

© 学者书屋系列

AN OUTLINE
OF THE PROPERTY
RIGHTS OF
ACCOUNTING
INFORMATION

会计信息产权 论纲

AN OUTLINE OF
THE PROPERTY RIGHTS
OF ACCOUNTING INFORMATION

苏强 编著

哈尔滨工程大学出版社

◎ 学者书屋系列

AN OUTLINE
OF THE PROPERTY
RIGHTS OF
ACCOUNTING
INFORMATION

会计信息产权 论纲

AN OUTLINE OF
THE PROPERTY RIGHTS
OF ACCOUNTING INFORMATION

苏强 编著

哈尔滨工程大学出版社

内 容 简 介

本书以现代产权理论为基础,阐述会计信息产权的起源、性质、功能、界定、交易、结构变迁及其治理等问题,认为会计信息具有产权经济属性,会计信息产权包括供给控制权和需求索取权两组权利束,它是决定会计信息质量和企业价值产出及分配的关键权利。通过企业所有权分享、会计管制和道德约束方式界定和保护会计信息产权,让非人力资本所有者与人力资本所有者分享会计信息产权,才能有效激励和监督企业利益相关者,提高会计信息质量。

图书在版编目(CIP)数据

会计信息产权论纲/苏强编著.—哈尔滨:哈尔滨工程大学出版社,2007.10

ISBN 978-7-81133-082-3

I. 会… II. 苏… III. 企业管理-会计-产权-研究
IV. F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 160083 号

出版发行 哈尔滨工程大学出版社
社 址 哈尔滨市南岗区东大直街 124 号
邮政编码 150001
发行电话 0451-82519328
传 真 0451-82519699
经 销 新华书店
印 刷 四川西南建筑印务有限公司
开 本 880mm × 1 230mm 1/32
印 张 7
字 数 200 千字
版 次 2007 年 11 月第 1 版
印 次 2007 年 11 月第 1 次印刷
印 数 1-1000 册
定 价 18.00 元
<http://press.hrbeu.edu.cn>
E-mail: heupress@hrbeu.edu.cn

序 言

现代产权经济学认为，任何物品交易的实质都是其所附着的产权的交易，而产权是用来界定人们在经济活动中如何受益或受损的权利以及确定他们之间如何进行补偿的行为规则。由于企业会计信息也是一种稀缺的、有用的经济信息资源，对于企业利益相关者来说，会计信息所引发的经济后果和社会后果将变得更加重要，围绕会计信息的供给和需求，能够引起利益相关者之间受益或受损的事实，所以运用产权经济学理论可以分析得出会计信息这种无形“物”也具有产权属性的结论。本书以现代产权经济理论和企业理论为基础，揭示在不同企业合约形式下，会计信息具有不同的产权属性和结构。全书以企业合约为基本框架，以产权制度变迁为主线，详细阐述会计信息产权的起源、性质、功能、界定、交易及其产权结构变迁等因素对企业价值产出及分配的影响等问题。

通过对会计信息及其产权经济属性的分析，作者认为，会计信息产权是指以企业所有权（包括剩余索取权和剩余控制权）为基础，以解除受托责任和实现企业价值最大化为目标，从企业所有权博弈中分离出来的相对独立的，影响企业现实及预期价值确认、计量及披露的决定权，它是决定会计信息质量和企业价值分配取向的关键性权利。从企业会计信息供给和需求角度分析，会计信息产权由会计信息供给控制权和会计信息需求索取权两组包含若干权能的权利束组成，利益相关者通过界定并行使相应的会计信息产权权能来界定和维护自身的产权利益，保证企业合约的缔结和持续履行。伴随企业产权结构的变迁，会计信息的产权性

质也发生了相应地变化，特别是在股份制企业合约中，由于企业所有权与经营权相分离，企业产权结构出现了不对称分布，企业合约缔结主体（人力资本所有者与非人力资本所有者）为了在企业所有权分享中占有更大的份额，加紧了对会计信息产权的激烈争夺，而会计信息产权制度变迁为人力资本所有者与非人力资本所有者争夺分享企业现实及预期价值提供博弈动力，使得会计信息产权制度存在一个持续博弈的优化变迁过程，谁拥有会计信息产权，谁就将在嗣后的企业价值分享中占优。不同的企业合约形式中，会计信息产权也呈现出不同的产权属性，但无论在何种企业合约形式下，会计信息产权配置对会计信息质量和企业价值分配取向都会起到重要作用。会计信息产权的初始界定是通过企业所有权分享为基础的私人会计信息产权契约完成的，而政府会计管制通过缔结公共会计信息产权契约对私人会计信息产权契约界定进行外部矫正，并加强对会计信息需求索取权的保护，而声誉机制是通过发挥外部人力资源市场因素对企业人力资本所有者实施影响的重要机制，它可以作为显性契约（私人会计信息产权契约和公共会计信息产权契约）激励不足的补充机制，对会计信息产权界定和交易起到自激励和自约束作用。伦理道德则成为会计信息产权初始界定后进一步维护既定会计信息产权契约履行的自治性力量，同时，伦理道德对于尚处于“公共领域”的未界定会计信息产权，还将起到防止发生机会主义行为侵害的重要作用。

按照上述基本逻辑，会计信息产权的有效界定和维护就依靠“企业所有权分享、会计管制、伦理道德和声誉机制”四种方式的共同作用来完成，各种方式之间相互补充、相互依存、相互影响。从合约角度看，会计信息产权就是由私人会计信息产权契约、公共会计信息产权契约和未缔结的契约剩余“公共领域”组成的契约联合体。通过优化会计信息产权制度安排，完善产权结构，发挥产权功能，让非人力资本所有者与人力资本所有者共同分享会计信息产权，才能有效地激励和监督产权主体，实现企业价值最大化及利益分配合理化。通过会计信息产权界定和保护，

不仅可以解决会计信息质量问题，而且能够有效地解决企业产出确认、计量及其价值分配问题，真正发挥会计信息优化资源配置效率的作用。

本书共分六章，第一章导论主要引出对会计信息产权问题的经济学思考，说明选题的意义、动机、研究方法和将要解决的问题，并对目前我国会计信息产权问题研究现状和特点作了必要的回顾和评述。第二章主要介绍会计信息的涵义及特征，并进一步对企业产权理论作了必要的论述和分析，为进一步研究会计信息产权打好理论基础。最后深入分析会计信息产权的起源、性质、分类、特点、功能及其局限等基本问题。第三章主要分析会计信息产权主体及其界定相关问题，介绍并评价了几种典型的会计信息产权交易模型，提出会计信息产权应该是由私人产权契约、公共产权契约和产权“公共领域”构成的产权域。第四章主要研究企业合约演进与会计信息产权不同安排，分别介绍了业主制、合伙制和有限公司制企业合约中，会计信息产权的性质和特点。第五章主要研究股份公司会计信息产权产权结构、产权配置、产权博弈、产权制度变迁和存在的产权矛盾等问题，重点介绍了历史上会计信息产权分享的不同形式和影响会计信息产权界定和保护的各种方式。第六章主要讨论我国国有企业会计信息产权存在的特殊性问题，并提出治理国有企业会计信息产权的若干对策建议，以提高国有企业会计信息产权的效率。

003

苏 强

2007年10月

目 录

序 言	001
第一章 导 论	001
第一节 研究动机和方法	001
一、会计信息问题引发的经济学思考	001
二、研究动机和方法	005
三、研究内容和需要解决的问题	007
第二节 基本概念和假设	010
一、资源的稀缺性	010
二、环境的复杂性和不确定性	010
三、有限理性的经济人	011
四、信息不完全性和不对称性	013
五、人的合作行为倾向与机会主义行为倾向	014
六、交易费用为正	016
第三节 会计信息产权问题研究综述	017
一、会计信息产权问题研究起源	017
二、会计信息产权问题研究的发展	018
三、会计信息产权问题研究争论	020

四、会计信息产权问题研究评析	025
第二章 会计信息产权理论框架	027
第一节 会计信息及其涵义	027
一、会计信息的概念及其特点	027
二、会计信息的经济涵义	030
三、会计信息的作用	032
四、会计信息利益相关者	036
第二节 企业产权理论及其会计启示	038
一、产权的内涵	038
二、产权的种类	043
三、产权的特征	046
四、产权的功能及其局限	047
五、科斯定理及其会计启示	053
第三节 会计信息产权基本问题	057
一、会计信息产权起源	057
二、会计信息产权性质	059
三、会计信息产权特点	062
四、会计信息产权分类	063
五、会计信息产权的功能及局限	065
第三章 会计信息产权界定与交易	072
第一节 会计信息产权主体	072
一、会计信息产权主体	072
二、会计信息产权的受益方和受损方	074
第二节 会计信息产权界定的必要性及目标	077
一、会计信息产权界定的必要性	077
二、会计信息产权界定的目标和原则	078
三、交易费用与会计信息产权界定	080

四、会计信息外部性与会计信息产权界定	082
五、会计信息披露机制与会计信息产权界定	086
六、委托——代理关系与会计信息产权界定	089
七、公司治理与会计信息产权界定	090
第三节 会计信息产权界定的路径选择	091
一、会计信息产权界定的基本方式	091
二、会计信息产权界定的路径选择	092
三、会计信息产权界定路径及其历史变迁	094
四、小 结	099
第四节 会计信息产权交易契约模型	099
一、会计信息产权交易契约思路	099
二、会计信息产权自愿交易模型	101
三、会计信息产权交易的俱乐部模型	102
四、会计信息产权网络化交易模型	103
五、会计信息产权的“广告”交易模型	104
六、会计信息产权交易模型评析	105
第四章 企业合约理论与会计信息产权安排	109
第一节 合约的涵义及功能	109
一、合约的涵义	109
二、合约的功能	113
第二节 企业合约理论概述	114
一、科斯：企业的交易费用模型	115
二、威廉姆森：企业的纵向一体化性质	116
三、张五常：企业的要素合约性质	116
四、詹森和麦克林：企业是合约关系和法律虚构	117
五、杨小凯和黄有光：企业是一种间接定价制度	118
六、企业的不完全合约性质及其特点	118
七、小 结	121

第三节 不同企业合约形式下的会计信息产权模式	123
一、业主制企业——会计信息产权的私人产权模式	123
二、合伙制企业——会计信息产权有限范围的共同拥有模式	125
三、有限公司制企业——会计信息产权俱乐部模式	126
第五章 股份有限公司会计信息产权分析	128
第一节 股份有限公司会计信息产权结构及其矛盾	128
一、股份有限公司概述	128
二、股份有限公司会计信息产权状况	133
三、股份有限公司会计信息产权结构及变迁	136
四、股份有限公司会计信息产权矛盾	158
第二节 股份有限公司会计信息产权矫正	163
一、企业所有权分享方式界定会计信息产权的缺陷 ...	163
二、会计管制对会计信息产权界定和保护的作用	165
三、伦理道德对会计信息产权的影响	171
四、声誉机制对会计信息产权的影响	174
第六章 国有企业会计信息产权现状及治理对策	178
第一节 国有企业会计信息产权现状	178
一、国有企业剩余索取权与会计信息产权畸形性	179
二、多级代理对会计信息产权畸形性的影响	179
三、伦理道德对国有企业会计信息产权的影响	180
四、独立审计机制对会计信息产权的影响	181
第二节 国有企业会计信息产权治理对策	182
一、引入替代性产权安排机制，实现国有企业产权主体多元化	182
二、实施“共同治理”与“相机治理”相结合的治理模式	186

三、强化国家会计管制职能，建立稳定的会计信息产权结构	190
四、建立适当的会计信息产权交易制度	192
五、强化注册会计师对会计信息产权的界定和监督作用	194
六、提高会计职业道德水平，加强会计诚信制度建设	197
参考文献	201
后 记	211

第一章 导论

第一节 研究动机和方法

一、会计信息问题引发的经济学思考

经济学与会计学之间存在着非常密切的关系，两学科在发展过程中总是相互交叉、融合渗透和共同进步的。在过去很长一段时期内，人们已经基本接受了经济学和数学作为会计学两大理论支柱的观点，尤其认识到经济学对会计学起着非常重要的理论支撑作用，得出“经济学是会计学基础”^①的结论。由于建立在经济学理论基础之上，现代会计理论有了更多的创新和发展，两门学科之间的联系与融合也越来越紧密。事实上，经济学与会计学之间的这种内在联系是基于它们共同的研究对象——稀缺资源。一般来说，经济学研究的是社会如何利用稀缺资源生产更多有价值的商品，并将它们分配给不同的个人，最终实现整个社会福利达到最大化问题的科学。这也是所有经济学理论共同面临和需要解决的问题，只是不同经济学理论及其流派提出的解决思路 and 方式有所差异。会计学作为经济学的重要分支是在企业组织特定资

001

^① 葛家澍：《试论经济学是会计学的基础》，《东南学术》1998年第3期。

源约束条件下，为实现企业经济效益最大化（即企业内部要素资源配置效率和使用效益最大化）目标而提供会计信息服务的经济信息系统，会计信息有利于提高企业利益相关者的决策效率和评价企业利用资源的效益和效率（即评价企业受托经营责任）。所以，从最终研究对象来看，经济学和会计学都是围绕稀缺资源配置展开研究的，只是具体研究范围和方法不同而已。在经济学理论体系中，现代产权经济学作为经济学的重要流派，主要以产权为核心，研究产权的界定、维护、变迁及其配置效率等一系列问题，并利用交易费用分析工具阐述产权是如何实现资源的有效配置。可以说，产权经济学理论跟会计理论的关系是密切的，对会计理论的影响是深远的，如果说经济学是研究产权及其配置的学科，那么会计学就是确认、计量和报告产权关系及其变化的学科。正如著名会计史学家查特菲尔德曾指出的，“会计的发展是反映性的，并与经济的发展密切相关”^①，而本质上讲，“经济学是对稀缺产权的研究”（菲吕博腾，1990），所以，会计的任务是为稀缺资源的产权所有者提供会计信息服务。因此，将产权经济学理论引入会计学研究领域，不仅能增强会计理论的分析深度，更重要的是在解释和预测会计现象时更具现实的说服力，能够揭示出会计现象背后的经济实质，即会计理论应该能客观反映和监督现实的产权关系，并能够解释和预测会计行为产生的经济后果。

尽管经济学理论对会计理论的影响是客观存在的，但长期以来，古典经济学和新古典经济学都将企业描述成：在可行的技术条件下，任何一组资源要素投入所能生产的最高产出的一种“生产函数”模型。由于深受这种思想的影响，会计界也一直将会计

^① 查特菲尔德：《会计思想史》，北京：中国商业出版社，1989年，第2页。

活动当成企业内部附带的能自动反映这种“生产函数”价值变化的信息系统或管理工具，只是将会计信息看成是会计信息系统自动生成的最终输出物（一些代表特定含义的数字和符号），没有能够很好地对会计信息的经济属性（尤其是其产权属性）和社会属性作深刻的分析和研究，片面地认为会计信息的计量技术和披露方式是影响企业价值计量和分配的最重要方面，从技术层面进行孜孜不倦的探索。经济越发展，会计越重要，这已成为不争的事实。随着会计活动对经济活动的深入影响，人们开始逐渐意识到会计活动的产物——“会计信息”对经济决策的重要性，并变得非常关注会计信息及其技术特征，如会计信息处理方法和程序、会计信息披露方式等。但是，人们在重视分析会计信息技术指标的同时却忽视了围绕会计信息产生的权利和义务关系，没有认识到会计信息的生产和消费会引起不同利益相关者发生受益或受损的事实。这些对会计信息的片面性认识和曲解，使得传统会计理论和实务研究步入了单纯注重会计技术改进的“技术至上主义”歧途，即把企业会计信息系统看成是一个单纯的信息技术处理系统，一味地追求会计信息处理程序和方法的技术性改进，过分相信随着现代会计信息系统的技术性程度提高，就会自动输出高质量的反映企业经营状况、财务成果和现金流量的会计信息产品，并希冀借助现代网络化、信息化技术达到会计信息的精确化、完美化。

003

事实证明，会计信息技术的改进并不会自动提高会计信息质量，更不会自动促使企业利益相关者通过利用会计信息决策实现自身利益最大化，这样就使得单纯的会计技术改进理论解释现实复杂会计现象的作用被大打折扣，甚至有时不能自圆其说。这种传统对待会计信息的态度使得传统会计信息理论不能很好地解释经济活动中为何总会出现诸如：为什么会计技术和信息化水平在

不断地提高但同时又不断出现企业利用会计技术制造虚假会计信息和企业财务欺诈的现象？为什么在同样的会计信息处理规则下，企业管理当局可以不同程度地选择会计政策和方法进行所谓的盈余管理？为什么会计准则、制度和会计技术的改进，并没能有效遏制会计信息造假等现象？单纯的会计技术理论无法解释和解决这些会计信息问题，这也许是人们只是将会计信息看成“物”的缘故吧。实际上，在现代企业中的会计信息已不只是一种“纯技术性”的企业价值反映和监督工具，从产权经济学角度看，会计信息对于企业的不同利益相关者而言意味着各种经济权利，即在企业内形成的围绕会计信息这种信息资源供求引发的权利或义务关系，正是由于这些“权利”的存在，才使得会计信息表现出明显的经济后果和社会后果。

作为企业经济信息系统最重要组成部分的会计信息系统，应该利用企业理论和产权理论等分析工具去研究利益相关者之间因会计信息产生的各种合约关系，解释会计信息背后隐藏的经济实质。从产权角度来看，“会计从最根本上讲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，会计存在与发展的根本使命在于反映产权结构、体现产权关系、维护产权意志”^①。而会计信息就是执行上述会计产权功能的载体和完成上述使命的工具，因为会计信息会影响利益相关者的产权利益，所以会计信息不可避免地被打上了产权“烙印”。实证会计理论已经证明，会计信息具有一定的经济后果性 (Zeef, 1978)，这预示着会计信息不仅仅是一种技术规范的产品，技术性的演变在一定程度上体现了产权关系的变化。在市场经济条件下，会计信息将表现出技术性、产权性和契约性等多维属性，认识这一点是分析会计信息产权的关

^① 伍中信：《产权与会计》，上海：立信会计出版社，1998年第1版，第2-3页。

键。

二、研究动机和方法

(一) 研究动机

研究会计信息产权问题，首先是我国企业产权制度改革的需要，也是对会计制度改革以及会计理论创新的有力回应。作为经济学分支的会计学，其理论的发展和创新是指导我国会计制度改革能否顺利进行并逐步走向规范化、国际化的重要条件。目前，我国正处于从计划经济制度向市场经济制度改革的历史性制度变迁和社会转型过程中，尚未建立完善的市场经济体系。为了避免经济体制改革过程中的各种冲突和摩擦，选择走渐进式的制度变迁模式，促使整个改革过程交易成本最小化，离不开对存量和增量经济利益的正确计量和合理分配。从微观角度看，就体现为对企业（包括各种所有制和组织形式的企业）产权利益的反映、维护和调整，这关系到企业的生存和发展，也是激励企业创造经济效益和社会效益的前提和基础。会计学借助其货币计量性、客观性、综合性等特征，对确认、计量、反映、维护和分配企业经济利益和引导经济资源合理配置都具有独特的优势。会计信息作为企业价值信息的替代变量和企业相关利益者产权利益的反映变量，是相关利益者进行经济决策和评价受托责任的重要依据，具有界定企业合约各方产权边界、反映产权关系、维护和实现产权利益等非常重要的职能。同时，客观、相关、公允的会计信息有利于降低企业合约缔结、履行过程中出现的交易成本，遏制机会主义行为倾向。有利于在市场中形成公开、公平、公正和公信的市场交易环境，进而提高企业合约交易效率和效益，改善企业治理效率，促使现代公司制度的建立和完善，最终实现优化资源配置的目标。其次，企业合约形式的创新和会计准则国际化趋势，也迫使我国传统会计理论必须注重与新经济理论相结合，

必须跳出传统会计学的条条框框重新寻找出路，寻找新的理论创新。没有先进理论指导的实践很可能是盲目的，不经过实践检验的理论也很难有说服力。现代企业理论特别是产权经济学理论为会计理论的创新提供了适当的切入点，将产权经济学理论引入了传统会计学领域，这种理论上的结合与创新使得我们可以拨开各种会计现象背后的“迷雾”，透过会计信息现象本身去认识和分析它所反映的客观产权关系和产权利益等本质问题。这种理论创新，不仅拉近了会计学与产权经济学的距离，更加拓宽了现代产权理论在会计领域的运用，而且有利于构建一种新的会计理论体系，即建立会计信息产权理论。

本书尝试将产权经济理论和会计信息理论相结合，在企业契约框架内，对企业会计信息产权框架进行初步研究。由于作者本科是会计学专业出身，对现代企业理论也是近几年攻读经济学硕士学位时才产生兴趣、并逐步深入学习的，还未能系统、全面的理解和掌握，再加之可供参考的研究成果相对较少，也给收集写作资料带来一定的难度。所以，本书中尚有许多问题未能全面剖析，缺乏实证方面的经验数据支持研究相关结论，逻辑和语言表达方面也不能达到较高水平，大多观点还停留在粗浅的认识和对现有文献整理汇总的基础上，论点及论证难免有失偏颇甚至不正确。但本人认为任何理论的发展都有一个产生、成长、成熟的过程，会计信息产权理论也不例外，也正因如此，在借鉴和总结前人研究成果的基础上，结合自己的专业特点和研究兴趣，进行一些探索和研究才更有意义，这也是本人写作此书的主要原因。

（二）研究方法和思路

本书主要采用规范的研究方法，同时注意结合推理演绎、归纳总结、历史分析等各种方法，研究会计信息产权问题。从逻辑结构上讲，本书遵循“提出问题——分析问题——解决问题”的