

经济效益的增长与新会计核算模式的构建

厦门大学 吴水澎

【摘要】在对经济效益实质认识的基础上,讨论了我国经济效益增长的意义及现实性,经济效益与会计的关系,如何充分发挥会计在经济效益增长中的作用,经济效益的增长要求构建新的会计核算模式等问题,旨在使会计能更好地为经济效益的增长服务。

【关键词】经济效益; 增长; 会计核算模式

中图分类号:F23 **文献标识码:**A **文章编号:**1004-5937(2014)32-0023-05

一、经济效益范畴的实质

由于经济效益这一范畴将被本论题反复地运用,是本文的理论基础,因而必须先认识其实质等方面的基本常识。在认识方法上,一般是从实际出发,既要分析经济效益范畴存在的客观必然性,又要分析其现实可能性,才能认识到经济效益这一范畴的实质。

(一)经济效益范畴存在的客观必然性

人只要是活着,就要有维持衣、食、住、行、乐等所必需的物质资料,于是生产劳动就成为人类一切实践活动的基础,“劳动创造世界”的口号也由此而生。可是,就一定的历史阶段而言,被生产力和管理水平等因素所制约,人类能够用来从事物质资料生产的劳动总量是有限的,而人类对物质资料的欲望却是无限的,这就永恒存在着“有限”与“无限”这一对矛盾。怎样才能解决这对矛盾呢?

“有所得,必有所失。”人类在生产劳动中,不能搞“无米之炊”,其所失与所得之间的对比关系只有下列三种情形,并相应地决定着人类三种不同的命运:

第一,所费的劳动量 > 所得使用价值量,即“得不偿失”。在此情形下,人类根本无法生存,更谈不上发展。

第二,所费的劳动量 = 所得使用价值量,即“得失相当”。在此情形下,人类虽能勉强生存,却得不到发展。

第三,所费的劳动量 < 所得使用价值量,即“得到效益”。在此情形下,人类不仅能够生存,而且能够发展。

这就强制性地要求人类在生产劳动中只能出现第三种情形。不仅如此,还要力求所费的劳动量尽可能小,所得使用价值量要尽可能大,这才能不断缓和上述

“有限”与“无限”的矛盾,进而才能加速社会发展。这对矛盾,不以人的主观意志所转移,具有客观必然性。但客观必然性不等同于现实可能性。

(二)经济效益范畴存在的现实可能性

在现实生产劳动中,有着不同的生产者,且其生产组织、生产资料规模与效能、生产技术与工艺水平、生产过程与社会结合等,往往很不相同,其耗费的个别劳动时间,即所形成个别价值当然就“不一样”。但相同产品在市场上只能按一种价值(社会必要劳动耗费)进行交换,社会所承认价值则是“一样”。因而任何生产者都必须力争降低个别的劳动耗费,从而取得竞争优势。这对“不一样”与“一样”的矛盾,不仅仅是现实,而且具有进行计算和比较的现实可能性。

(三)经济效益范畴的实质

对上述经济现象中“有限”与“无限”矛盾的客观必然性,以及“不一样”与“一样”矛盾的现实可能性进行理性认识,于是就总结出了经济效益这一范畴。其实质是在合乎目的共同生产中,以最小劳动消耗量和劳动占用,取得尽可能大的使用价值量。请注意,在这一定义中,除出现前述的劳动消耗量概念外,为什么又多出劳动占用这个概念?因为生产总是不间断进行的,从而必须经常占用一定的劳动资料及货币资金等。假如劳动占用多了,虽然它不是一下子全部被消耗掉,但却意味着有些财产物资被呆滞起来,不能投入到其他生产领域。因此,生产一定成果尽可能占用较少的资金或物资,有其独立的经济意义,这也是表明经济效益优劣的重要方面。日本很早就有了无仓库工厂。

在对经济效益范畴实质进行认识时,有必要强调两点:

其一,经济范畴也是理论,即其背后都体现一定的

经济关系。如经济效益的追求总是在一定的经济关系之下进行的;同时,还必须对经济效益进行科学分配,才能满足人类对物质资料不断增长的需求,它又同物质利益分配存在着内在必然的逻辑联系。

其二,由于经济效益问题的极端严肃性,使它成为经济学的核心范畴,并使经济学界流行着两句话:一是经济学是一门研究“最大”与“最小”的学问;二是一切经济问题,归根到底是效益问题。

二、当前,我国提出经济效益增长的现实意义及可能性

(一)提出经济效益增长的现实意义

之所以现在我国提出经济效益增长的课题,这是因我国现实经济生活中出现了新的“有限”与“无限”矛盾而引起的。

先说一说新的“有限”问题。有人说过^①,通过 30 多年的改革,我们得到了包括“政策红利”和“人口红利”等的“改革红利”。所谓政策红利,指的是通过调整生产关系,激发广大群众的劳动热情,促进了生产力的大发展;而所谓人口红利,是指一个国家劳动年龄人口比重大,通过大量廉价的劳动力换来经济的增长,等等。

然而,时过境迁。

就所谓政策红利而言,随着时间的推移,原有改革政策的边际效益正在下降。其原因是什么?也有人曾经说过,通过以往的改革,已使我国的思想多元化、信息复杂化、公务员懒惰化、需求膨胀化,以及出现了既得利益群体等。这就使得现在哪怕是一项小改革,也可能会出现两种人:一种是反对的、质疑的、看笑话的、挑刺的、声东击西的;另一种人,即所谓的“聪明”人,一般不敢触及,怕自己受伤倒下。特别是既得利益群体的出现,让它们放弃既得利益,比触动它们的灵魂更难。这样,就会使新的改革政策的出台经常遇到困难,或是要付出更高成本,甚至会撞在前进的墙壁上。这表明我国经济的进一步腾飞,寄希望于具有一般性政策号召及所带来的红利已经有相当的难度。

至于人口红利,据国家统计局所发布的 2013 年国民经济和社会发展的统计资料显示,我国 60 岁以上人

口已超过 2 亿,占全国总人口的 15%左右,早就进入了老年化时代。我们已经看到和听到,因我国人口老年化趋势,产生了劳动力成本不断上升、春节后的用工荒,以及有些企业员工的罢工事件等问题。这就传达出一个信息,我国人口红利的基础不复存在,依靠廉价劳动力赚取利润的时代已一去不复返,即进入了经济学界所说的“刘易斯拐点”。

上述说明,虽然今后通过深化改革,还会有“改革红利”的释放,但因受到诸多因素的制约,依靠政策的红利已经相对“有限”。

再来看看现实生活中所出现的新的“无限”的问题。经改革,我们的综合国力和人民生活水平虽都有极大提高,但仍然不富裕。比如,现时我国的国民收入只是韩国的大约四分之一。如果要达到韩国水平,至少得把年增长率保持在 8%,并要花费 20 年的时间。正因为不富裕,人民群众对物质需求仍然有许多新的期盼;又如,工业化、信息化、城镇化和农业现代化的所谓“新四化”尚在行进中,要有大量资金的投入;再如,面对严峻的国际环境,为保证国家安全,急需增加国防经费;此外,每年有好几百万的大学毕业生及其他方面的青年结婚需要住房,有相当多的人盼望改善居住条件,等等。这些均表明,老百姓的物质需求仍然存在着“无限”的问题。

问题就是矛盾。以上所述的改革红利相对“有限”与群众新需求“无限”的新矛盾尖锐地展现在我们眼前。

破解新矛盾的方法是什么?中央已明确指出,不能再走靠一般性号召、拼资源、破坏环境和依靠廉价劳动力,并以 GDP 的增长论英雄等老路;相反,必须把经济工作的重心转移到放权简政、公平分配、调结构、保质量、增效益的轨道上来。正是从这个意义上,我们才认为,当前所提出的经济效益增长具有很好的现实针对性。

(二)经济效益增长的现实性

为回答这一问题,按历史唯物论的原则,应先实事求是地从历史和现实的角度,分析一下我国的经济效益状况。

(1)从历史上看。1978 年 10 月,邓小平访日参观了日产公司在神奈川的工厂。当介绍人说到每个工人一年平均生产 94 辆汽车时,邓小平说,“这要比中国排

^①详细的可参阅张天兵和徐志红所写的《管理红利时代来临》一文,转引自《新华文摘》,2012 年第 23 期。

名第一的长春汽车厂,多出 93 辆”。后来,邓小平还说了中国再不改革,就会有被开除球籍这样的话^②。

(2)从现实上看,也可以让数字来说话^③。下面之所以用 2006 年和 2007 年的数字,是因 2008 年至今发生世界性金融危机,可比性较差。

2006 年,美国上市公司百强公司,利润率为 7.4%;而中国上市公司的百强公司,利润率为 4.6%,相差近三个百分点。或者说,我国的利润率,约为美国利润率的 62%左右。

2007 年,美国上市公司的百强公司,利润率为 8.1%;而中国上市公司的百强公司,利润率为 4.3%,相差近四个百分点。或者说,我国的利润率,只有美国利润率的 53%,即一半多一点。

据上述有关数据,笔者曾经做过进一步计算。2011 年,中国五百强企业总营业额有 36 万多亿,如果利润率平均增加 1 个百分点,盈利总额将净增 3 600 亿。上面说到,我国利润率与美国比,相差约 3 至 4 个百分点,假如我国赶上美国的水平,仅五百强企业盈利总额将净增 1 万多亿(4×3 600)。如果是这样,我国的军事费用、养老金、医疗保险金和保障性住房所需资金等都将不是问题。

经济效益的历史与现状均表明,我国的经济效益水平与西方国家相比还有较大差距。而差距就是增长潜力和空间。

经济效益的增长,是个庞大而又复杂的系统工程,涉及政治、经济、管理、文化和意识形态等各个方面。如社会主义价值观的实践及唱歌和跳舞的好坏,最终都会反映到经济效益上。也就是,当前提出的深化改革,最终都会落实到经济效益是否增长上,它是经济工作的“牛鼻子”。对此,不进行全面探讨,仅讨论经济效益同会计的关系,以及如何充分发挥会计在提高经济效益中的作用等问题。

三、正确认识经济效益与会计的关系,充分发挥会计在提高经济效益中的作用

总的来说,经济效益与会计之间是一种辩证关系。也就是经济效益的增长离不开会计;反之,经济效益的讲求,促进了会计的产生与发展。前者又包含两个方

面:一是经济效益的计算与衡量离不开会计;二是会计还可以能动地为经济效益增长服务。限于篇幅,本文只讨论经济效益的计算与衡量离不开会计这个话题。

经济效益这个范畴,不是虚无缥缈的东西,而是来自前面所说的经济生活现实,既可以定性又可以定量。人类在追求经济效益增长时,必根据其质的规定性,找到能表明经济效益大小或是优劣的计算和衡量方法,这是提高经济效益的前提。否则,一切都是“胸中无数”。

前面还说过,经济效益范畴的背后,所体现的是人们之间的物质利益关系。也就是说,商品经济总是社会化的大生产,通过生产实现经济效益以后,还必须通过分配这一环节在国家、单位、个人等之间进行公平合理分配,以满足各方消费的需要,这才能充分调动各方提高经济效益积极性。怎样才能进行科学、公平的分配,这同样需要建立在对经济效益的准确计量与衡量的基础上。

由于经济效益计算与衡量中的劳动耗费、劳动占用、劳动成果等所包含因素众多,之间的关系错综复杂,加上因物质利益多元化使不同利益主体所持的立场不同,并会为各自的利益最大化而奋斗,从而使经济效益的计量与衡量可以有不同角度和表现形式。下面主要介绍笔者曾提到过的经济效益的四种基本表现形式^④:

(一)财务效益

所谓财务效益,是按照现行财务会计制度计算出来的企业生产经营活动的结果,通常用利润额来表示。因现行规章及会计核算方法存在局限性,这种表现形式不可能剔除不公平竞争环境,如产品定价明显不合理、原材料进价不合理等所产生的转移性效益。也就是财务效益是企业已实现的创造性效益及得到的转移性效益二者的代数和。其中的转移性效益是非市场机制作用的必然产物。

现有的会计模式所提供信息,基本上属于这种表现形式。

(二)经营效益

它仅仅指企业的创造性效益,即企业通过自己的努力,实实在在增加的社会财富或提供了服务的效益。

^②详细的可参阅[美]傅高义著《邓小平时代》一书,三联书店出版。

^③详细的可参阅张天兵和徐志红所写的《管理红利时代来临》一文,转引自《新华文摘》,2012 年第 23 期。

^④详细的可参阅吴水澎、魏明海、刘峰所写的《企业经济效益与会计理论方法的思考》一文,《当代财经》1996 年第 6 期。

如通过增加产量、提高质量、降低成本和完善服务而增加的效益均属于此类。

财务效益与经营效益之间的差别部分就是转移性效益。

(三) 现金流量效益

现金流入量与流出量的差额,就是现金流量效益。于企业来说,资金营运的畅通无阻是至关重要的。如有的企业,账上有很多利润,却不能清偿到期债务,出现了所谓盈利性破产。因此,现金流量效益也就成为企业经营好坏的重要标志之一,可视为企业效益的一种表现形式。

上述三种形式,从空间上看,属于企业微观上的经济效益。

(四) 企业国民经济效益

企业国民经济效益指的是从国民经济的角度,计算与衡量企业的效益,属于宏观经济效益。它与财务效益、经营效益相比较,具有以下四个特点:

第一,立场不同。企业国民经济效益的立场是企业生产活动对整个国民经济所做的贡献,计算上扩展到真实的价值量变化;而财务效益和企业经营效益,考虑的只是企业本身的盈利水平,计算上局限于实际的资金流入流出方面。

第二,目标不同。企业国民经济效益的信息主要用于国家宏观经济政策的制定,如价格政策、利率政策、财税政策等,主要考虑的是国家利益。而财务效益的信息主要用于财务利润的初始分配和企业内部的管理决策,主要考虑的是企业及个人利益;经营效益的信息则主要用于经济利益的再分配,决定企业自负盈亏的数量界限等方面。

第三,计算方法不同。在计算企业国民经济效益时,可以不考虑税金、上缴利润和补贴等项目,因为它们属于从企业到国家或从国家到企业的转移性收支项目;而财务效益的核算是把工资、利息、税金、上缴利润看作支出项目,把补贴看作收入项目;经营效益核算虽也不考虑税金、上缴利润和补贴等项目,但它却要利用其他指标反映转进或转出的转移性效益。

第四,核算基础不同。企业国民经济效益核算时,是以接近社会价值(商品价值)的影子价格作为其计算基础;而财务效益的核算是以现实的、已发生的市场价格作为其计算基础;经营效益核算则要以生产价格作为其计算基础。同时,各种不同形式经济效益的计算,

其使用的汇率和利率也应有所不同,如使用官方汇率、影子汇率、实际利率和影子利率等。此外,在计算企业国民经济效益时要利用机会成本。

无论经济效益采取何种表现形式,都离不开使用价值量、劳动占用量和劳动消耗量的计算与比较等。在价值量还不能加以直接计算的条件下,通过会计核算各种方法所形成的货币指标,就可以把不同形式的劳动占用量、劳动消耗量和使用价值量全面反映出来,进而可以综合地反映社会和企业经济效益,这是其他核算所不具备的优点。因此有人才说,会计核算的实质就是经济效益计算。

四、经济效益的增长,要求构建新的会计核算模式

新中国成立以来,在经济效益的计算与衡量上,采用什么样的表现形式,又是怎样进行物质利益分配的?对这些问题,要不要进行反思?当然值得反思!这既有思想政治路线问题,又有科学与否的问题。

改革前,不承认国家、企业和职工有利益上的差别。在思想路线上认为,国家代表人民的利益,劳动所创造的财富既是国家的,也是人民的,有国才有家,要以国家利益为重等。在这种似是而非的理论指导下,前面所说的企业财务效益被认为是企业经济效益唯一表现形式,并据以进行分配,即实行“职工吃企业大锅饭,企业吃国家大锅饭”的分配政策。这种分配政策所造成的恶果已众所周知。

通过改革,最大进步之一是承认国家、企业和职工可以有利益上的差别;分配上除了按劳取酬外,还有按资和按技术进行分配等。但它是否就没有问题呢?事实表明,在国家与企业、各行业和职工之间各应得多少的问题上,仍然把财务效益当成经济效益唯一的表现形式并据此进行利益分配已不适宜,容易出现经济利益明显倾斜于一方的所谓“分配不公”的现象,并诱导出许多社会问题。

先看分配不公的现象。如现在所出现的、属于全民所有的国家各种矿产资源,被少数人所控制,以及因价格和利率等产生了所谓转移性效益被不合理占用就是例证。其结果是产生了茅台毛利率超九成,2013年商业银行利润超万亿(平均每天赚28.5亿),巨大利润流入私人口袋,进而形成豪富阶层及官二代和富二代等现象。据2014年7月25日新浪网有关资料,标志收入不平等程度的基尼系数已达到0.49。

再看因“分配不公”所引发的各种社会问题。上面所说的基尼系数如果超过 0.4 就能引发暴动等社会矛盾的爆发。如在我国,大多数人产生了被剥削的感觉,并诱发出一种有人所说的极端不平衡的心态:人家住新房,我为什么住不起?人家一年好几次出国游,我为什么出不去?为平衡自己的心态,有很多人希望少付出而得到高收入,或是幻想一夜之间能暴富,从而使造假成风,甚至有人认为用偷抢会来得更快,使社会风气每况愈下等。这再次说明会计信息不仅有经济后果,而且有社会效应,绝对不是纯技术。

分配反作用于经济。只有克服分配不公,才能促进社会和谐,调动群众的积极性,也才能促进全面的、有质量的经济效益的增长。为此,重要任务之一是必须深化会计改革,构建与经济效益的计算与衡量要求相适的会计核算模式。下面就这个模式提出五点初步设想^⑤。

(一)因经济利益主体多元化,要求企业经济效益计算与衡量必须有相应多种表现形式,进而要求重新确立会计反映和控制的对象

经济效益计算的多种形式,要求会计反映和控制的对象,不能只局限于形成财务效益的企业经营资金运动方面,而是应扩展为经济效益形成和分配的全过程及其各个特定方面。如形成现金流动效益的企业现金流动及其结果方面,以及形成国民经济效益的企业生产经营活动对整个国民经济所作贡献方面等。

(二)会计实体成为多样化服务对象的经济效益主体

笔者认为,企业只是形式上的会计主体。实质意义上的会计主体应该是:由不同空间(甲企业、乙企业……)、不同时间(过去、现在和将来)及类别(财务效益、经营效益、现金流动效益和国民经济效益等)经济效益构成的统一体和分裂体。比如,对下面两笔经济业务,可以从不同的经济效益主体进行会计记录。

[业务一]企业以调拨价 150 元/吨购进 1 000 吨原油进行加工,而此时市场原油的公平市价为 200 元/吨。对这项经济业务,传统会计按企业实际资金支付作账为:

借:原材料 150 000
贷:银行存款 150 000

但如果按企业应该支付作账,其账务处理为:

借:原材料 200 000
贷:银行存款 150 000

转移收入 50 000

[业务二]企业从劳动力资源丰富的农村招进工人。假定这些人员若不被企业招进就会失业。当企业支付这些工人的当月工资 8 000 元时,传统会计账务处理如下:

借:生产成本 8 000
贷:应付工资 8 000
借:应付工资 8 000
贷:银行存款 8 000

但如果按企业对社会实际贡献来进行账务处理(企业社会会计观点)则有:

借:国民就业经济效益 8 000
贷:银行存款 8 000

这样,会计实体就成为多样化服务对象的经济效益主体。

(三)重新确定会计运行目标

会计系统要按照计量、报告、分析和控制经济效益形成、分配过程的内容及要求作为运行目标。

(四)实行多样化会计方法

为了实现上述会计目标,要实行多样化会计方法。总的要求是:准确计量,科学报告和切实提高多种形式的企业经济效益。

(五)实行会计工作规范的多元化

实行多样化会计方法的前提条件是会计工作规范的多元化;还要对现行的会计管理体制进行改革。

上述简要地提出了为做到经济效益的增长和进行公平、合理物质利益分配,必须构建新会计核算模式的一些思路。也许这会成为经济效益进一步增长和破解分配不公的方法之一,将为会计的发展开辟新天地。当然,建立以经济效益增长为中心的会计理论方法体系自有难度,需要会计界共同攀登。●

【主要参考文献】

- [1] 吴水澎,魏明海,刘峰.企业经济效益与会计理论方法体系的思考[J].当代财经,1990(6):17-21.
- [2] 吴水澎.深化会计改革及其政策制定有关问题的研讨——兼谈会计改革红利[J].会计之友,2013(9):4-6.
- [3] 张天兵,徐志红.管理红利时代来临[J].新华文摘,2012(23).

^⑤详细的可参阅吴水澎、魏明海、刘峰所写的《企业经济效益与会计理论方法的思考》一文,《当代财经》1996年第6期。