

第一节 实收资本

二、实收资本的账务处理

2. 实收资本（或股本）的减少

（1）非股份有限公司按法定程序报经批准减少注册资本的，按减少的注册资本金额减少实收资本。

借：实收资本

贷：银行存款等

（2）股份有限公司回购股票

股份有限公司以收购本企业股票方式减资的，按注销股票的面值总额减少股本，回购股票支付的价款超过面值总额的部分，依次冲减“资本公积”、“盈余公积”和“利润分配——未分配利润”等科目；相反增加资本公积（股本溢价）。

回购股票时：

借：库存股（每股回购价格×回购股数）

贷：银行存款等

注销库存股时：

回购价大于回购股份对应的股本时

借：股本

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

【提示】在冲减完股本和股本溢价后如果还有差额，应先冲减盈余公积，再冲减未分配利润。

回购价小于回购股份对应的股本时

借：股本

贷：库存股

资本公积——股本溢价

【举例】A公司 2018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）为 30 000 000元，盈余公积为 40 000 000元。经股东大会批准，A公司以现金回购本公司股票 20 000 000股并注销。假定A公司按每股 2元的价格回购股票，假定不考虑其他因素。

【答案】

（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 = $20\,000\,000 \times 2 = 40\,000\,000$ （元）。

（2）注销本公司股份时：

借：股本 20 000 000
资本公积 20 000 000
贷：库存股 40 000 000

应冲减的资本公积 = $20\,000\,000 \times 2 - 20\,000\,000 \times 1 = 20\,000\,000$ （元）

【延伸】假定A公司按每股 3元的价格回购股票，相关的会计分录为？

（1）回购本公司股份时：

借：库存股 60 000 000
贷：银行存款 60 000 000

（2）注销本公司股份时：

借：股本 20 000 000
资本公积 30 000 000
盈余公积 10 000 000
贷：库存股 60 000 000

【延伸】如果回购价格为 0.9 元，则 A 公司的账务处理为：

(1) 回购本公司股份时：

借：库存股	18 000 000
贷：银行存款	18 000 000

(2) 注销本公司股份时：

借：股本	20 000 000
贷：库存股	18 000 000
资本公积——股本溢价	2 000 000

【例题·单选题】某股份有限公司依法采用收购本公司股票方式减资。自购股票支付的价款低于股票面值总额。下列各项中，注销股本时，冲减股本后的差额应贷记的会计科目是（ ）。(2017年)

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

【答案】C

【解析】回购股票支付的价款低于股票面值总额，回购时：

借：库存股
 贷：银行存款

注销时：

借：股本
 贷：库存股
 资本公积——股本溢价

【例题·单选题】某股份有限公司股本为 1000 万元（每股面值 1 元），资本公积（股本溢价）为 150 万元，盈余公积为 100 万元。经股东大会批准以每股 3 元价格回购本公司股票 100 万股并予以注销，不考虑其他因素，下列关于该公司注销库存股的会计处理正确的是（ ）。(2015年)

- | | |
|------------|-----------|
| A. 借：股本 | 1 000 000 |
| 资本公积——股本溢价 | 1 500 000 |
| 盈余公积 | 500 000 |
| 贷：库存股 | 3 000 000 |
| B. 借：股本 | 1 000 000 |
| 资本公积——股本溢价 | 1 500 000 |
| 盈余公积 | 500 000 |
| 贷：银行存款 | 3 000 000 |
| C. 借：库存股 | 3 000 000 |
| 贷：银行存款 | 3 000 000 |
| D. 借：股本 | 3 000 000 |
| 贷：银行存款 | 3 000 000 |

【答案】A

【解析】

回购本公司股票时：

借：库存股 3 000 000
 贷：银行存款 3 000 000 (1 000 000 × 3)

注销本公司股票时：

借：股本 1 000 000
 资本公积——股本溢价 1 500 000
 盈余公积 500 000
 贷：库存股 3 000 000

【例题·多选题】下列各项中，会引起企业实收资本金额发生增减变动的有（ ）。(2014年)

- A. 资本公积转增资本
- B. 对外债券投资
- C. 盈余公积转增资本
- D. 处置长期股权投资

【答案】AC

【解析】资本公积转增资本，实收资本增加，选项 A 正确；对外债券投资，不影响实收资本，选项 B 错误；盈余公积转增资本，实收资本增加，选项 C 正确；处置长期股权投资，不影响实收资本，选项 D 错误。

【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（ ）。

- 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

【解析】如果购回股票支付的价款低于面值总额的，所注销库存股的账面余额与所冲减股本的差额作为增加资本公积——股本溢价处理。

【例题·不定项选择题】甲上市公司 2017年发生与其所有者权益有关的业务如下：

（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 40000万股，每股面值 1元，每股发行价格 5元，支付发行费 400万元，扣除发行费用后的余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）2017年 6月 25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）2017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：根据上述资料，不考虑其他因素，分析回答下列小题。（答案中金额单位用万元表示）

（1）2017年 1月 4日确认的资本公积为（ ）万元。

- A. 40 000
- B. 200 000
- C. 160 000
- D. 159 600

【答案】 D

【解析】

借：银行存款

199 600 (40 000× 5-400)

贷：股本

40 000

资本公积

159 600

（2）2017年 6月 20日资本公积转增资本的会计处理是（ ）。

- A. 借：实收资本 4 000
贷：资本公积 4 000
- B. 借：资本公积 4 000
贷：实收资本 4 000
- C. 借：股本 4 000
贷：资本公积 4 000
- D. 借：资本公积 4 000
贷：股本 4 000

【答案】 D

【解析】甲公司是上市公司，所以资本公积转增资本的时候是通过“股本”科目来核算，而不是“实收资本”科目。

（3）注销的本公司股票对资本公积的影响为（ ）万元。

- A. 100
- B. -100
- C. -200
- D. 200

【答案】 C

【解析】

回购本公司股票时：

借：库存股

300

贷：银行存款

300

注销本公司股票时：

借：股本

100

资本公积

200

贷：库存股

300

（4）股份有限公司注销库存股涉及到的会计科目可能是（ ）。

- A. 股本
- B. 资本公积
- C. 盈余公积
- D. 利润分配

【答案】 ABCD

【解析】以上选项均会涉及。

第二节 资本公积

一、资本公积概述

资本公积是企业收到投资者出资额超出其在注册资本（或股本）中所占份额的部分，以及其他资本公积等。资本公积包括资本溢价（或股本溢价）和其他资本公积等。

【提示】 企业根据国家有关规定实行股权激励的，如果在等待期内取消了授予的权益工具，企业应在进行权益工具加速行权处理时，将剩余等待期内应确认的金额立即计入当期损益，并同时确认资本公积。

【思考】 资本公积与实收资本及留存收益的区别？

二、资本溢价（股本溢价）

1. 资本溢价

非股份有限公司接受投资者投入资产的金额超过投资者在企业注册资本中所占份额的部分，通过“资本公积——资本溢价”科目核算。

2. 股本溢价

在按面值发行股票的情况下，企业发行股票取得的收入，应全部作为股本处理；在溢价发行股票的情况下，企业发行股票取得的收入，等于股票面值部分作为股本处理，超出股票面值的溢价收入应作为股本溢价处理。

【例题·单选题】 下列各项中，关于股份公司溢价发行股票的相关会计处理表述正确的是（ ）。 （2017年）

- A. 发行股票溢价计入盈余公积
- B. 发行股票相关的印花税计入股票成本
- C. 发行股票相关的手续费应从溢价中抵扣
- D. 发行股票取得的款项全部计入股本

【答案】 C

【解析】 股份公司溢价发行股票的会计处理为：

借：银行存款

贷：股本

资本公积——股本溢价

发行股票的溢价计入资本公积，选项 A 错误；发行股票相关的印花税计入税金及附加，选项 B 错误；发行股票取得的款项计入银行存款等，股票的面值计入股本核算，选项 D 错误。

【例题·单选题】 某股份有限公司首次公开发行普通股 500 万股。每股面值 1 元，发行价格 6 元，相关手续费和佣金共计 95 万元（不考虑增值税）。不考虑其他因素，该公司发行股票应计入资本公积的金额为（ ）万元。 （2017 年）

- A. 2 905
- B. 2 405
- C. 2 500
- D. 3 000

【答案】 B

【解析】 应计入资本公积的金额 = $500 \times 6 - 500 - 95 = 2405$ （万元）。

【例题·单选题】 某股份有限公司首次公开发行普通股 6 000 万股，每股面值 1 元，每股发行价格 3 元，发生手续费、佣金等 500 万元，该项业务应计入资本公积的金额为（ ）万元。 （2013 年）

- A. 11 500
- B. 12 000
- C. 12 500
- D. 17 500

【答案】 A

【解析】 发行股票：

借：银行存款

18 000

贷：股本

6 000

资本公积——股本溢价

12 000

支付手续费、佣金等：

借：资本公积——股本溢价

500

贷：银行存款

500

【例题·判断题】 股份有限公司溢价发行股票时，按股票面值计入股本，溢价收入扣除发行手续费，佣金等发行费用后的金额计入资本公积。（ ） （2016 年）

【答案】 ✓

三、其他资本公积

其他资本公积是指除净损益外、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动，如企业的长期股权投资采用权益法核算时，因被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动，投资企业按应享有份额而增加或减少的资本公积。

常见的情况为权益法下的长期股权投资被投资方发生除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动，账务处理如下：

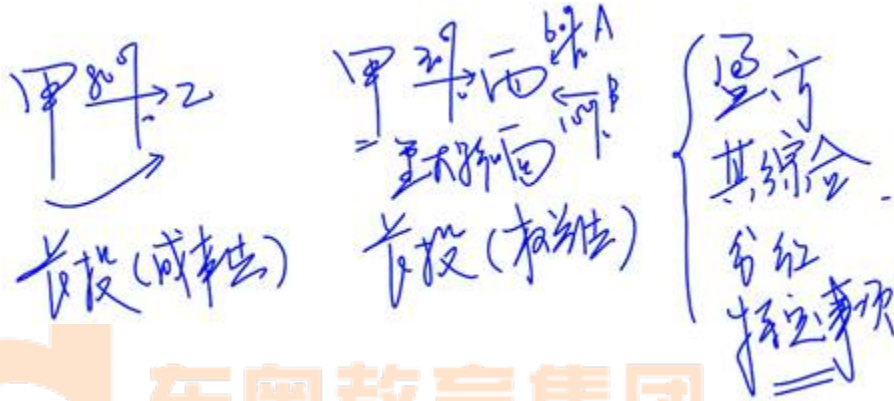
借：长期股权投资

贷：资本公积——其他资本公积（或做相反分录）

如果以后将该长期股权投资处置了，那么计入资本公积的部分应该转入损益中，即计入投资收益中。分录是：

借：资本公积——其他资本公积

贷：投资收益（或做相反分录）



【例题·多选题】下列各项中，应计入资本公积的有（ ）。 （2017年）

- A. 注销的库存股账面余额低于所冲减股本的差额
- B. 投资者超额缴入的资本
- C. 交易性金融资产发生的公允价值变动
- D. 采用公允价值计量的投资性房地产发生的公允价值变动

【答案】 AB

【解析】 选项 C、D 均计入公允价值变动损益。

四、资本公积转增资本的会计处理

借：资本公积

贷：实收资本（或股本）

【提示】 资本公积转增资本企业所有者权益总额不变。

【例题·单选题】某公司年初资本公积为 1 500 万元，本年已入账交易性金融资产公允价值增值净额 200 万元；经股东大会批准，用资本公积转增资本 300 万元。不考虑其他因素，该公司年末的资本公积为（ ）万元。（2016 年）

- A. 1 700
- B. 1 500
- C. 1 200
- D. 1 400

【答案】 C

【解析】 交易性金融资产公允价值变动计入公允价值变动损益，资本公积转增资本会减少资本公积，所以该公司年末的资本公积 = 1 500 - 300 = 1 200（万元）。

【例题·多选题】下列各项中，属于资本公积来源的有（ ）。 （2012 年改编）

- A. 盈余公积转入
- B. 股本溢价
- C. 资本溢价
- D. 从企业实现的净利润提取

【答案】 BC

【解析】 盈余公积转增资本，不转入资本公积；从企业实现的净利润中提取的应计入盈余公积，不计入资本公积。