

第十章 股份支付

第二节 股份支付的确认与计量

【知识点 2】现金结算的股份支付的确认和计量原则

（一）以现金结算的股份支付的确认和计量原则

1. 企业应当在等待期内的每个资产负债表日，以对可行权情况的最佳估计为基础，按照企业承担负债的公允价值，将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用，同时计入负债；并在结算前的每个资产负债表日和结算日对负债的公允价值重新计量，将其变动计入当期损益。
2. 对于授予后立即可行权的现金结算的股份支付（例如授予虚拟股票或业绩股票的股份支付），企业应当在授予日，按照企业承担负债的公允价值计入相关资产成本或费用，同时计入负债；并在结算前的每个资产负债表日和结算日对负债的公允价值重新计量，将其变动计入损益。

（二）以现金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）除了立即可行权的现金结算的股份支付，企业在授予日不做会计处理 （2）授予后立即可行权的现金结算的股份支付，企业应当在授予日按照企业承担负债的公允价值计入相关资产成本或费用，同时计入负债
2. 等待期	（1）对于现金结算的涉及职工的股份支付，应当按照每个资产负债表日权益工具的公允价值，重新计量（不同于权益结算的股份支付） （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（同权益结算的股份支付） （3）当期应确认的成本费用金额 $= \text{资产负债表日权益工具的公允价值} \times \text{预计可行权的权益工具数量} \times \text{时间权数} - \text{前期累计已确认的成本费用} = \text{截止当期累计应确认的成本费用金额} - \text{前期累计已确认的成本费用金额}$ 借：管理费用等 贷：应付职工薪酬
3. 可行权日	与等待期内的资产负债表日会计处理一样
4. 可行权日之后	不再确认成本费用，负债（应付职工薪酬）公允价值的变动应当计入当期损益（公允价值变动损益） 借：公允价值变动损益 贷：应付职工薪酬 （或作相反会计分录）
5. 行权日	根据行权情况，按照所支付现金： 借：应付职工薪酬—股份支付 贷：银行存款

【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

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)
20×7	$(200-45-70) \times 100 \times 18$	$70 \times 100 \times 16$	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