谈现行会计准则下“其他资本公积”的形成与运用

陕西科技大学管理学院　徐筱婷　马广奇(教授)

《企业会计准则——基本准则》中新增加了利得和损失这两个会计基本要素。利得与损失不包括企业日常经营活动所产生的收入和费用,而是着眼于企业边缘性、偶发性交易或事项所导致的权益变动,它们与收入和费用的最大区别是“由企业非日常活动形成”。利得和损失可分为:直接计入当期利润的利得和损失与直接计入所有者权益的利得和损失,前者在“营业外收入”和“营业外支出”科目中核算;后者在“资本公积——其他资本公积”科目中核算。

现行会计准则还原了资本公积的本来面目,体现了资本公积是资本性投入的本质属性,取消了“接受捐赠非现金资产准备”、“股权投资准备”、“拨款转入”和“外币资本折算差额”等明细科目,只设置了“资本(或股本)溢价”和“其他资本公积”两个明细科目。那么,“其他资本公积”到底如何核算呢?笔者按其形成的各种具体情况分别进行了归纳分析。

一、关于可供出售金融资产的公允价值变动

根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的相关规定,可供出售金融资产应当以公允价值计量,且公允价值变动形成的利得和损失,除减值损失和外币货币性金融资产的汇兑差额外,在相应调整可供出售金融资产的账面价值的同时,增加或减少资本公积。进行具体会计处理时,如果是公允价值变动形成的利得,则借记“可供出售金融资产——公允价值变动”科目,贷记“资本公积——其他资本公积”科目;如果是公允价值变动形成的损失,则做相反的会计分录。当处置可供出售金融资产时,应当将原计入资本公积的对应处置部分的金额转出,计入投资收益。

二、关于采用权益法核算的长期股权投资

根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》的相关规定,长期股权投资采用权益法核算的,投资企业对于被投资单位除净损益以外的所有者权益的其他变动,在持股比例不变的情况下,应按照持股比例与被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动中归属于本企业的部分,相应调整长期股权投资的账面价值,同时增加或减少资本公积。

在实务操作中,如果是利得,则应当增加长期股权投资的账面价值,同时增加资本公积;如果是损失,则应当做相反的会计分录。此外,当处置采用权益法核算的长期股权投资时,应当将原记入“资本公积”科目的相关金额转入“投资收益”科目。

三、关于金融资产重分类

根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》与《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的相关规定:

1. 将持有至到期投资重分类为可供出售金融资产,并以公允价值进行后续计量,重分类日,该投资的账面价值与其公允价值之间的差额计入所有者权益,在该可供出售金融资产发生减值或终止确认时转出,计入当期损益。进行具体会计处理时,以该投资的公允价值借记“可供出售金融资产”科目,以该投资的账面价值贷记“持有至到期投资”科目,差额借记或贷记“资本公积——其他资本公积”科目。

2. 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,重分类日该项金融资产的公允价值或账面价值作为成本或摊余成本,该项金融资产没有固定到期日的,与该金融资产相关、原直接计入所有者权益的利得或损失,仍应记入“资本公积——其他资本公积”科目,在该金融资产被处置时转入当期损益。

3. 按规定应当以公允价值计量,但以前公允价值不能可靠计量的可供出售金融资产,在其公允价值能够可靠计量时改按公允价值计量,将其账面价值与公允价值之间的差额记入“资本公积——其他资本公积”科目,在该可供出售金融资产发生减值或终止确认时转入当期损益。

四、关于以权益结算的股份支付

由《企业会计准则第11号——股份支付》可知,以权益结算的股份支付换取职工或其他方提供服务的,在每个资产负债表日,应按确定的金额计入相关成本费用,相应增加资本公积。在行权日,企业根据实际行权的权益工具数量,计算确定应转入实收资本或股本的金额,并将其转入实收资本或股本。在实务操作中,企业于资产负债表日,根据确定的金额,记入“管理费用”等科目,同时增加资本公积。在行权日,应按实际行权的权益工具数量计算确定的金额,借记“资本公积——其他资本公积”科目,按计入实收资本或股本的金额,贷记“实收资本”或“股本”科目,并将其差额记入“资本公积——资本溢价”或“资本公积——股本溢价”科目。

值得注意的是,以现金结算的股份支付不通过“资本公积”科目核算,而通过“应付职工薪酬”科目核算。

五、关于存货或自用房地产转换为以公允价值计量的投资性房地产

根据《企业会计准则第1号——存货》与《企业会计准则第3号——投资性房地产》的相关规定:

1. 企业将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,应当按该项投资性房地产在转换日的公允价值,借记“投资性房地产——成本”科目,原已计提存货

试析应收票据贴现的会计处理

杭州　李传双

一、应收票据贴现是否终止确认的判断标准

应收票据贴现，是指票据持有人将未到期的票据在背书后送交银行，银行受理后从票据的到期值中扣除按银行贴现率计算确定的贴现息，然后将余额付给票据持有人的一种融资行为。根据《企业会计准则第23号——金融资产转移》的相关规定，如果企业已将金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬转移给转入方的，则应当终止确认该金融资产；反之，如果保留了金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬的，则不应当终止确认该金融资产。

应收票据贴现是否符合资产终止确认的标准主要根据以下情形进行判断：

1. *被贴现应收票据的类型。*对于银行承兑汇票的贴现业务，应当终止应收票据的确认。这是因为：按照目前银行承兑汇票的处理方法和程序，银行承兑汇票实质上是一种银行信用，而且申请人需支付一定的保证金，因而其到期付款有较高程度的保障。在我国目前的银行体制下，金融机构的信用还是非常有保障的。因而尽管从法律形式上说，贴现企业存在票据到期时不获付款而被追索的可能，但实质上此类事项发生的可能性微乎其微，远低于《企业会计准则第13号——或有事项》应用指南中认定“极小可能”的概率标准的上限（5%）。所以，根据实质重于形式原则，在企业办理贴现业务后，就可以认为其已将票据所有权上的所有风险和报酬转移给贴现银行，符合金融资产终止确认的条件。

但是，如果有证据表明作为承兑人的金融机构（尤其是一些规模较小的城市商业银行、信用合作社、非银行金融机构等）已经出现信用方面的问题，则应当考虑票据到期后因承兑人无力支付票款而被追索的可能性，贴现企业应按照《企业会计准则第13号——或有事项》的规定计提预计负债，并在会计报表附注中披露。

2. *票据承兑人（付款人）有无提供额外的付款保证。*根据《票据法》的规定，汇票的债务可以由保证人承担保证责任，保证人由汇票债务人以外的其他人担当。被保证的汇票，保证人应当与被保证人一起对持票人承担连带责任。保证人为两人以上的，保证人之间承担连带责任。因此，如果商业承兑汇票的保证符合《票据法》关于保证的规定，且保证人是目前信用尚无问题的金融机构（如第三方银行），则该票据的效力等同于银行承兑汇票，企业在应收票据贴现后应终止其确认。

3. *贴现银行是否放弃对贴现申请人的追索权。*如果上述

跌价准备的，借记“存货跌价准备”科目，按其账面余额，贷记“开发产品”等科目。同时，转换日的公允价值小于账面价值的，按其差额，借记“公允价值变动损益”科目；转换日的公允价值大于账面价值的，按其差额，贷记“资本公积——其他资本公积”科目。

2. 企业将自用的建筑物等转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产，其公允价值大于账面价值的处理思路与前一种情况的处理思路一致。借：投资性房地产——成本（转换日的公允价值），固定资产减值准备（原已计提的减值准备），累计折旧（原已计提的累计折旧）；贷：固定资产（账面余额），资本公积——其他资本公积（差额）。

值得注意的是，只有其公允价值大于账面价值的部分才需要计入资本公积。

待处置该项投资性房地产时，因转换计入资本公积的部分应转入当期的其他业务收入，借记“资本公积——其他资本公积”科目，贷记“其他业务收入”科目。

六、关于可转换公司债券的分拆

在现行会计准则下，我国的可转换公司债券的会计处理与国际趋同，在发行时按照负债的公允价值和股权的公允价值进行分拆，分离出转换权价值。由于其在可转换公司债券转换成股票前是一种准资本，应记入“资本公积——其他资本公积”科目。所以，企业应当在初始确认时，将其包含的负债成份和权益成份进行分拆——将负债成份确认为应付债券，将权益成份记入“资本公积——其他资本公积”科目。

具体会计处理如下：负债成份的计量——在进行分拆时，应当对负债成份的未来现金流量进行折现，确定负债成份的初始确认金额，记入“应付债券——可转换公司债券”科目。权益成份的计量——按发行价格总额扣除负债成份初始确认金额后的金额确定权益成份的初始确认金额，记入“资本公积——其他资本公积”科目。

七、关于所得税的问题

可供出售金融资产的公允价值变动计入资本公积，但税法不认可其公允价值的变动，此时可供出售金融资产的账面价值与计税基础不等，产生的暂时性差异应确认为递延所得税资产或递延所得税负债，但确认的递延所得税资产或递延所得税负债的对应科目不是所得税费用，而是资本公积。会计分录如下：借：递延所得税资产；贷：资本公积——其他资本公积。借：资本公积——其他资本公积；贷：递延所得税负债。○