

以权益结算的股份支付相关问题探讨

济南 姜彤彤 吴修国

本文拟结合相关例子,说明在权益结算的股份支付会计处理过程中一些值得探讨的问题。

例如:东华公司从2005年1月1日开始向50名管理人员每人授予1000份股票期权,这些管理人员为公司服务满3年,即可以5元/股的价格购买本公司股票1000股,授予日的股票公允价值为9元/股。2007年年底,50名管理人员全部行权,当日股票的市价为15元/股,该公司股票面值为1元/股(假定管理人员均未离开公司)。

1. 权益工具的公允价值——授予日而非资产负债表日。

根据《企业会计准则第11号——股份支付》(简称“股份支付准则”)的规定,不论权益工具的市价如何变动,企业应将取得的职工提供的服务按照授予日权益工具的公允价值计入成本费用和资本公积。上例中,在等待期内的每个资产负债表日,应确认的成本费用为 $50 \times 1000 \times 9 \times 1/3 = 150000$ (元),2005~2007年的每个资产负债表日进行如下会计处理:借:管理费用150000元;贷:资本公积——其他资本公积150000元。

可知,在股份的授予日,权益工具的公允价值已经完全确定下来,每名职工被授予权益工具的数量和应计入成本费用的金额也完全确定。这与定义中的“为获取服务以股份或其他权益工具作为对价”的规定不一致,这种服务作为权益工具的对价,应反映权益工具公允价值的变动,而不应自始至终按照授予日的公允价值来计量,这应该与该职工受到的激励有关(这正是股份支付的原因)。这种激励和被授予股份的市场价格是有一定关系的,一般来说,市价越高,激励作用越明显,职工提供的服务也越多。

2. 等待期内费用确认的依据——是否考虑行权价格。

存在行权价格的情况下,即行权价格不为零时,职工若要行权,必须按照行权价格支付相应的款项给企业,所以企业为获取职工劳务所付出的代价实际上小于权益工具的公允价值。承上例,权益工具的公允价值(按授权日计算)共为 $50 \times 1000 \times 9 = 450000$ (元),全部应该分摊计入等待期内每年的成本费用。在行权日,企业会收到行权的职工支付的货币资金,若上例中管理人员全部行权,企业会收到 $50 \times 1000 \times 5 = 250000$ (元)。应做如下会计分录:借:银行存款250000元,资本公积——其他资本公积450000元;贷:股本50000元,资本公积——资本溢价650000元。

可以看出,企业收到的货币资金和等待期内分摊的费用一起转入了股本和资本公积(资本溢价)。这会造成如下结果:①等待期内费用会被多计。企业为获得高层管理者提供的服

务所实际付出的代价应该是9元/股的股票公允价值扣除5元/股的行权价格之差,即4元/股,但公司计入当期费用的三年累计却是9元/股,这会影响企业等待期内的费用和利润以及企业所得税的数额。②不能如实反映公允价值。最终计入股本和资本公积(资本溢价)账户的金额不能体现权益工具的公允价值,实际上是9元/股的公允价值和5元/股的行权价格之和。资本公积(资本溢价)中反映的是既非授予日又非行权日的公允价值,和现行会计准则提倡的按公允价值计量的思路产生了矛盾。

3. 个人所得税的缴纳——与股份支付准则是否相符。

《关于个人股票期权所得征收个人所得税问题的通知》(财税[2005]35号)规定,企业授予职工股票期权的,职工应在行权时,而非授予日,将股票期权行权价格与公平市场价格之间的差额视为“工资、薪金所得”缴纳个人所得税。可以看出,股票期权所得缴纳个人所得税的计税依据是行权价格与行权日公允价值之间的差额。结合前面的例子,即2007年年底股票的市价15元/股与行权价格5元/股之间的差额10元/股。50名管理人员每人1000份股票期权的“工资、薪金所得”共500000元,这个结果与会计上确认的等待期内费用的总额450000元并不相符,而且差别较大。“工资、薪金所得”是按照行权日的公允价值计算的,且扣除了职工支付的行权价格;而成本费用是按照授予日的公允价值计算的,还没有扣除行权价格,这就出现了矛盾。

上述三个问题其实是联系在一起的,就是权益工具的计量依据问题。笔者建议:为解决此问题,是否可将以权益结算的股份支付业务在等待期内的计量标准规定为资产负债表日的公允价值或行权日的公允价值;同时,若存在行权价格,则确认费用时最好采用资产负债表日(行权日)公允价值减去行权价格的方式进行计算。这样处理后,以上的三个问题都迎刃而解了。首先,企业按照资产负债表日(行权日)权益工具的公允价值扣除行权价格计入成本费用和资本公积,反映了权益工具公允价值的变动,与事实相符;其次,确认的等待期内的费用金额扣除了行权价格,没有多计费用;再次,计入股本和资本公积(资本溢价)账户的金额又加上了行权的职工支付的货币资金,与行权日权益工具的公允价值相同,符合现行会计准则提倡的按公允价值计量的思路;最后,按照资产负债表日(行权日)公允价值——行权价格计算出的费用总额,与“工资、薪金所得”的计税依据完全一致,使得会计规定和税法保持一致。○