

股份制企业 财务会计

阎德玉 主编

GUFENZHI QIYE CAIWU KUAIJI

中国统计出版社

(京)新登字 041 号

股份制企业财务会计
GUFENZHIQIYECAIWUKUAIJI

阎 德 玉 主 编

※

中国统计出版社出版

武汉市黄鹤书刊发行社发行 新华书店经销

湖北省长虹印刷厂印刷

※

850×1168 毫米 32 开 18.31 印张 50 万字

1992 年 12 月第一版 1993 年元月第二次印刷

印数:15000—25000

ISBN7—5037—0972—3/F·421

定价:13.00 元

前 言

股份制是随着社会化生产程度的提高和商品经济的发展而产生和发展起来的。我国的股份制企业 and 股票市场的试验是为了适应生产社会化程度的提高和社会主义商品经济发展的要求而出现的,是经济体制改革的产物。股份制企业试点是深化企业改革的重要内容,实行股份制有利于解决我国经济发展中的一些重大问题。当前,发展股份制,对于转换企业经营机制具有特殊的意义。

为了促进我国股份制试点工作的健康发展,国家有关部门制定下发了一整套政策性法规。为了配合股份制试点企业会计制度的贯彻实施,为了满足股份制试点企业财务会计管理工作的迫切需要,为了促进股份制试点企业规范化管理,我们编写了《股份制企业财务会计》一书。

编写该书所遵循的基本原则是:1. 坚持理论联系实际,理论与实践相结合的原则。书中在论述股份制企业财务会计的理论与方法时,始终注意联系中国的实际,密切结合财务会计工作。2. 坚持以国家颁布的股份制试点的政策法规为基本依据。国际上的经验告诉我们:股份公司的正常运营和运行,必须以宏观的法规和微观的规章制度作为基本条件。因此,本书在论述会计业务处理时,特别是涉及到财务问题时,坚持以现行法规为准。3. 坚持核算与管理相结合。从广义的管理讲,核算本身也是管理的重要内容。遵循这一原则,书中不仅介绍有关会计要素、经济业务的核算处理方法,而且同时强调了管理的要点、管理的方法和措施。4. 坚持中国特色与国际化相结合的原则。中国的股份制试点是在中国特定历史条件和社会经济环境中进行的,客观上有国情特点。另一方面,股份

制的基本规范,反映的是客观规律,不论是哪个国家的股份制,都必须按这些基本规范办事,才能符合客观规律。只有规范化的股份制才能适应我国对外开放的需要,才能走向世界。据此,书中在介绍有关内容时,对国际上通行的作法或情况,也适当地作了介绍。

全书分15章,第一章和第二章,对股份制会计和股份经济的基本问题作了总括的概述;第三章至第十三章,对股份制试点企业会计要素的具体内容的核算与管理,作了较全面系统地阐述;第十四章对股份制试点企业会计实体、继续经营等基本前提条件发生变更时,所出现的财务会计问题,作了扼要地论述。第十五章各章重点和疑难问题及解答,根据各章的内容,对其重点或难点拟定一些问题,并作了解答。对问题的拟定避免了对各章内容的简单重复,采取了拓宽、加深、综合的设问方式,这样,既可帮助读者对股份制企业财务会计业务知识与技能的理解与掌握,同时可以作为读者测验自己对股份制企业财务会计问题理解程度的检测方式。书后还附录了几个十分重要且篇幅较短的文件。这些文件对股份制企业财务会计工作具有指导作用,但广大财会人员及其他经济管理人员平时查找又极不方便,将其附录书后,定会给读者以帮助和方便。

本书由阎德玉同志主编。主编拟定写作计划和编写大纲,然后由下列同志分工编写:阎德玉同志编写第一章、第二章、第五章、第九章和第十四章;夏成才同志编写第六章、第十章和第十一章;唐国平同志编写第七章、第八章、第十二章和第十三章;孙贤林同志编写第四章;李友准同志编写第三章;第十五章由阎德玉、夏成才、唐国平、李友准同志共同编写。在编写过程中,得到了中南财经大学会计系许多同志的支持和帮助,还得到了有关单位的许多同志的协助。在该书出版问世之际,特向姚树斌、徐青、陈燕、戴云芳、蔡昌明、李道明等同志表示衷心感谢!

由于股份制在我国尚处在试点阶段,股份制企业财务会计在我国是有待进一步研究的新课题,客观形势尚处在飞速发展变化

之中,加之我们学习不够,水平有限,本书难免存在一些缺点和错误,欢迎广大读者批评指正,以便再版时修改补充和完善。

《股份制企业财务会计》编写组

1992年9月28日于中南财经大学

目 录

第一章 总 论	(1)
第一节 股份制企业会计的特点	(1)
第二节 股份制企业设立的财务会计问题	(11)
第三节 我国股份制试点概况与前景	(22)
第二章 股票的发行与管理	(32)
第一节 股东权益的概念与内容	(32)
第二节 股票的意义及种类	(36)
第三节 股票的价值与价格	(46)
第四节 股票的发行	(55)
第五节 股票的管理	(68)
第三章 货币资金	(75)
第一节 货币资金概述	(75)
第二节 现金的核算与管理	(76)
第三节 银行存款的核算与管理	(80)
第四节 外币业务的核算	(92)
第四章 应收及预付款	(102)
第一节 应收票据	(102)
第二节 应收帐款	(112)
第三节 其他应收款、预付货款及待摊费用	(121)

第五章 存 货 (129)

- 第一节 存货核算概述 (129)
- 第二节 存货的计价方法 (132)
- 第三节 在途物资核算 (139)
- 第四节 库存材料的核算 (142)
- 第五节 库存商品的核算 (149)
- 第六节 委托加工物资的核算 (161)
- 第七节 低值易耗品的核算 (162)
- 第八节 存货的日常管理 (169)

第六章 投 资 (185)

- 第一节 投资的分类 (185)
- 第二节 短期投资 (187)
- 第三节 长期投资 (191)

第七章 固定资产 (207)

- 第一节 固定资产核算概述 (207)
- 第二节 固定资产增加的核算 (212)
- 第三节 固定资产减少的核算 (221)
- 第四节 固定资产折旧 (224)
- 第五节 固定资产使用中的支出 (237)
- 第六节 固定资产日常管理 (242)

第八章 无形资产及其他资产 (248)

- 第一节 无形资产核算概述 (248)
- 第二节 无形资产取得、转让和投资的核算 (253)
- 第三节 无形资产摊销的核算 (256)
- 第四节 其他资产的核算 (257)

第九章 负 债	(261)
第一节 负债的概念及其种类	(261)
第二节 短期负债	(265)
第三节 长期负债	(293)
第四节 负债的管理	(307)
第十章 股东权益	(312)
第一节 股 本	(312)
第二节 公积金	(320)
第三节 集体福利基金	(324)
第四节 股 利	(326)
第五节 未分配利润	(328)
第十一章 成本与费用	(330)
第一节 成本与费用核算概述	(330)
第二节 生产费用的核算	(336)
第三节 产品成本计算方法	(348)
第四节 工程施工的核算	(366)
第十二章 利润与利润分配	(372)
第一节 企业收入核算	(372)
第二节 营业成本、营业税金、当期费用和 营业外支出核算	(387)
第三节 利润核算	(403)
第四节 利润分配核算	(408)
第十三章 会计报表	(418)
第一节 会计报表概述	(418)

第二节	资产负债表·····	(420)
第三节	利润表·····	(429)
第四节	财务状况变动表·····	(434)
第五节	利润分配表和主营业务收支明细表·····	(452)
第六节	编制合并会计报表应注意的问题·····	(454)
第七节	会计报表分析·····	(456)

第十四章 公司的合并与分立、终止与清算 ····· (464)

第一节	公司的合并与分立·····	(464)
第二节	公司的终止与清算·····	(471)

第十五章 各章重点和疑难问题及解答 ····· (475)

附录:

附录一	关于印发《股份制企业试点办法》的通知·····	(541)
附录二	股份制试点企业宏观管理的暂行规定·····	(546)
附录三	股份制试点企业劳动工资管理暂行规定·····	(548)
附录四	股份制试点企业有关税收问题的暂行规定·····	(549)
附录五	股份制试点企业审计暂行规定·····	(551)
附录六	关于印发《股份制试点企业财务管理若干问题的暂行规定》的通知 ·····	(552)
附录七	全民所有制工业企业转换经营机制条例·····	(562)

第一章 总 论

第一节 股份制企业会计的特点

一、股份制企业的概念和特点

股份经济的热潮正在从深圳、上海等地悄然兴起并迅速波及中华大地。我国股份经济必将随着改革力度加大而进一步发展。股份制企业将按照规范程序纷纷建立起来。

股份公司早在 18 世纪初就出现于欧洲,到 19 世纪后半期已经广泛流行于资本主义世界各国。股份公司是伴随着资本主义生产发展的需要而建立起来的。对于加速资本集中,促进资本主义生产发展起了极为重要的作用。正如马克思所说,股份公司的成立,使“生产规模惊人地扩大了,个别资本不可能建立的企业出现了”。^① 为了促进我国社会主义市场经济的发展,我国政府明确提出积极开展股份制试点工作,并逐步制定了发展股份经济的法律、法规和制度。我们坚信:随着改革开放的进一步深入和社会主义市场经济的发展,一大批股份制企业将应运而生。

(一)股份制的概念

股份制是一种特殊的信用形式,把分散的资金集中为统一的资金加以有效使用;是在保持生产要素所有权不变的前提下,把分散的所有权转化为集中使用权的一种经营形式;是为了社会化大生产和商品经济发展需要而形成的一种生产组织形式。股份制企业,简而言之,就是采用股份制这样一种生产组织形式的企业。股

^① 《马克思恩格斯全集》第 25 卷第 493 页。

分制企业实行两权分离,成为独立的企业法人,股东和企业经营者形成了一种“受托经济责任”关系。

股份制企业通常名为股份公司。广义的股份公司包括:无限责任公司、有限责任公司、两合公司、股份有限公司等。

无限责任公司,就是全体股东对公司债务承担连带无限责任的公司。连带无限责任有两层含义,一是股东要以自己的全部资产对公司的债务负责,当公司资不抵债时,不管股东出资多少,股东都要拿出自己的全部资产去抵债;二是全体股东共同对公司债务负责,且每一个股东都承担全部债务的责任,在公司资不抵债时,债权人可以要求股东偿债,既可要求全体股东偿债,也可只对其中一个股东提出偿债要求,股东不得拒绝,当一个股东偿还了公司的全部债务后,其它股东就可解除债务。除此之外,连带责任还包括:股东对其加入公司前公司所发生的债务也要负责;在办理退股登记后,股东对退股前公司所发生的债务在退股后二年内仍负连带责任;在公司解散后的3年至5年内,股东对公司债务仍负有偿还责任。无限责任公司的股东至少要有两个,公司资本是股东在相互熟悉、相互信任的基础上出资形成的。因此,人们也称无限责任公司为“人合公司”。

无限责任公司的优势:由于公司股东对债务负无限责任,保证了债权人的利益,因此,公司的信誉较高;同时公司组建简单,只要二个股东相互信任就可组成公司,免去了繁杂的法律登记手续,而对股东来说,则无须向公众公开业务内幕,保密性强,有利于竞争。这种公司的弊端在于:由于股东要对公司债务负连带无限责任,因此,投资风险太大;股东不能自由转让股份,要转让股份,必须得到全体股东的同意,这无疑加大了公司集资的难度。

有限责任公司,指股东仅以自己的出资额为限对公司债务负责。同股份有限公司相比,有限责任公司的股东较少,许多国家公司法对有限责任公司的股东人数都有严格规定。如英、法等国规定,有限责任公司的股东人数应在2——50人之间,如果超过50

人,必须向法院申请特许或转为股份有限公司;同时,有限责任公司的资本并不划分为等额股份,也不公开发行股票,股东持有的公司股票可以在公司内部股东之间转让,若向外转让,须经公司和股东的同意。由于股东少,因此公司设立手续十分简便,而且公司也无须向社会公开公司营业状况,增强了公司的竞争能力。

我国《有限责任公司规范意见》中明确规定:“有限责任公司(以下简称公司)是指由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。”“公司必须有2个以上30个以下的股东方可设立。因特殊需要,公司股东超过30个的,须经政府授权部门批准,但最多不能超过50个。”此外,该“意见”对其他方面也作了明确规定。

两合公司,是由无限责任股东和有限责任股东共同组成的。在公司股东中,既有无限责任股东,又有有限责任股东,无限责任股东对公司债务负连带无限责任,有限责任股东对公司债务的责任仅以其出资额为限。由于公司股东的责任不同,在公司中的地位和作用也不相同。无限责任股东在公司中享有控制权,管理公司的业务活动;而有限责任股东不能管理公司业务,也不能对外代表公司,若要转让股份,还必须得到半数以上无限责任股东的同意。

股份有限公司,是西方国家最主要的一种公司形式。它是独立的经济法人;其股东人数不得少于法律规定的数目,如法国规定,股东人数最少为7人;股份有限公司的股东对公司债务负有限责任,其限度是股东应交付的股金额;股份有限公司的全部资本划分为等额的股份,通过向社会公开发行的办法筹集资金,任何人在缴纳了股款之后,都可以成为公司股东,没有资格限制;公司股份可以自由转让,但不能退股;公司帐目须向社会公开,以便于投资人了解公司情况,进行选择;公司设立和解散有严格的法律程序;手续复杂。股份有限公司是典型的“资合公司”,是广泛流行的一种企业组织形式。狭义的股份公司指的就是股份有限公司。

(二)股份有限公司的特点

股份有限公司企业组织形式具有如下的特点：

1. 资金筹集的特点

股份公司的资金筹集，不象我国国营企业的资金来源主要靠国家拨给和靠国家银行贷款获得，而是通过发行股票，把许多分散的资金汇集成为企业的一项巨额的股本。创办股份公司时，应按照预定的股本总额分为若干等额的股份，投资者认购股份、缴纳股款后，即可取得公司的股票。众多的股东按持有股份额分享企业经营的利润，同时也分担企业经营活动的风险。股东对公司发生的债务所负的责任，仅以其股份金额为限，而不是以其私人财产清偿公司债务。也就是说，公司所发生的债务，债权人对公司有求偿权，但不能对股东的私人财产求偿，股东的损失只限于股票上原来的投资额。这一特点，使现代股份公司能有效地在离公司所在地以外的各个不同地区，甚至超越了国界，向广大投资者筹集到巨额资金。这种筹集资金的特点也是股份公司一大显著优点。

2. 股票可以随时转移

股东可以按照国家有关规定和公司章程的规定转让股份，并可以赠与(公有股份不可赠与)、继承和抵押。股票可按股东的意愿，在证券市场上自由买卖或转让，并随时可换取现金，收回投资。这种易于处置出售的特征，使股票投资更富有吸引力。

3. 公司形式的企业存续期较长

股份公司一旦按法律规定的条件和程序成立后，即是一个独立法律实体。由于发行可转移的股票，这样，使得公司不会受股份所有权的变动而使企业的存在发生变化，因此，相对而言，股份公司具有较长的存续期。

4. 公司权力集中

股份公司的经营决策权力在于公司的董事会。董事会是公司的常设权力机构，向股东会负责。我国规定董事会不得少于五人(含五人)的奇数成员组成。董事会应遵照国家法律、法规、公司章

程及股东会决议履行职责。董事长为公司法定代表人,行使法律、法规和公司章程所规定的职权。董事会授权予经理等其他人员以各种经营的有限权力,而保留整个企业的最终决定权。公司经理行使职权时,不得变更股东会和董事会的决议或超越授权范围。这种权力集中的制度,使现代化大公司的生产经营服从统一的指挥,使千百个职工服从一个统一的意志,为推进大公司的生产经营起到良好作用。

5. 专业管理

股份公司的组织形式,使所有权与经营权分离,形成一种委托经营,这是股份公司的另一个重要特性。公司的所有权是持有可转移股份的所有人,即股东。大公司的股东极为分散,而拥有少数股份者,通常没有参加解决经营管理知识,为了搞好生产经营,公司可聘请有专门知识的优秀经营人员,担负起管理的责任。专业化管理方式,使股份公司的管理水平普遍较高。

上述股份公司的特点,是其他企业组织形式所不能比拟的。因此,股份公司已成为获得大量生产所需资金的一种理想的企业组织形式。

第二次世界大战后,英、法、意等国推行国有化运动,政府出资购买私人股份公司的股份,把私人股份公司变为国有股份公司。这一运动的推行,使有的国家的国有股份公司已控制了重要工业,如电力工业、航空工业、冶金工业等,在国民经济中占举足轻重的地位。国家已是股份公司的股东,但国家与股份公司的关系仍是股东与公司经营者的关系。

我国为了适应发展社会主义市场经济的客观需要,依照法律程序和有关规定将一部分原有国营企业、一部分集体企业及一部分原外商投资企业改组为股份制企业。

二、我国股份制企业的种类及特征

我国发展股份制企业仍然处在积极试点阶段。1987年8月28日国发[1987]22号文件《国务院关于加强股票、债券管理的通知》

中明确规定：“当前发行股票，应当在严格的监督和控制下，主要限于在少数经过批准的集体所有制企业中试行。”“全民所有制企业不得向社会发行股票。对少数已经批准试点的全民所有制大中型企业，由各地人民政府负责认真检查管理，对其中确需继续发行股票的，各地人民银行要从严审批。”进入 1992 年以来，我国股份制企业发展较为迅速。

我国股份制试点中，先后出现的股份制企业的种类有：集体企业、合作股份制、私营有限责任公司、有限责任公司、股份有限公司。根据国际上股份经济的发展历史看，股份有限公司可能成为我国股份制企业的一种主要组织形式。

（一）集体企业合作股份制

集体企业合作股份制，是将集体企业现有的固定资金和流动资金，通过清理，弄清资金的来源后，按上级主管部门有关划分资金归属的规定，核定企业、职工各自占有的份额，变单一的大集体所有制经济为多层次合作所有的股份经济，并按各自占有的股份份额比例承担经济责任或享受分配收益。

集体企业实行合作股份制的意义在于：

1. 是恢复、完善和发展集体所有制企业合作经营本来面目的重要途径，同时也是当前集体企业改革的有效方法。通过在企业内部实行股份制，重新按资产的来源划分归属，设立不同的股份（如集体股、个人股等），职工真正成为生产资料的主人，企业能够真正主宰自己的命运，使利益、责任、动力紧密结合起来了。

2. 有利于恢复和完善社会主义集体所有制形式，使生产资料的归属更加明确；有利于吸收社会上的闲散资金，提高资金的使用效益；有利于确立职工与企业、企业与国家在经济活动中的地位和关系，从而增强生产者和经营者的责任感和创造性；还有利于维护集体经济和职工的利益。

我国集体企业实行合作股份制的形式有：第一，集体与个人合资经营的企业。通过职工群众入股扩股，同时把企业的部分积累按

规定办法,折成股份划给职工占有,形成集体股和个人股合作经营,共负盈亏,共担风险。第二,职工个人合股经营的股份企业。它是职工个人入股兴办的企业。股份金额由“股东”代表大会决定。这种股份企业的兴衰与职工利益关系密切,更富有生命力。第三,集体企业与其他单位合资的股份企业。是通过横向经济联合形成的股份经济形式。实行“联合投资,盈利按股分成,亏损按股减值”。

(二)私营有限责任公司

私营有限责任公司,是由两个以上的私人经营者或个人共同出资订购企业全部资产的股份制公司。

这种公司的主要特点是:

1. 股东以认购的股份额对公司承担有限责任;
2. 公司不公开发行股票,公司股票仅限于出资订购企业资产的私人经营者或个人;
3. 公司股份不得任意转让,如有特殊情况需要转让时需经全体股东一致同意;
4. 公司的所有权和管理权合二而一,股东既是股份所有者,一般又作为公司雇员直接参加管理,股东关系密切;
5. 公司的设立,营业活动比较简单,公司的帐目不公开并以全部资本对其债务承担责任。

这种公司形式在我国目前经济结构状况下,具有一定的广泛性和灵活性。这类公司目前大多数限于小型企业。

(三)股份有限公司

股份有限公司,以向社会公开发行股票筹集资金作为主要特征的企业组织形式,在我国经历了一个发展过程。我国利用发行股票的方式筹集资金,早在1984年就开始了,但很不规范。1987年以后,上海、重庆、沈阳、深圳等地陆续组建了一些股份有限公司,如1987年9月3日成立的上海飞乐股份有限公司、重庆渝中信托投资股份有限公司、上海豫园商场股份有限公司、哈尔滨长城股份有限公司、沈阳金杯汽车股份有限公司等。这些股份有限公司的组

建、股票发行、经营管理逐渐趋于规范。国家体改委 1992 年 5 月 15 日发布了《股份有限公司规范意见》和《有限责任公司规范意见》，从而促进和保证了我国股份制试点工作健康发展。

这里还应指出，“私营有限责任公司”，实际上就是“有限责任公司”。因为企业按照不同的标准可以划分为不同的种类，按所有制为标准，可以把企业分为私营、集体和国营；按资金来源的构成划分，可以分为独资和合资。股份公司就是属于一种合资企业。

根据股份制试点的经验和国家的政策导向看，有限责任公司和股份有限公司是我国目前股份制企业的两种主要形式。通常，从企业规模上看，有限责任公司的规模较小，股份有限公司的规模较大。随着社会主义市场经济的发展，股份有限公司在我国将会有一个较大发展。本书的论述，是以股份有限公司为典型，以财政部制定的《股份制试点企业会计制度》为基本依据，同时还介绍了国际上通行的作法和惯例。

三、股份制企业会计的特点

股份制企业会计，既具有企业会计的共性，又具有本身的特点。其特点主要表现在以下几个方面：

（一）核算内容划分上的特点

我国企业的核算内容，概括地讲就是企业的资金运动。由于管理体制、财务体制上的原因，通常将核算内容划分为资金来源、资金占用两大类。

股份制企业的核算内容，依然可以概括为公司的资本（金）运动。对其核算内容的划分，采用了国际上通行的划分方法，将核算内容具体划分为资产、负债、股东权益、成本、损益五大会计要素。这种划分适应了股份制企业财务关系、财务管理的要求。

（二）资金筹集上的特点

我国国营企业很长时间实行资金供给制，使用资金无偿制。在经济体制改革中，作了一改革，但未根本动摇产品经济资金筹集的基本格局。