

## 第十章 股份支付

### 第二节 股份支付的确认与计量（掌握 5 个知识点）

#### 【知识点 4】授予限制性股票等待期内发放现金股利

项目	预计未来可解锁
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，减少回购义务，冲减其他应付款和库存股 借：其他应付款—限制性股票回购义务 贷：库存股
现金股利可撤销	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

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

项目	预计未来可解锁
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
现金股利不可撤销	借：管理费用、销售费用等 贷：应付股利——限制性股票股利实际支付时

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股票的数量与实际未解锁限制性股票的数量一致。

项目	预计未来可解锁
实际支付股利时	借：应付股利——限制性股票股利 贷：银行存款

#### 【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。

**【例题·多选题】** 甲公司作为一家上市公司，乙公司是甲公司的子公司。2×20 年 1 月 1 日，甲公司向 10 名乙公司高管员工授予其自身股票期权，3 年后未离职的每名员工可以优惠购买 1 万股甲公司股票。授予日，甲公司股票期权的公允价值为每份 6 元。2×20 年 7 月 1 日起，2 名员工转至甲公司任职高管人员，甲公司预计 3 年内没有员工离职。不考虑其他因素，下列有关股份支付会计处理的表述中正确的有（ ）（2022）

- A. 2×20 年度，甲公司个别财务报表确认与股份支付相关的费用为 0  
B. 2×20 年度，乙公司个别财务报表确认与股份支付相关的费用为 18 万元  
C. 甲公司个别财务报表作为权益结算的股份支付处理  
D. 乙公司个别财务报表作为现金结算的股份支付处理

**【答案】** BC

**【解析】** 2×20 年度，甲公司个别报表中应确认长期股权投资和资本公积，金额 =  $10 \times 1 \times 6 \times 1/3 - 2 \times 1 \times 6 \times 1/3 \times 6/12 = 18$ （万元），确认股份支付相关费用 =  $2 \times 1 \times 6 \times 1/3 \times 6/12 = 2$ （万元），选项 A 错误；2×20

年度，乙公司个别报表中确认与股份支付相关的费用 $=10 \times 1 \times 6 \times 1/3 - 2 \times 1 \times 6 \times 1/3 \times 6/12 = 18$ （万元），选项 B 正确。甲公司和乙公司个别报表均应作为权益结算股份支付处理，选项 C 正确，选项 D 不正确。

分录为：

甲公司：

借：长期股权投资	18
贷：资本公积——其他资本公积	18
借：管理费用	2
贷：资本公积——其他资本公积	2

乙公司：

借：管理费用	18
贷：资本公积——其他资本公积	18

**【例·10-5】**甲公司实施一项股权激励计划。甲公司按照公允价值从二级市场回购甲公司股票并授予自愿参与该计划的员工，授予价格为授予日股票的公允价值，激励对象在甲公司服务满 3 年后可以一次性解锁所授予的股份。该股权激励计划同时约定，甲公司控股股东对员工因解锁日前股票价格变动产生的损失进行兜底，即甲公司股票价格上涨的收益归员工所有，甲公司股票价格下跌的损失由甲公司控股股东承担且以现金支付损失。

分析：甲公司控股股东承担了甲公司员工因股票价格下跌而产生的损失，属于企业集团与职工之间发生的交易；该交易安排要求员工为获得收益（享有股票增值收益且不承担贬值损失）连续 3 年为公司提供服务，因此该交易以获取员工服务为目的；该交易的代价与公司股票未来价值密切相关。综上，该交易符合股份支付的定义，适用股份支付准则。

控股股东交付现金的金额与甲公司股票价格下行风险相关，该股份支付属于为获取服务承担以股份为基础计算确定的交付现金的交易，在控股股东合并报表中，应当将该交易作为现金结算的股份支付处理。甲公司作为接受服务企业，没有结算义务，应当将该交易作为权益结算的股份支付处理。

**【例·10-6】**2x22 年 1 月 20 日，甲公司股东大会批准了一项股权激励方案，向集团内的 60 名管理人员每人授予 10 万份股票期权，这些人员 2x22 年 1 月 1 日起为集团连续服务 3 年，每人即可以每股 2 元的价格购买甲公司普通股 10 万股。甲公司估计该期权在授予日的公允价值为每份 6 元。

2 x22 年，授予期权的 60 名员工，有 40 名在甲公司任职，20 名在甲公司的子公司乙公司任职。假定 3 年内授予期权的员工没有离职。

该股份支付为甲公司自身权益工具结算的集团内股份支付，甲公司个别财务报表应当作为权益结算的股份支付进行会计处理，乙公司作为接受服务企业没有结算义务，应当作为权益结算的股份支付进行会计处理。甲公司和乙公司应根据受益情况，按照享有受益员工所提供的服务分别确认费用；结算企业（甲公司）作为接受服务企业（乙公司）的母公司，应按照授予乙公司员工的股票期权在授予日的公允价值确认对乙公司的长期股权投资，同时确认资本公积。

甲公司 2x22 年个别财务报表应确认的股份支付费用 $= 40 \times 10 \times 6/3 = 800$ （万元）

乙公司 2x22 年个别财务报表应确认的股份支付费用 $= 20 \times 10 \times 6/3 = 400$ （万元）

甲公司 2 x22 年个别财务报表的相关账务处理如下：

借：管理费用	8 000 000
长期股权投资—乙公司	4 000 000
贷：资本公积—其他资本公积	12 000 000

乙公司 2 x22 年个别财务报表的相关账务处理如下：

借：管理费用	4 000 000
贷：资本公积—其他资本公积	4 000 000

甲公司在编制 2 x22 年合并财务报表时，从合并财务报表的角度出发，由于甲公司的权益工具也属于自身权益工具，即授予集团内员工自身权益工具以换取员工服务，应当作为权益结算的股份支付进行会计处理，其抵销分录如下：

借：资本公积——其他资本公积	4 000 000
----------------	-----------

贷：长期股权投资——乙公司           4 000 000

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