

第一章

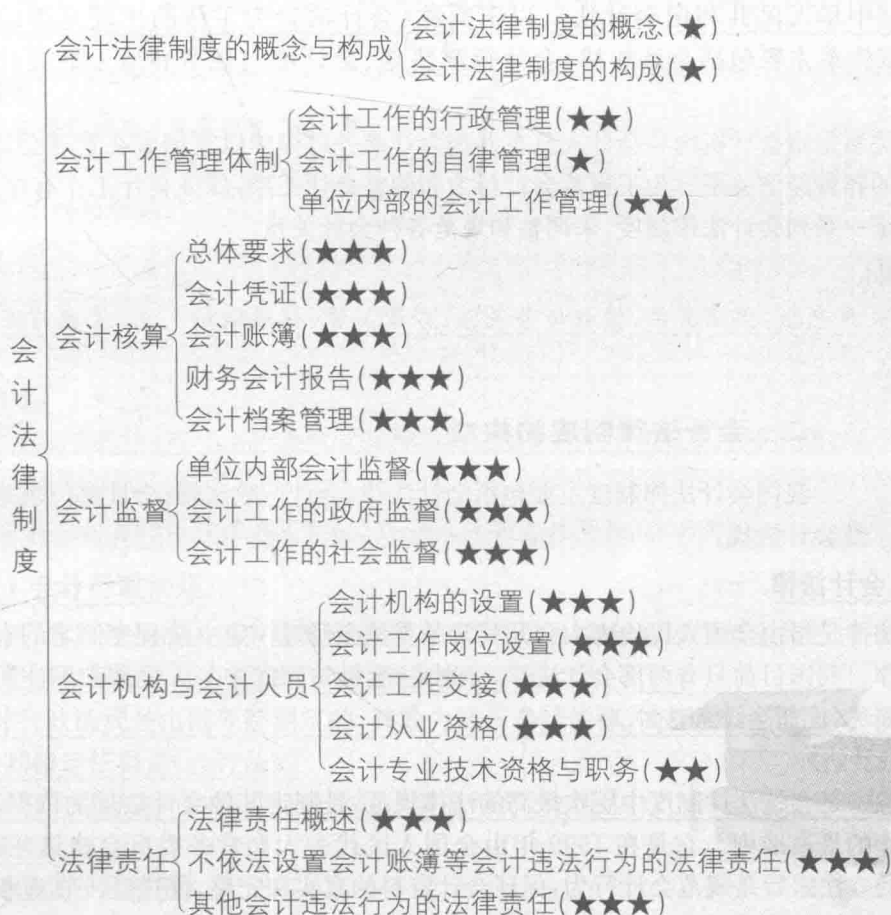
会计法律制度



本章学习知识体系



扫码看讲解



第一节 会计法律制度的概念与构成

【学习指南】

学习本节内容,读者需要了解会计法律制度的概念与构成。其中,重点了解会计法律、会计行政法规、会计部门规章和地方性会计法规对应的制定机关、法律地位;同时需要把本节中涉及的所有法律制度都标记出来,着重掌握这些法律制度属于哪一种会计法律制度的表现形式。



一、会计法律制度的概念

会计法律制度是指国家权力机关和行政机关制定的,用于调整会计关系的各种法律、法规、规章和规范性文件的总称。¹

会计法律制度是我国财经法律法规的重要组成部分,是调整会计关系的法律规范,是会计人员从事会计工作必须严格遵守的行为准则。目前,我国的会计法律制度基本形成了以《中华人民共和国会计法》(以下简称《会计法》)为主体的比较完善的会计法律体系,该体系主要包括会计法律、会计行政法规、会计部门规章和地方性会计法规这四个层次。

会计关系是指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发生的各种经济关系。为了规范会计行为和调整会计关系,保证会计工作有序进行,国家通过制定一系列会计法律制度,来调整和规范各种会计关系。

【举例说明】

经济关系包括:供销关系、债权债务关系、分配关系、税款缴纳关系、管理与被管理关系等。



二、会计法律制度的构成

我国会计法律制度主要包括会计法律、会计行政法规、会计部门规章和地方性会计法规。²

(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经过一定立法程序制定的有关会计工作的法律。我国目前只有两部会计法律,分别是《会计法》和《中华人民共和国注册会计师法》(以下简称《注册会计师法》)。

1. 《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。它是在1999年由全国人民代表大会常务委员会修订并通过的。《会计法》的立法宗旨是规范会计行为,保证会计资料的真实和完整,促进经济管理和财务管理,提高经济效益,维护社会主义市场经济秩序。

【知识链接】

我国的《会计法》是在1985年1月21日制定的,1993年进行第一次修订,1999年10月31日进行第二次修订。我国现行的《会计法》是于2000年7月1日起开始施行的。

【点拨指导】

《会计法》的适用范围:我国国家机关、社会团体、公司、企业、事业单位和其他组织都必须依照《会计法》办理会计事务。

【特别提示】

《会计法》的适用范围不包括个体工商户和中国香港、澳门、台湾地区。

【点拨指导】

《会计法》的地位:《会计法》是调整我国经济活动中会计关系的总规范,是会计法律制度中层次最高的法律,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。

2. 《注册会计师法》

《注册会计师法》是规范注册会计师及其行业行为规范的最高准则。早在1986年,国务院就颁布了《中华人民共和国注册会计师条例》,但由于当时没有经过全国人民代表大会的审议,只是以行政法规的形式发布的,因此还不是法律;直到1993年10月31日,第八届全国人民代表大会常务委员会第四次会议审议通过了《中华人民共和国注册会计师法》,并于1994年1月1日起开始施行,才正式成为法律。

【知识链接】

《注册会计师法》主要规定了注册会计师的考试与注册事项、注册会计师承办的业务范围和规则、注册会计师事务所、注册会计师协会的相关问题,并对注册会计师相关的法律责任作出了明确的规定。

【特别提示】

注册会计师并不是我们常说的会计,它属于监督会计工作的独立第三方,起到的是中介的作用;注册会计师从事的主要不是会计工作,而是审计工作。

【点拨指导】

《注册会计师法》的地位:《注册会计师法》是我国中介行业的第一部法律。

【点拨指导】

目前我国的会计法律就只有《会计法》和《注册会计师法》这两部。

(二) 会计行政法规

会计行政法规是指由国务院制定并发布,或者国务院有关部门拟定并经国务院批准发布,调整经济生活中某些方面会计关系的法律规范。

会计行政法规是由国务院制定的,其效力低于会计法律,高于会计部门规章和地方性会计法规,其制定依据是《会计法》。

我国目前已经施行的会计行政法规主要有两部,分别是《总会计师条例》和《企业财务会计报告条例》。

1. 《总会计师条例》

《总会计师条例》是由国务院于1990年12月31日以第72号令颁布的,是对《会计法》

中相关规定的细化和补充。《总会计师条例》主要规定了单位总会计师的职责、权限、任免、奖惩等。该条例规定,国有大、中型企业及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。

2. 《企业财务会计报告条例》

《企业财务会计报告条例》是由国务院于2000年6月21日以第287号令颁布的,自2001年1月1日起施行。《企业财务会计报告条例》主要规定了企业财务会计报告的构成、编制和对外提供的要求、法律责任等。该条例是对《会计法》中相关财务会计报告的规定细化。

【点拨指导】

我国的会计行政法规只有《总会计师条例》和《企业财务会计报告条例》这两部。

(三) 会计部门规章

会计部门规章是指国家主管会计工作的行政部门,即财政部以及其他相关部委根据法律和国务院的行政法规、决定、命令,在本部门的权限范围内制定的、调整会计工作中某些方面内容的国家统一的会计准则制度和规范性文件,包括国家统一的会计核算制度、会计监督制度、会计机构和会计人员管理制度及会计工作管理制度等。

国务院其他部门根据其职责权限制定的会计方面的规范性文件也属于会计部门规章,但制定的规章必须报财政部审核或者备案。会计部门规章不得与宪法、法律和行政法规相违背,其效力低于宪法、法律和行政法规。

【特别提示】

会计部门规章的效力低于宪法、法律和行政法规。

(四) 地方性会计法规

地方性会计法规是指由省、自治区、直辖市人民代表大会或常务委员会在同宪法、会计法律、行政法规和国家统一的会计准则制度不相抵触的前提下,根据本地区情况制定发布的关于会计核算、会计监督、会计机构和会计人员以及会计工作管理的规范性文件。

地方性会计法规是会计法律制度的重要组成部分。如2010年7月30日,辽宁省人民代表大会常务委员会公告第30号颁布的《辽宁省会计管理条例》就属于地方性会计法规。除此之外,实行计划单列市、经济特区的人民代表大会及其常务委员会,在宪法、会计法律、会计行政法规允许的范围内也可以制定会计规范性文件,如深圳市第四届人民代表大会常务委员会第十次会议通过的自2007年3月1日起开始施行的《深圳经济特区注册会计师条例》等。

【知识链接】

计划单列市的特点:收支直接与中央挂钩、由中央财政和地方财政两分,无须上缴到省级财政。目前,青岛、大连、宁波、厦门、深圳都属于计划单列市。

【点拨指导】

识别会计法律、会计行政法规、会计部门规章、地方性会计法规的技巧:“××法”均指会计法律(我国目前只有《会计法》和《注册会计师法》两部);“××条例”前面没有地方称谓的均属于会计行政法规(我国目前只有《总会计师条例》和《企业财务会计报告条例》两部);其余的除了有地方称谓的属于地方性会计法规外,剩下的基本上都属于会计部门规章。

【归纳总结】

法律效力排序:宪法>会计法律>会计行政法规>会计部门规章>地方性会计法规。

制定或发布机关归纳:会计法律(全国人民代表大会及其常务委员会);会计行政法规(国务院);会计部门规章(财政部及国务院其他相关部委);地方性会计法规(省、自治区、直辖市人民代表大会或常务委员会,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)。

第二节 会计工作管理体制

【学习指南】

学习本节内容,读者需要熟悉会计工作管理体制,其中重点熟悉会计工作的行政管理和单位内部的会计工作管理,尤其是单位内部的会计工作管理中的“会计机构的设置”和“会计人员的回避制度”。

会计工作管理体制是指国家管理会计工作的组织形式与基本制度,是贯彻落实国家会计法律、法规、规章、制度和方针政策的组织保障和制度保障。会计工作管理体制主要包括会计工作的行政管理、会计工作的自律管理和单位内部的会计工作管理。



3

一、会计工作的行政管理

(一) 会计工作行政管理体系

我国会计工作行政管理体系实行统一领导、分级管理的原则。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。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。这一规定体现了财政部门与其他政府管理部门在管理会计事务中相互协作的关系。

(二) 会计工作行政管理的内容

会计工作的行政管理主要包括:制定国家统一的会计准则制度;会计市场管理;会计专业人才评价;会计监督检查。

1. 制定国家统一的会计准则制度

国家统一的会计准则制度及相关标准规范的制定和组织实施主要有以下三个要点:

(1) 国家统一的会计制度,是由国务院财政部门根据《会计法》制定并发布的。

(2) 国务院有关部门可以依照我国《会计法》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。

(3) 中国人民解放军总后勤部可以依照《会计法》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。

【点拨指导】

中国人民解放军四总部包括总参谋部、总政治部、总后勤部和总装备部。这四总部中只有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。

国家统一的会计准则制度是指在全国范围内实施的会计工作管理方面的规范性文件，它主要包括以下四个方面的内容：

- (1) 会计核算制度。
- (2) 会计监督制度。
- (3) 会计机构和会计人员管理制度。
- (4) 会计工作管理制度。

【点拨指导】

国家统一的会计准则制度的四个方面的内容，注意与前面“会计部门规章”包括的内容一致。

【特别提示】

注意有关部门制定具体办法或补充规定后要履行的程序的区分：“国务院有关部门——报国务院财政部门审核批准”“中国人民解放军总后勤部——报国务院财政部门备案”。

2. 会计市场管理

财政部门是会计工作和注册会计师行业的主管部门，履行相应的会计市场管理职责。财政部门对违反会计法律、行政法规规定，扰乱会计秩序的行为，有权进行管理和规范。

会计市场的管理包括会计市场的准入管理、运行管理和退出管理三个方面。

【特别提示】

对会计出版市场、会计培训市场、境外“洋资格”的管理等也属于会计市场管理的范畴。

1) 会计市场的准入管理

会计市场的准入管理是指财政部门对会计从业资格的取得、代理记账机构的设立、注册会计师资格的取得及会计师事务所的设立等进行的条件设定。具体是指凡从事会计工作的人员必须取得会计从业资格证书。会计从业资格证的取得实行统一考试制度，会计从业资格证书实行上岗注册、调转登记、离岗备案制度，而国家实行的会计从业资格考试制度，由县级以上财政部门进行管理。

【特别提示】

全国会计从业资格考试已经自2017年1月1日起暂停。根据国务院常务会议精神和《国务院关于取消一批职业资格许可和认定事项的决定》(国发〔2016〕68号)，会计从业资格被列为建议取消的职业资格事项。因取消会计从业资格涉及到修订《会计法》，需要依照法定程序提请全国人民代表大会常务委员会修订相关法律规定。目前，财政部会计司正积极配合有关部门推进《会计法》的修订工作。在《会计法》修订工作完成之前，现行《会计法》的各项规定仍然有法律效力，其中凡从事会计工作的人员仍然必须持有会计从业资格证书。《会计法》修订后，具体要求以修订后的《会计法》为准。本书下同。

2) 会计市场的运行管理

会计市场的运行管理是指财政部门对获准进入会计市场的机构和从业人员是否遵守各项法律法规，依据相关准则、制度和规范执行业务的过程及结果所进行的监督和检查。

3) 会计市场的退出管理

会计市场的退出管理是指财政部门对在会计执业过程中发生的违反《会计法》和《注册会计师法》行为的机构和个人进行处罚，情节严重的吊销其执业资格，强制其退出会计市场。

【知识拓展】

①《会计法》规定单位应当依法设置会计账簿,但不具备设置会计机构或会计人员条件的单位应当委托代理记账机构办理会计业务;②申请设立除会计师事务所以外的代理记账机构,应当经所在地的县级以上人民政府财政部门批准,并领取财政部统一印制的代理记账许可证书;③如果已经设立的代理记账机构没有持续符合代理记账机构的资格条件,经限期整改仍达不到代理记账机构资格条件的,则原审批机关可以撤回该机构的代理记账许可证书。

【知识拓展】

①我国法律规定,从事社会审计业务的人员必须具备注册会计师资格;②我国实行全国统一的注册会计师考试制度,考试成绩合格并从事审计业务工作2年以上的人员,才可以申请成为注册会计师;③注册会计师执行业务,必须加入会计师事务所;④会计师事务所的合伙人或股东应当具有取得注册会计师证书后最近连续5年在会计师事务所从事审计业务的经历;⑤设立会计师事务所,必须先由省级财政部门审批,批准后,报财政部进行备案;⑥会计师事务所证券期货相关业务许可证由财政部和证监会联合审批。

【特别提示】

财政部门是会计工作和注册会计师行业的主管部门,履行对会计市场的相应管理职责。

3. 会计专业人才评价

会计专业人才是我国经济建设中不可或缺的重要力量,也是我国人才队伍的重要组成部分。目前我国已经基本形成阶梯式的会计专业人才评价机制,包括初级、中级、高级会计人才评价机制以及会计行业领军人才培养评价体系等。对先进会计工作者的表彰奖励也属于会计专业人才评价的范畴。

目前,我国对初级、中级会计资格(又称“初级、中级会计师资格”)实行全国统一的考试制度,对高级会计资格(又称“高级会计师资格”)实行考试与评审相结合的制度。

4. 会计监督检查

财政部门实施的会计监督检查主要包括会计信息质量检查和会计师事务所执业质量检查两个方面。除此以外,财政部门对会计市场的监督还包括依法加强对会计行业自律组织的监督和引导。

财政部组织实施全国会计信息质量的检查工作,并依法对违法行为实施行政处罚;县级以上财政部门组织实施本行政区域内的会计信息质量检查工作,并依法对本行政区域单位或人员的违法行为实施行政处罚。

财政部组织实施全国会计师事务所的执业质量检查工作,并依法对违反《注册会计师法》的行为实施行政处罚。省、自治区、直辖市人民政府财政部门组织实施本行政区域内的会计师事务所执业质量检查工作,并依法对本行政区域内会计师事务所或注册会计师违反《注册会计师法》的行为实施行政处罚。

【归纳总结】

对会计师事务所的执业质量检查(包括对会计师事务所出具审计报告的程序和内容进行监督检查)的执法主体是省级(自治区、直辖市)以上人民政府财政部门,不包括县级。而对会计信息质量检查的执法主体是县级以上财政部门(含县级)。

【例1-1】 甲贸易公司是一家中外合资企业,该贸易公司的负责人江某是英籍华人。20×6年年底,甲公司接到通知,其所在地的市财政局准备对其会计工作情况进行例行检查。该贸易公司负责人江某认为,甲贸易公司是中外合资企业,该市财政局无权运用中国的《会计法》来约束一家中外合资企业,当即表示不接受市财政局的检查。根据上述情况,请分析评价甲贸易公司负责人江某的认识是否正确。

答:甲贸易公司负责人江某的认识错误。根据《会计法》的规定,县级以上地方各级人民政府财政部门为其所在地各单位会计工作的监督检查部门,有权对各单位的会计工作进行监督。中外合资经营企业属于在中国注册的法人企业,应当遵守中国有关法律、法规,并受其约束。因此,甲贸易公司应当接受市财政局对其会计工作的检查。



二、会计工作的自律管理

4

会计工作的自律管理,又叫会计工作的行业管理,或行业自律管理。我国会计工作的行业自律管理组织包括中国注册会计师协会、中国会计学会和中国总会计师协会。

(一) 中国注册会计师协会

中国注册会计师协会是依据《注册会计师法》和《社会团体登记条例》的有关规定设立,在财政部党组和理事会领导下开展行业管理和服务的法定组织。

(二) 中国会计学会

中国会计学会创建于1980年,是财政部所属由全国会计领域各类专业组织,以及会计理论界、实务界会计工作者自愿结成的学术性、专业性、非营利性社会组织。

(三) 中国总会计师协会

中国总会计师协会是经财政部审核同意、民政部正式批准,依法注册登记成立的跨地区、跨部门、跨行业、跨所有制的非营利性国家一级社团组织,是总会计师行业的全国性自律组织。

【特别提示】

中国内部审计协会不是会计工作的自律管理机构。

【例1-2】 张某认为,中国注册会计师协会与中国会计学会都是在财政部领导下针对会计人员的社会组织,所以只要是会计人员都可以申请加入。请分析张某的观点是否正确。

答:张某的观点不正确。中国注册会计师协会是注册会计师的行业组织,只有具备注册会计师资格的人才有可能加入,并不是所有的会计人员都能加入。



三、单位内部的会计工作管理

5

单位内部的会计工作管理主要包括单位负责人的职责、会计机构的设置、会计人员的选拔任用和会计人员回避制度四个方面的内容。

(一) 单位负责人的职责

单位负责人并不是指具体从事经营管理事务的负责人,也不包括副职领导人。单位负责人是指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以下两类人员:

(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,如国有工业企业的厂长(经理)、公司制企业的董事长、国有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,是指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。

《会计法》规定的单位负责人的职责主要有以下三项:

(1) 对本单位的会计工作和会计资料的真实性、完整性负责。

(2) 应当保证财务会计报告真实、完整。

(3) 应当保证会计机构、会计人员依法履行职责,不得授意、指使、强令会计机构和会计人员违法办理会计事项。

【特别提示】

对单位的会计工作和会计资料的真实性、完整性负责的不是“会计机构负责人”,而是“单位负责人”。“单位负责人”才是单位的会计责任主体。

【例 1-3】 甲上市公司的董事长(单位负责人)为粉饰公司的业绩,授意公司的财务负责人采取虚提返利、推迟财务费用列账等不正当的手段,虚增利润 4 500 多万元,造成相当坏的社会影响。此事被相关部门查处后,该公司的董事长能否以“会计工作应当由会计机构负责人承担责任,自己不懂会计”为由推脱责任?

答:不能。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;应当保证会计机构和会计人员依法履行职责,不得授意、指使、强令会计机构和会计人员违法办理会计事项。因此,该公司的董事长不能推脱责任。

(二) 会计机构的设置

《会计法》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。

各单位是否设置会计机构,应当根据单位会计业务的需要来决定,也就是说各单位可以根据自身会计业务的繁简情况决定是否设置会计机构。一个单位是否需要单独设置会计机构,需要考虑的因素主要有以下三点:

(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,也决定了是否需要设置会计机构。一般来说,大中型企业、具有一定规模的行政事业单位,以及社会团体和其他经济组织,都应单独设置会计机构,实行有效的会计监督。

(2) 经济业务和财务收支的繁简。经济业务多、财务收支数额大的单位,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。

(3) 经营管理的需要。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,对会计信息系统的要求也越高,从而决定了该单位越有必要设置会计机构。

(三) 会计人员的选拔任用

财政部对从事会计工作人员的相关任职资格条件进行了统一规定。例如,《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3年以上的经历。如《总会计师条例》规定,总会计师的任职条件之一是取得会计师专业技术资格后,主管一个单位或者单位内部一个重要方面的财务会计工作的时间不少于3年。

会计机构负责人(会计主管人员)是指在一个单位内部具体负责会计工作的中层领导人员。设置会计机构的,应该配备会计机构负责人;在有关机构中配备专职会计人员的,应该在专职会计人员中指定会计主管人员。总会计师是单位行政领导成员,协助单位主要行政领导人工作,直接对单位主要行政领导人负责。国有和国有资产占控股地位或主导地位的大、中型企业必须设置总会计师。事业单位和业务主管部门根据需要,经批准也可以设置总会计师。凡是设置总会计师的单位,不应当再设置与总会计师职权重叠的行政副职。

【点拨指导】

总会计师由本单位主要行政领导人提名,政府主管部门任命或者聘任;免职或者解聘程序与任命或者聘任程序相同。

会计人员具备了相关资格或符合有关任职条件后,能否从事相关工作,由所在单位自行决定。单位根据法律、法规的规定选拔任用本单位的会计人员,负责对他们的管理,督促他们依法履行职责。

(四) 会计人员回避制度

回避制度是指为了保证执法或者执法的公正性,对可能影响其公正性的执法或者执法人员实行职务回避和业务回避的一种制度。

《会计基础工作规范》对会计人员回避制度作出了规定,主要是从会计工作的特殊性出发,其范围是国家机关、国有企业、事业单位任用会计人员应当实行回避制度。会计人员回避制度的内容主要包括以下两点:

(1) 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。

(2) 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夫妻关系、直系血亲关系(父母子女、祖父母、外祖父母和孙子女、外孙子女)、三代以内旁系血亲(兄弟姐妹、叔侄等)以及近姻亲关系(岳父岳母和女婿、公婆和儿媳等)。

【点拨指导】

直系血亲、三代以内的旁系血亲、近姻亲关系。

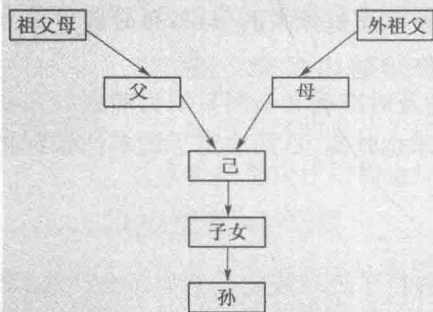


图 1-1 有血缘关系亲属

一、直系血亲

法律意义上的直系血亲包括两种情况:一种是指有自然血缘关系的亲属,即生育自己和自己所生育的上下各代亲属,包括祖父母、外祖父母、父母、子女、孙子女、外孙子女,如图 1-1 所示;另一种是指本来没有血缘关系,但由法律确认其具有与自然血缘同等权利义务的亲属,这种情况称之为法律拟制血亲,如养父母与养子女、继父母与继子女。

(续上)

二、三代以内旁系血亲

三代以内旁系血亲是指同源于祖父母、外祖父母的三代以内,除父母直系血亲以外的,与自己有间接血亲关系的亲属。所谓“三代以内”,是从自身往上数,自己为第一代,父母为第二代,祖父母、外祖父母为第三代;从自身往下数,自己为第一代,子女为第二代,孙、外孙为第三代,包括伯叔姑舅姨、兄弟姐妹、堂兄弟姐妹、表兄弟姐妹、侄子女、甥子女。

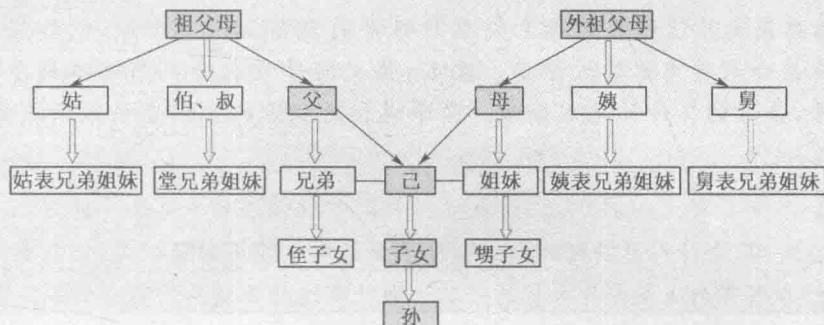


图 1-2 直系血亲、三代以内旁系血亲图

注:(1) 阴影部分为直系血亲关系图。
(2) 除阴影部分外为三代以内的旁系血亲图。

三、近姻亲关系

近姻亲关系是指以婚姻关系为中介而产生的亲属关系,近姻亲主要指配偶的父母、配偶的兄弟姐妹及其配偶、子女的配偶及子女配偶的父母、三代以内旁系血亲的配偶。

第一类:配偶的父母、配偶的兄弟姐妹及其配偶、子女的配偶及子女配偶的父母如图 1-3 所示。

第二类:三代以内旁系血亲的配偶如图 1-4 所示。

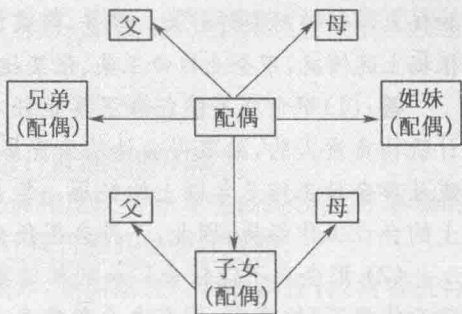


图 1-3 配偶的父母、配偶的兄弟姐妹及其配偶、子女的配偶及子女配偶的父母图

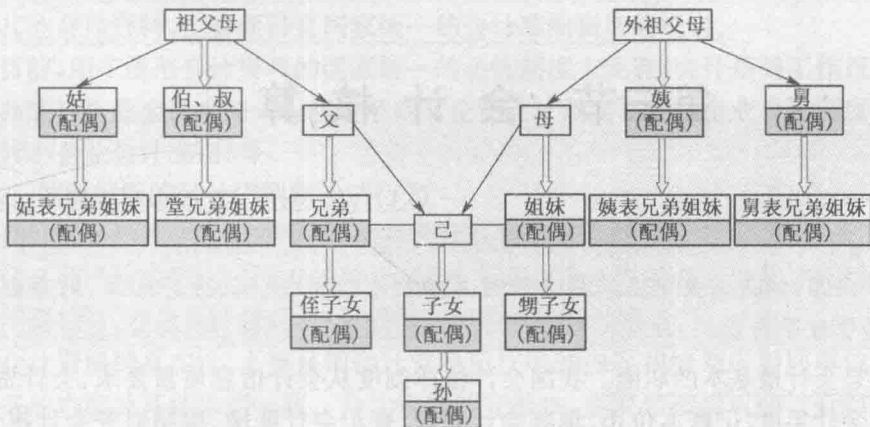


图 1-4 三代以内旁系血亲的配偶图

(续上)

近姻亲关系分类如下:

- (1) 血亲的配偶,指自己直系、旁系血亲的配偶。如儿媳、姐夫等。
- (2) 配偶的血亲,指自己配偶的血亲。如岳父、夫之妹等。
- (3) 配偶的血亲的配偶,指自己的配偶的血亲的夫或妻。如妯娌、连襟等。

姻亲关系因夫妻离婚或夫妻中一方死亡、他方再婚而消失。

近姻亲关系是指通过婚姻确立关系的双方的直系血亲。比如,你和某女结婚,那么某女的直系血亲就为你的近姻亲。比如,岳父的哥哥或者弟弟就不属于近姻亲,但岳父的父母,岳母的父母就是近姻亲。简单说就是双方的三代直系血亲才算是彼此的近姻亲。

【特别提示】

目前,在我国,会计人员的任职回避制度主要适用于涉及国家机关、国有企业和事业单位,而大量的非国有企业在会计人员的任职上则没有这种限制。

【例 1-4】 王某毕业于某大学中文系,毕业后一直在甲国有企业办公室从事管理工作。到 20×6 年 1 月,甲国有企业决定任命办公室主任王某担任本单位财务科科长。20×6 年 10 月,王某因身体不适辞去财务科科长的职务,经领导班子集体决定,改由厂长刘某的妻子张某担任本单位的财务科科长。经查,张某具有多年从事会计工作的经历,并且具备会计师职称。根据上述情况,甲企业任命王某、张某担任财务科长的行为是否符合我国《会计法》的规定?

答:(1) 甲企业不能任命王某担任本单位会计机构负责人。我国《会计法》规定,担任会计机构负责人的,除取得会计从业资格证书以外,还应当具备会计师以上专业技术职务资格或从事会计工作 3 年以上的经历。但是王某毕业后一直从事的不是会计工作,没有 3 年以上的会计工作经历,因此,不符合担任会计机构负责人的条件。

(2) 甲企业不能任命厂长刘某的妻子张某调入本单位的财务科任科长。根据《会计基础工作规范》的规定,国有企业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。直系亲属包括夫妻关系、直系血亲关系、三代以内的旁系血亲及近姻亲关系。因此,单位负责人(厂长)刘某的妻子张某不符合担任会计机构负责人的条件。

第三节 会计核算

【学习指南】

学习本节内容,读者需要重点掌握会计核算的要求、会计凭证、会计账簿、财务会计报告和会计档案管理等内容。

会计核算是会计最基本的职能。我国会计法律制度从会计信息质量要求、会计资料的基本要求以及会计年度、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、财产清查、会计档案管理等方面对会计核算进行了统一规定。



一、总体要求

(一) 会计核算的依据

6 我国《会计法》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。

(1) 以实际发生的经济业务事项为依据进行会计核算,是对会计核算最基本的要求,也是保证单位会计资料质量的关键。但并不是所有的经济活动都需要进行会计核算,和资金增减无关的经济活动,就不需要核算。

【举例说明】

甲企业在制订一项投资计划时就不需要进行会计核算,因为这项计划尚未执行,尚未引起资金的增减变化。只有在投资计划实施并引起资金变动时,才需要对这项投资活动按照实施的情况进行会计核算。

(2) 以虚假的经济业务事项为核算对象,会导致所生成的会计资料与实际发生的经济业务事项不符,造成会计资料失真,侵害财务相关人的经济利益,扰乱社会经济秩序。因此,《会计法》作出禁止性规定:“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。”如果以虚假的经济业务事项或者资料为依据进行会计核算,则属于严重违法行为,将受到法律的严厉制裁。

(二) 对会计资料的基本要求

1. 会计资料的生成和提供必须符合国家统一的会计准则制度的规定

会计资料是指在会计核算过程中形成的,用来记录和反映实际发生的经济业务事项的会计专业资料,主要包括会计凭证、会计账簿、财务会计报告和其他会计资料。

会计资料作为记录会计核算过程和结果的重要载体,是国家进行宏观调控,经营者进行管理和投资者进行决策的重要依据。会计资料所记录和提供的信息也是一项重要的社会资源。会计资料必须符合国家统一的会计准则制度的规定。

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准则制度的规定。

目前,用于规范会计资料的国家统一的会计制度主要有《会计基础工作规范》《会计档案管理办法》《企业会计准则——基本准则》《企业会计制度》《金融企业会计制度》《小企业会计制度》《小企业会计准则》等。

2. 提供虚假的会计资料是违法行为

会计资料的真实性和完整性,是对会计资料最基本的质量要求,是会计工作的生命线,各单位必须严格按照《会计法》的要求执行,保证会计资料的真实性和完整性。任何单位和个人不得伪造、变造会计资料,不得提供虚假的财务会计报告。

会计资料的真实性,主要是指会计资料所反映的内容和结果应当同单位实际发生的经济业务的内容及其结果相一致。会计资料的完整性,主要是指构成会计资料的各项要素必须齐全,使得会计资料能够如实、全面地记录和反映单位经济业务发生情况,便于会计资料的使用者全面、准确地了解经济活动情况。

伪造会计凭证、会计账簿及其他会计资料，是指以虚假的经济业务或者资金往来为前提，编造不真实的会计凭证、会计账簿和其他会计资料，即“以假充真”。其主要表现为：①伪造根本不存在的经济事项的原始凭证，如制作假发货票、假收据、假工资表等假的原始凭证；②以实际存在的会计事项为基础，用夸大、缩小或隐匿事实的手段伪造原始凭证；③由于会计人员审核不严或者玩忽职守、丧失原则，以伪造的原始凭证为基础，填制记账凭证，如根据假发票填制记账凭证的行为等。

变造会计凭证、会计账簿及其他会计资料，是指用涂改、挖补等手段来更改会计凭证、会计账簿和其他会计资料的真实内容，歪曲事实真相的行为，即“篡改事实”。其主要表现为：①涂改原始凭证的日期、数量、单价、金额等内容；②利用现代化的工具，对原始凭证进行二次处理；③由于会计人员审核不严或者玩忽职守、丧失原则，以变造的原始凭证为基础，填制记账凭证，如根据涂改后的发票填制记账凭证的行为等。

提供虚假财务会计报告，是指通过编造虚假的会计凭证、会计账簿及其他会计资料或篡改财务会计报告上的真实数据，使财务会计报告不真实、不完整地反映财务状况和经营成果，借以误导和欺骗会计资料使用者的行为，即“以假乱真”。

【特别提示】

“伪造”是无中生有，以假充真，前提是虚假的经济业务或资金往来；而“变造”是采用“涂改、挖补”等手段，篡改事实。

【归纳总结】

伪造——以假充真；变造——篡改事实；提供虚假财务报告——以假乱真。

【例 1-5】 A 地财政部门例行执法检查时发现当地的甲公司以虚假的经济事项编造了会计凭证和会计账簿，并据此编制了财务会计报告。与此同时，他们还发现该公司的业务人员小李代表公司购买生产用原材料的一张发票有问题。事后查明，小李将购买原材料的发票上的原金额 25 万元，用“消字灵”修改为 28 万元报账；而且，此次出差他在没有发生业务招待行为的情形下通过某种途径获得 3 500 元的业务招待费的发票用于报账。请分析上述情况中出现的违法行为。

答：根据此案例，我们可以得出：

(1) 对于该公司，“以虚假的经济事项编造了会计凭证和会计账簿，并据此编制了财务会计报告”，属于伪造会计凭证、会计账簿，提供虚假的财务会计报告的违法行为。

(2) 对于业务员小李，“将购买原材料的发票上的金额 25 万元，用‘消字灵’修改为 28 万元报账”属于变造会计凭证的违法行为；“在没有发生业务招待行为的情形下通过某种途径获得 3 500 元的业务招待费的发票用于报账”属于伪造会计凭证的违法行为。

(三) 会计核算的其他相关规定

我国会计法律制度还对会计年度、记账本位币、会计处理方法和会计记录文字等作了明确规定。

1. 会计年度

会计年度是指以年度作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。在一般情况下，由于单位的经营业务连续不断，所以如果等到所有经营活动结束后再进行核算不利于外部会计信息使用者了解单位的经营情况。因此，会计上需

要将连续不断的经营活动人为地划分若干相等的时段,分段进行结算,分段编制财务会计报告,分段反映单位的财务状况、经营成果及现金流量。这种分段进行会计核算的时间区分,在会计上称为会计期间。《企业财务会计报告条例》规定,会计期间分为年度、半年度、季度和月度。以1年为一个会计期间称为会计年度。小于年度的会计期间(如半年度、季度和月度),称为会计中期。

根据《会计法》第十一条的规定,会计年度自公历1月1日起至12月31日止。这一规定表明,我国是以公历年度为会计年度,即以每年公历的1月1日起至12月31日止为一个会计年度。

我国会计年度采用公历制,是为了与我国的财政、计划、统计、税务等年度保持一致,从而便于国家进行宏观经济管理。各单位按会计年度提供的会计资料是国家进行宏观调控的重要依据。

2. 记账本位币

记账本位币是指登记会计账簿和编制财务会计报告时用来计量的货币,也就是单位主要会计核算业务所使用的货币。根据《会计法》第十二条的规定,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,但是编报的财务会计报告应当折算为人民币。这是我国对记账本位币的法律规定。

我国境内的会计核算,应当以人民币为记账本位币。由于人民币是我国的法定货币,在我国境内具有广泛的流通性,因此以人民币作为记账本位币具有广泛的适应性,便于会计信息口径的一致。同时,以人民币为记账本位币,也是我国国家主权的重要体现。

3. 会计处理方法

会计处理方法是指在会计核算中所采用的具体方法,通常包括:收入确认的方法、企业所得税的会计处理方法、存货计价方法、坏账损失的核算方法、固定资产的折旧方法、编制合并会计报表的方法、外币折算的会计处理方法等。采用不同的会计处理方法,会影响会计资料的一致性和可比性,进而影响会计资料的使用情况。

因此,《会计法》和国家统一的会计制度规定,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。

4. 正确使用会计记录文字

会计记录所使用的文字,是正确进行会计核算和表述各项会计资料的重要媒介。会计资料作为一种商业语言和信息资源,必须规范统一,而对会计资料起辅助说明作用的会计记录文字也必须通用,要为广大会计资料使用者所熟悉。

我国法定的官方语言文字是中文。根据《会计法》第二十二条的规定:“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。”

上述规定表明,我国境内所有的国家机关、社会团体、公司、企业、事业单位和其他组织的会计记录文字都应当使用中文;为了方便使用不同文字的人阅读会计资料,我国民族自治地方和境内的外国企业或组织可以在使用中文的前提下,选用其他的一种文字——当地通用的民族文字或外国文字,作为会计记录文字。也就是说,使用中文是强制性的,使用其他

文字是备选的,不能理解为既可以使用中文,也可以使用其他通用文字。

【例 1-6】北京市财政局在对一家外商投资企业进行检查时发现:该公司的股东为德国人,其母公司在德国,其主要的购销业务面向欧洲市场。该企业选择德文作为会计记录文字,欧元为记账本位币,编制财务报表时以欧元反映。鉴于该公司的做法,北京市财政局对该公司作出整改要求,该公司负责人要求主管部门说明整改理由。

答:北京市财政局对该公司作出整改要求,需要向该公司说明的理由如下:

(1) 鉴于该公司发生的业务情况,会计记录文字应当使用中文,可以同时使用德文。根据《会计法》的规定:我国境内所有国家机关、社会团体、公司、企业、事业单位和其他组织的会计记录文字都应当使用中文。在我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除中文外,可以同时使用一种外国文字(使用中文是《会计法》强制性规定的,使用其他文字是备选的)。

(2) 鉴于该公司的业务面向欧洲市场,记账本位币可以使用欧元,但编制财务报表应当折算成人民币。《会计法》第十二条明确规定:“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,但是编报的财务会计报告应当折算为人民币。”



二、会计凭证

会计凭证是指记录经济业务发生或者完成情况的书面证明,是登记账簿的依据。⁷填制和审核会计凭证是会计核算的首要环节,每个企业都必须按一定的程序填制和审核会计凭证,根据审核无误的会计凭证进行账簿登记,如实反映企业的经济业务。《会计法》对会计凭证的种类、取得、审核、更正等内容进行了规定。

会计凭证按填制程序和用途不同,分为原始凭证和记账凭证。

(一) 原始凭证

1. 原始凭证的填制和取得

(1) 从外单位取得的原始凭证,必须盖有填制单位的公章;从个人手中取得的原始凭证,必须有填制人员的签名或盖章。

(2) 自制原始凭证必须有经办单位领导人或者其指定的人员签名或盖章。

(3) 对外开出的原始凭证必须加盖本单位公章。

2. 原始凭证的审核

1) 审核的内容

(1) 凡原始凭证上填有大写和小写金额的,大写和小写金额必须相符(如不符,则票据无效);购买实物的原始凭证,必须有实物的验收证明(如外购材料,必须提供材料入库单);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。

(2) 一式几联的原始凭证,应当注明各联次的用途,只能以一联作为报销凭证。一式几联的发票和收据,必须用双面复写纸(发票和收据本身具备复写纸功能的除外)套写,并连续编号,作废时不得撕毁,而应当加盖“作废”戳记,连同发票和收据的存根一起保存。

(3) 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汇款银行的凭证,不得以退货发票代替对方开具的收款收据。

(4) 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。

【特别提示】

借款时,记账凭证后附借款凭据;收回借款时,另开收据或退还借据副本。

(5) 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。如果批准文件需要单独归档的,应当在凭证上注明批准机关名称、日期和文件字号。

2) 原始凭证审核结果的处理

(1) 对不真实、不合法的原始凭证,会计机构及会计人员有权不予受理,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。

(2) 对记载不准确、不完整的原始凭证,会计机构及会计人员应予以退回,并要求其按照国家统一会计制度的规定进行更正和补充。

3. 原始凭证错误的更正方式

(1) 原始凭证记载的各项内容均不得涂改。

(2) 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的印章。

(3) 原始凭证金额有错误的不得在原始凭证上更正,应当由出具单位重开。

(4) 原始凭证开具单位应当依法开具准确无误的原始凭证,对于填制有误的原始凭证,负有更正和重新开具的法律义务,不得拒绝。

4. 原始凭证的保管

(1) 对于数量过多的原始凭证,可以单独装订保管。各种经济合同、存出保证金收据以及涉外文件等重要原始凭证,应当另编目录,单独登记保管,并在有关的记账凭证上相互注明日期和编号。

(2) 原始凭证不得外借,其他单位如因特殊原因需要使用本单位的原始凭证时,经本单位会计机构负责人、会计主管人员批准,可以复制。向外单位提供的原始凭证复制件,应当在专设的登记簿上登记,并由提供人员和收取人员共同签名或者盖章。

【特别提示】

各单位保存的会计档案不得外借。如外单位有特殊需要的,经本单位负责人批准后,可以提供查阅或者复制,并办理登记手续。

(3) 从外单位取得的原始凭证如有遗失,应当取得原开出单位盖有公章的证明,并注明原来凭证的凭证编号、金额和记载内容等,由经办机构(本单位)会计机构负责人、会计主管人员和单位负责人批准后,才能代作原始凭证。如果确实无法取得证明的,如火车、轮船、飞机票等原始凭证,应当由当事人写明详细情况,由经办机构(本单位)会计机构负责人、会计主管人员和单位领导人批准后,代作原始凭证。

(二) 记账凭证

1. 记账凭证的填制和取得

(1) 记账凭证应当根据经过审核的原始凭证及相关资料进行填制。

(2) 收款记账凭证和付款记账凭证还应当由出纳人员签名或者盖章。

(3) 记账凭证应连续编号。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写。

(4) 记账凭证可以根据每一张原始凭证填制,或根据若干张同类原始凭证汇总填制,也可以