

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

簿,编制财务会计报告。而《税收征管法》第三十五条税务机关有权核定其应纳税额中第一款“依照法律、行政法规的规定可以不设置账簿的……”的规定,与《会计法》第九条的相关规定相矛盾。根据《会计法》的规定,所有单位必须设置会计账簿,而《税收征管法》却给出有不设会计账簿单位的例外。部门法之间的不统一,造成了适用法律的不一致,进而加大了司法机关实践中对违法主体适用法律责任的复杂和难度。作为会计主体是按照《税收征管法》不设置会计账簿还是按照《会计法》必须设置账簿,这个问题应当在《会计法》修订中得到解决。

三、法律责任应该考虑会计环境对主体的影响

《会计法》第十四条规定,会计凭证包括原始凭证和记账凭证……记账凭证应当根据经过审核的原始凭证及有关资料编制。而作为记录会计信息基础的原始凭证,不同规模、不同行业、不同类型的企业对原始凭证的要求不尽相同。例如:有的企业规定禁止没有取得国家规定的发票的情形下进行账务处理;有的企业规定即使没有发票,会计人员也可以根据业务的实质进行相应的账务处理,以真实反映企业的实际经营和财务状况;有些严格按照规定取得国家规定票据的企业,在实际经营过程中可能因票据的延迟而不能按相应会计制度规定及时入账(对会计管理较为完善的企业,可能会规定暂估入账),或因确实无法取得合规票据而只能挂账,从而扭曲了企业的会计信息。

笔者建议,《会计法》对会计主体关于会计核算方面法律责任的规定应该考虑不同会计主体的内外部环境。比如实践中许多小微企业没有能力对相关业务进行会计核算,或进行会计

核算的成本过高而造成企业成本加大。《会计法》对于这些小微企业与其他成熟企业相比,应当在会计核算的规定上做出较为灵活的规定。建议《会计法》将会计核算的一些规定列为指导性或原则性的规定,并对于没有能力进行会计核算的小微企业的会计责任做出相应的规定。

四、一般会计人员的法律责任

由于企业经营环境的复杂多变,因而会计准则和会计制度对很多会计核算的规定存在多种记录方法。会计行为主体在确定会计政策、会计估计等时都存在较大的主观判断,而造成相同的会计主体和会计基础信息,由于不同的会计人员记录,会计信息可能会出现较大差异,尤其是按公允价值记录企业资产和业务的情形下,会计主体对业务和资产风险的判断不同,可能会造成业务或资产的重大差异。因此,市场经济条件下会计信息扭曲不能由会计人员的法律责任来减轻或避免,而是应该交由市场的法则来解决。会计信息的阅读应该由专业会计和财务的专家来解决。比如,美国证券市场的金融分析师都是精通财务和会计的专业人士,把其分析或跟踪的企业按照相同的会计政策,通过调整后的会计信息进行比较和分析,从而给出企业恰当的估值,也培育了大批在世界范围内的强大、享有较大市场信誉的审计、投行和评级机构。

笔者认为,会计行为主体的法律责任还应考虑其承担能力。会计人员往往处于弱势地位,一般会计人员甚至会计主管人员在编制和提供会计信息时,容易受到会计主体实际控制人的胁迫或诱导,从而向会计信息使用者提供扭曲的会计信息,而且通常保留胁迫或诱导的证据也比较困难(作为单位实际控制人在指使、诱导会计

人员进行扭曲会计信息披露时,通常会以口头或隐晦的方式进行)。因此,对于一般会计人员或会计主管违反《会计法》的相关处罚,应综合其从违法行为中具体有无获利及获利的程度等因素,考虑其应承担法律责任的轻重。另外,建议《会计法》第四十二条规定的除直接负责的主管人员和其他直接责任人员违反该条需要承担法律责任外,也应对单位的实际管理者进行相应的处罚,给会计人员创造一个良好的会计核算环境。

五、应进一步规定对抵制违反会计法律规定的救济措施

《会计法》第四十六条规定:“单位负责人对依法履行职责、抵制违反本法规定行为的会计人员以降级、撤职、调离工作岗位、解聘或者开除等方式实行打击报复,构成犯罪的,依法追究刑事责任;尚不构成犯罪的,由其所在单位或者有关单位依法给予行政处分。对受打击报复的会计人员,应当恢复其名誉和原有职务、级别。”该条仅规定了对单位负责人打击依法履行职责、抵制违反本法规定行为的会计人员的法律责任,没有规定对坚持履行职责会计人员的救济或补偿措施,故实践中也很难起到保护守法会计人员的作用。建立相关会计主体对守法会计人员的补偿、赔偿规定,以及国家的奖励机制,会增加会计人员的守法意识,以及削弱单位负责人胁迫、诱导会计人员违法违规压力。笔者建议对会计人员因履行符合《会计法》或其他法律规定义务而受到打击报复的情形进行分类分析研究,进而根据其受到打压报复而受到损害的程度给予相应的救济或补偿措施,为《会计法》的普及和实施营造一个良好的执业环境。□

(作者单位:北京市国首律师事务所)

责任编辑 武献杰