

第十四章 所有者权益

一、金融负债和权益工具的区分

金融负债和权益工具区分的基本原则

| 基本原则 | 判断标准 |
|-------------------------------------|---|
| 是否存在 无条件地避免交付现金 或其他金融资产的合同义务 | 如果企业 不能无条件地避免 以交付现金或其他金融资产来履行一项合同义务，则该合同义务符合金融负债的定义 如果企业 能够无条件地避免 交付现金或其他金融资产，同时所发行的金融工具没有到期日且持有方没有回售权，或虽有固定期限但发行方有权无限期递延，则此类交付现金或其他金融资产的结算条款不构成金融负债 |
| 是否通过交付 固定数量的自身权益工具 结算 | 基于自身权益工具的非衍生工具 如果发行方未来有义务交付 可变数量 的自身权益工具进行结算，则该非衍生工具是金融负债；否则，该非衍生工具是权益工具 基于自身权益工具的衍生工具 如果发行方只能通过以 固定数量 的自身权益工具 交换固定金额 的现金或其他金融资产进行结算（即“ 固定换固定 ”原则），则该衍生工具是权益工具。除非满足“固定换固定”原则，否则将来须用或可用企业自身权益工具结算的衍生工具应分类为衍生金融负债或衍生金融资产 |

【例 1】甲公司发行了一项年利率为 8%、无固定还款期限、可自主决定是否支付利息的不可累积永续债，其他合同条款如下（假定没有其他条款导致该工具分类为金融负债）：①该永续债嵌入了一项看涨期权，允许甲公司在发行第 5 年及之后以面值回购该永续债；②如果甲公司在第 5 年年末没有回购该永续债，则之后的票息率增加至 12%（通常称为“票息递增”特征）；③该永续债票息在甲公司向其普通股股东支付股利时必须支付（即“股利推动机制”）。——该永续债应整体被分类为**权益工具**。

【例 2】甲公司与乙公司签订的合同约定，甲公司以 100 万元等值的自身权益工具偿还所欠乙公司债务。——甲公司发行的该金融工具应当划分为**金融负债**。

【例 3】甲公司发行了名义金额人民币 100 元的优先股，合同条款规定甲公司在 3 年后将优先股强制转换为普通股，转股价格为转股日前一工作日的该普通股市价。——该强制可转换优先股整体是一项**金融负债**。

【例 4】一家在多地上市的企业，向其所有的现有普通股股东提供每持有 2 股股份可购买其 1 股普通股的权利（配股比例为 2 股配 1 股），配股价格为配股当日股价的 70%。由于该企业在多地上市，受到各地区当地的法规限制，配股权行权价的币种须与当地货币一致。——该配股权应当分类为**权益工具**。

二、实收资本（或股本）和资本公积的核算

全体股东认缴的出资额由股东按照公司章程的规定自公司成立之日起五年内缴足。

（一）实收资本增加的会计处理

1. 一般途径

| 增加资本的途径 | 会计处理 |
|------------------|--------------------------------|
| 将资本公积转为实收资本（或股本） | 借：资本公积——资本（股本）溢价 贷：实收资本（股本） |
| 将盈余公积转为实收资本（或股本） | 借：盈余公积 贷：实收资本（股本） |
| 所有者投入资本 | 借：银行存款 贷：实收资本 |

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

其他权益工具

贷：股本

资本公积——股本溢价（倒挤）

4. 企业将重组债务转为资本

借：应付账款等

贷：实收资本（或股本）

资本公积——资本溢价（或股本溢价）

投资收益（倒挤）

} 股份的公
允价值

5. 以权益结算的股份支付的行权（了解）

借：银行存款

资本公积——其他资本公积

贷：实收资本（或股本）

资本公积——资本溢价（或股本溢价）

（二）实收资本减少的会计处理

1. 有限责任公司减资

借：实收资本

贷：银行存款等

2. 股份有限公司采用回购本企业股票方式减资

（1）回购本公司股票时

借：库存股（实际支付的金额）

贷：银行存款

（2）注销库存股时

| 回购价小于回购股份的股本 | 回购价大于回购股份的股本 |
|------------------------------------|---|
| 借：股本 贷：库存股 资本公积——股本溢价 | 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 |

三、资本公积的核算

（一）资本（或股本）溢价

资本（或股本）溢价是指企业收到投资者的超出其在企业注册资本（或股本）中所占份额的部分。

形成资本（或股本）溢价的原因有**溢价发行股票**、投资者超额缴入资本、接受股东捐赠、接受股东债务豁免等权益性交易等。

【提示】“资本公积——资本（或股本）溢价”可以用来转增资本或股本，但是“资本公积——其他资本公积”不可以转增资本或股本。

（二）其他资本公积

1. 权益法核算的其他权益变动

（1）被投资单位发生所有者权益的其他变动，投资方按持股比例计算应享有的份额



借：长期股权投资——其他权益变动

贷：资本公积——其他资本公积（或相反分录）

（2）处置长期股权投资时

借：资本公积——其他资本公积

贷：投资收益（或相反分录）

2. 以权益结算的股份支付

（1）等待期每个资产负债表日的处理

借：管理费用等

贷：资本公积——其他资本公积

（2）行权日的处理

借：银行存款（按行权价收取的金额）

资本公积——其他资本公积（等待期内累计确定的金额）

贷：股本（增加股份的面值）

资本公积——股本溢价（差额）

四、其他权益工具的核算

其他权益工具发行方的账务处理

1. 发行金融工具

（1）发行归类为金融负债的金融工具：

借：应付债券——利息调整

贷：银行存款

应付债券——面值〔差额，或借记〕

（2）发行归类为权益工具的金融工具：

借：银行存款

贷：其他权益工具

（3）发行复合金融工具

借：银行存款

贷：应付债券

其他权益工具

【提示】发生的交易费用应当在负债成分和权益成分之间按照各自占总发行价款的比例进行分摊。

2. 重分类

（1）其他权益工具重分类为金融负债：

借：其他权益工具〔账面价值〕

资本公积——股本溢价（资本溢价）〔差额〕

贷：应付债券〔公允价值〕

若资本公积——股本溢价不够冲减，则依次冲减盈余公积和未分配利润。

（2）金融负债重分类为其他权益工具（无差额）：

借：应付债券〔账面价值〕

贷：其他权益工具

3. 赎回并注销

（1）赎回发行的除普通股以外的分类为权益工具的金融工具：

①回购时

借：库存股

贷：银行存款

②注销时

借：其他权益工具

资本公积——股本溢价（资本溢价）[差额]

贷：库存股

若资本公积——股本溢价不够冲减，依次冲减盈余公积和未分配利润。

(2) 赎回并注销分类为金融负债的金融工具：

借：应付债券 [账面价值]

财务费用 [差额]

贷：银行存款 [赎回价格]

五、其他综合收益的核算

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。

(2) 按照权益法核算因被投资单位不能重分类进损益的其他综合收益变动中所享有的份额。

(3) 其他权益工具投资公允价值的变动。

(4) 企业自身信用风险公允价值变动。

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) 其他债权投资公允价值的变动。

(2) 其他债权投资信用减值准备。

(3) 金融资产重分类计入其他综合收益的金额。

(4) 权益法下，在被投资单位可重分类进损益的其他综合收益变动中所享有的份额。

(5) 将存货或自用房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时公允价值大于原账面价值的差额。

【提示】存货或自用房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时，公允价值小于原账面价值的差额计入公允价值变动损益。

(6) 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。

(7) 外币财务报表折算差额。

六、盈余公积的核算

| | |
|---------|--|
| 盈余公积的用途 | (1) 弥补亏损； 【提示】 企业弥补亏损的方式有：①用以后年度税前利润弥补；②用以后年度税后利润弥补；③用盈余公积弥补；④用 资本公积金 弥补。 (2) 转增资本（股本）； 【提示】 用盈余公积转增资本时，转增后留存的盈余公积 不得少于 转增前公司注册资本的 25% 。 (3) 扩大企业生产经营 |
| 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 【提示 1】 法定公积金不足以弥补以前年度亏损的，在提取法定公积金之前，应当 先用当年利润弥补亏损 。 【提示 2】 计提的法定盈余公积累计额达到注册资本的 50%以上 时，可以不再提取 |
| | 外商投资企业按规定提取的储备基金、企业发展基金 借：利润分配——提取储备基金 |



| | |
|----------|--|
| | <p>——提取企业发展基金</p> <p>贷：盈余公积——储备基金</p> <p>——企业发展基金</p> <p>【提示】外商投资企业按规定提取的职工奖励及福利基金，应借记“利润分配——提取职工奖励及福利基金”科目，贷记“应付职工薪酬”科目</p> |
| 转增资本 | <p>借：盈余公积</p> <p>贷：实收资本（股本）</p> |
| 弥补亏损 | <p>借：盈余公积</p> <p>贷：利润分配——盈余公积补亏</p> |
| 盈余公积派送新股 | <p>借：盈余公积（按派送新股计算的金额）</p> <p>贷：股本（每股面值×总股数）</p> <p>资本公积——股本溢价（差额）</p> |

【总结】各类交易事项对留存收益与所有者权益的影响

| 交易事项 | 对留存收益的影响 | 对所有者权益的影响 |
|------------|-------------|-------------|
| 当年实现净利润 | 增加 | 增加 |
| 宣告发放现金股利 | 减少 | 减少 |
| 盈余公积转增资本 | 减少 | 内部结构变动，总额不变 |
| 资本公积转增资本 | 不变 | 内部结构变动，总额不变 |
| 回购股票 | 不变 | 减少 |
| 注销股本 | 有可能减少 | 不变 |
| 提取盈余公积 | 内部结构变动，总额不变 | 内部结构变动，总额不变 |
| 盈余公积补亏 | 内部结构变动，总额不变 | 内部结构变动，总额不变 |
| 盈余公积发放现金股利 | 减少 | 减少 |

