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

1. Общие положения
2. 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.

1. 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 - разводненная прибыль (убыток) на акцию).
2. 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.

1. 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 "X" имело место следующее движение обыкновенных акций:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Дата | Размещение (количество дополнитель- ных акций, оплаченных денежными средствами) | Выкуп (приобретение) (кол-во выкупленных (приобретенных) акций у акционеров) | Обыкновенные акции, находящиеся в обраще- нии (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 х 3 + 1800 х 6 + 1400 х 3) : 12 = 1500, или

(1000 х 12 + 800 х 9 - 400 х 3) : 12 = 1500

1. 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).

1. 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 "X" проводит размещение дополнительных обыкновенных акций путем распределения их среди акционеров из расчета одна дополнительная акция на одну акцию в обращении.

1. 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.

РС

---,

СРС

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

СРС - 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.

СРС = (Д1 + Д2) : КА,

где Д1 - рыночная стоимость обыкновенных акций, находящихся в обращении до размещения, которая определяется как произведение рыночной стоимости обыкновенной акции на дату окончания размещения (РС) на количество обыкновенных акций, находящихся в обращении до начала указанного размещения;

Д2 - средства, полученные от размещения обыкновенных акций по цене ниже рыночной стоимости;

КА - 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  (РС) (СРС) |  | (10 х  2800 +  9 х  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 х  1,02 =  2856 | (2800  х 1,02  х 5 +  3500 х  7) : 12  = 3232 |  |

1. Разводненная прибыль (убыток) на акцию
2. 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.

1. 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.

1. 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.

1. 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:

(РС\* - ЦР) х КА\*

-----------------,

РС\*

где РС\* - 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.

1. 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.

1. 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.

1. 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 "Х" 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 х 1000 = |

|  |  |
| --- | --- |
|  | 4000 руб. |
| Дополнительное количество акций | 2 х 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 х  0,2 =  100000 руб. |
| Возможное увеличение расходов на суммы налога на прибыль, если суммы выплачиваемых процентов уменьшают налогооблагаемую базу (ставка 30%) | 100000 х  0,3 =  30000 руб. |
| Возможный прирост прибыли за вычетом возможного увеличения сумм налога на прибыль | 100000 -  30000 =  70000 руб. |
| Дополнительное количество акций | 5 х 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) х  100 : 10 =  10 |
| Возможный прирост прибыли на дополнительную акцию | 0 |

Расчет разводненной прибыли на акцию

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

1. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности
2. 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.

1. 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.

1. 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.

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