

# 会计准则制定程序的多视域解读

邱泽新

(湖北民族学院 湖北恩施 445000)

**【摘要】** 会计准则制定程序是确保会计准则质量的基础。本文从多视域对会计准则制定程序进行解读,这样既能深化对会计准则制定程序的认识,又能深化对会计准则性质的认识。

**【关键词】** 会计准则制定程序 法学分析 政治学分析 经济学分析 伦理学分析

## 一、法学分析

从法学视角看,程序是从事法律行为过程中做出某种决定的过程、方式和关系。过程是时间概念,方式和关系是空间概念。法律程序以法定时间和法定空间方式作为基本要素。法定时间要素包括时序和时限。时序是法律行为的先后顺序,时限是法律行为所占的时间长短。法定空间方式包括两个方面:一是空间关系,即行为主体及其行为的确信性和相关性;二是行为方式,即法律行为采取何种表现方式(张文显,2003)。法律程序分诉讼程序、立法程序等,会计准则制定程序属于立法程序范畴。

财政部于2003年发布《会计准则制定程序》,确立了会计准则制定权、会计准则制定过程(立项、起草、公开征求意见、发布和修改完善等几个阶段)。从时间要素看,会计准则制定程序规定了时序却未规定各阶段的时限。从空间要素看,会计准则制定程序确立财政部会计司享有会计准则制定权;会计准则委员会对会计准则的总体方案、体例结构、立项,对会计准则制定过程中重大会计处理方法的选择,对财务会计概念框架等有关基础理论提供咨询意见;财政部领导审定会计准则,财政部发布并组织实施会计准则。《会计准则制定程序》确立和强化了政府行政权力,而对直接受会计准则规范的公司(企业)、会计职业界以及社会公众的程序性权利几乎没有承认和保护,因此《会计准则制定程序》有待进一步完善。

设计会计准则制定程序,应遵循“民主、公正、效率”原则,充分保障受会计准则影响的组织和个人的知情权、陈述权。为此,必须建立和完善以下几项程序制度:①听证制度。听证制度是程序公正的核心内容。我国《立法法》第34条对立法听证制度作了原则性规定,我们认为这些规定与会计准则制定程序相符。②时效制度。时间要素是会计准则制定程序的基本要素。我国会计准则制定程序的时序是立项、起草、公开征求意见和公布四个阶段,借鉴国际经验,设立会计准则审议委员会,其成员为5人或7人,对会计准则送审稿进行投票表决以及规定各阶段所需的时限。③公开制度。学术界普遍认为我国会计准则制定程序的公开性不足,博弈不充分。这不仅影响会计准则制定质量,而且也影响到会计准则实施。应当使会计准

则制定程序各阶段的信息、研究成果公开,使会计准则制定的相关资料公开,使会计准则制定的相关会议公开,让公司(企业)、社会公众等享有知情权和陈述权。会计准则制定过程也是公司(企业)、社会公众等学习会计准则的过程,可保证会计准则的合理性、合法性和可操作性。④解释制度。解释制度是关于解释主体、解释范围、解释程序、解释效力等方面的规定。会计准则制定程序应明确会计准则的解释权、解释范围和解释程序。会计准则在实施过程中,需要进一步明确有关概念的具体含义;根据出现的新情况,需要明确适用的依据;确立会计准则解释与会计准则具有同等效力。

## 二、政治学(权力)分析

从历史发展来看,会计准则制定权起初只是企业业主的一项管理权。1929~1933年,世界经济危机爆发,证券市场崩盘。美国国会通过立法,成立美国证券交易委员会,并授权其制定公认会计原则以管制资本市场。从此,会计准则制定权就由业主管权力演变为政府管制权。根据分权制衡原则,1938年美国证券交易委员会将会计准则制定权转授给会计职业界,民间组织享有起草、制定和颁布会计准则的权力,政府保留对民间组织制定会计准则的审查监督权或最终否决权。美国的这种做法不仅符合分权制衡原则,也有利于充分利用他人知识来保障公司、公众的知情权和参与权,保证会计准则制定的高质量和公正性。会计的分配功能,使会计准则制定程序成为一种政治程序和会计准则制定过程中的政治行为。会计准则制定是一个政治化过程,是一种权力游戏,甚至可以说会计准则是政治博弈的结果。

新中国成立后,会计一直作为国家财政管理的工具。财政决定财务,财务决定会计模式。在这个时期,会计制度制定权由财政部行使,并且得到《会计法》的法律确认。改革开放后,随着资本市场的建立和发展,1993年《证券法》颁布,其规定上市公司信息披露规则由证监会制定。我国从法律设计上将会计准则制定权分给财政部与证监会,会计准则制定权的配置成为它们争夺的焦点。2001年财政部与证监会就《企业会计制度》展开的中国特色与国际化之争,看似是会计准则制定理念之争,实质上却是会计准则制定权之争,证监会最后点破

是要建立合理的会计准则制定机制。我国会计规则制定权的合约安排变迁具有供给主导型变迁以及政府干预的特征(谢德仁,2001)。我国由政府制定会计准则本身就是一种政治行为,会计准则制定更大程度上是为国家宏观经济调控服务和满足宏观决策的需要。我国会计准则制定不仅仅是会计技术层面的问题,还关乎利益协调的政治问题(陈冬华和陈信元,2003)。

### 三、经济学分析

会计准则是一项产权规则。人类有限理性、信息不对称和环境复杂性等因素使会计准则不可能完全界定应由其界定的所有权利,从而把一部分有价值的资源留在公共领域。公共领域里全部资源的价值是“租”。会计准则制定过程就变成设租、寻租的过程。

会计设租是指会计准则制定者利用会计准则制定权,在制定会计准则时将租金隐藏于会计准则文本之中,从而留下分配性获利空间的行为。在美国会计准则制定权的演变过程中,政府经历了从无意创租到被动创租的过程(林钟高,2007)。会计准则制定权是一项管制权,管制权能直接增加政府控制的资源和财富。我国会计准则制定中典型的设租案例是对资产的界定。1992年的会计准则将资产定义为:资产是企业拥有或者控制的能以货币计量的经济资源,包括各种财产、债权和其他权利。葛家澍等(2002)指出,这不是因为我们没有认识到资产的本质是预期的经济利益,而是根据当时国家宏观经济形势,需要暂时允许国有企业保留一部分遗留下来的在资产项目上的挂账。

会计寻租是会计准则制定权既定的情况下,没有掌握会计准则制定权的利益相关者通过各种渠道对会计准则制定者施加影响,从而使其制定出有利于自己的会计准则。美国认股权准则的征求意见稿在20世纪80年代中期发布,历时十余年,其间受到来自各种利益集团的压力;1996年出台的准则,将强制性披露改为自愿性披露,要求在表外揭示认股权信息。因此,美国会计准则制定过程既是政治化过程,又是各利益集团寻租的过程。

与美国相比,我国公司(企业)管理当局在会计准则制定过程中的寻租行为并不明显。上市公司管理当局对会计准则制定普遍保持一份“理智的冷漠”,几乎不参与我国会计准则的制定(杜兴强,2003)。但这不是说我国上市公司的管理当局不存在寻租行为,而是他们将寻租位移,在会计准则执行过程中利用剩余会计规则制定权、会计选择权以及会计职业判断权,通过组织设计、交易安排进行寻租,更有甚者通过违规造假、对外提供虚假会计信息以达到获利的目的。

### 四、伦理学分析

伦理是会计的一项基本原理,公正是伦理的核心。公正既是会计准则制定的预设前提,又是评价会计准则制定程序与结果的标准。根据“公正”所评价的对象是行为过程还是行为结果,可以将公正区分为程序公正和结果公正。程序公正是指行为过程公正,结果公正则是指行为结果公正。会计准则制定

程序公正具体体现在两个方面:一是会计准则制定权合约安排公正;二是会计准则制定过程公正。会计准则制定权配置的公正性一直是人类社会追求的目标。

英国会计准则制定权大致经历了四个阶段:①1844年以前,为经营者独享会计准则制定权;②1844~1969年,为经营者与注册会计师共享会计准则制定权;③1970~1989年,为政府间接享有一般通用会计准则制定权(注册会计师职业界直接享有),经营者享有剩余会计准则制定权;④1990年至今,为政府直接享有会计准则制定权,经营者享有剩余会计准则制定权。美国会计准则制定权大致经历了三个阶段:①1906年以前,为经营者独享会计准则制定权;②1906~1933年,为政府与经营者共享会计准则制定权;③1933年至今,为政府享有一般通用会计准则制定权,经营者享有剩余会计准则制定权,充分体现了人类追求公正性的过程。

会计准则制定模式以公正为预设前提。美国是由会计职业界制定会计准则,政府监管;我国是政府主导,民间参与。这两种模式都体现了政府与会计职业界分权制衡、相互制约的公正理念。

会计准则制定过程的公正性主要体现在过程的公开性和广泛参与性两方面。①过程的公开性。一是会计准则制定机构的会议向公众公开,在会议召开前要公告会议事项,会议结束后公告有关技术决策概要;二是对所拟定的会计准则立项,将草案和征求意见稿公开,并将相关的问题、现存原则和方法、有关理论等全部加以列示,这一过程应是多次重复博弈的过程,以保证相关利益集团能充分表达意见;三是会计准则公开,在公布会计准则时应提供该准则的背景知识,以帮助使用者更好地理解 and 运用。②广泛参与性。一是指参与对象广泛,包括政府机关、会计职业界、学术界、公司管理当局、股东等各方面,力求反映各利益集团的意见;二是参与形式多样,包括座谈会、论证会、听证会、公开征求意见等多种形式,这样能保证参与渠道畅通。

### 主要参考文献

1. 张文显.法理学.北京:高等教育出版社,2003
2. 汪全胜.论立法的正当程序.华东政法学院学报,2006;2
3. 谢德仁.企业剩余索取权:分享安排与剩余计量.上海:上海人民出版社,2001
4. 陈冬华,陈信元.中国会计准则制订中的利益协调:来自世纪星源案例的证据.会计研究,2003;7
5. 林钟高.会计准则研究:性质、制定与执行.北京:经济管理出版社,2007
6. 葛家澍等.改进企业财务报告问题研究.北京:中国财政经济出版社,2002
7. 杜兴强.我国上市公司管理当局对会计准则制定的态度及对策探讨.会计研究,2003;4