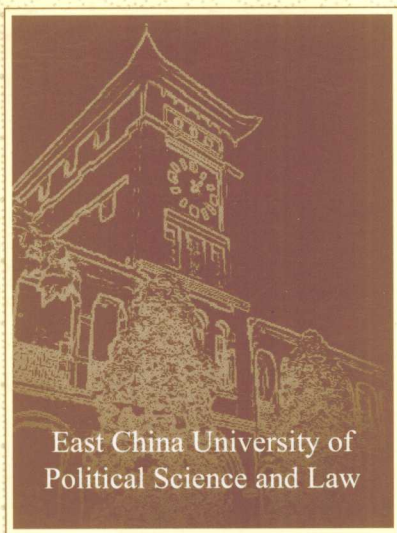




复校三十周年庆典文丛



会计法制建设法理 基础研究

张华林 著



法律出版社
LAW PRESS · CHINA



复校三十周年庆典文丛

会计法制建设法理 基础研究



法律出版社
LAW PRESS · CHINA

图书在版编目(CIP)数据

会计法制建设法理基础研究 / 张华林著. —北京: 法律出版社, 2009. 9

(华东政法大学复校三十周年庆典文丛)

ISBN 978 - 7 - 5036 - 9876 - 7

I. 会… II. 张… III. 会计学—法理学—研究 IV. D912. 201

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 153407 号

会计法制建设法理基础研究

张华林 著

责任编辑 高山
装帧设计 乔智炜

© 法律出版社·中国

开本 A5

印张 9 字数 219 千

版本 2009 年 9 月第 1 版

印次 2009 年 9 月第 1 次印刷

出版 法律出版社

编辑统筹 学术·对外出版分社

总发行 中国法律图书有限公司

经销 新华书店

印刷 北京北苑印刷有限责任公司

责任印制 陶松

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

电子邮件/info@lawpress.com.cn

销售热线/010-63939792/9779

网址/www.lawpress.com.cn

咨询电话/010-63939796

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

全国各地中法图分、子公司电话:

第一法律书店/010-63939781/9782

西安分公司/029-85388843

重庆公司/023-65382816/2908

上海公司/021-62071010/1636

北京分公司/010-62534456

深圳公司/0755-83072995

书号: ISBN 978 - 7 - 5036 - 9876 - 7

定价: 25.00 元

(如有缺页或倒装, 中国法律图书有限公司负责退换)

纪念,以学术的名义

——华东政法大学复校三十周年庆典文丛总序

忆往昔,桃李不言,自有风雨话沧桑。1952年6月,经华东军政委员会批准,华东政法学院由原圣约翰大学、复旦大学、南京大学、东吴大学、厦门大学、沪江大学、安徽大学等9所院校的法律系、政治系和社会系等合并组建成立。其后由于历史原因,于1958年和1972年两度停办,1979年经国务院批准复校。2007年3月,经教育部批准,华东政法学院正式更名为华东政法大学。2009年系华东政法大学复校三十周年。

自20世纪50年代从华政的红墙绿瓦中走出新中国第一批政法干部开始,五十多年来,学校在办学条件、办学规模、办学层次、队伍建设、学科建设、科学研究等方面均取得了飞速发展。目前,学校设有长宁、松江两个校区,占地面积1300余亩,是“教育部依法治校示范校”、“国家语言文字规范化示范校”、“上海市文明单位”、“上海市建筑保护单位”、“上海市花园单位”、“国家司法考试阅卷基地”。学校设有22个

本科专业,18个硕士点,2个专业学位点,10个博士点,1个博士后流动站;拥有法学一级学科硕士、博士学位授予权;1个国家重点学科、1个国家级教学团队,3门国家级精品课程。学校在教育部的教学评估中两次获评优秀,毕业生司法考试通过率在全国名列前茅,被誉为“法学教育的东方明珠”。

复校三十年来,华政披星戴月,风雨兼程,赢得桃李满天下,更在中国的法制现代化进程中,留下了浓墨重彩的一笔。而华政的莘莘学子,也见证着学校各方面的长足发展。硬件方面,从帐篷办学到长宁校区的精致典雅,再到松江校区的恢宏大气且美轮美奂;软件方面,从实现上海市法学博士点零的突破,到一举拿下法学一级学科博士点、获得非法学专业硕士学位授予权,再到填补上海市法学国家重点学科零的空白,2009年国家社科基金课题法学类立项数名列全国第一。而2007年3月,华政更名大学的成功,更标志着学校从此踏上了多科性特色大学的新的征程。

此番出版复校三十周年庆典文丛,华政并未走“遍寻成功校友、为其寻章摘句并编撰成册”之路径,而想虚中求实,为青年教师提供出版著作、展示才华之机会。故而,入选本文丛的,绝大多数是并不拥有教授职称的青年学者。华政奖掖才俊、提携后学之美意,尽在其中矣!

值此华政复校三十周年之际,谨祝这颗法学教育的东方明珠更加光彩夺目!

华东政法大学复校三十周年庆典文丛编委会

2009年9月

序

从制度经济学的观点来看,法律制度的重要作用之一就是通过对财产取得、占有、使用及收益的规定,来实现对产权的界定和保护,而对产权的界定和保护又必须以产权的计量为基础。会计法律制度通过对计量和反映诸方面的重点限定,在最具体和最具针对性的控制层面上,达到维护和保障财产所有者与投资者权益的目的。它在整个产权保护法律制度体系中具有基础性地位。

然而,由于会计法律制度的边缘性,长期以来对其研究既是法律界较少涉足的一个领域,也是会计界研究较为薄弱的环节。因此,会计法律制度研究的现状不容乐观,在某种程度上也存在本土化不够、缺乏基础性研究、缺少研究的系统性和会计与法律的融合等方面的问题。

缘于工作经历上的原因所导致的专业兴趣,本书作者十多年前开始关注并涉足这一问题,近年来更是致力于这一研究领域的开拓性工作。经过几年艰苦的探索,作者从法学基本理论的视角,结合经济学、会计学的知识,对会计法律制度建设的相关基本问题进行了系统研究,其研究结晶即是奉献给读者的这本书。

全书研究内容主要包括两个方面:一是会计法律制度建设中所蕴涵的基本法理问题,主要包括会计法律制度的建设环境、会计法律制度建设的职业基础、会计法律概念和会计法律责任效率四个问题,这四个问题实际上是会计法律制度建设中的最为基础的法理问题,也是现有

研究成果中较少涉及的问题;二是会计法律制度建设中基础法理的应用问题,主要包括会计法律规范体系的协调和会计法律制度的完善两个内容。作者在进行规范研究的同时,也以《会计法》为具体研究对象进行了有针对性的研究。全书有理有据,不论是在研究内容方面,还是在研究方法方面均具有开创性。

作者在中南财经政法大学攻读博士学位期间,能够专心致志、刻苦研读,无论是在参与各种课题的研究活动、课程讨论和学术沙龙的发言中,还是在论文选题、文献搜集和论文的写作过程中,都能够切实做到脚踏实地、一丝不苟、勇于创新,并善于对现实会计法制建设的相关问题从哲理角度作深层次的思考,这一点尤为难得。作为他的导师,我为他能够克服众多困难最终顺利完成学业而感到十分欣慰;作为过去多年的同事,我也为他能够通过自身的不懈努力而开创一个属于自己的新研究方向而高兴;作为朋友,我更为他致力于学问的精神所感染。

当然,作为一个开创性的研究,《会计法制建设法理基础研究》只是他在这一领域研究的初期尝试性成果,还有很多内容有待深入探究,如经济制度特征和法律体系特征是如何影响会计法律的立法和司法的、会计执业准则通过何种途径进入到司法程序之中等。至于将会计法律制度建设的法理基础应用于具体会计法律制度之中,更是一个任重而道远的研究范畴。我希望他能以此为基础,借助华东政法大学深厚的法律学术底蕴,从会计和法律的双重视角,在会计法律制度建设研究方面开出一番新的天地,为我国会计法律制度体系的完善及司法会计的发展提供一定的理论支持。

本人乐而为之序!

许家林
2009年初夏于武汉

目 录

导论 001

- 一、研究背景和选题意义 001
- 二、国内外研究动态 006
- 三、研究思路与结构安排 023
- 四、研究的理论基础 024
- 五、研究方法 with 主要创新 027
- 六、研究的基本约定 031

第一章 会计法律制度的建设环境 035

- 一、资本市场与会计法律需求 036
- 二、不同法律体系下的会计法律特征 042
- 三、现行中国会计法律制度的形成条件与建设要求 052

第二章 会计法律制度建设的职业基础 072

- 一、会计执业准则:会计法律的职业基础 073
- 二、会计执业准则的法律地位:会计与法律界的共同话题 082
- 三、会计执业准则法律地位的法理解读:程序理性与公认程度 087
- 四、会计执业准则与法律责任:公共利益与职业利益的平衡 097

第三章 会计法律概念 101

- 一、法律概念:法律规范的基本要素 101
- 二、法律概念目标:法律事实认定 104
- 三、会计概念目标:会计理论构建 110
- 四、会计法律概念:会计法律的语言基础 121
- 五、会计法律概念解释:会计法律沟通的方式 126
- 六、会计法律概念构建:“真实与公允”的简析 129

第四章 会计法律责任效率 136

- 一、法律的经济效率:法律价值理论的拓展 137
- 二、法律效率价值的衡量:经济分析方法 140
- 三、会计法律责任类型特征:重行政处罚轻民事赔偿 145
- 四、会计法律的经济效率:责任类型的价值取向 152
- 五、我国会计法律责任的现实选择:立法形式的重大突破 165

第五章 会计法律规范体系协调 169

- 一、法律规范体系的协调:法律渊源理论的要求 169
- 二、会计法律规范体系:协调问题的提出 173
- 三、会计法律规范体系冲突:类型及其表现 175
- 四、会计法律规范体系不协调的法理认识 182
- 五、会计法律规范体系协调的法理原则 187
- 六、会计法律规范体系协调的法理思路 191
- 七、会计法律规范体系协调基础:会计执业准则 200

第六章 会计法律完善:基于《会计法》的个案分析 203

- 一、《会计法》的历史演进:发展过程的简要回顾 204
- 二、《会计法》的制定与修改:会计法建设制度环境的变化 206
- 三、《会计法》的讨论与争鸣:会计法建设具体问题的探讨 215

四、《会计法》的两次修订:法理路径的剖析 224

五、《会计法》的修订与完善:基于会计法制建设基础法理的深层
解析 238

结 语 254

参考文献 261

后 记 276

导 论

一、研究背景和选题意义

(一)研究背景

长期以来,我国实行计划经济体制,政府实质拥有企业财产及其经营活动产生的利润,因此,产权的界定和收益的计量显得并不重要,会计和会计法也得不到应有的重视。即使在以“建立社会主义市场经济、明晰产权”为目标的经济体制改革过程中,会计也长期难以得到社会的重视,形成了“企业剩余计量悖论”:一方面,经济学家在讨论关于企业剩余索取权安排合约及其效率的文献中,通常只考虑剩余索取权合约安排,而把剩余计量规则制定权合约安排视为一个既定的前提,即剩余计量规则制定权合约安排是外生于企业剩余索取权合约安排模型的一个常量,从而排除在分析框架之外,在整个企业剩余索取权和企业所有权的合约安排中,作为剩余计量制度的会计在经济学中似乎显得并不重要。在实践中也是如此,企业剩

余索取权的安排合约只有关于剩余索取权分享的合约安排,而无对企业剩余计量规则制定权的安排(谢德仁,2001年)。另一方面,如果剩余计量没有完成或存在严重缺陷,那么剩余的分享、企业的所有权也不可能进行和行使。从这一方面而言,作为剩余计量制度的会计没有不重要的道理。

经济学研究中存在剩余计量悖论,法学研究中也依然存在类似的产权保护悖论。

市场经济是产权经济与法治经济,而会计的本质则是一项对产权经济具有基础性控制功能和社会性意义的管理活动(郭道扬,2004年a)。因此,建立会计法律制度及其体系对法律制度的产权保护起着基础性的作用。在市场经济条件下,法律通过对财产的取得、占有、使用及收益的规定,来实现对产权的界定和保护,但对于维护和保障财产所有者与投资者权益最具体、最具针对性的控制层面的法律制度——《会计法》及其他相应会计法律制度研究较少,而把会计法律规范作为一个系统所作的研究则更少。会计法律制度建设得不到应有的重视,由此导致“会计法应该算是我国经济法律体系构架中一个颇具资历,然而一度又是最不起眼的、最边缘化的一个法律部门”的现实。^①

会计法律制度在理论研究和法律规范建设中的缺位,致使会计秩序混乱和会计法律司法的无力。一部分上市公司以及相关主体对会计法律规范的漠视与践踏,严重损害了公众投资人的利益,扭曲了市场的资源配置功能,也使证券法的公开、公平、公正原则无法实现,在司法实践中难以运用法律武器对相关责任人员追究法律责任。例如,在红光公司事件中,先后有股民向上海、成都两地法院起诉红光实业管理层,

^① 刘燕:“重新认识会计法在经济法律体系中的地位”,载《中国注册会计师》2005年第7期。作者在文中所言会计法是指由全国人民代表大会常务委员会审议通过的《中华人民共和国会计法》,但实际上在会计法律中,相关的法律规范一般也处于“不起眼、边缘化”的状态,法律界对其研究相对较少。

要求赔偿损失,但起诉状均被当地法院驳回。这无疑进一步表明,上市公司管理层提供虚假信息没有任何法律风险(刘峰,2001年),实际传递的信息与《会计法》目标不符。《会计法》、《刑法》及《民法》作为会计法律规范体系的重要组成部分的确存在一定的不协调甚至相互冲突之处,与我国建设社会主义法制社会,实现“有法可依、有法必依”的总体目标显然是背离的。涉及会计法律的侵权损害赔偿责任的范围及计算方法,我国现有相关会计法律规范没有作出明确规定,甚至已经结案的案件也是调解结案或庭外和解撤诉了事(程啸,2004年)。现行会计法律在根本上对我国会计信息的生成、会计秩序的维护不能起到法律的预期和规范作用。

会计法律制度在整个法律制度建设过程中具有基础性的地位。

首先,会计法律制度为产权的界定提供了前提条件。会计的职能“是对产权价值运动过程及结果的反映与控制”,会计的本质“则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工作活动”。^① 会计法律制度通过对产权价值运动过程及结果的确认与保护,达到了对产权的基础性控制作用。从制度经济学的观点来看,中国经济体制改革面临着两大基本制度变迁:一是将与计划经济相适应的产权制度转变为与市场经济相适应的产权制度;二是变人治为法治。^② 这种制度变迁一方面要求制定较为完善的法律制度体系,做到“有法可依、有法必依”,另一方面也要求在产权的界定方面能够进一步完善,为法律制度的建立和完善提供条件。会计法律制度正是为产权的界定提供了方法上的前提条件,为其他法律制度对产权的保护提供了坚实的基础。

其次,会计法律制度为税收课征以及公共资源的集中和统一管理

① 郭道扬:“论产权会计观与产权会计变革”,载《会计研究》2004年第2期。

② 卢现祥:《西方新制度经济学》,中国发展出版社2003年版,第268页。

创造了条件。从微观层面而言,会计通过对企业收益、成本以及利润的确认与计量,反映了企业经济活动及其效果。收益、成本和利润正是国家税收的重要征纳基础,国家税收的管理工作是在会计基础之上进行的。会计法律制度为税收及其他公共资源的集中提供了前提条件。从宏观层面而言,国家税收的征收管理工作及税收资金的有效使用,也必须用一定的会计方法反映和监督,以加强国家公共资金的统一管理,提高使用效率。因此,会计法律制度为税收及预算法律制度提供了条件。

最后,会计法律制度是企业运行规范法律制度的前提条件。会计通过确认与计量所形成的会计信息成为经济主体进行管理、决策的主要依据,股东对上市公司以及相关主体的知情权、剩余分配权等一系列权利的行使都离不开财务会计报表。以美国为代表的主要市场经济国家进行的公司法改革,重心就是对会计法律制度的建设。在某种程度上,现代公司治理结构的语言是会计。因此,我国经济体制改革的进一步深入必须以会计法律制度建设的完善和会计法律的有效司法为前提,为良好的会计秩序提供相应的法律保障。

(二)选题意义

虽然会计法律制度对我国经济建设和法制建设具有重要的意义,但由于会计法律的边缘性,会计法律制度的理论研究仍然较为落后。这致使相关研究缺乏理论深度和系统性、本土化不够,难以适应我国现实经济发展的需要。因此,很有必要从法理基础的角度研究我国的会计法律制度建设问题。

会计法制建设的法理基础研究是不同学科领域的交叉性研究。它既属于法学范畴,也属于管理学中的会计学范畴。

首先,会计法制建设的法理基础研究必须以法学理论为指导。用法学的思维模式来考虑和研究会计法律问题,使会计法律体系的建立

和完善在法理学的指导下进行,会计法律制度才有可能符合法律特征并具有可操作性。会计法制建设的法理基础研究的目的,是为了使我国会计信息产生和使用过程中所发生的法律问题能够做到“有法可依、有法必依”。因此,会计法制建设的研究就必须在法学理论基础指导下进行,使构建的会计法律体系能够有机结合、协调互补,有力地惩处会计法律的犯罪行为、合理补偿会计法律案件中的受害者,为维护会计法律秩序起到应有的作用。鉴于此,这一研究应充分借鉴法学研究中的系统性、严密性以及法律条款的可操作性,并在会计法律制度的建设和完善中贯彻这些法学方法和理念。

其次,会计法制建设的法理基础研究也应从会计职业的特点出发,充分考虑会计自身的特点。会计学发展到今天,经济环境的复杂性不仅没有消除会计职业判断,反而使会计职业判断的作用日益重要,对应每一次职业判断的是对会计事项不同的处理以及会计信息的不同披露。虽然会计方法的进步可能减少会计职业判断的运用,但长远来看,会计职业判断的重要性仍将是会计职业的一个重要特征。会计法制建设的法理基础研究不可能脱离会计职业的具体特征,而必然是在会计与法律理论界和实务界相互沟通的基础上进行。

最后,会计法律制度建设也必须以系统论和经济学为理论指导,在制度设计时达到经济效率的最大化。会计作为一种企业的制度安排,其重要作用是节约运行成本,提高整个社会的经济效率。而会计法律体系又是一个相对独立的系统,各部分之间应相互协调,遵循自身运行的客观规律。20世纪60年代以来,随着制度经济学的兴起,经济与法律理论的研究进一步融合,博弈论也成为法律制度研究中的重要工具。这些都为把会计法律制度作为产权保护的最基础制度从法理角度进行综合研究提供了条件。

综上所述,以法理学、系统论、制度经济学和博弈论为基础,立足于

会计基础理论和会计专业特点,融合法律和会计知识对会计法制建设的法理基础问题进行研究,从法理的角度研究会计法律的立法和司法问题,是具有一定开创意义的工作。本书为我国会计法律制度的建立和完善提出了一种思路和方法,也为我国会计界和法律界进一步研究会计法律提出了问题,因此具有重大的理论意义。同时,会计法制建设的法理基础的深入研究有助于我国会计法律规范的建设和协调,增加会计法律制度的可操作性,从会计信息的生成和会计法律责任的承担等基础层面,为经济体制改革的深化和资本市场的有效发展提供法律制度上的支持,具有十分重大的实践意义。

二、国内外研究动态

(一)文献检索的主要途径

会计法制建设的法理基础研究相关文献的检索范围主要确定为四个方面:一是相关的会计专业期刊和书籍;二是相关法律专业期刊和书籍;三是历年会计专业和法律专业相关博士论文;四是国家颁布制定的相关会计法律规范和会计执业规范。对文献检索的方式则主要依靠相关期刊网站和图书馆,中文期刊检索主要通过中国期刊全文数据库进行,外文期刊则通过 EBSCOhost 期刊数据库以及 SSRN(Social Science Research Network)进行检索。对法律外文期刊文献的检索则主要通过 Westlaw 数据库进行。相应会计法律规范从中华人民共和国最高人民法院网站和北大法律信息网(北大法宝)中进行检索。图书馆也是文献检索的重要途径之一,特别是对 1994 年前的中文文献主要采取这种方法。

(二)国内研究动态

国内关于会计法制建设的研究主要包括以下四个方面:

1. 会计法律规范的国际比较与会计法律概念研究

从国际比较角度对会计准则进行研究是会计学者进行会计理论研究的一种重要方法,会计准则的国际比较的文献并不少见。庄世虹(1994年)和王华(1999年)对会计准则进行了一定的国际比较。梁爽(2005年)对会计准则从模式方面进行了直接的比较。许家林(2005年b)对会计准则内容进行了比较全面的直接比较,比较的重点主要放在我国会计准则与英美国家会计准则以及国际会计准则的内容方面。但是,由于普通法系国家的会计准则主要是由会计职业团体制定和颁布,并不具有法律规范的地位,严格意义上讲,这种比较是将我国和一部分国家的法律规范性质的准则与其他国家的职业规范进行比较。比较的范围也较少涉及除会计准则外的其他会计法律,因此,并不是真正意义上的“会计法律规范”的国际比较。

根据法的历史传统和外部特征的不同,世界上的法律规范可以划分为不同的法系,其中最具代表性的是以英国和美国为代表的普通法系与以法国和德国为代表的大陆法系。两种不同法系的法律规范具有不同的特征。与此相对应,会计法律规范也存在两种代表性的不同形式的法律规范。张长海(1998年)较早从会计法律规范的角度进行国际比较。郭道扬(2004年b)从两大法律体系的角度详细描述了不同国家会计法律体系的演进历程,分析了不同国家会计法律体系的表现及其会计法律规范的体系结构。并在此基础上对会计法律规范的演进特征进行归纳和总结,对今后会计法律规范的演进规律进行了预测。郭道扬对会计法律规范的国际比较研究的重要贡献在于,真正地把会计法律规范放入到整个法律体系之中进行研究,深刻阐述了会计法律规范