

会计法 理论与实务

韩灵丽 著



Kuaijifa Lilun
Yu Shiwu

立信会计出版社

会计法理论与实务

KUAIJIFA LILUN YU SHIWU

韩灵丽 著

立信会计出版社

图书在版编目 (C I P) 数据

会计法理论与实务/韩灵丽著. —上海:立信会计出版社, 2000. 8

ISBN 7-5429-0776-X

I . 会... II . 韩... III . 会计法-法律解释-中国
IV . D922.265

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000)第 39199 号

出版发行 立信会计出版社

电 话 (021)64695050 × 215
(021)64391885(传真)
(021)64388409

地 址 上海市中山西路 2230 号

邮 编 200233

E-mail lxaph@sh.163c.ta.net.cn

出 版 人 陈惠丽

印 刷 上海申松立信印刷厂

开 本 850 × 1168 毫米 1/32

印 张 9.375

插 页 2

字 数 228 千字

版 次 2000 年 8 月第 1 版

印 次 2000 年 8 月第 1 次

印 数 3 000

书 号 ISBN 7-5429-0776-X/F·0715

定 价 18.00 元

如有印订差错 请与本社联系

前 言

会计是商业社会的语言。会计信息的失真实际上等于在商业社会中谎言横行,会使信用这个社会经济发展的根本和基础发生动摇,并将严重导致国家宏观决策的错误,影响社会发展。目前,我国也同样存在着不同程度的财务会计报表虚假现象,会计信息的失真令人发怵。据《中国证券报》1999年12月23日第一版报道:财政部对100家经社会审计机构审计的国有企业1998年度会计报表抽查,发现81户存在资产不良,89户存在损益不实,即在社会上信用普遍较好的国有企业中八成至九成的企业会计报表存在失真现象。更令人担忧的是,社会审计机构有违职业道德,无视财务会计报告真实完整的基本要求,更使会计信息失去了必要的保障和制约。审计机构的失职犹如警察不管事。这对会计信息真实、完整的基本理念是一个极大的挑战,也是对社会经济秩序的一个极大的挑战。

要维护会计信息的严肃性和可信度,必须建立法制。1999年10月31日,中华人民共和国第九届全国人民代表大会第十二次会议修订通过了新的《会计法》,根据实践中出现的新问题和新情况对原有《会计法》作了全面的补充与修订。新《会计法》通过建立合理的制度和强化会计责任两个方面确立我国会计法律的基本体系和基本法律保证。

如何建立我国保障会计信息真实完整的会计基本法律体系和制度,并通过建立这种制度健全社会经济的基本秩序,强化我们社会发展所必须的人与人、企业与企业之间的信用关系,成为本书讨

FB38/06

论的重点问题。本书试图以会计信息为中心,着重阐述会计法律和其他会计制度在调整会计信息中的地位、作用,并结合会计实践,借鉴国际经验,寻求一种适用中国实际情况的、行之有效的、促使会计信息真实完整的法律保障体系。

在本书的撰写过程中,得到了众多会计界、法律界学者和领导的关心和支持。他们为本书的撰写提出了很好的建议,作者从中得到了十分有益的启迪。更需要感谢的是立信会计出版社的领导和编辑,是他们的鼓励和催促才使我有了解克服写作中重重困难的勇气,也是他们精心的阅读和校对纠正了本书初稿中的不少错误。

会计法理论与实践的研究,是对会计与法律有机结合的一种探讨,不仅需要会计学和法律学的理论知识,而且更重要的是需要有会计和法律实际工作的经历与体会。由于本人水平有限,加之对法律和会计工作的实践经验不足,书中难免会有疏漏甚至错误,恳请各位读者给予批评与指正。

作 者

2000年5月23日

目 录

第一章 会计与会计法	1
第一节 会计	1
第二节 会计法	5
第三节 会计法的立法宗旨和适用范围	13
第四节 国际会计法的发展	18
第二章 会计法的基本原则	23
第一节 设置会计帐簿并保证真实、完整原则	23
第二节 单位负责人负责原则	25
第三节 会计监督原则	27
第四节 统一会计制度原则	28
第三章 会计法律关系	30
第一节 会计法律关系的定义与分类	30
第二节 会计法律关系的主体	33
第三节 会计法律关系的内容	34
第四节 会计法律关系的客体	37
第五节 会计法律关系的产生、变更与消灭	41
第四章 会计机构与会计人员	43
第一节 会计机构	44
第二节 会计人员	45

第五章 注册会计师	51
第一节 注册会计师的发展	51
第二节 注册会计师的功能	56
第三节 注册会计师的审计	59
第四节 注册会计师的管理	64
第六章 会计管理与会计监督	67
第一节 会计管理体制	67
第二节 内部会计管理制度	69
第三节 会计的政府管理	71
第四节 会计监督	91
第七章 会计核算	103
第一节 会计核算中的帐户设置	103
第二节 会计核算的内容	107
第三节 会计年度和记帐本位币	113
第四节 会计凭证	119
第五节 会计帐簿	125
第六节 财务报告	130
第七节 会计档案	132
第八章 会计电算化	138
第一节 会计电算化的特点和发展	138
第二节 商品化会计核算软件的评审	144
第三节 会计核算软件的基本功能管理	152
第四节 会计数据的处理	155
第五节 对会计主体实施会计电算化的管理	161

第九章 公司会计制度	168
第一节 公司与公司法.....	168
第二节 公司会计制度法律规定.....	174
第三节 上市公司的会计信息披露.....	182
第十章 会计法律责任	199
第一节 会计法律责任概述.....	199
第二节 我国会计法规定的会计责任.....	205
第三节 相关法律法规规定的会计责任.....	222
附录	227
一、中华人民共和国会计法	227
二、中华人民共和国注册会计师法	238
三、中华人民共和国刑法修正案	246
四、中华人民共和国行政处罚法	249
五、会计基础工作规范	261
六、会计电算化工作规范	281
参考文献	290

第一章 会计与会计法

第一节 会 计

一、会计的含义

我们处于一个信息时代,我们的社会不断地制造信息和处理信息,信息的传递、解读成为推动社会进步的基础。会计作为一种信息记录、信息处理的技术和方法,是随着人类对信息的认识而一步步发展起来的。

人类要生存和发展就必须从事劳动,获取劳动成果,在发展到一定程度后人类不再盲目劳动而逐渐对劳动进行分工并进行记录和计量。原始的结绳记录表明,人类已经对劳动结果进行记录和计量。社会分工的发展,带来了产品的交换,在分工的社会中“一切人都要依赖交换而生活”^①。交换的结果产生了一般等价物,即货币。货币的产生使不同种类的劳动和产品能够以共同尺度进行比较与交换,使不同商品有了共同的衡量工具,也使不同经济活动的结果有了必要的记录、计量工具。货币的产生也为会计解决了众多的计量方面的技术难题,使一切生产经营活动涉及的商品、劳务和不同时期的经营成果,都可以按一般等价物的标准进行折算、衡量和比较,并使各种信息数字化,这使得会计作为信息记录和处理的手段更加完善和精确。

① 亚当·斯密:《国民财富的性质和原因的研究》,北京:商务印书馆,1994.20

人类在经济活动中需要记录、计量、分析并使用经济活动的信息。如何去记录？如何去计量？按什么程序和方法使用这些被记录和经济活动的信息，并依据这些经济活动信息作出进一步的经济行为？对这些问题答案的寻找和解决产生了会计。“会计是鉴定、计量和传送经济信息的方法，并使信息的使用者有可能据以作出有根据的判断与决策。”^①随着时代的发展，会计信息已成为我们社会经济活动中最基本和最重要的信息之一。

在我们所处的经济社会里，企业已成为我们社会经济活动的细胞和最活跃的参与者。企业是由投资者投资设立的经济组织，投资者聘请管理人员管理企业，就需要了解管理人员的工作成果和投资效果；政府对企业实行行政管理，收取税收，根据企业经济活动对社会进步的影响，相应采取不同的管理政策和手段；企业在经营过程中涉及债权债务，相对的债权人需要了解企业的经营情况，以评估自己债权的风险；经济研究人员和教学人员也希望了解企业的经营活动进行了解；企业的经营者需要确定企业经营的好坏及需要根据企业的经营好坏来向投资者要求报酬。因此，与企业有关的社会主体都关心企业的经营状况，同时，企业的经营状况也影响着他们的经济利益。用什么工具、方法去衡量、比较、分析一个处于经营过程中的企业的经营成果呢？会计成为人们共同的首选。在现代社会里，人们的经济活动处处与会计打交道，会计术语已成为人们社会经济生活中不可缺少的语言。

二、会计的作用

在现代社会里，会计对经济活动和经济管理起着不可替代的核心作用，具体可概括为以下几方面：

（一）会计是企业管理的主要依据

企业是以盈利为目的的经济组织。无论企业生产的产品和经

^① 张文贤. 会计学. 上海: 复旦大学出版社, 1999. 9

营的方式有何不同,其经营的最终目的是通过生产经营从而获得利润和收益。

管理者要了解企业的盈利能力、企业的发展潜力,就需要借助会计工具。现代企业处于激烈的竞争环境中,要立于不败之地,必须提高管理水平,这又必须依靠会计。企业采用什么样的管理手段?所采用的管理手段是否有效?如何评价?这同样也离不开会计。因此,会计是管理者进行企业管理不可缺少的手段。现代企业管理是以企业的财务会计为核心内容的管理。

(二) 会计是国家进行经济管理的重要手段

国民经济的发展有赖于每个经济细胞的发展,企业是经济活动最主要的机构,会计不仅对企业的经营活动发挥着确认、记录、计量的作用,也对国家经济管理产生着重要的作用。国家需要收集整理企业的会计信息,并进行分析汇总,了解国民经济的整体运行情况,对国民经济的运行状况进行分析判断,以便制定正确、合理、有效的调控和管理措施,促使国民经济各环节的协调有序发展。一个国家宏观经济决策所需要的大部分信息都来自会计信息。国家经济统计的基础信息就是各个经济组织的会计信息的汇总。由此可见,会计对国家经济管理是非常重要而不可缺少的。

(三) 会计是国家征税的重要依据

税收是国家财政收入的主要来源。现代税收的征收主要以经济的发展为基础,企业经营所得和经营增值成为计税的主要依据。而衡量纳税人所得和经营增值的工具是会计。衡量纳税人所得需要根据企业的生产经营情况,用其销售收入扣除生产成本、销售费用、管理费用、财务费用等之后才能得出纳税人的应纳税所得额,并据此按照税法规定的征收率进行税收计征。而这些项目的确认、核算如果离开了会计核算,则无法计算纳税人的所得额,税收的征收基础也就不存在了。从国家税收的历史来看,正是因为会计的发

展才使得税收根据纳税人的所得征收成为可能。在产品流转中以流转增值为依据征收的税收,更需要以会计核算作为征收的基础。增值是针对产品价值比较而言的,最原始的产品价值也是通过会计记录、核算才得出的。产品增值是在交易过程中实现的,而产品交易过程同样是一个会计核算过程。现在国际通用的对增值部分征税,采用的是抵扣方法,即应纳税额=销项税额-进项税额。增值税的抵扣的处理必须依赖于企业的会计核算。虽然在税收征收过程中,税务机关对销售收入的确认、税前扣除、进项税的抵扣等有一套独立的要求,并不完全按企业会计核算的结果为准,但税收纳税调整的基础是企业会计核算。所以说,会计是国家征税的重要依据。

(四) 会计是投资者进行投资决策的依据

企业是由投资者出资设立的,而投资者不可能每个人都来参与经营,对参与经营的投资者也不可能都对企业每一项业务有充分的了解。在这种情况下,会计核算就显得非常必要。

现代公司已逐渐走向投资主体的多元化,经营管理人员的职业化。投资分散的结果也分散了投资带来的风险。职业经营管理者阶层的形成使企业的经营高度专业化,进而提高了经营管理水平。但同时,由于投资主体的分散和经营管理人员的职业化,带来了企业所有者与经营管理者的分离,作为投资者的股东,不可能都来参与公司经营及对公司情况有及时的了解。在这种情况下,会计成为投资者了解公司经营状况,了解公司信息的最主要工具和手段。若没有会计作为企业信息的传递工具,企业的投资者将无法评价企业的经营业绩,并据以判断公司的投资价值和投资风险,从而作出准确的投资决策。我国为吸引外资和中小股东投资股份有限公司,突破当时的以计划经济为基础的会计制度,分别于1985年和1993年单独制定中外合资经营企业会计制度和股份制企业会计制度,这对吸引外商投资和广大中小投资者投资起到了重要的

推动作用。

(五) 会计也是企业走向国际市场的基础

随着科学技术的发展,信息的传递十分快速,经济也日益全球化。企业要超越国界发展,就需要运用同一种语言,而会计是国际间通用的经济语言。随着我国社会主义市场经济的建立和完善,企业的会计制度发生了很大变化,这些变化体现了与国际惯例和国际会计准则的接轨。近年来,我国的许多企业不仅走向国际商品市场参与竞争,同时也进入了资本市场。自1993年我国第一只H股——青岛啤酒在香港上市后,我国已有相当多的企业直接、间接地在香港、美国、新加坡等国家和地区筹集资本。为了适应需要,我国会计主管部门在科学论证的基础上,为与国际会计接轨,陆续制定了一批企业会计准则,以促进企业积极地参与国际竞争。

第二节 会 计 法

一、会计法的产生及其立法形式

由于会计是国家对经济进行管理的基础,它的功能和作用对社会的微观和宏观经济产生着深远的影响,所以会计行业必然被纳入国家法律的控制范围,会计立法应运而生。世界各国的会计立法有很多差别,有的采用单行法规的形式独立立法,有的没有制定专门的会计法,而是在相关部门法中体现会计法的内容,有关会计行业法律规范散见于公司法、证券法、税法和会计准则等与会计行为密切相关的法律之中。在我国,会计立法采用单行法规的形式,规定会计立法的基本原则和基本内容。同时,我国的公司法、证券法、税法等法律对公司、证券、税收行为中所涉及的会计行为进行法律规范。另外,我国会计主管部门也通过制订会计准则,完善和健全会计准则等保障会计法律规范的实施。

二、会计法的主要修订内容

为规范会计秩序,增强社会对会计信息真实性、准确性的信心,促使企业经济活动合法,1985年1月21日,中华人民共和国第六届全国人民代表大会常务委员会第九次会议通过了我国第一部会计法——《中华人民共和国会计法》。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作了修改。此后,根据会计法实施以来的实际情况和我国经济体制改革的要求,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对会计法进行了全面修订。主要的修订内容有:

(一)增加了会计法实施过程中的可操作性

本次会计法的修订针对原会计法在会计操作方面的规定过于原则、可操作性差的情况,从确保会计资料真实和完整的角度,对会计实施中会计主体的基本制度、加强会计的责任作了明确规定:“各单位必须依法设置会计帐簿,并保证其真实、完整。”“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、会计帐簿和其他会计资料,提供虚假财务会计报告。”“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,登记会计帐簿,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。”“财务会计报告应当根据经过审核的会计帐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；”“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。”“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。”“向不同的会计资料使用者提供的财务会计报告，其编制依据应当一致。有关法律、行政法规规定的会计报表、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。”

(二) 对会计核算责任和记帐原则进行加强和补充

随着我国社会主义市场经济制度的不断完善，对企业的会计核算责任和记帐原则有了新的进一步的要求，新的会计法对此作了调整与补充，如：在会计核算的具体措施方面作了如下规定：“会计帐簿登记，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。会计帐簿包括总帐、明细帐、日记帐和其他辅助性帐簿。”“会计帐簿应当按照连续编号的页码顺序登记。会计帐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，其会计帐簿的登记、更正，应当符合国家统一的会计制度的规定。”“各单位应当定期将会计帐簿记录与实物、款项及有关资料相互核对，保证会计帐簿记录与实物及款项的实有数额相符、会计帐簿记录与会计凭证的有关内容相符、会计帐簿之间相对应的记录相符、会计帐簿记录与会计报表的有关内容相符。”

在会计核算的政策制度方面作了如下规定：“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。”在会计核算的帐簿方面增加了如

下规定：“各单位发生的各项经济业务事项应当在依法设置的会计帐簿上统一登记、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帐簿登记、核算。”

（三）增加了公司企业会计的特别规定

随着社会主义市场经济和现代企业制度的建立和逐步完善，我国的企业开始走上了独立发展的道路，成为真正意义上的市场经济主体，企业会计的重要性也充分体现出来。新会计法根据国际惯例，增加了“第三章公司、企业会计核算的特别规定”。其中规定：“公司、企业进行会计核算不得有下列行为：（一）随意改变资产、负债、所有者权益的确认标准或者计量方法，虚列、多列、不列或者少列资产、负债、所有者权益；（二）虚列或者隐瞒收入，推迟或者提前确认收入；（三）随意改变费用、成本的确认标准或者计量方法，虚列、多列、不列或者少列费用、成本；（四）随意调整利润的计算、分配方法，编造虚假利润或者隐瞒利润；（五）违反国家统一的会计制度规定的其他行为。”

（四）强化了会计主体的内部和外部监督

权力不被制约必然会被滥用，要保障会计资料的真实和完整，仅靠当事人的品质和纯粹的条文规定是不可能实现的。必须在会计核算过程中就建立监督制约机制。会计监督的关键是要建立、健全单位内部会计制约机制，明确会计人员、单位负责人、社会中介组织、政府有关部门在会计监督中的责任。

新会计法对建立企业内部的会计监督和约束机制作出了明确规定：“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）记帐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。”

针对单位负责人的会计行为，新会计法明确规定：“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。”“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。”“任何单位和个人对违反本法和国家统一的会计制度规定的行为，有权检举。”

为有效地发挥注册会计师在会计核算中的监督作用，保障注册会计师工作的独立性和公正性，新会计法规定：“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、会计帐簿、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。”

为强化对企业会计的外部监督，新会计法更加明确地规定了财政部门和其他有关部门的监督职责，并规定财政部门就会计凭证、会计帐簿、财务会计报告和其他资料是否真实、完整进行监督，发现重大违法嫌疑时，“国务院财政部门及其派出机构可以向与被监督单位有经济业务往来的单位和被监督单位开立帐户的金融机构查询有关情况，有关单位和金融机构应当给予支持。”

（五）强化了会计责任

针对会计核算中出现的违法现象，新会计法强化了处罚力度，也为了使处罚更具透明度，使会计责任更有操作性，对违反会计法的行为规定了行政责任和刑事责任。不仅内容增加了，而且责任更加明确了。

三、我国的会计法体系

我国的会计法规范是以《中华人民共和国会计法》为核心，以