

股份支付的确认和计量

【例题】2×24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。

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

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

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。

【多选题】甲公司 2×22 年 1 月 3 日按照每股 7 元的授予价格向 10 名管理人员每人授予 1 万股限制性股票，这些管理人员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甲公司的控股股东。2×22 年末，甲公司预计 2×24 年末实现 IPO，当年有 1 名管理人员离职，预计剩余等待期将有 2 名管理人员离职。2×23 年末，甲公司重新预计公司将在 2×25 年末实现 IPO，当年又有 1 名管理人员离职，预计剩余等待期还将有 2 名管理人员离职。甲公司普通股在 2×22 年 1 月 3 日的公允价值为每股 10 元，2×22 年末公允价值为每股 12 元。不考虑其他因素，甲公司的下列处理中正确的有（ ）

- A.10 名管理人员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
- B.甲公司成功完成首次公开募股，授予的限制性股票才能够达到解锁条件，属于可行权条件中业绩条件的非市场条件
- C.甲公司 2×22 年末确认的股份支付费用为 16.33 万元
- D.甲公司 2×23 年末确认的股份支付费用为 2 万元

答案：ABD

解析：甲公司 2×22 年末确认的股份支付费用 = $(10 - 1 - 2) \times 1 \times (10 - 7) \times 1/3 = 7$ （万元），选项 C 错误；甲公司 2×23 年末确认的股份支付费用 = $(10 - 1 - 1 - 2) \times 1 \times (10 - 7) \times 2/4 - 7 = 2$ （万元），选项 D 正确。

（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。