



基于利益相关者权益保护的会计等式设计

武汉理工大学管理学院 黄洁莉 张友棠(博士生导师)

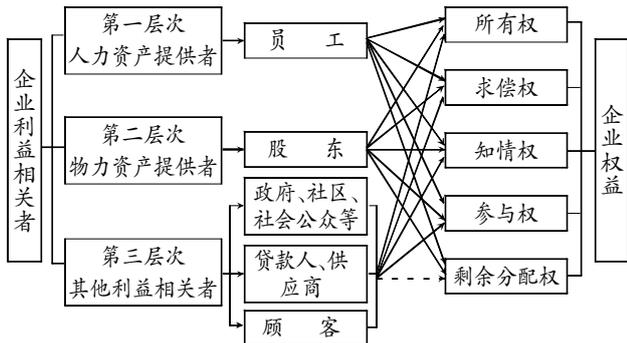
【摘要】 本文在深入研究利益相关者及其权益的基础上,提出“人力资产+物力资产+其他利益相关者资产=人力资本权益+物力资本权益+其他利益相关者资本权益”这一基于利益相关者权益保护的新型会计等式,旨在反映国际经济一体化背景下企业各生产要素间的产权关系。

【关键词】 利益相关者 会计等式 设计

一、利益相关者权益现状分析

1. 相关概念。利益相关者就是任何影响公司目标的实现或被实现公司目标所影响的集团或个人。企业的利益相关者主要由股东、员工、贷款人、供应商、顾客、政府、社区、社会公众等构成。其可分为三个层次:企业人力资产的提供者——高级管理人员及员工等;企业物力资产的提供者——股东等;其他利益相关者。

2. 企业利益相关者权益分析。企业的产权主要包括五项权益,即所有权、求偿权、知情权、参与权和剩余分配权。在传统体制下,股东以物力资源所有者的身份,一贯享有企业的全部五项权益;而其他利益相关者仅拥有企业的所有权、求偿权、知情权与参与权,无法以任何方式享有第五种权益,即企业的剩余分配权。如下图所示:



企业各方利益相关者享有企业权益现状图

显然,对于其他利益相关者来说,这一权益享有方式是有失公平的。在企业的内外部环境不断发生剧烈变化的新经济时代,在主体产权意识不断增强的今天,为营造和谐、稳定的发展环境,对企业利益相关者享有企业权益现状进行改革是非常必要的。而作为真实反映企业各方面经营管理状况的企业财务会计体系,无疑成为此次改革的“先行者”。

二、基于利益相关者权益保护的会计假设研究

在原有会计假设的基础上,结合社会经济现实以及基于利益相关者权益保护理论,会计假设蕴含着更为深刻的理论内涵。

1. 会计主体。在基于利益相关者权益保护理论的会计等式中,会计主体不仅仅被假设为某一特定单位或组织,它已冲破微观企业的界限,在更为广阔的领域内,将现代企业各方利益相关者所关注的价值链及其资本运动纳入会计主体的范畴,对整个社会的和谐统一与可持续发展状况进行系统而科学的反映。

2. 持续经营。在赋予会计主体新内涵的会计体系中,持续经营假设不再仅指某一特定组织的经营状况,而是着眼于现代企业各方利益相关者所关注的价值链及其资本运动的可持续性方面,并以和谐社会为基点,谋求自然环境与社会环境的“持续经营”。

3. 会计分期。与现行会计体系相同,会计分期假设既是持续经营的客观要求,也是向会计信息使用者及时、有效地提供会计信息的需要。因此,为了与现行会计制度及国际惯例接轨,为了满足会计信息使用者及各方利益相关者的需要,本文会计体系中会计分期的划分方法与现行会计体系保持一致。

4. 货币计量与币值稳定。在对社会各方利益相关者所需的信息进行记录时,基于利益相关者权益保护的会计等式体系将币值变动的影响因素纳入核算范围,对经济业务进行反映与核算,以客观、科学地反映社会经济各层面的发展状况。

三、基于利益相关者权益保护的会计等式设计创新

如前所述,企业所有的利益相关者可分为三个层次,其相对应的资产及权益的划分如下:

1. 第一层次——人力资产及人力资本权益。主要指企业的经营者与员工,即企业人力资产的所有者。借助人力资源会计的研究成果,我们将其在企业中所拥有的资产作为人力资产,其享有的权益为人力资本权益。

2. 第二层次——物力资产及物力资本权益。主要指股东等企业的投资者,他们以物力资源投入者和所有者的身份参与企业的生产经营和管理,是传统意义上的企业利益相关者。其在企业中所拥有的资产为物力资产,享有的权益为物力资本权益。

3. 第三层次——其他利益相关者资产及其他利益相关者资本权益。该层次主要反映企业其他利益相关者对企业的各种影响的资本化问题,即贷款人、供应商、顾客、政府、社区、社

□·学术交流

会公众等所拥有的企业资产为其他利益相关者资产,享有的权益为其他利益相关者资本权益。

根据以上论述,结合“资产=权益”这一会计恒等式,本文创新地提出了基于利益相关者权益保护的会计等式,即“人力资产+物力资产+其他利益相关者资产=人力资本权益+物力资本权益+其他利益相关者资本权益”。其相应的资产负债表如下所示。

资产负债表

编制单位:××公司		200×年 12月 31日		单位:元			
资 产	行次	期初数	期末数	权 益	行次	期初数	期末数
(一)人力资产				(一)人力资本权益			
无形资产				劳动补偿权益			
关键管理人员资产				工资权益			
中级技术人员资产				福利权益			
一般工作人员资产				公益金权益			
				利润分配权益			
(二)物力资产				(二)物力资本权益			
货币资金				实收资本			
短期投资				资本公积			
……				盈余公积			
				利润分配			
(三)其他利益相关者资产				(三)其他利益相关者权益			
环境保护资产				环境保护资本权益			
环境资产				环境负债及其权益			
债权人资产				债权人资本权益			
贷款人资产				贷款人资本补偿及其权益			
供应商资产				供应商资本补偿及其权益			
营销责任资产				营销责任资本权益			
营销责任准备				营销责任负债及其权益			
资产总计				权益总计			

四、基于利益相关者权益保护的会计等式内容

基于利益相关者权益保护的会计等式体系,按照企业各生产要素的产权关系,将现行会计体系中的“资产”部分细分为人力资产、物力资产和其他利益相关者资产;将“负债”和“所有者权益”部分细分为人力资本权益、物力资本权益和其他利益相关者权益。具体会计内容设计如下:

1. 人力资产及人力资本权益。人力资源与物力资源同属于企业的资源,而且是更重要的、起决定作用的资源。把人力资产纳入会计要素,具有极大的现实意义和深远的历史意义。在本会计体系中,将人力资产及人力资本权益剥离出来,旨在通过对人力资源的重视以明确其投入产出情况,最大限度地调动人的积极性,提高企业经济效益。

在人力资产下设置“无形资产”科目,反映企业中各级经营管理人员和生产人员以其自身的人力资源对企业进行一系列投资而形成的资产。在会计核算过程中,可按人员在企业中所处的层次不同,设置“关键管理人员”、“中级技术人员”和“一般工作人员”等二级科目。在人力资本权益中,设置“劳动补偿权益”、“公益金权益”和“利润分配权益”三个科目,反映企业人力资产享有企业全部五项权益的状况。其中,“劳动补偿权益”科目核算企业员工付出劳动后应

得到的补偿性权益,其又可分设“工资权益”和“福利权益”二级科目,分别反映企业人力资源获得工资及奖金、福利的状况,即对应为现行会计体系“负债”中的“应付工资”和“应付福利费”科目;“公益金权益”科目核算企业员工应享有的集体福利设施储备金情况,即对应为现行会计体系“所有者权益”中的“盈余公积——公益金”科目;“利润分配权益”科目反映企业人力资源享有企业剩余分配权的情况。

2. 物力资产及物力资本权益。物力资产反映企业物力资源投资者(即股东等)以各种实物或货币形式投入到企业中所形成的有形资产,其相应会计科目的设置与现行会计体系中的资产类科目相似。但是,应剔除其中并非由股东等企业物力资源投资者投资形成的资产。从其产权关系的角度来看,上述资产的所有权并非属于企业的物力资源所有者,因此不应将其纳入物力资产的核算范围。

与物力资产相对应的物力资本权益,反映股东等由于其对企业的物力资产的投资而应享有的相应权益,其会计科目的设置与现行会计体系中的所有者权益类科目相似。但是,应剔除“所有者权益”中的“盈余公积——公益金”科目,因其用于企业员工集体设施的构建,属于企业人力资产应享有的权益,因此不应纳入物力资本权益的核算范围。

3. 其他利益相关者资产及其他利益相关者资本权益。企业的其他利益相关者主要包括贷款人、供应商、顾客、政府、社区、社会公众等,其所对应的资产及资本权益可分为如下三层:

(1) 环境保护资产及环境保护资本权益。政府、社区、社会公众等作为企业利益相关者,其对企业的作用主要表现在制约企业对社会环境与自然环境的影响、保护整个环境的和谐与发展等方面。因此,可将其在企业中形成的相应资产与权益称为环境保护资产及环境保护资本权益。

在环境保护资产与环境保护资本权益下,分设“环境保护资产”与“环境负债及其权益”科目,反映政府、社区、社会公众等对企业经营与环境保护之间的调控状况,同时也反映企业环境保护工作情况。

所谓环境资产,是指因符合资产的确认标准而被资本化的环境成本。而环境成本则是指依照对环境负责的原则,为管理企业活动对环境造成的影响而采取或被要求采取措施产生的成本,以及因企业执行环境保护目标和要求而付出的其他成本。而环境负债及其权益,则是指企业发生的符合负债的确认标准并与环境成本相关的义务。

从宏观经济管理的角度看,国家对企业财务的影响主要通过各项税收体现。因此,政府、社区、社会公众等所享有的资本权益即环境保护资本权益,应包含现行会计体系“负债”中的“应交税金”、“其他应交款”等科目的内容。

(2) 债权人资产及债权人资本权益。现行企业会计体系中反映的企业所拥有的财力与物力(即资产负债表左方各项目)并非均由企业自行生产经营得到,其中相当一部分为企业贷款人(银行等)提供或供应商预付的资金以及由贷款人提供资金购买或供应商赊销的货物。从产权归属层面分析,这部分资产真正的所有权应属于贷款人和供应商,即债权人,称为债权人资产。这部分资产主要包括企业货币资金中由贷款

财政总预算会计制度改革初探

广东工业大学经济管理学院 陈文涓

【摘要】 本文结合政府收支分类改革,分析了目前财政总预算会计核算存在的问题,指出现行预算会计制度改革势在必行,并对财政总预算会计科目提出了改进建议。

【关键词】 政府收支分类 预算收支科目 财政总预算会计 会计科目

从2007年1月1日起执行的新政府收支分类方案主要包括三方面内容:一是将一般预算收入、基金预算收入、社会保障基金收入和预算外收入等都纳入政府收入分类体系,同时还对类款层次进行调整,增加一些汇总统计科目,如税收收入、非税收入;二是预算内外等所有政府支出统一按支出功能分类,使预算更细化、更透明;三是反映政府支出的经济性质和具体用途。

新的政府收支分类方案有助于建立我国财政信息管理系统,其基础数据主要来自预算会计和政府会计系统,因此预算会计制度的改革势在必行。本文就此问题作以下分析。

一、目前财政总预算会计核算存在的问题

1. 核算内容不够全面和深入。我国财政部于1997年发布的《财政总预算会计制度》规定,总预算会计核算以收付实现制为基础。虽然2001年印发的《〈财政总预算会计制度〉暂行补充规定》指出,中央财政总预算会计的个别事项可以采用权责发生制,但这些事项并未涉及直接隐性负债、或有事项及政府产权等如何处理。下面以财政负债和财政资

产为例展开分析:

产为例展开分析:
(1) 财政负债核算的范围过窄。核算财政负债的会计科目有三个,即“暂存款”科目、“与上级往来”科目、“借入款”科目。前两个科目反映财政与其他部门或财政部门之间的往来,不属于通常探讨的财政负债的范围。“借入款”科目反映财政部门向社会举借的债务,属于直接显性负债。而直接隐性负债(政府欠发工资、社会保障支出缺口等)、或有直接负债(政府担保的各种借款、政府未决诉讼等)和或有隐性负债(国有企业的潜亏,国有银行、农村信用社、供销社系统及农村合作基金的坏账等)则没有反映。截至2003年年底,我国政府积欠企业出口退税金额超过3000亿元;据不完全统计,在计划经济时期遗留下来的养老金隐性债务高达30000亿元,仅“十五”期间各项社会保险基金缺口就达1000亿元;还有各级政府通过向商业银行贷款或以公司基金为名的各类借款、代发债券等负债都没有如实反映在预算会计报表中。已披露的财政负债远远低于实际存在的规模,政府偿付债务的能力和承担负债的压力被低估。

人提供及供应商预付的部分,以及原材料、库存商品等资产中由贷款人提供资金购买的部分以及供应商赊销的部分。
在债权人资产下设置“贷款人资产”与“供应商资产”科目,分别反映企业资产中由贷款人与供应商出资而形成的资产部分;同时,在债权人资本权益下设置“贷款人资本补偿及其权益”与“供应商资本补偿及其权益”科目,反映其相对地拥有企业全部五项权益的状况,其中包含现行会计体系“负债”中的“短期借款”、“长期借款”、“应付票据”、“应付账款”、“其他应付款”、“预付账款”、“预提费用”、“应付债券”、“长期应付款”等科目所反映的内容。
(3) 营销责任资产与营销责任资本权益。对于一般企业,产品生产在前,产品销售在后,在产品交换的时候,无论是对产品的卖方或是买方来说都是权责对等的。现行会计体系已对企业收取货款这一“权”通过“应收账款”等科目进行了详细的核算,但并未对与之相对应的“责”加以反映。为了确保卖方(企业)上述“责”的准确履行,应在企业会计体系中对该项“责”予以反映与核算。而买方的“责”即是卖方的“权”,卖方的“责”即是买方的“权”。因此,对于企业“责”

产为例展开分析:

的反映,可转化为对顾客(买方)“权”的核算,即顾客所享有的资产及其资本权益,也可以说是营销责任资产与营销责任资本权益。
在营销责任资产下设置“营销责任准备”科目,反映与核算顾客及中间商因购买企业产品,使企业营销责任得以实现而应享有的资产。该科目为资产减值准备类科目,核算企业为营销活动成功、承担营销责任而计提的企业资产减值准备。从某种意义上讲,该资产减值部分即为顾客占有企业资源部分。
与之相对应,在营销责任资本权益下设置“营销责任负债及其权益”科目,反映顾客及中间商所享有企业资本权益的状况,即已实现的、应由企业承担的营销责任,包括现行会计体系“负债”中的“应付售后服务费”科目等内容。

主要参考文献

- ①杜胜利.CFO管理前沿.北京:中信出版社,2003
- ②联合国贸易与发展会议制定.刘刚等译.联合国国际会计和报告标准——环境成本和负债的会计和财务报告.北京:中国财政经济出版社,2003