

تهیه‌ی صورت تغییرات در حقوق صاحبان سهام



ابراهیم نوروزیگی

از آن اقلامی که بالاتر ارائه شدند، نداشته‌اند. سهم آن‌ها در خود حساب‌شان تحت عنوان منافع فاقد کنترل افشا شده که از ۱۵۰۰ طی سال جاری رسیده به ۲۵۴۰. جمع حقوق صاحبان سرمایه را هم مشاهده می‌کنید.

مجموعه توضیحاتی در زمینه‌ی این قسمت وجود دارد که تحت عنوان یادداشت ارائه کردم. یکی این‌که اطلاعات مربوط به سال قبل، قبل از تجدید ارائه است. پس ما باید تعدیلات سنواتی را پیدا کنیم و در صورت تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه، مانده‌های ابتدای دوره را قبل از تجدید ارائه به بعد از تجدید ارائه برسانیم. فرض کردم شرکت الف دو نوبت افزایش سرمایه طی دو مرحله داشته باشد. در مرحله اول ۳۶۰۰ میلیون ریال از محل آورده نقدی، افزایش سرمایه‌ای که از سال قبل بوده انجام شده و مابقی از محل سود انباشته بوده. اکنون می‌توانیم رقم افزایش سرمایه از محل سود انباشته را پیدا کنیم. سرمایه از ۴۰۰۰ رسیده به ۹۰۰۰. ۵۰۰۰ میلیون

استانداردهای بین‌المللی باید با برخی از معاملات مالکانه‌ای که در قسمت حقوق صاحبان سرمایه گروه اتفاق می‌افتد، به این شیوه برخورد کنیم.

تصور کردم که شرکت‌های گروه تجدید ارزیابی کرده باشند، مازاد تجدید ارزیابی ۱۰۰۰ میلیون ریال بوده که به ۱۴۰۰ میلیون ریال رسیده است. یک فرعی خارجی داشته و سود تسعیر ارز عملیات خارجی که پارسال زیان بوده امسال تبدیل به سود شده است. سود انباشته از ۳۰۰۰ به ۴۱۱۰ رسیده است. سهام خزانه هم در انتها ۴۰۰ منفی است. سهام خزانه کاهنده سود صاحبان سرمایه است و شرکت سهام خودش را خزانه کرده است.

نمونه نشان می‌دهد که قسمت حقوق صاحبان سرمایه برای صورت‌های مالی تلفیقی است و جمع حقوق صاحبان سرمایه متعلق به شرکت اصلی است. پس تمامی اقلامی که بالاتر از این جمع ارائه شده‌اند متعلق به شرکت اصلی هستند. منافع فاقد کنترل یا همان اقلیت، سهمی

تلاش کرده‌ام نمونه‌ای را آماده کنم که هم به صنعت بیمه و هم به صنایع دیگر مربوط باشد. صورت مالی قسمت حقوق صاحبان سرمایه را در تصویر می‌بینیم. سرمایه سهام عادی سال قبل ۴۰۰۰ میلیون ریال بوده و امسال ۹۰۰۰ میلیون ریال شده است. افزایش سرمایه در جریان را سال گذشته داشته که امسال آن افزایش سرمایه را انجام داده، بخشی از سهام خود را خزانه کرده و طی دوره، بخش دیگری از سهامی که خزانه کرده بود را فروخته و منجر به صرف سهام خزانه شده است. برای تلفیقی هم ما می‌توانیم همین رویه را در مورد سهام شرکت اصلی در تملک شرکت‌های فرعی به کار بگیریم و آن هم همین رویه را دارد.

اندوخته‌ی قانونی و اندوخته‌ی سرمایه‌ای در شرکت‌های بیمه‌ای اجباری است و آن‌ها هم چنین اندوخته‌ای را دارند. یک سایر اندوخته‌ها را می‌بینیم. این به واسطه تلفیق و استانداردهای بین‌المللی است. ما در ایران چنین برخوردی را نخواهیم کرد ولی طبق

ریال افزایش پیدا کرده به ما می گوید ۳۶۰۰ از محل آورده نقدی و افزایش سرمایه در جریان بوده پس مابه التفاوت که ۱۴۰۰ است قطعاً از محل سود انباشته بوده. پس افزایش سرمایه از محل سود انباشته ۱۴۰۰ میلیون ریال است. توضیح دادم که شرکت الف که شرکت بیمه‌ای است طی سال مبلغ ۶۰۰ میلیون ریال از سهام خودش را خزانه کرده و ۲۰۰ میلیون ریال از آن مبلغ را به بهای ۳۰۰

کرده است. اجازه شناسایی سود و زیان بابت سهام خزانه وجود ندارد. تقریباً می‌شود گفت آخرین اظهارنظری که کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی هم کرده در رابطه با سهام شرکت اصلی در تملک فرعی به این موضوع اختصاص دارد که می‌گوید این‌ها را باید مصداق مبادلات مالکانه بدانید و حق شناسایی سود و زیان بابت آن‌ها وجود ندارد و باید بیاید در قسمت حقوق صاحبان سرمایه تحت

سهام‌دارن شرکت اصلی مبلغ ۵۵۰ میلیون ریال است. شرکت‌های اصلی و فرعی هر کدام سودهایی را تقسیم می‌کنند با توجه به درصد شرکت اصلی و درصدی که منافع فاقد کنترل دارند باید این سودهای مصوب بین‌شان تقسیم بشود. نتیجه این بوده که ۵۵۰ میلیون ریال متعلق به شرکت اصلی بوده و بعداً خواهیم دید که ۶۰ میلیون ریال متعلق به منافع فاقد کنترل است. برای منافع فاقد کنترل طبق استانداردهای بین‌المللی ما باید از اصطلاح controlling interest non استفاده کنیم و به آن اقلیت نباید بگوییم. اقلیت اشاره به تعداد دارد و این گروه ویژگی مهم‌شان این است که کنترل ندارند نه این که تعدادشان کم است. بند ۶ را در سال جاری و طبق محاسبات انجام شده از کاربرد تلفیق آوردیم.

سهام منافع فاقد کنترل از اقلام مختلف به این شرح بوده است. هر گونه تفاوت به تعدیلات سنواتی برمی‌گردد. سهم‌شان از سود سال جاری ۴۲۰ میلیون ریال، از سود سهام مصوب ۶۰ میلیون ریال، از مازاد تجدید ارزیابی شرکت‌های فرعی ۴۰ میلیون ریال و از سود و زیان تسعیر ارزش عملیات خارجی ۷۵ میلیون ریال بوده و ارقام اندوخته و سایر اندوخته‌ها را هم مشاهده می‌کنیم.

بند ۷ و ۸ را هم من به این مثال اضافه کردم که نشان دهم برخورد ترکیب‌های تجاری طبق استاندارد IFRS و استانداردهای ایران متفاوت است. بند ۷ می‌گوید شرکت الف در سال ۱۳۹۵ بابت تحصیل بخشی از منافع فاقد کنترل به ارزش دفتری ۴۱۵ میلیون ریال مبلغ ۴۷۰ میلیون ریال پرداخت کرده. تصور کنید ما مثلاً ۸۰ درصد یک شرکت را داشته باشیم و ۲۰ درصد از سهام آن را بفروشیم و ۶۰ درصد باقی بماند. طبق

عنوان صرف یا کسر سهام خزانه گزارش بشود.

بند ۴ می‌گوید سود خالص تلفیقی برای سال ۱۳۹۵ مبلغ ۲۸۰۰ میلیون ریال بوده. دقت کنید که این سود خالص تلفیقی است. یعنی هم سهم منافع فاقد کنترل در دل آن جا دارد و هم سهم شرکت اصلی. پایین‌تر در بند ۶ می‌بینم که چقدر از آن متعلق به منافع فاقد کنترل است و چقدر از آن متعلق به شرکت اصلی. بند ۵ می‌گوید سود سهام مصوب متعلق به

میلیون ریال دوباره فروخته و مابقی را هم در تاریخ گزارشگری موجود دارد یعنی ۶۰۰ میلیون خریده و ۲۰۰ میلیون فروخته و ۴۰۰ میلیون ریال در حقوق صاحبان سرمایه آخر دوره وجود دارد که می‌بینیم. آن ۱۰۰ میلیون ریال که در سطر سهام خزانه می‌بینید معلوم شد که به چه طریقی به دست آمده است. سهامی را که بهای تمام شده آن ۲۰۰ میلیون ریال بوده فروخته ۳۰۰ میلیون ریال و بنابراین ۱۰۰ میلیون ریال صرف سهام خزانه شناسایی



استانداردهای ایران ما باید سهم متناسبی از تفاوت ارزش، سرقفلی و .. را به واسطه این موضوع خارج کنیم. این خیلی کار را سخت و پیچیده خواهد کرد. یعنی باید در کاربرگ‌ها همه محاسباتی را که قبلاً انجام داده‌ام، تغییر بدهم و سرقفلی را متناسب خارج کنم و تفاوت ارزش‌هایی را هم اگر شناسایی کردم خارج کنم. این‌ها همه روی استهلاک سال‌های بعد هم تأثیر می‌گذارد. اما طبق استانداردهای بین‌المللی اگر از کنترل به کنترل برسیم (یعنی فرضاً من ۸۰ درصد داشتم و الان ۶۰ درصد دارم بنابرین کماکان کنترل را حفظ کرده‌ام) نه مانده سرقفلی را باید

تعدیل کنم و نه مانده تفاوت ارزش‌هایی که داشتم. این یک نوع مبادله مالکانه است بین شرکت اصلی و منافع فاقد کنترل که باید تحت همین حساب‌ها سند بخورند. احیاناً اگر کم‌تر یا بیش‌تر از این مبلغ منافع فاقد کنترل پول پرداخت یا دریافت کردیم باید تحت عنوان

۱- اطلاعات زیر مربوط به بخش حقوق صاحبان سرمایه تلفیقی شرکت بیمه الف در پایان سال ۱۳۹۵ و برخی توضیحات در خصوص این اقلام است:

شرح	۱۳۹۵	۱۳۹۴
سرمایه سهام عادی (یادداشت ۲)	۹,۰۰۰	۴,۰۰۰
افزایش سرمایه در جریان	-	۲,۰۰۰
صرف سهام خزانه (یادداشت ۳)	۱۰۰	-
اندوخته قانونی	۵۷۵	۴۸۵
اندوخته سرمایه ای	۶۰۵	۵۲۵
سایر اندوخته‌ها	۹۵	۱۲۰
مازاد تجدید ارزیابی	۱,۴۰۰	۱,۰۰۰
سود (زیان) تسعیر ارز عملیات خارجی	۲۸۰	(۲۵۰)
سود انباشته (یادداشت‌های ۴ و ۵)	۴,۱۱۰	۳,۰۰۰
سهام خزانه (یادداشت ۳)	(۴۰۰)	-
جمع حقوق صاحبان سرمایه متعلق به شرکت اصلی	۱۵,۷۶۵	۱۰,۷۸۰
منافع فاقد کنترل (یادداشت ۶)	۲,۵۴۰	۱,۵۰۰
جمع حقوق صاحبان سرمایه	۱۸,۳۰۵	۱۲,۲۸۰

یادداشت‌ها:

- ۱- اطلاعات مربوط به سال ۱۳۹۴ قبل از تجدید ارائه است.
- ۲- شرکت الف در سال ۱۳۹۵ دو مرحله افزایش سرمایه داشته است. در نوبت اول ۳,۶۰۰ میلیون ریال از محل آورده نقدی و افزایش سرمایه در جریان و در نوبت دوم از محل سود انباشته افزایش سرمایه داده است.
- ۳- شرکت الف طی سال مبلغ ۶۰۰ میلیون ریال از سهام خود را خزانه کرد و بعد از مدتی ۲۰۰ میلیون ریال از آن را به مبلغ ۳۰۰ میلیون ریال فروش رساند. مابقی در تاریخ گزارشگری موجود می‌باشد.
- ۴- سود خالص تلفیقی برای سال ۹۵ مبلغ ۲,۸۰۰ میلیون ریال است.
- ۵- سود سهام مصوب متعلق به سهامداران شرکت اصلی، مبلغ ۵۵۰ میلیون ریال بوده است.
- ۶- در سال جاری و بر طبق محاسبات انجام شده، سهم منافع فاقد کنترل از اقلام مختلف به شرح زیر بوده است. هر گونه تفاوت به تعدیلات سنواتی بر می‌گردد.

سهم منافع فاقد کنترل از - ارقام به میلیون ریال

سود سال جاری	۴۲۰	سود (زیان) تسعیر ارز عملیات خارجی	۷۵
سود سهام مصوب	۶۰	اندوخته قانونی	۱۵
مازاد تجدید ارزیابی	۴۰	سایر اندوخته‌ها	۱۲
۷- شرکت الف در سال ۱۳۹۵ بابت تحصیل بخشی از منافع فاقد کنترل به ارزش دفتری ۴۱۵ میلیون ریال، مبلغ ۴۷۰ میلیون ریال پرداخت کرده است. همچنین بابت واگذاری ۲۰ درصد از حقوق خود در یک شرکت فرعی دیگر (شرکت سرمایه پذیر کماکان فرعی تلقی می‌شود) مبلغ ۳۹۰ میلیون ریال دریافت کرد. ارزش منصفانه خالص دارایی‌های فرعی مورد نظر در تاریخ واگذاری ۱,۸۰۰ میلیون ریال بود.			
۸- ۷۰ درصد یک شرکت فرعی در پایان سال ۹۵ تحصیل شد. ارزش منصفانه خالص دارایی‌های فرعی مورد نظر ۲,۲۰۰ میلیون ریال و سرقفلی تجاری آن ۳۰۰ میلیون ریال اندازه گیری شده است.			





سایر اندوخته‌ها شناسایی کنیم. پس سایر اندوخته‌هایی که در قسمت حقوق صاحبان سرمایه دیدیم به این موضوع اختصاص دارد. ما در ایران چنین کاری را نمی‌کنیم. مورد بعدی بابت تحصیل هم همین طور است. فرض کنید از ۷۰ درصد به ۹۰ درصد برویم. چون قبلاً کنترل داشتیم و الان هم کنترل داریم باز هم نباید سرقفلی و تفاوت ارزش‌ها را تحت تأثیر قرار بدهیم تنها کاری که باید بکنیم این است که منافع فاقد کنترل هر دو این سایر اندوخته‌ها را تعدیل کنیم تا به رقم‌های درست برسیم. در ادامه ثبت‌های این موضوع را با هم می‌بینیم.

ارزش منصفانه خالص دارایی‌های فرعی مورد نظر در تاریخ واگذاری ۱۸۰۰ میلیون ریال بوده. بند ۸ هم می‌گوید ۷۰ درصد سهام یک شرکت فرعی در پایان سال ۱۳۹۵ تحصیل شد. ارزش منصفانه خالص دارایی‌های فرعی مورد نظر ۲۰۰ میلیون ریال و سرقفلی تجاری آن ۳۰۰ میلیون ریال اندازه‌گیری شده است. من از قصد این مورد را به مثال اضافه کردم که نشان دهم طبق استانداردهای بین‌المللی سرقفلی فقط سهم شرکت اصلی نیست و می‌تواند سرقفلی برای کل واحد تجاری فرعی شناسایی بشود و بنابراین منافع فاقد کنترل هم به تناسب از آن سرقفلی سهم ببرند. الان در این مثال که در بند ۸ آمده گفته‌ام آخرهای سال ۷۰ درصد سهام یک شرکت فرعی را تحصیل کردیم و ۲۲۰۰ میلیون ریال ارزش منصفانه خالص دارایی‌ها بوده، خود شرکت فرعی ۳۰۰ میلیون ریال سرقفلی داشته که از این ۳۰۰ میلیون ریال ۳۰ درصد برای منافع فاقد کنترل خواهد بود.

باید تعدیلات سنواتی را در این مثال پیدا کنیم. هم تعدیل سنواتی برای سود انباشته‌ای که متعلق به شرکت اصلی

است و هم تعدیلات سنواتی‌ای که متعلق به منافع فاقد کنترل است. آن را باید با موازنه این حساب‌ها به دست بیاوریم. از سود انباشته شروع می‌کنم که ۳۰۰۰ مانده ابتدای دوره قبل از تجدید ارائه بوده و ۴۱۱۰ مانده آخر دوره. قطعاً یک رقم یا بدهکار یا بستانکار می‌شویم. آیتم‌هایی که برای گردش سود انباشته داریم یکی سود خالص است. در بند ۴ سود خالص تلفیقی گفته ۲۸۰۰ میلیون ریال. این مبلغ سود خالص تلفیقی است. از این مبلغ در بند ۶ توضیح داده که سهم منافع فاقد کنترل ۴۲۰ میلیون ریال است یعنی اگر این ۴۲۰ میلیون ریال را کم کنیم سهم منافع فاقد کنترل ۲۳۸۰ میلیون ریال سهم شرکت اصلی از گروه است. از آنجایی که این سود انباشته فقط متعلق به شرکت اصلی است و در قسمت حقوق صاحبان سرمایه متعلق به شرکت اصلی گزارش شده اگر خواستیم آن را این‌جا بیاوریم فقط باید ۲۳۸۰ میلیون ریال را بیاوریم و کل ۲۸۰۰ را در سود انباشته شرکت اصلی نمی‌توانیم بیاوریم. یک سری تخصیص‌ها از سود انباشته اتفاق می‌افتد. بخش‌هایی از آن باید بروند به اندوخته‌ی قانونی و بخش‌هایی بروند به اندوخته‌ی سرمایه‌ای. اندوخته‌ی قانونی را مشاهده کنید که ۴۸۵ بوده و رسیده به ۵۷۵. چقدر تخصیص در اندوخته‌ی قانونی داشتیم؟ ۹۰ میلیون ریال تخصیص اندوخته‌ی قانونی است. بابت آن حتماً سود انباشته بدهکار شده و اندوخته‌ی قانونی بستانکار شده. اندوخته‌ی سرمایه‌ای از ۵۲۵ رسیده به ۶۰۵. در شرکت‌های بیمه‌ای اندوخته‌ی سرمایه‌ای را چند درصد می‌گیرند؟ ۱۰ درصد. سقف دارد؟ بله تا ۱۰۰ درصد سرمایه برخلاف اندوخته‌ی قانونی که ۵ درصد سود خالص است تا برسد به ۱۰ درصد. از آن به بعد اختیاری می‌شود.

در شرکت‌های بیمه، هر وقت اندوخته‌ی قانونی متوقف شد، برداشت را می‌توان تحت عنوان اندوخته‌های سرمایه‌ای لحاظ کرد. پس یک اندوخته‌ی سرمایه‌ای هم باید اختصاص بدهیم که از ۵۲۵ به ۶۰۵ رسیده. پس اندوخته‌ی سرمایه‌ای می‌شود ۸۰ میلیون ریال. سایر اندوخته‌ها مربوط به گردش سود انباشته نیست بلکه معاملاتی است که با منافع فاقد کنترل داشتیم. بنابراین باید حواسمان جمع باشد که تخصیصی که در سایر اندوخته‌ها وجود دارد را این‌جا بیاوریم و مرتبط به این موضوع نمی‌شود.

شرکت اصلی یک افزایش سرمایه از محل سود انباشته داشته. رقم ۱۴۰۰ به دست آوردیم. کل افزایش سرمایه ۵۰۰۰ میلیون ریال بود که ۳۶۰۰ میلیون ریال را در بند ۲ توضیح داده که از محل آورده‌های نقدی و و علی‌الحساب افزایش سرمایه است و مابقی از محل افزایش سرمایه یعنی از محل سود انباشته. پس ۱۴۰۰ میلیون ریال هم افزایش سرمایه از محل سود انباشته بوده که به آن سود سهمی می‌گوییم. سهم شرکت اصلی از سود سهام مصوب چقدر بوده؟ ۵۵۰ میلیون ریال که آن هم متعلق به شرکت اصلی است. دوباره تأکید می‌کنم که سود انباشته فقط سهم شرکت اصلی است و سهم گروه نیست.

اگر این ارقام را موازنه کنیم، قطعاً باید به تعدیلات سنواتی که بوده یا بدهکار یا بستانکار برسیم. مبلغ موازنه را اگر حساب کنیم ۸۵۰ میلیون ریال تعدیلات سنواتی مثبت وجود داشته و سود انباشته اضافه شده پس تعدیلات سنواتی سهم شرکت اصلی را به دست آوردیم. حالا تعدیل سنواتی سهم منافع فاقد کنترل را باید در منافع فاقد کنترل اندازه بگیریم. (رسم حساب T) اول دوره ۱۵۰۰

با منافع فاقد کنترل چون همه حقوق‌شان داخل یک T گزارش می‌شود سهم‌شان از اندوخته‌ها در دل سهم‌شان از سود سال جاری است و دوباره نباید آن را کم کنیم. پس نه آن ۱۵ را باید کاری داشته باشیم و نه ۱۲ را. به چه دردی می‌خورد؟ برای افشای یادداشت منافع فاقد کنترل چون در آن یادداشتی که بابت منافع فاقد کنترل ارائه می‌کنیم باید بگوییم سهم‌شان از سرمایه، سود، اندوخته‌ی قانونی چقدر

قبلاً انجام شده و ما اکنون می‌خواهیم صورت تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه را تهیه کنیم. بابت سهم‌شان از مازاد تجدید ارزیابی ۴۰ میلیون ریال و سهم‌شان از سود و زیان تسعیر عملیات ارزش خارجی هم که بستانکار است ۷۵ میلیون ریال را به منافع فاقد کنترل اضافه می‌کنیم. اما آن دو مورد دیگر نکته دارد. سهم‌شان از اندوخته‌ی قانونی و سایر اندوخته‌ها را این‌جا نباید بیاوریم.

بستانکار و آخر دوره ۲۵۴۰ بستانکار هستیم. یک سری اتفاقات افتاده است. اولین نکته این است که سهم منافع فاقد کنترل از سود سال جاری چقدر است؟ ۴۲۰ چگونه حساب شده؟ کاربرگ‌های اندازه‌گیری درصد سود هر شرکت فرعی را گرفتیم، معاملات فی‌مابین را خنثی کردیم، استهلاک تفاوت ارزش آن‌ها را خنثی کردیم و بعد ضرب در درصد گروه کرده‌ایم و رسیدیم به عدد ۴۲۰. پس ۴۲۰ سهم سود منافع فاقد کنترل از سود سال جاری شرکت‌های فرعی است. در سندی که می‌خورد سهم منافع فاقد کنترل از سود بدهکار و در حقوق منافع فاقد کنترل بستانکار است. سهمی بدهکار شده از سود می‌رود ذیل صورت سود و زیان تلفیقی گزارش می‌شود و حقوق‌شان هم می‌آید داخل خود T منافع فاقد کنترل قرار می‌گیرد.

سهم منافع فاقد کنترل از سود سهام مصوب سال جاری شرکت‌ها ۶۰ میلیون ریال است. بابت این باید منافع فاقد کنترل را کاهش بدهیم، پس ۶۰ میلیون ریال در این مثال بدهکارش کرده‌ایم. سهم‌شان از مازاد تجدید ارزیابی چقدر است؟ اگر یک شرکت عضو گروه تجدید ارزیابی کند بقیه شرکت‌های عضو گروه هم باید تجدید ارزیابی کنند. پس اگر فرعی‌ها و اصلی‌ها تجدید ارزیابی کردند و مازاد تجدید ارزیابی آن‌ها محاسبه شده بخشی از آن‌ها متعلق به منافع فاقد کنترل است. سهم منافع فاقد کنترل ۴ میلیون ریال شده است. پشت این اعداد محاسباتی وجود دارد که حتماً در تلفیق محاسبه شده. صورت تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه مثل صورت جریان وجوه نقد قاعداً باید بعد از این که ترازنامه تلفیقی و صورت سود و زیان تلفیقی تهیه شد، محاسبه شود. بنابراین محاسبات این‌ها

و سایر اندوخته‌ها چقدر است و الی آخر. به سراغ یادداشت‌های ۷ و ۸ برویم. یادداشت ۷ می‌گوید شرکت الف در سال ۱۳۹۵ بابت تحویل بخشی از منافع فاقد کنترل به ارزش دفتری ۴۱۵ میلیون ریال مبلغ ۴۷۰ میلیون ریال پرداخت کرده. قطعاً شرکت اصلی در دفاترش سند زده سرمایه‌گذاری بدهکار ۴۷۰ میلیون ریال و نقد بستانکار ۴۷۰ میلیون ریال. چون ۴۷۰ میلیون پول داده و درصدی از سهام را دوباره تملک کرده، درصد

دلیل آن ساده است. تمام حقوق منافع فاقد کنترل داخل T خودش نگه داشته می‌شود. سهم اندوخته‌ی قانونی آن بخشی از ۴۲۰ میلیون ریال است. در رابطه با سود انباشته این‌ها را جدا و کم می‌کنیم چون قرار است در یک حساب دیگر گزارش بشود. پس چون برای شرکت اصلی حساب‌های مختلف داریم مثل اندوخته‌ی قانونی، سایر اندوخته‌ها و .. از سود انباشته کم می‌کنیم و می‌بریم در آن یکی سهم‌شان گزارش می‌کنیم. اما در رابطه





کنترل ۴۱۵ میلیون ریال، سرمایه گذاری بستانکار ۴۷۰ میلیون ریال میلیون ریال. معنی آن این است که برای به دست آوردن این مبلغ دفتری ۴۱۵ میلیون ریال مجبور شده ایم ۴۷۰ میلیون ریال پرداخت کنیم. حالا چه زیاد داده باشد و چه کم باید به سایر اندوخته ها آن را منظور کنیم. پس سایر اندوخته ها بدهکار ۵۵ میلیون ریال است. این بابت قسمت اول بند ۷ بود. ۴۱۵ میلیون ریال چگونه حساب شده

منافع فاقد کنترل کاهش پیدا کرده و درصد خود شرکت اصلی افزایش پیدا کرده. پس سندی که در دفاتر زده گفته سرمایه گذاری بدهکار و نقد بستانکار. در تلفیق باید این سرمایه گذاری را برگردانیم. کاربرگ تعدیلات تلفیقی را می بینیم. چقدر باید بستانکار بشود؟ ۴۷۰ میلیون ریال. طبق استاندارد ایران اگر چنین سندی بخواهیم بزنیم بابت این تحصیل مجدد باید دوباره سهم از سرقفلی



واگذاری کرده و گفته نقد بدهکار ۳۹۰ میلیون ریال و سرمایه گذاری را خارج کرده، بعد یک سود و زیان به خاطر اختلاف این نقد و سرمایه گذاری که خارج شده، شناسایی کرده. کاری که ما باید بکنیم دوباره همین است. با آن سودی که در دفاتر شناسایی کرده و آن سرمایه گذاری که خارج کرده باید ببینیم منافع فاقد کنترل بابت این واگذاری چقدر افزایش پیدا کرده و مابه التفاوت را دوباره ببریم به سایر اندوخته ها. جمع آن سرمایه گذاری که خارج شده و آن سودی که در دفاتر شناسایی شده (سود فروش) ۳۹۰ میلیون ریال است. ارزش منصفانه خالص دارایی های فرعی در تاریخ واگذاری ۱۸۰۰ بوده که ۲۰ درصد آن را فروخته ایم یعنی منافع فاقد کنترل که در این تاریخ به وجود می آید ۳۶۰ میلیون ریال است. حالا چقدر در سایر اندوخته ها باید شناسایی کنیم؟ ۳۰ میلیون ریال. سایر اندوخته ها ۵۵ میلیون ریال بدهکار شد و ۳۰ میلیون ریال بستانکار و خالص ۲۵ میلیون ریال بدهکار شد. حالا قسمت حقوق صاحبان صنایع را نگاه کنیم. ۱۲۰ میلیون ریال بوده که شده ۹۵ میلیون ریال. ۲۵ میلیون ریال از آن کم شده. مواردی که احتیاج داشتیم تقریباً در حال تکمیل شدن است. منافع فاقد کنترل را یک بار ۴۱۵ میلیون ریال به خاطر آن سند بدهکار کردیم و یک ۳۶۰ میلیون ریال به خاطر این سند بستانکار شدند.

در قسمت ۸، ۷۰ درصد از یک فرعی را خریده ایم که شده فرعی ما. ارزش منصفانه، خالص دارایی هایش ۲۲۰۰ میلیون ریال بوده و سرقفلی هم ۳۰۰ میلیون ریال. ما در دفاترمان سند زده ایم سرمایه گذاری نقد سپس در کاربرگ ها رفتیم حقوق صاحبان سرمایه شرکت فرعی را بدهکار کردیم و تفاوت

است؟ قطعاً در حسابداری تلفیق مان داریم که مانده مبلغ دفتری منافع فاقد کنترل تا تاریخی که سهم را خریدیم چقدر است و در کاربرگ تلفیق موجود است. بابت قسمت بعدی هم چنین بابت واگذاری ۲۰ درصد از حقوق خود در یک شرکت فرعی دیگر شرکت سرمایه پذیر کماکان فرعی تلقی می شود، یعنی باز هم کنترل به کنترل است. مبلغ ۳۹۰ میلیون ریال دریافت کرده. شرکت اصلی در دفاترش یک سند زده

شناسایی کنیم و تفاوت ارزش حساب کنیم. واقعاً موضوع پیچیده ای می شود برای همین هم هست که در عمل تقریباً کسی آن را رعایت نمی کند. اما طبق استانداردهای بین المللی، این ۴۷۰ میلیون ریال را که بستانکار شد، باید ببینیم چقدر منافع فاقد کنترل حقوق شان کاهش پیدا کرده. این جا گفته ارزش دفتری حقیقی که کاهش پیدا کرده چقدر بوده؟ ۴۱۵ میلیون ریال. پس من در سندی که در کاربرگ ها می زنم، می گویم منافع فاقد



ارزش‌ها را شناسایی کردیم، سرقفلی را هم شناسایی کردیم سمت چپ آن سند هم منافع فاقد کنترل را شناسایی کرده‌ایم. فقط با منافع فاقد کنترلی که بستانکار شده کار داریم. ۲۲۰۰ میلیون ریال ارزش منصفانه خالص دارایی‌هاست و ۳۰۰ میلیون ریال هم سرقفلی که جمعش می‌شود ۲۵۰۰. طبق استانداردهای بین‌المللی می‌توانیم به منافع فاقد کنترل سرقفلی هم سهم بدهیم. ۷۰ درصد را خریده‌ایم. ۳۰ درصد ۲۵۰۰ یعنی ۷۵۰ میلیون ریال به منافع فاقد کنترل طی سال اضافه شده‌اند.

اکنون می‌توانیم صورت تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه را تهیه کنیم. ستون‌های صورت تغییرات حتماً باید در حقوق صاحبان سرمایه باشد. اگر با خود قسمت حقوق صاحبان سرمایه مقایسه کنیم می‌بینیم سرمایه سهام عادی، افزایش سرمایه در جریان، صرف سهام خزانه، اندوخته‌ی قانونی، اندوخته‌ی سرمایه‌ای و همه آن چیزهایی که در حقوق صاحبان سرمایه بوده آمده شده ستون‌های این صورت. ترتیب هم نباید تغییر کند. ردیف اول مانده ابتدای دوره قبل از تجدید ارائه شده است. این را از اطلاعات سال ۱۳۹۴ داریم. سرمایه ۴۰۰۰ میلیون ریال و افزایش سرمایه در جریان ۲۰۰۰ میلیون ریال بوده و صرف سهام خزانه نداشتیم. اندوخته‌ی قانونی ۴۸۵ میلیون ریال، اندوخته‌ی سرمایه‌ای ۱۲۵ میلیون ریال و همین‌طور الی آخر. این ردیف را کاملاً از صورت‌های مالی سال قبل از تجدید ارائه آورده‌ام. یک قسمت دارد به نام تعدیلات سنواتی که الان اعدادش را حساب کردیم. برای شرکت اصلی ۸۵۰ میلیون ریال بستانکار و برای اقلیت ۱۳۰ میلیون ریال بدهکار است. اگر این تعدیلات سنواتی را روی

سود انباشته اعمال کنیم، می‌رسیم به مانده ابتدای دوره بعد از تجدید ارائه. من این‌جا یک فرمول در اکسل داده‌ام و گفته‌ام ردیف یکی قبل‌تر را با ردیف بالاتر جمع بگیرد و پایین بگذارد. قاعدتاً انتظار داریم فقط سود انباشته و منافع فاقد کنترل تغییر کند. بعد از این سود خالص را آورده‌ام که سهم شرکت اصلی بود ۲۳۸۰ میلیون ریال. سهم منافع فاقد کنترل هم ۴۲۰ میلیون ریال است. سایر سودهای جامع که دو مورد بود یکی مازاد تجدید ارزیابی است و یکی هم سود و زیان تسعیر ارز عملیات خارجی که به ستون‌های خودشان اضافه می‌شوند. چون خودشان ستون داشتند. اول دوره ۱۰۰۰ بود و مازاد تجدید ارزیابی آخر دوره شده ۱۴۰۰. سود و زیاد تسعیر عملیات ارز خارجی اول دوره ۳۵۰ میلیون ریال منفی بوده و آخر دوره شده مثبت ۲۸۰ میلیون ریال. قطعاً طی دوره سودی به اندازه ۶۳۰ میلیون ریال شناسایی کرده‌ایم. جمع گرفتیم، این جمع سود جامع سال مالی را نشان می‌دهد که شامل جمع سایر سودهای جامع با سود خالص است. یعنی به نوعی ما خلاصه‌ی صورت سود و زیان جامع را این‌جا داریم. پایین‌تر افزایش سرمایه‌ها را آورده‌ایم که ۳۶۰۰ میلیون ریال از محل آورده نقدی و علی‌الحساب افزایش سرمایه بوده و ۲۰۰۰ میلیون ریال افزایش سرمایه کاهش پیدا کرده و معنی‌اش این است که ۱۶۰۰ میلیون ریال را امسال نقدی داده‌اند. ۲۰۰۰ میلیون ریال هم که پارسال داده بودند که می‌شود ۳۶۰۰ میلیون ریال افزایش سرمایه. ۱۴۰۰ میلیون ریال هم که از محل سود انباشته بوده که کاهش داده‌ایم. خود سرمایه را ۱۴۰۰ میلیون ریال افزایش داده‌ام و نوشته‌ام افزایش سرمایه از محل سود انباشته. اتفاقی که در رابطه با سهام

خزانه افتاده این بود که ۶۰۰ میلیون ریال خریده بودیم که بعدتر ۲۰۰ میلیون ریال از آن ۶۰۰ میلیون ریال را فروخته‌ایم که نهایتاً ۴۰۰ میلیون ریال می‌ماند برای آخر دوره. این ۲۰۰ میلیون ریال را فروخته‌ایم ۳۰۰ میلیون ریال که ۱۰۰ میلیون ریال از آن باید بیاید در سطر سهام خزانه نشان داده شود. رسیدیم به قسمت تخصصی سود. چقدر از اندوخته‌ی قانونی سهم داده بودیم؟ ۹۰ میلیون ریال. سایر اندوخته‌ها هم ناشی از مبادلات مالکانه با شرکت‌های فرعی یا منافع فاقد کنترل بود که دیدیم یک ۵۵ میلیون ریال بدهکار شد و یک ۳۰ میلیون ریال بستانکار. سود سهام مصوب هم آمده. ۵۵۰ میلیون ریال از این سود سهام مصوب منفی می‌شود و از سود انباشته متعلق به شرکت اصلی کم می‌شود و ۶۰ میلیون ریال هم بابت منافع فاقد کنترل است.

مبادلاتی که شرکت اصلی با منافع فاقد کنترل کرده باید بیاید در بخش زیرین افشا بشود که سه موضوع بود. یکی تحصیل بخشی بود که ۵۵ تا مجبور شدیم از سایر اندوخته‌ها کم کنیم. ۴۱۵ میلیون ریال هم مجبور شدیم منافع فاقد کنترل را کاهش دهیم. جمع این دو نشان می‌دهد چه بهایی را برای این موضوع پرداخت کردیم. بابت واگذاری هم ۳۰ میلیون ریال به اندوخته‌ها اضافه کردیم. بابت منافع فاقد کنترلی که آخر سال ایجاد شد، اندوخته‌ای تغییر نمی‌کند چون این‌ها برای بار اول است که به وجود می‌آیند. چقدر منافع فاقد کنترل قرار شد بابت این موضوع شناسایی کنیم؟ ۷۵۰ میلیون ریال. اگر این گردش‌ها اعمال شود روی مانده‌های بالای منافع فاقد کنترل به عددی می‌رسیم که داریم در حقوق صاحبان سرمایه یعنی ۲۵۴۰ نشان می‌دهیم. ■