

股份支付会计核算简介

季磊 史茜

(内蒙古财经学院 呼和浩特 010051 内蒙古大学经济管理学院 呼和浩特 010021)

【摘要】《企业会计准则第11号——股份支付》填补了股份支付会计核算规定的空白,满足了上市公司实务的要求。本文就股份支付核算作一介绍。

【关键词】 股份支付 权益结算 现金结算

一、新会计准则的相关规定

1. 规范范围。《企业会计准则第11号——股份支付》规范企业为获取服务而向职工和其他方授予股份或其他权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易的确认为、计量及信息披露。

2. 分类。①以权益结算的股份支付:以股份或其他权益工具作为对价进行结算的交易;②以现金结算的股份支付:承担以股份或其他权益工具为基础计算确定的交付现金或其他资产义务的交易。

3. 股份支付的确认和计量。

(1)相关概念。①授予日指股份支付协议获得批准的日期。“获得批准”是指企业与职工或其他方双方就股份支付交

6%÷30=90(元)。借:贴现资产——贴现(面值)30 000元;贷:吸收存款——某企业户 29 910元,贴现资产——利息调整 90元。②资产负债表日,确定利息收入。借:贴现资产——利息调整 90元;贷:利息收入 90元。③贴现行到期收取票款。借:清算资金往来 30 000元;贷:贴现资产——贴现(面值)30 000元。④承兑行到期支付票款。借:同业存放 30 000元;贷:清算资金往来 30 000元。

2. 办理转贴现业务的会计核算。

例:4月10日,某市工商银行持一张商业承兑汇票(金额为60 000元)向中国银行申请转贴现,汇票的到期日为6月6日,月利率为0.65%。转贴现利息=60 000×57×0.65%÷30=741(元)。

(1)中国银行的相关账务处理。①4月10日,办理转贴现。借:贴现资产——转贴现(面值)60 000元;贷:存放中央银行款项 59 259元,贴现资产——利息调整 741元。②资产负债表日,确定利息收入。借:贴现资产——利息调整 741元;贷:利息收入 741元。③贴现票据到期。借:存放中央银行款项 60 000元;贷:贴现资产——转贴现(面值)60 000元。

(2)工商银行的相关账务处理。①4月10日,申请办理转贴现。借:存放中央银行款项 59 259元,贴现负债——利息调整 741元;贷:贴现负债——转贴现(面值)60 000元。②资

易的协议条款和条件已达成一致,该协议获得股东大会或类似机构批准。除了立即可行权的股份支付,无论以权益结算的股份支付还是以现金结算的股份支付,企业在授予日均不作会计处理。②等待期指可行权条件得到满足的期间。股份支付在授予后通常不可立即行权,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之后才可行权。业绩条件分为市场条件和非市场条件。市场条件是指行权价格、可行权条件以及行权可能性与权益工具的市场价格相关的业绩条件,如股份支付协议中关于股价至少上升至何种水平才可行权的规定。非市场条件是指除市场条件之外的其他业绩条件,如股份支付协议中关于达到最低盈利目标或销售目标才可行权的规定。

产资产负债表日,确定利息费用。借:利息支出 741元;贷:贴现负债——利息调整 741元。③贴现票据到期。借:贴现负债——转贴现(面值)60 000元;贷:存放中央银行款项 60 000元。

3. 办理再贴现业务的会计核算。

例:4月10日,某市工商银行持一张商业承兑汇票(金额为60 000元)向人民银行申请再贴现,汇票到期日为6月6日,月利率为0.65%。再贴现利息=60 000×57×0.65%÷30=741元。

(1)4月10日,发放再贴现。①人民银行的会计分录:借:再贴现 60 000元;贷:工商银行准备金存款 59 259元,利息收入 741元。②工商银行的会计分录:借:存放中央银行款项 59 259元,利息支出 741元;贷:向中央银行借款 60 000元。

(2)6月6日,到期收回票款。①人民银行的会计分录:借:××银行准备金存款——××付款人开户行 60 000元;贷:再贴现 60 000元。②付款人开户行的会计分录:借:吸收存款——××付款人户 60 000元;贷:存放中央银行款项 60 000元。③工商银行的会计分录:借:向中央银行借款 60 000元;贷:贴现资产——贴现(面值)60 000元。

主要参考文献

温红梅,李智华,梁运吉.银行会计.大连:东北财经大学出版社,2003

(2)确认和计量。

相关内容	以权益结算的股份支付	以现金结算的股份支付
计量标准	①按照授予职工和提供类似服务的其他方权益工具的公允价值计量,无市场价格的采用期权定价模型等估计;②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,修正预计可行权的权益工具数量;③根据预计可行权的权益工具数量和上述权益工具的公允价值,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。	
授予后可立即行权	按授予日公允价值计入相关成本费用,相应增加资本公积。	按授予日企业承担负债的公允价值计入相关成本费用,相应增加负债。
授予后存在等待期,在等待期内的处理	①在等待期内的每个资产负债表日,将当期取得的职工或其他方提供的服务计入成本费用,相应确认资本公积;②在等待期内不确认其后续公允价值变动。	①在等待期内的每个资产负债表日,将当期取得的职工或其他方提供的服务计入成本费用,同时确认负债;②等待期内重新计量公允价值变动,直接计入损益,相应调整负债。
授予后存在等待期,在可行权日及之后的处理	不再对已确认的成本费用和所有者权益总额进行调整;全部或部分权益工具未被行权而失效或作废的,应在行权有效期截止日在所有者权益内部结转,不冲减成本费用。	可行权日之后、负债结算日之前的公允价值变动计入当期损益。

二、股份支付账务处理举例

由于授予后可立即行权的股份支付的账务处理比较简单,这里仅介绍存在等待期的股份支付。

1. 存在等待期的以权益结算的股份支付。

例:A公司为上市公司。20×2年1月1日,公司向其200名管理人员每人授予100份股份期权,这些人员从20×2年1月1日起必须在该公司连续服务3年,服务期满时才能以每股4元的价格购买100股A公司股票。公司估计该期权在授予日的公允价值为15元。

第一年有20名管理人员离开A公司,A公司估计三年中离开的管理人员比例将达到20%;第二年又有10名管理人员离开公司,公司将管理人员离开的比例修正为15%;第三年又有15名管理人员离开。20×6年12月31日,155名管理人员全部行权,A公司股票面值为每股1元,管理人员以每股4元购买,企业获得现金155×100×4=62 000(元)。费用和资本公积计算见下表(单位:元):

年份	计 算	当期费用	累计费用
20×2	200×100×(1-20%)×15×1/3	80 000	80 000
20×3	200×100×(1-15%)×15×2/3-80 000	90 000	170 000
20×4	155×100×15-170 000	62 500	232 500

会计处理如下: ①20×2年1月1日。授予日不作处理。②20×2年12月31日。借:管理费用80 000元;贷:资本公积——其他资本公积80 000元。③20×3年12月31

日。借:管理费用90 000元;贷:资本公积——其他资本公积90 000元。④20×4年12月31日。借:管理费用62 500元;贷:资本公积——其他资本公积62 500元。⑤20×6年12月31日。借:银行存款62 000元,资本公积——其他资本公积232 500元;贷:股本15 500元,资本公积——资本溢价279 000元。

2. 存在等待期的以现金结算的股份支付。

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,这些人员从20×2年1月1日起必须在该公司连续服务3年,即可自20×4年12月31日起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。B公司估计,该增值权在负债结算之前的每一个资产负债表日以及结算日的公允价值和可行权后的每份增值权现金支出额如下表(单位:元):

年份	公 允 价 值	支付现金
20×2	14	
20×3	15	
20×4	18	16
20×5	21	20
20×6		25

第一年有20名管理人员离开B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,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。第三年年末,假定有70人行使股票增值权取得了现金。20×5年12月31日,有50人行使了股票增值权。20×6年12月31日,剩余35人全部行使了股票增值权。费用和应付职工薪酬计算见下表(单位:元),其中,(3)=(1)-上期(1)+(2)。

年份	负 债 (1)	支付现金(2)	费用(3)
20×2	(200-35)×100×14×1/3=77 000		77 000
20×3	(200-40)×100×15×2/3=160 000		83 000
20×4	(200-45-70)×100×18= 153 000	70×100×16=112 000	105 000
20×5	(200-45-70-50)×100×21=73 500	50×100×20=100 000	20 500
20×6	73 500-73 500=0	35×100×25=87 500	14 000
总 额		299 500	299 500

会计处理如下: ①20×2年1月1日,授予日不作处理。②20×2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。③20×3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。④20×4年12月31日。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。⑤20×5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。⑥20×6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。○