

# 关于增加 “每股收益”具体准则的建议

庄丹

自《企业会计准则》实施以来,财政部已先后发布了三批具体会计准则的征求意见稿,并附了“拟制定的会计准则项目”共32个。应该肯定,拟制定的具体会计准则项目比较全面,基本可以满足指导会计核算的需要,但从社会主义市场经济的客观需要出发,笔者建议增加“每股收益”准则项目。

## 一、增加“每股收益”准则项目的理由

1. 我国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济,在社会主义市场经济中,参与竞争的企业应逐步改造为最具活力、最有效益的现代企业。市场经济的经验表明,股份制是现代企业的典型形式。

2. 盈利能力是企业生存和发展的必要条件。企业的盈利能力集中说明企业的经营绩效,它既是企业经营成果的唯一来源,又是考核企业管理当局业绩和反映该企业偿债能力的主要指标。对于投资者和财务报表的其他使用者而言,每股收益是衡量公司业绩的重要指标之一。

3. 从国外经验来看,美国早在1958年4月就发布了会计研究公报第49号“每股收益”。1994年6月,国际会计准则委员会与美国会计准则委员会共同研究制定“每股收益”准则项目,1996年1月,就其共同研究的成果,分别发布了内容极其类似的“每股收益”准则的征求意见稿。这一方面说明了每股收益准则的重要性及

银行存款余额调节表

| 企业银行存款帐余额: |    |                          |                          | 银行对帐单余额: |    |                          |                          |
|------------|----|--------------------------|--------------------------|----------|----|--------------------------|--------------------------|
| 时间及凭证号     | 摘要 | 加:银收正确企业未收<br>减:企业误收银行未收 | 减:银付正确企业未付<br>加:企业误付银行未付 | 时间及凭证号   | 摘要 | 加:企收正确银行未收<br>减:银行误收企业未收 | 减:企付正确银行未付<br>加:银行误付企业未付 |
|            |    |                          |                          |          |    |                          |                          |
| 调节后存款余额:   |    |                          |                          | 调节后存款余额: |    |                          |                          |

前后两种调节表对比,后表最大的特点是突出“谁的帐错调谁的帐”,调节后的存款余额无疑揭示了企业存款的实有数,同时也一目了然地列出了双方的记帐错误和未达帐项,便于及时纠正错误和监督未达帐项传票的传递。因此,笔者建议推广新式“银行存款余额调节

表”,同时建议已实行电算化的银行业务,在对帐单中恢复“摘要栏”,以利于各存款单位对银行存款的清查核对和调节。

责任编辑 宋军玲

西方会计界对“每股收益”准则的重视程度,另一方面也为我们提供了借鉴经验。

4. 完善的证券市场要求有正确的每股收益信息作为投资决策的依据,但目前我们没有相关的会计准则,甚至没有列入会计准则的制定计划。我国证券管理机构对股份公司财务报告的有关政策法规——《股票发行和交易管理暂行条例》、《公开发行股票公司信息披露实施细则》、《公开发行股票公司信息披露的内容与格式准则》等虽然规定上市公司应披露每股收益信息,但没有详细的计算、分类规定,比如,如何计算简单资本结构与复杂资本结构下的每股收益等。缺乏统一标准下揭示的每股收益信息必然缺乏可比性、可靠性、可信性,进而误导投资者。因此,我国证券市场的发展与完善迫切需要制定“每股收益”准则。

## 二、“每股收益”准则的结构

考虑到会计准则体系的一致性,在制定“每股收益”准则时,可沿用已发布的具体会计准则征求意见稿的体例,并借鉴国际会计准则委员会和美国会计准则委员会的共同研究成果,具体为:

### 引言

1. 本准则涉及每股收益的计算及会计揭示。

### 定义

2. 本准则使用的下列术语的定义为:

(1) 每股收益,指每股普通股可分摊的净利润额。

(2) 基本每股收益,指报告期发行在外的普通股每股可分摊的净利润额。

(3) 原始每股收益,指发行在外的普通股(包括准普通股)每股可分摊的净利润额。

(4) 全面稀释的每股收益,指发行在外的普通股和发行在外的准普通股全部转换为普通股后每股可分摊的净利润额。

(5) 准普通股,指在现有法规下发行的某种实质上等同于普通股的证券。

(6) 简单资本结构,指某公司只发行了普通股的资本结构。

(7) 复杂资本结构,指某公司发行了具有潜在稀释性的可转换债券、认股权等的资本结构。

(8) 可转换债券,指可依据规定的转换率或转换价格,在一定期间内,由持有人到有关机构转换为原发行公司普通股的债券。

(9) 库藏股法,指一种用于确定认股权等对每股收益稀释效果的方法,该方法假定公司将行使转换权获得的收入用于收购普通股。

(10) 如果转换法,指一种用于确定可转换债券对每股收益稀释效果的方法,该方法假定可转换债券的转换为普通股发生在报告期初。

不同资本结构下各种每股收益的计算

3. 资本结构类型的确定

4. 每股收益的计算要求

属于简单资本结构的企业,只要求报告一个每股收益额——基本每股收益额;属于复杂资本结构的企业,则要求报告两个每股收益,即原始每股收益和全面稀释的每股收益。

5. 加权平均股数的确定

计算每股收益以各期发行在外股份的加权平均数为基础,计算原始每股收益和全面稀释的每股收益必须先单独计算发行在外股份的加权平均数。

确定稀释效果的方法

6. 库藏股法

因认股权和类似金融工具可能引起的稀释作用少于发行在外普通股的20%且其市场价格连续3个月超过行使价格时,使用库藏股法来确定稀释效果。库藏股法下,将全部认股权均当做在期初行使。

库藏股法应每季度计算一次。如果该年度的市场价格相对稳定,则每年计算一次。

7. 如果转换法

当可转换债券是准普通股,而又进入计算原始每股收益时,或当它们虽不是准普通股却进入计算全面稀释的每股收益时,用如果转换法确定稀释效果。本法的目的在于调整原始每股收益或全面稀释每股收益包含在证券内时对净收益的影响。

应披露的事项

8. 每股收益应突出披露在所有各期的损益表内。

9. 每股收益应按基本每股收益、原始每股收益、全面稀释的每股收益分别列示。

10. 如果准普通股或转换发生在本期或本期以后,对原始每股收益有重大影响,且该普通股已在本期包含在每股收益的计算之中,则应在附注中列示反映此有追溯效力的补充信息。

11. 必须充分列示因计算每股收益对净收益作出的所有调整。

附则

12. 本准则自××××年×月×日起施行。

附:可供选择使用的每股收益计算方法和计算公式(略)

责任编辑 宋军玲