

等待期内权益工具公允价值会计处理的相关思考

重庆工学院 孙芳城(教授) 韩俊杰 唐洋

【摘要】 本文对《企业会计准则第11号——股份支付》中等待期内权益工具公允价值的会计处理进行了思考,对准则规定的等待期内采用授予日权益工具公允价值计量提出了质疑,分析了权益工具后续计量模式的选择,完善了权益工具的后续计量方法。

【关键词】 等待期 权益工具 公允价值

对于以权益结算的股份支付方式,权益工具的公允价值计量是困扰很多企业的一个问题。那么,《企业会计准则第11号——股份支付》(以下简称“股份支付准则”)规定的等待期内采用授予日权益工具公允价值计量是否合理呢?本文就该问题进行了探讨。

一、股份支付准则中关于权益工具的会计处理

1. 以权益结算的股份支付换取职工提供服务。股份支付准则及其应用指南规定:以权益结算的股份支付换取职工提供服务的,应当以授予职工权益工具的公允价值计量。以权益结算的股份支付的会计处理涉及三个时间,即授予日、等待期

发挥经营性国有资产在国民经济中的主导作用。通过编制国有资本经营预算,有利于国家宏观调控与管理,同时也有利于对国有资产实行资本运营,促进国有资产的合理流动与优化组合,最大限度地提高经营性国有资产的运营效率,实现经营性国有资产的保值增值。

2. 创新之处。

(1)理论上的创新——合理定位国有资本经营预算。以相关财务理论为依据,从我国经营性国有资产管理现状出发,定位国有资本经营预算为国家所有者财务预算。这一定位明确了国有资本经营预算的基本属性,也明确了国有资本经营预算与公共财政预算和企业财务预算的区别与联系,为完善国有资本经营预算指明了方向。

(2)制度上的创新——从管国有资产到管国有资本。就国有资本经营预算制度的建立而言,体现了国家从管国有资产到管国有资本的转变。国资委和国有资产经营公司是国有资本的产权代表,理应成为国有资本经营预算的编制主体,并构建三层次的国有资本经营预算体系。在明确编制主体的基础上,界定国有资本经营预算范围内的收入和支出项目,进而论证国有资本经营预算的编制内容,包括经营性收支预算报表和财务预算报表两部分。提出完善国有资本经营预算的监管机制。按所有权与经营权相分离的原则,国有资本经营预算管理应通过完善国家所有者预算激励约束机制、预算监督管理机制和控制机制等来实现。

内每个资产负债表日、行权日,下面分别进行说明。

(1)授予日。授予日通常不做会计处理,但授予后立即可行权的,应当在授予日按照权益工具的公允价值计入相关的成本或费用,相应增加资本公积。这种方式在实务中比较少见。

(2)等待期内每个资产负债表日。股份支付在授予后通常不能立即行权,一般需要在职工或其他方履行一定期限的服务或在企业达到一定业绩条件后才可行权。等待期内某期应当确认的金额为按照授予日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或费用

(3)预算信息质量上的创新——强调提高国有企业经营数据质量。国有企业是国有资本的使用与经营单位,不是国有资本产权代表,但提供国有资本经营预算的基础资料和原始数据。它们提供数据资料的真实度和准确度直接关系到编制国有资本经营预算的质量水平,所以提高国有企业经营数据质量是至关重要的。为此必须加强对国有企业财务会计报告的审计工作,规范企业财务会计报告,强化企业财务监督,提高会计信息质量,真实反映企业的财务状况和经营成果。建立健全内部控制制度,完善监管机制,保证基础信息原始数据准确、完整、可靠,从而保证国有资本经营预算的质量和水平。

(4)具有中国特色的创新——构建新型的国有资本经营预算制度。我国是社会主义国家,国有经济在国民经济中占绝对比重。面对这一现实,国家必须加强对国有经济的宏观控制与管理,通过国有资本经营预算制度将经营性国有资产全部纳入国家预算范畴,统筹兼顾、全面安排,合理确定国家与企业之间的分配关系,搞活国有资产,保证国有资产不流失,充分发挥国有资产的作用,实现国有资产的保值增值。

主要参考文献

1. 耿建新,崔宏.国有资本监管理论与实务创新.财经科学,2005;2
2. 刘永泽,陈艳利.国有资本预算相关问题探究.国有资产管理,2005;7

金额,再减去前期累计已确认金额。其会计处理为,每个资产负债表日按应确认的成本或费用金额,借记“生产成本”、“制造费用”、“管理费用”、“销售费用”等科目,贷记“资本公积(其他资本公积)”科目。

(3)行权日。在可行权日,企业根据实际行权的权益工具数量,计算确定应转入实收资本或股本的金额,将其转入实收资本或股本。其会计处理为,借记“银行存款”、“资本公积(其他资本公积)”科目,贷记“股本”或“实收资本”、“资本公积(资本溢价)”科目。

2. 以权益结算的股份支付换取其他方提供服务。这种情况下的会计处理与换取职工服务的会计处理基本相同,只是在成本或费用以及资本公积的计量上有所区别。首先应选用其他方提供服务的公允价值进行计量(按服务取得日的公允价值),如其公允价值不能可靠计量的,再采用权益工具在服务取得日的公允价值进行计量。

二、对等待期内权益工具公允价值会计处理的思考

根据股份支付准则,上述会计处理在等待期内根据最新取得的可行权权益工具数量的最佳估计和授予日权益工具的公允价值计量,将当期取得的服务计入相关成本或费用和资本公积,并在行权日将其转入实收资本或股本。但是这样的处理只考虑了对可行权权益工具数量的最佳估计而没有关注权益工具的公允价值变化。

1. 对等待期内权益工具公允价值变动的确认。由于直接计量所取得服务的公允价值存在困难,企业应间接地参考所授予的权益工具的公允价值来计量所取得服务的公允价值。对于取得服务的交易,如果所授予的权益工具立即可行权,对方无需完成一段规定期间的服务即有权无条件地享有这些权益工具,企业应假设已经取得了对方作为权益工具对价所提供的服务。如果所授予的权益工具只有在对方完成了一段规定期间的服务后才可行权,企业应假设对方作为权益工具对价应提供的服务将在未来的等待期内取得。也就是说,企业应确认按照所授予的权益工具在授予日的公允价值计量的相应服务,除非因无法满足在授予日对这些权益工具所指定的可行权条件(除市场条件以外)而无法行权。当企业对于所授予的权益工具的条款和条件可能做出变更时,权益工具的公允价值会受到影响。如果后续信息表明预计可行权的权益工具的公允价值与先前的估计不同,则有必要对估计进行修正。

如前所述,权益工具公允价值反映的是所取得服务的价值。权益工具的公允价值变动是因为所取得服务的价值发生了变动,所以应确认权益工具的公允价值变动。当所授予的权益工具的条款或条件变更时,该变更应在计量所取得服务时予以考虑。但是,如果企业以减少股份支付安排的公允价值总额的方式,或者以不利于董事、监事、高管人员以及一般员工等的方式变更权益工具的条款或条件,企业应当如同变更不曾发生过那样(除非取消部分或所有的所授予的权益工具),继续对作为权益工具对价而接受的服务进行会计处理。因此,不管所授予的权益工具的条款和条件发生何种变更,或者所授予的权益工具被取消或是结算,企业应确认导致权益工具

的公允价值变动引起的股份支付公允价值总额提高或者是对董事、监事、高管人员以及一般员工等有利的变更影响。

2. 对等待期内权益工具公允价值变动的计量。在把权益工具的公允价值作为所取得服务的公允价值的替代计量的背景下,在后续计量时授予的增量价值应在计量所取得服务时予以考虑。若变更使所取得的权益工具在变更之前和变更之后立即计量的公允价值有所增加(如通过降低行权价格),企业应当把授予的增量公允价值包括在作为所授予的权益工具对价而接受的服务所确认的金额当中。增量公允价值是在替代性的权益工具授予日,其公允价值与取消的权益工具的净公允价值之间的差额。如果变更发生在等待期间,计量变更日到被变更的权益工具的可行权日之间取得的服务应确认金额时,除了应基于在原剩余等待期间内确认的原权益工具在授予日的公允价值外,授予的增量公允价值也应包括在其中。同样,如果变更使所授予的权益工具的数量增加,企业应把在变更日计量的所授予的额外权益工具的公允价值,包括在作为所授予的权益工具对价而接受的服务所确认的金额当中。若变更发生在等待期间,计量变更日至额外的权益工具的可行权日之间取得的服务应确认金额时,除了应基于在原剩余等待期间内确认的原权益工具在授予日的公允价值外,授予的额外权益工具的公允价值也应包括在其中。

三、对等待期内权益工具公允价值会计处理的建议

我国股份支付准则主要是从权益工具的数量上对当期应计入的成本或费用金额进行调整,而没有考虑权益工具公允价值的变化对当期应计入的成本或费用金额的影响。若企业在授予日对权益工具的公允价值估值很低,即使等待期结束时,市价远远高于行权价,企业计入成本或费用的金额也无须调整,从而达到利润操纵目的。同时,若采用授予日公允价值,在授予日具有相同价值(其他条件相同)的权益结算的股份支付和现金结算的股份支付对等待期内企业经营成果的影响可能有很大的差别。

笔者认为,如果变更使所授予的权益工具在变更之前和变更之后立即计量的公允价值有所增加,企业应当把授予的增量公允价值包括在计量作为所授予的权益工具对价而接受的服务所确认的金额当中。也就是说,当后续信息表明授予日公允价值不再可靠时,应对权益工具公允价值进行重估,若重估后的权益工具公允价值小于授予日权益工具公允价值,则仍采用授予日权益工具公允价值,不对每个资产负债表日计入成本或费用的金额进行调整;若重估后的权益工具公允价值大于授予日权益工具公允价值,则采用重估后的权益工具公允价值,并调整每期应确认的相关成本或费用的数额。

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——应用指南.北京:中国财政经济出版社,2006
3. 王乐锦.我国新会计准则中公允价值的运用;意义与特征.会计研究,2006;5