

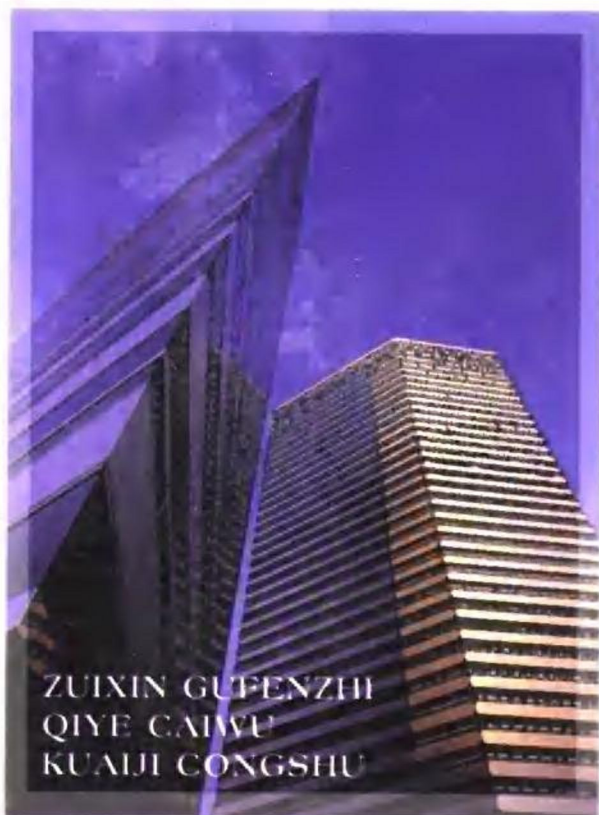


最新股份制企业财务会计丛书

主编 庄恩岳

# 股份制改造与 会计核算

邓春华 编著



中国财政经济出版社

## 图书在版编目 (CIP) 数据

股份制改造与会计核算/邓春华编著. - 北京: 中国财政经济出版社, 1998.8

(股份制企业财务会计丛书/庄恩岳主编)

ISBN 7-5005-3832-4

I. 股… II. 邓… III. 企业管理-股份制-改造-会计-中国 IV. F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (98) 第 18890 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com>

e-mail: cfeph@cec. go. cn. net

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京东城大佛寺东街 8 号 邮政编码: 100010

发行处电话: 64033095 财经书店电话: 64033436

北京新丰印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 13.625 印张 322 000 字

1998 年 8 月第 1 版 1998 年 8 月北京第 1 次印刷

印数: 1—5 050 定价: 25.00 元

ISBN 7-5005-3832-4/F·3503

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

# 《最新股份制企业财务会计丛书》

## 编 委 会

|       |   |     |     |     |     |
|-------|---|-----|-----|-----|-----|
| 主     | 编 | 庄恩岳 |     |     |     |
| 副     | 主 | 编   | 王明珠 | 李 莉 | 尹 平 |
| 编     | 委 | 庄恩岳 | 王明珠 | 李 莉 |     |
|       |   | 尹 平 | 陆宇健 | 王 忠 |     |
|       |   | 曾洪波 |     |     |     |
| 主要撰稿人 |   | 庄恩岳 | 王明珠 | 李 莉 |     |
|       |   | 尹 平 | 陆宇健 | 王 忠 |     |
|       |   | 曾洪波 | 邓春华 | 陈雨露 |     |
|       |   | 肖 玲 | 王 欣 | 石友蓉 |     |
|       |   | 廖金梅 | 庄巨中 | 曲道君 |     |
|       |   | 宋美光 | 周 敏 | 郭彩霞 |     |
|       |   | 田宝军 | 李 哲 | 贾玉洁 |     |
|       |   | 姜 虹 | 张 达 | 庄巨仁 |     |
|       |   | 张惠郡 |     |     |     |

## 前 言

当时代的大钟，向国人敲响进入 21 世纪的警钟之时，当经济改革的大潮，向国民经济注入腾飞的“核料”之机，当我们在企业改革之中面临计划经济的困惑、价格改革的风险和承包经营责任制的短期行为等缺陷之际，一阵清风吹来，“股票”、“股份公司”顿时成为亿万人的热门话题。特别是党的十五大提出“把国有企业改革同改组、改造、加强管理结合起来。要着眼于搞好整个国有经济，抓好大的，放活小的，对国有企业实施战略性改组。以资本为纽带，通过市场形成具有企业实施竞争力的跨地区、跨行业、跨所有制和跨国经营的大企业集团。采取改组、联合、兼并、租赁、承包经营和股份合作制、出售等形式，加快放开搞活国有小型企业的步伐。”更是给企业改革带来了新的活力。那么，企业实行股份制经营，是否是搞活企业的良方？如果这个假定成立，我们又怎样搞好股份制企业？这是摆在我们面前，值得每个人深思的问题。

企业实行股份制经营，的确有许多优点，具体归纳为：有利于企业经营行为的长期化；有利于把企业推向产权交易市场，争取最大经济效益；有利于两权分离，政企分离，调动企业生产积极性；有利于产业结构的调整；有利于维护国有资产，促使国有资产保值、增值；有利于把消费基金直接转化为生产基金，控制

消费基金失衡的状况；有利于增强企业的凝聚力；有利于企业参加高层次的国际市场竞争，最终走出国门；有利于企业集资，降低企业筹措资金的成本；有利于缓解国家财政的压力……当然，企业实行股份制，也不是万能之道，也有其存在的顽症和弊端，特别是在现阶段我国实行股份制企业试点工作中，存在不少问题，如股份公司组建不规范；资产评估不真实；公司同股不同利；证券市场不完善；公司经济环境不协调，经济法规不健全；社会配套工作未跟上等。但是，不管怎么说，股份经济作为一项新事物（其实并不陌生），正以锐不可挡之势，在中华大地兴起，以根治企业不活的一种良方，正在各种企业中生根、开花、结果。有的经济学者预测，本世纪 90 年代乃至 21 世纪初，将是我国股份经济的黄金时代。

对于广大会计审计人员来说，当前最大的挑战，莫过于推行股份制企业所带来的知识更新。企业实行股份制以后，再依照传统的会计审计理论和方法肯定不行。那么，在具有中国特色的股份经济情况下，怎样进行股份制企业的财务管理和会计核算工作？怎样进行公司资产评估工作？怎样开展股份公司的内部审计工作？是摆在 1200 万会计人员和几十万审计人员以及其他经济工作人员面前的一个严峻的问题。我们只有把握时机，跟上时代改革的步伐，努力学习，积极更新知识，这样才能顺应改革大潮。为了配合广大财会审计人员的知识更新工作，我们在今年初编写了“股份制企业经营管理实务”丛书，内容包括：《股份制企业财务管理》、《股份有限公司会计实务》、《有限责任公司会计实务》、《股份合作制企业会计实务》、《股份公司经营管理》。

财政部最近又制订颁布了新股份有限公司会计制度，为更好地贯彻执行新会计制度，方便广大会计、税务、财政、金融审计工作者和广大经济专业师生快速更新知识，我们又编写了“最新股份制企业财务会计丛书”，内容包括：

#### 《新编股份制企业会计核算》

此书以新股份制企业会计制度为编写依据，依照会计准则和公司法等法规，详细阐述了股份制企业会计核算的理论和实务，包括股份制企业会计核算概论，会计前提与核算原则，会计要素核算实务与会计报表编制原理等内容。同时说明了股份制企业新旧会计制度的转轨变型。

#### 《最新上市公司会计报表阅读与分析》

此书以新股份制企业会计制度为编写依据，依照会计准则和国际会计惯例，详细阐述了新股份制企业会计制度指导下的上市公司所涵盖的会计报表的阅读和分析的理论与实务，包括资产负债表的阅读和分析，损益表的阅读和分析，财务状况变动表（现金流量表）的阅读和分析，合并会计报表的阅读和分析等内容。

#### 《股份制企业财务风险与防范》

此书以新股份制企业会计制度为编写依据，依照“两则”、“两制”和税法、公司法以及股份公司财务风险规避的国际惯例，详细阐述了股份制企业财务风险与防范的理论和实务，包括股份公司筹资风险与防范、投资风险与防范、经营管理风险与防范、利润分配风险与防范等内容。

#### 《股份制改造与会计核算》

此书以新股份制企业会计制度为编写依据，依照十五大企业

改革的精神，结合企业股份改造的实例。详细阐述了股份制改造与会计核算理论和实务，包括企业兼并与会计核算、企业资产重组与会计核算、企业集团改造与会计核算、企业破产与会计核算和企业股份制改造的资产评估与会计核算等内容。

### 《最新股份制企业审计》

此书以新股份制企业会计制度为编写依据，依照审计准则和国际审计惯例，详细阐述了新股份制企业会计制度指导下的股份公司审计的理论和实务。包括股份公司审计概述、资产审计、损益审计和一般会计报表审计以及合并会计报表审计等内容。

由于经济改革方兴未艾，具有中国特色的股份制企业正处于试点过程，股份制企业会计制度也处于不断完善之中，又限于我们的水平和学识，丛书中肯定存在不少错误或不足之处，敬请读者指正。

庄恩岳

1998年6月

# 目

# 录

|                                                    |              |
|----------------------------------------------------|--------------|
| <b>第一章 产权制度、股份制度与企业股份制改造 .....</b>                 | <b>( 1 )</b> |
| 第一节 确立和完善产权制度：股份制改造的<br>根本目的 .....                 | ( 1 )        |
| 第二节 股份制度 .....                                     | ( 9 )        |
| <b>第二章 股份制改造的操作程序、方案设计和资产<br/>        评估 .....</b> | <b>(26)</b>  |
| 第一节 股份制改造的基本条件 .....                               | (26)         |
| 第二节 股份制改造的操作程序 .....                               | (33)         |
| 第三节 股份制改造的方案设计 .....                               | (45)         |
| 第四节 股份合作制改造 .....                                  | (53)         |
| 第五节 股份制改造中的资产评估 .....                              | (58)         |
| <b>第三章 股份公司的设立、合并、分立与解散 .....</b>                  | <b>(64)</b>  |
| 第一节 股份公司的设立 .....                                  | (64)         |
| 第二节 公司的合并 .....                                    | (74)         |
| 第三节 公司的分立 .....                                    | (85)         |

|                                  |               |
|----------------------------------|---------------|
| 第四节    公司的解散 .....               | ( 88 )        |
| <b>第四章    企业集团的股份制改造 .....</b>   | <b>( 91 )</b> |
| 第一节    股份制改造：我国企业集团发展的必然选择 ..... | ( 91 )        |
| 第二节    资本经营与企业集团的股份制改造 .....     | (101)         |
| 第三节    企业集团股份制改造的操作程序 .....      | (107)         |
| <b>第五章    股份制企业会计核算概述 .....</b>  | <b>(111)</b>  |
| 第一节    股份制企业会计的对象 .....          | (111)         |
| 第二节    股份制企业会计的特征 .....          | (114)         |
| 第三节    股份制企业会计制度的特点 .....        | (115)         |
| <b>第六章    货币资金 .....</b>         | <b>(122)</b>  |
| 第一节    现金 .....                  | (122)         |
| 第二节    银行存款 .....                | (124)         |
| 第三节    其他货币资金 .....              | (129)         |
| <b>第七章    应收和预付款 .....</b>       | <b>(130)</b>  |
| 第一节    应收票据 .....                | (130)         |
| 第二节    应收股利和应收利息 .....           | (134)         |
| 第三节    应收帐款和预付帐款 .....           | (135)         |
| 第四节    其他应收款和应收补贴款 .....         | (141)         |
| <b>第八章    存货 .....</b>           | <b>(142)</b>  |
| 第一节    存货的内容与分类 .....            | (142)         |
| 第二节    存货的计价 .....               | (143)         |
| 第三节    存货的核算 .....               | (145)         |
| <b>第九章    投资 .....</b>           | <b>(150)</b>  |
| 第一节    对外投资的内容 .....             | (150)         |
| 第二节    对外投资的计价 .....             | (151)         |
| 第三节    短期投资的核算 .....             | (154)         |

|             |                                          |              |
|-------------|------------------------------------------|--------------|
| 第四节         | 长期投资的核算                                  | (158)        |
| <b>第十章</b>  | <b>固定资产</b>                              | <b>(168)</b> |
| 第一节         | 固定资产的内容、分类、价值构成与<br>计价标准                 | (168)        |
| 第二节         | 固定资产增加与减少的核算                             | (170)        |
| 第三节         | 固定资产折旧的核算                                | (174)        |
| 第四节         | 固定资产修理的核算                                | (178)        |
| 第五节         | 在建工程的核算                                  | (179)        |
| <b>第十一章</b> | <b>无形资产、开办费、长期待摊费用和其<br/>        他资产</b> | <b>(182)</b> |
| 第一节         | 无形资产                                     | (182)        |
| 第二节         | 开办费、长期待摊费用和其他资产                          | (185)        |
| <b>第十二章</b> | <b>负债</b>                                | <b>(188)</b> |
| 第一节         | 流动负债                                     | (188)        |
| 第二节         | 长期负债                                     | (199)        |
| <b>第十三章</b> | <b>所有者权益</b>                             | <b>(208)</b> |
| 第一节         | 股本（实收资本）的核算                              | (208)        |
| 第二节         | 公积金的核算                                   | (216)        |
| 第三节         | 未分配利润的核算                                 | (220)        |
| <b>第十四章</b> | <b>收入、成本、费用和利润</b>                       | <b>(227)</b> |
| 第一节         | 收入                                       | (227)        |
| 第二节         | 成本与费用                                    | (233)        |
| 第三节         | 利润                                       | (235)        |
| <b>第十五章</b> | <b>会计报表</b>                              | <b>(237)</b> |
| 第一节         | 会计报表概述                                   | (237)        |
| 第二节         | 资产负债表                                    | (240)        |
| 第三节         | 利润表                                      | (243)        |

|             |                                      |              |
|-------------|--------------------------------------|--------------|
| 第四节         | 现金流量表·····                           | (245)        |
| 第五节         | 会计报表主表附表·····                        | (255)        |
| 第六节         | 会计报表附注·····                          | (260)        |
| <b>第十六章</b> | <b>外币业务·····</b>                     | <b>(266)</b> |
| 第一节         | 外币业务核算·····                          | (266)        |
| 第二节         | 外币会计报表折算·····                        | (274)        |
| <b>第十七章</b> | <b>所得税会计·····</b>                    | <b>(285)</b> |
| 第一节         | 所得税会计概述·····                         | (285)        |
| 第二节         | 所得税会计处理方法·····                       | (287)        |
| <b>第十八章</b> | <b>合并会计报表(上)·····</b>                | <b>(308)</b> |
| 第一节         | 合并会计报表概述·····                        | (308)        |
| 第二节         | 合并会计报表的种类及其编制原则·····                 | (314)        |
| 第三节         | 合并会计报表的合并范围·····                     | (318)        |
| 第四节         | 合并报表的编制程序·····                       | (323)        |
| <b>第十九章</b> | <b>合并会计报表(下)·····</b>                | <b>(327)</b> |
| 第一节         | 合并资产负债表·····                         | (327)        |
| 第二节         | 合并利润表和合并利润分配表·····                   | (338)        |
| 第三节         | 合并现金流量表·····                         | (357)        |
| 第四节         | 合并资产负债表、合并利润表及合并<br>利润分配表编制综合举例····· | (359)        |
| <b>第二十章</b> | <b>清算会计·····</b>                     | <b>(369)</b> |
| 第一节         | 破产条件·····                            | (369)        |
| 第二节         | 破产申请的提出与受理·····                      | (375)        |
| 第三节         | 和解与整顿会计管理的特点·····                    | (384)        |
| 第四节         | 破产企业和解与整顿的会计报告·····                  | (391)        |
| 第五节         | 企业和解与整顿的帐务处理·····                    | (397)        |
| 第六节         | 接管破产企业的会计管理·····                     | (404)        |

|                   |       |
|-------------------|-------|
| 第七节 解散清算会计.....   | (413) |
| 附 主要参考文献与资料 ..... | (418) |
| 后 记.....          | (420) |

# **第一章 产权制度、股份制度 与企业股份制改造**

## **第一节 确立和完善产权制度：股份 制改造的根本目的**

### **一、产权与产权制度**

#### **(一) 产权的含义**

产权是现代经济社会中使用频率相当高的一个词。但是，人们对它的含义则没有取得一致的认识。有人说，有多少人使用产权一词，就有多少种定义。此话虽有夸张之嫌，但是，用它来形容人们在产权一词认识上的分歧，则是恰当的。评介以下有代表性的观点，对我们把握产权的基本含义，是不无裨益的。

产权经济学的创始人科斯从交易费用的角度论述了产权的基本含义。科斯认为，要使有关当事人所遭受的损失都尽可能小，正确的解决办法是，允许甲损害乙，或者反过来，允许乙损害甲。换言之，就是要解决这样的问题：甲是否有权损害乙，或者乙是否有权要求甲赔偿。他认为，即使存在完全竞争的市场，只有在对产权作出明确的界定后，市场才能发挥作用。更进一步地

讲，如果市场交易是有费用的，在产权已有明确界定的情况下，相互作用的各方也会通过合约方式找到交易费用最低的制度安排。在这里，制度安排被视为产权。

产权经济学家德姆塞茨认为，“产权是一种社会工具。其重要性就在于事实上它们能够帮助一个人形成他与其他人进行交易时的合理预期。”“产权的所有者拥有他的同事同意他以特定的方式行事的权利。”他还认为，“产权包括一个人或其他人受益或受损的权利。<sup>①</sup>通过生产更优质的产品使竞争者受损是被允许的，但是如果诋毁他就不行了。”

产权经济学家 A·阿尔钦在其《产权：一个经典注释》中认为，“产权是一个社会所强制实施的选择一种经济品的使用的权利”。<sup>②</sup>由此可见，阿尔钦也是将产权界定在受益权这一层次上的。

美国华盛顿大学经济学家 Y·巴泽尔教授在其《产权的经济分析》一书中是这样界定产权的：“个人对资产的产权由消费这些资产、从这些资产中取得收入和让渡这些资产的权利或权力构成。”<sup>③</sup>可见，在巴泽尔教授看来，产权由个人对其使用权、收益权、处置权构成。

《新帕尔格雷夫经济学大辞典》对产权的解释是：“产权是一种通过社会强制而实现的对某种经济物品的多种用途进行选择的权利。”<sup>④</sup>作者认为，这一解释与上述“产权是受益权”的含义是

---

①②H·德姆塞茨：“关于产权的理论”，《财产权利与制度变迁—产权学派与新制度学派译文集》，第97页、第166页，上海三联书店、上海人民出版社。

③Y·巴泽尔：《产权的经济分析》（中译本），第2页，上海三联书店、上海人民出版社。

④约翰·伊特韦尔编著：《新帕尔格雷夫经济学大辞典》，第1101页，经济科学出版社1992年版。

一致的。

另有许多人认为，产权与所有权有相同的含义。《辞海》对产权的解释是：“财产的所有权。一般指不动产，如土地、矿山、厂房设备、房屋等的所有权。”与上述观点相比，作者认为，这一解释将产权仅限于不动产领域，是非常狭隘的。

对上述观点作一归纳，作者认为，应从以下几个方面把握产权的含义：

1. 在许多情况下，产权与所有权相关。产权的外延大于所有权。在许多不存在所有权关系的场合，仍有产权问题。如“公共场所禁止吸烟”，被许多人当作一个道德问题来对待，而道德不具备强制约束力。在许多情况下，人们对在“请勿吸烟”的告示牌下仍然目若无人地“吞云吐雾”的“瘾君子”显得无可奈何。将在公共场合禁烟当作一个道德问题，或许是这一问题难以解决的原因。作者认为，从产权的角度认识这一问题，可能有助于它的解决。公共场合之所以要禁止吸烟，是因为在场的人对“公共场所”这一资源有产权，这可以使他受益，或者免受某种损失。显然，这种权利从所有权的角度是难以解释得通的。

2. 产权是一组权利的总和。在许多情况下，产权包括所有权及其派生的占有权、使用权、收益权和处置权，还包括合法地使他人受损的权利，如生产质量更优的产品占领更多的市场，使竞争对手受损。

3. 产权的行使是有条件的，即产权只能在法律、制度所允许的范围内行使，否则，即为侵权。

4. 产权具有排他性。在有些情况下，产权不能由两个以上的人行使；而在另一些情况下，产权可以由一个团体的成员共同行使，团体以外的人无权行使。产权的排他性特征是通过法律、

制度强制实现的。

5. 产权可以使人受益，同时，它也给予人们免受损失的权利。产权的这种性质可以使经济学上的外部性问题内在化。

6. 产权与资源的稀缺性有关。经济学是研究稀缺资源的合理配置方式的学问。产权经济学认为，正因为资源是稀缺的，所以，从不同目的出发的各经济活动主体在利用资源的过程中，难免发生矛盾。为协调不同经济主体的利益关系，就需要制定一些规则。这些规则就是产权。在现实条件下，如果有人宣布对阳光、空气拥有产权，那么，这肯定会引起非议。因为目前条件下，阳光、空气还没有表露出稀缺性。因此，一般地讲，产权总与资源的稀缺性有关。即，离开资源的稀缺性，谈产权是没有任何意义的。

## （二）产权制度

从最一般的意义上讲，产权制度是与产权安排、产权界定、产权保护相关的各种法规、制度的总称。从另一层意义上讲，产权由所有权及其派生的占有权、使用权、收益权和处置权构成。所以，产权制度也可以解释成以制度、规则确定的这五种权利间的关系。产权制度不同，就意味着这五种权利分、合的程序，方式，规则不同；产权制度改革就是对这五种权利进行新的组合。因此，将产权制度改革等同于所有制改革、将国有产权制度改革等同于改变其国有性质的观点，是没有任何依据的。可以说，产权制度与人类社会是同时产生的，在人类社会的不同发展阶段，产权制度有不同的内容。在现代市场经济条件下，设计出能明确当事各方的利益、能做到资源优化配置的产权制度，是产权经济学所要解决的核心问题之一。我们认为，产权制度包括以下内容：

1. 产权安排。这是指通过法律、制度明确谁拥有排他性的

产权。作者认为，产权安排不仅要弄清产权是谁的，而且更重要的是解决这样的问题，即产权应当是谁的，才会更有效率。这便引出了产权制度改革问题，即引出了将产权从一个主体转移、划归另一个主体之类的改革问题。产权安排包括产权主体安排（如谁是出资人）、产权收益分配安排、产权交易规则安排、产权营运管理制度安排等内容。

2. 产权界定。一般地讲，产权界定是出现产权纠纷、产权主体不明等问题时，明确不同产权主体的责、权、利，或者确定真正的产权主体的活动。有人认为，产权安排与产权界定是没有什么区别的概念。为了使市场交易顺利进行，必须确立排他性的产权，即通过产权界定，确定谁有权做什么并确立相应的产权规则（杨瑞龙，1996）。如果将产权安排与产权界定当作同一个概念，那么，确定一些规则来解决产权纠纷、产权主体不明等问题，则似乎是多余的。而事实上，确立规则解决这些问题，不仅不是多余的，而且也是非常必要的。

3. 产权保护。这是指通过法律、制度的规定，明确有关产权主体的可以为、不可以为等事宜，以维护有关当事人的利益。产权保护还包括在制度上作出安排，强制性地要求有关主体实施某行为，或不实施某行为。

### （三）产权制度对经济增长的贡献

经济增长是推动社会进步的巨大力量。然而，经济增长的动力又是什么呢？经济学家、科学家、社会学家等从不同的角度对这个问题作了广泛的研究。总的说来，在经济增长动因的认识上，许多人持有技术进步是经济增长的最主要因素的观点。事实上，近代史上英国的产业革命成为英国、欧洲乃至整个世界经济增长的起点。目前不少行业经济增长的半数以上、甚至是全部依赖科技进步的现实，也为这种观点提供了注脚。本世纪 30 年代