

第十章 股份支付

第二节 股份支付的确认与计量（掌握 5 个知识点）

【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 = $[(50-4-5-0) \times 5 \text{ 万股} \times 8 \times 36/36 - 553.33 \times 1/2] = 1\,373.34$

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

企业修改以现金结算的股份支付协议中的条款和条件，使其成为以权益结算的股份支付的，在修改日，企业应当按照所授予权益工具当日的公允价值计量以权益结算的股份支付，将已取得的服务计入资本公积，同时终止确认以现金结算的股份支付在修改日已确认的负债，两者之间的差额计入当期损益。

上述规定同样适用于修改发生在等待期结束后情形。如果由于修改延长或缩短了等待期，企业应当按照修改后的等待期进行上述会计处理(无须考虑不利修改的有关会计处理规定)。如果企业取消一项以现金结算的股份支付，授予一项以权益结算的股份支付，并在授予权益工具日认定其是用来替代已取消的以现金结算的股份支付(因未满足可行权条件而被取消的除外)的，按上述原则处理。

【例·10-7】2x21年初，A公司向500名中层以上职工每人授予100份现金股票增值权，这些职工从2x21年1月1日起在该公司连续服务4年即可按照股价的增长幅度获得现金。A公司估计，该增值权在2x21年末和2x22年末的公允价值分别为10元和12元。2x22年12月31日，A公司将向职工授予100份现金股票增值权修改为授予100股股票期权，这些职工从2x23年1月1日起在该公司连续服务3年，即可以每股5元购买100股A公司股票，每份期权在2x22年12月31日的公允价值为16元。A公司预计所有的职工都将在服务期限内提供服务。假设A公司500名职工都在2x25年12月31日行权，股份面值为1元。假定不考虑其他因素。

分析：本例中，企业将以现金结算的股份支付修改为以权益结算的股份支付，修改日为2x22年12月31日。2x21年12月31日，A公司按照承担负债的公允价值，将当期取得的服务计入相关费用和相应的负债，金额为 $100 \times 500 \times 10 \times 1/4 = 125\,000$ (元)

借：管理费用 125 000
 贷：应付职工薪酬——股份支付 125 000

2x22年12月31日，A公司将以现金结算的股份支付修改为以权益结算的股份支付，等待期由4年延长至5年。A公司应当按照权益工具在修改日的公允价值，将当期取得的服务计入资本公积，金额为 $100 \times 500 \times 16 \times 2/5 = 320\,000$ (元)，同时终止确认已确认的负债，两者的差额计入当期损益，金额为 $320\,000 - 125\,000 = 195\,000$ (元)

借：管理费用 195 000
 应付职工薪酬——股份支付 125 000
 贷：资本公积——其他资本公积 320 000

2x23年12月31日，按照权益工具在修改日的公允价值将当期取得的服务计入相关费用和资本公积，金额为 $100 \times 500 \times 16 \times 3/5 - 320\,000 = 160\,000$ (元)。

借：管理费用 160 000
 贷：资本公积——其他资本公积 160 000

2x24年12月31日，按照权益工具在修改日的公允价值将当期取得的服务计入相关费用和资本公积，金额为

$100 \times 500 \times 16 \times 4/5 - 320\,000 - 160\,000 = 160\,000$ (元)。

借：管理费用 160 000

贷：资本公积——其他资本公积 160 000

2x25年12月31日，按照权益工具在修改日的公允价值将当期取得的服务计入相关费用和资本公积，金额为 $100 \times 500 \times 16 - 320\,000 - 160\,000 - 160\,000 = 160\,000$ (元)

借：管理费用 160 000

贷：资本公积——其他资本公积 160 000

当日，职工行权。

借：银行存款 250 000

资本公积——其他资本公积 800 000

贷：股本 50 000

资本公积——股本溢价 1 000 000