

中南财经政法大学会计学院会计·财务科研成果文库

NEW ECONOMIC 新经济时代的 会计·财务问题研究

——中南财经政法大学会计学院
首届“学术活动月”论文集

中南财经政法大学会计学院 编



中国财政经济出版社

中南财经政法大学会计学院
会计·财务科研成果文库

新经济时代的 会计、财务问题研究

——中南财经政法大学会计学院
首届“学术活动月”论文集

中南财经政法大学会计学院编

中国财政经济出版社

图书在版编目(CIP)数据

新经济时代的会计、财务问题研究/中南财经政法大学会计学院编. —北京: 中国财政经济出版社, 2004.6

(中南财经政法大学会计学院会计·财务科研成果文库)

ISBN 7-5005-7341-3

I. 新… II. 中… III. 会计学—文集 IV. F230-53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 052343 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com.cn>

E-mail: cfeph@cec.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×960 毫米 16 开 28.5 印张 475 000 字

2004 年 7 月第 1 版 2004 年 7 月北京第 1 次印刷

印数: 1—2 000 定价: 52.00 元

ISBN 7-5005-7341-3/F·6412

(图书出现印装问题, 本社负责调换)



中南财经政法大学会计学院首届“学术活动月”开幕式教师合影（2003年4月17日）

《新经济时代的会计、财务问题研究》

编审委员会

成 员：罗 飞 张龙平 唐国平
汤湘希 张敦力

责任编审：唐国平

前 言

2002年初，我校会计学科被教育部确定为国家级重点学科。这既是对我校会计学科建设所取得成就的肯定，也是对我校进一步搞好会计学科建设的一种鼓励和鞭策。学科建设任重道远！

科学研究是学科建设的基本内容之一，学术成果与学术水平是衡量学科建设成功与否的重要标志。为适应会计、财务管理学科建设与发展的需要，进一步推动我院教学与科研工作再上新台阶，学院于2002年10月决定：在2003年4月—5月隆重举行我院首届“学术活动月”活动！

2003年4月17日，我院首届“学术活动月”开幕式如期举行。中南财经政法大学副校长赵凌云教授、科研处处长姚莉教授、教务处处长夏成才教授、学科建设办公室吕运来副主任等校领导及相关部门负责人亲临会场。开幕式由会计学院副院长唐国平教授主持，会计学院院长、博士生导师罗飞教授致欢迎辞，并介绍了我院举办“学术活动月”的目的和本次活动的内容及其对我院科学研究、学科建设的重要意义。开幕式后，举行了本次“学术活动月”的首场学术报告会。我国著名会计学家、国务院学科评议组成员、中国会计学会副会长、中南财经政法大学学术委员会主任委员、会计研究所所长、博士生导师郭道扬教授，为全场300多名师生做了题为“产权会计与会计基本问题反思”的精彩学术报告。

我院本次“学术活动月”包括三部分内容：

一是举办教师学术报告会。即从教师提交的学术论文中选出优秀论文，并由作者在专场学术报告会上发言。专场学术报告会按国际会议模式进行，如“一对一”地设置论文报告人和论文评论人，并限制发言时间。在本次学术活动月中，共举行了4次教师学术报告专场，先后有14位教师报告了其最新研究成果。

二是邀请校外著名专家、学者讲学。本次“学术活动月”中，先后邀请了来自于清华大学、财政部会计司、北京国家会计学院等单位的著名专家、学者来我校讲学。学者们独特的研究视角、前沿性的学术成果、幽默生动的

语言表达,不仅为我院师生带来了新的学术思想、学术信息,而且也加深了会计人之间温馨的学术情结。

三是举办我校首届“会计学专业硕士研究生学术研讨会”。会计学专业研究生是我国会计事业的未来和希望。举办该研讨会,目的在于为研究生们提供一个展示研究成果、进行学术交流的平台。会计学专业硕士研究生学术研讨会为期一天。中南财经政法大学副校长李汉昌教授、研究生部主任朱延福教授亲临会场,并发表了热情洋溢的讲话。中南财经政法大学副校长、博士生导师、经济史学专家赵凌云教授,会计学院副院长、博士生导师、审计学专家张龙平教授分别为研究生们做了题为“经济史视野中的会计演进”、“中国独立审计准则与资本市场”的专题报告。由研究生自己组织的学术报告会本次研讨会的另一项重要内容。学术报告会包括主题报告和自由发言两部分。先后有10位硕士生进行了大会发言,并分别由5位博士研究生进行了精彩点评。本次学术研讨会共收到应征论文220余篇,会议入选论文155篇。本次研讨会还评选出了优秀论文一等奖1篇、二等奖3篇、三等奖10篇、优秀论文提名奖10篇,并分别颁发了奖金和证书。

本次“学术活动月”适逢“非典”肆虐我国期间。“非典”使得我们邀请校外专家讲学的计划一定程度上受到影响,也使得“会计学专业硕士研究生学术研讨会”不得不推迟至2003年11月举行,但在学校领导及有关部门、国内会计界朋友们和我院全体师生的大力支持下,我们圆满完成了“学术活动月”的各项计划,取得了预期成果。为此,我们对关心和支持本次“学术活动月”的学校领导、有关部门负责人、国内会计界的朋友们以及我院全体师生,表示衷心的感谢!

这本论文集是本次“学术活动月”的成果之一,它包含了本次活动入选的教师论文和部分研究生获奖论文。在本论文集的整理和汇编过程中,唐国平、汤湘希、张敦力、黄梅、董丽华等老师和硕士生蔡传里、王昌锐同学,做了大量的事务性工作。对他(她)们的辛勤劳动,我们表示衷心感谢。在本论文集正式出版之际,我们还要特别感谢中国财政经济出版社会计分社社长郭兆旭先生及其同仁,感谢他们多年来对我院学科建设的关心和支持!

中南财经政法大学会计学院

2003年12月

目 录

论产权会计观与产权会计变革·····	郭道扬(1)
经济史视野中的会计演进·····	赵凌云(15)
中外学者的财务会计对象要素研究成果评析·····	唐国平(27)
无形资产经营与企业发展问题研究·····	汤湘希(40)
商誉的实质: 企业资产的整合价值·····	张 琦(54)
公允价值的确定次序及其可靠性·····	罗殿英(61)
财务会计确认与计量理论探析·····	王清刚(67)
从公司治理角度看上市公司的强制性会计信息披露·····	季小琴(79)
✓公司治理结构完善与会计信息失真治理·····	康 均(88)
会计规则制定的税务背景分析·····	施先旺(98)
会计与经济效益探讨·····	孙贤林(111)
会计诚信缺失与道义责任的思考·····	谢邦柱(122)
环境会计探讨·····	詹才利(131)
绿色经济条件下的会计信息披露问题·····	徐永涛(141)
上市公司员工认股权计划会计问题的思考·····	康洪艳(153)
实施《投资准则》对企业税负的影响分析·····	张敦力(160)
上市公司非公允关联交易探析·····	张慧德(168)
资产证券化及其会计问题研究·····	贡 峻(179)
论盈余管理的动机及治理·····	彭 艳(184)
浅析融资租赁的有关会计问题·····	凌绍英(189)
项目资本金核算存在的问题和改进建议·····	陈保华(196)
房地产企业土地开发成本核算探讨·····	李世斌(202)
进出口货物报关单的填制与审核探析·····	张明瑜(207)

管理期权评估法的灵活性研究·····	刘 圻(216)
论我国企业管理层收购行为的规范化问题·····	袁天荣(224)
企业长期融资的经济学思考·····	曾 浩(232)
上市公司股份回购探析·····	张锦秀(238)
中美职工持股实施效果比较及对策·····	冉明东(247)
论我国职工持股计划·····	郑 玲(252)
浅析股票期权税务处理·····	尹海霞 柯 飞(262)
虚拟企业的风险现金流量管理及系统研究·····	彭 岚(267)
我国上市公司股权结构探析·····	李光忠(275)
试论我国上市公司股权结构与公司治理问题·····	杨 芳(281)
中国上市公司股利分配的现状、成因及对策分析·····	黄 梅(287)
再议企业价值报告·····	蒋 茵(298)
对债转股若干问题的反思·····	张志宏(306)
企业资本结构中负债与资本比率的研究·····	唐本佑(317)
谈谈企业的短期偿债能力分析·····	陈豪琳(326)
从委托—代理关系透视国有企业激励机制·····	杨汉明(330)
对我国上市公司畸形融资偏好的成本分析·····	王昌锐(339)
借鉴国外券商融资模式 拓宽国内券商融资渠道·····	艾 红(344)
我国上市公司为何漠视债券融资·····	陈正林(351)
论我国负债融资市场信用机制构建·····	胡汇杰 李芳芳(357)
战略投资决策中传统评价方法的改进·····	刘建平(363)
武钢股份的全面预算管理实践及其经济学思考·····	冯 俊(369)
独立董事制度建立与完善的会计视角解读·····	许家林(374)
上市公司独立董事制度与公司财务风险防范·····	喻景忠(392)
对我国上市公司建立独立董事制度的思考和建议·····	石中美(404)
试论我国国家审计的三个问题·····	张龙平(414)
我国环境审计理论研究的回顾与思考·····	高文进 刘志军(425)
试论注册会计师审计报告准则的主要变化·····	聂曼曼(432)
文科硕士研究生教育收费改革问题探讨·····	罗 飞 王荆洲(437)
高校会计学院(系)图书馆发展对策探析·····	徐 青(443)

论产权会计观与产权会计变革^{*}

郭 道 扬

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是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：

^{*} 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。

“人们奋斗所争取的一切，都同他们的利益相关。”^① 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。”^② 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”^③ 的精神相一致。也正是从财产关系的发展变化出发，马克思对簿记（会计）的演进做出了这样的论述：“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为必要；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。”^④ 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。

20 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 90 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

① 《马克思恩格斯全集》第 1 卷，第 82 页。

② 《马克思恩格斯全集》第 4 卷，第 180 页。

③ 《马克思恩格斯全集》第 3 卷，第 12 页。

④ 马克思：《资本论》第 2 卷，第 152 页。

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,收益信息是产权拥有者、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。

(一) 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。而会计做假、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。

（二）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80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。

（三）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，可对会计的对象做出如下表述：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。

(四) 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”^①,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

^① 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。