

国有资本会计初探

宗承刚 董雪艳 吴金波

(山东农业大学经济管理学院 山东泰安 271018)

【摘要】本文在国家财务获得独立以及对国有资本经营的管理进入实质性阶段的背景下,提出应该建立国有资本会计体系,以加强国有资本管理,防止国有资本流失,确保国有资本保值增值目标的实现。

【关键词】国有资本会计 产权会计 财政总预算会计

2003年3月,国务院国资委的成立表明国有资本的经营有了监督管理人,标志着国家财务已经从国家财政中分离出来,真正获得了独立。而2007年9月《国务院关于试行国有资本经营预算的意见》的出台表明对国有资本经营的管理进入了实质性阶段,但是《国务院关于试行国有资本经营预算的意见》仅对国有资本经营的计划和预算做了规范,至于国有资本经营预算的执行状况和国有资本的经营状况,没有具体的规范和体系加以反映和监督。在这种情况下,需要建立一套完整的会计体系对国有资本经营预算执行、国有资本经营过程、国有资本经营业绩和国有资本经营收益的分配等进行核算、反映、监督和披露。笔者认为,在理论上应建立一套反映和监督国家财务活动的会计体系,这一会计体系应当称为“国有资本会计”。加强国有资本管理、防止国有资本流失、确保国有资本保值增值目标的实现等构成了对国有资本会计开展研究的需求。因此,国有资本会计的研究具有十分重要的理论和现实意义。

一、国有资本和国有资本会计的概念

1. 国有资本的概念。国有资产包括经营性国有资产和非经营性国有资产,其在社会主义经济建设、社会的稳定以及和谐发展方面发挥着重要作用。特别是经营性国有资产即国有资本,其经营状况将对国家建设和发展资金的充裕产生重要影响。笔者认为,将国有资本认定为经营性国有资产,这是从财政资金用途的角度考虑的,而国有资本的来源并非只是财政拨款,并且国家财务已经从国家财政中分离出来,因此这样界定国有资本在当前已经不太恰当。

笔者认为,国有资本是国家从各种渠道筹集来的资本金,其用于以国家为投资主体的财务投资。以国家为主体的财务投资主要是指形成上述所谓经营性国有资产的经营性投资。彭韶兵指出,以国家为主体的财务投资的范围主要是经济目标建设的竞争性项目和一部分半公共产品的基础性项目。国有资本的具体来源包括由国有股权所产生的上交利润、拨付的财政资金、募集的民间资金、贷款等。从不同渠道筹集来的国有资本汇集于国有资本经营公司,然后由国有资本经营公司对外投资,最终形成国有资本投资。

2. 国有资本会计的概念。会计是以货币为主要计量单

位,反映和监督一个单位经济活动的一种经济管理工作。由此我们可以看出,传统的会计概念主要是从功能与性质两方面加以限定,会计的功能是核算(或反映)和监督,性质是经济管理工作,会计对象是一个单位的经济活动。首先应肯定的是,国有资本会计属于会计的范畴,是会计的一个分支,其在国家财务的范围内对国家财务进行完善和升华,服务于国家财务。因此,国有资本会计有其特有的服务对象,这也是它独立存在的依据。国家财务从国家财政中分离出来,其实是为了让国家财务活动更加明朗化、更加清楚,这样才能使国家财务活动更加有效地开展。国务院国资委的成立从形式上区分了国家财务与国家财政,但是形式上的区别并不能代替实质上的区别。之所以要将两个个体区分开来,是因为两个个体分别表达出不同的信息。因此,笔者从服务对象及其所传递的信息两个角度对国有资本会计进行界定。

国有资本会计旨在向对国有资本具有产权所有关系的有关各方(如国资委)传递能反映国家财务活动、国有资本经营预算等国有资本循环过程的国有资本经营业绩的经济信息,是一个有关国有资本运营情况的信息系统。国有资本会计的目的是加强国有资本经营的核算和监督,国有资本会计的服务对象是对国有资本具有产权所有关系的有关各方,国有资本会计要传递的信息是反映国有资本经营业绩的经济信息。

二、国有资本会计的性质

国有资本会计除了具备会计的基本属性——经济管理,还有其特有的属性,这些属性也决定了其应该发挥的作用。

1. 产权会计。产权也就是财产权,包括以所有权为主的物权、债权和知识产权等,其内涵可分为占有权、收益权、处置权和资本权等。因此,产权是一个由所有权引起的权利束,其有原始产权(或终极所有权)和法人产权(或法人所有权)之分。产权会计一般是指从产权经济学的角度出发,对会计基本理论、会计核算理论、会计行为等进行重新解释,主要研究如何对产权利益进行确认、计量、报告,旨在保障产权主体的经济利益。

十六届三中全会建立了“归属清晰、权责明确、保护严格、流转顺畅”的现代产权制度,这为我国产权会计观的确立奠定

了基础。与此同时,全民所有制下企业的分权思想引发了对国家财务与国家财政的重新思考,最终成立了国务院国资委,这标志着国家财务已经从国家财政中分离出来,真正获得了独立。按照“政企分开”以及“经营权和所有权分离”的原则,国务院国资委代表国家履行出资人职责,依法对企业的国有资产进行监督和管理,是国有资本出资人代表。这里的“国有资本出资人代表”,即国有资本产权代表。根据上述对国有资本会计的界定,国有资本会计主要提供反映国有资本经营状况的经济信息,因此国有资本会计实质上是反映国有资本产权的经营业绩的信息系统。所以从这种意义上讲,国有资本会计具有产权会计的属性。由于产权会计的属性贯穿于整个国有资本会计体系,因此该属性是国有资本会计的“完全属性”。

会计是为财务活动服务的,也就是说会计的确认、计量、报告等都是围绕财务活动展开,最终的会计信息也是对财务活动经济效益的直接反映。可以说,每一种财务活动都应该有为其提供服务的会计行为。国有资本会计是为国家财务活动服务的,国家财务在某种意义上可以分为出资者财务和经营者财务。从出资者财务的角度看,国有资本会计也具有产权会计的属性。

2. 资本经营会计。资本经营会计是李玉平在传统会计模式的基础上提出的,其提出了与资本经营相适应的资本保值增值、资本成本、现金流量、产权、出资者、相关性等概念。

从上述对国有资本会计的阐述可以看出,国有资本会计的对象是国有资本经营活动中所表现出的资金运动。国有资本会计是为反映和监督国有资本经营服务的,其存在能够使国务院国资委、国有资本经营公司等国有资本的出资人代表加强对国有资本的经营管理,为其提供反映国有资本经营的经济信息。因此,国有资本会计也属于资本经营会计的范畴,具有资本经营会计的属性。从这个角度讲,资本经营会计的属性是国有资本会计的“完全属性”。

经营者财务要求有一种会计体系能够为其提供会计服务,可以称该种会计体系为“经营者会计”。企业会计就属于经营者会计,只不过企业的经营比较广泛。如果将经营对象定位为国有资本,那么经营者会计就转变为国有资本会计,因为国有资本会计就是国有资本经营会计。因此从该种意义上讲,国有资本会计也具备资本经营会计的属性。经营者财务是国家财务的一个方面,具体指的是国有资本经营公司财务。从经营者财务的角度来看,资本经营会计的属性也是国有资本会计的“完全属性”。

3. 预算会计。预算会计是各级财政部门、接受预算拨款的各级行政单位以及各类事业单位核算和监督各项财政性资金活动、单位预算资金的运动过程和结果以及有关经营收支情况的一门专业会计。预算会计的对象主要是预算资金及财政性资金的收支过程和结果。我国现行预算会计体系建立于1998年,其主要分为财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计三部分,其中:财政总预算会计是各级政府部门核算和监督政府预算执行和财政周转金等各项财政性资金活动的专业会计;行政单位会计是国家各级行政单位对单位预算资

金的运动过程和结果进行全面、系统、连续核算和监督的专业会计;事业单位会计是各类事业单位对其预算资金及经营收支过程和结果进行全面、系统、连续核算和监督的专业会计。

国家财务从国家财政中分离出来以前,国家财政在一定程度上发挥了国家财务应该发挥的作用,因此财政总预算会计也相应地发挥了国有资本会计应该发挥的作用。财政总预算会计为国有资本经营预算提供核算和监督服务。国家财务从国家财政中分离出来之后,国有资本经营预算就应该并入国家财务的范围之内,因此之前为国有资本经营预算服务的财政总预算会计系统也将成为国有资本会计的内容。但这并不意味着财政总预算会计的完全退出,财政总预算会计仍然存在,并将继续核算和监督国家财务活动。

既然有预算,必然也要有预算会计对预算收支过程及结果进行核算和监督。国有资本经营预算作为预算的一种,也应该有与之相适应的预算会计对其进行核算与监督。国有资本经营预算的对象是国有资本经营的收支过程及结果,从而国有资本会计便具备了预算会计的功能。国有资本会计的存在基础是整个国家财务,而国有资本经营预算只是国家财务活动的一小部分,因此预算会计的属性只是国有资本会计的“部分属性”。

有的研究人员从根本上否定了国有资本会计存在的必要性,认为财政总预算会计完全可以对国家财务活动进行有效的核算和监督,并且财政总预算会计在发挥这种作用时具有管理会计的属性。笔者不认同这种观点。分工是为了提高效率,分权是分权思想在权利(一种能带来经济效益的资源)配置上的具体应用,因此分权也是为了提高效率。之所以将国家财务与国家财政分离,是因为二者有本质区别。在把税收收益作为资本收益的另一种表现形式的前提之下,国家财政关注的是国有资本收益和其他社会资本收益的有效分配,国家财务关注的是如何利用国有资本获取收益。国家财务从国家财政中分离出来,便形成了国家财务与国家财政的分权,它们的分权也正是为了提高国有资本的经营效率。权利的分权必然带来权利行使的表现形式的分离,国有资本会计和财政总预算会计分别作为国家财务和国家财政在国有资本经营、国有资本收益分配两项权利上的表现形式,也必然随着国家财务与国家财政的分离而分离。对于“财政总预算会计具有管理会计的属性”的观点,笔者持否定态度。管理会计主要是根据企业内部管理部门的特定要求而提供相关信息,管理会计具有很强的“内向性”,其主要目标是向企业内部管理部门提供满足其决策需要的会计信息,侧重于“本量利”分析,是企业管理层加强企业内部经营管理的一种手段和工具。因此,管理会计的服务对象是企业的管理层,并非企业的股本所有人即股东。所以说,“财政总预算会计具有管理会计的属性”的观点是不能成立的。

三、国有资本会计的核算基础

会计的核算基础有两种,即收付实现制和权责发生制。现行财政总预算会计采用的核算基础是收付实现制,也有学者

建议引入权责发生制。国有资本会计要核算的是国有资本的经营业绩,必须真实反映国有资本的“收”和“支”,因此国有资本会计应该以权责发生制作为核算基础。国有资本经营预算属于国家财务的内容,在国家财务从国家财政中分离出来之前,国有资本经营预算存在于财政总预算之中,当时财政总预算会计需要对国有资本经营预算的相关收支科目进行核算。另外,国有资本经营预算属于预算的一种,那么对国有资本经营预算的相关收支科目进行核算的会计体系就应该以收付实现制作为核算基础。基于上述两点,国有资本会计也应该以收付实现制作为核算基础。所以说,国有资本会计的核算基础有两个,在对国有资本经营预算的相关收支科目进行核算时采用收付实现制,在对其他国家财务活动进行核算时采用权责发生制。

从国有资本会计的两个属性——资本经营会计的属性和预算会计的属性来看,也可以认定国有资本会计存在收付实现制和权责发生制这两个核算基础。资本经营会计要核算和监督的是国有资本经营情况,而要真实反映国有资本经营业绩必须以权责发生制作为核算基础,这是由资本经营会计核算和监督的内容以及权责发生制不以款项的实际收入和支出来确定收入、支出和盈亏的特点共同决定的;预算会计核算和监督的是预算的执行情况,因此必然要以收付实现制作为核算基础。可见,这两个属性已经决定了国有资本会计必然要同时采用权责发生制和收付实现制这两个核算基础。

四、国有资本会计从财政总预算会计中分离

1. 国有资本会计从财政总预算会计中分离的必要性。国有资本的使用关系到国有经济的发展,而国有经济是整个社会主义经济的支柱。因此,在国有资本的筹集、使用、收回、收益分配等环节中,我们要制定严格、周密的计划。这也就是说,国有资本从筹集到收益分配的整个过程都要进行预算,而财政总预算是有国家财政性资金的预算,因此在国家财务与国家财政分离之前,国家财务存在于国家财政之中是很自然的,财政总预算会计一直发挥国有资本会计的功能也是顺理成章的。

财政总预算会计核算的主要是财政性资金的“收”和“支”,但是财政总预算会计并不关注财政性资金支出以后的有关状况,即财政性资金的具体使用不在财政总预算会计核算范围之内,以至于国家财务从国家财政中分离出来之前,国家对国有资本投资所形成的国有资产的现状无法清楚地反映和监督,因此也就无法避免国有资本的流失。这是财政总预算会计最大的弊端。而国有资本会计专门核算和监督国有资本的经营情况,国有资本的来龙去脉一目了然,从而避免了国有资本的流失。因此,将财政总预算会计中发挥国有资本会计功能的部分分离出来并加以完善,形成现在的国有资本会计是很有必要的。另外,《国务院关于试行国有资本经营预算的意见》出台之前,国企分红即国有资本的税后收益分配问题尚未解决,财政总预算会计连国有资本的去向都无法清楚反映,核算和监督国有资本的税后收益分配就更不可能了。因此从这一方面来讲,国有资本会计也应该从财政总预算会计中分

离出来。

2. 国有资本会计从财政总预算会计中分离的意义。当国有资本会计从财政总预算会计中分离出来以后,国家财务就有了独立的会计支撑,这标志着国家财务与国家财政在核算体系上分离开来,获得了独立,原先国家财务与国家财政在建制上的相互独立得到了进一步的升华。国家财务与国家财政在账务上彻底分家,使国家财务成为一个可以独立运转的经济系统,财政性资金和国有资本配置的核算和监督问题得到解决。当国有资本会计从财政总预算会计中分离出来以后,弥补了财政总预算会计原有的缺陷,防止了国有资本的流失,保障了国有资本的顺畅流转。另外,将国有资本会计从财政总预算会计中分离出去,无疑是在给财政总预算会计“减肥”,财政总预算会计的任务更加明确、效率更高,因此财政总预算会计和国有资本会计的效率都得到了提高,这又在一定程度上提高了财政性资金和国有资本的使用效率。

3. 国有资本会计与财政总预算会计分离后的关系。国家财务与国家财政分离之后,二者之间并非完全独立。国家财政主体与国有资本经营主体之间存在着税收缴纳关系、转移性收支关系和财政补贴关系等,因此国有资本会计和财政总预算会计作为国家财务和国家财政核算和监督的手段,必然会对二者之间的税收缴纳、转移性收支和财政补贴等分别进行记录和反映。所以,国有资本会计体系和财政总预算会计体系在并行的基础上,会从“收”和“支”这两个不同的角度对同一资金运动进行反映。

五、结语

国家财务是从国家财政中独立出来的,相应地,国有资本会计也是从财政总预算会计中分离出来的,因此国有资本会计与财政总预算会计之间既有区别又有联系。这是国有资本会计具有复杂性的原因之一。国有资本会计所处的经济环境比较复杂,这也决定了国有资本会计属性的多样化。这是国有资本会计具有复杂性的原因之二。国有资本会计核算的国家财务活动的内容丰富,这决定了国有资本会计的双重核算基础。这是国有资本会计具有复杂性的原因之三。

由上可知,国有资本会计与财政总预算会计既有区别又有联系、国有资本会计属性多样化、国有资本会计的双重核算基础这三个方面使国有资本会计表现为具有一定的复杂性。这无疑给各级国资委的监管工作带来很大的困难。笔者认为,要消除国有资本会计的复杂性,必须对国有资本会计进行规范,规范方式可以从两个方面进行,即完善《会计法》及建立专门的国有资本会计标准——基本准则和具体准则。

主要参考文献

1. 陈文涓. 政府收支分类改革与财政总预算会计核算. 中国农业会计, 2007; 8
2. 李世聪, 谢英姿. 所有者财务理论下的国有资本经营预算. 财会月刊(综合), 2006; 9
3. 陈怀海. 国有资本经营预算: 国有企业产权改革的财政制度约束. 当代经济研究, 2005; 5
4. 李玉平. 试论资本经营会计理念. 当代财经, 2004; 12