

تغییرات استاندارد حسابداری ۳۹

صورت‌های مالی تلفیقی



تهیه کننده : دانیال محجوب
(حسابدار رسمی)

استاندارد حسابداری ۳۹ صورت‌های مالی تلفیقی



تاریخ لازم‌الاجرا

الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱/۰۱/۱۴۰۰ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی

با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ صورتهای مالی تلفیقی (ویرایش ۲۰۱۸) نیز رعایت می‌شود.

کنارگذاری استاندارد حسابداری ۱۸ (۱۳۸۴)

این استاندارد، همزمان با استاندارد حسابداری ۱۸ صورتهای مالی جداگانه منتشر شده است. این دو استاندارد همراه با یکدیگر جایگزین استاندارد حسابداری ۱۸ صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی (تجدیدنظر شده ۱۳۸۴) می‌شوند

تغییر میزان مالکیت در شرکت فرعی



واگذاری کامل
شرکت فرعی

کاهش میزان
مالکیت و تبدیل
سرمایه گذاری
به واحد وابسته

فروش سهام
توسط شرکت
اصلی ضمن
حفظ کنترل

افزایش میزان
مالکیت با حفظ
کنترل

تغییر در منافع مالکیت واحد تجاری اصلی در واحد تجاری فرعی، که منجر به از دست دادن کنترل واحد تجاری فرعی نمی‌شود، جزء معاملات مالکانه محسوب می‌گردد (یعنی معاملات با مالکان در نقش مالک).

مثال - تحصیل سهام جدید بعد از کسب کنترل

شرکت الف ۷۰ درصد سهام شرکت ب را در ابتدای فروردین ۱۳۹۳ به مبلغ ۵,۸۰۰ میلیون ریال خریداری کرده است. در این تاریخ حقوق مالکانه شرکت ب به شرح زیر است:



میلیون ریال	
۵,۰۰۰	سرمایه
۳,۰۰۰	سود انباشته

ارزش منصفانه خالص دارایی‌های شرکت فرعی با مبلغ دفتری آن‌ها برابر است.

در ابتدای فروردین ۱۳۹۴ شرکت الف ۱۵ درصد دیگر از سهام شرکت ب را به مبلغ ۱,۶۰۰ میلیون ریال تحصیل کرده است. در این تاریخ سرمایه شرکت ب ۵,۰۰۰ میلیون ریال و سود انباشته آن نیز ۵,۰۰۰ میلیون ریال است.

مطلوبست) محاسبه سرقفل و ثبت‌های تعدیلی

میلیون ریال	محاسبه سرقفلی
۵,۸۰۰	مابه‌ازای تحصیل
	سهم شرکت اصلی از ارزش منصفانه خالص دارایی‌ها:
(۳,۵۰۰)	سرمایه (۷۰٪ * ۵,۰۰۰)
(۲,۱۰۰)	سود انباشته (۷۰٪ * ۳,۰۰۰)
۲۰۰	سرقفلی

بستانکار	بدهکار	ثبت تعدیلی مربوط به تحصیل اول
میلیون ریال	میلیون ریال	
	۵,۰۰۰	سرمایه
	۳,۰۰۰	سود انباشته
	۲۰۰	سرقفلی
۵,۸۰۰		سرمایه‌گذاری در شرکت ب
۲,۴۰۰		حقوق سهامداران فاقد حق کنترل (۳۰٪ * (۳,۰۰۰ + ۵,۰۰۰))

سهام سهامداران فاقد کنترل از افزایش سود انباشته تا تاریخ خرید دوم نیز باید بر مبنای میزان مالکیت قبلی محاسبه شود: $600 = 30\% * (5,000 - 3,000)$

بستانکار	بدهکار	
میلیون ریال	میلیون ریال	
	۶۰۰	سود انباشته
۶۰۰		حقوق سهامداران فاقد حق کنترل

میلیون ریال	کاهش سهم سهامداران فاقد کنترل
۵,۰۰۰	سرمایه
۵,۰۰۰	سود انباشته
۱۰,۰۰۰	
٪۳۰	درصد مالکیت
۳,۰۰۰	

۱۵ درصد یا نصف مالکیت سهامداران فاقد کنترل کمتر شده است. بنابراین سهم سهامداران فاقد کنترل ۱,۵۰۰ (۵۰٪ * ۳,۰۰۰) میلیون ریال کاهش می‌یابد.

بستانکار	بدهکار	
میلیون ریال	میلیون ریال	
	۱,۵۰۰	حقوق سهامداران فاقد کنترل
	۱۰۰	سود انباشته - شرکت اصلی
۱,۶۰۰		سرمایه‌گذاری در شرکت ب

شرکت الف مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال بیش از مبلغ دفتری حقوق سهامداران فاقد کنترل که تحصیل شده، پرداخت کرده است؛ اما این مبلغ سرقفلی را تغییر نمی‌دهد و به سود و زیان منظور نمی‌شود.

مثال - واگذاری سهام جدید بعد از کسب کنترل با حفظ کنترل

شرکت الف ۷۰ درصد سهام شرکت ب را در ابتدای فروردین ۱۳۹۳ به مبلغ ۵,۸۰۰ میلیون ریال خریداری کرده است. در این تاریخ حقوق مالکانه شرکت ب به شرح زیر است:



میلیون ریال	
۵,۰۰۰	سرمایه
۳,۰۰۰	سود انباشته

ارزش منصفانه خالص دارایی‌های شرکت فرعی با مبلغ دفتری آنها برابر است.

شرکت الف ۷ درصد از سهام خود در شرکت ب را در تاریخ ۳۱ شهریور ۱۳۹۳ به مبلغ ۶۰۰ میلیون ریال فروخته است. سود خالص سال ۱۳۹۳ شرکت ب ۲,۰۰۰ میلیون ریال است.

مطلوبست) ثبت‌های مربوط به واگذاری و ثبت‌های تعدیلی

شرکت الف ۷ درصد از ۷۰ درصد از سهام شرکت ب را واگذار کرده است؛ یعنی

$$۵,۸۰۰ * ۱۰\% = ۵۸۰$$

بستانکار	بدهکار	
میلیون ریال	میلیون ریال	
	۶۰۰	موجودی نقد
۵۸۰		سرمایه‌گذاری در شرکت ب
۲۰		سود فروش

ثبت تعدیلی تحصیل

در ثبت تعدیلی باید توجه داشته باشیم که مالکیت از ۷۰ درصد به ۶۳ درصد رسیده است:

بستانکار	بدهکار	
میلیون ریال	میلیون ریال	
	۳,۱۵۰	سرمایه (۵,۰۰۰ * ۶۳٪)
	۱,۸۹۰	سود انباشته (۳,۰۰۰ * ۶۳٪)
	۱۸۰	سرقفلی
۵,۲۲۰		سرمایه‌گذاری در شرکت ب (۵,۸۰۰ - ۵۸۰)

حقوق سهامداران فاقد کنترل در تاریخ تحصیل	
میلیون ریال	
۱,۵۰۰	سرمایه (۳۰٪ * ۵,۰۰۰)
۹۰۰	سود انباشته (۳۰٪ * ۳,۰۰۰)
۲,۴۰۰	

میلیون ریال	میلیون ریال	
	۱,۵۰۰	سرمایه
	۹۰۰	سود انباشته
۲,۴۰۰		حقوق سهامداران فاقد حق کنترل

سهم از سود سال ۱۳۹۳		
میلیون ریال	میلیون ریال	
	۶۰۰	سود و زیان
۶۰۰		حقوق سهامداران فاقد حق کنترل (۳۰٪ * ۲,۰۰۰)

با فروش ۷ درصد از مالکیت توسط شرکت الف، حقوق سهامداران فاقد کنترل افزایش می‌یابد. در تاریخ واگذاری خالص دارایی‌های شرکت ب به شرح زیر است:

افزایش حقوق سهامداران فاقد کنترل	درصد سهم سهامداران فاقد کنترل	مبلغ کل	
۳۵۰	٪۷	۵,۰۰۰	سرمایه
۲۸۰	٪۷	۴,۰۰۰	سود انباشته
۲۰	٪۱۰	۲۰۰	سرقفلی
۶۵۰			

سرقفلی مربوط به ۷۰ درصد از سهام شرکت ب، ۲۰۰ میلیون ریال بود که فقط متناسب با سهم شرکت اصلی محاسبه شده بود. با واگذاری ۷ درصد از ۷۰ درصد سهام، ده درصد از سرقفلی واگذار شده است. (زیرا بخشی از سرمایه‌گذاری واگذار شده توسط شرکت الف مرتبط با سرقفلی است:

بستانکار	بدهکار	
میلیون ریال	میلیون ریال	
	۳۵۰	سرمایه
	۲۸۰	سود انباشته
	۲۰	سرقفلی
۶۵۰		حقوق سهامداران فاقد حق کنترل
<p>۷ درصد از سود خالص پس از تاریخ این واگذاری نیز به سهامداران فاقد کنترل تعلق می‌گیرد:</p> $(۲,۰۰۰ * ۱/۲) = ۱۰۰۰$ $۱,۰۰۰ * ٪۷ = ۷۰$		
بستانکار	بدهکار	
میلیون ریال	میلیون ریال	
	۷۰	سود و زیان
۷۰		حقوق سهامداران فاقد حق کنترل

شرکت الف در دفاتر خود ۲۰ میلیون ریال (۵۸۰-۶۰۰) سود شناسایی کرده است. اما در صورت‌های مالی تلفیقی نباید از این بابت سود شناسایی شود و تفاوت ایجاد شده به حساب شرکت اصلی در بخش حقوق صاحبان سرمایه منظور می‌شود. مبلغ دفتری حقوق واگذار شده از دید صورت‌های مالی تلفیقی شامل ارقام زیر است:

	میلیون ریال	
سرمایه (۷٪ * ۵,۰۰۰)	۳۵۰	
سود انباشته (۷٪ * ۳,۰۰۰)	۲۱۰	
سود سال ۱۳۹۳ (۷٪ * (۱/۲) * ۲,۰۰۰)	۷۰	
سرقفلی (۱۰٪ * ۲۰۰)	۲۰	
	۶۵۰	

مبلغ دریافتی از این بابت ۶۰۰ میلیون ریال بوده و تفاوت آن با مبلغ دفتری حقوق واگذار شده ۵۰ میلیون ریال بدهکار است. علت اینکه در دفاتر شرکت نور ۲۰ میلیون ریال سود شناسایی شده، ولی از منظر تلفیق ۵۰ میلیون تفاوت بدهکار ایجاد شده است، مربوط به سود پس از تاریخ تحصیل است که در صورت‌های مالی تلفیقی شناسایی می‌شود، اما در دفاتر شرکت اصلی انعکاس ندارد. سود پس از تاریخ تحصیل مربوط به سال ۱۳۹۳ است. کل سود سال ۱۳۹۳ مبلغ ۲۰۰۰ میلیون ریال است. میزان ۷ درصد مالکیت در تاریخ ۳۱ شهریور واگذار شده است، بنابراین ۷ درصد سود پس از تاریخ تحصیل تا زمان واگذاری این سهام به شرکت اصلی تعلق دارد که در صورت‌های مالی تلفیقی شناسایی می‌شود.

بستانکار	بدهکار	
	۲۰	سود فروش سهام
	۵۰	سایر اندوخته‌ها
۷۰		سود انباشته (سهام شرکت اصلی)

واگذاری سهام و تبدیل شرکت فرعی به شرکت وابسته

طبق استاندارد ۳۹، در زمان واگذاری و از دست دادن کنترل، باید:

دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت فرعی به مبلغ دفتری در تاریخ از دست دادن کنترل حذف شوند.

مبلغ دفتری حقوق سهامداران فاقد کنترل به مبلغ دفتری در تاریخ از دست دادن کنترل، حذف شود.

ارزش منصفانه مابه‌ازای دریافتی شناسایی شود.

باقیمانده سرمایه‌گذاری به ارزش منصفانه در تاریخ از دست دادن کنترل شناسایی شود.

سود یا زیان قابل انتساب به شرکت اصلی در صورت سود و زیان شناسایی شود.

مثال - فروش سهام و تبدیل شرکت فرعی به شرکت وابسته

شرکت الف ۷۰ درصد سهام شرکت ب را در ابتدای فروردین ۱۳۹۳ به مبلغ ۵,۸۰۰ میلیون ریال خریداری کرده است. در این تاریخ حقوق مالکانه شرکت ب به شرح زیر است:



میلیون ریال	
۵,۰۰۰	سرمایه
۳,۰۰۰	سود انباشته

ارزش منصفانه خالص دارایی‌های شرکت فرعی با مبلغ دفتری آن‌ها برابر است.

سود خالص سال ۱۳۹۳ شرکت ب ۲,۰۰۰ میلیون ریال است. شرکت الف ۴۰ درصد از سهم شرکت ب را در تاریخ ۳۱ شهریور ۱۳۹۳ به مبلغ ۳,۶۰۰ میلیون ریال فروخته است. با این واگذاری، کنترل به نفوذ قابل ملاحظه تبدیل می‌شود. ارزش منصفانه ۳۰ درصد باقیمانده سهام در تاریخ ۳۱ شهریور ۲,۶۰۰ میلیون ریال است.

مطلوبست) ثبت‌های مربوط به واگذاری و ثبت‌های تعدیلی

دفاتر شرکت الف:		
بستانکار	بدهکار	
میلیون ریال	میلیون ریال	
	۳,۶۰۰	موجودی نقد
	۱۱۴	سرمایه‌گذاری (۲,۴۸۶ - ۲,۶۰۰)
۳,۳۱۴		سرمایه‌گذاری در شرکت ب
۴۰۰		سود واگذاری و افزایش ارزش
	میلیون ریال	محاسبه سود در صورت‌های مالی تلفیقی:
	۳,۶۰۰	مابه‌ازای دریافتی
	۲,۶۰۰	ارزش منصفانه باقیمانده سرمایه‌گذاری
	۶,۲۰۰	
		سهام شرکت اصلی از ارزش منصفانه خالص دارایی‌ها در زمان فروش:
	(۳,۵۰۰)	سرمایه (۵,۰۰۰ * ۰/۷)
	(۲,۱۰۰)	سود انباشته (۳,۰۰۰ * ۰/۷)
	(۷۰۰)	سود سال ۹۳، ۷۰٪ * (۲,۰۰۰/۲)
	(۲۰۰)	سرقفلی
	(۳۰۰)	زیان واگذاری

در این مثال شرکت اصلی ۴۰۰ میلیون ریال سود فروش شناسایی کرده است، در صورتی که در تلفیق ۳۰۰ میلیون ریال زیان محاسبه شده است. علت این تفاوت، شناسایی مبلغ ۷۰۰ میلیون ریال (۷۰٪) * (۱,۰۰۰) سود شرکت فرعی پس از تاریخ تحصیل تا زمان واگذاری است که در صورت‌های مالی تلفیقی شناسایی می‌شود.

صورت‌های مالی تلفیقی:		
بستانکار	بدهکار	
میلیون ریال	میلیون ریال	
	۴۰۰	سود فروش سهام
	۳۰۰	زیان واگذاری
۷۰۰		سود انباشته

در صورت از دست دادن کنترل واحد فرعی :

قطع شناخت دارایی‌ها و بدهی‌های واحد تجاری فرعی پیشین از صورت وضعیت مالی

شناسایی هرگونه سرمایه‌گذاری باقیمانده در واحد تجاری فرعی پیشین به ارزش منصفانه در زمان از دست دادن کنترل و در نظر گرفتن ارزش فوق به عنوان ارزش منصفانه در زمان شناخت اولیه دارایی مالی و یا به عنوان بهای تمام شده در شناخت اولیه سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص.

شناسایی سود یا زیان مرتبط با از دست دادن کنترل که قابل انتساب به منافع دارای حق کنترل پیشین است.

مثال - واگذاری کامل شرکت فرعی

شرکت الف ۸۰ درصد سهام شرکت ب را در ابتدای سال ۱۳۹۲ به مبلغ ۹۸۰ میلیون ریال تحصیل کرد. در آن تاریخ سود انباشته شرکت ب مبلغ ۱۹۰ میلیون ریال بود. شرکت الف تمام سهام خود در شرکت ب را در پایان سال ۱۳۹۴ به مبلغ ۱,۴۵۰ میلیون ریال فروخت. اطلاعات زیر مربوط به این دو شرکت در سال ۱۳۹۴ است:

ب	الف	
-	۹۸۰	سرمایه‌گذاری در شرکت ب
۱,۸۷۰	۲,۴۵۰	سایر دارایی‌ها
۱,۸۷۰	۳,۴۳۰	
۹۱۰	۱,۱۸۵	بدهی‌ها
۵۰۰	۱,۰۰۰	سرمایه
۴۶۰	۱,۲۴۵	سود انباشته
۱,۸۷۰	۳,۴۳۰	
۱۱۲	۶۱۵	سود قبل از کسر مالیات
(۲۸)	(۱۵۴)	مالیات
۸۴	۴۶۱	سود خالص



اطلاعات فوق مربوط به قبل از زمان واگذاری است. ارزش منصفانه خالص دارایی‌های شرکت فرعی با مبلغ دفتری آن‌ها برابر است.

مطلوبست) ثبت‌های مربوط به واگذاری و ثبت‌های تعدیلی

دفاتر شرکت الف:		
بستانکار	بدهکار	
میلیون ریال	میلیون ریال	
	۱,۴۵۰	موجودی نقد
۹۸۰		سرمایه‌گذاری در شرکت ب
۴۷۰		سود واگذاری
محاسبه سرقفلی:		
	میلیون ریال	
	۹۸۰	مابه‌ازای پرداختی
	(۴۰۰)	سرمایه (۵۰۰ * ۰/۸)
	(۱۵۲)	سود انباشته (۱۹۰ * ۰/۸)
	۴۲۸	سرقفلی
محاسبه سود در صورت‌های مالی تلفیقی:		
	میلیون ریال	
	۱,۴۵۰	مابه‌ازای دریافتی
		خالص دارایی‌ها در تاریخ واگذاری:
	(۴۰۰)	سرمایه (۵۰۰ * ۰/۸)
	(۳۶۸)	سود انباشته (۴۶۰ * ۰/۸)
	(۴۲۸)	سرقفلی
	۲۵۴	سود فروش شرکت فرعی



با سپاس از توجه شما