

以权益结算的股份支付会计核算思考

薛 静

(嘉应学院经济与管理学院 广东梅州 514015)

【摘要】 本文对当前企业以权益结算的股份支付中有关职工支付对价、公允价值计量、费用税前扣除、未行权股权的处理等方面进行了探讨并提出了一些改进建议。

【关键词】 股份支付 权益结算 职工薪酬 公允价值

一、以权益结算的股份支付的会计处理规定

根据《企业会计准则第 11 号——股份支付》的规定,企业以权益结算的股份支付换取职工提供的服务的,如果授予后立即可行权的,企业应当在授予日按照权益工具的公允价值,借记相关成本或费用类科目,贷记“资本公积(其他资本公积)”科目。如果要求职工完成等待期内的服务或达到规定业绩条件才可以行权的,在授予日不作会计处理,而在授予日所在年度的资产负债表日进行初始确认,以授予日权益工具的公允价值借记相关成本或费用类科目,贷记“资本公积(其他资本公积)”科目。在后续计量中,其会计处理如下:①在可行权日之前,也就是等待期的每个资产负债表日,重新估计可行权的期权数量,按授予日权益工具的公允价值,调整计算企业当期应承担的职工激励成本和资本公积(其他资本公积);②在可行权日之后,不再对已确认的相关成本或费用和资本公积(其他资本公积)进行调整;③在行权日,企业将收到的职工为取得权益工具而支付的价款,在增加银行存款的同时将资本公积(其他资本公积)的相应部分转出,一并形成企业的股本(实收资本)和资本公积(股本溢价)。

以权益结算的股份支付最大的特点是采用历史成本模式计量,以授予日权益工具的公允价值为基准来反映股权价值,在行权日前的每个资产负债表日都不随权益工具公允价值的后续变动而动态反映股权价值。

二、以权益结算的股份支付会计处理存在的问题及建议

1. 是否存在虚增企业成本费用和资本公积的可能。以权益结算的股份支付如果在行权时,职工获取相应股权不用支付款项,则准则规定没有问题,但如果职工要支付一定的对价才能得到股权,则存在虚增企业成本费用和资本公积的可能。企业按授予日权益工具的公允价值全额反映为相关成本或费用和资本公积(其他资本公积),未考虑到在行权时职工要支付一定的对价。事实上企业用于激励的成本只是行权的期权数量按授予日权益工具的公允价值计算的金额减去职工负担部分后的余额。

企业应在等待期的每个资产负债表日,根据可行权的权益工具的数量,按授予日权益工具的公允价值计算出总金额,然后减去职工负担的部分,再减去至上年末止累计已反映的费用,将计算出的余额借记相关成本或费用类科目,贷记“资本公积(其他资本公积)”科目。行权时,再将从职工处收到的款项借记“银行存款”,“资本公积(其他资本公积)”科目,贷记“股本或实收资本”,“资本公积(股本溢价或资本溢价)”科目。

2. 是否存在违背客观性原则的情况。以权益结算的股份支付一直按授予日权益工具的公允价值为基准来反映股权价值,不考虑权益工具公允价值的变动,直接导致账实不符的情况。授予日与行权日之间存在时间差,有时这个时间差甚至有好几年,股价瞬息万变,以静态的授予日价格来反映动态的股权价值,显然违背客观事实,不能体现企业真正的股权激励成本。如果行权日股价较授予日高,则存在企业低估激励成本或费用,同时低估资本公积的现象;反之,则存在企业高估激励成本或费用,同时高估资本公积。这两种情况都不能如实反映企业为取得职工服务而应承担的成本费用。

此外,以现金结算的股份支付的规定是:立即可行权的股份支付,企业应按授予日权益工具的公允价值来确认激励成本并确认应付职工薪酬负债;要求职工完成等待期内的服务或达到规定业绩条件才可以行权的,在授予日不作会计处理,而在可行权日之前的每个资产负债表日,按权益工具的当前公允价值调整计算相关成本费用和负债;在可行权日之后和结算日,按权益工具的当前公允价值调整计算负债的价值,并将变动反映为公允价值变动损益。该处理方法的特点是采用动态计量模式,以每个资产负债表日的公允价值为基础来衡量企业的激励成本和负债,始终与市场保持一致。同样是股份支付,同样是对职工进行激励,却因采用不同的结算方法而造成企业承担的成本费用不一致,这是不合理的。从另一个角度来看,也给企业进行盈余管理提供了空间。特别是在权益工具公允价值变动较大的情况下,这种因采用不同的股份支付方式操纵利润的可能性尤为突出。

为了降低企业操纵利润的可能性,也为了股份支付方式的可比性和合理性,以权益结算的股份支付应当采用公允价值模式计量。在每个资产负债表日,以当前的公允价值为基础进行相关的计量,同时,改变在可行权日之后不再对已确认的相关成本费用和资本公积(其他资本公积)进行调整的做法,在可行权日之后的每个资产负债表日和结算日,按权益工具公允价值的变动,将变动数计入公允价值变动损益和资本公积(其他资本公积)。

3. 相关的成本费用是否可在企业所得税税前扣除。目前有两种处理方法:一种观点认为应在税前扣除。理由如下:以权益结算的股份支付尽管没有通过应付职工薪酬来反映,但其实质是属于职工薪酬的部分。根据《企业所得税法实施条例》的规定:“企业发生的合理的工资、薪金支出,准予扣除。”另外,《个人所得税法》也明确规定,职工获得的股权激励所得是“工资、薪金”所得,应缴纳个人所得税。所以,会计准则与税法都认为股份支付是职工薪酬的部分。目前的企业所得税法及其实施条例均未明确规定以权益结算的股份支付的内容。根据国家税务总局的有关精神,当税法的规定和会计不一致时,以税法为准;当税法规定不明确时,在税法明确规定之前,暂按企业财务会计规定处理。所以,应将因以权益结算的股份支付所引起的相关成本费用在税前扣除。

另一观点认为不得在税前扣除。该观点认为:尽管目前的企业所得税法及其实施条例未明确规定以权益结算的股份支付的内容,但税法讲究以实际支付为标准。以权益结算的股份支付虽然是属于职工薪酬部分,但企业根据权益工具公允价值所确认的成本费用,属于企业未实际发生的支出,只是对原股东所有者权益进行了稀释,企业的资产没有减少,因此,该成本费用不能在税前扣除,应进行纳税调整。

笔者比较赞同第一种观点。理由如下:其一,如果以权益结算的股份支付所产生的相关成本费用不得在税前扣除,则这部分费用企业要交纳企业所得税。然而,这部分股权同时又是职工薪酬的组成部分,势必要纳入个人所得税征收范畴,缴纳个人所得税。来源于同一笔金额,企业和个人都交税,违背了税收公平原则,与现今国家的税收政策导向不吻合。其二,以“是否属于实际发生的支出”为标准来界定相关费用是否可税前扣除,则出现以权益结算的股份支付所产生的相关成本费用不得在税前扣除,而以现金结算的股份支付所产生的相关成本费用却可以在税前扣除的不同情况。同样的激励水平,却因为不同的方式产生了不同的税负,这对企业是不公平的,也加大了企业利用不同的股份支付方式来规避税收的可能性。其三,企业实行股权激励后,利润在减少,而所得税没有相应下降,可能会使企业减少股票期权的实施。而股权激励作为一种解决现代社会中由于所有权和经营权分离所产生的代理问题而设计的薪酬激励机制,对于一些缺乏资金并急需人才的高新技术公司来说,势必将发挥巨大的作用。它一方面使企业得到了发展所需的人才,另一方面又会在一定程度上增强

投资者的信心。因此国家从鼓励的角度,应该给予优惠,允许税前扣除。当然,如果出现职工未行权的情况,则相应部分成本费用应调整回来并缴纳企业所得税。

4. 未行权的股权应如何处理。笔者认为:如果全部或部分权益工具未被行权而失效或作废,应在行权有效期截止日将其从资本公积(其他资本公积)转入以前年度损益调整。权益工具未被行权就意味着没有给职工支付股权,则其在可行权日之前每个资产负债表日确认的相关成本费用最后并未支付,那么就减少以前各期的成本费用。但由于前期已结账,同时考虑到费用的减少最终是使利润增加,因此,将利润增加数作为以前年度损益调整来反映,这样既与事实相符,又不会影响行权有效期截止日所在会计期间的损益。当然,如果以前各期确认的相关成本费用在计算所得税时已扣除的,则在行权有效期截止日的当期应进行纳税调整,调增应纳税所得额,同时调减以前年度损益调整的金额;如果以前各期确认的相关成本费用在计算所得税时未被扣除的,则不需进行纳税调整。

三、案例分析

分析前提:假设会计准则允许采用动态公允价值对权益工具进行资产负债表日的计量,税法允许将相关费用在计算所得税前扣除。

案例:某公司股票每股面值1元。20×1年12月批准了一项股份支付协议。协议规定,20×2年1月1日,公司向其100名管理人员每人授予10000份股票期权,这些管理人员必须从20×2年1月1日起连续在公司服务三年,服务期满时才能够以每股5元的价格购买10000股该公司股票。公司估计该期权在授予日(20×2年1月1日)的公允价值为每股8元。到20×2年12月31日,公司有5名管理人员离开,该公司估计3年中离开的管理人员比例将达到15%,年末该期权的公允价值为12元;到20×3年12月31日,公司又有3名管理人员离开,该公司将离开的管理人员比例修正到10%,年末该期权的公允价值为14元;到20×4年12月31日,公司又有1名管理人员离开,年末该期权的公允价值为18元。20×5年1月1日,有50位管理人员行权获得股票。20×5年12月31日,该期权的公允价值为20元。20×6年1月1日,其余41位管理人员全部行权获得股票。其会计处理如下:

20×2年1月1日, $10\,000 \times 100 \times (8 - 5) = 3\,000\,000$ (元),授予日不做账务处理。

20×2年12月31日,预计支付股份应承担的费用 = $(12 - 5) \times 10\,000 \times 100 \times (1 - 15\%) = 5\,950\,000$ (元),20×2年末应承担的费用 = $5\,950\,000 / 3 = 1\,983\,333$ (元)。借:管理费用 1 983 333;贷:资本公积——其他资本公积 1 983 333。

20×3年12月31日,预计支付股份应承担的费用 = $(14 - 5) \times 10\,000 \times 100 \times (1 - 10\%) = 8\,100\,000$ (元),20×3年末累计应承担的费用 = $8\,100\,000 \times 2/3 = 5\,400\,000$ (元),20×3年末应承担的费用 = $5\,400\,000 - 1\,983\,333 = 3\,416\,667$ (元)。借:管理费用

补价不等的非货币性资产交换业务处理分析

张卫丽

(郑州成功财经学院管理系 河南巩义 451200)

【摘要】针对非货币性资产交换中收付的补价与双方资产公允价值之差不等的情况,如何进行非货币性资产交换的认定及后续的会计处理?本文根据“补价大于双方资产公允价值之差”和“补价小于双方资产公允价值之差”两种情况进行了相关研究。

【关键词】补价 公允价值 非货币性资产交换

一、非货币性资产交换的理论基础

非货币性资产交换指交易双方主要以存货、固定资产、无形资产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换。该交换不涉及或只涉及少量的货币性资产(即补价)。当该非货币性资产交换同时满足下列两个条件时:①该项交换具有商业实质;②换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量,换入资产以公允价值进行计量。

1. 非货币性资产交换的认定。

(1)收到补价的企业。收到的补价/换出资产公允价值 $< 25\%$,或:收到的补价/(换入资产公允价值+收到的补价) $< 25\%$ 。

(2)支付补价的企业。支付的补价/换入资产公允价值 $< 25\%$,或:支付的补价/(换出资产公允价值+支付的补价) $< 25\%$ 。

2. 非货币性资产交换的会计处理。当交换双方公允价值均能够可靠计量的情况下,换入资产的成本以换出资产的公

允价值作为基础进行计量,即:换入资产的成本=换出资产的公允价值+支付的补价(或-收到的补价)+应支付的相关税费。如有确凿证据表明换入资产公允价值比换出资产公允价值更可靠时,换入资产的成本以换入资产的公允价值作为基础进行计量,即:换入资产的成本=换入资产的公允价值+应支付的相关税费。

二、补价不等的情况下非货币性资产交换的认定

当非货币性资产交换涉及的补价不等于交换双方资产公允价值之差的情况下,非货币性资产交换的认定将会如何处理呢?假设交换双方分别为甲、乙公司,双方资产的公允价值分别为M、N,补价为P(假定 $M > N$,即甲公司为收到补价方,乙公司为支付补价方,并且 $M - N \neq P$)。

对于收到补价的甲公司而言,其判断标准为:

收到的补价P/换出资产公允价值M

3 416 667;贷:资本公积——其他资本公积 3 416 667。

20×4年12月31日,预计支付股份应承担的费用= $(18-5) \times 10\,000 \times (100-5-3-1) = 11\,830\,000$ (元),20×4年末应承担的费用= $11\,830\,000 - 5\,400\,000 = 6\,430\,000$ (元)。借:管理费用 6 430 000;贷:资本公积——其他资本公积 6 430 000。

20×5年1月1日,向50位职工发放股票收取价款= $5 \times 10\,000 \times 50 = 2\,500\,000$ (元),行权股票公允价值= $18 \times 10\,000 \times 50 = 9\,000\,000$ (元),转出的资本公积(其他资本公积)= $11\,830\,000 \times 50/91 = 6\,500\,000$ (元)。借:银行存款 2 500 000,资本公积——其他资本公积 6 500 000;贷:股本 500 000,资本公积——资本溢价 8 500 000。

20×6年1月1日,向41位职工发放股票收取价款= $5 \times 10\,000 \times 41 = 2\,050\,000$ (元),行权股票公允价值= $20 \times 10\,000 \times 41 = 8\,200\,000$ (元),转出的资本公积(其他资本公积)= $6\,150\,000$ (元)。借:银行存款 2 050 000,资本公积——其他资本公积 6 150 000;贷:股本 410 000,资本公积——资本溢价 7 790 000。

从上述计算可以反映出权益工具的公允价值在每个资产负债表日均按公允价值的价格动态反映,并且将职工个人负担的部分从中扣除,能真正客观地体现企业利用权益工具换取职工服务的成本,也不存在由于不同的股份支付结算方式导致企业进行盈余管理的可能。如果管理费用在行权日可以税前扣除,则公司在行权之前的每个资产负债表日会形成可抵扣暂时性差异,反映为递延所得税资产和递延所得税费用,它们会在行权日进行转回,这与以现金结算的股份支付的处理是一样的,体现了税负公平。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2008.北京:人民出版社,2008
3. 冷琳.股份支付核算中几个难点问题的思考.商业会计,2012;11