

会计环境变革与财务会计理论创新

黄晓波, 张 霁

(湖北大学 商学院, 湖北 武汉 430062)

[摘要]会计的发展是反映性的,会计环境对财务会计理论和方法具有很大影响。与经济形态从工业经济到新经济的转变、发展观念从无限增长观到可持续发展观的转变、企业从“经济人”到“社会生态经济人”的转变、公司治理从股东单边治理到利益相关者共同治理的转变相适应,财务会计正在经历一系列深刻的变革,即资本范畴从财务资本转变为广义资本,会计目标从绩效导向转变为权益导向,会计对象从资金运动转变为产权价值运动,权益观从业主权益转变为综合权益,资产观从“硬资产”转变为综合资产,收益观从经营收益转变为综合收益,计量属性从历史成本转变为公允价值。

[关键词]会计环境;广义资本;综合权益;综合资产;财务会计理论新

[中图分类号]F234.4 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2011)03-0067-09

一、引言

会计环境是会计理论结构的重要组成部分,它对财务会计理论和方法具有很大影响。对此,郭道扬教授精辟地指出:“古往今来,凡天下大事之流演,世界格局之化合,乃至职业之兴衰,学科之演变,事业之起落,无不受环境的影响与支配。故环境问题之研究,不仅从一般意义上讲十分重要,而且是任何一种理论研究的必经之地及深入展开研究之依据。”^[1]会计的产生和发展,与社会经济环境息息相关。会计的发展是反映性的,也就是说,会计主要是应一定时期的商业需要而发展起来的,并经济的发展密切相关。^[2]

20世纪70年代以来,以微电子技术和计算机网络为核心的信息技术革命,极大地改变了人类社会的生产方式和生活方式,人类社会开始从工业经济时代进入新经济时代。与此同时,工业经济时代所奉行的无限增长观受到越来越大的冲击,在世界范围内掀起了一股可持续发展的浪潮。可持续发展观强调,社会经济与自然生态协调发展,经济增长、社会进步与环境改善同步进行,既满足当代人的需要,又不对后代人满足其需要的能力构成危害。人们对企业性质的认识也不断深化:首先,从“经济人”转变为“社会生态经济人”。在工业经济时代,企业被假定为理性的“经济人”,追求利益最大化是一切企业活动的目标。但随着20世纪70年代以来知识经济的兴起和可持续发展观念逐步深入人心,“自利性假设”和“最大化原则”都面临着越来越大的危机。人的天性中存在这样的可能:当物质生活富足起来后,就开始追求精神世界的富足,而以放弃效率为代价。在工业经济时代,作为“经济人”的企业只重视企业的局部利益,而不关心社会的整体利益;只追求企业的眼前利益,而不考虑社会的长远利益;只强调企业的经济利益,而不重视社会的生态利益;只强调当代人的利益,而不考虑子孙后代的利益,因而产生一系列社会问题和生态问题。经济理论研究的深入和社会实践的发展逐步

[收稿日期]2010-07-30

[作者简介]黄晓波(1967—),男,湖北天门人,湖北大学商学院教授,湖北大学特聘教授,博士,从事财务会计、公司财务管理研究;张霁(1986—),女,湖北武汉人,湖北大学商学院硕士研究生,从事财务会计研究。

让世人认识到,企业不仅是“经济人”,而且是“社会人”、“生态人”。新经济时代的企业本质上是一种谋取生态、经济、社会三大利益相统一与最优化的组织,是经济人、社会人、生态人的有机整体,即“社会生态经济人”。其次,从股东单边治理转变为利益相关者共同治理。20世纪80年代在西方国家兴起的利益相关者理论认为,并非只有股东承担了企业经营风险,职工、债权人、供应商等企业的利益相关者都可能是企业经营风险的承担者;并不是只有股东投入的股本才是专用性资产,职工、债权人、供应商等企业利益相关者的资产都具有专用性。由此,企业股东与利益相关者都应拥有一定的剩余索取权。所以,最优的公司治理结构应该是企业利益相关者共同治理企业。

正像工业革命推动了会计实务的改进和会计理论的发展一样,新经济时代会计环境的变革正推动着财务会计理论和方法的创新,财务会计正在经历着一系列深刻的变化。这些变化主要表现为:资本范畴从财务资本转变为广义资本;会计目标从绩效观转变为权益观;会计对象从资金运动转变为产权价值运动;权益观从业主权益转变为综合权益;资产观从“硬资产”转变为综合资产;收益观从经营收益转变为综合收益;计量属性从历史成本转变为公允价值。

二、资本范畴的转变:从财务资本到广义资本

与知识经济、可持续发展、“社会生态经济人”等会计环境相适应,新经济时代企业的资本呈现出一种“泛化”的趋势,即从传统财务会计中的“财务资本”转变为包括财务资本、人力资本、社会资本、组织资本、生态资本等在内的“广义资本”。

(一) 人力资本

斯密在《国民财富的性质和原因的研究》中就明确地论述了知识作为投资结果(人力资本)的思想,并将所有社会成员后天获得的有用才能作为固定资本的一部分。“这些才能,对于他个人自然是财产的一部分,对于他所属的社会,也是财产的一部分……学习的时候,固然要花一笔费用。但这种费用可以得到偿还,并赚取利润。”^[3]1906年费雪在《资本的性质和收入》中首次提出了人力资本的概念^[4]。人力资本的特殊性表现在:(1)人力资本与其所有者的不可分离性。(2)人力资本的流动性,即人力资本随着其所有者的离开而流动。人力资本在企业中的作用,主要表现为技术能力和管理能力。

(二) 组织资本

企业不是生产要素的简单聚合,而是生产要素的有机结合。马歇尔在其《经济学原理》的第四篇“生产要素——土地、劳动、资本和组织”中就提出应把组织作为与土地、劳动和资本(货币资本)一样的生产要素。“资本大部分是由知识和组织构成的。……知识是我们最有力的生产动力,它使我们能够征服自然,并迫使自然满足我们的欲望。组织则有助于知识……有时把组织分开来算作是一个独立的生产要素,似乎最为妥当。”^[5]管理学大师德鲁克指出:“最简单的工业操作也需要第四种要素:有管理的组织。这第四种要素是现代大规模生产中最重要,同时也是唯一不能被替代的要素。”^[6]作为一种生产要素的组织,可称为组织资本。企业的组织资本在个体人力资本的基础上形成,但不是个体人力资本的简单加总,而是通过组织的长期学习和知识共享积累起来的。组织资本为企业所拥有,一般不随员工的离开而消失。

(三) 社会资本

国家或地区的社会环境、企业与供应商、客户、政府机构及其他组织之间的相互信任、企业的社会关系网络等,也具有资本属性,即需要进行投资,并能产生投资收益。所以,这些都可称为社会资本^①。规范、价值、制度等是企业社会资本得以产生的历史文化根源,信任是企业社会资本的本质。

^①马克思在《资本论》中论述的“社会资本”,是指单个资本周转的总和,与现代企业理论中使用的“社会资本”是完全不一样的。

(四) 生态资本

新经济时代的企业不仅是谋取自身经济利益的组织,而且是谋取经济利益、社会利益和生态利益协调优化、追求可持续发展的组织。“自然世界是为了我们的利益而存在,它不过是等着我们去使用的一个自然储存的‘资源’而已”。^[7]这种资源,可称为生态资本。“生态资本……表现为生态系统所具有的资源生态潜力、环境自净能力、生态环境质量、生态系统对人类的整体有用性等生态质量因素之和,(是)具有生态价值的资本。”^[8]生态资本具有一种公共产品的特性,其所有权主体是国家。

三、会计目标的转变:从绩效导向到权益导向

传统财务会计深受经济学中效率观念的影响,其目标建立在对经济效率追求的基础上。然而,公平的伦理观正在影响着财务会计的发展进程,影响着财务会计目标的确定。

财务会计目标包括受托责任观和决策有用观。在受托责任观下,财务会计的主要目标是反映受托人管理经济资源责任的履行情况,主要为委托人(所有者)服务。通过财务报告,委托人可了解受托人对经济资源的利用情况,并据此对受托人进行考核和评价。在决策有用观下,财务会计的主要目标是为投资者、债权人提供据以进行投资决策的信息,主要为投资者、债权人服务。通过财务报告,投资者、债权人可以了解企业的投资价值,并据此做出投资决策,以获取最大的投资收益。这两种理论观点都是强调经济资源的利用效率和配置效率,与工业经济时代企业的利润最大化目标是一脉相承的,财务会计服务于经济资源利用效率的最大化和配置效率的最优化。会计目标的受托责任观和决策有用观都是绩效导向的,都是建立在追求经济效率的基础上,所以它们可以统称为会计目标的绩效观。

绩效观深受建立在资源稀缺性、人的自利性以及完全竞争等假设基础上的传统经济管理理论的影响,深深地打上了工业经济时代价值观和发展观的烙印。在工业经济时代,企业被假定为“经济人”,以经济利益(利润)最大化为唯一目标,极力追求经济效益。企业遵循“资本雇佣劳动”的逻辑,财务资本的所有者拥有企业的所有权,股东在企业治理结构中居于主导地位。受此影响,财务会计主要为股东服务而不注重为其他利益相关者服务;主要为财务资本所有者提供决策有用信息而不注重人力资本、社会资本、组织资本、生态资本所有者的权益;偏重反映资金运动过程(现象)而不注重反映资金运动过程中所体现的人与人之间的关系(本质);偏重反映企业作为一个整体的财务状况和经营成果而不注重对企业利益相关者的利益实现和保障情况的反映和监督;偏重有形资产的核算而不注重无形资产的核算。总而言之,绩效观下的财务会计偏重生产力而忽视生产关系;偏重经济效率而忽视社会公平和生态效率。

企业经济形态从工业经济到新经济的转变,企业增长方式从无限增长到可持续发展的转变,企业的经济性质从“经济人”到“社会生态经济人”,企业的治理结构从股东单边治理到利益相关者共同治理的转变,更加突显出了公正性的经济价值和伦理价值,客观上要求财务会计目标进行相应的调整或创新,从绩效观转变为权益观。

与绩效观比较,权益观具有以下特点:

第一,与绩效观注重为财务资本所有者提供决策有用信息不同,权益观认为人力资本、社会资本、组织资本、生态资本等新资本形态的所有者与财务资本所有者一样,在企业拥有平等的权益。所以,财务会计应为所有利益相关者提供有关权益实现和保障的个性化信息,而不是仅仅反映作为一个整体的企业的财务状况和经营成果。因为资本所有者的产权影响或决定着企业的绩效,企业绩效的好坏与资本所有者权益的实现和保障程度并没有直接的联系,企业实现的利润可能建立在压榨工人和破坏环境的基础上。

第二,与绩效观注重生产力和经济效率不同,权益观注重生产关系和社会公平,认为公正性是财务会计信息首要的质量特征。

权益观强调,企业资本的泛化导致了企业产权关系的多元化,对广义资本价值运动过程和结果进行反映和控制,为企业契约的签订和履行提供会计信息,为产权制度的维护以及资本市场的发展和完善服务,是财务会计的重要任务。1991年,英国特许会计师协会和苏格兰特许会计师协会在其研究报告《财务报告的未來模式》中提出了两项财务报告的目标:第一,向股东、债权人和其他方面提供一个组织关于评估其过去业绩的信息,以便做出对其未来业绩的期望,从而能做出同该组织有关的决策;第二,使那些包括参考会计信息为条件的契约能够履行。其中,第一条是受托责任观与决策有用观的结合,即绩效观;第二条把促进契约的履行作为财务报告的目标,强调会计信息在监控和履行组成公司的各个利益主体之间的契约中的作用,体现了权益观的实质。根据现代契约理论对企业性质的理解,企业是要素使用权交易合约的履行,没有要素使用权交易合约,就没有企业。有关要素使用权交易合约履行情况的信息,直接体现了要素所有者(广义资本主体)的权益,因而是最根本的、也是最基础的会计信息。

四、会计对象的转变:从资金运动到产权价值运动

财务会计对象理论是财务会计基本理论的重要组成部分,财务会计的对象决定了财务会计的具体内容。对于财务会计的对象,理论界有“过程说”或“财产说”、“资金运动说”、“价值增值运动论”、“价值与使用价值矛盾论”等,其中,“资金运动说”居于主导地位。“资金运动说”认为,会计的一般对象是处于商品生产过程中的价值运动,即在商品经济条件下,企业经济活动中能够用货币表现的方面。在社会主义条件下,价值运动表现为资金运动;在资本主义条件下,价值运动表现为资本运动^{①[9]}。

现代企业理论强调企业的契约性、契约的不完备性和企业所有权的重要性,认为企业是利益相关者交易契约的耦合体,企业的运行过程是一系列产权交易契约的签订和履行过程。企业契约的平等性表明每一签约人都是独立的、平等的产权主体,都在企业拥有基本的产权权益。所以,向广义资本所有者提供有关其权益实现和保障情况的信息是十分重要的。

企业内外的产权关系和产权交易过程可表示如下:产权交易契约的形成—企业法人产权的确立—企业内部的权利安排—企业的资金运动和经济业务—企业的绩效—权益的实现与分配—产权交易契约的解除,这一过程是一个连续的、动态的过程。传统财务会计着重于通过对经济业务的核算来从现象上反映资金运动过程和企业的绩效,而不注重决定或影响资金运动过程和企业的绩效的产权关系。现代财务会计应把企业产权交易的全过程作为自己的对象,并以资金运动背后所体现的产权关系作为重点。因为上述过程开始于产权交易契约的形成,结束于产权交易契约的解除,其本质是产权契约的履行过程,其目的是产权价值的增值,所以这一过程可以称为产权价值运动。对产权价值运动的反映和控制,可以全面地反映企业的权益关系和责任关系,从而实现会计目标的权益观。

五、权益观的转变:从业主权益到综合权益

在现行的会计准则和会计实务中,权益是指所有者权益,或业主权益、股东权益,即狭义的权益。对权益要素的界定,具有以下特点:第一,从计量的角度把权益定义为资产与负债之间的差额,即权益是企业资产扣除企业全部负债以后的剩余利益。在公司制企业中,所有者权益的来源包括所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等。第二,现行会计准则是站在企业外部所

①葛家澍教授对资金和资本进行了区分,认为资金和资本具有不同的质的规定性。(1)在资本主义制度下,劳动力是商品,资本既包括物的存在形式,也包括人的存在形式。在社会主义制度下,劳动力已不再是商品,资金只包括物的存在形式,不包括人的存在形式。(2)资本包括可变资本与不变资本,由于可变资本可以创造价值,所以资本可以自行增值,而资金本身不能创造或增加价值,只能帮助劳动者创造并实现新价值。笔者认为,在社会主义市场经济条件下,这种区分意义不大。

有者(业主或股东)的立场上对权益要素进行界定的,而不是站在企业主体的立场上的。它规定所有者权益是所有者在企业资产中享有的经济利益,是企业投资人对企业净资产的所有权。第三,依据工业经济时代“资本雇佣劳动”的逻辑界定权益,认为企业是股东或业主的企业,股东或业主是企业的所有者,所有者权益就是股东权益或业主权益。

事实上,权益理论与企业组织形式的变革和对企业性质的认识息息相关。企业组织形式经历了从独资企业到合伙企业再到股份公司的演变,对企业性质的认识经历了从“经济人”到“社会生态经济人”、从股东单边治理到利益相关者共同治理的转变。相应的,权益理论也有业主权理论、企业主体理论、企业理论等。首先,业主权理论适用于独资和合伙企业。在独资和合伙企业,业主直接经营管理企业,业主就是企业的经营管理者。企业的资产是业主所拥有的权利,企业的负债是业主所承担的义务,资产与负债之间的差额就是业主权益,即:资产 - 负债 = 业主权益。在业主权理论下,企业的收入是业主权益的增加,企业的费用是业主权益的减少。收入与费用之间的差额形成收益或损失,引起业主权益的增加或减少。债务利息是合伙企业的费用,企业的所得税也视为合伙企业的一项费用,应在计算收益时从收入中扣除。在合伙企业,合伙人的私人用途提款不是合伙企业的费用,应作为合伙人资本的减项。支付给合伙人的工资、津贴不是合伙企业的费用,而是一项损益分配项目。其次,企业主体理论主要适用于股东和债权人出资形成的公司制企业。主体理论认为,企业是一个独立的法人,是一个具有独立人格、实现自主经营和自负盈亏的经济组织,应把企业与企业的出资人(股东、债权人)区分开来。在主体理论下,企业是股东和债权人的权益监护人,企业对股东和债权人的权益负有经管责任,资产是企业履行经管责任的工具,即:资产 = 负债 + 所有者权益。资产是企业自身的权利,负债是企业自身的特定义务,所有者权益(股东权益)是资产与负债之间的差额,是一种剩余权益。股东获得的股利、债权人得到的利息都是收益分配,只有通过股利分配发放的股利才属于股东,股利分配后的留存收益不是股东的权益,而是企业本身的权益。最后,企业理论适用于利益相关者共有的现代大公司。企业理论认为,企业的利益相关者除了股东和债权人之外,还有职工、客户、国家等。企业是为了所有这些利益相关者的利益而从事生产经营活动的独立的经济组织,企业具有广泛的社会责任。企业应为所有利益相关者提供对他们有用的信息,比如支付给股东的股利、支付给债权人的利息、支付给员工的工资以及向国家缴纳的税收和企业的留存收益等,股利、利息、工资、税收、留存收益等构成了企业的收益或增值额。

如前所述,从本质上看,企业就是一种履行产权交易契约的机制。企业产权交易契约的签订过程,实质上是通过市场对各种资本进行配置的过程。一方面,资本所有者承担起了向企业出资的义务;另一方面,资本所有者也在企业拥有了相应的权益。因此,财务会计的权益观也需要进一步发展或创新。新权益观包括:第一,广义权益论。现代企业的资本不仅包括债务资本和权益资本,还包括人力资本、组织资本、社会资本、生态资本。这些资本共同创造了企业的价值,都应在企业享有相应的权益,包括股东权益、债权人权益、人力资本权益、组织资本权益、社会资本权益、生态资本权益等。第二,义务论。权益是各种资本所有者在企业的权利,同时也是企业对各种资本所有者的义务或责任。投资者拥有资本的所有权,企业拥有投入资本的支配权。从投资者的角度看,投入资本是一种义务,在企业拥有相应权益是一种权利;从企业的角度看,支配投资者投入资本是一种权利,维护投资者在企业的权益是一种义务或责任。所以,各种资本所有者的权益也就是企业对所有利益相关者的一种义务或责任。比如,股东权益是企业对股东的义务或责任,债权人权益是企业对债权人的义务或责任,生态资本权益是企业对环境的义务或责任等等。“义务”包括法定义务和推定义务。法定义务是指法律规定的、监管机构规定或合同规定的义务。推定义务是指由特定情形下某一事实所导致的或据其推断和分析产生的义务。第三,权益的状态依存性。企业所有权的状态依存性决定了权益的状态依存性,即掌握企业所有权的人成为企业的剩余索取者,其权益表现为剩余权益,其他不掌握企业

所有权的人的权益就是固定权益。剩余权益 = 资产 - 固定权益。哪些是固定权益,哪些是剩余权益,取决于企业的所有权安排。固定权益索取者依据合同获得固定收入,这种收入对于企业来讲是一种费用。剩余权益索取者是企业净收益的所有者,其通过利润分配从企业获得属于自己的收益。当然,也可能有多个剩余索取者。

依据上述新的权益观,会计恒等式可表示为:资产 = 权益 = 固定权益 + 剩余权益 = 股东权益 + 债权人权益 + 人力资本权益 + 社会资本权益 + 生态资本权益 + 组织资本权益。如果权益资本拥有企业所有权,那么股东权益就是剩余权益,其他资本权益为固定权益。股东权益 = 资产 - (债权人权益 + 人力资本权益 + 社会资本权益 + 生态资本权益 + 组织资本权益)。如果债务资本拥有企业所有权,那么债权人权益就是剩余权益,其他资本权益为固定权益。债权人权益 = 资产 - (股东权益 + 人力资本权益 + 社会资本权益 + 生态资本权益 + 组织资本权益)。如果权益资本和债务资本共同拥有企业所有权,那么股东权益和债权人权益就都是剩余权益,其他资本权益为固定权益。股东权益 + 债权人权益 = 资产 - (人力资本权益 + 社会资本权益 + 生态资本权益 + 组织资本权益)。

六、资产观的转变:从“硬资产”到综合资产

在传统财务会计中,资产主要是指“硬资产”,不包括“软资产”,这是传统财务会计的一个很大的缺陷。正如葛家澍教授所说:“资产的内容是不完整的,资产的占用形态也是不完整的。这就决定了按照传统的会计模式,任何一家企业的资产负债表都不可能也不企图反映它的价值。经济学家关注一家企业的价值及其创造,他们一致希望会计学家同他们配合。遗憾的是,按照会计学家应用的模式,即使全部财务报表加上成本报表都不可能反映价值增值的过程。”^[9]

企业资源的泛化和资本的泛化,必然导致资产的广义化。与经济资源分为“硬资源”和“软资源”相一致,综合资产包括“硬资产”和“软资产”。“硬资产”是指传统财务会计中建立在财务资源或财务资本基础之上的物质资产,包括现金、银行存款、短期投资、应收及预付账款、待摊费用、存货等流动资产以及长期投资、固定资产、长期待摊费用等长期资产。“软资产”是指建立在“软资源”和非财务资本基础之上的资产,包括人力资产、社会资本(关系资产、顾客资产)、生态资产(环境资产)、组织资产等。

(一) 人力资产

人力资产可定义为企业过去的交易或事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的人力资源。对这一定义有必要强调以下几点:(1)人力资产不同于人力资本。人力资本是其所有者投资形成的,而不是企业投资形成的,它为其所有者所拥有。只有在人力资本所有者与企业签约之后,人力资本才变成了企业的人力资产。人力资产是企业利用其法人产权对其所拥有的人力资源进行配置而形成的。(2)每个人力资本所有者投入企业的人力资产都是有价值的,企业的所有人力资源都是人力资产,只是稀缺程度不一样、价值大小不一样而已,就像存在于市场上的一切商品都是有价值的一样。这是现代企业的契约性和共同治理逻辑的自然延伸。企业愿意雇佣人力资本所有者,这也说明了人力资本所有者在企业的价值。(3)通过企业培训、“干中学”、人力资本市场价格上涨等方式,人力资产会发生价值增值。

(二) 社会资本(关系资产、顾客资产)

企业的生产经营活动总是在一定的社会环境中进行的,每一个企业都处在由供应商、客户、政府机构及其他组织和个人构成的社会关系网中。存在于社会关系网中的信任、协作等资源也是企业生产经营活动必不可少的,企业的社会资本就是企业所拥有的关系性资源。因为这些资源存在于企业的社会关系中,所以也可称为关系资产。关系资产包括企业所拥有的与供应商、客户、政府机构及其他组织和个人等方方面面的关系,其中主要是企业与客户的关系。所以,社会资本主要是顾客资产。

顾客资产是指企业与顾客之间形成的信任、合作等关系性资源,这种关系性资源能为企业价值创造做出贡献。这主要表现在:第一,降低成本。顾客参与产品的研发过程和生产过程,有助于降低企业的研发成本和生产成本;顾客对企业的信任,有助于降低企业的营销成本。第二,增加收入。顾客的满意可以促进产品销售,顾客的忠诚减少了市场价格变化对企业的影响或干扰,这都有助于企业销售收入的增加。第三,降低风险。顾客对企业的信任和与企业的合作,可以增加企业的未来现金流量,加快现金流转,降低现金流量的不确定性。

(三) 生态资产(环境资产)

联合国国际会计与报告标准政府间专家工作组认为,环境资产是指由于符合资产的确认标准而被资本化了的环境成本。许家林教授认为,环境资产有广义与狭义之分。广义的环境资产是指所有的自然资源和生态资源。狭义的环境资产是所有权已经界定或管理主体已经明确,并能对其执行有效控制,通过对其持有或使用可获得直接或间接经济利益的环境资源,是指特定的会计主体从已经发生的事项取得或控制的、能以货币计量的、可能带来未来效用的环境资源。^[10]生态补偿论认为,企业活动消耗了生态资源,降低了生态资源的质量,所以应对生态系统给予补偿。企业对生态系统的补偿义务,也就是生态资本在企业的权益。企业为补偿生态系统而购置的设备、发生的支出等,构成了企业自然环境资产的价值。同时,企业也是公共安全、交通等社会环境资源的使用者,企业也应通过向社会资源提供者交纳税收、资源使用费等方式进行补偿。企业为补偿社会环境资源而发生的支出,构成了企业社会环境资产的价值。

(四) 组织资产

企业拥有的财务资本、人力资本、社会资本、生态资本等都表现为企业的经济资源。这些资源的获取及利用,都需要有效的组织。组织资产就是一种组织企业内部资源和外部资源以创造企业价值的的能力。与人力资产、顾客资产、生态资产表现为一种经济资源不同,组织资产表现为一种能力,是一种能力资产。组织资产是与企业的组织能力紧密联系在一起,是企业组织能力的载体,是企业组织能力的价值表现。相同的资源,如果用于不同的企业、不同的目的或以不同的方式与不同类型和数量的其他资源相结合,就会产生不同的结果。这就是组织资产的价值所在。

组织资产是指企业获取资源、整合资源的能力,它主要包括以下因素:一是组织知识。现代企业是一个学习型组织,通过个体学习、团队学习和组织学习,将个体知识转化为组织知识,将依附于其所有者的人力资产转化为企业的组织资产。企业在个体、团队和组织学习的互动过程中不断地获取知识,形成了组织共同的价值观。通过在产品、流程、供应商、顾客以及企业内员工、管理者之间进行持续地交流和学习而获取的能力,可以给企业带来竞争优势。二是技术及其支持系统。技术及其支持系统是指有助于组织提高效率和效益的各种经验和知识及其辅助性设施的有机组合。它包括利用现成成熟技术生产用户所需的产品或服务的能力,获取和创造新技术的能力,培养并利用工程技能和生产作业技术的能力^[11]。三是组织结构支持系统。组织结构支持系统是指决定权力与职责配置、信息流动等规则和程序的一种组织架构。企业要执行新的战略就必须重新调整组织结构。组织结构对于更有效地利用企业资源具有决定性的意义。四是制度支持系统。制度支持系统是指企业组织内部规范员工的行动及对行动的结果进行奖励或惩罚的所有规程和准则,包括培训制度、工资制度、职务晋升制度等。此外,构成组织资产的要素还有企业文化、企业的价值观等。组织资产是上述各种因素相互综合的结晶。

组织资产具有以下特点:第一,组织资产存在于组织之中,并与企业组织紧密地联系在一起,难以单独辨认。第二,组织资产形成具有一定的费用性。组织内部的学习、信息交流,组织的技术、制度等支持系统的建立都会发生相关费用。第三,组织资产的系统性。组织资产表现为一种综合合力,而不是企业营运过程的某一环节、职能或者单个要素。

七、收益观的转变:从经营收益到综合收益

对收益的确认和计量,经济学界和会计学界的观点很不一致。在会计制度改革和会计准则国际化的进程中,财务会计的收益观正在发生深刻的变革,会计学界的收益观正逐步趋向经济学界的收益观。

经济学家的收益观是建立在资本保全的基础上,要求对资本和收益进行严格区分,收益是资本的增值,即期末资本超过期初资本的部分。

会计学家的收益观可分为收入费用观和资产负债观。收入费用观认为收益是收入与费用之间的差额,资产负债观认为收益是一个会计期间内净资产的增加额。从会计计量的结果来看,收入费用观和资产负债观的主要区别表现在收益是否应包括未实现的资本增值。收入费用观遵循客观性原则、实现原则、配比原则、稳健原则、权责发生制原则等一系列会计原则的要求,用本期已实现的收入减去本期已发生的相关费用计算损益,收益中没有包括未实现的资本增值。依据收入费用观计量的收益,可以称为“经营收益”。资产负债观类似于经济学家的收益观,认为收益应包括未实现的资本增值。

2007年1月1日施行新《企业会计准则》以前,我国财务会计的收益计量主要依据收入费用观。依据收入费用观计量的收益是建立在实际发生的经济业务基础上,因而是客观的和可以验证的,且可靠性强。但依据收入费用观所计量的收益的相关性较差,主要表现在:第一,收益反映不实。损益表中反映的损益不包括未实现的收益,不是企业的全部收益。第二,计算收益所依据的收入和费用的计量属性不一致。收入是按现行价格计量的,费用却是按历史成本计量的,从而使成本不能得到真正的弥补,产生虚盈实亏现象。第三,各年度的会计收益缺乏可比性。第四,资产负债表不能反映企业资产的真实经济价值。

所以,从20世纪60年代开始,所罗门斯、亚历山大等会计学家就开始主张用经济学家的收益观计量会计收益。1980年,美国财务会计准则委员会在原第3号财务会计概念公告《企业财务报表要素》中提出了全面收益,并将全面收益定义为净资产的变动。显然,对收益的计量已经从收入费用观转变为资产负债观。1997年6月,美国财务会计准则委员会颁布了第130号财务会计准则公告《报告全面收益》,正式要求企业对外提供全面收益信息。

其实,在收入费用观和资产负债观之间还可以有一些折中的做法。未实现的收益可以分为货币购买力收益和资产持有收益。货币购买力收益是指现金、银行存款等货币性项目因为币值变化而产生的收益;资产持有收益是指存货、固定资产等实物资产因为物价变化而产生的收益。这两类收益可同时确认,也可只确认其中之一或一部分,从而形成多种不同的收益计量模式。

我国2007年1月1日施行的新《企业会计准则》,由于比较广泛地采用了公允价值计量,所以该准则实际上已确认了一部分资产持有收益,包括商品价格变化、外汇汇率变化等所形成的收益,并开始从收入费用观转向资产负债观。

八、计量属性的转变:从历史成本到公允价值

在历史成本会计模式下,财务会计中所讲的价值是面向过去的,是指历史成本,即资产的价值取决于过去购建资产所发生的全部支出。从理论上讲,资产的价值有过去的价值(历史成本)、现在的价值(现行成本或现行市价)和未来的价值(可实现净值或未来现金流量的现值)。2007年1月1日施行的新《企业会计准则》开始大量采用历史成本之外的其他计量属性,包括现行成本、现行市价、可实现净值、未来现金流量的现值等^[12-13]。从历史成本到现行成本、现行市价、可实现净值、未来现金流量的现值,可靠性递减、相关性递增,其中历史成本最可靠,未来现金流量的现值最相关。财务会计中价值计量属性的选择是权衡可靠性和相关性的结果。

偏重可靠性的价值计量属性,更有利于实现会计的反映职能和控制职能,满足会计信息使用者对企业已实现财富信息的需要。偏重相关性的价值计量属性,更有利于实现会计的决策职能,满足会计信息使用者对企业未实现财富信息的需要。随着市场经济的发展,会计的决策职能越来越重要,因此要更多地采用偏重相关性的价值计量属性,同时也要为偏重相关性的价值计量属性的运用提供条件。

参考文献:

- [1]郭道扬. 21 世纪的战争与和平——会计控制、会计教育纵横论[J]. 会计论坛,2003(1):28-29.
- [2]查特菲尔德. 会计思想史[M]. 北京:中国商业出版社,1989:2.
- [3]斯密. 国民财富的性质和原因的研究[M]. 北京:商务印书馆,1979:28.
- [4]费雪. 智力资本与公司价值[M]. 北京:中国经济出版社,2006:25.
- [5]马歇尔. 经济学原理:上卷[M]. 北京:商务印书馆,1981:157-158.
- [6]德鲁克. 公司的概念[M]. 北京:机械工业出版社,2006:176.
- [7]圣吉. 第五项修炼:学习型组织的艺术与实践[M]. 中文版序. 上海:上海三联书店,2002.
- [8]刘思华. 企业经济可持续发展论[M]. 北京:中国环境科学出版社,2002:16.
- [9]葛家澍. 会计基本理论与会计准则问题研究[M]. 中国财政经济出版社,2000.
- [10]许家林. 环境会计[M]. 上海:上海财经大学出版社,2004:210.
- [11]贺小刚. 企业家能力、组织能力与企业绩效[M]. 上海:上海财经大学出版社,2006:85-97.
- [12]财政部会计准则委员会. 会计要素与财务报告[M]. 大连:大连出版社,2005:14.
- [13]王颖. 公允价值计量在新会计准则中的运用[J]. 南京审计学院学报,2008(4):33-36.

[责任编辑:高 婷]

Changes of Accounting Environment and Theoretical Innovations of Financial Accounting

HUANG Xiaobo, ZHANG Ji

(School of Business, Hubei University, Wuhan 430062, China)

Abstract: The development of accounting is reflective because accounting environment has great effects on the theory and method of financial accounting. In order to keep pace with the transformation of economic form from the industrial economy into the economy based on knowledge, and development outlook from unlimited growth into sustainable growth, and enterprise's nature from "economic man" into "social-ecological-economic man", and corporate governance from stockholders governing into stakeholders governing, the financial accounting has undertaken a series of profound reforms as the followings: the category of capital has been transformed from financial capital into the generalizing capital, the objective of financial accounting from the performance oriented accounting objective into the equity-oriented accounting objective, the object of financial accounting from the fund movement into the movement of property rights' value, the category of equity from owner's equity into the comprehensive equity, the category of asset from "hard asset" into the comprehensive asset, the category of income from the operating income into the comprehensive income, the measurement attribute from the historical cost into the fair value, and the new outlook of time and space, the outlook of nature and balance.

Key Words: accounting environment; generalizing capital; comprehensive equity; comprehensive asset; theoretical innovations of financial accounting