

GENERAL THEORIES ON ACCOUNTING LAW

会计法通论

主编 贺永生

人民法院出版社
THE PEOPLE'S COURT PRESS

会计法通论

主编 贺永生

人民法院出版社

图书在版编目(CIP)数据

会计法通论/贺永生主编. —北京: 人民法院出版社,
2003.7

ISBN 7-80161-593-X

I. 会… II. 贺… III. 会计法-研究-中国
IV. D922.264

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 063161 号

会计法通论

主编 贺永生

责任编辑 辛秋玲 王立中

出版发行 人民法院出版社

地 址 北京市朝阳区安慧北里(亚运村)安园甲 9 号(100101)

电 话 (010)65290562(责任编辑) 65290516(出版部)

(010)65290558 65290559(发行部)

网 址 www.courtpress.com

E-mail courtpress@sohu.com

印 刷 保定华鑫印刷有限公司

经 销 新华书店

开 本 850×1168 毫米 1/32

字 数 330 千字

印 张 13.375

版 次 2003 年 7 月第 1 版 2003 年 7 月第 1 次印刷

书 号 ISBN 7-80161-593-X/D·593

定 价 24.00 元

版权所有 侵权必究

(如有缺页、倒装、请与出版社联系调换)

主编简介

贺永生，河北固安人。1966年毕业于中央财政金融学院（现中央财经大学）。现任中国政法大学教授。

作者具有丰富的企业管理和教学经验。曾在某国有大型企业被评聘为副教授、高级会计师，担任过企管办主任、财务处处长、总会计师等领导职务。调入中央政法管理干部学院后，曾兼任院培训中心主任。现在中国政法大学民商经济法学院任教。

1987年以来，在国家级出版社出版了主编或独著的论著7部（主编3部、独著4部），其中，本人撰写250余万字；公开发表的学术论文20多篇，其中，发表在社科核心期刊的9篇。独著的《实用乡镇企业会计》一书曾获1992年“兴农杯”全国农村优秀科技图书一等奖；主编的《所得税会计实务》、独著的专著《企业纳税会计》、《清算会计》等书中的主要观点与基本内容被收入中国会计学会主编的《中国会计文献摘编（1979—1999）》（共6卷）中《特殊业务会计与会计新领域》卷。论文《职工教育经济效益的分析与考核》曾获1993年全国机械工业系统职工教育优秀论文一等奖；《谈企业所得税纳税调整的几个问题》一文在1999年被编入《实践与思考——面向二十一世纪论文集》并被评为一等奖；《普通清算的特点及其有关的会计问题》一文在2001年被编入《中国当代思想宝库》大型文集并被评为一等奖。

前 言

新会计法颁布实施以来，在规范会计行为，提高会计信息质量，维护社会主义市场经济秩序等方面发挥了明显的作用。但是，我们必须看到，会计工作中的造假现象还比较严重，有法不依、执法不严、违法不究的问题还相当突出，会计信息失真、会计工作秩序混乱的局面并未得到根本转变。因此，学习宣传和贯彻执行新会计法也仅仅是个开始，远未达到既定目标。

为了深入学习宣传和贯彻执行新会计法，加强会计法治，满足会计法制教育的需要，我们编写了这本《会计法通论》。“通”者，“全”而上下左右“贯通”之意也。本书以新会计法为主线，纵向，系统阐述和介绍了会计法律、会计法规、会计规章特别是会计法实施以来新颁布的与之配套的法规和规章，突出了会计法律制度在执行中的重点、难点和热点，具有较强的指导性、操作性和实用性。横向，既对我国会计立法与世界两大法系主要国家会计立法的不同特点进行了比较，又在论述企业会计特殊规定的同时，结合预算法、税法、破产法，论述了预算会计以及税务会计、清算会计的特殊规定。为保持会计法与其他相关法律的协调，还重点阐述和介绍了企业法和金融法中的会计规定，并对完善会计法规、加强会计法治提出了一些建议，具有一定的针对性、创见性和前瞻性。《会计法通论》一书，可作为财经政法院校的法学教材，也可作为会计人员、税务人员和其他有关人员培训及自学用书。

进入 21 世纪以来，我国经济生活中出现频率最高的两个字

眼是“诚信”和“打假”。会计造假已然引发了会计信用危机，成了会计秩序混乱的祸首。“会计打假”必须针对造假的原因和造假的主体进行综合治理，加强会计监管，做到有法必依、执法必严、违法必究。愿《会计法通论》一书在会计秩序的整顿中，为会计法制教育、为重塑会计人员的形象，尽其微薄之力。

本书由中国政法大学贺永生教授主编，北京标准件集团公司总会计师李岩、北京轴承厂总会计师贺书阁参编。第一、六、七、八、十、十一、十二章由贺永生撰写；第四、五章由李岩撰写；第二、三、九章由贺书阁撰写。本书的初稿，曾在一些院校和会计人员、税务人员培训中作为教材使用，学员普遍反映书稿内容系统完整贴近实际，深入浅出，通俗易懂，一致要求付诸出版。为此，我们又反复征求意见，对书稿进行了修改和补充。值此，向对本书稿提出过修改意见的同志一并表示感谢。

因水平所限，不足之处在所难免，敬请读者批评指正。

作 者

2003年4月18日

第一章 会计法概述	(1)
第一节 会计法的概念及其历史发展	(1)
第二节 会计法律关系与会计法的特征	(12)
第三节 会计法的原则、地位与作用	(17)
第四节 会计法的内容体系与中国特色	(23)
第二章 会计法总则	(29)
第一节 会计法的立法宗旨与适用范围	(29)
第二节 单位设账与会计责任主体的规定	(35)
第三节 会计机构、会计人员的基本职责与法律保护	(40)
第四节 会计工作管理体制与统一会计制度的规定	(45)
第三章 会计机构与会计人员的法律规定	(53)
第一节 会计机构的设置	(53)
第二节 会计人员的配备	(59)
第三节 会计人员的职业道德和继续教育	(73)
第四节 会计人员工作交接	(77)
第四章 会计核算的基本法律规定	(81)
第一节 会计核算的总体要求与原则	(82)
第二节 会计凭证	(106)
第三节 会计账簿	(111)
第四节 财务会计报告	(117)
第五章 公司、企业会计核算的特别规定	(129)

第一节	公司、企业会计核算的特殊性·····	(129)
第二节	公司、企业会计要素的确认、计量和记录·····	(134)
第三节	公司、企业会计核算的有关禁止性规定·····	(147)
第四节	公司、企业会计科目与会计报表·····	(152)
第六章	预算单位会计核算的特别规定·····	(174)
第一节	我国预算会计制度的改革·····	(174)
第二节	预算会计法规体系及其特点·····	(178)
第三节	预算会计要素确认、计量、记录的特殊规定 ·····	(185)
第七章	税务会计的特别规定·····	(202)
第一节	会计法与税法的特殊关系·····	(202)
第二节	税务会计核算的特别规定·····	(206)
第三节	税收法律制度中的主要会计规定·····	(214)
第八章	清算会计的特别规定·····	(232)
第一节	清算会计概述·····	(232)
第二节	清算会计前提与清算会计原则·····	(237)
第三节	清算会计的特别规定·····	(244)
第九章	会计监督的法律规定·····	(257)
第一节	会计监督的必要性及其监督体系·····	(257)
第二节	单位内部会计监督·····	(262)
第三节	会计工作的社会监督·····	(269)
第四节	会计工作的国家监督·····	(274)
第十章	会计法律责任·····	(283)
第一节	会计法律责任概述·····	(283)
第二节	违反会计法的法律责任·····	(291)
第三节	违反会计法同时违反其他法律规定的 法律责任·····	(303)
第十一章	企业法律制度中的会计规定·····	(307)

第一节	公司法中的会计规定·····	(307)
第二节	全民、集体、私营企业法律制度中的会计规定 ·····	(317)
第三节	外商投资企业和外国企业法律制度中的 会计规定·····	(328)
第十二章	金融法律制度中的会计规定·····	(334)
第一节	银行法律制度中的主要会计规定·····	(335)
第二节	票据法及银行结算法律制度中的主要 会计规定·····	(338)
第三节	保险法中的主要会计规定·····	(341)
第四节	证券法律制度中的主要会计规定·····	(346)
第五节	外汇管理法规中的主要会计规定·····	(354)
附 录	·····	(358)
	中华人民共和国会计法·····	(358)
	企业财务会计报告条例·····	(367)
	总会计师条例·····	(376)
	会计基础工作规范·····	(379)
	会计档案管理办法·····	(397)
	代理记账管理暂行办法·····	(404)
	会计人员继续教育暂行规定·····	(406)
	中华人民共和国刑法 (节录) ·····	(412)

第一章 会计法概述

第一节 会计法的概念及其历史发展

会计是一种管理活动。在人类历史发展的最初阶段，生产力水平极其低下。人们对生产过程的管理也极其简单。原始社会后期的“结绳记事”、“刻木记数”，就是人们对劳动耗费和劳动成果计量、记录的最初方法。这种方法在生产管理中产生，又是生产管理的一项附带工作，它便是会计的萌芽。随着生产管理的发展，特别是商品经济的出现，会计逐渐从生产管理中分离出来，成为一种独立的职能。据现有史料记载，距今大约三千年以前世界文明古国如中国、古埃及、巴比伦已有财赋的计量、记录的文字记载。我国“会计”名称的使用，起源于西周时代。《周礼·天官下》有这样的记述：“司会掌邦之六典、八法、八则……而听其会计。”古代会计经历了一个漫长的历史过程，从低级到高级、从简单到复杂，逐步发展成现代会计，成为人们控制生产过程，对比投入产出，提高管理水平，增加经济效益须臾不能离开的基本手段。马克思对会计在人类社会经济生活中的职能和作用有过一段著名的论述：“过程越是按社会规模进行，越是失去纯粹的个人性质，作为过程的控制和观念总结的簿记就越是必要；因此，簿记对资本主义生产比对手工业和农民的分散生产更为必

要，对公有制生产比对资本主义生产更为必要。”^① 马克思在这里所说的“过程”，是指生产过程，所说的“簿记”，就是我们现在所说的会计。

会计作为一种管理活动，有着不同于其他管理活动的显著特点。第一，会计这种管理活动必须有其独立的空间范围、专有的服务对象，即“会计主体”；第二，这种管理活动是以货币为主要计量单位，所确认计量、记录的是会计主体能够体现资金运动的各种经济业务事项；第三，这种管理活动有自己一套专门的科学方法，包括设置账户、复式记账、填制审核会计凭证、登记账簿、成本计算、财产清查、编制会计报表；第四，这种管理活动，运用专门方法，必须连续、系统、全面地对会计主体的经济业务进行反映和监督，及时提供真实可靠的会计信息资料。可见，所谓会计，是以货币为主要计量单位，对企业、机关、事业单位的经济业务事项，运用专门的方法和程序，进行连续、系统、全面的核算与控制，生成、汇集和提供一系列经济信息，旨在提高经济效益的具有反映与监督职能的一种管理活动。

一、会计法的概念

会计作为生产过程的一种特殊的管理活动，在相当长的历史时期内只是生产经营者生产管理的一部分。当管理者同时又是所有者的时候，所有者的利益与管理者的利益是完全一致的。企业会计主体内的会计行为，并不涉及其他利益主体，会计方法、会计程序的使用带有很大的随意性，会计信息的失实也只被看作是业主自己的事情。但是，随着商品经济的不断发展，生产经营活动中所有权与经营权发生分离的现象越来越普遍。对会计主体的会计行为如不加以规范，就会直接影响不同主体之间的经济利

^① 马克思：《资本论》第二卷，人民出版社，1953年版，第145页。

益。为协调各方面的经济利益，维护投资人、债权人和经营者的合法权益，就必须对会计行为进行有效的规范，这就是会计法产生的根本原因。

所谓会计法，就是调整会计关系的法律规范的总称。

（一）会计法的调整对象是会计关系

所谓会计关系是指会计机构、会计人员办理会计事务过程中以及国家管理会计工作过程中发生的社会关系。在会计关系中，会计机构、会计人员办理会计事务而发生的关系，是最复杂、涉及面最广的一种社会关系。所谓会计事务，是指会计机构、会计人员在职责范围内，应完成的各种会计工作，包括会计核算会计监督方方面面。就会计核算而言，它包括会计主体中各类经济业务在会计处理时所体现的社会关系。例如：筹集资金时，与投资人发生的投资被投资关系即资产所有者与资产经营者的关系，与债权人发生的债权债务关系。资金运用时，与外部单位结算业务，体现的是商品交换关系或债权债务关系，与财政、税务部门还会发生资金缴拨关系，它体现的是国家与会计主体之间分配关系。会计主体与内部职工的工资结算，体现的又是企业与职工的分配关系。此外，在会计信息的生成、汇集和提供时，会计人员与相关的业务人员、会计人员与会计主体内外的会计信息使用者也是一种会计关系。会计监督也是一种会计关系。它包括会计内部监督和会计外部监督。会计内部监督是指会计工作对企业经济业务事项的监督与控制；会计外部监督是指国家有关部门对会计人员、会计工作的管理与监督。如，财政部门对会计人员管理与监督关系，税务、银行、证券、保险等部门对会计主体相关业务的监督关系，会计中介机构对有关会计主体的委托审计关系、会计业务的代理关系等。诸如以上各种会计关系都需要会计法对其进行规范调整。会计法通过规范会计方法、会计程序、会计组织，明确了会计主体应当做什么，不应当做什么，应当怎么做，

不应当怎么做，为会计行为的正确实施，为会计信息资料的真实可靠，为社会主义市场经济秩序正常进行，提供了可靠的保障。

（二）会计法是调整会计关系法律规范的总称

会计法有狭义和广义两种概念。狭义的会计法是调整会计关系的总规范，专指会计法。而广义的会计法是调整会计关系的法律规范的总称，它不仅包括会计法，而且包括会计行政法规如《企业会计准则》、《事业单位会计准则（试行）》等。同时，还包括其他法律中的会计规范，如公司法、金融法、税法等法律制度中的相关的会计规定。

二、会计法的立法形式

会计立法形式是指会计法律规范的表现形式。会计法的立法形式与会计发展的历史密切相关，多表现为特殊会计主体内部会计管理手段的规范化、法制化逐步向普遍的会计主体会计管理方法规范化、法制化的历史进程。就世界范围看，各国的会计立法形式差别很大，但基本上可以划分为两类模式。

（一）专门会计立法模式

这种模式是通过颁布专门的会计法来规范会计行为调整会计关系。一些大陆法系国家多采用这种模式。根据专门立法调整范围的不同又有三种类型。（1）会计法对所有会计行为包括会计方法、会计工作组织进行全面规范。例如，法国和原苏联以及我国的会计立法都属于这一类型。法国早在 1947 年就颁布了会计总计划，它适用于各类会计主体，规定了全国统一的账户名称、核算方法、成本计算规则、会计报表格式和会计术语解释等内容，是会计专门立法较早的国家之一。（2）会计法仅对企业会计行为规范而不适用于事业单位和政府机关。如瑞典 1976 年颁布的会计法就属于这一类型，它只对企业类的会计主体进行了规范。（3）仅对会计主体的一部分会计业务进行规范。如荷兰 1970 年颁布

的《企业年度报表法》，仅对企业会计的财务会计报表编制作出了详细的规定。该法后来又编入《荷兰民法》第二册中。

（二）非会计专门立法模式

采取这种模式是不进行专门的会计立法，而是将规范会计行为调整会计关系的法规以其他某种经济法规为主导一并颁布实施。这种模式按主导性法律的不同，也分三种类型。

1. 以公司法为主导型的会计立法模式

公司法是商法的核心。它是规范公司的组织机构和经营行为的法律规范。公司行为中的会计行为也作为公司法的重要调整对象，其目的在于通过规范会计行为，协调所有者与经营者的利益关系。如英国 1844 年颁布的公司法是世界上第一部公司法，也是世界近代史上对企业会计行为进行规范的第一部会计法律。其中的会计规定集中于公司账簿和设置与使用、会计报表的编制、财务信息的披露以及公司负责人对披露信息真实性所承担的法律责任。该公司法还规定了股东聘请会计人士审查公司会计记录、账簿、报表的制度，这一制度也被认为是近代会计法与审计法兴起的共同标志。该种会计立法模式在公司法中打下了会计行为基本原则的基础，会计核算的具体规范，则由会计职业团体自律拟定。

2. 证券法主导型的会计立法模式

这种会计立法模式与公司法主导型的会计立法模式相类似，但其规范企业会计行为不是侧重维护股东的合法权益，而是侧重维护证券市场的秩序，保护潜在股东的合法权益。对会计行为的规范，重点在公司财务信息的披露，保证财务报表的真实性，至于财务会计信息披露以外的会计行为的规范，则授权于会计职业团体如会计师协会制定，但政府对会计职业团体制定的规则仍保留最后的否决权。证券市场发达的国家一般多采取这种模式，如美国采用的就是这种模式。美国为了规范证券法尚未规范的会计

行为，还成立了以会计人士为主体，具有独立法律地位的会计准则委员会，承担制定会计准则的大部分任务。

3. 税法主导型的会计立法模式

这种会计立法模式，是要求企业的会计行为完全按照税法的规定进行，因此，税法就成为调整会计关系规范会计行为的主要法律依据。德国是这种立法模式的代表。事实上，税务机关代表的是国家的利益，在税款的征缴上，与企业的经济利益是对立的。会计行为完全服从税法，其立法的出发点，旨在最大限度地保障国家税收的实现，维护国家的利益。就企业而言，企业的“收入”、“利润”与税法上的“收入”、“应税所得”并不一致。实践中，许多国家在会计处理上采取了税务会计财务会计既相联系又相区别的政策，使之各行其道，财务会计只是在计算税款时按照税法进行必要的调整，而不对财务会计的账表进行变动。

三、我国会计立法的历史发展

（一）我国古代的会计立法

我国是文明古国，会计发展源远流长，会计法的发展也历史悠久。我国的会计产生于夏商时期，关于会计的文字记载始于西周时代。西周时期有“以参互考日成，以月要考月成，以岁会考岁成”^①“三岁，则大计群吏之治”^②的文字记载，这是对会计记录分期考核制度规定。真正写入法典，用以规范“官厅会计”的是在战国时期李悝所著的《法经》。该书是我国最早的法典，该书的“六法”之中，许多经济法规涉及到规范会计的内容。如：涉及会计簿书的有两款；涉及会计凭证与印鉴的四款；涉及仓

^① 《周礼·天官·司会》。

^② 《周礼·天官·司书》。

储保管的有三款^①。可以说,《法经》是我国最早把会计规范写入综合法律的第一部法典。此后,随着朝代的更迭,秦朝的《秦律》、唐朝的《唐律疏议》、明朝的《大明律》、清朝的《大清律》,在对会计方面的规范虽有不同程度的发展,但都沿袭了《法经》这一范本,规范的内容都是“官厅会计”。两千多年来,我国民间会计发展极其缓慢,在会计立法上,也未对民间会计进行立法。

(二) 我国近代和解放前的会计立法

我国的会计历史虽然悠久,但会计方法发展缓慢,单式记账方法延续近两千年,西方的复式记账方法——借贷记账法到了1905年才正式传入我国。辛亥革命以后,北洋政府开始全面引入西方的账簿体系,并且进行了专门的会计立法。1914年3月北洋政府财政部颁布了《会计条例》,后更名为《会计法》,其内容包括总则、预算、收入、支出决算、期满免除、契约、出纳官吏、附则等共9章37条,这是我国历史上第一部专门化的《会计法》。

1925年,国民党政府又颁布了一部新的《会计法》。该法包括总则、会计报告、会计科目、会计账簿、会计凭证、会计人员、会计事务程序等10章127条。与北洋政府时期的《会计法》相比消减了过多的预算会计的内容,增加了对会计方法、会计事务的规范,是一部真正意义上的《会计法》。为了加强适用性和针对性,1935年又制定了新的《会计法》专门规范预算会计,1948年又颁布了《商业会计法》专门规范企业会计。目前,我国台湾地区仍然采用着预算会计与企业会计分别立法的模式。

^① 参见郭道扬:《中国会计史稿》(上册),中国财政经济出版社1962年版,第104页~107页。

（三）新中国的会计法制建设

新中国成立以来，伴随着我国经济的发展，会计工作走过了一条曲折发展的道路，会计法制建设也历经风风雨雨，沿着会计工作的历史轨迹，从不完善到逐步完善，初步建立了社会主义市场经济体制下的会计法律体系。

中华人民共和国成立后，废除了国民党统治时期的法律制度。为了改变机关、企事业单位会计秩序混乱落后的状态，1950年3月9日政务院财经委员会发出了《关于草拟统一会计制度的训令》。决定由中央各企业的主管部门分别就所属企业及管理机构，草拟统一的会计制度草案和有关的章则、账簿、报表、单据的样式，由财政部成立专门的机构统一审查，揭开了新中国统一全国会计制度的序幕。到1950年底，全国统一企业会计制度、企业预算制度基本建立，同时也确定了由财政部统管全国会计工作的管理体制。统一会计制度的建立，为建立会计工作新秩序，为促进国民经济的根本好转发挥了重要的作用。

随着我国大规模计划经济建设的展开，会计法制建设有了较快的发展，到第一个五年计划完成时，我国从政府机关到企事业单位，从国营企业到公私合营企业，都有相应的会计制度与该部门该行业经济管理相适应，建立起了一套比较完整的会计制度体系。但是，会计法制建设，在1958年“大跃进”时期受到了“左倾”思想的影响，“无账会计”、“门板会计”、“以表代账”的错误做法盛极一时。统一的会计制度受到了严重的破坏。被破坏的会计制度到1962年国民经济进入调整时期之后才逐步恢复。此后，国务院在1963年11月颁布了《会计人员职权试行条例》，第一次以行政法规的形式对会计人员的地位、职权、任免等作出了规定，初步确立了会计人员的管理体制。会计法制建设的大好形势，“文革”期间又受到了严重破坏。在“只算政治账，不算经济账”极左口号的影响下，会计法规被视为“管、卡、压”后