

《公司法》修订对公司财务会计的影响

曲天明 田莉杰

(青岛科技大学 青岛 266000)

【摘要】本文在对新旧《公司法》进行比较的基础上,从财务会计的角度,研究《公司法》的修订对财务会计的影响,并根据新《公司法》的变化探讨如何进行财务会计处理。

【关键词】财务会计 注册资本 实收资本 合并财务报表 股份回购

对于公司而言,财务会计工作非常重要,关系到公司债权人、潜在投资者、公司职工以及其他利益相关者的利益。这些主体之间的利益分配直接受到公司财务信息的影响,因此生成会计信息的行为不仅仅是一个技术问题。修改后的《公司法》和《公司登记管理条例》,均自2006年1月1日起施行。新《公司法》中涉及公司财务会计的规定较多,这些规定直接影响到了公司的财务会计工作,本文对新《公司法》下如何进行会计处理作一些探讨。

一、允许分期出资所产生的会计处理问题

一直以来,我国公司注册资本制度实行的是严格的“法定资本制”,即要求公司在设立时必须在公司章程中对公司的资本总额做出明确规定,并须由股东全部认缴足后才能取得公

司法人资格。旧《公司法》第二十三条对有限责任公司注册资本的规定是:有限责任公司的注册资本为在公司登记机关登记的全体股东实缴的出资额。第七十八条对股份有限公司的注册资本也有同样的规定:股份有限公司的注册资本为在公司登记机关登记的实收股本总额。因此,按旧《公司法》规定,有限责任公司的“实收资本”的数额和股份有限公司的“股本”数额是与公司相应的“注册资本”数额相等的。所以,长期以来会计报表使用者在阅读公司会计报表时,对资产负债表所有者权益项目下的第一项“实收资本(或股本)”金额都理解为它既是公司实际收到的资本又是公司的注册资本。

新《公司法》对公司设立时在公司登记机关登记的注册资本方面的规定做了重大修改,允许公司按照规定的比例分期

3. 运用修正的经济增加值池。

(1)盟主企业利用修正的经济增加值池,找出虚拟企业发展的战略因素,即更多地拥有修正的经济增加值份额。盟主企业可以了解修正的经济增加值的来源、产生方式及创造者,行业修正的经济增加值在价值链诸环节的分布情况;盟主企业还可以识别和分离出将来修正的经济增加值池中最主要和关键的部分;同时,盟主企业可以丰富对业务活动的了解,使虚拟企业努力拓展修正的经济增加值份额比例较高的业务,不断调整业务定位和整合重点,或者转向高修正经济增加值的行业价值链活动,从而获得丰厚的修正经济增加值,以适应新价值创造的需要。另外,盟主企业可以分析虚拟企业的财务状况和经营情况,使虚拟企业在市场竞争中创造更多的修正的经济增加值,获得更大的发展空间。

(2)盟主企业突破自身价值链,将自己置身于行业价值链中,了解其所处行业的情况,确定最佳资源的配置,进行虚拟企业整合调整和改进行业结构。盟主企业需确定虚拟企业处于行业价值链的一个链节点还是跨越若干链节点。从战略高度分析确定虚拟企业在行业价值链中所处的位置和在修正的经济增加值池中的已有额度,如果企业已经处于战略环节,就应力争保持自己强有力的地位。同时,盟主企业从修正的经济增加值的分布上可以捕捉到其他行业价值链中有利可图的价

值活动、判断行业修正的经济增加值池的未来发展,重新审视行业及市场特点,从而确定虚拟企业的未来发展战略或应该涉足的链节点。

(3)盟主企业根据虚拟企业的战略目标进行价值作业之间的权衡、取舍,调整各价值链之间的关系。同时,盟主企业利用上、下游价值链或解除整合进行业务调整来进一步降低成本,或者调整盟主企业在行业价值链中的位置及范围,或者通过业务创新来增长原有的行业价值链,并采取措施对这些创新链接设置进入障碍,使这些链节点上的修正的经济增加值份额更多地为该虚拟企业所拥有。甚至重新配置价值链,解除原有的虚拟企业,重新选择成员企业,构建新的虚拟企业,使虚拟企业以较小的市场份额占有相对较大的修正的经济增加值份额,以取得成本优势。

【注】本文为湖北省教育厅2005年度人文社会科学研究青年项目(编号为2005q031)。

主要参考文献

1. 吴廷兵. 虚拟企业的价值分析. 价值工程, 2001; 6
2. 关雪. 基于价值链和核心竞争力分析的虚拟企业管理现代化, 2001; 4
3. 郁国建. 中小企业如何利用利润库. 经济问题探索, 2000; 12

缴清出资,这意味着我们放弃了原来坚持多年的“法定资本制”,当然也没有直接引入“授权资本制”,而是采用了“折中资本制”。新《公司法》第二十六条规定:有限责任公司的注册资本为在公司登记机关登记的全体股东认缴的出资额。公司全体股东的首次出资额不得低于注册资本的百分之二十,也不得低于法定的注册资本最低限额,其余部分由股东自公司成立之日起两年内缴足;其中,投资公司可以在五年内缴足。有限责任公司注册资本的最低限额为人民币三万元。法律、行政法规对有限责任公司注册资本的最低限额有较高规定的,从其规定。修改后的《公司登记管理条例》对于登记事项也做了相应的调整,公司的登记事项不仅包括注册资本还包括实收资本。

新《公司法》的这一规定意味着从2006年起公司设立时,内资公司的股东可以与外商投资企业同样采用分次缴纳注册资金的方式进行投资,这有可能会导导致公司实收的资本与其在公司登记机关登记的注册资本在一段时间内不一致。如果仍然将公司的“实收资本”或“股本”理解为公司的注册资本就是错误的。

由于根据新《公司法》设立的公司其“注册资本”已不再与其资产负债表所有者权益中的“实收资本”或“股本”必然相等,这就存在公司的注册资本如何披露的问题。《企业会计准则第30号——财务报表列报》要求资产负债表中的实收资本或股本项目一般应反映企业期末持有的接受投资者投入企业的实收资本。该准则对出现实收资本与注册资本不一致情况及未到位资金如何反映未作相应的规定,笔者认为资产负债表中的实收资本或股本项目依然应反映企业接受投资者投入企业的实收资本,当投资人未投足出资额时,企业可在附注中作进一步说明,因为附注是财务报表不可或缺的组成部分,是信息使用者了解企业财务状况、经营成果、现金流量的重要依据。因此,在附注中披露企业基本情况时应将注册资本作为一项必须披露的要素,即附注中应披露注册资本金额、尚未到位资金金额、到期日等信息。

股东认购但未缴纳的出资在会计上应处理为股东对公司的一笔负债。但是,按照新《公司法》的第二十八条第二款规定:股东不按前款规定缴纳出资的,除应当向公司足额缴纳外,还应当已向按期足额缴纳出资的股东承担违约责任。按照以往法院的判例,在这种情况下,由公司去向股东追缴出资,但是在主体资格上是不合格的,也就是公司不能向未缴足出资的股东追缴出资。在新《公司法》下,仍沿袭原来的做法,则公司将股东未缴纳的出资记为一项债权类资产更没有法律依据。笔者认为对于剩余资金不能及时到位的问题,可修改公司章程或协议,以利于日后利润分配或股利分配。

二、股利分配及公司合并财务报表方面的问题

在股利分配的规定上,一般贯彻“无盈不分”的原则,即公司当年无盈利时,原则上不得分配股利。否则,股东必须将违反规定分配的利润退还给公司。至于股利分配的比例,新《公司法》进一步扩大了公司的自治权,新《公司法》在第三十五条、第四十三条和第一百六十七条规定中允许股利分配比例

与出资比例不同,认可股东之间的协议安排。由此可以看出,对于股东分配利润以及行使股权,投资者收益的确认可能有两种情况:一是以股份比例为准,二是以“约定”为准。

新《公司法》的变化,给公司的合并财务报表编报带来影响,执行《企业会计制度》和新会计准则的公司必定要做出相应的安排。

以控制为理念划分合并范围是编制合并财务报表的依据。由企业集团的母公司编制合并财务报表与原来仅以持股比例为依据编制合并财务报表相比,从持股比例的要求来看,合并财务报表编制的范围扩大了。笔者认为,这样有利于信息使用者阅读到更多的合并财务报表信息,从而也为更充分地披露会计信息提供保障。

合并财务报表强调的是以控制为基础确定合并范围的基本理念,即不论拥有权益性资本的比例为多少,只要能够控制,均应纳入合并范围。控制是指一个企业能够决定另一个企业的财务和经营政策,并能够从另一个企业的经营活动中获取利益的权利。在一个企业的日常经营活动中,确定经营方针和经营策略及把握资金调度和财务政策是至关重要的。控制可以采取不同的途径,主要有:①以所有权方式达到控制的目的。这是指一方拥有另一方半数以上表决权资本。②以所有权加其他方式达到控制目的。这是指一方拥有另一方表决权资本的比例虽然不超过半数,但通过其拥有表决权资本和其他方式达到控制目的。例如:通过与被投资单位的其他投资者之间的协议,拥有被投资单位半数以上表决权;根据公司章程或协议,有权决定被投资单位的财务和经营政策;有权任免被投资单位的董事会或类似机构的多数成员;在被投资单位的董事会或类似机构占多数表决权。

三、关于公司股份回购的新规定以及会计处理

旧《公司法》对股份回购设置的条件非常严格。旧《公司法》第一百四十九条规定:公司不得收购本公司的股票,但为减少公司资本而注销股份或者与持有本公司股票的其他公司合并时除外。从该条规定中可以看出,旧《公司法》只允许两种情形下的回购:一是为减少公司资本而回购股份;二是与持有本公司股票的其他公司合并而回购股份。我国旧《公司法》中对股份回购的严格限制,在学术界和实务界都一直存在很大的争议,尤其是在2001年允许国内投资者投资B股前的一段时间,由于证券市场上很多B股股价已经跌破净资产,公司已经丧失股权融资能力,很多学者希望允许公司设立库藏股,以便能够通过回购股票来稳定股票价格,重新恢复股权融资能力。然而回购条件过于严格对库藏股制度的利用造成了严重的法律障碍,所以要求允许公司回购发行在外股份的呼声很高,新《公司法》在这点上与旧《公司法》相比有了较大的变化,主要有以下三点:

1.增加了股份回购的途径。新《公司法》第一百四十三条中允许股份有限公司在下述四种情形下收购本公司的股份:①减少公司注册资本;②与持有本公司股份的其他公司合并;③将股份奖励给本公司职工;④股东因对股东大会做出的公司合并、分立决议持异议,要求公司收购其股份的。新《公司

法》在旧《公司法》规定的两种情形下可以回购本公司股份的基础上增加了另外两种情形的回购：一是“将股份奖励给本公司职工”情形下的回购；二是“股东因对股东大会做出的公司合并、分立决议持异议，要求公司收购其股份的”情况下的回购。

2. 允许公司设立库藏股。旧《公司法》中规定公司所回购的股份必须在十天之内予以注销，也就是说在旧《公司法》下公司实际上是不存在库藏股的。而在新《公司法》第一百四十三条中只规定为减少公司注册资本的回购应自收购之日起十天之内注销股份，对第二和第四种情形所回购的股份“应当在六个月内转让或者注销”，增加的第三种情形下的回购则不存在所回购股份的注销问题，而是“应当在一年内转让给职工”。公司在第二至第四种情形下的回购形成了公司库藏股。

3. 有关回购资金来源的规定更加明确。旧《公司法》对股份回购资金的来源没有明确规定，新《公司法》虽然对第一、第二和第四种情形的回购所用资金仍然未作规定，但对第三种情形的回购所用资金的来源作了专门规定。根据新《公司法》第一百四十三条的规定，公司采用以将股份奖励给本公司职工为目的的回购，其“用于收购的资金应当从公司的税后利润中支出”，这意味着以奖励给本公司职工为目的的股份回购，其资金来源只限于公司的税后利润。

由于新《公司法》对股份回购规定上出现的上述几点变化，出现了库藏股问题，这势必影响到会计上的处理，其中对第一种情形下的股份回购，其会计处理应该按财会[2003]39号文的规定进行。而新《公司法》一百四十三条对第二、第三和第四种情形回购的规定产生的库藏股问题，应分别作如下会计处理：

企业与持有本公司股份的其他公司合并而导致的股份回购，属于同一控制下企业合并的，应按其他公司持有本公司股份的原账面价值，借记“库存股”科目，贷记有关科目。属于非同一控制下企业合并的，应按其他公司持有本公司股份的公允价值，借记“库存股”科目，贷记有关科目。企业为奖励本公司职工而收购本公司股份的，应按实际支付的金额，借记“库存股”科目，贷记“银行存款”等科目。同时，在备查簿中，按实际支付的金额，借记“利润分配——未分配利润”科目，贷记“资本公积——其他资本公积”科目。将收购的股份奖励给本公司职工时，借记“资本公积——其他资本公积”科目，贷记“库存股”科目。股东因对股东大会做出的公司合并、分立决议持有异议而要求公司收购其股份的，企业应按实际支付的金额，借记“库存股”科目，贷记“银行存款”等科目。企业转让库存股，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按转让库存股的账面余额，贷记“库存股”科目，按其差额，贷记“资本公积——股本溢价”科目；如为借方差额的，借记“资本公积——股本溢价”科目，股本溢价不足冲减的，应依次冲减盈余公积、未分配利润，借记“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”科目。企业注销库存股的，应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，应依次冲减盈余公积、未分配利润，借记“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”科目。

另外，根据新《公司法》第七十五条规定，有下列情形之一的，对股东会该项决议投反对票的股东可以请求公司按合理的价格收购其股权：当公司连续五年不向股东分配利润，而公司该五年连续盈利，并且符合本法规定的利润分配条件的；公司合并、分立、转让主要财产的；公司章程规定的营业期限届满或者章程规定的其他解散事由出现，股东会会议通过决议修改章程使公司存续的。这实际上是除新《公司法》第一百四十三条对股份有限公司股份回购规定外另行对有限责任公司三种情形回购的规定，笔者认为，还应对这几种回购应该使用的资金来源、是否需要立即注销等问题进行明确规定。

笔者认为，当出现“连续五年不向股东分配利润，而公司该五年连续盈利，并且符合本法规定的利润分配条件的”情形，发生回购时，基于保护中小股东利益考虑，对回购所需资金应要求使用税后利润，另外两种情形的回购则应该与股份有限公司第二和第四种情形下回购的会计处理方法相同。

四、允许股东查阅公司会计账簿给公司财务会计工作带来的挑战

新《公司法》第三十四条明确规定，股东可以要求查阅公司会计账簿。知情权是股东行使一系列权利的前提和手段。根据1993年《公司法》规定，有限责任公司股东仅有权查阅股东会会议记录和公司财务会计报告，而财务会计报告容易造假，股东查阅上述文件并无实际意义，对股东最有意义的董事会、监事会与经理办公会议的会议记录、会计账簿和原始凭证等则无法查阅。在这种情况下，赋予小股东查账的权力，有助于监视公司高层管理者，遏制关联方交易，有助于公司的财务会计制度更趋完善。如果不赋予股东查账权，那么公司的成长只能是一种失序的成长。

但是股东查账权若被滥用，又会给公司的正常运营造成以下影响：首先，公司账簿一般包括商业秘密等内容，如果允许股东随意查阅，很可能导致公司商业秘密的泄露；其次，公司的账簿相对复杂，特别是规模较大、业务结构比较复杂的股份公司更是如此，股东对账簿的查阅对公司经营将会有一定的影响并会增加财务会计工作量。

新《公司法》确立了股东查账权制度，使公司的财务会计工作面临着挑战，笔者认为公司除了如实做账，还应该采取以下措施：①针对公司的财务管理工作建立相关制度，加强小股东之间的沟通和交流，增加小股东对公司的信任。②主动为小股东提供公司的经营信息，按照新《公司法》规定，有限责任公司依照章程规定的期限将公司财务会计报告及时交给股东，股份公司则应当在股东大会年会20日前将公司的财务会计报告置于本公司，以供股东查阅。③熟悉新《公司法》以及相关法律的规定，既保护好公司的利益，又能让小股东顺利行使查账权。④设置应对小股东滥用查账权的预警措施。实际上为了解决这一问题，新《公司法》规定股东行使查账权是有

条件的,必须有正当理由和合理根据,如果股东没有,公司可以拒绝提供查询。新《公司法》第三十四条也为此预留了空间:公司拒绝提供查阅的,股东可以请求人民法院要求公司提供查阅。所以,不同的公司要结合自身实际情况,研究“正当理由和合理根据”。

五、关于公积金的制度调整

公积金,又称储备金,是公司为了巩固公司财产基础、增强公司信用、弥补意外亏损、扩大业务规模等目的,而于资本额外所保留的一部分金额。公积金制度的建立对公司的存在和发展具有重要意义,各国公司法几乎都有公积金方面的规定,表现了国家对经济组织活动的积极干预,旨在通过维持公司的存在和发展,进而维护社会经济秩序的稳定。由于新《公司法》对于法定公积金、任意公积金的规定变化不大,这里不再讨论,只探讨资本公积金和公益金的有关问题。

1. 关于资本公积金不得弥补亏损问题。资本公积金是公司非营业活动所产生的收益。新《公司法》第一百六十八条对资本公积金的构成做出了相关规定:股份有限公司以超过股票票面金额的发行价格发行股份所得的溢价款以及国务院财政部门规定列入资本公积金的其他收入,应当列为公司资本公积金。一般说来,公司接受的赠与、公司资产增值所得的财产价额等均属于资本公积金的来源。

2. 关于取消提取公益金的规定。旧《公司法》规定,企业在分配股利前,必须从税后利润中提取5%~10%的公益金,用于集体福利项目支出,《会计法》、《企业会计制度》等也对公益金提取、使用的账户设置、账务处理做出了相应规定。

许多学者认为法定公益金制度存在诸多的不合理之处:首先,我国存在多种所有制形式,一些特殊的公司如中外合资企业、外商投资企业对于是否提取公益金由公司的董事会或公司章程决定。《中外合资企业法》、《外商投资企业法》中没有直接规定企业必须提取公益金,但规定企业的一切重大事项均由董事会或公司章程决定,根据法学一般原理,这类企业可以不提取公益金。这种不同企业使用不同利润分配方案的现象,导致了企业竞争地位的不平等,不符合加入WTO之后的经济形势的要求。其次,公司提取公益金主要是用于兴办集体福利性项目,是计划经济时代的产物。但随着住房分配制度改革以及医疗制度、社会保险制度改革的不断深入和完善,公益金失去了原有用途。实践中出现了大笔公益金长期挂账闲置、无法使用的问题,造成了资金的闲置和浪费。再次,从保护公司股东利益方面考虑,高额比例提取公益金导致投资者及公司利益受到损害。有鉴于此,新《公司法》废除了这一强制性要求,使我国公司制度逐步与现代企业制度接轨。

但是,在新旧《公司法》交替的过程中,对于公益金的提取却存在一些问题。已经公布的上市公司2005年年报显示,超过八成的公司仍在提取公益金。这些公司提取的2005年度公

益金,使本已挂账闲置的公益金数额越滚越大,公益金自然也就没有用武之地。一家上海本地上市公司2005年实现净利润为1.7亿元,该公司按净利润10%提取法定公益金1700万元,使历年滚存的公益金达到了1.26亿元。这家公司成立时间不长,现有职工不超过80人,没有退休职工,如果1.26亿元公益金平摊到每个人,这一数字超过了150万元。公司的工作人员表示,公司章程明确规定应当提取公益金,在公司章程未修改的情况下,不提公益金违反了公司章程。

既让挂账的公益金数额不再膨胀又不违反公司章程的办法还是有的,如有公司采取了两全其美的办法,即在实施利润分配方案之前,先修改公司章程,然后再进行利润分配。笔者认为新《公司法》已废除提取公益金的规定,因而应在与法律不相抵触的情况下对公司章程作相应的修改。另外,《企业会计制度》规定(按旧《公司法》制定):提取的公益金记入“盈余公积”科目,即在“盈余公积”总账科目下设“提取法定公益金”明细科目。这从核算角度来说,公益金属于盈余公积,而盈余公积的提取,实际上是企业当期实现的净利润向投资者分配利润的一种限制,提取盈余公积本身就属于利润分配的一部分。提取盈余公积相对应的资金,一经提取形成盈余公积后,在一般情况下不得用于向投资者分配利润或股利。那么无论是否提取,只要没有向投资者分配利润或股利,这部分资金并不引起企业所有者权益的变动。关于积累较大数额的公益金,若不使用将长期挂账,既然属于盈余公积,也可与盈余公积具有同样的用途,即经公司决策机构股东会或股东大会决议后,用盈余公积弥补亏损或转增资本,公司也可经股东大会决议,用盈余公积派送新股。

有关财政主管部门也已经意识到了这个问题,财政部下发的《关于〈公司法〉施行后有关企业财务处理问题的通知》中指出:从2006年1月1日起,按照《公司法》组建的企业根据《公司法》第一百六十七条进行利润分配,不再提取公益金;同时,为了保持企业间财务政策的一致性,国有企业以及其他企业一并停止实行公益金制度。企业对2005年12月31日的公益金结余,转做盈余公积金管理使用;公益金赤字,依次以盈余公积金、资本公积金、以前年度未分配利润弥补,仍有赤字的,结转未分配利润账户,用以以后年度实现的税后利润弥补。这一处理原则与我们的观点基本一致。

主要参考文献

1. 江平,李国光.最新公司法条文释义.北京:人民法院出版社,2006
2. 时建中.公司法原理精解、案例与运用.北京:中国法制出版社,2006
3. 赵旭东.公司法.北京:高等教育出版社,2003
4. 居维纲.企业财务会计.北京:北京大学出版社,1998