

基于会计系统人格假设的权益要素属性探讨

中国海洋大学管理学院 李馨

【摘要】 本文根据会计的人造经济系统特征,提出“会计系统人格假设”,并在此基础上对权益要素产生和发展的过程进行分析,探讨权益要素的属性。

【关键词】 权益要素 会计系统人格假设 会计立场

一、会计系统人格假设的提出

目前对权益的理解主要有两种观点:一种观点认为权益专指企业净资产,即一个主体在其控制的全部资源中扣除主体属于债权人的部分后归属于投资人的净产权。这也是各国会计准则普遍采用的观点。另一种观点认为权益是指与企业全部资产形式相对应的资产来源,包括债权人权益与所有者权益。这两种定义都没有从权益本身的角度考察,因而没有完全揭示权益的本质。本文考察权益要素概念的形成以及内涵与外延的变化过程,进而探究权益要素的本质属性。

本文认为,会计系统根据其主导者选择会计立场。首先,由于会计是一个人造经济系统,发明、使用该系统的群体必然在这个过程中赋予其自身的价值观,因而利用会计系统进行账务处理的过程和结果代表了该利益群体的立场,因而会计系统代表了其主导群体的意志,具有一定的人格性。其次,会计核算的复式记账法是在长期的计量、记录过程中总结出的一种反映经营财产价值运动的方法。这种方法的具体内容建立在会计系统选择的立场的基础上。最后,由于会计系统不仅计量企业的财富,而且确认企业的经营损益,因此可以假定企业的控制者为了控制企业的财富和收益的分配有动机取得会计系统的主导权。

基于以上观点,本文提出“会计系统人格假设”,即会计系统被其主导者赋予人格性,会计系统选择其主导者的立场,这种立场的选择决定了会计是为谁服务以及复式记账法的核心步骤与具体操作方法。下文将在这个假设的基础上考察权益要素的本质属性。

二、企业的起源与“权益要素”的产生

权益要素概念起源于复式记账法下的业主权账户,该账户反映企业与其所有者的关系。在不同组织形式的企业中,企业与其所有者的关系也不同,因此权益账户的内涵与外延也有差异。产生差异的原因是:在不同组织形式的企业中,拥有企业控制权的群体不同,根据会计系统人格假设,会计系统进行账务处理时选择的立场也不同。在13~16世纪,企业的产生与复式记账法的完善是同步实现的,当时主要有两种企业组织形式,在这两种企业中所有者与企业的关系不同,因此形成了对所有者权益账务处理的两种不同观点。下面分别介

绍这两种企业组织形式。

一种企业组织形式是家族式经营团体,在其经营发展初期,企业的账务处理与家庭的账务处理是合并进行的,后来由于经营规模的扩大和参与经营的家族成员的增多,为了管理控制企业经营的财产而把家庭账与企业账分离开来。这种企业组织形式下,企业被认为是所有者的私人财产,记账工作由所有者亲自完成。所有者的财富被记为资产,所有者的偿债义务被记为负债,而两者的差额“净财富”被认为是企业得以营运的“资本”,对应着权益要素。因此,在这种组织形式的企业中,所有者主导会计系统,会计系统选择的立场是业主的立场。会计应对业主负责,计算业主权益是会计核算和财务报表编制的主要目的,会计概念、程序和规则都从业主权益的角度确定。权益要素的本质属性是确认业主的权利与利益。这种复式簿记方法后来成为业主权理论的现实起源。

另一种企业组织形式是资本的委托代理式的大海企业,是后期两合公司的雏形。为了集中资本、分散风险,企业的资本由多个仅承担有限责任的投资者共同筹集,并委托承担无限责任的航海者经营,每次贸易结束时两类合伙人进行利润分成。资本的代理人要对每个出资人的权益分别记账。当这种企业成为一种常设组织时,就以整个企业为单位进行复式记账,代理人站在企业的立场上按照各个出资人设置权益账户。因此,在这种组织形式的企业中会计系统受企业的实际控制者——代理人的支配而选择了企业的立场。这也是后期权益理论中的实体理论的现实起源。

三、“权益要素”的内涵

殖民公司创造了以发行股份方式筹集社会资本的资本筹集方式,由于所有权与经营权相分离和企业作为一个商业组织具有行为能力以及承担相应的责任和义务,导致了企业法人制度的产生。法人制度的建立以及两权分离强化了会计系统对公司立场的选择。这种立场下的权益观认为,投资人与债权人都是企业资金的提供者,区别在于他们的权利与义务不同。但对于企业而言,两者都是外部人,会计系统将平等地确认债权人与所有者在企业中享有的权利与利益的份额。实体理论反映的就是这种会计系统对立场的选择和对权益的理解。

严格的实体理论认为,只有所有者投入的资本和分配给

所有者的红利才是所有者权益,留存收益应确认为公司的“主体权益”。然而这种对主体权益的强调是建立在企业法人制度的基础上的,而企业法人只是社会组织在法律上的人格化。

契约理论认为,企业实质上是各种生产要素所有者缔结的契约联合体,是受具体人控制的,因此确认主体权益时并没有真正确认相关主体享有的权利与利益的份额,形成了一项“公共财产”,其成为各个利益群体争夺的对象。这种对企业自身权益的强调反映了会计系统的立场选择向企业的实质控制者——经营者倾斜。

因此,实体理论提出不久之后又产生了剩余权益理论,该理论承认企业是独立于所有者的实体,但认为会计系统应站在所有者的立场上,会计是为所有者服务的。会计核算的重点是除去债权人权益、优先股股东权益后的剩余权益。这是在现代公司法人制度的基础上对业主主权理论所持的会计立场的回归。权益要素的本质属性并没有发生质的变化,仍然是确认相关主体享有的权利与利益的份额,但重心转移到了终极所有者身上。

四、企业价值创造主体的再认识对“权益要素”内涵的影响

在知识经济时代,科技的发展对生产力产生了重要的提升作用。知识创造和运用的主体——人在企业追求财富过程中的作用被重新审视。越来越多的企业认识到,企业的成败取决于参与生产经营的人。经济学者对企业的本质进行了进一步的研究,新制度经济学下的企业理论认为企业是一系列市场契约的联合体。这种观点将法律上单一人格的公司组织进行解构,将之视为诸多利益关系人(如投资者、债权人、员工、供货商等)之结合。对企业本质认识的突破促使会计系统突破了抽象的实体观念的局限,识别出企业实体是由物力资本所有者与人力资本所有者共同投入价值以求创造价值的人的联合体。故此,根据实体理论确认的主体权益实质上是人力资本所有者享有的权利与利益的份额。因而,人力资源产权会计的出现反映了会计系统立场的转变,由原先站在抽象的企业立场转变为公平地站在物力资本所有者与人力资本所有者之间,分别确认两者为企业的权益人,反映两者在企业中享有的权利与利益的份额。

然而目前人力资源产权会计仅停留在理论研究阶段,还没有在实务中应用,其原因主要是:其一,根据会计系统人格假设,会计系统的立场选择是受控制企业的主导力量支配的。在当前的经济水平下,人力资本所有者占主导地位的企业不多,物力资本仍是企业发展中的主要稀缺资源。高科技企业的人力资本稀缺程度比劳动密集型企业的要高很多,但这部分企业在数量上所占的比例较低,因此会计系统的支配力量还没有从物力资本所有者向人力资本所有者大范围转移直至地位平等。会计系统的立场选择还是倾向于物力资本所有者,这使得对权益要素的确认仍然忽视了人力资本所有者的权益。其二,现行的公司法律框架仍然是资本主义发展初期形成的以所有者为中心的体系。企业法人制度把公司抽象为一个具有人格和行为能力、能承担法律责任的法律上的“人”,以此假

想人为中心调整其与所有者、员工、债权人、顾客等的关系,这就掩盖了企业的本质。其三,由于主导的观念仍然是“股东是企业的所有者”,因此强调企业的产权归属,而对于人力资源的权益如何定性缺乏考察。尽管如此,现代经济中人力资源的主导性的加强使得人力资源的权益以各种形式反映在权益要素项目中。

五、“权益要素”的归属

在《公司法》的法律框架中,股东拥有决定留存收益各部分份额的权利,而事实上,企业的留存收益是由物力资本所有者和人力资本所有者共同创造的,人力资本所有者应分享一部分留存收益。20世纪发展迅速的各种股权激励计划也正是反映了人力资本所有者的这种诉求。在会计系统人格假设的分析框架中,股东与员工共同向企业投入价值,具体表现为物力资本和人力资本,因此两者对公司均享有控制权。假设会计系统选择双方的立场,则分别确认两者在公司的权利(股份和盈余公积)和利益(分享利润)的份额,也就是确认权益要素。然而现行的制度规定留存收益全部归属于股东,因此员工(人力资本所有者)无法按权益比例取得分红。

另外,员工持股计划与经理人股权激励计划都是以授予人力资本所有者股权的形式承认其向企业投入的价值和对企业的控制,并使他们获得分享利润的权利。这从另一个方面说明了现行会计制度下所有者权益是受法律规范制约的,企业只承认法律认可的收益分配权,而无法根据会计系统确认的权益要素进行收益分配。

我国《公司法》中对于股利分配制度进行了修改,遵循了契约自由原则允许股份有限公司章程规定不按持股比例分配股利。在这一规定下,公司章程可以基于公司的经营状况,以最合理的方式约定股利分配方式。这既体现了公司的契约性质,也提升了人力资本所有者的地位。

六、结论

本文根据会计系统是一个人造经济系统,认为会计系统受控制企业的利益群体的支配,因此会计系统被赋予支配者的价值观,在此基础上提出了“会计系统人格假设”。提出这个假设的目的在于从会计本身的角度分析权益要素的属性。本文认为,会计系统把企业解读为一个接受价值投入并产出价值的人的联合体。会计系统要识别出投入价值的实物形态并且确认投入价值的主体的权利与利益(权益要素)。本文通过对权益要素演变历史的回顾,认为权益要素的属性是向企业投入价值的主体的权利与利益的份额,这个份额由受企业控制者支配的会计系统确认。

主要参考文献

1. 葛家澍,杜兴强等.会计理论.上海:复旦大学出版社,2005
2. 王文杰.公司法发展之走向.北京:清华大学出版社,2004
3. 顾功耘.最新公司法解读.北京:北京大学出版社,2006
4. 孙铮.企业的产权关系与会计的权益理论.上海会计,1999;6
5. 陈信元.净权益的内涵.会计研究,1994;4
6. 杨家新.试论权益理论的演变.重庆商学院学报,2000;4