

中国股份制企业会计

张力上 彭韶兵 主编

《中国现代财务·会计丛书》

8

÷

1

×

6

—

1

+

成都出版社

中国股份制企业会计

主 编 张 力 上 彭 韶 兵

主 审 林 万 祥

编 者 赵 德 武 付 代 国

杜 新 建

成 都 出 版 社

责任编辑:王晋巧

封面设计:张光明

技术设计:王晋巧

(川)新登字 011 号

中国股份制企业会计

主编 张力上 彭韶兵

成都出版社出版发行(地址:成都市十二桥街 30 号 邮编:610072)

新华书店经销

蓉军电子排版印刷服务中心照排 盲哑学校印刷厂印刷

开本:787×1092mm1/32 印张:16.125 字数:350 千字

1993 年 6 月第一版 1993 年 6 月第一次印刷

印数:1—5000 册

ISBN7-80575-564-7/F·29

定价:9.80 元

对中国股份制企业会计的有益探索

——《中国股份制企业会计》序

中国人从前谈“股”色变，将股份制与资本主义联系起来，视股票交易为资本家进行投机活动的乐园。实践已经并将进一步证明，股份制是社会化大生产和商品经济发展的必然产物，它不是资本主义所特有，社会主义同样可以利用。因此，曾经并不为中国人陌生的股份制又来到了中国的现实之中，并以其独特的魅力将人们的注意力紧紧地吸引在她的身上。中国人开始大胆而细心地运用着股份制。

然而，现实地看，实践中的股份制并不是那样严格、那样规范、那样富有成效。股份制试点中存在的一系列问题早已引起了经济学家们的警觉。我认为，产生问题的原因不在于股份制本身，而在于股份制所处的运行环境存在着问题，在于缺乏一套强有力的规范体系。因此，要保证股份制的顺利发展，关键是要造就一个适应股份制运行的良好环境，建立一套有效的约束股份制企业的行为规范。社会主义市场经济体制的确立，不仅为股份制的发展提供了更为坚实的理论基础，开辟了更为广阔的前景，而且为股份制运行环境的造就和行为规范的形成创造了更为有利的条件。

在股份制企业行为规范体系中,会计行为的规范是绝对不可忽视的,因为会计行为是股份制企业行为的重要组成部分,无论是股份制企业的创建还是股份制企业经营,会计都起着极为重要的作用。难怪有人毫不忌讳地指出,中国会计系统的缺陷在很大程度上妨碍了股份制的发展,发展股份制必须改造会计系统。

为了规范股份制企业会计行为,确保会计信息的相关性和可靠性,近年来,股份制企业会计问题成为中国会计学界的热点问题,受到了许多会计学者的广泛重视和认真探索,由张力上、彭韶兵等同志编著的《中国股份制企业会计》一书,正是这一探索的有益成果,我读完洋洋 30 多万字的书稿之后,感到该书具有以下显著特点:

首先,体系新颖,结构严密。在股份制企业会计中,资产、负债和股东权益是一组静态会计要素,它们之间的内在联系体现了会计学中的静态观点;而收入、费用成本和利润是一组动态的会计要素,它们之间的内在联系,体现了会计学中的动态观点。为了总括地反映,这两组会计要素,要借助静态的资产负债表和动态的利润表,财务状况变动表则是架起资产负债表和利润表的桥梁。该书在结构体系的安排上,不是沿用过去按业务为序的一贯做法,而是根据会计学中的静态与动态观,以会计要素及其报告为基本线索,这种构思方法不仅是独特的,而且也使全书的结构体系建立在新颖、严密的基础之上。

其次,内容全面,重点突出。该书以 15 章的篇幅全面系统地阐述了股份制企业的会计问题。第 1 章一般地介绍了股份公司及其组建,阐述了传统会计面临的挑战以及股份制下的注册会计师问题,为后续各章的阐述奠定了基础,第 2 章阐述

了股份,第3~7章阐述了资产,第8~9章阐述了负债,第10~11章阐述了费用成本、收入、利润和利润分配,第12章阐述了留存收益,第13、15章阐述了财务报表及其分析,第14章阐述了破产清算。从该书的内容安排可以看出,该书以会计要素及其报告为基本线索,但不是机械地遵从这一线索,而是采用交叉阐述的方法灵活地体现这一线索,这种处理充分反映了股份制企业会计的特点和人们认识问题的逻辑秩序。同时还可以看到,该书不仅论述了股份制企业的会计处理,而且涉及到与此相关的财务问题;以会计确定、计量、记录和报告为主,并不忽视财务报告的分析利用;侧重股份制企业的常规会计问题,同时也兼及到股份制企业的破产清算。如果说内容全面是该书的一大特点,那么在全面阐述的基础上突出重点同样不可忽视。股份制企业会计毕竟不同于一般企业会计而有其自身的特色,该书正是将这些特点作为重点进行阐述,例如,关于股本、关于坏帐准备、关于制造成本法、关于股东权益,等等,作者都没有吝惜笔墨。

再次,融学术性与实用性为一体。股份制企业会计对我们来说是一个新的问题,其中有许多问题还值得深入的研究。该书对股份制企业会计中的一些重要问题从理论的高度上进行了认真的分析和论证,提出了不少的独到见解。另一方面,该书以《企业财务通则》和《企业会计准则》为指导,以《股份制试点企业会计制度》为依据,来安排体系,阐述内容,其实用性和可操作性是可想而知的,它对于当前我国企业全面推行新的会计制度具有极为重要的现实意义。

最后,该书在行文上注意了简练明快、准确流畅,力避繁芜和故弄玄虚,全书通俗易懂,晓畅明白。

该书的作者是一批执着追求事业的中青年新秀,他们在

繁重的教学任务中挤出时间,以极大的热情写成这本具有现实意义
的书,我愿为之作序,并祝贺该书的正式出版,祝愿作者在今后取得更多的成果。

毛伯林

1992年12月于西南财大

前 言

中国证券市场和股份经济的发展,如果没有会计的同步发展,是不可能走向规范化和良性循环的。可以说,会计是证券市场的杠杆,是股份经济的中枢。没有注册会计师对上市的财务信息进行真实、公允地审查与鉴定,就无法维护投资者和债权人的合法权益,必然导致股份经济的畸形发展,证券市场的动摇,以致于土崩瓦解。这方面,欧美国家曾有过沉痛教训。现在世界上大多数国家的公司法中都设有专章规定股份公司的财务会计问题。我国发展股份经济,建立证券市场的初期应吸取西方国家成功的经济和教训,必须高度地重视会计在股份经济与证券市场中的地位和作用。本书正是基于以上认识编写的,目的是为了使我我国股份制企业一开始就有较高的起点,真实可靠的财务信息,充分发挥会计在股份经济与证券市场的杠杆作用。

本书是根据《企业会计准则》和《股份制试点企业会计制度》等股份制企业的法规制度为依据编写的,十分注重实用性和可操作性,在内容结构安排上也与其他行业的会计有很大差异,力争根据中国股份制企业的特点详细、具体地介绍其会计处理的理论与方法,同时还介绍了国有企业转化为股份制企业的一系列会计实务问题,以满足目前正在迅速发展的股份制企业实践的需要。

本书的初稿曾在几个股份制企业会计培训班讲授过,取得较好的效果,现承蒙成都出版社的大力支持,得以正式出

版。该书内容全面、系统,注意理论与实践并重,举有很多实例,密切联系我国股份制企业的情况。可作为大、中专院校会计专业及其他经济类专业的教材,也可作为函大、夜大、职大等成人高校经济类专业的教材,同时可供广大财会人员在职培训使用。

此书由张力上、彭韶兵任主编,杜新建任副主编,并由张力上负责全书主要内容结构的设计及主要总纂工作。全书由中国成本研究会理事、西南财经大学会计系主任林万祥教授担任主审。参加编写的有:张力上(第一、三、四、五、十四章),彭韶兵(第二、十一、十二、十三章),杜新建(第六、十章),赵德武(第七、十五章),傅代国(第八、九章)。在本书的编写过程中,得到了中国会计学会理事毛伯林教授的热情支持,并为此书作了序,在此表示衷心的感谢。

由于时间较紧,水平所限,书中难免存在错误之处,敬请广大读者批评指正。

编者

1993年2月5日

目 录

序 言 对中国股份制企业会计的有益探索..... 毛伯林	(1)
前 言.....	(1)
第一章 总 论.....	(1)
第一节 股份制的种类、特征和作用	(1)
第二节 股份制的组建与内部管理机制.....	(5)
第三节 股份制企业会计核算准则	(14)
第四节 股份制企业会计对传统会计的挑战	(20)
第五节 股份制企业与注册会计师制度	(40)
第二章 股份设立与股票发行	(51)
第一节 股份的特性及种类	(51)
第二节 股票及发行与认购	(57)
第三节 国有资产股份化	(69)
第四节 股份转让和增减	(81)
第五节 股票分割和股票回购	(86)
第三章 流动资产(上)	(91)
第一节 现 金	(91)
第二节 银行存款	(96)
第三节 短期投资.....	(106)
第四节 应收票据.....	(109)
第五节 应收帐款.....	(113)
第六节 外币存款与外币业务.....	(121)
第四章 流动资产(下)—存货.....	(134)

第一节	存货的内容与控制	(134)
第二节	存货计价	(138)
第三节	材料按实际成本计价核算方法	(143)
第四节	材料按计划成本计价核算方法	(150)
第五节	低值易耗品、包装物和委托加工物资的 核算方法	(158)
第六节	存货清查与市价变动	(165)
第五章	长期投资	(168)
第一节	长期投资的内容与特征	(168)
第二节	长期投资的计价	(171)
第三节	长期投资—股票投资	(174)
第四节	长期投资—债券投资	(178)
第五节	长期投资—其他投资	(188)
第六节	外币长期投资	(194)
第六章	固定资产	(197)
第一节	固定资产的种类及计价	(197)
第二节	固定资产的增加与在建工程	(201)
第三节	固定资产的明细分类核算	(210)
第四节	固定资产的折旧	(212)
第五节	固定资产的修理	(222)
第六节	固定资产的租赁	(227)
第七节	固定资产清理与清查	(232)
第七章	无形资产和其他资产	(238)
第一节	无形资产的分类与计价	(238)
第二节	无形资产的核算方法	(241)
第三节	其他资产的核算方法	(247)
第八章	流动负债	(249)

第一节	流动负债的性质及种类	(249)
第二节	融通性流动负债	(253)
第三节	商业性流动负债	(255)
第四节	其他流动负债	(264)
第九章	长期负债	(276)
第一节	长期负债的性质及分类	(276)
第二节	长期借款	(278)
第三节	应付债券	(281)
第四节	其他长期负债	(295)
第十章	成本与费用	(298)
第一节	成本、费用概述	(298)
第二节	成本核算程序	(304)
第三节	产品成本计算的品种法	(317)
第四节	产品成本计算的分批法	(319)
第五节	产品成本计算的分步法	(322)
第六节	标准成本计算法	(331)
第十一章	营业收入和利润及其分配	(340)
第一节	营业收入的实现和营业成本的结转	(340)
第二节	营业收入的取得和营业税金额的核定	(346)
第三节	利润总额及其确定	(357)
第四节	利润总额的分配	(366)
第十二章	股东权益——留存收益	(375)
第一节	留存收益的性质	(375)
第二节	公积金和公益金	(378)
第三节	股利的确定	(383)
第四节	现金股利和股票股利	(388)
第十三章	会计报表	(393)

第一节	会计报表的种类	(393)
第二节	资产负债表	(395)
第三节	利润表及其附表	(404)
第四节	财务状况变动表	(408)
第五节	合并会计报表	(425)
第十四章	终止与清算	(445)
第一节	解散与清算概述	(445)
第二节	清算资产负债表的编制	(451)
第三节	清算损益估计表及财产清单的编制	(459)
第四节	清算事务的处理及其会计核算	(464)
第五节	清算决算表册的编制	(472)
第十五章	财务报表分析	(477)
第一节	财务报表分析的意义和方法	(477)
第二节	趋势分析法	(479)
第三节	比率分析法	(483)
第四节	因素分析	(496)

第一章 总 论

20 世纪 80 年代，当中国传统的经济体制模式受到改革浪潮的阵阵冲击时，一种新型的经济组织——股份制企业，在新旧体制交替的夹缝中诞生了。几度春秋，几经波折，到目前为止，它的数量和规模在整个国民经济中尚不足轻重，但人们终于意识到它是继承包制之后，企业经营机制转换的主要方向之一，它所释放出来的能量已经使我国的经济生活发生了令人瞩目的变化，它的壮大发展，时时牵动着国内外理论界、企业界和一切关心中国经济改革的人们的每一根神经。

这一章主要介绍什么是股份制企业，它的特征是什么，怎样组建股份制企业，股份制企业按照什么原则进行会计核算，它与国营、集体企业的会计核算有什么差异等一系列的问题，为后面具体介绍股份制企业会计的核算内容奠定基础。

第一节 股份制企业的种类、特征和作用

一、股份制企业的种类、特征

股份制企业是指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，是我国目前多种企业形式中的一种。股份制企业中，股东依所拥有的股份参与管理，享受权益，承担风险，股份可在规定的条件下或范围内转让，但不得退股。

我国的股份制企业主要有股份有限公司和有限责任公司

这两种组织形式。中外合资企业虽然也是一种有限责任公司，但习惯上我们所说的股份制企业不包括它，而是将它列入外商投资企业范畴，按照有关外商投资企业的法规和会计制度去处理。也就是说，这里所说的股份制企业不包括“三资”企业在内。

（一）股份有限公司

股份有限公司，是指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。目前，我国的股份有限公司可分为两种：一种是只向企业职工发行股票，股票不上市交易，但可以内部转让；一种是公开向社会发行股票，经批准后，股票可以上市交易。不管是哪一种股份有限公司，其基本特征是：

1. 公司资本总额平分为金额相等的股份。公司的资本总额无最高限制，但有最低限额，最低不得少于人民币 1000 万元，有外商投资的，则注册资本不得少于 3000 万元人民币。其资本必须均分为每股金额相等的股份，以便于计算每个股东拥有的权利。出资大的股东只是占有股数多，并非每一股份的金额增大。

2. 股东以其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的债务承担责任。一旦公司破产或清算，公司的债权人只能对公司的资产提出要求，而无权直接向股东起诉，公司也仅以自己的全部资产对债权人负责。

3. 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，但不能退股。

4. 股东人数不得少于规定的数目，但没有上限。规范意见中规定，公司应有三个以上的发起人方可创立。

5. 各股东按持股比例，享受权利，承担义务。每一股有

一表决权，其权力是平等的。

6. 对股东的人身性质没有任何限制，股东仅仅是股票的持有者，他的所有权都体现在股票上，并随着股票的转移而转移。任何愿出资的人都可以成为股东，没有资格限制。

7. 公司的会计报告要公开。公司应将经注册会计师审查验证的会计报告和报表公开，以供众多的股东、债权人和投资者查询、了解、掌握公司的财务状况。

(二) 有限责任公司

有限责任公司是指两个以上股东共同投资，对每个股东以其所认缴的出资额对公司承担有限责任的企业法人。其基本特征是：

1. 股东的人数有严格的数量限制。股东人数只能在2个以上30个以下，因特殊需要超过30个的，必须经政府授权部门批准，最多不能超过50个。因此，对比股份有限公司来说，它的股东人数较少。

2. 公司的资本不分为等额的股份，各股东的出资额一般协商而定，但公司注册资本有最低限制。生产经营性、商业与物资批发性公司是50万元人民币，商业零售性公司是30万元人民币，其他公司是10万元人民币。

3. 公司向股东只签发出资证明书即股单，不发行股票。通过出资证明书即股单的形式作为各股东在公司中所拥有的权益凭证。

4. 公司股份的转让有严格的限制。股东转让出资，公司设立股东会的，应由股东会讨论通过，公司不设股东会的，由董事会讨论通过。股东会不同意转让的或全体股东未一致同意转让的，应当由其他股东购买该出资；股东会或全体股东同意转让的，其他股东在同等条件下对转让出资有优先购买

权。

5. 股东以其出资比例，享受权利，承担义务。股东的权利主要有：以出资额享有表决权；选举和被选举为董事会成员、监事会成员，优先认购公司新增注册资本；公司终止后，依法分得公司剩余财产的权利等。股东的义务主要有缴纳认购的出资，依其所认购的出资额承担公司的债务等。

以上两种形式的股份制企业，有不少共同点。首先他们都具有法人资格；其次，全体股东在企业破产之后都负有限责任。此外，他们都有独立的财产和完备的组织机构，都必须依法成立。当然，他们也有很多不同之处，主要的差别是股份有限公司必须将资本划等额股份，而有限责任公司的资本不受此款限制；其次，股份有限公司没有最高人数限制，而有限责任公司却有。

二、股份制企业的作用

近几年来，我们在深化企业改革中，先后推行了各种形式的承包经营责任制和租赁制。但在实践中，却遇到了许多难以克服的困难，如企业财产所有权模糊，不能完全解决“两权分离”、“政企分开”以及与发展商品经济要求相适应的微观基础再造等问题，难以避免企业行为的短期化。国有企业总是缺乏自我改造、自我积累、自我发展的内在动力与能力。而股份制企业可以使企业财产关系由模糊状态走向清晰状态，使不同的所有者共存在于一个经济实体，它创造了一套独特的风险机制，使企业的所有股东共担风险，共享利益。股份制企业虽然最早出现、流行于西方国家，但它是社会化大生产的产物，它既不属于资本主义，也不属于社会主义，而是发展商品经济的有效组织形式。我们应结合我国的国情探