

2022年12月13日，财政部在其官网发布了《企业会计准则解释第16号》（以下简称解释16号）。解释16号对单项交易产生的资产和负债相关的递延所得税不适用初始确认豁免的会计处理、发行方分类为权益工具的金融工具相关股利的所得税影响的会计处理、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等三个事项进行规范，解决了企业会计准则在执行中出现的的问题，并保持企业会计准则与国际财务报告准则实现持续趋同。本栏目将分期对解释16号的内容与实务应用进行分析解读，以供读者参考。

## 本期内容

## 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

### 一、现金结算的股份支付与权益结算的股份支付的主要区别

实务中常见的股份支付可以理解为，企业为了获取职工的服务而以权益工具为对价直接支付给职工，或按权益工具的公允价值为基础以现金或其他资产支付给职工。对于现金结算的股份支付，企业具有不可避免的支付义务，必须按结算日权益工具的现金支出额支付现金或其他资产。企业应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，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。对于权益结算的股份支付，企业确认一项权益即资本公积，企业应在等待期内的每个资产负债表日，以对可行权权益工具数量的最佳估计为基础，按照权益工具在授予日的公允价值，将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用，同时计入资本公积的其他资本公积。

无论是现金结算的股份支付还是权益结算的股份支付，企业均应在等待期内的每个资产负债表日估计可行权的权益工具数量。两者最主要的区别在于现金结算的股份支付是企业对职工的负债，负债账面价值以最佳估计的可行权权益工具数量乘以其在资产负债表日或结算日的公允价值。现金结算的股份支付计入相关资产成本或当期费用的金额会受权益工具公允价值变动的影响，等待期结束后重新计量负债引起的公允价值变动计入公允价值变动损益；而权益结算的股份支付可以理解为企业与职工在授予日签订合同，职工以其人力资源出资换取企业的权益工具，权益工具的公允价值在授予日就已确定，在等待期内的每个资产负债表日无需重新计量权益工具的公允价值。权益结算的股份支付计入相关资产成本或当期费用的金额不受权益工具后续公允价值变动影响。

### 二、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

#### （一）会计处理要点

如上文所述，现金结算的股份支付对企业而言是增加一项负债，而权益结算的股份支付对企业而言是增加一项权益。如果企业对现金结算的股份支付协议进行修改后转换成权益结算的股份支付，该事项可以理解为企业以权益工具结算了原先确认的负债，即应终止确认原已确认的应付职工薪酬，新确认一项资本公积。修改后的权益结算股份支付会计处理的要点包括以下几点：（1）权益工具公允价值的确定；（2）等待期；（3）计入资本公积的金额；（4）已确认负债的账面价值与新确认资本公积账面价值差额的会计处理。

根据解释16号的规定，上述要点的会计处理规定如下表所示：

要点	会计处理规定
权益工具公允价值的确定	权益工具在修改日当日的公允价值
等待期	修改后的等待期（无需考虑不利修改的有关会计处理规定）
计入资本公积的金额	按截至修改日企业已取得的职工服务金额（应考虑原股份支付等待期内已持续的年限）
已确认负债的账面价值与新确认资本公积账面价值的差额	差额计入当期损益【注】

#### 【注】

解释16号未明确差额计入当期损益的具体项目，笔者认为，计入当期损益的具体项目与修改后的股份支付是否存在等待期有关。如果修改后的股份支付不存在等待期，视同职工在修改日立即可行权，企业用权益工具结算了已确认的负债，已确认负债按照结算日权益工具的公允价值重新计量，差额计入公允价值变动损益；而如果存在等待期，则差额计入管理费用。

#### （二）适用范围

除了在等待期内将现金结算的股份支付修改为权益结算的股份支付外，解释16号的上述规定也适用于以下两种情形：1. 修改发生在原等待期结束后；2. 授予一项新的权益结算股份支付用于替代已取消的现金结算股份支付（因未满足可行权条件而被取消的除外）。

### 三、案例分析

以下案例源自财政部会计司网站发布的股份支付应用案例——关于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。

#### （一）案例背景

2×21年初，A公司向其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2×21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2×21年末和2×22年末的公允价值分别为10元和12元。2×22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2×23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2×22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。假设A公司500名职工都在2×25年12月31日行权，股份面值为1元。假定不考虑其他因素。

#### （二）案例分析

根据上述案例背景，结合上文所述的会计处理规定，对该案例的主要会计处理要点分析说明如下：

案例要点	会计处理
修改日	2X22年12月31日
权益工具公允价值的确定	按股票期权在2X22年12月31日的公允价值确定，即16元/每份期权
等待期	按照修改后的等待期，从原来的4年改为5年
计入资本公积的金额	按截至2X22年12月31日企业已取得的职工服务金额（按截至新等待期已服务的年限计算） $100 \times 500 \times 16 \times 2/5 = 320\,000$ 元
已确认负债的账面价值与新确认资本公积账面价值的差额	①已确认负债的账面价值为2×21年12月31日确认的应付职工薪酬账面价值： $100 \times 500 \times 10 \times 1/4 = 125\,000$ 元 ②新确认资本公积账面价值为2X22年12月31日计入资本公积的金额320,000元 ③两者差额计入当期损益，金额为320,000-125,000=195,000元【注】 会计分录为： 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
2×23年12月31日（2×24年12月31日、2×25年12月31日会计处理省略）	将当期取得的服务计入相关费用和资本公积， $100 \times 500 \times 16 \times 3/5 - 320\,000 = 160\,000$ 元。 借：管理费用 160,000 贷：资本公积——其他资本公积 160,000

#### 【注】

管理费用的金额也可以理解为以下两笔分录计算的管理费用金额之和：

① 2X22年12月31日计入应付职工薪酬的金额为  $100 \times 500 \times 12 \times 2/4 - 125,000 = 175,000$ 元；会计分录为：

借：管理费用175,000

    贷：应付职工薪酬175,000

② 2X22年12月31日应付职工薪酬账面价值300,000元（125,000+175,000）与计入资本公积的金额320,000元的差额20,000元；

借：管理费用20,000

    应付职工薪酬 300,000

    贷：资本公积--其他资本公积 320,000

### 四、生效及衔接

解释16号规定的生效日及衔接规定如下表所示：

生效日	自公布之日（2022年11月30日）起施行
衔接规定	①2022年1月1日至2022年11月30日新增的上述交易，按照本解释的规定进行调整； ②2022年1月1日之前发生的上述交易，进行追溯调整，但将累积影响数调整2022年1月1日留存收益及其他相关财务报表项目，对可比期间信息不予调整。
附注披露	①会计政策变更的性质、内容和原因； ②当期财务报表中受影响的项目名称和调整金额。