

会计学



李晓
副教授
南开大学金融学院

第十一讲 所有者权益

- 所有者权益的基本概念
- 实收资本
- 资本公积
- 留存收益
- 股份有限公司的所有者权益核算

所有者权益的基本概念

- 所有者权益：“企业资产扣除负债后由**所有者享有的剩余权益**”

➤ **所有者权益** = 资产 — 负债



净资产

- 负债和所有者权益的区别：

➤ **性质**不同：

- ✓ 所有者权益—承担风险，获得补偿和收益
- ✓ 负债（债权人权益）：要求企业清偿债务

➤ **享受权利**不同

所有者权益的基本概念

- 所有者权益：“企业资产扣除负债后由**所有者享有的剩余权益**”

➤ **所有者权益** = 资产 - 负债

↓
净资产

- 负债和所有者权益的区别：

➤ **性质**不同：

✓ 所有者权益—承担风险

✓ 负债（债权人权益）：

- 参与管理
- 享受利润分配

➤ **享受权利**不同

所有者权益

负债

- 到期收回本金和利息
- 没有经营决策参与权和利润享
受权

所有者权益的基本概念

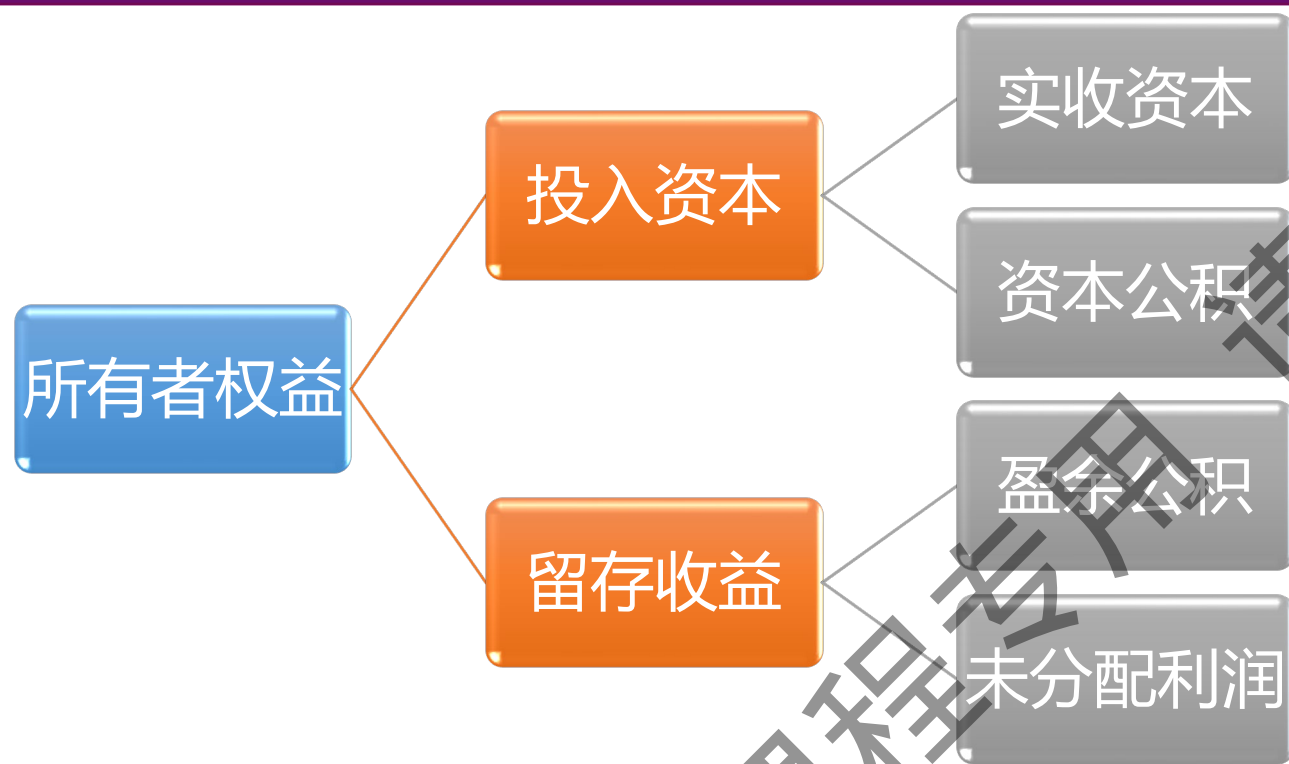
➤ 偿还期限不同：

- ✓ 所有者权益：在企业持续经营的前提下，不存在偿还的问题。
仅在**清算阶段**才可能予以偿还
- ✓ 负债：**一定时期**内偿还

➤ 风险不同：

- ✓ 所有者承担的风险**较大**
- ✓ 债权人承担的风险**较小**

所有者权益的基本概念



《企业会计准则》：资产负债表中的所有者权益类至少应单独列示反映下列信息的项目：**实收资本（股本）、资本公积、盈余公积、未分配利润**

- 能够清晰地反映企业所有者权益的结构
- 能够反映利润分配政策上的影响因素

第十一讲 所有者权益

- 所有者权益的基本概念
- 实收资本
- 资本公积
- 留存收益
- 股份有限公司的所有者权益核算

实收资本的基本概念

- 实收资本 (Paid-in Capital) : **投资者投入资本**形成的法定资本的价值, 投资者对依法投入的资本享有**法定权利**并以此为限**对企业负债承担责任**.
 - 货币资金、存货、固定资产、无形资产等
- 注册资本: 企业成立时在工商行政管理部门**登记注册**的资本总额, 是企业各方投入资本的总和。
 - 有限责任公司: 3万元; 股份有限公司: 500万元

实收资本的基本概念

● 实收资本投资人的权利

- **管理权**：投资人享有管理企业的权利
- **分享利润权**：投资人按投资份额参与税后利润分配
- **分享剩余财产权**：投资人享有公司破产清算后剩余资产相应份额
- **优先投资权**：公司增加新投资时，原投资人有权利按照既定持股比

例认购新股

实收资本的来源

- **国家资本：**

- 国家以各种形式对企业的实物投资、货币投资和所有权应属于国家的发明创造和技术成果等无形资产投资
- 各类国有企业的所有者权益以及股份有限公司和有限责任公司的国有股

- **法人资本：**

- 企业接受其他单位投资形成的资本：实物资产、货币资产和无形资产

- **自然人资本**

- 企业内、外部的自然人对其合法财产投入企业形成的资本

- **外商资本**

实收资本的计价

● 以**货币出资**的计价：

- 实际收到的金额计入 **“实收资本”** 账户
- 实际收到的款项与在注册资本或股本中所占份额的**差额**：记入 **“资本公积—资本溢价或股本溢价”** 贷方
- 外币资本：
 - ✓ 按**交易日**汇率折算，折算额与在注册资本或股本中所占份额差额，记入：**“资本公积—资本溢价或股本溢价”** 贷方

● 以**非货币资产出资**的计价：

- 房屋、建筑物、机器设备、原材料等实物资产
- 无形资产

实收资本的核算

有限责任公司的实收资本

- 两个以上股东共同出资，每个股东以其所**认缴的出资额**对公司承担有限责任
- 设置 **“实收资本”** 账户
 - 贷方登记企业所有者投入企业的各种资产的价值
 - 借方登记减少实收资本的数额
 - 期末余额在贷方，表示投资人实际投入的资本

例1：津鑫公司于2011年1月1日创立，当时A、B两位投资人各投资1500万元，其中A投资1500万元现款，B用专利权和使用过的固定资产作价投资。专利权投资合同约定价值300万元，固定资产的投资合同约定价值1200万元。公司在收到投资者投入的资产时，应作如下会计分录：

实收资本的核算

借：银行存款

15000000

贷：实收资本—A

15000000

借：无形资产

3000000

固定资产

12000000

贷：实收资本—B

15000000

实收资本的核算

股份有限公司的实收资本（股本）

- 概念：全部资本由**等额股份**构成并通过**发行股票**筹集资本，股东以其所持股份为限对公司承担责任，公司以其全部资产对公司的债务承担责任的企业法人。
- 《公司法》规定：股份有限公司采取发起**设立方式**设立的，注册资本为在公司登记机关登记的全体发起人认购的股本总额。公司全体发起人的首次出资额不得低于注册资本的20%，其余部分由发起人自公司成立之日起两年内缴足；其中，投资公司可以在5年内缴足。在缴足前，不得向他人募集股份。股份有限公司采取**募集方式**设立的，注册资本为在公司机关登记的实收资本总额。股份有限公司注册资本的最低限额为人民币500万元。
- 股本总额：已发行**股票面值**与股份总数的乘积

实收资本的核算

股份有限公司的实收资本（股本）

- 《公司法》：股票的发行价格可以按票面金额，也可以超过票面金额，但不能低于票面金额
 - 票面金额：平价发行
 - 高于票面金额：溢价发行
- 股票面值记入“股本”账户
- 溢价发行的股票高于股票面值的部分扣除发行手续费、佣金等发行费后记入“资本公积—股本溢价”

实收资本的核算

例2：津达公司委托某证券公司发行A股5000万股，每股面值1元。津达公司与证券公司商定，按照发行收入的3.6%支付发行费。发行收入扣除手续费以后的股款已经存入津达公司银行账户。假定每股发行价格为3元：

- 发行总收入： $5000 \times 3 = 15000$ 万元
- 手续费： $15000 \times 3.6\% = 540$ 万元
- 发行获得股款： $15000 - 540 = 14460$ 万元
- 记入“资本公积—股本溢价”账户的超过面值部分：

$$(3-1) \times 5000 - 540 = 9460 \text{ 万元}$$



实收资本的核算

借：银行存款

144600000

发行普通股实际收到的金额

贷：股本—普通股

50000000

发行普通股的票面金额

资本公积—股本溢价

94600000

发行普通股的发行金额与票面金额的差额扣除手续费

实收资本的核算

练习1：新世纪股份有限公司经中国证监会批准，发行普通股1000万股，每股面值1元，发行手续费为发行收入的3%。2015年10月20日，新世纪公司经过批准增发新股300万股，每股发行价5元，手续费仍为3%，发行总收入扣除发行费用后的股款全部存入银行。对以上经济业务进行记录。



第十一讲 所有者权益

- 所有者权益的基本概念
- 实收资本
- 资本公积
- 留存收益
- 股份有限公司的所有者权益核算

资本公积

- 定义 (Capital Reserves)：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直接记入所有者权益的利得和损失等的部分
 - 不构成实收资本
 - 由投资人共同享有，是所有者权益的重要组成部分
- 来源：
 - 非利润转化
 - 投资者的额外投入
 - 不计入当期损益，会导致所有者权益发生变动的，与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或损失

资本公积

- 定义 (Capital Reserves)：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直接计入所有者权益的利得和损失等的部分
 - 不构成实收资本
 - 由投资人共同享有，是所有者权益的重要组成部分
- 来源：
 - 非利润转化
 - 投资者的额外投入
 - 不计入当期损益
 - 向所有者分配利润无

资本溢价

股本溢价

其他资本公
积

本或者向所有

资本公积

- 资本（股本）溢价：企业投资者投入的资金**超过了**其在注册资本中所占份额而形成的差额
 - **资本溢价**：公司创办后，新股东加入一般需要付出大于原股东的出资额，才能获得与原股东相同的投资比例，新股东投入的资本中等于原股东投资比例的出资额部分，**计入“实收资本”，差额记入“资本公积”**
 - **股本溢价**：股票发行价格高于其票面价值

资本公积

有限责任公司资本溢价

例3：大地公司设立时由A、B、C三位投资人各出资500万元，实收资本总额为1500万元。经过三年经营，该公司的留存收益达到800万元。这时又有第四位投资人D有意加盟该公司，经各方协商议定，公司注册资本从1500万元增加到2000万元，D出资900万元而占有该公司股份的四分之一。2011年3月1日在接收D投资时，大地公司做出如下会计处理：

借：银行存款	9000000
贷：实收资本	5000000
资本公积—资本溢价	4000000

资本公积

有限责任公司资本溢价

练习2：通海公司注册资本为150万元，由甲、乙、丙三方各出资50万元成立，现已经营多年，留存收益已达90万元。为扩大生产经营规模，三方决定将公司的注册资本增加到200万元，并吸收丁投资者加盟，同意其以现金80万元出资，占增资后公司全部资本的25%。公司在收到丁投资者出资时的账务处理为：

股份有限公司股本溢价



例2、练习1

资本公积

资本公积转增资本

- 改变投入资本的结构，体现了**企业稳健、持续发展**的潜力。资本公积转增为资本后，增大了企业的注册资本，对外界传达了企业的持续发展和稳健经营的信息
- 对于股份有限公司，可以增加投资者持有的股份，增加公司股票的流通量，激活股价，提高股票的交易量和资本的流动性。

资本公积

例4：A公司目前有四位投资者：甲、乙、丙、丁，其中甲、乙、丙为企业创立之初的投资者，投入的资本各为50万元。投资者丁在公司成立一年后加入，持有份额25%，投入资本为100万元。现经过股东大会一致决定，将资本公积中20万元转增资本，相关账务处理如下：

借：资本公积—资本溢价	200000	
贷：实收资本—甲		50000
实收资本—乙		50000
实收资本—丙		50000
实收资本—丁		50000

第十一讲 所有者权益

- 所有者权益的基本概念
- 实收资本
- 资本公积
- 留存收益
- 股份有限公司的所有者权益核算

留存收益

- 概念 (Retained Earnings/Profits)：企业从历年实现的净利润中提取或形成的**留存于企业内部的积累**，是由企业内部形成的资本，是所有者权益中的重要组成部分。



留存收益：盈余公积

- 概念：企业按照规定从**税后利润**中提取的各种积累资金
- 分类：
 - **法定**盈余公积：净利润的10%，提取的法定盈余公积累计50%的注册资本即可停止提取
 - **任意**盈余公积：提取法定盈余公积后，企业按照章程规定或股东大会决议自行决定提取的盈余公积金
- 用途：
 - 弥补亏损
 - 转增资本或股本：借记“盈余公积”，贷记“实收资本”
 - 发放现金股利或利润

留存收益：盈余公积

盈余公积的处理

- “**盈余公积**” 账户：
 - 贷方登记企业按照规定从净利润中提取形成的盈余公积
 - 借方登记将盈余公积用于弥补亏损、转增资本、以及分配现金股利或利润减少的数额
 - 期末余额在贷方，表示企业已经提取的**尚未使用的盈余公积结余**
- “**利润分配**” 账户：
 - 记录和反映企业利润的分配去向和结存情况
 - 盈利：记录企业利润分配情况和未分配余额
 - 亏损：记录企业的亏损弥补情况和未弥补亏损金额

留存收益：盈余公积

例5：宏大公司2015年实现税后利润100万元，按规定提取10%的法定盈余公积、4%的任意盈余公积。

借：利润分配—提取法定盈余公积	100000	
利润分配—提取任意盈余公积	40000	
贷：盈余公积—法定盈余公积		100000
盈余公积—任意盈余公积		40000

使用盈余公积时如何记录呢？

留存收益：盈余公积

例6-1：宏大公司经股东大会批准，用盈余公积金30万元弥补当期亏损。

借：盈余公积	300000
贷：利润分配—盈余公积弥补亏损（其他转入）	300000

例6-2：宏大公司经过股东大会决议，决定将盈余公积金50万转增资本。

借：盈余公积	500000
贷：实收资本	500000

例6-3：宏大公司经过股东大会决议，将盈余公积金100万元作为现金股利分发给股东

借：盈余公积	1000000
贷：应付现金股利	1000000

留存收益：未分配利润

- 概念：未作分配、也没有限定用途的净利润

- 计量：

期初未分配利润+本期实现的税后利润—提取的各种盈余公积—分出的利润

- 意义：

- 未分给投资者、留待以后年度处理的税后利润
- 未指定特定用途的税后利润，具有较高的自主权

第十一讲 所有者权益

- 所有者权益的基本概念
- 实收资本
- 资本公积
- 留存收益
- 股份有限公司的所有者权益核算

股份有限公司的所有者权益核算

股票类别

- 普通股(Common Stock):
 - 标准型股票
 - **投票表决权**: 有权参与股份有限公司的重大经营决策和财务决策
 - **盈余分配权**: 对公司实现的税后利润有权按其持股比例予以分享
 - **优先认股权**: 增发股份时, 为保护现有股东的控制权, 赋予普通股股东优先认购新增发行股票的权利
 - **剩余财产要求权**: 公司清算时, 拍卖资产所得收入在偿还债务以及优先股股东投资后, 剩余资产将在普通股股东之间进行分配

股份有限公司的所有者权益核算

股票类别

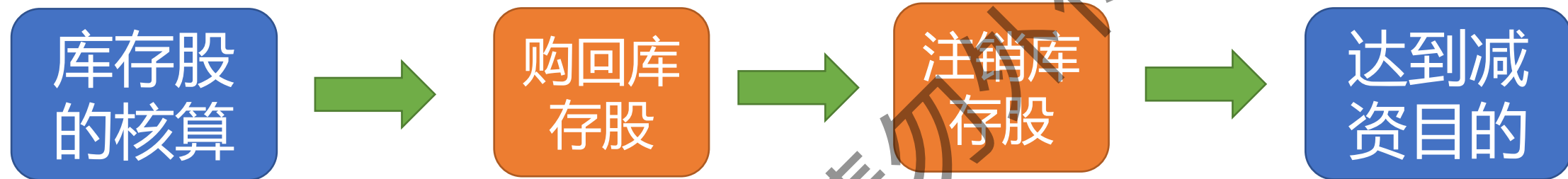
- 优先股(Preferred Stock):
 - 优先于普通股股东分配公司收益和剩余资产的股份
 - 在分派给普通股股东权利之前，按约定的股利率或固定的金额，优先分得股利
 - 在公司终止营业清算解散时，清偿了公司全部债务后，优先于普通股股东分得剩余财产
 - 优先股股东通常不享有公司公积金的权益，包括资本公积金和盈余公积金。优先股享有的公司净资产，以优先股股份的面值为限，既无权享有超面值缴入资本的部分，也无权享受从税后利润中提取的盈余公积金
 - 优先股股东在股东大会上通常没有表决权

股份有限公司的所有者权益核算

股票类别

- 库存股（库藏股）(Treasury Stock):
 - 公司从市场中买回已经发行的股票，且尚未重新出售或办理注销的股份
 - 所有者权益的抵消项，没有投票权或分配股利的权利，也不能于清算阶段变现
 - 企业通过回购本公司已经发行的社会公众股的方式减资，减小所有者权益的规模。

股份有限公司的所有者权益核算



- 库存股账户是所有者权益的抵消账户，借方反映购回库存股的取得成本，贷方反映已经注销的库存股的取得成本
借增贷减
 - 收购中实际支付的金额（买价、手续费等）记入“库存股”借方，“银行存款”贷方
 - 注销时股票面值和注销股数乘积记入“股本”借方，“库存股”贷方。两者差额记入“资本公积—股本溢价”借方
 - ✓ 股本溢价不足以冲减，依次记入“盈余公积”和“利润分配”借方

股份有限公司的所有者权益核算

例7：A公司因收缩经营规模，经报有关管理机构批准之后，决定以每股8元的价格向股东回购并注销其发行在外的普通股10万股，回购时A公司所有者权益总额为500万元，其中股本100万元，资本公积10万元，盈余公积290万元，未分配利润100万元。

购回库存股

借：库存股	800000
贷：银行存款	800000

注销库存股

借：股本	100000
资本公积	100000
盈余公积	600000
贷：库存股	800000



股份有限公司的所有者权益核算

股利分配

- 概念：股利是按照股份的比例分配给股东的收益额
- 限制条件：
 - 对留存收益的限制
 - ✓ 法定要求：公司当年无利润，不得分配股利（盈余公积）
 - ✓ 合约限制：公司签订的合同、协议对公司分配股利的限制
 - ✓ 董事会决议
 - 董事会的股利政策
 - 公司的财务状况：现金

股份有限公司的所有者权益核算



● 股票股利的核算：

- 办理增资手续后：借记“利润分配—转作股本的股利”，贷记“股本”
- 实际发放的股票股利的金额与股票票面利率不一致，按其差额记入“资本公积—股本溢价”

股份有限公司的所有者权益核算

例8：华丰公司2012年2月10日，宣告对其发行的100万股，每股面值为1元的普通股分派每股0.12元的现金股利。规定的股利发放日为2012年3月10日至15日，股东过户日期为2012年2月20日至30日，其会计分录为：

- 2012年2月10日宣布股利：

借：利润分配—应付现金	120000
贷：应付股利—普通股股利	120000

- 2012年2月10日至15日登记日，仅确定支付股利的对象，无须作会计分录

- 2012年3月10日至15日发放股利：

借：应付股利—普通股股利	120000
贷：银行存款	120000

股份有限公司的所有者权益核算

例9：华新公司宣告按照普通股股本的10%分派股票股利。目前股票市价为3.2元。该公司宣告分派股票股利之前的股东权益构成如下：

普通股股本—面值1元，100000股	100000元
资本公积（股本溢价）	80000元
盈余公积	32000元
未分配利润	128000元
合计	340000元

股份有限公司的所有者权益核算

● 办理法定增资手续，并宣告分派股票股利：

计算转做股本的股利： $100000 \times 10\% \times 3.2$

借：利润分配—转做股本的股利

32000

贷：股本

10000

资本公积—股本溢价

22000

● 实际分派股票股利后的股东权益构成如下：

普通股股本—面值1元，110000股

110000元

资本公积（股本溢价）

102000元

盈余公积

32000元

未分配利润

96000元

合计

340000元

股份有限公司的所有者权益核算

	分配股票股利前	分配股票股利后
普通股股本	100000 (面值1元, 100000股)	110000 (面值1元, 110000股)
资本公积 (股本溢价)	80000	102000
盈余公积	32000	32000
未分配利润	128000	96000
合计	340000	340000

股份有限公司的所有者权益核算

每股账面价值

- 概念：股份有限公司账面上记录的股东权益总额（净资产）**分摊**到每股普通股的份额
- 每股净资产：

$$\text{每股净资产} = \frac{\text{年末所有者权益总额}}{\text{年末发行在外普通股数量}}$$

- 支撑股票市场价格的重要基础，每股净资产越大，表明公司每股股票代表的财富越雄厚，通常创造利润的能力和抵御外来因素影响的能力越强

股份有限公司的所有者权益核算

每股账面价值

例10：某公司资产总额18600万元，负债总额7350万元，发行股票5000万股。计算每股净资产（每股账面价值）。

- 净资产（账面价值）： $18600 - 7350 = 11250$ 万元
- 每股净资产（每股账面价值）： $11250 \div 5000 = 2.25$ （元/股）

股份有限公司的所有者权益核算

练习3：某企业年初所有者权益500万元，年内接受投资者投入资本45万元，本年实现利润总额100万元（无纳税调整事项），所得税税率25%，分别按10%和5%的比例提取法定盈余公积和任意盈余公积，并决定向投资者分配利润30万元。

要求：根据上述资料，计算该企业本年提取的法定盈余公积和任意盈余公积，以及年末所有者权益总额

股份有限公司的所有者权益核算

练习4：隆达股份公司年初负债总额200万元，实收资本160万元，资本公积16万元，盈余公积12万元，未分配利润12万元。本年发生亏损40万元，用盈余公积弥补亏损8万元。企业期末资产总额396万元，本年内实收资本和资本公积没有发生变化。

计算：公司年末未分配利润数额以及公司年末负债总额

分析说明本年发生的亏损对公司期末资产和负债的影响

股份有限公司的所有者权益核算

练习5：某公司于2015年1月成立，当月发生的经济业务如下：

1. 接到银行通知，甲单位投资额100万元已到账
2. 接受乙单位以土地使用权作为投资，该项无形资产评估确认价值为40万元
3. 接受丙单位以生产设备投资，该设备评估确认价值为30万元，取得增值税专用发票上注明的增值税税额为5.1万元。

股份有限公司的所有者权益核算

练习6：某企业发生如下经济业务：

1. 经股东大会同意，某企业用以前年度提取的盈余公积弥补当期亏损，
当期亏损的数额为300000元
2. 经股东大会批准，在本期将盈余公积200000元用于转增资本
3. 经股东大会批准，在本期将盈余公积50000元用于分配现金股利
4. 银行存款支付现金股利50000元