

会计本质之产权关系运动论

湖南大学会计学院 王跃武(博士)



通过对会计本质的探讨,我国基本上形成了以下几种观点:会计方法与技术论、会计工具论、会计信息系统论、会计管理活动论、会计受托责任论和会计契约论。

会计受托责任论与会计契约论是在社会主义市场经济初步形成时产生的,是适应企业向“产权明晰、权责明确、政企分开、管理科学”的现代企业制度转变的需要的。它们

进一步把会计纳入到产权理论等具有较强解释力的经济学分析框架内来探讨,因而更具有说服力。

一、会计受托责任论与会计契约论之异同比较

20世纪90年代后形成的会计受托责任论与会计契约论之间存在一定的差异,主要体现在:①对会计本质的论述不同。前者认为会计的本质是受托责任,而后者则认为是契约的集合体。②对会计目标的论述不同。前者认为会计的目标在于认定与解除受托责任,而后者则认为是契约的履行与解除。③对会计探讨的角度不同。前者着重从会计活动及其发展的角度来揭示支配它的内在因素,即受托责任;而后者则是从会计规则的角度来探讨,先把会计规则理解为关于会计的契约,再把会计活动理解为对这种契约的履行。④探讨的方法不同。前者主要采用归纳法与历史分析法,后者主要采用演绎法。

但是,二者在实质上又是大同小异的:①二者的基本观点在本质上趋同。契约的实质就是缔约双方之间的权利与义务关系,一方的权利就是另一方须承担的义务也即责任,而该义务就是要为对方承担的责任。因此也可以说,契约的实质内容就是责任,在存在委托代理关系的契约中就是受托责任。②二者对会计产生、发展与变化的基础的认识是基本相同的,即以产权为基础。受托责任的矛盾运动体现在会计理论上,就是既要保护委托者(所有者、债权人等)的利益,又要体现受托者(经营者等)的利益。会计理论便是在这种矛盾运动中形成、发展和成熟起来的,按产权的特点,就是满足不同产权主体的平等要求。

可见,会计受托责任论与会计契约论实际上都源于产权理论。

二、产权关系运动论:会计本质的再探讨

1.本质、目标、职能之辨析。根据中国社会科学院语言研究所编著的《现代汉语词典》(商务印书馆2001年版)的定义,

本质是指事物本身所固有的、决定事物性质、面貌和发展的根本属性。辩证唯物主义也认为,本质是该事物区别于其他事物的内在的质的规定性,是该事物内在矛盾运动的特殊方面。

从逻辑上说,本质是“究竟是什么”或“其核心是什么”的问题,目标是“为了什么而存在、发展”的问题,职能则是“能做什么”的问题。在逻辑体系上是本质决定了目标,而后目标决定了职能。但我们认识事物的过程却往往是一个由表及里、由浅入深的过程,往往是先认识了其职能,才对其目标有清楚的认识,之后才逐渐地加深对其本质的认识。下文从职能出发来对会计本质进行再探讨。

2.会计的职能。会计,无论从汉语或英语的词源上,都直接表达了记录、计量的职能,而对事实或细节的连续记录与计量则保留了会计对象及其结果变动的痕迹或证据,因而其具有天然的监督职能。

那么,会计反映与监督的是什么呢?对这个问题的认识直接关系到对会计本质的认识。人们一般认为答案是生产过程,但对生产过程的内涵却未做深入的分析。笔者认为,生产过程实际上包含了三个意义上的过程:

(1)技术组织过程。生产过程首先表现为劳动力、机器设备(劳动手段)、原材料(劳动对象)等生产要素相互作用、共同组合的技术组织过程,是一个“怎样生产”的过程,因而会计要反映与监督的是一种使用价值上的投入与产出的比例关系,即生产效率及其变化。

(2)价值运动过程。在更深层次的意义上,生产过程又是人、财、物、信息、技术等经济(稀缺性)资源进行优化配置的过程,是一个“为谁生产、生产什么、生产多少”的决策与执行过程,是一个价值发生增减变化的运动过程,因而会计要反映与监督的是一种价值上的支出与收入的比例关系,即生产效益及其变化。

(3)产权关系运动过程。再进一步,生产过程又是各种经济资源(包括人、财、物、信息、技术等)的所有者(即产权主体)进行资源联合、团队生产,进而实现整体利益及其合理分配的过程,是一种产权关系的运动过程。现代企业产权理论认为,企业是各种生产要素(包括人力资源的所有者)通过博弈而达成的一系列契约的组合,是各种生产要素的联合体。因此,会计反映与监督的是会计主体中各产权主体之间的产权关系及其变化。

在这三个过程中,技术组织过程是最直接、最表层的过程;价值运动过程则是比技术组织过程更内在、更抽象、更接

近本质的过程,因为会计必须借助货币(衡量稀缺性价值)才能将技术组织过程中复杂多样的资源与活动进行统一计量;而产权关系运动过程又是比价值运动过程更核心、更抽象、更基础的过程,因为会计主体的价值支出来源于各产权主体之间的产权交易与组合,其价值上的收入归属于各产权主体并引起产权关系的变化。

3.会计的目标:效率、效益与产权利益的最大化。对应于会计反映与监督的对象三个层面,其职能发挥要实现的目标也有三个层面:

(1)会计反映与监督技术组织过程,就是要通过对生产效率进行计量,揭示该过程中存在的各种问题,为该过程的改进提供有用的信息,因而会计指向的目标是生产效率的提高与最大化。

(2)会计反映与监督价值运动过程,就是要通过对生产效益的计量,揭示出该过程中存在的各种问题,为会计主体改进“为谁生产、生产什么、生产多少”的决策与执行提供所需的信息。因此,会计指向的目标是生产效益的提高与最大化。

(3)会计反映与监督产权关系运动过程,就是要清晰地反映与监督各产权主体为会计主体投入了什么经济资源、价值多少、其运用状况如何、对会计主体整体利益的贡献份额有多大以及应该从中分配得到多少等等。因此,会计指向的目标是产权关系的清晰界定及其变化的清楚反映,是各产权主体利益在公正、合理分配下的最大化。

这三个层面的目标之间存在以下关系:

效率目标服从并服务于效益目标。这是因为,在各种经济形态下,特别是在商品经济或市场经济中,会计主体关注更多的是其稀缺性价值而非使用价值,是其效益目标而非效率目标。即使在社会主义计划经济中,也必须借助货币对各种具有使用价值的资源进行稀缺性价值的衡量与取舍。另外,效率只是实现效益目标的一个方面,效率目标的实现并不一定意味着效益目标的实现。因为效益取决于会计主体在价值上的支出与收入的比例关系,而价值必须从两方面来衡量:用价格衡量稀缺性方面,假设一种习惯的或法定的使用价值单位;用这些物质的单位衡量物质方面,假设一种双方同意的单位价格。两者的结合是估值。如果不考虑产出品及投入的资源的稀缺性价值(用价格衡量),盲目追求生产效率,则很可能出现“生产得越快,亏损得越多,垮台得越快”的悲剧。因此,效率目标必须服从并服务于效益目标,只有在能提高效益的前提下才能追求效率目标。

效益目标服从并服务于产权目标。会计主体的效益取决于各种经济资源能否得到充分的利用,而这又取决于各产权主体是否受到了有效的激励,这种激励主要来源于其在整体利益中的贡献份额与其分配的所得份额是否匹配、公平。如果会计主体不能实现其产权目标,则其效益目标也很难实现。产权目标是会计最重要、最基础、最核心的目标。

三、会计的本质:产权关系运动论

根据以上“职能——目标——本质”的认识过程以及对会计职能、会计目标的分析,我们有理由认为,会计对象的本质是产权关系,而会计的本质则应是产权关系的运动。

1.会计对象的本质是产权关系。会计反映与监督的对象既是技术组织过程中使用价值上的投入与产出的比例关系,也是资源配置过程中价值上的支出与收入的比例关系,更是产权主体之间进行资源联合、团队生产、收益分配的关系(即产权关系)。产权关系是前两种关系的前提、基础与灵魂。没有产权关系,就没有资源联合、团队生产的出现,也就不会有会计主体的出现,更不会有会计活动的产生。

2.会计的本质是产权关系的运动。会计的本质与其对象的本质具有高度的相关性,但其表述却不相同。会计在英语词源上为“accounting”,是个动名词,表示的是一种活动。既然会计对象的本质是产权关系,那么会计的本质就应是这种产权关系的运动。“运动”一词既包含了会计这种活动的动态之意,也包含了“产权关系是运动的”这个根本属性。

3.会计本质的“产权关系运动论”。这个恰当的表述使会计的本质、对象、目标、职能的概念形成逻辑上的高度一致性,从而形成严密的概念体系。会计对象的本质是产权关系,会计的本质是产权关系的运动,会计的根本目标则是产权利益的最大化与合理分配,其职能是对产权关系及其运动进行合理的反映与监督,以保证产权目标的实现。

会计本质的“产权关系运动论”既可以较好地概括会计受托责任论与会计契约论共同的产权基础,又可以进一步改进会计受托责任论与会计契约论:

(1)财产权利(产权)是比受托责任更深层次、更本质的概念,受托责任是源于财产权利的,是先有权利再有责任的,因为权利是一种社会关系,而责任是由之产生的一种集体行动。比如,财产所有者将其财产委托给经营者,首先必须具备“所有者对该财产拥有所有权”与“经营者具备相应的人力资源”的前提条件,该委托代理关系才可能形成。如果缺少前者,则这种委托行为是非法的;如果缺少后者,则财产所有者不会将财产委托给该经营者。

(2)会计契约并不能完整地反映与监督产权关系运动中的全部内容。由于交易费用有限以及缔约主体的有限理性,会计契约不可能对会计主体中各产权主体之间的权利义务关系进行完整而清晰的界定,必定会有部分剩余的权利义务关系留待会计主体在实际经营活动中进行相机处理。这也是为什么要给会计人员留有一定的职业判断空间的根本原因。因此,会计契约必定是不完备的契约,只能为会计活动提供一个基本的框架。

(3)会计契约是平等的产权主体(包括政府机构)之间形成的产权交易,这属于制度经济学中以经济上的劝诱或强迫而形成的“买卖的交易”。但会计活动并不只是执行这种“买卖的交易”,它还要执行会计主体的“管理的交易”,这是以命令与服从的关系界定的内容,比如企业管理中上级对下级指示的活动。因此,由于产权关系的安排不同,使其既可以产生“买卖的交易”,也可以产生“管理的交易”,这些都是会计活动要执行的内容。对会计而言,产权关系涵盖的内容要比会计契约完整。

因此,会计本质的“产权关系运动论”既是对会计受托责任论与会计契约论的继承与发扬,也是对其进行的综合与改进,是对会计本质更为深刻、恰当的表述。□