

注册会计师 教材精讲班 会计

单位：元

年份	计算	当期费用	累计费用
2×17	$200 \times 100 \times (1-20\%) \times 18 \times 1/3$	96 000	96 000
2×18	$200 \times 100 \times (1-15\%) \times 18 \times 2/3 - 96 000$	108 000	204 000
2×19	$(200-20-10-15) \times 100 \times 18 (\times 3/3) - 204 000$	75 000	

(1) 2×17年1月1日：

授予日不作账务处理。

(2) 2×17年12月31日：

借：管理费用 96 000
贷：资本公积——其他资本公积 96 000

(3) 2×18年12月31日：

借：管理费用 108 000
贷：资本公积——其他资本公积 108 000

(4) 2×19年12月31日：

借：管理费用 75 000
贷：资本公积——其他资本公积 75 000

(5) 假设全部155名职员都在2×20年12月31日行权，A公司股份面值为1元：

借：银行存款（ $155 \times 100 \times 5$ ） 77 500
资本公积——其他资本公积 279 000
贷：股本 15 500
资本公积——股本溢价 341 000（差额）

【例10-3】（附非市场业绩条件的权益结算股份支付）2×17年1月1日，A公司为其100名管理人员每人授予100份股票期权：第一年年末的可行权条件为公司净利润增长率达到20%；第二年年末的可行权条件为公司净利润两年平均增长15%；第三年年末的可行权条件为公司净利润三年平均增长10%。每份期权在2×17年1月1日的公允价值为24元。2×17年12月31日，A公司净利润增长了18%，同时有8名管理人员离开，公司预计2×18年将以同样速度增长，因此预计将于2×18年12月31日可行权。另外，公司预计2×18年12月31日又将有8名管理人员离开。

2×18年12月31日，A公司净利润仅增长了10%，因此无法达到可行权状态。但公司预计2×17年~2×19年三年净利润平均增长率可达到10%，因此预计2×19年12月31日可行权。另外，实际有10名管理人员离开，预计第三年将有12名管理人员离开。

2×19年12月31日，A公司净利润增长了8%，三年平均增长率为12%，因此达到可行权状态。当年有8名管理人员离开。

分析：

按照股份支付会计准则，本例中的可行权条件是一项非市场业绩条件。

第一年年末，虽然没有实现净利润增长 20% 的要求，但公司预计下年将以同样速度增长，因此能实现两年平均年增长 15% 的要求。所以公司将其预计等待期调整为 2 年。由于有 8 名管理人员离开，公司同时调整了期满（两年）后预计可行权期权的数量（ $100-8-8$ ）。

第二年年末，虽然两年实现 15% 增长的目标再次落空，但公司仍然估计能够在第三年取得较理想的业绩，从而实现 3 年平均增长 10% 的目标。所以公司将其预计等待期调整为 3 年。由于第二年有 10 名管理人员离开，高于预计数字，因此公司相应调整了第三年预计离开的人数（ $100-8-10-12$ ）。

第三年年末，目标实现，实际离开人数为 8 人。公司根据实际情况确定累计费用，并据此确认了第三年费用。

单位：元

年份	计算	当期费用	累计费用
2×17	$(100-8-8) \times 100 \times 24 \times 1/2$	100 800	100 800
2×18	$(100-8-10-12) \times 100 \times 24 \times 2/3 - 100 800$	11 200	112 000
2×19	$(100-8-10-8) \times 100 \times 24 - 112 000$	65 600	177 600

【例题·单选题】 2×16 年 1 月 1 日，甲公司经股东大会批准与其高管人员签订股份支付协议，协议约定：等待期为自 2×16 年 1 月 1 日起两年，两年期满有关高管人员在甲公司工作且每年净资产收益率不低于 15% 的，高管人员每人可无偿取得 10 万股甲公司股票。甲公司普通股按董事会批准该股份支付协议前 20 天平均市场价格计算的公允价值为 20 元/股，授予日甲公司普通股的公允价值为 18 元/股。

2×16 年 12 月 31 日，甲公司普通股的公允价值 25 元/股。根据甲公司生产经营情况及市场价格波动等因素综合考虑，甲公司预计该股份支付行权日其普通股的公允价值为 24 元/股。不考虑其他因素，下列各项中，属于甲公司在计算 2×16 年因该股份支付确认费用时应使用的普通股的公允价值是（ ）。

- A. 预计行权日甲公司普通股的公允价值
- B. 2×16 年 1 月 1 日甲公司普通股的公允价值
- C. 2×16 年 12 月 31 日甲公司普通股的公允价值
- D. 董事会批准该股份支付协议前 20 天按甲公司普通股平均市场价格计算的公允价值

【答案】 B

【解析】 以权益结算的股份支付，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。

【例题·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。20×6 年 12 月 31 日，甲公司授予高管的股票期权每份公允价值为 13 元。甲公司因该股份支付协议在 20×6 年应确认的股份支付费用金额是（ ）万元。

- A. 195
- B. 216.67
- C. 225
- D. 250

【答案】c

【解析】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= (50-5) × 1 万份 × 15 × 1/3=225 (万元)。

(三) 回购股份进行职工期权激励的会计处理

企业以回购股份形式奖励本企业职工的，属于权益结算的股份支付。

事项	会计处理
1. 回购股份时	应按回购股份的全部支出作为库存股处理，同时进行备查登记 借：库存股 贷：银行存款
2. 职工行权购买本企业股份时	企业应转销，交付职工的库存股成本和等待期内资本公积（其他资本公积）累计金额，同时按照其差额调整资本公积（股本溢价） 借：银行存款等（收到的股票价款） 资本公积——其他资本公积 贷：库存股 资本公积——股本溢价（差额）