

会计理论探索丛书

KUAIJI LILUN

TANSUO CONGSHU

股份制企业会计

陈亚民 徐志宏 著

西南财经大学出版社

(川)新登字 017 号

责任编辑:董 镛

责任校对:董 镛

股份制企业会计

陈亚民 徐志宏 著

西南财经大学出版社出版 西南财经大学出版社发行
四川省新华书店经销 四川省资中县印刷厂印刷

850×1168 毫米 1/32 印张 13.75 字数 330 千字
1992 年 10 月第一版 1992 年 10 月第一次印刷
印数:1~3000 册

书号:ISBN 7-81017-450-9/F·344

定价:5.90 元

《会计理论探索丛书》编委会

主 编：杨纪琬 娄尔行 葛家澍 阎达五
常务副主编：毛伯林 李永禄 谢乐如
副 主 编：丁平准 王俊生 石成岳 吴水澎
 李学柔 杨宗昌

《会计理论探索丛书》序

会计与经济总是紧密地联系在一起。经济离不了会计、会计离不开经济。经济越发展，管理越需要，会计越重要。

“发展——改革——发展”是会计实践、会计理论不断前进、不断深化、不断完善的客观规律。没有发展的客观要求，就不会产生发展的愿望，也就不会形成发展的意识；改革既受发展要求、发展愿望、发展意识的驱使，又是实现发展目标的永恒动力，没有会计的改革，就根本不会有会计的发展。

党的十一届三中全会以来的10年，是充满生机、活力的10年。10年改革，会计事业取得了丰硕成果。这些成就，有待我们去总结、去反映。随着改革开放的迅猛发展，新情况、新事物、新问题层出不穷，也急待我们去探索、研究，去作出科学回答，这也是摆在我们面前的光荣而艰巨的任务。

本《丛书》的编著出版，正是通过对现实问题的研究，通过对会计基本理论、业务理论的探索，通过“双百”方针的着力贯彻、会计学术的活跃与繁荣，为贯彻、实现中国会计学会的科研规划，为建立具有中国特色的、以提高经济效益为中心的会计理论、方法体系，起到一点添砖加瓦的作用。

《会计理论探索丛书》是融合会计学术、会计知识、会计经验为一体，汇集不同学派、不同观点、不同主张的会计理论系列专

著。只要是确有见地、言之有理，有助于繁荣社会主义会计学术、强化社会主义会计管理并符合《丛书》宗旨和条件的，经过编委审查认可均可纳入《会计理论探索丛书》。

这块会计学术园地，是属于我们会计界的广大作者和读者的，是属于我国会计实际工作者、会计理论工作者、会计教育工作者和不同层次的会计后备军的。我们殷切地希望我国会计界的同志、朋友们，都来认真地关心她！用我们集体的智慧和力量，通过辛勤耕耘和科学管理，让她孕育出许许多多群众喜爱、社会欢迎、经得起实践检验的优秀成果。

祝愿这套《会计理论探索丛书》能够为我国的社会主义建设服好务！能够给会计学术宝库不断地增添佳品！祝这部丛书经久不衰，与世长存，永葆青春！

《会计理论探索丛书》编委会

前 言

实行股份制是我国当前经济体制改革中的热门话题，由于它具有明确国有企业的产权关系、转换企业经营机制、促进政企职责分开、广开融资渠道、提高国有资产运营效率等多种功能，不仅学术界与政府部门对此抱有浓厚的兴趣，企业界、甚至普通百姓都在注视着我国股份制试点企业的情况。特别是进入今年6月份以来，中央有关新闻媒介陆续公布了国务院和有关部门制订的股份制企业试点办法及相应的配套系列文件之后，股份制问题更成了我国经济生活中的一个热点。

股份制是社会化大生产和商品经济发展到一定阶段的产物。一些研究管理理论和管理思想史的著作认为，股份制的发展经历了原始股份制、近代股份制和现代股份制三个阶段，其中现代股份制始于上个世纪末和本世纪初，即资本主义制度从自由竞争向垄断形态发展的过程。在此过程中，股份公司这种经营方式对资本主义经济的发展起了举足轻重的作用。仅以现代股份制而论，在经济发达的西方国家已有百年历史，他们对此种经营方式的运用虽不能说已经达到了炉火纯青的地步，但其所积累的经验很值得后来者借鉴。由于众所周知的原因，建国以后我们对股份制采取了排斥的态度，致使许多人对此问题甚感陌生，既无理论知识，更无实践感受，在目前掀起的股份制浪潮中，人们迫切希望弥补这一缺陷，能够看到有关股份制问题的各种读物。

按照我个人的认识,股份制是一种企业的经营方式,其核心是企业资本的组成形式以及由此而形成的企业收益的分配方式。因此,股份制与财务、会计工作有着极其密切的联系。一旦人们决定组建一家股份制企业,在接踵而来的大量具体工作中,有很大一部分与财务、会计工作有关、需要由财会人员来完成。例如,无论是把原有的国有企业改组为股份制企业,还是新设立一家股份制企业,从其发起设立、制订章程、资产评估、验资登记,募集股份、召开股东会和董事会乃至监事会、投入运行、合并与分立、终止与清算等等,莫不涉及财务与会计工作。有人说,股份制的成败关键在于财会工作的水平,这是不无道理的。然而恰恰在这些方面,可供人们阅读的资料、书籍并不多。

由我的学生陈亚民副教授和徐志宏同志撰写的《股份制企业会计》,正是针对我国当前实施股份制企业试点的实际状况,为广大实际工作者提供的一本工作参考书。他们根据我国政府制订的一系列有关股份制的文件,同时广泛参考国际通行的做法,对实际操作中的许多具体问题提出了具体的工作步骤和处理方法。当然,由于股份制是在我国这种独特的经济、社会环境中实施,而且尚处于试点阶段,有大量的理论还难以作出定论,许多实际问题还有待于实践验证,因而有些问题如国家股的管理方式、产权的界定方法、股票上市的管理与监督、库藏股问题、控股问题等等,均需作深入的探讨。本书对此类问题虽作了初步分析,但肯定会有许多不尽人意之处。我希望作者的这种努力能够对实际工作者和对股份制有兴趣的读者有所裨益。

顺便说一下,本书是我主持的“中国企业集团财务与会计问题研究”课题的组成部分。我们认识,我国的企业集团尚处于初创阶段,存在着多种形式,有的是以产品为纽带,有的是以技术为纽带,也有的是以资金为纽带。但随着企业集团逐步走上规范

化道路，以产品、技术为纽带的企业集团逐渐暴露出许多缺点，以资金为纽带，以参股和控股形式把多个企业集合为一个统一的经济实体，将是大多数企业集团今后的发展方向。核心层、紧密层与松散层的划分也将过渡到全资企业、控股企业和参股企业。所以，欲解决企业集团的会计与财务问题，首先要规范好股份制企业的财务与会计工作。读者对本书或对有关问题有什么意见和建议，敬请与中国人民大学会计系联系（邮编：100872）。谢谢！

阎达五

1992·8 于人大材园

目 录

前 言.....	(1)
----------	-----

第一章 股份制企业概述

第一节 股份制企业的基本含义.....	(1)
第二节 股份公司的产生与发展及其重要意义.....	(5)
第三节 股份制企业在我国的实践	(12)

第二章 股份经济与会计

第一节 股份经济与现行会计制度的矛盾	(21)
第二节 股份经济与会计信息公开制度	(27)
第三节 股份经济与注册会计师制度	(37)

第三章 股份制企业的会计制度

第一节 设计股份制企业会计制度的必要性	(46)
第二节 股份制企业的会计原则	(54)
第三节 股份制企业的会计制度	(64)

第四章 股份制企业设立与股票发行的核算

第一节 股份制企业的设立	(77)
第二节 股份有限公司股票的发行	(84)
第三节 股份制改造中的资产评估	(94)

第四节	股份制企业实收股本的核算	(101)
第五节	库藏股的核算	(105)

第五章 股份制企业主要经营业务的核算

第一节	货币资金及往来款项的核算	(109)
第二节	固定资产的核算	(118)
第三节	无形资产及其他资产的核算	(129)
第四节	存货的核算	(136)
第五节	股份制企业成本和费用的核算	(146)
第六节	股份制企业营业收入的核算	(161)

第六章 股份制企业负债的核算

第一节	负债的特征及分类	(167)
第二节	流动负债的核算	(169)
第三节	长期负债的核算	(177)
第四节	应付公司债券的核算	(183)

第七章 股份制企业证券投资业务的核算

第一节	证券投资的种类及其核算所用帐户	(195)
第二节	短期投资的核算	(198)
第三节	长期债券投资的核算	(204)
第四节	长期股票投资的核算	(211)

第八章 股份制企业利润与利润分配的核算

第一节	利润形成的核算	(217)
第二节	利润分配的核算	(222)
第三节	股利分配的核算	(228)

第九章 股份制企业的会计报告

第一节	会计报告的种类·····	(238)
第二节	资产负债表·····	(241)
第三节	利润表及利润分配表·····	(251)
第四节	财务状况变动表·····	(258)

第十章 合并财务报表的编制

第一节	合并财务报表编制的原则和范围·····	(265)
第二节	股权取得日合并报表的编制·····	(268)
第三节	股权取得日以后财务报表的编制·····	(284)

第十一章 股份制企业终止、破产清算的核算

第一节	股份制企业终止、清算的概念 及破产清算的一般程序·····	(299)
第二节	股份制企业终止时资产、负债清算办法·····	(306)
第三节	终止清算的会计处理·····	(310)

附录

股分制试点企业会计制度·····	(326)
股份制试点企业会计制度 ——会计科目和会计报表总说明·····	(348)
股份制试点企业财务管理若干问题的暂行规定·····	(414)

第一章 股份制企业概述

第一节 股份制企业的基本含义

早在 80 年代初期,我国经济界即开始了股份制问题的大讨论。尽管股份制在理论上时褒时贬,在实践中时扬时挫,但这些年来的风风雨雨,使越来越多的人认识到:经济体制改革不可能找到十全十美的方案,股份制作为企业改革的一种新尝试,它不失为当前众多经济体制改革方案中可供选择的一种较为理想的思路。

一 股份制企业的界定

应该承认,股份制在我国尚处于试点阶段,至今尚未正式颁布《公司法》和《证券交易法》,不少人对股份制企业、股份公司、有限责任公司和上市公司等基本概念分辨不清,甚至很多专业书籍与文章亦把这些概念混为一谈,这显然不利于股份制企业在我国的实践。在我们探索股份制企业会计之前,有必要澄清这些概念的具体内容,界定股份制企业的内涵与外延,了解股份制企业的基本特征。

在国外,一般不采用“股份制企业”这一概念。根据企业的

组织形式，所有的企业可分为三种类型，即独资企业、合伙企业和公司。其中独资和合伙企业不是独立的企业法人，不能享受法律赋予企业法人的各种权利和行为能力。这种组织形式通常适用于中小型企业和一些特殊的行业。至于公司，由于各国法律规定上的区别，它所包含的内容及分类方法亦不完全一致。例如，在一些大陆法系国家，象德国和法国等，凡是依法成立的，以营利为目的的企业法人都是公司，公司形式包括了无限责任公司，有限责任公司，两合公司，股份有限公司（即股份公司），但不包括非盈利公司。而在英美法系国家，公司形式中包括了非盈利公司，但不包括无限责任公司和两合公司（这种公司形式已日趋减少）。总之在西方，公司是一种最主要的企业组织形式，大型企业通常均采用这一组织形式。

股份制这一经济范畴是在我国经济体制改革进程中，继利改税、承包制、租赁制、税利分流之后提出来的。所谓股份制企业指的是全部注册资金由全体股东共同出资，并以股权形式构成的企业。我国的股份制企业并不完全等同于西方的股份公司，其特征主要表现在以下三个方面：

1、股东按其在股份制企业中so拥有的股权参加管理，享受权益，承担风险。

2、股份制企业是以营利为目的独立的企业法人，它既是独立的经济实体，也是独立的法律实体，它享有法律所赋予的各种权利能力和行为能力，可以以自己的名义从事生产经营活动，签订合同契约，并在法院起诉和应诉。

3、股东所拥有的股权可在规定条件下或范围内转让，但不得退股。

综观我国现有的股份制企业，绝大多数是在原有国营企业基础上通过内部改造转变而成的。较为常见的做法是把原有的净资

产存量部分分为国家股和法人股,把资产增量部分折合为股份,吸收本企业职工和社会法人购买,少数企业也可向社会发行股票。有一部分企业通过与外商、国营、集体企业联合而转化为股份制企业。尽管我国股份制企业的具体组织形式各异,但真正意义上的股份制企业都应具有上述三个基本特征。

二 股份制的企业类型

我国的股份制企业主要有股份有限公司和有限责任公司两种组织形式。

股份有限公司,简称为股份公司,是指根据有关法律组建的,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的企业法人。一般说来,股份有限公司具有下列主要特征:(1)公司的资本总额平分为金额相等的股份;(2)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有限责任;(3)经批准股份公司可以公开发行股票,股票可以交易、转让;(4)规定了最少股东人数,但没有上限;(5)每一股有一表决权,股东以其持有的股份享受权利,承担义务;(6)股份公司要公开经注册会计师审查验证过的会计报告。

有限责任公司是指由股东共同出资,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。有限责任公司,不同于股份有限公司主要有下列特征:(1)公司的资本不分为等额股份;(2)公司向股东签发出资证明书,不发行股票;(3)公司股份的转让有严格限制;(4)限制股东人数,并不得超过一定的限额;(5)股东以其出资额比例,享受权利,承担义务。

股份有限公司和有限责任公司都是股权式企业,在组织结构、

权利、义务等方面有很多共同之处。但两者属于不同的企业组织形式，有着明显的区别：

1、股份有限公司的全部法定资本应平分为金额相等的股份，股份通过股票或股权证形式表示。而有限责任公司的资本不分为等额股份，公司向股东签发出资证明书，不发行股票。

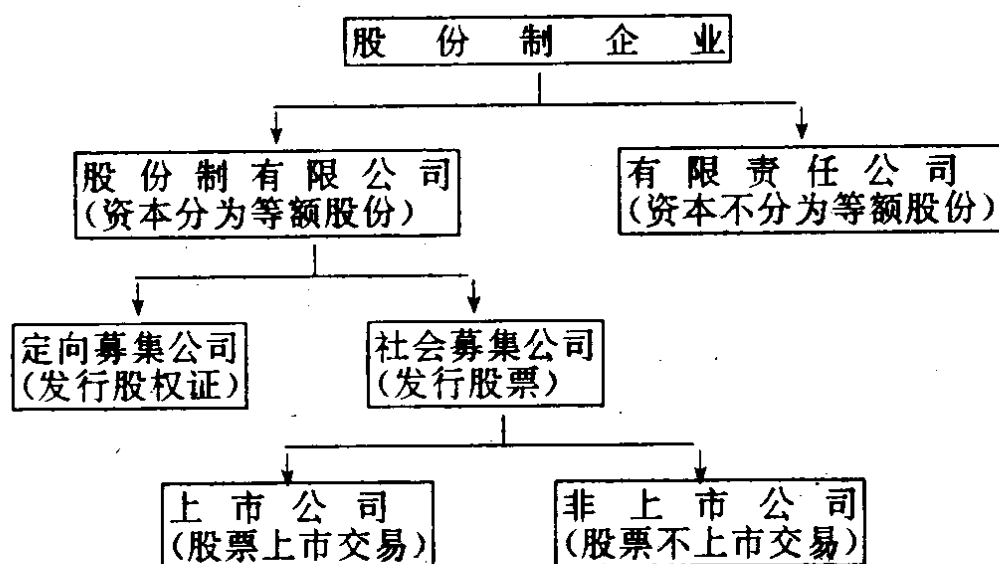
2、除特殊批准外，股份有限公司的发起人和股东有最低人数的法律限制。最常见的是5~7人，我国规定股份公司的发起人至少是3人，且必须是企业法人，但对发起人和股东没有上限规定。有限责任公司的股东有上限和下限的制约，我国规定为2~30人，股东可以是自然人或私营企业。

3、经批准后，股份有限公司的股票可以向社会公开发行，股票可以交易或转让。但有限责任公司不得向社会公开发行股票，公司的股份转让有严格的限制，必须经过股东会议或董事会讨论决定。

4、股份公司的每一股份有一表决权，股东以其持有的股份，享受权利和承担义务。而有限责任公司的股东是按出资比例，享受权利和承担义务。

5、股份有限公司主要适用于大中型企业。如我国目前规定股份有限公司注册资本的最低限额为1000万元人民币。而有限责任公司主要适用于中小型企业，其注册资本的最低限额只有10~50万元人民币。具体数额的确定取决于企业的经营性质和从事的行业规定。

股份有限公司按设立的方式，可分为定向募集公司和社会募集公司；按股票是否可在证券交易所交易转让，可分为上市公司和非上市公司。各类股份制企业可用下图勾勒出它们之间的关系：



第二节 股份公司的产生、发展及其重要意义

一 股份公司的产生与发展

股份公司的渊源似乎可以追溯到很早。例如，有不少学者倾向于把文艺复兴时期的意大利看作是股份公司的发源地。在14~16世纪，意大利的佛罗伦萨、热那亚、比萨、米兰等城市出现了一大批合资经营的银行、纺织厂、贸易商行，等等。这些企业已超出了家族经营的范围，有些甚至邀请社会公众入股。但由于这类企业大多是由政府倡导和监督的，其股份不能公开转让，所以它只是一种合伙企业或责任有限公司，与现代意义上的股份公司并不完全等同。

现代股份公司的崛起是在18世纪。它是商品经济和社会化生产发展到一定阶段的必然产物。从18世纪开始，欧美等国在资产阶级革命后，先后发生了工业革命，使资本主义生产方式得以确认。随着资本主义原始积累的完成和大机器工业的蓬勃发展，现代意义上的股份公司开始出现并以空前的数量和规模蔓延于欧美

等国。工业革命是以机器为主体的工厂制度取代以手工技术为基础的手工作坊的革命，它既是一场伟大的技术革命，同时亦是生产关系的重大变革。随着机器的广泛运用，需要集中更多的创业资本以扩大生产经营规模和提高市场竞争能力。很显然，仅凭企业的自然积累难以满足工业革命对集中资本和集中经营的迫切要求，尤其是在铁路运输业及银行业等资本密集型行业更是如此。正是在这种特殊条件下股份公司应运而生。正如马克思所指出的：“假如必须等待积累去使某些单个资本增长到能够修建铁路的程度，那末恐怕直到今天世界上还没有铁路。但是，集中通过股份公司转瞬之间就把这件事完成了。”^①正是由于股份公司的出现和发展，使得 18、19 世纪的英国在世界上率先从工场手工业占统治地位的国家转变为大工业占统治地位的国家。

但是，股份公司的发展并不是那么一帆风顺的。1720 年，正当英国的股份公司刚刚产生不久，英国议会颁布了《取缔泡沫公司法》。导致这一法案出台的背景是“南海公司倒闭事件”。南海公司是一家特许批准可以在海外自由从事贸易活动的公司，包括买卖黑奴的活动，尽管该公司经营不善，且超出了特许的经营范围，从事股票投机活动，但该公司经理通过各种欺骗活动，包括蓄意篡改会计帐表等舞弊行为，在英国掀起了一场购买股票的狂热，该公司股票在半年时间内价格上涨了近 10 倍。但好景不长，1720 年有一些公司控告南海公司，人们才发觉上了当，股票价格也一落千丈，这一骗局被称为“南海泡沫”，英国下议院成立了特别委员会调查这一事件，发现许多股票的经营没有特许状，因此建议立法机关防止滥用特许状，限制高度投机行业的大量涌现，结果是通过了《取缔泡沫公司法》。该法案禁止无法人资格的贸易公

① 马克思：《资本论》第一卷第 688 页，人民出版社 1975 年版。