

注册会计师 教材精讲班 会计

第二节 股份支付的确认与计量

【知识点 1】权益结算的股份支付的确认和计量原则

（一）权益结算的股份支付的确认和计量原则

1. 换取职工服务的股份支付的确认和计量原则

- （1）对于换取职工服务的股份支付，企业应当以股份支付所授予的权益工具的公允价值计量。
- （2）企业应在等待期内的每个资产负债表日，以对可行权权益工具数量的最佳估计为基础，按照权益工具在授予日的公允价值，将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用，同时计入资本公积（其他资本公积）。
- （3）对于授予后立即可行权的换取职工提供服务的权益结算的股份支付（例如授予限制性股票的股份支付），应在授予日按照权益工具的公允价值，将取得的服务计入相关资产成本或当期费用，同时计入资本公积（股本溢价）。

2. 换取其他方服务的股份支付的确认和计量原则

- （1）对于换取其他方服务的股份支付，企业应当以股份支付所换取的服务的公允价值计量。
- （2）企业应当按照其他方服务在取得日的公允价值，将取得的服务计入相关资产成本或费用；如果其他方服务的公允价值不能可靠计量，但权益工具的公允价值能够可靠计量，应当按照权益工具在服务取得日的公允价值（替代原则），将取得的服务计入相关资产成本或费用。

（二）权益结算的股份支付的会计处理

交易环节	会计处理
1. 授予日	（1）除了立即可行权的股份支付外，企业在授予日不做会计处理 （2）授予后立即可行权的股份支付，应当在授予日按照权益工具的公允价值计入相关资产成本或费用，同时计入资本公积 借：管理费用等 贷：资本公积——股本溢价
2. 等待期	企业应当在等待期内的每个资产负债表日，将取得职工或其他方提供的服务计入成本费用，同时确认所有者权益： （1）按照授予日权益工具的公允价值计入成本费用和资本公积（其他资本公积），不确认其后续公允价值变动 （2）企业应当根据最新取得的可行权职工人数变动等后续信息作出最佳估计，修正预计可行权的权益工具数量 当期应确认的成本费用金额=授予日权益工具的公允价值×预计可行权权益工具数量×时间权数-前期累计已确认的成本费用 借：管理费用等

	贷：资本公积——其他资本公积
3. 可行权日	与等待期内的资产负债表日会计处理一样，只是可行权权益工具的数量是确定的
4. 可行权日之后	不再对已确认的成本费用和所有者权益总额进行调整
5. 行权日	根据行权情况，确定股本和股本溢价，同时结转等待期内确认的资本公积（其他资本公积） 借：银行存款等（收到的款项） 资本公积——其他资本公积（结转等待期内确认的资本公积） 贷：股本 资本公积——股本溢价（差额）

【例 10-2】（附服务年限条件的权益结算股份支付）A 公司为一上市公司。2×17 年 1 月 1 日，公司向其 200 名管理人员每人授予 100 份股票期权，这些职员从 2×17 年 1 月 1 日起在该公司连续服务 3 年，即可以 5 元每股购买 100 股 A 公司股票，从而获益。公司估计每份期权在授予日的公允价值为 18 元。

第一年有 20 名职员离开 A 公司，A 公司估计三年中离开的职员的比例将达到 20%；第二年又有 10 名职员离开公司，公司将估计的职员离开比例修正为 15%；第三年又有 15 名职员离开。