

项目六

所有者权益



知识目标

- 掌握小企业所有者权益的构成和来源；
- 掌握小企业实收资本或股本的核算；
- 掌握小企业资本公积的核算；
- 掌握小企业留存收益的核算。



能力目标

- 能对小企业实收资本或股本业务进行会计处理；
- 能对小企业资本公积业务进行会计处理；
- 能对小企业留存收益业务进行会计处理。



项目导入

所有者权益是小企业生产经营的主要资金来源,也是其长期使用的资金,关系到小企业的融资能力和融资风险。为此,小企业应当加强所有者权益的管理和核算。小企业所有者权益由哪些内容组成?如何对这些组成内容进行核算?学完本项目后,您应该能够回答这些问题。

所有者权益是指小企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益。公司的所有者权益又称股东权益,包括实收资本或股本、资本公积、盈余公积和未分配利润等内容。小企业的负债也是其债权人享有资产要求权的权益。所有者权益和债权人权益(负债)统称为小企业的权益,也构成了小企业的资金来源。所有者权益和债权人权益有以下几个区别:

(1) 所有者权益是所有者享有的对投入资本及其运用所产生的盈余或亏损的权利。所有者享有参与小企业收益分配、经营管理等多项权利。债权人权益是债权人要求小企业清偿到期本金和利息的权利,但其没有参与经营决策和收益分配的权利。

(2) 所有者权益是对小企业资产的剩余要求权。债权人权益是对小企业资产的优先要求权,即在小企业清算时,债权人有权优先于所有者获取资产赔偿的要求权。

(3) 所有者权益不存在约定的偿还日期,在小企业持续经营的情况下,一般不能提前抽回投资,但可以依法转让。所有者权益是小企业的一项可以长期使用的资金。债权人权益存在约定的偿还日期,小企业必须到期归还。

模块一 实收资本

实收资本是指投资者按照合同协议约定或相关规定实际投入小企业的资本。它是小企业所有者权益的起点和主体。注册资本是指投资者按照合同协议约定或相关规定在小企业登记管理部门认缴的出资总额。在投资者缴足其认缴的投资额之前,小企业的实收资本小于其注册资本。投资者实缴的出资额通常是其参与经营管理、承担经营风险、享有投资报酬的依据。

为了核算收到投资者按照合同协议约定或相关规定投入资本的增加、减少和结余情况,小企业应当设置“实收资本”科目。该科目的贷方登记投资者投入和资本公积、盈余公积转增的资本;借方登记投资者按照规定减少的资本;期末贷方余额反映小企业实收资本总额。“实收资本”科目应按照投资者进行明细核算。中外合作经营小企业根据合同规定在合作期间归还投资者的投资,应在“实收资本”科目下设置“已归还投资”明细科目进行核算。股份有限公司小企业应当将“实收资本”科目改为“股本”科目。

一、实收资本或股本的投入

小企业收到投资者以现金或非货币性资产投入的资本,应当按照其在本企业注册资本或股本中所占的份额计入实收资本;投资者投入的资本超过其在注册资本或股本中所占份额的部分,应当计入资本公积。

小企业收到投资者的出资,借记“银行存款”“固定资产”“无形资产”等科目;按照其在注册资本中所占的份额,贷记“实收资本”或“股本”科目;按照其差额,贷记“资本公积——资本溢价或股本溢价”科目。

(一) 接受现金资产投资

小企业收到投资者以现金投入的资本时,按照实际收到的金额,借记“银行存款”等科目;按照其在本企业注册资本中所占的份额,贷记“实收资本”或“股本”科目;按照实际收到的金额超过投资者在本企业注册资本中所占份额的部分,贷记“资本公积——资本溢价或股本溢价”科目。

【例 6-1】2014 年 12 月 1 日,新华公司和华光公司决定共同投资设立甲有限责任公司(小企业),注册资本为 2 000 000 元,各自认缴的资本均为 50%。按照章程规定,2014 年 12 月 8 日,甲有限责任公司如数收到新华公司和华光公司投入的投资款。相关会计分录如下:

借:银行存款	2 000 000
贷:实收资本——新华公司	1 000 000
——华光公司	1 000 000

（二）接受非货币性资产投资

小企业接受存货、固定资产、无形资产等非货币性资产投资时，应当按照非货币性资产的评估价值和相关税费作为非货币性资产的成本，借记“原材料”“固定资产”“无形资产”等科目；按照投资者在本企业注册资本或股本中所占的份额，贷记“实收资本”或“股本”科目；按照非货币性资产的评估价值超过其在本企业注册资本或股本中所占份额的部分，贷记“资本公积——资本溢价或股本溢价”科目；按照涉及的相关税费，贷记“银行存款”等科目。

大中企业接受非货币性资产投入的资本

大中企业接受存货、固定资产、无形资产等非货币性资产投资时，在办理非货币性资产移交手续之后，应当按照投资合同或协议约定的价值作为非货币性资产的入账价值，但投资合同或协议约定的价值不公允的除外，按照投资者在本企业注册资本或股本中所占的份额作为实收资本。投资合同或协议约定的非货币性资产的价值超过其在本企业注册资本或股本中所占份额的部分，应当计入资本公积。

小贴士

二、实收资本或股本的增减变动

投资者根据有关规定对小企业进行增资或减资，小企业应当增加或减少实收资本。

（一）实收资本或股本的增加

小企业增加注册资本主要有三个途径：接受投资者追加投资；资本公积转增资本；盈余公积转增资本。由于资本公积和盈余公积均属于所有者权益，用其转增资本时，如果是独资企业，则比较简单，直接结转即可；如果是股份有限公司或有限责任公司，则应该按照原投资者的出资比例，相应增加各投资者的出资额。

小企业根据有关规定增加注册资本，借记“银行存款”“资本公积”“盈余公积”等科目，贷记“实收资本”科目。

【例 6-2】承【例 6-1】，2015 年 12 月 8 日，为了扩大经营规模，甲有限责任公司修改章程规定，决定增加的注册资本为 2 000 000 元。新华公司和华光公司按原出资比例追加投资额 1 000 000 元，并将资本公积、盈余公积分别为 200 000 元、800 000 元转增资本。2015 年 12 月 8 日，甲有限责任公司收到新华公司和华光公司投入的投资款，相关增资手续已办妥。相关会计分录如下：

借：银行存款	1 000 000
资本公积	200 000
盈余公积	800 000
贷：实收资本——新华公司	1 000 000
——华光公司	1 000 000

需要指出的是，中外合作经营小企业根据合同规定在合作期间归还投资者的投资，应当按照实际归还投资的金额，借记“实收资本——已归还投资”科目，贷记“银行存款”等科目；

同时,借记“利润分配——利润归还投资”科目,贷记“盈余公积——利润归还投资”科目。

(二) 实收资本或股本的减少

小企业根据有关规定减少注册资本,按照减少的资本,借记“实收资本”科目,贷记“银行存款”“利润分配——未分配利润”等科目。

【例 6-3】2014 年 12 月 8 日,因经营管理不善,某小企业连续多年亏损,为了缩减经营规模,小企业修改章程,决定将减少的注册资本 1 000 000 元用以弥补其亏损额,相关减资手续已办妥。相关会计分录如下:

借:实收资本	1 000 000
贷:利润分配——未分配利润	1 000 000

模块二 资本公积

资本公积是指小企业收到投资者的出资额超过其在注册资本或股本中所占份额的部分,即资本溢价或股本溢价。

一、资本溢价或股本溢价的增加

小企业在创立时,一般不会产生资本溢价,但在新的投资者加入时,小企业常常会产生资本溢价。进行正常生产经营后,小企业的资本利润率通常要高于其初创阶段,且其内部也存在盈余积累,一旦新的投资者加入小企业后,就要分享这些盈余积累和高于小企业初创阶段的资本利润率。因此,新加入的投资者往往要付出大于原投资者的出资额,才能取得与原投资者相同的出资比例。新加入的投资者多缴的部分就形成了资本溢价。

为了核算收到的投资者的出资额超过其在注册资本或股本中所占份额的部分增加、减少和结余情况,小企业应当设置“资本公积”科目。该科目的贷方登记投资者的出资额超过其在注册资本或股本中所占份额的金额;借方登记按照规定转增资本的金额;期末贷方余额反映小企业资本公积总额。

小企业收到新投资者投入的资本时,应借记“银行存款”“固定资产”“无形资产”等科目;按照其在注册资本中所占的份额,贷记“实收资本”或“股本”科目;按照其差额,贷记“资本公积——资本溢价或股本溢价”科目。

【例 6-4】承【例 6-2】,2016 年 12 月 31 日,甲有限责任公司的股东权益为 6 000 000 元。为了扩大经营规模,甲有限责任公司同意光明公司投入资本,再增加其注册资本 2 000 000 元,并享有该公司 1/3 的股权。2017 年 1 月 3 日,按照投资协议,如数收到光明公司投入的 3 000 000 元投资款。假定不考虑其他因素,相关会计分录如下:

借:银行存款	3 000 000
贷:实收资本——光明公司	2 000 000
资本公积——资本溢价	1 000 000

【例 6-5】2016 年 12 月 31 日,乙股份有限公司(小企业)为了扩大经营规模,经决议,同

意红旗公司购买其增发的 2 000 000 股股票,每股面值为 1 元,并享有该公司 1/3 的股份。2017 年 1 月 3 日,按照投资协议,如数收到红旗公司投入的 3 000 000 元投资款。假定不考虑其他因素,相关会计分录如下:

借:银行存款	3 000 000
贷:股本——红旗公司	2 000 000
资本公积——股本溢价	1 000 000

二、资本溢价或股本溢价的减少

小企业在发展过程中,为了扩大经营规模,经过决议,可以用资本公积转增资本,冲减资本公积,并按照转增前的实收资本或股本的比例,或按照通过的决议,将转增的资本记入“实收资本”或“股本”科目下各所有者的明细分类账。小企业根据有关规定用资本公积转增资本,应借记“资本公积”科目,贷记“实收资本”科目。

小企业在发展过程中,为了缩减经营规模,可以经过决议,减少注册资本,并按照减资前的实收资本或股本的比例,或按照通过的决议,将减少的资本记入“实收资本”或“股本”科目下各所有者的明细分类账。小企业根据有关规定减少注册资本,借记“实收资本”“资本公积”等科目,贷记“银行存款”等科目。

【例 6-6】2014 年 12 月 31 日,为了缩减经营规模,丙股份有限公司(小企业)修改章程,决定减少注册资本 1 000 000 元。该公司由镜湖公司和三山公司共同投资设立,且其持股比例分别为 60%和 40%。2015 年 1 月 3 日,按照减资决议,该公司以 1 500 000 元的银行存款支付减少的 1 000 000 股(每股面值为 1 元)的投资款。假定不考虑其他因素,相关会计分录如下:

借:股本——镜湖公司	600 000
——三山公司	400 000
资本公积——股本溢价	500 000
贷:银行存款	1 500 000

需要指出的是,小企业的资本公积不得用于弥补亏损。

大中企业的资本公积

大中企业的资本公积是指大中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额,以及直接计入所有者权益的利得和损失等。资本公积包括资本溢价或股本溢价、直接计入所有者权益的利得和损失等。

资本溢价或股本溢价是指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。形成资本溢价或股本溢价的原因有溢价发行股票、投资者超额缴入资本等。直接计入所有者权益的利得和损失是指不应计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。

小贴士

模块三 留存收益

留存收益是指小企业从历年经营活动实现的利润中提取积累的、未分配或限制分配给投资者的净利润。留存收益来源于小企业生产经营活动所实现的利润,包括盈余公积和未分配利润。

一、盈余公积

盈余公积是指小企业按照法律规定在税后利润中提取的法定公积金和任意公积金。按照《中华人民共和国公司法》(以下简称《公司法》)的有关规定,公司制小企业应当按照净利润(减去弥补以前年度亏损)的10%提取法定盈余公积。非公司制小企业法定盈余公积的提取比例可超过净利润的10%。法定盈余公积累计额已达注册资本的50%时可以不再提取。值得注意的是,在计算提取法定盈余公积的基数时,不应包括小企业年初未分配利润。

公司制小企业可根据股东大会的决议从税后利润中提取任意盈余公积。非公司制小企业经类似权力机构批准,也可提取任意盈余公积。法定盈余公积和任意盈余公积的区别在于其各自计提的依据不同,前者以国家的法律法规为依据,后者由小企业的权力机构自行决定。

(一) 盈余公积的提取

为了核算按照《公司法》的规定在税后利润中提取的法定公积金和任意公积金,以及外商投资小企业按照法律规定在税后利润中提取储备基金和企业发展基金的增加、减少和结余情况,公司制小企业应当设置“盈余公积”科目。该科目的贷方登记按照规定提取的各项盈余公积的金额;借方登记盈余公积使用的金额;期末贷方余额,反映公司制小企业的法定公积金和任意公积金总额,外商投资小企业的储备基金和企业发展基金总额。“盈余公积”科目应当分“法定盈余公积”“任意盈余公积”明细科目进行核算;外商投资小企业还应当分“储备基金”“企业发展基金”明细科目进行核算;中外合作经营小企业根据合同规定,在合作期间归还投资者的投资,应在“盈余公积”科目下设置“利润归还投资”明细科目进行核算。

公司制小企业按照《公司法》的规定提取法定公积金和任意公积金时,借记“利润分配——提取法定盈余公积/提取任意盈余公积”科目,贷记“盈余公积——法定盈余公积/任意盈余公积”科目。

【例 6-7】2014年12月31日,丁股份有限公司(小企业)本年实现的净利润为5 000 000元,年初无未分配利润。经股东大会批准,该公司按当年净利润的10%提取法定盈余公积,按当年净利润的8%提取任意盈余公积。假定不考虑其他因素,相关会计分录如下:

借:利润分配——提取法定盈余公积	500 000
——提取任意盈余公积	400 000
贷:盈余公积——法定盈余公积	500 000
——任意盈余公积	400 000

外商投资小企业按照规定提取储备基金、企业发展基金、职工奖励及福利基金时,借记

“利润分配——提取储备基金/提取企业发展基金/提取职工奖励及福利基金”科目,贷记“盈余公积——储备基金/企业发展基金”“应付职工薪酬”科目。

(二) 盈余公积的使用

小企业用盈余公积弥补亏损或者转增资本,应当冲减盈余公积。小企业的盈余公积还可以用于扩大生产经营。

1. 盈余公积弥补亏损

小企业发生亏损时,应由小企业自行弥补。小企业弥补亏损的渠道主要有以下几个:

(1) 用以后年度税前利润弥补。按照现行税法规定,小企业发生亏损时,可以用以后连续5年内实现的税前利润弥补,即税前利润弥补亏损的期间为5年。

(2) 用以后年度税后利润弥补。小企业发生的亏损经过5年期间未弥补足额的,尚未弥补的亏损只能用缴纳所得税后的净利润弥补。

(3) 用盈余公积弥补亏损。小企业经过决议以提取的盈余公积弥补亏损,按照弥补的亏损额,借记“盈余公积”科目,贷记“利润分配——盈余公积补亏”科目。

【例 6-8】2015年2月8日,某小企业经过决议,以法定盈余公积弥补2014年度发生的亏损额400 000元。假定不考虑其他因素,相关会计分录如下:

借:盈余公积——法定盈余公积	400 000
贷:利润分配——盈余公积补亏	400 000

可见,盈余公积的提取实际上是小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,一般情况下不得用于向投资者分配利润或股利。

2. 盈余公积转增资本

小企业将盈余公积转增资本时,必须经股东大会决议批准,并按股东原有持股比例结转。按照《公司法》的规定,法定公积金(资本公积或盈余公积)转为资本时,所留存的该项公积金不得少于转增前公司注册资本的25%。

小企业将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。

【例 6-9】2014年12月31日,为了扩大经营规模,经股东大会批准,戊股份有限公司将法定盈余公积500 000元转增股本。假定不考虑其他因素,相关会计分录如下:

借:盈余公积——法定盈余公积	500 000
贷:股本	500 000

中外合作经营小企业根据合同规定在合作期间归还投资者的投资,应当按照实际归还投资的金额,借记“实收资本——已归还投资”科目,贷记“银行存款”等科目;同时,借记“利润分配——利润归还投资”科目,贷记“盈余公积——利润归还投资”科目。

可见,盈余公积的用途并不是指其实际占用形态,提取盈余公积也并不是单独将这部分资金从小企业资金周转过程中抽出。盈余公积无论是用于弥补亏损,还是用于转增资本,只不过是在小企业所有者权益内部结构的转换。如小企业以盈余公积弥补亏损时,实际是减少盈余公积留存的数额,以此抵补未弥补亏损的数额,并不引起小企业所有者权益总额的变

动;小企业以盈余公积转增资本时,也只是减少盈余公积结存的数额,但同时增加小企业实收资本或股本的数额,也并不引起所有者权益总额的变动。

3. 盈余公积用于扩大生产经营

实际上,小企业盈余公积的结存数只表现其所有者权益的组成部分。盈余公积用于扩大生产经营,只是表明小企业生产经营资金的一个来源而已,其形成的资金可能表现为一定的货币资金,也可能表现为一定的实物资产,如存货和固定资产等,随同小企业的其他来源所形成的资金进行循环周转。

二、未分配利润

未分配利润是指小企业实现的净利润,经过弥补亏损、提取法定公积金和任意公积金、向投资者分配利润后,留存在本企业的、历年结存的利润。相对于所有者权益的其他部分来说,小企业对于未分配利润的使用有较大的自主权。

未分配利润应通过“利润分配——未分配利润”明细科目进行核算。年度终了,小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“利润分配——未分配利润”明细科目。结转后,“利润分配——未分配利润”科目如为贷方余额,表示累计未分配的利润数额;如为借方余额,则表示累计未弥补的亏损数额。



项目小结

