

《股份制试点企业会计制度》介绍

冯淑萍

《股份制试点企业会计制度》(以下简称“试点制度”)已由财政部、国家体改委于1992年5月23日印发执行。现对该制度的内容及其执行该制度应注意的一些问题,作些介绍和说明。

一、适用范围

“试点制度”适用于按照规定程序,经批准设立的股份制试点企业,即:法人持股的股份制企业;企业内部职工持股的股份制企业;向社会公开发行股票(不上市)的股份制企业;公开发行股票并上市交易的股份制企业,以及股份有限公司和有限责任公司。对在《股份制企业试点办法》印发前已实行股份制试点的企业,要按要求进行清理,并重新按照规定的程序,办理报批手续,报经批准后,应执行“试点制度”。

二、管理权限

遵照《中华人民共和国会计法》的原则,“试点制度”由财政部制定和负责解释,所有进行股份制试点的企业均应照此执行。国务院各业务主管部门和省、自治区、直辖市财政厅、局可以在符合统一要求的原则下,结合本部门、本地区的具体情况,对“试点制度”作必要的补充,但需经财政部审批或报财政部备案。国务院业务主管部门对“试点制度”作出的补充规定,如果要求地方股份制企业统一执行的,应报财政部批准,并抄送各省、自治区、直辖市财政厅、局。其他补充规定,可按报财政部备案处理。

试点企业应根据“试点制度”和有关部门制定的补充规定,结合本企业具体情况,制定本企业的会计制度。

三、主要特点

“试点制度”与其他会计制度相比,主要有以下特点:

(一)不分行业、部门和所有制

目前,我国会计制度大多是分行业、部门和所有制制定的。不仅从行业上要分为工业制度、商业制度、交通制度等,而且还依企业的上级主管部门不同,企业所有制不同而分别制定。据统计,目前各行业、各部门、各

种所有制会计制度不下几十种。由于股份制企业是两个以上股东共同出资组建的企业,它可以吸收国家投资,也不排除集体投资、个人投资;它可以吸收境内的投资,也不排除境外投资,所以不可能再按企业所有制来确定企业执行哪类会计制度。另外股份制企业实行“股权平等,同股同利,利益共享,风险共担”的原则,因此,不能要求只要有国有资产投资组建的股份制企业,就要执行国营企业会计制度。股份制企业本身就是一种经济类型,不论该企业股权构成如何,均应执行“试点制度”。

(二)会计核算原则符合我国《企业会计准则——基本准则(草案)》的要求

为了适应对内搞活经济,对外改革开放的形势要求,财政部起草了企业会计准则。目前正在根据各部门各地区的意见进行修改,近期可望正式印发。为了与即将发布的企业会计准则衔接一致,满足股份制企业的核算要求,“试点制度”中规定了企业会计核算的一般原则,主要包括合法性、分期核算、人民币为记帐本位币、借贷记帐法、真实性、可比性、充分反映、一致性、及时性、收入与支出相互配合、权责发生制、历史成本记帐、划分收益性支出与资本性支出等。这些会计核算原则与起草的企业会计准则的有关规定基本一致。

(三)适合我国国情,借鉴国际惯例

建国后建立起的股份制企业不足十年,建立的股票市场时间更短,不足两年。而国外股份经济有着几百年的历史,与之相适应的有关会计管理事务方面也有着丰富的经验。其中一些会计理论、会计方法及相关法规制度,值得我们借鉴。另外,财务公开是对股份制企业基本要求之一,这就要求股份制企业提供的会计信息具有世界性,不仅要使境内的投资者理解,还要使海外投资者能看得懂,因此股份制企业的会计制度要基本上符合国际惯例。“试点制度”体现了这一精神,如制度采用了国际上普遍采用的资产、负债、股东权益的概念,将资金平衡表改为资产负债表;成本核算上由完全成本法改为

制造成本法；要求公开发行股票的企业会计报表公开；向外报出的报表要经注册会计师审查验证，等等。

但是股份制企业的试点工作毕竟是在国内进行的，三十多年的产品经济模式及与其适应的法规、制度，以及人们的观念等，决不是一经试行股份制，就可以即刻转变过来的。我国国民经济模式，是从有计划的产品经济向有计划的商品经济转变，不同于西方国家的完全商品经济，公有制在我国占主导地位，国家还要进行宏观调控，企业还要接受国家宏观计划指导。这就要求股份制企业会计制度不仅要借鉴国际惯例，还要适合中国国情。“试点制度”体现了这一精神。例如，制度的结构上，不仅制定了会计制度，而且还规定了企业所使用的科目名称及其核算内容，规定了向外报送报表的种类、报表名称、报表格式及其编制方法；从企业报表的报送单位来看，制度规定，企业的报表不仅要向投资人报送报表，或向社会公开报表，企业还要按月或按年向当地财税机关、开户银行、主管部门、体制改革部门报送报表，股份制企业的报表还要汇总，等等。

四、主要内容

“试点制度”包括基本制度与会计科目、会计报表两部分，对股份制试点企业从组建(或改组)到终止清算的全过程的经济业务引起的会计核算作出了规定，主要包括：

(一)股份制企业设立过程中的会计核算问题

我国的股份制企业目前主要有股份有限公司和有限责任公司两种组织形式。

1. 股份有限公司的设立

股份有限公司(简称股份公司)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，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的企业法人。公司设立有两种方法，即发起式和募集式。

发起式设立的特点是公司的股份全部由发起人认购，不向发起人之外的任何人募集股份。公司成立一年以后增资扩股时，经批准可向社会公开发行股票。

募集式设立的公司特点是公司股份除发起人认购外，还可以采用向其他法人或自然人发行股票的方式进行募集。依所采用的募集方式不同，可分为定向募集式和社会募集式两种。定向募集式是指向发起人之外的其他法人和本企业内部职工发行股票的公司，这类公司不向社会公开发行股票，但公司成立一年后增资扩股时，经批准可向社会发行股票。社会募集方式是指可向社会发行股票设立的公司。

公司的设立方式不同，设立过程中涉及到的会计核

算问题也不同。

(1)新设股份公司

新建股份制企业涉及到的会计核算问题主要有：

①筹建费用

发起人达成发起人协议后，就要办理公司创立的手续，这期间要支付诸如筹建登记手续费、委托发行股票的手续费、股票印制费、聘请注册会计师咨询费、验资费、资产评估费等。但公司尚未正式成立，在股本尚未缴入公司前，上述必不可少的费用已经发生，这就需要发起人垫付一笔公司创立费用。在会计核算上，对于发起人垫付的这笔费用，可以作为公司对发起人的负债处理，收到由发起人交来款项时，借记“银行存款”科目，贷记“其他应付款”科目。发生的创立费用，暂时列入“开办费”帐户，借记“开办费”科目，贷记“银行存款”等科目。这笔费用有两种处理方式，如公司创立成功，转入新创立的公司，作为开办费，按规定在不少于五年内摊销；如创立公司失败，则由公司发起人负担。由发起人负担的费用，应与发起人垫支款相对冲，借记“其他应付款”科目，贷记“开办费”科目。

②收缴股本

公司在批准核定的股本总额内发行股票(或发放股权证，下同)筹集资本，为了反映监督公司股票认购、发行、收缴情况，公司应设置“股本”帐户，并将核定的股本总额、股份总数、每股面值等，在有关股本帐户中作备查记录。

第一，股票的认购

公司发行的股票，从认购到实收股款、发行股票，往往要间隔一段时间。因为股东认购股票，只是一种承诺，并未与公司发生财务关系。这一过程公司可以不作帐务处理。但公司认为有必要反映从认购到实收股款的全过程，也可增设“应收认股款”和“已认股本”两个帐户。收到认股书时，借记“应收认股款”科目，贷记“已认股本”科目；收到股款时，借记“现金”科目，贷记“应收认股款”科目，同时，借记“已认股本”科目，贷记“股本”科目。

第二，收缴股本

公司设立方式不同，采用的证明出资方式也不同。发起式以及定向募集设立的公司，采取向股东发放股权证的方式；社会募集设立的公司，采取股票方式。

股票是公司签发的证明股东按其所持股份享有权利和承担义务的书面凭证。股票的种类很多，按“规范意见”规定，公司可设置普通股和优先股。优先股为累积优先股，即分配股利和分得剩余资产优先于普通股，当年可供分配股利的利润不足以按约定的股利率支付

优先股股利的,由以后年度的可供分配股利的利润补足。但优先股不享有公司公积金的权益;优先股股东无表决权。普通股的股利在支付优先股股利之后分配。普通股的股利不固定,由公司按照规定的程序由股东会决定分配。但普通股股东有出席股东会的权利并有表决权。“规范意见”规定,公司应采取记名股票方式,不能发行无面值股票。

为提供企业股份的构成情况,企业应在“股本”科目下,按普通股和优先股及股东单位或姓名设置明细帐。

企业的股本应在核定的股本总额范围内,发行股票取得。但企业发行股票取得的收入与股本总额往往不一致,公司发行股票取得的收入大于股本总额的,称为溢价发行;小于股本总额的,称为折价发行;等于股本总额的,为面值发行。“规范意见”规定,“股票的发行价格不得低于股票的面值”,也就是说在我国不准股票折价发行。股票溢价发行取得的溢价收入,扣除发行手续费和佣金后的余额,作为企业公积金的来源。

关于发行股票、收到现金的核算。公司发行股票收到的现金,不一定全部记入“股本”帐户,这是因为:在股票溢价发行的情况下,溢价发行收入(已扣除发行手续费和佣金),应计入公积金帐户;在股票无溢价发行的情况下,承包商或代发行公司收取的佣金或手续费(已从发行收入中扣除),应列作长期待摊费用处理,现举例说明如下:

例.某公司委托××证券公司代理发行普通股10 000股,每股面值100元,与受托单位约定,按发行收入3%收取手续费,从发行收入中扣除。

如按面值发行,收到受托发行单位交来现金(已存入银行,下同)970 000元 \times [10 000 \times 100 \times (1-3%)],公司应作如下会计分录:

借:银行存款 970 000
借:长期待摊费用 30 000
贷:股本——普通股 1 000 000

如每股实收股款120元,公司收到受托发行单位交来现金1 164 000元 \times [10 000 \times 120 \times (1-3%)].

公司应作如下会计分录:

借:银行存款 1 164 000
贷:股本 1 000 000
贷:公积金——资本公积金 164 000(溢价收入200 000元扣除发行手续费36 000元的余额)

关于发行股票、收到股东以货币以外的财产抵缴股款的核算。“规范意见”规定,股东可以用货币投资,也可以用建筑物、厂房、机器设备等有形资产,或专利权、专有技术、土地使用权等无形资产折价入股。但用货币

以外的其他资产折价入股的,须按国家有关规定对该资产进行评估和确认。评估确认的资产价值应作为股东的实际出资额,按用资产换取的股份总数和每股票面价值的乘积作为股本入帐,实际出资额与股本的差额,作为溢价收入处理。

例如某普通股股东以厂房、机器设备折股投资,经注册会计师评估,有关部门确认折价入股的资产价值1 000 000元,所换取股份8 000股,每股面值100元,公司应作如下会计分录:

借:固定资产 1 000 000
贷:股本——普通股 800 000
贷:公积金——资本公积金 200 000

③筹建结束后的帐务处理

公司的股份缴足后,发起人即可召集创立会,由创立会选举出公司的董事,发起人筹建公司工作告一段落,由公司董事向工商行政管理机关申请办理企业法人登记,经核准登记注册后,公司即告成立。新建公司可沿用筹建期间的帐册。

如公司发行的股份未能缴足,发起人应负连带认缴责任。发起人认缴公司未能筹集的股本后,按上述程序处理。

社会募集公司如发行股票失败,公司不能成立时,发起人对认股人已缴纳的股款,负退还股款及约定利息的连带责任。在发还股款时,公司应借记“股本”“公积金”科目,贷记“银行存款”等科目;支付的利息应从发起人垫支的款项中扣除,借记“其他应付款”科目,贷记“银行存款”科目;如发起人垫支的款项不足以支付利息,需由发起人补足;如支付利息、核销开办费及长期待摊费后,发起人垫支的款项仍有剩余,应退还给发起人。核销开办费、长期待摊费,借记“其他应付款”科目,贷记“开办费”“长期待摊费”科目;剩余部分退给发起人,借记“其他应付款”科目,贷记“银行存款”科目。进行上述帐务处理后,公司筹建期的各帐户应无余额。

(2)现有企业改组为股份公司

现有企业改组为股份制企业的主要方式有: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方企业中,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。需要新增投资的企业,可通过发行股票筹集资金,改组为股份制企业。

现有企业改组为股份制企业涉及到的会计核算问题主要有:

①资产评估

现有企业改组为股份公司时,应对原有企业的债

权、债务进行清理,委托具有资格的资产评估机构、会计师事务所进行资产评估和验资,界定原有企业净资产产权。涉及国有资产的必须由同级国有资产管理部进行核资、确认。评估确认的资产价值与企业资产原帐面价值有差额的,其差额应调整企业的原帐面价值和国家资金。现举例说明如下:

某国营企业甲企业经批准改组为股份制企业,改组前企业资产、负债及国家资金帐面余额如下表:

单位:万元

固定资产	1000	固定基金	700
原材料	200	折旧	300
产成品	100	流动基金	38
现金	1	流动资金借款	270
银行存款	50	应付购货款	40
应收销货款	38	其他应付款	41
有价证券	50	专用基金	
		——更新改造基金	50
合计	1 439	合计	1 439

经评估确认的资产价值为:固定资产增加 100 万元;原材料增加 20 万元;产成品减少 10 万;有价证券增加 2 万元。经有关部门确认后,企业应作如下会计分录:

借:固定资产 1 000 000

借:原材料 200 000

借:有价证券 20 000

贷:固定基金 1 000 000

贷:流动基金 100 000

贷:专用基金 20 000

贷:产成品 100 000

调整后的科目余额表如下:

单位:万元

固定资产	1100	固定基金	800
原材料	220	折旧	300
产成品	90	流动基金	48
现金	1	流动资金借款	270
银行存款	50	应付购货款	40
应收销货款	38	其他应付款	41
有价证券	52	专用基金	52
合计	1 551	合计	1 551

②原有企业的净资产折股

“规范意见”规定,原有企业改组为股份公司,须将原有企业全部资产投入公司。原有企业的债权、债务由改组后的公司承担。原有企业的净资产(全部资产扣除全部负债后的余额)应折价入股。原有企业的净资产折价入股时,可能有三种情况。

一是净资产换取的股份按实际支付价折算的金额大于净资产,其差额应列作商誉;二是净资产换取的股份按票面值折算的金额与净资产相等,应将其折算的金额计入“股本”帐户;三是净资产换取的股份按票面价折算的金额小于净资产,其差额,应列作股票超面值发行的溢价收入,计入“公积金”帐户。举例说明如下:

甲企业改组为股份公司,核定的股本总额为 2 000 万元,股份总数为 20 万股,每股面值 100 元。甲企业原有的资产和负债全部转归改组后的股份公司所有,企业净资产 900 万元,换取股票 8 万股。对外发行 12 万股,每股实收股金 120 元。企业应作会计分录如下:

将原企业净资产换取股票的价值,与净资产的差额,列作商誉(60 万元=8×120-900)

借:无形资产——商誉 600 000

贷:固定基金 600 000

以下会计处理可以有两种方法可供选择:

原有企业改组为股份制企业,改组后的公司仍然可以继续沿用原企业帐册,也可以结束旧帐,另立新帐。

沿用原企业帐册的会计处理:

无论企业原来执行的哪种会计制度,改组为股份制企业后,相应执行《股份制试点企业会计制度》,企业原运用的会计科目与新制度一致的,可不作调整,如不一致应按新制度的要求调整过来。然后继续进行以原企业净资产换取股票的帐务处理。

将原企业净资产换取的股票登记入帐,将净资产换取的股份总数和每股票面价值的乘积作为股本入帐,将其差额,作为超面额发行溢价收入处理,同时注销原企业国家资金(或称资本)。

按上例,企业应作如下会计分录:

借:固定基金 8 600 000

借:流动基金 480 000

借:专用基金 520 000

贷:股本 8 000 000

贷:公积金——资本公积金 1 600 000

如其余对外发行 12 万股已全部发行完毕,收缴股款时(支付手续费、佣金略)。

借:银行存款 14 400 000

贷:股本 12 000 000

贷:公积金——资本公积金 2 400 000

结束旧帐,另立新帐的处理:

结束旧帐

借:固定基金 8 600 000

折旧 3 000 000

流动基金 480 000

流动资金借款 2 700 000

应付购货款	400 000
其他应付款	410 000
专用基金	520 000
贷:固定资产	11 000 000
原材料	2 200 000
产成品	900 000
现金	10 000
银行存款	500 000
应收销货款	380 000
有价证券	520 000
无形资产——商誉	600 000

建立新帐:

借:固定资产	11 000 000
库存材料	2 200 000
库存商品	900 000
现金	10 000
银行存款	500 000
应收帐款	380 000
长期投资	520 000
无形资产	600 000
贷:短期借款	2 700 000
应付帐款	400 000
其他应付款	410 000
股本	8 000 000
公积金——资本公积金	1 600 000
折旧	3 000 000

(向外界发行股票分录同上,略)

2. 有限责任公司的设立

有限责任公司(以下简称有限公司),是指由两个以上股东共同出资,每个股东以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。与股份公司的区别主要有:有限公司的全部资产不分为等额股份;公司向股东签发出资证明,而不发行股票;公司股份的转让出资,需经股东会讨论通过或由董事会讨论通过,而不象股份公司股票可以交易或转让;股东人数被限制在二个以上三十个以下,而不象股份公司股东数有下限,没有上限。设立有限公司涉及到的会计核算问题,大体与股份公司相同,但由于公司股本总额采取由股东一次认足,并在办理公司登记前将现金出资一次足额存入公司帐户,并办理实物出资的转移手续,对于股东的出资采取签发出资证明书的方法,所以收缴股本的会计核算较为简单。(1)由于不发行股票,无需支付发行手续费、股票印刷成本等;(2)公司应按各股东实际出资额列记“股本”帐户,不发生超面值发行股票的溢价收入;(3)各股东依其实际出资额享有表决权,股本不划分优先股、普通股,“股本”帐户只按股东

单位或姓名进行明细核算。

(二)流动资产的核算

企业的流动资产是指可以在一年内或长于一年的一个营业周期内变化或运用的资产,包括现金、银行存款、短期投资、应收及预付款、存货等。“试点制度”中对于这一部分内容,除下列几方面外,其核算方法与国营企业基本相同。

1. 关于外币业务的核算

“试点制度”规定,企业发生的外币业务,应当将外币折合为人民币记帐,并登记外国货币金额和折合率。外币折合涉及以下三个问题:其一,是按什么汇率(价格下同)折合;其二,是按什么时间的汇率折合;其三,汇率变动产生的汇兑损益如何计算。

关于用什么汇率折合,有两种不同意见,一种意见主张,应按国家公布的外汇牌价进行折合。理由是在全国范围内一致,受市场供需关系影响少,比较稳定。另一种意见主张用市场调剂价进行折合。理由是市场调剂价接近实际价值,以此为折合率计算出的损益,比较真实。为了统一报表的指标口径,便于阅读、理解和分析,“试点制度”采用了第一种方法。“试点制度”规定,所有外币帐户的增加减少,一律按国家外汇牌价折合为人民币记帐。如企业发行B股(即人民币特种股票,由外国或港、台、澳地区的投资者以外币认购和进行交易),发放股利,是用调剂价进行折算的,为了简化核算手续,也可按调剂价折算。

关于按什么时间的汇率折合,对企业财务成果的影响是不一样的。这里也有一些方案可供选择:一是外币业务的增减都用业务发生时(或业务发生当月初)的国家外汇牌价折合率,月份终了,将外币帐户的外币余额按照月末国家外汇牌价折合为人民币,作为外汇帐户的期末人民币余额。调整后的各种外币帐户人民币余额与原帐面的余额的差额,作为汇兑损益,列作当期财务费用。第二种做法是,当外币帐户增加时,按当时汇率折合为人民币记帐(称记帐汇率),减少时按增加时的汇率(即已登记入帐的记帐汇率,称帐面汇率)进行折合计算,因汇率不同而产生的折合人民币差额作为汇兑损益处理。另外还有对国内发生的外币业务,先用外币单独记帐(即不折合为人民币),月终再一次折合为人民币记帐,等等。考虑到有些外币帐户(如长期外币借款)近期内增减变动少,但数额大,在汇率变动的情况,期末余额不作调整,待还款时再调整,将会歪曲借款存续期的财务状况,同时也影响还款期的财务成果。所以,“试点制度”采用了第一种办法。

关于汇兑损益如何计算问题。汇兑损益是指发生

