

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年中级母仪天下第四季
——股份支付、租赁及持有待售

【股份支付专题】

【权益结算股份支付——以服务年限为行权条件的股票期权】甲公司为一上市公司。2024年1月1日，甲公司向其100名管理人员每人授予1万股股票期权，这些职员从2024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1万股甲公司股票，从而获益。公司估计该期权在授予日的公允价值为36元。第一年有5名职员离开甲公司，甲公司估计三年中离开职员的比例将达到12%；第二年又有10名职员离开公司，公司将估计的职员离开比例修正为20%；第三年无人离职。2027年2月1日行权。

【要求一】计算甲公司每年的费用。

【解析一】

单位：万元

年份	计算	当期费用	累计费用
2024	$100 \times (1 - 12\%) \times 1 \times 36 \times 1/3$	1056	1056
2025	$100 \times (1 - 20\%) \times 1 \times 36 \times 2/3 - 1056$	864	1920
2026	$85 \times 1 \times 36 - 1920$	1140	3060

【分析】权益结算的股份支付，等待期内的每个资产负债表日，应确认的当期费用 = (激励人数 - 已经离职人数 - 预计剩余等待期内离职人数) × 每人授予的期权份数 × 授予日每份期权的公允价值 × 时间权数 - 以前期间已经确认的费用。

关于时间权数，分母是等待期时长，分子是已经过去的等待期，比如等待期是3年，截至第一年末已经过去的等待期是1年，所以时间权数是1/3。

拓展：如果题目给出的是预计等待期内的离职比率，则此时计算预计行权人数只需要减去预计离职比率即可，不需要再减去已经离职的人数，因为预计离职比率中包含了已经离职的人数。

【要求二】编制甲公司相应的账务处理。

【解析二】

2024年1月1日	授予日不作账务处理。
2024年12月31日	借：管理费用 1056 贷：资本公积——其他资本公积 1056
2025年12月31日	借：管理费用 864

	贷：资本公积——其他资本公积 864
2026年12月31日	借：管理费用 1140 贷：资本公积——其他资本公积 1140
2027年2月1日行权	借：银行存款 (85×1×10) 850 资本公积——其他资本公积 3060 贷：股本 (85×1×1) 85 资本公积——股本溢价 3825

【拓展】如果甲公司通过从市场上回购股份来行权，比如2024年初从市场上回购股份100万股，每股买价为40元，假定不考虑相关手续费。甲公司又该如何处理呢？

【要求】作出甲公司的会计处理。

【解析】甲公司会计处理如下：

授予日回购股份时	借：库存股 4000 贷：银行存款 4000
2024年12月31日	借：管理费用 1056 贷：资本公积——其他资本公积 1056
2025年12月31日	借：管理费用 864 贷：资本公积——其他资本公积 864
2026年12月31日	借：管理费用 1140 贷：资本公积——其他资本公积 1140
2027年2月1日行权	借：银行存款 (85×1×10) 850 资本公积——其他资本公积 3060 贷：库存股 (85×1×40) 3400 资本公积——股本溢价 510

【权益结算股份支付——以非市场的业绩条件为行权条件的股票期权】2024年1月1日，A公司为其100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10%；第二年年末的可行权条件为企业净利润两年平均增长7%；第三年年末的可行权条件为企业净利润三年平均增长5%。每份期权在2024年1月1日（授予日）的公允价值为21元。

2024年12月31日，A公司净利润增长了9%，未达到行权条件，有10名管理人员离开，公司预计2025年将会达到行权条件，预计2025年还会有10名管理人员离开企业。

2025年12月31日，A公司净利润仅增长了4%，无法行权，但预计2026年年末将会达到行权条件，2025年有5名管理人员离开，预计2026年将有3名管理人员离开企业。

2026年12月31日，A公司净利润增长了5%，三年平均增长率为6%，达到可行权状态。当年无人离职。2027年2月1日行权。

【要求一】计算A公司每年的费用。

【解析一】

单位：万元

年份	计算	当期费用	累计费用
2024	$(100-10-10) \times 1 \times 21 \times 1/2$	840	840
2025	$(100-10-5-3) \times 1 \times 21 \times 2/3 - 840$	308	1148
2026	$(100-10-5) \times 1 \times 21 - 1148$	637	1785

【要求二】编制A公司相应的账务处理。

【解析二】

2024年1月1日	授予日不作账务处理。
2024年12月31日	借：管理费用 840 贷：资本公积——其他资本公积 840
2025年12月31日	借：管理费用 308 贷：资本公积——其他资本公积 308
2026年12月31日	借：管理费用 637 贷：资本公积——其他资本公积 637
2027年2月1日行权时	借：资本公积——其他资本公积 1785 贷：股本 (85×1×1) 85 资本公积——股本溢价 1700

【现金结算股份支付——现金股票增值权】2024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2024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2028年12月31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
2024	21	
2025	27	
2026	30	28
2027	35	31
2028		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A公司每年的费用。

【解析一】

单位：万元

年份	负债计算	支付现金计算	负债	支付现金	当期费用
2024	$(100-12) \times 1 \times 21 \times 1/3$		616		616
2025	$(100-21) \times 1 \times 27 \times 2/3$		1422		806
2026	$(100-20-40) \times 1 \times 30$	$40 \times 1 \times 28$	1200	1120	898
2027	$(100-20-40-20) \times 1 \times 35$	$20 \times 1 \times 31$	700	620	120
2028	0	$20 \times 1 \times 34$	0	680	-20

【分析】关于现金结算的股份支付，等待期内每年末应确认的成本费用（或应付职工薪酬）金额=（激励人数-已经离职人数-预计剩余等待期内离职人数）×每人授予的期权份数×当期末每份期权的公允价值×时间权数-以前期间已经确认的费用。

关于时间权数，分母是等待期时长，分子是已经过去的等待期，比如等待期是3年，截至第一年末已经过去的等待期是1年，所以时间权数是1/3。

【要求二】编制A公司的账务处理。

【解析二】

2024年年初	授予日无账务处理
2024年12月31日	借：管理费用 616 贷：应付职工薪酬——股份支付 616



2025年12月31日	借：管理费用 806 贷：应付职工薪酬——股份支付 806
2026年12月31日	借：管理费用 898 贷：应付职工薪酬——股份支付 898 借：应付职工薪酬——股份支付 1120 贷：银行存款 1120
2027年12月31日	借：公允价值变动损益 120 贷：应付职工薪酬——股份支付 120 借：应付职工薪酬——股份支付 620 贷：银行存款 620
2028年12月31日	借：应付职工薪酬——股份支付 20 贷：公允价值变动损益 20 借：应付职工薪酬——股份支付 680 贷：银行存款 680

【租赁专题】2022年1月1日，承租人甲公司与出租人乙公司签订了一份生产设备租赁合同，当日为起租日，不可撤销租赁期为5年，每年末支付租金100万元。该设备为全新设备，预计使用寿命为10年，账面价值为500万元，公允价值为450万元，乙公司为此支付初始直接费用10.03万元，甲公司为此支付初始直接费用20万元。合同约定在第5年末，甲公司有权选择以每年100万元续租5年，也有权选择以60万元购买该设备。预计该设备租期届满时的公允价值为120万元，双方均评估认为，承租方会行使购买选择权。出租方内含报酬率为6.45%。

$$(P/A, 6.45\%, 5) = 4.1613; (P/F, 6.45\%, 5) = 0.7316.$$

不考虑其他因素。

【要求】作出承租方的会计处理。

【解析】承租方甲公司相关会计处理如下：

① 租赁付款额 = $100 \times 5 + 60 = 560$ (万元)

② 承租时

借：使用权资产 460.03 ($100 \times 4.1613 + 60 \times 0.7316$)
 租赁负债——未确认融资费用 99.97
 贷：租赁负债——租赁付款额 560

借：使用权资产 20
 贷：银行存款 20

③ 每年末计算利息费用

年份	年初本金	利息费用	租金结款	年末本金
2022年	460.03	29.67	100	389.70
2023年	389.70	25.14	100	314.84
2024年	314.84	20.31	100	235.15
2025年	235.15	15.17	100	150.32
2026年	150.32	9.68	160	0

2022年末会计分录如下：

借：财务费用 29.67
 贷：租赁负债——未确认融资费用 29.67

借：租赁负债——租赁付款额 100



	<p>贷：银行存款 100 其他年份照此处理即可。</p>
④ 每年承租方提取折旧时	<p>因为承租方合理推定会买下此设备，因此应按其尚可使用期限10年提取折旧，相关分录如下： 借：制造费用 48 (480.03/10) 贷：使用权资产累计折旧 48 【备注】使用权资产如果发生减值，则参照固定资产减值处理。</p>
⑤ 五年后承租方买下设备时	<p>借：租赁负债——租赁付款额 60 贷：银行存款 60 借：固定资产 480.03 贷：使用权资产 480.03 借：使用权资产累计折旧 240 贷：累计折旧 240</p>

【分析】③每年末计算利息费用，每年末利息费用=租赁负债的期初摊余成本×实际利率。

租赁负债的期初摊余成本=至期初“租赁负债——租赁付款额”科目余额-“租赁负债——未确认融资费用”科目余额。

比如 2022 年年末利息费用=460.03×6.45%=29.67（万元）。

2023 年年初租赁负债的摊余成本=2022 年年末的摊余成本=(560-100)-(99.97-29.67)=389.7（万元）。

所以 2023 年末利息费用=389.7×6.45%=25.14（万元），2024 年和 2025 年类推。

2026 年是最后一年，所以要把最初确认的未确认融资费用摊销完毕，即采用倒挤的方法计算得出，2026 年末摊销的“租赁负债——未确认融资费用”=2026 年末利息费用=99.97-29.67-25.14-20.31-15.17=9.68（万元）。

【持有待售专题】

【案例 1】2020 年 7 月 1 日，甲公司与乙公司签订一项不可撤销的设备转让协议，约定 2021 年 2 月 1 日办理完毕财产转移手续，合同价款为 310 万元，预计处置费用为 20 万元。该设备账面原值为 500 万元，已计提折旧 200 万元，尚可使用年限为 5 年，未计提减值准备。该设备在当前状态下可以立即出售。

【要求】计算甲公司将该项设备首次转为持有待售类别时应计提的减值准备，并编制相关的分录。

【解析】处置时账面价值=500-200=300（万元），公允价值减去出售费用后的净额=310-20=290（万元），因此应计提减值准备=300-290=10（万元），相关分录为：

借：持有待售资产 300
 累计折旧 200
 贷：固定资产 500
借：资产减值损失 10

贷：持有待售资产减值准备 10

【案例 2】甲公司发生的经济业务如下：

(1) 2021 年 1 月 1 日，甲公司以银行存款 3 000 万元购入乙公司 45% 的股权，对乙公司具有重大影响，乙公司可辨认净资产公允价值为 8 000 万元，与账面价值相同。

(2) 2021 年 7 月 1 日，甲公司决定出售其持有的乙公司 25% 的股权，甲公司已就该处置决议与第三方签订合同，且该合同于一年内执行完毕；该股权投资在办妥相关手续时即可转移给第三方。根据乙公司的企业价值，双方协定出售价款为 2 600 万元（等于市场价格）。甲公司为处置该股权投资将发生律师费等共计 50 万元。

(3) 2022 年 1 月 1 日，甲公司支付律师费等 50 万元，该合同于 2022 年 2 月 1 日执行完毕，并收到价款 2 600 万元。

(4) 2021 年乙公司实现净利润 5 000 万元（全年各月均匀实现），因持有其他债权投资的公允价值变动确认其他综合收益的增加（各月均匀增加）2 000 万元。假设出售后剩余股权不再对乙公司具有重大影响。剩余 20% 股权的公允价值为 3000 万元，打算近期出售，不考虑相关税费及其他因素。

【要求】作出甲公司的相关账务处理。

【解析】

甲公司 2021 年初购入乙公司 45% 股份时	借：长期股权投资——投资成本 (8 000×45%) 3 600 贷：银行存款 3 000 营业外收入 600
2021 年 7 月 1 日，甲公司就乙公司 25% 股权作出了处置决议，该股权满足划分为持有待售的非流动资产的条件。至划分为持有待售日之前，该股权投资按照权益法进行调整	借：长期股权投资——损益调整 (5 000/12×6×45%) 1 125 贷：投资收益 1 125 借：长期股权投资——其他综合收益 (2 000/12×6×45%) 450 贷：其他综合收益 450
划分为持有待售时，25% 股权投资的账面价值 = (3 600 + 1 125 + 450) / 45% × 25% = 2 875 (万元)。公允价值减去出售费用后的净额 = 2 600 - 50 = 2 550 (万元)。因此应计提减值准备的金额 = 2 875 - 2 550 = 325 (万元)。	借：持有待售资产 2 875 贷：长期股权投资——投资成本 (3600/45%×25%) 2 000 ——损益调整 (1125/45%×25%) 625 ——其他综合收益 (450/45%×25%) 250 借：资产减值损失 325 贷：持有待售资产减值准备 325
2021 年年末，对于剩余 20% 未准备出售的股权投资仍然按照权益法进行后续计量	借：长期股权投资——损益调整 (5 000/12×6×20%) 500 贷：投资收益 500 借：长期股权投资——其他综合收益 (2 000/12×6×20%) 200 贷：其他综合收益 200
2022 年 1 月份支付的律师费计入投资收益	借：投资收益 50 贷：银行存款 50
2022 年 2 月 1 日办理完成相关手续	借：银行存款 2 600 持有待售资产减值准备 325 贷：持有待售资产 2 875 投资收益 50 借：其他综合收益 250 贷：投资收益 250 借：交易性金融资产 3 000 贷：长期股权投资——投资成本 1600



	——损益调整	1000
	——其他综合收益	400
借：其他综合收益	400	
贷：投资收益	400	
截至 2022 年 2 月 1 日，甲公司确认的投资收益总额 = 1 125 + 500 - 50 + 50 + 250 + 400 = 2 275（万元）。		

【分析】本题中 2021 年 1 月 1 日取得的长期股权投资，2021 年 7 月 1 日签订的出售股权投资合同，将一部分转为持有待售，这是取得投资后才转为的持有待售，因此不属于专为转售而取得的股权投资，因此划分为持有待售资产类别时，按相应长期股权投资的账面价值转入持有待售资产，账面价值高于资产公允价值减去出售费用后的净额的差额，计提持有待售资产减值准备。

(1) 2021 年 7 月 1 日前，45%股权投资按权益法核算。

(2) 2021 年 7 月 1 日，25%股权投资转为持有待售资产类别。

(3) 2021 年末，剩余 20%按权益法核算，确认享有的被投资单位后半年实现的净利润、现金股利、其他综合收益、其他权益变动等份额。

(4) 2022 年 2 月 1 日，25%股权投资作为持有待售资产类别完成了转让，作转让的处理。剩余 20%股权投资转为交易性金融资产，按权益法核算的长期股权投资减资转为交易性金融资产的原则处理。