

股份支付实务例解

宿晓宁 温茗畅

(青岛广播电视大学 青岛 266012)

【摘要】 本文以 2007 年会计中级职称考试教材中的例题为例,阐述了股份支付在实际核算中的要点和应注意的问题,以期会计人员的学习和实务工作提供参考。

【关键词】 股份支付 会计处理 实例

《企业会计准则第 11 号——股份支付》对股份支付的会计处理做出了规范,但由于股份支付是一个新问题,实务操作难度较大,不少初学者和实际工作者都感到很难掌握。为了从操作层面加深对股份支付的理解,本文以 2007 年会计中级职称考试教材中的例题为例,说明股份支付的会计处理。

例:20×2 年 1 月 1 日,B 公司授予其 200 名中层以上管理人员每人 100 份现金股票增值权,行权的条件是这些人员从 20×2 年 1 月 1 日起须在该公司连续服务三年,即自 20×4 年 12 月 31 日起可根据股价的增长幅度获得现金,该增值权应在 20×6 年 12 月 31 日之前行使完毕。

1. 题意分析。

年金基金对企业盈利能力的影响。

三、企业年金基金收益的计量属性

我国企业年金基金采用信托型管理模式,实行以信托关系为核心、以委托代理关系为补充的治理结构。企业和职工作为委托人将企业年金基金委托给受托人管理运作,而企业年金基金作为一种信托财产独立于委托人、受托人、账户管理人、托管人、投资管理人和其他为企业年金基金提供服务的自然人、法人或者组织的固有财产之外,因此年金基金一经形成,便由独立的会计主体进行相关的会计确认、计量和信息披露。企业年金基金准则规定了企业年金基金的会计核算和信息披露。但是,从现实操作来看,年金基金收益的计量属性需要进一步规范。企业年金基金具有长期性、安全性和稳定性特点,作为基本养老金的补充,企业年金基金奉行长期投资理念。企业年金基金根据国家规定的投资范围取得的国债、信用等级合格的金融债、企业债、可转债、投资性保险产品、证券投资基金、股票等流动性良好的金融产品,其初始取得和后续估值应当以公允价值计量,公允价值的变动计入当期损益。企业年金基金投资金融工具的会计处理适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定。

金融工具确认和计量准则第 7 条将金融资产划分为四类:一是以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产,包括交易性金融资产和指定为以公允价值计量且其变动计入

(1)企业授予管理人员的奖励薪酬是现金股票增值权,在授予日记入“管理费用”科目。如果以现金结算,则对应的科目应该是“应付职工薪酬”;如果以权益结算,则对应的科目应该是“资本公积”。

(2)管理人员必须在该公司连续服务三年,三年为一个时间段,即每一年为三年中的一部分,年限在变化,各年所对应的数额为上一年至本年累计发生数;第一年为三年中的 1/3,第二年为三年中的 2/3,第三年为三年中的 3/3。

(3)行权期为三年,即从 20×4 年年末至 20×6 年年末。B 公司估计,该增值权在负债结算之前的每一资产负债表日以及结算日的公允价值和可行权后的每份股票增值权现金支出

当期损益的金融资产;二是持有至到期投资;三是贷款和应收款项;四是可供出售金融资产。根据金融工具确认和计量准则的规定,只有第一类金融资产才以公允价值计量且其变动计入当期损益。第一类金融资产以近期获利为目的,按公允价值计量并将其变动计入当期损益,可以恰当地反映投资该类金融资产的收益水平和获利能力。但企业年金基金准则的规定只注意到了企业年金基金投资于第一类金融资产的情况,即以短期获利为目的,这与企业年金基金的长期性、安全性和稳定性特点不太吻合。要求投资品种具有良好的流动性是正确的,但这并不意味着企业年金基金必须进行短期操作。同时,公允价值的变动计入当期损益,对于衡量企业年金基金的长期经营业绩和管理水平,对于向年金基金的关系人披露相关财务信息,都存在着不足之处。因此笔者建议,应进一步探讨和完善企业年金基金收益的计量属性,以使企业年金基金能够真正发挥其应有的作用。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.企业会计准则 2006——应用指南.北京:中国财政经济出版社,2006
3. 财政部会计司.企业会计准则讲解.北京:人民出版社,2007

额如下:第一年有 20 名管理人员离开公司,B 公司估计三年中还将有 15 名管理人员离开;第二年又有 10 名管理人员离开公司,B 公司估计还将有 10 名管理人员离开;第三年又有 15 名管理人员离开公司。

(4)行权情况。假设第三年年末有 70 人行使股票增值权取得了现金;20×5 年 12 月 31 日(第四年年末),有 50 人行使了股票增值权;20×6 年 12 月 31 日(第五年年末),剩余 35 人全部行使了股票增值权。

2. 账务分析。

(1)第一年(20×2 年)有 20 人实际离开企业,预计还有 15 人将要离开,则第一年接受股份的人数按 165 人计算(不考虑预计可能离开企业的 15 人)。

(2)第二年(20×3 年)是在第一年的基础上又有 10 人实际离开企业,到第二年为止共实际离开 30 人,第二年预计还有 10 人离开企业,则第二年接受股份的人数按 160 人计算(不考虑预计可能离开企业的 10 人)。

(3)第三年(20×4 年)是在前两年的基础上计算的,第三年当年有 15 人实际离开企业,至第三年为止共有 45 人实际离开企业;第三年年末实际可以行权的 155 人中有 70 人行权。

(4)第四年(20×5 年)有 50 人行权。

(5)第五年(20×6 年)剩余 35 人全部行权。20×2 年现金股票增值权公允价值为 14 元,20×3 年现金股票增值权公允价值为 15 元,20×4 年现金股票增值权公允价值为 18 元,支付现金 16 元,20×5 年现金股票增值权公允价值为 21 元,支付现金 20 元,20×6 年支付现金 25 元。

根据上述资料,B 公司计算各期应确认的应付职工薪酬和计入当期损益的金额。具体见下表。

费用和应付职工薪酬计算表 单位:元

年份	负债计算(总额)①	支付现金②	当期费用③= ①-上期①+②
20×2	$(200-35) \times 100 \times 14 \times 1/3 = 77\ 000$		77 000
20×3	$(200-40) \times 100 \times 15 \times 2/3 = 160\ 000$		83 000
20×4	$(200-45-70) \times 100 \times 18 \times 3/3 = 153\ 000$	$70 \times 100 \times 16 = 112\ 000$	105 000
20×5	$(200-45-70-50) \times 100 \times 21 = 73\ 500$	$50 \times 100 \times 20 = 100\ 000$	20 500
20×6	$73\ 500 - 73\ 500 = 0$	$35 \times 100 \times 25 = 87\ 500$	14 000
总额		299 500	299 500

3. 对计算表的分析。

表中③=①-上期①+②的①为“应付职工薪酬”科目期末余额;②为“应付职工薪酬”科目借方发生额,只在行权期发生;③为“应付职工薪酬”科目贷方发生额,对应记入“管理费用”科目或相关损益类科目。

4. 会计处理。

(1)20×2 年 1 月 1 日:授予日不做处理。

(2)20×2 年 12 月 31 日:借:管理费用 77 000 元;贷:应付职工薪酬——股份支付 77 000 元。分析:20×2 年为授权的第一年,因此“应付职工薪酬”科目只有本期贷方发生额,没有期初余额。

(3)20×3 年 12 月 31 日:借:管理费用 83 000 元;贷:应付职工薪酬——股份支付 83 000 元。分析:20×3 年为授权的第二年,因此“应付职工薪酬”科目有期初余额和本期贷方发生额,并有期末余额。期末余额为累计计算的结果,本期贷方发生额为倒挤数额。

(4)20×4 年 12 月 31 日:第一次行权账务处理:借:管理费用 105 000

元;贷:应付职工薪酬——股份支付 105 000 元。借:应付职工薪酬——股份支付 112 000 元;贷:银行存款 112 000 元。分析:20×4 年为授权的第三年,是在前两年基础上形成的,同时 20×4 年为行权的第一年,因此“应付职工薪酬”科目有期初余额、期末余额、本期贷方发生额、本期借方发生额。20×4 年借方发生额为行权的 70 人按规定应得到的薪酬,期末余额为具有行权能力的 155 人扣除在当年已经行权的 70 人以后结余的薪酬,20×4 年“应付职工薪酬”科目贷方发生额为倒挤得来的。

(5)20×5 年 12 月 31 日:借:公允价值变动损益 20 500 元;贷:应付职工薪酬——股份支付 20 500 元。借:应付职工薪酬——股份支付 100 000 元;贷:银行存款 100 000 元。分析:20×5 年为行权的第二年,因此“应付职工薪酬”科目有期初余额、期末余额、本期贷方发生额、本期借方发生额。20×5 年借方发生额为行权的 50 人按规定应得到的薪酬,期末余额为具有行权能力的 85 人(155-70)扣除在当年已经行权的 50 人以后结余的薪酬,20×5 年“应付职工薪酬”科目贷方发生额为倒挤得来的。注意:20×5 年授权已经结束,为行权的第二年,在授权时将应付职工薪酬计入相应管理人员所对应的管理费用,而在授权结束只有行权时应当将相应股份的变动计入公允价值变动损益,即相当于按公允价值计算的股份,股价随公允价值变动而带来的损益直接计入公允价值变动损益。

(6)20×6 年 12 月 31 日:借:公允价值变动损益 14 000 元;贷:应付职工薪酬——股份支付 14 000 元。借:应付职工薪酬——股份支付 87 500 元;贷:银行存款 87 500 元。分析:20×6 年为行权的第三年,也是最后行权期。因此“应付职工薪酬”科目有期初余额、本期贷方发生额、本期借方发生额和期末余额。20×6 年借方发生额为行权的 35 人按规定应得到的薪酬金额,期末余额为 0(全部行权,股份支付对应付职工薪酬的影响消失)。20×6 年“应付职工薪酬”科目贷方发生额为倒挤得来的。

股份支付的核算有一定的难度,在实际分析时应考虑应付职工薪酬发生额和余额的增减变化,此时,可以“T”型账户予以辅助说明(本例题的“T”型账户省略)。“应付职工薪酬”科目期初余额、期末余额为计算的金额,借方发生额为行权期实际支付的现金,贷方发生额为倒挤的金额。

主要参考文献

财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006