

●朱荣恩 徐建新 张峻 陆健

关于企业集团股份制 会计制度转换的几个问题

随着经济体制改革的深化,我国股份制企业试点已从小规模、低水准、多样化的初级探索阶段进入大资本、高起点、规范化的稳步发展时期。最近,国家批准全国九家大型企业进行股份制试点。这些试点的大型企业将近一半分属企业集团,有的是资产经营一体化的紧密型企业集团,有的是主体企业用投资、参股办法取得二级法人控股权的半紧密型企业集团。这些企业集团是在经济体制改革过程中,随着改革形势的需要而涌现出来的,它对优化企业组织结构、促进专业化改组、优化生产要素、合理配置资源、加快产品结构调整和技术进步具有积极的作用。但由于历史和社会的原因,它还存在政府、行政管理职能的成份,既代表国家对企业进行国有资产管理,又替国家承担社会就业、就学、医疗福利的责任。显然,企业集团实行股份制,一方面要保持企业集团的规模经济、内部成员优势互补的长处,另一方面又要克服政企不分、社会负担过重的弊病,使股份制企业真正成为自主经营、自负盈亏、自我发展和自我约束的经济实体。从这一要求出发,企业集团实行股份制就要对现有企业集团内部成员进行必要筛选,对一些具有社会服务功能的非经营性单位,如医院、学校等不列入股份制试点范围;对一些非生产主体的辅助配套单位,如机修、供电、给水、物资供应部门可改建为专业性公司,不划入股份制企业范畴。企业集团股份制试点范畴的重新划定势必给会计制度转换带来新的问题,这就是企业集团会计制度既不是全方位的转换,即不在企业集团中全部实行股份制会计制度,又不能按企业集团原有核算组织和结构采用各自的会计制度。因此,企业集团进行股份制会计制度转换,必须考虑如何使股份制试点企业的会计制度既符合规范化要求,又符合企业集团会计管理特点。为此,本文拟就企业集团股份制试点会计制度转换中需要注意和解决的几个问题作一探讨。

一、会计制度转换的原则

企业集团一般均属大型或特大型企业,内部核算单位多,因此会计制度转换不仅量大,难度也大,所以在会计制度转换中应遵循下列原则:

1. 考虑股份制试点后,企业集团核算格局变化对会计制度的影响。如前所述,企业集团进行股份制试点通常需要重新组合内部成员,使部分单位组建成独立的股份有限公司,其余单位改建成若干个专业化公司。以全国九家股份制试点的大型企业之一马鞍山钢铁公司为例,它原属紧密型企业集团,根据其股份制改造方案设想,它将原生产经营主体改造成股份有限公司,其他部分如生产后勤、机械制造、房地产、集体企业等改成专业化和服务性公司,使其成为拥有一个独立的马鞍山钢铁股份有限公司与若干个开发公司和经济实体的集团性公司。显然,企业集团的调整和组合将改变其原有核算格局,使紧密型企业集团原有二级核

算、集中管理或半紧密型企业集团内部成员独立核算变为股份制企业和其他关联企业独立核算、集团公司汇总管理的模式。为适应新的核算格局，在股份制会计制度转换时不仅要考虑股份制企业内部的核算要求，而且也要考虑集团公司总体核算管理的要求。在会计科目和报表项目设置上要预留与关联企业和集团公司相衔接的窗口，为以后集团公司会计管理创造条件。

2. 按照股份制企业会计制度规范化要求，适合企业集团股份制试点企业管理特点。企业集团内部组建股份制企业的规模比一般的股份制企业要大，因此对其资金管理、成本管理的要求也高，企业集团股份制企业会计制度转换在科目设置、核算口径、利润计算、报表格式等方面既要符合股份制会计制度规范化要求，又应反映股份制企业内部资金成本核算和考核的内容，满足大型股份有限公司内部会计管理的需要。例如，内部银行的结算、拨付（入）资金的核算都是企业集团进行资金成本管理的有效方法。因此，在股份制企业会计制度转换时应兼收并蓄企业集团原有行之有效的管理方法，反映企业集团特有的股份制企业管理模式。

3. 保持会计制度稳定转换和核算的连接性。企业集团内部核算体系一般比较庞大且繁杂。股份制会计制度转换需要考虑新的会计制度衔接的连续性。核算方法、口径以及参照值可按股份制会计制度要求设计；核算程序、管理体系在满足股份制核算要求的前提下可基本维持原状。

4. 注重会计制度转换方法程序上的可操作性。会计制度转换成功与否，在很大程度上取决于转换方法程序是否简便易行，为广大会计人员所接受。为缩短转换的时间，应采用操作性较强的方法和程序，说明和示范如何做翻制分录，怎样翻制会计报表，如何处理会计事项以及编制会计报表。

二、会计制度转换的步骤

会计制度转换可采用以下步骤：

1. 财务报表翻制及帐户设置。选择某一会计时点（一般选择资产评估时点）将资金平衡表翻制成资产负债表，并根据股份制会计科目设置帐簿，转记帐簿余额。

2. 并行运行和调试。同时运行原有会计制度和股份制会计制度，编制两套记帐凭证，登记两套帐册，编制两套报表。这段时间工作量相应增加，为节省时间，股份制会计制度可省略一些明细分类的核算。同时，在运行中对出现的问题作相应的修订和调整。

3. 单独运行。一俟时机成熟，正式使用股份制会计制度核算体系。

采取上述股份制会计制度转换步骤的目的有二：一是使新旧会计制度在时点上顺利接轨；二是通过新的会计制度并行运行，使会计人员熟悉新会计制度的方法和程序，为全面实行新的会计制度作人员和技术上的准备。

必须指出的是，会计制度转换过程时间的长短对转换程序有一定影响。按理讲，在资产评估基准时点上转换最好，因为届时帐面反映的净资产就是资本金。但实务中，资产评估基准时点、评估日与确认日有时间顺序差。这段时间，企业的净资产会随经营活动发生变动。因此企业原有净资产确认之前，股份制会计制度只能是模拟性质的。这也意味着在股份制会计制度正式实施之际，还需按评估确信的净资产调整资本金，并对净资产在评估基准时点到股份制成立这段时间的发生增减量作相应的帐面调整。

三、会计核算实体的界定

如前所述，企业集团如不是全方位转制，就必须对其内部部分成员按股份有限公司形式进行组合，随之而来的是股份制会计核算实体的界定。

股份制会计核算实体的界定是股份制企业会计制度转换的重要前提，并影响股份制企业组建和以后的经济效益。为此，在界定股份制会计核算实体时应考虑股份有限公司组合成份。企业集团一般都是由若干个产品生产工艺流程和联系紧密的主体企业与相应配套辅助企业组成。在划定股份有限公司范围时有两种形式可采用：（1）以生产主体企业为界限。即将产品生产工艺流程所涉及的企业作为股份制核算实体。这种形式基本上是维持企业集团主体产品的生产格局，这既保证生产计划调度，又便于会计制度转换。这种形式较适用于半紧密型的企业集团。（2）以生产主体企业为主，兼收部分生产配套辅助企业。这种形式使股份有限公司有可靠的生产保证环境，符合股份制企业自主经营的规范化要求。这种形式适用于紧密型的企业集团。但这种形式对会计制度转换带来一定的难度。主要反映在：一是职能科室的设置；二是实物资产、债权和债务的分割。

作为一个独立经营的企业，股份有限公司应有相应的职能科室，包括会计科室。但这些职能科室人员只能来自现有企业集团的职能科室。这就需要对现有职能科室进行分离。问题是如何分离。一种分离是实体分离，即人、财、物彻底分离。这种分离牵涉面大，但核算界面清楚。另一种形式分离，即实行一处二制制。这种分离影响较小，但资产确定、费用划转有一定难度。会计科室实行一室二制制，便于股份制企业两种会计制度并行运转要求，但无疑增加核算工作量。

企业集团会计制度转换能否成功，还在于在界定会计核算实体后对现有的实物资产、债权和债务进行合理分割。实物资产、债权和债务的分割要贯彻相关性原则，凡是直接能分割的应直接分割。实物资产分割可与资产评估同时进行。对于不能直接分割的债权、债务，要分别根据其性质、原因进行恰当的分割，界定股份制企业所属的债权、债务。

四、内部结算价格的结算

随着股份制企业的组建，企业集团内部结算价的应用范围将会有所变化，形成股份企业内部结算价、股份制企业与关联企业之间的结算价。后者若以市场价代替，就要权衡股份制企业和企业集团整体利弊得失。关联企业以市场价与股份企业结算，要测算进销差价对企业集团整体经济效益是否有利，对股份制企业经济效益是否有利。从整体上讲，整个企业集团采用内部结算价可节省一些环节上的税金的支付。若对股份制企业采用市场价结算，固然可增加关联企业的效益，但同时也会减少股份制企业的资产。如果影响过大，不仅不利于股份制企业自身的发展，也不利于股价的稳定和上扬，最终也会影响企业集团的投资资产效益。为此可考虑实行三种价格：（1）股份制企业的内部结算价；（2）关联企业间的内部结算价；（3）市场价。

五、企业集团会计制度的配套

在股份制企业会计制度转换的同时，应考虑企业集团会计制度的配套。从企业集团新的核算格局出发，在股份制企业会计制度并行运行时，应抓紧做好关联企业和集团公司总部的会计制度转换设计工作。我国已颁布《企业会计准则》和《企业财务通则》，这预示其他会计制度也面临转换问题。因此，企业集团应及早做好准备，进行关联企业和集团会计制度的配套转换。