

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



高志谦老师：2025 年《中级会计实务》母仪天下第五季

一股份支付、租赁及持有待售（题目+答案解析）

【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的职员的比例将达到 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 $(85 \times 1 \times 10)$ 850 资本公积——其他资本公积 3060 贷：股本 $(85 \times 1 \times 1)$ 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，又该如何处理呢？

【资料】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。

【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 $(85 \times 1 \times 10)$ 850 资本公积——其他资本公积 3060 贷：库存股 $(85 \times 1 \times 40)$ 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 $(85 \times 1 \times 1)$ 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 = $(\text{激励人数} - \text{已经离职人数} - \text{预计剩余等待期内离职人数}) \times \text{每人授予的期权份数} \times \text{当期末每份期权的公允价值} \times \text{时间权数} - \text{以前期间已经确认的费用}$ 。

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】

【一般租赁】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																																			
①租赁付款额=100×5+60=560（万元）																																			
②承租时	借：使用权资产 460.03（100×4.1613+60×0.7316） 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	<table><tr><td></td><td>年初本金</td><td>利息费用</td><td>租金结款</td><td>年末本金</td></tr><tr><td>2022 年</td><td>460.03</td><td>29.67</td><td>100</td><td>389.70</td></tr><tr><td>2023 年</td><td>389.70</td><td>25.14</td><td>100</td><td>314.84</td></tr><tr><td>2024 年</td><td>314.84</td><td>20.31</td><td>100</td><td>235.15</td></tr><tr><td>2025 年</td><td>235.15</td><td>15.17</td><td>100</td><td>150.32</td></tr><tr><td>2026 年</td><td>150.32</td><td>9.68</td><td>160</td><td>0</td></tr></table>						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
	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 贷：银行存款 100 其他年份照此处理即可。
④每年承租方提取折旧时	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。
⑤五年后承租方买下设备时	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

【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）。

【特殊租赁：产品出租】A 公司是一家设备生产商，与 B 公司签订一份租赁合同，将其生产的设备出租给 B 公司。2027 年 1 月 1 日，该设备的成本 200 万元，市场价 300 万元，合同约定年利率 4%，与市场利率相同，自 2027 年 1 月 1 日开始出租，租期共 3 年，每年年末支付租金 70 万元，3 年后 B 公司只需要支付 1 万元即可购买该设备，此报价为优惠报价，预计租赁到期日该设备的公允价值不低于 150 万元，B 公司对此金额提供担保。假定 B 公司将租入的设备用于生产 W 产品，设备预计使用寿命为 5 年，预计无净残值。假设不考虑其他因素和各项税费的影响。(P/A, 4%, 3)=2.775, (P/F, 4%, 3)=0.889

【要求】分别编制 A 公司和 B 公司相关的会计处理。

【解析】本例中租赁期届满 B 公司可以远低于租赁到期日租赁资产公允价值的金额购买租赁资产，A 公司认为其可以合理确定 B 公司将行使购买选择权，综合其他因素，与该资产所有权有关的几乎所有风险和报酬已实质转移给 B 公司，因此 A 公司将该租赁认定为融资租赁。

A 公司（生产商/出租方）	B 公司（承租人）
租赁收款额的现值=70×(P/A, 4%, 3)+1×(P/F, 4%, 3)=195.14（万元），小于设备的公允价值 300 万元，按孰低确认收入，应确定主营业务收入 195.14 万元	租赁付款额的现值=70×(P/A, 4%, 3)+1×(P/F, 4%, 3)=195.14（万元）
借：应收融资租赁款——租赁收款额 211 (70×3+1) 贷：主营业务收入 195.14 应收融资租赁款——未实现融资收益 15.86 借：主营业务成本 200 贷：库存商品 200	借：使用权资产 195.14 租赁负债——未确认融资费用 15.86 贷：租赁负债——租赁付款额 211 (70×3+1) 第一年： 未确认融资费用摊销=195.14×4%=7.81（万元）

第一年: 未实现融资收益摊销 = $195.14 \times 4\% = 7.81$ (万元) 借: 应收融资租赁款——未实现融资收益 7.81 贷: 财务费用——利息收入 7.81 ($195.14 \times 4\%$) 借: 银行存款 70 贷: 应收融资租赁款——租赁收款额 70 第二年: 未实现融资收益摊销 = $(195.14 + 7.81 - 70) \times 4\% = 5.32$ (万元) 借: 应收融资租赁款——未实现融资收益 5.32 贷: 财务费用——利息收入 5.32 借: 银行存款 70 贷: 应收融资租赁款——租赁收款额 70 第三年: 未实现融资收益摊销 = $15.86 - 7.81 - 5.32 = 2.73$ (万元) 借: 应收融资租赁款——未实现融资收益 2.73 贷: 财务费用——利息收入 2.73 借: 银行存款 70 贷: 应收融资租赁款——租赁收款额 70 承租人支付购买价款时 借: 银行存款 1 贷: 应收融资租赁款——租赁收款额 1	借: 财务费用 7.81 贷: 租赁负债——未确认融资费用 7.81 借: 租赁负债——租赁付款额 70 贷: 银行存款 70 借: 制造费用 39.03 ($195.14/5$) 贷: 使用权资产累计折旧 39.03 第二年: 未确认融资费用摊销 = $(195.14 + 7.81 - 70) \times 4\% = 5.32$ 借: 财务费用 5.32 贷: 租赁负债——未确认融资费用 5.32 借: 租赁负债——租赁付款额 70 贷: 银行存款 70 借: 制造费用 39.03 ($195.14/5$) 贷: 使用权资产累计折旧 39.03 第三年: 借: 财务费用 2.73 贷: 租赁负债——未确认融资费用 2.73 借: 租赁负债——租赁付款额 70 贷: 银行存款 70 借: 制造费用 39.03 贷: 使用权资产累计折旧 39.03 行使购买选择权时: 借: 固定资产 78.05 使用权资产累计折旧 117.09 租赁负债——租赁付款额 1 贷: 使用权资产 195.14 银行存款 1
--	---

【持有待售专题】

【案例 1】2020 年 1 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 2020 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）。	