



我国环境会计假设研究述评

天津财经大学 宋东亮

近年来,随着环境问题的日益突出,我国环境会计理论研究空前繁荣。和会计领域其他问题的研究一样,环境会计研究也必须首先明确会计假设等基本理论问题。只有这样,才能对环境会计理论体系中其他问题展开深入研究。

一、我国环境会计假设研究的现状

环境会计假设作为环境会计概念框架的基础,同传统会计的假设是否一致呢?国内不少学者对此进行过探讨。对于持续经营和会计分期假设,大家的看法是一致的,认为其内涵无需做出变动,在环境会计中可以继续采用。

1.会计主体假设。对于该假设的探讨,主要集中在两个方面。一方面是核算内容。不少学者认为,在环境会计核算中,不仅要计量、考核和报告会计主体自身的经营成果,而且要计量、考核和报告会计主体的生产经营活动对社会环境的影响。也就是说,企业应当把由于生产经营活动而产生的外部不经济性亦纳入会计核算(赫连诚,2002)。另一方面是核算主体。环境会计的主体究竟是企业还是政府呢?主要有三种观点:一是认为环境会计既涉及微观(企业)又涉及宏观(政府),所以环境会计核算体系应当包括企业微观核算体系和政府宏观核算体系两个方面(李祥义,1998;张白玲,2001);二是认为环境会计的主体实际上就是企业,所以就环境问题只需要设立企业微观核算体系(孟凡利,1999);三是认为政府作为环境会计的主体更适合我国的实际情况,所以只需要设立政府宏观核算体系。

2.货币计量假设。该假设包括两层含义。一是强调环境会计核算中的计量形式应该多样化。在核算中可采用定量与定性相结合的计量形式,以货币计量为主,同时兼用实物单位甚至文字说明等多种计量形式,以全面揭示会计主体的环境信息(朱学义,1999)。二是认为在货币计量形式下,可以采用多种计量属性,如历史成本、重置成本、可变现价值、未来现金流量现值等,但计量单位一般采用名义货币单位(陈熙江,2002)。

3.可持续发展假设。该假设的含义是,环境会计系统应该在坚持可持续发展观的前提下,以环境可持续发展为基本假设,反映和控制特定主体的环境财务经济信息(徐泓,1999;肖维平,1999)。

4.环境资源稀缺性假设、价值效用假设及环境价值假设。这三种观点虽然提法各异,但其实质是一致的,即环境是人类社会发展的基础,其可以为人类带来直接或间接的经济利益。根据边际价值理论,环境和资源是有价值的,而且有资本的性质。

二、对我国环境会计假设研究的评价

综观上述观点,其内容实际上都从不同侧面反映出环境会计有别于传统会计之处。但从会计假设体系的特征和构建来看,笔者认为上述理论还有不妥之处,需要进一步完善。

1.会计主体假设。目前,会计界对环境问题的研究一般局限于企业这一微观层面,而忽略了对政府这一宏观层面环境会计的研究;或者将宏观环境会计看做是统计学家的事,对宏观环境会计研究参与不足。这种研究现状的缺陷有两个方面:首先,对环境问题的认识不够全面,没有从现有的环境问题与企业的环境责任出发构建环境会计框架。其次,没有认识到环境作为一种公共产品,对其进行有效控制需要一个宏观与微观相衔接的核算体系。

将宏观核算和微观核算都纳入环境会计领域,不仅是为了实现宏观与微观的衔接,使资源得到有效利用,更重要的是通过跨学科的研究解决当前环境会计核算中的复杂问题,如环境会计核算指标的确定,环境会计计量、信息披露等目前制约环境会计核算的难题。因此,环境会计的主体既包括企业又包括政府。

2.货币计量假设。相对于传统会计而言,环境会计的核算对象是企业的环境活动,环境会计不但关注会计主体自身的经济利益,而且关注社会效益和环境效益。环境会计的目标是向信息使用者提供对其决策有用的信息,只要对决策有用,各种信息都应当提供。因此,环境会计核算的内容不仅仅限于能够用货币计量的环境活动,还应包括不能用货币计量的环境活动。环境会计的计量应当以货币计量为主,辅之以实物和技术指标等多种计量形式。因此,以“计量形式的多样化”作为扩展的货币计量假设的内容是合理的。

关于计量属性问题,笔者认为不应把计量属性归入会计假设的研究范围之中,而应置于会计原则的研究范畴之内。

会计假设有一个重要特征——独立性,是指各会计假设从不同角度对会计核算加以限定,相互之间各自独立,互不为基础或前提。会计假设是无层次的,同时会计假设作为会计理论体系中最基础的概念,也理应推出其他许多会计原则、方法和程序。

3.可持续发展假设。正是在可持续发展这个大背景下,人们通过把可持续发展的思想融入到会计体系中,环境会计才得以形成。很显然,环境会计的各个部分已经充分体现可持续发展的理念。

同时,系统论告诉我们,任何系统都是有一定边界的,系统与环境之间是通过具有渗透性的边界来划定的,并通过系



我国上市公司无形资产的状况及披露建议

清华大学经济管理学院 夏冬林(博士生导师) 贾平

随着技术创新和全球经济一体化进程的加快,企业竞争已不仅停留于有形资产的竞争,无形资产也已经成为左右企业发展的重要因素。会计信息使用者越来越关注企业的无形资产项目,渴望了解其真实情况。本文通过统计2002年和2003年深圳、上海两家证券交易所所有上市公司披露的无形资产信息,描述了我国上市公司无形资产的基本情况,并分析了其中存在的问题。

一、我国上市公司无形资产的基本情况

截至2003年年底,我国上市公司的无形资产账面净额接近919亿元,近90%的上市公司拥有无形资产,其中制造业拥有的无形资产价值最高(为464亿元),约占总额的一半。83%的上市公司拥有土地使用权,49%的上市公司拥有软件系统及开发所形成的无形资产,15%的上市公司拥有商标权。

尽管绝大多数上市公司都拥有无形资产,但是无形资产占总资产的比例很小,2002年和2003年的比例分别为2%和

1.7%(按照扣除减值准备后的净额计算),如果扣除土地使用权等则不到1%。如果以知识含量来衡量,无形资产的质量并不高,在所有无形资产中土地使用权所占比例超过了60%,尽管专利权和专有技术在所有无形资产中所占比例居第二位(占9.2%),但由于无形资产占总资产的比例较小,因而也很难体现出账面无形资产对企业经营业绩的贡献。

除土地使用权、矿山开采权等与自然资源相关的无形资产外,其他无形资产的价值都较低,尽管商标的最高价值达到5亿元,但所有上市公司的商标均值只有1150万元,而且没有一个行业的商标均值超过1000万元,分行业统计的专利权均值都在2000万元以下(采掘业除外)。

从行业角度来看,房地产业拥有的商标价值最高(均值为766万元),其次为信息技术业(均值为583万元),而流通业和制造业却没有显示出应有的商标价值。采掘业的商誉价值最高(均值为7112万元),其次是金融保险业,制造业的商誉也

统边界不断地进行着物质、能量和信息的交换。会计是一个系统,明确会计系统边界,可以使会计系统从不断变化的会计环境中凸显出来,从而确保会计系统的相对稳定和相对独立。会计环境在总体上具有不确定性,基于这种不确定性,会计系统首先必须做出一定的“环境性假设”,即确定会计系统的边界(会计假设),否则会计工作就无法进行。可持续发展是环境会计的宏观背景,即环境会计实施的环境,不是联系环境会计与其所处环境的“纽带”。因此,在环境会计假设中加入可持续发展假设是不对的。

4.环境价值假设。在传统观念中,人们只承认环境资源的使用价值,不承认环境资源的价值。同时,由于大部分环境资源的所有权不明确,因此传统会计没有将环境资源纳入会计核算范围。但是,人们对商品价值的过度追求使环境资源正在遭受着严重破坏,在环境资源的使用价值被破坏而人们必须付出代价才能重新获取的情况下,环境资源也就具有了价值的意义。

根据边际价值理论,效用是价值的源泉,效用和稀缺性是价值形成的充分条件。由于环境要素中有相当部分不是人类劳动所得,暂时也没有在市场上流通,所以没有交换形成的价值和价格,但其对人类是有一定效用的,环境资源的这种效用是与稀缺性结合在一起的。在环境资源稀缺的情况下,人类要维持其效用,就会不自觉地寻找替代物品,使环境资源具有了替代性的特点。

因此,建立环境会计体系,进行环境会计核算,首先必须

承认环境具有价值,可以对其进行计量和报告。同时,这也为环境会计核算过程中疑难问题的解决提供了理论依据。环境价值假设应该成为环境会计核算的基本前提之一。

5.持续经营假设和会计分期假设。在可持续发展经济条件下,各会计主体仍然存在着竞争,但竞争已不是传统意义上的经济利益最大化的竞争,而是兼顾经济、生态和社会三大效益的全方位竞争,这在一定程度上加大了各会计主体经营的风险和不确定性。尽管如此,各会计主体还需基于这一新的持续经营含义才能合理反映当前会计主体的所有者、债权人与经营者的愿望和目的,才能合理解决环境资源计价和环境费用分配等问题。

会计分期是对会计核算时间范围的划分。在持续经营的前提下,会计主体在可预见的将来不会破产清算,环境资源作为人类生存和发展的基础,能够在不断被补偿的前提下实现良性循环。为了使环境会计信息得到及时反映,就需要把会计主体的环境活动划分为恰当的期间,定期将会计主体的环境活动向信息使用者报告。所以,环境会计也需要会计分期假设。

从上文的分析可以看出,建立环境会计假设体系应该从分析客观环境变化对会计系统的影响开始,但也必须考虑到会计假设的性质和特点,要以整个会计理论体系的构建为背景。笔者认为,环境会计假设应该包括以下几个方面:会计主体假设(企业和政府双重主体)、货币计量假设(计量形式的多样化)、价值效用假设、持续经营假设、会计分期假设。□