

QIYE CHANQUAN KUAIJILUN

企业产权 会计论

● 田昆儒 著



 经济科学出版社

企业产权会计论

田昆儒 著

经济科学出版社

责任编辑：韩 玲

责任校对：徐领弟

版式设计：周国强

技术编辑：董永亭

图书在版编目 (CIP) 数据

企业产权会计论 / 田昆儒著. — 北京：经济科学出版社，
1999.11

ISBN 7-5058-1946-1

I. 企… II. 田… III. ①企业-产权②企业管理-会计
IV. F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (1999) 第 70885 号

企业产权会计论

田昆儒 著

网址：[www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件：[esp@public 2. east. net. cn](mailto:esp@public2.east.net.cn)

(版权所有 翻印必究)

社址：北京海淀区万泉河路 66 号 邮编：100086

出版部电话：62630591 发行部电话：62568485

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

外文印刷厂印刷

河北三佳集团装订厂装订

850×1168 毫米 32 开 9.75 印张 250000 字

2000 年一月第一版 2000 年一月第一次印刷

印数：0001—3000 册

ISBN 7-5058-1946-1/F·1389 定价：17.20 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

序

企业产权会计是会计学科发展的一个崭新领域。它是产权理论与会计学的有机结合。企业产权会计运用产权理论解释会计现象和行为，在产权理论指导下进行会计学研究。它不仅为会计研究提供了一个新的视角，同时也为产权变动所带来经济业务的会计处理提供了理论依据和方法。这无疑对我国社会主义市场经济条件下会计科学的发展具有重大的理论意义和实践意义。

天津财经学院田昆儒博士多年来一直从事会计学教学和研究，对会计学有着深刻而独特的理解，并乐于探索和研究一些会计学科的新领域，走别人未走过的路，这种精神对于一个青年学者来说是难能可贵的。早在 1989 年硕士研究生时期，他就出色地完成了其毕业论文《社会责任会计构造》，后又就此发表了多篇论文，为社会责任会计这一分支学科在中国的研究和发展作出了应有的贡献。现在呈现在我们面前的《企业产权会计论》这一著作，是作者在 1994 年开始研究、撰写的博士论文基础上修改而成的。作者以其扎实的理论功底，熟练的专业及相关知识，丰富翔实的资料，对企业产权会计进行了有益的探讨。作者在本书中以产权理论及其对会计的挑战作为切入点，从静态和动态两方

面对企业产权会计的理论和实务进行了系统、全面的论述，形成了不少独特的观点，特别是作者在贯穿全文的指导思想上极为明确，那就是：任何一个时期的会计都是建立在一定的产权关系上；任何一种类型的会计都要维护特定的产权制度；很多会计问题都可以运用产权理论对其进行解释和说明；诸多产权理论中隐喻着会计思想；会计与产权的影响是相互而直接的。这一指导思想在本书的四大部分十章中均得到了体现。综观全书，我认为《企业产权会计论》有以下几个特点：首先，全书立意新颖，构思独特，论点有许多创新之处，具有开创性意义；其次，著作材料丰富，作者参阅了大量文献，还到很多实际部门进行了深入的调查，使书中论点基础扎实，有很高的可信度；再次，书中体现了作者许多独特的见解，如会计本质、会计监督的产权考察和会计信息揭示的差异分析等，这些见解对会计理论建设和会计实际工作均具有指导意义。

还值得提到的是作者勤于思考、勇于探索、敢于创新的学术精神尤为珍贵。我真诚地希望田昆儒博士在未来的研究之路上取得更加丰硕的成果。作为田昆儒的导师，从大学本科到硕士研究生和博士研究生，十几年来彼此结下了深厚的师生情谊，看到田昆儒博士《企业产权会计论》一书出版非常高兴，乐于作序。

于玉林

1999年7月25日于天津

前 言

现代产权理论具有丰富的内容，早在 1937 年，罗纳德·科斯就在伦敦经济学院学报上发表了《厂商的性质》的论文，提出了“交易费用”学说，为产权理论研究奠定了基础。其后，科斯在 1960 年又发表了著名的论文《社会成本问题》，更加明确地提出将产权纳入经济学研究的范畴。从产权理论提出至今，不同时期的经济学家对其从不同的角度和不同层次上进行了有益的研究和探索，并逐渐形成了产权经济学。关于产权理论在会计方面的应用研究目前还是一个空白。本人认为，作为提供会计信息和进行经济管理的会计与产权理论有着很多“天然”联系，因此我的博士论文《企业产权会计论》在此方面进行了一点有益的尝试。由于产权理论内容的丰富多彩和博大精深，故文章的立足点主要围绕企业产权会计方面来展开。对于企业产权会计问题的研究和探讨既存在可能性，又存在必要性。它不仅是完善现代会计理论的需要，也是反映客观经济业务的需要。

现代产权理论经过近几十年的发展和完善已经形成了自己的理论体系，在此基础上人们建立起了“产权经济学”，它对于社会经济和各个方面都产生了巨大的影响和作用，并且这种影响和

作用还在继续。产权经济学比较完整和科学的理论体系将为企业产权会计研究提供坚强的理论基础。另一方面,会计学作为经济学科的一个分支,经过长时期的发展,不仅形成了自己的理论体系,同时,会计学也随着社会经济环境的变化而不断丰富着自身的理论,并开拓着一些新的研究领域,这就为企业产权会计研究提供了肥沃的土壤。因此,进行产权会计研究是具有可行性的。

企业产权会计研究不仅具有可行性,同时也具有必要性。首先它是完善会计理论体系的需要。会计理论是对会计工作系统、综合和全面的理性认识,它既是对会计工作的科学总结,反过来又具体指导会计实际工作。对会计理论的完善和发展是会计学界永恒的旋律和主题。企业产权会计方面的研究正是从完善和发展现代会计理论的角度出发,力图从产权的视点来揭示某些会计理论和会计实务,探讨会计理论发展的规律性,以达到完善会计理论体系的目的。其次它是建立现代企业制度的需要。中国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济,而市场经济体制的建立又要依赖于现代企业制度的建立。现代企业制度要求产权明晰、责任明确、政企分开、管理科学,这其中产权问题是关系到建立现代企业制度成败的一个最重要因素。企业产权会计研究试图通过对企业产权组织结构、产权制度等方面的剖析,为建立现代企业制度和现代企业会计制度尽一份力量。另外它还是处理现实经济业务的需要。随着社会的进步和经济的发展,现代企业的经营领域在不断地拓宽,一些新的经济业务也不断涌现出来,伴随着产权市场的建立和企业产权交易等业务的出现,其背后无处不体现出会计的对象——资金运动的变动,那么对这些新情况和新问题,会计上如何进行核算和管理就成为了一个非常现实的问题。关于这一点,会计研究人员应当给予理论和实务上的回答。

企业产权会计是一个新课题,由于资料 and 水平所限,该书只是对该课题进行了初步及不成熟的研究。如果说著作中有一些会

计理论及实务的创新的话，我想也都是站在前人研究成果基础上的创新，并且难免挂一漏万。好在会计学界有一个宽松氛围，会容忍我将来修正该书中的错误。应该说，该著作是我对企业产权会计研究的起点，而不是终点，不当及谬误之处，真诚地希望会计学界的先辈、同仁提出批评和建议。

田昆儒

1999 年 7 月于天津财经学院

目 录

导论：企业产权会计研究的必要、内容、结构·····	1
第一章 产权理论及对会计的挑战 ·····	16
一、产权与产权经济学说 ·····	16
二、交易费用与企业产权 ·····	28
三、会计与产权 ·····	33
四、产权理论对会计的挑战 ·····	40
第二章 企业产权会计命题、方法、本质 ·····	47
一、企业产权会计命题 ·····	47
二、企业产权会计的研究方法——兼论一般会计 ·····	58
三、产权理论下会计本质的考察——会计契约论 ·····	67
第三章 多元产权制度下的会计信息揭示 ·····	85
一、会计信息揭示的均衡理论 ·····	85
二、会计信息揭示的产权机理 ·····	88

三、不同产权制度下会计信息的揭示模式	92
四、不同产权制度下会计信息揭示模式的比较	102
五、小结：产权理论下会计信息揭示的趋势	106
第四章 产权制度安排与会计监督	111
一、会计监督是一项权利	111
二、从会计监督权利失衡看会计信息失真	122
三、会计人员委派制的产权思考：兼谈会计人员的地位	128
第五章 企业产权重组会计	139
一、企业产权重组的基本内涵	139
二、企业产权重组会计的概念、目标与原则	147
三、企业产权重组会计内容	151
第六章 资产重组	155
一、资产重组是企业产权重组的重要形式	155
二、资产重组的途径与模式	159
三、资产重组中的会计问题	168
第七章 债务重组	178
一、债务重组的基本内涵	178
二、债务重组的基本模式	183
三、债务重组收益与债务重组损失的确认与计量	185
四、债务重组日与公允价值的确定	188
五、债务重组会计信息的揭示	190
六、步履艰难的债务重组	191

第八章 所有权结构重组·····	197
一、什么是所有权结构重组·····	197
二、企业终极所有权结构重组·····	201
三、企业治理结构重组·····	208
四、产权市场：所有权结构重组的场所·····	212
第九章 国有企业产权重组会计·····	217
一、国有企业产权结构特征·····	217
二、国有企业战略性产权重组势在必行·····	220
三、国有企业产权重组会计：建立国有资本营运体系·····	224
四、国有企业改制中的会计问题·····	235
第十章 机制与效率：企业产权效益评估·····	241
一、企业产权效益评估的必要、内容与体系·····	241
二、产权转让价格的确定·····	243
三、资产重组效益实证分析·····	245
四、债务重组效益实证分析——辽通股份有限公司债务 重组效益实证分析·····	258
五、所有权结构重组效益实证分析·····	265
六、企业产权重组会计信息揭示及效益评价体系·····	276
附录一：论文调研及资料搜集单位·····	284
附录二：主要参考文献·····	285
后记·····	298

导 论

企业产权会计研究的 必要、内容、结构

新的经济业务产生新的会计问题，新的经济理论孕育新的会计思想。会计作为一种管理活动在其长期的发展历程中受多种理论的影响和渗透，近几十年来的会计学研究与实践更加充分证明了这一点。随着制度经济学和产权经济学的兴起以及其研究成果在实践中的应用，给传统的经济学和管理学都带来了全面而深刻的影响。运用产权理论解释一些会计现象和行为，在产权理论指导下进行会计学研究，解决会计实践中的问题都是极为必要和现实的课题。

企业产权会计论共设十章，可分为四个部分：第一部分即第一章，该部分对产权经济学和产权理论给会计所提出的挑战进行了综合论述，并对如何在产权理论指导下进行会计学研究，解决会计实践中问题的必要性和现实性进行了阐述；第二部分包括第二章、第三章和第四章，主要从静态的角度对企业产权会计命题、研究方法和会计本质，产权理论下的会计信息揭示和会计监督等基本问题进行了剖析；第三部分包括第五章至第九章，主要从动态的角度利用产权理论解决企业产权重组过程出现的理论和实践问题；第四部分即第十章，主要对企业产权重组会计信息揭

示和效益评估进行了实证研究和探讨。该书各章基本内容和观点概述如下：

（一）

产权理论的内容是很丰富的，不同时期的许多经济学家都从不同层次或角度论及过产权问题。但是，作为一个相对独立的经济学分支，并形成比较完整的理论体系的产权经济学，却是现代的事情，是与科斯、诺斯等人的名字联系在一起的。应该说，产权理论早在罗纳德·科斯发表《厂商的性质》之前（即提出交易费用理论）就已经存在了，如凡勃伦、康芒斯、米歇尔等经济学家，都是强调非市场因素是影响社会经济生活的主要因素，他们都认为市场经济本身具有较大的缺陷，这些学者的研究以“制度”和分析“制度因素”为基本出发点，经济学界习惯称之为“制度经济学派”。后来以产权理论为中心的产权经济学派是制度经济学派的一种延续和发展。产权经济学虽然以交易费用理论、产权效率分析、产权制度的选择和调整用产权理论重新推断经济历史的新史观学说为主线，但其研究的实质还是整个社会和企业资源配置问题。

产权是以财产所有权为基础的权利集合体。目前“产权（Property-rights）”一词有多种理解，有人说产权泛指财产权，有人说产权仅指财产所有权，还有人说产权不包括财产所有权，指经营权等，莫衷一是。本文认为，产权的概念可以表述如下：产权是以财产权为基础所形成的权利集合体。这个权利集合体由一组权利构成，包括产权主体对财产享有的所有、占有、使用、处置、收益等权利。从完整的产权来讲，它既包括财产所有者（产权主体）对财产的所有权（终极所有权），也包括财产所有权所

派生的占有权、使用权、处置权和收益权。

文中提出，产权与会计之间存在着一种天然的联系。任何时期的会计都是建立在一定产权关系上；任何一种类型的会计都要维护特定的产权制度。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。产权理论下的会计推断与启示给会计学研究提供了一种新的思路与方法，也为我们提出了新的课题。产权理论及发展对会计的影响至少体现在以下两个方面：一是利用产权理论对会计理论和会计现象做出更合理和科学的解释；二是由于现实的产权变动为会计提出了新的问题，需要人们去解决。会计与产权的关系大致可以做如下简单的表述：任何一个时期的会计都是建立在一定的产权关系上；任何一种类型的会计都要维护特定的产权制度；很多会计问题都可以运用产权理论对其进行解释和说明；诸多产权理论中隐喻着会计思想；会计与产权的影响是相互而直接的。在产权理论下会计工作人员及研究人员首先是思想认识上的转变，并将这种思想认识转变在理论的指导下应用于会计工作和研究。产权理论对会计的挑战主要表现在会计理论、会计技术方法和会计人员思想观念三个方面。

(二)

第二章对我国关于企业产权会计研究现状进行了分析，对企业产权会计概念、目标和对象等基本概念等提出了见解，认为企业产权会计主要是从产权经济学的角度对现行会计理论和会计行为进行解释，在产权理论的指导下研究会计问题，解决与产权相

关的会计理论与会计行为，并利用会计上特有的方法对产权界定、变更、维护过程中（经济活动过程中）所产生的资金运动及其相关内容进行核算和管理的系统。企业产权会计是现代产权理论与会计学相互结合的产物，也是宏观经济学理论在微观方面的具体利用。

文中针对企业产权会计的研究方法进行了论述，在对目前会计研究方法认识及应用的误区进行分析的基础上，提出了会计系统复杂性和会计研究客观上要求会计研究的多样性，建议企业产权会计研究应提倡定量与定性相结合的研究方法，并在研究过程中注意根据不同情况采用不同研究方法。

会计本质是会计上的一个永恒课题，本文对国内外会计本质的代表观点进行分析论述之后，指出了会计本质探讨一个不断深入的认识过程。从产权理论和现代会计实践的角度来考察，会计本质上是“契约”的集合体，并从会计工作的空间范围，会计契约成立的基础，会计工作秩序的起源，会计工作的目的等多方面对会计契约论进行了考察。

（三）

提供会计信息是会计的基本任务，企业在不同的产权制度下，会计信息的揭示存在相当大的差异。长期以来，研究者往往从会计信息生成的技术方面（如何记录、计算方面）对其进行研究，而忽视了对会计信息揭示基本理论的研究。文中认为，造成会计信息揭示差异的根本原因在于财产所有权，在不同的产权制度下会计信息的揭示模式不尽相同，并将会计信息揭示的基本理论建立在产权理论以及“经济人”、“理性人”等基本前提下，以期求得对会计信息揭示理论的解释和说明。

文中认为，会计信息揭示存在均衡机制，而均衡机制的形成是一种必然的结果。讨论会计信息揭示的均衡理论，还必须从财产所有权的角度，特别是财产所有权与经营权的分离作为出发点。从这个角度看，企业财产的所有者虽然拥有企业的主权，但如果股东过于分散，所有者对经营者的直接约束是很难实现的，所有者所能做到的就是通过购进或出售公司的股票来表达自己的意志。在这种所有者权利日渐弱小和经营者权利日益增大的情况下，会计信息揭示是极为必要的。所以，我们可以看到，在近几十年的会计信息揭示发展历程中，会计信息揭示的内容越来越多，揭示的项目越来越详细，揭示的技术方法越来越先进，这同企业产权制度的变化，以及股权的分散化有密切的关系。各国政府都加强了对会计信息揭示的管制，制定了比较规范的法律和法规约束会计信息的披露，尽可能地保护各方的利益不受侵害，使会计信息揭示的供给与需求达到一种均衡，维持一种相对稳定的经济和会计秩序。另外，会计学术界，对会计信息揭示供给与需求均衡的研究也促进了会计信息揭示日趋合理和科学。但应当指出的是，随着经济和社会形势的变化，会计信息揭示供给与需求的均衡是相对的，不均衡是绝对的，在不同的产权制度下（即财产所有权制度下），会计信息揭示的目标、原则、重点、作用等都是不同的。

企业为什么要提供会计信息？表面上看，企业提供会计信息是一个必然的事实。因为经营者要利用会计信息进行管理，解除经营的责任；投资者要利用会计信息进行投资决策；所有者要利用会计信息决定财产的去向，评价经营者的业绩；国家要利用会计信息进行纳税管理，制定政策并实施必要的管制。这实际上只说明了企业提供会计信息对企业利害关系集团的必要性，以及会计信息的使用者对会计信息的偏爱内容的不同，并没有从本质上对会计信息揭示的原因作出确切的回答。文中认为，企业是一个

利润的生产和初次分配组织（非盈利企业可能例外），是若干“契约”的集合体，其本质是各种“权利”的组合，决定企业提供会计信息的原因有很多，如会计信息揭示的成本；会计信息的法律管制；会计信息的消费需求；企业经营者的会计信息揭示偏好等。但真正的原因是：围绕着企业利害关系集团的种种“权利”，这些权利又以“财产所有权”，即人们所称的“产权”为中心。在单一制度（业主制）下，会计信息揭示的特点表现为：（1）会计信息揭示的目的：业主管理；纳税。（2）会计信息揭示的重点：财产目录；收益（家庭意义上的收益概念）或收支计算书；没有资本的概念，或资本的概念较为模糊。（3）会计信息揭示的方式：文字，或文字与数据组合；只要能说明问题和自己清楚即可，并无严格规范可言。（4）会计信息揭示的质量：质量较低（相对性）；可比性较差。（5）会计信息揭示的程度及技术方法的使用：账簿体系不健全，持续经营和会计分期的假设不存在，资产计价模糊。（6）会计信息生成者：可能是专职或兼职的会计人员，甚至由业主自己来记账并完成会计管理。

在简单产权制度（合伙制）下会计信息揭示的特点表现为：（1）会计信息揭示的目的：企业管理；纳税；防止舞弊。（2）会计信息揭示的重点：财产目录；收益（从家庭意义上的收益概念向经济学和会计学上的收益概念接近）；收支计算书转化为利润计算；分红变为必要。（3）会计信息揭示的方式：文字，或文字与数据组合；从只要求能说明问题和自己清楚即可到让所有出资者都要明白；关心负债的程度在提高（因为担心自己的资产被吞食或自己的收益被别人占有）；揭示方式向规范化方向发展。（4）会计信息揭示的质量：质量比单一产权制度有所提高。（5）会计信息揭示的程度及技术方法的使用：揭示的详细程度有所提高；会计计量标准和方法变得更为必要；量化要求增强；簿记体系成为必要。（6）会计信息的生成者：会计专职人员（特殊情况除