



构建新型的企业国有资本与财务管理制度体系

□ 耿虹

今年4月28日,财政部印发了《企业国有资本与财务管理暂行办法》(财企〔2001〕325号,以下简称《办法》)。这是财政部为了加强和改进企业国有资本与财务管理而制定出台的一项重要法规,也是促进企业建立现代企业制度,推进国有经济结构调整的重大举措,标志着以出资人管理制度为中心的新型财务制度框架体系已初步形成。

一、制定《办法》所遵循的基本原则

根据党中央、国务院的部署,从1998年开始,军队、武警、政法系统、中央党政机关先后与所办的企业和直属的各类企业脱钩,组建了一批企业集团,明确其资产与财务由财政部管理。这一重大改革,改变了国有企业长期以来形成的部门管理体制和行业管理格局,对财政部门资产与财务管理工作提出了新的要求。同时,2000年财政部内设机构职能进行了调整,专设了管理企业资产与财务的司局,对企业资产与财务实行统一管理。为了适应企业管理体制改革和财政内设机构职能调整的需要,财政部明确提出了企业资产与财务管理工作的基本思路,即围绕建立现代企业制度,从整体上搞活国有经济这个目标,以建立出资人管理制度为中心,以推进国有经济战略性调整为重点,以国有资本管理为突破口,建立与社会主义市场经济和公共财政体制相适应的、统一的企业国有资本与财务管理框架体系。按照上述思路,本着“制度先行”的原则,财政部企业司着手起草拟定《办法》。《办法》从起草到修改,直至定稿,广泛征求了社会各界的意见,先后在全国企业资产与财务管理工作会议、全国财政工作会议上进行了讨论,并召集部分中央直管企业、地方财政部门进行多次座谈讨论,数易其稿,基本吸收了各方面提出的积极的修改意见和建议。《办法》的印发,是财政部门与企业及社会各界共同努力的结果。

在制定《办法》的过程中,我们主要遵循了以下基本原则:

(一)立足于资产与财务的统一,实现资产与财务管理的有机结合。十多年来,我国企业国有资产与财务管理一直处于分割状态,没有形成合力,不利于财政职能的充分发挥。资产与财务,从其本质上讲,是一个问题的两个方面。一方面,对资产运行结果的反映,即是企业的财务状况;另一方面,企业的财务状况又反映着企业资产运行的质量。因此,资产与财务管理的基本职能是一致的,虽然传统的财务管理具有税收调整、规范会计核算、资本金管理等各种功能,但随着税收制度和会计制度改革的深化,财务管理中的国有资本管理职能越来越突出,资产与财务管理以政府作为出资人身份对企业营运国有资本进行财务管理的共同特征也越来越明显。为了充分发挥财政职能作用,按照资产与财务统管的原则,我们将资产管理与财务管理的内容作为一个有机整体融于《办法》之中,构建以出资人管理制度为中心的新的企业国有资本与财务管理制度体系。

(二)立足于促进经济结构的调整,提高国有经济资源的整体效益。对经济结构进行调整是当前整个经济工作的主线,对国有经济实行战略性调整是其主要任务之一。随着国有企业改革的深化,国有企业改组改制、兼并、出售转让等经济行为十分频繁,而且初步形成了国有经济有进有退的调整机制。为了体现国有资本与财务管理服务于整体经济结构调整目标的精神,《办法》对上市公司制改建、兼并、出售乃至破产等相关的资产与财务管理行为进行了规范,既要防止资本权益受损,维护国有资本的权益,又要有利于经济结构调整,促进国有经济资源实现优化配置,提高国有资本整体效益。

(三)立足于政企分开,划清财政部门与企业的职责权限。企业与主管部门脱钩,其资产与财务关系交由财政部门直接管理,是企业管理体制、也是企业资产与财务管理体制的重大改革。这一改革,并不是把原主管部门的职责简单移交给财政部门,财政部门必须按照企业构建以资本为纽带

的母子公司体制的要求,改进管理方式、方法,重新界定财政部门与企业的职责,弄清楚哪些是财政部门管的事,哪些是企业可以自主决定的事。如果财政部门包揽企业太多的事务,既不符合政府转变职能的要求,又不利于企业的生产经营和发展。实际上,资产与财务管理同其他管理一样,政府部门管理过多,既管不了,也管不好。因此,《办法》按照政企分开原则,根据企业管理体制改革的要求,划分了财政部门与企业的职责权限,使政府和企业各自的权责清晰、权责对称。

(四)立足于促进企业机制的转换,建立起规范的激励和有效的约束机制。国有企业三年脱困的目标基本完成,但企业转换经营机制的任务还很重。随着我国市场经济体制的逐步完善,特别是加入WTO以后,政府对国有企业的优惠政策将逐步取消。如果企业机制不转换,企业财务状况的好转就不能持久。因此,《办法》按照促进企业机制转换的原则,一方面规范了企业资本营运、工资分配等激励政策,为企业转换机制创造条件;另一方面明确了企业内部监督和外部监督的办法及法律责任,力求逐步建立有效的约束机制。

二、《办法》的主要内容

《办法》从政府出资人的角度,根据财政职责,构建了以资本为纽带,以国有资本投入、营运、收益、考评、责任为主线的企业国有资本与财务管理框架体系。全文共分为8章49条:第一章为总则,第二章为管理职责与权限,第三章为国有资本投入的管理,第四章为国有资本营运的管理,第五章为国有资本收益的管理,第六章为财务考核与评价,第七章为法律责任,第八章为附则。《办法》内容相当丰富,概括起来,主要包括如下几个方面:

(一)划清了主管财政机关与母公司对国有资本与财务管理的职责与权限。在第二章“管理职责与权限”中,一方面明确了主管财政机关的主要职责,归纳起来,主要有:一是管制度,即制定国家统一的企业国有资本与财务管理各项规章制度;二是管资本,即监管企业持有的国有资本,负责国有资产产权界定、登记及纠纷调处等基础管理工作;三是管分配,即制定企业税后利润分配制度,监缴国有资本收益;四是管监督,即组织国有资本营运绩效评价,监管国有资本保值增值情况;五是提供指导服务,包括指导资产评估业务,以及指导和督促企业建立健全内部资本与财务管理办法。另一方面规定了母公司的主要职责,归纳起来,主要体现在三个层面:对国家承担国有资本保值增值责任,统一向主管财政机关申报有关国有资本与财务管理事项;对子公司行使出资人的权利,管理子公司持有的国有资本;对内履行依法经营、严格内部管理,包括制定内部管理制度、确定内部管理体制、管理重大资产与财务事项、组织内部财务

考核与评价等。同时规定,主管财政机关可以将部分职能委托给母公司,企业对于国有资本与财务管理的重大事项,应当严格按照内部议事规范进行决策。

(二)规范了国有资本投入、营运、收益的全过程管理。国有资本投入、营运、收益是一个系统工程,作为出资人最关心的是资本的安全与回报。《办法》从出资人的角度,围绕国有资本的运动过程规范了资产和财务管理行为。其中,第三章“国有资本投入的管理”主要规范了国有资本在清产核资和产权变动时的价值确认依据、资本保全原则、不同组织形式企业转增资本的监管要求、国有资本转移实行有偿转让以及产权登记要求等。第四章“国有资本营运的管理”主要明确了企业财务预算管理、企业基础管理、工资分配管理、企业借款管理、企业对外担保管理、企业对外投资管理、企业合并与分立、产权转让及公司制改建等管理以及资产评估管理等内容。第五章“国有资本收益的管理”主要明确了国有资本收益的构成、企业利润分配制度、亏损弥补规定、资产损失的处置以及产权转让收益和企业清算收益的处理等内容。

(三)明确了对企业实施财务考核与评价。开展企业的考核与评价,不仅是现代市场经济条件下的通行做法,而且是规范政府对企业的监管,建立间接管理国有资本的有效方法和手段之一。在第六章“财务考核与评价”中,明确了考评的内容、形式、作用、基础和结果公开等内容。考评的内容以财政部会同有关部门制定的现行国有资本金绩效评价体系为基础来进行,要求以国有资本保值增值能力为核心,包括财务效益、资产营运、偿债能力和发展能力四个方面。考评的形式分为内部考评和外部考评,内部考评就是要求企业按国家制定的标准自我测试、自我诊断,建立内部约束机制;外部考评由主管财政机关会同政府有关部门进行。考评的作用主要是将考评报告提交给政府及有关人事管理部门参考,作为对企业领导人员奖惩任免的依据,同时进一步与对经营者实行年薪制、股票期权等激励政策有机地结合起来。考评的基础数据必须是经注册会计师审计的财务会计报告。主管财政机关对企业考核与评价的结果,可以一定的方式向社会发布,接受社会监督。

(四)规定了资产财务管理的法律责任。在第七章“法律责任”中,主要明确了主管财政机关的监督处罚权,企业造成资产流失或者未按规定程序办理有关事项的法律责任,企业违反《中华人民共和国会计法》、《企业财务会计报告条例》、《企业国有资产产权登记管理办法》等法律、行政法规的法律责任,以及主管财政机关违法行政的法律责任。对企业的处罚方式,包括责令限期纠正、追回损失或者没收违法所得、通报批评。对负有直接责任的主管人员和其他人员的处罚方式,主管财政机关可建议人事管理部门给予行政处分;构成犯罪的,则应移交司法机关依法追究刑事责任。



三、《办法》涉及的几个问题

(一)关于实施范围问题。《办法》以“持有国有资本的非金融企业”为规范对象,主要考虑以下因素:(1)金融企业业务与一般企业具有较大的区别,在国有资本与财务管理上有其固有的特点,因此,其国有资本与财务管理办法另行制定;(2)随着国有企业公司制改建,各种经济成分并存的企业组织形式越来越多,纯国有企业越来越少,但无论企业组织形式如何变化,不会改变出资者对各自拥有资本的所有权,国有资本是客观存在的。因此,政府作为国有资本所有权的代表,管理方式应由管理国有企业转为管理国有资本。从理论上讲,国家对国有资本的管理,应当是国有资本投到哪里,管理就延伸到哪里,但占有国有资本的企业如公司制企业,应按照《公司法》等法律、行政法规执行,政府部门只有通过持有国有资本的企业进行管理。《办法》将适用范围界定为“持有国有资本的非金融企业”,既符合国家对国有企业管理转向国有资本管理的要求,也利于与《公司法》等法律、行政法规的衔接。

(二)关于审批监管问题。《办法》遵循“少审批、多规范”的原则,除影响国有资本变动的事项需要审批外,一般采用以下办法来约束企业行为:一是建立财政备案制和登记制,监控企业财务风险,如国有资产产权登记和重大事项的备案;二是建立企业内部约束机制,规范企业行为,如企业财务预算制度、向子公司委派财务总监、内部议事规则、内部财务考核与评价制度以及法律责任追究制度等;三是建立中介机构和社会公众的监督机制,如中介机构的资产评估、报表审计和考评结果的社会公告等;四是建立主管财政机关处罚权制度,规定了主管财政机关有权对企业、中介机构进行监督,并对其违法违规行为,按照《中华人民共和国行政处罚法》等法律、行政法规进行处罚。

(三)关于产权变动的管理权限问题。按照现行规定,企业在出售方面,县属国有小型企业由地市级人民政府审批,地级市属国有小型企业由省级人民政府审批;在公司制改组方面,国有股权设置由财政部门审批;在合并、分立方案中涉及的产权变动方面,由财政部门审批。为了促进资本要素流动,有利于国有经济战略调整,《办法》比照现行国有小企业出售审批权限的规定,将企业国有产权变动的审批权限确定为:母公司为中央管理企业报请国务院审批,地方管理企业报请地市级以上人民政府审批;子公司除企业集团内部结构调整以外,由主管财政机关审批;企业集团内部结构调整以及子公司以下企业由母公司审批。其中改组为股份有限公司的,其股权设置一律由主管财政机关审批。

(四)关于国有资本收益分配问题。根据《国务院关于实行分税制财政管理体制的决定》(国发[1993]85号)的规定,国有企业要“逐步建立国有资产投资收益按股分红、按资分

利或税后利润上交的分配制度”。任何投资者,投资于企业均是为了获得投资回报。从权益上讲,企业实现的税后利润归投资者所有,应当依法向投资者分配。财政部、原国家国有资产管理局、中国人民银行颁发了《国有资产收益收缴管理办法》[(94)财工字第295号],把国有企业应上交的利润纳入了国有资产收益范围。为了支持国有企业增强资本积累,作为过渡措施,按照国务院的规定,国有企业的税后利润暂缓收缴。因此,《办法》从建立企业税后利润分配制度的角度,规定“母公司应当向国家财政上缴利润”,但同时明确“具体办法由财政部根据国务院的决定制定”。

(五)关于法律责任问题。在《企业财务通则》等过去的有关财务规章中,对违反规章应承担的法律责任规定比较原则,影响执行效果。现代市场经济,在一定程度上是法制经济。建立有效的企业国有资本与财务管理体制,必须强化法律责任,特别是强化企业法定代表人的法律责任。在产权登记、财务会计报告管理方面,《企业国有资产产权登记管理办法》和《会计法》、《企业财务会计报告条例》分别作出了明确的规定。对于与《办法》的规定不符合的行为、造成国有资产流失的行为,如果不予处罚,就达不到预期效果。因此,《办法》对企业违法、违规行为区分不同情况,分别按照《中华人民共和国行政处罚法》、《企业财务会计报告条例》、《企业国有资产产权登记管理办法》等法律、行政法规进行处罚。

(六)关于《办法》与《税法》、《企业会计准则》、《企业财务通则》的关系问题。《税法》、《企业会计准则》、《企业财务通则》都是从政府作为社会管理者的立场出发来规范所有企业行为的,其中:《税法》围绕组织财政收入和调节社会经济利益关系,着眼于维护国家税基;《企业会计准则》是企业进行会计要素的确认、计量、核算、反映等必须遵循的准绳;《企业财务通则》是企业必须遵循的财务行为规范,旨在为各类企业创造公平竞争的财务环境。而《办法》则从政府作为出资人的立场出发,围绕国有资本的运动过程对资本与财务管理行为进行规范,着眼于维护国有资本权益,旨在解决企业所有者与经营者之间的权利与责任关系。随着企业产权制度的改革和现代企业制度的建立,《办法》作为政府出资人财务制度的雏形,既是各级财政机关在公共财政框架下管理国有资本的基本规章,又为将来国家制定政府出资人制度奠定基础,因而是其他法律、行政法规所不可替代的。

“两则”从实施7年来的情况看,已得到社会各方面的高度评价,江总书记在全国省部级主要领导干部财税研讨班的讲话中也给予了充分肯定。《办法》与《企业财务通则》明确的财务行为规范是互为补充的,因此,《办法》实施后,《企业财务通则》仍可继续保留,暂不修订。当然,从长远看,企业传统意义上的公共财务管理正在逐步发生重大变革,有

【编者按】近来,有关媒体展开了“会计准则国际化”大讨论,一些市场人士提出了“会计准则的提高是中国资本市场规范化的前提”、“让会计准则早日无国界”、“以国际化提高整体水平”等意见。那么会计专业人士如何看待这个问题的呢?本刊特约请天津财经学院会计系博士生导师盖地教授就此发表自己的看法。

会计差异与会计准则国际化之我见

□ 盖 地

一、会计差异是一种客观存在

正因为存在差异,才使得大千世界五彩缤纷,无奇不有。“差异”并不是贬义词,而是中性词。但谈到会计差异,有人将其与差距、差池联系起来,似乎只要有差异,就必然存在优劣、正误。其实不尽然,因为会计差异是各国(甚至一国的不同地区、不同行业)长期的历史、法律、文化等背景不同造成的,如关于会计的一般特征和特定特征,欧洲大陆国家与盎格鲁-撒克逊国家就存在不少差异,如下表:

会计特征	欧洲大陆国家	盎格鲁-撒克逊国家
一般特征	合法、基于债权人利益、秘密、由税法决定、形式重于实质、政府规则	公允、基于股东利益、公开揭示、与税法分离、实质重于形式、职业准则
特定特征	全部完工、根据税收规则折旧、有法定准备金、不存在资本化、无资金流转表、不揭示每股收益、有秘密准备、有税收备抵、开办费可资本化、递延未决外币货币性项目收益	完工百分比法、在使用期限内折旧、无法定准备金、融资租赁资本化、有资金流转表、揭示每股收益、无秘密准备、无税收备抵、开办费冲销、计算未决外币货币性项目收益

对各国会计的差异,本文引述克里斯托弗·诺布斯(英)《会计》(外文出版社、上海远东出版社)中的资料(大多为

1993年12月份)可见一斑:

公 司 名 称	其本国	美国 GAAP
Norsk Hydro,挪威(百万挪威克郎)	167	1 763
Ericsson,瑞典(百万瑞典克郎)	886	1 551
Cadbury Schweppes,英国(百万英镑)	176	131
News Corp,澳大利亚(百万澳大利亚元)	502	241
Daimler-Benz,德国(百万德国马克)	615	-1 839

上表资料说明,同一公司,若以美国的会计准则重新计算收益,与按其本国会计准则计算的收益,除英国外,两者差异很大,尤其是挪威和德国,差异非常之大。但它能说明按美国会计准则计算的收益就符合会计信息质量要求,而按其本国会计准则计算的收益就不符合会计信息质量要求吗?我想,上述公司是不会认同的。

会计差异是一种客观存在,它包括会计法律、准则、制度、方法、技术等方面的差别。按其影响地域划分,可以分为会计的国内差异和会计的国际差异。

会计的国内差异的产生,以我国为例,不外乎会计法规、税收法规以及相关法规规定有别,不同行业、不同地区、不同类型企业有异。即使对今年执行《企业会计制度》的股份有限公司,由于还有企业特性业务的专业核算办法、还有会计政策的选择和会计估计的变更等,各企业会计差异也是不能排除的。

关所得税扣除项目和标准等内容,在统一所得税法以后可由税法规范;有关会计要素确认、核算等内容,由统一会计制度规范;现行各行业财务制度将根据所得税法和统一会计制度的实施进程及时修订,制定具体的衔接配套办法,并

在适当的时候再修改、完善《办法》,从而制定系统、完善的政府出资人财务制度。

(本文作者系财政部企业司司长)

责任编辑 周文荣