

# 注册会计师 教材精讲班 会计

## 第十章 股份支付

### 【知识点 4】授予限制性股票等待期内发放现金股利

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。

项目	预计未来可解锁	预计未来不可解锁
现金股利可撤销	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 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 实际支付时 借：应付股利——限制性股票股利 贷：银行存款	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 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
现金股利不可撤销	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 实际支付时 借：应付股利——限制性股票股利 贷：银行存款	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 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

### 【知识点 5】集团股份支付的处理

(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	
结算企业（权益结算）	接受服务企业（权益结算）
借：长期股权投资 贷：资本公积	借：管理费用等 贷：资本公积
(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）	
(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	
结算企业（现金结算）	接受服务企业（权益结算）
借：长期股权投资 贷：应付职工薪酬	借：管理费用等 贷：资本公积
(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）	

(三) 接受服务企业具有结算义务，授予的是集团内其他企业的权益工具，应当将该股份支付交易作为现金结算的股份支付处理

(四) 接受服务企业具有结算义务，授予本企业职工的是其本身权益工具，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理

**【例题·多选题】** 甲公司为母公司，其所控制的企业集团内 20×3 年发生以下股份支付相关的交易或事项：

(1) 甲公司与其子公司（乙公司）高管签订协议，授予乙公司高管 100 万份股票期权，待满足行权条件时，乙公司高管可以以每股 4 元的价格自甲公司购买乙公司股票。

(2) 乙公司授予其研发人员 20 万份现金股票增值权，这些研发人员在乙公司连续服务满 2 年，即可按照乙公司股价的增值幅度获得现金。

(3) 乙公司自市场回购本公司股票 100 万股，并与销售人员签订协议，如果未来 3 年销售业绩达标，销售人员将无偿取得该部分股票。

(4) 乙公司向丁公司发行 500 万股本公司股票，作为支付丁公司为乙公司提供咨询服务的价款。不考虑其他因素影响，下列各项中，乙公司应当作为以权益结算的股份支付的有（ ）。

- A. 乙公司与本公司销售人员签订的股份支付协议
- B. 乙公司高管与甲公司签订的股份支付协议
- C. 乙公司与本公司研发人员签订的股份支付协议
- D. 乙公司以定向发行本公司股票取得咨询服务的协议

**【答案】** ABD

**【解析】** 选项 C，属于以现金结算的股份支付。

**【例题·单选题】** 2×20 年 1 月 1 日，甲公司的母公司（乙公司）将其持有的 800 万股甲公司普通股，以每股 8 元的价格转让给甲公司的 8 名高管人员；当日，甲公司的该 8 名高管人员向乙公司支付了 6400 万元，办理完成股权过户登记手续，甲公司当日股票的市场价格为每股 10 元。根据股份转让协议约定，甲公司的该 8 名高管人员自 2×20 年 1 月 1 日起需在甲公司服务满 3 年，否则乙公司将以每股 8 元的价格向该 8 名高管人员回购其股票。2×20 年 12 月 31 日，甲公司股票的市场价格为每股 12 元。

截至 2×20 年 12 月 31 日，甲公司该 8 名高管人员均未离职，预计未来 3 年内也不会有人离职。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司 2×20 年度对上述交易或事项会计处理的表述中，正确的是（ ）。（2021 年）

- A. 因甲公司不承担结算义务，无需进行会计处理
- B. 甲公司应按 2×20 年 12 月 31 日的股票市场价格确认相关股份支付费用和应付职工薪酬
- C. 甲公司对乙公司转让股份给予其高管人员，应按权益结算的股份支付进行会计处理
- D. 甲公司应于 2×20 年 1 月 1 日一次性确认全部的股权激励费用，无需在等待期内分期确认

**【答案】** C

**【解析】** 乙公司作为母公司，授予子公司（甲公司）高管 800 万股甲公司的普通股，应作为现金结算的股份支付处理。甲公司作为子公司，接受母公司的股权激励，不具有结算义务，应作为权益结算的股份支付处理，以授予日权益工具的公允价值为基础确认管理费用和资本公积，选项 A 和 B 错误，选项 C 正确；如果不满足连续服务满 3 年的条件，乙公司将回购授予甲公司高管人员的股票，因此，等待期为 3 年，应在 3 年内分摊股权激励费用，选项 D 错误。

本章小结：

- (1) 权益结算股份支付的处理原则
- (2) 现金结算股份支付的处理原则
- (3) 授予限制性股票的会计处理
- (4) 集团内股份支付的会计处理

天将降大任于是人也，必先苦其心志，  
劳其筋骨，饿其体肤，空乏其身，  
行拂乱其所为。

--- 《生于忧患，死于安乐》孟子