

股份支付核算应试技巧

许庆建

(河南经贸职业学院财经系 郑州 450042)

笔者通过对CPA《会计》股份支付考试真题分析,发现考题主要集中在三个方面:一是股份支付含义及其分类;二是股份支付会计计量;三是股份支付的会计分录编制。其中,股份支付的会计分录编制是重点和难点。

一、股份支付含义及其分类考题的应试技巧

对于股份支付含义及其分类考题,应试者应从以下六个方面理解股份支付的内涵:①股份支付是企业为了激励相关方为企业服务的内在动力,进而提升企业价值而进行的一项经济活动,其背后的理论支撑是管理激励理论;②服务主要是指企业员工特别是管理层的服务,但也包括为企业提供咨询的等其他方的服务;③股份支付不仅发生在企业个体内部,还发生在企业集团内部;④股份支付条件是企业为了实现激励目标而进行的具体限定,支付条件具体分为服务期限条件和业绩条件两类;⑤股份支付工具按其外在表现不同,分为以权益结算的股份支付(限制性股票和股票期权)和以现金结算的股份支付(模拟股票和现金股票增值权);⑥股份支付的计量与权益工具未来的价值密切相关,即权益工具的未来价值是影响股份支付计量的关键因素。

例1(2013年多选题):甲公司为母公司,其所控制的企业集团内20×3年发生以下与股份支付相关的交易或事项:①甲公司与其子公司(乙公司)高管签订协议,授予乙公司高管100万份股票期权,待满足行权条件时,乙公司高管可以每股4元的价格自甲公司购买乙公司股票;②乙公司授予其研发人员20万份现金股票增值权,这些研发人员在乙公司连续服务2年,即可按照乙公司股价的增值幅度获得现金;③乙公司自市场回购本公司股票100万股,并与销售人员签订协议,如未来3年销售业绩达标,销售人员将无偿取得该部分股票;④乙公司向丁公司发行500万股本公司股票,作为支付丁公司为乙公司提供咨询服务的价款。不考虑其他因素,下列各项中,乙公司应当作为以权益结算的股份支付的有()。

- A.乙公司高管与甲公司签订的股份支付协议
- B.乙公司与本公司销售人员签订的股份支付协议
- C.乙公司与本公司研发人员签订的股份支付协议

D.乙公司以定向发行本公司股票取得咨询服务的协议

解析:正确答案为A、B、D。

A选项:母公司授予子公司激励对象股票期权,属于企业集团内部的股份支付,接收服务的乙公司应作为以权益结算的股份支付处理,故A选项正确。

B选项:乙公司附业绩条件授予本公司销售人员限制性股票的协议,乙公司应当作为以权益结算的股份支付处理,故B选项正确。

C选项:乙公司授予其研发人员20万份现金股票增值权,属于股份支付中的以现金结算的股份支付,故C选项错误。

D选项:乙公司向为其提供咨询服务的丁公司定向发行本公司股票的协议,属于企业获取除职工之外的相关方提供服务的权益结算股份支付,乙公司应作为以权益结算的股份支付。

二、股份支付会计计量考题的应试技巧

对于股份支付会计计量考题,应试者应注意以下三个方面:

1. 分清楚股份支付是以权益结算的股份支付,还是以现金结算的股份支付,特别需要注意企业集团内部股份支付的判断原则——辨两方和定原则。所谓“辨两方”是指应试者要分辨出企业内部集团股份支付中的结算方和接受服务方;所谓“定原则”是指应试者要确定两方进行股份支付会计处理的原则。无论何种情形,结算方只要不是以自身权益工具结算,其就按照现金结算的股份支付处理,而接受服务方由于没有结算义务,其获取的服务相当于集团内部的一种无偿捐赠,需按照以权益结算的股份支付处理。

2. 掌握两类股份支付的计量原则:以权益结算的股份支付,按照授予日(股东大会批准日)权益工具的公允价值计量,不确认其后续公允价值变动;以现金结算的股份支付,按照每个资产负债表日的公允价值重新计量,并确认其后续公允价值变动。

3. 掌握等待期内每个资产负债表日的会计计量技

巧:总额动、过去定、算本期。“总额动”中的“总额”是指每个资产负债表日企业所估计的股份支付在等待期内共产生的费用总额,其等于每期最佳估计人数×每人授予份数×每份在授予日(或资产负债表日)公允价值;“总额动”中的“动”是指由于最佳估计人数或资产负债表日公允价值变动而引起的等待期内费用总额的变动。所谓“过去定”是指过去等待期内每期已经确认的费用额确定不变。所谓“算本期”是指计算确定本期应确认的费用额,其公式为:本期估计的等待期内费用总额×等待期内已过期数/等待期-前期合计确认的费用额之和。

例2(2012年B卷单选题):20×6年1月1日,经股东大会批准,甲公司向50名高管人员每人授予1万份股票期权。根据股份支付协议规定,这些高管人员自20×6年1月1日起在甲公司连续服务3年,即可以每股5元的价格购买1万股甲公司普通股。20×6年1月1日,每份股票期权的公允价值为15元。20×6年没有高管人员离开公司,甲公司预计在未来两年将有5名高管离开公司。甲公司因该股份支付协议在20×6年应确认的职工薪酬费用金额是()。

A.195万元 B.216.67万 C.225万元 D.250万元

解析:该题属于以权益结算的股份支付,计量原则为授予日的公允价值15元;支付条件为服务期限,等待期为确定的3年;最佳估计人数为:(50-5)=45(人)。故甲公司因该股份支付协议在20×6年应确认的费用金额=(50-5)×15×1/3=225(万元)。正确答案为C。

三、股份支付会计分录编制考题的应试技巧

对于股份支付会计分录编制考题,应试者应掌握“时间为线、确定关键、编制分录、明白影响”的处理原则。

1. 所谓时间为线,是指应试者在对股份支付编制会计分录时,应以“授予日—等待期—可行权日—行权日后”的时间演进为会计处理主线。授予日一般不需进行会计处理,等待期内的每个资产负债表日都需要进行会计处理;可行权日,对于以权益结算的股份支付而言,其会计处理结束,但对于以现金结算的股份支付而言,在可行权日之后,负债(应付职工薪酬)公允价值变动应计入当期损益(公允价值变动损益)。

2. 所谓确定关键,是指应试者要确定股份支付会计处理的三个关键要素。首先是股份支付类型和计量原则的确定。其次是等待期的确定:若股份支付的条件仅是服务期限,则等待期就是服务期限且不变动;若其条件是业绩条件,则等待期会根据预计达到的业绩条件的时间变动而发生相应变动。再次是辨清是企业内部的股份支付,还是企业集团内部的股份支付。对于企业集团内部的股份支付,不仅需要考虑到结算方和接受服务方,还需要考虑到结算工具,进而确定双方的会计分录及其对合并报表的

影响。

3. 所谓编制分录,是指按照时间顺序和股份支付类型确定会计科目,并按照“总额动、过去定、算本期”的原则确定金额。

4. 所谓明白影响,是指应试者要根据编制的会计分录,明白股份支付对单个会计科目和财务报表的影响。

例3(2009年新制度单选题):20×6年12月20日,经股东大会批准,甲公司向100名高管人员每人授予2万股普通股(每股面值1元)。根据股份支付协议的规定,这些高管人员自20×7年1月1日起在公司连续服务满3年,即可于20×9年12月31日无偿获得授予的普通股。甲公司普通股20×6年12月20日的市场价格为每股12元。20×7年2月8日,甲公司从二级市场以每股10元的价格回购本公司普通股200万股,拟用于高管人员股权激励。在等待期内,甲公司没有高管人员离开公司。20×9年12月31日,高管人员全部行权。则甲公司因高管人员行权增加的股本溢价金额是()。

A.-2000万元 B.0 C.400万元 D.2400万元

解析:①回购股票:借:库存股2000;贷:银行存款2000。②等待期内的每年年末:借:管理费用800;贷:资本公积——其他800(2×100×12×1/3)。③行权日:借:资本公积——其他2400;贷:库存股2000,资本公积——股本溢价400。故答案为C。

例4(2012年A卷综合题4节选):20×9年5月10日,甲公司以其1200万元自市场回购本公司普通股,拟用于对员工进行股权激励。因甲公司的母公司(丁公司)于20×9年7月1日与甲公司高管签订了股权激励协议,甲公司暂未实施本公司的股权激励。根据丁公司与甲公司高管签订的股权激励协议,丁公司对甲公司20名高管每人授予100万份丁公司股票期权,授予日每份股票期权的公允价值为6元,行权条件为自授予日起,高管人员在甲公司服务满3年。至20×9年12月31日,甲公司没有高管人员离开,预计未来3年也不会有人离开。请编制甲公司回购股票和股份支付的会计分录。

解析:该股份支付是企业集团内部的以权益结算的股份支付,结算方是丁公司,接受服务方是甲公司,结算工具为结算方的权益工具。甲公司应以权益结算的股份支付进行会计处理,计量原则是期权授予日(20×9年7月1日)的公允价值6元,其条件是服务期限,等待期为3年。等待期内20×9年后半期应确认的金额为:20×100×6×1/3×1/2=2000(万元)。

会计分录为:①20×9年5月10日(回购股票):借:库存股1200;贷:资本公积——其他1200。②20×9年12月31日(股份支付):借:管理费用2000;贷:资本公积——其他2000。○