

國際會計準則第 33 號 (2010 年版)

正 體 中 文 版 草 案

每 股 盈 餘

徵 求 意 見 函

(僅準則部分對外徵求意見，有意見者請於 99 年 11 月 30 日
前，將意見以電子郵件方式寄至 tifrs@ardf.org.tw)

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會
法 人 國 際 會 計 準 則 翻 譯 覆 審 專 案 委 員 會

國際會計準則第 33 號

每股盈餘

A 部分

財團法人中華民國會計研究發展基金會

國際會計準則翻譯覆審專案委員會 翻譯



財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

國際會計準則第 33 號

每股盈餘

本版納入截至 2009 年 12 月 31 日發布之國際財務報導準則對本準則所作之修正。

國際會計準則委員會 (IASB) 於 1997 年 2 月發布國際會計準則第 33 號「每股盈餘」。

常務解釋委員會制定解釋公告第 24 號「每股盈餘：得以股份交割之金融工具與其他合約」(2000 年 11 月發布)。

國際會計準則理事會 (IASB) 於 2001 年 4 月決議，依據舊章程所發布之所有準則及解釋於修正或撤銷前仍應適用。

國際會計準則理事會 (IASB) 於 2003 年 12 月發布修訂之國際會計準則第 33 號，並更名為「每股盈餘」。修訂之準則並取代解釋公告第 24 號。

其後，國際會計準則第 33 號及其隨附文件已被下列國際財務報導準則修正：

- 國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」(2004 年 2 月發布)
- 國際財務報導準則第 3 號「企業合併」(2004 年 3 月發布)
- 國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」(2005 年 8 月發布)
- 國際財務報導準則第 8 號「營運部門」(2006 年 11 月發布)*
- 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」(2007 年 9 月修訂)*
- 國際財務報導準則第 3 號「企業合併」(2008 年 1 月修訂)†
- 國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」(2008 年 1 月修正)。

* 生效日為 2009 年 1 月 1 日

† 生效日為 2009 年 7 月 1 日



目錄

	段 次
簡介	IN1 - IN3
國際會計準則第 33 號	
每股盈餘	
目的	1
範圍	2 - 4A
定義	5 - 8
衡量	9 - 63
基本每股盈餘	9 - 29
盈餘	12 - 18
股份	19 - 29
稀釋每股盈餘	30 - 63
盈餘	33 - 35
股份	36 - 40
稀釋性潛在普通股	41 - 63
選擇權、認股證及其他類似權利	45 - 48
可轉換工具	49 - 51
或有發行股份	52 - 57
得以普通股或現金交割之合約	58 - 61
買進選擇權	62
發行賣權	63
追溯調整	64 - 65
表達	66 - 69
揭露	70 - 73A
生效日	74 - 74A
其他準則之撤銷	75 - 76



附錄

A 應用指引

B 其他準則之修正

下列隨附文件請見本版 B 部分

理事會對 2003 年 12 月發布之國際會計準則第 33 號之核准

結論基礎

釋例



國際會計準則第 33 號「每股盈餘」由第 1 至 76 段及附錄 A 及 B 組成。各段均具同等效力，國際會計準則理事會（IASB）採用本準則時，仍沿用國際會計準則委員會（IASB）之準則格式。閱讀國際會計準則第 33 號時，應考量其目的及結論基礎、「國際財務報導準則前言」與「財務報表編製及表達之架構」之意涵。在無明確指引之情況下，國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」提供如何選擇及適用會計政策之基礎。



簡介

- IN1 國際會計準則第 33 號「每股盈餘」取代 1997 年發布之國際會計準則第 33 號「每股盈餘」，並適用於 2005 年 1 月 1 日以後開始之年度。本準則鼓勵提前適用此規定。本準則亦取代解釋公告第 24 號「每股盈餘：得以股份交割之金融工具與其他合約」。

修訂國際會計準則第 33 號之理由

- IN2 國際會計準則理事會制定本修訂之國際會計準則第 33 號，作為國際會計準則改善計畫的一部分。此計畫係基於證券主管機關、專業會計師及其他利害關係人對準則之質疑及批評而進行。此計畫之目的在減少或刪除準則之替代處理、多餘及矛盾之處，以及處理部分趨同之議題並達成其他改善。
- IN3 針對國際會計準則第 33 號，理事會之主要目的係作有限度之修訂，以對選定之複雜議題，諸如或有發行股份之影響，子公司、合資與關聯企業之潛在普通股，及參加權益工具，發行賣權，買進賣權及買權，以及強制性可轉換工具等提供額外指引及釋例。理事會並未重新考量國際會計準則第 33 號中對每股盈餘之決定及表達之基本方法。

國際會計準則第 33 號

每股盈餘

目的

- 1 本準則之目的係訂定每股盈餘之決定與表達之原則，用以改善不同企業在相同報導期間，及同一企業在不同報導期間之績效比較。儘管每股盈餘之資料可能因用以決定「盈餘」之會計政策不同而有所限制，但使用一致之方式決定分母，將可強化財務報導。本準則著重於每股盈餘計算中之分母。

範圍

- 2 本準則應適用於：
- (a) 企業單獨或個別財務報表：
- (i) 該企業之普通股或潛在普通股已於公開市場（國內或國外證券交易所或店頭市場，包括當地及區域性市場）交易，或
- (ii) 該企業因欲於公開市場發行普通股，而向證券委員會或其他主管機關申報財務報表，或正在申報之程序中；及
- (b) 集團之合併財務報表：
- (i) 該集團母公司之普通股或潛在普通股已於公開市場（國內或國外證券交易所或店頭市場，包括當地及區域性市場）交易，或
- (ii) 該集團母公司因欲於公開市場發行普通股，而向證券委員會或其他主管機關申報財務報表，或正在申報之程序中。
- 3 揭露每股盈餘之企業，應依本準則之規定計算及揭露每股盈餘。
- 4 當企業同時表達依國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」之規定編製之合併財務報表及單獨財務報表時，僅需以合併資訊為基礎表達本準則規定之揭露。企業若選擇揭露以單獨財務報表為基礎之每股盈餘，應僅於其綜合損益表揭露該每股盈餘資訊；企業不得於合併財務報表表達該每股盈餘資訊。
- 4A 若企業依國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」（2007 年修訂）第 81 段所述，將各損益組成部分表達於單獨損益表中，則每股盈餘僅應於該單獨報表內表達。

定義

5 本準則用語定義如下：

反稀釋係指假設可轉換工具被轉換、選擇權或認股證被執行，或因滿足特定條件而發行普通股，所導致之每股盈餘增加或每股損失減少。

或有股份協議係指滿足特定條件始發行股份之協議。或有發行普通股係指滿足或有股份協議所訂之特定條件時，僅收取少量或未收取現金或其他對價即應發行之普通股。

稀釋係指假設可轉換工具被轉換、選擇權或認股證被執行，或因滿足特定條件而發行普通股，所導致之每股盈餘減少或每股損失增加。

選擇權、認股證及其他類似權利係指給予持有者普通股購買權之金融工具。

普通股係指次於所有其他類別權益工具之權益工具。

潛在普通股係指可能使其持有者有權取得普通股之金融工具或其他合約。

普通股賣權係給予持有者於一定期間內以特定價格賣出普通股之權利之合約。

6 普通股只有在其他類型股份（例如特別股）參與後，始可參與當期利潤之分配。企業可能有超過一類之普通股，相同類別之普通股有相同之權利收取股利。

7 潛在普通股之例為：

- (a) 可轉換成普通股之金融負債或權益工具，包括特別股；
- (b) 選擇權及認股證；
- (c) 依據合約協議（例如收購業務或其他資產）將於滿足特定條件而發行之股份。

8 本準則採用國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」所定義之用語，除非另有說明，其意義依國際會計準則第 32 號第 11 段之規定。國際會計準則第 32 號對金融工具、金融資產、金融負債、權益工具及公允價值加以定義，並提供應用該等定義之指引。

衡量

基本每股盈餘

9 企業應對歸屬於母公司普通股權益持有人之損益計算基本每股盈餘金額及，如有列報時，對歸屬於該等權益持有人之繼續營業單位損益計算基本每股盈餘金額。

10 基本每股盈餘應以歸屬於母公司普通股權益持有人之損益（分子），除以當期流通

在外普通股加權平均股數（分母）計算之。

- 11 基本每股盈餘資訊之目的，係就母公司每一普通股對於報導期間企業績效之權益，提供一種衡量。

盈餘

- 12 為計算基本每股盈餘，下列(a)及(b)歸屬於母公司普通股權益持有人之金額，應分別調整分類為權益之特別股股利之稅後金額、清償特別股所產生之差額，及特別股之其他類似影響數：

(a) 歸屬於母公司之繼續營業單位損益；及

(b) 歸屬於母公司之損益。

- 13 所有於某一期間所認列歸屬於母公司普通股權益持有人之收益及費損項目（包括所得稅費用及分類為負債之特別股股利），均包含於決定該期間歸屬於母公司普通股權益持有人之損益中（見國際會計準則第 1 號）。

- 14 自損益扣除之特別股股利稅後金額為：

(a) 與當期有關之已宣告非累積特別股股利之稅後金額；及

(b) 應付之當期累積特別股股利之稅後金額，無論宣告與否。當期特別股股利之金額，不包括與先前期間有關而於當期支付或宣告之累積特別股股利。

- 15 若提供低額之初始股利以補償企業以折價出售之特別股，或在後續期間提供高於市場行情之股利以補償投資者以溢價購買之特別股，有時稱為遞增股利率特別股。遞增股利率特別股於原始發行時之任何折價或溢價，應採用有效利息法攤銷至保留盈餘，並於計算每股盈餘時，將其視為特別股股利。

- 16 企業可能向持有人公開收購而再買回特別股，所支付予特別股股東對價之公允價值超過特別股帳面金額之部分，代表對特別股持有人之報酬及對企業保留盈餘之減項。該金額在計算歸屬於母公司普通股權益持有人之損益時應予以減除。

- 17 企業可能會透過對原始轉換條件作有利之變更，或支付額外對價，以誘導可轉換特別股提早轉換。普通股或所支付之其他對價之公允價值，超過按原始轉換條件可發行普通股之公允價值之部分，係對特別股股東之報酬，在計算歸屬於母公司普通股權益持有人之損益時應予以減除。

- 18 任何特別股帳面金額超過清償該特別股所支付對價之公允價值之部分，在計算歸屬於母公司普通股權益持有人之損益時應予以加回。

股份

- 19 為計算基本每股盈餘，普通股股數應為當期流通在外普通股加權平均股數。
- 20 使用當期流通在外普通股加權平均股數，係為反映在任何時點可能有較多或較少股數流通在外而導致股東資本金額於當期變動之可能性。當期流通在外普通股加權平均股數，係當期期初流通在外普通股股數，調整乘上時間加權因子之當期買回或發行之普通股股數。時間加權因子是指該股份流通在外天數占當期總天數之比例；在許多情況下，使用加權平均之合理近似值即已足夠。
- 21 股份通常自可收取對價之日（通常指股份發行日）起計入加權平均股數，例如：
- (a) 以現金發行之普通股，於可收取現金時計入；
 - (b) 對普通股或特別股自願性股利再投資所發行之普通股，於股利再投資時計入；
 - (c) 因債務工具轉換為普通股所發行之普通股，自停止計息日起計入；
 - (d) 為替換其他金融工具之利息或本金所發行之普通股，自停止計息日起計入；
 - (e) 為清償企業負債所發行之普通股，自清償日起計入；
 - (f) 作為收購非現金資產之對價所發行之普通股，自收購認列之日起計入；及
 - (g) 因對企業提供服務所發行之普通股，於服務提供時計入。
- 普通股計入之時點決定於普通股之發行條款及條件，企業應充分考量與發行有關之任何合約之實質。
- 22 作為企業合併移轉對價之一部分所發行之普通股，自收購日起計入加權平均股數，此係因收購者自收購日起將被收購者之損益列入其綜合損益表。
- 23 將於強制性可轉換工具轉換時發行之普通股，自簽約日起計入基本每股盈餘之計算。
- 24 或有發行股份僅自滿足所有必要條件（即事項已發生）之日起，視為流通在外並計入基本每股盈餘之計算。僅隨時間經過即應發行之股份，非屬或有發行股份，因為時間之經過係屬確定。流通在外之或有可退回（即受再買回限制）普通股並不作為流通在外處理，且排除於基本每股盈餘之計算，直至該股份不再受再買回限制之日止。
- 25 [已刪除]
- 26 當期及所有表達期間流通在外普通股加權平均股數，應隨著會使流通在外普通股股數變動但資源並未相應變動之事項（除潛在普通股之轉換外）而調整。
- 27 企業可能在資源並未相應變動下，發行普通股或減少流通在外普通股股數，例如：

- (a) 資本化或分紅配股（有時稱為股票股利）；
- (b) 任何其他發行所含之紅利因子，例如給現有股東之股份認購權利所含之紅利因子；
- (c) 股份分割；及
- (d) 股份反分割（股份合併）。

28 在資本化、分紅配股或股份分割下發行普通股給現有股東時，並未收取額外對價，因此流通在外普通股股數增加但資源並未增加。在該事項發生前之流通在外普通股股數，應依流通在外普通股股數變動之比例調整，如同該事項於最早表達期間之期初即已發生。例如，一股配發二股之分紅配股，發行前流通在外普通股股數應乘以三以得出普通股新總股數，或乘以二以得出增額之普通股股數。

29 普通股之合併通常會減少流通在外普通股股數，但資源卻並未相應減少。惟若整體效果係以公允價值再買回股份時，則流通在外普通股股數之減少係相應資源減少之結果所導致。一例為結合特殊股利之股份合併，該結合交易發生當期流通在外普通股加權平均股數，應自認列特殊股利之日起按所減少之普通股股數予以調整。

稀釋每股盈餘

30 企業應對歸屬於母公司普通股權益持有人之損益計算稀釋每股盈餘金額及，如有列報時，對歸屬於該等權益持有人之繼續營業單位損益計算稀釋每股盈餘金額。

31 為計算稀釋每股盈餘，企業應就所有稀釋性潛在普通股之影響數，調整歸屬於母公司普通股權益持有人之損益，以及流通在外加權平均股數。

32 稀釋每股盈餘之目的與基本每股盈餘之目的相一致，即就每一普通股對於企業績效之權益，提供一種衡量，並同時考量當期所有流通在外之稀釋性潛在普通股之影響。因此：

- (a) 歸屬於母公司普通股權益持有人之損益，應加上稀釋性潛在普通股於當期認列之股利與利息之稅後金額，並調整因稀釋性潛在普通股轉換所造成之其他收益或費損之變動數；及
- (b) 流通在外普通股加權平均股數，應加上所有稀釋性潛在普通股假設被轉換將流通在外之額外普通股加權平均股數。

盈餘

33 為計算稀釋每股盈餘，企業應就下列各項之稅後影響數，調整依第 12 段之規定所

計算之歸屬於母公司普通股權益持有人之損益：

- (a) 依第 12 段之規定計算歸屬於母公司普通股權益持有人之損益時，所扣除之任何與稀釋性潛在普通股有關之股利或其他項目；
- (b) 當期認列之與稀釋性潛在普通股有關之任何利息；及
- (c) 因稀釋性潛在普通股轉換所造成之任何其他收益或費損之變動。

- 34 潛在普通股轉換為普通股之後，第 33 段(a)至(c)所辨認之項目即不會再發生。反之，新發行之普通股對歸屬於母公司普通股權益持有人之損益有參與權，因此，應就第 33 段(a)至(c)所辨認之項目及任何相關之稅額，調整依第 12 段之規定所計算之歸屬於母公司普通股權益持有人之損益。與潛在普通股有關之費用，包括按有效利息法處理之交易成本及折價（見 2003 年修訂之國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」第 9 段）。
- 35 潛在普通股之轉換可能會導致收益或費損之連帶變動，例如與潛在普通股有關之利息費用減少及其所導致之淨利增加或損失減少，可能造成與非裁量性員工分紅計畫有關之費用增加。為計算稀釋每股盈餘，應就收益或費損之此種連帶變動，調整歸屬於母公司普通股權益持有人之損益。

股份

- 36 為計算稀釋每股盈餘，普通股股數應為依第 19 及 26 段之規定所計算之普通股加權平均股數，加上若所有稀釋性潛在普通股轉換為普通股時將發行之普通股之加權平均股數。稀釋性潛在普通股應視為期初即已轉換為普通股，惟若在期初之後發行者，則應視為於發行日即已轉換。
- 37 每一表達期間之稀釋性潛在普通股應獨立決定。包含在年初至當期末期間之稀釋性潛在普通股股數並非各期中期間所計算之稀釋性潛在普通股之加權平均股數。
- 38 潛在普通股應按其流通在外期間加權。於當期註銷或任其失效之潛在普通股，則僅就其流通在外之期間計入稀釋每股盈餘之計算。於當期轉換為普通股之潛在普通股，應自期初至轉換日計入稀釋每股盈餘之計算；自轉換日起所發行之普通股應同時計入基本及稀釋每股盈餘中。
- 39 稀釋性潛在普通股轉換時將發行之普通股股數取決於潛在普通股之條款。若存在超過一種之轉換基礎，則應假設從潛在普通股持有人之觀點最有利之轉換率或執行價格計算之。
- 40 子公司、合資或關聯企業可能會對母公司、合資控制者或投資者以外之人發行潛在普通股，該潛在普通股可轉換為子公司、合資或關聯企業之普通股，或轉換為其母公司、合資控制者或投資者（報導個體）之普通股。若子公司、合資或關聯

企業所發行之此種潛在普通股對於報導個體之基本每股盈餘具稀釋效果，則應計入稀釋每股盈餘之計算。

稀釋性潛在普通股

- 41 潛在普通股僅當其轉換為普通股會減少繼續營業單位之每股盈餘或增加繼續營業單位之每股損失時，始視為具稀釋性。
- 42 企業使用歸屬於母公司繼續營業單位之損益，作為確定潛在普通股具稀釋性或反稀釋性之控制數。歸屬於母公司繼續營業單位之損益，應依第 12 段之規定調整，並排除與停業單位有關之項目。
- 43 潛在普通股當其轉換為普通股會增加繼續營業單位之每股盈餘或減少繼續營業單位之每股損失時，具反稀釋性。在計算稀釋每股盈餘時，並不假設對每股盈餘具反稀釋效果之潛在普通股之轉換、執行或其他發行。
- 44 在決定潛在普通股為具稀釋性或反稀釋性時，應針對每一次發行或每一系列之潛在普通股單獨而非彙總考量。潛在普通股之考量順序，可能會影響其是否具稀釋性。因此，為使基本每股盈餘之稀釋極大化，每一次發行或每一系列之潛在普通股應由最高稀釋性至最低稀釋性依序考量，亦即「每增額股份盈餘」最低之稀釋性潛在普通股應比「每增額股份盈餘」較高者，優先計入稀釋每股盈餘之計算。選擇權及認股證通常最先計入，因其並不影響所計算之分子。

選擇權、認股證及其他類似權利

- 45 為計算稀釋每股盈餘，企業應假設其具稀釋性之選擇權及認股證會被執行。來自此等工具之假設價款，應視為按當期普通股平均市價發行普通股所收取者。所發行之普通股股數，與假定按當期普通股平均市價將會發行之普通股股數間之差額，應視為無對價發行之普通股。
- 46 當選擇權及認股證會導致以低於當期普通股平均市價發行普通股時，則該選擇權及認股證具稀釋性。稀釋之金額為當期普通股平均市價減發行價格，因此在計算稀釋每股盈餘時，潛在普通股視為由下列兩者組成：
- (a) 以當期平均市價發行特定股數普通股之合約。此種普通股假設係按公允價值定價，且既不具稀釋性亦不具反稀釋性，在計算稀釋每股盈餘時予以忽略。
 - (b) 以無對價發行其餘普通股之合約。此種普通股並不產生價款，且對歸屬於流通在外普通股之損益並無影響。因此，此種股份具稀釋性，在計算稀釋每股盈餘時應加至流通在外普通股股數。
- 47 僅當普通股當期平均市價超過選擇權或認股證之執行價格（即其為「價內」）時，選擇權及認股證方具稀釋作用。先前報導之每股盈餘不需追溯調整以反映普通股

價格之變動。

- 47A 對於適用國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」之股票選擇權及其他股份基礎給付協議而言，第 46 段所提及之發行價格及第 47 段所提及之執行價格，尚應包括在該股票選擇權及其他股份基礎給付協議下，未來將提供予企業之任何商品或勞務之公允價值。
- 48 具固定或可決定條款之員工股票選擇權，以及非既得之普通股，即使其能否既得具或有性，於計算稀釋每股盈餘時亦應視為選擇權，並且在給與日即視為流通在外。績效基礎之員工股票選擇權，則視為或有發行股份，因為其發行除時間之經過外，尚視是否滿足特定條件而定。

可轉換工具

- 49 可轉換工具之稀釋效果，應依第 33 及 36 段之規定，反映於稀釋每股盈餘中。
- 50 若可轉換特別股轉換時，每股普通股可獲得之當期所宣告或所累積之特別股股利金額超過基本每股盈餘時，該可轉換特別股具反稀釋性。同樣地，若可轉換債務轉換時，每股普通股可獲配之利息（扣除稅及收益或費損之其他變動數）超過基本每股盈餘時，該可轉換債務具反稀釋性。
- 51 可轉換特別股之贖回或誘導轉換時，可能僅影響部分先前流通在外之可轉換特別股，在此情況下，於決定剩餘流通在外特別股是否具稀釋性時，應將第 17 段所提及之額外對價，歸屬於該已贖回或轉換之股份。已贖回或轉換之股份應與未贖回或轉換之股份分別考量。

或有發行股份

- 52 如同基本每股盈餘之計算，若或有發行普通股已滿足條件（即事項已發生），則應視為流通在外並計入稀釋每股盈餘之計算。或有發行股份應自期初即計入（或自或有股份協議日起計入，如較晚時）。如果條件未滿足時，計入稀釋每股盈餘計算之或有發行股份之股數，應以假設當期期末即為或有期間結束日時所將發行之股數為基礎。若或有期間屆滿而條件並未達成時，不得重編。
- 53 若或有發行條件為在某段期間應達成或維持某特定之盈餘金額，且若報導期間結束日業已達成該項金額，但必須維持該金額至報導期間結束日後之另一期間，則在計算稀釋每股盈餘時，該額外普通股如具稀釋效果，應視為流通在外。在該情況下，稀釋每股盈餘之計算，係以假設報導期間結束日之盈餘金額即為或有期間結束日之盈餘金額時所將發行之普通股股數為基礎。由於盈餘在未來期間可能變動，故在或有期間結束之前基本每股盈餘之計算並不包含該等或有發行普通股，因為並非所有必要條件均已滿足。
- 54 或有發行普通股之股數可能視未來普通股之市價而定。在該情況下，若具稀釋效

果，則稀釋每股盈餘之計算，係以假設報導期間結束日之市價即為或有期間結束日之市價時所將發行之普通股股數為基礎。若條件為涵蓋報導期間結束日後一段期間之平均市價，則應採用已經過期間之平均市價。由於市價在未來期間可能變動，故在或有期間結束日之前，基本每股盈餘之計算並不包含該等或有發行普通股，因為並非所有必要條件均已滿足。

- 55 或有發行普通股之股數可能視未來盈餘與未來普通股價格而定。在此情況下，計入稀釋每股盈餘計算之普通股股數，應以兩個條件（即截至報導日止之盈餘，及在報導期間結束日之現時市價）為基礎。除非兩條件均達成，否則或有發行普通股不得計入稀釋每股盈餘之計算。
- 56 在其他情況下，或有發行普通股之股數視盈餘或市價以外之條件（如零售店之特定開店數量）而定。在此情況下，或有發行普通股應按報導期間結束日之狀況（假設條件之現狀能維持至或有期間結束日不變）計入稀釋每股盈餘之計算。
- 57 或有發行之潛在普通股（涵蓋於或有股份協議者除外，如或有發行之可轉換工具）應依下列規定計入稀釋每股盈餘之計算：
- (a) 企業應依第 52 至 56 段對或有普通股之規定，以明訂之潛在普通股發行條件為基礎，決定是否可假設應發行潛在普通股；及
 - (b) 若該等潛在普通股應反映於潛在稀釋每股盈餘中，則企業應按第 45 至 48 段對選擇權及認股證之規定、第 49 至 51 段對可轉換工具之規定、第 58 至 61 段對得以普通股或現金交割之合約之規定、及其他適用之規定，以決定其對稀釋每股盈餘計算之影響。

惟在計算稀釋每股盈餘時，除非假設類似之流通在外潛在普通股（並非或有發行）已執行或轉換，否則不應假設有發行之潛在普通股已執行或轉換。

註：exercise price 一律譯為「執行價格」，先前通過之各段均應順改。

得以普通股或現金交割之合約

- 58 當企業發行依其選擇得以普通股或現金交割之合約時，企業應假設該合約將以普通股交割，且其所導致之潛在普通股若具稀釋效果時，應計入稀釋每股盈餘之計算。
- 59 基於會計之目的，當此種合約表達為資產或負債，或具有權益組成部分及負債組成部分時，企業應將假設該合約全數分類為權益工具時，當期損益將產生之任何變動，作為分子之調整。該調整與第 33 段所規定之調整類似。
- 60 對於依持有者選擇得以普通股或現金交割之合約，應採用現金交割及股份交割兩者中較具稀釋性者以計算稀釋每股盈餘。

- 61 得以普通股或現金交割之合約之一例為債務工具，該債務工具給予企業不受限制之權利，於債務到期時得以現金或其本身之普通股清償本金。另一例為發行賣權，該賣權給予持有人得以普通股或現金交割之選擇。

買進選擇權

- 62 買進賣權及買進買權之類之合約（即企業持有對其本身普通股之選擇權）不得計入稀釋每股盈餘之計算，因將其計入會造成反稀釋。賣權僅在執行價格高於市價時才會執行，而買權則僅在執行價格低於市價時才會執行。

發行賣權

- 63 要求企業買回其本身股份之合約（如發行賣權及遠期購買合約），若具稀釋效果，應反映於稀釋每股盈餘之計算。若此種合約在當期為「價內」（即執行或交割價格高於該期平均市價），對每股盈餘之潛在稀釋效果應計算如下：
- (a) 應假設於期初發行足量之普通股（按當期平均市價），以募集履行合約所需之價款；
 - (b) 應假設發行所得之價款係用以履行合約（即買回普通股）；及
 - (c) 增額普通股（假設發行之普通股股數與履行合約所收回之普通股股數間之差額）應計入稀釋每股盈餘之計算。

追溯調整

- 64 流通在外普通股或潛在普通股股數，若因資本化、分紅配股或股份分割而增加，或因股份反分割而減少，則所有表達期間之基本與稀釋每股盈餘之計算，均應追溯調整。若此等變動於報導期間後但在財務報表通過發布前發生，則所表達之當期及以前各期財務報表每股盈餘之計算，均應以新股數為基礎。每股盈餘之計算反映此種股數變動之事實，應予以揭露。此外，應就錯誤之影響及會計政策變動採用追溯處理所產生之調整，對所有表達期間之基本及稀釋每股盈餘予以調整。
- 65 企業不得因計算每股盈餘所採用之假設變動，或潛在普通股轉換為普通股，而重編任何以前表達期間之稀釋每股盈餘。

表達

- 66 企業應按對當期淨利享有不同分配權利之每一類普通股，於綜合損益表中表達當期歸屬於母公司普通股權益持有人之繼續營業單位損益及歸屬於母公司普通股權益持有人之損益之基本與稀釋每股盈餘。企業應於所有表達期間以同等重要程度表達基本及稀釋每股盈餘。

- 67 表達綜合損益表之每一期間，均應表達每股盈餘。若至少有一個期間報導稀釋每股盈餘，即使其與基本每股盈餘相等，仍應於所有表達期間報導稀釋每股盈餘。若基本及稀釋每股盈餘相等時，在綜合損益表中可於同一行雙重表達。
- 67A 企業如依國際會計準則第 1 號（2007 年修訂）第 81 段所述，將損益各組成部分表達於單獨損益表內，則應在該單獨報表內表達依第 66 及 67 段規定之基本及稀釋每股盈餘。
- 68 **報導停業單位之企業，應於綜合損益表或附註揭露停業單位之基本與稀釋每股金額。**
- 68A 企業如依國際會計準則第 1 號（2007 年修訂）第 81 段所述，將損益各組成部分表達於單獨損益表內，則應在該單獨報表內或附註中表達依第 68 段規定之停業單位之基本及稀釋每股盈餘。
- 69 企業應表達基本及稀釋每股盈餘，即使該金額為負數（即每股損失）。

揭露

- 70 企業應揭露下列項目：
- (a) 於計算基本及稀釋每股盈餘時作為分子之金額，以及該等金額與當期歸屬於母公司損益間之調節。此調節應包括影響每股盈餘之每一類工具之個別影響數。
 - (b) 於計算基本及稀釋每股盈餘時作為分母之普通股加權平均股數，以及此等分母彼此間之調節。此調節應包括影響每股盈餘之每一類工具之個別影響數。
 - (c) 未來有可能會稀釋基本每股盈餘之工具（包括或有發行股份），但因其於表達期間具反稀釋性而未計入稀釋每股盈餘計算者。
 - (d) 除依第 64 段之規定處理者外，發生在報導期間後之普通股交易或潛在普通股交易，且該交易若發生於報導期間結束日以前會重大改變期末流通在外普通股或潛在普通股股數時，應予以說明。
- 71 第 70 段(d)所述交易之例包括：
- (a) 以現金發行之股份；
 - (b) 發行股份以其所獲價款清償報導期間結束日流通在外之債務或特別股；
 - (c) 贖回流通在外之普通股；
 - (d) 報導期間結束日流通在外之潛在普通股轉換或執行為普通股；

- (e) 發行選擇權、認股證或可轉換工具；及
- (f) 達成將導致發行或有發行股份之條件。

此種發生於報導期間後之交易，不調整每股盈餘金額，因此種交易並不影響用以產生當期損益之資本金額。

- 72 會產生潛在普通股之金融工具及其他合約，可能包含影響基本及稀釋每股盈餘衡量之條款及條件。此等條款及條件可能會決定潛在普通股是否具稀釋性及，若具稀釋性，對流通在外加權平均股數之影響以及歸屬於普通股權益持有人損益之連帶調整。如未另行規定應揭露（見國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」），本準則鼓勵對此種金融工具及其他合約之條款及條件之揭露。
- 73 除基本及稀釋每股盈餘外，若企業額外揭露非本準則規定之綜合損益表中所報導之組成部分之每股金額時，該金額應依本準則所規定之普通股加權平均股數計算。與該組成部分有關之基本與稀釋每股金額，應以同等重要程度揭露並表達於附註中。企業應指明分子之決定基礎，包括每股金額為稅前或稅後。若所使用之綜合損益表組成部分，並非綜合損益表中所報導之單行項目，則應提供所使用之組成部分與綜合損益表中所報導之單行項目間之調節。
- 73A 除基本及稀釋每股盈餘外，若企業額外揭露非本準則規定之單獨損益表（2007 年修訂之國際會計準則第 1 號第 81 段所述）中所報導之組成部分之每股金額時，第 73 段亦適用之。

生效日

- 74 企業應於 2005 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用本準則。本準則鼓勵提前適用。企業若於 2005 年 1 月 1 日前開始之期間適用本準則，應揭露該事實。
- 74A 國際會計準則第 1 號（2007 年修訂）修正所有國際財務報導準則所使用之專用術語，並增加第 4A、67A、68A 及 73A 段之規定。企業應於 2009 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用該等修正內容。若企業提前適用國際會計準則第 1 號（2007 年修訂）於以前期間，該等修正內容亦應提前適用。

其他準則之撤銷

- 75 本準則取代國際會計準則第 33 號「每股盈餘」（1997 年發布）。
- 76 本準則取代解釋公告第 24 號「每股盈餘：得以股份交割之金融工具與其他合約」。

附錄 A

應用指引

本附錄係屬本準則之一部分。

歸屬於母公司損益

- A1 為計算以合併財務報表為基礎之每股盈餘，歸屬於母公司之損益是指調整非控制權益後之合併個體損益。

股份認購權利

- A2 潛在普通股執行或轉換時所發行之普通股，通常不會產生紅利因子，此乃因潛在普通股通常為全值發行，而導致企業可使用資源成等比例變化。惟股份認購權利之執行價格通常低於股份之公允價值，因此如第 27 段(b)所述，此類股份認購權利包含紅利因子。若股份認購權利係提供予所有現有股東，則在計算股份認購權利前各期之基本及稀釋每股盈餘時所使用之普通股股數，為股份認購權利發行前之流通在外普通股股數乘以下列因子：

執行股份認購權利前之每股公允價值

理論上每股除權後之公允價值

理論上每股除權後之公允價值，係以執行股份認購權利前之彙總市場價值，加計執行股份認購權利之價款，並除以執行股份認購權利後之流通在外股數計算之。若在執行日前股份認購權利係與股份分別公開交易，為本計算之目的，公允價值應按股份與股份認購權利併同交易之最後一天收盤價確立。

控制數

- A3 為說明第 42 及 43 段所述之控制數概念之應用，假設企業歸屬於母公司之繼續營業單位淨利為 CU4,800*，歸屬於母公司之停業單位損失為 (CU7,200)，歸屬於母公司之損失為 (CU2,400)，且有 2,000 股普通股及 400 股潛在普通股流通在外。企業之基本每股盈餘為：繼續營業單位 CU2.4，停業單位 (CU3.6) 及損失 (CU1.2)。假設該 400 股潛在普通股對損益沒有影響，則此 400 股潛在普通股應計入稀釋每股盈餘之計算，因其所產生之 CU2.00 繼續營業單位每股盈餘具稀釋性。由於歸屬於母公司繼續營業單位淨利為控制數，企業亦應將此 400 股潛在普通股計入其他

* 於本指引中，貨幣金額均以「貨幣單位 (CU，即 Currency Units)」計價。

每股盈餘金額之計算，即使所產生之每股盈餘金額相對其可比基本每股盈餘金額具反稀釋性，亦即每股損失較少〔停業單位每股損失為（CU3.00）而每股損失為（CU1.00）〕。

普通股平均市價

- A4 為計算稀釋每股盈餘，假設將被發行之普通股之平均市價，係以當期普通股之平均市價作為計算基礎。理論上，企業之每一筆普通股市場交易應包括於決定平均市價中，惟在實務上，每週或每月之簡單平均價格通常即已足夠。
- A5 一般而言，以收盤價計算平均市價即已足夠。惟當價格波動劇烈時，高點與低點之平均價格通常能產生更具代表性之價格。除非情況變動導致價格不再具代表性，平均市價之計算方式應一致採用。例如，數年來價格相對平穩時，企業以收盤價來計算平均市價，若價格開始有劇烈波動且收盤價不再能產生具代表性之平均價格時，可能改為採用高點與低點之平均價格。

選擇權、認股證及其他類似權利

- A6 若可轉換工具與轉換時可獲得普通股之平均價格，兩者均高於選擇權或認股證之執行價格，則應假設購買該可轉換工具之選擇權或認股證會被執行，以購買可轉換工具；惟若有類似流通在外之可轉換工具，則除非該可轉換工具亦被假設轉換，不得假設購買可轉換工具之選擇權或認股證會被執行。
- A7 選擇權或認股證可能允許或要求交付企業（或其母公司或子公司）之債務或其他工具，以支付其所有或部分之執行價格。在計算稀釋每股盈餘時，若(a)相關普通股當期之平均市價超過執行價格，或(b)所交付之工具之售價，低於其在選擇權或認股證協議中之交付價格，且其所導致之折價將使有效執行價格低於執行時可取得普通股之市價，則該選擇權或認股證具稀釋效果。於計算稀釋每股盈餘時，該等選擇權或認股證將假設被執行，且債務或其他工具將假設被交付。若現金交付對於選擇權或認股證持有人更有利，且合約允許以現金交付，則應假設其以現金交付。任何假設交付之債務，其稅後利息應予以加回，作為分子之調整。
- A8 類似之處理亦將應用於具類似條件之特別股，或是其他允許投資者以支付現金以取得更有利轉換率之轉換選擇權。
- A9 某些選擇權或認股證之基本條款可能規定執行該等工具時所取得之價款，須用以贖回企業（或其母公司或子公司）之債務或其他工具。於計算稀釋每股盈餘時，該等選擇權或認股證應假設被執行，且其價款將按平均市價購買債務，而非購買普通股。惟在計算稀釋每股盈餘時，假設執行所收取之價款超過假設購買債務所需金額之部分，亦應予以考量（亦即假定其將被用以買回普通股）。任何假設購

買之債務，其稅後利息將予以加回，作為分子之調整。

發行賣出選擇權

A10 為說明第 63 段之應用，假設企業有 120 單位之普通股賣權流通在外，其執行價格為 CU35，普通股當期之平均市價為 CU28。於計算稀釋每股盈餘時，企業假設於期初按每股 CU28 發行 150 股以履行 CU4,200 之賣出義務。發行之 150 股普通股與履行賣權所收取之 120 股普通股間之差額（30 股增額普通股），於計算稀釋每股盈餘時應加回至分母。

子公司、合資或關聯企業之工具

A11 子公司、合資或關聯企業之潛在普通股可轉換為子公司、合資或關聯企業之普通股，或是可轉換為母公司、合資控制者或投資者（報導個體）之普通股時，按下述，計入稀釋每股盈餘之計算：

- (a) 子公司、合資或關聯企業所發行賦予持有人取得子公司、合資或關聯企業普通股之工具，應計入子公司、合資或關聯企業稀釋每股盈餘資料之計算。其次，該等每股盈餘應以報導個體對子公司、合資或關聯企業之工具之持份為基礎，計入報導個體每股盈餘之計算。
- (b) 子公司、合資或關聯企業所發行可轉換為報導個體普通股之工具，在計算稀釋每股盈餘時，應視為報導個體潛在普通股之一。同樣地，子公司、合資或關聯企業所發行購買報導個體普通股之選擇權或認股證，於計算合併稀釋每股盈餘時，應視為報導個體潛在普通股之一。

A12 由報導個體所發行可轉換為子公司、合資或關聯企業普通股之工具，在決定其對每股盈餘之影響時，應假設該工具會被轉換，且依第 33 段之規定對分子（歸屬於母公司普通股權益持有人之損益）作必要之調整。除了該等調整外，應就於假設轉換時，子公司、合資或關聯企業流通在外普通股增加而導致報導個體記錄之任何損益之變動（例如股利收益或權益法收益），調整分子。稀釋每股盈餘計算中之分母不受影響，因為報導個體流通在外普通股股數並不會因假設轉換而變動。

參加權益工具與兩類普通股

A13 有些企業之權益包括：

- (a) 依據預先決定之公式（例如二比一）與普通股參加股利分配之工具，有時其參加之程度有上限（例如每股分配至，但不得超過特定之金額）。

(b) 股利率與其他類普通股不同，但不具優先或較高位階權利之普通股類別。

A14 為計算稀釋每股盈餘，第 A13 段所述可轉換為普通股之工具，若具稀釋效果，則應假設其會轉換。至於無法轉換為普通股類別之工具，應依其對股利之權利或參加未分配盈餘之其他權利，將當期損益分配予不同類別之股份與參加權益工具。在計算基本及稀釋每股盈餘時：

(a) 歸屬於母公司普通股權益持有人之損益，應調整（減少淨利及增加損失）當期對各類型股份所宣告之股利金額，以及按合約規定應於當期應支付之股利（或參加債券之利息）金額（例如未支付之累積股利）。

(b) 將剩餘損益分配予普通股及參加權益工具，每類工具分享盈餘至假設已將當期損益全數分配完畢為止。分配至每類權益工具之損益總額，為加總分配股利之金額及按參加特性所分配之金額。

(c) 分配至每類權益工具之損益總額，除以流通在外被分配盈餘工具之股數，以決定該工具之每股盈餘。

為計算稀釋每股盈餘，所有假設已發行之潛在普通股均應包含於流通在外普通股中。

部分支付之股份

A15 若發行普通股但未收足股款，則在計算基本每股盈餘時，在其可按與全額付清普通股之相對比率對當期股利分配有參與權之範圍內，視為普通股之一分數。

A16 若部分支付之股份對當期股利之分配無參與權，於計算稀釋每股盈餘時，應視為約當認股證或選擇權。尚未支付之餘額假設係用以購買普通股之價款。計入稀釋每股盈餘之股數，係認購股數與假設將購買股數間之差額。

附錄 B

其他準則之修正

本附錄之修正內容應適用於 2005 年 1 月 1 日以後開始之年度。若企業提前適用本準則，本修正內容亦應提前適用。

本準則於 2003 年修訂時所包含於本附錄之修正內容，已納入本版之相關準則。