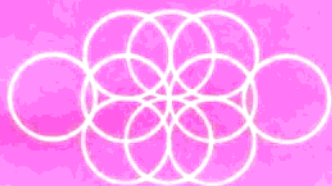


# 股份制企业会计

余 浩 刘宗洪 王新锐 主编



中国地质大学出版社

# 前 言

改革开放促进了市场经济的发展,各行各业都面临着激烈的竞争。为了在竞争中取胜,必须进行经营机制和管理机制的转换,使企业充满生机和活力。目前,越来越多的经济实体已经或欲将自己转换为股份制经济。与此相适应,会计管理也在进行重大改革。基于这一点,我们编写了《股份制企业会计》这本书。

本书以我国现行经济政策、法令、法规、制度为依据,借鉴国外的会计经验,结合我国改革开放的实践,以科学的体系,系统地阐述了股份制企业会计的基本原理和核算方法。

本书理论联系实际,内容新颖,适用性强,适合作大中专教材和自学用书,亦可供在职财会、税务和其他经济管理人员学习参考。

由于我们水平有限,编写时间仓促,书中一定存在缺点和错误,希望读者批评指正。

编者

1993年1月于黄州南湖

---

# 目 录

|                          |      |
|--------------------------|------|
| <b>第一章 概述</b> .....      | (1)  |
| 第一节 股份制企业的概念.....        | (1)  |
| 第二节 股份制企业的对象.....        | (1)  |
| 第三节 股份制企业会计核算的一般原则.....  | (8)  |
| <b>第二章 筹资的核算</b> .....   | (11) |
| 第一节 股票筹资的核算 .....        | (11) |
| 第二节 债券筹资的核算 .....        | (17) |
| 第三节 借款的核算 .....          | (25) |
| <b>第三章 固定资产的核算</b> ..... | (31) |
| 第一节 固定资产的分类和计价 .....     | (32) |
| 第二节 固定资产增加的核算 .....      | (36) |
| 第三节 固定资产折旧的核算 .....      | (38) |
| 第四节 固定资产减少的核算 .....      | (43) |
| 第五节 固定资产租赁的核算 .....      | (45) |
| 第六节 无形资产的核算 .....        | (48) |
| <b>第四章 存货的核算</b> .....   | (53) |
| 第一节 存货的种类和盘存制度 .....     | (53) |
| 第二节 存货的计价 .....          | (56) |
| 第三节 材料存货收发的核算 .....      | (63) |
| 第四节 低值易耗品存货的核算 .....     | (78) |
| 第五节 商品存货的核算 .....        | (81) |
| 第六节 存货清查盘点与盈亏的核算 .....   | (87) |

---

|                                  |       |
|----------------------------------|-------|
| <b>第五章 产品生产成本的核算</b> .....       | (90)  |
| 第一节 产品生产成本的內容 .....              | (90)  |
| 第二节 产品生产成本核算的基本程序 .....          | (92)  |
| 第三节 生产费用在各产品之间的归集和分配 .....       | (95)  |
| 第四节 生产费用在完工产品与在产品之间<br>的分配 ..... | (104) |
| 第五节 产品生产成本计算方法 .....             | (109) |
| <b>第六章 对外投资的核算</b> .....         | (133) |
| 第一节 对外投资的种类 .....                | (133) |
| 第二节 短期投资的核算 .....                | (134) |
| 第三节 长期投资的核算 .....                | (138) |
| <b>第七章 经营损益的核算</b> .....         | (151) |
| 第一节 营业收入实现的核算 .....              | (151) |
| 第二节 营业成本和费用的核算 .....             | (158) |
| 第三节 利润的核算 .....                  | (168) |
| <b>第八章 利润分配的核算</b> .....         | (171) |
| 第一节 利润分配核算概述 .....               | (171) |
| 第二节 利润分配的核算 .....                | (173) |
| 第三节 利润结转及上年利润调整的核算 .....         | (177) |
| <b>第九章 会计报表的编制</b> .....         | (180) |
| 第一节 会计报表的种类 .....                | (180) |
| 第二节 资产负债表 .....                  | (182) |
| 第三节 利润表 .....                    | (187) |
| 第四节 财务状况变动表 .....                | (192) |
| <b>第十章 终止与清算的核算</b> .....        | (199) |
| 第一节 股份制企业的终止和清算 .....            | (199) |
| 第二节 终止与清算的帐务处理 .....             | (200) |

---

# 第一章 概 述

## 第一节 股份制企业会计的概念

股份制企业,是由购买企业股票的众多股东集资创办的,是具有法人资格的经济实体。若股东对企业的债务只负有限的责任,即仅对购买股票的股本负责,称为股份有限公司;若股东对公司的债务负连带无限清偿责任,称为股份无限公司。目前,世界各国的股份制企业,一般多为股份有限公司。

在我国,股份制企业是一种新的企业组织形式,其权益拥有者为企业的股东。企业权益是企业的全部资产减去负债后的净值,企业权益的数量在生产经营过程中将随着资产和负债的变动而不断发生变化。因此,权益拥有者可按照股份比例分别享有这个不断变动的企业权益数量。作为反映股份制企业经济活动和经营成果的会计,只是将企业这个经济实体作为会计主体,而不是将权益拥有者作为会计主体。因此,股份制企业会计必须把企业这个经济组织和其权益拥有者适当分离,从而划清经济责任,并确定企业所拥有的资产,对外承担的债务,以及经济活动的范围和经营成果。股份制企业具有独立的经济地位和独立的经济利益,是责权利相统一的会计主体。股份制企业会计是从属其会计主体的,其会计核算方法必须满足会计主体的需要。

股份制企业会计是以货币为主要计量单位,运用专门的方法,对股份制企业的经济活动过程及其结果进行正确的核算和有效的监督,以达到促进生产经营,提高经济效益为目的的一种管理活动。它是股份制企业管理的重要组成部分。在商品经济条件下,股份制企业会计利用价值形式所进行的管理,是一种综合性的、全方位的管理,这种管理在整个企业经营管理中起着十分重要的作用。

## 第二节 股份制企业会计的对象

股份制企业会计的对象,是指股份制企业会计所核算和监督的内容。会计管理是一种价值管理,在商品货币经济条件下,价值运动表现为资金运动。因此,价值的耗费、形成、补偿和分配,就具体表现为资金的占用、支出、收入和收益的分配,并形成资金、成本、费用和利润等各种经济指标。对价值的核算和管理,表现为对资金、成本、费用、收入和利润的核算和管理。具体地说,股份制企业会计的对象,表现为资产、负债、权益、经营损益等。

### 一、股份制企业的资产

股份制企业的资产按其用途和具体形态不同,可分为流动资产、固定资产和无形资产。

流动资产,是指在生产经营过程不断改变其实物形态的那部分资产,它可以在一年内或长于一年的一个营业周期内变现或运用,一般包括现金、银行存款、短期投资、应收及预付款项、存货等。其中,现金是指立即可以投入流通的交换媒介;银行存款,是指企业存放在银行里的货币资金;短期投资,是

指企业购入的能随时变现,并准备随时变现的各种有价证券,包括各种股票、债券等;应收及预付款项,是指企业在结算过程中的各种应收而未收和预付的款项;存货,是指企业存放在仓库里的各种生产用材料和待售的商品等。

固定资产,是指企业拥有的使用年限在一年以上,单位价值在规定的限额以上的劳动资料,如房屋建筑物、机器设备、大型运输工具等。

无形资产,是指那些为法律所承认、许可、并给予保护的,能为企业带来营业利润并具有独占性或优越性的、无形的特种资产,包括专利权、特许权、租赁权、商标权和商誉等。

股份制企业的资产图示见图 1-1。

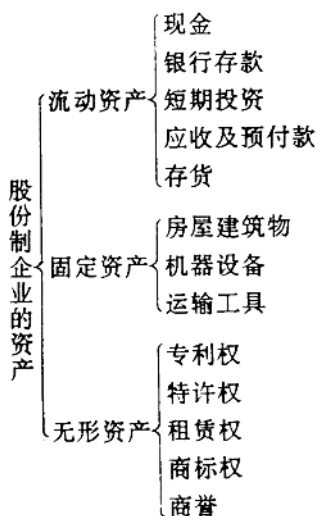


图 1-1 股份制企业的资产图示

## 二、股份制企业的负债

负债,是指企业在一定期限内应当偿还给债权人的债务。股份制企业的负债包括向银行借入的款项、结算资金来源和企业发行的债券。银行借款,是指企业根据业务经营的需要向银行取得的各种借款,包括短期借款和长期借款。各种借款必须有借有还,并按规定支付利息。结算资金来源,是指企业在结算过程中形成的各种应交应付款项和应付票据,这些资金一般不能长期占用,应按期偿付。公司债券,是企业为了筹集资金依法发行的借款的证明文件,到期必须偿还。

股份制企业的负债图示见图 1-2。

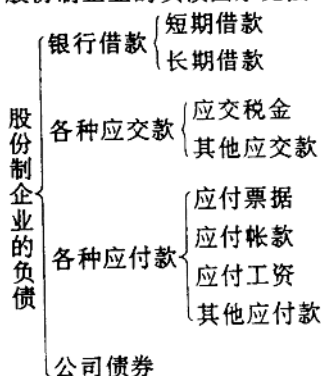


图 1-2 股份制企业的负债图示

## 三、股份制企业的权益

股份制企业的权益是指股东对企业净资产的权利,包括股本、公积金(包括盈余公积金和资本公积金)、集体福利基金和未分配利润等。股本,是股东对企业的投资。公积金,是指



企业按照有关规定提取和取得的用于扩大再生产的资金。其中,通过利润分配,从盈余中提取的叫盈余公积金;企业发行股票超面值发行取得的收入和接受的捐赠等,称作资本公积金。集体福利基金,是企业按规定,按税后利润的一定比例提取的公益金。未分配利润,是企业实现的盈余中的尚未分配的部分。

股份制企业权益图示见图 1-3。

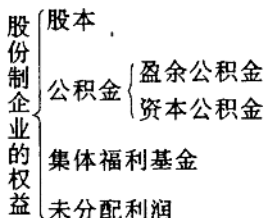


图 1-3 股份制企业权益图示

#### 四、股份制企业的经营损益

股份制企业的资金占用在资产上,来源于负债和权益,因此,企业的资产、负债、权益之间具有平衡关系,这种平衡关系用等式表示如下:

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{权益}$$

但是,企业的资金并不是始终不变的,而是在经常不断地变化,这种变化具体表现为资产、负债和权益的量的不断变化,以及资产、负债结构的不断变化。

股份制企业资金的运动变化,是伴随着企业再生产过程进行的。企业的再生产过程可划分为供应、生产、销售和分配四个过程。

供应过程,是指材料、商品的采购过程。在这个过程中,企

业一方面向供货单位支付货款，一方面取得材料、商品，这时，资金从货币形态转化为储备资金形态。

生产过程，是指从原材料投入生产到商品制成的商品制造过程。在这个过程中，一方面制造出商品来，另一方面要发生各种耗费。生产过程中的耗费，包括固定资产和材料等物化劳动的耗费和劳动者活劳动的耗费两大部分。其中固定资产等劳动资料能长期使用，其价值随着使用逐渐地、部分地转移到商品中去。固定资产由于使用磨损而减少的价值，称为折旧费用。材料等劳动对象在生产过程中一次被消耗掉，它们的价值也随之一次全部转移到商品中去。生产中消耗的材料，称为材料费用。劳动者在生产过程中的劳动，既改变原有劳动对象的形态，也创造出新价值来，其中一部分以工资形式支付给劳动者，形成人工费用。由此看来，生产过程中发生的各种生产支出，包括材料费用、工资、折旧和其他一些货币支出，构成了生产过程的全部生产费用，形成商品生产成本。在生产过程中，由于劳动者的生产活动，随着各项生产费用的支出，资金从材料的储备资金形态转变为在产品的生产资金形态，当产品制成之后，资金又从在产品的资金形态转变为商品资金形态。

销售过程，指商品从完工到发出售给购货单位和取得货币资金的过程。在这一过程中，一方面要组织商品的发运，支付一些销售费用，另一方面要与购货单位办理结算，收回货款。在生产过程中发生的生产成本加上销售过程中发生的销售费用，就构成了企业商品的全部成本。商品销售出去并取得货款之后，资金就从商品资金形态回到了货币资金形态。

分配过程，指企业按规定将实现的净收益在有关方面进行分配的过程。通常包括应交所得税、提取法定盈余公积金、

提取公益金、应付优先股股利、提取任意盈余公积金、应付普通股股利等。

股份制企业的资金运动变化,相应地产生各种经营损益。其经营收益包括营业收入、投资收益和营业外收入。其中,营业收入是指企业销售商品和提供劳务等所取得的收入;投资收益指对外投资从其他单位取得的收入;营业外收入是指与企业生产经营无直接关系的各项收入,包括固定资产盘盈、处理固定资产收益、罚款净收入、确实无法支付而按规定程序经批准后转作营业外收入的应付款项等。企业的经营支出包括营业成本、营业税金、销售费用、管理费用、财务费用、进货费用、营业外支出等。其中,营业成本是指企业销售商品、对外提供劳务等而发生的实际成本;营业税金是指企业应由销售商品、提供劳务等负担的税金,包括产品税、增值税、营业税、城市维护建设税等;销售费用是指企业销售商品过程中发生的费用;管理费用是企业为组织和管理企业生产经营所发生的费用;财务费用是指企业在生产经营过程中发生的一般财务费用,如利息支出、汇兑损失等;进货费用是指企业在进货过程中发生的应当由企业负担的有关费用,如运输费、运输途中的合理损耗等;营业外支出是指企业发生的与企业生产经营无直接关系的各项支出。

股份制企业的全部经营收益与全部经营支出相抵减后的差额,就是企业的财务成果。当全部经营收益大于全部经营支出时,其差额表示利润,反之就是亏损。企业一定时期获得的利润(或亏损),可用以下两种方法求得:

1. 财产净值比较法,其公式是:

$$\text{一定时期获得的利润(或亏损)} = \frac{\text{期末各项财产净值之和} - \text{期初各项财产净值之和}}{\text{本期增加投资的净值}}$$

2. 收支对照比较法,其公式是:

$$\text{一定时期获得的利润(或亏损)} = \frac{\text{本期全部}}{\text{经营收益}} - \frac{\text{本期全部}}{\text{经营支出}}$$

由此可见,股份制企业的资产、负债、权益及其变化,以及运动变化中所产生的经营损益,都是股份制企业会计的具体对象。

### 第三节 股份制企业会计核算的一般原则

股份制企业会计核算工作必须遵循如下会计原则:

1. 企业的会计核算工作必须遵守国家有关法律、法规的规定。

2. 会计核算应当划分会计期间,分期结算帐目和编制会计报表。会计期间分为年度、季度和月度。会计年度自公历1月1日起至12月31日止。季度、月度均按公历起讫时间确定。

3. 企业的会计核算以人民币为记帐本位币。以外国货币计算的,应当折合人民币记帐,同时登记外国货币金额和折合率。

4. 会计记帐采用借贷复式记帐法。

5. 会计记录必须以实际发生的经济业务及证明经济业务发生的合法凭证为依据,如实反映财务状况和经营成果,做到内容真实、数字准确、项目完整、手续齐备、资料可靠。

6. 会计核算必须符合国家的统一规定,做到口径一致、相互可比。

7. 会计信息必须满足国家宏观经济管理的需要,满足有关各方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。

8. 会计核算方法应当前后各期一致,不得随意变动。如有必要变动,应当将变动情况和原因、变动后对企业财务状况和经营成果的影响,在会计报告中说明。

9. 会计事项的处理必须于当期内进行,不得提前或延后。

10. 会计记录必须清晰,并便于理解、检查和利用。

11. 收入与其成本、费用应当相互配合,一个会计期间内的各项收入与其相关联的成本、费用,应当在同一会计期内入帐。

12. 企业应按照权责发生制的原则记帐,凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用,不论款项是否收付,都应作为当期的收入和费用;凡是不属于当期的收入和费用,即使款项已在当期收付,都不应作为当期的收入和费用。

13. 各项财产物资应当按照取得或购建时发生的实际成本核算。除国家另有规定者外,一律不得自行调整其帐面价值。

14. 会计核算应当划分收益性支出与资本性支出。凡支出的效益仅及于本年度的,应作为收益性支出;凡支出的效益及于几个会计年度的,应作为资本性支出。

15. 会计核算应当全面反映企业的财务状况和经营成果。对于影响决策的重要经济业务,应当分别核算,分项反映,并在会计报告中重点说明。

股份制企业会计科目见表 1-1。

表 1-1

股份制企业会计科目表

| 序号 | 编号  | 会计科目    | 序号 | 编号  | 会计科目    |
|----|-----|---------|----|-----|---------|
|    |     | 一、资产类   | 29 | 214 | 应付股利    |
| 1  | 101 | 现金      | 30 | 221 | 应交税金    |
| 2  | 102 | 银行存款    | 31 | 222 | 其他应交款   |
| 3  | 103 | 其他货币资金  | 32 | 223 | 其他应付款   |
| 4  | 111 | 应收票据    | 33 | 231 | 预提费用    |
| 5  | 112 | 应收帐款    | 34 | 232 | 待扣税金    |
| 6  | 113 | 坏帐准备    | 35 | 251 | 长期借款    |
| 7  | 114 | 其他应收款   | 36 | 252 | 应付债券    |
| 8  | 121 | 在途物资    | 37 | 253 | 长期应付款   |
| 9  | 122 | 库存材料    |    |     | 三、股东权益类 |
| 10 | 123 | 低值易耗品   | 38 | 301 | 股本      |
| 11 | 124 | 库存商品    | 39 | 311 | 公积金     |
| 12 | 125 | 委托加工物资  | 40 | 312 | 集体福利基金  |
| 13 | 141 | 待摊费用    | 41 | 321 | 利润      |
| 14 | 151 | 短期投资    | 42 | 322 | 利润分配    |
| 15 | 152 | 长期投资    |    |     | 四、成本类   |
| 16 | 161 | 固定资产    | 43 | 401 | 生产费用    |
| 17 | 162 | 累计折旧    | 44 | 405 | 工程施工    |
| 18 | 163 | 固定资产清理  |    |     | 五、损益类   |
| 19 | 165 | 在建工程    | 45 | 501 | 营业收入    |
| 20 | 171 | 无形资产    | 46 | 511 | 投资收益    |
| 21 | 172 | 开办费     | 47 | 521 | 营业外收入   |
| 22 | 173 | 长期待摊费用  | 48 | 601 | 营业成本    |
| 23 | 181 | 待处理财产损益 | 49 | 611 | 营业税金    |
|    |     | 二、负债类   | 50 | 521 | 销售费用    |
| 24 | 201 | 短期借款    | 51 | 631 | 管理费用    |
| 25 | 202 | 应付票据    | 52 | 641 | 财务费用    |
| 26 | 203 | 应付帐款    | 53 | 651 | 进货费用    |
| 27 | 211 | 应付工资    | 54 | 671 | 营业外支出   |
| 28 | 212 | 职工福利基金  |    |     |         |

## 第二章 筹资的核算

企业要从事生产经营活动,必须拥有一定数量的资金,这些资金可采用不同的方式取得。股份制企业筹集资金的方式主要有:股票筹资、债券筹资、借款筹资等。

### 第一节 股票筹资的核算

#### 一、股票的概念

股票是股份制企业为筹集自有资金而发行的有价证券,是股票持有人拥有企业股份的法定证明。股票由规定的金融机构公开发行,购买股票取得股份的人便是企业的股东。股东按照企业的组织章程,参与或监督企业的经营管理,取得一定的收益,并承担一定的责任,发行股票筹集的资金,由企业永久支配,只支付股息而不再返还。股票持有者可以在股票市场上自由出卖股票。

股票按股东权利划分,可分为普通股和优先股。普通股是股利随企业利润的多少而变动的股票,通过发行普通股股票筹集的资金是股份制企业的基本资金来源。普通股股东在股东大会上有表决权,有权参与企业的经营管理。优先股是在筹集资金时对股票认购者给予某些优惠条件的承诺,其一般特征是:(1)股息优先;(2)企业结束清算,优先分得剩余财产;

(3)无选举权和表决权;(4)股票可由公司赎回。

优先股依据不同的标准,又可划分为若干种类:(1)按支付股息的方式,分为累积优先股和非累积优先股。累积优先股的股利是固定的,如果企业当年分配的盈余达不到规定的股利,其不足部分累积起来,在以后年度分配盈余时补足,在累积优先股的股利未补足时,普通股不得取得股利。非累积优先股的股利并不固定,通常只规定比率,其股利只在当年企业盈余中分配,即使未达到规定的数额,下年分配时也不再补足。(2)按是否有权参与企业额外红利的分配来划分,可分为参与优先股和非参与优先股。参与优先股,可以在企业按规定分配了优先股和普通股的股息后,尚有超额盈余可供分配时,同普通股一样参与额外红利的分配,另外,在企业破产清偿时,它除了按规定优先分得企业剩余财产外,还有权同普通股一样参与剩余财产的分配。非参与优先股则没有这些权利。(3)从能否转换为普通股来看,分为可转换优先股和非转换优先股。可转换优先股可以在一定限度内转为普通股,非转换优先股则无此权利。非转换优先股股息一般比可转换优先股股息大。

股票按发行方式不同,分为记名股票和不记名股票。记名股票的票面上注明了所有者的姓名,其财产所有权归股票上记载有姓名的股东所有。记名股票如转让,须到企业办理过户手续。不记名股票在股票上不记载所有者的姓名,谁持有股票谁就有股票所代表的财产权。不记名股票如转让,只需买卖双方认可即可办理转让手续。

股票按其是否有面额,分为有面额股票和无面额股票两种。有面额股票即在股票上印明股票价值多少,称为面额或面值,代表每股的法定股本。面额与核定股份总数相乘之积等于核定的法定奖金总额。无面额股票不标明每张股票的面值,而



仅将企业的法定资金分为若干股份,在股票上载明股数。在企业经营过程中,股份的实际价值与股票的发行价值往往不一致,只须根据股票股数和企业财务报表即可确定股票的实际价值。

## 二、股票发行的核算

股份制企业发行股票取得的资金,是在“股本”帐户核算的,“股本”帐户按股票面值或股票发行价值登记,股本增加时记贷方,股本减少时记借方,“股本”帐户的余额应与企业注册资本永远保持一致。为了反映企业股份的构成情况,企业还应在“股本”帐户下,按普通股和优先股及股东单位或姓名设置明细帐。

股票发行一般有两种情况:一是按面值发行,二是溢价发行。

### (一)股票按面值发行的核算

股票按面值发行,是指发行股票取得的收入与股本总额相等。在这种情况下,应根据收缴的股本,借记“银行存款”等帐户,贷记“股本”帐户,支付给承包商或代发行公司收取的佣金或手续费,列作长期待摊费用,在企业经营期内分期摊销。

例 2-1 金利来股份有限公司委托顺达证券公司代理发行普通股 1 000 股,每股面值 100 元,与顺达证券公司约定,按发行收入的 1.5% 支付手续费,从发行收入中扣除。顺达证券公司交来现金 98 500.00 元。作会计分录如下:

|           |            |
|-----------|------------|
| 借:现金      | 98 500.00  |
| 长期待摊费用    | 1 500.00   |
| 贷:股本——普通股 | 100 000.00 |

### (二)股票溢价发行的核算