

注册会计师 会计 教材精讲班

(2) 稀释每股收益的计算, 应视解锁条件不同采取不同的方法:

① 解锁条件仅为服务期限条件的, 企业应假设资产负债表日尚未解锁的限制性股票已于当期期初(或晚于期初的授予日)全部解锁, 并参照《企业会计准则第 34 号——每股收益》中股份期权的有关规定考虑限制性股票的稀释性。其中, 行权价格为限制性股票的发行价格加上资产负债表日尚未取得的职工服务按《企业会计准则第 11 号——股份支付》有关规定计算确定的公允价值。

锁定期内计算稀释每股收益时, 分子应加回计算基本每股收益分子时已扣除的当期分配给预计未来可解锁限制性股票持有者的现金股利或归属于预计未来可解锁限制性股票的净利润。

行权价格=限制性股票发行价格+资产负债表日尚未取得服务的公允价值(授予日权益工具公允价值×剩余等待期时间比例)

限制性股票加权平均股数=∑ 预计人数×授予股数×时间比例

限制性股票增量股=限制性股票加权平均股数×(1-行权价格/平均市场价格)

稀释每股收益=当期净利润/(普通股加权平均股数+限制性股票增量股)。

② 解锁条件包含业绩条件的, 企业应假设资产负债表日即为解锁日, 并据以判断资产负债表日的实际业绩情况是否满足解锁要求的业绩条件。若满足业绩条件的, 应当参照上述解锁条件仅为服务期限条件的有关规定计算稀释性每股收益; 若不满足业绩条件的, 计算稀释性每股收益时不必考虑此限制性股票的影响。

【例题 28-2】甲公司采用限制性股票进行股权激励, 2×20 年 1 月 1 日以非公开方式向 600 名管理人员每人授予 100 股自身股票(面值 1 元), 授予价格每股 8 元。当日认购手续办理完毕, 该限制性股票股权激励在授予日的公允价值估计为每股 15 元。激励计划规定, 这些人员从 2×20 年 1 月 1 日起连续服务 3 年后, 所授予股票全部解锁, 其间离职的由甲公司按原授予价格回购。激励对象因限制性股票取得的现金股利由公司代为保管, 在解锁时支付, 对于未能解锁的回购时扣除享有的该部分现金股利。

甲公司 2×20 年实现净利润 500 万元, 发行在外普通股加权平均数为 206 万股(含限制性股票), 宣告发放现金股利每股 1 元。估计 3 年中离职人数合计为 80 人, 2×20 年 6 月 30 日有 30 人离职, 当年普通股平均市场价格为每股 35 元。

要求: 计算甲公司 2×20 年的基本每股收益和稀释每股收益

【答案】基本每股收益=【500-(600-80)×100×1/10000】/(206-6)=2.47(元)

行权价格=8+15×2/3=18(元)

限制性股票加权平均股数=600×100×1/2+(600-30)×100×1/2=58 500(股)

限制性股票增量股=58 500×(1-18/35)=28 414.29(股)

稀释每股收益=500/(200+28 414.29/10 000)=2.46(元)

【知识点 3】每股收益的列报

(一) 重新计算

1. 企业发行股票股利、公积金转增资本、拆股和并股等事项, 会增加或减少企业的股数, 但并不影响所有者权益的总额, 既不影响企业控制的资源, 也不改变企业的盈利能力, 因此, 应当按照调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益。计算基本每股收益和稀释每股收益时, 分母股数直接按比例扩大倍数, 无需考虑时间权重。重新计算的目的是为了保持各列报期间的可比性, 否则每股收益降低会使报表使用者误以为公司的盈利能力下降了。

2. 重新计算发生在资产负债表日后期间的, 应当重新计算各列报期间的每股收益, 属于非调整事项。

3. 当会计差错和会计政策变更而进行追溯重述和追溯调整的, 应当追溯调整各列报期间的每股收益。

【例题 28-3·多选题】丙公司为上市公司，2×20 年 1 月 1 日发行在外的普通股为 10 000 万股。2×20 年度普通股平均市价为每股 10 元，2×20 年度合并净利润为 13 000 万元，其中归属于丙公司普通股股东的部分为 12 000 万元。2×20 年，4 月 1 日，丙定向增发 4 000 万股普通股作为非同一控制下企业合并对价，于当日取得丁公司的控制权。7 月 1 日，根据股东大会决议，以 2×20 年 6 月 30 日股份为基础分派股票股利，每 10 股送 2 股。10 月 1 日，根据经批准的股权激励计划，授予高级管理人员 2 000 万份股票期权，每一份期权一年后行权时可按 5 元的价格购买丙公司的 1 股普通股。

则下列关于丙公司 2×20 年度每股收益说法正确的是（ ）

- A. 基本每股收益为 0.77 元/股 B. 基本每股收益为 0.83 元/股
C. 稀释每股收益为 0.76 元/股 D. 稀释每股收益为 0.72 元/股

【答案】AC

【解析】非同一控制下合并从购买日开始计算股数。发行在外普通股加权平均数=（10 000+4 000×9/12）×1.2=15 600（万股），基本每股收益=12 000/15 600=0.77（元/股）。稀释性增量股=（2 000-2 000×5/10）×3/12=250（万股），稀释每股收益=12 000/（15 600+250）=0.76（元/股）。

【例题·单选题】甲公司 2×19 年归属于普通股股东的净利润为 2400 万元。2×19 年 1 月 1 日发行在外的普通股为 1000 万股，2×19 年 4 月 1 日分派股票股利，以总股本 1000 万股为基数每 10 股送 4 股。2×20 年 7 月 1 日新发行股份 300 万股。2×21 年 3 月 1 日，以 2×20 年 12 月 31 日股份总数 1700 万股为基数，每 10 股以资本公积转增股本 2 股。甲公司 2×20 年度财务报告于 2×21 年 4 月 15 日经批准对外报出。不考虑其他因素，甲公司在 2×20 年度利润表中列示的 2×19 年度基本每股收益是（ ）。（2021 年）

- A. 1.41 元/股 B. 1.38 元/股 C. 1.71 元/股 D. 1.43 元/股

【答案】D

【解析】甲公司 2×19 年基本每股收益=2400/（1000+1000/10×4）=1.71（元/股），甲公司 2×21 年 3 月 1 日（即 2×20 年资产负债表日至财务报告批准报出日期间）以资本公积转增资本，应当按照调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益，故甲公司在 2×20 年度利润表中列示的 2×19 年度基本每股收益=1.71/1.2=1.43（元/股），选项 D 正确。

（二）配股

1. 配股：是向全部现有股东以低于当前股票市价的价格发行普通股。计算每股收益时，可分解为按市价发行股票和无对价送股两部分组成，对送股部分视同列报的最早期间就已发行在外，与股票股利具有相同的效果。

2. 计算公式

（1）每股理论除权价（新股价）=（行权前发行在外普通股市价总额+配股收到款项）/行权后总股数

（2）调整系数=行权前每股市价/每股理论除权价

（3）因配股重新计算的上年度基本每股收益=上年度基本每股收益/调整系数

（4）本年基本每股收益=归属于普通股股东的当期净利润/（配股前股数×调整系数×配股前时间权重+配股后总股数×配股后时间权重）（分段相加法）

3. 向特定对象配股的不考虑送股因素，视同发行新股处理，因为可能存在其他形式的补偿。存在非流通股的企业可以采用简化的计算方法，不考虑配股中内含的送股因素，而将配股视为发行新股处理。

（三）列报

企业应当在利润表中单独列示基本每股收益和稀释每股收益。

企业应当在附注中披露与每股收益有关的下列信息：

（一）基本每股收益和稀释每股收益分子、分母的计算过程。

（二）列报期间不具有稀释性但以后期间很可能具有稀释性的潜在普通股。

（三）在资产负债表日至财务报告批准报出日之间，企业发行在外普通股或潜在普通股股数发生重大变化的情况。

本章小结：

（1）基本每股收益

（2）稀释每股收益

（3）每股收益的重新计算