

修订后的《会计法》 需继续完善的几个问题

刘航宇

新《会计法》的实施,对于规范会计行为,建立健全会计秩序,保证会计资料真实、完整,充分发挥会计职能作用,具有重大意义。但笔者在学习领会其立法宗旨和具体规定的同时,也感觉到修订后的《会计法》仍有一些尚需完善之处。本文冒昧提出,意在抛砖引玉,以利可能出台的《会计法》实施细则更加完善。

一、部分条文留有计划经济模式的痕迹

原《会计法》(1985年)中一些带有计划经济体制下会计工作管理模式的条文仍出现在修订后的《会计法》中:

1、修订后的《会计法》第6条规定:“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。”笔者认为该条已不合目前实际。第一,认真执行本法,忠于职守,坚持原则本身就是对会计人员的基本要求,做到了就是守法,否则即是违法,触犯法律的将受到处罚。对履行法律规定义务的会计人员,国家无义务给予精神的或物质的奖励。第二,精神或物质奖励的给予人主体不明确。在计划经济下,主体是国家自然明确。但在社会主义市场经济条件下,会计主体的所有制形式多种多样,因此,本条规定的奖励授予人是谁模糊不清,是由单位给予会计人员精神或者物质的奖励,还是由会计工作主管部门即人民政府财政部门给予奖励?还是由同级人民政府奖励?第三,该条文的模糊性还在于它是任意性规范还是义务性规范难以判断。即对做出显著成绩的会计人员,是“可以”给予奖励,还是“应该”给予奖励?如果是义务性规范,对做出显著成绩的会计人员如果单位或会计行政主管部门未给予奖励,则已构成违法行为中的不作为,显然与立法本意不合。如果是任意性规范,则该条文无意义。第四,“显著成绩”这样的术语具有很大的不确定性和随意性,不宜出现在法律规范之中。因为会计人员的职责就是依法进行会计核算、实

施会计监督。在依法履行职责,抵制违反《会计法》规定的行为时,往往会受到单位负责人的打击报复,这时单位领导人怎能认定其“作出显著成绩”?即便是由国家进行奖励,也有可能给那些丧失会计人员职业道德,与单位领导人串通违法犯罪的会计人员以可乘之机,由其单位推荐而受到奖励。

2、修订后的《会计法》第8条第1款规定:国家实行统一的会计制度。国家统一的会计制度由国务院财政部门根据本法制定并公布。第8条第2款规定:国务院有关部门可以依照本法和国家统一的会计制度制定对会计核算和会计监督有特殊要求的行业实施国家统一的会计制度的具体办法或者补充规定,报国务院财政部门审核批准。这里的“国家统一的会计制度”在第50条中作了解释,即指:国务院财政部门根据《会计法》制定的关于会计核算、会计监督、会计机构和会计人员以及会计工作管理的制度。这就把会计制度作广义解释了,并且沿用了“制度”这一不规范的陈旧的概念。笔者认为似有不妥。第一,参照国际惯例,我国关于会计核算的“会计制度”(与《会计法》中的会计制度相比,外延较窄)最终将由会计准则体系来取代。国家不再制订具体的会计核算制度。况且《企业会计准则》第3条明确规定:“制订企业会计制度应当遵循本准则”;《事业单位会计准则》第53条规定:“全国统一的事业单位会计制度,由财政部根据本准则制定”。所有这些规定,均突出了会计准则高于会计制度。第二,《会计法》中规定的“会计制度”与行业会计制度概念不同,容易造成混淆。况且,除了行业会计制度外,财政部关于会计监督、会计机构和会计人员以及会计工作管理的制度均没有明确称为会计制度。第三,《会计法》第7条明确规定:国务院财政部门主管全国会计工作。这说明各项会计工作的管理已具有统一性,且有多处关于国务院财政部门会计管理职权的条文。因此,关于会计监督、会计机构和会计人员以及会计工作管理的规章自然应由国务院财政部门制定。所以,没有必要把上述内容列入国家统一的会计制度

内。

二、有关外部监督的规定需进一步强化

1、关于财政监督职权。

第32条第2款规定,财政部门对单位会计凭证、会计账簿、财务会计报告和其他会计资料是否真实、完整实施监督,发现重大违法嫌疑时,国务院财政部门及其派出机构可以向与被监督单位有经济往来的单位和被监督单位开立账户的金融机构查询有关情况,有关单位和金融机构应当给予支持。笔者认为:第一,《会计法》赋予县级以上人民政府财政部门财政监督权,在这里却限制了实施财政监督中极为重要的查询权的行使,仅将查询权赋予了国务院财政部门及其派出机构,这样做虽然强化了中央财政对中央部门及中央企业的监管,但是对地方财政对所属行政事业单位及地方国有企业实施财政监督是十分不利的。试想,县级以上省级以下财政部门在实施财政监督时如果无权向有关单位及金融机构查询情况,怎能取得足够的证据,有效地实施会计监督和进行行政处罚呢?由此,《会计法》第六章有关会计法律责任中县级以上省级以下人民政府财政部门的行政处罚权很可能无法实施,这对强化财政监督、规范会计秩序是十分不利的。第二,查询对象遗漏了个人,因为与被监督单位有经济业务往来的可能是单位,也可能是个人,而且在市场经济条件下与个人的经济业务往来往往存在较多的违法现象。因此,作为全国人大常委会制定的法律,《会计法》应该而且完全可以规定财政部门可以向与被监督单位有经济业务往来的单位及个人查询有关情况。第三,受查询的金融机构范围过窄。该条规定国务院财政部门及派出机构可以向被监督单位开立账户的金融机构查询有关情况,而遗漏了有借贷及其他经济业务的金融机构。由于被监督单位多种多样(包括投资公司、金融机构),因此,有可能是被监督单位向金融机构提供资金(拆借),也有可能是金融机构向被监督单位提供资金。因此,为强化财政监督,在制定《会计法》实施细则或今后《会计法》进一步修订时应规定财政部门有权向被监督单位开立账户或有借贷等业务往来的金融机构查询有关情况。

2、关于注册会计师审计的规定。

(1)关于注册会计师审计的范围。修订后的《会计法》第20条第2款规定:有关法律、行政法规规定会计报表、会计报表附注和财务情况说明书需经注册会计师审计的,审计报告应当随同财务会计报告一并提供。事实上,截止到目前,法律、行政法规规定财务会计报告必须由注册会计师进行审计的几乎没有。即使是国务院新近颁布的《财务会计报告条例》也没有明确规定哪些财务会计报告应当经注册会计师进行审计,多数审计业务还是由国务院有关部委的规章

来规定的,如对国有企业由财政部来规定,对公司制企业由国家工商局规定等。国务院国发[1996]16号关于《整顿会计工作秩序进一步提高会计工作质量的通知》也仅仅作了概括性规定,但该文件并非行政法规。因此,宜在《会计法》中规定有关法律、行政法规、行政规章均可规定需经注册会计师审计的范围,但是行政规章不得限制法律、行政法规规定的业务范围。这一问题也可在《注册会计师法》修订时把注册会计师的审计业务范围明确一下,如对公司制企业或所有企业法人年度财务会计报告均须经过注册会计师审计。同时,为防止挂一漏万,可以列名国务院财政部门规定的财务会计报告须经注册会计师审计的其它单位。

(2)关于注册会计师的查询权。《会计法》第31条没有规定注册会计师和会计师事务所的查询权。截止目前,会计师事务所尚无查询权,即使是对应收账款的企业询证函及对银行存款的银行询证函均是以被审计单位的名义发出的。为强化财务会计的社会监督,可以留待《注册会计师法》修订时予以规定。这一问题也可以通过会计师事务所与委托人签订的审计业务约定书中约定来解决,即注册会计师查询权不是法律授予而是依据约定而获得的权利(非法定权利而是合同权利)。

三、关于吊销会计从业资格证书行政处罚的实施主体问题

《会计法》第42、第43、第44条均规定了县级以上人民政府财政部门在有关情形下有权吊销会计从业资格证书。笔者认为,由县级人民政府财政部门吊销会计从业资格证书是不妥的。第一,会计从业资格证书系会计人员参加全省统考、由地市人民政府财政部门颁发的。第二,吊销会计从业资格证书是对会计人员个人极为严厉的行政处罚,由县级人民政府财政部门予以实施欠稳妥,因为县级人民政府财政部门会计管理机构人员配制及人员素质目前尚难以担此重任。建议对吊销会计从业人员资格证书的行政处罚由地市人民政府财政部门实施(县人民政府财政部门可提出建议)。

四、关于会计专业技术资格制度

修订后的《会计法》没有规定国家对会计人员实行专业技术资格制度是一大缺憾。因为,会计专业技术资格制度事关1200万会计人员,明确规定国家实行会计专业技术资格制度,有利于提高会计人员业务素质,加快高层次会计人才的选拔。

(作者单位:河南内黄衡平会计师事务所)

责任编辑 周文荣