

● 上海财经大学丛书

# 股份有限公司

GU FEN  
YOU XIAN  
GONG SI  
CAI WU  
KUAI JI

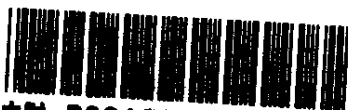
## 财务会计



主编 孙铮

立信会计出版社

主编 孙铸



中财 B0010065

# 股份有限公司 财务会计

GU FEN YOU XIAN GONG SI CAI WU KUAI JI

立信会计出版社

(沪)新登字 304 号

责任编辑: 秦文君

封面设计: 费 嘉

上海财经大学丛书

股份有限公司财务会计

孙 铃 主编

立信会计出版社

(上海中山西路 220 号)

邮政编码 200233

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 9 插页 2 字数 220,000

1993 年 5 月第 1 版 1993 年 5 月第 1 次印刷

印数 00,001—10,000

ISBN 7-5429-0137-0/F·0133

定价: 6.60 元

10342/8

## 前 言

自改革开放以来，我国各地、各行业先后涌现出一批股份有限公司。股份有限公司的组建，标志着我国企业的组织形式正朝着多元化方向发展。股份有限公司的出现，对公司管理，尤其对公司的财务会计，提出了许多前所未遇的新课题，亟待人们去探索，并加以正确的认识和解决。本书便是在这种客观形势的需要下撰写而成的。

为使阐述的内容规范化，本书以我国财政部1992年5月23日颁布的《股份制试点企业会计制度》、同年6月6日颁布的《股份制试点企业财务管理若干问题的暂行规定》，以及同年11月30日颁布的《企业会计准则》等规定为依据，同时兼顾国外会计准则或会计惯例对公司会计的某些要求。

参加本书编写的人员中，有的多次参加上海证券交易所对上市公司定期财务报告的审查咨询工作，有的多次从事组建股份有限公司的可行性研究工作，有的多年来一直在大学讲授国外股份公司财务会计课程。所以，编写者的有关公司会计的理论知识与实践经验，为本书理论联系实际奠定了一定的基础。

本书的特点不仅在于它能够适应股份制改革的需要，还在于其具体内容的论述上有其特色。本书对一般会计的共性问题均略而不谈，但对公司会计重要的、关键的内容则作了全面、深入的论述。同时，强调理论与实务的有机结合。考虑到市场经济条件下，公司经济业务日新月异的变化，本书的某些章节还作了一定的前瞻性论述。

本书共分十二章，另加一个附录。其中，第一、二、三、十

二章由孙铮编写，第四、五章由王鸿祥编写，第六、七章由瞿灿鑫编写，第八章由章国政编写，第九章由徐伟胜编写(附录由徐伟胜整理汇编)，第十章由李林编写，第十一章由张峻编写。全书由孙铮总纂和定稿。

本书可供各高等院校作为会计专业课程的教材。同时，也可供从事股份公司会计工作的会计人员参考。

我国的股份制改革尚在起步阶段，许多问题有待探索。编写本书是一个新尝试，不当或错误在所难免，恳请读者匡正。

编 者

1992年10月于上海财经大学

# 目 录

|                            |    |
|----------------------------|----|
| <b>第一章 绪论</b> .....        | 1  |
| 第一节 股份公司与会计.....           | 1  |
| 第二节 股份公司会计的基本要素.....       | 6  |
| 第三节 股份公司会计的前提条件.....       | 9  |
| 第四节 股份公司会计的基本准则.....       | 14 |
| 第五节 股份公司会计工作的组织.....       | 21 |
| <b>第二章 股东权益核算(一)</b> ..... | 28 |
| 第一节 股票与股本.....             | 29 |
| 第二节 股票发行与缴入股本.....         | 37 |
| 第三节 库藏股票.....              | 43 |
| 第四节 财务报表上的股本列示.....        | 45 |
| 第五节 关于“企业股”.....           | 48 |
| <b>第三章 股东权益核算(二)</b> ..... | 52 |
| 第一节 利润与利润分配.....           | 52 |
| 第二节 应缴所得税.....             | 55 |
| 第三节 弥补亏损、公积金和公益金.....      | 59 |
| 第四节 股利及其分配的会计处理.....       | 62 |
| <b>第四章 公司债券的核算</b> .....   | 76 |
| 第一节 公司债券概述.....            | 76 |
| 第二节 公司债券的发行.....           | 78 |

|            |                        |            |
|------------|------------------------|------------|
| 第三节        | 公司债券发行的一般帐务处理·····     | 83         |
| 第四节        | 公司债券在财务报表中的列示·····     | 88         |
| 第五节        | 公司债券核算的其他问题·····       | 90         |
| <b>第五章</b> | <b>证券投资核算·····</b>     | <b>98</b>  |
| 第一节        | 证券投资的目的是种类·····        | 98         |
| 第二节        | 短期投资·····              | 101        |
| 第三节        | 长期投资·····              | 106        |
| <b>第六章</b> | <b>财务报表(一)·····</b>    | <b>116</b> |
| 第一节        | 财务报表的种类和编制要求·····      | 116        |
| 第二节        | 利润表·····               | 119        |
| 第三节        | 利润分配表·····             | 126        |
| 第四节        | 资产负债表·····             | 128        |
| 第五节        | 主营业务收支明细表·····         | 134        |
| <b>第七章</b> | <b>财务报表(二)·····</b>    | <b>136</b> |
| 第一节        | 财务状况变动表的意义和作用·····     | 136        |
| 第二节        | 资金流转概念·····            | 137        |
| 第三节        | 营业所得现金或营运资金·····       | 139        |
| 第四节        | 现金或营运资金的其他来源和用途·····   | 141        |
| 第五节        | 不涉及现金或营运资金变动的理财业务····· | 144        |
| 第六节        | 财务状况变动表的编制方法·····      | 145        |
| <b>第八章</b> | <b>财务报表分析·····</b>     | <b>152</b> |
| 第一节        | 财务报表分析的目的和方法·····      | 152        |
| 第二节        | 趋势分析·····              | 155        |
| 第三节        | 比率分析·····              | 158        |

|             |                                  |            |
|-------------|----------------------------------|------------|
| 第四节         | 比率分析法的缺憾·····                    | 168        |
| <b>第九章</b>  | <b>每股税后利润·····</b>               | <b>173</b> |
| 第一节         | 每股税后利润的意义·····                   | 173        |
| 第二节         | 简单资本结构下的每股税后利润·····              | 177        |
| 第三节         | 复杂资本结构下的每股税后利润·····              | 180        |
| <b>第十章</b>  | <b>合并财务报表·····</b>               | <b>190</b> |
| 第一节         | 公司合并和合并财务报表·····                 | 190        |
| 第二节         | 购受附属公司全部股份的合并报表·····             | 194        |
| 第三节         | 购受附属公司部分股份的合并报表·····             | 199        |
| 第四节         | 购受后的合并报表——权益法和成本法·····           | 203        |
| <b>第十一章</b> | <b>终止清算·····</b>                 | <b>211</b> |
| 第一节         | 终止清算的涵义及一般程序·····                | 211        |
| 第二节         | 财务状况的估测·····                     | 217        |
| 第三节         | 终止清算的会计处理·····                   | 222        |
| <b>第十二章</b> | <b>上市公司的财务报告制度·····</b>          | <b>227</b> |
| 第一节         | 上市公司财务报告的对象和目的·····              | 227        |
| 第二节         | 公开财务报告的制度·····                   | 229        |
| 第三节         | 公开财务报告制度下的会计信息·····              | 235        |
| 第四节         | 美国对上市公司公开财务信息的一般要求·····          | 240        |
| <b>附录一</b>  | <b>股份有限公司规范意见·····</b>           | <b>249</b> |
| <b>附录二</b>  | <b>股份制试点企业财务管理若干问题的暂行规定·····</b> | <b>272</b> |

# 第一章 绪 论

## 第一节 股份公司与会计

自从1984年11月上海飞乐音响股份有限公司在国内首次向社会公开招股募资以来，随着改革开放的深入进行，我国已经出现了一定数量的股份有限公司。90年代伊始，中央指出：“继续进行租赁制、股份制改革的试点”<sup>①</sup>。这无疑为我国今后进行股份制改革确定了基本方向。

实践证明，为了现代化建设的需要，为了对外开放和深化经济体制改革的需要，有范围、有步骤地试行和推行股份制改革，不失为一种行之有效的措施，其现实意义和深远的历史意义正日益为人们所认识。实践也证明，实行股份制对于企业转换经营机制，实现两权分离与政企分开、理顺产权关系，集中并有效使用有限的资源，促进产业结构调整，控制消费基金的增长，实现国有资产的保值增值等，有着不可低估的作用。

在社会主义新的历史条件下，实行股份制使部分企业采取了股份有限公司的组织形式，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、不同的权益而导致的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制企业的会计工作中，使这些企业的会计工作面临着前所未有的挑战，例如，股份公司的股本如何确定，股东收益的分配有哪几种形式，会计如何加以反映和监督，公司财务报告体

---

<sup>①</sup> 见1990年12月，党的十三届七次会议通过的《中共中央关于制定国民经济和社会发展十年规划和“八五”计划的建议》。

系怎样建立，信息揭示上有哪些特殊要求，股份公司的会计制度应怎样建立，等等。

### 一、股份公司的概念及其产权关系

股份有限公司是指注册资本由等额股份构成并通过发行股票(或股权证)筹集资本，股东以其所认购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的企业法人。它是公司的一种组织形式。就公司而言，它有多种组织形式，包括：由两个以上的资本投资者(法人或自然人，下同)组成、对企业债务负有连带无限清偿责任的“无限公司”；由两个以上的资本投资者组成、对所担风险仅以其认缴的出资额为界限的有限责任公司，简称“有限公司”，我国境内举办的中外合资经营企业就属于这种公司组织形式；由有限责任投资者和无限责任投资者共同组建的“两合公司”；由股东通过认缴股本，取得股份所组成，其风险责任仅以自己所持股票的股本为界限的股份有限公司，简称“股份公司”。

股份公司的资产有两个来源。一是举债获得，二是通过股东投资形成。由此也就形成了对公司资产的两种不同主张和权益，即债权人权益和股东权益，形成了股份公司所特有的产权关系。

产权，实质上是从上层建筑方面，以法律的形式来反映生产资料的所有制关系。它包括在有效范围内对财产的所有、支配、使用和收益获取，并且具有一定程度排除他人干涉的权利。产权不仅包括人们对实物财产的所有、支配、使用，并从中取得收益的权利，还包括人们对某些资产如人类的智力活动所创造的精神财富而享有的特殊权利。产权关系是影响经济运行(无论是宏观还是微观)的重要因素之一。根据我国的有关规定和世界各国公司法的规定，相比其他几种公司组织形式，股份公司在产权关系方

面具有如下一些特点。

1. 公司财产在法律上独立。公司法人的财产和股东们各自的财产应该严格区分清楚，从而将公司的财产视为一个整体，由法人象自然人那样支配、使用和处置。这些财产归全体股东共有，任何股东无权对公司的资产提出自己的特殊要求，也不可能从公司得到除股利以外的其他收益。公司只有以自己法人的名义用其全部资产为本公司从事借贷融资活动，并以其全部资产对公司的债务负有清偿的责任。

2. 股东承担有限责任。每个股东对公司所担负的责任以其认缴的股本为限。由于股东只承担有限清偿责任，所以，公司法人对债权人承担的清偿责任自然也是有限的。因此，在公司破产清算时，其债务的清偿只能以其全部资产为最终界限。

3. 股东按照股份获取投资收益。由于股东只承担有限责任，且以其出资额为界限，股东对公司的税后利润分配只能按出资比例即股份进行。也就是说，股东分得股利的多少取决于其股份的多少，这样才能做到投资风险与投资收益相一致。

4. 股东不能抽资退股。为了保护债权人的利益，维护公司财产的独立与完整，除非对公司进行清算，一般不允许股东退股抽资。股东若要改变其投资方向，可以在证券市场上自由转让，公开出售，放弃已拥有的权益。

5. 所有权与经营权相分离。现代股份公司的组织形式往往是一种所有权与经营权相分离的典型体现。公司的股东往往为数众多，但是并非人人都具有经营管理的能力或参与公司的经营管理。另外，考虑到社会化大生产要求经营管理具有高度的统一性、有效性，与有限责任公司的合一管理方式不同，股份公司一般首先在股东大会下面组成最高权力机构——董事会，由董事会聘请专门的管理人员，组成经理班子，由经理们肩负起公司日常经营管理的重任，完成董事会所赋予的使命。

## 二、股份公司会计对产权的反映

针对股份公司产权关系中的这些特点，相应地，股份公司会计中有这样几个问题值得我们注意：

1. 股份公司的第一个特点表明了公司财产在法律上应当保持其独立性。这就要求把股份公司明确为一个会计主体，即确定为会计工作需要为之服务的特定单位。由于在法律上股份公司的财产独立于其他企业，所以公司会计所反映的乃是该公司特定主体的经济业务，而非其他主体的经济业务；同时，这个会计主体的经济业务不能与公司的股东、经理、职工本身的经济业务相混淆。也就是说，本公司的财产与股东除投入本公司以外的其他财产要严加区分，本公司对其他法人主体的权益与股东对本公司的权益也应严加区分。如此才能正确处理股东权益、合理反映公司财务状况与经营成果。

2. 股份公司的第二个特点表明股东所承担的责任以其认缴的股本为限。这就要求公司会计专门设置“股本”等资本帐户，以集中反映股东的投资部分，反映股东对公司资产所拥有的、区别于债权人的权益——股东权益；同时，还得设置各种负债类帐户，以反映债权人的投资部份，反映债权人对公司资产所拥有的、区别于股东的权益——债权人权益。唯有如此，才能把股东、债权人这两种不同投资者的权益交待清楚，才能对股本进行保全核算，才能在公司破产或歇业时，提供清算的依据。

3. 为了使股东按照其持有股份分享投资收益——股利，公司会计必须以其特定的方法和程序计算可供分配的利润，反映不同股东如优先股、普通股的股利分派，反映股利的不同分派方式。然而，会计要完成这一系列的任务，其前提就是要正确计算、合理反映一定期间所获得的利润总额。利润的实现可以在不同的观念指导下运用特定的方法来确定，其中之一就是要求在保持股本完

整无损的基础上利润才得以实现，会计上通常把这种观点称作为“资本保全”<sup>①</sup>。为了资本保全，会计人员必须选择适当的资产计量单位和计量属性，按照特定的程序去处理会计事项，并依法为某些特定的需要通过拨定基金来抑制股利的分配，等等。总之，为了维护股东权益，会计必须反映和监督股利的分配过程。还得注意的是股利的分配与利润的实现有关，而利润的实现又与资本保全有关，资本保全又牵涉到会计计量模式选择等一系列最基本的会计问题。

4. 股份公司产权关系中的一大特点就是，公司的所有权与经营权相分离。尽管公司最终归股东所有，然而，其日常的财产支配、使用以及经营管理等，都交给经理人员去处理。为了确保董事会的决策正确无误地得到贯彻和执行，落实经理们对公司所承担的经营管理的责任，反映在经理的领导下，在报告期内达到何等的财务状况，取得怎样的经营成果，股东和经理们势必要找到有助于使这种经营管理的责任得以落实的手段。毋庸置疑，问题的解决往往要借助于会计。为了向董事会如实汇报公司在报告期内所完成的理财任务和经营成果，会计人员必须定期编制财务报告，并向全体股东公开，以使股东对公司的过去、对委托管理人员的经营业绩作出正确的评价，对公司的未来作出合理的判断。因而，从这一点来看，股份公司的会计是使公司经营管理的责任有所着落的手段。

最后，就股份公司股票可以公开上市、自由转让股份这一点来看，公司财务报告的目的不仅仅局限于向股东——公司现有的投资者提供有关财务状况、经营成果的信息，还在于向公司潜在的投资者——那些打算购买公司上市股票或受让股票的投资者，提供其投资决策所需的会计信息。由此看来，股份公司财务报告的

---

<sup>①</sup> 见 E.S.Hendriksen: “Accounting Theory” (4/E), 1982, Ch.7; A.Belkaoui: “Accounting Theory”, 1981, pp.145~147.

对象、作用扩大了。因此，怎样编制公司的财务报告，如何揭示会计信息，怎样建立和完善公开会计信息的制度等，自然都成了人们广泛关心的会计问题。

## 第二节 股份公司会计的基本要素

为了反映股份公司本身所特有的产权关系，国营企业、集体企业等长期沿用的“资金占用总额=资金来源总额”的会计等式已不能为股份公司所适用。其中原因之一在于，这个基本等式未能将会计所要反映的对象即会计要素加以明确的表达出来。尤其是等式的右边不能把不同的权益加以合理而又正确的分类。

会计要素是会计所要反映对象的最基本的组成部分，是构成财务报表的基本因素，是设置帐户的重要依据。股份公司会计的基本要素有六项：资产、负债、股东权益、营业收入、费用和利润。

### 一、资产、负债及股东权益

资产、负债和股东权益构成了反映一定日期公司财务状况的平衡公式：

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{股东权益}$$

这个会计等式表示一个公司的资财可以从两方面来观察，一方面是归公司法人所拥有的各项资产，另一方面是对这些资产所拥有的不同主张和要求的权益，如债权人权益(即负债)和股东权益。由于不同权益的要求和主张表明了公司资产的来源，全部资产就必然与全部来源在金额上相等，故而该等式便会成立。

资产是指公司由于过去发生的经济业务而取得的或有权支配的，并能为公司未来带来一定经济效益的经济资源。资产可以有形的，如存货、厂房、机器设备等，也可以是无形的，如专利

权、商标权等，可以是货币性的，如现金、银行存款、应收票据、应收帐款等；亦可以是非货币性的，如存货、厂房、权器设备等；可以是公司所有的，亦可以是非公司所有但在一定条件下为公司所能支配使用的，如通过融资租赁所取得的资产租赁使用权等。

在会计实务中，资产一般均按流动资产和非流动资产来划分。属于流动资产的有现金、银行存款和在一个年度或一个经营周期内那些将被耗用、出售或会变现的资产。属于非流动资产的有长期投资、固定资产和无形资产等。对资产作出如此的分类是为了可以用流动资产来说明公司的短期偿债能力，为投资者(债权人和股东)进行财务分析提供方便。

负债又称债权人权益，是指公司由于过去发生的经济业务中所承诺的，需在未来用某些资产或劳务予以清偿的债务。实务上一般将负债区分为流动负债和长期负债。前者系那些在一个年度内或一个经营周期内需动用流动资产加以偿付的债务，如应付票据、应付帐款、未交税金等；后者系那些偿付期在一年以上或一个经营周期以上的债务，如长期银行借款、应付公司债券等。

在财务分析中，人们往往用流动资产与流动负债的比率关系来说明公司的短期偿债能力。

股东权益是指公司资产总额减去负债总额后为股东所主张的对净资产的权益。它可以从变换了的会计等式中求得：

$$\text{股东权益} = \text{资产} - \text{负债} = \text{净资产}$$

从上式中不难分析出，股东权益实际上是一种公司剩余资产的净权益，即当公司破产、清算、解散时，其全部资产应首先用来偿还给债权人，然后才能将偿还之余的资产在股东间进行分配。所以，就此而言，股东权益是对公司资产的次于债权人权益后的剩余权益。

股东权益一般由股本、公积金、集体福利基金(公益金)和未分配利润构成。股东对公司增加投资,以及经营获利都会导致股东权益的增加;反之,若股东从公司中抽出资本,分得股利,以及经营亏损,均会引起股东权益的减少。

## 二、营业收入、费用和利润

营业收入、费用和利润构成了反映公司一定期间经营成果的基本公式:

$$\text{利润} = \text{营业收入} - \text{费用}$$

营业收入是指公司在一定期间通过销售产品或商品,提供劳务等而形成的资财的流入。实务上一般于商品、产品销售或劳务提供以后,便对营业收入加以确认。营业收入的获得会导致某项资产的增加,以及股东权益的增加,但是反过来则不一定成立,如向银行举借资金或股东投入资本均会增加资产,但都不属于营业收入的获得。

费用是指公司为取得营业收入所发生的资财的耗费。一般而言,费用与营业收入之间存在着一层因果关系,但是这种关系并不一定能以某一既定不变的比例所表述。费用的发生一方面导致资产的减少,另一方面会引起股东权益亦相应地减少,但是反过来则不一定成立,例如,以现金支付股利,可以视为资产与股东权益的减少,但不能确定为是费用的发生。

费用与成本概念不同。成本是为取得某项资产所付出的代价,这个代价是现金或现金等价物的流出。成本是就取得资产而言,而费用是对取得营业收入而言。花了代价所取得的资产,其效用一旦因取得营业收入而发生消耗,便成为费用。

在会计处理上,一般将费用分为计入产品成本的生产费用和列为营业损益的期间费用。前者包括为制造产品而消耗材料、人工的直接费用,以及一般制造费用(又称间接费用);后者包括由

一定期间税前利润加以扣除的销售费用、管理费用和财务费用。

利润是公司在一定期间所实现的净收益。利润最简单的表示方法为营业收入减去费用，这个差额若为负数则表示亏损。由于公司除了从事日常的经营活动外，还会发生除主要经营业务以外的其他业务，一般称其为营业外业务，这些营业外业务所发生的收支便构成了营业外收支，在计算利润时应将营业外收支考虑进去。所以，利润计算的完整表达方式为：

$$\text{利润} = \text{营业收入} - \text{费用} \pm \text{营业外收支}$$

利润反映了一个公司在一定时期内所获得的经营成果。公司在一定期间所实现的利润总额依法交纳了所得税以后，税后利润便是股利分配的来源。

### 第三节 股份公司会计的前提条件

股份公司会计与其他组织形式的企业会计一样，具备着现代会计本身所特有的某些前提条件。这些前提条件在长期的会计实务中已为人们所接受。这些前提条件一般有以下几个：

#### 一、会计主体

会计主体是指从事经济活动，并需对此进行核算和定期报告的特定单位。作为会计主体，可以是一家股份公司本身，或其所属的分支机构，如分公司、分厂、分店、部门等，亦可以是一个有着控股关系而在某一统一决策机构指挥下联营的公司集团。

会计的这个特征一般认为，若把一家股份公司视作一个会计主体，那么该主体应与其他主体相独立，并且独立于其股东之外。换言之，公司会计所反映的只是该公司法人的经济业务，而非其所有者股东的个人的理财业务，也非其他企业等单位的经济业务。唯有这样，才能恰当地核算和报告公司所拥有的资产和所承担的