老股东低价入股的会计处理

**案例背景：**

A 公司股本为 2,000 万元，存在 2 名自然人股东甲和乙，持股比例分别为 70%和 30%。 20X1 年， A 公司向原股东甲、乙，以及公司高管丙增发股份 200 万股，甲、乙、丙分别认购130 万股、 30 万股、 40 万股，增资价格为 10 元/股。假设增资时A 公司股份的公允价值为 20 元/股。增资完成后，甲、乙、丙持股比例分别为 69.55%、 28.64%、 1.82%。 A 公司将丙低价增资份额作为股份支付核算。甲、乙低价增资份额是否构成股份支付？如果构成股份支付， 如何计算股份支付费用？

**问题：**

老股东不同比例低价入股，如何判断是否构成股份支付？若构成股份支付，如何计算股份支付费用？

**具体分析：**

根据《监管规则适用指引——发行类第 5 号》，为发行人提供服务的实际控制人/老股东以低于股份公允价值的价格增资入股，且超过其原持股比例而获得的新增股份，应属于股份支付。本案例中，原股东仅为甲和乙，判断是否存在超过其原持股比例而获得的新增股份时应仅考虑甲和乙的相对持股比例。增资后，甲持股比例变为 70.83%（=（1400+130）/(2000+160）)，高于原持股比例 70%，满足“超过其原持股比例而获取的新增股份”，因此构成股份支付，应将超出部分 0.83%所对应的股份 18万股（=(2000+160)\*0.83%）乘以增资日公允价值与入股价格之间的差额 10 元，确认股份支付费用 180 万元。乙持股比例变为29.17%（=（600+30）/(2000+160)），较增资前下降，不满足“超过其原持股比例而获取的新增股份”，因此无需确认股份支付费用。

同时，若将甲、乙增资份额与按照原持股比例能获得的股份数进行比较，亦可以得出相同结论。甲增资 130 万股，高于其按照原持股比例能获得的增资份额 112 万股（=160\*70%），因此应将超出的 18 万股确认股份支付费用 180 万元。乙增资 30 万股，低于其按照原持股比例能获得的增资份额 48 万股（=160\*30%）不满足“超过其原持股比例而获取的新增股份”，因此无需确认股份支付费用。