

权益会计新理念

钟子亮

(西安交通大学 会计学院, 陕西 西安 710061)

摘要:在新经济条件下,企业管理工作的重心已由以物为中心的管理转向以人为中心的管理。对人的管理并不局限于对企业内部人力资源的管理,而是对与企业有利害关系的所有权益人的管理,即对他们在企业中的权益进行整合。会计作为企业经济管理的重要组成部分,在企业权益的整合中具有举足轻重的作用。运用会计方法对企业权益进行整合,就是要适应新经济条件的要求,树立全新的权益会计理念,构建新型的现代企业权益会计。

关键词:企业权益;整合;权益会计

中图分类号:F23 **文献标识码:**A **文章编号:**1001-9952(2003)03-0066-07

一、企业权益及其整合

在新经济条件下,企业管理的工作重心已由以物为中心的管理转向以人为中心的管理。这里的“人”,不仅是指企业内部的各类员工,而且还有企业外部的各方权益人,即与企业生产经营活动及其结果有密切联系,对其发生影响,并对企业权益提出要求的全部单位和个人,包括所有者、债权人、劳动者、经营者、经销商、消费者、政府部门和社会各界。企业管理以人为中心,是指要对企业内部和外部所有权益人的权益进行整合,正确处理各方权益人之间的利益关系,充分调动其参与企业生产经营活动的积极性、主动性和创造性,提高企业的核心竞争力和经济效益。

企业权益整合是一项复杂而艰巨的系统工程,需要政府、企业、专家及各方权益人的共同努力,但整合的实质是正确处理企业与各方权益人及各方权益人之间的利益关系,包括物质利益关系和非物质利益关系两个方面。会计作为企业经济管理活动的重要组成部分,在企业权益的整合中有着举足轻重的作用。企业管理的其他各个环节一般都以会计方法为工具,运用会计方法进行预测决策分析、编制企业预算、对经济活动进行控制和考核,其管理的目标和业绩最终都将通过会计指标加以综合,并通过会计方法进行反映和揭示。会计工作能够深入到企业生产经营活动的各个环节、各个角落。通过会计活动,可以了解企业生产经营活动所处的内外部环境、各方权益人的要求和满足程度,因此,可以以会计为核心对企业权益进行整合,以达到事半功倍的效果。

运用会计方法对企业权益进行整合,就是要树立全新的权益会计理论,建立现代企业权益会计,科学确定企业权益的来源和比例结构,正确核算各方权益人的权益价值和增值情况,恰当安排各项权益支出,合理进行利润分配,正确处理各方权益人之间的利益关系,保障各方权益人在

收稿日期:2002-12-19

作者简介:钟子亮(1962—),男,山东安丘人,青岛大学会计系副教授,西安交通大学会计学院在职博士生。

企业中的权益,调动其积极性,使其为企业发展提供支持,作出贡献。

二、现行权益会计的缺陷与创新

现行权益会计存在许多缺陷,不能满足权益整合的需要,其主要表现就是内容不全面。前已述及,企业的权益人有很多,除所有者和债权人以外,还有劳动者、经营者、经销商、消费者、政府、社会等。这些权益人从不同角度对企业的生产经营活动产生影响,对企业权益都有不同程度的要求,大多数权益也能够进行量化,应当纳入权益会计范畴,通过建立健全权益会计加以治理、记录和揭示。但我国目前的权益会计体系还过于狭窄,只包括所有者权益会计和债权人权益会计两个方面,未将其他权益人的权益纳入会计的管理和核算范围之内,未能充分发挥会计的应有职能和作用,这是很不妥当的。为此,我们必须对会计进行变革和创新,建立现代企业权益会计。

(一)权益会计创新的经济环境

创新须在一定的环境下进行。影响会计创新的环境因素很多,但最重要的还是经济环境。在新世纪开始的时候,新经济不期而至,新经济时代的到来,为会计创新提供了环境条件。具体体现在以下几个方面:

1. 新经济资源

许多非物力资源以前所未有的姿态出现在经济发展的舞台上,如人力资源、形象资源、消费者资源等。人力资源即企业的员工,包括经营者、技术人员和普通劳动者,是企业经济发展的决定性因素。在激烈的市场竞争中,谁掌握了高素质人力资源,并有效加以运用,谁就掌握了市场竞争的主动权。形象资源是指企业的社会声誉,一个企业如果没有良好的社会形象,即使其产品质优价廉,也很难在市场竞争中占有一席之地。消费者资源是指企业产品的消费者集团,它与企业之间是一种互动关系,企业给予消费者的,最终都将从消费者那里得到回报,企业失去了消费者,也就失去了市场,失去了生存和发展的基础。

2. 新管理理念

柔性管理成为一种新型的管理模式。柔性管理就是人性化的管理,通过建立人性化的治理系统,可以恰当地处理企业各方权益人之间的利益关系,充分调动有利于企业经济发展的积极因素,及时灵活地生产和销售社会所需要的产品。

3. 新投资形式

人力资源投资成为一种重要的投资方式,在企业投资中的比重大大增加。

4. 新经营方式

一些过去被认为异想天开的经营方式显示出生命力,其中比较有代表性的新型经营方式有知本经营、虚拟经营和形象经营。知本经营是指主要运用知识资源进行知识产品的开发、生产和销售活动。虚拟经营是一种智力经营模式,它集高智力、高技术、高价值于一身。这类企业的组织机构、生产场所和分销商分布十分广泛,人们在广纳众长的环境中从事创造性工作,因而加强团队合作精神显得特别重要。形象经营主要是指在保证产品质量的基础上,不断提高营销策略,做好售后服务工作,履行社会责任,维护社会权益,提高企业和产品的知名度。

(二)权益会计创新的内容

针对经济环境的发展变化情况,我们应当认真研究会计发展所面临的新课题、新挑战,在权益结构、权益内容、权益治理、权益核算等方面进行相应创新。

1. 权益结构创新

这种创新是指要将众多新权益人的权益纳入企业权益范围,并根据企业生产经营活动的需要,合理确定各种权益在企业权益中的比重,使其达到最佳状态。

2. 权益内容创新

这种创新是指要突破物质利益和货币计量的圈子,将权益内容由对财产的要求权向知情权、管理权、监督权、受尊重权等多种领域拓展,从而大大丰富权益的内容。

3. 权益治理创新

这种创新是指要更好地发挥会计的管理职能和作用,合理安排各种权益的比例结构,正确处理权益人之间的利益关系,使其各尽其责,各得其所。

4. 权益核算创新

这种创新是指要拓展权益核算的范围和方法,不仅要把新权益人的物质利益纳入核算范围,而且对于各权益人的非物质利益也要进行定性记录和揭示,以充分满足信息使用者对企业会计信息的不同需求。

三、权益会计的总体构思

根据以上创新思路,新型权益会计应当打破财务管理与会计核算之间的人为界限,从企业管理的角度出发,把建立和完善企业权益会计作为企业权益整合的核心内容,使新型权益会计在现代企业权益的治理与核算中发挥应有的职能和作用。现在将现代企业权益会计的总体框架构思如下:

(一)所有者权益会计

1. 所有者权益的内容

这里的所有者是指以物力资源对企业进行投资的股东,他们在企业中的权益包括净资产所有权、知情权、管理权、监督权和利润分配权。净资产所有权是指所有者对企业的净物力资产拥有所有权。不同的投资者由于其投资数额不同,所占股份不同,拥有企业物力资产的数额也就不同。所有者对其所持有的股份可以在证券市场上转让,但一般不能退股。在企业处于清算状态时,有权参与对剩余财产的分配。知情权是指所有者有权了解企业的经营方针、决策过程和方案、财务状况、经营成果和利润分配情况,企业应当如实向其提供情况,不得隐瞒。管理权是指所有者对其所投资的企业拥有管理权,但一般不直接参与企业管理,而是通过参加股东会议和选举董事参加董事会会议行使其管理权。监督权是指所有者有权选派代表参加监事会对企业的生产经营活动进行监督。利润分配权是指所有者对企业的税后利润拥有分配权。但是否分配,分配多少,怎样分配,并不完全由所有者决定,通常是由经营者提出分配意见,由董事会或股东会决定分配方案。

2. 所有者权益的治理

治理所有者权益,首先要合理确定所有者权益在企业总权益中的比重,比重大小不同,对所有者的利益有重要影响。比重过大,会束缚企业的手脚,不利于多方筹措企业发展所需的资金,影响企业的发展规模和效益;比重过小,又会增加企业的经济风险,使企业的生产经营活动陷入被动局面。因此,所有者权益在企业总权益中的比重不能凭想当然确定,而应根据关于资本结构的均衡理论和企业的具体情况审慎确定。一般认为,在不考虑劳动者权益的情况下,以50%~60%左右为宜;在考虑劳动者权益的情况下,还应适当降低。

在所有者权益内部,又包括普通股、优先股、资本公积、盈余公积和未分配利润等,优先股又分为若干种,这些内容在所有者权益内部各应占多大比重,也应根据具体情况审慎确定。

在确定所有者权益在企业总权益中的比重的基础上,还要充分保证所有者对企业生产经营活动的知情权、管理权和监督权,防止企业的“内部人”控制问题,保全其资本价值并使其不断增值,保证其各项权益不受侵犯。目前,我国正在上市公司试行独立董事制度,这对于加强企业所有者权益的治理,保障广大中小股东的权益很有帮助。

3. 所有者权益的核算

所有者权益的核算与传统权益会计中所有者权益的核算相同。

(二) 债权人权益会计

1. 债权人权益的内容

债权人包括向企业提供信贷资金的金融机构、购买企业债券的单位和个人、向企业赊销设备和材料的供应商、对企业征收税款的政府部门等。债权人在企业中的权益包括财产求偿权、知情权、监督权和一定程度的管理权等内容。财产求偿权表现在以下三个方面:(1)企业处于正常经营状态时,债权人作为企业资金的重要供应者,有权按有关合同规定按期收取本金和利息;(2)企业处于清算状态时,债权人有权按法定顺序和比例收回本金和利息;(3)持有可转换债券的债权人,在具备约定条件时,有权要求按约定将其持有债券转换为股票。知情权是指债权人有权了解债务人企业的财务状况、经营成果及信用状况的历史、现状和发展前景等方面的信息,以便制定相应的信用政策和收账政策,企业应当如实向债权人提供这些信息。监督权是指债权人在向企业提供资金后,有权监督资金的使用情况,以保证其债权的安全性和完整性。主要债权人可通过参加企业监事会的形式对企业的生产经营情况和资金使用情况监督;一般债权人可通过阅读企业的会计报告对企业的生产经营情况和资金使用情况监督。一定程度的管理权是指债权人可以在一定程度上参与企业的经营管理活动。有些主要债权人有着丰富的理财能力和经验,让其在一定程度上参与企业的管理活动有益无害。如可聘请其为企业顾问,吸收其旁听企业的股东会、董事会、监事会会议(必要时可吸收其为企业的独立董事),虚心听取其意见和建议,企业的重大决策活动向其通报、咨询等。

2. 债权人权益的治理

治理债权人权益,首先是合理确定债权人权益在企业总权益中的比重,在不考虑劳动者权益的情况下,债权人权益在企业总权益中的比重与所有者权益在企业总权益中的比重是此消彼长的关系。企业要灵活运用财务杠杆,使债权人权益在企业总权益中的比重保持合理的比例。一般来说,这个比例应维持在40%~50%左右。在考虑劳动者权益的情况下,这个比例还应该适当降低。在负债内部,长期负债主要用于支持长期资产和“稳定性”流动资产,短期负债主要用于支持“波动性”流动资产。在长期负债和短期负债内部,还应合理确定不同融资渠道之间的比例关系。

在确定债权人权益在企业总权益中的比重的基础上,企业应保证债权人对企业生产经营活动和资金使用情况知情权、监督权,并可根据具体情况给予债权人一定程度的管理权。同时,企业要科学组织财务活动和现金流动,保持良好的财务状况,按期偿还债务本息。在企业发生经营困难、财务状况恶化、面临倒闭危险时,应加强与债权人之间的沟通,取得他们的理解和支持,尽量通过债务重组、债转股等办法缓和财务危机。当企业确无起死回生希望时,应按法定程序申请破产,并以企业财产按法定顺序和比例清偿债务。

3. 债权人权益的核算

债权人权益的核算与传统权益会计中债权人权益的核算相同。

(三) 劳动者权益会计

1. 劳动者权益的内容

劳动者是企业的人力资源,包括经理层、技术人员和普通员工。劳动者权益是指劳动者作为人力资源的投资者和所有者在企业中应享有的权力和利益。它包括人力资源所有权、管理权、监督权、知情权、劳动消耗补偿权和其他有关权益。人力资源所有权是指劳动者对其自身的所有权。劳动者以其自身对企业进行人力资源投资,其所有权当然属于劳动者本人,企业应当对劳动者投入企业的人力资源的价值进行评估,并核定其相应股份,但应当与物力资源股有所区别。管理权是指劳动者有权参与企业的经营管理活动。劳动者应当凭借其所持有的人力资源股份参加

企业的股东会或董事会,发表意见和建议,行使表决权。此外,劳动者还可通过参加企业职代会、工会等形式参与企业的管理活动。监督权是指劳动者有权对企业的生产经营活动进行监督检查。劳动者作为企业的所有者和员工,有权派代表参加企业监事会,或通过职代会、工会等形式对企业的生产经营活动进行监督检查。知情权是指劳动者作为企业人力资源的投资者和员工,有权了解企业的重大决策过程、财务状况、经营成果、利润分配办法及其他与自己利益相关的情况。劳动消耗补偿权是指劳动者为满足其简单再生产的需要,有权获得工资、福利、津贴、奖金等补偿性报酬。收益分配权是指劳动者作为企业人力资源的所有者和利润的创造者,有权参与企业的利润分配。其他权益是指劳动者除应享有上述各项权益外,还应享有公平竞争、接受培训、休息休假、安全保障、受尊重权等各项权益。

2. 劳动者权益的治理

治理劳动者权益,也应首先确定劳动者权益在企业总权益中的比重。劳动者权益在企业总权益中的比重并无固定标准,企业可根据具体情况审慎确定。依我之见,在知识密集型企业,劳动者权益应保持较高的比重,比如可达30%甚至50%以上;在一般企业,以30%左右为宜;在知识含量较低的企业,一般不宜超过20%。在确定劳动者权益在企业总权益中的比重的基础上,企业应采取切实可行的措施,保障劳动者在企业中的地位 and 权益,增强其凝聚力和向心力,使其在生产经营活动中精诚团结,密切协作,提高劳动效率和效益。

3. 劳动者权益的计量方法

会计离不开计量,目前,对于劳动者权益的计量还处于摸索阶段。我认为,劳动者权益会计需要借用人力资源成本会计和人力资源价值会计中的计量方法,运用成本法或价值法并辅以定性方法,对企业的人力资源进行计量和权益确认。

4. 劳动者权益的核算

劳动者权益的核算包括资本性投资的核算和补偿性支出的核算两个方面。

(1)资本性投资的核算。用于人力资源的资本性投资可分为两部分:一部分为劳动者以其自身进行的投资,归劳动者本人所有,应按一定标准(成本或价值)折价入股,参与企业管理和利润分配;另一部分为企业以物力资源进行的投资,如支付引进人力资源的安家费、用于人力资源的培养费等,这部分投资归物力资源的投资者所有,当接受该项投资的人力资源退出企业时,应酌情赔偿企业损失。

不管是企业还是劳动者本人用于人力资源的资本性投资,都应设置“人力资产”总账账户进行核算,并按人力资源的种类设置明细账户及按成本项目设置专栏进行明细核算。对于劳动者本人投资于人力资源形成的劳动者权益,应设置“人力资本”账户进行核算。但“人力资产”和“人力资本”账户不存在完全的对应关系,“人力资产”中的一部分对应于“实收资本”或“股本”账户。人力资源价值变动及由此引起的损益,可通过“人力资产”、“人力资本”、“人力资本公积”、“人力资产变动损益”等账户进行核算。

(2)补偿性支出的核算。补偿性支出包括人力资源的工资、福利、津贴、奖金等项支出,这部分内容的核算与传统会计的核算方法相同。

(四)经营者权益会计

1. 经营者的权益与责任

经营者是受所有者委托管理企业日常生产经营活动的群体,又称经理层。经营者同时也是企业的劳动者,是企业的重要人力资源,但又不同于普通劳动者。

经营者的权益包括参与决策权、独立经营权和劳动者权益等内容。参与决策权是指经营者有权参与企业的决策活动。企业的重大决策活动由董事会负责,但应吸收经营者参加,这对于正确制定决策方案并保证其有效实施很有帮助。独立经营权是指经营者有权在其职责范围内独立

组织领导企业的生产经营活动,不受外界干扰。劳动者权益是指经营者作为企业劳动者的重要组成部分,享有劳动者应享有的一切权益。

权益与责任从来都是对应的,经营者在享有企业权益的同时,应承担相应的责任。由于经营者在企业中的地位和作用比较特殊,因而他们的责任比其他权益人的责任更重大。经营者的责任应按公司法,由所有者与其签订契约加以确定。契约中应规定经营者的职责权限、在任职期内应实现的经营目标及奖惩办法等。

2. 经营者权益的治理

对于经营者权益的治理,企业应当坚持激励与约束相结合的原则,建立科学的用人机制,合理进行人员分工,做到人尽其才,才尽其用,奖罚分明。

3. 经营者权益的核算

经营者的权益可通过建立责任会计进行核算。责任会计是适应经济责任制的要求,在企业内部建立不同层次的责任中心,通过对各责任中心经济信息的处理和反馈,把经济核算与各责任中心的工作业绩联系起来,从而对各责任中心责任范围内的活动进行科学控制与考核的一种会计制度。

(五)消费者权益会计

1. 消费者权益的内容

这里的消费者,既包括生活型消费者,也包括生产型消费者;既包括个人消费者,也包括单位或团体消费者。在新经济条件下,企业应当树立全新的理念,以消费者为核心,全心全意维护消费者的权益,以建立庞大的消费者群体,在市场竞争中站稳脚跟。

消费者权益的内容包括知情权、自主购买权、索取有效凭证权、接受售后服务权、损失索赔权等。

2. 消费者权益的治理

企业应对治理消费者权益给予高度重视,经常深入到消费者中作深入细致的调查研究,不断推陈出新,积极主动做好售后服务工作和产品出现问题后的善后处理工作,维护消费者应享有的各项权益,树立良好的企业形象。

3. 消费者权益的核算

消费者权益的核算是指对于企业用于维护消费者权益方面开支的核算。这些开支一般在“管理费用”、“销售费用”等账户中核算。

(六)政府权益会计

政府作为国家政治权力的代表,对企业具有宏观管理与监督的职能与作用,并具有依法征收各项税费的权力。对于国有独资企业或国家控股企业,政府有权派遣管理人员和监督人员。

政府权益的治理,应当依靠法制手段。企业应当严格遵守国家的法律、法规,保证政府对企业的有效行使管理权和监督权,保证及时足额缴纳各项税费。

政府权益的核算,主要是企业对于应计提和应上缴的各项税费的核算,核算方法与传统会计相同。

(七)社会权益会计

1. 社会权益的内容

这里的社会是指对企业经济活动产生重大影响的社会环境。社会权益是指社会在企业中的权益,它与企业的社会责任是一个事物的两个方面,从社会角度看是权益,从企业角度看就是企业的社会责任。

广义地讲,企业员工、所有者、债权人和政府在企业中的权益也属于社会权益,此外,企业在其生产经营活动中还应做到依法经营、公平竞争、保护自然环境和生态平衡、安排残疾人就业、为

社区公用事业和社会福利事业作贡献、满足社会物质和文化生活需要等,这些都是社会在企业中的权益。

2. 社会权益的治理

社会权益的治理应通过法律、道德、会计三种途径进行。法律治理是指通过建立健全法律法规,保证企业合法经营;道德治理是指通过广泛开展宣传教育工作,提高全民族的道德水平,促使企业履行社会责任,维护社会权益;会计治理是指通过对企业生产经营活动的社会影响进行计量和揭示,接受政府和社会的监督,促进企业提高其经济活动的社会效益。

3. 社会权益的计量

社会权益的计量是指对企业经济活动产生的社会影响(包括正面影响和负面影响)进行计量,计量方法主要有实际成本法、复原或避免成本法、边际效益法、主观评估法、法院裁定法、调查分析法、文字表述法等。

4. 社会权益会计的揭示

社会权益会计的揭示形式应当与财务会计的揭示形式有所区别,单独编制揭示报告。按照揭示的详细程度和复杂程度,可分为初级形式、中级形式和高级形式。

初级形式是指运用叙述方法揭示有关信息,通常用来揭示非货币信息;中级形式是指运用独立报表进行简明扼要的报告;高级形式是指模拟传统会计报告的形式,以多种计量标准对企业经济活动的社会影响分类进行比较全面的计量、表述和分析。

参考文献:

- [1]侯书森. 新经济 新规则[M]. 北京:中国国际广播出版社,2001.
- [2]高程德. 现代公司理论[M]. 北京:北京大学出版社,2000.
- [3]哈罗德·德姆塞茨. 所有权、控制与企业[M]. 北京:经济科学出版社,1999.
- [4]田昆儒. 企业产权会计论[M]. 北京:经济科学出版社,2000.
- [5]潘 飞. 会计理念[M]. 上海:立信会计出版社,2001.

A New Conception of Equity Accounting

ZHONG Zi-liang

(School of Accounting, Xi'an Jiao Tong University, Xi'an 710061, China)

Abstract: In new economy, the core of enterprise management has changed from the material-oriented management to a people-oriented one. Management of people is more than the management of human resources within an enterprise. It's the management of all the bearers of equity who are closely connected with the enterprise, that is, the integration of their equity in the enterprise. As an important component of enterprise management, accounting plays an important part in the integration of the equity of an enterprise. Integrating the equity of an enterprise with accounting means is to set up the brand-new conception of equity accounting and construct a new pattern of equity accounting to adapt to the needs of new economy.

Key words: equity of an enterprise; integration; equity accounting