

第一章 社会经济环境和净权益会计

第一节 社会经济环境对净权益会计的影响

会计是社会经济活动由低级、简单渐向高级、复杂发展过程的产物，它受其所处客观环境的制约和影响，会计进步则是社会经济环境嬗变对会计提出的必然要求。自本世纪70年代末至今，我国掀起了一场轰轰烈烈的经济体制改革和对外开放浪潮，改革和发展已成为我们这个时代的主旋律。经济改革是一项巨大的系统工程，一篇大文章，它猛烈地冲击了我们过去长期沿用的旧体制，旧的思维模式，同时向经济学科提供了不少崭新的研究课题。对于经济学科，这既是一次难得的机会，也提出了严重的挑战。经过几年的改革，观察现状，不难发现以下客观事实：

(1)我国实行以生产资料社会主义公有制为主体，允许并鼓励其他经济成份存在和发展的经济制度。“在我国社会主义初级阶段，资本主义还不能完全根除，剥削现象还会长期存在。”^①我国现已初步形成以公有制为主体的多种经济成份共同存在和发展的格局，不仅存在着纯粹的全民所有的企业和纯属私有的个体企业、合伙企业，而且还存在着诸如中外合资企业和股份制企业这样的混合所有制企业。

(2)我国实行按劳分配为主体，其他分配形式为补充的多种分配制度。在强调按劳分配的前提下，存在着包括利息、股利、租金等形式在内的按资分配现象，预计这种现象在相当长的时期内还将

持续下去。

(3) 从计划经济体制逐步向市场经济体制过渡。1992年9月召开的中共十四大明确提出了大力发展社会主义市场经济的宏伟目标。建立社会主义市场经济体制，就是要使市场在国家宏观调控下对经济资源的配置起基础性作用。为实现这一目标，必须转变政府职能，转换国有企业经营机制，建立适应市场经济要求，产权清晰、权责明确、政企分开、管理科学化的现代企业制度，还要引进许多在市场经济发达国家广为采用并被证明行之有效的经济手段。

已经出台的经济改革举措对会计产生了深刻影响。分述如下。

一、转变政府职能

1991年9月召开的中央工作会议决定，为搞活国有大中型企业，应在保持公有制经济性质的前提下，转变政府职能和转换企业的经营机制。前者主要是分解政府的行政管理职能，分别进行专管管理；后者则要界定企业的权利和义务，使企业与政府的关系以法律形式固定下来，从而将企业推向市场，使企业在市场中通过平等竞争 优胜劣汰 优化结构 提高效益。

国有企业的改革方向是政企分开，出资者所有权和企业法人财产权分离，使企业依法自主经营，承担经济责任，并享有一定的权利。为此，要转变政府职能，将企业从行政隶属关系中解脱出来。

在全民所有制条件下，中央政府承担着双重管理职能：即社会行政管理职能和国有产权管理职能。这两种职能在性质、行使方式和目的等方面都有很大不同。作为社会管理者 政府依据法律、行政和经济杠杆等手段，实现社会政治经济稳定、分配公正和就业充分的目的。行使这种权力的方式 具有下级服从上级、整齐划一、强制执行和步调一致等特性。权力的行使和目标的实现，都具有社会广泛性，而不问企业的所有制性质及其所属行业如何。譬如，全国所有企业和实行企业管理的单位都有依法向政府纳税的义务。作为国有产权的行使者 政府 通过某一具体部门 要依靠财产权在市

市场经济中的运行，实现国有资产的保值和增值，发展和壮大国有经济。在经济运行中，行使财产权与行使行政管理权不同，它具有分散性、竞争性的特征，绝不是强制服从。换言之，国有产权的行使者与个体企业的业主、合伙企业的合伙人，以及股份公司的私人股东在法律上处于同等的地位，毫无超然的权力。另一方面，没有国有资产参与的其他经济成份的企业除缴纳税款外，不存在向政府分派或上交利润的义务。

将以上两项职能合而为一，交由政府各个行政部门行使时，就形成了我国独特的行政性产权关系，出现了政资合一、以政代企、产权管理行政化的弊病，造成国有资产长期低效使用的恶果，徒然浪费资源。这已为改革前经济体制的通病，为大家所熟悉。解决这一矛盾的适当选择，应该是在中央政府的带头下，实行各级政府双重职能的分离，由统一的政府专职机构行使产权管理职能，另一些专职机构则行使社会行政管理职能。按照这一设想，我国已成立了国有资产管理局，并相应地在各级地方政府内设置了国有资产管理机构，统一管理国有资产。

国有资产专职管理体系分为三个层次：一是国有产权专职管理机构；二是国有资产经营性中介机构；三是作为从事商品生产、销售和提供劳务的基层企业。国有产权专职机构不承担社会管理职能，专司国有资产保护和积累的职能。中介机构是一种新型的资产经营组织，是以国有资产产权为经营对象的经济实体，它是基层企业的国有产权代表（股东），基层企业则是吸收国有资产和其他经济成份资产，直接从事商品生产和流通等经营活动的经济实体，它们对包括国家在内的所有者负责。

随着改革的深入，可以预计，纯粹的国有企业将越来越少。各种经济成份的资产相互交融于一个企业，形成了越来越多的混合所有制企业，管理国有资产的任务愈加繁重和艰巨。

政府职能转变在会计上的重要意义是，政府对企业的管理和

控制，主要体现了行使财产权职能，而不是体现行政管理权职能。当然 政府的其他部门可以从税收、就业、物价、工资、环境保护等方面进行制约，但这与行使财产权管理职能完全不同。国有资产管理机构是企业的所有者（或股东）它承担着向企业提供经营所需资财的责任，并享有法律规定的相应权利，与企业的其他所有者是平等的，不能凌驾于其他所有者之上。换言之，国有资产管理机构只是企业会计信息的主要用户之一，其信息需求应与其他所有者或股东一致。向企业所有者提供会计信息是企业的一项应尽义务。会计信息是解释企业经营者履行其对投入资财的管理责任的手段。

二、转换企业经营机制

企业经营机制指国家与企业之间责、权、利划分的方式和相互作用的关系。转变政府职能，建立国有资产产权的专职管理机构，向市场所要求的体制条件迈出了关键性的一步，但尚嫌不够。因为国有资产产权的专职管理，仅在宏观层次上使财产权营运摆脱了政府一般行政管理的拘束，还没有解决国有产权专职管理机构和基层企业的关系问题。企业法人财产权（即经营权）和出资者所有权的分离，其实质是界定企业的权利和义务，而企业的权利和义务的界定必须符合市场经济运行的客观要求。

通常认为，市场经济运行的一般要求是：商品或劳务交换的主体或当事人是经济人。一旦取得民事主体的资格，就依法成为法人，彼此处于平等地位，承担与其法律身份相一致的法定义务、法定责任，并享有相应的权利和惠益。企业有行使合法权力和谋求合法利益的自由，这种自由受法律保护，不受其他主体的侵犯。各企业以盈利为目标，彼此间体现为自由竞争关系。总之，法人财产权和出资者所有权的分离应当以法律形式（如企业法和公司法等）固定下来，做到责、权、利明晰，便于操作。

必须明确，转换企业经营机制，两权分离给企业以经营权，并不是允许经营者和所有者各行其是，而是要使经营者的行为按照

所有者的意志和市场的要求，实现企业净资产增值的目标。所有者在赋予企业一定权利后，要对经营者进行必要的监督和管理。在任何社会、任何情况下，所有者约束经营者的行为都是必不可少的，只是此种约束完全不同于原行政部门的约束。这与政企不分是截然不同的两个概念。可见，两权分离是相对的，无企业绝对独立的含义。

我国已经明确，转换企业经营机制可通过建立现代企业制度来完成。它是发展社会化大生产和建立市场经济的必然要求，是所有企业的努力方向。转换企业经营机制，其会计上的意义在于，既然企业可以依法独立经营，享有法律赋予的权利，承担相称的义务，就不受政府行政部门的直接干预，企业就享有自主经营权和资金筹措权，可以根据实际需要筹措债务资本和净权益资本，建立合理的资本结构。要进行筹资，就必须向投资者（包括潜在的投资者）提供公允、可靠的会计信息，并应明确无误地记录股东和债权人的权益性质和数额，以供他们决策之用。转换企业经营机制，会计和财务的管理职能必将大大加强，以满足独立自主经营的需要。

三、发展市场经济

发展市场经济，需要我们借鉴市场经济发达国家所积累的成功经验，吸取一切能够为我所用的经济举措来繁荣我国经济。近年来我国已陆续涌现出土地有偿出让和转让、股票发行和交易（包括在海外发行有价证券）、房地产投资和经营以及期货交易等令人耳目一新的现象；社会保障制度和税收制度也在不断改革之中；企业改组、合并、分立、破产、清算等涉及企业产权变革的现象也已经或将要纷纷出现，不同经济成份的资产相互交融，合资、合作、联营等企业经营方式层出不穷。这些经济举措给会计带来了许多新问题。

为了适应转变政府职能、转换企业经营机制，以及发展市场经济的需要，并与国际惯例接轨，按照国务院步骤，财政部于1992年11月30日以部长令形式颁布了《企业会计准则》，规定全国所有

企业以及实行企业管理的单位于1993年7月1日起执行。《企业会计准则》在许多方面与过去长期沿用的分所有制、分部门的全国统一会计制度不同，其中最大的区别在于，《企业会计准则》将会计等式由原来的“资金运用 = 资金来源”改为“资产 = 负债 + 所有者权益”，确立了负债和所有者权益这两个会计要素，改变了资产负债表的面貌和内涵。这正是适应转变政府职能、转换企业经营机制以及许多经济业务发展的需要，是符合出资者所有权和法人财产权相分离的要求的，也符合企业是独立法人这一法律地位的。由于在会计中明确提出了权益概念，又因它涉及到方方面面的错综复杂的经济关系，这一改革举措无疑对我国会计实务影响最为深远，对会计理论冲击很大，需要我们开阔视野，用新的观念来替代陈旧过时的观念，重新解释会计等式所蕴含的经济意义。

在“资产 = 负债 + 所有者权益”这一等式中，资产是企业所拥有或控制的，能为企业带来未来经济利益的，可用货币计量的经济资源。负债和所有者权益可合称“权益”，表示对企业资产的求偿权或要求权，其中负债是业已发生的经济业务中企业所承担的，必须或可能在将来用货币、劳务或其他资产予以偿付的债务，也称为债权人权益，是债权人可以对企业提出偿还要求的权利；所有者权益则指企业所有者（也称净权益持有人）对企业净资产的要求权。严格地说，债权人拥有对企业的债权，也是企业的所有者，是企业一部分资产的所有者。从这个意义上说，将“所有者权益”作为一个与负债相区别的会计要素名称，似尚可推敲改进。

在会计等式中，所有者权益可用资产减去负债后求得，故许多会计文献将所有者权益定义为“企业所有者对企业净资产的要求权”。净资产就是资产总额减去负债总额的差额。可见，所有者权益是一个净额概念，所以用“净权益”一词取代所有者权益是合乎逻辑的：权益表示对企业资产的求偿权或要求权，那么净权益则表示对企业净资产的求偿权或要求权。以净权益作为区别于负债的会

计要素，既符合这一要素的性质，也不会引起误解。有些学者也将所有者权益称为“业主权益”。根据《辞海》的解释，“业主”指私有制社会里企业或房地产的所有者。可见，业主即所有者。此外，还有人将所有者权益简称为“权益”，与负债相区别。既然本书认为负债是一种权益，是特殊的所有者权益，用“权益”一词称呼“净权益”则颇为不妥。本书以下除引用有关文献时出现“所有者权益”一词外，均以“净权益”称呼资产负债表中的第三个会计要素，其内涵和外延与所有者权益完全一致，同时将与所有者权益相关的会计称为净权益会计。

第二节 企业组织形式与净权益会计的关系

一、企业组织形式的发展

企业组织形式，有人也称为资金组成形式，^②还被称为财产构成方式，^③即决定企业所有者对企业所承担的义务、风险及其享有的权利和利益的一种资本（或资金）组成方式，规定着企业和所有者的相互关系，以及各自的权利、义务和责任，因而是处理企业与所有者之间的经济关系的重要方式。一种企业组织形式具备何种条件，一般由法律（如《企业法》、《商法》或《公司法》等）加以规定，从而该组织形式的企业可以行使法律规定的权利，同时承担相应的义务。企业所有者的权利和义务、责任也在各种企业组织形式中得到不同的体现。从世界各国包括我国的现状看，企业组织形式经历了独资、合伙和公司的发展阶段，并形成了以公司组织为主导的三者共存局面。

独资指一人出资经营的企业，企业的净权益属业主一人所独有，业主对企业债务负无限责任。有些国家规定，在企业破产时，允许业主留置最低数额的资产，供其维持生计。在这里，作为出资人的业主为自然人，而不是法人。例如，我国的个体工商户、农村专业

户均为典型的独资组织，个体工商户以个人财产承担债务。因而，作为一种企业组织形式，不能仅从字面上作望文生义的解释。譬如，外商独资企业和国有独资公司就不是独资组织形式的企业。前者仅仅特指没有中方参股的外资企业，至于其组织形式如何，完全应视其母公司的性质或在中国的注册情况而定。后者出资者为国家一方，但不是自然人，实际上是公司组织形式的企业，是一种特殊的有限责任公司。

独资组织的优点是，易于组织成立，权利和利润不会分散，但其缺点也是明显的：个人资力有限，企业经营规模的扩大受到限制，对债务承担无限责任，又使业主承担巨大的风险，易流为保守求稳、安于现状、缺乏进取心，不利于企业发展，不符合社会化大生产发展的要求。所以，一些耗资巨大的产业，独资组织的企业根本无力涉足，业主一般也不愿参与。但是，在大型企业所不愿经营、业务琐细的领域里，独资企业往往能异军突起，独领风骚。独资企业往往对一国的经济起着一定的补充作用。

合伙是由两个或两个以上当事人（如一方与另一方，一个单位与另一个单位）通过订立合伙协议，共同出资、共负盈亏、共担风险的企业组织形式。通常合伙指个人合伙，即两个或两个以上公民、自然人按照协议，各自提供现款、实物、技术等，合伙经营、共同劳动。合伙组织的企业，有的具有法人资格，有的不具有法人资格，这视各国法律规定而已，但没有法人地位的居多。合伙企业作为一个整体，对债权人承担无限清偿责任。具体地说，合伙企业的债务，由各合伙人按照出资比例或者合伙协议的约定，以各自的个人财产承担清偿责任。但在其他合伙人无力承担债务时，其债务要由个人有支付能力的合伙人承担。

通常合伙有普通合伙和有限责任合伙之分，两者性质有所不同。普通合伙的合伙人均为普通合伙人，普通合伙人对合伙企业的债务承担无限连带责任。有限责任合伙由一个或几个普通合伙人

和一个或几个责任有限的合伙人组成，但合伙企业对债权人仍需负无限责任。责任有限的合伙人出资限于现款或其他财物，不得代以劳务；既不参与企业的经营管理权，也无表决权；对合伙债务仅以其出资额为限，不负连带责任。所以，许多欧洲国家在商法中以及我国台湾省也称这种合伙人为隐名合伙人，我国《民法通则》迄今尚无有关隐名合伙人的规定。从世界各国企业组织形式发展的历史看，有限责任合伙人的出现，预示着有限责任公司的诞生已为时不远。

设立合伙组织，其手续比较简便，解散也比较容易，而且不受社会公众的监督。合伙企业也毋须公开其财务报表。普通合伙人也可积极参与企业经营和管理，并对业务进行高度的直接控制，利益依约分享。与独资一样，合伙组织也要承担无限责任，合伙人承担的风险较大，因而，合伙组织筹集资金的能力依然十分有限。在现代社会，合伙组织对国民经济能够起到有益的补充作用，但依然不能占据主导地位。

公司组织，主要指有限责任公司和股份有限公司，可以弥补独资和合伙组织的不足，它已经成为现代社会主要的、典型的企业组织形式。从世界范围内看，公司组织的产生和发展，与社会化大生产和市场经济密切相关。公司最早起源于中世纪的英国，以及意大利等地中海沿岸国家，早期的公司为了持续经营冒险事业，需经国王特许后，取得垄断经营权。民间的公司组织大量产生于16、17世纪的欧洲。当时，海外贸易不断扩大，工业开始崛起，独资和合伙组织在筹资和利润分配等方面已逐渐不适应经营业务的拓展。连绵不断的长期性经营活动，要求企业拥有永久性资本，于是，公司组织的企业应运而生。

在当代市场经济发达的国家，以各种公司形式组成的企业得到了广泛的发展。世界各国的公司种类繁多，其分类标志也多种多样，但基本的分类方法是按照公司股东的责任来划分，即可将公司

分为无限责任公司、两合公司、有限责任公司和股份有限公司四种。

在无限责任公司中，全体股东对公司债权人负有直接的无限连带清偿责任。由于早期一些欧洲国家对公司缺乏必要的管理，助长了公司的欺诈行为，社会公众和债权人利益受到损害，1720年英国著名的南海泡沫公司(The South Sea Bubble)事件导致议会颁布了《泡沫公司取缔法》，该项法令虽然可以防止过分的股票投机和欺诈行为，但事实上否决了所有未经国会或议会赋予法人资格的公司的有限责任，也使有限责任公司的正常发展被抑制达100年之久，延缓了工业革命初期最适宜于经济迅速发展的企业组织形式的推广。^④由于无限责任公司的股东在法律上需对公司的债务承担直接的清偿责任，所以难以防止股东的利益被无限制的损害，股东对公司经营活动承担着巨大风险，因而这种公司不易筹集所需的巨额资本，显然无限责任公司缺乏生命力。英国在1825年完全废止《泡沫公司取缔法》后，无限责任公司的数目逐渐减少。与合伙组织相比，无限责任公司只是股东人数比合伙人多一些，且具有法人资格而已，诸如利润分配、出资者的责任等其他方面并无实质的区别。所以无限责任公司并不代表公司组织的主流。

两合公司指由无限责任股东和有限责任股东构成的公司。无限责任股东对公司债权人负有直接的无限连带清偿责任，直接管理公司的业务，有限责任股东则仅以其出资额（更确切地说是认定的股本额）为限对公司债权人负有直接的有限清偿责任，一般不直接管理公司事务。如果有限责任部分的资本分为等额股份，用发行股票方式筹资，则称股份两合公司。两合公司是无限责任公司和有限责任公司的结合形式，实质上是一种特殊的无限责任公司，因为从公司整体看，需对公司债权人负无限清偿责任，股东内部虽有责任区别，但并不能否决其无限责任公司的性质。比较股东和合伙人的责任，两合公司与既有有限责任合伙人又有无限责任合伙人的

合伙组织相同。所以，两合公司也不具有代表公司组织主体的地位。在当今社会并不多见。

有限责任公司和股份有限公司是当今世界上最广泛采用的企业组织形式，尤其是股份有限公司，它具有独资和合伙组织所不能比拟的优越性和生命力，在资本筹集和利润分配上更具特色。这两种公司组织具有一些相同的特点：

(1) 将公司净资产划分为股份，各股东按出资额拥有股份，代表各自所占的净资产份额。

(2) 股东的责任有限 即股东对公司债务 仅以其出资额为限对债权人负有间接的清偿责任。

(3) 作为责任有限的代价，绝大多数股东一般不直接参与企业的经营管理，他们授权给有管理经验和专业技术特长的人员经营。

但两者也有一些区别，有限责任公司的净资产不必划分成若干等额的股份，不得公开发行股票筹集资本，其股东得到的只是出资证明书，而且一般不得随意转让。若要转让给他人，须经半数以上其他股东同意。所以有限责任公司是封闭性的，也不需要向社会公开财务状况和经营成果。股份有限公司是有限责任公司的进一步发展，按法律规定须将公司资本分成若干等额的股份，并以发行股票的形式筹集资本。通常股份可以自由转让，上市流通。所以，公司实际上已成为名副其实的社会公众所拥有的企业，从而必须公开其财务状况和经营成果，以便接受监督，并供投资者决策之用。股份有限公司是独立的法人，有符合国家规定的资本数额，有组织章程、组织机构和经营场所，能够独立地承担民事责任。

公司是以资本的集合为基础而建立起来的，这就决定了公司组织与原来的国有企业存在着区别：(1) 公司是以责任形式设立的，而不是以所有制或行政隶属关系来建立的；(2) 公司包含多种经济成份，容纳多种来源的投资，不同经济性质的所有者设立企业都可以采用公司形式。股东的有限责任和股票的可流通性，使得企业能

够筹集庞大的社会闲散资金，满足发展生产和从事经营的需要；同时，由于公司组织能较好地实现所有权和经营权的分离，所以，它已成为我国企业组织形式发展的方向。

二、我国企业组织形式的现状和展望

由以上论述可见，世界许多国家的公司组织是从独资、合伙组织发展和改组而成的，筹集巨额资本以适应社会化大生产发展的需要，是其诞生的主要契机；由于大多数公司组织的企业是民营的，长期以来一般不受政府直接的行政干预，往往也不存在政企不分、政资不分的问题；由于逐步制订和完善了有关的经济法规，出资者和企业的关系以及运行机制可通过法律和契约（如公司章程等）固定下来并能行之有效地依法执行。总之，公司组织在筹集资本、摆脱政府行政干预、理顺企业所有者和经营者之间的关系等方面都有其无可比拟的优越性，从而导致社会经济迅速、稳固地发展。

我国公司组织的诞生则与这些国家不同，其起因主要在于转变政府职能和转换企业经营机制，实现政企分开、政资分开，解除国家对企业事实上承担的无限责任；企业可以摆脱行政干预，实现出资者所有权和法人财产权的分离，至于筹集资金倒成为比较次要的原因。国有国营，势必难以摆脱过多的行政羁绊；只有实行公司组织形式，确立其独立的法人地位，破除企业的行政等级观念，才可能使企业独立于行政干预以外，自主经营，不断壮大。实行公司组织形式，企业成为一个独立的法律主体，享有许多与自然人相同的权利；股东对其投入于企业的资产不得任意收回，甚至不能直接控制这些资产的使用；所有权和经营权的分离，使企业能够按照其既定目标持续经营下去，不致因股东改变意图收回投资而使企业解散清算，破坏社会生产力。当然股份公司的股东，如果需要现款，或者因无力支配企业，可以抛售其所持有的股份。所以说筹集资金是设立公司组织企业的次要原因，是因为全民和集

体两种公有制形式本身已足以聚集发展生产和开拓经营所必需的资财。

考察建国四十多年的历史，可以发现，在国家对企业管理上，强调的是所有制形式，忽略了公司组织形式。我国 1949 年 10 月以后，原有的公司组织形式废止，并逐渐被改造成社会主义公有制性质的企业。虽然我国工商等部门按行业组织设置的经营管理机构，亦沿称公司，但已失去了原来的企业组织形式的含义。实际上，国家在管理企业时已几乎不考虑其组织形式，而主要按所有制形式划分全国的企业和实行企业管理的单位，并按所有制形式对企业实行分口管理，区别对待。由于全民所有制企业在资金、劳动力、设备等各方面占主导地位，因而成为政府行政管理的重心。

早些时候习惯上将全民所有制企业称为“国营企业”其实“国营企业”一词只表明了谁经营，即国家经营这一问题，并不能表明谁所有，即国家所有这一性质。在深化改革的进程中，出现了承包、租赁、委托等经营方式，意味着国有企业既可国营，也可民营。同时表明，沿用旧的概念已不符合实际情况，也不利于经济学科的发展。80 年代以来许多经济学论著开始提出了“国有企业”的概念取代长期使用的“国营企业”一词更多地出现了“国有大中型企业”这种提法。鉴于现实，1993 年 4 月中共中央又向全国人大常委会建议在宪法中将“国营企业”改称为“国有企业”。这才使全民所有制企业有了切合实际的名称。

由于改革和开放政策的全面实施，我国不仅允许和鼓励私有企业的生存和发展，而且还涌现了许多诸如中外合资、合作企业，以及股份制企业这样的混合所有制企业，纯粹的国有企业或单一经济成份的企业将越来越少，再沿用旧的分所有制管理企业的办法势将越来越困难。另外，市场经济必然使企业间的竞争日趋激烈，由竞争导致优胜劣汰，最终实现资源的优化配置，是市场经济的必然结果。采用旧的分所有制管理企业、区别对待的办法，在客

观条件上造成各种经济性质的企业苦乐不均，与市场经济的运行机制不相协调。在市场经济条件下，各类所有制企业应当在定价、税负、筹资、会计、社会义务、用工、社会保障等方面享有同样的政策，处于同等的竞争地位。政府要以社会管理者的身份，为所有企业创造平等竞争的条件，厚此薄彼不利于提高效率，不利于发展。理想的选择是，不再按所有制性质分类管理企业，制订不同的政策，而是按企业组织形式划分企业，进行立法管理。值得指出的是，目前我国已开始了这一尝试。

早在 1988 年 6 月，国务院根据七届全国人大一次会议通过的宪法修正案，发布了《私营企业暂行条例》，规定私营企业“指企业资产属于私人所有、雇工八人以上的营利性的经济组织”。私营企业分为独资、合伙和有限责任公司三种。其中的有限责任公司可依法取得法人资格。这是我国自 1949 年以来第一次从企业组织形式角度制定管理私营企业的规范。此后，私营企业得到迅猛的发展。

1992 年 5 月，国家经济体制改革委员会（以下简称国家体改委）颁布了《股份有限公司规范意见》和《有限责任公司规范意见》，规定了股份制试点企业的创立条件、股份发行方式、股东的权利和义务，以及其他与股份制试点企业运行相关的重大事项。这是我国自 1949 年以来首次从企业组织形式角度而不是从所有制形式角度制定管理原部分大中型国有企业的规范，已对国有企业的公司化改造产生了重大的影响。在这两个规范意见基础上，1993 年岁末，新中国第一部《公司法》宣告诞生。《公司法》打破了企业的所有制形式，着重于公司这一企业组织形式，规范了公司的组织和行为，对建立现代企业制度，巩固市场经济微观基础，具有深远的意义。

个别地区的改革步子更快。1993 年 2 月，深圳市利用其经济特区这一特殊地位，在对区内企业的管理上，率先打破现有的以所有制形式划分企业的做法，改按企业的资金组成形式来分类管理和

立法。这样，深圳市企业只分为股份制公司、有限责任公司、无限责任公司和股份合资公司四类，并根据这四类公司立法，分别管理。^⑤依笔者理解，股份制公司和股份合资公司均属股份有限公司，只是前者的股东均为境内企业或个人，包括国家；后者同时还发行B股，或在境外发行H股的企业。股份合资公司也可能是中外合资的有限责任公司，但不发行股票。这一划分仅仅局限于公司组织形式的企业，遗漏了独资和合伙这两种非公司组织的企业，虽有不够全面的缺陷，但意义却非常重大，在全国引起了一定的反响。

1993年11月，《中共中央关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》（以下简称《决定》）颁布，提出了转换企业经营机制，建立现代企业制度的要求，指出“现代企业按照财产构成可以有多种组织形式。……公司可以有不同的类型，具备条件的国有大中型企业，单一投资主体的可依法改组为独资公司，多个投资主体的可依法改组为有限责任公司或股份有限公司”。可以预见，在未来若干年内，许多国有企业都将逐步改组为公司（主要是责任有限公司），以有效地实现出资者所有权和企业法人财产权的分离，使企业摆脱行政机构和外在因素的不正常干预，使其依法持续经营，也有利于企业筹集资金、分散风险，同时可解除国家对企业承担的无限责任。

1995年1月上海市体改工作会议提出了改革微观经济体制，加快建立现代企业制度的新思路和新举措，其中包括：除少数特殊企业完成国有独资企业的改造以外，其余65%的国有企业改制为有限责任公司，20%的国有企业改制为股份有限公司，15%的国有企业改组为股份合作制、合伙制企业。

上述改革轨迹表明，转换企业经营机制的目的在于建立现代企业制度，而具体的途径则在于将企业改造为公司这一世界各国广为采用的企业组织形式。可以预言，我国国有企业势将面临大规模的公司化改造浪潮。

三、净权益会计的内容取决于企业组织形式

生产和经营活动的管理必须借助于会计，而经济关系的处理更加离不开会计。随着经济业务的不断发展，现代社会的经济关系已越来越复杂。会计的发展受诸多因素的影响，可以从不同角度加以考察列举，而会计的技术和方法，乃至会计理论的日臻形成和进步，很多是源于经济关系的变动和复杂化。工业企业的出现，导致了成本会计的诞生，机器设备、厂房等长期资产孕育了折旧概念的形成。许多会计理论和方法的演变，究其实质，是为了满足报表用户对会计信息的需要，是处理变动了的经济关系的需要。

企业组织形式从独资、合伙向公司的发展进程，也是社会经济关系日趋复杂的过程。综观会计发展的历史，会计方法和理论的发展，与企业组织形式的演进存在着一定的关系，而其中的净权益会计则与企业组织形式的关系尤其密切。甚至有人提出，会计实践和理论的演进与公司组织的发展是同步的。^⑥通常认为，在各种组织形式的企业中，有关资产、负债、收入、费用的会计并无什么差异，但净权益会计却并不相同，甚至存在很大的区别。

在独资组织，净权益仅属业主一人所有，故又称“业主权益”。企业经营所需的资本主要来自业主个人的投资，另有少数是从业主以外的来源借得的款项。独资企业向外举债，主要依靠业主个人的信誉和财力。从会计角度看，独资企业也是一个会计个体，需要为之建立帐册，编制报表，反映其财务状况和经营成果，有必要划分负债和净权益。业主自身投入企业的资本，其权益归属业主，自毋庸置疑。只有在企业向业主以外的来源借得的款项和资财，才需将其确认为一项负债。

由于业主对企业的债务负有无限清偿责任，法律对业主个人投入资本或撤出资本无须加以约束，对企业利润分配也甚少限制，^⑦因而其净权益不需要像公司那样划分为投入资本和留存利润，更无反映注册资本的必要，净权益通常只表现为一个数额，可

设置资本帐户予以反映，表示扣除对外负债后业主个人所拥有的权益数额。

需要指出的是，业主的净权益虽然不需再分类，但仍然应当区分投资和利润，或减资和亏损，否则业主无从了解一个时期的经营成果，也缺乏向税务机构缴纳所得税的依据。

在合伙企业，净权益属于两个或两个以上的合伙人所有，故也称合伙人权益，简称“伙权”。由于涉及两个或两个以上的合伙人，为了避免经济纠纷，合伙人应当订立合伙契约，载明合伙人的权利和义务、各合伙人的出资数额及其计价方法，以及利润分配的依据和比例等重要事项。

个别合伙人除缴足合伙契约规定的资本外，还可能长期将资金借给合伙企业，或在企业急需资金时，提供临时性贷款。由于合伙人之间的利益不同，将合伙人投入企业的资本划分为负债和净权益是必要的。企业可向提供贷款的合伙人支付利息，这种利息支出可以看作是平衡合伙人利益，即处理经济关系的一种手段，所以不作费用处理，而属利润分配范畴。在合伙企业破产时，合伙人对企业的贷款也不享有与一般债权人相同的优先清偿权。

合伙组织的利润分配有其特色，合伙人既按劳分配，也按资分配。分配税后利润时，要依照合伙人的工作才能、出资额等因素确定分配比例，并载入合伙契约，或达成口头协议。支付给合伙人的工资，按理应视为合伙人的劳动报酬，但如果工资发得过高，大大超过了一般的劳动报酬，则应视为资本所得，即因合伙人投入资本，承担风险所得的超额利润。投资所冒的风险要大大高于劳动所承担的风险。由于合伙企业对债权人承担无限清偿责任，所以法律通常对合伙人抽回资本、提款（如果其他合伙人同意）不加限制，会计上也没有必要将合伙组织的净权益进行再分类。在缴纳了税款后，利润分配取决于合伙契约的规定。一些国家的法律规定，合伙企业不是纳税主体，其净利润分给合伙人，由合伙人交纳个人所得