

US GAAP 与 IFRS 之比较：股份支付-致同研究之 US GAAP 系列(十七)

2016年3月，FASB发布了ASU 2016-09《薪酬——股份薪酬（主题718）：雇员股份支付会计处理的改进》。该ASU简化的领域涉及股份支付交易的若干方面，包括：所得税的影响、奖励的权益和负债的分类、及现金流量表中的分类。对公众商业实体，该修订自2016年12月15日以后日期开始的年度报告期间及这些期间的中期生效，对所有其他主体自2017年12月15日以后日期开始的年度报告期间及下一年度内的中期生效。允许提前采用。选择提前采用的主体须在同一期间采用全部修订。

将超额税收收益作为所得税费用或收益而非累计实收资本的会计处理的改变，与IFRS的指引更为接近。引入的会计政策选择权与股份奖励的作废相关，或者通过预期可行权的奖励金额估计（如现行的处理方式），或者在作废发生时进行计量（与IFRS不同）。根据IFRS，如果后续信息表明实际作废将可能与估计的不同，主体应估计预期行权的奖励数量并修改估计。为税款扣缴目的的部分结算的权益分类与IFRIC建议的变更类似。允许非公众实体作出会计政策选择基于特定实务简便做法来估计预期奖励期限的改变与IFRS不同，IFRS未对非公众实体提供单独的指引。

股份支付

IFRS	U.S. GAAP
相关指引： IFRS 2	相关指引： ASC 718（针对雇员）及 ASC 505-50（针对非雇员）
简介	
<p>IFRS 2 要求主体在其损益和财务状况中反映以股份为基础的股份支付（以下简称股份支付）交易的影响，包括与授予雇员股份期权交易相关的费用（IFRS 2.1）。</p> <p>IFRS 2 的范围包括所有股份支付交易，包括（IFRS 2 IN4 和 2.2）：</p> <ul style="list-style-type: none"> 以权益结算的股份支付交易——主体取得商品或服务作为权益工具的对价 	<p>ASC 718 和 ASC 505-50 适用于股份支付交易，在此类交易中，主体通过发行权益工具或承担负债来取得商品或服务，这些负债：(a) 至少部分按基于主体股份或其他权益工具价格计算的金额来结算，或 (b) 要求或可能要求通过发行主体股份或其他权益工具来结算（ASC 718-10-15-3 和 505-50-15-2）。</p> <p>对以股份为基础的奖励的权益与负债的划分（ASC 718-10-25-6 至 25-19）与 IFRS 不同，这将造成</p>

IFRS	U.S. GAAP
<ul style="list-style-type: none"> 以现金结算的股份支付交易——主体通过承担基于主体股份或其他权益工具价格计算的负债取得商品或服务 以权益结算或现金结算的交易——主体接受或取得商品或服务，且主体或供应商有权选择主体是以现金或通过发行权益工具来结算交易 	<p>ASC 718 与 IFRS 2 下对此类奖励的会计处理存在重大差异。</p>
<p>所有员工股份购买计划均被视为激励安排，并且属于 IFRS 2 的范围，除非交易适用其他准则（IFRS 2 IN3 和 IFRS 2.2-6）。</p> <p>在 IFRS 2 中，所有提及雇员处也包含提供类似服务的其他各方（IFRS 2.11 脚注 3）。</p>	<p>与 IFRS 不同，满足某些明确条件的员工股份购买计划不被视为激励安排（ASC 718-50-25-1）。</p>
<p>股份支付交易可由集团内另一主体（或集团内任何主体）代表该主体接受或取得商品或服务来进行结算。IFRS 2.2 中的指引也适用于下述主体：</p> <ul style="list-style-type: none"> 接受商品或服务，而同一集团内另一主体承担股份支付交易的结算义务；或者 主体承担股份支付交易的结算义务，而同一集团内另一主体接受商品或服务 	<p>由关联方或主体经济利益的其他持有方代表主体向雇员授予、作为向主体所提供服务的报酬的股份支付，属于股份支付交易，并因此按此方式进行核算，除非股份转让的目的明显不是作为向主体提供服务的报酬。经济利益的持有方向主体作出资本投入，而主体向其雇员作出股份支付以换取所提供的服务（ASC 718-10-15-4）。</p>
<p>确认</p>	
<p>主体在取得商品或接受服务时，应确认接受或取得的商品或服务。主体对以权益结算的交易确认相应增加的权益，对以现金结算的交易确认相应增加的负债（IFRS 2.7）。</p> <p>在股份支付交易中接受或取得的商品或服务不符合确认为资产的条件时，应确认为费用（IFRS 2.8）。</p>	<p>与 IFRS 类似（ASC 718-10-25-2 至 25-4）。</p>
<p><i>以权益结算的交易</i></p> <p>如果所授予的权益工具立即给予，应在授予日确认费用并相应增加权益（IFRS 2.14）。</p> <p>如果所授予的权益工具只有在交易对方完成一定期间的服务以后才能行权，应在行权等待期内确认费用，并相应增加权益（IFRS 2.15）。</p> <p>在计量日估计股份或股份期权的公允价值时，不考虑除市场条件以外的行权条件。通过调整包含在交易金额计量中的权益工具数量来考虑行权条件，使得最终作为所授予权益工具对价所取得的商品或服务的确认金</p>	<p><i>以权益结算的交易</i></p> <p>给予雇员以股份为基础的奖励的已计量报酬成本应在取得这些雇员服务时予以确认。相应的贷项是权益的增加（ASC 718-10-35-2）。与 IFRS 类似，市场条件以外的行权条件影响费用确认的时间（基于服务或绩效）以及交易金额计量（没收）中包含的权益工具的数量。市场条件在估计所授予权益工具的公允价值时应予以考虑（ASC 718-10-25-20 和 25-21，ASC 718-10-30-14 和 30-25 至 30-27；ASC 718-10-35-2 至 35-7）。</p> <p>允许主体作出会计政策选择，对具有分级服务要求的奖励使用直线法或加速分摊法，无论对授予进行估价的方法（ASC 718-10-35-8）。与 U. S.</p>

IFRS	U.S. GAAP
<p>额，应基于最终将给予的权益工具的数量（IFRS 2.19）。</p> <p>市场条件在估计所授予权益工具的公允价值时应予以考虑（IFRS 2.21）。</p> <p>与 U.S. GAAP 不同，影响行权并可能在雇员完成必要的服务期限之后实现的奖励条款不是 IFRS 2 中的业绩条件。实现业绩目标的期间不应延长至服务期末之后（IFRS 2 附录 A）。因为此类条件不符合 IFRS 2 附录 A 中行权条件的定义。非可行权条件在估计所授予权益工具的公允价值时应予以考虑（IFRS 2.21A）。</p>	<p>GAAP 不同，IFRS 不允许使用直线分摊法。</p> <p>某些奖励的条款规定，影响行权的业绩目标可能在雇员完成必要的服务期限之后实现。此业绩目标作为业绩条件核算，并因此不会在授予日估计奖励的公允价值时反映。在业绩目标变得很可能达到、并代表归属于必要服务已提供的期间的薪酬成本的期间确认薪酬成本。如果业绩目标在必要的服务期末之前变得很可能实现，针对尚未提供的必要服务的剩余未确认薪酬成本，应在剩余的必要服务期按未来适用法进行确认（ASC 718-10-30-28）。IFRS 下，在必要服务期之后可能实现的业绩目标不符合业绩条件的定义，因此作为在授予日公允价值中反映的非行权条件核算。</p>
<p><i>以现金结算的交易</i></p> <p>随着服务提供，主体应对接受的服务确认一项费用，并确认为支付这些服务而产生的负债（IFRS 2.32）。</p>	<p><i>分类为负债的交易</i></p> <p>与 IFRS 类似。</p>
计量	
<p><i>与雇员进行的以权益结算的交易</i></p> <p>公允价值——取得的服务的公允价值应通过参考所授予的权益工具的公允价值计量，因为通常不能可靠估计取得服务的公允价值。如果可获得，所授予权益工具的公允价值在授予日计量（IFRS 2.11）。所授予权益工具的公允价值应基于计量日的市场价格。如果无法获得市场价格，应使用估价技术来估计公允价值（IFRS 2.16-17）。</p> <p>授予日——主体和另一方（包括雇员）同意以股份为基础的支付安排的日期，即主体和交易对方对安排的条款和条件有着共同理解的日期（IFRS 2 附录 A）。</p> <p>内在价值——在极少数情况下，权益工具的公允价值在计量日不能可靠估计，则使用内在价值，并在最终结算前的每个报告期末进行后续重新计量（IFRS 2.24）。</p>	<p><i>与雇员进行的以权益结算的交易</i></p> <p>公允价值——与 IFRS 类似，从雇员获得服务的公允价值基于将要发行的以股份为基础的工具的公允价值估计来确定，而不是基于对主体将获得的为换取以股份为基础的工具的雇员服务的直接计量来确定（ASC 718-10-30-2 至 30-4）。</p> <p>授予日——与 IFRS 类似，授予日是计量对雇员奖励的公允价值的日期。与 IFRS 不同，授予日是雇主和雇员对安排的条款和条件达成共同理解，且雇员受到股价后续变动影响的日期（ASC 主术语表“授予日”）。</p> <p>内在价值——与 IFRS 类似（ASC 718-10-30-4、30-21 和 30-22）。</p> <p>计算价值——与 IFRS 不同，如果非公众公司不能合理估计预期波动率，可以根据计算价值（使用行业指数的历史波动率）来计量奖励（ASC 718-10-30-4 和 30-20）。</p>
<p><i>与雇员进行的以现金结算的交易</i></p> <p>取得的商品或服务以及承担的负债按负债的公允价值计量。在负债结算之前，应于每个报告期末以及在结算日对该负债的公允价值进行重新计量，公允价值的变动应确认为当期损益（IFRS 2.30-33）。</p>	<p><i>与雇员进行的分类为负债的交易</i></p> <p>划分为负债的股份支付奖励应根据 ASC 718 中对负债计量和确认的规定进行核算，这要求在该奖励被结算或过期但未行使之前，进行可变的会计处理（ASC 718-30-35-1）。ASC 718-10-25-6 至 25-19 提供了有关股份支付奖励是否应分类为负债的指引。</p>

IFRS	U.S. GAAP
	与 IFRS 不同，允许美国非公众实体选择会计政策，对分类为负债的奖励使用内在价值（ASC 718-30-30-2）。
非可行权条件	
非可行权条件是指除服务和业绩条件以外的所有其他条件。在估计所授予权益工具的公允价值时，应考虑所有非可行权条件。主体应确认从满足所有非市场条件的可行权条件的交易对方取得的商品或服务（例如，在指定的服务期内在职的雇员提供的服务），无论此类非可行权条件是否得到满足。如果非可行权条件未满足，并且主体和交易对方均不能选择是否满足该条件，则主体应在剩余的等待期内继续确认费用（IFRS 2.21A 和 IFRS 2, 1624）。	包含非可行权条件的奖励应划分为负债奖励。在估计所授予权益工具的公允价值时，应考虑非可行权条件的影响（ASC 718-10-25-13）。

来源：致同美国公认会计原则实务指引系列

《致同美国公认会计原则实务指引：公允价值计量指引、债务和权益交易会计处理指引》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-4509-6/F 3651

《致同美国公认会计原则实务指引：收入确认指引-探讨复杂的收入确认》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-5407-4/F 4374

《致同美国公认会计原则实务指引：美国公认会计原则与国际财务报告准则之比较》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-6751-7/F 5432

注：致同 US GAAP 系列强调了某些重要的 US GAAP 和 IFRS 的要求以及这两套准则之间的主要相似和差异之处。比较内容仅作为指引，并不包含所有内容。如果读者需要 IFRS 和 US GAAP 的要求、以及 SEC 条例、规则和实践的完整详情，应参阅相关准则、条例、规则和实践的全文。未征得具体专业意见之前，不应依据本系列专题所述内容采取或不采取任何行动。



www.grantthornton.cn

© 2017 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。版权所有。

“Grant Thornton（致同）”是指 Grant Thornton 成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌，并按语境的要求可指一家或多家成员所。致同会计师事务所（特殊普通合伙）是 Grant Thornton International Ltd（GTIL, 致同国际）的成员所。GTIL（致同国际）与各成员所并非全球合伙关系。GTIL（致同国际）和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。GTIL（致同国际）不向客户提供服务。GTIL（致同国际）与各成员所并非彼此的代理，彼此间不存在任何义务，也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。