

财务与会计前沿文丛

孙 铮 谢 荣 总编

国企改制与财务会计

——来自国际的经验和借鉴

孙 铮 姜秀华 著

GUOQI GAIZHI YU CAIWU KUAIJI

Q Y W C

立信会计出版社

财务与会计前沿文丛

国企改革与财务会计

——来自国际的经验和借鉴

孙 铮 姜秀华 著

立信会计出版社

图书在版编目 (C I P) 数据

国企改制与财务会计:来自国际的经验和借鉴/孙铮,
姜秀华著. —上海:立信会计出版社,2000.1
ISBN 7-5429-0702-6

I. 国... II. ①孙...②姜... III. ①国有企业—经
济体制改革—经验—世界②国有企业—企业管理:财务管
理—经验—世界 IV. F279.1

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2000) 第 10129 号

立信会计出版社出版发行

(上海中山西路 2230 号 邮政编码 200233)

出版人 陈惠丽

新华书店经销

上海申松立信印刷厂印刷

开本 850×1168 毫米 1/32 印张 7.625 插页 2 字数 176 000

2000 年 1 月第 1 版 2000 年 1 月第 1 次印刷

印数 1-3 000 定价:14.80 元

《财务与会计前沿文丛》编纂委员会

总 编 孙 铮

上海财经大学 上海会计学院
教授、博士生导师,经济学博士

谢 荣

毕马威国际会计公司合伙人
上海财经大学兼职教授、
博士生导师,经济学博士

副总编 孙时平 潘 飞 陆建桥

编 委(按姓氏笔划为序)

孙时平 孙 铮 陆建桥 陈胜群

郑石桥 姜秀华 谢 荣 潘 飞

摘 要

国有企业改制,不管是采取何种方式,已有迅猛发展之势。在全球经济一体化的大趋势下,计划经济,这一相对闭塞的发展战略已经发生了明显的变化;而国有企业改制在此变化中起着极其重要的作用,成为经济解放和经济重整的同义词。

从国际范围来看,国有企业改制的含义较为广泛,它不仅包括企业的产权由政府向企业或个人的转移,也包括以合同出包方式把公共服务项目或设施交给某个集体或个人经营,同时还包括政府尽量少地干预企业的经营管理,从而赋予企业更大的自主权。它是一国经济向市场经济转轨的关键因素。

任何国家的国有企业改制均是由其政治、经济、财政和社会条件等共同驱动的。企业改制的目标因各国的国情不同而异。但最具代表性的有:理顺政府与企业的关系,改善国家财政状况,发展市场,刺激竞争,提高企业绩效,促进国内金融市场的发展以及企业所有权的多元化。目前对国有企业改制的政策问题已有颇多的研究,人们也已经致力于研究企业改制动机的经验借鉴。然而,遗憾的是,对企业改制过程中的会计问题,特别是计价问题,研究成果很少。忽视了这一问题,会导致许多不良、甚至严重的后果。决策者们无论如何都不能忽视它的重要性。

在研究的过程中,我们深深感到,经验的借鉴具有重要意义,而它对于我们所从事的史无前例的事业来说更为重要——我们不可能关起门来搞社会主义,正所谓“知己知彼,百战不殆”。有鉴于此,我们在本书的编排上独具匠心。本书分为上中下三篇。上篇是

案例综述,包括第一、第二、第三章;中篇是案例精选,包括第四至第十一章;下篇是经验借鉴,包括第十二至第十四章。最后是结束语。

本书第一章阐述了影响国有企业改制的动因以及国有企业改制方式选择问题。第二章进一步阐述了国有企业改制所必要的法律框架。我们在第三章阐述了一个普遍的视角——国际范围的会计、财务报告及计价问题。第四至第十一章依次分析的是8个国家的案例,这8个国家是英国、法国、匈牙利、德国、前捷克斯洛伐克、波兰、墨西哥和苏丹。我们在第十二章中论述了国企改革与资本市场发展的关系,并用数据说明了资本市场在我们的国企改革中的作用日趋重要。我们在第十三章着重研究了国企改革的两个重要的问题——资产评估和独立审计问题,并且指出这两个问题的最终规范是离不开对重大案件的查处的——某种意义上说,重大案件的产生可能是好事。第十四章论述了企业的产权关系与会计的权益理论,旨在澄清人们对于会计在明晰国有企业产权的作用问题上的许多模糊认识。本书的最后是结束语和主要参考文献。

ABSTRACT

State-owned enterprise reform, in one form or another, is a rapidly growing phenomenon. As trade and investment flows continue to expand and to contribute to an open, global economy, there has been at the same time a marked shift away from the relatively closed development strategies of central planning and self-sufficiency. State-owned enterprise reform plays an extremely important role in promoting this shift and has become synonymous with economic liberation and restructuring.

Enterprise reform is a broad concept encompassing the transfer of property rights from the state to enterprises and individuals, contracting out the delivery of public services to the private sectors, or cut-backs in state activities to allow greater room for private initiative. It is a key element in the transition to a market economy. The enterprise reform process in one country is, essentially, driven by political and economic imperatives which are tempered by national financial and social conditions. Policy objectives include changing and improving the nature of state-industry relationships, improving the government's financial position, strengthening market forces and competition within the economy, improving the enterprise performance, strengthening domestic financial markets and building wider business ownerships.

Much has been written about enterprise reform policies and the experiences of countries have been studies from the motivations for enterprise reform to the techniques used to transfer assets from state to enterprises and individuals. However, little has been written about the accounting problems which arise during the reform exercise, particularly the valuation problems. Because of the importance, policy-makers cannot ignore accounting and financial problems.

Now let us explain the structure of this book shortly. The book includes three parts. The first part of this book is an overview of the cases studies that are included in the middle part of this book. This part includes three chapters, from Chapter One to Chapter Three. The middle part, which is made up with the next eight chapters, is case study. The cases are from eight countries which are THE UNITED KINGDOM OF GREAT BRITAIN AND NORTHERN IRELAND, FRANCE, HUNGARY, GERMANY, CZECHOSLOVAKIA, POLAND, MEXICO, SUDAN. The third part, also the last part of this book, is explaining how to use the experiences we can take from the transiting countries and avoiding the large reform cost and reform pains during the process we are now experiencing. The trend of our state-enterprise reform is also a topic of the third part. The third part includes Chapter Twelve, Chapter Thirteen and Chapter Fourteen. The book will be ended by Chapter 15 and References.

序 一

随着我国社会主义市场经济的向前发展,企业所面临的各种财务与会计新课题已日益凸现在广大财务会计工作者面前。国内外近年来的一系列重大经济事项表明,防范金融风险,提高企业经济效益,必须加强企业的财务与会计管理。只有建立一套内外结合、切实有效的财务与会计监控体系,企业才有可能健康发展,国民经济才有可能持久、稳定地向前发展。

由上海财经大学的中青年一代会计博士与立信会计出版社联合推出的这套《财务与会计前沿文丛》,较为全面地向人们展示了企业财务与会计所遇到的各种课题,是目前国内首次出现的全面阐述企业财务与会计前沿理论和实务的丛书。

《财务与会计前沿文丛》的出版填补了我国会计出版物的这一空缺,综观这套丛书,我感到有以下几个特点:

一是务实。丛书的各分册从不同角度向人们介绍了我国会计改革和财务监控所面临的现实问题,并作了理论与实践的探索和研究。

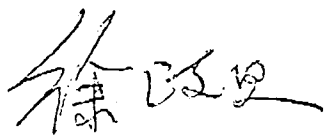
二是新颖。丛书打破了传统写作范例,配备了丰富的案例,给人们以深切的感受,使读者对书中内容有更为深入的了解。

三是系统性。丛书既有理论阐述,又有实际操作;既讲上市公司,又述国有企业,较为全面地分析了我国主要

类型的企业如何开展企业财务与会计管理的作法,因而适用面较广。

《财务与会计前沿文丛》由上海财经大学孙铮、谢荣两位教授、博士生导师总编,他们在长期从事会计理论研究的同时,近年来又深入实践,掌握了大量第一手资料,为这套丛书的推出起了关键作用。立信会计出版社对《财务与会计前沿文丛》的精心策划和组织出版,也保证了这套丛书的整体水平。我认为《财务与会计前沿文丛》的出版将大有裨益于会计教学与会计实务。

乐为序

A handwritten signature in black ink, reading '徐改良' (Xu Gaoli) from right to left. The characters are fluid and stylized, with the first character '徐' being the most prominent.

序 二

我们这一代是幸运的，因为我们有机会亲身经历跨世纪的一刻。但在那一刻，我们将以何种心情与姿态来迎接它呢？当机遇与挑战同时呈现在我们面前的时刻，会计理论界和实务界将给新世纪奉献些什么呢？

新世纪的脚步声已在耳边响起，促我们深省，也促我们奋起。1999年伊始，一些有识之士聚于上海财经大学会计学院，严肃地思考这个问题。思考的结果是以一套专题研究丛书，也就是现在呈现给大家的这套《财务与会计前沿文丛》（以下简称《文丛》），来迎接这一历史时刻。

《文丛》是在中共中央十五届四中全会之后，出版的一套研究会计改革和财务监控课题的丛书。它在体制上是以理论和实践相结合为特色的，因而理论的探索和案例的剖析贯穿于《文丛》的始终。理论的发展是一个不断积累和延续的过程，既凝聚着突破旧世界的理论成果，更延续着开拓新世界的理论研究。实践的发展为理论研究提供了新的阵地，而理论的生命力就在于指导实践，掌握了理论的前沿，也就把握了时代的脉搏，握住了创新的武器。

我国正处在经济转轨时期，经济体制改革与企业改革日益深化，为使企业改革与公司治理结构的完善有机地结合起来，就有必要研究转轨时期独特的财务监控、成

本管理、信息披露等问题,也就有必要放眼于世界,大胆地吸收一切有益于人类进步和发展的养分。《文丛》特别注意吸收和借鉴世界各国包括发达国家和发展中国家在财务与会计方面的一些成就。这些成就作为人类的共同财富,同样也对我们所从事的史无前例的工程有着巨大的理论意义和现实意义。《文丛》冠以“前沿”,盖因为其涉及的理论与实践范围之广、之深、之先进,也唯有此,才能真正称得上“前沿”,也才能表达出我们设计《文丛》的初衷。

《文丛》各分册的编著者,都是会计、财务、审计专业方面的中青年教授、博士、博士研究生。他们的知识结构合理,洞察力强,无论是在理论方面,还是实践方面都很有深的造诣。《文丛》也是他们向读者展示才华的园地,希望他们潜心潜智,将更多更好的作品展现给大家。

《文丛》从此开辟了一个研究财务、会计理论与实务的新天地,它将广泛吸收有识之士在这片土地上不断地耕耘、收获,以拓展《文丛》研究的课题,丰富《文丛》研究的内容。

总之,丰富的理论前沿,润以精选的案例使《文丛》不仅有很高的学术价值,而且 also 具有很强的实务指导作用,这就适应了财务与会计的理论和实践工作者企盼了解和掌握财务、会计前沿理论与实务的迫切要求。《文丛》也特别考虑到政府部门的需求,当然也可以作为高校和科研单位各类教育与培训的教学参考资料。

《文丛》在撰写的过程中,参阅了大量国内外有关的文献资料,引用了其中的一些学术观点和借鉴了一些研究成果及实例;《文丛》的策划与出版得到了立信会计出

版社的大力支持和帮助。我们代表《文丛》编纂委员会全体成员，向他们表示深切的谢意。

孙 铮 谢 荣

1999 年 10 月

前 言

21 世纪是知识经济的世纪,是机会与挑战并存的世纪。人类社会不得不一次又一次地重复实践着“物竞天择,适者生存”的经典真理。为了迎接挑战 and 谋求发展机遇,许多国家掀起了改革的浪潮,从亚洲到非洲,从北美到西欧,改革此起彼伏,接连不断——这是一股世界性的潮流。

国有企业改制就是这一潮流的主流。

纵观国内外国有企业改制的历史及现状,各国已经积累了许多成功的经验和失败的教训。本书尝试将这些经验和教训加以总结,或有益于研究的深入和求教于各方专家。

萌发以企业改制及其中的会计问题为主线研究现代企业制度之念头始于 1996 年初。其时,我们承担了“八五”哲学社会科学国家重点研究课题——现代企业制度与企业财务、会计改革研究。在资料的搜集和整理的过程中,我们深深感到:中国的国有企业,在全球经济一体化的大趋势下,正面临着一场史无前例的大规模的改制——某种意义上来说,也是一场革命。这场革命波及面之广、之深,将在很大程度上决定着未来世纪中国的战略地位。

20 世纪中国人民政治生活和经济生活中最后一次也是极为重要的一次党的全会——十五届四中全会,再次肯定了国有企业改制的方向是建立现代企业制度,全会也从战略高度上提出:“从战略上调整国有经济布局,要同产业结构的优化升级和所有制结构的调整完善结合起来,坚持有进有退,有所为有所不为”。十五届四中全会的另一个重要共识是:“国有经济在国民经济中的主导作用主要体现在控制力上。”这一系列理论上的逻辑论断为我们的国

有企业改制提供了“航向标”，也促使我们尽快将本书付诸出版以表达我们对于迎接国企改制新局面到来的欣喜心情。

如果要概括我国国有企业改革的现状及前景，可以用“前景光明，举步维艰”来形容。也有人引用宋人杨万里充满哲理的诗句作为比喻：“莫言下岭便无难，赚得行人错喜欢；正入万山圈子里，一山放出一山拦。”（《中国证券报》，1997年11月6日）。走现代企业之路的观念已深入人心，我们有理由相信，国有企业的前景是光明的；但是改制越往深层推进，阻碍它的“瓶颈”就会越来越紧、越来越多，困难也不可低估。

本书在写作的过程中，也曾一度同其他学者一样为一个理论上的命题所困惑，这个困惑也曾一度威胁着本书的出版。这个理论命题就是“国企改制就是国企的私有化改制”。这样的困惑对于任何一个从事国有企业改制研究的学者来说都是极具风险的。我们也正在为这样的困惑所纠缠的时候，“国有经济在国民经济中的主导作用主要体现在控制力上”的论断再次鼓励着我们，也使我们认识到和把握住了理论逻辑上的关键接点。本书以案例分析为起点，许多国家的主流观点不可避免地贯穿其间。在这些主流观点中，有的认为“国有企业改制就是私有化”的提法，我们并没对此进行修改，以保留这些观点的原貌。

在本书写作的过程中，我们得到了立信会计出版社的大力协助，在此表示感谢。刘英和李爱丽两位女士以及南开大学的范志伟君也为本书的出版做了很多文字工作，在此一并表示感谢。我们还得到了许多朋友的启发和鼓励，也把这本书献给他们。

由于时间紧迫，书中难免存在许多疏漏之处；本书也吸收了同行的一些研究成果，有些观点值得作进一步的斟酌和探讨，敬请读者不吝指正。

孙 铮 姜秀华

1999年10月

目 录

上篇 案例综述

第一章 国际范围的国企改制:改制动因与方式选择	3
第一节 影响国有企业改制的因素	4
第二节 国有企业改制的方式	9
第三节 国有企业改制的实施程序	13
第二章 国际范围的国企改制:改制所需要的法律框架	17
第一节 法律框架	17
第二节 影响国有企业改制的整体法律框架	20
第三节 其他一些重要的法律问题	23
第三章 国际范围的国企改制:会计、财务报告及计价问题的 综述	24
第一节 国有企业改制的会计目标	24
第二节 会计管理模式的转变	25
第三节 通货膨胀会计	29
第四节 评估计价问题	33
第五节 信息披露问题	39
第六节 会计人员和审计人员的培训问题	43

中篇 案例精选

第四章 英国的案例分析	47
-------------------	----

第一节	概要	47
第二节	国有企业改制的目标	48
第三节	国有企业改制的效果	52
第四节	国有企业改制所采用的主要方式	53
第五节	国有企业改制的实施过程	57
第六节	国有企业改制中的会计问题	59
第七节	国有企业改制的社会效果及其评述	60
第五章	法国的案例分析	62
第一节	概要	62
第二节	国有企业改制的方式	65
第三节	国有企业改制的实施过程	67
第四节	国有企业改制中的会计问题	72
第六章	匈牙利的案例分析	73
第一节	影响国有企业改制方式选择的因素	73
第二节	国有企业改制的方式	76
第三节	国有企业改制的实施过程	78
第四节	国有企业改制中的会计问题	80
第五节	1991~1994 年的银企改制	83
第六节	国有企业的清算和重组	89
第七章	德国的案例分析	92
第一节	概要	92
第二节	影响国有企业改制方式选择的因素	93
第三节	国有企业改制的方式	94
第四节	国有企业改制的实施过程	94
第五节	国有企业改制对会计的影响	102