

国有企业战略性改组中 财会问题研究

陈文军 蒋尧明 著

立信会计出版社

前 言

改革开放以来，党中央和国务院对国有企业的改革十分重视，作了一系列重大决策，经过20年的探索，取得了一定的进展，但是由于长期以来积累的问题很多，加上国民经济总体在改革发展过程中不断出现新情况、新问题，使国有企业的改革处于复杂的环境之中，这就大大增加了改革的难度。现在国有企业的改革已经成为推动整个改革事业前进的关键和难点。国有企业改革的成功与否将决定中国改革事业的成败，而且将影响中国经济的长期发展和国家的长治久安。基于此，江泽民同志在党的十五大报告中指出：“把国有企业改革同改组、改造，加强管理结合起来。要着眼于整个国有经济，抓好大的，放活小的，对国有企业实施战略性改组。”对国有企业实施战略性改组，主要包括以下两个方面的内容：一是收缩战线，加强重点，优化国有企业的布局结构，从而使国有资产从分散的中小企业向大型和特大型的企业集团、从低效的劣势企业向高效的优势企业、从一般竞争性领域向需要由国有企业发挥主导作用的战略性领域集中；二是实现国有企业股权多元化，推进国有企业经营机制的转变，这样有利于在国有企业中建立有效的治理结构，使国有企业真正成为社会主义市场经济中富有活力的微观主体。国有企业实施战略性改组给财务会计工作带来许多新情况、新问题，如资本运营问题，以及会计管理创新。研究上述问题，探讨解决上述问题的办法和措施，对于加快国有企业战略性改组的进程，促进我国国有经济的健康有序发展，是有积极意义的。

我们首先搜集了大量国内外有关国有企业改革的理论性和实

践性的文献资料，在学习和研究有关文献的基础上开展了向社会作调查的工作。自1998年元月起，我们到辽宁、浙江、安徽、福建、河北、天津、重庆等省市进行调查；酷暑寒冬时节，走访各地的国有企业，得到了江西瑞奇期货公司、江铃汽车集团公司、南昌齿轮厂等国有企业的大力支持与配合，并且建立了联系点，收到了比较理想的效果，也逐步形成了研究国有企业战略性改组中财会问题的初步设想。1999年2月份，在完成前面两阶段工作的基础上，我们的研究工作转入了实质性的研究阶段，总结分析前期研究成果，经过对各联系点的反复探索，并将我们研究的成果分送各联系点进行试运作，并请他们提出修改意见。最后，我们根据多方面反馈的意见，反复进行酝酿、讨论，完成了本书的撰写工作。

我们在本项课题研究中自始至终坚持一个指导思想，就是求真、求实、求是。国有企业战略性改组有时会涉及对形势的评判，甚至蒙上政治色彩，而作为学者，必须尊重客观事实，调查研究，要掌握国有企业的真实情况，对待经济生活的矛盾既不粉饰，也不夸大，给人们以真实感，使人们对搞好国有企业战略性改组的信心建立在实事求是之上。

在如此理论性和实践性都很强的课题面前，我们深感本身知识的浅薄与力不从心，在1年多的时间里虽然尽了主观努力，仍感本书并不十分理想。因为，在这个问题上我们只是迈出了浅近的一步，还有许多更深层次的问题和与之相关的问题均有待继续研究，本项课题远远不能说是划上了句号。因此，谬误与疏漏自料难免，恳请广大读者给予批评指正。最后，谨对所引用有关参考文献的作者和支持、关心和帮助本书顺利出版的各位领导、同仁和硕士生致以最诚挚的谢意。

作 者
2000年3月

教育部人文社科研究“九五”规划项目

目 录

第一章 国有企业战略性改组概述	1
第一节 国有企业的涵义及其发展史	1
第二节 国有企业战略性改组的必要性和紧迫性	6
第三节 国有企业战略性改组的内涵与总体思路	9
第四节 国有企业战略性改组的主要内容及其方式	16
第五节 国有企业战略性改组中的若干财会问题	23
本章参考文献	24
第二章 国有企业战略性改组中的资本运营问题研究	25
第一节 资本运营概述	25
第二节 国有企业资本运营的方式	31
第三节 资本运营与生产经营的关系	33
第四节 资本运营应避免的几个现实误区	35
第五节 资本运营与资产评估的关系	38
第六节 资本运营的质量	40
第七节 有效资本运营的企业外部环境	42
第八节 有效资本运营的企业内部环境	50
第九节 资本运营与财务会计的关系	52
本章参考文献	54
第三章 国有企业战略性改组中的债务重组问题研究	55
第一节 国有企业债务重组的现实性分析	55

第二节	国有企业合理负债水平的确定·····	64
第三节	国有企业债务重组的可行性分析·····	72
第四节	国有企业债务重组的操作思路·····	89
第五节	国有企业债务重组的会计处理·····	103
本章参考文献·····		114
第四章	国有企业战略性改组中的人力资源会计研究·····	115
第一节	人力资源会计概述·····	115
第二节	我国人力资源会计的现实分析·····	121
第三节	人力资源会计理论研究·····	125
第四节	人力资源会计模式分析·····	129
第五节	人力资源会计的确认和计量·····	137
第六节	人力资源会计的账务处理与报表列示·····	150
本章参考文献·····		158
第五章	国有企业战略性改组中的社会保障会计研究·····	159
第一节	社会保障制度的沿革·····	159
第二节	社会保障制度的重要作用和地位·····	161
第三节	国有企业社会保障制度的现状及其存在的问题 ·····	165
第四节	社会保障制度改革的目标和原则·····	172
第五节	推进社会保障制度改革的思路·····	177
第六节	社会保障制度改革亟待解决的几个问题·····	188
第七节	社会保障会计处理·····	189
本章参考文献·····		199
第六章	国有企业战略性改组中的兼并及破产会计研究·····	200
第一节	国有企业兼并及破产的动因·····	200

第二节	国有企业兼并及破产的难点与对策·····	202
第三节	国有企业兼并的会计处理·····	205
第四节	国有企业破产的会计处理·····	213
本章参考文献	·····	225
第七章	国有企业战略性改组中的会计管理创新·····	226
第一节	对国有企业战略管理会计主要问题研究·····	226
第二节	对国有企业衍生金融工具主要财会问题研究·····	237
第三节	国有企业走向知识经济时代的会计创新·····	249
第四节	对国有企业会计人员实行统管统聘的辩证分析 ·····	260
本章参考文献	·····	270

第一章 国有企业战略性改组概述

要正确把握和有效解决国有企业战略性改组中的财会问题，首先必须弄清国有企业的内在涵义及其发展历史，分析国有企业战略性改组的必要性和紧迫性，认真研究国有企业战略性改组的总体思路、主要内容及其实现方式，在此基础上，财会部门才能根据国有企业战略性改组的现实需要，有针对性地开展价值管理活动。

第一节 国有企业的涵义及其发展史

一、国有企业的涵义

国有企业无非是产权属于国家所有的企业。

这种说法对吗？

也对，也不对。

说它对，是因为这种说法抓住了国有企业的一个本质特征——产权属于国家所有。这确实是我们判断一个企业是否是国有企业的一个重要标志。

说它不对，则是因为这种说法太笼统、太原则，不能将我们在现实中所见到的或者说新近所涌现出的所有国有企业都概括进去。

正因为现实生活中的国有企业是多种多样的，所以，我们在探讨国有企业战略性改组之前，很有必要搞清什么叫国有企业。这个概念搞清楚了，以后的研究就不至于离题。

那么，究竟什么叫国有企业呢？

在我国，国有企业又叫全民所有制企业。它是指全体劳动者在全体范围内联合起来，通过国家共同占有生产资料的一种企业组织形式。

以这样一种概念来界定国有企业，在过去，应该说是适合我国国情的。然而，随着改革开放以来，我国国有企业的不断改组、改造和改建，随着股份制企业的不断出现和兴起，尤其是各种所有制企业之间的相互参股持股，国有企业的所有制形式发生了很大变化。因此，对国有企业的界定仅仅以所有制为标志就不太适用了。

以什么标准来界定国有企业呢？从国际上看，世界各国和地区对国有企业的界定，也有各自不同的标准。

英国。英国在1956年设立国有化工业特别委员会时，对国有企业作了以下界定：国有企业是董事会由内阁各相应大臣任命、报告和账目由国有化工业特别委员会检查、年度资金不能全部或不能主要依靠国会提供或财政部门预付的所有企业。

法国。法国对国有企业的界定是，国有企业必须具备以下三个条件：一是其财产所有权属于国家，即产权公有；二是具有独立的法人地位，负有企业法人的责任、权利和义务；三是从事独立的工商经营，即不是政府的行政事业单位。

欧洲共同体。欧洲共同体委员会于1980年曾对什么叫国有企业作出明确界定：国有企业是政府当局可以凭借它对企业的所有权、控股权或管理条例，对其施加直接或间接支配性影响的所有企业。

其他西方国家和地区，对于国有企业还有一些不同的标准。从这些标准中，我们可以找到某种共同的东西，这些共同的东西就是：

一是产权或所有权——国有企业的产权是完全属于或者大部

分属于国家的，即国家在企业中的产权或股份必须占到51%以上。其具体组织形式包括国家独资公司和国家控股公司。这是衡量一个企业是否是国有企业的最重要的标志。

二是经营决策权——国家和政府因拥有企业的全部或大部分所有权，所以拥有企业的经营决策权，即对国有企业能够施加直接或间接的支配性影响。

三是财产收益权——国有企业的财产收益既归企业所有，又归国家所有。即国家通过自己的产权所有者的身份，分享企业所获的部分收益。

以上三条，是世界各国衡量国有企业的主要标志，也是现阶段我们衡量我国国有企业的主要标志。

当然，国有企业是可以划分为不同类型的。譬如，我们可以按竞争的程度，将国有企业划分为三大类：一类是垄断性国有企业；另一类是竞争性国有企业；第三类是垄断竞争性国有企业。

又如，我们还可以按投资渠道的不同，将国有企业划分为中央投资国有企业、地方投资国有企业和混合投资国有企业。即人们过去所说的中央直属企业和地方国营企业。

总之，国有企业是一个形式多样、内容复杂的概念。但不管怎么多样，怎么复杂，其产权即所有权归谁所有，是衡量企业属性的最重要标志。换言之，只要一个企业的股份或产权的51%以上是属于国家所有，或国家处于控股地位，那么，我们就可以说这个企业是国有企业。这是我们研究国有企业战略性改组的一个概念前提。

二、我国国有企业的发展史

我国国有企业的产生，可以追溯到20世纪30年代土地革命战争时期，中国共产党在根据地建立的一些兵工厂、服装厂、制药厂等军需企业。为加强对这些企业的管理，1934年4月，中华苏维埃共和国人民委员会曾颁布《苏维埃国有工厂管理条例》，这是我

国国有企业的第一个正式的管理条例。

抗日战争时期和解放战争时期，解放区的国有企业随着形势的发展有了较快发展。1944年，仅陕甘宁边区的公营厂矿已有130个，职工近8000人。而晋冀鲁豫抗日根据地的公营厂矿也已发展到数百个，职工近万人。

1949年，中华人民共和国成立后，国家实行了没收和改造官僚资本主义企业的政策，并以和平的方式改造了私人资本主义工商业和个体经济，实现了企业的国有化和集体化，我国国有企业有了一个突飞猛进的发展。1949年底，人民政府没收的工业企业一共有2858个，拥有职工129万人。到1952年，经过3年的恢复建设，我国国有企业实现年产值已达145亿元，占全国工业总产值比重达41.5%。到1957年，全国基本完成社会主义改造后，全国已有工业企业17.6万个，其中全民工业企业即国有工业企业总产值为421亿元，占全国工业总产值的64%。

除此之外，国家还在财力并不十分雄厚的情况下，投资兴建了一批国有骨干企业。第一个五年计划期间，国家确定了694个大中型建设项目，其中最为著名的是由前苏联援建的156项重点工程。这些建立起来的大型国有企业，为共和国的迅速成长壮大奠定了雄厚的物质基础，是共和国创业立基的“国家队”。

我国政府对国有企业的管理，一是沿袭了解放区形成的一套管理办法；二是借鉴了前苏联的社会主义计划体制的管理办法。国家对企业实行的是指令性计划控制，国家指令性计划的指标多达12项，包括总产值、主要产品产量、新产品试制种类、重要技术经济定额、成本降低率、职工总数、年底工人实有数、工资总额、平均工资、劳动生产率和利润。1953年，国家计划统一管理，直接下达计划指标的产品为115种，到1956年，增加到了380多种，其产值占总产值的60%左右。

在财政方面，国家对企业实行统收统支的管理制度。企业的利

润和折旧基金均要上缴国库，而企业所需资金则按国家预算计划拨付，企业奖励基金规定的比例从企业计划利润和超额利润中提取，最多不得超过职工基金工资的15%。

在物资管理方面，国家对企业实行以计划调拨为主的物资供应和收购体制。国家将物资分为三类：一类是统配物资；二类是部管物资；三类是地方管物资。1953年，国家计划分配物资为227种，到1957年已增加到532种。

由于对企业管得太死，企业缺乏活力，毛泽东同志于1956年发表了《论十大关系》，以前苏联的教训为戒，提出必须调动一切积极因素。1957年，国务院作出《关于改进工业管理体制的决定》，决定适当扩大地方管理国有企业的权限，开始陆续下放中央直属企业。1958年3月，中央又作出《关于工业企业下放的几项决定》，进一步将一大批中央所属企业下放给地方管理。

1961年，党中央提出“调整、巩固、充实、提高”的方针，针对企业下放后一些地方企业管理分散和混乱的情况，作出了《关于调整管理体制的若干暂行规定》（简称《规定》），提出管理权限集中到中央、中央局和省三级，以“改变过去一段时间内权力下放过多，分得过散的现象”。《规定》下发后，中央陆续上收企业，并开始试办工业托拉斯。

1970年，“文化大革命”中，国务院发出《关于工业交通各部直属企业下放地方管理的通知》，又一次开始下放中央直属企业。而此后，一些下放的企业又陆续收归中央管理……

综观我国国有企业的发展史，国有企业在管理体制上虽然也有过一次次改革或改变的尝试，但几乎都是围绕着是中央管理还是由地方管理这一问题而进行的，总是在条条块块之间争论和改变，并未触及企业自身体制以及政府与企业的关系。因此，国有企业作为政府附属物的地位并未改变，政府对企业实行统分统配、统收统支的计划管理体制并未改变。

第二节 国有企业战略性改组的必要性和紧迫性

作为国民经济的支柱力量，我国国有企业占用着70%左右的社会经济资源。但是，这些资源没有得到有效的利用。特别是近年来国有企业反而出现大面积的经营亏损和资产流失，这种状况影响了国民经济持续稳定的发展及其整体效益的提高。国有企业的不景气状态，我们认为，是由以下三个层面的问题造成的：一是从国民经济的整体看，随着市场化改革进程的加快和国民收入分配结构的改变，国家拥有的资本愈来愈不足以支撑巨大的国有经济“盘子”。20世纪80年代中期以来，政府通过国有银行将数万亿元的居民储蓄注入国有企业，但这部分资源利用效率不高，且有相当数量流失，从而使得国有银行不良资产不断积累。它必然会增大货币系统中的泡沫成份，甚至孕育金融危机。二是从国有经济的分布看，由于国有资本分散于过多的企业和行业，国有经济盘子虽大，单个企业资金却过少，以致不能实现规模经济，难于进行重大技术更新，因而竞争能力很差。与此同时，国家应予保障的领域却因财力分散而无法加以保障。三是从企业层面看，由于国有经济长期采取政企不分、政府直接经营企业的经营方式，使他们掌握的资源不能得到有效的利用。改革开放以后，又片面强调给企业放权让利，这不但没有使资源利用效率得到重大提高，反而使激励与约束不对称的矛盾日益尖锐。所有这些，都使国有企业的亏损增加、效益下降。国有企业战略性改组的必要性和紧迫性具体表现在：

一、国有企业的产业分布过于分散，战线过长，有限的国有资本难以支撑过于庞大的国有经济“盘子”

由于计划经济体制下的单一所有制结构，国有经济不仅控制着特殊垄断行业（如国防工业、造币等）和自然垄断行业（如铁路、邮电、供水、供气、供电等），而且几乎覆盖了所有竞争性行业。据全

国第三次工业普查资料，截至1996年底，我国近30万户国有工商企业的资产总额为96000亿元，其中2/3是由负债（主要是银行贷款）形成的，属于所有者权益的部分占1/3左右。扣除个人、外资及其他人的股权，再考虑到国有企业的资产当中约有20%左右的非生产性（如住宅、学校、医院等）资产，那么真正用于生产经营活动的国有资本数量实际上不足30000亿元。然而这不足30000亿元的国有资本却遍及从饮食店到远程导弹生产等几乎所有的工商领域，分布于30万户工商企业之中，换句话说，平均每家企业能够真正用于生产经营的国有资本数量仅有1000万元左右。

国有经济战线太长，国有企业分布得太广、太散，政府办了许多并非必须由它办的事情。与此同时并存的事实是：许多政府应当办的事情却因为没有资金而无力去办。国有经济的现有分布结构与市场经济下国家应有的功能很不适应。西方经济学家认为，国有企业的职能主要有以下几个方面：①提供公共产品；②消除自然垄断产生的消极后果；③克服外部性影响；④生产私人部门无力或不愿供应的商品和劳务；⑤维护和创造新的就业机会。

二、从战略上调整国有经济布局是解决国有企业目前所面临的困境与问题的重要途径

目前国有企业面临的困境和问题表现在以下几个方面：①素质不高，经济效益差，经营亏损面大。据国务院发展研究中心调查，目前明亏企业约占国有企业总数的45%，它们拥有2000万职工；潜亏企业约占30%，拥有2000万职工；亏损企业亏损总额占盈利总额的比例，1985年为4.2%，1995年上升为43.9%，1996年和1997年1～3月份甚至超过了100%，整个国有工业净亏损相当严重。②国有企业债务负担重，特别是“拨改贷”后，国有企业流动资金主要由银行提供。国有企业由于经营状况差没有偿债能力，有些国有企业在借贷之初根本没有考虑到还债问题，还有一部分是由政府安排的安定团结贷款，自然就不用考虑偿还问题。目

前由国有银行向国有企业提供的20000亿元贷款，其中4000亿元是呆账。从银行资金来源看，到1999年10月，储蓄额有60000亿左右，其中只有10%是国有部门存入的，其余均为居民储蓄，因而存在巨大的潜在的“金融危机”，它严重地阻碍国有银行改革。

③企业冗员过多，一般估计冗员占国有企业现有人员的30%以上。企业冗员过多，是企业经济效益不好的反映，同时也阻碍了国有企业进一步改革。④社会负担重。国有企业不但“大而全”、“小而全”，而且还企业办社会，根据典型调查，国有企业每年用于职工的社会保障、医疗卫生、住房、教育、文化等方面的费用支出，占企业全年管理费用50%左右；其中用于职工养老、失业保障和保险等费用，已相当于职工工资总额的45%左右。

国有企业中存在的上述问题和困境，可以归纳为两个方面的原因：一是源于国有企业体制的产权界定模糊、政企职责不分的缺陷，导致经营机制僵化；二是源于国有经济战线过长，布局过散。而这两方面的原因又交织在一起，使国有企业面临的处境更加尴尬，问题更加复杂。要解决国有企业目前面临的困境和问题，除了加快企业改革步伐外，主要应从战略上调整国有经济布局。

三、国家财力有限，难以向国有企业大规模注资

针对国有企业所面临的困境与问题，有些学者提出国家应当增加投入，向国有企业大量注资，以便达到既扩大国有经济的规模，又增强国有企业竞争能力的目的。然而只要稍加分析就能发现，这种思路是很难行得通的。据初步匡算，如果保持国有经济现有的行业和企业分布状况不变，使国有企业具备在市场上平等竞争的最基本条件，国家至少需要投入20000亿~25000亿元。包括：①基本解除企业的不良债务，大约需要6000亿元；②在清理不良债务的基础上，补充资本金不足，并使严重老化和过时的生产设备得到基本的改造，大约需要18000亿元。除此之外，在今后的发展与改革过程中，为了解决对离退休职工养老欠账和安置富

余人员，以及加强国家亟须办、但因财源无着落无法办的事业，还需数万亿元。

这样巨额的资金需求，依靠国有企业本身的积累或国家现有的财政力量显然是很难得到满足的。改革开放以来，我国的国民储蓄结构发生了很大的变化，已经由过去的以政府和国有企业储蓄为主改变为以居民储蓄为主。据世界银行估计，1978年我国国民总储蓄中，居民储蓄占3.45%，政府储蓄占43.4%，企业储蓄占53.2%。即社会总储蓄的96.6%来自国有部门。而近年来我国的国民储蓄结构已经变为：居民储蓄占83%，政府储蓄占3%，企业储蓄占14%，其中国有企业不会超过7%，换言之，在社会总储蓄中，大约只有10%来自政府及国有企业。

面对如此形势，政府要增加自己掌握的资金不外乎有以下两条途径：一是通过增税筹资；二是通过举债，包括向国外借债筹资。然而，从增税筹资来看，目前我国企业增值税平均税率14%，所得税税率33%，这样的税率从世界范围来说已经不算低，加上预算外还征收了一些税费，要进一步增加政府收入的余地十分有限，何况大规模增税很可能事与愿违，在收到增加的税款并向国有企业注资之前，先已降低了国有企业的竞争力。从政府举债筹资看，虽然目前国家债务占国内生产总值的比重不算太高，还有一定的举债空间，但是靠发行国债，无论如何也不可能在较短的时期内募集到如此巨额的资金。

根据以上分析，我们认为解决国有企业的问题应当首先从调整结构上做文章，对国有企业进行战略性改组。

第三节 国有企业战略性改组的内涵 与总体思路

国有企业战略性改组，就是通过国有资产的流动和重组，在适

当收缩国有经济战线的前提下，重组国有企业的产业结构和组织结构，实施抓大放小，扶优扶强，通过股份制改造、联合、兼并、破产、债务重组等使国有企业存量资产合理流动，更好地发挥国有企业在社会主义市场经济中的重要作用。

国有企业战略性改组的总体思路包括以下三个层面：

一、收缩战线，突出重点，优化国有企业的产业结构

总的原则是要使国有资产从分散的中小型企业向大型和特大型的企业集团、从低效的劣势企业向高效的优势企业、从一般竞争性领域向需要由国有经济发挥作用的战略性领域集中。总之，通过适当减少国有经济介入的行业和企业，达到集中力量、保障重点、提高效率、增强竞争力的目的。根据这个基本原则，我们排出国家需要加以掌握的行业优先顺序，再按照这种优先顺序首先考虑在前列的行业和部门的需要。这种优先顺序大体上可以作如下安排：

第一，关系到国家安全的行业和大型基础设施以及其他具有较大社会经济效益的建设项目，前者如军事工业、造币工业、航天工业，后者如大江大河治理、重点防护林工程、重点公益事业等社会效益大、受益面广而非国有经济目前尚无力承担或不愿承担的建设项目。

第二，大型非再生性资源开发，如石油、天然气、大型煤矿等开发项目，这些项目投资规模大，回收期长，目前非国有经济部门没有能力投资，又不适宜外资控制，国有经济要在这些行业中占支配地位。

第三，国有经济要在全国性或跨省区的骨干流通企业以及金融领域取得控制权。前者如全国性或跨省区的区域性商贸公司，国家通过这些企业起到稳定供应、平抑物价、安定人民生活的作用。后者主要是国有银行，国家通过掌握中央银行、商业银行和政策性银行构成的银行系统以及其他金融机构，以免小团体或私人操纵，