

第四章——股份支付

- 背景介绍
- 股份支付的涵义和分类
- 股份支付的处理
- 企业回购股票进行职工期权激励的处理

一、背景介绍

- 2005年8月，证监会、国资委、财政部等五部委联合推出了《关于上市公司股权分置改革的指导意见》，文件指出，完成股权分置改革的上市公司可以实施管理层股权激励，上市公司管理层股权激励的具体实施和考核办法，以及配套的监督制度由证券监管部门会同有关部门制定。2005年10月，国务院在转发中国证监会《关于提高上市公司质量意见的通知》中明确指出，上市公司要探索并规范激励机制，通过股权激励等多种方式，充分调动上市公司高级管理人员及员工的积极性。

一、背景介绍

- 2005年11月，中国证监会下发了“关于就《上市公司股权激励规范意见》（试行）公开征求意见的通知”，对上市公司实施股权激励进行了明确规范，2006年9月，国务院国有资产监督管理委员会、财政部联合发布《国有控股上市公司（境内）实施股权激励试行办法》。股权激励在我国将会成为一种重要的激励机制和经济业务。

一、背景介绍

- 为满足企业对股份支付业务会计处理的需要，借鉴国际财务报告准则，结合有关监管部门规范企业股权激励行为的规定，考虑我国现实经济生活中存在的各种股份支付业务，制定了《企业会计准则第11号—股份支付》。

一、背景介绍

- 《企业会计准则第11号——股份支付》专门规范企业为获取职工和其他方提供服务或商品而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。对于现在没有股份支付业务的企业可能影响比较小；对于现在和将来可能发生股份支付业务的企业则可能存在很大的影响。**现行规定**是，在行权前费用一般不纳入表内反映，在行权时才全额计入行权当期的损益；而**新准则**要求企业，在行权前采用公允价值计算期权之成本费用，并确认当期的负债或权益，由此将影响到利润的下降和资产负债表日结构。

- **新旧比较：**
- **第一点，规范范围不同。《企业会计准则第11号—股份支付》规范企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或承担以其为基础确定的负债。现有规定只是针对企业以各种形式对高管人员的奖励。新准则扩大了规范对象的范围，包括对职工（包括高管人员）和职工以外的各方。**

- **第二点，计量标准不同。**《企业会计准则第11号—股份支付》以授予的权益工具或承担债务性工具的公允价值计量，现行规定按照企业支付的实际成本计量，没有涉及到公允价值。

第三点，完整程度有别。现行规定只是对高管层激励方面做了一些粗线条的规定。《企业会计准则第11号—股份支付》在会计处理方面更具有系统性和可操作性。比如把股份支付分为权益结算支付、现金结算支付两种；核算过程包括了授予日、等待期、行权日的处理；对股份支付的披露也做出了相应的规定。

二、股份支付的涵义和分类

(一) 涵义

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的负债的交易。

- ◆ 实质上属于职工薪酬的组成部分，但与《职工薪酬》规范的职工薪酬适用不同的计量原则。

二、股份支付的涵义和分类

(二) 分类

- 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
- 现金结算的股份支付：对职工或其他方最终要支付现金

三、股份支付的处理

（一）等待期的处理

重点要关注以下时点的处理：

1、授予日：股份支付协议获得批准的日期

“获得批准”是指企业与职工（或其他方）双方就股份支付交易的协议条款和条件已达成一致，该协议获得股东大会或类似机构**批准**。

- 除了立即可行权的股份支付外，无论权益结算的股份支付还是现金结算的股份支付，企业在**授予日**均不做会计处理。

三、股份支付的处理

2、等待期：从授予日至可行权日之间的期间

- 可行权条件：服务年限或业绩条件。业绩条件分为：
 - 市场条件：如目标股价
 - 非市场条件：如产品销售增长率

(1) 处理原则

- 在等待期内的每个资产负债表日，将取得职工或其他方提供的服务计入成本费用，同时确认所有者权益（权益结算）或负债（现金结算）。
- ◆ 计入资产成本或费用，适用存货、固定资产、无形资产等相关会计准则

三、股份支付的处理

(2) 对职工股份支付的价值确定

- ①**权益**结算股份支付，应按**授予日**权益工具的**公允价值**计量，不确认其后续公允价值变动。

- ②**现金**结算股份支付，应按**资产负债表日**当日权益工具的**公允价值**重新计量，确认成本费用和相应的应付职工薪酬，每期权益工具公允价值变动计入**当期损益**。

三、股份支付的处理

- ◆ 权益工具的公允价值，应当按照《金融工具确认和计量》确定。对于期权等权益工具：
 - 市场价格（有活跃市场）
 - 参考具有类似交易条款的期权的市场价格
 - 采用期权定价模型估计

三、股份支付的处理

(3) 预计可行权权益工具数量

- 在等待期内的每个资产负债表日，根据职工人数变动情况等后续信息修正预计可行权权益工具数量。
- 在可行权日，最终预计可行权权益工具数量应当与实际可行权数量一致。

三、股份支付的处理

(4) 计入成本费用的股份支付金额的计算

- 根据预计可行权的权益工具数量和上述权益工具的公允价值，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。

(二) 可行权日及之后

- 1. 权益结算的股份支付：不再对已确认的成本费用和所有者权益总额进行调整；全部或部分权益工具未被行权而失效或作废的，应在行权有效期截止日在所有者权益内部结转，不冲减成本费用。**
- 2. 现金结算的股份支付：可行权日之后、负债结算日之前的公允价值变动计入当期损益。**

- **【例1】** 权益结算的股份支付（即可行权型）
- **2007年4月1日**，东方公司决定向其**500**名职工每名授予**200**股，当日股份公允价值为**3元/股**。股权授予日职工即可行权。

授予日**2007年4月1日**按照权益工具授予日的公允价值的账务处理为：

借：管理费用	300 000
贷：资本公积	300 000

行权时

借：资本公积	300 000
贷：股本	300 000

- **【例2】 现金结算的股份支付（即可行权型）**
- 2007年1月1日，中华公司确定公司高级管理人员的奖励机制为：公司股票10万股价值的现金奖励，授予日即可行权。公司现行股票公允价值为3元/股。
账务处理为：

2007年1月1日授予日的账务处理为：

借：管理费用	300 000	
贷：应付职工薪酬		300 000

行权时账务处理为：

借：应付职工薪酬		300 000
贷：现金	300 000	

例3：附服务年限条件的**权益结算**股份支付

A公司为上市公司。20×2年1月1日，公司向其200名管理人员每人授予100份股份期权，这些人员从20×2年1月1日起必须在该公司连续服务3年，服务期满时才能以每股4元购买100股A公司股票。公司估计该期权在授予日的公允价值为¥15。

第一年有20名管理人员离开A公司，A公司估计三年中离开管理人员比例将达到20%；第二年又有10名管理人员离开公司，公司将管理人员离开比例修正为15%；第三年又有15名管理人员离开。

年份	计算	当期费用	累计费用
20×2	$200 \times 100 \times (1-20\%) \times 15 \times 1/3$	80000	80000
20×3	$200 \times 100 \times (1-15\%) \times 15 \times 2/3 - 80000$	90000	170000
20×4	$155 \times 100 \times 15 - 170000$	62500	232500

(1) 20×2年1月1日

授予日不做处理。

(2) 20×2年12月31日

借：管理费用等 80000

贷：资本公积——其他资本公积 80000

(3) 20×3年12月31日

借：管理费用等 90000

贷：资本公积——其他资本公积 90000

(4) 20×4年12月31日

借：管理费用等	62500	
贷：资本公积——其他资本公积		62500

假定，20×6年12月31日（第五年末），155名管理人员全部行权，A公司股票面值为每股1元，管理人员以每股4元购买。

会计处理：

20×6年12月31日

借：银行存款	62000	
资本公积——其他资本公积		232500
贷：股本	15500	
资本公积——资本溢价		279000

- 若假定有10人未行权，则
- 未行权的10人，放弃股票期权

10人×100股×公允价值15元

借：资本公积—其他资本公积 15 000

贷：利润分配—未分配利润 15 000

例4：附服务年限条件的**现金结算**股份支付

20×2年1月1日，B公司为其200名中层以上管理人员每人授予100份现金股票增值权，这些人员从20×2年1月1日起必须在该公司连续服务3年，即可自20×4年12月31日起根据股价的增长幅度获得现金，该增值权应在20×6年12月31日之前行使完毕。B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下：

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名管理人员离开B公司，B公司估计三年中还将有15名管理人员离开；第二年又有10名管理人员离开公司，公司估计还将有10名管理人员离开；第三年又有15名管理人员离开。第三年末，假定有70人行使股票增值权取得了现金。

年份	负债计算 (1)	支付现金 (2)	当期费用 (3)
20×2	$(200-35) \times 100 \times 14 \times 1/3=77000$		77000
20×3	$(200-40) \times 100 \times 15 \times 2/3=160000$		83000
20×4	$(200-45-70) \times 100 \times 18= 153000$	$70 \times 100 \times 16=$ 112000	105000
20×5	$(200-45-70-50) \times 100 \times 21=73500$	$50 \times 100 \times 20=$ 100000	20500
20×6	$73500-73500=0$	$35 \times 100 \times 25=$ 87500	14000
总额		299500	299500

2. 会计处理:

(1) 20×2年1月1日: 授予日不做处理。

(2) 20×2年12月31日

借: 管理费用等 77000

贷: 应付职工薪酬——股份支付 77000

(3) 20×3年12月31日

借: 管理费用等 83000

贷: 应付职工薪酬——股份支付 83000

(4) 20×4年12月31日

借: 管理费用等 105000

贷: 应付职工薪酬——股份支付 105000

借: 应付职工薪酬——股份支付 112000

贷: 银行存款 112000

假定，20×5年12月31日（第四年末），有50人行使了股票增值权。20×6年12月31日（第五年末），剩余35人全部行使了股票增值权

（1）20×5年12月31日

借：公允价值变动损益	20500	
贷：应付职工薪酬——股份支付		20500
借：应付职工薪酬——股份支付	100000	
贷：银行存款		100000

（2）20×6年12月31日

借：公允价值变动损益	14000	
贷：应付职工薪酬——股份支付		14000
借：应付职工薪酬——股份支付	87500	
贷：银行存款		87500

四、企业回购股票进行职工期权激励的处理

《公司法》143条允许公司以回购股份形式奖励职工，收购资金从公司的税后利润支付。

（一）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。

（二）回购股份

按照回购股份的全部支出，借记“库存股”科目，贷记“银行存款”科目。

（三）确认成本费用

按照本准则对职工权益结算股份支付规定，每期借记成本费用，贷记“资本公积——其他资本公积”科目。

（四）职工行权

按照企业收到的股票价款，借记“银行存款”等科目，同时转销等待期内在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。

