

现代公司财务会计理论与实务

张翠荷 主编 天津大学出版社



现代公司财务会计理论与实务

主 编 张翠荷
副主编 于德惠
李韶芝

天津大学出版社

内 容 提 要

为了适应经济发展和会计改革的需要,由财会界专家、学者和多年从事会计工作的实际工作者共同编写了《现代公司财务会计理论与实务》。本书按照新体系、新财会和税收制度,将公司财务会计的理论与实务融于一起进行介绍。全书体系合理,内容新颖,举例丰富。

本书的主要内容包括:公司设立、公司运营、股东权益和盈余分配、公司财务报告、公司机构变更、涉外公司业务等方面的会计理论与实际操作方法。

(津)新登字 012 号

现代公司财务会计理论与实务

张翠荷 主编

*

天津大学出版社出版

(天津大学内)

邮编 300072

河北省永清县第一胶印厂印刷

新华书店天津发行所发行

*

开本 850×1168 毫米 1/32 印张:14.625 字数 392 千

1995 年 7 月第一版 1995 年 7 月第一次印刷

印数:1—6000

ISBN 7-5618-0783-X

F·89 定价:16.50 元

序

于玉林

现代企业制度是适应社会化大生产和现代市场经济要求的、产权明晰、权责分明、政企分开和管理科学的一种制度。公司制是现代企业制度的基本形式。现代企业制度的一项重要内容是财务会计制度。对中国企业家和财会人员来说,懂得甚至精通现代公司财务会计的理论和实际操作方法,是必须具备的最基本的素质。为适应现代公司发展的需要,由张翠荷副教授任主编而编写了《现代公司财务会计理论与实务》一书。

本书最显著的特点,是将公司财务会计的理论与实际操作方法相结合,既反映了公司财务会计的基本理论和作者的科研成果,也反映了企业会计工作的宝贵经验。本书按着公司设立、运营、机构变更的顺序安排,符合认识事物的规律;按照我国最新的财会、税收制度,参照国际会计准则进行介绍,突出了“现代”含意。

本书的作者有的是多年从事财务会计教学的学者,有的是长期从事会计工作并具有丰富实践经验的专家,他们在进行调查研究的基础上编写了本书。因此,本书是一本既有理论又有实务的好书,可以作为广大财会人员学习和财经院校会计课程的教材。它将为我国现代公司的发展作出应有的贡献。

1995年2月于天津财经学院现代会计研究所

前 言

现代公司制是依照《公司法》组建、设立、管理和运营的公司制度。现代公司制要求公司有明确的法人地位、清晰的产权关系、合理的组织形式、科学的管理体制、协调的政企关系。它蕴含了现代企业制度的精髓，成为市场经济国家中居于绝对统治地位的一种企业组织形式。

现代公司制对财务会计有着特殊的要求，会计帐表对公司财务状况和经营业绩的描述必须能准确、充分、及时地反映公司的盈亏状况，有效地保护投资者的利益。本书依据我国最新的、在国际上通行的、以资本金制度为核心的现代公司财务会计制度，按着新的体系，遵循新的税收法规，向读者介绍公司财务会计的理论与实际操作方法，在吸收西方国家有益经验的基础上，采用理论与实践相结合的方法编制而成。

本书着重论述现代公司财务会计的理论与实务，许多理论和方法对非公司企业也同样适用，只是在运用时应结合企业经营的特点。

本书由天津财经学院副教授张翠荷担任主编，副教授于德惠、馆员李韶芝担任副主编。第二、九章由于德惠编写，第三章由经济管理干部学院崔嵬编写，第四、五章由李韶芝编写，第六章由天津财政税收科学研究所刘运峰编写，第七章由天津玻壳股份有限公司马秀编写，第八章由天津轧钢一厂杨毅华、天津畜产进出口公司温月清编写，第十五章由交通部第一航务工程局郭建伟编写，第一、十、十一、十二、十三、十四、十六、十七章由张翠荷编写。全部书

稿由张翠荷负责修改、补充和总纂。

由于编写水平所限,书中疏漏和差错在所难免,敬请读者指正。

编者

1995年2月

目 录

第一章 总 论	(1)
第一节 公司与公司财务会计	(1)
第二节 公司财务会计的特点和内容	(9)
第三节 公司财务会计制度	(15)
第二章 公司设立	(21)
第一节 公司设立的原则和方式	(21)
第二节 有限责任公司设立	(26)
第三节 股份有限公司设立	(36)
第四节 原有企业改组为公司	(59)
第三章 公司负债	(65)
第一节 流动负债	(66)
第二节 长期负债	(75)
第四章 货币资金	(97)
第一节 现 金	(97)
第二节 银行存款	(102)
第三节 外币业务	(114)
第五章 应收款项	(122)
第一节 应收票据	(122)
第二节 应收帐款	(128)
第三节 其他应收及预付款项	(135)
第六章 存 货	(139)
第一节 存货概述	(139)
第二节 存货的实际成本计价	(142)

第三节	存货的计划成本计价	(154)
第四节	低值易耗品	(159)
第七章	对外投资	(163)
第一节	长期投资概述	(163)
第二节	股票投资	(167)
第三节	债券投资	(172)
第四节	短期投资	(178)
第八章	固定资产和无形资产	(182)
第一节	固定资产概述	(182)
第二节	固定资产折旧	(185)
第三节	固定资产增加和减少	(190)
第四节	固定资产修理	(198)
第五节	固定资产租赁	(200)
第六节	无形资产	(203)
第九章	营业收入及流转税	(212)
第一节	公司营业收入概述	(212)
第二节	流转税	(214)
第三节	公司营业收支	(251)
第十章	成本和费用	(260)
第一节	成本和费用概述	(260)
第二节	成本费用归集分配与核算	(267)
第三节	期间费用	(276)
第十一章	所得税及盈余分配	(280)
第一节	利润和利润分配概述	(280)
第二节	利润形成	(283)
第三节	所得税	(287)
第四节	利润分配	(299)
第十二章	股东权益和股权结构	(310)

第一节	股东权益概述.....	(310)
第二节	公积金和公益金.....	(318)
第三节	公司增资和减资.....	(322)
第四节	股权结构.....	(331)
第十三章	财务报告.....	(333)
第一节	财务报告概述.....	(333)
第二节	资产负债表.....	(340)
第三节	损益表.....	(348)
第四节	财务状况变动表.....	(355)
第五节	现金流量表.....	(365)
第六节	合并财务报表.....	(370)
第十四章	财务报表分析及特殊业务的会计处理.....	(380)
第一节	财务报表分析概述.....	(380)
第二节	趋势分析和结构分析.....	(381)
第三节	比率分析.....	(386)
第四节	财务会计中特殊业务的会计处理.....	(392)
第十五章	公司合并与分立.....	(401)
第一节	公司合并.....	(401)
第二节	公司分立.....	(410)
第十六章	公司破产、解散与清算.....	(415)
第一节	公司破产、解散与清算概述.....	(415)
第二节	清算资产的计价及会计核算特点.....	(421)
第三节	公司清算.....	(425)
第十七章	跨国公司会计和中资公司	
	股票推向国际股票市场.....	(436)
第一节	跨国公司会计.....	(436)
第二节	中资公司股票推向国际股票市场.....	(440)
附录		(444)

附录 1 复利终值因数.....	(444)
附录 2 复利现值因数.....	(448)
附录 3 年金终值因数.....	(450)
附录 4 年金现值因数.....	(454)

第一章 总 论

本章主要介绍关于公司的一些基本理论问题、现代公司财务会计的特点和包括的内容。

第一节 公司与公司财务会计

一、公司的概念

公司一般是指两个以上出资人兴办,每个出资人以其出资额的多少对该公司相应享有权利和承担义务的企业。公司是现代企业制度中的一种主要组织形式。从世界各国的普遍情况看,企业的组织形式分为四种:独资企业、合伙企业、合作企业和公司。由于各国奉行的法律体系不同,对公司的名称、种类等基本特征的提法也不尽相同。

英美法律体系国家(英国、美国、新加坡和我国香港地区等)认为公司的特征为:①公司是法人。它必须由两个以上的出资人组成,并以其出资额享有相应权利和承担义务。②公司负有限责任。股东以其认交的出资额对公司承担有限责任。③公司是依照法律进行登记注册的经济组织。依照上述特征,英美法律体系中的公司负有限责任,不能有承担无限责任的股东。凡全体股东或部分股东负无限责任的均属于合伙企业,法律上不承认其为公司。此外,公司是负有限责任的企业法人,包括营利性公司和非营利性公司。

大陆法律体系国家(法国、德国、日本和我国台湾地区等)认为公司的特征为:①公司是社团法人。它必须由两个以上股东或出资人组成,并按出资额享有相应权利和承担义务。公司是经济组织。

②公司是以营利为目的的团体。③公司是依法登记成立的法人。依据上述特征,大陆法律体系中的公司是以营利为目的企业组织,非营利性的经济组织为非营利社团法人,不能称为公司。此外,公司允许有承担无限责任的股东,即负无限责任或连带责任的无限责任公司,也具有法人资格。

在我国,按照社会主义市场经济体制管理的要求,为适应社会化大生产发展的需要,寻求公有制与市场经济良好结合,建立起一套现代化企业制度。这套制度既吸收世界各国先进的经验,又从我国实际情况出发。按照财产组织形式和权责关系来划分,企业的组织形式可以规范为世界普遍采用的四种:独资企业、合伙企业、合作企业和公司。其中公司是现代企业制度中的基本形式。在《中华人民共和国公司法》(以下简称《公司法》)中所称的公司仅为股份有限公司和有限责任公司。独资企业应包括国家独资企业和私人独资企业。国家独资企业应是具有法人资格的法人企业,在《公司法》中称为独资公司。公司中公有法人持股的有限责任公司占着较大的比重。建立现代企业制度,可以做到产权清晰、责任明确、政企分开、管理科学。国有企业公司制改造是我国企业制度的一次重大创新,目的是解决历次企业制度改革中未能彻底解决的深层次问题。实行公司制不是简单更换名称,也不是单纯为筹集资金,而是着重解决转换机制,理顺国家与企业的产权关系,改变企业作为政府机构附属物的地位,使企业(公司)真正拥有法人财产权,实现其民事权利能力和行为能力的统一,真正做到自主经营、自负盈亏、自我发展、自我约束。

根据《公司法》中的有关规定,相对独资企业、合伙企业、合作企业而言,公司具有如下基本特征。

第一,公司是具有法人资格的经济组织。公司由两个以上出资人组成,并依其出资额的多少相应享有权利和承担义务。公司是民事活动的参加者和重要的民事主体,具有民事权利能力和民事行

为能力,并依法享有民事权利,承担民事责任。具体应具备如下条件。①公司必须依法成立。②公司拥有独立的财产。③公司必须有自己的名称、组织机构和场所。④公司能够独立承担民事责任。公司的法人资格特征是公司区别于其他企业组织形式的主要特征。

第二,公司实行有限责任制度。其内容为:①公司以其全部法人财产为限,对其债务承担责任。②公司破产清算时,股东以其出资额为限对公司承担责任。在《公司法》中规定:有限责任公司,股东以其出资额为限对公司承担责任,公司以其全部资产对公司债务承担责任。股份有限公司,其全部资本分为等额股份,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。实行有限责任制度,能够减轻投资者的风险,同时加大出资者获利的机会。对国有独资公司实行有限责任制度,可以解决国家负无限责任的状况,解决目前国有企业对国家的依赖性。

第三,公司是以营利为目的的经济实体。公司以其全部法人财产,依法自主经营、自负盈亏。公司在国家宏观调控下,按照市场需求自主组织生产经营,以提高经济效益、劳动生产率和实现资产保值增值为目的。盈利性是设立公司的出发点和归宿。

第四,公司的所有权与经营权分离。公司的股东按投入公司资本额享有资产受益、重大决策和选择管理者等权利。公司召开股东大会,对某些重大决策问题进行表决时,各股东的表决权取决于其占有股份的多少。在公司的经营管理上则由公司董事代理股东经营公司的法人财产。这样使公司的权力机构、决策机构和执行机构之间互相独立,权责明确,在公司形成激励、约束、制衡机制,既保护了股东权益,又使董事、经理能自主经营,从而可以调动股东、经营者、生产者各方面的积极性。

第五,公司的存续期长。只要公司能清偿到期债务,或者股东未表决清理,尽管股东可以自由地多次更换(指股份有限公司),公

司仍可持续经营下去。出资额一定,具体股东的更换对公司并没有影响,所以股票可以自由转让。

第六,公司存在双重税负问题。公司的收益必须按税法的规定交纳公司所得税。各股东分得的股利还应按规定交纳个人所得税。

独资企业、合伙企业的基本特征主要表现在以下几个方面。

第一,它们不是具有法人资格的经济组织。独资企业是指由一个人单独出资经营的企业。这种企业由于资本归一人所有,其盈亏当然也由一人承担。独资企业分为私营独资企业和国有独资公司。近年来,国外一些有限责任公司的股份经过转让,最后出现全部股份归一个股东所有的情况。美、英、德等国家都先后在立法上承认了一人有限公司,即独资公司。在我国《公司法》中所称的独资公司是指国家授权投资的机构或者国家授权的部门单独投资设立的有限责任公司。单一投资体的国有大中型企业,凡符合条件的也可以依法改组为独资公司。这里所指的独资企业是指私营独资企业,将国有独资公司归为有限责任公司内。私营独资企业是自然人,不具有法人资格。合伙企业是指两个或两个以上的人共同出资、共同经营、共负盈亏的企业。在合伙企业中各合伙人仍然是权利和义务的主体。合伙人之间只是一种契约关系,各合伙人直接拥有合伙财产,他们都可以代表企业对外签订合同,代表合伙企业承担责任,并按协议或者折股分利。合伙企业也是自然人,不具有法人资格。

第二,它们的存续期限不稳定。在私营独资企业中,企业主死亡、无力持续经营或因故决定关闭时,企业生命即告终止。在合伙企业中,一个或者几个合伙人退出或合伙人决议关闭时,企业生命也即告终止。

第三,企业负无限责任。个体业主或合伙人对企业的债务承担无限责任。当企业出现资不抵债时,业主或合伙人需以个人财产清偿,因此风险较大。

第四,企业的所有权不易转移。在合伙企业中,每个合伙人一般都是其他合伙人的代理人,有权代表整个企业承担法律责任,在合伙经营时支配合伙的财产。在合伙人一方股权发生转移时须经全体合伙人同意。独资企业的财产所有权由业主一人所有,除将企业售出外,不存在股权转让问题。

第五,企业没有双重税负问题。在私营独资企业和合伙企业中,业主或合伙人的收益与企业收益合并在一起计算应纳的全部税款,不存在双重纳税问题。

二、公司的类型

根据公司股东责任范围不同,公司可以分为有限责任公司、无限责任公司、两合公司、股份有限公司和股份两合公司五种。

(一) 有限责任公司(简称有限公司)

有限责任公司是指由两个以上有限责任股东组成的公司。有限责任公司的各股东以其认交的出资额为限对公司债务承担责任,公司以其全部资产对其债务承担责任。有限责任公司与股份有限公司的主要区别为:①有限责任公司的全部资产不划分等额的股份。②公司向各股东签发出资证明而不发行股票。③公司股份的转让须经股东会讨论通过,或者由董事会讨论通过,而不像股份有限公司股票那样可以自由转让。④股东人数有一定限制。⑤公司的全部股份由各股东交齐,不向社会公众募集股款。此外,有限责任公司还具有设立程序简便、内部组织机构设置灵活的优点。由于不公开发行股票,它存在筹资范围狭窄的不足。有限责任公司出现于19世纪后半期的德国,以后日本、英国等国家相继采用。目前在西方国家公司总数中,有限责任公司最多。在我国公司中,公有法人持股的有限责任公司也占相当大的比重。

(二) 无限责任公司(简称无限公司)

无限责任公司是指由两个以上无限责任股东组成的公司。无限责任公司的股东对公司债务承担的责任不以其出资额为限,而

负连带无限清偿责任。当公司资产不足以清偿债务时,股东必须以自己的所有财产来清偿。这点是无限责任公司与有限责任公司的区别。有限责任公司的股东对公司债务的清偿,是以出资额为限的,不及于股东自己的财产。无限责任公司由于其股东负连带无限责任,对债权人的债务都能全部偿还,所以容易取得外界的信任。无限责任公司是建立在成员相互信赖基础上的少数人的共同企业组织。英美法等国家规定,公司只能负有限责任,因此不承认无限责任公司是法人。大陆法系国家则一般承认无限责任公司具有法人地位。无限责任公司是最早出现的一种公司形式,由于这种公司形式管理复杂,股东人数少,而且彼此间要互相信赖,难以寻求合作者,筹集资本困难,所以逐渐被其他公司形式所替代。

(三) 两合公司

两合公司是指由无限责任股东和有限责任股东共同组成的公司。无限责任股东对公司债务负连带无限责任,有限责任股东仅就其所认股份为限对公司债务承担责任。两合公司中有限责任股东不管理公司的业务,由无限责任股东作为公司的法定代表人,代表公司管理事务,这是两合公司的一个主要特点。两合公司具备既有负无限责任的股东以取得外界的信任,又允许有负有限责任股东以吸引投资的优点,适合于不同投资者的心理和客观条件的需要。但是,它的稳定性不如无限责任公司,而且内部管理也比较复杂。因此,这种公司形式虽曾在有些国家盛行一时,现已逐渐被其他公司形式所替代。

(四) 股份有限公司(简称股份公司)

股份有限公司是指全部注册资本分为等额的股份,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债务承担责任的的公司。股份有限公司是公司的典型形式。其基本特征为:①公司的全部资本划分为若干等额的股份。②股东以其认购的股份为限对公司承担出资义务,除此之外,不再对公司承担出资义

务。③股份经证券管理部门批准后可以公开上市转让。④公司向各股东发行股票。⑤股东人数没有限制。⑥公司的业务和财务公开等。关于股份公司的其他问题,将在第二章第三节作专门介绍,兹不赘述。

(五) 股份两合公司

股份两合公司是指由无限责任股东和仅就其认购股份负清偿责任的有限责任股东共同组成的公司。股份两合公司与两合公司类似之处是都由两种股东组成,无限责任股东对公司债务负连带无限责任,有限责任股东以认购的股份为限对公司债务负有限责任。两者的主要区别是:股份两合公司中,有限责任部分的资本分为等额的股份,并发行股票,向社会公众募集股款。而两合公司中的有限责任部分的资本则不必分成等额的股份,也不发行股票。由此可见,股份两合公司具有两合公司和股份公司两者的特点。

股份合作制企业是指借鉴股份制的组织运作方法,实行各种形式的参股而形成的一种新型企业。股份合作制企业与典型的股份有限公司有相同之处,但又独具特色。该种企业形式实行出资人投入的资本与企业法人财产相分离,按劳分配与按股分配相结合。目前推行股份合作制的工作正在有计划、有领导、有重点地在乡镇企业中进行。

公司除上述分类外,尚可按公司的管辖系统为标准进行分类,分为总公司和分公司;按公司控制关系为标准进行分类,分为母公司和子公司;按公司国籍为标准进行分类,分为本国公司和跨国公司等。

我国《公司法》中所指的公司为有限责任公司和股份有限公司。

三、公司财务会计

由于公司在资本筹集、盈余计算、利润分配以及其他方面与非公司形式的企业存在着很大差异,因此,必须建立适合于公司经营