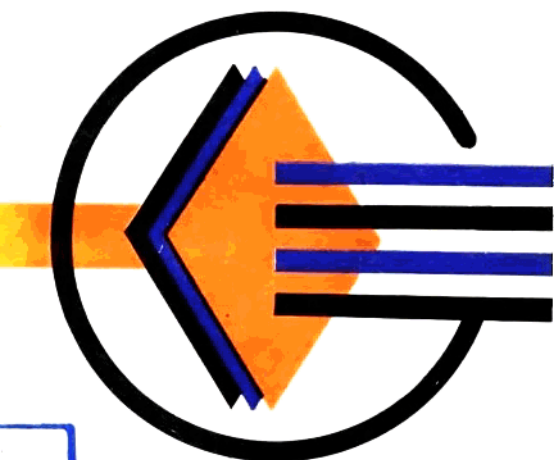


股份制企业会计

孙作环 贾东华 编著



辽宁科学技术出版社

内 容 提 要

本书主要包括：介绍股份、股票及股份 制 企 业 概 念；流动资产的核算；短期投资和长期投资的核算；固定资产、无形资产及其他资产的核算；流动负债和长期负债的核算；股东权益的核算；成本和费用的核算；利润和利润分配的核算；股份制企业会计报表；股份制企业终止与清算的核算等。

前 言

随着我国经济体制的改革和向社会主义市场经济的转换,我国的股份制企业也随着发展起来。这种股份制经营方式必将在我国经济发展中占据重要的位置。为了适应股份制经济发展的形势,满足广大会计工作者学习、应用和财经院校财务会计专业教学的需要,我们编写了这本书。

本书主要依据最新的《股份制试点企业会计制度》和《股份制企业试点办法》、《股份有限公司规范意见》《有限责任公司规范意见》等有关资料编写的,其内容以实务为主兼有理论和基本知识介绍,本书完全体现了新的“会计准则”和“股份制试点企业会计制度”的精神,并重点介绍了股份制企业会计核算的特点。本书力求简明扼要,并把基本知识、基本方法、基本理论融为一体。

本书在编写的过程中,得到省市有关部门领导和同志的大力支持,并提出一些宝贵意见,在此表示衷心的感谢。

由于股份制企业正处于试点阶段,又无可借鉴的同类资料,再加上时间仓促,水平有限,书中缺点和错误,诚请读者批评指正。

编著者

1993年3月

目 录

第一章 股份制企业

- 第一节 股份与股票…………… (1)
- 第二节 股份制企业的意义…………… (4)
- 第三节 股份制企业会计核算的前提条件…………… (7)
- 第四节 股份制企业会计工作组织与试点企业会计制度…………… (12)

第二章 货币资金和应收项目

- 第一节 货币资金的核算…………… (16)
- 第二节 应收项目的核算…………… (27)

第三章 存货

- 第一节 存货的分类和计价…………… (33)
- 第二节 存货收入与发出的核算…………… (35)
- 第三节 库存商品售价核算法…………… (45)
- 第四节 委托加工存货的核算…………… (51)
- 第五节 低值易耗品和包装物的核算…………… (54)
- 第六节 存货的盘存…………… (60)

第四章 固定资产与无形资产

- 第一节 固定资产的分类和计价…………… (63)
- 第二节 固定资产增减的核算…………… (65)
- 第三节 固定资产折旧的核算…………… (69)
- 第四节 固定资产租赁的核算…………… (73)
- 第五节 无形资产及其他资产的核算…………… (77)

第五章 投资

- 第一节 短期投资的核算…………… (81)

第二节	长期投资的核算·····	(85)
第六章	流动负债	
第一节	短期借款的核算·····	(95)
第二节	应付帐款和应付票据的核算·····	(97)
第三节	应付工资、职工福利基金和其他应付款 的核算·····	(102)
第七章	长期负债	
第一节	长期借款的核算·····	(109)
第二节	应付债券的核算·····	(110)
第三节	长期应付款的核算·····	(112)
第八章	股东权益	
第一节	股东权益的概念和内容·····	(116)
第二节	股本的核算·····	(118)
第三节	公积金和集体福利基金的核算·····	(122)
第四节	股利分配的核算·····	(125)
第九章	成本费用	
第一节	成本费用的核算·····	(129)
第二节	完工产品成本和在产品成本的划分·····	(142)
第三节	成本计算方法·····	(148)
第十章	收入、费用和利润	
第一节	收入的核算·····	(163)
第二节	税金、营业成本的核算·····	(169)
第三节	期间费用的核算·····	(173)
第四节	利润及利润分配的核算·····	(181)
第十一章	会计报表	
第一节	资产负债表·····	(187)
第二节	利润报表·····	(196)

第三节	财务状况变动表·····	(200)
第四节	附表·····	(207)
第十二章	终止与清算	
第一节	终止与清算的原因和程序·····	(213)
第二节	财产作价和剩余财产的分配·····	(215)
第三节	终止清算的核算·····	(218)

第一章 股份制企业

第一节 股份与股票

一、股份

股份简称“股”，就是把一个企业的资本总额，按相等金额划成为若干单位，然后由人们分别占有的一种经济现象。占有其中一个单位就被称为占有一“股”。股份所有者被称为股东，股份内涵包括股东权利，资本和股票三方面。股份的所有人对股份公司有管理、盈余分配及公司解散清偿债务后剩余财产的分配权益。股份有限公司的股份具有明显的特征是发行股票。股份可以按不同标志进行分类：按拥有股份和股东性质，可分为国家股、法人股、个人股和外资股；按股东享有权利的不同，可分为优先股、普通股、特别股等；按股票形式不同，可分为记名股、不记名股、有面值股和无面值股等。股份与股票概念不同，股票表示所含股份的多少，股份用股票来表示股东权利和出资多少。股份在股份制企业中的比例，称为股权结构。股权结构是可变的，在我国目前条件下，股份制企业的股权结构在不同的企业可以有所区别，国家股份的比例多少，应视企业对国家的重要程度而定。对关系到国家经济命脉、国计民生和国家安全的企企业，国家股份应达到控股额。对于一般经营性企业，国家股份不必达到控股程度，重点放在加强收益权。

二、股票

(一) 股票的概念及种类

1. 股票的概念

股票是代表股份资本所有权的凭证。是股票持有人借以从股份公司取得股息和红利的有价证券。

持有股票的股东，一般有参加股东大会和分配公司盈利的权利，持有股票数量的多少，决定股东权利的大小，一般占有全部股票的51%以上即可控制一个股份有限公司。股票可以随时买进卖出，既可以领取现金股息，也可以领取配股，又可以赚取低进高出的差价利润。但是股票红利是随公司的业绩状况浮动，股票不能退还本金，股票价格与票面值具有不一致性，因而股票带有一定风险性。

股票就其性质来看，它不仅能当作商品进行买卖转让，而且能给持有者带来定期收入。但是股票本身没有价格，不是资本，也不是生产资料，它在再生产过程中并不能发挥资本的职能作用，因而它不是真实的资本，而是一种虚拟资本。

2. 股票的种类

股票可以按不同的标志划分种类。

(1) 按股东享有的权利和承担的风险可分为：

①普通股

普通股是股份中最为普通的、最基本、数量最多的股份，它是构成股份有限公司资本的基础。

普通股具有对企业的经营参与权，即股东有权参加股东大会，有表决权、选举权，可选举董事或监事，对公司重大问题有发言权。普通股具有盈余分配权和清算后的资产分配权，即企业的盈利在优先股分派红利之后，普通股有权享有

公司分派的红利权，普通股的股息是浮动的，在公司解散或清算时，普通股在债权人和优先股之后分得财产，因而承担的风险较大。普通股的股东享有优先认股权，可以优先购买公司新发行的股票，以对公司的股票保持一定的占有比例。

②优先股

优先股是相对于普通股而言，它是在分配股利或公司解散清算时，比普通股具有优先权的股份。

优先股的股息，不受公司的经济效益的好坏而波动，因而股息收入比较固定，一般都高于普通股。公司在支付股息时，优先支付优先股的股息。当企业解散清算时，优于普通股分配公司的剩余资产，其风险性比普通股小，比债券大，但优先股没有对公司业务的经营控制权和投票权。

优先股还可以分为累积优先股、非累积优先股、参与优先股和非参与优先股等形式。

(2) 按股票是否载明股东的姓名，可分为：

①记名股票

记名股票是指公司股东名册和股票票面上记载着持有者的姓名。

记名股票所有权的转移需要办理变更股东名册记载手续

②无记名股票

无记名股票即不需要记载股东姓名，谁是股票的持有者，谁就是公司的股东，并享有相应的权利。其转让比较简单，只要交付给受让人，转让即生效。

我国目前股份制企业发行的股票应为记名股票。

(3) 按有无票面金额，可分为：

有面额股票和无面额股票。

有面额股票，即票面上记载金额的股票，公司在发行有

面额股票时，价格不应低于票面值。

无面额股票又称比例股或份额股，它是以公司财产价值的一定比例为其划分的标准，票面上不载明金额，其价值随公司财产的增减而增减。

有面额股票和无面额股票比较，其区别主要是外表上的不同，就其实质看，并无区别。

无面额股票不受面额的制约，便于股份分割，也有助于增强股票的流通性。

我国“股份有限公司规范意见”规定，股份有限公司不得发行无面值股票。

第二节 股份制企业的意义

一、股份制企业概念

股份制企业（本书简称企业）又称股份公司，是指通过发行股票把分散的资金集中起来经营的企业。在西方国家里股份制企业又分为无限责任公司、有限责任公司、股份有限公司、两合公司和股份两合公司等五种形式。由于在无限公司、两合公司和股份两合公司中都有无限责任股东，个人财产与公司财产的界限难以划清，容易造成较大的社会问题，所以采用这些形式的公司越少越来。例如在美国这三种公司占企业大约共总数的10%，拥有的资本大约只占企业资本总额的5%，在其他西方国家这三种公司形式也在减少，并将逐渐被淘汰。

我国的股份制企业的建立及其今后的发展主要是采用股份有限公司和有限责任公司两种形式。

股份有限公司是一种最为典型、数量最多的公司组织形

式。其优点是：1. 有利于吸收资本。它通过发行股票筹集资本，股票可以转让，尤其是可以发行各种形式的股票来吸引投资者，还可发行小面额股票，以利于吸收社会上的一些闲散小额资本，从而使公司资本来源广泛，可以快速集中起巨额的资本，便于从事较大规模的经营。2. 由于公司采取有限责任制，当公司破产时，股东除了其所认股份外，不会受其他牵连，有利于保护股东。3. 股份有限公司是典型的资合公司，公司的所有权与经营权分离，可以由受过专门训练、经验丰富的专业人员来进行管理，从而有利于提高管理的水平和效率。股份有限公司形式与其他公司组织形式相比，它不利于保护公司的债权人，股票的证券化也会滋长投机心理。但是，股份有限公司的优点大大超过其不足之处。

有限责任公司是由两个以上、一定人数以下的股东出资组成，股东对公司债务仅负有限责任的公司。有限责任公司是公司的一种主要组织形式。有限责任公司与股份有限公司的区别主要在于有限责任公司的资本不表现为等额的股份，也不公开发行股票。有限责任公司的主要优点是：1. 设立程序比较简单。2. 股东的责任有限，风险较小。3. 股东也不限于自然人。4. 筹资较为容易，利于中小企业的活动。有限责任公司的不足之处是：公司不能发行股票，股权的转让较为困难，与股份有限公司比，筹资的范围和规模小。有限责任公司不适于大规模的经营活动。

二、我国进行股份制企业试点的意义

我国的股份制企业是随着社会化生产程度的提高和社会主义市场经济的发展而产生和发展起来的，商品经济的发展，要求企业有一条能够迅速集中资金的融资途径，有能够

实现企业间资产联合的纽带，有能够适应投资主体多元化的组织形式。1984年十一月由上海电声总厂发起成立的上海飞乐音响公司，向社会公开发行人股票，成为我国解放后第一家较规范的股份有限公司。一九八六年九月，中国工商银行上海信托投资公司静安证券部挂牌进行股票的柜台交易，成为新中国首次进行的股票市场交易。1987年以后，各地股份制企业的试点迅速增多。目前我国股份制企业的组建和试点工作正在完善和提高。

我国的股份制企业试点时间虽不太长，试点企业的数量也并不很多，但几年来的试点情况表明，在社会主义市场经济条件下，建立和发展股份制企业是办得到、行得通的事情，其利远远大于其弊。通过股份制企业试点，已经看到股份制经营方式的积极作用：

（一）有利于促进企业转换经营机制。由于股份制企业必然要受到股东对企业生产经营情况的监督、受到股票在市场上的价格涨落压力，也受到财务情况要向社会公布和“股工”的监督等压力，这使企业必须改进自我约束机制，从而真正实现政企职责分开、自主经营、自负盈亏、自我发展和自我约束。

（二）有利于筹集重点建设项目资金，开辟了新的融资渠道，还可以把消费基金转化为生产建设资金，缓解市场的压力。在股票市场比较完善的情况下，股份制的集资功能还可以发挥得更好一些，即通过股票的溢价发行筹集更多的建设资金。通过发行人民币特种股票（B种股票），还增加了一条吸引外资的渠道。

（三）有利于国有资产的保值和增值，有利于提高国有资产的使用效益。这是因为来自股东的压力使企业经营者必

须时刻不忘其资产增值的使命。吸收多种经济成分的资金到以公有制为主体的股份制企业中来，有助于发挥公有制经济的主导作用。通过控股，引导资金的使用流向，有利于巩固公有制的主体地位，比在国有企业之外发展私营企业更为有利。

(四) 有利于协调地方、部门、企业之间的利益关系，促进产业结构的调整和企业集团的发展。股份制不仅使企业的全部财产有明确的归属，而且可以划分为较小份额，便于资产在全社会范围内流动，为调整产业结构提供良好的条件。有利于突破部门、地区和所有制界限，协调利益，推动企业集团的发展，调整不合理的企业结构。

第三节 股份制企业会计核算的前提条件和一般原则

一、股份制企业会计核算的前提条件

组织会计核算工作应当具备一定的前提条件，这种会计核算的基本前提，亦称会计假设，其内容通常包括四个方面。

(一) 会计主体的假设

会计作为管理经济的一个工具，总是要为一个特定单位服务，这个特定单位就是会计主体。

明确会计主体，是为了在会计处理上，把主体单位的经济活动同其他有关单位的经济活动，以及同主体单位的所有者本身的经济活动区别开来，以便于考核主体单位的经营成果。

股份制企业在组织会计核算之前，首先应当明确其会计活动的空间范围，具体地说，就其会计记录和会计报表所涉

及的范围，显然应该是以其本身的生产经营活动为限。如股东认购的股份及其投资，是股份制企业的“股本”，股份制企业所积累的利润，属于本企业所有，非经董事会决议不能分配；当分派股利时，应付股利就变为股份制企业对股东的负债，等等。这些会计记录都是会计主体单位本身的会计记录，与其他有关单位的以及主体单位所有者本身的会计记录要区别开来。例如各股东（认购股票的企业）分得股利后，还要进行有关的财务处理，这些会计记录与股份制企业的会计记录是分开的，它们是属于不同的会计主体。

（二）继续经营的假设

股份制企业的会计核算，是以会计主体现在的形式和既定的经营方向持续地经营下去为前提的。也就是说，会计主体在可预见的未来将不会面临破产清算，企业将按原定用途去使用它的资产，并按原定条件去清偿它的负债。正是在这样前提条件下，才可以建立起会计计量和确认的原则，解决和处理会计核算中诸多问题。所以会计记录中总是尽可能避免对资产重新计价，在分析企业的财务状况和表达企业的偿债能力时，总是以负债必须按原定条件按期如数偿还为前提的。只有在企业解散清算时，其资产才会全部变卖或转让，其负债也有可能出现不能按原承诺的条件去清偿的情况。总之，就是假设企业将持续经营下去。

（三）会计期间的假设

会计期间就是把持续经营的企业生产经营活动划分为相等的时距，也就是会计分期。由于企业是按照持续经营的假设，进行生产经营活动，对于财产物资的摊销、费用和收益的处理等，时间长短很不一致，要正确计算评价经济效果，无从区分，因此，必须作出分期核算的假设。

基本的会计期间是年度，称为会计年度。在会计年度内又可分为季度和月度。

股份制企业会计年度，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。

(四) 货币计量的假设

货币计量（计价）是会计核算的前提条件，在社会主义市场经济条件下，会计计量的共同尺度是货币，而且假设货币本身的价值是不变的。同时在会计核算中，必须以一定的货币单位作为统一计量的标准。只有货币计量单位前后一致，贯穿始终，才能系统、全面、连续地记录、汇总、分析和揭示企业的经营过程和财务成果。其他计量单位都处于辅助地位，如自然单位、物理单位、劳动时间单位等。

在多种货币存在的条件下，或某些业务是用外币结算时，就需要确定某一种货币为记帐本位币，编制会计分录和登记帐簿时，需采用某种汇率折算为记帐本位币单位登记入帐。

股份制试点企业会计制度规定：“企业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”。这种规定正是为能在统一的货币计量尺度上进行会计记录的综合概括和编制会计报表。

二、股份制企业会计核算的一般原则

会计核算原则，是进行会计核算工作必须遵守的基本要求。股份制企业会计核算的一般原则有如下几方面。

(一) 合法性、真实性、统一性原则

企业的会计核算工作必须遵守国家有关法律、法规的规

定。

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，如实反映财务状况的经营成果，做到内容真实、数字准确、项目完整、手续齐备、资料可靠。

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。

（二）相关性原则

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。

（三）一致性、及时性、明晰性原则

为保证会计报表有关数据的前后期可比性，防止会计人员通过方法调整而影响会计数据的客观性，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，在会计报表中说明。

会计事项的处理必须于当期内进行，不得提前或延后。会计报告亦应该在会计期间结束后规定的日期内呈报给有关部门和人员。

会计记录必须清晰明确，便于理解、检查和利用。会计报表所用术语应便于理解，避免产生误解，以利于报表使用者加以分析和运用。

（四）收益与费用相配合原则

为了正确计算企业的经营成果，企业的收入与其成本、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。如果一个会计期间只记入已经实现的收入，而不将其相应的有关成本和

费用全部入帐，势必造成这一期间的经营成果虚假不实。因此，规定这一原则很有必要。

（五）权责发生制原则

由于在较短的会计期间内，资金的收付与资产、负债的变化不相吻合，所以出现了两种记帐基础：收付实现制和权责发生制。由于收付实现制权责不清，不利于经济核算，一般企业不采用。股份制试点企业会计制度，明确规定：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。

（六）实际成本计价原则

在会计核算中，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。不论市价是否变动，除国家另有规定者外，一律不得自行调整其帐面价值。

（七）划分收益性支出与资本性支出的原则

会计核算应当划分收益性支出与资本性支出。收益性支出是指凡支出的效益仅及于本年度的那部分支出，它从本年度已实现的收入中得到补偿；资本性支出是指凡支出的效益及于几个会计年度的支出，这部分支出形成固定资产或无形资产的价值。

（八）重要性原则

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。资产负债表日以后发生的对企业的财务状况和经营成果有重大影响的会计事项，应当在会计报告中作必要的说明。