第三章　股 份 支 付

学习要点

- 股份支付的定义、分类及认定的相关概念。
- 权益结算股份支付的会计处理。
- 现金结算股份支付的会计处理。

学习目标

通过本章的学习，学生能了解股份支付的定义、分类、认定相关概念；掌握权益结算和现金结算股份支付的会计处理方法；掌握回购股票奖励职工的会计处理方法。

第一节　股份支付概述

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。

一、股份支付的特征

1. 股份支付是企业与职工或其他方之间发生的交易

以股份为基础的支付可能发生在企业与股东之间、合并交易中的合并方与被合并方之间或者企业与其职工之间。然而，只有发生在企业与其职工或向企业提供服务的其他方之间的交易，才有可能符合股份支付准则对股份支付的定义。

2. 股份支付是以获取职工或其他方服务为目的的交易

企业进行股份支付交易的目的在于获取其职工或其他方提供的服务（成本费用）或取得这些服务的权利（资产）。企业获取这些服务或权利的目的在于激励企业职工更好地投入生产经营，以达到业绩条件，而非转手获利等其他目的。

3. 股份支付交易的对价或其定价与企业自身权益工具未来的价值密切相关

股份支付交易与企业和职工间其他交易的最大区别，在于其交易对价或定价与企业自身权益工具未来价值紧密相连。在股份支付中，企业要么向职工支付其自身权益工具，要么向职工支付一笔现金，而这笔现金的金额高低取决于行权时企业自身权益工具的公允价值。

【例 3-1】 下列关于 A 公司发生的交易或事项中，属于股份支付的是（　　）。

A. 向债权人发行股票以抵偿所欠货款

B. 向股东发放股票股利

C. 向 B 公司原股东定向发行股票取得 B 公司 100％的股权

D. 向高级管理人员授予股票期权

【参考答案】 D

【解析】 股份支付是指企业为获取职工或其他方提供服务而授予权益工具或承担以权益工具为基础确定的负债的交易。

二、股份支付的四个环节

以薪酬性股票期权为例，典型的股份支付通常涉及四个主要环节，即授予、可行权、行权和出售。四个环节如图 3-1 所示。

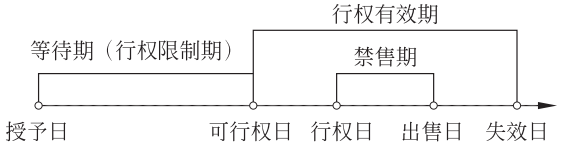


图 3-1 股份支付的四个环节

（1）授予日，是指股份支付协议获得股东大会批准的日期。

（2）可行权日，是指可行权条件得到满足、职工或其他方具有从企业取得权益工具或现金权利的日期。

（3）等待期，从授予日至可行权日的时段，是可行权条件得到满足的期间，因此称为“等待期”。

（4）行权日，是指职工和其他方行使权利，获取现金或权益工具的日期。

三、股份支付工具的类型

1. 权益结算的股份支付

以权益结算的股份支付是指企业为获取服务以股份或其他权益工具作为对价进行结算的交易。权益结算的股份支付的分类如图 3-2 所示。

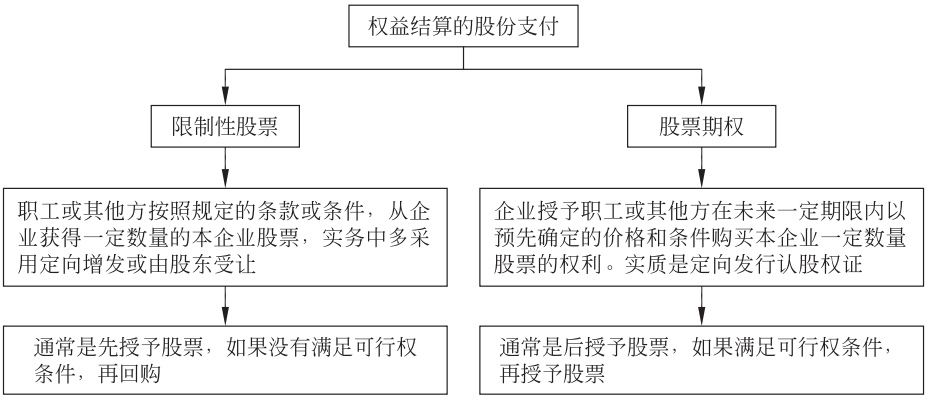


图 3-2 权益结算的股份支付的分类

【提示】 实务中存在名为“第二类限制性股票”的股权激励。激励对象在授予日无须出资购买限制性股票；待满足可行权条件后，激励对象可以选择按原授予价格购买股票，也可以选择不缴纳认股款，放弃取得相应股票。此类安排的实质是公司赋予员工在满足可行权条件后以约定价格（授予价格）购买公司股票的权利，员工可获取行权日股票价格高于授予价格的上行收益，但不承担股价下行风险，实质上也是一项股票期权。

2. 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承担以股份或其他权益工具为基础计算确定的支付现金或其他资产的义务的交易。现金结算的股份支付的分类如图 3-3 所示。

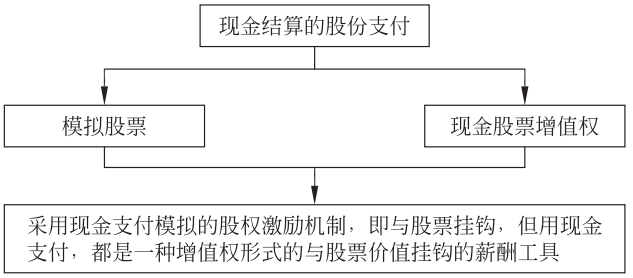


图 3-3 现金结算的股份支付的分类

【例 3-2】 企业为激励高管人员向其授予下列金融工具，属于以权益结算的股份支付的有(　　)。

A. 现金股票增值权　　B. 股票期权

C. 模拟股票　　D. 限制性股票

【参考答案】 BD

【例 3-3】 下列各项中，应当作为以现金结算的股份支付进行会计处理的是(　　)。

A. 以低于市价向员工出售限制性股票的计划

B. 授予高管人员以低于市价购买公司股票的期权计划

C. 公司承诺达到业绩条件时向员工无对价定向发行股票的计划

D. 授予研发人员以预期股价相对于基准日股价的上涨幅度为基础支付奖励款的计划

【参考答案】 D

【解析】 选项 ABC，是企业为获取职工服务而以股份或其他权益工具作为对价进行交易，属于以权益结算的股份支付；选项 D，是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的义务的交易，属于以现金结算的股份支付。

四、股份支付条件的种类

股份支付条件的种类如图 3-4 所示。

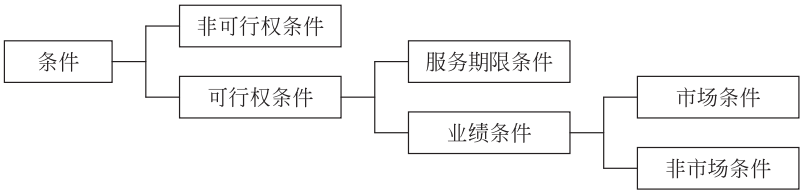


图 3-4 股份支付条件的种类

可行权条件是指能够确定企业是否得到职工或其他方提供的服务，且该服务使职工或其他方具有获取股份支付协议规定的权益工具或现金等权利的条件；反之，为非可行权条件。

1. 服务期限条件

服务期限条件是指职工完成规定服务期限才可行权的条件。

2. 业绩条件

业绩条件是指职工或其他方完成规定服务期限且企业达到特定业绩目标时职工才可行权的条件，具体包括市场条件和非市场条件。

(1) 市场条件是指行权价格、可行权条件，以及行权可能性与权益工具的市场价格相关的业绩条件，如股份支付协议中关于股价至少上升至何种水平，职工或其他方可相应取得多少股份的规定。

企业在确定权益工具在授予日的公允价值时，应考虑股份支付协议中规定的市场条件和非可行权条件的影响；市场条件和非可行权条件是否得到满足，不影响企业对预计可行权情况的估计。

【提示】 市场条件是否得到满足不影响企业对预计可行权情况的估计。对于可行权条件为市场条件的股份支付，只要职工满足了其他所有非市场条件(如利润增长率)、服务期限等，企业就应当确认已取得的服务。

(2) 非市场条件是指除市场条件之外的其他业绩条件，如股份支付协议中关于达到最低盈利目标或销售目标才可行权的规定。

对于可行权条件为业绩条件的股份支付，在确定权益工具的公允价值时，应考虑市场条件的影响，只要职工满足了其他所有非市场条件，企业就应当确认已取得的服务。

【提示】 企业对预计可行权情况的估计应考虑服务期限条件和非市场条件。

【注意】 股份支付存在非市场条件的，只要职工满足了非市场条件(如利润增长率)、服务期限等，企业就应当确认已取得的服务。非市场条件是否得到满足影响企业对预计可行权情况的估计。没有满足非市场条件时，不应确认相关成本费用。

五、权益工具公允价值的确定

1. 股份

对于授予职工的股份(限制性股票)，其公允价值应按企业股份的市场价格计量，同时考虑授予股份所依据的条款和条件(不包括市场条件之外的可行权条件)进行调整。

限制性股票在授予日的公允价值＝限制性股票在授予日股票的市价－授予价格

2. 股票期权

对于授予职工的股票期权，应通过期权定价模型来估计所授予的期权的公允价值。

第二节　股份支付会计处理

一、股份支付的会计处理

股份支付的会计处理如表 3-1 所示。

表 3-1　股份支付的会计处理

项　目	权益结算的股份支付	现金结算的股份支付
授予日	立即可行权的股份支付： 借：管理费用等 　贷：资本公积——股本溢价 【按授予日权益工具的公允价值计量】	立即可行权的股份支付： 借：管理费用等 　贷：应付职工薪酬 【按授予日企业承担负债的公允价值计量，并在结算前的每个资产负债表日和结算日对负债的公允价值重新计量，将其变动计入损益】
	除了立即可行权的股份支付外，在授予日均不进行会计处理	除了立即可行权的股份支付外，在授予日均不进行会计处理
在等待期内的每个资产负债表日	借：管理费用等 　贷：资本公积——其他资本公积 【按授予日的公允价值为基础计量】	借：管理费用等 　贷：应付职工薪酬 【按每个资产负债表日的公允价值为基础计量】
	注意问题： (1) 首先确定等待期长度 (2) 等待期长度确定后，在等待期内每个资产负债表日，企业应当根据最新取得的可行权职工人数变动等后续信息做出最佳估计，修正预计可行权的权益工具数量。业绩条件为非市场条件的，如果后续信息表明需要调整对可行权情况的估计的，应对前期估计进行修改。在可行权日，最终预计可行权权益工具的数量应当与实际可行权权益工具的数量一致 (3) 计算截至当期累计应确认的成本费用金额，再减去前期累计已确认金额，作为当期应确认的成本费用金额。对于附有市场条件的股份支付，只要职工满足了其他所有非市场条件和服务期限条件，企业就应当确认已取得的服务	
可行权日之后	对于权益结算的股份支付，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	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，公允价值的变动应当计入当期损益（公允价值变动损益） 借：公允价值变动损益 　贷：应付职工薪酬 【按资产负债表日公允价值为基础计量】 或相反分录
行权日	借：银行存款（无偿授予时不涉及该科目） 　资本公积——其他资本公积 　贷：股本 　　资本公积——股本溢价	借：应付职工薪酬 　贷：银行存款
回购股份进行职工期权激励的特殊处理	回购股份时： 借：库存股 　贷：银行存款 同时进行备查登记。 在等待期内每个资产负债表日： 确认成本费用（同上）。 职工行权时： 借：银行存款（无偿授予时不涉及该科目） 　资本公积——其他资本公积 　贷：库存股 　　资本公积——股本溢价	—

（一）可行权条件为服务期限条件的权益结算的股份支付

【例 3-4】 A 公司 2×24 年有关股份支付资料如下：2×24 年 4 月 1 日，A 公司对 9 名研发人员每人授予 20 万份 A 公司股票认股权证，每人对应的每份期权有权在 2×25 年 2 月 1 日按每股 10 元的价格购买 1 股 A 公司股票。授予日股票的每股市价为 10.5 元，每份认股权证的公允价值为 2 元。假定相关研发活动处于研究阶段，不考虑离职率等因素。

要求：根据资料，计算 2×24 年 A 公司应该确认的成本费用金额，并编制相关会计分录。

【参考答案】 A 公司授予研发人员的认股权证，以自身的股票（权益工具）为结算工具，属于以权益结算的股份支付，应该按照授予日权益工具的公允价值为基础计算计入当期研发支出和资本公积（其他资本公积）的金额。

2×24 年应该确认的成本费用金额＝9×20×2×9÷10＝324（万元）

借：研发支出——费用化支出　　324
　贷：资本公积——其他资本公积　　324
借：管理费用　　324
　贷：研发支出——费用化支出　　324

（二）可行权条件为服务期限条件和市场条件相结合的权益结算股份支付

【例 3-5】 A 公司为一家上市公司。股份支付协议资料如下。

要求：根据资料，编制各年股份支付的相关会计分录。

（1）2×24 年 12 月 8 日，经股东大会批准，A 公司向其 100 名管理人员每人授予 20 万份股票期权。这些激励对象从 2×25 年 1 月 1 日起在该公司连续服务 3 年，且 3 年后，即 2×27 年 12 月 31 日，股价达到 35 元/股，即可以每股 4 元的价格购买 20 万股 A 公司普通股股票（面值为 1 元），从而获益，如果未达到 35 元/股的价格，则股份支付协议作废。2×24 年 12 月 8 日，公司估计该期权的公允价值为 15 元/份。

【参考答案】 可行权条件有 2 个：连续服务 3 年为服务期限条件；3 年后股价达到 35 元/股为市场条件。2×24 年 12 月 8 日为授予日，不进行会计处理。

（2）2×24 年 12 月 31 日，A 公司股票的收盘价为每股 18 元。

【参考答案】 2×24 年 12 月 31 日，也不需要进行会计处理，因为从 2×25 年 1 月 1 日开始执行。

（3）截至 2×25 年 12 月 31 日，有 12 名激励对象离开 A 公司；A 公司估计三年中离开的激励对象的比例将达到 20%。2×25 年 12 月 31 日，该期权的公允价值为 20 元/份，A 公司股票的收盘价为每股 26 元，预计 2 年后股价将达到 35 元/股。

【参考答案】 会计处理如下。

借：管理费用　　8 000[100×(1－20%)×20×15×1÷3]
　贷：资本公积——其他资本公积　　8 000

（4）2×26 年 12 月 31 日，本年又有 3 名激励对象离开公司；公司将估计的激励对象离开比例修正为 15%。2×26 年 12 月 31 日，该期权的公允价值为 28 元/份，A 公司股票的收盘价为每股 38 元，预计 1 年后股价将超过 35 元/股。

【参考答案】 会计处理如下。

借：管理费用　　9 000[100×(1－15%)×20×15×2÷3－8 000]

贷：资本公积——其他资本公积　　9 000

(5) 2×27 年 12 月 31 日，本年又有 5 名激励对象离开。2×24 年 12 月 31 日，该股票的收盘价为 50 元/股。

【参考答案】 会计处理如下。

借：管理费用　　7 000[(100－12－3－5)×20×15－8 000－9 000]

贷：资本公积——其他资本公积　　7 000

(6) 假设 80 名激励对象都在 2×25 年行权。

【参考答案】 会计处理如下。

借：银行存款　　6 400(80×20×4)

资本公积——其他资本公积　　24 000(8 000＋9 000＋7 000)

贷：股本　　1 600(80×20×1)

资本公积——股本溢价　　28 800

(7) 假定上述资料(5)改为：2×27 年 12 月 31 日，本年又有 5 名激励对象离开。2×27 年 12 月 31 日，公司股票的收盘价为 32 元/股。

【参考答案】 根据准则规定，只要职工满足了其他所有非市场条件和服务期限条件，企业就应当确认已经取得的服务。除(6)的分录外，其他分录同上，(6)的分录变为：

借：资本公积——其他资本公积　　24 000

贷：资本公积——股本溢价　　24 000

(三) 可行权条件为服务期限条件和非市场条件相结合的权益结算股份支付

【例 3-6】 2×24 年 1 月 1 日，经股东大会批准，A 公司与 50 名高级管理人员签署股份支付协议。协议规定：①A 公司向 50 名高级管理人员每人授予 10 万份股票期权，行权条件为这些高级管理人员从授予股票期权之日起连续服务满 3 年，公司 3 年平均净利润增长率达到 12%；②符合行权条件后，每持有 1 份股票期权可以自 2×27 年 1 月 1 日起 1 年内，以每股 5 元的价格购买 A 公司 1 股普通股股票，在行权期间内未行权的股票期权将失效。A 公司估计授予日每份股票期权的公允价值为 15 元，当日本公司股票的收盘价为每股 20 元。

2×24 年至 2×27 年，A 公司与股票期权有关的资料如下。

要求：根据资料，编制各年股份支付的相关会计分录。

(1) 2×24 年 5 月，A 公司自市场回购本公司股票 500 万股，共支付款项 4 025 万元，作为库存股待行权时使用。

【参考答案】 会计处理如下。

借：库存股　　4 025

贷：银行存款　　4 025

(2) 2×24 年，A 公司有 1 名高级管理人员离开公司，本年净利润增长率为 10%。该年年末，A 公司预计未来两年将有 1 名高级管理人员离开公司，预计 3 年平均净利润增长率将达到 12%；每份股票期权的公允价值为 16 元，当日本公司股票的收盘价为每股 25 元。

【参考答案】 会计处理如下。

2×24 年应确认的当期费用＝(50－1－1)×10×15×1÷3＝2 400(万元)

借：管理费用　　2 400

贷：资本公积——其他资本公积　　2 400

(3) 2×25年,A公司没有高级管理人员离开公司,本年净利润增长率为14%。该年年末,A公司预计未来1年将有2名高级管理人员离开公司,预计3年平均净利润增长率将达到12.5%;每份股票期权的公允价值为18元,当日本公司股票的收盘价为每股30元。

【参考答案】 会计处理如下。

2×25年应确认的当期费用=(50-1-0-2)×10×15×2÷3-2 400=2 300(万元)

借:管理费用 2 300

  贷:资本公积——其他资本公积 2 300

(4) 2×26年,A公司有1名高级管理人员离开公司,本年净利润增长率为15%。该年年末,每份股票期权的公允价值为20元,当日本公司股票的收盘价为每股29元。

【参考答案】 第三年的可行权条件为3年平均净利润增长率达到12%,实际3年平均净利润增长率=(10%+14%+15%)÷3=13%,达到了可行权条件。

2×26年应确认的当期费用=(50-1-0-1)×10×15-2400-2 300=2 500(万元)

借:管理费用 2 500

  贷:资本公积——其他资本公积 2 500

(5) 2×27年3月,48名高级管理人员全部行权,A公司共收到款项2 400万元,相关股票的变更登记手续已办理完成。

【参考答案】 会计处理如下。

借:银行存款 2 400(48×5×10)

  资本公积——其他资本公积 7 200(2 400+2 300+2 500)

  贷:库存股 3 864(4 025×480÷500)

    资本公积——股本溢价 5 736

【例3-7】 2×24年1月1日,A公司向50名高管人员每人授予2万份股票期权,这些人员从被授予股票期权之日起连续服务满2年,即可按每股6元的价格购买A公司2万股普通股股票(每股面值1元)。该期权在授予日的公允价值为每份12元。2×25年10月20日,A公司从二级市场以每股15元的价格回购本公司普通股股票100万股,拟用于高管人员股权激励。在等待期内,A公司没有高管人员离职。2×25年12月31日,高管人员全部行权,当日A公司普通股市场价格为每股16元。2×25年12月31日,A公司因高管人员行权应确认的股本溢价为( )万元。

A. 200　　B. 300　　C. 500　　D. 1 700

【参考答案】 B

【解析】 回购股份时,分录如下。

借:库存股 1 500

  贷:银行存款 1 500(50×2×15)

两年累计确认的费用,分录如下。

借:管理费用 1 200

  贷:资本公积——其他资本公积 1 200(50×2×12)

行权时分录如下。

借:银行存款 600(50×2×6)

  资本公积——其他资本公积 1 200

  贷:库存股 1 500

资本公积——股本溢价　　300

【例 3-8】 2×24 年 1 月 1 日，A 公司经股东大会批准开始实施一项股票期权激励计划，授予 50 名管理人员每人 10 万份股票期权，行权条件为自授予日起在该公司连续服务 3 年。2×24 年 1 月 1 日和 12 月 31 日，该股票期权的公允价值分别为 5.6 元/份和 4.5 元/份。2×24 年 12 月 31 日，A 公司预计 90%的激励对象将满足行权条件。不考虑其他因素，A 公司该业务 2×24 年度应确认的管理费用为(　　)万元。

A. 675　　B. 2 025　　C. 840　　D. 2 520

【参考答案】 C

【解析】 应确认的管理费用＝10×50×90%×5.6×1÷3＝840(万元)。

【例 3-9・判断题】 对于存在等待期的权益结算的股份支付，企业在授予日应按权益工具当日的公允价值确认成本费用。(　　)

【参考答案】 ×

【解析】 除了立即可行权的股份支付外，无论是权益结算的股份支付还是现金结算的股份支付，企业在授予日均不作处理。

以权益结算的股份支付：

(1) 每个资产负债表日，应按授予日权益工具的公允价值为基础确认成本费用，其中对于授予职工的股票期权应通过期权定价模型来估计所授予的期权的公允价值，而不是授予日的股票公允价值，也不是资产负债表日的公允价值。

(2) 每个资产负债表日，在考虑人数变动的情况下，当期应确认的费用均采用“期末－期初”的方法计算。

(3) 关注行权条件的变化。

(4) 行权时，应冲减等待期内累计确认的“资本公积——其他资本公积”。

(四) 可行权条件为服务期限条件和非市场条件相结合的现金结算股份支付

【例 3-10】 A 公司有关现金结算的股份支付资料如下。

要求：根据资料，编制各年股份支付的相关会计分录。

(1) 2×24 年 1 月 1 日，A 公司为其 120 名销售人员每人授予 10 万份现金股票增值权，这些人员从 2×24 年 1 月 1 日起必须在该公司连续服务 3 年，同时三年的销售数量分别达到 1 000 万台、1 200 万台、1 500 万台，即可自 2×24 年 12 月 31 日起，根据 A 公司股价的增长幅度获得现金，该增值权应在 2×26 年 12 月 31 日之前行使完毕。

【参考答案】 可行权条件：连续服务 3 年为服务期限条件，三年的销售数量为非市场业绩条件。

2×24 年 1 月 1 日：授予日不进行处理。

(2) 2×24 年 12 月 31 日，每份现金股票增值权的公允价值为 12 元。本年有 20 名销售人员离开 A 公司，A 公司估计未来两年内还将有 15 名销售人员离开。2×24 年实际销售数量为 1 050 万台，且预计未来两年均能够达到销量指标。

【参考答案】 2×24 年 12 月 31 日，由于预计能满足非市场条件，应当确认已取得的服务。“应付职工薪酬”科目发生额＝(120－20－15)×10×12×1÷3＝3 400(万元)。

借：销售费用　　3 400

　贷：应付职工薪酬　　3 400

(3) 2×25 年 12 月 31 日,每份现金股票增值权的公允价值为 15 元。本年又有 10 名销售人员离开公司,公司估计未来一年内还将有 8 名销售人员离开。2×25 年实际销售数量为 1 300 万台,且预计未来一年能够达到销量指标。

【参考答案】 2×25 年 12 月 31 日,由于预计能满足非市场条件,应当确认已取得的服务。“应付职工薪酬”科目余额=(120−20−10−8)×10×15×2÷3=8 200(万元);“应付职工薪酬”科目发生额=8 200−3 400=4 800(万元)。

借:销售费用 4 800

  贷:应付职工薪酬 4 800

(4) 2×26 年 12 月 31 日,每份现金股票增值权的公允价值为 18 元。本年又有 3 名销售人员离开。2×26 年实际销售数量为 1 550 万台。2×26 年 12 月 31 日,有 50 人行使股票增值权取得了现金,每份增值权现金支出额为 16 元。

【提示】 2×26 年 12 月 31 日,先行权后确认费用。

【参考答案】

① 行权时会计分录。

借:应付职工薪酬 8 000(50×10×16)

  贷:银行存款 8 000

② 2×26 年 12 月 31 日,确认费用及会计分录。

由于职工满足了非市场条件,应当确认已取得的服务。“应付职工薪酬”科目余额=(120−20−10−3−50)×10×18×3÷3=6 660(万元);“应付职工薪酬”科目发生额=6 660−8 200+8 000=6 460(万元)。

借:销售费用 6 460

  贷:应付职工薪酬 6 460

(5) 2×27 年 12 月 31 日(超过等待期,可行权日以后),有 27 人行使了股票增值权取得了现金,每份增值权现金支出额为 20 元。2×27 年 12 月 31 日,每份现金股票增值权的公允价值为 21 元。

【参考答案】

① 行权时会计分录。

借:应付职工薪酬 5 400(27×10×20)

  贷:银行存款 5 400

② 确认公允价值变动损益。

“应付职工薪酬”科目余额=(120−33−50−27)×10×21=2 100(万元)

“应付职工薪酬”科目发生额=2 100−6 660+5 400=840(万元)

借:公允价值变动损益 840

  贷:应付职工薪酬 840

(6) 2×28 年 12 月 31 日(超过等待期,可行权日以后),剩余 10 人(120−33−50−27)全部行使了股票增值权取得了现金,每份增值权现金支出额为 25 元。

【参考答案】

① 行权时会计分录。

借:应付职工薪酬 2 500(10×10×25)

  贷:银行存款 2 500