

国有资本会计研究

<http://www.criifs.org.cn> 2009年5月19日 宗承刚，董雪艳

【摘要】国资委的成立标志着国家财务从国家财政中独立出来，此时，为了规范国有资本出资者代表——国资委和国有资本投资企业之间的责、权、利关系，成立国有资本经营公司已经成为一种必然趋势。文章在以国资委下设的国有资本经营公司为会计主体和以权责发生制为收入、支出确认标准的前提之下，从概念、理论框架、会计核算、审计等几个方面对国有资本会计进行了较深入的研究，以期能够丰富国有资本会计的理论和实务。

【关键词】国有资本会计；国有资本经营公司；理论框架；会计核算；审计

一、问题的提出

2003年3月10日，第十届全国人大第一次会议通过了设立国有资产监督管理委员会（简称“国资委”）的议案，4月6日国务院国资委正式挂牌成立。按照政企分开以及经营权和所有权分离的原则，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，是国有资本出资人代表。因此，国务院国资委的成立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。

根据国家财务管理体制论，国资委要下设国有资本经营公司，国有资本经营公司负责将国有资本投入实体企业等。国有资本经营公司是企业，其经营过程必然要产生经营业绩，因此，反映其经营业绩的财务报表成为一种必然的需要，国有资本会计便应运而生。

二、国有资本会计的概述

（一）国有资本

国有资本即国家资本，是国家从各种渠道筹集来的资本，其用途是用于以国家为投资主体的投资。国有资本的具体来源有：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。

（二）国有资本会计

国有资本会计是旨在向与国有资本有利益相关关系的各个方面，如国资委，传递关于国有资本经营公司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。其会计主体是国有资本经营公司。国有资本经营公司的性质是投资公司，对国有资本拥有法人财产权。

（三）国有资本经营公司

国有资本经营公司负责将筹集到的国有资本进行对外投资，负责国有资本的保值和增值，其投资的范围包括实体企业的投资和金融资产的投资。国有资本经营公司的业务只有一个，那就是投资，因此，国有资本经营公司属于投资公司。尽管国有资本有多种来源，但其性质只有一个——国家占有和使用，筹集到的资金是以国有资本的性质对外投资的，这也就决定了国有资本经营公司是独资公司的事实。

三、国有资本会计的理论框架

（一） 国有资本会计目标

会计目标是会计行为主体在一定的会计环境之下（如会计准则和会计制度）通过会计实践工作所要达到的目的。在信息系统论的前提之下，会计的目标是向企业的利益相关者提供反映企业经营成果的经济信息。国有资本会计作为会计的一个特殊的分支，其会计行为主体是国有资本经营公司，而国有资本经营公司的利益相关者包括：国资委、银行、民间团体和个人等。因此，国有资本会计目标被定位为向国有资本的供给方提供用以进行决策的信息。

（二） 国有资本会计假设

会计假设是会计工作所必须的前提条件，包括会计主体、持续经营、会计分期、货币计量四项基本假设。国有资本会计工作也需要有一个空间范围，即会计工作所核算和监督的特定单位，因此，国有资本会计的会计主体不可或缺，它被定位为国有资本经营公司。国有资本经营公司只有假定将会持续经营下去，才能进行正常和完整的会计处理，并最终得出反映经营成果的财务报表，所以，持续经营也是国有资本会计的基本前提条件之一。会计分期和货币计量是编制财务报表的两个必不可少的基本条件，也应当是国有资本会计的基本假设。

（三） 国有资本会计对象

会计对象是会计工作核算和监督的内容，具体地讲，会计的对象是资金运动，通过资金运动来反映整个企业的日常的经营活动或业务活动。国有资本经营公司的经营对象是国有资本，相应地国有资本会计对象就是资本金的运动，而且是国有资本金的运动，更是国有资本价值的运动。

（四） 国有资本会计的确认和计量

整个国有资本都是国有资本经营公司的资产部分，来源于国家财政资金的国有资本属于所有者权益部分，而来自民间资金和贷款的国有资本将作为负债部分。因此，国有资本经营公司的所有者即国有资本的所有者只有一个——国资委，提供其它资金的则属于债权人。国资委有必要时刻了解国有资本投资的价值，进而确定国有资产的真实价值，因此，国有资本会计在进行计量时最好采用公允价值。

（五） 权益分配

国有资本的所有者国资委拥有国有资本经营公司权益的分配权，其它资金的供给方拥有收回本金和得到利息的权利。国有资本经营公司实现的投资收益部分应该先满足其它资金供给方收回本金

和得到利息的权利，然后才是所有者的收益分配权。国有资本经营公司的整个收益和成本费用都是依据权责发生制来确认的。国资委对国有资本经营公司权益的分配权最终以“应付财政事业费”账户来实现。

（六） 国有资本会计报告

国有资本会计必须提供一份反映其经营状况的财务报表，这样，国资委才能确切了解国有资本的保值和增值情况。笔者认为，国有资本会计的财务报表有两份就够了，即资产负债表和利润表，资产负债表用来呈现国有资本价值的现状以及国有资本的构成，利润表用来反映国有资本经营公司对外投资的收益情况即经营业绩。不管国有资本经营公司投资于企业还是金融资产，均属于长期投资，国资委更看中国有资本的长期价值和长期效用，不会把短期的变现作为主业，因此，国有资本会计没必要编制现金流量表。

四、国有资本会计核算

（一） 国有资本会计核算内容

国有资本会计首先应该核算国有资本的来源： 国资委对国有资本经营公司的初始投资和向民间和金融机构的借款，另外，筹集国有资本也需要花费筹资费用，因此，也要对筹资费用进行核算。国有资本经营公司是经营对外投资的，所以，国有资本会计应核算对外投资，具体包含投资成本、投资收益等的确定。对外投资的价值状况取决于被投资企业的经营和金融资产的市场评价，因此，对外投资的价值会处于一种波动状态，具体地讲，就是用公允价值来核算对外投资，这时就有一个投资增值和贬值的可能。基于对外投资增值和贬值的可能性，国有资本会计也要核算投资价值的变动。

（二） 国有资本会计的账户设置和账务处理

财政部于2004年10月25日颁布了《投资公司会计核算办法》，用来规范全国投资公司的会计核算。笔者认为，国有资本会计不应采用《投资公司会计核算办法》，原因是国有资本经营公司虽然也是投资公司，但是它主要是用来规范国有资本投资的建制，是国家财务独立的产物，所以，应该区别对待。在国有资本会计无章可循的情况下，笔者对国有资本会计的账户设置和账务处理提出了自己的构想。

1. 账户设置：“国有资本投资”账户用来核算国有资本经营公司的对外投资，是资产类账户。“国有资本投资”账户应该下设两个二级账户，“实体投资”用来反映投资于实体企业的国有资本，“金融投资”用来反映投资于金融资产的国有资本；两个二级账户下都要设置三个三级账户，分别是“投资成本”、“投资收益”、“投资价值变动”，“投资成本”用于核算投资的原始成本价值，“投资收益”用来核算对外投资所形成的收益或亏损，“投资价值变动”用于核算投资的溢价、折价、公允价值的升值和贬值。

“国有资本股本”有两个二级账户——“原始股本”、“补充股本”和“结转股本”；“原始股本”反映了国资委作为出资人最初将“国家财政资金用于再投资的部分”投资于国有资本经营公司后所形成的股本部分；“补充股本”核算国资委向国有资本经营公司后续投资所形成的股本部分；“结转股本”核算国有资本经营公司将每一年度的经营成果结转为股本的部分。“国

有投资长期借款”核算国有资本经营公司用于对外投资的资金中来源于民间团体、个人和金融机构的借款部分，按来源渠道设置二级账户：“民间团体借款”、“民间自然人借款”、“金融机构借款”。

“应付工资”核算国有资本经营公司应付未付的工资部分。“应付福利费”核算应付未付的福利费用部分。

“应付财政事业费”核算应付未付的国家财政事业经费。“应付管理成本”核算应付未付的管理成本费用。“应付筹资费”核算应付未付的筹集资金费用。“应付利息”核算应付未付其它资金（民间团体、个人和金融机构的借款部分）的资金使用费。

“国有资本收益”用来反映国有资本经营公司的收益和成本费用，期末结余为零。“国有资本收益”账户下设很多二级账户，如“预支费用”核算国有资本经营公司先支付后受益的成本费用，如订阅一年的报刊费；“投资收益”核算国有资本经营公司对外的投资收益和亏损；“结转股本”核算投资收益结转股本部分；“应付事业费”反映应向国家财政事业拨付的经费；“应付工资”核算提取的工资部分；“应付福利费”核算提取的福利费用部分；“管理成本”核算发生的管理用成本费用；“筹资费用”核算筹集资金时发生的一切费用；“利息费用”核算其它资金——民间团体、个人和金融机构的借款部分的资金使用费。

2. 账务处理：（1）当国有资本经营公司接受国资委的投资时，借记“银行存款”，贷记“国有资本股本——原始股本”、“国有资本股本——补充股本”；（2）当国有资本经营公司向民间团体、个人和金融机构筹集的资金到账时，借记“银行存款”，贷记“国有投资长期借款——民间团体借款”、“国有投资长期借款——民间自然人借款”、“国有投资长期借款——金融机构借款”；（3）当国有资本经营公司对外投资时，借记“国有资本投资——实体投资”、“国有资本投资——金融投资”，贷记“银行存款”；（4）当国有资本经营公司的对外投资形成投资收益时，借记“国有资本投资——实体投资——投资收益”，贷记“国有资本收益——投资收益”；当收到投资收益时，借记“银行存款”，贷记“国有资本投资——实体投资——投资收益”；当发生投资亏损时，借记“国有资本收益——投资收益”，贷记“国有资本投资——实体投资——投资收益”；（5）当国有资本经营公司提取人员工资、福利费用时，借记“国有资本收益——应付工资”、“国有资本收益——应付福利费”，贷记“应付工资”、“应付福利费”；（6）当国有资本经营公司将剩余收益结转股本时，借记“国有资本收益——结转股本”，贷记“国有资本股本——结转股本”；当从剩余收益中提取向国家财政事业拨付经费时，借记“国有资本收益——应付事业费”，贷记“应付财政事业费”；（7）当发生管理成本时，借记“国有资本收益——管理成本”，贷记“应付管理成本”；（8）当发生预先支付后收益的费用时，以订阅报刊费用为例，借记“国有资本收益——预支费用——报刊费”，贷记“银行存款”；（9）当发生筹资费用时，借记“国有资本收益——筹资费用”，贷记“应付筹资费”；（10）当计提其它资金的利息费用时，借记“国有资本收益——利息费用”，贷记“应付利息”；当支付其它资金的本金时，借记“国有投资长期借款——民间团体借款”、“国有投资长期借款——民间自然人借款”、“国有投资长期借款——金融机构借款”，贷记“银行存款”。

3. 会计处理的说明：账务处理中没有税费的处理，这是因为笔者将向国家财政事业拨付的经费视为向国家交税，即笔者将国有资本经营公司定位为不交税的特例公司。将对外投资的净收益减去筹资费用、预支费用、管理成本、工资福利费用、利息费用这几项之和的结果部分构成“结转股本”。

和提取向国家财政事业拨付经费之前”的剩余收益，也是国有资本经营公司每一年度的经营成果，该经营成果最后被分为两部分，一部分用来结转股本即用来国有资本经营公司的再投资，另一部分上缴国家财政用于国家的社会事业，所以，“国有资本收益”账户每期的最后余额为零。

“应付财政事业费”反映的是上缴国家财政的部分，这里上缴财政并不是直接上缴财政，而是先上缴给国资委，然后由国资委拨付给国家财政。国有资本经营公司的原始股本和补充股本是由国家财政先拨付给国资委，然后由国资委再投资到国有资本经营公司。从国家财政和国资委的资金往来关系可以看出，财政部和国资委是平等的，不存在隶属关系。

五、国有资本会计报告的审计

国资委与国有资本经营公司之间是一种委托代理关系，因此，笔者认为，有必要对国有资本经营公司的经营状况进行审计。承担该项审计任务的机构组成，笔者认为有两种状况，其一是由国家审计署承担，其二是由民间审计机构——会计师事务所承担。对国有资本经营公司经营状况进行审计，其目的是防止国有资产的流失，保证国有资本的保值和增值。

六、结语

国家财务是从国家财政中独立出来的，而国资委正是国家财务独立的产物。国有资本经营公司是国资委作为国有资本出资者代表基础之上的建制。中国目前正进行国有资本经营公司的筹建工作，笔者认为，应该把国有资本会计的理论和实务建设作为筹建工作的重要部分。基于这种考虑，笔者按照自己对国有资本会计的理解，对国有资本会计的理论框架、会计核算等进行了粗略的研究，希望能够丰富国有资本会计的理论和实务建设。

【参考文献】

- [1] 朱廷辉. 社会资本会计初探[J]. 财会月刊, 2007, (6) .
- [2] 张承红. 人力资本会计的确认和计量[J]. 中国乡镇企业会计, 2007, (1) .
- [3] 黄娟. 刘晏的国家财务控制思想研析[J]. 财会通讯, 2006, (5) .
- [4] 吴战箴, 陈孝. 国家财务理论视角下的国有资产管理新体制[J]. 财会月刊, 2004, (16) .
- [5] 华金秋. 国家财务、企业财务和私人财务之比较研究[J]. 财会月刊, 2000, (22) .

文章来源：生产力研究 （责任编辑： x1）

