

第三节 股份支付的应用举例

【例 10-4】(附服务年限条件的权益结算的股份支付) A 公司为一上市公司。20×7 年 1 月 1 日, 公司向其 200 名管理人员每人授予 100 份股票期权, 这些职员从 20×7 年 1 月 1 日起在该公司连续服务 3 年, 即可以 5 元每股购买 100 股 A 公司股票, 从而获益。公司估计该期权在授予日的公允价值为每份 18 元。

第一年有 20 名职员离开 A 公司, A 公司估计三年中离开的职员的比例将达到 20%; 第二年又有 10 名职员离开公司, 公司将估计的职员离开比例修正为 15%; 第三年又有 15 名职员离开。

年份	计算	当期费用	累计费用
2×17	$200 \times 100 \times (1 - 20\%) \times 18 \times 1/3$	96 000	96 000
2×18	$200 \times 100 \times (1 - 15\%) \times 18 \times 2/3 - 96 000$	108 000	204 000
2×19	$(200 - 20 - 10 - 15) \times 100 \times 18 (\times 3/3) - 204 000$	75 000	

答案:

A 公司账务处理如下:

(1) 20×7 年 1 月 1 日:

授予日不作账务处理。

(2) 20×7 年 12 月 31 日:

借: 管理费用 96 000

贷: 资本公积——其他资本公积 96 000

【 $200 \times (1 - 20\%) \times 100 \times 18 \times 1/3 = 96 000$ 】

(3) 20×8 年 12 月 31 日:

借: 管理费用 108 000

贷: 资本公积——其他资本公积 108 000

【 $200 \times (1 - 15\%) \times 100 \times 18 \times 2/3 - 96 000 = 108 000$ 】

(4) 20×9 年 12 月 31 日:

借: 管理费用 75 000

贷: 资本公积——其他资本公积 75 000

【 $(200 - 20 - 10 - 15) \times 100 \times 18 - 108 000 - 96 000 = 75 000$ 】

(5) 假设全部 155 名职员都在 2×10 年 12 月 31 日行权, A 公司股份面值为 1 元。

借: 银行存款 ($155 \times 100 \times 5$) 77 500

资本公积——其他资本公积 279 000

贷: 股本 ($155 \times 100 \times 1$) 15 500

【例 10-5】(附非市场业绩条件的权益结算股份支付) 20×7 年 1 月 1 日, A 公司为其 100 名管理人员(管理费用) 每人授予 100 份股票期权: 第一年年末的可行权条件为企业净利润增长率达到 20% (非市场条件); 第二年年末的可行权条件为企业净利润两年平均增长 15%; 第三年年末的可行权条件为企业净利润三年平均增长 10%。每份期权在 20×7 年 1 月 1 日(授予日) 的公允价值为 24 元。

20×7 年 12 月 31 日, A 公司净利润增长了 18%, 同时有 8 名管理人员离开, 企业预计 20×8 年将以同样速度增长, 因此预计将于 20×8 年 12 月 31 日可行权。另外, 企业预计 20×8 年 12 月 31 日又将有 8 名管理人员离开企业。

20×8 年 12 月 31 日, A 公司净利润仅增长了 10%, 因此无法达到可行权状态。另外, 实际有 10 名管理人员离开, 预计第三年将有 12 名管理人员离开。

20×9 年 12 月 31 日, A 公司净利润增长了 8%, 三年平均增长率为 12%, 因此达到可行权状态。当年有 8 名管理人员离开。

解析:

1) 此股份支付为附非市场业绩条件的权益结算股份支付;

2) 费用和资本公积计算过程如下表所示:

单位: 元

年份	计算	当期费用	累计费用
20×7	$(100-8-8) \times 100 \times 24 \times 1 / 2$	100 800	100 800
20×8	$(100-8-10-12) \times 100 \times 24 \times 2 / 3 - 100 800$	11 200	112 000
20×9	$(100-8-10-8) \times 100 \times 24 - 112 000$	65 600	177 600

3) 账务处理如下:

①20×7 年 1 月 1 日:

授予日不作账务处理。

②20×7 年 12 月 31 日:

借: 管理费用 100 800

贷: 资本公积——其他资本公积 100 800

③20×8 年 12 月 31 日:

借: 管理费用 11 200

贷: 资本公积——其他资本公积 11 200

④20×9 年 12 月 31 日:

借: 管理费用 65 600

贷：资本公积——其他资本公积 65 600

⑤假设全部 74 名职员都在 20×0 年 12 月 31 日行权，无偿取得 A 公司股票，A 公司股份面值为 1 元：

借：资本公积——其他资本公积 177 600

 贷：股本 (74×100×1) 7 400

 资本公积——股本溢价 170 200

【例 10-6】（以现金结算的股份支付）2×20 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 2×20 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 2×24 年 12 月 31 日之前行使。A 公司估计，该增值权在负债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
2×20	14	
2×21	15	
2×22	18	16
2×23	21	20
2×24		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)
2×20	$(200-35) \times 100 \times 14 \times 1/3$		77 000		77 000
2×21	$(200-40) \times 100 \times 15 \times 2/3$		160 000		83 000
2×22	$(200-45-70) \times 100 \times 18$	$70 \times 100 \times 16$	153 000	112 000	105 000
2×23	$(200-45-70-50) \times 100 \times 21$	$50 \times 100 \times 20$	73 500	100 000	20 500
2×24	0	$35 \times 100 \times 25$	0	87 500	14 000
总额				299 500	299 500

【解释】

①2×22 年确认当期费用的金额=153 000+112 000-83 000-77 000=105 000（元）

等待期三年累计确认的负债总额=153 000+112 000=265 000（元）

②2×23 年确认当期费用的金额=73 500+100 000-153 000=20 500（元）

③2×24 年确认当期费用的金额=87 500-73 500=14 000（元）

账务处理如下：

（1）2×20 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）2×21 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）2×22 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）2×23 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）2×24 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