

股份有限公司会计

第四版

林世怡 林华著

CORPORATION
ACCOUNTING



上海三联书店

本书荣获上海普通高校优秀教材奖一等奖

上海三联教材文库

股份有限公司会计

第四版

林世怡 林华著

CORPORATION
ACCOUNTING

长春工大 B0246402



上海三联书店

图书在版编目 (CIP) 数据

股份公司会计/林世怡, 林华著. - 第4版. - 上海: 上海三联书店, 2002.

ISBN 7-5426-1291-3

I. 股... II. ①林... ②林... III. 股份有限公司—会计—中国
IV. F279.246

中国版本图书馆 CIP 数据核字(1999)第 62717 号

股份公司会计(第四版)

著 者/林世怡 林 华

责任编辑/倪为国

装帧设计/姜 明

责任制作/钱震华

责任校对/毕 芸

出版发行/上海三联书店

(200235) 中国上海市钦州南路 81 号

<http://www.sanlianc.com>

E-mail: sanlianc @ online.sh.cn

印 刷/上海市印刷十厂

版 次/2002 年 1 月第 4 版

印 次/2002 年 1 月第 1 次印刷

开 本/787×1092 1/18

字 数/1026 千字

印 张/49.5

印 数/1-5100

ISBN7-5426-1291-3

F·292 定价: 60.00 元

第四版前言

本书初版于1995年,当年即获上海发展汽车工业教育基金会三等奖,第二版获得了1999年上海普通高校优秀教材奖一等奖和2001年上海市教学成果奖三等奖。短短数年,本书已第四次再版了。

我国会计制度的一系列重大改革,反映了我国的会计规范体系和财务报告披露日趋国际化。企业实行股份制是我国市场经济发展成熟的一个重要标志,是建立现代企业制度的重要环节。有效运作资金,规范会计处理,正确披露信息,是保障我国股份公司会计信息质量的可靠性、可比性与可决策性,促进我国资本市场乃至整个国民经济健康发展的客观要求。鉴于此,本书第四版根据国家已颁布的全部具体会计准则和新《企业会计制度》要求,对第三版原书进行重大修改和增删。本书第四版主要有以下几个特点:

1. 突出新准则和新制度要求

从2001年起,我国股份公司、外商投资企业乃至全国所有大型企业的会计规范形式和内容已发生重大改革,改革目标是执行全国统一的新《企业会计制度》。根据财政部规定,从2002年起外商投资企业必须执行《企业会计制度》。对于上市公司来说,除了执行《企业会计制度》以外,还必须执行国家已经发布的所有具体会计准则。本书第四版根据国务院颁布的《企业财务会计报告条例》,财政部至今已发布的《投资》、《收入》、《建造合同》、《债务重组》、《会计政策、会计估计变更和会计差错更正》、《资产负债表日后事项》、《关联方关系及其交易的披露》、《现金流量表》、《非货币性交易》、《或有事项》、《无形资产》、《租赁》、《借款费用》、《中期财务报告》、《固定资产》和《存货》等16项具体会计准则,2001年重新修订的《投资》、《债务重组》、《会计政策、会计估计变更和会计差错更正》、《现金流量表》和《非货币性交易》等5项具体会计准则,以及新发布的《企业会计制度》规定的要求重新进行

编写,有助于读者学习和运用新会计准则和制度,解决学习、工作中面临的会计新问题。

2. 注重会计信息整体把握和全面处理

理论上,会计学可分为基础会计、中级财务会计、高级财务会计、成本管理和审计等分支。但从实务上,作为一名总会计师或财务总监,必须从跨行业、跨国界的控股集团公司视角来思考、处理、分析和披露会计信息。毫无疑问,这就势必要求其将这些分类会计知识进行综合,并在实务中融为一体地加以运用。出于上述考虑,本书第四版保留了第三版基本业务会计、特殊业务会计和财务会计报告分析的理论框架,以利于读者全面、系统地掌握股份公司会计知识。

3. 强调会计实务处理

本书第四版吸收了股份公司财务会计知识的精华,既注重对会计理论的阐述,同时又强调如何正确理解和运用我国财政部发布的一系列具体会计准则和企业会计制度,并相应地介绍了会计实务的处理方法,为读者学习掌握和执行运用新准则和新制度提供了实务操作指南。

4. 关注前瞻性知识

本书第四版除了按新准则和新制度对全书进行重新编写外,还增加了竭耗资产与折耗等自然资源会计,金融与石油天然气等特殊行业财务会计报告分析,杜邦分析,外币业务、跨国业务、或有事项、分部报告和中期报告等特殊财务报告分析,网络公司收入与费用分析、网址开发费用分析、修整市盈率、经济附加值等 IT 公司价值分析和公司未来报告分析等新内容。本书第四版既反映了我国和国际上股份公司会计实务现状,也在一定程度上对今后若干年我国会计将面临的前瞻性问题作了论述。为使全书内容精练,删去了第三版中其他行业会计等内容。

本书不仅能满足普通高等院校会计教学、MBA 研究生学习会计学相关知识的需要,而且能为广大财会干部、管理专家,在学习与工作中提供可资借鉴的参考。由于作者水平有限,书中错误在所难免,恳请批评指正。

林世怡 谨识
林 华

2002 年 1 月于上海财经大学会计学院

E-mail: linhuab@online.sh.cn

目 录

第一篇 基本业务会计

第一章 绪 论

第一节	股份公司概述	3
第二节	股份公司设立和证券发行交易	10
第三节	股份公司会计原则、帐户和报表	15
第四节	会计规范体系	28
第五节	上市公司会计准则和制度	32

第二章 货币资金和应收款项

第一节	现 金	45
第二节	银行存款	46
第三节	其他货币资金	52
第四节	应收票据及其贴现	54
第五节	应收帐款	59
第六节	预付帐款和其他应收款项	67

第三章 存 货

第一节	存货的分类和数量确定	73
第二节	存货的计价、成本结转和信息披露	75
第三节	原材料、包装物和委托加工物资	90
第四节	商品产品和低值易耗品	110
第五节	存货清查	119

第四章 投 资

第一节	投资概述	123
第二节	短期投资	124

第三节	长期股权投资	130
第四节	长期债权投资	153
第五节	长期投资减值	164
第六节	拨付所属资金	166
第五章	固定资产	
第一节	固定资产概述	171
第二节	固定资产的增加和减少	176
第三节	固定资产的折旧	186
第四节	固定资产的修理和改良	190
第六章	无形资产、竭耗资产和其他资产	
第一节	无形资产	195
第二节	竭耗资产	208
第三节	其他资产	211
第七章	流动负债	
第一节	流动负债的概念、分类和计价	217
第二节	短期借款和应付票据	218
第三节	应付、预收帐款和代销商品款	222
第四节	应付工资和应付福利费	229
第五节	应交税金	232
第六节	应付股利和其他应付、应交款项	254
第七节	或有事项	258
第八章	长期负债	
第一节	长期负债的意义、分类和借款费用资本化	265
第二节	应付债券和可转换债券	270
第三节	长期借款和长期应付款	277
第九章	股东权益	
第一节	股东权益的概念和分类	283
第二节	股 本	285
第三节	资本公积	292
第四节	留存收益	300
第五节	库藏股票	306
第十章	费用和成本计算	
第一节	费用和成本计算的概述	309
第二节	生产成本	316
第三节	期间费用	329

第四节	成本计算品种法	333
第五节	成本计算分批法	339
第六节	成本计算分步法	342
第十一章	收入、利润和利润分配	
第一节	收入的涵义、确认和计量	351
第二节	主营业务收入	362
第三节	利 润	388
第四节	利润分配	391
第五节	股利的策略和分配	396
第二篇 特殊业务会计		
第十二章	外币业务、期汇交易和外币报表折算	
第一节	外币业务	407
第二节	期汇交易	416
第三节	外币报表折算	423
第十三章	养老金	
第一节	养老金概述	433
第二节	养老金会计处理	437
第十四章	所得税	
第一节	所得税会计概述	455
第二节	亏损抵转和所得税期内与跨期摊配	459
第三节	债务法	464
第四节	递延法和应付税款法	474
第十五章	租 赁	
第一节	租赁的特点和分类	479
第二节	承租人会计	482
第三节	出租人会计	488
第四节	杠杆租赁、回租、转租赁会计和租赁信息披露	496
第十六章	期货、期权和互换	
第一节	期货交易及其市场	507
第二节	期货交易的结算	512
第三节	期货会计规范	522
第四节	商品期货会计	532
第五节	金融期货和期权会计	537

第六节 金融互换会计	547
第十七章 非货币性交易和债务重组	
第一节 非货币性交易	559
第二节 债务重组	570
第十八章 公司兼并	
第一节 公司兼并概述	583
第二节 公司兼并会计处理	585
第十九章 终止和清算	
第一节 终止和清算概述	593
第二节 终止和破产会计处理	596

第三篇 财务会计报告和分析

第二十章 财务会计报表(一)	
第一节 财务会计报表概述	611
第二节 资产负债表	617
第三节 利润表	626
第四节 资产负债表和利润表的附表	629
第二十一章 财务会计报表(二)	
第一节 现金流量表概述	637
第二节 现金流量表编制的原则、方法和程序	645
第三节 现金流量表的编制	651
第四节 现金流量表编制的特殊问题	683
第二十二章 财务会计报表附注和上市公司信息披露	
第一节 财务报表附注(包括会计政策、会计估计变更和会计差错更正,关联方关系及其交易的披露和资产负债表日后事项)	687
第二节 上市公司信息披露	702
第二十三章 合并财务报表	
第一节 合并财务报表概述	713
第二节 合并资产负债表	724
第三节 合并利润表	737
第四节 合并利润分配表	755
第五节 合并现金流量表	763

第二十四章 财务会计报告分析(一)	
第一节 财务会计报告分析的意义和方法	767
第二节 偿债能力分析	770
第三节 获利能力分析	777
第四节 现金流量分析	785
第五节 每股收益稀释分析	789
第二十五章 财务会计报告分析(二)	
第一节 金融业分析	795
第二节 其他特殊行业分析	813
第三节 杜邦分析和财务杠杆分析	820
第四节 特殊报告分析	824
第五节 IT 公司价值分析	834
第六节 未来报告分析	845
附录一 复习思考题	851
附录二 练习题	857
附录三 本书使用指南	877

第一篇

基本业务会计

第一章

绪 论

第一节 股份公司概述

一、股份经济

股份经济,又称股份制经济,它是社会化大生产和商品经济发展到一定阶段的产物。股份经济,是指由若干不同所有者,以现金或非现金资产入股或认购股票方式联合组织起来,统一经营,自负盈亏,按股分利的一种经济形式。其特征是,(1)联合的经济组织形式;(2)投资入股,出具出资证明书或发行与买卖股票;(3)生产要素的所有权和使用权相分离;(4)按股受益,风险共担。它包括股份公司、股票和股市三部分。两千多年前,古罗马、古希腊出现的集资合股经济形式,可谓股份制经济的雏形。19 世纪下半叶,在信用制度发展的基础上,股份经济的发展达到一个高潮期。1862 年英国颁布了股份公司法,促使股份公司得到飞速发展。二次大战后,股份公司进而发展为跨国公司。资本国际化在一定程度上促进了世界经济的发展。

我国目前股份制经济,大致分为三种类型:一是原国有企业改建的股份制;二是集体企业的股份制;三是外商投资企业的股份制。我国现代股份制企业的组建和试点,是适应社会主义市场经济发展的一种探索。

在我国经济改革中,股份合作制是萌发出来的新事物,它是采取股份制一些做法的合作经济,也是社会主义市场经济中集体经济的一种新的组织形式。

二、股份公司

(一) 有限责任公司和无限责任公司

股份制企业是指全部注册资本由全体股东共同出资,按照法定程序组成,

具有企业法人资格,以盈利为目的,并以股份形式构成的企业。股份制企业也称股份公司。在日本,称股份为株式,公司为会社,股份公司称作株式会社。股份公司有广义、狭义两种解释,从广义上讲,它包括合作、合伙企业和股份公司;从狭义上讲,即股份公司。股份公司的类型有许多,但从股东对公司债务的清偿责任来区分,可分为无限责任的公司和有限责任的公司两大类。

无限责任的公司是由负无限责任的股东组成的公司,股东不论其入股额多少,对公司债务承担连带无限清偿责任,如无限公司、股份无限公司。有限责任的公司是由全体负有限责任的股东组成的公司,股东对公司债务的清偿责任仅以其出资额为限,如股份有限公司、有限责任公司。

从公司法上讲,公司最本质的属性是,(1)公司是法人;(2)公司负有限责任。公司是法人,这是公司的法律地位特征。一般说,企业以法律地位为标准可分为自然人企业和法人企业两种,前者主要包括独资企业和合伙企业,后者则是法人公司。独资是指一人出资经营,出资者对企业债务承担无限责任的一种企业组织形式。合伙是指一种由2人或2人以上通过签订合伙协议,共同出资,共负盈亏,共担风险的一种组织形式。独资和合伙,其经营责任无限,对企业债务承担无限责任。英美公司法认为,凡全体股东或部分股东负无限责任的都属合伙,法律不承认其为公司。公司法是规定公司的设立、变更、解散及公司的组织管理活动的法律规范的总称,它既是组织法,也是一种行为法。我国1994年7月1日起施行《中华人民共和国公司法》(以下简称《公司法》),《公司法》中所称公司,同样是指有限责任公司和股份有限公司。本书研究对象是有限责任的公司会计问题。

根据我国《公司法》规定,公司主要有股份有限公司和有限责任公司两类组织形式:(1)股份有限公司 是指根据法律规定的条件成立,公司全部注册资本由等额股份构成并通过发行股票(或股权证)筹集资本的企业法人。其基本特征是,公司的资本总额平均分为金额相等的股份;股东以其所认购股份对公司承担有限责任,公司以其全部资产对公司债务承担责任;经批准,公司可以向社会公开发行股票,股票可以交易或转让;股东数不得少于5人,但无上限;每一份股有一份表决权,股东以其持有的股份,享有权利,承担义务;公司应将经过注册会计师审查验证的会计报告对外公开。(2)有限责任公司 是指由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,公司以全部资产对其债务承担责任的企业法人。其基本特征是,全部资本不分为等额股份;公司向股东签发出资证明书,不发行股票;公司股份的转让有严格限制;限制股东人数,并不得超过50人;股东以其出资比例,享受权利,承担义务。国有独资公司是一种有限责任公司,它是国家授权投资的机构或部门单独投资设立的有限责任公司。在西方,股份有限公司是股份公司的主要形式。股份公司具

有易于筹措资金、产权明晰、权责明确、政企分开、自主经营、管理科学、董事会管理权限相对集中,可聘用有经验专家从事经营管理等优点,它已成为世界各国最普遍的企业组织形式。

需要指出,股份制企业与股份合作制企业是有区别的。股份合作制企业是以合作制为其实质内容和以股份制为其财产组织形式相结合的一种企业组织,股份制企业与其区别表现为:(1)股份制企业仅仅是资金的联合,不以劳动联合为前提;(2)股份制企业向劳动者支付工资后,全部剩余价值归股东所有,劳动者不再有份;(3)股份制企业实行同股同利、按资分配、劳动者无经营决策权,而股份合作制企业实行按资分配,企业决策时无论持有股份多少均为一人一票;(4)股份制企业必须根据公司法进行利润分配,股份合作制企业利润分配比较复杂等。

(二) 上市公司

上市公司,是指所发行的股票经国务院或者国务院授权证券管理部门批准在证券交易所上市交易的股份有限公司。股份有限公司申请其股票上市必须具备、符合下列条件:(1)股票经国务院证券管理部门批准已向社会公开发行;(2)公司股本总额不少于人民币 5,000 万元;(3)开业时间在 3 年以上,最近 3 年连续盈利;原国有企业依法改建而设立的,或者公司法实施后新组建成立,其主要发起人为国有大中型企业的,可连续计算;(4)持有股票面值达人民币 1,000 元以上的股东人数不少于 1,000 人,向社会公开发行的股份达公司股份总数的 25% 以上;公司股本总额超过人民币 4 亿元的,其向社会公开发行股份的比例为 15% 以上;(5)公司在最近 3 年内无重大违法行为,财务会计报告无虚假记载;(6)中国证监会关于公开发行股票的公司信息披露内容与格式准则的要求;(7)国务院规定的其他条件等。

上市公司必须按照公司法和中国证监会有关的法律、行政法规和会计准则的规定,定期公开其财务状况和经营情况,在每个会计年度内半年公布一次财务会计报告。上市公司有下列情况之一的,由国务院证券管理部门决定暂停其股票上市:(1)公司股本总额、股权分布等发生变化不再具备上市条件;(2)公司不按规定公开其财务状况,或者对财务会计报告作虚假记载;(3)公司有重大违法行为;(4)公司最近 3 年连续亏损。

三、股份公司组成要素

(一) 股 票

1. 股票的特征

股票是股份公司签发的,证明股东按其所持股份享有权利和承担义务的书面凭证。股票在法律上具有以下特征:(1)反映财产权;(2)可流通;

(3)要式证券,其制作和发行必须经过有关主管机关的审核和批准,并受国家的严格控制和监督。此外,股票还是一种非返还证券即持有者不能要求公司退股归还本金,它是一种收益与风险共存的有价证券。

2. 股票的种类

股票是股份公司资本构成的基本单位。它按股东享有权利和承担风险大小不同,可以分为普通股和优先股。(1)普通股是股票的一种最普遍、最重要的形式,也是一种标准型的股票。在以股份方式筹资的股份公司股东权益中,必须拥有一定数量的普通股。普通股最基本的特点是持有者享有股东的一切权利和义务。普通股是代表股东的地位及其相应份额的一种股票。普通股股东有权出席股东大会并行使表决权。公司对普通股分配股利,股利根据公司盈利状况确定。(2)优先股又称特别股,是一种比普通股在对公司资产、利润享有上具有优先权的股票。优先股股东无表决权,公司对其支付股利,股利按公司章程规定的股利率支付。公司支付优先股股利优于分配普通股股利。公司因终止而清算时,优先股先于普通股取得公司的剩余财产。优先股按股利是否可以累积,可分为累积优先股、非累积优先股;按是否参加剩余利润分配,可分为参加分配优先股,不参加分配优先股;按是否可转换为普通股,可分为可转换普通股的优先股,不能转换普通股的优先股。

我国目前除了以人民币认购和交易,在境内发行流通的普通股 A 股以外,还有 B 股、H 股、N 股和 S 股等。B 股是指以人民币标明面值,专供境外投资者(包括我国香港、澳门、台湾等地区的法人和自然人投资者)用外币认购和买卖,在境内上市交易的人民币特种股票。H 股是指已获得香港联合交易所批准上市的人民币特种股票,即以人民币标明股票面值,以港币认购和进行交易的外资股。N 股是获准在美国纽约证券交易所上市交易的外资股。S 股是注册地在中国内地、上市地在新加坡的外资股。

3. N、XR、XD 和 DR 股票

在上海证券交易所公布的股市行情中,有时股票名称前冠有 N、XR、XD、DR 等英文字母。字母 N 是英语 New 的缩写,冠有 N 字头的股票是表示新股,其股价在上市当天是不受涨跌幅限制的,即涨幅可高于 10%,跌幅也可大于 10%。字母“XR”是英文 Exclud Right 的缩写,是指除权(除去权利)。在股票名称前加有 XR,表示该股票当天的价格已因除权,由于扩股被摊低,对前一个交易日的收盘价作了修正。除权(送股)报价 = 除权日前收盘价 ÷ (1 + 送股比例),除权(配股)报价 = (除权前日收盘价 + 配股价格 × 配股比例) ÷ (1 + 配股比例)。字母“XD”是英文 Exclud Dividend 的缩写,是指除息(除去利息)。在股票名称前加有 XD,表示该股票当天的价格因扣除利息,

而对前一个交易日的收盘价作了修正。除息报价 = 除权前日收盘价 - 每股红利。字母“DR”是指除息、除权(派息、送股或配股)。在股票名称前加有DR,表示该股票当天的价格已因除息、除权,而对前一个交易日的收盘价作了修正。除净报价 = (除权前日收盘价 - 每股红利 + 配股价格 × 配股比例) ÷ (1 + 送股比例 + 配股比例)。

这些冠有英文字母的股票是证交所在股市交易开盘时发布的,带有参考价格的股票,用以提示投资者。

4. ST股和PT股

字母“ST”是英文 Special Treatment 的缩写,表示特别处理。当公司出现异常情况时,其股票交易须特别处理,这种股票称 ST 股。公司出现异常情况主要是指,(1)经审计连续 2 年净利润均为负数;(2)最近一个会计年度经审计的每股净资产低于股票面值。特别处理期间,ST 股交易应遵循下列规则:(1)股票报价日涨跌幅限制为 5%;(2)股票原名前加“ST”; (3)中期报告须经过审计。

字母“PT”是英文 Particular Transfer 的缩写,表示特别转让。当上市公司连续 3 年亏损,其股票将暂停上市,交易所对其实施“特别转让服务”,这种股票称为 PT 股。根据中国证监会修改后的《亏损上市公司暂停上市和终止上市实施办法》规定,从 2002 年 1 月 1 日起,除了因国家会计政策调整,导致公司追溯调整后 3 年连续亏损的情况以外,如果公司近 3 年连续亏损,证交所应自其公布年报日起 10 个工作日内暂停其上市交易,暂停上市后第 1 个半年度内仍未扭亏,将直接终止其上市。如果公司实现盈利,可按规定再申请恢复上市。终止上市的公司,可委托中国证券业协会批准的券商为其代办股份转让服务,以保障股东依法转让股份的权利。这意味着新办法取消了已暂停上市公司宽限期的有关程序申请,PT 股将退市,交易所不再为其提供特别转让服务。

(二) 股 份

股份是指构成公司全部注册资本的组成份额,或是指公司资本的构成单位。它也是表示股东法律地位的计算单位。根据我国公司法规定,股份有限公司的资本总额必须平均分为金额相等的股份;有限责任公司的股份可以是不均等的。公司的股份按投资主体分为国家股、法人股、个人股和外资股。

国家股是有权代表国家投资的政府部门或机构以国有资产投入公司形成的股份,它一般应是普通股。法人股是企业法人以其依法可支配的资产投入公司形成的股份,或具有法人资格的事业单位和社会团体以国家允许用于经营的资产向公司投资形成的股份。个人股是社会个人或公司内部职工以个人合法财产投入公司形成的股份。外资股是外国与我国香港、澳门、