

股份制 企业会计

计建中 主编

股份制
企业会计
从书

山西经济出版社

〔晋〕新登字4号

股份制企业会计

主编 计建中

山西经济出版社出版发行（太原并州北路11号）

山西财税印刷厂印刷

开本：850×1168 1/32 印张：9.625 字数：241千字

1992年11月第1版 1992年11月 第1次印刷

印数：1—5000册

ISBN7-80577-427-7

F·427 定价：7.80元

前 言

《股份制企业会计》是紧密结合 1992 年 6 月公布的《股份制试点企业会计制度》以及股份制的有关政策法规,并参照国际通用准则而新近编写的。

本书讲解股份制企业会计的基本理论与会计核算实务,重点突出,易学易懂。本书是会计人员和财会系学生学习股份制企业会计的实用教材,也可作为经营者、管理干部和财会教学科研人员的参考读物。

本书在编写过程中,承蒙雷沙力、李华美、任建毅、安继平等同志的大力支持和热情帮助,在此表示诚挚的谢意!

作 者
1992 年 9 月

目 录

第一章 绪论	(1)
第一节 股份制与股份制企业	(1)
第二节 股份制企业会计的内容和特点	(6)
第三节 股份制企业会计核算的一般原则	(8)
第二章 企业会计制度设计	(11)
第一节 会计制度设计的内容与原则	(11)
第二节 会计科目设计	(13)
第三节 会计凭证、帐簿设计	(16)
第四节 会计报表设计	(23)
第五节 复式记帐与复币记帐	(32)
第三章 资产评估与管理	(41)
第一节 资产评估的意义与原则	(41)
第二节 资产评估的程序与方法	(46)
第三节 资产折股及帐务处理	(51)
第四节 企业资产管理	(53)
第四章 股票核算管理	(64)
第一节 股票及其种类	(64)
第二节 股票的发行	(72)
第三节 股票的转换和赎回	(79)
第四节 库藏股票核算管理	(85)
第五节 股本增减核算管理	(92)
第六节 股票投资核算管理	(94)

第五章 债券核算管理	(106)
第一节 债券及其种类.....	(106)
第二节 企业债券发行的核算管理.....	(114)
第三节 企业债券收回的核算管理.....	(122)
第四节 债券投资的核算管理.....	(125)
第六章 票据核算管理	(133)
第一节 票据及其种类.....	(133)
第二节 贴现计算.....	(135)
第三节 票据管理及核算方法.....	(139)
第七章 外汇核算管理	(148)
第一节 外汇的基本概念.....	(148)
第二节 外汇的核算方法.....	(150)
第三节 汇兑损益的核算.....	(152)
第八章 利润及利润分配	(164)
第一节 利润及其分配概述.....	(164)
第二节 股利分配制度和公告.....	(168)
第三节 股利发放的帐务处理.....	(170)
第九章 会计报告与分析	(177)
第一节 会计报告.....	(177)
第二节 财务分析的意义和局限性.....	(178)
第三节 趋势分析法.....	(180)
第四节 比率分析法.....	(185)
第十章 公司合并、分立、终止和清算	(198)
第一节 公司合并与分立.....	(198)
第二节 公司终止和清算.....	(200)
第三节 破产清算的核算管理.....	(204)
附录 股份制试点企业会计制度	(211)

第一章 绪 论

我国股份制企业组建和管理的一整套政策、法规，从 1992 年 6 月份起，陆续向社会公布。对于会计工作者来说，尽快熟习和掌握以《股份制试点企业会计制度》、《股份制试点企业财务管理若干问题的暂行规定》为主的股份制企业制度，迫在眉睫。本书旨在为会计工作者的学习和工作起点引导作用。

第一节 股份制与股份制企业

一、股份制的产生和发展

股份制是商品经济社会中组织和管理经济的一种形式。从广义上讲，凡是由各方投资者共同出资，联合生产与经营，按资享受权益、承担责任，而形成法人企业（公司），以及对这类企业进行宏观管理，这一系列经济制度即为股份制。从狭义上讲，股份制就是通过发行股票筹集资本，建立股份有限公司，进行生产和经营的形式。

股份制是随着生产力的发展而产生和发展起来的，它是商品经济进一步发展的产物。资本主义股份公司是适应生产社会化和资本集中的客观要求而产生的。在资本主义原始积累时期，股份公司就出现了。在大工业企业获得极大发展的 19 世纪下半叶，股份公司获得了广泛的发展，成为资本主义企业组织的主要形式。经过近两个世纪的发展，股份制更成为多数国家现代企业的

主要组织形式。

在我国近代经济史上，股份制也有一个产生和发展的过程，但是作为一种组织经济活动和集中资本的重要手段，股份制始终没有确立其统治地位。并且，旧中国的股份制具有浓厚的半殖民地、半封建的性质，是一种畸形发展的股份制。社会主义制度确立以后，我们面临的一个重要任务就是大力发展生产力，在社会主义初级阶段，我们还必须充分发展商品经济关系，以推动生产力发展。

党的十一届三中全会之后，农民积极发展商品生产和商品流通，最初是采用“以资带劳、以劳带资”的形式筹集资金，兴办乡村企业。随后，在党和国家的多次肯定和支持下逐步发展成以集体经济或联户合作经济为基础的“股份合作制”。随着横向经济联合的发展出现了股份制企业。最早是地区之间的物资协作，后来发展到企业之间的技术和资金协作。1983年深圳宝安县联合投资公司，在深圳首次公开发行股份证；1984年7月北京出现了第一家股份公司——天桥百货股份公司；1984年11月上海电声总厂发起的上海飞乐音响公司，是建国以来第一家比较规范的向社会公开发行股票股份有限公司。

1987年10月，党的十三大报告指出：“改革中出现的股份制形式，包括国家控股和部门、地区、企业间参股以及个人入股，是社会主义企业财产的一种组织方式，可以继续试行。”以后，各地股份制试点企业迅速增多。

1989年至1990年，对包括股份制在内的经济体制改革进行了治理整顿。

1990年12月十三届七中全会通过的《中共中央关于制定国民经济和社会发展十年规划和“八五”计划建议》中提出：“要逐步扩大债券和股票的发行，并严格加强管理。……在有条件的大城市建立和完善证券交易所”。1990年11月和1991年4月，上

海、深圳两市先后经批准开办了证券交易所，此后，北京建立了全国证券交易自动报价系统（即STAQ系统），武汉、沈阳等城市成立了证券交易中心。

据不完全统计，到1991年底，全国有各种类型股份制试点企业约3220家（不包括乡镇企业中的股份合作制和中外合资、国内联营企业）。¹1992年初，邓小平同志南巡重要谈话，把人们的思想引向一个新的境界——一次新的思想解放浪潮在全国展开，我国关于股份制企业的全套政策、法规很快出台。各地纷纷新设、改组股份制企业，股份经济迅速发展。

二、股份制的基本特征

“股份制的出现是生产社会化的结果，而股份制又进一步推动了生产力的发展。资本主义的股份制没有从根本上消灭私有制性质，但由于股份制采取了社会资本和社会企业的形式，而与私人资本和私人企业相对立，是由资本主义生产方式转为联合生产方式，甚至是导向共产主义的过渡形式。”²股份制有三个基本特征：

（一）所有权与经营权彻底分离

企业制度发展过程是所有权与经营权逐步分离的过程。股份制是所有权与经营权分离的最高形式。实际上，这种企业制度已不是原来意义上的所有权与经营权的分离，而是所有权本身的分离，即单一的原始财产所有权分离为法人所有权和股权。企业作为法人，获得了与个人财产享有同等权利的法人资产，获得了由其他团体或个人集聚而成的企业资产的几乎全部的占有权、使用

¹ 参考刘鸿儒《关于我国试行股份制的几个问题》，《人民日报》1992年6月23日第五版。

² 刘鸿儒《关于我国试行股份制的几个问题》，《人民日报》1992年6月23日第五版。

权、收益权和处分权，因此可以说，企业具有独立的资产所有权——法人所有权。与此同时，这种制度又承认企业资产的投资者仍是资产的原始所有者或最终所有者，仍对自己的投资部分所有权。但是，这种所有权被弱化了，或者说把本来意义上的所有权几乎全部让给了法人，投资者的所有权变为股权。股权也是所有权的一种表现形式。股权的代表者股东已经没有对企业直接经营的权利，也没有直接处置法人资产的权利。只有通过股东大会形式反映出资者利益，通过选举董事会间接参与企业管理的权利，从股权获得资产收益或转让股权（出卖股票）的权利。从另一个角度说，股份所有权本身的分离又表现为实物所有权与价值所有权的分离。实物资产表现为企业法人资产，企业对其有完全的所有权，可独立支配，资产的价值形态——股票（或其他产权凭证）归股东所有，凭借股票获取收益，股票可随时转让。实物资产所有权即为法人所有权；资产价值所有权即为股权。

股份制产生的所有权双分离，即法人所有权与股权的分离、资产实物所有权与价值所有权的分离，其实意义在于：将企业人格化，成为独立的法人，使企业具有独立的资产支配权，这种财产占有形式摆脱了资产原始所有者对企业资产的直接干预，从而可以保证企业的独立经营，保证企业资产的完整性与稳定性，保证企业的积累和发展，有利于企业家的形成。

（二）企业的所有者对企业的资产负有限责任

股份制企业的主要形式——股份有限公司的成员，全部是有限责任者。当公司倒闭或解散时，股东只以自己所占股份承担债务责任，与股东的其他财产无关。股东手中的股票可以转让与买卖，这有利于吸引投资，有利于使资金向效益高的企业流动。股东认购股票，所追求的是资本收益，一个企业只有经营得好，才能赢得社会信任，吸引更多的投资者，使资产增殖。如果经营不好，会失去股东的信任，股东会抛售股票，使企业信誉扫地，其

至倒闭。因此，股东不仅通过股东大会影响企业经营者，而且通过股票的买卖从外部对企业经营进行约束，这就是所谓的“用脚投票”。

（三）产权商品化、市场化、货币化和证券化

无论是法人产权还是股权都可以在市场上转让。这有利于社会资本的迅速集中，使企业在公平条件下竞争，优胜劣汰。这是其能够促进经济发展的又一体现。

三、股份制企业的组织形式

采用股份制形式经营的企业就叫做股份制企业。它的全部注册资本由全体股东共同出资并以股份形式构成的企业。这类企业都以“公司”命名，故其统称“股份公司”。

股份制企业的组织形式，此指股份公司的类型。其类型主要有：股份有限公司、股份无限公司、有限责任公司、股份两合公司等。

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。

股份有限公司是指全部注册资本由等额股份构成并通过发行股票（或股权证）筹集资本的企业法人。其基本特征是：公司的资本总额平分为金额相等的股份；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；经批准，公司可以向社会公开发行股票，股票可以交易或转让；股东数不得少于规定的数目，但没有上限；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；公司应将经注册会计师审查验证过的会计报告公开。

有限责任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。其基本特征是：公司的全部资产不分为等额股份；公司向股东签发出资证明书，不发行股票；公司股份

的转让有严格限制;限制股东人数,并不得超过一定限额;股东以其出资比例,享受权利,承担义务。

第二节 股份制企业会计的内容和特点

股份制企业会计,是以货币计量为主,通过对企业各项经济活动进行连续、系统的核算、控制和管理,及时反映在各个会计期间的财务状况和经营成果及资金流通情况,向与企业有利害关系的集团和个人提供符合公认会计原则的会计信息的一项重要的管理工作。

股份制企业会计的内容和特点分述于下。

一、股份制企业会计的内容

1.会计设计

依据会计准则和企业经营特点,确定会计科目的设置、报表的调整设计、企业内部核算程序设计等。这项内容,主要表现在股份制企业创立和企业组织形式变动的财务会计核算管理中。

2.会计核算

运用货币形式、通过记帐、算帐、结帐等手段、真实、完整、正确、及时地反映企业的财务状况以及经营成果,提供财务会计信息。它包括企业筹资、投资、营运、盈余分配等的会计处理,这是会计工作的中心内容。

3.会计报告

在核算的基础上,经过总结、归纳,按照一定的要求,向有关各方提供财务状况和经营成果等总结性的会计信息。会计报告主要是编制、报送会计报表与财务情况说明书。

4.会计检查与分析

以核算资料为主要依据,检查企业的经济活动和财务收支情况,并对其作出系统的分析。查找问题,总结经验,对日后的管

理工作指明方向。

二、股份制企业会计的特点

股份制企业会计的特点，从中西两个角度来阐述。

(一) 从西方的角度阐述其特点

就西方而言，股份公司会计与合伙企业和独资企业会计处理最大的差别或者说产生一切差别的根源在于业主权益这一领域。业主权益包括业主的投资和企业之营业盈余两大部分。

业主对企业的经营活动承担着最终的风险，同时也享有最终的利益。而业主权益是体现在企业净资产（企业的资产总额减负债总额后的净额）中的要求权，这样业主的利益就随着企业的获利水平而变动。

公司作为法人团体与合伙或独资企业这种非法人团体最大的不同之处在于：公司不依赖于其成员（股东）而享有独立的权利义务，股东只对公司承担有限责任；而合伙企业和独资企业没有独立的权利义务，其权利义务由其成员来行使，企业存在期间有限，成员偿债责任无限。这样，在业主利益这一领域，公司会计就与合伙或独资企业会计显示出很大差别：合伙和独资企业的业主投资、业主从企业提取的款项（即业主派得）以及企业赚取的利润或企业的亏损（即利得或损失），最终都要通过结转帐步骤归集于业主资本帐户，在会计报表中，业主的资本表将作为收益表和资产负债表之间的纽带。但是，在股份公司中，业主的投入资本和保留在企业中的利润（留存收益）则必须分开反映，业主（即股东）从公司派得的款项，必须通过由公司董事会宣布和分派股利的正式手续，而且必须限制在公司的留存收益范围之内。

另外，公司其它会计业务的处理也具有自己的一些特点。

(二) 从我国的角度阐述其特点

就我国而言，股份公司（指我国股份制企业主要的两种组织形式：股份有限公司和有限责任公司）财务会计制度与过去分行

业、分所有制的财务会计制度相比较，有如下的一些显著特点：

第一、过去的制度多而杂，不分巨细，一统到底，针对性强，通用性差；公司的制度原则性、标准化，跨行业、跨所有制，且具有国际性，纲目分明，统驭全局。

第二、过去的制度是财政决定财务，财务决定会计，会计失去了相对的独立性；公司的制度是会计法指导会计准则，会计准则统驭会计制度，会计制度规范会计核算方法。

第三、会计等式不同。过去一直把“资金运用=资金来源”作为会计的基本平衡公式，而且按专款专用原则，保持“三段平衡”；公司会计采用国际通用的“资产=负债+权益”的会计等式。

第四、会计要素不同。过去基本不提会计要素这个概念，其要素实际包括资金占用、资金来源、收入、费用、利润等；公司会计依据会计准则，对资产、负债、股东权益、收入、费用和利润等会计要素的确认、计量、记录、报告等都有明晰的规定。

第五、报表体系不同。过去的报表多头布置，体系繁杂，报表套数多，用表效果差；公司向外报送的会计报表只有资产负债表、利润表、财务状况变动表、有关附表。报表种类少，适用性强、使用效果好。

第六、公司会计基本废除了企业资金专款专用的限制，公司可以灵活调度、合理使用资金。

总之，我国的股份制企业财务会计制度，突出了会计准则，弱化了行政干预。

第三节 股份制企业会计核算的一般原则

会计准则分为基本准则和具体准则两个层次。其中的基本准则包括一般原则和会计要素准则，它是进行会计核算工作必须共

同遵守的基本要求。会计要素在上一节中已提及，本节主要介绍一般原则。

股份制企业会计核算的一般原则如下：

1. 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，分期结算帐日和编制会计报表，会计期间分为年度、季度和月份。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。

3. 会计记帐采用借贷复式记帐法，以人民币为记帐本位币，以汉字为书写的基本文字。

4. 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、手续完备、资料可靠。

5. 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。

6. 会计信息必须满足国家宏观经济管理的需要，满足有关各方了解公司财务状况和经营成果的需要，满足公司加强内部经营管理的需要。

7. 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、变动后对公司财务状况和经营成果的影响，在会计报告中说明。

8. 会计事项的处理必须当期内进行，不得提前或延后。

9. 会计记录必须清晰，并便于理解、检查和利用。

10. 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，应当在同一会计期间内入帐。

11. 公司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。

12.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。除国家另有规定者除外，一律不得自行调整其帐面价值。

13.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，应作资本性支出。

14.会计核算应当全面反映公司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。

此外，还有稳健性原则（也称审慎原则）。根据我国的实际情况，对于稳健性原则应当分别核算内容具体运用。例如，经过批准，公司可以提取坏帐准备，可以采用加速折旧。在一般情况下，对存货按成本与市价孰低原则估价，则不宜采用。

第二章 企业会计制度设计

第一节 会计制度设计的内容与原则

一、会计制度设计的内容

会计制度是组织和从事会计工作所应遵守的准则和规范。会计制度设计的内容较为广泛。因为,“近代会计是一种包括事前预测、事中控制、事后核算、分析、反馈的全过程和全方位的管理”,^①所以,会计制度设计涉及的范围广,包含的内容多。仅就财务会计而言,其设计所涉及的内容主要包括:

1. 会计管理体制、会计机构设置;
2. 会计工作的基本原则;
3. 会计科目及其使用说明;
4. 会计凭证、帐簿组织及记帐程序的有关规定;
5. 会计报表的种类、格式、编制说明以及报送对象、程序;
6. 成本核算和成本管理的有关规定;
7. 内部结算制度和内部控制制度;
8. 利润分配制度;
9. 会计资料的审核与分析方法;
10. 会计交接、档案管理的有关规定;

^① 王丙乾《加强会计工作促进经济更快更好发展》,《人民日报》1992年6月10日第五版。

- 11.财产清查、企业清算的有关规定;
- 12.会计标准化以及电子计算机在会计中的应用等。

二、会计制度设计的基本原则

实行改革开放以来,我国股份制的实践与股份制企业的迅速发展,企业经营转向了新机制。这就要求会计制度要科学化、规范化、国际化。我国股份制企业会计制度设计的基本原则是:

1.适应深化体制改革、转换经营机制的需要

会计制度要有利于企业经营管理,有利于解放生产力、发展生产力,有利于建设中国特色的社会主义。总之,要贯彻党的“一个中心两个基本点”^①的基本路线。

2.适应股份制企业的特点

股份制企业具有资金筹集多渠道、投资主体多元化、经营多样化和利益多元化的特点。设计股份制企业会计制度要体现股份制企业的特点。首先,股份制企业会计制度要能客观地反映企业资产的增减变动情况。要通过严密的会计制度保证股份企业资本的完整,特别要保护国有资本的安全、完整,严防国有资产流失。其次,股份制企业会计制度要有利于维护投资者的权益,正确处理各方面的利益分配关系。股份制企业有多元投资主体,为了正确地在国家和其他投资者之间进行利润分配,以利于维护投资者的权益,吸收投资,股份制企业的会计核算一方面要有利于资本的保值和增值;另一方面又要正确地计算成本、费用和损益,要使利益核算真实,并在此基础上按照“先交税、后积累、再分利”的顺序进行分配,保证股权平等。共担风险、共享利益。再次,股份制企业会计制度要具有适用范围广的特点,能适应于生产、流通、服务等领域的经济核算。一业为主,多种经营,产、供、销、服务一条龙是股份制企业的业务特点。因此,

^①一个中心:以经济建设为中心,两个基本点:坚持四项基本原则,坚持改革开放。