

第二章 会计法律

学习目标

（一）知识目标

- 了解会计机构的设置要求和我国会计法律制度对会计核算的基本要求；
- 理解我国会计法律制度对会计年度、记账本位币、填制会计凭证、登记会计账簿、编制财务会计报告、管理会计档案等的规定；
- 熟悉会计工作的内部监督、政府监督、社会监督的内容和要求；
- 熟悉会计从业资格的有关规定；
- 掌握违反《会计法》关于会计核算、会计监督、会计机构、会计人员有关规定应当承担的法律责任。

（二）技能目标

- 能够分析、判断具体会计行为是否合法，以及违法会计行为应当承担的法律责任；
- 能够分析、判断会计人员在会计监督中的职责权限；
- 能够分析、归纳会计人员如何依法进行会计核算、实施会计监督，以保证会计信息的真实性和完整性。

会计法律是调整我国社会经济生活中会计关系的法律规范，是由全国人民代表大会及其常务委员会经过一定法律程序制定的有关会计工作的法律。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。在我国，到目前为止已先后制定了三部会计法。现行的会计法律为 1999 年 10 月 31 日经第九届全国人民代表大会常务委员会第十二次会议修订并于 2007 年 7 月 1 日正式施行的《会计法》。

第一节 会计核算

一、会计核算的含义

核算是会计的基本职能之一，是指以货币为主要计量单位，采用专门的方法，对特定主体的经济活动进行连续、系统、全面的确认、计量、记录和报告，向有关方面提供会计信息，有助于信息使用者作出决策的会计工作过程。核算是会计工作的核心和重点。

二、会计核算的基本要求

会计核算的基本要求是指各单位^①进行会计核算应当遵循的基本规范。为了保证会计核算与会计资料的真实、完整,《会计法》对会计核算提出了以下三项基本要求:

(一) 对会计核算依据的基本要求

《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。”

会计核算必须以单位实际发生的经济业务事项为依据,但并非所有的经济业务事项都需要进行会计核算。例如,对于签订经济合同这样的经济业务事项,在签订合同时无须进行会计核算,只有当实际发生合同中约定的经济业务事项时才进行会计核算。

任何单位都不得以虚假的经济业务事项进行会计核算。没有经济业务事项,会计核算也就失去了核算的对象和依据,以虚假的经济业务事项为依据进行会计核算,提供的资料不仅无助于信息使用者作出决策,反而会对其造成误导,损害信息使用者的利益,扰乱社会经济秩序。

(二) 对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。”“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。”

会计资料是在会计核算过程中形成的、反映实际发生的经济业务事项的资料,包括会计凭证、会计账簿、财务会计报告和其他会计资料。会计资料是记录会计核算过程和结果的载体,是反映单位财务状况和经营成果、进行决策的重要依据。会计资料所反映的信息也是一种重要的社会信息资源。我国制定了一系列的规章制度对会计资料作出规定,达到了较好的效果。因此,《会计法》对其进行了肯定,并且,《会计法》规定任何单位和个人都不得提供虚假的会计资料。

(三) 对会计电算化的基本要求

《会计法》第十三条第二款规定:“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。”

会计软件是会计电算化运行的重要载体,会计软件符合国家统一的会计制度的规定是保证会计资料质量的重要前提。并且,《会计法》要求利用会计软件生成的会计资料也必须在格式、内容以及质量等方面符合国家统一的会计制度的规定。

三、会计核算的内容

《会计法》第十条规定:“下列经济业务事项,应当办理会计手续,进行会计核算:

“(一) 款项和有价证券的收付;

^① 在《会计法》中,将国家机关、社会单位、公司、事业单位和其他组织统称为单位。

- “(二) 财物的收发、增减和使用；
- “(三) 债权债务的发生和结算；
- “(四) 资本、基金的增减；
- “(五) 收入、支出、费用、成本的计算；
- “(六) 财务成果的计算和处理；
- “(七) 需要办理会计手续、进行会计核算的其他事项。”

单位在生产经营活动过程中会发生各种各样的经济业务事项。经济业务事项包括经济业务和经济事项。经济业务也称经济交易，是指单位与外部单位或个人之间发生的经济往来活动，如采购商品等。经济事项是指单位内部发生的、引起资金增减变化的经济活动，如生产产品领料等。经济业务事项具体包括以下几类：

1. 款项和有价证券的收付

款项是指作为支付手段的货币资金，主要包括现金、银行存款以及其他视同现金和银行存款使用的外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款、信用证存款、保函押金和各种备用金等。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、企业债券、其他债券和股票等。款项和有价证券是流动性最强的资产，如果款项和有价证券的收付环节出现问题，将直接影响到单位货币资金的供应，从而影响单位整个的生产经营活动。因此，各单位要按照国家统一的会计制度的规定，对款项和有价证券进行核算，以保证这类资产的流动性和安全性，提高货币资金的使用效率。

2. 财物的收发、增减和使用

财物是财产物资的简称，是单位进行生产经营活动所需的具有实物形态的经济资源。一般包括原材料、燃料、包装物、低值易耗品、在产品、库存商品等流动资产，以及房屋、建筑物、机器、设备、设施、运输工具等固定资产。财物的收发、增减和使用是会计核算中的经常性业务，加强对其核算对有效控制成本、保证财物的安全和完整、维护单位正常的生产经营活动有着重要作用。

3. 债权债务的发生和结算

债权是单位收取款项的权利，一般包括各种应收和预付款项等。债务是由过去的交易或事项形成的预期会导致经济利益流出单位的现时义务，一般包括各项借款、应付和预收款项、应交款项等。债权债务的发生关系到单位自身的资金周转，同时涉及其他单位和部门的经济利益，因此，各单位必须加强对债权债务的核算，防范非法行为的发生。

4. 资本、基金的增减

资本是指所有者投入单位的资金。基金是指单位按照法律、法规的规定设置或筹集的具有特定用途的专项资金，如教育基金、社会保险基金等。资本、基金的增减应以具有法律效力的合同、协议、董事会决议或政府部门的有关文件等为依据，因此，资本、基金增减的会计核算要遵循国家有关法律、法规的规定。

5. 收入、支出、费用、成本的计算

收入、支出、费用、成本的计算是判断单位经营成果的主要依据。各单位应当加强对收入、支出、费用、成本的管理，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

财务成果主要是指单位在一定时期内从事经营活动而在财务上取得的结果,具体表现为赢利或亏损。财务成果的核算一般包括利润的计算和分配,涉及所有者、国家等各方面的经济利益,因此,各单位必须严格按照国家有关法律、法规的规定,对财务成果进行正确的计算和处理。

7. 其他事项

其他事项是指除上述六项经济业务事项以外的、按照国家统一会计制度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。随着我国经济的发展,新的经济业务事项不断出现,对它们也必须进行会计核算。

四、会计年度

《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。”

会计年度是指以年度为单位进行会计核算的期间,是反映单位的财务状况、经营成果的时间间隔。我国的会计年度采用公历年度,每个会计年度又划分为会计中期,包括月度、季度和半年度,以便于及时提供单位的会计核算资料。按公历年度反映的会计信息也是国家财政、税收、计划、统计部门进行宏观管理的依据。

五、记账本位币

《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。”

单位的生产经营活动必须由统一的计量单位来衡量,由于货币具有一般等价物的职能,因此,会计核算以货币作为主要的计量单位。人民币是我国的法定货币,因此,我国的“会计核算以人民币为记账本位币”。

随着我国改革开放的不断深入,国际贸易不断扩大,“业务收支以人民币以外的货币为主的单位”可以选择其中一种货币作为记账本位币,这是国家对记账本位币作出的适应性规定。“但是编制的财务会计报告应当折算为人民币”,这是我国加强经济管理的需要,也是国家主权地位的体现。

六、会计核算的载体

(一) 会计凭证

《会计法》第十四条规定:“会计凭证包括原始凭证和记账凭证。”“办理本法第十条所列的经济业务事项,必须填制或者取得原始凭证并及时送交会计机构。”“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、不合法的原始凭证有权不予接受,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。”“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。”“记账凭证应当根据经过审核的原始凭证及有关资料编制。”

会计凭证简称凭证,是证明经济业务的发生和完成情况、明确经济责任的书面证明,也是登记账簿的依据。填制和审核会计凭证是会计核算工作的起点。根据填制的方法和用途不同,会计凭证分为原始凭证和记账凭证。原始凭证是证明经济业务的发生和完成情况的书面证明。单位发生的经济业务事项,必须填制或取得原始凭证,原始凭证是经济业务核算的原始依据。记账凭证是根据审核无误的原始凭证编制,并作为登记账簿的直接依据的凭证。

1. 原始凭证

原始凭证一般由业务经办人员填制或取得。当经济业务发生时,必须首先填制或取得原始凭证,并及时送交会计机构,以保证会计核算工作的顺利进行。一般来说,原始凭证送交会计机构的时间最迟不应超过一个会计结算期。

(1) 原始凭证的审核。会计机构、会计人员应当以国家统一的会计制度为依据,对原始凭证进行审核。对于不真实、不合法的原始凭证有权不予接受,并向单位负责人报告,请求查明原因,追究有关人员的责任;对于记载不准确、不完整的原始凭证要予以退回,并要求经办人员按照国家统一的会计制度的规定进行更正、补充。

(2) 原始凭证错误的更正。① 原始凭证记载的各项内容均不得涂改,随意涂改的原始凭证不能作为记账的依据。② 原始凭证存在错误的,应当由出具单位重开或者更正,并且在更正处加盖出具单位印章。原始凭证金额有错误的,不得在原始凭证上更正,必须由出具单位重开,以防发生舞弊行为。

2. 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,审核无误的记账凭证是登记账簿的直接依据。



小案例

问题原始凭证的处理办法

1. 基本案情

2008年12月,甲有限责任公司出纳员张某在审核原始凭证时,发现了如下问题:王某提供的采购货物发票大小写金额不一致,应属于开票单位填写错误;李某购买办公用品的发票经审查是伪造的发票。张某应怎样处理?

2. 案情分析

根据《会计法》的规定,会计机构、会计人员对不真实、不合法的原始凭证,有权不予接受,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,并要求经办人员按照国家统一的会计制度的规定进行更正、补充。

在本案中,张某发现王某提供的发票大小写金额不一致,属于发票填写错误,应将原始凭证退回给业务经办人员,要求开票单位重开发票。对于李某所提供的伪造的购买办公用品的发票,张某有权不予接受,并向单位负责人报告,请求查明原因,追究相关当事人的责任。

（二）会计账簿

会计账簿是会计资料的主要载体之一，它能够对单位零散的数据资料进行分类整理，提供连续、系统、全面的数据资料。各单位应当依法设置会计账簿，按规定进行账簿的登记和错误的更正，并将有关账簿资料进行核对，为编制财务会计报告提供所需信息。

1. 会计账簿的设置

《会计法》第十五条第一款规定：“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。”

《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。”

会计账簿是以会计凭证为依据，由具有一定格式、相互联系的若干账页所组成的，用来序时、分类地核算经济业务事项的簿籍。各单位应该依法设置会计账簿，进行会计核算，不得违反规定私设会计账簿。各单位应设置的会计账簿包括总账、日记账、明细账和其他辅助性账簿。

2. 会计账簿的登记与错误更正

《会计法》第十五条第二款规定：“会计账簿应当按照连续编号的页码顺序登记。会计账簿记录发生错误或者隔页、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。”

《会计法》第十五条第三款规定：“使用电子计算机进行会计核算的，其会计账簿的登记、更正，应当符合国家统一的会计制度的规定。”

会计账簿应当以审核无误的会计凭证为依据进行登记，在登记时必须按照页码顺序连续登记，不得跳行、隔页。账簿记录发生错误的，应当按照国家统一的会计制度规定的更正方法进行更正，包括划线更正法、红字更正法和补充登记法三种更正方法。会计人员和会计机构负责人（会计主管人员）要在更正处盖章，以示负责。

实行会计电算化的单位，其账簿登记和更正也应符合国家统一的会计制度的规定。

3. 账簿的核对

《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。”

将账簿和有关资料之间进行核对称为对账，对账的内容包括以下几个方面：

（1）账实核对。账实核对是指账簿资料应该与实物、款项的实有数额核对相符。账簿资料应该如实反映单位各项财产物资的增减变化情况，通过账实核对，可以检验账簿登记的正确性，发现财产物资管理中存在的问题，查明原因，明确责任，加强经济管理。

（2）账证核对。账证核对是会计账簿记录与会计凭证有关内容核对相符。会计账簿的资料来源于会计凭证，因此，账证应该保持一致。通过账证核对可以检查账簿和凭证是否相符，若不相符应及时查明原因，并按规定予以更正。

（3）账账核对。账账核对是指会计账簿之间有关的记录核对相符。会计账簿之间包括总账内部、总账与日记账之间、总账与明细账之间。会计机构的财产物资明细账与保管部

门、使用部门的有关财产物资明细账之间存在着内在联系,通过定期核对,可以检验会计账簿记录的正确性,及时发现问题,查明原因,保证会计资料的真实、准确和完整。

(4) 账表核对。账表核对是指会计账簿与会计报表有关内容核对相符。会计报表是根据会计账簿记录及有关资料编制的,两者之间存在着内在联系。通过检查账表是否相符,可以发现账簿和报表的错误,并按规定进行更正,以确保会计资料的正确性。

(三) 财务会计报告

1. 财务会计报告的含义和内容

《会计法》第二十条第二款规定:“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。”



资料卡

新准则中的财务会计报告

《企业会计准则——基本准则(2006)》规定:“财务会计报告是指企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果、现金流量等会计信息的文件。财务会计报告包括会计报表及其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。会计报表至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表等报表。小企业编制的会计报表可以不包括现金流量表。”新准则中取消了财务情况说明书。

财务会计报告是单位对外提供的反映某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果和现金流量等会计信息的书面文件。

(1) 会计报表。会计报表是根据账簿记录和有关资料,按照规定的报表格式,总括反映某一时点的财务状况和一定会计期间的经营成果和现金流量情况的一种书面文件。它是财务会计报告的主要组成部分。会计报表主要包括资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表。资产负债表是反映单位某一特定日期财务状况的会计报表。利润表是反映企业一定会计期间经营成果的会计报表。现金流量表是反映单位一定时期内现金流入和流出情况的报表。所有者权益变动表是反映一定会计期间构成所有者权益的各个组成部分增减变动情况的报表。资产负债表、利润表、现金流量表是单位的基本报表,每个单位的会计报表至少应当包含这三张报表。

(2) 会计报表附注。会计报表附注是对会计报表的补充说明,主要包括两类内容:一是对会计报表中所包含的各要素的补充说明,二是对在会计报表中无法体现的其他财务信息所作的补充说明。附注的编制可以向会计信息使用者提供更加完整的会计信息,有助于信息使用者作出决策。

(3) 其他资料。除了会计报表和附注之外,单位可以按照有关法律、法规的规定和信息使用者的需要提供一些其他的信息,如企业可以在财务会计报告中披露其承担的社会责任、可持续发展能力等信息,这些信息不属于财务信息,但如果需要可以单独作出说明。

2. 财务会计报告的编制

《会计法》第二十条第一款规定:“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,并符合本法和国家统一的会计制度关于财务会计报告的编制要求、提供对象和

提供期限的规定;其他法律、行政法规另有规定的,从其规定。”

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。会计凭证、会计账簿所提供的是比较分散的、不完整的会计信息,财务会计报告能够将会计资料进行进一步的分类整理和汇总,反映单位系统、完整的信息资料。

财务会计报告是会计信息使用者进行有关决策的重要依据,也是政府部门进行宏观经济管理的重要依据,因此,财务会计报告的编制应当符合法律、法规和国家统一的会计制度的要求。

向不同的会计资料使用者提供的财务会计报告编制依据应当一致。以不同依据编制的财务会计报告实际上是虚假的财务会计报告,这种做法是一种违法行为,必须依法制止和惩治。

3. 财务会计报告的注册会计师审计

《会计法》第二十条第二款规定:“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须经注册会计师审计的,注册会计师及其所在的会计师事务所出具的审计报告应当随同财务会计报告一并提供。”

由注册会计师对财务会计报告进行审计是保证财务会计报告质量的重要措施,也是便于财务会计报告使用者有效利用财务会计报告的重要手段。

4. 财务会计报告的责任主体

《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。”

《会计法》第二十一条规定:“财务会计报告应当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;设置总会计师的单位,还须由总会计师签名并盖章。单位负责人应当保证财务会计报告真实、完整。”

单位负责人是单位的法定代表人,代表单位行使法定职权,主管会计工作的负责人、会计机构负责人(会计主管人员)、总会计师对会计工作的质量都负有不可推卸的责任,因此,要求他们在财务会计报告上签名并盖章,这样能够明确有关人员的责任,提高会计信息的质量。

七、会计档案

《会计法》第二十三条规定:“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。会计档案的保管期限和销毁办法,由国务院财政部门会同有关部门制定。”

会计档案是反映单位经济业务事项的历史资料和证据,一般包括会计凭证、会计账簿、财务会计报告以及其他会计资料等。会计档案对于单位总结经济工作,指导单位的生产经营活动和进行事务管理,检查经济财务问题,防范贪污舞弊,制定经济发展方针、战略都具有重要作用。各单位必须加强对会计档案的管理,确保会计档案资料的安全和完整,并充分加以利用。会计档案管理是一项技术性、政策性很强的工作,财政部和国家档案局于1998年修订了《会计档案管理办法》,对会计档案的立卷、归档、保管、查阅和销毁,以及单位变更后的会计档案管理等作出了具体的规定。

第二节 会计监督

会计监督是会计的基本职能之一,也是我国经济监督体系的重要组成部分。目前,我国已经形成了三位一体的会计监督体系,包括单位内部会计监督、以政府财政部门为主体的政府会计监督和以注册会计师为主体的社会会计监督。

一、单位内部会计监督

《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。单位内部会计监督制度应当符合下列要求:(一)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;(二)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;(三)财产清查的范围、期限和组织程序应当明确;(四)对会计资料定期进行内部审计的办法和程序应当明确。”

(一) 单位内部会计监督的含义

单位内部会计监督是指单位为了保护其资产的安全与完整,保证其经营活动符合国家法律、法规和内部规章制度的要求,提高经营管理水平和效率,而在单位内部采取的一系列相互关联、相互制约的制度和方法。单位内部会计监督制度本质上是一种内部控制制度,建立健全单位内部会计监督制度是保证单位内部会计工作有序进行、防范单位内部管理失控的重要会计监督制度。

(二) 单位内部会计监督的主体与对象

《会计法》第五条规定:“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。”

《会计法》第二十八条第一款规定:“单位负责人应当保证会计机构、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。”

根据《会计法》的规定,单位内部会计监督的主体是各单位的会计机构、会计人员;单位内部会计监督的对象是单位的经济活动。尽管单位内部会计监督的主体是各单位的会计机构、会计人员,但是,根据规定,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。

(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。

(3) 财产清查的范围、期限和组织程序应当明确。

(4) 对会计资料定期进行内部审计的办法和程序应当明确。

（四）会计机构、会计人员在单位内部会计监督中的职责权限

《会计法》第二十八条第二款规定：“会计机构、会计人员对违反本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。”

由于会计机构、会计人员对会计业务及相关法律、法规掌握得比较全面，对会计事项是否合理、合法的把握比较准确，因此，单位内部会计监督大多是通过单位内部的会计机构、会计人员在会计业务处理的过程中完成的。由会计机构、会计人员在处理会计业务过程中严格控制，对经济业务实行监督，可以有效防止违法会计行为的发生。

《会计法》第二十九条规定：“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，作出处理。”

会计资料是会计工作的最终成果，会计机构、会计人员应该对自己工作的结果进行有效的监督，保证单位内部的账实、账证、账账和账表相符。单位负责人应当保证会计机构、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、政府会计监督

政府会计监督是指政府有关部门（主要是财政部门）对单位的会计工作实施的监督检查，以及对发现的违法会计行为实施的行政处罚。

《会计法》第三十一条规定：“有关法律、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。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。”

（一）政府会计监督的主体

《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。”

我国政府会计监督的主体主要是各级财政部门，它们代表国家对各单位和单位中相关人员的会计工作实施监督检查。

（二）财政部门

《会计法》第三十二条规定：“财政部门对各单位的下列情况实施监督：（一）是否依法设置会计账簿；（二）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；（三）会计核算是否符合本法和国家统一的会计制度的规定；（四）从事会计工作的人员是否具备从业资格。”

（1）各单位是否依法设置会计账簿。其具体内容包括：各单位是否按照国家有关法律、行政法规和国家统一的会计制度的规定依法设置会计账簿，已经设置的会计账簿是否符合有关法律、行政法规和国家统一的会计制度的要求，各单位是否存在账外账等。

（2）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。其具体内容包括：各单位对所发生的经济业务事项是否及时进行会计处理；各单位的会计资料与实际发生的经济业务事项是否相符，是否满足账实相符、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相关法律、法规和国家统一的会计制度的规定等。

(3) 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。其具体内容包括:各单位会计核算的内容是否可靠、完整;各单位采用的会计年度、记账本位币、会计记录文字、会计核算方法等是否符合相关法律、法规和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要求等。

(4) 各单位从事会计工作的人员是否具备从业资格。其具体内容包括:各单位从事会计工作的人员是否取得会计从业资格证书,并按照相关规定接受财政部门的管理;会计机构负责人的任职资格是否符合法定条件等。

(三) 其他政府有关部门

《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。前款所列监督检查部门对有关单位的会计资料依法实施监督检查后,应当出具检查结论。有关监督检查部门已经作出的检查结论能够满足其他监督检查部门履行本部门职责需要的,其他监督检查部门应当加以利用,避免重复查账。”

除财政部门以外,其他有关政府部门对相关单位会计资料实施的监督检查也属于会计工作的政府监督范畴,但必须在法定的职责范围内进行,而且要避免重复查账。



小案例

私设“账外账”,偷税百万元

2001年,合肥市国税稽查局接到群众举报,对合肥市洪岗建筑机械配件厂进行了突击检查。经检查发现,该厂涉嫌利用设立两套账偷税,时间长达7年。根据举报人提供的线索,该厂两套账中的二号账隐藏在单位会议室的柜子里,所以获取该账对案件突破有重大意义。几经周折之后,该厂法人代表和财务科长终于交出二号账。案件取得第一手重要物证。

取得证据后,检查组立即对企业的账簿和相关纳税资料进行检查。初查发现,该企业涉嫌偷漏税数额较大,为防止财产转移,经批准,检查组对其部分银行存款进行保全。不出所料,次日上午,当检查人员赶到银行时,该企业会计已将存款全部取出,正在清点数目,在银行的协助下,该企业的又一重要证据被检查组掌握。

由于二号账只有凭证而没有账簿,其收入又与一号账有交叉之处,加之该企业设立两套账达7年之久,财务混乱,检查组历时一个多月,才使该厂偷漏税案水落石出。

这起偷漏税大案为该厂法人代表桑某、财务负责人钱某及出纳会计左某利用职务之便一手策划。该厂产品销售对象主要是建筑企业,而建筑企业不缴纳增值税,购货时不需要开具增值税专用发票,有一些不正规的建筑企业甚至连普通发票都不需要,该单位就利用了这一点,在发货时不记销售,到收款时,如付款方要求开具发票,就开具收据,不记销售收入,这部分收入不记入一号账,而是记入二号账(账外账)。在7年时间内,三人共合伙隐瞒销售收入641.3万元,利用账外经营偷逃增值税109.02万元,偷漏税数额竟占应缴税额的82.1%。

2002年6月3日,合肥市郊区人民法院经过公审,在对合肥市洪岗建筑机械配件厂判处罚金200万元的同时,对其法人代表兼厂长桑某判处有期徒刑3年,缓刑3年,并处罚金50万元;钱某及左某也因犯偷漏税罪受到了相应的刑事处罚和各50万元的罚金。

三、社会会计监督

社会会计监督主要是指注册会计师及其所在的会计师事务所依法对委托单位的经济活动进行审计和鉴证的一种监督。

(一) 社会会计监督的业务范围

《中华人民共和国注册会计师法》第一章第二条规定:“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。”

注册会计师依法承办以下两个方面的业务:

1. 审计业务

- (1) 审查企业会计报告,出具审计报告。
- (2) 验证企业资本,出具验资报告。
- (3) 办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务,出具有关报告。
- (4) 法律、行政法规规定的其他审计业务。

2. 会计咨询和会计服务业务

会计咨询和会计服务业务内容包括设计财务会计制度,担任会计顾问;提供会计、管理咨询、代理记账;提供税务代理和咨询;代理、申请工商登记,拟订合同、章程和其他业务文件;办理资产评估、投资咨询;培训财务会计和管理人员、审计人员;等等。

(二) 《会计法》中关于社会会计监督的规定

为规范会计行为,保证会计资料的质量和注册会计师审计业务的公平、公正、公开,《会计法》增加了对注册会计师审计业务的规定,对委托人、注册会计师和会计师事务所的行为进行了规范。

1. 委托单位应当如实向注册会计师提供相关会计资料

《会计法》第三十一条第一款规定:“有关法律、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。”

注册会计师依据委托人提供的相关会计资料开展审计业务,如果委托人不能提供真实、完整的会计资料和相关信息,注册会计师的审计业务就无法正常开展,出具的审计报告就不可能达到公平、公开、公正的要求。

2. 任何单位和个人不得干扰注册会计师独立开展审计业务

《会计法》第三十一条第二款规定:“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。”

注册会计师开展审计业务具有独立性,其出具的审计报告具有法律效力,所产生的法律

责任由注册会计师及其所在的会计师事务所承担。任何单位和个人不得示意、胁迫注册会计师出具不真实、不恰当的审计报告。

3. 财政部门有权对会计师事务所出具的审计报告进行监督

《会计法》第三十一条第三款规定：“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。”



资料卡

财政部门有权对会计师事务所等实施监督

《中华人民共和国注册会计师法》规定：“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。”这表明财政部门对注册会计师、会计师事务所和注册会计师协会都有权进行监督和指导。

第三节 会计机构和会计人员

会计机构是指各单位办理会计事务的职能部门，会计人员是指直接从事会计工作的人员。各单位应建立健全会计机构，配备具有一定数量和素质的、适应工作要求的会计人员，这是各单位做好会计工作，充分发挥会计职能作用的重要保证。

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。”

（一）设置会计机构的影响因素

各单位应当根据会计业务的需要即本单位会计业务的繁简情况，决定是否设置会计机构。一个单位是否应该设置会计机构，可以从以下几个方面考虑：

（1）单位规模大小。一般来说，大、中型企业，实行企业化管理的事业单位，业务较多的行政单位、社会团体和其他组织应当设置会计机构；小企业、业务和人员都不多的行政单位等，可以不单独设置会计机构，而将会计业务并入其他职能部门，或者委托代理记账。

（2）经济业务的繁简。有些单位规模相对较小，但经济业务繁杂，也要设置相应的会计机构和会计人员。

（3）经济管理的需要。单位为了加强经济管理，要求会计提供所需的会计信息，因此，需要设置相应的会计机构和会计人员。

（二）不单独设置会计机构的情况

不单独设置会计机构的单位应当在有关机构中设置会计人员,并指定会计主管人员。会计主管人员是管理会计事务、行使会计机构负责人职权的人,它不同于通常所说的“会计主管”、“主管会计”、“主办会计”。设置了会计机构的单位都应配备会计机构负责人。没有单独设置会计机构的单位,应当在有关机构中配备专职或兼职会计人员,并指定会计主管人员,这主要是为了强化责任管理,防止会计工作无人负责的情况出现。

二、代理记账

不具备会计机构和会计人员设置条件的单位,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。代理记账是指从事代理记账业务的中介机构接受委托人的委托办理会计业务。委托人是指委托代理记账机构办理会计业务的单位。代理记账机构是从事代理记账业务的中介机构。财政部于 2005 年 1 月 22 日颁布的《代理记账管理办法》对代理记账的相关内容作出了具体规定。

（一）代理记账的业务内容

代理记账机构根据委托人的委托,可以办理下列几项业务:

(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、登记会计账簿和编制财务会计报告。

(2) 对外提供财务会计报告。

(3) 向税务机构提供税务资料。

(4) 委托人委托的其他会计业务。

（二）委托人的义务

委托人应当履行下列几项义务:

(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,负责日常货币的收支和保管。

(3) 及时向代理记账机构提供真实、完整的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的规定进行更正、补充的原始凭证,应当及时予以更正、补充。

（三）代理记账机构及其从业人员的义务

代理记账机构及其从业人员需要履行的义务包括以下几项:

(1) 按照委托合同办理代理记账业务,遵守有关法律、行政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应当保密。

(3) 对委托人示意提供不实会计资料的,以及其他不符合法律、行政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原则问题应当予以解释。



资料卡

代理记账会计要学会保护自己

随着代理记账现象变得越来越普遍,代理记账会计面临的职业风险也渐渐凸显出来。因此,会计人员在接触代理记账工作时,一定要睁大眼睛,并采取防范措施,以免“后知后觉”地掉入陷阱。

第一,要经常学习财税及相关的经济法规,不断更新知识,如订阅一些财会类的报刊,经常登录会计网站,注意收集专业资料。只有明白相关法规,代理记账会计才能心明眼亮,不能等吃了亏以后才明白是怎么回事。

第二,看准企业,看准老板。对于那些一门心思只想偷漏税的企业,代理记账会计一定不要介入。对于那些品行不端的老板,代理记账会计也一定要敬而远之。有些老板说话很中听,但很难看透,这就需要代理记账会计积累经验,适时进行分析判断。

第三,不要涉猎多个行业。代理记账会计要根据自己的能力和特长,在一个熟悉的行业或与之相近的行业中选择企业,不要涉猎多个行业,也不能承揽自己不能胜任的业务。

第四,要健全财务手续,划清经济责任。代理记账会计在上任前,应主动和企业签订聘用协议,明确双方的权利和义务。同时,一定要把住交接关,对“烂摊子”不能轻易接手。有些企业的前任会计由于某种原因不辞而别,新任会计此时更应当谨慎从事,要“把丑话说在前头”,必要时应当建议老板聘请中介机构进行审计,然后监交。尤其是对一些原始单据、附件单据,必须要填交接单,这不仅可以防止和老板、出纳员发生“扯皮”的现象,而且在面对税务等部门查账时,也可以证明自己只是兼职会计。另外,还要查看接收的单据手续是否齐全,是否有经手人、验收人和企业法定代表人的亲自签章。代理记账会计在辞职前,应提前一段时间向企业写出书面辞呈,在交接过程中,对应当交代清楚的事项列出清单,逐一说明,不留后患。

第五,要自律勤勉,尽职尽责。代理记账会计要讲究职业道德,其身要正。要对企业和股东负责,发现问题后要及时和有关人员沟通。有的老板不懂税法,缺少风险意识,他们的某些举措属无意行为,代理记账会计在发现后应及时提醒他们,必要时提交文字材料,把前因后果说透。如果碰上一些在知道利害关系后仍执迷不悟的老板,代理记账会计必须守住自己的底线,把握好尺度。除了在单据、交接单上明确责任外,代理记账会计还应该敢于说“不”。

三、会计机构内部稽核制度

《会计法》第三十七条规定:“会计机构内部应当建立稽核制度。出纳人员不得兼任稽核、会计档案保管和收入、支出、费用、债权债务账目的登记工作。”

会计稽核是会计机构本身对于会计工作的一种自我检查,通过内部稽核可以对日常工作中出现的错误及时更正,提高会计核算工作的质量。《会计基础工作规范》规定,各单位应当建立稽核制度。内部稽核制度的主要内容包括:稽核工作的组织形式和具体分工,稽核工作的职责、权限,审核会计凭证和复核会计账簿、会计报表的方法等。

出纳人员是经管货币资金收付业务的人员,每项货币资金收付业务必然会引起收入、费用或债权债务发生变化,如果由出纳人员兼任稽核、会计档案保管和收入、支出、费用、债权债务账目的登记工作,就会给舞弊行为创造机会。因此,《会计法》规定,出纳人员不得兼任稽核、会计档案保管和收入、支出、费用、债权债务账目的登记工作。

四、会计人员从业资格的取得与管理

《会计法》第三十八条规定:“从事会计工作的人员,必须取得会计从业资格证书。担任单位会计机构负责人(会计主管人员)的,除取得会计从业资格证书外,还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。会计人员从业资格管理办法由国务院财政部门规定。”

会计从业资格是指进入会计行业、从事会计工作的一种法定资格,会计从业资格证书是具备会计从业资格的上岗证。

(一) 会计从业资格证书的适用范围

在各单位从事会计工作的人员(包括我国香港特别行政区、澳门特别行政区、台湾地区居民,以及外籍人员在中国大陆从事会计工作的人员),必须取得会计从业资格证书。

(二) 会计从业资格的取得

会计从业资格的取得实行考试制度。申请参加会计从业资格考试的人员,应当符合下列基本条件:遵守会计和其他财经法律、法规,具备良好的道德品质,具备会计专业基本知识和技能。

因有提供虚假财务会计报告,做假账,隐匿或者故意销毁会计凭证、会计账簿、财务会计报告,贪污,挪用公款,职务侵占等与会计职务有关的违法行为被依法追究刑事责任的人员,不得取得或者重新取得会计从业资格证书。

除前述规定的人员外,因违法违纪行为被吊销会计从业资格证书的人员,自被吊销会计从业资格证书之日起五年内(含五年),不得重新取得会计从业资格证书。

(三) 会计从业资格的管理

1. 注册登记

持证人员从事会计工作,应当自从事会计工作之日起 90 日内,填写注册登记表,并持会计从业资格证书和所在单位出具的从事会计工作的证明,向单位所在地或所属部门、系统的会计从业资格管理机构办理注册登记。

2. 离岗备案

持证人员离开会计工作岗位超过六个月的,应当填写注册登记表,并持会计从业资格证书,向原注册登记的会计从业资格管理机构备案。

3. 调转登记

持证人员调转工作单位,且继续从事会计工作的,应当按规定要求办理调转登记。不论是持证人员在同一会计从业资格管理机构管辖范围内调转工作单位且继续从事会计工作的,还是持证人员在不同会计从业资格管理机构管辖范围内调转工作单位且继续从事会计工作的,都应当办理相关的调转手续。

4. 变更登记

持证人员的学历或学位、会计专业技术职务资格等发生变更的,应向所属会计从业资格管理机构办理从业档案信息变更登记。

(四) 会计人员继续教育

会计人员继续教育是指取得会计从业资格的人员持续接受一定形式的、有组织的理论知识、专业技能和职业道德的教育和培训活动,从而优化其知识结构,保持并不断提高其专业胜任能力和职业道德水平。会计人员应当接受继续教育,每年参加继续教育的时间必须达到规定的学时。在实际工作中,各地财政部门把对会计人员的继续教育作为会计从业资格管理的一项重要手段。

五、会计专业职务与会计专业技术资格

(一) 会计专业职务

会计专业职务是指会计人员从事会计工作的技术等级,1986年4月中央职称改革工作领导小组转发财政部制定的《会计专业职务试行条例》规定:会计专业职务包括高级会计师、会计师、助理会计师和会计员。高级会计师属于高级职务,会计师为中级职务,助理会计师和会计员为初级职务。

(二) 会计专业技术资格

会计专业技术资格分为初级资格、中级资格和高级资格三个级别。初级和中级会计资格的取得实行全国统一考试制度,高级会计师资格的取得实行考试与评审相结合的制度。

初级资格考试科目包括初级会计实务和经济法基础,中级资格考试科目包括中级会计实务、财务管理和经济法。初级会计资格考试实行一年内通过全部考试科目的办法,中级会计资格考试两年为一个周期,实行单科成绩滚动的方法,即在两年内通过规定的考试科目即可。

为加强会计专业技术人才队伍建设,积极探索科学、公正的评价办法,从2003年开始,高级会计师资格实行考试与评审相结合的办法。考试科目为高级会计实务。参加考试并达到国家合格标准的人员,由全国会计专业技术资格考试办公室核发高级会计师资格考试成绩合格证,该证在全国范围内三年有效。经考试合格的人员方可参加高级会计资格评审。

六、会计工作岗位的设置

会计工作岗位是指一个单位会计机构内部根据业务分工而设置的职能岗位。《会计基础工作规范》对会计工作岗位的设置提出了以下要求:

(1) 根据本单位会计业务的需要设置会计工作岗位。

(2) 符合内部牵制制度的要求。会计内部牵制制度是以账目间的相互核对为主要内容并实施岗位分离,以确保账目正确无误的一种控制机制。因此,会计工作岗位可以一人一岗、一人多岗或者一岗多人,但出纳人员不得兼管稽核、会计档案保管和收入、支出、费用、债权债务账目的登记工作。

(3) 会计人员的工作岗位要有计划地进行轮换,以促进会计人员全面熟悉业务和不断提高业务素质。

(4) 要建立岗位责任制。根据《会计基础工作规范》和有关制度的规定,会计工作岗位一般分为:总会计师(或行使总会计师职权)岗位,会计机构负责人(会计主管人员)岗位,出纳岗位,稽核岗位,资本、基金核算岗位,收入、支出、债权债务核算岗位,工资、成本、财务成果核算岗位,财产物资的收发、增减核算岗位,总账岗位,财务会计报告编制岗位,会计电算化岗位,会计档案管理岗位。

国有大、中型企业必须设置总会计师。总会计师是主管企业经济核算和财务会计工作的领导人员,这一岗位的设置对于发挥会计的职能作用,保护所有者权益起着重要作用。总会计师的任职资格、任免程序、职责权限由国务院规定。

对于会计档案管理岗位,在会计档案正式移交之前,属于会计岗位;正式移交档案管理部门之后,不再属于会计岗位。

七、会计人员回避制度

回避制度是指为保证执法或者执业的公正性,对可能影响其公正性的执法或者执业人员实行职务回避和业务回避的一种制度。在会计工作中,由于亲情关系而违法违纪的案件时有发生,因此,在会计人员中实行回避制度十分必要。《会计基础工作规范》规定:国家机关、国有企业、事业单位任用会计人员应当实行回避制度。单位负责人的直系亲属不得担任本单位的会计机构负责人、会计主管人员,会计机构负责人、会计主管人员的直系亲属不得在本单位会计机构中担任出纳工作。需要回避的直系亲属包括与会计人员存在夫妻关系、直系血亲关系、三代以内旁系血亲以及近姻亲关系的亲属。

八、会计工作交接的管理

《会计法》第四十一条规定:“会计人员调动工作或者离职,必须与接管人员办清交接手续。一般会计人员办理交接手续,由会计机构负责人(会计主管人员)监交;会计机构负责人(会计主管人员)办理交接手续,由单位负责人监交,必要时主管单位可以派人会同监交。”

会计人员调动工作和离职是正常的现象,但是单位的生产经营活动具有连续性,不能中断。做好会计交接工作,可以使会计工作前后衔接,连续进行,同时,也能防止因会计人员的更换出现财务混乱等现象。《会计基础工作规范》对会计工作交接的有关内容作出了具体规定。

(一) 会计工作交接的适用情况

根据《会计基础工作规范》的规定,下列情况需要办理会计工作交接:

(1) 会计人员工作调动或者因故离职,必须将本人所经管的会计工作全部移交给接替人员。

(2) 会计人员临时离职或者因病不能工作且需要接替或者代理的,会计机构负责人(会计主管人员)或单位负责人必须指定有关人员接替或者代理,并办理会计工作交接手续。

(3) 临时离职或因病不能工作的会计人员恢复工作时,应当与接替或代理人员办理交接手续。

(4) 移交人员因病或者其他特殊原因不能亲自办理移交的,经单位负责人批准,可由移交人委托他人代办交接,但委托人应当对所移交的会计凭证、会计账簿、财务会计报告和其他有关资料的合法性、真实性承担法律责任。

（二）会计工作交接的程序

1. 办理交接手续前的准备工作

- （1）对已经受理的经济业务尚未填制会计凭证的，应当填制完毕。
- （2）尚未登记的账目，应当登记完毕，并在最后一笔余额后加盖经办人员印章。
- （3）整理应该移交的各项资料，将未了事项写成书面材料。

（4）编制移交清册，列明应该移交的会计凭证、会计账簿、会计报表、印章、现金、有价证券、支票簿、发票、文件和其他会计资料及物品等内容；实行会计电算化的单位，从事该项工作的移交人员应当在移交清册上列明会计软件及密码、会计软件数据磁盘、磁带等内容。

（5）会计机构负责人（会计主管人员）移交时，还必须将财务会计工作、重大财务收支问题和会计人员的情况等向接替人员详细介绍。需要移交的遗留问题，应当写出书面材料。

2. 移交点收

离职前，移交人员必须在规定的期限内将本人经管的会计工作全部向接管人员移交清楚。接管人员要按照移交清册列明的内容逐项核对点收。具体要求是：

（1）现金、有价证券要根据会计账簿记录进行当面对交，不一致时，移交人员必须在规定期限内负责查清处理。

（2）银行存款账户余额要与银行对账单核对，如有未达账项，应编制银行存款余额调节表调节相符；各种财产物资和债权债务明细账户的余额，要与总账有关账户的余额核对相符；必要时，对重要实物要实地盘点，对余额较大的往来账户要与往来单位或个人核对清楚。

（3）会计凭证、会计账簿、财务会计报告和其他会计资料必须完整无缺。如有短缺，必须查清原因，并在移交清册中注明，由移交人负责。

（4）移交人员经管的印章、票据以及其他会计用品等必须交接清楚。

（5）移交人员从事会计电算化工作的，交接双方应在计算机上对有关数据进行实际操作，确认无误后，方可交接。

3. 专人负责监交

为明确责任，会计人员办理工作交接时必须有监交人负责监交。对监交的具体要求有以下两点：

（1）一般会计人员办理交接手续时由单位的会计主管人员负责监交。

（2）会计机构负责人、会计主管人员办理交接手续时由单位负责人负责监交，必要时可以由上级主管部门派人会同监交。

4. 交接后事宜

（1）会计工作交接完毕后，交接双方和监交人要在移交清册上签名或者盖章，并应在移交清册上注明单位名称，交接日期，交接双方和监交人的职务、姓名，移交清册页数以及需要说明的问题和意见等。

（2）接管人员应继续使用移交前的账簿，不得自行另立新账，以保证会计记录的连续性。

（3）移交清册一般应填制一式三份，交接双方各执一份，存档一份。

（三）交接人员的责任

会计工作交接中，必须合理、公正地区分移交人和接替者双方的责任。交接工作完成

后,移交人员仍对其经办期间的会计凭证、会计账簿、财务会计报告和其他会计资料的真实性和完整性负责,即使接替人员在交接时因疏忽未发现所接收会计资料存在的问题,而是事后才发现,原移交人员也不应以会计资料已移交为由来推卸责任。接替人员不对接替前的资料的真实性和完整性负法律责任。

第四节 法 律 责 任

一、法律责任概述

法律责任是指违反法律、法规规定应当承担的法律后果。《会计法》中规定了违反有关规定应当承担的法律责任,其形式有行政责任和刑事责任两种。

(一) 行政责任

行政责任是指行政法律关系主体因违反行政法律规范或不履行行政法律义务依法应承担的行政法律后果。行政责任主要有两种方式:行政处罚和行政处分。

1. 行政处罚

行政处罚是指特定的行政主体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等所实施的一种行政制裁措施。《中华人民共和国行政处罚法》规定,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。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执行。

2. 行政处分

行政处分是指国家工作人员违反行政法律、法规规定应当承担的一种行政法律责任。行政处分的形式有警告、记过、记大过、降级、撤职和开除等。

(二) 刑事责任

刑事责任是指实施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》(以下简称《刑法》)的人应该承受的、由国家审判机关给予的制裁后果,包括刑罚方法和非刑罚处理方法。

1. 刑罚方法

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

(2) 附加刑。附加刑是既能独立适用又能附加适用的刑罚方法。对同一犯罪行为可以在主刑的基础上判处一个以上的附加刑,也可以独立判处一个以上的附加刑。附加刑分为罚金、剥夺政治权利、没收财产、驱逐出境(只适用于犯罪的外国人)。

2. 非刑罚处理方法

根据《刑法》的规定,对犯罪分子还可以采用刑罚以外的其他处理方法,主要包括:由于犯罪行为而使被害人遭受经济损失的,对犯罪分子除依法给予刑事处罚外,还应根据情况判

处赔偿经济损失;对于犯罪情节轻微不需要判处刑罚的,根据情况给予训诫,责令具结悔过书、赔礼道歉、赔偿损失,或者由主管部门予以行政处罚或行政处分。

二、违反会计制度规定的法律责任

(一) 违反会计制度规定的行为

根据《会计法》第四十二条的规定,应承担法律责任的违法会计行为包括以下十项:

- (1) 不依法设置会计账簿的;
- (2) 私设会计账簿的;
- (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;
- (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;
- (5) 随意变更会计处理方法的;
- (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;
- (7) 未按照规定使用会计记录文字或者记账本位币的;
- (8) 未按照规定保管会计资料,致使会计资料毁损、灭失的;
- (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;
- (10) 任用会计人员不符合本法规定的。

(二) 违反会计制度规定的行为的法律责任

根据《会计法》的规定,对上述各种违法的会计行为,视具体情况作以下处理:

- (1) 责令限期改正。县级以上人民政府财政部门有权责令违法者在一定期限内停止违法行为,恢复到合法状态。
- (2) 罚款。县级以上人民政府财政部门根据违法者的情节轻重,在责令限期改正的同时,可以对单位并处三千元以上五万元以下的罚款,对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员,处两千元以上二万元以下的罚款。
- (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。
- (4) 吊销会计从业资格证书。会计人员有上述违法行为之一,情节严重的,由县级以上人民政府财政部门吊销其会计从业资格证书。
- (5) 有上述违法行为之一,构成犯罪的,依法追究刑事责任。
- (6) 有关法律对上述违法行为的处罚另有规定的,依照有关法律的规定办理。

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

《会计法》第四十三条规定:“伪造、变造会计凭证、会计账簿,编制虚假财务会计报告,构成犯罪的,依法追究刑事责任。有前款行为,尚不构成犯罪的,由县级以上人民政府财政部门予以通报,可以对单位并处五千元以上十万元以下的罚款;对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员,可以处三千元以上五万元以下的罚款;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撤职直至开除的行政处分;对其中的会计人员,并由县级以上人民政府财政部门吊销会计从业资格证书。”

（一）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

伪造会计凭证是指以虚假的经济业务事项为依据编制会计凭证的行为，是一种无中生有的会计行为。伪造会计账簿的行为是指根据伪造或变造的会计凭证登记账簿，或者对内对外采用不同的标准、计量方法等编造虚假会计账簿的行为。变造会计凭证、会计账簿是指采用涂改、挖补和其他方法等改变会计凭证、会计账簿真实内容的行为。编制虚假财务会计报告的行为是指根据虚假的会计账簿编制虚假的财务会计报告的行为。

（二）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

有伪造、变造会计凭证、会计账簿，编制虚假财务会计报告的行为，尚不构成犯罪的，按照《会计法》的规定予以处罚。具体包括：

（1）通报。由县级以上人民政府财政部门将通报决定送达被通报人，并通过媒体在一定范围内公布，从而实现对违法行为人批评、公告的目的。

（2）罚款。县级以上人民政府财政部门对违法行为予以通报的同时，视情节轻重可以对单位并处五千元以上十万元以下的罚款，对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员，可以处三千元以上五万元以下的罚款。

（3）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撤职直至开除的行政处分。

（4）吊销会计从业资格证书。对上述违法行为中的会计人员，由县级以上人民政府财政部门吊销其会计从业资格证书。

（三）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

伪造、变造会计凭证、会计账簿，编制虚假财务会计报告，构成犯罪的，应依法追究刑事责任，具体处罚措施按《刑法》的规定处理，主要有以下两种情况：

（1）《刑法》第一百六十一条规定：“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入利益的，对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员，处三年以下有期徒刑或者拘役，并处或者单处二万元以上二十万元以下罚金。”

（2）《刑法》第二百二十九条规定：“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，情节严重的，处五年以下有期徒刑或者拘役，并处罚金。

“前款规定的人员索取他人财物或者非法收受他人财物，犯前款罪的，处五年以上十年以下有期徒刑，并处罚金。

“第一款规定的人员严重不负责任，出具的证明文件有重大失实，造成严重后果的，处三年以下有期徒刑或者拘役，并处或者单处罚金。”

此外，如果行为人虚报注册资本、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、私分罚没财物等，按照《刑法》的有关规定分别定罪、处罚。

四、隐匿或者故意销毁依法应当保存的会计资料的法律责任

《会计法》第四十四条规定：“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，构成犯罪的，依法追究刑事责任。有前款行为，尚不构成犯罪的，由县级以上人民政府财政部门予以通报，可以对单位并处五千元以上十万元以下的罚款；对其直接负责的

主管人员和其他直接责任人员,可以处三千元以上五万元以下的罚款;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撤职直至开除的行政处分;对其中的会计人员,并由县级以上人民政府财政部门吊销会计从业资格证书。”

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。销毁是指故意毁灭依法应当保存的会计凭证、会计账簿、财务会计报告的行为。

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,情节严重,社会危害较大,构成犯罪的,应当依《刑法》的规定追究刑事责任。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《刑法》的有关规定尚不构成犯罪的,应当根据《会计法》的规定追究行政责任,包括通报、罚款、行政处分、吊销会计从业资格证书。追究行政责任的具体形式及标准等与伪造、变造会计凭证、会计账簿,编制虚假财务会计报告相同。

五、授意、指使、强令会计机构和有关人员伪造、变造会计资料,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资料的法律责任

《会计法》第四十五条规定:“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,构成犯罪的,依法追究刑事责任;尚不构成犯罪的,可以处五千元以上五万元以下的罚款;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降级、撤职、开除的行政处分。”

授意是指暗示他人按其意思行事。指使是指明示他人按其意思行事。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。

(一) 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

对授意、指使、强令他人伪造、变造或者隐匿、故意销毁会计资料的行为,情节较轻,社会危害不大,不构成犯罪的,应当按照《会计法》的规定予以以下处罚:

(1) 罚款。对上述违法行为,县级以上人民政府财政部门可以视情节轻重,对违法行为人处以五千元以上五万元以下的罚款。

(2) 行政处分。上述违法行为人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降级、撤职、开除的行政处分。

(二) 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《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。

六、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的法律责任

《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。”

(一) 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,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。

(二) 单位负责人打击报复会计人员的刑事责任

《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、统计法行为的会计、统计人员实行打击报复,情节恶劣的,处三年以下有期徒刑或者拘役。”

(三) 对受打击报复的会计人员的补救措施

1. 恢复名誉

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

《会计法》第四十七条规定:“财政部门及有关行政部门的工作人员在实施监督管理中滥用职权、玩忽职守、徇私舞弊或者泄露国家秘密、商业秘密,构成犯罪的,依法追究刑事责任;尚不构成犯罪的,依法给予行政处分。”

(一) 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、徇私舞弊或者泄露国家秘密、商业秘密的行为,但是情节较轻,危害性不大,按照《刑法》的有关规定,不构成犯罪的,应当依照《会计法》及有关法律、法规的规定,给予行政处分。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有关单位视情节轻重,给予相应的行政处分。

(二) 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

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、商业秘密的行为所犯罪行主要有两种:

(1) 滥用职权罪、玩忽职守罪及徇私舞弊罪。根据《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,处三年以下有期徒刑或者拘役;情节特别

严重的,处三年以上七年以下有期徒刑。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,处五年以下有期徒刑或者拘役;情节特别严重的,处五年以上十年以下有期徒刑。

(2) 泄露国家秘密罪。根据《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,处三年以下有期徒刑或者拘役;情节特别严重的,处三年以上七年以下有期徒刑。

八、违反《会计法》,同时违反其他法律规定的行为的法律责任

《会计法》第四十九条规定:“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。”

会计工作是经济管理活动的重要组成部分,会计行为和会计资料不仅影响本单位的经济活动,也会影响到其他单位和有关部门的经济管理活动。因此,为规范会计行为,保证会计资料的质量,除《会计法》以外,其他法律对相关单位的会计工作也作出了相应的规范,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,并对相关违法会计行为进行处罚的职权。

违反《会计法》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。除构成犯罪的,由司法机关依法追究刑事责任外,对尚不构成犯罪的违法会计行为,由其他对违法会计行为依法享有行政处罚权的机关,按照法定职权作出相应处罚。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。

本章小结

会计法律是调整我国社会经济生活中会计关系的法律规范,《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。

会计核算是会计的基本职能之一,也是会计工作的核心和重点。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。会计核算资料的载体包括会计凭证、会计账簿和财务会计报告。

会计监督是会计的基本职能之一,也是我国经济监督体系的重要组成部分。目前,我国已经形成了三位一体的会计监督体系,包括单位内部监督、以政府财政部门为主体的政府会计监督和以注册会计师为主体的社会会计监督。

会计机构是指各单位办理会计事务的职能机构,会计人员是直接从事会计工作的人员。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。会计机构内部应当建立稽核制度。从事会计工作的人员必须取得会计从业资格证书。会计专业技术资格分为初级资格、中级资格和高级资格三个级别。会计人员调动工作或者离职,必须与接管人员办清交接手续。

《会计法》规定了违反其中有关规定应当承担的法律责任,包括两种形式:一是行政责

任,二是刑事责任。行政责任主要有两种方式:行政处罚和行政处分。刑事责任是指实施犯罪行为应当承担的法律责任,包括刑罚方法和非刑罚处理方法。

学习思考题

1. 会计核算有何要求?会计核算的内容包括哪些?
2. 什么是会计档案?会计档案有何作用?
3. 会计监督体系包括哪些内容?各有什么要求?
4. 会计机构的设置有哪些要求?
5. 简述会计人员从业资格的规定。
6. 会计工作岗位的设置有哪些要求?
7. 会计人员工作交接应注意哪些问题?
8. 违反《会计法》规定应承担何种法律责任?

案例台析

案 例 一

2009年,某公司经营状况不佳,厂长李某为了粉饰经营业绩,会同会计科科长张某、会计王某多次伪造票据及凭证、变造会计账簿并盖章后报出。财政部门调查时,厂长李某、会计科科长张某、会计王某对上述行为均供认不讳。

讨论题

- (1) 上述行为属于《会计法》规定的哪些违法行为?
- (2) 如上述行为尚不构成犯罪,应如何处罚?

解析

(1) 上述行为属于《会计法》规定的伪造、变造会计凭证、会计账簿,编制虚假财务会计报告的行为,以及授意、指使、强令会计机构、会计人员伪造、变造会计凭证、会计账簿及编制虚假财务会计报告的行为。

(2) 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《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:

- 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通报。
- 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,可以对单位并处五千元以上十万元以下的罚款;对直接负责的主管人员和其他直接责任人员,可以处三千元以上五万元以下的罚款。
- 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有关单位给予撤职直至开除的行政处分。
- ④ 吊销会计人员的会计从业资格证书。

授意、指使、强令会计机构、会计人员伪造、变造会计凭证、会计账簿及编制虚假财务会计报告,情节较轻,社会危害不大,不构成犯罪的,应当按照《会计法》的规定予以处罚,具体包括:

- ① 罚款。县级以上人民政府财政部门可以视情节轻重对违法行为人处以五千元以上

五万元以下的罚款。② 行政处分。违反国家规定的国家工作人员,应当由其所在单位或者有关单位给予降级、撤职、开除的行政处分。

案 例 二

某公司 2009 年发生以下事项:

(1) 2 月,该公司会计科科长李某脱产学习 6 个月,公司决定暂由会计王某主持会计科工作。于是在出纳张某的配合下,李某与王某办理了会计工作交接手续。

(2) 5 月,公司财务部门负责人根据工作需要,对部分会计工作岗位进行调整,将陈某从财产物资明细账岗位调到稽核岗位,与另一位稽核员进行稽核工作,导致该岗位一岗两人。

(3) 6 月 20 日,市财政部门要求到该公司进行检查,公司领导以“分管财务工作领导及财务部门负责人出差”为由,予以拒绝。

(4) 9 月,公司购买一批原料,原料验收入库后支付货款。在审核对方开具的发票、单据时,发现发票金额填写有误,遂与开具单位联系。开具单位在原有误金额处进行更改后,加盖了单位印章。王某据此入账。

(5) 11 月,公司收到铺面租金收入 6 万元,王某根据公司经理的意见,让出纳单独记账保管,未纳入单位统一会计核算。

讨论题

(1) 李某与王某办理会计交接手续是否符合规定? 简要说明理由。

(2) 该公司财务部门负责人调整部分会计工作岗位,稽核岗位设为一岗两人的做法是否符合会计法律制度的规定? 为什么?

(3) 该公司领导拒绝市财政部门检查的做法是否符合会计法律制度的规定?

(4) 王某根据金额更改的发票入账是否符合规定? 对金额有误的发票应如何处理?

(5) 将租金收入 6 万元单独记账保管,未纳入单位统一会计核算属于什么行为?

解析

(1) 李某与王某办理会计交接手续不符合规定。会计机构负责人办理交接手续,应当由单位负责人监交,必要时,上级单位可以派人会同监交。

(2) 该公司财务部门负责人调整会计工作岗位并使稽核岗位设为一岗两人的做法符合规定。根据《会计基础工作规范》的规定,会计人员的工作岗位应当有计划地进行轮换。会计工作岗位可以一人一岗、一人多岗或一岗多人,但出纳人员不得兼管稽核、会计档案保管和收入、支出、费用、债权债务账目的登记工作。

(3) 该公司领导拒绝市财政部门检查的做法不符合规定。根据《会计法》的规定,各单位必须依照有关法律、行政法规的规定,接受财政、审计、税务等有关监督检查部门依法实施监督检查,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。

(4) 不符合规定。对金额有误的发票只能重开,不得更正。

(5) 属于私设会计账簿的行为。