

股份企业会计 理论与实务

主编 余明龙 副主编 林冬元

冶金工业出版社

股份企业会计理论与实务

主 编 余明龙

副主编 林冬元

冶金工业出版社

(京) 新登字 036 号

内 容 简 介

本书以《股份制试点企业会计制度》为依据,结合《企业会计准则》和《企业财务通则》,系统、全面地阐述了股份企业会计的基本理论和具体方法。

全书分十五章,引用了我国股份制试点企业会计核算的大量实例,较详尽地介绍了股份制企业资本筹集、资产运用、投资回收和股利分配的全过程;较全面地阐述了股份企业的资产、负债、所有者权益、收入、成本和利润等会计要素的核算方法。

本书适合所有与会计工作有关的工作者和在校师生阅读。对工业企业,特别是股份制企业的会计尤其实用。

股份企业会计理论与实务

主 编 余明龙

副主编 林冬元

*

冶金工业出版社出版

(北京北河沿大街嵩祝院北巷 39 号)

新华书店总店科技发行所发行

测绘出版社印刷厂印刷

*

850×1168 1/32 印张 9.75 字数 254 千字

1993 年 12 月第一版 1993 年 12 月第一次印刷

印数 1~5500 册

ISBN 7-5024-1444-4

F·107

定价:12.85 元

编者说明

随着我国经济体制改革的不断深化，股份制作作为一种新型的企业组织形式，在促进横向经济联合，迅速筹集资金以使各种生产要素得到更为有效的结合，加速市场经济发展等方面，发挥了积极作用。可以预料，股份制将成为我国企业的一种重要组织形式。为了适应不断壮大的股份制试点企业财务人员业务学习的需要，我们以《股份制试点企业会计制度》为依据，结合《企业会计准则》和《企业财务通则》编写了本书。全书力求系统地、全面地阐明股份制企业会计的基本理论和基本方法，注重理论与实践相结合。通过本书的学习，可使读者打下良好的理论基础，并具备一定的实际操作能力。

本书共十五章，各章的执笔分工为第一、四、十、十三章，余明龙；第二、五、十一章，林冬元；第三、六章，阎祖强；第八、九章，王丹；第七、十二章，寻伟；第十四、十五章，王飞鹃。全书主编为余明龙，副主编为林冬元。

本书在编写过程中，参阅了国内外有关会计理论与实务研究的优秀成果，并承蒙全国人民代表大会常务委员会副委员长王丙乾为本书题写书名，中国会计学会常务理事，中央财政金融学院教授魏振雄在百忙中抽出时间为本书作序。本书在编写过程中，还得到诸多朋友的大力支持，在此一并表示诚挚的谢意。

限于作者的理论水平和实践经验，再加之成书时间较仓促，书中难免有不当之处，恳请读者批评指正。

编者

1993年5月

序

股份制企业是商品经济发展到一定高度的产物，它随着商品经济的兴盛而兴起，又推动了商品经济的发展，在市场经济中有着重要的作用。我国股份制企业是经济体制改革的产物，它作为一种企业的组织形式，在我国经济体制转换过程中产生了示范的效应，具有明确产权关系，转换企业经营机制，促进政企职责分开，广开融资渠道，提高资产运营效率等多种功能；同时也促进了会计制度向与市场经济相适应的会计制度过渡。

作为股份制企业，其核心的问题是筹集资本，进行投资决策和收益分配，这就必然与企业的财务、会计存在着密切的关系，而财务会计工作水平的高低决定着股份制企业的兴衰。当前，我国股份制企业方兴未艾，为了适应股份制企业的发展，提高财会人员的业务水平，浙江经济高等专科学校的余明龙、冶金工业部的林冬元等几位年轻同志，在认真学习、研究《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》的基础上，依据 1992 年 7 月财政部正式颁布的《股份制试点企业会计制度》和《股份制试点企业财务管理若干问题的暂行规定》及《股份制试点企业有关税收问题的暂行规定》，结合《企业财务通则》和《企业会计准则》，以及多年来从事股份制企业会计的实践经验，编写了《股份企业会计理论与实务》一书。

本书有以下特点：

①内容新颖，可读性强。本书从股份制企业的最基本概念出发，较详尽地介绍了股份制企业资本筹集、资产运用、投资回收和股利分配的全过程，并重点探讨了股份企业会计的基本理论和具体方法。

②材料丰富，有现实感。本书引用了我国股份制试点企业会

计核算的大量实例，结合货币资金、存货、长期投资、固定资产、负债、收入、财务报表等章节，较全面地阐述了股份企业的资产、负债、所有者权益、收入、成本和利润等会计要素的核算方法。需要着重指出的是，作者在该书的写作过程中，特别重视体现《企业财务通则》和《企业会计准则》的精神，紧密结合《股份制试点企业会计制度》的具体规定，从而使本书对股份制企业的会计理论建设和业务操作具有一定的指导意义。

③结构简明，通俗易懂。本书是介绍股份企业会计理论与实务的专门著作，但与一般著作及教材不同的是，在内容安排上，既考虑到了各章节之间的内在联系，又本着由浅入深的原则，将股份企业会计的内容分为总论、货币资金和短期投资、应收帐款和应收票据、存货、长期投资、固定资产、无形资产和其他资产、工资、流动负债和长期负债、成本和费用、收入和利润、股东权益、外币业务、财务报表和财务报表分析等十五章，脉络清晰、结构简明。本书无论是在内容描述、材料选择上，还是在体系编排上，都体现了作者们的匠心和钻研精神，值得向广大读者推荐。

魏振雄

1993年5月

目 录

第一章 总 论	(1)
第一节 股份制概述.....	(1)
第二节 股份制企业的会计科目.....	(11)
第二章 货币资金和短期投资	(17)
第一节 现金的核算.....	(17)
第二节 银行结算方式.....	(21)
第三节 银行存款的核算.....	(30)
第四节 其他货币资金的核算.....	(33)
第五节 短期投资的核算.....	(35)
第三章 应收帐款和应收票据	(40)
第一节 应收帐款的核算.....	(40)
第二节 坏帐损失的核算.....	(42)
第三节 应收票据的核算.....	(46)
第四章 存 货	(52)
第一节 存货内容及存货数量确定方法.....	(52)
第二节 存货的计价.....	(54)
第三节 存货收发的核算.....	(60)
第四节 存货清查盘点的核算.....	(87)
第五章 长期投资	(90)
第一节 股票投资的核算.....	(90)
第二节 债券投资的核算.....	(94)
第三节 其他投资的核算.....	(99)
第六章 固定资产	(102)
第一节 固定资产的分类和计价.....	(103)
第二节 固定资产增减的核算.....	(107)

第三节	固定资产折旧和修理的核算	(111)
第四节	固定资产租赁的核算	(121)
第五节	固定资产清理和清查的核算	(122)
第六节	在建工程的核算	(127)
第七章	无形资产和其他资产	(131)
第一节	无形资产的核算	(131)
第二节	其他资产的核算	(141)
第八章	工 资	(143)
第一节	职工分类和工资总额	(143)
第二节	工资结算和分配的核算	(147)
第三节	工资附加费的核算	(155)
第九章	流动负债和长期负债	(159)
第一节	流动负债的核算	(160)
第二节	长期负债的核算	(165)
第十章	成本和费用	(176)
第一节	成本费用的内容与分类	(176)
第二节	成本费用核算的基本原则	(181)
第三节	成本费用核算的基本程序	(186)
第四节	要素费用的归集与分配	(189)
第五节	待摊费用和预提费用的核算	(193)
第六节	辅助生产费用的核算	(194)
第七节	间接费用的核算	(200)
第八节	期间费用的核算	(203)
第九节	制造成本在完工产品与在产品之间的分配	(206)
第十节	计算制造成本的基本方法	(209)
第十一章	收入和利润	(220)
第一节	营业收入的核算	(220)
第二节	利润的核算	(227)
第三节	利润分配的核算	(230)
第十二章	股东权益	(233)

第一节	收缴股本的核算.....	(233)
第二节	资本公积金和留存收益的核算.....	(241)
第三节	股本增减的核算.....	(243)
第十三章	外币业务.....	(246)
第一节	外币业务的基本概念.....	(246)
第二节	一般外币业务的核算.....	(248)
第三节	专项外币业务的核算.....	(253)
第十四章	财务报表.....	(257)
第一节	财务报表的种类和编制原理.....	(257)
第二节	资产负债表的编制.....	(259)
第三节	利润表及附表的编制.....	(265)
第四节	财务状况变动表的编制.....	(269)
第十五章	财务报表分析.....	(274)
附 录		(284)

第一章 总 论

第一节 股份制概述

一、股份制的历史回顾

股份制度是一个历史范畴。早在奴隶制社会解体，封建制生产方式开始确立时期的古罗马帝国，就出现了股份制的原始形式。封建主义经济繁荣时期，集资合营店铺和作坊就更普遍了。随着资本主义生产方式的建立，股份制出现了被马克思称之为“现代股份公司的前驱”^①的一种新的组织形式，即股份公司。16世纪末17世纪初，先是英国，然后葡萄牙、荷兰、西班牙、法国等国相继出现了一些从事海外贸易和以掠夺殖民地为目标股份集资性贸易公司，其中有些达到了相当规模。18世纪至19世纪期间，随着科学技术广泛运用于生产，生产的专业化、社会化水平迅速提高，高度发达的信用制度的建立，以发行股票集中资本，按股分配，经营权与所有权相分离的股份制企业便应运而生，并广泛流行于资本主义世界各国。19世纪后半期，股份公司在资本主义世界各国得到进一步发展。帝国主义阶段，股份公司成为资本主义世界各国最主要的企业组织形式，并成为金融资本集团巩固和加强垄断统治的重要手段。

在社会主义国家，为了发展社会主义经济也曾运用股份制这一企业组织形式。苏联十月革命成功后就曾创办过合营的工商业股份公司、运输股份公司、信贷和其他股份公司等。我国解放前，在革命根据地也存在股份制经济。当时，党组织农民以股份的形

^① 引自：赵宝英、陈炳书合著《企业经济改革必读》，光明日报出版社，1988年版。

式办起自己的供销社和信用社,后来各解放区相继建立起工业、商业和信用合作社。解放后,我国也曾广泛地用股份制组织和管理社会主义经济活动。由此可见,股份制作作为一种组织和管理经济的形式,在不同的社会形态下都能存在。

二、社会主义企业股份制的性质和作用

(一) 社会主义企业实行股份制的必要性

虽然股份制源于封建社会,盛行于资本主义社会,但社会主义社会也有其存在和发展的客观条件,仍然有其存在和发展的必要性,因为:

①实行企业股份制,是建立市场经济体制的必然要求。在党的十四大报告中江泽民同志指出:“我们要建立社会主义市场经济体制,就是要使市场在社会主义国家宏观调控下对资源配置起基础性作用,使经济活动遵循价值规律的要求,适应供求关系的变化,通过价格杠杆和竞争机制的功能,把资源配置到效益较好的环节中去,并给企业以压力和动力,实现优胜劣汰”。这就是说在社会主义阶段竞争和价值规律仍起作用。建立市场经济体制,就是要使企业参与市场竞争。企业作为商品生产者,为了使自己的商品在市场上有较强的竞争力,就必须尽量做到使本企业生产的商品价廉物美。能否做到价廉物美,则取决于劳动生产力的高低。而劳动生产力的高低,在很大程度上取决于生产规模的大小和生产技术是否先进,而生产规模的大小和生产技术的高低又最终取决于企业的资金实力。因此,企业要不断地扩大生产规模,改进生产技术,使企业的产品在市场竞争中处于有利地位,就要通过各种方式增强企业的资金实力,而股份制不失为一种较理想的方式,所以采取股份制度是适合社会主义市场经济发展的重要的企业组织形式。

②实行企业股份制是社会化大生产发展的客观需要。众所周知,资本主义的生产是社会化大生产。其发展过程就是机器大生产取代手工操作小生产的过程。蒸汽机和电力的广泛使用,以纺织机为代表的机器大工业的迅速发展,使生产的社会化程度大幅

度提高。各行业之间的相互联系更加紧密，各部门、各企业紧紧地联结为一个有机的经济整体。在此整体中，各企业相互依赖，彼此为对方提供生存条件。在这种情况下，由技术性质决定的企业规模不断扩大，经营和创办一个企业的最低资本量不断提高，一个经济工程所需要的巨额资本，已非单个资本家所能承担得起。这时，不同的资本家联合起来共同投资创办企业的一种生产组织形式——股份公司便应运而生了。在帝国主义阶段，资本主义生产达到高度的社会化程度，不仅国内各生产部门联成一体，而且各国经济纳入世界经济整体。与此相适应，股份制得到了空前的发展。由此可见，股份制是适应生产社会化的客观要求而产生的。我国的社会主义生产也是社会化大生产，并且随着生产力的进一步提高，生产的社会化程度也将逐步提高，因此，我国的社会主义生产也存在着建立和发展股份制的客观要求。

③实行企业股份制是经济体制改革发展的客观要求。在我国现代社会经济结构日益复杂，多种经济形式发展和开展多种经济联合的客观形势下，过去那种只靠国家集中投资的一元化投资模式显然已不适应了，代之而起的必然是投资主体的多元化，这是经济体制改革的必然趋势。怎样实现投资主体的多元化呢？股份制无疑是一个较好的选择。

（二）社会主义企业股份制的性质

股份制是一种企业组织制度，它与所有制是两个不同性质的问题。一个企业适宜于实行哪一种组织制度，取决于生产规模的大小和生产的特点，与企业的所有制并没有必然的联系。正如可以有私有制的独资企业，也可以有公有制的独资企业一样，可以有私有制的股份企业，也可以有公有制的股份企业，还可以有复合所有制的股份制企业。社会主义股份制是以公有制为主体的股份制。较之资本主义以私有制为主体的股份制具有以下特点：

①所有制性质不同。在我们国家，以生产资料公有制为基础的社会主义公有制企业的生产在社会生产总额中占绝对优势，社会主义股份制的股份资金主要来自公有制企业的资产所有者。因

此，发展股份制企业的主要股东也必然是公有制企业的资产所有者；

②分配性质不同。在资本主义条件下，资本家依据其占有的股份，瓜分了大部分剩余价值，劳动者所得股息只是自己创造的价值的一小部分。是变相的工资。在社会主义条件下，企业的生产资料归国家或劳动群众集体所有。国家作为财产的所有者，以征税或其他方式参与分配，将剩余产品的绝大部分集中起来，用于发展国民经济，满足劳动人民根本利益和长远利益需要。与此同时，劳动者持股分红取息。由于劳动者是企业的主人，他们参与分红取息，是参与社会纯收入的分配，而不是变相工资；

③股金的性质不同。在资本主义条件下，资本家入股的股金，是以前剥削来的剩余价值。而在社会主义条件下，入股股金，就国家和集体来说，是劳动者共同创造的归国家和集体所有的剩余产品的价值；就个人来说，则主要是劳动者的劳动收入。

（三）社会主义企业股份制的作用

实行社会主义企业股份制的必然性，还来自它对于社会主义市场经济体制的建立和发展能起以下重要作用：

①促使企业明晰产权，转换经营机制，构建市场经济新体制的微观基础。产权模糊、政企不分、财政约束软化，是长期以来国有企业缺乏活力的症结所在。实行股份制，可以明确界定国有资产的最终所有权和企业法人所有权。企业的财产不论其最终所有权的归属是谁，都由企业支配使用，国家作为股东，只能通过董事会参与企业的最高决策，而不直接参与企业的经营管理。如此就能较好地解决政企不分的问题，将企业直接推向市场，转换企业经营机制，使其成为自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者。

②优化企业的组织结构。我国企业普遍规模较小，生产经营较分散，社会化程度低，竞争能力不强。而实行股份制则有利于企业集聚资金扩大生产规模改进生产技术，提高企业的竞争能力。目前组建企业集团是优化企业组织结构的重要措施，而股份制则

是同企业集团相适应的一种企业组织形式。这是因为只有通过资产纽带才能把成员企业结成真正的同命运共呼吸的共同体。因此，发展各种不同形式的股份制企业，将有效地优化企业的组织结构，大大提高企业的竞争能力。

③使资源配置效益最大化和产业结构合理化。调整结构、提高效益是经济体制改革要解决的深层次问题，实行股份制可以促进生产要素的合理流动和优化组合，使资金向效益高的产业和企业流动，实现资产存量的竞争性组合，资产增量的竞争性分配，从而实现资源配置效益最大和产业结构合理化。

④促进生产力的合理布局。推行股份制，地方之间、部门之间互相参股，合营企业，有助于打破地区封锁和部门分割，避免重复投资，在全国范围内实现生产诸要素的合理结合，形成生产力的合理布局。

⑤有利于集中资金发展生产。以发行股票的方式，将分散的、零星的、暂时的，用于消费的资金转化为大量的、集中的、固定的生产建设资金，是股份制的基本职能。社会主义企业通过发行股票筹集资金可以扩大生产规模、改进生产技术，从而促进生产的发展。

三、社会主义股份制企业的组织形式

股份制企业是注册资本总额由全体股东共同出资，并以股份形式构成的企业。股东按其在股份制企业中拥有的股份参加管理，享受权益，承担风险。股东拥有的股份可在规定条件下或范围内转让，但不允许退股。目前我国股份制企业主要有两种组织形式：

①股份有限公司，是将注册资本总额（最低限额为 1000 万元人民币，有外商投资的为 3000 万元人民币）分成等额股份并通过发行股票（或股权证）筹集资本的企业法人。其基本特征是，公司的注册资本总额分成等额股份；股东按其所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债务承担责任；经批准，公司可向社会公开发行股票，股票可以交易或转让；股东数不得

少于一定数目，每股有一表决权，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对外公开。

②有限责任公司，是指公司的注册资本总额（最低限额：生产经营性公司和商业、物资批发性公司 50 万元；商业零售性公司 30 万元；科技开发、咨询、服务性公司 10 万元。）由两个以上股东共同出资，股东按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：公司的注册资本总额不分为等额股份；公司只向股东签发出资证明书，不发行股票，对公司股份的转让有严格限制；对股东人数进行限制并规定上限；股东根据其出资额占公司注册总资本比例，享受权利，承担义务。

四、社会主义股份制企业的组织机构

股份制企业的注册资本总额是由许多个别资本构成的。从法律角度讲，每个股东都应参加管理，但实际上所有股东都参与管理是不可能的，于是就产生了以下组织机构：

①股东大会，它是股份制企业的最高权力机构，其主要职权是讨论、修订股份制企业章程，选举董事会，决定股利分配，决定公司的改组与解散等重大事项。

②董事会，它是股份制企业的决策和执行业务的常设机构，是股份制企业的法定代表。董事会由股东大会选出的不得少于五人（含五人，有限责任公司董事会成员不得少于三人，包括三人）的奇数成员组成。股东大会授权董事会决定企业的经营方针、经营范围、规模及其他全局性的重大问题，董事会就上述问题向股东大会负责。董事会聘请总经理、副总经理处理日常事务。

③经理系统，它是指在总经理领导下对股份制企业日常业务进行管理和指导的系统。该系统由总经理、副总经理及有关职能机构组成。经理人员的委任、解职及报酬，一般须有半数以上的股东同意才有效。

④监事会，它是监督检查企业财产及业务执行情况的常设机

构。在股份制企业成立以后，应通过股东大会选举产生监事会。其成员不得少于三人（含三人）。监事的资格与董事的资格相当，但监事不能兼任董事、经理及其他高级管理职务。监事会的主要职权是：调查股份制企业的业务及财务状况；监督董事会执行业务是否符合国家法律和企业章程；监事必要时可召开股东大会，起草监事报告书并向股东大会报告；当企业与董事间发生诉讼时有权代表企业充当诉讼代表人。

五、社会主义股份制企业的组建

组建股份制企业一般有发起、招股、成立三个步骤。

（一）股份制企业的发起

组建股份制企业首先必须有发起人。发起人须有三个以上（含三个），公司发起人应是在中华人民共和国境内设立的法人（不含私人企业、外商独资企业）。国营大型企业改组为股份制企业的，经审批机关特别批准，该企业可作为单独发起人。发起人发起成立股份制企业，必须订立章程。章程的主要内容包括：企业名称、主营业务、资本总额及每股金额、企业所在地、董事和监事的人数、任期等。发起人必须在章程上签字盖章并至少认购一股或数股股份。发起人除了订立章程以外，作为股份制企业的原始成员，还要选举聘任董事理事、向社会招股，召集企业创立会等。

（二）招股

股份有限公司可以采取发起式或募集式设立。采取发起式设立，公司股份由发起人认购，不向发起人之外的任何人招股（国家大型建设项目可用发起式设立公司）。募集式包括定向募集和社会募集两种。采取定向募集的，公司发行的股份除由发起人认购外，其余股份不得向社会公开招股，但可以向其他法人募集部分股份，经批准也可以向本公司内部职工招股。采取社会募集的，公司发行的股份除由发起人认购外，其余股份向社会公开招股。企业第一次招股，一般要散发股票募集书，其中应说明本企业的历史沿革、生产能力、市场营销状况、财务状况，负责人等影响股

票价值的内容，使投资者对本企业的情况有所了解。股份制企业向社会公开招股时，由发起人备具认股书，由认股人填写认股数、金额及认股者住址并签名盖章。有限责任公司的股份募集由发起人认购。

（三）股份制企业成立

上述工作完成，且认股款交足后，发起人应立即召开股份制企业成立大会，选聘董事和监事，确定各项组织机构，并向主管部门申请公司成立的正式登记。

根据目前我国的具体情况，《股份制企业试点办法》规定，股份制企业可以新设，也可以由现有企业改组。公有制企业可以通过下列方式新建或改组成有限责任公司或股份有限公司。

①企业新建、扩建时，可将多方投资的份额转换成股份，进行股份制企业试点；

②在企业兼并中，被兼并企业的资产所有者可将资产作为股份入股到兼并企业中，将兼并方企业改组为股份制企业；兼并方企业也可通过对其他企业控股，实现兼并，将被兼并方企业改组为股份制企业；

③需要新增投资的企业，可通过发行股票筹集资金，并将原有资产评估核股，改组为股份制企业；

④企业集团的核心企业可通过参股、控股，壮大紧密层或发展其余成员企业；

⑤完全靠贷款建设、负债率比较高的企业，可以通过发行股票改变不合理的资本结构。

《股份制企业试点办法》还规定，现有企业无论改组为哪种股份制企业，都必须做如下工作：

①征得企业原资产所有者或其授权机构的批准；

②对企业资产进行认真清查，清理债权债务，进行产权界定；

③请有资格的资产评估机构对企业的原有资产进行评估。凡涉及国有资产的必须由同级国有资产管理部门进行核资、确认；

④请会计师事务所或审计事务所对企业进行财务盈亏审计，