

国企新常态下的《企业财务通则》 修订探讨

王浩东

《企业财务通则》(以下简称《通则》)颁布实施以来,我国的经济形势、法规建设、监督管理体制、企业管理水平等都有了根本性的发展。特别是随着经济新常态的形成和国企分类改革步子的加快,作为《通则》适用主体的“国有企业”本身,内涵和外延方面也正在发生着变化,这使得《通则》的适时修订势在必行。本文基于近年来国企概念的内涵和外延的变化,提出“国有权益”的新国企概念,分析这一概念变化对原《通则》的影响,在此基础上对《通则》的适用范围、修订原则及修订内容等提出具体的政策建议。

一、新常态下国企概念的新变化

(一) 国企概念的发展阶段

随着改革开放和经济发展,国企的内涵和外延一直在发生变化。大致来说,可以分为三个阶段:

1.“国营”概念阶段。改革开放前,我国企业绝大部分属于全民所有制和集体所有制,所谓国企即指全民所有制企业,其特点是全民所有,且企业所有权与经营权合一,政府通过计划经济方式直接进行经营管理和监督。

2.“国有”概念阶段。改革开放后,我国逐步探索国企所有权与经营权的分离,开始以突出所有权特征的“国有”概念取代“国营”概念。随着所有

权与经营权的分离,国企所有权结构也开始多元化,出现国有独资、国有控股、国有参股、国有股份制、国有上市公司等多种形式,政府对国企的监督管理也由直接的计划管理转变为以法人治理结构为主体的间接管理。

3.“国有权益”概念阶段。党的十八大以后,国企向混合所有制发展成为主导方向,正在或即将涌现出更多、更灵活多样的所有权形式和企业经营模式,仅仅体现所有权属的“国有”概念,正在被意义更为广泛的“国有权益”概念所取代。

(二) “国有权益”概念的新发展

在经济新常态和国企改革进一步深化的背景下,国企已经逐渐突破原来的“国有股权”范畴,正沿着多个维度向“国有权益”的方向发展。

1.由仅以“国有股权”为核心的所有权标准向多元化财产权标准发展。这些多元化财产权包括资源、市场、政策、专项资助等。在重要性原则下,这些财产权往往也是国家投入企业的重要资源,应享有相应的“国有权益”。

2.由表内资产向能带来“国有权益”的各类无形资源发展。在上述多元化财产权中,有相当部分不属于表内资产,尤其是特许权、市场地位等财产权更是难以确定其公允价值,但也是“国有权益”的一部分。

3.由纯经济性的直接利益向国家安全、环境保护、公共服务等间接利益发展。多元化财产权是国家除形成股权的国有资本外向企业投入的额外资源,这些资源需要产生额外收益,这就要求企业履行一定的社会职能、承担一定的社会义务,而这也是国企存在的根本目的。随着国有企业分类改革工作的深入,国企的趋利性将更强,“国有权益”概念也更有利于衡量国企的经营绩效。另外,事业单位改制产生了大量承担着重要国家安全、公共服务职能的小型国有企业,这些企业社会职能明确,而盈利能力则偏弱,往往难以做到经济效益和社会效益的兼顾,对这类国企来说,服务社会的间接利益显然比经济效益更能代表“国有权益”。

(三) “国有权益”概念对《通则》的影响

国有企业是《通则》的适用主体,“国有权益”概念的这些变化对《通则》的有效实施至少产生以下几方面影响:

1.在“国有权益”概念下,已难以简单地根据企业股权结构来划分国企或非国企,在股权结构上属于非国企的企业也可能因为占有相当的国有资源,而必须比照国企按《通则》要求进行监督管理。简单以股权结构判断是

否为国有企业、是否需纳入《通则》管理的方式可能不再合适。

2. 由于“国有权益”往往只是企业利益的一部分,即使作为国企纳入《通则》管理的企业,也仍应保障企业其他方面的合法权益,原《通则》所采用的对过程、行为等进行具体规范的监督管理方式可能不再合适。

3. 原《通则》仅对有形资产、股权进行管理,未能涵盖特许经营权等非股权、非有形资产的情况,明显具有局限性。

4. 国企因资源垄断、市场垄断、政策垄断等造成的“超国民待遇”已经成为阻碍深化国企改革的一个严重问题,原《通则》仅仅对“国有权益”的保障提出了要求,而对限制国有企业特权、保障市场公平则未涉及。

二、新常态下《通则》修订的政策建议

(一) 关于《通则》的适用范围

建议将《通则》的适用范围由“在中华人民共和国境内依法设立的具备法人资格的国有及国有控股企业”,修订为“在中华人民共和国境内依法设立的具备法人资格的国有及国有控股企业,以及国家享有重要国有权益的其他企业”。其中享有国有权益的企业指由国家投入必要资源,并相应享有相关“国有权益”的企业。国家投入资源不仅包括在股权结构及公司资产组成中能明确体现的部分,也包括不能在上述二者中明确体现的部分,如特许经营权。同时,“国有权益”除了因股权结构及特定资产产生的明确经济效益或其他对价、回报外,还应包括与国家投入资源存在对应关系的其他效益或回报。只有与国家投入资源存在对应关系的权益才属于“国有权益”。对于企业是否纳入适用范围,应根据重要性原则确定,只有“国有权

益”在企业经营管理中具有足够重要性的企业才应纳入。

(二) 关于财政部门的职责定位

原《通则》第四条规定的财政部门职责,与国有资产监管机构及国有资本投资、运营公司存在相冲突的地方。若将《通则》适用范围按上述讨论重新界定,则财政部门的职责将更为清晰明确,即国有资源投入和权益的总体规划、宏观指导、监督管理。与国有资产监管机构专注于具体、有形国有资产管理的职责相比,财政部门的职责更侧重于宏观性、全面性和长远性。

(三) 关于《通则》修订的原则

1. 注意条款的通用性及原则性。随着国企改革工作的深入,国有权益企业的种类、性质等会越来越复杂,要确保《通则》的普遍适用,就需要在修订时注意条款的通用性,以更为原则性的规定取代原《通则》中过于具体的条款。这样不仅有利于《通则》的普适性和可操作性,而且也有利于企业在执行《通则》时的能动性和灵活性。

2. 注意与《企业会计准则》等法规的配合与衔接。《企业会计准则》是适用于所有企业的法规,同样也适用于国有企业。《通则》作为适用于国有权益企业这一特定群体的法规,在具体条款上应保持与《企业会计准则》等通用法规的一致性,避免与通用法规的重复、矛盾。同时要针对所适用的特殊群体,明确更具体、更严格的要求。

3. 注意特殊权利限制的问题。国有权益企业是一类同时具有特殊利益和特殊权利的企业,但特殊权利在保障企业获取特殊利益的同时,往往也会因为这种“超国民待遇”而妨碍正常的市场运行。由于企业天生的趋利性,这种特殊权利一般不能由企业自行限制,而市场也同样没有能力予以自动平衡,因此,《通则》在这方面应予以足够关注,应对国有权益企业的特殊

权利进行合理限制,以维护市场秩序,保障市场公平。

(四) 关于《通则》修订的内容

在《通则》修订的具体内容方面,建议重点关注“国有权益”的基本要求,尤其是“国有权益”的利益保障、风险控制及特殊权利限制三个方面。

1. 国有权益的利益保障。国有权益的核心部分是利益回报。只有获得满意的回报,才算真正体现国家投入国有资源的目的,并有效保障国有资源的保值增值。但与一般资本投入的回报不同,国有资源投入的回报除了直接的经济效益外,还可能存在一些难以用经济指标衡量的效益,如公共服务、宏观调控、环境保护等,甚至还可能包括一些国家安全、劳资关系、社区关系等更为间接的环境、社会效益。因此,《通则》中除了要明确国有权益的保值增值这一基本原则外,应更多地关注那些相对间接的国有权益回报,如对适用本《通则》的国有权益企业规定必须履行的共同宏观经济及社会责任,明确国有权益企业应执行比普通企业更为严格的环保、安全、市场秩序、劳动用工标准。一旦企业在这些方面出现问题,要更为严厉地追究企业负责人及国家派驻人员的个人法律及行政责任。

2. 国有权益的风险控制。风险防范是确保国有权益保值增值的另一个关键问题。与其他来源资本、资源相比,国有投入资源对安全性有着更为严苛的要求,从某种意义上说甚至可以认为是“零容忍”,《通则》中的大部分条款都应针对这一要求设定。

大体上,企业风险可以分为外部风险和内部风险两大类。前者主要是市场风险、政策风险、环境与社会风险等,一般难以自行消除或规避。由于国有权益企业属于风险厌恶者,风险耐受性接近于零,因而需要在《通

则》中通过更为严格的程序限制、行为限制等最大限度地规避这类风险。在风险函数的发生概率和风险影响两个因子中，应重点关注风险影响，对于风险影响大的情况，即使发生概率低，也应在《通则》中予以重点提示。内部风险主要是企业内部经营管理产生的各类风险，这其中既有由于企业技术、管理、生产水平不足产生的风险，也有人员有意识行为产生的风险。

原《通则》已对资产安全制定了较为详细的规定，但大部分条款并不严于《企业会计准则》等通用性法规，不能真正体现对国有权益的有效保护，也与目前国企资产管理的实践不相符合。因此，建议在《通则》中对资产安全提出更为严格的要求，如对资产减值、资产报废、资产处置等涉及到资产损失的情形，规定比《企业会计准则》更为严格的审批程序和证据要求；对国有权益企业的借款、担保、证券投资、对外捐赠等行为规定更为严格的限制要求；对国有权益企业贷款、发行证券、债券等行为规定更为严格

的限制要求。

为更有效防范内部经营风险，原《通则》采取的对过程、行为、实物的控制措施以及信息披露及监督管理要求仍然很有必要。如对外投资的可行性研究要求（第二十七条）；对采购强制实行招投标制度的规定；对资产报废、处置等的审批流程规定；信息报送和披露要求（第六十五条）；政府部门、职工代表参与监督管理的要求等。

人为风险是《通则》需要重点防范的一类风险，其中尤其应关注代理人风险。国有权益企业所有者与经营者属于典型的“委托——代理”关系，存在明显的道德风险问题。建议在《通则》中对国有权益代理人的代理行为进行具体规定，如人员任职资格、代理权限制、业绩评定与激励等。

3. 国有权益的权利限制。国有权益特殊的来源和背景决定了其既带有与资源相关的特殊权利，又带有与国有身份相关的特殊权利。在资源权利方面，国有资源往往具有总量大或占

比大、资源具有独占性、排他性、资源本身带有相关权利等特征，因而国家在投入相关资源时，其实就同时附带了这些隐含的特殊权利。而在身份权利方面，由于国有权益的背后是整个国家，代表了政府的意志和需要，这种天生的国家背景不可避免地会对企业经营管理及参与市场竞争产生或好或坏的影响，这其中阻碍市场竞争、破坏市场秩序的部分尤其是需要予以限制的。

关于国有权益企业特殊权利限制问题，目前还没有比较普遍而成熟的经验，需要在深化国企改革实践中总结。建议在维护股东权益和维护市场公平二者平衡的总原则下，在《通则》中规定必要的原则性条款，如根据国有权益所附带的特殊权利情况限制国有股股东的权限；建立“金股”机制；限制国有权益代表的权利；限制国有权益企业的经营范围、经营行为等。□

（作者单位：深圳市危险废物处理站有限公司）

责任编辑 陈利花

图片新闻

“互联网+”代理记账会议在北京举行



不久前，由中国注册会计师协会和中国注册会计师协会代理记账行业分会联合主办的“互联网+”代理记账会议在北京举行，包括会计师事务所、税务师事务所、代理记账公司、财税服务企业、管理咨询公司、高校、金融机构、中小企业服务中心、财税培训机构、代理记账互联网平台企业代表等600多名代理记账行业同仁和10余家新闻媒体单位出席了此次会议。围绕“互联网+”代理记账这一主题，与会代表深度分析了代理记账机构及行业现状，并围绕行业业务拓展、行业规范建设、新时期代理记账机构的创新与发展以及互联网背景下代理记账机构的转型升级等议题展开深入交流，解读了新常态下我国代理记账行业改革与发展的新方向和新动力。

（本刊记者）