



转型与产权理论探索丛书(第二辑)
主编/周冰

The Collection Explored of the Transition and Property Rights Theory

宋智勇 / 著

Accounting System : The Implementation Mechanism for Property Rights and Its Transition

会计模式：产权实现 机制及其转型



经济科学出版社
Economic Science Press



转型与产权理论探索丛书(第二辑)
主编/周冰

The Collection Explored of the Transition and Property Rights Theory

宋智勇 / 著

Accounting System : The Implementation Mechanism for Property Rights and Its Transition

会计模式：产权实现 机制及其转型



经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目 (CIP) 数据

会计模式：产权实现机制及其转型 / 宋智勇著. — 北京：
经济科学出版社，2013. 4

(转型与产权理论探索丛书·第2辑)

ISBN 978 - 7 - 5141 - 3157 - 4

I. ①会… II. ①宋… III. ①产权 - 会计 - 研究
IV. ①F23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 056054 号

责任编辑：赵 蕾 沙超英

责任校对：杨 海

责任印制：李 鹏

会计模式：产权实现机制及其转型

宋智勇 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100142

总编部电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www. esp. com. cn

电子邮件：esp@ esp. com. cn

北京季蜂印刷有限公司

880 × 1230 32 开 7.25 印张 180000 字

2013 年 7 月第 1 版 2013 年 7 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 3157 - 4 定价：19.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换。电话：88191502)

(版权所有 翻印必究)

• 丛书序言 •

坚持中国经济学理论研究的主体性原则

就像国人的奥运金牌情结一样，中国经济学界的诺贝尔奖情结实在是太强烈了。自 1994 年北京大学中国经济研究中心成立时起，林毅夫明确表达了对中国出现诺贝尔经济学奖获得者的热切期盼，学界和媒体立即广泛呼应，连有的老学者也按捺不住地撰文，一时间似乎中国很快就要出现诺贝尔奖获得者了。那么，中国在未来不太长的时间里究竟能否摘取诺贝尔经济学奖的桂冠呢？拿 2009 年的两位诺贝尔奖得主来说，他（她）们的获奖作品都是 30 年前研究发表的成果。自 1969 年瑞典银行首次颁发诺贝尔经济学纪念奖以来，迄今共有 64 位获奖者，从使其获奖的研究成果发表到获奖的平均时间超过了 30 年。这就是说，如果预测未来 30 年内诺贝尔奖可能得主的话，其研究成果现在就已经出现了。环顾当下的中国经济学界，可以举出类似这种分量的、具有开创性、系统性而又被广泛认可的研究成果吗？不免令人汗颜。

本来，科学和学术研究的目的并不是为了获奖，而是为了认识世界即获取新知识，人类科学研究的终极目的则是为了改造世界。由于事物的无限复杂和发展变化，人的有限理性和认识的可错性，对新事物和新知识的探索是一个永无止境的航程，科学和理论的发展也就永远不会停

止。知识就是力量，它会改变人们的思想和行为方式，从而改变社会及其发展演化的道路。一个民族、一个国家和一个社会的理论水平决定着这个民族、国家和社会的精神文明发展的高度。正因此，恩格斯说：“一个民族想要站在科学的最高峰，就一刻也不能没有理论思维”^①。创造是人的一种本性。科学理论研究的探索性质决定了它从不重复，在满足好奇心和求知欲的同时，总是在挑战前人和自我，是最具有创造性的活动，因此是一种最符合人的本性的工作。从这个意义上来说，科学研究本身就是对研究者的最大报偿。研究过程的复杂艰巨和取得成果时的喜悦，就是激励学者不断探索的强大动力，因为在这个过程中，他不仅满足了自己强烈的好奇心，而且也实现了作为一个真正的人的价值，为人类社会知识的发展留下了个人的印记。凡是真正的思想产品，社会总会以某种方式承认的。至于奖励之类，只是社会承认的一种方式罢了，实际是科学理论研究结果的一个副产品。副产品当然也有其价值，甚至是非常重要的价值，但是绝不应当本末倒置，喧宾夺主，淡忘了科学和学术研究自身的目的。更何况，知识就其本性而言并不适合作为私产的对象，因此奖励作为科学发展的激励机制，在刺激催生出更多研究成果的同时，实际也在控制、引导和限制着科学理论发展的方向，诱导功利主义和机会主义行为，排斥和扼杀着真正的学术兴趣和学者个人的选择自由，过多和过度使用奖励机制对科学和理论的发展弊大于利。

中国当然应该出世界级的经济学家。中国作为一个有五千年悠久文化传统的伟大民族，是最大的发展中国家和体制转型国家，改革开放以来又是经济增长最快的国家。经过30年高速增长，中国的面貌已经发生了翻天覆地的变化，国际地位越来越重要，对世界经济的影响越来越大，中国经验、中国道路和中国模式正受到越来越

^① 恩格斯：《自然辩证法》，《马克思恩格斯选集》第3卷，人民出版社1972年版，第467页。

越多的关注，中国的经济问题已经有了世界性的意义。毛泽东在论文艺时曾说过：人民生活“是一切文学艺术取之不尽，用之不竭的唯一的源泉”，“过去的文学作品不是源而是流”。^① 其实，这话同样适用于科学和理论的研究。作为理论物理学家的杨振宁认为，科学，即使最纯粹的理论科学，也是从实际现象和社会实践中发现和提出问题，形成理论的。如果没有学术传统的传承和思想理论的渊源，学术的发展就难以达到深邃、形成浩瀚气势和蔚为大观，但是如果不是面对现实生活中的矛盾提出问题，科学的生命就将枯竭。什么人能成为重要的甚至是伟大的经济学家？就是那些研究了影响一个社会、一个国家乃至人类福祉的最重要经济现象的人。当今的中国为经济学家提供了这种历史性的机遇。

但是，把握住机遇不仅需要有时代的责任感和理论勇气，而且还要有心智选择正确的研究方向。在信息化和全球化的时代，中国经济学的发展首先需要的是理论研究的主体性，这就是，在经济学的理论研究中明确中国的立场，从中国的国情出发，不分理论流派，充分吸收和借鉴国内外各种经济学说，为解决中国的问题而进行理论研究，并以此来推动中国经济学的发展。近年来流行的说法是，中国经济学研究要现代化、国际化和本土化。然而，科学理论虽然有着新和旧的区别，但是却并不存在所谓的先进和落后的问题，存在的只是解释力的强弱和对所研究的问题是否适合及其程度大小的问题，因此，所谓经济学现代化的说法是很荒谬的。所谓国际化，实际就是理论研究要以北美主流的新古典主义和凯恩斯主义经济学为本位，而为了使西方经济学的理论能够适合中国的需要，所以要将其本土化。不可否认，学术研究的规范化，特别是自觉地遵循国际上较为普遍流行的学术规范，便于学术交流；学习国外先进的研究方法，对于理论的发展进步是非常重要的，但是这种主张

^① 毛泽东：《在延安文艺座谈会上的讲话》，《毛泽东选集》第3卷，人民出版社1969年版，第817页。

颠倒了科学理论发展中的源和流的关系，因此是不可取的。

理论是思维的强大工具，认识任何复杂的事物都不可能离开理论思维，但是，理论作为人的思维的主观创造物，又不可避免地存在着局限性，这就是它的倾向性和可错性。任何理论，特别是人文社会科学理论，都依赖着它所产生的那个特定的时代和社会的文化背景，不可能摆脱历史和制度的制约。理性思维需要借助理论概念作为思维的语言符号系统来进行，但是作为语言概念系统，理论始终和它所反映的客观事物之间存在着某种程度的差距。任何理论，都代表了一种特定的思维方式、一种看问题的角度，甚至是一种立场和观念，完全客观和中性无偏的社会科学理论是不存在的。理论作为一种支配的话语权在无形中影响着人们的思维，因此在提高人们思维能力的同时，也在遮蔽和扭曲着人们的视线，使人们难以认清面对着的事物的真相。因此，只有透过一切既有理论语言的迷雾，才能真正看到纷繁复杂现象背后的事实及其本质，并在此基础上提出相应的概念，发展其理论。为此，我们主张以不群不党、不帮不派的态度对待发展到今天的各种经济学理论，以海纳百川的胸怀学习、吸收和融会贯通，用来解决中国经济转型和发展所面对的问题，建立以中国为背景的经济学理论，进而为经济学的发展做出贡献。

我们这个学术团队就是本着这种精神从事中国经济转型的理论研究的。我们的研究主要着眼于发现中国经济体制转型过程中那些最具特色并对现有理论构成挑战的现象，努力挖掘和揭示出其中所具有的原创性理论含义，试图以此来促进转型经济学理论的发展。前一个时期，我们的研究集中在经济体制转型中宏观层次的各个方面，研究成果主要体现在“转型经济学理论前沿丛书”（社会科学文献出版社2007年版，共8本）中。目前，我们把研究的重点转向了体制转型过程中的产权制度及其变革的理论，因此现在这套“丛书”定名为“转型与产权理论探索丛书”，这套“丛书”和前一套“丛书”是姊妹篇。收入本丛书的各部著作，除了由我主持

的研究课题的成果之外，都是我指导的南开大学博士研究生的学位论文基础上修改而成，其中既有少数延续了对体制转型的宏观研究，更多的则是以中国体制转型为背景进行的产权理论研究，也有以中国体制转型过程中产权制度变革过程为重点的研究。我们在这方面的研究还没有结束，因此本丛书将分辑陆续出版。这些研究分别从各种不同的产权主体、产权客体或者产权的基础理论方面进行探索，是对产权理论的深化和发展，有助于加深人们对产权制度和我国产权制度现状的理解，可供各方面的研究者和学习者阅读参考。这套丛书是我们在转型和产权理论上的探索，不成熟和不完善之处，希望能得到读者的斧正，也希望我们的工作能为未来中国出现可以问鼎诺贝尔经济学奖的研究成果铺路添砖。

周 冰

2012年12月8日



Contents

第1章 导 论 / 1

- 1.1 论文的选题及其意义 / 2
 - 1.1.1 问题的提出 / 2
 - 1.1.2 选题的意义 / 5
- 1.2 关于产权与会计的相关文献述评 / 7
 - 1.2.1 关于产权的理论 / 7
 - 1.2.2 产权对会计的影响 / 15
 - 1.2.3 会计及其对产权的影响 / 17
- 1.3 本书的研究思路与研究方法 / 21
 - 1.3.1 研究思路 / 21
 - 1.3.2 研究方法 / 22
- 1.4 本书研究的重点、难点以及可能取得的创新 / 23
 - 1.4.1 本书研究的重点 / 23
 - 1.4.2 本书研究的难点 / 23
 - 1.4.3 可能取得的创新 / 25

第2章 产权、企业与会计的作用 / 26

- 2.1 产权及其运行 / 26

- 2.1.1 产权的内涵 / 26
- 2.1.2 产权的实施与运行 / 33
- 2.2 会计是产权运行的技术条件 / 35
 - 2.2.1 会计的产权功能 / 35
 - 2.2.2 产权运动与会计 / 38
 - 2.2.3 产权在企业中的运动过程 / 40
 - 2.2.4 产权运动的特征 / 46
 - 2.2.5 企业会计核算的特征 / 48
- 2.3 产权契约、企业的性质与会计的作用 / 51
 - 2.3.1 产权契约与企业的性质 / 51
 - 2.3.2 会计在企业中的作用 / 54

第3章 产权视角下的会计制度 / 58

- 3.1 会计本质的概念辨析 / 58
- 3.2 产权理论下的会计本质 / 63
 - 3.2.1 法律产权与会计的本质 / 63
 - 3.2.2 经济产权与会计的本质 / 65
- 3.3 产权演进对会计制度变迁的作用 / 69
 - 3.3.1 交易费用与统一的会计制度 / 69
 - 3.3.2 产权组织与会计核算 / 70
 - 3.3.3 产权博弈与会计制度的利益分配结构 / 72
 - 3.3.4 法律耦合程度与会计制度的效率 / 73
- 3.4 知识积累、产权博弈与会计制度变迁 / 74
 - 3.4.1 知识积累与会计技术进步 / 75
 - 3.4.2 产权博弈与会计规则制定权结构 / 78
 - 3.4.3 不确定性与会计政策选择 / 81
 - 3.4.4 不同产权主体在会计中的利益诉求 / 83
 - 3.4.5 会计制度变迁的逻辑 / 86

- 3.5 会计制度非中性与经济后果 / 87
 - 3.5.1 产权价值的影响因素与会计的作用 / 88
 - 3.5.2 产权关系及其在会计上的反映 / 90
 - 3.5.3 产权主体决策与会计信息 / 93
 - 3.5.4 会计制度非中性的产权意义 / 95

第4章 企业产权制度与企业会计模式 / 98

- 4.1 企业产权制度的内涵 / 98
 - 4.1.1 企业的契约性质 / 99
 - 4.1.2 两种基本的企业产权契约结构 / 100
- 4.2 企业会计模式及其决定 / 104
 - 4.2.1 会计制度与会计模式的概念 / 104
 - 4.2.2 企业会计模式的主导因素 / 106
- 4.3 会计规则制定与会计运行机制 / 108
 - 4.3.1 会计规则制定 / 108
 - 4.3.2 会计运行机制 / 111
 - 4.3.3 会计政策选择 / 113
- 4.4 企业产权制度对企业会计模式的决定作用 / 118
 - 4.4.1 企业产权制度决定企业会计模式 / 118
 - 4.4.2 我国企业会计模式变革的产权逻辑 / 120

第5章 转型中企业制度变迁与各产权主体的确立 / 122

- 5.1 转型过程中的政府行为及其职能变化 / 122
 - 5.1.1 政府改革行为的内在逻辑 / 122
 - 5.1.2 转型过程中的政府职能 / 124
- 5.2 转型过程中的企业行为 / 128
 - 5.2.1 计划体制下国有企业的行为 / 129
 - 5.2.2 转型过程中国有企业的行为变化 / 132

- 5.2.3 国有企业独立财务主体地位的
确立及其意义 / 137
- 5.3 转型过程中经理人员、企业职工的地位与作用
变化 / 139
 - 5.3.1 转型过程中经理人员的经济地位与作用 / 139
 - 5.3.2 转型过程中企业职工的地位及其作用 / 142
- 5.4 投资主体、债权人的地位与作用变化 / 143
 - 5.4.1 投资主体与债权人的地位与作用变化 / 143
 - 5.4.2 国有企业产权制度变迁的动力学 / 146

第6章 转型过程中的企业会计模式变迁 / 148

- 6.1 转型过程中会计技术进步的路径 / 148
 - 6.1.1 会计技术的经济性质 / 148
 - 6.1.2 转型过程中会计技术进步的路径 / 151
- 6.2 计划经济体制下的企业会计模式 / 153
 - 6.2.1 企业会计规则的制定与会计目标 / 154
 - 6.2.2 会计的运行机制 / 155
 - 6.2.3 会计核算模式的基本结构 / 156
 - 6.2.4 计划经济条件下企业会计模式的基本特征 / 157
- 6.3 体制转型初期的企业会计模式 / 159
 - 6.3.1 企业会计模式变迁的基本内容 / 160
 - 6.3.2 企业会计规则制定与会计目标 / 162
 - 6.3.3 会计运行机制 / 163
 - 6.3.4 企业会计模式的基本特征 / 165
 - 6.3.5 体制改革初期会计模式变迁的
政治经济学分析 / 166
- 6.4 体制转型近期的企业会计模式 / 169
 - 6.4.1 企业会计模式变迁的基本内容 / 169

- 6.4.2 会计规则制定与会计目标 / 172
- 6.4.3 会计运行机制 / 177
- 6.4.4 企业会计模式的基本结构 / 179
- 6.4.5 体制改革近期企业会计模式变迁的政治经济学分析 / 182

第7章 国有产权制度与企业会计模式的优化路径 / 184

- 7.1 国有产权制度的优化路径 / 184
 - 7.1.1 生产社会化决定产权社会化 / 185
 - 7.1.2 产权社会化必然要求产权价值化、资本化 / 187
 - 7.1.3 国有产权资本化的方式 / 189
 - 7.1.4 国有产权资本化的意义 / 192
- 7.2 我国企业会计模式的优化路径 / 194
 - 7.2.1 与法律产权制度相协调, 优化会计规则制定模式 / 195
 - 7.2.2 严格会计规则执行、重构企业会计运行机制 / 201
 - 7.2.3 积极应对、审慎推进会计准则的国际趋同 / 203

参考文献 / 207

后 记 / 214

第1章

导 论

产权的重要性越来越为人们所认识，产权理论不仅是新制度经济学研究的中心，而且也已经成为人们剖析现实经济问题的一个重要的理论工具。但产权理论的经济研究，往往偏重于产权的本质、效率及其变革的经济因素，而很少涉及产权制度运行的技术条件及其实现机制的研究。产权制度决定了成本和报酬在组织各个参与者之间的分配，这是带有决定性影响的因素。产权的界定和交易一般是通过缔结契约（明示的或默认的）来完成的，契约能否得到良好的履行与契约本身的性质同样重要，所以组织中各行为主体的行为直接取决于两个方面的因素：（1）产权契约本身的性质；（2）产权契约实现的技术条件。大量的经济学研究尤其是新制度经济学的研究集中于产权契约的第一个方面，即对产权契约本身的性质、效率、影响因素以及变迁机制做了大量的研究，而对产权契约运行的技术条件则关注甚少。较早对技术条件对产权制度的影响做了深入研究的可能是安德森和希尔（Anderson and Hill, 1975）以及菲尔德（Field, 1985），他们的研究表明，界定和执行产权的单纯的技术变化也会促使各方达成更明确的产权契约。事实上，财产权契约第二个方面的研究主要是由会计学家来承担的，他们认为会计与产权有着天然的联系，认为会计的产生、发展和变更的根本使命就是“体现产权结构、反映产权关系、维护

产权意志”（伍中信，1998）^①。界定和计算产权价值、反映和监督产权流动是会计的基本优势所在，所以会计成为产权运行基本的技术手段。

产权契约本身的性质是根本性的，具有决定意义，它决定了不同行为主体的地位及其利益分配的基本格局。而会计制度作为产权契约实现的基本机制，对产权的运行、产权的效率及其利益分配有着重大的影响，不同的行为主体可以通过对会计制度的影响、操纵来扩大自己在利益分配中的所得。会计虽然是一种制度化的技术体系，但它却并不是像物理度量衡那样有着精确、客观的标准，它有不完全性的一面，有着巨大的制度弹性，给使用者以一定的操作空间，从而使其运行有了重要的经济后果，进而影响产权的实现、利益分配与经济效益。进一步而言，产权契约本身的性质与相应的技术条件即会计制度是密切联系在一起的，有什么样的产权制度就要求有什么样的会计制度，而会计制度又不全然是产权制度的附庸，它本身也有着自己相对的独立性，会计制度功能的发挥又会反过来影响产权契约和产权制度的运行与效率。

1.1 论文的选题及其意义

1.1.1 问题的提出

自党的十一届三中全会以来，我国对经济制度以及相应的经济运行机制进行了不断的调整、改革和完善。从宏观上看，经济制度的变革主要体现在所有制结构的变化上，表现为从“主导—补充”结构、“主体—补充”结构、“主体—多元”结构、直到“公有制与非公有制经济共同发展”这样一个历史过程。宏观上的运行机制主要表现为计划与市场关系的不断调整与变化，从“计划调节

^① 伍中信：《产权与会计》，立信会计出版社1998年版，第2页。

为主，市场调节为辅”、“计划调节市场，市场引导企业”、“计划经济与市场调节相结合”、直到“建立社会主义市场经济体制”等几个阶段。这些构成了我国转型过程中基本的宏观经济环境。在微观上来看，经济制度的变革主要体现在企业制度的变革上，表现为企业产权结构的变迁。对于国有企业而言，其产权结构变迁的主线是国家与企业的关系变化，其改革的过程经历了放权让利、利改税、承包制、股份制等几个阶段，其核心的制度安排就是对国家与企业的权利义务关系不断进行调整。在股份制阶段，企业的产权结构和利益关系都变得更为复杂，企业的组织形式和运行机制也与传统体制下的国有企业有了根本的不同。与我国企业产权制度变迁的历史进程大致同步，我国会计制度也经历了行政计划导向、政府利益导向、企业导向、投资者导向以及利益相关者导向、国际趋同等几个重要的历史阶段。通过研究转型过程中我国企业产权制度与会计模式变革的历史，揭示两者发展的规律构成了本书研究的主线。

总体上看，会计制度的发展是反应性的，“正是每个时代企业发展的需要，创造了这一技术系统的结构”^①。企业制度的变化是影响会计制度变化的核心因素，因为其他的因素如文化、政治、法律等固然会对会计的发展产生一定的影响，但企业是会计的母体，是会计最重要的使用者，而会计则是将企业各种生产要素组织在一起的技术手段，是维护企业内各种产权契约和企业运行的核心机制，所以探求会计制度变革最直接的动因应该聚焦于企业制度的变革。同时，会计作为一种制度化的技术体系，它又有独立性的一面，“复式簿记一旦产生，就按其内在的逻辑规律得到进一步的发展”^②。而且，在世界范围内，会计也有其共性的一面，可以形成统一的商业语言，这就是所谓的“会计的世袭遗产是国际性的”^③。

① 鸥·腾·海涅：《会计史》，文硕、傅磊等译，中国商业出版社1991年版，第3页。

② 索科洛夫：《会计发展史》，陈亚民译，中国商业出版社1990年版，第32页。

③ 乔伊和米勒：《国际会计》，常勋译，立信会计图书用品社1988年版，第10页。

当会计制度与社会经济发展相适应的时候，它就能促进企业的生产经营；当会计与社会经济发展不适应的时候，必然会以损害部分产权主体的利益为代价，进而破坏企业的资源组织能力和生产能力。由于会计制度的运作直接关系到产权契约的实现，关系到企业各方的利益分配，使得政府、投资者、债权人、经营者以及企业职工等各方利益的确定与分配都要受到会计制度的制约。在我国体制转型过程中，会计制度的演进对企业产权制度的运行发挥了何种作用？我国企业产权制度现状从会计角度来看还有哪些缺陷？通过对会计制度的研究反观企业产权制度的运行规律及其内在缺陷，是本书选题的第二个基本着眼点。

人类社会的经济活动是一个极为复杂的过程，它不是单线条、单向度的，各种因素如政治、文化、传统、习俗、技术等都会对其发展产生不同的影响。对于经济现象也应该注重运用多种理论和方法进行综合性的研究，从多视角、多维度剖析经济现象之间的内在关系。对于产权制度的研究如果仅仅偏执于各种经济因素、单纯从理论上的经济效率出发，很可能就会缺乏实际基础。转型过程中东欧及俄罗斯的私有化改革实践即说明仅仅注重财产所有权性质由公有向私有转变，欲以此促进经济效率的改善是相当片面的。在产权制度的设定中必须要考虑产权运行的技术条件，没有产权运行技术条件的支持，理想的产权制度就无法运作起来。对于会计学而言，其理论研究也不能仅仅局限于会计的技术特征，会计制度是与特定的产权制度密切联系在一起的，割裂与产权制度的联系来研究会计技术则很有可能得到一些不适用的结论，不利于实际问题的解决。在对我国企业产权制度与会计制度变革的历史分析以及两者的相互作用中，进一步提炼产权制度运行的基本技术条件，并对产权与会计的关系做一个一般性的理论阐释，在此基础上从两者互动的角度来探索我国产权制度和会计制度进一步优化的路径，就是本书的最终目的。