

一级建造之解读资本公积的核算内容一级建造师考试 PDF 转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/539/2021_2022__E4_B8_80_E7_BA_A7_E5_BB_BA_E9_c54_539366.htm

资本公积科目来源于我国公司设立时采用的注册资本制度。我国从会计制度改革首次提出资本公积概念以来，对资本公积的会计处理进行了多次改革，资本公积是指由投资者或其他人（或单位）投入，所有权归属于投资者，但不构成实收资本的那部分资本或资产。资本公积从形成来源看，它是由投资者投入的资本金额中超过法定资本的部分，或者其他入（或单位）投入的不形成实收资本的资产的转化形式，其具有“准资本的性质”。

资本公积与实收资本虽然都属于投入资本的范畴，但实收资本一般是投资者为谋求价值增值的原始投资，属于法定资本，与企业的注册资本相一致。因此，实收资本无论从来源上还是资金上都有比较严格的限制；资本公积主要来源于资本或股本溢价，是企业投入资本超过法定资本的部分，只是由于法律的规定而无法直接以资本的名义出现。

一、原会计准则和会计制度中资本公积的核算内容 我国从会计制度改革首次提出资本公积概念以来，对资本公积的核算内容进行了5次改革。1993年7月1日实施的《企业会计准则基本准则》中规定的资本公积包括股本溢价、法定资产重估增值、接受捐赠的资产价值等3项内容。1998年1月开始实施的《股份制公司会计制度》中资本公积包括5项内容：股本溢价、接受捐赠实物资产、住房周转金转入、资产评估增值和投资准备等。2000年12月29日财政部公布的《企业会计制度》和以后的补充规定，对资本公积的核算内容作了较大调整，具体有资本

(或股本)溢价、接受捐赠非现金资产准备、关联交易差价、股权投资准备、拨款转入、外币资本折算差额和其他资本公积7项内容。其中其他资本公积包括资本公积现金捐赠、准备转入、债务重组和确实无法支付的应付款项。2001年12月出台了(《关联方之间出售资产等有关会计处理问题暂行规定》财会[2001]64号),明确关联方之间的资产交易所产生的显失公允的交易价格部分,设置“资本公积关联交易差价”核算。

二、新会计准则体系中资本公积核算内容的变化

2006年2月财政部发布了包括1项基本准则和38项具体准则在内的新的会计准则,标志着适应我国市场经济发展要求、与国际惯例趋同的企业会计准则体系正式建立。在新颁布的企业会计准则中,利得的定义是:由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入。葛家澍(2000)将利得或损失的内容划分为4种:偶发或非经营活动的收益(其他资本公积中的债务重组收益或豁免的债权);企业与其他主体间的非交换性资产转移(接受捐赠非现金资产、接受现金捐赠、拨款转入);持有资产或负债的价值变动(外币资本折算差额);自然灾害或其他环境因素导致的利得或损失。可见资本公积(除股本或资本溢价外)的内容实质是一种“利得”。从以前资本公积核算的内容看,它既有投资者投入资本产生的股本溢价,又有与投入资本无关的利得。这样伴随着新准则的实施其核算内容也发生了较大变化,主要表现在以下几个方面:(一)接受捐赠收益会计处理的变化 新准则体系对接受捐赠的会计处理没有明确规范。但是在《企业会计准则应用指南》中关于“6301营业外收入”总账科目中对此进行了说明,即:“

营业外收入”科目核算企业发生的各项营业外收入，主要包括非流动资产处置利得、非货币性资产交换利得、债务重组利得、政府补助、盘盈利得、捐赠利得等。这样捐赠收益应在“营业外收入”核算而不在“资本公积”中核算。（二）无法支付的应付款项核算的变化 根据新《企业会计准则基本准则》对利得和损失的定义，无法支付的应付款项按规定程序批准后应作为当期利得，在“营业外收入”核算而不在“资本公积其他资本公积”中核算。（三）权益法核算的长期股权投资会计处理的变化 《企业会计准则第2号长期股权投资》第九条规定：“长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，不调整长期股权投资的初始投资成本；长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，其差额应计入当期损益，同时调整长期股权投资的成本。”《企业会计准则讲解》中，投资企业取得对联营企业和合营企业的投资以后，对于取得投资时初始投资成本与应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额，应区别情况进行处理。其中初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，两者之间的差额体现为双方在交易作价过程中转让方的让步，该部分经济利益流入应作为收益处理，计入取得投资当期的“营业外收入”，同时调整增加长期股权投资的账面价值。这样，差额就不再摊销。（四）债务重组收益会计处理的变化 《企业会计准则第12号债务重组》规定债务人债务重组收益直接计入当期损益，也就是说债务重组收益应当作为利得，在“营业外收入”核算而不在“资本公积其他资本公积”中核算。（五）政

府专项拨款会计处理的变化 《企业会计准则第16号政府补助》第七条规定：“与资产相关的政府补助，应当确认为递延收益，并在相关资产使用寿命内平均分配，计入当期损益。但是，按照名义金额计量的政府补助，直接计入当期损益。”

由此可见，企业收到政府专项拨款，应在“递延收益”核算，并自相关资产达到预定可使用状态起，在该资产使用寿命内平均分配，分次计入各期的“营业外收入”。这样，政府专项拨款也就不在“资本公积拨款转入”中核算了。（六）

外币资本折算差额不再存在 《企业会计准则第19号外币折算》第十条：“外币交易应当在初始确认时，采用交易发生日的即期汇率将外币金额折算为记账本位币金额；也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率折算。”按照新的会计准则，外币投入资本属于外币非货币性项目，企业收到投资者以外币投入的资本，采用交易日即期汇率折算，不再采用合同约定的汇率折算。这样，外币投入资本与相应的货币性项目的记账本位币金额之间也就不再产生外币资本折算差额。（七）

显失公允的关联交易
差价核算的变化 新会计准则体系中《企业会计准则第36号关联方披露》未明确该类事项的会计处理，但笔者认为显失公允的关联交易产生的关联交易差价可视同关联方之间的捐赠，应参照捐赠的会计处理进行核算，所以关联交易差价收益应计入“营业外收入”而不在“资本公积关联交易差价”中核算。

三、新会计准则体系中资本公积的核算内容 新会计准则体系中对资本公积的解释是：资本公积是企业收到投资者的超出其在企业注册资本（或股本）中所占份额的投资，以及直接计入所有者权益的利得和损失等。资本公积包括资本

溢价（或股本溢价）和直接计入所有者权益的利得和损失等，总账科目下只设两个二级明细科目即：“资本溢价”和“其他资本公积”，与原先相比，精简了许多。第一，新会计准则体系中，企业接受投资者投入的资本、可转换公司债券持有人行使转换权利、将债务转为资本、发行权益性证券直接相关的手续费及佣金、同一控制下控股合并和吸收合并形成的长期股权投资及股份有限公司采用收购本公司股票方式减资的计入和调整相应的“资本公积资本溢价或股本溢价”科目。第二，《企业会计准则第2号长期股权投资》中第十三条规定，投资企业对于被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动，企业按持股比例计算应享有的份额，贷记或借记“资本公积其他资本公积”科目。根据第十六条规定，处置权益法核算的长期股权投资，还应结转原已计入“资本公积其他资本公积”科目中相关的金额。第三，《企业会计准则第3号投资性房地产》中，自用房地产或作为存货的房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时，按照“投资性房地产”科目的相关规定进行处理，相应调整“资本公积其他资本公积”。处置该项投资性房地产时，转销与其相关的“资本公积其他资本公积”，计入当期损益。第四，《企业会计准则第11号股份支付》中，以权益结算的股份支付换取职工或其他方提供服务的，应按权益工具授予日的公允价值，借记“管理费用”等科目，贷记“资本公积其他资本公积”。在行权日，企业根据实际行权的权益工具数量，借记“资本公积其他资本公积”，贷记“实收资本”或“股本”，按其差额，借记或贷记“资本公积资本溢价或股本溢价”。第五，《企业会计准则第22号金融工具确认和计量》

中，将持有至到期投资重分类为可供出售金融资产，或将可供出售金融资产重分类为持有至到期投资，按相关规定调整“资本公积其他资本公积”科目。将可供出售金融资产重分类为采用成本或摊余成本计量的金融资产，对于原计入“资本公积”的相关金额，还应分别不同情况，相应调整“资本公积其他资本公积”科目。可供出售金融资产的后续计量，按相关规定，相应调整“资本公积其他资本公积”。第六，《企业会计准则第24号套期保值》中，资产负债表日，满足运用套期会计方法的现金流量套期和境外经营净投资套期产生的利得或损失，属于有效套期的，按规定应调整“资本公积其他资本公积”科目。值得注意的是，转增资本时，执行新会计准则之前形成的“资本公积其他资本公积”及原准则和制度下形成的“股权投资准备”、“接受捐赠非现金资产准备”在相关资产处置后转入“资本公积其他资本公积”的金额可用于转增资本；执行新会计准则之后，新发生的经济业务形成的“其他资本公积”不能用于转增资本。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