

注册会计师 教材精讲班 会计

【例 10-4】（以现金结算的股份支付）20×5 年年初，A 公司为其 200 名中层以上职员每人授予 100 份现金股票增值权，这些职员从 20×5 年 1 月 1 日起在该公司连续服务 3 年，即可按照当时股价的增长幅度获得现金，该增值权应在 20×9 年 12 月 31 日之前行使。A 公司估计，该增值权在结算之前的每一个资产负债表日以及结算日的公允价值和可行权后的每份增值权现金支出额如下表所示：

单位：元

年份	公允价值	支付现金
20×5	14	
20×6	15	
20×7	18	16
20×8	21	20
20×9		25

第一年有 20 名职员离开 A 公司，A 公司估计三年中还将有 15 名职员离开；第二年又有 10 名职员离开公司，公司估计还将有 10 名职员离开；第三年又有 15 名职员离开。第三年末，有 70 人行使股票增值权取得了现金。第四年末，有 50 人行使了股票增值权。第五年末，剩余 35 人也行使了股票增值权。

费用和负债计算过程如下表所示 单位：元

年份	负债计算（1）	支付现金计算（2）	负债（3）	支付现金（4）	当期费用（5）
20×5	$(200 - 35) \times 100 \times 14 \times 1/3$		77 000		77 000
20×6	$(200 - 40) \times 100 \times 15 \times 2/3$		160 000		83 000
20×7	$(200 - 45 - 70) \times 100 \times 18$	$70 \times 100 \times 16$	153 000	112 000	105 000
20×8	$(200 - 45 - 70 - 50) \times 100 \times 21$	$50 \times 100 \times 20$	73 500	100 000	20 500
20×9	0	$35 \times 100 \times 25$	0	87 500	14 000
总 额				299 500	299 500

账务处理如下：

（1）20×5 年 12 月 31 日：

借：管理费用 77 000
贷：应付职工薪酬——股份支付 77 000

（2）20×6 年 12 月 31 日：

借：管理费用 83 000
贷：应付职工薪酬——股份支付 83 000

（3）20×7 年 12 月 31 日：

借：管理费用 105 000

贷：应付职工薪酬——股份支付 105 000
 借：应付职工薪酬——股份支付 112 000
 贷：银行存款 112 000

(4) 20×8年12月31日：

借：公允价值变动损益 20 500
 贷：应付职工薪酬——股份支付 20 500
 借：应付职工薪酬——股份支付 100 000
 贷：银行存款 100 000

(5) 20×9年12月31日：

借：公允价值变动损益 14 000
 贷：应付职工薪酬——股份支付 14 000
 借：应付职工薪酬——股份支付 87 500
 贷：银行存款 87 500

【例题·单选题】经股东大会批准，M公司2010年1月1日实施股权激励计划，具体内容为：M公司授予其100名中层以上管理人员每人1 000份现金股票增值权。可行权日为2013年12月31日。该增值权应在2015年12月31日之前行使完毕。M公司授予日股票市价为每股5元，截至2013年累计确认负债600 000元，2010年至2013年共有10人离职，2014年没有人离职但有8人行权，共支付现金88 000元。

2014年年末增值权公允价值为12元，预计2015年没有人员离职。M公司因该项股份支付在2014年应确认的公允价值变动损益为（ ）。

- A. 384 000元
- B. 472 000元
- C. -102 000元
- D. 102 000元

【答案】B

【解析】M公司2014年应确认的公允价值变动损益
 $=12 \times (100 - 10 - 8) \times 1000 - 600000 + 88000 = 472000$ (元)，在可行权日之后公允价值应当计入当时损益(公允价值变动损益)。

借：公允价值变动损益 472 000
 贷：应付职工薪酬 472 000