

# 论经济“新常态”下财务会计与管理会计的发展

王秋红<sup>1,2</sup>, 汤湘希<sup>1</sup>(博士生导师)

(1.中南财经政法大学会计学院, 武汉 430073; 2.九江学院会计学院, 江西九江 332005)

**【摘要】** 经济越发展,会计越重要,在经济“新常态”的传统产业结构转型升级化、创新驱动主流常规化及市场竞争品牌化的新特征下,现代财务会计和管理会计面临着新的挑战。为了应对这些挑战,更好地发挥财务会计的决策有用性及管理会计报告价值管理和决策管理作用,本文提出了重视无形资产会计报告、加强管理会计理论与实践应用及引入综合报告的建议。

**【关键词】** 经济“新常态”; 无形资产管理会计; 财务会计

## 一、引言

“新常态”(New Normal)一词最初是由美国太平洋投资管理公司(PIMCO)首席投资官格罗斯和埃利安于2009年5月提出的,主要是用来描述后危机时代全球金融体系结构发生了改变,即过去以预支未来资产和消费能力所形成的繁荣状态已经结束,新的状态下将面临新的风险、新的挑战。

我国也于2014年5月提出“新常态”,其内涵既有与国际新常态相同的一面(如降低经济增长速度),也有自己独特一面的(即不同于以往的、经济相对稳定的、形态更高级的、分工更复杂的、结构更合理的发展状态)。“经济越发展,会计越重要”,会计作为社会经济健康运行的控制器,是保证经济平稳有序运行的控制工具。在经济“新常态”下,传统会计将面临何种挑战?如何应对?这是目前非常值得探讨的话题。

## 二、经济“新常态”的特征

“新常态”中的“新”就是“有异于旧质”,“常态”就是时常发生的状态。新常态就是不同于以往的、相对稳定的状态,这是一种趋势性、不可逆的发展状态。经济“新常态”具有不同于以往经济发展的特征。

### (一)传统产业结构转型升级化

经济“新常态”,是一种全新的可持续稳定的正常经济状态,经济增长速度由高速逐步转为中高速。在这一背景下,产业结构逐步趋于优化。相关数据显示:2014年我国第一产业增长占国内生产总值的比重为9.2%;第二产业增长占国内生产总值的比重为42.6%;第三产业增长占国内生产总值的比重为48.2%。然而,在当前环境承载力不断下降及人口红利即将消失的约束下,大多数企业已经认识到仅仅依靠过去的资源优势和廉价劳动力获得丰厚的报酬已经不可能了,必须对传统产业进行技术改造,

加大创新力度,尽快从“劳动密集型”、“资本密集型”向“技术(知识)密集型”转化。

本文通过对2014年《中国科技统计年鉴》的数据进行整理发现:近三年(2011~2013)以来,规模以上企业中有R&D活动的企业比率逐年上升,由11.5%上升至14.8%;2013年我国规模以上工业企业技术获取和技术改造经费支出4 831亿元,高技术产业R&D项目经费达到1 805亿元。企业创新投入不断增加,知识资产将逐步取代机器设备、资金、材料和劳动力成为产业升级中的重要生产要素。

### (二)创新驱动主流常规化

创新是永恒的话题,用创新来驱动发展已上升至国家战略。在提出经济“新常态”之后,创新再次成为经济发展的主流路径。不论是产业结构转型升级,还是循环经济的发展,都离不开创新,创新的核心是企业技术创新能力的提高。相关研究表明,技术创新不仅能够对经济长波产生驱动作用,而且对经济增长具有显著的积极正面作用,是经济增长转型的基础条件和源泉(Papenhausen, 2008; Mandel, 1980; Linstone, 2002)。众所周知,任何创新活动都离不开人的参与,“万众创业”、“大众创新”成为目前经济“新常态”的具体表现。人力资本成为技术创新活动中最能动核心要素,是技术创新促进经济增长的“发动机”,能够推动和加速技术扩散。然而,如何对人力资本进行合理的确认、计量、记录和报告,以及合理有效地对人力资本进行配置,已成为当前面临的重要问题。

### (三)市场竞争品牌化

随着社会经济的快速发展及科学技术的进步,市场竞争日趋激烈,传统的数量、规模及价格竞争逐步转向品牌的竞争。管理学家彼得·德鲁克曾指出,21世纪的组织只有依靠品牌竞争了,因为除此以外它们一无所有,市场

上的竞争就是品牌互争长短的竞争。国内学者李光斗也认为“21世纪是品牌竞争力的世纪,品牌才是企业最核心的竞争力”,谁拥有强势的品牌,谁就具有核心竞争力,谁就能在市场竞争中立于不败之地,就能够长期为企业提供超额利润及在社会资源配置中占据更多的份额。由于品牌本身就是产品差异化的标识,强势的品牌既是质量的保证,又是经济利益的源泉。所以,经济“新常态”下,市场的质量竞争、差异化竞争实际即为品牌化的竞争。对于市场竞争的微观主体参与者——企业而言,品牌是一项重要的价值资源,是企业重要的无形资产。

### 三、经济“新常态”对现代会计的挑战

众所周知,会计是经济发展到一定阶段的产物,不同的经济环境对会计的需求也不尽相同。经济“新常态”下的创新驱动及品牌竞争发展模式,不仅为产业结构调整及升级指明了方向,而且也影响和改变着企业经济活动的运行思路及管理方式。会计作为企业微观经济管理活动的重要组成部分,也相应地面临着如下挑战。

#### (一)财务会计

1. 会计确认缺乏理论支持。资产是财务会计中最重要的概念之一,当前,“经济资源观”占主流地位,其认为资产的本质就是一种经济资源。由此,知识产权、品牌资产、人力资本都可认为是企业的资产。然而,由于受传统会计理论的桎梏以及人们对会计确认标准认知的局限,这些资产并没有进入会计系统,而是被边缘化:一方面承认是企业的资产,另一方面却不在会计核算体系中加以反映,甚至在报表附注的信息披露中都鲜有涉及。究其缘由,主要是缺乏对此类资产会计确认的理论支持。虽然现实中学者们对此类资产的确认进行了研究(相子国,2013;侯金良,2012;敬彩云,2013;陈洁,2013),但是,迄今为止还没有统一明确的会计确认理论来支持,造成此类资产的会计规范化进程受到一定的阻碍。

2. 会计计量的非常规性。著名会计学家井尻雄士认为:会计计量是会计系统的核心职能;罗伯特·卡普兰(2013)也曾指出:没办法量化或衡量的东西,就没办法进行很好的管理。由此可见,计量在会计理论和实务中占据着重要的地位。经济“新常态”下的知识产权、人力资本及品牌资产等无形资产,在企业价值创造中占据主导作用,对提升企业的核心竞争力起着重要的作用,更对信息使用者的经济决策产生重要影响,对此类资产进行会计计量或衡量就显得尤为必要。然而,对这类无形资产到底如何计量或采用哪些指标进行衡量,现实中并没有统一的规范与指导。当前仅仅是在理论上对各类资产的计量方法进行了探讨,如对知识产权采用市场评价法及网络层次法等评估;品牌资产除运用成本法、股票市值法、收益法等传统财务评估方法外,还尝试构建了其他一些评估模型:如Hirose模型、C-Hirose模型、Sinobrand评价法

等。但是,这些方法在实务中的应用并不顺利,甚至有些方法晦涩难懂,对此类资产在会计系统中的计量造成了很大的阻碍。

3. 财务报告理论支持的有限性。不论是美国财务会计准则委员会(FASB)、国际会计准则理事会(IASB),还是我国的会计准则制定机构,目前都以“决策有用观”作为财务报告的主导目标。传统的经济发展方式下,经济增长及价值创造主要依赖于有形资产,财务报告所提供的信息更多的是反映企业有形资产在某一时点的价值存量及某一时期的价值变动量。经济“新常态”下,经济增长方式发生变化,知识资产、人力资本及品牌资产等无形资产都能够创造价值,评价经济增长也不再是唯GDP论,而是绿色GDP,要求充分考虑各方利益相关者。相应地,企业提供的财务报告也应该是一份以可持续发展理论及利益相关者理论为基础的综合性财务报告,能够满足各利益相关者的信息需求。然而,目前的财务报告理论更多地支持反映企业已经发生过的能够明确计量的经济事项,较少涉及知识、人力、品牌等生产要素。

#### (二)管理会计

1. 管理会计目标的非确定性。管理会计的目标究竟是什么,迄今为止没有一个统一的认识。西方管理会计一般将管理会计的目标表达为“帮助组织价值增加”,而我国却表述为“帮助企业创建其核心竞争力”(胡玉明,2001)及“顾客价值最大化”(刘运国,2010)等。然而,这些目标仅仅从企业的层面解释,没有充分考虑到社会环境对管理会计的要求。经济“新常态”下,产业结构需要调整和升级,技术创新成为主导,企业在此过程中严格的成本费用控制是保障经济正常运行的关键;价值创造也由传统的有形资产主导转向有形资产和无形资产并重。如何有效地配置企业的内外部资源,实行以价值管理与决策管理为核心,进行价值导向的全面价值预算体系建设,提升企业的核心竞争力,这是现代管理会计面临的难题,也是现代管理会计所追求的目标。

2. 管理会计现实运用的局限性。管理会计亦称“对内报告会计”,虽然过去对我国组织的管理层经济决策产生了积极作用,但总体上还具有一定的局限性,它仅仅是运用了管理会计的部分职能,系统性、针对性及有效性还需要进一步提升(楼继伟,2014)。目前,企业管理层正面临新的经济环境,只有有效利用管理会计,才能做出稳健的、基于事实的经济决策。如:经济结构转型及产业升级时,需要管理会计提供技术创新效率、资源利用效率、精细化管理程度及价值创造能力等信息;企业创新驱动发展进行绩效考评时,需要管理会计采用各种统计方法,依靠财务和非财务指标,提供全面客观的创新绩效等信息。然而,现实中对管理会计的此类运用非常有限,主要原因是适应我国国情的管理会计理论体系尚未形成,单位的

管理会计行为也只是自发的,没有专门的管理会计人才的认证制度及评价体系等,造成管理会计运用存在现实局限性。

**3. 管理会计报告规范的迫切性。**众所周知,财务会计报告是财务会计系统的“产品”,能够为信息使用者提供所需要的信息,管理会计亦然。随着经济全球化及信息超载化,管理层在面对丰富复杂且非结构化的信息时,很难做出稳健的、符合事实的、有效的经济决策,现实中迫切需要主要针对管理层的信息产品——管理会计报告。虽然已有学者对此做出了研究,如张先治(2008)从会计目标出发,创新性地提出建立以资本经营报告、资产经营报告、商品经济报告及生产经营报告的四大管理会计报告系统;万寿义(2009)以精益思想为导向,建立了基于价值流的内部管理报告;唐睿明、刘君(2012)认为企业应建立平衡计分卡和管理会计报告相结合的符合企业战略管理的管理会计报告体系等。但是,对于管理会计报告究竟应该提供如何相关的信息、通过怎样的方式去获得、提供的信息能够对企业的价值创造及增值发挥什么样的作用以及如何更好地去维护这种状态等,都没有详实的制度去规范。

#### 四、经济“新常态”下现代会计发展的应对措施

经济“新常态”不仅为财务会计带来了挑战,也对管理会计的发展提出了新的要求。面对这些挑战,现代会计应该如何发展才能更好地发挥财务会计报告的决策有用性和管理会计报告价值管理及决策管理作用呢?

##### (一)重视无形资产会计报告

未来无形资产才是企业建立可持续竞争优势的根本,但企业现有的财务会计体系,包括新推出的财务准则,其实都忽略了无形资产所扮演的重要角色(Robert S. Kaplan, 2013)。对于一些重要的无形资产,如知识产权、品牌资产及人力资本等,由于受传统财务会计理论、计量及报告理论的影响,难以将其纳入财务报告体系内进行反映和监督,并没有真实地反映出企业的真实价值。

目前,国内外部分学者对无形资产报告也进行了研究。相比较而言,对知识产权报告的研究结论相对比较集中,部分学者认为应该将传统财务报告与知识产权价值报告组成二维对外报告(徐程兴,2003;董必荣,2009;汤湘希等,2014);但大多数学者认为应该将知识产权报告建立在年度报告的基础上(Abeysekera, 2005; Bontis N, 2003; Brennan, 2001; Guthrie, 2006; Mohammad, 2005; 曾洁琼、陈君宁,2006;张丹,2008),通过非财务信息的形式将知识产权实务状况披露出来。由于人力资本本身的特殊性及其不稳定性,目前大部分研究集中在人力资本对企业绩效(郭弘卿等,2011;朱焱,2013)或企业成长能力(吴斌等,2011)方面的实证研究,对于如何报告人力资本鲜有涉及。品牌资产的研究长期以来是以营销学为主,对品

牌资产价值的报告主要是对国际权威评估机构依据不同标准评估出的品牌价值进行报告。然而,随着我国经济转型升级概念的提出,品牌经济已成为企业经济“新常态”的重要支撑,会计学界也逐渐意识到品牌资产在企业价值创造中的重要作用,可见,将品牌资产纳入财务报告体系也是顺应潮流之举。

然而,按照会计核算程序,任何财务报告的产生都必须以会计确认为基础,以会计计量为核心,无形类资产也不例外。换言之,要想将知识产权、人力资本及品牌资产等无形资产纳入财务报告体系,首先应将目前的会计确认与计量理论予以创新性突破研究。虽然国际财务报告准则(IFRS)提供了一套可以借鉴的经验和技術,但是仍然要结合我国的实际情况,合理有效地吸收国内外会计理论研究的先进成果。笔者认为,应以原则导向为基础,明确经济实质,兼顾程序公允和结果公允,认识到会计确认与计量的发展趋势和现实可行性,研究出适应经济发展的原创性的会计理论成果,以期为国内外此类无形资产准则的制定提供理论指导,也为中国经济的转型升级提供有用的财务信息。

##### (二)加强管理会计理论研究

众所周知,中国经济的转型升级需要管理会计,管理会计是企业迅速适应经济“新常态”的重要工具。相对于财务会计而言,我国管理会计的发展比较缓慢。理论上,当前仅仅局限于对国外最新理论体系和研究成果的介绍,如平衡计分卡(Balanced Scorecard, BSC)、作业成本法(Activity-based Management, ABM)等;现实中,虽然也存在“邯钢经验”、海尔的“日清月结”及“倒三角”管控体系的研究,但是并没有根据实践经验提炼出具有中国特色的管理会计理论。因此,加强管理会计理论与实践应用研究势在必行。

理论是实务工作的抽象,对实务工作具有一定的指导作用。作为中国的管理会计理论,应该指导国内的管理会计实务,在进行基础理论研究时要充分考虑到中国国情,如:转型升级时期的新型战略、商业模式及组织管理方式;生态文明及社会责任;大数据、云时代及技术创新等。只有这样,具有中国特色的管理会计理论才能更好地指导企业实践。对于一些具有中国特色的“真问题”,应适当引入案例研究、调查研究及实验研究等方法,以使我国的管理会计研究方法更加多样化与科学化。

在实务中,由于大部分财务人员的工作仍然局限于记账和报账,因此不能很好地为单位管理层提供有效经营和最优决策的各种财务与管理信息。经济“新常态”下,要改变这一现状,高等院校首先需要培养专业的管理会计人才,鼓励企业通过与科研院校合作等方式,及时总结、梳理以提升管理会计实践经验,形成管理会计的应用案例,为管理会计的推广应用提供示范;其次,可以借鉴

2014年英国皇家特许管理会计师公会(CIMA)和美国注册会计师协会(AICPA)联合发布的《全球管理会计原则》,将四大原则应用到包括投资评估、财资管理、预算管理、成本管理、财务战略、项目管理、风险管理等在内的14大企业管理领域中,将实践工作中的各点串联起来,以实现管理会计的价值创造职能。

### (三)引入企业综合报告

“综合报告(Integrated Reporting)”又称“整合报告”,是一种融合了财务、环境、社会责任及公司治理等信息的更连贯、更有效的公司报告方式,旨在为各利益相关者提供预测企业发展前景和价值创造能力的综合性对外企业报告。经济“新常态”下,知识资产、人力资本及品牌资产等无形资产将发挥越来越重要的作用。同时,随着社会可持续发展的理念日益深入人心,社会公众越来越期望企业能更加重视其外部性效应,更多地承担社会责任,以实现经济与环境的和谐发展。由此,应以利益相关者理论与可持续发展理论为基础,引入企业综合报告,全面、系统、公允地反映企业的价值创造及可持续发展信息(蔡海静、汪祥耀等,2011;杨敏、刘光忠等,2012)。

由于综合报告在2010年8月才由国际综合报告委员会(IIRC)正式提出,目前仅有少数国家(南非和法国)强制本国企业发布综合报告,尚存在以下问题:综合报告到底该如何编制、内容框架如何构建、非财务信息如何计量等。因此,全面大范围地强制引入综合报告是不合适的,应采取谨慎适度的原则从各行业选取试点企业作为综合报告编制试点单位:一方面,密切关注IIRC对综合报告的研究成果;另一方面,加大综合报告的宣传力度,为以后综合报告的推广做好准备。

### 五、结论与建议

目前我国经济处于“新常态”,经济发展具有新的特征,财务会计和管理会计也面临着新的挑战。如何发挥会计的“控制器”作用,加速企业转型升级,提升企业核心竞争力呢?本文通过对经济的特征展开分析,发现知识资产、人力资本、品牌资产是“新常态”下最重要的资产,且现实财务会计和管理会计对此类资产的信息加工与提供不足,财务会计的“决策有用”及管理会计的“价值创造与决策”职能大打折扣。因此,笔者提出以下建议:宏观上,加强具有中国特色管理会计的理论与实践研究;微观上,企业要更加重视无形资产会计,同时应以利益相关者理论和可持续发展理论为基础,谨慎适度地引入企业综合报告。

#### 主要参考文献

杨敏,刘光忠,陆建桥,刘建鲁.综合报告国际发展动态及我国应对举措[J].会计研究,2012(9).

蔡海静,汪祥耀,许慧.基于可持续发展理念的企业综合报告研究[J].会计研究,2011(11).

吴斌,刘灿辉,史建梁.政府背景、高管人力资本特征与风险投资企业成长能力:基于典型相关方法的中小板市场经验证据[J].会计研究,2011(7).

朱焱,张孟昌.企业管理团队人力资本、研发投入与企业绩效的实证研究[J].会计研究,2013(11).

郭弘卿,郑育书,林美凤.会计师事务所人力资本与薪资对其经营绩效之影响[J].会计研究,2011(9).

张丹.我国企业智力资本报告建立的现实基础:来自上市公司年报的检验[J].会计研究,2008(1).

曾洁琼,陈君宁.企业智力资本报告研究[J].管理科学,2006(5).

Mohammad J.Abdolmohammadi. Intellectual Capital Disclosure and Market Capitalization[J].Journal of Intellectual Capital,2005(3).

Guthrie J., Petty R., Ricceri F., The Voluntary Reporting of Intellectual: Comparing evidence from Hong Kong and Australia[J].Journal of Intellectual Capital,2006(2).

Brennan N.: Reporting Intellectual Capital in Annual Reports: Evidence from Ireland [J].Accounting, Auditing & Accountability Journal,2001(4).

汤湘希,李经路,周江燕等.企业知识产权价值论[M].北京:知识产权出版社,2014.

董必荣.企业对外智力资本报告研究[J].会计研究,2009(11).

徐程兴.企业智力资本的探讨[J].中国工业经济,2003(8).

张先治.会计目标与管理会计报告系统创新[J].立信会计学院学报,2008(8).

刘运国.关于现代管理会计几个基本理论问题的思考[J].现代管理科学,2010(2).

胡玉明.21世纪管理会计主题的转变:从企业价值增值到企业核心能力培植[J].外国经济与管理,2001(1).

陈洁.品牌资产价值研究[M].北京:经济科学出版社,2012.

敬彩云.企业循环经会计理论研究[M].北京:中国经济出版社,2013.

侯金良.人力资本会计研究[M].北京:经济科学出版社,2012.

相子国.知识资产会计研究[M].北京:科学出版社,2013.

李光斗.品牌竞争力[M].北京:人民中国大学出版社,2004.

【基金项目】教育部人文社会科学重点研究基地重大项目(编号:13JJD630012);国家自然科学基金重大项目(编号:12&ZD044);河南省软科学研究计划项目(编号:14240411093)