

# Меѓународен сметководствен стандард 33

## Заработувачка по акција

### Цел

- 1 Целта на овој Стандард е да ги пропише принципите за определување и презентирање на заработувачката по акција со што се подобрува споредливоста на резултатите помеѓу различни ентитети во ист период на известување и помеѓу различни периоди на известување за ист ентитет. Иако податоците за заработувачката по акција имаат ограничувања поради различните сметководствени политики кои се користат при определувањето на “заработувачката”, конзистентно утврден именител го подобрува финансиското известување. Овој Стандард е фокусиран на именителот во пресметката на заработувачката по акција.

### Делокруг

- 2 Овој Стандард треба да се применува за
- (а) Посебни или индивидуални финансиски извештаи на ентитетот:
    - (i) Со чишто обични акции или потенцијални обични акции се тргува на пазар на хартии од вредност (домашен или странски пазар на хартии од вредност или слободен пазар, вклучувајќи и локални и регионални пазари) или
    - (ii) кој ги поднесува или е во процес на поднесување на своите финансиски извештаи во комисија за хартии од вредност или друга регулаторна организација за целите на издавање на обични хартии од вредност на пазар на хартии од вредност.
  - (б) Консолидирани финансиски извештаи на група каде матичното друштво е ентитет:
    - (i) Со чишто обични акции или потенцијални обични акции се тргува на пазар на хартии од вредност (домашен или странски пазар на хартии од вредност или слободен пазар, вклучувајќи и локални и регионални пазари) или
    - (ii) кој ги поднесува или е во процес на поднесување на своите финансиски извештаи во комисија за хартии од вредност или друго регулаторна организација за целите на издавање на обични хартии од вредност на пазар на хартии од вредност.
- 3 Ентитет кој ја обелоденува својата заработувачка по акција треба да ја пресмета и обелодени заработувачката по акција во согласност со овој Стандард.
- 4 Кога ентитетот презентира и консолидирани финансиски извештаи и посебни финансиски извештаи подготвени во согласност со МСС 27 *Консолидирани и посебни финансиски извештаи*, обелоденувањата кои се бараат со овој Стандард треба да се презентираат само врз основа на консолидирани информации. Ентитет кој избира да ја обелодени заработувачката по акција врз основа на неговите посебни финансиски извештаи треба да презентира таква информација за заработувачка по акција само во извештајот за сеопфатен резултат. Ентитетот не треба да презентира таква заработувачка по акција во консолидираните финансиски извештаи.
- 4А Доколку ентитетот ги презентира компонентите на добивката или загубата во посебни финансиски извештаи како што е опишано во точка 81 од МСС 1 *Презентирање на финансиски извештаи* (како што беше ревидиран во 2007 година), тој презентира заработувачка по акција само во тој одделен извештај.

### Дефиниции

- 5 Во овој Стандард се користат следните термини со наведените значења за нив:
- Анти-разводнување* е зголемување на заработувачката по акција или намалување на загубата по акција која произлегува од претпоставката дека конвертибилните инструменти се конвертирани,

дека опциите или вантите се искористени, или дека обичните акции се издадени по исполнувањето на специфични услови.

*Договор за неизвесни акции* е договор за издавање на акции кој зависи од исполнувањето на одредени специфични услови.

*Обични акции чие што издавање е неизвесно* се обични акции кои се издаваат за малку пари или без никаков надомест по исполнување на одредени специфични услови утврдени со договорот за неизвесни акции.

*Разводнување* е намалување во заработувачката по акција или зголемување на загубата по акција како резултат на претпоставката дека конвертибилните инструменти се конвертирани, опциите или вантите се искористени, или обичните акции се издадени по исполнувањето на одредени специфични услови.

*Опции, ванти и нивни еквиваленти* се финансиски инструменти кои му даваат на имателот право да купи обични акции.

*Обична акција* е сопственички инструмент којшто е подреден на сите други класи на сопственички инструменти.

*Потенцијална обична акција* е финансиски инструмент или друг договор кој може да му додели на неговиот имател обични акции.

*Опции на продажба* на обични акции се договори кои на имателот му даваат право да ги продава обичните акции по одредена цена во текот на определен период.

- 6 Обичните акции учествуваат во добивката за периодот само по учеството на другите видови на акции, како што се приоритетните акции. Ентитетот може да има повеќе од една класа на обични акции. Обичните акции од иста класа имаат исти права на примање на дивиденда.
- 7 Примери на потенцијални обични акции се:
  - (а) Финансиски обврски или сопственички инструменти, вклучувајќи ги и приоритетните акции, коишто можат да се конвертираат во обични акции.
  - (б) Опции и ванти.
  - (в) Акции кои би биле издадени по исполнувањето на определени услови кои произлегуваат од договорни аранжмани, како што е купувањето на деловно работење или други средства.
- 8 Термините кои се дефинирани во MCC 32 *Финансиски инструменти: презентирање* се користат во овој Стандард со значењата наведени во точка 11 од MCC 32, освен доколку не е поинаку наведено. MCC 32 ги дефинира финансиските инструменти, финансиските средства, финансиските обврски, сопственичките инструменти и објективната вредност, и обезбедува упатство за примената на тие дефиниции.

## Мерење

### Основна заработувачка по акција

- 9 Ентитетот треба да ја пресмета основната заработувачка по акција за добивката или загубата којашто може да им се припише на имателите на обични акции на матичното друштво, доколку се презентира, добивка или загуба од континуираното работење кои можат да им се припишат на тие иматели на сопственички акции.
- 10 Основната заработувачка по акција треба да се пресмета со делење на добивката или загубата која им се припишува на имателите на обичните акции (обичните акционери) на матичното друштво (како деленик) поделена со пондерираниот просечен број на обични акции во оптек во текот на периодот (како делител).
- 11 Целта на информацијата за основната заработувачка по акција е да обезбеди мерка за учеството на секоја обична акција на матичното друштво во резултатот на ентитетот во текот на периодот на известување.

### Заработувачка

- 12 За целите на пресметување на основната заработувачка по акција, износите кои можат да им се припишат на имателите на обични акции на матичното друштво во однос на:

(а) Добивка или загуба од континуирано работење која може да му се припише на матичното друштво.

(б) Добивка или загуба која може да му се припише на матичното друштво

**Износите во (а) и (б) треба да бидат исправени за износите на дивиденди на приоритетни акции по оданочување, разликите кои произлегуваат од подмирувањето на приоритетните акции, и други слични влијанија на приоритетни акции кои се класифицирани како главнина.**

- 13 Сите ставки на приходи и расходи кои можат да им се припишат на имателите на обични акции на матичното друштво кои се признаени во периодот, вклучувајќи го и даночниот расход и дивидендите на приоритетни акции класифицирани како обврски се вклучуваат во определувањето на нето добивката или загубата за периодот која може да им се припише на имателите на обични акции на матичното друштво (види MCC 1).
- 14 Износот на дивидендите на приоритетни акции по оданочување кој се одзема од добивката или загубата е:
  - (а) Износ на приоритетни дивиденди по оданочување за некумулативните приоритетни акции објавени за периодот.
  - (б) Износ на приоритетни дивиденди по оданочување за кумулативните приоритетни акции кои се бараат за периодот без оглед на тоа дали дивидендите се или не се објавени. Износот на приоритетните дивиденди за периодот не го вклучува износот на приоритетните дивиденди за кумулативните приоритетни акции коишто се исплатени или објавени во текот на тековниот период за претходните периоди.
- 15 Приоритетните акции кои обезбедуваат ниска почетна дивиденда како надомест за ентитетот за продавање на приоритетните акции по дисконтирана вредност, или дивиденда која е над пазарната вредност и се исплатува во подоцнежни периоди како надомест за вложувачите за купување на приоритетни акции со остварување на премија, понекогаш се нарекуваат како приоритетни акции со растечка стапка. Сите оригинални емисии на дисконт или премија на приоритетни акции со растечка стапка се амортизираат во задржаната добивка со примена на методата на ефективна камата и имаат третман на приоритетни дивиденди за потребите на пресметката на заработувачка по акција.
- 16 Приоритетните акции може да бидат повторно откупени со објавување тендер за откуп на акциите на имателите, од страна ентитетот. Износот на објективната вредност на платениот надомест на имателите на приоритетните акции кој ја надминува сметководствената вредност на приоритетните акции претставува поврат за имателите на приоритетните акции и трошок признаен во задржана добивка за ентитетот. Овој износ се одбива во пресметката на добивката или загубата која може да им се припише на имателите на обични акции на матичното друштво.
- 17 Рана конверзија на конвертибилни приоритетни акции може да биде иницирана од страна на ентитетот со поволни промени на оригиналните услови за конверзија или со плаќање на дополнителен надомест. Износот на објективната вредност на обичните акции или на друг надомест кој се плаќа, а кој ја надминува објективната вредност на обичните акции кои можат да се издадат според оригиналните услови за конверзија претставува поврат за имателите на приоритетните акции, и се одбива во пресметката на добивката или загубата која може да им се припише на имателите на обични акции на матичното друштво
- 18 Било кој износ со кој сметководствената вредност на приоритетни акции ја надминува објективната вредност на платениот надомест за нивно подмирување се додава во пресметката на добивката или загубата која може да им се припише на имателите на обични акции на матичното друштво.

## **Акции**

- 19 **За целите на пресметување на основната заработувачка по акција, бројот на обичните акции треба да биде пондерираниот просечен број на обични акции во оптек во текот на периодот.**
- 20 Со користење на пондерираниот просечен број на обични акции во оптек во текот на периодот се одразува можноста дека износот на акционерскиот капитал можеби варира во текот на периодот како резултат на поголемиот или помалиот број на акции кои се во оптек во дадено време. Пондерираниот просечен број на обични акции во оптек во текот на периодот е бројот на обични акции во оптек на почетокот на периодот, коригиран за бројот на обичните акции кои се откупени или издадени во текот на периодот помножен со временскиот пондер. Временскиот пондер претставува број на денови во текот на кој конкретните акции се во оптек како сразмерен дел од вкупниот број на денови во периодот; разумна претпоставка на пондерираниот просек е соодветна во многу околности.
- 21 Акциите обично се вклучуваат во пондерираниот просечен број на акции од датумот на побарувањето на надоместокот (кој вообичаено е датумот на нивното издавање), на пример:

- (а) Обичните акции издадени во замена за пари се вклучуваат кога парите стануваат побарување.
- (б) Обичните акции издадени при доброволно ре-инвестирање на дивидендите на обичните или приоритетните акции се вклучуваат на денот кога дивидендите се ре-инвестирани.
- (в) Обичните акции издадени како резултат на конверзија на должнички инструмент во обични акции се вклучуваат на датумот кога каматата престанува да се пресметува.
- (г) Обичните акции издадени во замена за камата или главница на друг финансиски инструмент се вклучуваат на датумот кога каматата престанува да доспева.
- (д) Обичните акции издадени во замена за подмирување на обврската на ентитетот се вклучуваат на датумот на подмирувањето.
- (е) Обичните акции издадени како надоместок за стекнување на некое средство, освен за пари, се вклучуваат на датумот на којшто е признаено стекнувањето.
- (е) Обичните акции издадени за обезбедување на услуги на ентитетот се вклучуваат кога услугите се обезбедени.

Во овие и други случаи, временскиот распоред на вклучувањето на обичните акции се определува според конкретните временски рокови и услови кои се однесуваат на нивното издавање. Треба внимателно да се разгледа суштината на сите договори поврзани со издавањето.

- 22 Обичните акции издадени како дел од надоместокот кој е пренесен во деловна комбинација се вклучуваат во пондерираниот просечен број на акции на датумот на стекнувањето. Ова е заради тоа што стекнувачот ги инкорпорира добивките и загубите од работењето на стекнатиот ентитет во својот извештај за сеопфатен резултат од датумот на стекнувањето.
- 23 Обичните акции кои ќе бидат издадени по конверзијата на задолжително конвертибилен инструмент се вклучуваат во пресметката на основната заработувачка по акција од денот на склучување на договорот.
- 24 Акцииите чиешто издавање е неизвесно се третираат како да се во оптек и се вклучуваат во пресметката на основната заработувачка по акција само од датумот од кој се исполнети сите услови (односно настаните се случиле). Акцииите чиешто издавање се случува по одминување на определен временски период не претставуваат акции со неизвесно издавање бидејќи одминувањето на временскиот период претставува сигурност. Обичните акции кои се во оптек и чиешто враќање е неизвесно (т.е. се предмет на отповикување) не се третираат како акции во оптек и се исклучуваат од пресметката на основната заработувачка по акција се до датумот од кој акциите нема да бидат повеќе предмет на отповикување.
- 25 [Избришана]
- 26 **Пондерираниот просечен број на обични акции во оптек во текот на периодот и за сите презентирани периоди треба да се корегира за настаните, освен за конверзијата на потенцијалните обични акции, кои го измениле бројот на обичните акции во оптек, без кореспондирачка промена на ресурсите.**
- 27 Обичните акции можат да бидат издадени, или бројот на акциите во оптек може да се намали, без кореспондирачка промена на ресурсите. Примерите вклучуваат:
  - (а) Капитализација или бонус емисија (понекогаш позната и како дивиденда во акции).
  - (б) Бонус елемент во било која друга емисија, на пример бонус елемент кај емисијата на права на постојните акционери.
  - (в) Раситнување на акции.
  - (г) Обратно раситнување на акции (консолидација на акции).
- 28 Кај капитализацијата или бонус емисијата или раситнувањето на акции, обичните акции се издаваат на постојните акционери без дополнителен надоместок. Поради тоа, бројот на обичните акции во оптек се зголемува без зголемување на ресурсите. Бројот на обичните акции кои се во оптек пред настанот се корегира за пропорционалната промена на бројот на обични акции во оптек како да настанот се случил на почетокот на најраниот период за кој се известува. На пример, кај бонус емисија две-за-една, бројот на обични акции во оптек пред издавањето се множи со фактор три за да се добие новиот вкупен број на акции, или со фактор два за да се добие бројот на дополнителните акции.
- 29 Консолидација на обичните акции генерално го намалува бројот на обични акции во оптек без кореспондирачка промена на ресурсите. Сепак, кога целокупниот ефект е повторен откуп на акции по објективна вредност, намалувањето на бројот на обични акции во оптек е резултат на кореспондирачко намалување во ресурсите. Пример за тоа е консолидација на акции комбинирана со специјална дивиденда. Пондерираниот просечен број на обични акции во оптек за периодот во кој се одвива комбинираната трансакција се корегира за намалувањето на бројот на обични акции од датумот на кој се признава специјалната дивиденда.

## Разводната заработувачка по акција

- 30 Ентитетот треба да пресмета износ на разводната заработувачка по акција за добивката или загубата којашто може да им се припише на имателите на обични акции на матичното друштво, и доколку се презентира добивката или загубата од континуирано работење, којашто може да им се припише на имателите на обични акции на матичното друштво.
- 31 За целите на пресметување на разводната заработувачка по акција, ентитетот треба да ја корегира добивката или загубата која може да им се припише на обичните акционери на матичното друштво, како и со пондерираниот просечен број на акции во оптек, за ефектите на сите разводнувачки потенцијални обични акции.
- 32 Целта на пресметувањето на разводната заработувачка по акција е конзистентна со целта на пресметувањето на основната заработувачка по акција – да обезбеди мерка за учеството на секоја обична акција во резултатот на ентитетот – додека во исто време дава ефект на сите разводнувачки потенцијални обични акции кои биле во оптек во текот на периодот. Како резултат на тоа:
- (а) Добивката или загубата којашто може да се припише на имателите на обични акции се зголемува за износот на дивидендите по оданочување и каматата признаена во периодот во врска со разводнувачките потенцијални обични акции и се корегира за сите други промени на приходите или расходите коишто би резултирале од конверзијата на разводнувачките потенцијални обични акции.
  - (б) Пондерираниот просечен број на обични акции во оптек се зголемува за пондерираниот просечен број на дополнителните обични акции кои би биле во оптек доколку се претпостави конверзија на сите разводнувачки потенцијални обични акции.

## Заработувачка

- 33 За целите на пресметување на разводната заработувачка по акција, ентитетот треба да ја корегира добивката или загубата која може да им се припише на имателите на обични акции на матичното друштво, пресметана во согласност со точка 12, за ефектите по оданочување на:
- (а) Сите дивиденди или други ставки кои се поврзани со разводнувачките потенцијални обични акции кои биле одземени при добивањето на добивката или загубата која може да им се припише на имателите на обични акции на матичното друштво како што е пресметана во согласност со точка 12.
  - (б) Сите камати кои се признаени во периодот а се поврзани со разводнувачките потенцијални обични акции.
  - (в) Сите други промени на приходите или расходите кои би резултирале од конверзијата на разводнувачките потенцијални обични акции.
- 34 Откако потенцијалните обични акции ќе бидат конвертирани во обични акции, ставките кои се идентификувани во точките 33 (а)–(в) повеќе нема да произлегуваат. Наместо тоа, новите обични акции ќе имаат право да учествуваат во добивката или загубата која може да им се припише на обичните акционери. Според тоа, нето добивката за периодот која може да им се припише на имателите на обични акции на матичното друштво во согласност со точка 12, се корегира за износите на ставките, кои се идентификувани во точка 33 (а)–(в) и сите поврзани даноци. Расходите поврзани со потенцијалните обични акции вклучуваат трансакциски трошоци и дисконти кои се евидентираат во согласност со методата на ефективна камата (види точка 9 од MCC 39 *Финансиски инструменти: признавање и мерење*, како што е ревидиран во 2003 година).
- 35 Конверзијата на потенцијални обични акции може да доведе до резултирачки промени на други приходи или расходи. На пример, намалувањето на расходот за камата во однос на потенцијалните обични акции и следственото зголемување на добивката или намалување на загубата може да доведе до зголемување на расходот кој се однесува на не-дискрециски план за ограничена распределба на добивката на вработените. За целите на пресметување на разводната заработувачка по акција, добивката или загубата за периодот се корегира за сите вакви резултирачки промени на приходите или расходите.

## Акции

- 36 За целите на пресметување на разводната заработувачка по акција, бројот на обични акции треба да биде пондерираниот просечен број на обични акции пресметан во согласност со точките 19 и 26, плус пондерираниот просечен број на обични акции кој би бил издаден при конверзијата на сите разводнувачки потенцијални обични акции во обични акции. Разводнувачките

**потенцијални обични акции треба да се сметаат како да се конвертирани во обични акции на почетокот на периодот или, доколку е подоцна, датумот на издавањето на потенцијалните обични акции.**

- 37 Разводнувачките потенцијални обични акции треба да се одредуваат независно за секој презентирани период. Бројот на разводнувачките потенцијални обични акции кој е вклучен во периодот до крајот на годината не претставува пондериран просек на разводнувачките потенцијални обични акции кои се вклучуваат во секоја меѓупериодска пресметка.
- 38 Потенцијалните обични акции се пондерираат за периодот во кој тие биле во оптек. Потенцијалните обични акции кои се поништени или на кои им било дозволено да истечат во текот на периодот се вклучуваат во пресметката на разводнетата заработувачка по акција само за оној дел од периодот во текот на којшто биле во оптек. Потенцијалните обични акции кои биле конвертирани во обични акции во текот на периодот се вклучуваат во пресметката на разводнетата заработувачка по акција од почетокот на периодот до датумот на конверзијата; од датумот на конверзијата, резултирачките обични акции се вклучуваат како во основната, така и во разводнетата заработувачка по акција.
- 39 Бројот на обичните акции кои би биле издадени при конверзијата на разводнувачките потенцијални обични акции се определува врз основа од условите на потенцијалните обични акции. Кога постои повеќе од една основа за конверзија, пресметката ја претпоставува најповолната стапка на конверзија или цена на извршување од гледна точка на имателот на потенцијалните обични акции.
- 40 Подружница, заедничко вложување или придружен ентитет може да им издаде на страни кои не се матично друштво, вложувач или инвеститор, потенцијални обични акции кои се конвертибилни или во обични акции на подружницата, заедничкото вложување или придружениот ентитет, или во обични акции на ентитетот, вложувачот или инвеститорот (ентитетот кој известува). Доколку овие потенцијални обични акции на подружницата, заедничкото вложување или придружениот ентитет имаат разводнувачки ефект врз основна заработувачка по акција на ентитетот кој известува, тие се вклучуваат во пресметката на разводнетата заработувачка по акција.

### **Разводнувачки потенцијални обични акции**

- 41 **Потенцијалните обични акции треба да се третираат како разводнувачки кога, и само кога, нивното конвертирање во обични акции ќе ја намали добивката по акција или ќе ја зголеми загубата по акција од редовното работење.**
- 42 Ентитетот ја користи добивката или загубата од континуираното работење кои можат да му се припишат на матичното друштво, како контролен број кој се користи за да се определи дали потенцијалните обични акции се разводнувачки или анти-разводнувачки. Добивката или загубата од континуираното работење кои можат да му се припишат на матичното друштво се корегира во согласност со точка 12 и ги исклучува ставките кои се поврзани со прекинатото работење.
- 43 Потенцијалните обични акции се анти-разводнувачки кога нивната конверзија во обични акции би ја зголемила заработувачката по акција или намалила загубата по акција од континуираното работење или. Пресметката на разводнета заработувачка по акција не претпоставува конверзија, остварување на правото, или друга емисија на потенцијални обични акции кои би имале анти-разводнувачко влијание на заработувачката по акција.
- 44 При утврдувањето дали потенцијалните обични акции се разводнувачки или анти-разводнувачки, секое издавање или серија на потенцијални обични акции се разгледува одделно, а не збирно. Редоследот по кој се разгледуваат потенцијалните обични акции може да влијае врз тоа дали тие се или не се разводнувачки. Поради тоа, за да се максимизира разводнувањето на основната заработувачка по акција, секое издавање или серија на потенцијални обични акции се разгледува по редоследот од најразводнувачката до најмалку разводнувачката т.е. разводнувачки потенцијални обични акции со најниска “заработувачка по инкрементална акција” се вклучуваат во пресметката за разводнета заработувачка по потенцијална акција пред оние со највисока заработувачка по инкрементална акција. Опциите и вантите најчесто први се вклучуваат бидејќи истите немаат влијание на броителот на калкулацијата.

### **Опции, вантите и нивни еквиваленти**

- 45 **За целите на пресметување на разводнетата заработувачка по акција, ентитетот треба да претпостави извршување на разводнувачките опции и другите разводнувачки потенцијални обични акции на ентитетот. Претпоставените приливи од овие инструменти треба да се сметаат како да се примени од емисија на обичните акции по просечна пазарна цена на обичните акции во текот на периодот. Разликата помеѓу бројот на издадените акции и бројот на акциите кои би**

**биле издадени по просечната пазарна цена на обичните акции во текот на периодот треба да се третира како емисија на обични акции без надоместок.**

- 46 Опциите и вариантите се разводнувачки кога тие би резултирале во издавање на обични акции за помал износ од просечната пазарна цена на обичните акции во текот на периодот. Износот на разводнувањето е просечната пазарна цена на обичните акции во текот на периодот намалена за цената на издавањето. Според тоа, за да се пресмета разводнетата заработувачка по акција, потенцијалните обични акции се сметаат дека се составени од следниве две работи:
- (а) Договор за издавање на извесен број на обични акции по нивната просечна пазарна вредност во текот на периодот. Се претпоставува цената на акциите кои ќе бидат вака издадени е утврдена објективно и дека овие акции не се ниту разводнувачки, ниту анти-разводнувачки. Тие се игнорираат при пресметката на разводнетата заработувачка по акција.
  - (б) Договор за издавање на преостанатите обични акции без надоместок. Ваквите обични акции не генерираат приноси и немаат ефект врз добивката или загубата која може да им се припише на обичните акции во оптек. Поради тоа, ваквите акции се разводнувачки и се додаваат на бројот на обични акции во оптек при пресметката на разводнетата заработувачка по акција.
- 47 Опциите и вариантите имаат разводнувачки ефект само кога просечната пазарна вредност во текот на периодот ја надминува цената по која ќе се извршат опциите или вариантите (т.е. тие се “во парите”). Заработувачката по акција која претходно била прикажана во финансиските извештаи не се корегира ретроспективно за да ги одрази промените во цените на обичните акции.
- 47A За опциите на акции и останатите аранжмани кои се засновани на плаќање со акции за кои се применува МСФИ 2 *Плаќања врз основа на акции*, цената по која се издаваат акциите на која се повикува точка 46 и цената на извршување на која се повикува точка 47 треба да ја вклучува објективната вредност на сите добра и услуги кои треба да му се испорачаат на ентитетот во иднина во согласност со аранжманите за опции на акции и други аранжмани за плаќање врз основа на акции.
- 48 Опциите на акции за вработените со фиксни или определливи услови и неискористените обични акции се третираат како опции во пресметката на разводнетата заработувачка по акција, иако тие може да бидат неизвесни во нивното искористување. Тие се третираат како акции во оптек на денот на нивното доделување. Опциите на акции кои се издаваат врз основа на резултатот во работењето се третираат како акции со неизвесност во однос на нивното издавање бидејќи нивното издавање е неизвесност и ќе се изврши откако ќе бидат исполнети специфични услови како дополнување на одминувањето на одреден временски период.

### ***Конвертибилни инструменти***

- 49 Разводнувачкиот ефект на конвертибилните инструменти треба да се одрази во разводнетата заработувачка по акција во согласност со точките 33 и 36.
- 50 Конвертибилните приоритетни акции се анти-разводнувачки секогаш кога износот на дивидендите на тие акции кој е објавен или акумулиран за тековниот период по обична акција која може да се добие со конверзија ја надминува основната заработувачка по акција. Слично на тоа, конвертибилниот долг е анти-разводнувачки секогаш кога неговата камата (нето од даноци и други промени во расходите или приходите) по обична акција која може да се добие со конверзијата ја надминува основната заработувачка по акција.
- 51 Откупот или поттикнатата конверзија на конвертибилни приоритетни акции може да влијае само на дел од конвертибилните приоритетни акции кои претходно биле во оптек. Во такви случаи, секој вишок на надоместот на кој се повикува во точка 17 се припишува на оние акции кои се откупени или конвертирани за целите за утврдување дали останатите приоритетни акции кои се во оптек се разводнувачки. Акциите кои се откупени или конвертирани се разгледуваат одвоено од оние акции кои не се конвертирани или откупени.

### ***Акции чие издавање е неизвесно***

- 52 Како и кај пресметувањето на основната заработувачка по акција, обичните акции чиешто издавање е неизвесно се третираат како да се во оптек и се вклучуваат во пресметката на разводнетата заработувачка по акција доколку условите се исполнети (т.е. настаните се случиле). Акциите чиешто издавање е неизвесно треба да се вклучат од почетокот на периодот (или од датумот на договорот за неизвесни акции, доколку е подоцна). Доколку условите не се исполнети, бројот на акции чиешто издавање е неизвесно кои се вклучени во пресметката на разводнетата заработувачка по акција е заснован на бројот на акциите кои би биле издадени доколку крајот на периодот бил крајот на периодот

на неизвесност. Повторното искажување не е дозволено доколку условите не се исполнети до одминувањето на периодот на неизвесност.

- 53 Доколку остварувањето или одржувањето на специфичен износ на заработувачка за определен период е условот за неизвесното издавање и тој износ е остварен на крајот на известувачкиот период, но мора да се одржува и по крајот на известувачкиот период за определен дополнителен период, тогаш дополнителните обични акции се третираат како да се во оптек, доколку ефектот е разводнувачки, при пресметката на разводнетата заработувачка по акција. Во тој случај, пресметката на разводнетата заработувачка по акција се заснова на бројот на обични акции кои би биле издадени доколку износот на заработувачката на крајот на известувачкиот период бил износот на заработувачката на крајот на периодот на неизвесност. Бидејќи заработувачката може да се промени во идниот период, пресметката на основна заработувачка по акција не вклучува такви акции чиешто издавање е неизвесно се до крајот на периодот на неизвесност бидејќи не се исполнети сите неопходни услови.
- 54 Бројот на обични акции чие издавање е неизвесно може да зависи од идната пазарна цена на обичните акции. Во тој случај, доколку ефектот е разводнувачки, пресметката на разводнета заработувачка по акција се заснова на бројот на обични акции кој би бил издаден доколку пазарната цена на крајот на известувачкиот период беше пазарната цена на крајот на периодот на неизвесност. Доколку условот е заснован на просек на пазарните цени во текот на определен временски период кој се протега и по крајот на известувачкиот период, се користи просекот за временскиот период кој изминал. Бидејќи пазарните цени може да се променат во идниот период, пресметката на основната заработувачка по акција не вклучува такви обични акции чие издавање е неизвесно се до крајот на периодот на неизвесност бидејќи не се исполнети сите неопходни услови.
- 55 Бројот на обични акции чиешто издавање е неизвесно може да зависи од идните заработки и идните цени на обичните акции. Во такви случаи бројот на обични акции кој е вклучен во пресметката на разводнета заработувачка по акција се заснова на двата условия (т.е. заработувачка до последна дата и тековната пазарна цена на крајот на известувачкиот период). Обичните акции чиешто издавање е неизвесно не се вклучуваат во пресметката на разводнета заработувачка по акција освен доколку не се исполнети и двата услови.
- 56 Во други случаи, бројот на обични акции чиешто издавање е неизвесно зависи од други услови освен заработувачката и пазарната цена (како на пример, отварањето на одреден број на малопродажни места). Во такви случаи, претпоставката дека сегашниот статус на условите останува непроменет се до крајот на неизвесниот период, обичните акции чиешто издавање е неизвесно се вклучени во пресметката на разводнетата заработувачка по акција во согласност со статусот на крајот на известувачкиот период.
- 57 Потенцијалните обични акции чиешто издавање е неизвесно (освен оние кои се покриени со договор за акции чие издавање е неизвесно, како што се конвертибилни инструменти чиешто издавање е неизвесно) се вклучени во пресметката на разводнетата заработувачка по акција како што следи:
- (а) Ентитетот утврдува дали за потенцијалните обични акции може да се претпостави дека ќе можат да се издадат врз основа на условите кои се одредени за нивно издавање во согласност со одредбите за неизвесни акции во точките 52-56.
  - (б) Доколку тие потенцијални обични акции би требало да бидат одразени во разводнетата заработувачка по акција, ентитетот утврдува дали нивното влијание на пресметката за разводнета заработувачка по акција со следењето на одредбите за опции и варианти во 45-48, одредбите за конвертибилни инструменти во точките 49-51, одредбите за договори кои може да се подмират во обични акции или пари во точките 58-61, или други одредби, како што е соодветно.

Меѓутоа, извршувањето или конверзијата не се претпоставуваат за целите за пресметка на разводнета заработувачка по акција освен доколку не се претпоставува извршувањето или конверзијата на слични потенцијални обични акции во оптек кои не претставуваат акции чиешто издавање е неизвесно.

### *Договори кои можат да се подмират во обични акции или пари*

- 58 Кога ентитетот издал договор кој може да се подмири во обични акции или пари по опција на ентитетот, ентитетот треба да претпостави дека договорот ќе биде подмирен во обични акции, и резултирачките потенцијални обични акции треба да се вклучат во разводнетата заработувачка по акција доколку ефектот е разводнувачки.
- 59 Кога таков договор се презентира за сметководствени цели како средство или обврска, или содржи сопственичка компонента и компонента на обврска, ентитетот треба да го корегира броителот за сите промени кои би резултирале во добивката или загубата во текот на периодот, доколку договорот беше целосно класификуван како сопственички инструмент. Таа корекција е слична на корекцијата која се бара во точка 33.



60 За договори кои можат да се подмират во обични акции или пари по опција на имателот, за пресметката на разводната заработувачка по акција, помеѓу подмирувањето со пари и подмирувањето со акции, треба да се примени тоа што има поразводнувачки ефект.

61 Пример за договор кој може да се подмири во обични акции или пари е должнички инструмент кој, во моментот на достасување, му дава на ентитетот право да го подмири износот на главнината во пари или во негови сопствени обични акции. Друг пример е запишана опција за продажба која му дава на имателот право на избор за подмирување во пари или обични акции.

### *Купени опции*

62 Договорите како што се купени опции за продажба и купени опции кои даваат право на купување (т.е. опции кои ги чува ентитетот за неговите сопствени обични акции) не се вклучени во пресметката на разводната заработувачка по акција бидејќи со нивното вклучување тие би биле анти-разводнувачки. Опцијата која дава право на продажба би се извршила само доколку цената за нејзиното извршување е поголема од пазарната цена, а опцијата која дава право на купување би се извршила само доколку цената за нејзиното извршување е пониска од пазарната цена.

### *Запишани опции кои даваат право на продажба*

63 Договорите кои бараат од ентитетот да ги откупи неговите сопствени акции, како што се запишаните опции кои даваат право на продажба и терминските договори за купување, се одразуваат во пресметката на разводната заработувачка по акција, доколку ефектот е разводнувачки. Доколку овие договори се “во парите” во текот на периодот (т.е. цената за извршување или подмирување е над просечната пазарна цена за тој период), потенцијалниот разводнувачки ефект на заработувачката по акција треба да биде пресметан на следниот начин:

- (а) Треба да се претпостави дека на почетокот на периодот ќе бидат издадени доволно обични акции (по просечната пазарна цена во текот на периодот) за да се добијат приливи кои ќе го исполнат договорот.
- (б) Треба да се претпостави дека приливите од издавањето на акциите се искористени за исполнување на договорот (т.е. за повторен откуп на обичните акции).
- (в) Инкременталните обични акции (разликата помеѓу бројот на обични акции кои под претпоставка се издадени и бројот на обични акции кои се примени со исполнувањето на договорот) треба да се вклучи во пресметката за разводната заработувачка по акција.

## **Ретроспективни корекции**

64 Доколку бројот на обичните или потенцијалните обични акции кои се во оптек се зголеми како резултат на капитализација, бонус емисија или раситнување на акции или се намали како резултат на анти-разводнување на акции, пресметката на основната и разводната заработувачка по акција за сите презентирани периоди треба да се корегира ретроспективно. Доколку овие промени се случат по датумот на билансот на состојба, но пред финансиските извештаи да бидат одобрени за издавање, пресметките по акција за тие и за сите финансиски извештаи за претходни периоди коишто се презентирани треба да бидат засновани на новиот број акции. Фактот дека пресметките по акција ги одразуваат таквите промени во бројот на акциите, треба да се обелодени. Како дополнително основната и разводната заработувачка по акција за сите периоди кои се презентирани треба да се корегира за ефектите на грешките и корекциите кои произлегуваат од промени на сметководствени политики, ретроспективно.

65 Ентитетот не ја искажува повторно разводната заработувачка по акција за било кој презентирани претходен период поради промени на користените претпоставки кои се користени во пресметките за заработувачка по акција, или поради конверзија на потенцијалните обични акции во обични акции.

## **Презентирање**

66 Ентитетот треба да ја презентира основната и разводната заработувачка по акција за секоја класа на обични акции која има различно право на удел во нето добивката за периодот во рамките на извештајот за сеопфатен резултат од континуирано работење кое може да им се припише на имателите на обични акции на матичното друштво. Ентитетот треба да ја презентира основната и разводната заработувачка по акција со еднаква истакнатост за сите презентирани периоди.

- 67 Заработувачката по акција се презентира за секој период за кој се презентира извештај за сеопфатен резултат. Доколку разводнетата заработувачка по акција се прикажува за најмалку еден период, таа треба да биде прикажана за сите презентирани периоди, дури и ако е еднаква на основната заработувачка по акција. Доколку основната и разводнетата заработувачка по акција се еднакви, двојното презентирање може да се изврши во една линија во извештајот за сеопфатен резултат.
- 67A Доколку ентитетот ги презентира компонентите на добивката или загубата во одделен извештај за сеопфатен резултат како што е опишано во точка 81 од MCC 1 (како што беше ревидиран во 2007 година), тој презентира основна и разводнета заработувачка по акција, како што се бара во точките 66 и 67, во одделен извештај.
- 68 **Ентитет кој прикажува прекинатото работење во своите извештаи треба да ги обелодени основните и разводнети износи по акција за прекинатото работење било во извештајот за сеопфатен резултат или во белешките.**
- 68A Доколку ентитетот ги прикажува компонентите на добивката или загубата во одделен извештај за сеопфатен резултат како што е опишано во точка 81 од MCC 1 (како што беше ревидиран во 2007 година), тој ги презентира основната и разводнетата заработувачка по акција за прекинатото работење, како што се бара во точка 63, во тој одделен извештај или во белешките.
- 69 **Ентитетот треба да ги презентира основната и разводнетата заработувачка по акција, дури и ако износите се негативни (т.е. претставуваат загуба по акција).**

## Обелоденување

- 70 **Ентитетот треба да го обелодени следново:**
- (а) **Износите кои се користени како броеви во пресметката на основната и разводнетата заработувачка по акција, како и усогласување на овие износи со добивката или загубата која може да им се припише на имателите на обични акции на матичното друштво за периодот. Усогласувањето треба да го вклучува индивидуалниот ефект од секоја класа на инструменти кои влијаат на заработувачката по акција.**
  - (б) **Пондерираниот просечен број на обични акции кој е користен како именител во пресметката на основната и разводнетата заработувачка по акција, како и усогласување на овие именители еден со друг. Усогласувањето треба да го вклучува индивидуалниот ефект од секоја класа на инструменти кои влијаат на заработувачката по акција.**
  - (в) **Инструменти (вклучувајќи ги акциите чиешто издавање е неизвесно) потенцијално можат да ја разводнат основната заработувачка по акција во иднина, но не биле вклучени во пресметката за разводнетата заработувачка по акција бидејќи тие се анти-разводнувачки за периодот/(ите) кои се презентираат.**
  - (г) **Опис на трансакциите со обични акции или трансакциите со потенцијални обични акции, освен оние кои се евидентирани во согласност со точка 64, кои настануваат по известувачкиот период и кои значително би го промениле бројот на обични акции или на потенцијални обични акции во оптек на крајот на периодот доколку тие трансакции се извршеа пред крајот на известувачкиот период.**
- 71 Примерите за трансакциите наведени во точка 70(г) вклучуваат:
- (а) Емисија на акции за пари.
  - (б) Емисија на акции кога приливите се користат за отплата на долг или приоритетни акции кои се во оптек на крајот на известувачкиот период.
  - (в) Откуп на обични акции кои се во оптек.
  - (г) Конверзија или извршување на потенцијални обични акции во оптек на крајот на известувачкиот период во обични акции.
  - (д) Емисија на опции, варанти и конвертибилни инструменти.
  - (е) Постигнувањето на услови кои би резултирале во емисија на акции чиешто издавање е неизвесно.
- Износите за заработувачка по акција не се корегираат за вакви трансакции доколку тие настануваат по известувачкиот период, бидејќи таквите трансакции не влијаат на износот на капиталот кој се користи за производство на добивка или загуба за периодот.
- 72 Финансиските инструменти и други договори кои генерираат потенцијални обични акции може да содржат услови и рокови кои влијаат на мерењето на основната и разводнетата заработувачка по акција.

Овие услови и рокови може да одредат дали некои потенцијални обични акции се разводнувачки и, доколку се, ефектот на пондерираниот просечен број на акции во оптек и некоја последователна корекција на добивката или загубата која може да им се припише на имателите на обични акции. Обелоденувањето на условите и роковите на ваквите финансиски инструменти и други договори се поттикнува, доколку не се бара поинаку (види МСФИ 7 *Финансиски инструменти: обелоденувања*).

- 73 Доколку ентитетот обелодени, како дополние на основната и разводнетата заработувачка по акција, и износи по акција коишто користат некој друг известен составен дел на извештајот за сеопфатен резултат, освен оние кои се бараат со овој Стандард, овие износи треба да бидат пресметани користејќи го пондерираниот просечен број на обични акции определен во согласност со овој Стандард. Основните и разводнетите износи по акција треба да бидат обелоденети со еднаква истакнатост и презентирани во белешките. Ентитетот треба да ја назначи основата врз која е (се) утврден(и) броителот (броителите), вклучувајќи и дали износите по акција се пред или по оданочување. Доколку се користи некој составен дел од нето добивката којшто не е известен како линиска ставка во извештајот за сеопфатен резултат, треба да се даде усогласување помеѓу користениот составен дел и линиската ставка којашто е известена во извештајот за сеопфатен резултат.
- 73A Точка 73 се применува исто и за ентитет кој обелоденува, како дополние на основната и разводнетата заработувачка по акција, износи по акција со користење на компонента од посебниот биланс на успех (како што е опишано во точка 81 од MCC 1 (како што е ревидиран во 2007 година)) освен оние кои се бараат со овој Стандард.

## Датум на стапување во сила

---

- 74 Ентитетот треба да го примени овој Стандард за годишни периоди кои почнуваат на или по 1 Јануари 2005 година. Претходна примена се поттикнува. Доколку ентитетот го примени Стандардот за периоди кои почнуваат пред 1 Јануари 2005 година, тој треба да го обелодени тој факт.
- 74A MCC 1 (како што беше ревидиран во 2007 година) ја измени терминологијата која се користи низ МСФИ. Како дополние тој ги додаде точките 4A, 67A, 68A и 73A. Ентитетот треба да ги примени тие измени за годишни периоди кои почнуваат на или по 1 Јануари 2005 година. Доколку ентитетот го примени MCC 1 (како што беше ревидиран во 2007 година) за периоди кои почнуваат пред 1 Јануари 2005 година, измените треба да се применат и за тој претходен период.

## Повлекување на други објави

---

- 75 Овој Стандард го заменува MCC 33 Заработувачка по акција (издаден во 1997 година).
- 76 Овој Стандард го заменува ПКТ – 24 *Заработувачка по акција – финансиски инструменти и други договори кои можат да се подмират во акции*.

## Додаток А

### Упатство за примена

Овој додаток е составен дел на овој Стандард.

#### Добивка или загуба која може да му се припише на матичното друштво

- A1 За целите за пресметување на заработувачка по акција врз основа на консолидирани финансиски извештаи, добивката или загубата која може да му се припише на матичното друштво се однесува на добивката или загубата на консолидираниот ентитет по извршените корекции за малцинското учество.

#### Емисија на права

- A2 Емисијата на обични акции во моментот на извршување на конверзија на потенцијални обични акции вообичаено не предизвикува зголемување на бонус елементот. Ова е заради тоа што потенцијалните обични акции вообичаено се издаваат за цел износ, резултирајќи во пропорционална промена во расположливите ресурси на ентитетот. Меѓутоа кај емисија на права, цената на извршување често е помала од објективната вредност на акциите. Според тоа, како што е наведено во точка 27 (б), ваква емисија на права вклучува бонус елемент. Доколку емисијата на права им е понудена на сите постојни акционери, бројот на обични акции кои треба да се употреби во пресметувањето на основната и разводнетата заработувачка по акција за сите периоди пред емисијата на правата е бројот на обични акции кои биле во оптек пред емисијата, помножен со следниот фактор:

Објективна вредност по акција веднаш пред извршувањето на правата

Теоретска објективна вредност по акција по извршувањето на правата

Теоретска објективна вредност по акција по извршувањето на правата, се пресметува со додавање на збирна пазарна вредност на акциите веднаш пред извршувањето на правата на приливите кои ќе се остварат од извршувањето на правата, и делење со бројот на акциите кои се во оптек по извршувањето на правата. Таму каде што со правата ќе се тргува на пазар на хартии од вредност одвоено од акциите пред датумот на извршување, објективната вредност за целите на оваа пресметка се утврдува на затварањето на последниот ден на кој акциите се тргувале заедно со правата.

#### Контролен број

- A3 За да се илустрира примената на претставата за контролниот број опишан во точките 42 и 43, претпоставете дека ентитетот има добивка од континуирано работење која може да му се припише на матичното друштво од ПЕ 4.800,\* загуба од прекинато работење која може да му се припише на матичното друштво од (ПЕ 7.200), загуба која може да му се припише на матичното друштво од (ПЕ 2.400), и 2.000 обични акции и 400 потенцијални обични акции во оптек. Основната заработувачка по акција на ентитетот е ПЕ 2.40 за континуирано работење, (ПЕ 3,60) за прекинато работење и (ПЕ 1,20) за загуба. 400-те потенцијални обични акции се вклучени во пресметката за разводната заработувачка по акција бидејќи резултирачката заработувачка по акција од ПЕ 2,00 за континуирано работење е разводнувачка, претпоставувајќи дека добивката или загубата не влијаат на оние 400 потенцијални обични акции. Бидејќи добивката од континуирано работење која може да му се припише на матичното друштво е контролниот број, во пресметката за износите на другата заработувачка по акција, ентитетот исто така ги вклучува и оние 400 потенцијални обични акции, иако износите на резултирачката заработувачка по акција се анти-разводнувачки за нивните споредбени износи на основна заработувачка по акција, т.е. загубата по акција е помалку [(ПЕ3,00) по акција за загуба од прекинато работење и (ПЕ 1,00) по акција за загубата].

\* Во ова упатство, монетарните износи се деноминирани во 'пресметковни единици (ПЕ)'.

## Просечна пазарна цена на обични акции

- A4 За целите за пресметка на разводната заработувачка по акција, просечната пазарна цена на обични акции под претпоставка дека се издадени се пресметува врз основа на просечната пазарна цена на обичните акции во текот на периодот. Теоретски, секоја пазарна трансакција за обичните акции на ентитетот би можела да биде вклучена во утврдувањето на просечната пазарна цена. Меѓутоа, од практична причина вообичаено е адекватно да се примени прост просек од неделни или месечни цени.
- A5 Генерално, за потребите за пресметување на просечна пазарна цена адекватни се последните пазарни цени. Кога цените се во голема мера променливи, просекот од високи и ниски цени, вообичаено дава порепрезентативна цена. Методата која се користи за пресметка на просечни пазарни цени се користи конзистентно освен ако не е повеќе репрезентативна заради променетите услови. На пример, ентитет кој користи последни пазарни цени за пресметка на просечната пазарна цена за неколку години на релативно стабилни цени, може да направи промена на просек од високи и ниски цени доколку цените почнат значително да се менуваат и последната пазарна цена повеќе не претставува репрезентативна пазарна цена.

## Опции, варианти и нивни еквиваленти

- A6 Опции или варианти за купување на конвертибилни инструменти се претпоставува дека ќе бидат извршени за купување на конвертибилен инструмент секогаш кога просечните цени на конвертибилниот инструмент и на обични акции кои можат да се стекнат со конверзијата се над цената на извршување на опциите или вариантите. Сепак, извршувањето не се претпоставува дека ќе настане освен доколку не се претпоставува и конверзија на слични конвертибилни инструменти во оптек, доколку има.
- A7 Опциите или вариантите можат да дозволат или бараат понуда на должнички или друг инструмент на ентитетот (или неговото матично друштво или подружница) за плаќање на целата или дел од цената на извршување. Во пресметката на разводната заработувачка по акција, тие опции или варианти имаат разводнувачки ефект доколку (а) просечната пазарна цена на поврзаните обични акции за периодот ја надминува цената на извршување или (б) продажната цена на инструментот кој ќе се понуди е под онаа по која инструментот може да се понуди со договор за опции или варианти и резултирачкиот дисконт постигнува ефективна цена на извршување која е под пазарната цена на обичните акции кои можат да се стекнат по извршувањето. Во пресметката на разводната заработувачка по акција, тие опции или варианти се претпоставува дека ќе бидат извршени и должничките или други инструменти се претпоставува дека ќе бидат понудени. Доколку понудата на пари е попривлечна за имателот на опцијата или вариантот и договорот дозволува понуда на пари, тогаш се претпоставува понудата на пари. Каматата (нето од даноци) на било кој долг кој ќе се претпостави дека е понуден, се додава назад како корекција на броителот.
- A8 Сличен третман им се дава на приоритетните акции кои имаат слични одредби или на други инструменти кои имаат конвертибилни опции кои му дозволуваат на вложувачот да плати во готово за поповолна стапка на конверзија.
- A9 Основните услови на одредени опции или варианти може да бараат приливите кои се добиени од извршувањето на тие инструменти да се применат за откупување на должнички или друг инструмент на ентитетот (или неговото матично друштво или подружница). Во пресметката на разводната заработувачка по акција, тие опции или варианти се претпоставува дека ќе бидат извршени и дека приливите ќе бидат применети за купување на долг по неговата просечна пазарна цена наместо да се купат обични акции. Меѓутоа, вишокот на приливот кој е примен од претпоставеното извршување над износот кој е искористен за претпоставеното купување на долг се зема во предвид (т.е. под претпоставка да се искористи за откупување на обични акции) во пресметката на разводната заработувачка по акција. Каматата (нето од даноци) на било кој долг кој се претпоставува дека ќе биде купен се додава назад како корекција на броителот.

## Запишани опции кои даваат право на продажба

- A10 За да се илустрира примената на точка 63, претпоставете дека ентитетот има 120 запишани опции кои даваат право на продажба на неговите обични акции со цена за извршување од ПЕ 35. Просечната пазарна цена на неговите обични акции за периодот е ПЕ 28. Во пресметката на разводната заработувачка по акција, ентитетот претпоставува дека има издадено 150 акции по ПЕ 28 по акција на почетокот на периодот за да ја реализира неговата обврска за продажба од ПЕ 4.200. Разликата помеѓу издадените 150 обични акции и 120-те обични акции кои се примени од реализирањето на опцијата која дава право на продажба (30 инкрементални обични акции) се додава на именителот во пресметката за разводната заработувачка по акција.

## Инструменти на подружници, заеднички вложувања или придружени ентитети

- A11 Потенцијалните обични акции на подружницата, заедничкото вложување или придружениот ентитет конвертирани во обични акции на подружницата, заедничкото вложување или придружениот ентитет, или пак обични акции на матичното друштво, вложувачот или инвеститорот (известувачкиот ентитет) се вклучени во пресметката на разводната заработувачка по акција на следниов начин:
- (a) Инструментите кои се издадени од подружницата, заедничкото вложување или придружениот ентитет, кое им овозможува на неговите акционери да стекнат обични акции на подружницата, заедничкото вложување или придружениот ентитет се вклучени во пресметката на податоците за разводната заработувачка по акција на подружницата, ентитетот со заеднички вложувања или придружениот ентитет. Таа заработувачка по акција подоцна е вклучена во пресметките на заработувачка по акција на известувачкиот ентитет и се заснова на уделот кој го поседува известувачкиот ентитет во инструментите на подружницата, заедничкото вложување или придружениот ентитет.
  - (б) Инструментите на подружницата, заедничкото вложување или придружениот ентитет кои се конвертибилни во обични акции на известувачкиот ентитет за целите на пресметката на разводната добивка по акција се сметаат заедно со потенцијалните обични акции на известувачкиот ентитет. Слично како, опциите или вариантите издадени од подружница, заедничкото вложување или придружениот ентитет за набавка на обични акции на известувачкиот ентитет се сметаат заедно со потенцијалните обични акции на известувачкиот ентитет во пресметката на консолидираната разводната заработувачка по акција.
- A12 За целите за утврдување на ефектот врз заработувачката по акција на инструментите издадени од известувачкиот ентитет кои се конвертибилни во обични акции на подружница, заедничко вложување или придружениот ентитет, инструментите се претпоставува дека ќе бидат конвертирани и броителот (добивката или загубата која може да им се припише на сопствениците на обични акции на матичното друштво) корегирани според потребите во согласност со точка 33. Како дополние на тие корекции, броителот се корегира за сите промени во добивката или загубата евидентирана од страна на известувачкиот ентитет (како приходи од дивиденда или добивка според метода на главнина) која што може да се припише на зголемувањето на бројот на обични акции на подружницата, заедничко вложување или придружениот ентитет кои се во оптек како резултат на претпоставената конверзија.

## Партиципативни сопственички инструменти и дво-класни обични акции

- A13 Главнината на некои ентитети се состои од:
- (a) Инструменти кои учествуваат во дивиденди со обични акции според предходно утврдена формула (како на пример, два за една) со, повремено, горен лимит на степенот на учество (како на пример, над, но не и под, конкретен износ по акција).
  - (б) Класа на обични акции со различна стапка на дивиденда од онаа која ја има друга класа на обични акции но без претходни и сениорски права.
- A14 За целите на пресметката на разводната заработувачка по акција, конверзијата се претпоставува за оние инструменти кои се опишани во точка A13 кои се конвертибилни во обични акции доколку ефектот е разводнувачки. За тие инструменти кои не се конвертибилни во класа на обични акции, добивката или загубата за периодот се алоцира на различна класа на акции и партиципативни сопственички инструменти во согласност со нивните права на дивиденда или други права на учество во нераспределената добивка. За да се пресмета основна или разводната заработувачка по акција:
- (a) Добивката или загубата која може да им се припише на имателите на главнината на матичното друштво е корегирана (добивката е намалена и загубата е зголемена) за износот на објавената дивиденда во периодот за секоја класа на акции и според договорниот износ на дивидендите (или камата на партиципативни обврзници) која мора да биде платена во периодот (на пример, неплатени кумулативни дивиденди).
  - (б) Останатата добивка или загуба е алоцирана во обични акции и партиципативни сопственички инструменти до степенот до кој секој инструмент има удел во заработувачката, како да целата добивка или загуба за периодот е распределена. Вкупната добивка или загуба алоцирана во секоја класа на сопственички инструменти се определена со собирање на износот алоциран за дивиденди и износот кој е партиципативното својство.

- (в) Вкупниот износ на добивката или загубата алоциран на секоја класа на сопственички инструмент на капиталот е поделен со бројот на инструменти во оптек на кои се алоцира заработувачката за да се определи заработувачката по акција за инструментот.

За пресметката на разводната заработувачка по акција, сите потенцијални обични акции за кои се претпоставува дека се издадени, се вклучени во обичните акции во оптек.

### **Делумно платени акции**

- A15 Каде што обичните акции се издадени но не се целосно платени, тие се третираат во пресметката на основната заработувачка по акција како дел од обичните акции до степенот до кој тие имаат право да учествуваат во дивидендите во текот на периодот кој е релативен за целосно платените обични акции.
- A16 До степенот до кој делумно платените акции немаат право да учествуваат во дивидендите во текот на периодот во кои тие се третираат како еквиваленти на варанти или опции во пресметката на разводната заработувачка по акција. Неплатеното салдо се претпоставува дека преставува прилив кој е искористен за набавка на обични акции. Бројот на акции кои се вклучени во разводната заработувачка по акција е разликата помеѓу бројот на запишани акции и бројот на акции кои се претпоставува дека ќе се набават.