

●主编：瞿宝元

●主审：蒋增湖 周德钧

新股份公司会计

●编著：王善平 贺焕华 谭久均



西南财经大学出版社

新股份公司会计

主编	瞿宝元		
编著	王善平	贺焕华	谭久均
主审	蒋增湖	周德钧	

(川)新登字 017 号

责任编辑:廖中新

新股份公司会计

主编 瞿宝元

主审 蒋增潮 周德钧

编著 王善平 贺焕华 谭久均

西南财经大学出版社出版发行

(成都市光华村)

四川省新华书店经销

西南财经大学印刷厂印刷

787×1092 毫米 1/32

印张 13 字数 270 千字

1993 年 12 月第一版

1994 年 11 月第二次印刷

印数:1—3000 册

书号:ISBN7-81017-693-5/F·554

定价:10.80 元

前 言

从 20 世纪 80 年代初开始,股份制的浪潮开始冲击太平洋西岸的中国大陆。尽管其间有涨潮落潮,但随着时间的推移,人们已经感到它来势不可阻挡。当进入 90 年代,这股浪潮已成为凶猛之势,一浪高过一浪,逐渐成为中国大陆企业制度改革的方向和目标模式。由此,人们对股份制越来越关心,许多人都想了解股份公司运作的理论和实务,其中也包括股份公司财务会计的理论和实务。本书就是为了满足这种要求而编写的。

它试图从理论和实践的结合上向读者提供一种规范的股份公司会计实务。它以最新颁布的《企业会计准则》以及《股份制试点企业执行新会计制度若干问题的规定》为基础,用大量的实例分析为手段,详细介绍了股份公司会计业务上所遇到的种种技术问题。主要内容有:股份公司会计的特点;股份公司创立时的会计处理;资产、负债、股东权益、收入、费用、利润等会计要素的确认、计量和核算;公司财务报表的编制及其分析方法,并且还介绍了公司合并、清算和解散的财务会计问题。此外,附录了有关税制改革的会计处理规定。全书结构清新,条理清晰,对读者掌握公司会计实务大有裨益。因此,它是广大财会人员、财经院校师生及股票投资者的理想读物。

本书由湖南省会计学会会长瞿宝元主编,蒋增湖、周德钧

两位高级会计师主审,全书由贺焕华拟定编写提纲。第一、三、四、五、八章初稿由贺焕华执笔,第二、六、九、十、十一章初稿由王善平执笔,第七章初稿由谭久均执笔,全书由贺焕华总纂,最后由瞿宝元修改、定稿。在编写过程中得到了湖南省财政厅会计管理处领导和同仁、四川省总会计师协会郝善君先生、四川省财政厅会计培训中心江晓亮小姐,以及西南财经大学出版社廖中新先生、邓康林先生、曾召友先生等的大力支持,在此一并表示感谢。

由于股份公司财务会计在我国还是一个新领域,受我们的水平限制,书中内容难免存在不妥之外,敬请读者批评、指正。

作者

1993年12月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 股份公司及其特点	(1)
第二节 股份公司会计的一般原则	(7)
第三节 股份公司会计的内容	(12)
第二章 股份公司创立	(18)
第一节 股份公司创立概述	(18)
第二节 资产折股的核算	(23)
第三节 新发股份的核算	(34)
第四节 库藏股份的核算	(40)
第三章 流动资产	(46)
第一节 货币资金的核算	(46)
第二节 应收款项的核算	(56)
第三节 存货的核算	(64)
第四章 长期资产	(73)
第一节 固定资产的核算	(73)
第二节 无形资产的核算	(95)
第三节 递延资产的核算	(99)
第五章 对外投资	(102)
第一节 公司投资概述	(102)
第二节 短期投资的核算	(104)
第三节 长期投资的核算	(108)

第六章 负债	(121)
第一节 流动负债的核算.....	(121)
第二节 长期负债概述.....	(125)
第三节 应付公司债的核算.....	(126)
第四节 其他长期负债的核算.....	(141)
第七章 成本和费用	(150)
第一节 概述.....	(150)
第二节 费用的归集与分配.....	(167)
第三节 产品成本的计算.....	(221)
第四节 期间费用的核算.....	(257)
第八章 利润及利润分配	(259)
第一节 利润形成的核算.....	(259)
第二节 利润分配的核算.....	(266)
第九章 财务报告	(282)
第一节 财务报告概述.....	(282)
第二节 资产负债表及其内部报表的编制和分析	(287)
第三节 利润表及其附表的编制和分析.....	(301)
第四节 财务状况变动表的编制和分析.....	(310)
第十章 企业清算	(325)
第一节 清算的种类与程序.....	(325)
第二节 清算公司的财务处理原则、程序.....	(331)
第三节 清算的核算方法.....	(334)
第十一章 合并财务报表	(349)
第一节 股份公司合并及其会计问题.....	(349)

第二节	股权取得日的合并财务报表的编制	
	——收买法.....	(356)
第三节	股权集合日合并财务报表的编制	
	——股权集合法.....	(364)
第四节	股权取得日以后合并财务报表的编制	
		(372)
附录一:	关于增值税会计处理规定	(391)
附录二:	关于营业税会计处理规定	(399)
附录三:	关于消费税会计处理规定	(401)

第一章 总 论

股份公司作为一种特殊的企业组织形式,与传统的独资或合伙企业有许多不同,这就决定了股份公司会计有其特殊性。本章试从分析股份公司的特点入手,阐述股份公司会计的一般特征。

第一节 股份公司及其特点

一、股份公司的产生与发展

股份公司通常指的是由多个所有者共同出资组成的企业组织形式,它是随着商品经济的发展而产生和发展起来的。

早在古希腊、古罗马时代,在宗教和军事组织中就出现了类似股份公司的组织形式。在古罗马包税人的股份委托公司中,可以看到股份公司的潜影,但这些与股份公司还不是一回事。近代公司制度是随着资本主义的发展而逐步形成和发展的。最初的公司一般是无限公司形式,以家族结社为起点。早在12世纪到14世纪意大利就有同血族人共同经营的团体,到了14、15世纪,这种团体就作为公司在官府注册登记,凭商号作交易,后来又吸收亲戚以外的人为成员,把公司的财产和

成员自己的财产分开而相互独立。这种作法在 15 世纪到 17 世纪已普及到整个欧洲,成为当时最为普遍的企业组织形式。由此,以有限责任股东投资兴办的股份公司逐步发展起来。

17 世纪到 18 世纪,随着资本主义经济的稳步发展,世界市场的进一步扩大,股份公司首先在银行、保险、交通运输及公共事业部门得到发展,并逐渐成为企业的主要组织形式,股份公司制度逐步形成。

18 世纪下半叶工业革命开始以后,企业规模迅速扩大,特别是 19 世纪中叶开始的第二次工业革命,新的科学技术的广泛运用,使生产专业化、社会化程度大大提高,企业规模的急剧扩大,从而对生产资料的社会化提出了更高的要求,这使得创办新企业和维持企业一定生产规模、改进技术所需的资金已不是独资或合伙所能满足。于是几个甚至几十个私人资本,以资本入股或发行和认购股票的形式组成的股份公司便迅速发展起来,以股份公司为主要形式的股份制经济便成为资本主义经济的典型形态。

20 世纪初,资本主义进入垄断阶段,股份公司作为加速资本集中的杠杆,推动了资本主义垄断的发展;同时,股份公司这种形式,也成为工业巨头们建立经济帝国的主要合法手段。第二次世界大战以后,由于科学技术的飞速发展,促进了社会生产力的大大提高,进而促进了生产国际化和资本的国际化,股份公司进而发展成为跨国公司,股份公司进入一个新的阶段。

我国建国初期,曾存在着股份公司的雏形。生产资料社会主义改造过程中,曾利用股份形式,迅速把个体经济和私人资本主义经济转变为社会主义公有经济。为了解决农民生产、消

费、供销和信贷等方面的困难，在国家扶持下，由农民集资入股建立了供销合作社和农村信用合作社，合作社的财产归社员集体所有，并实行按股分红。然而，生产资料社会主义改造完成以后，原来集资建立起来的供销社变成国营企业，农村信用社也变成官办的了，多年不进行股红分派，股份经济在中国大地上已销声匿迹。

党的十一届三中全会以后，清除了“左”的思想影响，股份经济最初采用“以资带劳，以劳带资”的形式在筹办乡村企业中涌现出来，随后，逐步发展成集体经济或联户合作经济为基础的“股份合作”。1983年深圳宝安县联合投资公司在深圳首次公开发行股份证；1984年北京出现第一家股份公司——天桥百货股份公司；同年上海电声总厂发起成立的上海飞乐音响公司，这是建国以来第一家比较规范的向社会公开发行股票股份有限公司。在近几年中，在经济体制改革的推动下，各种股份制试点企业迅速增多。至此，股份公司这一企业组织形式又在中国大地上蓬勃发展起来。

二、股份公司的特点

股份公司发展史告诉我们，股份公司以一种特定的企业组织形式，在经济生活中扮演着重要角色。企业组织形式有多种，从企业的法律形态来划分，企业的组织形式有独资企业、合伙企业和股份公司三种类型。股份公司作为一种特殊的企业组织形式，有着区别于其他组织形式的企业特征，概括起来，其特征主要有以下几点：

1. 所有权与经营权彻底分离

企业制度的发展过程是所有权与经营权逐渐分离的过

程。最初的私人企业,出资者既是财产的所有者,又是企业的经营者,所有权和经营权是统一的。现代公司制度产生以后,所有权与经营权彻底分离了,公司的投资者不一定插手公司的日常经营管理,公司的管理者可以不是公司的股东,而可以由各种有关的专家来承担经营管理的职能。

2. 股东对企业负有限责任

在股份公司中,由于所有权和经营权彻底分离,公司所有的财产都独立于股东存在,公司承担的义务以其实际财产为限,负有限责任。当公司破产或解散时,股东只以自己所投入股份承担清偿责任,与股东其他财产无关。这又是股份公司的第一大特征。

3. 投资主体多元化

股份公司归根到底是资本联合的一种组织形式,它是为解决商品经济和社会大生产提出的资本集中的要求和资本归不同的主体所有的矛盾而产生、发展的。因此,这本身就决定了公司的资本来源的多样化和投资主体的多元化。独资企业是由个人出资,生产资料归独资企业和个人所有,生产成果也归企业和个人所有;合伙企业是由各合伙人共同出资,共同所有,生产成果由各合伙人共同分享,一般说来,合伙人的数量非常有限。股份公司则与上述两类企业不同,股东的数量可以很多。在我国,股份公司的股权设置有四种形式,既有以国有资产向公司投资形成的国家股,也有以企业法人、社会团体依法可支配的资产向公司投资形成的法人股。此外,还有由国外和我国香港、澳门、台湾地区投资者向公司投资形成的外资股。可见,股份公司具有投资主体多元化的特征。

4. 产权证券化

在自然人企业中,企业生产要素的流动只能采取实物转让的形式。公司企业出现以后,股东权利客体向证券化演变,特别是伴随着信用组织的发展,证券市场的发育,使股权客体成为一种可以在市场上自由流动的有价证券——股票。股票是代表股份资本所有权的证书,它是投资入股的凭证。股票按股东权益的不同可分为普通股和优先股;按其形态不同,又可分为有面额股票和无面额股票,记名股票和无记名股票。不论是何种股票,掌握股票的股东,一般有参加股东大会和分配公司盈利的权利,股东权利的大小,取决于股东所掌握的股票数量。可见,产权证券化是股份公司的又一特征。

三、我国股份公司的基本形式

西方国家常把股份制企业分为无限责任公司、有限责任公司、股份有限公司、两合公司和股份两合公司等五种形式。我国股份制企业主要有股份有限公司和有限责任公司两种组织形式。

1. 有限责任公司。有限责任公司是由两个以上、一定人数以下的股东出资组成,股东对公司债务仅负有限责任的公司。这是公司的一种主要组织形式。

有限责任公司的股东仅就其出资额对公司负有限责任,它与股份有限公司的区别主要在于有限责任公司的资本不表现为等额的股份,也不公开发行股票。在市场经济国家,有限责任公司多为亲朋熟人之间所组成的中小企业,原则上公司的每一个股东都有一票表决权。

有限责任公司的设立程序比较简单,股东的责任有限,风险较小,股东也不限于自然人,筹资较为容易,利于中小企业

的活动。但是,由于有限责任公司不能发行股票,股权的转让较为困难,比起股份有限公司来说,筹资的范围和规模要小,所以,有限责任公司不适于大规模的经营活动。

有限责任公司这种形式的历史并不长,德国于 1892 年、法国于 1925 年、日本于 1937 年才开始以专门的法令对有限责任公司作出规定。由于有限责任公司不公开发行股票,英国将其称为“私公司”或“不上市公司”,美国则称它为“封闭公司”。股东一般只就其出资额对公司债务负有限责任,也有在公司章程中规定限于出资额的一定倍数承担有限责任。

2. 股份有限公司。股份有限公司是由法定最低数目以上的股东共同出资组成,把全部资本分为等额股份,股东只对公司负有限责任的一种公司形式。

等额的股份、有限的责任和股票上市是股份有限公司的三个主要特点。作为区别于其它组织形式的公司的最重要标志,股份有限公司的全部资本都划分为等额的股份。公司的股东仅就其所认股份对公司的债务负有限责任。从公司来说,公司也仅就其全部资本对债权人负有限责任。公司的股票可以在股票市场上自由买卖。另外,在各国的公司法中,对公司的最低股东人数还有规定,各国法律对此规定不一,但多数国家规定为 5—7 人,我国规定为 2 人以上。

股份有限公司是一种最为典型最为大量的公司组织形式,比起其它的公司组织形式,它不利于保护公司的债权人,股票的证券化也会滋长投机心理。但是,股份有限公司的优点远远超过其不足之处,首先,股份有限公司有利于吸收资本。它可以采用发行股票的办法筹集资本,股票可以转让,尤其是可以发行各种形式的股票来吸引投资者,还可发行小面额股

票,以利于吸收社会上的一些闲散小额资本,从而使得股份有限公司资本来源广泛,可很快地集中起巨额资本,便于从事巨大事业的经营。其次,由于公司采取有限责任制,当公司破产时,股东除了其所认股份外,不会受其他牵连,有利于保护股东。最后,股份有取公司是典型的资合公司,公司的所有权与经营权分离,可以由受过专门训练、经验丰富的专业人员来进行管理,从而有利于提高管理水平和效率。

由于股份有限公司的股票可以在股票交易所挂牌,在市场上公开交易,所以英国称其为“公公司”或称“上市公司”。凡是愿意购买公司股票的人,均可以成为公司的股东。股东的所有权都体现在股票上,并随着股票的转移而转移,股票可以转让,但不能退股。

第二节 股份公司会计的一般原则

股份公司作为一个独立的经济实体,其会计核算与其他形式的企业一样必须遵守国家发布的《企业会计准则》。但股份公司会计核算中也有其自身的规范和总要求。概括起来,股份会计核算所依恃的基本会计准则主要有以下几项:

一、合法性原则

股份公司是团体法人,受法律的管辖和保护。企业的整个经营活动和财务收支的合法性,都要在会计记录中表现出来。会计工作应发挥其职能,对各项经济活动和财务收支的合法性要如实核算反映,严格监督检查,把合法性原则贯穿到会计核算以及经济活动的各个环节和各个方面。

所谓合法,就是符合国家的法律、法令、规章、条例,还包括符合国家有关制度、国家计划、企业对外签订的经济合同、企业内部的管理制度等等。企业财务部门如发现有不合法的经济活动和财务收支,应根据情况拒绝执行、补办手续或向总经理以至董事会反映。

二、真实性、正确性、完整性和及时性原则

股份公司的会计凭证、会计帐簿和会计报表等各种会计记录,都必须根据实际发生的经济业务及证明经济业务发生的合法凭证为标准,做到内容真实、数字准确、项目完整、手续完备、资料可靠。企业决不能在会计上弄虚作假,帐目上不应该发生错误,或少记、漏记、不记、也不能积压帐目、拖延报帐期限。

三、复式记帐原则和借贷记帐法

现代会计已都遵循复式记帐原则,但在复式记帐原则下可以有不同的记帐方法,如我国广泛采用的借贷记帐法和在某些行业中运用的增减记帐法与收付记帐法。其中借贷记帐法是国际上通用的记帐方法,为了便于投资者以及管理人员理解,股份企业一律采用借贷复式记帐法。

四、相关性原则

相关性原则又叫决策有用性原则。所谓决策无非是寻找差异,分析和解决差异,然后在千差万别的各种可供选择的方案中,作出判断、决定取舍。提供决策有用的会计信息,就是要满足决策者作判断、定取舍的需要。对股份公司来说,就是要

满足投资者(包括潜在投资者)和债权人了解企业财务状况和经营成果的需要,满足国家宏观经济管理的需要,满足企业内部加强内部经营管理的需要。

五、划分资本支出和收益支出的原则

所谓资本支出,是指其效益及于两个或两个以上会计年度的支出,支出时要记作资产成本,而后在其效益所及的各个会计年度分期摊销为费用(如固定资产折旧、无形资产摊销等);所谓收益性支出,是指其效益只及于本会计年度的各项支出,在发生时即记作当期的费用。因此必须划清资本支出与收益支出的界限。在实际工作中,我们要掌握好凡是用于增加固定资产和无形资产而发生的支出,都是资本的支出。凡是为了取得本期收益而发生的各项支出,都是收益性支出。如果将资本支出列为收益支出,就会减少资产而增加开支,因而少计当期盈利,少交税金;反之,如果将收益支出列为资本支出,又必然会虚增资产而减少开支,多计当期盈利,多交税金。因此,正确划清资本支出与收益支出是非常重要的。

六、一致性原则

一致性原则是指企业所采用的会计处理方法在不同的会计期都必须一致,以保证企业不同时期的会计资料的前后连贯、口径统一和相互可比。否则,由于会计处理方法不一致,就会造成财务收支计算结果不一致,使前后衔接的各期财务报表的指标失去可比性,给利用会计报表的人造成错觉,从而导致判断与决策的失误。例如,企业存货计价有多种方法可供选择,企业一旦确定采用某一种存货计价方法后,就不应随意改