

# 《物权法》中“所有权”的规定对 会计主体划分和资产负债确认的影响

谌嘉席 辛玉娟

(西南财经大学会计学院 成都 610074)

**【摘要】** 本文依据2007年颁布的《物权法》对所有权、用益物权和担保物权三种权利的规定,阐述了按照一物一权的原则界定法人所有权为明确界定会计主体的范围提供了有力的法律支持;同时它也对因权利和义务而产生的资产和负债的确认提供了法律依据。

**【关键词】** 法人所有权 会计主体 资产和负债 确认

## 一、《物权法》中“所有权”的规定直接影响会计主体的正确划分

会计主体作为会计假设之一,是会计活动为之服务的特定单位或组织,即为谁报告、报告谁的经营和财务活动。会计主体假设是进行会计工作的前提条件,在该假设下,会计人员只为本会计主体服务,只记本会计主体的账,只核算本会计主体所发生的经济业务。会计主体确立的前提有两个:①是否有自己的经营目标和自主支配的经济资源,并能独立做出决策;②是否对自己所控制的经济资源及其经济行为承担责任。会计主体与企业法人的概念不完全相同,企业法人必然是会计主体,而会计主体不一定是企业法人。会计主体基本假设的关键在于如何划定主体权利和义务的边界,即确定主体应享有哪些权利和承担哪些义务,不应享有哪些权利和承担哪些义务。因此,企业法人必须在经济上独立,不依附于其他法人或自然人,能以一个独立的身份去享受权利和承担义务。

法人所有权独立是实现企业法人的前提条件。企业法人作为会计主体要实现其法人所有权的独立,必然要对出资人投入的财产享有所有权,并且这种所有权要不受出资人的干扰。否则,企业法人非但不能实现真正意义上的法人所有权独立,反而还容易模糊其与出资人之间的权利与义务的界限。如此,则企业法人作为会计主体实行独立核算便成了空谈。试想一下,一个对自己掌管的财产都没有自由支配权力的企业法人如何能以一个会计主体的身份去享有这些财产带来的权利并承担相应的义务呢?会计人员进行的会计活动岂不失去了具有针对性的服务对象吗?为了防止出资人对企业法人所有权的正常行使造成干扰,正确界定会计主体,就迫切需要一种旨在保护企业法人所有权的法律制度安排。

但在《物权法》颁布之前,相关法律并未明确企业法人所有权,因而难以保护企业法人对财产的所有权,甚至还常常发生削弱这种权利的问题。随着经济活动的日益复杂和不断深化,现代企业组织形式也在不断推陈出新并逐渐完善,追逐经济利益最大化的企业目标呼唤着企业法人所有权的到来。出

资人作为企业的所有者,一旦将其拥有的资产投入到成立的企业中,便丧失了其原有财产的所有权,转而变为对企业拥有一定控制力的股东。而企业法人则对这些投入的资产享有完全的所有权,能够自由支配、处置,不受原所有者(出资人)的干扰。2005年10月修订的《公司法》取消了原《公司法》中“企业中国有财产所有权属于国家”的规定,在规范企业法人与出资人各自拥有的权利和义务的界限上迈出了一大步,但仍然没有直接明确企业法人对出资人投入的资产享有所有权,而是和原《公司法》一样规定享有“法人财产权”。

严格地讲,企业法人财产权并非准确的法律概念,它本身没有指出法人财产的权属性质,过于宽泛、抽象和模糊,它不仅包括物权,而且包括债权和知识产权。正因如此,有些学者认为:企业法人财产权是一种有所有权之实而假经营权之名的折衷性权利,是企业经营权与法人所有权的妥协产物,具有过渡性,必然为企业法人所有权所取代。可见,现行《公司法》同样未能从本质上确立一个无瑕疵的企业法人所有权,因此也就不能为会计主体的准确界定提供完备的法律保障。

事实上,企业法人财产权的核心和基础应该是所有权,所有权是一切财产权利的起点和归宿,从法律上界定企业对其财产的权属关系必须界定企业与其财产间的静态归属关系即所有权关系。只有这种权属界定清晰,企业法人的其他权利如债权、技术专利权、知识产权才有可能明了(柴振国,2001)。显然,企业法人财产权无法做到这一点,自然满足不了建立现代企业制度的迫切需求,无法实现“产权清晰”,也就不能让企业安心地享有其他民事权利,如以独立的会计主体的身份去开展会计活动和进行会计核算。

2007年3月颁布并在当年10月1日实施的《物权法》所规定的“物”是指能够为人力所控制并具有价值的有体物,包括不动产和动产。不动产是指不能移动或移动会损害其价值的物,如房屋、土地和林木等地上定着物。动产范围较大,是指除不动产以外的物。显而易见,企业法人中由出资人投入的财产,诸如厂房、土地、机器设备、存货和货币资金都在《物权法》所

指的动产和不动产范围之内,因此适用于《物权法》的相关条文规定。其中第68条就规定:“企业法人对其不动产和动产依照法律、行政法规以及章程享有占有、使用、收益和处分的权利”。这里尽管没有正式提出企业法人所有权这一法律概念,但从物权的角度明确承认了企业法人所有权。毫无疑问,此处的企业法人所有权虽无外在之形却显内在之实。同时,《物权法》第67条还规定:“国家、集体和私人所有的不动产或者动产,投入到企业的,由出资人按照约定或出资比例享有资产收益、重大决策以及选择经营管理者等权利并履行义务”。

这就意味着,由国家、集体和私人所有的不动产或者动产,经过产权交易的安排进入企业后,它们便丧失了对其初始的所有权,即不能够再继续对这些财产享有占有、使用、收益和处分的权利,转而变为拥有与其财产相匹配的股权,并行使与该股权相对应的资产收益、重大决策以及选择经营管理者等权利。对于这些投入的财产享有真正所有权的主体便成了企业法人,它行使着《物权法》中规定的“占有、使用、收益和处分”权利,并且这些权利的行使不再受其初始所有者——国家、集体和私人的干扰。这样在法律上,企业法人代替出资人行使了对投入资产的二次所有权,企业法人和出资人对同一项物的权利和义务的边界也立刻变得明晰。

需要指出的是,这里并不违反《物权法》中“一物一权”的原则。从等价交换的角度看,交易双方相互交换各自私有的商品,也即相互让渡各自的商品,也即相互让渡各自商品的所有权,商品的所有权仍然属于一个主体。因此,出资人通过等价交换的交易安排将初始所有权转换为股权后,企业继而获得了二次所有权,并要对出资人履行必要的义务,两者也就完成了所有权的交易。只不过这是在不同时点上发生的所有权的转移而已,但在前后两个单独的时点上,财产的所有权仍然只归一个主体(出资人或企业法人)所有。

企业法人所有权制度的确立,为正确划分会计主体的边界提供了法理基础。《物权法》的这一重大突破,使得企业与投资者的关系变得泾渭分明,确保了企业财产所有权的真正独立,符合《民法通则》中法人应当具备的条件之一:能够独立承担民事责任。企业法人由此名正言顺地成为一个没有“缺陷”的独立主体,自由地开展企业经营活动,以其财产对外承担责任,完全自负盈亏,并对由此产生的会计业务独立、自主地进行核算;也使企业会计人员放心地站在企业的立场上从事会计活动,反映企业法人的财务状况和经营成果。

## 二、在确定的会计主体中,《物权法》中“所有权”的规定间接影响资产和负债的确认

根据资产和负债的定义不难发现,两者分别来源于法律中的权利和义务,是内容与形式的关系。尽管随着经济活动的发展和变化,会计中资产和负债的外延有了一定的拓展,但权利和义务仍然是其主要内容。并且这种权利和义务也是在归属于某一特定主体的基础之上产生的,没有归属的资产和负债是不能称为资产和负债的,因为它们首先就不满足会计上各自的定义。在已经确定的企业法人这一会计主体中,权利和义务的归属自然是很清楚的。

资产是因过去的交易或事项形成的,由企业掌握和控制的一种面向未来的经济权利,行使该权利预计将给企业带来经济利益。那么“由企业掌握和控制”便成了确认一项财产是否归属于企业这一特定会计主体并作为资产来确认的前提条件。企业法人如果不能真正对某一财产完全占有、掌握和控制,并排斥其他主体对其占有、掌握和控制,那么就不能享有随之而来的处置和收益权,即便该项财产能在未来产生经济利益,但得到经济利益的权利却不能归属于企业,企业也就不能确认其为资产。而《物权法》为解决这一问题提供了法律保障,所有权的规定使企业吃了定心丸。况且《物权法》中的“一物一权”原则也从数量上限定了对客体行使所有权的主体。一物之上只能存在一个所有权以及不相容的他物权,不得有互不相容的两个以上的物权同时存在于同一标的物上。这样一来,就保证了在特定的资源上只有一个排他的权利主体,确保权利主体能够独立占有对物的使用,从而刺激权利主体从事创造财富的生产性活动,并且起到定纷止争、物尽其用的作用,从而建立稳定的财产归属和使用秩序。因此,只有解决了企业法人对财产的所有权问题,才有是否将其进一步确认为资产的必要。既然企业法人的财产均为出资人投入而形成,那么就意味着要正确划分初始所有权和二次所有权。

同样道理,负债的确认也应考虑企业法人所有权。负债作为一种现时义务,如果不归企业法人所有,自然就谈不上履行义务,更不会导致企业的经济利益流出。至于资产和负债后续的计量、记录和报告等步骤,无一例外都是建立在独立会计主体对其现有的资产和负债的基础之上再进行的,因此也受企业法人所有权这一重要因素的影响。

简言之,能够获得未来经济利益的权利和导致经济利益流出的义务,并使之能进入会计系统,成为会计核算的要素——资产和负债,必须满足被企业法人所有这一前提条件。如果不能满足,将导致企业的日常经营活动成果不能用会计语言来反映,甚至会产生负面影响。例如,企业行使了一项本不为已有的权利,明显地,由此带来的经济利益也不归其所有即“白忙活一趟”。企业承担了一项不属于自己的现时义务,耗费了自己的经济资源,“吃力不讨好”。这些因所有权归属不清形成的事项,会给企业、市场和社会带来混乱。并且,随着对会计的认识从“收益观”逐渐转为“资产负债观”,人们对资产、负债的重视程度也在日渐增强。企业法人所有权的规定和“一物一权”的原则在源头上最大限度地保证了资产、负债确认的合法和准确,杜绝了因权利和义务的归属不清带来的混沌局面,从而有益于企业的良好发展和市场的平稳运行。

### 主要参考文献

1. 颜延. 物权法定的会计含义——物权法对会计确认和计量的影响. 会计研究, 2007; 4
2. 孔祥俊. 企业法人财产权研究——从经营权、法人财产权到法人所有权的必然走向. 中国人民大学学报, 1996; 3
3. 徐同远. 图解物权法. 北京: 中国法制出版社, 2007
4. 柴振国. 企业法人财产权的反思与重构——企业法人所有权及其实现机制研究. 北京: 法律出版社, 2001