國際會計準則第 33 號

每股盈餘

說明：以下釋例乃舉例性質，所例舉之交易僅供參考，實際交易內容仍必須符合相關法令規範。

釋例一 遞增股利率特別股（IAS33.12 及 IAS33.15）

甲公司於 20X1 年 1 月 1 日發行不可轉換、不可賣回、面值為$100 之 A 類累積特別股。該 A 類累積特別股之持有人自 20X3 年起，獲配每股$5 之累積年度股利。

A 類累積特別股發行時之市場股利年殖利率為 5%，因此若該每股$5 之股利率於發行日即已生效，甲公司可預期每一 A 類特別股會收到約$100 之價款。

然而考量股利之支付條款，該 A 類特別股是以每股$90.7 發行，亦即每股折價$9.3。此發行價格可依$100 按 2 年期以每年 5%折現率之現值予以計算。

由於該股份被分類為權益，其原始發行之折價係以有效利息法攤銷至保留盈餘，且為計算每股盈餘，該攤銷將視為特別股股利。而於計算基本每股盈餘時，以下設算之 A 類特別股股利將予以減除以決定歸屬於母公司普通股權益持有人之損益：

年度	A 類特別股帳面金額 1 月 1 日	設算 股利[1]	A 類特別股帳面金額[2] 12 月 31 日	支付股利
20X1	$ 90.70	$ 4.54	$ 95.24	$ —
20X2	95.24	4.76	100.00	—
此後	100.00	5.00	105.00	(5.00)

[1] 按 5%計算。

[2] 為支付股利前之金額。

釋例二 盈餘之計算（含特別股股利）（IAS33.12-IAS33.18）

乙公司 20X5 年度之稅後淨利為$150,000，截至 20X5 年 12 月 31 日已發行並流通在外之特別股如下：

1. 5%，面值$10 之可賣回非累積特別股 10,000 股（依國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」（以下簡稱 IAS32）之規定，將該特別股分類為負債），20X5 年度已宣告支付 5%股利。

2. 於 20X1 年 1 月 1 日以折價發行面值$10 之遞增股利率（自 20X6 年開始累積 10%之股利）、不可賣回且累積之特別股 20,000 股（依 IAS32 之規定將該特別股分類為權益），20X5 年度依有效利息法計算應攤銷至保留盈餘之金額為 $18,000。

3. 8%，面值$10 之不可賣回非累積特別股 5,000 股。20X5 年 1 月 1 日該特別股流通在外之股數為 10,000 股，於 20X5 年 6 月 30 日以折價$1,000 買回 5,000 股之特別股。20X5 年度並未宣告此類非累積特別股之股利，惟預計於 20X6 年度將分配 8%之股利。

4. 7%之可轉換累積特別股，其於 20X5 年 1 月 1 日轉換前係分類為權益。以前年度未支付之股利已於轉換前支付，20X5 年不再估列股利。為誘導投資人轉換，投資人於執行轉換時額外取得每股公允價值$300 之普通股 100 股。

歸屬於母公司普通股權益持有人之損益：$150,000－$18,000＋$1,000＝$133,000

分析：

1. 該特別股分類為負債，其相關損益已自稅後淨利扣除，因此無須調整。

2. 該特別股為 10%累積特別股，於免支付股利期間，依國際會計準則第 33 號「每股盈餘」（以下簡稱 IAS33）第 15 段之規定，採用有效利息法攤銷之金額係反映於保留盈餘，於計算每股盈餘時，將其視為特別股股利，因此須自稅後淨利扣除；於 20X6 年以後之年度，10%之累積特別股股利須自稅後淨利扣除。

3. 依 IAS33 第 18 段之規定，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，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，故加回$1,000。另依 IAS33 第 14 段規定，因該股利係屬非累積，僅於宣告時始視為股利，由於 20X5 年未宣告，因此 20X5 年度無須扣除，另預計於 20X6 年度分配 20X5 年之股利，由於並未宣告，因此亦無須扣除。

4. 由於該特別股已於期初轉換，因此 20X5 年無須再估列該累積特別股股利。為誘導轉換而額外增加之成本已自稅後淨利扣除，因此無須調整。

釋例三 加權平均股數之計算（含股票股利）（IAS33.19-IAS33.21 及 IAS33.26-IAS33.28）

丙公司 20X1 年度普通股股數相關資料如下：

	已發行股數	庫藏股票股數	流通在外股數
1 月 1 日流通在外普通股	10,000	(500)	9,500
4 月 1 日[1]現金增資發行普通股	2,000		11,500
6 月 1 日[2]發放 20%股票股利	2,300[3]		13,800
12 月 1 日買回庫藏股票		(1,000)	12,800

[1]該日為現金增資基準日。

[2]該日為股票股利之增資基準日。

[3]11,500×20%＝2,300。

普通股加權平均流通在外股數計算如下：

期間	流通在外股數	追溯調整 20%股票股利	流通期間比例		加權股數
1 月 1 日至 3 月 31 日	9,500	×1.2	×3/12	＝	2,850
4 月 1 日至 5 月 31 日	11,500	×1.2	×2/12	＝	2,300
6 月 1 日至 11 月 30 日	13,800		×6/12	＝	6,900
12 月 1 日至 12 月 31 日	12,800		×1/12	＝	1,067
					13,117

或（9,500×1.2×12/12）＋（2,000×1.2×9/12）－（1,000×1/12）＝13,117 股

註：流通期間按日計算較為精確，為簡化起見，亦得按月計算。

釋例四 加權平均股數之計算（含股票股利、股票分割）（IAS33.19-IAS33.21 及 IAS33.26-IAS33.28）

丁公司 20X1 年度普通股股數相關資料如下：

	已發行股數	庫藏股票股數	流通在外股數
1 月 1 日流通在外普通股	100,000		100,000
3 月 1 日[1]發放 5%股票股利	5,000		105,000
4 月 1 日購買庫藏股票		(525)	104,475
10 月 1 日[2]現金增資發行普通股	10,000		114,475
11 月 1 日普通股分割[3]	114,475		228,950

[1]該日為股票股利之增資基準日。

[2]該日為現金增資基準日。

[3]每股分割為 2 股（股票分割）。

普通股加權平均流通在外股數計算如下：

期間	流通在外股數	追溯調整 5%股票股利	追溯調整 股票分割（1：2）	流通期間比例		加權股數
1 月 1 日至 2 月 28 日	100,000	×1.05	×2	×2/12	＝	35,000
3 月 1 日至 3 月 31 日	105,000		×2	×1/12	＝	17,500
4 月 1 日至 9 月 30 日	104,475		×2	×6/12	＝	104,475
10 月 1 日至 10 月 31 日	114,475		×2	×1/12	＝	19,079
11 月 1 日至 12 月 31 日	228,950			×2/12	＝	38,158
						214,212

或（100,000×1.05×12/12－525×9/12＋10,000×3/12）×2＝214,212 股

註：流通期間按日計算較為精確，為簡化起見，亦得按月計算。

釋例五 股票股利（IAS33.26、IAS33.27(a)及 IAS33.28）

20X0 年歸屬於母公司普通股權益持有人之損益	$200
20X1 年歸屬於母公司普通股權益持有人之損益	$500
截至 20X1 年 6 月 30 日流通在外普通股	100
20X1 年 7 月 1 日發放股票股利	以 20X1 年 6 月 30 日之流通在外普通股為準，每股配發 3 股 100×3＝300
20X1 年基本每股盈餘	$\frac{\$500}{(100+300)}=\$1.25$

20X0 年基本每股盈餘 $\frac{\$200}{(100+300)}=\$0.50$

因為該股票股利並無對價，應將其視為於最早表達期間開始日（20X0 年 1 月 1 日）即已發生。

釋例六 簡單資本結構每股盈餘之計算（IAS33.9-IAS33.14、IAS33.19-IAS33.21 及 IAS33.26-IAS33.28）

戊公司 20X1 年度相關資料如下：

1. 本期稅後淨利為$100,000（包括繼續營業單位本期淨利$130,000 及停業單位本期損失$30,000）。

2. 普通股期初流通在外股數 100,000 股，4 月 1 日[1]現金增資發行新股 20,000 股，7 月 1 日[2]發放 10%股票股利，10 月 1 日購買庫藏股票 10,000 股。

   [1]該日為現金增資基準日。

   [2]該日為股票股利之增資基準日。

3. 於 20X1 年 1 月 1 日按面值發行 6%之累積特別股 1,000 股，每股面值為$100。

普通股加權平均流通在外股數計算如下：

	已發行股數	庫藏股票股數	流通在外股數
1 月 1 日流通在外普通股	100,000		100,000
4 月 1 日現金增資發行普通股	20,000		120,000
7 月 1 日發放 10%股票股利	12,000		132,000
10 月 1 日買回庫藏股票		(10,000)	122,000

期間	流通在外股數	追溯調整 10%股票股利	流通期間比例		加權股數
1 月 1 日至 3 月 31 日	100,000	×1.1	×3/12	=	27,500
4 月 1 日至 6 月 30 日	120,000	×1.1	×3/12	=	33,000
7 月 1 日至 9 月 30 日	132,000		×3/12	=	33,000
10 月 1 日至 12 月 31 日	122,000		×3/12	=	30,500
					124,000

基本每股盈餘之計算如下：

歸屬於母公司普通股權益持有人之繼續營業單位淨利＝$\frac{\$130,000-\$6,000^{3}}{124,000}$ ＝$1

歸屬於母公司普通股權益持有人之停業單位損失＝$\frac{(\$30,000)}{124,000}$ ＝($0.24)

歸屬於母公司普通股權益持有人之損益＝$\frac{\$100,000-\$6,000^{3}}{124,000}$ ＝$0.76

[3] 特別股股利＝$100×1,000 股×6%＝$6,000

釋例七 股份認購權利(含紅利因子)(IAS33.26、IAS33.27(b)及 IAS33.A2)

	20X0 年度	20X1 年度	20X2 年度
歸屬於母公司普通股權益持有人之損益(稅後)	$1,100	$1,500	$1,800
發行股份認購權利前之流通在外股數	400 股		
股份認購權利	每 4 股流通在外股數配發 1 股股份認購權利（共 100 股新股） 執行價格：$5.00 股份認購權利發行日：20X1 年 1 月 1 日 執行權利之最後期限：20X1 年 3 月 1 日（全數股東均執行該權利）		
20X1 年 3 月 1 日執行前普通股市價	$11.76		
報導日	12 月 31 日		

1. 理論上每股除權後之價值之計算

$$\frac{\text{執行股份認購權利前所有流通在外股數之公允價值＋執行股份認購權利收取之價款}}{\text{執行前流通在外股數＋執行時發行股數}}$$

$$\frac{(\$11.76\times 400\text{ 股})+(\$5.00\times 100\text{ 股})}{400\text{ 股}+100\text{ 股}}$$

理論上每股除權後之價值＝$10.41

2. 調整因子之計算

$$\frac{\text{執行股份認購權利前之每股公允價值}}{\text{理論上每股除權後之價值}} = \frac{\$11.76}{\$10.41} = 1.13$$

3. 基本每股盈餘

		20X0 年度	20X1 年度	20X2 年度
20X0 年原報導之基本每股盈餘：	[1] $1,100÷400＝	$2.75[1]		
20X0 年因股份認購權利而重述之基本每股盈餘：	[2] $\frac{\$1,100}{(400 \times 1.13)}$ ＝	$2.43[2]		
20X1 年包含股份認購權利影響數之基本每股盈餘：	[3] $\frac{\$1,500}{(400\times1.13\times2/12)+(500\times10/12)}$ ＝		$3.05[3]	
20X2 年基本每股盈餘：	[4] $1,800÷500＝			$3.60[4]

註：依證交所發布「我國採用 IFRSs 問答集」（101.12.11）肆、公報及會計處理實務，第五十四項之說明，企業辦理現金增資之發行價格已接近市價，故於計算每股盈餘時可不予調整所含之紅利因子。

釋例八 員工認股權執行價格之決定（IAS33.47A-IAS33.48）

每位員工非既得認股權之加權平均數量	1,200
依國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」（以下簡稱 IFRS2）決定，應於員工提供服務之剩餘既得期間認列之每位員工加權平均金額，作為認股權之對價	$1,680
非既得認股權之現金執行價格	$13

調整後執行價格之計算

每位員工尚須提供服務之公允價值	$1,680
每單位認股權尚須提供服務之公允價值：（$1,680÷1,200）	$ 1.40
每單位認股權之總執行價格（$13.00＋$1.40）	$14.40

釋例九 非績效條件之員工認股權計畫（IAS33.45 及 IAS33.47A - IAS33.48）

己公司於 20X1 年 1 月 1 日發行一基於服務條件之員工認股權計畫以獎酬員工，該計畫之條款如下：

給與日	20X1 年 1 月 1 日
給與日該認股權之市價	$ 2.10
認股權執行價格	$ 2.50
既得日	20X3 年 12 月 31 日
認股權之名目股數	1,000,000 股

依 IFRS2 之規定，每一單位認股權於 20X1 至 20X3 年每一年度應分別認列 $0.70（即$2.10÷3）之酬勞成本。

20X1 年認列酬勞成本後之淨利		$1,200,000
加權平均流通在外普通股股數		5,000,000 股
普通股於 20X1 年度之平均市價		$5.00
假設每一單位認股權之總執行價格	20X1 年：$3.90 （執行價格$2.50+未認列之酬勞成本$1.40）	
	20X2 年：$3.20 （執行價格$2.50+未認列之酬勞成本$0.70）	

20X1 年度每股盈餘之計算如下：

	盈餘		股數		每股盈餘
20X1 年度稅後淨利	$1,200,000				
21X1 年加權平均流通在外普通股股數			5,000,000		
基本每股盈餘	$1,200,000	÷	5,000,000	=	$ 0.24
認股權之名目股數			1,000,000		
假定按平均市價將會發行之股數（1,000,000×3.90÷5.00）			(780,000)		
稀釋每股盈餘	$1,200,000	÷	5,220,000	=	$ 0.23

釋例十 複雜資本結構每股盈餘之計算－認股證及員工認股權（IAS33. 45- IAS33.48）

庚公司 20X1 年度相關資料如下：

1. 本期稅後淨利$50,000，普通股全年流通在外股數為 10,000 股。
2. 全年流通在外 4%之不可轉換累積特別股 1,000 股，面值$100。
3. 20X1 年 1 月 1 日發行認股證，得按每股$12 認購普通股 1,000 股，截至 20X1 年 12 月 31 日均未執行。
4. 20X1 年 1 月 1 日發行員工認股權 900 單位，員工於服務滿 4 年後，每單位得按每股$10 認購普通股 1 股，發行日每單位員工認股權之公允價值為$4，20X1 年 12 月 31 日員工尚須提供服務之公允價值為$2,700。
5. 普通股全年平均市價為$15（全年簡單平均收盤價）。

每股盈餘之計算如下：

1. 基本每股盈餘＝ $\frac{\$50,000-\$4,000^{1}}{10,000}=\$4.60$

[1]$100×1,000×4%＝$4,000

2. 稀釋每股盈餘：

計算認股證所應調整之股數：

20X1 年認股證之加權平均股數	1,000 股
假定按平均市價將會發行之加權平均股數（1,000 股×$12÷$15）	(800 股)
無對價發行之普通股股數	200 股

計算員工認股權所應調整之股數：

員工認股權之總執行價格〔現金執行價格$10+每認股權尚須提供服務之公允價值$ 3（$2,700÷900）〕	$13
20X1 年員工認股權之加權平均股數	900 股
假定按平均市價將會發行之加權平均股數（900 股×$13÷$15）	(780 股)
無對價發行之普通股股數	120 股

$$稀釋每股盈餘=\frac{\$50,000-\$4,000}{10,000+200+120}=\$4.46$$

釋例十一　複雜資本結構每股盈餘之計算－可轉換證券（IAS33.49-IAS33.51）

辛公司 20X1 年度相關資料如下：

1. 本期稅後淨利$50,000，普通股加權平均流通在外股數 10,000 股。
2. 所得稅率 17%。
3. 20X1 年 1 月 1 日以面值發行 4%之可轉換累積特別股 1,000 股，面值為$100，每股特別股可轉換成 2 股普通股。該特別股全年流通在外，年中無轉換。
4. 20X1 年 1 月 1 日發行面值$1,000，6.5%之可轉換公司債 200 張，每張可轉換為普通股 40 股。公司債以$220,000 發行，其中負債組成部分為$180,000（公司債有效利率為 7%），權益組成部分為$40,000。該公司債全年流通在外，年中無轉換。

負債及權益組成部分係依 IAS32 之規定決定，其金額將認列為負債及權益組成部分之原始帳面金額。分配至發行人轉換權權益組成部分之金額為權益之加項，計算每股盈餘時不予調整。

辛公司 20X1 年每股盈餘之計算如下：

1. 基本每股盈餘

本期稅後淨利	$ 50,000
減：特別股股利	(4,000)
歸屬於母公司普通股權益持有人之損益	$ 46,000
除以：流通在外普通股股數	÷10,000 股
基本每股盈餘	$ 4.60

2. 稀釋每股盈餘

假設潛在普通股轉換：

潛在普通股	分子 增加數	分母 增加數	每增額股 份之盈餘	列入計算 之順序
4%累積可轉換特別股	$ 4,000[1]	2,000[2]	$ 2.00	2
7%可轉換公司債	$ 11,620[3]	8,000[4]	$ 1.45	1

[1]假設 4%累積可轉換特別股轉換成普通股，而使歸屬於普通股權益持有人之損益增加：$100x1,000x4%＝$4,000。

[2]假設 4%累積可轉換特別股轉換成普通股增加之股數：2 股x1,000＝2,000 股。

[3]假設 7%可轉換公司債轉換為普通股所節省之利息費用（稅後金額，本釋例假設並無財稅差異）：$1,000x200x7%x（1－17%）＝$11,620。

[4]假設 7%可轉換公司債轉換成普通股而增加之股數：40 股x200＝8,000 股。

將潛在普通股依次計入每股盈餘：

	分子	分母	每股盈餘	
稀釋前餘額	$ 46,000	10,000 股	$4.60	
7%可轉換公司債	11,620	8,000 股		
	$ 57,620	18,000 股	$3.20	稀釋
4%累積可轉換特別股	4,000	2,000 股		
	$ 61,620	20,000 股	$3.08	稀釋

稀釋每股盈餘為$3.08。

釋例十二 或有發行（IAS33.24 及 IAS33.52-IAS33.57）

情況一

甲公司於 20X0 年 12 月 31 日收購乙公司，並於合併契約規定，若公司合併後兩年內之任一年度稅後淨利達$90,000，應於 20X3 年額外發行普通股 20,000 股給原乙公司之股東。合併後公司 20X1 年度稅後淨利為$100,000。

甲公司 20X1 年度之基本與稀釋每股盈餘，應反映此或有發行股份 20,000 股，因所約定之稅後淨利目標$90,000 已於 20X1 年度達成。

在計算甲公司 20X1 年度基本每股盈餘時，因達成日係於 20X1 年 12 月 31 日，故其基本每股盈餘之分母增加數為 0；而計算稀釋每股盈餘時，因假設條件於期初即已達成，故稀釋每股盈餘分母之增加數為 20,000 股。

情況二

同上述假設，惟合併契約規定，若合併後兩年內平均稅後淨利達$90,000，則額外發行普通股 20,000 股予原乙公司之股東。

20X1 年 12 月 31 日該約定條件尚未全部達成，故計算甲公司 20X1 年度之基本每股盈餘時，不考慮或有發行股份。但計算稀釋每股盈餘時，則該或有發行股份 20,000 股視為期初發行（如有反稀釋作用時則不計入）。

釋例十三 或有發行股份（IAS33.24 及 IAS33.52-IAS33.57）

丙公司 20X1 年度相關資料如下：

1. 丙公司於 20X1 年 12 月 31 日全年流通在外普通股 100,000 股，當年度無其他潛在普通股流通在外。
2. 丙公司於 20X1 年 1 月 1 日因企業合併而有或有發行股份之條件如下：
   (1) 於 20X1 年度每新開張一家店，發給 1,000 股普通股。
   (2) 20X1 年 12 月 31 日稅後淨利超過$500,000 之部分，每$100 發給 5 股普通股。
3. 當年度丙公司新開張兩家店，其中一家於 5 月 1 日開幕，另一家則於 9 月 1 日開幕。
4. 當年度累計稅後淨利如下：

   20X1 年 1 月 1 日至 3 月 31 日為$400,000

   20X1 年 1 月 1 日至 6 月 30 日為$600,000

   20X1 年 1 月 1 日至 9 月 30 日為$450,000

   20X1 年 1 月 1 日至 12 月 31 日為$700,000

   丙公司 20X1 年每股盈餘之計算如下：

1. 基本每股盈餘

	20X1 年 1 月 1 日至 3 月 31 日	20X1 年 1 月 1 日至 6 月 30 日	20X1 年 1 月 1 日至 9 月 30 日	全年度
分子	$ 400,000	$ 600,000	$ 450,000	$ 700,000
分母：				
流通在外普通股	100,000	100,000	100,000	100,000
或有股數－新開店	—	333[1]	667[2]	1,000[3]
或有股數－盈餘	—	—	—	—[4]
總 股 數	100,000	100,333	100,667	101,000
基本每股盈餘	$ 4.00	$ 5.98	$ 4.47	$ 6.93

[1] 1,000x2/6＝333。

[2] 1,000x5/9＋1,000x1/9＝667。

[3] 1,000x8/12＋1,000x4/12＝1,000。

[4] 盈餘之或有發行股數直到期末始確定達成，故於計算基本每股盈餘時，其分母增加數為 0。

2. 稀釋每股盈餘

	20X1 年 1 月 1 日至 3 月 31 日	20X1 年 1 月 1 日至 6 月 30 日	20X1 年 1 月 1 日至 9 月 30 日	全年度
分子	$ 400,000	$ 600,000	$ 450,000	$ 700,000
分母：				
流通在外普通股	100,000	100,000	100,000	100,000
或有股數－新開店	—	1,000	2,000	2,000
或有股數－盈餘	—[5]	5,000[6]	—[7]	10,000[8]
總股數	100,000	106,000	102,000	112,000
稀釋每股盈餘	$ 4.00	$ 5.66	$ 4.41	$ 6.25

[5] 截至第 1 季為止，淨利小於$500,000，故無或有股數。

[6] 5 股x〔（$600,000－$500,000）÷$100〕＝5,000 股。

[7] 截至第 3 季為止，淨利小於$500,000，故無或有股數。

[8] 5 股x〔（$700,000－$500,000）÷$100〕＝10,000 股。

釋例十四 發行人得選擇以現金或股份交割之可轉換債券（IAS33.31-IAS33.33、IAS33.36、IAS33.58 及 IAS33.59）

丁公司於 20X1 年 1 月 1 日發行 2,000 張可轉換債券，該債券期限為 5 年，以每張面值$1,000 發行，總價款為$2,000,000，利息於每年 12 月 31 日按年名目利率 5%支付，每張債券可於到期日前任何時點轉換為 250 股普通股。丁公司有權選擇以普通股或現金清償該可轉換債券之本金。

當該債券發行時，類似但無轉換權之債務其通行之市場利率為 8%。每股普通股於發行日之市價為$3。所得稅稅率為 17%。

20X1 年度歸屬於母公司普通股權益持有人之損益	$1,000,000
加權平均流通在外普通股股數	1,200,000 股
流通在外可轉換債券張數	2,000 張
該債券發行價款之分配：	
負債組成部分（有效利率 8%）	$1,760,437 [1]
權益組成部分	$239,563
	$2,000,000

[1] 係代表本金及利息按 8%折現後之現值（於第 5 年 12 月 31 日支付$2,000,000，5 年內每年 12 月 31 日支付$100,000）。

負債及權益組成部分係依 IAS32 之規定決定，其金額將認列為負債及權益組成部分之原始帳面金額。分配至發行人轉換權權益組成部分之金額為權益之加項，計算每股盈餘時不予調整。

20X1 年每股盈餘之計算如下：

1. 基本每股盈餘

$$\frac{\$1,000,000}{1,200,000}=\$0.83$$

2. 稀釋每股盈餘

應推定發行人將發行普通股以交割該合約。因此稀釋效果係依 IAS 33 第 59 段之規定計算。

$$\frac{\$1,000,000+\$100,138^{2}}{1,200,000+500,000^{3}}=\$0.65$$

[2] 利息費用稅後影響數須加回稅後淨利：$1,508,099×8%×（1－0.17）＝$100,138。

[3] 500,000 股普通股＝250 股普通股×2,000 張可轉換債券。

釋例十五 發行人得選擇以現金或股份交割之員工分紅（IAS33.19-IAS33.26 、 IAS33.36-IAS33.40 、 IAS33.58、IAS34.11 及 IAS34.20）

戊公司依公司章程規定，每年之獲利於完納稅捐、彌補虧損、提列法定盈餘公積後，應依公司章程所訂之成數提列員工分紅。員工分紅得經公司股東會決議以現金或戊公司股票之方式發放，以股票方式發放時，係以依公司章程所訂之成數提列之員工分紅金額，按股東會前一日股票之收盤價（並考量所有除權除息影響後）計算發放之股數。

戊公司 20X1 年 1 月 1 日流通在外普通股股數為 2,000,000 股，戊公司將於 20X2 年 6 月 1 日召開股東會討論 20X1 年度員工分紅之議案。

戊公司 20X0 年淨利為$0，其餘之相關資料如下:

	當季稅後淨利（已扣除員工分紅費用）	當年度截至當季稅後淨利	當季員工分紅	截至當季尚未發放之員工分紅	季底股票之收盤價[1]	股票紅利發放之股數[2] 當季員工分紅	截至當季尚未發放之員工分紅
20X1 第一季	$2,107,728	$2,107,728	$189,696	$ 189,696	$ 90	2,108	2,108
20X1 第二季	2,000,000	4,107,728	180,000	369,696	92	1,957	4,018
20X1 第三季	1,800,000	5,907,728	150,000	519,696	88	1,705	5,906
20X1 第四季	1,118,033	7,025,761	112,623	632,319	100	1,126	6,323
20X2 第一季	2,000,000	2,000,000	189,696	822,015	95	1,997	8,653
20X2 第二季	1,000,000	3,000,000	94,848	284,544	100	948	2,845

[1] 考量除權除息之影響。

[2] 以公司章程所訂成數提列之員工分紅金額，按各季末股票之收盤價估算發放之股數。

戊公司 20X1 年第一季至 20X2 年第一季各期間之每股盈餘計算如下：

	基本每股盈餘			稀釋每股盈餘		
	分子	分母	基本每股盈餘	分子	分母	稀釋每股盈餘
20X1 第一季	$2,107,728	2,000,000	$1.054	$2,107,728	2,002,108	$1.053
20X1 第二季	$2,000,000	2,000,000	$1.000	$2,000,000	2,004,018	$0.998
20X1 年上半年度	$4,107,728	2,000,000	$2.054	$4,107,728	2,004,018	$2.050
20X1 第三季	$1,800,000	2,000,000	$0.900	$1,800,000	2,005,906	$0.897
20X1 年前三季	$5,907,728	2,000,000	$2.954	$5,907,728	2,005,906	$2.945
20X1 第四季	$1,118,033	2,000,000	$0.559	$1,118,033	2,006,323	$0.557
20X1 年度	$7,025,761	2,000,000	$3.513	$7,025,761	2,006,323	$3.502
20X2 第一季	$2,000,000	2,000,000	$1.000	$2,000,000	2,008,653	$0.996

情況一 員工紅利以股票紅利發放

戊公司於 20X2 年 6 月 1 日經股東會決議通過 20X1 年度之員工分紅以發行 6,022 股（以股東會前一日股票收盤價$105（考量除權除息之影響後）計算員工股票紅利股數）發放，其 20X2 年第二季及上半年度之每股盈餘計算如下：

	基本每股盈餘			稀釋每股盈餘		
	分子	分母	基本每股盈餘	分子	分母	稀釋每股盈餘
20X2 第二季	$1,000,000	2,002,007[3]	$0.499	$1,000,000	2,008,867[4]	$0.498
20X2 年上半年度	$3,000,000	2,001,004[5]	$1.499	$3,000,000	2,008,868[6]	$1.493

[3] 普通股加權平均流通在外股數＝2,000,000x2/3＋（2,000,000＋6,022）x1/3＝2,002, 007

[4] 稀釋每股盈餘之股數＝2,002,007+6,022x2/3+（$284,544÷$100）＝2,008,867

[5] 普通股加權平均流通在外股數＝2,000,000x5/6＋（2,000,000＋6,022）x1/6＝2,001, 004

[6] 稀釋每股盈餘之股數＝2,001,004+6,022x5/6+（$284,544÷$100）＝2,008,868

情況二 員工紅利以現金紅利發放

戊公司於 20X2 年 6 月 1 日經股東會決議通過 20X1 年度之員工分紅以現金發放，其 20X2 年第二季及上半年度之每股盈餘計算如下：

	基本每股盈餘			稀釋每股盈餘		
	分子	分母	基本每股盈餘	分子	分母	稀釋每股盈餘
20X2 第二季	$1,000,000	2,000,000	$0.500	$1,000,000	2,006,860[7]	$0.498
20X2 年上半年度	$3,000,000	2,000,000	$1.500	$3,000,000	2,007,864[8]	$1.494

[7]稀釋每股盈餘之股數＝2,000,000+6,022x2/3+（$284,544÷100）＝2,006,860。

[8]稀釋每股盈餘之股數＝2,000,000+6,022x5/6+（$284,544÷100）＝2,007,864。

釋例十六 限制員工權利新股（IAS33.24、IAS33.36 - IAS33.38 及 IAS33.47A - IAS33.48）

己公司 20X1 年 1 月 1 日流通在外普通股 1,000,000 股，20X1 年 7 月 1 日己公司發行限制員工權利新股予 10 位員工，每位員工各無償取得 10,000 股，共 100,000 股，既得條件為員工必須服務滿四年，員工取得之限制員工權利新股於 20X1 年 7 月 1 日至 20X5 年 6 月 30 日閉鎖期內不得轉讓，惟仍享有股東表決權及股利分配等權利，員工若於既得期間內離職，應返還該股票及股利。該限制員工權利新股於 20X1 年 7 月 1 日之公允價格為$50。

	歸屬於己公司普通股權益持有人之損益（稅後）	員工離職返還限制員工權利新股
20X1 年	$1,500,000	0 股
20X2 年	$1,800,000	10,000 股（6 月 30 日離職）
20X3 年	$2,000,000	10,000 股（3 月 31 日離職）
20X4 年	$2,200,000	10,000 股（9 月 30 日離職）
20X5 年	$2,500,000	0 股

	普通股之 平均市價	期末每股尚須提供 服務之公允價值
20X1 年 7 月 1 日	$50	$50.000
20X1 年 7 月 1 日至 12 月 31 日	$52	$43.750
20X2 年 1 月 1 日至 6 月 30 日	$49	$37.500
20X2 年 1 月 1 日至 12 月 31 日	$48	$31.250
20X3 年 1 月 1 日至 3 月 31 日	$53	$28.125
20X3 年 1 月 1 日至 12 月 31 日	$55	$18.750
20X4 年 1 月 1 日至 9 月 30 日	$56	$ 9.375
20X4 年 1 月 1 日至 12 月 31 日	$58	$ 6.250
20X5 年 1 月 1 日至 6 月 30 日	$60	$ —

20X1 至 20X5 年每股盈餘之計算如下：

	基本每股盈餘			稀釋每股盈餘		
	分子	分母	基本 每股盈餘	分子	分母	稀釋 每股盈餘
20X1 年	$1,500,000	1,000,000	$1.50	$1,500,000	1,007,933[2]	$1.49
20X2 年	$1,800,000	1,000,000	$1.80	$1,800,000	1,032,580[3]	$1.74
20X3 年	$2,000,000	1,000,000	$2.00	$2,000,000	1,053,901[4]	$1.90
20X4 年	$2,200,000	1,000,000	$2.20	$2,200,000	1,068,701[5]	$2.06
20X5 年	$2,500,000	1,035,000[1]	$2.42	$2,500,000	1,070,000[6]	$2.34

[1]（1,000,000 股+70,000 股×6/12）＝1,035,000 股

[2] 限制員工權利新股之總執行價格＝現金執行價格$0+每股尚須提供服務之公允價值$43.75＝43.75

限制員工權利新股之加權平均股數＝100,000 股×6/12 ＝50,000 股

按平均市價發行增加之加權平均股數＝（100,000 股×$43.75÷$52）×6/12＝42,067 股

普通股淨增加股數＝50,000 股－42,067 股＝7,933 股

分母＝1,000,000 股+ 7,933 股＝1,007,933 股

[3] 限制員工權利新股之總執行價格＝現金執行價格$0+每股尚須提供服務之公允價值$31.25＝31.25

限制員工權利新股之加權平均股數＝（10,000 股×6/12）+90,000 股＝95,000 股

按平均市價發行增加之加權平均股數＝（10,000 股×$37.5÷$49×6/12）+（90,000 股×$31.25÷$48）＝62,420 股

普通股淨增加股數＝95,000 股－62,420 股＝32,580 股

分母＝ 1,000,000 股+ 32,580 股＝1,032,580 股

[4] 限制員工權利新股之總執行價格＝現金執行價格$0+每股尚須提供服務之公允價值$18.75＝$18.75

限制員工權利新股之加權平均股數＝（10,000 股×3/12）+80,000 股＝82, 500 股

按平均市價發行增加之加權平均股數＝（10,000 股x$28.125÷$53x3/12）+（80,000 股x$18.75÷$55）＝28,599 股

普通股淨增加股數＝82,500 股－28,599 股＝53,901 股

分母＝ 1,000,000 股+ 53,901 股＝ 1,053,901 股

[5] 限制員工權利新股之總執行價格＝現金執行價格$0+每股尚須提供服務之公允價值$6.25＝$6.25

限制員工權利新股之加權平均股數＝（10,000 股x9/12）+70,000 股＝77,500 股

按平均市價發行增加之加權平均股數＝（10,000 股x$9.375÷$56x9/12）+（70,000 股x$6.25÷$58）＝8,799 股

普通股淨增加股數＝77,500 股－8,799 股＝68,701 股

分母＝ 1,000,000 股+ 68,701 股＝ 1,068,701 股

[6] 限制員工權利新股之總執行價格＝現金執行價格$0+每股尚須提供服務之公允價值$0＝$0

限制員工權利新股之加權平均股數＝70,000 股x6/12＝35,000 股

按平均市價發行增加之加權平均股數＝（70,000 股x$0÷$60）x6/12＝0 股

普通股淨增加股數＝35,000 股－0 股＝35,000 股

分母＝1,035,000 股[1]+35,000 股＝ 1,070,000 股

釋例十七 複雜資本結構每股盈餘之計算－決定潛在普通股列入稀釋每股盈餘計算之順序（IAS33.44）

庚公司 20X1 年度相關資料如下：

歸屬於普通股權益持有人之損益（稅後，已扣除累積可轉換特別股股利）	$10,000,000
全年流通在外普通股股數	2,000,000 股
全年普通股平均市價	$ 75.00
所得稅率	17%

20X1 年 1 月 1 日發行下列潛在普通股：

認股權	有權認購 100,000 股普通股，每股執行價格為$60。
累積可轉換特別股	800,000 股，每股股利$8，每股特別股可轉換成 2 股普通股。
5%可轉換公司債	總面值$100,000,000，每$100,000 公司債可轉換成 2,000 股普通股，與可轉換債券負債組成部分有關之當期利息費用為$4,000,000。

假設潛在普通股轉換：

	盈餘增加數	普通股增加之股數	每增額股份之盈餘	列入計算之順序
認股權	$ —	20,000[1]	$ —	1
可轉換特別股	$6,400,000[2]	1,600,000[3]	$4.00	3
5%可轉換公司債	$3,320,000[4]	2,000,000[5]	$1.66	2

註：本釋例假設各種潛在普通股於 20X1 年均無轉換及執行。

[1] 因認股權而增加之股數：100,000 股－100,000 股×$60÷$75＝20,000 股。

[2] 假設可轉換特別股轉換成普通股，歸屬於普通股權益持有人之損益增加：$8×800,000＝$6,400,000。

[3] 假設可轉換特別股轉換成普通股而增加之股數：2 股×800,000＝1,600,000 股。

[4] 假設 5%可轉換公司債轉換成普通股，歸屬於普通股權益持有人之損益增加$4,000,000×（1 － 0.17）＝$3,320,000。

[5] 假設 5%可轉換公司債轉換成普通股而增加之股數：2,000 股×（$100,000,000÷$100,000）＝2,000,000 股。

將潛在普通股依次計入每股盈餘：

	分子	分母	每股盈餘	
稀釋前餘額	$ 10,000,000	2,000,000	$5.00	
認股權	—	20,000		
	$ 10,000,000	2,020,000	$4.95	稀釋
5%可轉換公司債	3,320,000	2,000,000		
	$ 13,320,000	4,020,000	$3.31	稀釋
可轉換特別股	6,400,000	1,600,000		
	$ 19,720,000	5,620,000	$3.51	反稀釋

可轉換特別股列入計算時，每股盈餘之金額增加（由$3.31 變為$3.51），表示可轉換特別股具反稀釋作用，於計算稀釋每股盈餘時，不予列入計算，故稀釋每股盈餘為$3.31。

釋例十八 複雜資本結構每股盈餘之計算—潛在普通股於期中轉換及執行（IAS33.45- IAS33.57）

辛公司 20X1 年度相關資料如下：

歸屬於母公司普通股權益持有人之損益（稅後）	$50,000
1 月 1 日流通在外普通股股數	10,000 股
1 月 1 日至 3 月 31 日普通股平均市價	$ 25
普通股全年平均市價	$ 40
所得稅率	17%

潛在普通股：

認股證	1 月 1 日發行 6,000 單位，每單位可按$20 認購普通股 1 股，4 月 1 日有 4,000 單位執行，其餘 2,000 單位至 12 月 31 日仍未執行。
6%可轉換公司債	1 月 1 日發行總面值$400,000，每$100,000 可轉換為 2,000 股普通股，7 月 1 日有 $100,000 可轉換公司債轉換為 2,000 股普通股，已轉換之可轉換公司債中與負債組成部分有關之 1 月至 6 月利息費用為$3,000，未轉換之可轉換公司債中與負債組成部分有關之全年度利息費用為$18,000。

普通股加權平均流通在外股數之計算：

	已發行或新發行股數	流通在外股數
1 月 1 日流通在外普通股	10,000	10,000
4 月 1 日 4,000 單位認股證執行所發行股數	4,000	14,000
7 月 1 日$100,000 公司債轉換所發行股數	2,000	16,000

普通股加權平均流通在外股數＝10,000 股×3/12＋14,000 股×3/12＋16,000 股×6/12 ＝14,000 股

20X1 年每股盈餘之計算如下：

1. 基本每股盈餘＝ $\frac{\$50,000}{14,000}$ ＝$3.57

2. 稀釋每股盈餘

假設潛在普通股轉換：

		盈餘增加數	普通股增加之股數	每增額股份之盈餘	列入計算之順序
認股證：					
已執行部分	無對價發行之普通股股數〔4,000－（4,000x$20÷$25）〕3/12	$ －	200		
未執行部分	無對價發行之普通股股數 2,000－（2,000x$20÷$40）	－	1,000		
		$ －	1,200	$ －	1
6%可轉換公司債：					
已執行部分	與負債組成部分有關之當期稅後利息費用$3,000x（1－0.17）	$ 2,490			
	增加股數 2,000 股x6/12		1,000		
未執行部分	與負債組成部分有關之當期稅後利息費用$18,000x（1－0.17）	14, 940			
	增加股數 2,000 股 x 300,000 ÷ 100,000		6,000		
		$ 17,430	7,000	$ 2.49	2

將潛在普通股依次計入每股盈餘：

	分子	分母	每股盈餘	
稀釋前餘額	$ 50,000	14,000	$3.57	
認股證	－	1,200		
	$ 50,000	15,200	$3.29	稀釋
6%可轉換公司債	17,430	7,000		
	$ 67,430	22,200	$3.04	稀釋

稀釋每股盈餘為$3.04。

釋例十九 子公司發行潛在普通股－母公司僅持有子公司普通股（IAS33.A11）

母公司相關資料如下：

1. 本期淨利為$10,000（不包括子公司之盈餘）。

2. 全年流通在外普通股 10,000 股。

3. 母公司未發行任何其他證券（潛在普通股）。

4. 母公司持有 900 股子公司普通股。

子公司相關資料如下：

1. 本期淨利為$3,600。

2. 全年流通在外普通股 1,000 股。

3. 流通在外之認股證，可認購 200 股普通股，每股認購價格為$10（假設當年度普通股平均每股市價$20，母公司並未持有此種認股證）。

4. 可轉換之累積特別股 200 股，每股發放現金股利$1.50。每一股特別股可轉換成二股普通股（母公司並未持有此種可轉換之累積特別股）。

5. 除股利外，母子公司間無銷除或調整項目。

6. 為簡化本例，所得稅部分不予考慮。

每股盈餘之計算如下：

子公司每股盈餘：

基本每股盈餘＝（$3,600[1]－$300[2]）÷1,000[3]＝$3.30

稀釋每股盈餘＝$3,600[4]÷（1,000＋100[5]＋400[6]）＝$2.40

[1] 子公司本期淨利。

[2] 子公司支付可轉換特別股股利。

[3] 子公司流通在外普通股股數。

[4] 因子公司之可轉換特別股若轉換為普通股，則屬於普通股股東之本期淨利$3,300 將增加$300（特別股股利）。

[5] 因認股證而增加之股數：200 股－（200 股x$10÷$20）＝100 股。

[6] 子公司之可轉換特別股若轉換為普通股所增加之普通股股數：200 股x2＝400 股。

合併每股盈餘：

基本每股盈餘＝（$10,000[7]＋$2,970[8]）÷10,000[9]＝$1.30

稀釋每股盈餘＝（$10,000＋$2,160[10]）÷10,000＝$1.22

[7]母公司本期淨利。

[8]合併基本每股盈餘包含子公司之部分盈餘：$3.30×900＝$2,970。

[9]母公司流通在外普通股股數。

[10]母公司享有子公司盈餘，其歸屬於普通股之部分：$2.4x900 股＝$2,160。

釋例二十 子公司發行潛在普通股－母公司持有子公司潛在普通股（IAS33.A11）

母公司相關資料如下：

1. 本期淨利為$1,385,050（包括子公司盈餘及子公司所支付之特別股股利）。
2. 全年流通在外普通股 1,000,000 股。
3. 母公司未發行任何潛在普通股。
4. 母公司持有 90,000 股子公司普通股。
5. 母公司持有可認購 2,000 股子公司普通股之認股證。
6. 母公司持有 2,000 股子公司發行之可轉換特別股。

子公司相關資料如下：

1. 本期淨利為$432, 500。
2. 全年流通在外普通股 100,000 股。
3. 流通在外之認股證，認購 20,000 股普通股，每股認購價格為$10。（假設當年度普通股平均每股市價$20）
4. 可轉換之累積特別股 5,000 股，每股特別股現金股利$1.50。每一股特別股可轉換成二股普通股。

每股盈餘之計算如下（為簡化本例，所得稅部分不予考慮）：

子公司每股盈餘：

基本每股盈餘＝（$432,500[1]－7,500[2]）÷100,000[3]＝$4.25

稀釋每股盈餘＝$432,500[4]÷（100,000＋10,000[5]＋10,000[6]）＝$3.60

[1]子公司本期淨利。

[2] 子公司支付可轉換特別股股利。

[3] 子公司流通在外普通股股數。

[4] 子公司之可轉換特別股若轉換為普通股，則屬於普通股股東之本期淨利$425,000 將增加$7,500（特別股股利）。

[5] 因認股證而增加之股數：20,000 股－（20,000 股×$10÷$20）＝10,000 股。

[6] 子公司之可轉換特別股若轉換為普通股所增加之普通股股數：5,000 股×2＝10,000 股。

合併每股盈餘（除股利外，母子公司間無銷除或調整項目）：

基本每股盈餘＝$1,385,050[7]÷1,000,000[8]＝$1.39

稀釋每股盈餘＝（$999,550[9]＋$324,000[10]＋$14,400[11]＋$3,600[12]）÷1,000,000＝$1.34

[7] 母公司之本期淨利$1,385,050，應先扣除子公司普通股盈餘之影響（$432,500－$7,500）×（90,000 股÷100,000 股）＝$382,500，再加計母公司享有子公司之基本每股盈餘（$4.25×90,000）＝$382,500，以得到合併基本每股盈餘之分子$1,385,050。

[8] 母公司流通在外普通股股數。

[9] 母公司之本期淨利$1,358,050，包含投資子公司之普通股投資收益（$432,500－$7,500）×（90,000 股÷100,000 股）＝$382,500 及投資子公司之特別股股利收益$1.5×2,000 股＝$3,000，故計算合併稀釋每股盈餘時應將普通股及具稀釋作用潛在普通股盈餘之影響先扣除，$1,385,050－$382,500－$3,000＝$999,550。

[10] 母公司享有子公司盈餘，其歸屬於普通股之部分：$3.6×90,000 股＝$324,000。

[11] 母公司享有子公司盈餘時，其歸屬於可轉換特別股之部分：（$3.6×10,000 股）×（2,000 股÷5,000 股）＝$14,400。

[12] 母公司享有子公司盈餘，其歸屬於認股證之部分：（$3.6×10,000 股）×（2,000 股÷20,000 股）＝$3,600。

釋例二十一 子公司發行潛在普通股－子公司發行可認購母公司股票之潛在普通股（IAS33.A11）

沿釋例二十，子公司另於 1 月 1 日發行可認購 10,000 股母公司普通股之認股權，每股認購價格為$15。母公司當年度普通股平均每股市價$25。

合併每股盈餘之計算如下：

基本每股盈餘＝$1,385,050÷1,000,000＝$1.39

稀釋每股盈餘＝（$999,550＋$324,000＋$14,400＋$3,600）÷（1,000,000＋4,000[1]）＝$1.34

[1] 因子公司發行認購母公司普通股之認股權，無對價發行之股數為 10,000 股－10,000 股×$15÷$25＝4,000 股。

釋例二十二 參加權益工具（IAS33.A13- IAS33.A14）

歸屬於母公司普通股權益持有人之損益（稅後）	$120,000
流通在外普通股	12,000 股
不可轉換之累積特別股	4,000 股
不可轉換之累積特別股之年度股利（於支付任何普通股股利之前）	每股$4.50

在普通股獲配每股$2.10 之股利後，特別股得以 20:80 之比例與普通股參與額外股利（即在特別股及普通股分別獲配每股$4.50 及$2.10 之股利後，特別股可依任何支付予普通股每股金額之 1/4 比率，參與額外之股利）。

支付予特別股之股利	$18,000	（每股$4.50）
支付予普通股之股利	$25,200	（每股$2.10）

基本每股盈餘之計算如下：

1. 未分配盈餘之計算：

歸屬於母公司普通股權益持有人之損益		$120,000
減：支付股利		
特別股	$ 18,000	
普通股	25,200	
		(43,200)
未分配盈餘		$76,800

2. 未分配盈餘之分配：

對每股普通股之分配＝A

對每股特別股之分配＝B； B＝1/4A

（A×12,000）＋（1/4×A×4,000）＝$76,800

A＝$76,800÷（12,000＋1,000）

A＝$5.91

B＝1/4A＝$1.48

3. 基本每股盈餘金額：

	特別股	普通股
已分配之盈餘	$4.50	$2.10
未分配之盈餘	$1.48	$5.91
合計	$5.98	$8.01

釋例二十三 基本及稀釋每股盈餘之計算與表達（綜合釋例）[1]

本釋例說明具複雜資本結構之壬公司於20X1年按季及年度之基本及稀釋每股盈餘計算。控制數為歸屬於母公司繼續營業單位之淨利（淨損），假設其他事實如下：

1. **普通股平均市價**：20X1 年曆年度之普通股平均市價如下：

第一季	$40
第二季	$55
第三季	$65
第四季	$65

   20X1 年 7 月 1 日至 9 月 1 日之普通股平均市價為$60。

2. **普通股**：20X1 年 1 月 1 日流通在外普通股股數為 5,000,000 股。於 20X1 年 3 月 1 日（假設當日即可收取現金）以現金發行普通股 100,000 股。
3. **可轉換債券**：於 20X0 年最後一季以現金出售面值$1,000，本金$10,000,000，10 年期，票面利率為 6%之可轉換債券，負債組成部分之有效利率亦為 6%，每年於 10 月 1 日及 4 月 1 日分兩次支付利息，每$1,000 之債券可轉換為 50 股普通股。20X0 年間並無債券轉換。因壬公司欲買回該發行債券，故全數債券於 20X1 年 4 月 1 日轉換。
4. **可轉換之累積特別股**：於 20X0 年第二季為資產購買交易發行 500,000 股之可轉換累積特別股，每股之每季股利為$0.04，於每季季末按當日流通在外股數支付，每一可轉換之累積特別股可轉換為 1 股普通股。某持有人於 20X1 年 6 月 1 日將其所持有之 200,000 股特別股轉換為普通股。
5. **認股證**：於 20X1 年 1 月 1 日發行 4 年期可按每股$50 購買 500,000 股普通股之認股證。所有流通在外之認股證於 20X1 年 9 月 1 日執行。
6. **選擇權**：於 20X1 年 7 月 1 日發行 5 年期可按每股$80 購買 1,600,000 股普通股之選擇權。20X1 年間因選擇權之執行價格均超過普通股之市價，故當年度並無選擇權執行。
7. **稅率**：20X1 年度之稅率為 17%。

壬公司於 20X1 年之損益資料如下：

	歸屬於母公司繼續營業單位之淨利（淨損）[2]	歸屬於母公司之淨利（淨損）
20X1 年第一季	$5,000,000	$5,000,000
20X1 年第二季	6,500,000	6,500,000
20X1 年第三季	1,000,000	(1,000,000) [3]
20X1 年第四季	(700,000)	(700,000)
20X1 年全年度	$ 11,800,000	$ 9,800,000

[1] 本釋例並非在說明依 IAS32 所要求之將可轉換金融工具之組成部分作為負債或權益之分類，或相關之利息或股利作為費用或權益之分類。

[2] 此為控制數（於調整特別股股利前）。

[3] A 公司於第三季有來自停業單位之稅後損失$2,000,000。

20X1 年第一季

基本每股盈餘之計算

歸屬於母公司繼續營業單位之淨利	$5,000,000
減：特別股股利	20,000 [4]
歸屬於母公司普通股權益持有人之損益	$ 4,980,000

[4] $0.04x500,000＝ $20,000。

日期	流通在外股數	期間比例	加權平均股數
1 月 1 日至 2 月 28 日	5,000,000	2/3	3,333,333
3 月 1 日發行之普通股	100,000		
3 月 1 日至 3 月 31 日	5,100,000	1/3	1,700,000
加權平均股數			5,033,333
基本每股盈餘			**$0.99**

稀釋每股盈餘之計算

歸屬於母公司普通股權益持有人之損益		$ 4,980,000
加：假設轉換對淨利之影響		
特別股股利	$ 20,000[5]	
6%可轉換債券利息	124,500[6]	
假設轉換之影響		144,500
含假設轉換影響之歸屬於母公司普通股權益持有人損益		$ 5,124,500

[5] $0.04×500,000＝ $20,000。

[6] $10,000,000×6%×3/12×（1－17%）＝$124,500。

加權平均股數		5,033,333
加：假設轉換增額股份		
認股證	—[7]	
可轉換之累積特別股	500,000	
6%可轉換債券	500,000	
稀釋性潛在普通股		1,000,000
調整後加權平均股數		6,003,333
稀釋每股盈餘		**$0.85**

[7] 因認股證在當期為反稀釋，故並未假設其轉換（$50〔執行價格〕＞$40〔平均市價〕）。

20X1 年第二季

基本每股盈餘之計算

歸屬於母公司繼續營業單位之淨利	$6,500,000
減：特別股股利	(12,000)[8]
歸屬於母公司普通股權益持有人之損益	$6,488,000

[8] $0.04×（500,000－200,000）股＝$12,000。

日期	流通在外股數	期間比例	加權平均股數
4 月 1 日	5,100,000		
4 月 1 日 6%債券轉換	500,000		
4 月 1 日至 5 月 31 日	5,600,000	2/3	3,733,333
6 月 1 日特別股轉換	200,000		
6 月 1 日至 6 月 30 日	5,800,000	1/3	1,933,333
加權平均股數			5,666,666
基本每股盈餘			**$1.14**

稀釋每股盈餘之計算

歸屬於母公司普通股權益持有人之損益		$6,488,000
加：假設轉換對淨利之影響		
特別股股利	$12,000[9]	
假設轉換之影響		12,000
含假設轉換影響之歸屬於母公司普通股權益持有人之損益		$6,500,000

[9] $0.04×（500,000－200,000）股＝$12,000。

加權平均股數		5,666,666
加：假設轉換增額股份		
認股證	45,455[10]	
可轉換特別股	433,333[11]	
稀釋性潛在普通股		478,788
調整後加權平均股數		6,145,454
稀釋每股盈餘		**$1.06**

[10] $50×500,000 股＝$25,000,000；$25,000,000÷$55＝454,545 股；
500,000 股－454,545 股＝45,455 股或〔（$55－$50）÷$55〕×500,000 股＝45,455 股。

[11] （500,000 股×2/3）＋（300,000 股×1/3）＝433,333 股。

20X1 年第三季

基本每股盈餘之計算

歸屬於母公司繼續營業單位之淨利	$ 1,000,000
減：特別股股利	(12,000)
歸屬於母公司普通股權益持有人繼續營業單位之淨利	988,000
歸屬於母公司停業單位之淨損	(2,000,000)
歸屬於母公司普通股權益持有人之損益	($1,012,000)

日期	流通在外股數	期間比例	加權平均股數
7 月 1 日至 8 月 31 日	5, 800,000	2/3	3, 866,667
9 月 1 日認股證執行	500,000		
9 月 1 日至 9 月 30 日	6,300,000	1/3	2,100,000
加權平均股數			5,966,667
基本每股盈餘			
繼續營業單位淨利			**$0.17**
停業單位淨損			**(0.34)**
本期淨損			**($0.17)**

稀釋每股盈餘之計算

歸屬於母公司普通股權益持有人繼續營業單位之淨利		$ 988,000
加：假設轉換對淨利之影響		
特別股股利	$12,000	
假設轉換之影響		12,000
含假設轉換影響之歸屬於母公司普通股權益持有人繼續營業單位淨利		$1,000,000
歸屬於母公司停業單位之淨損		(2,000,000)
含假設轉換影響之歸屬於母公司普通股權益持有人之損益		($1,000,000)

加權平均股數		5,966,667
加：假設轉換增額股份		
認股證	55,555 [12]	
可轉換特別股	300,000	
稀釋性潛在普通股		355,555
調整後加權平均股數		6,322,222

[12]〔（$60－$50）÷$60〕x500,000 股＝83,333 股；83,333 股x2/3＝55,555 股

稀釋每股盈餘

繼續營業單位淨利	**$0.16**
停業單位淨損	**(0.32)**
本期淨損	**($0.16)**

註：於計算停業單位淨損與本期淨損之稀釋每股盈餘金額時，該假設轉換增額股份應予以列入，即便其為反稀釋，此係因為控制數（調整特別股股

利後之歸屬於母公司普通股權益持有人繼續營業單位淨利）為正數（即繼續營業單位為淨利，而非淨損）。

20X1 年第四季

基本每股盈餘之計算

歸屬於母公司繼續營業單位之淨損	($700,000)
加：特別股股利	(12,000)
歸屬於母公司普通股權益持有人之損益	($712,000)

日期	流通在外股數	期間比例	加權平均股數
10 月 1 日至 12 月 31 日	6,300,000	3/3	6,300,000
加權平均股數			6,300,000

基本及稀釋每股盈餘

歸屬於母公司普通股權益持有人之損益	**($0.11)**

註：該假設轉換之增額股份不列入稀釋每股盈餘金額之計算，此係因控制數（調整特別股股利後之歸屬於母公司普通股權益持有人繼續營業單位淨損）為負數（即繼續營業單位為淨損，而非淨利）。

20X1 年全年度

基本每股盈餘之計算

歸屬於母公司繼續營業單位之淨利	$11,800,000
減：特別股股利	(56,000)
歸屬於母公司普通股權益持有人繼續營業單位之淨利	11,744,000
歸屬於母公司停業單位之淨損	(2,000,000)
歸屬於母公司普通股權益持有人之損益	$ 9,744,000

日期	流通在外股數	期間比例	加權平均股數
1 月 1 日至 2 月 28 日	5,000,000	2/12	833,333
3 月 1 日發行之普通股	100,000		
3 月 1 日至 3 月 31 日	5,100,000	1/12	425,000
4 月 1 日 6%債券轉換	500,000		
4 月 1 日至 5 月 31 日	5,600,000	2/12	933,333
6 月 1 日特別股轉換	200,000		
6 月 1 日至 8 月 31 日	5,800,000	3/12	1,450,000
9 月 1 日認股證執行	500,000		
9 月 1 日至 12 月 31 日	6,300,000	4/12	2,100,000
加權平均股數			5,741,666

基本每股盈餘	
繼續營業單位淨利	**$2.05**
停業單位淨損	**($0.35)**
本期淨利	**$1.70**

稀釋每股盈餘之計算

歸屬於母公司普通股權益持有人繼續營業單位之淨利		$11,744,000
加：假設轉換對淨利之影響		
特別股股利	$ 56,000	
6%可轉換債券利息	124,500 [13]	
假設轉換之影響		180,500
含假設轉換影響之歸屬於母公司普通股權益持有人繼續營業單位淨利		11,924,500
歸屬於母公司停業單位之淨損		(2,000,000)
含假設轉換影響之歸屬於母公司普通股權益持有人之損益		$9,924,500

[13]$10,000,000x6%x3/12x（1－17%）＝$124,500。

加權平均股數		5,741,666
加：假設轉換增額股份		
認股證	4,115[14]	
可轉換特別股	383,333[15]	
6%可轉換債券	125,000[16]	
稀釋性潛在普通股		512,448
調整後加權平均股數		6,254,114

稀釋每股盈餘	
繼續營業單位淨利	**$1.91**
停業單位淨損	**(0.32)**
本期淨利	**$1.59**

[14]〔（$50.625－$50）÷$50.625〕x500,000 股＝6,173 股；6,173 股x8/12＝4,115 股

假設 20X1 年 1 月 1 日至 9 月 1 日之平均市價為$40x3/8+$55x3/8+$60x2/8＝$50.625。

[15]（500,000 股x5/12）＋（300,000 股x7/12）＝383,333 股

[16]500,000 股x3/12＝125,000 股

以下說明王公司可如何於其綜合損益表表達每股盈餘之資料。應注意來自於停業單位損失之每股金額無須於綜合損益表中表達。

	20X1 年度
基本每股盈餘	
來自繼續營業單位淨利	$ 2.05
來自停業單位損失	(0.35)
本期淨利	$ 1.70

稀釋每股盈餘	
來自繼續營業單位淨利	$ 1.91
來自停業單位損失	(0.32)
本期淨利	$ 1.59

下表包含王公司每季及年度之每股盈餘資料，該表之目的係說明四季之每股盈餘資料總和不必然與年度每股盈餘資料相等。IAS 33 並未要求揭露此一資訊。

	第一季	第二季	第三季	第四季	全年度
基本每股盈餘					
來自繼續營業單位淨利（損）	$0.99	$1.14	$0.17	($ 0.11)	$2.05
來自停業單位淨損	—	—	(0.34)	—	(0.35)
本期淨利（損）	$0.99	$ 1.14	($0.17)	($0.11)	$1.70
稀釋每股盈餘					
來自繼續營業單位淨利（損）	$0.85	$1.06	$0.16	($0.11)	$1.91
來自停業單位淨損	—	—	(0.32)	—	(0.32)
本期淨利（損）	$0.85	$1.06	($0.16)	($0.11)	$1.59