

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 33

«ΚΕΡΔΗ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ»

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Τα κείμενα της ενότητας βασίζονται στη διεθνή βιβλιογραφία και έχουν διαμορφωθεί με αναφορά στο έργο του *Christos I. Negkakis*, Professor of Accounting και μέλους του Board of Directors του University of Macedonia, αποτελώντας επιστημονική βάση για την κατανόηση και εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IAS) και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS).

ΣΚΟΠΟΣ

- Σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να ορίσει **αρχές** για τον προσδιορισμό και την παρουσίαση των κερδών ανά μετοχή, έτσι ώστε :
 - να βελτιωθούν οι συγκρίσεις απόδοσης μεταξύ διαφορετικών οντοτήτων στην ίδια περίοδο αναφοράς και μεταξύ διαφορετικών περιόδων αναφοράς για την ίδια οικονομική οντότητα.

Πεδίο εφαρμογής

- Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται:
- α) **στις ατομικές ή τις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας:**
 - i) της οποίας οι κοινές μετοχές ή οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγορά (εθνικό ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή εξωχρηματιστηριακή αγορά, συμπεριλαμβανομένων των τοπικών και περιφερειακών αγορών) ή
 - ii) της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται ή τελούν υπό διαδικασία κατάθεσης σε επιτροπή κινητών αξιών ή άλλη ρυθμιστική αρχή για τους σκοπούς έκδοσης κοινών μετοχών σε δημόσια αγορά και
- β) **στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ομίλου με μητρική εταιρεία:**
 - i) της οποίας οι κοινές μετοχές ή οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγορά (εθνικό ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή εξωχρηματιστηριακή αγορά, συμπεριλαμβανομένων των τοπικών και περιφερειακών αγορών) ή
 - ii) της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται ή τελούν υπό διαδικασία κατάθεσης σε επιτροπή κινητών αξιών ή άλλη ρυθμιστική αρχή για τους σκοπούς της έκδοσης κοινών μετοχών σε δημόσια αγορά.
- Η οικονομική οντότητα που γνωστοποιεί κέρδη ανά μετοχή υπολογίζει και γνωστοποιεί κέρδη ανά μετοχή σύμφωνα με το παρόν πρότυπο.

Ορισμοί

- **Αντιμείωση:** αύξηση των κερδών ανά μετοχή ή μείωση της ζημίας ανά μετοχή που απορρέει από την παραδοχή ότι τα μετατρέψιμα μέσα έχουν μετατραπεί, ότι τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς έχουν ασκηθεί, ή ότι οι κοινές μετοχές εκδίδονται εφόσον έχουν εκπληρωθεί κάποιοι συγκεκριμένοι όροι.
- **Ενδεχόμενη μετοχική συμφωνία:** συμφωνία έκδοσης μετοχών η οποία εξαρτάται από την εκπλήρωση συγκεκριμένων όρων.
- **Υπό αίρεση εκδοτέες κοινές μετοχές:** κοινές μετοχές εκδοτέες έναντι μηδαμινού ποσού μετρητών ή άνευ μετρητών ή άλλης αντιπαροχής, μετά την εκπλήρωση ορισμένων όρων ενδεχόμενης μετοχικής συμφωνίας.
- **Μείωση:** μείωση των κερδών ανά μετοχή ή αύξηση της ζημίας ανά μετοχή που απορρέει από την παραδοχή ότι τα μετατρέψιμα μέσα έχουν μετατραπεί, ότι τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς έχουν ασκηθεί ή ότι οι κοινές μετοχές εκδίδονται εφόσον εκπληρωθούν κάποιοι συγκεκριμένοι όροι.
- **Δικαιώματα προαίρεσης, δικαιώματα αγοράς μετοχών και τα ισοδύναμά τους:** χρηματοοικονομικά μέσα που δίνουν στον κάτοχο το δικαίωμα να αγοράσει κοινές μετοχές.
- **Κοινή μετοχή:** συμμετοχικός τίτλος που έπεται σε δικαιώματα όλων των λοιπών κατηγοριών συμμετοχικών τίτλων.
- **Δυνητικός τίτλος μετατρέψιμος σε κοινή μετοχή:** χρηματοοικονομικό μέσο ή άλλη σύμβαση που μπορεί να παρέχει στον κάτοχό του δικαίωμα για κοινές μετοχές.
- **Δικαιώματα πώλησης επί κοινών μετοχών:** συμβόλαια που δίνουν στον κάτοχο το δικαίωμα να πωλεί κοινές μετοχές σε ορισμένη τιμή για δεδομένο διάστημα.

Ορισμοί

- Οι κοινές μετοχές συμμετέχουν στα κέρδη της περιόδου μόνο μετά από τις άλλες κατηγορίες μετοχών, όπως οι προνομιούχες μετοχές. Η οικονομική οντότητα μπορεί να έχει περισσότερες από μία κατηγορίες κοινών μετοχών. Κοινές μετοχές της ίδιας κατηγορίας έχουν τα ίδια δικαιώματα στη λήψη μερισμάτων.
- **Παραδείγματα δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές είναι:**
 - α) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ή συμμετοχικοί τίτλοι, συμπεριλαμβανομένων των προνομιούχων μετοχών που μετατρέπονται σε κοινές μετοχές·
 - β) δικαιώματα προαίρεσης και αγοράς μετοχών·
 - γ) μετοχές που θα εκδίδονταν με την εκπλήρωση ορισμένων όρων που προέρχονται από συμβατικούς διακανονισμούς, όπως η αγορά επιχείρησης ή άλλων περιουσιακών στοιχείων.

Επιμέτρηση – Βασικά κέρδη ανά μετοχή

- Η οικονομική οντότητα υπολογίζει τα βασικά κέρδη ανά μετοχή σε ό,τι αφορά το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας και, αν παρουσιάζεται, το κέρδος ή τη ζημία από τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις που αναλογούν στους κατόχους αυτούς.
- Τα βασικά κέρδη ανά μετοχή υπολογίζονται διαιρώντας το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας (αριθμητής) με το μέσο σταθμισμένο αριθμό κοινών μετοχών σε κυκλοφορία (παρονομαστής) κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου.
- Σκοπός της πληροφόρησης περί των βασικών κερδών ανά μετοχή είναι η παροχή ενός μέτρου της συμμετοχής κάθε κοινής μετοχής μιας μητρικής οικονομικής οντότητας στην απόδοση της οικονομικής οντότητας κατά την καλυπτόμενη περίοδο αναφοράς.

Επιμέτρηση – Κέρδη

- Για τον υπολογισμό των βασικών κερδών ανά μετοχή, τα ποσά που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας σε σχέση με:
 - α) κέρδη ή ζημίες από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις που αποδίδονται στη μητρική οικονομική οντότητα και
 - β) κέρδη ή ζημίες που αποδίδονται στη μητρική οικονομική οντότητα
- **είναι τα ποσά των στοιχείων α) και β) προσαρμοσμένα ως προς τα ποσά μετά το φόρο των μερισμάτων των προνομιούχων μετοχών, των διαφορών που απορρέουν από τον διακανονισμό των προνομιούχων μετοχών και άλλες παρόμοιες επιδράσεις των προνομιούχων μετοχών που κατατάσσονται ως ίδια κεφάλαια.**

Επιμέτρηση – Κέρδη

- Για τον σκοπό του υπολογισμού των βασικών κερδών ανά μετοχή, ως αριθμός των κοινών μετοχών λαμβάνεται ο μέσος σταθμισμένος αριθμός κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου.
- Η χρήση του μέσου σταθμισμένου αριθμού κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της περιόδου αποτυπώνει το ενδεχόμενο να έχει μεταβληθεί το ποσό του μετοχικού κεφαλαίου κατά τη διάρκεια της περιόδου, ως αποτέλεσμα τυχόν μεγαλύτερου ή μικρότερου αριθμού μετοχών που παραμένουν σε κυκλοφορία ανά πάσα στιγμή.
- Ο μέσος σταθμισμένος αριθμός κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της περιόδου είναι ο αριθμός των κοινών μετοχών που βρίσκονται σε κυκλοφορία κατά την αρχή της περιόδου, προσαρμοσμένος κατά τον αριθμό των κοινών μετοχών που εξαγοράστηκαν ή εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου, πολλαπλασιαζόμενος με συντελεστή σταθμισμένου χρόνου κυκλοφορίας.
- Ο συντελεστής αυτός είναι ο αριθμός των ημερών που οι συγκεκριμένες μετοχές βρίσκονται σε κυκλοφορία, σε σχέση με το συνολικό αριθμό των ημερών της λογιστικής περιόδου.

Επιμέτρηση – Μετοχές & Παραδείγματα μετοχών που περιλαμβάνονται στο μέσο σταθμισμένο αριθμό μετοχών

- α) **κοινές μετοχές** που εκδόθηκαν έναντι μετρητών περιλαμβάνονται όταν καθίστανται εισπρακτέα τα μετρητά·
- β) **κοινές μετοχές** που εκδόθηκαν για εκούσια επανεπένδυση των μερισμάτων σε κοινές ή προνομιούχες μετοχές περιλαμβάνονται όταν επανεπενδύονται τα μερίσματα·
- γ) **κοινές μετοχές** που εκδίδονται ως αποτέλεσμα της μετατροπής χρεωστικού τίτλου σε κοινές μετοχές περιλαμβάνονται από την ημέρα διακοπής του υπολογισμού των τόκων·
- δ) **κοινές μετοχές** που εκδόθηκαν αντί τόκου ή κεφαλαίου επί λοιπών χρηματοοικονομικών μέσων περιλαμβάνονται από την ημέρα διακοπής του υπολογισμού των τόκων·
- ε) **κοινές μετοχές** που εκδόθηκαν σε ανταλλαγή για τον διακανονισμό υποχρέωσης της οικονομικής οντότητας περιλαμβάνονται από την ημέρα του διακανονισμού·
- στ) **κοινές μετοχές** που εκδόθηκαν ως αντάλλαγμα για την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου πλην μετρητών συμπεριλαμβάνονται από την ημέρα κατά την οποία αναγνωρίζεται η απόκτηση και
- ζ) **κοινές μετοχές** που εκδόθηκαν έναντι παροχής υπηρεσιών στην οικονομική οντότητα περιλαμβάνονται κατά την παροχή των υπηρεσιών.

Επιμέτρηση – Μετοχές

- Ο μέσος σταθμισμένος αριθμός των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της περιόδου και για όλες τις παρουσιαζόμενες περιόδους προσαρμόζεται για γεγονότα —πλην της μετατροπής δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές— που έχουν μεταβάλει τον αριθμό των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία, χωρίς αντίστοιχη μεταβολή στους πόρους.
- Η έκδοση κοινών μετοχών ή η μείωση του αριθμού των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία είναι δυνατή χωρίς αντίστοιχη μεταβολή στους πόρους. Παραδείγματα αποτελούν, μεταξύ άλλων:
 - α) η κεφαλαιοποίηση ή δωρεάν έκδοση (γνωστή και ως μέρισμα σε μετοχές)·
 - β) κάθε άλλη έκδοση με στοιχείο επιβράβευσης των μετόχων, για παράδειγμα δωρεάν έκδοση δικαιωμάτων προς τους υπάρχοντες μετόχους·
 - γ) η υποδιαίρεση μετοχών και
 - δ) η σύμπτυξη μετοχών (ενοποίηση μετοχών).

Απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή

- Η οικονομική οντότητα υπολογίζει τα ποσά **απομειωμένων κερδών ανά μετοχή** ως προς το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας και, αν παρουσιάζεται, το κέρδος ή τη ζημία από τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις που αναλογούν στους κατόχους αυτούς.
- Για το σκοπό του υπολογισμού **απομειωμένων κερδών ανά μετοχή**, η οικονομική οντότητα αναπροσαρμόζει τα κέρδη ή τις ζημίες που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας και το μέσο σταθμισμένο αριθμό μετοχών σε κυκλοφορία, για τις επιδράσεις όλων των δυνητικών μειωτικών τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές.

Απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή - Κέρδη

- Για τον σκοπό του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, η οικονομική οντότητα αναπροσαρμόζει το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας, όπως υπολογίστηκε σύμφωνα με την παράγραφο 12, με βάση την μετά από φόρους επίδραση:
- α) μερισμάτων ή άλλων στοιχείων που σχετίζονται με μειωτικούς δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές που αφαιρέθηκαν για τον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας που αναλογεί σε κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας όπως υπολογίστηκε σύμφωνα με την παράγραφο 12·
- β) τόκων που αναγνωρίστηκαν στην περίοδο και σχετίζονται με μειωτικούς δυνητικούς τίτλους που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές και
- γ) κάθε άλλης μεταβολής στα έσοδα ή τα έξοδα που προέρχεται από μετατροπή των μειωτικών δυνητικών τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές.

Απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή - Μετοχές

- Για τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, ο αριθμός των κοινών μετοχών αποτελείται από τον μέσο σταθμισμένο αριθμό των κοινών μετοχών, υπολογιζόμενο σύμφωνα με τις παραγράφους 19 και 26, πλέον του μέσου σταθμισμένου αριθμού των κοινών μετοχών που θα εκδίδονταν κατά τη μετατροπή όλων των μειωτικών δυνητικών τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές.
- Οι τίτλοι αυτοί θεωρείται ότι έχουν μετατραπεί σε κοινές μετοχές στην αρχή της περιόδου ή από την ημέρα έκδοσης των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές δυνητικών τίτλων, αν είναι μεταγενέστερη.

Μειωτικοί Δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές

- Οι δυνητικοί τίτλοι θεωρείται ότι είναι μειωτικοί όταν και μόνο όταν η μετατροπή τους σε κοινές μετοχές θα μείωνε το κέρδος ανά μετοχή ή θα αύξανε τη ζημία ανά μετοχή από τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις.
- Δικαιώματα προαίρεσης, εγγυήσεις και τα ισοδύναμά τους.
- Μετατρέψιμα όργανα.
- Μετοχές υπό ενδεχόμενη έκδοση.
- Συμβάσεις που μπορούν να διακανονιστούν σε κοινές μετοχές ή σε μετρητά.
- Αγορασμένα δικαιώματα προαίρεσης.
- Πωληθέντα δικαιώματα πώλησης.

Αναδρομικές προσαρμογές

- Εάν ο αριθμός των μετοχών αυξηθεί ως αποτέλεσμα κεφαλαιοποίησης, έκδοσης μπόνους ή διάσπασης μετοχών ή μειωθεί ως αποτέλεσμα αντίστροφης διάσπασης μετοχών - ο υπολογισμός των βασικών και των μειωμένων κερδών ανά μετοχή για όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται θα προσαρμόζεται αναδρομικά.
- Εάν αυτές οι αλλαγές πραγματοποιηθούν μετά την περίοδο αναφοράς αλλά πριν εγκριθούν οι οικονομικές καταστάσεις για έκδοση, οι υπολογισμοί μεριδίων για αυτές και τυχόν οικονομικές καταστάσεις προηγούμενης περιόδου που παρουσιάζονται θα βασίζονται στον νέο αριθμό μετοχών.
 - Επιπλέον, τα βασικά και τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή όλων των περιόδων που παρουσιάζονται θα προσαρμόζονται για τις επιπτώσεις των λαθών και των προσαρμογών που προκύπτουν από αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές που λογιστικοποιούνται αναδρομικά.

Παρουσίαση

- Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει στην **κατάσταση συνολικών εσόδων** τα βασικά και απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή για
 - τα κέρδη ή τις ζημίες από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις που αναλογούν σε κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας και
 - για κέρδη ή ζημίες που αναλογούν σε κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας για κάθε κατηγορία κοινών μετοχών που κατέχει διαφορετικό δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη για τη περίοδο.
 - Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει βασικά και απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή με **όμοιο τρόπο εμφάνισης** για όλες τις λογιστικές περιόδους που παρουσιάζονται.
- Η οικονομική οντότητα που αναφέρει διακοπείσα δραστηριότητα γνωστοποιεί τα βασικά και απομειωμένα ποσά ανά μετοχή για τη διακοπείσα δραστηριότητα είτε στην κατάσταση συνολικών εσόδων ή στις σημειώσεις.
- Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τα βασικά και τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή, **ακόμη και αν τα ποσά που γνωστοποιούνται είναι αρνητικά** (δηλ. ζημία ανά μετοχή).

Γνωστοποιήσεις

- Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα:
- α) τα ποσά που χρησιμοποιήθηκαν ως αριθμητές στον υπολογισμό των βασικών και των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή και μια συμφωνία αυτών των ποσών με το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στη μητρική οικονομική οντότητα για την περίοδο. Η συμφωνία περιλαμβάνει τη μεμονωμένη επίδραση κάθε κατηγορίας μέσων που επηρεάζει τα κέρδη ανά μετοχή·
- β) τον μέσο σταθμισμένο αριθμό κοινών μετοχών που χρησιμοποιήθηκε ως παρονομαστής στον υπολογισμό των βασικών και των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή και μια συμφωνία μεταξύ αυτών των παρονομαστών. Η συμφωνία περιλαμβάνει τη μεμονωμένη επίδραση κάθε κατηγορίας μέσων που επηρεάζει τα κέρδη ανά μετοχή·

Γνωστοποιήσεις

- Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα:
- γ) τα μέσα (συμπεριλαμβανομένων των υπό αίρεση εκδοτέων μετοχών) που θα μπορούσαν να μειώσουν τα βασικά κέρδη ανά μετοχή μελλοντικά, αλλά που δεν συμπεριλήφθηκαν στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή διότι ήταν αντιμειωτικά για την παρουσιαζόμενη περίοδο (ή περιόδους)·
- δ) μια περιγραφή των συναλλαγών που αφορούν κοινές μετοχές ή δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές, εκτός εκείνων που λογιστικοποιήθηκαν σύμφωνα με την παράγραφο 64, οι οποίες προκύπτουν μετά την περίοδο αναφοράς και θα μετέβαλαν σημαντικά τον αριθμό των σε κυκλοφορία κοινών μετοχών ή των δυνητικών τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές κατά το τέλος της περιόδου, αν αυτές οι συναλλαγές είχαν συμβεί πριν από το τέλος της περιόδου αναφοράς.

Γνωστοποιήσεις

- Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα:
- δ) μια περιγραφή των συναλλαγών που αφορούν κοινές μετοχές ή δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές, εκτός εκείνων που λογιστικοποιήθηκαν σύμφωνα με την παράγραφο 64, οι οποίες προκύπτουν μετά την περίοδο αναφοράς και θα μετέβαλαν σημαντικά τον αριθμό των σε κυκλοφορία κοινών μετοχών ή των δυνητικών τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές κατά το τέλος της περιόδου, αν αυτές οι συναλλαγές είχαν συμβεί πριν από το τέλος της περιόδου αναφοράς.
- Παραδείγματα συναλλαγών της παραγράφου 70 στοιχείο δ) είναι, μεταξύ άλλων:
 - α) η έκδοση μετοχών τοις μετρητοίς·
 - β) η έκδοση μετοχών, όταν οι εισπράξεις χρησιμοποιούνται για εξόφληση χρεών ή προνομιούχων μετοχών σε κυκλοφορία κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς·
 - γ) η εξόφληση κοινών μετοχών σε κυκλοφορία·
 - δ) η μετατροπή ή άσκηση δικαιώματος επί δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές σε κυκλοφορία κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς·