

《财务与会计》
教材精讲班
主讲：杨菠老师
第十四章 所有者权益

本章考情分析

1. 考试规律分析

本章属于不太重要的章节，近年考试平均分 4 分左右，考试题型集中在单项选择题、多项选择题。

考查重点内容：

- (1) 金融负债和权益工具的区分；
- (2) 实收资本和股本的账务处理；
- (3) 库存股的核算；
- (4) 资本公积和其他综合收益的处理；
- (5) 盈余公积的形成及应用等。

本章的内容相对比较独立，与其他章节关联性较弱，主要掌握文字性内容，建议考生在学习时注重对文字的理解。

所有者权益核算的基本要求

一、金融负债和权益工具的区分

项目	金融负债	权益工具
概念	金融负债，是指企业符合下列条件之一的负债： ①向其他方交付现金或其他金融资产的合同义务； ②在潜在不利条件下，与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务； ③将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的非衍生工具合同，且企业根据该合同将交付可变数量的自身权益工具； ④将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的衍生工具合同，但以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产的衍生工具合同除外。	权益工具，是指能证明拥有某个企业在扣除所有负债后的资产中的剩余权益的合同。 在同时满足下列条件的情况下，企业应当将发行的金融工具分类为权益工具： ①该金融工具应当不包括交付现金或其他金融资产给其他方，或在潜在不利条件下与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务；②将来须用或可用企业自身权益工具结算该金融工具。
范围	1. 企业对全部现有同类别非衍生自身权益工具的持有方同比例发行配股权、期权或认股权证，使之有权按比例以固定金额的任何货币换取固定数量的该企业自身权益工具的，该类配股权、期权或认股权证应当分类为权益工具。 2. 企业自身权益工具不包括应按照特殊金融工具分类为权益工具的金融工具，也不包括本身就要求在未来收取或交付企业自身权益工具的合同。	1. 如为非衍生工具，该金融工具应当不包括交付可变数量的自身权益工具进行结算的合同义务； 2. 如为衍生工具，企业只能通过以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产结算该金融工具。 3. 企业自身权益工具不包括应按照特殊金融工具分类为权益工具的金融工具，也不包括本身就要求在未来收取或交付企业自身权益工具的合同。

【要点提示】

区分两者考虑原因：

- (1) 合同所反映的经济实质；
- (2) 工具的特征。

二、权益工具与金融负债的区分的基本原则

项目	情形	金融负债	权益工具
是否存在无条件地避免交付现金或其他金融资产的合同义务	(1) 不能无条件地避免以交付现金或其他金融资产来履行一项合同义务	是	否
	(2) 能够无条件地避免交付现金或其他金融资产同时所发行的金融工具没有到期日且持有方没有回售权,或虽有固定期限但发行方有权无限期递延(即无支付本金的义务)	否	是
	(3) 发放股利由发行方根据相应的议事机制自主决定	否	是
	(4) 没有明确地包含交付现金或其他金融资产义务的条款和条件,但有可能通过其他条款和条件间接地形成合同义务	是	否
是否通过交付固定数量的自身权益工具结算	(1) 发行方未来有义务交付可变数量的自身权益工具进行结算的非衍生工具	是	否
	(2) 发行方只能通过以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产进行结算的衍生工具	否	是

【教材例 14-1】甲公司发行了一项年利率为 8%、无固定还款期限、可自主决定是否支付利息的不可累积永续债,其他合同条款如下(假定没有其他条款导致该工具分类为金融负债):①该永续债嵌入了一项看涨期权,允许甲公司在发行第 5 年及之后以面值回购该永续债;②如果甲公司第 5 年年末没有回购该永续债,则之后的票息率增加至 12%(通常称为“票息递增”特征);③该永续债票息在甲公司向其普通股股东支付股利时必须支付(即“股利推动机制”)。

假设:甲公司根据相应的议事机制能够自主决定普通股股利的支付;该公司发行该永续债之前多年来均支付普通股股利。

本例中,尽管甲公司多年来均支付普通股股利,但由于甲公司能够根据相应的议事机制自主决定普通股股利的支付,并进而影响永续债利息的支付,对甲公司而言,该永续债并未形成支付现金或其他金融资产的合同义务;尽管甲公司有可能在第 5 年年末行使其回购权,但是甲公司并没有回购的合同义务,因此,该永续债应整体被分类为权益工具。

【教材例 14-2】甲公司与乙公司签订的合同约定,甲公司以 100 万元等值的自身权益工具偿还所欠乙公司债务。

本例中,甲公司需偿还的负债金额 100 万元是固定的,但甲公司需交付的自身权益工具的数量随着其权益工具市场价格的变动而变动。在这种情况下,甲公司发行的该金融工具应当划分为金融负债。

【教材例 14-3】甲公司发行了名义金额人民币 100 元的优先股,合同条款规定甲公司在 3 年后将优先股强制转换为普通股,转股价格为转股日前一工作日的该普通股市价。

本例中，转股价格是变动的，未来须交付的普通股数量是可变的，实质可视为甲公司将在 3 年后使用自身普通股并按其市价履行支付优先股每股人民币 100 元的义务。在这种情况下，该强制可转换优先股整体是一项金融负债。

在【教材例 14-2】【教材例 14-3】中，虽然企业通过交付自身权益工具来结算合同义务，该合同仍属于一项金融负债，而并非企业的权益工具，因为企业以可变数量的自身权益工具作为合同结算方式，该合同不能证明持有方享有发行方在扣除所有负债后的资产中的剩余权益。

三、以外币计价的配股权、期权或认股权证

1. 某项合同是通过固定金额的外币（即企业记账本位币以外的其他货币）交换固定数量的自身权益工具进行结算，不符合“固定换固定”原则。
2. 对全部现有同类非衍生自身权益工具的持有方同比例发行配股权、期权或认股权证，使之有权按比例以固定金额的任何货币交换固定数量的该企业自身权益工具的，该类配股权、期权或认股权证应当分类为权益工具。

【教材例 14-4】一家在多地上市的企业，向其所有的现有普通股股东提供每持有 2 股股份可购买其 1 股普通股的权利（配股比例为 2 股配 1 股），配股价格为配股当日股价的 70%。由于该企业在多地上市，受到各地区当地的法规限制，配股权行权价的币种须与当地货币一致。

本例中，由于企业是按比例向其所有同类普通股股东提供配股权，该配股权应当分类为权益工具。

四、或有结算条款

1. 附有或有结算条款的金融工具，指是否通过交付现金或其他金融资产进行结算，或者是否以其他导致该金融工具成为金融负债的方式进行结算，需要由发行方和持有方均不能控制的未来不确定事项（如股价指数、消费价格指数变动，利率或税法变动，发行方未来收入、净收益或债务权益比率等）的发生或不发生（或发行方和持有方均不能控制的未来不确定事项的结果）来确定的金融工具。
2. 对于附有或有结算条款的金融工具，发行方不能无条件地避免交付现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算的，应当分类为金融负债。
3. 满足下列条件之一的，发行方应当将其分类为权益工具：①要求以现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算的或有结算条款几乎不具有可能性，即相关情形极端罕见、显著异常或几乎不可能发生；②只有在发行方清算时，才需以现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算；③特殊金融工具中分类为权益工具的可回售工具。

五、结算选择权

1. 对于存在结算选择权的衍生工具，发行方应当将其确认为金融资产或金融负债，但所有可供选择的结算方式均表明该衍生工具应当确认为权益工具的除外。
2. 常见的结算选择权，例如，为防止附有转股权的金融工具的持有方行使转股权时导致发行方的普通股股东的股权被稀释，发行方会在衍生工具合同中要求加入一项现金结算选择权：发行方有权以等值于所应交付的股票数量乘以股票市价的现金金额支付给工具持有方，而不再发行新股。

3. 如果转股权这样的衍生工具给予合同任何一方选择结算方式的权利, 除非所有可供选择的结算方式均表明该衍生工具应当确认为权益工具, 否则发行方应当将这样的转股权确认为衍生金融负债或衍生金融资产。

六、复合金融工具

1. 对于复合金融工具, 发行方应于初始确认时将各组成部分分别分类为金融负债、金融资产或权益工具。

2. 企业发行的一项非衍生工具同时包含金融负债成分和权益工具成分的, 应于初始计量时先确定金融负债成分的公允价值(包括其中可能包含的非权益性嵌入衍生工具的公允价值), 再从复合金融工具公允价值中扣除负债成分的公允价值, 作为权益工具成分的价值。

3. 发行方可转换债券等该类可转换工具进行会计处理时, 应当注意以下四个方面:

(1) 在可转换工具转换时, 应终止确认负债成分, 并将其确认为权益。原来的权益成分仍旧保留为权益(从权益的一个项目结转到另一个项目, 如从“其他权益工具”科目转入“资本公积——资本或股本溢价”科目)。可转换工具转换时不产生损益。

(2) 企业通过在到期日前赎回或回购而终止一项仍具有转换权的可转换工具时, 应在交易日将赎回或回购所支付的价款, 以及发生的交易费用分配至该工具的权益成分和负债成分。分配价款和交易费用的方法应与该工具发行时采用的分配方法一致。价款和交易费用分配后, 所产生的利得或损失应分别根据权益成分和负债成分所适用的会计原则进行处理, 分配至权益成分的款项计入权益, 与债务成分相关的利得或损失计入损益。

(3) 企业可能修订可转换工具的条款以促成持有方提前转换, 例如, 提供更有利的转换比率或在特定日期前转换则支付额外的对价。在条款修订日, 对于持有方根据修订后的条款进行转换所能获得的对价的公允价值与根据原有条款进行转换所能获得的对价的公允价值之间的差额, 企业应将其确认为一项损失。

(4) 企业发行认股权和债权分离交易的可转换公司债券, 所发行的认股权符合有关权益工具定义的, 应当确认为一项权益工具(其他权益工具), 并以发行价格减去不附认股权且其他条件相同的公司债券公允价值后的净额进行计量。如果认股权持有方到期没有行权的, 应当在到期时将原计入其他权益工具的部分转入资本公积(股本溢价)。

【2018·真题·单选题】下列关于金融负债的表述正确的是()。

- A. 在满足特定条件时, 企业可以对金融负债进行重分类
- B. 将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的非衍生工具合同, 且企业根据该合同将交付可变数量的自身权益工具的负债为金融负债
- C. 预计负债, 递延所得税负债均属于金融负债
- D. 将来以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金的合同应确认为金融负债

【答案】B

【解析】企业对所有金融负债均不得进行重分类, 选项A错误; 预计负债、递延所得税负债不符合金融负债的确认条件, 不属于金融负债, 选项C错误; 将来以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金的合同应确认为权益工具, 选项D错误。

实收资本和其他权益工具的核算

一、实收资本概述

实收资本是投资者投入资本形成法定资本的价值, 所有者向企业投入的资本, 在一般情况下无须偿还, 可以长期周转使用。

【要点提示】企业发行的除普通股(作为实收资本或股本)以外, 按照金融负债和权益工具

区分原则分类为权益工具的其他权益工具。

二、实收资本增减变动的会计处理

实收资本增加的途径及会计处理		实收资本减少的会计处理
一般途径	1. 将资本公积转为实收资本或股本 2. 将盈余公积转为实收资本或股本 3. 所有者投入	借：实收资本 贷：银行存款、库存现金、固定资产、无形资产、长期股权投资
会计处理	借：银行存款、固定资产、无形资产、长期股权投资 贷：实收资本、股本	股份有限公司采用回购本企业股票减资
其他方式	(1) 股份有限公司以发行股票股利的方法实现增资 借：利润分配 贷：股本 (2) 可转换公司债券持有人行使转换权 借：应付债券——可转换公司债券（面值、利息调整） 其他权益工具 贷：股本 资本公积——股本溢价（差额） (3) 企业将重组债务转为资本 借：应付账款 贷：实收资本（或股本） 资本公积——资本溢价（或股本溢价） 营业外收入——债务重组利得 (4) 以权益结算的股份支付的行权 借：银行存款 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）	(1) 回购本公司股票时 借：库存股（实际支付的金额） 贷：银行存款 (2) 注销库存股时 ①若回购价格高于回购股票的面值总额，则： 借：股本（注销股票的面值总额） 资本公积——股本溢价（差额先冲股票发行时的溢价） 利润分配——未分配利润 盈余公积（股票发行时的溢价不够冲的部分） 贷：库存股（注销库存股的账面余额） ②若回购价格低于回购股票的面值总额，则： 借：股本（注销股票的面值总额） 贷：库存股（注销库存股的账面余额） 资本公积——股本溢价（差额） 【提示】 库存股属于所有者权益的备抵项目，回购库存股时使所有者权益减少，注销库存股时不再影响所有者权益总额

三、其他权益工具的账务处理

项目	会计处理
发行的金融工具归类为债务工具，并以摊余成本计量	借：银行存款等 贷：应付债券——优先股、永续债等（面值） ——优先股、永续债等（利息调整）（差额或借方）
发行的金融工具归类为权益工具	借：银行存款等 贷：其他权益工具——优先股、永续债等 分配给金融工具持有者股利： 借：利润分配——应付优先股股利、应付永续债利息等 贷：应付股利——优先股股利、永续债利息等

发行的金融工具为复合金融工具	借：银行存款等 贷：应付债券—优先股、永续债（面值）等 —优先股、永续债等（利息调整）（差额或借方） 其他权益工具—优先股、永续债等
原归类为权益工具的金融工具重分类为金融负债	借：其他权益工具—优先股、永续债等 贷：应付债券—优先股、永续债等（面值） —优先股、永续债等（利息调整） （公允价值与面值的差额，或借方） 资本公积—资本溢价（或股本溢价） （该工具公允价值与账面价值的差额，或借方） 【提示】差额如为借方，资本公积不够冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润
原归类为金融负债的金融工具重分类为权益工具	借：应付债券——优先股、永续倒债（面值） ——优先股、永续倒债（利息调整）（差额） 贷：其他权益工具——优先股、永续债
按合同条款约定赎回所发行的除普通股以外的分类为权益工具的金融工具	借：库存股—其他权益工具（按赎回价） 贷：银行存款等 注销已购金融工具 借：其他权益工具 贷：库存股—其他权益工具 资本公积—资本溢价（或股本溢价）科目（可能借方）
发行方发行金融工具分类合同条款约定赎回所发行的分类为金融负债的金融工具	借：应付债券 贷：银行存款等 财务费用（差额或借方）
发行的除普通股以外的金融工具转换为普通股的	借：应付债券/其他权益工具等科目 贷：实收资本（或股本）（按普通股面值） 资本公积—资本溢价（或股本溢价） 银行存款（金融工具面值不足1股而需支付现金）

资本公积和其他综合收益

一、资本公积概念

资本公积是所有者权益的组成部分，指企业收到投资者出资超出其在注册资本（或股本）中所占的份额以及其他资本公积等。在我国，资本公积的内容包括：资本溢价或股本溢价和直接计入所有者权益的利得和损失等。

二、资本公积的核算

股本溢价 （资本溢价）	（1）投入资本高于所占的份额以及发行股票时超过股票面值的溢价收入 （2）债务重组转为资本时，股份公允价值总额与股本的差额 （3）同一控制下控股合并中合并成本与合并对价账面价值的差额 （4）企业以权益结算的股份支付，权益工具授予日的公允价值列示为“资本公积—其他资本公积”，行权时扣除股本后转入“资本公积—资本溢价（股本溢价）”
----------------	--

	(5) 分拆可转换公司债券的权益成分计入“其他权益工具”，转换时转入“资本公积—资本溢价(股本溢价)”
其他资本公积	(1) 权益法核算长期股权投资，确认被投资单位除净损益、其他综合收益以外其他所有者权益变动 (2) 企业以权益结算的股份支付

【2014·真题·多选题】下列会计事项中，可能引起资本公积金额变动的有()。(按现行准则修改)

- A. 注销库存股
- B. 处置采用权益法核算的长期股权投资
- C. 将债权投资重分类为其他债权投资
- D. 用盈余公积分配现金股利
- E. 用以权益结算的股份支付换取职工服务

【答案】ABE

【解析】选项 C，重分类日该投资的公允价值与原账面价值的差额，计入其他综合收益；选项 D，借记“盈余公积”，贷记“应付股利”不会引起资本公积金额的变动。

三、其他综合收益

分类	举例
以后期间不能重分类进损益	①重新计量设定受益计划净负债或净资产导致的变动、按照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 ②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，即当该类非交易性权益工具终止确认时原计入其他综合收益的公允价值变动损益不得重分类进损益。
满足条件可以重分类进损益	①以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产(债务工具)产生的其他综合收益 ②按照金融工具准则规定，对金融资产重分类按规定可以将原计入其他综合收益的利得或损失转入当期损益的部分 ③权益法核算长期股权投资，享有被投资单位实现(可转损益的)其他综合收益的份额 ④存货或自用房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时，转换当日的公允价值大于原账面价值的差额计入其他综合收益，处置时转入当期损益 ⑤现金流量套期工具产生的利得或损失中属于有效套期的部分 ⑥外币报表折算差额

【2017·真题·单选题】下列各项中，属于以后期间满足条件时不能重分类进损益的其他综合收益的是()。

- A. 因自用房产转化为以公允价值计量的投资性房地产确认的其他综合收益
- B. 因重新计量设定受益计划净负债或净资产形成的其他综合收益
- C. 因债权投资重分类为其他债权投资并以公允价值进行后续计量形成的其他综合收益
- D. 因外币财务报表折算差额形成的其他综合收益

【答案】B

【解析】选项B，因重新计量设定受益计划净负债或净资产形成的其他综合收益在以后期间不得转入损益。

【2016·真题·多选题】下列事项中，应计入其他综合收益的有（ ）。

- A. 因长期股权投资采用成本法核算确认的被投资单位的其他综合收益
- B. 现金流量套期工具利得或损失中属于有效套期部分
- C. 因持有外币其他权益工具投资确认的汇兑差额
- D. 外币财务报表折算差额
- E. 因债权投资重分类为其他债权投资确认的贷方差

【答案】BCDE

【解析】选项A，长期股权投资采用成本法后续计量时，被投资单位确认的其他综合收益，投资方无需进行账务处理，不涉及确认其他综合收益。

留存收益的核算

一、留存收益概念

留存收益是指企业从历年实现的利润中提取或形成的留存于企业的内部积累。留存收益主要包括盈余公积和未分配利润。

【要点提示】

(1) 它是从企业经营所得的净利润中积累而形成的，属于所有者权益；

(2) 不同于实收资本和资本公积，实收资本和资本公积来源于企业的资本投入，而留存收益则来源于企业资本增值。

二、盈余公积的组成内容和相关账务处理

项目	内容	
分类	一般企业和股份有限公司的盈余公积主要包括以下两种： 1. 法定盈余公积 2. 任意盈余公积	
项目	内容	
提取	(1) 企业提取盈余公积： 借：利润分配——提取法定盈余公积 ——提取任意盈余公积 贷：盈余公积——法定盈余公积 ——任意盈余公积	(2) 外商投资企业提取储备基金、企业发展基金、职工奖励及福利基金： 借：利润分配——提取储备基金 贷：盈余公积——储备基金
用途	转增资本	借：盈余公积 贷：实收资本（或股本） 【提示】转增后盈余公积不得低于转增前注册资本的25%
	弥补亏损	借：盈余公积 贷：利润分配——盈余公积补亏
	发放现金股利	借：盈余公积 贷：应付股利
	派送新股	借：盈余公积 贷：股本 资本公积——股本溢价

【要点提示】

外商投资企业盈余公积的组成内容与一般企业和股份有限公司有所不同，具体包括以下内容：

1. 储备基金
2. 企业发展基金
3. 利润归还投资

【2016·真题·单选题】下列关于利润分配及未分配利润的会计处理中，错误的是（ ）。

- A. 以当年实现的利润弥补以前年度结转的未弥补亏损，不需要进行专门的会计处理
- B. 年末要将“利润分配”科目所属的其他明细科目的余额转入“利润分配——未分配利润”明细科目
- C. 年末要将“本年利润”科目的余额转入到“利润分配——未分配利润”明细科目
- D. 盈余公积弥补亏损时应贷记“利润分配——未分配利润”明细科目

【答案】 D

【解析】 盈余公积弥补亏损时，应当借记“盈余公积”科目，贷记“利润分配——盈余公积补亏”科目。

【2015·真题·多选题】下列项目中，可能引起企业留存收益总额发生增加变动的有（ ）。

- A. 用上一年实现的净利润分配现金股利
- B. 用盈余公积转增股本
- C. 发放股票股利
- D. 用盈余公积弥补亏损
- E. 外商投资企业提取企业发展基金

【答案】 ABC

【解析】 选项 D 和 E, 不影响留存收益总额。

三、未分配利润

项目	内容
账务处理	假设企业经营成果为正，相关处理如下 1. 结转损益至“本年利润”，会计处理略 2. 将“本年利润”科目余额都结转入“利润分配——未分配利润” 借：本年利润 贷：利润分配——未分配利润 3. 分配股利或利润 借：利润分配——提取法定盈余公积 ——提取任意盈余公积 ——应付现金股利 ——转作股本的股利 贷：盈余公积 应付股利 股本 4. 将“利润分配”其他各个明细科目转入“利润分配——未分配利润”账户 借：利润分配——未分配利润

	<p>贷：利润分配——提取法定盈余公积 ——提取任意盈余公积 ——应付现金股利 ——转作股本的股利</p> <p>【提示】“利润分配——未分配利润”科目若为贷方余额，就是未分配利润，若为借方余额则表示存在未弥补亏损</p>
弥补 亏损	<p>1. 以当年实现的利润弥补以前年度结转的未弥补亏损，不需要进行专门的账务处理</p> <p>【提示】企业将当年实现的利润自“本年利润”科目，转入“利润分配——未分配利润”科目的贷方时，其资方发生额与“利润分配——未分配利润”的借方余额自然抵销，因此不需再进行账务处理</p> <p>2. 无论是以税前利润还是以税后利润弥补亏损，其会计处理方法均相同。但是，两者在计算交纳所得税时的处理是不同的</p> <p>在以税前利润弥补亏损的情况下，其弥补的数额可以抵减当期企业应纳税所得额</p> <p>在以税后利润弥补亏损的情况下，其弥补的数额则不能抵减当期应纳税所得额</p>