

集团内不同企业间股份支付的会计处理探讨

周晓晨 陈永丽

(重庆工商大学会计学院 重庆 400067)

【摘要】《企业会计准则解释第4号》首次对企业集团内部发生股份支付的会计核算作了规范,它是对《企业会计准则第11号——股份支付》中涉及权益结算和现金结算这两种模式的补充和修订。本文主要探讨集团内不同企业间股份支付的会计核算,若集团股份支付中结算企业与接受服务企业是同一企业并授予职工的是本企业权益工具,它与集团内其他企业无任何直接和间接关系,处理原则与普通股份支付无异。

【关键词】集团 股份支付 权益结算 现金结算

一、集团股份支付中相关定义的界定

1. 结算企业的界定。集团股份支付可能涉及三方主体:结算企业、接受服务企业、集团内其他企业。目前,结算企业的定义在准则中并没有明确给出。许多人认为结算企业是接受服务而实施股权激励的企业。实际上在集团股份支付交易中,某些接受服务的企业并没有结算义务。

笔者认为,结算企业是指需要支付以股份为基础的结算对价的支付企业,结算企业一般是指母公司。结算对价可能是结算企业自身或其他企业的权益工具,也可能是承担以股份为基础的相关负债。

结算企业可以与接受服务企业集于一身,如母公司以其自身的权益工具对本公司员工进行激励,母公司只涉及一个主体。结算企业也可以与接受服务企业相分离,如母公司用其权益工具对其子公司的员工进行激励,但子公司并无结算义务,则母公司是结算企业,子公司为接受服务企业。

2. 结算方式的认定。在集团内发生的结算企业与接受服务企业相分离的股份支付交易中,如何区分以权益结算的股份支付与以现金结算的股份支付?一般按下列原则进行判断。

(1)股份支付中权益结算的认定。对于结算企业而言,以其自身权益工具结算的,该股份支付交易应当作为以权益结算的股份支付处理。对于接受服务企业而言,在股份支付计划中没有结算义务或授予本企业员工的是其自身权益工具,该项股份支付交易应当作为权益结算的股份支付处理。权益结算按照授予日权益工具的公允价值确认相关资产成本或当期费用,同时计入资本公积中的股本溢价。

(2)股份支付中现金结算的认定。对于结算企业,除以其自身权益工具结算之外的均属于以现金结算的股份支付。对于接受服务企业,如果接受服务企业具有结算义务且授予本企业职工的是集团内其他企业的权益工具,则该股份支付交易属于以现金结算的股份支付。

例如,母公司A以其子公司C的股份对子公司D的员工进行激励,此时应以子公司C的股份进行结算。对A公司而言,应以现金结算的股份支付处理。而子公司D,应以权益结算的股份支付处理。由此可见,集团内部企业间的同一项股份支付计划,结算企业与接受服务企业对于股份支付结算方式的认定,有可能不一致。现金结算按照资产负债表日企业承担负债的公允价值确认相关资产成本或费用,同时计入负债,并在结算前的每个资产负债表日和结算日对负债的公允价值重新计量,将其变动计入损益。

二、母子公司发生股份支付交易的相关会计处理

假设A、B、C是同一集团内企业,其中A公司是母公司,B、C公司都是其子公司。

1. 母公司以权益金结算的股份支付。B公司为本企业员工提供股权激励计划,由A公司以其股份支付。这种情况下母公司、子公司都是作为权益结算的股份支付。实际上是A公司以股票为对价,支付了B公司的“费用”,相当于对子公司的投资。

所以在母公司报表中,母公司付出的股票相当于增加了对子公司的投资,记入“长期股权投资”科目。此时,A公司为结算企业,结算工具是A公司股权,B公司为接受服务方,且无结算义务。

(1)A企业(结算企业):权益支付。借:长期股权投资;贷:资本公积(按权益结算确认)。

(2)B企业(接受服务方):借:管理费用等;贷:资本公积(按权益结算确认)。

(3)合并财务报表应编制抵销分录。借:资本公积;贷:长期股权投资。

在合并报表中,抵销母公司的长期股权投资和子公司的资本公积。其实从合并的角度看,已不存在母子公司了,这就是一笔现金结算的股份支付,最终计入费用的累计金额等于

最终实际支付的现金。

2. 母公司以现金结算的股份支付。B 公司为本企业员工提供股权激励计划,由 A 公司用 B 公司或 C 公司股权支付。

(1)A(结算企业):现金支付。借:长期股权投资;贷:应付职工薪酬(按现金结算确认应付职工薪酬)。

(2)B 企业(接受服务方):借:管理费用等;贷:资本公积(按权益结算确认资本公积)。

B 公司不论是在分录处理上还是在金额上都按照权益结算的股份支付来处理,在等待期内的每一个资产负债表日母公司与子公司都要确认各自相应的成本费用。

(3)合并报表。借:资本公积,管理费用等(差额,也可能在贷方);贷:长期股权投资。

在合并报表中,母子公司的结算方式不同,所以确认的成本费用的金额是不一样的。在合并报表中需要抵销母公司的长期股权投资与子公司的资本公积,同时,将两者的差额确认为“管理费用”等。

(4)后续期间,同样按照合并报表确认管理费用,但要注意的上一年抵销的长期股权投资与资本公积在本年同样需要抵销,而前期抵销的差额“管理费用”在本期的抵销分录中以“未分配利润”的形式体现,会计处理为:借:资本公积——其他资本公积(合计),未分配利润(前期金额合计),管理费用(本期金额);贷:长期股权投资(合计)。

(5)如果母公司在当年决定取消股权激励计划,成本费用仍需要确认,同时还要结转本期和以前期间确认的“应付职工薪酬”,将“应付职工薪酬”的金额与由于取消股权激励计划而补偿给高管人员的金额之间的差额确认为“管理费用”,处理为:借:应付职工薪酬(合计),管理费用(差额);贷:银行存款(实际补偿的金额)。

3. 结算企业和接受服务企业均为母公司或子公司,不以其本身权益工具结算 B 公司为本企业员工提供股权激励计划, B 公司用 A 公司或 C 公司股权支付。

B 公司(结算企业、接受服务方):现金支付。借:管理费用等;贷:应付职工薪酬(按现金结算确认应付职工薪酬)。

三、案例分析

甲集团由甲公司(母公司)、乙公司和丙公司(子公司)组成。经股东大会批准,2011 年 1 月 1 日,甲公司授予乙公司 100 名中高层管理人员每人 100 份丙公司的现金股票增值权。激励对象必须从 2011 年 1 月 1 日起在该公司连续服务 2 年,在授予日后 3 年内每 12 个月执行一次增值权收益,符合可行权条件的激励对象可按照当时股价的增长幅度获得现金,该增值权应在 2013 年 12 月 31 日之前行使。

第 1 年有 20 名激励对象离开公司,乙公司估计还将有 15 名激励对象离开。第 2 年又有 10 名激励对象离开公司,第 2 年年末,有 20 人行使股份增值权取得了现金。第 3 年年末,剩余 50 人行使了股份增值权。

授予日的公允价值是 14 元/股,2011 年 12 月 31 日是 15

元/股,2012 年 12 月 31 日是 16 元/股,支付现金是 15 元/股,2013 年支付现金 17 元/股。

1. 本例为现金结算的股份支付。费用和应付职工薪酬计算过程如下表所示。

年份	负债计算①	支付现金计算②	当期费用③ =当期①- 前期①+当期②
2011	$(100-35) \times 100 \times 15 \times 1/2$	$20 \times 100 \times 15$	48 750
2012	$(100-30-20) \times 100 \times 16$	$50 \times 100 \times 17$	61 250
2013	0		5 000

2. 2011 年 12 月 31 日会计处理。

(1)甲公司:借:长期股权投资 48 750;贷:应付职工薪酬——股份支付 48 750。

(2)乙公司:借:管理费用 45 500 $[(100-35) \times 100 \times 14 \times 1/2]$;贷:资本公积——其他资本公积 45 500。

(3)合并报表(最终是站在结算企业的角度的最终结果):结算企业最终需要确认费用 48 750 元。借:资本公积——其他资本公积 45 500,管理费用 3 250 $(48 750-45 500)$;贷:长期股权投资 48 750。

3. 2012 年 12 月 31 日的会计处理。

(1)甲公司:借:长期股权投资 61 250;贷:应付职工薪酬——股份支付 61 250。借:应付职工薪酬——股份支付 30 000;贷:银行存款 30 000。

(2)乙公司:借:管理费用 24 500 $[(100-30-20) \times 100 \times 14-45 500]$;贷:资本公积——其他资本公积 24 500。

(3)合并报表(最终是站在结算企业的角度计算的结果):结算企业最终需要确认费用 61 250 元。借:资本公积——其他资本公积 24 500,管理费用 36 750;贷:长期股权投资 61 250。

4. 2013 年 12 月 31 日会计处理(甲公司)。借:公允价值变动损益——股份支付 5 000;贷:应付职工薪酬——股份支付 5 000。借:应付职工薪酬——股份支付 96 000;贷:银行存款 96 000。

综上所述,只要结算企业不是以自身权益工具结算,就按照现金结算的股份支付处理。同时,只要接受服务企业不是以自身权益工具结算,就按照现金结算的股份支付处理。

主要参考文献

1. 谢清. 权益结算和现金结算股份支付的财税处理差异. 财会月刊,2011;13

2. 胡晓,文欢. 浅析集团内部股份支付的会计核算. 财会月刊,2011;11

3. 武雷. 以权益结算股份支付会税问题探讨. 会计之友,2012;2

4. 张维宾,胡杏赛,郑先弘. 母子公司发生股份支付的会计实务难点探究. 会计之友,2011;17