

НАЦИОНАЛЬНАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ ПО СТАНДАРТАМ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

ПРОЕКТ ДЛЯ ОБСУЖДЕНИЯ

СТАНДАРТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

СФО 33 - ПРИБЫЛЬ НА АКЦИЮ

ПРИГЛАШЕНИЕ К КОММЕНТИРОВАНИЮ

Национальный совет по стандартам финансовой отчетности приглашает все заинтересованные стороны представлять свои замечания и предложения к проекту Стандарта финансовой отчетности

СФО 33 «ПРИБЫЛЬ НА АКЦИЮ».

Комментарии должны быть представлены в Совет до 1 сентября 2007 года. Для облегчения анализа полученных комментариев Советом приветствуется их подача в электронной форме, при этом сами комментарии должны содержать указание параграфа, к которому предлагаются изменения и его альтернативный текст. Подача концептуальных замечаний также допускается.

Комментарии могут быть представлены по электронной почте <u>nsfo@nsfo.ru</u>, по факсу +7 495 5105046 или по почтовым отправлением на адрес 109012, Российская Федерация, Москва, а/я 13 до 1 сентября 2007 г.

© 2007 Фонд «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности». Все права защищены. Копирование настоящего Проекта для обсуждения разрешается только в целях подготовки комментариев к нему, предназначенных для представления в Национальный совет по стандартам финансовой отчетности, при условии, что создаваемые копии предназначаются исключительно для личного использования или для использования внутри организации, не подлежат продаже или распространению, и на каждом экземпляре содержится знак защиты авторского права Фонда «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности» и приводится полный адрес Фонда. В противном случае никакая часть настоящей публикации не может быть перепечатана, переведена или использована в какой бы то ни было форме, как полностью, так и частично, какими бы то ни было средствами, как известными сейчас, так и изобретенными впоследствии, включая копирование, запись на магнитный носитель, или в любой системе хранения и обработки данных, если на то нет письменного разрешения Фонда «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности».

Национальный совет по стандартам финансовой отчетности, Фонд «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности», авторы и издатели не несут ответственности за ущерб, причиненный любому лицу, которое совершает какие-либо действия или отказывается от совершения каких-либо действий, полагаясь на материалы, содержащиеся в настоящей публикации, независимо от того, наступил ли такой ущерб вследствие халатности или по иным причинам.

СТАНДАРТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ 33

Прибыль на акцию

Настоящий Стандарт финансовой отчетности был утвержден Советом по СФО в XXXX г. и вступил в силу, начиная с XXXX г. или после этой даты.

КРАТКОЕ СОДЕРЖАНИЕ	Параграфы
Цель	1
Сфера применения	2–4
Определения	5–8
Оценка	9–63
Базовая прибыль на акцию	9–29
Прибыль	12–18
Акции	19–29
Разводненная прибыль на акцию	30–63
Прибыль	33–35
Акции	36–40
Потенциальные обыкновенные акции с разводняющим эффектом	41–63
Опционы, варранты и их эквиваленты	45–48
Конвертируемые инструменты	49–51
Акции с обусловленным размещением	52–57
Контракты, выплаты по которым могут производиться обыкновенными акциями или денежными	
средствами	58-61
Купленные опционы	62
Выписанные опционы на продажу	63
Ретроспективные корректировки	64–65
Представление	66–69
Раскрытие	70–73
Дата вступления в силу	74
Отмена других документов	75–76

[Удалено СНСФО]

Организации вправе применять Стандарт досрочно

ЦЕЛЬ

1. Цель настоящего Стандарта заключается в установлении принципов определения и представления прибыли на акцию, что позволит повысить качество сопоставления результатов деятельности различных организаций в одном и том же отчетном периоде, а также результатов деятельности одной и той же организации в различных отчетных периодах. Несмотря на некоторые недостатки информации о прибыли на акцию, обусловленные различиями в учетной политике, используемой при определении "прибыли", рассчитанный на основе единой методики знаменатель повышает качество финансовой отчетности. Основным предметом рассмотрения Стандарта является знаменатель в формуле расчета прибыли на акцию.

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

- 2. Настоящий Стандарт применяется организациями, обыкновенные акции или потенциальные обыкновенные акции которых обращаются на рынке, а также организациями, которые находятся в процессе размещения обыкновенных акций или потенциальных обыкновенных акций, на открытых рынках иенных бумаг.
- 3. Организация, раскрывающая прибыль на акцию рассчитывает и раскрывает величину прибыли на акцию в соответствии с настоящим Стандартом.

При разработке настоящего Стандарта использован русский перевод Международных стандартов финансовой отчетности О.М-А.Аскери, В.И.Тарусина, и Л.Е.Ходырева (Международные стандарты финансовой отчетности 2006, М.: Аскери, 2006)

4. В случае если организация представляет и консолидированную, и отдельную финансовую отчетность, составленную в соответствии со [Стандартом финансовой отчетности СФО 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»], информация, раскрытие которой требуется настоящим Стандартом, должна представляться только на основе консолидированных данных. Организация, раскрывающая прибыль на акцию на основе своей отдельной финансовой отчетности, обязана представлять такую информацию только непосредственно в своем отдельном отчете о прибылях и убытках. Организация не вправе представлять такую информацию о прибыли на акцию в консолидированной финансовой отчетности.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

5. Следующие термины используются в настоящем Стандарте в указанных значениях:

Антиразводнение - это увеличение прибыли на акцию или уменьшение убытка на акцию, являющееся результатом допущения, что произведена конвертация конвертируемых инструментов, исполнены опционы или варранты или произведен выпуск обыкновенных акций после выполнения определенных условий.

Договор о выпуске акций с обусловленным размещением - это соглашение о выпуске акций, зависящее от выполнения определенных условий.

Акции с обусловленным размещением - это обыкновенные акции, выпускаемые в обмен на небольшое денежное возмещение или без возмещения о, в том числе и денежного, после выполнения условий, определенных в договоре о выпуске акций с обусловленным размещением.

Разводнение - это уменьшение прибыли на акцию или увеличение убытка на акцию, являющееся результатом допущения конвертации конвертируемых инструментов, исполнения опционов или варрантов или выпуска обыкновенных акций после выполнения определенных условий.

Опционы, варранты и их эквиваленты представляют собой финансовые инструменты, предоставляющие их держателю право на покупку обыкновенных акций.

Обыкновенная акция - это долевой инструмент, имеющий более низкий статус по отношению ко всем другим классам долевых инструментов.

Потенциальная обыкновенная акция - это финансовый инструмент, или другой договор, который может предоставлять его владельцу право собственности на обыкновенные акции.

Опционы на продажу обыкновенных акций представляют собой контракты, предоставляющие держателю такого опциона право на продажу обыкновенных акций по определенной цене в течение определенного периода.

- 6. Обыкновенные акции участвуют в распределении прибыли за период только после других типов акций, таких как привилегированные акции. Организация может иметь несколько классов обыкновенных акций. Обыкновенные акции одного и того же класса имеют равные права на получение дивидендов.
- 7. Примерами потенциальных обыкновенных акций, являются:
 - (а) финансовые обязательства или долевые инструменты, включая привилегированные акции, конвертируемые в обыкновенные акции;
 - (b) опционы и варранты;
 - (с) акции, выпускаемые после выполнения условий, предусмотренных договорными соглашениями, в частности, при покупке предприятия или других активов.
- 8. Термины, определение которых дано в [Стандарте финансовой отчетности СФО 32 «Финансовые

инструменты — *раскрытие и представление информации»*], используются в настоящем Стандарте в значениях, приведенных в параграфе 11 СФО32, если не указано иначе. [Стандарт СФО 32 содержит определения финансового инструмента, финансового обязательства, долевого инструмента и справедливой стоимости, а также рекомендации относительно употребления этих определений].

ОЦЕНКА

Базовая прибыль на акцию

- 9. Организация производит расчет базовой прибыли на акцию на основе прибыли или убытка, приходящихся держателям обыкновенных акций материнской организации, и, в случае представления, прибыли или убытка от продолжающейся деятельности, приходящихся держателям этих акций.
- 10. Базовая прибыль на акцию рассчитывается путем деления прибыли или убытка, приходящихся держателям обыкновенных акций материнской организации (числитель), на средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении (знаменатель) в течение периода.
- 11. Информация о базовой прибыли на акции представляется с целью определения доли участия каждой обыкновенной акции материнской организации в результатах деятельности организации за отчетный период.

Прибыль

- 12. В целях расчета базовой прибыли на акцию, суммы, приходящиеся на держателей обыкновенных акций материнской организации принимаются:
 - (a) прибыли или убытки от продолжающейся деятельности, причитающиеся материнской организации; и
 - (b) прибыли или убытки, приходящиеся материнской организации
 - в суммах, обозначенных в пунктах (a) и (b), скорректированных на величину дивидендов по привилегированным акциям, после уплаты налогов, на разницы, возникающие при погашении привилегированных акций, и другие аналогичные результаты по привилегированным акциям, классифицированным как собственный капитал.
- 13. Все признанные в течение периода доходы и расходы, причитающиеся держателям обыкновенных акций материнской организации, включая расходы по налогу и дивиденды по привилегированным акциям, классифицированные в качестве обязательств, принимаются в расчет при определении прибыли или убытка за период, приходящиеся на держателей обыкновенных акций материнской организации (см. [Стандарт СФО 1 «Представление финансовой отчетности»]).
- 14. Сумма дивидендов по привилегированным акциям после уплаты налогов, вычитаемая из прибыли или убытка, включает:
 - (а) любые дивиденды после уплаты налогов по некумулятивным привилегированным акциям, объявленные за данный период; и
 - (b) дивидендов после уплаты налогов по кумулятивным привилегированным акциям, за период, независимо от того, были ли они объявлены, или нет. Дивиденды по привилегированным акциям за период не включают сумму каких-либо дивидендов по кумулятивным привилегированным акциям за предыдущие периоды, выплаченных или объявленных в текущем периоде, но относящихся к предшествующим периодам.
- 15. Привилегированные акции, предусматривающие низкие начальные дивиденды для компенсации организации дисконта при продаже привилегированных акций, или выплату дивидендов выше рыночных в более поздние периоды для компенсации премии, с которой инвесторы покупают привилегированные акции,

иногда называют привилегированными акциями с увеличивающейся ставкой. Любая премия или дисконт, возникающие при первоначальной эмиссии привилегированных акций с увеличивающейся ставкой, относятся на нераспределенную прибыль на основе эффективной процентной ставки и рассматривается как дивиденд по привилегированным акциям в целях расчета прибыли на акцию.

- 16. Привилегированные акции могут быть выкуплены у держателей в рамках тендерного предложения.. Превышение справедливой стоимости встречного возмещения, выплаченного держателям привилегированных акций, над балансовой стоимостью этих привилегированных акций представляет собой доход держателей привилегированных акций и вычет из нераспределенной прибыли организации. Эта сумма вычитается при расчете прибыли или убытка, приходящихся на держателей обыкновенных акций материнской организации
- 17. Конвертация конвертируемых привилегированных акций в более ранние сроки может быть стимулирована организацией посредством благоприятных изменений изначальных условий конвертации или выплаты дополнительного возмещения. Превышение справедливой стоимости обыкновенных акций или другого выплаченного возмещения над справедливой стоимостью акций, размещаемых в соответствии с изначальными условиями конвертации, представляет собой доход в пользу держателей привилегированных акций и подлежит вычету при расчете прибыли или убытка, приходящихся на держателей обыкновенных акций материнской организации.
- 18. Любое превышение балансовой стоимости привилегированных акций над справедливой стоимостью возмещения, выплаченного при их погашении, подлежит включению в расчет прибыли или убытка, приходящихся держателям обыкновенных акций материнской организации.

Акции

- 19. Для расчета базовой прибыли на акцию количество обыкновенных акций должно равняться средневзвешенному количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение периода.
- 20. Использование средневзвешенного количества обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение периода, отражает вероятность того, что величина акционерного капитала менялась в течение периода в связи с тем, что большее или меньшее количество акций находилось в обращении в разные моменты времени. Средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение периода, равняется количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении на начало периода, скорректированному на количество обыкновенных акций, выкупленных или размещенных в течение периода, умноженному на взвешенный временной коэффициент. Взвешенный временной коэффициент определяется как частное от деления количества дней, в течение которых акции находятся в обращении, на общее количество дней в отчетном периоде; во многих случаях, при наличии достаточных оснований, допускается приблизительный расчет средневзвешенного показателя.
- 21. Акции, как правило, включаются в расчет средневзвешенного количества акций в обращении с момента возникновения дебиторской задолженности по их возмещению (обычно с даты их размещения), в частности:
 - (а) обыкновенные акции, размещенные путем их оплаты денежными средствами, включаются в расчет с момента возникновения дебиторской задолженности по их оплате;
 - (b) обыкновенные акции, размещенные в процессе добровольного реинвестирования дивидендов по обыкновенным или привилегированным акциям, включаются в расчет по завершении реинвестирования дивидендов;
 - (с) обыкновенные акции, размещенные в результате конвертации долгового инструмента в обыкновенные акции, включаются в расчет, начиная со дня прекращения начисления процентов;
 - (d) обыкновенные акции, размещенные в счет уплаты процентов или основной суммы других финансовых инструментов, включаются в расчет, начиная со дня прекращения начисления процентов;
 - (е) обыкновенные акции, размещенные в счет исполнения обязательств организации, включаются в расчет, начиная со дня исполнения обязательств;

- (f) обыкновенные акции, размещенные в качестве возмещения при приобретении актива, не являющегося денежными средствами, включаются в расчет, начиная со дня признания приобретенного актива в балансе организации; и
- (g) обыкновенные акции, размещенные в счет оплаты услуг, оказанных организации, включаются в расчет по мере оказания таких услуг.

Момент включения обыкновенных акций в расчет средневзвешенного количества акций в обращении определяется условиями выпуска и размещения. Необходимо должным образом учитывать содержание любого договора по размещению акций.

- 22. Обыкновенные акции, выпущенные в виде одной из составляющих для возмещения покупки при [объединении бизнеса], включаются в средневзвешенное количество акций с даты приобретения. Это является следствием того, что организация-покупатель включает в свой отчет о прибылях и убытках прибыли и убытки приобретаемой организации, начиная с этой даты.
- 23. Обыкновенные акции, выпускаемые для конвертации инструмента, подлежащего обязательной конвертации, включаются в расчет базовой прибыли на акцию с даты заключения договора.
- 24. Акции с обусловленным размещением учитываются как находящиеся в обращении и включаются в расчет базовой прибыли на акцию только с даты, на которую выполнены все необходимые условия (т.е. имели место оговоренные события). Акции, подлежащие выпуску только по истечении определенного времени, не являются акциями с обусловленным размещением, поскольку завершение временного интервала является несомненным фактом.
- 25. Находящиеся в обращении обыкновенные акции с обусловленным правом возврата (т.е. которые могут быть изъяты из обращения) не учитываются как находящиеся в обращении и исключаются из расчета базовой прибыли на акцию до даты, с которой они больше не могут быть изъяты из обращения.
- 26. Средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении в течение периода и для всех представленных периодов должно корректироваться с учетом происходящих событий, за исключением конвертации потенциальных обыкновенных акций, в результате которых изменение количества обыкновенных акций в обращении происходит без соответствующего изменения в ресурсах.
- 27. Обыкновенные акции могут выпускаться, или количество обыкновенных акций, находящихся в обращении, может сокращаться, без соответствующего изменения в ресурсах . Примерами этого являются:
 - (а) капитализация или размещение акций на льготных условиях (иногда называемое дивидендом в форме акций);
 - (b) льготный элемент в любом другом выпуске, в частности, льготный элемент в выпуске прав для существующих акционеров;
 - (с) дробление акций; и
 - (d) операция обратная дроблению акций (консолидация акций).
- 28. При капитализации, размещении акций на льготных условиях или при дроблении акций обыкновенные акции размещаются среди существующих акционеров без дополнительного возмещения. Таким образом, количество обыкновенных акций в обращении увеличивается без увеличения ресурсов. Количество обыкновенных акций, находящихся в обращении до этого события, корректируется с учетом пропорционального изменения в количестве обыкновенных акций, находящихся в обращении, таким образом, как если бы это событие произошло в начале самого раннего из представленных периодов. В частности, при размещении акций на льготных условиях две за одну, количество обыкновенных акций, находящихся в обращении до указанного размещения, умножается на коэффициент, равный трем, для получения нового общего количества обыкновенных акций, или на коэффициент, равный двум, для получения количества дополнительных обыкновенных акций.

29. При консолидации обыкновенных акций, как правило, происходит сокращение количества обыкновенных акций в обращении, не сопровождающееся соответствующим сокращением ресурсов. Однако, в случае если общий эффект состоит в выкупе акций по справедливой стоимости, сокращение количества обыкновенных акций в обращении является результатом соответствующего сокращения ресурсов. Примером этого является консолидация акций в сочетании со специальным дивидендом. Средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении за период, в котором осуществляется комбинированная операция, корректируется с учетом сокращения количества обыкновенных акций, начиная с даты признания специального дивиденда.

Разводненная прибыль на акцию

- 30. Организация производит расчет разводненной прибыли на акцию на основе прибыли или убытка, приходящихся на держателей обыкновенных акций материнской организации, и, в случае представления информации, прибыли или убытка от продолжающейся деятельности, приходящихся на держателей этих акций.
- 31. Для расчета разводненной прибыли на акцию, организация производит корректировку прибыли или убытка, приходящихся на держателей обыкновенных акций материнской организации, и средневзвешенного количества акций в обращении на воздействие, оказываемое всеми потенциальными обыкновенными акциями с разводняющим эффектом.
- 32. Разводненная прибыль на акцию определяется с той же целью, что и базовая прибыль на акцию, а именно: определить долю участия каждой обыкновенной акции в результатах деятельности организации, но с учетом воздействия всех потенциальных обыкновенных акций с разводняющим эффектом, находившихся в обращении в течение периода. В результате:
 - (а) прибыль или убыток, приходящиеся на держателей обыкновенных акций материнской организации, увеличивается на сумму дивидендов и процентов после уплаты налогов, начисленных в течение периода по потенциальным обыкновенным акциям с разводняющим эффектом, и корректируется с учетом любых изменений в доходах или расходах, которые возникли бы в результате конвертации потенциальных обыкновенных акций с разводняющим эффектом в обыкновенные акции; и
 - (b) средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении увеличивается на средневзвешенное количество дополнительных обыкновенных акций, которые поступили бы в обращение, если допустить конвертацию всех потенциальных обыкновенных акций с разводняющим эффектом в обыкновенные акции.

Прибыль

- 33. Для расчета разводненной прибыли на акцию, организация производит корректировку прибыли или убытка, приходящихся на держателей обыкновенных акций материнской организации, рассчитанных в соответствии с параграфом 12, с учетом уплаты налогов:
 - (a) любых дивидендов или других статей, имеющих отношение к потенциальным обыкновенным акциям с разводняющим эффектом, вычтенных при получении величины прибыли или убытка, приходящихся на держателей обыкновенных акций материнской организации, при расчете в соответствии с параграфом 12;
 - (b) любых процентов, начисленных за период по потенциальным обыкновенным акциям с разводняющим эффектом; и
 - (c) любых других изменений в доходе или расходах, которые произошли бы в результате конвертации потенциальных обыкновенных акций с разводняющим эффектом.
- 34. После конвертации потенциальных обыкновенных акций в обыкновенные акции статьи, указанные в параграфе 33(а)-(с) в дальнейшем в корректировках не используются. Вместо этого владельцы новых обыкновенных акций приобретают право участвовать в прибыли или убытке, приходящихся на держателей обыкновенных акций материнской организации. Таким образом, прибыль или убыток, причитающиеся владельцам обыкновенных акций материнской организации и рассчитанные в соответствии с параграфом 12,

корректируется на статьи, перечисленные в параграфе 33(а)-(c) и любые связанные с ними налоги. Расходы, относящиеся к потенциальным обыкновенным акциям, включают затраты по сделке и дисконты, учитываемые с использованием метода эффективной ставки процента ([см. параграф 9 Стандарта финансовой отчетности СФО 39 «Финансовые инструменты — признание и оценка»].).

35. Конвертация потенциальных обыкновенных акций может привести к последующим изменениям в доходах и расходах. В частности, уменьшение расходов на выплату процентов, относящихся к потенциальным обыкновенным акциям, и соответствующее увеличение прибыли или уменьшение убытка, может приводить к увеличению расходов, связанных с установленными планами участия работников в прибыли организации. В целях расчета разводненной прибыли на акцию прибыль или убыток, причитающиеся владельцам обыкновенных акций материнской организации, корректируются с учетом любых таких последующих изменений в доходах или расходах.

Акции

- 36. Для расчета разводненной прибыли на акцию количество обыкновенных акций равно их средневзвешенному количеству, рассчитанному в соответствии с параграфами19 и 26, плюс средневзвешенное количество обыкновенных акций, которые были бы выпущены при конвертации всех потенциальных обыкновенных акций с разводняющим эффектом в обыкновенные акции. Потенциальные обыкновенные акции с разводняющим эффектом считаются конвертированными в обыкновенные акции по состоянию на начало периода или по состоянию на дату их выпуска, если она наступила позже.
- 37. Потенциальные обыкновенные акции с разводняющим эффектом определяются отдельно для каждого представленного периода. Количество потенциальных обыкновенных акций с разводняющим эффектом в истекшем периоде не является средневзвешенным количеством потенциальных обыкновенных акций с разводняющим эффектом, включаемых в каждый промежуточный расчет.
- 38. Средневзвешенное количество потенциальных обыкновенных акций рассчитывается за период, в течение которого они находились в обращении. Отозванные потенциальные обыкновенные акции, или акции с истекшим сроком действия в течение отчетного периода, включаются в расчет разводненной прибыли на акцию пропорционально сроку, в течение которого они находились в обращении. Потенциальные обыкновенные акции, которые были конвертированы в обыкновенные акции в течение отчетного периода, включаются в расчет разводненной прибыли на акцию с начала периода до момента конвертации; с момента конвертации полученные обыкновенные акции включаются в расчет как базовой, так и разводненной прибыли на акцию.
- 39. Количество обыкновенных акций, выпускаемых при конвертации потенциальных обыкновенных акций с разводняющим эффектом, определяется условиями выпуска или договора в отношении этих потенциальных обыкновенных акций. При наличии нескольких основ конвертации, расчет производится с применением наиболее выгодных, с точки зрения держателя, потенциальных обыкновенных акций, коэффициента конвертации или цены исполнения.
- 40. Дочерняя организация, совместная деятельность или ассоциированная организация могут эмитировать потенциальные обыкновенные акции, конвертируемые либо в обыкновенные акции дочерней организации, совместной деятельности или ассоциированной организации, либо в обыкновенные акции материнской организации, участника совместной деятельности или инвестора (отчитывающейся организации) в пользу других сторон, нежели материнская организация, участник совместной деятельности или инвестор. Если эти потенциальные обыкновенные акции, конвертируемые в обыкновенные акции дочерней компании, участника совместной деятельности или ассоциированной компании, имеют разводняющий эффект на базовую прибыль на акцию отчитывающейся организации, они включаются в расчет разводненной прибыли на акцию.

Потенциальные обыкновенные акции с разводняющим эффектом

41. Потенциальные обыкновенные акции считаются имеющими разводняющий эффект тогда, и только тогда, когда их конвертация в обыкновенные акции приводит к снижению прибыли на акцию или увеличению убытка на акцию от продолжающейся деятельности.

- 42. Прибыль или убыток от продолжающейся деятельности, приходящиеся на материнскую организацию используются организацией в качестве "контрольной цифры" для того, чтобы установить, обладают ли потенциальные обыкновенные акции разводняющим или антиразводняющим эффектом. Прибыль или убыток от продолжающейся деятельности, приходящиеся на материнскую организацию, корректируются в соответствии с параграфом 12 и не включают статьи, относящиеся к прекращенной деятельности.
- 43. Потенциальные обыкновенные акции имеют антиразводняющий эффект, в случае, если их конвертация в обыкновенные акции увеличила бы прибыль на акцию или уменьшила бы убыток на акцию от продолжающейся деятельности. Расчет разводненной прибыли на акцию не предполагает конвертации, исполнения или эмиссии потенциальных обыкновенных акций, которые имели бы антиразводняющий эффект на прибыль на акцию.
- 44. При рассмотрении вопроса, имеют ли потенциальные обыкновенные акции разводняющий или антиразводняющий эффект, каждый выпуск или серия потенциальных обыкновенных акций должны рассматриваться отдельно, а не в совокупности с другими. Последовательность, в которой рассматриваются потенциальные обыкновенные акции, может влиять на то, будут ли они иметь разводняющий эффект или нет. Таким образом, для того, чтобы максимизировать разводнение базовой прибыли на акцию, каждый выпуск или серия потенциальных обыкновенных акций рассматриваются, начиная с имеющих наибольший разводняющий эффект по имеющих наименьший разводняющий эффект, т.е. потенциальные обыкновенные акции с разводняющим эффектом, обеспечивающие наименьшую "прибыль на дополнительную акцию", включаются в расчет разводненной прибыли на акцию ранее акций с более высокой прибылью на дополнительную акцию. Опционы и варранты, как правило, включаются в первую очередь, поскольку они не влияют на числитель формулы расчета.

Опционы, варранты и их эквиваленты

- 45. Для целей расчета разводненной прибыли на акцию организация принимает допущение об исполнении имеющихся у нее опционов с разводняющим эффектом и варрантов. Предполагаемые поступления от этих инструментов рассматриваются как полученные от выпуска обыкновенных акций по среднерыночной цене обыкновенных акций в течение периода. Разница между количеством размещенных обыкновенных акций, которые должны были быть размещены по среднерыночной цене обыкновенных акций в течение периода, учитывается как размещение обыкновенных акций без какого-либо возмещения.
- 46. Опционы и варранты имеют разводняющий эффект, если в результате производится выпуск обыкновенных акций по цене ниже среднерыночной цены обыкновенных акций в течение периода. Величина разводнения равняется разнице между среднерыночной ценой обыкновенных акций в течение периода и ценой размещения. Таким образом, для того, чтобы рассчитать разводненную прибыль на акцию, потенциальные обыкновенные акции учитываются как состоящие из:
 - (а) договора на размещение определенного количества обыкновенных акций по их среднерыночной цене в течение периода. Предполагается, что цена, установленная на такие обыкновенные акции является справедливой, и они не считаются разводняющими или антиразводняющими. Они не учитываются при расчете разводненной прибыли на акцию.
 - (b) договора на размещение оставшихся обыкновенных акций без какого-либо возмещения. Такого рода обыкновенные акции не приносят никаких поступлений и не оказывают никакого воздействия на прибыль или убыток, приходящиеся на обыкновенные акции в обращении. Следовательно, такие акции являются разводняющими, и они прибавляются к количеству обыкновенных акций в обращении при расчете разводненной прибыли на акцию.
- 47. Опционы и варранты имеют разводняющий эффект только в том случае, если среднерыночная цена обыкновенных акций в течение периода превышает цену исполнения этих опционов или варрантов (т.е. они находятся "в деньгах"). Ранее представленные в отчетности суммы прибыли на акцию не подлежат корректировке задним числом для отражения изменения цен на обыкновенные акции.
- 47А. Для опционов на акции и прочих соглашений о выплатах на основе долевых инструментов, в отношении которых применяется [СФО 102 «Выплаты на основе долевых инструментов»], цена размещения, о которой

идет речь в параграфе 46, и цена исполнения, упоминаемая в параграфе 47, должна включать справедливую стоимость любых товаров или услуг, которые подлежат поставке организации в будущем по опциону на акции. или по другому соглашению с выплатами на основе долевых инструментов.

48. Опционы на акции для работников с фиксированными или определимыми условиями и обыкновенные акции, права на которые не являются безусловно реализуемыми, принимаются в расчет разводненной прибыли на акцию в качестве опционов, даже, несмотря на то, что такая передача является передачей под условием. Они учитываются как находящиеся в обращении на дату предоставления долевых прав. Основанные на результатах деятельности опционы на акции для работников учитываются как акции с обусловленным размещением, поскольку их выпуск зависит от выполнения определенных условий в дополнение к истечению определенного периода времени.

Конвертируемые инструменты

- 49. Разводняющий эффект конвертируемых инструментов подлежит отражению в разводненной прибыли на акцию, в соответствии с параграфами 33 и 36.
- 50. Конвертируемые привилегированные акции имеют антиразводняющий эффект во всех случаях, если объявленные или накопленные в текущем периоде дивиденды по таким акциям, приходящиеся на одну обыкновенную акцию, получаемую при конвертации, превышают базовую прибыль на акцию. Аналогичным образом, конвертируемый долговой инструмент имеет антиразводняющий эффект во всех случаях, если начисляемый по нему процент (за вычетом налогов или других изменений в доходе и расходе), приходящийся на одну обыкновенную акцию, получаемую при конвертации превышает базовую прибыль на акцию.
- 51. Погашение или вынужденная конвертация конвертируемых привилегированных акций может повлиять только на часть конвертируемых привилегированных акций, находившихся до этого в обращении. В таких случаях любой излишек встречного предоставления, о котором шла речь в параграфе 17, относится на эти акции, погашаемые или конвертируемые в целях выявления наличия или отсутствия разводняющего эффекта у оставшихся привилегированных акций. Погашенные или конвертированные акции рассматриваются отдельно от непогашенных и не конвертированных акций.

Акции с обусловленным размещением

- 52. Как и при расчете базовой прибыли на акцию, обыкновенные акции с обусловленным размещением учитываются как находящиеся в обращении и включаются в расчет разводненной прибыли на акцию, если при этом выполнены определенные условия(т.е. произошли оговоренные события). Акции с обусловленным размещением включаются в расчет с начала периода (или с даты договора о выпуске акций с отложенным размещением, если он заключен позднее). Если условия не были выполнены, то количество акций с обусловленным размещением, включаемых в расчет разводненной прибыли на акцию, основывается на количестве акций, которые были бы выпущены, если бы конец отчетного периода явился бы моментом окончания периода действия соответствующих условий. Пересчет не допускается в случае, если условия не были выполнены по иссечение условного периода.
- 53. Если достижение или поддержание конкретной величины прибыли за период представляет собой условие выпуска акций с обусловленным размещением и, если такая величина достигнута на конец отчетного периода, но должна поддерживаться и после его окончания в течение дополнительного периода, то при расчете разводненной прибыли на акцию такие дополнительные обыкновенные акции учитываются как находящиеся в обращении, если имеет место разводняющий эффект. В этом случае расчет разводненной прибыли на акцию основывается на количестве обыкновенных акций, которые были бы выпущены, если бы величина прибыли на конец отчетного периода составляла величину прибыли на конец периода действия соответствующих условий. Поскольку сумма прибыли может изменяться в течение будущих периодов, расчет базовой прибыли на акцию не должен включать в себя такие обыкновенные акции с обусловленным размещением до истечения периода действия соответствующих условий, поскольку не все необходимые условия удовлетворены.
- 54. Количество обыкновенных акций с обусловленным размещением может зависеть от будущей рыночной цены на обыкновенные акции. В этом случае, при наличии разводняющего эффекта, расчет разводненной

прибыли на акцию основывается на количестве обыкновенных акций, которые были бы выпущены, если бы рыночная цена на конец отчетного периода составляла рыночную цену на конец периода действия соответствующих условий. Если условие основано на среднерыночной цене за период времени, продолжающийся после окончания отчетного периода, то используется средняя величина за истекший период. Поскольку рыночная цена может изменяться в будущем периоде, в расчет базовой прибыли на акцию нельзя включать такие обыкновенные акции с обусловленным размещением до истечения периода действия соответствующих условий, поскольку не все необходимые условия удовлетворены.

- 55. Количество обыкновенных акций с обусловленным размещением может зависеть от будущей прибыли и будущих цен на обыкновенные акции. В таких случаях количество обыкновенных акций, включенное в расчет разводненной прибыли на акцию должно основываться на обоих условиях, (т.е. на сумме прибыли по состоянию на текущий момент и на текущей рыночной цене по состоянию на конец отчетного периода). Обыкновенные акции с обусловленным размещением не включаются в расчет разводненной прибыли на акцию, если не выполнены оба условия.
- 56. В других случаях количество обыкновенных акций с обусловленным размещением зависит от другого условия, нежели сумма прибыли или рыночная цена (в частности, от открытия определенного количества розничных магазинов). В таких случаях, с учетом предположения о том, что настоящее состояние условия остается неизменным до истечения условного периода, обыкновенные акции с обусловленным размещением включаются в расчет разводненной прибыли на акцию с учетом этого состояния на конец отчетного периода.
- 57. Потенциальные обыкновенные акции с обусловленным размещением (в отличие от акций, являющихся предметом договора о выпуске акций с обусловленным размещением, в частности, конвертируемые финансовые инструменты с обусловленным размещением) включаются в расчет разводненной прибыли на акцию как показано ниже:
 - (а) организация определяет возможность допущения размещения потенциальных обыкновенных акций на основе условийих размещения в соответствии с положениями параграфов 52-56, об обыкновенных акциях с обусловленным размещением; и
 - (b) если эти потенциальные обыкновенные акции подлежат отражению в разводненной прибыли на акцию, организация определяет их влияние на расчет разводненной прибыли на акцию, следуя положениям параграфов 45-48 об опционах и варрантах, положениям параграфов 49-51 о конвертируемых финансовых инструментах, положениям параграфов 58-61 о контрактах, выплаты по которым могут производиться обыкновенными акциями или денежными средствами, или другим соответствующим положениям. Тем не менее, исполнение или конвертация не принимаются во внимание в целях расчета разводненной прибыли на акцию до тех пор, пока не будет допущено исполнение или конвертация аналогичных потенциальных обыкновенных акций в обращении, не являющихся акциями с обусловленным размещением.

Контракты, выплаты по которым могут производиться обыкновенным и акциями или денежными средствами

- 58. В случае, если организация выпускает контракт, выплаты по которому могут, на ее усмотрение, производятся обыкновенными акциями или денежными средствами, она обязана исходить из того, что выплаты по данному контракту будут производиться обыкновенными акциями, возникающие потенциальные обыкновенные акции будут, а при наличии разводняющего эффекта в обязательном порядке включаться в расчет разводненной прибыли на акцию.
- 59. В случае, если такой контракт используется в учетных целях как актив или обязательство, или включает в себя как долевой, так и долговой компонент, то организация обязана корректировать числитель с учетом всех изменений в прибыли или убытке, которые произошли бы в течение отчетного периода, если бы договор целиком был классифицирован как долевой инструмент. Такая корректировка аналогична корректировкам, которые требуются в соответствии с параграфом 33.
- 60. Применительно к контрактам, выплаты по которым могут, по усмотрению держателя, производиться обыкновенными акциями или денежными средствами, при расчете разводненной прибыли на акцию должна учитываться более значительная степень разводнения выплат в денежных средствах и

выплат в акциях.

61. Контрактом, выплаты по которому производят как обыкновенными акциями, так и денежными средствами, может являться долговой инструмент по наступлении срока погашения, представляющий организации неограниченное право производить погашение основной суммы долга денежными средствами, либо собственными обыкновенными акциями. Другой примером является выписанный опцион на продажу, который дает держателю выбор между выплатой обыкновенными акциями и выплатой денежными средствами.

Купленные опционы

62. Такие договоры, как купленные опционы на продажу и купленные опционы на покупку (т.е. опционы на собственные обыкновенные акции, которыми владеет организация) не включаются в расчет разводненной прибыли на акцию, поскольку включение их в расчет может вызвать антиразводняющий эффект. Опцион на продажу исполняется только в том случае, если цена его исполнения выше рыночной цены, а опцион на покупку - если цена его исполнения ниже рыночной цены.

Выписанные опционы на продажу

- 63. Контракты, условия которых требуют от организации выкупа собственных акций, в частности, выписанные опционы на продажу и форвардные контракты купли-продажи, отражаются в расчете разводненной прибыли на акцию в том случае, если они имеют разводняющий эффект. Если в течение периода эти контракты находятся «в деньгах» (в случае, если цена исполнения опциона выше среднерыночной цены за период), то потенциальный разводняющий эффект, оказываемый на прибыль на акцию, должен рассчитываться следующим образом:
 - (a) предполагается, что на начало периода будет размещено количество обыкновенных акций (по среднерыночной цене за период), достаточное для того, чтобы поднять доходы до уровня, необходимого для выполнения контракта;
 - (b) предполагается, что доходы от размещения акций используются для выполнения контракта (т.е. для выкупа обыкновенных акций); и
 - (c) дополнительные обыкновенные акции (разность между количеством предположительно размещенных обыкновенных акций и количеством обыкновенных акций, полученных в результате выполнения контракта) подлежат включению в расчет разводненной прибыли на акцию.

РЕТРОСПЕКТИВНЫЕ КОРРЕКТИРОВКИ

- 64. Если количество обращающихся обыкновенных акций или потенциальных обыкновенных акций увеличивается в результате капитализации, размещения на льготных условиях или дробления, или уменьшается в результате консолидации, то расчет базовой и разводненной прибыли на акцию для всех представленных периодов подлежит ретроспективной корректировке. Если эти изменения происходят после отчетной даты, но до утверждения финансовой отчетности к выпуску, то при расчете прибыли на акцию в финансовой отчетности за текущий и предшествующие периоды необходимо исходить из нового количества акций. Факт отражения такого рода изменения в количестве акции при расчете прибыли на акцию подлежит раскрытию в обязательном порядке. В дополнение к указанному базовая и разводненная прибыль на акцию за все представленные периоды подлежит корректировке с учетом влияния ошибок и корректировок, являющихся следствием изменений в учетной политике и учитываемых на ретроспективной основе.
- 65. При изменении в допущениях, использованных при расчете прибыли на акцию или при конвертации потенциальных обыкновенных акций в обыкновенные акции, организация не осуществляет пересчет разводненной прибыли на акцию ни за один из представленных предшествующих периодов.

ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ

- 66. Организация представляет в отчете о прибылях и убытках суммы базовой и разводненной прибыли на акцию на основе прибыли или убытка от продолжающейся деятельности, приходящихся на держателей обыкновенных акций материнской организации, а также на основе прибыли или убытка, приходящихся на держателей обыкновенных акций материнской организации за отчетный период по каждому классу обыкновенных акций, если они имеют различные права на участие в чистой прибыли за период. Организация обязана представлять информацию о базовой и разводненной прибыли на акцию с одинаковой степенью точности для всех представленных периодов.
- 67. Прибыль на акцию должна представляться для каждого периода, по которому представляется отчет о прибылях и убытках. Если данные о разводненной прибыли на акцию представлены хотя бы для одного периода, то они в обязательном порядке должны быть представлены для всех указанных периодов, даже если разводненная и базовая прибыль на акцию равны между собой. Если базовая и разводненная прибыль равны, одна и та же сумма может быть записана дважды в одной строке отчета о прибылях и убытках.
- 68. Организация, представляющая данные о прекращаемой деятельности, раскрывает суммы базовой и разводненной прибыли на акцию по этой прекращаемой деятельности либо в отчете о прибылях и убытках, либо в примечаниях.
- 69. Организация представляет данные о базовой и разводненной прибыли на акцию, даже если эти суммы имеют отрицательное значение (т.е. имеет место убыток на акцию).

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

- 70. Организация раскрывает следующую информацию:
 - (a) величины, использованные в качестве числителей в формуле расчета базовой и разводненной прибыли на акцию, и сверку этих величин с приходящимися на материнскую организацию прибылью или убытком за период. В данных по сверке должен указываться индивидуальный эффект каждого класса инструментов, влияющего на прибыль на акцию.
 - (b) средневзвешенное количество обыкновенных акций, использованное в качестве знаменателей в формулах расчета базовой и разводненной прибыли на акцию, а также взаимную сверку этих знаменателей. В данных по сверке должен указываться индивидуальный эффект каждого класса инструментов, влияющего на прибыль на акцию.
 - (c) финансовые инструменты (в том числе акции с обусловленным размещением), которые в будущем могут иметь разводняющий эффект на прибыль на акцию, но которые не были включены в расчет разводненной прибыли на акцию по причине того, в представляемый период (периоды) они имели антиразводняющий эффект.
 - (d) описание операций, осуществляемых с обыкновенными акциями или потенциальными обыкновенными акциями, за исключением учитываемых в соответствии с параграфом 64, которые происходят после отчетной даты и которые привели бы к значительному изменению количества обыкновенных акций или потенциальных обыкновенных акций, находящихся в обращении по состоянию на конец периода, если бы такие операции произошли до конца отчетного периода.
- 71. Операции в параграфе 70 (d) включают:
 - (а) размещение акций с оплатой денежными средствами;
 - (b) размещение акций с использованием выручки от их размещения на выплату долга или выкуп находящихся в обращении на отчетную дату привилегированных акций;
 - (с) выкуп обыкновенных акций, находящихся в обращении;
 - (d) конвертацию или реализацию находящихся в обращении на отчетную дату потенциальных

обыкновенных акций в обыкновенные акции;

- (е) выпуск опционов, варрантов или конвертируемых инструментов; и
- (f) обеспечение условий, которые имели бы результатом выпуск акций с обусловленным размещением.

Корректировка суммы прибыли на акцию с учетом этих операций, происходящих после отчетной даты, не производится, поскольку они не влияют на величину капитала, использованного для получения прибыли или убытка за период.

- 72. Финансовые инструменты и другие контракты, в результате которых возникают права на конвертацию в обыкновенные акции, могут содержать условия, которые влияют на оценку базовой и разводненной прибыли на акцию. Эти условия могут определять, имеют ли потенциальные обыкновенные акции разводняющий эффект или нет, и, если имеют, их воздействие на средневзвешенное количество акций в обращении и любые последующие корректировки прибыли или убытка, причитающихся владельцам обыкновенных акций. Раскрытие сроков и условий этих финансовых инструментов и других контрактов поощряется настоящим Стандартом, если не оговорено иное (см. [СФО 107«Финансовые инструменты раскрытия»]).
- 73. Если в дополнение к информации о базовой и разводненной прибыли на акцию организация раскрывает данные о прибыли на акцию, используя при этом другие компоненты отчета о прибылях и убытках, отличные от требований данного Стандарта, такие данные должны рассчитываться с помощью средневзвешенного количества обыкновенных акций, определенного в соответствии с настоящим Стандартом. Суммы базовой и разводненной прибыли на акцию, имеющие отношение к такому компоненту, должны раскрываться с одинаковой степенью точности и представляться в примечаниях. Организация показывает данные, на основе которых производился расчет числителя в формулах, в том числе, суммы на акцию до или после уплаты налогов. Если используется компонент прибыли и убытка, не представленный статьей в отчете о прибылях и убытках, необходимо представить сверку между использованным компонентом и соответствующей статьей отчета о прибылях и убытках.

ДАТА ВСТУПЛЕНИЯ В СИЛУ

74. Организация обязана применять настоящий Стандарт в отношении годовых периодов, начинающихся с XXXX г. или после этой даты. Организация вправе применять Стандарт досрочно . Если организация применит настоящий Стандарт в отношении периодов, начинающихся до XXXX г., она обязана раскрыть этот факт.

Удалено

Удалено

Удалено

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Рекомендации по применению

Данное Приложение составляет неотъемлемую часть настоящего Стандарта.

Прибыль или убыток, относимые на материнскую организацию

А1. В целях расчета прибыли на акцию на основе консолидированной финансовой отчетности, под прибылью или убытком, относимым на материнскую организацию понимаются прибыль или убыток консолидированной организации после корректировки на доли меньшинства.

Выпуски прав

А2. Выпуск обыкновенных акций во время исполнения или конвертации потенциальных обыкновенных акций обычно не влечет за собой появление льготного элемента. Это является следствием того, что потенциальные обыкновенные акции, как правило, размещаются по полной стоимости, а это сказывается на пропорциональном

изменении активов, которыми располагает организация. Однако при выпуске прав цена исполнения опциона часто оказывается ниже справедливой стоимости акций. Соответственно, как указано в параграфе 27(b), такой выпуск прав включает льготный элемент. Если выпуск прав предлагается всем существующим владельцам, количество обыкновенных акций, используемое для расчета базовой и разводненной прибыли на акцию за все периоды до момента выпуска прав, равняется количеству обыкновенных акций в обращении до этого выпуска, умноженному на следующий коэффициент:

(Справедливая стоимость одной акции непосредственно перед осуществлением прав)/(Теоретическая справедливая стоимость на акцию без прав)

Теоретическая справедливая стоимость на акцию без прав рассчитывается путем суммирования совокупной рыночной стоимости акций непосредственно перед осуществлением прав с поступлениями от осуществления прав и деления на количество акций в обращении после осуществления прав. В тех случаях, если сами права свободно обращаются отдельно от акций перед моментом их осуществления, справедливая стоимость в целях настоящего расчета устанавливается по курсу закрытия последнего дня, если акции продавались вместе с правами.

Контрольная цифра

А3. Для того чтобы проиллюстрировать применение понятия контрольной цифры, описанное в параграфах 42 и 43, предположим, что организация имеет относимую на материнскую организацию прибыль от продолжающейся деятельности в размере 4800 руб., относимый на материнскую организацию убыток в прекращенной деятельности в размере (7200 руб.), относимый на материнскую организацию убыток в размере (2400 руб.) а также 2000 обыкновенных акций и 400 потенциальных обыкновенных акций в обращении. Организация получает базовую прибыль на акцию в размере 2,40 руб. по продолжающейся деятельности, (3,60 руб.) по прекращенной деятельности, и (1,20 руб.) относится на убыток. Указанные 400 потенциальных обыкновенных акций включаются в расчет разводненной прибыли на акцию, поскольку результирующая сумма прибыли на акцию в размере 2,00 имеет разводняющий эффект, если предположить, что никакая прибыль или убыток не влияет на эти 400 потенциальных обыкновенных акций. Поскольку относимая на материнскую организацию прибыль от продолжающейся деятельности является контрольной цифрой, организация включает и эти 400 потенциальных обыкновенных акций в расчет других сумм прибыли на акцию, даже несмотря на то, что результирующие суммы прибыли на акцию оказывают антиразводняющий эффект на сопоставимые с ними суммы базовой прибыли на акцию, т.е. убыток на акцию в этом случае меньше [(3,00 руб.) на акцию в отношении убытка].

Средняя рыночная цена на обыкновенные акции

А4. Для расчета разводненной прибыли на акцию, средняя рыночная цена на предположительно размещенные обыкновенные акции рассчитывается на основе средней рыночной цены обыкновенных акций в течение периода. Теоретически, все рыночные операции с обыкновенными акциями организации могут быть включены в определение средней рыночной цены. Тем не менее, на практике считается достаточным расчет среднего арифметического цен на акции за неделю или за месяц.

А5. Как правило, цена закрытия достаточна для расчета средней рыночной цены. При значительных колебаниях цен, среднее значение самой высокой и самой низкой цен дает более представительную цену. Метод, применяемый для расчета средней рыночной цены, используется последовательно до тех пор, пока он не утрачивает представительности ввиду изменившихся условий. В частности, организация, использующая цены закрытия для расчета средней рыночной цены на протяжении нескольких лет в условиях стабильных цен на акции, может при возникновении значительных колебаний цен перейти на среднее значение самой высокой и самой низкой цен, поскольку цены закрытия уже не позволяют получить представительную среднюю цену.

Опционы, варранты и их эквиваленты

Аб. Предполагается, что опционы или варранты на покупку конвертируемых инструментов исполняют покупку

© Фонд «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности»

¹ В настоящих Рекомендациях денежные суммы выражены в рублях

конвертируемых инструментов во всех случаях, если средняя цена, как конвертируемого инструмента, так и обыкновенных акций, получаемых путем конвертации, выше цены исполнения опционов или варрантов. Тем не менее, исполнение не считается выполненным до тех пор, пока конвертация похожих конвертируемых инструментов в обращении, если таковые имеются, не будет выполнена.

- А7. Опционы или варранты могут допускать или требовать наличия официального предложения об использовании долговых или других инструментов организации (или ее материнской или дочерней компании) для уплаты всей цены исполнения или ее части. При расчете разводненной прибыли на акцию такие опционы или варранты имеют разводняющий эффект, если (а) средняя рыночная цена соответствующих обыкновенных акций за период превышает цену исполнения или
- (b) цена продажи представленного инструмента ниже цены, по которой этот инструмент мог бы быть представлен в рамках соглашения по опциону или варранту, и результирующая скидка устанавливает эффективную цену исполнения ниже рыночной цены на обыкновенные акции, доступные при исполнении. При расчете разводненной прибыли на акцию эти опционы или варранты считаются исполненными, а долговой или другой инструмент считается представленным. Если представление денежных средств выгоднее держателю опциона или варранта, и условия договора допускают представление денежных средств, то допускается представление денежных средств. Процент (за вычетом налога) по любому долговому инструменту, который считается покупаемым, прибавляется обратно в качестве поправки к числителю.
- А8. Аналогичным образом учитываются привилегированные акции, которые имеют сходные условия, или другие инструменты, по которым предусмотрены опционы конвертации, позволяющие инвестору уплачивать денежные средства с более выгодным коэффициентом конвертации.
- А9. Основные условия определенных опционов или варрантов могут требовать, чтобы поступления, полученные от исполнения этих инструментов, направлялись на погашение долговых или других инструментов организации (или ее материнской или дочерней организации). При расчете разводненной прибыли на акцию считается, что эти опционы и варранты исполнены, а поступления идут на покупку долговых инструментов по их средней рыночной цене вместо покупки обыкновенных акций. Тем не менее, дополнительные поступления, полученные от предполагаемого исполнения, по сравнению с суммой, потраченной на предполагаемую покупку долговых инструментов, учитываются (т.е. считаются использованными для выкупа обыкновенных акций) при расчете разводненной прибыли на акцию. Процент (за вычетом налога) по любому долговому инструменту, который считается покупаемым, прибавляется обратно в качестве поправки к числителю.

Выписанные опционы на продажу

А10. Для того, чтобы проиллюстрировать применение параграфа 63, предположим, что организация имеет в обращении 120 выписанных опционов на продажу своих обыкновенных акций с ценой исполнения 35 руб. Средняя рыночная цена на ее обыкновенные акции за период составляет 28 руб. При расчете разводненной прибыли на акцию организация предполагает, что в целях удовлетворения своего обязательства продажи на сумму 4200 руб. ею на начало периода размещено 150 акций по цене 28 руб. за акцию. Разница между размещенными 150 обыкновенными акциями и полученными от удовлетворения опциона на продажу 120 обыкновенными акциями (30 дополнительных обыкновенных акций) прибавляется к знаменателю при расчете разводненной прибыли на акцию.

Инструменты дочерних организаций, совместной деятельности или ассоциированных организаций

- А11. Потенциальные обыкновенные акции дочерней организации, совместной деятельности или ассоциированной организации, конвертируемые соответственно в обыкновенные акции дочерней организации, совместной деятельности или ассоциированной организации, или обыкновенные акции материнской организации, участника совместной деятельности или инвестора (отчитывающейся организации) включаются в расчет разводненной прибыли на акцию следующим образом:
- (а) выпущенные дочерней организацией, совместной деятельностью или ассоциированной организацией инструменты, дающие право их держателю приобрести обыкновенные акции дочерней организации, совместной деятельности или ассоциированной организации, подлежат включению в расчет разводненной

прибыли на акцию дочерней организации, совместной деятельности или ассоциированной организации. Эти значения прибыли на акцию затем включаются в расчеты прибылей на акцию на основании владения отчитывающейся организацией инструментами дочерней организации, совместной деятельности или ассоциированной организации.

- (b) инструменты дочерней организации, совместной деятельности или ассоциированной организации, конвертируемые в обыкновенные акции отчитывающейся организации, учитываются вместе с потенциальными обыкновенными акциями отчитывающейся организации в целях расчета разводненной прибыли на акцию. Аналогичным образом, опционы или варранты дочерней организации, совместной деятельности или ассоциированной организации, на покупку обыкновенных акций отчитывающейся организации, учитываются вместе с потенциальными обыкновенными акциями отчитывающейся организации при расчете консолидированной разводненной прибыли на акцию.
- А12. В целях определения влияния, которое прибыль на акцию оказывает на инструменты, размещенные отчитывающейся компанией и конвертируемые в обыкновенные акции дочерней организации, совместной деятельности или ассоциированной организации, эти инструменты считаются конвертированными, а числитель (прибыль или убыток, приходящиеся на держателей обыкновенных акций) должным образом корректируется в соответствии с параграфом 33. В дополнение к этим корректировкам, производится корректировка числителя с учетом любых изменений прибыли или убытка, зафиксированных отчитывающейся организацией (в частности, дивидендный доход или доход, определяемый по методу долевого участия), которые приходятся на рост количества обыкновенных акций в обращении дочерней организации, совместной деятельности или ассоциированной организации в результате предполагаемой конвертации. Знаменатель при расчете разводненной прибыли на акцию не изменяется, поскольку число обыкновенных акций в обращении отчитывающейся организации не должно изменяться в результате предполагаемой конвертации.

Инструменты долевого участия и два класса обыкновенных акций

А13. Собственный капитал некоторых организаций включает:

- (а) инструменты, которые участвуют в дивидендах вместе с обыкновенными акциями в соответствии с определенным соотношением (в частности, две за одну), в некоторых случаях с верхним пределом доли участия (в частности, до определенной величины на акцию, но не более).
- (b) класс обыкновенных акций с отличным от другого класса обыкновенных акций дивидендным доходом, но без приоритетных или старших прав.
- А14. Для расчета разводненной прибыли на акцию предполагается, что произошла конвертация тех из описанных в параграфе А13 инструментов, которые могут быть конвертированы в обыкновенные акции при условии, что они имеют разводняющий эффект. Для тех инструментов, которые не могут быть конвертированы в класс обыкновенных акций, прибыль или убыток за период распределяется по различным классам акций и инструментов долевого участия в соответствии с их правами на получение дивиденда или другими правами участия в нераспределенной прибыли. Для расчета базовой и разводненной прибыли на акцию:
- (а) прибыль или убыток, причитающиеся владельцам обыкновенных акций, корректируется (прибыль увеличивается, а убыток уменьшается) на величину дивидендов, объявленных за период для каждого класса акций, и на предусмотренную договорными соглашениями сумму дивидендов (или процентов по облигациям участия), которые должны быть уплачены за период (в частности, неуплаченные кумулятивные дивиденды).
- (b) оставшаяся часть прибыли или убытка распределяется по обыкновенным акциям и по инструментам долевого участия в соответствии с долей участия каждого инструмента в прибыли, как если бы вся прибыль или убыток за период были распределены. Общая сумма прибыли или убытка, отнесенная на каждый класс долевых инструментов, определяется путем суммирования величины, распределенной на дивиденды, и величины, распределенной на каждый элемент участия.
- (c) Общая сумма прибыли или убытка, распределенная на каждый класс долевых инструментов, делится на количество находящихся в обращении инструментов, на которые отнесена прибыль, что позволяет определить прибыль на акцию по одному такому инструменту. Для расчета разводненной прибыли на акцию все потенциальные обыкновенные акции, которые считаются размещенными, включаются в число обыкновенных

акций в обращении.

Частично оплаченные акции

A15. Если обыкновенные акции размещены, но оплачены не полностью, они учитываются при расчете базовой прибыли на акцию как часть обыкновенных акций в соответствии с долей их участия в дивидендах за период по отношению к полностью оплаченным обыкновенным акциям.

А16. В той степени, в которой частично оплаченные акции не имеют право участвовать в дивидендах за период, при расчете разводненной прибыли на акцию они рассматриваются как эквивалент варрантов или опционов. При этом считается, что неоплаченный остаток представляет собой поступления, использованные для покупки обыкновенных акций. Количество акций, включенных в расчет разводненной прибыли на акцию, равняется разности между количеством акций, на которые осуществлена подписка, и количеством акций, считающихся купленными.