

# 基于组织合法性理论 看英美会计计量属性发展

游 静

(湖南大学工商管理学院 长沙 410079)

**【摘要】** 本文借助组织合法性理论,分析了20世纪至2005年为止,英国与美国的会计计量属性的发展历程中,公允价值与历史成本在实效合法性、认知合法性和道义合法性上的程度。研究表明,只有在20世纪30年代至70年代的美国,历史成本的道义合法性和实效合法性最强,在此前后公允价值与历史成本均享有一定程度的合法性。

**【关键词】** 组织合法性 公允价值 历史成本 会计计量

美国财务会计准则委员会(FASB)和国际财务会计准则委员会(IASB)的联合财务报告概念框架,反映了国际财务报告准则的观念已经由支持历史成本转向了关注未来现金流,公允价值越来越受到重视。其实自会计理论发展以来,公允价值与历史成本的争论就从未停止过。

计量属性是一种行为模式,Mouritsen(1994)指出,社会行为是某种合适的行为规则发展到一定阶段的历史产物。Suchman(1995)指出:“当说到某种行为拥有合法性,意味着占多数的参与者接受或支持他们这一整体认可的行为,尽管其他个人可能对某个行为持保留意见。”公允价值的合法性究竟如何?我们可以从历史成本的形成过程得到启发。

## 一、组织合法性理论及对会计计量的启示

1. 合法性的基本原理思考。组织合法性理论形成于20世纪70年代的战略管理学派,Maurer(1971)第一个提出了具有现代意义的组织合法性概念,他认为组织获取合法性的过程(即合法化)意味着“一个组织借此向其同行或上级系统证明其具有生存的权利。这一过程持续不断地输入、改变以及输出能量、物质或信息。”从定义可以看出,只要组织处在社会中,其赖以生存的资源来自社会,它就需要证明自己,合法性是生存的保障。Richardson(1987)将会计视为一系列理念和技术的结合,财务数据与企业行为存在映射关系。会计行为将经济活动与社会价值联系起来,使这些活动得到社会认可,从而使组织获得合法性。由此,会计传统的反映和监督职能,在组织合法性理论中有了新的扩展:通过反映经济活动价值而使组织获取社会的认可和支持。

合法性是种关系结构,涉及三个基本要素,即寻求合法性的行动者、赋予合法性的行动者以及合法性的依据标准。关于合法性的依据标准,组织合法性的定义揭示了其中的“法”已不再只是法律法规,而是社会共同的价值体系、认知规律等。计量属性是否能作为财务报告的基础,不是看其本

身是否有合法性,而是关注何种行为者以及何种经济内容在此过程中被合法化(Mitchell、Agle 和 Wood,1997)。这种视角有助于理解许多关于公允价值的争论,比如股票期权,如果社会公众接受了这种事物的存在,又怎能拒绝公允价值?如果经济现象是变化的,其本身就是不稳定的,那么关于这种现象的信息又怎能是稳定不变的?与其把矛头对准计量属性的不确定性,不如从经济活动本身以及会计主体上考察,对症下药。

2. 合法性的不同维度。合法性是一种客观存在,它存在于人的主观意识中,在其度量上比较有代表性的是1995年美国社会学家Suchman给出的分类,其将合法性分为实效合法性、认知合法性和道义合法性三个维度。

实效合法性是与组织相关的旁观者在权衡自身利益后给予的评价。这种“相关”的关系通常是二者进行交换活动形成的。所以,实效合法性在最简单的层次上就是交换合法性(exchange legitimacy)。在很多情况下,组织与旁观者并不存在交换关系,而是旁观者在决策时将组织(或某种行为、绩效)作为重要的考虑因素,从而形成一个亚类型——影响力合法性(influence legitimacy)。第三种类型是性情合法性(dispositional legitimacy),现代社会中的组织通常被人格化,对于诚实的、值得信赖的组织,旁观者更乐于赋予其合法性。

认知合法性分为基于可理解的和理所当然的合法性。社会是一个混乱的认知环境,社会成员必须努力将其经验进行分类,使之成为有条理的、可理解的信息。因此,组织及其行动(也可以是某种技术、程序)必须既要同更大的信仰体系协调,又要与日常生活的经验现实协调,这就是在可理解的基础上获得的合法性,Suchman认为这属于阶段合法性。而一旦某种行为被制度化,就视为拥有完全的合法性,即基于理所当然的合法性,这是最高程度的认知文化上的接受,人们对此不存在分歧,这种合法性属于持续合法性。

Suchman把道义合法性表述为“规范的”，是否是“正确的事情”，组织活动在选民看来是否是“有价值的且值得支持的”，组织领导者是否有魄力和魅力去拥护自己的行为。与实效合法性不同的是，道义合法性并非基于组织的行动是否能对评价者有利，而是根据组织是否“去做正确的事”来进行判断。Suchman在借鉴Scott和Meyer的思想后，将道德合法性分为结果合法性、过程合法性和结构合法性。

上述三种合法性不是从属关系，而是相互补充。实效合法性更倾向于实用主义，在引用该理论对计量属性的历史进行分析时，可以关注经济活动（如签订契约）、投资决策的实践过程中对计量属性的运用范围。对于认知合法性，只要存在争议，就难以达到持续合法性，需要更多地关注阶段合法性，寻找计量属性是否有代表性的理论支撑，且其中的原理是否能够被普通大众而不只是研究者所认同，是否有实践经验支持。道义合法性涉及更多的文化环境背景，而不单纯只是理论上“正确的事情”，毕竟合法性的赋予者是其利益相关者，“正确的事情”要看价值信息的结果、产生的过程在当时的环境下是否有道义上的说服力。另外，从不同维度合法性的解释中可以看到“成本效益”和“可理解性”的术语，可见满足有用财务质量特征是获取组织合法性的重要途径。

## 二、英国会计计量属性的合法性分析

1. 20世纪中期以前。在这段期间，英国没有关于财务报告计价的准则，尽管《公司法》提供了某些企业会计账户的标准格式且要求这些账户要经过审计，但它没有提供具体的计价规则。1947年的《公司法》规定：固定资产在初始确认时区分出以下两个数值：①它的成本，或者估价值；②总额，或自取得或估价以后的减值，比如折旧或价值的减少。

可见，此时期英国企业在编制资产负债表时灵活性很大(Napier, 1995)。在实践中推广的主要有两大体系：一是“单式簿记”或“存货方法”确定价值(Brief, 1966)。资产在每个会计期末都要重估，两个时间点间净资产价值的改变确认为利润。二是运用复式簿记，固定资产的历史成本记录在资本性支出账户中，收益被定义为收入超过支出的部分。这是1868年铁路监管法案要求的，实际上规避了计价问题，公共服务企业呈报两种报告：通用的资产负债表和资本支出账。

公允价值并未作为会计术语出现，在这一时期表现为市价或可变现净值，理论上受到支持。Dicksee(1892)认为资本性资产不应该无限期地以成本记录，应该用“持续经营的价值”(value as a going concern)来描述，考虑流动资产的立即变现能力、固定资产的实物损耗和价格波动，这使得“会计职业的关注点从基于谨慎性的历史观念转变为面向未来活动来估价”(Chatfield, 1977)。实务中市场价值被运用于大部分非公共部门，尤其在银行业的合伙契约中，指明了财务报告要基于当前资产的估价(Chambers和Wolnizer, 1991)。为保护债权人，各法律法规强调“充分和公允”的资产负债表。

但是，随着企业规模扩大，实效性制约着重估价的发展。

尤其在20世纪初泰勒的“科学管理观”普及后，人们重视效率的提高，标准化、定额的思想对估价方法有一定的制约作用，成本管理受到了前所未有的关注。Chambers(1995)指出估价基础在当时是受到支持的，但每年进行估价显得不切实际，历史成本被认为是更有用的计量基础。

2. 20世纪中期至2005年。这是会计准则颁布与撤回摇摆不定的时期。1970年，ICAEW建立的英国会计准则筹划委员会(ASCC)发布SSAP7《货币购买力变化会计》，要求上市公司运用消费者物价指数提供现行购买力会计报告作为补充资料。1975年桑迪兰兹报告(Sandilands Report)提议逐渐改用现行成本会计(CCA)，1978年SSAP7被撤回。

CCA是基于“对企业的价值”理念，对于资产就是其剥夺价值(deprivation value)，是重置成本与可收回金额孰低，可收回金额是在净售价与使用价值(value in use)中取较高者。剥夺价值可以理解为：主体失去资产要承担多少损失；在主体原先并没有持有该资产的情况下，购置该资产需要支付多少资金；主体因为持有某项资产而富有价值。重置成本强调买入价，是从企业角度测算的，比市价更容易被操纵，价格的调整还是以成本为限。尽管涉及使用价值(未来现金流量折现)，但剥夺价值是围绕企业主体的角度计量的价值，与目前强调站在市场参与者角度计量的公允价值完全不同。实务中，不同利益相关者对这一理念的偏好有所不同，股东更关注现值，债权人则关注可变现净值，而重置成本受重视的程度不高。经过10年讨论，英国会计准则委员会(ASC)公布了SSAP16《现行成本会计》，但该准则在1985年又变为非强制执行，随后在1988年就被撤回了。

SSAP16撤回后，1988年英格兰特许会计师协会在调查了英国主要企业的会计报告后认为：“现有的资产负债表几乎没有可理解性，资产没有性价比，有体现折旧了的历史成本的，有体现当前重估值的，有体现前期估计结果的，这样没有内在一致性，资产的合计数没有意义，扣除负债后显示的主体财务状况实际上也不是真实价值。”他们提倡用可变现净值来统一计量，认为这是最能够捕获价值的方法，资产将反映它们在有序处置时能够出售的金额(McMonnies, 1988)。这与当前公允价值的定义越来越吻合。

## 三、美国会计计量属性的合法性分析

1. 1970年以前的会计计量。Lee(2008)指出“公允”一词可以追溯到1898年美国最高法院的Smyth和Ames案件，在该案件中，对于如何设定公共管理部门的利润率，法院最后判决授权管制行业基于“公允价值”获取“公允收益”。其公允价值的确定要考虑的一个因素就是债券和股票的市场价格。这一判决使得1920年至1930年公共管理部门的资产重估行为合法化。但是，法院在1944年的Federal Power Commission和Hope Natural Gas案件中又拒绝使用公允价值，认为普通股的市场价格取决于主体收益或期望收益，所以不能又反过来基于市价来设定未来收益率(Kahn, 1970)。



19世纪30年代以后,会计计量理论蓬勃发展。Kenneth的《会计的真实性》(1939)质疑了基于历史成本原则的财务报告的真实性。美国会计师协会(AIA)也发布了一系列关于经济收益的著作,主要针对历史成本在价格变动环境下存在的缺陷。其代表是1950年S. Alexander的著作《动态经济中的收益计量》,他论述了预期变动及其对财富的影响,强调了使用现行成本会计的必要性,但不主张采用单一的计量属性,而是根据不同决策者的需求使用不同模式。但是,这些著作对市价的定义并没有统一认识,Chambers和Sterling将市价定义为退出价格(exit price),而“Edwards和Bell所用的术语中,进入价格和退出价格没有区别”(Rayman,2006)。

实践中,出于簿记系统的需要,人们普遍接受历史成本。Zeff(2007)和Walker(1992)指出,美国证券交易委员会(SEC)有效禁止了除成本以外的其他会计计量属性。美国经济大萧条后,会计变得更加谨慎,在长期性资产比如固定资产和无形资产上,渐渐不采用“现行价值”(当前市场价格的估计)或“估计价值”(预期收益的现值)。到1940年,美国的财务报告中不再披露固定资产估值或现行价值(Walker,1992;Zeff,2007)。Zeff(2007)认为这主要是受SEC首任主席Robert E. Healy的影响,他指出“所有对历史成本的调增行为都是极其恶劣的”。Robert的原话没有区分这种调增行为是否合理,可见当时利用上调成本投机取巧的行为有多么严重。Walker(1992)认为SEC在当时通过严格的文件来反对超过成本的估价行为,主要理由是企业重估值过于随意,没能充分反映资产市场价格。此时期历史成本的使用是为了抑制舞弊和错报,本质上是出于道义的目的。

美国会计学会(AAA)在1948年也指出企业资产的价值不应该偏离历史成本,但是,会计程序委员会(APB)的会计研究公报ARB43号中却允许企业在重组时用公允价值调整资产价值。虽然没有给出公允价值的定义,但指出了应考虑未来收益的可实现金额,意味着资产的公允价值是由预计的可实现价值确定。1962年Moonitz呼吁废除历史成本,但APB拒绝这一提议并解释道:“这些研究对会计思想贡献很大,但它们和现有的公认会计原则差别太大,目前还无法接受。”历史成本和现行价值之间的争论依然在持续着,最后,1966年AAA在权衡了可稽核性和相关性后,在《基本会计理论》(ASOBAT)中得出的结论是:“只用历史信息就完全排除了公司环境的影响,只用现行成本就难以体现已完成的市场交易的记录。委员会建议在相邻两栏中报告两种信息。”

2. 1970年至2005年的会计计量。1970年10月,美国会计原则委员会(APB)发布了第4号公告,该公告归纳了当时流行的四种计量基础,其中“当前购入的交换价格”和“当前出售的交换价格”被认为是公允价值。1973年5月,APB第29号意见书中论及非货币性资产交换时,正式使用“公允价值”一词,其论述与第4号公告基本相同。至20世纪90年代末,FASB针对各种经济业务发布了一系列会计准则,涉及租赁、

债务重组、石油天然气、养老金、特许费收入、不动产销售、研究和开发协议等的会计处理都运用了公允价值,且大多体现的是脱手价值观。

对于其他计量属性,1973年特鲁布罗德报告《财务报表目标》与ASOBAT的决策有用观相符:“完全排外地使用一种计量属性无法很好地满足财务报表的目标”。ASOBAT中只提到两种计量属性,特鲁布罗德报告扩展了计量属性的范围(历史成本、退出价格、现行重置成本、折现现金流),还指出了各个计量方式将如何满足决策需求。20世纪70年代高通货膨胀率的出现动摇了历史成本的主导地位,SEC要求若干上市公司披露重置成本信息,1979年FASB颁布SFAS33《财务报告和物价变动》准则,该准则要求披露现行成本和现行购买力数据,现行成本是重置成本与可收回金额孰低(可收回金额是可变现价值和使用价值孰高)。该准则实施的结果不是很好,Berliner(1983)质疑据此生成的会计信息的可比性、相关性和可靠性,以及提供这些信息的必要性,因为从其他渠道也可以获得恰当的数据信息,关键是要考虑编制成本与收益的权衡。通货膨胀率下降后,SFAS33被撤回。这一颁布与撤回的过程与英国SSAP16何其相似。

#### 四、结语

历史上没有哪个计量属性拥有过持续合法性。美国在20世纪30年代末要求完全使用历史成本作为财务报告计量基础,是对当时经济大萧条的反应,历史成本在此时的合法性最为显著,具体可归因于其道义合法性和实效合法性。在此前,尽管也有证据说明历史成本对大多数主体来说是默认的计量属性,但英国和美国企业的资产负债表中对固定资产都采用了其他估值基础,理论界对历史成本的争议也很多。

对于公允价值,正式作为会计术语出现是在20世纪70年代。虽然早期的会计实践中也自发形成了估值行为且得到理论认可,但并不都是当前意义上的公允价值。直至2006年FASB颁布《公允价值计量准则》之前,公允价值的概念依旧比较模糊,其认知合法性还比较低。而随着以决策有用观为会计目标的概念框架的发展,公允价值的合法性便逐渐增强;基于市场参与者视角的计量对公众来说具有道义上的说服力。正如合法性理论所揭示的,公允价值的合法性依赖于使用公允价值的主体以及使用公允价值的经济业务本身,会计职业道德素质的提高能增强实效合法性,对计量过程的控制有助于提高道义合法性中的过程合法性。

#### 主要参考文献

1. 周雪光.组织社会学十讲.北京:社会科学文献出版社,2003
2. M. C. Suchman. Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *Academy of Management Review*, 1995; 1
3. O. Georgiou, L. Jack. In pursuit of legitimacy: A history behind fair value accounting. *The British Accounting Review*, 2011; 4