



2023 初级会计职称《初级会计实务》精讲班

第二节 资本公积和其他综合收益

本节考点：

1. 资本公积概述
2. 资本公积的账务处理
3. 其他综合收益的账务处理

考点 1 资本公积概述

(一) 管理	<p>资本公积包括资本溢价（或股本溢价）和其他资本公积。</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 资本溢价（或股本溢价）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。 2. 其他资本公积是指除资本溢价（或股本溢价）以外所形成的资本公积。
(二) 确认与计量	<ol style="list-style-type: none"> 1. 资本溢价（或股本溢价）的确认与计量 资本溢价按投资者超额缴入资本的数额，即投资者实际缴入的款额超过其在企业注册资本中所占份额的数额确认与计量。 股本溢价按溢价发行股票的溢价扣除发行费用后的数额，即股份有限公司发行股票实际收到的款额超过其股票面值总额的部分确认与计量。 2. 其他资本公积的确认与计量 <ol style="list-style-type: none"> (1) 长期股权投资采用权益法 (2) 权益结算的股份支付 (3) 企业集团内发生的股份支付

考点 2 资本公积账务处理

(一) 资本溢价（或股本溢价）的核算	<ol style="list-style-type: none"> 1. 资本溢价是指投资者缴付企业的出资额大于其在企业注册资本中所占份额的数额。除股份有限公司外的其他类型的企业，在企业创立时，投资者认缴的出资额与注册资本一致，一般不会产生资本溢价。
--------------------	--

【例 6-12】A 有限责任公司由两位投资者投资 200 000 元设立，每人各出资 100 000 元。一年后，为扩大经营规模，经批准，A 有限责任公司注册资本增加到 300 000 元。按照投资协议，新投资者需缴入现金 110 000 元，同时享有该公司三分之一的股份。A 有限责任公司已收到该现金投资。假定不考虑其他因素，A 有限责任公司的会计分录如下：

借：银行存款 110 000
 贷：实收资本 100 000
 资本公积——资本溢价 10 000

(一) 资本溢价（或股本溢价）的核算	<ol style="list-style-type: none"> 2. 股本溢价是指股份有限公司溢价发行股票时实际收到的款项超过股票面值总额的数额。 在按面值发行股票的情况下，企业发行股票取得的收入，应全部作为股本处理；在溢价发行股票的情况下，企业发行股票取得的收入，等于股票面值部分计入股本，超出股票面值的溢价收入计入股本溢价。 【提示】发行股票相关的手续费、佣金等交易费用，如果是溢价发行股票的，应从溢价中抵扣，冲减资本公积——股本溢价，无溢价发行股票或溢价金额不足以抵扣的，应将
--------------------	---



	不足抵扣的部分冲减盈余公积，盈余公积不足抵扣的，冲减未分配利润。
--	----------------------------------

【例 6-13】 B 股份有限公司首次公开发行了普通股 50 000 000 股，每股面值 1 元，每股发行价格为 4 元。B 股份有限公司与证券公司约定，按发行收入的 3% 收取佣金，从发行收入中扣除。假定收到的股款已存入银行。B 股份有限公司的会计处理如下：

借：银行存款 194 000 000
 贷：股本 50 000 000
 资本公积——股本溢价 144 000 000

应增加的资本公积 = 50 000 000 × (4 - 1) - 50 000 000 × 4 × 3% = 144 000 000 (元)

【例题·单选题】 下列各项中，有限责任公司收到投资者投入的出资额，超出其在注册资本中所占份额的部分应贷记的会计科目是 ()。(2020 年)

- A. 盈余公积
- B. 实收资本
- C. 其他综合收益
- D. 资本公积

【答案】 D

【解析】 有限责任公司收到投资者投入的出资额，按投资合同或协议约定的投资者在企业注册资本中所占份额的部分，贷记“实收资本”科目，超过投资者在企业注册资本中所占份额的部分，贷记“资本公积——股本溢价”科目。选项 D 正确。

<p>(二)其他资本公积的核算</p>	其他资本公积是指除资本溢价（或股本溢价）项目以外所形成的资本公积。
	<p>1. 采用权益法核算的长期股权投资</p> <p>因被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动，投资企业按应享有份额而增加或减少的资本公积。</p> <p>借：长期股权投资——其他权益变动 贷：资本公积——其他资本公积</p> <p>出售该长期股权投资时</p> <p>借：资本公积——其他资本公积 贷：投资收益</p>

【例题 6-14】 C 有限责任公司于 2020 年 1 月 1 日向 F 公司投资 8 000 000 元，拥有该公司 20% 的股份，并对该公司有重大影响，对 F 公司长期股权投资采用权益法核算。2020 年 12 月 31 日，F 公司除净损益、其他综合收益和利润分配之外的所有者权益增加了 1 000 000 元。假定除此以外，F 公司的所有者权益没有变化，F 有限责任公司的持股比例没有变化，F 公司资产的账面价值与公允价值一致，不考虑其他因素。

有限责任公司应编制如下会计分录：

C 有限责任公司对 F 公司投资增加的资本公积 = 1 000 000 × 20% = 200 000 (元)

借：长期股权投资——F 公司 200 000
 贷：资本公积——其他资本公积 200 000

	2. 以权益结算的股份支付 以权益结算的股份支付换取职工或其他方提供服务的
--	--



(二)其他资本公积的核算	借：管理费用 贷：资本公积——其他资本公积 在行权日 借：资本公积——其他资本公积 贷：实收资本（或股本） 资本公积——资本溢价（或股本溢价）（差额倒挤）
(三)资本公积转增资本的核算	经股东大会或类似机构决议，用资本公积转增资本时： 借：资本公积——资本溢价或股本溢价 贷：实收资本（或股本）

【例题 6-15】甲公司为一家上市公司，2019 年 1 月 1 日，甲公司向其管理人员授予股票期权，并要求该部分管理人员自 2019 年 1 月 1 日起在公司连续服务三年。但每年均有管理人员离职，甲公司对此在 2019 年至 2021 年每年末，根据管理人员离职情况以对可行权权益工具数量的最佳估计为基础，确认了股票期权的公允价值分别为 96000 元、108000 元和 75000 元。2022 年 12 月 31 日，未离职的管理人员均行权购买股票，甲公司对此收到银行存款 77500 元，并确认股本 15500 元。甲公司对上述业务应编制以下会计分录：

(1) 2019 年 12 月 31 日：

借：管理费用 96000

 贷：资本公积——其他资本公积 96000

(2) 2020 年 12 月 31 日：

借：管理费用 108000

 贷：资本公积——其他资本公积 108000

(3) 2021 年 12 月 31 日：

借：管理费用 75000

 贷：资本公积——其他资本公积 75000

(4) 2022 年 12 月 31 日：

借：银行存款 77500

 资本公积——其他资本公积 279000

 贷：股本 15500

 资本公积——股本溢价 341000

在 2022 年 12 月 31 日的会计分录中，“资本公积——其他资本公积”的金额 $279\,000=96\,000+108\,000+75\,000$ ，即“资本公积——其他资本公积”的贷方累计金额从借方转出；“资本公积——股本溢价”的金额 $341\,000=77\,500+279\,000-15\,500$ ，即借贷方差额。

三、其他综合收益的账务处理

其他综合收益，是指企业根据其他会计准则规定未在当期损益中确认的各项利得和损失，包括以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益和以后会计期间满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益两类。

1. 以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益，主要包括：

(1) 重新计量设定受益计划净负债或净资产变动导致的变动。

(2) 按权益法核算因被投资单位重新计量设定受益计划净负债或净资产变动导致的权益变动，投资企业按持股比例计算确认的该部分其他综合收益项目。

(3) 在初始确认时，企业可以将非交易性权益工具指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，该指定后不得撤销。

2. 以后会计期间满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益，主要包括：



(1)符合金融工具准则规定，同时符合以下两个条件的金融资产应当分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益:①企业管理该金融资产的业务模式既以收取合同现金流量为目标又以出售该金融资产为目标;②该金融资产的合同条款规定，在特定日期产生的现金流量，仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付当，该类金融资产终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，记入当期损益。

(2)按照金融工具准则规定，将以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债务工具投资重分类为以摊余成本计量的金融资产的，或重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的，按规定可以将原计入其他综合收益的利得和损失转入当期损益的部分。

(3)采用权益法核算的长期股权投资，按照被投资单位实现其他综合收益以及持股比例计算应分享或分担的金额，调整长期股权投资的账面价值，同时增加或减少其他综合收益，应借记（或贷记）“长期股权投资-其他综合收益”科目，贷记（或借记）“其他综合收益”科目，待该项股权投资处置时，将原记入其他综合收益的金额转入当期损益。

(4)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，转换日的公允价值大于原账面价值的，其差额作为其他综合收益核算。处置该项投资性房地产时，原计入其他综合收益的部分应当转入当期损益。

本节小结

1. 资本公积概述
2. 资本公积的账务处理
3. 其他综合收益的账务处理