

第十章 股份支付

历年考情概况

| | |
|------|--|
| 考试年份 | 2023、2022、2021、2020、2019、2018、2017 |
| 考试分值 | 6-18 分 |
| 考查形式 | 客观题、主观题 |
| 高频考点 | 限制性股票的会计处理、现金结算的股份支付的会计处理、集团内涉及不同企业股份支付交易的处理 |

【考点一】限制性股票的会计处理(★★★)

| | |
|-----|--|
| 授予日 | <p>① 收到认股款：</p> <p>借：银行存款（职工缴纳的认股款）</p> <p>贷：股本</p> <p>资本公积——股本溢价</p> <p>② 就回购义务确认负债（收购库存股）：</p> <p>借：库存股（限制性股票数量×回购价格）</p> <p>贷：其他应付款——限制性股票回购义务</p> |
| 等待期 | 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《企业会计准则第 11 号——股份支付》相关规定判断等待期，进行与股份支付相关的会计处理 |
| 解锁日 | <p>① 未达到解锁条件，需要回购：</p> <p>借：其他应付款——限制性股票回购义务（按照应支付的金额）</p> <p>贷：银行存款</p> <p>同时：</p> <p>借：股本（按照注销的限制性股票数量对应的股本金额）</p> <p>资本公积——股本溢价（差额）</p> <p>贷：库存股（按照注销限制性股票数量对应库存股的账面价值）</p> <p>② 达到解锁条件，无需回购：</p> <p>借：其他应付款——限制性股票回购义务（按照解锁股票对应的负债的账面价</p> |



| | |
|--|----------------------------|
| | 值) |
| | 贷: 库存股 (按照解锁股票对应的库存股的账面价值) |

等待期内发放现金股利的处理:

| 项目 | 现金股利可撤销 | 现金股利不可撤销 |
|----------|---|---------------------|
| 预计未来可解锁 | 借: 利润分配 贷: 应付股利 同时, 按分配的现金股利金额: 借: 其他应付款 贷: 库存股 | 借: 利润分配 贷: 应付股利 |
| 预计未来不可解锁 | 借: 其他应付款 贷: 应付股利 | 借: 管理费用等 贷: 应付股利 |

【提示】限制性股票在授予日的公允价值 = 授予日股票的市价 - 授予价格 (行权价格)

【考点二】现金结算的股份支付的会计处理(★★)

| | |
|--------------------------------|---|
| 授予日 | 不做处理 |
| 等待期内 (按照每个资产负债表日的公允价值确认当期成本费用) | 借: 管理费用等 贷: 应付职工薪酬——股份支付 |
| 可行权日之后 (公允价值的变动计入损益) | 借: 公允价值变动损益 贷: 应付职工薪酬——股份支付 (或作相反分录) |
| 行权日 | 借: 应付职工薪酬——股份支付 贷: 银行存款 |

【提示】因修改条款或条件使以现金结算的股份支付变成以权益结算的股份支付的处理
企业修改以现金结算的股份支付协议中的条款和条件, 使其成为以权益结算的股份支付的, 在修改日, 企业应当按照所授予权益工具当日的公允价值计量以权益结算的股份支付, 将已取得的服务计入资本公积, 同时终止确认以现金结算的股份支付在修改日已确认的负债, 两者之间的差额计入当期损益。

借: 管理费用等 (倒挤, 或贷记)

应付职工薪酬 (余额结平)





贷：资本公积——其他资本公积（以修改日的公允价值为基础计算）

上述规定同样适用于修改发生在等待期结束后的情形。

如果由于修改延长或缩短了等待期，企业应当按照修改后的等待期进行上述会计处理（不需要考虑考虑不利修改的有关会计处理规定）。

如果企业取消一项以现金结算的股份支付，授予一项以权益结算的股份支付，并在授予权益工具日认定其是用来替代已取消的以现金结算的股份支付（因未满足可行权条件而被取消的除外）的，按上述原则处理。

【考点三】集团内涉及不同企业股份支付交易的处理(★★★)

（一）原则

集团内股份支付主要考虑的是在集团内接受服务的企业（主体）和结算的企业（主体）在各自报表中如何进行会计处理，基本的原则是“**谁受益、谁确认费用**”。

1. 接受服务企业（如子公司）

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，除此以外的为现金结算的股份支付。接受服务企业应确认股份支付费用。

2. 结算企业（如母公司）

结算企业以其**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母公司的，应确认对接受服务企业的**长期股权投资**。

（二）在集团内接受服务的企业和结算的企业的会计处理

1. 结算企业（母公司）以自身权益工具结算，结算企业是接受服务企业（子公司）的投资者

如果母公司授予子公司职工的是股票期权，在子公司财务报表中，由于子公司没有结算义务，子公司应该作为以**权益结算**的股份支付进行会计处理，母公司的**合并财务报表**中，也应该作为以**权益结算**的股份支付来处理。





结算企业（母公司）以自身权益工具结算的会计处理

| 项目 | 结算企业（母公司） | 接受服务企业（子公司） |
|--------|--|--|
| 个别财务报表 | 借：长期股权投资 贷：资本公积 注：按照 权益结算 的股份支付进行会计处理 | 借：管理费用 贷：资本公积 注：按照 权益结算 的股份支付进行会计处理 |
| 合并财务报表 | 借：资本公积（子公司） 贷：长期股权投资（母公司） 注：按照 权益结算 的股份支付进行会计处理 | |

2. 结算企业（母公司）以现金结算，结算企业为接受服务企业（子公司）的投资者

如果母公司授予子公司职工的是以现金结算的股份支付，在子公司财务报表中，由于子公司没有结算义务，子公司应该作为**权益结算**的股份支付进行会计处理，但在母公司的**合并财务报表**中，应当按照以**现金结算**的股份支付处理。

结算企业（母公司）以现金结算的会计处理

| 项目 | 结算企业（母公司） | 接受服务企业（子公司） |
|--------|--|---|
| 个别财务报表 | 借：长期股权投资 贷：应付职工薪酬 按照以 现金结算 的股份支付进行会计处理 | 借：管理费用 贷：资本公积 按照以 权益结算 的股份支付进行会计处理 |
| 合并财务报表 | 借：资本公积（子公司） 管理费用（如果有差额） 贷：长期股权投资（母公司） 按照以 现金结算 的股份支付进行会计处理 | |

3. 结算企业（母公司）以其他企业股份结算，结算企业是接受服务企业（子公司）的投资者

结算企业以授予接受服务企业职工的是企业**集团内其他企业的权益工具**，应当作为现金



结算的股份支付处理。接受服务企业没有结算义务的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理；

根据企业会计准则及相关规定，股份支付准则所指的权益工具是指企业自身权益工具，包括企业本身、企业的母公司或同集团其他会计主体的权益工具。

结算企业（母公司）以集团内其他企业股份结算的会计处理

| 项目 | 结算企业（母公司） | 接受服务企业（子公司） |
|--------|--|---|
| 个别财务报表 | 借：长期股权投资 贷：应付职工薪酬 注：以 现金结算 的股份支付进行会计处理 | 借：管理费用 贷：资本公积 注：以 权益结算 的股份支付进行会计处理 |
| 合并财务报表 | 借：应付职工薪酬（母公司） 贷：长期股权投资（母公司） 注：站在集团角度，集团内其他企业的权益工具均属于 集团自身权益工具 ，所以按以 权益结算 的股份支付进行会计处理 | |

4. 接受服务企业（子公司）具有结算义务，授予的是母公司或集团内其他企业的权益工具

接受服务企业（子公司）具有结算义务的会计处理

| 项目 | 母公司 | 结算企业（子公司） |
|--------|--|---|
| 个别财务报表 | — | 借：管理费用 贷：应付职工薪酬 注：子公司需要 购入 母公司或集团内其他企业的权益工具再授予本企业职工，所以按照 现金结算 的股份支付处理 |
| 合并财务报表 | 借：应付职工薪酬（子公司） 管理费用（如果有差额） 贷：资本公积 注：站在集团角度，母公司或集团内其他企业的权益工具均属于 集团自身权益工具 | |



益工具，所以按以权益结算的股份支付进行会计处理

