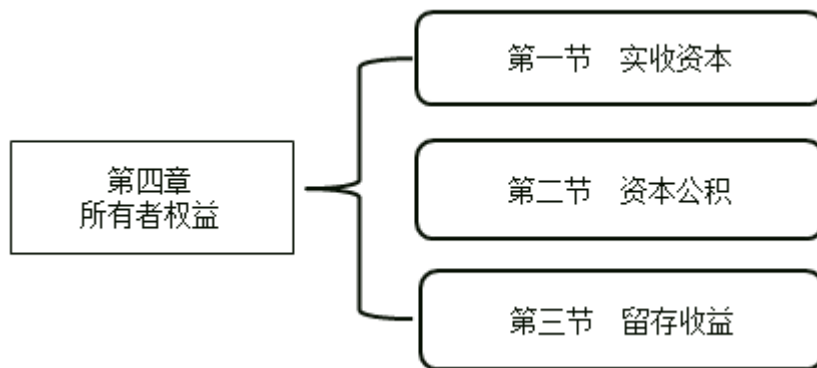


第四章 所有者权益



【重难点提示】

1. 掌握实收资本的核算
2. 掌握资本公积的来源及核算
3. 掌握留存收益的核算
4. 熟悉利润分配的内容
5. 熟悉盈余公积和未分配利润的概念及内容

所有者权益的概念和构成 (★★)

所有者权益是指企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益，公司所有者权益又称为股东权益，其金额为资产减去负债后的余额。

【注意】 所有者权益与企业特定的具体的资产并无直接关系，不与企业任何具体资产项目发生对应关系。

所有者权益包括实收资本（或股本）、资本公积（含资本溢价或股本溢价、其他资本公积）、盈余公积和未分配利润。其中，盈余公积和未分配利润又合称为留存收益。

所有者权益具有以下特征：

- (1) 除非发生减资、清算或分派现金股利，企业不需要偿还所有者权益；
- (2) 企业清算时，只有在清偿所有的负债后，所有者权益才返还给所有者；
- (3) 所有者凭借所有者权益能够参与企业利润的分配。

【注意】

1. 企业的所有者可以凭借对企业的所有权参与企业的经营管理，而债权人往往无权参与企业的经营管理。
2. 企业的所有者根据出资比例，可以以股利或利润的形式参与企业的利润分配。而债权人不能参与企业的利润分配，只有按规定的条件得到偿付并获得利息收入。
3. 对于所有者来说，在企业持续经营的情况下，除按法律程序减资外，一般不能提前撤资。而负债一般都有规定的偿还期限，因此，债权人可以到期收回本金和利息。
4. 当企业进行清算时，资产在支付了破产、清算费用后将优先用于偿还负债，如有剩余资产，才能在投资者之间按照出资比例等进行分配，因此债权人对企业资产的要求权优先于所有者权益。

第一节 实收资本

一、实收资本概述

实收资本是指企业按照企业章程或合同、协议约定，接受投资者实际投入企业的资本，即是企业的注册资本。

二、实收资本的账务处理

(一) 接受现金资产投资的账务处理

借：银行存款（发行价款－手续费、佣金）

贷：实收资本（有限责任公司按照双方约定的份额）、股本（股份有限公司按面值）

资本公积——资本溢价、股本溢价（差额倒挤）

【注意】 发行股票发生的手续费、佣金，冲减资本公积——股本溢价

【例 4-1】甲、乙、丙共同投资设立 A 有限责任公司，注册资本为 2000 000 元，甲、乙、丙持股比例分别为 60%、25% 和 15%。按照章程规定，甲、乙、丙投入资本分别为 1200 000 元、500 000 和 300 000 元。A 有限责任公司已如期收到各投资者一次缴足的款项。A 有限责任公司应编制会计分录如下：

| | |
|-----------|-----------|
| 借：银行存款 | 2 000 000 |
| 贷：实收资本——甲 | 1 200 000 |
| ——乙 | 500 000 |
| ——丙 | 300 000 |

【例 4-2】B股份有限公司发行普通股 10 000 000股，每股面值 1元，每股发行价格 5元。假定股票发行成功，股款 50 000 000元已全部收到，不考虑发行过程中的税费等因素。根据上述资料，B股份有限公司应作如下账务处理：

| | |
|------------|------------|
| 借：银行存款 | 50 000 000 |
| 贷：股本 | 10 000 000 |
| 资本公积——股本溢价 | 40 000 000 |

（二）接受非现金资产投资

企业应按投资合同或协议约定的价值确定固定资产、无形资产的价值，借记“固定资产”科目，但投资合同或协议价值不公允的除外。按照投资者在注册资本中应享有的份额，贷记“实收资本”科目。如果投资合同或协议约定的价值大于投资者在企业注册资本中应享有的份额，应将差额记入“资本公积”科目。

| | |
|-------------------|--|
| 借：固定资产、原材料、无形资产 | |
| （按资产的公允价值） | |
| 应交税费——应交增值税（进项税额） | |
| 贷：实收资本（按照双方约定的份额） | |
| 资本公积——资本溢价（差额倒挤） | |

【例 4-3】甲有限责任公司于设立时收到乙公司作为资本投入的不需要安装的机器设备一台，合同约定该机器设备的价值为 2 000 000元，增值税进项税额为 340 000元（由投资方支付税款，并提供或开具增值税专用发票）。经约定，甲有限责任公司接受乙公司的投入资本为 2 340 000元，全部作为实收资本。合同约定的固定资产价值与公允价值相符，不考虑其他因素。

| | |
|-------------------|-----------|
| 借：固定资产 | 2 000 000 |
| 应交税费——应交增值税（进项税额） | 340 000 |
| 贷：实收资本——乙公司 | 2 340 000 |

【例 4-4】乙有限责任公司于设立时收到 B公司作为资本投入的原材料一批，该批原材料投资合同或协议约定价值（不含可抵扣的增值税进项税额部分）为 100 000元，增值税进项税额为 17 000元（由投资方支付税款，并提供或开具增值税专用发票）。合同约定的价值与公允价值相符，不考虑其他因素。乙有限责任公司对原材料按实际成本进行日常核算。

| | |
|-------------------|---------|
| 借：原材料 | 100 000 |
| 应交税费——应交增值税（进项税额） | 17 000 |
| 贷：实收资本——B公司 | 117 000 |

【例 4-5】丙有限责任公司于设立时收到 A公司作为资本投入的非专利技术一项，该非专利技术投资合同约定价值为 60 000元，增值税进项税额为 3600元（由投资方支付税款，并提供或开具增值税专用发票）；同时收到 B公司作为资本投入的土地使用权一项，投资合同约定价值为 80 000元，增值税进项税额为 8800元，（由投资方支付税款，并提供或开具增值税专用发票）。合同约定的资产价值与公允价值相符，不考虑相关税费。

| | |
|-------------------|--------|
| 借：无形资产——非专利技术 | 60 000 |
| ——土地使用权 | 80 000 |
| 应交税费——应交增值税（进项税额） | 12 400 |
| 贷：实收资本——A公司 | 63 600 |
| ——B公司 | 88 800 |

（三）实收资本（或股本）的增减变动

1 接受投资者追加投资

| | |
|-----------|--|
| 借：银行存款 | |
| 贷：实收资本、股本 | |

2. 资本公积转增资本

| | |
|-------------------|--|
| 借：资本公积——资本溢价、股本溢价 | |
| 贷：实收资本、股本 | |

3. 盈余公积转增资本

| | |
|-----------|--|
| 借：盈余公积 | |
| 贷：实收资本、股本 | |

【例 4-6】甲、乙、丙三人共同投资设立 A有限责任公司，原注册资本为 4 000 000元，甲、乙、丙分别出资 500 000元、2 000 000元和 1 500 000元。为扩大经营规模，经批准，A公司注册资本扩大为 5 000 000元，甲、乙、丙按照原出资比例分别追加投资 125 000元、500 000元和 375 000元。A公司如期收到甲、乙、丙追加的现金投资。A公司会计分录如下：

| | |
|--------|-----------|
| 借：银行存款 | 1 000 000 |
|--------|-----------|

| | |
|------------|---------|
| 贷：实收资本 ——甲 | 125 000 |
| ——乙 | 500 000 |
| ——丙 | 375 000 |

【例 4-7】承【例 4-6】，因扩大经营规模需要，经批准，A 有限责任公司按原出资比例将资本公积 1 000 000 元转增资本。该企业应编制的会计分录如下：

| | |
|------------|---------|
| 借：资本公积 | 100 000 |
| 贷：实收资本 ——甲 | 125 000 |
| ——乙 | 500 000 |
| ——丙 | 375 000 |

【例 4-8】承【例 4-6】，因扩大经营规模需要，经批准，A 有限责任公司按原出资比例将盈余公积 1 000 000 元转增资本。该公司应编制会计分录如下：

| | |
|------------|-----------|
| 借：盈余公积 | 1 000 000 |
| 贷：实收资本 ——甲 | 125 000 |
| ——乙 | 500 000 |
| ——丙 | 375 000 |

4. 股份有限公司采用回购本公司股票方式减少股本

(1) 回购公司股票时：

借：库存股（回购价格 × 股数）

贷：银行存款（回购价格 × 股数）

【注意】库存股属于股本的备抵科目，属于所有者权益类科目。

(2) 注销股票时

借：股本（股票面值 1 元 × 股数）

资本公积 —— 股本溢价

（按差额，首先冲减资本公积 —— 股本溢价，不够冲减的，再冲减盈余公积，还不够冲减的，冲减利润分配——未分配利润）

贷：库存股（回购价格 × 股数）

【注意】如果回购股票支付的价款低于面值总额的，应按股票面值总额借记“股本”科目，按所注销的库存股账面余额，贷记“库存股”科目，按其差额贷记“资本公积 —— 股本溢价”科目。

【例 4-9】A 上市公司 2017 年 12 月 31 日的股本为 100 000 000 股，面值为 1 元，资本公积（股本溢价）30 000 000 元，盈余公积 40 000 000 元。经股东大会批准，A 上市公司以现金回购本公司股票 20 000 000 股并注销。假定 A 上市公司按每股 2 元回购股票，不考虑其他因素，A 上市公司的会计处理如下：

(1) 回购本公司股份时：

| | |
|--------|------------|
| 借：库存股 | 40 000 000 |
| 贷：银行存款 | 40 000 000 |

库存股成本 = 20 000 000 × 2 = 40 000 000（元）

(2) 注销本公司股票时：

| | |
|--------------|------------|
| 借：股本 | 20 000 000 |
| 资本公积 —— 股本溢价 | 20 000 000 |
| 贷：库存股 | 40 000 000 |

应冲减的资本公积

= 20 000 000 × 2 - 20 000 000 × 1 = 20 000 000（元）

【例 4-10】承【例 4-9】，假定 A 上市公司按每股 3 元回购股票，其他条件不变，A 公司的会计处理如下：

(1) 回购本公司股票时：

| | |
|--------|------------|
| 借：库存股 | 60 000 000 |
| 贷：银行存款 | 60 000 000 |

库存股成本 = 20 000 000 × 3 = 60 000 000（元）

(2) 注销本公司股票时：

| | |
|--------------|------------|
| 借：股本 | 20 000 000 |
| 资本公积 —— 股本溢价 | 30 000 000 |
| 盈余公积 | 10 000 000 |
| 贷：库存股 | 60 000 000 |

由于冲减的资本公积大于公司现有的资本公积，所以只能冲减资本公积 30 000 000 元，剩余的 10 000 000 元应冲减盈余公积。

【例 4-11】承【例 4-9】，假定 A 上市公司按每股 0.9 元回购股票，其他条件不变，A 上市公司的会计处理如下：

(1) 回购本公司股票时：

| | |
|---|------------|
| 借：库存股 | 18 000 000 |
| 贷：银行存款 | 18 000 000 |
| 库存股成本 = 20 000 000 × 0.9 = 18 000 000 (元) | |

(2) 注销本公司股票时：

| | |
|--|------------|
| 借：股本 | 20 000 000 |
| 贷：库存股 | 18 000 000 |
| 资本公积——股本溢价 | 2 000 000 |
| 应增加的资本公积 = 20 000 000 × 1 - 20 000 000 × 0.9 = 2 000 000 (元) | |

由于折价回购，股本与库存股成本的差额 2 000 000 元应作为增加资本公积处理。

【例题·单选题】某股份有限公司按法定程序报经批准后采用收购本公司股票方式减资，购回股票支付价款低于股票面值总额的，所注销库存股账面余额与冲减股本的差额应计入（ ）。(2009 年)

- A. 盈余公积
- B. 营业外收入
- C. 资本公积
- D. 未分配利润

【答案】C

【例题·计算分析题】甲公司 2010 年 12 月 31 日的股数为 20 000 万股，每股面值为 1 元，资本公积 6000 万元（其中资本公积——股本溢价 5000 万元、资本公积——其他资本公积 1000 万元），盈余公积 3000 万元。经股东大会批准，甲公司以银行存款回购本公司股票 3000 万股并注销。

(1) 假定每股回购价为 0.8 元。

(2) 假定每股回购价为 2 元。

(2) 假定每股回购价为 3 元。

要求：编制甲公司相关的会计分录。

【答案】

(1) 假定每股回购价为 0.8 元，甲公司应编制如下的会计分录：

| | |
|------------|------|
| 借：库存股 | 2400 |
| 贷：银行存款 | 2400 |
| 借：股本 | 3000 |
| 贷：库存股 | 2400 |
| 资本公积——股本溢价 | 600 |

(2) 假定每股回购价为 2 元，甲公司应编制如下的会计分录：

| | |
|------------|------|
| 借：库存股 | 6000 |
| 贷：银行存款 | 6000 |
| 借：股本 | 3000 |
| 资本公积——股本溢价 | 3000 |
| 贷：库存股 | 6000 |

(3) 假定每股回购价为 3 元，甲公司应编制如下的会计分录：

| | |
|------------|------|
| 借：库存股 | 9000 |
| 贷：银行存款 | 9000 |
| 借：股本 | 3000 |
| 资本公积——股本溢价 | 5000 |
| 盈余公积 | 1000 |
| 贷：库存股 | 9000 |

【例题·单选题】某上市公司发行普通股 1000 万股，每股面值 1 元，每股发行价格 5 元，支付手续费 20 万元，支付咨询费 60 万元。该公司发行普通股计入股本的金额为（ ）万元。(2007 年)

- A. 1000
- B. 4920
- C. 4980
- D. 5000

【答案】A

【解析】

| | |
|------------|------|
| 借：银行存款 | 4920 |
| 管理费用 | 60 |
| 贷：股本 | 1000 |
| 资本公积——股本溢价 | 3980 |

【例题一计算分析题】甲上市公司 2017年至 2018年发生与其股票有关的业务如下：

（1）2017年 1月 4日，经股东大会决议，并报有关部门核准，增发普通股 40 000万股，每股面值 1元，每股发行价格 5元，股款已全部收到并存入银行。假定不考虑相关税费。

（2）2017年 6月 20日，经股东大会决议，并报有关部门核准，以资本公积 4000万元转增股本。

（3）2018年 6月 20日，经股东大会决议，并报有关部门核准，以银行存款回购本公司股票 100万股，每股回购价格为 3元。

（4）2018年 6月 26日，经股东大会决议，并报有关部门核准，将回购的本公司股票 100万股注销。

要求：编制会计分录。（单位：万元）

【答案】

（1）
借：银行存款 200 000
 贷：股本 40 000
 资本公积——股本溢价 160 000

（2）
借：资本公积 4000
 贷：股本 4000

（3）
借：库存股 300
 贷：银行存款 300

（4）
借：股本 100
 资本公积——股本溢价 200
 贷：库存股 300



东奥教育集团
www.dongao.com