

# 谈谈股票期权的会计确认

华北电力大学工商管理学院 刘崇明 陈丹

## 一、股票期权会计确认的基本观点

在我国,对股票期权会计确认方法至今仍存在争议,主要有以下五种确认方法:

1. 费用观。该观点认为公司赠予管理者股票期权的实质是公司为了补偿管理者已提供的或将来要提供的服务,根据配比原则,这个补偿的总额要作为费用在管理者提供相应服务的期间摊销计入当期损益。费用观没有体现股票期权激励计划的设计初衷。

2. 利润分配观。该观点从现代企业理论出发,认为管理者作为人力资本的所有者应该与财务资本的所有者——股东共同分享企业剩余,而股票期权的实质就是管理者分享企业剩余,所以应将股票期权确认为利润分配,这样,股票期权的会计处理不会影响利润表。但是管理者在行权之前的身份是经营者,行权之后的身份才由经营者转换为所有者,若管理者还没有行权就将股票期权定位于管理者对企业的剩余索取权进而分享企业剩余,即将管理者等同于所有者,这样做似乎有点不妥。

3. 非会计对象观。该观点认为不宜将股票期权费用化,因为它体现的是管理者与所有者之间的利益分享关系,不符合费用的定义,也不符合现有的会计要素的定义,它已经超越了会计系统处理对象的范围。因此我国不宜要求企业通过会计报表正式确认股票期权,只需做出相应的信息披露。非会计对象观认为,不论股票期权是否符合费用的定义,都不宜要求企业通过会计报表确认股票期权。但这样做就很可能导致类似“安然事件”的会计造假案再次发生。况且,股票期权作为企业一项十分重要的经济活动,是不可能被排除在会计对象之外的。因此,以这种观点对股票期权进行处理也是不合适的。

4. 或有事项观。该观点认为,股票期权实际上是企业给予管理者的或有报酬,这种期权可以使企业产生或有认股权(属于或有资产),同时产生或有普通股项目(属于交付普通股的义务)。而收取认股权的权利与交付普通股的义务是否能够发生,取决于未来公司的股价变动情况。因此,应将其视为企业的一种或有事项,并按照或有事项的有关规定进行处理。如果股价与行权价之间的差额较大,就会导致费用不均衡,不符合配比原则。并且以或有事项观确认股票期权,很容易导致资产虚增,如果股票期权持有人弃权,则需要冲减原来的记录,这样,容易出现操纵业绩的问题。

5. 特殊权益观。该观点认为,按照所有者应享有的权利

划分,股票期权不属于权益,根据负债的性质可知,股票期权也不属于负债,所以它既不属于权益也不属于负债,而是兼有两者的性质。特殊权益观一方面认为股票期权的发生既没有导致负债的发生,也没有减少企业的所有者权益,另一方面又要确认由股票期权而引起的报酬费用,这是自相矛盾的。既然负债没有发生,又何来报酬费用的确认?既然认为应确认由此引起的报酬费用,实际上是认同了费用观。

## 二、完善股票期权会计确认方法的建议

笔者认为仅基于其中某一种观点,不能够妥善解决股票期权会计确认的问题。因为股票期权实际上包含了两项交易,应该分别按照“费用观”和“利润分配观”进行会计确认:第一项交易即管理者提供智力服务,股东购买这种服务并支付报酬;第二项交易即管理者行权后从经营者转变为所有者,参与企业剩余的分配。

1. 第一项交易的会计确认。在第一项交易中如果管理者获得现金,那么这项交易结束。然而,公司的所有者即股东并没有用现金支付,而是利用股票期权的方式支付,目的是约束管理者的逆向选择与道德风险。管理者必须将本来可以获得的现金报酬用来购买企业的股票。根据以上分析可知,管理者在未行权之前,兼有经营者和债权人的性质,因此在第一项交易中仅确认股票期权的报酬费用。

笔者根据需要设置了“人力资本成本费用”账户,突出了在现代企业管理中应用股票期权激励计划的实质目标。第一项交易的会计处理如下:①股票期权在赠与日的会计处理为:借:长期待摊费用;贷:应付款项——股票期权。②股票期权持有期间摊销的会计处理为:借:人力资本成本费用;贷:长期待摊费用。

2. 第二项交易的会计确认。股票期权的第二项交易分两种情形:一是管理者行权;二是由于其他原因导致的股票期权确认的中止,如管理者自愿离职、退休、死亡或丧失行为能力等。这里仅解析第一种情形即管理者购买企业股票的处理。管理者因为持股而正式成为企业的股东,按照持股比例与以前的股东共同分享以后的企业剩余。当管理者行权时,即第一项交易开始结算,相当于管理者获得现金(市场价格与行权价格之间的差额乘以行权数量),企业所欠管理者的负债得以偿还;管理者将这部分现金用于购买企业股票,从管理者身份变成股东身份。

第二项交易即管理者行权时的会计处理如下:借:应付款项——股票期权;贷:股本,资本公积。○