

第十一章 企业年金基金

一、总体要求

《企业会计准则第 10 号——企业年金基金》规范了企业年金基金的确认、计量和列报。企业按照企业年金计划进行的缴费，属于职工薪酬的范围，其确认、计量和列报适用第十章职工薪酬。

企业年金基金是独立的会计主体。委托人、受托人、账户管理人、托管人、投资管理人和其他为企业年金基金管理提供服务的主体，应当将企业年金基金与其固有资产及其管理的其他资产严格区分，确保企业年金基金的安全。

企业年金基金应当分别资产、负债、收入、费用和净资产进行确认和计量。受托人、托管人、投资管理人应当设置相应会计科目和账簿，对企业年金基金发生的交易或者事项进行会计处理。

企业年金基金财务报表包括资产负债表、净资产变动表和附注。资产负债表反映企业年金基金在某一特定日期的财务状况，应当按照资产、负债和净资产分类列示。其中，净资产类项目列示企业年金基金净值。净资产变动表反映企业年金基金在一定会计期间的净资产增减变动情况。受托人应定期向委托人提交企业年金基金财务报告，托管人应定期向受托人提交企业年金基金财务报告。

二、应设置的会计科目

企业年金基金受托人、托管人、投资管理人应当根据各自的职责，设置相应会计科目和会计账簿，对企业年金基金发生的有关交易或者事项进行会计处理和报告。

企业年金基金缴费及其运营形成的各项资产包括：货币资金、应收证券清算款、应收利息、买入返售证券、其他应收款、债券投资、基金投资、股票投资、其他投资等。企业年金基金运营形成的各项负债包括：应付证券清算款、

应付受益人待遇、应付受托人管理费、应付托管人管理费、应付投资管理人管理费、应交税金、卖出回购证券款、应付利息、应付佣金和其他应付款等。企业年金基金运营形成的各项收入包括：存款利息收入、买入返售证券收入、公允价值变动收益、投资处置收益和其他收入。企业年金基金运营发生的各项费用包括：交易费用、受托人管理费、托管人管理费、投资管理人管理费、卖出回购证券支出和其他费用。企业年金基金的净资产，是指企业年金基金的资产减去负债后的余额。净资产应当分别企业和职工个人设置账户，根据企业年金计划按期将运营收益分配计入各账户。

企业年金基金会计科目名称参见表 11-1。

表 11-1 企业年金基金会计科目名称

顺序号	会计科目名称
一、资产类	
1	银行存款
2	结算备付金
3	交易保证金
4	应收利息
5	应收股利
6	应收红利
7	买入返售证券
8	其他应收款
9	交易性金融资产
10	其他资产
二、负债类	
11	应付受益人待遇
12	应付受托人管理费
13	应付托管人管理费
14	应付投资管理人管理费
15	应交税费
16	卖出回购证券款
17	应付利息
18	应付佣金

续表

顺序号	会计科目名称
19	其他应付款
三、共同类	
20	证券清算款
四、基金净值类	
21	企业年金基金
	个人账户结余
	企业账户结余
	净收益
	个人账户转入
	个人账户转出
	支付受益人待遇
22	本期收益
五、损益类	
23	存款利息收入
24	买入返售证券收入
25	公允价值变动损益
26	投资收益
27	其他收入
28	交易费用
29	受托人管理费
30	托管人管理费
31	投资管理人管理费
32	卖出回购证券支出
33	其他费用
34	以前年度损益调整

三、企业年金基金的定义及企业年金基金管理各方当事人

(一) 企业年金基金的定义

企业年金，是指企业及其职工在依法参加基本养老保险的基础上，自主建立的补充养老保险制度，是我国多层次养老保险制度体系中第二支柱的重要组

成部分。国家鼓励企业建立企业年金，企业年金所需费用由企业和职工个人共同缴纳。

企业建立企业年金，应当与职工一方通过集体协商确定，并制定企业年金方案。企业年金方案应当提交职工代表大会或者全体职工讨论通过，并报送人力资源社会保障行政部门。企业和职工建立企业年金，应当确定企业年金受托人，由企业代表委托人与受托人签订受托管理合同。受托人可以是符合国家规定的法人受托机构，也可以是企业按照国家有关规定成立的企业年金理事会。

企业年金基金，是指根据依法制定的企业年金计划筹集的资金及其投资运营收益形成的企业补充养老保险基金。企业年金基金由两部分组成：一是企业和职工依照企业年金计划规定的缴费；二是企业年金基金投资运营而形成的收益。根据2018年2月1日起施行的《企业年金办法》（人力资源社会保障部、财政部令第36号），企业年金基金实行完全积累，为每个参加企业年金的职工建立个人账户，按照国家有关规定投资运营，投资运营收益并入企业年金基金。职工企业年金个人账户下设企业缴费子账户和个人缴费子账户，分别记录企业缴费分配给个人的部分及其投资收益，以及本人缴费及其投资收益。

企业年金基金作为一种信托财产，独立于委托人、受托人、账户管理人、托管人、投资管理人和其他为企业年金基金提供服务的自然人、法人或其他组织的固有资产及其管理的其他资产，应当作为独立的会计主体进行确认、计量和列报。

（二）企业年金基金管理各方当事人

企业年金基金管理各方当事人包括：委托人、受托人、账户管理人、托管人、投资管理人和中介服务机构等。建立企业年金计划的企业及其职工作为委托人，与受托人签订受托管理合同。受托人与账户管理人、托管人和投资管理人分别签订委托管理合同。

1. 企业年金基金委托人。

企业年金基金委托人，是指设立企业年金基金的企业及其职工。企业和职工是企业年金计划参与者，作为缴纳企业年金计划供款的主体，按规定缴纳企业年金供款，并作为委托人与受托人签订书面合同，将企业年金基金财产委托给受托人管理运作。

2. 企业年金基金受托人。

企业年金基金受托人，是指受托管理企业年金基金的符合国家规定的养老

金管理公司等法人受托机构或者企业年金理事会。

受托人的主要职责有：选择、监督、更换账户管理人、托管人、投资管理人；制定企业年金基金战略资产配置策略；根据合同对企业年金管理进行监督；根据合同收取企业和职工缴费，并向受益人支付企业年金待遇；接受委托人查询，定期向委托人提交企业年金基金管理和财务会计报告；发生重大事件时，及时向委托人和有关监管部门报告；定期向有关监管部门提交开展企业年金基金受托管理业务情况的报告；按照国家规定保存与企业年金基金管理有关的记录。

3. 企业年金基金账户管理人。

企业年金基金账户管理人，是指接受受托人委托管理企业年金基金账户的专业机构。

账户管理人的主要职责有：建立企业年金基金企业账户和个人账户；记录企业、职工缴费以及企业年金基金投资收益；定期与托管人核对缴费数据以及企业年金基金账户财产变化状况，及时将核对结果提交受托人；计算企业年金待遇；向企业和受益人提供企业年金基金企业账户和个人账户信息查询服务；向受益人提供年度权益报告；定期向受托人提交账户管理数据等信息以及企业年金基金账户管理报告；定期向有关监管部门提交开展企业年金基金账户管理业务情况的报告；按照国家规定保存企业年金基金账户管理档案。

4. 企业年金基金托管人。

企业年金基金托管人，是指接受受托人委托保管企业年金基金财产的商业银行。

托管人的主要职责有：安全保管企业年金基金财产；以企业年金基金名义开设基金财产的资金账户和证券账户等；对所托管的不同企业年金基金财产分别设置账户，确保基金财产的完整和独立；根据受托人指令，向投资管理人分配企业年金基金财产；及时办理清算、交割事宜；负责企业年金基金会计核算和估值，复核、审查和确认投资管理人计算的基金财产净值；根据受托人指令，向受益人发放企业年金待遇；定期与账户管理人、投资管理人核对有关数据；按照规定监督投资管理人的投资运作，并定期向受托人报告投资监督情况；定期向受托人提交企业年金基金托管和财务会计报告；定期向有关监管部门提交开展企业年金基金托管业务情况的报告；按照国家规定保存企业年金基金托管业务活动记录、账册、报表和其他相关资料。

5. 企业年金基金投资管理人。

企业年金基金投资管理人，是指接受受托人委托投资管理企业年金基金财

产的专业机构。

投资管理人的主要职责有：对企业年金基金财产进行投资；及时与托管人核对企业年金基金会计核算和估值结果；建立企业年金基金投资管理风险准备金；定期向受托人提交企业年金基金投资管理报告；定期向有关监管部门提交开展企业年金基金投资管理业务情况的报告；根据国家规定保存企业年金基金财产会计凭证、会计账簿、年度财务会计报告和投资记录。

6. 中介服务机构。

企业年金基金中介服务机构，是指为企业年金基金管理提供服务的投资顾问公司、信用评估公司、精算咨询公司、会计师事务所、律师事务所等专业机构。

四、企业年金基金缴费

（一）企业年金基金缴费及其流程

企业可以根据自身的经济效益情况和目标，在国家统一规定的范围内，自主决定企业缴费的具体比例，并按照企业年金计划约定的参保范围、企业年金种类和缴费方式，定期进行缴费。根据2018年2月1日起施行的《企业年金办法》（人力资源社会保障部、财政部令第36号），企业缴费每年不超过本企业职工工资总额的8%；企业和职工个人缴费合计不超过本企业职工工资总额的12%。企业缴费应当按照企业年金方案确定的比例和办法计入职工企业年金个人账户，职工个人缴费计入本人企业年金个人账户。职工个人缴费由企业从职工个人工资中代扣代缴。

企业年金基金缴费（供款）一般流程如下：

1. 企业年金计划开始时，委托人将相关职工缴费总额及明细情况通知受托人，受托人将相关信息提供给账户管理人。账户管理人据此进行系统设置和信息录入。

2. 缴费日前，账户管理人计算缴费总额及明细情况，生成企业缴费和职工个人缴费账单，报受托人确认。

3. 受托人收到账户管理人提供的缴费账单后，与委托人核对确认，核对无误后，将签字确认的缴费账单反馈给账户管理人。

4. 缴费日，受托人向委托人下达缴费指令，委托人向托管人划转缴费账单所列缴款总额，并通知受托人。

5. 受托人向托管人送达收账通知。托管人收到收账通知后，核对实收金额与受托人提供的收账通知金额，并向受托人反馈收账通知回执。

6. 受托人核对托管人反馈的收账通知回执后, 通知账户管理人进行缴费的财务处理。账户管理人将缴费明细数据和托管人反馈的收账回执数据进行核对后, 根据企业年金计划的约定在已建立的个人账户之间进行分配。

企业年金基金缴费流程如图 11-1 所示。

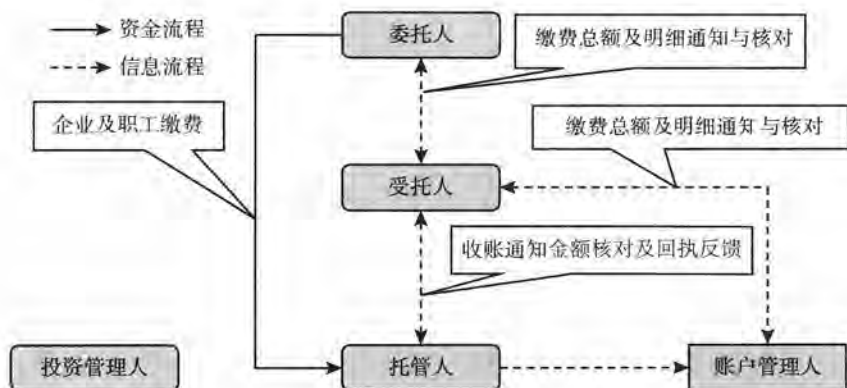


图 11-1 企业年金基金缴费流程图

(二) 企业年金基金收到缴费的账务处理

为了核算企业年金基金收到缴费等业务, 企业年金基金应当设置“企业年金基金”、“银行存款”等科目。“企业年金基金”科目核算企业年金基金资产的来源和运用, 应按个人账户结余、企业账户结余、净收益、个人账户转入、个人账户转出, 以及支付受益人待遇等设置相应明细科目, 本科目期末贷方余额, 反映企业年金基金净值。

收到企业及职工个人缴费时, 按实际收到的金额, 借记“银行存款”科目, 贷记“企业年金基金——个人账户结余”、“企业年金基金——企业账户结余”科目。

【例 11-1】 2×22 年 1 月 5 日, 甲企业年金基金收到缴费 350 万元, 其中: 企业缴费 200 万元、职工个人缴费 150 万元, 存入企业年金账户, 实收金额与缴费账单核对无误。按该企业年金计划约定, 企业缴费 200 万元中, 归属个人账户金额为 110 万元, 其余 90 万元的权益归属条件尚未实现。该企业年金基金账务处理如下:

借: 银行存款	3 500 000	
贷: 企业年金基金——个人账户结余 (个人缴费)	1 500 000	

——个人账户结余（企业缴费）	1 100 000
——企业账户结余（企业缴费）	900 000

企业年金基金收到缴费后，如需账户管理人核对后确认，可先通过“其他应付款——企业年金基金供款”科目核算，确认后再转入“企业年金基金”科目。

五、企业年金基金投资运营

（一）企业年金基金投资运营原则和范围

根据《企业年金基金管理办法》（2011年2月12日人力资源社会保障部、银监会、证监会、保监会令 第11号公布 根据2015年4月30日《人力资源社会保障部关于修改部分规章的决定》修订），企业年金基金投资运营应当遵循谨慎、分散风险的原则，充分考虑企业年金基金财产的安全性、收益性和流动性，实行专业化管理，严格按照国家相关规定进行投资运营。

《企业年金基金管理办法》、《关于调整年金基金投资范围的通知》（人社部发〔2020〕95号）规定，年金基金财产限于境内投资和香港市场投资。其中，境内投资范围包括银行存款、标准化债权类资产，债券回购，信托产品，债权投资计划，公开募集证券投资基金，股票，股指期货，国债期货，养老金产品；香港市场投资指年金基金通过股票型养老金产品或公开募集证券投资基金，投资内地与香港股票市场交易互联互通机制下允许买卖的香港联合交易所上市股票。

《关于调整年金基金投资范围的通知》（人社部发〔2020〕95号）规定，年金基金财产以投资组合为单位，按照公允价值计算应当符合下列规定：

1. 投资一年期以内（含一年）的银行存款、中央银行票据、同业存单，剩余期限在一年期以内（含一年）的国债，剩余期限在一年期以内（含一年）的政策性、开发性银行债券，债券回购，货币市场基金，货币型养老金产品等流动性资产的比例，合计不得低于投资组合委托投资资产净值的5%。清算备付金、证券清算款以及一级市场证券申购资金视为流动性资产。

2. 投资一年期以上的银行存款，标准化债权类资产，信托产品，债权投资计划，债券基金，固定收益型养老金产品，混合型养老金产品等固定收益类资产的比例，合计不得高于投资组合委托投资资产净值的135%。债券正回购的资金余额在每个交易日均不得高于投资组合委托投资资产净值的40%。已计入流动性资产的不再重复计入固定收益类资产。

3. 投资股票、股票基金、混合基金、股票型养老金产品（含股票专项型

养老金产品）等权益类资产的比例，合计不得高于投资组合委托投资资产净值的 40%。其中，投资港股通标的产品的比例，不得高于投资组合委托投资资产净值的 20%；投资单只股票专项型养老金产品的比例，不得高于投资组合委托投资资产净值的 10%。

年金基金不得直接投资于权证，但因投资股票、分离交易可转换债等投资品种而衍生获得的权证，应当在权证上市交易之日起 10 个交易日内卖出。

4. 投资信托产品、债权投资计划，以及信托产品型、债权投资计划型养老金产品的比例，合计不得高于投资组合委托投资资产净值的 30%。其中，投资信托产品以及信托产品型养老金产品的比例，合计不得高于投资组合委托投资资产净值的 10%。

5. 专门投资组合是指将 80% 以上非现金资产投资于银行存款、信托产品、债权投资计划或者存款型、信托产品型、债权投资计划型养老金产品中的一类产品而专门设立的投资组合。专门投资组合可以不受第 1 项 5% 流动性限制。投资信托产品、债权投资计划或信托产品型、债权投资计划型养老金产品的专门投资组合，可以不受第 4 项 30% 和 10% 规定的限制。

《关于调整年金基金投资范围的通知》（人社部发〔2020〕95 号）规定，单个投资组合的年金基金财产，按照公允价值计算应当符合下列规定：

1. 投资一家企业所发行的股票，单期发行的同一品种标准化债权类资产，单只证券投资基金，分别不得超过上述证券发行量、该基金份额（基金产品份额数以最近一次公告或者发行人正式说明为准）的 5%，也分别不得超过该投资组合委托投资资产净值的 10%。其中，投资资产支持证券或资产支持票据的比例不得超过该只证券发行量的 10%。

2. 投资单期信托产品、债权投资计划，分别不得超过该期信托产品、债权投资计划资产管理规模的 20%。投资信托产品、债权投资计划的专门投资组合，可以不受此规定的限制。

企业年金基金有关监管部门将根据金融市场变化和投资运作情况，适时对企业年金基金投资范围和比例等进行调整。

（二）企业年金基金投资运营流程

企业年金基金投资运营一般流程如下：

1. 受托人通知托管人和投资管理人企业年金基金投资额度。

2. 托管人根据受托人指令，向投资管理人分配基金资产，并将资金到账情况通知投资管理人。

3. 投资管理人负责对企业年金基金财产进行投资。

4. 投资管理人及时与托管人核对企业年金基金会计核算和估值结果。

5. 投资管理人定期向受托人提交企业年金基金投资管理报告。

6. 托管人根据投资管理人发送的场外交易指令，并通过接收和处理交易所及中国证券登记结算公司发送的行情、交易、交收数据等，进行清算交收、会计核算、估值和投资运作监督。如果发现投资管理人的违规行为，应立即通知投资管理人，并及时向受托人和有关监管部门报告。

7. 托管人负责企业年金基金会计核算和估值，复核、审查和确认投资管理人计算的基金财产净值。

8. 托管人按照规定监督投资管理人的投资运作，并定期向受托人报告投资监督情况。

9. 托管人定期向受托人提交企业年金基金托管和财务会计报告。

10. 托管人将估值结果（企业年金基金净值和净值增长率）通知受托人和账户管理人。

11. 账户管理人根据企业年金基金净值和净值增长率，将基金投资运营收益按日或按周足额记入企业年金基金企业账户和个人账户。

企业年金基金投资运营一般流程如图 11-2 所示。

（三）企业年金基金投资运营的账务处理

企业年金基金在运营中根据国家规定的投资范围取得的国债、信用等级在投资级以上的金融债和企业债、可转债、投资性保险产品、证券投资基金、股票等具有良好流动性的金融产品，其初始取得和后续估值应当以公允价值计量。企业年金基金投资公允价值的确定，按照第三十九章公允价值计量有关要求进行。

企业年金基金投资运营的会计核算一般需要设置“交易性金融资产”、“公允价值变动损益”、“证券清算款”、“结算备付金”、“交易保证金”、“投资收益”、“交易费用”、“应收利息”、“应收股利”、“应收红利”、“本期收益”等科目。

1. 初始取得投资时的账务处理。

企业年金基金初始取得投资时，应当以交易日支付的价款（不含支付价款中所包含的、已到付息期但尚未领取的利息或已宣告但尚未发放的现金股利、基金红利）计入投资的成本，借记“交易性金融资产——成本”，按发生的交易费用及相关税费直接计入当期损益，借记“交易费用”科目，按支付价款中所包含的、已到付息期但尚未领取的利息或已宣告但尚未发放的现金股利、

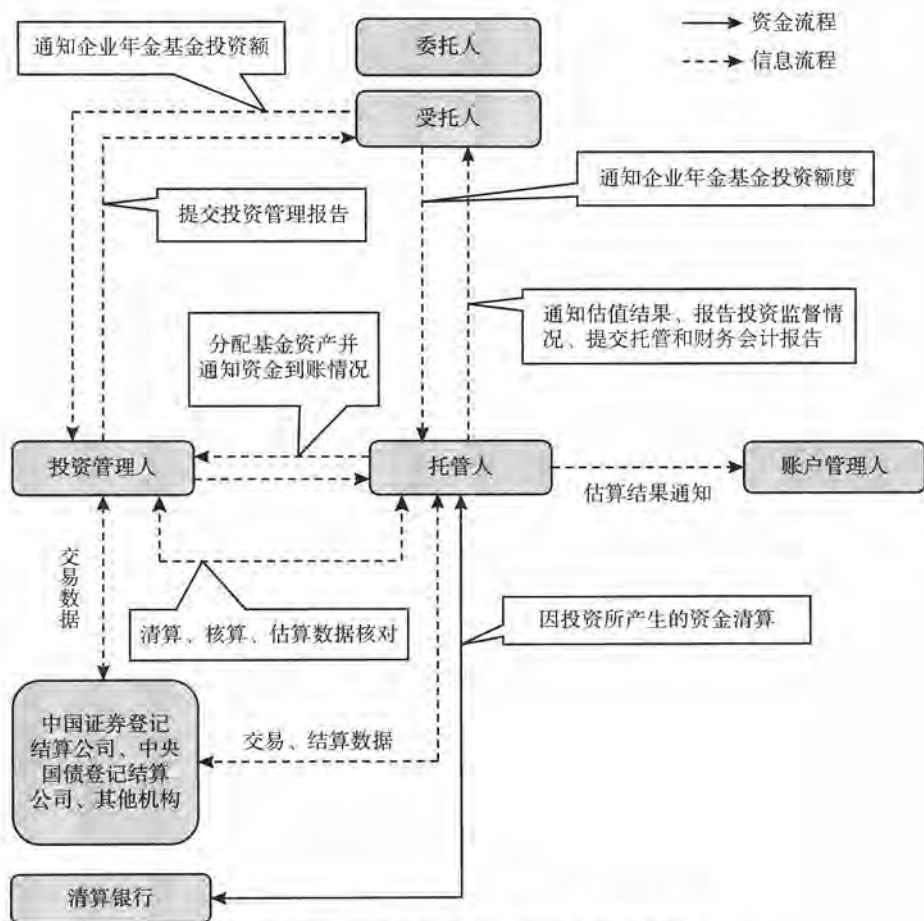


图 11-2 企业年金基金投资运营流程图

红利，借记“应收利息”、“应收股利”或“应收红利”科目，贷记“证券清算款”、“银行存款”等科目。

资金交收日，按实际清算的金额，借记“证券清算款”科目，贷记“结算备付金”、“银行存款”等科目。

【例 11-2】2×22 年 9 月 1 日，乙企业年金基金通过证券交易所购入分期付息、一次还本国债 500 手，每手债券面值为 1 000 元，票面年利率为 3.6%，购买价款 600 000 元（含已到付息期但尚未领取的利息 40 000 元），另发生手续费、佣金及相关税费 2 000 元。

该企业年金基金账务处理如下：

(1) 交易日（T 日，即 9 月 1 日）与证券登记结算机构清算应付证券款时：

借：交易性金融资产——成本（债券）	560 000
应收利息	40 000
交易费用	2 000
贷：证券清算款	602 000

(2) 资金交收日（T+1，即9月2日）与证券登记结算机构交收资金时：

借：证券清算款	602 000
贷：结算备付金	602 000

【例 11-3】2×22 年 4 月 1 日，丙企业年金基金通过证券交易所以每股 10.3 元（含已经宣告但尚未发放的现金股利 0.3 元）的价格购入 A 股票 10 万股，另发生券商佣金、印花税等 2 万元。

该企业年金基金账务处理如下：

(1) 交易日（T 日，即 4 月 1 日）与证券登记结算机构清算应付证券款时：

借：交易性金融资产——成本（A 股票）	1 000 000
应收股利——A 股票	30 000
交易费用	20 000
贷：证券清算款	1 050 000

(2) 资金交收日（T+1 日，即 4 月 2 日）与证券登记结算机构交收资金时：

借：证券清算款	1 050 000
贷：结算备付金	1 050 000

2. 投资持有期间的账务处理。

企业年金基金投资持有期间，被投资单位宣告发放的现金股利，或资产负债表日按债券票面利率计算的利息收入，应确认为投资收益，借记“应收股利”、“应收利息”或“应收红利”科目，贷记“投资收益”科目。期末，将“投资收益”科目余额转入“本期收益”科目。

【例 11-4】沿用【例 11-2】，该企业年金基金持有国债期间，按债券票面价值和票面利率计提债券利息。假设一年按 360 天计算，每日计提利息，票面年利率 3.6%。

该企业年金基金账务处理如下：

每日应计利息 = $500\,000 \times 3.6\% \div 360 = 50$ （元）

每日计提利息时：

借：应收利息	50
--------	----

贷：投资收益

50

债券除息日（T日），借记“证券清算款”科目，贷记“应收利息”科目。资金交收日（T+1日），借记“结算备付金”科目，贷记“证券清算款”科目。

【例 11-5】沿用【例 11-3】，2×22 年 4 月 5 日，企业年金基金收到购买 A 股票时已宣告的现金股利，该上市公司发放 A 股票的现金股利每股 0.3 元，合计 3 万元。

该企业年金基金账务处理如下：

借：结算备付金	30 000
贷：应收股利——A 股票	30 000

3. 估值日的账务处理。

企业年金基金的投资应当按日估值，或至少按周进行估值。估值日对投资进行估值时，应当以估值日的公允价值计量。公允价值与上一估值日公允价值的差额，计入当期损益，并以此调整原账面价值。借记或贷记“交易性金融资产——公允价值变动”科目，贷记或借记“公允价值变动损益”科目。

【例 11-6】沿用【例 11-5】，2×22 年 4 月 12 日（估值日），企业年金基金持有的 A 股票的证券交易所收盘价为每股 11 元。

在估值日和资产负债表日，企业年金基金持有的上市流通的债券、基金、股票等交易性金融资产，以其估值日在证券交易所挂牌的市价（平均价或收盘价）估值；估值日无交易的，以最近交易日的市价估值。

估值日公允价值与上一估值日公允价值的差额 = $(11 - 10) \times 100\,000 = 100\,000$ （元）

该企业年金基金账务处理如下：

借：交易性金融资产——公允价值变动（A 股票）	100 000
贷：公允价值变动损益	100 000

4. 投资处置的账务处理。

处置企业年金基金的投资时，应在交易日按照卖出投资所取得的价款与其账面价值的差额，确定为投资损益。出售投资时，按应收的金额，借记“证券清算款”科目，按该投资的账面余额，贷记或借记交易性金融资产（成本、公允价值变动），按其差额，贷记或借记“投资收益”科目。同时，将原计入该投资的公允价值变动转出，借记或贷记“公允价值变动损益”科目，贷记或借记“投资收益”科目。

因债券、基金、股票的交易比较频繁，出售债券、基金、股票等证券时，其投资成本应一并结转。出售证券成本的计算方法可采用加权平均法、移动加权平均法、先进先出法等，成本计算方法一经确定，不得随意变更。

【例 11-7】沿用【例 11-6】，2×22 年 5 月 30 日，该企业年金基金出售 A 股票 5 万股，每股市价 13 元，出售价款 65 万元，另发生券商佣金、印花税等 1 800 元。

该企业年金基金账务处理如下：

(1) 交易日（T 日，即 5 月 30 日）与证券登记结算机构清算应收证券款时：

借：证券清算款	648 200
交易费用	1 800
贷：交易性金融资产——成本（A 股票）	500 000
——公允价值变动（A 股票）	50 000
投资收益	100 000
借：公允价值变动损益	50 000
贷：投资收益	50 000

(2) 资金交收日（T+1 日，即 5 月 31 日）与证券登记结算机构交收资金时：

借：结算备付金	648 200
贷：证券清算款	648 200

六、企业年金基金收入

（一）企业年金基金收入的构成

企业年金基金收入，是指企业年金基金在投资运营中所形成的经济利益的流入。企业年金基金收入能够带来企业年金基金资产的增加，也可能使企业年金基金负债减少，或二者兼而有之。企业年金基金收入由下列项目构成：(1) 存款利息收入；(2) 买入返售证券收入；(3) 公允价值变动收益；(4) 投资收益；(5) 风险准备金补亏等其他收入。

（二）企业年金基金收入的账务处理

企业年金基金收入项目中，公允价值变动收益、投资收益有关内容及其账务处理已在“五、企业年金基金投资运营”中进行了介绍。下面主要介绍存款利息收入、买入返售证券收入、其他收入账务处理有关内容。

1. 存款利息收入的账务处理。

存款利息收入包括活期存款、定期存款、结算备付金、交易保证金等利息收入。企业年金基金应按日或至少按周确认存款利息收入，并按存款本金和适用利率计提的金额入账。

按日或按周计提银行存款、结算备付金存款等利息时，借记“应收利息”科目，贷记“存款利息收入”科目。

【例 11-8】2×22 年 9 月 1 日，丁企业年金基金在商业银行的存款本金为 1 800 000 元，假设一年按 360 天计算，银行存款年利率为 2%，每季末结息，该企业年金基金逐日估值。

每日银行存款应计利息 = 存款本金 × 年利率 ÷ 360 = 1 800 000 × 2% ÷ 360 = 100（元）

该企业年金基金账务处理如下：

(1) 每日计提存款利息时：

借：应收利息	100
贷：存款利息收入	100

(2) 每季收到存款利息时（假设每季收息 9 000 元）：

借：银行存款	9 000
贷：应收利息	9 000

2. 买入返售证券收入的账务处理。

买入返售证券业务，是指企业年金基金与其他企业以合同或协议的方式，按一定价格买入证券，到期日再按合同规定的价格将该批证券返售给其他企业，以获取利息收入的证券业务。企业年金基金应于买入证券时，按实际支付的价款确认为一项资产，在融券期限内按照买入返售证券价款和协议约定的利率逐日或每周计提的利息确认买入返售证券收入。

企业年金基金应设置“买入返售证券”、“买入返售证券收入”等科目，对买入返售证券业务进行账务处理。买入证券付款时，按实际支付的款项，借记“买入返售证券”科目，贷记“结算备付金”科目。计提利息时，借记“应收利息”科目，贷记“买入返售证券收入”科目。买入返售证券到期时，按实际收到的金额，借记“结算备付金”科目，按买入时的价款，贷记“买入返售证券”科目，按已计未收利息，贷记“应收利息”科目，按本期应计利息，贷记“买入返售证券收入”科目。期末，将“买入返售证券收入”科目余额转入“本期收益”科目。

3. 其他收入的账务处理。

其他收入，是指除上述收入以外的收入，如风险准备金补亏。根据《企业年金基金管理办法》的规定，投资管理人从当期收取的管理费中，提取20%作为企业年金基金投资管理风险准备金，专项用于弥补合同终止时所管理投资组合的企业年金基金当期委托投资资产的投资亏损。企业年金基金投资管理风险准备金应当存放于投资管理人在托管人处开立的专用存款账户，余额达到投资管理人所管理投资组合基金财产净值的10%时可以不再提取。

企业年金基金取得投资管理风险准备金用于补亏时，应当按照实际收到金额计入其他收入。

【例 11-9】2×22年1月10日，戊企业年金基金按日估值时确认当日亏损25万元。当日，该年金基金的投资管理人对其提取的投资管理风险准备金余额为60万元。戊企业年金基金按规定取得投资管理风险准备金25万元用于补亏。

该企业年金基金账务处理如下：

借：银行存款	250 000
贷：其他收入——风险准备金补亏	250 000

七、企业年金基金费用

（一）企业年金基金费用的构成

企业年金基金费用，是指企业年金基金在投资运营等日常活动中所发生的经济利益的流出。企业年金基金费用可能表现为企业年金基金资产的减少，或企业年金基金负债的增加，或二者兼而有之。企业年金基金费用由下列项目构成：（1）交易费用；（2）受托人管理费；（3）托管人管理费；（4）投资管理人管理费；（5）卖出回购证券支出；（6）其他费用。

（二）企业年金基金费用的账务处理

1. 交易费用的账务处理。

交易费用，是指企业年金基金在投资运营中发生的手续费、佣金以及相关税费，包括支付给代理机构、咨询机构、券商的手续费和佣金以及相关税费等其他必要支出。

企业年金基金应设置“交易费用”科目，按照实际发生的金额，借记“交易费用”科目，贷记“证券清算款”、“银行存款”等科目。

2. 受托人管理费、托管人管理费和投资管理人管理费的账务处理。

受托人管理费、托管人管理费和投资管理人管理费，是指受托人、托管人

和投资管理人根据企业年金计划或合同文件规定的比例,提取的相应管理费。根据《企业年金基金管理办法》,受托人年度提取的管理费不高于受托管理企业年金基金财产净值的0.2%,托管人年度提取的管理费不高于托管企业年金基金财产净值的0.2%,投资管理人年度提取的管理费不高于投资管理企业年金基金财产净值的1.2%。账户管理人的管理费不属于企业年金基金费用,由建立企业年金计划的企业另行缴纳。

企业年金基金应当设置“受托人管理费”、“托管人管理费”、“投资管理人管理费”、“应付受托人管理费”、“应付托管人管理费”、“应付投资管理人管理费”等科目,对发生的上述管理费,分别进行账务处理。

企业年金基金计提相关费用时,应当按照应付的实际金额,借记“受托人管理费”、“托管人管理费”、“投资管理人管理费”科目,同时确认为负债,贷记“应付受托人管理费”、“应付托管人管理费”、“应付投资管理人管理费”科目。支付相关管理费用时,借记“应付受托人管理费”、“应付托管人管理费”、“应付投资管理人管理费”科目,贷记“银行存款”等科目。期末,将“受托人管理费”、“托管人管理费”、“投资管理人管理费”科目的借方余额全部转入“本期收益”科目。

【例 11-10】2×22年4月1日,己企业年金基金市值为30 000 000元。投资管理合同中约定:投资管理费率年费率为基金净值(市值)的1.2%;一年按360天计算,按日估值。

当日应计提的投资管理费=基金净值×年费率÷当年天数=30 000 000×1.2%÷360=1 000(元)

该企业年金基金账务处理如下:

借: 投资管理管理费——××投资管理人	1 000
贷: 应付投资管理管理费	1 000

【例 11-11】2×22年4月1日,庚企业年金基金市值为18 000 000元。受托管理合同和托管合同中均约定:受托人管理费和托管人管理费年费率均为基金净值(市值)的0.2%。假设一年按360天计算,按日估值。

当日应计提的受托人管理费=基金净值×年费率÷当年天数=18 000 000×0.2%÷360=100(元)

当日应计提的托管人管理费=基金净值×年费率÷当年天数=18 000 000×0.2%÷360=100(元)

该企业年金基金账务处理如下:

借：受托人管理费——××受托人	100
贷：应付受托人管理费	100
借：托管人管理费——××托管人	100
贷：应付托管人管理费	100

3. 卖出回购证券支出的账务处理。

卖出回购证券业务，是指企业年金基金与其他企业以合同或协议的方式，按照一定价格卖出证券，到期日再按合同约定的价格买回该批证券，以获得一定时期内资金的使用权的证券业务。企业年金基金应在融资期限内，按照卖出回购证券价款和协议约定的利率每日或每周确认、计算卖出回购证券支出。

企业年金基金应设置“卖出回购证券支出”、“卖出回购证券款”等科目，对卖出回购证券业务进行账务处理。

卖出证券收到款时，按实际收到价款，借记“结算备付金”科目，同时确认一笔负债，贷记“卖出回购证券款”科目。证券持有期内计提利息时，按计提的金额，借记“卖出回购证券支出”科目，贷记“应付利息”科目。到期回购时，按卖出证券时实际收款金额，借记“卖出回购证券款”科目，按应计提未到期的卖出回购证券利息，借记“应付利息”科目，按实际支付的款项，贷记“结算备付金”科目，按借贷方差额，借记“卖出回购证券支出”科目。期末将“卖出回购证券支出”科目余额转入“本期收益”科目。

4. 其他费用的账务处理。

其他费用，是指除交易费用、受托人管理费、托管人管理费、投资管理费以及卖出回购证券支出以外的其他各项费用，包括注册登记费、上市年费、信息披露费、审计费用、律师费用等。

基金管理各方当事人因未履行义务导致的费用支出或资产的损失以及处理与基金运作无关的事项发生的费用不得列入企业年金基金费用。

企业年金基金应当设置“其他费用”等科目，按费用种类设置明细账，对发生的其他费用进行账务处理。发生其他费用时，应按实际发生的金额，借记“其他费用”科目，贷记“银行存款”等科目。如发生的其他费用金额较大，比如大于基金净值十万分之一，也可以采用待摊或预提的方法，待摊或预提计入基金损益，但一经采用，不得随意变更，且年末一般无余额。（1）采用待摊方法的，发生时，借记“待摊费用”科目，贷记“银行存款”科目；摊销时，借记“其他费用”科目，贷记“待摊费用”科目。（2）采用预提方法的，预提时，借记“其他费用”科目，贷记“预提费用”科目；支付费用

时,借记“预提费用”科目,贷记“银行存款”科目。期末,应将“其他费用”科目的借方余额全部转入“本期收益”科目。

【例 11-12】2×22 年 1 月 1 日,辛企业年金基金市值为 3.5 亿元,该日发生信息披露费 3 000 元,以银行存款支付。假设辛企业年金基金按日估值。

该企业年金基金账务处理如下:

借:其他费用	3 000
贷:银行存款	3 000

八、企业年金待遇给付及企业年金基金净资产

(一) 企业年金待遇给付及其账务处理

职工在达到国家规定的退休年龄、完全丧失劳动能力、出国(境)定居时,可以领取企业年金;职工或者退休人员死亡后,其企业年金个人账户余额可以继承。企业年金待遇支付水平受到缴费金额、缴费时间、投资运营收益情况等因素影响。企业年金待遇给付方式,根据有关规定和企业年金计划约定,按月、分次或一次性支付。

企业年金待遇给付一般流程如下:

1. 委托人向受托人发送企业年金待遇支付或转移的通知。
2. 受托人通知账户管理人计算支付企业年金待遇。
3. 账户管理人将计算支付企业年金待遇结果反馈受托人,并与受托人核对。
4. 受托人核对后通知托管人和投资管理进行份额赎回。
5. 受托人根据账户管理人提供的待遇支付表,通知托管人支付或转移金额,下达待遇支付指令。托管人根据受托人出具的待遇支付或转移支付指令进行划款,并向受托人反馈待遇支付结果。
6. 受托人指令账户管理人进行待遇支付的账户处理。账户管理人根据支付结果,扣减个人账户资产,并向受益人提供年金基金的最终账户数据或向新年金计划移交账户资料。

企业年金待遇给付运作流程如图 11-3 所示。

企业年金基金应设置“企业年金基金——支付受益人待遇”、“应付受益人待遇”等科目,按受益人设置明细账进行账务处理。给付企业年金待遇时,按应付金额,借记“企业年金基金——支付受益人待遇”科目,贷记“应付受益人待遇”科目;支付款项时,借记“应付受益人待遇”科目,贷记“银行存款”科目。

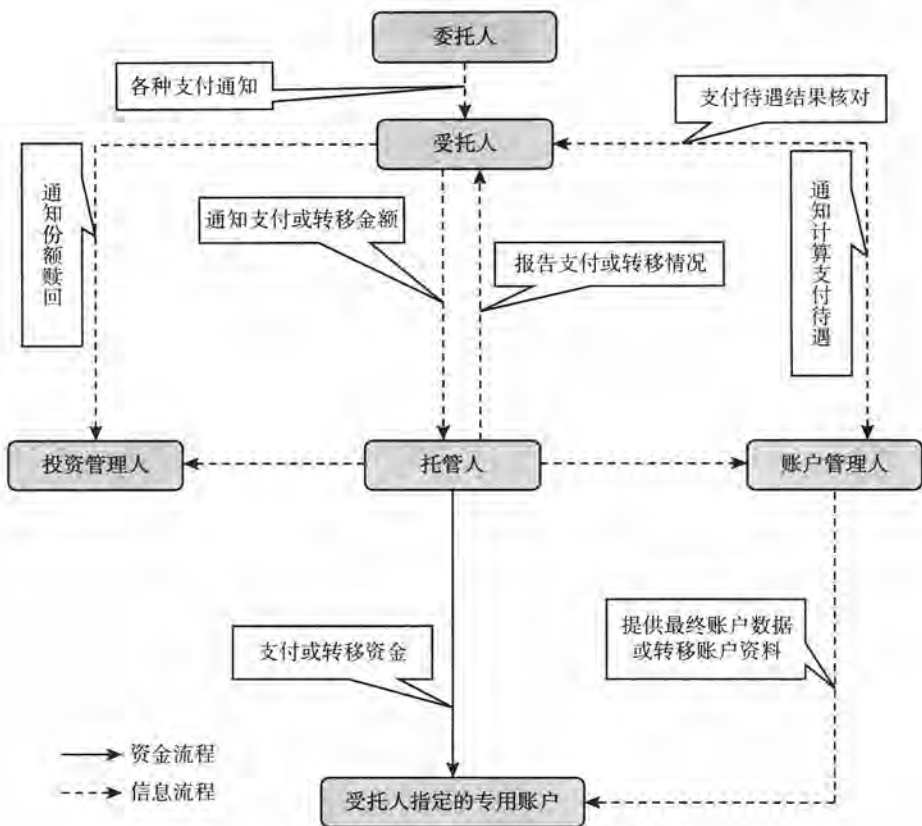


图 11-3 企业年金待遇给付流程图

【例 11-13】2×22 年 11 月 4 日，某企业年金基金根据企业年金计划和委托人指令，支付退休人员企业年金待遇，金额共计 70 000 元。

该企业年金基金账务处理如下：

(1) 计算、确认给付企业年金待遇时：

借：企业年金基金——支付受益人待遇	70 000
贷：应付受益人待遇	70 000

(2) 支付受益人待遇时：

借：应付受益人待遇	70 000
贷：银行存款	70 000

此外，因职工调离企业而发生的个人账户转出金额，相应减少基金净资产；因职工调入企业而发生的个人账户转入金额，相应增加基金净资产。企业年金基金应设置“企业年金基金——个人账户转入”、“企业年金基金——个

人账户转出”等科目，按受益人设置明细账进行账务处理。

(二) 企业年金基金净资产、净收益及其账务处理

企业年金基金净资产，又称年金基金净值，是指企业年金基金受益人在企业年金基金财产中享有的经济利益，其金额等于企业年金基金资产减去基金负债后的余额。

企业年金基金净资产 = 期初净资产 + 本期净收益 + 收取企业缴费 + 收取职工个人缴费 + 个人账户转入 - 支付受益人待遇 - 个人账户转出

企业年金基金净收益，是指企业年金基金在一定会计期间已实现的经营成果，其金额等于本期收入减本期费用的余额。其中，本期收入包括存款利息收入、买入返售证券收入、公允价值变动收益、投资收益、其他收入等。本期费用包括交易费用、受托人管理费、托管人管理费、投资管理人管理费、卖出回购证券支出、其他费用等。企业年金基金净收益直接影响基金净值的变动。

需要说明的是，企业年金基金资产不仅包括委托给投资管理人管理的资产，还包括未委托给投资管理人管理的其他现金资产。

企业年金基金净值增长率，是当期基金净值与前期基金净值的差额除以前期基金财产净值的比例。计算公式如下：

企业年金基金净值增长率 = (当期基金净值 - 前期基金净值) / 前期基金净值 × 100%

企业年金基金账户管理人根据企业年金基金净值和净值增长率，按日或按周足额记入企业年金基金企业账户和个人账户。在收益记入日，账户管理人根据托管人提供的、经受托人复核的企业年金基金净值和净值增长率，并根据企业账户和职工个人账户前期余额，计算本期各账户应记入的投资运营收益。计算公式如下：

个人账户本期余额 = 个人账户前期余额 × (1 + 企业年金基金净值增长率)

企业账户本期余额 = 企业账户前期余额 × (1 + 企业年金基金净值增长率)

资产负债表日，应当将当期企业年金基金各项收入和费用结转至净资产，并根据企业年金计划按期将运营收益分配记入企业和职工个人账户。

企业年金基金应设置“本期收益”等科目。“本期收益”科目核算本期实现的基金净收益（或净亏损）。期末，结转企业年金基金净收益时，将“存款利息收入”、“买入返售证券收入”、“公允价值变动损益”、“投资收益”、“其他收入”等科目的余额转入“本期收益”科目贷方（“公允价值变动损益”、

“投资收益”科目为借方余额的，则转入“本期收益”科目借方)；将“交易费用”、“受托人管理费”、“托管人管理费”、“投资管理人管理费”、“卖出回购证券支出”、“其他费用”等科目的余额转入“本期收益”科目借方。“本期收益”科目余额，即为企业年金基金净收益（或净亏损）。净收益转入企业年金基金时，借记“本期收益”科目，贷记“企业年金基金——净收益”科目；如为净亏损，作相反分录。将净收益按企业年金计划约定的比例转入个人和企业账户时，借记“企业年金基金——净收益”科目，贷记“企业年金基金——个人账户结余”、“企业年金基金——企业账户结余”科目。

九、企业年金基金财务报表

（一）企业年金基金财务报表编报主体

《企业年金基金管理办法》规定，托管人应当在每季度结束后 15 日内向受托人提交企业年金基金托管和财务会计季度报告；并应当在年度结束后 45 日内向受托人提交企业年金基金托管和财务会计年度报告。

此外，受托人、账户管理人和投资管理人也应当按照规定报告企业年金基金管理情况，并对所报告内容的真实性、完整性负责。《企业年金基金管理办法》规定，受托人应当在每季度结束后 30 日内向委托人提交企业年金基金管理季度报告，并应当在年度结束后 60 日内向委托人提交企业年金基金管理和财务会计年度报告；账户管理人应当在每季度结束后 15 日内向受托人提交企业年金基金账户管理季度报告，并应当在年度结束后 45 日内向受托人提交企业年金基金账户管理年度报告；投资管理人应当在每季度结束后 15 日内向受托人提交经托管人确认财务管理数据的企业年金基金投资组合季度报告，并应当在年度结束后 45 日内向受托人提交经托管人确认财务管理数据的企业年金基金投资管理年度报告。

（二）企业年金基金财务报表构成

企业年金基金财务报表，是指企业年金基金对外提供的反映基金某一特定日期财务状况和一定会计期间的经营成果、净资产变动情况的书面文件。

企业年金基金财务报表包括下列内容：

1. 资产负债表。

资产负债表，是指反映企业年金基金在某一特定日期的财务状况，应当按资产、负债和净资产分类列示。资产类项目至少应当列示下列信息：（1）货币资金；（2）应收证券清算款；（3）应收利息；（4）买入返售证券；（5）其

他应收款；(6) 债券投资；(7) 基金投资；(8) 股票投资；(9) 其他投资；(10) 其他资产。负债类项目至少应当列示下列信息：(1) 应付证券清算款；(2) 应付受益人待遇；(3) 应付受托人管理费；(4) 应付托管人管理费；(5) 应付投资管理人管理费；(6) 应交税金；(7) 卖出回购证券款；(8) 应付利息；(9) 应付佣金；(10) 其他应付款。净资产类项目列示企业年金基金净值。

2. 净资产变动表。

净资产变动表，是指反映企业年金基金在一定会计期间的净资产增减变动情况的会计报表。净资产变动表应当列示下列信息：(1) 期初净资产；(2) 本期净资产增加数；(3) 本期净资产减少数；(4) 期末净资产。其中，本期净资产增加数包括本期收入、收取企业缴费、收取职工个人缴费、个人账户转入。本期收入由存款利息收入、买入返售证券收入、公允价值变动收益、投资处置收益、其他收入构成。本期净资产减少数，包括本期费用、支付受益人待遇、个人账户转出。其中，本期费用由交易费用、受托人管理费用、托管人管理费用、投资管理人管理费、卖出回购证券支出、其他费用构成。

3. 附注。

附注是对资产负债表、净资产变动表中列示项目的文字描述或明细资料，以及对未能在报表中列示项目的说明。

(三) 企业年金基金财务报表编制

1. 资产负债表的编制说明。

(1) “货币资金”项目，反映期末存放在金融机构的各种款项，应根据“银行存款”、“结算备付金”、“交易保证金”等科目的期末余额填列。

(2) “应收证券清算款”项目，反映期末尚未收回的证券清算款，应根据“证券清算款”科目所属明细科目期末借方余额填列。

(3) “应收利息”项目，反映期末尚未收回的各项利息，应根据“应收利息”科目期末余额填列。

(4) “买入返售证券”项目，反映期末已经买入但尚未到期返售证券的实际成本，应根据“买入返售证券”科目期末余额填列。

(5) “其他应收款”项目，反映除应收证券清算款、应收利息、应收红利、应收股利以外的，期末尚未收回的其他各种应收款、暂付款项等，应根据“其他应收款”等科目的期末余额分析计算填列。

(6) “债券投资”项目，反映期末持有债券投资的公允价值，应根据“交

易性金融资产”及其明细科目的期末余额分析填列。

(7) “基金投资”项目，反映期末持有基金投资的公允价值，应根据“交易性金融资产”及其明细科目的期末余额分析填列。

(8) “股票投资”项目，反映期末持有股票投资的公允价值，应根据“交易性金融资产”及其明细科目的期末余额分析填列。

(9) “其他投资”项目，反映期末持有的除上述投资以外的资产的公允价值，应根据“交易性金融资产”等相关科目的期末余额分析填列。

(10) “其他资产”项目，反映除上述资产以外的其他资产，应根据“交易性金融资产”等相关科目的期末余额分析填列。“应收红利”、“应收股利”科目期末余额也填列在此项目。

(11) “应付证券清算款”项目，反映期末尚未支付的证券清算款，应根据“证券清算款”科目所属明细科目期末余额填列。

(12) “应付受益人待遇”项目，反映期末尚未支付受益人待遇的款项，应根据“应付受益人待遇”科目所属明细科目期末余额填列。

(13) “应付受托人管理费”项目，反映期末尚未支付受托人的管理费用，应根据“应付受托人费用”科目期末余额填列。

(14) “应付托管人管理费”项目，反映期末尚未支付托管人的管理费用，应根据“应付托管人管理费”科目期末余额计算填列。

(15) “应付投资管理人管理费”项目，反映期末尚未支付投资管理人的管理费用，应根据“应付投资管理人管理费”科目期末余额计算填列。

(16) “应交税金”项目，反映期末应交未交的相关税费，应根据“应交税费”科目的期末余额填列。

(17) “卖出回购证券款”项目，反映已经卖出但尚未到期回购的证券款，应根据“卖出回购证券款”科目的期末余额填列。

(18) “应付利息”项目，反映期末尚未支付的各项利息，应根据“应付利息”科目期末余额填列。

(19) “应付佣金”项目，反映期末尚未支付券商的佣金，应根据“应付佣金”科目的期末余额填列。

(20) “其他应付款”项目，反映除上述负债以外的其他负债，如暂收款、多收的款项等，应根据“其他应付款”等有关科目期末余额分析填列。

(21) “企业年金基金净值”项目，反映期末企业年金基金净值，应根据“企业年金基金”及其明细科目分析填列。

2. 净资产变动表的编制说明。

(1) “期初净资产”项目，反映企业年金基金期初净值，应根据上期末“企业年金基金”及其明细科目贷方余额分析填列。

(2) “存款利息收入”项目，反映本期存放金融机构各种存款的利息收入，应根据“存款利息收入”科目期末结转“本期收益”科目的数额填列。

(3) “买入返售证券收入”项目，反映本期买入返售证券业务而实现的利息收入，应根据“买入返售证券收入”科目期末结转“本期收益”科目的数额填列。

(4) “公允价值变动收益”项目，反映本期持有债券、基金、股票等投资的公允价值变动情况，应根据“公允价值变动损益”科目期末结转“本期收益”科目的数额填列。

(5) “投资处置收益”项目，反映本期投资处置时实现的收益，以及投资持有期间收到被投资单位发放的现金股利、红利，或按债券票面利率计算的利息收入。应根据“投资收益”科目期末结转“本期收益”科目的数额分析填列。

(6) “其他收入”项目，反映本期除以上收入外的其他收入，应根据“其他收入”科目期末结转“本期收益”科目的数额填列。

(7) “收取的企业缴费”项目，反映本期收到的企业缴费，应根据“企业年金基金”及其明细科目的余额分析填列。

(8) “收取的职工个人缴费”项目，反映本期收到的职工个人缴费，应根据“企业年金基金”及其明细科目的余额分析填列。

(9) “个人账户转入”项目，反映本期从其他企业调入本企业职工个人账户转入的金额，应根据“企业年金基金——个人账户转入”科目的余额填列。

(10) “交易费用”项目，反映本期投资运营中发生的手续费、佣金及其他必要支出，应根据“交易费用”科目期末结转“本期收益”科目的数额填列。

(11) “受托人管理费”项目，反映本期按照合同约定计提的受托人管理费用，应根据“受托人管理费”科目期末结转“本期收益”科目的数额填列。

(12) “托管人管理费”项目，反映本期按照合同约定计提的托管人管理费用，应根据“托管人管理费”科目期末结转“本期收益”科目的数额填列。

(13) “投资管理人管理费”项目，反映本期按照合同约定计提的投资管

理人管理费用，应根据“投资管理人管理费”科目期末结转“本期收益”科目的数额填列。

(14) “卖出回购证券支出”项目，反映本期发生的卖出回购证券业务的支出，应根据“卖出回购证券款”科目期末结转“本期收益”科目的数额填列。

(15) “其他费用”项目，反映本期除上述费用之外的其他各项费用，应根据“其他费用”科目期末结转“本期收益”科目的数额填列。

(16) “支付受益人待遇”项目，反映本期支付受益人待遇的金额，应根据“企业年金基金”及其明细科目的期末余额填列。

(17) “个人账户转出”项目，反映本期企业职工调出、离职等原因从个人账户转出的金额，应根据“企业年金基金——个人账户转出”科目的期末余额填列。

3. 附注披露内容和要求。

企业年金基金在附注中应当披露下列内容：

- (1) 企业年金计划的主要内容及重大变化。
- (2) 财务报表的编制基础。
- (3) 遵循企业年金基金准则的声明。
- (4) 重要会计政策的说明，包括财务报表项目的计量基础和会计政策的确定依据等。
- (5) 重要会计估计的说明，包括下一会计期间内很可能导致资产和负债账面价值重大调整的会计估计的确定依据等。
- (6) 会计政策和会计估计变更及差错更正的说明，包括会计政策、会计估计变更和差错更正的内容、理由、影响数或影响数不能合理确定的理由等。
- (7) 投资种类、金额及公允价值的确定方法。
- (8) 各类投资占投资总额的比例。
- (9) 企业年金基金净收益，包括本期收入、本期费用的构成。
- (10) 报表重要项目的说明，包括货币资金、买入返售证券、债券投资、基金投资、股票投资、其他投资、卖出回购证券款、收取企业缴费、收取职工个人缴费、个人账户转入、支付受益人待遇、个人账户转出等。
- (11) 资产负债表日后事项、关联方关系及其交易的说明等。
- (12) 企业年金基金投资组合情况、风险管理政策。
- (13) 可能使投资价值受到重大影响的其他事项。

第十二章 股份支付

一、总体要求

《企业会计准则第11号——股份支付》规范了股份支付的确认、计量和相关信息的披露。

股份支付，是指企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易。本章所指的权益工具是指企业自身权益工具，包括企业自身、企业的母公司或同集团其他会计主体的权益工具。

股份支付分为以权益结算的股份支付和以现金结算的股份支付。以权益结算的股份支付，是指企业为获取服务以股份或其他权益工具作为对价进行结算的交易。以现金结算的股份支付，是指企业为获取服务承担以股份或其他权益工具为基础计算确定的交付现金或其他资产义务的交易。

以权益结算的股份支付换取职工提供服务的，应当以授予职工权益工具的公允价值计量。以权益结算的股份支付换取其他方服务的，如其他方服务的公允价值能够可靠计量，应当按照其他方服务在取得日的公允价值，计入相关成本或费用，相应增加所有者权益；如其他方服务的公允价值不能可靠计量但权益工具公允价值能够可靠计量，应当按照权益工具在服务取得日的公允价值，计入相关成本或费用，相应增加所有者权益。

以现金结算的股份支付，应当按照企业承担的以股份或其他权益工具为基础计算确定的负债的公允价值计量。

企业合并中发行权益工具取得其他企业净资产的交易，适用第二十章企业合并。以权益工具作为对价取得其他金融工具等交易，适用第二十二章金融工具确认和计量。

二、应设置的相关会计科目和主要账务处理

企业对股份支付的会计处理，一般需要设置下列会计科目。

（一）“资本公积”

1. 本科目核算企业收到投资者出资额超出其在注册资本或股本中所占份额的部分。以权益结算的股份支付，以及企业采用权益法核算长期股权投资时应享有的被投资单位除净损益、利润分配、其他综合收益变动以外的所有者权益的其他变动份额，也在本科目核算。

2. 资本公积——其他资本公积的主要账务处理。

（1）授予后立即可行权的换取职工服务的以权益结算的股份支付，企业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成本费用，借记“管理费用”、“生产成本”、“制造费用”等科目，贷记“资本公积——其他资本公积”科目。

（2）完成等待期内的服务或达到规定业绩条件以后才可行权的换取职工服务的以权益结算的股份支付，在等待期内的每个资产负债表日，应当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成本费用，借记“管理费用”、“生产成本”、“制造费用”等科目，贷记“资本公积——其他资本公积”科目。

（3）以权益结算的股份支付换取其他方服务的，应当按照其他方服务在取得日的公允价值（如其他方服务的公允价值能够可靠计量）或权益工具在服务取得日的公允价值（如其他方服务的公允价值不能可靠计量但权益工具公允价值能够可靠计量），计入相关成本费用，借记“管理费用”、“生产成本”、“制造费用”等科目，贷记“资本公积——其他资本公积”科目。

（4）在行权日，应当按照应结转等待期内确认的资本公积，借记“资本公积——其他资本公积”科目，按实际行权的权益工具数量计算确定应转入实收资本或股本的金额，贷记“实收资本”或“股本”科目，按其差额，贷记“资本公积——资本溢价（股本溢价）”科目。

（二）“应付职工薪酬”

1. 本科目核算企业根据有关规定应付给职工的各种薪酬。以现金结算的股份支付也在本科目核算。

2. 本科目可按“工资”、“职工福利”、“社会保险费”、“住房公积金”、“工会经费”、“职工教育经费”、“非货币性福利”、“辞退福利”、“累积带薪缺勤”、“利润分享计划”、“设定提存计划”、“设定受益计划”、“股份支付”等进行明细核算。

3. 应付职工薪酬——股份支付的主要账务处理。

(1) 授予后立即可行权的以现金结算的股份支付，企业应当在授予日按照企业承担负债的公允价值确认相关成本费用，借记“管理费用”、“生产成本”、“制造费用”等科目，贷记本科目。

(2) 完成等待期内的服务或达到规定业绩条件以后才可行权的以现金结算的股份支付，在等待期内的每个资产负债表日，应当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确认相关成本费用，借记“管理费用”、“生产成本”、“制造费用”等科目，贷记本科目。

(3) 在可行权日之后、结算前的每个资产负债表日和结算日，企业应对以现金结算的股份支付的负债的公允价值重新计量，按其当期公允价值的变动金额，借记或贷记“公允价值变动损益”科目，贷记或借记本科目。

(4) 在行权日（结算日），按实际支付的现金金额，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

三、股份支付的概念

股份支付，是指企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易。

（一）股份支付的特征

股份支付具有下列特征：一是股份支付是企业与职工或其他方之间发生的交易。以股份为基础的交易可能发生在企业与股东之间、合并交易中的合并方与被合并方之间或者企业与其职工之间，其中，只有发生在企业与其职工或向企业提供服务的其他方之间的交易，才可能符合本章对股份支付的定义。二是股份支付是以获取职工或其他方服务为目的的交易。企业在股份支付交易中意在获取其职工或其他方提供的服务（费用）或取得这些服务的权利（资产）。企业获取这些服务或权利的目的在于激励企业职工更好地从事生产经营以达到业绩条件而不是转手获利等。三是股份支付交易的对价或其定价与企业自身权益工具未来的价值密切相关。这是股份支付交易与企业与其职工间其他类型交易的重要差异。在股份支付中，企业要么向职工支付其自身权益工具，要么向职工支付一笔现金，而其金额高低取决于行权时企业自身权益工具的公允价值。

以薪酬性股票期权为例，典型的股份支付通常涉及四个主要环节：授予、可行权、行权和出售。四个环节如图 12-1 所示。

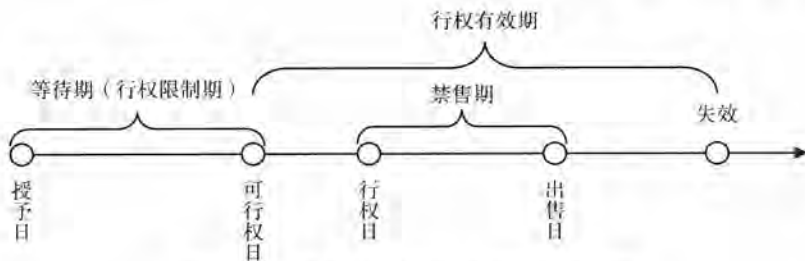


图 12-1 典型的股份支付交易环节示意图

授予日是股份支付协议获得批准的日期。其中：“获得批准”，是指企业与职工或其他方就股份支付的协议条款和条件已达成一致，该协议获得股东大会或类似机构的批准。“达成一致”，是指双方在该计划或协议内容充分形成一致理解的基础上，均接受其条款和条件。如果按照相关法规的规定，在提交股东大会或类似机构之前存在必要程序或要求，则应履行该程序或满足该要求。

可行权日是可行权条件得到满足、职工或其他方具有从企业取得权益工具或现金权利的日期。有的股份支付协议是一次性可行权，有的是分批可行权。一次性可行权和分批可行权类似购买合同一次性付款和分期付款，只有达到可行权条件的股票期权，才是职工真正拥有的“财产”，才能择机行权。从授予日至可行权日的时段，是可行权条件得到满足的期间，称为“等待期”，又称“行权限制期”。

行权日是职工和其他方行使权利、获取现金或权益工具的日期。例如，持有股票期权的职工行使以特定价格购买一定数量本公司股票的权利的日期即为行权日。行权是按期权的约定价格实际购买股票，一般是在可行权日之后到期权到期日之前的可选择时段内行权。

出售日是股票的持有人将行使期权所取得的股票出售的日期。按照我国相关规定，用于期权激励的股份支付协议应在行权日与出售日之间设立禁售期，其中，国有控股上市公司的禁售期不得少于2年。

（二）股份支付的判断

企业应当按照本章有关股份支付的定义和特征等规定，判断企业实施的股权激励计划是否属于本章规范的股份支付。

【例 12-1】上市公司甲公司设立员工持股平台（有限合伙企业）用于实施股权激励计划，甲公司实际控制人为持股平台的普通合伙人，该实际控制人

同时为甲公司核心高管，除实际控制人以外的其他激励对象为有限合伙人。2×23年4月，持股平台合伙人以5元/股的价格认购甲公司向该平台增发的股份，股份设有3年限售期。协议约定，自授予日起，持股平台合伙人为公司服务满3年后可一次性解锁股份；有限合伙人于限售期内离职的，应当以6元/股的价格将其持有股份转让给普通合伙人，普通合伙人受让有限合伙人股份后，不享有受让股份对应的投票权和股利分配等受益权，普通合伙人须在股权激励计划3年限售期内将受让股份以6元/股的价格再次分配给员工持股平台的其他有限合伙人。

本例中，普通合伙人受让有限合伙人股份后，不享有受让股份对应的投票权和股利分配等受益权，且其必须在约定的时间（3年限售期内）、以受让价格（6元/股）将受让股份再次分配给员工持股平台的合伙人，上述事实表明普通合伙人未从受让股份中获得收益，仅以代持身份暂时持有受让股份，该交易不符合股份支付的定义，不构成新的股份支付。

实务中，判断普通合伙人受让股份属于代持行为通常需要考虑下列证据：（1）受让前应当明确约定受让股份将再次授予其他激励对象；（2）对再次授予其他激励对象有明确合理的时间安排；（3）在再次授予其他激励对象之前的持有期间，受让股份所形成合伙份额相关的利益安排（如股利等）与代持未形成明显的冲突。

【例 12-2】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。

本例中，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；该交易的对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，适用本章。

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，应当将该交易作为以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，应当将该交易作为以权益结算的股份支付处理。

四、股份支付的确认和计量

（一）股份支付的确认和计量原则

1. 以权益结算的股份支付。

以权益结算的股份支付，是指企业为获取服务以股份或其他权益工具作为对价进行结算的交易。

（1）换取职工服务的以权益结算的股份支付。

对于换取职工服务的以权益结算的股份支付，企业应当以授予职工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（其他资本公积）。

对于授予后立即可行权的换取职工服务的以权益结算的股份支付（如授予限制性股票的股份支付），应在授予日按照当日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（其他资本公积）。

（2）换取其他方服务的以权益结算的股份支付。

换取其他方服务，是指企业以自身权益工具换取职工以外的其他方为企业提供的服务。在某些情况下，这些服务可能难以辨认，但仍会有迹象表明企业是否取得了该服务。

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服务的公允价值计量。一般而言，职工以外的其他方所提供的服务能够可靠计量的，应当优先采用其他方提供服务在取得日的公允价值；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，应当按照权益工具在服务取得日的公允价值计量。企业应当根据所确定的公允价值计入相关资产成本或费用。

（3）权益工具公允价值无法可靠确定时的处理。

在极少情况下，授予权益工具的公允价值无法可靠计量。在这种情况下，企业应当在获取对方提供服务的时点、后续的报告日以及结算日，以内在价值计量该权益工具，内在价值变动计入当期损益。同时，企业应当以最终可行权或实际行权的权益工具数量为基础，确认取得服务的金额。内在价值，是指交易对方有权认购或取得的股份的公允价值与按照股份支付协议应当支付的

价格间的差额。企业对上述以内在价值计量的已授予权益工具进行结算，应当遵循下列要求：

①结算发生在等待期内的，企业应当将结算作为加速可行权处理。即立即确认本应于剩余等待期内确认的服务金额。

②结算时支付的款项应当作为回购该权益工具处理，即减少所有者权益。结算支付的款项高于该权益工具在回购日内在价值的部分，计入当期损益。

2. 以现金结算的股份支付。

以现金结算的股份支付，是指企业为获取服务承担以股份或其他权益工具为基础计算确定的交付现金或其他资产义务的交易。

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。

对于授予后立即可行权的以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。

（二）权益工具公允价值的确定

本部分关于权益工具公允价值确定的规定，既适用于接受职工服务并授予股份或期权的情况，也适用于从职工之外的其他方取得服务的情况。

1. 股份。

对于授予职工的股份，其公允价值应按企业股份的市场价格计量，同时考虑授予股份所依据的条款和条件（不包括市场条件之外的可行权条件）进行调整。如果企业股份未公开交易，则应按估计的市场价格计量，并考虑授予股份所依据的条款和条件进行调整。

授予条款和条件规定职工无权在等待期内取得股利的，则在估计所授予股份的公允价值时应考虑此因素。授予条款和条件规定股份的转让在可行权日后受到限制的，则在估计所授予股份的公允价值时，也应考虑此因素，但不应超出相互独立、熟悉情况、有能力并自愿进行交易的市場参与者愿意为该股份支付的价格受到可行权限制的影响程度。在估计所授予股份在授予日的公允价值时，不应考虑在等待期内转让的限制或其他限制，因为这些限制是可行权条件中的非市场条件规定的。

2. 股票期权。

对于授予的存在相同或类似可观察市场报价的股票期权等权益工具，应当按照市场报价确定其公允价值。对于授予的不存在相同或类似可观察市场报价的股票期权等权益工具，应当采用期权定价模型等确定其公允价值。

对于授予职工的股票期权，因其通常受到一些不同于在市场交易的期权的条款和条件的限制，在许多情况下难以获得其市场价格，因而需通过期权定价模型来估计其公允价值。用于估计授予职工期权的定价模型至少应考虑下列因素：（1）期权的行权价格；（2）期权的期限；（3）基础股份的现行价格；（4）股价的预计波动率；（5）股份的预计股利；（6）期权期限内的无风险利率。

此外，企业选择的期权定价模型还应当考虑相互独立、熟悉情况、有能力并自愿进行交易的市场参与者在确定期权价格时会考虑的其他因素（如提前行的可能性等），但不包括那些在确定期权公允价值时不考虑的可行权条件和再授予特征因素。例如，因期权不能自由转让或因职工须在终止劳动合同关系前行使所有可行权期权的，在确定授予职工的股票期权的公允价值应当考虑预计提前行的影响。再授予特征，是指只要期权持有人用企业的股份而不是现金来支付行权价格以行使原先授予的期权，就自动授予额外股票期权。对于具有再授予特征的股票期权，在确定其公允价值时不考虑再授予特征，而应在发生后续授予时，将其作为一项新授予的股票期权进行处理。

另需说明的是，在估计授予职工的股票期权（或其他权益工具）的公允价值时，不应考虑相互独立、熟悉情况、有能力并自愿进行交易的市场参与者在确定股票期权（或其他权益工具）价格时不会考虑的其他因素。例如，对于授予职工的股票期权，那些仅从单个职工的角度影响期权价值的因素，并不影响相互独立、熟悉情况、有能力并自愿进行交易的市场参与者确定期权的价格，因此，在确定相关期权的公允价值时不应考虑此类因素。

下面进一步具体说明估计授予职工的期权价格所应考虑的因素：

1. 期权定价模型的输入变量的估计。

在估计基础股份的预计波动率和股利时，目标是尽可能接近当前市场或协议交换价格所反映的价格预期。类似地，在估计职工股票期权提前行权时，目标是尽可能接近外部人基于授予日所掌握信息（包括职工行权行为的信息）做出的预期。通常情况下，对于未来波动率、股利和行权行为的预期存在一个合理的区间。这时，应将区间内的每项可能数额乘以其发生概率后加总计算得

到上述输入变量的期望值。

一般情况下，对未来的预期建立在历史经验基础上，但如果能够合理预期未来与历史经验不同的，则应对该预期进行修正。未经上述调整的历史经验对未来的预测价值很有限，而且有时可能难以获取历史信息。因此，企业在估计期权定价模型的输入变量时，应充分考虑基于历史经验合理预测未来的程度和能力，而不能简单地根据历史信息估计波动率、行权行为和股利。

2. 预计提早行权。

从实务来看，职工经常在期权失效日之前即行使股票期权。考虑预计提早行权对期权公允价值影响的具体方法，取决于所采用的期权定价模型的类型。但无论采用何种方法，估计预计提早行权时都要考虑下列因素：（1）等待期的长度；（2）以往发行在外的类似期权的平均存续时间；（3）基础股份的价格（根据历史经验，职工在股价超过行权价格特定水平时倾向于行使期权）；（4）职工在企业中所处的层次（根据历史经验，高层职工倾向于较晚行权）；（5）基础股份的预计波动率（一般而言，职工倾向于更早地行使高波动率的股份的期权）。

如前所述，将对期权预计期限的估计作为期权定价模型的输入变量，可以在确定期权公允价值时考虑提早行权的影响。其中，在估计授予一个职工群体的期权的预计期限时，企业可用加权平均方法估计该群职工的整体预计期权期限。如果能根据职工行权行为的更详细数据在该职工群内恰当分组，则企业可将具有类似行权行为的职工分为一组，在此基础上将授予的期权分不同组别进行估计。

在有些情况下，上述分组方法很重要。期权价值不是期权期限的线性函数，随着期权期限的延长，期权价值以递减的速度增长。例如，如果所有其他假设相同，虽然一份两年期的期权要比一份一年期的期权值钱，但达不到后者价值的两倍。这意味着，如果估计期权授予的职工群中各职工之间存在较大的行权行为差异，则以职工个人期限预计为基础加权平均计算出来的总期权价值，将高估授予整群职工的期权的公允价值总额。如果将授予的期权依照行权行为分为不同组别，因为行权行为类似，所以，每个组别的加权平均期限都只包含相对较小的期限范围，这将减少对授予整群职工的期权的公允价值总额的高估。

采用二项模型或其他类似模型时，也应做类似考虑。例如，对于向各层级职工普遍授予期权的企业，如其历史经验表明，高级管理人员倾向持有期权的

时间比中层管理人员更长，基层职工则倾向最早行使期权，则以具有类似行权行为的职工组为基础划分期权授予，将更能准确地估计企业所授予期权的公允价值总额。

3. 预计波动率。

预计波动率是对预期股份价格在一个期间内可能发生的波动金额的度量。期权定价模型中所用的波动率的量度，是一段时期内股份的连续复利回报率的年度标准差。波动率通常以年度表示，而不管计算时使用的是何种时间跨度基础上的价格，如每日、每周或每月的价格。

一个期间股份的回报率（可能是正值也可能是负值）衡量了股东从股份的股利和价格涨跌中受益的多少。股份的预计年度波动率是指一个范围（置信区间），连续复利年回报率预期处在这个范围内的概率大约为2/3（置信区间）。

【例 12-3】 甲公司预计年度连续复利回报率为12%的普通股的波动率为30%，年初股价为10元/股，且未支付股利，请问年末股价在什么范围的概率大约为2/3？

根据概率论知识，公司普通股年度连续复利回报率的均值为12%，标准差为30%，意味着该普通股一年期的回报率在-18%（12% - 30%）和42%（12% + 30%）之间的概率约为2/3。年初股价为10元/股，则年末股价处在8.353元/股（ $10 \times e^{-0.18}$ ）至15.22元/股（ $10 \times e^{0.42}$ ）之间（常数 $e = 2.71828$ ）的概率约为2/3。

估计预计波动率要考虑下列因素：

(1) 如果企业有股票期权或其他包含期权特征的交易工具（如可转换公司债券）的买卖，则应考虑这些交易工具所内含的企业股价波动率。

(2) 在与期权的预计期限（考虑期权剩余期限和预计提早行权的影响）大体相当的最近一个期间内企业股价的历史波动率。

(3) 企业股份公开交易的时间。与上市时间更久的类似企业相比，新上市企业的历史波动率可能更大。

(4) 波动率向其均值（即长期平均水平）回归的趋势，以及表明预计未来波动率可能不同于以往波动率的其他因素。企业股价在某一特定期间因特定原因（如收购要约或重大重组失败）剧烈波动的，在计算历史平均年度波动率时可剔除该特殊期间。

(5) 获取价格要有恰当且规律的间隔。价格的获取在各期应保持一贯性。例如，企业可用每周收盘价或每周最高价，但不应在某些周用收盘价、某些周

用最高价。再如，获取价格时应使用与行权价格相同的货币来表示。

除上述考虑因素外，如果企业因新上市而没有关于历史波动率的充分信息，应按可获得交易活动数据的最长期间计算其历史波动率，也可考虑类似企业在类似阶段可比期间的历史波动率。如果企业是非上市企业，在估计预计波动率时没有历史信息可循，可考虑下列替代方法：

（1）定期向其职工（或其他方）发行期权或股份的非上市企业已为其股份设立内部“市场”的，估计预计波动率时可以考虑这些“股价”的波动率。

（2）如果上述方法不适用，而企业以类似上市企业股价为基础估计自身股份的价值，企业可考虑类似上市企业股价的历史或内含波动率。

（3）如果企业未以类似上市企业股价为基础估计自身股份的价值，而是采用了其他方法对自身股份进行估价的，企业可推导出一个与该估价方法基础一致的预计波动率估计数。例如，企业以净资产或净利润为基础对其股份进行估价，那么，可以考虑以净资产或净利润的预计波动率为基础对其股份价格的波动率进行估计。

4. 预计股利。

计量所授予的股份或期权的公允价值是否应当考虑预计股利，取决于被授予方是否有权取得股利或股利的等价物。

如果职工被授予期权，并有权在授予日和行权日之间取得基础股份的股利或股利的等价物（可现金支付，也可抵减行权价格），所授予的期权应当像不支付基础股份的股利那样进行估价，即预计股利的输入变量应为零。类似地，如果职工有权取得在等待期内支付的股利，在估计授予职工的股份在授予日的公允价值时，也不应因预计股利而进行调整。

相反，如果职工对等待期内或行权前的股利或股利的等价物没有要求权，对股份或期权在授予日的公允价值的估计就应考虑预计股利因素，在估计所授予期权的公允价值时，期权定价模型的输入变量中应包含预计股利，即从估价中扣除预计会在等待期内支付的股利现值。期权定价模型通常使用预计股利率，但也可能对模型进行修正后使用预计股利金额。如果企业使用股利金额，应根据历史经验考虑股利的增长模式。

一般来说，预计股利应以公开可获得的信息为基础。不支付的股利且没有支付股利计划的企业应假设预计股利收益率为零。如果无股利支付历史的新企业被预期在其职工股票期权期限内开始支付股利，可使用其历史股利收益率（零）与大致可比的同类企业的股利收益率均值的平均数。

5. 无风险利率。

无风险利率，一般是指期权行权价格以该货币表示的、剩余期限等于被估价期权的预计期限（基于期权的剩余合同期限并考虑预计提早行权的影响）的零息国债当前可获得的内含收益率。如果没有此类国债或零息国债的内含收益率不能代表无风险利率的，应使用适当的替代利率。同样，在估计有效期与被估价期权的预计期限相等的其他期权的公允价值时，如果市场参与者一般使用某种适当的替代利率而不是零息国债的内含收益率来确定无风险利率，则企业也应使用该适当的替代利率。

6. 资本结构的影响。

通常情况下，期权是由第三方而不是企业签发的。当这些股票期权行权时，签发人将股份支付给期权持有者。这些股份是从现在的股东手中取得的。因此，期权的行权不会有稀释效应。

如果股票期权是企业签发的，在行权时需要增加已发行在外的股份数量（通过正式增发或者使用先前回购的库存股）。假定股份将按行权价格而不是行权日的市场价格发行，这种现实或潜在的稀释效应可能会降低股价，因此，期权持有者行权时，无法获得像行使其他方面类似但不稀释股价的期权一样多的利益。这一问题是否对企业授予股票期权的价值产生显著影响取决于各种因素，包括行权时增加的股份数量（相对于已发行在外的股份数量）等。如果市场已预期企业将会授予期权，则可能已将潜在的稀释效应体现在了授予日的股价中。企业应考虑所授予的股票期权未来行权的潜在稀释效应，是否可能对股票期权在授予日的公允价值构成影响。企业可修改期权定价模型，以将潜在稀释效应纳入考虑范围。

需要说明的是，对于“布莱克—斯科尔斯—默顿”期权定价模型，由于其未考虑在期权到期日之前行权的可能性、在期权期限内企业股价预计波动率和该模型其他输入变量发生变动的可能性，无法充分反映前述因素对相关期权公允价值的影响，因而可能影响其对某些股票期权的适用性。对于期限相对较短的期权以及在授予日后很短时间内即行权的期权来说，一般不用考虑上述影响，采用“布莱克—斯科尔斯—默顿”模型与采用其他期权定价模型得出的公允价值结果通常不会有大的差异。

五、股份支付的会计处理

股份支付的会计处理必须以完整、有效的股份支付协议为基础。

（一）授予日

除立即可行权的股份支付外，无论权益结算的股份支付还是现金结算的股份支付，企业在授予日均不做会计处理。

对于授予后立即可行权的换取职工服务的以权益结算的股份支付，企业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成本费用，相应增加资本公积。以权益结算的股份支付换取其他方服务的，如果其他方服务的公允价值能够可靠计量，企业应当按照其他方服务在取得日的公允价值，计入相关成本费用，相应增加资本公积；如果其他方服务的公允价值不能可靠计量但权益工具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，计入相关成本费用，相应增加资本公积。

对于授予后立即可行权的以现金结算的股份支付，企业应当在授予日按照企业承担负债的公允价值确认相关成本费用，相应增加应付职工薪酬。

（二）等待期内每个资产负债表日

1. 可行权条件。

可行权条件，是指能够确定企业是否得到职工或其他方提供的服务、且该服务使职工或其他方具有获取股份支付协议规定的权益工具或现金等权利的条件；反之，为非可行权条件。

可行权条件包括服务期限条件或业绩条件。服务期限条件，是指职工或其他方完成规定服务期限才可行权的条件。业绩条件，是指职工或其他方完成规定服务期限且企业已经达到特定业绩目标才可行权的条件，具体包括市场条件和非市场条件。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，如股份支付协议中关于股价至少上升至何种水平职工可相应取得多少股份的规定。企业在确定权益工具在授予日的公允价值时，应考虑股份支付协议规定的可行权条件中的市场条件和非可行权条件的影响。但市场条件是否得到满足，不影响企业对预计可行权情况的估计。非市场条件，是指除市场条件之外的其他业绩条件，如股份支付协议中关于达到最低盈利目标或销售目标才可行权的规定。企业在确定权益工具在授予日的公允价值时，不考虑非市场条件的影响。但非市场条件是否得到满足，影响企业对预计可行权情况的估计。

对于可行权条件为业绩条件的股份支付，只要职工满足了其他所有非市场条件（如利润增长率、服务期限等），企业就应当确认已取得的服务。股份支付存在非可行权条件的，只要职工或其他方满足了所有可行权条件中的非市场

条件（如服务期限等），企业应当确认已得到服务相对应的成本费用。职工或其他方能够选择满足非可行权条件但在等待期末满足非可行权条件的，企业应当将其作为授予权益工具的取消处理。

【例 12-4】2×21 年 1 月，为奖励并激励高管，甲上市公司与其管理层成员签署股份支付协议，约定如果管理层成员未来 3 年都在公司任职服务，并且公司股价每年均提高 10% 以上，管理层成员即可以低于市价的价格购买一定数量的本公司股票。同时，作为协议的补充，甲公司把全体管理层成员的年薪提高了 50 000 元，但这部分年薪将按月存入公司专门建立的内部基金，3 年后，管理层成员可用属于其个人的部分抵减未来行权时的股票购买价款。如果管理层成员决定退出这项基金，可随时全额提取。

甲公司以期权定价模型估计授予的此项期权在授予日的公允价值为 3 000 000 元。

在授予日，甲公司估计 3 年内管理层离职的比例为每年 10%；第二年年末，甲公司调整其管理层估计离职率为 5%；到第三年末，甲公司管理层实际离职率为 6%。

甲公司股价第一年提高了 10.5%，第二年提高了 11%，第三年提高了 6%。甲公司在第一年、第二年末预计下年能实现股价增长 10% 以上的目标。

本例中，如果不能同时满足服务 3 年和公司股价年增长 10% 以上的要求，管理层成员就无权行使其股票期权，因此，二者都属于可行权条件，其中：服务满 3 年是一项服务期限条件，股价每年增长 10% 以上是一项市场业绩条件。虽然公司要求管理层成员将部分薪金存入统一账户保管，但不影响其是否可行权，因此，统一账户条款不属于可行权条件。甲公司各年应确认的服务费用计算如下：

第一年末应确认的服务费用 = 3 000 000 × 1/3 × 90% = 900 000（元）

第二年末累计应确认的服务费用 = 3 000 000 × 2/3 × 95% = 1 900 000（元）

第二年应确认的服务费用 = 1 900 000 - 900 000 = 1 000 000（元）

第三年末累计应确认的服务费用 = 3 000 000 × 94% = 2 820 000（元）

第三年应确认的服务费用 = 2 820 000 - 1 900 000 = 920 000（元）

最后，94% 的管理层成员满足了市场条件之外的全部可行权条件。尽管股价每年增长 10% 以上的市场条件未得到满足，甲公司在第 3 年末仍应确认已取得的管理层成员服务对应的费用。

股份支付以首次公开募股成功为可行权条件的，企业应当合理估计未来成

功完成首次公开募股的可能性及完成时点，将授予日至该时点的期间作为等待期，并在等待期内每个资产负债表日对预计可行权数量作出估计，确认相应的股权激励费用。等待期内企业估计其成功完成首次公开募股的时点发生变化的，应当根据重估时点确定等待期，截至当期累计应确认的股权激励费用扣减前期累计已确认金额，作为当期应确认的股权激励费用。

2. 会计处理。

企业应当在等待期内的每个资产负债表日，将取得职工提供的服务计入成本费用，同时确认所有者权益或负债。对于附有市场条件的股份支付，只要职工满足了其他所有非市场条件，企业就应当确认已取得的服务。

等待期确定后，业绩条件为非市场条件的，如果后续信息表明需要调整对可行权情况的估计的，应对前期估计进行修改。

对于完成等待期内的服务或达到规定业绩条件以后才可行权的换取职工服务的以权益结算的股份支付，在等待期内每个资产负债表日，企业应当以对可行权权益工具数量的最佳估计为基础，按照授予日权益工具的公允价值，将当期取得的服务计入相关成本费用和资本公积（其他资本公积），不确认其后续公允价值变动。以权益结算的股份支付换取其他方服务的，应当按照其他方服务在取得日的公允价值（如其他方服务的公允价值能够可靠计量）或权益工具在服务取得日的公允价值（如其他方服务的公允价值不能可靠计量但权益工具公允价值能够可靠计量）计入相关成本费用和资本公积。

对于完成等待期内的服务或达到规定业绩条件以后才可行权的以现金结算的股份支付，企业应当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金额确定相关成本费用和应付职工薪酬。

在等待期内每个资产负债表日，企业应当根据最新取得的可行权职工人数变动等后续信息做出最佳估计，修正预计可行权的权益工具数量。在可行权日，最终预计可行权权益工具的数量应当与实际可行权工具的数量一致。

根据上述权益工具的公允价值和预计可行权的权益工具数量，计算截至当期累计应确认的成本费用金额，再减去前期累计已确认金额，作为当期应确认的成本费用金额。

（三）可行权日之后

1. 对于以权益结算的股份支付，企业在可行权日之后不再对已确认的成本费用和所有者权益总额进行调整。企业应在行权日根据行权情况，确认股本和股本溢价，同时结转等待期内确认的资本公积（其他资本公积）。

2. 对于以现金结算的股份支付,企业在可行权日之后不再确认成本费用,负债(应付职工薪酬)公允价值的变动应当计入当期损益(公允价值变动损益)。

【例 12-5】2×21 年 1 月 1 日,甲上市公司向其 200 名管理人员每人授予 100 股股票期权,这些管理人员从 2×21 年 1 月 1 日起在该公司连续服务 3 年,即可以每股 4 元的价格购买 100 股甲公司股票(面值为 1 元)。甲公司估计该期权在授予日的公允价值为 15 元。

在被授予股票期权的 200 名管理人员中,第一年有 20 人离开甲公司,甲公司估计三年中离职的比例将达到 20%;第二年有 10 人离开公司,甲公司估计的离职比例修正为 15%;第三年有 15 人离开。

1. 甲公司该股份支付相关费用计算如表 12-1 所示。

表 12-1

单位:元

年份	计算	当期费用	累计费用
2×21	$200 \times 100 \times (1 - 20\%) \times 15 \times 1/3$	80 000	80 000
2×22	$200 \times 100 \times (1 - 15\%) \times 15 \times 2/3 - 80 000$	90 000	170 000
2×23	$155 \times 100 \times 15 - 170 000$	62 500	232 500

2. 甲公司的账务处理如下:

(1) 2×21 年 1 月 1 日,授予日不做处理。

(2) 2×21 年 12 月 31 日,确认当期服务费用。

借:管理费用 80 000
贷:资本公积——其他资本公积 80 000

(3) 2×22 年 12 月 31 日,确认当期服务费用。

借:管理费用 90 000
贷:资本公积——其他资本公积 90 000

(4) 2×23 年 12 月 31 日,确认当期服务费用。

借:管理费用 62 500
贷:资本公积——其他资本公积 62 500

(5) 假设 155 名管理人员均于 2×23 年 12 月 31 日行权。

借:银行存款 62 000
资本公积——其他资本公积 232 500

贷：股本	15 500
资本公积——股本溢价	279 000

【例 12-6】2×20 年 1 月 1 日，甲公司向其 100 名管理人员每人授予 100 份股票期权，其可行权条件为：在 2×20 年末，公司当年净利润增长率达到 20%；在 2×21 年末，公司 2×20~2×21 年两年净利润平均增长率达到 15%；在 2×22 年末，公司 2×20~2×22 年三年净利润平均增长率达到 10%。每份期权在 2×20 年 1 月 1 日的公允价值为 24 元。

2×20 年 12 月 31 日，公司净利润增长了 18%，有 8 名管理人员离职，公司预计 2×21 年将以相同速度增长，即 2×20~2×21 年两年净利润平均增长率能够达到 18%，因此，预计上述股票期权在 2×21 年 12 月 31 日将可行权，并预计第二年将有 8 名管理人员离职。

2×21 年 12 月 31 日，公司净利润仅增长 10%，但公司预计 2×20~2×22 年三年净利润平均增长率可达到 12%，因此，预计上述股票期权在 2×22 年 12 月 31 日将可行权。另外，第二年实际有 10 名管理人员离职，预计第三年将有 12 名管理人员离职。

2×22 年 12 月 31 日，公司净利润增长了 8%，三年平均增长率为 12%，满足了可行权条件（即三年净利润平均增长率达到 10%）。当年实际有 8 名管理人员离职。

本例中，股票期权的可行权条件是一项非市场业绩条件。

第一年末，虽然没能实现净利润增长 20% 的目标，但公司预计 2×21 年将以同样的速度增长，因而预计能够实现两年净利润平均增长 15% 的目标。因此，公司将股票期权的预计等待期调整为 2 年。由于第一年有 8 名管理人员离职并预计第二年将有 8 名管理人员离职，公司预计期满（两年）后可行权的人员数量为 84 人（100-8-8）。

第二年末，虽然未能实现两年净利润平均增长 15% 的目标，但公司仍然估计能够在第三年取得较理想的业绩，从而实现 3 年净利润平均增长 10% 的目标。因此，公司将股票期权的预计等待期调整为 3 年。由于第二年实际有 10 名管理人员离职，并预计第三年将有 12 名管理人员离职，公司将期满（三年）后预计可行权的人员数量调整为 70 人（100-8-10-12）。

第三年末，实现三年净利润平均增长 10% 的目标，第三年实际离职 8 人。

甲公司根据上述情况计算确定该股份支付相关费用如表 12-2 所示。账务处理略。

表 12-2

单位：元

年份	计算	当期费用	累计费用
2×20	$(100 - 8 - 8) \times 100 \times 24 \times 1/2$	100 800	100 800
2×21	$(100 - 8 - 10 - 12) \times 100 \times 24 \times 2/3 - 100 800$	11 200	112 000
2×22	$(100 - 8 - 10 - 8) \times 100 \times 24 - 112 000$	65 600	177 600

【例 12-7】2×19 年初，甲公司向其 200 名中层以上职员每人授予 100 份现金股票增值权，这些职员从 2×19 年 1 月 1 日起在该公司连续服务 3 年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 日之前行使。甲公司对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的估计如表 12-3 所示。

表 12-3

单位：元

年份	增值权公允价值	支付现金
2×19	14	
2×20	15	
2×21	18	16
2×22	21	20
2×23		25

第一年有 20 名职员离开甲公司，甲公司估计三年中还将有 15 名职员离开；第二年又有 10 名职员离开公司，公司估计还将有 10 名职员离开；第三年又有 15 名职员离开。第三年末，有 70 人行使股份增值权取得了现金。第四年末，有 50 人行使了股份增值权。第五年末，剩余 35 人也行使了股份增值权。

1. 甲公司该股份支付相关费用和应付职工薪酬计算如表 12-4 所示。

表 12-4

单位：元

年份	负债计算	支付现金计算	负债	支付现金	当期费用
	①	②	③ = ①	④ = ②	当期⑤ = 当期③ - 前一期③ + 当期④
2×19	$(200 - 35) \times 100 \times 14 \times 1/3$		77 000		77 000
2×20	$(200 - 40) \times 100 \times 15 \times 2/3$		160 000		83 000

续表

年份	负债计算	支付现金计算	负债	支付现金	当期费用
	①	②	③ = ①	④ = ②	当期⑤ = 当期③ - 前一期③ + 当期④
2 × 21	$(200 - 45 - 70) \times 100 \times 18$	$70 \times 100 \times 16$	153 000	112 000	105 000
2 × 22	$(200 - 45 - 70 - 50) \times 100 \times 21$	$50 \times 100 \times 20$	73 500	100 000	20 500
2 × 23	0	$35 \times 100 \times 25$	0	87 500	14 000
总额				299 500	299 500

2. 甲公司的账务处理如下:

(1) 2 × 19 年 12 月 31 日, 确认当期服务费用。

借: 管理费用 77 000
 贷: 应付职工薪酬——股份支付 77 000

(2) 2 × 20 年 12 月 31 日, 确认当期服务费用。

借: 管理费用 83 000
 贷: 应付职工薪酬——股份支付 83 000

(3) 2 × 21 年 12 月 31 日, 确认当期服务费用和支付现金。

借: 管理费用 105 000
 贷: 应付职工薪酬——股份支付 105 000
 借: 应付职工薪酬——股份支付 112 000
 贷: 银行存款 112 000

(4) 2 × 22 年 12 月 31 日, 确认负债公允价值变动和支付现金。

借: 公允价值变动损益 20 500
 贷: 应付职工薪酬——股份支付 20 500
 借: 应付职工薪酬——股份支付 100 000
 贷: 银行存款 100 000

(5) 2 × 23 年 12 月 31 日, 确认负债公允价值变动和支付现金。

借: 公允价值变动损益 14 000
 贷: 应付职工薪酬——股份支付 14 000
 借: 应付职工薪酬——股份支付 87 500
 贷: 银行存款 87 500

(四) 回购股份进行职工期权激励

企业以回购股份形式奖励本企业职工的, 属于以权益结算的股份支付, 应

当进行下列处理：

1. 回购股份。

企业回购股份时，应当按照回购股份的全部支出作为库存股处理，同时进行备查登记。

2. 确认成本费用。

企业应当在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）。

3. 职工行权。

企业应于职工行权购买本企业股份时，转销交付职工的库存股成本和等待期内资本公积（其他资本公积）累计金额，同时，按照其差额调整资本公积（股本溢价）。

（五）企业集团内涉及不同企业的股份支付交易

企业集团（由母公司和其全部子公司构成）内发生的股份支付交易，应当进行下列处理：

1. 结算企业以其自身权益工具结算的，应当将该股份支付交易作为以权益结算的股份支付处理；除此之外，应当作为以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。

2. 接受服务企业没有结算义务或授予本企业职工的是其自身权益工具的，应当将该股份支付交易作为以权益结算的股份支付处理；接受服务企业负有结算义务且授予本企业职工的是集团内其他企业权益工具的，应当将该股份支付交易作为以现金结算的股份支付处理。

以《例 12-2》为例，在甲公司实施的股权激励计划中，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，并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，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，其交付现金的金额与甲公司股票价格下行风险相关，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股份支付交易，在控股股东合并报表中，应当将该交易作为以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

为以权益结算的股份支付处理。

(六) 授予限制性股票的股权激励计划

1. 授予限制性股票的会计处理。

上市公司实施限制性股票的股权激励安排中，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。

对于此类授予限制性股票的股权激励计划，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，借记“银行存款”等科目，按照股本金额，贷记“股本”科目，按照其差额，贷记“资本公积——股本溢价”科目；同时，就回购义务确认负债（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，借记“库存股”科目，贷记“其他应付款——限制性股票回购义务”等科目（包括未满足条件而须立即回购的部分）。

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，按照本章相关规定判断等待期并进行会计处理。对于因回购产生的义务确认的负债，应当按照第二十二章金融工具确认和计量相关规定进行会计处理。上市公司未达到限制性股票解锁条件而需回购的股票，按照应支付的金额，借记“其他应付款——限制性股票回购义务”等科目，贷记“银行存款”等科目；同时，按照注销的限制性股票数量相对应的股本金额，借记“股本”科目，按照注销的限制性股票数量相对应的库存股的账面价值，贷记“库存股”科目，按其差额，借记“资本公积——股本溢价”科目。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，借记“其他应付款——限制性股票回购义务”等科目，按照解锁股票相对应的库存股的账面价值，贷记“库存股”科目，如有差额，则借记或贷记“资本公积——股本溢价”科目。

2. 等待期内发放现金股利的会计处理。

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：

(1) 现金股利可撤销，即一旦未达到解锁条件，被回购限制性股票的持

有者将无法获得（或需要退回）其在等待期内应收（或已收）的现金股利。

等待期内，上市公司在核算应分配给限制性股票持有者的现金股利时，应合理估计未来解锁条件的满足情况，该估计与进行股份支付会计处理时在等待期内每个资产负债表日对可行权权益工具数量进行的估计应当保持一致。对于预计未来可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当作为利润分配进行会计处理，借记“利润分配——应付现金股利或利润”科目，贷记“应付股利——限制性股票股利”科目；同时，按分配的现金股利金额，借记“其他应付款——限制性股票回购义务”等科目，贷记“库存股”科目；实际支付时，借记“应付股利——限制性股票股利”科目，贷记“银行存款”等科目。对于预计未来不可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当冲减相关的负债，借记“其他应付款——限制性股票回购义务”等科目，贷记“应付股利——限制性股票股利”科目；实际支付时，借记“应付股利——限制性股票股利”科目，贷记“银行存款”等科目。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。

（2）现金股利不可撤销，即不论是否达到解锁条件，限制性股票持有者仍有权获得（或不得被要求退回）其在等待期内应收（或已收）的现金股利。

等待期内，上市公司在核算应分配给限制性股票持有者的现金股利时，应合理估计未来解锁条件的满足情况，该估计与进行股份支付会计处理时在等待期内每个资产负债表日对可行权权益工具数量进行的估计应当保持一致。对于预计未来可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当作为利润分配进行会计处理，借记“利润分配——应付现金股利或利润”科目，贷记“应付股利——限制性股票股利”科目；实际支付时，借记“应付股利——限制性股票股利”科目，贷记“银行存款”等科目。对于预计未来不可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当计入当期成本费用，借记“管理费用”等科目，贷记“应付股利——应付限制性股票股利”科目；实际支付时，借记“应付股利——限制性股票股利”科目，贷记“银行存款”等科目。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。

（七）授予第二类限制性股票的股权激励计划

第二类限制性股票的实质是公司赋予员工在满足可行权条件后以约定价格

（授予价格）购买公司股票的权利，员工可获取行权日股票价格高于授予价格的上行收益，但不承担股价下行风险，为一项股票期权，属于以权益结算的股份支付交易。在等待期内的每个资产负债表日，应当以对可行权的股票期权数量的最佳估计为基础，按照授予日股票期权的公允价值，计算当期需确认的股份支付费用，计入相关成本或费用和资本公积。采用期权定价模型确定授予日股票期权的公允价值的，该公允价值包括期权的内在价值和时间价值，通常高于同等条件下第一类限制性股票对应股份的公允价值。

六、条款和条件的修改

通常情况下，股份支付协议生效后，不应对其条款和条件随意修改。但在某些情况下，可能需要修改授予权益工具的股份支付协议中的条款和条件。例如，股票除权、除息或其他原因需要调整行权价格或股票期权数量。此外，为了得到更佳的激励效果，有关法规也允许企业依据股份支付协议的规定，调整行权价格或股票期权数量。但应当由董事会作出决议并经股东大会审议批准，或者由股东大会授权董事会决定。如果有关法规对股份支付修改的方式和批准原则进行严格限定，则企业需要遵循相关要求。

在会计核算上，无论已授予的权益工具的条款和条件如何修改，甚至取消权益工具的授予或结算该权益工具，企业都应至少确认按照所授予的权益工具在授予日的公允价值来计量获取的相应的服务，除非因不能满足权益工具的可行权条件（除市场条件外）而无法可行权。

（一）条款和条件的有利修改

企业应当分别下列情况，确认导致股份支付公允价值总额升高以及其他对职工有利的修改的影响：

1. 如果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。权益工具公允价值的增加是修改前后的权益工具在修改日的公允价值之间的差额。

如果修改发生在等待期内，在确认修改日至修改后的可行权日之间取得服务的公允价值时，应当既包括在剩余原等待期内以原权益工具授予日公允价值为基础确定的服务金额，也包括权益工具公允价值的增加。如果修改发生在可行权日之后，企业应当立即确认权益工具公允价值的增加。如果股份支付协议要求职工只有先完成更长期间的服务才能取得修改后的权益工具，则企业应在整个等待期内确认权益工具公允价值的增加。

2. 如果修改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。

如果修改发生在等待期内，在确认修改日至增加的权益工具可行权日之间取得服务的公允价值时，应当既包括在剩余原等待期内以原权益工具授予日公允价值为基础确定的服务金额，也包括增加的权益工具的公允价值。

3. 如果企业按照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（而非市场条件），企业在处理可行权条件时，应当考虑修改后的可行权条件。

（二）条款和条件的不利修改

如果企业以减少股份支付公允价值总额的方式或其他不利于职工的方式修改条款和条件，企业仍应继续对取得的服务进行会计处理，如同该变更从未发生，除非企业取消了部分或全部已授予的权益工具。具体包括下列情况：

1. 如果修改减少了授予的权益工具的公允价值，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。

2. 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来进行处理。

3. 如果企业以不利于职工的方式修改了可行权条件，如延长等待期、增加或变更业绩条件（而非市场条件），企业在处理可行权条件时，不应当考虑修改后的可行权条件。

（三）取消或结算

如果在等待期内取消了所授予的权益工具或结算了所授予的权益工具（因未满足可行权条件而被取消的除外），企业应当：

1. 将取消或结算作为加速可行权处理，将原本应在剩余等待期内确认的金额立即计入当期损益，同时确认资本公积（其他资本公积）。

2. 在取消或结算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，计入当期费用。

3. 如果向职工授予新的权益工具，并在新权益工具授予日认定所授予的新权益工具是用于替代被取消的权益工具的，企业应以与处理原权益工具条款和条件修改相同的方式，对所授予的替代权益工具进行处理。权益工具公允价值的增加，是在替代权益工具的授予日，替代权益工具公允价值与被取消的权益工具净公允价值之间的差额。被取消的权益工具的净公允价值，是其在取消

前立即计量的公允价值减去因取消原权益工具而作为权益回购支付给职工的款项。如果企业未将新授予的权益工具认定为替代权益工具,则应将其作为一项新授予的股份支付进行处理。

企业如果回购其职工已可行权的权益工具,应当借记所有者权益,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,计入当期费用。

职工自愿退出股权激励计划不属于未满足可行权条件的情况,而属于股权激励计划的取消,因此,企业应当作为加速行权处理,将剩余等待期内应确认的金额立即计入当期损益,同时确认资本公积,不应当冲回以前期间确认的成本或费用。

(四) 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

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(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,适用上述规定。

【例 12-8】2×21 年初,甲公司向其 500 名中层以上职工每人授予 100 份现金股票增值权,这些职工从 2×21 年 1 月 1 日起在该公司连续服务 4 年即可按照股价的增长幅度获得现金。甲公司估计,该增值权在 2×21 年末和 2×22 年末的公允价值分别为 10 元和 12 元。2×22 年 12 月 31 日,甲公司将向职工授予 100 份现金股票增值权修改为授予 100 股股票期权,这些职工从 2×23 年 1 月 1 日起在该公司连续服务 3 年,即可以每股 5 元购买 100 股甲公司股票。每份期权在 2×22 年 12 月 31 日的公允价值为 16 元。甲公司预计所有的职工都将在服务期限内提供服务。假设甲公司 500 名职工都在 2×25 年 12 月 31 日行权,股份面值为 1 元。假定不考虑其他因素。

本例中,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,修改日为 2×22 年 12 月 31 日。

2×21 年 12 月 31 日,甲公司按照承担负债的公允价值,将当期取得的服

务计入相关费用和相应的负债，金额为 $100 \times 500 \times 10 \times 1/4 = 125\,000$ 元。账务处理如下：

借：管理费用	125 000
贷：应付职工薪酬——股份支付	125 000

2×22年12月31日，甲公司将以现金结算的股份支付修改为以权益结算的股份支付，等待期由4年延长至5年。甲公司应当按照权益工具在修改日的公允价值，将当期取得的服务计入资本公积，金额为 $100 \times 500 \times 16 \times 2/5 = 320\,000$ 元，同时终止确认已确认的负债，两者的差额计入当期损益，金额为 $320\,000 - 125\,000 = 195\,000$ 元。账务处理如下：

借：管理费用	195 000
应付职工薪酬——股份支付	125 000
贷：资本公积——其他资本公积	320 000

2×23年12月31日，按照权益工具在修改日的公允价值将当期取得的服务计入相关费用和资本公积，金额为 $100 \times 500 \times 16 \times 3/5 - 320\,000 = 160\,000$ 元。账务处理如下：

借：管理费用	160 000
贷：资本公积——其他资本公积	160 000

2×24年12月31日，按照权益工具在修改日的公允价值将当期取得的服务计入相关费用和资本公积，金额为 $100 \times 500 \times 16 \times 4/5 - 320\,000 - 160\,000 = 160\,000$ 元。账务处理如下：

借：管理费用	160 000
贷：资本公积——其他资本公积	160 000

2×25年12月31日，按照权益工具在修改日的公允价值将当期取得的服务计入相关费用和资本公积，金额为 $100 \times 500 \times 16 - 320\,000 - 160\,000 - 160\,000 = 160\,000$ 元。账务处理如下：

借：管理费用	160 000
贷：资本公积——其他资本公积	160 000

当日，职工行权。账务处理如下：

借：银行存款	250 000
资本公积——其他资本公积	800 000
贷：股本	50 000
资本公积——股本溢价	1 000 000

七、披露

1. 企业应当在附注中披露与股份支付有关的下列信息：

- (1) 当期授予、行权和失效的各项权益工具总额。
- (2) 期末发行在外的股份期权或其他权益工具行权价格的范围和合同剩余期限。
- (3) 当期行权的股份期权或其他权益工具以其行权日价格计算的加权平均价格。
- (4) 权益工具公允价值的确定方法。

企业对性质相似的股份支付信息可以合并披露。

2. 企业应当在附录中披露股份支付交易对当期财务状况和经营成果的影响，至少包括下列信息：

- (1) 当期因以权益结算的股份支付而确认的费用总额。
- (2) 当期因以现金结算的股份支付而确认的费用总额。
- (3) 当期以股份支付换取的职工服务总额及其他方服务总额。

八、衔接规定

企业应当根据《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》的规定，对于在首次执行日之前可行权的股份支付，不应追溯调整。

授予职工的可行权日在首次执行日或之后的权益结算的股份支付，应当按照权益工具在授予日的公允价值调整期初留存收益，相应增加资本公积；授予日的公允价值不能可靠计量的，应当按照权益工具在首次执行日的公允价值计量。

授予职工的可行权日在首次执行日或之后的现金结算的股份支付，应当在等待期内首次执行日之前各资产负债表日的公允价值调整期初留存收益，相应增加应付职工薪酬。上述各资产负债表日的公允价值不能可靠计量的，应当按照权益工具在首次执行日的公允价值计量。

授予其他方的可行权日在首次执行日或之后的股份支付，在首次执行日比照授予职工的股份支付处理。

首次执行日之后新授予的股份支付、首次执行日存在的股份支付在首次执行日之后，均应当按照本章的相关规定进行处理。