

**مدیریت نظارت بر ناشران**

**مخاطبین:**

کلیه ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و فرابورس ایران  
کلیه حسابرسان معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار

**موضوع: ثبت‌های حسابداری و گزارشگری سهام خزانه**

با سلام و احترام؛

همان‌گونه که مستحضر هستید طبق ماده ۲۸ قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور (مصوب ۱۳۹۴/۰۲/۰۱) «... شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و بازارهای خارج از بورس براساس میزان سهام شناور خود در هر یک از بازارهای مذکور و بر اساس مقرراتی که با پیشنهاد سازمان بورس و اوراق بهادار به تصویب شورای عالی بورس و اوراق بهادار می‌رسد می‌توانند تا سقف ده درصد (۱۰٪) از سهام خود را خریداری و تحت عنوان سهام خزانه در شرکت نگهداری کنند. مادامی که این سهام در اختیار شرکت است فاقد حق رأی می‌باشد.» در این رابطه، آیین‌نامه خرید، نگهداری و عرضه سهام خزانه (مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۱۵ شورای عالی بورس و اوراق بهادار) و دستورالعمل اجرایی خرید، نگهداری و عرضه سهام خزانه (مصوب ۱۳۹۴/۰۶/۰۳ هیئت مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار) تهیه و ابلاغ گردید.

متذکر می‌گردد طبق آیین‌نامه و دستورالعمل اجرایی خرید، نگهداری و عرضه سهام خزانه، شرکت نسبت به سهام خزانه، فاقد حق رأی در مجامع بوده و حق تقدم در خرید سهام جدید را ندارد و در زمان انحلال حق دریافت هیچ گونه دارایی ندارد و همچنین به سهام خزانه در موقع تقسیم سود، سودی تعلق نمی‌گیرد.

با توجه به مراتب فوق، «نحوه حسابداری و گزارشگری سهام خزانه» به شرح پیوست ابلاغ می‌گردد و از تاریخ ابلاغیه لازم‌الاجراست.

**سعید محمدعلیزاده**

## نحوه حسابداری و گزارشگری سهام خزانه

طبق ماده ۲۸ قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور (مصوب ۱۳۹۴/۰۲/۰۱) «... شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس و بازارهای خارج از بورس براساس میزان سهام شناور خود در هر یک از بازارهای مذکور و بر اساس مقرراتی که با پیشنهاد سازمان بورس و اوراق بهادار به تصویب شورای عالی بورس و اوراق بهادار می‌رسد می‌توانند تا سقف ده درصد (۱۰٪) از سهام خود را خریداری و تحت عنوان سهام خزانه در شرکت نگهداری کنند. مادامی که این سهام در اختیار شرکت است فاقد حق رأی می‌باشد.»

در این رابطه، آیین‌نامه خرید، نگهداری و عرضه سهام خزانه (مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۱۵ شورای عالی بورس و اوراق بهادار) و دستورالعمل اجرایی خرید، نگهداری و عرضه سهام خزانه (مصوب ۱۳۹۴/۰۶/۰۳ هیئت مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار) تهیه و ابلاغ گردید.

در خصوص نحوه حسابداری و گزارشگری سهام خزانه موارد زیر قابل ذکر است:

- ۱- با توجه به اینکه طبق بند ۳۱ استاندارد حسابداری ۱۸ با عنوان «صورت‌های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی»، برای سهام شرکت اصلی در مالکیت شرکت‌های فرعی در صورت‌های مالی تلفیقی از روش بهای تمام شده استفاده می‌شود بنابراین برای ثبت‌های حسابداری سهام خزانه از روش بهای تمام شده استفاده می‌شود.
- ۲- هنگام فروش سهام خزانه، هیچگونه مبلغی در صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع شناسایی نمی‌شود.
- ۳- هنگام خرید، سهام خزانه به بهای تمام شده در دفاتر ثبت می‌گردد. هنگام فروش سهام خزانه، مابه‌التفاوت خالص مبلغ فروش و مبلغ دفتری تحت عنوان «صرف (کسر) سهام خزانه» شناسایی و ثبت می‌شود.
- ۴- در تاریخ گزارشگری، سهام خزانه به عنوان یک رقم کاهنده در بخش حقوق صاحبان سهام در ترازنامه ارائه می‌شود.
- ۵- در تاریخ گزارشگری، مانده بدهکار «صرف (کسر) سهام خزانه» به حساب سود (زیان) انباشته منتقل می‌شود. مانده بستانکار حساب مزبور تا میزان کسر سهام خزانه منظور شده قبلی به حساب سود (زیان) انباشته، به آن حساب منظور و باقیمانده به عنوان «صرف سهام خزانه» در ترازنامه در بخش حقوق صاحبان سهام ارائه و در زمان فروش کل سهام خزانه، به حساب سود (زیان) انباشته منتقل می‌شود تا طبق نظر مجمع عمومی شرکت در خصوص آن تصمیم‌گیری شود.
- ۶- هرگونه خالص وجوه دریافتی بابت فروش سهام خزانه و خالص وجوه پرداختی بابت خرید سهام خزانه در طبقه «جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های تامین مالی» در صورت جریان وجوه نقد ارائه می‌شود.
- ۷- طبق استانداردهای حسابداری، در محاسبه سود هر سهم، مشابه محاسبه سود هر سهم تلفیقی که در آن میانگین موزون سهام شرکت اصلی در مالکیت شرکت‌های فرعی از میانگین موزون سهام کسر می‌گردد، میانگین موزون سهام خزانه از میانگین موزون سهام کسر می‌شود.
- ۸- مشابه سرمایه‌گذاری‌ها طبق بند ۴۶ استاندارد حسابداری ۱۵ با عنوان «حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها»، هرگاه تنها بخشی از مجموع سهام خزانه، واگذار شود، مبلغ دفتری هر سهم خزانه بر مبنای میانگین بهای تمام شده مجموع سهام خزانه محاسبه می‌شود.
- ۹- معاملات سهام خزانه با اشخاص وابسته باید طبق استاندارد حسابداری ۱۲ با عنوان «افشای اطلاعات اشخاص وابسته» در یادداشت معاملات با اشخاص وابسته افشا شود. شایان ذکر است طبق ماده ۸ دستورالعمل اجرایی خرید، نگهداری و عرضه سهام خزانه، اعضای هیئت مدیره (اعضای حقیقی و حقوقی و همچنین نمایندگان حقیقی اعضای حقوقی) و یا مدیران اجرایی ناشر حق شرکت در معاملات مربوط به سهام خزانه را ندارند.

**بخش حقوق صاحبان سهام در ترازنامه (۱۳۹۳/۱۲/۲۹)**

۱۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	سرمایه (۱۰۰٫۰۰۰ سهم ۱٫۰۰۰ ریالی)
۱۰٫۰۰۰٫۰۰۰	صرف سهام
۵٫۰۰۰٫۰۰۰	اندوخته قانونی
۴۰٫۰۰۰٫۰۰۰	سود انباشته
<u>۱۵۵٫۰۰۰٫۰۰۰</u>	جمع حقوق صاحبان سهام

ثبت‌های حسابداری معاملات سهام خزانه		
خرید ۵٫۰۰۰ سهم خزانه به قیمت هر سهم ۱۱۰۰ ریال در تاریخ ۱۳۹۴/۰۳/۰۱	سهم خزانه وجه نقد	۵٫۵۰۰٫۰۰۰ ۵٫۵۰۰٫۰۰۰
فروش ۳٫۰۰۰ سهم خزانه به قیمت هر سهم ۱۲۰۰ ریال در تاریخ ۱۳۹۴/۰۳/۱۵	سهم خزانه (۳٫۰۰۰×۱٫۱۰۰) صرف (کسر) سهام خزانه	۳٫۶۰۰٫۰۰۰ ۳٫۳۰۰٫۰۰۰ ۳۰۰٫۰۰۰
خرید ۱٫۰۸۰ سهم خزانه به قیمت هر سهم ۱۰۸۰ ریال در تاریخ ۱۳۹۴/۰۳/۲۵	سهم خزانه وجه نقد	۱٫۰۸۰٫۰۰۰ ۱٫۰۸۰٫۰۰۰
فروش ۲٫۰۰۰ سهم خزانه به قیمت هر سهم ۹۹۰ ریال در تاریخ ۱۳۹۴/۰۳/۳۰	سهم خزانه (کسر) سهام خزانه سهم خزانه (۲٫۰۰۰×۱٫۰۹۳)	۱٫۹۸۰٫۰۰۰ ۲۰۶٫۰۰۰ ۲٫۱۸۶٫۰۰۰

**بخش حقوق صاحبان سهام در ترازنامه (۱۳۹۴/۰۳/۳۱)**

۱۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	سرمایه (۱۰۰٫۰۰۰ سهم ۱٫۰۰۰ ریالی)
۱۰٫۰۰۰٫۰۰۰	صرف سهام
۹۴٫۰۰۰	صرف سهام خزانه
۵٫۰۰۰٫۰۰۰	اندوخته قانونی
۴۰٫۰۰۰٫۰۰۰	سود انباشته
(۱٫۰۹۴٫۰۰۰)	سهم خزانه
<u>۱۵۴٫۰۰۰٫۰۰۰</u>	جمع حقوق صاحبان سهام

**یادداشت‌های توضیحی (۱۳۹۴/۰۳/۳۱)**

**رویه‌های حسابداری:**

**سهام خزانه:**

الف) سهام خزانه به روش بهای تمام شده در دفاتر شناسایی و ثبت می‌شود و به عنوان یک رقم کاهنده در بخش حقوق صاحبان سهام در ترازنامه ارائه می‌شود.

ب) هنگام فروش سهام خزانه، هیچگونه مبلغی در صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع شناسایی نمی‌شود و مابه‌التفاوت خالص مبلغ فروش و مبلغ دفتری تحت عنوان «صرف (کسر) سهام خزانه» شناسایی و ثبت می‌شود.

در تاریخ گزارشگری، مانده بدهکار «صرف (کسر) سهام خزانه» به حساب سود (زیان) انباشته منتقل می‌شود. مانده بستانکار حساب مزبور تا میزان کسر سهام خزانه منظور شده قبلی به حساب سود (زیان) انباشته، به آن حساب منظور و باقیمانده به عنوان «صرف سهام خزانه» در ترازنامه در بخش حقوق صاحبان سهام ارائه و در زمان فروش کل سهام خزانه، به حساب سود (زیان) انباشته منتقل می‌شود.

ج) هرگاه تنها بخشی از مجموع سهام خزانه، واگذار شود، مبلغ دفتری هر سهم خزانه بر مبنای میانگین بهای تمام شده مجموع سهام خزانه محاسبه می‌شود.

$$۱۰۹۳ = ۱۰۰٫۰۰۰ + ۱٫۰۸۰ - ۳٫۳۰۰ + ۵٫۵۰۰$$

یادداشت توضیحی سهام خزانه:	
تعداد	مبلغ
سهام	ریال
-	-
۶,۰۰۰	۶,۵۸۰,۰۰۰
(۵,۰۰۰)	(۵,۴۸۶,۰۰۰)
۱,۰۰۰	۱,۰۹۴,۰۰۰

مانده ابتدای دوره  
 خرید طی دوره  
 فروش طی دوره  
 مانده پایان دوره

خرید و فروش سهام خزانه طبق آیین نامه و دستورالعمل اجرایی خرید، نگهداری و عرضه سهام خزانه صورت می گیرد. شرکت نسبت به سهام خزانه، فاقد حق رای در مجامع بوده و حق تقدم در خرید سهام جدید را ندارد و در زمان انحلال حق دریافت هیچ گونه دارایی ندارد. به سهام خزانه در موقع تقسیم سود، سودی تعلق نمی گیرد. صورت تطبیق برنامه خرید و فروش سهام خزانه با عملکرد واقعی:

یادداشت توضیحی صرف سهام خزانه:	
مبلغ	ریال
-	-
۳,۰۰۰,۰۰۰	۳,۰۰۰,۰۰۰
(۲,۰۶۰,۰۰۰)	(۲,۰۶۰,۰۰۰)
-	-
۹۴,۰۰۰	۹۴,۰۰۰

ثبت های حسابداری معاملات سهام خزانه		
خرید ۶,۰۰۰ سهم خزانه به قیمت هر سهم ۱۱۰۰ ریال در تاریخ ۱۳۹۴/۰۴/۱۵	سهام خزانه وجه نقد	۶,۶۰۰,۰۰۰ ۶,۶۰۰,۰۰۰
فروش ۲,۰۰۰ سهم خزانه به قیمت هر سهم ۱۰۲۴ ریال در تاریخ ۱۳۹۴/۰۶/۲۰	وجه نقد صرف (کسر) سهام خزانه سهام خزانه (۱,۰۹۹ × ۲,۰۰۰)	۲,۰۴۸,۰۰۰ ۱۵۰,۰۰۰ ۲,۱۹۸,۰۰۰
بستن مانده بدهکار حساب صرف (کسر) سهام خزانه به سود (زیان) انباشته در تاریخ ۱۳۹۴/۰۶/۳۱	سود (زیان) انباشته صرف (کسر) سهام خزانه	۵۶,۰۰۰ ۵۶,۰۰۰

#### بخش حقوق صاحبان سهام در ترازنامه (۱۳۹۴/۰۶/۳۱)

۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه (۱,۰۰۰,۰۰۰ سهم ۱,۰۰۰ ریالی)
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	صرف سهام
-	صرف سهام خزانه
۵,۰۰۰,۰۰۰	اندوخته قانونی
۳۹,۹۴۴,۰۰۰	سود (زیان) انباشته
(۵,۴۹۶,۰۰۰)	سهام خزانه
۱۴۹,۴۴۸,۰۰۰	جمع حقوق صاحبان سهام

$$۱,۰۹۹ = ۱,۰۰۰ + ۶,۰۰۰ - ۵,۴۸۶ + ۱,۰۹۴$$

یادداشت‌های توضیحی (۱۳۹۴/۰۶/۳۱)

مبلغ	تعداد	یادداشت توضیحی سهام خزانة:
ریال ۱,۰۹۴,۰۰۰	سهام ۱,۰۰۰	مانده ابتدای دوره
۶,۰۰۰,۰۰۰	۶,۰۰۰	خرید طی دوره
(۲,۱۹۸,۰۰۰)	(۲,۰۰۰)	فروش طی دوره
۵,۴۹۶,۰۰۰	۵,۰۰۰	مانده پایان دوره

مبلغ	تعداد	یادداشت توضیحی صرف سهام خزانة:
ریال ۹۴,۰۰۰		مانده ابتدای دوره
-		سود حاصل از فروش
(۱۵۰,۰۰۰)		زیان حاصل از فروش
۵۶,۰۰۰		مانده انتقالی
-		مانده پایان دوره

ثبت‌های حسابداری معاملات سهام خزانة		
۲,۲۸۰,۰۰۰	وجه نقد	فروش ۲,۰۰۰ سهم خزانة به قیمت هر سهم ۱۱۴۰ ریال در تاریخ ۱۳۹۴/۰۸/۲۵
۸۱,۶۰۰	صرف (کسر) سهام خزانة	
۲,۱۹۸,۴۰۰	سهام خزانة	
۵۶,۰۰۰	صرف (کسر) سهام خزانة	انتقال مانده بستانکار حساب صرف (کسر) سهام خزانة به سود (زیان) انباشته به میزان کسر سهام منظور شده قبلی به سود (زیان) انباشته
۵۶,۰۰۰	سود (زیان) انباشته	

بخش حقوق صاحبان سهام در ترازنامه (۱۳۹۴/۰۹/۳۰)

۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه (۱,۰۰۰,۰۰۰ سهم ریالی)
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	صرف سهام
۲۵,۶۰۰	صرف سهام خزانة
۵,۰۰۰,۰۰۰	اندوخته قانونی
۴۰,۰۰۰,۰۰۰	سود (زیان) انباشته
(۳,۲۹۷,۶۰۰)	سهام خزانة
۱۵۱,۷۲۸,۰۰۰	جمع حقوق صاحبان سهام

یادداشت‌های توضیحی (۱۳۹۴/۰۹/۳۰)

مبلغ	تعداد	یادداشت توضیحی سهام خزانة:
ریال ۵,۴۹۶,۰۰۰	سهام ۵,۰۰۰	مانده ابتدای دوره
-	-	خرید طی دوره
(۲,۱۹۸,۴۰۰)	(۲,۰۰۰)	فروش طی دوره
۳,۲۹۷,۶۰۰	۳,۰۰۰	مانده پایان دوره

مبلغ	تعداد	یادداشت توضیحی صرف سهام خزانة:
ریال -		مانده ابتدای دوره
۸۱,۶۰۰		سود حاصل از فروش
-		زیان حاصل از فروش
(۵۶,۰۰۰)		مانده انتقالی
۲۵,۶۰۰		مانده پایان دوره