

ترکیب واحدهای تجاری، حسابداری و گزارشگری مالی واحدهای

ترکیب شونده

گردآوری: دفتر بررسیهای مالی

بخش دوم

تشریح روشهای سرمایه‌گذاری در سهام عادی

الف) ثبت سرمایه‌گذاری های بلندمدت در تاریخ خرید:

سرمایه‌گذاری بلندمدت در تاریخ خرید باید به بهای تمام شده سرمایه‌گذاری ثبت شود.

مثال: شرکت ایران در تاریخ ۱/۱۰/۱۳۸۱ تعداد ۵۰۰ سهم ۵۰۰ ریالی شرکت پیمان را به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری می‌کند. سود سهام معمولاً در اول مهر ماه هر سال پرداخت می‌گردد. آخرین سود سهام پرداختی برای هر سهم ۵۰ ریال بوده است. ثبت سرمایه‌گذاری به شرح زیر خواهد بود:

سرمایه‌گذاری های بلندمدت -

سرمایه‌گذاری در سهام شرکت پیمان ۱۰۰۰۰۰۰

۱۰۰۰۰۰۰

بانک

«ثبت سرمایه‌گذاری»

قابل ذکر است ثبت سرمایه‌گذاری های بلندمدت در تاریخ خرید در روش حسابداری بهای تمام شده و ارزش ویژه بهای تمام شده سهام ثبت می‌گردد)

مطابق بند ۳۴ استاندارد شماره ۱۸ دو روش ارزش ویژه و ثبت سرمایه‌گذاری به بهای تمام شده یا مبالغ تجدیدارزیابی، برای حسابداری سرمایه‌گذاری بلندمدت در واحدهای تجاری فرعی، به منظور انعکاس در صورتهای مالی جداگانه واحد تجاری اصلی در نظر گرفته شده است.

روش ارزش ویژه:

ویژگیهای اصلی روش ارزش ویژه در ثبت سرمایه‌گذاری بلندمدت در واحدهای تجاری فرعی مطابق بند شماره ۱۱ استاندارد شماره ۲۰ عبارتند از:

الف) سرمایه‌گذاری ابتدا به بهای تمام شده ثبت می‌شود.

ب) مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری به میزان سهم واحد سرمایه‌گذار از سود یا زیان واحد سرمایه‌پذیر بعد از تاریخ تحصیل افزایش یا کاهش می‌یابد.

ج) سهم واحد سرمایه‌گذار از سود یا زیان سرمایه‌پذیر بعد از تاریخ تحصیل، در صورت سود یا زیان واحد سرمایه‌گذار منظور می‌شود.

د) مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری به میزان سود سهام دریافتی یا دریافتی از واحد سرمایه‌پذیر کاهش می‌یابد.

ه) مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در صورت لزوم، به میزان سهم واحد سرمایه‌گذار از تغییر در حقوق صاحبان سرمایه واحد سرمایه‌پذیر بعد از تاریخ تحصیل که آثار آن در صورت سود و زیان واحد سرمایه‌پذیر انعکاس نیافته است (از قبیل تغییرات ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود) تعدیل می‌شود.

مثال ۱):

حالت اول) - درصد سهام عادی خریداری شده توسط شرکت سرمایه گذار معادل ارزش دفتری خالص دارایی‌های تحصیل شده است.

مثال: شرکت ایران ۴۰ درصد سهام عادی شرکت جهان را به مبلغ ۳۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرده است. این مبلغ معادل ارزش دفتری خالص دارایی‌های تحصیل شده شرکت جهان است. سود خالص شرکت جهان طی دوره حسابداری بعد مبلغ ۷۰۰۰۰ ریال (شامل ۱۰۰۰۰ ریال سود غیرمترقبه) گزارش شده است. سود سهام پرداخت شده توسط شرکت جهان بالغ بر ۳۰۰۰۰ ریال است. ثبت‌های لازم در مورد سرمایه‌گذاری شرکت ایران در شرکت جهان پس از ثبت سرمایه‌گذاری بلندمدت در تاریخ خرید مندرج در بند الف فوق خواهد بود.

ثبت ۴۰ درصد سود خالص شرکت جهان:

سهام واحد سرمایه‌گذار از سود خالص واحد سرمایه‌پذیر پس از کسر درآمد غیرمترقبه

$$۲۴۰۰۰۰ = ۴۰\% \times (۱۰۰۰۰۰ - ۷۰۰۰۰)$$

سهام واحد سرمایه‌گذار از درآمد غیرمترقبه:

$$۴۰۰۰۰ = ۴۰\% \times ۱۰۰۰۰۰$$

سرمایه‌گذاری در سهام عادی

شرکت جهان ۲۸۰۰۰۰

سود سرمایه‌گذاری - عادی ۲۴۰۰۰۰

سود سرمایه‌گذاری - غیرمترقبه ۴۰۰۰۰

«ثبت ۴۰٪ سود خالص شرکت جهان»

همچنانکه ملاحظه می‌شود، مطابق بند ب - ۱۱ استاندارد

شماره ۲۰، مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری به میزان سهم واحد

سرمایه‌گذار از سود یا زیان واحد سرمایه‌پذیر بعد از تاریخ تحصیل افزایش یا کاهش می‌یابد.

- ثبت سود سهام دریافتی:

سود سهام دریافتی (سهام واحد سرمایه‌گذار):

$$۱۲۰۰۰ = ۴۰\% \times ۳۰۰۰۰۰$$

بانک ۱۲۰۰۰

سرمایه‌گذاری در سهام

عادی شرکت جهان ۱۲۰۰۰

«ثبت سود سهام دریافتی از شرکت جهان»

همچنانکه ملاحظه می‌شود مطابق بند د - ۱۱ استاندارد شماره ۲۰، مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری به میزان سود سهام دریافتی یا دریافتی از واحد سرمایه‌پذیر کاهش می‌یابد و نتیجتاً افزایش سرمایه‌گذاری به میزان ۱۶۰۰۰ ریال (۱۶۰۰۰ = ۱۲۰۰۰ - ۲۸۰۰۰) است که این افزایش ناشی از ۴۰٪ افزایش در خالص دارایی‌های شرکت جهان است.

حالت دوم):

درصد سهام عادی خریداری شده توسط شرکت سرمایه‌گذار، با سهم واحد سرمایه‌گذار از ارزش دفتری خالص دارایی‌ها (دارایی منهای بدهی) و ارزش بازار خالص دارایی‌ها مطابقت ندارد:

محاسبه سرقفی خریداری شده:

سرفقی خریداری شده از تفاضل بهای تمام شده سرمایه‌گذاری و سهم واحد سرمایه‌گذار از ارزش بازار خالص دارایی‌های (ارزش بازار دارایی‌ها منهای بدهی‌ها) واحد سرمایه‌پذیر بدست می‌آید.

مثال ۲): شرکت ایران در تاریخ ۱۳۳۱/۱/۱ تعداد ۱۸۰۰ سهم از سهام عادی شرکت جنوب (معادل ۲۰ درصد سهام عادی آن) را به مبلغ ۳۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرد. سرمایه‌گذار با توجه به این میزان سرمایه‌گذاری می‌تواند برخط مشی‌های مالی و عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر نفوذ قابل ملاحظه داشته باشد. اطلاعات مربوط به شرکت سرمایه‌پذیر در تاریخ ۱۳۳۱/۱/۱ به شرح زیر است:

محاسبه سرقفلی خریداری شده:
روش دوم - طبق این روش سرقفلی خریداری شده از مقایسه بهای تمام شده سرمایه‌گذاری و سهم واحد سرمایه‌گذار از ارزش بازار خالص داراییهای واحد سرمایه‌پذیر محاسبه می‌گردد:

		ارزش دفتری		بازار
ریال	ریال	ریال	ریال	
۳۰۰۰۰۰	بهای تمام شده سرمایه‌گذاری	۴۰۵۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰۰	موجودی کالا (روش FIFO)
۰		۱۶۵۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰۰	زمین
۱۲۷۰۰۰۰	ارزش بازار داراییهای واحد سرمایه‌پذیر	۵۰۰۰۰۰۰		اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات پس از کسر استهلاک (باقیمانده عمر مفید ده سال)
۰				۷۰۰۰۰۰۰
۵۰۰۰۰۰	کسرمی شود: بدهیهای واحد سرمایه‌پذیر	۱۲۷۰۰۰۰۰	۱۰۵۰۰۰۰۰	جمع داراییها
		۵۰۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰۰	بدهیها
۱۲۲۰۰۰۰	ارزش بازار خالص داراییهای واحد سرمایه‌پذیر			حقوق صاحبان سهام:
۰				سرمایه - ۹۰۰۰۰ سهم ۱۰۰۰۰ ریالی ۹۰۰۰۰۰۰
۲۰٪	میزان سرمایه‌گذاری		۱۰۰۰۰۰۰	سود (زیان) انباشته
۲۴۴۰۰۰۰	سهم واحد سرمایه‌گذار از ارزش خالص داراییها	۱۲۲۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰۰	
۰		۱۲۷۰۰۰۰۰	۱۰۵۰۰۰۰۰	
۵۶۰۰۰۰۰	سرقفلی خریداری شده	=====	=====	

خلاصه صورت سود و زیان واحد سرمایه‌پذیر برای سال مالی منتهی به ۱۳۳۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

ب - ثبت‌های روزنامه و حسابهای T مربوط از نظر واحد سرمایه‌گذار

		ریال	
۱- ثبت تحصیل سرمایه‌گذاری در ۱۳۳۱/۱/۱:		۸۰۰۰۰۰۰	سود خالص قبل از ارقام غیر مترقیه
سرمایه‌گذار بدهی بلندمدت - سرمایه‌گذاری در		۳۰۰۰۰۰۰	سود غیر مترقیه (کمک بلاعوض دولت)
۳۰۰۰۰۰۰	سهام عادی شرکت جنوب	۱۱۰۰۰۰۰	سود (زیان) خالص
۳۰۰۰۰۰۰	بانک	=====	
			جمع سود سهام اعلام و پرداخت شده طی سال ۱۳۳۱ بالغ بر ۵۰۰۰۰۰۰ ریال بوده است.

۲ - ثبت شناسایی درآمد سرمایه‌گذاری و افزایش در حساب سرمایه‌گذاری متناسب با سهم شرکت ایران از سود گزارش

شده شرکت جنوب در ۱۳/۱۲/۲۹ × ۱۳:

سرمایه‌گذاریهای بلندمدت - سرمایه‌گذاری در	
سهم عادی شرکت جنوب	۲۲۰۰۰۰
درآمد سرمایه‌گذاری - عادی	۱۶۰۰۰۰
درآمد سرمایه‌گذاری - غیرمترقبه	۶۰۰۰۰

۳ - ثبت سود سهام دریافتی:

بانک	۱۰۰۰۰۰
سرمایه‌گذاریهای بلندمدت - سرمایه‌گذاری در	
سهم عادی شرکت جنوب	۱۰۰۰۰۰

۴ - ثبت استهلاک افزایش قیمت داراییهای استهلاک‌پذیر:

درآمد سرمایه‌گذاری	۴۰۰۰۰
سرمایه‌گذاریهای بلندمدت - سرمایه‌گذاری در	
سهم عادی شرکت جنوب	۴۰۰۰۰

۵ - ثبت استهلاک سالانه سرفلکی خریداری شده:

درآمد سرمایه‌گذاری (۴۰ ÷ ۵۶۰۰۰۰)	۱۴۰۰۰
سرمایه‌گذاریهای بلندمدت - سرمایه‌گذاری در	
سهم عادی شرکت جنوب	۱۴۰۰۰

۶- ثبت بهای تمام شده کالای فروش رفته اضافی که ناشی از مزاد قیمت بازار موجودی‌های کالای شرکت جنوب به ارزش دفتری آن است (فرض شود که کالاها طی سال ۱۳×۱ به فروش رسیده است):

درآمد سرمایه‌گذاری	۱۰۰۰۰
سرمایه‌گذاریهای بلندمدت - سرمایه‌گذاری در	
سهم عادی شرکت جنوب	۱۰۰۰۰

روش بهای تمام شده:

مطابق بند ۱۲ استاندارد حسابداری شماره ۲۰، در روش بهای تمام شده سرمایه‌گذاری در سایر واحدهای تجاری در زمان خرید، به بهای تمام شده ثبت می‌شود. واحد سرمایه‌گذار تنها سود سهام دریافتی یا دریافتی از محل سودهای تحصیل شده توسط واحد سرمایه‌پذیر «بعد از تاریخ تحصیل» را به عنوان درآمد شناسایی می‌کند. سود سهام دریافتی یا دریافتی از محل سود قبل از تاریخ تحصیل به عنوان باز یافت بخشی از بهای تمام شده سرمایه‌گذاری تلقی می‌شود و مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری به آن میزان کاهش می‌یابد.

- با توجه به مفروضات مثال فوق:

ثبت سرمایه‌گذاری بلندمدت در تاریخ خرید در شرکت ایران به شرح زیر میباشد:	
سرمایه‌گذاری در سهم عادی	۳۰۰۰۰۰۰
بانک	۳۰۰۰۰۰۰

«بابت ثبت خرید ۴۰٪ سهم عادی شرکت جهان»

ثبت سود سهام دریافتی در شرکت ایران به شرح زیر می‌باشد:

سود سهام دریافتی	$300000 \times 40\% = 120000$
بانک	۱۲۰۰۰۰

- ۱- سهم درآمد سرمایه‌گذاری عادی شرکت سرمایه‌گذار $800000 \times 20\% = 160000$
- ۲- سهم درآمد سرمایه‌گذاری غیرمترقبه شرکت سرمایه‌گذار $300000 \times 20\% = 60000$
- ۳- سهم سود سهام اعلام و پرداخت شده شرکت سرمایه‌گذار $500000 \times 20\% = 100000$

- با توجه به باقیمانده عمر مفید (ده سال) اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات و سهم واحد سرمایه‌گذار از مزاد ارزش جاری دارایی مزبور نسبت به ارزش دفتری آن، استهلاک اضافی سالانه ۴۰۰۰۰ ریال می‌شود.

$700000 - 500000 = 200000$
 مزاد قیمت اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات $200000 \times 20\% = 40000$
 استهلاک اضافی هر سال $40000 \div 10 = 4000$ با توجه به باقیمانده عمر مفید که در صورت مسئله ده سال پیش‌بینی گردیده است.

«تثبت سود سهام دریافتی در شرکت ایران»



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی