

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 33

ПРИБУТОК НА АКЦІЮ

МЕТА

1. Метою цього Стандарту є опис принципів для визначення та подання прибутку на акцію, щоб покращити зіставність показників діяльності різних суб'єктів господарювання у тому самому звітному періоді, а також того самого суб'єкта господарювання у різних звітних періодах. Навіть якщо дані про прибуток на акцію обмежені через різні облікові політики, які можуть застосовуватись для визначення „прибутку”, послідовне визначення знаменника підвищує корисність фінансової звітності. Цей Стандарт зосереджується на знаменнику для обчислення прибутку на акцію.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ

2. Цей Стандарт слід застосовувати до
 - а) окремих або індивідуальних фінансових звітів суб'єкта господарювання:
 - i) звичайні або потенційні звичайні акції якого продаються та купуються на відкритому ринку (на внутрішній чи закордонній фондовій біржі або на позабіржовому ринку, включаючи місцеві та регіональні ринки), або
 - ii) який подає (або знаходиться у процесі подання своїх фінансових звітів) комісії з цінних паперів або іншій регулювальній організації з метою випуску звичайних акцій на відкритому ринку; та
 - б) консолідованих фінансових звітів групи в материнському підприємстві:
 - i) звичайні або потенційні звичайні акції якої продаються та купуються на відкритому ринку (на внутрішній чи закордонній фондовій біржі або на позабіржовому ринку, включаючи місцеві та регіональні ринки), або
 - ii) яка подає (або знаходиться у процесі подання своїх фінансових звітів) комісії з цінних паперів або іншій регулювальній організації з метою випуску звичайних акцій на відкритому ринку.
3. Суб'єкт господарювання, який розкриває інформацію про прибуток на акцію, повинен обчислювати такий прибуток і розкривати інформацію про нього відповідно до вимог цього Стандарту.
4. Якщо суб'єкт господарювання подає як консолідовані, так і окремі фінансові звіти (відповідно до вимог МСБО 27 „Консолідовані та окремі фінансові звіти”), то згідно з вимогами цього Стандарту розкриття інформації слід подавати тільки на основі консолідованої інформації.

Суб'єктам господарювання, які вирішують розкривати інформацію про прибуток на акцію на основі своїх окремих фінансових звітів, слід подавати таку інформацію про прибуток на акцію лише у своєму звіті про сукупні прибутки та збитки. Суб'єкт господарювання не повинен подавати таку інформацію про прибуток на акцію у консолідованих фінансових звітах.

- 4А Якщо суб'єкт господарювання подає компоненти прибутку чи збитку в окремому фінансовому звіті як визначено в параграфі 81 МСБО „Подання фінансових звітів” (переглянутому в 2007 р.), він подає інформацію про прибуток на акцію лише в цьому окремому звіті.

ВИЗНАЧЕННЯ

5. Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:

Антирозбавлення – це збільшення прибутку на акцію або зменшення збитку на акцію внаслідок припущення про те, що інструменти, які можна конвертувати, конвертуються, що опціони або варанти здійснюються або що звичайні акції випускатимуться після виконання визначених умов.

Непередбачена угода про акції – це угода про випуск акцій, який залежить від виконання конкретних умов.

Звичайні акції, що випускаються залежно від непередбачених подій – це звичайні акції, що випускаються за невеликі грошові кошти або без них чи іншої компенсації після виконання умов, визначених в угоді про акції залежно від непередбачених подій.

Розбавлення – це зменшення прибутку на акцію або збільшення збитку на акцію внаслідок припущення про те, що інструменти, які можна конвертувати, конвертуватимуться, що опціони та варанти здійснюватимуться або що звичайні акції випускатимуться після виконання визначених умов.

Опціони, варанти та їхні еквіваленти – це фінансові інструменти, які надають їх утримувачеві право на придбання звичайних акцій.

Звичайна акція – це інструмент власного капіталу, який має нижчий статус, ніж усі інші класи інструментів власного капіталу.

Потенційна звичайна акція – це фінансовий інструмент або інший контракт, який може надати право його утримувачеві на звичайні акції.

Опціони „пут” – це контракти, які надають утримувачеві право продати звичайні акції за визначеною ціною протягом певного періоду.

6. Звичайні акції дають право на участь у прибутку за період лише після інших типів акцій, наприклад привілейованих. Суб'єкт господарювання може мати більше одного класу звичайних акцій. Звичайні акції того самого класу дають однакові права на отримання дивідендів.
7. Приклади потенційних звичайних акцій:

- а) інструменти фінансового зобов'язання або власного капіталу, включаючи привілейовані акції, які конвертуються у звичайні акції;
 - б) опціони та варанти;
 - в) акції, які були б випущені після виконання певних умов, передбачених контрактними угодами, такими як придбання підприємства або інших активів.
8. Терміни, визначені в МСБО 32 „Фінансові інструменти: подання”, використовуються у цьому Стандарті в такому самому значенні, яке наведено в параграфі 11 МСБО 32, якщо не зазначено інше. МСБО 32 містить визначення фінансового інструмента, фінансового активу, фінансового зобов'язання, інструмента власного капіталу та справедливої вартості і надає керівництво із застосування цих визначень.

ОЦІНКА

Базисний прибуток на акцію

9. Суб'єкт господарювання повинен обчислювати суму базисного прибутку на акцію за прибутком або збитком періоду, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства і, в разі їх подання, за прибутком або збитком від діяльності, що триває, які відносяться до цих утримувачів звичайних акцій.
10. Базисний прибуток на акцію повинен обчислюватися за допомогою ділення прибутку або збитку за період, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства (чисельник), на середньозважену кількість звичайних акцій, які перебувають в обігу протягом періоду (знаменник).
11. Мета інформації про базисний прибуток на акцію полягає у забезпеченні оцінки часток власності, що припадають на кожен звичайну акцію материнського підприємства, в результатах діяльності суб'єкта господарювання за звітний період.

Прибуток

12. Для обчислення базисного прибутку на акцію, суми, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства і стосуються:
- а) прибутку чи збитку від діяльності, що триває, яка відноситься до материнського підприємства; та
 - б) прибутку чи збитку який відноситься до материнського підприємства, будуть сумами, зазначеними в а) і б), скоригованими на суму дивідендів за привілейованими акціями після оподаткування, на різницю, що виникає при погашенні привілейованих акцій та на інший подібний результат за привілейованими акціями, класифікованими як власний капітал.

13. Усі статті доходу і витрат, що відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства і які визнаються протягом періоду (в тому числі витрати на сплату податку і виплату дивідендів на привілейовані акції, класифіковані як зобов'язання), включаються до визначення прибутку або збитку за період, який відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства (див. МСБО 1 „Подання фінансових звітів”).
14. Сумою дивідендів на привілейовані акції після оподаткування, яка вираховується з прибутку або збитку, є:
 - а) сума будь-яких дивідендів на некумулятивні привілейовані акції, які було оголошено за певний період; та
 - б) сума необхідних дивідендів на кумулятивні привілейовані акції певного періоду після оподаткування, незалежно від того, чи було оголошено дивіденди. Сума дивідендів на привілейовані акції певного періоду не включає суму будь-яких дивідендів на кумулятивні привілейовані акції, що була сплачена або оголошена протягом поточного періоду за попередні періоди.
15. Привілейовані акції, які передбачають низькі початкові дивіденди для відшкодування суб'єктові господарювання продажу привілейованих акцій зі знижкою або ж дивіденди, розмір яких вищий від ринкового і які сплачуватимуться пізніше для відшкодування інвесторам придбання привілейованих акцій з надбавкою, інколи називають привілейованими акціями зі зростаючою ставкою. Будь-яка знижка при первісному випуску акцій або ж надбавка за привілейованими акціями зі зростаючою ставкою амортизується за рахунок нерозподіленого прибутку з використанням методу чинної ставки відсотка і відображається як дивіденд на привілейовані акції для обчислення прибутку на акцію.
16. Повторне придбання привілейованих акцій може здійснюватися на основі конкурсу, взяти участь в якому суб'єкт господарювання пропонує акціонерам. Сума, на яку справедлива вартість відшкодування, сплаченого утримувачам привілейованих акцій, перевищує балансову вартість цих привілейованих акцій, є доходом для власників привілейованих акцій і відноситься на нерозподілений прибуток для суб'єкта господарювання. При обчисленні прибутку або збитку, який відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, ця сума вираховується.
17. Дострокова конвертація привілейованих акцій, які можуть бути конвертовані, може здійснюватися суб'єктом господарювання через сприятливі зміни у первісно визначених умовах конвертації або через виплату додаткового відшкодування. Перевищення справедливої вартості звичайних акцій або інше відшкодування, яке виплачується додатково до справедливої вартості звичайних акцій, які можуть бути випущені згідно з первісними умовами конвертації, є прибутком власників привілейованих акцій, який вираховується при обчисленні прибутку або збитку, що відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства.

18. Будь-яке перевищення балансової вартості привілейованих акцій над справедливою вартістю відшкодування, виплаченого для їх погашення, слід додавати при обчисленні прибутку або збитку, що відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства.

Акції

19. **З метою обчислення базисного прибутку на акцію кількість звичайних акцій повинна бути середньозваженою кількістю звичайних акцій, які перебувають в обігу протягом певного періоду.**
20. Середньозважена кількість звичайних акцій, які перебувають в обігу протягом певного періоду, відображає той факт, що сума акціонерного капіталу могла змінитися протягом певного періоду внаслідок більшої або меншої кількості акцій в обігу на будь-який час. Вона є середньозваженою кількістю звичайних акцій в обігу на початок періоду, скоригованою на кількість викуплених та випущених звичайних акцій протягом певного періоду, помноженою на часовий зважений коефіцієнт. Часовий зважений коефіцієнт – це кількість днів, протягом яких акції перебувають в обігу, у вигляді відношення до загальної кількості днів у певному періоді; обґрунтоване наближення середньозваженої кількості є прийнятним за багатьох обставин.
21. Як правило, акції включаються до середньозваженої кількості акцій, починаючи з дати, коли їх відшкодування стає дебіторською заборгованістю (яка, як правило, є датою їх випуску), наприклад:
- звичайні акції, які випущено в обмін на грошові кошти, включаються, коли грошові кошти стають дебіторською заборгованістю;
 - звичайні акції, які випущено як частину добровільної реінвестиції дивідендів на звичайні або привілейовані акції, включаються на дату повторного інвестування дивідендів;
 - звичайні акції, які випущено внаслідок конвертації боргового інструмента у звичайні акції, включаються станом на дату припинення нарахування відсотків;
 - звичайні акції, які випущено замість відсотків або номіналу інших фінансових інструментів, включаються станом на дату припинення нарахування відсотків;
 - звичайні акції, які випущено в обмін на погашення зобов'язання підприємства, включаються станом на дату погашення;
 - звичайні акції, які випущено як відшкодування за придбання активу, крім грошових коштів, включаються станом на дату визнання цього придбання;
 - звичайні акції, які випущено за надання послуг суб'єктові господарювання, включаються на момент надання послуг.

Вибір часу включення звичайних акцій визначається конкретними умовами, передбаченими випуском. Слід приділяти належну увагу сутності будь-якої угоди, яка стосується випуску.

22. Звичайні акції, випущені як частина відшкодування за придбання при об'єднанні бізнесу, яке є придбанням, включаються до середньозваженої кількості акцій станом на дату придбання, оскільки покупець включає до свого звіту про сукупні прибутки та збитки прибутки та збитки об'єкта придбання станом на дату придбання.
23. Звичайні акції, які будуть випущені після конвертації інструмента, що підлягає обов'язковій конвертації, включаються до обчислення базисного прибутку на акцію, починаючи з дати укладення контракту.
24. Акції, випуск яких залежить від непередбачених подій, вважаються такими, що перебувають в обігу, та включаються до обчислення базисного прибутку на акцію, починаючи з дати, коли всі необхідні умови виконано (тобто відповідні події відбулися). Акції, які підлягають випуску тільки через певний відрізок часу, не розглядаються як акції, що випускаються залежно від непередбачених подій, оскільки така подія, як плин часу, не вважається непередбаченою. Звичайні акції, що перебувають в обігу і є такими, що можуть бути повернені в разі непередбачених подій (тобто підлягають відкликанню), не розглядаються як акції, що перебувають в обігу, і не включаються до обчислення базисного прибутку на акцію до тієї дати, з якої вони вже не підлягають відкликанню.
25. [Вилучено]
26. **Середньозважену кількість звичайних акцій, що перебувають в обігу протягом певного періоду та всіх відображених періодів, слід коригувати відповідно до подій, які змінили кількість звичайних акцій в обігу без відповідних змін у ресурсах, окрім конвертації потенційних звичайних акцій.**
27. Звичайні акції можуть випускатися або певна кількість акцій в обігу може зменшуватися без відповідної зміни в ресурсах. Прикладами є:
- а) капіталізація чи бонусна емісія (інколи її називають дивідендом, що сплачується цінними паперами);
 - б) бонусний елемент у будь-якому іншому випуску, наприклад бонусний елемент у випуску прав на акції для існуючих акціонерів;
 - в) дроблення акцій; та
 - г) зворотне дроблення акцій (консолідація акцій).
28. При капіталізації чи бонусній емісії або при дробленні акцій звичайні акції випускаються для існуючих акціонерів без додаткової компенсації. Отже, кількість звичайних акцій в обігу збільшується без збільшення ресурсів. Кількість звичайних акцій, які перебувають в обігу до певної події, коригується на пропорційну зміну в кількості звичайних акцій в обігу так, ніби подія відбулася на початку найбільш раннього з усіх наведених у звіті періодів. Наприклад, при бонусній емісії з відношенням два до одного кількість акцій в обігу до випуску помножується на три для отримання нової загальної кількості звичайних акцій або на два для отримання кількості додаткових звичайних акцій.

29. Консолідація звичайних акцій, як правило, зменшує кількість звичайних акцій в обігу без відповідного зменшення ресурсів. Однак, якщо загальним результатом є повторне придбання акцій за справедливою вартістю, зменшення кількості звичайних акцій, що перебувають в обігу, є результатом відповідного зменшення ресурсів. Прикладом може служити консолідація акцій у поєднанні зі спеціальним дивідендом. Середньозважена кількість звичайних акцій в обігу за період, в якому відбувається об'єднання, коригується відповідно до зменшення кількості звичайних акцій з дати визнання спеціального дивіденду.

Розбавлений прибуток на акцію

30. Суб'єкт господарювання повинен обчислювати суму розбавленого прибутку на акцію за прибутком або збитком, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства і, в разі їх подання, за прибутком або збитком від діяльності, що триває, які відносяться до цих утримувачів звичайних акцій.
31. З метою обчислення розбавленого прибутку на акцію суб'єкт господарювання повинен коригувати прибуток або збиток, який відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, та середньозважену кількість акцій в обігу з урахуванням впливу всіх розбавляючих потенційних звичайних акцій.
32. Мета обчислення розбавленого прибутку на акцію узгоджується з метою обчислення базисного прибутку на акцію і полягає в оцінці частки кожної звичайної акції в результатах діяльності суб'єкта господарювання з одночасним впливом на всі розбавляючі потенційні звичайні акції в обігу протягом періоду. В результаті:
- прибутки або збитки, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, збільшуються на суму дивідендів після оподаткування та відсотків, визнаних у періоді щодо розбавляючих потенційних звичайних акцій, та коригується на суму будь-яких інших змін у доході або витратах, які були б результатом конвертації розбавляючих потенційних звичайних акцій; та
 - середньозважена кількість звичайних акцій в обігу збільшується на середньозважену кількість додаткових звичайних акцій, які перебували б в обігу, якби відбулась конвертація всіх розбавляючих потенційних звичайних акцій.

Прибуток

33. З метою обчислення розбавленого прибутку на акцію суб'єкт господарювання повинен коригувати прибуток чи збиток, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, обчислені відповідно до параграфа 12, на вплив після оподаткування:
- будь-яких дивідендів чи інших статей, пов'язаних з розбавляючими потенційними звичайними акціями, що були вираховані при

визначенні прибутку або збитку, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, обчислених відповідно до параграфа 12;

- б) будь-яких визнаних у певному періоді відсотків на розбавляючі потенційні звичайні акції; та
 - в) будь-яких інших змін у доході або витратах, які були б результатом конвертації розбавляючих потенційних звичайних акцій.
34. Після того, як потенційні звичайні акції конвертуються у звичайні акції, статті, визначені в параграфі 33 а)-в), більше понесеними не будуть. Замість цього нові звичайні акції надаватимуть право брати участь у прибутку чи збитку, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства. Отже, прибуток чи збиток, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, обчислений відповідно до параграфа 12, коригується за статтями, визначеними у параграфі 33 а)-в), та будь-якими пов'язаними з ними податками. До складу витрат, пов'язаних з потенційними звичайними акціями, входять витрати на проведення операцій та знижки, які обліковуються за методом ефективного відсотка (див. МСБО 39 „Фінансові інструменти: визнання та оцінка”, переглянутий у 2003 р.).
35. Конвертація потенційних звичайних акцій може спричинити подальші зміни в доходах або витратах. Наприклад, зменшення витрат на відсотки, пов'язані з потенційними звичайними акціями, та остаточне збільшення прибутку або зменшення збитку може спричинити збільшення у витратах, які відносяться до недискреційної програми розподілу прибутку серед працівників. З метою обчислення розбавленого прибутку на акцію прибуток або збиток, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, коригується на будь-які подальші зміни в доході або витратах.

Акції

36. З метою обчислення розбавленого прибутку на акцію кількість звичайних акцій повинна бути середньозваженою кількістю звичайних акцій, обчисленою відповідно до параграфів 19 та 26, плюс середньозважена кількість звичайних акцій, які були б випущені після конвертації всіх розбавляючих потенційних звичайних акцій у звичайні акції. Слід вважати, що розбавляючі потенційні звичайні акції були конвертовані у звичайні акції на початок періоду або (якщо пізніше) на дату випуску потенційних звичайних акцій.
37. Розбавляючі потенційні звичайні акції слід розглядати окремо в кожному з поданих періодів. Кількість розбавляючих потенційних звичайних акцій, включених за період від початку року на певну дату, не повинна бути середньозваженою кількістю розбавляючих потенційних звичайних акцій, які включаються до обчислення в кожному з проміжних періодів.
38. Потенційні звичайні акції слід обчислювати на зваженій основі за той період, протягом якого вони перебувають в обігу. Потенційні звичайні акції, які

протягом певного періоду анулюються або ж термін дії яких спливає, включаються до обчислення розбавленого прибутку на акцію тільки за ту частину періоду, протягом якої вони перебували в обігу. Потенційні звичайні акції, які конвертуються у звичайні акції протягом певного періоду, включаються до обчислення розбавленого прибутку на акцію за відрізок від початку цього періоду до дати конвертації; після дати конвертації звичайні акції, які є її результатом, включаються як до базисного, так і до розбавленого прибутку на акцію.

39. Кількість звичайних акцій, які можуть бути випущені після конвертації розбавляючих потенційних звичайних акцій, визначається умовами потенційних звичайних акцій. Якщо існує більше однієї основи конвертації, тоді обчислення базується на припущенні про застосування найбільш вигідної ставки конвертації або ціни виконання з погляду утримувача потенційних звичайних акцій.
40. Дочірнє, спільне або асоційоване підприємство можуть випускати (для інших учасників, ніж материнське підприємство, контролюючий учасник або інвестор) потенційні звичайні акції, які конвертуються у звичайні акції дочірнього, спільного чи асоційованого підприємства або у звичайні акції материнського підприємства, контролюючого учасника чи інвестора (тобто, суб'єкта господарювання, що звітує). Якщо ці потенційні звичайні акції дочірнього, асоційованого чи спільного підприємства мають розбавляючий вплив на консолідований базисний прибуток на акцію суб'єкта господарювання, що звітує, то вони включаються в обчислення розбавленого прибутку на акції.

Розбавляючі потенційні звичайні акції

41. **Потенційні звичайні акції слід вважати розбавляючими тоді і лише тоді, коли їхня конвертація у звичайні акції зменшить прибуток на акцію або збільшить збиток на акцію від діяльності, що триває.**

на акцію від подальшої діяльності.

42. Суб'єкт господарювання застосовує прибуток або збиток від діяльності, що триває, який відноситься до материнського підприємства, як „контрольне число”, яке використовується для визначення, чи є потенційні звичайні акції розбавляючими, чи антирозбавляючими. Прибуток або збиток від діяльності, що триває, який відноситься до материнського підприємства, коригується відповідно до параграфа 12 і не включає статті, пов'язані з припиненням діяльності.
43. Потенційні звичайні акції є антирозбавляючими, якщо їхня конвертація у звичайні акції збільшить прибуток на акцію або зменшить збиток на акцію від діяльності, що триває. Вплив конвертації, виконання або іншого випуску потенційних звичайних акцій, які могли б мати антирозбавляючий вплив на прибуток на акцію при обчисленні розбавленого прибутку на акцію, до уваги не береться.

44. При вирішенні того, чи є потенційні звичайні акції розбавляючими, чи антирозбавляючими, кожен випуск або серія потенційних звичайних акцій розглядаються окремо, а не в сукупності. Послідовність розгляду потенційних звичайних акцій може впливати на те, чи є вони розбавляючими, чи ні. Отже, щоб збільшити до максимуму розбавлення базисного прибутку на акцію, кожен випуск або серія потенційних звичайних акцій розглядається у послідовності від найбільш розбавляючих до найменш розбавляючих, тобто розбавляючі потенційні звичайні акції з найнижчим „прибутком на додаткову акцію” включаються в обчислення розбавленого прибутку на акцію раніше від акцій з вищим прибутком. Опціони та варанти, як правило, включаються першими, оскільки вони не впливають на чисельник зазначеного обчислення.

Опціони, варанти та їхні еквіваленти

45. З метою обчислення розбавленого прибутку на акцію суб'єкт господарювання повинен припустити виконання розбавляючих опціонів та варантів цього суб'єкта господарювання. Припущену суму надходжень від цих інструментів слід розглядати як таку, що була отримана від випуску звичайних акцій за середньою ринковою вартістю звичайних акцій у цьому періоді. Різницю між кількістю випущених звичайних акцій та кількістю звичайних акцій, які були б випущені за середньою ринковою вартістю протягом періоду, слід розглядати як випуск звичайних акцій без відшкодування.
46. Опціони та варанти є розбавляючими, якщо вони ведуть до випуску звичайних акцій за вартістю, нижчою від середньої ринкової вартості звичайних акцій у цьому періоді. Сума розбавлення – це середня ринкова вартість протягом цього періоду мінус ціна випуску. Отже, для обчислення розбавленого прибутку на акцію, потенційні звичайні акції слід розглядати як такі, що складаються:
- а) з контракту на випуск певної кількості звичайних акцій за їхньою середньою ринковою вартістю протягом періоду. Робиться припущення, що звичайні акції, які повинні бути випущеними таким чином, оцінюються за справедливою ціною, і що вони не є ні розбавляючими, ні антирозбавляючими. Їх не беруть до уваги при обчисленні розбавленого прибутку на акцію;
 - б) з контракту на випуск звичайних акцій, що залишилися без компенсації. Такі звичайні акції не генерують надходжень і не впливають на прибуток чи збиток, які відносяться до звичайних акцій в обігу. Отже, такі акції є розбавляючими та додаються до кількості звичайних акцій в обігу при обчисленні розбавленого прибутку на акцію.
47. Опціони та варанти є розбавляючими, лише якщо середня ринкова ціна звичайних акцій протягом періоду перевищує ціну виконання опціону чи варанту (тобто вони мають „грошове наповнення”). Прибуток на акцію, відображений у звітах попередніх періодів, не підлягає ретроспективному коригуванню для відображення змін у вартості звичайних акцій.

- 47А. Для опціонів на акції та інших угод, виплати за якими здійснюються на основі акцій і до яких застосовується МСФЗ 2 „Платіж на основі акцій”, вартість випуску, про яку йдеться у параграфі 46, та ціна виконання опціону, про яку йдеться у параграфі 47, включатимуть справедливу вартість будь-яких товарів чи послуг, які в майбутньому мають бути надані суб’єктові господарювання згідно з умовами опціону на акції чи іншої угоди, виплата за якою здійснюється на основі акцій.
48. Опціони на акції для працівників з визначеними умовами, або з умовами, які можуть бути визначені, а також негарантовані звичайні акції при обчисленні розбавленого прибутку на акцію відображаються як опціони, навіть якщо вони залежать від набуття прав на акції. Вони відображаються як акції в обігу на дату надання. Опціони на акції для працівників, надання яких залежить від результатів діяльності, розглядаються як акції, випуск яких залежить від непередбачених подій, оскільки їх випуск зумовлюється виконанням певних визначених умов, а не тільки визначеним відрізком часу.

Інструменти, які можна конвертувати

49. Розбавляючий вплив інструментів, які можна конвертувати, слід відображати у розбавленому прибутку на акцію відповідно до параграфів 33 та 36.
50. Привілейовані акції, які можна конвертувати, є антирозбавляючими, якщо сума дивідендів за такими акціями, оголошена чи акумульована за поточний період на звичайні акції, які можна отримати в результаті конвертації, перевищує базисний прибуток на акцію. Подібним чином, заборгованість, яку можна конвертувати, є антирозбавляючою, якщо її частка (за вирахуванням податків та інших нарахувань на доходи і витрати), що припадає на одну звичайну акцію, яку можна отримати в результаті конвертації, перевищує базисний прибуток на акцію.
51. Викуп або вимушена конвертація привілейованих акцій, які можуть бути конвертовані, може впливати тільки на частку привілейованих акцій, які можуть бути конвертовані, що раніше перебували в обігу. В таких випадках будь-яке перевищення відшкодування, про яке йдеться у параграфі 17, відноситься до тих акцій, які підлягають викупу чи конвертації для визначення характеру привілейованих акцій, що залишаються в обігу, а саме – чи є вони розбавляючими. Викуплені або конвертовані акції розглядаються окремо від тих акцій, які не були викуплені чи конвертовані.

Акції, випуск яких залежить від непередбачених подій

52. Як і при обчисленні базисного прибутку на акцію, звичайні акції, випуск яких залежить від наявності певних подій, вважаються перебуваючими в обігу та включаються в обчислення розбавленого прибутку на акцію, якщо умови було виконано (події відбулися). Акції, що випускаються залежно від непередбачених подій, слід включати станом на початок періоду (або станом на дату угоди про акції, що випускаються залежно від непередбачених подій, якщо вона є пізнішою). Якщо умови не було виконано, кількість акцій, що

- випускаються залежно від непередбачених подій, яка включається до обчислення розбавленого прибутку на акції, базується на кількості акцій, які були б випущені, якби кінець звітнього періоду збігався з кінцем періоду непередбаченої події. Перерахунок не дозволяється, якщо умови не було виконано, коли закінчився період непередбаченої події.
53. Якщо умовою для непередбаченого випуску акцій є отримання або забезпечення визначеної суми прибутку за період, і якщо ця сума була досягнута в кінці звітнього періоду, але її належить утримувати протягом додаткового періоду, який виходить за часові рамки звітнього періоду, тоді додаткові звичайні акції відображаються як акції в обігу, якщо при обчисленні розбавленого прибутку на акцію їх вплив є розбавляючим. У цьому випадку обчислення розбавленого прибутку на акцію базується на кількості звичайних акцій, які були б випущені, якби сума прибутку в кінці звітнього періоду дорівнювала б сумі прибутку в кінці періоду, визначеного для непередбачених подій. Оскільки в майбутньому періоді прибуток може змінитися, обчислення базисного прибутку не включає такі звичайні акції, випуск яких залежить від непередбачених подій, до закінчення періоду, визначеного для непередбачених подій, оскільки були виконані не всі необхідні умови.
54. Кількість звичайних акцій, що їх би випустили залежно від наявності певних подій, може залежати від майбутньої ринкової вартості звичайних акцій. У цьому випадку, якщо вплив є розбавляючим, обчислення розбавленого прибутку на акцію базується на кількості звичайних акцій, що їх би випустили, якби розмір ринкової вартості в кінці звітнього періоду дорівнював би ринковій вартості в кінці періоду, визначеного для непередбачених подій. Якщо ж ця умова базується на середній ринковій вартості за період, який виходить за межі часових рамок звітнього періоду, то слід використовувати середню вартість за той період, що вже минув. Оскільки в майбутньому ринкова вартість може змінитися, обчислення базисного прибутку на акцію не включає такі звичайні акції, випуск яких залежить від таких непередбачених подій, до закінчення періоду, визначеного для непередбачених подій, оскільки були виконані не всі необхідні умови.
55. Кількість звичайних акцій, випуск яких залежить від наявності певних подій, може залежати від майбутнього прибутку та майбутньої вартості цих звичайних акцій. У таких випадках кількість звичайних акцій, що включається до обчислення розбавленого прибутку на акцію, базується на обох умовах (тобто, визначається отриманим на певну дату прибутком і поточною ринковою вартістю в кінці звітнього періоду). Звичайні акції, випуск яких залежить від наявності певних подій, не включаються до обчислення розбавленого прибутку на акцію, якщо не виконані обидві умови.
56. В інших випадках кількість звичайних акцій, випуск яких залежить від наявності певних подій, визначається іншими умовами, ніж прибутки або ринкова вартість (наприклад, відкриттям зазначеної кількості роздрібних магазинів). У таких випадках, якщо виходити з припущення, що поточний статус цієї умови

залишається незмінним до кінця періоду, визначеного для непередбачених подій, звичайні акції, випуск яких залежить від наявності певних подій, включаються до обчислення розбавленого прибутку на акції відповідно до статусу умови станом на кінець звітного періоду.

57. Потенційні звичайні акції, випуск яких залежить від наявності певних подій (інші ніж ті, що визначені в угоді про випуск акцій залежно від певних подій, зокрема, інструменти, які можна конвертувати, випуск яких залежить від непередбачених подій), включаються до обчислення розбавленого прибутку на акцію у такий спосіб:
- а) суб'єкт господарювання визначає доречність припущення про можливість випуску потенційних звичайних акцій на основі визначених для їх випуску умов відповідно до положень стосовно звичайних акцій, випуск яких залежить від непередбачених подій, наведених у параграфах 52-56; та
 - б) якщо ці потенційні звичайні акції слід відображати у розбавленому прибутку на акцію, то суб'єкт господарювання визначає їх вплив на обчислення розбавленого прибутку на акцію, дотримуючись положень стосовно опціонів і варантів, наведених у параграфах 45-48, положень щодо інструментів, які можна конвертувати, наведених у параграфах 49-51, положень щодо контрактів, оплата за якими може здійснюватися звичайними акціями або грошовими коштами, відповідно до параграфів 58-61, та інших відповідних положень.

Однак для обчислення розбавленого прибутку на акцію припущення щодо виконання або конвертації не допускається, якщо зроблено припущення стосовно виконання або конвертації подібних потенційних звичайних акцій в обігу, випуск яких залежить від непередбачених подій.

Контракти, розрахунки за якими можуть здійснюватися звичайними акціями або грошовими коштами

58. **Якщо суб'єкт господарювання уклав контракт, оплата за яким може бути здійснена звичайними акціями або грошовими коштами за вибором цього суб'єкта господарювання, останній повинен виходити з припущення, що оплата за цим контрактом здійснюватиметься звичайними акціями, а потенційні звичайні акції, які з'являться в результаті такого розрахунку, будуть включені (в разі розбавляючого впливу) до розбавленого прибутку на акцію.**
59. Якщо такий контракт відображається в обліку як актив чи зобов'язання або містить елемент власного капіталу та елемент зобов'язання, то суб'єкт господарювання повинен коригувати чисельник відповідно до будь-яких змін в прибутку чи збитку, які б виникли протягом періоду, якщо цей контракт був би повністю класифікований як інструмент власного капіталу. Це коригування є подібним до коригувань, що їх вимагають положення параграфу 33.
60. **Для контрактів, оплата за якими може бути здійснена звичайними акціями або грошовими коштами за вибором утримувача опціону, при обчисленні**

розбавленого прибутку на акцію слід застосовувати більш розбавляючий вплив з цих двох видів оплати – грошовими коштами або акціями.

61. Прикладом контракту, оплата за яким може бути здійснена звичайними акціями або грошовими коштами, є борговий інструмент, який на момент погашення забезпечує суб'єктові господарювання необмежене право погасити основну суму боргу грошовими коштами або ж його власними звичайними акціями. Іншим прикладом може бути продаж опціону „пут”, який надає його утримувачам право вибору форми розрахунку між звичайними акціями і грошовими коштами.

Придбані опціони

62. Такі контракти, як придбані опціони „пут” і придбані опціони „кол” (тобто утримувані суб'єктом господарювання опціони на свої власні звичайні акції) не включаються до обчислення розбавленого прибутку на акції, оскільки їх включення призведе до антирозбавляючого впливу. Опціон „пут” підлягатиме виконанню, тільки якщо ціна виконання буде вищою від ринкової вартості, а опціон „кол” може бути здійсненим, якщо ціна його виконання нижча від ринкової вартості.

Продані опціони „пут”

63. Контракти, які вимагають від суб'єкта господарювання здійснювати зворотній викуп власних акцій (такі, як продані опціони „пут” та контракти з придбання на строк), відображаються в обчисленні розбавленого прибутку на акцію, якщо їх вплив є розбавляючим. Якщо ці контракти протягом періоду мають грошове наповнення (тобто ціна виконання або оплати вища від середньої ринкової вартості за цей період), то потенційний розбавляючий вплив на прибуток на акцію слід обчислювати:
- а) за припущення, що на початку періоду буде випущена така кількість звичайних акцій (за ціною, яка є середньою ринковою ціною протягом цього періоду), яка є достатньою для забезпечення надходжень, необхідних для виконання умов цього контракту;
 - б) за припущення, що надходження, отримані від випуску акцій, спрямовуватимуться на виконання умов цього контракту (тобто на зворотній викуп звичайних акцій); та
 - в) додаткова кількість звичайних акцій (різниця між кількістю звичайних акцій, випущених за припущенням, і кількістю звичайних акцій, отриманих у результаті виконання умов цього контракту) включатиметься до обчислення розбавленого прибутку на акцію.

РЕТРОСПЕКТИВНЕ КОРИГУВАННЯ

64. Якщо кількість звичайних чи потенційних акцій в обігу збільшується внаслідок капіталізації бонусної емісії чи дроблення акцій або ж

зменшується в результаті зворотного дроблення акцій, то обчислення базисного і розбавленого прибутку на акцію для всіх відображених періодів підлягає ретроспективному коригуванню. Якщо ці зміни відбуваються після звітнього періоду, але до затвердження фінансових звітів до випуску, обчислення прибутку на акцію для цих і для будь-яких поданих фінансових звітів за попередні періоди має базуватися на новій кількості акцій. Слід розкривати той факт, що це обчислення прибутку на акцію відображає зміну в кількості акцій. Крім того, базисний і розбавлений прибуток на акцію для всіх відображених періодів підлягає коригуванню для врахування впливу помилок та коригувань, які є результатом змін в облікових політиках і відображені в обліку ретроспективно.

65. Суб'єкт господарювання не перераховує розбавлений прибуток на акцію за будь-який попередній відображений у звіті період на зміни в припущеннях, застосованих при обчисленні прибутку на акцію або для конвертації потенційних звичайних акцій у звичайні акції.

ПОДАННЯ

66. Суб'єктові господарювання слід подавати базисний та розбавлений прибуток на акцію безпосередньо у звіті про сукупні прибутки та збитки за прибутком чи збитком від діяльності, що триває, який відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства у певному періоді для кожного класу звичайних акцій, що надають різні права на частку в прибутку певного періоду. Суб'єктові господарювання слід розкривати суми базисного та розбавленого прибутку на акції з однаковим рівнем деталізації за всі відображені періоди.
67. Прибуток на акцію слід подавати за кожний період, який відображається у звіті про прибутки та збитки. Якщо розбавлений прибуток на акцію подається щонайменше за один період, його слід подавати за результатами всіх відображених у звітності періодів, навіть якщо він дорівнює базисному прибутку на акцію. Якщо базисний і розбавлений прибуток на акцію однакові, їхнє подвійне відображення можна навести в одній статті звіту про сукупні прибутки та збитки.
68. Суб'єктові господарювання, який відображає у звіті припинення діяльності, слід подавати базисні і розбавлені суми, що припадають на акцію внаслідок припинення діяльності, в звіті про сукупні прибутки та збитки або в примітках до фінансових звітів.
- 68A. Якщо суб'єкт господарювання подає компоненти прибутку чи збитку в окремому звіті про прибутки та збитки, як визначено в параграфі 81 МСБО 1 (переглянутий у 2007 р.), йому слід подавати базисні і розбавлені суми, що припадають на акцію внаслідок припинення діяльності, згідно з вимогами параграфа 68, в окремому звіті або в примітках до фінансових звітів.
69. Суб'єктові господарювання слід подавати базисний та розбавлений прибуток на акцію, навіть якщо розкриті суми є негативними (тобто є збиток на акцію).

РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

70. Суб'єктові господарювання слід розкривати:

- а) суми, використані як чисельники при обчисленні базисного та розбавленого прибутку на акцію, а також узгодження цих сум з сумами прибутку або збитку, які відносяться до материнського підприємства у певному періоді. Зазначене узгодження має окремо включати вплив кожного класу інструментів, що впливає на прибуток на акцію;
- б) середньозважену кількість звичайних акцій, використану як знаменник при обчисленні базисного та розбавленого прибутку на акцію, а також узгодження цих знаменників один з одним. Зазначене узгодження має окремо включати вплив кожного класу інструментів, що впливає на прибуток на акцію;
- в) інструменти (в тому числі акції, випуск яких залежить від наявності певних подій), які потенційно можуть розбавити базисний прибуток на акцію в майбутньому, але не були включені в обчислення розбавленого прибутку на акцію через їх антирозбавляючий вплив у відображеному періоді (періодах);
- г) опис операцій зі звичайними акціями або з потенційними звичайними акціями, за винятком тих операцій, які відображаються в обліку згідно з параграфом 64, які відбуваються після дати балансу і які могли б суттєво змінити кількість звичайних або потенційних звичайних акцій в обігу на кінець періоду, якби ці операції відбулися б до закінчення звітного періоду.

71. Приклади операцій, зазначених у параграфі 70 г) охоплюють:

- а) випуск акцій за грошові кошти;
- б) випуск акцій, надходження від яких спрямовуються на погашення боргу або привілейованих акцій, які перебувають в обігу на кінець звітного періоду;
- в) викуп звичайних акцій, які перебувають в обігу;
- г) конвертацію у звичайні акції або виконання потенційних звичайних акцій в обігу на кінець звітного періоду;
- г) випуск опціонів, варантів або інструментів, що можуть бути конвертовані, та
- д) виконання умов, результатом яких буде випуск акцій, який залежить від наявності певних подій.

Суми прибутку на акцію за цими операціями, які відбуваються після звітного періоду, не підлягають коригуванню, оскільки ці операції не впливають на суму капіталу, яка використовується для визначення прибутку чи збитку за період.

72. Фінансові інструменти та інші контракти, які створюють потенційні звичайні акції, можуть включати умови, що впливають на оцінку базисного та

розбавленого прибутку на акцію. Ці умови можуть визначати, чи є потенційні звичайні акції розбавляючими, і якщо так, то впливати на середньозважену кількість акцій в обігу та на будь-які подальші коригування прибутку, який відноситься до утримувачів звичайних акцій. Цей Стандарт заохочує розкриття умов таких фінансових інструментів, якщо цього не вимагають інші стандарти (див. МСБО 32 „Фінансові інструменти: розкриття”).

73. Якщо суб'єкт господарювання розкриває додатково до базисного та розбавленого прибутку на акцію ще й суми на акцію, застосовуючи включений до звітності компонент звіту про сукупні прибутки та збитки, що відрізняється від компонента, що його вимагає цей Стандарт, такі суми слід обчислювати, застосовуючи середньозважену кількість звичайних акцій, визначену відповідно до цього Стандарту. Суми базисного та розбавленого прибутку на акцію, пов'язані з цим компонентом, слід розкривати з однаковим рівнем деталізації і подавати у примітках до фінансових звітів. Суб'єкт господарювання повинен зазначити основу, на якій він визначає чисельник (чисельники), і вказувати, що суми прибутку на акцію наведені до або після оподаткування. Якщо застосовується компонент звіту про сукупні прибутки та збитки, який не включено до звіту про сукупні прибутки та збитки окремою статтею, то слід подати узгодження застосованого компонента та статті, що наведена у звіті про сукупні прибутки та збитки.
- 73А Параграф 73 застосовується також до суб'єкта господарювання, який розкриває додатково до базисного та розбавленого прибутку на акцію ще й суми на акцію, застосовуючи включений до звітності компонент окремого звіту про прибутки та збитки (як зазначено в параграфі 81 МСБО 1 (переглянутого в 2007 р.)), окрім звіту, передбаченого цим Стандартом.

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ

74. Суб'єкти господарювання повинні застосовувати цей МСБО до річних періодів, що починаються з 1 січня 2005 р. або пізніше. Застосування до цієї дати заохочується. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт до періоду, що починається до 1 січня 2005 р., йому слід розкривати цей факт.
- 74А Внаслідок опублікування МСБО 1 (переглянутий у 2007 р.) внесено зміни в термінологію усіх МСФЗ. Крім того додано параграфи 4А, 67А, 68А та 73А. суб'єктові господарювання слід застосовувати ці зміни до річних періодів, які починаються з 1 січня 2009 року, або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 1 (переглянутий у 2007 р.) до періоду, який почався раніше, згадані зміни слід застосовувати до цього періоду, який почався раніше.

ВИЛУЧЕННЯ ІНШИХ СТАНДАРТІВ

75. Цей Стандарт заміняє МСБО 33 „Прибуток на акцію” (виданий в 1997 р.).
76. Цей Стандарт заміняє ПКТ-24 „Прибуток на акцію: фінансові інструменти та інші контракти, розрахунки за якими можуть здійснюватися акціями”.

Додаток А. Керівництво із застосування

Цей додаток є невід'ємною частиною Стандарту.

Прибуток чи збиток, який відноситься до материнського підприємства

- A1. Під час обчислення прибутку на акцію на основі консолідованих фінансових звітів, прибутком чи збитком, який відноситься до материнського підприємства, є прибуток чи збиток консолідованого суб'єкта після коригування відповідно до частки меншості.

Випуск прав на акції

- A2. Випуск звичайних акцій на час здійснення прав або конвертування потенційних звичайних акцій, звичайно, не спричиняє виникнення бонусного елемента, оскільки потенційні звичайні акції, як правило, випускають за повну вартість, що веде до пропорційної зміни в наявних ресурсах суб'єкта господарювання. При випуску прав на акції ціна здійснення прав часто менша від справедливої вартості акцій. Отже, як зазначено у параграфі 27 б), такий випуск прав на акції включає бонусний елемент. Якщо випуск прав на акції пропонується існуючим акціонерам, кількість звичайних акцій, яку слід застосовувати для обчислення базисного і розбавленого прибутку на акцію за всі періоди до випуску прав на акції, є кількістю звичайних акцій, що перебувають в обігу до цього випуску, помноженою на такий коефіцієнт:

Справедлива вартість однієї акції безпосередньо до здійснення прав на акції

Справедлива вартість однієї акції, яка теоретично виключає право на придбання нових акцій, призначених для існуючих акціонерів

Справедлива вартість однієї акції, яка теоретично виключає право на придбання нових акцій, призначених для існуючих акціонерів, обчислюється шляхом складання сукупної справедливої вартості акцій безпосередньо до здійснення прав на акції і надходжень від здійснення прав на акції та ділення на кількість акцій в обігу після здійснення прав на акції. Якщо самі права на акції призначені для продажу та купівлі окремо від акцій до дати здійснення прав, то справедлива вартість для цього обчислення встановлюється за сумою при закритті на останній день відкритої купівлі або продажу акцій разом з правами на акції.

Контрольне число

- A3. Для ілюстрації застосування поняття контрольного числа, про яке йдеться у параграфах 42 і 43, припустімо, що суб'єкт господарювання отримує прибуток від діяльності, що триває, який відноситься до материнського підприємства, розміром 4800 ВО*, збиток від припинення діяльності, який відноситься до материнського підприємства, розміром 7200 ВО, збиток, що відноситься до материнського підприємства, розміром 2400 ВО, і має 2000 звичайних акцій та

* В цьому керівництві грошові суми деноміновані у „валютних одиницях (ВО)”.

400 потенційних звичайних акцій, які перебувають в обігу. Базисний прибуток на акцію цього суб'єкта господарювання становить 2,40 ВО для діяльності, що триває, 3,60 ВО для діяльності, що припиняється, і 1,20 ВО для збитку. 400 потенційних звичайних акцій включені до обчислення розбавленого прибутку на акцію, оскільки прибуток розміром 2,00 ВО на акцію від діяльності, що триває, має розбавляючий вплив, якщо припустити, що ці 400 потенційних звичайних акцій не вплинуть ні на прибуток, ні на збиток. Оскільки прибуток від діяльності, що триває, який відноситься до материнського підприємства, є контрольним числом, то до обчислення інших сум прибутку на акцію суб'єкта господарювання також включає ці 400 потенційних звичайних акцій, навіть якщо отримані в результаті суми прибутку на акцію мають антирозбавляючий вплив на зіставні суми базисного прибутку на акцію, тобто збиток на акцію є меншим [3,00 ВО на акцію за збитком від припинення діяльності і 1,00 ВО на акцію за збитком].

Середня ринкова вартість звичайних акцій

- A4. Для обчислення розбавленого прибутку на акцію середня ринкова ціна звичайних акцій, які, за припущенням, будуть випущені, розраховується на основі середньої ринкової ціни звичайних акцій протягом періоду. Теоретично, кожна ринкова операція зі звичайними акціями суб'єкта господарювання може включатися до визначення середньої ринкової вартості. Однак на практиці достатнім, як правило, є простий середній показник цін за тиждень або за місяць.
- A5. Загалом, для обчислення середньої ринкової вартості належною є ринкова вартість на кінець періоду. Проте, якщо спостерігається значне коливання цін, репрезентативнішим буде показник середньої високої і середньої низької ціни. Метод, який застосовується для обчислення середньої ринкової вартості, звичайно використовують на послідовній основі, якщо тільки він не перестає бути репрезентативним через зміну в умовах. Наприклад, суб'єкт господарювання, який для обчислення середньої ринкової вартості застосовує ринкову вартість на кінець періоду протягом кількох років відносно стабільних цін, може змінити цей підхід і перейти до використання показника середньої високої ринкової ціни на кінець періоду і середньої низької ціни, якщо починається значне коливання цін і ринкова вартість на кінець періоду більше не являє собою репрезентативну середню вартість.

Опціони, варанти та їхні еквіваленти

- A6. Опціони або варанти на придбання інструментів, що можуть бути конвертовані у будь-який момент, коли середня вартість як інструментів, що можуть бути конвертовані, так і звичайних акцій, які можуть бути отримані в результаті конвертації, є вищою від ціни виконання опціонів чи варіантів. Однак припущення про виконання не допускається за відсутності одночасного припущення щодо конвертації або щодо подібних інструментів, що можуть бути конвертовані за їх наявності.

- A7. Опціони або варанти можуть дозволяти або вимагати випуск боргу чи інших інструментів суб'єкта господарювання (або його материнського чи дочірнього підприємства) як форми часткової чи повної оплати вартості виконання. При обчисленні розбавленого прибутку на акцію такі опціони або варанти мають розбавляючий вплив, якщо а) середня ринкова вартість пов'язаних з ним звичайних акцій перевищує ціну виконання або б) ціна продажу інструмента, який може бути запропонований згідно з угодою про опціон чи варант, а також надана в результаті знижка встановлюють фактичну ціну виконання на рівні, який є нижчим від ринкової вартості звичайних акцій, які можна отримати після виконання. При обчисленні розбавленого прибутку на акцію для таких опціонів або варантів робиться припущення про їх виконання, а для боргу чи інших інструментів робиться припущення про їх пропозицію. Якщо утримувач опціону або варанту одержує більші переваги від пропозиції грошових коштів, а контракт дозволяє пропонувати грошові кошти, то робиться припущення про пропозицію грошових коштів. Відсоток (за вирахуванням податку) за будь-яким запропонованим боргом, щодо якого робиться припущення стосовно пропозиції, додається знову як коригування чисельника.
- A8. Подібний підхід застосовується для привілейованих акцій, які мають подібні умови, або до інших інструментів, що мають опціон конвертування, який дозволяє інвесторові сплачувати грошові кошти за більш вигідний курс конвертації.
- A9. Умови, що лежать в основі певних опціонів або варантів, можуть вимагати спрямування надходжень, отриманих від виконання цих інструментів, на погашення боргу чи інших інструментів суб'єкта господарювання (або його материнського чи дочірнього підприємства). При обчисленні розбавленого прибутку на акцію для таких опціонів або варантів робиться припущення про їх виконання, а для надходжень за ними – припущення про спрямування скоріше на придбання боргу за його середньою ринковою вартістю, аніж на придбання звичайних акцій. Однак сума надходжень, отриманих від виконання (щодо якого було зроблене припущення), яка перевищує суму, спрямовану, за припущенням, на придбання боргу, приймається до уваги при обчисленні розбавленого прибутку на акцію (тобто, за припущенням, спрямовується на зворотній викуп звичайних акцій). Відсоток (за вирахуванням податку) за будь-яким боргом, щодо якого робиться припущення про викуп / погашення, додається знову як коригування чисельника.

Продані опціони „пут”

- A10. Для ілюстрації застосування параграфа 63, припустімо, що суб'єкт господарювання має в обігу 120 проданих опціонів „пут” на звичайні акції з ціною виконання 35 ВО. Середня ринкова вартість його звичайних акцій за цей період становить 28 ВО. При обчисленні розбавленого прибутку на акцію цей суб'єкт господарювання робить припущення, що на початку періоду він випустив 150 акцій за ціною 28 ВО за акцію для погашення свого зобов'язання у сумі 4200 ВО. Різниця між 150 випущеними звичайними акціями і 120

звичайними акціями, отриманими від виконання опціону „пут” (30 додаткових звичайних акцій), додається до знаменника при обчисленні розбавленого прибутку на акцію.

Інструменти дочірніх, спільних та асоційованих підприємств

- A11. Потенційні звичайні акції дочірнього підприємства, спільного чи асоційованого підприємства, які можуть бути конвертовані у звичайні акції дочірнього підприємства, спільного чи асоційованого підприємства, або у звичайні акції материнського підприємства, контролюючого учасника або інвестора (суб'єкта господарювання, що звітує), включаються до обчислення розбавленого прибутку на акцію так:
- a) інструменти, випущені дочірнім, спільним або асоційованим підприємством, які дозволяють їхнім власникам отримати звичайні акції дочірнього, спільного або асоційованого підприємства, включаються до даних для обчислення розбавленого прибутку на акцію цього дочірнього, спільного або асоційованого підприємства. Далі цей прибуток на акцію включається до обчислення прибутку на акцію відповідного суб'єкта господарювання, що звітує, на основі тих інструментів дочірнього, спільного або асоційованого підприємства, які перебувають у володінні цього відповідного суб'єкта господарювання, що звітує;
 - б) інструменти дочірнього, спільного або асоційованого підприємства, які можуть бути конвертовані у звичайні акції суб'єкта господарювання, що звітує, при обчисленні розбавленого прибутку на акцію розглядаються разом з потенційними звичайними акціями цього суб'єкта господарювання, що звітує. Подібним чином, опціони або варанти, що їх випускають дочірні, спільні або асоційовані підприємства для придбання звичайних акцій суб'єкта господарювання, що звітує, при обчисленні консолідованого розбавленого прибутку на акцію розглядаються разом з потенційними звичайними акціями суб'єкта господарювання, що звітує.
- A12. Для визначення впливу прибутку на акцію за інструментами, які випускає суб'єкт господарювання, що звітує, і які можуть бути конвертовані у звичайні акції дочірнього, спільного або асоційованого підприємства, за припущенням, ці інструменти вважаються конвертованими, а чисельник (прибуток чи збиток, який відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства) належним чином коригується, відповідно до положень параграфа 33. Окрім цих коригувань, чисельник коригується відповідно до будь-яких змін у прибутку чи збитках, відображених у звітах суб'єкта господарювання, що звітує (як-то, дохід у вигляді дивідендів або дохід, визначений за методом участі у капіталі), які відносяться до збільшення кількості звичайних акцій дочірнього, спільного або асоційованого підприємства, які перебувають в обігу в результаті припущення щодо конвертації. Знаменник в обчисленні розбавленого прибутку на акцію залишається без змін, оскільки припущення щодо конвертації не призводить до зміни кількості звичайних акцій, що перебувають в обігу і належать суб'єктові господарювання, що звітує.

Інструменти участі у капіталі і звичайні акції двох класів

A13. Власний капітал деяких суб'єктів господарювання включає:

- а) інструменти, які залучаються до виплати дивідендів за звичайними акціями відповідно до попередньо визначеної формули (наприклад, у співвідношенні один до двох) інколи із зазначеним максимальним обмеженням участі (наприклад, у межах, які не перевищують визначеної суми на одну акцію);
- б) клас звичайних акцій з різним розміром ставки дивідендів для різних класів звичайних акцій, які не надають права першочерговості або переваги.

A14. З метою обчислення розбавленого прибутку на акцію робиться припущення щодо конвертації стосовно інструментів, визначених у параграфі A13, які підлягають конвертації у звичайні акції, якщо вплив цих акцій є розбавляючим. Для тих інструментів, які не підлягають конвертації у клас звичайних акцій, прибуток або збиток за період розподіляються на різні класи акцій і на залучені інструменти власного капіталу відповідно до визначених ними прав на дивіденди або інших прав на участь у нерозподіленому прибутку. Для обчислення базисного та розбавленого прибутку на акцію:

- а) прибуток чи збиток, який відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, коригується (прибуток зменшується, а збиток збільшується) на суму оголошених за певний період дивідендів для кожного класу акцій і на суму дивідендів, визначених у контракті (або частки облігацій, що беруть участь у розподілі), які підлягають виплаті за певний період (наприклад, невиплачені кумулятивні дивіденди);
- б) прибуток чи збиток, що залишається, розподіляється на звичайні акції і на інструменти власного капіталу, що беруть участь у розподілі тією мірою, якою кожен з цих інструментів бере участь у прибутках так, ніби ці прибутки або збитки за період були розподілені. Загальна сума прибутку або збитку, розподілена на кожен клас інструментів власного капіталу, визначається шляхом додавання суми, розподіленої за дивідендами, і суми, розподіленої за ознакою участі;
- в) загальна сума прибутку або збитку, розподілена на кожен клас інструментів власного капіталу, ділиться на кількість інструментів власного капіталу, які перебувають в обігу і на які розподіляється прибуток для визначення прибутку на акцію за цим інструментом.

З метою визначення розбавленого прибутку на акцію до числа звичайних акцій, які перебувають в обігу, включаються всі потенційні звичайні акції, що, за припущенням, мали бути випущені.

Частково оплачені акції

A15. Якщо звичайні акції випущені, але не повністю сплачені, то в обчисленні базисного прибутку на акцію їх розглядають як частку звичайної акції тією

мірою, якою вони надають право участі у дивідендах протягом певного періоду відносно повністю сплаченої звичайної акції.

- A16. При обчисленні розбавленого прибутку на акцію частково сплачені акції розглядаються як еквівалент варантів або опціонів тією мірою, якою вони не надають права участі у дивідендах протягом певного періоду. За припущенням, несплачений залишок відображає надходження, які спрямовуються на придбання звичайних акцій. Кількість акцій, які включаються до обчислення розбавленого прибутку на акцію, дорівнює різниці між кількістю акцій з підпискою і кількістю акцій, які, за припущенням, будуть придбані.