

股票期权激励的会计处理

伊虹

(辽东学院 辽宁丹东 118001)

股票期权激励是现代公司中与剩余索取权有关的一种制度安排,是公司所有者向经营者和其他方提供的一种在一定期限内按照某一既定价格购买一定数量该公司股份的权利。《企业会计准则第11号——股份支付》对股票期权的确认和计量作了规定。笔者在学习过程中,对某些规定有不同的看法。由于上市公司发行新股受很多因素限制,我国现阶段上市公司股票期权激励主要采用回购股份的形式,笔者通过回购股份进行职工期权激励的具体业务,对会计准则下股票期权激励的会计处理提出一点个人建议。

例:甲公司是一家上市公司,发行在外的普通股股份为5 000万股。20×5年1月1日,公司向其120名中层以上管理人员每人授予10 000股股票期权,约定这些管理人员从20×5年1月1日起在甲公司连续服务3年,并且使公司在这3年内的平均净利润增长率达到10%,即可以每股5元的价格购买10 000股甲公司股票。该期权在授予日的公允价值为15元,甲公司采用回购股份的形式进行股票期权激励,为更加清晰地说明问题,假设该公司在未来3年内没有中层以上管理人员离职。

各年的会计处理如下:

1. 20×5年1月1日甲公司宣布股票期权激励方案时,不需要进行会计处理。

2. 20×5年12月31日。按照企业会计准则对以权益结算的股份支付的规定,企业应当在等待期内每个资产负债表日按照权益工具在授予日的公允价值,将取得的职工服务费计入成本费用,同时增加资本公积(其他资本公积)。

每年的服务费=15×10 000×120×1/3=6 000 000(元)

会计处理为:借:管理费用6 000 000元;贷:资本公积——其他资本公积6 000 000元。

笔者认为,服务费即职工取得期权的公允价值,不应计入管理费用,因为股票期权激励是关于现代公司中剩余索取权的一种制度安排,是职工参与利润分配的一种形式,并不是对职工服务的一种支付,职工的服务已经通过工资进行了支付。由于是对职工的一种激励,是对利润的一种分配,因此应记入“利润分配”科目。会计处理应为:借:利润分配——未分配利润6 000 000元;贷:资本公积——其他资本公积6 000 000元。

3. 20×6年12月31日。确认20×6年12月31日的服务费并进行会计处理,同20×5年12月31日。

4. 20×7年年内。《公司法》规定,公司将股份奖励给本公司职工而收购的本公司股份,不得超过本公司已发行股份总

额的5%;用于收购的资金应当从公司的税后利润中支取;所收购的股份应当在1年内转让给职工。根据上述规定,该企业可以选择这一年内股价较低的时候回购股份。假设20×7年5月29日股价较低,每股股票市价19元,假设不考虑相关税费,公司回购了120万股,未超过本公司已发行股份总额的5%,支付的收购价款为2 280万元。根据会计准则的规定,企业回购股份时,应当按照回购的全部支出作为库存股处理,同时进行备查登记。会计处理为:借:库存股22 800 000元;贷:银行存款22 800 000元。

5. 20×7年12月31日。按照会计准则的规定,20×7年12月31日确认的服务费与20×5年12月31日相同。笔者认为,20×7年12月31日服务费的确认应以回购股份的全部支出减去职工行权时支付的股票购买价款,再扣除前两年已经确认的费用。

20×7年12月31日的服务费=(19-5)×10 000×120-2×6 000 000=4 800 000(元)

因为此时回购股份的价格已知,公司进行股票期权激励支付的价款已经明确,即回购股份的全部支出扣除职工行权时支付的股票购买价款,因此应该进行服务费的调整。假设公司在这3年内的平均净利润增长率达到10%,职工行权购买股票。根据会计准则的规定,企业应当于收到职工行权购买本公司股票的价款时,转销交付职工的库存股成本和等待期内的资本公积(其他资本公积)累计金额,同时,按照差额调整资本公积(股本溢价)。会计处理为:借:银行存款6 000 000元,资本公积——其他资本公积18 000 000元;贷:库存股22 800 000元,资本公积——股本溢价1 200 000元。

笔者认为,在采用回购股份的形式进行股票期权激励时,不应产生资本公积(股本溢价)。原因在于公司在回购股份时支付的价款也高于股票的面值,二者的差额应减少公司的未分配利润,是公司进行股票期权激励的代价;并且根据《公司法》的规定,用于回购的资金应当从公司的税后利润中支取。通过前面的会计处理可以看出,上述差额已经在3年中分别减少了公司的未分配利润。因此,会计处理为:借:银行存款6 000 000元,资本公积——其他资本公积16 800 000元;贷:库存股22 800 000元。

笔者认为,上市公司回购股份的全部支出减去员工行权时支付的股票购买价款,是公司股票期权激励的支出,应减少未分配利润;公司回购股份后应调整服务费;采用回购股份形式进行股票期权激励时不产生资本公积(股本溢价)。○