

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VIỆT NAM

CHUẨN MỰC SỐ 30 LÃI TRÊN CỔ PHIẾU

(Ban hành và cung bố theo Quyết định số 100/2005/QĐ-BTC ngày 28/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của Chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc, phương pháp kế toán trong việc xác định và trình bày lãi trên cổ phiếu nhằm so sánh hiệu quả hoạt động giữa các doanh nghiệp cổ phần trong cùng một kỳ báo cáo và hiệu quả hoạt động của cùng một doanh nghiệp qua các kỳ báo cáo.

02. Chuẩn mực này được áp dụng cho việc tính và công bố lãi trên cổ phiếu tại các doanh nghiệp sau:

- Đang có cổ phiếu phổ thông hoặc cổ phiếu phổ thông tiềm năng được giao dịch công khai trên thị trường; và
- Đang trong quá trình phát hành cổ phiếu phổ thông hoặc cổ phiếu phổ thông tiềm năng ra công chúng.

03. Trường hợp doanh nghiệp phải lập cả báo cáo tài chính riêng và báo cáo tài chính hợp nhất thì chỉ phải trình bày thông tin về lãi trên cổ phiếu theo quy định của chuẩn mực này trên báo cáo tài chính hợp nhất.

Trường hợp doanh nghiệp không phải lập báo cáo tài chính hợp nhất thì chỉ trình bày thông tin về lãi trên cổ phiếu trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh riêng của mình.

04. Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

Suy giảm: Là sự giảm lãi trên cổ phiếu hoặc tăng lỗ trên cổ phiếu do ảnh hưởng của việc giả định có sự chuyển đổi các công cụ có thể chuyển đổi, việc thực hiện quyền chọn, chứng quyền hoặc việc phát hành cổ phiếu phổ thông sau khi thỏa mãn một số điều kiện nhất định.

Suy giảm ngược: Là sự tăng lãi trên cổ phiếu hoặc giảm lỗ trên cổ phiếu do ảnh hưởng của việc giả định có sự chuyển đổi các công cụ có thể chuyển đổi, việc thực hiện quyền chọn, chứng quyền hoặc việc phát hành cổ phiếu phổ thông sau khi thỏa mãn một số điều kiện nhất định.

Thỏa thuận cổ phiếu có điều kiện: Là thỏa thuận về phát hành cổ phiếu phải thỏa mãn một số điều kiện nhất định.

Cổ phiếu phổ thông: Là công cụ vốn mang lại cho người sở hữu quyền lợi tài chính sau tất cả các công cụ vốn khác.

Cổ phiếu phổ thông tiềm năng: Là công cụ tài chính hoặc một hợp đồng khác cho phép người sở hữu có được cổ phiếu phổ thông.

Cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện: Là cổ phiếu phổ thông có thể được phát hành, thu ít tiền hoặc không thu tiền mặt hoặc dựa trên việc thỏa mãn một số điều kiện nhất định của thỏa thuận cổ phiếu có điều kiện.

Quyền chọn mua, chứng quyền và các công cụ tương đương: Là các công cụ tài chính mang lại cho người sở hữu quyền được mua cổ phiếu phổ thông theo một giá nhất định và trong một khoảng thời gian xác định trước.

Quyền chọn bán: Là hợp đồng cho phép người sở hữu quyền được bán cổ phiếu phổ thông theo một giá nhất định và trong một khoảng thời gian xác định trước.

05. Người nắm giữ cổ phiếu phổ thông được hưởng cổ tức trong kỳ sau khi các loại cổ phiếu khác đã được chia cổ tức (Ví dụ: Cổ phiếu ưu đãi cổ tức). Cổ phiếu phổ thông của doanh nghiệp có quyền như nhau trong việc nhận cổ tức.

06. Ví dụ về cổ phiếu phổ thông tiềm năng gồm:

a) Khoản nợ tài chính hoặc công cụ vốn, bao gồm cả cổ phiếu ưu đãi, có thể chuyển đổi sang cổ phiếu phổ thông;

b) Quyền chọn và chứng quyền;

c) Cổ phiếu được phát hành dựa trên việc thoả mãn một số điều kiện nhất định theo thoả thuận mang tính hợp đồng. Ví dụ: Việc mua doanh nghiệp hoặc các tài sản khác.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Xác định

Lãi cơ bản trên cổ phiếu

07. Doanh nghiệp phải tính lãi cơ bản trên cổ phiếu theo các khoản lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ.

08. Lãi cơ bản trên cổ phiếu được tính bằng cách chia lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ (tử số) cho số lượng bình quân gia quyền của số cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trong kỳ (mẫu số).

09. Lãi cơ bản trên cổ phiếu cung cấp số liệu đánh giá lợi ích từ kết quả hoạt động của doanh nghiệp trong kỳ báo cáo mà mỗi cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ mang lại.

Lợi nhuận hoặc lỗ để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu

10. Để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu, số phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ là các khoản lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế phân bổ cho công ty mẹ sau khi được điều chỉnh bởi cổ tức của cổ phiếu ưu đãi, những khoản chênh lệch phát sinh do thanh toán cổ phiếu ưu đãi và những tác động tương tự của cổ phiếu ưu đãi đã được phân loại vào vốn chủ sở hữu.

11. Các khoản thu nhập và chi phí phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ đã được ghi nhận trong kỳ báo cáo, bao gồm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp, cổ tức của cổ phiếu ưu đãi đã được phân loại vào nợ phải trả, được sử dụng để xác định lợi nhuận hoặc lỗ trong kỳ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ.

12. Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi được trừ khỏi lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu, gồm:

a) Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi không lũy kế được thông báo trong kỳ báo cáo; và

b) Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi lũy kế phát sinh trong kỳ báo cáo (kể cả trường hợp chưa được thông báo). Giá trị cổ tức ưu đãi trong kỳ không bao gồm cổ tức của cổ phiếu ưu đãi lũy kế liên quan tới các kỳ trước đã được chi trả hay được thông báo trong kỳ báo cáo.

13. Cổ phiếu ưu đãi có mức cổ tức thấp để bù đắp lại việc doanh nghiệp bán cổ phiếu ưu đãi ở mức giá có chiết khấu, hoặc có mức cổ tức cao để bù đắp cho nhà đầu tư do việc mua cổ phiếu ưu đãi ở mức giá có phụ trội. Các khoản chiết khấu hoặc phụ trội khi phát hành lần đầu cổ phiếu ưu đãi lãi suất tăng dần được phân bổ vào lợi nhuận giữ lại theo phương pháp lãi thực và được coi như cổ tức ưu đãi khi tính lãi cơ bản trên cổ phiếu.

14. Doanh nghiệp có thể mua lại cổ phiếu ưu đãi từ người sở hữu. Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị hợp lý của khoản thanh toán cho người sở hữu với giá trị ghi sổ của cổ phiếu ưu đãi là lợi ích của người sở hữu cổ phiếu ưu đãi và là khoản giảm trừ vào lợi nhuận chưa phân phối của doanh nghiệp. Khoản chênh lệch này được trừ vào lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ.

15. Doanh nghiệp có thể khuyến khích việc chuyển đổi trước thời hạn cổ phiếu ưu đãi có thể chuyển đổi bằng điều kiện có lợi hơn điều kiện chuyển đổi ban đầu hoặc bằng số tiền thanh toán thêm. Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị hợp lý của cổ phiếu phổ thông hoặc các khoản thanh toán khác theo điều kiện chuyển đổi có lợi tại thời điểm thanh toán với giá trị hợp lý của cổ phiếu phổ thông được phát hành theo điều kiện chuyển đổi gốc là lợi ích của người sở hữu cổ phiếu ưu đãi. Khoản chênh lệch này được trừ vào lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ.

16. Khoản chênh lệch lớn hơn giữa giá trị ghi sổ của cổ phiếu ưu đãi với giá trị hợp lý của các khoản thanh toán được cộng vào lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ.

Số lượng cổ phiếu để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu

17. Số lượng cổ phiếu phổ thông được sử dụng để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu là số bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trong kỳ.

18. Việc sử dụng số bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trong kỳ là do giá trị vốn cổ đông thay đổi trong kỳ khi số lượng cổ phiếu phổ thông lưu hành tăng hoặc giảm. Số bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông lưu hành trong kỳ là số lượng cổ phiếu phổ thông lưu hành đầu kỳ được điều chỉnh theo số cổ phiếu phổ thông được mua lại hoặc được phát hành thêm nhân với hệ số thời gian. Hệ số thời gian là tỷ số giữa số lượng ngày mà cổ phiếu được lưu hành trong kỳ chia cho tổng số ngày trong kỳ.

19. Cổ phiếu phổ thông được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu kể từ ngày có thể nhận được khoản thanh toán cho cổ phiếu đó (thông thường là ngày phát hành). Ví dụ:

a) Cổ phiếu phổ thông phát hành thu tiền được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu khi ghi nhận được tiền;

b) Cổ phiếu phổ thông được phát hành thay cho việc trả cổ tức của cổ phiếu phổ thông hay cổ tức của cổ phiếu ưu đãi được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu khi cổ tức được chuyển thành cổ phiếu;

- c) Cổ phiếu phổ thông được phát hành bằng việc chuyển đổi một công cụ nợ thành cổ phiếu phổ thông được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu khi ngừng tính lãi từ công cụ nợ đó;
- d) Cổ phiếu phổ thông được phát hành thay cho lãi và gốc của các công cụ tài chính khác được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu khi ngừng tính lãi từ công cụ tài chính đó;
- e) Cổ phiếu phổ thông được phát hành để thanh toán khoản nợ phải trả của doanh nghiệp được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu khi khoản nợ phải trả này được chuyển thành cổ phiếu;
- f) Cổ phiếu phổ thông được phát hành để thanh toán cho việc mua một tài sản phi tiền tệ được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu khi tài sản đó được ghi nhận; và
- g) Cổ phiếu phổ thông được phát hành để thanh toán cho dịch vụ cung cấp cho doanh nghiệp được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu khi dịch vụ đó được cung cấp.

Thời điểm tính cổ phiếu phổ thông được xác định theo các điều khoản và điều kiện gắn kèm với việc phát hành cổ phiếu, doanh nghiệp phải cân nhắc kỹ lưỡng bản chất của các hợp đồng liên quan tới việc phát hành cổ phiếu.

20. Cổ phiếu phổ thông được phát hành như một phần của giá phí hợp nhất kinh doanh được tính vào số bình quân gia quyền của cổ phiếu kể từ ngày mua vì doanh nghiệp mua hợp nhất kết quả hoạt động kinh doanh của đơn vị được mua vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của mình kể từ ngày mua.

21. Cổ phiếu phổ thông được phát hành khi thực hiện chuyển đổi một công cụ có thể chuyển đổi được sử dụng để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu kể từ ngày hợp đồng có hiệu lực.

22. Cổ phiếu phát hành có điều kiện được coi như cổ phiếu đang lưu hành và được sử dụng để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu kể từ ngày tất cả các điều kiện cần thiết đã được thoả mãn (khi các sự kiện đã xảy ra). Cổ phiếu có thể được phát hành sau một thời gian xác định không được coi là cổ phiếu phát hành có điều kiện, vì điều kiện về thời gian này chắc chắn sẽ xảy ra.

23. Cổ phiếu phổ thông đang lưu hành có thể được thu hồi lại có điều kiện không được phản ánh như cổ phiếu đang lưu hành và không được dùng để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu cho tới ngày cổ phiếu đó không còn bị ràng buộc bởi điều kiện thu hồi lại.

24. Số bình quân gia quyền cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trong kỳ hiện tại và tất cả các kỳ trình bày phải được điều chỉnh cho các sự kiện (trừ việc chuyển đổi cổ phiếu phổ thông tiềm năng) tạo ra sự thay đổi về số lượng cổ phiếu phổ thông mà không dẫn đến thay đổi về nguồn vốn.

25. Cổ phiếu phổ thông có thể tăng hoặc giảm mà không cần có sự thay đổi tương ứng về nguồn vốn. Ví dụ:

- a) Vốn hoá hoặc phát hành cổ phiếu thưởng (một số trường hợp là trả cổ tức bằng cổ phiếu);
- b) Phát hành cổ phiếu phổ thông dưới hình thức thưởng (Ví dụ: Thưởng bằng việc phát hành quyền cho các cổ đông hiện tại);
- c) Tách cổ phiếu; và

d) Gộp cổ phiếu.

26. Vốn hoá, phát hành cổ phiếu thường hoặc tách cổ phiếu là việc phát hành cổ phiếu phổ thông cho cổ đông hiện tại mà doanh nghiệp không thu về bất cứ một khoản tiền nào. Vì vậy, số lượng cổ phiếu phổ thông đang lưu hành tăng lên mà không có sự gia tăng nguồn vốn. Số lượng cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trước sự kiện này được điều chỉnh theo tỉ lệ tương ứng với số lượng thay đổi của cổ phiếu phổ thông được lưu hành với giả thuyết sự kiện này đã xảy ra ngay tại thời điểm đầu kỳ báo cáo. Ví dụ: Đối với việc phát hành 2 cổ phiếu thường cho 1 cổ phiếu đang lưu hành, số lượng cổ phiếu phổ thông đang lưu hành trước thời điểm phát hành được nhân với 3 để tính tổng số cổ phiếu phổ thông, hoặc nhân với 2 để tính số cổ phiếu phổ thông tăng thêm.

27. Việc gộp cổ phiếu phổ thông chỉ dẫn đến giảm số lượng cổ phiếu phổ thông đang lưu hành mà không làm giảm nguồn vốn. Tuy nhiên, nếu mua lại cổ phiếu theo giá trị hợp lý, thì việc giảm tương ứng nguồn vốn sẽ dẫn đến giảm số lượng cổ phiếu phổ thông đang lưu hành.

Lãi suy giảm trên cổ phiếu

28. Doanh nghiệp tính giá trị lãi suy giảm trên cổ phiếu dựa trên số lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ.

29. Doanh nghiệp phải điều chỉnh lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ và số bình quân gia quyền cổ phiếu phổ thông đang lưu hành do ảnh hưởng của các cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu.

30. Việc tính lãi suy giảm trên cổ phiếu là nhằm đảm bảo tính nhất quán với lãi cơ bản trên cổ phiếu, cung cấp thước đo lợi ích của mỗi cổ phiếu phổ thông trong kết quả hoạt động của doanh nghiệp khi tính tới tác động của các cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm đang lưu hành trong kỳ. Việc làm này dẫn đến:

a) Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ tăng bằng khoản cổ tức và lãi ghi nhận trong kỳ dành cho cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm và được điều chỉnh các thay đổi về thu nhập hoặc chi phí do chuyển đổi cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm; và

b) Số bình quân gia quyền cổ phiếu phổ thông đang lưu hành tăng bằng số bình quân gia quyền các cổ phiếu bổ sung sẽ được lưu hành nếu như tất cả các cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm đều được chuyển đổi.

Lợi nhuận (hoặc lỗ) để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu

31. Để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu doanh nghiệp cần điều chỉnh số lợi nhuận hoặc lỗ sau thuế phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ, theo quy định trong đoạn 10, cho các tác động sau thuế của:

a) Các khoản cổ tức hoặc các khoản khác liên quan tới cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm đã được giảm trừ vào số lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ theo quy định trong đoạn 10;

b) Bất kỳ khoản lãi nào được ghi nhận trong kỳ liên quan tới cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm; và

c) Các thay đổi khác của thu nhập hoặc chi phí do chuyển đổi cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm.

32. Khi các cổ phiếu phổ thông tiềm năng đã được chuyển thành cổ phiếu phổ thông thì sẽ không phát sinh các khoản mục được xác định trong đoạn 31(a)-(c). Thay vào đó, lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ được phân bổ cho cả cổ phiếu phổ thông mới. Vì vậy, lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ tính toán theo đoạn 10 được điều chỉnh cho các khoản mục được xác định trong đoạn 31(a)-(c). Chi phí liên quan tới cổ phiếu phổ thông tiềm năng bao gồm: Chi phí giao dịch và khoản chiết khấu được tính theo phương pháp lãi suất thực tế.

33. Việc chuyển đổi cổ phiếu phổ thông tiềm năng dẫn đến những thay đổi về thu nhập và chi phí của doanh nghiệp. Ví dụ, giảm chi phí lãi vay liên quan tới cổ phiếu phổ thông tiềm năng và việc làm tăng lợi nhuận hoặc giảm lỗ có thể dẫn tới việc tăng khoản lợi nhuận bắt buộc phải phân phối. Để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu, lợi nhuận hoặc lỗ tính cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ được điều chỉnh theo các thay đổi mang tính hệ quả nêu trên của thu nhập và chi phí.

Số lượng cổ phiếu để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu

34. Để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu, số lượng cổ phiếu phổ thông là số bình quân gia quyền cổ phiếu phổ thông (tính theo phương pháp được trình bày trong các đoạn 17 và 24) cộng (+) với số bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông sẽ được phát hành trong trường hợp tất cả các cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm đều được chuyển đổi thành cổ phiếu phổ thông. Cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm được giả định chuyển đổi thành cổ phiếu phổ thông tại thời điểm đầu kỳ báo cáo hoặc tại ngày phát hành cổ phiếu phổ thông tiềm năng nếu ngày phát hành cổ phiếu này sau thời điểm đầu kỳ báo cáo.

35. Cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm sẽ được xác định một cách độc lập cho mỗi kỳ báo cáo. Số cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm trong kỳ báo cáo từ đầu năm tới ngày hiện tại không phải là số bình quân gia quyền của cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm trong mỗi lần tính giữa kỳ.

36. Cổ phiếu phổ thông tiềm năng được tính vào số bình quân trong kỳ mà nó lưu hành. Cổ phiếu phổ thông tiềm năng bị huỷ hoặc tự huỷ trong kỳ được dùng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu với tỉ lệ tương ứng với thời gian mà chúng lưu hành. Cổ phiếu phổ thông tiềm năng chuyển thành cổ phiếu phổ thông trong kỳ được dùng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu từ ngày bắt đầu kỳ báo cáo cho đến ngày chuyển đổi, và kể từ ngày chuyển đổi cổ phiếu phổ thông mới do chuyển đổi được dùng để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu.

37. Số cổ phiếu phổ thông sẽ được phát hành do việc chuyển đổi cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm được xác định theo từng loại cổ phiếu phổ thông tiềm năng. Khi có nhiều cách chuyển đổi, việc tính toán được thực hiện dựa trên giả định về tỷ lệ chuyển đổi hoặc giá chuyển đổi có lợi nhất cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông tiềm năng.

38. Công ty con, công ty liên doanh, công ty liên kết có thể phát hành cổ phiếu phổ thông tiềm năng có thể chuyển đổi thành cổ phiếu phổ thông của công ty mình, của công ty mẹ hoặc của bên góp vốn liên doanh hay nhà đầu tư cho các bên không phải là công ty mẹ, bên góp vốn liên doanh hoặc nhà đầu tư. Nếu những cổ phiếu phổ thông tiềm năng của công ty con, công ty mẹ, công ty liên doanh hoặc công ty liên kết có tác động suy giảm đến lãi cơ bản trên cổ phiếu của đơn vị báo cáo thì những cổ phiếu này được sử dụng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu.

Cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm

39. Cổ phiếu phổ thông tiềm năng được coi là có tác động suy giảm khi và chỉ khi, việc chuyển đổi chúng thành cổ phiếu phổ thông sẽ làm giảm lãi hoặc tăng lỗ trên cổ phiếu.

40. Doanh nghiệp sử dụng lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho công ty mẹ như số liệu kiểm soát để xác định xem cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm hay suy giảm ngược. Lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho công ty mẹ được điều chỉnh theo quy định trong đoạn 10.

41. Cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm ngược khi việc chuyển đổi chúng thành cổ phiếu phổ thông làm tăng lãi hoặc giảm lỗ trên cổ phiếu. Việc tính lãi suy giảm trên cổ phiếu không giả định việc chuyển đổi, thực hiện hoặc phát hành cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm ngược đối với lãi trên cổ phiếu.

42. Doanh nghiệp xem xét riêng từng đợt phát hành hoặc từng loại cổ phiếu phổ thông tiềm năng khi xác định cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm hay suy giảm ngược. Thứ tự xem xét các cổ phiếu phổ thông tiềm năng có thể ảnh hưởng tới kết luận cổ phiếu đó có tác động suy giảm hay suy giảm ngược, do đó để tối đa hoá hiệu ứng suy giảm lãi cơ bản trên cổ phiếu, từng đợt phát hành hay loại cổ phiếu phổ thông tiềm năng cần được xem xét theo thứ tự từ suy giảm lớn nhất tới suy giảm nhỏ nhất. Như vậy cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm với “mức lãi trên mỗi cổ phiếu tăng thêm” thấp nhất được tính trước những cổ phiếu phổ thông tiềm năng có “mức lãi trên mỗi cổ phiếu tăng thêm” lớn hơn. Quyền chọn, chứng quyền được tính trước vì chúng không làm thay đổi lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông.

Quyền chọn mua, chứng quyền và các công cụ tương đương

43. Để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu doanh nghiệp cần phải giả định các quyền chọn mua, chứng quyền có tác động suy giảm đều được thực hiện. Số tiền giả định thu được từ các công cụ này được phản ánh như khoản thu từ việc phát hành cổ phiếu phổ thông ở mức giá thị trường trung bình trong kỳ. Phần chênh lệch giữa số lượng cổ phiếu phổ thông đã phát hành và số lượng cổ phiếu phổ thông có thể được phát hành ở mức giá thị trường bình quân của cổ phiếu phổ thông trong kỳ được coi là cổ phiếu phổ thông được phát hành không điều kiện.

44. Quyền chọn mua, chứng quyền có tác động suy giảm khi chúng tác động làm cho giá cổ phiếu phổ thông phát hành thấp hơn giá thị trường bình quân của cổ phiếu phổ thông trong kỳ. Giá trị suy giảm là giá bình quân của cổ phiếu phổ thông trong kỳ trừ đi giá phát hành. Để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu, cổ phiếu phổ thông tiềm năng bao gồm cả hai yếu tố sau đây:

a) Hợp đồng phát hành một số lượng nhất định cổ phiếu phổ thông theo giá thị trường bình quân trong kỳ. Doanh nghiệp bỏ qua những cổ phiếu phổ thông này khi tính lãi suy giảm trên cổ phiếu

vì chúng được coi là đã được định giá một cách hợp lý và không có tác động suy giảm hay suy giảm ngược.

b) Hợp đồng phát hành số cổ phiếu phổ thông còn lại không điều kiện. Những cổ phiếu phổ thông này không tạo ra tiền và không có tác động tới lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho các cổ phiếu phổ thông đang lưu hành. Vì vậy, những cổ phiếu này có tác động suy giảm và được cộng vào số lượng cổ phiếu phổ thông lưu hành để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu.

45. Quyền chọn và chứng quyền có tác động suy giảm chỉ khi giá thị trường bình quân của cổ phiếu phổ thông trong kỳ lớn hơn giá thực hiện quyền chọn hoặc chứng quyền (trường hợp thực hiện công cụ có lãi). Doanh nghiệp không phải điều chỉnh lại số lãi trên cổ phiếu đã báo cáo trước đây để phản ánh sự thay đổi của giá cổ phiếu phổ thông.

46. Quyền chọn mua cổ phiếu dành cho nhân viên với các điều khoản cố định hoặc xác định được và các cổ phiếu thường chưa trao cho nhân viên được coi như các quyền chọn khi tính lãi suy giảm trên cổ phiếu, mặc dù việc trao cổ phiếu là chưa chắc chắn. Những công cụ này được coi như đã lưu hành vào ngày phát sinh. Quyền chọn mua cổ phiếu dành cho nhân viên dựa trên kết quả hoạt động được phản ánh như cổ phiếu phát hành có điều kiện vì khi phát hành những cổ phiếu đó ngoài điều kiện về mặt thời gian còn phụ thuộc vào việc thoả mãn một số điều kiện cụ thể.

Công cụ tài chính có thể chuyển đổi

47. Tác động suy giảm của công cụ tài chính có thể chuyển đổi đối với lãi suy giảm trên cổ phiếu được quy định tại đoạn 31 và 34.

48. Cổ phiếu ưu đãi có thể chuyển đổi có tác động suy giảm ngược khi cổ tức của các cổ phiếu đó (được công bố hoặc lũy kế trong kỳ) tính trên mỗi cổ phiếu phổ thông nhận được do chuyển đổi lớn hơn lãi cơ bản trên cổ phiếu. Tương tự, khoản nợ có khả năng chuyển đổi có tác động suy giảm ngược khi lãi sau thuế và các khoản thay đổi khác trong thu nhập và chi phí tính trên mỗi cổ phiếu phổ thông nhận được thông qua chuyển đổi lớn hơn lãi cơ bản trên cổ phiếu.

49. Việc mua lại hoặc khuyến khích chuyển đổi cổ phiếu ưu đãi có thể chuyển đổi có thể chỉ ảnh hưởng một phần trong số cổ phiếu ưu đãi có thể chuyển đổi lưu hành trước kia. Khi đó, các khoản thanh toán tăng thêm nêu trong đoạn 15 tính cho các cổ phiếu được mua lại hoặc được chuyển đổi được dùng để xác định xem những cổ phiếu ưu đãi còn lại có tác động suy giảm hay không. Các cổ phiếu đã được mua lại hoặc chuyển đổi được xem xét độc lập với các cổ phiếu không được mua lại hoặc chuyển đổi.

Cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện

50. Khi tính lãi cơ bản trên cổ phiếu, cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện được coi như đang lưu hành và được sử dụng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu nếu như các điều kiện đã được thoả mãn. Cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện được tính vào từ đầu kỳ (hoặc từ ngày thoả thuận cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện). Trường hợp các điều kiện không được thoả mãn, số lượng cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu được dựa vào số cổ phiếu có thể được phát hành nếu ngày kết thúc kỳ báo cáo là ngày kết thúc thời

hạn của điều kiện. Doanh nghiệp không được tính lại số lượng cổ phiếu phát hành có điều kiện nếu như các điều kiện phát hành không được thoả mãn vào ngày kết thúc thời hạn của điều kiện.

51. Trường hợp điều kiện phát hành yêu cầu phải đạt được hoặc duy trì một lượng lãi cố định cho kỳ báo cáo kể cả khi đã đạt được vào cuối kỳ nhưng phải được giữ lại cho kỳ báo cáo tiếp theo thì số cổ phiếu phổ thông tăng thêm được phản ánh như đang lưu hành nếu có tác động mang tính suy giảm khi tính lãi suy giảm trên cổ phiếu. Khi đó, doanh nghiệp tính lãi suy giảm trên cổ phiếu dựa trên số cổ phiếu phổ thông có thể được phát hành nếu như số lãi tại thời điểm cuối kỳ báo cáo bằng số lãi tại thời điểm cuối của điều kiện. Số lãi có thể thay đổi vào kỳ sau nên khi tính lãi cơ bản trên cổ phiếu không được tính tới những cổ phiếu phát hành có điều kiện cho đến khi kết thúc thời hạn của điều kiện vì đến thời điểm này chưa thoả mãn hết mọi điều kiện.

52. Số lượng cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện có thể dựa trên giá thị trường của cổ phiếu phổ thông trong tương lai. Nếu có tác động suy giảm, việc tính lãi suy giảm trên cổ phiếu được dựa trên số cổ phiếu phổ thông sẽ phát hành khi giá trị thị trường của cổ phiếu vào ngày cuối kỳ bằng giá trị thị trường của cổ phiếu vào ngày kết thúc thời hạn của điều kiện. Nếu điều kiện phát hành cổ phiếu dựa trên giá thị trường bình quân cho một giai đoạn kết thúc sau ngày kết thúc kỳ báo cáo thì doanh nghiệp sử dụng giá bình quân cho đến ngày kết thúc kỳ báo cáo. Giá thị trường có thể thay đổi vào kỳ sau, nên khi tính lãi cơ bản trên cổ phiếu không được tính những cổ phiếu phát hành có điều kiện cho tới khi kết thúc thời hạn của điều kiện vì đến thời điểm này chưa thoả mãn hết mọi điều kiện.

53. Số lượng cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện có thể dựa trên lãi và giá của cổ phiếu phổ thông trong tương lai. Trong trường hợp này, số lượng cổ phiếu phổ thông để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu được dựa trên cả hai điều kiện là lãi và giá thị trường tại ngày cuối của kỳ báo cáo. Cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện chỉ được dùng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu khi cả hai điều kiện trên được thoả mãn.

54. Trong một số trường hợp khác, số lượng cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện có thể dựa trên các điều kiện không phải là lãi hoặc giá thị trường của cổ phiếu. Trong những trường hợp này, nếu các điều kiện hiện tại không thay đổi cho tới khi kết thúc thời hạn của điều kiện, cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện được dùng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu căn cứ vào tình trạng thực tế tại thời điểm kết thúc kỳ báo cáo.

55. Cổ phiếu phổ thông phát hành có điều kiện được doanh nghiệp tính vào cổ phiếu bình quân lưu hành trong kỳ để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu (Không phải là thoả thuận cổ phiếu có điều kiện, như là công cụ có thể chuyển đổi phát hành có điều kiện) theo phương pháp sau:

a) Doanh nghiệp tự xác định cổ phiếu phổ thông tiềm năng với giả định là có thể phát hành trên cơ sở các điều kiện cho việc phát hành cổ phiếu phát hành có điều kiện quy định tại các đoạn từ 50 - 54; và

b) Nếu những cổ phiếu phổ thông tiềm năng được sử dụng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu, doanh nghiệp phải xác định ảnh hưởng của chúng tới lãi suy giảm trên cổ phiếu bằng các bước thực hiện quyền chọn mua, chứng quyền quy định trong các đoạn từ 43 - 46, các bước thực hiện cho công cụ có thể chuyển đổi quy định trong các đoạn từ 47 - 49, các bước thực hiện cho hợp

đồng có thể được thanh toán bằng cổ phiếu phổ thông hoặc bằng tiền quy định trong các đoạn từ 56 - 59, hoặc các bước thực hiện phù hợp khác.

Tuy nhiên, việc thực hiện hoặc chuyển đổi của các cổ phiếu phổ thông tiềm năng không được giả định cho mục đích tính lãi suy giảm trên cổ phiếu trừ trường hợp việc thực hiện hoặc việc chuyển đổi các cổ phiếu phổ thông tiềm năng đang lưu hành không phải là phát hành có điều kiện.

Hợp đồng có thể được thanh toán bằng cổ phiếu phổ thông hoặc bằng tiền

56. Khi phát hành hợp đồng có thể được thanh toán bằng cổ phiếu phổ thông hoặc bằng tiền mặt, doanh nghiệp giả định trước rằng hợp đồng được thanh toán bằng cổ phiếu phổ thông và số cổ phiếu phổ thông tiềm năng từ việc thanh toán sẽ được sử dụng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu nếu có tác động mang tính suy giảm.

57. Khi hợp đồng được trình bày với mục đích kế toán như là một tài sản hay một khoản nợ phải trả riêng biệt hoặc là một bộ phận của vốn chủ sở hữu hay nợ phải trả, doanh nghiệp sẽ điều chỉnh các thay đổi về lợi nhuận hoặc lỗ trong kỳ nếu như hợp đồng đó được phân loại toàn bộ là vốn chủ sở hữu. Việc điều chỉnh thực hiện tương tự như quy định trong đoạn 31.

58. Đối với các hợp đồng có thể được thanh toán bằng cổ phiếu phổ thông hoặc bằng tiền, tùy theo lựa chọn của người nắm giữ, doanh nghiệp sử dụng cách thanh toán có suy giảm lớn hơn để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu.

59. Ví dụ hợp đồng có thể được thanh toán bằng cổ phiếu phổ thông hoặc bằng tiền:

a) Công cụ nợ khi đáo hạn cho phép doanh nghiệp quyền tùy ý lựa chọn việc thanh toán nợ gốc bằng tiền hoặc bằng cổ phiếu phổ thông của chính doanh nghiệp.

b) Quyền chọn bán đã phát hành, cho phép người nắm giữ lựa chọn giữa việc thanh toán bằng cổ phiếu hoặc thanh toán bằng tiền.

Các quyền chọn đã được mua

60. Các hợp đồng như quyền chọn mua hoặc quyền chọn bán đã được doanh nghiệp mua vào (Quyền chọn đối với cổ phiếu của doanh nghiệp do chính doanh nghiệp nắm giữ) không được sử dụng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu vì gây ra tác động suy giảm ngược. Quyền chọn bán có thể được thực hiện chỉ khi giá thỏa thuận bán lớn hơn giá thị trường và quyền chọn mua chỉ được thực hiện khi giá thỏa thuận mua nhỏ hơn giá thị trường.

Quyền chọn bán đã phát hành

61. Những hợp đồng yêu cầu doanh nghiệp phải mua lại cổ phiếu của chính mình (Quyền chọn bán đã phát hành và hợp đồng mua kỳ hạn) được sử dụng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu nếu như có tác động suy giảm. Nếu những hợp đồng đó tạo ra lợi nhuận trong kỳ (Giá thực hiện hoặc giá thanh toán lớn hơn giá thị trường trung bình trong kỳ) thì tác động suy giảm tiềm năng cho lãi trên cổ phiếu sẽ được tính như sau:

a) Giả định vào đầu kỳ, cổ phiếu phổ thông sẽ được phát hành đủ (theo giá thị trường trung bình trong kỳ) để thu tiền nhằm thực hiện các điều kiện hợp đồng;

b) Giả định tiền thu được từ phát hành được sử dụng để thực hiện các điều kiện hợp đồng (tức là để mua lại cổ phiếu phổ thông); và

c) Số lượng cổ phiếu tăng thêm (Số chênh lệch giữa số lượng cổ phiếu phổ thông được giả định là phát hành và số lượng cổ phiếu phổ thông thu về từ việc thoả mãn các điều kiện hợp đồng) sẽ được sử dụng để tính lãi suy giảm trên cổ phiếu.

Điều chỉnh hồi tố

62. Lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu cho tất cả các kỳ báo cáo sẽ được điều chỉnh hồi tố nếu số lượng cổ phiếu phổ thông hoặc cổ phiếu phổ thông tiềm năng đang lưu hành tăng lên do vốn hoá, phát hành cổ phiếu thưởng, tách cổ phiếu hoặc giảm đi do gộp cổ phiếu. Nếu những thay đổi đó xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm nhưng trước ngày phát hành báo cáo tài chính, số liệu được tính trên mỗi cổ phiếu của kỳ báo cáo hiện tại và mỗi kỳ báo cáo trước đó trên báo cáo tài chính được tính lại dựa trên số lượng cổ phiếu mới. Doanh nghiệp phải trình bày kết quả tính trên mỗi cổ phiếu phản ánh sự thay đổi về số lượng cổ phiếu. Ngoài ra, lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu sẽ được điều chỉnh cho tác động của các sai sót và kết quả điều chỉnh phát sinh từ việc áp dụng hồi tố thay đổi chính sách kế toán.

63. Đối với việc thay đổi các giả định sử dụng trong việc tính lãi trên cổ phiếu, hoặc việc chuyển đổi cổ phiếu phổ thông tiềm năng thành cổ phiếu phổ thông, doanh nghiệp không tính lại lãi suy giảm trên cổ phiếu của các kỳ báo cáo trước đó được trình bày trên báo cáo tài chính.

Trình bày báo cáo tài chính

64. Doanh nghiệp trình bày trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu từ lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông của công ty mẹ trong kỳ đối với mỗi loại cổ phiếu phổ thông có quyền nhận lợi nhuận khác nhau cho kỳ báo cáo. Doanh nghiệp phải trình bày lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu cho tất cả các kỳ báo cáo.

65. Lãi trên cổ phiếu được trình bày trên Báo cáo kết quả kinh doanh cho tất cả các kỳ báo cáo. Nếu lãi suy giảm trên cổ phiếu được trình bày cho ít nhất 1 kỳ báo cáo, thì số liệu này cũng phải được báo cáo cho các kỳ khác nêu trong báo cáo, kể cả khi lãi suy giảm trên cổ phiếu bằng với lãi cơ bản trên cổ phiếu. Doanh nghiệp có thể trình bày chung một số liệu trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh nếu lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu bằng nhau.

66. Doanh nghiệp trình bày lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu kể cả trong trường hợp giá trị này là một số âm (Lỗ trên cổ phiếu).

Trình bày trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính

67. Doanh nghiệp phải trình bày các thông tin sau:

a) Lợi nhuận hoặc lỗ để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu, bản đối chiếu lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho công ty mẹ trong kỳ. Bản đối chiếu gồm các ảnh hưởng của từng loại công cụ có tác động tới lãi trên cổ phiếu.

b) Số bình quân gia quyền cổ phiếu phổ thông sử dụng để tính lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu, bản đối chiếu giữa các số bình quân gia quyền. Bản đối chiếu sẽ bao gồm ảnh hưởng của từng loại công cụ có tác động tới lãi trên cổ phiếu.

c) Các công cụ (bao gồm cả cổ phiếu phát hành có điều kiện) có thể có tác động suy giảm lãi trên cổ phiếu trong tương lai nhưng không được đưa vào tính lãi suy giảm trên cổ phiếu vì chúng có tác dụng suy giảm ngược cho kỳ hiện tại hoặc các kỳ được trình bày.

d) Trình bày các giao dịch cổ phiếu phổ thông hoặc giao dịch cổ phiếu phổ thông tiềm năng, không phải là loại giao dịch được hạch toán tuân theo đoạn 62, xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Nếu những giao dịch đó xảy ra trước ngày kết thúc kỳ kế toán năm thì sẽ có tác động đáng kể tới số lượng cổ phiếu phổ thông hoặc cổ phiếu phổ thông tiềm năng lưu hành tại thời điểm kết thúc kỳ báo cáo.

68. Ví dụ về các giao dịch trình bày trong đoạn 67(d) bao gồm:

a) Phát hành cổ phiếu thu tiền;

b) Phát hành cổ phiếu khi tiền thu được dùng để trả nợ hoặc thanh toán cổ phiếu ưu đãi đang lưu hành tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm;

c) Mua lại cổ phiếu phổ thông đang lưu hành;

d) Chuyển đổi cổ phiếu phổ thông tiềm năng đang lưu hành tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm thành cổ phiếu phổ thông;

e) Phát hành quyền chọn, đảm bảo, hoặc các công cụ chuyển đổi; và

f) Đạt được các điều kiện để phát hành cổ phiếu có điều kiện.

Doanh nghiệp không phải điều chỉnh lãi trên cổ phiếu đối với các giao dịch xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm vì những giao dịch đó không làm ảnh hưởng tới số vốn sử dụng trong việc tạo ra lợi nhuận hay lỗ trong kỳ.

69. Các công cụ tài chính hay các hợp đồng khác tạo ra cổ phiếu phổ thông tiềm năng có thể có các điều khoản và điều kiện gây ảnh hưởng tới việc xác định lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu. Những điều khoản và điều kiện đó có thể xác định cổ phiếu phổ thông tiềm năng có tác động suy giảm hay không, cụ thể là xác định tác động lên số bình quân gia quyền cổ phiếu lưu hành và những điều chỉnh đối với lợi nhuận hoặc lỗ phân bổ cho cổ đông sở hữu cổ phiếu phổ thông.

70. Trường hợp doanh nghiệp công bố thêm, ngoài lãi cơ bản trên cổ phiếu và lãi suy giảm trên cổ phiếu, các số liệu trên cổ phiếu có sử dụng các chỉ tiêu trình bày trên Báo cáo kết quả kinh doanh không tuân theo quy định của Chuẩn mực này thì những thông tin trên cổ phiếu đó phải được tính theo số bình quân gia quyền cổ phiếu phổ thông được xác định theo yêu cầu của Chuẩn mực này. Các số liệu cơ bản và suy giảm trên cổ phiếu liên quan đến các chỉ tiêu đó phải được trình bày rõ ràng trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính. Doanh nghiệp trình bày các cơ sở để tính lợi nhuận, trong đó bao gồm các số liệu trên cổ phiếu là trước thuế hay sau thuế./.