

محاسبه سود هر سهم

بخش دوم: سود تقلیل یافته هر سهم

قسمت اول :
عوامل موثر بر محاسبات سود تقلیل یافته هر سهم

بهمن ۱۳۹۹



موسسه حسابرسی آزمون پرداز
(حسابداران رسمی)

فهرست

۱. سوالات کلیدی در خصوص سود (زیان) تقلیل یافته هر سهم
۲. سود (زیان) تقلیل یافته هر سهم (عوامل موثر بر محاسبات سود (زیان) تقلیل یافته هر سهم)
۳. مثال سود تقلیل یافته هر سهم

سوالات کلیدی در خصوص سود (زیان) هر سهم

۱- سوالات کلیدی در خصوص سود (زیان) تقلیل یافته هر سهم

❖ نحوه محاسبه سود و زیان تقلیل یافته هر سهم چگونه است؟

❖ منظور از سود تقلیل یافته هر سهم چیست؟

❖ چه زمانی سود تقلیل یافته هر سهم باید افشا شود؟

❖ زمانی که سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی وجود دارد، منظور از سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی چیست؟

❖ زمانی که اوراق مشارکت قابل تبدیل به سهام عادی وجود دارد، منظور از سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی چیست؟

❖ زمانی که سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی و اوراق مشارکت قابل تبدیل به سهام عادی وجود دارد، منظور از سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی چیست؟

۱- سوالات کلیدی در خصوص سود (زیان) تقلیل یافته هر سهم

- ❖ زمانی که سهام ممتاز جمع شونده قابل تبدیل به سهام عادی وجود دارد، منظور از سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی چیست؟
- ❖ میانگین موزون تعداد سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده و عادی طی دوره چگونه محاسبه می شود؟
- ❖ آیا هزینه برگزاری مجمع فوق العاده در تعدیل سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی لحاظ می شود؟
- ❖ در چه صورتی سهام عادی بالقوه به عنوان تقلیل دهنده در نظر گرفته می شود؟
- ❖ آیا نتایج عملیات متوقف شده در بررسی تقلیل دهندگی سود هر سهم تعیین کننده است؟
- ❖ چرا نتایج عملیات متوقف شده در بررسی تقلیل دهندگی سود هر سهم مورد استفاده قرار نمی گیرد؟
- ❖ آیا برای کنترل تقلیل دهندگی سود هر سهم می توان اثر کلیه اوراق قابل تبدیل به سهام عادی را به یکباره در محاسبات لحاظ نمود؟

۱- سوالات کلیدی در خصوص سود (زیان) تقلیل یافته هر سهم

- ❖ نحوه افشای سود تقلیل یافته هر سهم در هر دوره چگونه است؟
- ❖ هنگام تشخیص تقلیل دهنده گی چگونه می توان استنباط نمود که اوراق قابل تبدیل به سهام عادی ضد تقلیل دهنده است؟
- ❖ چرا بر اساس استانداردهای حسابداری ایران مبالغ سود پایه و سود تقلیل یافته 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؟

سود (زیان) تقلیل یافته هر سهم

سود پایه هر سهم - خلاصه قسمت اول

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

$$\text{سود(زیان) پایه هر سهم} = \frac{\text{سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی}}{\text{میانگین موزون تعداد سهام عادی طی دوره}}$$

$$\text{سود(زیان) پایه هر سهم} = \frac{\text{سود تعلق یافته سهام ممتاز بابت عملکرد دوره مورد گزارش} - \text{سود (زیان) خالص دوره مالی}}{\text{میانگین موزون تعداد سهام عادی طی دوره}}$$

تغییرات سهام عادی طی دوره با توجه به عامل وزنی زمان + تعداد سهام عادی موجود در ابتدای دوره = میانگین موزون تعداد سهام عادی طی دوره

$$\text{عامل وزنی زمان} = \frac{\text{تعداد روزهای در جریان بودن سهام}}{\text{مجموع تعداد روزهای دوره}}$$

[1] اگر سهام ممتاز جمع شونده باشد، تنها بخشی از سود سهام که بابت عملکرد دوره مورد گزارش می باشد، از سود خالص دوره مالی کسر خواهد شد و به سودهای تقسیم شده یا تقسیم نشده سنوات قبل کاری نداریم.

$$\text{تغییرات سهام عادی طی دوره با توجه به نسبت تعداد روزهای در جریان بودن سهام به مجموع تعداد روزهای دوره} + \text{تعداد سهام عادی موجود در ابتدای دوره} = \text{میانگین موزون تعداد سهام عادی طی دوره}$$

میانگین موزون تعداد سهام عادی طی دوره، به منظور انعکاس تغییرات در مبلغ سرمایه سهامداران عادی ناشی از تغییر تعداد سهام و در واقع فرصت خلق سود بکارگرفته می‌شود.

در تعیین عامل زمانی **محتوای رویدادهای مربوط به صدور سهام** مانند زمان و به خصوص زمان دسترسی به منابع ناشی از افزایش سرمایه یا تسویه تعهدات مربوط مهم است. از این رو در تعیین میانگین موزون تعداد سهام عادی در شرکت‌های سهامی عام با توجه به اینکه دسترسی به منابع و تسویه تعهدات بعد از تاریخ ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکت‌ها مقدور است، ملاک زمان جهت محاسبه میانگین موزون تعداد سهام عادی تاریخ ثبت افزایش سرمایه می‌باشد. به منظور تعیین میانگین موزون تعداد سهام، در مواردی که صدور سهام عادی در قبال مابه‌ازای نقدی است، تاریخ ثبت افزایش سرمایه در مرجع ثبت شرکت‌ها، ملاک عمل قرار می‌گیرد زیرا استفاده از وجوه تنها پس از ثبت افزایش سرمایه امکان‌پذیر است. 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.

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 می‌شود که مابه‌ازای آن در اختیار واحد تجاری بوده است. به عبارت دیگر، استفاده از این مبنا، **مدت استفاده از مابه‌ازای دریافت شده را در نظر می‌گیرد.**

سود تقلیل یافته هر سهم

عوامل موثر بر محاسبات سود (زیان) تقلیل یافته هر سهم

برای محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم گام‌های زیر بایستی اجرا شود:

گام ۱- تعدیل 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

گام ۲- تعدیل میانگین موزون تعداد سهام عادی را با این فرض که کلیه سهام عادی بالقوه تقلیل‌دهنده به سهام عادی تبدیل شده است.

سود تقلیل یافته هر سهم

عوامل موثر بر محاسبات سود (زیان) تقلیل یافته هر سهم - تعدیل سود خالص یا زیان قابل انتساب

هزینه‌های مالی مربوط به سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده می‌تواند شامل هزینه مالی اوراق مشارکت تقلیل دهنده و سود سهام ممتاز تقلیل دهنده باشد. درآمد یا هزینه ناشی از تبدیل سهام، در واقع شامل هزینه‌های صدور سهام عادی در صورت تبدیل شامل هزینه ثبت و صدور برگ سهام (هزینه)، صرف سهام در صورتی که طبق شرایط تبدیل اوراق بهادار به سهام عادی مبلغی مازاد بر ارزش اسمی سهام دریافت شود، (درآمد) می‌باشد.

دقت داشته باشید که هزینه برگزاری مجمع فوق‌العاده جزو این هزینه‌ها نمی‌گنجد، چون برای صدور اوراق تقلیل دهنده (چه در قالب سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی و چه در قالب اوراق مشارکت قابل تبدیل به سهام عادی و چه در حالت‌های دیگر) قبل از صدور این اوراق بایستی موضوع طبق اصلاحیه سال ۱۳۴۷ قانون تجارت به تصویب مجمع عمومی صاحبان سهام رسیده باشد. بنابراین چه اوراق تقلیل دهنده به سهام عادی تبدیل شود و چه نشود اثری بر هزینه مجمع ندارد.

برای تعیین درآمد و هزینه به عنوان یک معیار کلی درآمدها و هزینه‌هایی را در نظر می‌گیریم که در صورت تبدیل اوراق تحقق می‌یابد و با عدم تبدیل اوراق تقلیل دهنده به سهام عادی قابل اجتناب می‌باشند.

عوامل موثر بر محاسبات سود (زیان) تقلیل یافته هر سهم - تعدیل میانگین موزون تعداد سهام عادی

در محاسبه میانگین موزون تعداد سهام عادی، تعداد سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده برای هر دوره، به طور مستقل تعیین شده و تنها برای دوره‌ای که در جریان است، در نظر گرفته می‌شود. این بدان معناست که در صورت ابطال یا بازخرید سهام عادی بالقوه در دوره گزارشگری فقط برای بخشی از دوره که در جریان بوده است در محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم منظور می‌شود. در 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.*

در گزارشگری میان دوره‌ای، 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.

* بندهای ۲۴ و ۲۵ استاندارد حسابداری ۳۰ سود هر سهم

عوامل مؤثر بر محاسبات سود (زیان) تقلیل یافته هر سهم - تعدیل میانگین موزون تعداد سهام عادی

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. در واقع 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 یا ضد تقلیل دهنده سهام عادی بالقوه استفاده می کند. سود خالص یا زیان ناشی از عملیات در حال تداوم، نتایج عملیات متوقف شده را در برنمی گیرد. برای تشخیص تقلیل دهنده یا ضد تقلیل دهنده سهام عادی بالقوه، هر مجموعه سهام عادی بالقوه، به طور مجزا (و نه در مجموع) بررسی می شود.

ترتیب بررسی سهام عادی بالقوه ممکن است بر تقلیل دهنده آن ها مؤثر باشد. بنابراین، به منظور حداکثر سازی تقلیل سود بایه هر سهم، هر مجموعه سهام عادی بالقوه، به ترتیب از بیشترین تا کمترین میزان تقلیل دهنده بررسی می شود. معمولاً حق تقدم سهام بیشترین میزان تقلیل دهنده را دارد. **

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 تبدیل اوراق مشارکت قابل تبدیل به سهام عادی، چنانچه تأثیر ضد تقلیل دهنده داشته باشد نادیده گرفته می شود.

** بندهای ۲۶ تا ۲۸ استاندارد حسابداری ۳۰ سود هر سهم

محاسبه سود (زیان) تقلیل یافته هر سهم

در صورتی که سود تقلیل یافته هر سهم حداقل برای یک دوره قابل گزارش باشد (یعنی تبدیل سهام عادی بالقوه 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)، چه دوره قابل گزارش دوره جاری باشد و چه دوره‌های قبل (ارقام مقایسه‌ای)، سود تقلیل یافته هر سهم 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 تقلیل یافته هر سهم در هر دوره در کلیه دوره‌هایی که اطلاعات آن ارائه می‌شود، برابر باشد، می‌توان آن را در یک سطر در صورت سود و زیان ارائه کرد.

$$\text{سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی} \\ \text{میانگین موزون تعداد سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده و عادی طی دوره} = \text{سود تقلیل یافته هر سهم}$$

با فرض تبدیل میزان سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده به عادی 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 امکان‌پذیر است.

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 بازخريد 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.

سود تقلیل یافته هر سهم - دوره

محاسبه سود (زیان) تقلیل یافته هر سهم

$$\text{سود تقلیل یافته هر سهم} = \frac{\text{سود تعلق یافته سهام ممتاز بابت عملکرد دوره مورد گزارش} - \text{سود (زیان) خالص دوره مالی}}{\text{میانگین موزون تعداد سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده و عادی طی دوره}}$$

اگر سهام ممتاز جمع شونده باشد، تنها بخشی از سود سهام که بابت عملکرد دوره مورد گزارش می باشد، از سود خالص دوره مالی کسر خواهد شد و سودهای تقسیم شده یا تقسیم نشده سنوات قبل در محاسبه اعمال نخواهند شد.

$$\text{تغییرات سهام عادی بالقوه و بالفعل طی دوره با توجه به} + \text{تعداد سهام عادی بالقوه و بالفعل در ابتدای} = \text{میانگین موزون تعداد سهام عادی بالقوه} \\ \text{عامل وزنی زمان} \quad \text{تقلیل دهنده و عادی طی دوره}$$

$$\text{عامل وزنی زمان} = \frac{\text{تعداد روزهای در جریان بودن سهام}}{\text{مجموع تعداد روزهای دوره}}$$

میانگین موزون تعداد سهام عادی بالقوه و بالفعل طی دوره، به منظور انعکاس تغییرات در مبلغ سرمایه سهامداران عادی ناشی از تغییر تعداد سهام و در واقع فرصت خلق سود بکارگرفته می شود.

سود تقلیل یافته هر سهم - ادامه

محاسبه سود (زیان) تقلیل یافته هر سهم

مثال - اطلاعات زیر در خصوص شرکت ترانه در دسترس است:

سود ناشی از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به صاحبان سهام عادی - میلیون ریال	۹,۶۰۰
زیان ناشی از عملیات متوقف شده قابل انتساب به صاحبان سهام عادی - میلیون ریال	(۲۱,۶۰۰)
زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی - میلیون ریال	(۱۲,۰۰۰)
میانگین موزون تعداد سهام عادی	۳,۰۰۰,۰۰۰ سهم
میانگین موزون تعداد سهام عادی بالقوه ^۶	۲۰۰,۰۰۰ سهم
سود (زیان) پایه هر سهم:	

سود ناشی از عملیات در حال تداوم - میلیون ریال	$(۹,۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \div ۳,۰۰۰,۰۰۰)$	۳,۲۰۰
زیان ناشی از عملیات متوقف شده - میلیون ریال	$(۲۱,۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \div ۳,۰۰۰,۰۰۰)$	(۷,۲۰۰)
زیان پایه هر سهم - میلیون ریال		<u>(۴,۰۰۰)</u>

لازم به ذکر است سهام عادی بالقوه اثر سود و زیانی ندارد.

مطلوبست تعیین تقلیل دهنده بودن یا تقلیل دهنده نبودن سهام عادی بالقوه

سود تقلیل یافته هر سهم - ادامه

محاسبه سود (زیان) تقلیل یافته هر سهم

در این مثال سهام عادی بالقوه، تقلیل دهنده 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 ۳,۲۰۰ میلیون ریال به ۳,۰۰۰ (۳,۲۰۰,۰۰۰ ÷ ۹,۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰) میلیون ریال کاهش می دهد. واحد تجاری ۲۰۰ هزار سهم عادی بالقوه را در محاسبه سایر مبالغ سود هر سهم منظور می کند حتی اگر مبالغ سود هر سهم بدست آمده، در مقایسه با سود پایه هر سهم ضدتقلیل باشد، یعنی زیان هر سهم کمتر شود (۳,۰۰۰ میلیون ریال به ازای هر سهم برای زیان ناشی از عملیات متوقف شده و ۱,۰۰۰ میلیون ریال به ازای هر سهم برای زیان دوره).

سود (زیان) تقلیل یافته هر سهم:

$$\begin{array}{rcl} \text{سود ناشی از عملیات در حال تداوم - میلیون ریال} & (9,600,000,000 \div 3,200,000) & 3,000 \\ \text{زیان ناشی از عملیات متوقف شده - میلیون ریال} & (21,600,000,000 \div 3,200,000) & (6,750) \\ \hline \text{زیان تقلیل یافته هر سهم - میلیون ریال} & & \underline{\underline{(3,750)}} \end{array}$$

توجه نمایید که سهام عادی بالقوه مطرح شده در این مثال از یک جنس می باشد. چرا که برای تشخیص تقلیل دهنده گی یا ضد تقلیل دهنده گی سهام عادی بالقوه، هر مجموعه سهام عادی بالقوه، به طور مجزا (و نه در مجموع) بررسی می شود. ترتیب بررسی سهام عادی بالقوه ممکن است بر تقلیل دهنده گی آن ها مؤثر باشد. بنابراین، به منظور حداکثر سازی تقلیل سود پایه هر سهم، هر مجموعه سهام عادی بالقوه، به ترتیب از بیشترین تا کمترین میزان تقلیل دهنده گی بررسی می شود. معمولاً حق تقدم سهام بیشترین میزان تقلیل دهنده گی را دارد.

عوامل موثر بر محاسبات سود (زیان) تقلیل یافته هر سهم

برای تشخیص تقلیل دهندگی یا ضد تقلیل دهندگی سهام عادی بالقوه، بایستی به سود پایه هر سهم ناشی از عملیات در حال تداوم توجه کرد. برای تعیین تقلیل دهندگی سهام عادی بالقوه در محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم، سود خالص یا زیان ناشی از عملیات در حال تداوم به عنوان رقم کنترلی در نظر گرفته می شود، زیرا این رقم قابلیت مقایسه بیشتری دارد، در صورتی که توقف عملیات در هر دوره گزارشگری تکرار نمی شود.



عوامل موثر بر محاسبات سود (زیان) تقلیل یافته هر سهم

مثال - فرض کنید سهام ممتاز شرکت لاله قابل تبدیل به ۲۵۰,۰۰۰ سهام عادی باشد. مطلوب است: محاسبه سود تقلیل یافته

هر سهم در سالهای ۱۳×۷ و ۱۳×۸ و ۱۳×۹

فرض می شود که سهام ممتاز از ابتدای سال به سهام عادی تبدیل شده باشد. اگر سود هر سهم بعد از تبدیل سهام کم تر شده

باشد، اوراق سهام ممتاز تقلیل یافته تلقی شده و در صورت های مالی افشا خواهد شد. از این رو برای سال های ۱۳×۷ و ۱۳×۸ داریم:

$$\text{سود تقلیل یافته هر سهم در سال } ۱۳ \times ۸ = \frac{۸۲۰,۰۰۰,۰۰۰ - (۰ \times ۱۸\%)}{۲۵۰,۰۰۰ + ۱,۵۱۰,۰۰۰} = ۴۶۶$$

سود پایه هر سهم < سود بعد از تبدیل سهام ممتاز به سهام عادی = سود تقلیل یافته هر سهم

$$۴۶۶ < ۵۰۷$$

$$\text{BEPS} < \text{DEPS}$$

در نتیجه سهام ممتاز تقلیل دهنده بوده و سود تقلیل دهنده هر سهم در متن صورت سود و زیان و محاسبات آن در یادداشت های

همراه افشا خواهد شد. (سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده)

$$\text{سود تقلیل یافته هر سهم سال } ۱۳ \times ۷ \text{ (ارقام مقایسه ای)} = \frac{۶۸۵,۰۰۰,۰۰۰ - (۰ \times ۱۸\%)}{۲۵۰,۰۰۰ + ۱,۳۰۰,۰۰۰} = ۴۴۲$$

سود پایه هر سهم < سود بعد از تبدیل سهام ممتاز به سهام عادی = سود تقلیل یافته هر سهم

$$۴۴۲ < ۴۸۵$$

$$\text{BEPS} < \text{DEPS}$$

در نتیجه سهام ممتاز تقلیل دهنده بوده و سود تقلیل دهنده هر سهم در متن صورت سود و زیان و محاسبات آن در یادداشت های

همراه افشا خواهد شد.

سود تقلیل یافته هر سهم - ادامه

عوامل موثر بر محاسبات سود (زیان) تقلیل یافته هر سهم

و به همین ترتیب برای سال‌های ۱۳×۸ و ۱۳×۹ داریم:

$$\text{سود تقلیل یافته هر سهم سال } ۱۳ \times ۹ = \frac{۱,۸۷۹,۲۰۰,۰۰۰ - (۰ \times ۱۸\%)}{۲۵۰,۰۰۰ + ۲,۰۲۸,۰۰۰} = ۸۲۴$$

سود پایه هر سهم < سود بعد از تبدیل سهام ممتاز به سهام عادی = سود تقلیل یافته هر سهم

$$۸۲۴ < ۹۰۰ \quad \text{BEPS} < \text{DEPS}$$

در نتیجه سهام ممتاز تقلیل دهنده بوده و سود تقلیل دهنده هر سهم در متن صورت سود و زیان و محاسبات آن در یادداشت‌های

همراه افشا خواهد شد.

$$\text{سود تقلیل یافته هر سهم در سال } ۱۳ \times ۸ (\text{ارقام مقایسه‌ای}) = \frac{۸۲۰,۰۰۰,۰۰۰ - (۰ \times ۱۸\%)}{۲۵۰,۰۰۰ + ۱,۵۱۰,۰۰۰ \times ۱۳\%} = ۳۷۰$$

سود پایه هر سهم < سود بعد از تبدیل سهام ممتاز به سهام عادی = سود تقلیل یافته هر سهم

$$۳۷۰ < ۳۹۰ \quad \text{BEPS} < \text{DEPS}$$

در نتیجه سهام ممتاز تقلیل دهنده بوده و سود تقلیل دهنده هر سهم در متن صورت سود و زیان و محاسبات آن در یادداشت‌های

همراه افشا خواهد شد.

عوامل موثر بر محاسبات سود (زیان) تقلیل یافته هر سهم

چنانچه سود تقلیل یافته 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 تقلیل یافته هر سهم برابر باشد، می‌توان آن را در یک سطر در صورت سود و زیان ارائه کرد. 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. ضمن این که تعداد سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده برای هر دوره، به طور مستقل تعیین می‌شود. در گزارشگری میان دوره‌ای، 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.

به طور کلی می‌توان گفت:

در صورتی که درصد و میزان تغییرات سود خالص با اعمال و عدم اعمال اوراق بهادار قابل تبدیل به سهام عادی به صورت کاهشی نباشد،

اوراق بهادار تقلیل یافته نیستند.

عوامل موثر بر محاسبات سود (زیان) تقلیل یافته هر سهم

مثال - فرض کنید سهام ممتاز شرکت لاله قابل تبدیل به ۵۰,۰۰۰ سهام عادی باشد. مطلوبست: محاسبه سود تقلیل یافته

هر سهم در سال‌های ۱۳×۷ و ۱۳×۸ و ۱۳×۹

فرض می‌شود که سهام ممتاز از ابتدای سال به سهام عادی تبدیل شده باشد. از این رو برای سال‌های ۱۳×۷ و ۱۳×۸ داریم:

$$\text{سود هر سهم بعد از تبدیل سهام ممتاز به سهام عادی در سال } ۱۳ \times ۸ = \frac{۸۲۰,۰۰۰,۰۰۰ - (۰ \times ۱۸\%)}{۵۰,۰۰۰ + ۱,۵۱۰,۰۰۰} = ۵۲۵$$

سود پایه هر سهم > سود بعد از تبدیل سهام ممتاز به سهام عادی

$$۵۲۵ > ۵۰۷ \quad \text{BEPS} > \text{DEPS}$$

در نتیجه سهام ممتاز تقلیل دهنده نبوده و سود هر سهم بعد از تبدیل سهام افشا نخواهد شد.

$$\text{سود هر سهم بعد از تبدیل سهام ممتاز به سهام عادی در سال } ۱۳ \times ۷ = \frac{۶۸۵,۰۰۰,۰۰۰ - (۰ \times ۱۸\%)}{۵۰,۰۰۰ + ۱,۳۰۰,۰۰۰} = ۵۰۷$$

سود پایه هر سهم > سود بعد از تبدیل سهام ممتاز به سهام عادی

$$۵۰۷ > ۴۸۵ \quad \text{BEPS} > \text{DEPS}$$

در نتیجه سهام ممتاز تقلیل دهنده نبوده و سود هر سهم بعد از تبدیل سهام افشا نخواهد شد. (سهام عادی بالقوه ضد

تقلیل دهنده)

عوامل موثر بر محاسبات سود (زیان) تقلیل یافته هر سهم

به همین ترتیب برای سال‌های ۱۳×۸ و ۱۳×۹ داریم:

$$\text{سود هر سهم بعد از تبدیل سهام ممتاز به سهام عادی در سال } ۱۳ \times ۹ = \frac{۱,۸۷۹,۲۰۰,۰۰۰ - (۰ \times ۱۸\%)}{۵۰,۰۰۰ + ۲,۰۲۸,۰۰۰} = ۹۰۴$$

سود پایه هر سهم > سود بعد از تبدیل سهام ممتاز به سهام عادی

$$۹۰۴ > ۹۰۰ \quad \text{BEPS} > \text{DEPS}$$

در نتیجه سهام ممتاز تقلیل دهنده نبوده و سود هر سهم بعد از تبدیل سهام افشا نخواهد شد.

$$\text{سود هر سهم بعد از تبدیل سهام ممتاز به سهام عادی در سال } ۱۳ \times ۸ (\text{ارقام مقایسه‌ای}) = \frac{۸۲۰,۰۰۰,۰۰۰ - (۰ \times ۱۸\%)}{۵۰,۰۰۰ + ۱,۵۱۰,۰۰۰ \times ۱۳۰\%} = ۴۰۷$$

سود پایه هر سهم > سود بعد از تبدیل سهام ممتاز به سهام عادی

$$۴۰۷ > ۳۹۰ \quad \text{BEPS} > \text{DEPS}$$

در نتیجه سهام ممتاز تقلیل دهنده نبوده و سود هر سهم بعد از تبدیل سهام افشا نخواهد شد.

مثال - فرض کنید شرکت سالار تعدادی اوراق مشارکت قابل تبدیل به ۵ سهام عادی را در ابتدای سال ۱۳×۵ منتشر کرده است. اوراق مشارکت مزبور ۴,۱۴۰ میلیون ریال هزینه مالی دارد. محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم با در نظر گرفتن مفروضات زیر:

سود خالص طی سال مورد رسیدگی ۶۰,۰۰۰ میلیون ریال،

تعداد سهام عادی در دست سهامداران ۳,۰۰۰

سود پایه هر سهم بعد از کسر مالیات ۲۰ میلیون ریال

نرخ مالیات ۲۵٪

با فرض تبدیل اوراق مشارکت به سهام عادی تعداد کل سهام عادی افزایش می یابد. با این فرض اگر اثر هزینه مالی روی سود خالص کمتر از اثر افزایش تعداد سهام عادی باشد، اوراق مشارکت (سهام عادی بالقوه) تقلیل دهنده خواهد بود.

$$۳,۰۰۵ = ۳,۰۰۰ + ۵ = \text{تعداد سهام عادی بعد از تبدیل اوراق مشارکت به سهام عادی}$$

اگر اوراق مشارکت به سهام عادی تبدیل شده باشد، دیگر هزینه مالی وجود ندارد. پس هزینه مالی بایستی به سود هر سهم اضافه شود، ضمن این که قبل از این تبدیل هزینه مالی صرفه مالیاتی ایجاد می کرده که در حال حاضر وجود ندارد. با فرض این که نرخ مالیات ۲۵٪ باشد، سود خالص به شرح زیر تغییر می یابد:

$$۶۳,۱۰۵ = ۴,۰۱۰ + (۴,۰۱۰ \times ۲۵\%) - ۶۰,۰۰۰ = \text{سود خالص بعد از کسر مالیات با اعمال تبدیل اوراق مشارکت به سهام عادی}$$

پس همان طور که مشاهده می شود سود هر سهم ۲۱ میلیون ریال خواهد شد. (یعنی ۶۳,۱۰۵ تقسیم بر ۳,۰۰۵) در این حالت می توان گفت اوراق مشارکت تقلیل دهنده نیست. لذا سود تقلیل یافته هر سهم از سود پایه هر سهم بیشتر بوده و نیازی به محاسبه و افشای آن در صورت های مالی وجود ندارد.

عوامل موثر بر محاسبات سود (زیان) تقلیل یافته هر سهم

مثال - فرض کنید در شرکت سالار اوراق مشارکت قابل تبدیل به ۱,۲۰۷ سهام عادی باشد. مطلوبست: محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم.

با فرض تبدیل اوراق مشارکت به سهام عادی تعداد کل سهام عادی افزایش می یابد. با این فرض اگر اثر هزینه مالی روی سود خالص کمتر از اثر افزایش تعداد سهام عادی باشد، اوراق مشارکت (سهام عادی بالقوه) تقلیل دهنده خواهد بود.

$$۴,۲۰۷ = ۱,۲۰۷ + ۳,۰۰۰ = \text{تعداد سهام عادی بعد از تبدیل اوراق مشارکت به سهام عادی}$$

اگر اوراق مشارکت به سهام عادی تبدیل شده باشد، دیگر هزینه مالی وجود ندارد. پس هزینه مالی بایستی به سود هر سهم اضافه شود، ضمن این که قبل از این تبدیل هزینه مالی صرفه مالیاتی ایجاد می کرده که در حال حاضر وجود ندارد. با فرض این که نرخ مالیات ۲۵٪ باشد، سود خالص به شرح زیر تغییر می یابد:

$$۶۳,۱۰۵ = ۴,۰۱۰ + (۴,۰۱۰ \times ۲۵\%) - ۶۰,۰۰۰ = \text{سود خالص بعد از کسر مالیات با اعمال تبدیل اوراق مشارکت به سهام عادی}$$

پس همان طور که مشاهده می شود سود هر سهم ۱۵ میلیون ریال خواهد شد. (یعنی ۶۳,۱۰۵ تقسیم بر ۴,۲۰۷ برابر ۱۵) در این حالت می توان گفت اوراق مشارکت تقلیل دهنده بوده و بایستی در متن صورت های مالی افشا شده و در یادداشت های همراه صورت های مالی محاسبات آن ارائه شود.

مثال سود تقلیل یافته هر سهم

مثال سود تقلیل یافته هر سهم

عوامل موثر بر محاسبات سود (زیان) تقلیل یافته هر سهم

- مثال- فرض کنید تعداد سهام عادی شرکت السا ۱,۰۰۰,۰۰۰ سهم، تعداد ۸۰,۰۰۰ اوراق مشارکت ۱,۰۰۰ میلیون ریالی با نرخ ۲۰٪ قابل تبدیل به ۴۰,۰۰۰ سهام عادی، تعداد سهام ممتاز با نرخ ۱۰٪ جمع شونده ۲۰۰,۰۰۰ باشد. ۵۰٪ از سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی به نسبت یک به دو می باشد. رویدادهای زیر در سال ۱۳×۵ در شرکت رخ داده است:
- ا. در تاریخ ۳۱ خردادماه، شرکت اقدام به افزایش سرمایه نقدی معادل ۱۰٪ سرمایه سهام عادی می نماید. افزایش سرمایه از این محل در تاریخ ۱ شهریور در اداره ثبت شرکت ها به ثبت می رسد.
- ب. در تاریخ ۳۱ تیرماه، مجمع عمومی صاحبان سهام بر اساس تعداد سهام در تاریخ ترازنامه صدور ۵۰٪ سود سهمی را تصویب می نماید.
- ج. در تاریخ ۳۱ مردادماه، اوراق مشارکت قابل تبدیل به سهام عادی بازخرید می شود.
- د. در تاریخ ۳۰ مهرماه، شرکت اقدام به ترکیب سهام دو به یک می نماید.
- ه. در تاریخ ۳۰ آبان ماه شرکت تعداد ۱۰۰,۰۰۰ اوراق مشارکت ۱,۰۰۰ میلیون ریالی با نرخ ۱۵٪ قابل تبدیل به ۵۰,۰۰۰ سهام عادی را منتشر می کند.



سود خالص سال ۱۳×۵ معادل ۱۷۵,۰۰۰,۰۰۰ میلیون ریال می باشد.

- با دو فرض زیر سود هر سهم و سود تقلیل یافته هر سهم برای سال مالی و میان دوره ای محاسبه نمایند.
- فرض اول: در تاریخ ۳۱ شهریورماه ۵۰٪ سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی به سهام عادی تبدیل شود.
- فرض دوم: در تاریخ ۳۰ آذرماه اوراق مشارکت منتشره طی دوره به سهام عادی تبدیل شود.

مثال سود تقلیل یافته هر سهم - ۱/۵۰

عوامل موثر بر محاسبات سود (زیان) تقلیل یافته هر سهم محاسبات فرض اول:

فرض اول: در تاریخ ۳۱ شهریورماه ۵۰٪ سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی به سهام عادی تبدیل شود.
به منظور تعیین میانگین موزون تعداد سهام، در مواردی که صدور سهام عادی در قبال مابه‌ازای نقدی است، تاریخ ثبت افزایش سرمایه در مرجع ثبت شرکت‌ها، ملاک عمل قرار می‌گیرد زیرا استفاده از وجوه تنها پس از ثبت افزایش سرمایه امکان‌پذیر است. برای محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم باید فرض شود سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده (سهام ممتاز)، در ابتدای دوره به سهام عادی تبدیل شده است، چرا که تاریخ صدور آن قبل از تاریخ ابتدای سال مالی بوده است.
میانگین موزون سهام عادی طی دوره

در روش زیر اعمال تعداد سهام تغییر یافته ناشی از تغییرات غیرواقعی از ابتدای دوره به‌وضوح مشهود است، یعنی:

شرح	تعداد سهام منتشره شده	تعداد ماه‌های مؤثر	تعداد سهام مؤثر
ابتدای دوره	۱,۰۰۰,۰۰۰	× ۱۲	= ۱,۰۰۰,۰۰۰
تاریخ ۳۱ تیرماه	۵۰۰,۰۰۰	× ۱۲	= ۵۰۰,۰۰۰
تاریخ ۱ شهریورماه	۱,۰۰۰,۰۰۰	× ۷	= ۵۸۳,۳۳۳
تاریخ ۳۱ شهریورماه	* ۲۰۰,۰۰۰	× ۶	= ۱۰۰,۰۰۰
تاریخ ۳۰ مهرماه	(۱,۳۵۰,۰۰۰)	× ۱۲	= (۱,۳۵۰,۰۰۰)
میانگین موزون سهام عادی طی دوره			۸۳۳,۳۳۳

* با توجه به تبدیل نیمی از سهام ممتاز به نسبت یک به دو ($۲۰۰,۰۰۰ = ۲ \times ۲۰۰,۰۰۰ \times ۵۰\%$)



مثال سود تقلیل یافته هر سهم - ۴/۵

عوامل موثر بر محاسبات سود (زیان) تقلیل یافته هر سهم از این رو داریم:

$$-210 = \frac{175,000,000 - \left\{ (50\% \times 200,000 \times 10\%) + \left(\frac{6}{12} \times 50\% \times 200,000 \times 10\% \right) \right\}}{833,333}$$

سود پایه هر سهم سال ۱۳×۵ =

برای بررسی خاصیت تقلیل دهنده هر یک از انواع سهام عادی بالقوه، به صورت زیر آن‌ها را مورد بررسی قرار می‌دهیم:
سهام ممتاز طبق محاسبات زیر سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده می‌باشد:

$$-154 = \frac{175,000,000 - (0)}{833,333 + (200,000 \times 50\% \times 2) + \left(\frac{6}{12} \times (200,000 \times 50\% \times 2) \right)}$$

سود هر سهم سال ۱۳×۵ بعد از تبدیل سهام ممتاز به سهام عادی =

$$210 > 154$$

تاریخ اعمال سهام عادی بالقوه ابتدای سال یا تاریخ صدور، هرکدام مؤخرتر باشد، خواهد بود. از این رو سهام ممتاز منتشر شده در دوره‌های مالی قبل، از ابتدای سال در محاسبات اعمال شده است همان‌طور که مشاهده می‌کنید با توجه به فرض اول، برای محاسبه سود تقلیل یافته ناشی از سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی ۶ ماهه اول ۵۰٪ سهام ممتاز تبدیل شده را نیز در نظر گرفتیم.
اوراق مشارکت منتشر شده در ابتدای سال طبق محاسبات زیر سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده نمی‌باشد:

$$6,666,667 = \frac{5}{12} \times 20\% \times 1,000 \times 80,000 = \text{هزینه مالی اوراق مشارکت منتشره ابتدای سال}$$

سود خالص بعد از کسر مالیات با اعمال تبدیل اوراق مشارکت به سهام عادی به صورت زیر قابل محاسبه می‌باشد:

$$179,985,000 = 175,000,000 - \left\{ (50\% \times 200,000 \times 10\%) + \left(\frac{6}{12} \times 50\% \times 200,000 \times 10\% \right) \right\} + 6,666,667 - (6,666,667 \times 25\%)$$

$$-212 = \frac{179,985,000}{833,333 + \left(40,000 \times \frac{5}{12} \right)}$$

سود هر سهم سال ۱۳×۵ بعد از تبدیل اوراق مشارکت منتشره در ابتدای سال به سهام عادی =

$$210 < 212$$

عوامل موثر بر محاسبات سود (زیان) تقلیل یافته هر سهم

تاریخ اعمال سهام عادی بالقوه ابتدای سال یا تاریخ صدور، هرکدام مؤخرتر باشد، خواهد بود. از این رو اوراق مشارکت منتشر شده در دوره مالی قبل، از ابتدای سال در محاسبات اعمال شده است. همان طور که مشاهده می کنید با توجه به بازخرید اوراق مشارکت منتشره در ابتدای سال قابل تبدیل به سهام عادی در تاریخ ۳۱ مردادماه، تنها تا قبل از تاریخ بازخرید در محاسبات سود هر سهم لحاظ خواهد شد. از طرفی هزینه و آثار مالیاتی ناشی از تبدیل اوراق مشارکت به سهام عادی نیز در محاسبات اعمال شده اند. اوراق مشارکت منتشر شده در ۳۰ آبان ماه طبق محاسبات زیر سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده نمی باشد:

$$= 5,000,000 = \frac{4}{12} \times 15\% \times 1,000 \times 100,000 = \text{هزینه مالی اوراق مشارکت منتشره طی سال}$$

سود خالص بعد از کسر مالیات با اعمال تبدیل اوراق مشارکت به سهام عادی به صورت زیر قابل محاسبه می باشد:

$$178,735,000 = (5,000,000 \times 25\%) - 5,000,000 + \left\{ \left(50\% \times 200,000 \times 10\% \times \frac{6}{12} \right) + (50\% \times 200,000 \times 10\%) \right\} - 175,000,000$$

$$= 210 = \frac{178,735,000}{833,333 + \left(50,000 \times \frac{4}{12} \right)} - \text{سود هر سهم سال } 5 \times 13 \text{ بعد از تبدیل اوراق مشارکت منتشره طی سال به سهام عادی}$$

$$210 = 210$$

تاریخ اعمال سهام عادی بالقوه ابتدای سال یا تاریخ صدور، هرکدام مؤخرتر باشد، خواهد بود. از این رو اوراق مشارکت منتشر شده در دوره مالی جاری از تاریخ صدور یعنی ۳۰ آبان ماه در محاسبات اعمال شده است. هزینه و آثار مالیاتی ناشی از تبدیل اوراق مشارکت به سهام عادی نیز در محاسبات اعمال شده اند.

مثال سود تقلیل یافته هر سهم - ۱۴۰۵

فرض دوم: در تاریخ ۳۰ آذرماه اوراق مشارکت منتشره طی دوره به سهام عادی تبدیل شود.

محاسبات فرض دوم:

شرح	تعداد سهام منتشره شده	تعداد ماه‌های مؤثر	تعداد سهام مؤثر
ابتدای دوره	۱,۰۰۰,۰۰۰	۱۲	۱,۰۰۰,۰۰۰
تاریخ ۳۱ تیرماه	۵۰۰,۰۰۰	۱۲	۵۰۰,۰۰۰
تاریخ ۱ شهریورماه	۱,۰۰۰,۰۰۰	۷	۵۸۳,۳۳۳
تاریخ ۳۰ مهرماه	(۱,۲۵۰,۰۰۰)	۱۲	(۱,۲۵۰,۰۰۰)
تاریخ ۳۰ آذرماه	۵۰,۰۰۰	۳	۱۲,۵۰۰
میانگین موزون سهام عادی طی دوره			۸۴۵,۸۳۳

از این رو داریم:

$$۲۰۷ = \frac{۱۷۵,۰۰۰,۰۰۰ - (۲۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\%)}{۸۴۵,۸۳۳} = \text{سود پایه هر سهم سال } ۱۳ \times ۵$$

برای بررسی خاصیت تقلیل‌دهندگی هر یک از انواع سهام عادی بالقوه، به صورت زیر آن‌ها را مورد بررسی قرار می‌دهیم:
سهام ممتاز طبق محاسبات زیر سهام عادی بالقوه تقلیل‌دهنده می‌باشد:

$$۱۴۰ = \frac{۱۷۵,۰۰۰,۰۰۰ - (۰)}{۸۴۵,۸۳۳ + (۲۰۰,۰۰۰ \times ۲)} = \text{سود هر سهم سال } ۱۳ \times ۵ \text{ بعد از تبدیل سهام ممتاز به سهام عادی}$$

$$۲۰۷ > ۱۴۰$$

تاریخ اعمال سهام عادی بالقوه ابتدای سال یا تاریخ صدور، هرکدام مؤخرتر باشد، خواهد بود. از این رو سهام ممتاز منتشر شده در دوره‌های مالی قبل، از ابتدای سال در محاسبات اعمال شده است.

مثال سود تقلیل یافته هر سهم - ادامه



اوراق مشارکت منتشر شده در ابتدای سال طبق محاسبات زیر سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده نمی باشد:

$$۶,۶۶۶,۶۶۷ = ۸۰,۰۰۰ \times ۱,۰۰۰ \times ۲۰\% \times \frac{۵}{۱۲}$$

هزینه مالی اوراق مشارکت منتشره ابتدای سال

سود خالص بعد از کسر مالیات با اعمال تبدیل اوراق مشارکت به سهام عادی به صورت زیر قابل محاسبه می باشد:

$$۱۷۹,۹۸۰,۰۰۰ = ۱۷۵,۰۰۰,۰۰۰ - (۲۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\%) + ۶,۶۶۶,۶۶۷ - (۶,۶۶۶,۶۶۷ \times ۲۵\%)$$

$$\text{سود هر سهم سال } ۱۳ \times ۵ \text{ بعد از تبدیل اوراق مشارکت منتشره در ابتدای سال به سهام عادی} = \frac{۱۷۹,۹۸۰,۰۰۰}{۸۴۵,۸۳۳ + (۴۰,۰۰۰ \times \frac{۵}{۱۲})} = ۲۰۹$$

$$۲۰۷ < ۲۰۹$$

تاریخ اعمال سهام عادی بالقوه ابتدای سال یا تاریخ صدور، هرکدام مؤخرتر باشد، خواهد بود. از این رو اوراق مشارکت منتشر شده در دوره مالی قبل، از ابتدای سال در محاسبات اعمال شده است. همان طور که مشاهده می کنید با توجه به بازخرید اوراق مشارکت منتشره در ابتدای سال قابل تبدیل به سهام عادی در تاریخ ۳۱ مردادماه، تنها تا قبل از تاریخ بازخرید در محاسبات سود هر سهم لحاظ خواهد شد. از طرفی هزینه و آثار مالیاتی ناشی از تبدیل اوراق مشارکت به سهام عادی نیز در محاسبات اعمال شده اند.

اوراق مشارکت منتشر شده در ۳۰ آبان ماه طبق محاسبات زیر سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده نمی باشد:

$$= 5,000,000 = 100,000 \times 1,000 \times 15\% \times \frac{4}{12}$$

هزینه مالی اوراق مشارکت منتشره طی سال

سود خالص بعد از کسر مالیات با اعمال تبدیل اوراق مشارکت به سهام عادی به صورت زیر قابل محاسبه می باشد:

$$= 178,730,000 = 175,000,000 - (200,000 \times 10\%) + 5,000,000 - (5,000,000 \times 25\%)$$

$$\text{سود هر سهم سال } 13 \times 5 \text{ بعد از تبدیل اوراق مشارکت منتشره طی سال به سهام عادی} = \frac{178,730,000}{845,833 + (50,000 \times \frac{4}{12})} = 20.7$$

$$20.7 = 20.7$$

تاریخ اعمال سهام عادی بالقوه ابتدای سال یا تاریخ صدور، هرکدام مؤخرتر باشد، خواهد بود. از این رو اوراق مشارکت منتشر شده در دوره مالی جاری از تاریخ صدور یعنی ۳۰ آبان ماه در محاسبات اعمال شده است. هزینه و آثار مالیاتی ناشی از تبدیل اوراق مشارکت به سهام عادی نیز در محاسبات اعمال شده اند.

مثال سود تقلیل یافته هر سهم - ۱۳۹۹

مثال - سود پایه و تقلیل یافته هر سهم شرکت السا را با فرض اینکه سود خالص دوره مالی ۶ ماهه منتهی به ۳۱ شهریور ۱۳۹۵ معادل ۹۰,۰۰۰,۰۰۰ میلیون ریال باشد، مجدداً محاسبه و ارائه نمایید. لازم به ذکر است تاریخ تأیید صورت های مالی میان دوره ای ۱۰ مهر ۱۳۹۵ است.

میانگین موزون سهام عادی طی دوره

در روش زیر اعمال تعداد سهام تغییر یافته ناشی از تغییرات غیرواقعی از ابتدای دوره به وضوح مشهود است، یعنی:

شرح	تعداد سهام منتشره شده	تعداد ماه های مؤثر	تعداد سهام مؤثر
ابتدای دوره	۱,۰۰۰,۰۰۰	×	۶
تاریخ ۳۱ تیرماه	۵۰۰,۰۰۰	×	۶
تاریخ ۱ شهریورماه	۱,۰۰۰,۰۰۰	×	۱
تاریخ ۳۱ شهریورماه	* ۲۰۰,۰۰۰	×	-
میانگین موزون سهام عادی طی دوره			۱,۶۶۶,۶۶۷

* با توجه به تبدیل نیمی از سهام ممتاز به نسبت یک به دو (۲۰۰,۰۰۰ = ۲ × ۲۰۰,۰۰۰ × ۵۰٪)

از این رو داریم:

$$= ۵۴ - \frac{۹۰,۰۰۰,۰۰۰ - (۲۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\% \times (\frac{۶}{۱۲}))}{۱,۶۶۶,۶۶۷}$$

سود پایه هر سهم دوره میانی منتهی به ۳۱ شهریور ۱۳۹۵

ادامہ

برای بررسی خاصیت تقلیل‌دهندگی هر یک از انواع سهام عادی بالقوه، به صورت زیر آن‌ها را مورد بررسی قرار می‌دهیم:

سهام ممتاز طبق محاسبات زیر سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده می باشد:

$$\text{سود هر سهم دوره میانی منتهی} = \frac{90,000,000 - (0)}{1,666,667 + \left(\frac{6}{12} \times (200,000 \times 2) \right)} = 48$$

به ۳۱ شهریور ۱۳۰۵ بعد از تبدیل سهام ممتاز به سهام عادی

تاریخ اعمال سهام عادی بالقوه ابتدای سال یا تاریخ صدور، هرکدام مؤخرتر باشد، خواهد بود. از این رو سهام ممتاز منتشر شده در دوره‌های مالی قبل، از ابتدای سال در محاسبات اعمال شده است همان‌طور که مشاهده می‌کنید با توجه به فرض اول، برای محاسبه سود تقلیل یافته ناشی از سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی ۶ ماهه اول ۵۰٪ سهام ممتاز تبدیل شده را نیز در نظر گرفتیم.

مثال سود تقلیل یافته هر سهم - ۴/۴۰

اوراق مشارکت منتشر شده در ابتدای سال طبق محاسبات زیر سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده نمی باشد:

$$۶,۶۶۶,۶۶۷ = ۸۰,۰۰۰ \times ۱,۰۰۰ \times ۲۰\% \times \frac{۵}{۱۲}$$

هزینه مالی اوراق مشارکت منتشره ابتدای سال

سود خالص بعد از کسر مالیات با اعمال تبدیل اوراق مشارکت به سهام عادی به صورت زیر قابل محاسبه می باشد:

$$۹۴,۹۸۰,۰۰۰ = (۶,۶۶۶,۶۶۷ \times ۲۵\%) - ۶,۶۶۶,۶۶۷ + \left(۲۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\% \times \frac{۶}{۱۲} \right) - ۹۰,۰۰۰,۰۰۰$$

$$۵۶ = \frac{۹۴,۹۸۰,۰۰۰}{۱,۶۶۶,۶۶۷ + \left(۴۰,۰۰۰ \times \frac{۵}{۱۲} \right)}$$

سود هر سهم دوره میانی منتهی به ۳۱ شهریور
۱۳×۵ بعد از تبدیل اوراق مشارکت منتشره در
ابتدای سال به سهام عادی

۵۴ < ۵۶

تاریخ اعمال سهام عادی بالقوه ابتدای سال یا تاریخ صدور، هر کدام مؤخرتر باشد، خواهد بود. از این رو اوراق مشارکت منتشر شده در دوره مالی قبل، از ابتدای سال در محاسبات اعمال شده است. همان طور که مشاهده می کنید با توجه به بازخرید اوراق مشارکت منتشره در ابتدای سال قابل تبدیل به سهام عادی در تاریخ ۳۱ مردادماه، تنها تا قبل از تاریخ بازخرید در محاسبات سود هر سهم لحاظ خواهد شد. از طرفی هزینه و آثار مالیاتی ناشی از تبدیل اوراق مشارکت به سهام عادی نیز در محاسبات اعمال شده اند. اوراق مشارکت منتشر شده در ۳۰ آبان ماه در ۶ ماهه ابتدای سال موضوعیت ندارند.

مثال سود تقلیل یافته هر سهم - ادامه

فرض دوم: در تاریخ ۳۰ آذرماه اوراق مشارکت منتشره طی دوره به سهام عادی تبدیل شود.

محاسبات فرض دوم:

شرح	تعداد سهام منتشره شده	تعداد ماه‌های مؤثر	تعداد سهام مؤثر
ابتدای دوره	۱,۰۰۰,۰۰۰	×	۶
تاریخ ۳۱ تیرماه	۵۰۰,۰۰۰	×	۶
تاریخ ۱ شهریورماه	۱,۰۰۰,۰۰۰	×	۱
میانگین موزون سهام عادی طی دوره			۱,۶۶۶,۶۶۷

سایر محاسبات فرض دوم مانند فرض اول می‌باشد.

خلاصه سوابق

فاطمه مهدی، مدیر حسابرسی داخلی است. او در مقطع تحصیلی کارشناسی ارشد رشته حسابداری از دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شمال فارغ التحصیل شده است. وی حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و دارای بیش از ۱۴ سال تجربه حرفه‌ای در زمینه حسابداری، حسابرسی و بازار سرمایه شامل ارزیابی کنترل‌های داخلی، طراحی سیستم، تهیه صورت‌های مالی تلفیقی و انواع گزارشات تحلیلی و مدیریتی است. وی کتاب‌های متعددی در زمینه حسابداری و حسابرسی تألیف و اقتباس نموده که مهم‌ترین آن کاربرد الگوی بکر در حسابرسی داخلی (ارزیابی کنترل‌های داخلی بر اساس مدل ترکیبی بلوغ، کوزو و ریسک) است که بر اساس تجربه اجرایی حسابرسی داخلی در گروه مپنا و شرکت‌های زیرمجموعه آن تدوین شده است.



تلفن: +۹۸ ۲۱ ۸۸۵۴۴۵۹۰-۲

فکس: +۹۸ ۲۱ ۸۸۵۰۳۵۲۸

موبایل: +۹۸ ۹۱۲ ۲۷۷ ۴۹۷۶

ایمیل: fatemeh.mahdi@azpar.com

از توجه شما
سپاسگزاریم

• موسسه حسابرسی آزمون پرداز

با ما همراه باشید

بهمن ۱۳۹۹



سامانه هوشمند IFRS
(دانلود از کافه بازار) (دانلود از گوگل پلی) (دانلود از سیبچه)

سامانه هوشمند IFRS تنها سامانه هوشمند استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی به زبان فارسی است که توسط این موسسه طراحی شده است. این وبسایت در برگیرنده نکات عمده استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، اصطلاحات تعریف شده و معادل انگلیسی آن هاست.



ساهوکا (مجموعه قوانین کار و تامین اجتماعی)
(دانلود از کافه بازار) (دانلود از گوگل پلی) (دانلود از سیبچه)

ساهوکا تنها سامانه هوشمند قوانین و مقررات کار و تامین اجتماعی است که توسط این موسسه طراحی شده است. این وبسایت در برگیرنده کلیه قوانین، مقررات و بخشنامه های کار و تامین اجتماعی است.



ساهوما (مجموعه قوانین مالیاتی)
(دانلود از کافه بازار) (دانلود از گوگل پلی) (دانلود از اپ استور) (دانلود از سیبچه)

ساهوما تنها سامانه هوشمند مالیاتی تحت وب در زبان فارسی است که توسط این موسسه طراحی شده است. این وبسایت در برگیرنده تمامی قوانین و مقررات مالیاتی به همراه مقررات مربوطه است.



موسسه حسابرسی آزمون پرداز
(حسابداران رسمی)