

# 注册会计师 会计 教材精讲班

## 第二十八章 每股收益

### 【考情分析】

本章收录的是《企业会计准则第 34 号—每股收益》，考试涉及客观题或者主观题中的一问，主要为计算基本每股收益，近三年平均分在 2-4 分。

### 【本章内容】

阐述 3 个知识点：

1. 基本每股收益和稀释每股收益
2. 特殊事项中每股收益的计算
3. 每股收益的列报

2022 年：新增一道例题

### 【知识点 1】基本每股收益和稀释每股收益

#### （一）基本每股收益

1. 每股收益，是指普通股股东每持有一股普通股所能享有的企业利润或需要承担的企业亏损。发生亏损的企业，每股收益就是负数。

基本每股收益：归属于普通股股东的当期净利润/当期发行在外普通股的加权平均数

计算原理：分别计算分子和分母，再相除。

#### （1）确定分子

①分子应将不属于普通股股东的净利润扣除，如优先股股利、其他权益工具享有的净利润等。因为普通股股东的权利级次是最低的，为了给大部分普通股股东提供决策需要的信息，所以，每股收益主要是针对普通股股东来说的。

②若以合并财务报表为基础计算的每股收益，分子应当是归属于母公司普通股股东的合并净利润，即扣减少数股东损益后的余额。因为少数股东只享有子公司的净利润份额，不享有合并主体的净利润。

③如果企业存在终止经营的情况，应当按照扣除终止经营净利润后的持续经营净利润进行计算。

#### （2）确定分母：分母仅考虑当期实际发行在外的普通股股数，扣除库存股、优先股等权益工具的股数。

发行在外普通股加权平均数：期初发行在外普通股股数+报告期发行新股或债转股等增加股份数×发行时间/报告期时间—报告期回购等减少股份数×已回购时间/报告期时间（时间分别向后计算）。

时间权重是指发行在外天数占当期总天数的比重。

#### 2. 新发行普通股时间的确定

（1）应当根据发行合同的具体条款，从应收对价之日（一般为股票发行日）起计算确定。

（2）为收取现金而发行的普通股股数，从应收现金之日起计算。

（3）因债务转资本而发行的普通股股数，从停计债务利息之日或结算日起计算。

（4）为收购非现金资产而发行的普通股股数，从确认收购之日起计算。

（5）非同一控制下的企业合并从购买日起计算（因为非同一控制下从购买日之后的利润才并入合并利润表）同一控制下的企业合并从列报最早期间期初开始计算（因为同一控制下利润从最终控制方开始控制时并入合并利润表）。

#### （二）稀释每股收益

1. 稀释每股收益，是指假设稀释性工具当期转换为普通股会减少每股收益的潜在普通股，判断稀释性的标准是看对持续经营每股收益的影响，按照扣除终止经营净利润后的持续经营净利润计算。稀释性工具主要有：可转换公司债券、认股权证、股份期权、股份回购等。如果稀释性金融工具一旦被行权或转换，将会导致每股收益增加，具有反稀释性，具有反稀释性的潜在普通股计算时不考虑。

计算稀释性每股收益时，对稀释性工具应当同时考虑对分子损益的影响和对分母股数的影响。

## 稀释每股收益

= (计算基本每股收益的分子+稀释性工具的税后影响净额) / (计算基本每股收益的分母+因稀释性工具而增加股数的加权平均股数)

= (基本每股收益的分子+增量净利润) / (基本每股收益的分母+增量股×时间权重)。

### 【提示】时间权重的确定：

- (1) 以前年度发行的稀释性工具，假设当期期初就已经转换成普通股或行权了
- (2) 当年发行的稀释性工具，假设发行日就已经转换成普通股或行权了
- (3) 稀释性增量股的期间为，当期期初或发行日（合同签订日）～行权日或终止日（合同履行日），实际行权日或终止日后的时间应计入基本每股收益，不再属于稀释性期间

## 2. 可转换债券

增量股每股收益=摊余成本×实际利率×(1-所得税率)/可转换股数

若增量股每股收益小于原来每股收益，则具有稀释性，反之不具有稀释性。当存在不止一种转换基础时，应当假定会采取从潜在普通股持有者角度看最有利的转换率或执行价格。

## 3. 认股权证、股份期权

计算时分解为企业按正常市价发行股票和无对价送股两部分：

稀释增量股数量（无对价股数）= (拟转换股数-拟转换股数×行权价格/平均市价) ×时间权重=拟转换股数×(1-行权价格/平均市价) ×时间权重

- (1) 如果行权价格大于平均市场价格，说明具有反稀释性，则不予考虑。
- (2) 如果基本每股收益为亏损，行权后也具有反稀释性，则不予考虑。
- (3) 计算无对价增量股时平均市价要分别按各年稀释期间的平均市价计算。