



论公平导向的财务会计目标——权益观

黄晓波(博士) 段秀芝

(湖北大学商学院 武汉 430062 中国建筑科学研究院建研科技股份有限公司 北京 100013)

【摘要】 本文从会计目标的价值判断出发,探讨了会计环境的变化及其对财务会计目标的影响,并认为财务会计目标由绩效观转向权益观是最终趋势。

【关键词】 会计目标 绩效观 权益观 效率 公平

会计目标的受托责任观和决策有用观都是绩效导向的,都建立在对经济效率追求的基础上,可以统称为会计目标的绩效观。绩效观深深地打上了工业经济时代价值观和发展观的烙印。现实条件下,企业经济环境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,企业经济性质从“经济人”到“社会生态经济人”的转变,企业治理结构从股东单边治理到利益相关者共同治理的转变,凸现了公正性的经济价值和伦理价值,客观上要求确立公平导向的会计目标——权益观。

一、会计目标的价值判断:效率与公平之争

效率着眼于生产力或财富的创造,公平着眼于生产关系或财富的分配。效率与公平之争,是经济价值与伦理价值之争,源于如何解决人类需求的无限性与社会经济资源的有限性之间的矛盾,如何处理生产力与生产关系之间的矛盾,如何处理财富的创造和财富的分配之间的关系。

1. 经济效率及其标准。资源的稀缺性引发了人们对效率的追求,即如何使用和配置资源才能最大限度地满足人类的需求,自利的“经济人”对自身利益最大化的追求也是对资源使用效率和配置效率的追求。

(1)帕累托资源配置效率标准。意大利经济学家威尔弗雷德·帕累托提出了一种得到普遍认同的经济资源配置效率的判别标准,即社会已经达到了这样一种情况,任何变革都不可能使任何人的福利有所增加,也不使其他人的福利有所减少。这种经济资源的配置就是最优的,即帕累托最优。

帕累托资源配置效率标准独立于制度,独立于经济主体,具有一定的客观性。其局限性表现在:①帕累托最优建立在效用论的基础上,从根本上来讲也是主观的。②只有在一个完全竞争而同时又没有外部经济存在的经济社会里,帕累托最优才能实现。但完全竞争只是一种假设,在现实中根本不存在。③帕累托最优以资本主义生产资料所有制和收入分配制度等制度环境为既定前提,默认这些制度的合理性和公平性,即只对既定制度下资源配置的效率进行评价,而不评价制度本身是否有效率,不涉及公平问题。但事实上,在不同的竞争环境、制度环境及公平观下都会有不同的帕累托最优。

(2)科斯的产权制度效率标准。产权制度效率是制度成本与制度效用的比较。由于制度的效用对交易各方都一样,都是表现为对交易行为进行激励和约束,所以可以制度成本即交易费用作为产权制度效率的评价标准。帕累托最优独立于制度,所以没有考虑交易费用。科斯等现代产权经济学家主张用交易费用来评价产权制度的优劣,我们将科斯的产权制度效率标准称为科斯定理,即如果交易费用为零,不管初始权利如何配置,自由交易都会达到资源的最优使用状态。在交易费用大于零的情况下,产权的明确界定和保护对于资源是否实现有效配置至关重要。可见,科斯定理也绕开了公平问题。实际上,权利的配置或产权制度安排,也就是对财产权利的分配,决定了对财富的分配。无论交易费用为零还是为正,产权的初始安排不同,财富分配的格局也就不同。这必然会影响分配的公平状况,从而影响资源配置的效率。

2. 现代意义的公平范畴及其伦理价值。

(1)现代意义的公平范畴。事实上,企业生产活动中投入产出的变化及经济资源配置格局的改变,对不同的人会产生不同的影响。正如马克思所说,资本家通过延长劳动时间和增加劳动强度来提高劳动生产力,以获取更多的剩余价值。资本家的利润最大化可能以牺牲工人利益为代价,这种利润最大化是不可取的,也是不能持久的。所以,在追求资源配置效率和产权制度效率的同时,必须关注“为谁的效率”这样一个价值性问题,必须重视公平或公正(公允)问题。

在不同社会及社会发展的不同阶段,公平范畴具有不同的内涵。公平范畴是由社会经济关系决定的,在阶级社会中,公平范畴是具体的、历史的,具有鲜明的阶级内容。但一般而言,只要符合社会发展规律和人民群众的根本利益,就是公平的。在当代社会,公平范畴的基本含义是:①公平是权利与义务之间的一种关系,权利与义务相等是公正的根本原则,即“一个人所享有的权利应该等于他所负有的义务,而他所享有的权利则应该至多等于他所履行的义务”。②平等是公平的核心。公平的观念起源于平等,平等是公平的核心问题,包括基本权利的完全平等和非基本权利的比例平等。③生态经济公平是公平的重要内容。生态经济公平是指人们在开发利用自

然、发展经济过程中要充分体现经济效益、社会效益和生态效益的统一、协调和平衡,生态经济公平是经济公平、社会公平和生态公平的有机结合。④代际公平。罗尔斯指出,现时代的人不能随心所欲地行动,而是受制于原初状态中选择的用以确定不同时代的人们之间的正义的原则。社会资源是当代人和后代人共有的财富,任何人都不能因为代际不同这种偶然性而得利或受损,当代人应担负起在不同代际之间合理分配财富的伦理责任。所以,应确立可持续发展观,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。

(2)公平范畴的伦理价值。公平是人类社会最古老的伦理原则之一,社会公平是全人类的共同理想。任何民族,一旦进入文明社会,出现了所有权问题或分配问题之后,就必须以公平原则来构建和谐。构建和谐社会,必须坚持以人为本,兼顾人与自然的和谐发展,逐步形成社会公平保障体系,促进社会公平正义氛围的形成。这种理念闪烁着中国传统文化的思想光辉,体现了社会经济可持续发展的内在要求,不仅再现了人类社会孜孜以求的理想境界,而且适应了我国社会主义现代化建设的客观需要以及生产关系反作用于生产力的客观经济规律,同时也为深化会计制度改革提出了新的课题。在新经济时代下,财务会计应该把公正性放在十分重要的位置,并将公正性作为首要的价值标准和价值取向。

二、会计环境的变化及其对财务会计目标的影响

1. 会计环境的变化。

(1)经济形态变革:从工业经济到新经济。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。在工业经济时代,主要生产要素是资本、土地、劳动力,其中财务资本是最主要的生产要素,工业经济是“资本”经济。在知识经济时代,生产要素除了资本、土地、劳动力之外,还有知识,而且知识成为最主要的生产要素。知识经济是以知识为基础的经济,是“知本”经济。“知本”具体表现为人力资本、社会资本、组织资本等新的资本形态。

(2)企业增长方式的转变:从无限增长到可持续发展。20世纪50~60年代,西方社会鼓吹经济的无限增长,从而使西方的“增长癖”达到了顶峰。1972年,米都斯主持的罗马俱乐部推出的报告《增长的极限》公开发表,向人们发出了人类面临困境的警告,标志着可持续发展思想的萌芽。在1989年5月举行的第15届联合国环境署理事会期间,联合国环境署经过反复磋商,通过了《关于可持续发展的声明》。1992年6月,在联合国环境与发展大会上,经全体联合国成员国的共同努力,可持续发展成为大会的指导方针。大会通过了关于可持续发展的一系列文件,明确了著名的可持续发展的新观念和新思想。

在我国,从20世纪80年代初开始,许多学者提出了社会经济与自然生态协调发展的新经济学原理。党的十六届三中全会通过的《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》提出了“建立促进经济社会可持续发展机制”的

目标和任务,确立了“全面、协调、可持续的发展观”。可持续发展的经济观体现了对社会、对人类高度负责的精神,体现了充分利用社会资源、永续利用社会资源的要求,体现了资源消耗和资源补偿相结合的原则,是经济发展和社会进步的重要价值标准。

(3)公司性质的变化。

一是从生产性到契约性。在新古典企业理论中,企业是一个专业化的生产单位,是把一系列同质的投入品(劳动和资本)有效地转化为一系列产出的“生产函数”,生产性是企业的本质属性。新古典企业理论关于企业性质的认识可概括为以下几点:①企业的生产性。企业是一个生产单位或生产函数,企业的产量(Q)是企业两大生产要素劳动(L)和资本(K)的函数,即 $Q=Q(L,K)$ 。②企业生产要素的同质性。这是指企业各生产要素间只有数量上的区别,没有质量上的差异。③企业生产的专业化。企业为了交换而进行生产,企业生产的产品不是供自己消费。④企业是一个理性的“经济人”,利润最大化是企业的唯一目标。⑤市场是完全竞争的,生产要素是充分流动的。企业可精确地计算生产要素的投入和产出,使其边际成本等于边际收益,从而实现利润最大化。新古典经济学家相信,价格机制这只“看不见的手”可实现经济资源的最优配置。

科斯对新古典企业理论提出了意义深远的质疑,他提出,“如果生产是由价格变化指导的,没有组织生产仍可以进行,我们就不禁要问,组织为什么存在呢?”科斯认为,企业在一种专业化交换经济中出现的根本原因是节约交易费用,企业在本质上是对市场的一种替代。张五常进一步在《企业的契约性质》中指出,企业本质上是用一种要素契约取代了商品契约。

20世纪90年代中期,我国经济学家开始探讨企业的性质、企业的最佳契约安排等基本的企业理论问题。张维迎把科斯开创的企业理论概括为三点,即企业的契约性、契约的不完备性和企业所有权的重要性。杨瑞龙、周业安等在借鉴国外20世纪80年代兴起的利益相关者理论的基础上,指出物质资本和人力资本都是应该得到承认和保护的平等的产权主体,最优的企业治理结构应该是允许众多利益相关者共同参与治理。谢德仁对企业这组合约的本质进行了进一步的探究,认为要素所有者转让给企业的是要素使用权,因此企业的经营就是要素使用权交易合约的履行。

企业是一系列交易契约的耦合体,企业的交易契约体现了企业与所有利益相关者之间的经济关系(见下表)。

企业的交易契约与利益相关者

企业的交易契约	利益相关者
商品市场交易契约	供应商、客户
资本市场交易契约	股东、债权人
劳动力市场交易契约	经营管理者、员工
企业内纵向交易契约	领导者与被领导者
企业内横向交易契约	合作单位
政府性交易契约	政府部门(社会管理者、自然资源所有者)

二是从“经济人”到“社会生态经济人”。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,因而造成了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让当代人认识到,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”。

三是从股东单边治理到利益相关者共同治理。在单个业主制企业、合伙制企业以及近代股份公司等古典企业类型中,出资者拥有企业的所有权,古典企业治理结构的基本特征是出资者单边治理。20世纪80年代在西方兴起的利益相关者理论认为,并非只有股东承担了剩余风险,职工、债权人、供应商等企业的利益相关者都可能是剩余风险的承担者,并不是只有股东投入的股本才是专用性资产,职工、债权人、供应商等的资产都可能是关系专用性的。投入公司的专用性资产都处于风险状态,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。

2. 会计环境的变化对财务会计目标的影响。在受托责任观下,财务会计的主要目标是反映企业经营者受托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,委托人可了解其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,并据此作出投资决策,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资源配置效率的最优化。会计目标的受托责任观和决策有用观都是绩效导向的,都是建立在对经济效率追求的基础上,所以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之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,财务会计表现出以下特征: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。

企业经济环境、企业增长方式、企业经济性质、企业治理结构的转变,更加凸现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与创新。

三、财务会计目标创新:从绩效观到权益观

1. 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,财务会计应为所有这些利益相关者提供有关其权益实现和保障情况的个性化信息,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甚至决定着企业的绩效,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,企业利润的实现可能建立在压榨工人和破坏环境的基础上。

2. 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,英格兰及威尔士特许会计师协会(ICAEW)和苏格兰特许会计师协会(ICAS)在其研究报告《财务报告的未来自模式》中提出了两项财务报告的目标:①向股东、债权人和其他方面提供关于一个组织过去业绩的信息,以便作出对其未来业绩的合理预期,从而能作出同该组织有关的决策。②使那些包括参考会计信息的契约能够履行。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、最基础的会计信息。

【注】本文系2008年度湖北省教育厅人文社会科学项目“湖北社会和谐与公正的经济基础和评价体系研究”的阶段性成果。

主要参考文献

1. 路易斯·普特曼,兰德尔·克罗斯纳著,孙经纬译.企业的经济性质.上海:上海财经大学出版社,2000
2. 黄少安.产权经济学导论.北京:经济科学出版社,2004
3. 雷光勇.会计契约论.北京:中国财政经济出版社,2004
4. 王海明.公平、平等、人道:社会治理的道德原则体系.北京:北京大学出版社,2000
5. 吴忠民.社会公正论.济南:山东人民出版社,2004