

高等学校法学教材

GAODENGXUEXIAOFAXUEJIAOCAI

会计法与审计法教程

KuaiJiFaYuShenJiFaJiaoCheng

KUAIJIFAYUSHENJIFAJIAOCHENG

张润君 张敏 李刈 主编



兰州大学出版社

LANZHOU DAXUE CHUBANSHE

高等学校法学教材

GAODENGXUEXIAOFAXUEJIAOCAI

会计法与审计法教程

张润君 张敏 李刘 主编

兰州大学出版社

LANZHOU DAXUE CHUBANSHE

会计法与审计法教程

张润君 张敏 李刘 主编

兰州大学出版社出版发行

兰州市天水路 308 号 电话:8617156 邮政编码:730000

E-mail: press@lzu.edu.cn

<http://www.lzu.edu.cn/press/index.htm>

甘肃地质印刷厂印刷

开本:850×1168 1/32 印张:12

2000 年 10 月第 1 版 2000 年 10 月第 1 次印刷

字数:301 千字 印数:1~2000 册

ISBN7-311-01737-8/G·675 定价:19.80 元

目 录

第一章 会计法概论	1
第一节 会计与会计法	1
第二节 会计法律关系	13
第三节 我国会计法规体系	17
第二章 会计核算(一)	29
第一节 会计核算的一般原则	30
第二节 会计核算事项	38
第三章 会计核算(二)	49
第一节 会计凭证的规范	49
第二节 会计账簿的规范	56
第三节 财务会计报告的规范	61
第四节 会计核算的特别规定	70
第四章 会计监督	83
第一节 单位内部会计监督	84
第二节 社会监督	99
第三节 会计事务的国家监督	107
第五章 会计机构和会计人员	115
第一节 会计机构的规范	115
第二节 会计人员的规范	128
第六章 会计法律责任	152
第一节 会计法律责任概述	152
第二节 会计违法行为及其法律责任	160
第三节 会计违法行为的法律竞合	176

第一章 会计法概论

第一节 会计与会计法

一、会计与会计目标

会计总是为人类社会经济服务的，随着社会生产的发展和经济管理的要求而产生、发展并不断地完善着自己。会计最初表现为人类对经济活动的计量与记录行为。这些简单的计量与记录行为，主要计算劳动成果，为劳动成果的分配服务。随着社会经济的不断发展，生产力的不断提高，剩余产品的大量出现，会计作为生产经营过程的附带职能，也逐步独立出来，成为独立职能。随着社会过渡到商品经济社会，适应商品经济和贸易发展的需要，会计核算的内容、方法等也发生了很大的变化，会计技术获得了较大的发展。在进入资本主义社会以后，随着商品经济规模的进一步扩大，会计也逐步从简单的记录、计量，比较所耗与所得的行为，发展成为一门包括有完整的方法体系的会计学科，会计目的也从仅仅是对财产记录，为财产的分配服务，发展到对经济活动的所得与所费进行比较，计算和反映经营活动的损益盈亏情况。进入本世纪以来，特别是第二次世界大战之后，随着市场竞争的加剧，会计又从对经济活动的结果进行记录、计量和报告，发展到对企业经济活动的过程进行控制和监督，参与企业的生产经营和

决策，为企业内部强化经营管理服务。

随着企业组织形式的发展变化，适应股份公司发展的需要，会计突破了为单个业主服务的界限，会计信息的服务对象的范围日益扩大。在股份公司中，会计不仅要为股东提供信息，满足投资者了解企业经营情况的需要，而且也要向企业利害关系者如债权人、客户等提供信息。本世纪 30 年代资本主义经济危机之后，适应资本主义国家干预经济的需要，政府有关部门也对会计信息提出了要求，使企业的会计不仅要满足企业投资者的需要，也要考虑到国家干预经济和管理经济的需要。随着国际资本市场的形成和发展，会计信息突破了国界，它不仅要为本国的投资者服务，而且要为全球范围内的投资者服务。适应社会主义市场经济的需要，我国会计的目标是，对会计主体的经济活动进行核算，提供反映会计主体经济活动的信息。同时，社会主义市场经济也对会计目标提出新的要求，增添了新的内容。在我国，会计的目标具体有：

第一，会计要为国家宏观经济管理提供会计信息。在社会主义市场经济条件下，虽然市场在资源配置中发挥基础作用，但政府通过一定的调控和管理措施对国民经济运行情况进行调节，对资源的合理配置仍然是非常必要的。国家需要通过企业会计归集整理的会计信息，进行分析汇总，了解国民经济整体运行情况，对国民经济运行状况进行判断，以便制定正确合理有效的调控和管理措施，避免对国民经济实施不当的调控，便于国民经济健康发展。没有会计提供的信息，要对国民经济作出准确的判断，是很难想象的。这也说明会计为宏观经济管理和调控提供信息的重要性和必要性。

第二，会计要为企业内部经营管理提供会计信息。会计是企业内部重要的经济信息系统，会计提供准确可靠的信息，有助于决策者进行合理的决策，有助于强化企业内部的管理。现代管理会计正是会计为内部经营管理提供信息和发挥会计参与企业经营

管理、控制作用的新会计领域。为企业内部经营管理提供信息,是会计发展的一个重要方面,也是会计目的的一个重要内容。在社会主义市场经济体制下,企业处于激烈的市场竞争环境之中,强化企业内部管理,提高企业在市场竞争中的能力,是会计服务于企业内部经营管理的一个重要内容。

第三,会计要为企业有关各方了解其财务状况和经营成果提供所必须的会计信息。在市场经济条件下,企业处于错综复杂的经济关系之中,其生产经营活动与政府、投资者、债权人、职工等方面存在着密切的联系。企业的投资者为了保护自身的利益,需要了解企业资产的保管、使用情况,监督企业有效地运用资产,提高资产的使用效益;债权人出于自身债权安全的考虑,也需要了解企业的运行情况;政府为维护经济发展正常的经济秩序,为了取得财政收入,也需要了解企业的运行情况。由于这些利害关系方面不能直接参与企业的生产经营活动,以上这些要求都只能通过会计核算提供的会计信息来得到满足,而满足社会各有关方面对企业会计信息的需要,是会计核算的一个基本目的。

二、会计与社会环境

会计总处于一定的社会环境之中,不可避免地受到所处的社会、政治、经济、文化环境的影响和制约。会计也只有适应其所处的社会经济环境,并为其服务,会计才能得以存在和发展。

(一) 社会环境对会计的影响与制约

首先,会计本身就是随着社会经济环境的不断运动,不断地演变和发展而产生和发展的。随着生产力的发展,会计从简单的记录和计量活动扩充到对所得与所费的计量与比较;从对单一经济活动的记录与计量,发展到对连续的经济活动的计量与核算;从采用实物单位进行计量,发展到以货币作为统一的计量单位进行计量;从主要服务于业主,发展到服务于社会;会计信息使用也

从原来主要为业主使用,发展到既为企业的投资者使用,也为整个社会经济管理所使用。随着企业将管理的重点转移到产品的生产与生产过程耗费的管理,使得成本会计应用而生并不断发育成长。在激烈的市场竞争中,产品生产的实际成本成为企业生产决策和经营不可缺少的重要信息,会计也从仅仅提供反映经济活动的信息,发展到提供信息的同时,运用会计信息参与管理和决策,量本利分析、存货管理等一系列方法也逐步引进和运用到会计领域。相应地,适应企业内部成本控制的需要,标准成本会计也从萌芽状态,逐步走向成熟,发展成为日常成本控制和管理的的重要方法之一。二战以来,随着跨国公司的发展,协调不同国家的会计准则和会计制度成为各国会计关注的热点,国际会计问题成为会计研究与会计实务的新领域。

其次,随着科学技术的进步,特别是电子技术的发展,会计核算手段也从手工操作,发展到全面机械化和电子化。我国的会计技术,在世界潮流的冲击下,也正在从手工操作向电算会计化过渡,电子计算机已经开始大规模地进入企业,一些企业已经完全实现电算化,取代了手工记账,会计电算化软件也已趋于商品化。

(二) 会计对社会环境的反作用

社会经济环境制约着会计,但会计也并不是被动的,会计对社会环境也存在着反作用。会计通过自身核算和监督活动,也对其所处的社会经济环境产生一定的影响,在一定的程度上促进和推动着社会经济的发展。(1) 会计作为一个经济信息系统,它为整个国民经济管理的宏观调控提供真实客观可靠的会计信息,使国民经济管理和调控决策建立在可靠的基础上,可以促进社会经济资源的合理配置,提高社会经济资源的使用效率,有利于社会总供给与社会总需求的平衡,使国民经济协调稳定健康的发展。(2) 会计为企业内部经济提供信息,为企业内部经营管理出谋献

策,可以促进企业内部经营管理的优化,增强企业市场竞争能力,使企业在市场竞争中立于不败之地。(3)会计为企业有关各方提供信息,可以协调企业与各方面的关系,在一定程度上维护正常的经济运行秩序。会计作为国民经济管理的重要组成部分,不仅是宏观经济的需要,也是微观经济管理的重要手段。

三、会计法的含义和立法目的

1. 会计法的含义

会计法是调整会计关系的法律规范的总称。具体调整国家机关、社会团体、公司、企业、事业单位和其他组织(以下统称单位),在办理会计事务中产生的经济管理关系。这种关系包括上述单位内部的会计事务管理关系、上述单位之间在办理会计事务中产生的经济关系、上述单位与国家会计管理机关和有关行政管理机关之间在会计事务管理中产生的行政管理关系等。广义的会计法包括由国家和地方立法机关以及中央、地方各级政府部门制定颁布的有关会计方面的法律、法规、规则、办法、规定等。

从狭义上讲,我国的会计法是指全国人大常委会于1985年1月21日通过的,1993年12月29日修改的,1999年10月31日修订的《中华人民共和国会计法》(以下简称《会计法》)。新修改的《会计法》共7章52条,主要对会计工作的总则、会计核算、会计监督、会计机构、会计人员和法律责任等做了详细规定。

2. 会计法的立法目的

《会计法》第一条就明确了会计法立法的动机和通过立法所要起到的作用:

第一,为了规范会计行为。会计作为管理活动,它具有核算职能,即要连续、系统、全面、综合地反映资金运动;具有监督职能,要充分了解经济活动情况,实现对资金运动的控制;具有参与经济决策的职能,要对经济活动在全面掌握信息的基础上进

行预测与分析。这些行为对经济活动的管理以及相互之间形成正常的经济关系都有直接的意义，有严格的要求，因此应当规范地进行。制定会计法就是为了规范会计行为，依照会计法所确立的统一行为规则，实现会计行为的规范化，保证实现会计的职能作用。

第二，保证会计资料真实、完整。会计的重要职能就是如实地记录、反映资金运动的情况，而这种记录、反映又是以会计凭证、会计账簿、财务会计报告为基本手段的，所以必须要求会计凭证、会计账簿、财务会计报告以及可能有的其它会计资料是真实的、完整的，不能有虚假，而在现实的经济活动中，尤以这方面的问題为最，所以，会计法将保证会计资料的真实、完整列为立法目的。

第三，加强经济管理和财务管理。会计工作是管理活动的重要组成部分，经济管理和财务管理都必须以系统地掌握经济信息为基础，而各种单位的经济活动情况，出现的问題，获得的成果，可能有的趋向，都会直接或间接地从资金运动中反映出来，根据这种反映作出分析，掌握情况，发现问題，制定措施，及时改进，这都是与会计工作紧密地联系在一起的，所以制定会计法，规范会计行为，提高会计工作水平，就是以加强经济管理和财务管理为基本目的。

第四，提高经济效益。会计的基本职能就是要利用各种会计资料，对各种使用资金的单位的资金使用效果，进行记录、分析、考核，查明使用了多少资金，完成了多少任务，取得了多少成果，使投入的资金与产生的成果相比较，从而合理运用资金，提高资金使用效率。制定会计法，正是以法律手段保障和促进会计机构和会计人员发挥这种积极作用，从而也就达到提高经济效益的立法目的。另外，促进提高经济管理和财务管理的水平，提高宏观经济决策水平，也必将体现在提高经济效益方面，成为立法的重

要目的之一。

第五，维护社会主义市场经济秩序。社会主义市场经济是法制经济，是有秩序地运行的经济。制定会计法，建立以法制为基础的会计秩序，势必对整个市场秩序起到积极作用，成为必要的保证条件之一，在会计立法中，将维护社会主义市场经济秩序作为立法目的是必要的，是将会计法与社会主义市场经济的发展与完善的全局联系在一起，这样，制定会计法就具有明显的重要意义。

四、会计法的适用范围

会计法的适用范围是指会计法发生效力的范围，或者说是会计法的调整对象。会计法的第二条作了明确的规定，就是国家机关、社会团体、公司、企业、事业单位和其他组织（统称为单位）必须依照本法办理会计事务。这就明确了这些法定的单位办理会计事务时，都必须遵守会计法，会计法对在法中所列的各种单位的会计事务是产生法律效力的。会计法所规定的适用范围具体指以下各单位：

国家机关，包括国家依法设立的权力机关、行政机关、军事机关、民族自治地方的自治机关、审判机关、法律监督机关等。

社会团体，包括依法设立的各种社会团体，也可以说是依照法律、行政法规的规定，为一定目的由一定数目的成员（自然人、法人）所组成的团体，比如协会、学会、联合会、研究会、基金会、联谊会、促进会等。

公司，指依法设立的公司制企业，公司作为一种法定的企业形式，不分所有制、不分级别、不分地域皆可设立，成为独立的企业组织进行经济活动。

企业，指除法定的公司形式的企业之外的各种依法设立的企业，现今，它包括不同所有制的企业，法人企业和以自然人为基

础的非法人企业，比如：国有企业、集体企业、乡镇企业、中外合资企业、合伙企业、个人独资企业等。

事业单位，一般是指从事非营业性的社会公益事业活动的各类法人组织，比如学校、医院、新闻、科研院所等，事业单位应当依法设立，按不同的分类标准，种类是比较多的，但都不影响依法确定其为事业单位。

其他组织，这里有两种含义，一种是指一些特定的组织形式，比如作为基层群众性自治组织的村民委员会等；另一种则是指在前述机关、团体、单位中还不能列入的一些组织，当然这些组织也必须是依法设立的，而不能是擅自设立的。

上述单位之所以列入会计法的适用范围，一个重要的前提是它们有财产和经费，有生产经营活动，有资金的运动，也就是产生了会计事务，所以会计法对它们是有效力的，要执行会计法。

五、会计法的基本原则

会计法是规范会计行为的，在法律中确立了一系列的基本行为规则：

1. 各单位必须依法办理会计事务

根据《会计法》的规定，单位办理会计事务必须依照《会计法》的规定进行。无论何种单位都要进行独立核算，独立记载经济业务，独立办理会计事务。为了保证办理会计事务的规范性、统一性、真实性，就必须依照会计法的规定进行。

2. 各单位必须依法设置会计账簿，并保证其真实、完整

根据《会计法》的规定，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法设置会计账簿，并保证其真实、完整。会计账簿是具备一定格式，用以记载各项经济业务的账册。会计账簿是重要的会计信息，它既是编制会计报表的主要依据，同时也是审计工作的重要依据，因此，各单位必须依法设置会计账

簿。

各单位应依法登记会计账簿，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。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。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。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。

3. 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

单位负责人有广义和狭义之分，狭义的单位负责人是指一个单位的最高领导者，在国家机关是指该机关的最高行政首长。在社会团体是指该社会团体的行政事务负责人，如有的是会长负责制，有的则为秘书长负责制。在企业单位和事业单位是指其法定代表人，在其他组织则是该组织的最高行政负责人等。广义的单位负责人除包括狭义的单位负责人之外，还包括该单位的副职领导人。会计法所指的单位负责人应是指狭义的单位负责人。根据会计法的规定，单位负责人既要对本单位的会计工作担负责任，同时还要对本单位保存和提供的会计资料的真实性、完整性担负责任。对本单位的会计工作负责，是指对本单位的会计工作负领导责任，即要领导本单位的会计机构、会计人员和其他有关人员认真执行《会计法》，按照国家规定组织好本单位的会计工作，支持本单位的会计机构和会计人员依法独立开展会计工作，并保障会

计人员的职权不受侵犯。对本单位的会计资料的真实性和完整性负责，实际也是对本单位会计工作负责的一部分，这里将其单独列出，是针对当前一些会计违法行为多为单位负责人所指使或所认可，而且单位负责人对不按其“旨意”行事的会计人员进行打击报复的情况也屡屡发生，因此，会计法要求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，则有利于会计工作的开展，有利于单位的会计机构、会计人员和其他人员执行本法，保障会计人员的职权不受侵犯，有利于保证会计资料合法、真实、准确、完整。

4. 会计机构、会计人员依法进行会计核算，实行会计监督

会计机构和会计人员应当按照会计法的规定进行会计核算，实行会计监督。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，伪造、变造会计凭证、会计账簿和其它会计资料，提供虚假财务会计报告。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。

会计机构和会计人员应是不受干扰地开展会计工作，其编制的会计资料，提供的财务会计报告都必须真实合法，任何单位或者个人都不能以任何方式要求其编制虚假会计资料，提供虚假财务会计报告。这里讲的任何单位，既包括本单位，也包括外单位，既包括下级单位，也包括上级单位，既包括有经济业务往来的单位，也包括来本单位调查后取证等与本单位没有经济业务往来的单位。这里讲的个人，包括领导人员和其他一般人员。在领导人员中，既包括本单位的领导人，也包括其他单位或上级机关的领导人。其他一般人员包括本单位和外单位的一般人员。

5. 对认真执行会计法，忠于职守，坚持原则，做出显著成绩的会计人员，给予精神的或物质的奖励

由于会计人员所负的双重责任，使会计人员时刻处在处理各种利益关系的特殊位置，常常处于矛盾的焦点处，他既要按单位

领导的意见办，又要严格执行国家财会法规，既要站在本单位的角度开展工作，又要站在国家的角度来处理经济业务事项。有些事务如处理不当，不是违反国家规定，就是违背领导意志，或是触犯本单位的利益，在这种情况下，不是要受到国家的制裁，就有可能遭受打击报复，这就需要他们具有高度的原则性。为了充分调动会计人员依法作好本职工作的积极性，提高会计人员的地位，《会计法》的这一条规定对认真执行本法、忠于职守、坚持原则，作出显著成绩的会计人员，给予精神的或物质的奖励。具体奖励办法和标准，由各地区、部门、单位可根据实际情况灵活掌握。

六、会计管理体制

1. 统一领导和分级管理

《会计法》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。《会计法》的这条规定明确了会计工作的主管机关为各级财政部门，在全国为财政部，在地方为县级以上地方各级人民政府财政厅、局。

建国以来，财政部一直是全国会计工作的主管部门，这是由会计工作与财政工作的紧密联系所决定的。会计工作作为我国财政工作的一项基础性工作，国家财政的收支要靠会计功能去组织实现，国家财政政策的制订也要通过会计信息提供依据，会计功能发挥的如何，直接关系到财政收支的顺利实现，会计信息是否真实、准确、及时，对财政政策的制订起着重要作用。由于财政工作与会计关系密切，往往也将会计工作看作是财政工作的重要组成部分，因此由财政部门主管会计工作也就理所当然。各级财政部门应当依照《会计法》规定，自觉地管理好会计工作。当然，财政部门作为会计工作的主管部门，并不排斥国家其他部门对会

计工作的管理,如国家审计机关、人民银行、证券监管部门等。

财政部应在统一领导全国会计工作的前提下,充分发挥地方各级财政厅、局和中央各部门管理会计工作的积极性;地方各级财政厅、局和中央各部门应根据国务院财政部门的要求和规定,结合本部门、本地区的实际情况,认真管好本部门、本地区的会计工作。

2. 会计制度制定权限

根据会计法的规定,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,各地方、各部门都不得自搞一套,自行其事。对有些会计核算和会计监督有特殊要求的行业,允许国务院有关部门依照本法和国家统一的会计制度制定具体办法或者补充规定,但必须报经国务院财政部门审核批准。军队实施国家统一的会计制度的具体办法,由中国人民解放军总后勤部制定,但须报国务院财政部门备案。国家统一的会计制度是指由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准则、制度、办法等。这些准则、制度、办法等都是在全国范围内实施的会计工作管理方面的规范性文件,主要包括三个方面:一是国家统一的会计核算制度,如《企业会计准则》、《事业单位会计准则》以及各种具体准则,如《工业企业会计制度》等分行业的会计制度;二是国家统一的会计机构和会计人员管理制度,如《会计人员职权管理条例》、《总会计师条例》、《会计证管理办法》、《会计专业技术资格考试暂行规定》等;三是国家统一的会计工作管理制度,如《会计人员工作规则》、《会计档案管理办法》、《会计人员继续教育暂行规定》等。

第二节 会计法律关系

一、会计法律关系的概念

会计法律关系，是指在会计核算、会计监督、会计管理活动中形成的由会计法律规范的具有权利、义务内容的社会关系。它是会计法所调整的会计关系在会计活动中法律上的具体体现。

会计法是形成会计法律关系的前提。会计法律关系中的主体之间的权利、义务关系，是由法律规定和调整的，没有相应的法律规定，主体之间就无从形成这种法律上的权利、义务关系。如会计人员之间与会计业务无关的友谊关系、爱情关系，就不由法律来调整，他们之间的这种关系就不可能形成法律上的权利、义务关系。但这种关系如果反映到由法律规范的会计关系上了，那么他们之间在会计关系上就会形成法律关系。例如，某会计人员与本单位的主管领导人有友谊关系或爱情关系，会计人员与该领导人员利用这种关系，对于违法收支不予制止和纠正，那么他们就应承担相应法律责任。随着会计法的不断完善，会计关系中的许多方面需要由法律作出明确的规定。这种关系的许多方面就会在会计活动中形成法律关系。

二、会计法律关系的要素

会计法律关系和其他法律关系一样，也具有三个要素，即会计法律关系的主体、内容与客体。

1. 会计法律关系的主体

会计法律关系的主体，又称会计权利主体，是会计法律关系的要素之一，它指的是会计法律关系的参与者。具体会计法律关