

前 言

八年前，当我国股份公司尚处于初创时期，笔者与几位同事合作编写了《中国股份制企业会计》一书，产生一定的社会影响。今天，股份公司不管是所处的社会经济环境，还是它在国民经济中的地位和作用与八年前相比，不能同日而语，已取代我国传统企业组织形式而成为国民经济的主要力量。与此同时，股份公司会计理论和实务也有了惊人的发展与变化，政府部门、投资者、债权人对会计信息质量的要求日益提高，迫切需要公司财务人员提高理论和实践水平，向社会提供真实、公允、规范的会计信息。为适应我国股份公司目前的发展需要，笔者重新编写了《股份公司会计》一书。

本书主要根据财政部发布的《投资》、《收入》、《非货币性交易》、《现金流量表》、《债务重组》、《关联方关系及交易》、《会计政策、会计估计变更和会计差错》、《资产负债表日后事项》等具体会计准则，以及新近颁布的《股份有限公司会计制度》为依据编写而成。适合于股份公司财务人员和从事经济工作的其他人员学习，也可以选作大、中专院校或其他经济类专业的教材。

本书在编写过程中得到曾召友先生的大力支持，特表谢意。此外，王庆红女士帮助收集了本书的案例资料和一些参考资料，

也一并致谢。

由于水平有限，加之时间仓促，书中难免有疏漏之处，恳请读者批评指正。

作者

2000年9月10日

目 录

第一章 绪论	(1)
第一节 股份公司组建与运行机制.....	(2)
第二节 股份公司股权设置与认购.....	(6)
第三节 股份公司股票发行	(13)
第四节 股份公司会计制度	(19)
第二章 货币资金	(26)
第一节 现金	(26)
第二节 银行存款	(31)
第三节 其他货币资金	(43)
第四节 外币业务	(45)
第三章 应收和预付款项	(49)
第一节 应收票据	(49)
第二节 应收账款	(54)
第三节 预付账款及其他应收款	(62)
第四章 存货	(64)
第一节 存货确认与计价	(64)
第二节 原材料	(82)
第三节 低值易耗品	(92)
第四节 包装物	(94)
第五节 委托加工物资	(96)
第六节 存货清查	(98)
第五章 投资	(101)

第一节	投资特征与分类	(101)
第二节	短期投资	(103)
第三节	长期债权投资	(112)
第四节	长期股权投资	(117)
第五节	长期投资减值准备	(134)
第六章	固定资产	(137)
第一节	固定资产确认与计价	(137)
第二节	固定资产取得	(142)
第三节	固定资产折旧	(150)
第四节	固定资产修理与改良	(156)
第五节	固定资产处置与清查	(158)
第七章	无形资产、递延资产及其他资产	(162)
第一节	无形资产	(162)
第二节	递延资产及其他资产	(167)
第八章	流动负债	(170)
第一节	流动负债分类与计价	(170)
第二节	短期借款与短期债券	(172)
第三节	应付票据与应付账款	(174)
第四节	预收账款与其他应付款	(176)
第五节	应付工资及福利费	(178)
第六节	应付股利	(181)
第七节	应交税金及其他应交款	(182)
第九章	长期负债	(195)
第一节	长期负债特征与计价	(195)
第二节	长期借款	(197)
第三节	应付债券	(198)
第四节	可转换公司债券	(203)

第五节	长期应付款·····	(207)
第六节	债务重组·····	(209)
第十章	股东权益·····	(224)
第一节	股东权益组成·····	(224)
第二节	股本·····	(226)
第三节	资本公积·····	(240)
第四节	留存收益·····	(251)
第十一章	收入、费用和利润·····	(256)
第一节	收入·····	(256)
第二节	费用·····	(276)
第三节	利润·····	(282)
第四节	利润分配·····	(288)
第五节	所得税·····	(297)
第六节	非货币性交易·····	(307)
第十二章	会计报表·····	(322)
第一节	编制会计报表目的与要求·····	(322)
第二节	资产负债表·····	(326)
第三节	利润表和利润分配表·····	(348)
第四节	现金流量表·····	(354)
第十三章	会计报表附注与分析·····	(388)
第一节	基本会计假设与报表主要项目注释·····	(389)
第二节	会计政策、会计估计变更与会计差错的更正 ·····	(395)
第三节	或有事项与资产负债表日后事项·····	(411)
第四节	关联方关系及其交易的披露·····	(425)
第五节	会计报表分析·····	(435)

第一章 绪 论

第一节 股份公司组建与运行机制

一、公司特征与种类

(一) 公司概念与特征

“公司”一词在当今中国使用较为普遍。打开电视，翻开报纸，各种各样的广告多是公司所为。那么什么是公司？它有哪些特征？

公司，从严格法律角度讲，是指依法设立并以营利为目的具有法人资格的经济组织。它一般具有以下特征：

1. 公司必须依法设立。所谓依法设立是指公司在组建上必须符合《公司法》中规定的设立条件和要求。

2. 公司是以营利为目的。公司设立、运行都是为了获取经济利益，都是为了使公司财产增值，给股东谋取利益。这是公司与其他法人组织最根本的区别。

3. 公司必须是企业法人。我国《公司法》第三条规定：“有限责任公司和股份有限公司是企业法人。”企业法人和非企业法人的区别在于前者必须独立承担民事责任。

(二) 公司种类

公司可以按照不同的标准进行划分。按照公司资本构成分

为公营公司和私营公司；按照公司控股程度分为母公司和子公司；按照公司注册地分为本国公司、外国公司和跨国公司。法律上，一般是按照股东的责任范围将其分为股份有限公司、有限责任公司、无限责任公司、两合公司。

1. 股份有限公司。是指全部注册资本由等额股份组成并通过发行股票筹集资本的企业法人。其主要特点是：公司股本总额要分为金额相等的股份；股东以其认购的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，公司可以向社会发行股票；股票可以交易或转让；股东人数不得少于规定的数目，但没有上限；股东以其持有的股份享有权利，承担义务；公司的财务会计报告必须经过注册会计师的审核验证后向社会公开。

2. 有限责任公司。是指由两个以上股东共同出资，每个股东以其认缴的出资额对公司承担有限责任，公司以其全部资产对其债务承担责任的企业法人。有限责任公司主要特点是：公司注册资本不分为等额的股份；公司向股东签发出资证明，不发行股票；公司股份转让有严格限制；股东以其出资比例享受权利和承担义务；公司财务会计报告不必向社会公开，但应当按照公司章程规定的期限送交各股东。

3. 无限责任公司。是指由负无限责任股东组成的公司。此种公司下，股东除对公司负有一定的出资义务外，还必须对公司债权人承担无限责任，而且各股东之间也是连带负责任的。

4. 两合公司。是指由负无限责任的股东和负有限责任的股东组成的公司。

我国《公司法》中允许设立的公司只能是股份有限公司和有限责任公司两种形式。鉴于我国具体会计准则主要是以股份有限公司为背景制定的，本书侧重讨论股份有限公司的会计理

论和实务，在有些地方兼顾有限责任公司的会计处理。

二、股份公司的设立

公司的设立通常可以采取两种方式：一种是发起式设立；另一种是募集式设立。发起式设立是由发起人全部认足公司设立的资本总额，并以此进行公司注册登记。募集式设立，包括定向募集和社会募集两种。定向募集，是指公司股份除由发起人认购外，其余股份不向社会公开发行，而是向其他法人发行，或经批准向公司内部职工发行。社会募集，是指公司股份由发起人认购外，其余股份向社会公众公开发行。

成立公司，首先要有发起人。发起人负责筹建公司、起草公司可行性研究报告、公司章程、申请注册登记等。世界各国对发起人的人数要求不一样。我国《公司法》要求，股份有限公司发起人至少 5 人，但国有企业改组为股份有限公司的，经批准可以少于 5 人；有限责任公司发起人 2 人以上，50 人以下。其次是注册资本，我国规定股份有限公司最低限额为 1000 万元人民币，上市公司股本总额不少于 5000 万元人民币；有限责任公司，凡以生产经营或商业批发为主的最低限额是 50 万元人民币，凡以商业零售为主的为 30 万元人民币，以科技开发、咨询、服务为主的为 10 万元人民币。

我国股份有限公司设立的一般程序是：发起人向政府授权的审批部门提交设立公司申请书、可行性研究报告、公司章程、资产评估报告、验资报告、招股说明书和行业主管部门的审查意见书等文件，由政府授权部门审查、批准。外商投资股份达到总股本 25% 以上的公司，还需要有对外贸易部门核发批准证书。发起人应自批准之日起 30 天内到同级工商行政管理部门办理筹建登记手续，经工商管理部门核准，登记注册之后，就取

得法人资格，公司即告成立。

三、股份公司的运行机制

股份公司在内部运行机制上一般实行“三权分离”而又“三权结合”的管理体制，即在公司内设立股东大会、董事会和监事会。这三套机构各自独立，各自权责分明，同时又相互制约。

（一）股东大会

股东大会是公司最高权力机关，其主要职权是：决定公司经营方针和投资计划；选举和更换公司董事和监事，并决定其报酬事项；审议批准公司年度财务预算方案和决算方案；审议批准公司利润分配方案或弥补亏损方案；决定公司合并、分立、解散事项；决定公司注册资本增加或减少，以及公司债券的发行；修改公司章程等等。

股东大会由董事会负责召集，由董事长主持，一般每年召开一次，特殊情况下可以召开临时股东大会。股东大会对作出的决议，必须经出席股东大会的股东所持表决权的半数以上通过，若是涉及到修改公司章程、公司合并、分立或解散事项，必须是经三分之二以上通过才行。

（二）董事会

董事会由股东大会选举产生，是公司的经营机构，对股东大会负责。其主要职权是：决定公司经营计划和投资方案；决定公司内部管理机构设置；聘任或解聘公司经理等公司高级管理干部，并决定其报酬事项；制定公司基本管理制度；执行股东大会决议等等。

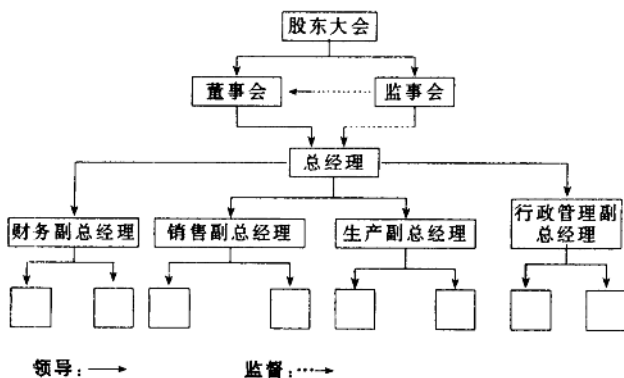
董事会设董事长1人，副董事长1~2人。董事长和副董事长由全体董事过半数选举产生，董事长为公司法定代表人。

(三) 监事会

监事会是公司监督机构，其成员由股东和公司职工代表等组成。监事会主要职权是：检查公司财务；对公司董事、经理执行公司职务时违反纪律、法规或公司章程的行为进行监督；当董事和经理的行为损害公司利益时，要求其予以纠正；提议召开临时股东大会等等。

以上三套机构中，股东大会管公司重大决策，董事会、监事会的成立都由它产生，并对它负责。董事会负责公司经营管理工作，监事会负责监督董事会的管理工作，二者相互制约。应当说这样一套内部运行机制是比较科学合理的。

公司内部组织机构图



(图 1—1)

第二节 股份公司股权设置与认购

一、股权设置

(一) 股份概念与性质

股份是指构成公司注册资本的份额，也就是公司资本的构成单位。按照我国《公司法》要求，股份有限公司资本总额必须平分为金额相等的股份。

股份与股票既有联系又有区别。股票是由股份公司签发的，证明股东按其所持股份享有权利和承担义务的书面证明，它实质上是股份的一种表现形式。在我国，股份公司的股份必须按规定以股票的形式表现。股份是股票的实质内容，股票仅仅是股份的一种证券形式，是公司签发的证明股东所持股份的凭证。

股份一般具有以下性质：

1. 平等性。股份作为构成资本的基本单位，每一股份代表的资本额是相等的。在股份公司中，1股1权，股东的权利及义务大小视其拥有股份数量的多少确定。

2. 不可分性。股份是资本最小计量单位，再进行分割股东则无法据以行使权力。

3. 不可撤回性。股份一经认购，不得要求退股。

4. 可转让性。除个别规定外，公司一般不得以章程或其他方式禁止或限制股份转让。

5. 证券性。在股份公司，股份必须通过股票这种有价证券形式客体化，以便于转让和流通。

(二) 股份种类

股份可以按照不同标准进行划分。

1. 按股东权益的不同，股份可以分为普通股和优先股。普通股是公司发行的无特别权利的股份，也是公司基本股份。普通股股东基本权利是：表决权、盈余分配权、优先认购权、剩余财产分配权等。优先股是指可以优先享受某些特定权益的股份。优先权主要表现在两个方面：一个是股息分配在普通股之前，而且按约定股息率或确定金额分配，具有优先取得股息的权利；另一个是公司终止时有先于普通股获取剩余财产的权利。当然，优先股在某些方面的权利次于普通股，优先股没有表决权，无权过问公司的管理事务。优先股实际上是以盈余分配的优先作为无表决权的补偿。

2. 按投资主体不同分为国有股、法人股、个人股、外资股。国有股，是指归国家拥有和归国有企业拥有股份的总称，包括国家股和国有法人股。国家股，是指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。法人股，是指企业法人以其依法可支配的资产投入公司形成的股份，法人股包括国有法人股和其他法人股两种形式。国有法人股，是指国有企业将自己依法拥有的资产投入公司形成的股份。个人股，是指社会个人或公司职工以个人合法财产投入公司形成的股份。外资股，是指外国和我国港、澳、台地区投资者以购买人民币特种股票形式向公司投资形成的股份。外资股可以分为境内上市的外资股（俗称 B 股）和境外上市的外资股（俗称 H 股及 N 股等）。B 股是指以人民币标明股票面值，以外币认购、买卖，在境内证券交易所交易的股票；H 股是以人民币标明股票面值，以港币认购、买卖，在香港联合交易所进行交易的股票；N 股是指以人民币标明面值，以外币认购、买卖，在纽约证券交易所交易的股票。

按我国现行法律的规定，股份公司的外资股原则上不超过总股本的 50%，但我国已与美国、日本、加拿大等国家签订加入 WTO（世界贸易组织）的协议，逐渐允许外资股在某些行业超过 50% 的限制。

（三）股权设置

所谓股权设置，是指确定一个公司股本总额中各种股份所占的比例。股权设置一般有三种方式：第一种是按投资主体设置国家股、法人股、个人股、外资股；第二种方式是按股东权益设置普通股和优先股；第三种方式是将上述两种方式结合起来。

股权设置的关键是确定各种股份占总股本的比重，即股权结构问题。在我国，股权结构应根据公司所处行业特点和出资者自身实际情况来考虑。对于关系到国计民生、国家经济命脉、国家安全的企业，国家股应达到控股额。为了使国家有权进行控制和管理，国家股应设置为普通股。对于国家不一定要控制的行业和企业，特别是竞争性的行业和企业，按照“国有经济要有所为，有所不为”的原则，国家股所占比例可以低于控股程度，乃至不设置国家股，只设置法人股、个人股等，使国有经济逐渐退出竞争性领域。

对于股份公司来说，国家控股分为绝对控股和相对控股。绝对控股是指国家持股比例高于 50%；相对控股是指国家持股比例高于 20%，低于 50%。在相对控股下，由于公司的股权分散，国家对股份公司仍具有控制性影响。对于有限责任公司来说，国家控股一般是指绝对控股。

股份公司在设置法人股、个人股、外资股时，既要使股权结构合理化，但又不能违反国家有关法规。

（四）国有企业改组为股份公司时股权的设置

国有企业改组为股份公司，其股权的设置应根据改组的方案来考虑。

1. 全部资产整体改组。国有企业以其全部资产整体改组为股份公司，原企业法人单位应予以撤销，原企业净资产折成的股份设置为国家股。

2. 经营性资产整体改组。国有企业以其全部生产经营性资产（连同部分负债）改组为股份公司，未进入股份公司的资产只限于与生产经营无关的生活、服务性资产（如：医院、托儿所等），原企业法人单位撤销，原企业进入股份制改制范围内的净资产折成的股份设置为国家股，未进入改制范围内的资产可实行分立，独立经营，或以租赁、托管等方式暂交股份公司有偿使用。

3. 部分生产经营性资产改组。国有企业只将部分生产经营性资产（连同部分负债）改组为股份公司，未进入股份公司的资产包括相当数量的生产经营性资产和非生产经营性资产。其股权设置方法有两种：

（1）撤销原企业法人单位，进入股份制改制范围内的净资产折股形成的股份设置为国家股，未进入部分则与股份公司实行分立，独立经营，与股份公司无产权关系。

（2）保留原企业法人单位，进入股份制改制范围内的净资产折股形成的股份设置为国有法人股，归原企业法人单位持有并行使股东权利。未进入部分，其产权仍然归原有企业法人单位拥有，可以成为原有企业组成部分或原企业的下属企业。

（五）净资产折股

净资产折股是指改制企业在资产评估和产权界定基础上，将其资产减去负债后的差额折成股份的行为。净资产折股是改制企业股权设置中比较重要的一个问题，在净资产一定的情况

下，折股是否科学与公正直接影响到国有资产权益和其他投资者权益。

在折股过程中，常常涉及到折股倍数和折股比率这两个概念。折股倍数是指原企业净资产评估确认值与所折股本额之比，其计算公式：

$$\text{折股倍数} = \frac{\text{净资产评估确认值}}{\text{所折股本额}}$$

折股比率是指所折股本额与净资产评估确认值之间的比率，其计算公式：

$$\text{折股比率} = \frac{\text{所折股本额}}{\text{净资产评估确认值}}$$

按照《股份制试点企业国有股权管理的实施意见》规定，国有股折股比率不得低于 65%，由于折股倍数是折股比率的倒数，实际上折股倍数也就不得高于 1.54 倍。

实践中，影响净资产折股的因素很多，主要有以下因素：

1. 国有股占总股本的比例问题。在其他条件一定的情况下，国有股所占的比例越高，则国有资产折股倍数越低；反之，越高。

2. 股份公司自有资金需求量。一般来说，改制后设立的股份公司其自有资金需求量与折股倍数是成正相关的。在国有净资产和公司股本总额一定的情况下，公司自有资金需求量越大，净资产折股倍数越高；反之，亦然。

3. 批准的社会公众股的发行额度。社会公众股的发行额度制约着股份公司股本总额，进而也影响到净资产折股。在净资产和股权结构一定的情况下，发行额度与折股倍数成负相关关系，发行额度越小，净资产折股倍数越高。

4. 改制企业经济效益状况。改制企业经济效益的好坏会影响到股票发行价格的高低，从而影响净资产折股倍数。一般来

说，改制后设立的股份公司，其经济效益越好，股票发行价就会定得越高，按照“同股同权”的原则，必然要求国有股的含金量与之“匹配”，国有净资产折股倍数就会定得高一些。

实践中，必须将以上四个基本因素综合起来考虑国有净资产折股倍数。国有净资产折股倍数原则上不得高于改制企业增发新股的股票溢价倍数，可保证国有股权益不会由于企业改制增发新股而受到损失。

二、股权认购

（一）股权认购方式

根据我国《公司法》规定，投资者入股的方式可以有多种，既可以采用货币形式入股，也可以采用实物或无形资产入股。

1. 以货币资金入股。指投资者以自己所拥有的货币资金认购公司的股份，它是一种最常见的认购方式。目前，我国对股份公司的股份以货币资金认购的比例和数额大小没有法定的要求。境内法人以货币资金认购股份时，只能使用自有资金认购，不得套用金融机构贷款认购。货币资金的币种，除我国境外投资者认购人民币特种股票使用外币，一般均为人民币。发起人以货币资金认购的，其具体的交付办法是将出资货币资金交由代收股款的银行，代收股款的银行在收到认股缴付的资金后，向认购者出具收款单据。

2. 实物资产入股。指以建筑物、厂房、机器设备、存货等入股。以实物形式认购股份必须要在公司章程中载明实物入股的具体情况。若公司增加股本时，以实物形式认购新股，还需要股东大会特别多数或法定人数通过方可。凡以实物形式入股，按照《公司法》的要求，必须委托具有法定资格的资产评估机构或会计师事务所进行评估，以确定其折股的价值，并办理财产

转移手续。实物形式认购的股份，必须一次缴清，不得拖延。

3. 无形资产入股。指以工业产权、非专利技术、土地使用权等入股。专利权、商标权、非专利技术、土地使用权等是一种非货币性资产，以它们为资本入股时，必须委托具有资格的资产评估机构或会计师事务所对其进行评估，以便折价入股。在我国，以无形资产（不包括土地使用权）作价投资的，其所占股份一般不得超过公司股本总额 20%，特殊情况下需高于 20%，可经公司的审批部门批准。

（二）股份认购限制

1. 认购主体的限制。股份公司设立方式不同，其认购主体的限制不同。公司是以发起式方式设立，认购股份的主体仅限于发起人，发起人需将公司首期发行的股份全部认购。公司采用募集方式设立时，若采用定向募集方式，认购股份的主体除发起人外，可以由其他投资者认购部分股份，经批准也可以由公司内部职工认购部分股份，但不得向社会公开发行。采用社会募集方式设立，除发起人认购外，其余股份向社会公众公开发行，社会公众中持有股票面值达人民币 1000 元以上的股东人数不少于 1000 人。

2. 认购比例限制。公司设立方式不同，不仅对认购主体有所限制，而且认购的比例在法律上也有一定的限制。

（1）采用募集方式设立的公司，发起人认购的股份不得少于公司发行股份总额的 35%。之所以作出这样的规定是为了加重发起人的责任，保护广大投资者的利益。发起人认购的股份不得少于总股份 35%，是指所有发起人认购的股份总额，不是指某一发起人。至于每一个发起人认购多少，《公司法》没有明确的规定。此外，在公司设立之后，又增发新股，发起人由于某种原因放弃认购增发的新股，从而使发起人所持股份少于公