

4. 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的会计处理

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。

借：应付职工薪酬——股份支付

 贷：资本公积——其他资本公积

 差额：管理费用等

上述规定同样适用于修改发生在等待期结束后的情形。

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。

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

对于授予的存在相同或类似可观察市场报价的股票期权等权益工具，应当按照市场报价确定其公允价值。对于授予的不存在相同或类似可观察市场报价的股票期权等权益工具，应当采用期权定价模型等确定其公允价值。

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，因而需通过期权定价模型来估计其公允价值。

在选择适用的期权定价模型时，企业应考虑相互独立、熟悉情况、有能力并自愿进行交易的市場参与者将会考虑的因素。用于估计授予职工期权的定价模型至少应考虑以下因素：

(1) 期权的行权价格；

(2) 期权期限；

(3) 基础股份的现行价格；

(4) 股价的预计波动率；

(5) 股份的预计股利；

(6) 期权期限内的无风险利率。

知识点：股份支付的处理

授予日	<p>一、除立即可行权外，无论是权益结算的股份支付还是现金结算的股份支付，在授予日均不作会计处理。</p> <p>二、对于授予后立即可行权的：</p> <p>（一）权益结算的股份支付</p> <p>1. 换取职工服务的以权益结算的股份支付：</p> <p>借：管理费用等（权益工具的公允价值）</p> <p> 贷：资本公积——其他资本公积</p> <p>2. 换取其他方服务的：</p> <p>（1）其他方服务公允价值能可靠计量：</p> <p>借：管理费用等（其他方服务在取得日的公允价值）</p> <p> 贷：资本公积——其他资本公积</p> <p>（2）其他方服务公允价值不能可靠计量但权益工具公允价值能可靠计量：</p> <p>借：管理费用等（权益工具在服务取得日的公允价值）</p> <p> 贷：资本公积——其他资本公积</p> <p>（二）现金结算的股份支付</p> <p>借：管理费用等（企业承担负债的公允价值）</p> <p> 贷：应付职工薪酬——股份支付</p>
等待期内 每个资产 负债表日	<p>（1）对于换取职工服务的以权益结算的股份支付，应当按照授予日权益工具的公允价值计入成本费用和资本公积（其他资本公积），不确认其后续公允价值变动；</p> <p>借：管理费用等</p> <p> 贷：资本公积——其他资本公积</p> <p>换取其他方同授予后立即可行权的权益结算支付</p> <p>（2）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负债的公允价值重新计量，确定成本费用和应付职工薪酬。</p> <p>借：管理费用等</p> <p> 贷：应付职工薪酬——股份支付</p> <p>（3）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。</p>
	<p>1. 权益结算的不再对已确认的成本费用和所有者权益总额进行调整。</p>

可行权日之后	<p>行权时：</p> <p>借：银行存款（职工按承诺的价位交付的款项）</p> <p> 资本公积——其他资本公积（等待期内累计的资本公积）</p> <p> 贷：股本（面值）</p> <p> 资本公积——股本溢价（倒挤差额）</p> <p>2. 现金结算的不再确认成本费用，负债公允价值变动计入损益（公允价值变动损益）。</p> <p> （1）未兑付前的公允价值变动时：</p> <p> 增值时：</p> <p> 借：公允价值变动损益</p> <p> 贷：应付职工薪酬——股份支付</p> <p> 贬值时做相反会计分录</p> <p> （2）兑付时：</p> <p> 借：应付职工薪酬——股份支付</p> <p> 贷：银行存款</p>
--------	---

总结：

累计成本费用（权益结算股份支付）= 预计未来行权的人数 × 每人授予的数量 × 授予日权益工具公允价值 × 已过等待期/等待期

累计成本费用（现金结算股份支付）= 预计未来行权的人数 × 每人授予的数量 × 每个资产负债表日金融工具公允价值 × 已过等待期/等待期

当期确认的成本费用 = 截至当期累计成本费用 - 以前期间累计已确认的成本费用

【多选题】下列各项关于附等待期的股份支付会计处理的表述中，正确的有（ ）

- 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. 现金结算的股份支付在授予日不作会计处理，但权益结算的股份支付应予处理
- C. 附市场条件的股份支付，应在所有市场及非市场条件均满足时确认相关成本费用
- 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，除非是立即可行权的股份支付，否则不论是现金结算的股份支付还是权益结算的股份支付，在授予日均不作处理；选项 C，没有满足市场条件时，只要满足了其他所有非市场条件，企业就应当确认相关的成本费用。

	企业以回购股份奖励本企业职工， 属于权益结算的股份支付。
--	-------------------------------------

回购股份 进行职工 期权激励	回购时	应按回购股份的全部支出 作为库存股处理 ，同时进行备查登记。
	等待期内 每个资产负债表日	按照权益工具在授予日的公允价值，将取得的职工服务计入成本费用，同时 增加资本公积（其他资本公积） 。
	行权时	企业应转销交付职工的库存股成本和等待期内资本公积（其他资本公积）的累计金额，同时按照 差额调整资本公积（股本溢价） 。

回购股份进行职工期权激励会计处理：

1. 回购股份时

借：库存股

贷：银行存款

2. 等待期内每个资产负债表日按照权益工具在授予日的公允价值，将取得的职工服务计入成本费用，同时增加资本公积（其他资本公积）。

借：管理费用

贷：资本公积——其他资本公积

3. 职工行权时

借：银行存款（职工按承诺的价位交付的款项）

资本公积——其他资本公积（等待期内累计的资本公积）

贷：库存股

资本公积——股本溢价（倒挤差额）

【单选题】20×6年12月20日，经股东会批准，甲公司向100名高管人员每人授予2万股普通股（每股面值1元）。根据股份支付协议的规定，这些高管人员自20×7年1月1日起在公司连续服务满3年，即可于20×9年12月31日无偿获得授予的普通股。甲公司普通股20×6年12月20日的市场价格为每股12元，20×6年12月31日的市场价格为每股15元。

20×7年2月8日，甲公司从二级市场以每股10元的价格回购本公司普通股200万股，拟用于高管人员股权激励。在等待期内，甲公司没有高管人员离开公司。20×9年12月31日，高管人员全部行权。当日，甲公司普通股市场价格为每股13.5元。

要求：根据上述资料，不考虑其他因素，回答下列问题。

（1）甲公司在等待期内确定与上述股份支付相关的费用时应当采用的权益工具的公允价值是（ ）

- A. 20×6年12月20日的公允价值
- B. 20×6年12月31日的公允价值
- C. 20×7年2月8日的公允价值
- D. 20×9年12月31日的公允价值

答案：A

解析：权益结算的股份支付中，权益工具的公允价值应该按照授予日的公允价值确定。

(2) 甲公司因高管人员行权增加的股本溢价金额是 ()

A. -2 000 万元

B. 0

C. 400 万元

D. 2 400 万元

答案：C

解析：回购股票时的分录：

借：库存股 2 000

 贷：银行存款 2 000

在等待期内每个资产负债表日的分录：

借：管理费用 800

 贷：资本公积——其他资本公积 800

职工行权时的分录：

借：资本公积——其他资本公积 2 400

 贷：库存股 2 000

 资本公积——股本溢价 400