

三、以现金结算的股份支付形成的应付职工薪酬的账务处理

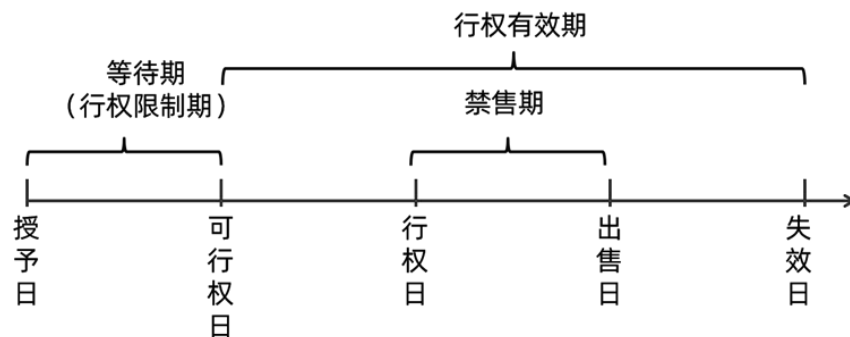
（一）概念

股份支付，是指企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易。（本处仅介绍现金结算的股份支付）

以现金结算的股份支付，是指企业为获取服务而承担的以股份或其他权益工具为基础计算的交付现金或其他资产义务的交易。（未来给现金）

现金结算股份支付的具体体现：现金股票增值权和模拟股票

（二）处理原则



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。

对于授予后立即可行权的现金结算的股份支付，企业应当在授予日按照企业承担负债的公允价值计入相关资产成本或费用，同时计入负债。

2. 等待期内每个资产负债表日

企业应当在等待期内的每个资产负债表日，以对可行权情况的最佳估计数为基础，按照企业承担负债的公允价值，将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用，同时计入负债。

账务处理：

借：管理费用等

贷：应付职工薪酬

提示：记账金额的确定

资产负债表日累计确认成本费用总额

＝预计可行权数量×等待期内资产负债表日权益工具的公允价值×（授予日至资产负债表日期间/等待期）

本期确认成本费用

＝成本费用总额－以前年度累计确认金额

3. 可行权日之后

对于**现金结算**的股份支付，企业在可行权日**之后不再确认成本费用**，负债（应付职工薪酬）公允价值的**变动应当计入当期损益（公允价值变动损益）**。

账务处理：

借：公允价值变动损益

 贷：应付职工薪酬

或作相反会计分录。

【计算分析】2025年年初，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2025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2029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
2025	14	
2026	15	
2027	18	16
2028	21	20
2029		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。

第三年年末，有70人行使股份增值权取得了现金。

第四年末，有50人行使了股份增值权。

第五年末，剩余35人也行使了股份增值权。

（1）费用和应付职工薪酬的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（职工薪酬 余额） ③	支付现金（职 工薪酬借方发 生额）④	当期费用 （职工薪酬贷方 发生额） ⑤
2025	$(200-35) \times 100 \times 14 \times 1/3$		77 000		77 000
2026	$(200-40) \times 100 \times 15 \times 2/3$		160 000		83 000

2027	$(200-45-70) \times 100 \times 18$	$70 \times 100 \times 16$	153 000	112 000	105 000
2028	$(200-45-70-50) \times 100 \times 21$	$50 \times 100 \times 20$	73 500	100 000	20 500
2029	0	$35 \times 100 \times 25$	0	87 500	14 000
总额				299 500	299 500

其中：（1）计算得（3），（2）计算得（4）；当期（3）－前一期（3）＋当期（4）＝当期（5）

（2）账务处理如下：

①2025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

②2026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

应付职工薪酬

	77 000
	83 000
	160 000

③2027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

应付职工薪酬

	160 000
112 000	105 000
	153 000

④2028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

应付职工薪酬	
	153 000
100 000	20 500
	73 500

⑤2029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

应付职工薪酬	
	73 500
87 500	14 000
	0

4. 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的会计处理

(1) 企业修改以现金结算的股份支付协议中的条款和条件，使其成为以权益结算的股份支付的，在修改日，企业应当按照当日所授予权益工具的公允价值计量以权益结算的股份支付，将截至修改日已取得的服务计入资本公积，同时终止确认以现金结算的股份支付在修改日已确认的负债，两者之间的差额计入当期损益。

(2) 如果由于修改延长或缩短了等待期，企业应当按照修改后的等待期进行上述会计处理。上述规定同样适用于修改发生在等待期结束后情形。

(3) 如果企业在以权益结算的股份支付中授予权益工具，并在授予日认定授予的权益工具是用来替代已取消的以现金结算的股份支付（因未满足可行权条件而被取消的除外）的，适用上述规定。

【计算分析】2021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2021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2021年末和2022年末的公允价值分别为10元和12元。

2022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2023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2022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。

解析：

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2022年12月31日。

2021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

2022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

总结

