

最新 股份制企业 财务会计

● 余晓明 著

ZUIXIN GUFENZHI
YE CAIWU KUAIJI

湖南人民出版社

责任编辑:车戈平

装帧设计:宋名辉

最新股份制企业财务会计

余晓明 著

*

湖南人民出版社出版、发行

(长沙市银盆南路 78 号 邮编:410006)

湖南省新华书店经销 长沙政院印刷厂印刷

1999 年 6 月第 1 版第 1 次印刷

开本:850 × 1168 1/32 印张:10.25

字数:254,000

ISBN 7—5438—2001—3

F · 327 定价:15.50 元

第一章	绪论	(1)
第一节	股份制企业概述.....	(1)
第二节	股份制企业会计对象和会计要素.....	(11)
第三节	股份制企业会计假设和会计核算的一般原则	(18)
第四节	股份制企业会计管理与组织.....	(27)
第二章	股份制企业设立与股本的核算	(42)
第一节	股份制企业的设立.....	(42)
第二节	股本形成的核算.....	(50)
第三节	股本变动的核算.....	(54)
第四节	实收资本变动的核算.....	(58)
第五节	资本公积的核算.....	(60)
第三章	流动资产的核算	(66)
第一节	货币资金的核算.....	(66)
第二节	应收及预付款项的核算.....	(74)
第三节	短期投资的核算.....	(85)
第四节	存货的核算.....	(89)
第四章	长期投资的核算	(112)
第一节	长期投资的管理.....	(112)
第二节	长期股票投资的核算.....	(113)
第三节	长期债券投资的核算.....	(119)

第四节	其他长期投资的核算·····	(128)
第五章	固定资产及无形资产的核算·····	(133)
第一节	固定资产的分类与计价·····	(133)
第二节	固定资产增加、减少的核算·····	(137)
第三节	固定资产折旧与修理的核算·····	(144)
第四节	无形资产与递延资产的核算·····	(152)
第六章	流动负债和长期负债的核算·····	(158)
第一节	负债的定义、特征和分类·····	(158)
第二节	流动负债的核算·····	(161)
第三节	长期负债的核算·····	(177)
第七章	成本与费用的核算·····	(189)
第一节	成本与费用的概念和核算要求·····	(189)
第二节	生产费用的核算·····	(191)
第三节	期间费用的核算·····	(203)
第八章	营业收入及利润、利润分配·····	(207)
第一节	营业收入·····	(207)
第二节	利润形成的核算·····	(225)
第三节	利润分配·····	(236)
第九章	财务报告·····	(240)
第一节	财务报告的种类及编制要求·····	(240)
第二节	资产负债表的编制方法·····	(242)
第三节	损益表的编制方法·····	(251)
第四节	现金流量表·····	(255)
第五节	合并财务报表·····	(273)
第六节	会计报表的分析·····	(292)
第十章	股份制企业合并、分立的会计处理·····	(297)
第一节	公司合并·····	(297)
第二节	公司分立·····	(307)

第十一章 终止和清算的核算	(311)
第一节 终止、清算的原因和程序.....	(311)
第二节 终止和清算的核算.....	(314)
 后 记	 (324)

第一章 绪论

第一节 股份制企业概述

一、股份制的起源及其发展

股份制是在商品经济条件下形成的一种企业财产组织形式，是与商品经济相联系的经济范畴，是商品经济发展到一定阶段的组织社会化大生产的一种企业经营形式。只要存在商品经济和社会化大生产，股份制就能继续存在和发挥作用。

股份制是一个历史的范畴，纵观其发展，大致经历了原始股份制、近代股份制、现代股份制三个阶段。

在奴隶社会中期和封建社会初期，随着商品经济的发展，出现了自由民之间或工业者之间，以人、财、物各项生产要素经过一项联合或几项联合而合伙经营的经济组织形式，出现了国家为了某一特定目的特许某些行业的商人以股份合作形式来垄断这些行业的临时性经济组织形式。它虽然很不规范，但因盈利共享，亏损共负，能够促使这些组织加强经营管理，提高竞争力，初步具备了股份制的某些特征。到了 17 世纪初期，由于商品经济有了较程度的发展，资本主义经济萌芽已经出现并显示了强大的生命力，这时出现了股份公司形式的股份经济，其中最具代表性的是英国东印度公司。东印度公司成立于 1600 年，1601 年 2 月东印度公司采用股份集资，合资经营原则，组织了远征队，资本

为 6 万多英镑，参加的商人有 100 人。公司每航行一次，募集一次资本，每次航行归来后，即将获得的利润按入股者的份额大小进行分配，并退还资本。这种形式的股份经济，由于其本身还未建立严格的规章制度，在所有者之间出现收益分配或投资意向矛盾时，常引起抽资撤股而影响股份制稳定发展的行为。同时，在外部也缺乏法规、政策的保障，没有建立股票和股票交易的经济活动方式和经济关系，难以形成社会性的资本流动和资本竞争，并缺乏对合伙企业经营活动的市场监督和市场约束机制，因而适应不了新的社会生产力发展和商品经济日益社会化、国际化发展的需要。19 世纪末、20 世纪初，资本主义自由竞争发展到垄断阶段，商品经济与资本主义相结合成为资本主义市场经济。在资本主义生产关系的推动下，商品经济得到了高度发展，进入了市场经济这个商品经济发展的高级阶段，社会生产力达到了相当高的社会化程度，单个私人资本已经容纳不了高度社会化了的生产力，于是几个乃至几十个私人资本，以资本入股或以发行和认购股票的形式组成的股份公司迅速发展起来。股份公司成为股份经济的典型形态。随着产业资本和金融资本的互相渗透，资本的社会化，股份资本的国际化，股权的多元化和分散化，以及有关股份公司的立法日趋完备，股份制进入了更加成熟的阶段。

二、股份制的基本特征

股份制是市场经济中最主要的经营组织形式，股份制企业主要指股份公司。与独资企业和合伙企业相比，其基本特征如下：

（一）独立的法律实体

股份制企业一经依法成立，法律即赋予其人格，成为法人，具有与自然人同样的享受权利、承担义务的能力，享有独立的财产权利，能以自己的名义从事生产经营活动，并以自己的财产来承担经济责任。

（二）有限责任

公司的股东对公司所欠债务的责任，只限于所投资的金额。公司的债权人对公司的资产有求偿权，但不能向股东的私人资产索赔。当公司倒闭解散时，股东只以自己所入股份承担债务责任。

（三）产权商品化、市场化

公司的产权以股份表示，公司股票可以在证券交易市场自由转让，这有利于社会资本迅速集中，使企业公平、公正地参与市场竞争，优胜劣汰。

（四）所有权与经营权分离

股份制企业具有独立的所有权，即法人所有权，投资者（股东）的所有权变为股权，股东只有以股权获得资本收益或转让股权的权力，而没有直接参与企业生产经营管理和处置法人财产的权利。由股东大会选举的董事会聘请具有管理才能、精明干练的管理人员担任经理，负责企业的日常经营管理工作。

（五）政府管理严格

由于公司股东对公司的债务只负有限责任，因此为了维护公司债权人的利益，政府对公司的管理比较严格。西方发达国家都制定有《公司法》。我国《中华人民共和国公司法》已于 1994 年 7 月 1 日起正式执行。

三、股份制的变化和新特点

19 世纪末到 20 世纪初，资本主义发展到现代资本主义阶段，股份公司不再是当初的特殊现象，已深入到社会经济的各个方面。特别是第二次世界大战以后，股份制有了新的变化和新的特点。

（一）股份公司的规模巨大，形成了托拉斯、康采恩等大的垄断组织

在 19 世纪末，美国就出现了第一个托拉斯——美孚石油公司。到 1904 年，美国已有了 445 个托拉斯，其中 7 个特大的工业托拉斯吞并或支配了 1528 家企业。第一次世界大战后，德国、英国和西欧其他一些国家的托拉斯、康采恩组织也得到了迅速发展。日本约有 20 个大康采恩，其中三井、三菱、安田、住友是 4 个最大的康采恩，是统治日本经济的主要力量。

（二）产业资本与金融资本融合，形成巨大的金融寡头

由于资本的积累和集中及扩大生产规模的需要，出现了工业和银行互相参股、持股、控股，互相在对方组织中担任董事、监事等要职，参与其管理的情况，工业与金融业融为一体，成为金融寡头。60 年代初，联邦德国最大的三家商业银行的代表在该国经济界共占有 1347 个领导职位，德意志银行行长同时兼任 16 家大工业公司的监事会主席。在这家银行监事会的 14 名成员中，有西门子公司、莱茵电力公司等联邦德国最有势力的垄断企业的 7 名代表。美国摩根保证信托公司的领导兼任 233 家公司的董事，在 270 家公司中拥有 50% 以上的股份，而摩根保证信托公司的董事会成员，几乎全部是由一些大公司、大银行的经理、董事长或董事兼任。多数金融寡头都是以银行为核心组织起来的，银行和其他金融机构成为工业集团公司的母公司、控股公司，金融资本成为控制经济命脉的重要力量。

（三）股份资本国际化，跨国公司兴起

19 世纪末，主要资本主义国家已开始出现少数国际垄断组织。第二次世界大战以后，由于科学技术发展突飞猛进，新兴工业部门大批出现，金融资本急剧膨胀，生产大量过剩，争夺世界市场日益激烈，促使跨国公司空前发展。19 世纪 50 年代美国跨国公司势力最强；60 年代日本和联邦德国开始崛起；70 年代以来，跨国公司更为迅猛地发展，它们的产品和劳务价值约占发达国家总产值的 1/3，产品销售额占世界出口额的一半以上，有的

跨国公司资产上千亿美元，年销售额也近千亿美元。跨国公司出现了新特点：一是国外投资活动比较集中。80年代初，美、英、联邦德国、加拿大等国就占国际直接投资的40%。二是直接投资重点为发达国家。三是苏联、东欧国家和一些发展中国家也开始利用跨国公司形式对外投资。四是发展中国家为了利用外资参加国际分工，开始发展“多国公司”，主要有以下几种：集团性联合公司；几个发展中国家政府出资组建联合公司；几个发展中国家的私人资本组建联合公司；发展中国家与发达国家组建联合公司、合资企业等。总之，跨国公司和其他国际性公司在世界经济发展中已成为一支不可忽视的力量。

（四）法人相互持股、参股成为现代股份制的一个重要特点

法人相互持股、参股有两层意思：一是指在一个股份公司内部，法人股份占多数；二是指本股份公司也以法人身份对外投资，参与和持有其他股份公司的股份。法人相互持股，主要是企业之间相互控制、相互协作的需要，它导致了企业互为所有者。在日本，1949年个人持股率为69%，1982年下降为28%；而同期法人持股率却由15.5%上升为63.7%。法人持股使企业中纯粹私人资本量减少，使资本更加社会化，也形成了企业之间相互牵制的机制。

（五）股权多元化、分散化

由于现代股份公司大量发行股票，且股票交易非常发达，导致股权多元化、分散化。持股者不仅有自然人，还有企事业法人、政府部门、外国法人与个人，很多普通群众也掌握一些公司股票。美国公众直接或间接持有公司股票的人数高达13300万，约占美国人口的60%。股权的多元化和分散化，使得股份公司的所有者和经营权更加分离。例如，美国通用汽车公司的股东多达200万人，股票总数为4亿股，平均每个股东持有200股，没有任何一个持股者能持有1%的股票，任何个人很难依据股权控

制公司的运行，个人股东已完全沦落到“用脚投票”的地步。同时，企业越来越成为社会企业或全民企业。

四、股份制的主要类型

股份制企业是全部注册资本由全体股东共同出资，并以股份形式构成的组织形式。股东依法对企业的净资产有求偿权，并按其企业中所拥有的股份承担风险、享受权益，股份可以在规定条件下转让、买卖，但不得退股。股份制企业主要是有限责任公司和股份有限公司两种组织形式。

（一）有限责任公司

有限责任公司是指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，公司以其全部资产对其债务承担责任的企业法人。有限公司是一种资合公司，但也具有人合公司的一些因素。它的主要特征有：

1. 有限责任公司的股东均为有限责任股东，他们对公司债务的责任只以其出资额为限，对公司的债权人不负直接责任。

2. 有限责任公司的股东人数，既有最低下限，也有最高上限。大部分国家规定，有限责任公司的股东应在2人以上，50人以下。

3. 有限责任公司的股东不限于自然人，法人和政府都可以成为有限公司的股东。

4. 有限责任公司不能公开募集股份，不能发行股票。股东出资的转让具有严格限制，转让时要经公司批准，并在公司登记。

有限责任公司与其他公司形式相比，有容易组建、股东的风险比较小的优点。但有限责任公司的信用程度不及无限公司。因为有限责任公司的股东只负有限责任，从而容易产生投机倾向，用较少的资本去冒很大的风险，一旦失败则严重损害公司债权人

的利益。

（二）股份有限公司

股份有限公司是指全部注册资本由等额股份构成并通过发行股票筹集资本的企业法人。它是资合公司的最典型的形式。股份有限公司的基本特征是：

1. 股东不得少于法律规定的人数。由于股份有限公司是典型的法人组织，各国立法都对股份有限公司股东人数的下限给予了严格的规定，大多数国家规定，股份有限公司股东人数最少为7人。我国《公司法》规定，股份有限公司采取发起设立时，至少要有5名发起人。

2. 公司的资本总额平分为金额相等的股份。资本分为每股金额相等的股份，便于计算每个股东拥有的权益，也便于股份的转让和交易。

3. 公司股东以其所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。也就是说，公司一旦破产，或由于某种原因解散清算时，债权人只能对公司的资产提出索偿的要求，而无权直接向股东起诉。

4. 公司的股份可以自由转让。股票可以通过证交易所公开交易、转让，但不能退股。

股份有限公司具有筹资便利、风险分散、资本具有充分流动性等优点。但由于股份公司设立程序度比较严格，既不易组建，也不易管理。股份的分散使得公司的决策权落入少数大股东手中，大股东对公司的操纵往往使小股东的权益受到损害。股份有限公司在西方发达国家股份制企业中占主导地位。

五、股份制企业的组织机构

根据我国《公司法》规定，我国股份制企业的组织机构可分为几个层次，即股东会、董事会、监事会、总经理、职能部门。

从功能结构上可划分为权力机构、监督机构、执行机构和管理机构。其一般形式如图 1—1 所示。

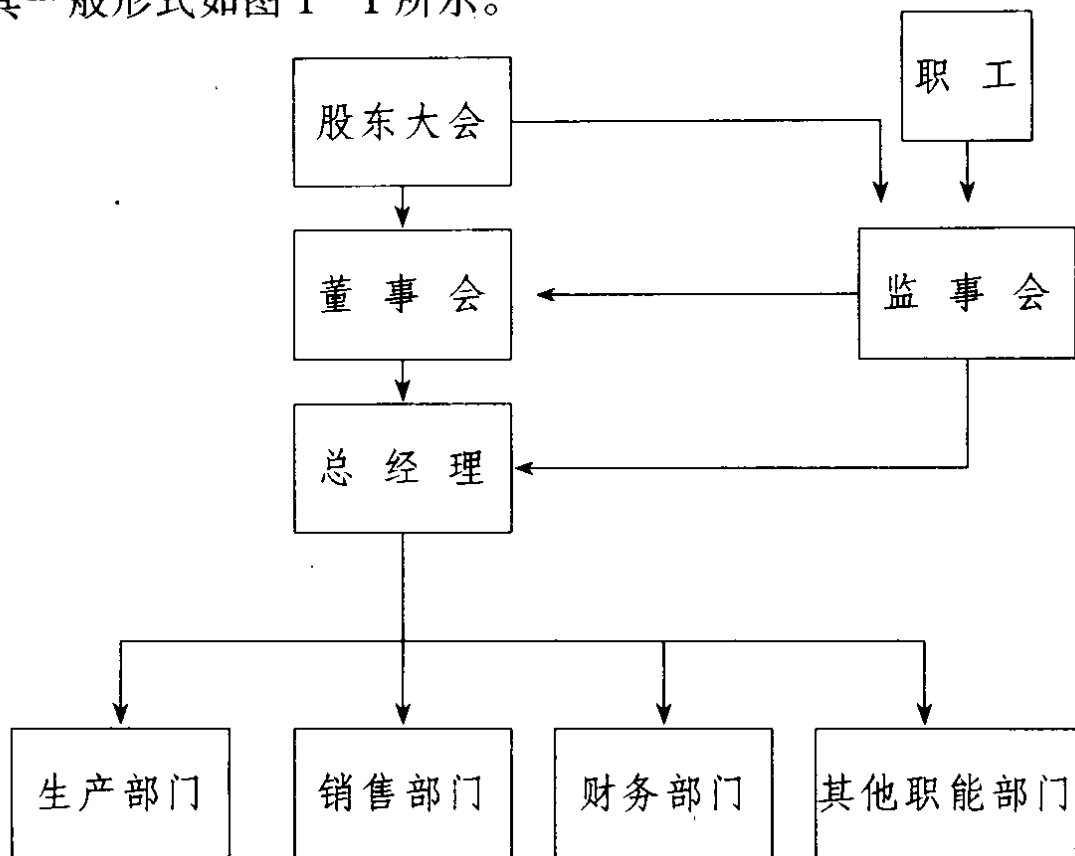


图 1 - 1 股份制企业的组织机构形式

（一）股东大会（股东会）

股东大会是股份制企业的最高权力机构（在有限责任公司中为股东会，下面以股份有限公司为例，说明各机构的权职范围），它的职权是：

1. 审议、批准董事会和监事会的报告；
2. 批准公司的利润分配及亏损弥补方案；
3. 审批公司制度预算、决算报告、资产负债表、利润表及其他会计报表和财务报告；
4. 决定公司增加或减少股东，决定扩大股份认购范围，以及批准公司股票交易方案等；
5. 决定公司发行债券；

6. 选举或罢免董事会成员和监事会成员，决定其报酬及支付方法；

7. 决定公司的分立、合并、终止和清算；

8. 修改公司章程；

9. 审议代表 5% 以上（含 5%）股份股东的提案；

10. 公司章程规定可由股东作出决定的其他事项。

股东大会由董事会负责召开，董事长为会议主席。股东大会分为年会和临时大会。会前应按规定时间（开会前 30 天—60 天）及时通告股东。临时大会通常在公司发生特殊重大问题需要加以解决时召开，如董事缺席达 1/3 时；公司累计未弥补亏损达实收资本总额 1/3 时；或者代表公司股份 10% 以上（含 10%）的两名以上（含两名）股东请求召开时。

（二）董事会

董事会为公司的常设权力机构，向股东大会负责。董事会由股东大会选举产生，可以由股东或非股东担任，一般任期为 3 年，可连选连任。董事长为公司的法定代表人，董事长由董事担任，由占总数 2/3 以上的董事选举和罢免。

董事会具有下列职权：

1. 决定召开股东大会并向股东大会报告工作；

2. 执行董事会的决议；

3. 审定公司年度发展规划及年度生产经营计划；

4. 审议公司的年度预算、决算、利润分配方案及弥补亏损方案；

5. 制定公司发行、增减股本、扩大股份认购范围或由定向募集公司转为社会募集公司，以及公司股票交易方式等方案；

6. 制定公司发行债券的方案和公司债务政策；

7. 决定公司重要资产的抵押、出租、发包和转让；

8. 制定公司分立、合并、终止的方案；

9. 任免包括公司经理、会计主管人员在内的高级管理人员, 决定其报酬和支付方法;

10. 制定公司章程修改方案;

11. 提出公司的破产申请;

12. 行使公司章程规定的其他职权。

(三) 总经理

总经理为公司执行机构的总负责人, 由董事长任命, 并具有下列权力:

1. 组织实施股东大会和董事会的决议, 并将实施情况向董事会提出报告;

2. 全面负责公司的日常行政和业务活动;

3. 拟定公司的发展规划、年度生产经营计划和年度财务预算方案, 以及利润分配方案和弥补亏损方案;

4. 任免和调配包括公司管理部门负责人在内的管理人员和工作人员;

5. 决定对本公司职工的奖惩、升降级、加减薪、聘任、招用、解聘、辞退;

6. 代表公司对外处理业务;

7. 董事会授予的其他职权。

(四) 监事会

监事会为公司的监督机构, 对股东大会负责。其成员不得少于 3 人, 由股东大会选举的人员 (不少于监事会成员总数的 $1/2$, 但不超过 $2/3$) 和适当比例的公司职工组成, 具体比例由公司章程规定。监事会主席由全部监事的 $2/3$ 以上选举和罢免。监事不得兼作董事、总经理等高级管理人员职务。监事会具有下列职权:

1. 监事会主席或监事代表列席董事会议;

2. 监督董事、总经理等管理人员有无违反法律、法规、公

司章程及股东决议的行为；

3. 检查公司业务、财务状况，查阅帐簿及其他会计资料，并有权要求执行公司业务的董事和经理报告公司的业务情况；

4. 核对董事会拟定提交股东大会的会计报告、营业报告和利润分配方案等财务资料，发现疑问可以公司名义委托注册会计师、执业审计师帮助复议；

5. 建议召开临时股东大会；

6. 代表公司与董事交涉或对董事起诉。

（五）公司各职能部门经理

职能部门经理是管理机构的负责人，由总经理任命或聘请。职能部门的设置因公司的规模和业务范围不同而各有不同，各自负责各部门的行政工作。

第二节 股份制企业会计对象和会计要素

股份制企业会计是股份制企业经营管理的重要组成部分，它是以货币为主要计量单位，运用会计一整套专门方法和特有程序，对股份制企业的经济活动进行全面、连续、系统、综合的反映和监督，提供各种必需的会计信息，并对所提供的会计信息进行科学的专门处理，以对公司的经济活动进行事后反映、事中控制和事前预测并参与公司的经营决策，促使其不断提高经济效益的管理活动。

会计对象是指会计核算和监督的内容。股份制企业会计对象即为股份制企业以货币表现的经济活动。

会计对象是对会计核算和监督内容的高度概括和抽象，其可以分解为诸会计要素。会计要素是对会计对象按照其经济特征所作的分类，是会计对象的具体化，因此又称为会计对象要素。明确会计要素对于正确制定会计确认和计量标准、设置会计科目、

编制会计报表、进行会计核算和监督等都具有重要意义。

股份制企业会计对象包括资产、负债、股东权益、收入、费用和利润等六个要素，下面分别予以说明。

一、资产、负债和股东权益

（一）资产

资产是股份制企业拥有或者控制的能以货币计量的经济资源。资产按流动性可划分为流动资产和非流动资产。

1. 流动资产。

流动资产是指可以在1年或者超过1年的一个营业周期内变现或者耗用的资产，包括现金及各种存款、短期投资、应收及预付款项、存货等。这部分资产直接参加生产和商品流通等业务经营活动，并在业务经营中不断变化，改变形态。

2. 非流动资产。

非流动资产是指不符合流动资产定义的资产，通常包括长期投资、固定资产、无形资产、递延资产和其他资产。

（1）长期投资。是指不准备在1年内变现的投资，包括股票投资、债券投资和其他投资。

（2）固定资产。是指使用年限在1年以上，单位价值在规定标准以上，并在使用过程中保持原有物质形态的资产，包括房屋及建筑物、机器设备、运输设备、工具器具等。

（3）无形资产。是指公司长期使用而没有实物形态的资产，包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权、商誉等。

（4）递延资产。是指不能全部计入当年损益，应当在以后年度内分期摊销的各项费用，包括开办费、租入固定资产的改良支出等。

（5）其他资产。是指除流动资产、长期投资、固定资产、无