

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（掌握 5 个知识点）

【知识点 1】可行权条件的种类、处理和修改

（一）可行权条件的种类

可行权条件是指能够确定企业是否得到职工或其他方提供的服务且该服务使职工或其他方具有获取权益工具或现金等权利的条件

业绩条件是指职工或其他方完成规定服务期限且企业已达到特定业绩目标才行权的条件。包括市场条件和非市场条件

市场条件	指行权价格等与权益工具市场价格相关的业绩条件
非市场条件	除市场条件之外的其他业绩条件，如最低盈利目标
服务期限条件是指职工或其他方完成规定服务期限才可行权	



【例题·多选题】下列各项中，影响企业对股份支付预计可行权情况作出估计的有（ ）。(2020 年)

- A. 市场条件
- B. 非市场条件
- C. 非可行权条件
- D. 服务期限条件

【答案】BD

【解析】市场条件和非可行权条件得到满足，不影响企业对预计可行权情况的估计，选项 B 和 D 正确。

【例题·多选题】下列关于附等待期的股份支付会计处理的表述中，正确的有（ ）。(2014 年)

- A. 以权益结算的股份支付，相关权益性工具的公允价值在授予日后不再调整
- B. 附市场条件的股份支付，应在市场及非市场条件均满足时确认相关成本费用
- C. 现金结算的股份支付在授予日不作会计处理，权益结算的股份支付应予处理
- D. 业绩条件为非市场条件的股份支付，等待期内应根据后续信息调整对可行权情况的估计

【答案】AD

【解析】选项 B，只要满足非市场条件，企业就应当确认相关成本费用；选项 C，除立即可行权的股份支付外，现金结算的股份支付以及权益结算的股份支付在授予日均不做处理。

（二）可行权条件的处理和修改

1. 有利于职工的修改	增加授予权益工具的公允价值	企业应按照权益工具公允价值的增加相应地确认取得服务的增加
	增加授予权益工具的数量	企业应将增加的权益工具的公允价值相应地确认为取得服务的增加
	修改可行权条件，如缩短等待期等	企业在处理可行权条件时，应当考虑修改后的可行权条件
2. 不利于职工的修改	减少授予权益工具的公允价值	应当继续以权益工具在授予日的公允价值为基础确认取得服务的金额
	减少授予权益工具的数量	应当将减少部分作为已授予的权益工具的取消来进行处理
	修改可行权条件，如延长等待期等	企业在处理可行权条件时，不应考虑修改后的可行权条件

【提示 1】市场条件是否得到满足不影响企业对预计可行权情况的估计。对于可行权条件为市场条件的股份支付，只要职工满足了其他所有非市场条件（如利润增长率、服务期限等），企业就应当确认已取得的服务。非市场条件是否得到满足影响企业对预计可行权情况的估计。即没有满足非市场条件时，不应确认相关费用。

【提示 2】无论已授予的权益工具的条款和条件如何修改，甚至取消权益工具的授予或结算该权益工具，企业都应至少确认按照所授予的权益工具在授予日的公允价值来计量获取的相应服务，除非因不能满足权益工具的可行权条件（除市场条件外）而无法可行权。

【举例】（有利于职工的修改）甲公司为一家上市公司，2018 年 7 月 1 日，甲公司向其 50 名管理人员每人授予 10 万份股票期权，这些管理人员从 2018 年 7 月 1 日起，在该公司连续服务 3 年，可以 6 元/股购买 10 万股甲公司股票，从而获益。甲公司估计该期权在授予日的公允价值为 8 元，其他资料如下：

2018 年末，有 4 名管理人员离职，公司估计未来还将有 6 名管理人员离职；

2019 年末，又有 5 名管理人员离开公司，公司估计未来没有人员离开。

假定条款条件修改均发生在 2019 年 1 月 1 日。

【答案】

2018 年

管理费用 = $[(50 - 4 - 6) \times 10 \text{ 万股} \times 8 \times 1/3 \times 6/12] = 533.33$

借：管理费用 533.33
贷：资本公积——其他资本公积 533.33

2019 年

1. 授予日的公允价值由 8 元修改为 12 元

管理费用 = $[(50 - 4 - 5 - 0) \times 10 \text{ 万} \times [8 \times 18/36 + (12 - 8) \times 12/30] - 533.33]$

= 1 762.67

借：管理费用 1 762.67
贷：资本公积——其他资本公积 1 762.67

注：如果修改发生在等待期内：（分为两部分）

第一：初始的权益性工具按照授予日权益工具的公允价值在等待期的剩余期限内正常确认薪酬费用。（每份 8 元对应的薪酬费用）

第二：所授予的增量公允价值将包括在从变更日至变更后的权益工具等待期间内取得服务的金额中，即，每份股份支付的增量价值是 4 元，将在授予期间剩余的两年半内（30 个月）内确认。（增量公允价值 4 元对应的薪酬费用）

如果修改发生在可行权日后，企业应当立即确认权益工具公允价值的增加

2. 将授予数量由 10 万股改为 14 万股

管理费用 = $[(50 - 4 - 5 - 0) \times 8 \times [10 \text{ 万份} \times 18/36 + (14 - 10) \text{ 万份} \times 12/30] - 533.33] = 1 631.47$

借：管理费用 1 631.47
 贷：资本公积——其他资本公积 1 631.47

3. 将等待期由连续服务 3 年修改为 2 年

管理费用 = $[(50-4-5-0) \times 10 \text{ 万股} \times 8 \times 18/24 - 533.33] = 1\ 926.67$

借：管理费用 1 926.67
 贷：资本公积——其他资本公积 1 926.67

【承接上例】（不有利于职工的修改）基本资料不变。

2018 年

管理费用 = $[(50-4-6) \times 10 \text{ 万股} \times 8 \times 1/3 \times 6/12] = 533.33$

借：管理费用 533.33
 贷：资本公积——其他资本公积 533.33

2. 将授予数量由 10 万份改为 5 万份，同时以现金补偿尚未离职的管理人 3 000 万元。企业应当将减少部分作为已授予的权益工具的取消来进行处理。

（1）其中 5 万份正常确认成本费用

管理费用 = $[(50-4-5-0) \times 5 \text{ 万股} \times 8 \times 18/36 - 533.33 \times 1/2] = 553.34$

借：管理费用 553.34
 贷：资本公积——其他资本公积 553.34

（2）减少的 5 万份，作为加速可行权处理，确认剩余等待期内的全部费用。

管理费用 = $[(50-4-5-0) \times 5 \text{ 万股} \times 8 \times 36/36 - 533.33 \times 1/2] = 1\ 373.34$

借：管理费用 1 373.34
 贷：资本公积——其他资本公积 1 373.34

（3）在取消时支付给职工的所有款项，均应作为权益的回购处理，回购支付的金额（3000）高于该权益工具在回购日公允价值的部分计入当期损益：

借：资本公积——其他资本公积 1 640
 (533.33 × 1/2 + 1373.34)
 管理费用 1 360
 贷：银行存款 3 000

【知识点 2】 股份支付的取消或结算

取消或结算	企业在等待期内取消或结算权益工具：（1）将取消或结算作为加速可行权处理，立即确认原本应在剩余等待期内确认的金额。（因未满足可行权条件而被取消的除外）。（2）在取消或结算时支付给职工的所有款项均应作为权益的回购处理，回购支付的金额高于该权益工具在回购日公允价值的部分，计入当期费用。（3）如果向职工授予新的权益工具，用于替代原权益工具的，企业应以与原权益工具条款和条件修改相同的方式进行处理；未认定为替代权益工具的，作为新授予的股份支付处理。 【解释】 加速可行权：比如一项等待期三年的股份支付，一年后取消权益工具就是把可行权日提前到了
-------	---

取消这一天

【注意】怎样区分股份支付计划的取消与作废

“取消”往往源于企业的主动行为，为防止企业随意取消股权激励计划，准则规定将取消作为加速可行权处理，将剩余等待期内应确认的金额立即计入当期损益。“作废”是源于职工没有能够满足提前设定的可行权条件，故对于作废的股权激励会冲销以前确认的相关费用

【例题·多选题】下列关于股份支付可行权条件的修改，表述正确的有（ ）。

- A. 增加授予权益工具公允价值的，企业应按照权益工具公允价值的增加相应地确认取得服务的增加；减少授予权益工具公允价值的，企业应按照权益工具公允价值的减少相应地确认取得服务的减少
- B. 在取消或结算时，支付给职工的所有款项均应作为权益的回购处理，回购支付的金额高于该权益工具在回购日公允价值的部分，计入当期损益
- C. 如果向职工授予新的权益工具，并在新权益工具授予日认定所授予的新权益工具是用于替代被取消的权益工具的，企业应以与处理原权益工具条款和条件修改相同的方式，对所授予的替代权益工具进行处理
- D. 如果回购职工已可行权的权益工具，回购支付的金额高于该权益工具在回购日公允价值的部分，计入当期费用

【答案】BCD

【解析】选项 A，减少授予权益工具公允价值的，企业应当继续以权益工具在授予日的公允价值为基础确认取得服务的金额。