

股权分置会计处理注册会计师考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/625/2021_2022__E8_82_A1_E6_9D_83_E5_88_86_E7_c45_625035.htm 上市公司股权分置改革，是通过非流通股股东和流通股股东之间的利益平衡协商机制，消除A股市场股份转让制度性差异的过程。补偿流通股的形式可以采取非权证方式和权证方式两类，共7种：1.非权证形式的补偿：包括（1）非流通股股东直接支付现金给流通股股东；（2）送股给流通股股东（如10送4），使流通股股东的持股比例将上升，非流通股股东不送股，持股比例将下降；非流通股股东缩股（如按照1：0.65的比例单向缩股），将使非流通股持股比例下降，流通股股东持股比例上升；（3）将上市公司资本公积金转增或派发股票股利形成的股份中非流通股股东分得的部分，送给流通股股东，使流通股股东持股比例上升；（4）非流通股股东向上市公司注入优质资产、豁免上市公司债务、替上市公司承担债务，将使上市公司价值增加，使流通股股东的权益增加；（5）承诺。2.权证形式的补偿：包括非流通股股东向流通股股东发放认购权证和认沽权证，在特定时期内行使该权利，使流通股股东获益。认购权证和认沽权证两者的区别如下表：

项目	认购权证	认沽权证
持有人的权利	持有人有权利在某段期间内以预先约定的价格向发行人购买特定数量的标的证券	持有人有权利在某段期间内以预先约定的价格向发行人出售特定数量的标的证券
到期可得回报	$(\text{权证结算价格} - \text{行权价}) \times \text{行权比例}$	$(\text{行权价} - \text{权证结算价格}) \times \text{行权比例}$

（二）会计处理 1. 处理原则 2005年11月，财政部发布了《上市公司股权分置改

革相关会计处理暂行规定》，对股权分置改革中非流通股股东的会计处理作了规定（流通股股东的会计处理未作规定）。

（1）非流通股股东（下称企业）为取得流通权而以各种形式支付的对价，单独设置“股权分置流通权”科目，反映企业取得的流通权的成本，平时不进行结转，一般不计提减值准备，待取得流通权的非流通股出售时，再按出售的部分的比例予以结转。期末，“股权分置流通权”科目的余额，在资产负债表的长期资产项目内单独反映。

（2）企业为取得流通权而发行的权证的价值，单独设置“应付款证”科目，期末，“应付款证”科目的余额，在资产负债表流动负债项目内单独反映。

2.具体账务处理 在支付对价的会计处理中，现金、送股、缩股、资本公积金转增股本或派发股票股利对价的会计处理比较简单。

（1）以支付现金方式取得的流通权时，应当按照所支付的金额，借记“股权分置流通权”科目，贷记“银行存款”等科目。[例1]甲公司为乙上市公司的母公司，拥有乙公司60%的股权。为取得非流通股的流通权，支付流通股股东现金1000万元，甲公司的账务处理是：
借：股权分置流通权 1000 贷：银行存款 1000

（2）以送股或缩股方式取得的流通权 以送股或缩股的方式取得的流通权，以成本法核算该项长期投资的，应当按照送股或缩股部分所对应的长期股权投资账面价值，借记“股权分置流通权”科目，贷记“长期股权投资”科目；以权益法核算该项长期投资的，在贷记“长期股权投资”科目时应当按比例贷记相关明细科目（下同）。[例2]甲公司为乙上市公司的母公司，拥有乙公司60%的股权。为取得非流通股的流通权，采取送股方式取得流通权，送股后，甲公司的持股比例由60%下降

为52%。股权分置改革完成日，乙公司的所有者权益为14000万元，甲公司的账务处理是：借：股权分置流通权 1120 贷：长期股权投资（明细略）（ $14000 \times 8\%$ ）1120（注：假设原总股份为1000万股，其中非流通股600万股，流通股400万股，按10送4送股，则增加160万股（ $400 \times 4/10$ ），则总股份增加到1160万股，非流通股持股比例= $600/1160$ 52%）（3）以发行认购权证方式取得的流通权 将认购权证直接送给流通股股东，发行的认购权证在相关备查登记簿中予以登记；认购权证持有人行使认购权向企业购买股份时，企业应按照收到的价款，借记“银行存款”科目，按照行权价低于股票市场价格的差额，借记“股权分置流通权”科目，按照减少股份部分所对应的长期股权投资账面价值，贷记“长期股权投资”科目，按其差额，贷记或借记“投资收益”科目。认购权证持有人行使认购权，要求以现金结算行权价低于股票市场价格的差价部分的，企业应按照实际支付的金额，借记“股权分置流通权”科目，贷记“银行存款”科目。在备查登记簿中应同时注销相关认购权证的记录。 将认购权证以一定价格出售给流通股股东，应按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记“应付款证”科目。认购权证持有人行使认购权向企业购买股份时，企业应按照收到的价款，借记“银行存款”科目，按照行权价低于股票市场价格的差额，借记“股权分置流通权”科目，按照行权部分对应全部发行权证的比例计算的金额，借记“应付款证”科目，按照减少股份部分所对应的长期股权投资账面价值，贷记“长期股权投资”科目，按其差额，贷记或借记“投资收益”科目。认购权证持有人行使认购权，要求以现金结算行权价低于股票

市场价格的差价部分的，应按照行权部分对应全部发行权证的比例计算的金额，借记“应付权证”科目，按照实际支付的金额，贷记“银行存款”科目，按其差额，借记“股权分置流通权”科目。认购权证存续期满，“应付权证”科目的余额应首先冲减“股权分置流通权”科目，“股权分置流通权”科目的余额冲减至零后，“应付权证”科目的余额计入“资本公积”科目。（即持有人未行权时）

（4）以发行认沽权证方式取得的流通权 将认沽权证直接送给流通股股东，发行的认沽权证在相关备查登记簿中予以登记；认沽权证持有人行使出售权将股份出售给企业时，企业应按行权价高于股票市场价格的差额，借记“股权分置流通权”科目，按照支付的价款，贷记“银行存款”科目，按其差额，借记“长期股权投资”或“短期投资”科目。认沽权证持有人行使出售权，要求以现金结算行权价高于股票市场价格的差价部分的，企业应按照实际支付的金额，借记“股权分置流通权”科目，贷记“银行存款”科目。在备查登记簿中应同时注销相关认沽权证的记录。

将认沽权证以一定价格出售给流通股股东，应按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记“应付权证”科目；认沽权证持有人行使出售权将股份出售给企业时，企业应按行权价高于股票市场价格的差额，借记“股权分置流通权”科目，按照行权部分对应全部发行权证的比例计算的金额，借记“应付权证”科目，按照支付的价款，贷记“银行存款”科目，按其差额，借记“长期股权投资”或“短期投资”科目。认沽权证持有人行使出售权，要求以现金结算行权价高于股票市场价格的差价部分的，应按照行权部分对应全部发行权证的比例计算的金额，借

记“应付权证”科目，按照实际支付的金额，贷记“银行存款”科目，按其差额，借记“股权分置流通权”科目。认沽权证存续期满，“应付权证”科目的余额应首先冲减“股权分置流通权”科目，“股权分置流通权”科目的余额冲减至零后，“应付权证”科目的余额计入“资本公积”科目。

(5) 以向上市公司注入优质资产、豁免上市公司债务、替上市公司承担债务的方式取得的流通权，应按照注入资产、豁免债务、承担债务的账面价值，借记“股权分置流通权”科目，贷记相关资产或负债科目。[例3]甲公司为乙上市公司的母公司，拥有乙公司60%的股权。为取得非流通股的流通权，豁免乙公司由于购货欠甲公司的债务2000万元，甲公司的账务处理是：借：股权分置流通权 2000 贷：应收账款乙公司 2000（注：乙公司由于豁免债务将增加资本公积，由此，甲公司应确认权益）

(6) 以承诺方式取得的流通权，只在相关备查簿中予以登记，待承诺实现时再按照上述原则进行相关的会计处理。

100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com