

股份公司会计与审计实务

杨爱芬 吕劲松 匡正洲 主编



中国经济出版社

股份公司会计与审计实务

杨爱芬 吕劲松 匡正洲 主编

中国经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

股份公司会计与审计实务/杨爱芬等主编. - 北京: 中国经济出版社, 2000.1

ISBN 7-5017-1083-X

I. 股… II. 杨… III. ①股份有限公司-会计②股份有限公司-审计 IV. F276.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (1999) 第 76467 号

*

股份公司会计与审计实务 杨爱芬 吕劲松 匡正洲 主编

*

中国经济出版社出版发行

(北京市百万庄北街 3 号)

邮编: 100037

北京市人民文学印刷厂印刷 新华书店经销

开本: 850×1168 毫米 1/32 17 印张 400 千字

2000 年 1 月第 1 版 2000 年 1 月第 1 次印刷

印数: 0001~3500

ISBN 7-5017-1083-X/F·700

定价: 35.00 元

主编:杨爱芬 吕劲松 匡正洲

撰稿(以姓氏笔划为序):

马春冬	车守钧	冯喜亮	刘立交
孙承明	吕长顺	吕劲松	余念祖
何勇兵	匡正洲	张世雯	张凤超
杨爱芬	邵玉萍	哈 斯	顾邦儒
褚宗明			

前 言

随着我国经济体制改革的深入进行和社会主义市场经济的迅猛发展，以股份有限公司形式组建的股份制企业已在全国开花结果。股份制是当前转换企业经营机制中一种比较理想的组织形式和经营方式，实行股份制，是我国企业改革的主要内容，也是我国企业的发展方向。

在股份有限公司的组建和管理过程中，加强会计管理和审计监督，是保证股份有限公司健康运行的重要环节，而股份有限公司的会计与审计业务，对我国广大财会人员和审计人员来说，还是一个新的领域，需要进行系统地学习和掌握。我们组织编写这本书的目的，就是为学习股份有限公司会计和审计知识的同志提供系统的学习资料。

这本书把会计和审计结合在一起，不仅是一种新的写作上的尝试，而且也是为了更好地满足会计、审计工作的需要。因为在实际业务中，会计和审计相辅相成，密不可分，财会人中员必须了解审计工作，审计人员必须懂得会计业务，否则就不能搞好会计和审计工作，提高工作的质量。

这本书是以我国财务会计和审计的最新法规为依据，紧密联系我国股份有限公司会计、审计工作的实际需要，并吸取了国内外会计管理和审计监督的有益经验和最新研究成果而编写的。全书共计十一章，从股份有限公司会计、审计的基本原理到具体业务的操作，侧重阐述了股份有限公司会计与审计的主要内容和技术方法。在编写中，力求突出重点，简明实用，使读者掌握股份有限公司会计、审计的基本理论、基本知识和基本技能。

本书第一、二章由吕劲松编写，第三、四章由刘立交、孙承明编写，第五、六章由褚宗明、顾邦儒编写，第七章由车守钧、

余念祖编写，第八章由冯喜亮、张世雯编写，第九章由邵玉萍、何勇兵编写，第十章由吕长顺编写，第十一章由马春冬、冯喜亮编写。全书由杨爱芬、吕劲松、匡正洲负责总纂。

由于股份有限公司会计和审计在我国处于初创、发展阶段，加上我们理论水平和实际经验有限，书中难免存在不足或错误之处，恳请读者批评、指正。

编著者

一九九九年十二月

目 录

第一章 股份有限公司概述.....	(1)
第一节 股份制度的概念及特征.....	(1)
第二节 股份有限公司的设立与改建.....	(9)
第三节 股份有限公司的主要经济活动	(21)
第二章 股份有限公司会计与审计原理	(47)
第一节 股份公司会计的概念与内容	(47)
第二节 股份公司会计核算的一般原则	(60)
第三节 股份公司审计的必要性与特点	(66)
第四节 股份公司审计的内容与重点	(82)
第五节 股份公司审计实施程序	(96)
第三章 流动资产的核算与审计	(107)
第一节 流动资产概述.....	(107)
第二节 货币资金的核算与审计.....	(107)
第三节 短期投资的核算与审计.....	(121)
第四节 应收及预付款的核算与审计.....	(128)
第五节 存货的核算与审计.....	(149)
第四章 长期资产的核算与审计	(190)
第一节 长期资产概述.....	(190)
第二节 长期投资的核算与审计.....	(190)
第三节 固定资产的核算与审计.....	(209)
第四节 无形资产的核算与审计.....	(240)

第五节	递延资产和其他资产的核算与审计	(248)
第五章	负债的核算与审计	(253)
第一节	负债概述	(253)
第二节	流动负债的核算与审计	(256)
第三节	长期负债的核算与审计	(278)
第六章	成本费用、营业收入的核算与审计 ...	(290)
第一节	成本费用与营业收入概述	(290)
第二节	成本费用的核算与审计	(296)
第三节	营业收入的核算与审计	(320)
第四节	利润总额的核算与审计	(331)
第五节	所得税的核算与审计	(339)
第七章	股东权益的核算与审计	(353)
第一节	股东权益概述	(353)
第二节	股本的核算与审计	(356)
第三节	资本公积的核算与审计	(361)
第四节	留存收益的核算与审计	(366)
第八章	会计报表的编制与审计	(371)
第一节	会计报表概述	(371)
第二节	资产负债表的编制与审计	(381)
第三节	利润表的编制与审计	(403)
第四节	现金流量表的编制与审计	(417)
第五节	合并会计报表的编制与审计	(441)
第六节	会计报表分析	(463)

第九章	终止、清算的核算与审计	(487)
第一节	终止与清算概述	(487)
第二节	终止、清算的核算与审计	(491)
第十章	股份有限公司管理审计	(511)
第一节	管理制度概述	(511)
第二节	管理审计的内容、程序和方法	(514)
第十一章	股份有限公司经营审计	(521)
第一节	经营制度概述	(521)
第二节	经营审计的内容、程序和方法	(524)

第一章 股份有限公司概述

第一节 股份制度的概念及特征

股份制度是市场经济发展到一定阶段的产物。市场经济较为发达的西方国家已普遍实行股份制。我国在改革开放中逐渐开始股份制试点，并已取得初步成效。随着社会主义市场经济体制的建立和经济增长方式由粗放型经营向集约型转变，进行股份制改造和全面实行股份制度的企业将日益增多。尤其是竞争性企业，股份制度将成为一种极为重要的形式和发展趋势。

一、股份制度的概念与内涵

股份制度是现代企业制度的典型表现形式，是以一国经济制度为基础的、由国家特定法令和条例所规范的企业财产制度、组织制度和经营制度的总和。包括：

1. 企业财产制度。即企业财产的形成、支配、管理、转移、收益分配及相应责任等方面的关系行为准则。股份制企业作为独立法人，拥有独立于企业所有者之外的自身财产即法人财产，通过一定的组织制度来管理、支配、经营企业财产并承担相应的责任。这是股份制度中最为重要和基础的部分。

2. 企业组织制度。它是以企业财产制度为基础的。最初的私人企业，财产全部归属个人，雇工少，谈不上什么组织制度；发展到合伙企业，有了一定的组织原则和议事规则等；股份制企业的出现，标志着企业进入正规组织阶段。不论什么形式的股份制企业，都有一套正规的组织原则和组织机构。其组织结构如图

1-1 所示。

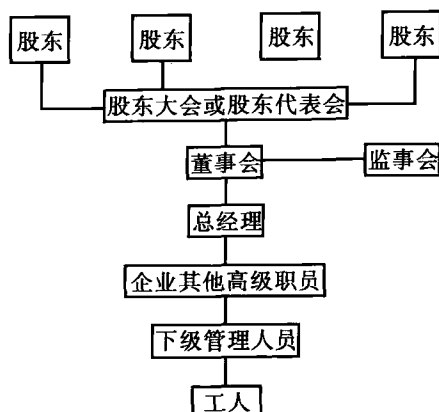


图 1-1

企业内部逐步形成完善的组织结构，为企业有效管理和不断发展提供了基础。

3. 企业经营制度。经营制度是企业为实现经营目标而设立的组织机构和相关制度的总体。相同的财产制度和组织制度下，可以有各种不同的经营制度。它是股份制度的最终体现，是股份制度中更为具体的层次，具有更为灵活和多样化的特点。

二、股份制企业的概念和种类

股份制企业是指在市场经济条件下，由一定数量的股东共同出资，按法定程序建立的法人经济组织。由于各国法律体系不同，现实生活中可按股东对企业所承担的责任形式不同而划分为以下五种：

1. 无限责任公司。即两个以上的自然人股东出资设立并对公司债务负连带无限责任的公司。

2. 有限责任公司。即由一定数量的股东出资设立，各股东仅以出资额为限对公司债务负清偿责任，公司只以其全部资产对公司债务负清偿责任。

3. 两合公司。即由一名及以上的无限责任股东与一名及以上的有限责任股东共同出资设立，无限责任股东对公司债务负连带无限责任，有限责任股东以出资额为限对公司债务负有限责任。

4. 股份有限公司。即由一定数量以上的股东出资设立，公司全部资本分成等额股份，股东以其认购的股份为限对公司债务负有限责任，公司以其全部资产承担公司债务。

5. 股份两合公司。即由一名及以上的无限责任股东与一定数量的有限责任股东出资设立，无限责任股东对公司债务负连带无限责任，有限责任股东以其认购的股份对公司债务负有限责任。如果说两合公司是无限责任公司与有限责任公司的组合，股份两合公司就是无限责任公司与股份有限公司的组合。

由于无限责任公司和以它为组成部分成立的两合公司、股份两合公司，它们的股东（后二者是部分股东）对公司债务负连带无限责任，通俗地说就是一当公司破产，公司股东除在公司的出资额和所认购股份外，个人及家庭财产如房屋等都要拿出来抵债。这种公司破产，必然导致负无限责任的股东倾家荡产，对经济发展和社会稳定会带来极为不利的影响，因此，在市场经济发达的国家中已越来越少，且不占有重要地位。

在我国，根据《中华人民共和国公司法》第一章第二条规定，股份公司是指依照公司法在中国境内设立的有限责任公司和股份有限公司。因此，我国的股份制企业包括有限责任公司和股份有限公司两种组织形式，而不允许设立无限责任公司和两合公司、股份两合公司。

近年来，我国出现了一些股份合作制企业，这是群众在实践中创造的一种公司形式。股份合作制企业近似于有限责任公司，如不允许公开发行企业股票和债券，财务会计报告不需公开，股权不能随意转让更不能上市流通，股东责任有限等等。但股份合

作制企业不属于股份制企业范畴，而是企业产权制度改革的一种形式。因为，股份制企业的出资人是企业股东，通常只参与公司决策与管理，一般劳动者进入企业劳动无需以资本投入为前提，而股份合作制企业的产生，其出资不以资本为基础，而是以劳动合作为基础，就是说包括企业管理者在内的企业所有劳动者都是公司的出资人，这是他参与企业劳动的基本前提，企业外部人员不能出资入股。股份合作制企业是一种过渡性的企业组织形式，在理顺企业产权关系、推动经济发展等方面发挥了积极作用，现阶段我国城乡许多小型工商企业都采用股份合作制这种形式，进展较快，目前国有小企业总量 7 万余户，虽占全部国有企业户数的 82%。但由于数量太多，分布太散，占有国有经济的比重较小，因此将企业原有的国有资产或集体资产作为股份“卖”给内部职工的股份合作制试点，逐渐扩展到全国一些地方。目前实行股份合作制的企业，农村有 300 多万户，城市有 16 万户。据对江苏、浙江、河北、山东、安徽等省调查，至 1996 年底，在已进行改革的小企业中半数以上是实行股份合作制，其中安徽达 77.6%，江苏达 80%。随着一些股份合作制企业生产和经营规模的扩大，企业内部职工出资不能满足企业生产经营的需要，而需向外部筹集资金或发行股票，此时，就应按照《公司法》的规定进行规范运作，纳入股份制企业范畴。

三、股份制企业的基本特征

按照公司法、民法通则等有关法律规定，我国股份制企业具有如下基本特征：

1. 具有企业的一般属性。企业是以营利为目的而组织其生产和经营活动的经济组织。营利性是设立企业的出发点和归宿，组织生产经营活动是实现企业营利的手段。股份制企业作为一种企业形式，应当具备企业的一般属性，以营利为目的。

西方传统理论认为，企业的这种营利性不仅指企业通过生产

经营活动而创造利润，而且还指企业依法向其投资者分配利润，即营利性，包括企业自身的营利性和企业投资者的营利性，如企业经过年终决算，其所得利润除依法缴纳各种税费外，还应向投资各方分配剩余的利润。通常，企业自身的营利性和企业投资者的营利性是一致的，企业营利是为实现投资者的营利，投资者营利必须依赖企业营利。但在另一种情况下，企业虽有营利性，但企业利润不向投资者分配，如国家或一些社会组织投资设立的环境保护企业、社会福利企业等，通过开展生产经营活动获取利润，但所得利润是用于环境保护事业和社会福利事业等，而不是为了向投资者分配利润，西方国家将这类企业排斥在股份制企业之外，而我国则从实际情况出发，将其归属到股份制企业范畴。因此，股份制企业的一般企业属性主要表现在企业自身的营利性，而非投资者的营利。企业的营利性使其得以区别于国家机关、事业单位和社会团体。

2. 具有企业法人资格。我国民法通则第 36 条规定，“法人是具有民事权利能力和民事行为能力，依法独立享有民事权利和承担民事义务的组织”。第 37 条规定，“法人应当具备下列条件：（1）依法成立，（2）有必要的财产或经费，（3）有自己的名称、组织机构和场所，（4）能够独立承担民事责任”。因此，法人应当具有人格、财产、责任的独立性。法人分为企业法人和非企业法人，国家机关、事业单位、社会团体，由于不具备企业的一般属性，属非企业法人。

股份制企业具备企业法人资格，其人格独立性是指企业不依赖于其发起人和成员而独立存在，具有民事权利能力和民事行为能力，是法律上的独立主体；财产独立性是指企业的发起人或投资者一旦将自己的财产投资给企业，就形成企业法人自己的财产，发起人或投资者不再保留占有、使用和处分的权利，企业对这部分财产享有法人财产权；责任独立性是指企业对所承担的债

务，只能以企业自己所拥有的独立财产承担，企业发起人或投资者对超出投资额以外的债务，不承担清偿责任。股份制企业的企业法人资格使其区别于独资企业和合伙企业，后者虽是企业，但不是法人，而是自然人企业，是其所有者或投资者自然人的延伸，对企业的债务承担无限的清偿责任。因此，我国法律对独资企业、合伙企业和股份制企业作了严格区别与规范。

3. 必须按照《公司法》等有关法律、法规依法成立。股份制企业虽属企业的一种形式，但对设立股份制企业和其他企业，国家有不同的法律加以规范，规定也各不相同。如设立的条件不同，设立股份制企业必须拥有较高数额的注册资本。公司法规定，有限责任公司的最低注册资本根据主营业务不同，一般为10万元至50万元人民币不等，股份有限公司注册资本最低不得少于1000万元人民币，而其他企业根据企业法人登记管理条例施行细则规定，注册资本不得少于3万元，等等。因此，股份制企业的设立必须符合法律规定的条件，按法律规定的程序办理。

4. 不仅包括社团法人，还包括单一投资性质的公司。传统理论认为，股份制企业只能由两个以上的自然人或法人出资设立，是一种社团法人，具有联合经营的性质。这种理论，将我国现实生活中相当数量的非联合型经济组织排斥在股份制企业之外。在我国，生产资料公有制的确立，国家直接控制和掌握庞大的国有资产，国家或某一部门完全可以，尤其是国家确定的生产特殊产品的公司或属于特定行业的公司也有必要通过财政拨款或投资等方式设立大规模的股份制企业，即国有独资公司，降低了传统理论中股份制企业的集资联合功能。结合我国现实经济生活特点，公司法第二十条规定，“国家授权投资的机构或者国家授权的部门可以单独投资设立国有独资的有限责任公司”，并在公司法第二章中单列“第三节国有独资企业”共9条加以规范，将大量的国家单一投资主体兴办的经济组织纳入到股份制企业中的

有限责任公司范畴。当然，具有资金联合性质的企业和具有单一投资性质的企业在许多方面会有所不同，特别是在企业内部的组织机构方面更是如此。

四、股份制企业与其他制度企业的区别

由于股份制度是现代企业制度的典型形式，股份制企业在法律上具有独立的人格，因而与现实的国有企业以及其他形式企业如独资企业、合伙企业等比较，有很大的差别。

1. 股份制企业与现实的国有企业相比，其主要区别是：

(1) 产权关系较为明确。现实的国有企业制度下，虽然全部财产归全民所有，产权主体为全体人民，由国家代表全体人民行使其所有权、支配权、经营权、处置权和收益权，实际上产权主体虚置，谁都不负责任。股份制企业拥有的全部财产属企业法人财产权利，企业是独立享有民事权利和承担民事责任的法人实体。企业产权归属包括国家在内的出资者，企业对各出资者负责。

(2) 责任有限。现实国有企业制度下，企业作为国家的附属物，国家负有无限责任。股份制度下，企业是独立法人，其盈亏均由企业自负，所承担的责任仅以企业全部资产为限，国家所负责任也仅以所出资为限。

(3) 投资主体多元化。现实国有企业制度下，企业既然是国家的附属物，当然只能由国家投资。股份制企业可以通过多种形式广泛筹集社会资金，形成投资主体多元化，从而得到迅速发展壮大。

(4) 目标单一。国有企业制度下的企业，其经营目标除经济目标外，还有政治目标、社会目标等。股份制企业的经营目标就是以本求利，即以最大限度获取盈利，实现资产增值为最高目标。

(5) 风险自担。现实国有企业的唯一投资者是国家，其资产

归国家所有，经营好坏与他人无关，因而只有国家才有资产处置权，即使大量资产呆滞闲置甚至报废，谁也无权处置，谁也不必和不愿因承担风险与责任而主动处置，盈亏与否，也均由国家承担责任。股份制企业由于投资主体多元化，实行法人治理结构，投资者不仅关心其资产营运与增值，而且要共同承担经营风险，并形成相互间的利益制衡机制，使企业能够更加规范地运营和更加高效地运行。

2. 股份制企业与独资企业、合伙企业相比，主要区别是：

(1) 股份制企业必须是法人，不允许设立非法人的股份制企业。独资企业是由单个主体出资兴办并归单个主体所有和控制的企业，是否具备法人资格并非独资企业设立和存在的前提条件；合伙企业是由两个及以上出资人共同出资兴办、经营的企业，一般不是法人。

(2) 股份制企业财产与股东财产严格分开。企业的最初资本由股东投入，股东一旦出资，财产即属企业所有，企业依法自主经营。独资企业的财产与投资者财产没有严格区分，投资者投资后仍直接控制企业财产，企业经营活动仍受投资者的直接控制；合伙企业的财产与合伙人是连在一起的，企业财产仍属合伙人所有，合伙人按照合伙协议共同经营。

(3) 股份制企业及股东责任有限，企业以其全部资产、股东以其出资额或所认购股份对企业债务承担责任。独资企业投资者责任是无限的，当企业资不抵债时，除以企业全部财产承担责任外，还要用投资者个人的其他财产偿还债务；合伙企业与独资企业一样，除以企业全部财产承担责任外，合伙人还要按照合伙协议的约定以自己个人的财产承担企业债务。