

بررسی پاسخ به پرسش‌های فنی

پرسش شماره ۱۱۵

نحوه برخورد با سود یا زیان فروش سهام شرکت فرعی
در مالکیت اصلی با فرض حفظ کنترل

دپارتمان حسابداری و گزارشگری مالی

آذر ماه ۱۳۹۹



موسسه حسابرسی آزمون پرداز

(حسابداران رسمی)



همانطور که می‌دانیم، در مواردی که پرسش‌هایی در مورد نحوه بکارگیری استانداردهای حسابداری در شرایط خاص مطرح می‌شود، پاسخ آن از سوی کارگروه فنی استانداردهای حسابداری جامعه حسابداران رسمی ایران یا کمیته فنی سازمان حسابرسی ارائه می‌شود. در این سلسله نوشتارها قصد داریم تا به بررسی این پرسش و پاسخ‌ها و ارائه مثال‌های عملی در مورد بکارگیری آن‌ها بپردازیم.



پرسش

نحوه برخورد با سود یا زیان فروش بخشی از سرمایه گذاری شرکت اصلی در شرکت فرعی در شرایطی که کنترل شرکت اصلی بر شرکت فرعی حفظ گردد، در صورت‌های مالی تلفیقی به چه صورت می‌باشد؟

- پرسش ●
- پاسخ ●
- مثال ●



پاسخ

شناسایی سود یا زیان فروش سهام شرکت فرعی در شرکت اصلی در شرایطی که کنترل شرکت اصلی بر شرکت فرعی حفظ گردد، در صورت‌های مالی تلفیقی با مفهوم شخصیت اقتصادی واحد سازگار نیست و همان طور که یک واحد تجاری هنگام فروش سهام خود سود یا زیان شناسایی نمی‌کند، از نظر تلفیق نیز هنگام فروش سهام شرکت فرعی توسط شرکت اصلی به اشخاص خارج از گروه، سود یا زیان شناسایی نمی‌گردد.

از نظر شخصیت تلفیقی، فروش بخشی از سهام شرکت فرعی به اشخاص خارج از گروه طبقه بندی مجدد حقوق صاحبان سهام است. به عبارت دیگر بخشی از حقوق صاحبان سهام شرکت اصلی به سهامداران اقلیت انتقال می‌یابد، لذا می‌بایست در صورت‌های مالی تلفیقی، تفاوت بین عواید حاصل از فروش و مبلغ دفتری سرمایه گذاری در دفاتر شرکت اصلی، به جای شناسایی سود یا زیان غیر عملیاتی به عنوان آثار معاملات با منافع فاقد حق کنترل نشان داده شود.



طبق مفاد استاندارد حسابداری ایران و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی :

استاندارد حسابداری ایران ← بند ب ۱۱۶ استاندارد ۳۹ صورت‌های مالی تلفیقی
استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ← بند ب ۹۶ استاندارد ۱۰ صورت‌های مالی تلفیقی

“هرگاه نسبت حقوق مالکانه نگهداری شده توسط دارندگان منافع فاقد حق کنترل تغییر کند، واحد تجاری به منظور انعکاس تغییر در نسبت منافع دارای حق کنترل و منافع فاقد حق کنترل در واحد تجاری فرعی، باید مبالغ دفتری منافع آنها را تعدیل کند. واحد تجاری باید هرگونه تفاوت بین مبلغ تعدیل منافع فاقد حق کنترل و ارزش منصفانه مابه‌ازای پرداختی یا دریافتی را بطور مستقیم در حقوق مالکانه شناسایی و آن را به مالکان واحد تجاری اصلی منتسب کند.”



بنابراین مادامی که واگذاری سهام شرکت فرعی منجر به از دست دادن کنترل نشود، فروش هر گونه سرمایه گذاری شرکت اصلی در شرکت فرعی، صرفاً موجب تغییر نسبت منافع فاقد حق کنترل و منافع دارای حق کنترل می‌گردد. در چنین شرایطی منافع فاقد حق کنترل بابت این تغییر تعدیل می‌شود و هرگونه تفاوت مبلغ این تعدیل با ارزش منصفانه مابه‌ازای دریافتی، به طور مستقیم در حقوق مالکانه تحت عنوان " آثار معاملات با منافع فاقد حق کنترل " شناسایی و به مالکان واحد تجاری اصلی منتسب می‌شود.



مثال

شرکت الف در تاریخ ۱۳۹۰/۰۱/۰۱ تعداد ۹۰.۰۰۰ سهم شرکت ب را که معادل ۹۰ درصد سهام عادی آن شرکت می‌باشد به مبلغ ۳۶۰ میلیون ریال خریداری نمود. حقوق مالکانه این شرکت در تاریخ تحصیل سرمایه گذاری شامل ۱۰۰ میلیون ریال سرمایه و ۲۰۰ میلیون ریال سود انباشته می‌باشد.

در تاریخ ۱۳۹۹/۰۱/۰۱ شرکت الف تعداد ۱۰.۰۰۰ سهم از سهام شرکت ب را به مبلغ ۸۰ میلیون ریال به اشخاص خارج از گروه فروخت. حقوق مالکانه شرکت ب در این تاریخ ۱۰۰ میلیون ریال سرمایه و ۵۰۰ میلیون ریال سود انباشته می‌باشد.

ثبت فروش سهام در کاربرگ تلفیق و نحوه انعکاس سود حاصل از فروش سهام شرکت فرعی در صورت‌های مالی تلفیقی چگونه است.



بهای سرمایه گذاری در تاریخ تحصیل به شرح زیر تخصیص می‌یابد:

۳۶۰.۰۰۰.۰۰۰

$(۲۰۰.۰۰۰.۰۰۰ + ۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰) \times ۹۰\% = ۲۷۰.۰۰۰.۰۰۰$

$۳۶۰.۰۰۰.۰۰۰ - ۲۷۰.۰۰۰.۰۰۰ = ۹۰.۰۰۰.۰۰۰$

$(۲۰۰.۰۰۰.۰۰۰ + ۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰) \times ۱۰\% = ۳۰.۰۰۰.۰۰۰$

بهای سرمایه گذاری

سهام از حقوق مالکانه شرکت ب

سرقفلی

منافع فاقد حق کنترل

سود فروش سهام در شرکت اصلی:

۸۰.۰۰۰.۰۰۰

$۳۶۰.۰۰۰.۰۰۰ / ۹۰.۰۰۰ \times ۱۰.۰۰۰ = ۴۰.۰۰۰.۰۰۰$

۴۰.۰۰۰.۰۰۰

بهای فروش

بهای تمام شده

سود فروش

پس از فروش سهام شرکت ب درصد مالکیت شرکت الف در شرکت ب به ۸۰ درصد کاهش می‌یابد، لیکن کنترل این شرکت بر شرکت فرعی حفظ می‌گردد. لذا تعدیلات مربوط به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی به شرح زیر صورت می‌پذیرد.



• سرقفلی: با توجه به کاهش میزان مالکیت در شرکت فرعی مبلغ سرقفلی به شرح زیر محاسبه می‌شود:
 $900.000.000 * (800.000 / 900.000) = 800.000.000$

• سود انباشته شرکت ب که می‌بایست حذف شود (سود انباشته قبل از تحصیل) به شرح زیر محاسبه می‌گردد:

200.000.000

سود انباشته تاریخ تحصیل

سهام منافع فاقد حق کنترل از سود پس از تاریخ تحصیل بر اساس درصد جدید

$500.000.000 - 200.000.000 = 300.000.000 * 20\% = 60.000.000$

$200.000.000 + 60.000.000 = 260.000.000$

سود انباشته قبل از تحصیل

• منافع فاقد حق کنترل:

جمع حقوق مالکانه در تاریخ تغییر میزان مالکیت

سرمایه + سود انباشته تاریخ تحصیل + سود انباشته پس از تحصیل تا زمان تغییر میزان مالکیت

$100.000.000 + 200.000.000 + 300.000.000 = 600.000.000$

20%

درصد سهام منافع فاقد حق کنترل جدید

120.000.000

منافع فاقد حق کنترل

پرسش ●
 پاسخ ●
 مثال ●



ثبت حذفی در تلفیق به شرح زیر است:

	۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰	} سرمایه سود انباشته سرقفلی سرمایه گذاری در شرکت ب منافع فاقد حق کنترل
	۲۶۰.۰۰۰.۰۰۰	
	۸۰.۰۰۰.۰۰۰	
۳۲۰.۰۰۰.۰۰۰		
۱۲۰.۰۰۰.۰۰۰		

شناسایی هزینه استهلاک سال‌های قبل سرقفلی

	۳۶.۰۰۰.۰۰۰	} سود انباشته استهلاک انباشته سرقفلی
۳۶.۰۰۰.۰۰۰		
$90.000.000 * (80.000 / 90.000) / 20 * 9 = 36.000.000$		

پرسش ●
پاسخ ●
مثال ●



• تعدیل بهای تمام شده و سود فروش سرمایه گذاری در صورت‌های مالی تلفیقی

بهای تمام شده سهام فروش رفته:

۴۰.۰۰۰.۰۰۰

مبلغ دفتری سهام واگذار شده در دفاتر شرکت اصلی

سهام واگذار شده از سود و زیان تحصیل شده از تاریخ تحصیل سهام تا تاریخ واگذاری

$$۳۰۰.۰۰۰.۰۰۰ * (۱۰.۰۰۰ / ۱۰۰.۰۰۰) = ۳۰.۰۰۰.۰۰۰$$

کسر می‌شود سهم از استهلاک انباشته سرقفلی بر اساس درصد واگذاری

$$۹۰.۰۰۰.۰۰۰ / ۲۰ = ۴.۵۰۰.۰۰۰ * (۱۰.۰۰۰ / ۹۰.۰۰۰) * (۹ / ۲۰) = ۲۲۵.۰۰۰$$

۶۹.۷۷۵.۰۰۰

مبلغ دفتری سهام فروش رفته در صورت‌های مالی تلفیقی

با توجه به توضیحات فوق سود فروش سرمایه گذاری در صورت‌های مالی تلفیقی عبارتست از:

$$۸۰.۰۰۰.۰۰۰ - ۶۹.۷۷۵.۰۰۰ = ۱۰.۲۲۵.۰۰۰$$

۴۰.۰۰۰.۰۰۰

سود فروش سرمایه گذاری در شرکت اصلی

۲۹.۷۷۵.۰۰۰

آثار معاملات با منافع فاقد حق کنترل

۱۰.۲۲۵.۰۰۰

سود انباشته

پرسش

پاسخ

مثال



نحوه انعکاس سود یا زیان ناشی از فروش همانگونه که پیشتر توضیح داده شده است در حقوق مالکانه و به شکل زیر می‌باشد:

۱۳۹۸/۱۲/۲۹	۱۳۹۹/۱۲/۲۹	
ریال	ریال	
.....	حقوق مالکانه
-	۲۹.۷۷۵.۰۰۰	سرمایه
.....	آثار معاملات با منافع فاقد حق کنترل
.....	اندوخته قانونی
.....	سود انباشته
.....	حقوق مالکانه قابل انتساب به مالکان شرکت اصلی
.....	منافع فاقد حق کنترل
.....	جمع حقوق مالکانه

پرسش ●
 پاسخ ●
 مثال ●



شماره: ۱۱۵
تاریخ: ۱۳۹۹/۷/۲۸
صفحه: ۱ از ۱

بسمه تعالی

پاسخ به پرسشهای فنی



سازمان حسابداری
کمیته فنی

پرسش

سود با زیان ناشی از فروش بخشی از سرمایه‌گذاری شرکت اصلی در شرکت فرعی که در صورت سود و زیان شرکت اصلی شناسایی می‌شود، در شرایطی که کنترل شرکت اصلی بر شرکت فرعی حفظ گردد، آیا سود با زیان مزبور در صورتهای مالی تلفیقی گروه نیز در صورت سود و زیان تلفیقی شناسایی می‌شود؟

پاسخ:

با توجه به بند ب ۹۶ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ صورتهای مالی تلفیقی، مادام که واگذاری سهام شرکت فرعی منجر به از دست دادن کنترل نشود، فروش هرگونه سرمایه‌گذاری شرکت اصلی در شرکت فرعی، صرفاً موجب تغییر نسبت منافع فاقد حق کنترل و منافع دارای حق کنترل می‌گردد. در چنین شرایطی منافع فاقد حق کنترل بابت این تغییر تعدیل می‌شود و هرگونه تفاوت مبلغ این تعدیل با ارزش منصفانه مابه ازای دریافتی، به‌طور مستقیم در حقوق مالکانه تحت عنوان "تفاوت معاملات با منافع فاقد حق کنترل" شناسایی و به مالکان واحد تجاری اصلی منتسب می‌شود.



موسسه حسابرسی آزمون پرداز

(حسابداران رسمی)

ناصر شیخروودی - مدیر حسابرسی

• کارشناسی حسابداری دانشگاه علوم اقتصادی
• کارشناسی ارشد دانشگاه تربیت مدرس
• حسابدار رسمی

- تلفن : ۰۲۱۸۸۵۴۴۵۹۰-۲
- فکس : ۰۲۱۸۸۵۰۳۵۲۸
- ایمیل :

N.Sheikhroodi@azpar.com



توصیه می کنیم با نصب اپلیکیشن **سahوما** (قابل نصب بر روی گوشی موبایل) از آخرین تغییرات قانون مالیاتهای مستقیم و کلیه بخشنامه ها و آرای شورای عالی مالیاتی و ... مربوط به هر ماده اطلاع پیدا کنید. ضمن آن که **خلاصه نکات کاربردی مالیاتی** بصورت دوره ای برای کاربران این اپلیکیشن ارسال می گردد.



<https://cafebazaar.ir/app/com.arad.app.sahoma>



<https://play.google.com/store/apps/details?id=com.arad.app.sahoma>



<https://sibche.com/applications/sahoma>

