

## 经典例题

【单选题】20×6年12月20日，经股东会批准，甲公司向100名高管人员每人授予2万股普通股（每股面值1元）。根据股份支付协议的规定，这些高管人员自20×7年1月1日起在公司连续服务满3年，即可于20×9年12月31日无偿获得授予的普通股。甲公司普通股20×6年12月20日的市场价格为每股12元，20×6年12月31日的市场价格为每股15元。20×7年2月8日，甲公司从二级市场以每股10元的价格回购本公司普通股200万股，拟用于高管人员股权激励。在等待期内，甲公司没有高管人员离开公司。20×9年12月31日，高管人员全部行权。当日，甲公司普通股市场价格为每股13.5元。  
要求：根据上述资料，不考虑其他因素，回答下列问题。

(1) 甲公司在等待期内确定与上述股份支付相关的费用时应当采用的权益工具的公允价值是（ ）

- A. 20×6年12月20日的公允价值
- B. 20×6年12月31日的公允价值
- C. 20×7年2月8日的公允价值
- D. 20×9年12月31日的公允价值

答案：A

解析：权益结算的股份支付中，权益工具的公允价值应该按照授予日的公允价值确定。

(2) 甲公司因高管人员行权增加的股本溢价金额是（ ）

- A. -2 000 万元
- B. 0
- C. 400 万元
- D. 2 400 万元

答案：C

解析：回购股票时的分录：

借：库存股           2 000  
    贷：银行存款       2 000

在等待期内每个资产负债表日的分录：

借：管理费用       800  
    贷：资本公积——其他资本公积       800

职工行权时的分录：

借：资本公积——其他资本公积       2 400  
    贷：库存股                           2 000  
        资本公积——股本溢价               400

知识点：企业集团内涉及不同企业的股份支付交易

(一) 结算企业以**本身权益**工具结算的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理；除此之外，应当作为现金结算的股份支付处理。

结算企业是接受服务企业的投资者的，应当按照授予日权益工具的公允价值或应承担负债的公允价值确认为对接受服务企业的长期股权投资，同时确认资本公积(其他资本公积)或负债。

结算企业（权益结算）	结算企业（现金结算）
借：长期股权投资  贷：资本公积——其他资本公积	借：长期股权投资  贷：应付职工薪酬——股份支付

（二）接受服务企业没有结算义务或授予本企业职工的是其**本身权益工具**的，应当将该股份支付交易作为**权益结算**的股份支付处理；接受服务企业具有结算义务且授予本企业职工的是企业集团内**其他企业权益工具**的，应当将该股份支付交易作为**现金结算**的股份支付处理。

知识点：授予限制性股票进行股权激励

上市公司以非公开发行的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**内，不得上市流通及转让。达到解锁条件，可以解锁；如果全部或部分股票未被解锁而失效或作废，通常由上市公司按照事先约定的价格立即进行回购。

授 予 限 制 性 股 票 时	<p>（1）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，上市公司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），按照职工缴纳的认股款</p> <p>借：银行存款</p> <p>贷：股本</p> <p>资本公积——股本溢价</p>
	<p>（2）<b>就回购义务确认负债</b>（作收购库存股处理），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</p> <p>借：库存股</p> <p>贷：其他应付款——限制性股票回购义务</p>

<p>未达 到限 制性 股票 解锁 条件 而需 回购 股票</p>	<p>(1)按照应支付的金额</p> <p>借：其他应付款——限制性股票回购义务</p> <p>贷：银行存款</p> <hr/> <p>(2)按照注销的限制性股票数量相对应的股本金额</p> <p>借：股本</p> <p>资本公积——股本溢价</p> <p>贷：库存股</p>
<p>达到 限制 性股 票解 锁条 件而 无需 回购 股票</p>	<p>上市公司达到限制性股票解锁条件而无需回购的股票，按照解锁股票相对应的负债的账面价值：</p> <p>借：其他应付款——限制性股票回购义务</p> <p>贷：库存股（按照解锁股票相对应的库存股的账面价值）</p> <p>差额，则借记或贷记“资本公积——股本溢价”科目</p>
<p>等待 期</p>	<p>上市公司应当综合考虑限制性股票锁定期和解锁期等相关条款，按照股份支付准则的相关规定判断等待期，进行与股份支付相关的会计处理。对于因回购产生的义务确认的负债，应当按照金融工具确认和计量准则的相关规定进行会计处理</p>

【多选题】对于上市公司实施的规定了锁定期和解锁期的限制性股票股权激励计划，如果向

职工发行的限制性股票按规定履行了增资手续，下列关于企业的会计处理中正确的有（ ）

- A.如果全部股票未被解锁而失效作废，上市公司应按照事先约定的价格回购
- B.授予日上市公司应根据收到职工缴纳的认股款确认库存股
- C.授予日上市公司应就回购义务确认负债（作收购库存股处理）
- D.在授予日，上市公司无需作会计处理

答案：AC

解析：选项 B，授予日上市公司应根据收到职工缴纳的认股款确认股本和资本公积（资本溢价或股本溢价）。

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：

现金股利可撤销

预计未来可解锁	预计未来不可解锁
<p>授予时：</p> <p>借：银行存款 10</p> <p>    贷：股本 1</p> <p>        资本公积——股本溢价 9</p> <p>借：库存股 10</p> <p>    贷：其他应付款 10</p>	<p>授予时：</p> <p>借：银行存款 10</p> <p>    贷：股本 1</p> <p>        资本公积——股本溢价 9</p> <p>借：库存股 10</p> <p>    贷：其他应付款 10</p>

现金股利可撤销

预计未来可解锁	预计未来不可解锁
<p>宣告分配现金股利时：</p> <p>借：利润分配 1</p> <p>    贷：应付股利 1</p> <p>借：其他应付款 1</p> <p>    贷：库存股 1</p> <p>实际支付时：</p> <p>借：应付股利 1</p> <p>    贷：银行存款 1</p>	<p>宣告分配现金股利时：</p> <p>借：其他应付款 1</p> <p>    贷：应付股利 1</p> <p>实际支付时：</p> <p>借：应付股利 1</p> <p>    贷：银行存款 1</p>

现金股利可撤销

预计未来可解锁	预计未来不可解锁
<p>解锁时：</p> <p>借：其他应付款 9</p> <p>    贷：库存股 9</p> <p>原等待期计入“资本公积——其他资本公积”的金额转入“资本公积——股本</p>	<p>回购并注销：</p> <p>借：其他应付款 9</p> <p>    贷：银行存款 9</p> <p>借：股本 1</p>

溢价”	<p style="text-align: center;">资本公积——股本溢价 9</p> <p>贷：库存股 10</p>
-----	---

现金股利不可撤销

预计未来可解锁	预计未来不可解锁
<p>授予时：</p> <p>借：银行存款 10</p> <p>    贷：股本 1</p> <p>        资本公积——股本溢价 9</p> <p>借：库存股 10</p> <p>    贷：其他应付款 10</p>	<p>授予时：</p> <p>借：银行存款 10</p> <p>    贷：股本 1</p> <p>        资本公积——股本溢价 9</p> <p>借：库存股 10</p> <p>    贷：其他应付款 10</p>

现金股利不可撤销

预计未来可解锁	预计未来不可解锁

<p>宣告分配现金股利时：</p> <p>借：利润分配 1</p> <p>贷：应付股利 1</p> <p>实际支付时：</p> <p>借：应付股利 1</p> <p>贷：银行存款 1</p>	<p>宣告分配现金股利时：</p> <p>借：管理费用 1</p> <p>贷：应付股利 1</p> <p>实际支付时：</p> <p>借：应付股利 1</p> <p>贷：银行存款 1</p>
---	---

现金股利不可撤销

预计未来可解锁	预计未来不可解锁
<p>解锁时：</p> <p>借：其他应付款 10</p> <p>贷：库存股 10</p> <p>原等待期计入“资本公积——其他资本公积”的金额转入“资本公积——股本溢价”</p>	<p>回购并注销：</p> <p>借：其他应付款 10</p> <p>贷：银行存款 10</p> <p>借：股本 1</p> <p>资本公积——股本溢价 9</p> <p>贷：库存股 10</p>

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

【单选题】下列关于股份支付的说法中，正确的是（ ）。

- A.提高行权价格，应当在修改日至可行权日之间确认成本费用的增加
- B.增加“首次公开发行股份上市成功”的条件为市场条件的修改
- C.增加非市场条件的修改，应当考虑该修改确认成本费用
- D.减少股份支付的数量，应当考虑该修改确认成本费用

答案：D

解析：选项 A，如不考虑其他因素，提高行权价格，通常将减少所授予的权益工具的公允价值，属于不利修改，企业应当继续以权益工具在授予日的公允价值为基础，确认取得服务的金额，而不应考虑权益工具公允价值的减少。选项 B，市场条件是指行权价格、可行权条件以及行权可能性与权益工具的市场价格相关的业绩条件，企业成功完成首次公开募股属于可行权条件中业绩条件的非市场条件。选项 C，增加非市场条件，属于以不利于职工的方式修改了可行权条件，企业不应考虑该修改后的可行权条件。选项 D，如果修改减少了授予的权益工具的数量，企业应当将减少部分作为已授予的权益工具的取消进行处理，将取消的部分作为加速可行权处理，选项 D 正确。