

第十章 股份支付

一、股份支付的有关概念

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。

(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。
2. 股份支付是以获取职工或其他方服务为目的的交易。
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。

(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：授予、可行权、行权和出售。

(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

(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。

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。

二、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】
	注意事项： (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	

三、条款和条件的修改

（一）条款和条件的有利修改

企业应当分别以下情况，确认导致股份支付公允价值总额升高以及其他对职工有利的修改的影响：

1.如果修改**增加**了所授予的权益工具的**公允价值**，企业应按照权益工具公允价值的增加相应地确认取得服务的增加。权益工具公允价值的增加，是指**修改前后**的权益工具在修改日的公允价值之间的**差额**。

2.如果修改**增加**了所授予的权益工具的**数量**，企业应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**。

如果修改发生在等待期内，在确定修改日至增加的权益工具可行权日之间取得服务的公允价值时，应当既包括在剩余原等待期内以原权益工具授予日公允价值为基础确定的服务金额，也包括增加的权益工具的公允价值。

3.如果企业按照**有利于职工**的方式修改可行权条件，如缩短等待期、变更或取消业绩条件（非市场条件），企业在处理可行权条件时，应当考虑**修改后**的可行权条件。

（二）条款和条件的不利修改

如果企业以减少股份支付公允价值总额的方式或其他**不利于**职工的方式修改条款和条件，企业仍应**继续**对取得的服务进行会计处理，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。具体包括以下几种情况：

1.如果修改减少了授予的权益工具的公允价值，企业应当继续以权益工具在授予日的公允价值为基础，确认取得服务的金额，而**不应考虑权益工具公允价值的减少**。

2.如果修改**减少**了授予的**权益工具的数量**，企业应当将减少部分作为已授予的权益工具的取消来进行处理。

3.如果企业以不利于职工的方式修改了可行权条件，如延长等待期、增加或变更业绩条件（非市场条件），企业在处理可行权条件时，**不应考虑修改后**的可行权条件。

（三）取消或结算

如果企业在等待期内取消了所授予的权益工具或结算了所授予的权益工具（因未满足可行权条件而被取消的除外），企业应当：

1.将取消或结算作为**加速可行权**处理，立即确认原本应在剩余等待期内确认的金额。

在等待期内如果取消了授予的权益性工具的（因未满足可行权条件而被取消的除外），企业应当对取消所授予的权益性工具作为加速可行权处理，即视同剩余等待期内的股份支付计划已经全部满足可行权条件，在取消所授予权益工具的当期确认原本应在剩余等待期内确认的所有费用。

2.在取消或结算时支付给职工的所有款项均应作为权益的回购处理，回购支付的金额**高于**该权益工具在回购日公允价值的部分，计入**当期损益**。

3.职工自愿退出股权激励计划不属于未满足可行权条件的情况，而属于股权激励计划的取消，因此，企业应当作为加速行权处理，将剩余等待期内应确认的金额立即计入当期损益，同时确认资本公积，不应当冲回以前期间确认的成本或费用。

四、企业集团内涉及不同企业的股份支付交易的会计处理

（一）原则

集团内股份支付主要考虑的是在集团内接受服务的企业（主体）和结算的企业（主体）在各自报表中如何进行会计处理，基本的原则是“**谁受益、谁确认费用**”。

1.接受服务企业（如子公司）

接受服务企业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，除此以外的为现金结算的股份支付。接受服务企业应确认股份支付费用。

2.结算企业（如母公司）

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。结算企业是接受服务企业母公司的，应确认对接受服务企业的**长期股权投资**。

（二）在集团内接受服务的企业和结算的企业的会计处理

1.结算企业（母公司）以自身权益工具结算，结算企业是接受服务企业（子公司）的投资者

如果母公司授予子公司职工的是**股票期权**，在子公司财务报表中，由于子公司没有结算义务，子公司应该作为以**权益结算**的股份支付进行会计处理。

结算企业（ 母公司 ）	接受服务企业（ 子公司 ）
借：长期股权投资 贷：资本公积	借：管理费用 贷：资本公积
按照 权益结算 的股份支付进行会计处理。	按照 权益结算 的股份支付进行会计处理。

2.结算企业（母公司）以现金结算，结算企业为接受服务企业（子公司）的投资者

如果母公司授予子公司职工的是以现金结算的股份支付，在子公司财务报表中，由于子公司没有结算义务，**子公司**应该作为**权益结算**的股份支付进行会计处理。

结算企业 (母公司)	接受服务企业 (子公司)
借：长期股权投资 贷：应付职工薪酬 按照 现金结算 的股份支付进行会计处理。	借：管理费用 贷：资本公积 按照 权益结算 的股份支付进行会计处理。

3. 结算企业 (母公司) 以集团内其他企业股份结算，结算企业是接受服务企业 (子公司) 的投资者

结算企业授予接受服务企业职工的是企业集团内**其他企业的权益工具**，在**母公司**个别财务报表中，应当作为现金结算的股份支付处理；接受服务企业**没有结算义务**的，应当将该股份支付交易作为**权益结算**的股份支付处理。

根据企业会计准则及相关规定，股份支付准则所指的权益工具是指企业自身权益工具，包括企业本身、企业的母公司或同集团其他会计主体的权益工具。

结算企业 (母公司)	接受服务企业 (子公司)
借：长期股权投资 贷：应付职工薪酬 按照 现金结算 的股份支付进行会计处理。	借：管理费用 贷：资本公积 按照 权益结算 的股份支付进行会计处理。

4. 接受服务企业 (子公司) 具有结算义务，授予的是母公司或集团内其他企业的权益工具

母公司	结算企业 (子公司)
—	借：管理费用 贷：应付职工薪酬 子公司需要购入母公司或集团内其他企业的权益工具再授予本企业职工，所以按照以 现金结算 的股份支付处理。