

论产权关系发展与会计维度演进

段小法

(中南民族大学管理学院 武汉 430074)

【摘要】提供会计信息是会计的基本任务,不同的产权关系下经济组织的会计信息揭示存在着很大的差异,而组织所提供的会计信息内容和质量的不同又取决于实务中所应用的会计范式。本文以产权关系的变迁过程和会计范式的维度演进为出发点,深入解析了两者间的互动关系,并得出了一些有益的结论。

【关键词】产权关系 会计维度 演进关系

在漫长的历史长河中,经济组织的产权演化了从单一的业主所有到合伙制合伙人共有再到现代股权制度下为多元(不确定)主体所共同拥有的模式。类似的,会计维度的演进,同样经历了从单式会计到复式会计再到20世纪70年代才被郑重提出的三式会计的历程。两者的各个演变阶段发生在相近的历史时期。而从产权经济学的角度来看,会计的思想孕育在产权理论之中,会计最重要的职能就在于界定和保护产权利益。本文根据历史的发展进程以比较分析的方法来加以归纳。

一、产权关系与会计维度演进的历史回顾

1. 业主制下的会计信息披露与单式会计。业主制产权制度也称独资产权制度,是商贸活动开始发展以来最早形成的产权制度。在此制度下,业主是财产的所有者兼经营者。雇员均以工资的形式获得报酬,业主则享有扣除工资后的全部剩余收入,同时也承担企业在财产和经营方面的全部风险。由于业主制是一种家庭式的生产组织,利害关系简单,会计信息使用者单一,不存在受托责任问题,所以一般此制度下会计信息披露所依赖的会计账簿体系并不健全,资产计价模糊,不存在期间费用的问题,会计上并不需要应用权责发生制。

会计史上最早出现的一维会计的特点是,会计主体只要知晓本期的收支变化、期初期末的财富结存量即可。四柱记账法即是其典型代表,其等式是“旧管+新收=开除+实在”。同现代会计方程式比照,该等式实质上等同于“期初余额+本期增加额-本期减少额=期末余额”。记账方法采用的是单式记账法。

2. 合伙制下的会计信息披露与复式会计的应用。共同出资所形成的产权制度,使得合伙制企业在一定程度上与家庭式的生产组织区别开来。出资者之间不仅需要相互合作,更需要互相监督以保护自己的财产、获得应得的收益,会计信息就责无旁贷地成为制衡这种相互关系最有效的工具。而此时的会计信息是公平和公正的,并且开始具备能较准确量化的特质。因而,此时开始需要应用完整的账簿体系、较精确的计量标准和更合理的计量方法来处理各种成本费用,得出更为客观公允的利润值。

由于产权权能的分离和所有者人数的增多,合伙制给会

计信息披露带来了重大变化:①舞弊开始成为会计信息系统运行过程中需重点防范的事项之一。②会计信息披露的重点在原来只有收益的基础上增加了明晰的财产目录,收支计算书的功能转变成为对利润的计算,因为必须按照产权的约定来分割剩余财产。③负债信息在披露中的重要性增加。④会计信息披露方式趋于规范化,所囊括的内容及质量(可验证性和精确程度)明显超过了业主制时期。

大约在13世纪的意大利威尼斯,复式会计在一维会计的基础上应运而生。复式会计,是指对每一笔经济业务,从资金的来源和资金的占用两个方面进行客观、全面的反映,并监督核算企业的资金运动。其强调账户间的对应关系和试算平衡,在会计方程式上则体现为:资产=负债(债权人权益)+净资产(所有者权益)。

此阶段最大的进步在于权益(或说产权)维度得到了清晰的界定和反映。但是与今天实务中的复式会计相比,无论是账簿体系还是财务报表的编制,都显得十分朴素和简单,故笔者认为此时为复式会计发展的第一阶段。

3. 股份制下的会计信息披露与复式会计发展的第二阶段。股份制产权制度最大的改革在于对财产的所有权和经营权进行了分离,形成了比较稳定的委托代理模式。该产权制度使得众多分散的资金可以组成一个强而有力的实体,包括个人投资、机构投资及国有资金的注入,因而产权间的利害关系的复杂程度也非前两种制度下所能比拟,这就导致了会计信息披露的第二次变革:①会计信息的披露需要满足多元权益主体的决策要求;②虽然收益仍然是重点,但企业资产的质量和现金流动状况开始受到各方的关注;③会计信息披露的质量较高,且一般是在一整套的外在会计监管下完成;④会计信息披露的内容和层次大幅度增加,详细和精确程度均远超过合伙制下的披露要求;⑤以整套的财务报告为信息披露的标准方式。

而到了19世纪,特别是在美国首先跨入“准则时代”之后,复式会计也开始进入到其发展的第二个阶段(成熟阶段)。会计方程式进一步演变为:资产+费用=负债(债权人权益)+所

所有者权益+收入;或者是:资产=负债(债权人权益)+所有者权益+收益。发展到今天,复式会计已经具备了较完善的账簿体系、成熟的记账方法、较合理的成本费用归集分配制度以及财务报告格式,在经济生活中发挥了重要作用。

4. 知识经济时代产权关系(结构)的创新与三式会计思想的提出。由于复式记账法下只重视历史记录而不重视公允状况、只注重价值而不注重价值源泉的揭示,因而已难以满足新产权格局下信息披露及信息使用者的要求。

根据几何学的意义,两个维度只能构成平面图景,若要全方位地反映和把握事物的特征,就需要构建三个维度构成的立体景观。在这样的背景下,三式会计的思想在现实的呼吁中于20世纪80年代由井尻雄士教授率先提出。

因为复式会计是在单式会计的基础上顺理成章发展起来的,那么新提出来的三式会计的内在结构与复式会计的内在结构也必须是逻辑一致的;同样,单式会计的应用可以用复式会计的理论来加以解释,则新提出来的三式会计也必须能够包含复式会计的运用。这两点是三式会计建立的前提。

对此,井尻雄士教授借用牛顿力学的概念做出了如下精辟分析:复式会计的基本形式为“财富=资本”,财富账户表明企业的财务状况,是反映存货(广义的存货概念)的账户,资本账户表明过去的财富变化,是反映流转的账户。因此可以将方程式转述为“存货=流转”,它可以理解为财富存货完全是从资本流转中核算出来的,流转意味着存货价值的变化,又因为存货价值是持续不断变化的,可以认为流转是存货的“导数”,那么资本与财富的关系与此类似。为了进一步说明财富变化的原因,从量度来看,资本可理解为财富的微分。依此类推,资本的微分应当作为第三度,参照牛顿力学中的“动量”和“力”这两个概念,用收益动量(资本)来表述财富的变化,用动力来解释收益动量的变化。就这样,井尻雄士教授推导出微积分三式会计,其基本方程式为:财富=收益(资本)=动力。

动力就是在复式会计的基础上增加的第三个维度。动力在会计上的意义是收益变化的原因,故把一个重要信息即企业价值的源泉揭示了出来,从而让利益相关者更加明确对企业价值保值增值的贡献程度和可供分配的剩余额度,也从而可以真正做出产权交易的优化决策。在期末企业就可借助资产(财富)表、收益表和动力表这三张报表来全面清晰地披露企业的价值和价值源泉的信息。这三个表所披露的信息使企业的利益相关者的决策得以建立在充分的相关信息和决策评估的基础上,从而解决了复式会计下会计信息所无法解决的决策相关性欠缺的根本问题。

在同样分析和逻辑推理方式下,井尻雄士教授从时间的角度对复式会计进行了深入分析,将复式会计的基本方程式抽象为:现在=过去。从而建立起时间三式会计:现在=过去=未来,经济等价形式是:预算=财富=资本。从而体现出时价值在会计运用中的一致性、连续性,也使得时间三式会计逻辑严密。

时间三式会计的应用,使得作业成本会计和管理会计得以融入到传统的财务会计体系中来,大大地加强了会计体系

用于财务预测、规划和管理的功能,使得会计体系真正成为一个包括预测、计算(反映)和决策的全方位功能的信息系统。

二、研究结论

在深入细致的回顾和比较了产权关系和会计维度的演变历程之后,我们可以得出以下结论:

1. 产权关系的演进是会计维度变化的原动力。在不同的产权制度下,会计信息揭示的目的、原则、重点和作用是不一样的。因为财产所有权与财产经营权的分离(程度)对会计信息的揭示产生了决定性的影响,所以产权关系的演进就决定了会计信息披露的内容和形式的变化。而会计信息披露的变化则需要由不断完善的会计范式来实现,从会计维度的角度来看,其表现为会计维度的完善。故而,产权关系的演进对于会计维度的变化起到了决定性作用。但显然两者并不是并驾齐驱的,抛开别的相关因素不予考虑,会计维度的变化具有滞后性、渐进性和适应性的特点。

2. 产权关系变迁过程中所增加的核心要素(关系)实质上带动了会计新维度的产生。从业主制到合伙制的这次演进中,产权关系中所增加的核心要素是产权权能的初步分离和所有者人数的变化,这就诱致了会计范式中权益维度的产生。而从合伙制到股份制的这次演进中,由于产权权能实现方式的多样化和复杂化,虽然没有新的会计维度产生,但是权益维度的内涵和应用发展到了另一个新的阶段(笔者认为可称之权益维度发展的第二阶段)。而产权权能占有者中的知识资本权益所有者的出现就很自然地引导了三式会计思想的产生,其变革的核心就在于“动力”这个代表着企业价值源泉的新会计维度的理论性诞生,若在新维度下的账户设置和账务处理等方面能加以细化实施,这将意味着会计信息系统的发展将跨越又一个里程碑式的台阶。

3. 会计维度的增加从根本上增强了会计维护产权利益,促进产权交易的帕累托改进效应的实现。单式会计只要简单地计算出业主的产权剩余收益就可以了,基本上不用考虑产权交易的问题。复式会计通过完整的账簿体系和一整套记账核算账方法的应用,能够明晰地界定和划清各个所有者之间的权益关系、收益关系,且对于债权人的权益也有着清晰的计量描述和相应的保障(如设立偿债基金);而通过对收益结构和权益状况的分析,产权各持有方可以将产权重新进行优化配置(交易)从而实现帕累托改进效应。而根据三式会计的思想,动力(表)可以清晰地描述出企业价值的源泉,产权收益就可以得到更明晰的界定和维护;而又因为其所包括的面对未来的会计信息实质上是产权权能所有者们决策中最相关的会计信息,故可以导致在实现产权优化配置的同时将交易费用降到最低亦即达到帕累托改进效应的最大化。

主要参考文献

1. 田昆儒.论产权制度与会计信息揭示.会计研究,1999;11
2. 阎达五,徐国君.三维会计的提出与基本问题构想.财务与会计,2002;5
3. 肖序,刘敏.作业管理与三式簿记研究.财会月刊,2003;A3