

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
 - (a) окремої або індивідуальної фінансової звітності 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 перебуває у процесі подання своєї фінансової звітності) до комісії з цінних паперів або до іншої регуляторної організації з метою випуску звичайних акцій на відкритому ринку; та
 - (b) консолідованої фінансової звітності групи, якщо:
 - (i) звичайні або потенційні звичайні акції її материнського підприємства продаються та купуються на відкритому ринку (на внутрішній чи закордонній фондовій біржі або на позабіржовому ринку, включаючи місцеві та регіональні ринки), або
 - (ii) її материнське підприємство подає (або знаходиться у процесі подання своєї фінансової звітності) до комісії з цінних паперів або до іншої регуляторної 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 і консолідовану, й окрему фінансову звітність, складену за МСФЗ 10 "Консолідована фінансова звітність" та МСБО 27 "Окрема фінансова звітність", відповідно, то розкриття інформації, що вимагається цим стандартом, слід подавати тільки на основі консолідованої інформації. Суб'єктам господарювання, які вирішують розкривати інформацію про прибуток на акцію на основі своєї окремої фінансової звітності, слід подавати таку інформацію про прибуток на акцію лише у своєму звіті про сукупні доходи. Суб'єкт господарювання не повинен подавати таку інформацію про прибуток на акцію у консолідованій фінансовій звітності.
- 4A Якщо суб'єкт господарювання подає статті прибутку або збитку в окремому звіті, як визначено в пункті 10A МСБО 1 "Подання фінансової звітності" (зміненого у 2011 р.), він подає інформацію про прибуток на акцію лише в цьому окремому звіті.

Визначення

- 5 Терміни, що використовуються 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 виконуються або що звичайні акції випускатимуться після виконання визначених умов.

Угода про випуск акцій, що залежить від певних умов – це угода про випуск акцій, який здійснюється при виконанні певних умов.

Звичайні акції, випуск яких залежить від певних умов – це звичайні акції, що випускаються для безплатного розміщення або реалізації за незначну грошову чи іншу компенсацію при виконанні певних умов, визначених в угоді про випуск акцій, що залежить від певних умов.

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” на звичайні акції – 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 одного класу дають однакові права на отримання дивідендів.
- 7 Приклади потенційних звичайних акцій:
 - (а) фінансові зобов'язання або інструменти 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 пункті 11 МСБО 32, якщо не зазначено інше. МСБО 32 містить визначення фінансового інструмента, фінансового активу, фінансового зобов'язання та інструмента власного капіталу та надає керівництво із застосування цих визначень. В МСФЗ 13 "Оцінка справедливої вартості" визначено справедливую вартість та викладено вимоги щодо застосування цього визначення.

Оцінка

Базисний прибуток на акцію

- 9 Суб'єкт господарювання повинен обчислювати суму базисного 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.
- 10 Базисний прибуток на акцію повинен обчислюватися за допомогою ділення прибутку або збитку, 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 кожну 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, які відносяться до материнського підприємства; та
 - (б) прибутку чи збитку, які відносяться 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 дивіденди 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).
- 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, після оподаткування; та
 - (б) сума необхідних дивідендів на кумулятивні привілейовані акції за певний період 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 або надбавка при первісному випуску за привілейованими акціями зі зростаючою ставкою амортизується за рахунок нерозподіленого прибутку з використанням методу ефективного відсотка і відображається як дивіденд на привілейовані акції для обчислення прибутку на акцію.
- 16 Вкуп привілейованих акцій може здійснюватися на основі конкурсу, взяти участь в якому суб'єкт господарювання пропонує власникам акцій. 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 іншого відшкодування, виплаченого 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 Для обчислення базисного прибутку на акцію кількість звичайних акцій – це середньозважена кількість звичайних акцій, які перебувають в обігу протягом певного періоду.
- 20 Використання середньозваженої кількості звичайних акцій, які перебувають в обігу протягом певного періоду, відображає той факт, що сума акціонерного капіталу могла змінитися протягом певного такого

внаслідок більшої або меншої кількості акцій в обігу на будь-який час. Середньозважена кількість звичайних акцій, які перебувають в обігу протягом певного періоду, – це кількість звичайних акцій в обігу на початок періоду, скоригована на кількість викуплених або випущених звичайних акцій протягом певного періоду, помножена 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:
- (а) звичайні акції, які випущено в обмін на грошові кошти, включаються, коли грошові кошти стають дебіторською заборгованістю;
 - (б) звичайні акції, які випущено як добровільне реінвестування дивідендів на звичайні або привілейовані акції, включаються на дату повторного інвестування дивідендів;
 - (в) звичайні акції, які випущено внаслідок конвертації боргового інструмента у звичайні акції, включаються з дати припинення нарахування відсотків;
 - (г) звичайні акції, які випущено замість відсотків або номіналу інших фінансових інструментів, включаються з дати припинення нарахування відсотків;
 - (г) звичайні акції, які випущено в обмін на погашення зобов'язання суб'єкта господарювання, включаються з дати погашення;
 - д) звичайні акції, які випущено як відшкодування за придбання активу, крім грошових коштів, включаються станом на дату визнання цього придбання;
 - (е) звичайні акції, які випущено за надання послуг суб'єктові господарювання, включаються на момент надання послуг.

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

- 22 Звичайні акції, випущені як частина відшкодування за придбання при об'єднанні бізнесу, включаються до середньозваженої кількості акцій станом на дату придбання, оскільки покупець включає до свого звіту про сукупні доходи 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 певних умов, 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 настання певних подій, оскільки така подія, як плин часу, не вважається непередбаченою. Звичайні акції, що перебувають в обігу і є такими, що можуть бути повернені у разі настання певних 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 звичайними акціями);
 - (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 звичайних 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 викуп 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:
- (а) прибуток або збиток, який відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, збільшується 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
 - (б) 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 пункту 12, на вплив після оподаткування:
- (а) 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 пункту 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 пункті 33 (а)-(в), більше не виникатимуть. 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 пункту 12, коригується за статтями, визначеними у пункті 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. МСФЗ 9).

- 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 участі працівників у прибутку. 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 пунктів 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 може випускати на користь сторін, інших, ніж материнське підприємство або інвестори, що здійснюють спільний контроль над об'єктом інвестування або мають суттєвий вплив на нього, потенційні звичайні акції, які конвертуються у звичайні акції дочірнього, спільного чи асоційованого підприємства або у звичайні акції материнського підприємства чи інвесторів, що здійснюють спільний контроль над об'єктом інвестування або мають суттєвий вплив на нього (тобто суб'єкта господарювання, що звітує, а саме материнського підприємства або інвесторів). Якщо ці потенційні звичайні акції дочірнього, асоційованого чи спільного підприємства мають розбавляючий вплив на 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.**
- 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 пункту 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) як 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) так і 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 звітності за попередні періоди, не підлягає ретроспективному коригуванню для відображення змін у вартості звичайних акцій.
- 47A 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 пункті 46, та ціна виконання опціону, про яку йдеться у пункті 47, включатимуть справедливую вартість (оцінену відповідно до МСФЗ 2) 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 певних 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 пунктів 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 змін у доході або витратах), що припадає на одну звичайну акцію, яку можна отримати в результаті конвертації, перевищує базисний прибуток на акцію.

- 51 Вкуп 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 пункті 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. Вкуплені або конвертовані акції розглядаються окремо від тих акцій, які не були викуплені чи конвертовані.

Акції, випуск яких залежить від певних подій

- 52 Як і при обчисленні базисного прибутку на акцію, звичайні акції, випуск яких залежить від настання певних подій, вважаються такими, що перебувають в обігу та включаються в обчислення розбавленого прибутку на акцію, якщо було виконано певні умови (відбулися певні непередбачені події). Акції, випуск яких залежить від певних подій, слід враховувати станом на початок періоду (або станом на дату угоди про акції, що випускаються залежно від настання певних подій, якщо вона є пізнішою). Якщо умови не було виконано, кількість акцій, випуск яких залежить від певних подій, яка включається до обчислення розбавленого прибутку на акції, базується на кількості акцій, які були б випущені, якби кінець звітного періоду збігався з кінцем періоду непередбаченої події. Перерахунок не дозволяється, якщо умови не було виконано, коли закінчився період непередбаченої події.
- 53 Якщо умовою для випуску акцій є отримання або забезпечення визначеної суми прибутку за період, і якщо ця сума була досягнута в кінці звітного періоду, але її належить утримувати протягом додаткового періоду, який виходить за часові рамки звітного 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 звітного 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 певних 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 настання 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 звітного 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 звітного 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 настання певних подій, до закінчення періоду, визначеного для непередбачених подій, оскільки були виконані не всі необхідні умови.
- 55 Кількість звичайних акцій, випуск яких залежить від настання 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 звітного періоду). Звичайні акції, випуск яких залежить від настання 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 настання певних подій, визначається іншими умовами, ніж прибутки або ринкова вартість (наприклад, відкриттям зазначеної кількості роздрібних магазинів). У таких випадках, якщо виходить з припущення, що поточний статус цієї умови залишається незмінним до кінця періоду, визначеного для непередбачених подій, звичайні акції, випуск яких залежить від настання 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 настання певних подій (крім тих, 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, наведених у пунктах 52-56, стосовно звичайних акцій, випуск яких залежить від настання певних подій; 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 щодо опціонів і варантів, наведених у пунктах 45-48, положень щодо інструментів, які можна конвертувати, наведених у пунктах 49-51, положень щодо контрактів, оплата за якими може здійснюватися звичайними акціями або грошовими коштами, відповідно до пунктів 58-61, та інших відповідних положень.

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

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

- 58 **Якщо суб'єкт господарювання випустив 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 у прибутку чи збитку, які б виникли протягом періоду, якби цей контракт був повністю класифікований як інструмент власного капіталу. Це коригування є подібним до коригувань, що їх вимагають положення пункту 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 утримувачу 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 зворотний викуп власних акцій (такі, як продані опціони "пут" та форвардні контракти на придбання), 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 зворотний 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 звітного періоду, але до затвердження фінансової звітності до випуску, обчислення прибутку на акцію для цих і для будь-яких поданих фінансової звітності 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, відображених 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 у звіті про сукупні доходи базисний та розбавлений прибуток на акцію безпосередньо за прибутком чи збитком від діяльності, що триває, який відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, та за прибутком чи збитком, що відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, за період для кожного класу звичайних акцій, що надають різні права на частку в прибутку за певний період. Суб'єктові господарювання слід розкривати суми базисного та розбавленого прибутку на акцію з однаковим рівнем деталізації за всі відображені періоди.
- 67 Прибуток на акцію слід подавати за кожний період, за який подається звіт про сукупні доходи. Якщо розбавлений прибуток на акцію подається у звіті щонайменше за один період, його слід подавати за всі відображені у звіті періоди, навіть якщо він дорівнює базисному прибутку на акцію. Якщо базисний і розбавлений прибуток на акцію однакові, їхнє подвійне відображення можна навести в одному рядку звіту про сукупні доходи.
- 67A Якщо суб'єкт господарювання подає статті прибутку або збитку в окремому звіті, як визначено в пункті 10A МСБО 1 (зміненого у 2011 р.), йому слід подавати базисний і розбавлений прибуток на акцію в такому окремому звіті згідно з вимогами пунктів 66 та 67.
- 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 доходи або в примітках до фінансової звітності.
- 68A Якщо суб'єкт господарювання подає статті прибутку або збитку в окремому звіті, як визначено в пункті 10A МСБО 1 (зміненому у 2011р.), йому слід подавати базисні і розбавлені суми, що припадають на акцію внаслідок припинення діяльності, згідно з вимогами пункту 68, в окремому звіті або в примітках до фінансової звітності.
- 69 Суб'єктові господарювання слід подавати базисний та розбавлений прибуток на акцію, навіть якщо розкриті суми є від'ємними (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, за певний період. 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 пунктом 64, які відбуваються після звітного періоду і які могли б суттєво змінити кількість звичайних або потенційних звичайних акцій в обігу на кінець періоду, якщо ці операції відбулися б до кінця звітного періоду.
- 71 Приклади операцій, зазначених у пункті 70 (г), включають:
- (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 визначати вплив на середньозважену кількість акцій в обігу та будь-які подальші коригування прибутку чи збитку, який відноситься до утримувачів звичайних акцій. Цей Стандарт заохочує розкриття умов таких фінансових інструментів та інших контрактів, якщо не передбачено інше (див. МСФЗ 7 *“Фінансові інструменти: розкриття інформації”*).
- 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 доходи, 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 фінансової звітності. Суб’єкт господарювання повинен зазначати 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 доходи, який не включено до звіту про сукупні доходи окремою статтею, то слід подати узгодження застосованого компонента та статті, що наведена у звіті про сукупні доходи.
- 73A Пункт 73 застосовується також до суб’єкта господарювання, який розкриває додатково до базисного та розбавленого прибутку на акцію ще й суми на акцію, застосовуючи включену до звітності статтю прибутку або збитку, що відрізняється від статті, якої вимагає цей Стандарт.

Дата набрання чинності

- 74 Суб’єкти господарювання повинні застосовувати цей МСБО до річних періодів, що починаються 1 січня 2005 р. або пізніше. Більш раннє застосування заохочується. Якщо суб’єкт господарювання застосує цей Стандарт до періоду, що починається до 1 січня 2005 р., він повинен розкрити цей факт.
- 74A Внаслідок опублікування МСБО 1 (переглянутий у 2007 р.) внесено зміни в термінологію усіх МСФЗ. Крім того, додано пункти 4А, 67А, 68А та 73А. Суб’єктові господарювання слід застосовувати ці зміни до річних періодів, які починаються 1 січня 2009 р. або пізніше. Якщо суб’єкт господарювання застосовує МСБО 1 (переглянутий в 2007 р.) до періоду, який почався раніше, згадані зміни слід застосовувати до цього періоду, який почався раніше.

МСБО 33

- 74Б МСФЗ 10 та МСФЗ 11 *"Спільна діяльність"*, випущені у травні 2011 р., змінили пункти 4, 40 та А11. Суб'єкт господарювання застосовує ці міни, якщо він застосовує МСФЗ 10 та МСФЗ 11.
- 74В МСФЗ 13, випущений у травні 2011 р., змінив пункти 8, 47А та А2. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 13.
- 74Г Документ *"Подання статей іншого сукупного доходу"* (Зміни до МСБО 1), випущений у червні 2011 р., змінив пункти 4А, 67А, 68А та 73А. Суб'єкт господарювання застосовує ці міни, якщо він застосовує МСБО 1 зі змінами, внесеними у червні 2011 р.
- 74Г МСФЗ 9 *"Фінансові інструменти"*, випущений у липні 2014 р., змінив пункт 34. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, коли застосовує МСФЗ 9.

Вилучення інших стандартів

- 75 Цей Стандарт заміняє МСБО 33 *"Прибуток на акцію"* (випущений у 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 консолідованої фінансової звітності прибутком чи збитком, який відноситься до материнського підприємства, є прибуток чи збиток консолідованого суб'єкта господарювання після коригування на неконтрольовану частку.

Випуск прав на акції

- A2 Випуск звичайних акцій на час здійснення прав або конвертування потенційних звичайних акцій, як правило, не спричиняє виникнення бонусного елемента, оскільки потенційні звичайні акції, як правило, випускають за справедливу 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 пункті 27 б), такий випуск прав на акції включає бонусний елемент. Якщо випуск прав на акції пропонується всім 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:

$$\frac{\text{Справедлива вартість однієї акції безпосередньо до здійснення прав на акції}}{\text{Теоретична справедлива вартість однієї акції після випуску прав на придбання нових акцій, призначених для існуючих акціонерів}}$$

Теоретична справедлива вартість однієї акції після випуску прав на придбання нових акцій, призначених для існуючих акціонерів, обчислюється шляхом додавання сукупної справедливої вартості акцій безпосередньо перед здійсненням 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 оцінюється 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 пунктах 42 і 43, припустімо, що суб'єкт господарювання отримує прибуток від діяльності, що триває, який відноситься до материнського підприємства, розміром 4800 ВО¹, 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 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 на акцію розміром 2,00 ВО для 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'єкт 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 ціна 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 при закритті. Проте, якщо спостерігається значне коливання цін, репрезентативнішою вартістю є середнє високої та низької цін. 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 застосовує ринкову вартість при закритті для обчислення середньої ринкової вартості за кілька років відносно стабільних цін, може змінити цей підхід і перейти до використання середнього високої та низької цін при закритті, якщо починається значне коливання цін і ринкова вартість при закритті більше не являє собою репрезентативну середню вартість.

Опціони, варанти та їхні еквіваленти

- A6 Опціони або варанти на придбання інструментів, що можуть бути конвертовані, за припущенням, виконуються з метою придбання інструмента, який може бути конвертований, 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 варантів. Однак припущення про виконання не допускається за відсутності одночасного припущення щодо конвертації подібних інструментів, що можуть бути конвертовані, якщо такі є.
- A7 Опціони або варанти можуть дозволяти або вимагати випуск боргу чи інших інструментів суб'єкта господарювання (або його материнського чи дочірнього підприємства) як форму 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 за період перевищує ціну виконання або б) ціна продажу інструмента, який буде запропонований нижчою від ціни, за якою цей інструмент може бути запропонований згідно з угодою про опціон чи варант, а дисконт, що виникає в результаті цього, встановлює 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 більш переваги від пропозиції грошових коштів, і контракт дозволяє пропонувати грошові кошти, то робиться припущення про пропозицію грошових коштів. Відсоток (за вирахуванням податку) за будь-яким боргом, щодо якого робиться припущення щодо його пропозиції, додається знову як коригування чисельника.
- A8 Подібний підхід застосовується до 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 перевищення надходжень, отриманих від виконання (щодо якого було зроблене припущення), над сумою, спрямованою, за припущенням, на придбання боргу, приймається до уваги при обчисленні розбавленого прибутку на акцію (тобто, за припущенням, спрямовується на зворотний викуп звичайних акцій). Відсоток (за вирахуванням податку) за будь-яким боргом, щодо якого робиться припущення про придбання, додається знову як коригування чисельника.

Продані опціони “пут”

- A10 Для ілюстрації застосування пункту 63 припустимо, 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 на суму 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, спільного чи асоційованого підприємства, які можуть бути конвертовані у звичайні акції дочірнього, спільного чи асоційованого підприємства або у звичайні акції материнського підприємства або інвесторів, які здійснюють спільний контроль над об’єктом інвестування або мають суттєвий вплив на нього (суб’єкта господарювання, що звітує, а саме материнського підприємства або інвесторів), включаються до обчислення розбавленого прибутку на акцію так:
- (а) інструменти, випущені дочірнім, спільним або асоційованим підприємством, які дозволяють їхнім утримувачам 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 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 конвертуються, а чисельник (прибуток чи збиток, який відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства) належним чином коригується відповідно до положень пункту 33. Окрім цих коригувань, чисельник коригується відповідно до будь-яких змін у прибутку чи збитку, відображених в обліку 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 власного капіталу з правом участі у дивідендах і звичайні акції двох класів

- A13 Власний капітал деяких суб’єктів господарювання включає:
- (а) інструменти з правом участі у дивідендах за звичайними акціями відповідно до попередньої визначеної формули (наприклад, у співвідношенні два до одного) інколи із зазначеним максимальним обмеженням участі (наприклад, у межах, які не перевищують визначеної суми на одну акцію);
 - (б) клас звичайних акцій із ставкою дивідендів, що відрізняється від ставки дивідендів, яка застосовується до іншого класу звичайних акцій, але не надає права першочерговості або переваги.

A14 З метою обчислення розбавленого прибутку на акцію робиться припущення щодо конвертації щодо інструментів, визначених у пункті A13, які можуть бути конвертовані у звичайні акції, якщо вплив цих акцій є розбавляючим. Для тих інструментів, які не можна конвертувати і у клас звичайних акцій, прибуток або збиток за період розподіляються на різні класи акцій і на інструменти власного капіталу з правом участі у дивідендах відповідно до їхніх 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 відсоток за облігаціями з правом участі у прибутку), які підлягають виплаті за певний період (наприклад, невикористані кумулятивні дивіденди);
- (б) прибуток чи збиток, що залишається, розподіляється на звичайні акції і на інструменти власного капіталу з правом участі у дивідендах, якщо 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, були випущені.

Частково оплачені акції

A15 Якщо звичайні акції випущені, але не повністю оплачені, то в обчисленні базисного прибутку на акцію їх розглядають як частку звичайної акції, якщо вони надають право участі у дивідендах протягом певного періоду, що відноситься до повністю оплаченої звичайної акції.

A16 При обчисленні розбавленого прибутку на акцію частково оплачені акції розглядаються як еквівалент варантів або опціонів, якщо вони не надають права участі у дивідендах протягом певного періоду. За припущенням, неоплачений залишок являє собою 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.