

论产权会计观与产权会计变革^①

郭道扬

(中南财经政法大学会计学院 430064)

【摘要】本文根据党的十六届三中全会关于建立现代产权制度的精神,结合对产权经济学中相关基本理论问题的研究,首先阐明了市场经济是产权经济这一本质问题,并较系统地研究了产权经济与产权经济学的发展对会计理论、会计法制与会计方法所产生的重要影响及会计的发展在对产权经济进行管理控制方面的重要历史贡献。在此基础上,本文把研究的重点放在确立产权会计观和全方位进行会计变革方面,其内容包括:(1)关于建立产权会计的主体理论——产权价值运动论问题;(2)关于产权会计对象研究问题;(3)关于会计从企业契约联结方位对产权价值运动过程与结果的控制问题;(4)关于从产权控制方面建立企业内部控制制度的问题;(5)关于产权会计法律制度体系建设问题等。上述问题的研究对于今后会计学的改革、会计实务的改革,以及对于我国今后建立以产权规范为核心的会计法律制度体系均具有一定意义。

【关键词】 产权 产权经济 产权会计观 产权会计变革

回顾二十多年来我国的经济改革历程不难看出,我国经济体制经历了社会主义有计划的商品经济到以公有制为主体、多种所有制经济共同发展的基本经济制度的重大转变。尤其值得关注的是,2003年党的十六届三中全会通过的《关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》中指出:产权是所有制的核心和主要内容,建立现代产权制度是构建现代企业制度的基础,要建立“归属清晰、权责明确、保护严格、流转顺畅”的现代产权制度。可见,党的十六届三中全会根据完善基本经济制度的内在要求,把建立现代产权制度与建立现代企业制度结合起来,开创了我国企业制度改革的新时期。这必将把完善我国社会主义市场经济体制的改革推进到一个新的历史发展阶段。不言而喻,如何适应这一要求对会计进行全方位的改革,是摆在会计理论界、会计教育界,及会计实务工作者面前的重要课题。本文主要针对对会计学的改革,探讨一些重要的理论性问题,有时也会在一些相关的方面涉及到会计实务的改革问题。

一、现代产权理论:产权会计观的理论基础

马克思主义的产权理论依然我们认识当今社会产权问题的重要理论依据。马克思从历史唯物主义出发,承认人们对利益关注的普遍性。他指出:“人们奋斗所争取的一切,都同他们的利益相关。”^②人们的这种自然权利是国家应当保护的权力。马克思还指出:财产关系是生产关系的法律用语,“在每个历史时代中所有权以各种不同的方式,在完全不同的社会关系下发展着。”^③在私有制社会,在私人占有财产为主要方式的同时,也存在国家占有形式;而在以公有制为主体的情况下,也同时存在私有经济的发展。而在我国社会主义初级阶段,实行以公有制为主体、多种所有制经济共同发展的基本经济制度正是马克思这一思想的具体体现,这也与马克思所讲“权利永远不能超出社会的经济结构,以及由经济结构所制约的社会的文化发展。”^④的精神相一致。也正是从财产关系的发展变化出发,马克思对簿

^① 本文系国家社会科学基金项目《产权会计法制史与现实会计法制体系建设研究》(项目批准号为03BJY022)的阶段性成果。

^② 《马克思恩格斯全集》第1卷,第82页。

^③ 《马克思恩格斯全集》第4卷,第180页。

^④ 《马克思恩格斯全集》第3卷,第12页。

记（会计）的演进作出了这样的论述：“过程越是按照社会的规模进行，越是失去纯粹个人的性质，作为对过程的控制和观念总结的簿记就越是必要；因此，簿记对资本主义生产，比对手工业和农民的分散生产更为必要，对公有生产，比对资本主义生产更为必要。”^⑤马克思在这里是以财务关系的社会化变迁程度为依据对簿记（会计）的历史演进规律所做出的结论。它说明产权的社会化程度越高，会计对产权所进行的反映与控制便越是具有关键性作用，也对新历史阶段的会计提出了更高的要求。

二十世纪下半期，现代产权经济学、新制度经济学在解释经济制度变迁方面产生了世界性的影响，并从九十年代开始影响我国。在我国建立现代企业制度及进行会计理论、会计实务改革等方面都有所反映。但现代西方产权理论与马克思的产权理论具有重要联系，正如平乔维奇所讲：产权经济学派对于产权的定义“是与罗马法、普通法、卡尔·马克思的著作和新制度（产权）经济学相一致的”（平乔维奇，1999）。这充分反映了产权经济理论研究的历史继承性与延续性。

从本质上讲，市场经济是产权经济。首先，以公司组织形式所进行的产权价值运动是市场经济形成与发展的基础，而产权价值运动过程及其结果又决定着市场经济运行的基本规律。作为“财产权利”具体化的产权，在范围与内容上表现为一组权利束，“权利束”中最基本的内容则是占有、使用、处分与收益四项权能。占有权是产权存在的前提，它具有排他性与永续性等基本法律特征。获取财产或资产收益的权利是产权价值运动的根本性取向，它为利益相关者所共同关注。处分权具有两方面的含义，一是财产占有者在使用财产的过程中，可改变财产或资产的形态或实质；二是财产所有者有权通过交易或非交易方式转让财产。可见，在产权的四项基本权能中，占有权与使用权是首要的和基本的；收益权与处分权的行使则导致了产权的价值运动。

其次，市场经济的有序与有效运行的前提条件是社会资源配置中对权利的合理安排和资源配置效率的不断提高。正如 A·阿尔钦所指出的：“……在本质上，经济学是对稀缺资源产权的研究……，一个社会中的稀缺资源的配置就是对使用资源权利的安排”（菲吕博腾等，2002）。如果不存在稀缺资源及其权利安排问题，那么经济学便失去了它的研究对象和目标。由于产权价值运动客观上促使市场经济中三大机制，即价值决定机制（成本——权益机制）、供求机制（成本——价格——权益机制）与竞争机制（产权价值消长机制）的形成，因此，客观上又必须从管理学与会计学的视角去研究和解决产权管理控制方面的问题。具体而言：（1）在宏观层面，要解决好以资本市场为中心，以各项生产要素市场为主要内容的产权控制，以实现资本市场在优化资源配置方面的功能；（2）在中观层面，要解决好大型、特大型国有企业与民营企业的产权控制，以充分发挥国有企业的主导性作用，并相应地推动民营企业的发展；（3）在微观层面，要充分发挥会计、审计对经济实体产权的控制作用。以上三个层面的控制，既在总体上体现了资源配置中对产权的合理安排，又能具体实现资源的优化配置，进而促进资源利用效率与产权价值运营效益的不断提高。

再次，产权是一定社会经济利益的集中体现。由收益权与处分权权能行使所决定的产权价值运动，通过市场交易方式对财产权利的相互让渡中，始终是以追求收益为目标的，对收益的追求支配着一个经济实体的经济行为。产权经济学学者在研究产权的概念时，几乎都把产权价值运营收益与运营成本（或费用）综合起来加以考量。从这一点出发，既从客观上确定交易双方在资产权利让渡中的互补性，又同时从主观上认定双方在交易中对产权价值运营收益的追求。一个经济单位要在市场交易中实现它的资源收益或产权价值运营效益，便必须首先在它的内部实现资源的合理配置，以使其内部效用在市场交易中得以体现。市场竞争实质上是对一个经济单位优化资源配置成效的根本性考验，竞争机制的优胜劣汰规律促使社会资源由低效率经济单位向高效率经济单位转移。这就是有效市场能够促进社会经济发展的重

^⑤ 马克思：《资本论》第2卷，第152页。

要原因。

最后,从市场经济是产权经济这一本质特性出发来考察一个经济单位(企业或公司)的产权价值运营管理与资源配置效率、资源收益的关联性,以及从操作层面来研究维护与保障财产权益方面的问题,便一定会发现产权问题对于会计发展的深刻影响和重要性,以及进行产权维护和控制对会计的依赖性。正如我国会计界许多学者所认识到的:会计的发展与产权经济的发展之间的关系既十分密切而又历时久远,无论是产权经济的发展对于会计所产生的重要影响,还是会计的发展对于产权经济发展的重要贡献都是与生俱来的(伍中信等,1998)。就会计对于产权经济发展的贡献来看主要表现在:(1)一个经济单位的产权价值运动过程及其结果,须依赖于会计的全面、系统、恰当和及时的反映与控制。会计之所以重要,其原因就在于它所进行的反映与控制贯穿于产权价值运动的全过程,在对产权收益实现的确认、计量、考核、披露及管理中具有不可替代的作用。A·阿尔钦等在论及计量时指出:“在经济组织问题上有两个至关重要的需求——投入的生产率,以及对报酬的计量”,“如果经济组织的计量能力很差,报酬与生产率之间只有松散的联系,生产率将较低,但如果经济组织的计量能力很强,其生产率就较高”(阿尔钦等,2002)。(2)会计对产权价值运营过程及其结果的反映与控制所生成的信息对于投资决策与经营决策都具有十分重要的作用。哈罗德·德姆塞茨曾明确认定:在产权与价值的比较与衡量中,“任何资源配置机制,要为(社会所)接受,都必须解决好两类任务,一是不管资源如何使用,必须充分揭示资源收益的信息;二是必须促使人们认真考虑这些信息”(德姆塞茨,1999)。在会计对产权价值运动全过程所进行的一系列反映与控制活动中,收益信息的生成、揭示、披露与控制是至关重要的。这是因为,收益信息是产权所有者、产权受托经营者及其他相关利益者做出决策的信息基础。经济单位的现时收益及其分配对未来的资源配置方向具有很强的影响,并决定着经济单位的市场形象,也决定着它的生存与发展。(3)会计无论对于整个市场经济还是对于它的经济单元(企业或公司)都具有基础性反映与控制的作用。这种基础性控制作用的特点首先在于它的针对性与现实性。它针对产权价值运动的每一个具体方面或经济事项;其次在于它的全面性与系统性,它对于产权价值的变化既有总括的反映,也有明细的反映,并最终体现出对产权价值运动过程及其结果的系统反映与控制;最后,还在于它的相关性、及时性、正确性和可靠性,其中会计的相关性特点最为突出,产权的四项基本权能的运作都与会计密切相关。及时性决定了会计为产权经济服务的时效性,而正确性与可靠性既是产权经济对会计的原则性要求。以上特性决定了会计在产权经济发展中的重要地位与作用,它在维护与保障利益相关者权益及保障市场经济有序、有效运作中的作用都是基础性的,也是不可替代的。

显而易见,无论是过去的会计,还是现时或未来的会计都确实存在着一个对产权、产权经济乃至对产权价值运动的全面而深入的认识问题。应当讲,在这方面的认识是否到位决定着现代会计的发展,决定着是否能够实现会计在各个层面进行全方位的改革。

经济学原本就是会计学建立与发展的一大支柱,而时至今日,经济学、管理学与法学等都已成为现代会计学发展不可或缺的基础。值得注意的是,现今它们都把注意力集中到产权经济控制方面。这也对现代会计学提出了规定性要求,即要求会计学在产权经济问题研究方面与其协调一致,并从实现对产权经济的基础控制出发,树立产权会计观,从产权的视角进行会计变革,以建立产权会计的理论体系与方法体系。

二、创新与发展:产权会计观的确立及基于产权会计观基础上的会计变革

从近代至现代,几百年间世界会计界对产权与产权经济的认识大体上处于非系统状态,即使是那些发达的市场经济国家,也因为对会计在产权经济发展中的基础性控制作用认识不足,而影响了产权或产权经济的发展。因此,确立产权会计观,并依此进行会计的全面变革是一个世界性课题。当然,在我国建立和完善社会主义市场经济体制时期,反应在产权方面的问题更为突出、更为复杂,因而确立产权会计观及进行会计变革的任务也就更加艰巨。

1、关于产权会计观的确立。

我们所说的产权会计观，是建立在对“市场经济是产权经济”、“市场经济是法治经济”与“市场经济是诚信经济（或信用经济）”这三种与产权的本质相联系的认识基础之上的。在以上对第一个问题的研究中已对“市场经济是产权经济”的基本含义，以及对产权经济观作为确立产权会计观的基本出发点作了较为系统地阐述，在此不作复述。

讲“市场经济是法治经济”，是以产权经济的存在为前提的。在市场经济条件下法律制度建立的根本性目标在于对“产权与市场”的规制：一方面产权价值交易的市场运作必须通过法律制度加以规范，以保障市场经济运作的有序与有效性；另一方面对财产所有者权益的维护与保障又必须依靠国家在立法建制方面的权威性，以迫使人们承认与遵从产权所固有的特性——最高的、排他的占有性与不可侵犯性。如前述及，由于实现和落实对财产所有者权益的维护与保障必须依靠会计、审计等方面的基础控制，因此，通过产权会计法律制度的建设实现对基础层面的规制也就具有针对性和具体性。具体而言，就是通过产权会计法律制度的建设规范会计、审计行为，以提高会计、审计在产权经济反映与控制方面的权威性、可靠性和有效性，防止会计、审计舞弊，保证会计、审计信息的质量，以维护与保障财产所有者的合法经济权益。

讲“市场经济是诚信经济（或信用经济）”，是指除产权交易与市场竞争中必须坚守诚信之外，会计坚守诚信也具有广泛而深刻的社会性影响及基础性意义。会计诚信体现在经济单位会计确认、计量、记录、编报与披露的全过程。其中与所有者权益密切相关的是对费用（成本）与收益这两个关键性要素的确认与计量。会计信息的揭示与披露使经济单位的会计诚信具有很强的外部性，进而形成了强烈的社会性影响。而会计作假、会计信息失真便会危害整个市场，甚至整个社会。因此，只有讲会计诚信、讲会计道德才能够守法与执法，才可以把“产权经济”、“法治经济”与“诚信经济”三方面统一起来，必须注意这是树立产权会计观中最重要的一个出发点。

2、基于市场经济是产权经济这一本质认识，建立产权会计的主体理论——产权价值运动论。

受前苏联及计划经济环境的影响，我国会计学中以往的主流派理论为“资金运动论”。苏联教科书中虽然没有“资金运动”这种表述，但我国学者根据它所讲的经营资金来源、经营资金占用与经营资金循环（马卡洛夫，1955）将其归纳为“资金运动”，并逐步形成了“资金运动论”。从马卡洛夫《会计核算原理》中的阐述来看，资金循环在事实上是一个机械式的运动，是从现象到现象地对计划进行反映或总括反映。说会计核算的任务是“保卫社会主义财产”（马卡洛夫，1955），也是从工具论的认识角度来看待会计的作用，故当时的会计核算原理实际上是簿记原理。上世纪八十年代，受经济环境的变化和国外会计理论发展的影响，我国会计界开始出现了关于会计本质的新论断。其中最突出的是以会计对象研究为基本出发点的“价值运动”论（葛家澍、唐予华，1983）。同时，与会计理论研究相关，在财务界也出现了“价值运动论”与“价值关系论”（王庆成、孙茂竹，2003）。从研究发展方向上讲，这方面的研究成果已为建立“产权价值运动论”作了理论铺垫。今后，围绕产权与产权价值运动这个中心需要进一步展开研究的关键性问题有：（1）以产权经济理论、产权管理理论及产权经济法学为基础的产权价值运动论理论体系的建立；（2）以资源配置效率测定与产权价值运营收益的确认、计量与分配为中心的会计方法体系的改革；（3）按照产权会计观，以产权经济理论、产权价值运动理论为依据对会计循环（包括会计凭证、账簿、账户与复式记账、以及会计报表、会计分析等）的相关基本概念与基本原理从产权的视角做出重新解释；（4）按照民商法对产权、债权、财产继承权与处分权的解释，参照产权经济学中对收益、成本、费用、损失等概念的研究结论，以及结合考虑现时会计环境的发展变化，从产权价值运动的视角对会计基本假设、会计要素与会计原则等作进一步的研究；（5）从产权价值运动的视角，

考虑对会计报表种类、每一报表的架构、表列指标体系与名目、各表对应关系，以及对表列各类名目层次与对应关系进行调整和重新确定；(6)依据产权经济学原理与法学原理对会计中的基本规则做出进一步的解释。建立产权价值运动论首先涉及到对会计学原理的改革问题，而它的变革又将为整个会计学的改革奠定基础。

3、基于“产权价值运动论”源头创新的会计对象研究。

近年来已有不少《会计学原理》教科书取消了对会计对象的介绍，应当讲这是一个失误。毛泽东讲：“科学研究的区分，就是根据科学对象所具有的特殊矛盾性。因此，对于某一现象的领域所特有的某一种矛盾研究，就构成某一门学科对象”（毛泽东，1966）。会计学理论的源头或起点在于对会计对象的研究。这是因为对会计学原理中许多基本问题的研究都必须以会计对象的研究结论作为前提。就产权会计而言，诸如会计的本质、职能、责任、目标及原则等只有在明确会计对象的基础上才能做出具体表述。这是会计学基本原理中的逻辑关系建立在会计对象这个逻辑起点上的集中体现。从产权价值运动论出发，可对会计的对象作出如下表述：产权会计的研究对象是产权价值运动过程、结果及其所体现的产权经济关系。从这一点出发，可将会计的职能概括为：对产权价值运动过程及结果的反映与控制。反映是通过会计的信息系统进行的，控制则是通过会计的控制系统进行的，会计工作者通过对这两大系统的协调运作，实现对产权价值运动的全面管理，以维护与保障所有者的经济权益，维护与保障市场经济运行秩序，履行对企业所有者与对社会的受托责任。由此便把会计的目标与责任统一起来，并在此基础上揭示会计的本质：会计是一项对产权经济具有基础性控制功能与社会性意义的管理活动。

4、根据新制度经济学对企业契约本质的揭示：企业是一系列“契约的联结”或“契约的耦合”^⑥，遵循契约基本法则，在会计学研究与企业会计中树立契约全面确认与全面监控观念，实现产权会计变革。

契约作为规制企业产权经济关系与社会产权经济关系的手段，“是人类迄今为止发现的建构人际关系、平抑冲突、消弭差异的最佳手段之一”（姜振颖等，2000）。在市场经济发展初期，市场与契约便结下了密不可分的关系。市场经济的发展建立在广泛的契约化基础之上，“契约不仅仅是从事市场交易的方式，而且通过契约可以创造不同形式的经济组织和权力结构”（Walter，1951），契约是人类规制产权经济活动与产权经济关系的社会制度装置之一。也正是基于它极其重要的社会性功能作用，契约的专门立法便成为民商法律体系中的重要组成部分。从本质上讲，会计对产权价值运动过程与结果的反映、控制及其对产权经济关系处理的过程，也是一种契约安排过程及依据契约法对契约进行监控的过程。正如R·瓦茨与J·齐默尔曼所讲：“会计与审计都是产权结构变化的产物，是为监督企业契约签订和执行而产生的”（瓦茨、齐默尔曼，1983）。契约作为维护产权的重要法律手段，一方面它的形成与执行都必须依靠会计与审计从微观层面加以监控；另一方面它又是确凿的法律证据。为此，瓦茨与齐默尔曼又讲：“会计与审计方法的发展与它们被用作收取债务与履行契约的证据，这些对于契约的履行的改进都起着重要作用”（瓦茨、齐默尔曼，1983）。然而，应当指出，会计界以往所持契约观，以往对契约所进行的确认与监控常常局限于单一性会计契约方面，而未从“契约联结”或“契约耦合”的层面考虑，并进行企业契约的监控。显然，这是会计确认与监控中的一大失误，是造成诸如“三角债”、“会计欺诈”之类问题的重要原因。

这里，根据雷光勇博士《会计契约论》一文中对企业总体契约结构的描述，将企业“契约联结”或“契约耦合”状况以图的形式加以表示（见图1）^⑦。

^⑥ 参见雷光勇：《会计契约论》第四章，雷光勇认为以“契约耦合”来表述企业契约本质较恰当，故他首先使用了“契约耦合”或企业为“契约耦合体”一词。

^⑦ 参见雷光勇：《会计契约论》第四章，第81页，本文引用时适当加以调整，特此说明。

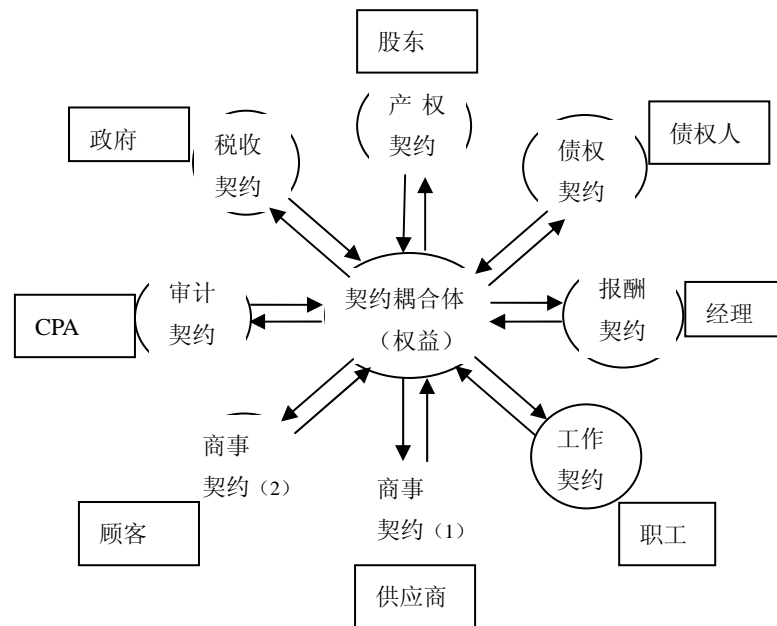


图 1: 企业的“契约耦合”状态

上图中的八个基本环节形成为企业的契约联结，展示了企业作为契约耦合体的全貌，其主要特征在于：（1）契约环节的设定贯穿于产权价值运动的全过程，各类契约围绕对产权价值的维护所形成的“契约耦合”中心均与“权益”相联系；（2）企业的“契约联结”或“契约耦合”体分为内部与外部两个层面，它们交互发挥作用，形成复杂的契约产权经济关系，并且内、外层面始终处在关联互动之中，二者不可断然分开；（3）企业的“契约联结”处于有序状态，系以产权契约（包括产权、债权契约）为契约联结循环的开端，它在整个联结关系形成中处于支配地位；以委托经营契约（包括报酬契约与工作契约）为联结的中心环节，是进行会计契约监控的主体部分；以商事契约为明确内部与外部产权经济关系的转换环节，是进行会计契约监控的关键；审计契约与税收契约则体现了对企业责任与社会责任履行情况的认定，以及对正确处理企业权益与公共权益关系的测定。在以上循环有序的企业契约联结或耦合状态中，会计是实现契约全面确认与监控的工具，它使产权经济运作的契约监控处于系统状态，起着全方位维护与保障所有者、经营者、工作者权益及公共权益的作用。所以，我们认为会计的契约观既是树立产权会计观的基础方面，也是进行会计变革的重要方面。

5、以产权控制为中心，建立责任层次分明的内部控制制度，改善企业的治理结构。

建立现代产权制度与现代企业制度，以及建立企业内部控制制度与改善企业的治理结构，都依赖于企业的组织体制的改革，而企业组织体制的改革能否到位的关键又在于改革企业金字塔式层级体制，科学处理集权与分权的关系，克服企业组织中的官僚弊病。现代企业组织体制改革的目标是建立产权受托责任明晰的经营管理组织。这种组织既利于民主决策，又有利于民主管理。

解决企业利益相关者权益问题，要防止出现利益相关者权益的失衡。在产权经济运作条件下，落实企业财产所有者或投资者权益是一个根本性前提，对其他相关者利益的考虑都是在这个基础上进行的，这是提出以产权控制为中心建立责任层次分明的内部控制制度的出发点。从建立企业产权组织制度出发，企业内部控制制度的建立可设定为三个相关联的内控层次：（1）以所有者或投资者为中心的内部控制，这种控制在组织形式上表现为产权所有者治理结构，其内部控制系以所有者或投资者权益实现为目标；（2）以经营者为中心的内部控制，在控制的组织形式上表现为产权经营者治理结构，其内部控制系以履行产权经营受托责任、实现经营与管理的有效性为目标；（3）以财务、会计与内部审计管理者为中心的内部控制，

在组织形式上表现为管理者治理结构，其实行内部控制的基本方式为财务、会计、内部审计与其相关部门之间的相互牵制，内部控制系以保障投融资决策有效性与财务报告的可靠性为目标。在以上三个相关联的内部控制层次之间统驭关系的形成系以受托责任为依据，其中产权所有者处于产权委托的主体地位，对以下两方面均具有支配作用；经营者为承担产权受托责任的中心，管理者控制是位居其下的责任层次，而其中的财务、会计与内部审计则为责任环节。但必须注意，无论是从会计在企业契约联结或耦合中的监控作用来考察，还是从会计在产权控制方面的社会性来考察，会计的责任、权利、作用与影响都超出了企业的范围。这是因为：一则会计在维护所有者权益方面的责任与作用包括企业和社会两方面；二则会计在维护报酬权益方面其责任也包括经理人与管理者、职工两方面；三则会计在维护、保障征税人所代表的公共利益方面也负有重要责任。这便是会计应当树立的全面责任观与全面权益保障观念。会计只有通过它的工作并与相关管理部门配合实现了以上三方面的统一，才可以讲在完善企业内部控制制度与完善企业治理结构方面真正达到了一致。

6、基于市场经济是产权经济与法治经济这两种相关联的认识，必须通过建立健全产权会计法律制度及其体系，实现会计对企业（公司）经济活动与市场经济的法制监控。

由会计学科与会计工作的社会特性所决定，也由会计工作作为产权经济管理控制的基础在企业（公司）经济活动与整个市场经济中所具有的普遍性或广泛性意义所决定，会计法律制度及其体系的建设不能仅仅从专业化或职业化的角度孤立地考虑问题，也不能只是局限于对微观经济的规制单一地考虑问题。产权与产权关系既是社会中的根本性问题，也是极其复杂的社会性问题。作为法律对事实上所存在的财产关系的确认从一开始便是根本性的，并且国家把财产权方面的根本性立法置于最高层次，使其成为维护与保障所有者权益的根本性依据。然而，对根本法执行的落实却依赖于对产权的复杂内容作出进一步的规制。而这首先需把目标集中在对产权、债权、财产继承权与契约、侵权行为等系统进行规制的民事法律、对商事行为进行系统规制的商事法律等重要方面。民商法是落实产权根本法的重要保障，一般它们形成产权法律制度的第二层次。如前述及，由于维护、保障财产所有者或投资者权益、维护、保障由国家所代表的公共利益都必须依靠会计、审计这些最具体、最具针对性的基础控制层面，故它们自然而然成为构建产权法律制度基础层次的规制对象。从基础层次进行规制的工具来讲，一般以统一会计制度和统一审计制度为基本内容，它们在企业（公司）经济活动与整个市场经济控制中具有广泛而深入的作用。由民商法到统一会计制度中间起着关联性作用的是经济类法律，诸如会计法、审计法与预算法、税法等，它们是实现由民商法转向对专业制度规制的中间层次，从统驭关系角度讲，它们属于第三层次。

可见，产权法律制度及其体系的形成是以维护与保障产权及产权经济运营权益为根本目标而进行的自上而下的安排，围绕产权基本权能所进行的规制是贯穿其中的主线。而整个体系的落脚点却置于统一会计制度与审计制度这个基础层次之上，其中又以会计、审计等方面的专门法律作为关联性层次。这便突出了会计法律制度在整个体系中的重要地位与特色，从本质特征方面讲这个法律制度体系便是产权会计法律制度的体系。笔者曾在《论两大法系的会计法律制度》（郭道扬，2002）一文中较为系统地考证了大陆法系与英美法系的会计法律制度，其产权会计法律制度体系的建立便充分显示了以上所述之基本原理。所不同的是，英美法系国家对上述构建原理的反映更为直接，而大陆法系国家则从“法典式会计制度”与“法典式审计制度”方面独显其在统一会计、审计制度建设方面的特色。但两者的异曲同工之处却都一致表现在产权法律制度构建的基础层次方面，都是从基础层次对整个产权法律制度及其体系定位。故我们认为，为突出其特色将其称之为产权会计法律制度体系是恰如其分的，是具有科学定位与全面概括意义的。以下根据我国国情，尤其是社会主义市场经济建立、发展的特点，在对以往会计法律制度建设历史成就肯定的基础上，对我国未来产权会计法律制度体系的建设做出构想（见图2）：

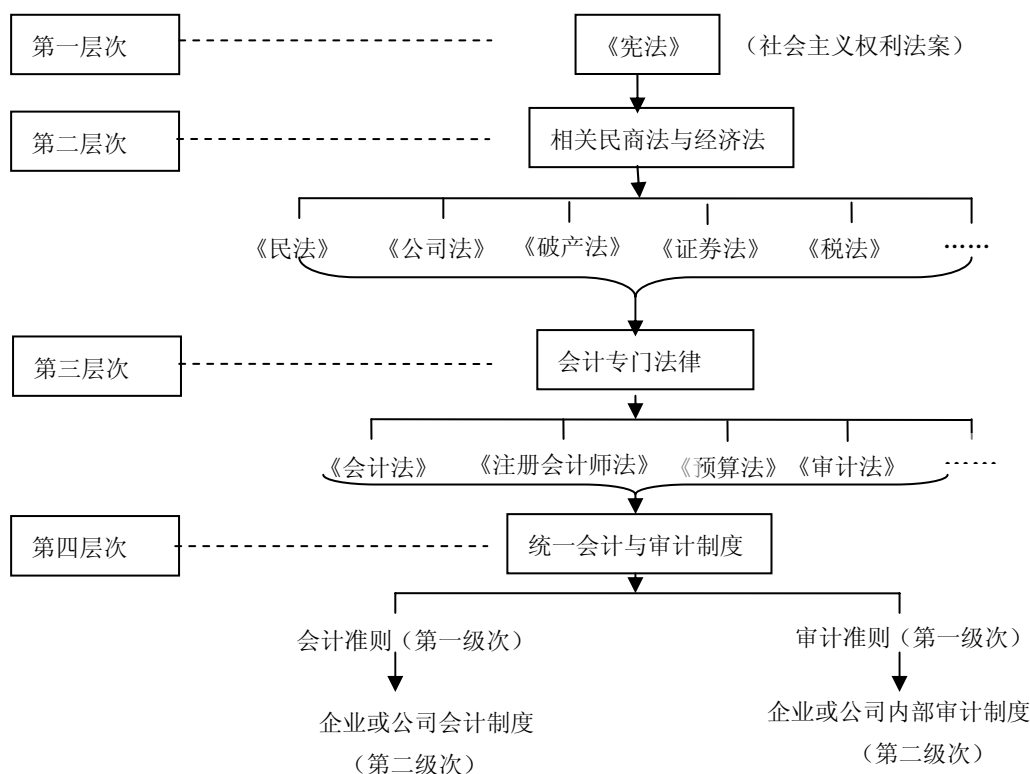


图 2：我国产权会计法律制度体系建设构想

这个体系设定为四个层次，以《宪法》为进行规制的根本大法，采用民商法的主体结构，并以会计专门法规作为整个规制的基础。其建议性意见是：（1）根据我国以完善公有制为主体、多种所有制经济共同发展的基本经济制度，在将要做出修订的《中华人民共和国宪法》中确立维护和保障所有者合法权益的“社会主义权利法案”，并在这一宪法原则与根本精神的指导下确立和形成民商法的主体结构；（2）在现有《民法通则》的基础上，制定《中华人民共和国民法》，对产权、债权、继承权与契约等内容做出原则性界定和规定；（3）根据建立现代产权制度与建立现代企业制度的要求，对现行《公司法》、《破产法》等进行全面系统的修订，并使其在原则上对公司会计与审计等所做出的规定鲜明地与《宪法》、《民法》所确定的产权精神保持一致；（4）根据党的十六届三中全会关于建立统一的市场体系，大力发展资本和其他要素市场的要求，全面、系统地修订《证券法》，严格规范上市公司与资本市场的会计、审计行为；（5）修订现行《税法》，提高《税法》与会计法制在维护及保障公共利益、企业（公司）权益方面的一致性程度，提高纳税人对公共利益的认识；（6）全面、系统地修订《会计法》、《审计法》与《预算法》等第三层次的专门法律，使其在规制的基本内容上与第一、第二层次的立法原则和精神完全保持一致；（7）根据建立现代产权制度的精神，并根据产权经济全球化对会计国际协调的要求，全面、系统修订已发布执行的会计准则与独立审计准则，并注意把握我国进行产权制度改革的历史进程，适时制定与发布新的会计准则及独立审计准则，最终形成科学统一的会计准则体系与独立审计准则体系；（8）根据我国国情，继续坚持统一会计制度建设的循序渐进原则，根据会计准则和审计准则建设的进程，修订和制定一整套技术指导性强的应用型会计制度规范、内部审计规范与会计、审计职业道德规范，以解决新的统一会计、审计制度的实施问题，为全面进行会计的国际协调创造条件。

以上从六个方面对产权会计观确立和产权会计观下的会计变革问题的阐述仅仅是一个引论，对这一问题进行初步研究的目的在于抛砖引玉。今后如何贯彻党的十六大及十六届三中全会关于“建立归属清晰、权责明确、保护严格、流转顺畅的现代产权制度”的精神，全

面而深入地进行会计变革方面的研究，是一项任重而道远的工作。

主要参考文献：

- 马克思恩格斯全集. 1976. 第1卷至第4卷. 北京：人民出版社
- 马克思. 1975. 资本论. 第2卷. 北京：人民出版社
- 毛泽东. 1966. 矛盾论. 《毛泽东选集》第1卷. 北京：人民出版社.
- 中共中央印发. 2003. 中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定. 北京：人民日报
- 阿尔钦等. 2002. 生产、信息费用与经济组织. 上海：上海人民出版社. 见陈昕主编：财产权利与制度变迁. 上海：上海人民出版社. 上海三联书店. 59~87
- 德姆塞茨. 1999. 所有权控制与企业——论经济活动的组织. 北京：经济科学出版社. 146~171
- 德姆塞茨. 2002. 关于产权的理论. 见陈昕主编：财产权利与制度变迁. 上海：上海人民出版社. 上海三联书店. 96~112
- 葛家澍、唐予华. 1983. 关于会计定义的探讨. 会计研究, 4、5
- 郭道扬. 2002. 论两大法系的会计法律制度. 会计研究, 8: 3~9、9: 7~18
- 姜振颖. 2000. 合同法. 北京：人民法院出版社. 30~32
- 雷光勇. 2003. 会计契约论. 武汉：中南财经政法大学博士论文. 78~84
- 马卡洛夫. 1955. 会计核算原理. 北京：人民大学出版社. 15~30
- 平乔维奇. 1999. 产权经济学——一种比较体制的理论. 北京：经济科学出版社. 28~32
- 田昆儒. 2000. 企业产权会计论. 北京：经济科学出版社. 16~41
- 吴水澎. 1996. 财务会计基本理论研究. 沈阳：辽宁人民出版社. 73~88
- 王庆成、孙茂竹. 2003. 我国近期财务管理若干理论观点评述. 会计研究, 6: 40~43
- 伍中信. 1998. 产权与会计. 上海：立信出版社. 1~12
- Eucken, Walter. 1951. The Foundations of Economics: History and Theory in the Analysis of Economic Reality. Chicago: University of Chicago Press, 53.
- Watts and Zimmerman. 1983. Agency Problems, Auditing, and the Theory of the Firm: Some Evidence. Journal of Law and Economics, vol. 26, issue 3: 613~633

On the Concept of Property Rights Accounting and the Accounting Transform

Guo Daoyang

(School of Accounting and Finance ,Zhongnan University of Economics and Laws, 430064)

Abstract: According to the Third Plenary Session of the Sixteenth CPC Central Committee's essence of building modern Property Rights system and combined with the research on the basic theory of the economics of property rights, this paper firstly expounds that market economy is the economy of property rights, and then systematically studies the influence of the development of the economy of property rights and the economics of property rights on accounting theory, accounting legal system and accounting method and the important historical contribution of accounting development to the management control on the economy of property rights. Based on it, this paper focuses on how to establish the concept of property right accounting and transform accounting in all-round, the main contents include: (1) on establishing the main theory of property rights accounting—the motion view of property rights value; (2) on the objects of property rights accounting; (3) on accounting's control on the property right value's movement and the results at the view of enterprise's contract connection; (4)on establishing enterprise's internal control system at the view of property rights control; (5) on the construction of property rights accounting legal system. Research on the above issues has significant meaning to the future reform of accounting theory and practice, and the construction of accounting legal system with the property rights regulation as the core.

Keywords: Property Rights; the Economy of Property Rights; Concept of Property Rights Accounting; the Accounting Transform