

主编  
李玉梅 傅敏

# 新 股份制企业 会计核算

中国审计出版社

# 新股份制企业会计核算

傅 敏 李玉梅 主编

CD343/04

中国审计出版社

## 图书在版编目 (CIP) 数据

新股份制企业会计核算/付敏, 李玉梅主编. —北京: 中国审计出版社, 1998. 6

ISBN 7-80064-679-3

I. 新… I. ①付… ②李… III. 股份有限公司-企业管理-会计 IV. F276. 6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (98) 第 15293 号

## 新股份制企业会计核算

傅 敏 李玉梅 主编

\*

中国审计出版社出版

(北京市海淀区白石桥路甲 4 号)

北京白帆印刷厂印刷

新华书店总店科技发行所发行 各地新华书店经销

\*

850×1168 毫米 32 开 15.875 印张 398 千字

1998 年 6 月北京第 1 版 1998 年 6 月北京第 1 次印刷

印数: 1-10000 册 定价: 21.00 元

ISBN7-80064-679-3/F·479

## 本书主编及撰稿人

主 编 傅 敏 李玉梅

编写人员：(按姓氏笔画排列)

|     |     |     |     |
|-----|-----|-----|-----|
| 王 平 | 王加军 | 王春来 | 王道玉 |
| 王富利 | 尹 平 | 孔凡青 | 石友蓉 |
| 田映峰 | 刘亮山 | 孙慧玉 | 李 艳 |
| 李玉梅 | 时 现 | 何春风 | 宋玉贤 |
| 张 宇 | 张笑雪 | 陈丹萍 | 林清芳 |
| 骆本水 | 徐 峰 | 傅 敏 | 曾洪波 |
| 廖金梅 |     |     |     |

# 前 言

为了进一步落实十五大的精神，加快企业改革的步伐，财政部于1998年1月27日颁布了《股份有限公司会计制度——会计科目和会计报表》，其目的是规范股份有限公司的会计核算工作，维护公司投资者和债权人的合法权益。为使广大财会人员，审计人员更好地学习新股份制企业会计制度，并能熟练地掌握其核算原理和技巧，我们以《中华人民共和国公司法》、《企业会计准则》、《会计基础工作规范》等法规为依据，结合股份有限公司会计制度的特点，详细阐述了股份制企业会计核算的理论和方法，并融理论和实务为一体，注重可操作性。

由于企业改革是个庞大的系统工程，且股份制企业会计制度有个不断完善的过程，又限于作者水平，书中难免存在不当之处，敬请指正。

编者  
1998年春

# 目 录

|                          |      |
|--------------------------|------|
| <b>第一章 概论</b> .....      | (1)  |
| 第一节 股份有限公司概述 .....       | (1)  |
| 第二节 股份有限公司会计的特点 .....    | (5)  |
| 第三节 股份有限公司的会计原则 .....    | (8)  |
| 第四节 股份有限公司的会计对象 .....    | (15) |
| <b>第二章 货币资金</b> .....    | (20) |
| 第一节 现金 .....             | (20) |
| 第二节 银行存款 .....           | (27) |
| 第三节 其他货币资金 .....         | (34) |
| <b>第三章 应收及预付款项</b> ..... | (39) |
| 第一节 应收账款 .....           | (39) |
| 第二节 应收票据 .....           | (51) |
| 第三节 其他应收款项 .....         | (58) |
| 第四节 待摊费用 .....           | (61) |
| 第五节 预付账款 .....           | (63) |
| <b>第四章 存货</b> .....      | (65) |
| 第一节 存货的范围及数量确定 .....     | (65) |
| 第二节 存货的计价 .....          | (68) |
| 第三节 在途物资的核算 .....        | (74) |
| 第四节 原材料的核算 .....         | (77) |
| 第五节 包装物的核算 .....         | (83) |
| 第六节 低值易耗品的核算 .....       | (86) |
| 第七节 库存商品的核算 .....        | (92) |



|             |                     |              |
|-------------|---------------------|--------------|
| 第一节         | 主营业务·····           | (200)        |
| 第二节         | 其他业务收支·····         | (206)        |
| 第三节         | 营业外收支·····          | (207)        |
| <b>第十一章</b> | <b>成本和费用·····</b>   | <b>(209)</b> |
| 第一节         | 股份制企业的成本和费用·····    | (209)        |
| 第二节         | 股份制工业企业生产费用的核算····· | (212)        |
| 第三节         | 生产费用的归集和分配·····     | (218)        |
| 第四节         | 股份制企业成本计算方法·····    | (224)        |
| <b>第十二章</b> | <b>利润及利润分配·····</b> | <b>(247)</b> |
| 第一节         | 利润及其结算·····         | (247)        |
| 第二节         | 利润分配·····           | (267)        |
| 第三节         | 债务重整·····           | (276)        |
| <b>第十三章</b> | <b>流动负债·····</b>    | <b>(282)</b> |
| 第一节         | 负债概述·····           | (282)        |
| 第二节         | 流动负债概述·····         | (284)        |
| 第三节         | 营业活动形成的流动负债·····    | (286)        |
| 第四节         | 收益分配形成的流动负债·····    | (331)        |
| 第五节         | 融资活动形成的流动负债·····    | (334)        |
| 第六节         | 或有负债·····           | (341)        |
| <b>第十四章</b> | <b>长期负债·····</b>    | <b>(344)</b> |
| 第一节         | 长期负债概述·····         | (344)        |
| 第二节         | 长期负债的核算·····        | (351)        |
| <b>第十五章</b> | <b>财务报告·····</b>    | <b>(379)</b> |
| 第一节         | 财务报告概述·····         | (379)        |
| 第二节         | 资产负债表·····          | (384)        |
| 第三节         | 利润表·····            | (395)        |
| 第四节         | 利润分配表·····          | (404)        |
| 第五节         | 分部营业利润和资产表·····     | (407)        |



|             |                       |              |
|-------------|-----------------------|--------------|
| 第六节         | 现金流量表·····            | (412)        |
| 第七节         | 会计报表附注·····           | (434)        |
| 第八节         | 关联方关系及其交易的披露·····     | (438)        |
| 第九节         | 资产负债表日后发生的事项·····     | (447)        |
| <b>第十六章</b> | <b>合并会计报表·····</b>    | <b>(451)</b> |
| 第一节         | 合并会计报表概述·····         | (451)        |
| 第二节         | 合并会计报表的种类及其编制原则·····  | (454)        |
| 第三节         | 合并会计报表的合并范围·····      | (456)        |
| 第四节         | 合并会计报表的会计期间与会计政策····· | (458)        |
| 第五节         | 外币会计报表的折算·····        | (459)        |
| 第六节         | 合并资产负债表·····          | (463)        |
| 第七节         | 合并利润表和合并利润分配表·····    | (468)        |
| 第八节         | 合并现金流量表·····          | (472)        |
| 第九节         | 连续编制的合并会计报表·····      | (479)        |

# 第一章 概论

## 第一节 股份有限公司概述

### 一、股份经济

股份经济，又称股份制经济，它是商品经济发展到一定阶段的产物。股份经济是指由若干不同所有者，以资金、物资入股或认购股票方式联合组织起来，统一经营，自负盈亏，按股分利的一种经济形式。其特征是：（1）联合的经济组织形式；（2）出具出资证明书或发行与买卖股票；（3）生产要素的所有权和使用权相分离；（4）具有风险性。它包括股份公司、股票和股市三部分。两千多年前，古罗马、古希腊出现的集资合股的经济形式，可谓股份制经济的雏形。1862年英国颁布了股份公司法，促使股份公司得到飞速发展。二次大战后，股份公司进而发展为跨国公司。资本国际化在一定程度上促进了世界经济的发展。

我国目前股份制经济，大致分为三种类型：一是原国营企业的股份制；二是集体企业的股份制；三是外商投资企业的股份制。我国股份制企业的组建和试点，是适应社会主义商品经济发展的一种探索。

## 二、股东的责任范围与公司类型

以股东的责任范围为标准，公司可分为无限公司、有限公司、两合公司、股份公司和股份两合公司五种类型。

无限公司是全体股东对公司债务负连带责任的公司。所谓无限责任，是指股东必须以出资财产和出资财产以外的财产作为清偿公司债务的保证，即公司的全部财产不足以清偿其全部债务时，债权人有权就其未受偿的部分要求公司股东以其个人财产清偿。所谓连带责任，是指公司的各个股东必须对公司的全部债务承担清偿责任，而不得仅按出资比例承担部分责任。公司的债权人既可以要求所有股东，也可以要求其中个别股东清偿全部债务，一旦一个或部分股东清偿了全部债务，则免除了其他股东的债务清偿义务，同时在公司股东间产生了新的债务关系，即承担全部债务清偿的股东成为新的债权人，有权要求其他股东按出资比例或约定比例分担债务。无限公司是建立在成员相互间信赖基础上的少数人的企业形式，优点在于设立和解散手续简便，一般不要求必须具备最低股本额，信用较高，竞争力强；缺点在于股东的投资风险太大，责任太重，不利于保护出资人的利益。

有限公司也称有限责任公司，是全体股东以各自的出资额为限对公司债务负清偿责任的公司。股东出资构成的财产在法律上归公司所有，公司的债务仅由该项公司财产清偿，从而将股东的财产责任限制在其出资额范围内。有限公司的组织简易，其特点在于公司不得发行股票，企业所有权与经营权相分离，股东人数有限，股权一般不得任意转让。

两合公司是由无限责任股东与有限责任股东共同出资设立的公司，其中，一部分股东就公司债务负无限责任，另一部分股东就公司债务负有限责任。无限责任股东代表公司执行业务，有限责任股东没有业务执行权和代表权，只有一定的监督权，这是两

合公司的主要特点。此外，公司的重大事项须经全体股东的同意；有限责任股东出让其股权要经全体无限责任股东同意而不必要其他有限责任股东的同意。

股份公司又称股份有限公司，是由一定人数的股东发起设立的，全部资本划分为股份，股东以所认购的股份承担财产责任的公司。

股份两合公司是由无限责任股东和有限责任股东共同出资设立的公司。与两合公司不同的是，股份两合公司是股份公司与无限公司的组合，在公司中，无限责任股东对公司债务负连带无限责任；有限责任部分的资本则划分为股份，可以发行股票，其股东仅就其认购的股份对公司债务负责。

依照我国公司法的规定，在我国设立公司，只能采取有限责任公司和股份有限公司两种形式，不允许设立其他类型的公司。

### 三、股份有限公司的特征

股份有限公司是指全部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。其基本特征有：

1. 股份金额相等。即公司的资本总额平分为金额相等的股份。

2. 股东所负责任有限。即股东以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。

3. 发行股票（或股权证）。即公司经有关部门批准后，可以向社会公开发行股票（或股权证），股票可以上市交易、转让。

4. 规定最低股东数。现行制度规定，股份有限公司至少要有3个以上（含3个）发起人，多者不限。

5. 所有权多元化。股东人数众多，使股份公司的所有权分散化，形成多元化的格局。

6. 股份与权利、义务成正比例关系。即股东以其所持有的股

份，享受权利，承担义务，每一股有一表决权。

7. 公司所有权与经营权分离。大多数股东因能力、精力等方面的限制，不能直接参加企业经营管理。因而，股份公司由股东会、董事会和监事会对公司的生产经营实施管理。

8. 公司账目公开。即公司应将经注册会计师审查验证无误的会计报告公开，以便使全体股东和有关部门了解企业经营状况和财务成果。

#### **四、股份有限公司的设立**

设立公司通常采用以下两种方式：一是发起设立；二是募集设立。发起设立是由发起人全部认足公司设立时的资本总额，并以此进行公司注册登记。募集设立，包括定向募集和社会募集两种。定向募集，是指公司发行的股份除由发起人认购外，其余股份不向社会公众公开发行，而向其他法人发行，或经批准向公司内部职工发行。社会募集，是指公司发行的股份除由发起人认购外，其余股份向社会公众公开发行。

成立公司，首先要有发起人，发起人负责筹建公司，起草公司可行性研究报告、章程，筹集资金，申请登记等。世界各国对发起人的人数要求均不一样，英、法、日规定至少 7 人，德国至少为 5 人，美国至少为 3 人。我国规定股份有限公司发起人至少 5 人，但国有企业改组股份有限公司，经批准发起人可少于 5 人；有限责任公司发起人 2 个以上，50 个以下。其次是注册资本，我国规定股份有限公司最低限额为 1000 万元人民币，上市公司股本总额不少于 5000 万元人民币；有限责任公司以生产经营或商业、批发为主的，最低限额为 50 万元人民币，商业零售为 30 万元人民币，科技开发、咨询、服务性公司为 10 万元人民币。

我国股份有限公司设立的一般程序是：发起人向政府授权审批部门提交设立公司的协议书、申请书、可行性研究报告、公司

章程、资产评估报告、验资报告、招股说明书和行业主管部门审查意见等文件，由政府授权部门审查、批准。外商投资股份达 25% 以上的公司，批准后再由我国对外经贸部核发批准证书。批准后发起人应自批准日起 30 天内到同级工商行政管理机关办理筹建登记手续，经工商行政管理机关核准登记注册后，取得法人资格，公司即告成立。

## 第二节 股份有限公司会计的特点

所谓股份有限公司会计就是一个既遵循会计的一般原理，又依据股份公司的特定实务和有关法律规章，旨在提高微观经济效益，加强经济管理而在股份公司范围内建立的以提供财务信息为主的经济信息系统。这个系统主要用来处理股份公司的资本运动所产生的数据，而后再把它们加工成与企业利害攸关的各个方面进行决策所需的财务信息和其他信息。

股份公司会计与其他企业会计的最大差别或者说产生一切差别的根源在于“股东权益”。这一领域展示了股份公司会计的许多独特的内容。而且在股东权益这一领域，股份公司会计的许多程序往往是基于法律上的规定，而不仅仅是出于会计惯例。

股份公司会计的特点，主要表现在以下几个方面：

### 一、会计报告使用者多

根据现行股份制企业会计制度规定，股份公司至少要向六个方面直接或间接报送会计报告。这六个方面为：财政税务机关、开户银行、主管部门、体改部门、股东、证券交易机构。

财政税务机关通过会计报告，主要了解企业生产经营状况，监督其执行财务会计制度和按章纳税；开户银行通过会计报告，主要是了解企业的偿债能力、盈利能力和负债能力，以便作出信贷

和投资决策；主管部门通过会计报告，主要了解企业财务状况和经营成果，以便实施有效的管理、监督和服务；体改部门通过会计报告，了解企业财务状况和经营成果，主要是为了掌握股份公司发展状况，为进一步深化改革积累资料；股东通过会计报告，主要了解企业的经营状况和盈利水平，以便作出是否投资的决策；证券交易机构通过会计报告，了解企业经营状况和盈利水平，主要是为了向公众发布上市公司的信息，以使潜在的投资者及时了解情况，作出投资决策。

## 二、会计准则与会计制度并行不悖

1993年，我国颁布并实施了《企业会计准则》和《企业财务通则》及行业会计制度后，除股份制企业 and 外商投资企业外，不同的行业，执行不同的分行业会计制度。尽管这些制度没有本质性的区别，但在会计科目、会计报表等核算方法方面仍存在着不同之处。而股份制企业，不论是工业企业，还是商业企业、饮食服务业等等，都统一执行股份制企业会计制度。可以说，股份制企业会计制度是不分行业的会计制度，它既满足了股份制企业集团化经营的需要，又使不同行业的会计信息更具有统一性和可比性。

制定会计准则，以会计准则指导企业会计核算和管理工作，是国际上通行的做法。我国广大会计工作者经过多年的不懈努力，借鉴国际上的先进做法，制定了我国的会计准则并于1992年11月16日发布了《股份制试点企业会计制度》。现在，经过了对该制度的修订和完善，新的股份制企业会计制度也已出台。财政部于1998年1月27日正式发布和实施了《股份有限公司会计制度会计科目和会计报表》。按照国际上通常的做法，国家以一定的方式（政府颁布或民间颁布）制定和实施会计准则以后，一般不再制定统一的会计制度，企业可以依据会计准则，结合自身的实际情况

自行设计会计制度。企业之间会计核算的方法可以相互有所差异，但作为会计核算的最终成果——会计报表，则不论是内容还是形式都应是一致的。根据我国会计工作的现状，由企业自行设计会计制度的做法是不现实的，会计制度还需要由财政部或国务院有关业务主管部门统一制定或修订。在我国，股份公司的行为规范还远未完善，因此，由财政部制定股份公司应统一执行的会计制度还是完全必要的。待我国会计准则逐步完善之后，再由现行做法改为由企业自行设计会计制度的方法。

### **三、在成本费用处理上体现真实与稳健**

股份公司会计在成本计算方法上采用制造成本法，而不采用全部成本法。在制造成本法下，企业直接为生产产品所发生的直接人工、直接材料、直接费用，直接记入产品生产成本；为生产产品所发生的各项间接费用，按一定的标准分配记入产品生产成本。产成品的生产成本中不再包括行政管理费用，企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动所发生的各项管理费用则直接计入当期损益。此外，企业理财活动所发生的费用，包括利息支出（减利息收入）、汇兑损失（减汇兑收益），以及相关的手续费等，也直接记入当期损益，从收入中扣除。这种做法有助于解决长期以来企业成本不实、虚盈实亏这一普遍存在的问题，体现了真实性的要求。

再者，《股份制企业会计制度》规定，股份公司在年终编报前，可以按应收账款余额的一定比例提取坏账准备，计入管理费用，这体现了稳健性的原则。

### **四、收益分配上的特点**

长期以来，全民所有制企业的收益分配曾有过多种方式，从全额上缴到利润承包，处于经常变动之中，并无统一的规范可言，



企业的运作具有不可预见性。而股份公司在收益的分配上，一改传统的操作模式，使其在收益的分配上具有了规范性。如在《股份有限公司规范意见》中就明确规定，股份公司的利润在缴纳所得税后，应按如下顺序进行分配：（1）弥补亏损；（2）提取法定盈余公积金；（3）提取公益金；（4）支付优先股股利；（5）提取任意盈余公积金；（6）支付普通股股利。从以上分配顺序可以看出，股份公司完税利润的分配分为两大步：

1. 弥补亏损（如以前年度发生了亏损），并按照规定提取法定盈余公积金和公益金，这一步骤的操作主要是基于法律上的规定。

2. 上述分配之后的余额，再加上以前年度的未分配利润，作为可供股东分配的利润。这部分利润的分配如何操作则主要取决于公司股东会议的决议。

## 五、会计账目公开

股份公司，特别是股份有限公司，因为通过发行股票（或股权证）募集资本金，所以股东众多。股票可以公开上市的公司更是如此。除极少部分股东和拥有控股权的股东可以参与公司的生产经营决策，直接了解企业的生产经营状况及成果外，大多数股东因拥有股份较少，而无权也无精力参与企业经营管理，但他们又必须及时了解公司的财务状况，因此，这就要求股份有限公司的账目必须向股东公开。现行制度还规定，股份有限公司年度会计报告还须经国家特别认可的会计师事务所及其注册会计师验证并出具审计报告，以证明其真实性和合法性。

### 第三节 股份有限公司的会计原则

会计核算必须具备一定的前提条件及应遵循的原则，我国于1992年11月30日颁布的《企业会计准则》对会计核算前提和会