

非可行权条件的股份支付会计问题探讨

卿 固(教授) 赵 洁

(大连大学经济管理学院 大连 116622)

【摘要】 本文通过分别研究我国会计准则和国际会计准则中非可行权条件的相关内容,举例说明非可行权条件未满足时的会计处理,并分析非可行权条件对企业股份支付计划的影响,为完善我国股份支付准则提出相应建议。

【关键词】 非可行权条件 股份支付 会计处理

2009年我国发布的《企业会计准则解释第3号》(简称“解释第3号”)在如何正确运用可行权条件和非可行权条件方面与修改后的《国际财务报告准则第2号——以股份为基础支付》(简称“IASB第2号”)趋同,但没有考虑非可行权条件类型的具体影响。在我国企业股权激励操作环境日趋完善的大环境下,部分企业已经开始逐步深入实施股份支付计划,并涉及非可行权条件。因此,对非可行权条件的股份支付会计处理问题进行研究,有助于帮助企业会计人员理解非可行权条件、遵循准则规定。

一、我国会计准则对非可行权条件的相关规定

1. 解释第3号中的非可行权条件概念。解释第3号中指出,企业进行股权激励计划时所附条件分为可行权条件和非可行权条件。其中可行权条件是指能够确定企业是否得到职工或其他方提供的服务且该服务使职工或其

确认“递延所得税资产”。调整分录为:借:递延所得税资产 50 000;贷:以前年度损益调整——所得税费用 50 000。

3. 2012年度财务报表批准报出,尚未完成2012年度所得税汇算清缴。根据财会[2003]29号文件规定,2012年度年报已批准报出、汇算清缴之前,是通过“以前年度损益调整”科目进行核算,并相应调整2013年报表的年初数。而对于2011年销售的货物发生的退回,2011年度的年度报表已经报出和汇算清缴已经完成,所以不能通过“以前年度损益调整”科目进行核算,应该冲减退货当期的销售成本和销售收入,其账务处理和案例1情况④的账务处理是完全相同的。相应调整2013年财务报表的“年初余额”和本年年报的“本期金额”。

4. 2012年度财务报表批准报出,完成2012年度所得税汇算清缴。根据会计准则的规定,对于上年年报已经批准报出、汇算清缴之后发生的销售退回,一律冲减退货当期的销售成本和销售收入。由此在2011年销售的货物发

他方具有获取股份支付协议规定的权益工具或现金等权利的条件。不满足上述条件的即为非可行权条件。

尽管解释第3号首次提出了非可行权条件概念,并对此概念定义采取排除法,但解释第3号并没有对其概念作进一步的阐释,也没有规定非可行权条件的种类。根据中瑞岳华会计师事务所的实践统计,最常用到的非可行权条件有如下三种:①取得股权后应履行的“不竞争协议”和对股权转让的限制。这种情况发生于可行权条件满足之后,因此被认定为非可行权条件。②基于商品价格指数的条件。商品价格指数的高低并不与职工或其他方向本企业提供的服务直接相关,也因此被认定为非可行权条件。③按照行权价格支付款项。

2. 解释第3号对非可行权条件会计处理的相关规定。解释第3号规定,股份支付条件中包含有非可行权条件

生的退回,其账务处理和2012年度情况④的账务处理是完全相同的。因跨期销售退回少交的所得税都包含在甲公司2013年的财务报表中,无须做专门调整。

二、结语

本文通过实例,以财务报告批准日和所得税汇算清缴日为限阐述了不同情况下跨期销售退回业务的账务处理以及对财务报表的影响,有利于企业正确核算收入和成本,真实合理地反映企业的财务状况,从而计算出正确的应纳税所得额,辅助企业作出有效的财务分析和决策。

主要参考文献

1. 周萍.所得税会计.大连:东北财经大学出版社,2011
2. 步瑞.所得税汇算清缴前后销售退回业务纳税调整的探讨.太原城市职业技术学院学报,2013;8
3. 徐勇.销售退回:会计与税务处理差异.中国税务报,2013-05-06

的,只要职工满足了所有可行权条件中的非市场条件,企业就应当确认与已取得服务相对应的成本费用。换言之,只要职工满足了可行权条件中的非市场条件,不论非可行权条件满足与否,企业均应确认为获取职工服务而承担的那部分成本费用。

同时,解释第3号明确界定了职工能够选择是否满足的非可行权条件未满足时的会计处理:将其作为授予权益工具的取消处理,立即确认原本应在剩余等待期内确认的服务金额(见下文例1)。但对于企业和职工均无法选择是否满足的非可行权条件、企业能够选择是否满足的非可行权条件未满足时企业应如何进行会计处理,解释第3号并没有详细说明。

例1:甲企业为了挽留王某,决定对王某实施股权激励计划,股权协议书中规定,如果王某在未来三年能从每月工资0.8万元中拿出25%存储在公司的基金中,即可获得股票期权。王某对该计划有选择的权利,他可以选择在第三年末使用上述累计储蓄额行使期权,也可以在三年中的任何时间提取其存储的款项。甲企业决定对王某每年应确认的股份支付是1万元。一年半后,王某停止向该计划供款,同时收回其已经存储的款项。

分析:甲企业在该股权激励计划中包括三部分:支付给王某工资、扣减王某工资向公司基金供款、对王某进行股份支付。该计划供款的要求属于非可行权条件,王某在一年半后选择停止供款,即该供款的非可行权条件未得到满足,此时甲企业应将所授予股票期权做取消处理。

表1 对王某的股份支付计划计算表 单位:万元

第一年	费用	权益	银行存款	负债
支付工资(75%×0.8×12)	7.2		-7.2	
扣减王某工资,向公司基金供款(25%×0.8×12)	2.4			-2.4
股份支付	1	-1		
合计	10.6	-1	-7.2	-2.4
第二年				
支付工资(75%×0.8×6+100%×0.8×6)	8.4		-8.4	
扣减王某工资向公司基金供款(25%×0.8×6)	1.2			-1.2
向雇员归还其供款			-3.6	3.6
股份支付(1×3-1)	2	-2		
合计	11.6	-2	-12	2.4

第一年的会计分录:①甲企业向王某支付工资,借:管理费用7.2;贷:应付职工薪酬7.2。借:应付职工薪酬7.2;贷:银行存款7.2。②扣减王某工资向公司基金供款,借:管理费用2.4;贷:应付职工薪酬2.4。借:应付职工薪酬2.4;贷:其他应付款2.4。③确认对王某的股份支付,借:管理费用1;贷:资本公积——其他资本公积1。

第二年的会计分录:①甲企业向王某支付的工资,借:管理费用8.4;贷:应付职工薪酬8.4。借:应付职工薪酬8.4;贷:银行存款8.4。②扣减王某工资向公司基金供款,借:管理费用1.2;贷:应付职工薪酬1.2。借:应付职工薪酬1.2;贷:其他应付款1.2。③归还王某的存储款,借:其他应付款3.6;贷:银行存款3.6。④确认对王某的股份支付,借:管理费用2;贷:资本公积——其他资本公积2。

二、国际会计准则对非可行权条件的相关规定

1. 非可行权条件类型及相关条件未满足时的会计处理规定。2008年修改后的IASB第2号将非可行权条件分为三个类型:企业和职工均不能选择是否满足的非可行权条件;企业能够选择是否满足的非可行权条件;职工能够选择是否满足的非可行权条件。

IASB第2号基于对非可行权条件具体类型影响的考虑,明确界定了不同类型非可行权条件在无法满足时企业应采用的会计处理方法。当企业和职工均无法选择是否满足的非可行权条件未满足时,企业应在剩余等待期内按照股份支付协议的规定继续确认与获取的职工服务相对应的成本费用。当企业(或职工)能够选择是否满足的非可行权条件未满足时,企业应当将其作为所授予权益工具的取消,采用加速可行权处理,立即确认原本应于剩余等待期内确认的成本费用。

2. 基于国际会计准则的非可行权条件股份支付会计处理举例。

(1)当企业和职工均无法选择是否满足的非可行权条件未满足时。

例2:甲企业决定根据商品的价格对管理人员进行股权激励:如果在三年内,商品的价格(商品的价格是由市场决定的)能够连续增长10%,管理人员即可获得股票期权,并约定该股份支付安排每年应确认的费用是12万元。实施该计划的第一年商品的价格实现了10%的增长,但半年后经济出现下滑预计商品的价格无法实现10%的增长,并预计接下来的时间内经济无法实现复苏。

分析:该计划实施的要求商品价格是非可行权条件,是由市场决定的,企业和管理人员均无法选择是否满足该非可行权条件。第一年实现了目标,企业应确认相关的费用和权益,后期由于经济下滑非可行权条件无法满足,根据会计准则的规定应不改变会计处理,在剩余行权期间企业应继续确认相关的费用和权益。

表2 甲企业管理人员股份支付计划计算表 单位:万元

	费用	资本公积
第一年	12	-12
第二年	12	-12
第三年	12	-12
合计	36	-36

会计分录如下:

第一年:借:管理费用12;贷:资本公积——其他资本公积12。第二年、第三年的会计分录同上。

(2)当企业能够选择是否满足的非可行权条件未满足时。

例3:A企业以承担项目部分款项的形式参与到B企业的一个项目,若该项目运作良好A企业将向企业内部的高管实施股权激励;如果在三年内,该项目的公允价值预计高于成本(800万元)的125%,A企业每年从将供应项目的款项(100万元)中拿出10%用于股权激励;否则A企业可以选择继续股权激励计划或选择停止该股权激励计划。A企业在第三年末根据项目的公允价值的40%获得相应的权利。后期实施的结果是,项目第一年的公允价值是1200万元,第二年的公允价值是900万元,并预计第三年的公允价值是1000万元,A企业于项目的第二年决定停止股份激励政策。

分析:该股份激励实施的要求是项目的公允价值高于成本的125%,为非可行权条件,最终是否实施股份激励的选择权在A企业。第二年A企业决定停止股份激励政策,根据会计准则的规定A企业应立即确认本应在剩余行权期间确认的费用。

表3 A企业管理人员股份支付计划计算表 单位:万元

第一年	费用	资本公积	应收账款	银行存款
支付的项目款项			100	-100
股份支付(100×10%)	10	-10		
第二年				
支付的项目款项			100	-100
股份支付(100×10%×2)	20	-20		
第三年				
支付的项目款项			100	-100
收回的收益			-400	400
合计	30	-30	-100	100

会计分录如下:

第一年:①A企业向B企业提供的项目款项,借:应收账款100;贷:银行存款100。②第一年项目的公允价值1200万元高于成本的125%,A企业实施股权激励。借:管理费用10;贷:资本公积——其他资本公积10。

第二年:①同第一年的会计处理。②第二年项目的公允价值900万元低于成本的125%,A企业选择停止实施股权激励计划,加速处理。借:管理费用20;贷:资本公积——其他资本公积20。

第三年:①同第一年的会计处理。②第三年项目的公允价值为1000万元,A企业按1000万元的40%收回账款。借:银行存款400;贷:应收账款400。

(3)当职工能够选择是否满足的非可行权条件未满足时。相关处理见例1。

三、非可行权条件对股份支付计划的影响

在我国企业股权激励操作环境日趋完善的大环境下,部分企业已经开始逐步深入实施股份支付计划,并涉及非可行权条件。非可行权条件的提出对某些股份支付计划的制定将产生重大影响:①对股权激励计划所附条件的影响。需要重新确定股份支付计划所附条件的类别,不仅要考虑到可行权条件,还要关注到非可行权条件。②对权益工具的授予日公允价值的影响。权益工具的授予日公允价值应考虑非可行权条件的影响,这是会计准则中明确指出的。③对财务后果的影响。如将未能满足的某些非可行权条件作为股份支付的取消处理,加速计提的费用会影响企业的利润进而影响财务报表使用者的财务分析。

四、对我国股份支付的几点建议

第一,完善我国股份支付准则。《企业会计准则第11号——股份支付》中并未提及非可行权条件,而是在解释第3号中首次提出,但解释第3号并没有对其概念作进一步的阐释,也没有规定非可行权条件的种类以及相应的会计处理。这会导致非可行权条件的运用不像可行权条件那样明确,易造成部分企业“暗箱操作”。这就要求财政部积极完善股份支付准则,明晰非可行权条件的概念、种类以及相应的会计处理,为企业提供了理论与实务的指导。

第二,借鉴IASB第2号。对非可行权条件的具体应用而言,考虑非可行权条件具体类型的影响,针对不同类型的非可行权条件明确界定在无法满足时企业应采取的会计处理方法,以期更有力地指导和规范企业有关股份支付的会计行为,使同一行业的不同企业对非可行权条件会计处理口径相同,进而使得会计信息的可比性得到提高。

第三,提高会计人员的职业素养。一方面,由于非可行权条件的概念、种类、会计处理规定较为晦涩难懂,另一方面,我国会计准则对非可行权条件的规定还不明晰,会计人员针对企业股权激励中涉及的非可行权条件还需要较多的主观判断,这就对会计人员的职业素养有较高的要求。因此,财政主管机关应关注企业会计人员在股份支付准则方面的培训,鼓励企业建立长期规范的培训体系,提高会计人员对股份支付中非可行权条件的认识,进而减少实践中的失误,以提高会计信息的质量。

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. 薛静.以权益结算的股份支付会计核算思考.财会月刊,2013;7
3. 袁丰.《企业会计准则第11号——股份支付》解析.财会月刊,2006;7