

长按识别下方二维码关注“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



2025 年注会《会计》母仪天下一股份支付（题目+答案解析）

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>
现金结算的股份支付的	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



会计处理原则	<p>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>							
一般账务处理	授予日	除了立即可行权的情况之外,无账务处理						
	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>						
	可行权日之后	<table border="1" style="width:100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td data-bbox="395 1055 630 1384">权益结算股份支付</td> <td data-bbox="635 1055 1316 1384"> <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> </td> </tr> <tr> <td data-bbox="395 1391 630 1503">现金结算的股份支付</td> <td data-bbox="635 1391 1316 1503"> <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> </td> </tr> <tr> <td colspan="2" data-bbox="395 1509 1316 1503"> <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> </td> </tr> </table>	权益结算股份支付	<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>	<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>	
	权益结算股份支付	<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>							
<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>								
回购股份进行权益结算	<p>回购股份时</p> <p>等待期内每个资产负债表日按照权益工具在授予日的公允价值,将取得的职工服务计入成本费用,同时增加资本公积(其他资本公积)。</p> <p>职工行权时</p>	<p>借:库存股</p> <p>贷:银行存款</p> <p>借:管理费用等</p> <p>贷:资本公积——其他资本公积</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>						

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 $(75 \times 10000 \times 10)$ 7500000 资本公积——其他资本公积 18000000 贷：股本 $(75 \times 10000 \times 1)$ 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。

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	$(200-10-10) \times 10000 \times 36 \times 1/2$	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
行权时	借：资本公积——其他资本公积 65160000 贷：股本 1810000 资本公积——股本溢价 63350000

【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	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



股票期权修改为 2 万股。

【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 1 250 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) 1 200 管理费用 50 贷：银行存款 1 250

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
	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
不是同	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。			



一企业	<table border="1"> <tr> <th>结算企业</th> <th>接受服务企业</th> <th>抵销分录</th> <th>合并报表角度</th> </tr> <tr> <td>借：长期股权投资 贷：应付职工薪酬</td> <td>借：管理费用等 贷：资本公积</td> <td>借：资本公积（累计额） 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）</td> <td>借：管理费用等 贷：应付职工薪酬</td> </tr> </table>	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：管理费用等 贷：资本公积	借：资本公积（累计额） 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）	借：管理费用等 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> <table border="1"> <tr> <th>结算企业</th> <th>接受服务企业</th> <th>抵销分录</th> <th>合并报表角度</th> </tr> <tr> <td>借：长期股权投资 贷：应付职工薪酬</td> <td>借：管理费用 贷：资本公积</td> <td>借：应付职工薪酬 贷：长期股权投资（累计额）</td> <td>借：管理费用 贷：资本公积</td> </tr> </table>			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
	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：管理费用等 贷：资本公积	借：资本公积（累计额） 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）	借：管理费用等 贷：应付职工薪酬																	
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>																				

【案例引入】A公司是B公司的母公司，2×21年至2×22年发生如下业务：

经股东大会批准，A公司2×21年1月1日实施股权激励计划，其主要内容为：

①A公司向B公司的40名管理人员每人授予100份A公司股票期权。

②行权条件为：B公司2×21年度实现的净利润较前一年增长12%；截至2×22年12月31日，两个会计年度平均净利润增长率为14%；从达到上述业绩条件的当年末起，B公司的员工能以每股5元的价格购买A公司股票100股。

③每份股票期权授予日的公允价值估计为15元，股票面值为每股1元。

④B公司2×21年度实现的净利润较前一年增长10%，本年度有1名管理人员离职。该年末，A公司预计B公司截至2×22年12月31日，两个会计年度平均净利润增长率将达到14%，未来1年还将有2名管理人员离职。

⑤2×22年B公司有3名职员离开，截至2×22年12月31日，B公司两个会计年度平均净利润增长率为15%。

⑥B公司剩余36名员工在2×23年1月1日全部行权。

	结算企业	接受服务企业	抵销分录	合并报表角度
授 予 日	无会计处理			
2×21年末	借：长期股权投资 [(40-1-2) × 100 × 15 × 1/2] 27 750 贷：资本公积 27 750	借：管理费 用 27 750 贷：资 本 公 积 27 750	借：资本公 积 27 750 贷：长期股 权 投资 27 750	借：管理费 用 27 750 贷：资本公 积 27 750



2×22年末	借：长期股权投资 [(40-1-3)×100×15-27 750] 26 250 贷：资本公积 26 250	借：管理费用 26 250 贷：资本公积 26 250	借：资本公积 54 000 贷：长期股权投资 54 000	借：管理费用 26 250 贷：资本公积 26 250
2×23年初行权时	借：银行存款 [5×100×(40-4)] 18 000 资本公积——其他资本公积 54 000 贷：股本 3 600 资本公积——股本溢价 68 400	无会计处理		

【案例引入】A公司是B公司和C公司的母公司，2×21年至2×22年发生如下业务：

经股东大会批准，A公司2×21年1月1日实施股权激励计划，其主要内容为：

①A公司向B公司的40名管理人员每人授予100份C公司现金股票增值权。

②行权条件为：B公司2×21年度实现的净利润较前一年增长12%；截至2×22年12月31日，两个会计年度平均净利润增长率为14%；从达到上述业绩条件的当年末起，每持有1份现金股票增值权可以从A公司获得等值现金，行权期为2年。

③B公司2×21年度实现的净利润较前一年增长10%，本年度有1名管理人员离职。该年末，A公司预计B公司截至2×22年12月31日，两个会计年度平均净利润增长率将达到14%，未来1年还将有2名管理人员离职。

④2×22年B公司有3名管理人员离开，截至2×22年12月31日，B公司两个会计年度平均净利润增长率为15%，假定2×23年1月1日全部行权。

⑤每份现金股票增值权公允价值如下：2×21年1月1日为10元；2×21年12月31日为15元；2×22年12月31日为20元。行权时的价格为每份20元。

【解析】

(1) 2×21年初授予日

无会计处理

(2) 2×21年末的会计处理

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 [(40-1-2)×100×15×1/2] 27 750 贷：应付职工薪酬 27 750	借：管理费用 18 500 贷：资本公积 [(40-1-2)×100×10×1/2] 18 500	借：资本公积 18 500 管理费用 9 250 贷：长期股权投资 27 750	借：管理费用 27 750 贷：应付职工薪酬 27 750

(3) 2×22年末的会计处理

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 [(40-1-3)×100×20-27 750] 44 250 贷：应付职工薪酬 44 250	借：管理费用 [(40-1-3)×100×10-18 500] 17 500 贷：资本公积 17 500	借：资本公积 36 000 未分配利润 9 250 管理费用 26 750 贷：长期股权投资 72 000	借：管理费用 44 250 贷：应付职工薪酬 44 250

(4) 2×23年初的会计处理

结算企业	接受服务企业	抵销分录	合并报表角度
借：应付职工薪酬 72 000 贷：银行存款 72 000	借：资本公积——其他资本公积 36 000 贷：资本公积——股本溢价 36 000		

6. 限制性股票的股权激励的会计处理

【案例引入】甲公司为上市公司，采用授予职工限制性股票的形式实施股权激励计划。2×19年1月1日，公司以非公开发行方式向100名管理人员每人授予10万股股票，每股面值为1元，授予价格为每股6元。当日，100名管理人员全部出资认购，总认购款项为6000万元，甲公司履行了相关增资手续。该限制性股票股权激励在授予日的公允价值为每股6元。

激励计划规定，这些管理人员从2×19年1月1日起在甲公司连续服务满3年的，所授予股票将于2×22年1月1日全部解锁；期间离职的，甲公司将按照原授予价格每股6元回购。2×19年1月1日至2×22年1月1日期间，所授予股票不得上市流通或转让；激励对象因获授限制性股票而取得的现金股利由公司代管，作为应付股利在解锁时向激励对象支付；对于未能解锁的限制性股票，甲公司在回购股票时应扣除激励对象已享有的该部分现金股利。

2×19年度，甲公司有5名管理人员离职，甲公司估计3年中离职的管理人员合计为10名，当年宣告发放现金股利为每股1元（限制性股票持有人享有同等分配权利）；2×20年度，又有2名管理人员离职，甲公司将3年离职人员合计数调整为8人，当年宣告发放现金股利为每股1.1元；2×21年度，甲公司没有管理人员离职，当年宣告发放现金股利为每股1.2元。

假定甲公司管理人员离职均发生在年末，不考虑其他因素。

【解析】（1）甲公司授予日的会计分录

借：银行存款 6 000
贷：股本 (100×10) 1 000
 资本公积——股本溢价 5 000

同时，

借：库存股 (100×10×6) 6 000
贷：其他应付款——限制性股票回购义务 6 000

（2）甲公司等待期内各期确认管理费用和资本公积的会计分录：

①2×19年12月31日

2×19年确认管理费用和资本公积金额 = $(100-10) \times 10 \times 6 \times 1/3 = 1\ 800$ （万元）

借：管理费用 1 800
贷：资本公积——其他资本公积 1 800

②2×20年12月31日

2×20年确认管理费用和资本公积金额 = $(100-8) \times 10 \times 6 \times 2/3 - 1\ 800 = 1\ 880$ （万元）

借：管理费用 1 880
贷：资本公积——其他资本公积 1 880

③2×21年12月31日

2×21年确认管理费用和资本公积金额 = $(100-5-2) \times 10 \times 6 - 1\ 800 - 1\ 880 = 1\ 900$ （万元）

借：管理费用 1 900
贷：资本公积——其他资本公积 1 900

（3）等待期内各期分配现金股利及股票回购的会计处理

①2×19年的会计处理

A. 2×19年12月31日预计未来可解锁限制性股票持有者的现金股利 = $1 \times (100-10) \times 10 = 900$ （万元），相关会计分录如下：

借：利润分配——应付现金股利 900
 贷：应付股利——限制性股票股利 900
借：其他应付款——限制性股票回购义务 900
 贷：库存股 900

B. 2×19年12月31日预计未来不可解锁限制性股票持有者的现金股利 = $1 \times 10 \times 10 = 100$ （万元），相关会计分录

如下:

借: 其他应付款——限制性股票回购义务	100
贷: 应付股利——限制性股票股利	100
C. 2×19年12月31日回购限制性股票	
借: 其他应付款——限制性股票回购义务	$[5 \times (6-1) \times 10]$ 250
应付股利——限制性股票股利	$(5 \times 1 \times 10)$ 50
贷: 银行存款	$(5 \times 6 \times 10)$ 300
借: 股本	$(5 \times 1 \times 10)$ 50
资本公积——股本溢价	250
贷: 库存股	$(5 \times 10 \times 6)$ 300

②2×20年会计处理

A. 2×20年12月31日预计未来可解锁限制性股票持有者的现金股利 = $(1+1.1) \times (100-8) \times 10 - 900 = 1\ 032$ (万元), 相关会计分录如下:

借: 利润分配——应付现金股利	1 032
贷: 应付股利——限制性股票股利	1 032
借: 其他应付款——限制性股票回购义务	1 032
贷: 库存股	1 032

B. 2×20年12月31日预计未来不可解锁限制性股票持有者的现金股利 = $(1+1.1) \times (8-5) \times 10 - (100-1 \times 5 \times 10) = 13$ (万元), 相关会计分录如下:

借: 其他应付款——限制性股票回购义务	13
贷: 应付股利——限制性股票股利	13

C. 2×20年12月31日回购限制性股票

借: 其他应付款——限制性股票回购义务	$[2 \times (6-2.1) \times 10]$ 78
应付股利——限制性股票股利	$(2 \times 2.1 \times 10)$ 42
贷: 银行存款	$(2 \times 10 \times 6)$ 120
借: 股本	$(2 \times 1 \times 10)$ 20
资本公积——股本溢价	100
贷: 库存股	$(2 \times 10 \times 6)$ 120

③2×21年会计处理

A. 2×21年12月31日预计未来可解锁限制性股票持有者的现金股利 = $(1+1.1+1.2) \times (100-7) \times 10 - 900 - 1\ 032 = 1\ 137$ (万元), 相关会计分录如下:

借: 利润分配——应付现金股利	1 137
贷: 应付股利——限制性股票股利	1 137
借: 其他应付款——限制性股票回购义务	1 137
贷: 库存股	1 137

B. 2×21年12月31日预计未来不可解锁限制性股票持有者的现金股利 = $[(1+1.1+1.2) \times (7-2-5) \times 10] - [(100+13) - (1 \times 5 \times 10 + 2.1 \times 2 \times 10)] = -21$ (万元), 相关会计分录如下:

借: 应付股利——限制性股票股利	21
贷: 其他应付款——限制性股票回购义务	21

(4) 2×22年1月1日解锁日的会计处理

借: 其他应付款——限制性股票回购义务	2 511
贷: 库存股	$(6\ 000 - 900 - 300 - 1\ 032 - 120 - 1\ 137)$ 2 511
借: 资本公积——其他资本公积	$(1\ 800 + 1\ 880 + 1\ 900)$ 5 580
贷: 资本公积——股本溢价	5 580

【理论总结】实务中，上市公司实施限制性股票的股权激励安排中，以非公开发行方式向激励对象授予一定数量的公司股票，常见做法是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。

(一) 授予日的会计处理

1. 收到认股款

借：银行存款

贷：股本

资本公积——股本溢价

2. 就回购义务确认负债

借：库存股（限制性股票数量×回购价格）

贷：其他应付款——限制性股票回购义务

(二) 等待期内的会计处理

1. 与股份支付有关的会计处理

按权益结算股份支付确认与计量原则处理。

2. 分配现金股利的会计处理

	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
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

(三) 解锁日的会计处理

1. 对未达到限制性股票解锁条件而需回购的股票

借：其他应付款——限制性股票回购义务（应支付的金额）

贷：银行存款

同时：

借：股本

资本公积——股本溢价（差额）

贷：库存股（按照注销的限制性股票数量相对应的库存股的账面价值）

2. 对达到限制性股票解锁条件而无需回购的股票

借：其他应付款——限制性股票回购义务（按照解锁股票相对应的负债的账面价值）

资本公积——股本溢价（差额）

贷：库存股（按照解锁股票相对应的库存股的账面价值）

7. 一次授予、分期行权的会计处理

对于“一次授予、分期行权”，即在授予日一次授予员工若干权益工具，之后每年分批达到可行权条件。每个批次是否可行权的结果通常是相对独立的，即每一期是否达到可行权条件并不会直接影响其他几期是否能够达到可行权条件，在会计处理时应将其作为同时授予的几个独立的股份支付计划。例如，在一次授予、分三年行权的股份支付计划中，应当将其视同为三个独立的股份支付计划，分别确定每个计划的等待期。企业应根据每个计划在授予日的公允价值估计股份支付费用，在其相应的等待期内，按照各计划在某会计期间等待期长度占整个等待期长度的比例进行分摊。

【案例解析】甲公司为上市公司，2×21年1月1日甲公司确定了一项限制性股票激励计划，一次性授予甲公司高级管理人员共计3 000万股限制性股票，当日限制性股票的公允价值为每股8元，2×21年至2×23年每年年末，在达到当年的行权条件的前提下，每年可解锁1 000万股。在解锁时职工应当在职，当年未满足条件不能解锁的股票作废。2×21年年末限制性股票的公允价值为每股9元，2×22年年末限制性股票的公允价值为每股10元，2×23年年末限制性股票的公允价值为每股10元；假设每年年末均无人离职，并且都预计未来年度不会有人离职，且均能达到当年的行权条件。

【解析】①甲公司授予的限制性股票激励计划属于“一次授予、分期行权”的股份支付，所以应作为三个独立的子计划进行会计处理，等待期分别为1年、2年、3年。

②第一年年末确认成本费用=1 000×8×1/1+1 000×8×1/2+1 000×8×1/3=14 666.67（万元）

③第二年年末确认成本费用=1 000×8×1/1+1 000×8×2/2+1 000×8×2/3=14 666.67
=6 666.66（万元）

④第三年年末确认成本费用=1 000×8×1/1+1 000×8×2/2+1 000×8×3/3=14 666.67+6 666.66=21 333.33（万元）

【知识点】企业将以现金结算的股份支付修改为以权益结算的股份支付的会计处理

【案例导入】2021年初A公司向500名高管每人授予100份现金股票增值权，协议约定，服务期满4年即可按照股价增长幅度获得现金。此增值权2021年末公允价值为每份10元，2022年末公允价值为每份12元。

2022年末A公司将此现金股票增值权改为权益结算股份支付，约定自2023年初服务期满3年即可按每股5元购买100股本公司股票，此期权价值在授予日的公允价值为每份16元。假定服务期内无人离职，2025年末行权，股票面值为每股1元，不考虑其他因素。

【解析】

2021年初授予日	无账务处理
2021年末	借：管理费用 125000 【500*100*10*1/4】 贷：应付职工薪酬 125000
2022年末现金股票增值权转为权益结算股份支付时	借：管理费用 195000 【500*100*16*2/5-125000】 应付职工薪酬 125000 贷：资本公积——其他资本公积 320000
2023年末	借：管理费用 160000 【500*100*16*3/5-320000】 贷：资本公积——其他资本公积 160000
2024年末	借：管理费用 160000 【500*100*16*4/5-480000】 贷：资本公积——其他资本公积 160000
2025年末	借：管理费用 160000 【500*100*16*5/5-640000】 贷：资本公积——其他资本公积 160000
2025年末行权时	借：银行存款 250000 【500*100*5】 资本公积——其他资本公积 800000 【320000+160000+160000+160000】 贷：股本 50000 【100*500】



资本公积---股本溢价 1000000

【理论总结】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。上述规定同样适用于修改发生在等待期结束后情形。

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（无需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，适用上述原则规定。