

استاندارد حسابداری شماره 30

سود هر سهم

(لازم الاجرا برای کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ اول فروردین 1389 یا بعد از آن شروع می شود)



شماره ثبت ۴۴۰۱۰

استاندارد حسابداری شماره 30

سود هر سهم

فهرست مندرجات

شماره بند

1	• هدف
4-2	• دامنه کاربرد
7-5	• تعاریف
28-8	• اندازه‌گیری
18-8	• سود پایه هر سهم
25-19	• سود تقلیل یافته هر سهم
28-26	• سهام عادی بالقوه تقلیل‌دهنده
30-29	• تجدید ارائه
34-31	• نحوه ارائه
36-35	• افشا
37	• تاریخ اجرا
38	• مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری
	• پیوست شماره 1 : توضیحات تکمیلی
	• پیوست شماره 2 : مثالهای توضیحی
	• پیوست شماره 3 : مبانی نتیجه‌گیری



استاندارد حسابداری شماره 30

سود هر سهم

این استاندارد باید با توجه به "مقدمه‌ای بر استانداردهای حسابداری" مطالعه و بکار گرفته شود.

هدف

1. هدف این استاندارد، تجویز ضوابط تعیین و ارائه سود هر سهم، به منظور بهبود قابلیت مقایسه عملکرد واحدهای تجاری مختلف در یک دوره گزارشگری و مقایسه عملکرد یک واحد تجاری در دوره‌های گزارشگری مختلف است. اگرچه به دلیل کاربرد رویه‌های حسابداری متفاوت در تعیین سود، اطلاعات مربوط به سود هر سهم محدودیتهایی دارد با این حال ثبات رویه در تعیین مخرج کسر در محاسبات مربوط به سود هر سهم، گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد. لذا، تأکید اصلی این استاندارد بر مخرج کسر در محاسبه سود هر سهم است.

دامنه کاربرد

2. این استاندارد باید توسط واحدهای تجاری که سهام عادی یا سهام عادی بالقوه آنها به عموم عرضه شده یا در جریان عرضه عمومی است، بکار گرفته شود.
3. در مورد واحد تجاری اصلی که صورتهای مالی تلفیقی و صورتهای مالی جداگانه را با هم ارائه می‌کند، الزامات افشای این استاندارد تنها باید بر مبنای اطلاعات تلفیقی اعمال شود. چنانچه واحد تجاری علاوه بر افشای سود هر سهم بر مبنای اطلاعات تلفیقی، بخواهد سود هر سهم را بر مبنای صورتهای مالی جداگانه نیز افشا کند، باید آن را تنها در متن صورت سود و زیان جداگانه ارائه نماید و چنین اطلاعاتی نباید در صورتهای مالی تلفیقی ارائه شود.
4. سایر واحدهای تجاری، در صورت افشای سود هر سهم، باید مبلغ آن را بر اساس این استاندارد محاسبه و افشا کنند.

تعاریف

5. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
 - ابزار مالکانه : هر قراردادی که معرف وجود حقوق باقیمانده نسبت به داراییهای واحد تجاری پس از کسر کلیه بدهیهای آن است.
 - تقلیل : کاهش در سود هر سهم یا افزایش در زیان هر سهم با فرض تبدیل سهام عادی بالقوه به سهام عادی می‌باشد.
 - سهام عادی : ابزار مالکانه‌ای است که حقوق مترتب بر آن مؤخر بر سایر ابزارهای مالکانه است.
 - سهام عادی بالقوه : قراردادی که دارنده آن از حق تملک سهم عادی برخوردار است.
 - صاحبان سهام عادی : دارندگان سهام عادی واحد تجاری یا واحد تجاری اصلی در گروه.
 - ضدتقلیل : افزایش در سود هر سهم یا کاهش در زیان هر سهم با فرض تبدیل سهام عادی بالقوه به سهام عادی می‌باشد.
6. اصطلاح "سود هر سهم" در عنوان و متن استاندارد، با فرض سودآور بودن عملیات واحدهای تجاری انتخاب شده است، لذا در مواردی که عملیات واحد تجاری منجر به زیان گردد، اصطلاح "زیان هر سهم" جایگزین می‌شود.
7. اوراق مشارکت قابل تبدیل به سهام عادی و حق تقدم خرید سهام نمونه‌هایی از سهام عادی بالقوه هستند.

اندازه‌گیری

سود پایه هر سهم

8. واحد تجاری باید مبالغ سود پایه هر سهم را بر اساس سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی محاسبه نماید.
9. سود پایه هر سهم باید با تقسیم سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی بر میانگین موزون تعداد سهام عادی طی دوره محاسبه شود.
10. هدف سود پایه هر سهم، ارائه شاخصی برای اندازه‌گیری منافع هر سهم عادی از عملکرد واحد تجاری طی دوره گزارشگری است.
11. میانگین موزون تعداد سهام عادی طی دوره، به منظور انعکاس تغییرات در مبلغ سرمایه سهامداران عادی ناشی از تغییر تعداد سهام بکارگرفته می‌شود. میانگین موزون تعداد سهام عادی طی دوره برابر است با تعداد سهام عادی موجود در ابتدای دوره و تغییرات سهام عادی طی دوره که با استفاده از عامل وزنی زمان تعدیل می‌شود. عامل وزنی زمان، نسبت تعداد روزهای درجریان بودن سهام به مجموع تعداد روزهای دوره است.
12. در تعیین میانگین موزون تعداد سهام عادی در شرکت‌های سهامی عام، تاریخ ثبت افزایش سرمایه در مرجع ثبت شرکتها ملاک عمل قرار می‌گیرد. در سایر واحدهای تجاری، زمان منظور کردن سهام عادی با توجه به شرایط خاص صدور آنها تعیین

می‌شود. در این رابطه بررسی دقیق محتوای رویدادهای مرتبط با صدور سهام به خصوص زمان دسترسی به منابع ناشی از افزایش سرمایه یا تسویه تعهدات مربوط از اهمیت خاصی برخوردار است.

13. در ترکیب تجاری، سهام عادی که به عنوان بخشی از مابه‌ازای خرید صادر شده است از تاریخ تحویل در محاسبه میانگین موزون تعداد سهام عادی منظور می‌شود زیرا واحد تحویل‌کننده، نتایج عملیات واحد تحویل‌شده را از آن تاریخ در صورت سود و زیان ارائه می‌کند.

14. در مواردی که مابه‌ازای سهام عادی به طور کامل وصول نشده است، این سهام متناسب با مابه‌ازای دریافت شده، در محاسبه میانگین موزون تعداد سهام منظور می‌شود.

15. چنانچه بخشی از سهام واحد تجاری اصلی، در تملک واحد(های) تجاری فرعی آن باشد، برای محاسبه سود هر سهم در صورتهای مالی تلفیقی باید تعداد سهام عادی متعلق به واحدهای تجاری فرعی از تاریخ تملک، از محاسبه میانگین موزون تعداد سهام عادی مستثنی شود.

16. در مواردی که تعداد سهام عادی بدون تغییر در منابع یا تعهدات افزایش یا کاهش می‌یابد، میانگین موزون تعداد سهام عادی برای کلیه دوره‌هایی که اطلاعات آن ارائه می‌شود باید تعدیل گردد.

17. نمونه‌هایی از مواردی که تعداد سهام عادی بدون تغییر در منابع یا تعهدات کاهش یا افزایش می‌یابد به شرح زیر است:

الف. سود سهمی (افزایش سرمایه از محل سود تقسیم نشده یا اندوخته‌ها)،

ب. تجزیه سهام، و

ج. کاهش اجباری سرمایه در اجرای ماده 141 اصلاحیه قانون تجارت.

همچنین در مواردی که حق تقدم با مبلغی کمتر از ارزش بازار سهام، صادر می‌شود، تنها معادل مبلغ اعمال حق تقدم، منابع یا تعهدات تغییر می‌کند لیکن از بابت تفاوت مبلغ اعمال حق تقدم با ارزش بازار سهام در زمان تصویب افزایش سرمایه که "عنصر جایزه در حق تقدم" نامیده می‌شود، تغییری در منابع یا تعهدات ایجاد نمی‌شود.

18. در مورد سود سهمی و تجزیه سهام، بدون دریافت مابه‌ازا، سهام عادی برای سهامداران فعلی صادر می‌شود. بنابراین، تعداد سهام عادی بدون تغییر در منابع یا تعهدات افزایش می‌یابد. در کاهش اجباری سرمایه در اجرای ماده 141 اصلاحیه قانون تجارت ممکن است تعداد سهام عادی موجود، بدون تغییر در منابع یا تعهدات کاهش یابد. تعداد سهام عادی قبل از این گونه رویدادها، متناسب با تغییر سهام عادی تعدیل می‌شود با این فرض که رویداد مربوط در آغاز دوره گزارشگری و دوره‌های ارائه اطلاعات مقایسه‌ای رخ داده است. برای مثال، چنانچه به ازای هر سهم موجود، دو



استاندارد حسابداری شماره 30

سود هر سهم

سهم به‌عنوان سود سهمی صادر شود، برای محاسبه میانگین موزون تعداد سهام عادی، تعداد سهام قبل از تاریخ تصویب افزایش سرمایه در عدد سه ضرب می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره 30

سود هر سهم

سود تقلیل یافته هر سهم

19. واحد تجاری باید مبالغ سود تقلیل یافته هر سهم را بر اساس سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی محاسبه کند.

20. واحد تجاری برای محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم، باید سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی و میانگین موزون تعداد سهام عادی را با فرض تبدیل سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده، تعدیل کند.

21. هدف سود تقلیل یافته هر سهم، همانند سود پایه هر سهم، ارائه شاخصی برای اندازه گیری منافع هر سهم عادی از عملکرد واحد تجاری طی دوره گزارشگری است با این تفاوت که آثار تبدیل فرضی کلیه سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده در نظر گرفته می شود.

22. واحد تجاری باید برای محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم، اقدامات زیر را انجام دهد:

الف. سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی را به میزان هزینه های مالی مربوط به سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده طی دوره و همچنین هر گونه درآمد یا هزینه ناشی از تبدیل سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده، با در نظر داشتن آثار مالیاتی مربوط، تعدیل کند، و

ب. میانگین موزون تعداد سهام عادی را با این فرض که کلیه سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده به سهام عادی تبدیل شده است، تعدیل نماید.

23. برای محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم باید فرض شود سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده، در ابتدای دوره به سهام عادی تبدیل شده است، مگر اینکه تاریخ صدور آن در طی دوره باشد، که در این صورت تاریخ صدور ملاک عمل است.

24. تعداد سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده برای هر دوره، به طور مستقل تعیین می شود. در گزارشگری میان دوره ای، دوره مزبور، از ابتدای سال مالی تا تاریخ ترانزنامه دوره میانی در نظر گرفته می شود و میانگین موزون تعداد سهام عادی بالقوه محاسبه شده در دوره های میانی قبلی، تأثیری بر محاسبات نخواهد داشت.

25. در محاسبه میانگین موزون تعداد سهام عادی، سهام عادی بالقوه برای دوره ای که در جریان است، در نظر گرفته می شود. سهام عادی بالقوه ای که در دوره گزارشگری باز خرید یا ابطال می شود فقط برای بخشی از دوره که در جریان بوده است در محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم منظور می شود. سهام عادی بالقوه ای که در دوره گزارشگری به سهام عادی تبدیل شده است، در محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم از ابتدای دوره تا تاریخ تبدیل و از تاریخ تبدیل نیز سهام عادی مربوط، در محاسبه سود پایه و تقلیل یافته هر سهم در نظر گرفته می شود.

سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده

26. سهام عادی بالقوه تنها در صورتی باید به عنوان تقلیل دهنده در نظر گرفته شود که تبدیل آن به سهام عادی، سود هر سهم ناشی از عملیات در حال تداوم را کاهش یا زیان هر سهم ناشی از عملیات در حال تداوم را افزایش دهد.

27. واحد تجاری، از سود خالص یا زیان ناشی از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به صاحبان سهام عادی، به عنوان رقم کنترلی، جهت تشخیص اثر تقلیل دهنده گی یا ضد

تقلیل‌دهندگی سهام عادی بالقوه استفاده می‌کند. سود خالص یا زیان ناشی از عملیات در حال تداوم، نتایج عملیات متوقف شده را دربر نمی‌گیرد.

28. برای تشخیص تقلیل‌دهندگی یا ضد تقلیل‌دهندگی سهام عادی بالقوه، هر مجموعه سهام عادی بالقوه، به طور مجزا (و نه در مجموع) بررسی می‌شود. ترتیب بررسی سهام عادی بالقوه ممکن است بر تقلیل‌دهندگی آنها مؤثر باشد. بنابراین، به منظور حداکثرسازی تقلیل سود پایه هر سهم، هر مجموعه سهام عادی بالقوه، به ترتیب از بیشترین تا کمترین میزان تقلیل‌دهندگی بررسی می‌شود. معمولاً حق تقدم سهام بیشترین میزان تقلیل‌دهندگی را دارد.

تجدید ارائه

29. چنانچه تعداد سهام عادی یا سهام عادی بالقوه بدون تغییر در منابع یا تعهدات، از طریق مواردی مانند سود سهمی و تجزیه سهام و عنصر جایزه در حق تقدم، افزایش یا در اثر کاهش اجباری سرمایه در اجرای ماده 141 اصلاحیه قانون تجارت کاهش یابد، سود پایه و تقلیل‌یافته هر سهم برای کلیه دوره‌هایی که اطلاعات آن گزارش می‌شود، باید بر مبنای تعداد جدید سهام تعدیل گردد. چنانچه این تغییرات بعد از تاریخ ترازنامه اما قبل از تأیید صورتهای مالی روی دهد، محاسبه سود هر سهم برای آن دوره و اقلام مقایسه‌ای، باید بر مبنای تعداد جدید سهام باشد. در صورت انعکاس چنین تغییراتی در محاسبه تعداد سهام، این موضوع باید افشا شود. به علاوه به منظور انعکاس آثار اصلاح اشتباه و تغییر در رویه‌های حسابداری، سود پایه و تقلیل یافته هر سهم باید برای کلیه دوره‌هایی که اطلاعات آن ارائه می‌شود، تجدید ارائه گردد.

30. واحد تجاری سود تقلیل‌یافته هر سهم دوره(های) قبلی ارائه شده را بابت تغییر در مفروضات مورد استفاده در محاسبه سود هر سهم یا تبدیل سهام عادی بالقوه به سهام عادی، ارائه مجدد نمی‌کند.

نحوه ارائه

31. واحد تجاری باید سود پایه و تقلیل یافته هر سهم را برای سود خالص یا زیان ناشی از عملیات در حال تداوم (به تفکیک عملیاتی و غیرعملیاتی) و سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی در متن صورت سود و زیان ارائه کند. واحد تجاری باید سود پایه و تقلیل‌یافته هر سهم را برای تمام دوره‌هایی که اطلاعات آن گزارش می‌شود ارائه کند.

32. سود هر سهم برای هر دوره‌ای که صورت سود و زیان تهیه می‌شود، ارائه می‌گردد. چنانچه سود تقلیل‌یافته هر سهم، حداقل برای یک دوره گزارش شود، برای تمام دوره‌هایی که اطلاعات آن، گزارش می‌شود ارائه می‌گردد، حتی اگر مبلغ آن برابر با سود پایه هر سهم باشد. چنانچه سود پایه و تقلیل‌یافته هر سهم برابر باشد، می‌توان آن را در یک سطر در صورت سود و زیان ارائه کرد.

33. واحد تجاری که عملیات متوقف شده را گزارش می‌کند، باید سود پایه و تقلیل‌یافته هر سهم عملیات متوقف شده را در متن صورت سود و زیان ارائه کند.

34. واحد تجاری باید سود پایه و تقلیل‌یافته هر سهم را ارائه کند حتی اگر مبلغ آنها منفی (زیان هر سهم) باشد.



استاندارد حسابداری شماره 30

سود هر سهم

افشا

35. واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:
- الف. مبالغ استفاده شده در صورت کسر محاسبه سود پایه و تقلیل یافته هر سهم و تطبیق این مبالغ با سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی.
 - ب. میانگین موزون تعداد سهام عادی استفاده شده در مخرج کسر محاسبه سود پایه و تقلیل یافته هر سهم و تطبیق میانگین موزون تعداد سهام هر کدام با یکدیگر.
 - ج. توصیف تغییرات عمده در تعداد سهام عادی یا سهام عادی بالقوه، علاوه بر موارد ذکر شده در بند 29، که بعد از تاریخ ترازنامه انجام می شود.
36. مبالغ سود هر سهم بابت وقوع تغییرات یاد شده در بند 35 (ج) بعد از تاریخ ترازنامه تعدیل نمی شود زیرا این گونه تغییرات بر مبلغ سرمایه بکار رفته برای ایجاد سود یا زیان دوره، تأثیر نمی گذارد. افزایش سرمایه از محل آورده نقدی و یا مطالبات، و تبدیل یا اعمال حقوق مربوط به سهام عادی بالقوه در تاریخ ترازنامه به سهام عادی، نمونه هایی از تغییرات یاد شده است.

تاریخ اجرا

37. این استاندارد برای کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ 1389/1/1 و بعد از آن شروع می شود، لازم الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین المللی حسابداری

38. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین المللی حسابداری شماره 33 با عنوان سود هر سهم (ویرایش مارس 2004) نیز رعایت می شود.





استاندارد حسابداری شماره 30

سود هر سهم

پیوست شماره 1 : توضیحات تکمیلی

این پیوست بخش لاینفک استاندارد حسابداری شماره 30 است.

سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی واحد تجاری اصلی

1. برای محاسبه سود هر سهم بر مبنای صورتهای مالی تلفیقی، منظور از سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی واحد تجاری اصلی، سود خالص یا زیان گروه پس از کسر سهم اقلیت است.

انتشار حق تقدم خرید سهام

2. در مواردی که قیمت اعمال حق تقدم خرید سهام عادی کمتر از ارزش بازار سهام باشد صدور سهام با عنصر جایزه همراه است. چنانچه حق تقدم خرید سهام به همه سهامداران اعطا شود، تعداد سهام عادی استفاده شده در محاسبه سود پایه و تقلیل یافته هر سهم، برای تمام دوره‌های قبل از انتشار حق تقدم به شرح زیر محاسبه می‌شود:

ارزش بازار هر سهم عادی بلافاصله قبل از تصویب انتشار حق تقدم خرید سهام عادی \times تعداد سهام عادی موجود قبل از تصویب انتشار حق تقدم خرید سهام عادی

ارزش بازار نظری هر سهم بلافاصله پس از تصویب انتشار حق تقدم سهام عادی به شرح زیر محاسبه می‌شود:

ارزش بازار سهام بلافاصله قبل از تصویب انتشار حق تقدم سهام عادی + عواید حاصل از اعمال حق تقدم

تعداد سهام موجود بعد از اعمال حق تقدم



استاندارد حسابداری شماره 30

سود هر سهم

پیوست شماره 1 (ادامه)

رقم کنترلی

3. برای تشریح نحوه بکارگیری رقم کنترلی توصیف شده در بند 27 استاندارد، فرض کنید که اطلاعات زیر موجود است:

سود ناشی از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به صاحبان سهام عادی - میلیون ریال	4800
زیان ناشی از عملیات متوقف شده قابل انتساب به صاحبان سهام عادی - میلیون ریال	<u>(7200)</u>
زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی - میلیون ریال	(2400)
میانگین موزون تعداد سهام عادی	2000000
میانگین موزون تعداد سهام عادی بالقوه	400000 سهم
سود (زیان) پایه هر سهم:	
سود ناشی از عملیات در حال تداوم - ریال (4800000000 : 2000000)	2400
زیان ناشی از عملیات متوقف شده - ریال (7200000000 : 2000000)	<u>(3600)</u>
زیان پایه هر سهم - ریال	<u>(1200)</u>

در این مثال سهام عادی بالقوه، تقلیل‌دهنده است زیرا با فرض اینکه این سهام اثر سود و زیانی نداشته باشد، سود پایه هر سهم ناشی از عملیات در حال تداوم (رقم کنترلی) را از 2400 ریال به 2000 ریال (2000000 : 4800000000) ریال کاهش می‌دهد. واحد تجاری 400 هزار سهم عادی بالقوه را در محاسبه سایر مبالغ سود هر سهم منظور می‌کند حتی اگر مبالغ سود هر سهم بدست آمده، در مقایسه با سود پایه هر سهم ضدتقلیل باشد، یعنی زیان هر سهم کمتر شود (3000 ریال به ازای هر سهم برای زیان ناشی از عملیات متوقف شده و 1000 ریال به ازای هر سهم برای زیان دوره).



استاندارد حسابداری شماره 30

سود هر سهم

پیوست شماره 2 : مثالهای توضیحی

این مثالها جنبه توضیحی دارند و بخشی از استاندارد حسابداری شماره 30 نمی‌باشند.

مثال (1) - محاسبه میانگین موزون تعداد سهام عادی (بند 11 استاندارد)

سهام موجود	سهام صادر شده		
2,000	2,000	مانده در ابتدای سال مالی	1 فروردین 13×2
2,800	800	صدور سهام جدید در ازای وجه نقد	31 شهریور 13×2
3,800	1,000	صدور سهام جدید در ازای وجه نقد	30 آذر 13×2
3,800		مانده در پایان سال مالی	29 اسفند 13×2

محاسبه میانگین موزون:

$$(2,000) + \left(\frac{12}{12} \times 800 \times \frac{6}{12}\right) + \left(1,000 \times \frac{3}{12}\right) = 2,650 \text{ سهم}$$

$$\text{سهم } 2,650 = \left(2,000 \times \frac{6}{12}\right) + \left(2,800 \times \frac{3}{12}\right) + \left(3,800 \times \frac{3}{12}\right) \text{ یا}$$

مثال (2) - افزایش سرمایه از محل سود تقسیم نشده یا اندوخته‌ها - سود سهمی (بند 18 استاندارد)

60,000,000	سود خالص سال 13×1 - ریال
	سود خالص سال 13×2 - ریال
120,000,000	
200,000	سهام عادی در 1 فروردین 13×1 - تعداد
	صدور سهام جدید (سود سهمی) در 1 مهر 13×2
	دو سهم به ازای هر یک سهم موجود (2×200,000) -
	تعداد
400,000	سود پایه هر سهم در سال 13×2 - ریال
$\frac{120,000,000}{400,000} = 200$	
000,200,000,400	سود پایه هر سهم (تعدیل شده) در سال 13×1 - ریال
$\frac{000,000,60}{000,200,000,400} = 100$	

چون سود سهمی موجب تغییر منابع یا تعهدات نمی‌شود فرض بر این است که از ابتدای سال 13×1 صادر شده است.



استاندارد حسابداری شماره 30

سود هر سهم

پیوست شماره 2 (ادامه)

مثال (3) - نحوه محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم ناشی از اوراق مشارکت قابل تبدیل (بند 20 استاندارد)

1,000,000,000	سود خالص - ریال
1,000,000	سهام عادی - تعداد
1,000	سود پایه هر سهم - ریال
100,000	اوراق مشارکت قابل تبدیل - تعداد
	هر 10 برگ اوراق مشارکت قابل تبدیل به سه سهم عادی است
25%	نرخ مالیات
10,000,000	سود تضمین شده اوراق مشارکت در سال جاری - ریال
$1,000,000,000 + 10,000,000 (1-0/25) = 1,007,500,000$	سود خالص تعدیل شده - ریال
30,000	تعداد سهام ناشی از تبدیل اوراق مشارکت
$1,000,000 + 30,000 = 1,030,000$	تعداد سهام مورد استفاده برای محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم
$1,007,500,000 : 1,030,000 = 978$	سود تقلیل یافته هر سهم - ریال



استاندارد حسابداری شماره 30

سود هر سهم

پیوست شماره 2 (ادامه)

مثال (4) – افزایش سرمایه از محل آورده نقدی و یا مطالبات همراه با عنصر جایزه (بند 17 استاندارد)

13×2	13×1	
1500,000,000 ریال	1100,000,000 ریال	سود خالص واحد تجاری
	500,000 سهم	سهم عادی موجود قبل از انتشار حق تقدم خرید سهم
		انتشار حق تقدم خرید سهم
	100,000 سهم	تعداد سهم عادی جدید
	1,000 ریال	قیمت اعمال حق تقدم خرید هر سهم
	اول فروردین 13×2	تاریخ تصویب انتشار حق تقدم
	اول خرداد 13×2	تاریخ اتمام پذیرهنویسی
	1450 ریال	ارزش بازار هر سهم عادی بلافاصله قبل از تصویب انتشار حق تقدم خرید سهم
	29 اسفند هر سال	تاریخ گزارشگری

محاسبه ارزش بازار نظری هر سهم بلافاصله پس از تصویب انتشار حق تقدم خرید سهم

$$\text{مجموع عواید حاصل از اعمال حق تقدم} + \text{مجموع ارزش بازار سهام موجود بلافاصله قبل از تصویب انتشار حق تقدم} = \text{ارزش بازار نظری هر سهم بلافاصله پس از تصویب انتشار حق تقدم} + \text{تعداد سهام موجود بعد از اعمال حق تقدم}$$

$$= \frac{(1450 \times 500,000) + (1,000 \times 100,000)}{500,000 + 100,000} = 1,375$$

محاسبه عامل تعدیل:

$$\frac{\text{ارزش بازار هر سهم بلافاصله قبل از تصویب انتشار حق تقدم}}{\text{ارزش بازار نظری هر سهم بلافاصله پس از تصویب انتشار حق تقدم}} = \frac{1450}{1,375} = 1/054$$

13×2	13×1	محاسبه سود پایه هر سهم
ریال	ریال	
<u>2200</u>	$1100,000,000 \div 500,000$	سود پایه هر سهم گزارش شده سال 13×1
<u>2087</u>	1100,000,000	سود پایه هر سهم تجدید ارائه شده سال 13×1 با توجه به انتشار حق



استاندارد حسابداری شماره 30

سود هر سهم

پیوست شماره 2 (ادامه)

	$(500,000 \times 1/054)$	تقدم خرید سهام سال 13×2
	$1,500,000,000$	سود پایه هر سهم سال 13×2 (شامل آثار انتشار حق تقدم خرید سهام)
$\frac{2}{552}$	$\frac{2}{12} + (600,000 \times \frac{10}{12})$	
	$(500,000 \times 1/054) \times$	

مثال (5) - محاسبه سود پایه هر سهم و سود تقلیل یافته هر سهم و نحوه ارائه آن در صورت سود و زیان (مثال جامع)

این مثال نحوه محاسبه و ارائه سود پایه و سود تقلیل یافته هر سهم را به صورت سه ماهه و سالانه در سال 13×1 برای شرکت پویا ارائه می‌کند. رقم کنترلی، سود خالص (زیان) ناشی از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به صاحبان سهام عادی شرکت است. برخی اطلاعات شرکت به شرح زیر است:

تعداد سهام عادی در $13 \times 1/1/1$ 5,000,000 سهم

افزایش سرمایه نقدی در $13 \times 1/3/1$ 200,000 سهم

شرکت 12,000,000,000 ریال اوراق مشارکت قابل تبدیل به سهام عادی با نرخ سود 10 درصد در جریان دارد که هر 1,000,000 ریال از اوراق مشارکت، قابل تبدیل به 40 سهم عادی می‌باشد. سررسید اوراق مشارکت $13 \times 1/4/1$ بوده که در این تاریخ تبدیل شده است.

نرخ مالیات 25 درصد



استاندارد حسابداری شماره 30

سود هر سهم

پیوست شماره 2 (ادامه)

سود خالص (زیان) ناشی از عملیات	در حال تداوم قابل انتساب به صاحبان سهام عادی شرکت	سال 13×1
سود خالص (زیان) قابل انتساب به صاحبان سهام عادی شرکت	سهام عادی شرکت	
ریال	ریال	
5,000,000,000	5,000,000,000	سه ماهه اول
6,500,000,000	6,500,000,000	سه ماهه دوم
(1,000,000,000) *	1,000,000,000	سه ماهه سوم
(700,000,000)	(700,000,000)	سه ماهه چهارم
800,000,000	800,000,000	کل سال
<u>9</u>	<u>11</u>	

* شرکت پویا در سه ماهه سوم دارای 2,000,000,000 ریال زیان ناشی از عملیات متوقف شده می باشد.

سه ماهه اول سال 13×1

محاسبه سود پایه هر سهم:

مبلغ	سود خالص ناشی از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به صاحبان سهام عادی (معادل سود خالص قابل انتساب به صاحبان سهام عادی)		
ریال	تاریخ	سهام موجود	مدت
<u>5,000,000,000</u>	13×1/1/1 تا 13×1/2/31	5,000,000	2/3
-	13×1/3/1 صدور سهام در	200,000	-
<u>1,733,333</u>		<u>5,200,000</u>	1/3
<u>5,066,666</u>			
<u>987 ریال</u>			

جمع

سود پایه هر سهم

محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم :

تعداد/ریال	سود خالص قابل انتساب به صاحبان سهام عادی
<u>5,000,000,000 ریال</u>	اضافه می شود: اثر تبدیل فرضی اوراق مشارکت قابل تبدیل بر سود



استاندارد حسابداری شماره 30

سود هر سهم

پیوست شماره 2 (ادامه)

<u>ریال 225,000,000</u>	$(12,000,000,000 \times 10\%) \times \frac{1}{4} \times (1 - 25\%)$	(سود تضمین شده)
<u>ریال 5,225,000,000</u>		سود خالص قابل انتساب به صاحبان سهام عادی با فرض تبدیل
سهم 5,066,666		میانگین موزون تعداد سهام عادی
سهم 480,000		اضافه می شود: سهام عادی اضافی ناشی از تبدیل فرضی اوراق مشارکت قابل تبدیل
<u>سهم 5,546,666</u>		میانگین موزون تعدیل شده تعداد سهام عادی
<u>ریال 942</u>		سود تقلیل یافته هر سهم
		سه ماهه دوم سال 13×1
		محاسبه سود پایه هر سهم:

<u>مبلغ</u>			
<u>ریال</u>			
<u>6,500,000,000</u>			سود خالص ناشی از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به صاحبان سهام عادی (معادل سود خالص قابل انتساب به صاحبان سهام عادی)
میانگین موزون			
تعداد سهام عادی	مدت	سهام موجود	تاریخ
		5,200,000	13×1/4/1
		480,000	تبدیل اوراق مشارکت قابل تبدیل در 13×1/4/1
<u>5,680,000</u>	<u>3</u>	<u>5,680,000</u>	13×1/6/31 تا 13×1/4/1
	<u>3</u>		
<u>5,680,000</u>			میانگین موزون تعداد سهام عادی
<u>ریال 1,144</u>			سود پایه هر سهم



استاندارد حسابداری شماره 30

سود هر سهم

پیوست شماره 2 (ادامه)

محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم :

تعداد/ریال	
6500000000 ریال	
-	
6500000000 ریال	
5680000 سهم	
-	
5680000 سهم	
1144 ریال	

سود خالص قابل انتساب به صاحبان سهام عادی اضافه می‌شود: اثر تبدیل فرضی اوراق مشارکت قابل تبدیل بر سود سود خالص قابل انتساب به صاحبان سهام عادی با فرض تبدیل میانگین موزون تعداد سهام عادی اضافه می‌شود: سهام عادی اضافی ناشی از تبدیل فرضی اوراق مشارکت میانگین موزون تعدیل شده تعداد سهام عادی سود تقلیل یافته هر سهم

سه ماهه سوم سال 13×1

محاسبه زیان پایه هر سهم:

مبلغ	
ریال	
1000000000	
(2000000000)	
(1000000000)	

سود ناشی از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به صاحبان سهام عادی زیان ناشی از عملیات متوقف شده قابل انتساب به صاحبان سهام عادی زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی

میانگین موزون تعداد سهام عادی	مدت	سهام موجود	تاریخ
5680000	3/3	5680000	13×1/7/1 تا 13×1/9/30

مبلغ	
ریال	
176	
(352)	
(176)	

سود (زیان) پایه هر سهم: سود ناشی از عملیات در حال تداوم زیان ناشی از عملیات متوقف شده زیان پایه هر سهم

محاسبه زیان تقلیل یافته هر سهم :



استاندارد حسابداری شماره 30

سود هر سهم

پیوست شماره 2 (ادامه)

مبلغ	
ریال	
1,000,000,000	سود ناشی از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به صاحبان سهام عادی
-	اضافه می‌شود: اثر تبدیل فرضی اوراق مشارکت قابل تبدیل بر سود
1,000,000,000	سود ناشی از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به صاحبان سهام عادی با فرض
(2,000,000,000)	تبدیل
(1,000,000,000)	زیان ناشی از عملیات متوقف شده قابل انتساب به صاحبان سهام عادی
568,000	زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی با فرض تبدیل
سهام	میانگین موزون تعداد سهام عادی
-	اضافه می‌شود: سهام اضافی ناشی از تبدیل فرضی
568,000	میانگین موزون تعدیل شده تعداد سهام عادی
سهام	



استاندارد حسابداری شماره 30

سود هر سهم

پیوست شماره 2 (ادامه)

مبلغ
ریال
176
(352)
<u>(176)</u>

سود (زیان) تقلیل یافته هر سهم:

سود ناشی از عملیات در حال تداوم

زیان ناشی از عملیات متوقف شده

زیان تقلیل یافته هر سهم

زیان پایه و تقلیل یافته هر سهم یکسان است، لذا بطور یکجا ارائه می شود.

سه ماهه چهارم سال 13×1

محاسبه زیان پایه و تقلیل یافته هر سهم:

مبلغ
ریال
<u>(700,000,000)</u>

زیان ناشی از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به صاحبان سهام عادی

(معادل زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی)

میانگین موزون تعداد سهام عادی	مدت	سهام موجود	تاریخ
<u>5,680,000</u>	<u>3</u>	5,680,000	13×1/10/1 تا 13×1/12/29
	3		
<u>(123) ریال</u>			زیان پایه و تقلیل یافته هر سهم



استاندارد حسابداری شماره 30

سود هر سهم

پیوست شماره 2 (ادامه)

کل سال 13×1

محاسبه سود پایه هر سهم:

مبلغ	
ریال	
11,800,000,000	سود خالص ناشی از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به صاحبان سهام عادی
(2,000,000,000)	زیان ناشی از عملیات متوقف شده قابل انتساب به صاحبان سهام عادی
<u>9,800,000,000</u>	سود خالص قابل انتساب به صاحبان سهام عادی

میانگین موزون تعداد سهام عادی	مدت	سهام موجود	تاریخ
833,333	2	5,000,000	13×1/1/1 تا 13×1/2/31
-	12	200,000	صدور سهام عادی در 13×1/3/1
433,333	1	5,200,000	13×1/3/1 تا 13×1/3/31
-	12	480,000	تبدیل اوراق مشارکت به سهام عادی
4,260,000	9	5,680,000	13×1/12/29 تا 13×1/4/1
<u>5,526,666</u>	12		میانگین موزون تعداد سهام عادی

مبلغ
ریال
2,135
(362)
<u>1,773</u>

سود پایه هر سهم:
سود ناشی از عملیات در حال تداوم
زیان ناشی از عملیات متوقف شده
سود پایه هر سهم



استاندارد حسابداری شماره 30

سود هر سهم

پیوست شماره 2 (ادامه)

محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم :

<u>مبلغ</u>	
ریال	
11800ر000ر000	سود خالص ناشی از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به صاحبان سهام عادی
	اضافه می شود: اثر تبدیل فرضی اوراق مشارکت قابل تبدیل بر سود
<u>225ر000ر000</u>	$(12ر000ر000ر000 \times 10\%) \times \frac{1}{4} \times (1 - 25\%)$
12ر025ر000ر000	سود خالص ناشی از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به صاحبان سهام عادی با فرض تبدیل
<u>(2ر000ر000ر000)</u>	زیان ناشی از عملیات متوقف شده قابل انتساب به صاحبان سهام عادی
10ر025ر000ر000	سود خالص قابل انتساب به صاحبان سهام عادی با فرض تبدیل
5ر526ر666 سهم	میانگین موزون تعداد سهام عادی
120ر000 سهم	اضافه می شود: سهام اضافی ناشی از تبدیل فرضی اوراق مشارکت قابل تبدیل
<u>5ر646ر666 سهم</u>	$(480ر000 \times \frac{3}{12} = 120ر000)$ میانگین موزون تعدیل شده تعداد سهام عادی

<u>مبلغ</u>	
ریال	
2ر129	سود تقلیل یافته هر سهم:
<u>(354)</u>	سود ناشی از عملیات در حال تداوم
1ر775	زیان ناشی از عملیات متوقف شده
	سود تقلیل یافته هر سهم

نحوه ارائه اطلاعات سود (زیان) هر سهم شرکت پویا در صورت سود و زیان به شرح زیر است:

<u>مبلغ</u>	
ریال	ریال



استاندارد حسابداری شماره 30

سود هر سهم

پیوست شماره 2 (ادامه)

سود پایه هر سهم:

سود خالص ناشی از عملیات در حال تداوم:

عملیاتی

غیر عملیاتی

1,620

515

2,135

(362)

1,773

زیان ناشی از عملیات متوقف شده

سود تقلیل یافته هر سهم:

سود خالص ناشی از عملیات در حال تداوم:

عملیاتی

غیر عملیاتی

1,620

509

2,129

(354)

1,775

زیان ناشی از عملیات متوقف شده



استاندارد حسابداری شماره 30

سود هر سهم

پیوست شماره 2 (ادامه)

جدول زیر شامل اطلاعات سه ماهه و سالانه سود هر سهم برای شرکت پویا می باشد. هدف این جدول، نشان دادن این موضوع است که جمع اطلاعات سه ماهه سود هر سهم برای چهار دوره، لزوماً برابر با اطلاعات سالانه سود هر سهم نیست. به موجب استاندارد افشای اطلاعات زیر الزامی نیست.

شرح	سه ماهه اول	سه ماهه دوم	سه ماهه سوم	سه ماهه چهارم	کل سال
	ریال	ریال	ریال	ریال	ریال
سود (زیان) پایه هر سهم:					
سودخالص (زیان) ناشی از عملیات درحال تداوم	987	1,144	176	(123)	2,135
زیان ناشی از عملیات متوقف شده	-	-	(352)	-	(362)
	<u>987</u>	<u>1,144</u>	<u>(176)</u>	<u>(123)</u>	<u>1,773</u>
سود (زیان) تقلیل یافته هر سهم:					
سودخالص (زیان) ناشی از عملیات درحال تداوم	942	1,144	176	(123)	2,129
زیان ناشی از عملیات متوقف شده	-	-	(352)	-	(354)
	<u>942</u>	<u>1,144</u>	<u>(176)</u>	<u>(123)</u>	<u>1,775</u>



پیوست شماره 3 : مبانی نتیجه‌گیری

این پیوست بخشی از استاندارد حسابداری شماره 30 نمی‌باشد.

مقدمه

1. اطلاعات سود هر سهم به منظور ارزیابی عملکرد واحد تجاری و پیش‌بینی عملکرد آینده آن سودمند است. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی در پاسخ به نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان گزارشهای مالی، پروژه تدوین استاندارد حسابداری سود هر سهم را در سال 1380 در دستور کار گروه کارشناسی قرار داد. پس از انجام مطالعات اولیه، تحقیقات میدانی و تهیه پیش‌نویس استاندارد مذکور بنا به دلایلی از جمله نرخهای متفاوت مالیاتی برای سهامداران، اختلاف نظر در محاسبات میانگین موزون تعداد سهام و نتایج حاصل از فرآیند نظرخواهی، این پروژه مسکوت ماند. در سال 1385 با توجه به نیاز بازار سرمایه به اطلاعات سود هر سهم، موضوع مجدداً در دستور کار کمیته قرار گرفت. حاصل کار این کمیته و گروه کارشناسی آن، تدوین استاندارد حسابداری شماره 30 با عنوان سود هر سهم می‌باشد.

هدف سود هر سهم

2. هدف محاسبه سود پایه هر سهم، بهبود مقایسه عملکرد واحدهای تجاری در یک دوره گزارشگری و مقایسه عملکرد یک واحد تجاری در دوره‌های گزارشگری مختلف است. هدف محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم نیز هماهنگ با هدف محاسبه سود پایه هر سهم می‌باشد، با این تفاوت که آثار تبدیل فرضی تمام سهام عادی بالقوه تقلیل‌دهنده موجود در طی دوره را نیز در نظر می‌گیرد. در واقع هدف از محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم، انعکاس اثر احتمالی تبدیل فرضی سهام عادی بالقوه و کاهش احتمالی سود پایه هر سهم، به منظور علامت‌دهی در مورد کاهش بالقوه سود پایه هر سهم است.

استاندارد حسابداری شماره 30
سود هر سهم
پیوست شماره 3 (ادامه)

محاسبه سود هر سهم

میانگین موزون تعداد سهام عادی

3. در محاسبه سود پایه و تقلیل یافته هر سهم، استفاده از میانگین موزون تعداد سهام عادی ضروری است، زیرا اثر افزایش یا کاهش در سهام موجود بر سود، به بخشی از دوره مربوط می شود که مابه ازای آن در اختیار واحد تجاری بوده است. به عبارت دیگر، استفاده از این مبنا، مدت استفاده از مابه ازای دریافت شده را در نظر می گیرد.

4. به منظور تعیین میانگین موزون تعداد سهام، در مواردی که صدور سهام عادی در قبلاً مابه ازای نقدی است، تاریخ ثبت افزایش سرمایه در مرجع ثبت شرکتها، ملاک عمل قرار می گیرد زیرا استفاده از وجوه تنها پس از ثبت افزایش سرمایه امکان پذیر است.

5. در صورتی که مابه ازای سهام به طور کامل وصول نشده باشد، این سهام متناسب با مابه ازای دریافت شده، در محاسبه میانگین موزون تعداد سهام منظور می شود، زیرا فقط وجوه دریافتی، عملیات واحد تجاری را تحت تأثیر قرار می دهد و این سهام، حق مشارکت در تقسیم سود را نیز داراست.

6. افزایش سرمایه ممکن است از محل مطالبات سهامداران باشد. در چنین مواردی، از آنجا که سهامدار، اختیار دریافت طلب یا خرید سهام جدید را دارد، افزایش سرمایه مانع خروج وجه نقد از واحد تجاری می گردد و در نتیجه با این نوع افزایش سرمایه همانند افزایش سرمایه نقدی برخورد می شود. در این موارد، تاریخ اتمام پذیره نویسی حق تقدم، مبنای تعیین میانگین موزون تعداد سهام است.

تقلیل

7. هر چند سهام عادی بالقوه، در تاریخ گزارشگری حق مشارکت در سود را ندارد، اما در آینده با تبدیل به سهام عادی، حق مشارکت در سود را خواهد داشت. بنابراین، در محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم در نظر گرفته می شود، زیرا این تبدیل می تواند با افزایش تعداد سهام، سود تقسیمی متعلق به هر سهم را کاهش دهد. از این رو تقلیل بالقوه، با نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان در ارتباط می باشد.

8. اینکه سهام عادی بالقوه واقعاً به سهام عادی تبدیل خواهد شد، معمولاً در تاریخ گزارشگری واحد تجاری قابل تعیین نیست. با این حال با فرض تبدیل، برآورد معقولی از سود هر سهم امکان پذیر است.

ضد تقلیل

9. در محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم به دلیل رعایت احتیاط، تنها سهام عادی بالقوه که سود هر سهم ناشی از عملیات در حال تداوم را کاهش یا زیان هر سهم ناشی از عملیات در حال تداوم را افزایش می دهد، در نظر گرفته می شود. اعمال حق تقدم خرید سهام و

استاندارد حسابداری شماره 30
سود هر سهم
پیوست شماره 3 (ادامه)

تبدیل اوراق مشارکت قابل تبدیل به سهام عادی، چنانچه تأثیر ضدتقلیل‌دهندگی داشته باشد نادیده گرفته می‌شود.

10. برای تعیین تقلیل‌دهندگی سهام عادی بالقوه در محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم، از سود خالص یا زیان ناشی از عملیات در حال تداوم (سود یا زیان قبل از عملیات متوقف شده) به عنوان رقم کنترلی استفاده می‌شود. سود خالص یا زیان ناشی از عملیات در حال تداوم به عنوان رقم کنترلی در نظر گرفته می‌شود، زیرا این رقم قابلیت مقایسه بیشتری دارد، در صورتی که توقف عملیات در هر دوره گزارشگری تکرار نمی‌شود.

انتشار حق تقدم

11. انتشار حق تقدم خرید سهام که قیمت اعمال آن در زمان انتشار، کمتر از ارزش بازار سهام بلافاصله قبل از تصویب افزایش سرمایه است، دربرگیرنده عنصر جایزه می‌باشد. عنصر جایزه به معنای افزایش تعداد سهام بدون تغییر در منابع یا تعهدات واحد تجاری است و به همین دلیل همانند سود سهمی، اقلام مقایسه‌ای باید به منظور قابلیت مقایسه سال جاری با سالهای قبل، ارائه مجدد شود.

ارائه در صورت سود و زیان

12. مبالغ سود پایه و سود تقلیل‌یافته هر سهم برای سود خالص (زیان) ناشی از عملیات در حال تداوم به تفکیک عملیاتی و غیرعملیاتی باید در متن صورت سود و زیان ارائه شود، زیرا سرمایه‌گذاران اهمیت زیادی برای این تفکیک قائل هستند و در ارزیابی عملکرد واحد تجاری مؤثر واقع می‌شود.