

会计核算操作指南(续)

企业资产重组 会计核算

季小琴 王清刚 编著

经济管理出版社

会计核算操作指南（续）

企业资产重组会计核算

季小琴 王清刚 编著

经济管理出版社

责任编辑 凌 霄
版式设计 陈 力
责任校对 孟赤平

图书在版编目 (CIP) 数据

企业资产重组会计核算/季小琴、王清刚编著. — 北京:
经济管理出版社, 1999.1

(会计核算操作指南 (续) / 庄恩岳主编)

ISBN 7-80118-691-5

I. 企… II. ①季…②王… III. 企业管理 - 会计
IV. F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (98) 第 23865 号

会计核算操作指南 (续)
企业资产重组会计核算
季小琴 王清刚 编著

出版: 经济管理出版社

(北京市新街口六条红园胡同 8 号 邮编: 100035)

发行: 经济管理出版社总发行 全国各地新华书店经销

印刷: 北京银祥福利印刷厂

787×1092 毫米 1/32 6.75 印张 178 千字
1999 年 1 月第 1 版 1999 年 1 月北京第 1 次印刷
印数: 1—6000 册

ISBN 7-80118-691-5/F·656

定价: 10.80 元

·版权所有 翻印必究·

(凡购本社图书, 如有印装错误, 由本社发行部负责调换。

地址: 北京阜外月坛北小街 2 号 邮编: 100836)

《会计核算操作指南(续)》

编委会名单

主 编:庄恩岳

副主编:尹 平 朱从敏

编 委:庄恩岳 尹 平 朱从敏 刘淑玲

赵玉霞 胡 荣 林 琳 李百兴

魏立谦 吴正大 陈永东 郑兴良

刘建军 陈丹萍 季小琴 王清刚

马晓康 余丽芳 郭丽娜 汪士果

武 戈

前 言

为了帮助广大财会人员较为全面、系统地了解 and 掌握国际会计准则和我国的会计准则及会计核算,我们在 1996 年编写了《会计核算操作指南》丛书,内容包括应收帐款、投资、固定资产、资产负债表、损益表、现金流量表、合并会计报表、所得税会计、银行基本业务、存货、应付项目、借款费用资本化、所有者权益、外币业务、收入确认、无形资产、会计政策和会计估计的变更、长期工程合同和递延资产等。在这个基础上,我们又编写了《会计核算操作指南(续)》丛书,内容包括非货币交易、费用与成本、租赁、期货、联营企业、合伙企业、股份有限公司、企业合并、社会保障、企业清算、关联方以及独资企业、公司企业、会计制度设计、企业资产重组等,具体介绍了国际会计准则和我国的会计准则及会计业务核算和报表编制的操作方法以及我国现行会计制度在向会计准则转换过程中会计业务的核算和会计报表的编制等业务操作。

希望《会计核算操作指南(续)》丛书的出版,对广大财会人员学习和掌握会计准则有所帮助。

庄恩岳

1998 年 10 月

目 录

第一章 资产重组概论	(1)
第一节 资产重组的概念和意义	(1)
第二节 资产重组的原则和程序	(12)
第三节 企业所有权重组	(17)
第四节 企业经营权重组	(22)
第五节 国外企业资产重组的实践和启示	(27)
第二章 企业购并重组及其会计核算	(34)
第一节 企业购并的特点、意义及程序	(34)
第二节 企业购并的会计处理方法	(41)
第三节 股权长期投资的会计处理方法	(60)
第三章 合并会计报表	(69)
第一节 合并会计报表概述	(69)
第二节 取得时合并报表	(81)
第三节 取得后的合并报表	(88)
第四节 合并会计报表——存在企业集团内部 交易的处理	(99)
第五节 公司间的债券交易	(118)
第六节 合并会计报表的其他问题	(126)
第四章 股份制改组及其会计核算	(142)
第一节 股份制企业概述	(142)
第二节 股份制改组中的会计处理	(151)

第一章 资产重组概论

资本的流动与增值是资本的本质特征和内在要求,而增量资本的注入和存量资本的调整是资本运动的两个重要环节。对于我们这个拥有巨额国有资本的国家来说,如何改变目前我国大量存量资产呆滞、潜亏、缺少流动性等突出问题,已成为我国国有企业改革的重要议题。以产权改革、资产重组为突破口,建立适应我国社会主义市场经济需要的现代企业制度,已是大势所趋。

第一节 资产重组的概念和意义

一、资产和产权

关于资产的概念,学术界和实务界早已达成共识,即资产是由企业过去的经济业务所形成的,能为企业所拥有或控制的,能以货币度量的,能为企业的现在或未来带来经济效益的一种经济资源,包括各种财产、债权和其他权利。资产依其流动性的强弱分为流动资产、长期投资、在建工程、固定资产、无形资产、递延资产、其他资产等。从资产定义可以看出,资产无论以什么形态(有形还是无形)存在,只要同时具备资产的上述特征,具备直接或间接带来经济利益的潜在能力,均应界定为企业的资产。

产权的概念比较复杂,目前还没有形成定论,但从我国民

法通则界定的内容来看,产权实际上有两层含义,即:产权首先表现为财产的所有权,它反映财产的最终归属关系,是产权的法律基础。无论是国家财产所有权、集体财产所有权,还是个人财产所有权,均应称为产权;其次,产权还包括在所有权基础上派生出来的对财产的占有、使用、处分、收益等行为权利,即通常所讲的财产使用权。财产的所有权和使用权既可统一也可分离。

二、企业的三大产权关系

从企业资产负债表的构成来分析,如表 1—1 所示:

表 1—1 企业资产负债表的构成			
流动资产:货币资金	× × ×	负债:短期借款	× × ×
短期投资	× × ×	应付账款	× × ×
.....			
流动资产小计	× × ×	负债小计	× × ×
流动资产:长期投资	× × ×	所有者权益:实收资本	× × ×
在建工程	× × ×	资本公积	× × ×
.....		盈余公积	× × ×
非流动资产小计	× × ×	未分配利润	× × ×
		所有者权益小计	× × ×
资产合计:	× × ×	负债及所有者权益合计:	× × ×

表的左边是企业各种资产的分布和构成情况,右边是企业的负债和所有者权益分布及构成情况。从资金运动的角度分析,左边资产总额代表企业占用的资金总额,右边代表资金的来源,即企业占用的资金从何处来,负债借来多少,所有者权益提供多少。从产权的法律关系来看,企业对左边的资产享有占有、使用、收益和处分的权利,我们称之为法人财产权(即通常所讲的经营权);右边的负债代表债权人权益,债权人有权要求企业到期还本,按期付息,企业对此负有还本付息的法律义务,称为债权人的债权;右边的所有者权益代表企业投

资人对企业净资产的所有权,称为投资人所有权,是企业产权的主要内容。

债权人债权是以所有者产权作担保而发生的,负债与所有者权益的比例关系说明了所有者权益对债权人债权的保障程度。从资产负债表的经济内容来看,负债大于或等于零,最起码不会为负数,若有个别负债项目为负数时,该项目实际上已成为资产了,应移至资产负债表的左边列示。而投资人权益却可以为负数,例如,企业连年经营亏损,已达到资不抵债的程度时,投资人权益实质上已为负数,此时,投资人权益对负债已无任何保障能力,企业全靠债权人的债权在苦苦支撑。

三、资产流动和产权重组

(一) 资产流动

资产流动的内涵十分丰富,其概念有广义和狭义之分。广义的资产流动泛指资产的所有者对资产的所有权及所有权基础上派生出来的资产占有、使用、处分、控制和收益等行使权利的行动。从其概念可以看出,广义的资产流动既包括财产使用权和经营权的转让,也包括所有权的流动。具体方式可以有财产的委托经营、授权经营、租赁经营、承包经营及股份制改组、合并、收购、整体出售、破产等,甚至可以包括以行政划拨的方式来优化社会资源的有效配置。从资产流动的内容来看,资产流动有产权重组和资产交易两个层次。而狭义的资产流动,仅指具体资产的交易。

(二) 资产交易

资产交易是企业法人依法行使经营权,对企业占用的各种资产进行使用、处分和收益的各种经济活动。企业视需要可以购置或变卖某项资产,即企业法人控制和支配着所有的具体资产交易。债权人权益和投资人权益主要表现为价值上

的权利,它们与具体资产形态无关,我们无法从实物上区别哪些资产是负债借来的,哪些资产是投资人提供的,尽管企业的所有财产均是通过债权人权益和投资人权益而形成的。企业法人财产权的主体只能为企业,而不能将它分割为属于债权人的部分和属于投资人的部分。债权人和投资人都无权干涉企业具体资产的交易。

(三)产权重组

产权重组是指企业投资人按照法定的程序而进行的以企业所有权为买卖对象的交易活动,其实质是企业产权的交易。广义的产权重组还包括经营权的重组。产权重组是社会资源要素的重新组合,以求其优化配置。国有企业的产权交易需经由依法成立的中介机构或政府委托机构来完成。

(四)资产交易和产权重组的比较

从定义可知,资产交易和产权重组是发生在同一企业里不同层次上的交易活动。资产交易发生在企业内部,交易的权利来自法人财产权,由企业控制和支配,交易的对象是企业的具体资产,交易的结果使货币资产转化为实物资产,或从实物资产转化为货币资产,或从一种形态的实物资产转化为另一种形态的实物资产,或转化为其他形态的资产。资产交易改变了各种资产在总资产中所占的比例。产权交易的权力则来自投资人所有权,交易的主体是企业投资人,交易的对象是企业产权,交易的结果改变了企业的投资人结构和投资人所持产权的比例。从政策上看,资产交易无需政府审批,交易收入属企业资产变现收入,由企业收取;产权交易则须经政府审批,有特定的法律程序,交易收入属资本变现收入,应由企业原投资人收取。总之,在现代企业制度下,企业拥有资产,投资人拥有企业,两者都可按法律规定程序进行交易。

根据上面分析可知,人们通常所说的“资产重组”、“国有资产”和“国有资产管理”等概念并不准确。资产交易不能算是资产重组,产权重组不能模糊地称为资产重组。国家作为国有企业的投资人,拥有的是企业的产权,而不是企业的资产。“国有资产”的说法易使人误以为国家对企业的具体资产拥有所有权和控制权。因此,较为科学的概念应为“产权重组”、“国有产权”、“国有产权管理”等。鉴于实务中人们对上述称谓由来已久,形成了习惯,本书仍沿用这种说法。

四、产权界定

产权界定指依法划分财产所有权和使用权等产权归属的行为,也就是确定财产属于谁及谁对财产拥有何种权利的行为。产权界定的基本原则是“谁投资,谁受益,谁所有”。

根据国家国有资产管理局 1993 年 12 月 21 日发布的《国有资产产权界定和产权纠纷处理暂行办法》,国有产权的界定如下:

(一)全民所有制企业中国有产权的界定

1. 有权代表国家投资的部门和机构以货币、实物和所有权属于国家的土地使用权、知识产权等向企业投资,形成的国家资本金,界定为国有资产。

2. 全民所有制企业运用国家资本金及在经营中借入的资金等所形成的税后利润,经国家批准留给企业作为增加投资的部分,以及从税后利润中提取的盈余公积金、公益金和未分配利润等,界定为国有资产。

3. 以全民所有制企业和行政事业单位(以下统称全民单位)担保,完全用国内外借入资金投资创办的或完全由其他单位借款创办的全民所有制企业,其收益积累的净资产,界定为国有资产。

4. 全民所有制企业接受馈赠形成的资产,界定为国有资产。

5. 在实行《企业财务通则》、《企业会计准则》以前,全民所有制企业从留利中提取的职工福利基金、职工奖励基金和“两则”实行后用公益金购建的集体福利设施而相应增加的所有者权益,界定为国有资产。

6. 全民所有制企业中党、团、工会组织等占用企业的财产,不包括以个人缴纳党费、团费、会费以及按国家规定由企业拨付的活动经费等结余购建的资产,界定为国有资产。

(二)集体所有制企业中国有产权的界定

1. 全民单位以货币、实物和所有权属于国家的土地使用权、知识产权等独资(包括几个全民单位合资,下同)创办的以集体所有制名义注册登记的企业单位,其资产所有权界定按照全民所有制企业中的产权界定办法的规定办理。但依国家法律、法规规定或协议约定并经国有资产管理部门认定的属于无偿资助的除外。

2. 全民单位用国有资产在非全民单位独资创办的集体企业(以下简称集体企业)中的投资以及按照投资份额应取得的资产收益留给集体企业发展生产的资本金及其权益,界定为国有资产。

3. 集体企业依据国家规定享受税前还贷形成的资产,其中属于国家税收应收未收的税款部分,界定为国有资产;集体企业依据国家规定享受减免税形成的资产,其中列为“国家扶持基金”等投资性的减免税部分界定为国有资产。经国有资产管理部门会同有关部门核定数额后,继续留给集体企业使用,由国家收取资产占用费。上述国有资产的增值部分由于历史原因无法核定的,可以不再追溯产权。

集体企业改组为股份制企业时,改组前税前还贷形成的资产中国家税收应收未收的税款部分和各种减免税形成的资产中列为“国家扶持基金”等投资性的减免税部分界定为国家股,其他减免税部分界定为企业资本公积金。

4. 集体企业使用银行贷款、国家借款等借贷资金形成的资产,全民单位只提供担保的,不界定为国有资产;但履行了连带责任的,全民单位应予追索清偿或经协商转为投资。

非国有产权的界定,目前我国尚无明确的法律规范,但可参照国有产权的界定办法和其他有关经济法规加以界定,此处不再详述。

五、资产重组的特点

根据市场经济的运行规律和内在要求,资产重组具有下列特点:

(一)重组方式的多样性

资产重组的途径既可通过公开的股票市场运作,亦可通过专业的产权交易市场进行。而国有资产的重组还可以采用非市场化的行政及法律等超经济力来完成。针对企业的产权重组可以采用股份制改组、合并、收购、破产、整体出售等方式来实现。在农村,还存在股份合作制,也是一种重要资本集中和资产重组方式。目前,国有企业的改组主要以股份制改造为主。同时,企业合并发挥着越来越重要的作用。针对企业经营权的重组,既可采用承包经营责任制,亦可采用租赁经营、授权经营、委托经营等形式。重组方式的多样性还表现在每一种重组方式在实务操作中又有很多具体的模式。另外,从参加重组的对象来看,有“弱弱联合”、“强弱联合”、“强强联合”等;从重组的范围来看,有“横向联合”、“纵向联合”、“混合联合”等。

(二)重组后产权结构的复杂性

国有资产重组的重要目标之一是改变国有产权一统天下所带来的种种弊端,促进企业资本来源的多样化,利益主体的多元化,从而建立现代企业制度。通过产权重组,使企业的产权结构变得多样而复杂。例如,组建现代企业集团,在结构层次上,有核心层、紧密层、半紧密层、松散层,每个层次联合的紧密程度和联合方式都是不同的;在所有制性质上,集团成员有全民的、有集体的、有合资的,还有联合所有制的;在集团成员的隶属关系上,有属中央的,有属地方的,有属某个城市的,还有谁都不属的。

(三)资本形态的多样性

资产重组后产权结构的复杂化必然带来资本形态的多样性,单一的公有制经济不复存在,将出现国有产权、集体产权、法人产权、私人产权、外商产权、股份混合产权及其他产权等多种形式。企业资本来源也随之呈多元化、分散化趋势,为企业有效筹集扩张资本提供多种可能渠道。

(四)经营责任的明确性

在单一公有制经济下,企业经营者只需对唯一的投资人——国家负责即可,而国家形似具体,实则抽象,以致产权关系模糊不清。谁来代表国家?谁能行使所有者产权?无人能说清楚。在政府机关,谁都想管企业,而又都不愿对企业负责,都不愿承担完全的所有权风险。结果,有了利益都想争,有了风险都想推。企业经营者和所有者的这种模糊关系,淡化了所有权主体对经营者的有效监管,淡化了经营者的经营责任,不利于企业的健康发展。

通过产权重组,明晰产权关系,建立现代企业制度,形成多元化的投资主体,从而真正关心企业利益的人多了。他们

通过股东大会或监事会、董事会等可以真正形成对企业经营者的有效监督机制,促进经营者树立经营责任感,使投资人和经营者在利益关系上真正走向结合。

(五)产权交易的市场性

市场不仅包括有形的商品市场,而且还包括无形的产权交易市场。产权交易是市场经济优化资源配置的有效途径。产权交易市场的发达程度、规范程度往往标志着一个国家的经济发展水平。我国已建立深圳和上海两个规范化的证券交易市场,其营业网点遍布全国各大中城市。专业产权交易机构在我国近年发展也较为迅速,仅 1992~1993 年间就建立 174 家,主要为非上市企业的产权转让、拍卖、收购、资产调剂、联营、租赁等提供各种中介服务。产权交易不同于一般的资产交易,它比资产交易更高级,更复杂,更需要接受政府的监督和指导。

(六)资产重组的法制性

当前,我国资产重组的重要内容是国有产权的调整。国有产权管理的无序状态,导致了大量国有资产的流失、浪费和营运效率的低下。吸取这些经验和教训,在产权改革过程中,要加快资产重组立法的进程,尽快实现产权管理的规范化和法制化。在资产重组的实践中,要求企业按规定的程序办理项目审批、产权界定、产权登记、资产评估、财产托管、产权转让等,对于资产重组的法制化建设具有重要意义。

(七)企业产权的明晰性

作为资产重组交易对象的企业产权,在交易前必须依法界定清楚,按法定程序向有关部门办理产权登记,使产权的主体(投资人)明确下来。同时,还要通过科学合理的资产评估对企业产权量化,明确各投资人的权益比例。产权明晰化还

包括企业法人财产权的界定,企业法人财产权和企业产权之间应该是明确的受托和委托的权利责任关系。通过资产重组,让企业的法人财产权独立出来,以进一步促进政企分开,彻底落实企业的经营自主权。

(八)产权管理和运作的专业性

为促进国有资产的有效流动和优化重组,确保国有资产的保值和增值,各级政府已建立专职的国有资产管理机构,具体负责国有资产的确认、计量和登记;制定并贯彻国有资产的各种占有、使用制度;组建并监督国有资产营运公司、投资公司;配合审计、财务等部门对国有资产的运作情况进行价值上的控制和监督。国有资产营运公司、投资公司等,具体运作国有资产,并对它的保值、增值负责。

六、资产重组的重要意义

市场经济的核心问题不是商品的买卖,而是产权的交易。产权作为一种重要的生产要素,理所当然地应该进入市场,产权市场应当逐步发展成为整个市场体系的核心组成部分。资产重组的客观必然性和重要意义体现在以下几个方面:

(一)建立现代企业制度的需要

党的十四届三中全会明确了社会主义市场经济体制的基本框架,以建立现代企业制度为核心的企业体制改革成为当前各级政府关注和推进的重大改革举措。而建立现代企业制度的关键又是产权结构的调整,是资产的流动与重组。现在各地广泛推进的企业合并、拍卖、联营、破产、股份制改造等,都是资产重组在实务中的体现。

(二)调整企业组织结构的需要

我国企业规模和组织结构与西方国家相比,存在着“大而全,小而全”,“国家办企业,企业办社会”等诸多不合理现象,