

会计准则的性质：基于产权论视角的分析

<http://www.criifs.org.cn> 2008年5月14日 毛洪涛 张正勇

摘要：会计与产权之间历来存在着密切联系，本文从会计的产权出发，引入产权的基本原理，从产权论的视角重新审视会计准则的性质。认为会计准则是有助于降低交易费用、提高产权效率和有助于规范会计信息披露的产权制度，并对其进行了具体分析。

关键词：会计准则性质 产权理论 交易费用

产权论的起源与产生，是用产权的观点和产权思想来揭示某些经济现象，阐释一些社会经济问题，且具有一定的说服力。许多会计理论研究者基于这一角度出发，遂将产权理论引入了会计学问题的研究，在拓展视野的同时，也使得会计理论的研究方法和研究成果更加丰富。近年来的会计理论问题研究中，许多学者针对会计目标、会计假设、会计政策等诸多会计问题，从产权论的视角进行分析，提出了一些全新的观点，极大地推动了会计理论研究的发展。本文也拟从产权的视角来重新审视会计准则的性质问题。

一、产权理论的起源及发展背景

马克思主义经济学认为，产权的产生是以资源的稀缺性为基本前提的，当资源的稀缺性达到一定程度时，人们为了合理地配置资源，以满足其经济利益的最大化，需要通过建立产权制度来界定人们在利用稀缺资源中的权利关系。因此，产权不是与生俱来的，而是人类社会发展到一定历史阶段的产物。从经济学角度看，所谓产权（Property Rights）是指拥有财产主体的一种行为性权利，包括归属权、占有权、支配权和使用权（黄少安，2004）。这些行为性权利规定了人们在生产和交换中使用财产时，必须遵守的社会经济法律规范。因而，产权实质上是产权主体（包括公有主体和私有主体）之间围绕或通过财产客体而形成或建立的一种经济权力关系。

产权范畴的复杂多样性，使其备受各界人士的广泛关注。尤其是当今社会，人们对产权的认识又有了极大的拓展，从而使产权理论无论从广度还是深度上都有了新的突破，形成了系统而严密的理论体系。现代产权理论的产生和发展与交易费用理论是分不开的。交易费用（Transaction costs）是现代产权经济学的基本的、核心的范畴，交易费用理论是整个现代产权理论的基础，贯穿或隐匿于整个产权理论发展的始末。其由著名经济学家科斯于1937年和1960年的两篇著作——《企业的性质》和《社会成本问题》中提出，科斯通过引入交易费用这一概念，成功地把产权和制度因素重新纳入经济学的分析框架中，从而推动了现代产权经济学和产权理论的发展，后人又对其进行了相应的补充和完善。该理论的基本思想是：市场机制的运行是有成本的，人与人之间的一切交易也都是有成本的，它所研究的就是如何通过界定和调整产权规则、降低交易费用，从而提高资源配置的效率。因此，交易费用理论是分析和评价产权制度优劣以及在其影响下资源配置效率高低

的基本依据。由于产权经济学家们的努力，现代产权理论在解释个人的激励行为、企业与市场的替代、企业制度变迁、经济发展等许多重大问题上均发挥了重要的作用，不仅使其成为现代经济学的重要学科，而且对于经济学和管理学等诸多相关学科的发展均产生了广泛而深远的影响。

二、会计的产权性分析

现代产权理论认为，经济学本质上是对稀缺资源产权问题的研究。因此，经济学的一切问题都是可以在产权理论框架中来分析的。会计学作为经济学中的重要分支，以其货币计量、综合性、真实性等特征对社会资源的流动、分配和配置有着不可替代的优势。可见，会计学本身也是在资源稀缺的前提下产生和发展起来的，这种关系决定了产权与会计之间一定有着密切的联系，并且许多联系非常重要。

会计的产权性缘起于产权理论的发展。产权理论中孕育着诸多会计思想，如费用、成本、收益、资产等；同时会计理论研究和实际问题的解决也需要产权理论的指导，如企业产权界定及转让中的会计问题、企业内部法人治理结构的权利设置、会计信息在不同产权制度下的披露等（田昆儒，2000）。产权理论下的会计推论与启示给会计学研究提供了新的思路与方法，产权理论及发展对会计的影响至少体现在以下两个方面：一方面是利用产权理论可对会计理论和会计现象作出更合理、更科学的解释；另一方面是现实的产权变动为会计提出了新的问题，需要人们去解决，很多会计问题都可以运用产权理论对其进行解释和说明。诸多产权理论中蕴含着会计思想，会计与产权的影响是相互而直接的。从马克思的《政治经济学批判导言》和科斯的《企业的性质》都不难看出：任何一个时期的会计都是建立在一定的产权关系的基础上；任何一种类型的会计都要维护特定的产权制度。会计对产权的贡献是与身俱来的，并一直成为产权思想的忠实追随。会计产生、发展和变更的根本使命是体现产权结构、反映产权关系、维护产权意志（伍中信，1998）。作为规范企业会计核算的会计准则，其产生的环境也无不充满了产权主体的影子，会计准则本身就是借助于对会计行为的规范和约束，来实现对产权的保护。这正如R. Watts and J. Zimmerman（1983）所讲的：会计准则是产权结构变化的产物，是为了监督企业契约的签定和执行而产生的。

三、会计准则性质的产权性分析

虽然国内外学者对会计准则性质的研究成果很丰富，但迄今尚未能真正达成共识，笔者谨从产权论的视角对会计准则的性质做如下分析。

（一）基于降低交易费用的产权论视角会计准则是一种有助于降低交易费用、提高产权效率的产权制度。

产权理论认为，产权是一种社会工具，其重要性就在于事实上它能帮助一个人形成其与他人交易的合理预期，在市场上所进行的交易都会在缔约各方之间产生产权的全部或部分转让，这些转让可以通过许多不同的合约安排来进行。只要产权是排他的和可转让的，不同的合约安排就意味着不同的资源配置，产权制度的不同安排，将会直接影响交易费用的大小。科斯定理指出：在交易为零时，产权作任何安排都可以；但在交易费用为正时，产权对资源配置的效率就起着至关重要的作用。将资源配置到效益较好、技术先进的环节，需要通过产权的内在化来解决。会计活动的根本目的是为一切对企业拥有各种形式产权个人和组织降低交易费用服务，增加其收益。会计准则是会计行为的外在约束，可以用来保护企业产权。从这种意义上讲，会计准则属于产权制度范畴，行使着配置社会

经济资源的职能。

会计信息作为一种特殊的商品，由于其稀缺性的特点，所以在其在生成传递和使用的过程中不可避免地存在着交易双方及复杂的交易关系，交易双方可能的利益冲突导致了高额的交易费用（杜兴强，1998）。而由于市场上会计信息的不对称性，使得信息市场低经济效率，增加了这种交易费用。为此，客观上要求必需建立能够提高产权效率、实现交易费用最低、利益最大化的产权制度，而会计准则就是这样一种产权制度。因为，提高产权效率、降低交易费用是制定会计准则的基本要求。会计准则的制定与实施节约了人们进行会计信息交流活动的费用，减少了会计信息环境的不确定性及因选择披露方式不同所形成的机会主义行为，使得不同的信息使用者对同一经济事项可以形成一个合理可靠的预期，为人们运用会计信息提供了有保障的制度框架。同时，政府参与制订的会计准则又具有强制性，在实施中必然会减少交易费用的发生，这是由于政府借助于其本身的权威性，可以较容易地解决各种利益争端。因此，会计准则可以节约交易费用，增进社会福利。

提高产权效率是制定会计准则的一个基本要求，著名会计学家郭道扬教授（2002）认为，维护与保护市场经济下的所有者权益问题是会计法律制度建立的出发点，也是作为它的基本体系最终得以构建起来的落脚点。笔者认为，其理由在于这是提高产权效率、降低交易费用的要求所致。因为在资源稀缺的世界里，产权不仅需要界定每个人对稀缺资源的所有权、支配权和使用权等诸种权利，而且还要界定人们利用资源的效率，从而界定人们做出贡献的份额。换言之，只有产权的权责利界定是对称和清晰的，每个主体才有可能产生具有产权效率的逐利行为，从而导致所谓“无形之手”的资源配置效率之结果。所以，市场经济的产权效率原则，要求所有者的权益必须得到充分的维护和保护。从这个角度来理解，笔者认为，只有具有产权效率的会计准则才有存在的价值和生命力。如果没有为社会所认可的会计准则，没有值得社会信赖的注册会计师外部审计制度，对上市公司来讲，要想在资本市场上筹集一定量资本，其成本将是十分高昂的。如果每个企业都按照统一的、公认的会计准则来提供财务信息，投资者根据一致的标准来判断其投资收益，那么真实和相关的会计信息就能优化社会经济资源的配置，保护投资者利益。当交易费用降到最低时，也就是产权内在化的成本低到可以不考虑时，就能实现社会经济资源的自由流动，那时市场机制会自动使资源配置达到“帕累托最优”（Pareto optimum），即资源配置已经达到这样一种状态——无论怎样改变资源配置，如果不使其他人（哪怕是一个人）的效用水平下降，就不可能使任何别人（哪怕是一个人）的效用水平有所提高。

（二）基于信息披露的产权论视角会计准则是一种有助于规范会计信息披露的产权制度。

从产权理论来分析，市场的交换表面上表现为物品或劳务的交换，其实质是各种权利的交换，而要使权利交换能够顺利实现，会计方面的信息不可缺少。因为，企业的经营是建立在产权基础之上的。无论企业的投资者还是债权人、经营者等，都是在尊重产权的基础上所形成的契约关系，这种在产权基础上订立的契约关系，必然要求相应的会计信息披露。产权的基本特征为收益性，在现代企业中，产权所有者将依据企业所提供的会计信息获取产权收益。产权所有者拥有对会计信息的产权，会计信息具有经济价值，通过会计信息传递的信号，投资者可据此决策以获得收入。那么，会计信息的披露是不是越多或是越充分越好，从决策有用观的角度来讲当然如此。但从产权理论角度来看，会计信息的充分披露虽然有助于信息使用者做出正确及时的决策，从而最终实现社会资源的优化配置，由于会计信息的生成是需要成本的，而且在产权制度客观存在的现实社会中，会计还要维护特定的产权主体利益，因此，会计信息的披露并不是没有禁区 and 边界的。在现代企业错综复杂的委托代理关系中，由于主体双方存在着利益非均衡性、信息非对称性和风险性，决定了委托代

理双方对会计准则的不同态度。依据产权理论，产权制度下的会计信息质量，特别是公共财务会计信息是要靠政府管制来实现的，很多股东对于会计信息披露的积极性并不像人们所想象的那样高涨（田昆儒，2000）。首先，在充满竞争的市场经济条件下，对外公布的会计信息成为了公共物品（Public Goods），任何个人和组织都可以使用，这容易导致“搭便车”（Free riding）行为，即一个投资者对会计信息的使用并不减少另外的投资者对会计信息使用的效用，额外的投资者可免费使用会计信息，导致企业不能从会计信息的提供中补偿所消耗的信息生产成本。其次，由于信息不对称、契约不完备等市场不完全性的存在，企业各利益主体之间的利益往往不一致，更多的时候还表现为相互之间的利益冲突，从而对会计信息披露产生不利的影响。因此，会计信息提供者出于对自身利益的考虑，更愿意选择少量披露、不披露，甚至隐瞒真实会计信息，从而损害公众利益。从信息使用者的角度分析，由于各自的利益目标不同，有些信息使用者确实需要真实、客观反映经济活动的会计信息，而有些则不然，由于受到各种利益驱动，出于某种特殊目的如粉饰政绩或隐瞒事实等需要，当会计信息对他们不利时可能并不需要真实的会计信息。在惩罚责任制度不明确的情况下，作为中介机构的注册会计师也会从私人利益角度从事审计工作，难以保证独立、客观、公正地对企业的财务会计报告实施审计。

会计信息披露是维护企业产权主体利益、反映产权结构和产权关系的重要渠道，只要产权制度存在，企业进行会计信息披露的责任就不会被免除，会计信息披露就成为必然。为了保护自己的产权利益，现实的和潜在的投资者与债权人、客户、供应商、雇员以及社会大众等各个产权主体，势必会对企业的会计信息披露有较高的要求。为了解决市场经济条件下各个产权主体之间的信息不对称，维护市场正常的经济秩序，同时也为了直接或间接地控制公共物品的管理权，以确保自己的权利不丢失（刘峰，1996）。用一个机构建立一套保护产权和社会发展的规模会计准则系统比建立许多小规模私人契约系统、用政府的强权更能带来规模经济效益（林钟高，2001）。引用现代产权经济学家所称的“霍布斯规范定理”：政府通过建立通用会计准则结构，使私人协议难以达成所造成的损失最小。会计准则作为一种约束会计信息生成的行为规范，由于其始终作为约束、保护产权主体会计行为的规则而存在，因而其效用就每个产权主体来讲都是相同的，即使自己的会计管理交易行为受到保护、认可和约束。会计准则所生成的会计信息，也具有公共物品的性质，这正是会计准则的特殊之处。单个产权主体对它效用的价值取向尽管有时很难达到一致，但每个主体都将接受它也受到等量的约束，都起到规范会计信息的作用，并以此来实现维护产权各方利益关系的功能。

四、结语

综上所述，会计准则的基本目的是为了提_高会计核算和财务报告的统一性、真实性和可比性，起到规范化的作用，其实质是对企业日常会计活动的各类事项所作出的具体规定。基于产权论视角对会计准则的性质分析，人们不难看出，会计准则属于产权制度的范畴，它是产权制度的一种，或是特定社会产权制度的某一组成部分，其有助于提高产权效率、降低交易费用和规范会计信息披露。会计准则的这一特质给予人们的启示是：其制定过程一定要扩大参与者的范围，广泛听取不同意见来降低因产权各方力量不均衡所招致的负面影响，尽量保护各产权主体的利益，最大限度地减少会计准则产权的不清晰性并提高其公正性和透明度，只有这样才能赢取产权利益相关者各方的最终认可。由此可见，会计系统的复杂性，客观上决定了人们对会计的认识是不断深入的过程，对会计的研究也应从多角度去进行。随着经济全球化时代的到来，日趋成熟的产权理论及其研究成果对社会科学各个方面的研究都产生了深远的影响。而将产权理论引入会计问题的研究，从产权的视角

对会计的许多相关问题进行论证、思考和分析，并试图通过这种分析来解释会计现象，解决会计问题，指导会计实践的过程，在开阔人们的研究思路和丰富我们的研究方法的同时，也使得会计理论的研究成果更加具有说服力。

参考文献：

- [1] 杜兴强：《会计信息的产权问题研究》，《会计研究》1998 年第7 期
- [2] 郭道扬：《论两大法系的会计法律制度》，《会计研究》2002 年第8 期
- [3] 黄少安著：《产权经济学导论》，经济科学出版社2004 年版
- [4] 刘峰：《会计准则研究》，东北财经大学出版社1996 年版
- [5] 林钟高、赵宏：《会计准则经济论纲》，立信会计出版社2001 年版
- [6] 伍中信：《产权与会计》，立信会计出版社1998 年版
- [7] 罗纳德·科斯：《企业、市场与法律》（中译本），上海三联书店1990 年版
- [8] 《马克思恩格斯全集》（第46 卷上），《政治经济学批判导言》，人民出版社1979 年版。
- [9] 田昆儒：《企业产权会计论》，经济科学出版社2000 年版
- [10] R.Watts and J.Zimmerman. "Agency Problems, Auditing and the Theory of Firm:Some Evidence". Journal of Law and Economics,1983.

文章来源：财会通讯 （责任编辑： XL）