企业权益会计

主编：胡　燕

中华工商联合出版社

《最新企业会计制度详解与操作规范》丛书

编 委 会

总 主 编

李殿富(北京工商大学副校长、教授、研究生导师)

副总主编

赵保卿(北京工商大学会计学院教授、研究生导师)

吴　革(对外经济贸易大学会计系讲师)

编　　委

孙宝珩(北京商业管理干部学院会计系主任、教授)

冯义秀(北京工商大学会计学院副教授)

刘晓嫱(北京工商大学会计学院讲师)

高　璐(中央财经大学会计系讲师)

胡　燕(北京工商大学会计学院副教授、研究生导师)

陈　冰(北京工商大学会计学院副教授、研究生导师)

欧阳爱平(北京工商大学会计学院副教授、研究生导师)

苏　君(北京工商大学会计学院副教授、研究生导师)

傅得一(北京工商大学会计学院副教授、研究生导师)

刘婉立(北方工业大学经管系副教授)

谢　萍(北京工商大学会计学院副教授、研究生导师)

程隆云(北京工商大学会计学院副教授、研究生导师)

张　越(天津理工学院会计系讲师)

杨　鸿(天津理工学院会计系讲师)

总　序

处在新旧世纪交替的特定历史时刻，除了对饱经沧桑和风云变幻的20世纪的回顾与反思外，更多的则是对充满希望和挑战的21世纪的展望与憧憬，进而做好迎接挑战、备战未来的充分准备并开始切实的行动。我们作为会计工作者，唯其如此，别无选择！

在刚刚过去的一个世纪里，不论是世界经济还是中国经济都发生了前所未有的深刻变化。特别是二战以后，世界经济波澜起伏，科学技术日新月异，人类文明空前进步。历史清楚地告诉我们，每一场社会、科技的革命，无不引起会计文明的大进步。1494年巴其阿勒《算术，几何与比例概要》一书的问世标志着单式簿记向复式簿记的发展；1918年克朗赫尔姆所著《簿记新法》一书的出版标志着商业会计时代向成本会计时代的过渡；19世纪60—70年代，第二次科学技术革命的浪潮孕育了管理会计，由此实现了传统会计向现代会计的转变。当人类历史的时针开始指向21世纪的时候，世界经济形势又出现了如下一些重要趋势：贸易自由化进一步深化和国际资本流量迅猛增长，资本市场被相对小数量的

实力雄厚的投资者所控制，对信息需求不断增长和对其有效性要求日渐提高，企业购并继续深化，国际互联网正作为一种高效率的全球投资工具被加以推广，等等。所有这些表明经济已趋全球化的特征，将成为包括我国在内的全球会计改革和发展的占据主导地位的影响因素。

自上个世纪80年代末期，我国便拉开了会计改革的总序幕，从1992年颁布的《企业会计准则》、《企业财务通则》到据其制定并陆续出台的具体会计准则；从相继制定实施的分行业会计制度到1998年发布的《股份有限公司会计制度》，期间经受了多少风风雨雨，遇到了多少坎坎坷坷。可以说，我国会计改革与发展的每一步，都凝聚了诸如杨纪琬、莫启欧等老一辈会计专家的心血，也饱饮了我国会计理论与实务工作者的辛勤汗水。

从“两则两制”到现在，已走过八年的历程。二十一世纪的到来，以及世界经济国际化趋势和我国加入世界贸易组织对会计带来的挑战与机遇，促使我们重新审视行业会计制度，迫切要求我们按照市场经济的需要，对企业会计核算行为提出更高的要求。有鉴于此，《中共中央关于国有企业改革和发展若干重大问题的决定》明确要求建立健全全国统一的会计制度，1999年10月31日重新修订并通过的《会计法》也规定，我国将实行统一会计制度。为了贯彻实施新《会计法》，国务院于2000

年6月21日发布了《企业财务会计报告条例》。该条例对1992年制定的《企业会计准则——基本准则》所规定的会计要素的定义做了重新修订，赋予了会计六大要素以新的内涵，使之更加符合其质量特征。

面对21世纪全球经济一体化的挑战和我们进一步完善会计核算制度的要求和环境，伴随着我们跨入二十一世纪的脚步声，我们的国家又掀起了会计改革的新浪潮，奏响了会计改革又一动人的新乐章——《企业会计制度》发布与实施了。综合而言，《企业会计制度》体现了以下特点：第一，构成统一会计制度的重要组成部分。这次会计改革，将按照企业性质和规模，分别建立《企业会计制度》(不含金融企业)、《金融保险企业会计制度》和《小企业会计制度》。《企业会计制度》是会计改革整个体系中的重要内容。第二，突出了会计信息质量的要求。《企业会计制度》按照《企业财务会计报告条例》所规定的会计要素的定义，对会计要素的确认和计量遵循会计要素定义的要求，使之在会计报表上所反映的各项会计要素均符合其质量特性，满足了会计信息高质量的要求。如《企业会计制度》规定，如果企业所拥有或者控制的各项资产已经发生了减值，应当计提减值准备，计提的减值准备计入当期损益，体现了资产应是预期能给企业带来经济利益资源的这一特性。高质量的会计信息及其对会计信息的分析，对于会计政策制定者和市场参与者而言都具有十分重要的意义。第三，力求与国际

会计惯例协调。实际上,《企业财务会计报告条例》对六大会计要素的界定,已符合国际会计惯例。《企业会计制度》规定的会计政策和会计确认、计量标准也与国际会计准则中的核心准则所规定的会计政策和会计确认、计量标准基本相同。如按照国际会计惯例的要求,《企业会计制度》规定,企业期末存货按照成本与可变现净值孰低的原则进行计价。第四,注重了与旧制度的衔接。《企业会计制度》既规定了会计核算的原则、会计政策的采纳、会计要素的确认、计量标准等一般会计核算规定,又规定了会计科目的设置运用方法、财务会计报告的编制方法等具体核算方法,又注意了新旧制度的衔接。具体表现:一是保留《股份有限公司会计制度》及其相关补充规定,以及具体会计准则中的合理、有用的内容,并将其作为建立统一会计核算制度的基础和依据。二是对现行会计核算制度或具体会计准则在实际执行中产生较大问题,或不适用的部分予以修正。如当前在某些领域,由于缺乏活跃的市场,公允价值往往难以取得,从而也给滥用公允价值留下空子,为此,对债务重组、非货币性交易等准则及企业会计制度中涉及公允价值的规定进行了修改或规定。三是充分体现《企业财务会计报告条例》对会计要素尤其是资产定义的要求,将资产减值范围扩充到固定资产和无形资产等方面。

《企业会计制度》的颁布与实施,标志着我国会计改革迈上一个新台阶,步入一个成熟期,是我国会计改革

发展史上一个重要里程碑，并预示着我国会计改革将逐步深入、步步为营、持续推进！

在这样的背景下，《企业会计制度详解与实施规范》丛书孕育而生了。我们赋予她如下职能和特征：一是指导性。我国的企业会计又处在一个新旧交替与衔接的重要时期，所有会计工作者及关注会计工作的人士都必须回答和解决这样一个问题：如何快速更新会计知识，尽快掌握会计新技能？这套丛书有助于很好地回答和解决这一问题。因为她既适用于会计人员的继续教育、财经院校师生的教学参考，也满足于社会各界人士了解企业会计制度和会计知识、掌握企业会计工作技能的需要。二是操作性。她立足于实践，着眼于操作，以基本会计理论为基础，以《企业会计制度》为指导，特别注重新旧会计制度的对比与衔接，力求把会计实务操作程序和方法用科学理论加以阐明和演示，并辅以大量案例，极具可操作性。三是简明性。她力求言简意赅，深入浅出、通俗易懂，以便于各类读者学习参考。四是前瞻性。她在立足实践、着眼制度的基础上，尽量结合和运用当前会计研究的最新成果，总结和归纳我国会计改革与发展过程中的新情况、新问题，并进行规律性探索，具有一定的前瞻性。

我们有幸赶上这个令人激动的“会计年代”，能为之作出我们的努力，奉献我们的果实，倍感喜悦；同时我们也知道，编写这样一套丛书，对我们也是一个挑战和考

验。因为我国企业会计制度仍处在重建之中，企业会计准则与有关会计规范尚需完善，会计理论和业务领域正不断拓展，在这样的环境和条件下，加之受我们学识和水平的限制，我们赋予她的职能和特征也许不尽完全，疏漏乃至错误也在所难免。我们恳请广大读者多提宝贵意见。

《企业会计制度详解与实施规范》丛书编委会

2001 年 5 月于北京

前　言

着新世纪的来临，我国会计核算制度又一次进行了重大改革，中华人民共和国财政部日前发布了《企业会计制度》，以替代1993年发布、正在执行的工业、商品流通企业、等十三个行业会计制度和外商投资企业会计制度、股份有限公司会计制度，以适应社会主义市场经济的需要，适应国家法律、法规和会计国际化进程的要求，规范企业会计行为，提高会计信息质量。这是继我国1993年会计改革之后的又一次重大改革。《企业会计制度详解与实施规范》就是为了配合企业会计制度的贯彻和实施，适应帮助广大会计工作者全面、深刻的理解和运用企业会计制度的需要而编写的。《权益会计》一书作为该套丛书的一部分，以《企业会计制度》和相关的具体会计准则为依据，针对我国企业的特点，主要从资产的来源——权益的角度即负债和所有者权益两个侧面介绍了流动负债、长期负债、预计负债、债务重组、投入资本、资本公积、盈余公积和未分配利润等项目的确认、计量、记录和在会计报表中的披露。本书的主要特点为：

第一：适应不同读者的需要，将《企业会计制度》分

别与行业会计制度、股份有限公司会计制度等进行了比较，在此基础上再就新制度的内容进行全面论述。

第二：在写作方法上，介绍会计核算原则和方法的同时，以实务操作为重点，使之通俗易懂、操作性强。

第三：体现了最新《企业会计制度》的要求，以《企业会计制度》为依据，同时体现了《会计法》、《公司法》、《企业财务会计报告条例》等现行法律、法规的要求。

第四：以各具体权益项目的确认、计量、记录和报告为主线进行论述。另外，本书虽然侧重于负债与所有者权益项目，但与其相关的其他会计事项均作了系统的介绍，以保持本书在内容上的完整性。

本书可以作为广大会计工作者、会计自学人员学习、理解企业会计制度的培训用书或自学指南。

本书由胡燕主编，刘婉立副主编，参加编写的人员及分工如下：第一、九章由胡燕编写，第二章由刘婉立编写，第三章由苏君、姚洁瑜编写，第四、五章由朱友干编写，第六章由胡燕、张百菊编写，第七章由付得一编写，第八章由谢萍编写。本书在写作和出版过程中得到工商管理出版社和北京工商大学会计学院领导和朋友们的大力支持和帮助，在此致以谢意。

鉴于企业会计制度刚刚颁布，许多问题有待于在会计实践中不断探索、研究，书中不足之处，恳请读者提出宝贵意见。

作者

2001 年 5 月于北京

目　录

第一章　概论……（1）
第一节　权益会计与《企业会计制度》……（1）
第二节　权益会计的核算内容……（3）
第二章　流动负债……（11）
第一节　新旧会计制度比较……（12）
第二节　应付账款及应付票据……（14）
第三节　应交税金及其他应交款……（26）
第四节　其他流动负债……（58）
第三章　长期负债……（79）
第一节　新旧会计制度比较……（79）
第二节　长期负债的性质及其分类……（82）
第三节　长期借款……（84）
第四节　应付债券……（94）
第五节　长期应付款……（110）
第六节　借款费用资本化……（119）
第七节　其他长期负债……（123）
第八节　长期负债在会计报表中的列示……（125）
第四章　债务重组……（129）
第一节　新旧债务重组会计准则的比较……（129）
第二节　债务重组的会计处理……141）

第五章　预计负债 …… (157)
第一节　概述 …… (157)
第二节　预计负债的会计处理 …… (163)
第六章　投入资本 …… (167)
第一节　新旧会计制度比较 …… (167)
第二节　投入资本的一般理论 …… (169)
第三节　一般企业投入资本 …… (174)
第四节　股份有限公司投入资本 …… (178)
第五节　有限责任公司投入资本 …… (198)
第六节　增资和减资 …… (206)
第七章　资本公积 …… (215)
第一节　新旧会计制度的比较 …… (215)
第二节　资本公积的形成核算 …… (218)
第三节　资本公积的使用 …… (231)
第八章　盈余公积 …… (233)
第一节　新旧会计制度比较 …… (233)
第二节　盈余公积的形成 …… (235)
第三节　盈余公积的使用 …… (241)
第九章　未分配利润 …… (251)
第一节　新旧会计制度比较 …… (251)
第二节　利润(股利)分配及亏损弥补 …… (252)
第三节　未分配利润 …… (270)
第四节　所有者权益在会计报表中的列示 …… (274)

第一章 概 论

本章以《企业会计制度》为依据，阐述了负债和所有者权益的定义、特征及构成，确定了权益会计的核算内容。

通过学习本章，读者应掌握负债和所有者权益的特征及构成；负债和所有者权益的核算内容。

第一节 权益会计与《企业会计制度》

任何一个企业进行正常的生产经营活动的先决条件是必须具备一定的资金，拥有一定的场所，占有一定的设备，将资金投入生产经营过程后实现其资金的增值。资金从占用形态上表现为货币资金、材料、固定资产、债权等经济资源，企业的生产经营活动实际上就是不断的取得、使用、生产和销售不同经济资源的过程，在会计上，一般把由过去的交易、事项形成并由企业拥有或控制的、预期会给企业带来经济利益的资源称为资产，企业取得和持有这些资产的来源有两个方面，一个是投资者投入的资本；另一个是向债权人借入的资本。投资者可以是国家、法人、自然人，债权人可以是银行、其他企业、个人。投资者和债权人将其资本投入或借给企业，并不是无偿的，必然对企业的资产拥有要求权，但要求权有两种，一种是要求企业承诺定期偿还本金并按双方确定的利率支付利息；另

一种要求权是分享企业的利润；从企业的角度看，在任何时候企业的资产总额应等于债权人和投资人对企业资产的要求权。通常就把债权人对企业资产的要求权称为债权人权益，简称负债，即企业负有在未来某一时期向债权人交付其所借入的资本的责任；把投资人对企业资产的要求权称为所有者权益，即企业负有保全投资者投入资本的完整、并按投资者的出资比例向其分配利润的责任，它体现为全部资产减去负债后的净额；负债和所有者权益总称为权益，相应的会计核算称为权益会计。

《企业会计制度》的颁布标志着我国继1993年会计改革后的又一次重大改革，它适应《会计法》、《企业财务会计报告条例》等有关法律法规的要求和市场经济发展的需要，打破了分行业、分企业组织形式制订会计制度的状况，建立了企业统一的会计制度。在该会计制度中，在许多重大问题上体现了会计的中国特色，也实现了与国际会计惯例的协调，如对会计要素的确认、计量、记录和报告全过程作出规范；强调“实质重于形式”原则等。权益会计以《企业会计制度》和相关的具体会计准则为依据，针对我国企业的特点，主要从权益的角度即负债和所有者权益两个侧面介绍了流动负债、长期负债、预计负债、债务重组、投入资本、资本公积、盈余公积和未分配利润等项目的确认、计量、记录和在会计报表中的披露。这部分内容与行业会计制度和股份有限公司会计制度相比，发生了一些变化，如增加了债务重组、或有负债等内容；长期负债中融资租赁固定资产、借款费用资本化等内容进行了重大调整；所有者权益中则增加了外商投资企业、中外合作经营企业等企业形式相应的核算规范，调整了资本公积和盈余公积的明细项目和核算方法等。其具体的变化及新企业会计制度的内容将在以后章节中进行详细的介绍。

第二节 权益会计的核算内容

如前所述，企业的资产总额恒等于企业的权益总额，这种平衡关系反映了企业在某一特定日期属于企业的资产总额以及向企业提出要求权的负债、所有者权益的状况。从要求权的顺序看，债权人优先于投资人，企业的资产必须先用于偿还负债，有剩余时才属于投资人。因此，权益中负债与所有者权益的比例对债权人和投资人所承担的投资风险影响较大。负债比例大，则债权人承担的风险较大，反之，投资人承担的风险大。负债占所有者权益的比率及负债占权益总额（资产总额）的比率体现了企业的偿债能力，反映出企业的基本财务结构和债权人利益的保证程度，为了正确的反映企业的财务状况，向投资人和债权人以及其他利益集团提供企业的权益总额、结构以及与资产的关系等情况，必须对负债和所有者权益进行正确的确认、计量、记录和报告，并严格区分债权人权益和所有者权益的性质。

一、负债

（一）负债的概念及特点

我国《企业财务会计报告条例》和《企业会计制度》中均对《企业会计准则》中负债的定义作了调整，新会计制度对负债的定义是："负债，是指过去的交易、事项形成的现时义务，履行该义务预期会导致经济利益流出企业"。负债具有如下特点：

1. 负债是由企业过去的交易或事项形成的、现已承担的义务。如赊购材料导致的应付账款。凡是企业将来发生的交易

或事项可能产生的义务，不应确认为负债。如企业与供货方签订了一项购货合同，合同规定在交货后的三个月内付款，对于购货方来说，只是表明企业在将来可能会产生负债，不能作为现存的经济义务当做一项会计上的负债处理，只有在合同实施后并取得有关证据时，负债才能予以确认。

2. 负债必须是由企业将来偿付的义务。

3. 负债的偿付预期会导致经济利益流出企业，即企业往往需要以资产或提供劳务方式偿付债务，从而，导致经济利益流出企业。因此，凡是不会引起企业未来经济利益流出的项目就不是企业的负债。

4. 负债只有在以货币资产、非货币资产、提供劳务等方式偿付，或债权人放弃债权等情况下才能消失。从偿还的角度来看，负债与下面所讲的所有者权益不同，企业对债权人的负债必须到期还本付息，而对于所有者权益，在企业持续经营期间不存在归还问题，即使在破产清算时，企业也应先偿还债权人的负债，若有剩余财产，再分配给投资人。

负债按照流动性可分为流动负债和长期负债。流动负债是在一年或长于一年的一个营业周期内要偿还的债务，包括短期借款、应付账款、应付票据、应付利润、应交税金等。长期负债是指偿还期在一年或超过一年的一个营业周期以上的负债，包括长期借款、应付债券、长期应付款等。

（二）负债的分类和计价

负债的分类和计价，对于企业经营成果和财务状况的揭示有着重要的意义。负债按照偿付期限的长短，可以分为流动负债和长期负债两大类。流动负债是指将在一年或超过一年的一个营业周期内偿还的债务，包括短期借款、应付账款、应付票据、预收账款、应付利润、应交税金、应付工资、预提费用

等；长期负债是指偿还期在一年以上或超过一年的一个营业周期以上的债务，包括长期借款、应付债券、长期应付款等；以此分类为基础，资产负债表中应分别列示流动负债和长期负债。企业将负债分为流动负债和长期负债的目的在于了解企业流动资产与流动负债的相对比例，以反映企业的短期偿债能力，如流动资产与流动负债之比称为流动比率，这个比率越高，说明债权人权益的保证程度越高。另外，还可以根据抵偿债务的不同手段，把负债分为以货币资产偿付的负债和以非货币资产偿付的负债。以货币资产偿付的负债有应付票据、应付账款、应付债券、短期借款、长期借款等；以非货币资产偿付的债务有预收账款等。

从理论上讲，无论是流动负债还是长期负债，由于将来要用资产或劳务偿付，因此均应以未来应付金额的现值计价。但在会计实务中，往往受诸多因素的影响，如贴现利率、未来应支付金额的不确定性、或负债的期限较短等，同时，受重要性原则及成本效益原则的约束，而不按现值计价。我国《企业会计制度》第六十九条规定："各项流动负债应按实际发生额入账"；第七十二条规定："长期负债应当以实际发生额入账"。

二、所有者权益

（一）所有者权益的概念及特点

所有者权益又称净资产，是指企业所有者在企业资产中享有的经济利益，其金额为资产减去负债后的余额。所有者权益具有如下特征：

1. 所有者权益伴随着投资者的投资行为而产生，其数额的大小取决于投资额及企业经营状况。

2. 所有者权益一般情况下不需要由企业归还给投资者，