

استاندارد حسابداری ۳۰

سود هر سهم

(لازم الاجرا برای کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ اول فروردین ۱۳۸۹ یا بعد از آن شروع می شود)



فهرست مندرجات

بند

۱	هدف
۴-۲	دامنه کاربرد
۷-۵	تعاریف
۲۸-۸	اندازه گیری
۱۸-۸	سود پایه هر سهم
۲۵-۱۹	سود تقلیل یافته هر سهم
۲۸-۲۶	سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده
۳۰-۲۹	تجدید ارائه
۳۴-۳۱	نحوه ارائه
۳۶-۳۵	افشا
۳۷	تاریخ اجرا
۳۸	مطابقت با استانداردهای بین المللی حسابداری

پیوست شماره ۱ : توضیحات تکمیلی

پیوست شماره ۲ : مثالهای توضیحی

پیوست شماره ۳ : مبانی نتیجه گیری

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.

ضد تقلیل 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 بکار گرفته 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 شرکتهای 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 به عنوان 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 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.

۲۳. 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.

۲۴. 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 گزارشگری 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 باز خرید 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 تقلیل دهنده

۲۶. 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.

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 تقلیل دهندگی یا ضد تقلیل دهندگی سهام عادی بالقوه استفاده می‌کند. سود خالص یا زیان ناشی از عملیات در حال تداوم، نتایج عملیات متوقف شده را در بر نمی‌گیرد.

۲۸. برای تشخیص تقلیل دهندگی یا ضد تقلیل دهندگی 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 تقلیل دهندگی آنها مؤثر باشد. بنابراین، به منظور حداکثرسازی تقلیل سود پایه هر سهم، هر مجموعه سهام عادی بالقوه، به ترتیب از بیشترین تا کمترین میزان تقلیل دهندگی بررسی می‌شود. معمولاً حق تقدم سهام بیشترین میزان تقلیل دهندگی 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 تقلیل یافته هر سهم برای کلیه دوره‌هایی که اطلاعات آن گزارش می‌شود، باید بر مبنای تعداد جدید سهام تعدیل گردد. چنانچه این تغییرات بعد از تاریخ گزارشگری 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.

۳۰. واحد تجاری سود تقلیل یافته 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 تقلیل یافته 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 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.
۳۳. واحد تجاری که عملیات متوقف شده را گزارش می‌کند، باید سود پایه و تقلیل یافته هر سهم عملیات متوقف شده را در متن صورت سود و زیان ارائه کند.
۳۴. واحد تجاری باید سود پایه و تقلیل یافته 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 گزارشگری انجام می‌شود.
۳۶. مبالغ سود هر سهم بابت وقوع تغییرات یاد شده در بند ۳۵ (ج) بعد از تاریخ گزارشگری تعدیل نمی‌شود زیرا این گونه تغییرات بر مبلغ سرمایه بکار رفته برای ایجاد سود یا زیان دوره، تأثیر نمی‌گذارد. افزایش سرمایه از محل آورده نقدی و یا مطالبات، و تبدیل یا اعمال حقوق مربوط به سهام عادی بالقوه در تاریخ گزارشگری به سهام عادی، نمونه‌هایی 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 می‌شود، لازم‌الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

۳۸. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۳ سود هر سهم (ویرایش مارس ۲۰۰۴) نیز رعایت می‌شود.

پیوست ۱

توضیحات تکمیلی

این پیوست بخش لاینفک استاندارد حسابداری ۳۰ است.

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

۱. 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

۲. 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:

$$\text{ارزش بازار هر سهم عادی بلافاصله قبل از تصویب انتشار حق تقدم خرید سهام عادی} \times \frac{\text{تعداد سهام عادی موجود قبل از تصویب انتشار حق تقدم خرید سهام}}{\text{ارزش بازار نظری هر سهم عادی بلافاصله پس از تصویب انتشار حق تقدم سهام عادی}}$$

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

$$\frac{\text{ارزش بازار سهام بلافاصله قبل از تصویب انتشار حق تقدم سهام عادی} + \text{عواید حاصل از اعمال حق تقدم}}{\text{تعداد سهام موجود بعد از اعمال حق تقدم}}$$

رقم کنترلی

۳. برای تشریح نحوه بکارگیری رقم کنترلی توصیف شده در بند ۲۷ استاندارد، فرض کنید که اطلاعات زیر موجود است:

۴۸۰۰	سود ناشی از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به صاحبان سهام عادی - میلیون ریال
(۷,۲۰۰)	زیان ناشی از عملیات متوقف شده قابل انتساب به صاحبان سهام عادی - میلیون ریال
(۲,۴۰۰)	زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی - میلیون ریال
۲,۰۰۰,۰۰۰ سهم	میانگین موزون تعداد سهام عادی
۴۰۰,۰۰۰ سهم	میانگین موزون تعداد سهام عادی بالقوه
	سود (زیان) پایه هر سهم:
۲,۴۰۰	سود ناشی از عملیات در حال تداوم - ریال (۲,۰۰۰,۰۰۰ : ۴۸۰,۰۰۰)
(۳,۶۰۰)	زیان ناشی از عملیات متوقف شده - ریال (۲,۰۰۰,۰۰۰ : ۷,۲۰۰,۰۰۰)
(۱,۲۰۰)	زیان پایه هر سهم - ریال

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 ۲,۴۰۰ ریال به ۲,۰۰۰ ریال (۲,۴۰۰,۰۰۰ ÷ ۴۸۰,۰۰۰) کاهش می‌دهد. واحد تجاری ۴۰۰ 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 (۳,۰۰۰ ریال به ازای هر سهم برای زیان ناشی از عملیات متوقف شده و ۱,۰۰۰ ریال به ازای هر سهم برای زیان دوره).

پیوست ۲

مثالهای توضیحی

این مثالها جنبه توضیحی دارند و بخشی از استاندارد حسابداری ۳۰ نمی‌باشند.

مثال (۱) - محاسبه میانگین موزون تعداد سهام عادی (بند ۱۱ استاندارد)

سهام صادر شده	سهام موجود		
۲۰۰۰	۲۰۰۰	مانده در ابتدای سال مالی	۱ فروردین ۱۳×۲
۸۰۰	۲۸۰۰	صدور سهام جدید در ازای وجه نقد	۳۱ شهریور ۱۳×۲
۱۰۰۰	۳۸۰۰	صدور سهام جدید در ازای وجه نقد	۳۰ آذر ۱۳×۲
	۳۸۰۰	مانده در پایان سال مالی	۲۹ اسفند ۱۳×۲
محاسبه میانگین موزون:			
$\text{سهام} = ۲۰۰۰ + \left(\frac{۱۲}{۱۲} \times ۸۰۰ \times \frac{۶}{۱۲} \right) + \left(\frac{۳}{۱۲} \times ۱۰۰۰ \right) = ۲۶۵۰$			
$\text{سهام} = ۲۶۵۰ = \left(۲۰۰۰ \times \frac{۶}{۱۲} \right) + \left(۲۸۰۰ \times \frac{۳}{۱۲} \right) + \left(۳۸۰۰ \times \frac{۳}{۱۲} \right)$			

مثال (۲) - افزایش سرمایه از محل سود تقسیم نشده یا اندوخته‌ها - سود سهمی (بند ۱۸ استاندارد)

۶۰٫۰۰۰٫۰۰۰	سود خالص سال ۱۳×۱ - ریال
۱۲۰٫۰۰۰٫۰۰۰	سود خالص سال ۱۳×۲ - ریال
۲۰۰٫۰۰۰	سهام عادی در ۱ فروردین ۱۳×۱ - تعداد
	صدور سهام جدید (سود سهمی) در ۱ مهر ۱۳×۲
۴۰۰٫۰۰۰	دو سهم به ازای هر یک سهم موجود (۲۰۰٫۰۰۰×۲) - تعداد
$\frac{۰۰۰٫۰۰۰ \times ۱۲۰۰}{(۰۰۰٫۲۰۰ + ۰۰۰٫۴۰۰)} = ۲۰۰$	سود پایه هر سهم در سال ۱۳×۲ - ریال
$\frac{۰۰۰٫۰۰۰ \times ۶۰}{(۰۰۰٫۲۰۰ + ۰۰۰٫۴۰۰)} = ۱۰۰$	سود پایه هر سهم (تعدیل شده) در سال ۱۳×۱ - ریال
چون سود سهمی موجب تغییر منابع یا تعهدات نمی‌شود فرض بر این است که از ابتدای سال ۱۳×۱ صادر شده است.	

مثال (۳) - نحوه محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم ناشی از اوراق مشارکت قابل تبدیل (بند ۲۰ استاندارد)

۱٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	سود خالص - ریال
۱٫۰۰۰٫۰۰۰	سهام عادی - تعداد
۱٫۰۰۰	سود پایه هر سهم - ریال
۱۰۰٫۰۰۰	اوراق مشارکت قابل تبدیل - تعداد
	هر ۱۰ برگ اوراق مشارکت قابل تبدیل به سه سهم عادی است
۲۵٪	نرخ مالیات
۱۰٫۰۰۰٫۰۰۰	سود تضمین شده اوراق مشارکت در سال جاری - ریال
$۱٫۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰ + ۱۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰ (۱ - ۰/۲۵) = ۱٫۰۰۷۵۰۰۰٫۰۰۰$	سود خالص تعدیل شده - ریال
۳۰٫۰۰۰	تعداد سهام ناشی از تبدیل اوراق مشارکت
$۱٫۰۰۰٫۰۰۰ + ۳۰٫۰۰۰ = ۱٫۰۳۰٫۰۰۰$	تعداد سهام مورد استفاده برای محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم
$۱٫۰۰۷۵۰۰۰٫۰۰۰ : ۱٫۰۳۰٫۰۰۰ = ۹۷۸$	سود تقلیل یافته هر سهم - ریال

مثال (۴) - افزایش سرمایه از محل آورده نقدی و یا مطالبات همراه با عنصر جایزه (بند ۱۷ استاندارد)

۱۳×۲	۱۳×۱	
۱۵۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	۱۱۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	سود خالص واحد تجاری
	۵۰۰٫۰۰۰	سهم عادی موجود قبل از انتشار حق تقدم خرید سهام
	یک سهم جدید به ازای هر پنج سهم موجود	انتشار حق تقدم خرید سهام
	۱۰۰٫۰۰۰	تعداد سهام عادی جدید
	۱٫۰۰۰ ریال	قیمت اعمال حق تقدم خرید هر سهم
	اول فروردین ۱۳×۲	تاریخ تصویب انتشار حق تقدم
	اول خرداد ۱۳×۲	تاریخ اتمام پذیره نویسی
	۱٫۴۵۰ ریال	ارزش بازار هر سهم عادی بلافاصله قبل از تصویب انتشار حق تقدم خرید سهام
	۲۹ اسفند هر سال	تاریخ گزارشگری

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

$$\begin{aligned} \text{ارزش بازار نظری هر سهم بلافاصله پس از تصویب انتشار حق تقدم} &= \frac{\text{مجموع عواید حاصل از اعمال حق تقدم} + \text{مجموع ارزش بازار سهام موجود بلافاصله قبل از تصویب انتشار حق تقدم}}{\text{تعداد سهام موجود بعد از اعمال حق تقدم}} \\ &= \frac{(1450 \times 500,000) + (1,000 \times 1,000,000)}{500,000 + 1,000,000} = 1375 \end{aligned}$$

محاسبه عامل تعدیل:

$$\frac{\text{ارزش بازار هر سهم بلافاصله قبل از تصویب انتشار حق تقدم}}{\text{ارزش بازار نظری هر سهم بلافاصله پس از تصویب انتشار حق تقدم}} = \frac{1450}{1375} = 1/054$$

۱۳×۲	۱۳×۱	محاسبه سود پایه هر سهم
ریال	ریال	
۲٫۲۰۰	۱۱۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	سود پایه هر سهم گزارش شده سال ۱۳×۱
	۵۰۰٫۰۰۰	
۲٫۰۸۷	۱۱۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	سود پایه هر سهم تجدید ارائه شده سال ۱۳×۱ با توجه به انتشار حق
	(۵۰۰٫۰۰۰ × ۱/۰۵۴)	تقدم خرید سهام سال ۱۳×۲
	۱۵۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	سود پایه هر سهم سال ۱۳×۲ (شامل آثار انتشار حق تقدم خرید سهام)
۲٫۵۵۲	(۵۰۰٫۰۰۰ × ۱/۰۵۴ × $\frac{2}{12}$)	
	+(۶۰۰٫۰۰۰ × $\frac{10}{12}$)	

مثال (۵) - 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 ۱۳×۱ 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:

۵ر۰۰۰ر۰۰۰

تعداد سهام عادی در ۱۳×۱/۱/۱

سهم

۲۰۰ر۰۰۰ سهم

افزایش سرمایه نقدی در ۱۳×۱/۳/۱

شرکت ۱۲ر۰۰۰ر۰۰۰ر۰۰۰ ریال اوراق مشارکت قابل تبدیل به سهام عادی با نرخ سود ۱۰ درصد در جریان دارد که هر ۱ر۰۰۰ر۰۰۰ ریال از اوراق مشارکت، قابل تبدیل به ۴۰ سهم عادی می‌باشد. سررسید اوراق مشارکت ۱۳×۱/۴/۱ بوده که در این تاریخ تبدیل شده است. نرخ مالیات ۲۵ درصد

سود خالص (زیان) ناشی از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به صاحبان سهام عادی شرکت	سود خالص (زیان) قابل انتساب به صاحبان سهام عادی شرکت	سال ۱۳×۱
ریال	ریال	سه ماهه اول
۵ر۰۰۰ر۰۰۰ر۰۰۰	۵ر۰۰۰ر۰۰۰ر۰۰۰	سه ماهه دوم
۶ر۵۰۰ر۰۰۰ر۰۰۰	۶ر۵۰۰ر۰۰۰ر۰۰۰	سه ماهه سوم
*) (۱ر۰۰۰ر۰۰۰ر۰۰۰)	۱ر۰۰۰ر۰۰۰ر۰۰۰	سه ماهه چهارم
(۷۰۰ر۰۰۰ر۰۰۰)	(۷۰۰ر۰۰۰ر۰۰۰)	کل سال
۹ر۸۰۰ر۰۰۰ر۰۰۰	۱۱ر۸۰۰ر۰۰۰ر۰۰۰	

* شرکت پویا در سه ماهه سوم دارای ۲ر۰۰۰ر۰۰۰ر۰۰۰ ریال زیان ناشی از عملیات متوقف شده می‌باشد.

سه ماهه اول سال ۱۳×۱

محاسبه سود پایه هر سهم:

مبلغ
ریال
۵ر۰۰۰ر۰۰۰ر۰۰۰

سود خالص ناشی از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به صاحبان سهام عادی
(معادل سود خالص قابل انتساب به صاحبان سهام عادی)

تاریخ	سهام موجود	مدت	میانگین موزون تعداد سهام عادی
۱۳×۱/۲/۳۱ تا ۱۳×۱/۱/۱	۵ر۰۰۰ر۰۰۰	$\frac{2}{3}$	۳ر۳۳۳ر۳۳۳
صدور سهام در ۱۳×۱/۳/۱	۲۰۰ر۰۰۰	-	-
	۵ر۲۰۰ر۰۰۰	$\frac{1}{3}$	۱ر۷۳۳ر۳۳۳
جمع			۵ر۰۶۶ر۶۶۶
سود پایه هر سهم			۹۸۷ ریال

محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم :

تعداد/ریال
۰۰۰٫۰۰۰ر ۵۰۰٫۰۰۰ریال
۰۰۰٫۲۲۵ر ریال
۰۰۰٫۲۲۵ر ۵۰۰٫۰۰۰ریال
سهم ۰٫۶۶۶،۶۶۶ر
سهم ۸۰٫۰۰۰
سهم ۰٫۶۶۶،۵۴۶ر
۹۴۲ ریال

سود خالص قابل انتساب به صاحبان سهام عادی

$$(\text{سود تضمین شده}) = (1 - 25\%) \times \frac{1}{4} \times (12,000,000,000 \times 10\%)$$

سود خالص قابل انتساب به صاحبان سهام عادی با فرض تبدیل

میانگین موزون تعداد سهام عادی

اضافہ می شود: سهام عادی اضافی ناشی از تبدیل فرضی اوراق مشارکت قابل تبدیل

میانگین موزون تعدیل شده تعداد سهام عادی

سود تقلیل یافته هر سهم

سه ماهه دوم سال ۱۳×۱

محاسبه سود پایه هر سهم:

مبلغ
ريال
٦٥٠٠٠٠٠٠٠٠٠

سود خالص ناشی از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به صاحبان سهام عادی (معادل سود خالص قابل انتساب به صاحبان سهام عادی)

تاریخ	سهام موجود	مدت	میانگین موزون تعداد سهام عادی
۱۳×۱/۴/۱	۵۲۰۰٫۰۰۰		
تبدیل اوراق مشارکت قابل تبدیل در ۱۳×۱/۴/۱	۴۸۰٫۰۰۰		
۱۳×۱/۴/۱ تا ۱۳×۱/۶/۳۱	۵۶۸۰٫۰۰۰	۳ ۳	۵۶۸۰٫۰۰۰
میانگین موزون تعداد سهام عادی			۵۶۸۰٫۰۰۰
سود پایه هر سهم			۱۱۴۴ ریال

محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم :

تعداد/ریال	
۶۵۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰ ریال	
—	
۶۵۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰ ریال	
۵٫۶۸۰٫۰۰۰ سهم	
—	
۵٫۶۸۰٫۰۰۰ سهم	
۱۴۴٫۱ ریال	

سود خالص قابل انتساب به صاحبان سهام عادی

اضافہ می شود: 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

اضافہ می شود: 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 ۱۳×۱

محاسبه زیان پایه هر سهم:

مبلغ	
ریال	
۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سود ناشی از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به صاحبان سهام عادی
(۲,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰)	زیان ناشی از عملیات متوقف شده قابل انتساب به صاحبان سهام عادی
۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی

تاریخ	سهام موجود	مدت	میانگین موزون تعداد سهام عادی
۱۳×۱/۷/۱ تا ۱۳×۱/۹/۳۰	۵,۶۸۰,۰۰۰	$\frac{3}{3}$	۵,۶۸۰,۰۰۰

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

محاسبه زیان تقلیل یافته هر سهم:

مبلغ	
ریال	
۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سود ناشی از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به صاحبان سهام عادی
-	اضافه می شود: اثر تبدیل فرضی اوراق مشارکت قابل تبدیل بر سود
۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سود ناشی از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به صاحبان سهام عادی با فرض تبدیل
(۲,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰)	زیان ناشی از عملیات متوقف شده قابل انتساب به صاحبان سهام عادی
(۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰)	زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی با فرض تبدیل
۵,۶۸۰,۰۰۰ سهم	میانگین موزون تعداد سهام عادی
-	اضافه می شود: سهام اضافی ناشی از تبدیل فرضی
۵,۶۸۰,۰۰۰ سهم	میانگین موزون تعدیل شده تعداد سهام عادی

مبلغ
ریال
۱۷۶
(۳۵۲)
(۱۷۶)

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 ۱۳×۱

محاسبه زیان پایه و تقلیل یافته هر سهم:

مبلغ
ريال
(٧٠٠,٠٠٠,٠٠٠)

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

(معادل زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی)

تاریخ	سهم موجود	مدت	میانگین موزون تعداد سهام
۱۳×۱/۱۰/۱ تا ۱۳×۱/۱۲/۲۹	۵۶۸۰٫۰۰۰	۳ ۳	۵۶۸۰٫۰۰۰
زیان پایه و تقلیل یافته هر سهم			(۱۲۳) ریال

کل سال 1×13

محاسبه سود پایه هر سهم:

مبلغ
ريال
١١٨٠٠٠٠٠٠٠٠٠
(٢٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠)
٩٨٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠

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

زیان ناشی از عملیات متوقف شده قابل انتساب به صاحبان سهام عادی

سود خالص قابل انتساب به صاحبان سهام عادی

میانگین موزون تعداد

سهم عادی	مدت	سهم موجود	تاریخ
۸۳۳,۳۳۳	$\frac{2}{12}$	۵,۰۰۰,۰۰۰	۱۳×۱/۱/۱ تا ۱۳×۱/۲/۳۱
-	-	۲۰۰,۰۰۰	صدور سهام عادی در ۱۳×۱/۳/۱
۴۳۳,۳۳۳	$\frac{1}{12}$	۵,۲۰۰,۰۰۰	۱۳×۱/۳/۳۱ تا ۱۳×۱/۳/۱
-	-	۴۸۰,۰۰۰	تبدیل اوراق مشارکت به سهام عادی
۴,۲۶۰,۰۰۰	$\frac{9}{12}$	۵,۶۸۰,۰۰۰	۱۳×۱/۱۲/۲۹ تا ۱۳×۱/۴/۱
۵,۵۲۶,۶۶۶			میانگین موزون تعداد سهام عادی

مبلغ

ریال

۲,۱۳۵

(۳۶۲)

۱,۷۷۳

سود پایه هر سهم:

سود ناشی از عملیات در حال تداوم

زیان ناشی از عملیات متوقف شده

سود پایه هر سهم

محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم:

مبلغ

ریال

۱۱,۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰

۲۲۵,۰۰۰,۰۰۰

۱۲,۰۲۵,۰۰۰,۰۰۰

(۲,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰)

۱۰,۰۲۵,۰۰۰,۰۰۰

۵,۵۲۶,۶۶۶ سهم

۱۲۰,۰۰۰ سهم

۵,۶۴۶,۶۶۶ سهم

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

$$(120,000,000 \times 10\%) \times \frac{1}{4} \times (1 - 25\%)$$

سود خالص ناشی از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به صاحبان سهام عادی با فرض تبدیل

زیان ناشی از عملیات متوقف شده قابل انتساب به صاحبان سهام عادی

سود خالص قابل انتساب به صاحبان سهام عادی با فرض تبدیل

میانگین موزون تعداد سهام عادی

اضافه می شود: سهام اضافی ناشی از تبدیل فرضی اوراق مشارکت قابل تبدیل ($480,000 \times \frac{3}{12} = 120,000$)

میانگین موزون تعدیل شده تعداد سهام عادی

مبلغ

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

ریال
۲,۱۲۹
(۳۵۴)
۱,۷۷۵

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

سود پایه هر سهم:
سود خالص ناشی از عملیات در حال تداوم:
عملیاتی
غیرعملیاتی

زیان ناشی از عملیات متوقف شده

مبلغ	ریال	ریال
	۱,۶۲۰	
	۵۱۵	
	۲,۱۳۵	
	(۳۶۲)	
	۱,۷۷۳	

سود تقلیل یافته هر سهم:
سود خالص ناشی از عملیات در حال تداوم:
عملیاتی
غیرعملیاتی

زیان ناشی از عملیات متوقف شده

	۱,۶۲۰	
	۵۰۹	
	۲,۱۲۹	
	(۳۵۴)	
	۱,۷۷۵	

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 در حال تداوم	۹۸۷	۱,۱۴۴	۱۷۶	(۱۲۳)	۲,۱۳۵
زیان ناشی از عملیات متوقف شده	-	-	(۳۵۲)	-	(۳۶۲)
	۹۸۷	۱,۱۴۴	(۱۷۶)	(۱۲۳)	۱,۷۷۳
سود (زیان) تقلیل یافته هر سهم:					
سودخالص (زیان) ناشی از عملیات در حال تداوم	۹۴۲	۱,۱۴۴	۱۷۶	(۱۲۳)	۲,۱۲۹
زیان ناشی از عملیات متوقف شده	-	-	(۳۵۲)	-	(۳۵۴)
	۹۴۲	۱,۱۴۴	(۱۷۶)	(۱۲۳)	۱,۷۷۵

پیوست ۳

مبانی نتیجه گیری

این پیوست بخشی از استاندارد حسابداری ۳۰ نمی باشد.

مقدمه

۱. اطلاعات سود هر سهم به منظور ارزیابی عملکرد واحد تجاری و پیش بینی عملکرد آینده آن سودمند است. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی در پاسخ به نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان گزارشهای مالی، پروژه تدوین استاندارد حسابداری سود هر سهم را در سال ۱۳۸۰ در دستور کار گروه کارشناسی قرار داد. پس از انجام مطالعات اولیه، تحقیقات میدانی و تهیه پیش نویس 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 ۱۳۸۵ 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 ۳۰ سود هر سهم می باشد.

هدف سود هر سهم

۲. هدف محاسبه سود پایه هر سهم، بهبود مقایسه عملکرد واحدهای تجاری در یک دوره گزارشگری و مقایسه عملکرد یک واحد تجاری در دوره های گزارشگری مختلف است. هدف محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم نیز هماهنگ با هدف محاسبه سود پایه هر سهم می باشد، با این تفاوت که آثار تبدیل فرضی تمام سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده موجود در طی دوره را نیز در نظر می گیرد. در واقع هدف از محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم، انعکاس اثر احتمالی تبدیل فرضی سهام عادی بالقوه و کاهش احتمالی سود پایه هر سهم، به منظور علامت دهی در مورد کاهش بالقوه سود پایه هر سهم است.

محاسبه سود هر سهم

میانگین موزون تعداد سهام عادی

۳. 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.

۴. به منظور تعیین میانگین موزون تعداد سهام، در مواردی که صدور سهام عادی در قبال 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.

۵. 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.

۶. 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 پذیرهنویسی حق تقدم، مبنا برای تعیین میانگین موزون تعداد سهام است.

تقلیل

۷. 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.

۸. 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.

ضد تقلیل

۹. 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 دهندگی داشته باشد نادیده گرفته می شود.
۱۰. برای تعیین تقلیل دهندگی سهام عادی بالقوه در محاسبه سود تقلیل یافته 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 می شود. 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.

انتشار حق تقدم

۱۱. 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 می باشد. عنصر جایزه به معنای افزایش تعداد سهام بدون تغییر در منابع یا تعهدات واحد تجاری است و به همین دلیل همانند سود سهمی، اقلام مقایسه ای باید به منظور قابلیت مقایسه سال جاری با سالهای قبل، ارائه مجدد شود.

ارائه در صورت سود و زیان

۱۲. 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، زیرا سرمایه گذاران اهمیت زیادی برای این تفکیک قائل هستند و در ارزیابی عملکرد واحد تجاری مؤثر واقع می شود.

