

# 资本公积会计核算的新旧对比

郑州 苏喜兰

财政部于2006年发布的新企业会计准则及其应用指南(以下简称“新准则”)与《企业会计制度》、《关于执行〈企业会计制度〉和相关准则有关问题解答》(以下简称“旧制度”)相比较,资本公积的核算发生了重大变化。本文拟对二者在会计科目设置及主要账务处理方面的差异进行分析,以期对新准则的理解和运用有所帮助。

## 一、明细科目设置比较

旧制度中设置“资本公积”科目核算企业取得的资本公积,并按不同来源设置明细科目,包括资本溢价(股本溢价)、接受捐赠非现金资产准备、股权投资准备、拨款转入、外币资本折算差额、其他资本公积。

新准则中规定,“资本公积”科目核算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。直接计入所有者权益的利得和损失,也通过本科目核算。“资本公积”科目下设“资本溢价(股本溢价)”、“其他资本公积”明细科目。

值得注意的是,虽然二者均设置了“资本溢价(股本溢价)”、“其他资本公积”两个明细科目,但核算内容有很大差别。

## 二、新旧会计处理规定的主要差异

**1. 接受外币资本投资的处理。**旧制度中,投资者投入的外币,企业应当采用交易发生日的汇率折算为人民币,借记“现金”、“银行存款”等科目,按合同约定汇率折合的人民币金额记入“实收资本”科目。合同没有约定汇率的,按收到出资额当日的汇率折算,因汇率不同产生的折算差额,作为“资本公积——外币资本折算差额”处理。

新准则规定,企业收到投资者以外币投入的资本,应当采用交易发生日的即期汇率折算,不得采用合同约定汇率和即期汇率的近似汇率折算,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不产生外币资本折算差额。

**2. 股票发行费用的处理。**旧制度中,股份有限公司发行股票支付的手续费或佣金等发行费用,减去发行股票冻结期间产生的利息收入后的余额,如股票溢价发行的,从发行股票的溢价中抵扣;股票发行没有溢价或溢价金额不足以支付发行费用的部分,应将不足支付的发行费用直接计入当期财务费用。

新准则规定,与发行权益性证券直接相关的手续费、佣金等交易费用,借记“资本公积——股本溢价”等科目,贷记“银行存款”等科目。

**3. 被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动的**

处理。旧制度中,企业采用权益法核算长期股权投资时,被投资单位接受资产捐赠等属于准备性质增加的资本公积,企业按其持股比例计算应享有的份额,增加“长期股权投资”和“资本公积——股权投资准备”科目金额;待处置长期股权投资时,再将“资本公积——股权投资准备”科目余额转入“资本公积——其他资本公积”科目。

新准则规定,长期股权投资采用权益法核算的,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的其他变动,企业按持股比例计算应享有的份额,借记或贷记“长期股权投资——其他权益变动”科目,贷记或借记“资本公积——其他资本公积”科目。处置采用权益法核算的长期股权投资,还应结转原计入资本公积的相关金额,借记或贷记“资本公积——其他资本公积”科目,贷记或借记“投资收益”科目。

**4. 接受捐赠的处理。**旧制度中,如果接受捐赠资产按税法规定确定的入账价值全部计入当期应纳税所得额的,企业应按已记入“待转资产价值”科目的账面余额,借记“待转资产价值——接受捐赠货币性资产价值(或接受捐赠非货币性资产价值)”科目,按接受捐赠资产应交所得税贷记“应交税金——应交所得税”科目,按其差额贷记“资本公积——其他资本公积(或接受捐赠非现金资产准备)”科目。如果企业接受捐赠的非货币性资产金额较大,经批准可以在不超过5年的期间内平均计入各年度应纳税所得额的,各期计算应纳税所得额时,企业应按经主管税务机关审核确认当期应计入应纳税所得额的待转非货币性资产价值部分,借记“待转资产价值”科目,按当期计入应纳税所得额的应交所得税金额,贷记“应交税金——应交所得税”科目,按其差额,贷记“资本公积——接受捐赠非现金资产准备”科目。

新准则中,接受捐赠的资产不再计入资本公积,而是列作当期损益,记入“营业外收入——捐赠利得”科目。

**5. 拨款转入的处理。**旧制度中,企业收到国家拨入的专门用于技术改造、技术研究等的拨款项目完成后,形成各项资产的部分,应按实际成本借记“固定资产”等科目,贷记有关科目;同时,借记“专项应付款”科目,贷记“资本公积——拨款转入”科目。

新准则规定,工程项目完工形成长期资产的部分,借记“专项应付款”科目,贷记“资本公积——资本溢价”科目;该资本溢价转增实收资本或股本时,借记“资本公积——资本溢价(或股本溢价)”科目,贷记“实收资本”或“股本”科目。可见,对

拨款形成资产时使用的资本公积明细科目不同。

### 三、新准则下的有关规定

1. 同一控制下企业合并涉及的资本公积。同一控制下控股合并形成的长期股权投资，应在合并日按取得被合并方所有者权益账面价值的份额，借记“长期股权投资”科目，按享有被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润，借记“应收股利”科目，按支付的合并对价的账面价值，贷记有关资产科目或借记有关负债科目，按其差额，贷记或借记“资本公积——资本溢价(或股本溢价)”科目；资本公积不足冲减的，借记“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”科目。同一控制下吸收合并涉及的资本公积，比照上述原则进行处理。

2. 以权益结算的股份支付换取职工或其他方提供服务涉及的资本公积。以权益结算的股份支付换取职工或其他方提供服务的，应按照确定的金额，借记“管理费用”等科目，贷记“资本公积——其他资本公积”科目。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，按其差额，贷记“资本公积——资本溢价(或股本溢价)”科目。

3. 自用房地产或存货转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产涉及的资本公积。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，借记“投资性房地产——成本”科目，按其账面余额，贷记“开发产品”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。已计提跌价准备的，还应同时结转跌价准备。

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“投资性房地产——成本”科目，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。已计提减值准备的，还应同时结转减值准备。处置投资性房地产时，按该项投资性房地产在转换日计入资本公积的金额，借记“资本公积——其他资本公积”科目，贷记“其他业务收入”科目。

4. 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的处理。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的，对于原计入资本公积的相关金额，还应分别不同情况进行处理：有固定到期日的，应在该项金融资产的剩余期限内，在资产负债表日，按采用实际利率法计算确定的摊销金额，借记或贷记“资本公积——其他资本公积”科目，贷记或借记“投资收益”科目；没有固定到期日的，应在处置该项金融资产时，借记或贷记“资本公积——其他资本公积”科目，贷记或借记“投资收益”科目。

资产负债表日，可供出售金融资产的公允价值高于其账面余额的差额，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；公允价值低于其账面余额的差额做相反的会计分录。确定可供出售金融资

产发生减值的，按应减记的金额，借记“资产减值损失”科目，按应从所有者权益中转出原计入资本公积的累计损失金额，贷记“资本公积——其他资本公积”科目，按其差额，贷记“可供出售金融资产——公允价值变动”科目。对于已确认减值损失的可供出售金融资产，在随后会计期间内公允价值已上升且客观上与确认原减值损失事项有关的，应按原确认的减值损失，借记“可供出售金融资产——公允价值变动”科目，贷记“资产减值损失”科目；但可供出售金融资产为股票等权益工具投资的(不含在活跃市场上没有报价、公允价值不能可靠计量的权益工具投资)，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。

将持有至到期投资重分类为可供出售金融资产的，应在重分类日按其公允价值，借记“可供出售金融资产——价值变动”科目，按其账面余额，贷记“持有至到期投资”科目，按其差额，贷记或借记“资本公积——其他资本公积”科目。已计提减值准备的，还应同时结转减值准备。

出售可供出售的金融资产，应按实际收到的金额，借记“银行存款”、“存放中央银行款项”等科目，按其账面余额，贷记“可供出售金融资产——成本(或公允价值变动、利息调整、应计利息)”科目，按应从所有者权益中转出的公允价值累计变动额，借记或贷记“资本公积——其他资本公积”科目，按其差额，贷记或借记“投资收益”科目。

5. 减资的处理。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，借记“股本”科目，按所注销的库存股的账面余额，贷记“库存股”科目，按其差额，借记“资本公积——股本溢价”科目，股本溢价不足冲减的，应借记“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”科目；购回股票支付的价款低于面值总额的，应按股票面值总额，借记“股本”科目，按所注销的库存股的账面余额，贷记“库存股”科目，按其差额，贷记“资本公积——股本溢价”科目。

6. 套期保值产生利得或损失的处理。资产负债表日，满足运用套期会计方法条件的现金流量套期和境外经营净投资套期产生的利得，属于有效套期的，应按套期工具产生的利得借记“套期工具”科目，贷记“公允价值变动损益”、“资本公积——其他资本公积”等科目；套期工具产生损失做相反的会计分录。按被套期项目产生的利得，借记“被套期项目”科目，贷记“公允价值变动损益”、“资本公积——其他资本公积”等科目；被套期项目产生损失做相反的会计分录。

7. 递延所得税涉及资本公积的处理。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的，按原已确认的递延所得税资产中应减记的金额，借记“所得税费用——递延所得税费用”、“资本公积——其他资本公积”等科目，贷记“递延所得税资产”科目。与直接计入所有者权益的交易或事项相关的递延所得税资产，借记“递延所得税资产”科目，贷记“资本公积——其他资本公积”科目。与直接计入所有者权益的交易或事项相关的递延所得税负债，借记“资本公积——其他资本公积”科目，贷记“递延所得税负债”科目。○