

US GAAP 与 IFRS 之比较：每股收益-致同研究之 US GAAP 系列(三十)

主体应针对来自持续经营的归属于母公司普通权益持有者的损益，以及针对当期归属于母公司普通权益持有者的损益、就对当期利润有不同分享权利的每类普通股，在综合收益表内列报基本和稀释每股收益。主体应以同等显著的方式列报所有期间的基本和稀释每股收益

每股收益

IFRS	U.S. GAAP
相关指引： IFRS 13; IAS 33	相关指引： ASC 260、718、810 和 820; SEC 规则 G, 第 244 部分
简介	
<p>IAS 33 的目标是规范每股收益的确定和列报原则，借此改进同一期间内不同主体之间以及同一主体在不同报告期间的业绩比较 (IAS 33.1)。</p> <p>IAS 33 适用于以下主体 (IAS 33.2)：</p> <ul style="list-style-type: none"> 其普通股或潜在普通股在公开市场（本国或境外证券交易市场或场外交易市场，包括当地的或区域性的市场）交易的主体，或者 为了在公开市场上发行普通股，向证券委员会或是其他监管机构提交或者正在提交其财务报表的主体 	<p>与 IFRS 类似 (ASC 260-10-05-1)。ASC 260 适用于以下主体 (ASC 260-10-15-2)：</p> <ul style="list-style-type: none"> 已发行普通股或潜在普通股（即诸如期权、认股权证、可转换证券或或有协议的证券）的主体，前提是此类证券在公开市场交易，无论是在证券交易市场（本国或境外），还是在场外交易市场，包括仅在当地的或区域性的市场挂牌 为准备在公开市场出售其证券，已向监管机构提交或正在提交文件的主体
计量——基本每股收益	
<p>基本每股收益通过将归属于母公司普通权益持有者的损益（分子）除以当期发行在外普通股的加权平均数（分母）进行计算 (IAS 33.10)。基本每股收益信息的目的，是为了对在报告期间内主体业绩中母公司每股普通股所占的权益提供一个量度 (IAS</p>	<p>与 IFRS 类似 (ASC 260-10-10-1 和 45-10)。</p>

IFRS	U.S. GAAP
33.11)。	
<p>基本每股收益中的收益</p> <p>归属于母公司普通权益持有者的收益金额包括是归属于母公司的持续经营损益，以及归属于母公司的损益。上述损益均应调整优先股股利、因清算优先股所产生的差额，以及其他归类为权益的优先股的类似影响的税后金额（IAS 33.12-18）。</p>	<p>基本每股收益中的收益</p> <p>普通股股东可获得的收益是从持续经营收益（如果该金额在利润表中列示）和净收益中扣除当期已宣告的优先股股利（无论是否已支付）及当期累积优先股的累计股利（无论是否已赚取）进行计算。普通股股东可获得的收益也应就优先股赎回或引起的转换的影响进行调整（ASC 260-10-45-11 至 45-12）。</p>
<p>基本每股收益中的股数</p> <p>当期发行在外普通股的加权平均数，是对期初发行在外普通股的股数，按照当期回购或发行的普通股股数乘以时间权重因子进行的调整。时间权重因子是相关股份发行在外的天数占当期总天数的比重；在许多情况下，加权平均数的合理估计数即足够（IAS 33.19-29）。</p>	<p>基本每股收益中的股数</p> <p>与 IFRS 类似（ASC 260-10-45-10 和 55-2）。</p>
计量——稀释每股收益	
<p>当计算稀释每股收益时，主体应考虑所有稀释性潜在普通股的影响，调整归属于母公司普通权益持有者的损益及发行在外股份的加权平均数（IAS 33.31）。</p>	<p>与 IFRS 类似（ASC 260-10-45-16 和 45-21）。</p>
<p>稀释每股收益中的收益</p> <p>依据 IAS32.12 计算的归属于母公司普通权益持有者的损益（基本每股收益），应调整下列各项的税后影响（IAS 33.33）：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 为得出归属于母公司普通权益持有者的损益，应扣除的，依据 IAS33 第 12 段计算的与稀释性潜在普通股相关的股利或其他项目； • 当期确认的、与稀释性潜在普通股相关的利息 • 因稀释性潜在普通股转换引起的收益或费用的其他变化 	<p>稀释每股收益中的收益</p> <p>与 IFRS 类似（ASC 260-10-45-16 和 45-21）。</p>
<p>稀释每股收益中的股数</p> <p>普通股股数是根据 IAS33 第 19 段和 26 段计算的普通股的加权平均数（基本每股收益），加上所有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。稀释性潜在普通股应视为在期初或潜在普通股的发行日（当晚于期初发行时）就已经转换为</p>	<p>稀释每股收益中的股份数</p> <p>与 IFRS 类似（ASC 260-10-45-40 至 45-42）。</p>

IFRS	U.S. GAAP
普通股 (IAS 33.36)。	
<p>稀释性潜在普通股应在每一个列报期间独立确定。包含在年初至报告日为止的期间的稀释性潜在普通股的数量，不是包括在各个中期计算中的稀释性潜在普通股的加权平均数 (IAS 33.37)。</p>	<p>与 IFRS 不同，季度稀释每股收益的分母包含的增量股份数量，应使用报告期内包含的三个月的平均市场价格来计算。对于年初至报告日为止的稀释每股收益，包含在分母中的增量股份通过计算在每季度稀释每股收益计算中包含的增量股份数的年初至报告日加权平均数来确定 (ASC 260-10-55-3)。</p>
<p><i>期权、认股权证及其等价物</i></p> <p>计算稀释每股收益时应使用库存股法。主体应假定会行使该主体的具稀释性的期权和认股权证。来自这些工具的假定收入，应看作是按当期普通股平均市场价格发行普通股所取得的。已发行普通股股数，与按当期普通股平均市场价格将会发行的普通股股数之间的差额，应视为未收取对价的普通股发行 (IAS 33.45)。</p>	<p><i>期权、认股权证及其等价物</i></p> <p>与 IFRS 不同，运用<i>库存股法</i>时，季度稀释每股收益中包含的增量股份数量使用报告期内包含的三个月的平均市场价格来计算。对于年初至报告日为止的稀释每股收益，包含在分母中的增量股份数量通过计算在每季度稀释每股收益计算中包含的增量股份数的年初至报告日加权平均数来确定 (ASC 260-10-55-3)。</p>
雇员股票期权	
<p>计算稀释每股收益时，具有固定或可确定条款的雇员股票期权，和非授予的普通股，作为期权处理，即使它们可能视授予与否而定。在授予日即视为发行在外。以基于业绩的雇员股票期权，作为或有可发行股份处理，因为它们的发行除要随着时间的推移之外，还取决于是否满足特定条件 (IAS 33.48)。</p>	<p>与 IFRS 类似 (ASC 260-10-45-28 至 45-32)。</p>
<p>IAS 33 不包含有关员工持股计划 (ESOP) 的指引。</p>	<p>关于杠杆型员工持股计划 (ESOP)，已承诺发放的 ESOP 股份应视为发行在外的股份。未承诺发放的 ESOP 股份不视为发行在外 (ASC 718-40-45-3)。在计算雇主的每股收益时，非杠杆型 ESOP 所持有的所有股份应作为发行在外的股份进行处理，但退休金返还 ESOP 的暂记账户股份除外，在被承诺发放以向参与账户分配之前，该股份不视为发行在外 (ASC 718-40-45-9)。</p> <p>特殊规定适用于持有可转换优先股的 ESOP 雇主 (ASC 718-40-45-6 至 45-8)。</p>
或有可发行股份——基本每股收益	
<p>或有可发行股份仅从所有必要条件均得到满足之日 (即事项已发生) 起，才能视为发行在外的股份，并包括在基本每股收益的计算中。仅仅经过一段时间后即可发行的股份不属于或有可发行股份，因为时间的推移是确</p>	<p>与 IFRS 类似 (ASC 260-10-45-12A 至 45-13)。</p>

IFRS	U.S. GAAP
<p>定的。发行在外的普通股如果属于或有可退回的（即有权收回），则不视为发行在外，并排除在基本每股收益计算之外，直至该股份不再能够收回之日（IAS 33.24）。</p>	
<p>或有可发行股份——基本每股收益</p>	
<p>和计算基本每股收益一样，如果满足条件（即事项已经发生），或有可发行普通股应视为发行在外，并包括在稀释每股收益中。或有可发行股份应从期初开始（若晚于期初签订，则从或有股份协议签订日开始）就包括在内。如果条件未满足，包括在稀释每股收益中的或有可发行股份的数量，应当基于如果当期期末即为或有期间期末则会发行的股份数量来确定。或有期间期满时，若条件仍不满足，不允许重述（IAS 33.52）。</p>	<p>发行与否取决于某些条件是否满足的股份应视为发行在外的股份，并包括在稀释每股收益的计算中，如下所述（ASC 260-10-45-48 至 45-57）：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 如果在期末所有必要条件均已满足（事项已发生），此类股份应自相关条件得以满足的期间的期初开始（若晚于期初签订，则从或有股份协议签订日开始）就包括在内。 • 如果在期末并非所有必要条件均已满足，包括在稀释每股收益中的或有可发行股份的数量，应基于如果报告期末即为或有期间期末则可发行的（例如，基于当期收益或期末市场价格可发行股份的数量）且其结果具有稀释性的股份数量（如有）来确定。此类或有可发行股份应自期初（若晚于期初签订，则以或有股份协议签订日开始）起，包括在稀释每股收益的分母中。然而，与 IFRS 不同，对于年初至报告日的计算，或有股份以加权平均数包括在内。也就是说，在计算稀释每股收益时报告日或有股份应就其包括在内的中期进行加权。
<p>或有可发行的普通股数量可能取决于该普通股的未来市场价格。在这种情况下，如果其效应是稀释的，稀释每股收益的计算，应基于如果报告期期末的市场价格即为或有期间期末的市场价格时，将发行普通股的数量来确定。如果或有发行的条件是建立在超过报告期期末之外的一段时间内的市场平均价基础上，则使用已逝时间段内的平均价格。由于市场价格在未来期间可能发生变化，因此在或有期间期末之前，基本每股收益的计算不包括此类或有可发行的普通股，因为并非所有必要条件均已满足。（IAS 33.54）。</p>	<p>与 IFRS 类似（ASC 260-10-45-52）。</p>

来源：致同美国公认会计原则实务指引系列

《致同美国公认会计原则实务指引：公允价值计量指引、债务和权益交易会计处理指引》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-4509-6/F 3651

《致同美国公认会计原则实务指引：收入确认指引-探讨复杂的收入确认》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-5407-4/F 4374

《致同美国公认会计原则实务指引：美国公认会计原则与国际财务报告准则之比较》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-6751-7/F 5432

注：致同 US GAAP 系列强调了某些重要的 US GAAP 和 IFRS 的要求以及这两套准则之间的主要相似和差异之处。比较内容仅作为指引，并不包含所有内容。如果读者需要 IFRS 和 US GAAP 的要求、以及 SEC 条例、规则和实践的完整详情，应参阅相关准则、条例、规则和实践的全文。未征得具体专业意见之前，不应依据本系列专题所述内容采取或不采取任何行动。



www.grantthornton.cn

© 2017 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。版权所有。

“Grant Thornton（致同）”是指 Grant Thornton 成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌，并按语境的要求可指一家或多家成员所。致同会计师事务所（特殊普通合伙）是 Grant Thornton International Ltd（GTIL，致同国际）的成员所。GTIL（致同国际）与各成员所并非全球合伙关系。GTIL（致同国际）和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。GTIL（致同国际）不向客户提供服务。GTIL（致同国际）与各成员所并非彼此的代理，彼此间不存在任何义务，也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。