

限制性股票股权激励之会计处理

王 雪

【摘要】 2015年11月4日,财政部发布了《关于印发〈企业会计准则解释第7号〉的通知》(财会[2015]19号),明确了限制性股票的会计处理问题。本文通过案例对该文件进行了解读,同时针对其存在的问题提出了自己的看法,以期进一步完善《企业会计准则第11号——股份支付》。

【关键词】 限制性股票; 股权激励; 会计处理

【中图分类号】 F275

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)10-0043-3

限制性股票股权激励计划是近年来我国上市公司采取的主要股权激励方式之一。上市公司采取授予其员工限制性股票的方式来增强公司凝聚力,激励员工为公司创造价值,提供服务。本文拟对其在授予日、锁定期内资产负债表日、解锁日的会计处理进行探讨及改进。

一、限制性股票股权激励概述

1. 内涵。限制性股票股权激励是以权益结算的股份支付方式之一,与股票期权不同的是,授予被激励对象真实的股票是指上市公司将本公司股票以较低的价格授予或者无偿赠与与被激励对象。但是,这类股票的再次出售将受到一定的限制,被激励对象只有在满足股权激励计划所规定的条件时,才可以将限制性股票售出,并从中获益。如果被激励对象不能如期行权,则上市公司将有权无偿收回或者以一定的价格将限制性股票购回。

2. 股票来源。限制性股票的来源主要有两种方式:非公开发行和回购本公司股票。目前绝大多数的上市公司采用的是通过非公开发行的方式以较低的价格向被激励对象授予一定数量的限制性股票;同时,上市公司也可以通过从二级市场上回购本公司股票或者向其他企业定向回购本公司股票,然后再将其无偿赠与或者以较低的价格授予被激励对象。

3. 行权。被激励对象获得限制性股票之后,虽然暂时不能够将其出售,但是并不影响股票本身的分红权等,也就是说,被激励对象依然可以部分行权,而且自2007年以来,我国股市持续低迷,股票期权激励计划等同失效,相比之下,限制性股票的优越性得以显现。近年来,大多数上市公司都选择了基于限制性股票的股权激励计划方案。

二、限制性股票股权激励的会计处理

(一) 会计处理原则

1. 授予日。限制性股票是以权益结算的股份支付最常用

的工具之一,根据CAS 11的规定,对于以权益结算的股份支付,在授予日不做会计处理。这个规定在股票期权方式下很容易理解和接受,但是对于限制性股票来说,在授予日,企业通过过户产生了实质性的资产转移,而且在一定程度上形成了回购义务,我们需要反映这种转移或义务,因此,财会[2015]19号文件明确指出,以非公开发行股票的方式向员工授予限制性股票的,在授予日,应根据收到的员工缴纳的认股款确认股本和资本公积,同时就回购义务确认负债。

2. 锁定期内资产负债表日。根据CAS 11的规定,对于以权益结算的股份支付,应当将权益工具在授予日的公允价值平均分摊到其等待期内,但并不确认其后续公允价值的变动,即在等待期内的资产负债表日,按照限制性股票在授予日的公允价值确认相应的成本与费用。在这里需要明确的是,对于以非公开发行的方式授予的限制性股票,员工在授予日是支付了一定现金的,因此,我们在等待期内是将其在授予日的公允价值与授予价格之间的差额进行分摊。

3. 解锁日(可行权日)。CAS 11规定,企业在可行权日,按照实际行权的数量确认相应的股本及资本公积,并不需要调整之前所确认的成本与费用。由于限制性股票的行权是员工将股票上市流通或者企业进行回购。如果限制性股票上市流通,那么就不会与企业发生交易,企业也就不需要对此作出处理,但是需要反映回购义务的消失;如果企业需要按照约定的价格将限制性股票进行回购,则企业需要反映这一回购业务。

(二) 账务处理举例

例:2014年5月23日,江苏恒瑞制药以非公开发行股票的方式向公司高管授予882.75万股限制性股票。授予价格为15.51元/股,利用估值工具计算确定的授予日公司股票的公允价值为30.2元/股。上述股票的锁定期为授予日后的12个

□工作研究

月,锁定期后分三次解锁。分别是2015年5月23日,解锁40%;2016年5月23日,解锁30%;2017年5月23日,解锁30%。若到期不能解锁,则公司按照授予价格进行回购。

依据上述会计处理原则,江苏恒瑞制药的会计处理为:

(1)授予日(2014年5月23日):

| | |
|------------|------------------------|
| 借:银行存款 | 13691.45(882.75×15.51) |
| 贷:股本 | 882.75 |
| 资本公积——股本溢价 | 12808.70 |

同时确认回购义务:

| | |
|---------|----------|
| 借:库存股 | 13691.45 |
| 贷:其他应付款 | 13691.45 |

(2)等待期内资产负债表日(2014年12月31日):

需确认的费用为: $882.75 \times (30.2 - 15.51) \times 40\% \times 7/12 + 882.75 \times (30.2 - 15.51) \times 30\% \times 7/24 + 882.75 \times (30.2 - 15.51) \times 30\% \times 7/36 = 4916.87$ (万元)。

| | |
|----------------|---------|
| 借:管理费用 | 4916.87 |
| 贷:资本公积——其他资本公积 | 4916.87 |

(3)解锁日(2015年5月23日),假设上述40%的限制性股票全部解锁,按照现行会计准则的规定,只需要将上述40%的回购义务进行注销即可:

| | |
|---------|---------|
| 借:其他应付款 | 5476.58 |
| 贷:库存股 | 5476.58 |

(4)等待期内资产负债表日(2015年12月31日):

2015年应确认的费用为: $882.75 \times (30.2 - 15.51) \times 40\% \times 5/12 + 882.75 \times (30.2 - 15.51) \times 30\% \times 12/24 + 882.75 \times (30.2 - 15.51) \times 30\% \times 12/36 = 5403.17$ (万元)。

| | |
|----------------|---------|
| 借:管理费用 | 5403.17 |
| 贷:资本公积——其他资本公积 | 5403.17 |

(5)2016年5月23日,假设第二批30%的限制性股票全部解锁:

| | |
|---------|---------|
| 借:其他应付款 | 4107.44 |
| 贷:库存股 | 4107.44 |

(6)等待期内资产负债表日(2016年12月31日):

需确认的费用为: $882.75 \times (30.2 - 15.51) \times 30\% \times 5/24 + 882.75 \times (30.2 - 15.51) \times 30\% \times 12/36 = 2107.23$ (万元)。

| | |
|----------------|---------|
| 借:管理费用 | 2107.23 |
| 贷:资本公积——其他资本公积 | 2107.23 |

(7)2017年5月23日,假设第三批30%的限制性股票没有达到解锁条件,江苏恒瑞制药按照授予价格15.51元/股将上述股票回购并注销。

则2017年应确认的费用为: $882.75 \times (30.2 - 15.51) \times 30\% \times 5/36 = 540.32$ (万元)。

| | |
|----------------|--------|
| 借:管理费用 | 540.32 |
| 贷:资本公积——其他资本公积 | 540.32 |

同时对回购交易进行反映:

| | |
|------------|---------|
| 借:其他应付款 | 4107.44 |
| 贷:银行存款 | 4107.44 |
| 借:股本 | 264.83 |
| 资本公积——股本溢价 | 3842.61 |
| 贷:库存股 | 4107.44 |

三、现行限制性股票会计处理存在的问题

虽然CAS 11和财会[2015]19号文件的出台对限制性股票股权激励的会计处理从操作层面上进行了明确,但事实上仍然存在一些问题:

首先,限制性股票的来源可以是非公开发行股票,也可以是回购股票;可以是以较低的价格授予,也可以无偿赠与。而财会[2015]19号文件仅仅是对非公开发行股票方式下以较低的价格授予限制性股票进行了说明,并没有对其他方式进行说明。而在实务中,通过回购股票的方式授予限制性股票或者无偿赠与限制性股票也都是很常见的。如果按照现有准则的相关规定,对于无偿赠与限制性股票在授予日就无法进行会计处理,因为难以做到既要满足不能确认相关成本费用的要求,又要能够反映资产的转移支付。

其次,在上例处理过程中,并没有在股票解锁之后,将等待期内所确认的资本公积进行结转,也就是说,股权激励计划都已经结束了,在这期间确认的资本公积(其他资本公积)却还存在。这与CAS 11的相关规定不符。CAS 11中明确要求,对于以权益结算的股份支付,在可行权日后,要将等待期内确认的资本公积(其他资本公积)进行结转。通过相关例题我们可以发现,股票期权形式的股份支付也的确是这样做的,同样作为以权益结算的股份支付,限制性股票股权激励的会计处理也应该满足这一要求。

四、完善措施

1. 授予日的会计处理。在授予日,对所授予的股票按照授予日的公允价值进行计量,将所收到的款项确认为“银行存款”,股票的公允价值与所收到的款项之间的差额记入“长期待摊费用”。如果限制性股票是通过回购股票的方式进行授予,回购时做回购的会计处理,在授予日,借记“银行存款”、“长期待摊费用”科目,贷记“股本”科目,当日的公允价值与原来回购价格之间的差额借记或者贷记“资本公积——股本溢价”科目。这样处理,既能够满足在授予日不确认相关成本费用的要求,又能够反映资产转移这一业务。

2. 解锁日的会计处理。在解锁日,除了反映回购义务的解除或者履行外,还应当将等待期内确认的资本公积(其他资本公积)进行结转,同时摊销长期待摊费用,借记“资本公积(其他资本公积)”科目,贷记“长期待摊费用”科目。这样就可以满足会计准则关于“将等待期内确认的资本公积进行结转”的要求,与股票期权形式的股权激励的会计处理保持一致。

笔者仍以江苏恒瑞制药授予限制性股票的股权激励计

划为例,说明完善以后的会计处理:

(1)授予日(2014年5月23日):

| | |
|------------|----------|
| 借:银行存款 | 13691.45 |
| 长期待摊费用 | 12967.60 |
| 贷:股本 | 882.75 |
| 资本公积——股本溢价 | 25776.30 |

同时确认回购义务:

| | |
|---------|----------|
| 借:库存股 | 13691.45 |
| 贷:其他应付款 | 13691.45 |

(2)等待期内资产负债表日:2014年12月31日。等待期内的资产负债表日的会计处理与现行会计准则的要求保持一致,并没有发生变动,即确认相关的成本与费用,同时确认资本公积(其他资本公积)。

| | |
|----------------|---------|
| 借:管理费用 | 4916.87 |
| 贷:资本公积——其他资本公积 | 4916.87 |

(3)解锁日:2015年5月23日,假设上述40%的限制性股票全部解锁。会计处理时一方面要反映回购义务的注销,另一方面要结转所确认的资本公积(其他资本公积)。

| | |
|---------|---------|
| 借:其他应付款 | 5476.58 |
| 贷:库存股 | 5476.58 |

需要结转的资本公积为: $882.75 \times (30.2 - 15.51) \times 40\% = 5187.04$ (万元)。

| | |
|----------------|---------|
| 借:资本公积——其他资本公积 | 5187.04 |
| 贷:长期待摊费用 | 5187.04 |

(4)等待期内资产负债表日(2015年12月31日):

| | |
|----------------|---------|
| 借:管理费用 | 5403.17 |
| 贷:资本公积——其他资本公积 | 5403.17 |

(5)2016年5月23日,假设第二批30%的限制性股票全部解锁:

| | |
|---------|---------|
| 借:其他应付款 | 4107.44 |
| 贷:库存股 | 4107.44 |

同时结转之前所确认的资本公积(其他资本公积)3890.28万元[$882.75 \times (30.2 - 15.51) \times 30\%$]:

| | |
|----------------|---------|
| 借:资本公积——其他资本公积 | 3890.28 |
| 贷:长期待摊费用 | 3890.28 |

(6)等待期内资产负债表日(2016年12月31日):

| | |
|--------|---------|
| 借:管理费用 | 2107.23 |
|--------|---------|

贷:资本公积——其他资本公积 2107.23

(7)2017年5月23日,假设第三批30%的限制性股票没有达到解锁条件,江苏恒瑞制药按照授予价格15.51元/股将上述股票回购并注销。则2017年应确认的费用为: $12967.60 - 4916.87 - 5403.17 - 2107.23 = 540.33$ (万元)。

借:管理费用 540.33

贷:资本公积——其他资本公积 540.33

同时对回购交易进行反映:

借:其他应付款 4107.44

 贷:银行存款 4107.44

借:股本 264.83

 资本公积——股本溢价 3842.61

 贷:库存股 4107.44

并结转资本公积(其他资本公积):

借:资本公积——其他资本公积 3890.28

 贷:长期待摊费用 3890.28

通过上述会计处理我们发现,当限制性股票股权激励计划结束后,账面上的“资本公积(其他资本公积)”也完全被注销,符合资本公积(其他资本公积)的形成与使用的相关规定,同时也满足CAS 11对于以权益结算的股份支付的会计处理的全部要求。

财会[2015]19号文件对限制性股票在锁定期内发放现金股利的会计处理也进行了说明,本文认为其解释比较合理规范,在这里不再进行具体阐述。

主要参考文献:

财政部. 企业会计准则2006[M]. 北京:经济科学出版社,2006.

财政部. 关于印发《企业会计准则解释第7号》的通知. 财会[2015]19号,2015-11-04.

吴安新. 限制性股票股权激励会计处理探究[J]. 财会通讯,2015(10).

周健. 关于限制性股票的财税处理[J]. 税收经济研究,2013(6).

栗艳玲. 限制性股票股权激励财税处理要点及建议——以定向增发为例[J]. 财会月刊,2015(34).

作者单位:郑州升达经贸管理学院会计系,郑州451191