

关于国有企业资产价值运动中 “价值虚拟”问题的会计学思考

程保平

纵观近年来我国国有企业的改革,虽然取得了不少前所未有的进展,但也存在一些亟待改革深化过程中加以解决的深层次问题,其中之一就是国有资产的大量流失。为了从理论上廓清这一重大问题,本文特提出“价值虚拟”概念并着重从会计学的角度试加分析之。

一、“价值虚拟”概念的界定

在市场经济中,价值这一经济学范畴所体现的不仅只是微观经济运行主体之间的经济关系,而且同时还是一种客观经济运动。当把价值作为经济运动进行考察时,它主要体现在三个相互联系的方面,即价值的形成、价值的实现和价值的分配。

在马克思主义政治经济学基本原理中,价值的形成过程是由价值的转移和价值的创造过程共同构成的。价值的转移过程是与具体劳动相联系的生产资料原有价值进入新产品的过程,其中既有劳动资料价值的转移又有劳动对象价值的转移。在其他条件为既定的情形下,最终转移的价值总量将等于原有价值总量。价值的创造过程是与抽象劳动相联系的新价值的产生过程,这一新价值既包括劳动力价值的等价,又包括在这个等价之上的价值增量。在现代经济中,科学技术、管理和信息等对价值的形成过程具有愈来愈重要的作用,但并没有改变价值形成过程的本质。它们要么渗入生产资料作为物化劳动发生作用,要么提高劳动者素质作为活动劳动发生作用,要么作为物化劳动和活劳动结合时的技术方式而发生作用,孤立的科学技术、管理和信息等要素并不能作为独立的实体参与价值形成过程。

价值的实现过程是与产品进入市场相联系的价值转化为价格,并以货币资金、银行存款、应收帐款(有法律保证的)等形式回流到企业的过程。在马克思主义政治经济学基本理论中,价格是价值的货币表现,但这决不意味着价格在反映或表现价值时是一种照镜子般的、机械的动作。相反,由于市场波动等原因,价格在表现价值时,会时而高于价值时而又低于价值。不过,价格的波动曲线并不构成对价值决定作用的否定,而且一方面,无论价格波动幅度将如何表征,它总是以价值作为自身的中心轴线;另一方面,从一个更长时间跨度来观察价格波动状况时,其上升率和下跌率则可以大体上加以抵销。因而,价格的市场波动过程实质上是价值的市场实现过程。

价值分配过程是企业对自己所获得的价格总额按一定要求、程序和比例划分归属的过程。经过价值分配过程,企业所获得的价值总额要分割成三大部分,即用于补偿消耗掉的生产资料

价值的部分、用于补偿活劳动耗费的部分和剩余部分。前两部分,基本上属于资产保值的范畴。后一部分基本上属于资产增值范畴。也就是说,在其他条件为正常的前提下,企业资产价值运动的最后结果必然是保值增值目标的实现。

上述关于企业资产价值运动及其保值增值目标实现的分析,是经济理论中的一个高度抽象,其中蕴含着一系列假定前提。当把这种理论运用于考察我国国有企业时,必须放宽相关假定。其中之一是,国有企业资产价值运动,是与其会计操作过程相联系而存在的。没有这种会计操作过程,企业资产价值运动及其保值增值目标实现就不可能表现出来。例如在价值形成过程(也即企业生产过程)中,企业要运用“生产成本”、“管理费用”、“财务费用”、“累计折旧”、“应付工资”、“应付福利费”和“产成品”等会计科目,核算物化劳动和活劳动的耗费。再例如在价值实现过程(也即企业销售过程)中,企业要运用“产品销售收入”、“产品销售成本”、“产品销售税金”、“产品销售费用”、“应交税金”、“应收帐款”、“应收票据”等会计科目,核算销售收入、销售成本、销售税金等的确定和结转情况。可见,企业资产价值的客观运动与会计操作是密不可分的。在此意义上,我们可以说,企业资产价值不仅表现为客观经济运动过程,而且同时还是一个主观会计操作过程。

还值得一提的是,企业资产价值的客观经济运动不仅要通过企业主观会计操作来加以表现,或者说企业主观会计操作不仅要如实反映其资产价值的客观经济运动,而且还要在这种如实反映过程中,必须符合有关政策法规。就政策方面而言,企业主观会计操作要符合国家制订出台的产业政策、货币金融政策、财政税收政策、社会福利政策等等。就法规方面而言,在价值转移过程中,根据有关规定,进入新产品中的材料的价值除了自身的购买价格外,还包括运杂费、运输途中的合理损耗、入库前的整理挑选费用等。在价值分配过程中,根据《企业财务通则》的要求,缴纳了所得税后的利润,除国家另有规定者外,须按下列顺序进行分配,即:(1)被没收的财物损失,违反税法规定支付的滞纳金和罚款;(2)弥补企业以前年度亏损;(3)提取法定公积金;(4)提取公益金;(5)向投资者分配利润。

但是,目前在国有企业资产价值运动中,受制于多方面的原因,企业的主观会计操作并不能如实反映资产价值的客观运动和相关政策法规的内在要求。在此情况下,即使假定企业资产价值已经完成了固有的运动,也会通过主观会计操作而流失。正因为如此,本文才把那种主观会计操作虚假地反映企业资产价值的客观运动,并使国有资产流失的现象称之为“价值虚拟”。

二、“价值虚拟”的会计表现

“价值虚拟”从根本上说是我国会计制度变迁尚未真正到位条件下在国有企业主观操作中出现的反常现象,具有纷繁的会计表现。择其要者,集中在下述三个大的方面:

1. 国家资本金保全规定并未真正落实

新的会计制度对于国家资本金保全作了许多明确规定,但是在企业主观会计操作中,并没有得到真正落实。

(1)企业提取固定资产折旧时,计提的方法政出多门,折旧率也不尽一致。在帐务处理上,未能按规定借记“制造费用”、“管理费用”科目,贷记“累计折旧”科目,固定资产折旧没有直接计入成本费用,而是作了冲减国家资本金处理。

(2)固定资产由于出售、报废、毁损而发生的减少没有经过“待处理财产损溢”科目核算;固定资产有偿转让或清理报废的变价净收入与其帐面价值的差额,未按规定予以转销,没有通过“营业外收入”或“营业外支出”科目入帐。

(3)企业库存物资未按其实际购价计算成本,因国家统一调价产生的价差作了增减资本金

处理。另外,企业还错摊材料成本差异,造成成本核算失真。还有帐户运用不当或处理错误,如货别单未到先行估价入帐,进货发票收到后又重复入帐等。

(4)企业取得债券利息或股息时,没有列作投资收益;企业认购溢价发行的债券,在每期结帐时,没有按规定将应计利息与按当期应分摊的实际支付价款和债券面值之间的差数,计入投资收益;企业认购折价发行的债券,没有按规定在投资收益中反映其相应的数额。

(5)投资者没有按比例分享投资收益和承担经济风险,或者没按公司、合同章程协议的规定分配投资收益或分担风险。

2. 资产增减计价和入帐金额违反国家财务制度规定

国有资产的增减变动,直接关系到国家资本金的保全状况。为此,国家制定了一系列财务制度及其规定。企业在进行具体的会计操作时,存在着诸多违反上述制度及其规定的表现:

(1)资产增减变动时,违反国家财务制度的有关计价规定,或者不计,或者计价不正确,甚至弄虚作假。

(2)在企业兼并、破产、联营、租赁、拍卖、转让过程中,牵涉到企业内部产权关系变动需要按规定进行资产评估时,评估程序、评估范围违法违规,评估方法和计算缺乏科学性。

(3)在应收往来帐款中,坏帐损失的确定具有很大的主观随意性,缺乏应有的凭证和必要的手续。有些不提坏帐准备金的企业,发生的坏帐损失虽已计入管理费用,但在收回已核销的坏帐时,并未相应冲减管理费用。

(4)材料差异、产品成本差异没有按国家规定的要求进行计算,而是人为地调节差异。

(5)直接费用和间接费用、收益性支出和资本性支出的划分标准混乱,应摊未摊、应计未计的情况时有发生。

(6)营业收入缺乏真实、完整性,少转成本、虚增收入、隐瞒成本的现象大量存在;收入不入帐、往来帐或帐外以物易物及挪用收入、变相私分的行为在不少企业均有表现;退货环节、折价销售等帐务处理缺乏应有的规范。

(7)企业以实物、无形资产方式向其他单位投资时,其资产重估价值与帐面净值的差额,以及以前外币业务中有关资产科目与实收资本科目采用折合汇率不同产生的折合记帐本位币差额,没有计入资本公积金。

3. 在资源配置、实物管理、资金效益等方面处理不当

社会主义市场经济条件下,国有企业逐步具有了在资产配置、实物管理、资金效益等方面的自主权。但是,由于直至目前国有企业离市场微观经济运行主体的要求还颇有距离,并没有用好上述几个方面的自主权。

(1)企业存在着大量的闲置资产,并且没有根据这些闲置资产的不同原因(例如政策性外部原因和经营管理内部原因)作出相应的会计帐务处理,致使这部分资产有“名”无“实”。

(2)企业存在大量帐外资产,如接受捐赠的资产不入帐;无形资产该作价的不作价;特别是在产权转让、对外投资等环节上,对资产不估评、不作价,或者作低价,形成帐外资产或资产流失。

(3)企业大量存在因管理不善而造成的固定资产破损、生锈等有形损耗,流动资产中的存货数量不实、质量变损等问题比较严重,这些在相关帐务报表中均未得到适当反映。

三、“价值虚拟”的会计原因

“价值虚拟”是与会计的非规范化操作相联系的,但这种非规范化操作又是由以下原因决定的。

1. 企业的素质尚不符合会计主体假设

会计主体也称会计实体。一般而言,凡能独立核算盈亏和收入、独立编制资产负债表和损益表的企业,就构成一个会计主体。也就是说,会计核算应当以本企业发生的各项经济业务为对象,记录和反映企业本身的各项生产经营活动。因而,会计主体假设实质上是从会计学的角度来加以界定的独立的商品生产者和经营者。

从国有企业改革的实际状况来判断,一方面,我国经济体制改革并非是以国有企业改革为切入点的。尽管改革进程已划过了十八个春秋,其间也取得了一系列重大的突破和成就,但这些基本上与国有企业改革进程无多大的联系。相对于其他方面的改革而言,国有企业改革严重滞后。另一方面,近年来,国有企业改革虽然被公认为改革之中的重头戏,也出台了一些具有新意的举措,但实际效果还不尽如人意,现代企业制度还远远没有建立起来。在此背景下,现实的国有企业与那种符合市场经济要求的“会计主体假设”尚有距离。“非驴非马”的会计主体,在具体的会计操作中,必然要偏离企业资产价值客观运动的轨迹。

2. 企业负责人尚未成为真正的企业家

在近些年来的报刊杂志中,“企业家”曾是一个使用频率甚高的字眼。但是这种表面的喧哗并不表明我国国有企业拥有了真正的企业家阶层,相反则在很大程度上反映了其短缺。尤其值得注意的是,人们还忽略了作为国有企业的企业家的某些内涵。由于这种忽略加上一些并不合理的舆论导向,国有企业负责人并没有因为自己所处的特殊位置而成为真正的企业家,并没有因为经常使用某些市场经济手段而把自己塑造成真正的企业家。例如有的企业负责人不仅不采取措施规范企业的会计操作,反而干扰会计人员正常的业务记录;有的企业负责人好大喜功,会计观念淡薄,主动授意会计人员采取变通手法,在会计科目上做手脚,或增设部分过渡性帐户,或随意改变会计科目的核算内容;有的企业负责人对已出现的会计记录方面的不实,阻挠会计人员按规定进行真实的帐务处理,致使企业资产价值明盈实亏,损害国家利益。此外,不少企业负责人缺乏应有的会计知识修养,一方面虽然已感觉到国家财产通过会计帐目在流失,另一方面又不知道如何让会计人员去进行及时的帐务处理,等等。可见,在真正的企业家形成之前,会计操作的环境就难以净化,会计的规范化操作就要大打折扣。

3. 会计人员尚未成为真正的会计

企业资产价值的客观运动,必须通过会计人员日常的帐务处理及其会计核算过程加以反映。因此,会计人员的政治素质和业务素质的高低,直接关系到日常的帐务处理及其会计核算是否能及时、准确、全面地反映和监督企业资产价值的客观运动。由于前面两个方面原因等,我国国有企业的会计人员并没有成为真正的会计。例如有的会计人员政治素质不高,缺乏起码的职业道德,甚至利用自己熟悉会计核算业务的便利条件,主动为企业资产价值流失出谋划策,掩盖企业资产价值的真实运动。再如有的会计人员业务素质不高,工作责任心不强,不注意学习新的会计制度,对新会计制度中会计科目的设置和使用,凭想象随意改变。因此,只要会计人员缺乏应有的政治素质和业务素质,再好的会计制度也会在具体的操作中变形走样。

上述三个方面是“价值虚拟”的主要原因。此外,还要看到会计制度的根本性变化所带来的会计操作方面的许许多多的新变化,也需要一个暂时的适应时期。在这一适应时期,多少也存在着“价值虚拟”的可能性。

四、消除“价值虚拟”的对策思路

“价值虚拟”的直接后果是国有资产流失,因而,在国有企业发展过程中,要使其保值增值目标顺利实现,奠定国有企业在社会主义市场经济运动中的主体地位,必须消除“价值虚拟”问

题。

1. 继续强化对新的会计制度的认识

新的会计制度的颁布实施,并非只是会计科目的简单增减和核算内容等方面的简单变更,而是重塑社会主义市场经济新的微观主体的内在要求,是培育新的会计主体的重大举措,是使主观会计操作更好地反映资产价值客观运动、确保国有资产保值增值市场目标顺利实现的必由之路。它不仅关系到国有企业经济增长体制和经济增长方式的转换,而且也关系到国有企业的生产经营活动能否完成与国内、国际两个市场的对接;它不仅关系到目前正在进行的国有企业深化改革的这场重头戏能否唱好,而且也关系到我国社会主义市场经济目标体制能否最终确立。因而,我们应该在更为深刻的背景中来强化对新的会计制度的认识,决不能把会计制度的根本性变革仅仅局限在会计学的范围之内,决不能认为新的会计制度已颁布实施三年有余就以为对它的认识问题大功告成了。

2. 加快国有企业改革的步伐

国有企业改革与会计制度的真正转换相辅相成。我们不能设想在国有企业改革尚未到位的情况下会有会计制度的真正转换,也不能设想新的会计制度能够生长在国有企业原有的机体上。在加快国有企业改革方面,除了按照“产权明晰、责权明确、政企分开、管理科学”的要求坚持现代企业制度取向和按照“抓大放小”的思路搞活国有大中型企业外,还要从各种条件上为国有企业深化改革创造一个良好的环境,要注意国有企业内部的产业结构优化问题、经营方式和管理模式多样化问题,找准国有企业在整个社会主义市场经济体制中的位置,真正使国有企业成为领导中国经济发展方向、左右国民经济全局的充满活力的市场主体。

3. 加快培养国有企业的企业家队伍

国有企业的企业家,应该具备特殊的素质,不仅要熟悉市场经济的一般规律,还要掌握市场经济的特殊规律;不仅要通览国内市场,而且要熟知国际市场以及这两个市场的交互运作;不仅要有大力发展生产力方面的气魄,而且要有大力推进生产关系进化的胆识;不仅要成为物质文明的带头人,而且要成为精神文明的典范;不仅要维护企业职工的利益,而且要学会运用市场经济原则或有关政策法规处理好同国家的利益关系;不仅要熟悉企业生产经营的各个环节,而且要具备必要的会计知识,等等。在加快培养国有企业企业家过程中,除了上述素质方面的要求外,一是要建立专门的培训机构或基地甚至学校;二是要使企业家职业化;三是要建立专门的考核机构;四是要形成优胜劣汰机制。通过做好上述各个方面的工作,为消除“价值虚拟”提供一个良好的干部基础。

4. 加快会计人员素质的培养工作

会计人员素质的高低,直接关系到企业主观会计操作质量优劣。因此,会计人员的素质问题,是消除“价值虚拟”问题过程中十分重要的一环。会计人员素质培养和提高包含两个大的方面,即政治素质和业务素质。要以政治素质的提高,来增强会计人员的职业道德和业务素质,以业务素质的提高保证政治素质落到实处,避免“空头政治”。为了增强会计人员的自我培养意识,会计主管机构要建立会计人员的政治业务素质档案,对会计人员的素质及其提高进行连续性、规范化管理;要建立会计人员培训中心,形成定期或不定期的轮训制度;要建立和健全稽查体系,对于不称职的会计人员坚决予以淘汰;要建立会计持证上岗制度,对于有关会计证书,要以“背书”的形式真实记录会计人员的素质状况。

此外,还要注意净化会计操作环境,切实保护会计人员的合法权益。

(责任编辑:曾国安)