

# 论会计准则的伦理基础

林钟高, 韩立军

(安徽工业大学 会计系, 安徽 马鞍山, 243002)

**摘要:** 伦理与会计准则之间存在着天然的联系。伦理是会计准则存在的依据和评价的标准。会计准则应当以公正为伦理基础, 准则的公正性表现为分配公正。然而, 由于属于结果公正范畴的分配公正往往难以客观地评价和衡量, 准则的分配公正只能通过程序公正来实现。在此基础上, 我们试图从准则制定的价值观、提供虚假会计信息的责任认定和赔偿(矫正正义)、准则制定程序三个方面对我国会计准则的公正性进行初步评价。

**关键词:** 公正; 伦理; 会计准则; 程序公正

**中图分类号:** F23 **文献标识码:** A **文章编号:** 1001-9952(2005)09-0092-10

一项制度要充分发挥规范效力, 必须符合公正性要求, 会计准则亦是如此。会计准则具有经济后果的性质引发了人们对准则伦理问题的关注。会计准则的制定和实施实际上同时涉及两个维度, 即经济维度和伦理维度。所以, 仅仅从经济的角度来审视会计准则和信息披露制度是不够全面的, 我们需要将视角向伦理道德维度延伸。

## 一、会计准则与伦理关系的探求

有关会计理论(会计准则)与伦理的关系, 近年来会计理论界的讨论主要集中在实证会计理论与规范会计理论是否都应该恪守价值中立这一争论上。虽然, 实证会计理论主张恪守价值中立, 理论上否认伦理与会计准则之间的必然联系, 但实际操作中却并未否认伦理与会计理论(会计准则)之间的历史联系以及伦理之于会计理论(会计准则)的先在性和基础性。这是因为, 从现实角度出发, 会计研究过程不可能完全排斥价值判断, 不可能不涉及是非、好坏及善恶等道德标准问题。所以, 实证会计大师瓦茨和齐默尔曼(1990)承认: “研究人员在建立会计理论的过程中包括研究课题的选择和理论模式的建立都会受到研究人员自身的价值观的影响”。其实, 会计准则制定者作为经济人

收稿日期: 2005-05-17

作者简介: 林钟高(1960—), 男, 福建泉州人, 安徽工业大学会计系教授;

韩立军(1981—), 男, 安徽巢湖人, 安徽工业大学会计系教师, 硕士。

和道德人的双重人格,必然会在会计准则安排的各个环节和准则变迁的路径中体现出来,伦理道德在会计准则形成、变迁中扮演着重要角色。

我们认为,会计准则在形式上虽然是规定各种会计关系的行为规则,涉及到会计确认、计量和报告的规范,但实质上是以一定的伦理规范为前提的。在会计研究历史上源远流长的规范会计理论就是将伦理道德视为会计理论(会计准则)的根基,并以伦理来检验会计准则正当性的理论体系。因此,在各国的会计准则制定过程中,规范会计理论仍处在主导地位。这一点可以从各国积极研究和制定财务会计概念框架,并将其作为会计准则制定的理论逻辑和理论基础得到证实<sup>①</sup>。安然事件等系列财务丑闻案件的发生,更是从根本上改变了准则制定机构的“建构理性主义”这一将会计学伦理道德“边缘化”的倾向,重新强调会计准则制定要以当代公认的伦理规范为指导,力求会计准则合理、公平、公正、正义。

其实,会计准则与伦理的关系只是伦理学上更为一般的规范和价值关系的反映。在《伦理学》中哈特曼把伦理学的问题归结为两个方面:“我们应当做什么”和“生活中什么是有价值的”。前者涉及“应当”,后者则是“指向价值”。哈特曼认为,在两者之间“指向价值”相对于“应当”来说具有先在性和基础性。因为,“如果我们不知道在各种情景中何者为有价值,何者为无价值,那么我怎能判断究竟应该做什么?”<sup>②</sup>。从逻辑上看,规范系统的建立总是以价值的确认为前提,人们首先是依据价值形态来规定行为的规范和评价的准则。换言之,唯有先对善与恶有所认定,才能进而形成何者当为、何者不当为的行为规范<sup>③</sup>。根据以上分析,价值问题与规范问题是密切相关的,并且价值问题在逻辑上先于规范问题。具体到会计准则与伦理的关系,会计准则是区分禁止的行为和允许的行为的一种约束(夏恩·桑德,2000),而禁止的行为和允许的行为的认定应当是以伦理学的“指向价值”设定为前提。因此,我们认为会计准则的制定是以一定的伦理道德的预先设定为前提条件,然后根据预设的伦理道德制定出合乎道德、合乎义理的会计准则,同时会计准则是否合乎道德、合乎义理又必须用预设的伦理道德来评价。换言之,伦理与会计在准则的制定之间存在着共生互动的天然联系,伦理是会计准则存在的依据和评价标准。因此,从这个意义上讲,无论是形式层面,还是经验层面,会计准则都无法排斥价值和道德的存在,会计准则本质上是一种价值存在,是一种道德存在。

此外,从新制度经济学的意识形态理论也可推知伦理与会计准则之间的必然联系。为合理解释“雇员听从命令和市民服从法律的程度远大于以控制机制为基础所作的解释”(Arrow,1974)这一现象,新制度经济学家发展了关于意识形态的实证理论。意识形态是关于世界的一套信念,它们倾向于从道德上判定劳动分工、收入分配和社会现行制度结构,是与个人对其所领会的关于世界公平的道德和伦理判定纠缠在一起的<sup>④</sup>。由于意识形态具有确认现行

制度结构是否合乎义理或凝聚某个团体的功能,认为现行制度合乎义理的意识形态能淡化机会主义行为,降低个人“搭便车”或违反规则的可能性。因此,除了技术要素,制度安排的交易费用还取决于这种制度是否已被认为是合乎义理。即意识形态对会计准则是否合乎义理、是否符合道德的判定,必定会影响会计准则这一制度安排交易费用的大小。若一项会计准则在人们的意识形态中被认为是合乎道德的,将有利于这项会计准则的顺利推行和实施。这是因为,在很多情况下,当人们确信自己所面临的法规是合乎义理或者相信规则是公平的,他们就会自动服从这些规则,即使在不服从这些规则对他们更有利时,也是如此(North 1983)。

## 二、会计准则的伦理基础:公正

迄今为止,国内外还没有任何一个会计准则可以从终极性上证明其自身是完全合理的,因而当我们以公正或伦理的正当性为标尺面对现实会计世界时,权利与公正、公平与效率、自利与他利等问题就是我们必须直面、必须探究的问题。如果说伦理是最基本的会计原则,是会计准则制定和实施过程中的一种内在认知构架、价值导向和评价标准,那么公正无疑就是对和谐合理的会计关系的价值追求和制度安排。因此,我们认为公正是会计准则的伦理基础。

从伦理学角度看,公正是协调人际关系、个人同社会集体关系的指导原则和行为规范。所谓公正就是平等地进行利害相交换的行为<sup>①</sup>。公正不仅是人类最古老的道德原则之一,而且是整个道德的中心概念。人类的道德发展史表明,人类社会总是把公正列为基本的道德项目,并且视之为基本的道德价值目标<sup>②</sup>。如美国哲学教授蒂洛所言:人们很难看到不关心公正的道德体系。由于公正在道德体系的突出地位,公正不仅是道德的重要评价标准,而且是起码的道德要求。凡是对涉及两人以上的利害关系的行为作出是否合乎道德的判断时,首先要看它是否符合公正的要求。在现代社会,随着社会经济的向前发展,利益主体呈现多元化趋势,利害关系趋向于复杂化。伦理道德的惟一课题就是解决利己主义者之间的利害冲突。道德问题也开始集中在解决利害冲突所导致的问题上。这样,基本上所有的道德问题都被演化为利益分配的公正问题。

从产权经济学角度看,会计准则属于产权制度范畴,是产权制度的组成部分。作为一种产权制度安排的会计准则决定着与产权相关的利益主体的权利和义务,掌管着社会生活中的利益和责任的分配,从而必然涉及到公正问题。也就是说,会计准则通过提供一系列规则界定人们的会计选择空间,约束人们之间的会计关系,以减少会计活动的不确定性和风险,降低会计信息成本和交易费用。因此,判断会计准则的第一标准是效率,会计准则的低效率或无效率既无经济合理性,也无道德正当性,因而是不可接受和持久的。另一个判断会

会计准则的伦理价值维度是公正。如果说,效率是会计准则的经济价值目标,那么公正则是会计利益分配的伦理价值原则,两者共同构成会计活动方式和会计准则的价值基础。会计准则正当性的研究主题在于,会计准则制定和实施过程中是如何体现、且在多大程度上体现效率、公正和稳定(会计秩序)这三大既有相互联系、又具有同等意义的价值目标(林钟高,1998)。长期以来,人们在理论上和实践中不断探索和追求会计准则、会计理论的公正性,如司可托(R. Scott)1941年在《会计原理基础》一文中指出:会计程序必须公平地对待一切利益集团;会计数据应当是公允、无偏见的;财务报告应毫不虚假地、真实地陈述。斯帕塞克(L. Spacek)则认为公正概念在会计理论方面的影响更为深远。亨德里克森指出:会计理论上的道德标准应将重点放在正当、真实和公允上。随着公正伦理在会计理论研究中的深入,公正伦理对会计准则和实务产生了广泛的影响。如欧洲共同体第四号指令将“真实与公允”作为编制财务报告的最高要求;英国1985年修订的公司法要求公司编制财务报表必须做到“真实公允”;国际会计准则委员会1989年修订的《关于编制和提供财务报表的框架》也明确提出“真实和公正的概括或公允的反映”;美国SEC在2000年8月通过公平披露制度,要求上市公司公开财务信息时,对证券分析师和中小投资者一视同仁,等等。

会计准则是一份以利益分配形式存在的合约,具有经济后果(Zeff, 1978)。准则制定和实施过程本质上是对利益的分配和稀缺资源配置的过程。那么,从伦理学的角度看,会计准则是否具有正当性、是否合乎义理,取决于会计准则是否能做到分配公正,即会计准则的公正性表现为分配公正。就会计准则而言,对分配公正最原始的理解是指分配结果的公平,含有平等、平均的意思。随着市场经济的发展和会计制度的变革,人们认识到起点平等和过程平等对于社会经济效率和秩序的重要性,逐渐形成对会计准则分配公正的另一种理解,即会计准则的分配公正主要是指分配原则和方式的公平,其所关注的是在社会成员或群体成员之间进行会计权利、权力、义务和责任配置的问题,如何以会计准则的形式兼顾各方利益并制止各方为了私利而进行毁灭性的争夺(如安然事件)。促进社会共同体的存在与发展,是会计准则分配公正的主题。

### 三、会计准则公正性的实现途径:程序公正

根据公正所评价的对象是行为过程还是行为结果,我们可以将公正区分为程序公正和结果公正。程序公正是从程序层面上考察的公正,注重活动过程的公正性;结果公正则是重视活动结果的公正性。分配的结果公正是由事物的因果关系决定的,它的着眼点在于社会利益或价值在一定范围内由谁来分配、分配给谁和分配多少的问题<sup>⑥</sup>。因而,分配公正应当属于结果公正的范

畴。然而,各个人之应得利益的评价标准往往是难以把握的。这是因为,结果的正确或公正与否是人们主观难以评价和衡量的,特别是在标准多元化的现代社会,评价主体认知能力的差异以及受主观愿望与结果之间的反差程度的影响,相同的结果对不同的人有着不同的感受(谷口安平,1996)。也正是因为结果公正的衡量标准是如此地难以把握,美国著名法理学家博登海墨认为,“公正有着一张普洛透斯似的脸,变幻无常,随时可呈不同形状,并且有极不相同的面貌。当我们仔细查看这张脸并试图解开隐藏其表面之后的秘密时,往往会深感迷惑”<sup>⑧</sup>。因此,罗尔斯一改以往学者对公正的认识,开始从程序层面而非结果层面来认识公正,并将公正的分配问题呈现为一个程序公正问题。在《正义论》中,罗尔斯(1988)认为,不存在任何有关结果公正的评价标准,而只存在一种正确或公正的程序。当这种程序被人们恰当地遵守时,其结果也会是正确的或公正的。罗尔斯更加注重纯粹的程序正义原则,并认为它是现代社会市场经济条件下实现分配公正的基本程序机制。同时经济学家西蒙(2002)也指出,在不确定的环境下,有限理性的人们无法预测未来,从而也无法按照结果理性的方式采取行动,只能依靠采用某一种程序来减少不确定性及程度。对于会计准则来说,其经济后果最终在实质上对所有利益相关者是否公正也是不可观察的,准则的分配公正难以评价和衡量。程序理性而不是结果理性是会计公正可能实现的惟一目标(Seal,1993)。在这种情况下,会计准则的分配公正只能借助程序公正来实现,即只要制定准则的程序是公正的,符合公正原则,那么我们就认为会计准则是公正的。

### 1. 会计准则制定权的合理配置

一般而言,谁拥有会计准则制定权就意味着谁拥有一种对资源的配置和财富分配的权力。因此,会计准则制定权的配置是会计准则是否能做到分配公正的重要影响因素。根据会计准则制定权配置理论的研究成果,以及会计准则制定权逐渐向政府转移的国际大趋势,一般认为,会计准则制定权的“三权分立”模式实现了会计准则制定权合约安排的公平与效率,即政府享有一般通用会计准则的制定权,经营者享有剩余准则的制定权和通用会计准则的选择权(也称会计准则的剩余控制权),独立、客观的会计职业界被赋予对经营者遵循一般通用会计准则和制定剩余准则的监督权。这种模式既能满足政府对市场(包括用于规范会计信息生成的会计准则)进行管制和干预的需要,以充分地保持自由市场在配置资源方面的效率和财务报告信息的有效性,降低交易成本,提高交易效率,同时也满足各受管制的企业能最大限度地行使自主权,以保护自身的利益不受到损害。

### 2. 应用正当程序

从制度上考察,正当程序原则起源于英国的“自然正义”,发达于美国法所继承的“正当法律程序”,其思想渊源可追溯到1215年英国的《自由大宪章》。

正当程序在普通法传统中是关于公正行使权力的最低的程序要求,其核心思想为:(1)公平听证原则,即任何人或团体由于行使权力可能使别人受到不利影响时,必须听取对方的意见,每个人都有为自己辩护和防卫的权力;(2)避免偏私原则,即案件裁决人不得对案件持有偏见和拥有利益<sup>⑨</sup>。程序本位主义认为,只要程序自身具备公正性,并能满足正当程序的最低要求,那么实体法的公正目标就可以依靠公正程序的自然演进而实现。具体到会计准则制定上,亦是如此。准则制定的正当程序是指在准则制定过程中能够遵循一整套完整、充分、严密、稳定的程序。其目的是为了保证准则的公正性,即在准则最终发布前有充分的机会让准则制定者听取各利益相关者的意见(公平听证原则);同时也是保证准则制定者能够公正对待所有利益相关者,保持准则制定者的独立性(避免偏私原则)。我们认为,在准则制定过程中应用正当程序,能使准则制定过程成为一个经过多次动态博弈的过程,从而制定出帕累托最优或接近于最优的准则,以实现会计准则的公正性目标。正是因为通过正当程序能实现准则的结果公正,美国财务会计准则委员会(FASB)自成立以来不断发展和完善会计准则的制定程序。国际会计准则理事会(IASB)从2000年开始对组织结构的改组也充分体现出正当程序的精神。

#### 四、对我国会计准则公正性的评价

会计准则公正性包括两个方面:一是会计准则本身的公正性,二是会计准则运行的公正性。下面从三个方面进行论述。

##### 1. 对制定会计准则价值观的公正性评价

功利主义自从由边沁和密尔提出以来,逐步成为西方自由主义政治哲学中最重要的学说,并且功利主义往往被视为制定法律制度与政府公共政策的重要指导原则。“功利主义的鼻祖主要是把功利主义看成是一个社会和政治决策的体系,并认为它为立法者和社会管理者提供了标准和基础”<sup>⑩</sup>。制定和执行公共政策,通过公共政策来指导和管理社会是政府的基本职能。一般认为,现代政府的职能体现在“纠正市场缺陷,提供公共物品,维护公共秩序”三个方面。这三个方面的职能基本上体现了现代政府对社会管理的基本价值倾向,即通过制定公共政策以满足最大多数人的最大利益。现代政府的这种功利主义的价值倾向,在市场经济条件下无疑为提高政府工作效率、规范市场有效运作起到了关键作用。因此,功利主义价值观也被广泛地应用于会计准则(公共政策的一种)制定过程中,并且成为会计准则制定的核心价值观。然而,尽管功利主义的会计准则价值观一贯倡导为最大多数人谋取最大的利益,但这种价值观却无法回避会计准则在为最大多数人赢得利益的同时,不得不以牺牲少数人利益为代价的矛盾。根据功利主义“只要结果是实现了最大多数人的利益就符合伦理道德标准”的原则,会计准则的制定就意味着只要实施会

计准则最终导致了会计准则执行者利益的普遍获取,那么会计准则本身就符合伦理道德标准。但事实上这种只重视结果而忽视手段和过程的功利主义会计准则价值观,却为会计准则制定的不公正埋下了伏笔,产生了所谓的会计准则“道德悖论”问题。由于不是公正地对待准则的利益相关者,允许为多数人利益而侵犯少数人利益,功利主义会计准则价值观成为会计准则不公正性的价值观根源。

## 2. 对提供虚假会计信息的责任认定和赔偿的公正性评价

前文所述,准则涉及到利益的分配和稀缺资源的配置,其公正性表现为分配公正。那么,会计信息提供者违背会计准则的规定提供虚假会计信息(虚假记载,误导性陈述,重大遗漏和不正当披露),应当属于对会计准则所确定的“度量分界”或分配公正的违背,从而侵犯了会计信息使用者的应得利益,造成了利益的不公平分配。“矫正正义只有在分配正义被违反时,才开始起作用”<sup>⑧</sup>。矫正正义是对违法行为的纠正,其本质是惩罚的公平性问题。具体到会计准则上,矫正正义就是通过对违反会计准则规定提供虚假会计信息行为的惩罚和对被侵害利益的恢复,以维护和保障会计准则的公正性,实现“各得其应所得,各失其应所失”。然而,我国的《会计法》、《公司法》、《证券法》对提供虚假会计信息的法律责任的规定,主要为行政责任和刑事责任,相关民事责任的认定和赔偿责任缺失。法律责任体系的不完善,致使违法所得远远大于被发现后惩罚所失,难以对违反会计准则行为做到有效的惩戒,这在很大程度上激励了会计信息提供者提供虚假会计信息行为。虽然,2003年1月19日最高人民法院发布了《关于审理证券市场因虚假陈述引发的民事侵权纠纷案件的若干规定》(以下简称《规定》)以及随后发布的两个司法解释,从制度上保证了上市公司提供虚假会计信息应当承担的民事责任。但是由于《规定》和司法解释为案件的受理设置了一系列诉讼前置程序、在因果关系认定时未考虑信息披露的提前效应、集团诉讼方式的限制(包括股东诉讼代位制度、举证倒置制度等)、损失赔偿范围的认定以及对赔偿最高限额的规定等方面的不足,使受害人的实际损失往往难以得到应有的赔偿。由于会计准则被实施以及因违背准则而被检举和惩罚的程度与准则本身同样重要(Black 2001; Sunder 1997),我们认为会计准则的公正性不仅取决于会计准则本身的公正性,而且取决于会计准则实施过程中的矫正正义。矫正正义的缺失是我国证券市场中虚假会计信息泛滥的重要因素之一。因此,我们认为应当继续完善对提供虚假会计信息民事责任的认定和赔偿制度,以求提高会计准则的公正性。

## 3. 对我国会计准则制定程序的公正性评价

会计准则制定程序的公正性直接影响到会计准则运行的正当性和合理性,它要求在会计准则制定时必须按照制度安排中所确定的规则、规范和会计活动模式行事,不容许人们违背这些规范、规则和会计活动。这就意味着需要

有一定的权威机构来保障会计准则制定程序的公正性。2003年初,为增加准则制定的广泛参与性和过程公开性,财政部成立了第二届会计准则委员会(CASC)。CASC的专家来自于中国会计学会、中国证监会、证券交易所、中国注册会计师协会、企业界、税务总局、中国银监会、中国保监会和国务院国有资产管理委员会等,成员的组成具有十分广泛的代表性。CASC通过参与相关课题研究,以为准则制定机构提供重要咨询的方式参与会计准则的制定过程,体现了会计准则制定工作的科学、民主和透明(刘玉廷,2004)。因此,我们认为我国会计准则制定机构的改组,使准则的制定过程满足了正当程序的参与性要求和部分过程的公开性要求,从而从程序的层面提高了准则制定的公正性。然而,CASC只是个咨询机构,会计准则制定依然是以政府官员为主。这就涉及到准则制定的政府模式的固有缺陷,即多重身份的政府在制定准则时,能否公平地对待所有利益相关者。也就是说,我们面临着会计准则运行中一系列有关公正的问题,如权威机构的存在是否公正?权威机构的权限和职责应该如何才是公正的?无管制是公正的还是好的管制是公正的?权威机构通过采取哪些措施来实现这种公正及其相应的规范、规则和会计活动模式?等等。因此,我们建议成立一个独立于财政部和证监会的会计准则监督委员会,并赋予其监督、审核会计准则制定过程的权力以及对显失公正的准则进行否决的权力<sup>⑩</sup>。这样,我国的会计准则制定机构就演变为:以财政部会计司为主要会计准则制定机构<sup>⑪</sup>,会计准则委员会发挥咨询作用,会计准则监督委员会对会计准则制定过程和结果实施监督和审核,从而最大程度上实现准则的公正性。

## 五、结 论

作为人类最基本的实践活动,会计活动总是在一定的社会政治伦理文化范畴中进行的,公正性是会计准则的伦理基础。会计准则的公正是指对会计准则的价值评价和会计准则本身所包含的对某些公正价值的追求。从根本上讲,会计准则的公正实质上是一种价值观,是标示会计发展方向的价值目标,是会计活动和会计准则不断追求、努力实现的道德价值,是会计准则本身所蕴含的、并渗透于会计准则制定、执行、监督等环节的保障利益主体建立在所得与所付、权利与义务等利害对应关系基础上的一种价值或精神。会计准则公正包括会计准则本身的公正与会计准则运行的公正,是形式公正与实质公正、现实性与理想性等诸多方面的统一,因此它是会计准则变革与创新的内在动力,会计准则的道德和伦理法则是使会计准则可行和稳定的要素。



注释:

- ①当然,我们并不否认实证会计理论在会计准则制定中的重要作用。规范研究和实证研究各有优缺点,理想选择是将两者结合起来。陈汉文教授认为两者的结合可以理解为认知过程中各有侧重的两个阶段,先后承继、相辅相成,从而促成事实性、描述性论述向规范性、伦理性见解过渡。参见司可托著,陈汉文等译的《财务会计理论》,机械工业出版社1999版的译者前言。
- ②Nigolai Hartman: Ethics. George Allen & Unwun. Ltd. 1932:29~32。
- ③杨国荣:《伦理与存在——道德哲学研究》,上海人民出版社2002年版,第77页。
- ④林毅夫:《关于制度变迁的经济学理论:诱致性变迁与强制性变迁》,载于科斯的《产权利与制度变迁》,上海三联书店1994年版,第379页。
- ⑤⑧王海明:《公正、平等和人道——社会治理的道德原则体系》,北京大学出版社2000年版,第5页、序言。
- ⑥程立显:《伦理学与社会公正》,北京大学出版社2002年版,第55页。
- ⑦唐娟、侯伊莎:《分配正义的两种理论:结果正义与程序正义》,《特区理论与实践》2003年第1期。
- ⑨威廉·韦德:《行政法》,中国大百科全书出版社1997年版,第95页。
- ⑩J·C·斯马特,B·威廉斯:《功利主义:赞成与反对》,中国社会科学出版社1992年版,第132页。
- ⑪亚里士多德:《尼各马科伦理学》,中国社会科学出版社1998年版。
- ⑫在提倡以法治国的今天,关键的问题在于如何合理地运用和制约公共权力,如何合理的为公共权力制定界限。会计准则监督委员会对财政部和证监会享有的会计准则制定权的监督,不仅在理论上符合“三权分力”的思想,而且在实践中,还可以对财政部和证监会在运用会计准则制定权过程中可能出现的“权力的无为”和“权力的滥用”现象起到有效的抑制作用。一方面,由于政府本身不能直接获得准则制定的现实收益,导致准则制定不能对政府产生足够的激励,从而诱使政府在一定程度上或某些特殊会计准则领域内,缩小其法定权力范围(权力的不作为),表现为准则的延误供给或供给不足。另一方面,由于准则制定权是一种资源的再配置权,准则制定权能直接或间接增加政府控制的资源和财富,因此政府具有在广度和深度上扩张准则制定权的冲动(权力的过分作为或滥用),表现为准则供给过量。因此,我们推断财政部和证监会在制定会计准则过程中,可能存在着“权力的无为”和“权力过分作为”共存的局面。
- ⑬当然,我国的证监会也享有要求上市公司应披露信息以及信息披露应当遵循标准的制定权,即我国的会计准则制定权属于横向配置。由于财政部和证监会在利益动机和知识存量方面存在着差异,在两者缺乏足够协调和沟通情况下,容易造成上市公司同时受相互冲突规范的约束。因此,我们建议会计准则监督委员会可以增加与两者协调和沟通的权力。

参考文献:

- [1]朱小平,马元驹. 会计公正理论研究[D]. 北京:中国会计学会第六届理事会第二次会议暨2004年学术年会论文集,2004.

- [2]廖申白.“正义论”对古典自由主义的修正[J]. 中国社会科学,2003,(5):128~131.
- [3]汤尧. 对“矫正正义”的正义矫正[J]. 当代法学,2003,(7):17~19.
- [4]夏恩·桑德. 会计与控制理论[M]. 大连:东北财经大学,2000,148.
- [5]林钟高. 会计准则经济论纲[M]. 上海:立信会计出版社,2001.
- [6]约翰·罗尔斯. 正义论[M]. 北京:中国社会科学出版社,1988.
- [7]曹刚. 法律的道德批判[M]. 南昌:江西人民出版社,2001.
- [8]J·C·斯马特,B·威廉斯. 功利主义:赞成与反对[M]. 北京:中国社会科学出版社,1992.
- [9]威廉·韦德. 行政法[M]. 北京:中国大百科全书出版社,1997.
- [10]亚里士多德. 尼各马科伦理学[M]. 北京:中国社会科学出版社,1998.
- [11]Herbert Simon. 西蒙选集[M]. 北京:首都经贸大学出版社,2002.
- [12]Nigolai Hartman. Ethics[M]. London: George Allen & Unwun. Ltd. 1932.
- [13]North Douglass C. A theory of economic change[J]. Science,1983,219:161.
- [14]R L 瓦茨,J L 齐默尔曼. 实证会计理论[M]. 北京:中国商业出版社,1990.
- [15]Arrow Kenneth J. The limits of organization[M]. NewYork: w. w. Norton. 1974.
- [16]葛家澍,刘峰. 会计理论——关于财务会计概念结构的研究[M]. 北京:中国财政经济出版社,2003.
- [17]劳秦汉. 会计理论方法体系概论[M]. 北京:中国财政经济出版社,2002.
- [18]刘玉廷. 贯彻科学民主决策要求,完善我国会计准则体系[J]. 会计研究,2004,(3):3~8.

## On the Ethic Foundation of Accounting Standards

LIN Zhong-gao, HAN Li-jun

(Department of Accounting, Anhui University of Technology, Maanshan 243002, China)

**Abstract:** There is a natural connection between Ethic and Accounting Standards. Ethic is the foundation and evaluation criterion of Accounting Standards. Accounting Standards should take justice as its ethic foundation, which is displayed as distributive justice. However, the distributive justice is hard to evaluate and measure objectively. So the distributive justice of Accounting Standards can only be realized through procedural justice. Based on the above, this paper attempts to evaluate the justice of our Accounting Standards from there aspects: the value judgement of Accounting Standards setting, the liability cognization and compensation for providing false accounting information, and the procedure of Accounting Standards setting.

**Key words:** justice; Ethic; Accounting Standards; procedural justice

(责任编辑 金 澜)