

现金结算股份支付会计处理改进思考

张勇(教授) 毕铭悦

(贵州财经学院 贵阳 550004)

2006年2月我国颁布的企业会计准则,对以权益结算和以现金结算的两类股份支付分别规定了会计处理方法,并对其确认、计量都作了明确的要求,股份支付的会计处理从此开始有章可循。2005年12月31日,证监会发布了《上市公司股权激励管理办法(试行)》,于2006年1月1日在上市公司的范围内实施;2006年9月30日,国务院国有资产监督管理委员会和财政部联合发布了《国有控股上市公司(境内)实施股权激励试行办法》。这些法规的出台充分调动了上市公司高级管理人员及员工的积极性,同时也给我国企业试行股份激励政策提供了法规依据。然而在现行会计准则下,以现金结算股份支付的会计处理是否能够客观和公允地反映交易实质呢?又是否符合会计上的配比原则呢?这值得我们深入的探讨。

一、现金结算股份支付的确认和计量原则

《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,股份支付是指企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定负债的交易。股份支付分为以权益结算的股份支付和以现金结算的股份支付。其中以现金结算的股份支付,是指企业为获取服务承担以期权为基础计算确定的交付现金或其他资产义务的交易。

以现金结算的股份支付最常用的工具有两类:模拟股票和现金股票增值权,考虑到授予后立即可行权的现金结算股份支付会计处理相对简单,本文主要分析为获取职工服务而授予的完成等待期内的服务才可行权的以现金结算的股份支付会计处理问题。

根据《股份支付准则》的规定,完成等待期内的服务或达到规定业绩条件以后才可行权的以现金结算股份支付在授予日不做会计处理;在等待期内的每个资产负债表日,应当以对可行权情况的最佳估计数为基础,按照企业承担负债的公允价值金额,将当期取得的服务计入成本或费用和相应的负债。在资产负债表日,后续信息表明企业当期承担债务的公允价值与以前估计不同的,应当进行调整,并在可行权日调整至实际可行权水平。企业应当在相关负债结算前的每个资产负债表日以及结算日,对负债的公允价值重新计量,其变动计入当期损益。

二、现金结算股份支付的会计处理举例

假定,20×2年年初,A公司为其200名中层以上职员每

人授予100份现金股票增值权,这些职员从20×2年1月1日起在该公司连续服务3年,即可按照当时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。A公司估计,该增值权在负债结算之前的每一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表1所示:

表1 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名职员离开A公司,A公司估计三年中还将有15名职员离开;第二年又有10名职员离开公司,公司估计还将有10名职员离开;第三年又有15名职员离开。第三年年末,有70人行使股份增值权取得了现金。第四年年末,有50人行使了股份增值权。第五年年末,剩余35人也行使了股份增值权。

1. 当期费用和资本公积计算过程如表2所示:

表2 单位:元

年份	负债计算(1)	支付现金计算(2)	负债(3)	支付现金(4)	当期费用(5)
20×2	$(200-35) \times 100 \times 14 \times 1/3$		77 000		77 000
20×3	$(200-40) \times 100 \times 15 \times 2/3$		160 000		83 000
20×4	$(200-45-70) \times 100 \times 18$	$70 \times 100 \times 16$	153 000	112 000	105 000
20×5	$(200-45-70-50) \times 100 \times 21$	$50 \times 100 \times 20$	73 500	100 000	20 500
20×6	0	$35 \times 100 \times 25$	0	87 500	14 000
总额				299 500	299 500

其中:(1)计算得(3),(2)计算得(4);当期(3)-前一期(3)+当期(4)=当期(5)

2. 账务处理如下:

(1)20×2年12月31日:借:管理费用 77 000;贷:应付职工薪酬——股份支付 77 000。

(2)20×3年12月31日:借:管理费用 83 000;贷:应付职工薪酬——股份支付 83 000。

(3)20×4年12月31日:借:管理费用 105 000;贷:应付

职工薪酬——股份支付 105 000。借：应付职工薪酬——股份支付 112 000；贷：银行存款 112 000。

(4)20×5 年 12 月 31 日：借：公允价值变动损益 20 500；贷：应付职工薪酬——股份支付 20 500。借：应付职工薪酬——股份支付 100 000；贷：银行存款 100 000。

(5)20×6 年 12 月 31 日：借：公允价值变动损益 14 000；贷：应付职工薪酬——股份支付 14 000。借：应付职工薪酬——股份支付 87 500；贷：银行存款 87 500。

以上为《股份支付准则》规定的以现金结算股份支付的会计处理，我们可知，由 20×2 年的每股公允价值确定归属于 20×2 年的负债（应付职工薪酬）与当期管理费用后，伴随着每股公允价值的变化其负债（即 20×2 年确认的应付职工薪酬）也随之变化。考虑到 20×2 年每股的公允价值为 14 元/股，20×3 年每股的公允价值为 15 元/股，20×2 年归属于当期的管理费用为 77 000 元，20×3 年归属于当期的管理费用为 83 000 元。

在《股份支付准则》规定的相关会计处理中，由于 20×3 年每股公允价值变化而导致记录的 20×2 负债变化全部计入了 20×3 年的管理费用当中，按照上述会计处理方法中的（4）、（5）可以看出，其公允价值变动导致的负债增加部分在分配期间内全部计入了管理费用。

三、现金结算股份支付对企业利润的影响

《股份支付准则》下，对于以现金结算的股份支付方式（含等待期），企业有操纵利润的空间。首先，企业计入当期费用是根据对可行权权益工具数量与以前估计数量比较的结果得出的，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，可以进行调整。在这样的前提下，公允价值是可以调整的，对可行权权益工具的数量估计和最可能的业绩结果也是能够被操纵的，企业就有机会根据这些估计设置自己的秘密资源。其次，由于以现金结算股份支付将按照承担负债的公允价值直接计入当期费用中，从而使企业利润总额减少，对实行股权激励的企业的经营业绩有负面影响。由此可见，以现金结算的股份支付对企业利润及相关财务指标的影响是巨大的，这会影响到上市公司的激励选择。

《股份支付准则》在颁布之初很多的规定都没有细化，这样就给企业的利润操纵行为提供了机会。在上例中将公允价值变动直接计入当期费用并不能客观公允地反映企业经济业务的实质，也不符合配比原则。如果我们能够在现有《股份支付准则》基础上优化以现金结算的股份支付中会计核算方法和程序，那么就能够促使企业在具体执行准则时

更有针对性地合理度量经营业绩，压缩利润操纵的空间以及提高会计信息质量。

那么这部分因每股公允价值变动的影响在会计处理上如何反映才能够符合配比原则，尽可能地减小企业利润操纵的空间呢？

四、现金结算股份支付确认和计量的改进建议

根据会计估计的定义——企业对结果不确定的交易或者事项以最近可利用的信息为基础所做的判断，根据现行会计准则的规定，预期会有多少管理者离开公司从而确认相应支付的股份数是属于会计估计的范畴，每期的估计数都会有相应的改变则属于会计估计变更的范畴，而会计估计变更应采用未来适用法处理，即在会计估计变更当期和未来期间确定会计估计变更影响数，无须计算累积影响数。

笔者认为，每股股票的计价采用的是公允价值计量属性，在确认每期分摊的相关费用中应该按其股份数为其分摊标准，具体成本费用计算应通过每股的市价乘以相应分摊在本期的股份数，而伴随着公允价值变动的金额应该记入“公允价值变动损益”科目。在行权时，低于每股当期市价的价格支付的差额应记入相应的“资本公积”科目。按照笔者所述的方法，当期费用和资本公积计算过程如表 3。

表 3 单位：元

年份	分配股数计算(1)	本期应分配股数(2)	本期管理费用(3)	公允价值变动(4)	本期现金支付
20×2	$(200-35) \times 100 \times 1/3$	5 500	$5 500 \times 14$	0	0
20×3	$(200-40) \times 100 \times 2/3$	$10 666.67 - 5 500$	$5 166.67 \times 15$	$5 500 \times (15 - 14)$	0
20×4	$(200-45) \times 100$	$15 500 - 10 666.67$	$4 833.33 \times 18$	$10 666.67 \times (18 - 15)$	112 000
20×5				$(15 500 - 7 000) \times (21 - 18)$	10 000
20×6				$(15 500 - 7 000 - 5 000) \times (25 - 21)$	87 500
总额		15 500			

具体会计处理如下：

(1)20×2 年 12 月 31 日：借：管理费用 77 000；贷：应付职工薪酬——股份支付 77 000。

(2)20×3 年 12 月 31 日：借：管理费用 77 500.05；贷：应付职工薪酬——股份支付 77 500.05。借：公允价值变动损益 5 500；贷：应付职工薪酬——股份支付 5 500。

(3)20×4 年 12 月 31 日：借：管理费用 86 999.94；贷：应付职工薪酬——股份支付 86 999.94。借：公允价值变动损益 32 000.01；贷：应付职工薪酬——股份支付 32 000.01。借：应付职工薪酬——股份支付 126 000；贷：银行存款 112 000，资本公积——其他资本公积 14 000。

(4)20×5 年 12 月 31 日：借：公允价值变动损益 25 500；贷：应付职工薪酬——股份支付 25 500。借：应付职工薪酬——股份支付 105 000；贷：银行存款 100 000，资本公积——其他资本公积 5 000。

(5)20×6 年 12 月 31 日：借：公允价值变动损益 14 000；贷：应付职工薪酬——股份支付 14 000。借：应付职工薪酬——股份支付 87 500；贷：银行存款 87 500。

综上所述，我们能够得知在以现金结算的股份支付的会计处理中，将每年度应确认的负债在估计股份数的基础之上予以确认，同时，相应的公允价值变动带来的损益记入“公允价值变动损益”科目，这样更能客观公允地反映出以现金结算的股份支付经济活动的实质，压缩企业利润操纵的空间，更符合配比原则。○