

第十六章 所有者权益

■ 本章考情分析

本章内容**难度一般**,属于**不太重要**的章节,考试时主要以**客观题**形式为主,也可以结合**差错更正**等相 关内容在**主观题**中进行考核。近几年平均分值为**2分左右**。

■ 本章教材变化

除对部分文字进行了修订,本章内容无实质性变化。

■ 本章基本结构框架



第一节 实收资本

一、实收资本概述

科目设置	1.实收资本; 2.股本(<u>股份有限公司</u>)	
账务处理	溢价发行 股票: 借:银行存款(扣除 发行手续费、佣金等 <u>发行费用</u>) 贷:股本(<u>面值</u>) 资本公积——股本溢价	

二、实收资本增减变动的会计处理

- (一) 实收资本增加的会计处理
- 1.企业增加资本的一般途径
 - (1) 资本公积转为实收资本或者股本





借:资本公积——资本溢价(股本溢价)

贷:实收资本(股本)

(2) 盈余公积转为实收资本

借: 盈余公积

贷:实收资本(股本)

(3) 所有者(包括原企业所有者和新投资者)投入

借:银行存款/固定资产/无形资产/长期股权投资等

贷:实收资本(股本)

资本公积——资本溢价(股本溢价)

2.股份有限公司发放股票股利

借: 利润分配——转作股本的股利

贷:股本

3.可转换公司债券持有人行使转换权利

借: 应付债券—可转换公司债券(面值、应计利息) 其他权益工具

应付利息(对于分期付息债券转股时尚未支付的利息)

贷:股本

应付债券—可转换公司债券(利息调整)(<u>可借可贷</u>) 资本公积—股本溢价

4.企业将重组债务转为资本

借: 应付账款

贷:股本(实收资本)

资本公积——股本溢价(资本溢价)

投资收益

5.以权益结算的股份支付的行权

借:银行存款

资本公积——其他资本公积

贷:股本(实收资本)

资本公积——股本溢价(资本溢价)

- (二) 实收资本减少的会计处理
- 1.一般企业减资

借:实收资本

贷:银行存款等

- 2.股份有限公司回购股票
 - (1) 股份有限公司为减少注册资本而回购本公司股份的

借:库存股





贷:银行存款(实际支付的金额)

(2) 注销库存股时

①回购价格<u>超过</u>"股本"及"资本公积——股本溢价"科目的部分,应<u>依次借记</u>"盈余公积"、"利润分配——未分配利润"等科目;

借:股本(注销股票的面值总额)

资本公积——股本溢价①

盈余公积②

利润分配——未分配利润③

贷:库存股(注销的账面余额)

②如回购价格低于回购股份所对应的股本:

借:股本(面值)

贷:库存股(注销的账面余额)

资本公积——股本溢价(倒挤)

第二节 其他权益工具

一、其他权益工具会计处理的基本原则

企业发行的金融工具(如:优先股、永续债等):

	归类为 <u>权益工具</u>	归类为 <u>金融负债</u> (以 <u>摊余成本</u> 计量)
发行时	借:银行存款 贷:其他权益工具—优先股、永续债等	借:银行存款 贷:应付债券—优先股、永续债等(面值) 应付债券—优先股、永续债等(利息调整) (<u>可借可贷</u>)
利息支出或股利分配	1.作为发行企业的 <u>利润分配</u> ; 2.回购、注销等作为 <u>权益的变动处理</u> 。 借:利润分配—应付优先股股利、应付永 续债利息等 贷:应付股利—优先股股利、永续债利 息等	1.原则上按照 借款费用 进行处理; 2.回购或赎回产生的利得或损失等计入 当期损 <u>益</u> 。(详见标题三、主要账务处理)
发行方发生 的 <u>手续费</u> 、 <u>佣金</u> 等 <u>交易</u> 费用	从 <u>权益</u> (<u>其他权益工具</u>)中 <u>扣除</u>	计入所发行工具的 <u>初始计量金额</u>





二、科目设置

金融工具发行方应当设置下列会计科目,对发行的金融工具进行会计核算:

情形	会计科目
1.发行方对于归类为金融负债的金融工具	应付债券
2.对于 <u>需要拆分且形成衍生金融负债</u> 或 <u>衍生金融资产</u> 的(看涨期权等)	衍生工具
3.对于发行的且嵌入了非紧密相关的 <u>衍生金融资产或衍生金融负债</u> 的金融工具,如果发行方选择 <u>将其整体指定为</u> 以公允价值计量且其变动计入 <u>当期损益</u> 的	交易性金融负债
4.企业发行的 除普通股 以外的归类为 <u>权益工具</u> 的各种金融工具	其他权益工具

三、主要账务处理

- 1.发行方的账务处理
 - (1) 发行方发行的金融工具为复合金融工具的账务处理
- 借:银行存款(实际收到的金额)

应付债券——优先股、永续债等(利息调整)

贷:应付债券——优先股、永续债(面值) 其他权益工具——优先股、永续债

♀ 注

发行复合金融工具发生的<u>交易费用</u>,应当在<u>负债成分</u>和<u>权益成分</u>之间按照<u>各自占总发行价款的比例</u> 进行分摊。

- (2) 发行方发行的金融工具重分类的账务处理
- ①原归类为**权益工具**的金融工具重分类为**金融负债**(★★公允价值入账)

由于发行的金融工具原合同条款约定的条件或事项**随着时间的推移**或**经济环境的改变**而发生变化,导致**原归类为权益工具**的金融工具**重分类为金融负债**的,应当于**重分类**日:

借:其他权益工具——优先股、永续债(该工具的账面价值)

应付债券——优先股、永续债等(利息调整)

(可借可贷)

(应付债券公允价值与面值的差额)

公允价值

贷:应付债券——优先股、永续债等(**面值**) 资本公积——资本溢价(或股本溢价)(**可借可贷**)

♀ 提示

如果资本公积不够冲减的,依次冲减盈余公积和未分配利润,下同。





②原归类为**金融负债**的金融工具重分类为**权益工具(★★账面价值**入账)

因发行的金融工具原合同条款约定的条件或事项随着时间的推移或经济环境的改变而<u>发生变化</u>,导致原归类为金融负债的金融工具重分类为权益工具的,应于重分类日:

借:应付债券——优先股、永续债等(面值)

——优先股、永续债等(利息调整)

(可借可贷)

贷: 其他权益工具——优先股、永续债

(金融负债的账面价值)

- (3) 发行方赎回所发行的金融工具的账务处理
- ①发行方按合同条款约定赎回所发行的除普通股以外的分类为权益工具的金融工具
- a.赎回时

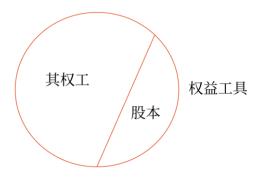
借:库存股——其他权益工具

贷:银行存款

b.注销时:

借方差额	贷方差额
借: 其他权益工具	
资本公积—资本溢价(股本溢价)①	借: 其他权益工具
盈余公积②	贷:库存股——其他权益工具
利润分配—未分配利润③	资本公积—资本溢价(或股本溢价)
贷:库存股—其他权益工具	

■ 手写板



②发行方按合同条款约定赎回所发行的分类为金融负债的金融工具

借:应付债券(面值、利息调整等)

财务费用(可借可贷)

贷:银行存款

(4) 发行方按合同条款约定将发行的除普通股以外的金融工具转换为普通股的账务处理

借:应付债券/其他权益工具等





贷:实收资本(股本)

资本公积——资本溢价(或股本溢价)

银行存款等(不足转换为1股普通股而支付的现金或其他金融资产)

2.投资方的账务处理(长期股权投资、金融工具等)

第三节 资本公积、其他综合收益及留存收益

一、资本公积确认和计量

资本公积:是企业收到投资者的<u>超出</u>其在企业注册资本(或股本)中所占份额的投资,以及除资本公积(**资本溢价**或**股本溢价**)项目以外所形成的**其他资本公积**。

- (一) 资本溢价或股本溢价的会计处理
- 1.资本溢价(非股份有限公司)

借:银行存款/固定资产/无形资产/长期股权投资等

贷: 实收资本

资本公积——资本溢价

2.股本溢价(股份有限公司)

溢价发行股票时:

借:银行存款(扣除发行手续费、佣金等发行费用)

贷:股本(面值)

资本公积——股本溢价

(二) 其他资本公积的会计处理

其他资本公积:是指除资本溢价(或股本溢价)项目以外所形成的资本公积。

- 1.以权益结算的股份支付
- (1) 等待期内应按照授予日权益工具的公允价值计算确定的金额

借:管理费用

贷:资本公积——其他资本公积

(2) 在行权日,应按实际行权的权益工具数量计算确定的金额

借:银行存款

资本公积——其他资本公积

贷:股本

资本公积——股本溢价

- 2.采用权益法核算的长期股权投资
- (1)长期股权投资采用<u>权益法</u>核算的,被投资单位<u>除净损益、其他综合收益</u>和<u>利润分配以外的</u>所有者权益的其他变动:

借:长期股权投资——其他权益变动

贷:资本公积——其他资本公积





或反向

(2) 当处置采用权益法核算的长期股权投资时:

借:资本公积——其他资本公积

贷:投资收益

或反向

(三)资本公积(资本溢价或股本溢价)转增资本的会计处理

经股东大会或类似机构决议,用资本公积(资本溢价或股本溢价)转增资本时:

借:资本公积——资本溢价(股本溢价)

贷:实收资本(股本)等

「补充例题·多选题」(2020年)下列各项中,在合并资产负债表中应当计入资本公积的有()。

- A. 同一控制下企业合并中支付的合并对价账面价值小于取得的净资产账面价值的差额
- B. 存货转换为采用公允价值模式进行计量的投资性房地产时转换日公允价值大于账面价值的差额
- C. 母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资,处置价款大于处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日开始持续计算的净资产份额的差额
- D. 因联营企业接受新股东的资本投入,投资方仍采用权益法核算时相应享有联营企业净资产份额发生 变动的部分

【答案】ACD

【解析】存货转换为采用公允价值模式进行计量的投资性房地产时转换日公允价值大于账面价值的差额计入**其他综合收益**,选项 B 不符合题意。

二、其他综合收益的确认与计量及会计处理

(一) 其他综合收益的含义及分类

含义	其他综合收益:是指企业根据相关会计准则的规定 <u>未在当期损益中确认</u> 的各项利得和损失
八水	以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益
分类	以后会计期间满足规定条件时 <u>将重分类进损益</u> 的其他综合收益

- (二) 其他综合收益的会计处理
- 1.以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目:
- (1) 重新计量设定受益计划净负债或净资产导致的变动

借: 应付职工薪酬

贷: 其他综合收益

或反向

(2) <u>指定为</u>以公允价值计量且其变动计入<u>其他综合收益</u>的<u>非交易性</u>权益工具投资的<u>公允价值变动</u> (含**汇兑差额**)

借: 其他权益工具投资——公允价值变动

贷: 其他综合收益

或反向





(3) <u>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</u>因企业<u>自身信用风险变动</u>引起的<u>公允</u>价值变动。

借:交易性金融负债——公允价值变动

贷: 其他综合收益

或反向

(4)按照**权益法**核算的在被投资单位以后会计期间**不能重分类进损益**的其他综合收益中所享有的份

额

借:长期股权投资——其他综合收益

贷: 其他综合收益

或反向

- 2.以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益项目:
- (1) 分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债权性投资
- ①公允价值变动

借: 其他债权投资——公允价值变动

贷: 其他综合收益

或反向

②计提信用减值准备

借:信用减值损失

贷: 其他综合收益——信用减值准备

- (2) 金融资产重分类
- ①摊→综(债)

第一步:对应转(相同的明细科目)

借: 其他债权投资——成本/应计利息/利息调整

贷:债权投资——成本/应计利息/利息调整(可借可贷)

第二步:调整公允价值变动(补)

借: 其他债权投资——公允价值变动

贷: 其他综合收益——其他债权投资公允价值变动

或: 反向

第三步: 调整减值准备

借:债权投资减值准备

贷: 其他综合收益——信用减值准备

②综(债)→损(债)

第一步:

借:交易性金融资产——成本(公允价值)

贷:其他债权投资——成本/应计利息/利息调整/<u>公允价值变动</u> 公允价值变动损益(**可借可贷**)





第二步:

借: 其他综合收益——其他债权投资公允价值变动

——信用减值准备

贷:公允价值变动损益

或反向

(3) 按照**权益法**核算的在被投资单位以后会计期间在满足规定条件时<u>将重分类进损益</u>的其他综合收益中所享有的份额

借:长期股权投资——其他综合收益

贷: 其他综合收益

或反向

↓ 提示

待该项长期股权投资处置时, 因权益法计入其他综合收益的金额应转入当期损益(投资收益)。

- (4) 存货或自用房地产转换为投资性房地产
- ①企业将作为<u>存货</u>的房地产转为采用<u>公允价值模式</u>计量的<u>投资性房地产</u>,其公允价值<u>大于</u>账面价值的:

借:投资性房地产——成本(**转换日的公允价值**)

存货跌价准备 (可能涉及)

贷: 开发产品等

其他综合收益 (差额)

- ②企业将自用房地产转为采用公允价值模式计量的投资性房地产,其公允价值大于账面价值的:
- 借:投资性房地产——成本(转换日的公允价值)

累计折旧

固定资产减值准备

贷: 固定资产

其他综合收益 (差额)

③处置该项投资性房地产时, 因转换计入其他综合收益的金额应转入当期损益

借: 其他综合收益

贷: 其他业务成本

(5) 现金流量套期工具产生的利得或损失中属于有效套期的部分

借: 套期工具

贷: 其他综合收益——套期储备(部分)

(6) 外币财务报表折算差额(投资收益:全部处置、部分处置)

补充例题•多选题 (2022 年)下列各项企业所有者权益项目中,以后期间<u>能够转入</u>当期损益的有()。

- A. 现金流量套期工具产生的利得或损失中的有效套期部分
- B. 重新计量设定受益计划变动额





- C. 以权益结算的股份支付于等待期内计入资本公积的金额
- D. 其他债权投资公允价值变动额

【答案】AD

【解析】重新计量设定受益计划净负债或净资产导致的变动额以后期间不可以重分类转入损益,选项B错误;以权益结算的股份支付行权时,借方结转等待期内确认的资本公积——其他资本公积,借贷双方的差额计入资本公积——股本溢价(资本溢价),不影响损益,选项C错误。

补充例题•单选题 (2021 年)下列各项所有者权益相关项目中,以后期间**能够转入**当期净利润的是()。

- A. 股本溢价
- B. 现金流量套期工具产生的利得或损失中属于有效套期的部分
- C. 非交易性权益工具投资公允价值变动额
- D. 重新计量设定受益计划变动额

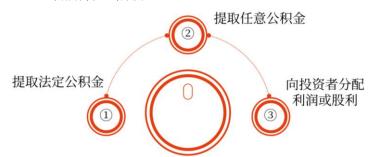
【答案】B

【解析】选项 A, 计入资本公积——股本溢价,以后期间<u>不转入</u>净利润;选项 B, 计入其他综合收益,以后期间该部分现金流量<u>套期储备金额</u>转出时,计入当期损益或相关资产或负债的初始确认金额,属于<u>能</u>够转入当期净利润情形;选项 C, 计入其他综合收益,以后期间结转计入<u>留存收益</u>,不计入净利润;选项 D, 计入其他综合收益,以后期间结转不计入净利润。

三、盈余公积

(一) 有关规定

1.利润分配的顺序



2.企业提取盈余公积的用途

用途	相关说明
1.弥补亏损	弥补亏损的渠道主要有三条: 1.用 <u>以后年度</u> 税前利润弥补(<u>以后五年内)</u> 2.用 <u>以后年度</u> 税后利润弥补 3.以 <u>盈余公积</u> 弥补亏损(应当由 <u>董事会提议</u> ,并经 <u>股东大会</u> 批准)
2.转增资本	
3.扩大企业生产经营	

(二) 盈余公积的确认和计量





1.企业提取盈余公积

借: 利润分配——提取法定盈余公积

——提取任意盈余公积

贷: 盈余公积——法定盈余公积

——任意盈余公积

2.企业用盈余公积弥补亏损或转增资本时

借: 盈余公积

贷: 利润分配——盈余公积补亏

借: 盈余公积

贷:实收资本(股本)

四、未分配利润

未分配利润:是企业留待以后年度进行分配的结存利润,也是企业所有者权益的组成部分。

(一) 分配股利或利润的会计处理

1.经股东大会或类似机构决议,分配给股东或投资者的现金股利或利润

借: 利润分配——应付现金股利或利润

贷: 应付股利

2.经股东大会或类似机构决议,分配给股东的股票股利,应在办理增资手续后

借: 利润分配——转作股本的股利

贷:股本

(二) 期末结转的会计处理

1.企业期末结转利润时:

借: 收入类科目

贷: 本年利润

借: 本年利润

贷:费用类科目

结转后"本年利润"的贷方余额为当期实现的净利润,借方余额为当期发生的净亏损。

2.年度终了:

借: 本年利润

贷: 利润分配——未分配利润

或反向

3.同时,将"利润分配"科目所属的其他明细科目的余额,转入"未分配利润"明细科目。

借: 利润分配——未分配利润

贷:利润分配——提取法定盈余公积

——提取任意盈余公积

借: 利润分配——未分配利润





贷: 利润分配——应付现金股利或利润

——转作股本的股利

结转后:

- ①"未分配利润"明细科目的<u>贷方余额</u>,就是<u>未分配利润</u>的金额;如出现<u>借方余额</u>,则表示<u>未弥补亏</u> 损的金额。
 - ②"利润分配"科目所属的除"未分配利润"以外的其他明细科目应无余额。
 - (三) 弥补亏损的会计处理
 - 1.以当年实现的利润弥补以前年度结转的未弥补亏损,不需要进行专门的账务处理。

企业应将当年实现的利润自"本年利润"科目,转入"利润分配——未分配利润"科目的贷方,其贷方发生额与"利润分配——未分配利润"的借方余额**自然抵补**。

- 2.无论是以税前利润还是以税后利润弥补亏损,其<u>会计处理方法</u>均相同。但是,两者在<u>计算交纳所得</u> 税时的处理是不同的。
 - (1) 以税前利润弥补亏损, 其弥补的数额可以抵减当期应纳税所得额;
 - (2) 以税后利润弥补亏损, 其弥补的数额不能抵减当期应纳税所得额。

例 16-2 A股份有限公司的股本为 100 000 000 元, 每股面值 1 元。

20×8 年年初未分配利润为贷方 80 000 000 元, 20×8 年实现净利润 50 000 000 元。

假定公司按照 20×8 年实现净利润的 10%提取法定盈余公积, 5%提取任意盈余公积, 同时向股东按每股 0.2 元派发**现金股利**, 按**每 10 股送 3 股**的比例派发**股票股利**。

20×9年3月15日,公司以银行存款支付了全部现金股利,新增股本也已经办理完股权登记和相关增资手续。

【答案】A公司的账务处理如下:

(1) 20×8 年度终了时,企业结转本年实现的净利润:

借: 本年利润

50 000 000

贷: 利润分配——未分配利润 50 000 000

(2) 提取法定盈余公积和任意盈余公积:

借:利润分配——提取法定盈余公积

5 000 000

——提取任意盈余公积

2 500 000

贷: 盈余公积——法定盈余公积5 000 000

——任意盈余公积 2 500 000

(3) 结转"利润分配"的明细科目:

借: 利润分配——未分配利润 7 500 000

贷:利润分配——提取法定盈余公积

5 000 000

——提取任意盈余公积

2 500 000

A公司 20×8 年底"利润分配——未分配利润"科目的余额

=80 000 000+50 000 000-7 500 000

=122 500 000 (元)

即贷方余额为 122 500 000 元, 反映企业的累计未分配利润为 122 500 000 元。





(4) 批准发放现金股利=100 000 000×0.2=20 000 000 (元)

借: 利润分配——应付现金股利

20 000 000

贷:应付股利

20 000 000

借: 利润分配——未分配利润 20 000 000

贷: 利润分配——应付现金股利 20 000 000

20×9年3月15日,实际发放现金股利:

借:应付股利

20 000 000

贷:银行存款

20 000 000

(5) 20×9年3月15日, 发放股票股利

=100 000 000×1×30%=30 000 000 (元)

借: 利润分配——转作股本的股利

30 000 000

贷:股本

30 000 000

借: 利润分配——未分配利润 30 000 000

贷:利润分配——转作股本的股利

30 000 000

■ 本章小结

1.掌握实收资本和其他权益工具确认与计量的基本要求及会计处理

- 2.掌握资本公积的确认与计量
- 3.掌握其他综合收益的确认与计量
- 4.掌握盈余公积及未分配利润的确认与计量

Ø

你不旁力,

怎么知道你不是奇迹。

