

股份制企業 會計實務

GUFENZHIQIYEKUAIJISHIWU

《中國股份制企業運作指南》叢書

• 夏冬林 編著

運作叢書 • 運作叢書 • 運作叢書 • 運作叢書 • 運作叢書

股份制企業會計實務

• 天津人民出版社

股份制企业会计实务

夏冬林 编著

天津人民出版社

(津)新登字 001 号

股份制企业会计实务

夏冬林 编著

*

天津人民出版社出版、发行

(天津市张自忠路 189 号)

天津新华印刷一厂印刷

787×960 毫米 32 开本 11 印张 2 插页 200 千字

1994 年 1 月第 1 版 1994 年 1 月第 1 次印刷

印数: 1—5,000

ISBN 7-201-01779-9/F·152

定 价: 6.60 元

谨以此丛书献给

致力于股份制运作的各界人士

F276.6
51

——
深圳中南评估公司

主编的话

许 毅

《中国股份制企业运作指南丛书》(以下简称《丛书》),从结构设计到编写的内容来说,是一套以现代经济理论为指导、具有很强务实性的丛书。丛书编著者自身的经历使这一特点得到了很好的体现,他们中的7人具有博士学位,曾从事丛书所示领域的专业理论研究,自80年代后期以来又陆续转入实际工作,承担了若干国有大中型企业的股份制试行、改造工作,参与了证券交易中心的体制设置和管理工作。相信这套丛书的出版,对那些正致力于从事转换国有企业经营机制、建立以公有制为主的现代企业制度的经济工作者,将起到积极的指导作用;从事这方面研究的经济理论工作者,也会从中得到有益的启迪。

中国经济体制改革已经有了14个年头,如果说社会生产力发展的基本组织是直接将物化劳动与活劳动结合在一起的企业,那末,改革成败的关键就必然在企业。在如何搞活国有企业方面,十几年来我们采取了不少措施,国有企业的活力是大大增强了。然而,随着改革开放的不断深化,我国现存企业制度与经济发展不相适应的矛盾,

越来越明显。这突出的表现在：

(1) 在投资主体多元化、投资方式多样化的经济环境中，原有资本存量如何得到公正的体现？原有资本存量的权益如何得到公正的体现？

(2) 在我国国际经济活动由以国际贸易为主开始有步骤地进入国际投资领域的经济环境中，如何命名我们企业的生产经营及财务状况为国际投资者所理解，使我们的企业为国际投资者所接受？

(3) 在企业逐步实现以其全部法人财产、依法自主经营、自负盈亏的经济环境中，以什么方式监督企业的行为？以什么方式来保障各方投资者的合法权益？

上述问题归结到一点，即改革开放的深化要求在更高层次上重新构造微观经济的主体——企业制度，也就是党的十四届三中全会“决定”提出的“转换国有企业经营机制，建立现代企业制度”。

建立以公有制为主体的现代企业制度，是一项复杂的社会经济系统工程。我认为，要保证这一系统工程的顺利实施，有若干重大问题值得研究探讨，有若干重大政策措施必须尽快组织实施。

(1) 国有大中型企业是社会主义生产方式的物质基础，以何种企业组织方式为搞活国有大中

型企业提供体制上的保障，同时又确保其在国民经济中的主体地位？这是实现党的十四届三中全会“决定”提出的“建立以公有制为主体的现代企业制度”的核心所在。这其中，既有值得进一步深入研究的重大理论问题，也有已走到理论之前的实践问题。

(2) 在诸多国有企业开始向公司组织形式转换，包括有限责任公司和股份有限公司的过程中，如何切实保障国有资产即国家权益得到公正的体现，应该说，这一问题不仅局限于国有资产，它的普遍意义在于运用何种科学的方式，使投资各方的权益在新的企业组织形式中得到公正的体现。可以说，这是实现市场机制在资源配置过程中起到基础性作用的前提。

(3) 现代企业制度可以说是人类发展社会生产力的科学结晶，我们应在这一改革过程中尽快实现向国际化接轨，为中国企业走向国际投资领域创造条件。这其中一项重要的工作是企业的财务会计制度应首先与国际标准接轨。

(4) 国有企业股份制改造是当前经济体制改革的热点之一，及时总结这一过程的经验教训，完成与之配套的相关改革，将为我们建立现代企业制度奠定良好的基础。

本丛书不可能一一回答上述问题，只是围绕现代企业制度中的核心内容即股份制公司的经营

与管理，从现代产权理论、国有企业股份制改造的策划及程序、资产评估、国际标准化企业的财务与会计管理、股份公司的跨国经营与国际会计实务、证券市场环境中股份制公司间接投资的经营策略、国际公司法比较等诸方面，着重从经济实务的角度进行了系统的论述。既然本《丛书》从指导思想立足于经济的实务性，就不可能在理论部分作出深入地研究。当然也存在不足之处和缺点。我殷切地希望读者和同行专家向我们提出宝贵意见，正在从事股份制公司的设立及管理以及证券工作的同志，能就实际工作中碰到的问题与我们进行讨论。我想，这不仅是有利于我们自身的提高，更重要的是在为建立以公有制为主体的现代企业制度作出积极的贡献，为中国的改革开放事业作出积极的贡献。

《丛书》的出版，在很大程度上得益于深圳中南评估公司的努力。中南评估公司是中华财务会计咨询公司在深圳经济特区注册登记而组建的一家专业评估公司。公司的年青人在我的倡议下，在承担若干国有大型及特大型企业资产评估业务的同时，协助我策划、组织了《丛书》的编著工作。我很欣赏这样一种“儒商”精神，这正是理论联系实际的具体体现。

1993年11月20日

目 录

1. 股份制企业会计核算原则	1
§ 1.1 会计假设	1
§ 1.2 会计的基本概念	3
§ 1.3 股份制企业会计核算的原则	7
2. 货币资金及短期投资	13
§ 2.1 现金	13
§ 2.2 银行存款	18
§ 2.3 短期投资	31
3. 应收项目	36
§ 3.1 应收项目核算的基本要求	36
§ 3.2 应收帐款和坏帐准备	37
§ 3.3 应收票据及其贴现	47
§ 3.4 其他应收款	50
4. 存货	52
§ 4.1 存货核算的基本要求	52
§ 4.2 存货的计价方法	54
§ 4.3 存货盘存制	61

§ 4.4 在途存货	63
§ 4.5 存货验收入库	65
§ 4.6 存货发出	69
§ 4.7 委托加工物资	74
§ 4.8 存货盘盈盈亏	77
§ 4.9 存货的计划成本核算方法	79
§ 4.10 低值易耗品	83
5. 长期投资	91
§ 5.1 长期投资核算的基本要求	91
§ 5.2 长期投资的会计核算	93
6. 固定资产	98
§ 6.1 固定资产核算的基本要求	98
§ 6.2 固定资产的分类	99
§ 6.3 固定资产的计价	103
§ 6.4 固定资产增加的核算	105
§ 6.5 固定资产减少的核算	115
§ 6.6 固定资产折旧	120
7. 无形资产和其他长期资产	134
§ 7.1 无形资产核算的基本要求	134
§ 7.2 无形资产的会计核算	136
§ 7.3 其他长期资产	142
8. 流动负债	144
§ 8.1 流动负债的基本内容及其核算的基本要求	144
§ 8.2 应付票据及应付帐款的核算	149

求	228
§ 12.2 营业收入的核算	232
13. 营业成本和营业费用	250
§ 13.1 营业成本、费用的构成及其核算的基本 要求	250
§ 13.2 营业成本的核算	255
§ 13.3 营业费用的核算	265
14. 利润及其分配	269
§ 14.1 利润及其分配核算的基本要求	269
§ 14.2 利润的核算	276
§ 14.3 利润分配的核算	280
15. 会计报表的编制与分析	286
§ 15.1 会计报表概述	286
§ 15.2 资产负债表的编制	288
§ 15.3 利润表及其附表的编制	300
§ 15.4 财务状况变动表的编制	308
§ 15.5 会计报表分析的目的与方法 ...	324
§ 15.6 偿债能力分析	326
§ 15.7 盈利能力分析	328
§ 15.8 负债能力分析	333
§ 15.9 资产管理水平分析	336
§ 15.10 财务情况说明书	339

1. 股份制企业会计核算原则

§ 1.1 会计假设

会计假设是会计核算的基本前提。换言之，离开了这些会计核算的基本前提，就无法正常进行会计核算。一般认为，会计假设有四个：会计主体、持续经营、会计期间和币值稳定。

§ 1.1.1 会计主体

会计主体是会计核算的空间范围。会计所记录、计量和报告的经济业务不可能是漫无边际的，至少应分清本企业实体与其他企业实体、企业实体与其所有者个人之间的界限，这种界限范围便构成了会计核算及报告的主体。

会计主体既可以是人为的，也可以是自然的。自然会计主体是与法律实体一致的经济实体，表现为经工商行政管理部门登记注册、在银行单独设立帐号并进行独立核算的企事业单位，显然，经批准设立的股份制企业均为一个会计实体。人为会计实体是指根据需要人为设立、划定的会计主体，比如，不满足管理者的要求，可按责任范围划分为若干责任区域，为考核各责任范围的经营业绩，可以以区域为范围设立会计主体，再如，当一个企业对另一企业拥有控股权时，可将这两个

企业视为一个会计主体，编制合并会计报表。

§ 1.1.2 持续经营

持续经营是指若无反证，假定企业正常地持续经营下去。持续经营意味着不预见企业何时破产、终止。根据这一假设，企业的任何资产的使用寿命都将短于企业寿命，任何一项资产都将在企业持续经营过程中消耗殆尽并转化为费用，也就有理由说资产的成本可以在资产有效期予以合理分配，取得资产的全部成本均可被回收，因此，资产可按历史成本计价。反之，若预见企业某个时刻破产，则在破产的会计期间内，资产只能按清算价值入帐。所以，持续经营假设是历史成本计价的前提条件。

当然，企业在竞争过程当中，时刻有被淘汰的危险，若以此否认持续经营假设，会计计量则会处于经常估算清算价值之中，而无法从事正常的会计核算。

§ 1.1.3 会计分期

会计分期（又称会计期间）是指将会计主体的持续经营期间划分为若干个期间。根据持续经营假设，企业的经营期是无限的，但在企业整个经营期终止时结算一次损益是不可能的，也是不现实的。一方面，企业经济业务错综复杂，凭证、票据、帐簿繁多，最终很可能是一笔理不清的烂帐；另一方面，与企业有关的利益集团（债权人、

投资者、政府等，都期望定期了解企业的经营成果，以便不断地作出投资决策和据以征税。再者，管理者也希望定期了解企业的经营状况，以避免盲目性，及时纠正偏差。为此，必须把企业经营期划分为若干期间。会计期间完全是人为地根据需要划定的，我国习惯上分为年、季、月。《股份制试点企业制度》对此作了明确规定：“会计年度自公历1月1日起至12月31日止。季度、月份均按公历起讫时间确定。”

§ 1.1.4 币值稳定

币值稳定是假定会计核算时所采用的记帐货币的币值是稳定不变的，即不考虑物价变动的影响。

货币计量是会计核算的基本方法之一，记帐本位币币值对会计核算和结果会产生重大影响。在市场经济条件下，币值是难以控制的，或多或少会有摇摆，甚至剧烈波动。币值变化是潜移默化、逐步演变的，很难确定币值变化的时点，为此，在计算币值变化的指数——一般物价水平时，常常人为地固定一个时点。因此，会计中只能假定币值是稳定的，否则会计核算便会陷于无限制的物价调整之中，影响会计核算的日常工作。

§ 1.2 会计的基本概念

股份制企业会计摒弃了资金占用、资金来源

等概念，而采取与股份制企业特征相称的资产、负债、所有者权益等概念，相对于国营企业会计而言，是一场深刻的变革。

§ 1.2.1 资产

资产是因过去的交易所形成的、企业拥有或控制的、能为企业带来未来经济利益的经济资源。

(1) 资产是一项经济资源。经济资源是企业从事生产经营活动的基本条件，既包括实物资产（现金、存货、固定资产），也包括无实物形态的资产（含短期和长期：应收帐款、专利权、商标等）。

(2) 资产应为企业带来未来的经济利益。未来经济利益是以直接或间接现金流量表示的，直接现金流量包括现金、银行存款及现金等价物——短期投资和3个月内变现的应收票据、应收帐款；间接现金流量包括固定资产、存货、无形资产等，即使用这些经济资源能为企业获得经济利益。

(3) 资产必须由企业拥有和控制。凡不属于企业所有也不为企业所控制的经济资源均不为企业的资产。比如，同是道路，厂内修建的道路与厂门口的公路，都能为企业带来经济利益或为此提供条件，但厂门口的公路不为企业所控制或拥有，便不是企业的资产。

(4)资产的取得是源自过去的交易或事项。未来的交易或事项不能为企业带来资产。比如,A企业与B企业订立合同,A企业向B企业购买商品并由B企业将来某个时刻交货。A企业在这种条件下就不能将商品视为资产,因为合同尚未履行,交易尚未发生。

§ 1.2.2 负债

负债是因过去的交易或事项引起的,由企业承担的转移资产或提供劳务的,目前的义务。

(1) 负债必须以资产或劳务的方式偿还。凡不是以资产或劳务方式偿还的义务均不为负债,比如,宣布现金股利,企业便承担了负债,但若宣布股票股利,对企业便不存在负债,当然,若将股票视资产(在我国无库藏股份)另当别论了。

(2) 负债必须是由企业担的。也就是说,负债的归属必须是一特定企业,否则,对某一特定企业就不形成负债。比如,W企业为M企业发行债券提供担保,在M企业债券到期不能偿还时,W企业代为偿还,W企业不会因为担保而就产生负债,而只能在M企业无力偿还时才有负债。

(3) 产生负债的交易或事项业已发生。以前述A、B两企业签订合同为例,B企业并不因签订合同而产生负债。