

对权益结算的股份支付会计处理的异议

吴风奇

(湖南工业大学 湖南株洲 412007)

【摘要】 本文对权益结算的股份支付的会计处理作了理论和实务方面的分析,对其中存在的问题谈了自己的看法,并提出了改进建议。

【关键词】 权益结算 股份支付 公允价值

《企业会计准则第11号——股份支付》(以下简称《股份支付》)规定:以权益结算的股份支付,是指企业为获取服务而以股份或其他权益工具作为对价进行结算的交易。

一、《股份支付》准则对权益结算的股份支付会计处理的规定

1. 授予日的会计处理。除立即可行权的股份支付外,对其他以权益结算的股份支付,企业在授予日不做会计处理。

2. 等待期的会计处理。在等待期内的每个资产负债表日,企业应当以对可行权权益工具数量的最佳估计为基础,按照权益工具授予日的公允价值,将当期取得的服务计入相关成本或费用和资本公积。在资产负债表日,后续信息表明可行权权益工具的数量与以前估计不同的,应当进行调整,并在可行权日调整至实际可行权的权益工具数量。实务中,为了准确计量每期取得的服务并将其计入相关成本或费用和资本公积,首先应确定等待期长度;其次,正确计量可行权权益工具授予日的公允价值;再次,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,借记“管理费用”科目,贷记“资本公积”科目。

3. 可行权日的会计处理。在行权日,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,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因未被行权而失效或作废,应于行权有效期截止日在所有者权益内部结转。

4. 可行权日之后的会计处理。以权益结算的股份支付,企业在可行权日之后不再对已确认的成本或费用和所有者权益总额进行调整。

二、举例分析

为方便说明,本文对2010年度注册会计师全国统一考试辅导教材《会计》中的例题进行分析,且只讨论授予后需满足可行权条件的权益结算的股份支付。

例1:A公司为一家上市公司。20×2年1月1日,公司向其200名管理人员每人授予100份股票期权,这些职员从20×2年1月1日起在该公司连续服务3年,即可以5元/股

购买100股A公司股票,从而获益。公司估计该期权在授予日的公允价值为18元。第一年有20名职员离开A公司,A公司估计三年中离开的职员的比例将达到20%;第二年又有10名职员离开公司,公司将估计的职员离开比例修正为15%;第三年又有15名职员离开。

1. 费用和资本公积的计算过程如表1所示:

年份	计 算	当期费用	累计费用
20×2	$200 \times 100 \times (1 - 20\%) \times 18 \times 1/3$	96 000	96 000
20×3	$200 \times 100 \times (1 - 15\%) \times 18 \times 2/3 - 96 000$	108 000	204 000
20×4	$155 \times 100 \times 18 - 204 000$	75 000	279 000

2. 账务处理。①20×2年1月1日,授予日不作账务处理。②20×2年12月31日:借:管理费用96 000;贷:资本公积——其他资本公积96 000。③20×3年12月31日:借:管理费用108 000;贷:资本公积——其他资本公积108 000。④20×4年12月31日:借:管理费用75 000;贷:资本公积——其他资本公积75 000。⑤假设全部155名职员都在20×5年12月31日行权,A公司股票面值为1元:借:银行存款77 500,资本公积——其他资本公积279 000;贷:股本15 500,资本公积——股本溢价341 000。

三、《股份支付》准则规定的会计处理方法存在的问题

1. 股份支付交易成本和费用按授予日权益工具的公允价值计量。《股份支付》准则规定,对授予后需满足可行权条件的换取职工提供服务的以权益结算的股份支付,在授予日不作会计处理,而应在等待期内的每个资产负债表日确认,对可行权权益工具按授予日权益工具的公允价值,将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用,同时计入资本公积中的其他资本公积,不确认其后续公允价值变动。这与股份支付定义中的“为获取服务而以股份或其他权益工具作为对价”的规定不一致。就整个等待期来说,累计应该确认的成本费用等于权益工具的行权数量与权益工具公允价值的乘积。行权数量是个确定因素;公允价值的确定有两个选择:一个是授予日的公允价值,一个是可行权日的公允价值。因为授予日仅仅指企

业与职工就股份支付的协议条款和条件达成一致,该协议获得股东大会或类似机构批准的日期,权益工具还必须等协议规定的条款得到满足、等待期满后才能交付,因此股份支付交易是在可行权日实现的,所以权益工具的公允价值应该选择可行权日的公允价值。另外,授予日权益工具的公允价值与可行权日权益工具公允价值之间的差额,从理论上来说由两部分组成:一部分是等待期的货币时间价值,是固定值;另一部分是股权激励产生的价值。可行权日权益工具的公允价值越高,两者的差额越大,说明股权激励产生的价值越高,职工得到的报酬也应越多,其在所有者权益中占有的份额也越多,但职工在所有者权益中占有的份额却因为《股份支付》准则规定采用授予日权益工具的公允价值计量、不确认后续公允价值变动而保持不变。如果采用可行权日权益工具的公允价值计量,则能充分体现股价越高、职工提供的服务越多、激励作用越明显、职工在所有者权益中占得份额越多的原则。

2. 成本和费用的计量不考虑职工的行权价格。如果股份支付协议规定了行权价格,则职工获得权益工具时,必须按照协议规定的行权价格支付相应的款项给企业,而企业为获取职工服务付出的代价实际上小于可行权日权益工具的公允价值,计入管理费用的金额也应相应减少。上例中,按照授予日权益工具的公允价值计量,如果不存在行权价格,企业为获取职工的服务付出的代价为 279 000 元,计入管理费用的金额为 279 000 元,但协议规定职工按 5 元/股购买公司股票,公司付出价值 279 000 元的股票的同时,收回 15 500 元的银行存款,A 公司最终付出的代价应该是 263 500 元,A 公司计入管理费用的金额也应该是 263 500 元;既然 A 公司付出的代价是 263 500 元,那么 A 公司获得职工服务的价值应该为 263 500 元,也就是这部分职工为 A 公司提供的服务价值为 263 500 元,股份支付以权益工具作为对价,这部分职工在 A 公司所有者权益中占有的份额也只能是 263 500 元,而不是 279 000 元。上例中,在对成本费用、资本公积进行计量时,不考虑职工的行权价格,显然是错误的。

3. 等待期内的资产负债表日,将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用,同时记入“资本公积——其他资本公积”科目。《股份支付》准则规定,对于现金结算的涉及职工的股份支付,应当按照每个资产负债表日的公允价值重新计量,确定成本费用和应付职工薪酬,但对权益结算的股份支付,在确认成本费用的同时,却计入资本公积(其他资本公积),本文认为不妥。理由有三:第一,财政部、国家税务总局《关于个人股票期权所得征收个人所得税问题的通知》(财税[2005]35号)规定,员工接受上市公司授予的股票期权,行权时,其从企业取得股票的实际购买价低于购买日公平市价(该股票当日的收盘价)的差额,是因员工在企业的表现和业绩情况而取得的与任职、受雇有关的所得,应按“工资、薪金所得”适用的规定计算缴纳个人所得税。会计准则从广义的角度,将职工薪酬界定为“企业为获得职工提供的服务而给予各种形式的报酬以及其他相关支出”。职工因为为企业提供服务而获得企业的权益工具属于职工薪酬的范畴,将导致企业未来经济利益的

流出(支付权益工具),形成企业的一项负债,应该通过“应付职工薪酬——股份支付”科目进行核算。第二,既然股份支付是企业为获得职工的服务而以权益工具作为对价进行的交易,企业为此付出的代价应计入成本费用,可以在所得税前扣除。会计准则规定在每个资产负债表日确认成本费用,而税法规定必须在实际行权时才能扣除,由此产生暂时性差异,会计准则要求对暂时性差异统一采用资产负债表债务法进行会计核算,确认相关的递延所得税资产与递延所得税负债。若按《股份支付》准则的规定,将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用,同时记入“资本公积——其他资本公积”科目,则会导致所得税会计核算无法进行;如果记入“应付职工薪酬——股份支付”科目,则可以通过分析“应付职工薪酬”的账面价值与计税基础之间的差异,进行所得税会计处理。第三,将职工从企业获得的权益工具通过“应付职工薪酬”科目核算,便于税务机关对个人所得税的征管。

四、对权益结算的股份支付会计处理的改进建议

1. 成本和费用按可行权日权益工具的公允价值计量。考虑权责发生制原则的要求,在等待期内的每个资产负债表日,应当按照资产负债表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。

2. 如果股份支付协议规定了行权价格,则在等待期内的每个资产负债表日和可行权日确定相关的成本和费用时,应将每个资产负债表日和可行权日权益工具的公允价值扣除购买价格再乘以预计或实际行权权益工具的数量。

3. 等待期内的资产负债表日,将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用,同时记入“应付职工薪酬——股份支付”科目,实际行权日,将“应付职工薪酬——股份支付”科目的金额加上收到的银行存款的金额转入股本和资本公积。

例 2: 承上例,A 公司股票在 20×2 年 12 月 31 日的公允价值为 23 元,在 20×3 年 12 月 31 日的公允价值为 26 元,在 20×4 年 12 月 31 日的公允价值为 29 元。

(1)费用的计算过程如表 2 所示:

年份	计 算	当期费用	累计费用
20×2	$200 \times 100 \times (1 - 20\%) \times (23 - 5) \times 1/3$	96 000	96 000
20×3	$200 \times 100 \times (1 - 15\%) \times (26 - 5) \times 2/3 - 96 000$	142 000	238 000
20×4	$155 \times 100 \times (29 - 5) - 23 8000$	134 000	372 000

(2)账务处理:①20×2 年 1 月 1 日,授予日不作账务处理。②20×2 年 12 月 31 日:借:管理费用 96 000;贷:应付职工薪酬——股份支付 96 000。③20×3 年 12 月 31 日:借:管理费用 142 000;贷:应付职工薪酬——股份支付 142 000。④20×4 年 12 月 31 日:借:管理费用 134 000;贷:应付职工薪酬——股份支付 134 000。⑤假设全部 155 名职员都在 20×5 年 12 月 31 日行权,A 公司股票面值为 1 元:借:银行存款 77 500,应付职工薪酬——股份支付 372 000;贷:股本 15 500,资本公积——股本溢价 434 000。○