

会计准则下资本公积核算相关问题探讨

新疆财经大学会计学院 李玲

【摘要】 本文对会计准则下资本公积的构成及核算内容进行了分析,并提出相关建议,以进一步规范资本公积的构成,使资本公积的作用充分发挥。

【关键词】 资本公积 资本储备 转增资本

一、会计准则下资本公积的构成及核算内容

资本公积是指由投资者或者其他人(或单位)投入,所有权归属于投资者,并且投入金额超过法定资本部分的资金或由于资金自身升值或其他原因而产生的投资者共同的权益,但不构成“股本”或“实收资本”的资金部分。

会计准则下,资本公积主要由资本溢价、股本溢价及其他资本公积构成。

1. 资本(股本)溢价。其可用于直接转增资本。核算内容包括:①投资者出资额超出其在注册资本中所占份额的部分;②同一控制下企业合并形成的长期股权投资,合并日按取得被合并方所有者权益账面价值的份额、享有被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润与支付合并对价的账面价值差额;③以债务转为资本,债权人因放弃债权而享有股权的公允价值;④可转换公司债券持有人行使转换权利,按股票面值和转换股数计算股票面值总额差额;⑤专项应付款工程项目完工形成长期资产的部分;⑥资本公积转增资本;⑦支付与发行权益性证券直接相关的交易费用;⑧企业将重组债务转增

资本的,按股份公允价值总额与相应实收资本或股本的差额;⑨股份有限公司采用收购本公司股票方式减资的,按股票面值和注销股数计算的股票面值总额与注销库存股账面余额的差额;⑩购回股票支付价款低于面值总额,按股票面值总额与注销库存股账面余额的差额。

2. 其他资本公积。其是否可用于转增资本尚不明确。核算内容主要包括:①将持有至到期投资重分类为可供出售金融资产的,重分类日公允价值与账面余额的差额;②资产负债表日,可供出售金融资产公允价值高于其账面余额的差额;③可供出售金融资产发生减值,应从所有者权益中转出原计入资本公积的累计损失金额;④处置投资性房地产时,该项投资性房地产在转换日计入资本公积的金额;⑤出售可供出售金融资产,应从所有者权益中转出的公允价值累计变动额;⑥采用权益法核算的长期股权投资,在持股比例不变的情况下,被投资单位除净损益以外所有者权益其他变动,企业按持股比例计算应享有的份额;⑦采用权益法核算处置长期股权投资结转原计入资本公积的相关金额;⑧采用公允价值模式

的参与合并各方的净资产按公允价值(合并当时的市价)计价入账,这就确保了在交易发生的时点上及时反映资产价值的变动。新起点法在合并后的资产计价上面临两种选择:一种选择是企业合并后,所有资产的账面价值保持不变(即保持为合并当时的公允价值),并以此为基础确定各期利润,这种方法与传统的历史成本原则处理方式相同;一种选择是企业合并后,在每个报告期末都坚持以报告期末各项资产的公允价值对所有资产进行重新计价,使所有资产在每个报告期末都保持为各自在报告期末的现时公允市价。

很显然,第一种选择在一性重新计价后,又重回了历史成本原则的老路,所有资产账面价值始终固定在合并当时的市价上,后续进入的资产则不断按照进入时的公允价值计价,“苹果加橘子”的现象终究难以避免,这种方法仍然是一种静态的反映观。第二种选择则截然不同,它从合并开始就不断地在每个报告时点上坚持以各个报告时点的现时价格对原已存在的资产和新进入的资产计价,实际上是承认了资产在各个持有期间价值的变动,并通过各个报告期末不断的重新计价,

将这种变动及时反映在账面上。这实际上是一种动态的反映观,坚持这种反映观,在每个报告时点,所有资产就都保持为各期末的现时市价(公允价值)，“苹果加橘子”的问题可以完全避免。当然,这种反映观并不仅仅限于从企业合并开始,实际上同样适用于企业合并前后所有资产的计价(即单一企业资产的计价核算同样适用动态反映观)。

坚持新起点法下的动态反映观,使企业资产始终适时地反映不断变动着的真实价值,才是真正科学的反映观,会计才可能提供真正相关的计价信息。这也是新起点法的真正价值所在。

主要参考文献

1. 王治安.企业合并会计研究.成都:西南财经大学出版社,2006
2. 邓小洋.企业合并的基本会计方法及其比较分析.财经研究,2001;1
3. 丁友刚.企业合并会计方法:问题、争论与选择.会计研究,2004;3

计量投资性房地产,将作为存货的房地产转换为投资性房地产,转换日公允价值与账面余额的差额;⑨采用公允价值模式计量投资性房地产,将自用的建筑物等转换为投资性房地产,转换日公允价值、已计提累计折旧等与账面余额的差额;⑩与直接计入所有者权益交易或事项相关的递延所得税资产;⑪与直接计入所有者权益交易或事项相关的递延所得税负债;⑫资产负债表日,预计未来期间很可能无法获得足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异;⑬发行可转换公司债券,权益成分的公允价值;⑭可转换公司债券持有人行使转换权利,将其持有的债券转换为股票,其权益成分的金額。

二、资本公积构成及核算存在的问题

1. 资本公积构成存在的问题。

(1)资本公积包含的内容太庞杂。根据会计准则规定,持有至到期投资、可供出售金融资产、长期股权投资、投资性房地产、递延所得税资产、应付账款、应付债券、专项应付款、递延所得税负债、实收资本、库存股、所得税费用等内容均涉及资本公积。在企业的创立、合并、增资、投资等组建或经营过程中,资本公积的处理问题越来越多。资本公积构成的变化影响了其核算内容,随着经济变革,资本公积的核算内容会越来越庞大,范围也会越来越广,但准确度却越来越低。

(2)资本公积作为资本储备的泡沫程度越来越严重。资本公积作为资本储备的形式,其金額应该为实实在在存在的,但目前资本公积构成中有许多是公允价值与账面价值的差额。公允价值会随活跃市场的变化或未来现金流量中不确定因素的影响而变化,将其变动作为资本公积,最终计入资本公积的金額可能是未实现金額,这样处理会使资本公积信息披露质量受到严重影响。

2. 资本公积核算存在的问题。

(1)资本公积核算内容模糊。《企业会计准则——应用指南》中对投资性房地产核算有如下规定:采用公允价值模式计量投资性房地产的,将作为存货的房地产转换为投资性房地产的,应按其在转换日的公允价值与账面余额的差额,贷记“资本公积——其他资本公积”科目或借记“公允价值变动损益”科目;采用公允价值模式计量投资性房地产的,将自用的建筑物等转换为投资性房地产的,按其在转换日的公允价值,借记本科目(成本),按已计提的累计折旧等,借记“累计折旧”等科目,按其账面余额,贷记“固定资产”等科目,按其差额,贷记“资本公积——其他资本公积”科目或借记“公允价值变动损益”科目。在以上两笔经济业务处理中,当其差额在贷方时,则作增加资本公积处理,最终增加了所有者权益中可以转增资本的积累;当其差额在借方时,则作增加“公允价值变动损益”处理,年末冲减“本年利润”,最终减少了未分配利润。这样处理,虽然不会影响所有者权益的总额,但在所有者权益的构成中,资本公积与未分配利润的具体使命是不同的,最终会影响到企业不同投资者的利益。

(2)资本公积用途规定不明确。①旧会计准则中规定资本公积的用途有转增资本和弥补亏损两个,并明确规定“准备”

项目不得直接转增资本。从《企业会计准则——应用指南》规定的核算内容中可以看出,“资本公积——资本(股本)溢价”可以直接转增资本,但对“资本公积——其他资本公积”是否可以转增资本没有明确规定。如果对资本公积转增资本不作限制,则等于将这部分未实现的资本公积提前实现,势必会有少数企业为达到转增资本的目的而虚增资本公积,从而造成企业资本扩张能力的虚增。②《企业会计准则——应用指南》中资本公积的用途增加了支付与发行权益性证券直接相关的交易费用的内容,但未规定溢价、折价、平价发行前提下的具体处理。一般原理下,在溢价发行权益性证券时,因为其溢价增加了资本公积,所以相应的发行费用应由资本公积支付;但在平价、折价发行权益性证券时,没有增加资本公积,若发行费用仍由资本公积支付,则不符合会计的配比原则。

三、建议

1. 取消“其他资本公积”明细科目,按资本公积的特定来源进行明细核算。取消“其他资本公积”明细科目,在“资本公积”科目下,按资本公积的特定来源分类设置明细科目进行核算,则其中每类明细科目都代表一类资本公积的特定来源,这样可以反映企业投资方式的多元化,增强会计信息的相关性与可靠性。笔者认为,可以按照“投资”、“债务重组”、“金融资产”等大类对资本公积进行分类。

2. 设置“待转资本公积”明细科目。设置该明细科目的目的是将其作为未实现资本公积在转增资本前的过渡科目。虽然资本公积作为资本储备,按法定程序可以转增资本,但并不是所有的资本公积项目都可以转增资本,如各种公允价值与账面余额的差额,因为公允价值会随着市场变动,所以只有在实现后才能形成真正的储备。因此,应在其未实现之前,将其记入“待转资本公积”明细科目,不得用于转增资本,待其真正实现之后,才能按规定程序转增资本。

3. 发挥资本公积在股权分置改革中的作用。2005年修订的《公司法》中明令禁止用资本公积弥补亏损,那么,在不需要转增资本的情况下,储备资本公积的作用就不可能得到很好的发挥。目前,在国家大力推动的股改大潮中,有的上市公司对资本公积的使用进行了有益的探索。资本公积对于一些股权结构特殊(非流通股股东持股比例较低且分散)的上市公司来说,是支付对价的较好方式,资本公积的对价方案与缩股和送股方案相比有着天然的优势。例如,上市公司民生银行、华立控股等公司的股权分置改革方案是用资本公积向全体股东转增股本,非流通股股东将其获得的全部转增股份作为对价支付给流通股股东。这一做法,将以往资本公积主要为弥补亏损服务创新为“在股改中肩负对价之责”。这一创新从程序上来看也具有可操作性,有关监管部门应对此做出总结,在科学、合理的基础上使其更好地运行,以发挥应有的作用。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 谢国珍.从资本公积沿革透析会计准则的演变.商业时代,2006;12