



热门文章

用多元线性

间借贷利率

何加强会计

如何处理银行

国外汇储备

章

章

品市场竞争

业银行走混

国存款保险

国创业板市

华夏并购案

[2009年12月]对股份支付会计准则的认识与探讨

【字体 大 中 小】

作者: [徐 瑾] 来源: [本站] 浏览:

众所周知,在激烈的市场竞争中,人才的竞争处于十分关键的地位。为要留住人才,并充分用,企业注意到在提高员工即期报酬的同时,更为重要的还在于提高员工的主人翁意识,将是自己的企业,使自己的利益与企业的利益融合在一起,千方百计地为企业的兴旺,为企业精竭虑,乐于贡献,使员工特别是管理人才、技术人才,能够留得住、用得上;为使其他提对所提供的服务能在较长期限内保持质量,发挥作用,产生效益:这些,都需要在回报方式的机制。因而,企业通过授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易就成为《企业会计准则第11号——股份支付》(以下简称:准则)正是在这样的背景下应运而生。

一、关于股份支付的计量和结算
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的负债的交易。”股份支付可分为以权益工具结算的股份支付和以现金结算的股份支付。

(一)以权益结算的股份支付
以权益结算的股份支付,是指企业为获取服务以股份或其他权益工具作为对价进行结算的交明确,以权益结算的股份支付中的权益工具,是企业自身权益工具而非其他企业的权益工具以权益结算的股份支付按其授予对象的不同,可分为换取职工服务和换取其他方服务两类。规定也有所不同。

1. 换取职工服务的以权益结算的股份支付的权益工具计量。准则规定,以权益结算的股份支工提供服务的,应当以授予职工权益工具的公允价值计量,并在授予日即股份支付协议获得按照权益工具的公允价值计入相关成本或费用,相应增加资本公积。按行权条件的不同,该可分为“授予后立即可行权的换取职工服务的以权益结算的股份支付”和“完成等待期内的到规定业绩条件才可行权的换取职工服务的以权益结算的股份支付”两类。现分述之:

(1) 授予后立即可行权的换取职工服务的以权益结算的股份支付,规定应在授予日按照权公允价值计入相关成本或费用,相应增加资本公积。

例1: 上市公司华鑫公司于20×9年1月1日与职工达成授予公司全部2000名员工每人200股共4后立即可行权的以权益工具结算的股份支付协议,并经股东大会批准执行。该公司的权益工公司股票,授予日股价为5.50元/股。公司于授予日进行如下会计处理:(金额单位:万元)

借: 成本费用 220
贷: 资本公积——其他资本公积 220

当年1月31日,共有700名员工行权。

借: 资本公积——其他资本公积 77
贷: 股本 14
资本公积——股本溢价 63

2月25日,其余1300万名员工全部行权。

借: 资本公积——其他资本公积 143
贷: 股本 26
资本公积——股本溢价 117

(2) 完成等待期,即可行权条件得到满足的期间(对于可行权条件为规定服务期间的股份3期为授予日至可行权日的期间;对于可行权条件为规定业绩的股份支付,应当在授予日根据业绩结果预计等待期的长度。)内的服务或达到规定业绩条件才可行权的换取职工服务的以的股份支付,规定在等待期内的每个资产负债表日,应当以对可行权权益工具数量的最佳估础,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。定,“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,应当进行在可行权日调整至实际可行权的权益工具数量。”同时规定,“企业在可行权日之后不再对相关成本或费用和所有者权益总额进行调整。”

例2: 上市公司中益公司于20×8年1月1日与职工达成授予公司全部2000名员工每人200股共4益工具结算的、前提是员工必须在公司工作满两年的股份支付协议,并经股东大会批准执行的权益工具为本公司股票,授予日股价为6.00元/股。按准则指南有关“授予日除了立即可支付外,无论权益结算的股份支付或者现金结算的股份支付,企业在授予日都不进行会计处规定,授予日公司不作会计处理。

20×8年有400人离开了公司,20×8年12月31日的公司股价为5.80元/股,估计20×9年还会有200人离开公司,20×9年底止当年实际离开公司的员工为150人。

20×8年12月31日计算应进行账务处理的金额为:
(2 000-400-200) × 200 × 6 (仍按授予日股价计算) × 1/2=
840 000 (元),会计分录如下:(金额单位:万元)

借: 成本费用 84
贷: 资本公积——其他资本公积 84

20×9年12月31日计算应进行账务处理的金额为:

(2 000-400-150) × 200 × 6 (仍按授予日股价计算) -840 000
=900 000 (元),会计分录如下:(金额单位:万元)

借: 成本费用 90
贷: 资本公积——其他资本公积 90

20×9年共有1000人行权,会计处理如下:

借: 资本公积——其他资本公积 120
贷: 股本 20
资本公积——股本溢价 100

20×9年年底股价为5.60/股,不作账务调整。次年初余下的450人全部行权,会计处理如下:

借: 资本公积——其他资本公积 54

120+ renowned advisors reveal what to buy and what to sell. Meet face-to-face with top investment experts. Acquire a global market perspective. Discover profitable investment insights... The WORLD MONEY SHOW. WOMEN'S SHOW. insights... investment boutique discover.

120+ renowned advisors reveal what to buy and what to sell. Meet face-to-face with top investment experts. Acquire a global market perspective. Discover profitable investment insights... The WORLD MONEY SHOW. WOMEN'S SHOW. insights... investment boutique discover.

贷：股本 9
资本公积——股本溢价 45

例3：上市公司中益公司于20×7年1月1日经股东大会审核批准，以20×6年公司主营业务收入实绩为基数，如果在达到增长15%时，将授予公司总经理40 000股的股票，授予四位副总经理每人25 000股的股票，以上共准备授予本公司股票140 000股。按准则“对于可行权条件为规定业绩的股份支付，应当在授予日根据最可能的业绩结果预计等待期的长度。”的规定，最有可能在20×8年末达到增长15%的要求，即以两年为等待期，授予日的股价为5.00元/股。

在授予日，按准则指南有关“授予日除了立即可行权的股份支付外，无论权益结算的股份支付或者现金结算的股份支付，企业在授予日都不进行会计处理。”的规定，授予日公司不作会计处理。

20×7年12月31日的股价为每股6.00元，以授予日的股价5.00元/股计算确定当年金额为：

$(40\ 000+25\ 000 \times 4) \times 5$ （仍按授予日股价计算） $\times 1/2=350\ 000$ （元），会计分录为：（金额单位：万元）

借：管理费用 35
贷：资本公积——其他资本公积 35

20×8年末主营业务收入增长达到15.2%，12月31日的股价为每股6.50元，仍以授予日的股价5.00元/股计算确定金额为：

$(40\ 000+25\ 000 \times 4) \times 5-350\ 000=350\ 000$ （元）

会计分录同上。

20×9年年报批准发布后行权，公司共向经理和副经理支付本公司股票140 000股。会计分录为：（金额单位：万元）

借：资本公积——其他资本公积 70
贷：股本 14
资本公积——股本溢价 56

2. 换取其他方服务的以权益结算的股份支付的权益工具计量。准则第八条规定，以权益结算的股份支付换取其他方服务的，应当分别下列情况处理：其他方服务的公允价值能够可靠计量的，应当按照其他方服务在取得日的公允价值，计入相关成本或费用，相应增加所有者权益；其他方服务的公允价值不能可靠计量但权益工具公允价值能够可靠计量的，应当按照权益工具在服务取得日的公允价值，计入相关成本或费用，相应增加所有者权益。

例4：20×8年1月，上市公司佳友公司与彩虹公司签订了一项协议，并经公司权力机构批准实施。该协议约定彩虹公司向其提供大楼外墙保洁服务，由于彩虹公司提供服务的公允价值不能可靠计量，因而以佳友公司权益工具计量，在完成日支付股票20 000股。彩虹公司于当年5月底完成了服务，该项服务取得日的股票公允价值为6元/股。5月底的会计处理为：（金额单位：万元）

借：管理费用 12
贷：资本公积——其他资本公积 12

实际支付时：

借：资本公积——其他资本公积 12
贷：股本 2
资本公积——股本溢价 10

（二）以现金结算的股份支付

以现金结算的股份支付，是指企业为获取服务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，并以按照企业承担的以股份或其他权益工具为基础计算确定的负债的公允价值计量。以其行权方式，可分为：授予后立即可行权和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的股份支付两类。

（1）授予后立即可行权的换取职工服务的以现金结算的股份支付，规定应在授予日以企业承担的以股份或其他权益工具为基础计算确定的负债的公允价值计量，从而形成一项负债，一般在“应付职工薪酬”科目核算。

例5：上市公司华鑫公司于20×9年1月1日与职工达成授予公司全部2000名员工每人200股共40万股授予后立即可行权的以现金结算的股份支付协议，并经股东大会批准执行。该公司的权益工具为本公司股票，授予日股价为5.50元/股。公司于授予日进行如下会计处理：（金额单位：万元）

借：成本费用 220
贷：应付职工薪酬——股份支付 220

当年1月31日，共有700名员工行权。

借：应付职工薪酬——股份支付 77
贷：银行存款 77

2月25日，其余1300万名员工全部行权。

借：应付职工薪酬——股份支付 143
贷：银行存款 143

（2）完成等待期，即可行权条件得到满足的期间内的服务或达到规定业绩条件才可行权的换取职工服务的以现金结算的股份支付，规定在等待期内的每个资产负债表日，应当以可行权权益工具数量的最佳估计为基础，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。与以权益结算的涉及职工的股份支付不确认其后续公允价值变动的规定不同，对以现金结算的涉及职工的股份支付，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。

例6：上市公司中益公司于20×8年1月1日与职工达成授予公司全部2000名员工每人200股共40万股以现金结算的、前提是员工必须在公司工作满两年的股份支付协议，并经股东大会批准执行。该公司的权益工具为本公司股票，授予日股价为6.00元/股。按准则指南有关“授予日除了立即可行权的股份支付外，无论权益结算的股份支付或者现金结算的股份支付，企业在授予日都不进行会计处理。”的规定，授予日公司不作会计处理。

20×8年有400人离开公司，20×8年12月31日的公司股价为5.80元/股，估计20×9年还会有200人离开公司，20×9年底止当年实际离开公司的员工为150人，当日公司股价为5.00元/股。

20×8年12月31日计算应进行账务处理的金额为： $(2000-400-200) \times 200 \times 5.80 \times 1/2=812\ 000$ （元），会计分录如下：（金额单位：万元）

借：成本费用 81.2
贷：应付职工薪酬——股份支付 81.2

20×9年12月31日计算应进行账务处理的金额为： $(2000-400-150) \times 200 \times 5-812\ 000=638\ 000$ （元），会计分录如下：（金额单位：万元）

借：成本费用 63.8
贷：应付职工薪酬——股份支付 63.8

20×9年共有1000人行权，会计处理如下：

借：应付职工薪酬——股份支付 100
贷：银行存款 100

次年年初余下的45人全部行权，会计处理如下：

借：应付职工薪酬——股份支付 45
贷：银行存款 45

二、对几个问题的探讨

鉴于股份支付的基础——我国的资本市场还很不完善，因此对股份支付这样一种在我国还刚刚起步又涉及领导层和员工切身利益的分配形式，在实践中应保持一定的谨慎，还需通过实践进一步规范和完善

善。为此，以下几个问题应进一步进行探讨。

(一) 等待期的确定和更改

等待期的确定是一个比较复杂的问题。等待期的确定可分为两类条件：一类是服务期限条件，即需要职工或其他方履行一定服务期限之后才可行权；另一类是业绩条件，即要求企业达到一定业绩之后才可行权。其中的：

服务期限条件，可在与职工签订协议时根据具体情况商定并经规定程序批准，不能任意更改；其他方提供服务期限或服务内容，在股份支付的协议条款和条件中已达成一致，经批准后也不得更改。

业绩条件又分为市场条件和非市场条件。市场条件中，如关于股价至少上升至何种水平才可行权的规定；非市场条件中，如关于达到规定盈利目标或销售目标才可行权的规定等。在等待期长度确定后，业绩条件为市场条件的，不应因市场条件变化而改变等待期长度；业绩条件为非市场条件的，如果后续信息表明需要调整等待期长度，如公司改变了生产计划等从而使原制订的协议等待期长度产生变数，此时应对原定等待期长度进行修改。

由于股份支付涉及有关各方的利益，也由于我国的资本市场还很不成熟，因此在实践中已经出现将准则指南“等待期内的每个资产负债表日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。”的要求置之不顾，在实行股权激励中过于随意或者任意改变可行权条件等现象，对此最近出台的《企业会计准则解释第3号》规定，企业根据国家有关规定实行股权激励的，股份支付协议中确定的相关条件，不得随意变更。这是非常及时的举措。因此，在可行权条件满足前，职工或其他方不得获取权益工具或现金等。如果对于已经出现的问题不加控制，就会使股份支付成为某些人变向取得企业财富的漏洞。

(二) 新老股东的利益协调

以权益结算的股份支付，实质上是一种股本扩张行为。因为企业以权益结算的股份支付，无论是授予职工期权、认股权证等衍生工具或其他权益工具，初始均在“资本公积——其他资本公积”账户核算，在行权后，就要按行权的每股票面值转入“股本”账户，差额转入“资本公积——股本溢价”账户，这无疑是股本的一次又一次扩张。由此产生了每股收益、每股净资产以及其他以股本为权数的计算结果被稀释现象，这实质上是对原有股东权益的侵犯。为解决好这一问题，对以权益工具的股份支付，宜先回购本公司的相应股份，暂存于“库存股”账户，在行权时从该账户转出，以保持总股本的不变为好。

(三) 公允价值的确定

按准则规定，无论是以权益结算的股份支付和以现金结算的股份支付，都要涉及公允价值。准则中有三种不同的做法：一是按资产负债表日的公允价值计量；二是按其他方服务完成日的公允价值计量；三是按授予日的公允价值计量。其中变数最大的是授予后可立即行权的以现金结算的股份支付。在股价起伏波动的资本市场中，选择对行权者有利的“授予日”至关重要。对此，有效的控制办法是：审批者与行权人实行彻底分离。只有这样，才能客观、公正地确定授予日期。

(四) 可行权权益工具数量的最佳估计

准则规定，完成等待期内的服务或达到规定业绩条件才可行权的换取职工服务的以权益结算的股份支付，在等待期内的每个资产负债表日，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。这种最佳估计取决于两个方面：一是根据市场行情，估计由于认股权证的认购价会不会低于市场价，或认沽权证的认购价会不会高于市场价，从而影响到期权行权数额；二是由于对企业前景看好或看空而引起职工坚持或放弃行权，也会影响到期权行权数额。对此应有实事求是的估计，并在资产负债表日调整账务。

参考文献：

- 【1】 财政部2006《企业会计准则第11号——股份支付》
 - 【2】 财政部2006《企业会计准则第11号——股份支付》应用指南
 - 【3】 财政部2009《企业会计准则解释第3号》
- (作者单位：金华汇东旅游用品有限公司)

【 评论 】 【 推荐 】

评一评

正在读取...



笔名：



评论：

发表评论

重写评论

[评论将在5分钟内被审核，请耐心等待]

【注】 发表评论必需遵守以下条例：

- 尊重网上道德，遵守中华人民共和国的各项有关法律法规
- 承担一切因您的行为而直接或间接导致的民事或刑事责任
- 本站管理人员有权保留或删除其管辖留言中的任意内容
- 本站有权在网站内转载或引用您的评论
- 参与本评论即表明您已经阅读并接受上述条款

Copyright ©2007-2008 时代金融

XML RSS 2.0

POWERED BY
54NB

EliteArticle System Version 3.00 Beta2

当前风格：经典风格

云南省昆明市正义路69号金融大厦