

اسلایدهای آموزشی استانداردهای حسابداری ایران

مدیریت تدوین استانداردهای حسابداری

تهیه کننده:

استفاده کننده گرامی:

جهت بهبود کیفیت اسلایدهای آموزشی ، لطفا نظرات خود را از **طریق** فرم نظرخواهی ارائه شده در آدرس ذیل برای ما ارسال **نمایید**.

[http://www.audit.org.ir/standardfeedback\\_fa.html](http://www.audit.org.ir/standardfeedback_fa.html)

شماره تلفن: 88503742 ، 10 — 88502601 — 021

# استاندارد حسابداری شماره ۳۰

سود هر سهم

## مقدمه

- در سال ۱۹۶۹ هیئت اصول حسابداری انجمن حسابداران رسمی آمریکا با تدوین بیانیه شماره ۱۵ ارائه سود هر سهم را در صورت سود و زیان الزامی کرد.
- هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری به همراه هیئتهای استاندارد گذاری امریکا و کانادا پروژه مشترکی را با هدف هماهنگ سازی الزامات سود هر سهم آغاز کردند که حاصل آن، استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۳۳ و استاندارد حسابداری شماره ۱۲۸ امریکا است.
- در ایران تاکنون اطلاعات سود هر سهم به نحو ساده ارائه می شد و رهنمود خاصی در این زمینه وجود نداشت.

## مقدمه

با توجه به نیاز روزافزون بازار سرمایه به اطلاعات سود هر سهم، تدوین استاندارد در این زمینه در سال ۱۳۸۵ در دستور کار مدیریت تدوین استانداردها قرار گرفت که حاصل این تلاش، تدوین استاندارد حسابداری شماره ۳۰ با عنوان “سود هر سهم” است.

## هدف استاندارد

- ❖ بهبود قابلیت مقایسه عملکرد واحدهای تجاری مختلف در یک دوره گزارشگری و عملکرد یک واحد تجاری در دوره های مختلف گزارشگری، و
- ❖ تاکید بر ایجاد ثبات رویه و هماهنگی در تعیین مخرج کسر محاسبه سود هر سهم.

# دامنه کاربرد

- ❖ واحدهای تجاری که سهام عادی یا سهام عادی بالقوه آنها عرضه شده یا در جریان عرضه عمومی است.
- ❖ واحد تجاری اصلی که صورتهای مالی تلفیقی و جداگانه را با هم ارائه می کند، الزامات افشای این استاندارد تنها باید بر مبنای اطلاعات تلفیقی اعمال شود.
- ❖ سایر واحدهای تجاری در صورت افشای سود هر سهم، باید الزامات این استاندارد را رعایت کنند.

# تعاریف

- **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 می باشد.
- **سهام عادی:** ابزار مالکانه ای است که حقوق مترتب بر آن، موخر بر سایر ابزارهای مالکانه است.
- **سهام عادی بالقوه:** قراردادی که دارنده آن از حق تملک سهام عادی برخوردار است.

# تعاریف

- **صاحبان سهام عادی:** دارندگان سهام عادی واحد تجاری یا واحد تجاری اصلی در گروه.
- **ضد تقلیل:** افزایش در سود هر سهم یا کاهش در زیان هر سهم با فرض تبدیل سهام عادی بالقوه به سهام عادی می باشد.

## سود پایه هر سهم

- هدف از محاسبه سود پایه هر سهم، تعیین میزان سود متعلق به هر سهم عادی موجود در طی دوره است.
- سود پایه هر سهم از حاصل تقسیم سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی بر میانگین موزون تعداد سهام عادی طی دوره به دست می آید.
- سود خالص در صورتی با سود قابل انتساب به صاحبان سهام عادی متفاوت است که شرکت علاوه بر سهام عادی، سهام ممتاز با سود ثابت نیز داشته باشد.
- در ایران به دلیل اینکه سهام ممتاز با سود ثابت وجود ندارد، سود قابل انتساب به صاحبان سهام عادی برابر با سود خالص است.

## سود پایه هر سهم

- محاسبه میانگین موزون سهام عادی در مواردی لازم است که سرمایه شرکت در نتیجه ورود یا خروج منابع در طی دوره، تغییر کرده باشد.
- علت محاسبه میانگین موزون سهام عادی، نقش منابع جدید در سودآوری واحد تجاری است.
- مدت زمان افزایش سرمایه در ایران از زمان پذیره نویسی تا ثبت سرمایه نسبتاً طولانی است.
- بر اساس ماده ۱۸۴ قانون تجارت، استفاده از وجوه افزایش سرمایه تنها پس از به ثبت رسیدن افزایش سرمایه شرکت مجاز است.
- بنابراین، زمان ثبت افزایش سرمایه، ملاک محاسبه میانگین موزون سهام عادی است.

## مثال: سود هر سهم

سود خالص شرکت البرز در سال ۱۳۸۷ مبلغ ۱۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰ ریال است. این شرکت در سال ۱۳۸۷ دو بار افزایش سرمایه داده است. افزایش سرمایه به صورت نقدی و بر اساس قیمت بازار سهام می باشد. اطلاعات مربوط به تعداد سهام شرکت طی سال ۱۳۸۷ به شرح زیر است:

تاریخ	شرح	سهام صادر شده	سهام موجود
۱۳۸۷/۱/۱	ابتدای سال	-	۹۰٫۰۰۰
۱۳۸۷/۴/۱	افزایش سرمایه نقدی	۳۰٫۰۰۰	۱۲۰٫۰۰۰
۱۳۸۷/۹/۱	افزایش سرمایه نقدی	۶۰٫۰۰۰	۱۸۰٫۰۰۰
۱۳۸۷/۱۲/۲۹	پایان سال	-	۱۸۰٫۰۰۰

## مثال: سود هر سهم

میانگین موزون تعداد سهام عادی

روش اول:

$$(4/12 * 60,000) + (9/12 * 30,000) + (12/12 * 90,000) = 132,000$$

روش دوم:

$$(4/12 * 180,000) + (9/12 * 120,000) + (3/12 * 90,000) = 132,000$$

سود هر سهم

$$(37,100,000 / 132,000) = 280$$

## سود پایه هر سهم

- در مواردی که مابه ازای سهام عادی به طور کامل وصول نشده است، این سهام متناسب با مابه ازای دریافت شده، در محاسبه میانگین موزون تعداد سهام منظور می شود.
- در صورتی که بخشی از سهام واحد تجاری اصلی در تملک واحد تجاری فرعی آن باشد، این بخش از سهام از دیدگاه شخصیت تلفیقی به عنوان **سهام خزانه** تلقی می شود و برای محاسبه سود هر سهم در صورتهای مالی تلفیقی، سهام مزبور از تاریخ تملک، از محاسبه میانگین موزون تعداد سهام عادی مستثنی می شود.

## سود پایه هر سهم

- در مواردی که تعداد سهام عادی بدون تغییر در منابع یا تعهدات افزایش یا کاهش می یابد، میانگین موزون تعداد سهام عادی برای کلیه دوره هایی که اطلاعات آن ارائه می شود، باید تعدیل گردد.

- سود سهمی، تجزیه سهام، کاهش اجباری سرمایه در اجرای ماده ۱۴۱ اصلاحیه قانون تجارت، و عنصر جایزه در حق تقدم، نمونه هایی از افزایش یا کاهش تعداد سهام عادی بدون تغییر در منابع یا تعهدات است.

## مثال: انتشار سود سهمی

اطلاعات مربوط به سود هر سهم شرکت بینالود به شرح زیر است:

۹۴۵ر۰۰۰ر۰۰۰	سود خالص سال ۱۳۸۶ - ریال
۱ر۲۶۲ر۲۵۰ر۰۰۰	سود خالص سال ۱۳۸۷ - ریال
۴۲۰ر۰۰۰	سهام عادی در ۱۳۸۶/۱/۱ - تعداد
۱۸۰ر۰۰۰	افزایش سرمایه نقدی به قیمت بازار در ۱۳۸۷/۷/۱ - تعداد
۱۳۸۷/۱۰/۱	انتشار سود سهمی ( دو سهم به ازای هر یک سهم موجود) در

جدول تعداد سهام شرکت طی سالهای ۱۳۸۶ و ۱۳۸۷ به شرح زیر

است:

تاریخ	شرح	سهام صادر شده	سهام موجود
۱۳۸۶/۱/۱	ابتدای سال	-	۴۲۰ر۰۰۰
۱۳۸۶/۱۲/۲۹	پایان سال	-	۴۲۰ر۰۰۰
۱۳۸۷/۷/۱	افزایش سرمایه نقدی	۱۸۰ر۰۰۰	۶۰۰ر۰۰۰
۱۳۸۷/۱۰/۱	انتشار سود سهمی	۱ر۲۰۰ر۰۰۰	۱ر۸۰۰ر۰۰۰
۱۳۸۷/۱۲/۲۹	پایان سال	-	۱ر۸۰۰ر۰۰۰

## مثال: انتشار سود سهمی

میانگین موزون تعداد سهام - سال ۱۳۸۷

$$(6/12 * 3 * 600,000) + (6/12 * 3 * 420,000) = 1,030,000$$

سود پایه هر سهم - سال ۱۳۸۷

$$(1,262,250,000 / 1,030,000) = 825$$

میانگین موزون تعداد سهام - سال ۱۳۸۶

$$(12/12 * 420,000) = 420,000$$

سود پایه هر سهم - سال ۱۳۸۶

$$(945,000,000 / 420,000) = 2,250$$

میانگین موزون تعداد سهام (تعدیل شده) - سال ۱۳۸۶

$$(12/12 * 3 * 420,000) = 1,260,000$$

سود پایه هر سهم (تعدیل شده) - سال ۱۳۸۶

$$(945,000,000 / 1,260,000) = 750$$

## مثال: انتشار سود سهمی

اطلاعات مقایسه ای سود پایه هر سهم شرکت بینالود برای سالهای ۱۳۸۶ و ۱۳۸۷ به شرح زیر است:

۱۳۸۶	۱۳۸۷	شرح
(تجدید ارائه شده)		
ریال	ریال	
۷۵۰	۸۲۵	سود پایه هر سهم

## عنصر جایزه در حق تقدم

- در انتشار حق تقدم خرید سهام، قیمت اعمال اغلب از ارزش منصفانه سهام پایین تر است و بنابراین، انتشار حق تقدم خرید سهام با عنصر جایزه (تغییر در تعداد سهام بدون تغییر در منابع و تعهدات، به میزان تفاوت مبلغ اعمال حق تقدم با ارزش بازار سهام در زمان تصویب افزایش سرمایه) همراه است.
- در صورت انتشار حق تقدم خرید سهام برای سهامداران فعلی، مخرج کسر محاسبه سود هر سهم باید برای تمام دوره های مقایسه ای قبل از انتشار حق تقدم، تعدیل شود.

## عنصر جایزه در حق تقدم

- برای تعدیل اطلاعات دوره های قبل از انتشار حق تقدم، تعداد سهام عادی در هر یک از دوره های مزبور در عامل زیر ضرب می شود:

ارزش بازار هر سهم بلافاصله قبل از تصویب انتشار حق تقدم

---

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

- این ضریب بیانگر میزان عنصر جایزه موجود در حق تقدم خرید سهام است و عامل تعدیل کننده بابت افزایش تعداد سهام، بدون افزایش در منابع می باشد.

- ارزش بازار نظری هر سهم بلافاصله پس از تصویب انتشار حق تقدم به صورت زیر محاسبه می شود:

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

---

تعداد سهام موجود بعد از اعمال حق تقدم

## مثال: عنصر جایزه در حق تقدم

اطلاعات مربوط به سود هر سهم شرکت شمیران در سال ۱۳۸۷ به شرح زیر است:

۳۶۰٫۰۰۰٫۰۰۰	سود خالص سال ۱۳۸۶ - ریال
۴۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	سود خالص سال ۱۳۸۷ - ریال
۲۰۰٫۰۰۰	تعداد سهام موجود قبل از انتشار حق تقدم خرید سهام - تعداد
یک سهم به ازای هر دو سهم موجود	انتشار حق تقدم خرید سهام
۱۰۰٫۰۰۰	تعداد سهام عادی جدید - تعداد
۱٫۰۰۰	قیمت اعمال حق تقدم خرید هر سهم - ریال
۱۳۸۷/۱/۱	تاریخ تصویب انتشار حق تقدم خرید سهام
۱۳۸۷/۳/۱	تاریخ اتمام پذیره نویسی
۲٫۵۰۰ ریال	ارزش بازار هر سهم عادی بلافاصله قبل از تصویب انتشار حق تقدم - ریال

## مثال: عنصر جایزه در حق تقدم

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

$$300,000 / [(1,000 * 100,000) + (2,500 * 200,000)] = 2,000$$

$$(2,500 / 2,000) = 1.25$$

عامل تعدیل

سود پایه هر سهم - سال ۱۳۸۶

سود پایه هر سهم گزارش شده:

$$(360,000,000 / 200,000) = 1,800$$

سود پایه هر سهم تجدید ارائه شده بابت انتشار حق تقدم:

$$[(1.25 * 200,000) / (360,000,000)] = 1,440$$

سود پایه هر سهم - سال ۱۳۸۷

سود پایه هر سهم (شامل آثار انتشار حق تقدم):

$$[(10/12 * 300,000) + (2/12 * 1.25 * 200,000)] / (450,000,000) = 1,542.85$$

## مثال: عنصر جایزه در حق تقدم

اطلاعات مقایسه ای سود پایه هر سهم شرکت شمیران برای سالهای ۱۳۸۶ و ۱۳۸۷ به شرح زیر است:

۱۳۸۶	۱۳۸۷	شرح
(تجدید ارائه شده)		
ریال	ریال	
۱۴۴۰	۱۵۴۲/۸۵	سود پایه هر سهم

## سود تقلیل یافته هر سهم

- هدف از محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم، تعیین سود هر سهم در حالتی است که تمام اوراق بهادار بالقوه تقلیل دهنده به سهام عادی تبدیل شوند.
- اثر کاهشده اوراق بهادار بالقوه تقلیل دهنده بر سود هر سهم ممکن است قابل ملاحظه و غیرمنتظره باشد، مگر اینکه در صورتهای مالی به اثر بالقوه تقلیل دهندگی آنها توجه شود.
- سود تقلیل یافته هر سهم بر اساس سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی محاسبه می شود.

## سود تقلیل یافته هر سهم

• اقدامات لازم برای محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم:

– تعدیل سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی 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، و

– تعدیل میانگین موزون تعداد سهام عادی با فرض تبدیل کلیه سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده به سهام عادی.

## سود تقلیل یافته هر سهم

• اقدامات لازم برای محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم:

– تعدیل سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی 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، و

– تعدیل میانگین موزون تعداد سهام عادی با فرض تبدیل کلیه سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده به سهام عادی.

## سود تقلیل یافته هر سهم

- 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.
- 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 سود تقلیل یافته هر سهم لحاظ می شود.

## مثال سود تقلیل یافته هر سهم

اطلاعات مربوط به سود هر سهم شرکت زاگرس به شرح زیر است:

۱۵۰٫۰۰۰٫۰۰۰	سود خالص - ریال
۲۰۰٫۰۰۰	سهام عادی - تعداد
۷۵۰	سود پایه هر سهم - ریال
۲٫۰۰۰	اوراق مشارکت قابل تبدیل ۱۰۰٫۰۰۰ ریالی با نرخ سود ۱۲ درصد - تعداد
	هر برگ اوراق مشارکت قابل تبدیل به ۲۵ سهم عادی است
۲۵ درصد	نرخ مالیات

## مثال سود تقلیل یافته هر سهم

سود تضمین شده اوراق مشارکت

$$(0.12 * 100,000 * 2,000) = 24,000,000$$

سود خالص تعدیل شده

$$(0.25 - 1) * 24,000,000 + 150,000,000 = 168,000,000$$

تعداد سهام تعدیل شده

$$(25 * 2,000) + 200,000 = 250,000$$

سود تقلیل یافته هر سهم

$$168,000,000 / 250,000 = 672$$

## سود تقلیل یافته هر سهم

- سهام عادی بالقوه تنها در صورتی به عنوان تقلیل دهنده محسوب می 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.
- سود خالص یا زیان ناشی از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به صاحبان سهام عادی، به عنوان رقم کنترلی، جهت تشخیص اثر تقلیل دهندگی یا ضد تقلیل دهندگی سهام عادی بالقوه استفاده می شود.

# مثال: رقم کنترلی

اطلاعات مربوط به سود هر سهم شرکت الوند به شرح زیر است:

مبلغ	شرح
ریال	
۴۸۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰	سود ناشی از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به صاحبان سهام عادی
(۷۲۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰)	زیان ناشی از عملیات متوقف شده قابل انتساب به صاحبان سهام عادی
(۲۴۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰)	زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی

- میانگین موزون تعداد سهام عادی ۲۰۰۰۰۰۰ سهم
- میانگین موزون تعداد سهام عادی بالقوه ۴۰۰۰۰۰ سهم

## مثال سهام عادی بالقوه – رقم کنترلی

مبلغ	شرح
ریال	
	سود(زیان) پایه هر سهم :
۲۴۰۰	سود ناشی از عملیات در حال تداوم (۲۰۰۰ر۰۰۰ : ۴۸۰۰ر۰۰۰)
(۳۶۰۰)	زیان ناشی از عملیات متوقف شده (۲۰۰۰ر۰۰۰ : ۷۲۰۰ر۰۰۰)
(۱۲۰۰)	زیان پایه هر سهم

مبلغ	شرح
ریال	
	سود(زیان) تقلیل یافته هر سهم :
۲۰۰۰	سود ناشی از عملیات در حال تداوم (۲۴۰۰ر۰۰۰ : ۴۸۰۰ر۰۰۰)
(۳۰۰۰)	زیان ناشی از عملیات متوقف شده (۲۴۰۰ر۰۰۰ : ۷۲۰۰ر۰۰۰)
(۱۰۰۰)	زیان پایه هر سهم

- بنابراین، با فرض نبود اثر سود و زیانی، سهام عادی بالقوه، تقلیل دهنده است زیرا موجب کاهش سود هر سهم ناشی از عملیات در حال تداوم می شود.

## سود تقلیل یافته هر سهم

- برای حداکثرسازی تقلیل سود پایه هر سهم، هر مجموعه سهام عادی بالقوه، به طور مجزا و به ترتیب از بیشترین تا کمترین میزان تقلیل دهندگی بررسی می شود.
- چنانچه صورتهای مالی دوره های گذشته به دلیل اصلاح اشتباه یا تغییر در رویه های حسابداری، تجدید ارائه شود، سود پایه و تقلیل یافته هر سهم برای دوره های مزبور ارائه مجدد می شود.

## نحوه ارائه سود هر سهم

- واحد تجاری سود پایه و سود تقلیل یافته هر سهم را برای سود خالص یا زیان ناشی از عملیات در حال تداوم (به تفکیک عملیاتی و غیر عملیاتی)، سود خالص یا زیان ناشی از عملیات متوقف شده، و سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی در متن صورت سود و زیان ارائه می کند.
- واحد تجاری سود پایه و سود تقلیل یافته هر سهم را ارائه می کند حتی اگر مبلغ آنها منفی (زیان هر سهم) باشد.

# مثال نحوه ارائه سود هر سهم

۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	شرح
تجدید ارائه شده	تجدید ارائه شده		
ریال	ریال	ریال	
			سود پایه هر سهم
			سود ناشی از عملیات در حال تداوم:
۴۰	۵۲	۶۴	عملیاتی
۷	۱۰	۱۹	غیر عملیاتی
۴۷	۶۲	۸۳	سود ناشی از عملیات در حال تداوم
۶	(۴)	(۱۱)	سود(زیان) ناشی از عملیات متوقف شده
۵۳	۵۸	۷۲	سود پایه هر سهم

# افشای اطلاعات سود هر سهم

- مبالغ استفاده شده در صورت کسر محاسبه سود پایه و تقلیل یافته هر سهم و تطبیق آنها با هم،
- میانگین موزون تعداد سهام عادی استفاده شده در مخرج کسر محاسبه سود پایه و تقلیل یافته هر سهم و تطبیق آنها با هم،
- توصیف تغییرات عمده در تعداد سهام عادی یا سهام عادی بالقوه، بعد از تاریخ ترازنامه، علاوه بر آنچه که تغییری در منابع یا تعهدات ایجاد نمی کند.

# تاریخ اجرا

این استاندارد برای کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۹/۱/۱ و بعد از آن شروع می شود، لازم الاجراست.

# مطابقت با استانداردهای بین المللی حسابداری

با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۳۳ با عنوان "سود هر سهم" (ویرایش مارس سال ۲۰۰۴) نیز رعایت می شود.