

我国 会计法规问题研究

Woguo Kuaiji Fagui Wenti Yanjiu

张洪君 著



立信会计出版社
LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

我国会计法规问题研究

**The Study on the Chinese
Accounting Rules**

张洪君 著

立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

我国会计法规问题研究/张洪君著. —上海:立信会计出版社, 2008. 8

ISBN 978-7-5429-2160-4

I. 我… II. 张… III. 会计法—研究—中国 IV. D922. 26

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 135728 号

责任编辑 王微宇

封面设计 周崇文

我国会计法规问题研究

出版发行 立信会计出版社

地 址 上海市中山西路 2230 号 邮政编码 200235

电 话 (021)64411389 传 真 (021)64411325

网 址 www.lixinaph.com E-mail lxaph@sh163.net

网上书店 www.lixinbook.com Tel: (021)64411071

经 销 各地新华书店

印 刷 立信会计常熟市印刷联营厂

开 本 850 毫米×1168 毫米 1/32

印 张 8.875

字 数 216 千字

版 次 2008 年 8 月第 1 版

印 次 2008 年 8 月第 1 次

印 数 1 000

书 号 ISBN 978-7-5429-2160-4/F·1889

定 价 15.00 元

如有印订差错 请与本社联系调换

前 言

20 世纪 90 年代以来,伴随着社会主义市场经济体制的逐步确立和经济全球化程度的日益加深,我国会计法规从体系构建到规范设立,从立法体制到制度实施都发生了巨大的变化。但近年来会计活动中出现的诸多现象,如上市公司会计造假屡禁不止,会计人员违法违规前赴后继,又无不显示我国的会计法规尚未成为笼罩会计违法行为的“天网”。会计准则一再修订仍难堵住造假之风,会计违法行为的层面之广、数量之多世界罕见。导致这种情况的原因虽是多方面的,但会计法规体系的不完善和规范模式存在的致命缺陷,无疑是根本原因之一。尽快完善会计法规,从制度上搭建起一个规范会计行为的“天网”已成为当务之急。

关于会计法规问题的研究,学术界和会计界已取得的研究成果主要是:

(1) 关于我国会计法规的体系及其结构的研究。郭道扬(2004)从构建我国产权法律制度体系的角度,认为我国会计法规体系(会计法律制度体系)分为四个层次:第一层次为宪法,处于最高层次,它确立了产权保护的基本原则;第二层次为相关商法和经济法,是产权会计与审计立法建制的重要依据;第三层次为会计专门立法,属于会计法规体系的中心层次;第四层次为统一会计与审计制度,属于会计法规体系的基础性层次^①。

孙光国(2004)认为,我国会计法规体系包括五个层次,即会计

^① 郭道扬:《会计史研究》(第二卷),中国财政经济出版社 2004 年版,第 596~598 页。

法律、会计行政法规、会计部门规章、地方性会计法规、内部会计管理制度^①。

许家林、冯俊、王辉(2005)认为,我国会计法规体系应分为四个层次,第一层次是《中华人民共和国会计法》(以下简称《会计法》),第二层次是会计行政法规,第三层次是会计准则,最后一个层次是会计制度^②。

(2) 关于《会计法》的研究。对《会计法》及其两次修订,学术界给予了积极的评价,但同时也认为现行的《会计法》仍存在不少缺陷,需从下面几个方面修订和完善:① 在法的制定方面,会计法律规范应符合国家意志性、概括性和可预测性的法理特征,要建立会计法律概念体系,协调与相关法律的关系,在《会计法》的运行中,各个环节应符合法理要求^③。② 法律责任方面,应进一步明确“单位负责人”的定位,扩大单位负责人的责任范围,明确刑事责任与行政责任之间的界限,确立民事责任制度^④。③ 在会计监督方面,应进一步划分政府相关部门的职责分工,完善社会监督体系^⑤。

(3) 关于我国会计准则和审计准则建设的研究。学术界普遍认为,2006年2月我国发布的39项企业会计准则和48项注册会计师执业准则标志着适应市场经济发展要求、与国际惯例趋同的会计准则体系和注册会计师审计准则体系正式建立,但与国际准则相比,还存在基本准则的性质和作用模糊,具体准则立项程序简单、粗糙,制定主体有争议等问题。

① 孙国光:《我国会计法规体系的改革与完善》,《会计之友》2004年第3期。

② 许家林、冯俊、王辉:《关于会计法规体系建设的调查与思考》,《财会月刊》2005年第4期。

③ 许家林:《我国〈会计法〉的法理视角思考》,《会计研究》2005年第4期。

④ 吴联生:《当代会计前沿问题研究:创新与发展》,北京大学出版社2005年版。

⑤ 高一斌:《我国〈会计法〉的制定与发展》,《会计研究》2005年第8期。

(4) 关于中外会计法规比较研究方面。由于我国立法过程中高度重视对国际会计准则及发达国家会计法规的学习和借鉴,对欧美发达国家特别是两大法系的代表国家英国、美国、法国和德国会计法律制度的研究与比较已经较为深入、系统,如郭道扬(2004)《会计史研究》,叶陈毅、徐强国(2005)《中美会计法规体系比较与借鉴》,汪祥耀(2001)《会计准则的发展:透视、比较与展望》,等等。

(5) 关于会计法规体系的完善。学术界的观点主要集中在以下几个方面:① 应建立具有中国特色的以政府行为为核心、会计学术团体为基础、市场经济环境为前提的会计规范制定模式。② 提高会计规范制定的透明度并完善其信息反馈机制。③ 应加强会计规范的可操作性和针对性,提高会计规范的执行效果。④ 进一步协调不同会计法律规范文件之间的关系,消除内容方面的重复和矛盾。⑤ 进一步划分政府相关部门的会计监督职责范围,完善社会监督体制。

根据现有的研究状况,笔者认为:我国会计法规的研究在法理层次上的思考和探讨尚有待深入。例如,未能从法理角度对会计法规的法律地位是属于民商法还是属于经济法等问题进行深入的反思论证,因而未能为建立法理统一、逻辑严整、正确反映经济活动和会计实践要求的会计法律体系提供理论依据。同时,研究中实证与细节部分研究较少,因而对会计法规修改完善所提出的具体可操作的建议比较缺乏,这与大部分会计研究工作者缺乏会计实务工作经验和广阔的经济视野,缺乏对经济体制改革方向的前瞻性认识是有关联的。本书希望通过笔者的研究,在理论思维和实证分析方面,都能有所加强。

本书共分八个部分,基本内容如下:

第一章我国会计法规体系及其结构。本章主要从纵向和横向两个方面阐述我国会计法规体系的构成,介绍我国会计法规体系的发展过程,分析现行会计法规体系的逻辑结构。

第二章我国《会计法》研究。本章主要介绍《会计法》制定和发展的过程,阐述会计法与其他相关法律的关系,剖析现行会计法在立法技术、法律责任和会计监督规范方面存在的问题。

第三章会计准则基本理论研究。本章主要介绍会计准则的概念、性质、制定、变迁、趋同等基本理论,为后面关于我国会计准则体系的建设研究提供理论支撑。

第四章我国会计准则体系建设研究。本章主要阐述我国会计准则体系的发展变迁、新会计准则的特点和创新,同时找出目前我国会计准则体系中存在的问题。

第五章中外会计准则比较研究。本章通过对我国新会计准则与国外特别是国际会计准则的比较,找出中外会计准则存在的差异及产生差异的原因。

第六章我国独立审计准则体系建设研究。本章主要介绍我国独立审计准则体系的发展过程,阐述2006年注册会计师执业准则的特点和创新,同时分析其与国际审计准则的差异。

第七章中外会计法规比较研究。本章主要阐述两大法系即英美法系和大陆法系主要国家的会计法规及其特点,通过与我国会计法规的比较,获得对完善我国会计法规的启示。

第八章完善我国会计法规体系的思路和措施。本章通过分析完善会计法规的必要性和可能性,阐述完善会计法规的措施;针对第二章提出的《会计法》存在的问题,阐述对《会计法》进一步修订与完善的建议;从法的实施的四个方面,即法的遵守、执行、适用和监督,分析提升我国会计法规效力的具体措施。

本书的创新点主要有两个方面:

(1) 明确会计法规的法律地位,将其纳入民商法范畴,以建立法理统一、逻辑严整的会计法规体系,并解决民事责任缺失等现实问题。本观点还需在以后的研究中深化完善。

(2) 建议成立会计法庭,像知识产权法一样,实现会计司法人

员专门化,以提高会计案件办案质量,提升会计法规适用的技术水平。

本书主要采用了文献资料法、归纳法、比较分析法等规范研究方法。具体而言,通过文献检索、阅读和分析,了解我国会计法规体系的变迁、我国《会计法》的制定和发展过程、英美法系和大陆法系主要代表国家的会计法规等;通过对中外会计法规的归纳比较,获得完善我国会计法规的启示;通过综合分析,提出关于会计法规体系构成的认识、会计法的修订建议以及完善我国会计法规的思路和措施等。

张洪君

2008年8月

目 录

第一章 我国会计法规体系及其结构	1
一、我国现行会计法规体系构成	1
二、我国会计法规体系的变迁	12
三、我国会计法规体系的逻辑结构	18
第二章 我国《会计法》研究	21
一、我国《会计法》的制定与发展过程	21
二、我国《会计法》与相关法律的基本关系	26
三、我国现行会计法存在的主要问题	31
第三章 会计准则基本理论研究	42
一、会计准则及相关概念	42
二、会计准则的性质	48
三、会计准则的制定	55
四、会计准则的变迁	66
五、会计准则的国际协调与趋同	76
第四章 我国会计准则体系建设研究	83
一、我国会计准则的发展历程	83
二、我国新会计准则体系的特点和创新	88
三、我国会计准则变迁的趋势	101
四、我国会计准则体系的国际趋同	103

五、我国会计准则体系建设中存在的问题	107
第五章 中外会计准则比较研究	112
一、我国会计准则与国际会计准则的总体比较	112
二、我国基本会计准则与国外相关财务会计概念框架的 比较	115
三、我国具体会计准则与国际会计准则的比较	152
四、我国会计准则与国际会计准则产生差异的原因 分析	158
第六章 我国独立审计准则体系建设研究	162
一、我国独立审计准则体系建设的发展历程	162
二、我国注册会计师执业准则体系的内容	166
三、我国注册会计师执业准则体系的特点与创新	168
四、我国注册会计师执业准则体系的国际趋同	174
五、我国注册会计师执业准则体系与国际审计准则体系的 比较	176
第七章 中外会计法规比较研究	180
一、英美法系中的会计法规及其特点	180
二、大陆法系中的会计法规及其特点	193
三、中外会计法规比较与启示	202
第八章 完善我国会计法规体系的思路与措施	211
一、完善我国会计法规体系的基本思路	211
二、我国《会计法》的进一步修订与完善	218
三、提升我国会计法规效力的具体措施	223

附录 1 我国会计法规建设大事记	227
附录 2 中华人民共和国会计法	251
参考文献	261
后记	270

第一章

我国会计法规体系及其结构

一、我国现行会计法规体系构成

(一) 会计法规体系的含义

会计法规是国家立法机关和政府行政管理机构制定的各种会计法律、规章、制度的总称,是会计机构和会计人员开展会计工作必须遵守的行为准则,也是调整会计活动中各种经济利益关系的基本规范和准绳。

会计法规体系是由调整会计活动中所发生的社会关系的各种法律规范所形成的有机联系的整体。会计法规体系与会计规范体系略有不同。目前我国会计理论界和实务界对会计规范及其体系的认识存在不同的理解和解释。有学者认为,“会计规范体系是指会计机构和会计人员从事会计核算和会计管理工作应当遵循的行为标准,它包括各种与会计相关的法律、法规、准则、制度和职业道德等”^①;“凡是对会计进行制约、限制和引导的规范都应作为会计规范体系的组成部分”^②,“我国的会计规范体系应包括会计法规、会计准则和会计职业道德规范三部分”^③。也有的学者没有区分

① 许燕、李泉臻:《我国会计规范体系及其适应性分析》,《财金贸易》2000年第7期。

② 孙光国:《我国会计规范体系的改革与完善》,《会计之友》2004年第3期。

③ 傅蕴英:《困惑与构想:我国会计规范体系的分析与重构》,《重庆大学学报》(社会科学版)1999年增刊。

会计规范与会计法规,即认为会计规范就是指会计法规^①。从以上学者对会计规范体系的范围界定可以看出,会计规范体系有广义和狭义之分,广义的会计规范体系是指引导、制约和评价会计活动的所有标准体系,包括会计原则、会计法规、会计职业道德和单位内部会计管理制度,等等。而狭义的会计规范指的就是会计法规,仅是指国家立法机关和政府行政管理机构制定的各种会计法律、规章和制度。本书只探讨我国的会计法规体系,即狭义上的会计规范,且研究的主要是会计法规中会计与审计方面的内容。

(二) 我国现行会计法规体系的构成

我国会计法规体系并不是各种会计法规的简单罗列,而是具有一定逻辑顺序、层次分明的有机联系的整体。

关于我国现行会计法规体系的构成问题,会计理论界存在不同的观点。归纳起来主要有三种:郭道扬(2004)从构建我国产权法律制度体系的角度认为,我国会计法规体系(会计法律制度体系)分为四个层次:第一层次为宪法,处于最高层次,它确立了产权保护的基本原则;第二层次为相关商法和经济法,是产权会计与审计立法建制的重要依据;第三层次为会计专门立法,属于会计法规体系的中心层次;第四层次为统一会计与审计制度,属于会计法规体系的基础性层次。孙光国(2004)认为,我国会计法规体系包括五个层次,即会计法律、会计行政法规、会计部门规章、地方性会计法规、内部会计管理制度。许家林、冯俊、王辉(2005)认为,我国会计法规体系应分为四个层次:第一层次是《中华人民共和国会计法》(以下简称《会计法》),第二层次是会计行政规章,第三层次是会计准则,最后一个层次是会计制度。

笔者认为,对我国会计法规体系的构成问题,应分别从纵向和

^① 许家林、冯俊、王辉:《关于会计规范体系建设的调查与思考》,《财会月刊》2005年第4期。

横向两个方面进行划分。

1. 我国会计法规体系的纵向构成

会计法规体系的纵向构成是按照法规的制定机关和效力层次不同来划分的。会计法规是经济法规的重要组成部分,其调整对象是经济关系中的各种会计法律关系,而会计法规体系则是由调整会计法律关系的各种法律规范形成的有机整体。可见,会计法规体系是整个法律体系的一个子系统,因此,要明确我国的会计法规体系,应先了解我国法律规范的层次。我国的法律规范按照法律制定机关和法律效力的不同,主要分为以下几个层次:① 宪法。宪法是国家的根本法,它是由全国人民代表大会制定的,具有最高的法律效力,其他任何法律规范都必须服从宪法的规定。② 法律。此处是指狭义的法律,它是由全国人民代表大会及其常务委员会制定的,其法律效力仅次于宪法,是制定其他法律法规的基本依据。③ 行政法规。行政法规是由我国最高行政机关国务院制定并颁布的规范性文件,它通常以条例、办法、规定等不同名称出现。行政法规的法律效力仅次于宪法和法律,是我国重要的法规形式。④ 部门规章。部门规章是国务院各主管部门在其职权范围内依法制定并颁布的规范性文件和规章,其法律效力低于宪法、法律和行政法规。⑤ 地方性法规和政府规章。地方性法规是由省、自治区、直辖市、计划单列市和经济特区的人民代表大会及其常务委员会,根据本行政区域的具体情况和实际需要,在与宪法、法律和行政法规不相抵触的前提下制定并颁布的规范性文件。地方政府规章是由省、自治区、直辖市、计划单列市和经济特区人民政府制定并颁布的规章,“政府规章的法律效力低于宪法、法律、行政法规和地方性法规,也不得同国务院各部委等制定的‘部门规章’相抵触”^①。以上五个层次就是我国主要的法律渊源。法律渊

^① 张文显:《法理学》,法律出版社1997年版,第81页。

源,也称“法源”或“法的渊源”,“是指那些具有法的效力作用和意义的法的外在表现形式,因此,法的渊源也叫法的形式”^①。从以上所述可以看出,我国的法律渊源“采用的是以各种制定法为主的正式的法的渊源”^②。

基于以上我国法律规范层次的划分,笔者认为,会计法规体系也应从法律渊源入手,按照我国会计法规的制定机关和法律效力将其分为四个层次^③。

1) 第一层次,会计法律

我国会计法律有两种形式:会计专门法律,即会计方面的专门法律;会计相关法律,即带有与会计相关条款的其他法律。具体如下:

(1) 会计专门法律。我国的会计专门法律主要是指我国《会计法》,它是1985年1月21日由第六届全国人民代表大会常务委员会第九次会议通过的,为适应我国经济发展的需要,分别于1993年12月29日和1999年10月31日进行了两次修订。它明确规定了会计核算的基本内容,会计监督的主体、内容和方法,会计工作的责任主体以及违反《会计法》应承担的法律责任,等等。《会计法》是指导我国会计工作和会计规范制定的基本法律,在整个会计法规体系中起统驭作用。

(2) 会计相关法律。会计相关法律主要包括与会计相关的专业法律、与会计法规体系建立相关的民商类法律和与会计法规体

① 张文显:《法理学》,法律出版社1997年版,第77页。

② 张文显:《法理学》,法律出版社1997年版,第78页。

③ 本书只研究会计法规体系,由于我国《宪法》没有关于会计与审计方面的规范,因而不构成会计法规体系的层次。但郭道扬认为,改革开放后的《宪法》在一定程度上明确了社会主义“权利法案”的内容,这对我国会计、审计立法产生了决定性影响,促进了我国会计法律制度体系的建立[郭道扬:《会计史研究》(第二卷),中国财政经济出版社,2004年,第568页]。

系建立密切相关的经济类法律即税法。

第一,与会计相关的专业法律是指审计相关立法,包括《中华人民共和国预算法》(以下简称《预算法》)、《中华人民共和国审计法》(以下简称《审计法》)和《中华人民共和国注册会计师法》(以下简称《注册会计师法》)等。

《预算法》和《审计法》属于政府审计立法。《预算法》是1994年3月22日由第八届全国人民代表大会第二次会议通过的,是我国在经济改革中所制定的对中央各级预算进行统一、系统控制的法律文献,它是我国会计法规体系的重要组成部分。《预算法》在本质上体现了全国人民代表大会对政府审计机关的授权,政府审计机关按照“预算收支范围”(第三章)、“预算执行”(第六章)、“决算”(第八章)、“监督”(第九章)以及“法律责任”(第十章)等对政府各部门及政府会计实行审计监督。为具体贯彻执行《预算法》,1995年11月又颁布了《中华人民共和国预算法实施条例》,为进行政府审计监督检查提供了具体的依据^①。

《审计法》是第八届全国人民代表大会常务委员会第九次会议于1994年8月31日通过并开始实施的,是规范政府审计的主要法律。这部法律对政府审计的监督目标、审计机关的职权、审计程序以及应承担的法律责任作了比较系统的规定。1997年10月国务院颁布了《中华人民共和国审计法实施条例》,使《审计法》的贯彻落实具有可操作性。2006年2月28日,第十届全国人民代表大会常务委员会第二十次会议又对《审计法》进行了修订,主要在健全审计监督机制、加强审计监督手段等方面作了修改。

《注册会计师法》是第八届全国人民代表大会常务委员会第四次会议于1993年10月31日通过,1994年1月1日起实施的。它是规范对公司或企业的经济活动进行审计的注册会计师及其所依

^① 郭道扬:《会计史研究》(第二卷),中国财政经济出版社2004年版,第571页。

托的会计师事务所行为的法律,也是我国会计法规体系中的重要组成部分,其立法目的在于规范社会审计行为,即整顿市场经济建立与发展中的注册会计师审计秩序,落实审计的社会责任,以最终“发挥注册会计师在社会经济活动中的鉴证和服务作用,加强注册会计师的管理,维护社会公共利益和投资者的合法权益,促进社会主义市场经济的健康发展”^①。《注册会计师法》明确规定了注册会计师的业务范围和规则、会计师事务所设立的条件和程序以及会计师事务所和注册会计师违反本法应承担的法律责任,等等。

第二,与会计法规体系建立相关的民商类法律对会计专门法律法规具有直接统驭作用,主要包括《中华人民共和国民事诉讼法通则》(以下简称《民法通则》)、《中华人民共和国公司法》(以下简称《公司法》)、《中华人民共和国企业破产法》(以下简称《破产法》)、《中华人民共和国证券法》(以下简称《证券法》)等。

《民法通则》是于1986年4月由第六届全国人民代表大会第四次会议通过的,1987年1月1日正式生效施行。《民法通则》中虽然没有对会计及相关行为的规定,但它却从公民、公司或企业法人角度明确了维护与保障民事权益的总精神,在内容确定上完整地体现了公民、公司或企业所有者的财产关系,明确了法人法律责任和行政责任的一致性,以及其所应承担的法律责任与其所拥有的民事权利的一致性,这些都成为《会计法》、《审计法》与《注册会计师法》建立的依据,对会计、审计乃至财务法律制度的建设产生了深远的影响。

《公司法》是由第八届全国人民代表大会第五次会议于1993年12月通过的,1994年7月1日开始施行。《公司法》分别于1999年12月和2005年10月进行了两次修订,第二次修订的《公

① 《中华人民共和国注册会计师法》,第一章第一条。