استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۳

سود هر سهم

سازمان حسابرسی

3/22/2020 https://audit.org.ir/DocumentViewer.aspx?Doc=IAS 33.pdf

فهرست مندرجات

	از بند
هدف	**۱**
دامنه کاربرد	**۲**
تعاریف	**۵**
اندازه‌گیری	**۹**
سود پایه هر سهم	**۹**
سود	۱۲
سهام	۱۹
سود تقلیل‌یافته هر سهم	**۳۰**
سود	۳۳
سهام	۳۶
سهام عادی بالقوه تقلیل‌دهنده	۴۱
تعدیلات با تسری به گذشته	**۶۴**
ارائه	**۶۶**
افشا	**۷۰**
تاریخ اجرا	**۷۴**
کنارگذاری سایر بیانیه‌ها	**۷۵**
پیوستها	
الف رهنمود بکارگیری	

سازمان حسابرسی

https://audit.org.ir/DocumentViewer.aspx?Doc=IAS 33.pdf 2/14

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۳

سود هر سهم

هدف

هدف این استاندارد، تجویز اصول تعیین و ارائه سود هر سهم، به منظور بهبود مقایسه عملکرد واحدهای تجاری مختلف در یک دوره گزارشگری و مقایسه عملکرد یک واحد تجاری در دوره‌های گزارشگری مختلف است. با وجود اینکه به دلیل بکارگیری رویه‌های حسابداری متفاوت در تعیین سود، اطلاعات مربوط به سود هر سهم محدودیتهایی دارد، اما ثبات رویه در تعیین مخرج کسر، گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد. تأکید این استاندارد، بر مخرج کسر در محاسبه سود هر سهم است.

دامنه کاربرد

۲. این استاندارد باید برای موارد زیر بکار گرفته شود:

الف. صورتهای مالی جداگانه یا منفرد واحد تجاری که:

سهام عادی یا سهام عادی بالقوه آن در بازار عمومی (بورس اوراق بهادار داخلی یا خارجی یا بازار فرابورس، شامل بازارهای محلی و منطقه‌ای) معامله می‌شود یا

به منظور انتشار سهام عادی در بازار عمومی، صورتهای مالی خود را به کمیسیون اوراق بهادار یا نهاد نظارتی دیگر ارائه کرده باشد یا در فرایند ارائه آن باشد؛ و

ب. صورتهای مالی تلفیقی گروه دارای واحد تجاری اصلی که:

سهام عادی یا سهام عادی بالقوه آن در بازار عمومی (بورس اوراق بهادار داخلی یا خارجی یا بازار فرابورس، شامل بازارهای محلی و منطقه‌ای) معامله می‌شود یا

به منظور انتشار سهام عادی در بازار عمومی، صورتهای مالی خود را به کمیسیون اوراق بهادار یا نهاد نظارتی دیگر ارائه کرده باشد یا در فرایند ارائه آن باشد.

۳. واحد تجاری که سود هر سهم را افشا می‌کند، باید سود هر سهم را طبق این استاندارد محاسبه و افشا نماید.

٤. هرگاه واحد تجاری، به ترتیب طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ صورتهای مالی تلفیقی و استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۷ صورتهای مالی جداگانه، هم صورتهای مالی تلفیقی و هم صورتهای مالی جداگانه را ارائه کند، لازم است که موارد افشای الزامی طبق این استاندارد، تنها بر مبنای اطلاعات تلفیقی ارائه شود. چنانچه واحد تجاری افشای سود هر سهم بر مبنای صورتهای مالی جداگانه را انتخاب کند، باید اطلاعات سود هر سهم را تنها در صورت سود و زیان جامع خود ارائه نماید. در این حالت، واحد تجاری نباید اطلاعات سود هر سهم را در صورتهای مالی تلفیقی ارائه کند.

٤الف. اگر واحد تجاری اقلام سود یا زیان دوره را در یک صورت مالی جداگانه طبق بند ۱۰الف استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ ارائه صورتهای مالی (اصلاح‌شده در سال ۲۰۱۱) ارائه نماید، سود هر سهم را تنها در آن صورت مالی جداگانه ارائه می‌کند.

تعاریف

۵. در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص زیر بکار رفته است:

ضد تقلیل افزایش در سود هر سهم یا کاهش در زیان هر سهم با فرض تبدیل ابزارهای قابل تبدیل، اعمال اختیارهای معامله یا امتیاز خرید سهام یا انتشار سهام عادی در صورت احراز شرایط مشخص می‌باشد.

توافق سهام احتمالی توافق برای انتشار سهام در صورت احراز شرایطی مشخص است.

سهام عادی قابل انتشار احتمالی سهام عادی قابل انتشار در ازای دریافت نقد اندک یا بدون دریافت نقد یا سایر اشکال مابه‌ازا، در صورت احراز شرایط معین در توافق سهام احتمالی است.

تقلیل کاهش در سود هر سهم یا افزایش در زیان هر سهم با فرض تبدیل ابزارهای قابل تبدیل، اعمال اختیار معامله یا امتیاز خرید سهام یا انتشار سهام عادی در صورت احراز شرایط مشخص است.

اختیارهای معامله، امتیاز خرید سهام و معادلهای آنها ابزارهای مالی هستند که به دارنده، حق خرید سهام عادی را می‌دهند.

سهام عادی ابزار مالکانه‌ای است که حقوق مترتب بر آن مؤخر بر حقوق سایر طبقات ابزارهای مالکانه است.

سهام عادی بالقوه یک ابزار مالی یا قرارداد دیگری است که دارنده آن از حق تملک سهم عادی برخوردار است.

اختیار فروش سهام عادی، قراردادی است که به دارنده، حق فروش سهام عادی به قیمتی مشخص برای دوره‌ای معین را می‌دهد.

۶. سود دوره تنها پس از در نظر گرفتن سهم سایر انواع سهام مانند سهام ممتاز، به سهام عادی تعلق می‌گیرد. واحد تجاری ممکن است دارای بیش از یک طبقه سهام عادی باشد. سهام عادی از یک طبقه یکسان، دارای حقوق یکسانی در دریافت سود تقسیمی هستند.

۷. نمونه‌هایی از سهام عادی بالقوه عبارتند از:

الف. بدهیهای مالی یا ابزارهای مالکانه، شامل سهام ممتازی که قابل تبدیل به سهام عادی است؛

ب. اختیار معامله یا امتیاز خرید سهام؛ و

پ. سهامی که در صورت احراز شرایط ناشی از توافقهای قراردادی، مانند تحصیل یک فعالیت تجاری یا سایر داراییها، منتشر می‌شود.

۸. اصطلاحات تعریف‌شده در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۲ **ابزارهای مالی: ارائه**، در این استاندارد با توجه به معانی مشخص‌شده در بند ۱۱ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۲، مورد استفاده قرار می‌گیرد، در غیر این صورت به آن اشاره می‌شود. در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۲، ابزار مالی، دارایی مالی، بدهی مالی و ابزار مالکانه تعریف می‌شود و رهنمودی برای بکارگیری این تعاریف ارائه می‌گردد. در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ **اندازه‌گیری ارزش منصفانه**، ارزش منصفانه تعریف می‌شود و الزامات بکارگیری آن تعریف، تعیین می‌گردد.

اندازه‌گیری

سود پایه هر سهم

۹. واحد تجاری باید مبالغ سود پایه هر سهم را براساس سود یا زیان قابل انتساب دوره به سهامداران عادی واحد تجاری اصلی و در صورت ارائه، سود یا زیان حاصل از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به سهامداران عادی محاسبه نماید.

۱۰. سود پایه هر سهم، باید با تقسیم سود یا زیان قابل انتساب دوره به سهامداران عادی واحد تجاری اصلی (صورت کسر) بر میانگین موزون تعداد سهام عادی جاری طی دوره (مخرج کسر) محاسبه شود.

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

سود

۱۲. برای محاسبه سود پایه هر سهم، مبالغ قابل انتساب به سهامداران عادی واحد تجاری اصلی در ارتباط با:

الف. سود یا زیان حاصل از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به واحد تجاری اصلی؛ و

ب. سود یا زیان قابل انتساب دوره به واحد تجاری اصلی

باید شامل مبالغ مندرج در (الف) و (ب)، پس از تعدیل بابت سودهای تقسیمی مربوط به سهام ممتاز پس از کسر مالیات، تفاوتهای ناشی از تسویه سهام ممتاز و سایر آثار مشابه سهام ممتاز طبقه‌بندی‌شده به عنوان حقوق مالکانه باشد.

۱۳. تمام اقلام درآمد و هزینه قابل انتساب به سهامداران عادی واحد تجاری اصلی که در یک دوره شناسایی شده است، شامل هزینه مالیات و سود تقسیمی سهام ممتاز طبقه‌بندی‌شده به عنوان بدهی، در تعیین سود یا زیان قابل انتساب دوره به سهامداران عادی واحد تجاری اصلی در نظر گرفته می‌شود (به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ مراجعه شود).

۱۴. مبلغ سود تقسیمی سهام ممتاز پس از کسر مالیات، که از سود یا زیان دوره کسر می‌شود عبارت است از:

الف. مبلغ هرگونه سود تقسیمی سهام ممتاز غیرانباشت‌شونده اعلام‌شده برای دوره پس از کسر مالیات؛ و

ب. مبلغ سود تقسیمی سهام ممتاز در ارتباط با سهام ممتاز انباشت‌شونده برای دوره پس از کسر مالیات، صرف‌نظر از اینکه اعلام شده باشد یا خیر. مبلغ سود تقسیمی سهام ممتاز در آن دوره، مبلغ سود تقسیمی پرداخت‌شده یا اعلام‌شده برای سهام ممتاز انباشت‌شونده طی دوره جاری در ارتباط با دوره‌های گذشته را شامل نمی‌شود.

۱۵. سهام ممتازی که به منظور جبران فروش سهام ممتاز به کسر توسط واحد تجاری، سود تقسیمی اولیه اندک، یا به منظور جبران خرید سهام ممتاز به صرف توسط سرمایه‌گذاران، سود تقسیمی بالاتری نسبت به بازار در دوره‌های بعد فراهم آورد، برخی مواقع به عنوان سهام ممتاز دارای نرخ افزایشی نامیده می‌شوند. هرگونه کسر یا صرف در زمان انتشار اولیه سهام ممتاز دارای نرخ افزایشی، با استفاده از روش بهره مؤثر مستهلک و به سود انباشته منظور می‌شود و به عنوان سود تقسیمی سهام ممتاز برای محاسبه سود هر سهم در نظر گرفته می‌شود.

۱۶. سهام ممتاز ممکن است بر اساس پیشنهاد رسمی واحد تجاری به دارندگان آن، بازخرید شود. مازاد ارزش منصفانه مابه‌ازای پرداختی به سهامداران ممتاز نسبت به مبلغ دفتری سهام ممتاز، نشان‌دهنده بازده سهامداران ممتاز است و به سود انباشته واحد تجاری منظور می‌شود. این مبلغ در محاسبه سود یا زیان قابل انتساب دوره به سهامداران عادی واحد تجاری اصلی، کسر می‌شود.

۱۷. ممکن است واحد تجاری از طریق تغییرات مطلوب در شرایط تبدیل اولیه یا پرداخت مابه‌ازای اضافی، تبدیل پیش از موعد سهام ممتاز قابل تبدیل را تشویق کند. مازاد ارزش منصفانه سهام عادی یا مابه‌ازای پرداختی دیگر نسبت به ارزش منصفانه سهام عادی قابل انتشار طبق شرایط تبدیل اولیه، بازده سهامداران ممتاز محسوب می‌شود و در محاسبه سود یا زیان قابل انتساب دوره به سهامداران عادی واحد تجاری اصلی، کسر می‌گردد.

۱۸. هرگونه مازاد مبلغ دفتری سهام ممتاز نسبت به ارزش منصفانه مابه‌ازای پرداختی برای تسویه آنها، در محاسبه سود یا زیان قابل انتساب دوره به سهامداران عادی واحد تجاری اصلی افزوده می‌شود.

سهام

۱۹. **هنگام محاسبه سود پایه هر سهم، تعداد سهام عادی باید معادل میانگین موزون تعداد سهام عادی جاری طی دوره، در نظر گرفته شود.**

۲۰. استفاده از میانگین موزون تعداد سهام عادی جاری طی دوره، نشان‌دهنده این احتمال است که مبلغ سرمایه سهامداران طی دوره، در نتیجه کم و زیاد شدن تعداد سهام جاری در هر زمان، تغییر می‌کند. میانگین موزون تعداد سهام عادی جاری طی دوره برابر است با حاصل‌ضرب تعداد سهام عادی جاری در ابتدای دوره که بابت تعداد سهام عادی بازخریدشده یا منتشرشده طی دوره تعدیل شده است، در عامل وزنی زمان. عامل وزنی زمان، نسبت تعداد روزهای جاری بودن سهام به کل روزهای دوره است؛ تقریب معقولی از میانگین موزون در بسیاری از شرایط کفایت می‌کند.

۲۱. بطور معمول، سهام از تاریخی که مابه‌ازا قابل دریافت می‌شود (که معمولاً همان تاریخ انتشار آنها است)، در محاسبه میانگین موزون تعداد سهام منظور می‌گردد، برای مثال:

الف. سهام عادی منتشرشده در ازای نقد، در صورتی که وجه نقد قابل دریافت شده باشد در نظر گرفته می‌شود؛

ب. سهام عادی منتشرشده مربوط به سرمایه‌گذاری مجدد اختیاری سودهای تقسیمی سهام عادی یا ممتاز، از زمان سرمایه‌گذاری مجدد سود تقسیمی در نظر گرفته می‌شود؛

پ. سهام عادی منتشرشده در نتیجه تبدیل ابزار بدهی به سهام عادی، از تاریخی در نظر گرفته می‌شود که تعلق بهره به آن متوقف شده باشد؛

ت. سهام عادی منتشرشده در ازای بهره یا اصل سایر ابزارهای مالی از تاریخی در نظر گرفته می‌شود که تعلق بهره به آن متوقف شده باشد؛

ث. سهام عادی منتشرشده برای تسویه بدهی واحد تجاری، از تاریخ تسویه در نظر گرفته می‌شود؛

ج. سهام عادی منتشرشده به عنوان مابه‌ازای تحصیل دارایی به غیر از وجه نقد، در تاریخ شناخت تحصیل آن دارایی در نظر گرفته می‌شود؛

چ. سهام عادی منتشرشده در ازای ارائه خدمات به واحد تجاری، در زمان ارائه خدمات در نظر گرفته می‌شود.

زمانبندی منظور کردن سهام عادی با توجه به مفاد و شرایط مربوط به انتشار آنها تعیین می‌شود. محتوای تمام قراردادهای مربوط به انتشار سهام، به دقت مورد توجه قرار می‌گیرد.

۲۲. سهام عادی منتشرشده به عنوان بخشی از مابه‌ازای انتقال‌یافته در ترکیب تجاری، از تاریخ تحصیل در میانگین موزون تعداد سهام عادی منظور می‌شود. دلیل این موضوع این است که واحد تحصیل‌کننده، سود یا زیان دوره واحد تحصیل‌شده را از آن تاریخ در صورت سود و زیان جامع خود منظور می‌کند.

۲۳. سهام عادی که در نتیجه تبدیل اجباری یک ابزار مالی قابل تبدیل منتشر خواهد شد، از تاریخ انعقاد قرارداد در محاسبه سود پایه هر سهم منظور می‌شود.

۲۴. سهام قابل انتشار احتمالی، تنها از تاریخ احراز تمام شرایط لازم (یعنی وقوع رویدادها) به عنوان سهام منتشرشده جاری تلقی و در محاسبه سود پایه هر سهم منظور می‌شود. سهامی که صرفاً پس از گذشت زمان قابل انتشار است، سهام قابل انتشار احتمالی نمی‌باشد، زیرا گذشت زمان قطعیت دارد. سهام عادی جاری که احتمال استرداد آن وجود دارد (یعنی قابل بازخرید است) تا تاریخی که از آن به بعد مشمول بازخرید نباشد، به عنوان سهام عادی جاری محسوب نمی‌شود و در محاسبه سود پایه هر سهم منظور نمی‌گردد.

۲۵. [حذف شد]

۲۶. **میانگین موزون تعداد سهام عادی جاری طی دوره و برای تمام دوره‌های ارائه‌شده، باید بابت رویدادهایی غیر از تبدیل سهام عادی بالقوه، که تعداد سهام عادی جاری را بدون تغییر در منابع تغییر می‌دهد، تعدیل شود.**

۲۷. سهام عادی ممکن است منتشر شود یا تعداد سهام عادی جاری ممکن است کاهش یابد، اما تغییری در منابع ایجاد نشود. مثالهایی از این موارد به شرح زیر است:

الف. انتقال سود به سرمایه یا سهام جایزه (که گاهی اوقات سود سهمی نامیده می‌شود)؛

ب. عنصر جایزه در سایر حالات انتشار سهام، برای مثال، عنصر جایزه در انتشار حق تقدم برای سهامداران فعلی؛

پ. تجزیه سهام؛ و

ت. معکوس تجزیه سهام (ترکیب سهام).

۲۸. در انتقال سود به سرمایه یا سهام جایزه یا تجزیه سهام، سهام عادی بدون دریافت هرگونه مابه‌ازای اضافی، برای سهامداران فعلی منتشر می‌شود. بنابراین، تعداد سهام عادی جاری، بدون افزایش در منابع، افزایش می یابد. تعداد سهام عادی جاری قبل از این رویداد، بابت تغییر نسبی در تعداد سهام عادی جاری با فرض وقوع این رویداد در ابتدای نخستین دوره ارائه‌شده تعدیل می‌شود. برای مثال، در انتشار دو سهم جایزه به ازای هر سهم، تعداد سهام عادی جاری قبل از انتشار در عدد سه ضرب می‌شود تا تعداد کل سهام عادی جدید به دست آید، یا در عدد دو ضرب می‌شود تا تعداد سهام عادی اضافی حاصل شود.

۲۹. ترکیب سهام عادی، بطور معمول تعداد سهام عادی جاری را بدون کاهش متقابل در منابع، کاهش می‌دهد. با وجود این، زمانی که اثر کلی آن، بازخرید سهام به ارزش منصفانه باشد، کاهش در تعداد سهام عادی جاری، ناشی از کاهش متقابل در منابع است. ترکیب سهام که با سود تقسیمی خاصی ترکیب شده است، مثالی در این زمینه است. میانگین موزون تعداد سهام عادی جاری در دوره‌ای که معامله ترکیبی روی داده است، بابت کاهش در تعداد سهام عادی از تاریخ شناسایی آن سود تقسیمی خاص، تعدیل می‌شود.

سود تقلیل‌یافته هر سهم

۳۰. واحد تجاری باید مبالغ سود تقلیل‌یافته هر سهم را بر اساس سود یا زیان قابل انتساب دوره به سهامداران عادی واحد تجاری اصلی و در صورت ارائه، سود یا زیان ناشی از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به آن سهامداران، محاسبه کند.

۳۱. واحد تجاری برای محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم، باید سود یا زیان قابل انتساب دوره به سهامداران عادی واحد تجاری اصلی و میانگین موزون تعداد سهام عادی جاری را، با در نظر گرفتن آثار تمام سهام عادی بالقوه تقلیل‌دهنده، تعدیل کند.

۳۲. هدف سود تقلیل یافته هر سهم، همانند سود پایه هر سهم- ارائه شاخصی برای اندازه‌گیری منافع هر سهم عادی در عملکرد واحد تجاری است، با این تفاوت که آثار تمام سهام عادی بالقوه تقلیل‌دهنده جاری طی دوره، در نظر گرفته می‌شود. در نتیجه:

الف. سود یا زیان قابل انتساب دوره به سهامداران عادی واحد تجاری اصلی، به میزان سود تقسیمی و بهره شناسایی‌شده طی دوره پس از تعدیل بابت مالیات در ارتباط با سهام عادی بالقوه تقلیل‌دهنده، افزایش می‌یابد و بابت تمام تغییرات دیگر در درآمد یا هزینه ناشی از تبدیل سهام عادی بالقوه تقلیل‌دهنده، تعدیل می‌شود؛ و

ب. میانگین موزون تعداد سهام عادی جاری، به میزان میانگین موزون تعداد سهام عادی اضافه‌ای که می‌تواند جاری باشد، با این فرض که تمام سهام عادی بالقوه تقلیل‌دهنده به سهام عادی جاری تبدیل شود، افزایش می‌یابد.

سود

۳۳. به منظور محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم، واحد تجاری باید سود یا زیان قابل انتساب دوره به سهامداران عادی واحد تجاری اصلی را، که طبق بند ۱۲ محاسبه می‌شود، بابت آثار موارد زیر پس از کسر مالیات، تعدیل کند:

الف. هرگونه سود تقسیمی یا سایر اقلام مربوط به سهام عادی بالقوه تقلیل‌دهنده که به منظور رسیدن به سود یا زیان قابل انتساب دوره به سهامداران عادی واحد تجاری اصلی طبق محاسبات مندرج در بند ۱۲، کسر شده است؛

ب. هرگونه بهره شناسایی‌شده طی دوره در ارتباط با سهام عادی بالقوه تقلیل‌دهنده؛ و

پ. هرگونه تغییر دیگر در درآمد یا هزینه که از تبدیل سهام عادی بالقوه تقلیل‌دهنده ناشی شده است.

۳۴. پس از تبدیل سهام عادی بالقوه به سهام عادی، اقلام مشخص‌شده در بندهای ۳۳(الف) تا (پ)، دیگر ایجاد نخواهند شد. در مقابل، سهام عادی جدید، از حق مشارکت در سود یا زیان قابل انتساب دوره به سهامداران عادی واحد تجاری اصلی برخوردار می‌شود. بنابراین، سود یا زیان قابل انتساب دوره به سهامداران عادی واحد تجاری اصلی، که طبق بند ۱۲ محاسبه می‌شود، بابت اقلام مشخص‌شده در بند ۳۳(الف) تا (پ) و هرگونه مالیات مربوط تعدیل می‌شود. هزینه‌های مرتبط با سهام عادی بالقوه، شامل مخارج معاملات و تخفیفاتی است که به روش بهره مؤثر به حساب منظور می‌شود (به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ **ابزارهای مالی** مراجعه شود).

۳۵. تبدیل سهام عادی بالقوه، ممکن است منجر به تغییراتی در درآمدها یا هزینه‌ها شود. برای مثال، کاهش هزینه بهره مربوط به سهام عادی بالقوه و افزایش سود دوره یا کاهش زیان دوره که ناشی از آن است، ممکن است منجر به افزایش هزینه مربوط به طرح مشارکت غیراختیاری کارکنان در سود شود. به منظور محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم، سود یا زیان قابل انتساب دوره به سهامداران عادی واحد تجاری اصلی، بابت هرگونه تغییرات بعدی در درآمدها یا هزینه‌ها تعدیل می‌شود.

سهام

۳۶. برای محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم، تعداد سهام عادی باید معادل میانگین موزون تعداد سهام عادی محاسبه‌شده طبق بندهای ۱۹ و ۲۶، به علاوه میانگین موزون تعداد سهام عادی منتشرشده در صورت تبدیل تمام سهام عادی بالقوه تقلیل‌دهنده به سهام عادی باشد. باید فرض شود که سهام عادی بالقوه تقلیل‌دهنده، در ابتدای دوره یا در تاریخ انتشار سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده، در صورتی که در طول دوره باشد، به سهام عادی تبدیل شده است.

۳۷. سهام عادی بالقوه تقلیل‌دهنده، باید بطور مستقل برای هر یک از دوره‌های ارائه‌شده، تعیین شود. تعداد سهام عادی بالقوه تقلیل‌دهنده که از ابتدای دوره تا تاریخ مورد نظر در محاسبات منظور می‌شود، برابر با میانگین موزون سهام عادی بالقوه تقلیل‌دهنده منظورشده در محاسبات دوره میانی نمی‌باشد.

۳۸. در محاسبه میانگین موزون تعداد سهام عادی، سهام عادی بالقوه متناسب با دوره‌ای که سهام جاری است، در محاسبات منظور می‌شود. سهام عادی بالقوه‌ای که طی دوره، بازخرید یا ابطال یا فسخ می‌شود تنها برای بخشی از دوره که جاری بوده است در محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم منظور می‌شود. سهام عادی بالقوه‌ای که طی دوره به سهام عادی تبدیل شده است، از ابتدای دوره تا تاریخ تبدیل، در محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم لحاظ می‌شود؛ از تاریخ تبدیل، سهام عادی ایجادشده، هم در محاسبه سود پایه و هم سود تقلیل‌یافته هر سهم در نظر گرفته می‌شود.

۳۹. تعداد سهام عادی که در تبدیل سهام عادی بالقوه تقلیل‌دهنده منتشر می‌شود، طبق شرایط سهام عادی بالقوه تعیین می‌گردد. در صورتی که بیش از یک مبنای تبدیل وجود داشته باشد، در محاسبه از باصرفه‌ترین نرخ تبدیل یا قیمت اعمال از دیدگاه سهامدار عادی بالقوه، استفاده می‌شود.

۴۰. یک واحد تجاری فرعی، مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته ممکن است برای اشخاصی غیر از واحد تجاری اصلی یا سرمایه‌گذاران دارای کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه بر واحد سرمایه‌پذیر، سهام عادی بالقوه سرمایه‌پذیر را که قابل تبدیل به سهام عادی واحد تجاری فرعی، مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته، یا سهام عادی واحد تجاری اصلی یا سرمایه‌گذاران دارای کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه (واحد گزارشگر) بر واحد سرمایه‌پذیر است، منتشر نماید. اگر این سهام عادی بالقوه واحد تجاری فرعی، مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته، اثر تقلیل‌دهنده بر سود پایه هر سهم واحد گزارشگر داشته باشد، در محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم در نظر گرفته می‌شود.

سهام عادی بالقوه تقلیل‌دهنده

۴۱. سهام عادی بالقوه تنها در صورتی باید به عنوان تقلیل‌دهنده در نظر گرفته شود که تبدیل آن به سهام عادی، سود هر سهم یا زیان هر سهم حاصل از عملیات در حال تداوم را به ترتیب کاهش یا افزایش دهد.

۴۲. واحد تجاری، از سود یا زیان حاصل از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به واحد تجاری اصلی، به عنوان رقم کنترلی جهت تعیین اثر تقلیل‌دهندگی یا ضد تقلیل‌دهندگی سهام عادی بالقوه استفاده می‌کند. سود یا زیان حاصل از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به واحد تجاری اصلی، طبق بند ۱۲ تعدیل می‌شود و اقلام مربوط به عملیات متوقف‌شده را دربرنمی‌گیرد.

۴۳. سهام عادی بالقوه در صورتی ضد تقلیل است که تبدیل آن به سهام عادی موجب افزایش سود هر سهم یا کاهش زیان هر سهم ناشی از عملیات در حال تداوم شود. تبدیل، اعمال یا انتشار سهام عادی بالقوه دیگر، در صورتی که دارای اثر ضدتقلیل بر سود هر سهم باشد، در محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم در نظر گرفته نمی‌شود.

۴۴. برای تعیین تقلیل‌دهندگی یا ضد تقلیل‌دهندگی سهام عادی بالقوه، هر مورد انتشار یا هر مجموعه سهام عادی بالقوه، بطور جداگانه، و نه تجمیعی، در نظر گرفته می‌شود. ترتیب بررسی سهام عادی بالقوه، ممکن است بر تقلیل‌دهندگی آنها مؤثر باشد. بنابراین، به منظور حداکثرسازی تقلیل سود پایه هر سهم، هر مورد انتشار یا هر مجموعه سهام عادی بالقوه، به ترتیب از بیشترین تا کمترین میزان تقلیل‌دهندگی بررسی می‌شود، یعنی سهام عادی بالقوه تقلیل‌دهنده با کمترین "سود اضافی هر سهم"، قبل از سهام عادی بالقوه تقلیل‌دهنده با بیشترین "سود اضافی هر سهم" بیشتر، در محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم در نظر گرفته می‌شود. اختیار معامله و امتیاز خرید سهام، معمولاً به دلیل نداشتن تأثیر بر صورت کسر، در ابتدا در محاسبه لحاظ می‌شوند.

اختیارهای معامله، امتیاز خرید سهام و معادلهای آنها

۴۵. به منظور محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم، واحد تجاری باید فرض کند که اختیارهای معامله تقلیل‌دهنده و امتیازهای خرید سهام تقلیل‌دهنده واحد تجاری اعمال می‌شود. عواید فرضی حاصل از این ابزارها، باید به عنوان عواید انتشار سهام عادی به میانگین قیمت بازار سهام عادی طی دوره، در نظر گرفته شود. تفاوت بین تعداد سهام عادی منتشرشده و تعداد سهام عادی مفروض با میانگین قیمت بازار سهام عادی طی دوره، باید به عنوان انتشار سهام عادی بدون دریافت مابه‌ازا تلقی شود.

۴۶. اختیارهای معامله و امتیاز خرید سهام در صورتی تقلیل‌دهنده است که منجر به انتشار سهام عادی به قیمتی کمتر از میانگین قیمت بازار سهام عادی طی دوره شود. مبلغ تقلیل، میانگین قیمت بازار سهام عادی طی دوره پس از کسر قیمت انتشار است. بنابراین به منظور محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم، سهام عادی بالقوه با در نظر گرفتن هر دو مورد زیر، به حساب منظور می‌شود:

الف. قرار داد انتشار تعداد معینی سهام عادی به میانگین قیمت بازار طی دوره. فرض بر این است که این سهام عادی، بطور منصفانه قیمت‌گذاری شده است و ویژگی تقلیل‌دهنده یا ضدتقلیل ندارد. این سهام، در محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم نادیده گرفته می‌شود.

ب. قرارداد انتشار سهام عادی باقیمانده بدون هرگونه مابه‌ازا. چنین سهام عادی هیچ عوایدی ایجاد نمی‌کند و بر سود یا زیان قابل انتساب دوره به سهام عادی جاری، اثری ندارد. بنابراین، چنین سهامی تقلیل‌دهنده است و هنگام محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم، به تعداد سهام عادی جاری، افزوده می‌شود.

۴۷. اختیارهای معامله و امتیازهای خرید سهام، تنها در صورتی دارای اثر تقلیل‌دهنده هستند که میانگین قیمت بازار سهام عادی طی دوره بیشتر از قیمت اعمال اختیار معامله یا امتیاز خرید سهام باشد (یعنی به صرفه باشد). سود هر سهم گزارش‌شده قبلی، به منظور انعکاس تغییر در قیمتهای سهام عادی، با تسری به گذشته تعدیل نمی‌شود.

۴۷الف. در مورد اختیارهای معامله سهام و سایر توافقهای پرداخت مبتنی بر سهام که استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۲ **پرداخت مبتنی بر سهام** برای آنها کاربرد دارد، قیمت انتشار مندرج در بند ۴۶ و قیمت اعمال مورد اشاره در بند ۴۷، باید دربرگیرنده ارزش منصفانه (اندازه‌گیری‌شده طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۲) مربوط به تمام کالاها یا خدماتی باشد که طبق اختیار معامله سهام یا سایر توافقهای پرداخت مبتنی بر سهام، در آینده به واحد تجاری عرضه خواهد شد.

۴۸. اختیار معامله سهام کارکنان با شرایط ثابت یا قابل تعیین و سهام عادی قطعی‌نشده، در محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم، به عنوان اختیار معامله در نظر گرفته می‌شود حتی اگر قطعی شدن آنها مشروط باشد. این موارد، در تاریخ اعطا، به عنوان سهام جاری در نظر گرفته می‌شوند. اختیارهای معامله سهام مبتنی بر عملکرد کارکنان، به عنوان سهام قابل انتشار احتمالی در نظر گرفته می‌شود زیرا انتشار آنها مشروط به احراز شرایط معینی افزون بر گذشت زمان است.

ابزارهای قابل تبدیل

۴۹. اثر تقلیل‌دهندگی ابزارهای قابل تبدیل، باید طبق بندهای ۳۳ و ۳۶، در محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم انعکاس یابد.

۵۰. سهام ممتاز قابل تبدیل در صورتی ضد تقلیل است که مبلغ سود سهام اعلام‌شده یا انباشته‌شده برای دوره جاری در ازای هر سهم عادی قابل کسب در تبدیل، بیشتر از سود پایه هر سهم باشد. همچنین بدهی قابل تبدیل در صورتی ضدتقلیل است که بهره آن (خالص از اثر مالیاتی و سایر تغییرات در درآمد یا هزینه) به ازای هر سهم عادی قابل کسب در تبدیل، بیشتر از سود پایه هر سهم باشد.

۵۱. بازخرید یا تبدیل تشویقی سهام ممتاز قابل تبدیل ممکن است تنها بر بخشی از سهام ممتاز قابل تبدیل که قبلاً جاری بوده است، تأثیر بگذارد. در این موارد، به منظور تعیین تقلیل‌دهنده بودن سهام ممتاز باقیمانده جاری، هرگونه مابه‌ازای اضافی موضوع بند ۱۷، به سهامی تخصیص می‌یابد که بازخرید یا تبدیل می‌شود. سهام بازخریدشده یا تبدیل‌شده جدا از سهامی که بازخرید یا تبدیل نشده است، در نظر گرفته می‌شود.

سهام قابل انتشار احتمالی

۵۲. همانند محاسبه سود پایه هر سهم، سهام عادی قابل انتشار احتمالی، در صورت احراز شرایط (یعنی وقوع رویدادها) به عنوان سهام عادی جاری به حساب منظور و در محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم در نظر گرفته می‌شود. سهام قابل انتشار احتمالی از ابتدای دوره (یا از تاریخ توافق سهام احتمالی، در صورتی که پس از ابتدای دوره باشد) منظور می‌شود. اگر شرایط مربوط احراز نشود، تعداد سهام قابل انتشار احتمالی که در محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم منظور می‌شود، مبتنی بر تعداد سهام قابل انتشاری خواهد بود که در صورت همزمانی پایان دوره با پایان دوره احتمالی منتشر می‌شد. در صورتی که با انقضای دوره احتمالی، شرایط مورد نظر احراز نشود، تجدید ارائه مجاز نیست.

۵۳. در صورتی که دستیابی یا حفظ مبلغ مشخصی از سود در یک دوره، شرط انتشار احتمالی باشد و آن مبلغ در پایان دوره گزارشگری حاصل شده باشد اما حفظ آن برای یک دوره اضافی پس از پایان دوره گزارشگری الزامی باشد، سهام عادی اضافی، در صورت برخورداری از اثر تقلیل‌دهندگی، به عنوان سهام عادی جاری در محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم در نظر گرفته می‌شود. در این حالت، محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم مبتنی بر تعداد سهام عادی است که در صورت برابری مبلغ سود در پایان دوره گزارشگری و مبلغ سود در پایان دوره احتمالی، انتشار می‌یافت. از آنجا که ممکن است سود در دوره آتی تغییر کند، محاسبه سود پایه هر سهم تا پایان دوره احتمالی، شامل این‌گونه سهام عادی قابل انتشار احتمالی نمی‌باشد، زیرا تمام شرایط لازم احراز نشده است.

۵۴. تعداد سهام عادی قابل انتشار احتمالی ممکن است به قیمت آتی بازار سهام عادی وابسته باشد. در این حالت، در صورتی که اثر آن تقلیل‌دهنده باشد، محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم بر مبنای تعداد سهام عادی قابل انتشار در صورت برابری قیمت بازار در پایان دوره گزارشگری و قیمت بازار در پایان دوره احتمالی خواهد بود. در صورتی که این شرایط بر مبنای میانگین قیمت بازار طی یک دوره زمانی پس از پایان دوره گزارشگری باشد، از میانگین دوره زمانی سپری‌شده استفاده می‌شود. از آنجا که قیمت بازار ممکن است در دوره آتی تغییر کند، محاسبه سود پایه هر سهم تا پایان دوره احتمالی شامل این سهام عادی قابل انتشار احتمالی نخواهد بود، زیرا تمام شرایط لازم احراز نشده است.

۵۵. تعداد سهام عادی قابل انتشار احتمالی ممکن است به سودهای آتی و قیمت آتی سهام عادی وابسته باشد. در چنین مواردی، تعداد سهام عادی که در محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم محاسبه می‌شود، مبتنی بر هر دو شرط (یعنی سود تا تاریخ مورد نظر و قیمت جاری بازار در پایان دوره گزارشگری) است. سهام عادی قابل انتشار احتمالی، در محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم در نظر گرفته نمی‌شود مگر اینکه هر دو شرط احراز شود.

۵۶. در سایر موارد ، تعداد سهام عادی قابل انتشار احتمالی به شرایطی غیر از سود یا قیمت بازار، بستگی دارد (برای مثال، افتتاح تعداد مشخصی فروشگاه خرده فروشی). در چنین مواردی، با فرض اینکه وضعیت فعلی آن شرایط تا پایان دوره احتمالی بدون تغییر باقی می‌ماند، سهام عادی قابل انتشار احتمالی بر مبنای وضعیت در پایان دوره گزارشگری، در محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم به حساب گرفته می‌شود.

۵۷. سهام عادی بالقوه قابل انتشار احتمالی (به غیر از مواردی که تحت توافق سهام احتمالی است، مانند ابزارهای قابل تبدیل قابل انتشار احتمالی)، به شرح زیر در محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم منظور می‌شود:

الف. واحد تجاری این موضوع را در نظر می‌گیرد که آیا سهام عادی بالقوه را می‌توان با توجه به شرایط مشخص‌شده برای انتشار آنها، طبق شرایط سهام عادی احتمالی مندرج در بندهای ۵۲ تا ۵۶، قابل انتشار دانست یا خیر؛ و

ب. چنانچه لازم باشد که سهام عادی بالقوه مزبور در سود تقلیل‌یافته هر سهم منظور شود، واحد تجاری تأثیر آنها بر محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم را حسب مورد، با توجه به شرایط مندرج در بندهای ۴۵ تا ۴۸ در ارتباط با اختیار معامله و امتیاز خرید سهام، شرایط مندرج در بندهای ۴۹ تا ۵۱ در ارتباط با ابزارهای قابل تبدیل، شرایط مندرج در بندهای ۵۸ تا ۶۱ در ارتباط با قراردادهای قابل تسویه با سهام عادی یا نقد، یا سایر شرایط در نظر می‌گیرد.

با وجود این، اعمال یا تبدیل، در محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم در نظر گرفته نمی‌شود، مگر اینکه اعمال یا تبدیل سهام عادی بالقوه مشابه جاری که سهام عادی بالقوه قابل انتشار احتمالی نمی‌باشد، در محاسبات در نظر گرفته شده باشد.

قراردادهایی که تسویه آنها از طریق سهام عادی یا نقد انجام می‌شود

۵۸. اگر واحد تجاری قراردادی منتشر کرده باشد که تسویه آن به اختیار واحد تجاری، از طریق سهام عادی یا نقد انجام شود، واحد تجاری باید این پیش‌فرض را در نظر بگیرد که تسویه قرارداد از طریق سهام عادی انجام خواهد شد، و سهام عادی بالقوه حاصل، باید در صورت دارا بودن اثر تقلیل‌دهندگی، در محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم منظور شود.

۵۹. اگر چنین قرار دادی برای مقاصد حسابداری به عنوان یک دارایی یا بدهی ارائه شود، یا دارای جزء مالکانه و جزء بدهی باشد، واحد تجاری باید صورت کسر را بابت هرگونه تغییرات طی دوره در سود یا زیان دوره با این فرض که کل قرارداد به عنوان ابزار مالکانه طبقه‌بندی شده باشد، تعدیل کند. تعدیل مزبور، مشابه تعدیلات الزامی طبق بند ۳۳ است.

۶۰. در مورد قراردادهایی که تسویه آنها به اختیار دارنده، از طریق سهام عادی یا نقد انجام می‌شود، تسویه نقدی و تسویه از طریق سهام، هر کدام که تقلیل‌دهندگی بیشتری داشته باشد، باید در محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم در نظر گرفته شود.

۶۱. یک ابزار بدهی که در سررسید، به واحد تجاری حق نامحدود برای تسویه مبلغ اصل به صورت نقدی یا از طریق سهام عادی خود را می‌دهد، نمونه‌ای از قراردادی است که تسویه آن از طریق سهام عادی یا نقد انجام می‌شود. مثال دیگر، اختیار فروش صادرشده‌ای است که به دارنده امکان انتخاب تسویه از طریق سهام عادی یا به صورت نقدی را می‌دهد.

اختیارهای خریداری‌شده

۶۲. قراردادهایی مانند اختیارهای فروش خریداری‌شده و اختیارهای خرید خریداری‌شده (یعنی اختیار معامله‌های نگهداری‌شده توسط واحد تجاری در ارتباط با سهام عادی خود واحد تجاری)، در محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم به حساب گرفته نمی‌شود زیرا منظور کردن آنها ممکن است اثر ضد تقلیل داشته باشد. اختیار فروش تنها در صورتی اعمال می‌شود که قیمت اعمال آن بیشتر از قیمت بازار باشد و اختیار خرید تنها در صورتی اعمال می‌شود که قیمت اعمال آن کمتر از قیمت بازار باشد.

اختیار فروش صادرشده

۶۳. قراردادهایی مانند اختیار فروش صادرشده و قراردادهای خرید آتی که طبق آن واحد تجاری ملزم به بازخرید سهام خود می‌باشد، در صورت برخورداری از اثرتقلیل‌دهندگی، در محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم در نظر گرفته می‌شود. اگر این قراردادها طی دوره "از ارزش اعمال برخوردار باشد" (یعنی قیمت اعمال یا قیمت تسویه بالاتر از میانگین قیمت بازار در آن دوره باشد)، اثر بالقوه تقلیل‌دهندگی آن بر سود هر سهم، باید به صورت زیر محاسبه شود:

الف. باید فرض شود که در ابتدای دوره، سهام عادی به تعداد کافی (به میانگین قیمت بازار طی دوره) منتشر خواهد شد تا عواید مورد نظر برای ایفای قرارداد فراهم شود؛

ب. باید فرض شود که عواید حاصل از این انتشار، برای ایفای قرارداد استفاده می‌شود (یعنی برای بازخرید سهام عادی)؛ و

پ. سهام عادی اضافی (تفاوت بین تعداد سهام عادی منتشرشده فرضی و تعداد سهام عادی دریافتی حاصل از ایفای قرارداد) باید در محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم به حساب گرفته شود.

تعدیلات با تسری به گذشته

۶۴. اگر تعداد سهام عادی یا سهام عادی بالقوه جاری، در نتیجه افزایش سرمایه، انتشار سهام جایزه یا تجزیه سهام، افزایش یا در نتیجه تجزیه معکوس سهام کاهش یابد، محاسبه سود پایه و سود تقلیل‌یافته هر سهم باید با تسری به گذشته برای تمام دوره‌های ارائه‌شده تعدیل گردد. اگر این تغییرات پس از دوره گزارشگری و پیش از تأیید صورتهای مالی برای انتشار واقع شود، محاسبات سود هر سهم برای آن صورتهای مالی و صورتهای مالی هر یک از دوره‌های گذشته ارائه‌شده، باید بر اساس تعداد سهام عادی جدید باشد. این موضوع که محاسبات مربوط به هر سهم، نشان‌دهنده چنین تغییراتی در تعداد سهام است باید افشا شود. افزون بر این، سود پایه و سود تقلیل‌یافته هر سهم در تمام دوره‌های گذشته ارائه‌شده، باید بابت آثار اشتباهات و تعدیلات ناشی از تغییر در رویه‌های حسابداری، با تسری به گذشته تعدیل شود.

۶۵. واحد تجاری سود تقلیل‌یافته هر سهم در ارتباط با هر یک از دوره‌های گذشته ارائه‌شده را بابت تغییر در مفروضات مورد استفاده در محاسبات سود هر سهم یا بابت تبدیل سهام عادی بالقوه به سهام عادی، تجدید ارائه نمی‌کند.

ارائه

۶۶. واحد تجاری باید سود پایه و سود تقلیل‌یافته هر سهم را برای سود یا زیان ناشی از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به سهامداران عادی واحد تجاری اصلی و برای سود یا زیان قابل انتساب دوره به سهامداران عادی واحد تجاری اصلی به ازای هر طبقه از سهام عادی که از حقوق متفاوتی برای مشارکت در سود دوره برخوردار است، در صورت سود و زیان جامع ارائه نماید. واحد تجاری باید سود پایه و سود تقلیل‌یافته هر سهم را برای تمام دوره‌های ارائه‌شده، با اهمیت یکسان افشا کند.

۶۷. در تمام دوره‌هایی که صورت سود و زیان جامع تهیه می‌شود، سود هر سهم ارائه می‌گردد. چنانچه سود تقلیل‌یافته هر سهم، حداقل برای یک دوره گزارش شود، باید برای تمام دوره‌های ارائه‌شده گزارش شود حتی اگر برابر با سود پایه هر سهم باشد. چنانچه سود پایه و تقلیل‌یافته هر سهم برابر باشد، می‌توان آن دو را با یکدیگر، در یک سطر از صورت سود و زیان جامع ارائه کرد.

۶۷الف. اگر واحد تجاری اقلام سود یا زیان دوره را، طبق بند ۱۰الف استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ (اصلاح‌شده در سال ۲۰۱۱) در صورت مالی جداگانه‌ای ارائه نماید، سود پایه و سود تقلیل‌یافته هر سهم را طبق الزامات مندرج در بندهای ۶۶ و ۶۷، در آن صورت مالی جداگانه ارائه می‌کند.

۶۸. چنانچه واحد تجاری، عملیات متوقف‌شده گزارش کند، باید سود پایه و سود تقلیل‌یافته هر سهم را برای عملیات متوقف‌شده، در صورت سود و زیان جامع یا در یادداشتهای توضیحی ارائه نماید.

۶۸الف. چنانچه واحد تجاری اقلام سود یا زیان دوره را طبق بند ۱۰الف استاندارد بین المللی حسابداری ۱ (تجدیدنظرشده در سال ۲۰۱۱)، در صورت مالی جداگانه‌ای ارائه کند، سود پایه و سود تقلیل‌یافته هر سهم برای عملیات متوقف‌شده را، طبق الزامات مندرج در بند ۶۸، در آن صورت مالی جداگانه یا در یادداشتهای توضیحی ارائه می‌کند.

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

افشا

۷۰. واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:

الف. مبالغ استفاده‌شده در صورت کسر محاسبه سود پایه و سود تقلیل‌یافته هر سهم، و تطبیق این مبالغ با سود یا زیان قابل انتساب دوره به واحد تجاری اصلی. صورت تطبیق باید شامل اثر مربوط به هر طبقه از ابزارهای اثرگذار بر سود هر سهم باشد.

ب. میانگین موزون تعداد سهام عادی استفاده‌شده در مخرج کسر محاسبه سود پایه و سود تقلیل‌یافته هر سهم و تطبیق این مخرجها با یکدیگر. این صورت تطبیق باید شامل اثر مربوط به هر طبقه از ابزارهای اثرگذار بر سود هر سهم باشد.

پ. ابزارهایی (شامل سهام قابل انتشار احتمالی) که بطور بالقوه سود پایه هر سهم را در آینده تقلیل می‌دهد اما به دلیل اینکه این ابزارها برای دوره(دوره های) ارائه‌شده، ضد تقلیل هستند در محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم در نظر گرفته نمی‌شود.

ت. توصیف معاملات سهام عادی یا معاملات سهام عادی بالقوه، به غیر از موارد ذکرشده در بند ۶۴ که پس از دوره گزارشگری واقع می‌شود و در صورت وقوع آن معاملات پیش از پایان دوره گزارشگری، می‌تواند در تعداد سهام عادی یا سهام عادی بالقوه جاری در پایان دوره گزارشگری، تغییرات عمده ایجاد کند.

۷۱. نمونه‌هایی از معاملات موضوع بند ۷۰(ت) شامل موارد زیر است:

الف. انتشار سهام در ازای نقد؛

ب. انتشار سهام در شرایطی که عواید آن صرف بازپرداخت بدهی یا سهام ممتاز جاری در پایان دوره گزارشگری شود؛

پ. بازخرید سهام عادی جاری؛

ت. تبدیل یا اعمال سهام عادی بالقوه جاری، به سهام عادی در پایان دوره گزارشگری؛

ث. انتشار اختیار معامله، امتیاز خرید سهام یا ابزارهای قابل تبدیل؛ و

ج. احراز شرایطی که منجر به انتشار سهام قابل انتشار احتمالی خواهد شد.

مبالغ سود هر سهم، بابت وقوع چنین معاملاتی پس از دوره گزارشگری تعدیل نمی‌شود، زیرا چنین معاملاتی بر مبلغ سرمایه بکار رفته برای ایجاد سود یا زیان دوره تأثیر نمی‌گذارد.

۷۲. ابزارهای مالی و سایر قراردادهایی که سهام عادی بالقوه ایجاد می‌کنند، ممکن است شامل مفاد و شرایطی باشند که بر اندازه‌گیری سود پایه و سود تقلیل‌یافته هر سهم مؤثر است. این مفاد و شرایط ممکن است تعیین‌کننده تقلیل‌دهنده بودن یا نبودن سهام عادی بالقوه باشد و در صورت تقلیل‌دهنده بودن، اثر آن بر میانگین موزون تعداد سهام عادی جاری و هرگونه تعدیلات بعدی در سود یا زیان قابل انتساب به سهامداران عادی را تعیین کند. افشای مفاد و شرایط این ابزارهای مالی و سایر قراردادها در صورتی که به طریق دیگر الزامی نشده باشد (به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۷ **ابزارهای مالی: افشا** مراجعه شود) توصیه می‌شود.

۷۳. اگر واحد تجاری علاوه بر سود پایه و تقلیل‌یافته هر سهم، مبالغی را با استفاده از یکی از اجزای گزارش‌شده در صورت سود و زیان جامع، مازاد بر الزامات این استاندارد برای هر سهم افشا کند، چنین مبالغی باید با استفاده از میانگین موزون تعداد سهام عادی طبق این استاندارد محاسبه شود. مبالغ پایه و تقلیل‌یافته هر سهم که برای این اجزا ارائه می‌شود، باید در یادداشتهای توضیحی، افشا شود. واحد تجاری باید مبنای تعیین صورت(های) کسر را در این موارد نشان دهد، از جمله اینکه مبالغ سود هر سهم، قبل از مالیات یا بعد از مالیات است. اگر یکی از اجزای صورت سود و زیان جامع که به عنوان قلم اصلی در صورت سود و زیان جامع گزارش نمی‌شود، مورد استفاده قرار گیرد، باید صورت تطبیق بین جزء مورد استفاده و قلم اصلی گزارش‌شده در صورت سود و زیان جامع ارائه شود.

۷۳الف. بند ۷۳ در مورد واحدهای تجاری که علاوه بر سود پایه و سود تقلیل‌یافته هر سهم، مبالغ مربوط به هر سهم را با استفاده از یکی از اقلام گزارش‌شده در سود یا زیان دوره، به جز موارد الزامی طبق این استاندارد، افشا می‌کنند نیز کاربرد دارد.

تاریخ اجرا

۷۴. واحد تجاری باید این استاندارد را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۰۵ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد توصیه می‌شود. اگر واحد تجاری این استاندارد را برای دوره‌ای قبل از اول ژانویه سال ۲۰۰۵ بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند.

۷۴الف. استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ (تجدیدنظرشده در سال ۲۰۰۷)، اصطلاحات استفاده‌شده در کل استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را اصلاح کرد. افزون بر این، بندهای ۴الف، ۶۷الف، ۶۸الف و ۷۳الف را اضافه نمود. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال ۲۰۰۹ یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. اگر واحد تجاری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ (تجدیدنظرشده در سال ۲۰۰۷) را پیش از موعد بکار گیرد، اصلاحات مزبور باید برای آن دوره‌ها اعمال شود.

۷۴ب. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۱ **مشارکتها**، منتشرشده در می سال ۲۰۱۱، بندهای ۴، ۴۰ و الف۱۱ را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را هنگام بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ و ۱۱ بکار گیرد.

۷۴پ. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳، منتشرشده در می سال ۲۰۱۱، بندهای ۸، ۴۷الف و الف۲ را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ بکار گیرد.

۷۴ت. **ارائه اجزای سایر اقلام سود و زیان جامع** (اصلاحات استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱)، که در ژوئن سال ۲۰۱۱ منتشر شد، بندهای ۴الف، ۶۷الف، ۶۸الف و ۷۳الف را اصلاح کرد. واحد تجاری باید هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ (تجدیدنظرشده در ژوئن سال ۲۰۱۱)، اصلاحات مزبور را اعمال کند.

۷۴ث. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ **ابزارهای مالی**، منتشرشده در جولای سال ۲۰۱۴، بند ۳۴ را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ اعمال کند.

کنارگذاری سایر بیانیه‌ها

۷۵. این استاندارد جایگزین استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۳ **سود هر سهم** (منتشرشده در سال ۱۹۹۷) می‌شود.

۷۶. این استاندارد جایگزین تفسیر ۲۴ کمیته تفاسیر مباحث جاری **سود هر سهم- ابزارهای مالی و سایر قراردادهایی که ممکن است با سهام تسویه شوند**، می‌شود.

پیوست الف
رهنمود بکارگیری

این پیوست، بخش جدانشدنی این استاندارد است.

سود یا زیان قابل انتساب دوره به واحد تجاری اصلی

الف۱. به منظور محاسبه سود هر سهم بر مبنای صورتهای مالی تلفیقی، منظور از سود یا زیان قابل انتساب دوره به واحد تجاری اصلی، سود یا زیان واحد تجاری تلفیقی پس از تعدیل بابت منافع فاقد حق کنترل است.

انتشار حق تقدم خرید سهام

الف۲. انتشار سهام عادی در زمان اعمال یا تبدیل سهام عادی بالقوه، معمولاً منجر به عنصر جایزه نمی‌شود؛ زیرا سهام عادی بالقوه معمولاً به ارزش منصفانه منتشر و منجر به تغییر متناسب در منابع در دسترس واحد تجاری می‌شود. اگرچه، در مورد انتشار حق تقدم خرید سهام، قیمت اعمال اغلب کمتر از ارزش منصفانه سهام است. بنابراین، طبق بند ۲۷(ب)، انتشار چنین حق تقدمی، شامل عنصر جایزه است. چنانچه انتشار حق تقدم خرید سهام، به تمام سهامداران فعلی پیشنهاد شود، تعداد سهام عادی مورد استفاده در محاسبه سود پایه و سود تقلیل‌یافته هر سهم برای تمام دوره‌های قبل از انتشار حق تقدم خرید سهام، معادل حاصل‌ضرب تعداد سهام عادی جاری قبل از انتشار، در عامل زیر است:

$$\frac{\text{ارزش منصفانه هر سهم بلافاصله قبل از اعمال حق تقدم}}{\text{ارزش منصفانه نظری هر سهم بعد از اعمال حق تقدم}}$$

ارزش منصفانه نظری هر سهم بعد از اعمال حق تقدم، با افزودن مجموع ارزش منصفانه سهام بلافاصله قبل از اعمال حق تقدم خرید سهام به عواید حاصل از اعمال آن حق تقدم، و تقسیم آن بر تعداد سهام جاری پس از اعمال حق تقدم به‌دست می‌آید. اگر حق تقدم، قبل از تاریخ اعمال، جدا از سهام قابل معامله باشد، ارزش منصفانه در پایان آخرین روزی اندازه‌گیری می‌شود که سهام همراه با حق تقدم خرید سهام معامله شده است.

رقم کنترلی

الف۳. برای توضیح کاربرد مفهوم رقم کنترلی که در بندهای ۴۲ و ۴۳ به آن اشاره شد، فرض کنید سود حاصل از عملیات در حال تداوم واحد تجاری که قابل انتساب به واحد تجاری اصلی است ۴٫۸۰۰ واحد پول، زیان عملیات متوقف‌شده قابل انتساب به واحد تجاری اصلی (۷٫۲۰۰ واحد پول)، زیان قابل انتساب دوره به واحد تجاری اصلی (۲٫۴۰۰ واحد پول) و سهام عادی معادل ۲٫۰۰۰ سهم و سهام عادی بالقوه جاری معادل ۴۰۰ سهم باشد. سود پایه هر سهم واحد تجاری برای عملیات در حال تداوم ۲/۴۰ واحد پول، برای عملیات متوقف‌شده (۳/۶۰ واحد پول) و برای زیان دوره (۱/۲۰ واحد پول) است. ۴۰۰ سهم عادی بالقوه، در محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم منظور می‌شود زیرا با فرض اینکه این ۴۰۰ سهم عادی بالقوه تأثیری بر سود و زیان دوره ندارد، سود پایه هر سهم برای عملیات در حال تداوم به میزان ۲۰۰ واحد پول، تقلیل می‌یابد. از آنجا که سود حاصل از عملیات در حال تداوم قابل انتساب به واحد تجاری اصلی رقم کنترلی است، واحد تجاری ۴۰۰ سهم عادی بالقوه را در محاسبه سایر مبالغ سود هر سهم نیز منظور می‌کند، حتی اگر مبالغ به‌دست آمده برای سود هر سهم، در مقایسه با سود پایه هر سهم، ضدتقلیل باشد، یعنی زیان هر سهم کمتر شود [(۳/۰۰ واحد پول) به ازای هر سهم برای زیان ناشی از عملیات متوقف‌شده و (۱/۰۰ واحد پول) به ازای هر سهم برای زیان دوره].

میانگین قیمت بازار سهام عادی

الف۴. به منظور محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم، میانگین قیمت بازار سهام عادی که فرض می‌شود منتشر شده است، برمبنای میانگین قیمت بازار سهام عادی طی دوره محاسبه می‌شود. از دیدگاه نظری، هر معامله بازار برای سهام عادی واحد تجاری می‌تواند در تعیین میانگین قیمت بازار در نظر گرفته شود. اما در عمل، معمولاً میانگین ساده هفتگی یا ماهیانه قیمتها کافی است.

الف۵. عموماً، قیمتهای پایانی بازار برای محاسبه میانگین قیمت بازار، کفایت می‌کند. اما چنانچه قیمتها نوسان زیادی داشته باشد، میانگین قیمتهای بالا و پایین معمولاً معرف بهتری برای قیمت است. روش مورد استفاده برای محاسبه میانگین قیمت بازار به‌طور یکنواخت مورد استفاده قرار می‌گیرد مگر اینکه به دلیل تغییر در شرایط، روش مورد استفاده، دیگر معرف قیمت نباشد. برای مثال، واحد تجاری که طی چندین سال با ثبات نسبی قیمتها، از قیمتهای پایانی بازار برای محاسبه میانگین قیمت بازار استفاده کرده است، ممکن است در صورت بروز نوسان زیاد در قیمتها و اینکه قیمتهای پایانی بازار، دیگر معرف خوبی برای میانگین قیمت نیست، از میانگین قیمتهای بالا و پایین استفاده کند.

اختیارهای معامله، امتیاز خرید سهام و معادلهای آنها

الف۶. فرض بر این است که اختیارهای معامله یا امتیازهای خرید سهام برای خرید ابزارهای قابل تبدیل، در صورتی اعمال می‌شود که میانگین قیمت ابزار قابل تبدیل و سهام عادی قابل دستیابی از طریق تبدیل، بیشتر از قیمت اعمال اختیارهای معامله یا امتیازهای خرید سهام باشد. با وجود این، اعمال در نظر گرفته نمی‌شود مگر اینکه تبدیل ابزارهای قابل تبدیل مشابه جاری، در صورت وجود، در نظر گرفته شده باشد.

الف۷. اختیارهای معامله یا امتیاز خرید سهام ممکن است بازخرید ابزار بدهی یا سایر ابزارهای واحد تجاری (یا واحد تجاری اصلی آن یا یک واحد تجاری فرعی) به منظور پرداخت تمام یا بخشی از قیمت اعمال را مجاز یا الزامی کند. در محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم، اختیار معامله یا امتیاز خرید سهام، در صورتی دارای اثر تقلیل‌دهندگی است که (الف) میانگین قیمت بازار سهام عادی مربوط، طی آن دوره بیش از قیمت اعمال باشد یا (ب) قیمت فروش ابزاری که قرار است بازخرید شود کمتر از قیمتی باشد که ابزار ممکن است طبق توافق اختیار معامله یا امتیاز خرید سهام عرضه شود و تخفیف ناشی از آن، قیمت اعمال مؤثر را به کمتر از قیمت بازار سهام عادی قابل دستیابی از طریق اعمال برساند. در محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم، فرض می‌شود آن اختیار معامله و امتیاز خرید سهام، اعمال و ابزار بدهی یا سایر ابزارها، بازخرید می‌شود. اگر پرداخت نقد، برای دارندگان اختیار معامله یا حق خرید سهام، از منافع بیشتری برخوردار باشد و آن قرارداد، امکان پرداخت نقد را فراهم نماید، فرض می‌شود نقد پرداخت شده است. بهره (پس از کسر مالیات) مربوط به هرگونه ابزار بدهی که قرار است بازخرید شود، برای تعدیل به صورت کسر اضافه می‌شود.

الف۸. در مورد سهام ممتازی که شرایط مشابهی دارد یا سایر ابزارهای دارای اختیار تبدیل که برای سرمایه‌گذار، پرداخت نقد به نرخ تبدیل مطلوب‌تری را مجاز می‌کند، رویه مشابهی بکار گرفته می‌شود.

الف۹. ممکن است شرایط اختیار معامله یا امتیاز خرید سهام خاصی، واحد تجاری را ملزم کند عواید دریافتی از اعمال ابزارهای مزبور را برای بازپرداخت بدهی یا سایر ابزارهای واحد تجاری (یا واحد تجاری اصلی آن یا یک واحد تجاری فرعی) بکار گیرد. در محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم فرض می‌شود اختیار معامله یا امتیاز خرید سهام اعمال می‌شود و عواید حاصل، به جای خرید سهام عادی صرف خرید بدهی به میانگین قیمت بازار می‌گردد. با وجود این، مازاد عواید دریافتی حاصل از اعمال فرضی بر مبالغ مورد استفاده برای خرید فرضی بدهی، در محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم در نظر گرفته می‌شود (یعنی فرض می‌شود که مبالغ مزبورصرف بازخرید سهام شده است). بهره (پس از کسر مالیات) مربوط به هرگونه بدهی خریداری‌شده، برای تعدیل به صورت کسر افزوده می‌شود.

اختیار فروش صادرشده

الف۱۰. برای توضیح بکارگیری بند ۶۳، فرض کنید واحد تجاری ۱۲۰ اختیار فروش صادرشده جاری برای سهام عادی خود دارد که قیمت اعمال آن ۳۵ واحد پول است. میانگین قیمت بازار سهام عادی واحد تجاری طی دوره ۲۸ واحد پول است. در محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم، واحد تجاری فرض می‌کند که در ابتدای دوره، به منظور ایفای تعهد فروش به مبلغ ۴٫۲۰۰ واحد پول، ۱۵۰ سهم به قیمت هر سهم ۲۸ واحد پول منتشر می‌کند. تفاوت بین ۱۵۰ سهم عادی منتشرشده و ۱۲۰ سهم عادی دریافت‌شده حاصل از اعمال اختیار معامله فروش (۳۰ سهم عادی اضافی)، در محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم، به مخرج کسر افزوده می‌شود.

ابزارهای واحدهای تجاری فرعی، مشارکتهای خاص یا واحدهای تجاری وابسته

الف۱۱. سهام عادی بالقوه یک واحد تجاری فرعی، مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته که قابل تبدیل به سهام عادی واحد تجاری فرعی، مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته، یا سهام عادی واحد تجاری اصلی یا سرمایه‌گذاران دارای کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه (واحد گزارشگر) بر واحد سرمایه‌پذیر باشد، در محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم به صورت زیر در نظر گرفته می‌شود:

الف. ابزارهای منتشرشده توسط واحد تجاری فرعی، مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته که امکان کسب سهام عادی واحد تجاری فرعی، مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته را به دارندگان آنها می‌دهد، در محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم واحد تجاری فرعی، مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته در نظر گرفته می‌شود. سپس، این سود هر سهم در محاسبات سود هر سهم واحد گزارشگر که بر مبنای نگهداری ابزارهای واحد تجاری فرعی، مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته توسط واحد گزارشگر محاسبه می‌شود، منظور می‌گردد.

ب. ابزارهای واحد تجاری فرعی، مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته‌ای که قابل تبدیل به سهام عادی واحد گزارشگر باشد، به منظور محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم به عنوان سهام عادی بالقوه واحد گزارشگر در نظر گرفته می‌شود. همچنین، اختیارهای معامله و امتیازهای خرید سهام منتشرشده توسط واحد تجاری فرعی، مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته به منظور خرید سهام عادی واحد گزارشگر، در محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم تلفیقی، به عنوان سهام عادی بالقوه واحد گزارشگر در نظر گرفته می‌شود.

الف۱۲ به منظور تعیین تأثیر ابزارهای منتشرشده توسط واحد گزارشگر بر سود هر سهم که قابل تبدیل به سهام عادی واحد تجاری فرعی، مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته است، فرض می‌شود این ابزارها تبدیل می‌شوند و صورت کسر (سود یا زیان قابل انتساب دوره به سهامداران عادی واحد تجاری اصلی)، در صورت لزوم، طبق بند ۳۳ تعدیل می‌شود. افزون بر این تعدیلات، صورت کسر بابت هرگونه تغییر در سود یا زیان دوره که توسط واحد تجاری گزارشگر به حساب منظور شده است (مانند درآمد سود تقسیمی یا درآمد طبق روش ارزش ویژه) و قابل انتساب به افزایش در تعداد سهام عادی واحد تجاری فرعی، مشارکت خاص یا واحد تجاری وابسته در نتیجه تبدیل فرضی است، تعدیل می‌شود. مخرج کسر محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم، تحت تأثیر قرار نمی‌گیرد، زیرا تعداد سهام عادی جاری واحد گزارشگر در نتیجه تبدیل فرضی تغییر نمی‌کند.

ابزارهای مالکانه مشارکتی و سهام عادی دو طبقه

الف۱۳. حقوق مالکانه برخی واحدهای تجاری شامل موارد است:

الف. ابزارهایی که طبق یک فرمول از پیش تعیین‌شده (برای مثال، دو در ازای یک) و برخی مواقع، با برخورداری از حد بالا برای میزان مشارکت (برای مثال، تا مبلغ مشخص، اما نه بیش از آن مبلغ به ازای هر سهم)، همراه با سهام عادی در سود تقسیمی مشارکت می‌کنند.

ب. طبقه‌ای از سهام عادی با نرخ سود سهام متفاوت از طبقه دیگر سهام عادی، اما بدون حق تقدم یا اولویت.

الف۱۴. به منظور محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم، فرض می‌شود ابزارهای موضوع بند الف۱۳ که قابل تبدیل به سهام عادی است، در صورت داشتن اثر تقلیل دهندگی، تبدیل می‌شوند. در مورد ابزارهایی که قابل تبدیل به طبقه‌ای از سهام عادی نمی‌باشد، سود یا زیان دوره بر اساس حقوق آنها نسبت به دریافت سود تقسیمی یا سایر حقوق مشارکت در سود توزیع‌نشده، به طبقات متفاوت سهام و ابزارهای مالکانه مشارکتی تخصیص می‌یابد. به منظور محاسبه سود پایه و تقلیل‌یافته هر سهم:

الف. سود یا زیان قابل انتساب به سهامداران عادی واحد تجاری اصلی به میزان سود سهام طی دوره به ازای هر طبقه از سهام و مبلغ قراردادی سود سهام (یا بهره اوراق قرضه مشارکتی) که باید در این دوره پرداخت شود (برای مثال، سود سهام انباشته پرداخت‌نشده) تعدیل می‌شود (یعنی سود دوره کاهش و زیان دوره افزایش می‌یابد).

ب. سود یا زیان باقیمانده دوره، به سهام عادی و ابزارهای مالکانه مشارکتی به میزانی تخصیص می‌یابد که هر ابزار با فرض توزیع تمام سود و زیان دوره، در سود سهیم می‌شود. کل سود یا زیان تخصیص‌یافته به هر طبقه از ابزارهای مالکانه، با افزودن مبلغ تخصیص‌یافته بابت سود تقسیمی و مبلغ تخصیص‌یافته بابت ویژگی مشارکت تعیین می‌شود.

پ. کل مبلغ سود یا زیان تخصیص‌یافته به هر یک از طبقات ابزارهای مالکانه، به تعداد ابزارهای جاری که سود به آنها تخصیص یافته است، تقسیم می‌شود تا سود هر سهم آن ابزار تعیین گردد.

به منظور محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم، فرض می‌شود تمام سهام عادی بالقوه منتشرشده، در سهام عادی جاری منظور شده است.

سهامی که بخشی از بهای آن پرداخت شده است

الف۱۵. چنانچه سهام عادی منتشر شده باشد اما مبلغ آن بطور کامل پرداخت نشده باشد، چنین سهامی در محاسبه سود پایه هر سهم به صورت کسری از سهام عادی، به میزان حق مشارکت در سود تقسیمی طی دوره نسبت به سهام عادی که کل مبلغ آنها پرداخت شده است، در نظر گرفته می‌شود.

الف۱۶. سهامی که بخشی از بهای آن پرداخت شده است، به میزانی که در سود تقسیمی طی دوره مشارکت ندارد، به عنوان امتیاز حق خرید سهام یا اختیار معامله، در محاسبه سود تقلیل‌یافته هر سهم در نظر گرفته می‌شود. فرض می‌شود مانده پرداخت‌نشده، نشان‌دهنده عواید مورد استفاده برای خرید سهام عادی می‌باشد. تعداد سهام منظورشده در سود تقلیل‌یافته هر سهم، تفاوت بین تعداد سهام تعهدشده و تعداد سهامی که فرض می‌شود خریداری شود، می‌باشد.