谈股份支付的确认与计量

首都经济贸易大学会计学院　李　刚

一、股份支付的确认和计量

我国《证券法》、《公司法》和《上市公司股权激励管理办法》(试行)等规定,企业可以通过股票期权等权益工具对职工实行股权激励,已完成股权分置改革的上市公司,允许建立股权激励机制。《企业会计准则第 11 号——股份支付》依据上述法律规定,规范了此类股权激励办法的确认、计量和列报。

企业授予职工股票期权、认股权证等衍生工具或其他权益工具以换取职工提供的服务,从而实现对职工的激励或补偿,实质上是属于职工薪酬的组成部分。由于股份支付是以权益工具的公允价值为计量基础的,《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》规定,以股份为基础的薪酬,适用《企业会计准则第 11 号——股份支付》

股份支付的确认和计量,应当以真实、完整、有效的股份支付协议为基础。

股份支付的确认和计量原则如下表所示。

	权益结算的股份支付	现金结算的股份支付
授予日	不作会计处理	
等待期内的每个资产负债表日的处理	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,不确认其后续公允价值变动。	按照每个资产负债表日权益工具的公允价值重新计量,确认成本费用和应付职工薪酬。
	在等待期内的每个资产负债表日,企业应当根据最新取得的可行权职工人数变动等后续信息做出最佳估计,然后修正预计可行权的权益工具数量。在可行权日,最终预计可行权权益工具的数量应当与实际可行权数量一致。根据上述权益工具的公允价值和预计可行权的权益工具数量,计算截至当期累计应确认的成本费用金额,再减去前期累计已确认金额,作为当期应确认的成本费用金额。	
可行权日之后的处理	企业应在行权日根据行权情况,确认股本和股本溢价,同时结转等待期内确认的资本公积(其他资本公积)。如果全部或部分权益工具未被行权而失效或作废,应在行权有效期截止日将其从资本公积(其他资本公积)转入未分配利润,不冲减成本费用。在可行权日后不再对已确认的成本费用和所有者权益总额进行调整。	企业在可行权日之后不再确认成本费用,负债(应付职工薪酬)公允价值的变动应当计入当期损益(公允价值变动损益)。

二、股份支付核算的案例分析

1. 权益结算的股份支付。

例1:2002 年 12 月,A 公司董事会批准了一项股份支付协议。协议规定,2003 年 1 月 1 日,公司向其 100 名管理人员每人授予股票期权,这些管理人员必须从 2003 年 1 月 1 日起在公司连续服务 3 年,服务期满时才能够以每股 4 元的价格购买 200 股公司股票。A 公司估计该期权在授予日(2003 年 1 月 1 日)的公允价值为 9 元。第一年有 15 名管理人员离开公司,A 公司估计 3 年中管理人员的离开比例将达到 20%;第二年又有 10 名管理人员离开公司,A 公司将估计的管理人员离开比例修正为 30%;第三年又有 15 名管理人员离开公司。

(1)费用和资本公积计算过程见下表(单位:元)。

年份	计　　算	当期费用	累计费用
2003	100×200×(1-20%)×9×1/3	48 000	48 000
2004	100×200×(1-30%)×9×2/3-48 000	36 000	84 000
2005	50×200×9×3/3-84 000	6 000	90 000

计算说明:第一年,按照 100 人,每人 200 股股票,每股公允价值 9 元,预计将有 20%的管理人员放弃股票期权(注意,本年度离开人数为 15 人,但计算时仍按预计的 20%比例计算),计算本年度应负担的相关费用。第二年,将预计离开人员的比例调高到 30%,则按 30%比例计算本年度应负担的相关费用。第三年,按实际行权人数与购买股票数量和价格计算行权费用,扣除前两年估计的行权费用后的余额计入本年度应负担的相关费用。

(2)会计处理。

2003 年 1 月 1 日,授予日不作会计处理。

2003 年 12 月 31 日,借:管理费用 48 000 元;贷:资本公积——其他资本公积 48 000 元。

2004 年 12 月 31 日,借:管理费用 36 000 元;贷:资本公积——其他资本公积 36 000 元。

2005 年 12 月 31 日,借:管理费用 6 000 元;贷:资本公积——其他资本公积 6 000 元。

2006 年 12 月 31 日(第四年末),假设有 8 名管理人员放弃了股票期权,其余 42 名全部行权,A 公司股票面值为 1 元,则 42 名管理人员每人按每股 4 元的价格各购买 200 股股票。则 2006 年 12 月 31 日的会计处理为:借:银行存款 33 600元,资本公积——其他资本公积 90 000 元;贷:股本 8 400 元,资

本公积——股本溢价 115 200 元。

2. 现金结算的股份支付。

例 2:2002 年 11 月,B 公司董事会批准了一项股份支付协议。协议规定,2002 年 1 月 1 日,公司向其 100 名中层以上管理人员每人授予 200 份现金股票增值权,这些管理人员必须在该公司连续服务 3 年,即自 2004 年 12 月 31 日起根据股价的增长幅度可以行权获得现金。该股票增值权应在 2006 年 12 月 31 日之前行使完毕。

B 公司估计,该股票增值权在结算日前每一个资产负债表日以及结算日的公允价值和可行权日后的每份股票增值权现金支出额如下表所示(单位:元)。

年份	公允价值	支付现金
2002	12	
2003	15	
2004	18	16
2005	21	20
2006		22

第一年有 10 名管理人员离开公司,B 公司估计三年中还将有 10 名管理人员离开;第二年又有 5 名管理人员离开公司,B 公司估计还将有 15 名管理人员离开;第三年又有 15 名管理人员离开。第三年末,假定有 40 名管理人员行使股票增值权取得了现金。

(1)费用和应付职工薪酬计算过程见下表(单位:元)。

年份	负 债 计 算(1)	支付现金(2)	当期费用(3)
2002	(100-20)×200×12×1/3=64 000		64 000
2003	(100-30)×200×15×2/3=140 000		76 000
2004	(100-30-40)×200×18=108 000	40×200×16=128 000	96 000
2005	(100-30-40-20)×200×21=42 000	20×200×20=80 000	14 000
2006	42 000-42 000=0	10×200×22=44 000	2 000
总额		252 000	252 000

注:(3)=(1)-上期(1)+(2)

计算说明:第一年负债计算 64 000 元计入当期费用,第二年负债计算 140 000 元,扣除第一年已计入费用的 64 000 元,其余 76 000 元计入当期费用。第三年负债计算 108 000 元,扣除前两年已计入费用的 140 000 元之后,为负数 32 000 元,本期支付现金股份 128 000 元,扣除 32 000 元之后的 96 000 元列入当期费用。第四年负债计算 42 000 元,扣除前三年已计入费用的 108 000 元之后,为负数 66 000 元,本期支付现金股份 80 000 元,扣除 66 000 元之后的 14 000 元列入当期费用。第五年负债计算为 0,扣除前四年已计入费用的 42 000 元之后,为负数 42 000 元,本期支付现金股份 44 000 元,扣除 42 000 元之后的 2 000 元计入当期费用。

(2)会计处理。

2002 年 1 月 1 日,授予日不作会计处理。

2002 年 12 月 31 日,借:管理费用 64 000 元;贷:应付职工薪酬——股份支付 64 000 元。

2003 年 12 月 31 日,借:管理费用 76 000 元;贷:应付职工薪酬——股份支付 76 000 元。

2004 年 12 月 31 日,借:管理费用 96 000 元;贷:应付职工薪酬——股份支付 96 000 元。借:应付职工薪酬——股份支付 128 000 元;贷:银行存款 128 000 元。

2005 年 12 月 31 日(第四年末),有 20 名管理人员行使了股票增值权。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 80 000 元;贷:银行存款 80 000 元。

2006 年 12 月 31 日(第五年末),剩余 10 名管理人员全部行使了股票增值权。借:公允价值变动损益 2 000 元;贷:应付职工薪酬——股份支付 2 000 元。借:应付职工薪酬——股份支付 44 000 元;贷:银行存款 44 000 元。

三、回购股票进行职工期权激励

《公司法》规定,企业可回购本公司股份奖励给本公司职工,用于收购的资金应当从公司的税后利润中支付。这属于权益结算的股份支付,应当进行以下会计处理:

1. 按照《公司法》的规定预留未分配利润。企业进行职工期权激励所需资金,应控制在当期可供投资者分配的利润数额之内。预留回购股份的全部支出应当通过备查簿入账,借记"利润分配——未分配利润"科目,贷记"资本公积"科目。

2. 回购股份。企业实际回购股份时,应当按照回购股份的全部支出,借记"库存股"科目,贷记"银行存款"科目。

3. 确认成本费用。企业应当在等待期内每个资产负债表日,将取得的职工或其他方提供的服务计入成本费用,同时增加资本公积。

4. 职工行权。职工在行权日应按照期权激励办法规定的价格,行使购买企业股份的权利。借:银行存款(购买本企业股票收到的价款),资本公积——其他资本公积(等待期内在其他资本公积中累计确认的金额);贷:库存股(回购的库存股成本),资本公积——股本溢价(借贷方差额)。

例 3:2003 年 12 月,C 公司董事会批准了一项回购本公司股份奖励给本公司职工的协议。公司职工必须在该公司连续服务 3 年,自 2004 年 1 月 1 日起至 2006 年 12 月 31 日止。协议规定,2003 年 12 月,公司预留未分配利润 500 000 元,用于股份回购,实际回购股份 450 000 元,在等待期内每个资产负债表日,将取得的职工或其他方提供的服务累计 400 000 元,职工在 2006 年 12 月 31 日按照期权激励办法规定的价格,行使购买企业股份的权利累计 480 000 元。

具体会计处理如下:

借:利润分配——未分配利润 500 000 元;贷:资本公积——其他资本公积 500 000 元。

借:库存股 450 000 元;贷:银行存款 450 000 元。

借:管理费用 400 000 元;贷:资本公积——其他资本公积 400 000 元。

借:银行存款 480 000 元,资本公积——其他资本公积 400 000 元;贷:库存股 450 000 元,资本公积——股本溢价 430 000 元。○