

●孙 铮

## 深入研究企业经营机制转换中的会计问题

在转换企业经营机制过程中，改革企业的会计工作，使之适应市场经济体制下企业经营管理的需要，是一项迫切的任务。关于这个课题有以下几个问题值得探讨。

### 一、应充分认识会计工作对资源合理配置的重要性

十四大报告指出：“我们要建立的社会主义市场经济体制，就是要使市场在社会主义国家宏观调控下对资源配置起基础性作用，使经济活动遵循价值规律的要求，适应供求关系的变化；通过价格杠杆和竞争机制的功能，把资源配置到效益较好的环节中去，并给企业以压力和动力，实现优胜劣汰；运用市场对各种经济信息反应比较灵敏的优点，促进生产和需求的及时协调。”合理配置资源，不仅需要有一个健全的国家宏观调控机制，联系到具体的企业，还需要借助会计的方法与手段，为如实反映资源配置状况提供经济信息，使会计参与资源配置具体过程的经济决策。

现代会计承认任何一个经济组织面临的是一个供应有限、资源稀缺的市场，企业为使自己在市场竞争中保持不败之地，提高经济效益是问题的集中表现。为此，会计工作如何适应市场经济的要求，如实反映和严格监督企业对有限资源的充分利用情况，为提高经济效益出谋划策，是一个有待研究的理论与实践问题。

显然，在市场经济体制下，企业所面临的不再是一个功能简单的消费品市场和流通市场。随着市场的培育与发展，大市场体系的形成，企业所面临的是一个规模得到不断发展的生产资料市场，包括债券和股票等有价值证券在内的金融市场，以及技术、劳务、信息和房地产市场等。处于这样一个大市场环境中的企业，其筹资渠道将朝多元化方向发展，其投资方向的选择余地亦将很广阔，企业的理财任务将随之加重。而一个企业能否用活资金，使有限的资源经过合理运用产生出一定的经济效益，都将通过其理财业绩反映出来。毫无疑问，在理财过程中，会计工作扮演着一个主要的角色，主要表现在：1、会计要反映企业的理财成果；2、会计要监督企业的理财过程；3、会计要参与企业理财的重大决策。

### 二、运用会计的方法与手段，理顺企业的产权关系

十四大报告指出：在转换国有企业经营机制的过程中，“通过理顺产权关系，实行政企分开，落实企业自主权，使企业真正成为自主经营、自负盈亏、自我发展、自我约束的法人实体和市场竞争的主体，并承担国有资产保值增值的责任”。

从会计来看，转换企业经营机制离不开对企业产权关系的理顺；而要理顺产权关系，其基本条件就是通过会计的专门方法，将一个企业资产的主张权交待清楚。否则，理顺产权关系将成为一句空话，企业的收益分配、风险责任、破产清算等都将无法进行或落实。为此，会计工作必须为理顺产权关系作出如下配合：

1、改革现行贯彻会计处理全过程的基本等式，即将资金占用总额等于资金来源总额的等式改变为资产等于负债加上所有者权益的等式。会计等式所以要作出如此变革，无非可以

通过会计的专门方法，如设置帐户、编制会计报表，将企业所拥有的资产属于债权人权益和属于所有者权益交待清楚。因为，对于任何一种规范性组织形式的企业，在一定产权关系制约下，债权人与所有者对企业资产的主张权是有区别的，他们对企业收益中归属自己那部分的分配方式与分配程序也有不同的要求。国家对一个企业国有资产保值增值的主张与要求，实际上就是体现在其所有者权益上。

2、把会计视为企业经营机制转换过程中落实和监督企业厂长、经理人员等经营管理责任的一种手段，并使之得到不断加强和完善。国务院106次常务会议通过的《全民所有制工业企业转换经营机制的条例》中，明确了企业的经营权，其中包括企业享有生产经营决策权、产品和劳务定价权、产品销售权、物资采购权、出口权、投资决策权、留用资金支配权、资产处置权、联营或兼并权、劳动用工权、人事管理权、工资和奖金分配权、内部机构设置权、拒绝摊派权等。下放经营权是适应市场经济环境、转换经营机制的需要。然而，随之而来的就是如何使经营权有所着落、使行使经营权者承担起相应责任的问题。我们认为，经营权的下放与行使，需要有一个良好的约束机制，其中包括运用会计的手段，达到落实和监督企业经营人员经济责任的目的。毋庸置疑，会计在这个方面发挥着不可低估的作用。

首先，从企业内部来看，企业经营人员必须通过定期报告制度，如实反映企业的经营成果与财务状况；学会或依靠会计定量分析的科学方法，进行融资决策、投资决策、生产经营决策、定价决策以及分配方案之选择；建立和完善内部会计控制系统，使之成为企业内部管理约束机制的一个有效部分。

其次，从企业外部来看，借助会计师事务所注册会计师民间审计的约束机制，定期或不定期的审查、鉴证由企业会计所反映的企业经营人员的经营业绩、理财决策和理财成果。例如，企业的定期财务报告、财产评估、验资、重大投资项目的可行性研究报告等，均应经过注册会计师的公正审查与鉴证。过去，我们往往把注册会计师的审查、鉴证对象限于对外商投资企业和部分股份制企业的约束范围，很少将其涉及国有企业，现在看来，将其扩大到转换经营机制企业的范围刻不容缓，不论这些企业是属于继续完善承包经营责任制，还是属于经过改组建立起来的股份制试点企业。

### 三、发挥会计作用，提高企业在市场经济条件下对风险的承受能力

纵观市场经济比较发达的一些国家，不难发现，会计在保持企业对其经营风险与财务风险的承受能力方面所发挥的重要作用。这主要表现在以下几个方面：

1、为了确保企业对其可预见或难以预见的财务风险有一个较为稳妥的承受能力，企业应当根据客观环境的要求，按照会计的谨慎原则，把企业将来经营过程中可能要发生的费用或损失、承担的债务尽量地加以充分估计；当对资产的计价有多种方法备供选择时，允许企业选择其中使资产计价孰低的一种，务使会计报表反映的经营成果与财务状况不致于引起会计信息使用者对企业的过去与未来产生盲目乐观的印象和估计。因此，对于会计的一些处理方法，如加速折旧、坏帐和跌价准备、汇兑损失的即期处理、费用的摊销与确认等，应当鼓励企业根据自身风险的承受能力，作出相对灵活的选择。据了解，在日本，当企业处在经济动荡不定、萧条、不景气或通货膨胀时期，政府鼓励企业对年度会计决算采取审慎的方针。

当然，我们不主张企业借助谨慎原则，或过份强调稳健性，掩饰其不正当的“商业秘密”。然而，过去那种没有风险意识的会计处理方法在市场经济条件下应当加以改革。

2、为使国有资产保值增值，保护所有者权益，企业在选择会计计量模式时，应当在

“资本保全”的概念上加以权衡，以防虚盈实亏的旧病复发。同时，还应该要求企业建立必要的风险基金准备制度，抑制税后利润的盲目分配。

#### 四、强化会计在确保企业进行合理分配过程中的职能

十四大报告再次强调，要深化分配制度的改革，“统筹兼顾国家、集体、个人三者利益，理顺国家与企业、中央与地方的分配关系，逐步实行利税分流和分税制。加快工资制度改革，逐步建立起符合企业、事业单位和机关各自特点的工资制度与正常的工资增长机制。”根据企业转换经营机制的要求，在国家宏观政策的指导下，企业的分配制度将作出一系列重大改革。如何通过会计反映和监督企业的分配关系、分配过程和分配方式，将愈加显示出其重要意义。在新的分配制度下，企业会计工作应当把好以下两道关：

第一道关，在企业享有工资、奖金分配权的条件下，会计要根据工资总额与经济效益挂钩的要求，参与制定、测算工资分配方案，计量计算工资分配数额，审查与监督工资分配的过程及其结果。务使企业在确保经济效益有所增长、劳动生产率有所提高的前提下，达到工资分配的合理效果，形成正常的工资增长机制。

第二道关，在实行税利分流的条件下，会计在企业税后利润分配方案的制定、计算和监督等方面同样负有不容旁贷的职责。在国有企业，企业必须在确保国有资产保值增值的前提下，正确反映国家与企业之间利润分享过程；在股份制企业，会计要在确保股本保值增值的前提下，正确反映不同股东之间的盈余分配过程。

#### 五、建立规范企业会计实务的约束机制

在转换企业经营机制过程中，为了使企业的会计工作适应改革的需要，达到一个新的水准，特别是使之与开放性市场经济相适应，从全国范围来看，建立与国际会计准则和会计惯例相适应的中国会计准则，并以其规范企业会计实务，刻不容缓。人们已经注意到，我国企业的现行会计制度已经难以与建立市场经济体制、对外开放、转换经营机制等要求相适应。

我国现行财务会计制度是管理权限高度集中的计划经济的产物。现行会计制度在资产计价、盈亏确定的各个方面与国际惯例存在较大差距。既不利于进一步对外开放，也不利于进一步搞活。在企业转换经营机制时，尤其是国营企业改组成股份制企业或中外合资企业，或享受三资企业待遇过程中，这个问题显得特别严重。为此，会计界就建立同时兼顾我国国情与国际惯例的会计准则，展开深入研究。财政部最近正式颁发了《企业会计准则》，这无疑是我国会计理论与实务的一大发展，也将对我国的改革开放产生积极而深远的影响。为适应进一步改革开放的需要，应当在已颁布的《企业会计准则》基础上，加紧具体会计准则的制订工作。在此过程中，要进一步解放思想，摆脱传统财政、财务思想的束缚。具体而言，要根据使用者对会计信息的要求，根据管理对会计的要求，根据会计自身的特点与规律，制订会计准则，允许财务会计与税务会计适当分开，会计利润与应税利润适当分开。还需扩大会计准则的试点范围，以便积累经验，尽早全面实施，最终达成以会计准则规范企业的会计实务。

了一些负作用。从外部环境讲，当时银行不愿贷款，使这些行业维持简单再生产都困难，致使行业内部的干部职工思想上有抵触情绪，精神不振，客观上不利于行业结构的调整。因此，从实践来看，形成行业调整的思路、目标，上下形成共识是十分重要的，而这一共识就是客观地分析每个行业在上海的优势和劣势，以是否有增强竞争能力为标准，而不是以感情为标准，来确定行业调整的规划。目前，上海轻工系统的行业可以分为两类：一是实物量扩大和档次提高两者并举的行业；二是实物量维持原状或下降，以提高档次来求得价值量扩大的行业。当然这两类行业既不能机械地划分，又不是一成不变的，根据这样的划分提出一些主要行业的发展思路。

**自行车行业：**迅速扩大城市变速车的产量，加速助动车的投产和销售，并在此基础上发展摩托车和微型汽车。

**缝纫机行业：**加快开发多功能家用缝纫机和工业缝纫机，并加速把电子技术运用于缝纫机，使普通家用机所占的销售收入比重由目前的70%下降到40~50%。

**钟表行业：**大力开发第二产品，使第二产品的销售收入比重提高到30~40%。

**食品行业：**抓住饮料等拳头产品，开发调味品等新门类产品；在工业区建立现代化的工厂，在市区建立稳定的销售渠道，并通过改进包装和产品造型进入超级市场，使销售收入的增长保持在20%以上。

**日化行业：**加强与国际大公司的合作，形成新的优势，利用已有的积累，发展有水平的多种经营项目。

**造纸行业：**关掉市区一些小厂，发展生活用纸、第三产业和房地产；重点改造几家大厂，形成规模经济，使其具有较强的竞争力。

**制笔行业：**延伸笔类产品，重点发展礼品和办公设备及办公用品。

**包装行业：**抓住经济发展的大好时机，企业上规模，技术上水平，包装产品上档次。

**玻璃行业：**向两头发展，一头搞规模大的生产企业（如申光玻璃总厂）尽快形成规模效益；一头向小批量、高附加值方向发展，使部分玻璃产品加工成工艺产品。

**搪瓷行业：**重点发展不锈钢和家用电器，开拓内外市场。

总之，在计划经济时期，我们主要是用行政手段来进行行业调整；改革开放后，我们已注意运用一些经济措施来推进行业改组，今后对于行业结构调整应更多地运用法律和经济手段来引导和推动。

综上所述，产品结构、企业结构、行业结构的调整是不同层次的，但又是相互联系的有机整体，这就决定了企业、集团公司、政府部门实施结构调整的任务有各自的重点，但又不能机械地割裂，它们是相互渗透，相互影响，相互推动，使整个系统的经济结构不断优化。

## · 简讯 ·

### 石人瑾教授等访日

我校石人瑾教授、林宝怀教授、陆永炜副研究员最近受日本国东京中央大学商学部和名古屋南山大学的邀请，赴日本进行讲学。石人瑾教授等一行先后访问了东京的中央大学、河台大学和名古屋的南山大学等，就中国会计在改革开放中的新变化和新发展，特别是关于中国会计与国际如何接轨的问题，先后作了四次学术报告，受到了日本会计学界、教育界的高度重视和热烈欢迎。

（肖 淳）