

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 33

«Прибыль на акцию»

Цель

- 1 Целью настоящего стандарта является установление принципов определения и представления информации о прибыли на акцию, с тем чтобы облегчить сравнение результатов деятельности различных организаций за один отчетный период или одной организации за различные отчетные периоды. Несмотря на то, что информация о прибыли на акцию обладает определенными недостатками из-за различий в применяемой при определении «прибыли» учетной политике, единообразный расчет знаменателя формулы, используемой для определения прибыли на акцию, позволит улучшить качество финансовой отчетности. Главный предмет рассмотрения настоящего стандарта – расчет знаменателя формулы, используемой для определения прибыли на акцию.

Сфера применения

- 2 Настоящий стандарт должен применяться в отношении:
- (a) отдельной или индивидуальной финансовой отчетности организации:
 - (i) обыкновенные акции или потенциальные обыкновенные акции которой обращаются на открытом рынке (внутренней или зарубежной фондовой бирже или внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки) или
 - (ii) предоставившей или находящейся в процессе предоставления своей финансовой отчетности комиссии по ценным бумагам или другому регулирующему органу в целях выпуска обыкновенных акций в открытое обращение; и
 - (b) консолидированной финансовой отчетности группы с материнской организацией:
 - (i) обыкновенные акции или потенциальные обыкновенные акции которой обращаются на открытом рынке (внутренней или зарубежной фондовой бирже или внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки) или
 - (ii) предоставившей или находящейся в процессе предоставления своей финансовой отчетности комиссии по ценным бумагам или другому регулирующему органу в целях выпуска обыкновенных акций в открытое обращение.
- 3 Организация, раскрывающая информацию о прибыли на акцию, обязана рассчитывать свою прибыль на акцию и раскрывать соответствующую информацию согласно настоящему стандарту.
- 4 В том случае, если организация представляет и консолидированную, и отдельную финансовую отчетность, подготовленные в соответствии с МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» и МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность» соответственно, информация, раскрытия которой требует настоящий стандарт, представляется только на основе информации, содержащейся в консолидированной отчетности. Организация, принявшая решение о раскрытии показателя прибыли на акцию на основе данных отдельной финансовой отчетности, представляет такую информацию о прибыли на акцию только в своем отчете о совокупном доходе. Организация не представляет подобную информацию о прибыли на акцию в консолидированной финансовой отчетности.
- 4A Если организация представляет статьи прибыли или убытка в отдельном отчете, как описано в пункте 10A МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (с учетом поправок 2011 года), она представляет информацию о прибыли на акцию только в данном отдельном отчете.

Определения

- 5 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Антиразводнение – увеличение прибыли на акцию или уменьшение убытка на акцию в результате предположения о том, что конвертируемые инструменты были конвертированы, опционы или варранты были исполнены или что обыкновенные акции были выпущены после выполнения оговоренных условий.

Договор о выпуске акций с условием – соглашение о выпуске акций при выполнении определенных условий.

Обыкновенные акции, выпускаемые с условием – обыкновенные акции, выпускаемые бесплатно или за незначительное денежное или иное возмещение при выполнении определенных условий, оговоренных в договоре о выпуске акций с условием.

Разводнение – уменьшение прибыли на акцию или увеличение убытка на акцию в результате предположения о том, что конвертируемые инструменты были конвертированы, опционы или варранты были исполнены или что обыкновенные акции были выпущены после выполнения оговоренных условий.

Опционы, варранты и их эквиваленты – финансовые инструменты, которые дают своему держателю право на покупку обыкновенных акций.

Обыкновенная акция – долевой инструмент, субординированный по отношению ко всем прочим видам долевого инструмента.

Потенциальная обыкновенная акция – финансовый инструмент или другой контракт, который может наделить своего держателя правом собственности на обыкновенные акции.

Пут-опционы на обыкновенные акции – контракты, которые дают своему держателю право на продажу обыкновенных акций по определенной цене в течение определенного периода.

- 6 Обыкновенные акции дают своим владельцам право на участие в прибыли за данный период, субординированное по отношению к правам владельцев других видов акций, например привилегированных. У организации может быть несколько классов обыкновенных акций. Владельцы обыкновенных акций одного и того же класса имеют одинаковые права на получение дивидендов.
- 7 Примерами потенциальных обыкновенных акций могут служить:
 - (а) финансовые обязательства или долевые инструменты, включая привилегированные акции, конвертируемые в обыкновенные акции;
 - (б) опционы и варранты;
 - (с) акции, подлежащие выпуску в случае выполнения определенных условий, оговоренных в соглашении, например при условии покупки бизнеса или других активов.
- 8 Термины, определенные в МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление», если не указано иное, используются в настоящем стандарте в значениях, определенных в пункте 11 МСФО (IAS) 32. МСФО (IAS) 32 определяет финансовый инструмент, финансовый актив, финансовое обязательство, а также долевой инструмент и дает указания по применению этих определений. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» определяет справедливую стоимость и устанавливает требования по применению этого определения.

Оценка

Базовая прибыль на акцию

- 9 Организация рассчитывает базовую прибыль на акцию по данным о прибыли или убытке, приходящемся на долю держателей обыкновенных акций материнской организации, и по данным о прибыли или убытке от продолжающейся деятельности, приходящемся на долю этих участников в капитале, если такой показатель представляется.
- 10 Базовая прибыль на акцию рассчитывается путем деления прибыли или убытка, приходящегося на долю держателей обыкновенных акций материнской организации (числитель), на средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении в течение периода (знаменатель).
- 11 Цель раскрытия информации о базовой прибыли на акцию заключается в том, чтобы дать представление о доле в результатах деятельности этой организации за отчетный период, приходящейся на каждую обыкновенную акцию материнской организации.

Прибыль

- 12 Для целей расчета базовой прибыли на акцию доля держателей обыкновенных акций материнской организации в:
- (a) прибыли или убытке от продолжающейся деятельности, приходящемся на долю материнской организации; и
 - (b) прибыли или убытке, приходящемся на долю материнской организации, – это суммы, упомянутые в подпунктах (a) и (b), скорректированные на дивиденды по привилегированным акциям после налогообложения, разницы, возникающие при расчетах по привилегированным акциям, и прочие аналогичные факторы, связанные с привилегированными акциями, классифицированными в качестве долевых инструментов.
- 13 При расчете прибыли или убытка за период, приходящегося на долю держателей обыкновенных акций материнской организации, учитываются все статьи приходящихся на долю держателей обыкновенных акций материнской организации доходов и расходов, которые признаны в течение периода, включая расходы по налогу на прибыль и дивиденды по привилегированным акциям, классифицированным в качестве обязательств (см. МСФО (IAS) 1).
- 14 К сумме дивидендов по привилегированным акциям после налогообложения, вычитаемой из прибыли или убытка, относятся:
- (a) сумма объявленных за период дивидендов после налогообложения по некумулятивным привилегированным акциям; и
 - (b) причитающиеся за данный период дивиденды в сумме после налогообложения по кумулятивным привилегированным акциям, независимо от того, объявлены они или нет. К дивидендам по привилегированным акциям за период не относятся дивиденды по кумулятивным привилегированным акциям, которые были выплачены или объявлены в текущем периоде за предыдущие периоды.
- 15 Привилегированные акции, по которым первоначально выплачиваются низкие дивиденды, чтобы компенсировать организации продажу привилегированных акций с дисконтом, или по которым в более поздние периоды выплачиваются дивиденды выше рыночных, чтобы компенсировать инвесторам покупку этих акций с премией, иногда называют привилегированными акциями с растущей нормой дивидендов. Амортизация всей суммы первоначального эмиссионного дисконта или премии по привилегированным акциям с растущей нормой дивидендов отражается в нераспределенной прибыли на основе метода эффективной процентной ставки и для целей расчета прибыли на акцию считается дивидендами по привилегированным акциям.
- 16 Организация может выкупить у владельцев свои привилегированные акции, сделав им тендерное предложение. Превышение справедливой стоимости возмещения, выплаченного акционерам – держателям привилегированных акций, над балансовой стоимостью привилегированных акций, представляет собой доход держателей привилегированных акций и учитывается в составе нераспределенной прибыли организации. Эта сумма вычитается при расчете прибыли или убытка, приходящегося на долю держателей обыкновенных акций материнской организации.
- 17 Организация может стимулировать досрочную конвертацию конвертируемых привилегированных акций путем улучшения первоначальных условий конвертации или путем выплаты дополнительного возмещения. Превышение справедливой стоимости обыкновенных акций или иного выплаченного акционерам возмещения над справедливой стоимостью обыкновенных акций, выпускаемых в соответствии с первоначальными условиями конвертации, является доходом привилегированных акционеров и вычитается при расчете прибыли или убытка, приходящегося на долю держателей обыкновенных акций материнской организации.
- 18 Превышение балансовой стоимости привилегированных акций над справедливой стоимостью возмещения, выплаченного для их погашения, увеличивает прибыль или уменьшает убыток, приходящийся на долю держателей обыкновенных акций материнской организации.

Акции

- 19 Для целей расчета базовой прибыли на акцию количество обыкновенных акций рассчитывается как средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении в течение периода.
- 20 Использование средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении в течение периода отражает возможность колебания величины акционерного капитала в течение периода в результате того, что в каждый определенный момент в обращении находилось большее или меньшее количество акций. Средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении в течение периода – количество

обыкновенных акций, находившихся в обращении на начало периода, скорректированное на количество акций, выкупленных или выпущенных в течение этого периода, умноженное на коэффициент взвешивания по фактору времени. Коэффициент взвешивания по фактору времени – это количество дней, которое акции находились в обращении, в процентах от количества дней в периоде; во многих случаях может использоваться приемлемое приближенное значение этой средней взвешенной величины.

21 Обычно акции включаются в расчет средневзвешенного количества акций с момента, когда возникает дебиторская задолженность в отношении возмещения (т. е., как правило, со дня их выпуска), например:

- (a) обыкновенные акции, выпущенные и реализованные за денежные средства, включаются в расчет с момента, когда возникает дебиторская задолженность в отношении этой суммы;
- (b) обыкновенные акции, выпущенные в результате добровольного реинвестирования дивидендов по обыкновенным или привилегированным акциям, включаются в расчет, когда эти дивиденды реинвестированы;
- (c) обыкновенные акции, выпущенные в результате конвертации долгового инструмента в обыкновенные акции, включаются в расчет с момента прекращения начисления процентов по этому инструменту;
- (d) обыкновенные акции, выпущенные в обмен на проценты или основную сумму долга по другим финансовым инструментам, включаются в расчет со дня прекращения начисления процентов;
- (e) обыкновенные акции, выпущенные в обмен на погашение какого-либо обязательства организации, включаются в расчет с даты погашения;
- (f) обыкновенные акции, выпущенные как возмещение за приобретенные активы, отличные от денежных средств, включаются в расчет с момента признания приобретения; и
- (g) обыкновенные акции, предоставленные за оказание организации услуг, включаются в расчет по мере оказания этих услуг.

Дата включения обыкновенных акций в расчет зависит от сроков и условий их выпуска. Большое значение имеет содержание контракта, связанного с выпуском.

22 Обыкновенные акции, выпущенные как часть возмещения, передаваемого при объединении бизнесов, включаются в расчет средневзвешенного количества акций с даты приобретения. Это связано с тем, что покупатель включает в свой отчет о совокупном доходе данные о прибыли и убытке приобретенной организации, начиная с этой даты.

23 Обыкновенные акции, которые будут выпущены после конвертации инструмента, конвертируемого в обязательном порядке, включаются в расчет базовой прибыли на акцию со дня заключения соответствующего договора.

24 Акции, выпускаемые с условием, считаются находящимися в обращении и включаются в расчет базовой прибыли на акцию только со дня выполнения всех необходимых условий (т. е. не раньше, чем произошли определенные события). Акции, подлежащие выпуску только по прошествии какого-то времени, не являются акциями, выпускаемыми с условием, поскольку отсутствует неопределенность в том, что необходимое время пройдет. Находящиеся в обращении обыкновенные акции, подлежащие возврату (т. е. отзыву) при определенных условиях не считаются находящимися в обращении и не включаются в расчет базовой прибыли на акцию до той даты, пока эти акции перестанут подлежать отзыву.

25 [Удален]

26 **Средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении в течение данного и всех представленных в отчетности периодов корректируется с учетом всех событий, помимо конвертации потенциальных обыкновенных акций, которые привели к изменению количества обыкновенных акций в обращении без соответствующего изменения ресурсов организации.**

27 Возможен выпуск обыкновенных акций или уменьшение количества обыкновенных акций в обращении без соответствующего изменения ресурсов организации. Примерами являются:

- (a) капитализация или бонусная эмиссия (иногда называемая выплатой дивидендов акциями);
- (b) элемент бонусной эмиссии в какой-либо иной эмиссии, например при льготном выпуске дополнительных акций для существующих акционеров;
- (c) дробление акций; и
- (d) обратное дробление (консолидация) акций.

28 При капитализации, бонусной эмиссии или дроблении акций обыкновенные акции выпускаются для уже существующих акционеров без дополнительного возмещения. Поэтому количество обыкновенных

акций в обращении возрастает без увеличения ресурсов организации. Количество обыкновенных акций, находившихся в обращении до этого события, корректируется на пропорциональное изменение количества обыкновенных акций в обращении, как если бы это событие произошло в начале самого раннего из представленных периодов. Например, при бонусной эмиссии в отношении два к одному количество обыкновенных акций в обращении до эмиссии умножается на три, чтобы получить новое количество обыкновенных акций, или на два, чтобы получить количество дополнительных обыкновенных акций.

- 29 Консолидация обыкновенных акций, как правило, уменьшает количество обыкновенных акций в обращении без соответствующего уменьшения ресурсов организации. Однако когда общий результат операции – обратная покупка акций по справедливой стоимости, то уменьшение количества обыкновенных акций в обращении является результатом соответствующего уменьшения ресурсов организации. Примером может служить консолидация акций в комбинации с выплатой специальных дивидендов. Средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении за период, в который происходит такая комбинированная сделка, корректируется с учетом уменьшения количества обыкновенных акций со дня признания специальных дивидендов.

Разводненная прибыль на акцию

- 30 Организация рассчитывает разводненную прибыль на акцию по данным о прибыли или убытке, приходящемся на долю держателей обыкновенных акций материнской организации, и по данным о прибыли или убытке от продолжающейся деятельности, приходящемся на долю этих участников в капитале, если такой показатель представляется.
- 31 Для расчета разводненной прибыли на акцию организация корректирует прибыль или убыток, приходящийся на долю держателей обыкновенных акций материнской организации, а также средневзвешенное количество акций в обращении с учетом влияния всех разводняющих потенциальных обыкновенных акций.
- 32 Цель расчета разводненной прибыли на акцию согласуется с целью расчета базовой прибыли на акцию – дать представление о доле каждой обыкновенной акции в результатах деятельности организации с учетом влияния всех разводняющих потенциальных обыкновенных акций, находившихся в обращении в течение данного периода. В результате:
- (a) прибыль или убыток, приходящийся на долю держателей обыкновенных акций материнской организации, увеличивается на сумму дивидендов и процентов, признанных за этот период в отношении разводняющих потенциальных обыкновенных акций в сумме после налогообложения, и корректируется на все прочие изменения доходов или расходов, которые могли бы быть результатом конвертации разводняющих потенциальных обыкновенных акций; и
 - (b) средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении увеличивается на средневзвешенное количество дополнительных обыкновенных акций, которые оказались бы в обращении в случае конвертации всех разводняющих потенциальных обыкновенных акций.

Прибыль

- 33 Для расчета разводненной прибыли на акцию организация корректирует прибыль или убыток, приходящийся на долю держателей обыкновенных акций материнской организации, рассчитанный в соответствии с пунктом 12, с учетом влияния следующих статей за вычетом налога:
- (a) дивидендов или прочих статей, связанных с разводняющими потенциальными обыкновенными акциями, которые вычитались при расчете прибыли или убытка, приходящегося на долю держателей обыкновенных акций материнской организации, рассчитанного в соответствии с пунктом 12;
 - (b) процентов, признанных за период в отношении разводняющих потенциальных обыкновенных акций; и
 - (c) всех прочих изменений доходов или расходов, к которым привела бы конвертация разводняющих потенциальных обыкновенных акций.
- 34 После конвертации потенциальных обыкновенных акций в обыкновенные акции статьи, определенные в пункте 33(a)–(c), больше не возникают. Взамен держатели новых обыкновенных акций получают право на участие в прибыли или убытке, приходящемся на долю держателей обыкновенных акций материнской организации. Поэтому прибыль или убыток, приходящийся на долю держателей

обыкновенных акций материнской организации и рассчитанный в соответствии с пунктом 12, корректируется на статьи, указанные в пункте 33(а)–(с), и все связанные с ними налоги. Расходы, возникающие в связи с потенциальными обыкновенными акциями, включают затраты по сделке и дисконты, учтенные в соответствии с методом эффективной процентной ставки (см. пункт 9 МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*», пересмотренного в 2003 году).

- 35 Конвертация потенциальных обыкновенных акций может привести к соответствующему изменению доходов или расходов. Например, сокращение процентных расходов, связанных с потенциальными обыкновенными акциями, и вызванный этим сокращением рост прибыли или снижение убытка могут привести к росту расходов, связанных с программой обязательного участия работников в прибыли. Для целей расчета разводненной прибыли на акцию прибыль или убыток, приходящийся на долю держателей обыкновенных акций материнской организации, корректируется на все подобные изменения в доходах или расходах.

Акции

- 36 Для целей расчета разводненной прибыли на акцию количество обыкновенных акций определяется как средневзвешенное количество обыкновенных акций, рассчитанное в соответствии с пунктами 19 и 26, плюс средневзвешенное количество обыкновенных акций, которые были бы выпущены при конвертации всех разводняющих потенциальных обыкновенных акций в обыкновенные акции. Разводняющие потенциальные обыкновенные акции считаются конвертированными в обыкновенные в начале периода или в день эмиссии потенциальных обыкновенных акций, если это произошло позднее.
- 37 Разводняющие потенциальные обыкновенные акции определяются независимо для каждого представленного периода. Количество разводняющих потенциальных обыкновенных акций, включаемых в расчет показателя за период с даты начала года до соответствующей даты, не равно средневзвешенному значению количества разводняющих потенциальных обыкновенных акций при расчетах за каждый из промежуточных периодов.
- 38 Потенциальные обыкновенные акции взвешиваются за период, в котором они находились в обращении. Потенциальные обыкновенные акции, аннулированные или утратившие силу в течение данного периода, включаются в расчет разводненной прибыли на акцию только за ту часть периода, в течение которой они находились в обращении. Потенциальные обыкновенные акции, конвертированные в течение данного периода в обыкновенные акции, включаются в расчет разводненной прибыли на акцию с начала этого периода до дня конвертации; со дня конвертации обыкновенные акции включаются в расчет как базовой, так и разводненной прибыли на акцию.
- 39 Количество обыкновенных акций, которые были бы выпущены в результате конвертации разводняющих потенциальных обыкновенных акций, определяется условиями выпуска потенциальных обыкновенных акций. При наличии более чем одного базиса конвертации при расчетах используется самый выгодный с точки зрения держателя потенциальных обыкновенных акций коэффициент конвертации или цена исполнения.
- 40 Дочерняя организация, совместное предприятие или ассоциированная организация могут выпустить для сторон, не являющихся материнской организацией или инвесторами, осуществляющими совместный контроль над объектом инвестиций или имеющими значительное влияние на него, потенциальные обыкновенные акции, конвертируемые либо в обыкновенные акции дочерней организации, совместного предприятия или ассоциированной организации, либо в обыкновенные акции материнской организации или инвесторов, осуществляющих совместный контроль над объектом инвестиций или имеющих значительное влияние на него (т. е. в обыкновенные акции отчитывающейся организации). Если эти потенциальные обыкновенные акции дочерней организации, совместного предприятия или ассоциированной организации окажут разводняющий эффект на базовую прибыль на акцию отчитывающейся организации, то они включаются в расчет разводненной прибыли на акцию.

Разводняющие потенциальные обыкновенные акции

- 41 Потенциальные обыкновенные акции считаются разводняющими только тогда, когда их конвертация в обыкновенные акции привела бы к уменьшению прибыли на акцию или увеличению убытка на акцию от продолжающейся деятельности.
- 42 Организация использует прибыль или убыток от продолжающейся деятельности, приходящийся на долю материнской организации, как контрольный показатель при определении того, являются ли потенциальные обыкновенные акции разводняющими или антиразводняющими. Прибыль или убыток от продолжающейся деятельности, приходящийся на долю материнской организации, корректируется в соответствии с пунктом 12 и не включает статьи, относящиеся к прекращенной деятельности.

- 43 Потенциальные обыкновенные акции являются антиразводняющими, если их конвертация в обыкновенные акции привела бы к увеличению прибыли на акцию или уменьшению убытка на акцию от продолжающейся деятельности. При расчете разводненной прибыли на акцию не учитывается такая конвертация, исполнение или иной выпуск потенциальных обыкновенных акций, которые оказали бы антиразводняющий эффект на прибыль на акцию.
- 44 При определении того, являются ли потенциальные обыкновенные акции разводняющими или антиразводняющими, каждый выпуск или серия потенциальных обыкновенных акций рассматривается по отдельности, а не в целом. Потенциальные обыкновенные акции могут оказаться разводняющими или антиразводняющими в зависимости от последовательности, в которой они рассматриваются. Поэтому, чтобы показать максимальный эффект разведения базовой прибыли на акцию, каждый выпуск или серия потенциальных обыкновенных акций рассматривается в порядке от наиболее разводняющих к наименее разводняющим, т. е. разводняющие потенциальные обыкновенные акции с самой низкой прибылью на дополнительную акцию включаются в расчет разводненной прибыли на акцию до того, как в расчет будут включены акции с более высокой прибылью на дополнительную акцию. Опционы и варранты, как правило, включаются в расчет первыми, поскольку они не влияют на числитель используемой для расчета формулы.

Опционы, варранты и их эквиваленты

- 45 Для целей расчета разводненной прибыли на акцию делается допущение об исполнении разводняющих опционов и варрантов организации. Предполагаемые поступления от этих инструментов рассматриваются как полученное от выпуска обыкновенных акций возмещение по их средней рыночной цене за данный период. Разница между количеством выпущенных обыкновенных акций и количеством обыкновенных акций, которые были бы выпущены по средней за данный период рыночной цене обыкновенных акций, должна рассматриваться как эмиссия обыкновенных акций без возмещения.
- 46 Опционы и варранты являются разводняющими, если их исполнение привело бы к эмиссии обыкновенных акций по цене ниже средней за данный период рыночной цены обыкновенных акций. Сумма разведения – средняя за данный период рыночная цена обыкновенных акций минус цена эмиссии. Поэтому при расчете разводненной прибыли на акцию считается, что потенциальные обыкновенные акции включают следующие компоненты:
- (a) договор об эмиссии определенного количества обыкновенных акций по их средней за данный период рыночной цене. Считается, что подобные обыкновенные акции оценены справедливо и не являются ни разводняющими, ни антиразводняющими. При расчете разводненной прибыли на акцию эти акции не учитываются;
 - (b) договор об эмиссии остальных обыкновенных акций, реализуемых без возмещения. Выпуск подобных обыкновенных акций не приводит к получению возмещения и не окажет никакого влияния на прибыль или убыток, приходящийся на долю владельцев обыкновенных акций в обращении. Поэтому такие акции являются разводняющими, и их количество прибавляется к количеству обыкновенных акций в обращении при расчете разводненной прибыли на акцию.
- 47 Опционы и варранты оказывают разводняющий эффект только тогда, когда средняя за данный период рыночная цена обыкновенных акций превышает цену исполнения опционов или варрантов (т. е. когда они «в деньгах»). Прибыль на акцию за предыдущие периоды не пересчитывается ретроспективно при изменении цены обыкновенных акций.
- 47A Для опционов на акции и прочих соглашений о выплатах на основе акций, к которым применим МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций», цена эмиссии, упомянутая в пункте 46, и цена исполнения, упомянутая в пункте 47, должны включать справедливую стоимость (оцененную в соответствии с МСФО (IFRS) 2) всех товаров и услуг, подлежащих поставке организации в будущем по условиям опциона на акции или другого соглашения о выплатах на основе акций.
- 48 Опционы на акции работников с фиксированными или определяемыми условиями и обыкновенные акции, права на которые не перешли, рассматриваются при расчете разводненной прибыли на акцию как опционы, даже если их предоставление работникам зависит от соблюдения условий перехода прав. Они считаются находящимися в обращении с даты предоставления. Опционы на акции, предоставляемые работникам при соблюдении условий достижения результатов, считаются акциями, выпускаемыми с условием, поскольку их выпуск обусловлен как течением времени, так и выполнением определенных условий.

Конвертируемые инструменты

- 49 Разводняющий эффект конвертируемых инструментов отражается в разводненной прибыли на акцию в соответствии с пунктами 33 и 36.
- 50 Конвертируемые привилегированные акции являются антиразводняющими во всех случаях, когда дивиденды по таким акциям, объявленные или накопленные в текущем периоде, в расчете на одну обыкновенную акцию, получаемую при конвертации, превышают базовую прибыль на акцию. Аналогично конвертируемый долговой инструмент является антиразводняющим во всех случаях, когда проценты по долгу (за вычетом налогов и других изменений доходов или расходов) в расчете на одну обыкновенную акцию, получаемую при конвертации, превышают базовую прибыль на акцию.
- 51 Выкуп или стимулированная конвертация конвертируемых привилегированных акций может повлиять только на часть конвертируемых привилегированных акций, находившихся ранее в обращении. В подобных случаях для целей определения того, являются ли остальные привилегированные акции в обращении разводняющими, любое дополнительное возмещение, упомянутое в пункте 17, относится на те акции, которые выкупаются или конвертируются. Выкупленные или конвертируемые акции рассматриваются отдельно от невыкупленных и неконвертированных.

Акции, выпускаемые с условием

- 52 Как и при расчете базовой прибыли на акцию, обыкновенные акции, выпускаемые с условием, считаются находящимися в обращении и включаются в расчет разводненной прибыли на акцию в случае выполнения заданных условий (т. е. если произошли определенные события). Акции, выпускаемые с условием, включаются в расчет с начала периода (или со дня заключения договора о выпуске акций с условием, если это произошло позднее). Если эти условия не выполнены, то количество акций, выпускаемых с условием, включаемое в расчет разводненной прибыли на акцию, определяется на основе количества акций, которые могли бы быть выпущены, если бы конец периода совпал с окончанием срока действия условий. Если условия не выполнены на конец срока их действия, то пересчет не разрешается.
- 53 Если выпуск условно выпускаемых акций обусловлен достижением или сохранением в течение периода определенного показателя прибыли и если организация достигла этого показателя в конце отчетного периода, но обязана сохранить его в течение определенного периода после отчетной даты, то при расчете разводненной прибыли на акцию эти дополнительные обыкновенные акции считаются находящимися в обращении при наличии разводняющего эффекта. В этом случае при расчете разводненной прибыли на акцию используется количество обыкновенных акций, которые были бы выпущены, если бы прибыль на конец отчетного периода равнялась прибыли на конец срока действия условий. Поскольку в будущем периоде прибыль может измениться, такие выпускаемые с условием обыкновенные акции не включаются в расчет базовой прибыли на акцию до конца срока действия условий, поскольку не все необходимые условия были выполнены.
- 54 Количество обыкновенных акций, выпускаемых с условием, может зависеть от будущей рыночной цены обыкновенных акций. В этом случае при наличии разводняющего эффекта при расчете разводненной прибыли на акцию используется количество обыкновенных акций, которые были бы выпущены, если бы рыночная цена на конец отчетного периода равнялась рыночной цене на конец срока действия условий. Если условие выпуска акций основано на средней рыночной цене за период времени, выходящий за рамки отчетного периода, то используется средняя цена за тот период времени, который уже прошел. Поскольку в будущем периоде рыночная цена акций может измениться, такие обыкновенные акции, выпускаемые с условием, не включаются в расчет базовой прибыли на акцию до конца срока действия условий, поскольку не все необходимые условия были выполнены.
- 55 Количество обыкновенных акций, выпускаемых с условием, может зависеть от будущей прибыли и будущих цен обыкновенных акций. В подобных случаях количество обыкновенных акций, используемое при расчете разводненной прибыли на акцию, рассчитывается с учетом выполнения обоих условий (т. е. прибыли к настоящему моменту и текущей рыночной цены на конец отчетного периода). Обыкновенные акции, выпускаемые с условием, включаются в расчет разводненной прибыли на акцию только в случае выполнения обоих условий.
- 56 В иных случаях количество выпускаемых с условием обыкновенных акций зависит от выполнения условия, не связанного с прибылью или рыночной ценой (например, от открытия определенного количества магазинов). В подобных случаях исходя из предположения, что текущий статус выполнения условия останется неизменным до конца срока действия условий, выпускаемые с условием обыкновенные акции включаются в расчет разводненной прибыли на акцию, в зависимости от этого статуса на конец отчетного периода.

57 Выпускаемые с условием потенциальные обыкновенные акции (кроме тех, которые предусмотрены договором о выпуске акций с условием, например выпускаемые с условием конвертируемые инструменты) включаются в расчет разводненной прибыли на акцию следующим образом:

- (а) организация определяет, можно ли считать, что потенциальные обыкновенные акции выпускаются с условием, установленным для их эмиссии согласно пунктам 52–56 о выпускаемых с условием потенциальных обыкновенных акциях; и
- (б) если эти потенциальные обыкновенные акции должны учитываться при расчете разводненной прибыли на акцию, то организация определяет их влияние на рассчитываемую разводненную прибыль на акцию, руководствуясь положениями об опционах и варрантах, содержащимися в пунктах 45–48, положениями о конвертируемых инструментах, содержащимися в пунктах 49–51, положениями о договорах, расчеты по которым могут производиться обыкновенными акциями компании или денежными средствами, содержащимися в пунктах 58–61, или иными соответствующими положениями.

Однако для целей расчета разводненной прибыли на акцию допущение об исполнении или конвертации не делается, если только не предполагается исполнение или конвертация аналогичных находящихся в обращении потенциальных обыкновенных акций, не являющихся выпускаемыми с условием.

Договоры, расчеты по которым могут производиться обыкновенными акциями или денежными средствами

58 Если организация заключила договор, расчеты по которому могут производиться по ее усмотрению обыкновенными акциями или денежными средствами, организация должна исходить из того, что расчеты по этому контракту будут осуществляться обыкновенными акциями и в итоге потенциальные обыкновенные акции включаются в расчет разводненной прибыли на акцию при наличии разводняющего эффекта.

59 Если подобный договор отнесен для целей учета к активам или обязательствам или содержит в себе долевой и долговой компоненты, организация обязана скорректировать числитель используемой формулы на все изменения в составе прибыли или убытка, которые произошли бы за данный период, если бы этот договор был классифицирован в качестве долевого инструмента. Эта корректировка аналогична корректировкам, предусмотренным пунктом 33.

60 Для договоров, расчеты по которым могут производиться обыкновенными акциями или денежными средствами по усмотрению держателя опциона, при расчете разводненной прибыли на акцию необходимо исходить из того, что будет использован тот способ расчетов (денежными средствами или акциями), который является наиболее разводняющим.

61 Примером договора, расчеты по которому могут производиться обыкновенными акциями или денежными средствами, является долговой инструмент, который при погашении дает организации неограниченное право на погашение основной суммы долга денежными средствами или своими обыкновенными акциями. Другим примером является выпущенный пут-опцион, который дает своему держателю право рассчитывать обыкновенными акциями или денежными средствами.

Приобретенные опционы

62 Такие контракты, как приобретенные пут- и колл-опционы (например, имеющиеся у организации опционы на собственные обыкновенные акции), не включаются в расчет разводненной прибыли на акцию, поскольку их учет привел бы к антиразводнению. Пут-опцион будет исполнен, только если его цена исполнения превысит рыночную цену акций, а колл-опцион – только если его цена исполнения окажется ниже рыночной цены акций.

Выпущенные пут-опционы

63 Договоры, обязывающие организацию выкупить собственные акции, такие как выпущенные пут-опционы и форвардные договоры на покупку, включаются в расчет разводненной прибыли на акцию при наличии разводняющего эффекта. Если эти договоры находятся в течение этого периода «в деньгах» (т. е. цена исполнения или расчета выше средней рыночной цены акций за этот период), то возможный разводняющий эффект на прибыль на акцию рассчитывается следующим образом:

- (а) делается допущение, что в начале периода будет выпущено достаточное количество обыкновенных акций (по средней за период рыночной цене) для обеспечения поступлений, позволяющих исполнить договор;

- (b) делается допущение, что поступившие от эмиссии средства будут направлены на исполнение договора (т. е. на выкуп обыкновенных акций); и
- (c) дополнительные обыкновенные акции (разница между количеством условно выпущенных обыкновенных акций и количеством обыкновенных акций, полученных в результате исполнения договора) включаются в расчет разводненной прибыли на акцию.

Ретроспективные корректировки

- 64 Если количество находящихся в обращении обыкновенных или потенциальных обыкновенных акций увеличивается в результате капитализации, бонусной эмиссии или дробления акций или уменьшается в результате обратного дробления акций, то рассчитанные базовая и разводненная прибыль на акцию за все представленные периоды подлежат ретроспективной корректировке. Если эти изменения произошли после конца отчетного периода, но до одобрения финансовой отчетности к выпуску, то показатели прибыли на акцию за текущий и все предыдущие представленные периоды должны быть рассчитаны на основе нового количества акций. Необходимо раскрыть тот факт, что в расчетах были учтены подобные изменения количества акций. Кроме того, базовая и разводненная прибыль на акцию за все представленные периоды корректируются ретроспективно на влияние ошибок и изменений учетной политики, учитываемых ретроспективно.
- 65 Организация не пересчитывает разводненную прибыль на акцию за предыдущие представленные периоды в случае изменения в допущениях, сделанных при расчете прибыли на акцию, или в случае конвертации потенциальных обыкновенных акций в обыкновенные.

Представление информации

- 66 Организация представляет в отчете о совокупном доходе показатели базовой и разводненной прибыли на акцию, рассчитанные по прибыли или убытку от продолжающейся деятельности, приходящемуся на долю держателей обыкновенных акций материнской организации, а также по прибыли или убытку, приходящемуся на долю держателей обыкновенных акций материнской организации за данный период, по каждому классу обыкновенных акций, имеющему различные права участия в прибыли за период. Организация должна представлять данные о базовой и разводненной прибыли на акцию за все представленные периоды одинаково наглядно.
- 67 Данные о прибыли на акцию представляются за все периоды, за которые представляется отчет о совокупном доходе. Если данные о разводненной прибыли на акцию представляются по крайней мере за один период, то они должны представляться за все представленные периоды, даже если разводненная прибыль на акцию и равняется базовой прибыли на акцию. В случае равенства базовой и разводненной прибыли на акцию оба показателя могут указываться в одной строке отчета о совокупном доходе.
- 67A Если организация представляет статьи прибыли или убытка в отдельном отчете, как описано в пункте 10A МСФО (IAS) 1 (с учетом поправок 2011 года), она представляет информацию о базовой и разводненной прибыли на акцию в соответствии с пунктами 66 и 67, в данном отдельном отчете.
- 68 Организация, отчитывающаяся о прекращенной деятельности, раскрывает показатели базовой и разводненной прибыли на акцию от прекращенной деятельности либо непосредственно в отчете о совокупном доходе, либо в примечаниях.
- 68A Если организация представляет статьи прибыли или убытка в отдельном отчете, как описано в пункте 10A МСФО (IAS) 1 (с учетом поправок 2011 года), она представляет информацию о базовой и разводненной прибыли на акцию в отношении прекращенной деятельности в соответствии с пунктом 68 в данном отдельном отчете или в примечаниях.
- 69 Организация представляет данные о базовой и разводненной прибыли на акцию, даже если эти показатели отрицательны (т. е. об убытке на акцию).

Раскрытие информации

- 70 Организация раскрывает следующую информацию:
- (a) суммы, использованные в качестве числителей при расчете базовой и разводненной прибыли на акцию, а также сверку этих сумм с прибылью или убытком, приходящимся на долю материнской организации за данный период. Сверка должна отражать влияние

на показатель прибыли на акцию каждого класса инструментов, который влияет на этот показатель;

- (b) средневзвешенное количество обыкновенных акций, использованное при расчете базовой и разводненной прибыли на акцию в качестве знаменателя, а также сверку этих знаменателей друг с другом. Сверка должна учитывать влияние на показатель прибыли на акцию каждого класса инструментов, который влияет на этот показатель;
- (c) инструменты (включая акции, выпускаемые с условием), которые могли бы привести к разведению базовой прибыли на акцию в будущем, но не были включены в расчет разводненной прибыли на акцию, поскольку в представленные периоды их эффект был антиразводящим;
- (d) описание операций с обыкновенными акциями или с потенциальными обыкновенными акциями, кроме учтенных в расчете согласно пункту 64, которые были совершены после конца отчетного периода и которые существенно изменили бы количество обыкновенных акций или потенциальных обыкновенных акций, находившихся в обращении на конец периода, если бы эти сделки были проведены до конца отчетного периода.

71 Примерами операций, упомянутых в пункте 70(d), являются:

- (a) выпуск акций с оплатой денежными средствами;
- (b) выпуск акций, поступления от которого используются на погашение долга или на выплаты по привилегированным акциям, находившимся в обращении на конец отчетного периода;
- (c) выкуп обыкновенных акций, находящихся в обращении;
- (d) конвертация или реализация прав по потенциальным обыкновенным акциям, находившимся в обращении на конец отчетного периода, в обыкновенные акции;
- (e) выпуск опционов, варрантов или конвертируемых инструментов; и
- (f) выполнение условий, которые привели бы к выпуску акций, выпускаемых с условием.

Прибыль на акцию не корректируется на результаты таких операций, проведенных после конца отчетного периода, поскольку они не влияют на величину капитала, использованного в отчетном периоде для получения прибыли или убытка.

72 Финансовые инструменты и иные договоры, предусматривающие выпуск потенциальных обыкновенных акций, могут содержать условия, влияющие на способ определения базовой и разводненной прибыли на акцию. От этих условий может зависеть, являются ли какие-либо потенциальные обыкновенные акции разводящими и, если да, каковы их влияние на средневзвешенное количество акций в обращении и последующие корректировки прибыли или убытка, приходящегося на долю держателей обыкновенных акций. Раскрытие условий подобных финансовых инструментов и прочих контрактов приветствуется, если оно не требуется другими стандартами (см. МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»).

73 Если организация раскрывает, помимо базовой и разводненной прибыли на акцию, показатели на акцию, рассчитанные на основе представленного в отчетности компонента прибыли или убытка, который отличается от требуемого в соответствии с настоящим стандартом, то такие показатели должны рассчитываться с использованием средневзвешенного количества обыкновенных акций, определенного в соответствии с настоящим стандартом. Такие базовые и разводненные показатели на акцию должны раскрываться одинаково наглядно и приводиться в примечаниях. Организация раскрывает принцип расчета числителя (числителей), включая и то, являются ли показатели на акцию показателями до налогообложения или показателями после налогообложения. Если используется показатель отчета о совокупном доходе, который не представлен в этом отчете отдельной статьей, то должна быть показана сверка между использованным показателем и статьей отчета о совокупном доходе.

73А Пункт 73 также применяется в отношении организации, которая, помимо информации о базовой и разводненной прибыли на акцию, также раскрывает суммы на акцию с использованием представленной в отчетности статьи прибыли или убытка, отличной от той, что требуется в соответствии с настоящим стандартом.

Дата вступления в силу

74 Организация должна применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если организация применит

настоящий стандарт в отношении периода, начинающегося до 1 января 2005 года, то она должна раскрыть этот факт.

- 74A МСФО (IAS) 1 (пересмотренным в 2007 году) внесены поправки в терминологию, используемую в МСФО. Кроме того, добавлены пункты 4А, 67А, 68А и 73А. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.
- 74B МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство», выпущенными в мае 2011 года, внесены поправки в пункты 4, 40 и А11. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11.
- 74C МСФО (IFRS) 13, выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в пункты 8, 47А и А2. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.
- 74D Документом «Представление статей прочего совокупного дохода» (поправки к МСФО (IAS) 1), выпущенным в июне 2011 года, внесены поправки в пункты 4А, 67А, 68А и 73А. Организация должна применять эти поправки при применении МСФО (IAS) 1 с учетом поправок, внесенных в июне 2011 года.
- 74E [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]

Прекращение действия прочих нормативных документов

- 75 Настоящий стандарт заменяет собой МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию» (выпущенный в 1997 году).
- 76 Настоящий стандарт заменяет собой Разъяснение ПКР (SIC) - 24 «Прибыль на акцию – финансовые инструменты и другие договоры, расчеты по которым могут осуществляться акциями».

Приложение А

Руководство по применению

Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта.

Прибыль или убыток, приходящийся на долю материнской организации

- A1 Для целей расчета прибыли на акцию по данным консолидированной финансовой отчетности прибылью или убытком, приходящимся на долю материнской организации, является консолидированная прибыль или убыток организации после корректировки на неконтролирующую долю участия.

Льготный выпуск дополнительных акций для существующих акционеров

- A2 Выпуск обыкновенных акций при исполнении или конвертации потенциальных обыкновенных акций обычно не содержит в себе элемента бонусной эмиссии. Это связано с тем, что потенциальные обыкновенные акции обычно выпускаются по справедливой стоимости, что приводит к пропорциональному изменению имеющихся у организации ресурсов. Однако при льготном выпуске дополнительных акций для существующих акционеров цена исполнения нередко бывает меньше справедливой стоимости акций. Поэтому, как отмечено в пункте 27(b), такой льготный выпуск дополнительных акций для существующих акционеров содержит элемент бонусной эмиссии. Если выпускаемые при осуществлении такого льготного выпуска ценные бумаги предлагаются всем существующим акционерам, то количество обыкновенных акций, используемое при расчете базовой и разводненной прибыли на акцию за все периоды до выпуска таких бумаг, принимается равным количеству обыкновенных акций, находившихся в обращении до этого выпуска, умноженному на следующий показатель:

справедливая стоимость на акцию непосредственно перед реализацией прав

теоретическая справедливая стоимость на акцию до реализации прав

Теоретическая справедливая стоимость на акцию до реализации прав рассчитывается путем сложения агрегированной справедливой стоимости акции непосредственно перед реализацией прав и поступлений от реализации прав и деления полученной суммы на количество акций в обращении после реализации прав. В случае если выпускаемые права будут до даты их реализации продаваться на открытом рынке отдельно от акций, справедливая стоимость оценивается по цене закрытия последнего дня, в который акции продавались вместе с правами.

Контрольный показатель

- A3 Чтобы проиллюстрировать применение понятия «контрольный показатель», используемого в пунктах 42 и 43, предположим, что у одной организации приходящаяся на долю материнской организации прибыль от продолжающейся деятельности – 4 800 д. е.¹, приходящийся на долю материнской организации убыток от прекращенной деятельности – 7 200 д. е., приходящийся на долю материнской организации убыток – 2 400 д. е., количество акций в обращении: обыкновенных – 2 000, потенциальных обыкновенных – 400. Базовая прибыль на акцию этой организации от продолжающейся деятельности – 2,40 д. е., базовый убыток на акцию от прекращенной деятельности – 3,60 д. е. и убыток на акцию – 1,20 д. е. 400 потенциальных обыкновенных акций включаются в расчет разводненной прибыли на акцию, поскольку итоговые 2,00 д. е. прибыли на акцию от продолжающейся деятельности являются разводняющими, если предположить, что 400 потенциальных обыкновенных акции никак не влияют на прибыль или убыток. Поскольку прибыль от продолжающейся деятельности, приходящаяся на долю материнской

¹ В настоящем руководстве денежные суммы выражены в «денежных единицах» (д. е.).

организации, – это контрольный показатель, организация также включает эти 400 потенциальных обыкновенных акций в расчет прочей прибыли, даже если итоговый показатель на акцию является антиразводняющим, по сравнению с аналогичным базовым показателем на акцию, т. е. убыток на акцию меньше (убыток на акцию от прекращенной деятельности составляет 3,00 д. е., а общий убыток на акцию – 1,00 д. е.).

Средняя рыночная цена обыкновенных акций

- A4 Для целей расчета разводненной прибыли на акцию средняя рыночная цена обыкновенных акций, которые, предположительно, будут выпущены, рассчитывается на основе средней рыночной цены обыкновенных акций за этот период. Теоретически при определении средней рыночной цены должны учитываться цены всех заключенных на рынке сделок с обыкновенными акциями этой организации. Однако на практике обычно может использоваться простая средняя из цен за неделю или месяц.
- A5 Как правило, при расчете средней рыночной цены могут использоваться рыночные цены закрытия. Однако при значительном колебании цен обычно более репрезентативной оказывается средняя из самой высокой и самой низкой цен. Необходимо последовательно применять один и тот же метод расчета средней рыночной цены, если только он не утратит свою релевантность из-за изменения условий. Например, организация, использующая рыночные цены закрытия для расчета средней рыночной цены при сравнительно стабильных ценах в течение нескольких лет, может перейти на расчет средней цены на основании самой высокой и самой низкой цен, если цены начнут сильно колебаться и расчет по рыночным ценам закрытия не позволит больше получить репрезентативную среднюю цену.

Опционы, варранты и их эквиваленты

- A6 Опционы или варранты на покупку конвертируемых инструментов считаются исполненными в случаях, когда средние цены и конвертируемого инструмента, и обыкновенных акций, получаемых после конвертации, выше цены исполнения опционов или варрантов. Однако допущение об исполнении делается только в случае, если делается и допущение о конвертации аналогичных находившихся в обращении конвертируемых инструментов, если такие имелись.
- A7 Положения о выпуске опционов или варрантов могут допускать или требовать частичной или полной оплаты их цены исполнения долговыми или иными инструментами организации (или ее материнской или дочерней организации). При расчете разводненной прибыли на акцию эти опционы или варранты оказывают разводняющий эффект, если (а) средняя рыночная цена соответствующих обыкновенных акций за данный период превышает цену исполнения или (б) цена продажи инструмента, который будет использован как средство платежа, ниже той, по которой он может быть предложен по договору об опционе или варранте, и из-за связанной с этим скидки реальная цена исполнения ниже рыночной цены обыкновенных акций, получаемых в результате исполнения. При расчете разводненной прибыли на акцию предполагается, что эти опционы или варранты были исполнены, а долговые или иные инструменты предложены в качестве оплаты за опционы или варранты. Если для держателя опциона или варранта выгоднее оплата денежными средствами и контракт не запрещает такую оплату, то делается допущение об оплате денежными средствами. Проценты (за вычетом налогов) на весь предполагаемый долг, который будет предложен в качестве оплаты, добавляются обратно при корректировке числителя.
- A8 Аналогичный подход применяется к привилегированным акциям, выпущенным на аналогичных условиях, или прочим инструментам с возможностью конвертации, которые позволяют инвестору произвести оплату денежными средствами за более благоприятный конверсионный коэффициент.
- A9 Положения о выпуске некоторых опционов или варрантов могут требовать использования поступлений, полученных от исполнения этих инструментов, для погашения долговых или иных инструментов организации (или ее материнской или дочерней организации). При расчете разводненной прибыли на акцию предполагается, что эти опционы или варранты были исполнены, а поступления использованы на выкуп долга по его средней рыночной цене, а не на покупку обыкновенных акций. Однако превышение поступлений, полученных от предполагаемого исполнения, над суммой, использованной для предполагаемого выкупа долга (т. е. использованной на предполагаемую обратную покупку обыкновенных акций), включается в расчет разводненной прибыли на акцию. Проценты (за вычетом налогов) на весь предполагаемый долг, который был бы выкуплен, добавляются обратно при корректировке числителя.

Выпущенные пут-опционы

- A10 Чтобы проиллюстрировать применение пункта 63, предположим, что в обращении находятся 120 пут-опционов, выпущенных организацией на свои обыкновенные акции с ценой исполнения 35 д. е. Средняя рыночная цена ее обыкновенных акций за этот период – 28 д. е. При расчете разводненной прибыли на акцию организация делает допущение о выпуске в начале этого периода 150 акций по 28 д. е. каждая для выполнения своих обязанностей по пут-опционам, оцениваемых в 4 200 д. е. При расчете разводненной прибыли на акцию разница между 150 выпущенными обыкновенными акциями и 120 обыкновенными акциями, полученными в результате исполнения пут-опциона (30 дополнительных обыкновенных акций), прибавляется к знаменателю формулы при расчете разводненной прибыли на акцию.

Инструменты дочерних организаций, совместных предприятий и ассоциированных организаций

- A11 Потенциальные обыкновенные акции дочерней организации, совместного предприятия или ассоциированной организации, конвертируемые либо в обыкновенные акции дочерней организации, совместного предприятия или ассоциированной организации, либо в обыкновенные акции материнской организации или инвесторов, осуществляющих совместный контроль над объектом инвестиций или имеющих значительное влияние на него (т. е. в акции отчитывающейся организации), учитываются при расчете разводненной прибыли на акцию следующим образом:
- (a) инструменты, выпущенные дочерней организацией, совместным предприятием или ассоциированной организацией и дающие право их держателям получить обыкновенные акции дочерней организации, совместного предприятия или ассоциированной организации, включаются в расчет разводненной прибыли на акцию дочерней организации, совместного предприятия или ассоциированной организации. Затем эта прибыль на акцию включается в расчет прибыли на акцию отчитывающейся организации исходя из размера владения отчитывающейся организации соответствующими инструментами дочерней организации, совместного предприятия или ассоциированной организации;
 - (b) для целей расчета разводненной прибыли на акцию инструменты дочерней организации, совместного предприятия или ассоциированной организации, конвертируемые в обыкновенные акции отчитывающейся организации, считаются потенциальными обыкновенными акциями отчитывающейся организации. Аналогично выпущенные дочерней организацией, совместным предприятием или ассоциированной организацией опционы или варранты на покупку обыкновенных акций отчитывающейся организации рассматриваются в качестве потенциальных обыкновенных акций отчитывающейся организации при расчете консолидированной разводненной прибыли на акцию.
- A12 Для целей определения влияния на прибыль на акцию инструментов, выпущенных отчитывающейся организацией и конвертируемых в обыкновенные акции дочерней организации, совместного предприятия или ассоциированной организации, эти инструменты считаются конвертированными и числитель (прибыль или убыток, приходящийся на долю держателей обыкновенных акций материнской организации) корректируется, как того требует пункт 33. Помимо этих корректировок, числитель корректируется на изменения в составе прибыли или убытка, учитываемые отчитывающейся организацией (например, дивидендный доход или доход, рассчитанный методом долевого участия), которые связаны с увеличением количества обыкновенных акций дочерней организации, совместного предприятия или ассоциированной организации, оказавшихся в обращении в результате предполагаемой конвертации. На знаменатель формулы для расчета разводненной прибыли на акцию это не влияет, поскольку количество находящихся в обращении обыкновенных акций отчитывающейся организации в результате этой конвертации не изменилось бы.

Долевые инструменты с правом участия в прибыли и обыкновенные акции двух классов

- A13 Собственный капитал некоторых организаций состоит из:
- (a) инструментов, дающих право участия в дивидендах вместе с обыкновенными акциями в заранее определенном соотношении (например, два к одному), иногда с установленным верхним пределом на участие (например, до, но не свыше определенной суммы на акцию);

- (b) класса обыкновенных акций со ставкой дивидендов, отличной от ставки дивидендов по другому классу обыкновенных акций, но без преимущественных прав или прав с более высокой очередностью.
- A14 Для целей расчета разводненной прибыли на акцию предполагается конвертация тех описанных в пункте A13 инструментов, которые конвертируются в обыкновенные акции, если она создает разводняющий эффект. Для тех инструментов, которые нельзя конвертировать в обыкновенные акции какого-либо класса, прибыль или убыток за период относятся на различные классы акций и долевых инструментов с правом участия в прибыли, в соответствии с правами на получение дивидендов или иными правами на участие в нераспределенной прибыли. Для расчета базовой и разводненной прибыли на акцию:
- (a) прибыль или убыток, приходящийся на долю держателей обыкновенных акций материнской организации, корректируется (прибыль уменьшают, а убытки увеличивают) на сумму дивидендов, объявленных в текущем периоде по каждому классу акций и оговоренную в контракте сумму дивидендов (или процентов по облигациям с правом участия в прибыли), которые должны быть выплачены за отчетный период (например, на сумму невыплаченных кумулятивных дивидендов);
- (b) оставшаяся прибыль или убыток распределяется между обыкновенными акциями и долевыми инструментами с правом участия в прибыли пропорционально доле каждого инструмента в прибыли исходя из предположения о том, что вся прибыль (или убыток) за отчетный период была распределена. Общая прибыль или убыток, относимые на каждый класс долевого инструмента, определяется путем сложения суммы, относимой на дивиденды, и сумм, относимых на участие в прибыли;
- (c) для определения прибыли на акцию по данному инструменту общая прибыль, отнесенная к каждому классу долевых инструментов, делится на число тех находящихся в обращении акций, на которые эта прибыль относится.

При расчете разводненной прибыли на акцию все выпущенные, согласно сделанному допущению, потенциальные обыкновенные акции, которые считаются выпущенными, включаются в расчет количества обыкновенных акций в обращении.

Частично оплаченные акции

- A15 Если обыкновенные акции выпущены, но не оплачены полностью, то при расчете базовой прибыли на акцию они приравниваются к доле обыкновенной акции исходя из того, какое право участия в дивидендах, выплачиваемых в течение этого периода, они дают по сравнению с одной полностью оплаченной обыкновенной акцией.
- A16 Если частично оплаченные акции не дают права участия в дивидендах, выплачиваемых за период, то они рассматриваются при расчете разводненной прибыли на акцию как эквивалент варрантам или опционам. Предполагается, что неоплаченный остаток представляет собой поступления, использованные на покупку обыкновенных акций. Количество акций, учитываемое при расчете разводненной прибыли на акцию, представляет собой разницу между количеством акций, размещенных по подписке, и количеством акций, которые, как предполагается, были приобретены.