

國際會計準則第33號——每股收益

目 錄

	起始段落
目 標	1
範 圍	2
定 義	5
計 量	9
基本每股收益	9
稀釋每股收益	30
追溯調整	64
列 報	66
披 露	70
生效日期	74
其他文告的撤銷	75
附 錄	
附錄一 應用指南	

國際會計準則第33號——每股收益

目 標

1 本準則的目標是規範每股收益的確定和列報原則，借此改進同一期間內不同主體之間以及同一主體在不同會計期間的業績的可比性。儘管由於採用不同的會計政策確定的“收益”可能不同，會導致每股收益數據存在局限性，但是，一個一致的分母確定方法將會改善財務報告。本準則的重點是每股收益計算時分母的確定。

範 圍

2 本準則適用於：

（1） 一個主體的單獨財務報表或個別財務報表：

①其普通股或潛在普通股已公開交易的主體（證券交易市場或者場外交易市場，包括當地的或區域性的市場）或者

②為了在公開市場上發行普通股，向證券委員會或是其他監管機構提交或者正在提交其財務報表的主體；而且

（2） 有母公司的集團的合併財務報表：

①其普通股或潛在普通股已公開交易的主體（證券交易市場或者場外交易市場，包括當地的或區域性的市場）或者

②為了在公開市場上發行普通股，向證券委員會或是其他監管機構提交或者正在提交其財務報表的主體；

3 披露每股收益的主體應按照本準則規定計算和披露每股收益。

4 如果主體按照《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》和《國際會計準則第 27 號——單獨財務報表》的要求分別編製合併財務報表和單獨財務報表，本準則要求披露時僅需以合併信

息為基礎進行列報。如果主體選擇披露以單獨財務報表為基礎的每股收益，那麼主體只應在其單獨綜合收益表中列報，而不應在合併財務報表中列報。

4A 如果主體按照《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》（2011 年修訂）第 10A 段在單獨報表中列報損益項目，那麼主體只應在該單獨收益表中列報每股收益。

定 義

5 本準則使用下列術語，其含義為：

反稀釋，因假定對可轉換工具進行轉換、對期權和認股權證行權，或者一旦滿足特定條件就發行普通股，導致每股收益的增加或每股虧損的減少。

或有股份協議，根據特定條件是否滿足決定是否發行股票的協議。

或有可發行普通股，一旦滿足或有股份協議中的特定條件，就可以以極少或零現金或其他對價發行的普通股。

稀釋，因假定可轉換工具進行轉換、期權和認股權證進行行權，或者一旦滿足特定條件就發行普通股，導致每股收益的減少或每股虧損的增加。

期權、認股權證及其等價物，指賦予其持有者購買普通股權利的金融工具。

普通股，次於所有其他類別權益工具的一種權益工具。

潛在普通股，可能賦予其持有者取得普通股的一項金融工具或其他合同。

普通股看跌期權，指賦予股東在一定期間內以特定價格出售普通股權利的合同。

6 只有在諸如優先股等其他類型的股份已參與當期淨利潤分配以後，普通股才能參與該期間的利潤分配。一個主體可能擁有不止一種類別的普通股，但同一類別的普通股具有同等收取股利的權利。

7 潛在普通股的例子有：

- (1) 可轉換為普通股的金融負債或權益工具，包括優先股；
- (2) 期權和認股權證；
- (3) 一旦滿足合同規定條件，諸如購買一項業務或其他資產，就會發行的股份。

8 除非另有說明，本準則也使用《國際會計準則第 32 號——金融工具：列報》中定義的術語，這些術語的含義與其在《國際會計準則第 32 號》第 11 段中說明的含義一致。《國際會計準則第 32 號》定義了金融工具、金融資產、金融負債、權益工具，並提供了應用這些定義的指南。《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》定義了公允價值並設定了應用該定義的要求。

計 量

基本每股收益

9 主體應按歸屬於母公司普通股股東的損益，計算基本每股收益。如果列報了持續經營損益，還應按歸屬於這些權益股東的持續經營損益，計算基本每股收益。

10 基本每股收益應按歸屬於母公司普通股股東的損益（分子）除以當期發行在外普通股的加權平均數（分母）計算。

11 提供基本每股收益信息的目的，是為了計量報告期間內主體業績中母公司每股普通股所佔的權益。

收 益

12 為了計算基本每股收益，歸屬於母公司普通股股東的收益金額包括：

- (1) 歸屬於母公司的持續經營損益；以及
- (2) 歸屬於母公司的損益

上述(1)和(2)的損益金額應當是調整了優先股股利、因清算優先股所產生的差額，以及其他歸類為權益的優先股的類似影響的稅後金額後的金額。

13 當期確認的、所有歸屬於母公司普通股股東的收益和費用項目，包括稅收費用和被歸類為負債的優先股股利，均應包括在歸屬於母公司普通股股東的當期損益中（參見《國際會計準則第1號》）。

14 從損益中扣除的優先股股利的稅後金額為：

- (1) 當期宣告的非累積優先股的所有優先股股利的稅後金額；
- (2) 當期累積優先股要求的優先股股利的稅後金額，不管這些股利宣告與否。當期優先股股利金額，不包括在當期支付或宣告的針對以前期間累積優先股的所有股利金額。

15 對於那些只提供較低的初始股利以補償主體折價出售的優先股，或者在後續期間通過提供高於市場行情的股利以補償投資者溢價購入的優先股，有時稱為增率優先股。增率優先股的所有初次發行折價或溢價，都按實際利率法攤銷至留存收益，並為了計算每股收益而把它作為優先股股利處理。

16 在主體向股東的股權收購要約下，優先股可能被回購。支付給優先股股東的對價的公允價值，超過該優先股帳面金額的差額，反映的是給予優先股股東的一種回報，應當作為主體留存收益

的抵減處理。這一差額應當在計算歸屬於母公司普通股股東的損益時予以扣除。

17 主體可能會通過對原轉換條款作出有利變更，或者通過支付額外對價，促使可轉換優先股更早地轉換。普通股或所支付的其他對價的公允價值，超過按照原轉換條款可發行的普通股的公允價值的差額，是給予優先股股東的一種回報。因此，在計算歸屬於母公司普通股股東的損益時要予以扣除。

18 在計算歸屬於母公司普通股股東的損益時，要加上優先股的帳面金額超過清算該優先股所支付的對價的公允價值上的所有差額。

股 數

19 為計算基本每股收益，普通股的數量應為當期發行在外的普通股的加權平均數。

20 使用當期發行在外普通股的加權平均數反映了發行在外的股票數量會隨著時間變動（或多或少），導致期間內股本金額變動的可能性。本期發行在外普通股的加權平均數，即期初發行在外的普通股股數根據當期新發行或回購的普通股股數與相應時間權重因素的乘積進行調整後的股數。時間權重是特定股份外發的天數佔當期總天數的比重；在許多情況下，採用加權平均數的合理估計數就足夠了。

21 通常，從應收對價之日起（一般指股份發行之日），普通股股數就應包括在股份的加權平均數中。例如：

（1）為收取現金而發行的普通股，從應收現金之日起包括在其中；

(2) 因將普通股或優先股股利自願再投資而發行的普通股，從股利再投資時起包括在其中；

(3) 由於債務工具轉換成普通股而發行的普通股，應從停計利息之日起包括在其中；

(4) 為替換其他金融工具的利息或本金而發行的普通股，從停計利息之日起包括在其中；

(5) 為換取主體債務的結算而發行的普通股，應從結算日起包括在其中；

(6) 作為收購一項非現金資產的對價而發行的普通股，從確認收購之日起包括在其中；以及

(7) 因向主體提供服務而發行的普通股，從提供服務之時起包括在其中。

普通股包括在加權平均股數中的時間，應由其發行所附的條款和條件來決定。應充分考慮與發行有關的合同的實質。

22 作為企業合併中轉移對價的一部分而發行的普通股，應從購買日起，包括在股份的加權平均數中。這是因為從購買日起，收購方就把被收購方的損益併入其綜合收益表。

23 一旦強制性的可轉換工具轉換時即可發行的普通股，應自合約簽訂之日起包括在基本每股收益的計算中。

24 或有可發行股份只有從所有必要條件均滿足之日（即事件已經發生）起，才能將其作為發行在外的股份處理，而且包括在基本每股收益計算中。僅僅經過一段時間後即可發行的股份不屬於或有可發行股份，因為時間的推移是確定的。發行在外的普通股如果屬於或有可退回的（即有權退回），則不作為發行在外的股份處理，因此排除在基本每股收益計算之外，直至該股份不再能夠退回。

25 〔已刪除〕

26 當期和所有列報期間發行在外的普通股的加權平均數，應當對除潛在普通股的轉換之外，發行在外普通股數量已發生改變但主體資源無相應變化的事項進行調整。

27 在資源不發生相應變化的情況下，也可能發行普通股，或者發行在外的普通股數量也可能減少。這樣的例子包括：

- (1) 資本化或派送紅股（有時稱作股票股利）；
- (2) 任何其他發行中的紅股成分，例如，包含在面向現股東的增股發行中的紅股；
- (3) 拆股；
- (4) 反向拆股（並股）。

28 在資本化或派送紅股或是拆股中，普通股股份會派送給現有股東而不收取額外的對價。因此，發行在外的普通股數量增加，但資源卻不增加。資本化或派送紅股之前發行在外的普通股數量應按照發行在外的普通股數量成比例的變化進行調整，視同該事項在最早列報期間的期初已經發生。例如，就一項 1 送 2 的紅股派送方案而言，把派送前的發行在外的普通股數量乘以 3，就得到新的普通股數量總額，或者乘以 2 就可得到增加的普通股數量。

29 並股通常會減少發行在外的普通股數量，但並不會引起資源的相應減少。不過，如果是按公允價值回購股份的情形，總體效應則是發行在外的普通股數量的減少會導致資源的相應減少。一個例子就是結合發放特別股利的並股。因普通股數量減少，從確認額外股利之日起，就要調整並股交易發生當期的發行在外的普通股的加權平均數。

稀釋每股收益

30 主體應按歸屬於母公司普通股股東的損益金額計算稀釋每股收益，並且，如果列報了持續經營損益，還要按該損益中歸屬於這些股東的部分計算稀釋每股收益。

31 為計算稀釋每股收益，主體應考慮所有稀釋性潛在普通股的影響，調整歸屬於母公司普通股股東的損益和發行在外的股份的加權平均數。

32 稀釋每股收益目的與基本每股收益目的是一致的，即在考慮當期所有發行在外的稀釋性潛在普通股影響的同時，計量報告期內主體業績中每股普通股在主體業績中擁有的權益。因此：

（1）就稀釋性潛在普通股而言，歸屬於母公司普通股股東的損益，會因當期確認的股利和利息的稅後金額而增加，且對稀釋性潛在普通股的轉換引起的收益或費用的所有其他變化進行調整；以及

（2）假定轉換所有稀釋性潛在普通股，發行在外的普通股的加權平均數會因為發行在外普通股的加權平均數增加而增加。

收 益

33 為計算稀釋每股收益，主體應當調整可歸屬於母公司普通股股東的損益，根據第 12 段的規定考慮下列各項的稅後影響來計算：

（1）在計算歸屬於母公司股東的損益時已經扣減的所有與稀釋性潛在普通股相關的、根據第 12 段規定計算的股利或其他項目；

（2）當期確認的、與稀釋性潛在普通股相關的所有利息；

（3）因稀釋性潛在普通股轉換引起的收益或費用上的所有其他變化。

34 潛在普通股轉換成普通股以後，第 33（1）段至第 33

（3）段中的項目將不再出現。相應地，新的普通股將有權參與分配歸屬於母公司普通股股東的損益。因此，按照第 12 段要求計算的歸屬於母公司普通股股東的損益，要按第 33（1）段至第 33

（3）段中列出的項目及所有相關稅收影響進行調整。這些與潛在

普通股相關的費用包括交易成本和按實際利率法計算的折價（參見《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》）。

35 潛在普通股的轉換可能導致收益或費用的相應變化，例如，與潛在普通股相關的利息費用的減少，和由此導致的利潤增加或虧損的減少，可能會導致與非酌量性僱員利潤分享計劃相關費用的增加。為計算稀釋每股收益，歸屬於母公司普通股股東的損益，應根據收益或費用上的所有此類相應變化進行調整。

股 數

36 為計算稀釋每股收益，普通股股數應當按照第 19 段和第 26 段的要求計算普通股的加權平均數，加上所有稀釋性潛在普通股轉換成普通股時將發行的普通股的加權平均數。稀釋性潛在普通股應視同在期初已轉換為普通股，如果潛在普通股是在期初之後發行的，則應視同自潛在普通股發行之日起已轉換為普通股。

37 稀釋性潛在普通股應在每一個列報期間獨立確定。包含在期初至報告日為止的期間內的稀釋性潛在普通股的數量，有別於在各個中期計算的稀釋性潛在普通股的加權平均數。

38 潛在普通股依據其發行在外的期間長度進行加權。報告期內被註銷或允許終止的潛在普通股，只能將其發行在外的那段期間包括在稀釋每股收益的計算中。報告期內已轉換成普通股的潛在普通股應包括在從當期期初至轉換日的稀釋每股收益計算中；從轉換日起，轉換形成的普通股應包括在基本每股收益和稀釋每股收益的計算中。

39 稀釋性潛在普通股轉換時將發行的普通股股數，根據潛在普通股的轉換條款確定。當存在不只一種轉換基礎時，將假定採用最有利於潛在普通股股東的轉換率或行權價格。

40 子公司、合營企業或聯營企業可能向除母公司、具有共同控制、重大影響的投資者及接受投資者以外的其他方發行潛在普通股。這些潛在普通股既可轉換成該子公司、合營企業或聯營企業的普通股，也可轉換成母公司具有共同控制、重大影響的投資者（報告主體）及接受投資者的普通股。如果子公司、合營企業或聯營企業的這些潛在普通股，對報告主體基本每股收益具有稀釋作用，應將其包括在稀釋每股收益的計算中。

稀釋性潛在普通股

41 當且僅當把潛在普通股轉換成普通股會減少來自持續經營的每股收益或增加來自持續經營的每股虧損時，才應把潛在普通股當作具有稀釋性潛在普通股來處理。

42 主體用歸屬於母公司的持續經營損益作為控制數來確定潛在普通股具有稀釋性還是反稀釋性。歸屬於母公司的持續經營損益，應當按照第 12 段調整，並把與終止經營有關的項目排除在外。

43 如果潛在普通股向普通股轉換，會增加來自持續經營的每股收益或是降低每股虧損，則該潛在普通股具有反稀釋性。計算稀釋每股收益時，不會假定潛在普通股的轉換、行權或其他發行會對每股收益有反稀釋作用。

44 考慮潛在普通股具有稀釋性還是反稀釋性時，應將潛在普通股的每次發行或者一系列發行單獨考慮，而不是將它們作為一個總體來考慮。考慮潛在普通股的順序可能會影響其是否具稀釋性。因此，為使對基本每股收益的稀釋效果達到最大化，潛在普通股的每次發行或是系列發行，按從最具稀釋性到最不具稀釋性這個順序來考慮。即，計算稀釋每股收益時，有著最低的“增量股每股收益”的稀釋性潛在普通股，要排在那些有著更高的“增量股每股收益”的

稀釋性潛在普通股前面。期權和認股權證一般排在最前面，因為它們不會影響到分子的計算。

期權、認股權證及其等效物

45 在計算稀釋每股收益時，主體應假定該主體具有稀釋性的期權和認股權證將行權。來自這些工具的收入，應看作是按當期普通股的平均市場價格發行普通股所取得的。已發行普通股股數，與當期原本按普通股的平均市場價格會發行的普通股股數之間的差額，應作為未收取對價的普通股發行處理。

46 如果期權和認股權證，將導致普通股以低於當期該普通股的平均市場價格來發行時，它們就具有稀釋性。稀釋金額為當期普通股的平均市場價格減去發行價格。因此，要計算稀釋每股收益，需將潛在普通股看作是由以下兩部分組成：

（1）按當期普通股的平均市場價格發行一定數量普通股的合同。此類普通股被認為是公允定價的，而且既不具稀釋性也不具反稀釋性。計算稀釋每股收益時它們被忽略了。

（2）發行剩餘普通股不是為了收取對價的合同。此類普通股不產生收入，並不會對可歸屬於外發普通股的損益有影響。因此，此類股份是具稀釋性的，且計算稀釋每股收益時，會加到發行在外的普通股股數中。

47 只有在當期普通股的平均市場價格高於期權或認股權證的行權價格時（即“行權價低於市價”），該期權或認股權證才具有稀釋效應。無須為反映普通股價格的變化而追溯調整前期報告的每股收益。

47A 至於適用《國際財務報告準則第 2 號——股份支付》的股票期權和其他股份支付安排，第 46 段中提及的發行價格，以及第 47 段中提及的行權價格，應包括未來將會提供給主體的所有商

品和服務的公允價值（按照《國際財務報告準則第 2 號計量》）。這些商品和服務按照股票期權或者其他股份支付安排來提供。

48 計算稀釋每股收益時，具有固定或可確定條款的僱員股票期權，和尚不可行權的普通股，作為期權處理，即使它們可行權與否具有不確定性。在其授予日就應將它們視為發行在外股份來處理。以業績為基礎的僱員股票期權，作為或有可發行股份處理，因為它們的發行除隨著時間的推移之外，還要看是否滿足特定的條件而定。

可轉換工具

49 根據第33段和第36段要求，可轉換工具的稀釋效應反映在稀釋每股收益中。

50 只要宣告的本期可轉換優先股股利金額，或者一旦將其轉換成普通股，就可獲得的累積至本期的每股普通股股利金額，超過基本每股收益，可轉換優先股就具有反稀釋性。類似地，只要可轉換債券轉換為普通股時馬上可以獲得的每股普通股權益（扣除稅收和收益或費用上的其他變化）超過了基本每股收益，可轉換債券就具有反稀釋性。

51 可轉換優先股的贖回或誘致性轉換，可能僅會影響到部分原發行在外的可轉換優先股。在這種情況下，為確定剩餘的發行在外的優先股是否具有稀釋性，第 17 段中提及的所有額外對價都應歸屬到那些將會被贖回或者轉換的可轉換優先股上。已贖回或已轉換的股份應與那些未被贖回或轉換的股份分開考慮。

或有可發行股份

52 和計算基本每股收益一樣，如果滿足條件（即事件已經發生），或有可發行股份將被視為發行在外的股份，且被包括在稀釋每股收益的計算中。或有可發行股份應從期初開始（若晚於期初，

則從或有股份協議簽定日起開始）就包括在內。如果條件沒有滿足，包括在稀釋每股收益計算中的或有可發行股份數量，應當以如果當期期末就是或有期間期末將會發行的股份數量為基礎確定。或有期間期滿之時，若條件仍不滿足，則不允許重述。

53 如果某一期間特定收益金額的取得或維持是基於或有發行條件，且如果在報告期期末已經取得該金額，但必須在該報告期期末之後再維持一個期間，那麼如果計算稀釋每股收益時這些股份具有稀釋效應的話，則要把額外的普通股當作發行在外處理。在這種情況下，稀釋每股收益的計算，是以在報告期期末收益金額就是或有期間期末的收益金額時將會發行的普通股數量為基礎的。由於收益在未來期間可能會變化，因此，在或有期間期末之前，基本每股收益計算不會包括此類或有發行，因為並非所有必要條件均已滿足。

54 或有可發行的普通股數量可能取決於該普通股的未來市場價格。在這種情況下，如果其效應是稀釋性的，稀釋每股收益的計算，是以如果報告期期末的市場價格就是或有期期末的市場價格時，將發行的普通股數量為基礎的。如果或有發行的條件是建立在超過報告期期末之外的一段時間內的市場平均價基礎上，則使用已逝時間段內的平均價格。由於市場價格在未來期間可能發生變化，因此，在或有期間期末之前，基本每股收益計算不包括此類或有可發行的普通股，因為並非所有必要條件均已滿足。

55 或有可發行的普通股數量可能取決於未來的盈利和普通股未來的價格。在這種情況下，包括在稀釋每股收益計算中的普通股數量的計算基於兩方面條件（即到目前為止的盈利和報告期期末的現行市場價格）。除非滿足這兩方面條件，否則或有可發行的股份不包括在稀釋每股收益的計算中。

56 在其他情況下，或有可發行的普通股數量取決於除盈利或市場價格以外的其他條件（如一定數量的零售店的開業）。在這種情況下，假定現行狀況保持不變直到或有期間期滿為止。根據報告期期末的狀況，或有可發行的普通股被包括在稀釋每股收益計算中。

57 或有可發行的潛在普通股（已包括在或有股份協議中的除外，如或有可發行的可轉換工具）應按以下規定包括在稀釋每股收益的計算中：

（1）主體要根據第 52 段至第 56 段中的或有普通股規定制定的發行條件基礎上，決定是否可以假定潛在普通股將會發行；

（2）如果這些潛在普通股應反映在稀釋每股收益中，主體要遵循第 45 段至第 48 段中針對期權和認股權證的規定、第 49 段至第 51 段中針對可轉換工具的規定、第 58 段至第 61 段中針對可以用普通股或現金結算的合同的規定，以及其他適用的規定，確定它們對稀釋每股收益計算的影響。

但是，不能為了計算稀釋每股收益就假定行權或轉換，除非類似已發行的非或有可發行潛在普通股預期將被行權或轉換。

可用普通股或現金結算的合同

58 當主體發行可以選擇用普通股或現金結算的合同，則該主體應假定該合約將會用普通股結算，且若其效果具有稀釋性，由此產生的潛在普通股應被包括在稀釋每股收益計算中。

59 如果基於會計目的，把此類合同作為一項資產或負債列報，或者它既有權益的成分，又有負債的成分，則主體應就如果把該合同全部歸類為權益工具時可能導致的該期間損益的所有變化調整分子。此調整與第 33 段中要求的調整類似。

60 對於那些持有人有權選擇用普通股或現金結算的合同，計算稀釋每股收益時，應根據現金結算和股份結算這兩者中稀釋性更大的那個來計算。

61 債務工具是可以用普通股或現金結算的合同的一個例子，這種債務工具賦予主體到期時可自由地使用現金或自己的普通股結算本金的權利。另外一個例子是售出看跌期權，它賦予其持有者以普通股或現金結算的選擇權。

購入期權

62 諸如購入看跌期權或購入看漲期權（即主體持有的針對其自身普通股的期權）等合同，不包括在稀釋每股收益計算中，因為將其包括在內將會有反稀釋性。只有行權價格高於市場價格才會執行看跌期權，同時，只有行權價格低於市場價格才會執行看漲期權。

簽出看跌期權

63 要求主體回購其自身股份的合約，例如，簽出看跌期權和遠期購入合同，如果具有稀釋性，應包括在稀釋每股收益計算中。如果這些合同在當期的“行權價低於市場價”（即行權價或結算價格在當期的平均市場價格之上），那麼它們對每股收益的潛在稀釋效應，應按下列規定計算：

（1）應假定在期初會（按當期平均市場價格）發行足量的普通股，以便獲取收入來履約；

（2）應假定來自發行的收入用於履約（即用於買回普通股）；並且

（3）增量普通股（假定發行的普通股數量與因履約收到的普通股數量的差額）應包括在稀釋每股收益計算中。

追溯調整

64 如果外發普通股或潛在普通股數量，因資本化、紅股發行或拆股而增加，或者因反向拆股而減少，則要對所有列報期間的基本每股收益和稀釋每股收益進行追溯調整。如果這些數量變化發生在報告期後、但在財務報告批准報出日之前，當期列報的和任何以前期間列報的財務報表中的每股收益計算結果，都應以新的股份數量為基礎。每股計算結果中反映了股份數量上的此類變化的事實應予以披露。另外，所有列報期間的基本和稀釋每股收益，應就會計政策變更引起的差錯和追溯處理的調整之影響，進行調整。

65 如果用於計算每股收益的假設發生了變化，或者潛在普通股轉換成了普通股，主體不必重述以前任何期間的稀釋每股收益。

列 報

66 主體應針對持續經營產生的歸屬於母公司普通股股東的損益，以及針對當期歸屬於母公司普通股股東的損益、對當期利潤有不同分享權利的每類普通股，在綜合收益表內列報基本每股收益和稀釋每股收益。主體應以同等顯著的方式列報所有期間的基本每股收益和稀釋每股收益。

67 列報綜合收益表的每個期間都要列報每股收益。如果主體有一個期間報告過稀釋每股收益，則應在所有的列報期間均報告稀釋每股收益，即使它等於基本每股收益。如果基本每股收益與稀釋每股收益金額相等，則可以在綜合收益表的同一行內列報基本及稀釋每股收益。

67A 如果主體按照《國際會計準則第 1 號》（2011 年修訂）第 10A 段在單獨的報表中列報損益表，那麼主體應在該單獨的報表中按照第 66 段和第 67 段的要求，列報基本每股收益和稀釋每股收益。

68 如果主體報告了終止經營，則應當在綜合收益表表內或在財務報表附註中披露終止經營部分的基本每股收益和稀釋每股收益。

68A 如果主體按照《國際會計準則第 1 號》（2011 年修訂）第 10A 段在單獨的報表中列報損益表，那麼主體應在該單獨的報表或附註中按照第 68 段列報終止經營部分的基本每股收益和稀釋每股收益。

69 主體應列報基本和稀釋每股收益，即使該金額是負值（即每股虧損）。

披 露

70 主體應作如下披露：

（1） 計算基本每股收益和稀釋每股收益時用作分子的金額，以及將這些金額調至當期可歸屬於母公司損益的調整。此調整應包括影響每股收益的每類工具的個別影響。

（2） 計算基本每股收益和稀釋每股收益時，用作分母的普通股加權平均數，以及這些分母之間的彼此調整。此調整應包括影響每股收益的每類工具的個別影響。

（3） 可能未來會潛在地稀釋基本每股收益，但就列報期間而言具有反稀釋性，因而未包括在稀釋每股收益計算中的工具（包括或有可發行的股份）。

（4） 對發生在報告期後的，且如果發生在報告期末之前，就會顯著地改變期末發行在外普通股或潛在普通股數量的普通股交易或者潛在普通股交易，除根據第 64 段進行會計處理之外，也要對這些交易作出說明。

71 第 70（4）段中的交易例子包括：

- （1） 以獲取現金為目的的股份發行；
- （2） 所得資金用於償付債務或報告期末已發行的優先股的股份發行；
- （3） 贖回發行在外的普通股；
- （4） 發行在外的潛在普通股在報告期末轉換或行權，成為普通股；
- （5） 發行期權、認股權證或可轉換工具；以及
- （6） 或有可發行股份的發行條件得以滿足。

每股收益金額，不因發生在報告期後的上述發行交易而調整，因為上述交易不影響賴以產生當期損益的資本金額。

72 產生潛在普通股的金融工具和其他合同，可能含有影響基本每股收益和稀釋每股收益計算的條款和條件。這些條款和條件可能決定相關潛在普通股是否有稀釋性；且如果有稀釋性，它們可能

對發行在外的普通股的加權平均數產生影響，以及對歸屬於普通股股東的損益的後續調整產生影響。如果無其他要求（參見《國際財務報告準則第 7 號——金融工具：披露》），鼓勵披露此類金融工具和其他合同的條款和條件。

73 除基本每股收益和稀釋每股收益之外，主體還披露運用綜合收益表中的一個報告數字計算的每股指標，即使該數字並非本準則規定的報告數字，計算該指標時應運用根據本準則確定的普通股加權平均數。相關的基本每股指標以及稀釋每股指標應以同等顯著的方式披露並在附註中予以列報。主體應簡要說明確定分子的基礎，包括金額是稅前的還是稅後的。如果所採用的綜合收益表數字，沒有在綜合收益表中作為一個單列項目報告，則應提供所用數字和綜合收益表中報告的單列項目的調節過程。

73A 除基本每股收益和稀釋每股收益之外，第 73 段也適用於主體披露運用並非由本準則規範的損益報告項目每股指標的計算。

生效日期

74 主體應對自 2005 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本準則。鼓勵提前採用。如果主體在 2005 年 1 月之前開始的期間採用本準則，則應披露這一事實。

74A 《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂）修訂了國際財務報告準則使用的術語。另外還增加了第 4A 段、第 67A 段、第 68A 段和第 73A 段。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用上述修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂），這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

74B 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 10 號》和《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》，修訂了 A11 段中的第 4 段和第 40 段。主體在應用《國際財務報告準則第 10 號》和《國際財務報告準則第 11 號》時應適用這些修訂內容。

74C 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號》修訂了第 8 段、第 47A 段和 A2 段。主體在應用《國際財務報告準則第 13 號》時需應用這些修訂內容。

74D 2011 年 6 月發佈的《其他綜合收益項目列報》（對《國際會計準則第 1 號》的修訂），修訂了第 4A 段、第 67A 段和第 73A 段。報告主體應用 2011 年 6 月修訂的《國際會計準則第 1 號》時應適用以上修訂。

74E 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》，修訂了第 34 段。主體應在採用《國際財務報告準則第 9 號》時應用這些修訂內容。

其他文告的撤銷

75 本準則取代了《國際會計準則第 33 號——每股收益》（1997 年發佈）。

76 本準則取代了《解釋公告第 24 號——每股收益：金融工具和其他可用股份清償的合同》。

附 錄

附錄一 應用指南

本附錄是本準則的組成部分。

歸屬於母公司的損益

A1 為計算以合併財務報表為基礎的每股收益，歸屬於母公司的損益是指調整了非控制性權益之後合併主體的損益。

配 股

A2 在潛在普通股行權或轉換之時的普通股發行，通常不會產生紅股因素。這是因為潛在普通股經常按照公允價值發行，導致主體可獲得的資源的成比例變化。但是在配股中，配股價格常常低於該股份的公允價值。因此，如在第 27（2）段中所指出的那樣，此類配股包含著紅股因素。如果向現有的所有股東配股，在配股之前所有期間計算的基本每股收益和稀釋每股收益時所用的普通股股數，就是配股前發行在外的普通股股數乘以下列係數：

行權前一刻的每股公允價值／每股理論除權公允價值

每股理論除權公允價值，是通過行權前一刻的股份的市場價值合計，加上行權所得款項，再除以行權後發行在外的普通股股數計算確定。如果配股權利行權前將會與股份分開單獨地交易，則公允價值按照股份和配股權利一起交易的最後一天的收盤價確定。

控制數

A3 為說明第 42 段和第 43 段中所描述的控制數概念的運用，假定一個主體歸屬於母公司的持續經營利潤為 4 800¹ 個貨幣單位，在本指南中，貨幣金額以“貨幣單位（CU）”來標價。歸屬於母公司的非持續經營虧損為 7 200 個貨幣單位，歸屬於母公司的

¹ 在本準則中，貨幣金額以“貨幣單位”（CU）作為計量單位。

虧損為 2 400 個貨幣單位，並且有 2 000 股發行在外的普通股，400 股潛在普通股。該企業持續經營的基本每股收益為 2.40 個貨幣單位，非持續經營基本的每股損失為 3.60 個貨幣單位，基本的每股損失為 1.20 個貨幣單位。400 股潛在普通股要包括在稀釋每股收益的計算中，假設這 400 股潛在普通股不存在損益影響，這樣計算出來的 2.00 個貨幣單位的每股持續經營收益具有稀釋性。由於歸屬於母公司的持續經營利潤就是控制數量，主體也把這 400 股潛在普通股包括在其他每股收益金額計算中，即使計算出的每股收益金額，相對其可比的基本每股收益金額具有反稀釋性，也就是說，每股虧損會減少（非持續經營每股虧損為 3.00 個貨幣單位，每股虧損為 1.00 個貨幣單位）。

普通股的平均市場價格

A4 為計算稀釋每股收益，假定將發行的普通股的平均市場價格是基於當期普通股的平均市場價格計算的。理論上講，主體普通股的每一項市場交易均應包括在平均市場價格的確定中。但是，實際中，將每週或每月價格簡單平均通常也是充分的。

A5 一般而言，計算平均市場價格時用收盤價就夠了。但是，當價格波動較大時，最高價和最低價的平均通常會產生一個更有代表性的價格。用於計算平均市場價格的方法要一貫地採用，除非因條件的變化，該價格不再具有代表性，例如，主體在價格相對平穩的多年間可運用收盤價來計算平均市場價格，如果價格開始波動較大，且收盤價不再能產生有代表性的平均市場價格時，可能轉而採用最高價和最低價的平均數。

期權、認股權證及其等效物

A6 只要可轉換工具和一旦轉換就可取得的普通股兩者的平均價格，都高於期權或認股權證的行權價，就可假定用於購買可轉換工具的期權或認股權證將會行權以購買可轉換工具。但是，除非

同時假定類似發行在外的可轉換工具會轉換成普通股（如有），否則不能假定期權和認股權證將會行權。

A7 期權或認股權證可能允許或要求所有或部分採用主體（或其母公司或其子公司）的債務或其他證券作為對價予以償付。計算稀釋每股收益時，這些期權和認股權證具有稀釋效應，如果（1）當期相關普通股的平均市場價格超過行權價格，或（2）用於償付的工具售價低於根據期權或認股權證協議償付的金額，由此所致的折扣確立了一個有效的行權價格，它比一旦行權就可獲得的普通股的市場價格要低。在計算稀釋每股收益時，假定這些期權和認股權證將會行權，並且假定將會以債務和其他工具償付。對期權或認股權證持有者而言，如果用現金標價購買更為有利且合約允許用現金標價購買，則應假定為用現金作為償付對價。假定將作為償付對價的所有債務利息（稅後）作為一項調整加回到分子中。

A8 對於具有類似規定的優先股，或其他具有轉換選擇權的工具，即允許投資者為取得更有利的轉換率而支付現金的工具，都可以作類似處理。

A9 某些期權或認股權證的基本條款可能要求，將這些工具行權取得的款項用於贖回主體（或其母公司或其子公司）的債務或其他工具。計算稀釋每股收益時，假定這些期權或認股權證將會行權，且取得的款項會用於按其平均市場價格購買債務，而不是用於購買普通股。不過，計算稀釋每股收益時，要考慮假定的行權取得款項，超過假定購買債務所使用的金額之差額（即假定用於購回普通股）。假定購買的所有債務利息（稅後），應作為一項調整加回到分子中。

簽出看跌期權

A10 為說明第 63 段的應用，假定主體簽發了 120 份普通股看跌期權，行權價格為 35 個貨幣單位。當期普通股的平均市場價

格為 28 個貨幣單位。計算稀釋每股收益時，主體假定期初以每股 28 個貨幣單位的價格發行了 150 股普通股，以滿足其 4 200 個貨幣單位的交售義務。發行的 150 股普通股，與為滿足看跌期權收取的 120 股普通股之間的差額（30 股增量普通股），在計算稀釋每股收益時應加回到分母中。

子公司、合營企業或聯營企業的工具

A11 對於子公司、合營企業、聯營企業的潛在普通股，要麼可轉換為子公司、合營企業或聯營企業普通股，要麼可轉換為母公司、（對報告主體）具有共同控制或重大影響的投資者，被投資者的普通股，都應按以下規定包括在稀釋每股收益計算中：

（1）由子公司、合營企業或聯營企業發行的工具，若能使其持有者取得子公司、合營企業或聯營企業普通股的，要包括在子公司、合營企業或聯營企業稀釋每股收益數據的計算中。報告主體應以對子公司、合營企業或聯營企業的工具持有為基礎，將這些每股收益包括在報告主體的每股收益計算中。

（2）計算稀釋每股收益時，子公司、合營企業或聯營企業發行的可轉換為報告主體普通股的工具，要放在報告主體的潛在普通股之中考慮。同樣，計算合併的稀釋每股收益時，子公司、合營企業或聯營企業發行的可購買報告主體普通股的期權或認股權證，要放在報告主體的潛在普通股之中考慮。

A12 為確定報告主體發行的可轉換為子公司、合營企業或聯營企業普通股的工具對每股收益的影響，假定這些工具將被轉換，並且如有需要，分子（即歸屬於母公司普通股股東的收益金額）也應依據第 33 段進行調整。除這些調整以外，分子還要對因假定轉換而引起的子公司、合營企業或聯營企業外發普通股數量增加，由此將導致報告主體記錄的所有損益變化（如股利收益和按權益法核算的收益）進行調整。稀釋每股收益計算中的分母不受影響，因為報告主體外發普通股的數量不隨假定的轉換而變。

持有人有權分享利益的權益工具和兩類普通股

A13 這些主體的權益（工具）包括：

（1）按照事先確定的公式（如兩股對一股），但有時有分享程度上限（如，每股達到但不超出某一設定金額），與普通股一起參與股利分配的工具。

（2）有著不同於另一類普通股的股利率，但沒有優先權或更高權利的一類普通股。

A14 計算稀釋每股收益時，如果應用指南第 A13 段中描述的可轉換為普通股的工具具有稀釋效應，我們假定它們會轉換。至於那些不能轉換為一類普通股的工具，則根據它們的股利分配權利或者享有的參與未分配收益的其他權利，把當期損益分配至不同種類的股份和持有人有權分享利益的權益工具上。為了計算基本每股收益和稀釋每股收益：

（1）歸屬於母公司普通股股東的損益，依據當期就每類股份宣告的股利金額，以及就當期必須支付的（如未支付的累積優先股股利）約定股利金額（或持有人有權分享利益的債券利息）調整（利潤減少或虧損增加）。

（2）剩餘的損益分配至普通股和持有人有權分享利益的權益工具上，就每類工具享有的收益而言，就像當期所有的損益都已被分配那樣。分配到每一類權益工具上的損益總額，按照因股利而分派的金額，加上因享有分享權而分派的金額來確定。

（3）分配給每一類權益性工具的損益總額，除以收益被分配至其名上的發行在外工具的數量，以確定此工具的每股收益。

為計算稀釋每股收益，假定已發行的全部潛在普通股均包括在發行在外的普通股中。

部分支付的股份

A15 若發行了普通股但未足額繳付股款，則計算基本每股收益時，應以它們相對於已足額支付的普通股而言，有權參與該期間

的股利分配的部分為限納入基本每股收益的計算中。

A16 就部分繳付股款的股份無權參與當期股利分配的情況，計算稀釋每股收益時，應將它們作為認股權證或期權的等價物來處理。未支付的餘額被假定是代表著用於購買普通股的收益。包括在稀釋每股收益計算中的股份數，是已認繳股份數與假定將會購買的股份數之間的差額。