

《企业会计准则第 11 号——股份支付》解释

为了便于本准则的应用和操作，现就以下问题作出解释：（1）股份支付的基本情况；（2）等待期内每个资产负债表日的处理；（3）回购股票进行职工期权激励。

一、股份支付的基本情况

本准则第二条规定，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。

我国《证券法》、《公司法》和《上市公司股权激励管理办法》（试行）等规定，企业可以通过股票期权等权益工具对职工实行激励的办法，已完成股权分置改革的上市公司，允许建立股权激励机制。本准则以上述法律规定为依据，规范了此类激励办法的确认、计量和列报。

企业授予职工股票期权、认股权证等衍生工具或其他权益工具以换取职工提供的服务，从而实现对职工的激励或补偿，实质上属于职工薪酬的组成部分。由于股份支付是以权益工具的公允价值为计量基础，《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》规定，以股份为基础的薪酬适用本准则。

二、等待期内每个资产负债表日的处理

股份支付的确认和计量，应当以完整、有效的股份支付协议为基础。

（一）授予日通常不做会计处理

除了立即可行权的股份支付外，无论权益结算的股份支付或者现

金结算的股份支付，企业在授予日均不做会计处理。本准则第五条、第十一条规定了对授予日后立即可行权的股份支付的处理，授予日后立即可行权的情况在实务中较为少见。

授予日是股份支付协议获得批准的日期。其中“获得批准”，是指企业与职工（或其他方）双方就股份支付交易的协议条款和条件已达成一致，该协议获得股东大会或类似机构的批准。

（二）等待期内每个资产负债表日的处理

股份支付在授予后通常不能立即行权，而是必须履行一定服务年限或达到一定业绩条件才可行权。

业绩条件分为市场条件和非市场条件。市场条件是指行权价格、可行权状况以及可行使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才可行权的规定。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后才可行权的规定。

1. 等待期内每个资产负债表日，企业应将取得的职工或其他方提供的服务计入成本费用，除权益结算的对其他方股份支付外，计入成本费用的金额应当按照权益工具的公允价值计量。

对于权益结算的涉及职工的股份支付，应按授予日权益工具的公允价值计量，确定成本费用和相应的资本公积，不确认其后续公允价值变动；对于现金结算的涉及职工的股份支付，应按当日权益工具的公允价值重新计量，确认成本费用和相应的应付职工薪酬，在可行权日之后的公允价值变动计入当期损益（公允价值变动损益）。

本准则第四条规定，股份支付交易中权益工具的公允价值应按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》确定。对于授予的股份期权等权益工具的公允价值，应当按照其市场价格计量；没有市场价格的，应当参照具有相同交易条款的期权的市场价格；以上两者均无法获取的，应采用期权定价模型估计，选用的期权定价模型至少应当考虑以下因素：（1）期权的行权价格；（2）期权的有效期；（3）标的股份的现行价格；（4）股价预计波动率；（5）股份的预计股利；（6）期权有效期内的无风险利率。

2. 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作出最佳估计，修正预计可行权的权益性工具数量。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数量一致。

根据预计可行权的权益工具数量和上述权益工具的公允价值，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。

3. 举例

例 1：权益结算的股份支付

20×1 年 12 月，A 公司董事会批准了一项股份支付协议。协议规定，20×2 年 1 月 1 日，公司向其 200 名管理人员每人授予 100 份股票期权，这些管理人员必须从 20×2 年 1 月 1 日起在公司连续服务 3 年，服务期满时才能够以每股 4 元购买 100 股 A 公司股票。公司估计该期权在授予日（20×2 年 1 月 1 日）的公允价值为 ¥15。

第一年有 20 名管理人员离开 A 公司，A 公司估计三年中离开
 管理人员比例将达到 20%；第二年又有 10 名管理人员离开公司，公
 司将估计的管理人员离开比例修正为 15%；第三年又有 15 名管理人
 员离开。

（1）费用和资本公积计算过程见下表：

表-1		单位：元	
年份	计算	当期费用	累计费用
20×2	$200 \times 100 \times (1 - 20\%) \times 15 \times 1/3$	80000	80000
20×3	$200 \times 100 \times (1 - 15\%) \times 15 \times 2/3 - 80000$	90000	170000
20×4	$155 \times 100 \times 15 - 170000$	62500	232500

（2）会计处理：

①20×2 年 1 月 1 日

授予日不做处理。

②20×2 年 12 月 31 日

借：管理费用	80000
贷：资本公积——其他资本公积	80000

③20×3 年 12 月 31 日

借：管理费用	90000
贷：资本公积——其他资本公积	90000

④20×4 年 12 月 31 日

借：管理费用	62500
贷：资本公积——其他资本公积	62500

例 2：现金结算的股份支付

20×2 年 11 月，B 公司董事会批准了一项股份支付协议。协议规定，20×2 年 1 月 1 日，公司为其 200 名中层以上管理人员每人授予 100 份现金股票增值权，这些管理人员必须在该公司连续服务 3 年，即可自 20×4 年 12 月 31 日起根据股价的增长幅度可以行权获得现金。该股票增值权应在 2006 年 12 月 31 日之前行使完毕。B 公司估计，该股票增值权在负债结算之前每一个资产负债表日以及结算日的公允价值 and 可行权后的每份股票增值权现金支出额如下：

表 2 单位：元

年份	公允价值	支付现金
20×2	14	
20×3	15	
20×4	18	16
20×5	21	20
20×6		25

第一年有 20 名管理人员离开 A 公司，B 公司估计三年中还将有 15 名管理人员离开；第二年又有 10 名管理人员离开公司，公司估计还将有 10 名管理人员离开；第三年又有 15 名管理人员离开。第三年末，假定有 70 人行使股份增值权取得了现金。

（1）费用和应付职工薪酬计算过程见下表：

表 3 单位：元

年份	负债计算 (1)	支付现金 (2)	当期费用 (3)
20×2	$(200-35) \times 100 \times 14 \times 1/3 = 77000$		77000
20×3	$(200-40) \times 100 \times 15 \times 2/3 = 160000$		83000
20×4	$(200-45-70) \times 100 \times 18 = 153000$	$70 \times 100 \times 16 = 112000$	105000
20×5	$(200-45-70-50) \times 100 \times 21 = 73500$	$50 \times 100 \times 20$	20500

		=100000	
20×6	73500-73500=0	35×100×25 =87500	14000
总额		299500	299500

其中：(3) = (2) - 上期 (1) + (2)

(2) 会计处理：

①20×2 年 1 月 1 日

授予日不做处理。

②20×2 年 12 月 31 日

借：管理费用 77000

贷：应付职工薪酬——股份支付 77000

③20×3 年 12 月 31 日

借：管理费用 83000

贷：应付职工薪酬——股份支付 83000

④20×4 年 12 月 31 日

借：管理费用 105000

贷：应付职工薪酬——股份支付 105000

借：应付职工薪酬——股份支付 112000

贷：银行存款 112000

(三) 可行权日之后的处理

1. 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

企业应在行权日根据行权情况，确认股本和资本溢价，同时结转

等待期内确认的资本公积（其他资本公积）。如果全部或部分权益工具未被行权而失效或作废，应在行权有效期截止日将其从资本公积（其他资本公积）转入未分配利润，不冲减成本费用。

沿用例 1 资料：20×5 年 12 月 31 日（第四年末），假设有 10 名管理人员放弃了股票期权，20×6 年 12 月 31 日（第五年末），剩余 145 名全部行权，A 公司股票面值为 1 元：

① 20×5 年 12 月 31 日

不调整成本费用和资本公积。

② 20×6 年 12 月 31 日

借：银行存款	58000
资本公积——其他资本公积	2325500
贷：股本	14500
资本公积——资本溢价	2369000

2. 对于现金结算的股份支付，企业在可行权日之后不再确认由换入服务引起的成本费用增加，但负债公允价值的变动应当计入当期损益（公允价值变动损益）。

沿用例 2 资料：20×5 年 12 月 31 日（第四年末），有 50 人行使了股份增值权。20×6 年 12 月 31 日（第五年末），剩余 35 人全部行使了股份增值权。

① 20×5 年 12 月 31 日

借：公允价值变动损益	20500
贷：应付职工薪酬——股份支付	20500

借：应付职工薪酬——股份支付	100000
贷：银行存款	100000

①20×6 年 12 月 31 日

借：公允价值变动损益	14000
贷：应付职工薪酬——股份支付	14000
借：应付职工薪酬——股份支付	87500
贷：银行存款	87500

三、回购股票进行职工股权激励

《公司法》第 143 条规定，企业可回购本公司股份奖励给本公司职工，用于收购的资金应当从公司的税后利润中支付。这属于权益结算的股份支付，应当进行以下处理：

（一）按照公司法规定预留未分配利润

企业实行职工股权激励所需资金，应控制在当期可供投资者分配的利润数额之内。预留回购股份的全部支出应当通过备查簿入账，借记利润分配（未分配利润），贷记资本公积。

（二）回购股份

企业实际回购股份时，应当按照回购股份的全部支出，借记“库存股”科目，同时贷记“银行存款”科目。

（三）确认成本费用

按照本准则关于权益结算股份支付换取职工服务的规定，企业应当在等待期内每个资产负债表日，将取得的职工或其他方提供的服务计入成本费用，同时增加资本公积。会计处理同上述例 1。

（四）职工行权

职工在行权日应按照期权激励办法规定的价格，行使购买企业股份的权利。

企业应按职工行权时购买本企业股票收到的价款，借记“银行存款”等科目，同时转销等待期内在其他资本公积中累计确认的金额，借记“资本公积——其他资本公积”科目，按回购的库存股成本，贷记“库存股”科目，按照上述借贷方差额，贷记“资本公积——资本溢价”科目。