ۸۰٪ شرکت (ه) و ۳۰٪ شرکت (ج)، و شرکت (د) مالک ۱۵٪ شرکت (ج) و شرکت (ه) مالک ۱۵٪ شرکت (ج) می باشد.

در هر یک از حالات فوق شرکت (الف) بطور غیرمستقیم شرکت (ج) را در کنترل دارد.

● صورتهای مالی تلفیقی. صورتهای مالی تلفیقی، انعکاسی از نتایج عملیات، وضعیت مالی، تغییرات در وضعیت مالی شرکت اصلی و فرعی به صورت یک شخصیت حسابداری یگانه با هم ترکیب و گزارش می شود. به عبارت دیگر، صورتهای مالی تلفیقی برای سرمایه گذار طراحی شده که پیکره واحد اصلی و فرعی را به صورت یکا واحد شخصیت اقتصادی یگانه گزارش می نماید، و از نظر قانونی شرکت اصلی و فرعی از هم جدا بوده، و هر کدام دارای شخصیت حقوقی مستقل می باشند.

صورتهای مالی تلفیقی برای صاحبان سهام شرکت اصلی حاوی اطلاعات بیشتری نسبت به صورتهای مالی شرکتهای اصلی و فرعی می باشد، که به صورت مجزا گزارش

می‌شود.<sup>(۱)</sup> ترازنامه شرکت اصلی فقط میزان سرمایه‌گذاری شرکت اصلی در شرکت فرعی و صورت سود و زیان شرکت اصلی میزان درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی را گزارش می‌نماید، اما این دو گزارش مالی اطلاعاتی درباره دارائی‌ها، بدهیها، درآمد و هزینه‌های شرکت فرعی را بدست نمی‌دهد، مقادیر دارائی (جاری و غیرجاری) و بدهی (جاری و غیرجاری) واحد اصلی و فرعی در تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذار تاثیر بسزایی دارد، علاوه بر این سرمایه‌گذار می‌خواهد آگاهی حاصل نماید که درآمد و هزینه‌های تلفیقی کدامند؟ آیا درآمد مربوط به فروش کالا بوده، یا از طریق فروش دارائی‌های غیرجاری و غیرعملیاتی تأمین شده است.

شرط اصلی ضرورت تهیه صورتهای مالی تلفیقی برای شرکت اصلی، داشتن بیش از ۵۰ درصد سهام دارای حق رأی (مستقیم یا غیرمستقیم) یک یا چند شرکت فرعی می‌باشد. علاوه بر این در صورت تحقق هر یک از وضعیت‌های زیر، حتی اگر میزان مالکیت واحد تجاری اصلی بر سهام با حق رای واحد تجاری فرعی ۵۰ درصد یا کمتر باشد، باز هم کنترل وجود دارد:

الف) تسلط بر بیش از نصف حق رای واحد تجاری از طریق توافق با سایر صاحبان سهام،  
ب) توانایی هدایت سیاستهای مالی و عملیاتی واحد تجاری از طریق قانون یا توافق، یا  
ج) توانایی نصب و عزل اکثریت اعضای هیات مدیره یا سایر ارکان اداره‌کننده مشابه، در مواردی که کنترل واحد تجاری در اختیار ارکان مزبور است.

اگر شرکت اصلی دارای چندین شرکت فرعی باشد، ترجیح می‌دهد، بجای داشتن چندین صورتهای مالی جداگانه، یک صورت مالی تلفیقی، که حاوی نتایج عملیات، وضعیت

۱. بیانیه شماره ۱۸ استاندارد ایران دراین مورد چنین مقرر می‌داند:

«استفاده‌کنندگان اصلی صورتهای مالی تلفیقی، سرمایه‌گذاران در واحد تجاری اصلی هستند زیرا آنان از طریق منافع خود در واحد تجاری اصلی، در گروه واحدهای تجاری نیز منافع دارند. با این حال، صورتهای مالی تلفیقی، اطلاعات مفیدی برای سایر استفاده‌کنندگان نیز فراهم می‌آورد. برای مثال، بستانکاران یا وام‌دهندگان که وثیقه طلب آنها در یکی از واحدهای تجاری گروه قرار دارد نیاز به مراجعه به صورتهای مالی واحد تجاری مربوط دارند. با این حال همین استفاده‌کنندگان ممکن است برای ارزیابی توان مالی گروه از صورتهای مالی تلفیقی استفاده کنند و در مورد وثیقه موثر طلب خود و همچنین چشم انداز ادامه رابطه با واحد تجاری قضاوت کنند. توان مالی گروه برای بستانکاران واحدهای تجاری فرعی به خاطر وابستگی متقابل به این واحدها دارای اهمیت است، زیرا حتی در نبود ضمانت‌های متقابل رسمی، فشارهای تجاری ممکن است موجب شود واحد تجاری اصلی از واحدهای تجاری فرعی در قبال بستانکاران حمایت مالی کند.»

مالی، و تعهدات اقتصادی شرکت اصلی و فرعی را نشان میدهد، تهیه نماید. هدف از تهیه صورتهای مالی تلفیقی گزارش اطلاعات درباره مجموع دارائیها، بدهیها، درآمد و هزینههای واحدهای اصلی و فرعی به سرمایه گذار می باشد، ترازنامه تلفیقی، دارائیها و بدهیهای واحدهای اصلی و فرعی و صورت سود و زیان تلفیقی درآمد و هزینههای شرکت اصلی و فرعی را گزارش می نماید.

صورتهای مالی تلفیقی با استفاده از رویه حسابداری یکسان در مورد معاملات و سایر رویدادهای مشابهی که تحت شرایط یکسان رخ داده اند تهیه می شود. چنانچه رویه حسابداری مورد استفاده یکی از واحدهای تجاری عضو گروه با رویه بکار رفته در تهیه صورتهای مالی تلفیقی برای معاملات و سایر رویدادهای مشابهی که تحت شرایط یکسان رخ داده اند تفاوت داشته باشد، صورتهای مالی واحد مزبور هنگام استفاده از آن برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی به نحو مناسبی تعدیل می شود. چنانچه محاسبه این تعداد تعدیلات میسر نباشد. این واقعیت همراه با آن بخش از اقلام منعکس در صورتهای مالی تلفیقی که در مورد آن، رویه های متفاوت حسابداری بکار رفته است، افشا می شود. در مواردی، شرکت اصلی علیرغم داشتن مالکیت بیش از ۵۰ درصد سهام عادی شرکت فرعی تهیه صورتهای مالی تلفیقی در شرایط زیر الزامی و توصیه نمی شود.<sup>(۱)</sup>

- ۱- کنترل موقتی باشد: [واحد اصلی (سرمایه گذار) تمایل دارد سهام شرکت فرعی را در آینده نزدیک بفروش برساند، از آنجا که هدف معاملاتی می باشد حتی اگر کنترل را هم داشته باشد تلفیق الزامی نیست<sup>(۲)</sup> و یا مبادلات سهام خزانه شرکت سرمایه پذیر سبب گردیده که شرکت سرمایه گذار بطور موقت دارای اکثریت سهام باشد]
- ۲- شرکت سرمایه گذار قادر به اعمال حق مالکانه خود نباشد،

FASB-94, ۱

۲. بیانیه شماره ۱۸ استاندارد ایران در این زمینه چنین مقرر می دارد:

سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی که به قصد فروش، تحصیل و نگهداری گردیده و قبلاً در صورتهای مالی تلفیقی منعکس نشده است، مشمول تلفیق نمی باشد. در رابطه با این نوع سرمایه گذاریها، خریدار مشخص شده است یا اینکه واحد تجاری اصلی مشخصاً درصدد یافتن مشتری است و انتظار می رود سرمایه گذاری به مدت یک سال از طریق تحصیل به فروش رسد. یک واحد تجاری فرعی که با وجود گذشت یک سال از تاریخ تحصیل، هنوز فرایند فروش آن تکمیل نشده است از تلفیق مستثنی نمی شود مگر این که در تاریخ صورتهای مالی، شرایط فروش آن مشخص و فرایند واگذاری آن نیز اساساً تکمیل شده باشد.

۳- شرکت فرعی در حالت ورشکستگی یا تجدید سازمان باشد: در این حالت معمولاً شرکت فرعی تحت کنترل شرکت اصلی نیست و توسط هیئت مدیره واجد صلاحیت یا مدیر تصفیه اداره می‌شود.

۴- شرکت فرعی تحت انحصار و کنترل کشور خارجی باشد. در این حالت شرکت اصلی توانائی کنترل شرکت فرعی را با شک و تردید دارد، علاوه براین ممکن است عملیات شرکت فرعی محدود به کنترل و مبادلات ارزی باشد، و در مواردی ممکن است، شرکت فرعی قادر به ارسال سود یا دارائی به شرکت اصلی نباشد.

قبل از سال ۱۹۸۸، شرکت‌هایی که عملیات غیرمشابه را دارا بوده تلفیق نمی‌شدند، اما هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB-94) این استثناء را لغو نموده است. شرکت‌هایی که به دلایل فوق تهیه صورتهای مالی تلفیقی برای آنها امکان‌پذیر نباشد در ترازنامه بصورت سرمایه‌گذاری بلند مدت گزارش می‌شود. بیانیه شماره ۱۸ استاندارد حسابداری ایران در این مورد چنین تاکید می‌نماید: سرمایه‌گذاری در یک واحد تجاری فرعی از تاریخی که مشمول صورتهای مالی تلفیقی خارج می‌شود در زمره واحد تجاری وابسته قرار نمی‌گیرد و باید طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان «حسابداری سرمایه‌گذاریها» به حساب گرفته شود.<sup>(۱)</sup>

● مفهوم اقلیت. در مواردی که شرکت اصلی ۱۰۰ درصد سهام عادی دارای حق رأی شرکت فرعی را در اختیار دارد، شرکت فرعی کلاً در تملک شرکت اصلی می‌باشد، و زمانی که میزان تملک شرکت اصلی کمتر از ۱۰۰ درصد باشد، علاوه بر شرکت اصلی که

۱. طبق استاندارد ایران بیانیه شماره ۱۸:

یک واحد تجاری اصلی تنها در صورت وجود تمام شرایط زیر، ملزم به ارائه صورتهای مالی تلفیقی نیست:

الف. واحد تجاری اصلی، خود واحد تجاری فرعی و تماماً متعلق به واحد تجاری اصلی دیگر باشد یا واحد تجاری فرعی یک واحد دیگر با مالکیت کمتر از صد درصد سهام باشد اما سایر صاحبان سهام، علیرغم آگاهی از قصد واحد تجاری اصلی برای عدم ارائه صورتهای مالی تلفیقی مخالفت خود را اعلام نکرده باشد.

ب. سهام یا سایر اوراق بهادار واحد تجاری اصلی در بورس اوراق بهادار یا سایر بازارهای در دسترس عموم، معامله نشود.

ج. واحد تجاری اصلی برای عرضه هر گونه اوراق بهادار به عموم، صورتهای مالی خود را به هیئت پذیرش بورس اوراق بهادار یا سایر مراجع قانونی تحویل نداده یا در جریان تحویل آن نباشد.

د. واحد تجاری اصلی نهایی یا میانی واحد تجاری اصلی، صورتهای مالی تلفیقی قابل دسترس برای استفاده عمومی را بر اساس استانداردهای حسابداری تهیه کند.

اکثریت سهام عادی دارای حق رأی را در اختیار دارد، سهامداران دیگری نیز وجود دارند، که اقلیت (حقوق غیر قابل کنترل) نامیده می‌شوند.

حقوق صاحبان سهام اقلیت (حقوق غیر قابل کنترل) فقط به واحد تجاری که سهام آن به آنها تعلق دارد ارتباط دارند. و بستانکاران به شرکتی که از نظر قانونی به آنها مدیون است توجه دارند، بهمین لحاظ صاحبان حقوق اقلیت و بستانکاران نیازی به صورتهای مالی تلفیقی ندارند.

• شرکت اصلی و فرعی با دوره‌های متفاوت. وقتی پایان دوره مالی شرکت اصلی و فرعی با هم متفاوت باشد، صورتهای مالی تلفیقی بر مبنای پایان دوره شرکت اصلی تهیه می‌شود. اگر تاریخ پایان دوره مالی شرکت فرعی حداکثر ۳ ماه با تاریخ پایان دوره مالی شرکت اصلی تفاوت داشته باشد، تنظیم صورتهای مالی تلفیقی مجاز شناخته شده، رویدادهای با اهمیت مربوط به دوره تداخل، اثر آن بر موقعیت مالی یا نتایج عملیات بایستی افشاء گردد.<sup>(۱)</sup> در غیر اینصورت صورتهای مالی شرکت فرعی می‌بایستی به شکلی تعدیل گردد که امکان تهیه صورتهای مالی تلفیقی برای شرکت اصلی امکان‌پذیر باشد بطور مثال، اگر سال مالی شرکت فرعی آخر خرداد ماه و پایان سال مالی شرکت اصلی ۲۹ اسفند باشد برای تسهیل تهیه صورتهای مالی تلفیقی، شرکت اصلی می‌تواند صورتهای مالی خود را با شرکت فرعی تلفیق نموده و فقط در ضمايم صورتهای مالی به منزله افشاء تاریخ پایان دوره مالی شرکت فرعی را گزارش نماید.<sup>(۲)</sup>

ARB, NO-51 Paragraph 5.1

۲. بنایه ۱۸ استاندارد حسابداری ایران در مورد تاریخ و دوره حسابداری چنین تاکید می‌نماید: هنگامی که تاریخ‌های گزارشگری یکسان نیست واحد تجاری فرعی برای مقاصد تلفیق غالباً باید صورتهای مالی به تاریخ صورتهای مالی واحد تجاری اصلی تهیه کند. چنانچه این امر مقدور نباشد، صورتهای مالی واحد تجاری فرعی برای آخرین سال مالی آن باید مورد استفاده قرار گیرد مشروط بر اینکه پایان سال مالی واحد تجاری فرعی بیشتر از سه ماه قبل از پایان سال مالی واحد تجاری اصلی نباشد، در چنین مواردی، وقوع هرگونه رویدادی در فاصله زمانی مذکور که تأثیر عمده‌ای بر کلیت صورتهای مالی تلفیقی داشته باشد باید از طریق اعمال تعدیلات لازم در تهیه این صورت به حساب گرفته شود. به هر حال، طول دوره گزارشگری و فاصله بین تاریخهای گزارشگری باید در دوره‌های مختلف گزارشگری با هم یکسان باشد.



### صورت‌های مالی تلفیقی - در زمان تحصیل<sup>(۱)</sup>

از دیدگاه حسابداری وقتی شرکت اصلی اکثریت سهام عادی دارای حق رأی شرکت فرعی را تحصیل می‌نماید، در تاریخ خرید، تراز آزمایشی دو شرکت اصلی و فرعی در صورت احراز شرایط مندرج در استانداردهای حسابداری مالی با هم تلفیق می‌شوند. روش تلفیق تقریباً همانند روش ترکیب شعب می‌باشد. برای روشن شدن این موضوع به مثال زیر توجه کنید:

فرض کنید که شرکت (الف)، در اول سال ۱۳۸۱ شرکت جدیدی بنام شرکت (ب) تشکیل داده و ۱۰۰ درصد سهام دارای حق رأی شرکت (ب) را به مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال تحصیل می‌نماید. ثبت رویدادهای فوق در دفاتر شرکت (الف) و (ب) به شرح زیر است:

دفاتر شرکت (الف):

۱۰۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت (ب)
۱۰۰۰۰	وجوه نقد

ثبت تحصیل ۱۰۰ درصد سهام دارای حق رأی شرکت ب

دفاتر شرکت (ب):

۱۰۰۰۰	وجوه نقد
۱۰۰۰۰	سهام عادی

ثبت انتشار سهام و واگذاری آن به شرکت الف

تراز آزمایشی دو واحد تجاری در زمان خرید با توجه به رویدادهای فوق و اطلاعات اضافی شرکت الف در دو ستون کاربرد جدول شماره (۱-۲) نشان داده شده است. در این حالت شرکت (الف) مالکیت کلیه سهام دارای حق رأی شرکت (ب) را در اختیار داشته و مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال وجوه نقد شرکت (ب) به شرکت (الف) تعلق دارد. بنابراین دو تراز آزمایشی شرکت (الف) و (ب) با هم ادغام شده، دو حساب متقابل<sup>(۲)</sup> بنام حساب سرمایه‌گذاری در شرکت (ب) در دفاتر شرکت (الف) و حساب سهام عادی در دفاتر

شرکت (ب) حذف میشوند، و در صورت ارقام باقی مانده در شرکت (ب)، مانده حسابهای حذف نشده در ستون ارقام تلفیقی کاربرگ با هم جمع می شوند.

نحوه حذف حساب سرمایه گذاری در شرکت (ب)، که چون دارای ماهیت بدهکار بوده با بستنکار کردن آن در کاربرگ تلفیقی در مقابل حقوق صاحبان سهام شرکت ب (سهام عادی) که دارای ماهیت بستنکار می باشد، با بدهکار کردن آن در کاربرگ تلفیقی، مانده این دو حساب حذف میشوند. ثبت مربوط به حذف حساب سرمایه گذاری در شرکت (ب) و حساب حقوق صاحبان سهام (سهام عادی) شرکت (ب) در کاربرگ به شرح زیر است:

سهام عادی	۱۰۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت (ب)	۱۰۰۰۰

لازم به یادآوری است که این مقابله و حذف حساب سرمایه گذاری در شرکت (ب) و سهام عادی شرکت (ب) فقط در کاربرگ تلفیقی برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی بوده و به هیچ وجه ثبتی از این بابت در دفاتر شرکت (الف) و یا (ب) انجام نمی گیرد.

دلایل حذف: شرکت الف و شرکت ب از نظر قانونی از هم جدا بوده و دارای دو شخصیت حقوقی جداگانه می باشند، وقتی دو شرکت به صورت یک شخصیت حسابداری یگانه با هم ترکیب می شوند، شرکت اصلی که کلیه سهام عادی دارای حق رأی شرکت ب را در اختیار دارد نمی تواند در صورتهای مالی تلفیقی حساب سرمایه گذاری خودش را گزارش نماید، نتیجتاً سهام عادی شرکت (ب) و حساب سرمایه گذاری شرکت (ب) بایستی حذف شوند که نمودار آن به شرح زیر است:

۱- ترازنامه شرکت (اصلی) الف:

☑ سرمایه + بدهی ها = سرمایه گذاری در شرکت ب + دارائی ها

۲- ترازنامه شرکت فرعی ب:

☑ سرمایه + بدهی ها = دارائی ها

۳- ترازنامه شرکت اصلی و فرعی (تلفیقی):

☑ ۲ ردیف + ۱ ردیف

☑ سرمایه شرکت اصلی + بدهی فرعی + بدهی اصلی = دارائی فرعی + دارائی اصلی

(جدول شماره ۱-۲) کاربرد ترازنامه تلفیقی شرکت اصلی و فرعی اول فروردین سال ۱۳۸۱

عنوان حساب	شرکت اصلی (الف)	شرکت فرعی ب	حذفیات		اقلام تلفیقی
			بد	بس	
وجه نقد	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰			۲۰۰۰۰
حسابهای دریافتی (خالص)	۱۹۶۰۰	-			۱۹۶۰۰
موجودی کالا	۱۲۰۰۰	-			۱۲۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت (ب)	۱۰۰۰۰	-		۱۰۰۰۰ (۱)	
تجهیزات (خالص)	۳۲۰۰۰	-			۳۲۰۰۰
جمع	۸۳۶۰۰	۱۰۰۰۰			۸۳۶۰۰
حسابهای پرداختی	۸۰۰۰	-			۸۰۰۰
سهام عادی:					
شرکت (الف)	۲۰۰۰۰				۲۰۰۰۰
شرکت (ب)		۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰ (۱)		
سود انباشته	۵۵۶۰۰				۵۵۶۰۰
جمع	۸۳۶۰۰	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۸۳۶۰۰

(۱) حذف حساب سرمایه گذاری در شرکت ب در مقابل سهام عادی شرکت (ب)

### خرید کلیه سهام شرکت فرعی به ارزش دفتری

بجای اینکه شرکت اصلی یک شرکت سهامی جدیدی را ایجاد و سهام آنرا خریداری نماید، ممکن است، ۱۰۰ درصد سهام عادی دارای حق رأی شرکت دیگری را که مدت زمانی فعالیت دارد تحصیل نماید.

مثال ۲- فرض کنید شرکت الف (اصلی) ۱۰۰ درصد سهام دارای حق رأی شرکت فرعی ب را که ارزش دفتری آن ۶۰۰۰ ریال، سود انباشته و اندوخته آن ۴۰۰۰ ریال می باشد، به مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال خریداری نمود، ثبت خرید خالص دارایی شرکت فرعی (ب) در دفاتر شرکت (الف) به شرح زیر است:

سرمایه گذاری در شرکت فرعی (ب)	۱۰۰۰۰
وجه نقد	۱۰۰۰۰

مانده حسابهای شرکت اصلی (الف) و شرکت فرعی (ب) همزمان با دستیابی به حق

کنترل در کاربرگ شماره (۲-۲) نشان داده شده است. حذف حسابهای متقابل در کاربرگ شامل حساب سرمایه‌گذاری در شرکت (ب) و سهام عادی و سود انباشته شرکت فرعی بوده که در دو ستون مربوط به حذفیات، حذف می‌شوند.

جدول شماره (۲-۲) کاربرگ تلفیقی شرکت اصلی و فرعی در اول فروردین ماه ۱۳۸۱

عنوان حساب	شرکت اصلی (الف)	شرکت فرعی ب	حذفیات		اقلام تلفیقی
			بد	بس	
وجوه نقد	۱۰۰۰۰	۸۰۰۰			۱۸۰۰۰
حسابهای دریافتی (خالص)	۱۹۶۰۰	۴۰۰۰			۲۳۶۰۰
موجودی کالا	۱۲۰۰۰	۲۰۰۰			۱۴۰۰۰
سرمایه‌گذاری در شرکت ب	۱۰۰۰۰	—		۱۰۰۰۰ (۱)	
تجهیزات (خالص)	۳۲۰۰۰	۸۰۰۰			۴۰۰۰۰
جمع	۸۳۶۰۰	۲۲۰۰۰			۹۵۶۰۰
حسابهای پرداختی	۸۰۰۰	۱۲۰۰۰			۲۰۰۰۰
سهام عادی:					
شرکت الف	۲۰۰۰۰				۲۰۰۰۰
شرکت ب		۶۰۰۰	۶۰۰۰ (۱)		
سود انباشته:					
شرکت الف	۵۵۶۰۰				۵۵۶۰۰
شرکت ب		۴۰۰۰	۴۰۰۰ (۱)		
جمع	۸۳۶۰۰	۲۲۰۰۰	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۹۵۶۰۰

(۱) حذف حساب سرمایه‌گذاری در شرکت ب در مقابل حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

اگر شرکت اصلی و فرعی هر دو دارای سود انباشته و صرف سهام باشند در تلفیق سود انباشته و صرف سهام شرکت اصلی گزارش شده، سود انباشته و صرف سهام شرکت فرعی در تلفیق گزارش نمی‌شود.

علاوه بر موارد فوق، هرگونه مبادلات فی مابین شرکت اصلی و فرعی همزمان با دستیابی به حق کنترل مانند حسابهای دریافتی از شرکت فرعی و حسابهای پرداختی به شرکت اصلی (اسناد دریافتی در مقابل اسناد پرداختی، وام دریافتی در مقابل وام پرداختی، سود سهام دریافتی در مقابل سود سهام پرداختی، حسابجاری شرکت فرعی در مقابل

حسابجاری شرکت اصلی) حذف می‌شوند. از آنجا که صورتهای مالی تلفیقی شرکت اصلی و فرعی به عنوان یک شخصیت حسابداری یگانه تلقی می‌شود، باید کلیه آثار و مبادلات بین شرکتهای عضو گروه تلفیق (مبادلات درون گروهی) برای جلوگیری از محاسبه مضاعف حذف شود، سود ناخالص ناشی از مبادله داراییها به دلیل اینکه شخصیت حقوقی نمی‌تواند سود ناشی از مبادله را به خود گزارش نماید، باید حذف شود. خلاصه حذفیات حسابهای درون گروهی در کار برگ صورتهای مالی تلفیقی به قرار زیر است:

حسابهای واحد تجاری فرعی	حسابهای شرکت اصلی
حقوق صاحبان سهام فرعی	حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی
پرداختی بین شرکتهای عضو گروه (مطالبات)	مطالبات بین شرکتهای عضو گروه (پرداختی)
پیش پرداخت به اصلی	پیش دریافت از فرعی
هزینه بهره (درآمد بهره)	درآمد بهره (هزینه بهره)
سود سهام اعلام شده	درآمد سود سهام (سود سهام اعلام شده)
هزینه‌های مدیریتی به اصلی	هزینه مدیریتی دریافتی از فرعی
خرید موجودی کالا از اصلی (فروش به اصلی)	فروش به فرعی (خرید کالا از فرعی)

خرید کلیه حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی بیش از ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام تحصیل شده توسط واحد تجاری اصلی بندرت به ارزش دفتری بوده، در اکثر موارد سرمایه‌گذار ناچار به پرداخت مبلغی بیش از ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی می‌باشد. معمولاً شرکت سرمایه‌گذار خالص دارائی شرکت فرعی را به ارزش بازار خریداری می‌نماید. در این حالت مبلغ حساب سرمایه‌گذاری در دفاتر شرکت اصلی با حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی (خالص دارائی) متفاوت می‌باشد. در این شرایط مبلغ مازاد پرداختی، در صورتیکه ارزش بازار دارائیها و بدهیها معادل ارزش دفتری باشد، سرقطبی است، و در صورتیکه ارزش بازار دارائیهای شرکت فرعی بیش از ارزش دفتری باشد، مازاد پرداختی به برخی از دارائیها سرشکن می‌شود. برای تشریح به مثال زیر توجه شود:

شرکت سهامی ب		تراز آزمایشی		۱۳۸۱/۱/۱	
	وجوه نقد	۱۳۰۰۰			
	حسابهای دریافتنی (خالص)	۲۶۰۰۰			
	موجودی کالا	۱۴۰۰۰			
	زمین	۱۰۰۰۰			
	ساختمان (خالص)	۵۰۰۰۰			
	تجهیزات (خالص)	۳۰۰۰۰			
۳۰۰۰۰	بدهی جاری				
۵۰۰۰۰	اوراق قرضه ۸٪ به سررسید ۱۳۸۶/۱/۱				
۲۰۰۰	صرف مستهلک نشده اوراق قرضه				
۴۰۰۰۰	سهام عادی				
۱۲۰۰۰	صرف سهام				
۹۰۰۰	سود انباشته و اندوخته‌ها				
۱۴۳۰۰۰	جمع	۱۴۳۰۰۰			

## اطلاعات اضافی:

- ۱- ارزش بازار هریک از دارائی‌ها و بدهیها تقریباً معادل ارزش دفتری می‌باشد.
- ۲- شرکت سهامی الف ۱۰۰ درصد خالص دارائی (دارائی منهای بدهی) شرکت سهامی ب را بالغ بر ۱۵۷۰۰۰ ریال خریداری کرد. ثبت تحصیل حقوق صاحبان سهام شرکت ب در اول فروردین سال ۱۳۸۱ در دفاتر شرکت الف به شرح زیر است:

۱۵۷۰۰۰	سرمایه‌گذاری در شرکت سهامی ب
۱۵۷۰۰۰	وجوه نقد
ثبت تحصیل ۱۰۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت ب	

اگر بخواهیم کاربرد تلفیقی در تاریخ تحصیل<sup>(۱)</sup> تنظیم نمائیم چون مبلغ پرداختی برای حقوق صاحبان سهام شرکت ب (خالص دارائی) بیش از ارزش دفتری می باشد، و از آنجائی که هیچ گونه تفاوتی بین ارزش دفتری دارائی و بدهی با ارزش بازار دارائی و بدهی شرکت ب وجود ندارد مازاد پرداختی، سرقفلی بوده، که نحوه محاسبه آن به شرح زیر است:

مبلغ پرداختی	۱۵۷۰۰۰
کسر می شود: ۱۰۰ درصد خالص دارائی تحصیل شده (۸۲۰۰۰-۱۴۳۰۰۰)	(۶۱۰۰۰)
سرقفلی	<u>۹۶۰۰۰</u>

کاربرد تلفیقی شرکت سهامی الف و سهامی ب در تاریخ تحصیل در جدول شماره (۲-۳) نشان داده شده که حذفیات آن به شرح زیر است:

سهام عادی - شرکت ب	۴۰۰۰۰
صرف سهام عادی - شرکت ب	۱۲۰۰۰
سود انباشته - شرکت فرعی	۹۰۰۰
سرقفلی	۹۶۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت ب	۱۵۷۰۰۰

● سرقفلی ناشی از تحصیل یک واحد تجاری فرعی طبق بیانیه شماره ۱۸ استاندارد ایران: «سرقفلی ناشی از تحصیل یک واحد تجاری فرعی که تمام سهام آن به عنوان مستقیم یا غیر مستقیم متعلق به واحد تجاری نیست، باید تنها به نسبت سهم واحد تجاری اصلی شناسایی شود و هیچ مبلغی به اقلیت تخصیص نیابد. اگر چه ممکن است بتوان سرقفلی قابل انتساب به حقوق اقلیت در زمان تحصیل واحد تجاری فرعی را برآورد کرد، لیکن این امر عملاً موجب شناسایی مبلغی برای سرقفلی به طور ضمنی می شود چون اقلیت یکی از طرفهای معامله در زمان تحصیل واحد تجاری فرعی نیست.»

جدول شماره (۳-۲) کاربرد تلفیقی شرکت سهامی (الف) و (ب) اول فروردین ماه ۱۳۸۱

اقلام تلفیقی	حذفیات		شرکت فرعی (ب)	شرکت اصلی (الف)	
	بس	بد			
۹۳۰۰۰			۱۳۰۰۰	۸۰۰۰۰	وجوه نقد
۷۶۰۰۰			۲۶۰۰۰	۵۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی (خالص)
۷۴۰۰۰			۱۴۰۰۰	۶۰۰۰۰	موجودی کالا
۸۰۰۰۰			۱۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	زمین
۱۷۰۰۰۰			۵۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	ساختمان (خالص)
۲۳۰۰۰۰			۳۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	تجهیزات (خالص)
	۱۵۷۰۰۰ (۱)			۱۵۷۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ب
۹۶۰۰۰		۹۶۰۰۰ (۱)			سرقفلی
۸۱۹۰۰۰			۱۴۳۰۰۰	۷۳۷۰۰۰	جمع
۹۰۰۰۰			۳۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۵۲۰۰۰			۵۲۰۰۰		اوراق قرضه ۸٪
					سهام عادی:
۲۰۰۰۰۰				۲۰۰۰۰۰	شرکت اصلی
		۴۰۰۰۰ (۱)	۴۰۰۰۰		شرکت فرعی
		۱۲۰۰۰ (۱)	۱۲۰۰۰		صرف سهام
					سود انباشته:
۴۷۷۰۰۰				۴۷۷۰۰۰	شرکت اصلی
		۹۰۰۰ (۱)	۹۰۰۰		شرکت فرعی
۸۱۹۰۰۰	۱۵۷۰۰۰	۱۵۷۰۰۰	۱۴۳۰۰۰	۷۳۷۰۰۰	جمع

(۱) حذف حساب سرمایه گذاری در مقابل حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی و شناسایی سرقفلی

با توجه به کاربرد جدول شماره (۳-۲) می توان چنین نتیجه گیری کرد:

- ۱- حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی حذف می شود.
- ۲- حساب سهام و صرف سهام و سود انباشته شرکت فرعی در تلفیق حذف می شوند.
- ۳- سرقفلی (مازاد برارزش دفتری خالص دارائی شرکت فرعی) شناسائی می شود.
- ۴- دارائی و بدهی شرکت اصلی و فرعی در ترازنامه تلفیقی ترکیب می شوند.
- ۵- فقط حقوق صاحبان سهام شرکت اصلی در تلفیق منعکس می شود.



در عمل، به ندرت اتفاق می افتد که ارزش دفتری خالص دارائی شرکت فرعی با ارزش متعارف بازار برابر باشد در این حالت، لازم است که دارائی های قابل شناسائی به منظور تعیین ارزش جاری واحد تجاری ارزشیابی و دارائی هایی که منبع عواید و سود واحد تجاری هستند مشخص شوند.

اگر شرکت اصلی خالص دارائی شرکت فرعی را بالغ بر ۱۵۷۰۰۰ ریال خریداری، و ارزش متعارف بازار دارائی و بدهی شرکت فرعی به شرح تراز آزمایشی جدول شماره (۲-۴) باشد، نحوه تخصیص مازاد پرداختی و تلفیق دو شرکت به شرح زیر است:

جدول شماره (۲-۴) تراز آزمایشی شرکت فرعی ب در ۱/۱/۱۰ به شرح زیر است:

ارزش دفتری	ارزش بازار	
۱۳۰۰۰	۱۳۰۰۰	وجودی نقد
۲۶۰۰۰	۲۶۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۱۴۰۰۰	۳۰۰۰۰	وجودی کالا
۱۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	زمین
۵۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	ساختمان
۳۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	تجهیزات
-	۱۰۰۰۰	امتیاز
۱۴۳۰۰۰	۱۸۹۰۰۰	جمع
۳۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۵۰۰۰۰	[ ۲۰۰۰	اوراق قرضه ۸٪ سررسید ۶/۱/۱۰
۴۰۰۰۰		سود انباشته
۱۲۰۰۰		سود انباشته
۹۰۰۰		سود انباشته
۱۴۳۰۰۰	۱۱۷۰۰۰ (۱)	جمع
	۱۸۹۰۰۰	

(۱) این مبلغ نشان دهنده تفاوت بین دارائی (۱۸۹۰۰۰) و بدهی (۳۰۰۰۰+۴۲۰۰۰) بر مبنای ارزش متعارف بازار است. (خالص دارائی شرکت فرعی بر مبنای ارزش متعارف

بازار) در صورتیکه شرکت اصلی ۱۰۰ درصد سهام شرکت فرعی را بیش از ارزش دفتری سهام آن خریداری نماید، مازاد بهای تمام شده بر ارزش دفتری باید به برخی از دارائی‌های تحصیل شده تخصیص یابد، تا در صورتهای مالی تلفیقی این دارائی‌ها به ارزش متعارف بازار منعکس گردد، هر مبلغی که نتوان به دارائی‌های تحصیل شده، تخصیص داد به عنوان سرقفی تلفیقی در کاربرد منعکس می‌گردد. (جدول شماره ۵-۲)

#### محاسبه سرقفی و تخصیص مازاد

تخصیص بهای خرید خالص دارائی شرکت فرعی در اول فروردین ۱۳۸۱ با توجه به تراز آزمایشی جدول شماره (۴-۲) بشرح زیر است:

مبلغ پرداختی بابت خرید ۱۵۷۰۰۰

کسر می‌شود: خالص دارائی شرکت فرعی بر مبنای ارزش دفتری

$100\% \times (82000 - 143000)$

مازاد تخصیص نیافته ۹۶۰۰۰

کسر می‌شود تخصیص مازاد:

تفاوت	=	ارزش دفتری	-	ارزش بازار	
۱۶۰۰۰		۱۴۰۰۰		۳۰۰۰۰	موجودی کالا
۱۰۰۰۰		۱۰۰۰۰		۲۰۰۰۰	زمین
۲۰۰۰۰		۵۰۰۰۰		۷۰۰۰۰	ساختمان
(۱۰۰۰۰)		۳۰۰۰۰		۲۰۰۰۰	تجهیزات
۱۰۰۰۰		-		۱۰۰۰۰	امتیاز
۱۰۰۰۰		(۵۲۰۰۰)		(۴۲۰۰۰)	اوراق قرضه
۵۶۰۰۰		۵۲۰۰۰		۱۰۸۰۰۰	جمع
<u>٪۱۰۰</u>					درصد سرمایه‌گذاری شرکت اصلی
۵۶۰۰۰					تخصیص مازاد
<u>۴۰۰۰۰</u>					سقفی

جدول شماره (۲-۵) کاربرد ترازنامه تلفیقی شرکت اصلی و فرعی در تاریخ تحصیل ۱۳۸۱/۱/۱

عنوان حساب	شرکت اصلی (الف)	شرکت فرعی (ب)	حذفیات		اقدام تلفیقی
			بد	بس	
وجوه نقد	۸۰۰۰۰	۱۳۰۰۰			۹۳۰۰۰
حسابهای دریافتنی (خالص)	۵۰۰۰۰	۲۶۰۰۰			۷۶۰۰۰
موجودی کالا	۶۰۰۰۰	۱۴۰۰۰	(۱) ۱۶۰۰۰		۹۰۰۰۰
زمین	۷۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	(۱) ۱۰۰۰۰		۹۰۰۰۰
ساختمان	۱۲۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	(۱) ۲۰۰۰۰		۱۹۰۰۰۰
تجهیزات	۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	(۱) ۱۰۰۰۰	(۱) ۱۰۰۰۰	۲۲۰۰۰۰
امتیاز			(۱) ۱۰۰۰۰		۱۰۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۱۵۷۰۰۰		(۱) ۱۵۷۰۰۰		
سرقفلی			(۱) ۴۰۰۰۰		۴۰۰۰۰
جمع	۷۳۷۰۰۰	۱۴۳۰۰۰			۸۰۹۰۰۰
حسابهای پرداختنی	۶۰۰۰۰	۳۰۰۰۰			۹۰۰۰۰
اوراق قرضه ۸٪		۵۲۰۰۰	(۱) ۱۰۰۰۰		۴۲۰۰۰
سهام عادی:					
شرکت الف	۲۰۰۰۰۰				۲۰۰۰۰۰
شرکت ب		۴۰۰۰۰	(۱) ۴۰۰۰۰		
صرف سهام		۱۲۰۰۰	(۱) ۱۲۰۰۰		
سود انباشته:					
شرکت اصلی	۴۷۷۰۰۰				۴۷۷۰۰۰
شرکت فرعی		۹۰۰۰	(۱) ۹۰۰۰		
جمع	۷۳۷۰۰۰	۱۴۳۰۰۰	۱۶۷۰۰۰	۱۶۷۰۰۰	۸۰۹۰۰۰

(۱) حذف حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی در مقابل حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی و شناسایی

سرقفلی و تعدیل دارائی و بدهی شرکت فرعی بر مبنای ارزش بازار

- خرید کلیه حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی کمتر از ارزش متعارف بازار - سرقفلی منفی. غالباً شرکت اصلی برای تحصیل خالص داراییهای واحد تجاری فرعی مبلغی بیش از ارزش دفتری پرداخت می نماید. گرچه می توان چنین فرض کرد که مازاد پرداختی به علت عدم تجدید ارزیابی داراییهای واحد تجاری فرعی از قبیل زمین و

یا سایر داراییهای شناسایی نشده در دفاتر باشد. دلایل پرداخت مبالغی بیش یا کمتر از ارزش دفتری خالص داراییهای فرعی می تواند ناشی از عوامل زیر باشد:

۱- انعکاس کم یا بیش از واقع ارزش متعارف یا جاری داراییهای قابل تشخیص (مشهود یا نامشهود) و حذف یا انعکاس کمتر از واقع بدهیها باشد. این امکان وجود دارد که طبق اصول پذیرفته شده برخی از فرایند حسابداری منجر به کمتر از میزان واقعی انعکاس داراییهای فرعی گردد، شامل موارد زیر است:

- به هزینه بردن جاری برخی از مخارج که حتی ممکن است دارای منافع آتی باشد (مخارج تحقیق و توسعه)،

- استفاده از روشهای استهلاک تسریعی،

- استفاده از روش ارزشیابی موجودیها بر مبنای اولتی صادره از آخرین وارده، و

- محدودیتهای کلی در مقابل شناسایی سود تحقق نیافته.

۲- عدم انعکاس سر قفلی ایجاد شده طی دوره های متمادی واحد تجاری فرعی،

۳- بیش از میزان واقعی ارزشیابی بدهیهای بلند مدت، و

۴- وجود بازارهای ناقص، که این امر منجر به پرداخت اضافی برای سهام باشد.

در بیشتر موارد مبالغ پرداختی برای تحصیل خالص داراییهای واحد تجاری فرعی بیش از ارزش دفتری می باشد، گاهی اوقات این امکان وجود دارد که شرکت اصلی برای تحصیل خالص داراییهای قابل تشخیص واحد تجاری فرعی مبلغی کمتر پرداخت نماید (خرید ارزان تر از میزان واقعی). وجود این شرایط ممکن است ۱) حذف یا کمتر از میزان واقعی بدهیها، ۲) اشتباه در برآورد ارزشیابی اقلام تک تک داراییها، ۳) برخی شرایط ممکن است مربوط به نرخ بازده پایین تر انتظارات بازار باشد، ۴) نامشخص بودن طرح دعوی در دادگاه، ۵) مخارج احتمالی آتی مربوط به واحد تجاری فرعی (تحصیل شده)، ۶) مهارت خریدار در هدایت مذاکره مربوط به خرید واحد تجاری، و ۷) اجبار فروشنده به واگذاری داراییها و نیاز فوری مالکین برای تصفیه سریع.

کاهش سودآوری مورد انتظار آتی واحد تجاری فرعی یا سایر شرایط که منجر به خرید ارزان تر واحد تجاری فرعی گردد، یعنی چنانچه سهم واحد تحصیل کننده (شرکت اصلی) از خالص ارزش متعارف داراییها و بدهیهای قابل تشخیص بیش از بهای تمام شده ترکیب باشد، در این صورت شرکت سرمایه گذار فرایند ارزشیابی خالص داراییهای قابل

تشخیص واحد تجاری فرعی را مجدداً مورد ارزشیابی قرار داده، بعد از حصول اطمینان از فرایند اندازه‌گیری، چنانچه مازاد سهم واحد تحصیل‌کننده (شرکت اصلی) از خالص ارزش متعارف داراییهای قابل تشخیص واحد تجاری فرعی نسبت به بهای تمام شده تحصیل بیشتر باشد، مبلغ مزبور از داراییهای غیرجاری<sup>(۱)</sup> (به استثناء داراییهای مالی، داراییهای برکنار شده آماده برای فروش، داراییهای مرتبط با مالیات معوق، پرداختهای مربوط به حقوق بازنشستگی یا سایر طرح‌های مزایای پایان خدمت کارکنان) به تناسب کسر تا داراییهای مزبور به صفر تقلیل یابد چنانچه بعد از این مرحله، مازاد تخصیص نیافته منفی باقی بماند، مبلغ مزبور با عنوان سود مترقبه طبقه‌بندی و در صورت سود و زیان گزارش می‌گردد.<sup>(۲)</sup> با توجه به مثال جدول شماره (۴-۲)، اگر شرکت اصلی بجای مبلغ ۱۵۷۰۰۰ ریال برای ۱۰۰ درصد سهام شرکت فرعی، مبلغ ۹۳۰۰۰ ریال پرداخت نماید، نحوه تخصیص بهای پرداختی به شرح زیر است:

جدول تخصیص بهای خرید شرکت فرعی ب - اول فروردین ماه سال ۱۳۸۱:

۹۳۰۰۰	مبلغ پرداختی بابت خرید
کسر می‌شود: ارزش دفتری خالص دارائی شرکت فرعی $100\% \times (82000 - 143000)$ (۶۱۰۰۰)	
۳۲۰۰۰	مازاد تخصیص نیافته:
کسر می‌شود: تفاوت بین ارزش متعارف و ارزش دفتری:	
۱۶۰۰۰	موجودی کالا
۱۰۰۰۰	زمین
۲۰۰۰۰	ساختمان
(۱۰۰۰۰)	تجهیزات
۱۰۰۰۰	امتیاز
۱۰۰۰۰	اوراق قرضه پرداختنی
۵۶۰۰۰	تخصیص مازاد
(۲۴۰۰۰)	مازاد خالص دارائی تحصیل شده بیش از بهای تمام شده شرکت فرعی (مازاد منفی)

۱. FASB#141

۲. طبق بیانیه شماره ۱۹ تجدید نظر شده (منتشر نشده) مازاد منفی (مبلغ خرید ارزان تر) بطور متناسب از ارزش منصفانه تعیین شده برای داراییهای غیر پولی قابل تشخیص کسر می‌گردد.

از آنجاکه ارزش متعارف خالص دارائی تحصیل شده ۲۴۰۰۰ ریال بیش از بهای پرداختی است، این مازاد منفی<sup>(۱)</sup> بایستی (متناسباً) به نسبتی بین دارائی‌های غیر جاری تحصیل شده (ارزش منصفانه) به استثناء داراییهای مالی، داراییهای برکنار شده آماده برای فروش، داراییهای مرتبط با مالیات معوق، پرداختهای مربوط به حقوق بازنشستگی یا سایر طرح‌های مزایای پایان خدمت کارکنان، به تناسب کسر تا داراییهای مزبور به صفر تقلیل یابد چنانچه بعد از این مرحله مازاد تخصیص نیافته منفی باقی بماند، مبلغ مزبور با عنوان سود مترقبه طبقه بندی و در صورت سود و زیان گزارش می‌گردد. جدول زیر نشان میدهد که چطور ۲۴۰۰۰ ریال مازاد خالص دارائی بین دارائی‌های غیرجاری تخصیص می‌یابد:

جدول تعیین و توزیع مازادخالص دارائی شرکت فرعی - اول فروردین ماه سال ۱۳۸۱

دارائی غیرجاری	ارزش متعارف	نسبتی از کل	×	مبلغ مازاد	=	سهم تخصیص یافته از مازاد
زمین	۲۰۰۰۰	$\frac{۲۰۰۰۰}{۱۲۰۰۰۰}$	×	۲۴۰۰۰		۴۰۰۰
ساختمان	۷۰۰۰۰	$\frac{۷۰۰۰۰}{۱۲۰۰۰۰}$	×	۲۴۰۰۰		۱۴۰۰۰
تجهیزات	۲۰۰۰۰	$\frac{۲۰۰۰۰}{۱۲۰۰۰۰}$	×	۲۴۰۰۰		۴۰۰۰
امتیاز	۱۰۰۰۰	$\frac{۱۰۰۰۰}{۱۲۰۰۰۰}$	×	۲۴۰۰۰		۲۰۰۰
جمع	۱۲۰۰۰۰					۲۴۰۰۰

نحوه حذف طبق اطلاعات کاربرگ شماره (۶-۲) بصورت زیر است:

(۱)

سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی ب	۲۴۰۰۰
زمین	۴۰۰۰
ساختمان	۱۴۰۰۰
تجهیزات	۴۰۰۰
امتیاز	۲۰۰۰

(۲)

۴۰۰۰۰	سهام عادی - شرکت فرعی ب
۱۲۰۰۰	صرف سهام - شرکت فرعی ب
۹۰۰۰	سود انباشته - شرکت فرعی ب
۱۶۰۰۰	موجودی کالا
۱۰۰۰۰	زمین
۲۰۰۰۰	ساختمان
۱۰۰۰۰	امتیاز
۱۰۰۰۰	اوراق قرضه پرداختنی
۱۱۷۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت فرعی ب
۱۰۰۰۰	تجهیزات

جدول شماره (۶-۲) کاربرد ترازنامه تلفیقی شرکت اصلی و فرعی در زمان تحصیل

عنوان حساب	شرکت اصلی	شرکت فرعی	حذفیات		اقدام تلفیقی
			بد	بس	
وجه نقد	۱۴۴۰۰۰	۱۳۰۰۰			۱۵۷۰۰۰
حسابهای دریافتنی	۵۰۰۰۰	۲۶۰۰۰			۷۶۰۰۰
موجودی کالا	۶۰۰۰۰	۱۴۰۰۰	(۲) ۱۶۰۰۰		۹۰۰۰۰
زمین	۷۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	(۲) ۱۰۰۰۰	(۱) ۴۰۰۰	۸۶۰۰۰
ساختمان	۱۲۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	(۲) ۲۰۰۰۰	(۱) ۱۴۰۰۰	۱۷۶۰۰۰
تجهیزات	۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰		(۱) ۴۰۰۰	۲۱۶۰۰۰
			(۲) ۱۰۰۰۰		
امتیاز			(۲) ۱۰۰۰۰	(۱) ۲۰۰۰	۸۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۹۳۰۰۰		(۱) ۲۴۰۰۰	(۲) ۱۱۷۰۰۰	
جمع دارائی ها	۷۳۷۰۰۰	۱۴۳۰۰۰			۸۰۹۰۰۰
حسابهای پرداختنی	۶۰۰۰۰	۳۰۰۰۰			۹۰۰۰۰
اوراق قرضه ۸٪		۵۲۰۰۰	(۲) ۱۰۰۰۰		۴۲۰۰۰
سهام عادی:	۲۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	(۲) ۴۰۰۰۰		۲۰۰۰۰۰
صرف سهام	-	۱۲۰۰۰	(۲) ۱۲۰۰۰		
سود انباشته:	۴۷۷۰۰۰	۹۰۰۰	(۲) ۹۰۰۰		۴۷۷۰۰۰
جمع	۷۳۷۰۰۰	۱۴۳۰۰۰	۱۵۱۰۰۰	۱۵۱۰۰۰	۸۰۹۰۰۰

(۱) تسهیم اضافه ارزش منفی

(۲) حذف حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی در مقابل اختلاف ارزش دفتری و بازار خالص دارائی شرکت فرعی و حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی.

● خرید بخشی از سهام شرکت فرعی به ارزش دفتری. در بسیاری موارد، شرکت اصلی ممکن است، اکثریت سهام شرکت فرعی را (بیش از ۵۰ درصد) بطور نقد خریداری نماید، در این حالت نحوه محاسبه حقوق اقلیت<sup>(۱)</sup> یا منافع غیر قابل کنترل مطرح است. بطور مثال اگر شرکت اصلی ۸۰٪ سهام دارای حق رأی شرکت فرعی را تحصیل نماید، دارائی‌ها و بدهی‌های شرکت فرعی در ترازنامه تلفیقی با دارائی‌ها و بدهی‌های شرکت اصلی تلفیق شده، سؤالی که در اینجا پیش می‌آید، اینست که ۲۰٪ باقی مانده از سهام شرکت فرعی که مربوط به حقوق اقلیت است (حقوق غیر قابل کنترل)، در کدام بخش ترازنامه تلفیقی افشا می‌شود؟ حقوق اقلیت صاحبان سهام شرکت فرعی در ترازنامه تلفیقی به عنوان یک بدهی تلقی نمی‌شود، زیرا هیچ‌گونه الزامی در پرداخت وجود ندارد، در عمل سهم حقوق اقلیت بین بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام ترازنامه تلفیقی گزارش می‌گردد. اما گروهی از حسابداران سهم حقوق اقلیت (منافع سهامداران اقلیت<sup>(۲)</sup>) را به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سهام (ثوری شخصیت واحد اقتصادی) تلقی نموده در ترازنامه افشا می‌نمایند.<sup>(۳)</sup>

مثال: فرض کنید که شرکت اصلی ۸۰ درصد سهام دارای حق رأی شرکت فرعی (ب) را در ۱۲/۲۹x به مبلغ ۱۴۸۰۰ ریال بطور نقد تحصیل نمود. مانده حسابهای شرکت اصلی و فرعی بعد از دستیابی به حق کنترل در دو ستون اول کاربرگ (جدول ۷-۲) منعکس شده که نحوه تنظیم کاربرگ ترازنامه تلفیقی آن متعاقباً گزارش می‌شود. (در این مثال بین ارزش دفتری و بازار خالص دارائی‌های شرکت فرعی هیچ‌گونه تفاوتی وجود ندارد). با توجه به اطلاعات کاربرگ شماره (۷-۲) نحوه حذفیات در کاربرگ به شرح زیر است:

سهام عادی - شرکت فرعی ب	۴۸۰۰
صرف سهام - شرکت فرعی ب	۲۴۰۰
سود انباشته - شرکت فرعی ب	۷۶۰۰
سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی ب	۱۴۸۰۰

۱. Minority interests.

۲. Noncontrolling Interests.

۳. Advanced Accounting Danial L. Jensen... P. 82 1994 McGraw Hill.



جدول شماره ۷-۲ کاربرد ترازنامه تلفیقی شرکت اصلی و فرعی - روش خرید - ۸۰٪

عنوان حساب	شرکت اصلی	شرکت فرعی ۸۰٪	حذفیات		حقوق اقلیت	اقلام تلفیقی
			بد	بس		
وجه نقد	۱۰۰۰۰	۳۰۰۰				۱۳۰۰۰
حسابهای دریافتی	۱۹۶۰۰	۵۵۰۰				۲۵۱۰۰
موجودی کالا	۱۲۰۰۰	۴۰۰۰				۱۶۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۱۴۸۰۰			(۱) ۱۴۸۰۰		
زمین		۱۰۰۰۰				۱۰۰۰۰
تجهیزات	۳۲۰۰۰					۳۲۰۰۰
جمع	۸۸۴۰۰	۲۲۵۰۰				۹۶۱۰۰
حسابهای پرداختی	۸۰۰۰	۴۰۰۰				۱۲۰۰۰
استاد پرداختی	۱۰۰۰۰	-				۱۰۰۰۰
سهام هادی:	۲۰۰۰۰	۶۰۰۰	(۱) ۴۸۰۰		۱۲۰۰	۲۰۰۰۰
صرف سهام	۳۰۰۰۰	۳۰۰۰	(۱) ۲۴۰۰		۶۰۰	۳۰۰۰۰
سود انباشته	۲۰۴۰۰	۹۵۰۰	(۱) ۷۶۰۰		۱۹۰۰	۲۰۴۰۰
حقوق اقلیت					۳۷۰۰	۳۷۰۰
جمع	۸۸۴۰۰	۲۲۵۰۰	۱۴۸۰۰	۱۴۸۰۰		۹۶۱۰۰

(۱) حذف حساب سرمایه گذاری در شرکت فرعی در مقابل ۸۰ درصد حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی

نکاتی چند درباره مثال فوق:

- ۱- گرچه شرکت اصلی فقط ۸۰٪ حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی را تحصیل می نماید، اما ۱۰۰ درصد دارائی ها و بدهی های شرکت اصلی و فرعی با هم تلفیق می شوند.
- ۲- خالص دارائی های شرکت فرعی بالغ بر ۱۸۵۰۰ ریال (۴۰۰۰-۲۲۵۰۰) می باشد که ۸۰٪ آن به مبلغ ۱۴۸۰۰ ریال (۸۰٪ × ۱۸۵۰۰) است که توسط شرکت اصلی پرداخت گردیده است.
- ۳- حقوق اقلیت به مبلغ ۳۷۰۰ ریال معادل ۲۰٪ خالص دارائی های شرکت فرعی می باشد.

### نحوه اندازه‌گیری و گزارشگری حقوق اقلیت در ترازنامه تلفیقی

۱- گروهی از حسابداران حقوق اقلیت (منافع حقوق غیر قابل کنترل) را به عنوان یک مبلغ جداگانه بعد از حقوق صاحبان سهام شرکت اصلی به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سهام تلفیق در ترازنامه تلفیقی گزارش می‌نمایند، که از لحاظ نظری قابل دفاع و پشتیبانی است. هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی<sup>(۱)</sup> این روش را پیشنهاد و تأکید می‌نماید. (تئوری شخصیت واحد اقتصادی که برخی منابع به عنوان تئوری شخصیت حقوقی نامیده می‌شود)

۲- گروهی دیگر که کمتر از نظر تئوری مورد توجه بوده، و منحصرأ در عمل کاربرد دارد، منافع اقلیت به عنوان بدهی را در ترازنامه تلفیقی افشاء می‌نمایند. (تئوری روش اصلی)

۳- و برخی دیگر از حسابداران سهم حقوق اقلیت را در گروه سایر بدهیهای غیرجاری طبقه‌بندی و در ترازنامه تلفیقی گزارش می‌نمایند.

• از آنجا که بدهی نوعی تعهد است که دارای سررسید معین می‌باشد از این دیدگاه بدهی تلقی کردن آن با اصول پذیرفته شده حسابداری مطابقت ندارد.

نکات قابل توجه:

\* حقوق اقلیت از دیدگاه تئوری روش اصلی به عنوان یک بدهی، و از دیدگاه تئوری شخصیت واحد اقتصادی<sup>(۲)</sup> به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سهام و سهم اقلیت از سود خالص نوعی توزیع شخصیت تلفیق تلقی می‌شود. تئوری روش اصلی و شخصیت واحد اقتصادی در ضمیمه همین فصل به طور جداگانه مورد بحث قرار خواهد گرفت.

\* نحوه گزارشگری حقوق اقلیت طبق بیانیه شماره ۱۸ تجدید نظر شده استاندارد ایران:

حقوق اقلیت (خالص داراییهای قابل انتساب به اقلیت) در تاریخ ترازنامه باید به عنوان سهم اقلیت در ترازنامه تلفیقی، در بخش حقوق صاحبان سهام جدا از حقوق صاحبان واحد اصلی ارائه شود. از آنجا که واحد تحصیل‌کننده داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده را در تاریخ تحصیل به ارزش منصفانه تحصیل می‌کنند سهم اقلیت در واحد تحصیل شده بر اساس خالص ارزش منصفانه آن اقلام اندازه‌گیری می‌شود.

شرکت اصلی و فرعی

ترازنامه تلفیقی ۱۳۸۱/۱/۱

۱۲۰۰۰	حسابهای پرداختنی	۱۳۰۰۰	وجوه نقد
۱۰۰۰۰	اسناد پرداختنی	۲۶۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۲۲۰۰۰	جمع	۲۵۱۰۰	ذخیره م.م. ۹۰۰
	حقوق صاحبان سهام:	۱۶۰۰۰	موجودی ها
۲۰۰۰۰	سهام عادی	۱۰۰۰۰	زمین
۳۰۰۰۰	صرف سهام	۴۰۰۰۰	تجهیزات
۲۰۴۰۰	سود انباشته	۳۲۰۰۰	استهلاک انباشته ۸۰۰۰
۷۰۴۰۰	جمع حقوق اکثریت		
۷۴۱۰۰	حقوق اقلیت ۳۷۰۰		
۹۶۱۰۰	بدهی و حقوق صاحبان سهام	۹۶۱۰۰	جمع دارایی ها

• خرید بخشی از سهام شرکت فرعی بیش از ارزش دفتری. در مواردی، ممکن است یک واحد تجاری بیش از ۵۰ درصد سهام واحد تجاری دیگر را به مبلغی بیش از ارزش دفتری خریداری نماید، که در این حالت تخصیص جدید مطرح می شود، اگر ۱۰۰ درصد مالکیت شرکت فرعی متعلق به شرکت اصلی باشد، همانطوریکه قبلاً تشریح شده است، کل اختلاف بین ارزش دفتری و ارزش متعارف بازار به شرکت اصلی تخصیص می یابد، حال اگر ۸۰ درصد سهام شرکت فرعی در تملک شرکت اصلی باشد، تفاوت بین ارزش دفتری و متعارف بازار به نسبتی بین شرکت اصلی و فرعی تخصیص می یابد، در این مورد دو روش وجود دارد:

۱- تئوری روش اصلی. در این تئوری خالص داراییهای شرکت فرعی به ارزش دفتری به انضمام سهم شرکت اصلی از تفاوت بین ارزش دفتری و ارزش متعارف بازار (تجدید ارزیابی) در صورتهای مالی تلفیقی منعکس می شود. تئوری روش اصلی از دیدگاه سهامداران شرکت اصلی متمرکز است و حقوق اقلیت بر مبنای ارزش دفتری خالص داراییهای فرعی گزارش می شود. این روش متداول تر و بیشتر کاربرد دارد.

۲- تئوری روش شخصیت واحد اقتصادی. تئوری شخصیت اقتصادی ۱۰۰ درصد مابه‌التفاوت بین ارزش متعارف بازار و دفتری در صورتهای مالی منعکس می‌شود. به عبارت دیگر تمامی منابع تحت کنترل واحد اقتصادی ارزش گذاری می‌شود. در این روش حقوق اقلیت به قیمت بازار در ترکیب واحد تجاری نشان داده شده و بخشی از حقوق صاحبان سهام تلفیق به شمار می‌آید.

• تئوری روش اصلی. زمانی که شرکت اصلی کمتر از ۱۰۰ درصد سهام واحد فرعی را در تملک دارد و واحد سرمایه گذار جهت تملک واحد فرعی مبلغی بیش از ارزش دفتری پرداخت نماید، سهم شرکت اصلی از مازاد پرداختی در کاربرگ صورتهای مالی تلفیقی گزارش و نحوه تسهیم مازاد پرداختی و گزارش آن در کاربرگ ترازنامه تلفیقی در مثال زیر تشریح می‌گردد:

مثال: اقلام ترازنامه شرکت اصلی و فرعی در ۱/۱/۱ همزمان با تحصیل به شرح زیر است:

شرکت اصلی (ارزش دفتری)	شرکت فرعی (ارزش دفتری)	شرکت فرعی (ارزش متعارف)
۸۳۴۰۰	۱۳۰۰۰	۱۳۰۰۰
۵۰۰۰۰	۲۶۰۰۰	۲۶۰۰۰
۶۰۰۰۰	۱۴۰۰۰	۳۰۰۰۰
۷۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۲۰۰۰۰
۱۲۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۷۰۰۰۰
۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	۲۰۰۰۰
۱۵۳۶۰۰	-	-
-	-	۱۰۰۰۰
۷۳۷۰۰۰	۱۴۳۰۰۰	-
۶۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	۳۰۰۰۰
-	۵۲۰۰۰	۴۲۰۰۰
۲۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	-
-	۱۲۰۰۰	-
۴۷۷۰۰۰	۹۰۰۰	-
۷۳۷۰۰۰	۱۴۳۰۰۰	-

## اطلاعات اضافی

۱- شرکت اصلی ۸۰٪ سهام دارای حق رأی شرکت فرعی را به مبلغ ۱۵۳۶۰۰ ریال نقداً خریداری کرد. با توجه به ارزش متعارف بازار دارائی‌ها و بدهی‌های شرکت فرعی، نحوه

تخصیص بهای پرداختی به شرح جدول شماره (۸-۲) می باشد.

جدول شماره (۸-۲) جدول تخصیص بهای پرداختی سهام شرکت فرعی-اول فروردین ۱۳۸۱	
بهای پرداختی	۱۵۳۶۰۰
کسر می شود: خالص دارایی شرکت فرعی به ارزش دفتری %۸۰ × (۸۲۰۰۰-۱۴۳۰۰۰)	۴۸۸۰۰
مازاد تخصیص نیافته (unallocated Excess of Cost)	۱۰۴۸۰۰
کسر میشود تخصیص مازاد:	

ارزش بازار	ارزش دفتری	تفاوت	درصد	سهام شرکت اصلی از مازاد	
۳۰۰۰۰	۱۴۰۰۰	۱۶۰۰۰	%۸۰	۱۲۸۰۰	موجودی کالا
۲۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	%۸۰	۸۰۰۰	زمین
۷۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	%۸۰	۱۶۰۰۰	ساختمان
۲۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	(۱۰۰۰۰)	%۸۰	(۸۰۰۰)	تجهیزات
۱۰۰۰۰	۰	۱۰۰۰۰	%۸۰	۸۰۰۰	امتیاز
(۴۲۰۰۰)	(۵۲۰۰۰)	۱۰۰۰۰	%۸۰	۸۰۰۰	اوراق قرضه پرداختی
۱۰۸۰۰۰	۵۲۰۰۰	۵۶۰۰۰	%۸۰	۴۴۸۰۰	جمع
				۶۰۰۰۰	سرقفلی

کاربرگ ترازنامه تلفیقی شرکت اصلی و فرعی در اول فروردین ماه سال ۱۳۸۱ به روش اصلی در جدول (۹-۲) گزارش گردیده که نحوه حذف آن به شرح زیر می باشد.

سهام عادی- شرکت فرعی	۳۲۰۰۰
صرف سهام- شرکت فرعی	۹۶۰۰
سود انباشته - شرکت فرعی	۷۲۰۰
موجودی کالا	۱۲۸۰۰
زمین	۸۰۰۰
ساختمان	۱۶۰۰۰
امتیاز	۸۰۰۰
سرقفلی	۶۰۰۰۰
اوراق قرضه پرداختی	۸۰۰۰
سرمایه گذاری در شرکت فرعی	۱۵۳۶۰۰
تجهیزات	۸۰۰۰

جدول شماره (۹-۲) کاربرد ترازنامه تلفیقی شرکت اصلی و فرعی، در زمان تحصیل، ۸۰٪ روش خرید

عنوان حساب	شرکت اصلی	شرکت فرعی ۸۰٪	تعدیلات		حقوق اقلیت	اقلام تلفیقی
			بد	بس		
وجوه نقد	۸۳۴۰۰	۱۳۰۰۰				۹۶۴۰۰
حسابهای دریافتی	۵۰۰۰۰	۲۶۰۰۰				۷۶۰۰۰
موجودی کالا	۶۰۰۰۰	۱۴۰۰۰	(۱) ۱۲۸۰۰			۸۶۸۰۰
زمین	۷۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	(۱) ۸۰۰۰			۸۸۰۰۰
ساختمان (خالص)	۱۲۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	(۱) ۱۶۰۰۰			۱۸۶۰۰۰
تجهیزات (خالص)	۲۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	(۱) ۸۰۰۰	۸۰۰۰ (۱)		۲۲۲۰۰۰
امتیاز			(۱) ۸۰۰۰			۸۰۰۰
سرقفلی			(۱) ۶۰۰۰۰			۶۰۰۰۰
سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی	۱۵۳۶۰۰			(۱) ۱۵۳۶۰۰		
جمع دارائی‌ها	۷۳۷۰۰۰	۱۴۳۰۰۰				۸۲۳۲۰۰
حسابهای پرداختی	۶۰۰۰۰	۳۰۰۰۰				۹۰۰۰۰
اوراق قرضه پرداختی ۸۰٪		۵۲۰۰۰	(۱) ۸۰۰۰			۴۴۰۰۰
سهام عادی:	۲۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	(۱) ۳۲۰۰۰	۸۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	
صرف سهام		۱۲۰۰۰	(۱) ۹۶۰۰	۲۴۰۰		
سود انباشته:	۴۷۷۰۰۰	۹۰۰۰	(۱) ۷۲۰۰	۱۸۰۰	۴۷۷۰۰۰	
حقوق اقلیت				۱۲۲۰۰	۱۲۲۰۰	
	۷۳۷۰۰۰	۱۴۳۰۰۰	۱۶۱۶۰۰	۱۶۱۶۰۰		۸۲۳۲۰۰

۱) حذف حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی و تعدیل ارزش دفتری جهت انعکاس ۸۰٪ ارزش بازار (بهای پرداختی) دارائی‌ها و بدهی‌های مشخص.

### خرید بخشی از سهام شرکت فرعی کمتر از ارزش دفتری

زمانی که بخشی از ارزش متعارف داراییها و بدهیهای تحصیل شده بیش از بهای تمام شده سرمایه‌گذاری (بهای پرداختی) باشد، طبق بیانیه شماره ۱۴۱ استانداردهای حسابداری مالی عمل می‌شود.

مثال - فرض کنید که شرکت اصلی ۹۰ درصد سهام دارای حق رأی شرکت فرعی را در

تاریخ ۱۳۸۳/۱/۱ به مبلغ ۱۴۲۰۰۰ ریال تحصیل نموده است. از آنجا که مبلغ پرداختی کمتر از ۹۰ درصد خالص داراییهای تحصیل شده است، از اینرو مبلغ مابداالتفاوت طبق بیانیه ۱۴۱ باید از داراییهای غیر جاری کسر گردد.

نحوه محاسبه مازاد منفی و تخصیص مازاد با اطلاعات فرضی بشرح زیر است:

جدول شماره (۱۰-۲) تخصیص بهای خرید - مازاد منفی (در زمان تحصیل)

۱۴۲۰۰۰	بهای پرداختی
۲۷۰۰۰۰	کسر می شود: ۹۰٪ خالص دارائی شرکت فرعی به ارزش دفتری (۹۰٪ × ۳۰۰۰۰۰۰)
(۱۲۸۰۰۰)	مازاد منفی (۱)

کسر می شود: تخصیص تفاوت بین ارزش دفتری و ارزش بازار:

ارزش متعارف	- ارزش دفتری =	تفاوت	× درصد	=	تخصیص یافته	مبلغ
۵۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	%۹۰		۹۰۰۰	موجودی کالا
۱۰۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	%۹۰		۲۷۰۰۰	تجهیزات
۲۵۰۰۰	۰	۲۵۰۰۰	%۹۰		۲۲۵۰۰	امتیاز
<u>۱۷۵۰۰۰</u>	<u>۱۱۰۰۰۰</u>	<u>۶۵۰۰۰</u>			<u>۵۸۵۰۰</u>	جمع
					(۱۸۶۵۰۰)	تخصیص مازاد منفی (۲)

تسهیم مازاد منفی طبق بیانیه شماره ۱۴۱:

تسهیم مازاد منفی - محدود

ارزش متعارف بازار	به ۹۰٪ ارزش متعارف بازار	تسهیم مازاد منفی - محدود
۱۰۰۰۰۰	۹۰۰۰۰	تجهیزات
۲۵۰۰۰	۲۲۵۰۰	امتیاز
۱۲۵۰۰۰	۱۱۲۵۰۰	جمع
	۷۴۰۰۰	سود غیر مترقبه (۳)
	۱۸۶۵۰۰	جمع

۱. Negative Excess

۲. Allocated Negative Excess

۳. لازم به یادآوری است که مازاد منفی تسهیم نیافته طبق نظر هیأت تدوین اصول حسابداری (APB, NO.16) شماره ۱۶ پاراگراف ۹۱ به عنوان درآمد انتقالی به دوره آتی طبقه بندی و حداکثر طی ۴۰ سال مستهلک می شده است.