



第二节 股份支付的确认和计量

(2) 股份支付条件和条款的修改

①条款和条件的有利修改

应考虑修改后的可行权条件，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。

②条款和条件的不利修改

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。



第二节 股份支付的确认和计量

三、股份支付的处理

（一）权益结算

（1）授予日

除了立即可行权的股份支付外，企业在授予日不做会计处理。



第二节 股份支付的确认和计量

(2) 等待期内每个资产负债表日

将取得职工或其他方提供的服务计入成本费用，同时按照授予日权益工具的公允价值计入资本公积（其他资本公积），不确认其后续公允价值变动。

借：管理费用等

贷：资本公积—其他资本公积（授予日公允）



第二节 股份支付的确认和计量

(3) 可行权日之后

在可行权日之后不再对已确认的成本费用和所有者权益总额进行调整。行权时：

借：银行存款

 资本公积——其他资本公积

贷：股本（或库存股）

 资本公积——股本溢价



第二节 股份支付的确认和计量

【例10-2】A公司为一上市公司。2019年1月1日，公司向其200名管理人员每人授予100股股票期权，这些职员从2019年1月1日起在该公司连续服务3年，即可以4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15元。



第二节 股份支付的确认和计量

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%（ $1-20\%$ ）；

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%（ $1-15\%$ ）；

第三年又有15名职员离开。（ $200-20-10-15=155$ 人）。



第二节 股份支付的确认和计量

(1) 费用和资本公积计算过程如表10-1所示。

表10-1

年份:	元	计算	当期费用	累计费用
2019		$200 \times 100 \times (1-20\%) \times 15 \times 1/3$	80 000	80 000
2020		$200 \times 100 \times (1-15\%) \times 15 \times 2/3 - 80\ 000$	90 000	170 000
2021		$155 \times 100 \times 15 - 170\ 000$	62 500	232 500



第二节 股份支付的确认和计量

(2) 账务处理如下:

①2019年1月1日:

授予日不作账务处理。

②2019年12月31日:

借: 管理费用 80 000

贷: 资本公积—其他资本公积

80 000

③2020年12月31日:

借: 管理费用 90 000

贷: 资本公积—其他资本公积

90 000



第二节 股份支付的确认和计量

④2021年12月31日：

借：管理费用	62 500	
贷：资本公积——其他资本公积		62

500

(累计232 500)

⑤假设全部155名职员都在2022年12月31日行权：

借：银行存款	62 000
--------	--------

(155×100×4)

资本公积——其他资本公积	232 500
--------------	---------

贷：股本



第二节 股份支付的确认和计量

【例10-3增】2020年1月1日，A公司为其100名管理人员每人授予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%；

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2020年1月1日的公允价值为24元。



第二节 股份支付的确认和计量

2020年12月31日，权益净利润增长了18%（没达到要求的20%），同时有8名管理人员离开，公司预计2021年将以同样速度增长，因此预计将于2021年12月31日可行权。另外，公司预计第二年又将有8名管理人员离开企业。（ $100-8-8=84$ 人）（等待期2年）。



第二节 股份支付的确认和计量

2021年12月31日，公司净利润仅增长了10%（两年平均（ $10\%+18\%$ ）/2=14%，没达到要求的15%），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名管理人员离开公司。

（ $100-8-10-12=70$ 人）（等待期调为3年）

2022年12月31日，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。

（ $100-8-10-8=74$ 人行权）



第二节 股份支付的确认和计量

【分析】按照股份支付会计准则，本例中的可行权条件是一项非市场业绩条件。

第一年年末，虽然没有实现净利润增长20%的要求，但公司预计下年将以同样速度增长，因此能实现两年平均年增长15%的要求。所以公司将其预计等待期调整为2年。由于有8名管理人员离开，公司同时调整了期满（两年）后预计可行权期权的数量。

$$(100-8-8) \times 100 \times 24 \times 1/2 = 10.08 \text{ (万元)}。$$



第二节 股份支付的确认和计量

第二年年末，虽然两年实现15%增长的目标再次落空，但公司仍然估计能够在第三年取得较理想的业绩，从而实现3年平均增长10%的目标。所以公司将其预计等待期调整为3年。由于第二年有10名管理人员离开，高于预计数字，因此公司相应调增了第三年预计离开的人数。

$$(100-8-10-12) \times 100 \times 24 \times 2/3 = 11.2 \text{ (万元)},$$

$$11.2 - 10.08 = 1.12 \text{ (万元)}。$$



第二节 股份支付的确认和计量

第三年年末，目标实现，实际离开人数为8人。公司根据实际情况确定累计费用，并据此确认了第三年费用和调整。

$$(100-8-10-8) \times 100 \times 24 = 17.76 \text{ (万元)},$$

$$17.76 - 11.2 = 6.56 \text{ (万元)}。$$



第二节 股份支付的确认和计量

费用和资本公积计算过程如表所示。

表

单位：	元	计算	当期费用	累计费用
2020		$(100-8-8) \times 100 \times 24 \times 1/2$	100 800	100 800
2021		$(100-8-10-12) \times 100 \times 24 \times 2/3 - 100 800$	11 200	112 000
2022		$(100-8-10-8) \times 100 \times 24 - 112 000$	65 600	177 600



第二节 股份支付的确认和计量

账务处理如下

①2020年1月1日：

授予日不作账务处理。

②2020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

③2021年12月31日：

借：管理费用 11

200

贷：资本公积—其他资本公积



第二节 股份支付的确认和计量

④2022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2023年12月31日行权（免费获得A公司股票）

借：资本公积——其他资本公积 177 600

贷：股本

7 400

资本公积——股本溢价

170 200