

准则定性的内在冲突及协调

——论会计准则的法律位阶

马永保

(安徽大学法学院 合肥 230601)

【摘要】 会计准则作为技术规范,同时也是正式法律渊源之一,是经济法中宏观调控法体系组成部分,会计准则技术性和制定主体特殊性是其主要特征,也决定了内部冲突存在的必然。要合理确定会计准则的法律位阶,协调内在冲突,实现其内部和谐。

【关键词】 会计准则 法律渊源 技术规范

会计准则作为“财务报告的基本规范”,在经济生活中地位和作用自不用多言,徐忠明(1996)认为,“会计是11世纪到19世纪西方近现代市场法制形成的重要技术基础”。就我国而言,会计准则法律性质从其制定主体似乎可以容易断定。从部门归属来看,有的学者强调其属于商法范围,如颜延(2006)认为“会计法及相关法规、规章、规范性文件,是我国商法体系的重要内容”;亦有学者将其纳入经济法范畴,如赵怀行(1992)提出“会计主要服务于经济管理,会计法律关系是作为经济法所调整的对象,所以,《会计法》属于经济法范畴”。本文赞成后者的认识,并进一步认为其属于宏观调控法,下面就会计准则制定、执行相关问题阐释浅薄意见。

一、宏观调控法体系中的会计准则

尽管经济法发展时间有限,但从近年来的发展看,其地位逐渐被普遍认可,其核心概念和基本理念、原则、调整范围等基本问题在学界已经形成较一致意见。经济法规范的实质是规范政府干预市场行为,即通过赋权与限权,确保政府干预、协调市场经济行为不逾越法制之界限。经济法体系一般包括宏观调控法与微观规制法两大块,前者是“国家运用经济计划、经济政策和各种经济手段,引导和促进社会经济协调、稳定和发展的法律。漆多俊(2000)”包含会计准则在内的整个会计法体系都包含在宏观调控法系统中。

首先,会计准则影响到会计信息的收集、汇总和报告,会计信息是经济信息的核心成分,科学的宏观调控行为必然要建立在在经济信息分析的基础之上,会计准则为宏观调控的运作奠定了基础。

其次,会计准则的运用本身依然是宏观调控的重要手段之一。“政府可以采取法律、经济、行政等手段对国民经济进行宏观调控。彭江华(2012)”在经济手段中,合理运用会计准则,往往可以发挥意想不到的功效。会计准则由财政部颁行,属于部门规章,行政机关依照其干预经济,属于法律手段;同

时,会计准则主要涉及经济信息,将其纳入经济手段更能反映本质属性。如在经济发展出现过热时,除了传统的财政、金融手段外,严格执行会计准则可以挤掉会计报表中的水分,让企业经营者避免盲目乐观而过度扩张,实现经济平稳发展。

二、会计准则作为经济法法律渊源的特性及可能的内在冲突

周华、刘俊海和戴德明(2009)认为,由于我国会计准则并“没有采取与民商法、经济法相衔接的立法模式,而是选取国际趋同路径,借鉴国际会计准则制定而成”。这就决定了会计准则与其他法律规范的差异性。

1. 会计准则的技术性。技术性规范是法律规范的重要组成部分,法律与技术互相融合,技术规范上升为法律规范,是现代法律发展方向之一。会计准则的技术性不言而喻,会计准则涉及的资产、负债、所有者权益的界定、确认和列报,特别是金融工具确认和计量、金融资产转移、套期保值等专业性问题的,绝非一般法律规范所能包含的。会计准则的技术性与其作为部门规章存在内在的冲突。

首先,技术规范力求详细、操作性强,要给执行者明确而具体的指示;法律规范为了保证涵盖范围,需要一定的概括性和包容性,尽管部门规章在所有正式法律渊源中位阶最低,也需要保证概括性,以确保面对不同的情况能够重复适用。

其次,尽管关于会计目标,历来有所谓受托责任观与决策有用观之争,对会计服务主体有不同看法。不过,可以认定为共识的是,制定完备的会计准则的目的是为利益相关方提供有用会计信息,以利于内部决策和外部评价均建立在真实、完整会计信息基础之上。为了实现这一目的,必然要求会计准则在现有认识水平前提下规范会计确认、计量和披露行为,限制会计处理随意性和会计职业判断的范围,避免会计造假,降低会计报表造假的可能性。会计准则需要周详、具体,将可能遇到的情况详细列明,如果出现空白,则可能成为

会计操作的空间。法律规范则不同,法律规范投射的范围越是广泛,越是要求规范模糊、抽象,法律的滞后性决定法律空白出现的必然性,必要时,借助法律原则指导,也能保证司法裁量的公正合理。

2. 会计准则制定主体的特殊性。域外英美法系代表性国家美国、英国等国家会计准则基本上都是由民间行业协会制定,在美国是证监会授权的财务会计准则委员会(FASB),英国是会计准则委员会;大陆法系欧盟的会计准则制定中,IASB要求需经专家委员会审核。作为民间机构的FASB和IASB“遵循一个极为相似的程序”。会计准则的技术性决定其制定主体亦不同于一般机构。我国会计准则制定采取的是政府主导模式,由财政部负责制定和颁行,分析财政部《会计准则制定程序》可以发现,形式上看,会计准则制定分为立项阶段、起草阶段、公开征求意见阶段和发布阶段四阶段,都由财政部及其内设机构主导,包括会计准则委员会在内的其他主体仅有意见建议权。

从实质上看,由于会计准则极强的专业性,包括法律专家在内的非会计专业人士,没有机会也没有能力参与其中。这就决定了会计准则与其他法律法规相比,无论用语、内部结构、内容设计方面都有明显的差异。

从用语来看,会计准则大量直接使用会计专业术语,并不需要做详细解释,其行文就预设使用主体为会计专业人士,而不需过多考虑一般民众是否能够理解。不过我国立法机构一致强调法律条文通俗易懂,立法行文不会出现过分的佶屈聱牙。

从内部结构、内容设计比较,会计准则确立了会计确认、计量和披露、报告的基本行为模式和会计信息质量的衡量标准。一般法律规范内部由假定、处理和制裁构成,假定界定了法律规范适用条件、范围,处理明确了规范主体的权利、义务的具体内涵,制裁提供了制裁措施。可以说,从构成来看,会计准则仅仅规范了行为模式、方式,而一般的普通法律规范以权利、义务、责任为主要要素,会计准则规定了会计法律关系主体的行为方式,至于违背行为方式及其责任承担则并未涉及,需要结合《会计法》等法律法规、司法解释予以认定。

三、关于内在冲突的解决对策

1. 会计准则的位阶问题。从实然的角度来看,法律渊源位阶的决定因素是制定、颁布机构,我国的会计准则由财政部依据法律、行政法规制定并颁行,应属于部门规章,这一点非常明确,也没有争议。我们需要探讨的是有无必要提高会计准则的位阶,如果有必要,如何提高;若无必要,如何在现有位阶的基础上强化其功能发挥。

李高奎(2004)建议,“将会计准则(具体准则)从部门规章这个层次上提高到行政法规的层面上,使会计准则更具有法律的权威性和约束力”,这一观点值得商榷。法律渊源位阶的高低只能决定其效力高低,与其得以执行和遵守程度并不必然成正比例。位阶低的法律渊源规定往往比较周详,适用

性强,可以为法律主体提供更加明确的行为模式,为守法者提供确定的导引,更好约束执法者权力裁量,执行效果反而更佳。

会计准则作为技术规范,能否得以执行和遵守,核心因素是其本身的合理性、规范性及可操作性,而非其位阶的高低。依据会计准则进行会计事项确认、计量合理,财务报表真实、全面、完整,才会让会计从业人员发自内心认可准则的有效性。财政、证券等监管部门依据会计准则对市场主体会计信息监管可以得出科学合理的结论,监管才会有效。

总之,提高会计准则自身质量,提高公众对其认识度和信任度,特别是要提高法律界专业人士对其信任度,才是确保会计准则遵守、执行的应然之路。

2. 会计准则的技术性与其作为部门规章的协调问题。技术性决定会计准则需要科学、有序和逻辑一致;作为法律渊源需要借助权力、义务、责任的规定来协调各主体利益关系,建立稳定的法律关系。要实现两者的平衡,需要注意以下问题:

(1)在《会计法》中明确会计准则的地位。目前《会计法》中并无关于会计准则的直接规定,这被认为是《会计法》的一个重要缺憾,也是会计准则权威地位在法律上的缺失。建议在《会计法》中明确界定会计准则的法律性质、法律地位,并规定会计准则的制定主体、制定程序等问题,从法律程序上将会计准则纳入成文法体系中。

同时也可以限制行业主管部门立法权限,降低因部门立法色彩过浓而对会计准则权威的影响。特别是在立法程序中规定非会计专业人士的参与权,可以让民众更好了解、信服会计准则;让法律专业人士参与其中,可以消解会计准则在结构、内容、概念等方面与一般法律规范的差异,勾连会计准则与相关法律法规的关系。

(2)会计准则自身的完善。首先,会计准则尤其是基本准则中应当规定援引条款,对违反会计准则法律责任进行规定。对于违反会计准则进行会计造假特别是提供虚假财务报表行为,按照相关法律法规、司法解释进行处罚,维护正常市场秩序。其次,就目前的实际情形看,应该降低会计准则的技术性,增强法律性。应该按照一般法律条文的要求,对会计准则的用语、结构等方面进行修改完善。而会计准则中技术性过强的内容,可以考虑移至对应的应用指南中。

主要参考文献

1. 曲晓辉,李明辉.论会计准则的法律地位.会计研究,2006;5
2. 徐忠明.西方市场法制的成因探析.法制与社会发展,1996;1
3. 颜廷.会计改革的法律背景初探.会计研究,2006;5
4. 周华,刘俊海,戴德明.法律制度、金融预期与会计准则.中国人民大学学报,2009;6
5. 朱七光.会计准则制定程序的博弈分析——以美国和欧盟为例.上海商学院学报,2010;1