

第二种观点,有关终止经营结果在利润表中的列示,由财务报告的列报准则或其他准则作出规定。同时,这种处理对我

国现行的会计报表结构不会产生太大的影响。

关于征求《企业会计准则——每股收益》意见的函 (征求意见稿)

(2002年11月8日 财政部财办会[2002]35号发布)

引言

1. 本准则规范每股收益的计算、列报和披露。
2. 本准则适用于公开发行的普通股或潜在普通股的企业以及准备在公开市场上发行这些证券的企业进行每股收益的列报和披露。
3. 当同时提供母公司会计报表和合并会计报表时,本准则只要求在合并信息的基础上列报。

定义

4. 本准则使用的下列术语,其定义为:
 - (1) 权益性工具,是指证明拥有对企业的资产在扣除所有负债以后剩余权益所有权的合同。
 - (2) 普通股,是指赋予其持有者次于持有其他类别权益性工具应享权利的权益性工具。
 - (3) 潜在普通股,是指可能赋予其持有者享有普通股权利的合同。
 - (4) 认股权证或期权,是指赋予其持有者购买普通股权利的合同。
 - (5) 公允价值,指在公平交易中,熟悉情况的交易双方,自愿进行资产交换或债务清偿的金额。

基本每股收益

5. 基本每股收益应按归属于普通股股东的当期净利润除以当期发行在外的普通股股数的加权平均数计算。
6. 计算基本每股收益时,可归属于普通股股东的当期净利润应为可供投资者分配的当期净利润扣除当期应付优先股股利后的数额。
7. 计算基本每股收益时,普通股的数量应为当期发行在外普通股的加权平均数。本期内发行的股份和购回的股份应以其发行在外的时间进行加权计算。
8. 企业当期发行在外普通股股数发生变化,但总的资源不发生相应变化时,应对当期和所有列报期间发行在外普通股的加权平均数进行调整。这些事项不包括潜在普通股的转换。

稀释的每股收益

9. 计算稀释的每股收益时,可归属于普通股股东的净利润和发行在外的普通股股数应根据所有具稀释性的潜在普通股的影响进行调整。

10. 计算稀释的每股收益时,当期可归属于普通股股东的净利润,应根据下列事项的税后影响进行调整:

- (1) 计算可归属于普通股股东的净利润时已扣除的具稀释性潜在普通股的股利;
- (2) 当期具稀释性潜在普通股的利息;
- (3) 在具稀释性潜在普通股转换时将形成的收益或费用的任何其他变化。

11. 计算稀释的每股收益时,普通股股数为在计算基本每股收益时的股份加权平均数加上全部具稀释性潜在普通股转换成普通股时将发行的普通股的加权平均数量。具稀释性潜在普通股应视为已在当期期初或潜在普通股发行日转换成普通股。

12. 计算稀释的每股收益时,企业应假定已进行了具稀释性的潜在普通股的转换。发行收入应假定按发行股份的公允价值收取。实际发行的普通股股数与按公允价值应发行的普通股股数之间的差额,作为无对价发行的普通股处理。

13. 只有当潜在普通股转换成普通股会减少每股持续正常经营净利润时,潜在普通股才能视为具有稀释性。

列报

14. 企业应在利润表内或财务报表附注中列示各类普通股的基本和稀释的每股收益,同时以同等明显的方式列示各列报期间的基本和稀释的每股收益,包括基本和稀释的每股收益为负数的情况。

15. 如果发行在外的普通股或潜在普通股的数量由于股票股利或红股的发行等而增加或由于反向股票分割而减少,应追溯调整各列报期间基本和稀释的每股收益。如果这些变化发生在资产负债表日后,但在财务报表批准报出日之前,对本期及以前期间每股收益的计算应按新的股份数进行调整,并对该事项进行披露。另外,各列报期间的基本和稀释的每股收益应根据以前期间重大会计差错的影响和会计政策变更引起的调整。

披露

16. 企业应披露以下内容:

- (1) 在计算基本和稀释的每股收益时作为分子的金额,以及将这些金额调整为当期净损益的过程;
- (2) 在计算基本和稀释的每股收益时作为分母的普通股的加权平均数量,以及在分母之间进行调节的过程;
- (3) 本期在计算稀释的每股收益时由于具反稀释性而未

包括在加权平均股数中的潜在普通股；

(4) 在资产负债表日至财务报告批准报出日之间可能发生的除股票股利、股票分割及反向股票分割以外的其他普通股或潜在普通股交易。

附件：

关于《企业会计准则——每股收益》(征求意见稿)的说明

为了规范上市公司及处于申请上市过程中的企业对每股收益指标的计算、列报和披露，增强不同企业及同一企业不同期间业绩的可比性，我们起草了《企业会计准则——每股收益》(以下简称“本准则”)(征求意见稿)。现将征求意见稿有关问题说明如下：

一、关于本准则的起草背景

关于“每股收益”的计算是自1950年以后在美国逐渐发展起来的，该主要用于帮助投资者评价企业的获利能力。目前世界各主要资本市场如美国、英国、澳大利亚、德国、法国、加拿大及日本均制定有“每股收益”准则，要求上市公司及处于申请上市过程中的企业计算和披露“每股收益”信息。国际会计准则理事会在其第33号准则中对“每股收益”的计算、列报和披露等作出了规定。从项目组了解到的情况看，无论是国际会计准则还是美国、英国等一些国家关于“每股收益”的准则均要求计算基本每股收益和稀释的每股收益。稀释的每股收益主要是指可转换为普通股的优先股、可转换债券、期权及或有可发行股份等潜在普通股可能向普通股的转换中引起对基本每股收益的稀释效应。就我国目前情况来讲，还不存在优先股的情况，可转换债券、期权也相对较少，同时对部分企业实施的对高层管理人员或职工的股份期权计划，其合法性也没有明确规定。在此情况下，“每股收益”准则中对这些潜在普通股的界定以及将国际上关于对“每股收益”的一般会计处理原则与会计具体经济业务相结合是我们在起草过程中面临的主要问题。

我国目前上市公司均按照证监会发布的“公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则”第2号《年度报告的内容与格式》中的规定提供每股收益信息。按照该“内容与格式”准则，每股收益的计算应遵从以下规定，即：

每股收益 = 净利润 / 年度末普通股股份总数

如股权结构在本期内发生变动，则在计算每股收益时，分母应为年度末普通股股数的加权平均数。

根据这一规定，我国企业目前所提供的只是基本每股收益的信息，而未考虑某些潜在普通股可能产生的稀释效应。

二、关于本准则规范的主要内容

本准则侧重研究解决在计算基本和稀释的每股收益时分子和分母的确定，特别是分母的确定。有关问题包括：

1. 计算基本每股收益时，对本期内由于增发股票、发行新股或将潜在普通股转换为普通股以及减少普通股数量时，应如何计算期末普通股的加权平均数。对于普通股加权平均数的计算，有些国家的准则中规定仅限于那些在本期内

附 则

17. 本准则自20××年1月1日起施行。

有权参与股利分配的普通股，国际会计准则中将本期发行在外的所有普通股均考虑在内，只是在计算时要同时考虑其发行在外的时间权重，对此，本准则认为鉴于我国企业目前股权结构特别是普通股的结构安排并不是特别复杂，发行在外却无权参与企业利润分配的普通股的情况较少，原则上采用了国际会计准则中的规定，即企业当期发行在外所有普通股均按其发行在外的时间权重计入普通股的加权平均数中。

2. 计算基本每股收益时，国际会计准则中规定的可归属于普通股股东的净损益为当期利润在扣除所得税、少数股东损益和非常项目及优先股股利后的利润额。由于我国目前利润表不划分非常项目，同时国际会计准则理事会正在进行当中的改进项目拟取消“非常项目”的划分，虽然证监会曾对“非常项目”作出过定义，但与国际会计准则中的规定也有很大不同，本准则中对归属于普通股股东的净损益并未提及“非常项目”。

3. 对于稀释每股收益的计算中，应包括所有具稀释效应的潜在普通股，其中包括在满足合同协议中的特定条件时将发行的股份，即或有可发行股份。国际会计准则理事会在其对第33号“每股收益”准则的改进意见中，包含了对或有可发行股份的定义及应包括在基本和稀释每股收益计算中的具体指南，由于有关问题尚处于讨论阶段，本准则中没有对“或有可发行股份”进行单独定义和说明。涉及对“或有可发行股份”的情况拟在该准则的指南中结合“潜在普通股”的其他情况一并说明。

对于稀释每股收益的计算。国际会计准则和其他国家的准则中列举的具稀释效应的潜在普通股主要包括：

- (1) 可转换成普通股的债务性或权益性工具，包括优先股；
- (2) 认股权证和期权；
- (3) 允许雇员取得普通股作为其一部分酬劳的雇员计划和其他股份购买计划；
- (4) 一旦履行合同协议中的特定条件时将发行的股份。

对于上述潜在普通股中，我国实践中基本上只存在可转换债券，期权的法律地位还没有明确规定，因此准则中只原则性地规定了对具有稀释性的潜在普通股，应计入稀释每股收益的计算。对每种潜在普通股在转换过程中的具体问题将在指南中说明。

4. 在计算稀释的每股收益时，对本期应归属于普通股的净损益应进行的相关调整，如可归属于普通股股东的当期净利润，会由于具稀释性潜在普通股一旦转换为普通股以后所节省的股利、利息和其他收益或费用而增加，同时有关股利、利息和其他收益或费用的金额，应调整相应的税收影响。

5. 在衡量某些潜在普通股是否具有稀释性时,本准则中采用了国际会计准则中的规定,即以是否会减少每股持续正常经营净利润作为衡量潜在普通股是否具有稀释性的尺度。持续正常经营净利润是指在扣除优先股股利和与非持续经营有关的项目后的正常经营净利润,不包括会计政策变更及重大会计差错更正的影响。该项目应结合“终止经营”、“财务报告的列报”及“会计政策、会计估计变更及会计差错更正”准则要求提供的信息综合考虑。

6. 对“每股收益”信息的列报,本准则中规定可以在利润表中列报,也可以在财务报表附注中予以列报。但不论放在表内、表外,对所有列报期间的基本和稀释的每股收益应以同样明显的方式予以列示,以方便使用者进行比较。

7. 国际会计准则理事会改进项目中要求企业在计算和披露以当期净损益为基础的基本和稀释每股收益的同时,还

应披露以持续经营损益为基础的基本和稀释的每股收益。本准则中并未要求提供以持续经营损益为基础的每股收益信息,主要是考虑到如果需要,使用者可以从“终止经营”等其他准则要求披露的信息中进行计算。

三、对本准则中涉及的其他问题的说明

1. 在对“权益性工具”进行定义时,国际准则及其他国家的准则均将其定义为“金融工具或其他合同”,由于我国目前还没有“金融工具”准则,因此,准则中将权益性工具定义为对“资产扣除全部负债后剩余权益的合同”。

2. 对于不同方式的企业合并,作为对价发行的普通股包括在每股收益的计算有不同的规定。鉴于我国目前还没有出台企业合并准则,对于权益结合式企业合并及购买式企业合并中所发行的股份,在计算每股收益时的处理方法未予提及。

财政部关于在国家会计学院开展国有大中型企业总会计师岗位培训继续教育学时确认问题的通知

(2002年8月23日 财政部财会[2002]13号发布)

为了落实朱镕基总理视察北京国家会计学院时关于“所有的大中型企业总会计师都必须到国家会计学院来培训”的指示精神,全面提高总会计师的职业道德水准和专业水平,2002年1月,财政部、中组部、中央企业工委、中央金融工委、人事部、国家经贸委联合印发了《关于开展国有大中型企业总会计师岗位培训的通知》(财人[2002]19号,以下简称《通知》),决定从2002年起,在北京、上海、厦门国家会计学院分期分批对国有大中型企业总会计师及其后备人员轮训一遍,每期脱产培训时间为1个月。为了保证国有大中型企业总会计师岗位培训工作的顺利开展,经研究,现就国有大中型企业总会计师岗位培训继续教育学时确认等问题通知如下:

一、中央国有大中型企业总会计师及总会计师后备人员按照财政部等六部、委的《通知》要求,在北京、上海、厦门国家会计学院参加岗位培训,经考试成绩合格者,各级财政部门会计管理机构以及中央有关会计从业资格管理部门应当承认其会计人员继续教育培训学时,本年度不再要求其参加本地区、本部门组织的会计人员继续教育培训。

各级财政部门及中央有关会计从业资格管理部门在开展会计从业资格年检时,对在国家会计学院参加中央国有大中型企业总会计师岗位培训,经考试成绩合格,并持有由财政部统一印制、由国家会计学院和相关主管部门联合用印的《国有大中型企业总会计师岗位培训证书》的人员,其证书可作为当年完成会计人员继续教育的证明。

二、地方国有大中型企业总会计师及后备人员根据《通知》精神,在国家会计学院参加总会计师岗位培训的,应商省级财政部门会计管理机构后确认会计人员继续教育学时。

三、国家会计学院应建立总会计师岗位培训和《国有大中型企业总会计师岗位培训证书》档案记录,以便各地财政部门会计管理机构、中央有关会计从业资格管理部门查询和确认。

四、有条件的省级财政部门会计管理机构应发挥国家会计学院现有的教学培训资源,开展高级会计人员继续教育培训工作。

附件:财政部 中组部 中央企业工委 中央金融工委 人事部 国家经贸委关于开展国有大中型企业总会计师岗位培训的通知(财人[2002]19号)

根据《中华人民共和国会计法》和中央《2001年~2005年全国干部教育培训规划》精神,落实朱总理视察北京国家会计学院时关于“所有的大中型企业总会计师都必须到国家会计学院来培训”的指示精神,全面提高总会计师的职业道德水准和专业水平,经研究决定,对国有大中型企业总会计师实行岗位培训制度。现将有关事项通知如下:

一、培养目标与培训对象

总会计师岗位培训的对象是,国有大中型企业总会计师(含行使总会计师职责的财务总监,下同)以及总会计师后备人员和国有金融企业总行、总公司、省级分支机构财务部门主要负责同志及其后备人员。通过培训,培养一大批能够恪守“诚信为本,操守为重,坚持准则,不做假账”,懂得市场经济运行规律,适应国内外多变的市场竞争环境,并通晓国际惯例的、高素质的国有企业高级财务管理人才。