

【例 10-7】（集团股份支付）2x22 年 1 月 20 日，甲公司股东会批准了一项股权激励方案，向集团内的 60 名管理人员每人授予 10 万份股票期权，这些人员 2x22 年 1 月 1 日起为集团连续服务 3 年，每人即可以每股 2 元的价格购买甲公司普通股 10 万股。甲公司估计该期权在授予日的公允价值为每份 6 元。

2x22 年，授予期权的 60 名员工，有 40 名在甲公司任职，20 名在甲公司的子公司乙公司任职。假定 3 年内授予期权的员工没有离职。

该股份支付为甲公司以其自身权益工具结算的集团内股份支付，甲公司个别财务报表应当作为权益结算的股份支付进行会计处理，乙公司作为接受服务企业没有结算义务，应当作为权益结算的股份支付进行会计处理。甲公司和乙公司应根据受益情况，按照享有受益员工所提供的服务分别确认费用；结算企业（甲公司）作为接受服务企业（乙公司）的母公司，应当按照授予乙公司员工的股票期权在授予日的公允价值确认对乙公司的长期股权投资，同时确认资本公积。

甲公司 2x22 年个别财务报表应确认的股份支付费用 = $40 \times 10 \times 6 / 3 = 800$ （万元）

乙公司 2x22 年个别财务报表应确认的股份支付费用 = $20 \times 10 \times 6 / 3 = 400$ （万元）

甲公司 2x22 年个别财务报表的相关账务处理如下：

借：管理费用	8 000 000
长期股权投资—乙公司	4 000 000
贷：资本公积—其他资本公积	12 000 000

乙公司 2x22 年个别财务报表的相关账务处理如下：

借：管理费用	4 000 000
贷：资本公积—其他资本公积	4 000 000

甲公司在编制 2x22 年合并财务报表时，从合并财务报表的角度出发，由于甲公司的权益工具也属于自身权益工具，即授予集团内员工自身权益工具以换取员工服务，应当作为权益结算的股份支付进行会计处理，其抵销分录如下：

借：资本公积——其他资本公积	4 000 000
贷：长期股权投资——乙公司	4 000 000

【例 10-8】（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）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

本章小结

