

Міжнародний стандарт фінансової звітності 2

Платіж на основі акцій

Мета

- 1 Метою цього МСФЗ є визначення вимог до фінансової звітності суб'єкта господарювання, що виконує операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій. Зокрема, він вимагає від суб'єкта господарювання відображати вплив операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, на його прибутки або збитки та на фінансовий стан, у тому числі відображати витрати, пов'язані з операціями, за якими працівникам надаються опціони на акції.

Сфера застосування

- 2 Суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт для обліку всіх операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, незалежно від того, чи може суб'єкт господарювання ідентифікувати конкретно деякі або всі отримані товари або послуги, включаючи:

- а) операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу;
- б) операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів; та
- в) операції, у яких суб'єкт господарювання отримує або купує товари чи послуги на умовах, відповідно до яких суб'єкт господарювання або постачальник цих товарів чи послуг може вибрати форму розрахунків за операцію – або грошовими коштами (чи іншими активами), або шляхом випуску інструментів власного капіталу,

за винятком випадків, визначених далі в пунктах 3А–6. За відсутності товарів або послуг, які можна конкретно ідентифікувати, інші обставини можуть вказувати на те, що товари або послуги фактично були (або будуть) отримані, в такому випадку застосовується цей МСФЗ.

- 3 [Вилучено]

- 3А Розрахунки за операціями, платіж за якими здійснюється на основі акцій, можуть здійснюватися іншим суб'єктом господарювання зі складу групи (або акціонером будь-якого суб'єкта господарювання зі складу групи) від імені суб'єкта господарювання, який отримує або купує товари або послуги. Пункт 2 також застосовується до суб'єкта господарювання, що

- а) отримує товари або послуги, коли інший суб'єкт господарювання у тій самій групі (або акціонер будь-якого суб'єкта господарювання зі складу групи) має зобов'язання виконати розрахунки за операцією, платіж за якою здійснюється на основі акцій, або
- б) має зобов'язання виконати розрахунки за операцією, платіж за якою здійснюється на основі акцій, коли інший суб'єкт господарювання у тій самій групі отримує відповідні товари або послуги,

окрім випадків, коли метою операції вочевидь не є здійснення розрахунків за товари або послуги, надані суб'єктові господарювання, що їх отримує.

- 4 У цьому МСФЗ операція з працівником (чи з іншою стороною), у якій такий працівник виступає у ролі власника інструментів капіталу суб'єкта господарювання, не вважається операцією, платіж за якою здійснюється на основі акцій. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання надає всім власникам певного класу його інструментів власного капіталу право придбати додаткові інструменти власного капіталу цього суб'єкта господарювання за ціною нижчою, ніж справедлива вартість таких інструментів власного капіталу, а працівник отримує це право тому, що він/вона є власником інструментів власного капіталу відповідного класу, то надання або реалізація такого права не підпадає під вимоги цього МСФЗ.

- 5 Як зазначалося в пункті 2, дія цього МСФЗ поширюється на операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій, у результаті яких суб'єкт господарювання придбаває товари або отримує послуги. До товарів належать запаси, витратні матеріали, основні засоби, нематеріальні активи та інші нефінансові активи. Однак суб'єктові господарювання не слід застосовувати цей Стандарт для обліку операцій, у результаті яких суб'єкт господарювання отримує товари як складову чистих активів, придбаних у результаті об'єднання бізнесу, як визначено в МСФЗ 3 *Об'єднання бізнесу* (переглянутому в 2008 р.), об'єднання суб'єктів господарювання або бізнесу, що перебувають під спільним контролем, як описано в пунктах Б1–Б4 МСФЗ 3, або внесок підприємства при формуванні спільного підприємства, як визначено в МСФЗ 11 *Спільна діяльність*. Отже, сфера застосування цього Стандарту не

МСФЗ 2

поширюється на інструменти власного капіталу, випущені в результаті об'єднання бізнесу в обмін на контроль, отриманий суб'єктом господарювання в результаті такого об'єднання. Проте сфера застосування цього Стандарту поширюється на інструменти власного капіталу, надані працівникам придбаного суб'єкта господарювання як членам трудового колективу (наприклад, в обмін на продовження служби). Так само, анулювання, заміна чи інші зміни в *угодах про платіж на основі акцій* внаслідок об'єднання бізнесу, або іншої реструктуризації власного капіталу має відображатися в обліку відповідно до положень цього МСФЗ. В МСФЗ 3 викладені настанови щодо визначення того, чи є інструменти власного капіталу, випущені при об'єднанні бізнесу, частиною компенсації, що передається в обмін на контроль над об'єктом придбання (і, отже, входить до сфери дії МСФЗ 3), чи ж вони, в обмін на продовження надання послуг, мають визнаватися у періоді після об'єднання (і, отже, входить до сфери дії цього МСФЗ).

- 6 Застосування цього Стандарту не поширюється на операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій, у результаті яких суб'єкт господарювання придбаває товари або отримує послуги відповідно до контракту, визначеного у пунктах 8–10 МСБО 32 *Фінансові інструменти: подання* (переглянутого в 2003 р.)¹ або в пунктах 2.4–2.7 МСФЗ 9 *Фінансові інструменти* (переглянутого у 2003 р.).
- 6А У цьому МСФЗ вживання терміну "справедлива вартість" у деяких аспектах відрізняється від визначення справедливої вартості в МСФЗ 13 *Оцінка справедливої вартості*. Тому, застосовуючи МСФЗ 2, суб'єкт господарювання оцінює справедливу вартість відповідно до цього МСФЗ, а не МСФЗ 13.

Визнання

- 7 Суб'єкт господарювання визнає товари або послуги, отримані або придбані в результаті операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, у момент отримання зазначених товарів або послуг. Якщо товари чи послуги отримані в результаті операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, то суб'єктові господарювання слід визнавати відповідне збільшення власного капіталу; і навпаки – визнавати зобов'язання, якщо товари чи послуги придбані в результаті операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів.
- 8 Якщо товари чи послуги, придбані або отримані в результаті операції, платіж за якою здійснюється на основі акцій, не підлягають визнанню як активи, то вони підлягають визнанню як витрати.
- 9 Як правило, витрати виникають у результаті використання товарів або споживання послуг. Наприклад, послуги, як правило, споживаються відразу, і в цьому випадку витрати визнаються по мірі надання послуг контрагентом. Стосовно ж товарів, то їх використання може тривати певний проміжок часу або ж вони можуть бути продані пізніше (як це відбувається у випадку запасів). У такому разі витрати визнаються в момент споживання або продажу товарів. Але іноді виникає необхідність визнати витрати до реалізації чи використання товарів або ж до надання чи споживання послуг, оскільки вони не підлягають визнанню як активи. Наприклад, суб'єкт господарювання може придбати товари на етапі розробки нового продукту, і, хоча ці товари не були використані, вони можуть не відповідати вимогам для визнання як активи згідно з відповідним МСФЗ.

Операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу

Загальний огляд

- 10 Для обліку операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, суб'єкт господарювання має безпосередньо оцінювати отримані товари чи послуги, а також відповідне збільшення власного капіталу за справедливою вартістю отриманих товарів чи послуг, за винятком випадків, коли цю справедливу вартість неможливо оцінити достовірно. Якщо суб'єкт господарювання не може достовірно оцінити справедливу вартість отриманих товарів чи послуг, їх вартість і відповідне збільшення

¹Назву МСБО 32 було змінено у 2005 р.

власного капіталу слід оцінити опосередковано, на основі² справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу.

- 11 Для застосування вимог пункту 10 до операцій з *працівниками та іншими сторонами, що надають подібні послуги*³, суб'єкт господарювання повинен оцінювати отримані послуги на основі справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу, оскільки, як зазначається в пункті 12, справедливу вартість наданих послуг, як правило, неможливо достовірно оцінити. Справедлива вартість цих інструментів власного капіталу підлягає оцінці на *дату надання*.
- 12 Звичайно акції, опціони на акції та інші інструменти власного капіталу надаються працівникам як складова пакету їх винагороди, на додаток до їх заробітної плати, що виплачується грошовими коштами, та інших виплат працівникам. Як правило, послуги, отримані в обмін на певні складові пакету винагороди працівників, неможливо оцінити окремо. Крім того, незалежна оцінка справедливої вартості загального пакету винагороди може виявитися неможливою, якщо безпосередньої не проводиться оцінка справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу. Більше того, інколи акції або опціони на акції надаються як складова преміальної винагороди, а не як складова основної зарплати, наприклад, як стимул для утримання працівників суб'єкта господарювання або як винагорода за їхні зусилля, спрямовані на поліпшення результатів діяльності суб'єкта господарювання. Надаючи акції або опціони на акції додатково до інших форм винагороди праці, суб'єкт господарювання виплачує додаткову винагороду для отримання додаткових переваг. Оцінити справедливу вартість таких додаткових переваг, імовірно, буде доволі складно. Оскільки безпосередньо оцінити справедливу вартість отриманих послуг складно, суб'єкт господарювання повинен оцінювати справедливу вартість послуг працівників на основі справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу.
- 13 Для застосування вимог пункту 10 до операцій зі сторонами, іншими ніж працівники, слід виходити зі спростовного припущення щодо можливості достовірної оцінки справедливої вартості отриманих товарів чи послуг. Така справедлива вартість має оцінюватися на дату, коли суб'єкт господарювання отримує товари або коли контрагент надає послуги. Зрідка, у випадках, коли суб'єкт господарювання скасовує це припущення, оскільки він не може достовірно оцінити справедливу вартість отриманих товарів чи послуг, такий суб'єкт господарювання оцінює отримані товари чи послуги і відповідне збільшення власного капіталу опосередковано, на основі справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу, оцінених на дату, коли суб'єкт господарювання отримує товари або коли контрагент надає послуги.
- 13A Зокрема, якщо виявляється, що ідентифікована компенсація (якщо вона є), отримана суб'єктом господарювання, менша, ніж справедлива вартість наданих інструментів власного капіталу або понесеного зобов'язання, то, як правило, така ситуація вказує на те, що інша частина компенсації (тобто неідентифіковані товари або послуги) була (або буде) отримана суб'єктом господарювання. Суб'єкт господарювання оцінює отримані ідентифіковані товари або послуги відповідно до цього МСФЗ. Суб'єкт господарювання оцінює неідентифіковані товари або послуги, отримані (або які будуть отримані), як різницю між справедливою вартістю платежу на основі акцій і справедливою вартістю будь-яких ідентифікованих товарів або послуг отриманих (або які будуть отримані). Суб'єкт господарювання оцінює отримані неідентифіковані товари або послуги на дату надання. Проте для операцій, платіж за якими здійснюється з використанням грошових коштів, зобов'язання переоцінюються на кінець кожного звітного періоду, доки воно не буде погашене відповідно до пунктів 30–33.

Операції, за якими суб'єкт господарювання отримує послуги

- 14 У разі негайного *набуття* контрагентом *права* на надані інструменти власного капіталу, від контрагента не вимагається завершити надання послуг протягом визначеного періоду, перш ніж він набуде беззастережного права власності на ці інструменти капіталу. Якщо немає свідчень протилежного, суб'єкт господарювання повинен розглядати послуги, які надає контрагент, як відшкодування за інструменти власного капіталу. У такому разі суб'єкт господарювання визнає отримані послуги у повному обсязі на дату надання з відповідним збільшенням власного капіталу.

²У цьому МСФЗ застосовується словосполучення “на основі” замість “за”, оскільки в кінцевому результаті операція оцінюється шляхом множення справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу, оцінених на дату, визначену в пункті 11 або 13 (залежно від того, який з них застосовується), на кількість інструментів власного капіталу згідно з визначеними умовами набуття права, як це пояснюється в пункті 19.

³ Далі в тексті цього МСФЗ усі посилання на працівників також охоплюють інші сторони, що надають подібні послуги.

- 15 Якщо набуття контрагентом права на надані інструменти власного капіталу не відбувається до завершення визначеного періоду надання послуг контрагентом, то суб'єкт господарювання повинен вважати, що послуги, які будуть надані контрагентом як відшкодування за такі інструменти власного капіталу, будуть отримані у майбутньому, протягом *періоду набуття права*. Суб'єкт господарювання повинен обліковувати ці послуги по мірі їх надання контрагентом протягом періоду набуття права з відображенням відповідного збільшення власного капіталу. Наприклад:
- а) якщо працівникові надається опціон на акції за умови надання послуг протягом трирічного періоду, суб'єкт господарювання повинен розглядати послуги, які будуть надані цим працівником протягом трирічного періоду набуття права, як відшкодування за опціон на акції;
 - б) якщо працівникові надається опціон на акції за умови досягнення результатів діяльності і продовження роботи в складі персоналу суб'єкта господарювання до виконання зазначеної умови, а тривалість періоду набуття права залежить від того моменту, на який буде досягнутий відповідний результат, то суб'єкт господарювання повинен розглядати послуги, які будуть надані цим працівником для отримання опціону на акції, як такі, що будуть надані в майбутньому, протягом очікуваного періоду набуття права. Суб'єкт господарювання повинен оцінювати тривалість періоду набуття права на дату надання на основі найбільш імовірного результату досягнення результатів діяльності. Якщо умова досягнення результатів діяльності є *ринковою умовою*, то оцінка тривалості очікуваного періоду набуття права має відповідати припущенням, які були використані при оцінюванні справедливої вартості наданих опціонів, і не повинна підлягати подальшому перегляду. Якщо умова досягнення результатів діяльності не пов'язана з ринковою умовою, суб'єкт господарювання повинен переглядати свої оцінки щодо тривалості періоду набуття права (за потреби), якщо подальша інформація свідчить про відхилення тривалості періоду набуття права порівняно з його попередніми оцінками.

Операції, які оцінюються на основі справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу

Визначення справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу

- 16 Для операцій, які оцінюються на основі справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу, суб'єкт господарювання повинен оцінювати справедливую вартість наданих інструментів власного капіталу на *дату оцінки*, виходячи з ринкових цін (якщо вони є) і враховуючи умови, на яких були надані ці інструменти власного капіталу (відповідно до вимог, визначених у пунктах 19–22).
- 17 Якщо ринкових цін немає, суб'єкт господарювання повинен оцінювати справедливую вартість наданих інструментів власного капіталу, користуючись методом, який визначатиме ймовірну вартість цих інструментів власного капіталу на дату оцінки в операції на добровільній основі між обізнаними, зацікавленими сторонами. Метод оцінювання має відповідати загальній методології оцінювання, прийнятій для визначення ціни фінансових інструментів, і враховувати усі чинники та припущення, які братимуться до уваги обізнаними і зацікавленими учасниками ринку для визначення ціни (відповідно до вимог, визначених у пунктах 19–22).
- 18 Додаток Б містить подальше керівництво для оцінки справедливої вартості акцій та опціонів на акції, зосереджуючись на конкретних типових умовах надання працівникам акцій та опціонів на акції.

Підхід до умов набуття права

- 19 Надання інструментів власного капіталу може залежати від виконання визначених умов набуття права. Наприклад, надання акцій або опціонів на акції працівникам часто супроводжується умовою щодо продовження роботи в складі трудового колективу суб'єкта господарювання протягом визначеного часу. Також можуть визначатися певні умови досягнення результатів діяльності, які належить забезпечити, як-от досягнення певних темпів росту прибутковості суб'єкта господарювання або визначене збільшення вартості акцій суб'єкта господарювання. Умови набуття права, які не є ринковими умовами, не слід брати до уваги при оцінці справедливої вартості акцій або опціонів на акції на дату оцінки. Натомість умови набуття права, які не є ринковими умовами, враховуються при оцінці операції шляхом коригування кількості інструментів власного капіталу таким чином, щоб у кінцевому результаті вартість товарів чи послуг, отриманих як компенсація за надання інструментів власного капіталу, базувалася на такій кількості інструментів власного капіталу, право на які буде зрештою набуто. Отже, на кумулятивній основі в обліку не визнаються отримані товари чи послуги, якщо не будуть виконані *умови набуття права*, які не є ринковими умовами, а отже, не буде набуто право на надані інструменти власного капіталу, наприклад, якщо контрагент не забезпечить надання

послуг протягом визначеного періоду обслуговування або ж не досягне встановлених умов щодо результатів діяльності, відповідно до вимог пункта 21.

- 20 Для застосування вимог, визначених у пункті 19, суб'єкт господарювання має визнавати суму отриманих товарів чи послуг протягом періоду набуття права на основі найкращої наявної оцінки кількості інструментів власного капіталу, набуття права на які очікується, і переглядати (за потреби) цю оцінку, якщо подальша інформація свідчатиме, що кількість інструментів власного капіталу, набуття права на які очікується, відрізняється від попередніх оцінок. На дату набуття права суб'єкт господарювання повинен переглянути таку оцінку для приведення її у відповідність фактичній кількості інструментів власного капіталу, право на які було в кінцевому результаті набуто, відповідно до вимог пункту 21.
- 21 Оцінюючи справедливую вартість наданих інструментів власного капіталу, слід брати до уваги ринкові умови, зокрема цільову ціну акцій, яка визначає умови набуття права (або можливість виконання угоди). Отже, в разі надання інструментів власного капіталу з визначеними ринковими умовами суб'єкт господарювання повинен визнавати товари чи послуги, отримані від контрагента, який виконує всі інші умови набуття права (наприклад, послуги, отримані від працівника, який залишається штатним працівником протягом визначеного періоду), незалежно від того, чи були виконані зазначені ринкові умови.

Підхід до умов, не пов'язаних з набуттям права

- 21A Аналогічно, оцінюючи справедливую вартість наданих інструментів власного капіталу, суб'єкт господарювання повинен брати до уваги всі умови, не пов'язані з набуттям права. Тому, надаючи інструменти власного капіталу на умовах, не пов'язаних з набуттям права, суб'єкт господарювання має визнавати товари або послуги, отримані від контрагента, який виконує усі умови набуття права, що не є ринковими умовами (наприклад, послуги, отримані від працівника, який залишається штатним працівником протягом визначеного періоду), незалежно від того, чи виконуються ці умови, не пов'язані з набуттям права.

Підхід до ознаки оновлення

- 22 Для опціонів, що мають *ознаку оновлення*, така ознака не повинна братися до уваги при оцінці справедливої вартості виданих опціонів на дату оцінки. Натомість в обліку слід відображати *опціон оновлений* як новий наданий опціон у випадку і в момент, коли такий опціон оновлений надається.

Після дати набуття права

- 23 Відобразивши в обліку товари чи послуги, отримані відповідно до положень пунктів 10–22, а також відповідне збільшення власного капіталу, суб'єкт господарювання не повинен у подальшому коригувати загальну суму власного капіталу після дати набуття права. Наприклад, суб'єкт господарювання не повинен у подальшому сторнувати суму, визнану за послугами, наданими працівником, якщо набуто право на інструменти власного капіталу пізніше втрачається, або (у випадку опціонів на акції) опціон не виконується. Однак ця вимога не забороняє суб'єкту господарювання визнавати рух капіталу, тобто трансфери між компонентами власного капіталу.

Якщо справедливую вартість інструментів власного капіталу не можна достовірно оцінити

- 24 Суб'єкт господарювання застосовує вимоги, визначені в пунктах 16–23, якщо необхідно оцінити операцію, платіж за якою здійснюється на основі акцій, шляхом посилення на справедливую вартість наданих інструментів власного капіталу. Зрідка суб'єкт господарювання не може достовірно оцінити справедливую вартість наданих інструментів власного капіталу на дату оцінки відповідно до вимог, наведених у пунктах 16–22. У таких виняткових випадках суб'єкт господарювання натомість повинен:
- а) оцінити такі інструменти власного капіталу за їх *внутрішньою вартістю* на дату отримання суб'єктом господарювання товарів або на дату надання послуг контрагентом і надалі на кінець кожного звітного періоду та на дату остаточного розрахунку, з визнанням будь-яких змін у внутрішній вартості у складі прибутків чи збитків. Для наданих опціонів на акції остаточний розрахунок за угодою, платіж за якою здійснюється на основі акцій, відбувається при виконанні опціону, при його вилученні (наприклад, у результаті звільнення з роботи) або при припиненні чинності (наприклад, завершення строку чинності опціону);
 - б) визнати отримані товари чи послуги на основі такої кількості інструментів власного капіталу, на яку зрештою буде набуто право або (якщо доречно) яка буде виконана в кінцевому результаті. Щоб застосувати цю вимогу до, наприклад, опціонів на акції, суб'єктові господарювання слід визнати

товари чи послуги, що були отримані протягом періоду набуття права (якщо такий є), відповідно до пунктів 14 і 15, за винятком вимог, наведених у пункті 15 (б) стосовно умови щодо стану ринку, які не застосовуються. Сума, визнана за товарами чи послугами, отриманими протягом періоду набуття права, має базуватися на кількості опціонів на акції, за якими очікується набуття права. При необхідності, суб'єкт господарювання повинен переглядати цю оцінку, якщо подальша інформація свідчить, що кількість опціонів на акції, на які очікується набуття права, відрізняється від попередніх оцінок. На дату набуття права суб'єкт господарювання повинен переглянути цю оцінку та урівняти її з фактичною кількістю інструментів власного капіталу, право на які було зрештою набуто. Після дати набуття права суб'єкт господарювання повинен сторнувати суму, визнану за отриманими товарами чи послугами, у разі подальшої втрати або припинення чинності опціону в результаті завершення строку його дії.

- 25 Якщо суб'єкт господарювання застосовує пункт 24, то немає потреби застосувати пункти 26–29, оскільки будь-які зміни в строках чи умовах надання інструментів власного капіталу будуть враховані при застосуванні методу внутрішньої вартості, визначеного у пункті 24. Однак, якщо суб'єкт господарювання розраховується за наданими інструментами власного капіталу, до яких були застосовані положення пункту 24, тоді:

- а) якщо розрахунок відбувається протягом періоду набуття права, то суб'єкт господарювання повинен відображати такий розрахунок в обліку як прискорене набуття права, а отже, і негайно визнавати ту суму, яка інакше була б визнана за послугами, отриманими протягом тієї частини періоду набуття права, що залишилася;
- б) будь-який платіж, здійснений для розрахунку, повинен відображатися в обліку як викуп інструментів власного капіталу (тобто як вилучення з власного капіталу), за винятком випадків, коли ця оплата перевищує внутрішню вартість інструментів власного капіталу, оцінених на дату викупу. Будь-яке таке перевищення слід визнавати як витрати.

Зміни у строках і умовах, за якими були надані інструменти власного капіталу, в тому числі анулювання та розрахунок

- 26 Суб'єкт господарювання може змінювати умови, на яких надаються інструменти власного капіталу. Наприклад, він може зменшити ціну виконання опціонів, наданих працівникам (тобто встановити іншу ціну), що збільшить справедливую вартість таких опціонів. Вимоги, що містяться в пунктах 27–29 і стосуються обліку впливу змін, наведені в контексті операцій з працівниками, платіж за якими здійснюється на основі акцій. Однак ці вимоги слід застосовувати також і до операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, що проводяться зі сторонами, іншими ніж працівники, і оцінюються шляхом посилання на справедливую вартість наданих інструментів власного капіталу. В останньому випадку будь-які посилання на дату надання, що містяться у пунктах 27–29, означатимуть посилання на дату, коли суб'єкт господарювання отримує товари або коли контрагент надає послуги суб'єктові господарювання.
- 27 Суб'єкт господарювання повинен визнавати щонайменше отримані послуги, оцінені за справедливою вартістю інструментів власного капіталу на дату їх надання, за винятком випадків коли не відбувається набуття права на ці інструменти власного капіталу внаслідок невиконання умов набуття права (інших, ніж стан ринку), визначених на дату надання. Це положення застосовується незалежно від будь-яких змін в умовах, на яких були надані інструменти власного капіталу, і незалежно від анулювання чи розрахунку за наданими інструментами власного капіталу. Крім того, суб'єкт господарювання повинен визнавати впливи змін, які збільшують загальну суму справедливої вартості угоди, платіж за якою здійснюється на основі акцій, або ж які забезпечують інші переваги для працівника. Керівництво із застосування цієї вимоги наводиться у Додатку Б.
- 28 Якщо надані інструменти власного капіталу анулюються або ж розрахунки за ними здійснюються протягом періоду набуття права (за винятком анулювання шляхом вилучення права внаслідок невиконання умов його набуття):
- а) суб'єкт господарювання повинен обліковувати таке анулювання або розрахунок як прискорення набуття права, а отже, повинен негайно визнавати ту суму, яка за інших умов була б визнана як сума за послуги, отримані протягом періоду набуття права, що залишився;
 - б) будь-який платіж, здійснений на користь працівника при анулюванні або розрахунку за наданими інструментами власного капіталу, слід обліковувати як викуп частки власного капіталу (тобто як вилучення з власного капіталу), за винятком тієї частки оплати, яка перевищує справедливую вартість наданих інструментів власного капіталу, оцінених на дату викупу. Будь-яке таке перевищення слід визнавати як витрати. Однак якщо угода про платіж на основі акцій включала

компоненти зобов'язань, суб'єкт господарювання повинен переоцінити справедливую вартість таких зобов'язань на дату анулювання або здійснення розрахунку. Будь-який платіж, виконаний з метою погашення компоненту зобов'язання, слід відображати в обліку як анулювання зобов'язання;

- в) якщо працівникові надаються нові інструменти власного капіталу, і на дату їх надання суб'єкт господарювання визначає ці нові інструменти власного капіталу як заміну для анульованих інструментів власного капіталу, то суб'єкт господарювання повинен обліковувати надані на заміну інструменти власного капіталу так само, як і зміну первісно наданих інструментів капіталу, відповідно до положень пункту 27 і Керівництва, наведеного у Додатку Б. Надана додаткова справедлива вартість розраховується як різниця між справедливою вартістю наданих на заміну інструментів власного капіталу і чистою справедливою вартістю анульованих інструментів власного капіталу на дату надання на заміну інструментів власного капіталу. Чистою справедливою вартістю анульованих інструментів власного капіталу є їхня справедлива вартість безпосередньо перед анулюванням, за вирахуванням суми будь-яких платежів, здійснених працівникам при анулюванні цих інструментів власного капіталу, які обліковують як вилучення з власного капіталу відповідно до наведеного вище пункту б). Якщо суб'єкт господарювання не визначає надані нові інструменти власного капіталу як інструменти власного капіталу, що замінюють анульовані інструменти власного капіталу, тоді суб'єкт господарювання повинен обліковувати такі нові інструменти власного капіталу як нове надання інструментів власного капіталу.

28А Якщо виконання умов, не пов'язаних з набуттям права, залежить від суб'єкта господарювання або контрагента, то факт невиконання таких умов протягом періоду надання права або суб'єктом господарювання, або контрагентом повинен вважатися суб'єктом господарювання як анулювання.

29 Якщо суб'єкт господарювання викуповує інструменти власного капіталу, право на які вже набуто, то виплати на користь працівника слід обліковувати як вилучення з власного капіталу, за винятком тієї суми, на яку платіж перевищує справедливую вартість викуплених інструментів капіталу станом на дату викупу. Будь-яке таке перевищення слід визнавати як витрати.

Операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів

30 Для операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів, суб'єкт господарювання повинен оцінювати придбані товари чи послуги і прийняті зобов'язання за справедливою вартістю таких зобов'язань згідно із вимогами пунктів 31-33Г. Доки зобов'язання не погашене, суб'єкт господарювання повинен переоцінювати справедливую вартість такого зобов'язання на кінець кожного звітного періоду та на дату погашення, визнаючи будь-які зміни справедливої вартості у складі прибутків або збитків за відповідний період.

31 Наприклад, суб'єкт господарювання може надати працівникам права на отримання вигід від приросту вартості акцій як складову пакету винагороди; внаслідок цього працівники набувають право на майбутні грошові виплати (а не виплати інструментами власного капіталу), сума яких буде розрахована на основі збільшення ціни акції суб'єкта господарювання відносно визначеного рівня за визначений відрізок часу. Суб'єкт господарювання також може надати працівникам право отримувати майбутні грошові виплати шляхом надання права на акції (зокрема і на акції, які будуть випущені внаслідок виконання опціонів на акції), що погашаються або в обов'язковому порядку (наприклад, при звільненні працівника), або за вибором працівника. Такі угоди є прикладом операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів. Право на отримання вигід від приросту вартості акцій використовується для ілюстрації вимог у пунктах 32-33Г; хоча вимоги цих пунктів застосовуються до усіх операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів.

32 Суб'єкт господарювання повинен визнавати отримані послуги і зобов'язання здійснити виплати за цими послугами по мірі надання послуг працівниками. Наприклад, деякі права на отримання вигід від приросту вартості акцій надаються негайно, а отже, від працівників не вимагається завершити визначений період надання послуг, що б отримати право на грошову виплату. Якщо немає протилежних свідчень, суб'єкт господарювання має виходити з припущення, що послуги, надані працівниками в обмін на право на отримання вигід від приросту вартості акцій, були вже отримані. Таким чином, суб'єкт господарювання негайно визнає отримані послуги і зобов'язання здійснити

виплати за цими послугами. Якщо права на отримання вигід від приросту вартості акцій не надаються до моменту завершення визначеного періоду надання послуг працівниками, то суб'єкт господарювання повинен визнавати отримані послуги і зобов'язання сплатити за них по мірі надання послуг працівниками протягом відповідного періоду.

- 33 Зобов'язання слід оцінювати первісно і на кінець кожного звітного періоду до їх погашення за справедливою вартістю прав на отримання вигід від приросту вартості акцій шляхом застосування моделі ціноутворення опціону, враховуючи умови, на яких були надані права на отримання вигід від приросту вартості акцій, і тією мірою, якою працівники надали послуги на відповідну дату. Згідно із вимогами пунктів 33А–33Г. Суб'єкт господарювання може змінювати положення та умови, на яких надається платіж на основі акцій з використанням грошових коштів. Керівництво із модифікації платежів на основі акцій, яка змінює їх класифікацію з «з використанням грошових коштів» на «з використанням власного капіталу» наведена у пунктах Б44А – Б44В додатку Б.

Підхід до умов набуття права та умов, не пов'язаних з набуттям права

- 33А Операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів, може залежати від виконання визначених умов набуття права. Також можуть визначатися певні умови досягнення результатів діяльності, що мають бути виконані, такі як: досягнення певних темпів росту прибутку суб'єкта господарювання або визначене збільшення вартості акцій суб'єкта господарювання. Умови набуття права, відмінні від ринкових умов, не слід брати до уваги при оцінці справедливої вартості платежів, що здійснюються на основі акцій з використанням грошових коштів на дату оцінки. Натомість, умови набуття права, відмінні від ринкових умов, враховуються при оцінці операції шляхом коригування кількості винагород, включених в оцінювання зобов'язань, що виникають в результаті операції.
- 33Б Для застосування вимог, визначених у пункті 33А суб'єкт господарювання повинен визнати суму за товари чи послуги, отримані протягом періоду набуття права. Така сума повинна базуватися на основі найкращої наявної оцінки кількості винагород набуття права на які очікується. Суб'єкт господарювання повинен переглядати цю оцінку, у разі необхідності, якщо подальша інформація свідчатиме, що кількість винагород набуття права на які очікується відрізняється від попередніх оцінок. На дату набуття права суб'єкт господарювання повинен переглянути таку оцінку для приведення її у відповідність фактичній кількості винагород, право на які було в кінцевому результаті набуто.
- 33В Оцінюючи справедливу вартість платежів, що здійснюються на основі акцій з використанням грошових коштів, здійснюючи переоцінку на кінець кожного звітного періоду та на дату розрахунків слід брати до уваги ринкові умови, зокрема цільову ціну акцій, яка визначає як умови набуття права (або можливість виконання угоди), так і умови не пов'язані з набуттям права.
- 33Г В результаті застосування пунктів 30–33В, сукупна сума, визначена в кінцевому результаті за товари чи послуги, отримані як компенсація за платіж, здійснений на основі акцій з використанням грошових коштів, дорівнює сплаченим коштам.

Операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій, з ознакою розрахунків на нетто-основі для зобов'язань щодо утриманого податку

- 33Г Податкове законодавство або нормативно-правові акти можуть зобов'язати суб'єкт господарювання утримувати суму податкових зобов'язань працівників, що асоціюється із здійсненням платежів на основі акцій і перерахуванням суми, зазвичай грошовими коштами до податкового органу від імені працівників. Щоб виконати ці зобов'язання, умови угоди про платіж на основі акцій повинні дозволяти або вимагати від суб'єкта господарювання утримувати кількість інструментів власного капіталу, еквівалентну грошовій вартості податкових зобов'язань працівників із загальної кількості інструментів власного капіталу, що (у іншому випадку) могли б бути випущені для працівника внаслідок виконання угоди (або набуття права) платежів на основі акцій (тобто угода про платіж на основі акцій має ознаки розрахунків “на нетто-основі”).
- 33Д Як виняток із вимог у пункті 34, операція, описана у пункті 33Г, класифікується в цілому як операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу якби вона була таким чином класифікована за відсутності ознак розрахунків на нетто-основі.
- 33Е Суб'єкт господарювання застосовує пункт 29 цього Стандарту для обліку утримання акцій для фінансування виплати податковому органу за податковими зобов'язаннями працівників, пов'язаних

з платежем на основі акцій. Тому здійснений платіж обліковується як вирахування з власного капіталу за утриманими акціями, за винятком випадків, коли платіж перевищує справедливу вартість на дату розрахунків на нетто-основі за інструментами власного капіталу які були утримані.

33С Виняток у пункті 33Д не застосовується до:

- а) угод про платіж на основі акцій з ознакою розрахунків на нетто-основі, щодо якої суб'єкт господарювання не має зобов'язань, передбачених податковим законодавством чи нормативно-правовими актами, утримувати суму податкових зобов'язань працівників, пов'язаних з таким платежем на основі акцій; або
- б) будь-які інструменти власного капіталу, за якими суб'єкт господарювання утримує більше ніж становлять податкові зобов'язання працівників, пов'язані з платежем на основі акцій (тобто суб'єкт господарювання утримує суму акцій, що перевищує грошову вартість податкових зобов'язань працівників). Такі утримувані надлишкові акції обліковуються як операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів, коли ця сума виплачується працівникові грошовими коштами (або іншими активами).

Операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з можливістю розрахунків грошовими коштами

- 34 У випадку проведення операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, у яких умови угоди надають суб'єктові господарювання або контрагенту можливість вибору форми розрахунку за цією операцією – чи то з використанням грошових коштів (або інших активів), чи то шляхом випуску інструментів власного капіталу, – суб'єкт господарювання відображає в обліку таку операцію (або її складові) як операцію, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів, якщо, та тією мірою суб'єкт господарювання прийняв зобов'язання здійснити розрахунок грошовими коштами або іншими активами, або як платіж розрахунку за яким здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, тією мірою в якій таке зобов'язання не було прийняте суб'єктом господарювання,

Операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій, а умови угоди надають контрагентові можливість вибору форми розрахунку

- 35 Якщо суб'єкт господарювання надає контрагентові право вибору форми розрахунку за операцію, платіж за якою здійснюється на основі акцій, а саме: з використанням грошових коштів⁴ або шляхом випуску інструментів власного капіталу, – то тим самим цей суб'єкт господарювання надає складний фінансовий інструмент, який містить борговий компонент (тобто право контрагента вимагати оплати грошовими коштами) і компонент власного капіталу (тобто право контрагента вимагати оплати інструментами власного капіталу, а не грошовими коштами). Для операцій зі сторонами, іншими ніж працівники, у яких справедлива вартість отриманих товарів чи послуг оцінюється безпосередньо, суб'єкт господарювання повинен оцінювати компонент капіталу, що входить до складу складного фінансового інструменту, як різницю між справедливою вартістю отриманих товарів чи послуг і справедливою вартістю боргового компоненту на дату отримання товарів чи послуг.
- 36 Для інших операцій (зокрема для операцій з працівниками) суб'єкт господарювання повинен оцінювати справедливу вартість складного фінансового інструмента на дату оцінки з урахуванням умов, на яких були надані права на грошові кошти або на інструменти власного капіталу.
- 37 Для застосування положень пункту 36 суб'єкт господарювання повинен спочатку оцінити справедливу вартість боргового компонента, а потім оцінити справедливу вартість компонента капіталу, враховуючи, що контрагент повинен відмовитись від права на отримання грошових коштів для того, що б отримати інструмент власного капіталу. Справедлива вартість складного фінансового інструмента є сумою справедливої вартості обох його компонентів. Однак операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій, та у яких контрагент має можливість вибору форми розрахунку, часто структуровані таким чином, що б справедлива вартість обох альтернатив погашення була однаковою. Наприклад, контрагент може мати вибір – отримати опціон на акції або права на отримання вигід (у формі грошової компенсації) від приросту вартості акцій. У таких випадках справедлива вартість компонента капіталу дорівнює нулю, а отже, справедлива вартість складного фінансового інструмента є такою самою, як і справедлива вартість боргового компонента. І навпаки, якщо справедлива вартість

⁴В пунктах 35–43 всі посилання на грошові кошти також включають інші активи суб'єкта господарювання.

альтернативних форм розрахунку є різною, то справедлива вартість компонента капіталу, як правило, буде вищою від нуля, а отже, справедлива вартість складного фінансового інструмента буде вища, ніж справедлива вартість боргового компонента.

- 38 Суб'єктові господарювання слід окремо відображати в обліку товари або послуги, отримані чи придбані за кожним компонентом складного фінансового інструмента. За борговим компонентом суб'єкт господарювання повинен визнавати придбані товари чи послуги і зобов'язання розраховуватися за ці товари чи послуги по мірі їх постачання/надання контрагентом, відповідно до вимог, що стосуються операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів (пункти 30–33). Для компоненту капіталу (якщо він є), суб'єкт господарювання повинен визнавати отримані товари чи послуги і збільшення власного капіталу по мірі постачання товарів чи надання послуг контрагентом, відповідно до вимог, що стосуються операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу (пункти 10–29).
- 39 На дату розрахунку суб'єкт господарювання повинен повторно оцінити зобов'язання за його справедливою вартістю. Якщо при розрахунку замість виплати грошовими коштами суб'єкт господарювання випускає інструменти власного капіталу, таке зобов'язання має бути віднесене безпосередньо на власний капітал як відшкодування за випущені інструменти власного капіталу.
- 40 Якщо при розрахунку суб'єкт господарювання здійснює виплати грошовими коштами замість випуску інструментів власного капіталу, така форма оплати має застосовуватися для повного погашення цього зобов'язання. Будь-який раніше визнаний компонент капіталу має залишатися у складі власного капіталу. Якщо контрагент обирає оплату грошовими коштами, він тим самим відмовляється від права отримати інструменти власного капіталу. Однак ця вимога не означає, що суб'єкт господарювання не може визнати переведення всередині власного капіталу, тобто переміщення з однієї складової власного капіталу до іншої.

Операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій, а умови угоди надають суб'єктові господарювання право вибору форми розрахунку

- 41 Для операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, а умови угоди надають суб'єктові господарювання можливість вибору форми розрахунку – з використанням грошових коштів або шляхом випуску інструментів власного капіталу, – такий суб'єкт господарювання повинен визначити, чи має він поточне зобов'язання здійснити розрахунок грошовими коштами і відповідним чином відобразити в обліку операцію, платіж за якою здійснюється на основі акцій. Суб'єкт господарювання має поточне зобов'язання здійснити розрахунок грошовими коштами, якщо вибір форми розрахунку з використанням інструментів власного капіталу не є комерційно обґрунтованим (наприклад, якщо суб'єктові господарювання законодавчо заборонено випускати акції), або суб'єкт господарювання має попередню практику чи визначену політику оплати грошовими коштами, або ж це є його звичайна форма розрахунку, якщо контрагент звертається з відповідним проханням про оплату грошовими коштами.
- 42 Якщо суб'єкт господарювання має поточне зобов'язання здійснити розрахунок грошовими коштами, він повинен відображати таку операцію в обліку відповідно до вимог щодо операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів, визначених у пунктах 30–33.
- 43 Якщо такого зобов'язання немає, суб'єкт господарювання відображає таку операцію в обліку відповідно до вимог щодо операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, визначених у пунктах 10–29. При проведенні розрахунків:
 - а) якщо суб'єкт господарювання обирає форму оплати з використанням грошових коштів, ця виплата грошових коштів має відображатися в обліку як викуп частки власного капіталу, тобто як вилучення з власного капіталу, за винятком випадків, визначених далі у пункті в);
 - б) якщо суб'єкт господарювання обирає форму оплати з випуском інструментів власного капіталу, тоді подальше відображення в обліку не вимагається (за винятком переведення з однієї складової власного капіталу до іншої, за необхідності), за винятком випадків, визначених далі у пункті в);
 - в) якщо суб'єкт господарювання обирає форму оплати, що має більшу справедливую вартість на дату проведення оплати, то такий суб'єкт господарювання повинен відображати в обліку додаткові витрати на надану вищу вартість, тобто відображати різницю між сумою сплачених грошових коштів і справедливою вартістю інструментів власного капіталу, які були б випущені в іншому випадку, або ж різницю між справедливою вартістю випущених інструментів власного капіталу і сумою грошових коштів, яка була б сплачена в іншому випадку, залежно від обраного підходу.

Операції між суб'єктами господарювання зі складу групи, платіж за якими здійснюється на основі акцій (зміни 2009 р.)

43А Для внутрішньогрупових операцій між суб'єктами господарювання, платіж за якими здійснюється на основі акцій, суб'єкт господарювання, що отримує товари або послуги, у своїх окремих або індивідуальних фінансових звітах оцінює отримані товари або послуги відповідно до порядку оцінки операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням або інструментів власного капіталу, або грошових коштів, оцінюючи враховуючи:

- а) характер отриманих винагород та
- б) свої власні права і зобов'язання.

Сума, визнана суб'єктом господарювання, що отримує товари або послуги, може відрізнитися від суми, визнаної консолідованою групою або іншим суб'єктом господарювання зі складу групи, що здійснює платіж за операцією на основі акцій.

43Б Суб'єкт господарювання, що отримує товари або послуги, оцінює отримані товари або послуги як операцію, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, якщо:

- а) надана винагорода є інструментами його власного капіталу, або
- б) у суб'єкта господарювання немає зобов'язання здійснювати розрахунок за операцією на основі акцій.

Суб'єкт господарювання у подальшому здійснює переоцінку такої операції, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, лише на предмет змін у неринкових умовах надання прав відповідно до пунктів 19–21. За будь-яких інших обставин суб'єкт господарювання, що отримує товари або послуги, оцінює такі отримані товари або послуги як операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів.

43В Суб'єкт господарювання, що здійснює платіж за операцією на основі акцій, за товари чи послуги, отримані іншим суб'єктом господарювання зі складу групи, визнає таку операцію як операцію, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу лише якщо платіж здійснюється інструментами власного капіталу цього суб'єкта господарювання. В іншому випадку операція визнається як операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів.

43Г Деякі операції групи передбачають угоди про погашення, які вимагають, щоб один суб'єкт господарювання зі складу групи компенсував іншому суб'єктові господарювання зі складу групи платежі на основі акцій, проведені останнім на користь постачальників товарів або послуг. У таких випадках суб'єкт господарювання, що отримує товари або послуги, обліковує операцію, платіж за якою здійснюється на основі акцій, відповідно до пункту 43Б, незалежно від угод про погашення всередині групи.

Розкриття інформації

44 Суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію, яка дасть змогу користувачам фінансової звітності зрозуміти характер і обсяг угод, платіж за якими здійснюється на основі акцій, чинних протягом відповідного періоду.

45 Для реалізації принципу, викладеного у пункті 44, суб'єкт господарювання повинен розкривати щонайменше таку інформацію:

- а) опис кожного виду угоди, платіж за якою здійснюється на основі акцій, що існувала в будь-який момент протягом відповідного періоду, включаючи загальні умови кожної з угод, як-от вимоги для набуття права, максимальний строк наданих опціонів і метод розрахунку (наприклад, грошовими коштами або інструментами власного капіталу). За наявності угод з суттєво подібними умовами, суб'єкт господарювання може об'єднувати цю інформацію, якщо немає потреби в окремому розкритті кожної угоди для дотримання принципу, наведеного у пункті 44;
- б) кількість і середньозважені ціни виконання опціонів на акції за кожною з наведених далі груп опціонів:
 - і) невиконані на початок періоду;

- ii) надані протягом періоду;
 - ii) вилучені протягом періоду;
 - iv) виконані протягом періоду;
 - v) строк яких закінчився протягом
 - vi) невиконані на кінець періоду;
 - vii) такі, що підлягають виконанню станом на кінець періоду;
- в) для опціонів на акції, які були виконані протягом періоду, – середньозважену ціну акції на дату виконання. Якщо протягом періоду опціони виконувалися на регулярній основі, суб'єкт господарювання може розкривати середньозважену ціну акції протягом зазначеного періоду;
- г) для невиконаних опціонів на акції станом на кінець періоду – діапазон цін виконання і середньозважений строк дії, що залишився згідно з контрактом. Якщо діапазон цін виконання широкий, тоді невиконані опціони слід розподілити на категорії, які дадуть змогу оцінити кількість і строк можливого випуску додаткових акцій, а також суму грошових коштів, яка може бути отримана внаслідок виконання цих опціонів.
- 46 **Суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію, яка дасть змогу користувачам фінансової звітності зрозуміти, як визначалася справедлива вартість товарів чи послуг, отриманих протягом періоду, або справедлива вартість інструментів власного капіталу, наданих протягом періоду.**
- 47 Якщо суб'єкт господарювання оцінював справедливую вартість товарів чи послуг, отриманих як відшкодування за інструменти власного капіталу суб'єкта господарювання, за непрямим методом на основі справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу, то для дотримання принципу, наведеного в пункті 46, суб'єкт господарювання повинен розкривати щонайменше таку інформацію:
- а) для опціонів на акції, наданих протягом періоду, – середньозважену справедливую вартість цих опціонів на дату оцінки та інформацію щодо способу оцінки цієї справедливої вартості, у тому числі:
 - i) застосовану модель ціноутворення опціону, включаючи середньозважену ціну акції, ціну виконання, очікувані цінові коливання, строк чинності опціону, очікувані дивіденди, безризикову ставку відсотка та будь-яку іншу інформацію, використану у моделі, в тому числі застосований метод і припущення, зроблені для відображення впливів у результаті очікуваного дострокового виконання;
 - ii) спосіб, у який були визначені очікувані цінові коливання, включаючи пояснення міри, якою очікувані коливання ґрунтувались на історичних коливаннях; та
 - iii) інформацію про те, чи були враховані при оцінці справедливої вартості інші характеристики наданого опціону, такі як стан ринку.
 - б) щодо інших інструментів власного капіталу, наданих протягом періоду (тобто інструментів, інших ніж опціон на акції), – кількість та середньозважену справедливую вартість цих інструментів власного капіталу на дату оцінки та інформацію щодо методу оцінки цієї справедливої вартості, у тому числі:
 - i) інформацію про спосіб визначення справедливої вартості, якщо її оцінка не базувалася на наявній ринковій ціні;
 - ii) інформацію про те, чи були включені до оцінки справедливої вартості очікувані дивіденди і як саме; та
 - iii) інформацію про те, чи були враховані при оцінці справедливої вартості будь-які інші характеристики наданих інструментів власного капіталу, і як саме;
 - в) для угод, платіж за якими здійснюється на основі акцій, та до яких були внесені зміни протягом періоду:
 - i) пояснення стосовно цих змін;
 - ii) додаткову справедливую вартість надану (як результат цих змін); та
 - iii) інформацію щодо способу оцінки наданої додаткової справедливої вартості, відповідно до вимог, що наведені вище в пунктах а) і б) (якщо це доречно).

- 48 Якщо протягом періоду суб'єкт господарювання прямо оцінював справедливую вартість отриманих товарів чи послуг, цей суб'єкт господарювання повинен розкривати, як була визначена така справедлива вартість (наприклад, чи оцінювали справедливую вартість за ринковою ціною товарів чи послуг).
- 49 Якщо суб'єкт господарювання спростував припущення, наведене в пункті 13, він має розкривати цей факт і наводити пояснення причин спростування цього припущення.
- 50 **Суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію, яка дасть змогу користувачам фінансової звітності зрозуміти вплив операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, на прибутки чи збитки суб'єкта господарювання за період і на його фінансовий стан.**
- 51 Для дотримання принципу, наведеного в пункті 50, суб'єкт господарювання повинен розкривати щонайменше таку інформацію:
- а) загальну суму витрат за період, що виникли в результаті операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, і за якими отримані товари чи послуги не відповідали критеріям визнання як активи, у результаті чого вони були негайно визнані як витрати; включаючи окреме розкриття тієї частки загальних витрат, яка виникає в результаті операцій, відображених в обліку як операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу;
 - б) щодо зобов'язань, які виникають у результаті операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій:
 - i) загальну суму балансової вартості на кінець періоду;
 - ii) загальну внутрішню вартість на кінець періоду тих зобов'язань, за якими на кінець періоду контрагент набув право на отримання грошових коштів або інших активів (наприклад, набути права на компенсацію приросту вартості акцій).
- 52 Якщо інформація, розкриття якої вимагає цей Стандарт, не відповідає принципам, визначеним у пунктах 44, 46 та 50, то суб'єкт господарювання повинен розкривати таку додаткову інформацію, яка необхідна для забезпечення виконання цих вимог. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання класифікував будь-які операції, платежі за якими здійснюються на основі акцій як власний капітал у відповідності з пунктом 33Д, суб'єкт господарювання повинен розкрити оцінку суми що очікує перерахування до податкового органу для погашення податкових зобов'язань працівників, коли необхідно повідомити користувачів про майбутній вплив грошових потоків пов'язаних з угодою про платіж на основі акцій.

Перехідні положення

- 53 У випадку операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт до акцій, опціонів на акції та до інших інструментів власного капіталу, які були надані після 7 листопада 2002 р. і за якими набуття права ще не відбулося на момент набрання чинності цим МСФЗ.
- 54 Суб'єкти господарювання заохочуються до застосування цього МСФЗ для обліку інших наданих інструментів власного капіталу (хоча таке застосування не є обов'язковим), якщо суб'єкт господарювання оприлюднив справедливую вартість таких інструментів власного капіталу, визначену на дату оцінки.
- 55 Суб'єкт господарювання повинен відкоригувати у звітності всю порівняльну інформацію, яка відноситься до всіх наданих інструментів власного капіталу, до яких був застосований цей МСФЗ, і, якщо доречно, відкоригувати залишки нерозподілених прибутків на початок періоду для найбільш раннього періоду.
- 56 Для всіх наданих інструментів власного капіталу, до яких не застосовувався цей Стандарт (наприклад, інструменти капіталу, надані до 7 листопада 2002 р. включно) суб'єкт господарювання повинен у будь-якому випадку розкривати інформацію згідно з вимогами, наведеними в пунктах 44 і 45.
- 57 Якщо після набрання чинності цим МСФЗ суб'єкт господарювання змінює умови надання інструментів власного капіталу, до яких не застосовувався цей стандарт, такий суб'єкт господарювання повинен в будь-якому випадку застосовувати положення пунктів 26–29 для обліку будь-яких таких змін.

МСФЗ 2

- 58 Для зобов'язань, які виникають у результаті операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, що існують на дату набрання чинності цим МСФЗ, суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт ретроспективно. Для таких зобов'язань суб'єкт господарювання повинен відкоригувати у звітності всю порівняльну інформацію, у тому числі залишок нерозподілених прибутків на початок періоду для найбільш раннього періоду, у якому була відкоригована порівняльна інформація. Суб'єкт господарювання не повинен коригувати порівняльну інформацію, якщо вона відноситься до періоду чи дати до 7 листопада 2002 р.
- 59 Суб'єкти господарювання заохочуються до ретроспективного застосування цього МСФЗ до інших зобов'язань, які виникають у результаті операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, наприклад, до зобов'язань, розрахунків за якими був здійснений у період, за який подається порівняльна інформація. Таке застосування не є обов'язковим.
- 59А Суб'єкти господарювання застосовують зміни у пунктах 30-31, 33-33Є і Б44А-Б44В як зазначено нижче. Попередні періоди не повинні перераховуватись.
- а) Зміни в пунктах Б44А-Б44В застосовуються лише до модифікацій, які відбулися на дату або після дати, коли суб'єкт вперше застосовує зміни.
 - б) Зміни в пунктах 30-31 та 33-33Г застосовуються до операцій платіж за якими здійснюється на основі акцій, що не були здійснені на дату, коли суб'єкт господарювання вперше застосовує зміни, та до операцій, платежі за якими здійснюються на основі акцій з датою надання на або після дати коли суб'єкт господарювання вперше застосовує зміни. Для нездійснених операцій, платежі за якими здійснюються на основі акцій, наданих до дати коли суб'єкт господарювання вперше застосовує зміни, суб'єкт господарювання повинен переоцінити зобов'язання на цю дату та визнати ефект від переоцінки на відкриття нерозподіленого прибутку (або іншого компонента власного капіталу, якщо це доцільно) у звітному періоді, в якому вперше застосовуються зміни.
 - в) Зміни в пунктах 33Г-33Є та зміни у пункті 52 застосовуються до операцій платіж за якими здійснюється на основі акцій, які не здійснені (або право набуто але не використане), на дату, коли суб'єкт господарювання вперше застосовує зміни та до операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, з датою надання на або після дати, коли суб'єкт господарювання вперше застосовує зміни. Для нездійснених операцій (або таких, за якими право набуто але не використане), платежі за якими здійснюється на основі акцій (чи їх компонентів) що попередньо були класифіковані як платежі на основі акцій з використанням грошових коштів, а зараз класифікуються як платежі на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу у відповідності до змін, суб'єкт господарювання повинен перекласифікувати балансову вартість зобов'язань із платежів на основі акцій до власного капіталу на дату першого застосування змін.
- 59Б Незважаючи на вимоги пункту 59А, суб'єкт господарювання може застосовувати зміни, передбачені пунктом 63Г ретроспективно з дотриманням перехідних положень передбачених пунктами 53–59 цього Стандарту, відповідно до *МСБО 8 Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки*, тільки в тому випадку, якщо це можливо зробити без застосування судження заднім числом. Якщо суб'єкт господарювання обирає ретроспективне застосування, він повинен застосовувати його до усіх змін, відповідно до *Класифікації та оцінки операцій, платіж за якою здійснюється на основі акцій* (Зміни до МСФЗ 2).

Дата набрання чинності

- 60 Суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ до річних періодів, що починаються 1 січня 2005 р. або пізніше. Застосування до вказаної дати заохочується. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ до періоду, що починається до 1 січня 2005 р., він розкриває цей факт.
- 61 МСФЗ 3 (переглянутий у 2008 р.) і документ *Вдосконалення МСФЗ*, видані у квітні 2009 р., змінили пункт 5. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються 1 липня 2009 р. або пізніше. Застосування раніше вказаної дати дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 3 (переглянутий у 2008 р.) для більш раннього періоду, вказані зміни мають застосовуватись до цього більш раннього періоду.
- 62 Суб'єкт господарювання застосовує ретроспективно у річних періодах, що починаються 1 січня 2009 р. або пізніше, такі зміни:
- а) вимоги пункту 21А щодо підходу до умов, не пов'язаних з набуттям права;
 - б) переглянуті визначення “набувати (право)” та “умови набуття”, наведені у Додатку А;
 - в) зміни в пунктах 28 та 28А щодо анулювання.

Дострокове застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни за період, що починається до 1 січня 2009 р., цей факт потрібно розкривати.

63 Суб'єкт господарювання застосовує зміни, внесені документом *Операції групи, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів*, виданим у червні 2009 р. ретроспективно, залежно від перехідних положень, викладених у пунктах 53–59, відповідно до МСБО 8 для річних періодів, що починаються 1 січня 2010 р. або пізніше:

а) зміна пункту 2, видалення пункту 3 та включення пунктів 3А та 43А–43Г та пунктів Б45, Б47, Б50, Б54, Б56–Б58 та Б60 у Додатку Б стосовно обліку операцій між суб'єктами господарювання зі складу групи.

б) переглянуті визначення у Додатку А таких термінів:

- операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів,
- операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу,
- угода про платіж на основі акцій та
- операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій.

Якщо інформації, необхідної для ретроспективного застосування, немає, суб'єкт господарювання відображає у своєму окремому або індивідуальних фінансових звітах суми, що раніше були визнані в консолідованих фінансових звітах групи. Дострокове застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для періоду, що починається до 1 січня 2010 р., то він розкриває цей факт.

63А МСФЗ 10 *Консолідована фінансова звітність* та МСФЗ 11, видані в травні 2011 р., змінили пункт 5 і Додаток А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 10 та МСФЗ 11.

63Б Документ *Щорічні вдосконалення МСФЗ Цикл 2010–2012 рр.*, виданий у грудні 2013 р., змінив пункти 15 і 19. Було змінено визначення "умов набуття права" та "ринкова умова" у Додатку А, а також додано визначення "умова досягнення результатів діяльності" та "умова надання послуги". Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну перспективно до операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, для яких дата надання гранту – 1 липня 2014 р. або пізніше. Застосування до вказаної дати дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до більш раннього періоду, то він розкриває цей факт.

63В МСФЗ 9, виданий у липні 2014 року, доповнено пунктом 6. Суб'єкт господарювання застосовує цю поправку, коли застосовує МСФЗ 9.

63Г *Класифікація та оцінка операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій* (Зміни до МСФЗ 2), видана у червні 2016 року, внесла зміни до пунктів 19, 30–31, 33, 52 та 63 та додали пункти 33А–33Є, 59А – 59Б, 63Г та Б44А–Б44В та пов'язані з ними заголовки. Суб'єкт господарювання повинен застосовувати ці поправки для річних періодів, що починаються з 1 січня 2018 року або пізніше. Застосування до вказаної дати дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до більш раннього періоду, то він розкриває цей факт.

63Г *Зміни до посилань на Концептуальну основу у стандартах МСФЗ*, видані у 2018 році, внесли зміни у виноску до визначення інструменту власного капіталу в Додатку А. Суб'єкт господарювання повинен застосовувати цю поправку для річних періодів, що починаються з 1 січня 2020 року або пізніше. Дострокове застосування дозволяється, якщо суб'єкт господарювання одночасно застосовує всі інші поправки, внесені *Змінами до посилань на Концептуальну основу у стандартах МСФЗ*. Суб'єкт господарювання повинен застосовувати зміни до МСФЗ 2 ретроспективно, з урахуванням перехідних положень визначених пунктами 53–59 цього Стандарту, відповідно до *МСБО 8 Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки*. Однак якщо суб'єкт господарювання визначить, що ретроспективне застосування було б недоцільним або передбачало б необґрунтовані витрати чи зусилля, він застосовує зміни до МСФЗ 2, посилаючись на пункти 23–28, 50–53 та 54Д у МСБО 8.

Вилучення тлумачень

64 Документ *Операції групи, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів*, виданий у червні 2009 р., замінює КТМФЗ 8 *Сфера застосування МСФЗ 2* та КТМФЗ 11 *МСФЗ 2: операції з власними викупленими акціями та акціями суб'єктів господарювання зі складу*

МСФЗ 2

групи. Зміни, внесені цим документом, включили попередні вимоги, викладені в КТМФЗ 8 та КТМФЗ 11 таким чином:

- а) змінений пункт 2 і доданий пункт 13А стосовно обліку операцій, у яких суб'єкт господарювання не може ідентифікувати конкретно деякі або всі отримані товари або послуги. Ці вимоги були чинними для річних періодів, що починаються 1 травня 2006 р. або пізніше.
- б) додані пункти Б46, Б48, Б49, Б51–Б53, Б55, Б59 та Б61 у Додатку Б стосовно обліку операцій між суб'єктами господарювання зі складу групи. Ці вимоги були чинними для річних періодів, що починаються 1 березня 2007 р. або пізніше.

Ці вимоги застосовувалися ретроспективно відповідно до вимог МСБО 8, залежно від положень перехідного періоду, викладених в МСФЗ 2.

Додаток А

Визначення термінів

Цей додаток є невід'ємною складовою МСФЗ.

операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів (cash-settled share-based payment transaction)	Операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій , у якій суб'єкт господарювання купує товари або послуги, беручи на себе зобов'язання перевести грошові кошти або інші активи постачальникам цих товарів чи послуг на суми, які ґрунтуються на ціні (або вартості) інструментів власного капіталу (в тому числі опціонів на акції) цього суб'єкта господарювання або іншого суб'єкта господарювання зі складу групи.
працівники та інші сторони, що надають подібні послуги (employees and others providing similar services)	Особи, які надають персональні послуги суб'єктові господарювання, і при цьому: (а) особи розглядаються як працівники для юридичних чи податкових цілей; (б) особи, які працюють для суб'єкта господарювання під його керівництвом так само, як особи, які вважаються працівниками для юридичних чи податкових цілей, або (в) надані особами послуги подібні до послуг, що надаються працівниками. Цей термін охоплює, наприклад, увесь управлінський персонал, тобто тих осіб, які мають повноваження та є відповідальними за планування, управління та контроль за діяльністю суб'єкта господарювання, включаючи невиконавчих директорів.
інструмент власного капіталу (equity instrument)	Будь-який договір, який засвідчує залишкову частку в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань ⁵
наданий інструмент власного капіталу (equity instrument granted)	Право (умовне чи безумовне) на інструмент власного капіталу суб'єкта господарювання, надане ним іншій стороні за угодою про платіж на основі акцій.
операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій, з використанням інструментів власного капіталу (equity-settled sharebased payment transaction)	Операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій , у якій суб'єкт господарювання (а) отримує товари або послуги як компенсацію за інструменти власного капіталу суб'єкта господарювання (включаючи акції або опціони на акції) або (б) отримує товари або послуги, але не має зобов'язання здійснити платіж за цією операцією з постачальником.
справедлива вартість (fair value)	Сума, за яку може бути обміняний актив, погашене зобов'язання або може бути обміняний наданий інструмент власного капіталу між обізнаними, зацікавленими сторонами, які здійснюють операції на добровільній основі.

⁵ Концептуальна основа фінансової звітності, прийнята у 2018 році визначає зобов'язання як теперішній обов'язок суб'єкта господарювання передати економічний ресурс унаслідок минулих подій.

дата надання (grant date)	Дата, на яку суб'єкт господарювання та інша сторона (включаючи працівника) укладають угоду про платіж на основі акцій , тобто коли суб'єкт господарювання та контрагент встановлюють спільне розуміння умов угоди. На дату надання суб'єкт господарювання передає контрагенту право на грошові кошти, інші активи або інструменти власного капіталу суб'єкта господарювання, за умови виконання визначених умов набуття права . Якщо така угода підлягає затвердженню (наприклад, акціонерами), тоді дата надання – це дата затвердження.
внутрішня вартість (intrinsic value)	Різниця між справедливою вартістю акцій, на які контрагент має право (умовне чи безумовне) підписатися або які він має право отримати, та ціною (якщо є), яку контрагент повинен (чи буде повинен) сплатити, за ці акції. Наприклад, опціон на акції з ціною виконання 15 ВО ⁶ , справедлива вартість яких становить 20 ВО, має внутрішню вартість 5 ВО.
ринкова умова (market condition)	Умова результатів діяльності, від якої залежить ціна виконання, передача права або можливість виконання інструментів власного капіталу, і яка пов'язана з ринковою ціною (або вартістю) інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання (або інструментів власного капіталу іншого суб'єкта господарювання у тій самій групі), наприклад, а) досягнення визначеної ціни акції або визначеної суми внутрішньої вартості опціону на акції; або б) досягнення визначеного показника, який базується на співвідношенні ринкової ціни (або вартості) інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання (або інструментів власного капіталу іншого суб'єкта господарювання у тій самій групі) та індексу ринкових цін на інструменти капіталу інших суб'єктів господарювання. Ринкова умова вимагає від контрагента завершити визначений строк надання послуги (тобто умова надання послуги); умова надання послуги може бути явною або неявною.
дата оцінки (measurement date)	Дата, на яку оцінюється справедлива вартість наданих інструментів власного капіталу для цілей цього МСФЗ. Стосовно операцій з працівниками та іншими особами, що надають подібні послуги , дата оцінки – це дата надання . Стосовно операцій зі сторонами, іншими ніж працівники (та ті, хто надає подібні послуги), дата оцінки – це дата, на яку суб'єкт господарювання отримує товари або контрагент надає послуги.
умова досягнення результатів діяльності (performance condition)	Умова набуття права, яка вимагає: а) від контрагента завершити визначений строк надання послуги (тобто умова надання послуги); умова надання послуги може бути явною або неявною; та б) визначений цільовий показник діяльності (один або декілька), який має бути досягнутий, поки контрагент надає послугу, яка вимагається в пункті а). Період досягнення цільового показника діяльності (одного або декількох): а) не може тривати після закінчення періоду надання послуги; та б) може розпочинатися до початку періоду надання послуги за умови, що дата початку цільового показника не буде набагато раніше, ніж початок періоду надання послуги. Цільовий показник визначається шляхом посилання на: а) власне функціонування чи діяльність суб'єкта господарювання чи функціонування чи діяльність іншого суб'єкта господарювання у тій самій групі (тобто неринкова умова); або б) ціну (або вартість) інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання або інструментів власного капіталу іншого суб'єкта

⁶ У цьому додатку грошові суми деноміновані у “валютних одиницях (ВО)”.

	господарювання у тій самій групі (в тому числі акцій та опціонів на акції) (тобто ринкова умова) Цільовий показник може бути пов'язаний або з результатами діяльності суб'єкта господарювання загалом, або деякої частини цього суб'єкта господарювання (чи частини групи), такої як підрозділ або окремих працівників.
ознака оновлення (reload feature)	Умова, яка передбачає автоматичне надання додаткових опціонів на акції кожного разу, коли утримувач виконує раніше надані опціони, використовуючи акції суб'єкта господарювання, а не грошові кошти, з метою погашення ціни виконання опціону.
опціон оновлений (reload option)	Новий опціон на акції , який надається, коли ціна виконання попереднього опціону на акції погашається акціями.
умова надання послуги (service condition)	Умова набуття права , яка вимагає від іншої сторони завершити визначений період надання послуги, протягом якого послуга надається суб'єктові господарювання. Якщо інша сторона, незалежно від причини, припиняє надавати послугу протягом періоду набуття права , то вона не виконала цієї умови. Умова надання послуги не вимагає досягнення цільового показника.
угода про платіж на основі акцій (share-based payment arrangement)	Угода між суб'єктом господарювання (або іншим суб'єктом господарювання групи ⁷ чи будь-яким акціонером будь-якого суб'єкта господарювання зі складу групи) та іншою стороною (включаючи працівника), що надає іншій стороні право отримувати: (а) грошові кошти або інші активи суб'єкта господарювання, суми яких розраховуються на основі ціни (або вартості) інструментів власного капіталу (в тому числі акцій або опціонів на акції) даного суб'єкта господарювання або іншого суб'єкта господарювання зі складу групи, або (б) інструменти власного капіталу (в тому числі акції або опціони на акції) даного суб'єкта господарювання або іншого суб'єкта господарювання зі складу групи, якщо виконуються визначені умови щодо набуття права (якщо вони є).
операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій (share-based payment transaction)	Операція, в якій суб'єкт господарювання (а) отримує товари чи послуги від постачальника таких товарів або послуг (в тому числі працівника) за угодою про платіж на основі акцій , або (б) бере на себе зобов'язання здійснити платіж на користь постачальника за угодою про платіж на основі акцій , що передбачає отримання товарів або послуг від постачальника іншим суб'єктом господарювання зі складу групи.
опціон на акції (share option)	Контракт, який надає утримувачеві право (але не створює зобов'язання) протягом конкретного періоду підписатися на акції суб'єкта господарювання за фіксованою ціною або ціною, яку можна визначити.
набувати (право) (vest)	Отримати право. Згідно з угодою про платіж на основі акцій , право контрагента на отримання грошових коштів, інших активів або інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання вважається набути, коли отримання права контрагента більше не залежить від виконання будь-яких умов набуття права .
умови набуття права (vesting conditions)	Умови, які визначають, чи отримує суб'єкт господарювання послуги, які надають іншій стороні право отримувати грошові кошти, інші активи або інструменти власного капіталу суб'єкта господарювання згідно з угодою про платіж на основі акцій . Умови набуття права є або умовою надання послуги , або умовою результатів діяльності .

⁷ "Група" визначено в Додатку А до МСФЗ 10 *Консолідована фінансова звітність* як "материнське підприємство та його дочірні компанії" з точки зору звітування суб'єкта господарювання кінцевому материнському підприємству.

МСФЗ 2

період набуття права (vesting period)	Період, протягом якого слід виконати всі визначені умови набуття права щодо угоди про платіж на основі акцій.
--	--

Додаток Б

Керівництво із застосування

Цей додаток є невід'ємною складовою МСФЗ.

Визначення справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу

- Б1 Пункти Б2–Б41 цього додатка присвячені розгляду оцінки справедливої вартості наданих акцій і опціонів на акції, при цьому увагу зосереджено на конкретних умовах, які є типовими при наданні акцій і опціонів на акції працівникам. Отже, цей розгляд не є вичерпним. Крім того, оскільки питання оцінки, що розглядаються далі, стосуються акцій і опціонів на акції, наданих працівникам, то приймається припущення, що така оцінка справедливої вартості акцій і опціонів на акції здійснюється на дату їх надання. Однак численні питання оцінки, що розглядаються далі (наприклад, визначення очікуваних цінових коливань), також можуть застосовуватися і в контексті оцінки акцій і опціонів на акції, наданих сторонам, іншим ніж працівники, на дату, коли суб'єкт господарювання отримує товари або коли контрагент надає послуги.

Акції

- Б2 Справедлива вартість акцій, наданих працівникам, має оцінюватися за ринковою ціною акцій суб'єкта господарювання (або за розрахунковою ринковою ціною, якщо з акціями суб'єкта господарювання не проводяться операції на ринку), скоригованою для врахування умов, на яких ці акції були надані (за винятком умов набуття права, які виключаються з оцінки справедливої вартості відповідно до пунктів 19-21).
- Б3 Наприклад, якщо працівник не має права на отримання дивідендів протягом періоду набуття права, такий фактор слід брати до уваги, оцінюючи справедливую вартість наданих акцій. Подібним чином, якщо на акції поширюються обмеження щодо передачі після дати набуття права власності, то цей фактор слід брати до уваги, але лише тією мірою, якою такі обмеження, що існують після дати набуття права власності на ці акції, впливатимуть на ціну, яку обізнані, незалежні і зацікавлені сторони будуть згодні сплатити за них. Наприклад, якщо з цими акціями здійснюються активні операції на насиченому і ліквідному ринку, то обмеження на передачу після набуття права власності може несуттєво вплинути (або не вплинути взагалі) на ціну, яку обізнані, зацікавлені учасники ринку будуть згодні сплатити за ці акції. Обмеження стосовно передачі чи інші обмеження, що існують протягом періоду набуття права, не будуть братися до уваги під час оцінювання справедливої вартості наданих акцій на дату їх надання, оскільки ці обмеження спричинені умовами надання права, облік яких здійснюється відповідно до пунктів 19-21.

Опціони на акції

- Б4 Для опціонів на акції, наданих працівникам, часто не існує ринкових цін, оскільки умови, визначені для наданих опціонів, не застосовуються до опціонів, з якими здійснюються операції на ринку. Якщо на ринку не здійснюються операції з опціонами з умовами, подібними до наданих опціонів, то справедливую вартість наданих опціонів оцінюватимуть із застосуванням моделі ціноутворення опціону.
- Б5 Суб'єкт господарювання повинен розглянути чинники, які братимуться до уваги обізнаними, зацікавленими учасниками ринку при виборі моделі ціноутворення опціону, яку слід застосувати. Наприклад, багато опціонів, що надаються працівникам, є довгостроковими і, як правило, можуть бути виконані протягом періоду між датою набуття права і завершенням строку чинності опціону, але часто виконуються достроково. Ці чинники слід брати до уваги, оцінюючи справедливую вартість опціонів на дату надання. Для багатьох суб'єктів господарювання це може не дозволити використання формули Блека-Шоулза-Мертонна, яка не враховує можливості виконання опціону до завершення строку його чинності і може не врахувати належним чином вплив очікуваного дострокового виконання. Ця формула також не враховує того, що очікувані коливання та інші складові моделі можуть змінюватися протягом строку чинності опціону. Однак на опціони на акції з відносно коротким строком дії угоди або ж на ті, що їх мають виконати невдовзі після дати набуття права, визначені вище фактори можуть і не поширюватися. У таких випадках формула Блека-Шоулза-Мертонна може забезпечити визначення вартості, яка суттєво не відрізнятиметься від результату, який був би отриманий при використанні більш гнучкої моделі ціноутворення опціону.
- Б6 Усі моделі ціноутворення опціону щонайменше беруть до уваги такі фактори:

МСФЗ 2

- а) ціну виконання опціону;
 - б) строк чинності опціону;
 - в) поточну ціну базових акцій;
 - г) очікувані коливання ціни на акцію;
 - г) очікувані дивіденди на акції (якщо доречно);
 - д) безризикову ставку відсотка протягом строку чинності опціону.
- Б7 Слід брати до уваги й інші чинники, що їх розглядатимуть обізнані, зацікавлені учасниками ринку, визначаючи ціну (за винятком умов набуття права власності й ознак оновлення, які не включаються до оцінки справедливої вартості відповідно до пунктів 19–22).
- Б8 Наприклад, опціон, наданий працівникові, як правило, не може бути виконаним протягом визначених періодів (наприклад, протягом періоду набуття права або протягом періодів, визначених органами, які регулюють діяльність ринків цінних паперів). Цей чинник слід брати до уваги, якщо застосована модель ціноутворення опціонів в протилежному випадку базуватиметься на припущенні, що такий опціон може бути виконаний у будь-який момент протягом строку його чинності. Однак, якщо суб'єкт господарювання застосовує модель ціноутворення опціону, призначену для оцінки опціонів, що можуть бути виконаними лише в кінці строку їх чинності, тоді вносити коригування для врахування неможливості виконання опціонів протягом періоду набуття права (або будь-яких інших періодів протягом строку чинності опціону) немає потреби, оскільки застосована модель виходить з припущення, що опціони не можуть бути виконаними впродовж цих періодів.
- Б9 Іншим чинником, характерним для опціонів на акції, наданих працівникам, є можливість дострокового виконання опціону (наприклад, через те, що опціон не підлягає вільній передачі, або якщо працівник у разі звільнення повинен виконати всі опціони, на які він набув право). Ці впливи очікуваної дострокової реалізації слід брати до уваги, як зазначається в пунктах Б16–Б21.
- Б10 Чинники, що їх обізнані і зацікавлені учасники ринку не беруть до уваги при визначенні ціни опціону на акції (або іншого інструмента власного капіталу), не слід брати до уваги під час оцінювання справедливої вартості наданих опціонів на акції (або інших інструментів власного капіталу). Наприклад, у випадку опціонів на акції, наданих працівникам, чинники, які впливають на вартість опціону з точки зору одного окремо взятого працівника, не є доречними для визначення ціни, яку встановлять обізнані і зацікавлені учасники ринку.

Дані, що використовуються для різних моделей ціноутворення опціонів

- Б11 Мета оцінки очікуваних цінових коливань і дивідендів за базовими акціями полягає у наближенні до очікувань, які могли б бути відображені на поточному ринку або враховані при обговоренні ціни обміну опціону. Аналогічно, мета оцінки впливу дострокового виконання опціонів на акції працівників полягає в наближенні до очікувань, які зовнішній учасник, що має доступ до детальної інформації про особливості виконання опціонів працівниками, розробив б, виходячи з інформації, наявної на дату надання.
- Б12 Імовірно, часто існуватиме діапазон обґрунтованих очікувань стосовно майбутніх коливань, дивідендів і особливостей виконання. Якщо це так, слід обчислити очікувану вартість і зробити це шляхом зважування (оцінювання) кожної суми в межах діапазону відносно ймовірності її настання.
- Б13 Очікування стосовно майбутнього, як правило, базуються на попередньому досвіді і змінюються, якщо, за обґрунтованими очікуваннями, майбутнє відрізнятиметься від минулого. За певних обставин фактори, що піддаються визначенню, можуть свідчити про те, що нескоригований історичний досвід є доволі поганою основою для прогнозування. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання з двома різними видами бізнесу закриває один з них, що був значно менш ризиковим порівняно з іншим, тоді історичні цінові коливання можуть виявитися не кращою інформацією, на якій слід базувати ґрунтовні очікування щодо майбутнього.
- Б14 За інших обставин історичної інформації може взагалі не існувати. Наприклад, щойно зареєстрований на фондовій біржі суб'єкт господарювання навряд чи матиме історичні дані щодо коливань ціни на його акції. Суб'єкти господарювання, які не зареєстровані або нещодавно зареєстровані на фондовій біржі, розглядаються далі.
- Б15 Зрештою, суб'єкт господарювання повинен не просто базувати оцінки цінових коливань, особливостей виконання та дивідендів на історичній інформації, а й урахувати міру, якою минулий досвід може бути ґрунтовно передбачуваним для майбутнього досвіду.

Очікуване дострокове виконання

- Б16 Працівники часто виконують опціони на акції достроково з різних причин. Наприклад, опціони працівників на акції часто не підлягають передачі. Саме це часто є причиною дострокового виконання опціонів на акції, оскільки це єдиний спосіб реалізувати свої опціони. Крім того, від працівників, які звільняються, часто вимагають виконання будь-яких опціонів, на які вони набули прав, протягом короткого проміжку часу, а інакше такі опціони на акції вилучаються. Цей фактор також служить причиною дострокового виконання опціонів на акції. До інших чинників, які спричиняють дострокове виконання, належать уникнення ризику і недостатність диверсифікації матеріальних цінностей.
- Б17 Способи врахування впливу очікуваного дострокового виконання залежать від типу застосованої моделі ціноутворення опціону. Наприклад, очікуване дострокове виконання може враховуватися шляхом застосування оцінки очікуваної чинності опціону (для опціону на акції працівника це час від дати надання до дати очікуваного виконання опціону), що є вхідними даними для моделі ціноутворення опціону (наприклад, формули Блека-Шоулза-Мертон). Очікуване дострокове виконання опціону можна також моделювати на основі біноміальної чи подібної моделі ціноутворення опціону, яка базуватиметься на даних щодо строку дії угоди.
- Б18 Чинники, які слід брати до уваги, оцінюючи дострокове виконання, включають:
- а) тривалість періоду набуття права, оскільки опціони на акції, як правило, не можуть бути виконані до завершення періоду набуття права. Отже, визначення впливу очікуваного дострокового виконання на оцінку базується на припущенні, що право на опціон буде набути. Вплив умов набуття права розглядаються в пунктах 19–21;
 - б) середня тривалість часу, протягом якого подібні опціони залишалися невиконаними в минулому;
 - в) ціна базових акцій. Досвід може свідчити, що працівники виявляють тенденцію до виконання опціонів, коли ціна акцій сягає визначеного рівня, вищого від ціни виконання;
 - г) рівень працівників у організації. Наприклад, досвід може свідчити, що працівники вищого рівня виявляють тенденцію до більш пізнього виконання опціонів, порівняно з працівниками нижчих рівнів (розглядається далі в пункті Б21);
 - г) очікувані цінові коливання базових акцій. В середньому, працівники можуть виявляти тенденцію до дострокового здійснення опціонів на акції з вищим коливанням ціни, порівняно з менш волатильними акціями.
- Б19 Як зазначалося у пункті Б17, вплив дострокового виконання опціонів слід брати до уваги, застосовуючи оцінку очікуваної чинності опціону, яка використовується у моделі ціноутворення опціону. Оцінюючи очікувану чинність опціону на акції, наданого групі працівників, суб'єкт господарювання може базувати цю оцінку на відповідній середньозваженій очікуваній чинності для всієї групи працівників або ж на відповідних середньозважених очікуваних строках чинності для підгруп працівників усередині цієї групи, виходячи з більш деталізованих даних щодо особливостей виконання опціонів працівниками (розглядається далі).
- Б20 Розмежування наданого опціону за групами працівників з відносно однорідними підходами до виконання, ймовірно, є важливим. Вартість опціону не є лінійною функцією строку опціону; вартість зростає різними темпами, що зменшуються в міру збільшення строку. Наприклад, за умови, що всі інші припущення є однаковими, дворічний опціон не є вдвічі дорожчим від однорічного, хоча його вартість вища від вартості однорічного опціону. Це означає, що обчислення оціночної вартості на основі одного середньозваженого строку чинності, який включає надто різні за строками окремі опціони, призведе до завищення загальної справедливої вартості наданих опціонів на акції. Розмежування наданих опціонів на кілька груп, кожна з яких міститиме відносно вузький діапазон строків, включених до показника середньозваженого строку, зменшує це завищення.
- Б21 Подібними міркуваннями слід керуватися і при застосуванні біноміальної чи подібної моделі. Наприклад, досвід суб'єкта господарювання, який надає опціони на акції широкому колу працівників усіх рівнів, може свідчити, що працівники вищого рівня виявляють тенденцію довше утримувати власні опціони, порівняно з працівниками середнього рівня, а працівники нижчого рівня демонструють тенденцію більш раннього виконання, ніж будь-яка інша група. Крім того, працівники, які заохочуються до утримання мінімальної кількості інструментів власного капіталу їх роботодавця (опціони включно), або ж від яких це вимагається, можуть (у середньому) реалізовувати ці опціони

пізніше, ніж працівники, на яких не поширюється таке положення. У таких ситуаціях розмежування опціонів на групи за їх власниками з відносно однорідними характеристиками забезпечить точнішу оцінку загальної справедливої вартості наданих опціонів на акції.

Очікувані цінові коливання

- Б22** Очікувані цінові коливання є оцінкою суми, на яку змінюватиметься, за очікуваннями, ціна протягом періоду. Оцінка коливань, яка застосовується в моделях ціноутворення опціону, є річним стандартним відхиленням норм прибутковості акцій, обчисленим за формулою безперервних складних відсотків за певний період. Коливання, як правило, показують на річній основі, яка є порівняльною, незалежно від періоду часу, використаного для розрахунку (наприклад, денне, тижневе або щомісячне спостереження ціни).
- Б23** Норма прибутковості (яка може бути позитивною або негативною) на акцію визначає, якими були вигоди, отримані акціонером у певному періоді у вигляді дивідендів та збільшення (або зменшення) ціни акцій.
- Б24** Очікувані річні цінові коливання акцій є діапазоном, у межі якого, як очікується, приблизно в двох третинах випадків потрапить безперервно обчислювана за формулою складних відсотків норма прибутковості на акцію. Наприклад, якщо коливання акції з очікуваною постійно обчислюваною за формулою складних відсотків нормою прибутковості на акцію у 12 відсотків становлять 30 відсотків, це означає, що ймовірність того, що норма прибутковості цієї акції за один рік буде у межах від -18 відсотків ($12\% - 30\%$) до 42 відсотків ($12\% + 30\%$), приблизно дорівнює двом третинам. Якщо на початок року вартість акції становить 100 ВО, а дивіденди не виплачувалися, то на кінець року слід очікувати ціну акції в межах від 83,53 ВО ($100 \text{ ВО} \times e^{-0,18}$) до 152,20 ВО ($100 \text{ ВО} \times e^{0,42}$), з імовірністю близько двох третин.
- Б25** Чинники, які слід брати до уваги, оцінюючи очікувані цінові коливання, включають:
- а) очікувану волатильність опціонів на акції або інших інструментів суб'єктів господарювання, що мають ознаки опціонів і обертаються на фондовому ринку (такі як боргове зобов'язання з можливістю конвертації), якщо вони є;
 - б) історичні коливання ціни на акції за найостанніший період, який загалом є зіставним з очікуваним строком опціону (з урахуванням залишку строку дії опціону відповідно до угоди і впливу очікуваного дострокового виконання);
 - в) тривалість періоду, протягом якого акції суб'єкта господарювання обертаються на фондовому ринку. Суб'єкт господарювання, який є новозареєстрованим учасником фондового ринку, може мати високий показник історичних коливань, порівняно з подібними суб'єктами господарювання, які були зареєстровані раніше. Подальше керівництво для суб'єктів господарювання, які є новозареєстрованими учасниками фондового ринку, наводиться далі;
 - г) тенденцію повернення коливань до своїх середніх значень (наприклад, до довгострокового середнього рівня) та інші чинники, які свідчать про те, що очікувані майбутні коливання можуть відрізнятися від минулих коливань. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання демонстрував виключно високі коливання протягом певного періоду часу, спричинені невдалою спробою поглинання або ж значною реструктуризацією, то такий період не слід брати до уваги, обчислюючи історичні середні річні цінові коливання;
 - г) належні і регулярні інтервали, які застосовуються для спостереження цін. Спостереження цін має бути послідовним від одного періоду до іншого. Наприклад, суб'єкт господарювання може використовувати на щотижневій основі ціну на кінець тижня або найвищу ціну за тиждень, але йому не слід використовувати ціну на кінець тижня для одного періоду в кілька тижнів і найвищу ціну для іншого. Крім того, спостереження цін слід наводити в тій самій грошовій одиниці, що й ціну виконання.

Новозареєстровані учасники фондового ринку

- Б26** Як зазначалося в пункті Б25, суб'єкт господарювання повинен розглядати історичне коливання ціни на акції за найостанніший період, який загалом є зіставним з очікуваним строком чинності опціону. Якщо новозареєстрований суб'єкт господарювання не має достатньої інформації щодо історичного коливання, він, однак, повинен обчислити історичне коливання для якнайдовшого наявного періоду торгових операцій. Такий суб'єкт господарювання повинен також розглядати історичне коливання подібних суб'єктів господарювання за відповідний зіставний період їх діяльності. Наприклад, суб'єкт господарювання, який був зареєстрований на біржі лише рік тому і надає опціони з середнім

очікуваним строком у п'ять років, може розглядати схему і рівень історичного коливання, які демонструють суб'єкти господарювання цієї ж галузі у перші шість років обертання їх акцій на ринку.

Суб'єкти господарювання, що не є зареєстрованими учасниками фондового ринку

- Б27 Суб'єкти господарювання, акції яких не котируються на біржі, не матимуть історичної інформації, яку можна було б розглянути, оцінюючи очікуване цінове коливання. Натомість можна розглянути інші чинники, наведені далі.
- Б28 У деяких випадках суб'єкт господарювання, акції якого не котируються на біржі і який регулярно випускає опціони на акції або акції для працівників (чи інших сторін), може створювати внутрішній ринок для своїх акцій. Волатильність таких цін можна враховувати, оцінюючи очікувані коливання.
- Б29 Крім того, оцінюючи очікуване цінове коливання, суб'єкт господарювання може розглядати історичне або характерне коливання, що демонструють інші подібні суб'єкти господарювання, акції яких котируються на біржі і щодо яких є інформація про опціони на акції або акції. Такий підхід буде доречним, якщо суб'єкт господарювання базує ціну своїх акцій на ціні подібних суб'єктів господарювання, акції яких котируються на біржі.
- Б30 Якщо суб'єкт господарювання не базує ціну своїх акцій на ціні подібних суб'єктів господарювання, акції яких котируються на біржі, а натомість використовує іншу методологію оцінювання для оцінки своїх акцій, такий суб'єкт господарювання повинен забезпечити відповідність оцінки очікуваного цінового коливання і методології оцінювання. Наприклад, суб'єкт господарювання може оцінювати свої акції на основі оцінки чистих активів або ж прибутку. Він може взяти до уваги очікувані коливання відповідних значень чистих активів або прибутку.

Очікувані дивіденди

- Б31 Урахування або ж неврахування очікуваних дивідендів під час оцінювання справедливої вартості наданих акцій або опціонів на акції залежить від того, чи має контрагент право на дивіденди або на їх еквіваленти.
- Б32 Наприклад, якщо працівникам були надані опціони і вони мають право на дивіденди за базовими акціями або на еквіваленти дивідендів (які можуть виплачуватися грошовими коштами або зменшувати ціну виконання опціону) між датою надання і датою виконання, оцінка такого наданого опціону має здійснюватися так, наче виплата дивідендів за базовими акціями не передбачається, тобто дані, введені за очікуваними дивідендами, дорівнюватимуть нулю.
- Б33 Подібним чином, коли оцінюють справедливу вартість акцій, наданих працівникам, на дату надання, то коригування за очікуваними дивідендами не вимагається, якщо працівник має право на одержання дивідендів, що виплачуються протягом періоду набуття права.
- Б34 І навпаки, якщо працівник не має права на дивіденди чи їх еквіваленти, що виплачуються протягом періоду набуття права (а в разі опціону – до дати його виконання), то очікувані дивіденди слід брати до уваги, оцінюючи справедливу вартість акцій або опціонів на дату надання. Це означає, що оцінюючи справедливу вартість наданого опціону, очікувані дивіденди слід включати до застосованої моделі ціноутворення опціону. Оцінюючи справедливу вартість наданих акцій, суму оцінки зменшують на теперішню вартість дивідендів, очікуваних до виплати протягом періоду набуття права.
- Б35 Моделі ціноутворення опціону, як правило, вимагають визначення очікуваної доходності по дивідендах. Однак ці моделі можна змінити і замість очікуваної доходності використати суму очікуваних дивідендів. Суб'єкт господарювання може використовувати як очікувану доходність, так і очікувані виплати. Якщо суб'єкт господарювання використовує виплати, йому слід врахувати свою історичну модель збільшення дивідендів. Наприклад, якщо політика суб'єкта господарювання полягала в збільшенні дивідендів приблизно на 3 відсотки на рік, то оцінка вартості опціону не повинна виходити з припущення про фіксовану суму виплати дивідендів протягом усього періоду чинності опціону, якщо тільки не існує свідчень на підтримку такого припущення.
- Б36 Загалом припущення щодо очікуваних дивідендів має базуватися на інформації, що оприлюднюється. Суб'єкт господарювання, який не виплачує дивіденди і не планує це робити, повинен виходити з припущення, що очікувана доходність по дивідендах дорівнює нулю. Однак новоутворений суб'єкт господарювання, який не має попередньої історії виплати дивідендів, може очікувати розпочати виплату дивідендів протягом очікуваного строку чинності опціонів на акції, наданих його

працівникам. Такі суб'єкти господарювання можуть застосовувати середнє значення своєї минулої доходності по дивідендах (нуль) і середній показник доходності по дивідендах зіставних з ними суб'єктів господарювання.

Безризикова ставка відсотка

Б37 Як правило, безризиковою ставкою відсотка є передбачувана поточна доходність за державними цінними паперами з нульовим купоном, випущеними у тій країні, у грошовій одиниці якої виражена ціна виконання, із залишковим строком обертання, що дорівнює очікуваному строку опціону, який є предметом оцінки (з урахуванням залишкового строку чинності опціону та впливу очікуваного дострокового виконання). Якщо таких державних цінних паперів не існує або якщо є певні обставини, які свідчать про неможливість репрезентативного використання державних цінних паперів з нульовим купоном, оскільки їх доходність не відображає безризикову ставку відсотка (наприклад, у країнах з високим рівнем інфляції), може виникнути необхідність використання відповідного замітника. Крім того, відповідний замітник слід використовувати, якщо учасники ринку віддають перевагу здебільшого саме цьому замітникові для визначення безризикової ставки відсотка і не користуються передбачуваною доходністю за державними цінними паперами з нульовим купоном для оцінювання справедливої вартості опціону зі строком чинності, який дорівнює очікуваному строку чинності оцінюваного опціону.

Вплив структури капіталу

- Б38 Як правило, опціони на акції, які котируються на біржі, випускаються третіми сторонами, а не суб'єктом господарювання. При виконанні таких опціонів продавець надає акції власникові опціону. Ці акції купують в існуючих акціонерів. Таким чином, реалізація опціонів на акції не призводить до розбавлення акцій.
- Б39 І навпаки, якщо опціони на акції випускаються суб'єктом господарювання, то при виконанні опціонів проводиться випуск нових акцій (фактично випущені або ж випущені по суті, якщо використовуються акції, викуплені раніше й утримувані в портфелі). Враховуючи, що акції будуть випущені за ціною виконання, а не за ринковою ціною на дату виконання, таке фактичне або потенційне розбавлення може знизити ціну акції так, що власник опціону не отримає настільки значного доходу при здійсненні виконанні опціону, який він міг би отримати в результаті виконання подібного опціону, який котирується на біржі й не розбавляє ціну акцій.
- Б40 Суттєвість такого впливу на ціну наданих опціонів на акції залежить від багатьох чинників, зокрема таких, як співвідношення кількості нових акцій, які будуть випущені при виконанні опціону, та кількості акцій, які вже існують у обігу. Крім того, якщо ринок уже очікує надання опціону, то такий ринок може врахувати потенційне розбавлення і включити його в ціну акцій на дату надання.
- Б41 Однак суб'єкт господарювання повинен розглянути, чи може потенційний ефект розбавлення акцій внаслідок виконання наданих опціонів на акції вплинути на справедливую вартість таких опціонів на дату їх надання. Моделі ціноутворення опціону можуть бути адаптовані для врахування такого потенційного розбавляючого впливу.

Зміни в строках і умовах угод, платежі за якими здійснюються на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу

- Б42 Як вимагає пункт 27, незалежно від будь-яких змін в умовах, на яких були надані інструменти власного капіталу, або ж анулювання чи розрахунку за цими наданими інструментами власного капіталу, суб'єкт господарювання повинен визнавати як мінімум отримані послуги, оцінені за справедливою вартістю наданих інструментів капіталу на дату надання, за винятком випадків, коли не відбувається набуття права на ці інструменти власного капіталу внаслідок невиконання умов набуття права (інших, ніж стан ринку), визначених на дату надання. Крім того, суб'єкт господарювання повинен визнавати впливи змін, які збільшують загальну суму справедливої вартості угоди, платіж за якою здійснюється на основі акцій, або ж які забезпечують інші вигоди переваги для працівника.
- Б43 Для застосування вимог пункта 27:
- якщо зміни збільшують справедливую вартість наданих інструментів власного капіталу (наприклад, шляхом зменшення ціни виконання), оцінену безпосередньо перед та одразу після внесення таких змін, то суб'єкт господарювання повинен врахувати надану додаткову справедливую вартість при оцінці суми, визнаної за послугами, отриманими на відшкодування наданих

інструментів капіталу. Додатково надана справедлива вартість є різницею між справедливою вартістю зміненого інструмента власного капіталу і справедливою вартістю первісного інструмента власного капіталу, обидві з яких оцінюються на дату зміни. Якщо зміна відбувається протягом періоду набуття прав, тоді додатково надана справедлива вартість включається до оцінки суми, визнаної за послугами, отриманими протягом періоду від дати зміни до дати набуття права на змінений інструмент власного капіталу, додатково до суми, що базується на справедливій вартості первісних інструментів капіталу на дату надання, яка визнається протягом решти первинного періоду набуття прав. Якщо зміна відбувається після дати набуття права, тоді додатково надана справедлива вартість визнається негайно або протягом періоду набуття прав (якщо працівник повинен відпрацювати додатковий строк для того, щоб отримати беззастережне право на ці змінні інструменти власного капіталу);

- б) подібним чином, якщо зміна збільшує кількість наданих інструментів власного капіталу, то суб'єкт господарювання повинен включати справедливую вартість додаткових наданих інструментів капіталу, оцінених на дату зміни, до оцінки суми, визнаної за послугами, отриманими як відшкодування за надані інструменти власного капіталу, відповідно до вимог, наведених вище в пункті а). Наприклад, якщо зміна відбувається протягом періоду набуття права, то справедлива вартість додаткових наданих інструментів капіталу включається до оцінки суми, визнаної за послугами, отриманими в період від дати зміни до дати набуття права на додатковий інструмент капіталу, додатково до суми, яка базується на справедливій вартості первісно наданих інструментів власного капіталу на дату надання, яка визнається протягом тієї частини первісного періоду набуття права, що залишилася;
- в) якщо суб'єкт господарювання змінює умови набуття права у спосіб, який забезпечує переваги працівникові, наприклад, шляхом скорочення періоду набуття права або вилучення умов результатів діяльності (інших, ніж спричинених станом ринку, зміни в якому відображаються в обліку відповідно до пункту а) вище), то, виконуючи вимоги, визначені у пунктах 19–21, суб'єкт господарювання повинен урахувати змінні умови набуття права.

Б44 Якщо суб'єкт господарювання змінює строки чи умови наданих інструментів власного капіталу в спосіб, який зменшує загальну суму справедливої вартості угоди про платіж на основі акцій або ж в інший спосіб, який не забезпечує переваги працівникові, то такий суб'єкт господарювання повинен продовжувати відображати в обліку отримані послуги як відшкодування за надані інструменти власного капіталу так, ніби цих змін не було (за винятком анулювання деяких або всіх наданих інструментів власного капіталу, які треба обліковувати відповідно до пункту 28). Наприклад:

- а) якщо зміни призводять до зменшення справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу, оцінених безпосередньо до та одразу після таких змін, то суб'єкт господарювання не повинен враховувати таке зменшення справедливої вартості і має надалі оцінювати суму, визнану за послугами, отриманими як відшкодування за надані інструменти власного капіталу, на основі справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу на дату їх надання;
- б) якщо зміни призводять до зменшення кількості наданих працівникові інструментів власного капіталу, таке зменшення слід відображати в обліку як анулювання частки наданих інструментів власного капіталу, відповідно до вимог пункту 28;
- в) якщо суб'єкт господарювання змінює умови набуття права у спосіб, який не забезпечує переваги працівникові, наприклад, збільшуючи період набуття права або змінюючи чи додаючи умови результатів діяльності (інші, ніж спричинені станом ринку, зміни в якому відображаються в обліку відповідно до пункту а) вище), тоді суб'єкт господарювання, виконуючи вимоги, визначені у пунктах 19–21, не повинен враховувати змінні умови набуття права.

Облік зміни в операції, платіж за якою здійснюється на основі акцій, що призводять до перекласифікування її від «з використанням грошових коштів» до «з використанням інструментів власного капіталу»

Б44А Якщо умови операції, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів будуть змінні, у результаті чого вона стане операцією, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, операція обліковується на дату зміни. Зокрема:

- а) Операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, оцінюється шляхом посилення на справедливую вартість наданих інструментів власного

капіталу на дату зміни. Операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, визнається у власному капіталі на дату зміни в тій мірі, в якій товари чи послуги були отримані.

- б) Зобов'язання за операцією, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів, на дату зміни припиняються на цю дату.
- в) Будь-яка різниця між балансовою вартістю припиненого зобов'язання та сумою власного капіталу, визнаною на дату зміни, негайно визнається у прибутку чи збитку.

Б44Б Якщо в результаті зміни, період набуття права продовжений або скорочений, застосування вимог пункту Б44А відображатиме змінений період набуття права. Вимоги передбачені пунктом Б44А застосовуються навіть у тому випадку, якщо зміна відбулася після періоду набуття права.

Б44В Операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів, може бути анульованою або погашеною (крім операції, анульованої шляхом вилучення права внаслідок невиконання умов його набуття). Якщо інструменти власного капіталу надані і на цю дату надання суб'єкт господарювання визначає їх як заміну анульованої операції, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів, суб'єкт господарювання застосовує пункти Б44А та Б44Б.

Операції між суб'єктами господарювання зі складу групи, платежі за якими здійснюються на основі акцій (зміни 2009 р.)

Б45 В пунктах 43А–43В розглядається облік операцій між суб'єктами господарювання зі складу групи, платіж за якими здійснюється на основі акцій, в окремому або індивідуальних фінансових звітах кожного суб'єкта господарювання. В пунктах Б46–Б61 обговорюється, як застосовувати вимоги, викладені в пунктах 43А–43В. Як зазначено в пункті 43Г, операції між суб'єктами господарювання зі складу групи, платіж за якими здійснюється на основі акцій, можуть мати місце з різних причин, залежно від фактів та обставин. Тому наведений нижче розгляд не є вичерпним і передбачає, що коли суб'єкт господарювання, що отримує товари або послуги, не має зобов'язання здійснити платіж за цією операцією, то операція є внеском власного капіталу материнської компанії у дочірнє підприємство, незалежно від будь-яких угод про платіж всередині групи.

Б46 Хоча у розгляді, викладеному далі, йдеться головним чином про операції з працівниками, він також стосується подібних операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, з постачальниками товарів або послуг, які не є працівниками. Угода між материнською компанією та її дочірнім підприємством може вимагати, щоб дочірнє підприємство заплатило материнській компанії за надання інструментів власного капіталу працівникам. У викладеному далі обговоренні не розглядається, як обліковувати таку угоду про платіж всередині групи.

Б47 При здійсненні операцій між суб'єктами господарювання зі складу групи, платіж за якими здійснюється на основі акцій, як правило, стикаються з чотирма питаннями. Для зручності у наведених далі прикладах ці питання розглядаються з погляду материнської компанії та її дочірнього підприємства.

Угоди про платіж на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання

Б48 Перше питання – це як слід обліковувати наступні операції з використанням інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання: як такі, платіж за якими здійснюється з використанням власного капіталу, чи як такі, платіж за якими здійснюється з використанням грошових коштів, відповідно до вимог цього МСФЗ:

- а) суб'єкт господарювання надає своїм працівникам права на свої інструменти власного капіталу (наприклад, опціони на акції), і при цьому або вирішує, або вимушений купити інструменти власного капіталу (тобто власні викуплені акції) у іншої сторони, щоб виконати свої зобов'язання перед працівниками; та
- б) працівники суб'єкта господарювання отримують права на інструменти власного капіталу суб'єкта господарювання (наприклад, опціони на акцію) або від самого суб'єкта господарювання, або від його акціонерів, і акціонери суб'єкта господарювання надають необхідні інструменти власного капіталу.

Б49 Суб'єкт господарювання обліковує операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій, і за якими він отримує послуги як компенсацію за свої інструменти власного капіталу як такі, платіж за якими здійснюється з використанням інструментів власного капіталу. Це положення застосовується

незалежно від того, чи суб'єкт господарства вирішує сам, чи він вимушений купувати такі інструменти власного капіталу в іншої сторони, щоб виконати свої зобов'язання перед своїми працівниками за угодою про платіж на основі акцій. Воно також застосовується незалежно від того, чи

- а) права працівника на інструменти власного капіталу суб'єкта господарювання були надані самим суб'єктом господарювання, чи його акціонером (акціонерами); або
- б) угода про платіж на основі акцій була укладена самим суб'єктом господарювання чи його акціонером (акціонерами).

Б50 Якщо акціонер має зобов'язання здійснити платіж за операцією з працівниками свого об'єкта інвестування, то він надає інструменти власного капіталу свого об'єкта інвестування, а не свої власні. Тому, якщо його об'єкт інвестування належить до тієї ж групи, що й акціонер, то, відповідно до пункту 43В, акціонер оцінює своє зобов'язання для відображення у своїх окремих фінансових звітах відповідно до вимог, що застосовуються до операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів. У консолідованих фінансових звітах такі зобов'язання оцінюються відповідно до вимог, що застосовуються до операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу.

Угоди про платіж на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу материнської компанії

Б51 Друге питання стосується операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, між двома або більшою кількістю суб'єктів господарювання однієї групи з використанням інструментів власного капіталу іншого суб'єкта господарювання зі складу групи. Наприклад, працівники дочірнього підприємства отримали права на інструменти власного капіталу своєї материнської компанії як компенсацію за послуги, надані дочірньому підприємству.

Б52 Отже, друге питання стосується таких угод про платіж на основі акцій:

- а) материнська компанія надає права на свої інструменти власного капіталу безпосередньо працівникам свого дочірнього підприємства: материнська компанія (а не дочірнє підприємство) має зобов'язання забезпечити працівників дочірнього підприємства інструментами власного капіталу; та
- б) дочірнє підприємство надає працівникам права на інструменти власного капіталу материнської компанії: дочірнє підприємство має зобов'язання забезпечити свої працівників інструментами власного капіталу.

Материнська компанія надає права на свої інструменти власного капіталу працівникам свого дочірнього підприємства (пункт Б52(а))

Б53 Дочірнє підприємство не має зобов'язання надати інструменти власного капіталу материнської компанії своїм працівникам. Тому, відповідно до пункту 43Б, дочірнє підприємство оцінює послуги, отримані від своїх працівників, за вимогами, що застосовуються до операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, і визнає відповідне збільшення власного капіталу як внесок материнської компанії.

Б54 Материнська компанія має зобов'язання здійснити платіж за операцією з працівниками дочірнього підприємства, надаючи свої інструменти власного капіталу. Тому, відповідно до пункту 43В, материнська компанія оцінює своє зобов'язання за вимогами, що застосовуються до операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу.

Дочірнє підприємство надає своїм працівникам права на інструменти власного капіталу материнської компанії (пункт Б52(б))

Б55 Оскільки дочірнє підприємство не відповідає жодній з умов, вказаних у пункті 43Б, воно обліковує операцію зі своїми працівниками як таку, платіж за якою здійснюється з використанням грошових коштів. Ця вимога застосовується незалежно від того, яким чином дочірнє підприємство отримує інструменти власного капіталу материнської компанії для виконання своїх зобов'язань перед працівниками.

Угоди про платіж на основі акцій з використанням грошових коштів на користь працівників

Б56 Третє питання – це як суб'єкт господарювання, що отримує товари або послуги від своїх постачальників (у тому числі працівників) має обліковувати угоди про платіж на основі акцій, розрахунки за якими здійснюються з використанням грошових коштів, коли суб'єкт господарювання сам не має ніякого зобов'язання здійснювати необхідні платежі своїм постачальникам. Наприклад, розглянемо такі угоди, у яких материнська компанія (а не сам суб'єкт господарювання) має зобов'язання здійснювати необхідні грошові платежі працівникам суб'єкта господарювання:

- а) працівники суб'єкта господарювання отримують грошові платежі, що прив'язані до ціни інструментів його власного капіталу.
- б) працівники суб'єкта господарювання отримують грошові платежі, що прив'язані до ціни інструментів власного капіталу його материнської компанії.

Б57 Дочірнє підприємство не має зобов'язання здійснювати платіж за операцією зі своїми працівниками. Тому дочірнє підприємство обліковує таку операцію зі своїми працівниками як операцію, платіж за якою здійснюється з використанням інструментів власного капіталу, і визнає відповідне збільшення власного капіталу як внесок своєї материнської компанії. Дочірнє підприємство переоцінює вартість операції у подальшому для будь-яких змін внаслідок неринкових умов надання прав, що не виконуються, відповідно до пунктів 19–21. На відміну від цього підходу, для цілей консолідованої фінансової звітності групи операція оцінюється як така, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів.

Б58 Оскільки материнська компанія має зобов'язання здійснити платіж за операцією з працівниками, і компенсацією є грошові кошти, то материнська компанія (і консолідована група) оцінює своє зобов'язання за вимогами, що застосовуються до операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів, як зазначено в пункті 43В.

Переведення працівників від одного суб'єкта господарювання зі складу групи до іншого

Б59 Четверте питання стосується угод групи про платіж на основі акцій, які охоплюють працівників більш ніж одного суб'єкта господарювання зі складу групи. Наприклад, материнська компанія може надати права на свої інструменти власного капіталу працівникам своїх дочірніх підприємств, за умови продовження надання послуг групі протягом визначеного періоду. Працівник одного дочірнього підприємства може перейти працювати до іншого дочірнього підприємства протягом визначеного періоду набуття права без зміни прав працівника на інструменти власного капіталу материнської компанії за первісною угодою про платіж на основі акцій. Якщо дочірні підприємства не мають зобов'язання здійснити платіж за операцією на основі акцій зі своїми працівниками, вони обліковують її як операцію, платіж за якою здійснюється з використанням інструментів власного капіталу. Кожне дочірнє підприємство оцінює послуги, отримані від працівника, на основі справедливої вартості інструментів власного капіталу на дату, коли права на такі інструменти власного капіталу були первісно надані материнською компанією, як визначено у Додатку А, враховуючи частину періоду набуття прав, яку працівник пропрацював у кожному дочірньому підприємстві.

Б60 Якщо дочірнє підприємство має зобов'язання здійснити платіж за операцією зі своїми працівниками інструментами власного капіталу своєї материнської компанії, то воно обліковує таку операцію як операцію, платіж за якою здійснюється з використанням грошових коштів. Кожне дочірнє підприємство оцінює отримані послуги на основі справедливої вартості інструментів власного капіталу на дату надання прав, враховуючи частину періоду набуття прав, яку працівник пропрацював у кожному дочірньому підприємстві. До того ж, кожне дочірнє підприємство визнає будь-яку зміну справедливої вартості інструментів власного капіталу протягом періоду служби працівника у кожному дочірньому підприємстві.

Б61 Такий працівник, після переведення з одного суб'єкта господарювання зі складу групи до іншого, може не виконати якоїсь умови набуття прав, окрім умови ринкової умови, як визначено у Додатку А, наприклад, працівник звільняється з групи до завершення періоду служби. У такому випадку, оскільки умовою набуття прав є служба в групі, кожне дочірнє підприємство коригує суму, раніше визнану стосовно послуг, отриманих від працівника, за принципами, викладеними у пункті 19. Отже, якщо набуття права на інструменти власного капіталу, надані материнською компанією, не відбувається через те, що працівник не виконав умови набуття прав, окрім ринкової умови, то ніяка сума не визнається на кумулятивній основі за послуги, отримані від такого працівника, у фінансовій звітності будь-якого суб'єкта господарювання зі складу групи.