



高职高专创新教材
财经系列

会计法规与职业道德

高职高专创新教材编审委员会组编

贾梅清 刘 卉 主 编
余丽丽 副主编



WUHAN UNIVERSITY PRESS
武汉大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

会计法规与职业道德/高职高专创新教材编审委员会组编. —武汉:武汉大学出版社, 2011. 3

高职高专创新教材·会计系列

ISBN 978-7-307-08555-8

I. 会… II. 高… III. ①会计法—中国—高等职业教育—教材 ②会计人员—职业道德—高等职业教育—教材 IV. ①D922.26 ②F233

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 036011 号

责任编辑:焦安华

出版发行:武汉大学出版社 (430072 武昌 珞珈山)

(电子邮件:cbs22@whu.edu.cn 网址:www.wdp.com.cn)

印刷:三河市鑫鑫科达彩色印刷包装有限公司

开本:787×1092 1/16 印张:14.5 字数:319 千字

版次:2011 年 3 月第 1 版 2016 年 6 月第 3 次印刷

ISBN 978-7-307-08555-8/D·1068

定价:28.00 元

版权所有,不得翻印;凡购买我社的图书,如有质量问题,请与当地图书销售部门联系调换。

编审委员会

主 任 马子孔

副 主 任 余丽丽

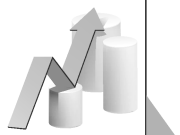
委 员	杨建伟	李 蛟
	君清存	卓定红
	蓝 蓝	马晓峰
	王建增	陈 陵
	程崇明	吴 超
	周序武	宋路平
	吴名全	秦四新

内 容 简 介

本书是依据《国家中长期教育改革和发展规划纲要(2010—2020 年)》的指导精神,并结合教育部最新颁布的教学指导要求及高职高专院校教学特点编写而成。

本书以最新的《中华人民共和国会计法》和其他法律法规为依据组织内容。全书共分为 5 章,主要包括会计法律制度、支付结算法律制度、税收法律制度、财政法律制度和会计职业道德。

本书可作为高职高专院校会计类专业及相关专业的教材,也可作为成人教育和在职人员的培训教材。



前言

近几年,我国高职高专教育顺应时代的要求,肩负着培养面向市场的高技能人才的使命,经历了突破性的发展,成为我国教育体系中坚实、活跃的组成部分。面对我国经济的持续繁荣和经济全球化的趋势,课程建设与改革、开发突出技能培养的教材成为高职高专教育领域的当务之急。

为促进高职高专教育事业的发展,推动教材革新,我们精心编写了这套“高职高专创新教材之会计系列”。本套会计系列教材针对高职高专教学的特点,依据国家最新颁布的会计法律法规编写而成。“理论结合实际,理论指导操作”是本套系列教材的编写特色。

“会计法规与职业道德”是会计类专业的基础课程之一,它关系到会计人员的法律和职业素养,也关系到会计人员对会计理论和实际操作的思想认识,是学习其他会计课程的基础。本书以最新的《中华人民共和国会计法》和其他法律法规为依据组织内容。全书共分为5章,详细介绍会计法律制度、支付结算法律制度、税收法律制度、财政法律制度和会计职业道德的内容。其中,税收法律制度及财政法律制度的部分内容为会计从业资格考试的新要求。本书能够帮助学生切实掌握我国会计法律制度的内容,养成依法办事、诚信严谨的习惯和作风。

本书特色鲜明:在保证知识的系统性、完整性的基础上,力求内容精练,简约明了;结合最新的法律法规,具有一定的时效性,同时保证了知识结构和内容的延续性;全书体例新颖,每章穿插了相关资讯和案例,并附有习题,不仅可以拓宽学生的知识面,而且可以提高学生理论联系实际的能力;全书语言严谨、通俗,可读性较强,资讯和案例的内容体现出适当的趣味性。

本书在编写过程中借鉴、参考了有关教材、专著、论文的内容,以及互联网的相关资讯,在此谨向这些文献、资料的作者或提供者表示衷心的感谢!

由于作者水平有限,书中难免有错漏和不足之处,敬请专家和读者批评指正,以便我们进一步完善和修改。

编者

目 录

CONTENTS

001 | 第 1 章 会计法律制度

- | 002 | 第一节 会计法律制度的概念与构成
- | 006 | 第二节 会计工作管理体制
- | 008 | 第三节 会计核算
- | 025 | 第四节 会计监督
- | 031 | 第五节 会计机构和会计人员
- | 033 | 第六节 会计责任

049 | 第 2 章 支付结算法律制度

- | 050 | 第一节 支付结算概述
- | 052 | 第二节 现金管理
- | 055 | 第三节 银行结算账户管理
- | 066 | 第四节 票据结算方式

091 | 第 3 章 税收法律制度

- | 092 | 第一节 税收概述
- | 099 | 第二节 税法概述
- | 106 | 第三节 主要税种
- | 126 | 第四节 税务管理
- | 135 | 第五节 税款征收

149 | 第 4 章 财政法律制度

- | 150 | 第一节 预算法律制度
- | 164 | 第二节 政府采购法律制度
- | 173 | 第三节 国库集中收付制度

195 | 第 5 章 会计职业道德

- | 196 | 第一节 会计职业道德概述
- | 199 | 第二节 会计职业道德规范的内容
- | 209 | 第三节 会计职业道德教育与修养
- | 214 | 第四节 会计职业道德建设

222 | 参考文献

第1章

会计法律制度



知识要点

1. 了解会计法律制度的概念与构成；
2. 熟悉会计工作管理体制；
3. 掌握会计核算的要求；
4. 熟悉会计档案管理；
5. 掌握会计监督的要点；
6. 熟悉会计机构的设置；
7. 掌握会计违法行为的法律责任。



核心概念

会计法律制度 会计核算 会计档案 会计监督 会计机构 会计人员 会计责任

情景导入

1985年1月21日,《中华人民共和国会计法》(以下简称《会计法》)经第六届全国人民代表大会常务委员会第九次会议通过,并于同年5月1日起施行。中华人民共和国第一部《会计法》的施行标志着我国会计法律制度的重大飞跃。

1993年12月29日,第八届全国人民代表大会常务委员会第五次会议对《会计法》(1985)进行第一次修改。

1999年10月31日,第九届全国人民代表大会常务委员会第十二次会议审议通过了修订后的《会计法》,并于2000年7月1日起施行。

2017年11月4日,第十二届全国人民代表大会常务委员会第三十次会议审议通过了《会计法》修正案,并于2017年11月5日起施行。

《会计法》是会计法律制度体系中效力最高的法律。随着时代的发展,会计法律制度也在不断地革新。

思考:会计法律制度的构成要素是什么?

第一节 会计法律制度的概念与构成

一、会计法律制度的概念

法律是国家制定或认可的,体现统治阶级意志和社会公正价值目标,并通过国家强制力保证实施的社会规范的总和。它属于社会上层建筑范畴,由客观经济物质条件决定,并反作用于一定的物质条件。能真实、准确地反映社会经济物质条件,适应社会发展要求的法律,对社会进步和安全起保障作用。

随着生产力的发展,会计逐渐从生产职能中分离出来,形成了一种相对独立的管理职能。会计的本质是对一定单位的经济业务事项进行确认、计量、记录和报告,并通过所提供的会计资料做出预测,参与决策,实行监督,并向有关方面提供真实可靠的会计信息,旨在实现最优经济效益的一种管理活动。这种管理活动首先表现在企业内部。由于一家企业所发生的经济活动不是孤立的,它必然与社会各种机构发生直接或者间接的关系。例如,一家制造业企业要与供应生产原料单位、商业单位、银行、投资者以及政府有关部门等发生供销关系等各种经济关系。会计如何处理上述经济关系,不仅对本单位财务收支、利益分配等产生影响,而且对国家、其他经济组织、职工个人也都会产生影响。因此,必须通过有关法律规定约束、规范会计行为。会计法律法规应运而生。

会计法律制度,是指国家权力机关和行政机关制定的各种有关会计工作的规范性文件的总称。会计法律制度是调整会计关系的法律规范。会计关系是会计机构和会计人员在办理会计事务过程中以及国家在管理会计工作过程中所发生的经济关系。为了保证会计工作的有序进行,国家通过制定一系列会计法律制度,调整和规范各种会计关系。

二、会计法律制度的构成

现阶段,我国已经基本形成了以《会计法》为主体的比较完整的会计法律制度体系。具

体来说,我国的会计法律制度主要包括四个层次,即会计法律、会计行政法规、国家统一的会计制度和地方性会计法规。

(一)会计法律

会计法律是指由全国人民代表大会及其常务委员会通过一定立法程序制定的有关会计工作的法律。它是调整我国经济生活中会计关系的法律总规范。我国现行的会计法律是1985年1月经第六届全国人民代表大会常务委员会第九次会议审议通过的《会计法》。《会计法》是会计法律制度中层次最高的法律规范,是制定其他会计法规的依据,也是指导会计工作的最高准则。

1985年1月21日,第六届全国人民代表大会常务委员会第九次会议通过了新中国第一部《会计法》,共6章31条,自1985年5月1日起施行。1993年12月29日,第八届全国人民代表大会常务委员会第五次会议通过了《关于修改〈中华人民共和国会计法〉的决定》。修改后的《会计法》自公布之日起施行,共6章30条。《会计法》自1985年颁布实施以来,特别是1993年经修改并重新发布后,在强化会计法规、规范和加强会计工作、维护社会经济秩序、充分发挥会计职能作用等方面取得了显著成效,有力地促进和保证了会计制度的改革和发展。随着我国改革开放的深入推进和社会主义市场经济的不断发展,对会计工作也提出了许多新的要求,需要调整相应的会计法律,以规范会计行为,适应经济改革与发展的要求。同时,从会计工作实际情况来看,也需要运用不断强化的法律武器——《会计法》来治理整顿所存在的突出问题,如会计秩序混乱、会计信息失真、单位负责人违法干预会计工作等。为此,1998年5月21日,国务院办公厅提出修订《会计法》,修订后的《会计法》于1999年10月31日由第九届全国人民代表大会常务委员会第十二次会议审议通过,自2000年7月1日起施行。2017年11月4日,第十二届全国人民代表大会常务委员会第三十次会议审议通过了《会计法》修正案,并于2017年11月5日起施行。

修订后的《会计法》,在内容上突出了规范会计行为、保证会计资料质量的立法宗旨。会计行为是对单位经济业务事项的确认、计量、记录和报告的行为,以及保证确认、计量、记录、报告运行过程和运行质量的管理和监督活动。就一家企业而言,生成并提供真实、完整的会计资料,是会计工作最基本的要求,也是最重要的会计行为;就整个社会而言,会计资料是一种重要的社会资源,社会管理者从维护社会经济秩序的要求出发,需要加强对会计行为的规范,并对会计工作进行管理和监督,从而产生会计管理行为和会计监督行为。

会计资料的质量特征——真实性、完整性,是法律对会计资料的质量要求。会计资料的真实性是指会计资料要真实反映经济业务事项的实际发生情况,不能人为地扭曲、掩盖,以使会计资料使用者能通过会计资料了解有关单位实际的财务状况和经营成果。会计资料的完整性是指提供的会计资料要符合规定的要求,有关附件要齐全,有关手续要完备,以使会计资料使用者能全面地了解有关单位的整体情况。

知识链接

会计法律的另外一个重要组成部分就是《中华人民共和国注册会计师法》。《中华人民共和国注册会计师法》颁布于1993年,是我国中介服务行业的第一部法律。它对注册会计师行业管理体制、注册会计师考试和会计师事务所的组织形式和业务范围、法律责任等进行了具体规定,目的是保障注册会计师行业健康、有序发展。

(二)会计行政法规

会计行政法规是指由国务院制定发布或者国务院有关部门拟订、经国务院批准发布的旨在调整经济生活中会计关系的法律规范。它是依据《会计法》制定的,是《会计法》对某个方面会计关系规范的具体化,是《会计法》的配套法律制度。目前,我国的会计行政法规主要有《总会计师条例》《企业会计准则——基本准则》《企业财务会计报告条例》等。

1990年12月31日,国务院发布了《总会计师条例》,对总会计师的职责、权限、任免与奖惩等做出了具体规定,使我国总会计师制度进入了一个全新的发展时期。1999年修订后的《会计法》对总会计师的设置范围做出了新的规定,即“国有的和国有资产占控股地位或者主导地位的大、中型企业必须设置总会计师”。

1992年11月30日,经国务院批准,财政部以第5号令发布了我国第一个《企业会计准则——基本准则》。为了完善我国社会主义市场经济体制并适应经济全球化、会计国际化的新形势,2006年2月15日,财政部发布了经修订的新的《企业会计准则——基本准则》,共11章50条,规范了包括财务会计报告目标、会计基本假设、会计信息质量要求、会计要素的定义及其确认、计量原则、财务会计报告等在内的基本问题,体现了会计核算的基本规律,是进行会计核算必须遵守的基本要求,也是制定具体准则的基础。

2000年6月21日,国务院发布了《企业财务会计报告条例》,自2001年1月1日起施行。《企业财务会计报告条例》共6章46条,系统规范了企业财务会计报告的构成、编制、对外提供、法律责任等重大问题;重申企业负责人对本企业财务会计报告的真实性、完整性负责;强调任何组织或者个人不得授意、指使、强令企业编制和对外提供虚假的或者隐瞒重要事实的财务会计报告;对资产、负债、所有者权益等会计报表项目做出了严格界定,强调只有那些确实能够给企业带来经济利益的资源才能够作为资产列入财务会计报告;除了规定企业的财务会计报告行为外,也对使用财务会计报告的部门和机构的行为进行了规定;除会计报表外,还对重大会计政策、关联交易、企业合并和分立、重大投融资活动等事项的披露提出了明确要求。该条例是对《会计法》中有关财务会计报告规定的细化。

(三)国家统一的会计制度

国家统一的会计制度是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,包括会计规章和会计规范性文件。

会计规章是根据《中华人民共和国立法法》规定的程序,由财政部制定,并由部门首长签署命令予以公布的制度办法。会计规章的制定依据是会计法律和会计行政法规。如 2001 年 2 月 20 日,财政部以第 10 号令发布的《财政部门实施会计监督办法》;2005 年 1 月 22 日,财政部以第 26 号令发布的《会计从业资格管理办法》(已废止)和财政部以第 80 号令发布的《代理记账管理办法》等。

《财政部门实施会计监督办法》自 2001 年 2 月 20 日起施行,该办法是财政部为了规范财政部门会计监督工作,保障财政部门有效实施会计监督,保护公民、法人和其他组织的合法权益,根据《会计法》《行政处罚法》《企业财务会计报告条例》等有关法律、行政法规制定的。它适用于国务院财政部门及其派出机构和县级以上地方各级人民政府财政部门对国家机关、社会团体、公司、企业、事业单位和其他组织执行《会计法》和国家统一的会计制度的行为实施监督检查,以及对违法会计行为实施行政处罚。

会计规范性文件是指主管全国会计工作的行政部门即国务院财政部门制定并发布的《小企业会计制度》《民间非营利组织会计制度》《会计基础工作规范》,以及财政部与国家档案局联合发布的《会计档案管理办法》等。

(四)地方性会计法规

地方性会计法规是指省、自治区、直辖市人民代表大会及其常务委员会在与会计法律、会计行政法规不相抵触的前提下制定的地方性会计法规。例如,2003 年 6 月 1 日,湖北省人民代表大会常务委员会第二次会议通过的《湖北省实施〈中华人民共和国会计法〉办法》。地方性会计法规也是我国会计法律制度的重要组成部分,它的适用范围仅限于制定颁布机构的辖区内。

表 1-1 列示了我国会计法律制度的构成。

表 1-1 我国会计法律制度的构成

分 类		制定颁布机构	常见的法律制度
会计法律		全国人民代表大会及其常务委员会	《会计法》
会计行政法规		国务院制定并发布,或国务院有关部门拟定并经国务院批准发布	《总会计师条例》《企业财务会计报告条例》《企业会计准则——基本准则》
国家统一的会计制度	会计规章	国务院财政部门制定并发布	《代理记账管理办法》《财政部门实施会计监督办法》
	会计规范性文件		《会计基础工作规范》《会计档案管理办法》《企业会计制度》《金融企业会计制度》《小企业会计制度》《会计电算化管理办法》《企业内部控制基本规范》
地方性会计法规		省、自治区、直辖市以及计划单列市、经济特区的人民代表大会及其常务委员会制定并发布	《××省会计管理条例》

知识链接

我国的法律体系

中国特色社会主义法律体系,是指适应我国社会主义初级阶段的基本国情,与社会主义的根本任务相一致,以宪法为统率和根本依据,由部门齐全、结构严谨、内部协调、体例科学、调整有效的法律及其配套法规所构成,保障我国沿着中国特色社会主义道路前进的各项法律制度的有机的统一整体。这个体系由法律、行政法规、地方性法规三个层次,以及宪法及宪法相关法、民法商法、行政法、经济法、社会法、刑法、诉讼与非诉讼程序法七个法律部门组成。

从法的制定和法的实施上考量,中国特色社会主义法律体系只有一个。全国人民代表大会专门委员会、政府部门和地方都没有自己独立的“法律体系”,这些机构既没有必要更没有可能在国家法律体系之下或以外建立自己独立的“法律体系”。

第二节 会计工作管理体制

会计工作管理体制是划分会计工作管理职责权限的制度,包括会计工作管理组织形式、管理权限划分、管理机构设置等内容。我国的会计工作管理体制主要包括以下几个方面的内容:会计工作的主管部门、会计制度的制定权限、单位内部的会计工作管理等。

一、会计工作的主管部门

会计工作的主管部门是指代表国家对会计工作行使管理职能的政府部门。由于会计工作是一项特殊的经济管理活动,为了规范会计行为,保证会计工作在经济管理中的作用,政府部门应当遵循“统一领导,分级管理”的原则,在宏观上对会计工作进行必要的指导、监督和管理。《会计法》第七条规定:“国务院财政部门主管全国的会计工作。县级以上地方各级人民政府财政部门管理本行政区域内的会计工作。”

此外,对会计工作的监督,除了要发挥县级以上财政部门的作用外,还要发挥业务主管部门、政府其他管理部门的作用。因此,《会计法》第三十三条规定:“财政、审计、税务、人民银行、证券监管、保险监管等部门应当依照有关法律、行政法规规定的职责,对有关单位的会计资料实施监督检查。”这一规定说明,财政部门与其他政府管理部门在管理会计事务中要相互协作、相互配合,共同保证会计工作的正常有序进行。

二、会计制度的制定权限

国家统一的会计制度是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。由于我国实行社会主义市场经济,国家对经济工作需要进行必要的宏观调控,实行统一的会计制度,这是国家对经济工作进行统一管理、调控的措施之一。

《会计法》第八条规定:“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。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。中国人民解放军总后勤部可以依照本法和国家统一的会计制度制定军队实施国家统一的会计制度的具体办法,报国务院财政部门备案。”

由此可见,国家统一的会计制度应当由国务院财政部门制定并公布。而对会计核算和会计监督有特殊要求的行业,国务院有关部门可以制定实施国家统一的会计制度的具体办法或者补充规定,但须报国务院财政部门审核批准;中国人民解放军总后勤部可以制定军队实施国家统一的会计制度的具体办法,但须报国务院财政部门备案。

三、单位内部的会计工作管理

(一)单位负责人的会计责任

《会计法》第四条规定:“单位负责人对本单位的会计工作和会计资料的真实性、完整性负责。”这一规定明确了单位负责人是本单位会计行为的责任主体。单位负责人是指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。单位负责人主要包括两类人员:①单位的法定代表人(也称法人代表),是指依法代表法人单位行使职权的负责人,如国有企业的厂长(经理)、公司制企业的董事长、国家机关的最高行政官员等;②按照法律、行政法规的规定代表单位行使职权的负责人,即依法代表非法人单位行使职权的负责人,如代表合伙企业执行合伙企业事务的合伙人、个人独资企业的投资人等。

单位负责人是单位的最高管理者,必须对本单位的一切经营管理和业务活动负有责任,当然也必须对会计工作和会计资料的真实性、完整性负有责任。单位负责人负责单位内部的会计管理工作,应当保证会计机构、会计人员依法履行职责,不得授意、指使、强令会计机构、会计人员违法办理会计事项。

(二)会计机构、会计人员的基本职责

《会计法》第五条第一款规定:“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。”它明确规定了会计机构、会计人员的基本职责是进行会计核算和会计监督。但是,会计机构、会计人员依法进行会计核算和会计监督,还需要单位负责人、单位的其他人员和其他单位的有关人员的支持和配合。他们也有责任和义务保证会计机构、会计人员能够依法行使职权,不能阻碍其行使这一职权,更不能对其依法行使职权进行干预。因此,《会计法》第五条第二款规定:“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、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。”第五条第三款规定:“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。”

第三节 会计核算

会计核算贯穿于经济活动的全过程,是会计最基本的职能。它是指会计以货币为主要计量单位,对特定主体的经济活动进行确认、计量、记录和报告,为有关各方面提供会计信息。我国会计法律制度对会计核算的原则、会计资料的基本要求、会计年度、记账本位币、填制会计凭证、登记会计账簿、财产清查、编制财务会计报告、会计档案管理等做出了统一规定。

一、会计核算的基本要求

(一)依法建账

会计账簿是全面记录和反映一个单位的经济业务,把大量分散的数据或资料进行归类整理,逐步加工成有用的会计信息的簿籍,是编制会计报表的基本依据。登记会计账簿是会计核算的重要环节,而设置账簿是必备的前置程序。设置账簿在整个会计基础工作中占有非常重要的位置,现实社会中暴露出来的问题有许多与设置账簿不合法有关。目前,有的单位根本没有建账;有的单位只知道保留原始单据,形成所谓的“包包账”“捆捆账”;有的单位虽然有账,但账目不全;有的单位则是账外设账,将所发生的经济业务根据需要在账簿之间进行内部转移;等等。为了纠正会计基础工作的混乱,《会计法》第三条明确规定:“各单位必须依法设置会计账簿,并保证其真实、完整。”依法建账是指各单位应当按照《会计法》和国家统一的会计制度的规定设立账册。

依法建账是会计核算的最基本要求。会计账簿的真实性是指会计账簿应当根据单位经营管理的客观需要而设置,所选择的会计科目等会计账簿要素均为本单位经济业务事实的记载、反映。会计账簿的设置、保管、登记,以及对账、结账等会计行为必须是对本单位客观事实的内在要求。不得虚构账簿内容或变造账簿记录。保证会计账簿的完整是指会计账簿

的实有数量、记载内容等没有任意缩小,会计账簿能够全面地反映单位的经济状况。会计账簿应当有专人保管,专人登记,其交接手续应当严格保证账簿安全,各单位要按照《会计档案管理办法》的规定做好账簿的保管工作。

(二)会计核算依据的基本要求

会计作为一个信息系统,它所提供的信息是单位内部管理者、国家综合经济管理部门和其他会计信息使用者进行决策的重要依据。如果会计数据不能真实地反映单位经济活动的实际情况,势必无法满足各有关方面了解单位情况、进行决策的需要,甚至会导致错误的决策。为此,《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,登记会计账簿,编制财务会计报告。任何单位不得以虚假的经济业务事项或者资料进行会计核算。”这一条的含义是,会计核算应当遵循客观性原则。也就是说,会计核算必须以实际发生的经济业务及证明经济业务发生的合法凭据为依据,如实反映单位的财务状况和经营成果,做到内容真实、数字准确、资料可靠。

1. 会计核算必须以实际发生的经济业务事项为依据

实际发生的经济业务事项,是指各单位在生产经营或预算执行过程中发生的、引起资金增减变化的经济活动。以实际发生的经济业务事项为依据进行会计核算,是会计核算的重要前提,是填制会计凭证、登记会计账簿、编制财务会计报告的基础,是保证会计资料质量的关键。会计核算的各个阶段都必须符合客观真实的要求,会计确认必须以实际经济活动为依据,会计计量、记录的对象必须是真实的经济业务,会计报表必须如实反映情况,不得粉饰会计报表。

2. 以虚假的经济业务事项或资料进行会计核算是一种严重的违法行为

与“根据实际发生的经济业务事项进行会计核算”相对应的,是“以虚假的经济业务事项或者资料进行会计核算”。目前,在现实经济生活中,基于不同的目的或需要,伪造或变造会计凭证、会计账簿和会计报表,篡改会计数据等现象时有发生,带来的直接后果是会计信息失真,使社会在一定程度上产生了对会计信息的“信任危机”。没有经济业务事项,会计核算也就失去了对象;以不真实甚至虚假的经济业务事项为核算依据,会计核算就没有规范、没有约束、没有科学性可言,据此提供的会计资料不仅没有可信度,反而会误导使用者,扰乱社会经济秩序。为了从源头上解决会计信息失真,《会计法》第九条第二款规定:“任何单位不得以虚假的经济业务事项或者资料进行会计核算。”如果单位以虚假的经济业务事项或资料为依据进行会计核算,则属于严重的违法行为,将受到法律的严厉制裁。

(三)会计资料的基本要求

《会计法》第十三条规定:“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。”会计凭证、会计账簿、财务会计报告和其他会计资料统称为会计资料。通过本条法律规定可以看出,对会计资料的基本要求有以下几个方面。

1. 会计资料必须符合国家统一的会计制度的规定

会计资料是在会计核算过程中形成的、记录和反映实际发生的经济业务事项的资料,是反映单位财务状况和经营成果、评价经营业绩、进行投资决策的重要依据。会计资料同时也是一种重要的社会信息资源,是投资者做出投资决策、经营者进行经营管理、国家进行宏观调控的重要依据。按照国家统一的会计制度的规定生成会计资料,是确保会计资料真实、完整的关键性措施。会计资料的真实就是会计核算资料的文字说明、金额、数量、业务发生时间等的记录都有根有据,与经济活动的事实相符,不估算,不歪曲捏造;会计资料的完整是指发生的一切会计事项必须一项不漏地全部进行会计核算,不得漏记、少记,不得在正式账簿之外另设“私账”,一个独立核算单位只能设“一本账”。会计资料的真实和完整是会计资料最基本的质量要求,是会计工作的生命,各单位必须保证所提供的会计资料真实和完整。

2. 会计电算化使用的软件及生成资料须合法

会计电算化主要是应用电子计算机代替人工记账、算账、报账以及替代部分由人工完成的对会计信息的处理、判断和分析的过程,是以电子计算机为主的当代电子和信息技术应用到会计工作中的简称。国家关于会计核算的规定,适用于手工记账,同时也适用于会计电算化的会计核算。实行会计电算化的单位填制会计凭证和登记会计账簿的有关要求,应当符合财政部《会计电算化管理办法》《会计电算化工作规范》《会计核算软件基本功能规范》等有关规定。该类法规对会计电算化的基本要求为:一是用电子计算机进行会计核算的单位使用的会计软件应当符合国家统一的会计制度的规定;二是用电子计算机生成的会计资料应当符合国家统一的会计制度的要求。

3. 生成和提供虚假会计资料是一种严重违法行为

《会计法》在规定了生成和提供会计资料“应当怎么做”的同时,明确规定了“禁止做什么”。《会计法》第十三条第三款规定:“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。”伪造会计资料是指以虚假的经济业务为前提来编制会计凭证、会计账簿和会计报表等,旨在以假充真。变造会计资料是指用涂改、挖补等手段来改变会计凭证和会计账簿的真实内容,以歪曲事实真相。伪造、变造会计资料,其结果是造成会计资料失实、失真,误导会计资料的使用者,损害投资者、债权人、国家和社会公众的利益。因此,《会计法》对伪造、变造会计资料 and 提供虚假财务会计报告等弄虚作假行为,做出了禁止性规定,违者将受到法律的严厉制裁。

(四)会计处理方法的选择要求

会计处理方法是指单位对经济业务事项进行确认、计量、记录和报告的方法,具体包括会计确认方法、会计计量方法、会计记录方法和会计报告方法。由于经济业务的复杂性和多

样化,一些经济业务可以有多种会计处理方法。例如,关于存货计价方法有先进先出法、加权平均法、个别计价法等;关于固定资产折旧方法有年限平均法、工作量法、双倍余额递减法、年数总和法等。这些会计处理方法都有一定的科学性和可行性,适用于不同单位的具体情况,这就为各单位在会计处理方法上提供了一定的选择余地。但是,单位在选择会计处理方法时要保持一惯性。因为所采用的会计处理方法不同,据此计算出来的会计资料也会存在差异,从而产生不同的经济效益,使不同会计期间的核算结果缺乏可比性。一惯性主要是为了使同一单位在不同会计期间的财务会计报告具有可比性,所以,在会计核算中坚持一惯性,有利于提高会计信息的使用价值,便于不同会计期间会计信息的纵向比较。

同时,会计处理方法的一惯性还能在一定程度上制约和防止单位通过会计处理方法的变更,在进行会计核算时弄虚作假。因此,《会计法》第十八条规定:“各单位采用的会计处理方法,前后各期应当一致,不得随意变更;确有必要变更的,应当按照国家统一的会计制度的规定变更,并将变更的原因、情况及影响在财务会计报告中说明。”这一规定主要是为了确保各单位提供相互可比的会计核算资料,也称为可比性原则。可比性原则同时也是确保会计信息真实性的一条重要措施。从会计报表使用者的角度看,会计报表的使用者不但要通过阅读某一会计期间的报表来掌握单位在一定期间的经营成果和财务状况,而且要能够比较单位不同时期的会计报表,以把握单位财务状况和经营成果的变化趋势。为了比较不同单位的投资机会,报表使用者还需要能够比较不同单位的会计报表,以评估不同单位相对的财务状况、经营成果和财务状况变动情况。因此,单位进行会计核算和编制会计报表时,必须遵循可比性原则,即对于同一单位在不同地点和不同时间发生的相同类型的经济业务,应当采用一致的会计处理程序和方法;不同单位发生的相同类型的经济业务,也应采用一致的会计处理程序和方法。此外,在会计核算中坚持可比性原则,不随意变更会计程序和会计处理方法,可以制约和防止会计主体通过会计程序和会计处理方法的变更,人为地操纵资产、成本、利润等会计指标,弄虚作假,粉饰单位的财务状况和经营成果。

可比性原则并不要求单位的会计处理方法绝对一成不变。随着经济的发展和环境的变化,各单位可以根据客观性与相关性原则的要求,改变不宜继续使用的会计程序和会计处理方法,而选用更为相关和可靠的会计处理程序与方法。在下述两种情形下,单位可以变更会计处理方法。

(1)法律或会计准则等行政法规、规章要求变更。即制定了新的会计准则,或修订了原有的会计准则,要求单位变更会计处理方法。

(2)变更会计处理方法后,能够使单位提供的财务状况、经营成果和现金流量信息更为可靠、更为相关。

案例精选

随意变更会计处理方法

某会计师事务所受某公司年度审计业务过程中发现,该公司对固定资产的折旧采用了加速折旧法,而上年度该公司采用的是直线折旧法。经检查,该公司不属于按规定可采用加速折旧法计提折旧的企业,且该公司在企业财务会计报告中也未对该项变更加以说明。

该公司的行为违反了《会计法》第十八条的规定,应受到相关处罚。

(五)会计记录文字的要求

会计记录文字是正确进行会计核算和表述各种会计记录、会计资料的重要媒介,是会计资料的重要组成部分。我国是多民族、多语言文字的国家,所使用的语言文字丰富多样,但是,会计资料作为一种商业信息和社会资源,必须规范统一。《会计法》第二十二条规定:“会计记录的文字应当使用中文。在民族自治地方,会计记录可以同时使用当地通用的一种民族文字。在中华人民共和国境内的外商投资企业、外国企业和其他外国组织的会计记录可以同时使用一种外国文字。”中文是我国的官方文字,为保证会计记录的清晰明了、相关可靠,便于对会计信息的处理和使用,会计记录的文字应当使用中文。同时,我国是一个幅员辽阔的大国,各地区经济、文化的发展表现出很大的不平衡性。在少数民族区域自治的地方,为增强会计信息的实用性和可理解性,可以在使用中文的同时再使用一种当地通用的民族文字。另外,随着对外开放的深入,外商投资企业、外国企业、其他外国组织的数量逐渐增加,为方便其会计信息的操作、流通,可允许其同时使用一种外国文字。

(六)会计核算的内容

会计核算的内容,是指必须进行会计核算的经济业务事项,也称会计核算的对象。会计核算的对象又是各单位实际发生的经济业务事项,也可以说是每个单位经济资源的取得和运用。《会计法》第十条规定,对下列经济业务事项,各单位应当及时办理会计手续,进行会计核算。

1. 款项和有价证券的收付

款项是指货币资金,货币资金包括库存现金、银行存款以及其他货币资金。有价证券是指表示一定财产拥有权或支配权的证券,如国库券、债券、股票等。

款项和有价证券的收付,是经济业务活动的具体表现形式,直接关系到单位资金的增减变动。同时,款项和有价证券又是各单位流动性最强的资产,所以,各单位必须按照国家统一的会计制度的规定,加强款项和有价证券内部会计控制,及时反映款项和有价证券的增减变化及其结存情况,保证其流通性和安全性,提高其使用效率。

2. 财物的收发、增减和使用

财物是指单位拥有或控制的、能以货币计量但不以货币形态存在的经济资源,包括原材料、燃料、包装物、低值易耗品、在产品、自制半成品、产成品(或库存商品)、房屋、建筑物、机器设备、运输工具、设施等。其中,一部分是单位的流动资产,一部分是单位的固定资产。这些财产物资的价值较大,在单位的资产总额中占有较高的比重。因此,各单位必须加强对财物收发、增减和使用的管理和核算,及时办理会计手续,维护单位正常的生产经营秩序和会计秩序,合理降低其成本费用水平,确保财产物资的安全性,提高其使用效率。

3. 债权债务的发生和结算

债权债务是指由于过去的交易或事项所引起的,单位在经济上享有的权利和需要承担的义务。其中,债权是指单位可以行使法律上的请求权,并能够得到法律保障而实现的、以货币表示的资产或劳务,主要包括应收账款、应收票据、预付账款、其他应收款、应收股利、应收利息、应收补贴款等。债务是指由过去的交易、事项形成的,由单位承担并预期会导致经济利益流出单位的现时义务,包括各种借款、应付账款及预收账款项等。债权和债务是各单位在其日常经济业务中产生的,其发生的种类、时间和规模,会直接对单位的财务状况、经营成果和其他单位或个人的经济利益等产生重大的影响。因此,各单位应及时、真实、完整地核算和监督其债权债务的发生、收回或者偿还、结存情况,防范违法行为在债权债务环节的发生。

4. 资本、基金的增减

资本是指投资者对企业的净资产的所有权,是企业全部资产减去全部负债后的余额,包括实收资本、资本公积、盈余公积和未分配利润。资本所表明的是企业的产权关系,即企业的所有者是谁,所有者的权益有多少。在社会主义市场经济体制下,为了明确界定企业的产权关系,实现资本的保值增值,保护投资者的合法权益,必须在会计上加强对资本的核算。

基金主要是指机关、事业单位某些特定用途的资金,如政府基金、事业发展基金、社会保险基金、教育基金等。

单位资本、基金的增减,直接涉及企业所有者(或投资者)在企业所享有的权益比例的变化,或单位按规定用途使用资金的责任与义务等。因此,各单位必须按国家统一的会计制度、具有法律效力的合同协议、董事会的决议或政府部门的有关文件的规定,进行会计核算。

5. 收入、支出、费用、成本的计算

收入是指企业在销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等日常活动中所形成的经济利益的总流入。这种经济利益的流入表现为资产的增加或债务的减少,同时,所有者权益也随之增加,但是,不包括为第三方或客户代收的款项。除企业收入外,对于财政总预算会计来说,收入是指国家为实现其职能,根据法令和法规所取得的非偿还性资金。对于行政事业单位来说,收入是指各单位为开展业务活动依法取得的非偿还性资金。

支出是指财政总预算、行政事业单位和社会团体在履行其法定职能、发挥其特定功能时所发生的各项开支,以及企业在正常生产经营活动之外的支出和损失。其中,政府的财政支出表现为各级政府为实现其职能而对财政资金的再分配;行政事业单位的支出表现为开展业务活动所发生的资金耗费和损失;企业的支出表现为正常生产经营活动之外的合理的和不合理的一切费用和成本。

费用是指企业在销售商品、提供劳务等日常活动中所发生的经济利益的流出,包括生产费用和期间费用。生产费用是指企业在一定时期内为生产产品、提供劳务所发生的,按规定可以计入产品或劳务成本的生产耗费(即各项资金支出)。期间费用是指企业在一定时间内所发生的按规定不能计入产品或劳务成本,而是直接计入当期损益的资金耗费,包括管理费用、财务费用和销售费用。

成本是指企业为生产某种产品而发生的费用,它与一定种类和数量的产品相联系,是对象化的费用,即以产品为对象计算分配的费用。

各单位所发生的收入、支出、费用和成本,不仅是各单位确定其盈亏状况(或收支结余状况)的直接依据,而且也直接影响其财务状况。因此,各单位必须按照国家统一的会计制度的规定,正确核算收入、支出、费用和成本。

6. 财务成果的计算和处理

财务成果是指企业、事业单位等在一定时期内通过经营活动所实现的利润或发生的亏损。任何从事生产经营的企业或单位,都应该通过定期结账计算该期实现的利润或发生的亏损。由于财务成果的计算和处理涉及税务部门的征税工作、投资者的利益分配等,因此,各单位必须按照国家统一的会计制度、税法、其他经济法规和企业章程等规定,正确计算和处理财务成果。

7. 需要办理会计手续、进行会计核算的其他事项

其他事项是指除上述6项经济业务事项之外,按国家统一的会计制度的规定应办理会计手续和进行会计核算的其他经济业务事项。

《会计法》将各单位可能出现的其他特殊交易或会计事项,尤其是可能出现的新的会计事项作为“其他事项”纳入各单位的核算范围,主要是考虑企业、事业单位、机关、团体等单位经济业务的复杂性和经济发展对会计核算工作的要求,保证所有的经济业务事项都能依法及时得到核算和监督。这些事项具体包括哪些内容,由国务院主管会计工作的财政部门做出具体规定。

> 二、会计年度

会计年度是以年度为单位进行会计核算的时间区间,是反映单位财务状况、核算经营成果的时间界限。

我国《会计法》第十一条规定:“会计年度自公历1月1日起至12月31日止。”我国会计

年度采用公历制,以一年为一个会计年度。这是为了与我国的财政、税务、计划、统计的年度保持一致,从而便于国家宏观经济管理。

三、记账本位币

会计以货币作为统一的计量尺度,但由于一个单位的经济活动可能涉及多种货币,这就要求会计核算选择某一种具体的货币来统一反映单位的财务状况与经营成果,这种选择就是确定记账本位币的问题。记账本位币是指会计主体用来记录经济业务、反映财务成果、编制会计报表而采用的货币。在一般情况下,企业采用的记账本位币都是企业所在国使用的货币。我国《会计法》第十二条规定:“会计核算以人民币为记账本位币。业务收支以人民币以外的货币为主的单位,可以选定其中一种货币作为记账本位币,但是编制的财务会计报告应当折算为人民币。”确定一种货币作为记账本位币之后,其他币种的货币均为非记账本位币,即会计上的外币。凡以记账本位币计量的各项经济业务,均可在会计处理时根据其实际发生额直接记入账户,对于各项以外币计量的经济业务,在会计处理时则要通过货币换算,将外币换算为记账本位币的金额后记入账户。

在我国,人民币是国家的法定货币,也是境内大多数单位的经济活动所涉及的货币,具有广泛的通用性。以人民币为统一口径的会计信息,其相关成本也最低,因此,《会计法》规定,会计核算以人民币为记账本位币。

改革开放以来,我国对外经济合作与交流取得了长足的发展,外商投资企业越来越多;另一方面,我国一些大型企业也已经走出国门,或通过设立境外分支机构扩展业务,或直接在境外开办子公司进行跨国经营活动。这些都使我国企业涉外经济业务日益增多,外币业务在会计核算中占有越来越重要的地位。考虑到外商投资企业等业务收支以外币为主的企业会计核算的实际需要,《会计法》允许这些企业选定某种外国货币作为记账本位币进行会计核算,但这些企业对外提供会计报表时,应当折合为人民币进行反映。一般以当地的货币进行生产经营活动的企业,通常也以当地的货币进行日常会计核算,但为了便于国内有关部门了解其经营成果和财务状况,这些企业在向国内报送会计报表时应当折合为人民币进行反映。

知识链接

货币计量概念

要想连续、系统、全面、综合地反映企业的经济业务,显然无法采用各种实物计量单位进行计量,而只能采用货币(严格地说,应该是观念上的货币)作为统一的计量尺度。这是因为:①货币是衡量其他一切有价物价值的共同尺度;②货币是交换的媒介物;③货币是价值的储藏物;④货币是债权、债务的结算手段;⑤唯有货币可以进入复式簿记系统。

货币计量是指在会计核算中,必须假定以价值不变的货币作为主要计量单位来确认、计量、记录和报告会计主体的经营活动及其成果。它明确了会计核算的计量尺度和计量条件,是为克服实物量度的差异性和劳动量度的复杂性,对会计主体(企业)的经营活动及其成果,进行会计确认、计量、记录和报告时,所采用的具有综合性的货币量度。它的好处在于货币能够提供一个共同的计量基础,据此,一个会计主体的同类事件就可以用数字表示出来并且可以相加减。

由于社会生产力的发展、劳动生产率的提高和供求关系的变化,人们发现,作为商品的货币,其本身的价值总在发生不断的变动。这样,对已经发生的经济活动,包括资产、收入、费用和成本的会计确认、计量、记录和报告,必然产生影响和发生变化,如果币值每发生一次变动,就对会计记录做出一次相应的调整,这在实际工作中不仅是没有必要的,而且也是做不到的,这便产生了货币计量时的“币值不变”的概念,即以货币作为统一的计量单位,有一个附带的前提,即假定货币本身的价值不变,也就是对货币购买力的波动不予考虑。按照世界各国的会计惯例,当货币本身的价值波动不大,或前后波动能抵消时,会计核算中可以不考虑这些波动,仍然认为币值是稳定的;但在发生恶性通货膨胀时(如年通货膨胀率达26%,或3年的通货膨胀率达100%),就需采用特殊的会计准则(如通货膨胀会计准则)来加以处理。

四、会计凭证

会计凭证简称凭证,是记录经济业务、明确经济责任的书面证明,是用来登记账簿的依据。填制和审核会计凭证是一项十分重要的会计基础工作,它是会计工作的开始,也是会计对经济业务进行监督的重要环节。《会计法》第十四条规定:“会计凭证包括原始凭证和记账凭证。”

(一)原始凭证

《会计基础工作规范》第四十七条规定,各单位对本规范第三十七条规定的会计事项办理会计手续、进行会计核算时,“必须取得或者填制原始凭证,并及时送交会计机构”。原始凭证又称单据,是在经济业务发生或完成时取得或填制的,用以载明经济业务已经发生或完成的原始证据,是进行会计核算的原始资料。原始凭证记载着大量的经济信息,是证明经济业务实际发生、完成的最初文件,具有很强的法律效力。

1. 原始凭证填制或取得的基本要求

按照《会计基础工作规范》第四十八条的规定,原始凭证必须具备以下基本要素:凭证名称;经办人员的签名或盖章;填制凭证的日期;填制凭证单位的名称或者填制人员的姓名;接收凭证单位的名称;经济业务内容;经济业务的数量、单位和金额。另外,原始凭证一般还需

载明凭证的附件和凭证的编号。

按照《会计基础工作规范》规定,原始凭证填制或取得的基本要求如下。

(1) 从外单位取得的原始凭证,必须盖有填制单位的公章;相应地,对外开出的原始凭证,必须加盖本单位的公章。从个人取得的原始凭证,必须有填制人员的签名或盖章。

(2) 自制的原始凭证,必须有经办单位的领导人或者由单位领导人指定的人员签名或盖章。

(3) 购买实物的原始凭证,必须有验收证明。

(4) 支付款项的原始凭证,必须有收款单位和收款人的收款证明,不能以支付款项的有关凭证如银行汇款凭证等代替。

(5) 发生销货退回的,除填制退货发票外,还必须有退货验收证明;退款时,必须取得对方的收款收据或者银行汇款凭证,不得以退货发票代替收据。

(6) 职工公出借款凭据,必须附在记账凭证之后。收回借款时,应当另开收据或者退还借据副本,不得退还原借款收据。

(7) 经上级有关部门批准的经济业务,应当将批准文件作为原始凭证附件。

(8) 发现原始凭证有错误的,应当由开出单位重开或者更正。在更正处加盖开出单位的公章。

(9) 凡填有大写和小写金额的原始凭证,大写与小写的金额必须相符。

(10) 一式几联的原始凭证,必须注明各联的用途,并且只能以一联用作报销凭证;一式几联的发票和收据,必须用双面复写纸套写,或本身具有套写功能,并连续编号,作废时应加盖“作废”戳记,连同存根一起保存。

2. 原始凭证的审核

对原始凭证进行审核是确保会计资料质量的重要措施之一,也是会计机构、会计人员的重要职责。《会计法》第十四条第三款规定:“会计机构、会计人员必须按照国家统一的会计制度的规定对原始凭证进行审核,对不真实、不合法的原始凭证不予接受,并向单位负责人报告;对记载不准确、不完整的原始凭证予以退回,并要求按照国家统一的会计制度的规定更正、补充。”通过本条规定可以看出,只有经过严格审核的原始凭证才能作为记账的依据,这是保证会计核算真实、准确的基础。

3. 原始凭证的错误更正

《会计法》第十四条第四款规定:“原始凭证记载的各项内容均不得涂改;原始凭证有错误的,应当由出具单位重开或者更正,更正处应当加盖出具单位印章。原始凭证金额有错误的,应当由出具单位重开,不得在原始凭证上更正。”

知识链接

会计原始凭证“失真”的六个方面

一是记录发生的经济业务与实际经济活动事项不符,比如报销购置办公用品开支与实际办公需求不成比例,以报销办公用品等名义套取现金用于其他开支。

二是编制虚假自制原始资料配合虚假发票报销,比如编制虚假工程结算自制资料证明与虚假发票一起报销,达到套取现金的目的。

三是报账的项目内容不合常理,比如批量购买电脑耗材不到政府采购供应单位,而舍近求远到几十千米以外,具体价格比附近专营店还高,所购数量超出单位的合理用量。

四是所报销的发票数量多、金额大却没有说明或提供相关印证资料,比如报销会议费、宴请发票没有附相关通知、签到簿、来客公函、接待审批手续等。

五是发票填写内容不齐全,有的数量和单价栏均为空栏,有的摘要内容品名笼统,有的无具体商品名称,有的发票内容为某品一批,无明细清单。

六是报销手续不齐备,有的无经办人、证明人或领款人签字便报销入账,有的票据只有领导与会计、出纳、司机中的一人签名,证明力不够强。

(二)记账凭证

记账凭证是会计人员依据审核无误的原始凭证,应用一定的记账方法和会计科目,将经济业务内容加以归类整理而编制的,直接作为记账依据的分录凭证。记账凭证是原始凭证所记载的内容向会计账簿传递的重要中间环节,为此,《会计法》第十四条第五款对编制记账凭证做出规定:“记账凭证应当根据经过审核的原始凭证及有关资料编制。”根据《会计基础工作规范》,编制记账凭证的基本要求如下。

1. 内容要求

记账凭证的内容必须具备:填制凭证的日期;凭证编号;经济业务摘要;会计科目;金额;所附原始凭证张数;填制凭证人员、稽核人员、记账人员、会计机构负责人、会计主管人员签名或者盖章。收款和付款记账凭证还应当由出纳人员签名或者盖章。

2. 顺序编号的要求

填制记账凭证时,应当对记账凭证进行连续编号。一笔经济业务需要填制两张以上记账凭证的,可以采用分数编号法编号。

3. 对所附原始凭证的要求

记账凭证可以根据每一张原始凭证填制,或者根据若干张同类原始凭证汇总填制,也可以根据原始凭证汇总表填制,但不得将不同内容和类别的原始凭证汇总填制在一张记账凭证上。除结账和更正错误的记账凭证可以不附原始凭证外,其他记账凭证必须附有原始凭证。如果一张原始凭证涉及几张记账凭证,可以把原始凭证附在一张主要的记账凭证后面,

在未附原始凭证的记账凭证上则应注明“单据×张,附在第×号记账凭证上”,以便复核、查对。如果一张原始凭证所列支出需要几个单位共同负担,应当将其他单位负责的部分,开给对方原始凭证分割单,以进行结算。原始凭证分割单必须具备原始凭证的基本内容:凭证名称、填制凭证日期、填制凭证单位名称或者填制人姓名、经办人的签名或者盖章、接受凭证单位名称、经济业务内容、数量、单价、金额和费用分摊情况等。

4. 有差错的记账凭证的更正要求

如果在填制记账凭证时发生错误,应当重新填制。已经登记入账的记账凭证,在当年内发现填写错误时,可以用红字填写一张与原内容相同的记账凭证,在摘要栏注明“注销某月某日某号凭证”字样,同时,再用蓝字重新填制一张正确的记账凭证,注明“订正某月某日某号凭证”字样。如果会计科目没有错误,只是金额错误,也可以将正确数字与错误数字之间的差额,另编一张调整的记账凭证,调增金额用蓝字,调减金额用红字。

5. 采用电算化机制记账凭证的要求

实行会计电算化的单位,对于机制的凭证要认真审核,做到会计科目使用正确,数字准确无误。打印出的机制记账凭证要加盖制单人员、审核人员、记账人员及会计机构负责人、会计主管人员印章或者签字。

6. 空行注销要求

记账凭证填制完经济业务事项后,金额栏如果有空行,应当自金额栏最后一笔金额数字下的空行处至合计数上的空行处划线注销。

五、会计账簿

(一)设置会计账簿的要求

依法设置会计账簿,是单位进行会计核算的最基本的要求。所有实行独立核算的国家机关、社会团体、公司、企业、事业单位和其他单位都必须依法设置会计账簿,保证其真实、完整。科学地设置账簿对于全面完成会计核算工作具有重要意义。首先,会计账簿能提供系统、完整的会计信息,是会计分析和会计检查的重要依据,是定期编制财务报表的依据;其次,会计账簿是会计档案的主要资料,也是经济档案的重要组成部分,设置和登记会计账簿,有利于对这些重要经济档案进行保管和查阅。为此,《会计法》第三条规定:“各单位必须依法设置会计账簿,并保证其真实、完整。”

案例精选

私设会计账簿

某会计师事务所审计中发现,某公司购进议价大米 150 万千克,单价 1.45 元每千克,而上级明文规定最高收购价每千克 1.40 元。经查明,该公司会计人员在公司领导的指示下操作,将差价款 7.5 万元放入“小金库”。注册会计师在审计中还发现该公司有一笔借出 1 年的款项,该公司在年底将收取的利息列入“应付工资”。经核查,会计人员承认,其目的是用来发放奖金。

《会计法》第十六条规定:“各单位发生的各项经济业务事项应当在依法设置的会计账簿上统一登记、核算,不得违反本法和国家统一的会计制度的规定私设会计账簿登记、核算。”《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,登记会计账簿,编制财务会计报告。任何单位不得以虚假的经济业务事项或者资料进行会计核算。”

根据《会计法》第四十二条的规定,将发生的经济业务事项私设会计账簿登记、核算的,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 3 000 元以上 5 万元以下的罚款;对直接负责的主管人员和其他直接责任人员,可以处 2 000 元以上 2 万元以下的罚款;属于国家工作人员的,还应当由其所在单位或者有关单位依法给予行政处分,构成犯罪的,依法追究刑事责任。

(二)登记会计账簿的要求

《会计法》第十五条规定:“会计账簿登记,必须以经过审核的会计凭证为依据,并符合有关法律、行政法规和国家统一的会计制度的规定。会计账簿包括总账、明细账、日记账和其他辅助性账簿。”

登记会计账簿的要求如下。

(1)会计账簿登记,必须以经过审核的会计凭证为依据,在依法设置的会计账簿上统一登记、核算,不得违反《会计法》和国家统一的会计制度的规定进行登记、核算。

(2)登记会计账簿时,应当将会计凭证日期、编号、业务内容摘要、金额和其他有关资料逐项记入账内,做到数字准确、摘要清楚、登记及时、字迹工整。每一项会计事项,一方面要记入有关的总账;另一方面要记入该总账所属的明细账。

(3)会计账簿应当按照连续编号的页码顺序登记。会计账簿登记发生错误或者隔页、缺号、跳行的,应当按照国家统一的会计制度规定的方法予以更正,并由会计人员和会计机构负责人(会计主管人员)在更正处盖章。

(4)会计账簿中书写的文字和数字上面要留有适当空格,不要写满格,一般应占格距的二分之一,这样,一旦发生登记错误,能比较容易地进行更正,同时也方便查账工作。

(5)登记会计账簿要用蓝黑墨水或者碳素墨水书写,不得使用圆珠笔或者铅笔书写。在

会计上,数字的颜色是重要的语素之一,它同数字和文字一起传达出会计信息。如同数字和文字错误会传达错误的信息一样,一旦书写墨水的颜色用错,其导致的信息混乱也不亚于数字和文字错误。

(6)凡需要结出余额的账户,结出余额后,应当在“借”或“贷”栏内写明“借”或者“贷”字样。没有余额的账户,应当在“借”或“贷”栏内写“平”字,并在余额栏内用“○”表示。现金日记账和银行存款日记账必须逐日结出余额。

(7)每一账页登记完毕结转下页时,应当结出本页合计数及余额,写在本页最后一行和下页第一行有关栏内,并在摘要栏内注明“过次页”和“承前页”字样;也可以将本页合计数及金额只写在下页第一行有关栏内,并在摘要栏内注明“承前页”字样。也就是说,“过次页”和“承前页”的方法有两种:一种是在本页最后一行内结出发生额合计数及余额,然后过次页并在次页第一行承前页;另一种是只在次页第一行承前页写出发生额合计数及余额,不在上页最后一行结出发生额合计数及余额后过次页。

(8)实行会计电算化的单位,总账和明细账应当定期打印。发生收款和付款业务的,在输入收款凭证和付款凭证的当天,必须打印出现金日记账和银行存款日记账,并与库存现金核对无误。

六、财产清查

财产清查能反映和监督财产物资的保管和使用情况,保护企业财产物资的安全完整,提高各项财产物资的使用效果,是会计核算的任务之一。企业的各项财产包括货币资金、固定资产、材料、在产品、库存商品等各种财产物资,以及各项应收、应付结算款项。财产清查就是通过对单位各项货币资金、财产物资、债权债务等进行实地盘点、查询核对,以确定其实有数,并查明实存数与账存数是否相符的一种会计核算方法。

根据财务管理的要求,各项财产物资的增减变动及结存情况,需要通过填制、审核会计凭证和登记账簿才能够得到正确反映。但是,账簿记录的正确性还不足以说明账簿记录的客观真实性,即一些主观和客观原因会造成账存数和实存数不符。造成账实不符的原因一般有以下几个方面。

(1)在收、发财产物资时,由于计量、检验不准确而发生品种、规格和数量上的差错,使得所填制的凭证与实际情况不符。

(2)各项财产物资在保管、运输和销售过程中,由于受自然因素或者其他条件的影响,发生了数量上或质量上的变化,这种变化在会计核算中是不反映的,于是造成账实不符。

(3)因管理不善或工作人员失职而发生财产物资的霉变、短缺和毁损,以及货币资金往来款项的差错。

(4)不法分子钻企业内部管理漏洞进行贪污盗窃、营私舞弊而发生财产损失。

(5)在会计凭证和会计账簿记录中出现漏记、错记或计算上的错误造成账实不符。

(6)由于发生自然灾害造成的非常损失和意外损失。

(7)由于在结算过程中账款未到达或拒付等原因,造成企业与其他企业的结算往来款项上的不符。

因此,为了确定各项财产物资的实有数额,保证会计资料的真实性和正确性,我国《会计法》第十七条规定:“各单位应当定期将会计账簿记录与实物、款项及有关资料相互核对,保证会计账簿记录与实物及款项的实有数额相符、会计账簿记录与会计凭证的有关内容相符、会计账簿之间相对应的记录相符、会计账簿记录与会计报表的有关内容相符。”

七、财务会计报告

财务会计报告是指单位对外提供的反映某一特定日期财务状况和某一会计期间经营成果、现金流量的文件。财务会计报告的主要作用是向财务会计报告使用者提供真实、有用的信息,用于落实和考核单位领导人经济责任的履行情况,并有助于包括所有者在内的财务会计报告使用者做出准确的经济决策。我国《企业财务会计报告条例》规定:企业不得编制和对外提供虚假或隐瞒重要事实的财务会计报告。企业负责人对本企业财务会计报告的真实性、完整性负责。

编制财务会计报告应根据《会计法》《企业财务会计报告条例》《企业会计准则——基本准则》《企业会计准则——财务报表列报》等有关规定进行。

财务会计报告应当根据经过审核的会计账簿记录和有关资料编制。

财务会计报告由会计报表、会计报表附注和其他应当在财务会计报告中披露的相关信息和资料组成。

(1)对外提供的会计报表应当包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益(或股东权益)变动表等。

(2)会计报表附注是对资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等报表列示项目的文字描述或明细资料,以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。

(3)单位应当依照有关法律、行政法规在规定的结账日进行结账,不得提前或者延迟。年度结账日分别为公历年度每年的12月31日;半年度、季度、月度结账日分别为公历年度每半年、每季、每月的最后一天。

(4)月度财务会计报告应当于月度终了后6天内(节假日顺延)对外提供;季度财务会计报告应当于季度终了后15天内对外提供;半年度财务会计报告应当于年度中期结束后60天内(相当于两个连续的月份)对外提供;年度财务会计报告应当于年度终了后4个月内对外提供。

(5)单位在编制年度财务会计报告前,应当按照规定,全面清查资产、核实债务。

(6)单位在编制财务会计报告前,除了应当全面清查资产、核实债务外,还应当完成下列工作:①核对各会计账簿记录与会计凭证的内容、金额等是否一致,记账方面是否相符;②依照规定的结账日进行结账,结出有关会计账簿的余额和发生额,并核对各会计账簿之间的余额;③检查相关的会计核算是否按照国家统一的会计制度的规定进行;④检查是否存在因会计差错、会计政策变更等原因需要调整前期或者本期相关项目。

(7)单位应当按照国家统一的会计制度规定的会计报表格式和内容,根据登记完整、核对无误的会计账簿记录和其他有关资料编制会计报表,做到内容完整、数字真实、计算准确,不得漏报或者任意取舍。

(8)会计报表之间,以及会计报表各项目之间,凡有对应关系的数字,应当相互一致;会计报表中本期与上期的有关数字应当相互衔接。

(9)单位对外提供的财务会计报告应当依次编定页数,加具封面,装订成册,加盖公章。在封面上应当注明单位名称、单位统一代码、组织形式、地址、报表所属年度或者月份、报出日期,并由单位负责人和主管会计工作的负责人、会计机构负责人(会计主管人员)签名并盖章;设置总会计师的企业,还应当由总会计师签名并盖章。

案例精选

未按规定报送企业财务会计报告

某公司董事会研究决定,公司以后对外报送的财务会计报告由财务科科长签字、盖章后报出。

该公司董事会做出的关于对外报送财务会计报告的决定不符合会计法律制度的规定。根据《会计法》的规定,企业对外报送的财务会计报告应当由企业负责人和主管会计工作的负责人、会计机构负责人签名并盖章。设置总会计师的企业,还应当由总会计师签名并盖章。

八、会计档案

会计档案是指会计凭证、会计账簿和财务会计报告等会计核算专业材料,是记录和反映单位经济业务的重要历史资料和证据。根据《会计法》第二十三条和《会计基础工作规范》第四十五条的规定,各单位对会计凭证、会计账簿、财务会计报告和其他会计资料应当建立档案,妥善保管。会计档案的保管范围、期限、保管要求和销毁办法等依据《会计档案管理办法》的规定进行。

(一)会计档案的范围

《会计档案管理办法》规定,会计档案保管范围包括会计凭证、会计账簿、财务会计报告以及其他重要的会计核算资料四类。

- (1)会计凭证类:原始凭证、记账凭证。
- (2)会计账簿类:总账、明细账、日记账、固定资产卡片、其他辅助性账簿。
- (3)财务会计报告类:月度、季度、半年度、年度财务会计报告。
- (4)其他会计资料类:银行存款余额调节表、银行对账单、纳税申报表、会计档案移交清

册、会计档案保管清册、会计档案销毁清册、会计档案鉴定意见书及其他具有保存价值的会计资料。

根据规定,各单位的预算、计划、制度等文件材料属于文书档案,不属于会计档案。

(二)会计档案的保管

1. 会计档案的保管要求

《会计档案管理办法》第十一条规定:“当年形成的会计档案,在会计年度终了后,可由单位会计管理机构临时保管一年,再移交单位档案管理机构保管。”

2. 会计档案的移交要求

单位会计管理机构在将会计档案保管一年后,应当编制会计档案移交清册,并按程序向单位档案管理机构办理移交手续。移交本单位档案管理机构保管的纸质会计档案应当保持原卷的封装。电子会计档案移交时,应当将电子会计档案及其元数据一并移交。特殊格式的电子会计档案应当与其读取平台一并移交。

3. 会计档案的保存要求

会计档案要保存在清洁卫生、干燥通风的地方,注意防盗、防火、防虫蛀。

4. 会计档案的借阅要求

各单位保存的会计档案不得借出。如有特殊需要,经本单位负责人批准,可以提供查阅或者复制,并办理登记手续。查阅或者复制会计档案的人员,严禁在会计档案上涂画、拆封和抽换。各单位应当建立健全会计档案查阅、复制登记制度。

5. 会计档案保管期限的要求

会计档案的保管期限分为永久、定期两类。定期保管期限分为10年、30年两类。会计档案的保管期限,从会计年度终了后的第一天算起。

(三)会计档案的销毁

会计档案销毁办法由国务院财政部门会同有关部门制定。保管期满但未结清的债权债务的会计凭证和涉及其他未了事项的会计凭证不得销毁,纸质会计档案应当单独抽出立卷,电子会计档案单独转存,保管到未了事项完结时为止。单独抽出立卷或转存的会计档案,应当在会计档案鉴定意见书、会计档案销毁清册和会计档案保管清册中列明。单位应当定期对保管期满的会计档案进行鉴定,对保管期满,确无保存价值的会计档案,可以按照下列程序销毁。

(1)由本单位档案管理机构会同会计管理机构提出销毁意见,编制会计档案销毁清册,列出拟销毁会计档案的名称、卷号、册数、起止年度和档案编号、应保管期限、已保管期限、销毁时间等内容。

(2)单位负责人,档案管理机构负责人、经办人,会计管理机构负责人、经办人,在会计档

案销毁清册上签署意见。

(3)销毁会计档案时,应当由档案管理机构和会计管理机构共同派员监销。

(4)在会计档案销毁前,监销人应当按照会计档案销毁清册所列内容清点核对所要销毁的会计档案;销毁后,应当在会计档案销毁清册上签名或盖章。

《会计档案管理办法》还对以下几种特殊情况的会计档案管理做出了专门规定。

(1)单位因撤销、解散、破产或者其他原因而终止的,在终止或办理注销登记手续之前形成的会计档案,按照国家档案管理的有关规定处置。

(2)单位分立后原单位存续的,其会计档案应当由分立后的存续方统一保管,其他方可查阅、复制与其业务相关的会计档案;单位分立后原单位解散的,其会计档案应当经各方协商后由其中一方代管或按照国家档案管理的有关规定处置,各方可查阅、复制与其业务相关的会计档案。单位分立中未结清的会计事项所涉及的会计凭证,应当单独抽出由业务相关方保存,并按规定办理交接手续。

(3)单位因业务移交其他单位办理所涉及的会计档案,应当由原单位保管,承接业务单位可查阅、复制与其业务相关的会计档案,对其中未结清的会计事项所涉及的会计凭证,应当单独抽出由承接业务单位保存,并按规定办理交接手续。

(4)单位合并后原各单位解散或一方存续、其他方解散的,原各单位的会计档案应当由合并后的单位统一保管;单位合并后原各单位仍存续的,其会计档案仍应由原各单位保管。

(5)建设单位在项目建设期间形成的会计档案,需要移交给建设项目接受单位的,应当在办理竣工财务决算后及时移交,并按规定办理交接手续。

(6)单位之间交接会计档案的,交接双方应当办理会计档案交接手续。移交会计档案的单位,应当编制会计档案移交清册,列明应当移交的会计档案名称、卷号、册数、起止年度和档案编号、应保管期限、已保管期限等内容。交接会计档案时,交接双方应当按照会计档案移交清册所列内容逐项交接,并由交接双方的单位有关负责人负责监督。交接完毕后,交接双方经办人和监督人应当在会计档案移交清册上签名或者盖章。

第四节 会计监督

会计监督是会计的基本职能之一,这种监督职能也称控制职能,是指对特定主体经济活动和相关会计核算的合法性、合理性进行审查,即按一定的标准和要求,利用会计所提供的信息对各单位的经济活动进行有效的指导、控制和调节,以达到预期的目的。会计监督是我国经济监督体系的重要组成部分,也是会计资料质量控制的重要环节。

会计监督的内容包括以下几个方面:①监督经济业务的真实性;②监督财务收支的合法性;③监督公共财产的完整性。会计监督是一个过程,它分为事前监督、事中监督和事后

监督。

目前我国已形成了三位一体的会计监督体系。“三位”是会计监督体系的三个层次,即单位内部监督、以政府财政部门为主体的政府监督和以注册会计师为主体的社会监督。“一体”是会计监督各层次之间相互联系、相互协调,形成一个有机整体。由于三种不同的监督主体客观上具有不同的利益关系,为消除利益关系可能对监督效果造成的不良影响,各种会计监督之间必须建立相互制约的关系,形成一个有机的会计监督体系。《会计法》所确立的会计监督体系,三种监督是相互补充、相互制约和不可替代的关系,是一种有效的会计监督体系。

一、单位内部会计监督

(一)单位内部会计监督的概念

《会计法》第二十七条规定:“各单位应当建立健全本单位内部会计监督制度。”

单位内部会计监督,是指一个单位为了保护其资产的安全完整,保证其经营活动符合国家法律、法规和内部规章的要求,提高经营管理水平和效率,防止舞弊,控制风险等目的,而在单位内部采取的一系列相互联系、相互制约的制度和办法。建立、健全单位内部会计监督制度,是贯彻执行会计法律制度、保证会计工作有序进行、完善会计监督体系的重要措施。

(二)单位内部会计监督的主体和对象

根据《会计基础工作规范》和《内部会计控制规范(试行)》的规定,各单位的会计机构、会计人员对本单位的经济活动进行会计监督。内部会计监督的主体是各单位的会计机构、会计人员;内部会计监督的对象是本单位的经济活动。尽管内部会计监督的主体是各单位的会计机构、会计人员,但内部会计监督不仅仅是会计机构、会计人员的事情,单位负责人应当积极支持,保障会计机构、会计人员行使好会计监督职权。根据《会计法》的规定,单位负责人负责单位内部会计监督制度的组织实施,对本单位内部会计监督制度的建立及有效实施承担最终责任。

(三)单位内部会计监督制度的基本要求

为了确保经营活动的有效进行,保护财产物资的安全完整,保证会计资料真实、可靠,各单位应当根据实际情况建立、健全本单位内部会计监督制度和内部控制制度。根据《会计法》第二十七条的规定,各单位应当建立、健全本单位内部会计监督制度。单位内部会计监督制度应当符合下列要求。

(1)记账人员与经济业务事项和会计事项的审批人员、经办人员、财物保管人员的职责权限应当明确,并相互分离、相互制约。办理经济业务事项,并对经济业务事项进行确认、计

量、记录和报告,涉及许多人员,为了有效实施监督、控制经济业务事项,必须明确经济业务事项和会计事项相关人员的职责权限。具体要求为:明确职责权限;实行职务分离;实行相互制约。

(2)重大对外投资、资产处置、资金调度和其他重要经济业务事项的决策和执行的相互监督、相互制约程序应当明确。这类重要的经济业务事项往往涉及较大金额,对单位的经营活动和未来发展具有较大的影响,因而应该重点加强监督和制约。

(3)财产清查的范围、期限和组织程序应当明确。财产清查是掌握有关财产实有金额的主要手段,也是进行账实核对的基础。财产清查制度必须对财产清查的范围、期限和组织程序做出明确规定。

(4)对会计资料定期进行内部审计的办法和程序应当明确。单位内部审计是根据国家法律、法规的规定,采用一定的程序和方法,对本单位及其下属单位经济活动的合法性、合理性、效益性以及经济活动资料的真实性进行审核、鉴定、评价,并提出改进工作建议的一种经济监督活动。单位内部审计是对会计工作实行控制和再监督。

(四)单位负责人、会计机构和会计人员在单位内部会计监督中的权利义务

《会计法》第二十八条至三十条明确规定了单位负责人、会计机构和会计人员的监督权利和义务,其内容包括以下几个方面。

(1)单位负责人应当保证会计机构、会计人员依法履行职责。在单位内部,会计机构和会计人员处于单位负责人的领导之下,要真正按照会计法律制度办事,实行会计监督,离不开单位负责人的保障作用。单位负责人组织建立、健全本单位的内部控制制度,赋予会计机构和会计人员充分的职权;对会计机构和会计人员从事违法活动,单位负责人必须“干涉”,督促会计机构和会计人员依法办事。

(2)单位负责人不得授意、指使、强令会计机构、会计人员违法办理会计事项。不得授意,包括明示、暗示或默示;不得指使,包括公然指使、明白唆使;不得强令,包括不得用各种方式、手段强迫命令。

(3)会计机构、会计人员对违反《会计法》和国家统一的会计制度规定的会计事项,有权拒绝办理或者按照职权予以纠正。单位内部的会计监督,在许多情况下是由会计机构和会计人员在处理会计业务的过程中进行的。由于会计机构、会计人员熟悉会计业务及相关法规、制度,对会计事项是否合法的界限也比较清楚,由会计机构、会计人员在处理会计业务过程中严格把关、实行监督,可以有效防范违法会计行为的发生,这也是单位负责人的会计责任得以具体落实的重要保证。

(4)会计机构、会计人员发现会计账簿记录与实物、款项及有关资料不相符的,按照国家统一的会计制度的规定有权自行处理的,应当及时处理;无权处理的,应当立即向单位负责人报告,请求查明原因,做出处理。

二、会计工作的政府监督

(一)会计工作的政府监督的概念

会计工作的政府监督主要是指财政部门代表国家对单位和单位中相关人员的会计行为实施的监督检查,以及对发现的违法会计行为实施的行政处罚,是一种外部监督。会计工作的政府监督是我国经济监督体系的一个重要方面,它与单位内部由会计机构、会计人员实行会计监督是相辅相成的。

(二)会计工作的政府监督的主体

根据《会计法》的规定,县级以上人民政府财政部门为各单位会计工作的监督检查部门,对各单位会计工作行使监督权,对违法会计行为实施行政处罚。因此,财政部门是《会计法》的执行主体,是会计工作的政府监督实施主体。这里所说的财政部门,是指国务院财政部门、国务院财政部门的派出机构和县级以上人民政府财政部门。

(三)财政部门实施会计监督的对象和范围

财政部门实施会计监督的对象是会计行为,并对发现的有违法会计行为的单位和个人实施行政处罚。违法会计行为是指公民、法人和其他组织违反《会计法》和其他有关法律、行政法规、国家统一的会计制度的行为。

根据《会计法》第三十二条的规定,财政部门可以依法对各单位的下列情况实施监督。

1. 监督是否依法设置会计账簿

依照法律、行政法规和国家统一的会计制度的规定,监督检查应当设置会计账簿的单位是否设置账簿;设置会计账簿的单位,其设置会计账簿情况是否符合法律、行政法规和国家统一的会计制度的要求;各单位是否存在设置多套账、向不同的使用者提供不同的账等违法行为。

2. 监督各单位的会计凭证、会计账簿、财务会计报告和其他会计资料是否真实、完整

监督检查各单位对实际发生的经济业务事项是否及时办理会计手续,进行会计核算;各单位填制的会计凭证、登记的会计账簿、编制的财务会计报告是否与实际发生的经济业务事项相符,是否做到账实相符、账证相符、账账相符、账表相符;各单位提供的财务会计报告是否符合法律、行政法规和国家统一的会计制度的规定。

3. 监督各单位的会计核算是否符合《会计法》和国家统一的会计制度的规定

监督检查各单位会计核算的内容是否真实、完整;各单位采用的会计年度、记账本位币、会计处理方法、会计记录文字等是否符合法律、行政法规和国家统一的会计制度的规定;各单位对资产、负债、所有者权益、收入、支出、费用、成本、利润的确认、计量、记录和报告是否

符合国家统一的会计制度的规定;各单位会计档案保管是否符合法定要求。

4. 监督各单位从事会计工作的人员是否具备专业能力、遵守职业道德

监督检查各单位从事会计工作的人员是否具备专业能力、遵守职业道德,会计机构负责人(会计管理人员)是否符合任职条件等。对会计人员专业能力的监管是会计监督的必要环节。

此外,国务院财政部门和省、自治区、直辖市人民政府财政部门,依法对注册会计师、会计师事务所和注册会计师协会进行监督、指导。财政部门对会计师事务所出具审计报告的程序和内容进行监督。

(四)有关部门对有关单位会计资料的监督

《会计法》规定,除财政部门外,审计、税务、人民银行、证券监管、保险监管等部门依照有关法律、行政法规规定的职责和权限,可以对有关单位的会计资料实施监督检查。有关监督检查部门已经做出的检查结论能够满足其他监管部门履行本部门职责的,其他监督检查部门应当加以利用,避免重复查账。这一规定是为了明确各监督检查部门的职责,减少会计监督工作中的扯皮现象,最终确保《会计法》的贯彻执行。

此外,《会计法》对接受检查的单位和有关监督检查部门做出明确规定:接受监督检查的各单位必须依照有关法律、行政法规的规定,接受有关监督检查部门依法实施的监督检查,如实提供会计凭证、会计账簿、财务会计报告和其他会计资料以及有关情况,不得拒绝、隐匿、谎报;依法对有关单位的会计资料实施监督检查的部门及其工作人员对在监督检查中知悉的国家秘密和商业秘密负有保密义务。

案例精选

拒绝会计监督

财政部门接到有关举报,随后对某机关进行财务检查,该单位负责人指使会计人员拒绝提供有关的会计凭证、会计账簿、财务会计报告等,千方百计阻挠和抵制财政部门的检查监督。

《会计法》第三十五条规定:“各单位必须依照有关法律、行政法规的规定,接受有关监督检查部门依法实施的监督检查,如实提供会计凭证、会计账簿、财务会计报告和其他会计资料以及有关情况,不得拒绝、隐匿、谎报。”

根据《会计法》第四十二条规定,对“拒绝依法实施的监督或者不如实提供有关会计资料及有关情况的”行为给予行政处罚或行政处分,构成犯罪的,依法追究刑事责任。

三、会计工作的社会监督

(一)会计工作的社会监督的概念

会计工作的社会监督,主要是指由注册会计师及其所在的会计师事务所依法对受托单位的经济活动进行审计,并据实做出客观评价的一种监督形式。此外,单位和个人检举违反《会计法》和国家统一的会计制度规定的行为,也属于会计工作社会监督的范畴。社会监督以其特有的中介性和公正性得到法律的认可,具有很强的权威性、公正性。《会计法》规定,法律、行政法规规定须经注册会计师进行审计的单位,应当向受委托的会计师事务所如实提供会计凭证、会计账簿、财务会计报告和其他会计资料以及有关情况。任何单位或者个人不得以任何方式要求或者示意注册会计师及其所在的会计师事务所出具不实或者不当的审计报告。

(二)注册会计师及其所在的会计师事务所的业务范围

注册会计师是依法取得注册会计师证书并接受委托从事审计和会计咨询、会计服务业务的执业人员,是社会监督中的重要力量。注册会计师及其所在的会计师事务所可以承办以下审计业务。

- (1)审查企业财务会计报告,出具审计报告。
- (2)办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务,出具有关的报告。
- (3)法律、行政法规规定的其他审计业务。

注册会计师依法执行审计业务出具的报告,具有法律证明效力。注册会计师还可以承办会计咨询、服务业务,包括设计会计制度,担任会计顾问,提供会计、管理咨询;代理纳税申报,提供税务咨询;代理申请工商登记,拟定合同、章程和其他业务文件;办理投资评估、资产评估和项目可行性研究中的有关业务;培训会计、审计和财务管理人员以及其他会计咨询、服务等。

根据《会计法》的规定,财政部门有权对会计师事务所出具审计报告的程序和内容进行监督。也就是说,财政部门对注册会计师及其所在的会计师事务所的审计质量进行监督。

除上述注册会计师及其所在的会计师事务所对单位会计工作进行社会监督外,为了发挥社会各方面的力量,鼓励任何单位和个人检举违法会计行为,《会计法》规定,任何单位和个人对违反《会计法》和国家统一的会计制度规定的行为,有权检举。

第五节 会计机构和会计人员

会计机构是各单位办理会计事务的职能部门。会计人员是直接从事会计工作的人员。建立、健全会计机构,配备具备专业能力的会计人员,是各单位做好会计工作、充分发挥会计职能的重要保证。

>一、会计机构的设置

《会计法》第三十六条规定:“各单位应当根据会计业务的需要,设置会计机构,或者在有关机构中设置会计人员并指定会计主管人员;不具备设置条件的,应当委托经批准设立从事会计代理记账业务的中介机构代理记账。国有的和国有资产占控股地位或者主导地位的大、中型企业必须设置总会计师。总会计师的任职资格、任免程序、职责权限由国务院规定。”可见,为了科学、合理地组织会计工作,原则上各单位都需要设置专门从事会计工作的职能部门——会计机构。但是,由于各单位的经营和业务规模、会计业务的繁简等情况不同,各单位有权根据业务需要决定是否设置专门的会计机构。一般而言,一个单位是否需单独设置会计机构,往往取决于以下因素。

1. 单位规模的大小

一个单位的规模,往往决定了这个单位内部职能部门的设置。一般来说,大中型企业和具有一定规模的行政、事业单位以及财务收支数额较大、会计业务较多的社会团体和其他经济组织,都应单独设置会计机构,以便及时组织会计工作。

2. 经济业务和财务收支的繁简

经济业务多、财务收支量大的单位,有必要单独设置会计机构,以保证会计工作的效率和会计信息的质量。相反,经济业务简单或财务收支不大的单位,则可以不设置专门的会计机构,但一般应在本单位有关机构中设置专职的会计人员,并指定会计主管人员,以保证本单位的会计工作能够按照法律、行政法规、规范的要求进行。

3. 经营管理的要求

有效的经营管理是以信息的及时准确和全面系统为前提的。一个单位在经营管理上的要求越高,对会计信息的需求也会相应增加,对会计信息系统的要求也就越高,从而提升了该单位设置会计机构的必要性。

由此可见,会计机构的设置形式存在以下两种情况:一是设置单独的会计机构,即各单位依法设置独立负责会计事务的内部机构;二是不设置单独的会计机构,而是在有关机构中设置专门的会计工作岗位,配备专职的会计人员,并指定会计主管人员负责办理会计事务,这是会计机构设置的另一种形式。

对于不具备设置会计机构条件的单位,应当委托中介机构代理记账。

二、代理记账

(一)代理记账的概念

代理记账是指经依法批准设立的从事代理记账业务的社会中介机构接受委托人委托办理会计业务,进行会计核算,实行会计监督,并收取一定劳务报酬的行为。

近年来,一些规模较小的企业、事业单位、个体工商户和其他经济组织大量出现,这些经济组织的经营规模较小,人员不多,不可能也没有必要设置专门的会计机构或者配备专职的会计人员,因此,代理记账业务的中介机构应运而生。这是随着我国经济的发展而产生的一种新的、合法的社会性会计服务活动。

(二)代理记账的业务范围

根据《代理记账管理办法》第十一条的规定,代理记账机构可以接受委托人的委托,负责办理委托人的下列业务。

(1)根据委托人提供的原始凭证和其他资料,按照国家统一的会计制度的规定进行会计核算,包括审核原始凭证、填制记账凭证、登记会计账簿、编制财务会计报告等。

(2)对外提供财务会计报告。代理记账机构为委托人编制的财务会计报告,经代理记账机构负责人和委托人签名并盖章后,按照有关法律、行政法规和国家统一的会计制度的规定对外提供。

(3)向税务机关提供税务资料。

(4)委托人委托的其他会计业务。

(三)委托代理记账的委托人的义务

根据《代理记账管理办法》第十三条的规定,委托代理记账的委托人,应当履行以下义务。

(1)对本单位发生的经济业务事项,应当填制或者取得符合国家统一的会计制度规定的原始凭证。

(2)应当配备专人负责日常货币收支和保管。

(3)及时向代理记账机构提供真实、完整的原始凭证和其他相关资料。

(4)对于代理记账机构退回的要求按照国家统一的会计制度规定进行更正、补充的原始凭证,应当及时予以更正、补充。

(四)代理记账机构及其从业人员的义务

根据《代理记账管理办法》第十四条的规定,代理记账机构及其从业人员应当履行下列

义务。

(1)按照委托合同办理代理记账业务,遵守有关法律、法规和国家统一的会计制度的规定。

(2)对在执行业务中知悉的商业秘密负有保密义务。

(3)对委托人示意其做出不当的会计处理、提供不实的会计资料,以及其他不符合法律、法规和国家统一的会计制度规定的要求,应当拒绝。

(4)对委托人提出的有关会计处理相关问题应当予以解释。

三、会计机构负责人(会计主管人员)任职资格

会计机构负责人(会计主管人员),是指在一个单位内具体负责会计工作的中层领导人员。在公司制企业中,通常是由单位负责人提名并报董事会或其他权力机构批准任用的,组织、领导会计机构或会计人员依法进行会计核算,实行会计监督的负责人。在单位负责人的领导下,会计机构负责人(或会计主管人员)负有组织、管理包括会计基础工作在内的所有会计工作的职责。会计机构负责人素质的高低、能力的大小,直接关系到单位会计工作的水平。所以,各单位必须依法配备合格的会计机构负责人。

《会计法》第三十八条第二款规定:“担任单位会计机构负责人(会计主管人员)的,应当具备会计师以上专业技术职务资格或者从事会计工作三年以上经历。”会计机构负责人(会计主管人员)是会计工作的行政领导,担负着组织、领导会计人员进行会计核算、实施会计监督的重要职责,其素质和行为对本单位的会计工作有着较大的影响,所以,对其任职资格条件加以严格规定是必要的。

小贴士

会计主管人员不同于通常所说的会计主管、主管会计或主办会计,而是指负责组织管理会计事务、行使会计机构负责人职权的负责人。

第六节 会计责任

一、法律责任概述

法律责任,是指违反法律规定的行为应当承担的法律后果,也就是对违法者的制裁。为了保证《会计法》的有效实施,惩治会计违法行为,《会计法》规定了明确的法律责任,主要是

两种责任形式:行政责任和刑事责任。

(一)行政责任

行政责任是指犯有一般违法行为的单位或个人,依照法律、法规的规定应承担的法律责任。行政责任主要有行政处罚和行政处分两种方式。

1. 行政处罚

行政处罚是指特定的行政主体基于一般行政管理职权,对其认为违反行政法上的强制性义务、违反行政管理程序的行政管理相对人所实施的一种行政制裁措施。《中华人民共和国行政处罚法》对行政处罚的种类和实施做出了以下规定。

(1)行政处罚主要分为六种:警告;罚款;没收违法所得,没收非法财物;责令停产停业;暂扣或者吊销许可证,暂扣或者吊销执照;行政拘留。此外,还有法律、行政法规规定的其他行政处罚。

(2)行政处罚由违法行为发生地县级以上地方人民政府具有行政处罚权的行政机关管辖。

(3)对当事人的同一个违法行为,不得给予两次以上罚款的行政处罚。

(4)行政机关在做出处罚决定之前,应当告知当事人做出处罚决定的事实、理由、依据以及当事人依法享有的有关权利;当事人有权陈述和申辩。

(5)行政处罚决定依法做出后,当事人应当在行政处罚决定的期限内予以履行。

2. 行政处分

行政处分是国家工作人员违反行政法律规范所应承担的一种行政法律责任,是行政机关对国家工作人员故意或者过失侵犯行政相对人的合法权益所实施的法律制裁。行政处分的形式有警告、记过、记大过、降级、撤职、留用察看、开除等。

(二)刑事责任

刑事责任是指犯罪行为应当承担的法律责任。

刑事责任是触犯《中华人民共和国刑法》的犯罪人所应承受的由国家审判机关给予的制裁后果,包括刑罚和非刑罚处理方法。

1. 刑罚

(1)主刑。主刑是对犯罪分子适用的主要刑罚方法,只能独立适用,不能附加适用,对犯罪分子只能判处一种主刑。主刑分为管制、拘役、有期徒刑、无期徒刑和死刑。

(2)附加刑。附加刑是既可独立适用又可以附加适用的刑罚方法。也就是说,对同一犯罪行为既可以在主刑之后判处一个或两个以上的附加刑,也可以独立判处一个或两个以上的附加刑。附加刑分为罚金、剥夺政治权利、没收财产。对犯罪的外国人,也可以独立或附加适用驱逐出境。

2. 非刑罚处理方法

根据《中华人民共和国刑法》的规定,对犯罪分子还可以采用非刑罚的处理方法,即对犯罪分子判处刑罚以外的其他方法。主要包括以下几种:由于犯罪行为而使被害人遭受经济损失的,对犯罪分子除刑事处罚外,判处赔偿经济损失;对于犯罪情节轻微不需要判处刑罚的,根据情况予以训诫或者责令其悔过、赔礼道歉、赔偿损失或者由主管部门给予行政处罚或者行政处分。

知识链接

刑事责任与行政责任的主要区别

(1)追究的违法行为不同。追究刑事责任的是犯罪行为;追究行政责任的是一般违法行为。

(2)追究责任的机关不同。刑事责任只能由司法机关依照《中华人民共和国刑法》的规定追究;行政责任由国家特定的行政机关依照有关法律法规的规定追究。

(3)承担法律后果的后果不同。追究刑事责任是最严厉的制裁,可以判处死刑,比追究行政责任严厉得多。

二、违反会计制度规定的法律责任

(一)违反会计制度规定应承担法律责任的行为

根据《会计法》规定,应承担法律责任的违法会计行为包括以下几种:

(1)不依法设置会计账簿的行为。是指违反《会计法》和国家统一的会计制度的规定,应当设置会计账簿的单位不设置会计账簿或者未按规定的种类、形式及要求设置会计账簿的行为。

(2)私设会计账簿的行为。是指不在依法设置的会计账簿上对经济业务事项进行统一会计核算,而另外私自设置会计账簿进行会计核算的行为,即常说的“账外账”。

(3)未按照规定填制、取得原始凭证或者填制、取得的原始凭证不符合规定的行为。

(4)以未经审核的会计凭证为依据登记会计账簿或者登记会计账簿不符合规定的行为。

(5)随意变更会计处理方法的行为。会计处理方法的变更会直接影响会计资料的质量和可比性,按照相关法律的规定,不得随意变更会计处理方法。

(6)向不同的会计资料使用者提供的财务会计报告编制依据不一致的行为。财务会计报告应当根据登记完整、核对无误的会计账簿记录和其他有关会计资料编制,使用的计量方法、确认原则、统计标准应当一致,做到数字真实、计算准确、内容完整、说明清楚。不得向不同的会计资料使用者提供编制依据不一致的财务会计报告。

(7)未按照规定使用会计记录文字或者记账本位币的行为。

(8)未按照规定保管会计资料,致使会计资料毁损、灭失的行为。

(9)未按照规定建立并实施单位内部会计监督制度,或者拒绝依法实施的监督,或者不如实提供有关会计资料及有关情况的行为。

(10)任用会计人员不符合《会计法》规定的行为。

(二)违反会计制度规定行为应承担的法律责任

根据《会计法》的规定,上述各种违法行为应承担以下法律责任。

(1)责令限期改正。所谓责令限期改正,是指要求违法行为人在一定期限内停止违法行为,恢复到合法状态。县级以上人民政府财政部门有权责令违法行为人限期改正,停止违法行为。

(2)罚款。县级以上人民政府财政部门根据违法行为人的违法性质、情节及危害程度,在责令限期改正的同时,有权对单位并处3万元以上5万元以下的罚款,对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员,处2千元以上2万元以下的罚款。

(3)给予行政处分。对上述违法行为直接负责的主管人员和其他直接责任人员中的国家工作人员,视情节轻重,由其所在单位或者其上级单位或者行政监察部门给予警告、记过、记大过、降级、降职、撤职、留用察看和开除等行政处分。

(4)会计工作人员有上述所列行为之一、情节严重的,五年内不得从事会计工作。

(5)依法追究刑事责任。

(三)伪造、变造会计凭证、会计账簿,编制虚假财务会计报告的法律责任

1. 伪造、变造会计凭证、会计账簿,编制虚假财务会计报告的行为特征

伪造会计凭证的行为,是指以虚假的经济业务或者资金往来为前提,编造虚假的会计凭证的行为;变造会计凭证的行为,是指采取涂改、挖补以及其他方法改变会计凭证真实内容的行为;伪造会计账簿的行为,是指违反《会计法》和国家统一的会计制度的规定,根据伪造或者变造的虚假会计凭证填制会计账簿,或者不按要求登记账簿,或者对内对外采用不同的确认标准、计量方法等手段编造虚假的会计账簿的行为;变造会计账簿的行为,是指采取涂改、挖补或者其他手段改变会计账簿的真实内容的行为;编制虚假财务会计报告的行为,是指违反《会计法》和国家统一的会计制度的规定,根据虚假的会计账簿记录编制财务会计报告,或者凭空捏造虚假的财务会计报告以及对财务会计报告擅自进行没有依据的修改的行为。

2. 伪造、变造会计凭证、会计账簿,编制虚假财务会计报告的刑事责任

《中华人民共和国刑法》并未明确将伪造、变造会计凭证、会计账簿或者编制虚假财务会计报告的行为作为单独犯罪加以规定,而只是在其已经造成严重后果后,按照犯罪情节、手段,分别以偷税罪、公司提供虚假会计报告罪、中介组织人员提供虚假证明文件罪及其他犯

罪追究刑事责任。对于伪造、变造会计凭证、会计账簿,编制虚假财务会计报告的行为,《中华人民共和国刑法》明确为犯罪的,主要有以下几种情况。

(1)根据《中华人民共和国刑法》第二百零一条的规定,纳税人采取伪造、变造账簿、记账凭证,在账簿上多列支出或者不列、少列收入等手段,不缴或者少缴应纳税款,偷税数额占应纳税额的10%以上不满30%并且偷税数额在1万元以上不满10万元的,或者因偷税被税务机关给予二次行政处罚又偷税的,处3年以下有期徒刑或者拘役,并处偷税数额1倍以上5倍以下罚金;偷税数额占应纳税额的30%以上并且偷税数额在10万元以上的,处3年以上7年以下有期徒刑,并处偷税数额1倍以上5倍以下罚金。扣缴义务人采取前述手段,不缴或者少缴已扣、已收税款,数额占应缴税额的10%以上并且数额在1万元以上的,依照前述规定处罚。对多次犯有上述行为,未经处理的,按照累计数额计算。

(2)根据《中华人民共和国刑法》第一百六十一条的规定,公司向股东和社会公众提供虚假的或者隐瞒重要事实的财务会计报告,严重损害股东或者其他人员利益的,对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员,处3年以下有期徒刑或者拘役,并处或者单处2万元以上20万元以下罚金。

(3)根据《中华人民共和国刑法》第二百二十九条的规定,承担资产评估、验资、验证、会计、审计、法律服务等职责的中介组织的人员故意提供虚假证明文件(包括虚假的财务会计报告),情节严重的,处5年以下有期徒刑或者拘役,并处罚金。上述人员索取他人财物或者非法收受他人财物,犯本罪的,处5年以上10年以下有期徒刑或者拘役,并处罚金。

此外,如果行为人为虚报注册资本、虚假出资、抽逃出资、贪污、挪用公款、侵占企业财产、私分国有资产、私分罚没财物,实施伪造、变造会计凭证、会计账簿或者编制虚假财务会计报告的行为,应当按照《中华人民共和国刑法》的有关规定分别定罪、处罚。

3. 伪造、变造会计凭证、会计账簿,编制虚假财务会计报告的行政责任

伪造、变造会计凭证、会计账簿或者编制虚假财务会计报告,情节较轻,社会危害不大,根据《中华人民共和国刑法》的有关规定,尚不构成犯罪的,应当按照《会计法》的规定予以处罚。具体包括以下几个方面。

(1)通报。由县级以上人民政府财政部门采取通报的方式对违法行为人予以批评、公告。通报决定由县级以上人民政府财政部门送达被通报人,并通过一定的媒介在一定的范围内公布。

(2)罚款。县级以上人民政府财政部门对违法行为视情节轻重,在予以通报的同时,可以对单位并处5千元以上10万元以下的罚款,对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员,可以处3千元以上5万元以下的罚款。

(3)行政处分。对上述所列违法行为直接负责的主管人员和其他直接责任人员中的国家工作人员,应当由其所在单位或者其上级单位或者行政监察部门依法给予警告、记过、记大过、降级、撤职、留用察看直至开除的行政处分。

(4)上述所列违法行为中的会计人员,五年内不得从事会计工作。

（四）隐匿或者故意销毁依法应当保存的会计凭证、会计账簿、财务会计报告的法律責任

所谓隐匿，是指故意转移、隐藏应当保存的会计凭证、会计账簿、财务会计报告的行为。所谓销毁，是指故意将依法应当保存的会计凭证、会计账簿、财务会计报告予以毁灭的行为。

1. 隐匿或者故意销毁依法应当保存的会计凭证、会计账簿、财务会计报告的刑事责任

《中华人民共和国刑法》第二百零一条规定，纳税人采取隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证的手段，不缴或者少缴应纳税款，偷税数额占应纳税额的10%以上不满30%并且偷税数额在1万元以上不满10万元的，或者因偷税被税务机关给予二次行政处罚又偷税的，处3年以下有期徒刑或者拘役，并处偷税数额1倍以上5倍以下罚金；偷税数额占应纳税额的30%以上并且偷税数额在10万元以上的，处3年以上7年以下有期徒刑，并处偷税数额1倍以上5倍以下罚金。扣缴义务人采取前述手段，不缴或者少缴已扣、已收税款，数额占应缴税额的10%以上并且数额在1万元以上的，依照前述规定处罚。对多次从事上述违法行为，未经处理的，按照累计数额计算。如果行为人为贪污、挪用公款、侵占企业财产及其他非法目的，实施隐匿、故意销毁依法应当保存的会计凭证、会计账簿、财务会计报告的行为，构成犯罪的，可以按照《中华人民共和国刑法》的有关规定，分别定罪、处罚。

2. 隐匿或者故意销毁依法应当保存的会计凭证、会计账簿、财务会计报告的行政責任

隐匿或者故意销毁依法应当保存的会计凭证、会计账簿、财务会计报告，情节较轻，社会危害不大，根据《中华人民共和国刑法》的有关规定，尚不构成犯罪的，应当根据《会计法》的规定追究行政責任：通报、罚款、行政处分、五年内不得从事会计工作。追究行政責任的具体形式及标准等与前同。

（五）授意、指使、强令他人伪造、变造或者隐匿、故意销毁会计资料行为应当承担的法律責任

所谓授意，是指暗示他人按其意思行事。所谓指使，是指通过明示方式，指示他人按其意思行事。所谓强令，是指明知其命令是违反法律的，而强迫他人执行其命令的行为。

1. 授意、指使、强令他人伪造、变造或者隐匿、故意销毁会计资料行为应当承担的刑事责任

根据《中华人民共和国刑法》的有关规定，授意、指使、强令会计机构、会计人员及其他人员伪造、变造会计凭证、会计账簿，编制虚假财务会计报告，或者隐匿、故意销毁依法应当保存的会计凭证、会计账簿、财务会计报告的，应当作为伪造、变造会计凭证、会计账簿，编制虚假财务会计报告或者隐匿、故意销毁依法应当保存的会计凭证、会计账簿、财务会计报告的共同犯罪，定罪处罚。

知识链接

所谓共同犯罪,是指两人以上共同故意犯罪。共同犯罪应当具备三个条件:第一,几个犯罪人有共同故意,即几个犯罪人都明知自己的行为会发生危害社会的结果,仍希望或者放任这种结果的发生,同时,几个犯罪人都认识到自己和其他行为人在共同进行某一犯罪活动。第二,几个犯罪人必须有共同的犯罪行为,即犯罪人各自的犯罪行为都是在他们的共同故意支配下,围绕共同的犯罪对象,实现共同的犯罪目的而实施的,各个共同犯罪人所实施的犯罪行为都同危害结果具有因果关系。第三,共同犯罪具有共同的犯罪客体,即共同犯罪人的犯罪行为必须指向同一犯罪客体。

因此,对授意、指使、强令他人伪造、变造会计凭证、会计账簿,编制虚假财务会计报告或者隐匿、故意销毁依法应当保存的会计凭证、会计账簿、财务会计报告的行为,构成犯罪的,应当依照《中华人民共和国刑法》的有关规定,根据行为人在共同犯罪中所起的作用,定罪处罚。

2. 授意、指使、强令他人伪造、变造或者隐匿、故意销毁会计资料行为应当承担的行政责任

对有上述违法行为,情节较轻,社会危害不大,不构成犯罪的,应当按照《会计法》的规定给予以下处罚。

(1)罚款。县级以上人民政府财政部门可以视违法行为的情节轻重,对违法行为人处以5千元以上5万元以下的罚款。

(2)行政处分。对授意、指使、强令会计机构、会计人员及其他人员伪造、变造会计凭证、会计账簿,编制虚假财务会计报告或者隐匿、故意销毁依法应当保存的会计凭证、会计账簿、财务会计报告的国家工作人员,还应当由其所在单位或者其上级单位或者行政监察部门给予警告、记过、记大过、降级、撤职、留用察看或者开除的行政处分。

案例精选

2016年1月,某机械制造厂发生以下事项:

该厂2015年度亏损50万元。20日,会计科科长张明授意会计人员采取伪造会计凭证等手段调整企业的财务会计报告,将本年度利润调整为盈利60万元,并将调整后的企业财务会计报告经厂长及有关人员签名、盖章后向有关单位报送。

根据我国《会计法》的规定,单位负责人对本单位的会计工作和会计资料的真实性、完整性负责。该会计科科长授意会计人员伪造会计凭证应承担法律责任。

(六)单位负责人打击报复会计人员的法律责任

1. 单位负责人打击报复会计人员的刑事责任

根据《中华人民共和国刑法》第二百五十五条的规定,公司、企业、事业单位、机关、团体的领导人对依法履行职责、抵制违反《会计法》规定行为的会计人员实行打击报复,情节严重的,构成打击报复会计人员罪。根据《中华人民共和国刑法》规定,对犯打击报复会计人员罪的,处3年以下有期徒刑或者拘役。

2. 单位负责人打击报复会计人员的行政责任

单位负责人对依法履行职责、抵制违反《会计法》规定行为的会计人员实行打击报复,情节轻微,危害性不大,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。

知识链接

对受打击报复的会计人员的补救措施

(1)恢复其名誉。受打击报复的会计人员的名誉受到损害的,其所在单位或者其上级单位及有关部门应当要求打击报复者向遭受打击报复的会计人员赔礼道歉,并澄清事实,消除影响,恢复名誉。

(2)恢复原有职位、级别。会计人员受到打击报复,被调离工作岗位、解聘或者开除的,应当在征得会计人员同意的前提下,恢复其工作;被撤职的,应当恢复其原有职务;被降级的应当恢复其原有级别。

(七)财政部门及有关行政部门的工作人员滥用职权、玩忽职守、徇私舞弊或者泄露国家秘密、商业秘密的法律责任

1. 财政部门及有关行政部门的工作人员滥用职权、玩忽职守、徇私舞弊或者泄露国家秘密、商业秘密的刑事责任

政府有关部门及其工作人员滥用职权、玩忽职守、徇私舞弊或者泄露国家秘密、商业秘密的行为,可构成以下犯罪。

(1)滥用职权罪和玩忽职守罪。根据《中华人民共和国刑法》第三百九十七条的规定,财政部门及有关行政部门的工作人员滥用职权或者玩忽职守,致使公共财产、国家和人民利益遭受重大损失的,构成滥用职权罪或者玩忽职守罪。对玩忽职守罪,处3年以下有期徒刑或者拘役;情节特别严重的,处3年以上7年以下有期徒刑。财政部门及有关行政部门的工作人员徇私舞弊,犯上述罪行的,判5年以下有期徒刑或者拘役;情节特别严重的,处5年以上10年以下有期徒刑。

(2)泄露国家秘密罪。根据《中华人民共和国刑法》第三百九十八条的规定,财政部门及

有关行政部门的工作人员违反《中华人民共和国保守国家秘密法》的规定,故意或者过失泄露国家秘密,情节严重的,构成泄露国家秘密罪。对泄露国家秘密罪,处3年以下有期徒刑或者拘役;情节特别严重的,处3年以上7年以下有期徒刑。

(3)泄露商业秘密罪。根据《中华人民共和国刑法》第二百一十九条的规定,有下列侵犯商业秘密行为之一,给商业秘密的权利人造成重大损失的,处3年以下有期徒刑或者拘役,并处或者单处罚金;造成特别严重后果的,处3年以上7年以下有期徒刑,并处罚金:①以盗窃、利诱、胁迫或者其他不正当手段获取权利人的商业秘密的;②披露、使用或者允许他人使用以前项手段获取的权利人的商业秘密的;③违反约定或者违反权利人有关保守商业秘密的要求,披露、使用或者允许他人使用其所掌握的商业秘密的。

2. 财政部门及有关行政部门的工作人员滥用职权、玩忽职守、徇私舞弊或者泄露国家秘密、商业秘密的行政责任

财政部门及有关行政部门的工作人员虽有滥用职权、玩忽职守、徇私舞弊以及泄露国家秘密、商业秘密的行为,但是情节显著轻微,危害性不大,按照《中华人民共和国刑法》的有关规定不构成犯罪的,应当依照《会计法》的规定及有关法律、法规的规定,给予行政处分。行政处分主要有警告、记过、记大过、降级、降职、撤职、留用察看和开除等。对有上述违法行为的财政部门及有关行政部门的工作人员,可以由其所在单位或者其上级单位或者行政监察部门视情节轻重,给予相应的行政处分。

(八)将检举人姓名和检举材料转给被检举单位和被检举人个人的法律责任

《会计法》规定,将检举人姓名和检举材料转给被检举单位和被检举人个人的,由所在单位或者有关单位依法给予行政处分。

(九)违反《会计法》同时违反其他法律规定的行为的法律责任

单位的经济活动是一项综合的经济活动过程,会计工作是经济管理的一项重要的基础性工作,会计行为和会计资料不仅对本单位的经济活动产生影响,也会影响到其他单位的经济活动和有关部门的管理活动。因此,除了《会计法》以外,其他法律对相关单位的会计工作也做出了相应的规范,并赋予税务、审计、人民银行、银行监管、证券监管、保险监管等部门对有关会计工作实施监督管理并对相关会计违法行为进行处罚的职权。《会计法》规定,违反本法规定,同时违反其他法律规定的,由有关部门在各自职权范围内依法进行处罚。

(1)根据《中华人民共和国审计法》的有关规定,审计机关发现被审计单位转移、隐匿、篡改、毁弃会计凭证、会计账簿、会计报表以及其他与财政收支或者财务收支有关的资料的,审计机关有权予以制止。被审计单位有上述行为的,审计机关认为对负有直接责任的主管人员和其他直接责任人员依法应当给予行政处分的,有权提出给予行政处分的建议,被审计单位或者其上级机关、监察机关应当依法及时做出决定;构成犯罪的,由司法机关依法追究刑事责任。

(2)根据《中华人民共和国商业银行法》的有关规定,商业银行应当依照相关法律和国家

统一的会计制度,建立、健全本行的财务会计制度,保存财务会计报表、业务合同以及其他资料。商业银行应当按照国家有关规定,真实记录并全面反映其业务活动和财务状况,编制年度财务会计报告,及时向中国人民银行和财政部门报送会计报表。商业银行提供虚假的或者隐瞒重要事实的财务会计报表,中国人民银行有权责令其改正;商业银行有违法所得的,没收违法所得,并处以违法所得1倍以上5倍以下罚款;商业银行没有违法所得的,处以10万元以上50万元以下罚款;情节特别严重或者逾期不改正的,中国人民银行可以责令停业整顿或者吊销其经营许可证;构成犯罪的,依法追究刑事责任。

(3)根据《中华人民共和国证券法》的有关规定,股票、公司债券依法上市交易的公司,应当按照规定,向证券监督管理机构报送年度报告、中期报告、临时报告。国务院证券监督管理机构有权查阅、复制当事人和与调查事件有关的单位和个人的证券交易记录、登记过户记录、财务会计资料及其他相关文件和资料;对可能被转移或者隐匿的文件和资料,可以予以封存,查询当事人和与调查事件有关的单位和个人的资金账户、证券账户,对有证据证明有转移或者隐匿违法资金、证券迹象的,可以申请司法机关予以冻结。对于经核准上市交易的证券,其发行人未按照有关规定披露信息,或者披露的信息有虚假记载、误导性陈述或者有重大遗漏的,由证券监督管理机构责令改正,对发行人处以30万元以上60万元以下的罚款。对直接负责的主管人员和其他直接责任人员给予警告,并处以3万元以上30万元以下的罚款。构成犯罪的,依法追究刑事责任。发行人未按期公告其上市文件或者报送有关报告的,由证券监督管理机构责令改正,对发行人处以5万元以上10万元以下的罚款。为证券的发行、上市或者证券交易活动出具审计报告、资产评估报告或者法律意见书等文件的专业机构,就其所应负责的内容弄虚作假的,由证券监督管理机构没收违法所得,并处以违法所得1倍以上5倍以下的罚款,并由有关主管部门责令该机构停业,吊销直接责任人员的资格证书。构成犯罪的,依法追究刑事责任。

(4)根据《中华人民共和国保险法》的有关规定,保险监督管理部门有权检查保险公司的业务状况、财务状况及资金运用状况,有权要求保险公司在规定的期限内提供有关的书面报告和资料。保险公司未按照规定报送有关报告、报表、文件和资料的,由保险监督管理部门责令改正,逾期不改正的,处以1万元以上10万元以下的罚款。保险公司向保险监督管理部门提供虚假的报告、报表、文件和资料的,由保险监督管理部门责令改正,处以10万元以上50万元以下的罚款。

(5)根据《中华人民共和国税收征收管理法》的有关规定,纳税人必须在法律、行政法规规定或者税务机关依照法律、行政法规的规定确定的申报期限内办理纳税申报,报送纳税申报表、财务会计报表以及税务机关根据实际需要要求纳税人报送的其他纳税资料。纳税人未按照规定设置、保管账簿或者保管记账凭证和有关资料,以及未按照规定将财务、会计制度或者财务、会计处理办法报送税务机关备查的,由税务机关责令限期改正,逾期不改正的,可以处以2千元以下的罚款;情节严重的,处以2千元以上1万元以下的罚款。纳税人采取伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证,在账簿上多列支出或者不列、少列收入,或者采用虚假的纳税申报的手段,不缴或者少缴应纳税款,构成犯罪的,依法追究刑事责任。偷税

数额不满1万元或者偷税数额占应纳税额不到10%的,由税务机关追缴其偷税款,处以偷税数额5倍以下的罚款。

对违反《会计法》同时违反其他法律规定的行为,除构成犯罪的,由司法机关依法追究刑事责任外,其他对会计违法行为依法享有行政处罚权的机关,对尚不构成犯罪的会计违法行为,应当按照法定职权做出相应处罚。但是,对同一违法当事人的同一违法行为,不得给予两次以上罚款的行政处罚。



综合案例解析

A公司是一家股份有限公司,2016年度发生了以下部分事项:

(1)3月20日,市财政部门到公司进行检查,公司领导以“单位最近正在进行生产整顿,没有时间”为由,予以拒绝。

(2)5月18日,从事公司财务部门内部会计档案保管工作的李某休产假,公司决定由出纳员陈某临时兼管李某的工作。

(3)6月9日,公司财务经理张某退休,公司决定任命具有注册会计师资格和会计从业资格证书,且在公司内部审计部门工作了10年的吴某担任财务经理。

(4)6月29日,公司出纳员陈某顶替李某从事单位内部会计档案保管工作期间,应自己爱人要求,利用职务之便,私自将本公司开发新产品的成本资料和相关技术资料复印后交给其爱人单位有关人员。

(5)8月27日,公司从外地购买了一批货物,收到发票后,发现发票金额与实际支付金额不一致,会计经办人员便在原始凭证上做了更改,并加盖了自己的印章,作为报销凭证。

(6)9月15日,经公司董事会研究决定重申,公司今后对外报送的财务会计报告必须由公司董事长兼总经理钱某、主管会计的副总经理刘某和财务经理吴某三人同时签名、盖章后方能报出。

要求:根据上述情况,结合我国会计法律制度的规定,回答下列问题。

(1)该公司拒绝市财政部门对其会计工作的检查是否符合规定?说明理由。

(2)该公司让陈某兼任李某的内部会计档案保管工作是否符合规定?说明理由。

(3)该公司任命吴某担任财务经理是否符合规定?说明理由。

(4)公司出纳员陈某顶替李某从事单位内部会计档案保管工作期间,私自将本公司开发新产品的成本资料和相关技术资料复印后提供给其爱人单位有关人员,这一做法是否符合会计法律制度的规定?说明理由。

(5)该公司会计经办人员更改原始凭证金额的做法是否符合规定?说明理由。

(6)该公司董事会做出的关于对外报送财务会计报告的重申决定是否符合规定?说明理由。

解析:

(1)不符合规定。根据我国会计法律制度的规定,县级以上人民政府财政部门为各单位

会计工作的监督检查部门,对各单位会计工作行使监督权。各单位必须依照有关法律和行政法规的规定接受有关监督检查部门依法实施监督检查。所以,任何单位不得以任何理由予以拒绝。

(2)不符合规定。根据我国《会计法》的规定,出纳员不得兼任稽核、会计档案保管和收入、支出、费用、债权债务账目的登记工作。该公司出纳员陈某兼管会计档案保管工作违反了《会计法》的这一规定。

(3)不符合规定。根据我国《会计法》的规定,担任会计机构负责人,应当具备会计师以上专业技术资格或者从事会计工作3年以上工作经历。注册会计师不是会计专业技术资格,不能代替“会计师以上专业技术资格”。在审计部门工作10年,也不符合“从事会计工作3年以上工作经历”的要求。

(4)不符合会计法律制度的规定和会计职业道德规范的要求。根据《会计档案管理办法》的规定,各单位保存的会计档案一般不得借出。如有特殊需要,经本单位负责人批准,可以提供查阅或者复制,并办理登记手续。该公司陈某私自复印会计档案资料给外单位,属于严重违规行为。

(5)不符合规定。根据我国《会计法》的规定,原始凭证金额有错误的,应当由出具单位重开,不得在原始凭证上更正。

(6)符合规定。根据我国《会计法》的规定,公司对外报出的财务会计报告应当由企业负责人、主管会计工作的负责人、会计机构负责人签名并盖章。设置总会计师的,还应由总会计师签名并盖章。

知识总结

通过本章的学习,读者将会熟悉会计法律制度的构成、会计工作管理体制,以及会计核算、会计监督、会计机构和会计人员的相关法律约束和法律责任。掌握会计法律制度的构成,了解会计工作的主管部门,了解会计核算的基本要求,了解会计凭证、会计账簿、会计报告的基本规定,了解会计工作内部监督和政府监督的主要规定,掌握违反会计制度规定的法律责任,这是成为一名合格的会计从业人员的基本要求。

教学检测

一、单项选择题

1. 根据《会计法》的规定,国家统一的会计制度的制定权限属于()。
A. 国务院财政部门
B. 国际会计准则委员会
C. 各单位
D. 各部门
2. 在会计法律制度的构成中,()是层次最高的法律规范,是制定其他会计规范性文件

- 的依据。
- A. 会计法律
B. 行政法规
C. 会计规章
D. 地方性会计法规
3. 下列会计法律制度属于会计规章的是()。
- A. 企业会计制度
B. 代理记账管理办法
C. 小企业会计制度
D. 会计基础工作规范
4. 我国会计工作管理体制的原则是()。
- A. 集中管理
B. 统一领导,分级管理
C. 分级管理
D. 分级领导,分级管理
5. 《会计法》规定,()对本单位的会计工作和会计资料的真实性、完整性负责。
- A. 会计人员
B. 会计机构
C. 会计机构负责人
D. 单位负责人
6. 在我国,代表国家对会计工作行使行政管理职权的政府部门是()。
- A. 财政部门
B. 国务院
C. 审计部门
D. 税务部门
7. 从事生产、经营的纳税人应当自领取营业执照之日起()日内设置账簿。
- A. 5
B. 10
C. 15
D. 20
8. ()是记录经济业务事项的发生和完成情况,明确经济责任,并作为记账依据的书面证明,是会计核算的重要会计资料。
- A. 会计凭证
B. 原始凭证
C. 记账凭证
D. 会计报表
9. ()会计凭证、会计账簿及其他会计资料,是指利用涂改、挖补或者其他方法改变会计凭证、会计账簿的真实内容,以达到非法目的。
- A. 伪造
B. 变造
C. 假造
D. 编造
10. 记账人员与经济业务事项和会计事项的审批人员、经办人员、财物保管人员的职责权限应当明确,并()。
- A. 相互依赖
B. 相互替代
C. 相互分立、相互制约
D. 相互提供资料
11. 会计机构、会计人员对违反《会计法》和国家统一的会计制度规定的会计事项,()。
- A. 有权拒绝办理或者按照职权予以纠正
B. 按单位负责人的要求办理
C. 不予办理
D. 制止和纠正无效的,向单位领导人提出书面意见,请求处理
12. 根据《会计法》的规定,()有权对会计师事务所出具审计报告的程序和内容进行

监督。

- A. 税务部门
 - B. 财政部门
 - C. 注册会计师协会
 - D. 证券监管部门
13. 内部会计监督的主体是()。
- A. 财政、审计、税务机关
 - B. 注册会计师及会计师事务所
 - C. 本单位的会计机构和会计人员
 - D. 本单位的内部审计机构和审计人员
14. 对会计机构负责人(会计主管人员)的任职资格和条件表述错误的是()。
- A. 从事会计工作 3 年以上
 - B. 从事会计工作 2 年以上
 - C. 熟悉国家的财经法律、法规
 - D. 掌握本行业业务管理的有关知识
15. 不属于会计专业技术资格的是()。
- A. 助理会计师
 - B. 会计师
 - C. 高级会计师
 - D. 注册会计师

二、多项选择题

1. 下列属于我国会计法律制度构成内容的是()。
- A. 会计法律
 - B. 会计行政法规
 - C. 会计规章
 - D. 地方性会计法规
2. 根据《会计档案管理办法》的规定,下列各项中,属于会计档案的有()。
- A. 会计账簿
 - B. 单位内部控制制度
 - C. 会计移交清册
 - D. 会计档案保管清册
3. 会计凭证包括()。
- A. 原始凭证
 - B. 记账凭证
 - C. 外部凭证
 - D. 内部凭证
4. 收入、支出、费用、成本都是计算一个单位经营成果及其盈亏情况的主要依据,各单位应该重视其管理,进行()的会计核算。
- A. 连续
 - B. 系统
 - C. 全面
 - D. 综合
5. 会计档案保管期限分为永久和定期两类,以下属于定期保管会计档案的期限的是()。
- A. 3 年
 - B. 10 年
 - C. 15 年
 - D. 30 年
6. 根据《会计法》的规定,财政部门实施会计监督的内容包括()。
- A. 是否依法设置会计账簿
 - B. 会计资料是否真实、完整
 - C. 会计核算是否符合法定要求
 - D. 从事会计工作的人员是否具备专业能力
7. 有关部门依法对有关单位会计资料实施监督检查时,应当()。

- A. 出具检查结论
 - B. 尽可能利用已有检查结论,避免重复查账
 - C. 可以超越范围和权限
 - D. 重复查账
8. 根据《会计法》的规定,除财政部门外,()等部门也应当依照有关法律、行政法规规定的职责,对有关单位的会计资料实施监督检查。
- A. 审计
 - B. 税务
 - C. 银行监管
 - D. 证券监管、保险监管
9. 下列属于会计工作社会监督的是()。
- A. 会计机构、会计人员实施的监督
 - B. 注册会计师的审计
 - C. 财政监督
 - D. 社会公众对违法会计行为的检举

三、判断题

- 1. 国家统一的会计制度由国务院财政部门根据《会计法》制定并公布。()
- 2. 《会计法》规定,会计机构负责人对本单位的会计工作和会计资料的真实性、完整性负责。()
- 3. 确定会计年度是会计核算的持续经营假设和权责发生制核算基础的要求。()
- 4. 为了实现会计资料的可比性,《会计法》规定各单位不得变更会计处理方法。()
- 5. 会计机构、会计人员对记载不准确、不完整的原始凭证,有权不予受理,并向单位负责人报告,请求查明原因,追究有关当事人的责任。()
- 6. 记账人员与经济业务事项和会计事项的审批人员、经办人员、财务保管人员只要实行职务分离就能相互制约。()
- 7. 记账人员与会计事项的审批人员、经办人员、财物保管人员应相互分离、相互制约。()
- 8. 财政部《代理记账管理办法》规定,代理记账机构对其专职从业人员和兼职从业人员的业务活动承担责任。()
- 9. 注册会计师不能承办验证企业资本、出具验资报告的审计业务。()
- 10. 会计机构负责人(会计主管人员)办理交接手续,由单位稽核人员监交。()

四、案例分析题

甲公司收到一张应由甲公司和乙公司共同负担费用支出的原始凭证,甲公司会计人员张某对该原始凭证及应承担的费用进行账务处理,并保存该原始凭证。同时,应乙公司的要求,将该原始凭证复印件提供给乙公司用于账务处理。年终,甲公司拟销毁一批保管期满的会计档案,其中,有一张未结清债权债务的原始凭证,会计人员李某认为只要保管期满的会计档案就可以销毁。

问题:1. 张某的做法是否得当?

2. 李某的做法是否得当?

参考答案

一、单项选择题

1. A	2. A	3. B	4. B	5. D
6. A	7. C	8. A	9. B	10. C
11. A	12. B	13. C	14. B	15. D

二、多项选择题

1. ABCD	2. ACD	3. AB	4. ABCD	5. BD
6. ABCD	7. AB	8. ABCD	9. BD	

三、判断题

1. ✓	2. ×	3. ✓	4. ×	5. ×
6. ×	7. ✓	8. ✓	9. ×	10. ×

四、案例分析题

1. 张某的做法不得当。根据《会计基础工作规范》的规定,甲、乙两公司共同负担费用的原始凭证,由甲方保存,则乙方应当根据甲方提供的原始凭证分割单进行账务处理。张某给乙方公司发去原始凭证复印件,将会使得乙方公司无法入账,造成记账错误。

2. 李某的做法不得当。第一,会计档案的定期保管期限最低为 10 年,超过保管期限的并且已经结算的会计档案方可以销毁;第二,未结清债权债务的原始凭证,在保管期满时应当结清债权债务后销毁。因此,李某的做法是违反会计法律制度的要求的。