

会计从业考试辅导：限售股权的会计处理会计从业资格证考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/647/2021\\_2022\\_\\_E4\\_BC\\_9A\\_E8\\_AE\\_A1\\_E4\\_BB\\_8E\\_E4\\_c42\\_647173.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/647/2021_2022__E4_BC_9A_E8_AE_A1_E4_BB_8E_E4_c42_647173.htm) id="mar10"

class="tb42">所谓限售股权，就是有一定时间，一定条件限制出售的股票。以前的上市公司（特别是国企），有相当部分的法人股。这些法人股跟流通股同股同权，但成本极低（即股价波动风险全由流通股股东承担），唯一不同的就是不能在公开市场自由买卖。后来通过股权分置改革，实现企业所有股份自由流通买卖。按照证监会的规定，股改后的公司出售原非流通股股份，应当遵守下列规定：（一）自改革方案实施之日起，在12个月内不得上市交易或者转让；（二）持有上市公司股份总数5%以上的原非流通股股东，在前项规定期满后，通过证券交易所挂牌交易出售原非流通股股份，出售数量占该公司股份总数的比例在12个月内不得超过5%，在24个月内不得超过10%。取得流通权后的非流通股，由于受到以上流通期限和流通比例的限制，被称之为限售股。新准则下投资分类的演变《企业会计准则第2号长期股权投资》缩小了适用长期股权投资的范围。如果投资企业对被投资单位不具有共同控制或重大影响的权益性投资，旧准则规定一律计入长期股权投资采用成本法核算。新准则区分是否可以获取可靠的公允价值，将那些在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的权益性投资归为长期股权投资，适用成本法进行核算，对于可以可靠地获取公允价值的金融资产，根据《企业会计准则讲解（2008）》规定，企业可以将其直接指定为可供出售金融资产。限售股权会计处理的发展过

程《企业会计准则实施问题专家工作组意见（第三期）》以及《企业会计准则讲解（2008）》规定，企业持有上市公司限售股权且对上市公司不具有控制、共同控制或重大影响的，应当按照《企业会计准则第22号金融工具确认和计量》的规定，将该限售股权划分为可供出售金融资产，除非满足该准则规定条件划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。《企业会计准则解释第3号》规定与以上内容基本一致，不同的是增加了一条限制性规定，即“上市公司限售股权不包括股权分置改革中持有的限售股权”。

**股权分置改革限售股权的会计处理**

《企业会计准则解释第1号》对股权分置限售股的会计处理问题作了明确规定，企业在股权分置改革过程中持有对被投资单位在重大影响以上的股权，应当作为长期股权投资，视对被投资单位的影响程度分别采用成本法或权益法核算。企业在股权分置改革过程中持有对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响的股权，应当划分为可供出售金融资产，其公允价值与账面价值的差额，在首次执行日应当追溯调整，计入资本公积。

《企业会计准则解释第1号》对股改限售股的处理以对被投资单位是否具有重大影响为界线，在重大影响以上的，应当作为长期股权投资，视对被投资单位的影响程度分别采用成本法或权益法核算；界线之下的应当划分为可供出售金融资产。

**股权分置限售股权与其他限售股权的不同**

我国股市一直存在非流通股与流通股两类股份，同股不同权、同股不同利，也就是股权分置。由于历史原因，股权分置成为困扰股市发展的头号难题。股权分置改革，就是要把不可流通的股份变为可流通的股份，真正实现同股同权，促进资本市场健康和谐发展。股权

分置限售股权与其他限售股权的不同是，重大影响以上公允价值能可靠计量的股权分置限售股权，只能划分为可供出售金融资产，而不能划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。这是由交易性金融资产与可供出售金融资产不同决定的。

- 1.持有意图不同。交易性金融资产主要是指企业为了近期内出售而持有的金融资产。相对于交易性金融资产而言，可供出售金融资产的持有意图不太明确。
- 2.公允价值变动损益的归属不同。交易性金融资产和可供出售金融资产，都是按公允价值进行后续计量，前者公允价值变动计入当期损益（公允价值变动损益），后者公允价值变动计入所有者权益（资本公积其他资本公积），在该金融资产终止确认时，将“资本公积其他资本公积”转出，计入“投资收益”。
- 3.减值的计提不同。交易性金融资产不计提减值准备；可供出售金融资产发生减值时，可以计提减值准备。由于交易性金融资产随着市场公允价值的变动而变动，由于历史原因，我国股市上存在着大量与股改有关的限售股，《企业会计准则解释第3号》对股改限售股的限定，在一定程度上可以减少一些上市公司将股改限售股作为交易性金融资产引起的股市震动，也缩小了企业盈余管理的空间。

**案例与分析**

- 1.2008年3月10日，三和公司购买利达上市公司限售股权300万股，成交价为14.98元，另付交易费用6万元，占利达公司表决权的5%，经董事会决定，作为可供出售金融资产。
- 2.2008年12月31日，该股票每股市价为11元，三和公司预计股票价格下跌是暂时的。
- 3.2009年12月31日，由于国家出台了一系列宏观调控政策，利达公司限售股权每股市价上升为14元。
- 4.2010年该限售股解禁期满，允许上市流通，三和公司以4300

万元出售该限售股票。要求：编制三和公司有关限售股权的会计分录。假设每步都考虑所得税的影响，所得税率是25%，以上两个公司都是居民企业，单位为万元。

1.2008年3月10日购买利达公司发行的股票，成本为 $300 \times 14.98 + 6 = 4500$ （万元）。借：可供出售金融资产成本4500 来源：考试大百考试题论坛本文来源:百考试题网来源：考试大的美女编辑们 贷：银行存款4500。来源：考试大来源：考试大百考试题 - 全国最大教育类网站(www.Examda.com)采集者退散

2.2008年12月31日，该股票每股市价为11元，公允价值变动为 $4500 - 300 \times 11 = 1200$ （万元）。借：资本公积其他资本公积1200 贷：可供出售金融资产公允价值变动1200 借：递延所得税资产300（ $1200 \times 25\%$ ） 贷：资本公积其他资本公积300。需要注意的是，这里不得贷记“所得税费用”。

3.2009年12月31日，每股市价上升为14元。借：可供出售金融资产公允价值变动900[ $300 \times (14 - 11)$ ] 贷：资本公积其他资本公积900。转回以前确认的递延所得税资产：借：资本公积其他资本公积225（ $900 \times 25\%$ ） 贷：递延所得税资产225。来源：考试大的美女编辑们百考试题论坛百考试题论坛采集者退散

4.2010年以4300万元卖掉此股票：借：银行存款4300 可供出售金融资产公允价值变动300 投资收益125 贷：可供出售金融资产成本4500 资本公积其他资本公积225。另外，由于该资产已经离开了企业，所以将递延所得税资产余额全部冲回。借：所得税费用75 贷：递延所得税资产75（ $300 - 225$ ）。注：由于限售股权已经处置，公允价值变动计入资本公积的数额已经全部释放到损益类科目，所以此时应借记“所得税费用”科目。延伸分析：如果将该限售股划分为交易性金融资产，其

他条件不变，暂不考虑所得税会计处理。 1.2008年3月10日：  
百考试题论坛来源：考试大的美女编辑们来源  
：www.examda.com来源：www.100test.com 借：交易性金融资产  
成本4494 投资收益6 贷：银行存款4500。 2.2008年12月31日  
，该股票每股市价为11元，公允价值变动为 $4494 - 300$   
 $\times 11 = 1194$ （万元）。 借：公允价值变动损益1194 贷：交易性  
金融资产公允价值变动1194。 3.2009年12月31日，每股市价上  
升为14元。 借：交易性金融资产公允价值变动900 $[300 \times (14$   
 $- 11)]$  贷：公允价值变动损益900。 4.2010年以4300万元卖掉  
此股票。 借：银行存款4300 交易性金融资产公允价值变  
动294 投资收益194 贷：交易性金融资产成本4494 公允价值变  
动损益294。 百考试题：报关员网校 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](http://www.100test.com)