

会计法律制度：建设环境与目标定位

张华林

(华东政法大学商学院 上海 200042)

【摘要】 本文在阐述我国会计法律制度三大基本环境的基础上,认为我国会计法律制度建设的目标定位必须立足于三大基本环境,能够有效保护产权和投资者利益;会计法律制度应系统、完整,以适应大陆法系国家的法律制度特征要求;借鉴普通法系国家建立的会计执业准则应能与我国大陆法系特征的会计法律有机配合。

【关键词】 会计法律制度 社会主义市场经济 英美模式资本市场 目标定位

随着社会主义市场经济的不断发展和完善,维护和保护产权成为我国法律制度建设最重要的目标之一。会计法律制度作为维护和保障财产所有者和投资者权益最具体、最具针对性的控制层面的法律制度,其完善程度对整个经济的有效运行发挥着十分重要的作用。因此,如何从我国会计法律制度运行的环境出发,合理建设具有中国特色的会计法律制度,使之在会计和法律上都具有较强的可操作性,成为我国会计法律制度建设的重要课题。本文拟从我国会计法律制度的建设环境出发,探讨我国会计法律制度建设的目标定位。

一、会计法律制度的建设环境

会计法律制度在一定的政治经济环境和法律环境中产生,并发挥相应的作用。我国会计法律制度建设环境主要表现为具有中国特色的社会主义市场经济、英美模式的资本市场和大陆法系国家的法律体系三大基本环境。

1. 具有中国特色的社会主义市场经济。1978年,党的十一届三中全会做出了把工作重点转移到社会主义现代化建设上来和实行改革开放的战略决策。1984年10月20日,党的十二届三中全会通过的《中共中央关于经济体制改革的决议》提出了“社会主义经济是以公有制为基础的有计划的商品经济”这一论断,并且指出,“经济体制的改革和国民经济的发展,使越来越多的经济关系和越来越多的经济准则需要用法律形式固定下来”,“为了使各个企业的经济活动符合国民经济的总体要求,社会主义的国家机构必须通过计划和经济的、行政的、法律的手段进行必要的管理、检查、指导和调节”。《中共中央关于经济体制改革的决议》提出社会主义经济是公有制基础上的有计划的商品经济,是对社会主义经济理论的创新与发展,为全面推进经济体制改革提供了新的理论指导。

党的十四大正式提出建立社会主义市场经济体制。十四大报告指出:“我们要建立的社会主义市场经济体制,就是要使市场在社会主义国家宏观调控下对资源配置起基础性作用”,“社会主义市场经济体制是同社会主义基本制度结合在一起的”。十四大报告突破了视市场经济为资本主义产物的传统观念,表明社会主义也可以搞市场经济。经过长期的艰辛探

索,社会主义市场经济理论最终确立起来。

完善的社会主义法律制度是社会主义市场经济体制建立和运行的重要保证。1997年9月12日召开的党的十五次全国代表大会,确立了党在社会主义初级阶段的基本纲领,强调依法治国、建设社会主义法治国家,是党领导人民治理国家的基本方略。党所提出的依法治国的理念和建立社会主义市场经济的政策,在法律制度方面不断得到落实和完善,特别是这一经济制度不断在《宪法》中得到体现。

1993年3月15日,八届全国人大一次会议通过宪法修正案,肯定了我国正处于社会主义初级阶段,明确国家的根本任务是根据建设有中国特色社会主义的理论,集中力量进行社会主义现代化建设,确立了社会主义市场经济体制。

1999年修正后的《宪法》,再次明确“中华人民共和国实行依法治国,建设社会主义法治国家”。在坚持按劳分配原则的同时,也承认其他分配方式的合法性,明确“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”。

2004年宪法修正案进一步明确规定“国家保护个体经济、私营经济等非公有制经济的合法的权利和利益”,“公民的合法的私有财产不受侵犯、国家依照法律规定保护公民的私有财产权和继承权”。至此,资源配置以市场为基础、价格由市场供求形成、政府对经济进行宏观调控、市场法规较为完善的社会主义市场经济体制基本形成,构成我国会计法律制度运行的基本经济环境。

2. 英美模式的资本市场。1990年12月19日,上海证券交易所的正式开业标志着我国真正意义上的资本市场开始出现。经过近二十年的发展,我国资本市场已经逐渐趋于完善并具有了一定的规模。

我国政府对资本市场建立和发展的总体态度,是采取不直接干预方式,让上市公司在生产经营过程中一方面通过资本市场筹集所需资金,另一方面实现股东财富的最大化。在资本市场的建立导向上,主要是从建立社会主义市场经济体制的目标出发,通过建立市场导向而非银行主导的资本市场,从

而推动我国经济体制改革的步伐,市场导向十分明确。企业发展资金的供给主体也由财政与银行向资本市场转移,资本市场在企业资金筹集过程中发挥着越来越重要的作用。上市公司与银行之间并不存在因投资控股而形成的控制与被控制关系。我国资本市场的运行机制具有较为典型的英美模式资本市场特征。从建立和完善过程来看,我国资本市场也主要是借鉴普通法系国家特别是美国资本市场的模式建立和发展起来的。

长期以来,我国一直将在股票市场发行上市作为国有大中型企业解困的重要途径,形成了上市公司国有股占绝对多数的局面。同时我国也认识到这种局面对资本市场的良性发展不利,因此采取国有股减持的方式减少国有股的比重,从而优化资本市场结构。2005年5月,我国启动了股权分置改革,核心是通过调整存量资产的利益关系和利益结构形成投资者共同的利益取向,构建具有共同取向的利益关系,奠定我国资本市场发展的基石。资本市场建立的目的并不只是为企业筹集发展所需要的资金,更多是希望借助资本市场特别是股票市场改善企业资本结构,建立有效的公司治理结构。英美模式资本市场是我国会计法律制度运行的另一重大经济环境。

3. 大陆法系国家的法律体系。在法律制度的建设方面,我国法律与大陆法系国家更为相似。

首先,在立法上我国立法机构具有法律上的绝对权威。《宪法》规定:全国人民代表大会及其常务委员会拥有“制定、修改和补充宪法和法律并解释和监督其实施的权力”,省、直辖市的人民代表大会和常务委员会在不同法律、行政法规相抵触的前提下,“可以制定地方性法规并报全国人民代表大会常务委员会备案”;国务院根据宪法和法律,“规定行政措施,制定行政法规,发布决定和命令”;国务院各部、各委员会根据法律和国务院的行政法规、决定、命令,“在本部门的权限内发布命令、指示和规章”。

其次,在法律执法和司法上我国只能以成文法为根据,没有“遵循先例”原则。虽然我国社会主义法制建设历史不长,法律规范零散且不系统,法典式的法律规范更是缺乏,但“以事实为根据、以法律为准绳”长期以来成为我国开展执法和司法活动的原则。“以事实为根据”就是指法的适用机关及其官员适用法律时,必须以一定的法律事实作为适用法律的根据。“以法律为准绳”是指法的适用机关及其官员在适用法律时,只能以法律作为准则,以法律作为处理案件等法律事务的唯一尺度或标准(葛洪义,2003)。“以事实为根据、以法律为准绳”的原则排除了司法过程中以判例和政策以及公平、正义原则作为开展执法和司法活动的依据。我国《宪法》规定人民法院和人民检察院作为审判机关和法律监督机关,“依照法律规定独立行使审判权和检察权”,其他行政机关也必须在成文法规定的范围内进行执法活动。

最后,在法律的解释上我国严格限制法官对法律的解释活动。法律并不针对具体事物、人物和场合,具有概括抽象的特征,具体案件的审判却是法律在具体事物、人物和场合中的应用,因此司法过程中不可能省去“解释说明”法律文字具体意思的过程。但是,这种法律解释说明的权力与大多数大陆法

系国家一样,在我国受到严格的限制。司法机关在理论上必须尊重立法机构,围绕法律文字、立足于法律概念进行“解释说明”,直至最后判决。从成文法编纂的思想以及对待成文法的态度上,我国具有明显的大陆法系国家法律制度特征。我国会计法律制度的立法、执法和司法工作必须在这一法律体系特征大环境下进行,大陆法系国家的法律体系是我国会计法律制度建设的法律制度环境。

二、会计法律制度建设的目标定位

英美模式的资本市场特别是美国资本市场的经济制度环境和大陆法系国家的法律制度环境,正是我国会计法律制度建设过程中的内在矛盾。因此,在社会主义市场经济前提条件下,协调两大环境之间的矛盾是我国会计法制建设的基本目标。这一基本矛盾至少在以下几个方面影响我国的会计法律制度建设,并提出相应的要求:

1. 中国特色的社会主义市场经济要求会计法律制度能够有效保护产权。从制度经济学的视角审视,我国经济体制改革遵循两大基本制度变迁:一是将与计划经济相适应的产权制度变换为与市场经济相适应的产权制度;二是变人治为法治。我国社会主义市场经济正是沿着这两大制度变迁不断完善和发展起来的,会计法律制度应是在社会主义市场经济基础上为产权的计量和界定提供基础性支持。

会计的职能是“对产权的价值运动过程及其结果的反映与控制”,会计的本质是“一项对产权经济具有基础性控制功能与社会性意义的管理活动”。会计法律制度为产权的界定提供了方法上的前提条件,在明确和保护产权的过程中起着基础性的作用:首先,会计法律制度通过规范会计记录的方式,可以界定和明确初始产权的范围和数量;其次,会计法律制度通过规范计量、记录和报告的方式,可以界定和明确在生产经营过程中所衍生出来的产权范围和数量。因此,会计法律制度为其他法律制度对产权的保护提供了坚实的基础。

从我国建立社会主义市场经济的基本前提出发,会计法律制度的基本目标应是从基础层面构建、完善界定和保护产权的法律制度。

2. 英美模式的资本市场要求会计法律制度能有效保护投资者利益。随着我国资本市场的发展,资本市场筹资的方式、交易的种类以及资本市场总体规模等都得到了较大的发展。我国资本市场无论是制度规范还是市场规模和市值成长都实现了历史性跨越,资本市场在国民经济发展的过程中发挥着越来越重要的作用。

虽然上市公司国有股占比过大导致股份过于集中,但个人持股高度分散,并且随着国有股减持、股权分置以及市场经济体制改革的进一步深入,可以预见股权分散将是我国资本市场的一个重要特征,而投资者的利益能否充分得到保护是我国资本市场能否健康发展的前提条件。因此,如何运用会计法律制度保护投资者的利益,是我国会计制度建设的一个重要方面,也是市场主导型市场经济制度环境形成的客观要求。

3. 大陆法系国家的法律制度特征要求会计法律制度完

谈如何在我国利润表中列报全面收益

张国永

(中原工学院 郑州 450007)

【摘要】 本文以全面收益理论为基础,借鉴国外重要会计准则制定机构全面收益的披露方式,并结合我国现阶段的实际情况,探讨了我国在利润表中列报全面收益的问题。

【关键词】 全面收益 利润表 未实现损益

随着经济的飞速发展,出现了很多新的需要确认未实现损益的会计项目,如衍生金融工具未实现损益的确认。传统会计收益保守的实现原则和历史成本信息已经严重影响了会计信息的相关性,传统的损益处理方法使收益表无法如实反映企业本期的全部未实现损益,为此,西方国家的会计准则制定机构纷纷颁布实施了财务业绩报告准则,要求报告全面收益。

全面收益最早的定义来自美国财务会计准则委员会(FASB),FASB将全面收益定义为:某一主体在报告期间内,除与业主间的交易(股东投资、股利分配)外,由于一切原因所导致的权益(净资产)的增减变动。全面收益观将损益的确认

整、系统。大陆法系国家力图建立“系统、清晰、逻辑严密”的法学,建立概念化的法学架构,并使这种架构能够体现法律对不同历史时期以及各种社会现象的涵盖力,从而为立法和司法实践提供理论依据。虽然这一理念面临着较多的困难,但它仍然是立法和司法活动中占据主导地位的观点。这一理念表现在法律规范上,形成了法律结构系统化、条文抽象化、方法科学化以及概念主义等特征,只有这样的法律制度才能在一定程度上具有对社会现象较强的涵盖力。但是,由于我国建立以市场经济为导向的经济法律制度的历史较短、立法技术不够成熟,同时也由于处于经济转型时期,我国会计法律制度仍然较为零散甚至存在一定的冲突之处,无法在司法实践中有效地发挥作用。因此,我国必须立足于大陆法系法律制度这一现实法律环境,在立法技术上进行突破,建立系统、完整的会计法律制度,以适应我国不断变化的经济环境的需要。

4. 普通法系国家中发挥重要作用的会计执业准则应能与大陆法系特征的会计法律有机配合。实证研究显示,不同资本市场和资本结构条件下,对会计法律制度的需求和法律实施效率的确存在明显的差异。La Porta、Vishny等(1998)的研究表明,市场主导型金融体系下的英国和美国在法律制度的效率、法律规则和会计准则方面明显优于银行主导型金融体系下的德国和日本。

作为典型普通法系国家的英国和美国,会计准则的制定一般由民间机构进行,它并不具有明确的法律地位。但“以判

从“已实现”拓展为“已确认”,对于尚未实现的净资产变动项目,如果有可靠的证据表明可以将其转换成现金或其他资产的要求权,则允许在全面收益中加以确认。

一、国外关于全面收益的分类标准及报告方式

1. FASB规定按实现标准划分净收益和其他全面收益,FAS130规定的净收益反映为某一期间实现的全部收益(已确认、已实现),其他全面收益等于本期已确认但未实现的利得或损失扣减前期已经确认但在本期实现的利得或损失(称为重分类调整,理由是前期已经确认但在本期实现的利得或损失在实现时应计入净收益,为避免重复计算将其从其他全面

例法为基础、以衡平原则为补充”的具体司法过程,为技术性的会计执业准则在司法中的运用提供了前提条件。我国会计执业准则由财政部以部长令的形式颁布实施,在法律渊源理论中虽然具有明确的法律地位,但由于会计执业准则在我国法律体系中地位相对较低及会计执业准则在司法上缺乏可操作性等,会计执业准则理论上的法律地位在司法实践中却难以落实,在具有大陆法系特征的我国法律制度中缺乏应有的地位。这是我国会计执业准则比普通法系国家一般意义上的会计执业准则更为尴尬的境况。

因此,我国会计法律制度建设中的一个重要问题是如何从法律的可操作性角度出发,建立我国会计执业准则体系,或者加强准则的研究和解释,以使其具有法律意义上的可操作性,否则会计执业准则的法律地位不可能在司法实践中得到落实。

主要参考文献

1. 葛洪义.法理学.北京:中国政法大学出版社,2003
2. 郭道扬.论两大法系的会计法律制度体系.会计研究,2002;8
3. 郭道扬.论产权会计观与产权会计变革.会计研究,2004;2
4. 江春,许立成.法与金融学的文献综述.经济学动态,2005;4
5. 卢现祥.西方新制度经济学.北京:中国发展出版社,2003