

# 刍议规范资本公积会计核算

青海大学财经学院 赵娟

**【摘要】** 本文探讨了我国在会计国际协调的背景下如何进一步规范现有的资本公积项目的问题,使资本公积及其相关内容的确认、计量能够按照资产负债观的要求具有前后一致的概念基础。

**【关键词】** 资本公积 资产负债观 全面收益

财务会计对收益的确定主要存在两种不同的观点:收入费用观和资产负债观。前者是传统的收益确定观点,即将收益视为产出(收入)大于投入(费用)的差额。后者则是指将收益视为企业在一个会计期间内净资产的增加。这一观点以资产负债表为中心,直接关注资产和负债的确认、计量与报告,资产和负债是财务报表的两个基本要素。近年来,西方国家的准则制定机构都在致力于研究企业业绩报告的改进问题,并制定相应的准则,要求列报全面收益。全面收益的概念采用了资产负债观。在会计国际协调的背景下,我国也出现列报全面收益的趋势。

## 一、资本公积的定义和性质

所有者权益在总体上可分为两个部分:投入资本和留存收益。在我国,前者包括实收资本(或股本)和资本公积,后者包括盈余公积和未分配利润。其中,资本公积是指归所有者共有的、由于资本原因而形成的、非收益转化而形成的资本,是一种特殊的所有者权益,它具有所有者权益的共性,即归所有者共同拥有。留存收益则是指由收益转化而形成的所有者权益。

我国通过设置“资本公积”账户来核算投资者投入资金超过注册资本的金额以及不能构成注册资本的企业资本变动。

投资者向企业投入资本的目的在于追求资本的增值。资本公积的用途只能用于转增资本。

## 二、资本公积的核算现状及其合理性、合法性分析

**1. 资本公积的内容。**资本公积核算的内容包括:①资本(或股本)溢价;②接受捐赠非现金资产准备;③股权投资准备;④拨款转入;⑤外币资本折算差额;⑥关联交易差价;⑦其他资本公积。

可见,资本公积项目核算的范围十分庞杂且缺乏系统性,大部分项目,如接受捐赠、资产评估增值、债权人豁免的债务或无法支付的应付款项等均属于利得(收益项目),应该在企业的利润表中列示。有的项目只是为了解决因产权制度导致的现存问题而采用的过渡办法,庞杂的过渡性核算内容全部塞入“资本公积”科目,必将导致资本公积的性质不清,甚至无法准确描述。这也反映出我国现行会计法规对利润的确认和计量未能实现逻辑的一致性。反映在逻辑上的问题是:与营业外收入有同样性质的项目如接受捐赠取得的收入、债务

重组收益、外币资本折算差额等,被确认为资本公积,而未能进入利润表;捐赠支出、债务重组损失等被确认为营业外支出,进入了利润表。

**2. 资本公积补亏。**《企业会计制度》中对资本公积的处理仅规定“资本公积各准备项目不能转增资本(或股本)”,即允许“资本(或股本)溢价”、“其他资本公积”等项目转增资本,却没有对资本公积是否可以补亏做出明确规定,我国其他法规制度等也没有明确的条文对资本公积补亏明令禁止。上市公司将记入“资本公积——其他资本公积”科目的债务重组收益进行转增资本甚至补亏。这样就出现了逻辑上的混乱:债务重组收益虽然不能充当期利润,但却能冲销以前的亏损。资本公积间接的利润化,这显然向会计界提出了新的问题。

根据财政部在《关联方之间出售资产等有关会计处理问题暂行规定》的相关规定,记入“关联交易价差”明细科目下的资本公积不能进行转增资本或补亏的处理,这无疑使这项资本公积“沉淀”下来,导致资本公积项目的长期膨胀,使所有者权益各组成部分的结构极不合理。当上市公司出现长期、大量的亏损或为了补亏已减至最低限额的资本或所有者权益已减至负值时,资本公积数额却很大,对公司的这种财务状况又该如何评价呢?

## 三、资产负债观下资本公积核算的规范

**1. 资本公积内容的规范。**按照上述对资本公积的七个项目性质的分析,除“资本(或股本)溢价”项目之外,其他六个项目都不应置于“资本公积”账户之下,即“资本公积”账户仅核算资本(或股本)溢价。“实收资本(或股本)”和“资本(或股本)溢价”两个账户核算所有者对企业的投入资本。其他项目分别归整如下:

(1) 接受捐赠非现金资产准备。企业接受捐赠的非现金资产属于其他全面收益(即不能计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或损失,下同),相应地,企业对外非现金资产捐赠也应确认为其他全面收益。

(2) 股权投资准备。被投资单位的长期股权投资采用权益法核算时,因被投资单位接受捐赠等原因增加其他全面收益,企业应按持股比例计算并增加其他全面收益。此外,企业的长期股权投资按权益法确认的投资收益或投资损失不应确认

# 基于 Monte Carlo 模拟的 无形资产风险投资评价

江苏淮海工学院 王洪海

**【摘要】** 无形资产风险投资评价是财务管理的难题之一,其关键是合理、准确地估计无形资产产生的现金流量。由于无形资产产生的现金流量往往具有高度的不确定性,通常采用现金流量的期望值替代,但这样会失去许多有用的信息,容易误导投资者。本文采用 Monte Carlo 模拟不确定环境下的现金流量,该方法对无形资产风险投资评价具有一定的借鉴意义。

**【关键词】** 风险投资评价 Monte Carlo 模拟

无形资产是指企业拥有的、没有实物形态的、可使企业长期获得超额收益的资产,通常包括专利权、专有技术、商标权、商誉等。随着经济的发展与科学技术的进步,无形资产的内涵将不断丰富、外延将不断拓展,其重要性将逐渐显现出来。然而,我国企业对无形资产重视不够,许多中小企业资产负债表中的无形资产仍为空白,在大力倡导自主知识产权、提高企业核心竞争力的今天,这种状况值得引起注意。

当然,由于无形资产往往没有实物形态,产生的现金流量具有高度的不确定性,给无形资产风险投资评价带来很大的困难。本文引用以大量实验为特征的 Monte Carlo(蒙特卡罗)模拟,对无形资产风险投资评价问题进行初步探讨。

为利润,而应确认为其他全面收益。待被投资单位宣告发放股利时,按照宣告发放的金额再从其他全面收益转入利润。

(3) 拨款转入。由于其性质属于非交互性交易产生的利得,因此可以归入“营业外收入”账户。

(4) 外币资本折算差额。如果是非现金资本折算差额,应归入其他全面收益。如果是现金资本折算差额,可以作为所有者权益的调整项目计入资本公积。

(5) 关联交易差价。对关联方交易的规范,应充分尊重经济活动实质和会计理论的内在逻辑性。所以,应将关联方交易收益归入利润表中的收入项目。

(6) 其他资本公积。“接受现金捐赠”应作为利得确认,归入“营业外收入”账户。相应地,企业对外的现金捐赠,应作为损失确认。企业债权人豁免的债务,应作为利得确认。法定财产重估增值与非现金资产捐赠准备一样,都是未实现的利得,在资产或投资未被处置之前,也应属于其他全面收益。

经过这样的归纳整理以后,所有者权益的构成就很清楚且容易解释了。所有者权益将包括五项内容:实收资本(或股本)、资本公积、累积其他全面收益、盈余公积和未分配利润。其中,“资本公积”项目仅仅反映因资本交易引起的而不属于法定资本(即实收资本或股本)的权益变动。这样,全面收益可以全面、完整地反映企业资产的增值状况和经营业绩。它既可以通过收入与费用的配比得出,又可以通过所有者权益的期末、期初余额相减得出,勾稽关系十分清晰。

## 一、Monte Carlo 模拟简介及步骤

**1. Monte Carlo 模拟简介。** Monte Carlo 模拟不同于确定性的数值计算方法,而是用来解决工程和经济中的非确定性问题,曾在 20 世纪 40 年代应用于研制核武器的科学研究中。

Monte Carlo 模拟通过成千上万次的实验,可以涵盖相应概率的分布空间,从而获得一定概率下的不同结果和频度分布,通过对大量样本值的分析,得到满足一定精度的结果。

Monte Carlo 模拟应用于财务分析、投资评估具有相当的优势:①由于 Monte Carlo 模拟是以实验为基础的,因此可以成为财务分析师、资产评估师的“实验室”,弥补了常用分析手段的不足;②通过 Monte Carlo 模拟,可以对财务分析、资

**2. 资本公积和其他全面收益是否可以弥补亏损问题。** 经过上述归纳整理以后,资本公积只剩资本(或股本)溢价一个项目。至于资本公积是否可以弥补亏损的问题,在理论上很容易解释:资本(或股本)溢价既然是投资者投入资本的一部分,那么以资本公积补亏等于混淆了投入资本与资本增值的界线,使补亏后的可分配利润额含有投入资本,并且以此对投资者进行分配等于是以投资者的原投入资本通过利润分配的名义返还给了投资者。但是在特殊情况下(如巨额亏损、资产重组),经过股东大会决议和债权人的同意,也可以以资本公积弥补亏损,但必须在财务报告中披露以资本公积补亏的原因和金额。

其他全面收益属于未实现但已确认的资产增值,利润是已实现且已确认的资产增值,而亏损又是利润的反面,所以如果以其他全面收益补亏无疑是混淆了利润和全面收益的界线。亏损在正常情况下应以以后年度实现的利润和在法律允许的范围内以盈余公积弥补。其他全面收益在实现后(如接受捐赠的资产处置或使用后)转为利润,此时弥补亏损属于正常情况。在特殊情况下以其他全面收益补亏也是允许的,但必须在财务报告中披露以其他全面收益补亏的原因和金额。

## 主要参考文献

- ① 曹伟.论我国所有者权益的构成.审计研究,2004;3
- ② 陈平泽.将关联交易收益确认为资本公积质疑.中国农业会计,2002;11