

# 公有制的重新认识对财务会计的影响

韩传模

党的十五大在经济理论上有许多新的发展,尤其是在对公有制的认识上实现了新的突破。这对调整和完善所有制结构,加快推进国有企业的改革,都具有重要的意义。同时,也给深化财会改革提出了新的要求,并提供了新的思路和动力。企业财务会计历来都是依赖于一定的经济环境,各种经济理论、经济政策、经济体制都是财务会计理论与方法的重要影响因素。对公有制经济的含义、公有制实现形式多样化的重新认识,及其在此基础上对国有企业的深化改革,都对财务会计产生了一定的影响。下面就有关几个方面谈点自己的初步认识。

## 一、企业资本金按投资主体的定位问题

公有制经济的含义已经进一步明确,它不仅包括国有经济和集体经济,还包括混合所有制经济中的国有成分和集体成分。这样就彻底改变了按企业形态划分所有制成分的传统局面。公司制改造后,我们不能再以过去那种单一资本所有者的观念来确定企业性质。今后,除少数国有独资公司外,绝大多数企业都会成为多元持股的经济实体,像股份制那样混合经济的企业将会得到进一步发展。与此有关的财务会计问题是企业资本金如何按投资主体定位问题。现行的《企业财务

通则》把企业资本金按投资主体的不同分为国家资本金、法人资本金、个人资本金以及外商资本金等。这种划分类别的方法,对许多国有企业没有产生效应。因为,大多数国有企业只有国家资本金一种,并无其它投资主体。今后,国有企业的投资主体向多元化发展。按原有划分方法就会产生许多问题,主要是其中的法人资本金或法人股是个极为模糊的概念。因为在法人股中既有像国有法人股、城乡集体企业法人股和合作企业法人股等公有性质的股权,也有私营企业这种私有性质的法人股权。所以,应将法人资本金中公有性质股权和私有性质股权分别归类,在财务报告中清晰反映企业股权中公有股权的比例和份额,以有利于投资者充分了解资本结构,作出相应的投资决策。

## 二、企业会计目标的深化认识问题

现行企业会计准则提出,企业会计信息应符合国家宏观经济管理的要求,满足有关各方了解企业财务状况和经营成果的需要,满足企业加强内部经营管理的需要等三个方面。按照公有制实现形式可以而且应当多样化的思想,随着投资主体的多元化,国有企业单一资本所有者的局面被打破。而且按照现代企业制度的要求,国家同其他投资者一样,享有所有者的权益,

降挂钩。三个环节中任何一个环节出问题都会导致目标管理的失败。

### (四)理顺财务关系,硬化财务约束

针对国有集团企业内部财务关系模糊,财务约束软化的现状,必须全力理顺财务关系,硬化财务约束。一是要正确处理权责关系,各个企业和经营者所享有的权力和所承担的责任必须对等,这是硬化财务约束的基础;二是要坚持按商品经济规律和市场法则来处理集团内各企业之间,各企业与集团总部之间的交易活动和经济往来,原则上不搞集团内的行政性平调,这

是确保集团企业内部经济活动有序化的前提;三是要按照诚实信用原则理顺内部关系,当前重点是解决集团内部各企业之间由于历史原因而形成的权益纠纷,全面清理内部“三角债”,并在必要时开展内部信用评级工作,对不同信用级别的企业实行不同的经济政策。通过这些措施,使集团内各企业经营活动的边界清楚,责任和权利明确,从而硬化财务约束,理顺财务关系,以便于对各企业业绩的考核、评价和奖惩。

(作者单位:广东国际信托投资公司)

责任编辑 袁蓉丽

而且也只以投入企业的资本额对企业的债务负有限责任。国家不再直接干预企业的生产经营活动,不再对企业的债务承担无限责任,不再一包到底。国家与企业的关系发生了本质的变化,国家和其他投资者一样,做为堂堂正正的股东来履行其责任和义务。因此,财务报表的主要使用者是企业的股东,谋求投资回报最大化是包括国家在内的全体股东的共同要求。所以,企业会计就是为股东服务的。为企业股东提供符合质量要求的会计信息,应当成为企业会计的首要目标。而目前会计准则中对会计目标的提法只是笼统地说满足有关各方了解企业财务状况和经营成果的需要,而且是第二位的,缺乏针对性,不能明确地反映出现代企业制度对会计的要求。

### 三、资本经营的财务会计问题

十五大报告中明确指出,不能笼统地说股份制是公有还是私有,关键看控股权掌握在谁手中。国有经济起主导作用,主要体现在控制力上。国家可以用少量国有资本调动、吸引、控制大量的社会资本,从而壮大国有经济的实力。实现这种控制力,必须形成和发展一批国有控股公司,并引入资本经营机制,来盘活国有资产存量,实现国有资本的保值和增值。资本经营是资本所有者及其代理人通过资本的流动、组合和交易进行有效运营,最大限度地实现资本增值的经营模式。资本经营的运作方式多种多样,包括租赁、收购、出资、参股控股、兼并等。资本经营作为企业经营战略的新思路,是推动现代企业制度建立的一项重要举措。企业经营引入资本经营机制,需要企业财务会计的相应配合。

#### (一)股权投资的管理和核算问题

股权投资指企业通过投资持有一个或若干个其他公司适当比例的股权,这是国有企业实现其用较小的产权投资来控制较多的资产的一个途径。目前,国有企业股权投资尚不普遍,因此在管理和核算上没有引起更多的关注。从而存在一些问题:①投资方案的拟定缺乏必要的可行性研究和经济评价;②股权投资发生后,没有建立一个跟踪控制和评价机制,形成投资以后较少关心投资收益及投资回报的评价。有的企业由于投资缺乏必要的科学论证和考察,造成投资回报很少,甚至根本没有投资收益,长期投资变成了呆滞资产,大量国有资产隐性流失。这种股权投资管理不善的问题,必须彻底改变。按照对公有制的重新认识,国有企业的股权投资将会有所发展。要建立一套股权投资的计划、控制和评价系统,确保股权投资的保值、增值,发挥其控制力的优势。

在股权投资的核算方面,存在下述一些问题:①现行财会制度对股权投资的成本法和权益法应具备的条件规定得比较笼统,不易操作,应进一步将选择方法的条件明确化、具体化。②对长期股权投资,现行的制度规定,取得时按成本计价,以后时期的市价变动不予考虑。这种做法不能客观如实地反映股权投资的实际价值。为真实反映股权投资的实际价值,应允许投资企业在资产负债表日按股权的公平市价记录长期投资账户,并将公平市价与账面值的差额记录为未实现的持有利得或持有损失,作为一个单独项目列入资产负债表的股东权益内,真实反映企业净资产价值。③长期投资价值的永久性下跌问题。现行财会制度对这一问题未做任何规定,这不利于真实客观地反映股权投资的实际价值。④投资企业与受资企业的关系是可以发生变动的,投资企业对受资企业由不拥有实际控制权可以转变为拥有实际控制权;反之,也可以由拥有实际控制权变为不拥有实际控制权。这样就需要进行成本法与权益法之间转换的会计核算。而现行财会制度没有这方面的处理规定。

#### (二)资产计价的客观真实问题

资本经营不同于普通的商品生产经营,商品生产经营偏重于产品,经营目的重在产品的盈利;资本经营重心在资本,强调资本存量的盘活,实现存量资产的重组,经营目的在于资产的增值,从而达到资本保值、增值。资产是否真正增值以及增值幅度大小的衡量和确定,不能离开资产本身的客观计价。而目前很多国有企业,尤其是国有老企业,由于受物价变动因素的累积影响,其资产的账面价值普遍低于现行价值。这样不仅使企业的资产负债率反映失实,而且使权益资本的账面价值也低于其实际价值。在这种价值扭曲的基础上所确定的资本增值或资本经营效益,显然是不真实的。以往规定只有在发生资产转让、股份经营、兼并、拍卖、租赁、中外合资、抵押等情况下才允许进行资产重估。而企业正常继续使用的各项资产仍维持历史成本计价,这就使企业资本的历史价值和现行价值相差较大,难以客观真实地衡量资本使用效益。

#### (三)资本经营的成本控制问题

资本经营通过资本的流动、组合、交易、优化配置,强调资本存量的盘活。要提高资本使用效益必须加强成本控制。一方面,在资本经营方案的比较和选择中,要强化成本意识,尤其是强化机会成本意识,全面考虑权衡,选择最优化的经营方案。另一方面,在资本使用和管理上,要强化成本控制,降低或减少运营成本。

#### (四)融资方式单一性问题

以往以银行贷款为单一融资渠道的国有经济实质上是一种借贷型经济,从而造成了相当一大批国有企业全是负债资产,而无一分钱的国家资本金。在这种沉重的债务负担和融资风险下,企业很难自我发展。引入资本经营机制,国有企业必须从国家银行的间接融资为主转向直接融资。但目前我国融资的操作方式还缺乏多样性和灵活性,例如对可转换债券、融资租赁、可转换优先股等具体方式,都缺乏具体的规定,在财务会计处理上有的规定比较粗略,有的根本没有规定。

#### 四、国有小型企业公有制实现形式的财务会计问题

十五大报告中指出:“要着眼于搞好整个国有经济,抓好大的,放活小的,对国有企业实施战略性改组。”“采取改组、联合、兼并、租赁、承包经营和股份合作制、出售等形式,加快放开搞活国有小型企业的步伐”。这是对国有小型企业公有制实现形式的积极探索,其中的股份合作制形式是当前城市集体企业和国有小企业在改革实践中首创的一种新型的企业组织形式。股份合作制比较显著的两个特点是:①向原企业内部职工出售国有股权或集体股权,劳动者实行劳动合作与资本合作相结合;②股份合作制中都有一定比例的国有股和集体股。这样就打破了过去那种认为出售国有股权是国有资产流失的传统观念的束缚,而且还保证了公有经济在股份合作制中的主导地位。为配合股份合作制的改造,需要考虑有关的财务会计问题是:

1. 股份合作制改造前进行的产权界定和资产评估工作,需要财务会计给予积极配合,客观进行账目调整,防止国有资产由于计量不实,发生流失。

2. 职工入股可以采取增量参股和存量出售的方式。目前股份合作制改造中出现了职工买不起或一时买不起股份的现象,因此,可采取两种变通方式进行处理:一是采取负债持股的职工入股方式,即把资本按比例划分给每个职工持有。职工所持股份做为对国家或集体的负债。用股利收入来归还,职工按规定支付负债的利息。二是职工一次性购买股份有困难的可以采取分期付款购买股份的办法,延期支付的购股款按规定支付一定的利息或占用费。上述这些内容都需要给出相应的核算规定。

3. 企业债权转换为股权的入股方式。股份合作制不同于一般的合作制,它不仅吸纳老企业职工入股,还吸纳企业外法人单位入股。企业长期不能偿还的债务,可与债权人达成协议,进行债务重整,通过向债权人转让一定的股权来偿还久悬不决的债务,把债权转换为股权,既保证债权人的利益不受损失,又能缓解企业沉重的债务负担。

重新认识公有制经济,是我国经济理论上的重大突破。国有企业改革步伐的加快,呼唤着财务会计改革作出积极的响应。广大会计同仁应积极研究和探讨新形势下会计改革的内容,发挥财务会计在社会主义市场经济中的作用。

责任编辑 袁蓉丽



## 职工家属宿舍楼用电费的进项税额 不得从销项税额中抵扣

辛 集

我们在财务检查中发现有的企业职工宿舍楼建在厂区附近,其耗电没有与企业分开,电力部门与企业结算后,企业作如下账务处理:借记有关费用科目、“应交税金——应交增值税”(进项税额),贷记“银行存款”。而对职工宿舍楼用电费,每季由厂后勤部门按其耗用多少,收齐后交财务部门,财务部门作借记“现金”,贷记“管理费用”的账务处理。这样就把职工宿舍楼用电费的进项税额也从销项税额中抵扣了,从而漏交

了增值税,是不符合国家政策规定的。

鉴于上述问题,笔者认为,财务部门在收到职工所用电费款时,应按增值税税率将其从进项税额中转出,作借记“现金”,贷记“管理费用”、“应交税金——应交增值税”(进项税额转出)的账务处理,以维护国家利益,保证税收足额入库。

责任编辑 许太谊