



第九章 金融工具会计

序号	考点	考频
考点一	金融资产和金融负债的分类	★★★
考点二	金融资产和金融负债的确认与计量	★★
考点三	金融资产减值	★★
考点四	金融负债与权益工具的区分	★★
考点五	金融资产转移的会计处理	★
考点六	套期保值的原则与方式	★★
考点七	套期的分类与会计处理	★★★
考点八	股权激励计划的拟订和实施程序	★★★
考点九	股份支付的会计处理	★★

考点一

2024《高级会计实务》高频考点：金融资产和金融负债的分类

我们一起来学习 2024《高级会计实务》高频考点：金融工具的分类与重分类。本考点属于《高级会计实务》第九章金融工具会计第一节金融资产和金融负债概述的内容。

【内容导航】

1. 金融资产的分类
2. 金融负债的分类

【内容导航】

考频：★★★

复习程度：掌握本考点。2022 年、2019 年、2018 年有考核。

【高频考点】

1. 金融资产的分类

企业应当根据该管理金融资产的业务模式和金融资产的合同现金流量特征，将金融资产划分为以下三类：（1）以摊余成本计量的金融资产；（2）以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产；（3）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

2. 金融负债的分类



金融负债的分类同样是其确认和计量的基础。类似地，金融负债的分类大致也有直接指定和直接指定之外两种分类方法。

（1）直接指定的情形

企业可以在初始确认某金融负债时，将其指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。

（2）直接指定之外的情形

除下列情况外，企业应当将金融负债分类为以摊余成本计量的金融负债：

①以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，包括交易性金融负债（含属于金融负债的衍生工具）和指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债；

②金融资产转移不符合终止确认条件或继续涉入被转移金融资产形成的金融负债；

③不属于以上情况之一的财务担保合同，以及不属于以上（1）的以低于市场利率贷款的贷款承诺。

考点二

2024《高级会计实务》高频考点：金融资产和金融负债的确认与计量

我们一起来学习 2024《高级会计实务》高频考点：金融资产和金融负债的确认与计量。本考点属于《高级会计实务》第九章金融工具会计第一节金融资产和金融负债概述的内容。

【内容导航】

1. 金融资产和金融负债的初始计量
2. 金融资产和金融负债的后续计量

【内容导航】

考频：★★

复习程度：熟悉本考点。2020 年、2019 年有考核。

【高频考点】

1. 金融资产和金融负债的初始计量

企业初始确认金融资产或金融负债时，按照公允价值计量。对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债，相关交易费用直接计入当期损益；对于其他类别的金融资产或金融负债，相关交易费用计入初始确认金额。

2. 金融资产和金融负债的后续计量

金融资产和金融负债后续计量的总体原则是：



①金融资产初始确认后，应当按不同类别分别以摊余成本、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益或以公允价值计量且其变动计入当期损益进行后续计量。

②对于金融负债，在初始确认后，也应当按不同类别，分别以摊余成本、以公允价值计量且其变动计入当期损益或其他适当方法进行后续计量。

③金融资产或金融负债被指定为被套期项目的，应当根据套期会计准则规定进行后续计量。

考点三

2024《高级会计实务》高频考点：金融资产减值

我们一起来学习 2024《高级会计实务》高频考点：金融资产减值。本考点属于《高级会计实务》第九章金融工具会计第一节金融资产和金融负债概述的内容。

【内容导航】

1. 金融资产减值范围
2. 金融资产减值损失的确认
3. 金融资产减值损失计量

【内容导航】

考频：★★

复习程度：熟悉本考点。2019 年、2018 年有考核。

【高频考点】

（一）金融资产减值范围

金融资产减值的范围包括：

（1）以摊余成本计量的金融资产；（2）以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。但将其他企业的权益工具指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，不能计提减值准备；（3）租赁应收款；（4）合同资产；（5）贷款承诺。但分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的除外；（6）财务担保合同。

（二）金融资产减值损失的确认

（1）金融工具减值的三阶段：（一般方法）企业应当在每个资产负债表日评估相关金融工具的信用风险自初始确认后是否已显著增加，并按照下列情形分别计量其损失准备、确认预期信用损失及其变动：

①如果该金融工具的信用风险自初始确认后已显著增加，企业应当按照相当于该金融工具整个存续期内预期信用损失的金额计量其损失准备。



②如果该金融工具的信用风险自初始确认后并未显著增加，企业应当按照相当于该金融工具未来 12 个月内预期信用损失的金额计量其损失准备。

未来 12 个月内预期信用损失，是指因资产负债表日后 12 个月内可能发生的金融工具违约事件而导致的预期信用损失，是整个存续期预期信用损失的一部分。

(2) 针对购买或源生的已发生信用减值的金融资产“特定”方法

对于购买或源生的已发生信用减值的金融资产，企业应当在资产负债表日仅将自初始确认后整个存续期内预期信用损失的累计变动确认为损失准备。在每个资产负债表日，企业应当将整个存续期内预期信用损失的变动金额作为减值损失或利得计入当期损益。即使该资产负债表日确定的整个存续期内预期信用损失小于初始确认时估计现金流量所反映的预期信用损失的金额，企业也应当将预期信用损失的有利变动确认为减值利得。

(3) 针对应收款项、合同资产和租赁应收款“简化”方法

对于下列各项目，企业应当始终按照相当于整个存续期内预期信用损失的金额计量其损失准备：

①由收入准则规范的交易形成的应收款项或合同资产，且符合下列条件之一：

第一，该项目未包含收入准则所定义的重大融资成分，或企业根据收入准则规定不考虑不超过一年的合同中的融资成分。

第二，该项目包含收入准则所定义的重大融资成分，同时企业作出会计政策选择，按照相当于整个存续期内预期信用损失的金额计量损失准备。企业应当将该会计政策选择适用于所有此类应收款项和合同资产，但可对应收款项类和合同资产类分别作出会计政策选择。

②由租赁准则规范的交易形成的租赁应收款，同时企业作出会计政策选择，按照相当于整个存续期内预期信用损失的金额计量损失准备。企业应当将该会计政策选择适用于所有租赁应收款，但可对应收融资租赁款和应收经营租赁款分别作出会计政策选择。

(三) 金融资产减值损失计量

1. 企业应当按照下列方法确定有关金融工具的信用损失：

(1) 对于金融资产、租赁应收款项，信用损失应为企业应收取的合同现金流量与预期收取的现金流量之间差额的现值；

(2) 对于购买或源生时未发生信用减值、但在后续资产负债表日已发生信用减值的金融资产，信用损失应基于该金融资产账面余额与按原实际利率折现的预计未来现金流量的现值之间的差额。

考点四



2024《高级会计实务》高频考点：金融资产和权益工具的区分

我们一起来学习 2024《高级会计实务》高频考点：金融资产和权益工具的区分。本考点属于《高级会计实务》第九章金融工具会计第一节金融资产和金融负债概述的内容。

【内容导航】

1. 金融负债与权益工具的定义
2. 金融负债与权益工具区分的基本原则
3. 或有结算条款和结算选择权
4. 特殊金融工具区分
5. 永续债
6. 复合金融工具
7. 金融负债和权益工具之间的重分类

【内容导航】

考频：★★

复习程度：掌握本考点。2023 年、2019 年、2017 年有考核。

【高频考点】

1. 金融负债与权益工具的定义

金融负债，是指企业符合下列条件之一的负债：

- (1) 向其他方交付现金或其他金融资产的合同义务。
- (2) 在潜在不利条件下，与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务。
- (3) 将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的非衍生工具合同，且企业根据该合同将交付可变数量的自身权益工具。
- (4) 将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的衍生工具合同，但以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产的衍生工具合同除外。

权益工具，是指能证明拥有某个企业在扣除所有负债后的资产中的剩余权益的合同。

在同时满足下列条件的情况下，企业应当将发行的金融工具分类为权益工具：

- (1) 该金融工具应当不包括交付现金或其他金融资产给其他方，或在潜在不利条件下与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务。

(2) 将来须用或可用企业自身权益工具结算该金融工具。如为非衍生工具，该金融工具应当不包括交付可变数量的自身权益工具进行结算的合同义务；如为衍生工具，企业只能通过以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产结算该金融工具。

2. 金融负债与权益工具区分的基本原则

(1) 通过交付现金、其他金融资产、交换金融资产或金融负债结算。

如果企业不能无条件地避免以交付现金或其他金融资产来履行一项合同义务，则该合同义务符合金融负债的定义。

(2) 通过自身权益工具结算。

如果一项金融工具须用或可用企业自身权益工具进行结算，需要考虑用于结算该工具的企业自身权益工具，是作为现金或其他金融资产的替代品，还是为了使该工具持有方享有在发行方扣除所有负债后的资产中的剩余权益。如果是前者，该工具是发行方的金融负债；如果是后者，该工具是发行方的权益工具。

(3) 对于将来须用或可用企业自身权益工具结算的金融工具的分类，应当区分是衍生工具还是非衍生工具。

对于非衍生工具，如果发行方未来没有义务交付可变数量的自身权益工具进行结算，则该非衍生工具是权益工具；否则，该非衍生工具是金融负债。

对于衍生工具，如果发行方只能通过以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产进行结算，则该衍生工具是权益工具；如果发行方以固定数量自身权益工具交换可变金额现金或其他金融资产，或以可变数量自身权益工具交换固定金额现金或其他金融资产，或在转换价格不固定的情况下以可变数量自身权益工具交换可变金额现金或其他金融资产，则该衍生工具应当确认为金融负债或金融资产。

3. 或有结算条款和结算选择权

(1) 或有结算条款

或有结算条款，指是否通过交付现金或其他金融资产进行结算，或者是否以其他导致该金融工具成为金融负债的方式结算，需要由发行方和持有方均不能控制的未来不确定事项（如股价指数、消费价格指数变动，利率或税法变动，发行方未来收入、净收益或债务权益比率等）的发生或不发生（或发行方和持有方均不能控制的未来不确定事项的结果）来确定的条款。

	一般情况：金融负债	
或有结算条款：发生（不发生）双方均不能控制	满足以下条件之一：	①要求以现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算的或有结算条款几乎不具有可能性；
	权益工具	②只有在发行方清算时，才需以现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算；



		③按照企业会计准则分类为权益工具的可回售工具。
--	--	-------------------------

(2) 结算选择权

存在结算选择权的衍生工具	一般情况==》金融负债
	如果合同条款中所有可能的结算方式均表明该衍生工具应当确认为权益工具的==》权益工具

4. 特殊金融工具区分

(1) 如果发行方发行的金融工具合同条款中约定，持有方有权将该工具回售给发行方以获取现金或其他金融资产，或者在未来某一不确定事项发生或者持有方死亡或退休时，自动回售给发行方的，则为可回售工具。

符合金融负债定义，但同时具有下列特征的可回售工具，应当分类为权益工具：

①赋予持有方在企业清算时按比例份额获得该企业净资产的权利；

②该工具所属的类别次于其他所有工具类别，即该工具在归属于该类别前无须转换为另一种工具，且在清算时对企业资产没有优先于其他工具的要求权；

③该类别的所有工具具有相同的特征；

④除了发行方应当以现金或其他金融资产回购或赎回该工具的合同义务外，该工具不满足金融负债定义中的任何其他特征；

⑤该工具在存续期内的预计现金流量总额，应当实质上基于该工具存续期内企业的损益、已确认净资产的变动、已确认和未确认净资产的公允价值变动。

(2) 发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具：符合金融负债定义，但同时具有下列特征的，发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具，应当分类为权益工具：

①赋予持有方在企业清算时按比例份额获得该企业净资产的权利；

②该工具所属的类别次于其他所有工具类别；

③在次于其他所有类别的工具类别中，发行方对该类别中所有工具都应当在清算时承担按比例份额交付其净资产的同等合同义务。产生上述合同义务的清算确定将会发生并且不受发行方的控制，或者发生与否取决于该工具的持有方。

(3) 特殊金融工具分类为权益工具的其他条件

分类为权益工具的可回售工具，或发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具，除应当具有的特征外，其发行方应当没有同时具备下列特征的其他金融工具或合同：



①现金流量总额实质上基于企业的损益、已确认净资产的变动、已确认和未确认净资产的公允价值变动；

②实质上限制或固定了工具持有方所获得的剩余回报。

5. 永续债

永续债发行方在确定永续债（或其他类似工具）的会计分类是权益工具还是金融负债时，应当根据《企业会计准则第 37 号—金融工具列报》规定，同时考虑下列因素：到期日、清偿顺序、利率跳升和间接义务。

6. 复合金融工具

企业发行的非衍生金融工具同时包含金融负债成分和权益工具成分的，应于初始计量时先确定金融负债成分的公允价值（包括其中可能包含的非权益性嵌入衍生工具的公允价值），再从复合金融工具公允价值中扣除负债成分的公允价值，作为权益工具成分的价值。发行可转换公司债券发生的交易费用，应当在负债成份和权益成份之间按照各自的相对公允价值进行分摊。

7. 金融负债和权益工具之间的重分类

由于发行的金融工具原合同约定的条件或事项随着时间的推移或经济环境的改变而发生变化，可能会导致已发行金融工具（含特殊金融工具）的重分类。

（1）发行方原分类为权益工具的金融工具，自不再被分类为权益工具之日起，发行方应当将其重分类为金融负债，以重分类日该工具的公允价值计量，重分类日权益工具的账面价值和金融负债的公允价值之间的差额确认为权益；

（2）发行方原分类为金融负债的金融工具，自不再被分类为金融负债之日起，发行方应当将其重分类为权益工具，以重分类日金融负债的账面价值计量。

考点五

2024《高级会计实务》高频考点：金融资产转移的会计处理

我们一起来学习 2024《高级会计实务》高频考点：金融资产转移的会计处理。本考点属于《高级会计实务》第九章金融工具会计第二节金融资产的转移的内容。

【内容导航】

1. 终止确认的金融资产转移
2. 不终止确认的金融资产转移

【内容导航】



考频：★

复习程度：熟悉本考点。2022 年、2014 年有考核。

【高频考点】

1. 终止确认的金融资产转移

(1) 企业已将金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬转移给转入方的，应当终止确认该金融资产。

存在下列情形之一的，表明企业已将金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬转移给转入方，应当终止确认所转移的金融资产：

①企业无条件出售金融资产。

②企业出售金融资产，同时约定按回购日该金融资产的公允价值回购。

③企业出售金融资产，同时与转入方签订看跌或看涨期权合约，且该看跌或看涨期权为深度价外期权。

(2) 企业既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬，但放弃了对该金融资产控制的，应当终止确认该金融资产。

2. 不终止确认的金融资产转移

企业保留了金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬的，不应当终止确认该金融资产。

以下情形通常就表明企业保留了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬，不应当终止确认相关金融资产：

①企业出售金融资产并与转入方签订回购协议，回购协议规定企业将按照固定价格或按照原售价加上合理的资金成本项转入方回购原被转移金融资产，或者与售出的金融资产相同或实质上相同的金融资产。。

②企业融出证券或进行证券出借。

③企业出售金融资产并附有将市场风险敞口转回给企业的总回报互换。

④企业出售短期应收款项或信贷资产，并且全额补偿转入方可能因被转移金融资产发生的信用损失。

⑤企业出售金融资产，同时与转入方签订看跌或看涨期权合约，且该看跌期权或看涨期权为一项价内期权。

⑥采用附追索权方式出售金融资产。

考点六

2024《高级会计实务》高频考点：套期保值的原则和方式

我们一起来学习 2024《高级会计实务》高频考点：套期保值的原则和方式。本考点属于《高级会计实务》第九章金融工具会计第三节套期保值的内容。



【内容导航】

1. 套期保值的原则
2. 套期保值的方式

【内容导航】考频：★★

复习程度：掌握本考点。2023 年、2022 年、2014 年有考核。

【高频考点】

（一）套期保值的原则。

1. 种类相同或相关原则
2. 数量相等或相当原则
3. 交易方向相反原则（核心原则）
4. 月份相同或相近原则

上述四项原则是建立在完美假设基础上的风险对冲原则，为适应复杂多变的市场变化，除了“交易方向相反原则”外，其他三项原则应根据实际进行适当调整，使套期保值操作更好地发挥防范企业经营风险的作用。此外具体实务中还应考虑风险可控和可对冲原则。风险可控，是指企业的套期保值方案设计及管理，都应使保值行动处于明确的风险可承受度以内，甚至要做到风险可测，并采取相应的防范措施。

（二）套期保值的方式

1. 买入套期保值（即多头套期保值或买期保值）

套期保值者为了规避价格上涨的风险，先在期货市场上买入与其将在现货市场上买入的现货商品或资产数量相等，交割日期相同或相近的以该商品或资产为标的期货合约，当该套期保值者在现货市场上买入现货商品或资产的同时，将原买进的期货合约对冲平仓，从而为其在现货市场上买进现货商品或资产的交易进行保值。

2. 卖出套期保值（即空头套期保值或卖期保值）

套期保值者为了规避价格下跌的风险，先在期货市场上卖出与其将在现货市场上卖出的现货商品或资产数量相等，交割日期相同或相近的以该商品或资产为标的期货合约，当该套期保值者在现货市场上卖出现货商品或资产的同时，将原卖出的期货合约对冲平仓，从而为其在现货市场上卖出现货商品或资产的交易进行保值。

考点七

2024《高级会计实务》高频考点：套期保值的分类及会计处理



我们一起来学习 2024《高级会计实务》高频考点：套期保值的分类及会计处理。本考点属于《高级会计实务》第九章金融工具会计第三节套期保值的内容。

【内容导航】

1. 套期的分类
2. 套期工具和被套期项目
3. 套期的确认和计量

【内容导航】

考频：★★★

复习程度：掌握本考点。2021 年、2019 年、2018 年、2017 年、2016 年、2015 年有考核。

【高频考点】

（一）套期的分类

1. 公允价值套期

公允价值套期，是指对已确认资产或负债、尚未确认的确定承诺，或上述项目组成部分的公允价值变动风险敞口进行的套期。该公允价值变动源于特定风险，且将影响企业的损益或其他综合收益。其中，影响其他综合收益的情形，仅限于企业对指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资的公允价值变动风险敞口进行的套期。

2. 现金流量套期

现金流量套期，是指对现金流量变动风险敞口进行的套期。该现金流量变动源于与已确认资产或负债、极可能发生的预期交易，或与上述项目组成部分有关的特定风险，且将影响企业的损益。

3. 境外经营净投资套期

境外经营净投资套期，是指对境外经营净投资外汇风险敞口进行的套期。

（二）套期工具和被套期项目

1. 套期工具

套期工具，是指企业为进行套期而指定的、其公允价值或现金流量变动预期可抵销被套期项目的公允价值或现金流量变动的金融工具。包括：

（1）以公允价值计量且其变动计入当期损益的衍生工具，但签出期权除外。

（2）以公允价值计量且其变动计入当期损益的非衍生金融资产或非衍生金融负债，但指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益且其自身信用风险变动引起的公允价值变动计入其他综合收益的金融负债除外。



2. 被套期项目

被套期项目，是指使企业面临公允价值或现金流量变动风险，且被指定为被套期对象的、能够可靠计量的项目。

（三）套期的确认和计量

（1）公允价值套期的确认和计量

满足运用套期会计方法条件的公允价值套期应按下列规定处理：

①套期工具产生的利得或损失一般应当计入当期损益。如果套期工具是对选择以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资（或其组成部分）进行套期的，套期工具产生的利得或损失应当计入其他综合收益。

②被套期项目因被套期风险敞口形成的利得或损失应当计入当期损益，同时调整未以公允价值计量的已确认被套期项目的账面价值。如果被套期项目为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（或其组成部分）的，其账面价值已经按公允价值计量，不需要调整。

（2）现金流量套期的确认和计量

对于满足运用套期会计方法条件的现金流量套期，企业应当区分套期工具所产生的利得或损失中属于套期有效的部分和属于套期无效的部分。对于套期工具产生的利得或损失中属于套期有效的部分，企业应当将其作为现金流量套期储备，应当计入其他综合收益。

（3）境外经营净投资的套期的处理

对境外经营净投资的套期，包括对作为净投资的一部分进行会计处理的货币性项目的套期，应当按照类似于现金流量套期会计的规定处理：

①套期工具形成的利得或损失中属于套期有效的部分，应当计入其他综合收益。全部或部分处置境外经营时，上述计入其他综合收益的套期工具利得或损失应当相应转出，计入当期损益。

②套期工具形成的利得或损失中属于套期无效的部分，应当计入当期损益。

考点八

2024《高级会计实务》高频考点：股权激励计划的拟订和实施程序

我们一起来学习 2024《高级会计实务》高频考点：股权激励计划的拟订和实施程序。本考点属于《高级会计实务》第九章金融工具会计第四节股权激励的内容。

【内容导航】

1. 实施股权激励的条件



2. 标的股票的来源和数量
3. 激励计划的时间要素
4. 股权授予价格的确定

【内容导航】

考频：★★★

复习程度：掌握本考点。2023 年、2022 年、2020 年、2014 年有考核。

【高频考点】

股权激励主要是指上市公司以本公司股权为标的，对激励对象进行长期性激励。

激励对象可以包括上市公司的董事、高级管理人员、核心技术人员或者核心业务人员，以及公司认为应当激励的对公司经营业绩和未来发展有直接影响的其他员工。外籍员工任职上市公司董事、高级管理人员、核心技术人员或者核心业务人员的，可以成为激励对象。单独或合计持有上市公司 5%以上股份的股东或实际控制人及其配偶、父母、子女，不得成为激励对象。但是，单独或合计持有科创板上市公司 5%以上股份的股东或实际控制人及其配偶、父母、子女，作为董事、高级管理人员、核心技术人员或者核心业务人员的，可以成为激励对象。

股权激励包括股票期权、限制性股票、股票增值权、虚拟股票、业绩股票等方式。

（一）实施股权激励的条件

（1）上市公司，存在下列情形之一的，不得实行股权激励计划：

- ①最近一个会计年度财务会计报告被注册会计师出具否定意见或者无法表示意见的审计报告；
- ②最近一个会计年度财务报告内部控制被注册会计师出具否定意见或无法表示意见的审计报告；
- ③上市后最近 36 个月内出现过未按法律法规、公司章程、公开承诺进行利润分配的情形；
- ④法律法规规定不得实行股权激励的；
- ⑤中国证监会认定的其他情形。

除上述规定外，国有控股上市公司实行股权激励计划还应当具备有关规定的条件，在公司治理结构、发展战略、绩效考核体系、基础管理制度等方面符合要求。

（二）标的股票的来源和数量

上市公司主要采用两种方式解决股权激励标的股票的来源，即向激励对象发行股份和回购公司自己的股份。

对于国有控股上市公司，实施股权激励计划所需标的股票来源，可以根据本公司实际情况，通过向激励对象发行股份、回购本公司股份及法律、行政法规允许的其他方式确定，不得由单一国有股股东支付或擅自无偿量化国有股权。

上市公司可以回购不超过公司已发行股份总额的 5% 用于奖励公司员工。

股权激励标的股票的数量是股权激励计划中特别需要均衡考虑的因素。

对于一般上市公司，全部在有效期内的股权激励计划所涉及的标的股权总量累计不得超过股权总量的 10%，非经股东大会特别决议批准，任何一名激励对象通过全部在有效期内的股权激励计划获授的本公司股票，累计不得超过公司股本总额的 1%。

科创板上市公司全部在有效期内的股权激励计划所涉及的标的股票总数，累计不得超过公司股本总额的 20%。此处所称股本总额是指股东大会批准最近一次股权激励计划时公司已发行的股本总额。

除应遵循上市公司规定外，国有控股上市公司首次股权授予数量应控制在上市公司发行总股数的 1% 以内。国有控股境内上市公司任何一名激励对象通过全部有效的股权激励计划获授的本公司股权，累计不得超过公司股本总额的 1%，经股东大会特别决议批准的除外。国有控股境外上市公司在股权激励计划有效期内任何 12 个月期间授予任一人员的股权（包括已行使和未行使的股权）超过上市公司发行总股数 1% 的，上市公司不再授予其股权。

中小市值中央企业控股上市公司及科技创新型中央企业控股上市公司，首次实施股权激励计划授予的权益数量占公司股本总额的比重，最高可以由 1% 上浮至 3%。中央企业控股上市公司两个完整年度内累计授予的权益数量一般在公司总股本的 3% 以内，公司重大战略转型等特殊需要的可以适当放宽至总股本的 5% 以内。

对于国有控股境内上市公司的高管人员，股权授予的具体数量应从严把握。在股权激励计划有效期内，实施股权激励的高管人员预期中长期激励收入应控制在薪酬总水平的 30% 以内。对于国有控股境外上市公司这个限制比例为 40%。

中央企业控股上市公司，董事、高级管理人员的权益授予价值，境内外上市公司统一按照不高于授予时薪酬总水平（含权益授予价值）的 40% 确定。管理、技术和业务骨干等其他激励对象的权益授予价值，由上市公司董事会合理确定。

（三）激励计划的时间要素

1. 激励计划的有效期

上市公司的股权激励计划的有效期从首次授予日起不得超过 10 年。

上市公司在推出股权激励计划时，可以设置预留权益，预留比例不得超过本次股权激励计划拟授予权益数

量的 20%。上市公司应当在股权激励计划经股东大会审议通过后 12 个月内明确预留权益的授予对象；超过 12 个月未明确激励对象的，预留权益失效。

2. 股票期权行权时间限制

采用股票期权激励方式的，行权限制期为股权自授予日（授权日）至可行权日止的期限（即等待期）。行权限制期原则上不得少于两年，在限制期内不可以行权。行权有效期为股权生效日至股权失效日止的期限，由上市公司根据实际确定，但不得低于三年。

限制性股票授予日与首次解除限售日之间的间隔不得少于 12 个月。在限制性股票有效期内，上市公司应当规定分期解除限售，每期时限不得少于 12 个月，各期解除限售的比例不得超过激励对象获授限制性股票总额的 50%。

股票期权授权日与获授股票期权首次可行权日之间的间隔不得少于 12 个月。在股票期权有效期内，上市公司应当规定激励对象分期行权，每期时限不得少于 12 个月，后一行权期的起算日不得早于前一行权期的届满日。每期可行权的股票期权比例不得超过激励对象获授股票期权总额的 50%。股票期权各行权期结束后，激励对象未行权的当期股票期权应当终止行权，上市公司应当及时注销。

对于科创板中央企业控股上市公司，以限制性股票方式实施股权激励的，若授予价格低于公平市场价格的 50%，公司应当适当延长限制性股票的禁售期及解锁期，并设置不低于公司近三年平均业绩水平或同行业 75 分位值水平的解锁业绩目标条件。

（四）股权授予价格的确定

限制性股票授予价格	授予价格不得低于股票票面金额，且原则上不得低于下列价格较高者：	
	股权激励计划草案公布前 1 个交易日的公司股票交易均价的 50%；	股权激励计划草案公布前 20 个交易日、60 个交易日或者 120 个交易日的公司股票交易均价之一的 50%。
股票期权行权价格	行权价格不得低于股票票面金额，且原则上不得低于下列价格较高者：	
	股权激励计划草案公布前 1 个交易日的公司股票交易均价；	股权激励计划草案公布前 20 个交易日、60 个交易日或者 120 个交易日的公司股票交易均价之一。

对于科创板上市公司，其授予激励对象限制性股票的价格，低于股权激励计划草案公布前 1 个交易日、20 个交易日、60 个交易日或者 120 个交易日公司股票交易均价的 50% 的，应当说明定价依据及定价方式。对于尚未盈利的科创板中央企业控股上市公司实施股权激励的，限制性股票授予价格按照不低于公平市场价格的 60% 确定。

国有控股境内、境外上市公司和中央企业控股上市公司实施股权激励时，确定股权的授予价格或行权价格还应当遵循国有资产管理部门的规定。

考点九



2024《高级会计实务》高频考点：股份支付的会计处理

我们一起来学习 2024《高级会计实务》高频考点：股份支付的会计处理。本考点属于《高级会计实务》第九章金融工具会计第四节股权激励的内容。

【内容导航】

1. 权益结算的股份支付
2. 现金结算的股份支付
3. 条件和条款的修改
4. 集团股份支付的会计处理

【内容导航】

考频：★★

复习程度：掌握本考点。2020 年、2017 年、2014 年有考核。

【高频考点】

（一）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. 换取职工服务的权益结算的股份支付

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。

借：管理费用等

贷：资本公积——其他资本公积

对于授予后立即可行权地换取职工提供服务的权益结算的股份支付（例如授予限制性股票的股份支付），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。

借：管理费用等（按授予日权益工具的公允价值计量）

贷：资本公积——股本溢价

2. 换取其他方服务的权益结算的股份支付

（1）其他方服务公允价值能够可靠计量。

一般而言，职工以外的其他方提供的服务能够可靠计量的，应当优先采用其他方所提供服务的取得日的公允价值。



(2) 其他方服务公允价值不能可靠计量。

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的，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

在极少数情况下，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、后续每个报告日以及结算日，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，与其按照股份支付协议应当支付的价格间的差额。

(二) 现金结算的股份支付

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。

等待期内每个资产负债表日：

借：管理费用等

贷：应付职工薪酬

可行权日之后结算日之前每个资产负债表日：

借：公允价值变动损益

贷：应付职工薪酬

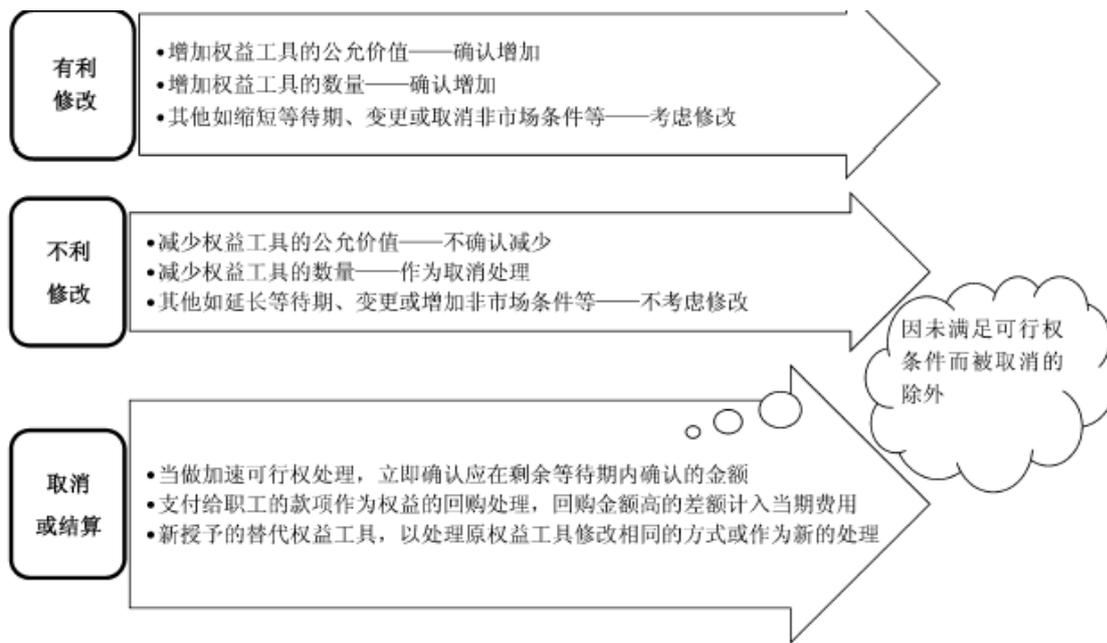
对于授予后立即可行权的现金结算的股份支付（例如授予虚拟股票或业绩股票的股份支付），企业应当在授予日按照企业承担负债的公允价值计入相关资产成本或费用，同时计入负债，并在结算前的每个资产负债表日和结算日对负债的公允价值重新计量，将其变动计入损益。

借：管理费用等（按授予日企业承担负债的公允价值）

贷：应付职工薪酬

(三) 条件和条款的修改

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。某些情况下，也允许修改。会计核算上，无论如何修改，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服务，除非因不能满足可行权条件（除市场条件外）而无法行权。



（四）集团股份支付的会计处理

1. 结算企业以本身权益工具结算，接受服务的企业没有结算义务，结算企业是接受服务企业的投资者。

结算企业（权益结算）

借：长期股权投资

贷：资本公积

接受服务企业（权益结算）

借：管理费用等

贷：资本公积

（合并报表：抵销母公司长期股权投资和子公司资本公积）

借：资本公积（子公司）

贷：长期股权投资（母公司）

2. 结算企业以接受服务企业的权益工具结算，接受服务企业没有结算义务，结算企业是接受服务企业投资者。

结算企业（现金结算）

借：长期股权投资

贷：应付职工薪酬

接受服务企业（权益结算）

借：管理费用等



贷：资本公积

（合并报表：抵销母公司长期股权投资和应付职工薪酬）

借：应付职工薪酬（母公司）

贷：长期股权投资（母公司）

3. 接受服务企业具有结算义务，授予的是集团内其他企业的权益工具，应当将该股份支付交易作为现金结算的股份支付处理。

4. 接受服务企业具有结算义务，授予本企业职工的是其本身权益工具，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理。