

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）

【知识点 2】股份支付的取消或结算

取消或 结算	<p>企业在等待期内取消或结算权益工具：</p> <p>(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）。</p> <p>(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。</p> <p>(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。</p> <p>【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。</p>
【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。

【知识点 3】授予限制性股票的股权激励计划

上市公司以非公开发行的方式向激励对象授予一定数量的公司股票，并规定锁定期和解锁期，在锁定期和解锁期内，不得上市流通及转让。达到解锁条件，可以解锁；如果全部或部分股票未被解锁而失效或作废，通常由上市公司按照事先约定的价格立即进行回购。

授予限制性股票时	<p>(1) 向职工发行的限制性股票按有关规定履行了注册登记等增资手续的，上市公司应当根据收到职工缴纳的认股款确认股本和资本公积（股本溢价），按照职工缴纳的认股款：</p> <p>借：银行存款 贷：股本 资本公积——股本溢价</p>
	<p>(2) 就回购义务确认负债（作收购库存股处理），按照发行限制性股票的数量以及相应的回购价格计算确定的金额：</p> <p>借：库存股 贷：其他应付款——限制性股票回购义务</p>
未达到限制性股票解锁条件而需回购股票	<p>(1) 按照应支付的金额</p> <p>借：其他应付款——限制性股票回购义务 贷：银行存款</p>
	(2) 按照注销的限制性股票数量相对应的股本金额

	借：股本 资本公积——股本溢价 贷：库存股
达到限制性股票解锁条件而无需回购股票	上市公司达到限制性股票解锁条件而无需回购的股票，按照解锁股票相对应的负债的账面价值： 借：其他应付款——限制性股票回购义务 贷：库存股（按照解锁股票相对应的库存股的账面价值） 差额，则借记或贷记“资本公积——股本溢价”科目
等待期	上市公司应当综合考虑限制性股票锁定期和解锁期等相关条款，按照股份支付准则的相关规定判断等待期，进行与股份支付相关的会计处理。对于因回购产生的义务确认的负债，应当按照金融工具确认和计量准则的相关规定进行会计处理

【例题】2×20年1月2日，甲公司与100名高管人员签订股权激励协议并经股东大会批准。协议约定：甲公司向每名高管授予15万份限制性股票。该限制性股票自股权激励协议签订之日起3年内分三期平均解锁，即该股份支付协议包括等待期分别为1年、2年和3年的三项股份支付安排。假定100名高管人员3年内没有人离开，且每年均满足可行权条件。授予日限制性股票的公允价值为6元。

3年内分三期平均解锁可以理解为签了3份合同：

第1份“合同”：等待期1年，行权数量5万股。

第2份“合同”：等待期2年，行权数量5万股。

第3份“合同”：等待期3年，行权数量5万股。

2×20年计入管理费用金额

= $100 \times 5 \times 6 + 100 \times 5 \times 6 \times 1/2 + 100 \times 5 \times 6 \times 1/3 = 5\ 500$ （万元）。

2×21年计入管理费用金额

= $100 \times 5 \times 6 + 100 \times 5 \times 6 \times 2/2 + 100 \times 5 \times 6 \times 2/3 - 5\ 500 = 2\ 500$ （万元）。

2×22年计入管理费用金额

= $100 \times 5 \times 6 + 100 \times 5 \times 6 \times 2/2 + 100 \times 5 \times 6 \times 3/3 - 5\ 500 - 2\ 500 = 1\ 000$ （万元）。

【例题】2018年1月1日，经股东大会批准，甲公司进行了限制性股票激励计划的授权，一次性授予甲公司100名高级管理人员共计1200万股定向增发的限制性股票，授予日限制性股票的公允价值总额为4500万元。具体情况如下：

（1）激励对象可以每股6元的价格购买该限制性股票。甲公司在授予日收到所有激励对象缴纳的新增股款7200万元，并于当日办理完毕限制性股票登记手续。

（2）2018年至2020年每年年末，在达到当年行权条件的前提下，每年解锁400万股。当年未满足条件不能解锁的股票由甲公司按照每股6元的价格回购。激励对象每年末申请解锁的业绩条件为：每年净资产收益率均不低于5.5%，且每年度实现的净利润不低于1.5亿元。

（3）甲公司2018年和2019年净资产收益率均达到6%，实现净利润均为1.6亿元，但2020年净资产收益率为5%，实现净利润1.6亿元。

（4）截至2020年12月31日，甲公司股权激励对象均在职。不考虑其他因素。

要求：对甲公司2018年度至2020年度有关限制性股票激励计划进行会计处理。

【答案】甲公司限制性股票激励计划属于一次授予、分期行权的股权激励计划，每期的结果相对独立，即第一期未达到可行权条件并不会直接导致第二期或第三期不能达到可行权条件，因此在会计处理时会将其作为三个独立的股份支付计划处理，即第一个计划的等待期是一年，第二个计划的等待期是两年，第三个计划的等待期是三年。

2018年：

①2018年1月1日定向发行公司普通股股票

借：银行存款 7 200
贷：股本 1 200
资本公积——股本溢价 6 000（倒挤）

借：库存股 7200
贷：其他应付款——限制性股票回购义务 7200

②甲公司 2018 年应确认的股权激励费用

=第一期 $4\,500 \times 1/3 \times 1/1$ + 第二期 $4\,500 \times 1/3 \times 1/2$ + 第三期 $4\,500 \times 1/3 \times 1/3$
=1 500+750+500=2 750 (万元)

借：管理费用 2 750
贷：资本公积——其他资本公积 2 750

③2018 年 12 月 31 日激励对象标的股票解锁

借：其他应付款——限制性股票回购义务 2400
贷：库存股 2400
借：资本公积——其他资本公积 1 500 (第一期)
贷：资本公积——股本溢价 1 500

2019 年：

①甲公司 2019 年应确认的股权激励费用=第二期 $4\,500 \times 1/3 \times 1/2$ + 第三期 $4\,500 \times 1/3 \times 1/3$
=750+500=1 250 (万元)。

借：管理费用 1 250
贷：资本公积——其他资本公积 1 250

②2019 年 12 月 31 日激励对象标的股票解锁

借：其他应付款——限制性股票回购义务 2400
贷：库存股 2400
借：资本公积——其他资本公积 1 500 (第二期)
贷：资本公积——股本溢价 1 500

2020 年：

由于未达到解锁条件，股票由甲公司回购，不再确认成本费用

借：其他应付款——限制性股票回购义务 2400
贷：银行存款 2400
借：股本 400
资本公积——股本溢价 2000 (倒挤)
贷：库存股 2400
借：资本公积——其他资本公积 1000 (转销余额)
贷：资本公积——股本溢价 1000