

Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию (утверждены приказом Минфина России от 21.03.2000 № 29н)

I. Общие положения

1. Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99), утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. N 43н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации от 6 августа 1999 г. N 6417-ПК указанный документ не нуждается в государственной регистрации), предусмотрено раскрытие в бухгалтерской отчетности информации о прибыли, приходящейся на одну акцию.

Настоящие Методические рекомендации применяются для формирования информации о прибыли, приходящейся на одну акцию акционерного общества.

2. Акционерное общество раскрывает информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию, в двух величинах: базовой прибыли (убытка) на акцию, которая отражает часть прибыли (убытка) отчетного периода, причитающейся акционерам - владельцам обыкновенных акций, и прибыли (убытка) на акцию, которая отражает возможное снижение уровня базовой прибыли (увеличение убытка) на акцию в последующем отчетном периоде (далее - разведенная прибыль (убыток) на акцию).

II. Базовая прибыль (убыток) на акцию

3. Базовая прибыль (убыток) на акцию определяется как отношение базовой прибыли (убытка) отчетного периода к средневзвешенному количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода.

4. Базовая прибыль (убыток) отчетного периода определяется путем уменьшения (увеличения) прибыли (убытка) отчетного периода, остающейся в распоряжении организации после налогообложения и других обязательных платежей в бюджет и внебюджетные фонды, на сумму дивидендов по привилегированным акциям, начисленным их владельцам за отчетный период.

При исчислении базовой прибыли (убытка) отчетного периода не учитываются дивиденды по привилегированным акциям, в том числе по кумулятивным, за предыдущие отчетные периоды, которые были выплачены или объявлены в течение отчетного периода.

5. Средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода, определяется путем суммирования количества обыкновенных акций, находящихся в обращении на первое число каждого календарного месяца отчетного периода, и деления полученной суммы на число календарных месяцев в отчетном периоде.

Обыкновенные акции включаются в расчет их средневзвешенного количества с момента возникновения прав на обыкновенные акции у их первых владельцев, за исключением случаев, предусмотренных в пункте 7 настоящих Методических рекомендаций.

Для расчета средневзвешенного количества обыкновенных акций, находящихся в обращении, используются данные реестра акционеров общества на первое число каждого календарного месяца отчетного периода.

Пример 1.

В 2000 г. в акционерном обществе "Х" имело место следующее движение обыкновенных акций:

Дата	Размещение (количество дополнительных акций, оплаченных денежными средствами)	Выкуп (приобретение) (кол-во выкупленных (приобретенных) акций у акционеров)	Обыкновенные акции, находящиеся в обращении (количество)
------	---	--	--

01.01.			1000
01.04.	800		1800
01.10.		400	1400
Итого 31.12.	800	400	1400

Средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении:

$$(1000 \times 3 + 1800 \times 6 + 1400 \times 3) : 12 = 1500, \text{ или}$$

$$(1000 \times 12 + 800 \times 9 - 400 \times 3) : 12 = 1500$$

6. Данные о средневзвешенном количестве обыкновенных акций, находящихся в обращении, корректируются в случаях:

а) размещения акционерным обществом обыкновенных акций без их оплаты, не влияющего на распределение прибыли между акционерами, в соответствии с пунктом 7 настоящих Методических рекомендаций;

б) размещения дополнительных обыкновенных акций по цене ниже рыночной стоимости в соответствии с пунктом 8 настоящих Методических рекомендаций.

В целях настоящих Методических рекомендаций рыночная стоимость ценных бумаг определяется в соответствии с Федеральным законом от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" (Собрание законодательства Российской Федерации, 1996, N 1, ст. 1).

7. При размещении акционерным обществом обыкновенных акций без оплаты путем распределения их среди акционеров общества каждому акционеру - владельцу обыкновенных акций распределяется целое число обыкновенных акций, пропорциональное числу принадлежавших ему обыкновенных акций. К указанному виду размещения относятся дробление и консолидация обыкновенных акций, в том числе выпуск дополнительных акций в пределах сумм дооценки основных средств, направленных на увеличение уставного капитала.

Для целей обеспечения сравнимости средневзвешенного количества обыкновенных акций, находящихся в обращении на начало и конец отчетного периода, обыкновенные акции считаются размещенными на начало отчетного периода. При этом количество обыкновенных акций, находящихся в обращении до даты указанного размещения, при расчете их средневзвешенного количества увеличивается (уменьшается) в той же пропорции, в какой они были увеличены (уменьшены) в результате указанного размещения.

	1999 г.	2000 г.	Обыкновенные акции, находящиеся в обращении (количество)
01.01.2000			1400
01.06.2000 Дополнительный выпуск акций без оплаты		1400	2800
Средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении	1500		
Средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении с учетом корректировки	3000	2800	

Пример 2.

В 2000 г. акционерное общество "Х" проводит размещение дополнительных обыкновенных акций путем распределения их среди акционеров из расчета одна дополнительная акция на одну акцию в обращении.

8. При размещении обыкновенных акций по цене ниже их рыночной стоимости в случаях, предусмотренных Федеральным законом "Об акционерных обществах", для целей расчета базовой прибыли (убытка) на акцию все обыкновенные акции, находящиеся в обращении до указанного размещения, предполагаются оплаченными по цене ниже рыночной стоимости при соответствующем увеличении их количества.

Количество обыкновенных акций, находящихся в обращении до указанного размещения, корректируется в зависимости от соотношения рыночной стоимости на дату окончания указанного размещения и средней расчетной стоимости обыкновенных акций, находящихся в обращении.

$$\frac{PC}{CPC},$$

где PC - рыночная стоимость обыкновенной акции на дату окончания размещения;

CPC - средняя расчетная стоимость обыкновенной акции на следующую после окончания размещения дату.

Средняя расчетная стоимость обыкновенных акций, находящихся в обращении, определяется как частное от деления совокупной стоимости обыкновенных акций, находящихся в обращении на дату, следующую за датой окончания размещения, на их количество.

При этом совокупная стоимость обыкновенных акций складывается из:
рыночной стоимости обыкновенных акций, находящихся в обращении до размещения;

средств, полученных от размещения обыкновенных акций по цене ниже рыночной стоимости.

$$CPC = (D1 + D2) : KA,$$

где D1 - рыночная стоимость обыкновенных акций, находящихся в обращении до размещения, которая определяется как произведение рыночной стоимости обыкновенной акции на дату окончания размещения (PC) на количество обыкновенных акций, находящихся в обращении до начала указанного размещения;

D2 - средства, полученные от размещения обыкновенных акций по цене ниже рыночной стоимости;

KA - количество обыкновенных акций, находящихся в обращении на следующую после окончания размещения дату.

Пример 3.

В 2000 г. акционерное общество "X" проводит размещение обыкновенных акций с преимущественным правом приобретения акционерами по цене ниже их рыночной стоимости из расчета одна дополнительная акция на 4 акции в обращении. Право должно быть осуществлено не позднее 01.06.2000 по цене 9 руб. за акцию. Рыночная стоимость на дату окончания размещения - 10 руб. за акцию.

	1999 г.	2000 г.	Обыкновенные акции, находящиеся в обращении (количество)
01.01.2000			2800
01.06.2000 Доп. выпуск акций		700	3500
Средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении	2800		
Средняя расчетная стоимость (PC) (CPC)		(10 x 2800 + 9 x 700) : 3500 =	

		9,8 руб.	
Корректирующий коэффициент (РС / СРС)	10 / 9,8 = 1,02	10 : 9,8 = 1,02	
Средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении с учетом корректировки	2800 x 1,02 = 2856	(2800 x 1,02 x 5 + 3500 x 7) : 12 = 3232	

III. Разводненная прибыль (убыток) на акцию

9. Величина разводненной прибыли (убытка) на акцию показывает максимально возможную степень уменьшения прибыли (увеличения убытка), приходящейся на одну обыкновенную акцию акционерного общества, в случаях:

конвертации всех конвертируемых ценных бумаг акционерного общества в обыкновенные акции (далее - конвертируемые ценные бумаги);

при исполнении всех договоров купли - продажи обыкновенных акций у эмитента по цене ниже их рыночной стоимости.

К конвертируемым ценным бумагам относятся привилегированные акции определенных типов или иные ценные бумаги, предоставляющие их владельцам право требовать их конвертации в обыкновенные акции в установленный условиями выпуска срок.

Под разводнением прибыли понимается ее уменьшение (увеличение убытка) в расчете на одну обыкновенную акцию в результате возможного в будущем выпуска дополнительных обыкновенных акций без соответствующего увеличения активов общества, за исключением случаев, предусмотренных пунктом 7 настоящих Методических рекомендаций.

10. При определении разводненной прибыли (убытка) на акцию значения базовой прибыли и средневзвешенного количества обыкновенных акций, находящихся в обращении, используемые в отчетном периоде при расчете базовой прибыли на акцию, корректируются на соответствующие суммы возможного прироста указанных значений в связи с конвертацией в обыкновенные акции всех конвертируемых ценных бумаг акционерного общества и исполнения договоров, указанных в пункте 9 настоящих Методических рекомендаций.

Корректировка осуществляется путем увеличения числителя и знаменателя, используемых при расчете базовой прибыли на акцию, на суммы возможного прироста соответственно базовой прибыли и средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении в случае конвертации ценных бумаг и исполнения договоров, указанных в пункте 9 настоящих Методических рекомендаций.

Возможный прирост прибыли и возможный прирост средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении рассчитывается:

по каждому виду и выпуску конвертируемых ценных бумаг;

по каждому договору, указанному в пункте 9 настоящих Методических рекомендаций, или нескольким договорам, если в них предусмотрены одинаковые условия размещения обыкновенных акций.

11. При определении возможного прироста прибыли в расчет принимаются все расходы (доходы), относящиеся к вышеуказанным конвертируемым ценным бумагам и договорам, которые акционерное общество перестанет осуществлять (получать) в случае конвертации в обыкновенные акции всех конвертируемых ценных бумаг и исполнения договоров, указанных в пункте 9 настоящих Методических рекомендаций.

Расходами, относящимися к конвертируемым ценным бумагам, могут быть: дивиденды, причитающиеся по привилегированным акциям, которые в соответствии с условиями их выпуска могут быть конвертированы в обыкновенные акции; проценты, выплачиваемые по собственным конвертируемым облигациям; суммы списания разницы между ценой размещения конвертируемых ценных бумаг и номинальной

стоимостью, если они были размещены по цене ниже номинальной стоимости; другие аналогичные расходы.

Доходами, относящимися к конвертируемым ценным бумагам, могут быть: суммы списания разницы между ценой размещения конвертируемых ценных бумаг и номинальной стоимостью, если они были размещены по цене выше номинальной стоимости; другие аналогичные доходы.

При расчете возможного прироста прибыли в целях определения разводненной прибыли (убытка) величина вышеуказанных расходов уменьшается на суммы вышеуказанных доходов.

12. При определении возможного прироста средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении в случаях конвертации ценных бумаг в расчет принимаются все дополнительные обыкновенные акции, которые будут размещены в результате такой конвертации.

В случае исполнения договоров, указанных в пункте 9 настоящих Методических рекомендаций, происходит размещение дополнительных обыкновенных акций по цене ниже их рыночной стоимости. В связи с этим для целей расчета разводненной прибыли (убытка) предполагается, что часть обыкновенных акций, размещаемых по такому договору, будет оплачена по рыночной стоимости, а остальная часть будет размещена без оплаты. Таким образом, при расчете возможного прироста средневзвешенного количества обыкновенных акций, находящихся в обращении, учитываются только те, которые будут размещены без оплаты.

Возможный прирост количества обыкновенных акций в обращении без соответствующего увеличения активов общества определяется следующим образом:

$$\frac{(PC^* - ЦР) \times КА^*}{PC^*},$$

где PC* - рыночная стоимость одной обыкновенной акции, определенная как средневзвешенная рыночная стоимость в течение отчетного периода;

ЦР - цена размещения одной обыкновенной акции в соответствии с условиями, определенными в договоре;

КА* - общее количество обыкновенных акций по договору о приобретении.

Возможный прирост количества обыкновенных акций принимается в расчет средневзвешенного количества обыкновенных акций, находящихся в обращении:

с начала отчетного периода;

с даты выпуска конвертируемых ценных бумаг или заключения договора о приобретении, если эти события произошли в течение отчетного периода.

Если в течение отчетного периода происходит прекращение действия договоров, указанных в пункте 9 настоящих Методических рекомендаций, или аннулирование конвертируемых ценных бумаг, а также их конвертация в обыкновенные акции, возможный прирост средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении рассчитывается за период, в течение которого конвертируемые ценные бумаги (договоры, указанные в пункте 9 настоящих Методических рекомендаций) находились в обращении (имели силу).

В случае исполнения договора, указанного в пункте 9 настоящих Методических рекомендаций, в течение отчетного периода расчет возможного прироста средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении производится за период с начала отчетного периода (с даты заключения указанного договора) до даты размещения ценных бумаг, то есть возникновения прав на обыкновенные акции у их первых владельцев.

13. На основании данных, рассчитанных в соответствии с пунктами 11 и 12 настоящих Методических рекомендаций, определяется отношение возможного прироста прибыли к возможному приросту средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении для каждого вида и выпуска конвертируемых ценных бумаг и договоров, указанных в пункте 9 настоящих Методических рекомендаций.

Полученные значения следует расположить в порядке возрастания: от наименьшей величины до наибольшей.

Базовая прибыль (числитель) в соответствии с указанной последовательностью увеличивается на величину возможного прироста прибыли, а средневзвешенное

количество обыкновенных акций, находящихся в обращении (знаменатель), увеличивается на величину возможного прироста средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении.

14. Разводненная прибыль (убыток) на акцию представляет собой отношение базовой прибыли (убытка), скорректированной на величину ее возможного прироста, к средневзвешенному количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении, скорректированному на величину возможного прироста их количества в результате конвертации ценных бумаг в обыкновенные акции и исполнения договоров, указанных в пункте 9 настоящих Методических рекомендаций.

Для расчета показателя разводненной прибыли на акцию выбираются те конвертируемые ценные бумаги (договоры, указанные в пункте 9 настоящих Методических рекомендаций), конвертация которых в обыкновенные акции (исполнение) приводит к уменьшению базовой прибыли (увеличению убытка) на акцию. В указанных целях необходимо провести анализ значений, полученных в результате расчетов, произведенных в соответствии с пунктом 13 настоящих Методических рекомендаций. Если какое-либо из этих значений больше предыдущего, т.е. приводит к увеличению прибыли на одну обыкновенную акцию, находящуюся в обращении, соответствующий вид (выпуск) конвертируемых ценных бумаг или договор имеет антиразводняющий эффект и не участвует в расчете разводненной прибыли на акцию. Если полученные значения располагаются в порядке убывания, то это означает, что все имеющиеся у общества конвертируемые ценные бумаги и договоры, указанные в пункте 9 настоящих Методических рекомендаций, имеют разводняющий эффект.

15. Для целей расчета разводненной прибыли на акцию значения числителя и знаменателя в расчете базовой прибыли на акцию увеличиваются на соответствующие суммы возможного прироста прибыли и средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении и ценных бумаг и исполнения договоров, указанных в пункте 9 настоящих Методических рекомендаций, имеющих разводняющий эффект. Полученный результат является показателем максимально возможной степени разводнения прибыли на акцию и отражается в бухгалтерской отчетности акционерного общества.

Пример 4. Расчет разводненной прибыли на акцию

Чистая прибыль акционерного общества "X" за 2000 г., уменьшенная на сумму дивидендов по привилегированным акциям	64640 руб.
Средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение 2000 г.	3232 шт.
Базовая прибыль на акцию	$64640 : 3232 = 20$ руб.
Средневзвешенная рыночная стоимость одной обыкновенной акции	10 руб.
Акционерным обществом размещены до отчетного периода: конвертируемые привилегированные акции с дивидендами в размере 4 руб. на акцию, каждая из которых конвертируется в 2 обыкновенные акции	1000 шт.
20% облигаций, конвертируемых в обыкновенные акции, номинальной стоимостью 500, каждая из которых конвертируется в 5 обыкновенных акций	1000 шт.
Акционерным обществом заключен договор, дающий право на приобретение у акционерного общества обыкновенных акций по цене 9 руб.	100 шт.

Расчет возможного прироста прибыли и возможного прироста средневзвешенного количества акций в обращении

I. Конвертируемые привилегированные акции	
Возможный прирост прибыли	$4 \times 1000 =$

	4000 руб.
Дополнительное количество акций	$2 \times 1000 = 2000$ шт.
Возможный прирост прибыли на дополнительную акцию	$4000 : 2000 = 2$
II. Конвертируемые облигации	
Возможный прирост прибыли за счет экономии на выплачиваемых процентах по облигациям	$500000 \times 0,2 = 100000$ руб.
Возможное увеличение расходов на суммы налога на прибыль, если суммы выплачиваемых процентов уменьшают налогооблагаемую базу (ставка 30%)	$100000 \times 0,3 = 30000$ руб.
Возможный прирост прибыли за вычетом возможного увеличения сумм налога на прибыль	$100000 - 30000 = 70000$ руб.
Дополнительное количество акций	$5 \times 1000 = 5000$
Возможный прирост прибыли на дополнительную акцию	$70000 : 5000 = 14$
III. При исполнении договора	
Возможный прирост прибыли	0
Дополнительное количество акций без соответствующего увеличения активов	$(10 - 9) \times 100 : 10 = 10$
Возможный прирост прибыли на дополнительную акцию	0

Расчет разводненной прибыли на акцию

Наименование	Числитель	Знаменатель	Прибыль на акцию
Исполнение договора	$64640 + 0 = 64640$	$3232 + 10 = 3242$	$64640 : 3242 = 19,94$ имеет разводняющий эффект
Конвертируемые привилегированные акции	$64640 + 4000 = 68640$	$3242 + 2000 = 5242$	$68640 : 5242 = 13,09$ имеет разводняющий эффект
Конвертируемые облигации	$68640 + 70000 = 138640$	$5242 + 5000 = 10242$	$138640 : 10242 = 13,54$ имеет антиразводняющий эффект
Разводненная прибыль на акцию			13,09

IV. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности

16. В бухгалтерской отчетности акционерного общества отражаются:

а) базовая прибыль (убыток) на акцию, а также величины базовой прибыли (убытка) и средневзвешенного количества обыкновенных акций, находящихся в обращении, используемые при ее расчете;

б) разводненная прибыль (убыток) на акцию, а также величины скорректированных базовой прибыли (убытка) и средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении, используемые при ее расчете.

Показатели базовой и разводненной прибыли (убытка) на акцию должны быть представлены за отчетный год, а также по крайней мере за один предшествующий отчетный год, за исключением случаев, когда соответствующая информация представляется акционерным обществом впервые.

Если акционерное общество не имеет конвертируемых ценных бумаг или договоров, указанных в пункте 9 настоящих Методических рекомендаций, то в

бухгалтерской отчетности отражается только базовая прибыль (убыток) на акцию с обязательным раскрытием соответствующей информации в пояснительной записке.

17. В целях представления сравнимой информации величины базовой и разводненной прибыли (убытка) на акцию за представленные в бухгалтерской отчетности предшествующие отчетные периоды подлежат корректировке в случаях:

а) изменений в учетной политике;

б) размещения обыкновенных акций на условиях, предусмотренных пунктами 7 и 8 настоящих Методических рекомендаций.

В случае, предусмотренном подпунктом "б", данные о средневзвешенном количестве обыкновенных акций, находящихся в обращении, за предшествующие отчетные периоды корректируются так, как если бы эти события произошли в начале самого раннего периода из представленных в бухгалтерской отчетности. В пояснительной записке раскрывается следующая информация:

в результате какого события произошел выпуск дополнительных обыкновенных акций;

дата выпуска дополнительных обыкновенных акций;

основные условия выпуска дополнительных обыкновенных акций;

количество выпущенных дополнительных обыкновенных акций;

сумма средств, полученных от размещения дополнительных акций (при осуществлении акционерами прав на приобретение дополнительных обыкновенных акций с их частичной оплатой).

Если после отчетной даты, но до даты подписания бухгалтерской отчетности происходит размещение обыкновенных акций на условиях, предусмотренных пунктами 7 и 8 настоящих Методических рекомендаций, то величины базовой и разводненной прибыли (убытка) на акцию за представленные в бухгалтерской отчетности отчетный и предшествующие отчетные периоды также подлежат соответствующей корректировке.

Информация о событиях, произошедших после отчетной даты, должна быть раскрыта в пояснительной записке.

18. Если после отчетной даты состоялись сделки с обыкновенными акциями, конвертируемыми ценными бумагами и договорами, указанными в пункте 9 настоящих Методических рекомендаций, имеющие существенное значение для пользователей бухгалтерской отчетности, информация об этих сделках раскрывается в пояснительной записке. К таким сделкам относятся:

значительные по объему выпуски обыкновенных акций;

значительные по объему сделки по выкупу обыкновенных акций обществом;

заключение обществом договора, в силу которого общество при выполнении некоторых условий обязано осуществить выпуск дополнительных обыкновенных акций;

выполнение условий, необходимых для значительного по объему размещения обыкновенных акций (в случае, если такое размещение было обусловлено их выполнением);

прочие аналогичные операции.

19. Подлежит дополнительно раскрытию любая существенная для пользователей бухгалтерской отчетности информация в отношении показателей базовой и разводненной прибыли (убытка) на акцию.
