

به نام خدا

# حسابداری پیشرفته ۲ (صورت‌های مالی تلفیقی)

مؤلف:

محمد دلخوش

انتشارات ارسطو

(چاپ و نشر ایران)

۱۳۹۷

سرشناسه	: دلخوش، محمد، ۱۳۵۴ -
عنوان و نام پدیدآور	: حسابداری پیشرفته ۲ (صورت‌های مالی تلفیقی) // مولف محمد دلخوش.
مشخصات نشر	: مشهد: ارسطو، ۱۳۹۷.
مشخصات ظاهری	: ۱۱۷ ص.: مصور، جدول، نمودار.
شابک	: (۹۷۸-۶۰۰-۴۳۳-۲۴۶-۱)
وضعیت فهرست نویسی	: فیبا
موضوع	: حسابداری -- راهنمای آموزشی (عالی)
موضوع	: (Higher) Study and teaching -- Accounting
موضوع	: حسابداری -- مسائل، تمرین‌ها و غیره (عالی)
موضوع	: (Higher) Accounting -- Problems, exercises, etc
موضوع	: صورت‌های مالی
موضوع	: Financial statements
رده بندی کنگره	: ۵۶۵۵HF ۱۳۹۷ ۱۳۸۸/ف
رده بندی دیویی	: ۰۴۴/۶۵۷
شماره کتابشناسی ملی	: ۵۱۸۲۴۲۵

نام کتاب: حسابداری پیشرفته ۲ (صورت‌های مالی تلفیقی)

مولف: محمد دلخوش

ناشر: ارسطو (چاپ و نشر ایران)

صفحه آرایی، تنظیم و طرح جلد: پروانه مهاجر

تیراژ: ۱۰۰۰ جلد

نوبت چاپ: اول - ۱۳۹۷

چاپ: مدیران

قیمت: ۱۳۰۰۰ تومان

شابک: ۹۷۸-۶۰۰-۴۳۳-۲۴۶-۱

تلفن‌های مرکز پخش: ۳۵۰۹۶۱۴۵-۳۵۰۹۶۱۴۶-۰۵۱

[www.Chaponashr.ir](http://www.Chaponashr.ir)



انتشارات ارسطو



چاپ و نشر ایران

# فهرست مطالب

صفحه	عنوان
۵	فصل اول: صورت‌های مالی تلفیقی در زمان تحصیل .....
۳۳	فصل دوم: صورت‌های مالی تلفیقی بعد از تحصیل .....
۵۵	فصل سوم: داد و ستد کالا بین شرکت‌های گروه .....
۸۵	فصل چهارم: خرید و فروش دارایی‌های غیر جاری .....
۹۷	مسائل .....
۱۱۲	منابع .....



## **فصل اول:**

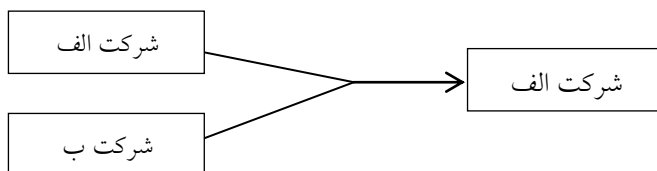
# **صورت‌های مالی تلفیقی در زمان تحصیل**



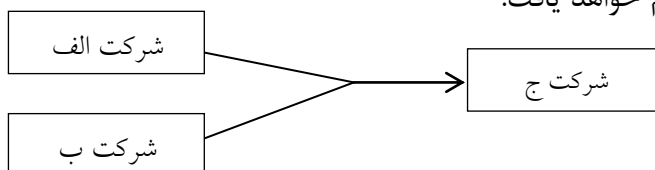
## کلیات

به طور سنتی شرکت‌ها سعی دارند که بیشتر از طریق ترکیب و یا با محصولات جدید و یا با افزایش خط تولید موجود توسعه و گسترش را به وجود آورند؛ اما در چند دهه گذشته بسیاری از شرکت‌ها گسترش و توسعه خود را از طریق ترکیب واحدهای تجاری آسان‌تر تشخیص داده‌اند. ترکیب واحدهای تجاری ممکن است به صورت یکی از اشکال قانونی زیر انجام پذیرد:

۱- **ادغام (جذب) قانونی:** یک نوع ترکیب تجاری است که فقط یکی از شرکت‌ها باقی می‌ماند و سایر شخصیت‌ها ماهیت خود را از دست می‌دهند. دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت جذب‌شده فقط به شرکت جذب‌کننده انتقال می‌یابد. عملیات جداگانه قبلی آن شرکت‌ها در شکل شرکت جذب‌کننده تداوم می‌یابد و شرکت ادغام‌شده منحل می‌گردد.

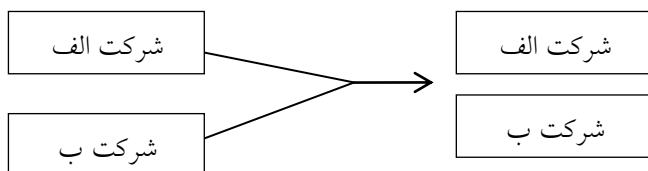


۲- **تلفیق قانونی:** ترکیب تجاری است که هر دو یا چند شرکت ترکیبی منحل شده و دارایی‌ها و بدهی‌های هر دو یا چند شرکت به یک شرکت جدید تأسیس انتقال می‌یابد. عملیات جداگانه قبلی شرکت‌های منحل شده به صورت یک شخصیت قانونی واحد جدید تأسیس تداوم خواهد یافت.





۳- **تحصیل سهام:** این عمل موقعی اتفاق می‌افتد که یک شرکت بتواند سهام دارای حق رأی شرکت دیگری را تحصیل کرده و بدین ترتیب کنترل آن‌ها را در دست گیرد. هر دو شرکت به عملیات جداگانه قبلی خود ادامه می‌دهند. ولی شخصیت‌های حقوقی آن‌ها با هم مرتبط است. به همین جهت هیچ‌یک از شرکت‌ها منحل نمی‌شوند. شرکت خریدار سهام را «شرکت اصلی» یا «سرمایه‌گذار» یا «دارنده سهام» و سایر شرکت‌های دیگر را که سهام خود را به فروش رسانده‌اند «شرکت فرعی» یا «شرکت سرمایه پذیر» می‌نامند.



### سرمایه‌گذاری در سهام سایر شرکت‌ها

سرمایه‌گذاری در سایر شرکت‌ها عبارت است از خرید سهام سایر شرکت‌ها به منظور جلوگیری از وجوه راکد شرکت (قصد بازده بیشتر) و یا به منظور اعمال مدیریت و یا کنترل آن‌ها (قصد تصاحب شرکت). همان‌طوری که از مفاد تعریف فوق برمی‌آید، سرمایه‌گذاری در سهام اصولاً به دو صورت انجام می‌پذیرد:

الف) سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت یا سرمایه‌گذاری در سهام قابل دادوستد: عبارت است از خرید سهام سایر شرکت‌ها به منظور جلوگیری از راکد ماندن وجوه شرکت و فروش آن‌ها در مواقع ضروری و مناسب

ب) سرمایه‌گذاری بلندمدت در سهام: عبارت از خرید سهام سایر شرکت‌ها در بلندمدت به منظور اعمال مدیریت و کنترل عملیات آن‌ها.

اعمال مدیریت و کنترل در شرکت فرعی بستگی به میزان و تعداد سهامی دارد که در دست شرکت اصلی است و معمولاً به صورت زیر است.





درصد سهام خریداری شده توسط شرکت اصلی	اعمال نفوذ و کنترل مدیریت
بین ۲۰٪ - ۵۰٪	قادر به نفوذ مؤثر نمی‌باشد (روش ارزش متعارف یا LCM)
بین ۵۰٪ - ۲۰٪	قادر به اعمال نفوذ مؤثر می‌باشد ولی کنترل نداریم (روش ارزش ویژه)
بیش از ۵۰٪	قادر به نفوذ و کنترل مؤثر می‌باشد. ملزم به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی (روش ارزش ویژه)

### صورت‌های مالی تلفیقی

طی فرآیند تلفیق، صورت‌های مالی دو یا چند شرکت که از نظر قانونی مستقل هستند با یکدیگر جمع می‌شوند و صورت‌های مالی در قالب یک واحد اقتصادی ارائه می‌گردد. ارقام موجود در صورت‌های مالی جداگانه شرکت‌ها، بعد از حذف و تعدیلات با یکدیگر جمع می‌شوند و صورت‌های مالی تلفیقی به وجود می‌آید. برای تسهیل فرآیند تلفیق از کاربرد تلفیقی استفاده می‌شود. کاربرد تلفیقی به کاربرگی گویند که حذف و تعدیلات حساب‌های فی‌مابین شرکت اصلی و شرکت‌های فرعی با انجام ثبت‌های حذفی در آن انعکاس می‌یابد. حذف‌ها و تعدیلات انجام شده در کاربرد تلفیقی در دفاتر قانونی هیچ یک از شرکت‌های شامل تلفیق (شرکت اصلی و شرکت‌های فرعی) ثبت نمی‌شوند و صرفاً برای تسهیل فرآیند تلفیق صورت می‌گیرند. به‌طور کلی در تهیه و تنظیم صورت‌های مالی تلفیقی در تاریخ تحصیل مراحل زیر باید طی شود:

۱- حساب سرمایه‌گذاری شرکت اصلی، با حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی (به اندازه سهم سرمایه‌گذاری شرکت اصلی) حذف می‌شود. هر گونه تفاوت بین حساب سرمایه‌گذاری با سهم شرکت اصلی از حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی برحسب مورد به بدهکار یا بستانکار حساب مابه‌التفاوت منظور می‌شود. با حذف حساب سرمایه‌گذاری، رقم دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت فرعی جایگزین این حساب در صورت‌های مالی تلفیقی می‌شود.



۲- بخشی از حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی که متعلق به شرکت اصلی نباشد، تحت عنوان حقوق اقلیت شناسایی و در سمت چپ ترازنامه‌ی تلفیقی منعکس می‌شود (در مورد تحصیل سهام عادی به میزان کمتر از ۱۰۰ درصد).

۳- هرگونه تفاوت بین مانده‌ی حساب سرمایه‌گذاری شرکت اصلی و سهم شرکت اصلی از ارزش دفتری خالص دارایی‌های شرکت فرعی، ابتدا به افزایش (کاهش) ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌های قابل تشخیص شرکت فرعی در تاریخ تحصیل به اندازه‌ی درصد مالکیت واحد اصلی تخصیص یافته و رقم باقیمانده به‌عنوان سرقفلی تلفیقی شناسایی می‌شود.

۴- کلیه‌ی حساب‌های فی‌مابین شرکت اصلی و شرکت‌های فرعی با یکدیگر تهاتر شده و کلاً حذف می‌شوند. به‌عنوان مثال حساب‌های دریافتنی شرکت اصلی از شرکت فرعی با حساب‌های پرداختنی شرکت فرعی به شرکت اصلی و بالعکس.

۵- مانده‌ی حساب‌های مشابه دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت اصلی و شرکت‌های فرعی پس از اعمال تعدیلات با یکدیگر جمع شده و در آخرین ستون کاربرگ تلفیقی (ستون تلفیق در کاربرگ) قرار می‌گیرند.

تهیه و تنظیم صورت‌های مالی تلفیقی را می‌توان در دو حالت به شرح زیر مورد بررسی قرار داد:

الف) تلفیق صورت‌های مالی در تاریخ تحصیل سهام

ب) تلفیق صورت‌های مالی بعد از تاریخ تحصیل سهام

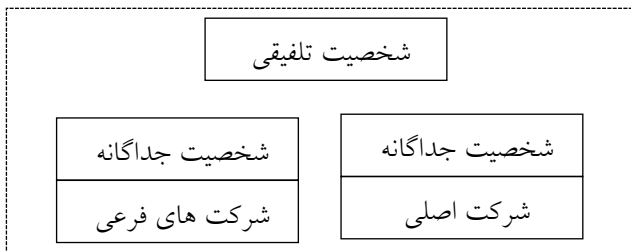
در این فصل تلفیق صورت‌های مالی در تاریخ تحصیل سهام و در فصل بعد تلفیق صورت‌های مالی بعد از تاریخ تحصیل سهام مورد بررسی قرار می‌گیرد.

### تلفیق صورت‌های مالی در تاریخ تحصیل سهام:

ساده‌ترین روش تلفیق هنگامی است که شرکت اصلی بلافاصله پس از برقراری رابطه از طریق ترکیب تجاری، صورت‌های مالی تلفیقی تهیه نماید. باید توجه داشت که در این تاریخ تنها ترازنامه تلفیقی تهیه می‌شود. ترازنامه تلفیقی خلاصه‌ای از تک‌تک دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام شرکت‌های شامل تلفیق (شخصیت تلفیقی) بدون توجه



به شخصیت حقوقی جداگانه‌ی آن‌ها می‌باشد. شخصیت تلفیقی حاصل ترکیب دو یا چند شرکت می‌باشد. شکل زیر برای درک مفهوم شخصیت تلفیقی مفید می‌باشد:



جدول ۱.۱ شخصیت جداگانه و شخصیت تلفیقی شرکت‌های گروه

از آنجا که شرکت اصلی بر دارایی‌های شرکت فرعی کنترل کامل دارد، بجاست که خالص دارایی‌های شرکت فرعی جانشین حساب سرمایه‌گذاری در آن شرکت گردد. به علاوه این جانشینی در ترازنامه‌ی تلفیقی با حذف حساب سرمایه‌گذاری در سهام عادی واحد فرعی در مقابل حقوق صاحبان سهام این شرکت (به اندازه درصد مالکیت شرکت اصلی) صورت می‌گیرد. به طوری که ترازنامه تلفیقی تنها منعکس کننده دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام گروه شرکت‌ها به صورت یک شخصیت اقتصادی واحد باشد. نحوه تهیه و تنظیم ترازنامه تلفیقی در تاریخ تحصیل در دو حالت به شرح زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد:

- الف- تحصیل کل سهام عادی دارای حق رأی شرکت فرعی (تحصیل ۱۰۰ درصد سهام)  
 ب- تحصیل اکثریت سهام عادی دارای حق رأی شرکت فرعی (تحصیل کمتر از ۱۰۰ درصد سهام)

الف. تحصیل ۱۰۰ درصد سهام عادی شرکت فرعی:

در برخی مواقع شرکت اصلی اقدام به تحصیل ۱۰۰ درصد سهام عادی دارای حق رأی شرکت فرعی می‌نماید. در این حالت با نبود سهامداران اقلیت، کل سهام عادی شرکت فرعی در تملک شرکت اصلی قرار دارد. لازم به ذکر است که نقطه تمرکز شرکت خریدار (اصلی) در خرید سهام عادی، جمع حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی (خالص



دارایی‌های آن) است. به همین منظور در تحصیل سهام سه حالت به شرح زیر ممکن است پیش آید:

- ۱- مبلغ سرمایه‌گذاری معادل ارزش دفتری خالص دارایی‌های شرکت فرعی باشد.
- ۲- مبلغ سرمایه‌گذاری بیشتر از ارزش دفتری خالص دارایی‌های شرکت فرعی باشد.
- ۳- مبلغ سرمایه‌گذاری کمتر از ارزش دفتری خالص دارایی‌های شرکت فرعی باشد.

### ۱- خرید کلیه سهام شرکت فرعی به ارزش دفتری

زمانی که شرکت اصلی ۱۰۰٪ سهام شرکت فرعی را معادل ارزش دفتری تحصیل می‌کند در این حالت ما به التفاوتی وجود ندارد.

مثال ۱- 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 می‌باشد، به مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال خریداری نمود، ثبت خرید خالص دارایی‌های شرکت فرعی ب در دفاتر شرکت الف به شرح زیر است:

سرمایه‌گذاری در سهام شرکت ب ۱۰.۰۰۰

موجودی نقد ۱۰.۰۰۰

مانده حساب‌های شرکت اصلی (الف) و شرکت فرعی (ب) همزمان با دستیابی به حق کنترل در کاربرگ شماره (۱-۲) نشان داده شده است. حذف حساب‌های متقابل در کاربرگ شامل «حساب سرمایه‌گذاری در سهام شرکت ب» و «سهام عادی» و «سود انباشته» شرکت فرعی بود که حذف می‌شوند.

۱۰۰۰۰	کسر می‌شود: ارزش دفتری خالص دارایی‌های ب. در زمان تحصیل:
۶۰۰۰	سهام عادی
۴۰۰۰	سود انباشته و اندوخته‌ها:
۱۰.۰۰۰	
×/۱۰۰	
(۱۰.۰۰۰)	ما به التفاوت:



جدول ۱-۲ کاربرد تلفیقی

تلفیق	حذفیات		شرکت ب	شرکت الف	عنوان حساب
	بس	بد			
۱۲۰۰۰			۲۰۰۰	۱۰.۰۰۰	موجودی نقد
۲۰۶۰۰			۱۰۰۰	۱۹۶۰۰	حساب‌های دریافتی
۱۲۰۰۰			-	۱۲۰۰۰	موجودی کالا
-	۱۰.۰۰۰(۱)		-	۱۰.۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام ب
۳۹۰۰۰			۷۰۰۰	۳۲۰۰۰	خالص تجهیزات
۸۳۶۰۰			۱۰۰۰۰	۸۳۶۰۰	جمع
۸۰۰۰			-	۸۰۰۰	حساب‌های پرداختی
۲۰.۰۰۰		۶۰۰۰(۱)	۶۰۰۰	۲۰.۰۰۰	سهام عادی
۵۵۶۰۰		۴۰۰۰(۱)	۴۰۰۰	۵۵۶۰۰	سود انباشته
۸۳۶۰۰			۱۰.۰۰۰	۸۳۶۰۰	جمع

ثبت حذفی به شرح زیر می‌باشد:

۶۰۰۰ سهام عادی ب

۴۰۰۰ سود انباشته ب

۱۰.۰۰۰ سرمایه‌گذاری در سهام ب

### \* نکات مهم:

\* اگر شرکت اصلی و فرعی هر دو دارای سود انباشته و اندوخته و صرف سهام باشند در تلفیق فقط سود انباشته اندوخته و صرف سهام شرکت اصلی (الف) گزارش شده و سود انباشته، اندوخته و صرف سهام شرکت فرعی (ب) در تلفیق گزارش نمی‌شود.

\* هر گونه مبادلات فی‌مابین شرکت اصلی و فرعی مانند ح دریافتی از شرکت فرعی و حساب‌های پرداختی به شرکت اصلی حذف می‌شوند. (یک واحد تجاری نمی‌تواند از خودش طلب داشته باشد)

\* ثبت حذفی فقط جهت تحصیل در تهیه کاربرد تلفیقی بوده و به هیچ وجه ثبتی از این بابت در دفاتر شرکت الف و یا ب انجام نمی‌گیرد.

\* نحوه جمع دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه شرکت الف و ب و دلیل حذف:



دارایی‌های تلفیق = دارایی‌های ب + دارایی‌های الف (بجز ح سرمایه‌گذاری در سهام ب)  
 بدهی‌های تلفیق = بدهی‌های ب + بدهی‌های الف  
 سرمایه تلفیق (سرمایه الف) = سرمایه ب + سرمایه الف

سرمایه اصلی + بدهی‌های فرعی + بدهی‌های اصلی = دارایی‌های فرعی + دارایی‌های اصلی ⇨

## ۲- خرید کلیه سهام شرکت فرعی به بیش از ارزش دفتری

معمولاً شرکت سرمایه‌گذار خالص دارایی‌های 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 دارایی) متفاوت می‌باشد. در این شرایط مبلغ مازاد پرداختی در صورتی که ارزش بازار دارایی‌ها و بدهی‌ها معادل ارزش دفتری باشد، مازاد سرقفلی است و در صورتی که ارزش بازار دارایی‌های شرکت فرعی بیش از ارزش دفتری باشد، مبلغ مازاد پرداختی به برخی از دارایی‌ها و بدهی‌ها سرشکن می‌شود.

### حالت ۱: ارزش بازار دارایی‌ها و بدهی‌ها = ارزش دفتری دارایی‌ها و بدهی‌ها

نتیجه: مبلغ مازاد پرداختی ناشی از «سرقفلی مثبت» است.

### حالت ۲: ارزش بازار دارایی‌ها و بدهی‌ها < ارزش دفتری دارایی‌ها و بدهی‌ها

نتیجه: مبلغ مازاد پرداختی (ما به التفاوت) ناشی از «دارایی‌ها و بدهی‌ها» و «سرقفلی مثبت» است.

مثال ۲: شرکت الف ۱۰۰ درصد سهام شرکت ب را به مبلغ ۱۵۷۰۰۰ ریال تحصیل نمود. ارزش بازار هر یک از دارایی‌ها و بدهی‌ها معادل ارزش دفتری می‌باشد.

### ثبت تحصیل سهام ب در دفاتر شرکت الف به شرح زیر است:

سرمایه‌گذاری در سهام شرکت ب ۱۵۷۰۰۰

۱۵۷۰۰۰ موجودی نقد

ثبت تحصیل ۱۰۰ درصد سهام شرکت ب



۱۵۷۰۰۰	مبلغ سرمایه‌گذاری:
	کسر می‌شود: ارزش دفتری خالص دارایی‌های ب
۴۰.۰۰۰	سهام عادی:
۱۲۰۰۰	حرف سهام:
۹۰۰۰	سود انباشته
۶۱۰۰۰	جمع :
	$\times 100\%$
<u>(۶۱۰۰۰)</u>	ما به التفاوت (مازاد) بدهکار :
۹۶۰۰۰	
	تخصیص ما به التفاوت (افزایش و کاهش ارزش دارایی‌ها و بدهی‌ها) -
۹۶۰۰۰	سرقفلی:

### ما به التفاوت بدهکار ناشی از :

- ۱- افزایش ارزش بازار دارایی‌ها نسبت به ارزش دفتری آن‌هاست.
- ۲- کاهش ارزش بازار دارایی‌ها نسبت به ارزش دفتری آن‌هاست.
- ۳- ناشی از سرقفلی مثبت است.

ثبت‌های حذفی مورد نیاز برای تهیه کاربرگ تلفیقی به شرح زیر است:

۴۰.۰۰۰	(۱) سهام عادی ب
۱۲۰۰۰	صرف سهام ب
۹۰۰۰	سود انباشته ب
۹۶۰۰۰	ما به التفاوت

۱۵۷۰۰۰ سرمایه‌گذاری در سهام شرکت ب

چون ارزش بازار دارایی‌ها و بدهی با ارزش دفتری برابر است بنابراین تمام ما به التفاوت ناشی از سرقفلی است.

(۲) سرقفلی ۹۶۰۰۰

۹۶۰۰۰ ما به التفاوت



جدول ۱-۳ کاربرد تلفیقی

تلفیق	حذفیات		ترازنامه ب	ترازنامه الف	عنوان حساب
	بس	بد			
۹۳۰۰۰			۱۳۰۰۰	۸۰۰۰۰	موجودی نقد
۷۶۰۰۰			۲۶۰۰۰	۵۰۰۰۰	حساب‌های دریافتی
۷۴۰۰۰			۱۴۰۰۰	۶۰۰۰۰	موجودی کالا
۸۰۰۰۰			۱۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	زمین
۱۷۰۰۰۰			۵۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	ساختمان (خالص)
۲۳۰۰۰۰			۳۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	تجهیزات (خالص)
-	(۱)		-	۱۵۷۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام ب
-	۱۵۷۰۰۰		-	-	
۹۶۰۰۰	۹۶۰۰۰ (۲)	۹۶۰۰۰ (۱)	-	-	ما به التفاوت
		۹۶۰۰۰			سرقفلی
۸۱۹۰۰۰			۱۴۳۰۰۰	۷۳۷۰۰۰	جمع
۹۰۰۰۰۰			۳۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	حساب‌های پرداختی
۵۲۰۰۰			۵۲۰۰۰	-	اسناد پرداختی
۲۰۰۰۰		۴۰۰۰۰ (۱)	۴۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	سهام عادی
		۱۲۰۰۰ (۱)	۱۲۰۰۰	-	صرف سهام
۴۷۷۰۰۰		۹۰۰۰ (۱)	۹۰۰۰	۴۷۷۰۰۰	سود انباشته
۸۱۹۰۰۰			۱۴۳۰۰۰	۷۳۷۰۰۰	جمع

با توجه به کاربرد قبل می‌توان چنین نتیجه‌گیری کرد:

- ۱- حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی حذف می‌شود.
  - ۲- حساب سهام عادی، صرف سهام و سود انباشته شرکت فرعی در تلفیق حذف می‌شوند.
  - ۳- سرقفلی (مازاد بر ارزش دفتری خالص دارایی شرکت فرعی) شناسائی می‌شود.
  - ۴- دارایی‌ها و بدهی شرکت اصلی و فرعی در ترازنامه تلفیقی ترکیب می‌شوند.
  - ۵- فقط حقوق صاحبان سهام شرکت اصلی در تلفیق منعکس می‌شود.
- در عمل به ندرت اتفاق می‌افتد که ارزش دفتری خالص دارایی شرکت فرعی با ارزش متعارف بازار برابر باشد در این حالت، لازم است که دارایی‌های قابل شناسایی به‌منظور تعیین ارزش جاری واحد تجاری مشخص شوند.





اگر ارزش متعارف بازار دارائی و بدهی شرکت فرعی که تغییر کرده به شرح زیر باشد:

ارزش دفتری	ارزش بازار	
۱۴۰۰۰	۳۰.۰۰۰	موجودی کالا
۱۰.۰۰۰	۲۰.۰۰۰	زمین
۵۰.۰۰۰	۷۰.۰۰۰	ساختمان
۳۰.۰۰۰	۲۰.۰۰۰	تجهیزات
-	۱۰.۰۰۰	حق امتیاز
۵۲۰۰۰	۴۲۰۰۰	اسناد پرداختنی

۱۵۷۰۰۰

مبلغ سرمایه‌گذاری:

کسر می‌شود: ارزش دفتری خالص دارایی ب:

۴۰.۰۰۰	سهام عادی ب:
۱۲۰۰۰	حرف سهام ب:
۹۰۰۰	سود انباشته ب:
<u>۹۰۰۰</u>	سود انباشته ب:
۶۱۰۰۰	
$\times 100\%$	

(۶۱۰۰۰)

۹۶۰۰۰

ما به التفاوت بدهکار:

تخصیص ما به التفاوت بدهکار:

تفاوت	ارزش بازار	ارزش دفتری	
۱۶۰۰۰	۳۰.۰۰۰	۱۴۰۰۰	موجودی کالا
۱۰.۰۰۰	۲۰.۰۰۰	۱۰.۰۰۰	زمین
۲۰.۰۰۰	۷۰.۰۰۰	۵۰.۰۰۰	ساختمان
(۱۰.۰۰۰)	۲۰.۰۰۰	۳۰.۰۰۰	تجهیزات
۱۰.۰۰۰	۱۰.۰۰۰	-	امتیاز
۱۰.۰۰۰	۴۲۰۰۰	۵۲۰۰۰	اسناد پرداختنی
<u>۵۶۰۰۰</u>			
$\times 100\%$			

۵۶۰۰۰

تخصیص ما به التفاوت ناشی از افزایش و کاهش دارایی‌ها و بدهی‌ها

۴۰.۰۰۰

تخصیص ما به التفاوت ناشی از سرقتی

بنابراین نسبت‌های حذفی مورد نیاز برای تهیه کاربرگ تلفیقی به شرح زیر است:

۴۰.۰۰۰ (۱) سهام عادی ب :

۱۲۰۰۰ صرف سهام ب

۹۰۰۰ سود انباشته ب

۹۶۰۰۰ ما به التفاوت

۱۵۷۰۰۰ سرمایه‌گذاری در سهام ب:

۱۶۰۰۰ (۲) موجودی کالا:

۱۰.۰۰۰ زمین

۲۰.۰۰۰ ساختمان

۱۰.۰۰۰ حق امتیاز

۱۰.۰۰۰ اسناد پرداختی

۴۰.۰۰۰ سرقتی

۱۰.۰۰۰ تجهیزات

۹۶۰۰۰ ما به التفاوت

\* چون ارزش بازار دارایی‌ها و بدهی‌ها با ارزش دفتری آن‌ها برابر نبود قسمتی از ما به التفاوت به دارایی‌ها و بدهی تخصیص داده شد. و مازاد بر ارزش متعارف بازار به‌عنوان سرقتی شناسایی شد.



جدول ۴-۱ تزارنامه تلفیقی

تلفیق	حذفیات		شرکت ب	شرکت الف	عنوان حساب
	بس	بد			
۹۳۰۰۰			۱۳۰۰۰	۸۰.۰۰۰	موجودی نقد
۷۶۰۰۰			۲۶۰۰۰	۵۰.۰۰۰	حساب‌های دریافتی
۹۰.۰۰۰		۱۶۰۰۰(۲)	۱۴۰۰۰	۶۰۰۰۰	موجودی کالا
۹۰.۰۰۰		۱۰.۰۰۰(۲)	۱۰.۰۰۰	۷۰.۰۰۰	زمین
۱۹۰.۰۰۰		۲۰.۰۰۰(۲)	۵۰.۰۰۰	۱۲۰.۰۰۰	ساختمان
۲۲۰.۰۰۰	۱۰.۰۰۰(۲)		۳۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰	تجهیزات
۱۰.۰۰۰	-	۱۰.۰۰۰(۲)	-	-	حق امتیاز
-	۱۵۷۰۰۰(۱)		-	۱۵۷۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام
-	۹۶۰۰۰(۲)	۹۶۰۰۰(۱)	-	-	ما به التفاوت
۴۰.۰۰۰		۴۰.۰۰۰(۲)	-	-	سرقفلی
۸۰۹۰۰۰			۱۴۳۰۰۰	۷۳۷۰۰۰	جمع
۹۰.۰۰۰۰			۳۰.۰۰۰	۶۰.۰۰۰	حساب‌های پرداختی
۴۲۰۰۰		۱۰.۰۰۰(۲)	۵۲۰۰۰	-	اسناد پرداختی
۲۰۰.۰۰۰		۴۰.۰۰۰(۱)	۴۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰	سهام عادی
-		۱۲۰۰۰(۱)	۱۲۰۰۰	-	صرف سهام
۴۷۷۰۰۰		۹۰۰۰(۱)	۹۰۰۰	۴۷۷۰۰۰	سود انباشته
۸۰۹۰۰۰			۱۴۳۰۰۰	۷۳۷۰۰۰	جمع

### ۳- خرید کلیه سهام شرکت فرعی به کمتر از ارزش دفتری

اگر شرکت سرمایه‌گذار خالص دارایی‌های شرکت فرعی را به کمتر از ارزش دفتری خریداری کند. در این حالت مبلغ حساب سرمایه‌گذاری در دفاتر شرکت اصلی با حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی متفاوت می‌باشد در این شرایط کسری پرداختی باعث ما به التفاوت بستانکار می‌شود. در صورتی که ارزش بازار دارایی‌ها و بدهی‌ها معادل ارزش دفتری باشد، این ما به التفاوت بستانکار سرقفلی منفی است. این سرقفلی منفی بایستی به نسبت ارزش متعارف بازار بین دارائی‌های غیر جاری (اقلام غیر پولی) به‌استثناء سرمایه‌گذاری بلندمدت در اوراق بهادار سرشکن شود.



مثال ۳- با توجه به اطلاعات مثال قبل اگر شرکت الف ۱۰۰ درصد سهام شرکت ب را به مبلغ ۹۳۰۰۰ ریال تحصیل نماید و تفاوت ارزش بازار و دفتری دارایی‌ها و بدهی به شرح زیر باشد مطلوب است تهیه کاربرگ تلفیقی.

افزایش (کاهش)		افزایش (کاهش)	
۱۰۰۰۰	تجهیزات	۱۶۰۰۰	موجودی کالا
۱۰۰۰۰	حق امتیاز	۱۰۰۰۰	زمین
۱۰۰۰۰	اسناد پرداختنی	۲۰۰۰۰	ساختمان

۹۳۰۰۰	مبلغ سرمایه‌گذاری:
	کسر می‌شود: ارزش دفتری خالص دارایی‌های ب:
۴۰۰۰۰	سهام عادی ب:
۱۲۰۰۰	صرف سهام ب:
۹۰۰۰	سود انباشته ب
۶۱۰۰۰	
$\times 100\%$	
(۶۱۰۰۰)	
۳۲۰۰۰	ما به التفاوت بدهکار:
	تخصیص ما به التفاوت:
۱۶۰۰۰	موجودی کالا
۱۰۰۰۰	زمین
۲۰۰۰۰	ساختمان
(۱۰۰۰۰)	تجهیزات
۱۰۰۰۰	حق امتیاز
۱۰۰۰۰	اسناد پرداختنی
(۵۶۰۰۰)	تخصیص ما به التفاوت ناشی از افزایش و کاهش دارایی و بدهی‌ها
(۲۴۰۰۰)	سرقفلی منفی

از آنجایی که خالص دارایی‌های تحصیل شده ۲۴۰۰۰ ریال بیش از بهای پرداختی است، این ما به التفاوت منفی (سرقفلی منفی) بایستی به نسبت ارزش متعارف بازار بین دارائی‌های غیر جاری (اقلام غیر پولی) به استثناء سرمایه‌گذاری بلندمدت در اوراق بهادار