

# 海峡两岸权益薪酬会计准则与IFRS2的比较

于波 安兵

(厦门大学管理学院 厦门 361005)

**【摘要】**本文介绍了我国大陆、台湾地区 and IASB 有关权益薪酬的准则,并对准则内容进行比较,分析了相关会计准则变动导致的经济后果。

**【关键词】** 权益薪酬 公允价值 股权激励

我国财政部于2006年2月发布的《企业会计准则第11号——股份支付》在我国大陆地区首次规范了企业以股份为基础进行支付的业务。我国台湾地区准则制定机构——会计研究发展基金会借鉴FASB第123号公告内容,于2003年3月发布《以股份为基础的给付》解释函(简称“解释函”),对员工认股权证的会计处理加以规范。海峡两岸的相关准则都在一定程度上借鉴了FASB或IASB的规定,反映了准则的国际趋同这一趋势。尽管如此,不可否认的现实是海峡两岸在基本制度、经济发展状况、会计传统诸方面都相去甚远,种种差异是否将使股份支付准则带有强烈本土化烙印?与《国际财务报告准则第2号——基于股权的支付》(IFRS2)相比,这种本土化是否构成对国际会计准则的挑战?这些问题都值得探讨。

## 一、海峡两岸权益薪酬准则与IFRS2的主要差别

通过对海峡两岸相关准则与国际会计准则的比较,笔者发现存在如下主要差异:

1. 准则规范范围不同。我国台湾地区的会计准则划分了酬劳性和非酬劳性认股计划。而IFRS2划分为公司与雇员之

间的权益薪酬交易和公司与非雇员之间用权益结算的商品或服务交易。IFRS2规范企业以股份为基础的所有支付活动,既包括对企业职工支付的以股份为基础的薪酬,也包括为换取商品而以股份为基础支付的。而我国大陆地区,由换取商品所引起的股份支付在《企业会计准则第1号——存货》、《企业会计准则第4号——固定资产》和《企业会计准则第7号——非货币性交换》等准则中规范。

2. 计量方法具体规定不同。我国台湾地区会计准则规定企业可采用公允价值法或内含价值法处理,鼓励采用公允价值法,采用内含价值法者,仍应披露采用公允价值法时抑制性净利与每股盈余等信息。IFRS2规定以所给予的权益工具的公允价值作为衡量基础。若没有公允价值,则应采用适当的评价模式以估算在公平交易下的合理价值。我国大陆地区也规定采用公允价值法衡量权益工具的价值。对于授予的股份期权等权益工具的公允价值,应当按照其市场价格计量;没有市场价格的,应当参照具有相同交易条款的期权的市场价格;以上两者均无法获取的,应采用期权定价模型估计。

国际会计准则对企业使用清算日会计确认金融资产的,规定对于以成本或摊余成本计量的资产,将收取的资产的公允价值在交易日和清算日之间的变动不予确认(减值损失除外)。但是对于以公允价值计量的资产,其公允价值的变动应该按规定计入损益或权益,我国未对此进行规定。

## 六、减值

我国企业会计准则规定:表明金融资产发生减值的客观证据,是指金融资产初始确认后实际发生的、对该金融资产的预计未来现金流量有影响,且企业能够对该影响进行可靠计量的事项。

国际会计准则中规定:当且仅当存在客观证据证明在单项金融资产(或一组金融资产)初始确认后发生的一个或多个事项(损失事项)导致资产发生了减值,并且该损失事项(或多个损失事项)影响了该金融资产或该组金融资产的可以可靠估计的预计未来现金流量时,该金融资产或该组金融资产发生了减值,并产生了减值损失。可能无法确定引起减值的单独

的孤立事项,而可能十多个事项的共同作用引起了减值。未来事项引起的预计损失,无论发生的可能性有多大,都不予以确认。国际会计准则还认为,由于企业的金融工具不再公开交易而导致活跃市场的消失,因而不是减值的证据。企业的信用等级下降本身不是减值的证据,尽管与其他可获得的信息一起考虑时它可能是减值的证据。一项金融资产的公允价值降至其成本以下,并不必然是减值的证据。

相比较而言,我国企业会计准则更为简单明了,国际会计准则更强调未来现金流量的减值,对未来事项引起的预计损失不予以确认。

## 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. 盖地.大同小异:中国企业会计标准与国际会计准则.会计研究,2001;7
3. 刘峰.会计准则研究.大连:东北财经大学出版社,1996

3. 薪酬成本确认期间不同。我国台湾地区会计准则相对简单,解释函规定授予雇员的权益基础薪酬成本应当在授予日确认、计量。相比而言,IFRS2和大陆地区《企业会计准则第11号——股份支付》则较为详细,它们视不同情况做了相应区分,规定:若主体(公司)授予的权益工具可以立即执行,主体应假设是因为雇员过去提供的服务而给予的奖励,因此以授予日权益工具公允价值为基础确认费用总额;若主体授予雇员的权益工具是要满足条件在授予日后执行的,主体应假设奖励的股份是对未来服务的补偿,因此应以授予日公允价值为基础,在雇员保留权利期间分期确认为费用。

4. 对奖励计划修订的会计处理不同。我国台湾地区解释函规定:由于无法满足原奖励计划的执行条件而进行修订的,修订日原计划下的期权公允价值为零(不会被执行)。若修订日期权工具的公允价值超过原计划授予日的公允价值,应按修订日工具的公允价值确认新奖励计划的薪酬成本。而IFRS2认为奖励计划从修订日开始重新执行,因此在修订日要按修订前授予日确认的公允价值在修订日至执行前这段时间确认薪酬成本。若修订日工具的公允价值高于修订前工具的公允价值则把差额也确认为薪酬成本。我国大陆地区考虑到实际情况,在新会计准则中没有对修改原奖励计划涉及到的会计处理做出规范。

5. 权益工具估价方法不同。我国台湾地区解释函采用了SFAS123的做法,即企业在选择权授予日采用Black-Scholes估价模式或二项式估价模式估计认股选择权的公允价值,并将其确认为薪酬成本。而我国大陆地区准则和IFRS2要求授予的权益工具的公允价值应以市场价格为基础,同时要考虑授予权益工具时的具体条款;在缺乏市场价格的情况下,应使用估价技术估计其公允价值,即估计那些权益工具在计量日,在公平交易中、熟悉情况的交易双方自愿进行交易的价格,但是我国大陆地区和IFRS2并没有规定应使用哪些特定的估价方法。从会计准则本身及从学术的角度来看,台湾地区许多的财务会计准则公报及解释令几乎是一字不差地从国外的公报翻译过来,对制定公报的学者专家而言,若说台湾地区的会计准则与国际接轨不够,不仅其无法接受,实际上也是不公平。但就实务而言,台湾地区的会计准则在与国际接轨的过程中还存在诸多问题,会计实务与国际接轨不仅是准则本身,还有许多是应用及解释的问题,这些问题的难度较单纯修改会计准则要高上许多,与国际接轨是非走不可的路,但同时应考虑到准则国际化趋同过程中带来的经济后果。

## 二、海峡两岸权益薪酬准则变动导致的经济后果

会计准则国际趋同可以降低跨国公司上市和发行证券的交易成本,从而降低国际筹资成本。我们可以预见的是海峡两岸股份支付准则的未来修订方向将涉及上述五种具体差异。目前,IFRS2会计研究发展基金会列入《2007年度准则修订计划书》,准备修订,使之更趋合理。大陆地区的《企业会计准则第11号——股份支付》已于2007年1月1日在上市公司中实施。就目前而言,海峡两岸权益薪酬准则的变动带来的经济后果主要体现在以下几个方面:

1. 解释函为企业提供了备选方案(公允价值法或者内在价值法),企业可以选择有利于自身的会计处理方法。实务中,企业若采用公允价值法,看涨期权必然使企业每期分摊的酬劳费用升高,这至少可以部分降低公司为抬升股价而操纵利润的可能性,以便真实衡量酬劳成本与利润。而内在价值法下认购价与市价相对固定,因而与公允价值法相比,每期分摊的酬劳费用较低。所以,内在价值法更受中小企业的欢迎。这使得会计信息的可比性大打折扣。相比之下,大陆地区要求仅采用公允价值法,减少了企业操纵利润的空间。但同时,新会计准则规定将权益薪酬作为费用入账势必减少企业的盈利,而如果某公司的股权激励计划对当期利润形成了重大不利影响,又会为股价震荡埋下隐患。

2. 股权激励计划有可能引发盈余管理问题。从国外的经验来看,实行股权激励计划会减少净利润,将使管理层面临比较大的压力。而且,盈利的下滑往往导致公司股价的下跌,从而减少员工行权时的收益。因此为避免股价的下降,上市公司有会计造假的动机来虚构利润。那么,为避免公司盈利和股价出现大的波动,大陆地区上市公司在实行股权激励计划时,要慎重考虑这方面的影响。我国台湾地区企业也存在上述问题。同时,与西方国家相比,我国台湾地区企业发行员工认股权证供员工认购的股数并不大,且依现行《发行认募集与发行有价证券处理准则》规定,上市公司发行员工认股凭证时,其认股价值不得低于发行时的收盘价,因此即使会计处理采用公允价值法,预期对台湾地区企业损益的影响也将没有西方国家企业那么广泛。

3. 从短期来看,股权激励计划会对当期损益形成负面影响。这是因为:在当期,股权激励计划的实施是确认为费用,如将管理人员的权益薪酬计入管理费用,导致当期可分配利润的减少;但长期来看,股权激励计划是提升企业价值的有效手段,它有利于调动职工生产积极性,有利于增强公司的凝聚力和市场竞争力,能够提升企业营运效率和业绩。另外,在会计处理中,借方确认为当期费用的同时,贷方计入权益项目(如我国大陆地区是计入“资本公积——其他资本公积”),公司净资产没有重大变化。

综上所述,2007年我国大陆和台湾地区相关会计准则与国际会计准则相比有了实质性的趋同。但从实务而言,大陆和台湾地区的会计准则在与国际接轨上存在许多悬而未决的问题。这也为大陆和台湾地区会计准则国际协调指明了发展方向。在准则变动导致的经济后果方面,股权激励计划引发的盈余管理问题也是今后海峡两岸对企业实施股权激励计划实施监管所应重点考虑的问题。

## 主要参考文献

1. 李羽.关于员工认股权会计计量问题的探讨.财会月刊,2004;A10
2. 王霞,孙铮.员工认股权计划会计问题的探讨.会计研究,2000;11
3. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006