

扫码关注“高志谦”公众号

可下载更多会计考试资料及了解考试最新动态



高志谦老师：2024 年中级/注会逐章刷题讲义（股份支付）

1. 股份支付的四个主要环节

- ①授予
- ②可行权
- ③行权
- ④出售

2. 股份支付工具的主要类型

以权益结算的股份支付	限制性股票
	股票期权
以现金结算的股份支付	现金股票增值权
	模拟股票

3. 股份支付的确认和计量

权益结算的股份支付会计处理原则	<p>①换取职工服务的股份支付的确认和计量原则</p> <p>对于换取职工服务的股份支付,企业应当以股份支付所授予的权益工具的公允价值计量。企业应在等待期内的每个资产负债表日,以对可行权权益工具数量的最佳估计为基础,按照权益工具在授予日的公允价值,将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用,同时计入资本公积中的其他资本公积。</p> <p>对于授予后立即可行权的换取职工提供服务的权益结算的股份支付,应在授予日按照权益工具的公允价值,将取得的服务计入相关资产成本或当期费用,同时计入资本公积中的股本溢价。</p> <p>②换取其他方服务的股份支付的确认和计量原则</p> <p>对于换取其他方服务的股份支付,企业应当以股份支付所换取的服务的公允价值计量。企业应当按照其他方服务在取得日的公允价值,将取得的服务计入相关资产成本或费用。</p> <p>如果其他方服务的公允价值不能可靠计量,但权益工具的公允价值能够可靠计量,企业应当按照权益工具在服务取得日的公允价值,将取得的服务计入相关资产成本或费用。</p>
现金结算的	企业应当在等待期内的每个资产负债表日,以对可行权情况的最佳估计为基础,按照



股份支付的会计处理原则	<p>企业承担负债的公允价值，将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用，同时计入负债，并在结算前的每个资产负债表日和结算日对负债的公允价值重新计量，将其变动计入损益。</p> <p>对于授予后立即可行权的现金结算的股份支付(例如授予虚拟股票或业绩股票的股份支付)，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，并在结算前的每个资产负债表日和结算日对负债的公允价值重新计量，将其变动计入损益。</p>	
	授予日	除了立即可行权的情况之外，无账务处理
一般账务处理	等待期内的每个资产负债表日	<p>根据推算的股份支付额作如下账务处理：</p> <p>借：管理费用等</p> <p>贷：资本公积——其他资本公积（权益结算的股份支付）</p> <p>应付职工薪酬——股份支付（现金结算的股份支付）</p>
回购股份进行权益结算	可行权日之后	<p>权益结算股份支付</p> <p>在行权前无需会计处理</p> <p>行权时</p> <p>借：银行存款（职工按承诺的价位交付的款项）</p> <p>资本公积——其他资本公积（等待期内累计的资本公积）</p> <p>贷：股本（面值）</p> <p>资本公积——股本溢价（倒挤差额）</p>
	现金结算的股份支付	<p>未兑付前的公允价值变动时</p> <p>①增值时：</p> <p>借：公允价值变动损益</p> <p>贷：应付职工薪酬——股份支付</p> <p>②贬值时：</p> <p>借：应付职工薪酬——股份支付</p> <p>贷：公允价值变动损益</p>
	职工行权时	<p>兑付时：</p> <p>借：应付职工薪酬——股份支付</p> <p>贷：银行存款</p>

		资本公积——其他资本公积（等待期内累计的资本公积） 贷：库存股 资本公积——股本溢价（倒挤差额）
--	--	--

【附录】可行权条件

条件	如果未满足	
服务期限	不行权	
业绩条件	市场条件	不行权，且已经确认的成本费用不要冲回
	非市场条件	不行权，且已经确认的成本费用冲回

【例题】A公司为一上市公司。2×21年1月1日（授予日），公司向其100名管理人员每人授予1万股股票期权，这些职员从2×21年1月1日起在该公司连续服务3年（等待期），即可以10元每股购买1万股A公司股票，从而获益。公司估计该期权在授予日的公允价值为24元。

第一年有10名职员离开A公司，A公司估计三年中离开的职员的比例将达到14%；第二年又有6名职员离开公司，公司将估计的职员离开比例修正为20%；第三年又有9名职员离开。2×24年12月31日行权。

【要求一】计算每年的费用

年份	计算	当期费用	累计费用
2×21	$100 \times (1 - 14\%) \times 10000 \times 24 \times 1/3$	6880000	6880000
2×22	$100 \times (1 - 20\%) \times 10000 \times 24 \times 2/3 - 6880000$	5920000	12800000
2×23	$75 \times 10000 \times 24 - 12800000$	5200000	18000000

【要求二】并编制相应的账务处理。

2×21年1月1日	授予日不作账务处理。
2×21年12月31日	借：管理费用 6880000 贷：资本公积——其他资本公积 6880000
2×22年12月31日	借：管理费用 5920000 贷：资本公积——其他资本公积 5920000
2×23年12月31日	借：管理费用 5200000 贷：资本公积——其他资本公积 5200000
2×24年12月31日行权	借：银行存款 (75×10000×10) 7500000 资本公积——其他资本公积 18000000 贷：股本 (75×10000×1) 750000 资本公积——股本溢价 24750000

【例题】2×21年1月1日，A公司为其200名管理人员每人授予1万份股票期权：第一年年末的可行权条件为企业净利润增长率达到15%（非市场条件）；第二年年末的可行权条件为企业净利润两年平均增长11%；第三年年末的可行权条件为企业净利润三年平均增长8%。每份期权在2×21年1月1日（授予日）的公允价值为36元。

2×21年12月31日，A公司净利润增长了12%（没有满足行权条件），同时有10名管理人员离开，公司预计2×22年将以同样速度增长，因此预计将于2×22年12月31日可行权。另外，公司预计2×22年12月31日又将有10名管理人员离开企业。

2×22年12月31日，A公司净利润仅增长了8%，因此无法达到可行权状态。另外，实际有7名管理人员离开，预计第三年将有8名管理人员离开企业（等待期延长到三年）。

2×23年12月31日，A公司净利润增长了7%，三年平均增长率为9%，因此达到可行权状态。当年有2名管



理人员离开。

【要求一】计算每年的费用。

年份	计算	当期费用	累计费用
2×21	$(200-10-10) \times 10000 \times 36 \times 1/2$	32400000	32400000
2×22	$(200-10-7-8) \times 10000 \times 36 \times 2/3 - 32400000$	9600000	42000000
2×23	$(200-10-7-2) \times 10000 \times 36 - 42000000$	23160000	65160000

【要求二】并编制相应的账务处理。

2×21年1月1日	授予日不作账务处理。
2×21年12月31日	借：管理费用 32400000 贷：资本公积——其他资本公积 32400000
2×22年12月31日	借：管理费用 9600000 贷：资本公积——其他资本公积 9600000
2×23年12月31日	借：管理费用 23160000 贷：资本公积——其他资本公积 23160000

【例题】2×19年年初，A公司为其100名中层以上职员每人授予1万份现金股票增值权，这些职员从2×19年1月1日（授予日）起在该公司连续服务3年（等待期），即可按照当时股价的增长幅度获得现金，该增值权应在2×23年12月31日（第五年末、失效日）之前行使。A公司估计，该增值权在负债结算之前的每一资产负债表日以及结算日的公允价值和可行权后的每份增值权现金支出额如下表所示：

单位：元

年份	公允价值	支付现金
2×19	21	
2×20	27	
2×21	30	28
2×22	35	31
2×23		34

第一年有10名职员离开A公司，A公司估计三年中还将有2名职员离开；第二年又有7名职员离开公司，公司估计还将有4名职员离开；第三年又有3名职员离开。第三年年末，有40人行使股份增值权取得了现金。第四年年末，有20人行使了股份增值权。第五年年末，剩余20人也行使了股份增值权。

【要求一】计算每年的费用

年份	负债计算	支付现金计算	负债	支付现金	当期费用
2×19	$(100-12) \times 10000 \times 21 \times 1/3$		6160000		6160000
2×20	$(100-21) \times 10000 \times 27 \times 2/3$		14220000		8060000
2×21	$(100-20-40) \times 10000 \times 30$	$40 \times 10000 \times 28$	12000000	11200000	8980000
2×22	$(100-20-40-20) \times 10000 \times 35$	$20 \times 10000 \times 31$	7000000	6200000	1200000
2×23	0	$20 \times 10000 \times 34$	0	6800000	-200000

【要求二】编制账务处理

2×19年年初	授予日无账务处理
2×19年12月31日	借：管理费用 6160000 贷：应付职工薪酬——股份支付 6160000
2×20年12月31日	借：管理费用 8060000 贷：应付职工薪酬——股份支付 8060000
2×21年12月31日	借：管理费用 8980000 贷：应付职工薪酬——股份支付 8980000

	借：应付职工薪酬——股份支付 11200000 贷：银行存款 11200000
2×22年12月31日	借：公允价值变动损益 1200000 贷：应付职工薪酬——股份支付 1200000 借：应付职工薪酬——股份支付 6200000 贷：银行存款 6200000
2×23年12月31日	借：应付职工薪酬——股份支付 200000 贷：公允价值变动损益 200000 借：应付职工薪酬——股份支付 6800000 贷：银行存款 6800000

4. 条款和条件的修改

(1) 有利修改

增加了所授予的权益工具的公允价值	企业应按照权益工具公允价值的增加相应地确认取得服务的增加。
增加了所授予的权益工具的数量	企业应将增加的权益工具的公允价值相应地确认为取得服务的增加。
有利于职工的方式修改可行权条件，如缩短等待期、变更或取消业绩条件（非市场条件）	企业在处理可行权条件时，应当考虑修改后的可行权条件

【例题】甲公司2×21年1月1日向其200名管理人员每人授予1万股股票期权，行权条件：连续服务3年，即可以每股10元购买1万股本公司股票。该期权在授予日的公允价值为21元。

【要求】根据条件编制账务处理

2×21年末，有10名职员离开甲公司，甲公司估计未来有10名职员离开。	借：管理费用 $[(200-10-10) \times 1 \times 21 \times 1/3]$ 1260 贷：资本公积——其他资本公积 1260
2×22年末，又有20名职员离开公司，预计未来没有人员离开。假定公司2×22年1月1日将授予日的公允价值21元修改为36元。	借：管理费用 2395 贷：资本公积——其他资本公积 $[(200-10-20) \times 1 \times 21 \times 2/3 + (200-10-20) \times 1 \times 15 \times 1/2 - 1260]$ 2395

【例题】甲公司2×21年1月1日向其200名管理人员每人授予1万股股票期权，行权条件：连续服务3年，即可以每股10元购买1万股本公司股票。该期权在授予日的公允价值为21元。

【要求】根据条件编制账务处理

2×21年末，有10名职员离开甲公司，甲公司估计未来有10名职员离开。	借：管理费用 $[(200-10-10) \times 1 \times 21 \times 1/3]$ 1260 贷：资本公积——其他资本公积 1260
2×22年末，又有20名职员离开公司，预计未来没有人员离开。假定公司2×22年1月1日将授予日的公允价值21元修改为36元，同时由原授予1万股股票期权修改为2万股。	借：管理费用 5455 贷：资本公积——其他资本公积 $[(200-10-20) \times (1 \times 21 \times 2/3 + 1 \times 15 \times 1/2 + 1 \times 36 \times 1/2) - 1260]$ 5455

【例题】甲公司2×21年1月1日向其200名管理人员每人授予1万股股票期权，行权条件：连续服务3年，即可以每股10元购买1万股本公司股票。该期权在授予日的公允价值为21元。

【要求】根据条件编制账务处理

2×21年末，有10名职员离开甲公司，甲公司估计未来有10名职员离开。	借：管理费用 [(200-10-10) × 1 × 21 × 1/3] 1260 贷：资本公积——其他资本公积 1260
2×22年末，又有20名职员离开公司，预计未来没有人员离开。假定公司2×22年12月31日将连续服务3年修改为2年，其他条件不动。	借：管理费用 [(200-10-20) × 1 × 21 - 1260] 2310 贷：资本公积——其他资本公积 2310

(2) 不利修改

减少了所授予的权益工具的公允价值	依然按照旧的公允价值处理
减少了授予的权益工具数量	企业应当将减少部分作为已授予的权益工具的取消来进行处理。
不利于职工的方式修改可行权条件，如延长等待期、增加或变更业绩条件（非市场条件）	不考虑

【例题】甲公司2×21年1月1日向其100名管理人员每人授予1万股股票期权，行权条件：连续服务3年，即可以每股10元购买1万股本公司股票。该期权在授予日的公允价值为30元。

【要求】编制账务处理

2×21年末，有10名职员离开甲公司，甲公司估计未来有20名职员离开。	借：管理费用 [(100-10-20) × 1 × 30 × 1/3] 700 贷：资本公积——其他资本公积 700
2×22年末，又有10名职员离开公司，预计未来没有人员离开。甲公司将原授予1万股股票期权修改为0.5万股。同时以现金补偿尚未离职的管理人员1250万元。	借：管理费用 [(100-10-10) × 0.5 × 30 × 2/3 - 350] 450 贷：资本公积——其他资本公积 450
	借：管理费用 [(100-10-10) × 0.5 × 30 - 350] 850 贷：资本公积——其他资本公积 850
在取消时支付给职工的所有款项均应作为权益的回购处理，回购支付的金额高于该权益工具在回购日公允价值的部分，计入当期损益。	借：资本公积——其他资本公积 (350+850) 1200 管理费用 50 贷：银行存款 1250

5. 企业集团内涉及不同企业的股份支付交易的会计处理

接受服务企业	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进行会计处理，接受服务企业按权益结算股份支付处理。			
	结算企业	接受服务企业	抵销分录	合并报表角度
与结算企业不是同一企业	借：长期股权投资 贷：资本公积	借：管理费用等 贷：资本公积	借：资本公积（累计额） 贷：长期股权投资（累计额）	借：管理费用等 贷：资本公积
	结算企业授予的是现金股票增值权，应当将该股份支付交易作为现金结算的股份支付进行会计处理。接受服务企业依然按权益结算股份支付处理。合并角度是按现金结算的股份支付处理。			
企业	结算企业	接受服务企业	抵销分录	合并报表角度
	借：长期股权投资	借：管理费用等	借：资本公积（累计额）	借：管理费用等



贷：应付职工薪酬	贷：资本公积	管理费用等(当期差额) 未分配利润(以前差额) 贷：长期股权投资（累计额）	贷：应付职工薪酬
<p>结算企业不是以其本身权益工具而是以集团内其他企业的权益工具结算的，应当将该股份支付交易作为现金结算的股份支付进行会计处理。接受服务企业依然按权益结算股份支付处理。合并报表角度，因授予的是集团内企业的权益工具，属于自身权益工具，应按权益结算股份支付处理。</p>			
结算企业	接受服务企业	抵销分录	合并报表角度
借：长期股权投资 贷：应付职工薪酬	借：管理费用 贷：资本公积	借：应付职工薪酬 贷：长期股权投资（累计额）	借：管理费用 贷：资本公积
<p>结算企业与接受服务企业是同一企业，且授予本企业职工的是企业集团内其他企业权益工具，结算企业直接按照现金结算的股份支付处理。</p> <p>借：管理费用 贷：应付职工薪酬</p>			
<p>母公司向子公司高管授予股份支付，在合并财务报表中计算子公司少数股东损益时，虽然子公司的股权激励全部是由母公司结算，子公司少数股东损益中应包含按照少数股东持股比例分享的子公司股权激励费用。</p>			
<p>如果受到激励的高管在集团内调动导致接受服务的企业变更，但高管人员应取得的股权激励并未发生实质性变化，则应根据受益情况，在等待期内按照合理的标准（例如按服务时间）在原接受服务的企业与新接受服务的企业间分摊该高管的股权激励费用。即谁受益、谁确认费用。</p>			
<p>集团内股份支付，包括集团内任何主体的任何股东，并未限定结算的主体为控股股东；非控股股东授予职工公司的权益工具满足股份支付条件时，也应当视同集团内股份支付进行处理。</p>			