

## 第六章 所有者权益

### 本章考情分析

本章历年考试多以单选、多选、判断题为主，偶尔会涉及不定项题目的考察。由于所有者权益的确认计量与资产和负债的确认计量有着密切的联系，各位考生在学习时，除对本身知识点的理解外，还应注意实收资本、资本公积与有关资产的结合，留存收益与收入、费用和利润的结合。本章内容很可能与以上内容相结合考不定项题目。



### 第六章：本章变动不大。

结构变动：	新增：	调整：
本章为原教材第四章的内容。	新增其他资本公积的描述及账务处理。	删除了资本公积与实收资本(或股本)、留存收益、其他综合收益的区别。

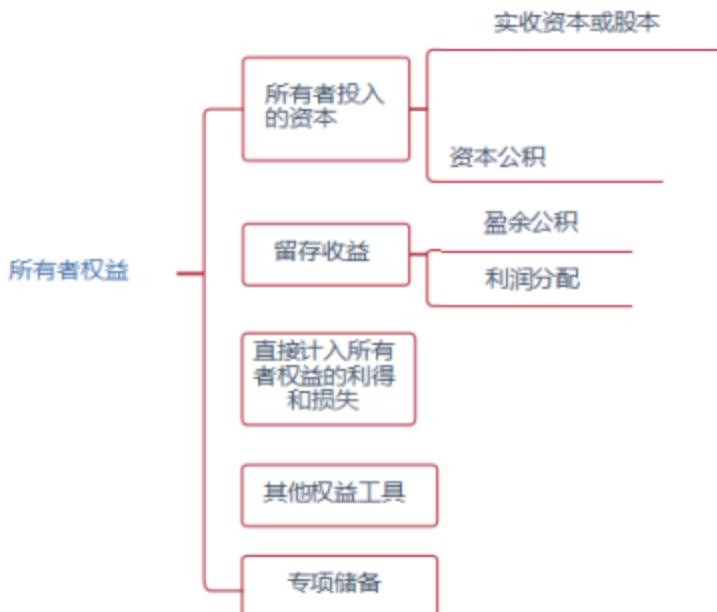
### 学习方法与应试技巧：

本章整体难度不是很大，特别难得地方初级并不深入，所以大家学习的时候不用太担心。

#### 所有者权益的概念和构成

所有者权益是指企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益，公司所有者权益又称为股东权益，其金额为资产减去负债后的余额。

**【名师点拨】**所有者权益与企业特定的具体的资产并无直接关系，不与企业任何具体资产项目发生对应关系。



**【名师点拨】**1. 其他权益工具核算企业发行的除普通股以外的归类为权益工具的各种金融工具。报表项目里有“优先股”和“永续债”两个项目。

2. 专项储备是用于核算高危行业企业按照规定提取的安全生产费以及维持简单再生产费用等具有类似性质的费用。

“专项储备”，顾名思义就是储存起来以备不时之需。鉴于高危行业的特殊性，需要有大笔支出用于保障安全生产，如果这些支出在实际发生时直接计入当期费用，会造成会计利润的失真，所以才有了“专项储备”这个科目的应用。

**【例题-判断题】**企业负债与所有者权益的区别在于负债需要企业还本还息，而所有者权益则不需要。（）

**【答案】**√

## 第一节 实收资本或股本

### 一、实收资本概述

实收资本是指企业按照章程规定或合同、协议约定，接受投资者投入企业的资本。实收资本的构成比例或股东的股份比例，是确定所有者在企业所有者权益中份额的基础，也是企业进行利润或股利分配的主要依据。

我国《公司法》规定，股东可以用货币出资，也可以用实物、知识产权、土地使用权等可以用货币估价并可以依法转让的非货币财产作价出资，法律、行政法规另有规定的除外。

一般情况下，企业的实收资本应相对固定不变，但在某些特定情况下，实收资本也可能发生增减变化。我国《企业法人登记管理条例施行细则》规定，除国家另有规定外，企业的注册资金应当与实收资本相一致，当实收资本比原注册资金增加或减少超过 20%时，应持资金使用证明或者验资证明，向原登记主管机关申请变更登记。如擅自改变注册资本或抽逃资金，要受到工商行政管理部门的处罚。

### 二、实收资本的账务处理

#### （一）接受现金资产投资的账务处理

股份有限公司以外的企业	借：银行存款 贷：实收资本【在注册资本中所占份额的部分】 资本公积——资本溢价【差额】
股份有限公司	借：银行存款（发行价款-手续费、佣金）

	贷：股本【股票面值×股份总额】 资本公积——股本溢价【差额】
--	-----------------------------------

**【名师点拨】**发行股票发生的手续费、佣金，冲减资本公积——股本溢价

**【例题 6-1】**甲、乙、丙共同投资设立 A 有限责任公司，注册资本为 200 万元，甲、乙、丙持股比例分别为 60%、25% 和 15%。按照章程规定，甲、乙、丙投入资本分别为 120 万元、50 万和 30 万元。A 有限责任公司已如期收到各投资者一次缴足的款项。A 有限责任公司应编制会计分录如下：

借：银行存款 2 00

贷：实收资本——甲 1 20

——乙 50

——丙 30

**【例题 6-2】**B 股份有限公司发行普通股 10 00 万股，每股面值 1 元，每股发行价格 5 元。假定股票发行成功，股款 50 00 万元已全部收到，不考虑发行过程中的税费等因素。根据上述资料，B 股份有限公司应作如下账务处理：

借：银行存款 50 00

贷：股本 10 00

资本公积——股本溢价 40 00

**【例题-单选题】**(2020 年)某股份有限公司对外公开发行普通股 2000 万股，每股面值为 1 元，每股发行价格为 3 元，发行手续费 60 万元从发行收入中扣除，发行所得款项存入银行。不考虑其他因素，下列各项中，该笔业务会计处理正确的是( )。

A. 借：银行存款 5940

财务费用 60

贷：股本 2000

资本公积 4000

B. 借：银行存款 6000

财务费用 60

贷：股本 2000

资本公积 4060

C. 借：银行存款 6000

贷：股本 6000

D. 借：银行存款 5940

贷：股本 2000

资本公积 3940

**【答案】D**

**【解析】**股份有限公司发行股票时，股本反映面值总额，其金额为每股股票面值和发行股份总数的乘积，即计入股本的金额=1×2000=2000(元)，发生的手续费、佣金等交易费用，应从溢价中抵扣，冲减资本公积(股本溢价)，不涉及到财务费用，即计入资本公积(股本溢价)的金额=3×2000-2000-60=3940(元)。

**【例题-单选题】**(2019 年)下列各项中，关于股份有限公司溢价发行股票相关会计处理表述正确的是( )。

A. 发行股票发生的交易费用应单独计入当期损益

B. 溢价总额不足以抵扣发行股票发生的交易费用的差额应冲减股本

C. 溢价总额高于发行股票发生的交易费用的差额作为资本公积入账

D. 溢价总额不足以抵扣发行股票发生的交易费用的差额应计入当期损益

【答案】C

【解析】选项 A 错误，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），而不是计入当期损益。选项 B、D 错误，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和未分配利润。选项 C 正确，在溢价发行股票的情况下，企业发行股票取得的收入，等于股票面值部分作为股本处理，超出股票面值的溢价收入应作为资本公积—股本溢价处理。

【例题-判断题】(2018 年)企业收到的投资者超出其在企业注册资本中所占份额的投资，应直接计入当期损益。（）

【答案】×

【解析】企业收到的投资者超过其在企业注册资本中所占份额的投资，计入资本公积—资本（股本）溢价中。

【例题-单选题】甲公司（上市公司）发行普通股 5000 万股，每股面值 1 元，每股发行价格为 8 元，支付券商发行手续费为 120 万元，支付法律咨询费 30 万元。则甲公司发行普通股计入股本的金额为（）万元。

- A. 40000 B. 5000 C. 39850 D. 39880

【答案】B

【解析】发行股票计入股本的金额为股票的面值乘以所发行的股数，甲公司发行普通股计入股本的金额=5000×1=5000（万元）。

## （二）接受非现金资产投资

企业应按投资合同或协议约定的价值确定固定资产、无形资产的价值，借记“固定资产”科目，但投资合同或协议价值不公允的除外。按照投资者在注册资本中应享有的份额，贷记“实收资本”科目。如果投资合同或协议约定的价值大于投资者在企业注册资本中应享有的份额，应将差额记入“资本公积”科目。

借：固定资产/原材料/无形资产等

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：实收资本/股本

资本公积——资本溢价/股本溢价【差额】

【例题 6-3】甲有限责任公司于设立时收到乙公司作为资本投入的不需要安装的机器设备一台，合同约定该机器设备的价值为 200 万元，增值税进项税额为 26 万元（由投资方支付税款，并提供或开具增值税专用发票）。经约定，甲有限责任公司接受乙公司的投入资本为 226 万元，全部作为实收资本。合同约定的固定资产价值与公允价值相符，不考虑其他因素。

借：固定资产 200

应交税费——应交增值税（进项税额） 26

贷：实收资本——乙公司 226

【例题 6-4】乙有限责任公司于设立时收到 B 公司作为资本投入的原材料一批，该批原材料投资合同或协议约定价值（不含可抵扣的增值税进项税额部分）为 10 万元，增值税进项税额为 1.3 元（由投资方支付税款，并提供或开具增值税专用发票）。合同约定的价值与公允价值相符，不考虑其他因素。乙有限责任公司对原材料按实际成本进行日常核算。

借：原材料 10

应交税费——应交增值税（进项税额） 1.3

贷：实收资本——B 公司 11.3

【例题 6-5】丙有限责任公司于设立时收到 A 公司作为资本投入的非专利技术一项，该非专利技术投资合同约定价值为 60 000 元，增值税进项税额为 3600 元（由投资方支付税款，并提供或开具增值税专用发票）；同时收到 B 公司作为资本投入的土地使用权一项，投资合同



约定价值为 80 000 元，增值税进项税额为 7200 元，（由投资方支付税款，并提供或开具增值税专用发票）。合同约定的资产价值与公允价值相符，不考虑相关税费。

借：无形资产——非专利技术 60 000

——土地使用权 80 000

应交税费——应交增值税（进项税额）10 800

贷：实收资本——A 公司 63 600

——B 公司 87 200

**【例题-单选题】**（2021 年）甲有限责任公司（简称甲公司）为增值税一般纳税人。收到乙投资方作为资本投入的一台不需要安装的设备，合同约定的设备价值为 1000000 元。增值税为 130000 元（由乙投资方支付税款并开具增值税专用发票）。根据投资合同，乙投资方在甲公司注册资本中所占份额为 1130000 元。设备的合同约定价值与其公允价值一致。不考虑其他因素，下列各项中，甲公司接受投资的会计处理正确的是（ ）。

A. 借：固定资产 1000000

应交税费——应交增值税（进项税额）130000

贷：实收资本 1130000

B. 借：固定资产 1000000

应交税费——应交增值税（进项税额）130000

贷：股本 1130000

C. 借：固定资产 1130000

贷：实收资本 1130000

D. 借：固定资产 1000000

应交税费——应交增值税（进项税额）130000

贷：资本公积 1130000

**【答案】A**

**【解析】**甲公司为有限责任公司，乙投资方在甲公司注册资本中所占份额通过“实收资本”科目核算，选项

B 错误；收到乙投资方作为资本投入的一台不需要安装的设备的增值税通过“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目核算，选项 C 错误。

**【例题-单选题】**（2020 年）甲公司为增值税一般纳税人，收到乙公司作为资本投入的原材料一批，合同约定该批材料不含增值税的价值为 100 万元，增值税税额 13 万元（由乙公司支付），甲公司已取得增值税专用发票。该批材料合同约定的价值与公允价值相符，乙公司享有甲公司注册资本的份额为 80 万元。不考虑其他因素，下列各项中，甲公司接受乙公司投资相关会计处理表述正确的是（ ）。

A. 借记“原材料”科目 113 万元

B. 贷记“实收资本”科目 100 万元

C. 贷记“应交税费—应交增值税（进项税额）”科目 13 万元

D. 贷记“资本公积—资本溢价”科目 33 万元

**【答案】D**

**【解析】**甲公司接受乙公司投资的账务处理为：

借：原材料 100

应交税费—应交增值税（进项税额）13

贷：实收资本 80

资本公积—资本溢价 33

**【例题-单选题】**甲公司初始设立时收到乙公司作为资本投入的非专利技术一项，合同约定

的价值与公允价值相同，均为 50000 元，经税务机关认证的增值税进项税额为 4500 元（由投资方支付税款，并开具增值税专用发票）。乙公司投资额未超过其在甲公司注册资本中所占的份额。不考虑其他因素，甲公司应确认的实收资本金额为（ ）元。

- A. 47000 B. 54500 C. 50000 D. 4500

**【答案】B**

**【解析】**

借：无形资产 50 000

应交税费—应交增值税（进项税额）4 500

贷：实收资本 54 500

**【例题·判断题】**（2018 年）企业接受投资者作价投入的材料物资，按投资合同或协议约定的投资者在企业注册资本或股本中所占份额的部分作为实收资本或股本入账。（ ）

**【答案】√**

### （三）实收资本（或股本）的增减变动

#### 1. 实收资本（或股本）的增加

除国家另有规定外，企业的注册资金应与实收资本一致，当实收资本比原注册资金增加或减少超过 20% 时，应向原登记主管机关申请变更登记。



1. 投资者追加投资	借：银行存款/固定资产/原材料等 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：实收资本（股本） 资本公积——资本溢价（或股本溢价）	
2. 资本公积转增资本	借：资本公积——资本溢价 （股本溢价） 贷：实收资本/股本	<b>【名师点拨】</b> 用资本公积或盈余公积转增资本时，如果独资企业，直接结转就行，如果是股份有限公司，应按原投资者各自出资比例计算确定各投资者相应增加的出资额。
3. 盈余公积转增资本	借：盈余公积 贷：实收资本（股本）	

**【例题 6-6】**甲、乙、丙三人共同投资设立 A 有限责任公司，原注册资本为 400 万元，甲、乙、丙分别出资 50 万元、200 万元和 150 万元。为扩大经营规模，经批准，A 公司注册资本扩大为 500 万元，甲、乙、丙按照原出资比例分别追加投资 12.5 万元、50 万元和 37.5 万元。A 公司如期收到甲、乙、丙追加的现金投资。A 公司会计分录如下：

借：银行存款 100

贷：实收资本——甲 12.5

——乙 50

——丙 37.5

**【例题 6-7】**承**【例题 6-6】**，因扩大经营规模需要，经批准，A 有限责任公司按原出资比例将资本公积 100 万元转增资本。该企业应编制的会计分录如下：

借：资本公积 100

贷：实收资本——甲 12.5

——乙 50

——丙 37.5

**【例题 6-8】**承**【例题 6-6】**，因扩大经营规模需要，经批准，A 有限责任公司按原出资将盈余公积 1 00 万元转增资本。该公司应编制会计分录如下：

借：盈余公积 1 00

贷：实收资本——甲 12.5

——乙 50

——丙 37.5

## 2. 实收资本（或股本）的减少

企业按法定程序报经批准减少注册资本的，按减少的注册资本金额减少实收资本。

股份有限公司采用收购本公司股票方式减资的，通过“库存股”科目核算回购股份的金额。

**【名师点拨】**库存股是所有者权益的备抵科目。

**【案例】**小米集于公开市场回购 9,849,600 股 B 类股份，占已发行股份 0.041%，回购总额接近一亿港币，平均价为每股 B 类股份 10.1527 港元。

据了解，这也是小米继 1 月 17 日首次回购股份之后，再度出手回购股份。目前总计回购 15,989,600 股，两次回购总数占已发行股份数的 0.071%，接近 1.6 亿港币。

需要指出的是，公司回购股份在股市中并不鲜见——一般发生在公司管理层认为股价远低于公司内在价值，且公司有充足资金来支撑这一举措的时候，是增强投资者信心的有力举措，例如同为国内顶级互联网公司的腾讯，仅在 2018 年 9 月 7 日—2018 年 10 月 12 日期间，就分 24 次陆续回购了 284.8 万股的股份。

企业回购股票时	借：库存股 贷：银行存款
减资时，按股票面值和注销股数计算的股票面值总额冲减股本，按注销库存股的账面余额与所冲减股本的差额冲减股本溢价，股本溢价不足冲减的，应依次冲减“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”等科目。	借：股本【股票面值×注销股数】 资本公积——股本溢价 盈余公积 利润分配——未分配利润 贷：库存股
如果回购股票支付的价款低于面值总额的，所注销库存股的账面余额与所冲减股本的差额作为增加资本公积（股本溢价）处理。	借：股本【大】 贷：库存股【小】 资本公积——股本溢价

**【例题 6-9】**A 上市公司 2019 年 12 月 31 日的股本为 100 00 万股，面值为 1 元，资本公积（股本溢价）30 00 万元，盈余公积 40 00 万元。经股东大会批准，A 上市公司以现金回购本公司股票 20 00 万股并注销。假定 A 上市公司按每股 2 元回购股票，不考虑其他因素，A 上市公司的会计处理如下：

(1) 回购本公司股份时：

借：库存股 40 00

贷：银行存款 40 00

库存股成本=20 000 000×2=40 00 (元)

(2) 注销本公司股票时：

借：股本 20 00

资本公积——股本溢价 20 00

贷：库存股 40 00

应冲减的资本公积=20 000 000×2-20 000 000×1=20 000 000 (元)

**【例题 6-10】**承**【例题 6-9】**，假定 A 上市公司按每股 3 元回购股票，其他条件不变，A 公

司的会计处理如下：

(1) 回购本公司股票时：

借：库存股 60 00

贷：银行存款 60 00

库存股成本=20 00×3=60 00(元)

(2) 注销本公司股票时：

借：股本 20 00

资本公积——股本溢价 30 00

盈余公积 10 00

贷：库存股 60 00

由于冲减的资本公积大于公司现有的资本公积，所以只能冲减资本公积 30 000 000 元，剩余的 10 000 000 元应冲减盈余公积。

【例题 6-11】承【例题 6-9】，假定 A 上市公司按每股 0.9 元回购股票，其他条件不变，A 上市公司的会计处理如下：

(1) 回购本公司股票时：

借：库存股 18 00

贷：银行存款 18 00

库存股成本=20 000 000×0.9=18 00(元)

(2) 注销本公司股票时：

借：股本 20 00

贷：库存股 18 00

资本公积——股本溢价 2 00

应增加的资本公积=20 00×1-20 00×0.9=2 00(元)

由于折价回购，股本与库存股成本的差额 2 00 元应作为增加资本公积处理。

【例题·多选题】(2021 年)某上市公司 2020 年 12 月 31 日的股本为 1000 万元(股数 1000 万股，每股面值 1 元)，资本公积(股本溢价)为 20 万元，回购本公司股票 100 万股并注销，每股回购价为 0.8 元。下列各项中，该公司回购并注销股票的会计科目处理正确的有( )。

- A. 注销股票时，贷记“资本公积——股本溢价”科目 20 万元
- B. 回购股票时，借记“股本”科目 100 万元
- C. 注销股票时，贷记“库存股”科目 80 万元
- D. 回购股票时，借记“库存股”科目 80 万元

【答案】ACD

【解析】库存股属于所有者权益的备抵科目，回购时库存股增加，所有者权益总额减少。注销库存股为所有者权益内部增减变动，不影响所有者权益总额。会计分录如下：回购时：

借：库存股 (100×0.8) 80

贷：银行存款等 80

注销时：

借：股本 100

贷：库存股 80

资本公积——股本溢价 20

【例题·单选题】(2020 年)下列各项中，股份有限公司回购股票支付的价款低于股票面值总额的差额，在注销股份时应计入的会计科目是( )。

- A. 利润分配—未分配利润
- B. 盈余公积

- c. 资本公积
- d. 营业外收入

【答案】c

【解析】企业回购股票支付的价款低于股票面值总额的，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，选项c正确。

【例题-判断题】(2020年)企业回购并注销股票支付的价款高于股票面值时，其差额应计入财务费用。

( )

【答案】×

【解析】减资时，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，按注销库存股的账面余额，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。

【例题-单选题】(2019年)某上市公司经股东大会批准以现金回购并注销本公司股票1000万股，每股面值为1元，回购价为每股1.5元。该公司注销股份时“资本公积—股本溢价”科目余额为2000万元，“盈余公积”科目余额为800万元。不考虑其他因素。该公司注销股份的会计科目处理正确的是( )。

- a. 借记“盈余公积”科目500万元
- b. 借记“库存股”科目1000万元
- c. 借记“股本”科目1500万元
- d. 借记“资本公积—股本溢价”科目500万元

【答案】d

【解析】回购分录如下：

借：库存股 1500

贷：银行存款 1500

注销分录如下：

借：股本 1000

资本公积—股本溢价 500

贷：库存股 1500

【例题-多选题】(2015年)下列各项中，会导致企业实收资本增加的有( )。

- a. 盈余公积转增资本
- b. 接受非流动资产捐赠
- c. 资本公积转增资本
- d. 接受投资者追加投资

【答案】acd

【解析】盈余公积转增资本

借：盈余公积

贷：实收资本

接受非流动资产捐赠

借：固定资产等

贷：营业外收入

资本公积转增资本

借：资本公积

贷：实收资本

接受投资者追加投资  
借：银行存款等  
贷：实收资本  
资本公积

## 第二节 资本公积

### 一、资本公积概述

#### (一) 资本公积的来源

资本公积是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，以及其他资本公积等。

资本公积包括资本溢价(或股本溢价)和其他资本公积等。

资本溢价	投资者实际缴入的价款超过其在企业注册资本中所占份额的数额；
股本溢价	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。

其他资本公积	<p>①企业的长期股权投资采用权益法核算时，因被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的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，直接计入投资方资本公积—其他资本公积。</p> <p>②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，将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用，同时增加资本公积—其他资本公积。</p> <p>③企业集团内发生的股份支付交易，如结算企业为接受服务企业的投资者，应当按照授予日权益工具的公允价值或应承担负债的公允价值确认为对接受服务企业的长期股权投资，同时确认资本公积—其他资本公积或负债。</p>
--------	---

与实收资本(或股本)不同，资本公积不直接反映企业所有者在企业的基本产权关系，不作为企业持续经营期间进行利润或股利分配的依据。

**【加油站】**企业根据国家有关规定实行股权激励的，如果在等待期内取消了授予的权益工具，企业在进行权益工具加速行权处理时，将剩余等待期内应确认的金额立即计入当期损益，并同时确认资本公积(其他资本公积)。

行权前：

借：管理费用

贷：资本公积——其他资本公积

行权时：

借：银行存款

资本公积——其他资本公积

贷：股本

资本公积——股本溢价

**【加油站】**企业集团(由母公司和其全部子公司构成)内发生的股份支付交易，如结算企业为接受服务企业的投资者，应当按照授予日权益工具的公允价值或应承担负债的公允价值确认为对接受服务企业的长期股权投资，同时确认资本公积(其他资本公积)或负债。

母公司是结算义务方，只有用其自身权益工具结算才按权益结算处理，其他情况(包括用子公司权益工具)都视为按现金结算。子公司接受母公司支付服务，在确认相关成本的同时需



要确认权益，所以无论何种情况都按权益结算处理。站在集团总体来看的处理，就可以推出抵消分录。

1. 母公司股权激励子公司员工：权益+权益=权益

母公司：

借：长投

贷：资本公积—其他资本公积（权益结算）

子公司：

借：管理费用

贷：资本公积—其他资本公积（权益结算）

合并：母冲长投子冲权益，集团层面上为权益结算股份支付

借：资本公积贷：长投

【例题-判断题】(2018年) 资本公积项目在满足一定的条件时可以重新分类确认为损益，成为企业利润的一部分。（ ）

【答案】×

【解析】资本公积不会影响企业的损益，部分其他综合收益项目在满足会计准则条件时，可以重分类进损益，成为企业利润的一部分。

## 二、资本公积的账务处理

### (一) 资本溢价(或股本溢价)

1. 资本溢价

借：银行存款

贷：实收资本

资本公积——资本溢价

【例题 6-12】A 有限责任公司由两位投资者投资 20 万元设立，每人各出资 10 万元。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 30 万元。按照投资协议，新投资者需缴入现金 11 万元，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 11

贷：实收资本 10

资本公积——资本溢价 1

2. 股本溢价：

股份有限公司是以发行股票的方式筹集股本的，股票可按面值发行，也可按溢价发行，我国目前不准折价发行。

1. 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。

借：银行存款等

贷：股本

2. 在溢价发行股票的情况下，企业发行股票取得的收入：

(1) 等于股票面值部分作为股本处理；

(2) 超出股票面值的溢价收入应作为股本溢价处理。

借：银行存款等

贷：股本

资本公积——股本溢价

【名师点拨】发行股票相关的手续费、佣金等交易费用：

①如果是溢价发行股票的，应从溢价中抵扣， 借：资本公积——股本溢价

冲减资本公积——股本溢价。 盈余公积

②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和未分配利润。

【例题 6-13】B 股份有限公司首次公开发行了普遍股 5000 万股，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 00

贷：股本 50 00

资本公积——股本溢价 144 00

应增加的资本公积 =  $50\ 00 \times (4-1) - 50\ 00 \times 4 \times 3\% = 144\ 00$  (元)

【例题-单选题】(2020 年) 2019 年 8 月 1 日，某股份有限公司委托证券公司发行股票 5000 万股，每股面值 1 元，每股发行价格 6 元，向证券公司支付佣金 900 万元，从发行收入中扣除。不考虑其他因素，该公司发行股票计入“资本公积——股本溢价”科目的金额为（）万元。

- A. 30000 B. 5000 C. 24100 D. 29100

【答案】C

【解析】“资本公积——股本溢价”科目的金额 =  $5000 \times 6 - 900 - 5000 = 24100$  (万元)。

【例题-单选题】(2018 年) 某公司委托证券公司发行普通股 400000 股，每股面值为 1 元，每股发行价格为 16 元。双方协议约定，证券公司按发行收入的 2% 收取佣金，并直接从发行收入中扣除。不考虑其他因素，该公司发行股票应计入资本公积的金额为（）元。

- A. 6272000 B. 5880000 C. 5872000 D. 6000000

【答案】C

【解析】该公司发行股票应计入资本公积的金额 =  $400\ 000 \times 16 \times (1-2\%) - 400\ 000 \times 1 = 5\ 872\ 000$  (元)。

【例题-单选题】(2018 年) 某公司公开发行普通股 100 万股，每股面值 1 元，每股发行价格为 10 元，按发行收入的 3% 向证券公司支付佣金，从发行收入中扣除，收到的款项已存入银行。不考虑其他因素，该公司发行股票应计入资本公积的金额为（）万元。

- A. 893 B. 970 C. 870 D. 900

【答案】C

【解析】应计入资本公积的金额 =  $100 \times 10 - 100 \times 1 - 100 \times 10 \times 3\% = 870$  (万元)。

## (二) 其他资本公积

### 1. 采用权益法核算的长期股权投资

企业对被投资单位的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，对因被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外的所有者权益的其他变动，则应按持股比例计算其应享有或应分担被投资企业所有者权益的增减数额，调整长期股权投资的账面价值和资本公积。

在处置长期股权投资时，应将与该笔投资相关的其他资本公积转入投资收益。

借：资本公积—其他资本公积

贷：投资收益

【例题 6-14】C 有限责任公司于 2020 年 1 月 1 日向 F 公司投资 800 万元，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 100 万元，假定除此以外，F 公司的所有者权益没有变化，C 有限责任公司的持股比例没有变化，P 公司资产的账面价值与公允价值一致，不考虑其他因素。C 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=100×20%=20（元）

借：长期股权投资——F 公司 20

贷：资本公积——其他资本公积 20

## 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，应按照确定的金额：

借：管理费用

贷：资本公积——其他资本公积

在职工或其他方行权日，应按实际行权的权益数量计算确定的金额：

借：资本公积——其他资本公积

贷：实收资本、股本

资本公积——资本（股本）溢价

## （三）资本公积转增资本

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

贷：实收资本（或股本）

**【例题-多选题】**下列各项中，不会使资本公积发生增减变动的有（ ）。

- A. 企业实现净利润
- B. 交易性金融资产公允价值变动
- C. 资本公积转增资本
- D. 投资者超过注册资本额的投入资本

**【答案】AB**

**【解析】**选项 A，实现净利润最终转入未分配利润科目；选项 B，确认公允价值变动损益。

**【例题-多选题】**下列各项中，关于公司资本公积的表述正确的有（ ）。

- A. 资本公积可以用于转增资本
- B. 溢价发行股票发生的相关交易费用冲减资本公积
- C. 资本公积可以用于弥补上年度发生的亏损
- D. 资本公积体现不同所有者的占有比例

**【答案】AB**

**【解析】**资本公积不可以弥补企业亏损，盈余公积可以；资本公积不直接表明产权关系，实收资本或股本可以。

## 第三节 留存收益

### 一、留存收益概述

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。



### （一）盈余公积的管理

是指企业按照有关规定从净利润中提取的积累资金，包括法定盈余公积和任意盈余公积。

<b>法定盈余公积</b>	是企业按照规定的比例从净利润中提取的盈余公积。按照规定比例 10% 从净利润（扣减弥
---------------	--

	补以前年度亏损后)中提取。 【名师点拨】①累计额已达注册资本的 50%时可以不再提取。 ②在计算提取法定盈余公积的基数时，不应包括企业年初未分配利润。 ③如果以前年度有亏损，应先弥补以前年度亏损再提取盈余公积。
<b>任意盈余公积</b>	是指企业按照股东会或股东大会决议提取的盈余公积。(看自己) 用途：提取的盈余公积经批准可用于弥补亏损、转增资本、发放现金股利或利润等。

## (二) 未分配利润的管理

1. 是企业实现的净利润经过弥补亏损、提取盈余公积和向投资者分配利润后留存企业的、历年结存的利润。

### 2. 利润分配的顺序

- (1) 提取法定盈余公积
- (2) 提取任意盈余公积
- (3) 向投资者分配利润

可供分配利润的计算公式如下：

可供分配利润=当年实现的净利润(或净亏损)+年初未分配利润(或一年初未弥补亏损)+其他转入

可供投资者分配的利润=可供分配的利润-计提盈余公积

【名师点拨】计算可供分配利润之前，计提盈余公积在后，所以计提盈余公积不影响当年可供分配利润，但会影响未来年度的可供分配利润。

未分配利润=期初的未分配利润+本期实现的净利润-本期提取的盈余公积-本期向投资者分配的利润

如果不存在其他转入的情况下，

未分配利润=可供分配利润-本期提取的盈余公积-本期向投资者分配的利润

【例题-多选题】(2018 年)下列各项中，引起企业留存收益总额发生增减变动的有( )。

- A. 用盈余公积发放现金股利
- B. 用盈余公积弥补亏损
- C. 用盈余公积转增资本
- D. 用净利润发放现金股利

【答案】ACD

【解析】选项 A，减少盈余公积，减少留存收益；选项 B，属于留存收益内部的增减变动；

选项 C，减少盈余公积，减少留存收益；选项 D，减少利润分配，减少留存收益。

【例题-多选题】(2018 年)下列各项中，引起企业留存收益总额增减变动的有( )。

- A. 向投资者宣告分配现金股利
- B. 本年度实现净利润
- C. 提取法定盈余公积
- D. 用盈余公积转增资本

【答案】ABD

【解析】向投资者宣告分配现金股利，减少企业的留存收益；本年度实现净利润增加企业的留存收益；提取法定盈余公积属于留存收益内部变动，不影响留存收益总额；用盈余公积转增资本，减少企业的留存收益。

## 二、留存收益的账务处理

### (一) 盈余公积的账务处理

盈余公积包括法定盈余公积和任意盈余公积。

### 1. 提取盈余公积

(1) 提取法定盈余公积

借：利润分配——提取法定盈余公积

贷：盈余公积——法定盈余公积

【名师点拨】年初未分配利润不再提法定盈余公积。（去年已提）

(2) 提取任意盈余公积

借：利润分配——提取任意盈余公积

贷：盈余公积——任意盈余公积

### 2. 盈余公积补亏

借：盈余公积

贷：利润分配——盈余公积补亏

### 3. 盈余公积转增资本

借：盈余公积

贷：实收资本、股本

### 4. 盈余公积发放现金股利或利润

确认、宣告发放现金股利时

借：盈余公积

贷：应付股利

支付股利时

借：应付股利

贷：银行存款

【例题 6-15】乙股份有限公司本年实现净利润为 500 万元，年初未分配利润为 0。经股东大会批准，乙股份有限公司按当年净利润的 10% 提取法定盈余公积。假定不考虑其他因素，乙股份有限公司应编制会计分录如下：

借：利润分配——提取法定盈余公积 50

贷：盈余公积——法定盈余公积 50

【例题 6-16】经股东大会批准，丙股份有限公司用以前年度提取的盈余公积弥补当年亏损，当年弥补亏

损的金额为 60 万元。假定不考虑其他因素，丙股份有限公司的会计分录如下：

借：盈余公积 60

贷：利润分配——盈余公积补亏 60

【例题 6-17】因扩大经营规模需要，经股东大会批准，丁股份有限公司将盈余公积 40 万元转增股本。假定不考虑其他因素，丁股份有限公司的会计分录如下：

借：盈余公积 40

贷：股本 40

【例题 6-18】戊股份有限公司 2020 年 12 月 31 日股本为 5000 万元（每股面值 1 元），可供投资者分配的利润为 600 万元，盈余公积为 2000 万元。2021 年 3 月 20 日，股东大会批准了 2020 年度利润分配方案，按每 10 股 2 元发放现金股利。戊公司共需要分派 1000 万元现金股利，其中动用可供投资者分配的利润 600 万元、盈余公积 400 万元。假定不考虑其他因素。戊股份有限公司应编制如下会计分录：

(1) 批准发放现金股利时

借：利润分配——应付现金股利或利润 600

盈余公积 400

贷：应付股利 1000

## (2) 支付股利时

借：应付股利 1000

贷：银行存款 1000

【例题-单选题】(2021年)下列各项中，关于盈余公积会计处理的表述正确的是( )。

- A.用盈余公积弥补亏损时，应借记“盈余公积”科目，贷记“利润分配——盈余公积补亏”科目
- B.用盈余公积发放现金股利时，应借记“盈余公积”科目，贷记“利润分配——应付现金股利或利润”科目
- C.提取盈余公积时，应借记“本年利润”科目，贷记“盈余公积”科目
- D.用盈余公积转增资本时，应借记“盈余公积”科目，贷记“资本公积”科目

【答案】A

【解析】选项B，用盈余公积发放现金股利时，应借记“盈余公积”科目，贷记“应付股利”科目。选项C，提取盈余公积时，应借记“利润分配——提取盈余公积”科目，贷记“盈余公积”科目。选项D，用盈余公积转增资本时，应借记“盈余公积”科目，贷记“实收资本”或“股本”科目。

## (二) 未分配利润的账务处理

在会计处理上，“未分配利润”设置“利润分配——未分配利润”明细科目进行核算，反映企业利润的分配(或亏损的弥补)和历年分配(或弥补)后的未分配利润(或未弥补亏损)。

“利润分配”科目应设置

利润分配——提取法定盈余公积

——提取任意盈余公积

——应付现金股利或利润

——盈余公积补亏

——未分配利润

年度终了，企业应将全年实现的净利润或发生的净亏损，自“本年利润”科目转入“利润分配——未分配利润”科目，并将“利润分配”科目所属其他明细科目的余额，转入“未分配利润”明细科目。

## (二) 利润分配的账务处理

### 1. 结转当期实现的净利润

借：本年利润

贷：利润分配——未分配利润

如为净亏损则做相反分录。

(本业务属于所有者权益内部一增一减)

### 2. 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

(本业务属于所有者权益内部一增一减)

### 3. 宣告分配现金股利或利润

借：利润分配——应付现金股利或利润

贷：应付股利

(本业务引起所有者权益减少，负债增加)

### 4. 结转已分配利润

借：利润分配——未分配利润  
 贷：利润分配——提取法定/任意盈余公积  
 利润分配——应付现金股利或利润  
 (本业务属于所有者权益内部一增一减)

**【名师点拨】**

“利润分配——未分配利润”	贷方余额	表示累积未分配的利润金额
	借方余额	表示累积未弥补的亏损金额

利润分配账务处理：



结转本年利润(净利润)	借：本年利润 贷：利润分配-未分配利润【或反之】
计提当年法定盈余公积	借：利润分配-提取法定盈余公积 贷：盈余公积-法定盈余公积
计提当年任意盈余公积	借：利润分配-提取任意盈余公积 贷：盈余公积-任意盈余公积
向投资者分配现金股利或利润	借：利润分配-应付现金股利或利润 贷：应付股利
宣告股票股利时不需作会计分录。支付股票股利：	借：利润分配-转作股本的股利 贷：股本

盈余公积补亏	借：盈余公积 贷：利润分配-盈余公积补亏
利润分配明细科目的结转	借：利润分配-未分配利润 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 借：利润分配-盈余公积补亏 贷：利润分配-未分配利润

**【例题 6-19】**甲股份有限公司年初未分配利润为 100 万，本年实现净利润 200 万元，本年提取法定盈余公积 20 万元，宣告发放现金股利 80 万元，假定不考虑其他因素。甲股份有限公司应编制如下会计分录：

(1) 结转实现净利润时：

借：本年利润 200

贷：利润分配——未分配利润 200

(2) 提取法定盈余公积、宣告发放现金股利时（合并，也可分开写）：

借：利润分配——提取法定盈余公积 20

——应付现金股利或利润 80

贷：盈余公积 20

应付股利 80

(3) 将“利润分配”科目所属其他明细科目的余额结转至“未分配利润”明细科目：

借：利润分配——未分配利润 100

贷：利润分配——提取法定盈余公积 20

——应付现金股利或利润 80

本例中，“利润分配——未分配利润”明细科目的余额在贷方，此贷方余额 2000000 元（年初未分配利润 100 万元+本年利润 200-提取法定盈余公积 20-应付现金股利 80）为甲股份有限公司本年末的累积未分配利润。

**【例题-单选题】**下列各项中，年终结转后“利润分配——未分配利润”科目借方余额反映的是（）。

- A. 历年累计未分配的利润
- B. 历年累计未弥补的亏损
- C. 本年实现的净利润
- D. 本年发生的净亏损

**【答案】B**

**【例题-单选题】**（2020 年）下列各项中，企业应通过“利润分配”科目核算的是（）。

- A. 支付已宣告发放的现金股利
- B. 以盈余公积转增资本
- C. 以股票溢价抵扣股票发行手续费
- D. 以盈余公积弥补亏损

**【答案】D**

**【解析】**选项 A，账务处理为：

借：应付股利 贷：银行存款等

选项 B，账务处理为：

借：盈余公积 贷：实收资本等

选项 C，溢价发行股票的手续费直接冲减资本公积——股本溢价；

选项 D，账务处理为：

借：盈余公积

贷：利润分配——盈余公积补亏

**【例题-多选题】**（2021 年）下列各项中，导致企业留存收益变动的有（）。

- A. 盈余公积转增资本
- B. 用盈余公积发放现金股利
- C. 资本公积转增资本
- D. 接受投资者设备投资

**【答案】AB**

**【解析】**留存收益包括盈余公积和未分配利润。

选项 A，留存收益总额减少：

借：盈余公积

贷：实收资本/股本

选项 B，留存收益总额减少：

借：盈余公积

贷：应付股利

选项 C，留存收益总额不变：

借：资本公积

贷：实收资本/股本

选项 D，留存收益总额不变：

借：固定资产

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：实收资本

**【例题-单选题】**2019年1月1日，某企业资产负债表中“未分配利润”项目的金额为-20万元，2019年度该企业实现净利润120万元，按10%的比例提取法定盈余公积，假定不考虑其他因素，2019年12月31日，该企业资产负债表中“未分配利润”项目的期末余额为（）万元。

- A. 88 B. 100 C. 90 D. 120

**【答案】C**

**【解析】**“未分配利润”项目的期末余额= -20+120-(120-20)×10%=90(万元)。

**【例题-多选题】**下列各项中，导致企业年末可供分配利润总额发生增减变动的有（）。

- A. 本年发生净亏损
- B. 支付上年宣告发放的现金股利
- C. 用盈余公积转增资本
- D. 本年实现净利润

**【答案】AD**

**【解析】**可供分配的利润=当年实现的净利润（或净亏损）+年初未分配利润（或-年初未弥补亏损）+其他转入（如用盈余公积弥补亏损）

**【部分总结】：**

项目	会计处理	对所有者权益总额影响	对留存收益总额影响
提取盈余公积	借：利润分配—提取法定（任意）盈余公积 贷：盈余公积	不影响	不影响
宣告分配现金股利	借：利润分配—应付现金股利 贷：应付股利	减少	减少

**【部分总结】：**

项目	会计处理	对所有者权益总额影响	对留存收益总额影响
宣告分配股票股利	不做账务处理	不影响	不影响
实际发放股票股利	借：利润分配 贷：股本	不影响	减少

项目	会计处理	对所有者权益总额影响	对留存收益总额影响

资本公积、盈余公积 转增资本	借：资本公积、盈余 公积 贷：股本/实收资本	不影响	资本公积转增资本， 不影响留存收益；盈 余公积转增资本，留 存收益减少
盈余公积补亏	借：盈余公积 贷：利润分配—盈余公 积补亏	不影响	不影响
税后利润补亏	不做账务处理，“利 润分配”科目借贷相 互抵消	不影响	不影响

项目	会计处理	对所有者权益总额影响	对留存收益总额影响
回购股票	借：库存股 贷：银行存款	所有者权益减少，库 存股是所有者权益的 备抵科目	不影响

项目	会计处理	对所有者权益总额影响	对留存收益 总额影响
注销库存股	回购股票支付的价款高于 面值总额： 借：股本 资本公积—股本溢价 盈余公积 利润分配—未分配利润 贷：库存股	不影响	涉及盈余公 积以及未分 配利润时， 减少留存收 益
	回购股票支付的价款低于 面值总额： 借：股本 贷：库存股 资本公积—股本溢价	不影响	不影响

同学，你掌握了了吗？

1. 实收资本、资本公积、库存股的账务处理待掌握；
2. 盈余公积计提、使用的账务处理也要掌握；
3. 掌握未分配利润的账务处理；
4. 熟悉所有者权益里包含的内容；
5. 熟悉留存收益；