

关于会计法修订的几点思考

黄申(副教授)

【摘要】 会计法作为我国规范会计行为与会计信息的基本法,应顺应时代需求而不断完善,为此,我国财政部发布了对会计法修订的征求意见。以文件中的具体问题为基础,首先界定立法目的、会计人员与岗位、会计法边界,随后逐项对财务会计核算、会计控制与会计监督、会计人员保护、涉外会计管理、会计法律责任、会计法规体系等内容进行分析,最后为了明确会计法的会计领域基本法地位,对会计法律体系构成进行探讨,以期助力会计法的完善与全面依法治国战略之会计落实。

【关键词】 会计法; 会计边界; 会计人员; 涉外会计; 法律责任

【中图分类号】 F233 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 1004-0994(2019)17-0081-4

财务会计信息是市场决策的主要信息,为了更好地维护市场经济秩序,我国财政部于2018年印发《关于就〈中华人民共和国会计法〉修订重点问题征询社会意见的通知》(财办会[2018]18号,以下简称“征求意见”)。对于该会计法的修订,众多学者各抒己见。与此不同,笔者将根据个人知识与经验从条文与应用层面提出拙见,以期有助于会计法完善与依法治国战略之会计落实。

一、会计法规范边界的思考

征求意见中,第一个问题就是会计法的边界确定。该问题服务于立法的目的或目标,是制定法律的首要问题。

1. 会计法的立法目的与目标。将目的与目标并列,是因为两者都有“想要达到境地”的含义。两者的广义解释基本相同,但作狭义使用时有明显区别。其中,目的具有间接性与终极性之特征,目标具有直接性与阶段性之特征。为此,全国人大常委会法制委员会发布的《立法技术规范(试行)(一)》(法工委发[2009]62号)中指出了立法目的,即应当按照“由直接到间接、由具体到抽象、由微观到宏观的顺序排列”。因此,现行会计法的立法目的为“规范会计行为,保证会计资料真实、完整,加强经济管理和财务

管理,提高经济效益,维护社会主义市场经济秩序”。首先直接规范会计行为以保证实现会计资料真实、完整的目标,进而提出“强经济管理和财务管理,提高经济效益”的目标(间接目的),以实现“维护社会主义市场经济秩序”之最终目的。

笔者认为,现行会计法立法目的有两点可以改进:①可删除“财务管理”目的。因为财务管理仅是加强经济管理的手段之一,强调财务管理则会淡化与其处于同一地位其他手段的重要性,进而影响对其他内容的具体规范。②将“会计资料”改为“会计信息”。因为影响经济管理、经济效益、经济秩序的是会计信息,而不是构成庞杂的会计资料。因此,更为合理的表述应为:“规范会计行为,保证会计信息真实、完整,加强经营管理、提高经济效益,维护社会主义市场经济秩序。”该立法目的能够反映会计法的具体规范会计行为,直接目标为会计信息真实、完整,以实现“强经济管理、提高经济效益”为间接目标,并服务于实现“维护社会主义市场经济秩序”之国家宏观管理目的。

2. 会计工作知识与岗位边界。会计边界可以表现为会计人员工作边界,以及该工作所需要的知识与技能的边界。基于上述目的,笔者认为需要财务会计、

【基金项目】 西安市社会科学基金重大课题(项目编号:19J49)

管理会计、财务管理、内部控制等多方面的知识^[2]。

在这些知识、学科中,内部控制是关键的联结。因为《企业内部控制基本规范》(财会[2008]7号,简称“基本规范”)指出,内部控制的目的在于“提高企业经营管理水平和风险防范能力”。这正是会计法立法目的之构成,并成为会计法规范的内容之一。为了实现该目的,基本规范第22条指出需要关注“财务状况、经营成果、现金流量等财务因素”;第31条要求运用会计系统控制、运营分析控制等措施,会计系统控制要严格执行国家统一的会计准则制度,以保证会计资料的真实完整;第34条要求进行运营分析控制,从而涉及投资、筹资、财务等方面的信息。上述三条规范实际上就是对财务会计报表、财务会计核算、管理会计、财务管理等领域的规范。

而在《管理会计基本指引》(财会[2016]10号,简称“基本指引”)中,要求利用“管理会计工具方法,参与单位规划、决策、控制、评价活动并为之提供有用信息”,并用于“战略管理、预算管理、成本管理、营运管理、投融资管理、绩效管理、风险管理”,实现“提升内部管理水平、促进经济转型升级”的目的。而这一表述,也属于会计法立法目的之构成。因此,为了实现会计法的立法目的,需要会计人员具备内部控制、财务会计、管理会计、财务管理等知识,并设置相关岗位,因此形成了会计行为(人员)之边界。

3. 会计法适用主体的边界。会计法除了从会计人员角度界定边界,还可从会计主体角度界定边界。现行会计法第二条从适用范围视角界定了其边界,并被统称为“单位”,亦即“会计主体”。但要更准确地界定会计法适用边界,需要对会计主体内涵进行确定。虽然财务会计类教材都认为会计主体假设在于确定会计核算的空间范围,但并未能对会计主体内涵取得一致性意见。

笔者认为,基于权利与义务的对立统一关系,基于法律主体一定是会计主体的共识,会计主体实质上就是一个“权利义务的统体”^[1]。在会计实务中,会计核算边界是由会计主体与其他法律主体签订的合同等来决定,并因此而获取相关资料、进行相关处理、编制会计报告,会计实务并不因理论迟滞而影响财务会计报告的编制与外部使用。

现行会计法仅适用于中华人民共和国境内的单位,适用范围较为狭窄。基于经济全球化的趋势与会计信息在我国的用途,笔者认为适用范围应当延伸到境外组织、分支机构、特定自然人等。因境外组织、

分支机构并非法律主体而是会计主体,故根据会计的特征而将其适用范围确定为“会计主体”而不是单位更为合理。不过,在会计法中并不必然要给出“会计主体”的概念,仅通过会计主体来界定会计法的使用对象边界即可,至于会计主体内涵的构成,则应由财政部门颁布的“会计准则”来界定更为妥当。

二、对会计法主要内容的思考

1. 财务会计核算。在会计工作成果中,只有财务会计报告需要对外提供,其他如管理会计、财务管理、内部控制的工作成果多用于会计主体内部。因此,需要首先规范会计核算,而现行会计法所规范的主要是(企业)财务会计。基于财务会计核算的技术性特征,会计法中应当仅对不同会计主体所应当遵循的共同原则而不是某一类主体的具体规则进行规范。这是因为会计主体的多样性导致会计核算的差异性,其中不仅有企业,还包括国家机关、政府部门、事业单位、非营利组织和个人等。

现行会计法详细地规范了企业财务会计核算^[2],几乎将财务会计原理和《会计基础工作规范》(财政部令第98号)“移植”到会计法之中。从而导致出现了两个方面的问题:一是弱化了与财务会计相并列的管理会计、内部控制、财务管理的作用,让人们认为会计就是财务会计,影响到管理会计等技能的实务应用;二是因为其与具体部门规章内容的重复率过高,从而削弱了会计法对相关部门规章的统驭作用。

若将财务会计核算的共同原则单独规范后,管理会计、财务管理、内部控制的“加强经营管理、提高经济效益”的作用才会得以体现。笔者认为,应将其集中于“会计控制”环节来规范。这是因为会计控制是对会计主体内部管理在财务会计领域合规性、信息真实性、完整性的要求,是实现单位目标的制度安排与保障措施。其中的具体内容则应体现在财政部门的部门规章或规范性文件中。

2. 会计控制与监督。“控制”是指掌握住不使任意活动超出范围,目的在于将偏离部分向着合理范围内回归;“监督”是指察看并督促^[3],其含义有着很明显的外部特征。笔者认为,会计控制与会计监督具有相同目的因此应合并为一章,但由于行为主体与权力责任不同而应当分为两节设置。

其中,会计控制属于会计主体内部对会计行为合规性的管理手段。如基本规范第31条:“会计系统控制要求企业严格执行国家统一的会计准则制度,加强会计基础工作,明确会计凭证、会计账簿和财务

会计报告的处理程序,保证会计资料真实完整。”该表述明确了会计控制的目的在于会计资料真实完整,控制对象是会计凭证、会计账簿、财务会计报告,这与现行会计法表述一致。该表述指明了会计控制属于内部控制,是会计主体内部经营管理合规性的重要保证措施。

然而,会计监督并不是由会计人员对会计信息合法性的监督,而是针对会计人员与会计工作的监督,实际上是监督会计人员及其行为的合法合规性,即针对财务会计的监督。现行会计法中有关会计监督的规范,前三条中监督主体是会计主体及其负责人、会计人员等,均源自会计主体内部,实质是会计控制;后六条中监督主体是以财政部门为主,源自会计主体外部,是属于对财务会计的监督即会计监督。

会计控制与会计监督的目的均在于合规合法性,但因行为主体不同而宜分设为两节。其中,在会计控制方面应当明确会计控制的主要手段为内部控制,一是明确内部控制的合法性,二是为财政部门制定部门规章提供依据。在会计监督方面,应强化财政部门监督的主体地位,同时明确监督结果信息的集中共享。现行会计法指明的会计监督部门虽然较多但仍不够,因为需要财务会计信息的部门较多;应明确财政部门为会计监督的主体部门,而其他部门为辅助部门;明确应由财政部门统一出具监督决定书,但可由其他部门依据申请而具体执行。如果由其他部门执行会计监督,则应当将监督结果提供给同级财政部门,由财政部门实现监督结果信息的集中管理与共享,从而提高监督效率与效果。

3. 会计人员管理。会计人员应包括财务会计、管理会计、财务管理、内部控制等相关人员。我国目前仅对财务会计人员进行管理,主要体现在《会计专业技术人员继续教育规定》(2018年7月1日起施行),但缺乏对管理会计等会计类专业人员的管理规范。那么,如何设置管理会计、内部控制的岗位?基本指引第九条提出“有条件的单位可以设置管理会计机构”的非强制性要求;基本规范第12条指出企业可以“指定适当的机构具体负责组织协调内部控制的建立实施及日常工作”,也是一条非强制性的规范。就我国现实情况而言,选择性规范难以满足我国经济发展对会计的需要。

那么,如何落实“规范会计行为”的会计立法目标,笔者认同行业协会自律的管理方式。针对财务会计、管理会计、财务管理、内部控制等岗位,设置不同

的会计人员协会或协会内部不同分会,并由协会进行资格确认、业务监督、后续教育、考核评估,而财政部门则通过监督协会工作来督促其对《会计法》中所提出原则的落实。

4. 会计人员保护。现行会计法中,要求普通会计人员承担监督会计核算合法性的责任,并为此在多个条款中提出了对会计人员的保护、奖励等。但现实中,其效果并不显著^[4]。笔者认为,应加大对会计主体责任人会计责任的确认与处罚力度,而不是要求会计人员承担如此重大的责任。会计人员是众多企业雇员之一,基于委托代理关系仅需要向其上级管理者负责,逐级委托,并最终是由会计主体负责人负责。为此,需要明确会计主体负责人的内涵。当然,如果会计人员利用其专业技术知识而违法犯罪,会计主体负责人自然也不需要承担不必要的责任。

综上,会计法不需要对普通会计人员提出合法性监督(控制)的要求,同时也不需要对其提供额外的保护。因为,对会计人员的特殊要求与保护,有可能导致会计人员利用该权利故意阻碍会计主体正当经营的不利后果。

三、有关问题的思考

1. 涉外会计问题。经济全球化会关系到两类涉外会计问题,从会计主体来讲,一方面涉及境外法人、组织及其分支机构、自然人到我国境内从事活动中的会计问题;另一方面还包括我国境内法人、分支机构、自然人到境外从事活动中的会计问题。虽然会计法需要规范管理会计、内部控制等内容,但涉外会计仅需要规范财务会计。

基于会计法的存在,涉外会计问题必然涉及会计监督与会计处罚两类内容。基于经济领域的“国民待遇”或“无差别待遇”原则,会计法中的所有条款应当不例外地适用于这两类情况,包括会计法中的会计监督与法律责任条款。因此,需要补充规范的是在管理时采用的语言文字以及对会计核算过程与结果的存储。对于前者的要求是在会计监督时以中文为主,后者的要求是将原始资料在境内保存、处理过程与结果在境内备份。对此,笔者认为:①会计监督延伸到境外时,应当要求境内主体配合依法出具相关委托函;②境外会计主体受到违法处罚的,若不认可境外的处罚决定,在境内处罚时可减免境外已缴纳的罚款。

另外,还有一类问题需要重视,即跨境资金流动。笔者认为,只要会计主体的行为合法,那么只需

要做好会计核算,反映真实完整的会计信息即可。

2. 法律责任类型。法律责任有行政责任、刑事责任、民事责任三类。其中,刑事责任由《中华人民共和国刑法》来规范,主要涉及严重的会计违法行为;民事责任由《中华人民共和国民法》来规范,但具体会以当事人之间的合同来约定。为了提高会计法的约束力与操作性,建议将部分会计违法纳入《中华人民共和国侵权责任法》中。这是因为,基于“举证责任倒置”原则,当事人只需证明自己的合法权益受到损害即可,而举证责任交由会计主体承担。此原则会极大地促使会计主体对法律法规的遵守,提高会计法的约束力与操作性。

与其他经济法类似,会计法中主要规范的是行政责任。其中,具体行政责任种类已在《中华人民共和国行政处罚法》中明确,其中较为合适的会计行政责任是警告、罚款、暂扣或者吊销许可证这三类。现行会计法中行政责任规范文字较多,且以责任人身份是否为国家工作人员进行了区分。笔者认为,应分门别类地进行适当简化:①对于未能严格按照会计核算规则要求执行的,可以不纳入会计法中,而是由行业协会来管理,具体的规则也不宜由会计法直接规范。②可将涉及相关罚款的合并为一条,并采用最高罚款金额。这是因为合并能够清晰划分具体责任,对于危害较轻的会计违规行为可由协会处理。③会计责任主体依然为单位、直接责任人,但需要明确违法行为的意思发出者为责任人,当责任人难以确定时由会计主体负责人缴纳罚款——不认定其违法责任,但其应承担负责人的缴款责任。

对于罚款金额,不宜以收入、利润金额为基础计算。主要原因在于会计法中的违法均属于对性质的判断而不涉及金额的计算。比如伪造会计凭证是否一张一处罚,多笔分录合并为一张凭证是否可以减少罚款?笔者认为,以经济利益为目的的贪污、挪用、偷税等违法,可以以违法金额为依据处罚,但基于性质而确定的违法行为以确定金额处罚为宜。

3. 会计法规体系。修订后的会计法应是会计管理之基本法,并以会计法为依据而构建一套会计法律体系^[4]。基于经济管理的技术性特征,会计法律体系应当以会计类部门(财政部)规章为主,并分为人员管理类、技术标准类、协作管理类三大类。

(1)人员管理类。包括会计人员的任职资格、后

续教育、分类管理等办法。虽然,财政部曾经颁布的《会计从业资格管理办法》已经废止,但是基于会计工作的重要性,应当重新提出对会计人员的资格管理。对此可以由会计人员协会对不同岗位、不同层级会计人员进行分类管理,按照资格进入、教育维持、失格退出等环节分项管理。

(2)技术标准类。针对财务会计、管理会计、财务管理、内部控制不同领域分别制定部门规章。财务会计类规范,主要是指国家统一的会计制度,并表现为企业会计准则、行政单位会计准则、事业单位会计准则等。管理会计类规范,因其内部管理属性而采用《管理会计基本指引》《管理会计应用指引》方式来规范比较合理。财务管理的主要内容为投资、筹资、股利分配、运营资金等,会涉及各类相关合同或公司章程,笔者认为必要时政府部门可以针对其中的技术方法来颁布相关的规章制度,从而引导企业的合理应用,提高企业经济效益。

(3)协作管理类。主要是需要与其他部门联合制定相关规章,如针对企业管理制度、针对财务会计档案、针对财务会计软件,境外会计监督、特定自然人认定等方面。当然,也包括其他行业主管部门针对本行业特点所提出的技术、人员管理类规范,会计主管部门要对其批准或备案。如《企业会计信息化工作规范》(财会[2013]20号)因仅限于财务会计信息,故由财政部门制定。但若财务会计仅是其中一项职能时,则应当联合其他部委共同制定为宜,如内部控制涉及企业内部管理的多方面,故财政部等五部委联合颁布了《企业内部控制基本规范》。

主要参考文献:

- [1] 黄中. 会计主体本质之法学解读[J]. 山东财政学院学报, 2007(1): 51~53.
- [2] 王昌锐, 贺欣, 邵敏等. 我国《会计法》实施现状及其修订思考[J]. 会计研究, 2017(9): 3~11.
- [3] 中国社会科学院语言研究所词典编辑室. 现代汉语词典[M]. 北京: 商务印书馆, 2016: 633, 748~749.
- [4] 边静如, 毛成银. 《会计法》存在的问题及修订建议[J]. 财会月刊, 2015(4): 29~32.

作者单位: 西京学院会计审计信息学研究中心, 西安 710123