

强化法律约束力 全面提升会计工作法制化水平

杨有红

《会计法》与其他法律一样，需要随经济环境、宏观体制、管理机制的变化而相应修订。近几年，理论界和实务界从会计人员管理、会计法律责任的细化和落地、信息技术和财务共享等角度阐述《会计法》修订的必要性及修订建议的较多，本文侧重于从会计自身角度谈谈对《会计法》修订的看法。

一、《会计法》修订势在必行

党的十八大以来，国家在稳增长、促改革、调结构、惠民生、防风险方面采取了一系列宏观重大举措，要求会计数据在服务于宏观管理和风险防范、管理会计工具与方法运用在助推单位管理水平提升方面发生相应变革，并要求《会计法》修订为上述变革提供法律保障。

1. 宏观会计与微观会计并驾齐驱。现行《会计法》虽然内容涉及会计人员、会计工作、会计管理体制等，但其核心问题在于强化各单位（微观层面）会计行为合规性和会计数据真实性。随着政府服务职能和政府受托责任的不断强化，中央政府和各级地方政府需要掌握各自的资产、负债状况，摸清“家底”，包括政府所能动用的经济资源、偿债能力以及应对金融危机的能力、财务状况和运行情况对中长期可持续性的支撑，等等。但是，在政府服务职能和政府受托责任不断强化的过程中，

政府部门财务信息和政府综合财务信息的完整性和可靠性问题日益突显。当前迫切需要解决的问题是建立政府财务会计体系，以提供有关政府财务状况、运行情况和现金流量等方面的信息，反映政府会计主体公共受托责任履行情况。财政部从2014年开始推出了一系列建立政府综合财务报告体系的举措。建立健全政府财务会计体系、提供各级政府部门财务信息以及综合财务信息的呼声倒逼《会计法》增加宏观会计的内容，为融预算会计与财务会计于一体的政府会计体系的建立提供直接的法律保障。

2. 财务会计与管理会计齐头并进。从1999年修订的《会计法》第一条不难看出，《会计法》修订的一个重要意图是为了“加强经济管理和财务管理，提高经济效益”，但从《会计法》全文看，《会计法》的核心仍然是规范财务会计行为，极少涉及管理会计。传统观点认为，财务会计向企业外部信息使用者提供决策和评价委托代理责任履行情况的信息，管理会计则是向内部管理者提供决策、控制、评价所需的信息。所以，《会计法》规范的应该是向外部提供信息的财务会计，而提供内部管理所需信息的管理会计没有固定的模式与方法，信息并不涉及企业外部的利益相关者，不应该作为《会计法》规范的对象。事实上，将管理中

的共性和最佳管理实践通过法律途径进行规范并推广是法律法规的一项重要重要职能。

财务会计与管理会计作为组织内的两大会计系统，两者的区分并不像教科书中描述的那样泾渭分明。财务会计信息广泛应用于组织内部，这一点在理论界与实务界已基本形成共识。理论界和实务界也逐渐认识到，管理会计信息也日益广泛应用于利益相关者的利益协调。例如，有些创新药物的价格远高于成本而广受社会诟病。原因在于，财务会计所计算出的成本仅为制造成本而非药品的完全成本，大量的研究费用、开发支出、冷链运输费用等没有在制造成本中得到体现，而药物的生产、运输、保管环节都具有极其严格的质量标准，由此导致的风险损失也需要通过销售价格得到补偿。药品制造企业需要通过管理会计方法向政府有关部门、社会公众提供药品真实成本的信息以及风险补偿信息。因此，《会计法》有必要对企业基于特定目的或社会需求对外发布的管理会计信息的可靠性做出法律层面的要求。

二、有关建议

1. 关于会计主体。现行《会计法》第二条虽然明确规定“国家机关、社会团体、公司、企业、事业单位和其他组织（以下统称单位）必须依照本法办理

会计事务”，但从整个《会计法》的内容看，上述会计主体指的都是通过建立账簿、直接以账簿为基础编制报表的单位。正如现行《会计法》第三条所规定的那样：“各单位必须依法设置会计账簿，并保证其真实、完整。”但是，企业集团合并报表、政府部门财务报告、政府综合财务报告是以下属单位财务报告为依据，通过汇总、抵销、调整、计算四步骤编制而成的，并非直接以账簿为基础编制。可能有人认为，合并的过程是纯技术的过程，应该在会计准则等技术规范中规定，而无需在《会计法》中做出专门规定。但事实上，会计资料的虚假不仅体现在单个单位财务报告，还体现在合并财务报告环节通过违规违法手段（如隐瞒关联交易、关联交易非关联化）提供虚假会计信息。因此，对合并财务报告主体会计信息的可靠性和完整性做出法律规范势在必行。

2. 关于政府会计。政府会计包括政府预算会计系统和政府财务会计系统。2014年修订发布的《中华人民共和国预算法》要求编制以权责发生制为基础的政府财务报告。继国务院批转财政部《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》后，财政部在政府会计体系建立方面做出了一系列工作，先后发布了《政府会计准则——基本准则》《政府财务报告编制办法（试行）》、6项具体政府会计准则，以及《政府会计制度——行政事业单位会计科目和会计报表》（征求意见稿）。这一系列重大举措将倒逼《会计法》修订，要求《会计法》从政府预算会计和政府财务会计两个角度对机构设置、人员配备、会计监督、相关人员法律责任等方面做出法律层面的规定。

3. 关于管理会计。财政部在管理会计工具方法、运用方法方面做了大量工作，发布了《管理会计基本指引》和

一系列应用指引征求意见稿，并计划于2018年年底建立起管理会计指引体系。《会计法》应该就会计工作的全部内容做出法律规定，包括会计主体的财务会计和管理会计两大方面。因此，《会计法》应对管理会计工作组织、管理会计人员配备、管理会计信息可靠性等方面做出法律层面的规定。

4. 关于会计年度。我国会计年度采用公历年度，自公历1月1日起至12月31日止。政府会计可以采用统一的公历年度，因为我国凡是与国家财政部门存在直接或间接拨款关系的机关、军队、社会团体、事业单位和其他单位必须执行政府会计准则。政府会计由预算会计和财务会计构成，预算会计提供预算收入、预算支出和结转结余等方面的信息，反映财政收支的来龙去脉；财务会计提供政府资产、负债、净资产、收入、费用等财务信息，反映政府资产负债及运营绩效。为了反映预算收支结余以及预算资金与其他资金使用所形成的资产、负债、净资产、收入、费用等财务信息，政府会计年度必须与财政年度保持一致。财政年度采用公历年度的情况下，所有的政府会计主体也必须采用公历年度。但是，企业统一采用公历年度暴露出来的问题越来越明显：（1）公历年度与有些企业的经营年度不一致。有些行业企业如农、林、牧、副、渔业等有着明确的生产周期，在账实核对、存货实地盘点等方面存在着无法解决的技术问题，上述难题对年报的真实性提出了挑战；（2）全国所有的会计主体均在同一时间编制年报，造成会计服务中介机构工作时间高度集中，严重影响了会计师事务所等中介机构审计的质量，也使会计监管滞后性、周期性问题十分突出。因此，建议《会计法》修订时，对政府会计主体的会计年度仍采用公历年度，而将企业会计主体的会计年

度确定权下放至企业。

三、《会计法》和《统计法》的衔接

为全面反映全国和地方的资产配置情况，加强国民财富和风险管理，科学调整负债规模和结构、提升国家应对风险的能力，财政部和国家统计局在编制宏观资产负债表方面做了大量工作。目前，试点编制政府综合财务报告及全国与地方资产负债表的工作正在紧锣密鼓地进行。中央和地方政府资产负债表是中央和地方政府综合财务报告的重要组成部分，也是全国和地方资产负债表的重要组成部分。按现行做法，包括资产负债表在内的中央和地方政府综合财务报告由财政部负责在合并政府部门财务报告、财政总预算会计报表、农业综合开发资金财务报表、土地储备资金财务报表、物资储备资金财务报表、政府持有股权的企业财务报表的基础上编制，并由财政部通过发布政府会计准则和相关制度来规范。但是，国家和地方的家底分别由国家层面和地方层面的政府净资产和居民净资产构成，而居民资产、负债和净资产则是由国家统计局负责收集和提供，由国家统计局负责的试点编制全国与地方资产负债表的方案2017年6月已获中央全面深化改革领导小组的审议通过。因此，修订《会计法》过程中，需要考虑《会计法》与《统计法》之间的协调，从法律层面界定清楚在宏观资产负债表编制过程中财政部门与统计部门的分工、会计责任与统计责任，并做好宏观层面资产负债表编制过程中的衔接、协调和数据资料共享。

（本文受国家社会科学基金项目<15BJY009>、财政部会计名家培养工程的资助）

（作者单位：北京工商大学）

责任编辑 陈利花