

股份制企业会计

陈 敏 成冀清



资产=负债+股东权益

天津大学出版社

股份制企业会计

陈 敏 成冀清

010342/09

天津大学出版社

内 容 提 要

本书以国家最新颁布的《股份制企业试点办法》、《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》为依据，结合我国股份制企业的特点，全面系统地论述了我国股份制企业的性质、特征、会计要素、会计事项、会计处理方法及会计报表；对于某些尚未明确规定，但在实际中存在的问题，引荐了一些西方会计处理方法。它将法律概念融于会计核算之中，注重我国会计与国际会计惯例的接轨，不仅适用于股份制企业，也值得非股份制企业借鉴。

〔津〕新登字012号

股份制企业会计

陈 敏 成冀清

●

天津大学出版社出版

(天津大学内)

天津市宝坻县第四印刷厂印刷

新华书店天津发行所发行

●

开本：850×1168毫米 1/32 印张：14 3/4 字数：382千字

1993年2月第一版 1993年2月第一次印刷

印数：1—8000

ISBN 7-5618-0482-2

F·37

定价：9.50元

前 言

为了适应我国经济体制的改革和股份制试点工作的推进，我们编写了这部《股份制企业会计》。本书以1992年5月国家经济体制改革委员会和财政部等颁布的《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》、《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》为依据，结合我国股份制企业的特点，较为全面、系统地论述了我国股份制企业的性质、特征、会计要素、会计事项、会计处理方法及会计报表。

本书将法律概念融于会计核算之中，使读者了解到会计处理的法律依据。对于某些尚无明确规定，但在实际中存在的问题，以及目前在处理上尚不成熟的问题，我们引荐了一些西方会计的处理方法。本书对那些与传统处理方法差异较大或某些新问题的处理方法，注重从理论上加以说明。在编写过程中，我们作了多方面的实地调查，力求理论联系实际。

本书编写工作是由天津财经学院副教授陈敏（第二、三、四、五、六、七、十三章）和南开大学讲师成冀清（第一、八、九、十、十一、十二、十四章）完成的。书中的会计概念及处理方法由陈敏进行审定，法律问题由成冀清进行审定。在编写过程中，得到了我国著名会计学家李宝震教授的大力帮助与指导。天津大学出版社为本书的出版作出了大量工作。在此谨表谢意。

由于我们的水平有限，加之时间仓猝，本书尚有错误缺陷之处，恳请读者批评指正。

作 者

1992年11月

序

随着我国经济体制的重大改革，企业引入竞争机制，进入了市场经济的海洋。企业要在竞争中发展，必须吸收多种经济成分，从多方面筹集资金。因此，多种经济成分构成的一种新经济实体——股份制企业，出现在市场经济中。经济体制的改革必然引起会计理论和实务的变更。股份制企业会计，就是会计界在新形势下提出的新课题。

为适应新形势的需要，陈敏、成冀清同志率先出版了这本《股份制企业会计》。本书系统地论述了股份制企业的资产、负债、成本费用、损益、股东权益等会计要素的法律界限和会计处理方法，有利于读者领悟我国股份制企业会计制度具体规定的道理所在；从股份制企业特点出发，将法律概念与会计理论和实务熔为一炉；打破行业界限，注重我国会计与国际会计惯例的接轨；系统地论述了债权人、债务人、股东以及企业的权利与义务，突出了企业主体形象；分清了企业对资产的支配权、债权人对企业资产的要求权和股东拥有的权益；根据我国《企业财务通则》和《企业会计准则》的规定，借鉴西方会计的处理方法，将管理费用与财务费用、经营收益与投资收益分别核算，使得会计信息有利于企业经营、筹资和投资决策。本书不仅适用于股份制企业，也值得非股份制企业借鉴。

由于我国会计正处在大变革时期，股份制企业尚处于试点阶段，作者在书中论述的有些理论和实务尚属探讨性质。因此，本

书可作为会计理论工作者对我国会计改革的研究专著。

李宝震

1992年12月

目 录

第一章 总 论	(1)
第一节 股份制企业概述	(1)
第二节 股份有限公司	(6)
第三节 有限责任公司	(17)
第四节 股份制企业会计核算的一般原则	(20)
第五节 股份制企业的会计科目及会计报表	(24)
思考题	(30)
第二章 企业组建	(32)
第一节 企业组建概述	(32)
第二节 新建企业	(34)
第三节 改组企业	(41)
思考题	(48)
习 题	(49)
第三章 借入资金	(53)
第一节 借入资金概述	(53)
第二节 长期借款	(53)
第三节 企业债券	(59)
第四节 短期借款	(77)
思考题	(78)
习 题	(79)
第四章 货币资金、商业帐款及票据	(81)
第一节 结算方式概述	(81)
第二节 货币资金	(85)

第三节	商业帐款·····	(94)
第四节	商业票据·····	(100)
思考题	·····	(108)
习 题	·····	(108)
第五章	外汇业务 ·····	(111)
第一节	外汇概述·····	(111)
第二节	日常外汇收支·····	(114)
第三节	外币兑换·····	(124)
第四节	外汇调剂·····	(126)
思考题	·····	(129)
习 题	·····	(129)
第六章	存 货 ·····	(132)
第一节	存货概述·····	(132)
第二节	收入存货·····	(133)
第三节	发出存货·····	(144)
第四节	存货的稽核与存货帐的核对·····	(153)
第五节	委托加工物资及委托代销商品·····	(155)
第六节	低值易耗品·····	(160)
第七节	存货盘存与盘点·····	(165)
思考题	·····	(169)
习 题	·····	(169)
第七章	长期投资与短期投资 ·····	(172)
第一节	投资概述·····	(172)
第二节	长期投资·····	(176)
第三节	短期投资·····	(192)
思考题	·····	(197)
习 题	·····	(197)
第八章	固定资产 ·····	(200)

第一节	固定资产概述·····	(200)
第二节	固定资产的取得·····	(202)
第三节	固定资产折旧·····	(206)
第四节	固定资产修理·····	(216)
第五节	租入固定资产·····	(220)
第六节	固定资产清理及盘盈(亏)·····	(224)
第七节	在建工程·····	(228)
思考题	·····	(232)
习 题	·····	(232)
第九章	无形资产及其他资产·····	(234)
第一节	无形资产概述·····	(234)
第二节	无形资产的会计处理·····	(239)
第三节	其他资产·····	(242)
思考题	·····	(243)
习 题	·····	(243)
第十章	成本、费用·····	(244)
第一节	成本、费用概述·····	(244)
第二节	成本与费用的会计处理·····	(251)
第三节	分批法·····	(267)
第四节	分步法·····	(273)
第五节	分类法·····	(281)
第六节	定额法·····	(285)
思考题	·····	(293)
习 题	·····	(293)
第十一章	营业收入·····	(296)
第一节	营业收入概述·····	(296)
第二节	营业收入的会计处理·····	(299)
思考题	·····	(311)

习 题	(311)
第十二章 股东权益	(313)
第一节 股东权益概述	(313)
第二节 股本的会计处理	(321)
第三节 应计所得税	(330)
第四节 利润分配	(336)
思考题	(345)
习 题	(346)
第十三章 会计报表	(348)
第一节 会计报表概述	(348)
第二节 资产负债表	(349)
第三节 利润表	(359)
第四节 财务状况变动表	(362)
第五节 有关附表	(379)
第六节 财务情况说明书	(382)
第七节 合并报表	(399)
思考题	(409)
习 题	(410)
第十四章 终止与清算	(417)
第一节 终止与清算概述	(417)
第二节 终止与清算的会计处理	(420)
思考题	(426)
习 题	(426)
附录一 股份制试点企业会计制度	(429)
附录二 股份制试点企业财务管理若干问题 的暂行规定	(449)

第一章 总 论

第一节 股份制企业概述

一、股份制的概念

股份制企业有广义和狭义之分。从广义上说，凡是通过各种不同份额的资本集中而进行联合生产与经营，并按投入资本的份额参与管理和分配的形式，都可以称为股份制企业；从狭义上说，股份制企业就是指通过发行股票、建立股份公司筹集资本、进行生产和经营的组织形式。

股份制度及其最典型形式——股份公司，是随着资本主义的发展而产生和发展起来的。资本主义社会高度发达的商品经济以及社会化大生产，必须有大量的货币资本才能进行。因此，个别资本的积聚已远远不能满足资本主义生产的需要。而扩大资金来源就成为资本主义经济发展的先决条件。资本主义最早的国家银行——1694年成立的英格兰银行，以及美国第一家银行——1782年成立的北美银行，都是通过股份资本筹集资金的。英美两国修筑铁路所筹集的资金，主要也是通过股份公司实现的。所以马克思说，“假如必须等待积累去使某些单个资本增长到能够修建铁路的程度，那么恐怕直到今天世界上还没有铁路。但是，集中通过股份公司转瞬之间就把这件事完成了。”^① 在其他行业，股份公司也得到了迅速的发展。

建国初期，我国也曾存在过股份制度。在生产资料的社会主

^①《资本论》第一卷，人民出版社1975年版，第688页。

义改造过程中，我们曾利用股份制这种形式，迅速地把个体经济和私人资本主义经济转变为社会主义的公有经济，把个体所有制和资本主义所有制转变为社会主义全民所有制和集体所有制。为了解决农民生产、供销和信贷等方面的困难，在国家的扶助下，由农民集资入股建立起供销合作社和农村信用合作社。合作社的财产归社员集体所有，并实行了按股分红。供销合作社和信用合作社的性质是集体所有制。这两种股份制合作社在组织农村商品供销、信贷，支持农村经济发展，解决农民困难等方面，发挥了很大作用。

生产资料的社会主义改造基本完成以后，股份制度在我国也基本取消了。原来集体入股建立起来的供销社变为国营商业企业。农村信用社也不再进行按股分红。

党的十一届三中全会以后，我国对经济管理体制和经营管理方法着手认真的改革，并实行对外开放政策。1979年7月1日第五届全国人民代表大会第二次会议通过并颁布了《中华人民共和国中外合资经营企业法》，允许外国的公司、企业、其他经济组织或个人同中国合营者共同举办中外合资经营企业。中外合资经营企业的形式为有限责任公司，这就是一种股份制企业。

80年代初期，随着经济体制改革的发展，我国一些全民所有制企业开始进行股份制试点。但是，由于试点初期尚无股份制企业的法规，致使相当一批股份制企业不够规范，原有的一套企业管理方法，包括财务、会计、审计、劳动、人事、税务、工商、统计等规定，也不适应股份制企业试点的需要。为了转换企业经营机制，促进政企职责分开，实现企业的自主经营、自负盈亏、自我发展和自我约束；为了开辟新的融资渠道，筹集建设资金，引导消费基金转化为生产建设资金，提高资金使用效益；为了促进生产要素的合理流动，实现社会资源优化配置；为了提高国有资产的运营效率，实现国有资产的保值增值，经国务院有关部门

共同商定，于1992年5月15日制定并颁布了《股份制企业试点办法》。国家经济体制改革委员会并于同一天颁布了《股份有限公司规范意见》和《有限责任公司规范意见》两个规定。这是我国第一批关于公司的法规性文件，标志着我国股份制企业开始走上规范化道路。

二、股份制企业的组织形式

股份制企业是全部注册资本由全体股东共同出资，并以股份形式构成的企业。股东依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，股份可以在规定的条件下或范围内转让，但不得退股。我国股份制企业的组织形式主要有股份有限公司和有限责任公司两种。

实行股份制的企业，内部职工可以入股。股东有权参与企业管理，所以就能够调动企业职工的积极性。职工真正感到成为企业的主人，人人都关心经营成果，可以大大提高企业生产和经营的效益。因此，各地各种类型的股份制企业呈现出迅猛发展的势头，到1992年初已达3220家。这些股份制企业都是以公司的形式出现的。

公司，是指依照国家法律，由两人以上集资组成的一种企业组织形式。在工业发达国家，凡是合资经营的企业，一般都可以称为公司。公司也是被资本主义社会誉为最有生命力的一种组织形式。

根据不同的标准，公司可以划分为不同的类型。

按照债务清偿责任，可分为：

1. 无限公司。无限公司亦称无限责任公司，是指由两人以上无限责任股东所组成的公司。无限责任股东在公司财产不足清偿全部债务时，必须以自己的财产清偿公司债务，各股东对公司的债务负连带无限清偿责任。

2. 有限公司。有限公司亦称有限责任公司，是指由两人以

上有限责任股东所组织的公司。有限责任股东对公司债务的清偿责任，仅以各股东在公司认缴的出资额为限。

3. 两合公司。两合公司是指由一人以上的有限责任股东与一人以上的无限责任股东混合组织的公司，是无限公司和有限公司之间的中间形式。无限责任股东对公司债务负连带无限清偿责任，有限责任股东对公司债务的清偿责任，仅以其出资额为限。两合公司的经济意义在于既有负无限责任的股东以取得外界信任，又可吸收有限责任股东以扩大公司的资金。

4. 股份有限公司。股份有限公司亦称股份公司，是指全部资本由等额股份组成，股东仅就其所认购股份对公司负责，公司以其全部资产对债务承担责任的公司。公司的资本总额由所发行的股票数额决定。股票为有价证券，可以自由转让。

5. 股份两合公司。股份两合公司是指由无限责任股东与持股票的有限责任股东联合组织的公司。其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分为等额股份，发行股票，公开募集，其股东仅就其认购的股份对公司负责。它具有两合公司和股份有限公司两者的特点。

按照公司经营业务的内容，可分为工业公司、商业公司、运输公司、咨询公司等形式。

按照公司所属企业分布的情况，可分为地区性公司、跨地区性公司、全国性公司和跨国公司等形式。

按照公司所属企业的生产技术经济联系，可分为专业公司、联合公司和综合性公司等形式。

三、公司的特征

1. 公司是企业法人

企业法人是实行经济核算，进行生产、经营活动，以扩大社会积累，创造财富为目的的各类经济组织。公司一旦成立，取得法人资格，就能象自然人一样，拥有自己独立的财产，有权独立

进行一切合法的经济活动。同时，对自己的行为所产生的法律后果承担全部法律责任。例如，公司在经营中出现亏损，在经济活动中欠了债务，以及经济合同的签订和履行等，都要负全部责任。

公司的行为能力由其法定代表人或其授权的业务人员以公司的名义行使，公司对他们的经营活动承担民事责任。包括在业务活动中对他人造成损害的赔偿责任。

因此，作为企业法人，公司是一个独立地享受民事权利和承担民事义务的主体。

2. 公司是营利性的经济组织

营利是指通过生产、经营活动而获得某种利益，这种利益一般是指货币增殖。公司必须是营利性的经济组织。因为公司是独立核算、自主经营、自负盈亏的经济实体。如果不允许其营利，就必然出现亏损，公司也无法生存下去。所以，营利性是公司的一个重要特征。

公司的营利必须合法，即公司的一切生产经营活动必须符合国家法律、法规的要求，并且不能超出主管部门核准、登记的业务范围。超出其业务范围的行为无效，严重的还要承担法律责任。因此，不能什么利大就生产、经营什么，否则会造成整个社会经济秩序的混乱。公司必须从提高生产技术水平、经营决策和管理水平入手，加强产品开发，提高产品质量，做好销售服务工作，来赢得最好的经济效益和社会效益，从而获得最大的合法利润。

3. 公司必须依法成立，并有一定的组织机构

公司的成立，必须严格遵守有关公司的法律规定。包括公司开办条件、设立方式、审批程序等。任何人要组建公司，必须在公司法规定的范围或行业之内，采取法律允许的方式，经过有关部门审查批准并依法登记之后，才取得企业法人资格，公司才算成立。公司在批准的经营范围内，自主经营管理的权利，才受到

法律保护。

公司必须有自己健全的组织管理机构。公司的最高权力机构一般为董事会，对公司的重大事项作出决议。董事会聘任公司经理，由经理负责公司的日常经营管理工作。另外，公司要建立健全的财务、会计制度，并且有与生产经营规模相适应的从业人员。

如前所述，公司的种类很多。但我国目前主要有股份有限公司和有限责任公司两种形式。本章只重点介绍这两种组织形式。

第二节 股份有限公司

一、股份有限公司的概念

根据《股份制企业试点办法》及《股份有限公司规范意见》的有关规定，我国的股份有限公司是指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。股份有限公司有下列法律特征：

1. 公司的资本总额平分为金额相等的股份。例如公司的资本总额为10 000 000元，分为100 000股，则每一股的票面价值为100元。

2. 股东以其所认购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。股东对公司只负缴清其股份金额的责任，并不对公司的债权人负责。一旦公司破产或解散后进行清算，公司的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。只有公司才以本身的全部资产对公司的债务负责。这也是股份有限公司所以能在资本市场上吸引分散的小投资者的主要特征。

3. 经批准，公司可以向社会公开发行股票，股票可以交易或转让。股份有限公司通过发行股票，可以在短期内把分散在社

会上的货币资金聚集到一起，公司扩大再生产的规模不受企业本身积累的限制。发行股票，是大、中型股份有限公司筹资的主要方式。只要愿意支付股金，任何人都可以获得股票而成为股东。虽然不能退股，但股票可以自由转让，这是股份有限公司能够吸引分散的小投资者的另一特征。

4. 公司的所有权与经营权是分开的。股份有限公司的资本虽为全体股东所有，但其经营管理权却并不操在全体股东手中。负责公司一切日常营业活动的不是股东，而是董事会和经理。

二、股份有限公司的设立

股份有限公司的设立，是指为了创办公司而进行的一系列法律行为的总称。包括下面几个步骤。

（一）公司的发起人

股份有限公司的设立必须有一定数目的人来进行，这些创办公司的人即称为发起人。我国《股份有限公司规范意见》对公司发起人的概念做了如下表述，“公司发起人，是指按照本规范订立发起人协议，提出设立公司申请，认购公司股份，并对公司设立承担责任者。”

对于发起人的数目，各国公司法的规定不一，但都规定发起人的最低人数。例如，英国、法国、日本规定为七人；挪威、瑞典为三人。我国规定，设立公司应有三个以上发起人。但国营大型企业改组成为公司的，经特别批准，发起人可为该大型企业一人。

有些国家规定，自然人或法人都可以作发起人。根据我国的规定，自然人不得充当发起人。发起人应是设立在中华人民共和国境内的法人，但不包括私营企业和外商独资企业。另外，对中外合资经营企业作为发起人的，规定中外合资经营企业不能超过发起人数的三分之一。

发起人达成设立公司的协议后，可共同委托一个发起人办理设立公司的申请手续。