

《会计法》修订应该正确处理九大关系

马立民

《会计法》是经济法的基础法,《会计法》的修订直接影响《预算法》、《注册会计师法》、《审计法》、《公司法》、《证券法》等经济法律制度的实施。此外,作为会计法律制度体系的“龙头”,《会计法》的修订直接影响《企业财务会计报告条例》、《企业会计准则——基本准则》和《政府会计准则——基本准则》等会计法规和规章的实施效果,也直接关乎全国近1900万会计从业人员的执业行为。因此,《会计法》修订中要处理好以下九大关系。

一、正确处理《会计法》综合法典体例形式与多类型会计关系调整内容之间的关系

一般而言,机关、事业单位和社会团体的资金运行目标和机制与企业差异较大,其会计核算、报告和监督的方式也不同。因此,无论是大陆法系还是普通法系,企业会计与政府会计都分别立法。但在我国,经过三十多年会计法治实践,会计法制建设形成了现行《会计法》综合法典体例,包含了机关、社会团体、企业(包含公司)、事业单位以及其他经济组织等多个类型会计关系的调整。这种独具中国特色的会计法典体例的形成有计划经济下政企不分思维的影响,但在当今法治国家与市场经济紧密结合的时代,这种将多类型会计关系调整纳入一部会计法典的思维与

当前经济和社会发展的现实又有着高度的契合,有强烈的时代特色和深厚的法理基础。一方面,在市场对资源配置起决定作用和“五大”科学发展观引领社会经济发展的今天,各类社会主体的资金运行高度相连相通,《会计法》必须关注各类主体的资金运用效率,这为《会计法》综合调整多类型会计关系奠定了坚实的现实基础;另一方面,各类主体基于受托责任和满足利益相关者需要的目的进行核算、报告和监督,《会计法》也必须关注各类主体之间利益关系的调整。由此可见,如何顺应我国会计法律制度建设三十多年来所形成的传统和当前经济、社会发展的时代需要,把会计法典形式与时代要求的多类型会计关系调整内容协调好,是《会计法》修订中的一个重要任务。正确处理这对关系,有利于中国特色会计法律制度体系的构建。

二、正确处理《会计法》体系内总则与分则的协调关系

现行《会计法》体系主要存在以下问题:一是第一条立法目的与第二条适用对象范围存在不一致,立法目的更侧重企业会计,对政府会计和其他类型会计关注不够;二是国家机关、社会团体和事业单位等会计具有独特的运行机制,但在《会计法》分则中并没有单章体现;三是总则体现的立法原则对分则各

条款的统领和概括作用不够,现行《会计法》总则关于单位设置会计账簿、会计资料真实完整性、会计机构和会计人员的核算和监督职责以及统一会计制度的规定和表述等与分则中涉及到的上述内容的规定和表述相比,缺乏内容上的统领性和表述形式上的概括性,等等。

会计行为和会计关系在整个社会和经济运行中处于基础性地位,牵涉的关系调整很复杂,而现行《会计法》基本处于会计秩序的维护阶段,缺乏主动调整各类利益主体之间关系的立法精神。十多年来,我国会计制度体系建设成绩斐然,《会计法》修订的重要任务是把会计法治建设成果经过提炼纳入新《会计法》中,凝练升华立法目的,概括抽象立法原则,增厚充实分则部分,最终实现总则与分则各部分的协调。正确处理总则与分则之间的协调关系,有利于增强《会计法》的科学性和权威性。

三、正确处理《会计法》与其他专门会计法规规章之间的关系

在整个会计法律制度体系中,《会计法》处于统领地位,《企业财务会计报告条例》属于行政法规,2006年发布并于2007年1月1日起施行的《企业会计准则》体系、2011年制定并于2013年1月1日起施行的《小企业会计准则》体系、2012年修订并于2013年1月1日起施行的《事业单位会计准则》体系和2015年发布并

于2017年1月1日起施行的《政府会计准则——基本准则》体系属于部门规章。总体上,我国的会计法律制度体系已经形成一体两翼的格局,即《会计法》统领《企业会计准则——基本准则》和《政府会计准则——基本准则》以及上述两个基本准则相应的具体会计准则。《会计法》与现行会计行政法规、部门规章之间的协调,主要是衔接协调问题。一方面,现行《会计法》中有些过于细节的问题应该移入会计法规规章之中,如《会计法》第十四条第三款有关会计凭证的规定、第十五条第二款有关会计账簿登记的规定等;另一方面,《企业财务会计报告条例》第四十条、第四十一条中有关法律责任的规定可以移入《会计法》第四十二条和第四十三条中,《企业会计准则——基本准则》与《政府会计准则——基本准则》中关于权责发生制确认原则、会计信息质量的要求、会计要素的规定等都可以纳入《会计法》中,最终实现会计法律制度体系的协调。正确处理好这对关系,有利于会计法律制度体系的成熟和其体系性法律效果的实现。

四、正确处理好《会计法》与其他经济法之间的关系

会计法律制度体系除了包括专门会计立法中的会计法律制度外,还包括广泛分布在《公司法》、《证券法》、财税法、金融法以及其他市场主体法中有关财务会计和会计信息披露的相关规定。这些非专门会计立法中的会计法律制度,一方面是相关监管部门进行监管所依赖的会计法律制度“抓手”;另一方面也反映着不同主体围绕会计关系调整所应承担的义务或责任,反映着会计法律制度对不同主体之间利益关系的调整。如与《公司法》的关系涉及会计信息质量责任分担问题,即公司治理中企业内部会计信息质量、财会人员和公司高管的责任分担问题;与财税法的关系涉及会计核

算的立场问题,是税法主导型会计,还是在企业、政府税收以及投资者之间保持一定的平衡;与《证券法》的关系涉及信息披露的权利和义务关系的协调、信息披露对资本市场的影响,即上市公司与投资者之间的关系,或现行股东与潜在或未来股东之间的关系;金融法涉及资产计价方式、金融主体会计信息披露和监管等问题。正确处理好这对关系,有利于《会计法》作为经济法基础法作用的发挥。

五、正确处理好《会计法》与《注册会计师法》、《审计法》的关系

监督是会计的灵魂。在监督方面,《注册会计师法》属于社会专业监督法,《审计法》属于国家行政专业监督法,《会计法》总体上属于会计主体内部监督法和国家行政综合监督法。其中,前两者可以合称为审计监督法,这种监督具有事后性;《注册会计师法》的审计监督和《会计法》中的会计主体内部监督可以合称为社会监督,但这种社会监督的现实作用往往被其具体业务现象所淹没而导致许多人只重现象忽视本质。这三类监督法中涉及的监督责任主体分属三类,即单位及其工作人员监督责任主体、会计师事务所及注册会计师监督责任主体、国家行政部门及其工作人员监督责任主体。监督的逻辑顺序首先是单位内部监督,其次是注册会计师审计监督或者国家审计监督,最后是财政部门的综合监督和金融等其他监管部门的监督。这三方面监督的基点都是单位的资金情况和资金运行的核算反映及报告情况,《注册会计师法》和《审计法》都是以《会计法》所确立的核算、监督和报告制度为制度标准进行审计监督的。《会计法》修订中,要为三部法之间的有机联系预留“接口”,如现行《会计法》第三十一条、第三十三条的规定。但是,三部法所设定的监督机制需要增设民事责任制度予

以保护,如需要明确单位向会计师事务所提供不实会计资料而导致审计失败所应承担的民事责任,此外,需要调整《会计法》第四十九条行政处罚重复的制度规定,等等。正确处理上述三部法之间的关系,各类监管主体之间分工合作,各负其责,有利于构建合理高效的会计监督法律机制。

六、正确处理好《会计法》中分类执业和分类监管的关系

现行《会计法》第二条规定,单位会计机构和会计人员大体可以分为两大类,即以企业会计为主导的会计执业模式和以政府会计为主导的会计执业模式。就当前会计行业现状而言,会计执业模式主要有三类,即单位自设会计机构和会计人员,也称自设制;上级委派会计人员组成会计机构,也称委派制;由会计专业人员组成会计公司,承接各单位的会计事务委托,也称为会计公司代理制。其实在上述三类执业模式基础上进行组合,还可以采取混合制。不同类型执业模式的职业人士同属于会计职业界,有共同的职业知识体系、职业技能要求、职业心理、职业行为模式、职业操守和行为规范,这是会计统一监管制度设计的法理基础。但是,分属于不同性质的单位的会计执业活动,应该实行分类执业、分类监管。所谓分类执业,就是不同类型单位按照不同的组织模式执业,如企业会计机构和会计人员可以自由采取三种形式,即自设制、委派制和会计公司代理制;企业之外的单位的会计机构和会计人员可以采取委派制或会计公司代理制。针对上述不同会计执业类型,实施不同监管模式,即分类监管。如自设制模式下的会计人员的会计监督职责压力降低,要提升会计人员的职业道德约束;与之相应,加强单位、单位负责人和会计工作主管人员的会计监督职责及相应的法律责任;而对委派制和

会计公司代理制下的会计人员的会计监督职权要做统一的强制性规定,与之相应,其承担的法律責任加重。正确处理分类执业和分类监管的关系,是创新《会计法》体系的重要突破点。

七、正确处理好《会计法》中法治与德治相融互补的关系

现行《会计法》第六条和第三十九条明确规定了会计职业道德的遵守,为会计职业道德建设提供了法律依据。但是,现行《会计法》并未对违反第六条和第三十九条规定的主体或行为进行法律責任设定。在修订《会计法》时,要注重法律与道德的区别和共性,尤其是要注重二者的共性,正确处理好会计法律制度与会计职业道德之间的相融互补关系。不仅要把会计职业道德遵守放入总则中,在分则中还要有职业道德建设的条款,在法律責任部分也要设定惩罚性规范,尤其是要创新法律責任形式,如增加谴责、约谈、纳入信用评级目录系统、实行黑名单制、计入审计记录、纳入信息披露范围等。更重要的是在《会计法》中扩大会计职业道德遵守的主体范围,要强化单位负责人、单位会计主管人员、会计机构负责人、单位会计监督负责人以及单位其他高级管理人员的会计职业道德責任。中国特色社会主义法治理论、法治道路和法治体系都离不开坚实的道德基础,对现行《会计法》的修订应该把会计职业道德建设和维护纳入会计法律制度体系建设之中,为会计法律制度构建道德基础,注入精神灵魂,使会计职业道德建设成为会计法律制度建设的特色内容。

八、正确处理好《会计法》与会计关系以及经济活动现实条件之间的关系

《会计法》规范会计行为和调整会计关系不是最终目的,作为上层建筑,

必须反映经济基础,即会计行为和会计关系;而会计行为和会计关系作为生产关系的重要内容,必须反映并适应体现社会生产力的各类经济活动现实条件。因此,《会计法》、会计行为与会计关系、经济活动现实三者之间是上层建筑、经济基础或生产关系、生产力之间的关系。《会计法》修订必须兼顾会计法律制度体系的自治与其所直接反映的经济基础的情况并服务于社会生产力发展的最终目的,这是历史唯物主义观在《会计法》修订中的体现。当前是知识经济时代、信息社会时代、绿色环保发展时代、经济全球化时代,会计需要对创新型人才劳动、信息资源、绿色环保、多类型经济利益统一标准等新型经济活动进行核算、监督和报告,但同时,会计也要对原有复杂多类型的甚至落后的社会经济活动进行反映。此外,当前还是一个社会经济高度市场化时代,是民主政治社会时代,政府所代表的公共资金与企业所代表的私人资金交汇融合。面对传统与现代、新旧交融的会计反映现实,《会计法》所规范的会计行为和会计关系调整的内容复杂多样,《会计法》修订任务艰巨。坚持历史唯物主义世界观,处理好上述三者之间的关系,不仅为《会计法》修订提供了指针,也为会计法学理论建设奠定坚实基础。

九、正确处理好《会计法》中的国内调整和国际协调之间的关系

会计核算会计对经济活动的反映,其结果是多个主体之间进行利益分配的基础,涉及多个利益主体之间关系的调整;会计报告反映并涉及会计主体与投资者、国家和相关交易者之间关系的行为;会计监督直接反映会计主体与社会整体之间利益关系的调整。在经济全球化,尤其是资本市场全球化发展的大背景下,国家会计法律制度不仅影响

本国经济,也涉及他国经济,尤其是涉及国际融资或国际资本流动方面、企业国际竞争力方面、多国投资者之间的利益分配方面,等等。因此,《会计法》修订应考虑国内会计行为的规范和会计关系的调整对本国企业和相关主体在国际经济活动中的竞争力以及国内外各类经济主体之间关系的影响。会计法律制度的国际协调和国际趋同反映出国际经济一体化的现实,因此《会计法》的修订应是一种为全球经济一体化运行提供基本经济核算、监督和报告规范,为多元利益主体提供利益分配规则的行为。修法必须坚持开放的科学理念,正确处理好《会计法》国内调整和国际协调之间的关系,为《会计法》成为我国法治建设的典范奠定基础。

处理好以上九大关系,是《会计法》修订践行党的十八届五中全会科学发展理念的重要体现。用创新理念继承和发扬中国特色的会计法典体例,以共享发展理念使各方的利益得以兼顾平衡,贯彻协调理念实现《会计法》体系内的协调、会计法律制度体系的协调、会计法与其他经济法律的协调、各类监管主体之间的协调、分类执业与分类监管的协调、德治与法治的协调、法的形式与其反映和维护的最终经济活动内容的协调、国内与国际调整的协调。而在协调理念的实现中还必须贯彻开放修法的理念,用全球视野才能实现各方利益的兼顾与平衡。

(本文受国家社科基金项目“基于雇员揭发的上市公司会计舞弊解释机制研究”<14BGL192>、天津市社科规划项目“给予媒体监督的上市公司会计舞弊解释机制研究”<TJG113-043>和河北省社会科学联合会重点项目“反腐视角下企业会计法律責任研究”<201602030104>的支持)

(作者单位:河北工业大学人文与法律学院)

责任编辑 刘霖