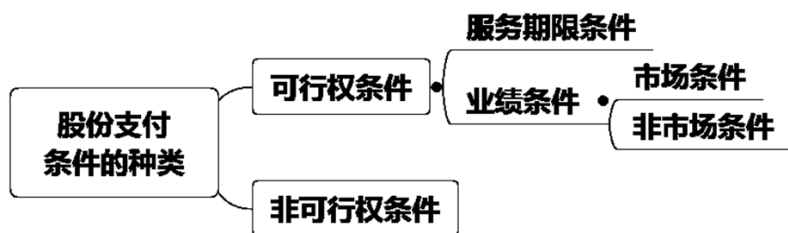


第二节 股份支付的确认和计量



知识点：可行权条件的种类、处理和修改

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股份支付协议规定的权益工具或现金等权利的条件。

（一）市场条件和非市场条件及其处理

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、可行权条件以及行权可能性 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，如股份支付协议中关于达到最低盈利目标或销售目标才行权的规定。

提示：

企业在确定权益工具在授予日的公允价值时，应考虑股份支付协议中规定的市场条件和非可行权条件的影响。

市场条件和非可行权条件是否得到满足，**不影响企业对预计可行权情况的估计**。

对于可行权条件为业绩条件的股份支付，在确定权益工具的公允价值时，应考虑市场条件的影响，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。

经典例题

【多选题】股份支付中，企业在确定授予员工的限制性股票在授予日的公允价值时，应考虑的因素有（ ）。
（2022年）

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

答案：AD

解析：企业在确定权益工具在授予日的公允价值时，应考虑股份支付协议中规定的市场条件和非可行权条件的影响。非市场条件是指除市场条件之外的其他业绩条件，如股份支付协议中关于达到最低盈利目标或销售目标才行权的规定。对于可行权条件为业绩条件的股份支付，在确定权益工具的公允价值时，应考虑市场条件的影响。

【例题】20×7年1月，为奖励并激励高管，上市公司A公司与其管理层成员签署股份支付协议，规定如果管理层成员在其后3年中都在公司中任职服务，并且公司股价每年均提高10%以上，管理层成员即可以低于市价的价格购买一定数量的本公司股票。

同时作为协议的补充，公司把全体管理层成员的年薪提高了50000元，但公司将这部分年薪按月存入公司专门建立的内部基金，3年后，管理层成员可用属于其个人的部分抵减未来行权时支付的购买股票款项。如果管理层成员决定退出这项基金，可随时全额提取。A公司以期权定价模型估计授予的此项期权在授予日的公允价值为6000000元。

在授予日，A公司估计3年内管理层离职的比例为每年10%；第二年年末，A公司调整其估计离职率为5%；到第三年年末，公司实际离职率为6%。

在第一年中，公司股价提高了10.5%，第二年提高了11%，第三年提高了6%。公司在第一年年末、第二年年末均预计下年能实现当年股价增长10%以上的目标。

A公司应如何处理?

按照股份支付准则的规定:

第一年年末确认的服务费用=6000000×1/3×90%=1800000(元)

第二年年末累计确认的服务费用=6000000×2/3×95%=3800000(元)

第三年年末累计确认的服务费用=6000000×94%=5640000(元)

由此,第二年应确认的费用=3800000-1800000=2000000(元)

第三年应确认的费用=5640000-3800000=1840000(元)

最后,94%的管理层成员满足了市场条件之外的全部可行权条件。尽管股价年增长10%以上的市场条件未得到满足,A公司在3年的年末也均确认了收到的管理层提供的服务,并相应确认了费用。

实务中,部分股权激励计划约定员工须服务至企业成功完成首次公开募股,否则其持有的股份将以原认购价回售给企业或其实际控制人。该约定表明员工须完成规定的服务期限方可从股权激励计划中获益,属于可行权条件中的服务期限条件,而企业成功完成首次公开募股属于可行权条件中业绩条件的非市场条件。

企业应当合理估计未来成功完成首次公开募股的可能性及完成时点,将授予日至该时点的期间作为等待期,并在等待期内每个资产负债表日对预计可行权数量作出估计,确认相应的股权激励费用。等待期内企业估计其成功完成首次公开募股的时点发生变化的,应当根据重估时点确定等待期,截至当期累计应确认的股权激励费用扣减前期累计已确认金额,作为当期应确认的股权激励费用。

(二) 股份支付条件和条款的修改

在会计核算中,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。

1. 条款和条件的有利修改

企业应当分别以下情况,确认导致股份支付公允价值总额升高以及其他对职工有利的修改的影响:

(1) 如果修改增加了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。
(2) 如果修改增加了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 。
(3) 修改可行权条件,如缩短等待期、变更或取消业绩条件(非市场条件)	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. 条款和条件的不利修改

如果企业以减少股份支付公允价值总额的方式或其他不利于职工的方式修改条款和条件,企业仍应继续对取得的服务进行会计处理,如同该变更从未发生,除非企业取消了部分或全部已授予的权益工具。具体包括以下几种情况:

(1) 如果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。
(2) 如果修改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。
(3) 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。

3. 取消或结算

如果企业在等待期内取消了所授予的权益工具或结算了所授予的权益工具(因未满足可行权条件而被取消的除外),企业应当:

(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。职工或其他方能够选择满足非可行权条件但在等待期内未满足的,例如职工在等待期内认为激励计划约定的行权价较高而自愿退出股权激励计划,企业**应当将其作为授予权益工具的取消处理**。

借: 管理费用

贷: 资本公积——其他资本公积

(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。

借: 资本公积——其他资本公积

贷：银行存款

差额：管理费用

(3) 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原权益工具的，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；如果企业未将新授予的权益工具认定为替代权益工具，则应将其作为一项新授予的股份支付进行处理。

知识点：权益工具公允价值的确定

股份支付中权益工具的公允价值的确定，应当以**市场价格为基础**。一些股份和股票期权并没有一个活跃的交易市场，在这种情况下，应当考虑估值技术。通常情况下，企业应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定确定权益工具的公允价值，并根据股份支付协议的条款的条件进行调整。

(一) 股份

对于授予职工的股份，企业应按照其股份的市场价格计量。如果其股份**未公开交易**，则应考虑其条款和条件估计其市场价格。

(二) 股票期权

对于授予职工的股票期权，因其通常受到一些不同于交易期权的条款和条件的限制，因而在许多情况下难以获得其市场价格。如果不存在条款和条件相似的交易期权，就应通过期权定价模型来估计所授予的期权的公允价值。