（六）企业集团内涉及不同企业的股份支付交易

企业集团（由母公司和其全部子公司构成）内发生的股份支付交易，应当按照以下规定进行会计处理：

1.结算企业以其本身权益工具结算的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理；除此之外，应当作为现金结算的股份支付处理。

结算企业（母公司）是接受服务企业（子公司）的投资者的，应当按照授予日权益工具的公允价值或应承担负债的公允价值确认为对接受服务企业的长期股权投资，同时确认资本公积（其他资本公积）或负债。

2.接受服务企业（子公司）没有结算义务或授予本企业职工的是其本身权益工具的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理；

3.接受服务企业（子公司）具有结算义务且授予本企业职工的是企业集团内其他企业权益工具的，应当将该股份支付交易作为现金结算的股份支付处理。

【计算分析】（附服务年限条件的权益结算股份支付）A公司为一上市公司。2×25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2×25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。

解析：

（1）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
2×25	200×100×（1－20%）×18×1/3	96 000	96 000
2×26	200×100×（1－15%）×18×2/3－96 000	108 000	204 000
2×27	155×100×18－204 000	75 000	279000

（2）账务处理如下：

①2×25年1月1日：授予日不作账务处理。

②2×25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

③2×26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

④2×27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

⑤假设全部155名职员都在2×28年12月31日行权，A公司股份面值为1元：

借：银行存款　　77 500

　资本公积——其他资本公积　　279 000

　贷：股本　　15 500

　　资本公积——股本溢价　　341 000

【计算分析】（附非市场业绩条件的权益结算股份支付）2×25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2×25年1月1日的公允价值为24元。

2×25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，公司预计2×26年将以同样速度增长，因此预计将于2×26年12月31日可行权。另外，公司预计2×26年12月31日又将有8名管理人员离开企业。

2×26年12月31日，公司净利润仅增长了10%，因此无法达到可行权状态。公司预计2×27年将达到行权目标，因此预计将于2×27年12月31日可行权。另外，实际有10名管理人员离开，预计第三年将有12名管理人员离开企业。

2×27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。

解析：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）。

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）。

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。

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
2×25	（100－8－8）×100×24×1/2	100 800	100 800
2×26	（100－8－10－12）×100×24×2/3－100 800	11 200	112 000
2×27	（100－8－10－8）×100×24－112 000	65 600	177 600

账务处理如下：

（1）2×25年1月1日：

授予日不作账务处理。

（2）2×25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

（3）2×26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

（4）2×27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2×28年12月31日行权（免费获得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　　7 400

　　资本公积——股本溢价　　170 200