

股份支付是近年来会计实务问题中的热点与难点之一，本栏目将不定期就实务中常见的主要问题进行分析。

## 本期问题

### 集团内股份支付的会计处理

#### 一、理论分析及会计处理难点

《企业会计准则解释第4号》（以下简称解释4号）问题七对企业集团内发生的股份支付交易的会计处理进行了规范，分别从结算方和接受服务方角度判断股份支付的类型。解释4号规定，**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；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。**

对照解释4号上述规定，股份支付交易相关方对权益结算股份支付和现金结算股份支付类型的判断思路如图1所示：

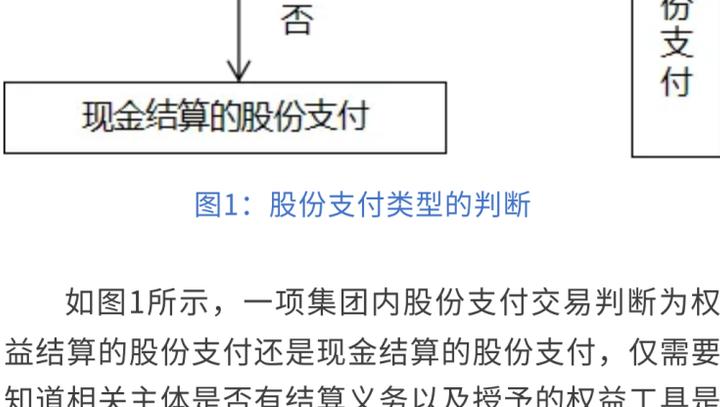


图1：股份支付类型的判断

如图1所示，一项集团内股份支付交易判断为权益结算的股份支付还是现金结算的股份支付，仅需要知道相关主体是否有结算义务以及授予的权益工具是否是自身权益工具，对于股份支付类型的判断一般不存在太多的问题。实务中，集团内股份支付存在的主要问题通常有以下两个：(1) 会计分录怎么做？即如何将解释4号的原则性规定转换成会计分录，以及这些会计分录的经济含义是什么？(2) 当集团内股份支付涉及母公司向非全资子公司员工授予权益工具时，在计算该非全资子公司的少数股东损益时，应如何考虑？

#### (一) 集团内股份支付涉及的会计分录及其经济含义

本文梳理归纳了集团内股份支付常见的各种情形，对母公司、子公司以及合并报表层面股份支付在未行权之前的会计处理，以及会计分录所代表的经济含义逐一汇总分析，具体如表1所示：

表1：常见的集团内股份支付的会计处理

结算方	母公司向子公司员工授予子公司权益工具 母公司	母公司向子公司员工授予自身权益工具 母公司	子公司向母公司员工授予自身权益工具 子公司
结算方股份支付类型	现金结算股份支付	权益结算的股份支付	权益结算的股份支付
结算方会计处理	1) 等待期内，确认现金结算股份支付产生的负债： 借：长期股权投资（对子公司的投资） 贷：负债 2) 可行权日之后确认权益工具的公允价值变动： 借/贷：公允价值变动损益 贷/借：负债	借：长期股权投资（对子公司的投资） 贷：资本公积（对子公司投资的支付对价由母公司股东承担，视同母公司股东对母公司的捐赠）	借：资本公积（视同对母公司的资本返还） 贷：资本公积（对母公司的资本返还实际由子公司股东承担，视同股东对子公司的捐赠） 因借贷金额相等，实际无需进行会计处理
接受服务方	子公司	子公司	母公司
接受服务方股份支付类型	权益结算的股份支付		
接受服务方会计处理	借：费用/成本 贷：资本公积		
合并报表层面			
合并报表层面股份支付类型	权益结算的股份支付	权益结算的股份支付	权益结算的股份支付
合并报表层面会计处理	抵销母公司层面长投和负债： 借：负债 贷：长期股权投资 公允价值变动损益	抵销母公司层面长投和资本公积： 借：资本公积 贷：长期股权投资	无需抵销处理

#### (二) 集团内股份支付对少数股东损益计算的考虑

当接受服务方为非全资子公司，而结算方为母公司时，非全资子公司中不具有结算义务的股东（即少数股东）是否应分摊相关股份支付费用？即在计算该非全资子公司少数股东损益时，少数股东损益中是否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？这是实务中存在的较为困惑的问题。

对于该问题，企业会计准则未有明确的规定，但证监会在《监管规则适用指引——会计类第1号》指出：“**母公司向子公司高管授予股份支付，在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。**”

笔者认为实务中之所以会对该问题有所困惑，是因为混淆了股份支付费用的确认和结算两个概念，也就是发生一笔费用的借贷方，作为确认费用的借方，这笔费用是子公司应承担的费用，应由各方股东按各自持股比例分摊。作为确认费用的贷方，记录的是这笔费用的结算方式，可以是减少货币资金等资产、也可以是增加负债，也可以是由股东替其承担，计入资本公积。母公司作为权益工具的授予方，意味着子公司的股权激励全部是由母公司结算的，子公司少数股东不承担结算义务不代表着其可以不分摊这笔费用。

#### 二、具体案例分析

##### 案例：

上市公司甲公司通过二级市场回购股份的方式实施股权激励计划。该股权激励计划的授予日为2022年1月1日，授予对象为子公司A公司的高管，合计授予数量50万股。A公司为甲公司持股60%的非全资子公司，其另一股东为乙公司，持有其40%的股份。A公司被激励员工若自授予日之后一年内仍在任职的，有权以7元每股的价格自甲公司处受让甲公司股票，即行权价格为7元每股，等待期为1年。该项期权在授予日的公允价值为4元每份期权。2021年12月，甲公司以10元每股的价格回购了50万股股票。

该案例中，结算方为甲公司（母公司）、接受服务方为A公司（子公司），属于母公司向子公司员工授予自身权益工具的情形（即本文表1中的第二种情形）。母公司具有结算义务，且授予的是其自身权益工具，因此属于权益结算的股份支付。子公司不具有结算义务，因此也属于权益结算的股份支付。合并报表层面，具有结算义务，且授予的是自身权益工具，因此也属于权益结算的股份支付。具体会计处理如表2所述。

表2：会计处理及其经济含义

会计处理主体	事项或交易	会计分录	会计处理经济含义说明
母公司 单体报表	1) 2021年12月，回购库存股50万股	借：库存股 500万元 贷：银行存款 500万元	
	2) 2022年12月，作为结算企业，按照授予日权益工具的公允价值确认为对接受服务企业的长期股权投资	借：长期股权投资 200万元（4元每股*50万股） 贷：资本公积——其他资本公积	将母公司股东对子公司高管权益的让渡作为母公司对子公司的投资
	3) 2022年12月底，子公司所有高管都行权，核销库存股，同时将股份支付确认的其他资本公积结转至股本溢价	借：银行存款 350万元（7元每股*50万股） 资本公积——股本溢价 150万元 贷：库存股 500万元 借：资本公积——其他资本公积 200万元 贷：资本公积——股本溢价 200万元	
	4) 汇总该事项对母公司报表的影响	借：长期股权投资 200万元 资本公积——股本溢价 50万元 货币资金 150万元	
子公司 报表	1) 2022年12月，确认股份支付费用	借：管理费用 200万元 贷：资本公积——其他资本公积 200万元	
	2) 2022年12月底，子公司所有高管都行权，将股份支付确认的其他资本公积结转至股本溢价	借：资本公积——其他资本公积 200万元 贷：资本公积——股本溢价 200万元	
	3) 汇总该事项对子公司报表的影响	借：管理费用 200万元 贷：资本公积——股本溢价 200万元	子公司A将高管收到的公允价值为200万元的期权计入管理费用，这部分期权由母公司甲结算，作为母公司对子公司的捐赠，计入资本公积股本溢价中。
合并财务 报表	1) 抵销因股份支付交易引起的母公司确认的长期股权投资和子公司确认的资本公积	借：资本公积——股本溢价 200万元 贷：长期股权投资 200万元	
	2) 汇总该事项对合并财务报表的影响	1) 对利润表的影响 增加管理费用200万元 减少少数股东损益80万元 减少归属于母公司净利润120万元 2) 对资产负债表的影响 借：资本公积 30万元 归属于母公司留存收益 120万元 贷：货币资金 150万元	1) 子公司A确认的200万元股份支付费用由母公司甲和少数股东乙按各自持股比例分摊，即减少本期少数股东损益80万元，减少归属于母公司净利润120万元； <b>并非全部归属于母公司净利润。</b> 2) 合并资本公积减少30万元，构成如下： ① 本次200万元股权激励费用，实际由甲公司用银行存款支付了150万元，甲公司替乙公司承担了60万元（150万元*40%），作为对少数股东乙的权益让渡，减少资本公积60万元； ② 本次200万元股权激励费用，由甲公司股权转让给A公司的50万股中，甲公司享有60%，增加资本公积30万元；因此，合计减少资本公积30万元。 3) 该股份支付交易并不会对少数股东权益产生影响，A公司确认股份支付费用减少少数股东权益80万元，同时少数股东也分享了甲公司及其股东替A公司承担结算义务形成的200万元资本公积的40%，从而增加少数股东权益80万元。

注：简化起见，会计分录统一于年底处理