

会计理论探索丛书

广义资本会计理论研究

RESEARCH ON ACCOUNTING THEORY BASED ON GENERALIZING CAPITAL

黄晓波 著



立信
会计
出版社

会计理论探索丛书

广义资本会计理论研究

RESEARCH ON ACCOUNTING THEORY BASED ON GENERALIZING CAPITAL

黄晓波 / 著



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

广义资本会计理论研究/黄晓波著. —上海:立信会计出版社, 2008. 8

ISBN 978-7-5429-2151-2

I. 广… II. 黄… III. 资本 — 会计 — 理论研究
IV. F032.1

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 135727 号

责任编辑 张立年

封面设计 周崇文

广义资本会计理论研究

出版发行 立信会计出版社

地 址 上海市中山西路 2230 号 邮政编码 200235

电 话 (021)64411389 传 真 (021)64411325

网 址 www.lixinaph.com E-mail lxaph@sh163.net

网上书店 www.lixinbook.com Tel: (021)64411071

经 销 各地新华书店

印 刷 立信会计常熟市印刷联营厂

开 本 890 毫米×1240 毫米 1/32

印 张 8.5 插 页 2

字 数 227 千字

版 次 2008 年 8 月第 1 版

印 次 2008 年 8 月第 1 次

印 数 1—2 000

书 号 ISBN 978-7-5429-2151-2/F·1882

定 价 18.00 元

如有印订差错 请与本社联系调换

《会计理论探索丛书》编委会^①

主 编 葛家澍 吴水澎 郭道扬 王松年
常务副主编 毛伯林 张立年 孙时平
副 主 编 丁平准 王庆成 王俊生 李学柔
 杨宗昌 夏乐书

① 2005年12月9日,《会计理论探索丛书》编辑委员会《关于通报〈会计理论探索丛书〉编委会增补编委及编委会名单表决结果函》指出:经过较长时期酝酿、协商,提出了增补编委建议名单,再通过书面表决,到反馈意见集中,经历了一个很长的过程,现在建议名单已全票通过并予公告。

《会计理论探索丛书》序

会计与经济总是紧密地联系在一起。经济离不了会计，会计离不开经济。经济越发展，管理越需要，会计越重要。

“发展——改革——发展”是会计实践、会计理论不断前进、不断深化、不断完善的客观规律。没有发展的客观要求，就不会产生发展的愿望，也就不会形成发展的意识；改革既受发展要求、发展愿望、发展意识的驱使，又是实现发展目标的永恒动力，没有会计的改革，就根本不会有会计的发展。

中共十一届三中全会的召开，吹响了改革、开放的进军号角，全国人民、全国会计工作者都按照党指引的方向，为调整、改革与生产力发展要求不相适应的某些社会生产关系，为调整、改革与经济基础不相适应的某些社会主义上层建筑，奋战在改革的前沿，真是意气风发，斗志昂扬。在党的领导下，全国各条战线都充满了无穷的生机，释放出无限的活力。在整个改革大潮中，会计领域也与全国一样，不断地取得了改革开放的累累成果。这些成就，有待于我们去总结、去反映。随着改革开放的迅猛发展，新情况、新事物、新问题层出不穷，也亟待我们去探索、研究，去作出科学回答，这也是摆在我们面前光荣而艰巨的任务。

《会计理论探索丛书》的出版，正是通过对现实问题的研究，通过对会计基本理论、业务理论的探索，通过“双百”方针的着力贯彻，为会计学术的活跃与繁荣，为贯彻、实现中国会

计学会的科研规划,为建立具有中国特色的以提高经济效益为中心的会计理论、方法体系,起到一点添砖加瓦的作用。

《会计理论探索丛书》是融合会计学术、会计知识、会计经验为一体,汇集不同学派、不同观点、不同主张的会计理论系列专著。只要是确有见地、言之成理,有助于繁荣社会主义会计学术、强化社会主义会计管理并符合《会计理论探索丛书》宗旨和条件的,经过编委会审查认可,均可纳入《会计理论探索丛书》。

这块会计学术园地,是属于我们会计界的广大作者和读者的,是属于我国会计实际工作者、会计理论工作者、会计教育工作者和不同层次的会计后备军的。我们殷切地希望我国会计界的同志们、朋友们,都来认真地关心她!用我们集体的智慧和力量,通过辛勤耕耘和科学管理,让她孕育出许许多多群众喜爱、社会欢迎、经得起实践检验的优秀成果。

祝愿这套丛书能够为我国的社会主义现代化建设服务!祝愿这套丛书能够给会计学术宝库不断地增添佳品!祝愿这套丛书经久不衰,与世长存,永葆青春!

《会计理论探索丛书》编委会

序

会计的发展与其环境息息相关。20世纪70年代以来兴起的信息技术革命,极大地改变了人类的生产方式和生活方式,促进了社会经济的发展,人类社会开始从工业经济时代进入新经济时代,传统财务会计所赖以建立并发挥作用的经济社会环境正经历着深刻的变革。与此同时,企业的资本呈现出一种泛化的趋势,即从传统的财务资本扩展为广义资本,包括人力资本、社会资本、组织资本、生态资本等新的资本形态,这些新的资本形态对企业价值创造的贡献越来越大。在新经济时代,传统的建立在财务资本基础之上、以有形资源的计量和报告为核心的财务会计的价值正在不断下降,变革势在必行。

黄晓波博士在本书中提出的广义资本会计理论就是一种改进和完善传统财务会计的尝试。作者在从广义资本视角和产权高度对财务会计进行透视的基础上,构建起了一种与新经济时代社会经济环境相适应的、能包容所有新的企业价值驱动因素的、动态的财务会计模式。

与传统财务会计理论比较,本书提出的广义资本会计理论具有较大的理论创新,主要表现在以下方面:一是提出了“广义资本”的概念,拓展了传统财务会计中“资本”的内涵和外延;二是提出并论证了适应新的社会经济环境的、公正导向的会计目标——“权益观”;三是提出了以“综合权益”为核心

的会计对象理论和会计要素理论；提出了权益的状态依存性理论，并从企业的义务和责任的角度对权益进行了重新界定；四是以“综合资产=综合权益”作为会计核算和编制财务报告的基础，提出了以综合资产权益表、综合收益表、增值分配表为主要内容的新的财务报告体系。

社会公正是人类的共同理想，几千年的人类文明史，就是一部追求社会和谐与公正的历史。构建社会主义和谐社会，必须坚持以人为本，统筹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。这种构建和谐社会、促进社会公正的理念，为会计理论的发展和会计制度改革的深化提出了新的课题。作者在本书中提出的会计目标的“权益观”以及基于广义资本的财务报告，将社会和谐公正纳入了会计理论研究的视野，既反映出作者的理论敏感性和探索精神，又充满了时代气息；既有一定的理论高度，又有一定的理论深度。这是比较难能可贵的。

工业经济时代的财务会计偏重反映资金运动过程，而忽视制约或影响资金运动过程的人与制度；偏重对生产活动或生产费用的反映和监督，而忽视对交易活动或交易费用的反映和监督。在新经济时代，市场环境和企业制度对企业财务状况和经营成果的影响越来越大，将制度的成本即交易费用纳入财务会计也就越来越必要。生产与交易都是现代企业经济活动的重要组成部分，生产费用和交易费用的会计核算在现代财务会计中都具有同样重要的意义。在本书的第二部分，作者提出了交易费用会计这一全新的范畴，并对交易费用的会计确认、计量和报告进行了初步探讨。作者提出的交易费用会计可以在一定程度上反映出企业生产经营活动的制度

特征,可以提供更多反映经济活动本质的会计信息,可以为现代会计学与现代经济学的融合搭起一座新的桥梁。

当然,构建比较完善的广义资本会计理论体系,需要广泛涉猎社会学、伦理学、经济学、管理学、生态学等领域的相关知识,并将这些知识与会计理论融合在一起,这是比较困难的。本书作为一项开创性的研究成果,其中所涉及的一些问题还有待深入研究,其中所提出的一些理论还需要实践的检验。作为黄晓波博士的指导老师,在其博士论文付梓之际,我乐于为之作序。一方面对他取得的研究成果感到欣慰,另一方面又期待着 he 进行更加深入的研究,取得更加丰硕的成果。

罗 飞

2008 年 5 月于武昌竹苑

前 言

传统财务会计理论与方法主要形成和发展于工业经济时代,建立在“经济人”、“利润最大化”假设基础上的传统经济理论、遵循“资本雇佣劳动”逻辑的传统企业理论以及工厂制度、公司制度等对传统财务会计理论的形成和发展产生了重要影响。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,极大地改变了人类的生产方式和生活方式,促进了社会经济的发展,促进了财富观、价值观和发展观的转变,人类社会开始从工业经济时代进入新经济时代(后工业经济时代),传统财务会计所赖以建立并发挥作用的社会经济环境正经历着深刻的变革。

新经济是以知识为基础的经济,是可持续发展的和谐经济,是公正导向的人本经济。在新经济时代,企业的本质属性不是生产性,而是契约性(交易性);企业不仅是股东的企业,而且是所有利益相关者的企业,企业的所有权具有状态依存性;企业的价值不仅是财务资本创造的,人力资本、组织资本、社会资本、生态资本等新的资本形态都参与了企业价值的创造,都应拥有分享企业价值的权利;人是企业管理的目的,而不是手段。企业归根到底是人的企业,所以,应确立人力资本产权观和人本管理思想,企业管理要尊重人、依靠人、发展人、为了人;企业不仅具有经济责任,而且具有广泛的社会责任,公正性是企业伦理的核心范畴。上述社会经济形态的变化和

对企业认识的深化,对传统财务会计理论和方法提出了严峻的挑战,传统的建立在财务资本基础上、以有形资源的计量和报告为核心的财务会计的价值正在不断下降,变革势在必行。

本书提出的广义资本会计就是一种改进和完善传统财务会计的尝试。本书试图从广义资本视角和产权高度对财务会计进行透视,构建一种与新经济时代社会经济环境相适应的、能包容所有新的企业价值驱动因素的、动态的财务会计模式。“广义资本”是相对于传统财务会计中狭义的“资本”概念而言的,是指泛化的资本或广义的资本,包括债务资本、权益资本、人力资本、社会资本、生态资本、组织资本等。“广义资本”是一个开放的、动态的概念,企业内外所有具有为企业创造价值潜力的资源,都可纳入其中。每一种资本都是特定利益主体的化身,“广义资本”体现了企业与所有利益相关者之间的经济关系。

本书主要采用规范研究方法,在进行规范研究时,注重归纳法与演绎法的结合,注重历史与逻辑的结合。首先,阐述企业理论的演进及其价值取向,为广义资本会计的构建奠定理论基础;然后,对新经济时代会计环境进行分析,提出广义资本会计的目标;接着,依据广义资本会计目标,对广义资本会计对象和会计要素进行探讨。在此基础上,构建基于广义资本的财务报告理论体系。

本书分为上、下两篇,上篇是基础理论研究,下篇是专题研究。上篇共6章,第一章到第六章的主要内容分述如下:

第一章对企业的性质、企业价值的创造、企业的财产权利、企业伦理与企业的社会责任等基本企业理论问题进行了概略性的阐述,对企业性质从生产性到契约性的转变、企业价

值从可变资本创造到广义资本共同创造的转变、企业管理从“手段人”到“目的人”的转变等进行了比较深入的分析。企业产权共有、企业价值共创和企业收益共享构成了现代企业的基本特征,代表了现代企业未来的发展趋势和方向,是构建广义资本会计的理论基础和意义所在。

第二章首先对“会计丛林”进行了反思。为了克服传统财务会计的缺陷,为了解决会计信息的价值相关性问题,国内外会计界提出了很多新的会计理论和方法,这些新的会计理论和方法形成了“会计丛林”。“会计丛林”一方面反映了会计理论研究的繁荣,另一方面也说明了财务会计理论需要提炼和升华,而“广义资本”有潜力成为整合“会计丛林”的一个重要范畴。然后,对广义资本会计的本质特征进行了论述,即广义资本会计是以人为本的会计、是注重生产关系的会计、是一种权益会计、是一种公正导向会计;并提出了广义资本会计的理论框架,即:广义资本会计环境——广义资本会计目标——广义资本会计对象、会计要素及其性质与计量——基于广义资本的财务报告。

第三章对广义资本会计环境展开论述。首先论述了新经济时代会计环境的变化,包括经济形态从工业经济到知识经济的转变、发展观念从无限增长观到可持续增长观的转变、企业从“经济人”到“社会生态经济人”的转变、公司治理结构从股东单边治理到利益相关者共同治理的转变等;然后,对新经济时代企业资本泛化的趋势进行了分析,认为新经济时代企业总资本由财务资本(债务资本、权益资本)、人力资本、组织资本、社会资本、生态资本等构成,所有这些资本的总和,称为“广义资本”;接着,提出了基于广义资本的新型的企业契约关

系,认为“广义资本”共同创造了企业价值,都应在企业享有相应的权益。

第四章研究广义资本会计目标。认为传统财务会计的两种基本目标即“受托责任观”和“决策有用观”并不是不相容的,而是可以协调和统一的。“决策有用观”是“受托责任观”的发展,是企业生产经营活动社会化的结果,是企业受托责任泛化的结果。“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,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。随着经济形态从工业经济到知识经济的转变,建立在经济效率基础上的“绩效观”应转向公平导向的“权益观”,即:人力资本、社会资本、组织资本、生态资本等新的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资本所有者提供其权益实现和保障情况的个性化信息。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,认为资本所有者的产权影响或决定着企业的绩效,公正性是财务会计信息首要的质量特征。

第五章首先对传统财务会计对象和会计要素理论进行述评,对基于“广义资本”的产权交易契约的形成、履行与解除进行深入分析,认为基于“广义资本”的产权交易契约的形成意味着全面责任观和全面权益观的确立。在此基础上,依据广义资本会计目标,提出了广义资本会计对象,即广义资本价值运动论或产权价值运动论,认为通过对产权价值运动的反映和控制,可以全面地反映企业的权益关系和责任关系,从而实现会计目标的“权益观”;然后,构建起了广义资本会计基本要

素体系,包括“综合资产”、“综合权益”、“收入”、“费用”、“利得”、“损失”、“经营收益”、“非经营收益”、“综合收益”等会计要素,提出了广义权益论、权益性质的义务论和权益的状态依存性理论,提出了收益确认的综合资产—权益观,并对人力资产、顾客资产、环境资产、组织资产等“软资产”的性质与计量进行了探讨。

第六章首先对传统财务报告的构成及其缺陷进行了分析,认为传统财务报告已经严重脱离了新的社会经济环境,已经难以发挥财务会计的基本作用。然后,依据会计目标“权益观”的要求,对构建公正导向的财务报告体系进行了探讨,主要对作为基于广义资本财务报告主体的财务报表即综合资产权益表、综合收益表、增值分配表的性质、结构和内容等进行了阐述。综合资产权益表一方面反映广义资本所有者投入资本之后在企业享有的权益,另一方面反映企业资产的总额和构成。采用“二元模块结构”的综合资产权益表可以兼顾可靠性和相关性;综合收益表反映企业一定期间的全部经营成果或财务业绩,反映产权价值增值的形成过程和结果;增值分配表反映企业一定期间实现的价值增值额的去向,反映广义资本所有者在企业的分配所得。

下篇包括四个专题,分别对交易费用会计、科技革命与会计创新、社会公正理念下财务会计理论创新、基于广义资本的财务报告进行了专门研究。每个专题独立成篇,在一定程度上反映出了全书核心思想的形成过程。

黄晓波

2008年5月于湖北大学商学院

目 录

导论.....	1
一、选题的背景(1) 二、选题的意义(4) 三、研究方法(5) 四、理论创新(6) 五、有待研究的问题(8)	

上篇 基础理论研究

第一章 广义资本会计的理论基础	11
第一节 企业性质理论的发展	11
一、企业的经济性质:从生产性到契约性(交易性)(11) 二、企业的契约关系透视(15)	
第二节 企业价值创造理论	21
一、“价值”、“财富”和“企业价值”的界定(21) 二、企业价值创造理论:从可变资本到广义资本(23)	
第三节 人力资本产权观与人本管理思想	24
一、产权与交易费用(24) 二、人力资本产权观(27) 三、人本管理思想(28)	
第四节 企业伦理与企业的社会责任	31
一、企业伦理(31) 二、企业的社会责任(32)	
第五节 企业理论演进的价值取向及其对财务会计的影响	35
一、企业理论演进的价值取向(35) 二、企业理论的发展对财务会计的影响(36)	
本章小结	38
附录:卡瓦纳道德决策树	39

第二章 广义资本会计的本质特征和理论体系	41
----------------------------	----

第一节 传统财务会计理论的形成和发展	41
一、工厂制度及其对财务会计的影响(41) 二、公司制度及其对财务会计的影响(43)	
第二节 “会计丛林”的形成及其反思	46
第三节 广义资本会计的本质特征和理论框架	51
一、广义资本会计的本质特征(51) 二、广义资本会计的理论框架(53)	
本章小结	54
 第三章 广义资本会计环境	56
第一节 会计环境对会计理论的影响	56
第二节 新经济时代的会计环境	58
一、经济形态变革:从工业经济到新经济(59) 二、发展观念的转变:从无限增长观到可持续发展观(61) 三、公司性质的变化(62)	
第三节 广义资本会计——新经济时代的财务会计	64
一、企业资本的泛化(65) 二、基于广义资本的企业契约关系(70)	
本章小结	71
 第四章 广义资本会计目标	72
第一节 会计目标理论的演进	72
第二节 受托责任观与决策有用观的协调和统一	76
第三节 广义资本会计的目标	78
一、会计目标的价值判断:效率与公平之争(78) 二、传统财务会计的公正性问题:国内外相关研究综述(84) 三、广义资本会计的目标:从绩效观到权益观(85)	
本章小结	88
附录:各国财务会计目标比较	89
 第五章 广义资本会计对象与要素	91
第一节 传统财务会计对象和要素理论述评	91

一、传统财务会计对象理论(91)	二、传统财务会计要素理论(94)
三、对传统财务会计对象与要素理论研究的评价(96)	
第二节 广义资本会计的对象	99
一、企业法人产权辨析(100)	二、基于广义资本的产权交易契约的形成、履行与解除(103)
三、广义资本会计的对象:基于广义资本的产权价值运动(104)	
第三节 广义资本会计要素体系	107
一、广义资本会计要素的形成过程(107)	二、广义资本会计要素体系的构成(111)
第四节 广义资本会计基本要素的性质与计量	112
一、综合权益(112)	二、综合资产(117)
三、综合收益(132)	
本章小结	139
附录:各国财务会计要素的构成和定义比较	141
第六章 基于广义资本的财务报告	144
第一节 财务报告的构成	144
一、美国财务会计准则委员会(FASB)的规定(144)	二、英国会计准则委员会(ASB)的规定(145)
三、国际会计准则委员会(IASB)的规定(146)	四、中国《企业会计准则——基本准则》的规定(146)
第二节 传统财务报告缺陷的理论分析	148
一、国外的研究(148)	二、国内的研究(151)
第三节 会计信息的价值相关性:基于国内外实证研究的经验证据	154
第四节 改进企业财务报告的探索和努力	156
一、国外改进企业财务报告的探索(156)	二、国内改进企业财务报告的努力(159)
第五节 基于广义资本的财务报告	161
一、基于广义资本财务报告的基本思想(161)	二、基于广义资本财务报告的构成(163)
三、综合资产权益表(164)	四、综合收益表(165)
五、增值分配表(167)	