



《公司法》修订对会计核算的影响

广西桂林电子工业学院 刘宏

【摘要】 修订后的《公司法》(简称新《公司法》)从2006年1月1日起正式实施。与1993年版《公司法》(即旧《公司法》)相比,新《公司法》允许公司股东分期出资、允许公司进行股份回购,取消了公益金提取的硬性规定。这些方面的变化将给企业会计核算带来较大影响。

【关键词】 公司法 注册资本 会计 回购 公益金

一、对公司设立时股东出资会计处理的影响

一直以来我国实行的是严格的“法定资本制”,有限责任公司“实收资本”的数额和股份有限公司“股本”的数额都与公司“注册资本”的数额相等。但新《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作了较大的修改。

新《公司法》第26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,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。第81条对股份有限公司也作了类似的规定。这两条规定意味着根据新《公司法》设立的公司的股东可以采用分次投资的方式,从而有可能导致公司实收的资本金与登记的注册资本在一段时间内不一致。这就存在注册资本是否要在表内反映的问题,即在资产负债表所有者权益的第一项是列示公司股东实缴出资额(即“实收资本”或“股本”),还是列示公司登记的“注册资本”。对此有两种处理方法:

一是注册资本不在表内列示。资产负债表所有者权益项目中“实收资本”或“股本”的数额仍然是公司全体股东实缴的出资额,对尚未收到的股东已认缴部分(即注册资本与实缴资本之间的差额)在备查簿上作登记,同时在会计报表附注中披露公司的注册资本数额。这样处理比较简单,不需专门对未缴部分作会计处理,但也存在不足之处:一是注册资本作为公司的一项非常重要的信息却不在表内反映,这是不合理的;二是未缴出资作为企业已确认的一项现实债权,不在表内反映也是不合理的。

二是注册资本在表内列示。笔者认为,可以在资产负债表所有者权益项目中第一项列示“注册资本”,以代替“实收资本”或“股本”。为了充分披露公司的实际出资情况,宜在“注册资本”项目下专设“其中实收资本(或股本)”项目。为方便对相关业务进行会计处理,应增设“应收认股款”和“已认股本”等科目。在股东认缴出资时借记“应收认股款”科目,贷记“已认股本”科目。在实际收到认股款时借记“银行存款”等科目,贷记“应收认股款”科目;同时将相应的“已认股本”科目余额结转到“股本”(或“实收资本”)科目中,即借记“已认

股本”科目,贷记“股本”(或“实收资本”)科目。编制资产负债表时尚未收到的“应收认股款”作为一项债权在资产项目中反映。在所有者权益项目中第一项是“注册资本”,“注册资本”项目的数额等于“已认股本”和“股本”(或“实收资本”)两个项目的合计数。

二、对回购股份会计处理的影响

我国原先对于公司股份回购规定的条件非常严格。旧《公司法》第149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。公司回购本公司股票后,必须在10日内注销该部分股份。

对股份回购的限制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股的股票价格已经跌破净资产,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。另外,由于回购条件过于严格,这对公司利用库藏股提供股权激励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》在这点上有了较大的突破。

新《公司法》第143条规定允许股份公司在四种情形下收购本公司的股份:一是为“减少公司注册资本”;二是“与持有本公司股份的其他公司合并”;三是“将股份奖励给本公司职工”;四是“股东因对股东大会作出的公司合并、分立决议持异议,要求公司收购其股份的”。

新《公司法》规定在第一种情形下回购的股份必须自回购之日起10日内注销。这种情况下的股份回购,根据《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(三)》的规定,公司回购并注销股份时,应按所回购股份的面值借记“股本”科目,按股票发行时原记入资本公积的溢价部分,借记“资本公积”科目,回购价格超过上述“股本”及“资本公积”科目金额的部分,依次借记“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”等科目,按实际支付的购买价款贷记“银行存款”等科目。如果回购价格低于所回购股份的面值,则应按回购股份的面值借记“股本”科目,按实际回购价格贷记“银行存款”科目,按其差额贷记“资本公积——其他资本公积”科目。对于后三种情形涉

及到所回购回来的股票即库藏股应该如何处理的问题,仍是会计制度中的空白点,急需立法予以规范。

新《公司法》第143条规定:公司发生第二和第四种情形下的回购后,所回购股份应当在6个月内转让或注销。这两种情形的回购所用资金的来源应该与以注销股份为目的的回购相同,可以增设“库藏股”科目采用库藏股面值法对该类业务进行核算。

1.在回购时按所回购股份的面值借记“库藏股”科目,按股票发行时原计入资本公积的溢价部分借记“资本公积”科目,回购价格超过上述“股本”及“资本公积”科目金额的部分,依次借记“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”等科目,按实际支付的购买价款贷记“银行存款”等科目。如果回购价格低于所回购股份的面值,则应按回购股份的面值借记“库藏股”科目,按实际回购价格贷记“银行存款”科目,按其差额贷记“资本公积——其他资本公积”科目。

2.如果需要注销该部分股份,则借记“股本”科目,贷记“库藏股”科目。如果公司将该部分股份转让,应遵守的处理原则是不确认转让收益,即当转让价大于回购成本时,应该先将原回购所冲减的“资本公积”、“盈余公积”和“利润分配——未分配利润”科目的金额转回,并结转“库藏股”科目(贷记),转让价大于回购成本的差额部分贷记“资本公积”科目。如果转让价低于回购成本,则将原回购所冲减的“资本公积”、“盈余公积”和“利润分配——未分配利润”科目的金额按“利润分配——未分配利润”、“盈余公积”和“资本公积”科目的顺序依次冲回,并结转“库藏股”科目(贷记)。尚未处置的库藏股作为股东权益的减项在所有者权益中反映。

新《公司法》对第三种情形回购的规定与第二、第四种情形的回购相比有两点不同:一是不存在所回购股份的注销问题,因为所回购股份“应当在一年内转让给职工”。二是回购股份使用的资金来源不同。根据新《公司法》第143条的规定,公司以奖励职工为目的进行股份回购的,其“用于收购的资金应当从公司的税后利润中支出”。在第三种情形下,不能采用库藏股面值法进行会计处理,而应采用库藏股成本法进行会计处理。公司可以设置“奖励职工股权库藏股”科目来反映所回购股份的实际成本,在公司进行股份回购时,按实际支付的回购股票价款借记“奖励职工股权库藏股”科目,贷记“银行存款”科目;拟将回购的股票发放给职工时借记“利润分配——未分配利润”科目,贷记“应付职工奖励股份”科目;将所回购的股票对职工进行奖励时再借记“应付职工奖励股份”科目,贷记“奖励职工股权库藏股”科目。

根据新《公司法》第75条的规定,在以下三种情况下对股东会该项决议投反对票的有限责任公司股东可以请求公司按照合理的价格收购其股权:①公司连续五年不向股东分配利润,而公司这五年连续盈利,并且符合本法规定的利润分配条件的;②公司合并、分立、转让主要财产的;③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。笔者认为,在第①种情形下发生的回购,基于保护中小股东利益的考虑,回购应使用税后利润,另外两种情形的回购则可参照股份有限公司第二和第四种情形下的回购进行会计处理。另外要

注意的是,新《公司法》第167条规定“公司持有的本公司股份不得分配利润”,即这部分库藏股在没有转让之前是没有分红权的。

三、对弥补亏损方式和利润分配的影响

企业对所发生的累积亏损可以根据亏损金额的大小和亏损的时间采用不同的方式来弥补;对发生在五年内的亏损采用税前利润弥补,超过五年的亏损采用税后利润弥补,对数额较大近期难以通过所实现的利润来弥补的亏损还可以用公积金来弥补。旧《公司法》第179条规定,公司的公积金用于弥补公司的亏损,扩大公司生产经营或者转增公司资本。这条规定在理论界也备受争议,因为公积金包括资本公积和盈余公积两个部分,虽然有关会计规定中明确资本公积中的某些“准备部分”不得用于弥补亏损,但在实务中也有很多公司根据旧《公司法》的规定将资本公积部分(非准备部分)用于弥补亏损。例如,2005年11月30日就有大冶特钢等十家公司发出了拟用公司的资本公积弥补亏损的公告,原因是2006年1月1日起施行的新《公司法》对公积金的用途作了重新规定。

新《公司法》第169条明确规定资本公积不得用于弥补公司的亏损,这意味着从2006年起公司以资本公积弥补亏损的路被堵死了。这条规定造成的影响主要有两个:一是资本公积的用途减少了,资本公积(非准备部分)只能用于转赠资本;二是公司只能用留存收益弥补亏损。

法定公益金作为保障职工利益的重要方式一直以来都是要求必须提取的。旧《公司法》第177条规定,公司在未弥补亏损和提取法定盈余公积金、法定公益金之前不得向股东分配利润。“公司分配当年税后利润时,应当提取利润的10%列入公司法定公积金,并提取利润的5%至10%列入公司法定公益金。”新《公司法》第167条规定:公司分配当年税后利润时,应当提取利润的百分之十列入公司法定公积金。这与旧《公司法》第177条的规定相比有重大的变化,即不再强制要求公司提取公益金。这不但会直接影响利润分配时的会计处理,也会影响资产负债表和利润分配表的编制。

既然新《公司法》不再硬性要求公司提取公益金,那么《企业会计制度》也应该将公益金核算取消。第一,公益金用于职工福利设施方面的开支,但从本质上讲“公益金”属于所有者权益,是属于股东的财产。第二,目前对公益金的会计处理规定也是不合理的。根据有关规定将公益金用于职工福利设施建设时,在借记有关资产科目、贷记“银行存款”等科目的同时,还要将“公益金”转入“盈余公积——任意盈余公积”,在处置该项资产时再将该项资产购建时使用的公益金的数额,从任意盈余公积账户转回公益金账户。采用这种处理方法在许多年后将会导致企业“公益金”的数额巨大,因为职工福利设施经过长期使用价值已经很低,但只要处置完毕就必须将原先转入任意盈余公积的公益金全额转回,这是不恰当的。第三,公益金用于职工福利设施方面的开支,这也是与企业后勤社会化的发展方向相背离的。

主要参考文献

- ①白蔚秋.库藏股制度评析.中央财经大学学报,2003;3
- ②王杰.对资产负债表会计要素的再认识.上海会计,2002;1