

استاندارد حسابداری شماره 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)

استاندارد حسابداری شماره ۳۰

سود هر سهم

فهرست مندرجات

شماره بند	
۱	• هدف
۲-۴	• دامنه کاربرد
۵-۷	• تعاریف
۸-۲۸	• اندازه گیری
۸-۱۸	• سود پایه هر سهم
۱۹-۲۵	• سود تقلیل یافته هر سهم
۲۶-۲۸	• سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده
۲۹-۳۰	• تجدید ارائه
۳۱-۳۴	• نحوه ارائه
۳۵-۳۶	• 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

استاندارد حسابداری شماره ۳۰

سود هر سهم

این استاندارد باید با توجه 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 تقلیل دهنده، 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 تقلیل دهنده 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 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 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 دهنده‌گی یا ضد تقلیل دهنده‌گی سهام عادی بالقوه استفاده می‌کند. سود خالص یا زیان ناشی از عملیات در حال تداوم، نتایج عملیات متوقف شده را دربر نمی‌گیرد.

۲۸. برای تشخیص تقلیل دهنده‌گی یا ضد تقلیل دهنده‌گی 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 دهنده‌گی 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 دهنده‌گی بررسی می‌شود. معمولاً حق تقدم سهام بیشترین میزان تقلیل دهنده‌گی 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 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.

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 ترازنامه انجام می‌شود.

۳۶. مبالغ سود هر سهم بابت وقوع تغییرات یاد شده در بند ۳۵ (ج) بعد از تاریخ ترازنامه 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 ترازنامه به سهام عادی، نمونه‌هایی از تغییرات یاد شده است.

تاریخ اجرا

۳۷. این استاندارد برای کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱/۱/۱۳۸۹ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

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

پیوست شماره ۱: توضیحات تکمیلی

این پیوست بخش لاینفک استاندارد حسابداری شماره 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:

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

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:

سود ناشی از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به صاحبان سهام عادی - میلیون ریال	۴۸۰۰
زیان ناشی از عملیات متوقف شده قابل انتساب به صاحبان سهام عادی - میلیون ریال	(۷,۲۰۰)
زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی - میلیون ریال	(۲,۴۰۰)
میانگین موزون تعداد سهام عادی	۲,۰۰۰,۰۰۰ سهم
میانگین موزون تعداد سهام عادی بالقوه	۴۰۰,۰۰۰ سهم
سود (زیان) پایه هر سهم:	
سود ناشی از عملیات در حال تداوم - ریال (۲,۰۰۰,۰۰۰ : ۴,۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰)	۲,۴۰۰
زیان ناشی از عملیات متوقف شده - ریال (۲,۰۰۰,۰۰۰ : ۷,۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰)	(۳,۶۰۰)
زیان پایه هر سهم - ریال	(۱,۲۰۰)

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 ÷ ۴,۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال 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 ۲,۰۰۰ ریال به ازای هر سهم برای زیان دوره).

پیوست شماره ۲: مثالهای توضیحی

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

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

سهام موجود	سهام صادر شده		
۲,۰۰۰	۲,۰۰۰	مانده در ابتدای سال مالی	۱ فروردین ۱۳×۲
۲,۸۰۰	۸۰۰	صدور سهام جدید در ازای وجه نقد	۳۱ شهریور ۱۳×۲
۳,۸۰۰	۱,۰۰۰	صدور سهام جدید در ازای وجه نقد	۳۰ آذر ۱۳×۲
۳,۸۰۰		مانده در پایان سال مالی	۲۹ اسفند ۱۳×۲

محاسبه میانگین موزون:

$$\text{سهام} = ۲,۰۰۰ + \left(\frac{۱۲}{۱۲} \times ۸۰۰ \times \frac{۶}{۱۲}\right) + \left(۱,۰۰۰ \times \frac{۳}{۱۲}\right) = ۲,۶۵۰$$

$$\text{سهام} = \left(۲,۰۰۰ \times \frac{۶}{۱۲}\right) + \left(۲,۸۰۰ \times \frac{۳}{۱۲}\right) + \left(۳,۸۰۰ \times \frac{۳}{۱۲}\right) = ۲,۶۵۰$$

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 (۲×۲۰۰,۰۰۰) - تعداد
$\frac{۰۰۰,۰۰۰,۱۲۰}{(۰۰۰,۲۰۰ + ۰۰۰,۴۰۰)} = ۲۰۰$	سود پایه هر سهم در سال ۱۳×۲ - ریال
$\frac{۰۰۰,۰۰۰,۶۰}{(۰۰۰,۲۰۰ + ۰۰۰,۴۰۰)} = ۱۰۰$	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)

۱۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰	سود خالص - ریال
۱۰۰۰۰۰۰۰	سهام عادی - تعداد
۱۰۰۰۰	سود پایه هر سهم - ریال
۱۰۰۰۰۰۰	اوراق مشارکت قابل تبدیل - تعداد
	هر ۱۰ برگ اوراق مشارکت قابل تبدیل به سه سهم عادی است
۲۵%	نرخ مالیات
۱۰۰۰۰۰۰۰۰	سود تضمین شده اوراق مشارکت در سال جاری - ریال
$۱۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰ + ۱۰۰۰۰۰۰۰۰ (۱ - ۰/۲۵) = ۱۰۰۰۷۵۰۰۰۰۰$	سود خالص تعدیل شده - ریال
۳۰۰۰۰۰	تعداد سهام ناشی از تبدیل اوراق مشارکت
$۱۰۰۰۰۰۰۰۰ + ۳۰۰۰۰۰ = ۱۰۰۳۰۰۰۰۰$	تعداد سهام مورد استفاده برای محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم
$۱۰۰۰۷۵۰۰۰۰۰ : ۱۰۰۳۰۰۰۰۰ = ۹۷۸$	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	۱۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	سود خالص واحد تجاری
	۵۰۰٫۰۰۰ سهم	سهام 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 سهم	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 پذیرهنویسی
	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

مجموع عواید حاصل از اعمال حق تقدم + مجموع ارزش بازار سهام موجود بلافاصله قبل از تصویب انتشار حق تقدم = ارزش بازار نظری هر سهم بلافاصله پس از تصویب انتشار حق تقدم

$$= \frac{(1.450 \times 500.000) + (1.000 \times 100.000)}{500.000 + 100.000} = 1.375$$

محاسبه عامل تعدیل:

$$\frac{\text{ارزش بازار هر سهم بلافاصله قبل از تصویب انتشار حق تقدم}}{\text{ارزش بازار نظری هر سهم بلافاصله پس از تصویب انتشار حق تقدم}} = \frac{1.450}{1.375} = 1.054$$

محاسبه سود پایه هر سهم		۱۳×۱	۱۳×۲
		ریال	ریال
سود پایه هر سهم گزارش شده سال ۱۳×۱	$۱۰۰۰۰۰۰۰۰ \div ۵۰۰۰۰۰$	۲۲۰۰	
سود پایه هر سهم تجدید ارائه شده سال ۱۳×۱ با توجه به انتشار حق تقدم خرید سهام سال ۱۳×۲	$\frac{۱۰۰۰۰۰۰۰۰}{(۵۰۰۰۰۰ \times ۱/۰۵۴)}$	۲۰۸۷	
سود پایه هر سهم سال ۱۳×۲ (شامل آثار انتشار حق تقدم خرید سهام)	$\frac{۱۰۰۰۰۰۰۰۰}{(۵۰۰۰۰۰ \times ۱/۰۵۴ \times \frac{۲}{۱۲}) + (۶۰۰۰۰۰ \times \frac{۱۰}{۱۲})}$	۲۰۵۲	

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:

تعداد سهام عادی در ۱۳×۱/۱/۱ ۵۰۰۰۰۰۰ سهم

افزایش سرمایه نقدی در ۱۳×۱/۳/۱ ۲۰۰۰۰۰۰ سهم

شرکت ۱۲۰۰۰۰۰۰۰۰۰ ریال اوراق مشارکت قابل تبدیل به سهام عادی با نرخ سود ۱۰ درصد در جریان دارد که هر ۱۰۰۰۰۰۰ 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		سال ۱۳×۱
در حال تداوم قابل انتساب به	سود خالص (زیان) قابل انتساب به	
صاحبان سهام عادی شرکت	صاحبان سهام عادی شرکت	
ریال	ریال	
۵,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۵,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سه ماهه اول
۶,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۶,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سه ماهه دوم
(۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰) *	۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سه ماهه سوم
(۷۰۰,۰۰۰,۰۰۰)	(۷۰۰,۰۰۰,۰۰۰)	سه ماهه چهارم
<u>۹,۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰</u>	<u>۱۱,۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰</u>	کل سال

* شرکت پویا در سه ماهه سوم دارای ۲,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال زیان ناشی از عملیات متوقف شده می باشد.

سه ماهه اول سال ۱۳×۱

محاسبه سود پایه هر سهم:

مبلغ			
ریال			
۵,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	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
	۱۳×۱/۱/۱ تا ۱۳×۱/۲/۳۱	۵,۰۰۰,۰۰۰	۲/۳
	۱۳×۱/۳/۱	۲۰۰,۰۰۰	-
		<u>۵,۲۰۰,۰۰۰</u>	۱/۳
۵,۰۶۶,۶۶۶	جمع		
۹۸۷ ریال	سود پایه هر سهم		

محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم :

تعداد/ریال	
۵۰۰۰۰۰۰۰۰۰ ریال	سود خالص قابل انتساب به صاحبان سهام عادی
	اضافه می شود: اثر تبدیل فرضی اوراق مشارکت قابل تبدیل بر سود
۲۲۵۰۰۰۰۰۰ ریال	(سود تضمین شده) $(1 - 25\%) \times \frac{1}{4} \times (10\% \times 12,000,000,000)$
۲۲۵۰۰۰۰۰۰۰۰ ریال	سود خالص قابل انتساب به صاحبان سهام عادی با فرض تبدیل
۵۰۶۶۶۶۶ سهم	میانگین موزون تعداد سهام عادی
۴۸۰۰۰۰۰ سهم	اضافه می شود: سهام عادی اضافی ناشی از تبدیل فرضی اوراق مشارکت قابل تبدیل
۵۰۵۴۶۶۶ سهم	میانگین موزون تعدیل شده تعداد سهام عادی
۹۴۲ ریال	سود تقلیل یافته هر سهم
	سه ماهه دوم سال ۱۳×۱

محاسبه سود پایه هر سهم:

مبلغ			
ریال	سود خالص ناشی از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به صاحبان سهام عادی (معادل سود خالص قابل انتساب به صاحبان سهام عادی)		
۶۵۰۰۰۰۰۰۰۰			
میانگین موزون تعداد سهام عادی	مدت	سهام موجود	تاریخ
		۵۲۰۰۰۰۰	۱۳×۱/۴/۱
		۴۸۰۰۰۰۰	تبدیل اوراق مشارکت قابل تبدیل در ۱۳×۱/۴/۱
۵۰۶۸۰۰۰۰	$\frac{3}{3}$	۵۰۶۸۰۰۰۰	۱۳×۱/۶/۳۱ تا ۱۳×۱/۴/۱
۵۰۶۸۰۰۰۰			میانگین موزون تعداد سهام عادی
۱۰۱۴۴ ریال			سود پایه هر سهم

محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم :

تعداد/ریال	
۶۵۰۰۰۰۰۰ ریال	سود خالص قابل انتساب به صاحبان سهام عادی
-	اضافه می شود: اثر تبدیل فرضی اوراق مشارکت قابل تبدیل بر سود
۶۵۰۰۰۰۰۰ ریال	سود خالص قابل انتساب به صاحبان سهام عادی با فرض تبدیل
۵۶۸۰۰۰۰ سهم	میانگین موزون تعداد سهام عادی
-	اضافه می شود: سهام عادی اضافی ناشی از تبدیل فرضی اوراق مشارکت
۵۶۸۰۰۰۰ سهم	میانگین موزون تعدیل شده تعداد سهام عادی
۱۱۴۴ ریال	سود تقلیل یافته هر سهم

سه ماهه سوم سال ۱۳×۱

محاسبه زیان پایه هر سهم:

مبلغ	
ریال	
۱۰۰۰۰۰۰۰۰	سود ناشی از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به صاحبان سهام عادی
(۲۰۰۰۰۰۰۰۰)	زیان ناشی از عملیات متوقف شده قابل انتساب به صاحبان سهام عادی
(۱۰۰۰۰۰۰۰۰)	زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی

میانگین موزون تعداد سهام عادی	مدت	سهام موجود	تاریخ
۵۶۸۰۰۰۰	$\frac{3}{3}$	۵۶۸۰۰۰۰	۱۳×۱/۷/۱ تا ۱۳×۱/۹/۳۰

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

محاسبه زیان تقلیل یافته هر سهم:

مبلغ	
ریال	
۱۰۰۰۰۰۰۰۰۰	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
۱۰۰۰۰۰۰۰۰۰	سود ناشی از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به صاحبان سهام عادی با فرض تبدیل
(۲۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰)	زیان ناشی از عملیات متوقف شده قابل انتساب به صاحبان سهام عادی
<u>(۱۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰)</u>	زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی با فرض تبدیل
۵۶۸۰۰۰۰ سهم	میانگین موزون تعداد سهام عادی
-	اضافه می شود: سهام اضافی ناشی از تبدیل فرضی
<u>۵۶۸۰۰۰۰ سهم</u>	میانگین موزون تعدیل شده تعداد سهام عادی

<u>مبلغ</u>	
ریال	
۱۷۶	سود (زیان) تقلیل یافته هر سهم:
(۳۵۲)	سود ناشی از عملیات در حال تداوم
(۱۷۶)	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:

<u>مبلغ</u>	
ریال	
(۷۰۰,۰۰۰,۰۰۰)	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
۵,۶۸۰,۰۰۰	۳ ۳	۵,۶۸۰,۰۰۰	۱۳×۱/۱۰/۱ تا ۱۳×۱/۱۲/۲۹
(۱۲۳) ریال			زیان پایه و تقلیل یافته هر سهم

کل سال ۱۳×۱

محاسبه سود پایه هر سهم:

مبلغ	
ریال	
۱۱۸۰۰۰۰۰۰۰۰	سود خالص ناشی از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به صاحبان سهام عادی
(۲۰۰۰۰۰۰۰۰۰)	زیان ناشی از عملیات متوقف شده قابل انتساب به صاحبان سهام عادی
۹۸۰۰۰۰۰۰۰۰	سود خالص قابل انتساب به صاحبان سهام عادی

تعداد سهام عادی	مدت	سهام موجود	تاریخ
۸۳۳۳۳۳	$\frac{۲}{۱۲}$	۵۰۰۰۰۰۰	۱۳×۱/۱/۱ تا ۱۳×۱/۲/۳۱
-	-	۲۰۰۰۰۰۰	صدور سهام عادی در ۱۳×۱/۳/۱
۴۳۳۳۳۳	$\frac{۱}{۱۲}$	۵۲۰۰۰۰۰	۱۳×۱/۳/۳۱ تا ۱۳×۱/۳/۱
-	-	۴۸۰۰۰۰۰	تبدیل اوراق مشارکت به سهام عادی
۴۲۶۰۰۰۰	$\frac{۹}{۱۲}$	۵۶۸۰۰۰۰	۱۳×۱/۱۲/۲۹ تا ۱۳×۱/۴/۱
۵۰۵۲۶۶۶۶			میانگین موزون تعداد سهام عادی

مبلغ	
ریال	
۲۱۳۵	سود پایه هر سهم:
(۳۶۲)	سود ناشی از عملیات در حال تداوم
۱۷۷۳	زیان ناشی از عملیات متوقف شده
	سود پایه هر سهم

محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم :

مبلغ	
ریال	
۱۱۸۰۰۰۰۰۰۰۰	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
۲۲۵۰۰۰۰۰۰۰	$(1200000000 \times 10\%) \times \frac{1}{4} \times (1 - 25\%)$
۱۲۰۰۲۵۰۰۰۰۰۰	سود خالص ناشی از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به صاحبان سهام عادی
	با فرض تبدیل
(۲۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰)	زیان ناشی از عملیات متوقف شده قابل انتساب به صاحبان سهام عادی
۱۰۰۰۲۵۰۰۰۰۰۰	سود خالص قابل انتساب به صاحبان سهام عادی با فرض تبدیل
۵۵۲۶۶۶۶ سهم	میانگین موزون تعداد سهام عادی
	اضافه می شود: سهام اضافی ناشی از تبدیل فرضی اوراق مشارکت قابل تبدیل
۱۲۰۰۰۰۰ سهم	$(480000 \times \frac{3}{12} = 120000)$
۵۶۴۶۶۶۶ سهم	میانگین موزون تعدیل شده تعداد سهام عادی

مبلغ	
ریال	
۲۱۲۹	سود تقلیل یافته هر سهم:
(۳۵۴)	سود ناشی از عملیات در حال تداوم
۱۷۷۵	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:

مبلغ		
ریال	ریال	
		سود پایه هر سهم:
		سود خالص ناشی از عملیات در حال تداوم:
	۱,۶۲۰	عملیاتی
	۵۱۵	غیرعملیاتی
	<hr/>	
۲,۱۳۵		
(۳۶۲)		زیان ناشی از عملیات متوقف شده
<hr/>		
<u>۱,۷۷۳</u>		
		سود تقلیل یافته هر سهم:
		سود خالص ناشی از عملیات در حال تداوم:
	۱,۶۲۰	عملیاتی
	۵۰۹	غیرعملیاتی
	<hr/>	
۲,۱۲۹		
(۳۵۴)		زیان ناشی از عملیات متوقف شده
<hr/>		
<u>۱,۷۷۵</u>		

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.

سه ماهه اول	سه ماهه دوم	سه ماهه سوم	سه ماهه چهارم	کل سال	شرح
ریال	ریال	ریال	ریال	ریال	
سود (زیان) پایه هر سهم:					
۹۸۷	۱٫۱۴۴	۱۷۶	(۱۲۳)	۲٫۱۳۵	سودخالص (زیان) ناشی از عملیات درحال تداوم
-	-	(۳۵۲)	-	(۳۶۲)	زیان ناشی از عملیات متوقف شده
<u>۹۸۷</u>	<u>۱٫۱۴۴</u>	<u>(۱۷۶)</u>	<u>(۱۲۳)</u>	<u>۱٫۷۷۳</u>	
سود (زیان) تقلیل یافته هر سهم:					
۹۴۲	۱٫۱۴۴	۱۷۶	(۱۲۳)	۲٫۱۲۹	سودخالص (زیان) ناشی از عملیات درحال تداوم
-	-	(۳۵۲)	-	(۳۵۴)	زیان ناشی از عملیات متوقف شده
<u>۹۴۲</u>	<u>۱٫۱۴۴</u>	<u>(۱۷۶)</u>	<u>(۱۲۳)</u>	<u>۱٫۷۷۵</u>	

پیوست شماره ۳: مبانی نتیجه‌گیری

این پیوست بخشی از استاندارد حسابداری شماره ۳۰ نمی‌باشد.

مقدمه

۱. 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 ۱۳۸۰ 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 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 شماره ۳۰ با عنوان سود هر سهم می‌باشد.

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 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.

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 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.

۴. 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.

۵. در صورتی که مابه‌ازای سهام به طور کامل وصول نشده باشد، این سهام متناسب با مابه‌ازای دریافت شده، در محاسبه میانگین موزون تعداد سهام منظور می‌شود، زیرا فقط وجوه دریافتی، عملیات واحد تجاری را تحت تأثیر قرار می‌دهد 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 می‌گردد و در نتیجه با این نوع افزایش سرمایه همانند افزایش سرمایه نقدی برخورد می‌شود. در این موارد، تاریخ اتمام پذیره‌نویسی حق تقدم، مبنای 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 می‌شود، زیرا این تبدیل می‌تواند با افزایش تعداد

سهام، سود تقسیمی متعلق به هر سهم را کاهش دهد. از این رو تقلیل بالقوه، با نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان در ارتباط می‌باشد.

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 تقلیل‌یافته 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 می‌دهد، در نظر گرفته می‌شود. اعمال حق تقدم خرید سهام و تبدیل اوراق مشارکت قابل تبدیل به سهام عادی، چنانچه تأثیر ضدتقلیل‌دهندگی داشته باشد نادیده گرفته می‌شود.

۱۰. 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

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 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

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 سرمایه‌گذاران اهمیت زیادی برای این تفکیک قائل هستند و در ارزیابی عملکرد واحد تجاری مؤثر واقع می‌شود.