

股份支付准则执行中的问题及监管建议

湖南湘潭
曾智

一、股份支付准则执行中可能遇到的问题

1. 授予日、可行权日和等待期的确定问题。

(1) 授予日的确定。股份支付准则规定,授予日是指股份支付协议获得批准的日期。在确定股份支付协议获得批准的日期时,是以上市公司股东大会批准公司股权激励计划的日期为准还是以公司激励对象与上市公司签署书面协议的日期为准呢?上述两个日期,在实际操作中往往是不一致的。笔者认为,股份支付协议的个别协议签署日和目前上市公司由董事会确认“授权日”存在较大的不确定性,增加了会计处理的复杂程度。建议将上市公司的股权激励计划授予日确定为股东大会批准日。

(2) 可行权日的确定。在会计准则的具体执行中,关键是要明确“可行权条件”具体涵盖的内容,除服务期、业绩条件以外是否还包括对于行权数量和时间的限定条件。笔者认为,就股票期权而言,在满足其他条件的情况下,对于行权数量和时间的限定条件实际上是对具体行权事项的安排,激励对象实际上已取得了以特定价格购买公司股票的权利,行使该权利不存在不确定性,只要符合时间和数量要求即可。由于会计准则与股权激励管理办法的不同表述,在理解上容易产生混淆,应进一步明确上市公司在股权激励计划中确定可行权日时应同时考虑会计准则的规定。综合考虑两个规定的要求,建议将可行权日确定为在满足业绩条件等可行权条件当年年度报告公布日的第2个交易日。

(3) 等待期的确定。从目前推出的激励计划来看,在确定等待期时将会遇到以下问题:一是等待期长度的估计本身有一定的难度。二是准则未规定在授予日预计等待期后,在每个资产负债表日对等待期的估计如果与以前的估计不同,是否需要进行调整以及如何调整。三是激励计划规定在满足业绩等条件后分次行权,如何确定等待期。四是在激励计划中设置不同的业绩条件分次行权的情况下,如何确定等待期。

2. 股权激励计划变更、终止的会计处理问题。①如果公司修改股权激励计划的主要条件或变更多项条件,如行权价格、业绩条件等,相当于重新制订一项股权激励计划,建议在会计处理时考虑在变更日重新确定公允价值、等待期等要素,按照一项新的股权激励计划重新确认和计量,对于以前年度确认的成本不进行调整。若修改仅仅是涉及激励对象人数的增减、分次行权的数量等条件,可以视为一项会计估计变

更,在当期调整成本费用。②根据国际会计准则的规定,除了业绩条件等行权条件未满足股权激励计划自然取消外,由其他因素终止股权激励计划的,以前确认的服务成本不能冲回;而美国的相关会计准则允许全额冲销已确认的服务成本。我国目前正处于股权激励计划实施的初级阶段,如果终止实施的股权激励计划的服务成本不允许冲回,可能会影响上市公司推行股权激励计划的积极性,建议在准则实施指南中规定可以按追溯调整的方法调整以前已确认的服务成本。

二、会计监管的难点和建议

1. 会计监管的难点。主要体现在以下两个方面:①股权激励计划本身的复杂性和多样性增加了会计处理的难度。从目前推出的股权激励计划来看,主要是限制性股票计划和股票期权计划,两者在具体条款包括行权条件、行权方式等的安排上各有不同。有些股权激励计划相当复杂,既设置了业绩条件又设置了股价条件、既有主要条款又有补充条款等,使会计核算的关键要素如等待期、权益工具的数量等存在较大的不确定性,难以预计。这就必须依赖于我们对于股权激励计划本身的理解和分析,在此基础上对上市公司会计处理是否恰当做出判断。②会计确认和计量过程中涉及的估计事项使会计操纵成为可能。根据会计准则的规定,在股份支付会计确认和计量的过程中涉及了一些估计事项:一是在每个资产负债日确认当期的服务成本时,需要对可行权权益工具数量进行估计。二是在确定等待期时,需要对于激励对象是否达到行权条件做出估计。三是在公允价值计量过程中,对于计量模型的应用,需要对其中的参数进行估计,这类估计通常应用复杂的运算方法,非专业人士很难发现问题。

2. 加强会计监管的建议。①进一步规范表外信息披露的内容。股权激励管理办法和股份支付准则对公司股权激励计划的实施情况、相关会计处理方法等内容的披露做出了要求。在内容上建议增加:董事、监事和高级管理人员在报告期内出售因股权激励而获取的股票情况;股权激励计划在报告期内的调整情况;财务信息上,除了披露因实施股权激励计划对当期财务状况和经营成果的影响外,还应披露按照当前状况所估计的对以后年度的影响。②加强对股权激励方案的审核,减少实施过程中的不确定性。在实施股权激励计划的条件上,有些事项尚不够明确,如上市公司由于首次执行新会计准则,或者由于会计政策变更、重大会计差错更正追溯调整作为考核指标或者指标基数的年度净利润的,考核基数是采用调整前的还是调整后的?调整导致以前年度的利润相对激励方案业绩条件发生逆转,是否取消已经行权的权益性支付?这些问题在目前上市公司已经公布的股权激励方案中也未做出规定。③充分发挥中介机构的鉴证作用。上市公司实行股份支付准则后,在确定授予日的权益工具公允价值时,应聘请中介机构对公允价值做出评估,并按照股份支付准则的要求在披露权益工具的公允价值确定方法时一并披露评估情况;对于有业绩条件的股权激励计划,在每个资产负债表日,公司编制的激励计划应涉及以后年度的业绩预测,并由负责年报审计的会计师事务所进行审核。○