

股份企业 会计学

林钟高 主编
吴建敏 副主编

煤炭工业

(京)新登字 042 号

内 容 提 要

全书共分十一章,基本内容包括股份企业会计基本理论、货币性资产(含现金、银行存款、外币存款、短期投资、应收项目)、存货、长期投资、固定资产和无形资产、流动负债和长期负债、制造业产品成本流程、销售与财务成果、股东权益、股份企业会计报表、终止与清算。此外,还附有财务报表分析、国有企业改组为股份制企业的财务与会计问题、通货膨胀会计、股份制试点企业会计制度和财务管理办法。

本书可作为企业财务、会计、审计人员及有关管理人员的工作用书,也可作为大专院校财经专业师生的教学参考书。

股 份 企 业 会 计 学

林钟高 主编

吴建敏 副主编

责任编辑:于 杰 陈养才 王国慧

*

煤炭工业出版社 出版

(北京安定门外和平里北街 21 号)

煤炭工业出版社印刷厂 印刷

新华书店北京发行所 发行

*

开本 $850 \times 1168 \text{mm}^{1/32}$ 印张 $16\frac{3}{8}$

字数 431 千字 印数 1—4,100

1993 年 3 月第 1 版 1993 年 3 月第 1 次印刷

ISBN 7-5020-0810-1/TD · 749

书号 3578 N0104 定价 10.80 元

前 言

《股份企业会计学》是为了满足我国股份制企业会计核算和会计管理的要求而编写的。

我国经济体制改革的中心环节,是转换企业经营机制,提高企业经济效益和社会效益。围绕这一中心环节,国家制定了一系列政策措施,其中的股份制企业试点以至推广成了最具挑战性的措施。股份制的好处在于:实现企业产权关系的明晰化,促使企业所有权和经营权真正分离;实现企业投资者多元化和资产人格化,改善企业经营机制,使企业真正走上自主经营、自负盈亏、自我发展的道路;形成多元化的利益主体和多维性的利益结构,使企业真正形成自我约束机制。但是,在股份制试点企业的实际运行中,由于种种原因,出现了各种非规范行为,尤其是股份企业的会计核算和财务管理比较混乱,在很大程度上制约了股份制企业的健康发展。为稳步推动我国股份制企业试点改革的进行,进一步严格规范股份制试点企业的财务管理和会计核算,加强财务会计职能,维护投资者和债权人的合法权益,最近财政部、国家体改委联合颁发了《股份制试点企业财务管理若干问题的暂行规定》、《股份制试点企业会计制度》两个重要文件。我们根据这两个文件,对本书稿进行了局部修改,以便在实际工作中参照执行。

《股份企业会计学》的体系如何编排,我们着实费了不少脑筋。基本思路有三:一是参照西方国家股份企业会计的体系编排,即按资产负债表和利润表所涉及的会计要素编排;二是参照我国现有工业会计的体系编排;三是结合西方股份会计和我国工业会计的体系编排,即按资产→负债→成本→收入→利润及其分配→股东权益→会计报表的体系编排。考虑到我国会计人员的习惯,为方便实际工作,我们采取了第三种思路。同时,全

书自始至终贯穿着确认、计量、记录、报告这一会计信息的形成与输出过程，根据这四个基本处理过程安排各章节的内容。

本书除了以上两个特点之外，我们在编写中还着重注意了这样几点：第一，现实性与前瞻性的结合。全书既注重满足股份企业会计管理的现实需要，又充分考虑了我国股份企业的未来发展趋势，使本书的论述具备展望观点。第二，制度性与理论性的结合。全书的论述，在保证符合现行制度规定的基础上，充分注意了会计问题的理论意义，避免重蹈“会计制度说明书”的覆辙，使本书具有较强的生命力。第三，中外结合。本书在密切结合我国股份制企业实际情况的同时，对西方国家股份企业的会计理论和经验也予以科学合理的借鉴。

在本书编写过程中，我们曾进行了大量的调查研究，并参阅了中外著名学者、专家的有关著作，在此，特向他们致以谢意。本书的提纲、初稿曾送请有关专家、教授审阅，他们提出了许多有益的建议和意见，使本书增色不少。他们是：王文彬研究员（上海社会科学院）、吴水澎教授（厦门大学会计学系）、曾子敬教授（广州对外贸易学院）、陈毓圭博士（财政部会计事务管理司）。王文彬研究员还热情地为本书撰写了序言，在此，我们表示衷心的感谢。

本书由林钟高任主编，吴建敏任副主编，由主编负责全书提纲的拟定和初稿的审改以及终稿的初纂，由主编和副主编对终稿进行最后的统纂。编写人员有：林钟高（第一、四、八、九、十、十一章和附录2），吴建敏（第二、六章和附录3），席彦群（第三、五章），辛希乐（第七章），刘永福、宋文彪（第八章第二节第二部分、附录1）。

由于水平所限，初版的《股份企业会计学》难免存在缺点和错误，恳切希望读者批评指正，以便再版时充实、完善。

编著者

1992年8月

序

股份有限公司是近代西方经济发展的产物。它使分散的个人私有资本,通过发行股票的形式筹集为一笔较大的社会化资本,从而使社会化的大生产成为可能,于是大大地激发了资本主义的发展。至今,几乎没有一个大中型企业不是股份有限公司。这说明股份有限公司在筹集资金、促进生产方面确实起了巨大的作用。

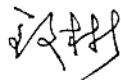
自从改革开放以来,我国对股份有限公司开始是在理论上进行探讨,后来进行了试点。但由于受姓“资”姓“社”问题的困扰,股份有限公司的发展非常缓慢。邓小平同志的南巡重要谈话中明确提出,社会主义要赢得与资本主义相比较的优势,就必须大胆吸收和借鉴人类社会创造的一切文明成果,吸收和借鉴当今世界各国包括资本主义发达国家的一切反映现代社会化生产规律的先进经营方式、管理办法。判断姓“资”还是姓“社”的标准,应该主要看是否有利于发展社会主义社会的生产力,是否有利于增强社会主义国家的综合国力,是否有利于提高人民的生活水平。最近,国家体改委、财政部等部门相继颁发了《股份有限公司规范意见》、《股份制试点企业财务管理若干问题的暂行规定》、《股份制试点企业会计制度》等文件,使我国的股份有限公司进入了按照国际惯例进行组建、运行的轨道。股份有限公司的发展必将对我国的国民经济起到巨大的促进作用。

股份企业会计学,是研究股份企业如何进行会计工作的一门学科。林君钟高,博学多才,过去曾和我一起写过几本审计方面的书。他教学之余勤于笔耕,最近又邀请其他同志参加,主持推出《股份企业会计学》一书,实属适应当前迫切需要之作,难能可贵。全书首先以股份企业会计目标为导向,科学合理地确立了股份企业会计的基本理论结构,在此基础上,按存量要素和增量

要素阐述了各自的确认、计量、记录和报告等完整的会计过程。全书结构严谨、内容完备、行文流畅。

作为系统研究我国股份企业会计问题的首推之作，其可贵之处在于：①重视会计问题研究的生命力，不是单纯地满足现实需要（符合制度规定），而是更多地注意了未来发展的需要；②重视会计问题与财务制度、税法之间的协调，既强调会计具有独立的理论体系和核算方法，又充分考虑了某些会计问题在涉及财税制度时的协调；③重视借鉴国外股份企业会计管理的理论与经验，博采众长，兼收并蓄，真正体现了从我国国情出发，立足本国、借鉴国外的精神。

我希望并且相信，本书之出版发行，能对我国股份企业的会计工作起到重要的参考作用。



1992年9月8日

目 录

第一章 股份企业会计基本理论	1
第一节 股份企业与股份企业会计	1
第二节 股份企业会计理论结构	8
第三节 股份企业会计假设和会计原则	16
第四节 股份企业会计报表与会计概念	27
第二章 货币性资产	34
第一节 现金	34
第二节 银行存款	41
第三节 外币存款	59
第四节 短期投资	68
第五节 应收项目	75
第三章 存货	81
第一节 存货及其计价原则	81
第二节 存货数量的确定	88
第三节 库存材料的实际成本计价法	90
第四节 库存材料的计划成本计价法	110
第五节 委托加工材料与材料清查	119
第六节 包装物和低值易耗品	124
第七节 存货在资产负债表上的反映	134
第四章 长期投资	136
第一节 长期投资的计价	136
第二节 债券投资	139
第三节 股票投资	152
第四节 股票投资的成本法和权益法	158
第五节 其他投资	161
第五章 固定资产和无形资产	166
第一节 固定资产概述	166

第二节	固定资产的增加和减少	172
第三节	固定资产折旧	183
第四节	固定资产使用中的支出	193
第五节	固定资产最后清理	197
第六节	无形资产和其他资产	200
第六章	流动负债和长期负债	211
第一节	负债的特点和种类	211
第二节	流动负债	213
第三节	长期负债	220
第七章	制造业产品成本流程	237
第一节	成本费用概述	237
第二节	成本费用核算的一般程序	243
第三节	成本计算的品种法和分类法	255
第四节	成本计算的分步法和分批法	267
第五节	成本计算的定额法和标准成本法	282
第八章	销售与财务成果	291
第一节	盈亏决定原理	291
第二节	产品销售业务	294
第三节	利润的计算与结转	316
第四节	利润分配	320
第九章	股东权益	330
第一节	股份企业的股份和股份种类	330
第二节	股票发行	338
第三节	认股权、认股权证与购股权证	347
第四节	可转换证券	353
第五节	库藏股票	356
第六节	股利及股票分割	362
第十章	股份企业财务报表	369
第一节	利润表及其附表	369
第二节	资产负债表	377
第三节	财务状况变动表	387
第四节	股份企业合并财务报表	399

第十一章 终止与清算	411
第一节 终止与清算的概念	411
第二节 清算会计的基本假设	415
第三节 资本转让方式下终止的会计处理	417
第四节 完全终止方式下的会计处理	427
附录 1 股份企业财务报表分析	434
附录 2 国有企业改组为股份制企业的若干财务与会计 问题	443
附录 3 通货膨胀会计	456
附录 4 终值与现值表	468
附录 5 股份制试点企业会计制度与财务管理若干 问题的暂行规定	484
参考文献	513

第一章 股份企业会计基本理论

第一节 股份企业与股份企业会计

一、股份企业的由来和发展

股份企业是由两个以上的利益主体为了共同利益的需要而自愿联合起来的企业组织形式。在这种企业组织中，各个利益主体按照契约或规定以其提供的生产要素的份额享有相应的利益、权力和责任。这里所指的生产要素是广泛的，既可以是资金、设备、房产、人力，也可以是技术、商标、信誉等。

最初的股份企业是在资本主义国家为资本原始积累进行海外掠夺性贸易中产生的。15世纪末，西班牙、葡萄牙、荷兰、英国等进行海外掠夺，竞争激烈，世界地理新航线的开辟已由西半球扩大到东半球，世界贸易规模日益扩大，要求有新的企业形式与之适应。于是，1600年英国组织了东印度贸易公司，1602年荷兰也组织了东印度贸易公司，此后欧洲相继出现了一批海外贸易公司，这批海外贸易公司已具备了现代股份公司的主要特征。

股份公司继资本主义海外贸易公司之后，在金融、交通运输、机械、电器、纺织和公用事业中发展起来。资本主义早期，许多企业是资本家个人或少数几个人合资经营的；随着生产的社会化和商品经济的发展，企业为了追求最大的利润，迫切需要扩大生产规模，但是这种组织形式的企业要扩大生产规模遇到了几个难题：提供资金的能力有限，承担的经营风险太大，资金还原难以实现，个人的经验和能力难以胜任经营者的角色。因此，股份制企业的出现便成了必然的选择。

股份制企业的股东以其所投入的资金获得股票，凭其股份分得红利和股权，并承担相应的责任。股份制企业是商品经济的产

物，它反过来进一步促进了商品经济的发展。在西方，人们把股份制度与蒸汽机并称为现代西方文明的两大基础发明，这充分说明股份制在社会经济发展中的历史地位。

到 20 世纪初，英、美、德、法等国家的国民财富的 $1/4 \sim 1/3$ 为股份公司所掌握。二次世界大战后，中产阶级的出现使许多人手中有了多余的资金，为股份制企业的进一步发展提供了更为有利的条件。在美国，股份制企业已占企业总数的 21.1%，而股份制企业的营业额却占企业总营业额的 88.9%。在英国，股份制企业的生产总值占英国国民生产总值的 51%，股份制已成为西方资本主义国家企业组织的主要形式。

股份经济在我国并不陌生。在旧中国，随着民办工商业、金融业的发展，股份公司在各行各业中发展起来。1897 年中国第一家银行——中国通商银行成立，原定股本 500 万两白银，全部为商股；1907 年交通银行成立，股本 500 万两白银。其中官股占 4 成，商股占 6 成；1895~1913 年近 20 年间我国资本在万银元以上商办厂矿有 463 家，资本总额达 9 000 多万银元。总之，由于旧中国近代工业不发达，最初由官办军事工业到民办股份工业、金融业等，逐渐都采用股份公司的组织形式，但是都属于一种发育不健全的股份经济。

建国后，在社会主义改造过程中，我国曾采用公私合营为特征的股份制形式。1952 年后一些私营工业企业由于资金短缺，要求国家投资成立公私合营企业，在分配上实行“四马分肥”，保证了国家、企业、职工和私人资本家的相互利益；1956 年我国通过全行业公私合营的形式，把公私合营企业转化为社会主义公有制企业，资本家的生产资料所有权只表现在取得定息上，取消定息后，企业资产就全部转化为社会主义全民所有制。因此，解放初期的公私合营经济也是一种不完全的股份经济。

社会主义改造完成之后，我国实行生产资料国家所有制和集体所有制，完全取消了股份经济。

十一届三中全会以后，我国进入了经济体制改革的新阶段。股

份制也同其他企业组织形式一样进入了社会主义商品经济中来，以其强大的生命力向各个经济领域蔓延。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、企业参股以及个人股，是社会主义企业财产的一种组织方式，可以继续试行。”我国从1982~1983年在城乡经济中就出现了股份经济的雏形和萌芽，为改革我国所有制结构和企业组织形式开辟了一条新路。1984~1985年，我国银行贷款紧缩，企业资金短缺，促使一些企业用股票形式向企业内部职工集资和向社会集资。1985年底，全国采用股票、债券集资约为100亿元，仅广东省发行股票的企业就达850家。1987年股份制经济在集体企业和中小型国有企业中得到了进一步扩展。1988年我国的大型企业，特别是沿海地区城市的企业也广泛试行了股份制。至此，我国的股份经济，完全实现了从纯理论的论争向实践操作的富有成效的转变，促使股份经济在我国的健康顺利发展。

从前面的论述可以看出，股份制是社会化大生产及商品经济发展的必然产物，试行以至推广股份制，将会引起我国经济体制更深的变革，使企业更加具有活力，对中国经济体制改革具有深远的意义，这是因为：

(1) 股份经济明确了产权关系，更好地实现了资产终极所有权和经营权（或法人所有权）的彻底分离，增强了国有资产的代
表者对国有资产营运的责任，提高了企业的工作效率和国有资产的经济效益。

(2) 股份经济促使投资主体多元化和资产人格化，使投资者具有更高的利益冲动与欲望，使企业具有更强的追求利润、资产增值的动机，改善企业的经营机制，使企业真正走上自主经营、自负盈亏、自我发展的道路。

(3) 股份经济投资主体的多元化形成了多元化的利益主体和多维性的利益结构，使企业易于形成自我约束机制，使企业行为长期化、合理化，有效地抑制了消费资金膨胀、投资福利化和投资饥饿症等弊病。

(4) 股份经济促使生产要素的合理流动和资源优化配置,促进了我国产业结构的调整。

(5) 股份经济利于广泛地向社会筹集资金,促使投资主体由国家转向企业,为进一步搞好价格改革创造了条件。

(6) 股份经济促使企业集团向生产、经营、资本一体化发展,促使生产企业与金融企业的联合,合理而有效地协调联合企业中的各种利益关系。

二、股份企业的分类与特征

这里所说的股份企业分类,是指法律意义上的分类,即根据企业法律地位的不同而作出的一种分类。具体说,就是依企业的组成形式、获取资本和资金的途径、行政管理方式、股东权益的转让、股东对企业债务的承担责任的不同而作出的一种区别。下面对股份有限公司、有限责任公司作一基本介绍。

1. 股份有限公司

股份有限公司 (Company limited by shares), 是由一定人数以上的股东所组成, 全部股本 (即名义资本) 分解为等额的股份, 股东以其所认购的股份金额为限而承担责任的、依法成立的营利性社团法人。从法律的角度看, 与其他公司形式相比较, 股份有限公司有如下几个基本特征:

第一, 股份有限公司的股票可以在社会上 (主要通过证券交易所或银行) 公开出售并自由转让。一般来说, 只要愿意支付股金, 任何人都可以获得股票而成为股东。法律对股东人数一般无特别限制。

第二, 股东个人的财产与公司的财产是分离的。股东对公司债务不负任何直接责任, 一旦公司破产或解散而需要进行清算时, 公司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, 只有以公司本身的全部资产对公司的债务负责。

第三, 绝大多数公司的拥有者和管理者是分离的。负责股份有限公司一切日常营业活动的不是股东, 而是由一个专门的班子——董事会和经理负责。其中经理通常要以自己的财产对自己给

公司造成的行为负责，经理对因其失职而造成的公司经济损失一般负有连带责任。

第四，公司的帐目必须公开。股份有限公司必须在每个财政年度终了时公布公司年度报告，其中包括董事会的年度报告、公司损益表和资产负债表以及财务状况变动表等。

第五，股份有限公司的股本较大，资金雄厚，规模庞大，竞争力强，股东人数众多。正如列宁所说的，“成千上万个互不相识的股东组成了一个企业。大资本合并了分散在世界各地的股东们的不大的零星资本，变得更加雄厚了。”^①

2. 有限责任公司

有限责任公司 (limited liability company)，一般是指股东人数较少，不公开发行股票，股东责任有限的一种公司企业。一般说来，有限责任公司仅指只有少数股东的中小型企业。有限责任公司一般有如下几个主要特征：

第一，公司不得发行股票。股东各自的出资额，一般由他们协商确定。在他们各自交付了其应付的股金之后，由公司出具书面的股份证书，作为他们在公司中享有权益的凭证。公司内部细则禁止公司邀请公众公开认购其股份，也不允许股份在证券交易所公开出售，故又称股票不上市公司。

第二，公司的股份一般不得任意转让。万一发生特殊情况需要转让，必须经全体股东一致同意。有些国家的公司法（如英国）还规定，如一股东欲转让其股份，其他股东有优先购买权。

第三，公司的股东人数较少。公司的股东人数我国规定不超过 30 人，英国规定不超过 50 人。一旦组建公司后，一般不准随意增加股东数量。

第四，股东可以作为公司雇员直接参加公司管理，法律允许公司所有权和行政管理权合二为一。

第五，由于有限责任公司不能向公众筹集资金，因此它也没

① 《列宁全集》第 19 卷，第 236 页。

有义务向非公司成员公布帐目。法律一般也不规定有限责任公司必须向公司以外的人公布帐目。

股份有限公司和有限责任公司比较，两者互有长处，也各有不足。人们可以根据各自的需要和可能，任意选取其中任何一种形式组成公司，为其营利目的服务。

本书主要论述股份有限公司的会计核算问题，只是在个别地方也兼顾到有限责任公司的会计问题。

三、股份企业会计的特点与内容

股份企业会计是应用于股份制企业的一种专业会计，它是在遵循一般会计原理与会计处理惯例的基础上，依据公司实务的具体特点及法律要求而建立的一整套得到公认的公司会计处理的原则、程序与方法等。

股份会计的特色是与股份企业独特的组织形式与经济业务紧密相联而存在的。股份会计与合伙和独资企业会计作比较，其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，即独资和合伙企业的业主投资、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），最终都要通过结帐步骤归集于业主资本帐户，在财务报表中，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，在股份公司组织中，业主的投入资本和保留在企业中的利润则必须分开反映，业主从企业派得的款项，必须通过由公司董事会宣布和分派股利的正式手续，而且一般应限制在企业的可分配利润范围之内。

上述差别对会计处理影响很大，形成了颇具特色的股份企业会计的特点。这里仅举两例说明。

例1 作为股份企业，区别于其他企业组织形式的一点就在于它发行股票，如新设股份企业股票的发行怎样记帐、若发行价与股票面值不一致怎样处理、未发行完的股票怎样处理、怎样分发股利、怎样视不同种类的股票（如优先股和普通股）入帐等问题，就成为股份企业会计与一般企业会计及独资和合伙企业会计处理差异化的要点之一。

例2 就缴纳所得税而言,股份企业作为独立的法律主体,在扣减免税额后,要按规定的比率缴纳所得税。这样,股份企业的业主(股东)除自己其他收入需缴纳所得税外,自己从股份企业获得股利还要征税,称为“双重征税。”而合伙和独资企业则不一样,虽然它们也必须填报所得税的申报资料,但它本身并非纳税主体,申报资料中列示的每一合伙人应享的收益份额都将由合伙人和独资者纳入其本人的纳税申报中,因此,独资和合伙企业就不存在着收益被“二重课税”的问题。

根据股份企业会计的以上特点,本书所要讨论的股份企业会计包括以下内容:

1. 股份企业筹资、投资的会计处理

股份企业筹资、投资的会计处理包括股份企业发行股票和债券的会计处理、股份企业投资的会计处理、股份企业增资和减资的会计处理(统称资本变更),股份企业分派股利的会计处理、企业债券还本付息的会计处理等。

2. 股份企业生产经营过程的会计核算

以工业企业为主体,股份企业生产经营过程的会计核算主要包括:供应过程中材料的采购、保管和发放给各使用车间、部门的核算;生产过程中发生各种材料费用、固定资产折旧费用、工人和职员的工资费用,以及与物化劳动和活劳动有关的其他各项费用的核算、产品生产成本的计算;销售过程中有关销售业务的核算和货款的结算等。这部分主要涉及现金、应收项目各项、存货、固定资产、无形资产等项目的定义、计算方法及其调整等,内容虽与一般的会计处理原则无大的差别,但考虑到本书的完整性和系统性,我们仍然列入。

3. 股份企业利润及利润分配的核算

股份企业利润及利润分配的核算主要包括:利润构成的核算;企业实现利润的分配(弥补亏损、缴纳所得税、提取公积金和公益金等);企业年终结帐后发现的以前年度会计事项处理错误的调整等。

4. 股份企业组织形式变动的会计处理

股份企业组织形式的变动的会计处理包括：独资或合资企业改组为股份企业的会计处理；国有企业改组为股份企业的会计处理；股份企业合并的会计处理和股份企业重整及破产清算的会计处理等。

5. 股份企业财务报表的编制及分析

股份企业财务报表的编制包括：对股份企业财务报表的分类及编制原则；资产负债表、损益和留存收益表、财务状况变动表的用途、格式和编制方法；财务报表的趋势分析方法与比率分析方法等。

第二节 股份企业会计理论结构

会计理论 (Accounting Theory) 是人们在长期的会计实践中逐步积累并加以概括的关于会计系统化的、合乎逻辑的、合乎客观事物发展规律的理性认识。换言之，会计理论是会计实践的抽象，是上升到理性高度的抽象，它不是人们主观构思和武断臆测的结果，而是对实践进行认真总结，实事求是地概括抽象的产物。那么，股份企业会计理论由哪几个部分组成？各个组成部分之间的关系又怎样呢？

一、股份企业会计理论要素

股份企业会计理论是由会计目标、会计假设、会计概念以及会计原则构成的。会计理论不仅可以说明和评价会计实务，而且对指导会计实务起着重要作用。

1. 会计目标

会计目标是指会计系统运行的指向以及需要达到的基本要求。它是整个会计系统运行的定向机制，是会计理论最基础的部分。会计目标主要研究会计信息是作什么用的，哪些单位和个人需要使用会计信息。目标明确了，才能确定会计应当收集哪些数据，如何加工处理这些数据，从而为会计报表使用者（包括社会各集团）提供相关和可靠的会计信息。