低碳经济视角下的和谐会计构建

王海兵(博士)　蒋　敏

(重庆理工大学财会研究与开发中心　重庆　400054　重庆财经职业学院会计系　重庆　402160)

【摘要】低碳经济需要和谐会计的支持,而和谐会计的构建也将促进低碳经济的发展。本文基于低碳经济视角,分析了现行会计的不和谐之处,提出了几点构建和谐会计的建议。

【关键词】低碳经济　和谐会计　以人为本　企业社会责任

一、低碳经济与和谐会计

1. 低碳经济催生和谐会计。经济越发展,会计越重要。当经济发展到低碳阶段的时候,和谐会计被推到前台。当前会计中尚存在许多不和谐之处,会计信息的真实性和有用性受到严峻挑战。党的十六届四中全会首次提出构建社会主义和谐社会的概念,根据和谐社会文件宗旨,落实到会计上即为创建并发展和谐会计。和谐会计是与和谐社会相协调、并在一定程度内呈互动关系的子系统,是公平诚信、协调有序、可持续发展的会计。张连起(2005)提出,"和谐会计是理想和多元的会计,合作和宽容的会计,秩序和法治的会计,公平和诚信的会计,可持续发展的会计。"于玉林教授(2007)给出观点,"和谐会计是指对会计机构和会计人员的以资金活动为主要内容的会计行为,采用会计手段进行规范,以便促进民主、法治、公平、诚信、有序与协调的会计。"

笔者认为,目前对和谐会计概念的描述不尽相同,其原因在于定义的角度不同。张连起的描述是从宏观方面来描述的,是一种理论上的抽象概括,于玉林则是从微观层面来描述的,是对实践工作的归纳和总结。构建并实施和谐会计是在会计领域对建设和谐社会的贯彻执行。总之,和谐会计,是有利于社会经济发展和稳定,有利于社会趋向总体和谐,有利于各类

披露规范的主动有效性依赖于会计信息披露规则本身的制定有效。因为这种会计信息披露规则的制定有效性是基于会计域秩序的要求而产生的,它满足了利益相关者的利益诉求。

依据上述分析可以看出,会计信息披露规则的有效包括两个层次:制定有效和执行有效。执行有效可以使得会计信息披露规则得到有效执行,但不一定生产出高质量的会计信息;制定有效则不仅可以使得会计信息披露规则得到有效执行,而且还能生产出高质量的会计信息。虚假信息披露、选择性信息披露等行为已经一定程度上影响了会计信息披露制度的执行有效性,尽管监管能一定程度上减少这种影响执行有效性的行为,但并不能完全阻断这种行为。所以,要想从根本上提高会计信息质量,就需要从会计信息披露规范的制定有效这一角度去考虑。

四、提高会计信息质量的建议

1. 进一步提高会计信息披露规则制定的有效性。可以借鉴美国财务会计准则的制定过程,即强调"应当程序",以更大程度上吸收利益相关者的意见,以实现会计信息披露规则与会计域秩序的一致。只有实现会计信息披露规则与会计域秩序的一致,会计信息披露制度才是被接受的,才能代表最广大利益相关者的利益要求,才可能产生高质量的会计信息。

2. 加强监管会计信息披露规则的执行有效性。这就要求设计一个合理的责任合约安排,使会计信息披露规则执行主体违规行为所带来的成本超过其带来的收益,从而改变理性执行者的决策行为。作为有效市场的一个必要条件就是政府对市场活动的监管作用,但各种违规事件的出现也强化了政府对会计管制和公司治理方面的政策法规控制。所以,作为一种有效的制度安排,"新立法所关注的焦点应集中在如何阻断(至少是降低)虚假信息与利益相关者利益获得的关联度(胡凯,2003)"。

3. 加强会计信息利益相关者对相关会计准则的制定程序和内容的学习,以便于他们可以结合自身所处环境,更好的理解如何参与会计准则制定过程,以便于能更好地实现会计信息披露规则与会计域秩序的一致性。

主要参考文献

1. 吴联生.当代会计前言问题研究.北京:北京大学出版社,2006

2. 王雄元.上市公司信息披露策略研究.北京:中国财政经济出版社,2008

3. 胡凯. 现代公司的控制权矛盾与会计控制目标实现.会计研究,2003;5

4. 比弗.财务呈报——会计革命.大连:东北财经大学出版社,1998

社会主体利益关系趋于和谐及各类资源优化配置的各种会计思想、会计理论、会计核算方法和技术的总称。

2. 低碳经济与和谐会计之间存在着紧密的联系。由以上分析可知,低碳经济与和谐会计关系密切。低碳经济为会计的可持续发展开辟了新领域,催生了和谐会计,低碳经济产业发展需要和谐会计的支持;和谐会计顺应低碳经济的发展要求,对推进低碳经济发展、形成碳交易市场起着举足轻重的作用,能够加速健康环保的投资、生产和消费模式的形成。低碳经济与和谐会计的精神实质及发展宗旨一脉相承,即以人为本和可持续发展。目前基于低碳的会计问题局限于低碳会计、环境会计、绿色会计、社会责任会计等,而缺乏更为宽阔的视野和更为丰富的内涵。我们认为,围绕"低碳经济",会计关注焦点和核算边界应该进一步向和谐会计或人本会计转移、扩展。

低碳经济与和谐会计之间有着共同的交集,即资源环境、企业人力资源和消费者。首先,低碳经济的主题即是为保护资源和环境作贡献,而会计上对企业资源环境成本的忽略,使得保护资源环境成为一纸空文。其次,低碳经济要求社会经济发展模式逐渐由倚重物力资源投入向倚重人力资源投入转型,人力资本投资及相关的技术研发将有助于降低产品对资源消耗过度依赖,减轻资源和环境压力。和谐会计对人力资产及其权益的确认,能极大地推进低碳经济的发展。最后,低碳消费已成为社会共识,消费者对经济发展模式和会计也将产生重大影响。低碳经济的最终实现还必须取得消费者的广泛支持,在低碳经济的主体内容中,无论是节能减排还是限制温室气体排放,无一能够离开消费者的参与。总而言之,高碳将全面激化人与环境的矛盾、劳资矛盾、市场供求矛盾,低碳之路才是和谐之路、创新之路和中国未来的人本发展之路。在低碳经济环境下构建和谐会计,就是从资源环境、企业人力资源、消费者三个维度来构建和谐会计,最终实现企业经济的低碳发展和可持续发展(如图1)。

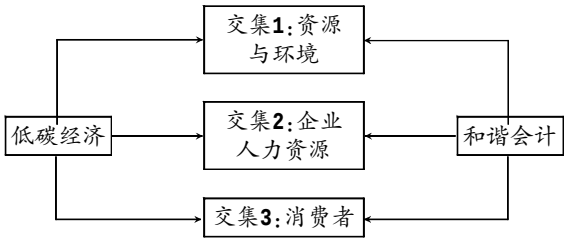

图1 低碳经济与和谐会计的交集

二、低碳经济下我国现行会计不和谐的表现及分析

1. 忽略"环境成本",制约企业的可持续发展。在会计核算上,因为环境成本没有被纳入到产品成本核算体系,使得产品价格低廉,环境污染得不到有效的治理。从"成本"的经济实质来看,它应是资源耗费与补偿的有机统一体。企业在生产经营活动中,人的劳动消耗需要补偿,环境资源的消耗同样也需要补偿,环境资源一经消耗,其价值便转化为产品的环境成本,和人的劳动消耗价值转化为工资成本的道理一样,需要从收入中得到补偿。在这个意义上,成本的本质其实就是资源耗费的价值补偿机制。我国传统会计对成本的理解是狭义的费用概念,而广义的大循环成本观认为,成本应当是环境成本、物化劳动和活劳动的消耗的总和。其中,环境成本应当包括自然资源的耗减费用、生态资源的降级费用、维持自然资源基本存量费用、生态资源的保护费用以及排放的废弃物所带来的损失等。因此,重视产品环境成本核算,实现企业生产与社会环境的协调发展,是企业可持续发展的前提和基础,是正确核算国民生产总值的需要,是企业提高经济效益的重要途径。

2. 对劳动者权益的确认不完整,未能充分维护员工权益。在低碳经济作为一种新的人本经济发展模式,核心是基于人本和低碳理念的一系列理论创新、文化创新、技术创新和制度创新。在低碳经济作为一种主导经济的前提下,企业管理层必须清楚认识到人力资源替代稀缺的物质资源的重用性,人力资源已成为企业价值增长的主要推动力,并成为企业最重要的战略资源。为应对这一挑战,企业必须全面提高其人力资源能力,发展以人为本的人本会计模式,通过会计的反映和控制职能,来维护劳动者的权益,使企业不断发展壮大。

徐国君(2004)首次提出人本会计的概念,他认为,"人本会计,顾名思义就是以人为中心、为根本的会计,它是相对于以物为中心、为根本的物本会计而言的。"人本会计的提出,是为保护劳动者权益服务的。物本会计模式下企业仅对货币资金、存货、固定资产等物力资产予以关注。物本会计无视会计环境的变化,依然仅将货币资金、存货、固定资产等物力资产作为企业财富的代表,并对它们进行严密的核算,却忽视了创造这些物质财富的人力资产的价值,这对于高科技产业来说极为不公平,尤其是不利于技术的创新,从而无法为提高能源技术创新作出贡献,也就不利于社会的和谐,同时也不利于人的价值实现和自我满足。人力资本产权收益包括价值补偿部分的债权性收益和利润分享部分的股权性收益,现有会计体系只核算了人力资本的债权性收益以及部分高级管理人员的股权性收益,没有核算普通劳动者的股权性收益。企业在收益分配过程中存在两个误区:重视物质资本产权收益,轻视人力资本产权收益,或重视高级人力资本产权收益,忽视普通人力资本产权收益(王海兵,2012),这显然不利于全面释放人力资本的产能。

从农业经济、工业经济逐渐发展到知识经济再到低碳经济,经济增长的关键成功因素相应地从土地资源、物资资源转向了人力资源。人本会计的建立是会计主动适应环境、与时俱进的表现,更是建立和谐会计非常关键的一个方面。树立"以人为本"的管理思想,把劳动者的愿景和企业发展的愿景结合起来,相互促进共同发展。通过完善的激励机制和合理的分配机制调动劳动者的积极性,增强企业的凝聚力,提高经济效益。因此,我们应加快建立和完善"人本会计"、"和谐会计"的脚步,确认企业人力资源权益要素,以更好地促进低碳经济的实现。

3. 未对消费者权益进行保护,损害消费者利益。建设资源节约型、环境友好型社会是构建和谐社会的重要基础,低碳经济环境下,健康、节能、低碳、环保的消费模式日益受到消费者的青睐。在激烈的市场经济条件下,企业面临着越来越多的挑战,生存也越来越困难。企业创造价值离不开员工,但实现价值离不开消费者。企业生产和销售物美价廉的低碳产品,是对消费者权益的维护,不仅有助于促进企业自身的可持续发展,也有助于构建和谐的市场供求关系,提升消费者的满意度和社会的和谐度。

一方面,产品质量问题损害消费者利益。企业追求的目标是交换价值——利润最大化。企业要实现此目标,会尽可能在同样投入的条件下获得更多的利润。有些企业为了追求交换价值最大化,不顾甚至损害使用价值,如购买劣质原材料或者在加工上采用粗劣的加工方式,但在会计核算上却仍然采用优质原材料价格或精细加工方式的加工费来核算产品成本,在产品上就表现为"低质量、高价格",使得消费者利益受到损失。

另一方面,会计上未对消费者权益进行确认。不可否认的是,企业拥有的消费者越多,意味着企业能够赚取的利益就越多。在现实中往往出现这种情况:一旦某一个员工辞职,就会带走大量客户,使得企业难以为继,经营陷入困境。这不仅说明了员工的重要性,更说明了顾客的重要性。因此,如果企业掌握了大量顾客,则按照资产的定义:能够为企业所控制的,预期能够给企业带来经济利益的流入(顾客能够带来企业运作所需的物质资本:现金资产),那么我们可以认为,顾客也是一种资产,这种资产是作为关系资产而存在的。现今是以人为本的社会,前面提到保护企业劳动者的权益,建立了人力资源权益,笔者认为,应建立以消费者为中心的消费者权益会计,以保护消费者权益。

三、低碳经济下构建和谐会计的几点建议

1. 拓宽会计假设。一方面,对单一的会计主体提出挑战。传统会计核算的主体为股东所有,会计主要服务于经营者解除受托责任和投资者的决策有用,而缺乏对众多利益相关者的有效信息支持。"以人为本"是低碳经济的主题,也是和谐会计的中心思想,拓宽传统的以股东为权利轴心的会计主体假设对于保障劳动者权益、促进劳资和谐至关重要。由于人力资源的投资者与受益者未必完全一致,导致产权的保护与权益的保障可能存在主体错位,因此关于和谐会计理论的创新,要求确立人力资本产权主体应该是会计主体的假定前提之一,且以投资成本及投入价值作为会计客体,从而对相关业务进行会计处理。另一方面,对货币计量提出挑战。在低碳经济环境下,企业需要确认、计量和报告的信息在范围和深度上均较以前大幅增加。如人力资源会计、环境会计等的反映和控制的内容已远远超过了货币计量所能及的范围,需要将非货币计量和货币计量相结合。

2. 重塑会计理念。一方面,更加注重优化和谐会计环境。①会计与经济环境和谐。经济越发展,会计越重要。做好会计工作,加强资金管理,降低成本,努力实现会计工作提高经济效益的目标,促进经济的健康可持续发展。②会计与社会环境和谐。加强会计与社会各方的沟通,向企业利益相关者提供真实有用的会计信息,以会计公正促进社会公正,以会计和谐促进社会和谐。③会计与政治环境和谐。推进民主政治建设,从上层建筑意识形态和政策导向上,深入贯彻以人为本的科学发展观,从制度和准则层面推动和谐会计的发展,引导和规制企业采取新的会计理论与方法,应对会计的新变化。另一方面,更加注重"绿色核算"。绿色会计核算和报告将提供关于环境资源的利用、损失浪费、污染破坏和补偿恢复等方面的信息,从而促使企业在注重经济效益的同时,高度重视生态环境和物质循环规律,合理开发和利用资源,努力提高社会效益和环境效益,从而实现可持续发展的目标。"绿色核算"是和谐会计的基本职能之一,也是企业会计参与环境治理与控制的重要环节。

3. 改进会计恒等式。以知识、技术蕴涵为特征的人是企业价值增长的主要内因,以需求为导向的顾客群是企业价值增长的主要外因,分别揭示了企业价值形成和价值实现的机理,企业的人力资源和客户资源可以纳入会计核算框架(王海兵,2005)。现有的会计基本恒等式存在以下缺陷:首先,传统的资产要素没有涵盖人力资产等新的资产类型,特别是技术密集型企业和文化创意产业,人力资产的缺位使得企业的财务状况严重账实不符,会计核算物是人非、见物不见人;其次,传统会计对企业利润只在物力资本的投资者之间进行分配的原则将被打破,人力资本也要求获得相应的产权收益,企业剩余将会由投资者和劳动者共享;最后,在会计恒等式中,要求应能够平等地反映各方资本的权益,还应包括除物质资本所有者以外的顾客和环境的权益。将传统会计恒等式进行相应的扩展(如图2)。

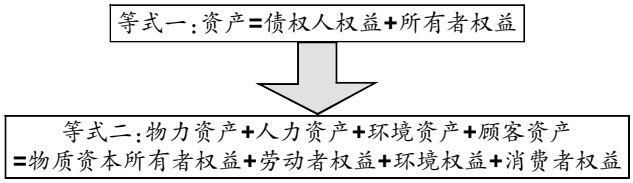

图2 扩展后的和谐会计恒等式

4. 增设会计账户。

(1)增加人力资产及权益的账户。设置"人力资产"账户,用于核算企业和劳动者本人用于人力资产的投资及其增减变动情况。借方登记投资及重估增值,贷方登记人力资源调出、死亡、摊销及重估减值,余额在借方,表示现有人力资产的投资数额。该账户按成本核算对象设置明细账户,并按成本项目设专栏进行明细核算。设置"劳动者权益"账户,核算劳动者所应享有的各种权益,包括人力资产消耗补偿的债权性权益和人力资产投资带来的股权性权益,其下进一步设置

“基本工资”和“劳动分红”等二级明细科目。此外,传统的“资本公积” 账户还应增设针对人力资本投资溢价所形成的资本公积项目。

(2)增加环境资产及权益的账户。设置“环境资产”账户,由于在现实中只有小部分环境资产能够直接带来会计主体经济利益的流入(如土地使用权、碳排放权等),另外的大部分环境资产,尤其以环境保护和污染治理设备为代表,都不能直接地为会计主体创造经济利益。因此这里的环境资产一般是指通过降低会计主体长期环境保护的治理成本、节省其相关费用开支,从而间接减少相应的支出的资产。为了保证此账户能反映某一会计主体所拥有的环境资产,还应设置“环境资产累计消耗”账户,反映耗用自然资源而减少储量的货币表现。笔者认为,可按照存量方法进行自然资源耗减的核算,其耗减费用就相当于生产成本中的“原材料”,其确认与计量可参照“原材料”账户进行。环境资产的权益问题至今仍然是不解之谜,环境投资一方面使得企业在当前及今后直接受益 (例如生态旅游企业增加旅游收入)或减少受损(例如高污染性的工业企业降低法律成本),树立企业的社会公民形象,增加企业商誉,同时,由于环境投资在空间上具有外部性,在时间上具有延续性,使得企业之外的其他组织和个人以及后代人均可能受益,可单独设置“环境公益金”账户,期末从利润分配中按照一定比例提取, 用于环境资产改良或应对企业自然灾害风险等环境问题。

(3)增加顾客资产及权益账户。设置“顾客资产”账户,用于核算企业顾客价值的增减变动情况。借方登记顾客资产价值的增加,贷方登记顾客资产价值的减少,余额在借方,表示企业现有顾客资产的价值。此账户具有一定的主观性、也不易计量,需要花费大量的人力、物力和财力,但是笔者认为,一经建立,企业在日后的产品生产销售过程中,能够制定出更为全面也更有针对性的策略, 从而使企业在激烈的竞争中立于不败之地。顾客资产是企业社会关系资本的重要组成部分,也是企业商誉的资本化形式, 运用顾客资产所取得的权益归属于整个企业整体, 是社会对企业通过生产经营活动满足社会需求的价值兑现。投资者、债权人、供应商、消费者向企业投入的均为物力资产,但前三者要求的是不同风险水平的利润,而消费者要求获得物美价廉的商品或劳务。消费者权益问题不仅涉及价格等经济问题(如售价、折扣等),还涉及商品或劳务本身的社会属性(如审美、安全、售后等)和环境属性(如健康、环保等),以及客户私人信息保密等个体特征。此外,虽然现有的“营业成本/营业收入”、“消费者满意度”可以在一定程度上反映消费者的权益水平, 但这些比率难以量化为金额从而进入报表。王海兵(2012)基于增值表思想,将“消费者权益”分解为“应付顾客垫支资金利息”、“应付顾客商品(劳务)”和“应付顾客补偿(含赔偿)”,为消费者权益的报告提供了思路。

当然,人力资产、环境资产、顾客资产及相关权益账户的设置要求对现有的财务报告体系进行革新。王海兵(2012)将企业视为利益相关者的一组动态契约, 设置了包括资产权益表、增值表和社会责任报告在内的企业人本财务报告体系。人力资产与劳动者权益、环境资产与环境权益、顾客资产与消费者权益可以在资产权益表和增值表中得到较充分的体现。

5.规范企业社会责任报告。近年来,企业社会责任报告呈现国际化、标准化趋势。2006年全球报告倡议组织(GRI)制定新版《可持续发展报告指南》,我国深交所2006年9月发布《上市公司社会责任指引》,上交所2008年5月发布《上海证券交易所上市公司环境信息披露指引》。企业社会责任信息披露的前景一片大好,但存在的问题也很多:报告发布缺乏连续性,报告形式和结构散乱,报告信息质量较差,缺乏定量披露,定性披露存在内容散乱、逻辑混乱、语言修饰等严重问题,且缺乏强制性的第三方审计制度(宋献中、李诗田,2009)。

尽管对于企业的社会责任的定义还没有形成统一认识,但本质上追求社会责任的企业应该注重其经营活动与其所处的环境之间可能产生的相互关系,通过积极主动的管理,在造福企业所处地区的社会公众的同时, 也为企业的业务运作和声誉建设带来良性循环。目前我国许多企业的社会责任建设情况令人担忧, 不少企业甚至是一些大型企业连最基本的责任都无法或不愿承担,就更谈不上社会责任的履行了。

在我国,公司披露企业社会责任的信息尚处于起步阶段,企业社会责任信息披露的数量和程度仍然非常有限, 需要通过准则形式来规范企业尤其是上市公司社会责任报告的统一格式、披露时间和内容范围,制定分行业的企业社会责任评价指标体系,并引入企业社会责任报告外部审计。以此建立更加规范的社会责任披露制度, 有利于利益相关者对企业社会责任行为与绩效进行评价,激励企业履行社会责任。企业社会责任报告将成为和谐会计对外披露信息的核心载体之一, 其对于建设低碳经济与和谐社会意义重大而深远。

【注】 本文系王海兵主持的教育部人文社科青年基金“社会责任嵌入的企业人本内部控制体系构建研究”(编号:12YJC790183) 和重庆理工大学博士科研启动基金 (编号:2012ZD03)的阶段性成果。

主要参考文献

1.王海兵.人本财务研究.上海:立信会计出版社,2012

2.郭印,王敏洁.国际低碳经济发展经验及对中国的启示.改革与战略,2009;10

3.宗国恩.和谐会计之研究.财会月刊,2007;11

4.马元驹.论和谐会计价值取向的探讨.上海立信会计学院学报,2007;2

5.于玉林.会计发展的和谐:建立广义会计学的探索.上海立信会计学院学报,2007;2

6.王海兵.人本会计初探.财会月刊,2005;4

7.张连起.和谐会计论纲.财务与会计,2005;5

8.王海兵.以人为本的企业收益分配研究.华东经济管理,2012;10