

注册会计师 会计 考点强化班

第十章 股份支付

【考点 1】权益结算的股份支付的会计处理

交易环节	会计处理
1. 授予日	(1) 除了立即可行权的股份支付外，企业在授予日不做会计处理 (2) 授予后立即可行权的股份支付，应当在授予日按照权益工具的公允价值计入相关资产成本或费用，同时计入资本公积 借：管理费用等 贷：资本公积—股本溢价
2. 等待期	企业应当在等待期内的每个资产负债表日，将取得职工或其他方提供的服务计入成本费用，同时确认所有者权益： (1) 按照授予日权益工具的公允价值计入成本费用和资本公积（其他资本公积），不确认其后续公允价值变动 (2) 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工具数量 当期应确认的成本费用金额=授予日权益工具的公允价值×预计可行权的权益工具数量×时间权数-前期累计已确认的成本费用 借：管理费用等 贷：资本公积—其他资本公积
3. 可行权日	与等待期内的资产负债表日会计处理一样，只是可行权权益工具的数量是确定的
4. 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
5. 行权日	根据行权情况，确定股本和股本溢价，同时结转等待期内确认的资本公积（其他资本公积） 借：银行存款等（收到的款项） 资本公积—其他资本公积（结转等待期内确认的资本公积） 贷：股本 资本公积—股本溢价（差额）

【考点 2】回购股份进行职工期权激励的会计处理

(一) 企业以回购股份形式奖励本企业职工的，属于权益结算的股份支付。

事项	会计处理
1. 回购股份时	应按回购股份的全部支出作为库存股处理，同时进行备查登记 借：库存股 贷：银行存款
2. 职工行权购买本企业股份时	企业应转销交付职工的库存股成本和等待期内资本公积（其他资本公积）累计金额，同时，按照其差额调整资本公积（股本溢价） 借：银行存款等（收到的股票价款） 资本公积——其他资本公积 贷：库存股 资本公积——股本溢价（差额）
3. 其他交易环节	与上述权益结算的股份支付会计处理相同

授予限制性股票的股权激励计划的会计处理

实务中，企业实施限制性股票的股份激励安排中，以非公开发行方式向激励对象授予一定数量的公司股票，并规定

锁定期和解锁期，在锁定期和解锁期不得上市流通及转让，达到解锁条件，才可以解锁。如果全部或部分股票未被解锁而失效作废，则由企业按照事先约定的价格（较为常见的是按最初的授予价格）进行回购。

1. 授予日的会计处理

向职工发行的限制性股票按有关规定履行了注册登记等增资手续的，在授予日，企业应当根据收到职工缴纳的认股款确认股本和资本公积（股本溢价）。

（1）收到认股款

借：银行存款等（按职工缴纳的认股款）

贷：股本

 资本公积——股本溢价（差额）

（2）同时，就回购义务确认负债

借：库存股（按照发行限制性股票的数量以及相应的回购价格计算确定的金额）

贷：其他应付款—限制性股票回购义务

【提示】发行的限制性股票存在回购义务，属于一项或有条款，即，当未来期间业绩条件等不能满足解锁条件，发行方存在以现金回购限制性股票的义务，而未来期间的业绩条件一般属于发行方无法控制的事项，这表明发行方存在不能无条件地避免交付现金或其他金融资产合同义务，符合金融负债的定义，应确认为一项金融负债。

2. 等待期内的会计处理

（1）与股份支付有关的会计处理

按权益结算股份支付确认与计量原则处理。

（2）分配现金股利的会计处理

上市公司在等待期内发放现金股利的会计处理，应视其发放的现金股利是否可撤销采取不同的方法。

①现金股利可撤销

现金股利可撤销，即一旦未达到解锁条件，被回购限制性股票的持有者将无法获得（或需要退回）其在等待期内应收（或已收）的现金股利。

情形	预计未来可解锁	预计未来不可解锁
应分配给限制性股票持有者的现金股利	a. 应当作为利润分配进行会计处理 借：利润分配—应付现金股利或利润 贷：应付股利—限制性股票股利 b. 同时，按分配的现金股利金额 借：其他应付款—限制性股票回购义务 贷：库存股	借：其他应付款—限制性股票回购义务 贷：应付股利—限制性股票股利
实际支付时	借：应付股利—限制性股票股利 贷：银行存款	借：应付股利—限制性股票股利 贷：银行存款

【提示】后续信息表明不可解锁限制性股票的数量与以前估计不同的，应当作为会计估计变更处理，直到解锁日预计不可解锁限制性股票的数量与实际未解锁限制性股票的数量一致。

②现金股利不可撤销

现金股利不可撤销，即不论是否达到解锁条件，限制性股票持有者仍有权获得（或不得被要求退回）其在等待期内应收（或已收）的现金股利。

情形	预计未来可解锁	预计未来不可解锁
应分配给限制性股票持有者的现金股利	应当作为利润分配进行会计处理： 借：利润分配—应付现金股利或利润 贷：应付股利—限制性股票股利	应分配的现金股利应当计入当期成本费用： 借：管理费用等 贷：应付股利—限制性股票股利
实际支付时	借：应付股利—限制性股票股利 贷：银行存款	借：应付股利—限制性股票股利 贷：银行存款

3. 解锁日的会计处理

（1）对于未达到限制性股票解锁条件而需回购的股票

对于未达到限制性股票解锁条件而需回购的股票，应进行股票回购和注销的会计处理。首先，履行的回购义务冲减相关的负债；其次，注销股本时冲减相关的权益。

借：其他应付款—限制性股票回购义务（应支付的金额）

贷：银行存款

同时：

借：股本

资本公积—股本溢价（差额）

贷：库存股（按注销的限制性股票数量相对应的库存股的账面价值）

（2）对达到限制性股票解锁条件而无需回购的股票

对于达到限制性股票解锁条件而无需回购的股票，应当按照解锁股票相对应的负债的账面价值与库存股的账面价值对冲，如有差额，调整股本溢价。

借：其他应付款—限制性股票回购义务（按照解锁股票相对应的负债的账面价值）

贷：库存股（按照解锁股票相对应的库存股的账面价值）

资本公积—股本溢价（差额，或借方）

（二）以现金结算的股份支付的会计处理

交易环节	会计处理
1. 授予日	（1）除了立即可行权的现金结算的股份支付，企业在授予日不做会计处理（2）授予后立即可行权的现金结算的股份支付，企业应当在授予日按照企业承担负债的公允价值计入相关资产成本或费用，同时计入负债
2. 等待期	（1）对于现金结算的涉及职工的股份支付，应当按照每个资产负债表日权益工具的公允价值重新计量（不同于权益结算的股份支付）（2）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工具数量（同权益结算的股份支付）（3）当期应确认的成本费用金额=资产负债表日权益工具的公允价值×预计可行权的权益工具数量×时间权数-前期累计已确认的成本费用=截止当期累计应确认的成本费用金额-前期累计已确认的成本费用金额 借：管理费用等 贷：应付职工薪酬
3. 可行权日	与等待期内的资产负债表日会计处理一样
4. 可行权日之后	企业在可行权日之后不再确认成本费用，负债（应付职工薪酬）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 （或作相反会计分录）
5. 行权日	根据行权情况，按照所支付现金： 借：应付职工薪酬—股份支付 贷：银行存款

【考点 4】集团股份支付

一、股份支付类型的判断

1. 主体是否有结算义务：否，权益结算股份支付

2. 授予的是否是自身权益工具，是，权益结算的股份支付，其他情况都是现金结算的股份支付

二、集团股份支付个别财务报表的会计处理（谁受益、谁确认费用）

情形	结算工具	结算企业		接受服务企业	
		交易类型	会计分录	交易类型	会计分录
接受服务企业没有结算义务	结算企业自身权益工具	权益结算	借：长期股权投资 贷：资本公积	权益结算	借：管理费用等 贷：资本公积
	集团内其他企业权益工具	现金结算	借：长期股权投资 贷：应付职工薪酬		
接受服务企业具有结算义务	接受服务企业自身权益工具	—	—	权益结算	借：管理费用等 贷：资本公积
	集团内其他企业权益工具	—	—	现金结算	借：管理费用等 贷：应付职工薪酬

三、集团股份支付合并财务报表的会计处理

<p>(一) 结算企业以本身权益工具结算，接受服务的企业没有结算义务，结算企业是接受服务企业的投资者 【解释】 母公司用母公司的股票激励子公司的高管。母公司是结算企业，子公司是接受服务企业</p>	
<p>结算企业（权益结算）</p>	<p>接受服务企业（权益结算）</p>
<p>借：长期股权投资 贷：资本公积</p>	<p>借：管理费用等 贷：资本公积</p>
<p>（合并报表：抵销母公司长期股权投资和子公司资本公积） 借：资本公积（子公司） 贷：长期股权投资（母公司）</p>	
<p>(二) 结算企业以接受服务企业的权益工具结算，接受服务企业没有结算义务，结算企业是接受服务企业投资者 【解释】 母公司用子公司的股票激励子公司的高管。母公司是结算企业，子公司是接受服务企业。对于母公司来说是现金结算，对于子公司来说是权益结算</p>	
<p>结算企业（现金结算）</p>	<p>接受服务企业（权益结算）</p>
<p>借：长期股权投资 贷：应付职工薪酬</p>	<p>借：管理费用等 贷：资本公积</p>
<p>（合并报表：抵销母公司长期股权投资和子公司资本公积） 借：资本公积（子公司） 管理费用等（或贷方） 贷：长期股权投资（母公司）</p>	