

浅析集团内部股份支付的会计核算

胡晓文欢

(重庆工商大学会计学院 重庆 400067)

【摘要】《企业会计准则解释第4号》对集团内部股份支付的会计处理做出了相关规定,完善了股份支付的会计处理。本文依据其相关规定,对集团内部股份支付的会计处理进行分析。

【关键词】企业会计准则解释第4号 股份支付 结算企业 接受服务企业

股份支付的主要结算方式有权益结算和现金结算。《企业会计准则第11号——股份支付》未提及企业集团内不同企业的股份支付交易的会计处理。《企业会计准则解释第4号》弥补了这一缺憾,理顺了实务中千变万化的股份支付会计处理。

一、集团股份支付的会计处理规定

1. 结算企业以其本身权益工具结算的,应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理。除此之外,应当作为现金结算的股份支付处理。结算企业是接受服务企业的投资者,应当按照授予日权益工具的公允价值或应承担负债的公允价值确认为对接受服务企业的长期股权投资,同时确认资本公

积(其他资本公积)或负债。

2. 接受服务企业没有结算义务或授予本企业职工的是其本身权益工具的,应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理;接受服务企业具有结算义务且授予本企业职工的是企业集团内其他企业权益工具的,应当将该股份支付交易作为现金结算的股份支付处理。

二、集团股份支付会计处理规定解读

权益结算的股份支付,对职工或其他方最终要授予股份或认股权等,这种情形经济利益未流出企业,属于权益。等待期内每个资产负债表日的会计处理为:借记“管理费用”等科

“矩阵”模式的缺点是:①关联方之间相互划拨资金,增加了在途资金量和划拨手续费,从而增加了资金成本;②由于外部支付刚性大于关联方之间的,如果个别子公司挪用核准的支付给关联方的货款,将会影响集团的资金流动。

三、单向资金流动和内部关联往来抵销的资金管控模式

单向资金流动和内部关联往来抵销的资金管控模式(简称“单向”模式),是在“矩阵”模式基础上的改进。其优点是:操作简便,能有效减少关联方之间的在途资金,解决关联方之间资金支付“扯皮”问题,并使集团的内部资金流动路线更简洁。

“单向”模式的操作要点是:①各子公司在编制资金预算表时,不需要填写“表1 关联方货款支付预算表”;②母公司编制集团资金调度表时,根据各子公司预算表中核准后的资金缺口,填写母公司的资金下拨数;③在集团内部,只有母公司资金单向流向子公司,各子公司之间不允许相互资金流动;④月末,由母公司根据各关联方之间的往来科目余额,统一编制好抵销分录,并发给各子公司入账。

假设2月底DL集团各关联方之间往来余额如表3所示。

根据表3数据,各单位编制的抵销分录如下:母公司抵销分录:借:应付账款——子公司B80;贷:应付账款——子公司A80。子公司A抵销分录:借:应收账款——母公司80;贷:应收账款——子公司B80。子公司B抵销分录:借:应付账款——子公司A80;贷:应收账款——母公司80。抵销后,关联方的往来余额如表4所示。

表3 DL集团关联往来余额表(简表) 单位:万元

单位	往来项目	金额
母公司	应付账款——子公司A	100
	应付账款——子公司B	200
	……	
子公司A	应收账款——母公司	100
	应收账款——子公司B	80
	……	
子公司B	应收账款——母公司	200
	应付账款——子公司A	80
	……	

表4 DL集团关联往来余额表(抵销后) 单位:万元

单位	往来项目	金额
母公司	应付账款——子公司A	180
	应付账款——子公司B	120
	……	
子公司A	应收账款——母公司	180
	应收账款——子公司B	0
	……	
子公司B	应收账款——母公司	120
	应付账款——子公司A	0
	……	

目,贷记“资本公积——其他资本公积”科目。

以现金结算的股份支付,是指企业为获取服务而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。现金结算的股份支付,对职工或其他方最终要支付现金,属于债权。等待期内每个资产负债表日的会计处理为:借记“管理费用”等科目,贷记“应付职工薪酬——股份支付”科目。

结算方和接受服务方股份结算方式的处理以权责发生制为原则。在同一集团内部,考虑到企业发展或者人才机制管理的需要,人员的集团内流动并不少见,根据集团薪酬管理制度,会出现员工薪酬结算方和接受服务方结算不同的情形。《企业会计准则解释第4号》按照权责发生制原则对不同情形进行了分类处理。第一种情况:结算企业以其自身权益工具结算的,经济利益不会流出企业,支付给员工的股份属于权益类股权,其股份支付交易应作为权益结算的股份支付处理。除结算企业以其自身权益工具结算之外,《企业会计准则解释第4号》规定,都应当作为现金结算的股份支付处理。第二种情况:结算企业是接受服务企业的投资者,应当按照授予日权益工具的公允价值或应承担负债的公允价值确认为对接受服务企业的长期股权投资,同时确认资本公积(其他资本公积)或负债。相关会计处理只针对2010年1月1日以后的事项,并进行追溯调整。

三、举例说明

例:经股东大会批准,A公司2010年1月1日实施股权激励计划,其主要内容为:A公司向其子公司B36名管理人员每人授予100份股票增值权,行权条件为:B公司2010年度实现的净利润较前一年增长12%;截至2011年12月31日,两个会计年度平均净利润增长率为14%;从达到上述业绩条件的当年末起,每持有1份现金股票增值权可以从A公司获得相当于行权当日A公司股票每股市场价格的现金,行权期为2年。行权日当天,B公司的员工能以每股5元的价格购买A公司股票100股。公司股票在股权授予日的公允价值估计为15元,公司的股票面值为1元。

B公司2010年度实现的净利润较前一年增长10%,本年度没有管理人员离职。该年末,A公司预计B公司截至2011年12月31日,两个会计年度平均净利润增长率将达到14%,未来1年将有2名管理人员离职。2011年B公司有2名职员离开,截至2011年12月31日,B公司两个会计年度平均净利润增长率为15%,A公司预计在2012年1月1日行权。其中A公司为结算企业,B公司为接受服务企业。每份现金股票增值权公允价值如下:2010年12月31日为15元;2011年12月31日为20元。

1. 结算企业以其本身权益工具结算,且结算企业是接受服务企业的投资者,接受服务企业没有结算义务。即,结算企业与接受服务企业均采用权益结算方式。

结算企业:①授予日不做会计处理。②2010年12月31日,2010年末未满足可行权条件,预计2011年可以行权,借:长期股权投资——B公司25500 $[(36-2) \times 100 \times 15 \times 1/2]$;贷:

资本公积——其他资本公积25500。③2011年12月31日,借:长期股权投资——B公司25500 $[(36-2) \times 100 \times 15 - 25500]$;贷:资本公积——其他资本公积25500。④2012年1月1日,向职工发放股票收取价款 $=5 \times 100 \times (36-2) = 17000$ (元)。借:银行存款17000,资本公积——其他资本公积51000;贷:股本3400,资本公积——股本溢价64600。

接受服务企业:①授予日不做会计处理。②2010年12月31日,2010年末未满足可行权条件,预计2011年可以行权,借:管理费用25500;贷:资本公积——其他资本公积25500。③2011年12月31日,借:管理费用25500;贷:资本公积——其他资本公积25500。A公司合并报表编制的抵销分录:借:资本公积——其他资本公积51000;贷:长期股权投资——B公司51000。

2. 结算企业不是以其本身权益工具结算,且结算企业是接受服务企业的投资者,授予接受服务企业职工的是接受服务企业本身权益工具,或是企业集团内其他企业权益工具,接受服务企业没有结算义务。即,结算企业用现金结算方式,接受服务企业用权益结算方式。

结算企业:①授予日不做会计处理。②2010年12月31日,2010年末未满足可行权条件,预计2011年可以行权,借:长期股权投资——B公司25500;贷:应付职工薪酬25500。③2011年12月31日,借:长期股权投资——B公司42500 $[(36-2) \times 100 \times 20 - 25500]$;贷:应付职工薪酬42500。④2012年1月1日,借:应付职工薪酬68000 $(42500 + 25500)$;贷:银行存款68000。

接受服务企业:①授予日不做会计处理。②2010年12月31日,2010年末未满足可行权条件,预计2011年可以行权,借:管理费用25500;贷:资本公积——其他资本公积25500。③2011年12月31日,借:管理费用25500;贷:资本公积——其他资本公积25500。A公司合并报表编制的抵销分录:借:资本公积——其他资本公积51000,管理费用17000;贷:长期股权投资——B公司68000。

3. 接受服务企业具有结算义务且授予本企业职工的是企业集团内其他企业权益工具的,应当将股份支付交易作为现金结算的股份支付处理。此时,B公司需购入A公司的权益工具再授予本企业职工,所以只需B公司做以现金结算的股份支付处理,A公司无需处理。①授予日不做会计处理。②2010年12月31日,2010年末未满足可行权条件,预计2011年可以行权,借:管理费用25500;贷:应付职工薪酬——股份支付25500。③2011年12月31日,借:管理费用42500;贷:应付职工薪酬——股份支付42500。④2012年1月1日,借:应付职工薪酬——股份支付68000;贷:银行存款68000。

综上所述,对于集团内部股份支付交易,结算企业的账务处理为:无论是否接受服务,都是按照正常的权益或者现金方式进行会计处理。如果结算企业为接受服务企业的投资方,那么会计处理中的借方是“长期股权投资”。接受服务企业的账务处理为:如果没有结算义务,按权益结算的股份支付处理;如果有结算义务,则作为现金结算的股份支付处理。○