

#### 第四节 每股收益的列报

知识点：重新计算

（一）派发股票股利、公积金转增资本、拆股和并股（会影响股数，但没有对价：无需加权平均）

企业派发股票股利、公积金转增资本、拆股或并股等，会增加或减少其发行在外普通股或潜在普通股的数量，但并不影响所有者权益金额，这既不影响企业所拥有或控制的经济资源，也不改变企业的盈利能力，即意味着同样的损益现在要由扩大或缩小了的股份规模来享有或分担。

因此，为了保持会计指标的前后期可比性，企业应当在相关报批手续全部完成后，按调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益。（追溯计算）

【例 28-9】某企业 20×6 年和 20×7 年归属于普通股股东的净利润分别为 1 596 万元和 1 848 万元，20×6 年 1 月 1 日发行在外的普通股 800 万股，20×6 年 4 月 1 日按市价新发行普通股 160 万股，20×7 年 7 月 1 日分派股票股利，以 20×6 年 12 月 31 日总股本 960 万股为基数每 10 股送 3 股，假设不存在其他股数变动因素。

20×7 年度比较利润表中基本每股收益的计算如下：

20×7 年度发行在外普通股加权平均数

$$= (800+160+288) \times 12/12$$

$$= (800+160) \times 1.3=1\ 248 \text{ (万股)}$$

$$20 \times 7 \text{ 年度基本每股收益} = 1\ 848 / 1\ 248 = 1.48 \text{ (元/股)}$$

20×6 年度发行在外普通股加权平均数

$$= (800 \times 12/12 + 160 \times 9/12) \times 1.3 = 1\ 196 \text{ (万股)}$$

$$20 \times 6 \text{ 年度基本每股收益} = 1\ 596 / 1\ 196 = 1.33 \text{ (元/股)}$$

【20×7 年度比较利润表中，20×6 年基本每股收益】

（二）配股（以低于市价卖给原股东）

##### 1. 基本原理

配股在计算每股收益时比较特殊，因为它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，实际上可以理解为按市价发行股票和无对价送股的混合体。

【特别提示】

只考虑无条件送股，视为列报最早期间就已经发行在外。

##### 2. 计算步骤（共 4 步）

（1）每股理论除权价格 =（行权前发行在外普通股的公允价值总额 + 配股收到的款项） ÷ 行权后发行在外的普通股股数【总金额 ÷ 行权后的总股数】

（2）调整系数 = 行权前发行在外普通股的每股公允价值 ÷ 每股理论除权价格

（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）本年度基本每股收益 = 归属于普通股股东的当期净利润 ÷（配股前发行在外普通股股数 × 调整系数 × 配股前普通股发行在外的时间权重 + 配股后发行在外普通股加权平均数）

【例 28-10】某企业 20×7 年度归属于普通股股东的净利润为 23 500 万元，20×7 年 1 月 1 日发行在外普通股股数为 8 000 万股，20×7 年 6 月 10 日，该企业发布增资配股公告，向截止到 20×7 年 6 月 30 日（股权登记日）所有登记在册的老股东配股，配股比例为每 4 股配 1 股，配股价格为每股 6 元，除权交易基准日为 20×7 年 7 月 1 日。假设行权前一日的市价为每股 11 元，20×6 年度基本每股收益为 2.64 元。20×7 年度比较利润表中基本每股收益的计算如下：

$$\text{每股理论除权价格} = (11 \times 8\ 000 + 6 \times 2\ 000) / (8\ 000 + 2\ 000) = 10 \text{ (元)}$$

$$\text{调整系数} = 11 / 10 = 1.1$$

$$\text{因配股重新计算的 } 20 \times 6 \text{ 年度基本每股收益} = 2.64 / 1.1 = 2.4 \text{ (元/股)}$$

20×7 年度基本每股收益

$$= 23\ 500 / [8000 \times 1.1 \times 6/12 + (8000 + 2000) \times 6/12] = 2.5 \text{ (元/股)}$$

【提示】企业存在发行在外的除普通股以外的金融工具的，在计算基本每股收益时：

分子	总原则：归属于普通股股东的净利润不应包含其他权益工具的股利或利息	
	①发行的不可累积优先股等其他权益工具	应扣除当期宣告发放的股利
	②发行的累积优先股等其他权益工具	无论当期是否宣告发放股利，均

	应予以扣除
	③对于同普通股股东一起参加剩余利润分配的其他权益工具，在计算普通股每股收益时，归属于普通股股东的净利润不应包含根据可参加机制计算的应归属于其他权益工具持有者净利润
分母	发行在外普通股的加权平均股数

**【例 28-10】**甲公司 20×7 年度实现净利润为 200 000 万元，发行在外普通股加权平均数为 250 000 万股。20×7 年 1 月 1 日，甲公司按票面金额平价发行 600 万股优先股，优先股每股票面金额为 100 元。该批优先股股息不可累积，即当年度未向优先股股东足额派发股息的差额部分，不可累积到下一计息年度。20×7 年 12 月 31 日，甲公司宣告并以现金全额发放当年优先股股息，股息率为 6%。根据该优先股合同条款规定，甲公司将该批优先股分类为权益工具，优先股股息不在所得税前列支。

20×7 年度基本每股收益计算如下：

归属于普通股股东的净利润

$$=200\,000-100\times 600\times 6\%=196\,400\text{（万元）}$$

$$\text{基本每股收益}=196\,400/250\,000=0.79\text{（元/股）}$$

企业发行的金融工具中包含转股条款的，即存在潜在稀释性的，在计算稀释每股收益时考虑的因素与企业发行可转换公司债券、认股权证相同。

（三）以前年度损益的追溯调整或追溯重述

按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定对以前年度损益进行追溯调整或追溯重述的，应当重新计算各列报期间的每股收益。

增量每股收益越小的潜在普通股稀释程度越大。

知识点：列报

- 对于普通股或潜在普通股已公开交易的企业以及正处于公开发行普通股或潜在普通股过程中的企业，如果不存在稀释性潜在普通股则应当在利润表中单独列示基本每股收益；
- 如果存在稀释性潜在普通股则应当在利润表中单独列示基本每股收益和稀释每股收益。
- 编制比较财务报表时，各列报期间中只要有一个期间列示了稀释每股收益，那么所有列报期间均应当列示稀释每股收益，即使其金额与基本每股收益相等。
- 企业应当在附注中披露与每股收益有关的下列信息：
  - 基本每股收益和稀释每股收益分子、分母的计算过程；
  - 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。
  - 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。
- 企业如有终止经营的情况，应当在附注中分别持续经营和终止经营披露基本每股收益和稀释每股收益。

## 本章小结

