

# 库藏股会计核算之我见

吴英

(常州工学院 江苏常州 213002)

**【摘要】** 修订后的《公司法》使得在我国推行库藏股制度成为一种可能,但是实践操作中库藏股的相关会计核算存在诸多不规范的地方。本文结合我国有关的会计准则,分析了库藏股的会计处理方法。

**【关键词】** 库藏股 会计核算 库存股

## 一、我国的库藏股制度

库藏股(库存股)是指公司股份回购后并不立即注销,而是留于特定账户的股份。2005年中国证监会发布了《上市公司回购社会公众股份管理办法(试行)》,允许上市公司采取证券交易所集中竞价交易方式回购股份,打开了上市公司回购流通股的大门。2006年1月1日实施的《公司法》第143条规定,公司不得收购本公司股份。但是,有下列情形之一的除外:①减少公司注册资本;②与持有本公司股份的其他公司合并;③将股份奖励给本公司职工;④股东因对股东大会作出的公司合并、分立决议持异议,要求公司收购其股份的。另外,在特

定情形下投反对票的持有异议的股东可以要求公司回购股份保护其权利。

修订后的《公司法》关于股份回购的规定,放松了股份公司股票回购的限制,增强了股票回购的可操作性;允许将回购的股份用于奖励本公司职工,使得建立库藏股制度在我国有章可循,为上市公司管理层推行股权激励机制提供的奠定了法律基础,为完善我国现行股票回购制度提供了法律依据。

## 二、库藏股的会计核算

2006年3月15日财政部发布的《企业会计准则第11号——股份支付》和2006年3月15日财政部发布的《关于〈公

司会计准则解释第1号〉〉的通知》,对库藏股的会计核算进行了规范。企业回购自身股票,应当作为库存股处理,回购价款冲减库存股成本,库存股成本与回购价格的差额,计入所有者权益。库存股在资产负债表中所有者权益项下单独列示。库存股不参与每股收益的计算,也不享有表决权。库存股在回购时,应当按照回购数量冲减库存股成本,回购价款与库存股成本的差额,计入所有者权益。库存股在转让时,应当按照转让数量冲减库存股成本,转让价款与库存股成本的差额,计入所有者权益。

人员要通过掌握某国或地区市场产品的销售情况,帮助企业确定最佳的出口产品价格;企业财务人员通过对各种金融衍生工具的了解,帮助企业利用有效的手段对企业面临的汇率风险暴露头寸进行对冲等。只有企业的每个部门都参与到汇率风险管理中来,每个员工都有汇率风险管理意识,企业的风险管理氛围才会逐渐形成,良好的汇率风险管理文化才能够得以建立。

3. 大力培养和储备专业人才,增强管理汇率风险的有效性。规避汇率风险是一项技术要求较高的业务,而其中对汇率变化趋势的准确预测又是规避汇率风险的前提条件。要想准确地预测汇率变化趋势,首先,企业内部要培养和储备这样一批人才,他们既精通会计、审计的理论与方法,又通晓国际金融知识,并且具有敏锐的洞察力、开放性思维和创新意识,仅熟悉一方面专业知识的人才已经不能适应企业汇率风险管理的需要。其次,要培养和储备精通金融工程理论与实践操作的专业金融人才。

## 主要参考文献

1. 董小君. 金融风险预警机制研究. 北京: 经济管理出版社, 2004
2. 唐旭等. 金融理论前沿课题. 北京: 中国金融出版社, 2002
3. 赵瑞兰, 艾亚. 如何加强企业风险管理. 国际融资, 2005; 7

司法)实施后有关企业财务处理问题的通知》[财企(2006)67号],都对有关库藏股的会计处理做出了规定。

**1. 会计科目的设置。**在所有者权益类下设置“库存股”科目,核算企业收购的尚未转让或注销的本公司股份金额。

**2. 库存股的主要账务处理。**

(1)企业为奖励本公司职工而收购本公司股份的处理。《公司法》第143条规定,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。这应按照《公司法》规定预留未分配利润。预留回购股份的全部支出应当通过备查簿入账,按实际支付金额,借记“利润分配——未分配利润”科目,贷记“资本公积——其他资本公积”科目。企业为奖励本公司职工而实际回购股份时,应当按照回购股份的全部实际支出,贷记“库存股”科目,同时贷记“银行存款”科目。将收购的股份奖励给本公司职工时,借记“资本公积——其他资本公积”科目,贷记“库存股”科目。

(2)股东因对股东大会做出的公司合并、分立决议持有异议而要求公司收购其股份的,企业应按照实际支出的金额,借记“库存股”科目,贷记“银行存款”科目。

(3)企业与持有本公司股份的其他公司合并而导致股份回购,属于同一控制下企业合并的,应按其他公司持有本公司股份的原账面价值,借记“库存股”科目,贷记有关科目。属于非同一控制下企业合并的,应按其他公司持有本公司股份的公允价值,借记“库存股”科目,贷记有关科目。

(4)财企(2006)67号文件规定,库存股转让时,转让收入高于库存股成本的部分,增加资本公积金;低于库存股成本的部分,依次冲减资本公积金、盈余公积金、以前年度未分配利润。因此,企业转让库存股,应按实际收到的金额,借记“银行存款”等科目,按转让库存股的账面余额,贷记“库存股”科目,按其差额,贷记“资本公积——股本溢价”科目;如为借方差额的,借记“资本公积——股本溢价”科目,股本溢价不足冲减的,应依次冲减盈余公积、未分配利润,借记“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”科目。

(5)财企(2006)67号规定,库存股注销时,按照注销的股份数量减少相应股本,库存股成本高于对应股本的部分,依次冲减资本公积金、盈余公积金、以前年度未分配利润;低于对应股本的部分,增加资本公积金。因此,企业注销库存股,应按股票面值和注销股数计算的股票面值总额,借记“股本”科目,按注销库存股的账面余额,贷记“库存股”科目,按其差额,借记“资本公积——股本溢价”科目,股本溢价不足冲减的,应依次冲减盈余公积、未分配利润,借记“盈余公积”科目、“利润分配——未分配利润”科目。

**3. 库藏股用于职工期权激励的处理。**财企(2006)67号规定,因实行职工股权激励办法而回购股份的,回购股份不得超过本公司已发行股份总额的百分之五,所需资金应当控制在当期可供投资者分配的利润数额之内。股东大会通过职工股权激励办法之日与股份回购日不在同一年度的,公司应当于通过职工股权激励办法时,将预计的回购支出在当期可供投资者分配的利润中作出预留,对预留的利润不得进行分配,应

当进行以下处理:

(1)按照《公司法》规定预留未分配利润。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——其他资本公积”科目。

(2)回购股份。公司实际回购股份时,应当按照回购股份的全部支出数额,借记“库存股”科目,贷记“银行存款”科目。同时按回购支出的数额将可供投资者分配的利润转入资本公积金。

(3)确认成本费用。按照《企业会计准则第11号——股份支付》关于权益结算股份支付换取职工服务的规定,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。会计处理应借记“管理费用”科目,贷记“资本公积——其他资本公积”科目。

(4)职工行权。职工在行权日可以按照期权激励办法规定的价格,行使购买企业股份的权利。企业应按职工行权时购买本企业股份收到的价款,借记“银行存款”等科目,同时转销等待期内在其他资本公积中累计确认的金额,借记“资本公积——其他资本公积”科目,按回购的库存股成本,贷记“库存股”科目,按照上述借贷方差额,贷记“资本公积——资本溢价”科目。

### 三、库藏股的信息披露

由于库藏股会影响公司的股价、资本结构、收购战略等方面,库藏股的存在也会增加市场操纵的风险以及内幕交易的可能。因此,本着谨慎性的原则,库藏股应当在财务报表上进行披露。

“库存股”科目期末借方余额,反映企业持有本公司股份的金额。库存股不得参与公司利润分配,应当将其作为所有者权益的备抵项目反映,因此,在资产负债表中应列示在股东权益部分,排列于股本、资本公积之后作为股东权益的减项,即在“减:库存股”项目中反映,还应在所有者权益变动表中进行反映。

在会计报表附注中至少应披露以下内容:①库藏股收回的原因、数量,期初、期末数量及本期的变动情况。②“库存股”账户的期初、期末余额及本期变动原因。③相关法律、公司章程对公司拥有库藏股的数量及其金额的限制。如将股份奖励给本公司职工,规定回购股份数量不得超过公司已发行股份总数的5%。④本期库存股用于奖励给本公司职工的情况。⑤法律、公司章程对公司拥有库藏股享有股东权利的限制。如不得质押,不具有股利分配权、表决权、优先认购权、分配剩余财产权等,计算以每股作为单位的比率如每股收益等,也会扣除这些股份。

### 主要参考文献

1. 刘丽杰,李鸣秋.公司法修订激活股票回购.证券时报,2005-12-07
2. 葛凯华.从会计视野角度看股份回购.企业活力,2005;10
3. 沈妮.股票回购的财务与会计问题及其对策研究.经济师,2006;9