

立信会计丛书

股份有限公司

主编 李海波 刘学华

财务会计

立信会计出版社

GUOFENYOUXIANGONGSI CAIWUKUAIJI

• 立信会计丛书 •

股份有限公司财务会计

GUFENYOUXIANGONGSI CAIWUKUAIJI

主编 李海波 刘学华

立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

股份有限公司财务会计/李海波,刘学华主编. —上海:立信会计出版社,1999.7

ISBN 7-5429-0664-X

I. 股… II. ①李… ②刘… III. 股份有限公司-财务会计 IV. F276.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(1999)第 31450 号

立信会计出版社出版发行

(上海中山西路 2230 号 邮政编码 200233)

出版人 陈惠丽

新华书店经销

立信会计常熟市印刷联营厂印刷

开本 850×1168 毫米 1/32 印张 13.5 插页 2 字数 334 000

1999 年 7 月第 1 版 1999 年 7 月第 1 次印刷

印数 1—6 000 定价: 21.00 元

CD 37/05

前 言

随着我国改革开放的深入发展,各地先后涌现出一大批股份有限公司。股份有限公司的出现必然要求与之相适应的财务会计制度。为此,财政部先后颁布了《股份有限公司会计制度》;8个具体会计准则,即:现金流量表;收入;债务重组;投资;建造合同;资产负债表日后事项、关联方关系及其交易的披露;会计政策、会计估计变更与会计差错更正;以及《关于股份有限公司有关会计问题解答》和《关于执行具体会计准则和〈股份有限公司会计制度〉有关会计问题解答》等会计政策法规。为了及时正确地贯彻这些政策法规,满足教学和培训的需要,应立信会计出版社和上海经济书店等单位的委托,我们组织了有关专家、学者和财会教育工作者编写了《股份有限公司财务会计》一书。

为了使本书所阐述的内容规范化,在写作过程中,我们严格遵循了新颁布的《股份有限公司会计制度》、8个具体会计准则及有关的会计政策法规,并且突出了最能体现股份公司会计特征的一些领域作了较详细、深入的介绍。本书共分十章,分别为:总论、投资、公司债券的核算、股东权益(一):投入资本、股东权益(二):留存利润、财务报告(一):资产负债表和利润表、财务报告(二):现金流量表、财务报表分析、合并财务报表、公司重整与清算等内容。本书内容新颖,文字简练,理论联系实际,实用性

强,可作为教科书或培训教材,也可作为财会理论教育工作者和在职干部的参考用书。

本书由李海波、刘学华主编,宋胜菊、高志平任副主编。参加本书编写人员分工:李海波编写第三章,刘学华编写第二、六、十章,宋胜菊编写第七、九章,高志平编写第五章,吴会编写第八章,曹林仲编写第四章,张云编写第一章。

在本书编写过程中曾得到中国会计学会、中国注册会计师协会、全国立信会计事业协作会、全国成人高校财会研究会、立信会计高等专科学校、河北经贸大学、立信会计出版社和上海经济书店等有关同志的大力支持,在此谨表衷心的感谢。

由于编写时间仓促,不当或错误在所难免,恳请读者指正。

编 者

目 录

第一章 总论	1
第一节 股份有限公司与会计	1
第二节 股份有限公司会计核算的基本前提	4
第三节 股份有限公司会计的基本原则	7
第四节 股份有限公司会计的基本要素	14
第五节 股份有限公司会计工作的组织	19
第二章 投资	25
第一节 投资概述	25
第二节 短期投资	28
第三节 长期股权投资	40
第四节 长期债权投资	58
第五节 长期投资减值	72
第三章 公司债券的核算	75
第一节 公司债券概述	75
第二节 公司债券的发行	78
第三节 公司债券发行的一般账务处理	82
第四节 公司债券核算的其他问题	89
第四章 股东权益(一):投入资本	101

第一节	股东权益的性质和组成·····	101
第二节	股份有限公司的投入资本·····	103
第三节	股权证与可转换优先股·····	124
第四节	库藏股票·····	130
第五节	资本公积·····	134
第五章	股东权益(二):留存利润 ·····	141
第一节	留存利润的构成·····	141
第二节	留存利润的核算·····	143
第三节	股利分派·····	155
第四节	股票分割·····	165
第五节	股东权益的披露·····	167
第六章	财务报告(一):资产负债表和利润表 ·····	169
第一节	财务报告概述·····	169
第二节	资产负债表·····	178
第三节	利润表·····	199
第七章	财务报告(二):现金流量表和财务 报表注释 ·····	214
第一节	现金流量表·····	214
第二节	财务报表注释·····	266
第八章	财务报表分析 ·····	285
第一节	财务报表分析概述·····	285
第二节	比率分析·····	290
第三节	结构分析与趋势分析·····	301
第四节	综合分析·····	306

第九章	合并财务报表	313
第一节	合并财务报表概述.....	313
第二节	股权取得日合并财务报表的编制.....	324
第三节	股权取得日后合并财务报表的编制.....	335
第十章	公司重整与清算	380
第一节	公司重整.....	380
第二节	公司破产清算.....	397

第一章 总 论

第一节 股份有限公司与会计

一、股份有限公司概述

股份有限公司是指全部资本分为等额股份，并通过发行股票筹集资本，股东以其所持有的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企业法人。其基本特点是：

1. 独立的法人实体。股份有限公司一经成立即可以公司的名义拥有资产、承担债务、对外签约、进行法律诉讼等民事活动。这与非公司不同，独资企业或合伙企业均须以业主或合伙人的名义进行上述活动。

2. 资本划分为等额股份。在股份有限公司中，全体股东出资总和，以一定金额的资本表示。设立公司必须有资本，任何类型的公司都不例外。只是股份有限公司将资本总额划分为若干等额的股份，每股金额与股份数的乘积即是资本总额。而在其他类型的公司中则不是这样，如在有限责任公司中，公司资本并不划分成相等的份额。

3. 通过发行股票筹集资本。设立公司必须筹集资本，但只有股份有限公司可以采取公开发行股票的方式，向社会公众筹集资金。

4. 公司的股东仅负有限责任。即每个股东对公司所负债务的责任，只限于其对该公司的投资额，投资风险较小。而独资企业

或合伙企业的业主或合伙人往往对企业的债务要负无限责任，在企业财产不足以清偿债务时，须以个人的其他财产偿还企业的债务。

5. 股票可以自由转让。即股东可以根据自己的意愿，随时通过市场转让其所拥有的公司股份。这种转让是股东之间的转让，不影响公司的存在。对其他类型的公司来说，一般在转让股份方面都有限制。

6. 财务报告公开。公司的财务报告是其经营活动综合反映的载体。在激烈的市场竞争中，公司对于自己的财务报告，一般不愿公开。而在股份有限公司中，由于它公开向社会发行股票筹集资本，股东人数众多，因此各国法律都要求股份公司应将其财务报告公开。《中华人民共和国公司法》规定，股份有限公司编制的年度财务报告，应在股东大会召开 20 日之前备置于公司住所，供股东查阅。这样有利于保证股东和债权人的利益。此外，公司还有义务以招股说明书、上市公告书、中期报告等形式分开披露财务信息和其他信息。

创立股份有限公司应具备一定的条件：一是发起人符合法定人数。应当有 5 人以上为发起人，其中须半数的发起人在中国境内有住所。国有企业改组为股份有限公司的，发起人可以少于 5 人，但应采用募集方式设立。二是股本应达到最低的法定资本限额。股份有限公司注册资本的最低限额为人民币 1 000 万元，注册资本最低限额须高于上述限额的，由法律、法规另行规定。三是发起人制定公司章程，并经创立大会通过。四是有公司名称，建立符合股份有限公司要求的组织机构。前者，要求名称必须有“股份有限”字样；后者，要求公司依照公司法建立股东大会、董事会、监事会，选举董事长，聘任经理。五是有固定的生产经营场所和必要的生产经营条件。

股份有限公司的设立采取发起设立和募集设立两种方式。前

者是指发起人认购公司应发行的全部股份而设立公司；后者是指由发起人认购公司应发行的一部分，其余部分向社会公开募集而设立公司。股份有限公司的设立，必须经国务院授权的部门或者省级人民政府批准。但由于设立方式不同，设立程序也有差异。

发起设立的程序：① 由全体发起人指定的代表或共同委托的代理人向公司登记机关申请名称预先核准；② 申请设立，报经国务院授权的部门或者省级人民政府批准；③ 发起人制订公司章程；④ 发起人以书面认足公司章程规定应发行的股份，并缴纳全部股款；⑤ 法定验资机构验资；⑥ 发起人选举董事会和监事会；⑦ 由董事会向公司登记机关申请设立登记；⑧ 公司登记机关对符合上述条件者予以登记，发给公司营业执照。公司营业执照签发日期，为公司成立日期。

募集设立的程序是：①至④项与发起设立公司相同；⑤ 申请人公开募集股份，报经国务院证券管理部门批准；⑥ 向社会募集股份，认股人按照所认股份缴足股款；⑦ 法定验资机构验资；⑧ 召开创立大会，通过公司章程，选举董事会、监事会的成员，作出设立公司的决议；⑨、⑩分别与发起设立程序的⑦、⑧相同。

股份有限公司通过设立股东会、董事会、监事会、经理，可以使公司的所有权、决策权、监督权和执行权相互独立、相互制衡，以提高决策的民主化、科学性和有效性。同时，在此前提下，公司通过建立权责分明、管理科学、激励和约束相结合的内部管理制度，进而实现经营的科学化和管理的现代化。

二、股份有限公司对会计的要求

从表面上看，进行股份制改造仅是企业组织形式的转型，与会计改革并无直接的联系。事实上并非如此。因为股份有限公司不仅仅是企业名称的改变，而是涉及到企业内部组织结构以及包括财务会计制度在内的整个管理制度的整体配套改革，因而对会计

核算与会计管理提出了新的要求。实行股份制使部分企业采取了公司制的组织形式,形成了不同于其他组织形式的运行机制和产权关系,出现了由于对公司资产的不同主张、不同的权益而导致不同的收益分配形式。诸如此类的新问题,必然会反映到实行股份有限公司的会计工作中,使这些企业的会计工作面临着前所未有的挑战。譬如,股份公司的股本如何确定,股东收益的分配有哪几种形式,公司财务报告体系怎样建立、信息揭示上有哪些特殊要求,财务报表如何分析,集团公司合并报表如何编制,每股收益怎样计算,公司破产清算、改组与重整如何进行等等。因此,本书的编写没有采用系统、全面地介绍股份有限公司会计全部内容的写作方式,而是突出了能体现股份有限公司会计特征的一些领域作了较详细、深入的介绍和研究。

第二节 股份有限公司会计核算的基本前提

会计核算的基本前提,是会计人员对会计核算所处的变化不定的环境作出的合理判断,是会计核算的前提条件。这些前提条件是人们在长期的会计实践中逐步认识和总结而形成的。股份有限公司会计核算与其他组织形式的企业会计核算一样,都应遵循这些前提条件。这些前提条件一般包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

一、会计主体

会计主体也称会计实体,是指会计工作为其服务的特定单位。作为会计主体,可以是一家股份公司本身,也可以是其所属的分支机构,如分公司、分厂、分店等,还可以是一个有着控股关系的公司集团。

会计主体假设认为,会计总是计量某一特定主体的财务状况与经营成果,而与主体的所有者严格分开的。作为拥有法人财产

权、运用法人财产依法自主经营、自负盈亏的公司,不仅是一个独立的法律主体,而且是一个独立的会计主体。根据主体假设,公司作为一个会计主体应与其他主体相独立,并且独立于其股东之外。换句话说,股份有限公司会计反映的只是公司的经济业务,而不是其股东个人的理财业务,也不是其他企业的经济业务。因此,会计主体假设限定了会计活动的空间,即会计工作是指特定主体的会计工作,会计信息是指特定主体的会计信息,只有这样,才能恰当地核算和报告某一公司所拥有的资产和所承担的债务,准确地计算损益,为会计信息使用者提供相关的信息。

二、持续经营

持续经营是指会计工作一般以公司既定的生产经营方针、正常的生产经营活动为前提。换句话说,持续经营是假定公司的生产经营活动将无限期地延续下去,在可以预见的未来,公司不会因进行清算、解散、倒闭而不复存在。正是在这个前提下,会计便可认定公司所持有的资产将按预定的目的在正常的经营活动中被耗用、出售或转让,公司所承担的债务也将在持续经营的过程中如期偿还。事实上,公司会计核算中所采用的一系列会计原则和会计处理方法都是建立在持续经营基础之上的。例如,历史成本原则是假定公司在持续经营的情况下才运用会计核算的。对于公司使用的机器设备、厂房等固定资产,只有在持续经营的前提下才可以在机器设备的使用年限内,按照其价值和使用情况,确定采用某一折旧方法计提折旧。若没有持续经营这一基本前提,从理论上来说,固定资产的价值则要采用可变现价值来计量。同样,对于公司所负担的债务,也只有在持续经营的前提下才可以按照规定的条件偿还。否则,负债则要按照资产变现后的实际负担能力来清偿。因此,在持续经营的前提下,公司在会计核算中所使用的会计处理方法才能保持稳定。

三、会计分期

会计分期是指将企业持续不断的经营活动人为地划分为若干相等的期间。会计分期的目的在于通过会计期间的划分,据以核算经济业务、结算账目和编制会计报表,从而及时地向有关方面提供反应经营成果和财务状况及其变动情况的会计信息,及时满足会计信息使用者进行决策的需要。

在持续经营的情况下,要准确反映公司的生产经营成果从理论上来说只有等到公司所有的生产经营活动最终结束时,才能通过收入和费用的归集与比较求得。但是,会计信息使用者为了其正确决策,需要及时了解有关公司财务状况和经营成果的会计信息,而不是等到公司经营活动全部结束时才对公司的财务状况、经营成果加以总结,因此,为了适应会计信息使用者的需要,会计人员不得不将持续不断的经营活动人为地划分为一个个首尾相接、等间距的会计期间,以便通过分期核算、结账和编制会计报表,及时反映公司的经营成果和财务状况及其变动情况。

根据《企业会计准则》和《股份有限公司会计制度》的规定,股份有限公司的会计期间按年度划分,以日历年度为一个会计年度,即从每年1月1日至12月31日为一个会计年度。每一会计年度还具体划分为季度、月份。

四、货币计量

货币计量是指货币是会计进行日常核算、编制财务报表的最佳的计量单位。以货币作为计量单位,可以保证会计计量的同一性和综合性。所谓同一性,是指任何资产、负债或所有者权益都可以用某种货币单位表示;所谓综合性,是指用货币反映的项目,均可以互相加减与合计。

需要指出的是,货币计量这一前提条件又认为货币本身的价值是稳定不变的,或虽有变动但变动不大而可以忽略不计。只有货币价值稳定不变,不同会计期间计量的同一项目或同一会计期间计量的不同项目才存在可比的基础。但事实上,货币价值本身是变

化的,在通货膨胀时期,这种变动甚至是剧烈的。因此,为了保证货币计量的可比性,在会计处理中往往假定币值不变。

在我国,有些股份公司为筹集资金的需要,分别发行了人民币股(即 A 股)和人民币特种股票(即 B 股),有些公司可以直接与外商从事进出口业务,这就面临着以何种货币结算的问题。我国规定,公司会计核算应以人民币为记账本位币。以外币计算时,应当折合人民币记账,同时登记外币金额的折合率。

第三节 股份有限公司会计的基本原则

会计原则是会计管理实践的经验总结,是会计所提供的信息理应达到的质量要求,也是会计中进行会计处理和编制财务报告所依据的一般准绳。根据《企业会计准则》规定,股份有限公司会计核算应遵循以下基本原则:

一、真实性原则

真实性是指会计核算必须以实际发生的经济业务为依据,如实地反映财务状况和经营成果。

会计信息的真实性是保证会计信息有用性的重要前提条件。公司财务报告表达的会计信息只有真实可靠,才能有助于使用者藉此了解其真实的财务状况和经营成果,不致使其决策发生重大偏差。具体来讲,真实性又包括三个方面:

1. 客观反映。会计信息必须客观准确地反映经济状况,不能有任何人为或掩饰的成份。

2. 可以验证。即在具有超然独立立场的不同会计师按相同的程序和方法核算时,都能取得高度一致的结果。

3. 不偏不倚。会计信息既不能偏向于特定的利害关系集团,也不能受个别使用者特殊要求的影响,必须不偏不倚,更不能把会计信息视为数字游戏,随心所欲地加以人为的调节。

二、相关性原则

相关性是指会计信息必须符合国家宏观经济管理的要求,满足有关方面了解企业财务状况和经营成果的需要,满足企业加强内部经营管理的需要。

相关性是会计信息质量要求的核心。即信息必须与使用者制订决策的要求相关,当通过帮助使用者评估过去、现在和未来的事件,或证实或纠正其过去的评估而影响使用者的经济决策时,信息便具有相关性。

相关性原则要求会计信息应当具有预测的价值。如果信息使用者依据会计所提供的现金流量信息来预测该现金流量到将来可能带来的结果,并据此作出理智的投资选择,那么会计信息就具有预测的价值。如果一项信息能够使信息使用者证实或更正过去决策时的预期值,则该信息也就具有反馈的价值。

三、可比性原则

可比性是指会计核算应当按照规定的会计处理方法进行,会计指标应当口径一致,相互可比。

可比性原则要求同一行业的不同公司都依据国家的统一规定进行核算,使各公司的会计信息建立在相互可比的基础上,使其提供的会计信息便于比较、分析,使信息使用者在各公司间进行合理评价,进而有效地判断各公司的经营得失和理财业绩。同时将相互可比的信息进行汇总,可以满足国民经济宏观调控的需要。

四、一致性原则

一致性是指会计处理方法前后各期应当一致,不得随意变更。如确有必要变更,应当将变更的情况、变更的原因及其对企业财务状况和经营成果的影响,在财务报告中说明。

一致性原则要求会计人员所采用的会计处理方法和程序应在前后各期相一致,各个会计期间所呈报的财务报告在前后一致的

基础上加以编制。例如,存货的计价方法有先进先出法、加权平均法、后进先出法和分批实际法等,公司一旦确定采用某一方法则在各会计期间不得随意改变。同样,固定资产折旧方法有直线法、加速折旧法,公司一旦确定采用其中一种方法,在各个会计期间也不应随意变换。此外,会计的其他处理方法,如无形资产和递延资产的摊销、坏账准备的提取、汇兑损益的确认、产品成本计算方法、公司债券溢价或折价的摊销等,都应保持一致性。之所以如此,目的在于使财务报表编制基础一致,从而使各期所呈报的会计信息具有可比性,以避免信息使用者将会计程序或方法变更的影响误解为公司财务状况和经营成果的实际变化。

当然,一致性并非说会计处理程序和方法绝对不能变更。由于会计环境的变迁,社会经济形势或公司业务范围及发展的变化,为能恰当反映公司一定期间的经营成果和一定日期的财务状况,变更个别的程序或方法实属必要。这时,公司应按规定呈报董事会讨论,并报经有关政府部门批准;同时,还应当将变动情况和原因、变动后对公司财务状况及经营成果的影响,在财务报告中予以说明和解释。

五、及时性原则

及时性是指会计核算工作要讲求时效,要求会计核算业务的处理必须及时进行。

及时性原则要求会计信息在失去决策作用之前就应提供并为使用者所掌握。及时性直接影响相关性,不及时的会计信息显然是不相关的。具体地讲,由于使用者对会计信息需要的范围、程度和时间不同,公司不可能针对某一个使用者而单独提供会计信息。通常的做法是在规定的期限内能够提供出或对外公布其财务报告,那么就可以认定其会计信息是及时的。例如,中国证监会《公开发行股票信息披露实施细则》规定:公司应当于每个会计年度的前6个月结束后60日内完成并公布其中期报告;应当在每个会计年度