

# بررسی پاسخ به پرسش‌های فنی

پرسش شماره ۱۱۴

نحوه برخورد با سود فروش سهام خزانه شرکت فرعی در  
صورت‌های مالی تلفیقی

دپارتمان حسابداری و گزارشگری مالی



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

اگر شرکت فرعی بخشی از سهام خود را باز خرید کند (سهام خزانه) و بخشی از همان سهام را به بیش از بهای تمام شده به فروش رساند، نحوه انعکاس سهام خزانه و صرف سهام خزانه در صورت‌های مالی تلفیقی چگونه است؟

- پرسش ●
- پاسخ ●
- مثال ●



## پاسخ

هنگامی که شرکت فرعی بخشی از سهام خود را بازخرید (سهام خزانه) نماید تعداد سهام در جریان شرکت کاهش و با فروش مجدد سهام خزانه تعداد سهام در جریان افزایش خواهد یافت در نتیجه درصد مالکیت شرکت اصلی در این فرایند تغییر خواهد کرد. به عنوان مثال فرض کنید تعداد سهام در جریان شرکت فرعی ۸۰ سهم بوده و ۷۲ سهم آن متعلق به شرکت اصلی است. در این حالت درصد مالکیت شرکت اصلی برابر با ۹۰ درصد می‌باشد. چنانچه شرکت فرعی دارای ۲۰ سهم خزانه بوده و ۱۰ سهم از سهام خزانه به اشخاص خارج از گروه بفروشد، درصد مالکیت شرکت اصلی به ۸۰ درصد کاهش می‌یابد.



فروش سهام خزانه به اشخاص خارج از گروه در سه حالت زیر امکان پذیر است:

۱. قیمت فروش سهام خزانه با مبلغ دفتری سهام در گردش برابر باشد.  
در این حالت افزایش در مانده حساب‌های حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی تنها منجر به افزایش منافع فاقد حق کنترل می‌شود و اگرچه درصد مالکیت شرکت اصلی در شرکت فرعی کمتر می‌شود، ولی سهم شرکت اصلی از مبلغ دفتری سهام شرکت فرعی ثابت باقی می‌ماند.
۲. قیمت فروش سهام خزانه بیشتر از مبلغ دفتری سهام در گردش باشد.  
در این حالت مابه‌التفاوت ایجاد شده باید به نسبت به کلیه سهامداران شرکت فرعی تخصیص یابد. بنابراین این علی‌رقم آنکه تعداد سهام شرکت اصلی ثابت باقی می‌ماند، سهم شرکت اصلی از مبلغ دفتری سهام شرکت فرعی افزایش می‌یابد.
۳. قیمت فروش سهام خزانه کمتر از مبلغ دفتری سهام در گردش باشد.  
در این حالت سهم شرکت اصلی از حقوق صاحبان سهام شرکت فرعی کاهش می‌یابد.



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 سهام خزانه و صرف سهام خزانه در تعدیلات تلفیق به نسبت سهم مالکانه واحد تجاری اصلی (با توجه به تغییر درصد منافع واحد تجاری اصلی) و سهم مالکانه منافع فاقد حق کنترل، به طور مستقیم در حقوق مالکانه به ترتیب در سرفصل‌های " آثار معاملات سهام خزانه فرعی" و "منافع فاقد حق کنترل" شناسایی می‌شود.



## مثال

شرکت الف در تاریخ ۱۳۹۰/۰۱/۰۱ تعداد ۷۲.۰۰۰ سهم از سهام عادی شرکت ب به مبلغ ۸۶.۴۰۰.۰۰۰ ریال خریداری نموده است. در این تاریخ حقوق صاحبان سهام شرکت ب به شرح زیر بوده است.

سرمایه	۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال - مبلغ اسمی هر سهم ۱.۰۰۰ ریال
سهام خزانه	۲۴.۰۰۰.۰۰۰ ریال - شامل ۲۰.۰۰۰ سهم عادی
سود انباشته	۲۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال

در تاریخ ۱۳۹۹/۰۱/۰۱ شرکت ب ۱۰.۰۰۰ سهم از سهام خزانه را به فروقیمت هر سهم ۳.۵۰۰ ریال به اشخاص خارج از گروه به فروش می‌رساند. در این تاریخ حقوق صاحبان سهام شامل ۱۰۰ میلیون ریال سرمایه و ۱۵۰ میلیون ریال سود انباشته می‌باشد. نحوه برخورد با آثار معامله فوق در صورت‌های مالی تلفیقی چگونه است.





$$۱۰۰.۰۰۰ - ۲۰.۰۰۰ = ۸۰.۰۰۰$$

$$۷۲.۰۰۰ / ۸۰.۰۰۰ = \%.۹۰$$

$$۸۰.۰۰۰ + ۱۰.۰۰۰ = ۹۰.۰۰۰$$

$$۷۲.۰۰۰ / ۹۰.۰۰۰ = \%.۸۰$$

$$۲۴.۰۰۰.۰۰۰ / ۲۰.۰۰۰ = ۱.۲۰۰$$

$$۱۰.۰۰۰ * ۳.۵۰۰ = ۳۵.۰۰۰.۰۰۰$$

$$۳۵.۰۰۰.۰۰۰ - ۱۲.۰۰۰.۰۰۰ = ۲۳.۰۰۰.۰۰۰$$

سهام در جریان شرکت ب در زمان تحصیل توسط شرکت ب

درصد مالکیت شرکت الف

تعداد سهام در جریان پس از فروش سهام خزانه

درصد مالکیت شرکت الف پس از فروش سهام خزانه

بهای تمام شده سهام خزانه

بهای فروش سهام خزانه

صرف سهام خزانه ناشی از فروش سهام خزانه



همانگونه که در جدول زیر مندرج است علی‌رغم کاهش درصد مالکیت شرکت الف، سهم شرکت الف از حقوق مالکانه شرکت ب مبلغ ۵.۴۰۰.۰۰۰ ریال (۲۰۳.۴۰۰.۰۰۰-۲۰۸.۸۰۰.۰۰۰) افزایش یافته است. که علت این امر فروش سهام خزانه به مبلغی بیش از مبلغ دفتری به اشخاص خارج از گروه بوده است.

پس از فروش سهام خزانه	قبل از فروش سهام خزانه	
ریال	ریال	
۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰	۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰	سرمایه
(۱۲.۰۰۰.۰۰۰)	(۲۴.۰۰۰.۰۰۰)	سهام خزانه
۲۳.۰۰۰.۰۰۰	-	صرف سهام خزانه
۱۵۰.۰۰۰.۰۰۰	۱۵۰.۰۰۰.۰۰۰	سود انباشته
۲۶۱.۰۰۰.۰۰۰	۲۲۶.۰۰۰.۰۰۰	جمع حقوق مالکانه
٪۸۰	٪۹۰	درصد مالکیت اصلی
۲۰۸.۸۰۰.۰۰۰	۲۰۳.۴۰۰.۰۰۰	سهم اصلی



محاسبات مربوط به سهم اصلی از تغییرات ناشی از فروش سهام خزانه به شرح زیر نیز قابل محاسبه می‌باشد:

مبلغ - ریال	
۳.۵۰۰	قیمت فروش هر سهم خزانه
۲.۸۲۵	مبلغ دفتری هر سهم (۲۲۶.۰۰۰.۰۰۰/۸۰.۰۰۰)
۶۷۵	سود فروش هر سهم
۱۰.۰۰۰	تعداد سهام فروش رفته
۶.۷۵۰.۰۰۰	مازاد قیمت فروش بر مبلغ دفتری سهام
%۸۰	درصد مالکیت شرکت اصلی
۵.۴۰۰.۰۰۰	سهم شرکت اصلی از مازاد قیمت سهام



• ثبت عملیات تلفیق به شرح زیر می‌باشد:

۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰	سرمایه
۱۲.۰۰۰.۰۰۰	سهام خزانه
۲۳.۰۰۰.۰۰۰	صرف سهام خزانه
۱۵۰.۰۰۰.۰۰۰	سود انباشته
۸۶.۴۰۰.۰۰۰	سرمایه گذاری شرکت اصلی در فرعی
۵.۴۰۰.۰۰۰	آثار معاملات سهام خزانه فرعی
۵۲.۲۰۰.۰۰۰	منافع فاقد حق کنترل
۱۱۷.۰۰۰.۰۰۰	سود انباشته سهم شرکت اصلی *

• سهم شرکت اصلی از انباشته به شرح زیر محاسبه می‌شود.

$$۱۱۷.۰۰۰.۰۰۰ = ۹۰\% * (۱۵۰.۰۰۰.۰۰۰ - ۲۰.۰۰۰.۰۰۰)$$



نحوه انعکاس 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
-	۵.۴۰۰.۰۰۰	سرمایه
.....	.....	آثار معاملات سهام خزانه فرعی
.....	.....	اندوخته قانونی
.....	.....	سود انباشته
.....	.....	حقوق مالکانه قابل انتساب به مالکان شرکت اصلی
.....	.....	منافع فاقد حق کنترل
.....	.....	جمع حقوق مالکانه

پرسش ●  
 پاسخ ●  
 مثال ●



سازمان حسابداری  
کمیته فنی

بسمه تعالی

پاسخ به پرسشهای فنی

شماره: ۱۱۴

تاریخ: ۱۳۹۹/۷/۲۱

صفحه: ۱ از ۱

پرسش

اگر شرکت فرعی بخشی از سهام خود را بازخريد کند (سهام خزانه) و بخشی از همان سهام را به بیش از بهای تمام شده به فروش رساند، نحوه انعکاس سهام خزانه و صرف سهام خزانه در صورت‌های مالی تلفیقی چگونه است؟

پاسخ:

به موجب بند ۹۶ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ صورتهای مالی تلفیقی، "هرگاه نسبت منافع فاقد حق کنترل تغییر کند، واحد تجاری به منظور انعکاس تغییرات در منافع نسبی آنها در واحد تجاری فرعی، باید مبالغ دفتری منافع دارای حق کنترل و منافع فاقد حق کنترل 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 کند و آن را به مالکان واحد تجاری اصلی منتسب کند." بر این اساس، سهام خزانه و صرف سهام خزانه در تعدیلات تلفیق به نسبت سهم مالکانه واحد تجاری اصلی (با توجه به تغییر درصد منافع واحد تجاری اصلی) و سهم مالکانه منافع فاقد حق کنترل، به‌طور مستقیم در حقوق مالکانه به ترتیب در سرقتل‌های "آثار معاملات سهام خزانه فرعی" و "منافع فاقد حق کنترل" شناسایی می‌شود.

پرسش  
پاسخ  
مثال



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](mailto: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>

