

企业集团会计实务

王焕良 王绪才 编著

QIYEJITUANKUAI
JISHIWU

中国经济出版社

企业集团会计实务

王焕良 王绪才 编著

中国经济出版社

(京)新登字 079 号

责任编辑:左秀英

封面设计:王 滨

企业集团会计实务

王焕良 王绪才 编著

*

中国经济出版社出版发行

(北京市百万庄北街 3 号)

各地新华书店经销

北京顺义永利印刷厂印刷

*

850×1168 毫米 1/32 9.75 印张 243 千字

1993 年 5 月第 1 版 1993 年 5 月第 1 次印刷

印数:1—3000

ISBN 7—5017—2361—3/F·1621

定价:13.00 元

前 言

企业集团在我国的发展方兴未艾。当前正处于企业财务会计改革之时,企业和企业集团如何适应新的形势,使企业集团内各企业的会计核算,既能遵守国家的财会制度,又能促进并适应企业集团的发展,是目前迫切需要解决的问题。为了满足企业集团及集团内各企业财会人员及管理人员的需要,我们编写此书。该书是根据国家新颁发的《企业会计准则》和有关会计制度编写而成的,以工业企业为基本内容,并对其他行业会计核算的个性问题作了详细说明。本书注重实务性和可操作性,说明力求简单明了。书中的例子采用目前比较规范的华能企业集团的实际情况。

我国目前尚未对企业集团的会计核算作出明确的规定,而企业集团建立时间不长,财务会计改革刚刚起步,许多问题有待于进一步研究探讨。

本书第一、二、九、十、十一、十二章由王焕良同志编写,第三、四、五、六、七、八章由王绪才同志编写。由于作者水平有限,书中不妥之处在所难免,诚请读者批评指正。

编 者

一九九三年二月

目 录

前 言

第一章	企业集团的产生、类型及股份制	(1)
第一节	企业集团及特点	(1)
第二节	企业集团的类型	(7)
第三节	我国企业集团的发展和作用	(12)
第四节	企业集团与股份制	(17)
第二章	会计准则和会计基础	(28)
第一节	会计准则概述	(28)
第二节	会计的基本假设	(34)
第三节	会计的一般原则	(39)
第四节	会计的基本概念	(48)
第五节	会计科目	(57)
第三章	资产(上)	(62)
第一节	资产的概念及分类	(62)
第二节	货币资金	(63)
第三节	应收及预付款项	(74)
第四节	存货	(83)
第四章	资产(下)	(95)
第一节	投资	(95)
第二节	固定资产	(106)
第三节	无形资产、递延资产和在建工程	(120)
第五章	负债	(126)
第一节	流动负债	(126)
第二节	应付债券	(136)
第三节	长期借款及长期应付款	(141)
第四节	统贷统还和集团内部负债	(144)
第六章	所有者权益	(148)

第一节	所有者权益的概念、分类及计价·····	(148)
第二节	实收资本及资本公积·····	(151)
第三节	盈余公积和未分配利润·····	(154)
第七章	成本和费用·····	(158)
第一节	成本和费用的概念及分类·····	(158)
第二节	产品生产成本的会计处理·····	(162)
第三节	企业集团不同行业成本费用帐户设置上的差异·····	(168)
第八章	营业收入、利润及利润分配·····	(171)
第一节	营业收入·····	(171)
第二节	利润·····	(174)
第三节	利润分配·····	(180)
第九章	财务报告·····	(184)
第一节	财务报告的概述·····	(184)
第二节	资产负债表·····	(188)
第三节	损益表和利润分配表·····	(201)
第四节	财务状况变动表·····	(213)
第五节	财务状况变动表与损益表和资产负债表 的联系和区别·····	(225)
第六节	会计报表的注释及审查·····	(227)
第十章	财务公司·····	(231)
第一节	概述·····	(231)
第二节	财务公司的设立·····	(232)
第三节	财务公司的业务与会计科目·····	(234)
第四节	财务公司存放款业务的核算·····	(237)
第五节	财务公司特种业务的核算·····	(246)
第六节	财务公司的会计报表和财务评价指标·····	(251)
第十一章	合并报表·····	(256)
第一节	合并报表概述·····	(256)
第二节	企业集团合并时的会计处理和合并报表·····	(262)
第三节	企业集团取得股权后的会计处理和合并报表·····	(274)

第四节	境外子公司报表的合并	(282)
第十二章	会计报表分析及财务评价	(291)
第一节	会计报表分析的意义和原则	(291)
第二节	会计报表分析的基本方法	(292)
第三节	财务评价指标	(297)
主要参考文献		(305)

第一章 企业集团的产生、类型及股份制

第一节 企业集团及特点

一、企业集团的含义

企业集团是现代社会化大生产高度发展的产物。虽然在欧美发达国家早已有过类似组织,但企业集团的名称是第二次世界大战后在日本首先出现的。我国采用企业集团这个名称,也是从日本引进的。

日本的所谓企业集团,原指 40 年代末美国占领军解散日本财阀后,由原属财阀系统的部分企业,适应实行企业系列化和产业调整政策的新形势,重新组织起来的企业联合组织。三菱、三井和住友三大企业集团是按原属财阀统属的范围,重新组合而成的。芙蓉、第一劝业银行和三和集团是在二、三流财阀或地方财阀所属企业的基础上,以商业银行为纽带,重新组织起来的。在 60 和 70 年代日本实行重工业、化学工业化的过程中,出现了一批新兴的大企业,如新日本制铁、日立制作所、丰田汽车工业、松下电气等,这些大企业在高速发展中,除了建立分公司、分厂之外,也进行横向联合,投资建立子公司,或组建联营公司。这样日本又出现了一批新兴的企业集团。日本《经济辞典》给企业集团下的定义是“多数企业互相保持独立性,并互相持股,在融资关系、人员派遣、原材料供应、产品销售、创造技术等方面建立紧密关系而协调行动的企业集体。”

在香港,企业集团则被称为集团公司,集团公司是一个经济实体。在香港的企业集团,外资集团形成的时间早些,中资和华资的

企业集团于 60 年代随着香港经济的起飞开始产生,70 年代以来被广泛采用。如英资集团中最大的是汇丰银行,于 1865 年在香港成立,1977 年以来大力向外扩张,现已从一个业务单一的区域性银行发展成为跨美洲、欧洲、亚洲、澳洲等 50 多个国家和地区的世界上大集团。香港法律规定,子公司服从母公司的领导,遵从其统一的战略决策,经营规划。通过广泛、层层控股发展扩大了集团公司。

企业集团作为一种经济组织,从其组织形态来考察,是一个以少数(也可以是一个)大企业为核心,以一批具有共同利益,受这个核心不同程度控制或影响的企业为外围,通过各种不同的联系方式而构成的特殊的经济联系体。这就是说:(1)企业集团是一种经济组织而不是政治组织、行政组织或别的什么组织。(2)企业集团是一种经济联合体,它是由一批具有独立法人资格又有着某种共同利益的企业联合而成的,因而不是一个完整的经济实体或企业。(3)企业集团是一个特殊的联合体,这种特殊性表现为它有一个对其他企业具有控制力或影响力的核心。

二、企业集团和其他相关组织

作为一种经济组织,企业集团和其他一些相关组织有什么联系和区别呢?下面对企业集团和一般的经济联合体、企业集团和行政性公司、企业集团和企业性公司、企业集团和集团公司的联系和区别作一分析比较,这将有助于我们加深对企业集团的认识。

1. 企业集团和一般经济联合体。企业集团是经济联合体的一种,因而它具有经济联合体的一般特征。例如,它是由一些具有独立的法人资格、并且在生产技术或经营上有一定联系、具有某种共同利益的企业联合而成的,这些企业往往围绕着某种特定的生产经营活动分工协作。但是,作为一种特殊的、高层次的经济联合体,它与一般的联合体又有某些区别,即有着一般联合体所不具备的某些特点。首先,它有一个具有强控制力的核心企业以及在此基础上建立的核心层;其次,核心企业和重要的成员企业之间有着的资

产联系；再次，企业集团内部成员单位间的联合程度不同，联系方式不同，因而其组织带有明显的层次性。这三方面的特点都是一般经济联合体所不具备的。最后，企业集团与一般经济联合体相比，其组织联系要紧密得多、稳定得多、牢固得多。正是由于企业集团具有上述为一般经济联合体所没有的特点，因此，企业集团比一般经济联合体更容易形成共同的奋斗目标，更能够发挥联合优势，在经济生活中也具有更强的竞争力。

2. 企业集团和行政性公司。如果说企业集团与一般联合体之间的差别反映了一般和特殊之间的关系，那么企业集团与行政性公司的差别，则反映了经济组织和经济管理组织之间的关系。这两者的混同是我国特定条件下出现的现象，分清两者的区别，是防止企业集团在内部管理中沿用行政性公司的管理方式、防止行政性公司翻牌而为名义上的企业集团、防止新的条件下出现新的政企不分的基本前提。

企业集团和行政性公司是两个性质根本不同的组织。企业集团是一个联合型的经济组织，尽管企业集团不像单个企业那样，但其企业性是十分明确的，即它是直接从事生产、经营及科研活动的经济组织。它内部的管理，包括集团各公司在各个层次中的管理，都没有超越企业管理的性质。在企业集团中，不存在政府经济管理部门所具有的那种行政管理的权力，各成员企业结合于集团之中，一般是基于共同的利益，以上这些 都是不同于行政性公司的，行政性公司是政府用以直接领导企业的行政机构。尽管其冠以公司之名，实际却并非作为企业形式之一的公司。因此，它与各所辖企业的关系实质上是政府与企业的关系，这就决定了它与企业之间不可能是一种平等互利的关系。行政性公司必须通过其所拥有的行政权力并按行政隶属关系来领导和管理企业。当然，行政性公司既然被称为公司，就或多或少地带有公司的一些职能，因而这类公司很难完全摆脱政企不分的影响。因此，在改革过程中，国家

撤销了一部分行政性公司,并让一部分行政性公司改变职能,转变为企业性公司,也有一些行政性公司转向了企业集团。应该指出,这种转变并不全是“翻牌”,因为只要确有条件并真正转变了它的职能,使其从行政机构变为企业集团的母体并不是绝对不可能的。在我国目前计划单列的少数大型企业集团中,如五大电网的电力集团,就是由行政性公司转变而来的。但是,企业集团和行政性公司并没有必然的演变关系。这不仅因为绝大多数的企业集团起源于横向经济联合中产生的一般经济联合体,而且因为行政性公司向企业集团的转变必须具备许多条件。

3. 企业集团和企业性公司。企业性公司就是真正作为企业的公司。公司本来就是企业的一种形式,只是因为我国长期存在行政性公司,因此那些真正的公司就须冠以“企业性”以示区别。企业集团和企业性公司的相同之处,在于它们都是企业性的,但是两者也存在明显的区别:企业集团作为一种联合体,它不是一个完整的经济实体,而企业性公司则是一个完整的经济实体。正因为有着这一基本的区别,因此,在内部管理方面,企业集团依据资产关系在不同层次实行不同方式的管理,而企业性公司则依靠内部等级制的权力结构,实行统一的组织和管理。在内部关系方面,企业集团也呈多样性,既有母公司和子公司这种在资产上控制与被控制的关系,也在相互持股、参股这种资产上相互融合的关系,还有通过契约而确定的生产技术协作关系。但从总体上看,企业集团内部各成员的关系是一种平等的关系,即使是母子公司之间,它们在法律上也是平等的法人关系;而企业性公司内部各单位之间则不是平等的法人关系,它或是同一企业内部之间的横向关系,或是生产行政指挥体系中的上下级关系。在对外经济关系方面,企业集团既可以集团名义对外发生联系,也允许各成员企业以自己的名义单独与外界发生联系;而企业性公司一般只以公司名义对外。

4. 企业集团与集团公司。在我国企业集团的形成和发展过程

中,集团公司和企业集团的关系常常十分模糊,许多人往往把集团公司和企业集团混为一谈,其实两者并非同一事物。

企业集团和集团公司的关系,应该是组织整体与组织核心的关系。如前所述,企业集团区别于一般联合体的一个重要和基本的标志,是它有一个具有强大控制力的核心,集团公司是集团核心的一种具体形式。也正因为如此,在这个公司之前要冠以“集团”,以区别于一般的公司。由于它在企业集团中地位重要,因此人们常常把集团公司混同于企业集团。由于我国企业集团尚属初级阶段,其实力还不是很强,集团公司之外的企业虽然数量不少,但其经济实力往往还不如集团公司,这也是造成“集团公司即企业集团”这一错觉的一个重要原因。

集团公司不是企业集团这一个组织的整体,集团公司是一个经济实体、一个完整的企业。尽管集团公司的形成方式和具体形式可能多种多样(在第十一章中讨论),但不管其形成的途径、具体的形式如何不同,一旦成为集团公司,就必然是一个独立的法人企业,而不允许继续保留参加者的法人资格,即使集团公司是一个股份公司,其参加者也不再是法人企业。

在我国的实际经济生活中,集团公司的情况很复杂。有的是原来的行政性公司转变职能,变为经济实体后成为集团公司的;有的是原来联合体中的主体企业经过扩充或通过兼并吸收其他企业以后变成集团公司的;有的是原来的紧密联合型企业通过资产一体化而变为集团公司的;也有的是联合体成员共同投资(或者是入股)而新建的集团公司。如果按集团公司是企业集团的核心企业这一要求来衡量,第一种情况必须在其职能转变已经彻底完成,即其原来所管辖的企业不再成为独立的法人企业,或虽仍保留法人资格、但已变成由公司控股的子公司,而公司则变成控股的母公司的情况下,才能算是集团公司。最后一种情况在各成员企业出股比例不高时,实质上只是一个合资企业,在一般情况下,它不具备作为

企业集团核心企业的功能,只有当联合体中的主体企业已经全资进入集团公司,即在第二种情况时,才能作真正的集团公司。

三、企业集团的特点

(一)企业集团的一般特点

1. 多元结构。企业集团是由多个法人企业联合而成的集体。它不是公司那样的单一法人经济实体。

2. 规模大。既指集团核心企业的规模大,同样也指企业集团整体规模大。日本最有名的六大企业集团,其资产额和营业额分别占产业界总额的 15.1% 和 15.7%,德国的西门子电气公司,其营业额占德国电气工业的 20% 左右。从我国的情况来看,企业集团发展时间不长,但已具有一定的规模,如“二汽集团”年生产的汽车约占全国汽车生产的 20%。

3. 经营多角化。企业集团在经营方向上,一般都实行多角化经营。如美国的国际电话电报公司,不仅是美国最大的电信器材生产和电信业务经营公司,同时也生产电子元件、电机、水泵等。日本的六大企业集团都在一、二、三产业中广泛开展经营活动。在我国,如华能集团成立时间不长,它不仅是全国每年发电装机容量投产最大的公司,而且还在煤炭、原材料、化工产品、房地产、金融、贸易、电子、交通等方面开展较大的经营活动。

4. 多层次组织。企业集团的核心企业是一个大公司,下有分公司、分厂与公司本部一起,形成企业集团的核心。在核心企业的外层,有控股的子公司、孙公司,还有参股的联营公司,最外层是协作企业。如熊猫电子集团,集团公司有独资企业 10 家,控股企业 18 家,参股企业 12 家,协作专业厂 26 家。东风集团有核心企业一家,紧密层企业 13 家,半紧密企业 38 家,协作层企业 256 家,此外还有遍及全国的技术服务网点、汽车销售网点。

5. 产融结合。企业集团发展到一定程度,必然出现产业与金融业的结合,如日本的三菱集团,其核心企业之一就是三菱银行。在

我国,一些大的企业集团成立了银行或财务公司等金融企业,中信集团成立了中信实业银行、租赁公司等。

6. 经营国际化。如美国的埃克森石油公司在 100 多个国家里开业。我国企业集团也同样开展国际化经营,如深圳赛格集团,1990 年外销产值占工业总产值 60%,先后在美国、加拿大、肯尼亚等成立了实业公司和办事处,在世界上 30 多个国家的 100 多家企业建立了关系。

(二)我国企业集团的特点

我国企业集团除上述国内外一般特点外,还有自己的特点。

1. 实行以公有制为主体的多种经济成分共存的所有制结构。特别是打破了“三不变”以后,企业集团中有全民所有制企业、城市集体所有制企业、乡镇企业、外商投资企业等。

2. 企业集团面对多层政府部门的管理。首先是企业集团与集团公司的政府主管部门,其次是集团公司与成员企业的政府主管部门。由于企业集团是一个跨地区、跨部门、跨所有制的经济组织,企业集团成员企业要受到不同级政府部门的管理。

3. 企业集团的行业性特点比较明显,由于企业集团成立时间不长,一般仍保留较强的行业特点,如五大电力集团、中国房地产开发集团、苏州物资集团等。

4. 企业集团具有联系国家和企业的桥梁作用。虽然企业面对多级政府,但在主要的经济计划、产业政策等方面,企业集团作为一个整体接受国家的管理。如华能集团由集团公司一个头对国家实行上交利润承包、工效挂钩、国有资产保值增值。

第二节 企业集团的类型

企业集团可以按不同的类型进行划分,下面从四个方面进行划分。

一、从联合的松紧程度划分

1. 松散型。集团成员的所有制、法人地位、隶属关系和财务关系不变,联合主要是由双边或多边的经济合同来体现的,各成员单位大都只是拿自己的某一部分或某一阶段来联合。集团成员除了必须履行合同外,在人、财、物,供、产、销上独立自主。这类集团没有固定的组织机构和领导制度,各方面通过经济合同管理集团,遇到新问题则需重新协商谈判解决。

2. 半紧密型。此类集团其成员的所有制、隶属关系、财务关系和法人地位不变,但专业化协作或其他联合关系较为明确和固定,有联合开发、生产、经营等行为。集团一般有集团章程和设有理事会,并通过这两者保持成员间的联合,但成员间的具体业务衔接和一切经济往来,则通过经济合同或协议实现。集团成员在供、产、销方面已不是完全独立的。另外集团本身一般有确定的名称。

3. 紧密型。此类集团成员的所有制、隶属关系、财务关系已发生变化,但法人地位不变,集团的一般形式是由成员共同组成,从事经营并具有法人资格的联营公司,集团成员可以全部投入联营公司或用部分资产参加联营公司。集团内成员通过联营公司把相互的经济利益结合在一起,维持集团成员间的联合,从而结成紧密的共同体。集团成员在人、财、物,供、产、销方面实行较高程度的统一,并会出现集团成员向另一成员投资的现象。集团一般设有董事会或理事会决定集团的重大事项。

二、从组成方式上划分

1. 单点辐射型。以一个大型骨干企业的系列产品为“龙头”,向外辐射,形成多层次的配套网络系统。这种类型的企业集团发展较早,数量较多,也比较成熟,适合于大批量、专业化生产的企业。如二汽集团,以第二汽车制造厂为主体,以东风牌汽车系列产品的生产技术内在联系为射线,辐射到全国 24 个省、市、自治区的多家企业,拥有 150 多个产品品种。

2. 多元配套型。以几个大型骨干企业及相关设计单位为主体,实行从设备成套设计、制造供应、安装调试到人员培训、提供备品备件等建设项目的承包。这种类型的企业集团在改革基本建设项目所需成套设备的供应体制,开拓国际市场中发挥了重要作用。如沈阳矿山机械成套制造公司,集结了 25 个机电设备制造厂和 4 个科研院所的优势,形成了强大的综合配套服务能力,在近 5 年的时间内,承包完成了 41 个煤炭、建材大中型建设项目,做到了投资省、工期短、效益高、质量好。

3. 产品资源联合型。以若干个加工企业和原材料企业联合,形成从原料、半成品到产品的大跨度开发系统。这种类型的企业集团可以使原材料企业根据加工企业的需要,发展品种;也可以使加工企业向原材料企业提供资金,开发资源,共同提高经济效益,如北京达美纺织联合总公司,该公司是跨 18 个省市、8 个部门,有 61 家企业参加的以纺织工业为主体的企业集团,主要从事纺纱、织布、印染、服装加工一条龙生产。

4. 系列产品开发型。以同行业多个大型企业为主体,集中技术优势,运用系统工程,开发高技术产品,组织专业化系列生产。这种类型的企业集团适应于技术密集型产业,对迅速变化的市场有较强的适应能力。如贵州振华电子集团,联合 30 个企业、大专院校和研究所,建立了 5 个专业化协作中心,在广东、福建、江苏、浙江等省开设了 30 个窗口,联合开发卫星广播电视接受系统、程控交换等多种新产品,使许多地处三线、多年亏损的企业有了主导产品,扭转了亏损局面。

三、从联合的内容划分

1. “一条龙”式的企业集团。这是以名优产品为“龙头”,以骨干企业为核心,与相关的协作配套企业、销售企业以及科研机构实行联合所组成的企业集团。这类企业集团是适应发展名优产品的需要而产生的。

2. 跨部门联合的成套工程企业集团。这是以一种或若干种相近的工程项目为对象,从工程设计,到设备制造、供货,直到安装、调试、服务一体化为内容的不同部门的若干企业组成的企业集团。这类成套工程集团联合的跨度大,包括的部门多,有利于打破部门分割,有利于部门间的协调发展,有利于采用新技术,有利于降低工程造价,从而提高工程质量,提高在国内外市场的竞争能力。

3. 多行业联合企业集团。这是以有实力、有影响的骨干企业为核心,联合相关行业的工业企业、商业企业和科研单位等组成的一业为主多种生产经营的企业集团。这种多角经营集团一般以相互投资入股,实行资金结合,共同开辟市场为内容,能将不同的产品和劳务结合起来,形成综合的销售能力和服务能力,提高企业竞争力。

4. 为社会提供各种专门服务的职能性集团。这大都是以不同部门的设计、科研单位或第三产业部门的企业组成的以提供某种服务为内容的企业集团。如由若干建筑设计单位组成的建筑设计集团,由若干科研单位组成的技术开发集团,由若干个专业外贸公司组成的贸易集团等等。

5. 由工业生产单位与科研机构或大专院校组成的科研—生产型的企业集团。有的以生产单位为主,引入科研单位的先进技术或研究成果组成企业集团,进行联合试验,联合开发;有的以科研单位为主,吸收企业参加,这些联合形式有力地促进了科研与生产的结合,加快了科研成果应用推广的步伐,也使企业产品更新换代的时间大为缩短。

四、从主导企业的性质划分

1. 产品集团模式。产品集团模式是以骨干企业的名优产品为“龙头”组建的。产品集团模式的特点是通过契约形式进行产品生产的横向联合,参加联合的企业在经济上不实行统一核算,不改变各成员企业的所有制、隶属关系和财政上缴渠道,各成员企业有完