

从立法技术视角谈《会计法》的修订

张苏彤 ■

在司法实务界中,人们普遍认为现行《会计法》立法技术存在一些缺陷,且与我国的《公司法》《证券法》《税收征收管理法》等其他经济法律法规存在法条竞合性的问题,致使现行《会计法》在我国的司法实践活动中逐渐趋于边缘化。鉴于此,笔者从《会计法》在我国诉讼活动中运用情况和我国社会公众对《会计法》搜索查阅的情况调查入手,从立法技术视角来审视《会计法》存在的问题,并就如何通过《会计法》的修订解决《会计法》在立法技术方面存在的问题,进一步提高我国《会计法》立法质量给出建议。

一、《会计法》在我国诉讼活动中运用以及社会公众检索查阅情况的调查

为全面了解《会计法》在我国诉讼案件审理中作为法律依据被运用的情况以及社会公众对该法搜索查阅的情况,笔者运用中国裁判文书网案例库和百度指数(百度指数是以百度海量网民行为数据为基础的数据分享平台,参见网址: <http://index.baidu.com>)的大数据进行了相应的调查分析。其结果如下:

1.《会计法》作为法律依据在庭审中被运用的情况调查——来自中国裁判文书网的数据

笔者在中国裁判文书网以《会计法》《刑法》和《民法》为关键词,分别检索了这三部法律在我国三类诉讼案件审理中作为法律依据被各级法院裁判文书运用的情况。

检索发现,截至2017年9月20日中国裁判文书网收录的37 591 688个案例中,《会计法》作为法律依据仅仅被运用到427个案例,占比为0.00114%,其中在民事诉讼案例中的占比为0.00195%、刑事诉讼案例的占比为0.00017%、行政诉讼案例的占比为0.00004%。与之相比,《刑法》在中国裁判文书网收录的5 250 678个案例中占比为73.68%;《民法》在21 141 644个民事诉讼案例中的占比为28.52%、在刑事诉讼案例中的占比为16.02%、在行政诉讼案例中的占比为1.12%。可见《会计法》在我国诉讼案件审理中作为法律依据被运用的比率小到几乎可以忽略不计。

2.从百度指数看社会公众对《会计法》搜索查阅的情况

为了解《会计法》被社会公众搜索查阅的实际情况,笔者利用百度指数检索了以《会计法》和《公司法》作为关键词的搜索指数(搜索指数是以网民在百度的搜索量为数据基础,以关键词为统计对象,科学分析并计算出各个关键词在百度网页搜索中搜索频次的加权。根据搜索来源的不同,搜

索指数分为PC搜索指数和移动搜索指数)在近些年来的变化情况。

检索发现,在2011年1月1日至2017年9月24日期间,《会计法》与《公司法》作为关键词的搜索指数的整体变化趋势线存在较大差异,《会计法》被社会公众搜索查阅的程度远低于《公司法》。

在个人电脑(PC)端,《会计法》的搜索指数平均值是《公司法》的20.91%;在手机端这个比例是22.17%。从整体上看,《会计法》的搜索指数平均值仅是《公司法》的五分之一。

二、从立法技术的视角审视现行《会计法》存在的缺陷

现行《会计法》存在诸多立法技术方面的问题,这些问题可以归纳为以下几个方面:

1.条、款、项划分方面

法律的条、款、项是法构成的基本单位。条内可设款或设项,款内可设项,项内可设目。按照《立法技术规范》的要求,法的条、款、项必须要条理清晰,有利于设置对应的法律责任和法的实施。条的内容应该具有相对的独立性和完整性,一条一般只规定一件事项,不能“一事两说”。条按照从一般到特殊、从抽象到具体、从共性到个性、从全局到局部的顺序展开。

现行《会计法》在条、款的划分上存在一些缺陷。比如《会计法》第五条共有三款，这三款规定了完全不同的三个事项（参见《会计法》第五条第一款：“会计机构、会计人员依照本法规定进行会计核算，实行会计监督”；第二款：“任何单位或者个人不得以任何方式授意、指使、强令会计机构、会计人员伪造、变造会计凭证、会计账簿和其他会计资料，提供虚假财务会计报告”；第三款：“任何单位或者个人不得对依法履行职责、抵制违反本法规定行为的会计人员实行打击报复”）。再比如《会计法》第十三条也是在同一条内用三款规定了不同的三个事项：“会计凭证、会计账簿、财务会计报告和其他会计资料，必须符合国家统一的会计制度的规定”；“使用电子计算机进行会计核算的，其软件及其生成的会计凭证、会计账簿、财务会计报告和其他会计资料，也必须符合国家统一的会计制度的规定”；“任何单位和个人不得伪造、变造会计凭证、会计账簿及其他会计资料，不得提供虚假的财务会计报告”。

再比如《会计法》第十五条、第十六条和第十七条都是有关会计账簿的规定，笔者认为没有必要分成三条加以表述，应该将这些内容适当简化用简洁的文字集中在一条内表述即可。

2. 立法语言的运用方面

现行《会计法》在立法语言的运用方面，有些条款表述得过于具体化。比如《会计法》第十五条第二款规定的过于详细，将本该在《会计基础工作规范》中规定的账簿登记方法都事无巨细地写在法条里。笔者认为，具体的会计业务处理与操作方法可以列入操作层面的作业规范，比如会计准则、会计制度、会计基础工作规范等法规文件中。

现行《会计法》中存在一些类似教

材式的不当表述，比如在现行《会计法》可以看到如下表述：“会计凭证包括原始凭证和记账凭证”；“会计账簿包括总账、明细账、日记账和其他辅助性账簿”；“财务会计报告由会计报表、会计报表附注和财务情况说明书组成”；“记账凭证应当根据经过审核的原始凭证及有关资料编制”；“会计账簿应当按照连续编号的页码顺序登记”。笔者认为，不应当将会计学的基础性知识以法律条文的形式表述出来。

再比如在《会计法》中也存在如下类似口号式内容：“对认真执行本法，忠于职守，坚持原则，做出显著成绩的会计人员，给予精神的或者物质的奖励”；“会计人员应当遵守职业道德，提高业务素质。对会计人员的教育和培训工作应当加强”。

此外，《会计法》第一条关于立法宗旨的表述“为了规范会计行为，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……”存在重复表述的问题，“财务管理”并不是一个与“经济管理”平行并列的词，经济管理应该包含财务管理。

3. 与其他相关经济法律存在法条竞合性的问题

法条的竞合性是指“一个行为同时符合数个法条规定的违法构成，但从数个法条之间的逻辑关系来看，只能适用其中的一个法条，自然排除适用其他法条的情况。”

比如《会计法》第四十二条、第四十三条和《公司法》第二百零一条、第二百零二条对同一类违法行为的行政处罚存在显著差别就体现了竞合性的问题。

《会计法》第四十二条对“不依法设置会计账簿的”和“私设会计账簿”的违法行为的处罚规定是“由县级以上人民政府财政部门责令限期改正，可以对单位并处三千元以上五万元以

下的罚款”。而《公司法》第二百零一条中对公司在法定的会计账簿以外另立会计账簿的处罚是“由县级以上人民政府财政部门责令改正，处以五万元以上五十万元以下的罚款”。两部法律对同一种违法行为的罚款金额上限差异高达10倍。

《会计法》第四十三条对伪造、变造会计凭证、会计账簿，编制虚假财务会计报告的违法行为的行政处罚是“由县级以上人民政府财政部门予以通报，对单位并处五千元以上十万元以下的罚款”。而《公司法》第二百零二条对“公司在依法向有关主管部门提供的财务会计报告等材料上作虚假记载或者隐瞒重要事实的，由有关主管部门对直接负责的主管人员和其他直接责任人员处以三万元以上三十万元以下的罚款。”两部法律罚款的下限差额为6倍，上限的差额为3倍。

按照我国《立法法》的有关规定，特别法优于一般法。就会计问题而言，《会计法》相对《公司法》而言属特别法，按理说对涉及会计的违反案件的处罚应该优先依据《会计法》进行行政处罚，但是现行《会计法》对会计违法活动的行政处罚力度又轻于《公司法》，达不到惩戒的目的。

4. 未就会计违法当事人的民事责任认定与处罚作出规定

现行《会计法》只规定了对会计违法当事人的行政责任和刑事责任的认定与处罚，未对当事人由于会计违法行为造成的民事侵权责任作出规定，这使得《会计法》存在法理上的缺陷。这也是《会计法》自实施以来未能有效抑制与打击会计违法活动的重要原因之一。

比如，现行《会计法》第四十三条对“伪造、变造会计凭证、会计账簿，编制虚假财务会计报告”的违法行为规定了相应的刑事责任和行政责任，

会计行为主体的法律责任探讨

沈一辉

会计行为主体的法律责任是因为违反《会计法》及其他强制性法律规范的规定,或违反与其他会计信息使用者的约定而形成的,根据违法的性质可能需要承担民事、行政或刑事责任。笔者认为《会计法》对于会计行为主体的规定,应考虑会计主体面临的会计环境,做到权责的统一。

一、单位负责人的法律责任探讨

《会计法》第二十一条规定,单位负责人应当保证财务会计报告的真实、完整,第五十条释义单位负责人为单位法定代表人或者法律、行政法规规定代表单位行使职权的主要负责人。但在目前的实践中,尤其是私营企业

的管理实际中,法定代表人或法律、行政法规规定代表单位行使职权的主要负责人可能在公司中并不实际掌握公司管理的权力,而仅仅法律形式上代表公司,实际运营管理公司的是公司的股东或其亲属朋友。这往往造成实际管理公司的控制人违反法律的相关规定,却无法按照《会计法》的规定直接由其承担相应的行政责任,形成同一类违法情形出现不同的处理结果,甚至给相关执法人员滋生了滥用或怠于行使执法权力的温床。

因此,笔者建议《会计法》的修订应当考虑会计行为主体编制和披露会计信息的内外部环境,取消法定代表人作为单位负责人的规定,而以实际

控制人或者实际负责人代替原来关于单位负责人的规定,防止实践中因实质的行为主体缺乏法律责任的构成要件逃脱应承担的责任,或因形式上构成法律责任要件而符合责任的处罚条件,但实际并非真正的违法主体却承担不应有的法律责任,造成法律责任权责的分离,降低《会计法》的严肃性和公信力。

二、《会计法》和《税收征管法》之间的冲突及对策

部门法之间应尽量做到衔接和统一。《会计法》第九条规定,各单位必须根据实际发生的经济业务事项进行会计核算,填制会计凭证,登记会计账

但是对因受到财务会计报告虚假陈述的影响造成经济损失的受害者却没有规定任何民事赔偿责任,这客观上减轻了会计违法者的违法成本。

三、基于完善立法技术的视角对《会计法》修订的几点建议

近年来学界围绕《会计法》的修订已经有了非常多的讨论,不少学者提出了许多好的意见与建议。为了避免不必要的重复,笔者仅从完善《会计法》立法技术的视角谈谈自己的意见。

第一,此次《会计法》的修订要多征求来自法学院经济法学专业和法理

学专业专家学者的意见,要注重征求与采纳有立法经验的专家学者就《会计法》立法技术方面提出的修改意见,优化《会计法》的修法程序,全面提高《会计法》的立法质量。

第二,以《立法技术规范》为此次修订《会计法》的重要技术规范与指南。通过顶层设计优化我国会计法规体系结构,进一步强化《会计法》作为我国会计法规体系中上位法的地位。摆正《会计法》与其他会计法律法规的关系,全面剔除现行《会计法》中有关具体操作层面的规定和教材式、口号式的文字表述,将主要篇幅用来解决

《会计法》各相关主体的权利义务、法律责任以及与其他相关法律衔接等关键问题。

第三,明确《会计法》在我国经济法律体系中“特殊法”的地位,加大对会计违法行为的行政处罚力度,加大会计违法的成本。

第四,在强化对会计违法者的行政责任与刑事责任追究的基础上,新修订的《会计法》要明确对会计民事侵权责任的认定标准和法律责任,进一步加大会计违法者的违法成本。

(作者单位:中国政法大学商学院)

责任编辑 武献杰