

استاندارد حسابداری شماره ۳۰

سود هر سهم

این استاندارد باید باتوجه به "مقدمه‌ای بر استانداردهای حسابداری" مطالعه و

بکار گرفته شود.

هدف

۱. 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

۲. 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.

۳. 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.

۴. سایر واحدهای تجاری، در صورت افشای سود هر سهم، باید مبلغ آن را براساس این استاندارد محاسبه و افشا کنند.

تعاریف

۵. 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.

۶. 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.

۷. اوراق مشارکت قابل تبدیل به سهام عادی و حق تقدم خرید سهام نمونه‌هایی از سهام عادی بالقوه هستند.

اندازه‌گیری

سود پایه هر سهم

۸. واحد تجاری باید مبالغ سود پایه هر سهم را بر اساس سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی محاسبه نماید.

۹. 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.

۱۰. هدف سود پایه هر سهم، ارائه شاخصی برای اندازه‌گیری منافع هر سهم عادی از عملکرد واحد تجاری طی دوره گزارشگری است.

۱۱. 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 در جریان بودن سهام به مجموع تعداد روزهای دوره است.

۱۲. 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.

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

۱۴. 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.

۱۵. 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.

۱۶. 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.

۱۷. 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 ۱۴۱ 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.

۱۸. 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 ۱۴۱ 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 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.

سود تقلیل یافته هر سهم

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

۲۰. 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 تقلیل‌دهنده، تعدیل کند.

۲۱. هدف سود تقلیل یافته هر سهم، همانند سود پایه هر سهم، ارائه شاخصی برای اندازه‌گیری منافع هر سهم عادی از عملکرد واحد تجاری طی دوره گزارشگری است با این تفاوت که آثار تبدیل فرضی کلیه سهام عادی بالقوه تقلیل‌دهنده در نظر گرفته می‌شود.

۲۲. 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 هزینه‌های مالی مربوط به سهام عادی بالقوه تقلیل‌دهنده طی دوره و همچنین هر گونه درآمد یا هزینه ناشی از تبدیل سهام عادی بالقوه تقلیل‌دهنده، 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 تقلیل‌دهنده به سهام عادی تبدیل شده است، تعدیل نماید.

۲۳. برای محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم باید فرض شود سهام عادی بالقوه تقلیل‌دهنده، 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.

۲۴. تعداد سهام عادی بالقوه تقلیل‌دهنده برای هر دوره، به طور مستقل تعیین می‌شود. در گزارشگری میان‌دوره‌ای، دوره مزبور، از ابتدای سال مالی تا تاریخ ترازنامه دوره میانی در نظر گرفته می‌شود و میانگین موزون تعداد سهام عادی بالقوه محاسبه شده در دوره‌های میانی قبلی، تأثیری بر محاسبات نخواهد داشت.

۲۵. در محاسبه میانگین موزون تعداد سهام عادی، سهام عادی بالقوه برای دوره‌ای که در جریان است، در نظر گرفته می‌شود. سهام عادی بالقوه‌ای که در دوره گزارشگری بازخرید یا ابطال می‌شود فقط برای بخشی از دوره که در جریان بوده است در محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم منظور می‌شود. سهام عادی بالقوه‌ای 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 می‌شود.

سهام عادی بالقوه تقلیل‌دهنده

۲۶. سهام عادی بالقوه تنها در صورتی باید به عنوان تقلیل‌دهنده 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.

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

۲۸. 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

۲۹. 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 ۱۴۱ 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 ارقام 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.

۳۰. 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

۳۱. 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.

۳۲. 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.

۳۳. 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.

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

افشا

۳۵. 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 ۲۹، که بعد از تاریخ ترازنامه انجام می شود.

۳۶. مبالغ سود هر سهم بابت وقوع تغییرات یاد شده در بند ۳۵ (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

۳۷. 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

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

