

“贯彻党的十九大精神” 专栏

# 改革开放四十年的产权 结构与会计变迁\*

曹越<sup>1</sup> 孙丽<sup>1</sup> 伍中信<sup>2</sup> 陈文瑞<sup>3</sup>

(1. 湖南大学工商管理学院 410082; 2. 湖南财政经济学院 410205; 3. 厦门大学管理学院 361005)

【摘要】中国从计划经济体制向社会主义市场经济体制转型，本质上表现为产权不断明晰和权利不断开放的过程，实现了计划经济产权结构（公有制为基础、非公有制为补充）向社会主义市场经济产权结构（公有制为主体、非公有制为补充→公有制为主体、多种所有制共同发展→各所有制平等竞争与保护）的演进。改革开放四十年的产权结构变化决定了会计法律制度体系变迁的方向，特定历史时期的产权结构决定了当时会计法律制度体系的架构和特征。

【关键词】改革开放；计划经济；社会主义市场经济；产权结构；会计法律制度

## 一、问题缘起

中国经济转型本身就是一个制度变迁和产权重新界定并逐步明晰的过程。成功的经济增长归因于确立有效的产权结构，从而激励产权主体从事将个人的努力变成私人收益率接近社会收益率的活动，进而促进生产性努力的增长（诺斯和托马斯，1999）。会计和审计都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（Watts 和 Zimmerman，1983）。产权界定和产权保护是现代会计的两大基本职能（伍中信，1998；曹越等，2011）。在改革开放四十周年之际，探寻产权结构变化与会计变迁过程并发掘其规律性，对于重新认识会计在经济转型中的重要地位、指导未来会计改革具有重要意义。

现有文献基于中国经济转型的背景，阐述了会计改革三十周年的成就（郭道扬，2008；刘玉廷，2008）、会计法规变迁与产权保护机制演进过程（龚翔和许家林，2008）、投资者保护与会计改革的共生互动性（蔡宁等，2008）、外商投资企业会计制度发展的特征（Ezzamel 和 Xiao，2015）、社会主义市场经济会计模式构建过程（高一斌，2008）、注册会计师制度嬗变的过程、原因和经验（刘明辉和汪寿成，2008）以及中国企业会计准则国际趋同后对公允价值计量运用（He 等，2012）、审计报告时滞（Habib，2015）与财务报告可比性（Wang，2014）的影响。而会计制度变迁的研究主要涉及变迁的原因（伍中信等，2006；曹越和张肖飞，2013）、路径依赖（张新民和吴革，2007；汪祥耀和李连华，2006）和效果（毛新述和戴德明，2008；Wang 等，2012）。学者将会计制度变迁归因于交易成本降低需求（刘峰，2000）、会计技术进步（刘峰和李少波，2000）、经济全球化发展（王军，2005；徐玉德，2008）和资本市场发展引发的多重信息需求（孙铮和贺建刚，2008；张琦和程晓佳，2012）。

上述研究为本文奠定了重要基础，但仍有待进一步推进：一是尚未从宏观层面重点关注经济转型时

\* 本文为国家社会科学基金重点项目（17AGL011）的阶段性成果。

期不同的产权结构对会计改革的决定性作用。从产权结构变化来解剖会计变迁过程，可以解释会计变迁的根本原因。二是尚未从会计法律制度体系的系统性与一致性维度考察会计变迁。缺乏系统性与一致性的会计法律制度体系无法实现对公司经济与资本市场的统一管理（郭道扬，2002）。上述分析表明，不同的产权结构对会计法律制度体系变迁的影响值得关注，本文将从会计改革实践维度勾画这一影响的具体表现，并总结产权结构与会计变迁的一般规律。借鉴诺思（1991）的思想，本文将“产权结构”界定为“特定历史时期经济体制中各产权主体的地位及其相互关系”，“会计变迁”系指“会计法律制度体系的创建、变更及随时间不断演化的过程”。

## 二、计划经济时代的产权结构与会计变迁

1978年12月，党的十一届三中全会决定将工作重点转移到社会主义现代化建设上来，成为中国市场转型开始的标志（科斯和唐宁，2012）。十一届六中全会（1981）肯定了“一定范围内的劳动者个体经济是公有制经济的必要补充”，正式承认了个体经济的合法性。党的十二大（1982）指出必须在公有制基础上实行计划经济，同时发挥市场调节的辅助作用。十二届三中全会（1984）确立了“社会主义有计划的商品经济”改革目标，经济改革从以农村为重点转向以城市为重点，改革的要点之一是增强企业活力，通过所有权与经营权适当放开，增强国企活力。党的十三大（1987）正式承认并允许私营经济发展。由此形成“公有制为基础、非公有制为补充”的产权结构。

“公有制为基础、非公有制为补充”的产权结构对会计法律制度的影响有：

一是宪法层面。1982年宪法确立了公有制为基础的产权结构（第12条：国家在公有制基础上实行计划经济），增加了保护个体经济（第11条：国家保护个体经济的合法权益）以及外资企业和中外合作企业财产权利的规定（第18条：国家允许外国企业在中国投资并同中国企业进行经济合作，其合法权益受中国法律保护）。同时，赋予了宪法具有“权利法案”这一根本大法的地位（第5条：一切法律、行政法规和地方性法规都不得同宪法相抵触，任何组织和个人均不得有超越宪法和法律的特权）。1988年宪法增加了对私营经济的产权保护（第11条：私营经济是公有制经济的补充，国家保护私营经济的合法权益）。上述规定在宪法层面确立了“公有制为基础、非公有制为补充”的产权结构。

二是民商法与经济法规层面。为了适应“公有制为基础、非公有制经济为补充”的有计划商品经济的发展，我国先后颁布《中外合资经营企业法》（1979）、《经济合同法》（1981）、《涉外经济合同法》（1985）、《继承法》（1985）、《专利法》（1984）和《商标法》（1982）等单行法。同时，1986年颁布的《民法通则》明确规定了债权制度，推动了合同法体系的完善；此后又相继颁布了《技术合同法》（1987）和《著作权法》（1990）。这些法规界定了财产权利的归属、交易和代际流转，是宪法“权利法案”精神的具体化。税法方面，这一阶段的核心是建立与改革目标相对应的税制，以适应从“计划经济”向“有计划的商品经济”体制转轨（张守文，2015）。税法改革方向是恢复重建税法制度，全面改革工商税制，相继颁布《外国企业所得税法》（1981）、《增值税条例》（1984）、《营业税条例》（1984）、《盐税条例》（1984）、《资源税条例》（1984）和《国营企业所得税条例》（1984），建立了复合型的工商税制，形成了今天税制的基本架构，切实维护了公有制企业和非公有制企业的合法财产权益。

三是会计法律层面。为了贯彻落实民商法与经济法规，全国人大六届九次会议于1985年通过了《会计法》，具体规范了会计核算、会计监督、会计机构和会计人员及法律责任，其中“会计师事务所可按国家有关规定承办查账业务”的规定为注册会计师事业的恢复奠定了基础。

四是会计行政法规层面。中外合资经营的企业法实施条例（1979）和企业所得税法施行细则（1980）规定：合营各方的出资证明书、年度会计报表及清算会计报表须由中国的注册会计师验证和出具证明才有效；合营企业向当地税务机关报送的企业所得税报表及会计决算报表时须附送注册会计师的查账报告。

1986年,国务院颁布《注册会计师条例》(1986),实现了由之前的涉外业务为主向国内业务为主的转变,初步确立了中国注册会计师制度。上述法规有助于维护外商投资企业及其投资者的财产权利。

五是会计制度层面。为了扩大企业自主财权,国家财政对国营企业的利润分配体制先后实行了企业基金制度、利润留成制度、两步利改税、承包经营责任制和税利分流试点等政策。这些政策的实施须以健全的会计核算为基础。具体而言:(1) 国有企业层面。首先,恢复和重建以《国营工业企业会计制度》(1980)为主的企业会计制度,扭转会计核算强调简化、忽视经济核算的局面。其次,修订、恢复国营供销企业、施工企业、建设单位等行业会计制度(1981),满足了有关行业的具体会计核算需求。再次,颁发《会计人员工作规则》(1984),规范了会计人员岗位责任制、填制凭证和登记账簿等行为。最后,发布《国营企业固定资产折旧试行条例》(1985)和《国营工业企业成本核算办法》(1986),规范企业固定资产折旧行为和成本核算。(2) 外商投资企业层面。随着对外开放政策的不断推进及投资环境的改善,吸引外商直接投资取得重大进展。财政部基于市场经济产权保护规则,坚持“以我国法规为依据,参照国际会计准则和国际会计惯例,借鉴国营企业会计制度中的适用办法,适应国家宏观管理和企业微观管理双重需要”的基本原则,制定了外商投资企业会计制度,具体包括《关于中外合营工业企业财务会计问题的若干规定》(1979)、《中外合资经营企业会计制度》(1985)和《中外合资经营企业外币业务会计处理的补充规定》(1987)。外商投资企业会计制度的制定与实施,是我国会计核算模式从计划经济向社会主义市场经济过渡的重要探索,为90年代会计制度改革作了理论和实践上的准备。

### 三、社会主义市场经济时代的产权结构与会计变迁

#### (一) “公有制为主体、非公有制为补充”的社会主义市场经济与会计变迁

80年代末期,受意识形态禁锢,中国经济改革一直采用“增量改革”战略。1992年初,邓小平“南方谈话”彻底破除了市场经济“姓社姓资”问题的意识形态枷锁,其要旨是:计划和市场都是经济手段,都可以为我所用。党的十四大(1992)宣布,中国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济。十四届三中全会(1993)确立了“公有制为主体的地位”,同时提出“放小”方针。十四届五中全会(1995)要求按照建立现代企业制度的目标积极推进国企改革,集中力量抓好大型国企,对一般小型国企进一步放开搞活。现代企业制度的本质特征是“产权清晰、权责明确、政企分开和管理科学”,其建立使得企业成为独立的市场主体,自负盈亏、自主决策,为经济增长奠定了坚实基础。由此形成“公有制为主体、非公有制经济为补充”的社会主义市场经济产权结构。

市场经济的产权结构决定了市场导向的会计法律制度体系。一是宪法层面。1993年宪法确立了“公有制为主体、非公有制为补充”的社会主义市场经济产权结构:国家实行社会主义市场经济(修正案第7条),国有经济是国民经济中的主导力量(第5条),私营经济是社会主义公有制经济的补充(第11条)。值得注意的是,宪法将原“国营经济”改为“国有经济”,体现了国家作为所有者身份和管理者身份的分离,符合“政企分开、产权明晰”的现代企业制度要求。

二是民商法与经济法层面。(1) 沿用《民法通则》(1986),落实“企业对国家授予它经营管理的财产依法享有经营权(第82条);债权人有权要求债务人按照合同的约定履行义务(第84条)”的规定。该法颁布于计划经济时期,当时上述规定并未得到切实履行,社会主义市场经济条件下,经营权的保护和依据合同进行产权交易是现代企业制度的基本要求。但该法并未规范除外商投资企业之外的非公有制经济,不利于非公有制经济的产权保护。(2) 修改《经济合同法》(1993),要求订立经济合同应当遵循“平等互利、协商一致”的原则,规范社会主义市场经济中的“产权交易”。(3) 颁布《公司法》(1993),弥补《民法通则》中缺乏规范除外商投资企业之外的非公有制企业这一缺陷,在企业层面具体化宪法中规定的产权归属和《经济合同法》中涉及的产权交易。该法不再区分所有制性质分别规范公有

制和非公有制企业，而是平等适用于所有的企业法人组织，内容涉及公司的设立、组织机构、股份发行和转让、公司财务与会计、合并与分立、破产、解散和清算、法律责任等。其中，有关公司财务与会计的具体规定有“公司应建立财务、会计制度，且在每一年度终了时制作财务会计报告，并依法经审查验证”。这从法律层面确保了会计信息的真实性，推动了注册会计师法律制度的发展。(4) 建立“分税制”，形成与社会主义市场经济产权结构相适应的税法体系。从1994年开始，税收制度改革的方向是全面调整税制，实现“统一税法、公平税负”的要求。具体而言：①商品税方面：改造增值税、营业税，开征消费税；②所得税方面：统一内资企业所得税和个人所得税，保留涉外企业所得税；③财产税方面：开征资源税、土地增值税和契税，保留房产税、车船税、城镇土地使用税、耕地占用税和印花税。同时，按税种划分中央与地方各自的固定收入和分享比例，形成“分税制”财政体制。

三是会计法律层面。(1) 修改《会计法》(1993)，将适用范围从原来的“全民所有制单位”扩大到“公有制经济和非公有制经济中的独立核算单位”(第2条)，适应了社会主义市场经济的产权结构。(2) 颁布《注册会计师法》(1993)，明确注册会计师的业务范围是审计、会计咨询和会计服务(第2条)，其依法独立、公正执行业务受法律保护(第6条)。这有助于注册会计师公正执业，保护利益相关者产权，确保社会主义市场经济的良序运行。

四是会计制度层面。为了细化《公司法》中财务、会计的相关规定，为税款征收提供信息源，落实《会计法》和《注册会计师法》中保护投资者和社会公众财产权利的要求，必须在基础层面建立一套维护社会主义市场经济产权结构的会计制度体系：(1) 发布《股份制试点企业会计制度》(1992)，配合《股份制企业试点办法》(1992)的实施，成为社会主义市场经济体制下企业会计制度全面改革的前奏(项怀诚，1999)。(2) 颁布《企业会计准则》(1992)，将企业会计准则分为基本会计准则(包括会计核算的一般原则、会计要素准则)和具体会计准则(根据基本会计准则规范具体的经济业务会计处理)两个层次，实现了我国会计核算模式从计划经济向社会主义市场经济的根本转变。(3) 建立新的行业会计制度体系。在具体会计准则尚未制定的情况下，为了配合《企业财务通则》(1992)及相关财务制度的实施，财政部保留了国家统一会计制度，同时突破按所有制形式、部门制定会计制度这一模式引发的利益分配关系差异，确定按社会经济分工划分主要行业、设计制定会计制度，分别制定了工业企业、商品流通企业、农业企业等13个行业的全国统一会计制度，形成了一套较为符合社会主义市场经济体制要求的会计核算体系。(4) 完善企业会计准则体系，规范上市公司和其他企业经济业务会计核算。根据《企业会计准则》，财政部自1997年5月起先后发布《关联方关系及其交易的披露》、《收入》和《资产负债表日后事项》等16项具体会计准则，并修订已发布的《现金流量表》、《投资》和《债务重组》等5项具体准则。会计准则和新的行业会计制度改革内容符合国际惯例且具有中国特色，会计制度同财务、税收和财政制度保持一致，使得“两则”(《企业会计准则》、《企业财务通则》)和“两制”(13个行业会计制度、10个行业财务制度)科学规范统一，形成了一套维护产权结构与反映产权关系的财务会计制度体系。

## (二) “公有制为主体、多种所有制共同发展”的社会主义市场经济与会计变迁

党的十五大(1997)把“公有制为主体、多种所有制经济共同发展”确认为国家的“基本经济制度”，将非公有制经济的地位确定为“我国社会主义市场经济的重要组成部分”。据此，国家开始调整国民经济的所有制形式：(1) 按“有退有进”思路来调整国民经济布局，国家只需控制关系国民经济命脉的“重要行业和关键领域”，国有经济比例下降不影响社会主义性质；(2) 努力探索促进生产力发展的公有制实现形式(吴敬琏和马国川，2012)。国企改革的推进和非公有制经济的迅速发展，形成了“公有制为主体、多种所有制经济共同发展”的产权结构。

为了维护这一产权结构，会计法律制度体系也必须进行调整：

一是宪法层面。1999年宪法确认了“公有制为主体、多种所有制经济共同发展”的产权结构：国家在社会主义初级阶段，坚持公有制为主体、多种所有制经济共同发展的基本经济制度（修正案第14条）；在法律规定范围内的个体经济、私营经济等非公有制经济是社会主义市场经济的重要组成部分（第16条）。

二是民商法与经济法层面。（1）颁布《合同法》（1999），具体化宪法中各产权主体法律地位平等、自愿缔约、公平交易、诚实信用和维护社会公共利益的原则，规范社会主义市场经济中的产权交易，保护合同当事人的合法权益。（2）修改《公司法》（1999），用“监事会”来代替国有授权机构的“直接监督”，允许无形资产产权主体“投资入股”。这有助于完善公司治理结构，平等保护各类产权要素主体的财产权益。

三是会计法律层面。修订《会计法》（1999），贯彻公司法精神，提高会计信息的真实性。具体如下：（1）在立法宗旨中用“保护会计资料真实、完整”取代“保障会计人员依法行使职权”，强调了会计信息必须具备信任功能。（2）在“总则”中新增“单位负责人对本单位的会计工作和会计资料的真实性、完整性负责”，这抓住了会计信息失真的源头，有助于遏制会计造假。（3）在会计核算部分，明确各单位必须以实际发生的真实经济业务作为会计记账（第8条）的依据，这为准确界定财产权利、提高会计信息质量提供了法律保障。（4）在会计监督部分，构建了由单位内部会计监督（第27条）、注册会计师审计（第3条）和国家部门监督（第32条）组成的“三位一体”的会计监督体系，这有助于切实保护信息使用者的财产权益。

四是会计行政法规层面。国务院发布《企业财务会计报告条例》（2000），强调企业负责人对财务会计报告的真实性、完整性负责，不得编制和对外提供虚假财务会计报告（第3条）；注册会计师对其出具的审计报告负责（第5条）。可见，《条例》从会计责任（企业编制财务会计报告）和审计责任（注册会计师审计报告）两个层面厘清了虚假财务会计报告的责任划分。

五是会计制度层面。为了贯彻落实《公司法》中的财务、会计规定，执行《会计法》和《企业财务会计报告条例》，会计制度必须做出相应调整。具体如下：（1）修订发布《股份有限公司会计制度》（1998），扩大公司在坏账准备核算上的自主权、存货期末计价采用成本与可变现净值孰低原则、完善长期股权投资期末计价及成本法与权益法适用范围、采用资产所有权有关的风险与报酬是否转移作为收入确认的标准等。这些改革使得我国会计制度逐步与国际会计准则相衔接，为促进企业开展国际业务奠定了基础。（2）废止《股份有限公司会计制度》，印发《企业会计制度》（2000），建立统一会计制度体系，适应即将加入WTO的挑战。该制度打破了行业、所有制、组织形式和经营方式的界限，适用于除金融保险之外的大中型企业，既保留了中国特色，又实现了与国际会计惯例的充分协调（刘玉廷，2001）。（3）建立内部会计控制规范体系，强化单位内部会计监督。财政部相继发布《内部会计控制规范——基本规范（试行）》（2001）和6项具体规范（即货币资金、采购与付款、销售与收款、对外投资、工程项目和担保）。这对于充分发挥会计监督功能，切实保护利益相关者的财产权利具有重要作用。

### （三）“各所有制经济平等竞争与保护”的社会主义市场经济与会计变迁

2001年，中国正式加入WTO，为我国经济的持续增长注入了新活力。党的十六大（2002）要求健全现代市场体系，创造各类市场主体平等使用生产要素的环境。十六届三中全会（2003）允许非公有资本进入“法规未禁止”的任何领域，与公有资本享受同等待遇。党的十七大（2007）重申“坚持平等保护物权，形成各种所有制经济平等竞争、相互促进新格局”。十八届三中全会（2013）指出国家保护各种所有制经济的产权和合法权益，并受法律平等保护。党的十九大（2017）强调凡是在我国境内注册的企业，都要一视同仁、平等对待。这就形成了“各所有制经济平等竞争与保护”的产权结构。

入世之后，国际资本流动进一步加速，中国政府实施“走出去”战略（刘玉廷，2008），这就迫切需要创建一套会计法律制度体系以支撑“各所有制经济平等竞争与保护”的产权结构。

一是宪法层面。（1）2004年宪法将“国家保护个体经济、私营经济的合法权益”（第12条）修改为“国家保护个体经济、私营经济等非公有制经济的合法权益”（修正案第21条），表明“三资企业”和其他形式的非公有制经济受到法律的平等保护。（2）2018年宪法序言中增加“坚持互利共赢开放战略，推动构建人类命运共同体”这一内容，表明跨国交易中需要平等保护各产权主体的财产权益，这是应对经济全球化和建立开放型经济体系的重大举措。上述规定确立了“各所有制经济平等竞争、平等保护”的产权结构。

二是民商法与经济法层面。（1）民法。①发布《民法总则》（2017），进一步明确民事主体财产权利及其他合法权益受法律平等保护，突出对人身权利、财产权利、知识产权和虚拟财产等四大民事权利的保护。这有助于给产权主体形成稳定预期，促进生产性努力的增长。②颁布《物权法》（2007），具体化宪法“平等保护财产权”精神和《民法通则》中“保护民事主体财产权利”中物权归属部分的规定，确立了“物权法定、一物一权和公示公信原则”，强调了物权的“平等保护”精神。（2）公司法。①修改《公司法》（2005），增加股东的财产权利，促进自愿交易，完善公司治理中的权利制衡。此次修改在立法理念上贯彻了三个原则：首先是鼓励投资原则，如降低注册资本最低限额、允许一切可用货币估价并依法转让的非货币财产出资和允许设立一人有限责任公司等；其次是公司自治原则，将许多原有的强制性条款改为任意性条款，增加“公司章程另有规定的除外”；最后是权利平衡原则，如强化股东知情权、引入累积投票制保护中小股东权益诉求、确立公司人格否认制度、规制利用“公司”名义损害第三人利益的行为和保留公司利害关系人。这种立法取向可以平等保护利益相关者财产权利，是对宪法精神和《民法通则》相关条款的具体化。②再次修改《公司法》（2013），取消最低注册资本限制以及注册资本由实缴登记制改为认缴登记制，将资本制度的重心从债权人利益保护转移到股东权益的合理配置（刘燕，2014）。（3）税收法规。①统一内外资企业所得税制，创建公平税负环境，落实税收公平原则。②清理规范税收优惠政策；全面推进“营改增”，旨在消除重复征税、促进现代服务业的发展。上述税收法规调整中遵循的“公平税负、降低税负”原则，充分体现了宪法“平等保护各所有制经济财产权”的精神。

三是会计法律层面。这一阶段主要是修改《会计法》（2017），主要涉及：（1）取消“会计从业人员必须取得会计从业资格证书”的规定，强调会计从业人员应当具备相应的专业能力，这有助于营造公平的就业创业环境；（2）加大提供虚假财务会计报告的处罚力度，切实维护会计的信任功能，保护利益相关者的财产权益。

四是会计制度层面。（1）发布与国际财务报告准则（IFRS，下同）实质趋同的企业会计准则体系（2006），包括1项基本准则和38项具体准则，适应了经济全球化背景下资本、劳动等产权要素在全球范围内自由流通引发的会计标准国际趋同需求。（2）全面启动与其他国家或地区（香港、欧盟和美国等）会计准则的等效工作，旨在获得境外上市监管机构认可中国企业会计准则，解决反倾销和承认中国完全市场经济地位中的会计障碍，使得各产权主体的财产权利获得国际规则的平等保护。（3）发布《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》（2010），响应2008年金融危机爆发后G20（二十国集团）和FSB（金融稳定理事会）关于“建立全球统一的高质量会计准则”的倡议，为我国企业顺利“走出去”，在全球范围内按公认的会计规则来界定产权和保护产权奠定了坚实基础。

#### 四、研究结论与规律揭示

行文至此，本文的结论是：产权结构的变化决定了会计变迁的方向，特定历史时期的产权结构决定了会计法律制度体系的基本架构与特征。具体理由和表现如下：

会计是产权结构变化的产物。一个时代的产权结构决定着同时代的财产权利关系和制度安排。作为反映和监督产权价值运动过程的会计，其揭示的内容反映着同时代的产权结构。在计划经济时代，“公有制为基础、非公有制为补充”的产权结构开启了中国“增量改革”的进程，使得产权主体从“一元”过渡到“多元”，促进了商品生产与交换，而明晰的产权归属是商品交易的前提，这就要求会计法律制度体系准确界定产权，促进自愿交易。但这一时期的会计制度受制于“产权结构”，仍侧重规范国营企业的经济业务，对非公有制经济的规范太少且带有严重的执行国家经济计划的色彩，无法满足非公有制经济发展的需要，难以保护个体经济和私营经济等产权主体的财产权益。会计法律制度体系侧重强调会计制度执行国家经济计划，维护国营经济的基础性地位，而针对非公有制经济的具体规则很少且大多援引国营企业，忽略了“两权分离”对高质量会计制度的需求，限制了非公有制经济的发展。

“公有制为主体、非公有制为补充”的社会主义市场经济产权结构与“公有制为基础、非公有制为补充”的计划经济产权结构存在的主要区别是：前者的资源配置是产权规则（依靠非人际化的自愿交换来支配资源），后者的资源配置是等级规则（依靠行政命令权威来支配资源）。资源配置的产权规则要求国家必须创建一套会计法律制度体系来界定产权，从而破除地域和人际关系约束，使得商品交换从人际化交易向非人际化交易过渡，形成社会主义市场经济体制。可见，资源配置产权规则的形成，必然要求市场中的企业成为自主决策、自负盈亏的市场主体。因此，“公有制为主体、非公有制为补充”的产权结构决定了会计法律制度既要借鉴成熟市场经济国家的一般规则（如《企业会计准则》），又要符合转型过程中不同行业面临的特殊性，形成13个行业的全国统一会计制度。

“公有制为主体、多种所有制共同发展”的产权结构中，非公有制经济已处于“重要组成部分”的地位。非公有制经济的蓬勃发展使得投资者和债权人合法财产权益的维护显得尤为迫切。同时，国有企业“抓大放小”改革进一步推进，将关系国民经济命脉的战略部门具体化，“民进国退”战略使得现代企业制度得以建立和完善，激发了社会主义市场经济的活力。这就客观上要求会计法律制度体系中的宪法确立非公有制经济的重要地位，落实在会计制度层面就是要强化会计信息的可比性和真实性，如借鉴国际会计惯例完善股份有限公司会计制度，颁布突破行业、所有制等界限的国家统一企业会计制度。

“各所有制经济平等竞争与保护”的产权结构中，非公有制经济的进一步发展和国企改革的持续推进，使得公有制的实现形式更加多样化，“政企分开”成为主流。非公有制经济在国民经济中所占比重进一步增加，地位更加突出。这就客观上要求平等保护各类所有制经济的财产权利。何谓平等？只有以IFRS这一国际会计惯例为“标杆”来完善会计制度体系，才能给本国的政府、企业、职工、投资者、债权人以及外国政府、国际组织与境外机构投资者等利益相关者形成从基础层面准确界定产权和有效保护产权的稳定预期，这是中国政府选择会计制度“国际趋同”取向的产权动因。当然，IFRS主要基于成熟资本市场国家的会计惯例，而中国是一个新兴的资本市场国家，必然具有特殊性（如国企之间关联方关系的认定等），这决定了会计制度体系必须要体现特色，即只能“趋同”，而不能“等同”。因为，会计规则本质上属于产权界定规则，不考虑本国会计惯例特殊性的会计规则不属于“正当会计行为规则”<sup>①</sup>，无法准确界定相关业务的财产权利，这必然使得一部分产权置于“公共领域”，从而引发寻租等分配性努力行为，导致“租值耗散”。

受限于篇幅，上述侧重论证了产权结构的变化决定了基础层面的会计制度变迁，但更准确地讲是决

<sup>①</sup> 借鉴哈耶克的自发社会秩序理论，曹越（2017）指出，经由“会计习惯→会计习俗→会计惯例→会计法律制度”演进路径形成的会计制度称为“正当会计行为规则”。参见：曹越，2017. 财产权利与会计制度研究. 北京：中国人民大学出版社，23

定了整个会计法律制度体系的方向。具体而言：特定历史时期的产权结构实质上界定了当时各产权主体的地位及其所享有的权利和承担的义务，是一种“经济权利”。经济权利是人们追求的最终目标，而法律权利则是达到最终目标的手段和途径。法律权利是政府承认和执行的那部分权利。一般而言，经济权利决定了法律权利，法律权利会增强经济权利，但并非经济权利存在的充分必要条件（巴泽尔，2017）。由此可以推知，特定历史时期的产权结构决定了当时的会计法律制度体系。其表现形式为：（1）特定历史时期的产权结构决定了当时的宪法条款安排。宪法属于“权利法案”，是国家的根本大法，处于统驭地位。作为“经济权利”的产权结构必然要求作为“法律权利”最高层次的宪法从“权利法案”层面界定各产权主体的财产权利和义务关系。（2）民商法与经济法规具体化“宪法”中规定的权利和义务关系。其中，民法（《民法通则》、《民法总则》）从质的规定性层面具体化宪法中平等主体的产权关系，涉及产权归属（《物权法》）、产权交换（《合同法》）、产权补偿（《侵权责任法》）和产权代际流转（《继承法》）；商法（《公司法》、《破产法》等）从量的规定性层面具体化宪法中平等主体之间的产权关系；经济法规（税收法规等）则侧重从非平等主体层面（国家与企业、国家与个人之间）具体化宪法中的产权分配关系。（3）民商法与经济法规中涉及到资产定价、收益决定与分配及其稽核的一般性规定形成会计专门法律，涉及《会计法》、《注册会计师法》等。（4）会计专门法律的细化则形成会计行政法规，包括《企业财务报告条例》、《注册会计师条例》等。（5）会计专门法律及相关行政法规的具体实施形成作为部门规章的国家统一会计制度，包括企业会计准则体系和注册会计师审计准则体系等。可见，会计制度在整个会计法律制度体系中处于基础性地位，具有针对性和可操作性，是准确界定产权和有效保护产权的基础性制度安排。

#### 主要参考文献

- 高一斌. 2008. 社会主义市场经济会计模式的探索之路. 会计研究, 11: 11~20
- 郭道扬. 2002. 论两大法系的会计法律制度体系(续). 会计研究, 9: 16~17
- (美) 诺思. 1991. 经济史中的结构与变迁. 陈郁等译. 上海: 上海三联书店, 225
- 吴敬琏, 马国川. 2012. 中国经济改革二十讲. 北京: 北京三联书店, 34~35
- 伍中信. 1998. 产权与会计. 上海: 立信会计出版社, 2
- 项怀诚. 1999. 新中国会计五十年. 北京: 中国财政经济出版社, 97~195
- Watts, R., J. Zimmerman. 1983. Agency Problems, Auditing, and the Theory of the Firm: Some Evidence. *The Journal of Law and Economics*, 26 (3): 613~633
- He, X. et al. 2012. Challenges for Implementation of Fair Value Accounting in Emerging Markets: Evidence from China. *Contemporary Accounting Research*, 29 (2): 538~562
- Wang, C. 2014. Accounting Standards Harmonization and Financial Statement Comparability: Evidence from Transnational Information Transfer. *Journal of Accounting Research*, 52 (4): 955~992

## Property Right Structure and Changes of Accounting in 40<sup>th</sup> Anniversary of Reform and Opening up

Cao Yue et al.

**Abstract:** The essence of transition from planned economic system to market-oriented economic system is a process of property right getting more clear and rights being released continually which has achieved the transformation from planned economic property right structure to market-oriented economic property right structure. The changes of property right structure determine the transition direction of accounting legal system. In a certain historical period, property right structure determines the framework and features of contemporaneous accounting legal system.

**Key Words:** Reform and Opening up; Planned Economy; Market-oriented Economy; Property Right Structure; Legal System of Accounting