

学习目标

通过学习使学生掌握我国会计法律制度的构成、会计工作管理体制、会计核算的要求、会计机构的设置及对会计人员的规定,了解我国会计监督体系,学会用会计法律知识进行案例分析。

引导案例

甲公司作为一家股份有限公司,财务部门负责人李某根据工作需要调整对部分会计工作岗位进行调整,原从事总账登记工作的赵某被调到稽核岗位协助另一位稽核员进行稽核工作,使该工作岗位一岗两人。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。

【解析】 该公司财务部门负责人调整会计工作岗位并使稽核岗位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。

该公司拒绝财政部门检查的做法不符合规定。根据《中华人民共和国会计法》(以下简称《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的监督检查,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。

第一节 会计法律制度的构成

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。根据法律效力从高到低的差别,我国会计法律制度分为会计法律、会计行政法规、会计部门规章和地方性会计法规。

二、我国会计法律制度的构成

1. 会计法律

会计法律是指由全国人民代表大会及其常委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》)。

2. 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订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。如2000年6月21日国务院颁布的《企业财务会计报告条例》,1990年12月31日国务院颁布的《总会计师条例》等。

3. 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(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。如2012年12月以财政部第73号部长令签发的《会计从业资格管理办法》和2006年2月以财政部第33号部长令签发的《企业会计准则——基本准则》等。

4. 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。例如,北京市第十三届人民代表大会常务委员会公告第22号发布的《北京市审计条例》。

第二节 会计工作管理体制

会计工作管理体制是划分管理会计工作职责权限关系的制度,会计工作管理体制规定了中央、地方、部门、单位在各自方面对会计工作的管理范围、权限职责及其相互关系。

一、会计工作的行政管理

我国《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。”这一规定体现了“统一领导,分级管理”的原则。财政部门履行的会计行政管理职能主要包括以下内容。

(一) 制定国家统一的会计准则制度

会计准则制度是指政府管理部门对管理会计事务所做出的规章、准则、办法等规范性文件的总称,包括国家统一的会计核算制度(如《企业会计准则——基本准则》)、会计机构和会计人员管理制度(如《会计从业资格管理办法》)、会计工作管理制度(如《会计档案管理办法》)、会计监督制度(如《财政部门实施会计监督办法》)等。

(二) 会计市场管理

根据《会计法》和《注册会计师法》规定,财政部门是会计行业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,具体包括以下三个方面。

1. 会计市场的准入管理

会计市场的准入管理要点包括:一是从事会计工作的人员,必须取得会计从业资格证书;二是会计市场准入管理由我国县级以上财政部门进行。

2. 会计市场的运行管理

会计市场的运行管理要点包括:一是从事社会审计的人员必须具有注册会计师资格;二是注册会计师资格要求考试成绩合格并从事审计工作两年以上方可申请;三是注册会计师执行业务,必须加入会计师事务所。

3. 会计市场的退出管理

会计市场的退出管理要点包括:一是对于不具备设置会计机构和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;二是除会计师事务所以外,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,并取得由财政部门统一印制的代理记账许可证书;三是代理记账机构和人员不符合相应条件时,原审批机关可以撤回行政许可。发生违反会计法、注册会计师法行为的,财政部门有权对其进行处罚,情节严重的,可吊销其执业资格,强制其退出会计市场。

(三) 会计专业人才评价

目前,我国基本形成了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和会计行业领军人才的培养、评价等。

会计专业技术资格考试是会计人才评价的一种方式,主要通过会计专业技术考试来进行,由财政部门组织实施,人力资源和社会保障部门监督指导,包括初级、中级、高级三种级别的会计专业技术资格全国统一考试。

在培养和评价我国会计行业领军人才方面,财政部在2010年10月制定并发布《会计行业中长期人才发展规划(2010—2020年)》,确定了到2020年,培养2000名左右的全国会计领军人才的目标。

(四) 会计监督检查

财政部门对会计市场的监督检查有三方面:一是对会计信息质量的检查;二是对会计师事务所执业质量的检查;三是对会计行业自律组织的监督和指导。

根据《会计法》的规定,国务院财政部门及其派出机构和县级以上地方各级人民政府财政部门(以下统称“财政部门”)对国家机关、社会团体、公司、企业、事业单位和其他组织执行《会计法》和国家统一的会计制度的行为实施监督检查以及对违法会计行为实施行政处罚,县级以上财政部门负责本行政区域的会计监督检查,并依法对违法会计行为实施行政处罚。

根据《注册会计师法》,财政部组织实施全国会计师事务所的执业质量检查,并对违反《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,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。此外,财政部门对会计市场进行监管,还应依法加强对会计行业自律组织的监督、指导。

二、会计工作的自律管理

会计行业自律管理制度是对行政管理制度的有益补充,有助于督促会计人员依法开展会计工作,树立良好的行业风气,促进行业的发展。

（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》的有关规定设立的社会团体法人,是中国注册会计师行业的自律管理组织,成立于1988年11月。

中国注册会计师协会的主要职责:拟订注册会计师执业准则和规则,监督和检查实施情况;制定行业自律管理规范,对违反行业自律管理规范的行为予以惩戒;组织实施注册会计师全国统一考试;组织对注册会计师的任职资格、注册会计师和会计师事务所的执业情况进行年度检查;组织业务交流,开展理论研究,提供技术支持;代表中国注册会计师行业开展国际交往活动等。

（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。下列个人可申请成为中国会计学会个人会员:一是在高等院校、科研单位从事会计教学、科研工作,并具有高级职称的人员;二是在大中型企业、行政单位、事业单位和中介机构从事会计或会计管理工作,并具有高级职称或相当水平的人员。

中国会计学会的业务范围:组织协调全国会计科研力量,开展会计理论研究和学术交流,促进科研成果的推广和运用;总结我国会计工作和会计教育经验,研究和推动会计专业的教育改革;编辑出版会计刊物、专著、资料;发挥学会的智力优势,开展多层次、多形式的智力服务工作,包括组织开展中高级会计人员培养、会计培训和会计咨询与服务等。

（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。

中国总会计师协会的业务范围:制定行业自律规范,开展诚信守法教育,促进会计人员树立良好职业道德;依照有关规定,组织开展总会计师和履行总会计师职责的会计师及高级财会人员的岗位培训和继续教育;组织开展总会计师任职资格认证和总会计师后备人员的职业资质培训认证工作;代表我国总会计师行业开展对外交流和国际交往活动等。

三、单位内部的会计工作管理

（一）单位负责人的会计职责

单位负责人是指单位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。根据《会计法》的规定,单位负责人的会计责任有二:一是对本单位的会计工作和会计资料的真实性、完整性负责;二是应当保证会计机构、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）会计机构的设置

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。国务院发布的《总会计师条例》对总会计师的任职资格、任免程序、职责权限做了规定。

（三）会计人员的选拔任用

根据《会计法》和《会计基础工作规范》的规定,会计或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从事会计工作3年以上经历。财政部门负责会计从业资格管理、会计专业技术职务资格管理、会计人员评优表彰奖惩以及会计人员继续教育等。

（四）会计人员回避制度

《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。单位领导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。”

需要回避的主要有以下三种亲属关系:①夫妻关系;②直系血亲关系;③三代以内旁系血亲以及近姻亲关系。

第三节 会计核算

会计核算以货币为主要计量单位,通过确认、计量、报告等环节,对特定主体的生产经营活动或预算执行过程进行的反映,是会计工作的重要组成部分。我国会计法律制度对会计核算的依据、会计资料的基本要求、填制会计凭证、登记会计账簿、编制财务会计报表、会计档案管理等做出了统一规定。

一、总体要求

（一）会计核算的依据

会计核算的依据是各单位实际发生的经济业务事项,各单位必须据此填制会计凭证,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。

会计核算范围包括下列经济业务事项:①款项和有价证券的收付;②财物的收发、增减和使用;③债权债务的发生和结算;④资本、基金的增减;⑤收入、支出、费用、成本的计算;⑥财务成果的计算和处理;⑦需要办理会计手续,进行会计核算的其他事项。

（二）对会计资料的基本要求

会计资料是在会计核算过程中形成的、记录和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。我国会计法规对会计资料的基本要求如下。

1. 会计资料的生成和提供必须符合国家统一的会计准则的规定

(1) 保证会计资料的真实和完整。会计资料应真实和完整地反映单位财务状况和经营成果。

(2) 必须使用正确的会计处理方法。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。

(3) 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可以同时使用一种外国文字。

(4) 使用电子计算机进行会计核算要符合法律规定。我国《会计法》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。

2. 不得提供虚假的会计资料

我国《会计法》规定,任何单位和个人不得伪造、变造会计凭证、会计账簿和其他会计资料,不得提供虚假的财务会计报告。

伪造、变造会计凭证和会计账簿,编报虚假的会计报告等,都是严重的违法行为,它们直接或间接地导致隐匿收入、偷逃国家税收、转移国家资金。干扰经济发展和改革、助长腐败行为以致最终损害国家和社会公众的利益,因此必须得到坚决制止并纠正。

二、 会计凭证

会计凭证是记录经济业务事项的发生和完成情况,明确经济责任,并作为记账依据的书面证明。会计凭证按照填制程序和用途的不同分为原始凭证和记账凭证。

(一) 原始凭证

原始凭证是在经济业务事项发生时由经办人员直接取得或者填制、用以表明某项经济业务事项已经发生或完成情况、明确有关经济责任的会计凭据。

1. 原始凭证的内容

原始凭证应包括如下内容:原始凭证名称;填制原始凭证的日期;填制原始凭证的单位名称或者填制人员的姓名;接受原始凭证的单位;经济业务事项名称;经济业务事项的数量、单价和金额;经办经济业务事项人员的签名或盖章等。

2. 原始凭证的填制和取得

办理经济业务事项的单位 and 人员,都必须填制或取得原始凭证并及时送交会计机构。

3. 原始凭证的审核规定

①会计机构、会计人员必须按照法定职责审核原始凭证;②会计机构、会计人员审核原始凭证应当按照国家统一的会计制度的规定进行;③会计机构、会计人员对不真实、不合法的原始凭证,有权不予受理,并向单位负责人报告,请求查明原因,追究有关当事人的责任;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会计制度的规定进行更正、补充。审核重点有两个方面的内容:一是真实性和合法性的审核;二是准确性和完整性的审核。

 小贴士

原始凭证错误的更正规定

①原始凭证所记载的各项内容均不得涂改;②原始凭证记载的内容有错误的,应当由开具单位重开或更正,更正工作须由原始凭证出具单位进行,并在更正处加盖出具单位印章;③原始凭证金额出现错误的不得更正,只能由原始凭证开具单位重新开具;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。

(二) 记账凭证

记账凭证是对经济业务事项按其性质加以归类、确定会计分录,并据以登记会计账簿的凭证。

1. 记账凭证的内容

①填制记账凭证的日期;记账凭证的名称和编号;②经济业务事项摘要;③应记会计科目、方向和金额;④记账符号;⑤记账凭证所附原始凭证的张数;⑥记账凭证的填制人员、稽核人员、记账人员和会计主管人员的签名或印章等。

2. 记账凭证的编制

①记账凭证编制必须以原始凭证及有关资料为依据;②作为记账凭证编制依据的必须是经过审核无误的原始凭证和有关资料。

【例 3-1】 某甲公司销售科李某出差广州归来报销差旅费 4 800 元,同时将多余现金 200 元退回给出纳员胡某,胡某随即退还给李某 5 000 元借款收据。分析该甲公司胡某的做法是否正确?

【解析】 甲公司出纳员胡某退还借款收据的做法不符合规定。根据《会计基础工作规范》的规定,职工借款凭据,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。

三、会计账簿

(一) 依法建立会计账簿的法律规定

第一,国家机关、社会团体、企业、事业单位和其他经济组织,要按照要求设置会计账簿,进行会计核算,不具备建账条件的,应实行代理记账;第二,设置会计账簿的种类和具体要求要符合《会计法》和国家统一会计制度的规定;第三,各单位发生的经济业务应当统一核算,不得违反规定私设会计账簿进行登记、核算。

(二) 会计账簿的启用

启用新的会计账簿时,应当在账簿封面上写明单位名称和账簿名称,并填写账簿扉页上的“账簿启用及交接表”,注明启用日期、账簿起止页数(活页式账簿可于装订时填写起止页数)、记账人员和会计机构负责人姓名等,并加盖名章和单位公章。记账人员和会计机构负责人调动工作时,也应当在“账簿启用及交接表”上注明交接日期、接管人员和监交人员姓名,并由交接双方签字盖章。

（三）登记会计账簿的规定

（1）根据经过审核无误的会计凭证登记会计账簿。

（2）按照记账规则登记会计账簿。

登记会计账簿的记账规则包括：①登记会计账簿应当按照连续编号的页码顺序登记；②会计账簿记录发生错误时，应当按照规定的更正方法（划线更正法、补充登记法、红字更正法）进行更正。更正处由会计人员和会计机构负责人（会计主管人员）盖章，以明确责任。

（3）实行会计电算化的单位，其会计账簿的登记、更正，也应当符合国家统一的会计制度的规定。

（4）禁止账外设账。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，不得私设账外账。

（四）账目核对的规定

根据《会计法》的规定，各单位应当对会计账簿记录的有关数据与库存实物、货币资金、有价证券等相互核对，做到账实相符（即账簿记录与实物、款项实有数核对相符）、账证相符（即会计账簿记录与会计凭证有关内容核对相符）、账账相符（即会计账簿之间对应记录核对相符）和账表相符（即会计账簿之间对应记录核对相符）。各单位的对账工作每年至少进行一次。

四、财务报表

财务会计报表是对企业财务状况、经营成果和现金流量的结构性表述，它是财务会计报告的主要组成部分。为了提高财务报表列报质量和会计信息透明度，财政部对2006年发布的《企业会计准则——财务报表列报》进行了修订，自2014年7月1日在所有执行企业会计准则的企业范围内施行。

（一）财务报表的构成

1. 会计报表

会计报表主要包括：资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表。资产负债表主要反映公司、企业一定会计期间现金和现金等价物的流入和流出情况。利润表主要反映公司、企业在一定会计期间的经营业绩即利润或亏损的情况；现金流量表主要反映公司、企业在一定会计期间现金和现金等价物的流入和流出情况；所有者权益变动表反映一定会计期间构成所有者权益各个组成部分当期的增减变动情况。会计报表反映的是财务会计报告使用者所共同关心的一些信息。

2. 会计报表附注

会计报表附注是会计报表的重要组成部分，是对会计报表中无法或难以充分表达的内容和项目所做的补充说明和详细解释。附注应当披露财务报表的编制基础，相关信息应当与资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表等报表中列示的项目相互参照。

（二）财务会计报表的编制要求

（1）企业应当以持续经营为基础，根据实际发生的交易和事项，按照《企业会计准

则——基本准则》和其他各项会计准则的规定进行确认和计量,在此基础上编制财务报表。企业不应以附注披露代替确认和计量,不恰当的确认和计量也不能通过充分披露相关会计政策而纠正。

(2) 在编制财务报表的过程中,企业管理层应当利用所有可获得信息来评价企业自报告期末起至少12个月的持续经营能力;除现金流量表按照收付实现制原则编制外,企业应当按照权责发生制原则编制财务报表。

(3) 财务报表项目的列报应当在各个会计期间保持一致,不得随意变更;性质或功能不同的项目,应当在财务报表中单独列报,但不具有重要性的项目除外。

(4) 财务报表中的资产项目和负债项目的金额、收入项目和费用项目的金额、直接计入当期利润的利得项目和损失项目的金额不得相互抵销,但其他会计准则另有规定的除外。

(5) 当期财务报表的列报,至少应当提供所有列报项目上一个可比会计期间的比较数据,以及与理解当期财务报表相关的说明,但其他会计准则另有规定的除外。

(6) 企业应当按照国家统一的会计制度规定的会计报表格式和内容,根据登记完整、核对无误的会计账簿记录和其他有关资料编制会计报表,做到内容完整、数字真实、计算准确,不得漏报或者任意取舍。

(三) 财务报表的对外提供

根据《会计法》的规定,企业对外提供的财务报表,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。如此做的目的是督促签章人对财务报表内容严格把关并承担责任。

小贴士

企业对外提供特殊财务报表的规定

凡是法律、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单位,在对外提供财务会计报告时,需将注册会计师及其所在的会计师事务所出具的审计报告,随同财务会计报告一并提供。如此做的目的是表示本单位的财务会计报告已经注册会计师审计,增强财务会计报告使用者对该报告信任度。

单位负责人是单位对外提供的财务报表的责任主体。单位负责人依法代表单位行使职权,应当对本单位对外提供的财务会计报告真实性和完整性负责。

五、会计档案的管理

会计档案是指记录和反映经济业务事项的重要历史资料和证据,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核算的专业材料。

(一) 会计档案的范围和种类

(1) 会计凭证类:原始凭证、记账凭证、汇总凭证,其他会计凭证。

(2) 会计账簿类:总账、明细账、日记账、固定资产卡片账、辅助账簿等。

(3) 财务报告类:月度、季度、年度财务报告,包括会计报表、附表、附注及文字说明,其他财务报告。

(4) 其他类:银行存款余额调节表、银行对账单、应当保存的会计核算专业资料,会计档

案移交清册,会计档案保管清册,会计档案销毁清册。

财务预算、计划、制度等文件材料属文书档案,不是会计档案。

(二) 会计档案的管理部门

根据财政部和国家档案局在1998年修订的《会计档案管理办法》的规定,各级人民政府财政部门 and 档案行政管理部门共同负责会计档案工作的指导、监督和检查。各单位必须加强对会计档案管理工作的领导,建立会计档案的立卷、归档、保管、查阅和销毁等管理制度,保证会计档案妥善保管、有序存放、方便查阅,严防毁损、散失和泄密。

(三) 会计档案的归档

各单位每年形成的会计档案,应当由会计机构按照归档要求,负责整理立卷,装订成册,编制会计档案保管清册。采用电子计算机进行会计核算的单位,应当保存打印出的纸质会计档案。

(四) 会计档案的移交

当年形成的会计档案,在会计年度终了后,可暂由会计机构保管1年,期满之后,应当由会计机构编制移交清册,移交本单位档案机构统一保管;未设立档案机构的,应当在会计机构内部指定专人保管。出纳人员不得兼管会计档案。

移交本单位档案机构保管的会计档案,原则上应当保持原卷册的封装。个别需要拆封重新整理的,档案机构应当会同会计机构和经办人员共同拆封整理,以分清责任。

小贴士

单位之间交接会计档案的规定

移交会计档案的单位,应当编制会计档案移交清册,列明应当移交的会计档案名称、卷号、册数、起止年度和档案编号、应保管期限、已保管期限等内容。交接会计档案时,交接双方应当按照会计档案移交清册所列内容逐项交接,并由交接双方的单位负责人负责监交。交接完毕后,交接双方经办人和监交人应当在会计档案移交清册上签名或者盖章。

(五) 会计档案的查阅

各单位应当建立健全会计档案查阅、复制登记制度。我国境内所有单位的会计档案不得携带出境。各单位保存的会计档案不得借出。如有特殊需要,经本单位负责人批准,可以提供查阅或者复制,并办理登记手续。查阅或者复制会计档案的人员,严禁在会计档案上涂画、拆封和抽换。

(六) 会计档案保管的期限

(1) 月度、季度财务报告及其文字分析等会计档案,其保管期限为3年。
(2) 固定资产卡片账、银行存款余额调节表、银行对账单等,其保管期限为5年。
(3) 所有会计凭证、总账、明细账、日记账、辅助账簿(不包括现金和银行存款日记账)和会计移交清册等会计档案,其保管期限为15年。

(4) 现金日记账和银行存款日记账等会计档案,其保管期限为25年。

(5) 会计档案保管清册、会计档案销毁清册以及年度财务报告等,其保管期限为永久。

注:会计档案保管期限从会计年度终了后第一天算起。

（七）会计档案的销毁

1. 会计档案的销毁程序

①由本单位档案机构会同会计机构提出销毁意见,编制会计档案销毁清册,列明销毁会计档案的名称、卷号、册数、起止年度和档案编号、应保管期限、已保管期限、销毁时间等内容。②单位负责人在会计档案销毁清册上签署意见。③销毁会计档案时,应当由档案机构和会计机构共同派员监销。国家机关销毁会计档案时,应当由同级财政部门、审计部门派员参加监销。财政部门销毁会计档案时,应当由同级审计部门派员参加监销。④监销人在销毁会计档案前,应当按照会计档案销毁清册所列内容清点核对所要销毁的会计档案;销毁后,应当在会计档案销毁清册上签名盖章,并把监销情况报告本单位负责人。

2. 不得销毁的会计档案

保管期满但未结清的债权债务原始凭证和涉及其他未了事项的原始凭证,不得销毁,应当单独抽出立卷,保管到未了事项完结时为止。单独抽出立卷的会计档案,应当在会计档案销毁清册和会计档案保管清册中列明。正在项目建设期间的建设单位,其保管期满的会计档案不得销毁。

【例 3-2】 某机械厂会计科同档案科销毁了一批保管期限已满的会计档案,未编制会计档案销毁清册,也未报经厂领导批准,销毁后未履行任何手续。该机械厂会计科会同档案科销毁保管期满的会计档案在程序上是否符合规定?为什么?

【解析】 该厂的做法不符合规定,根据《会计法》规定会计档案保管期满需要销毁的,需编造会计档案销毁清册,经单位负责人签署意见同意后方可销毁,销毁后,监销人应当在会计档案销毁清册上签章,并将监销情况报告单位负责人。

第四节 会计监督

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

一、单位内部会计监督

（一）单位内部会计监督的概念、主体与要求

1. 单位内部会计监督的概念

单位内部会计监督是指会计机构和会计人员依照法律的规定,通过会计手段对经济活动的合法性、合理性和有效性进行的一种监督。

2. 单位内部会计监督的主体

单位内部会计监督的主体是各单位的会计机构和会计人员。单位内部会计监督的客体是单位的经济活动,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。单位负责人应当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。

3. 单位内部会计监督的要求

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: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。

【例 3-3】 某甲单位制定单位内部会计监督制度,实施监督制度的主体为单位负责人张某,各种重大对外投资由张某决定。分析该单位所实施的单位内部会计监督制度是否正确?

【解析】 根据《会计法》《会计工作规范》和《内部会计控制规范(试行)》的规定,内部会计监督的主体是各单位的会计机构、会计人员,对于重大对外投资、资产处置、资金调度和其他重要经济业务,应当明确其决策和执行程序,并体现相互监督、相互制约的要求。

(二) 单位内部控制

1. 单位内部控制的概念与目标

对企业而言,内部控制是由企业董事会、监事会、经理层和全体员工实施的,旨在实现控制目标的过程。对行政事业单位而言,是指单位为实现控制目标,通过制定制度、实施措施和执行程序,对经济活动的风险进行防范和管控。

企业内部控制的的目标主要包括:①合理保证企业经营管理合法合规、资产安全;②合理保证企业财务报告及相关信息真实完整;③提高经营效率和效果,促进企业实现发展战略。行政事业单位内部控制的目标主要包括:合理保证单位经济活动合法合规、资产安全和使用有效、财务信息真实完整,有效防范舞弊和预防腐败,提高公共服务的效率和效果。

2. 内部控制的原则

(1) 全面性原则。内部控制应当贯穿决策、执行和监督全过程,覆盖企业及其所属单位的各种业务和事项。

(2) 重要性原则。内部控制应当在全面控制的基础上,关注重要业务事项和高风险领域。

(3) 制衡性原则。内部控制应当在治理结构、机构设置及权责分配、业务流程等方面形成相互制约、相互监督,同时兼顾运营效率。

(4) 适应性原则。内部控制应当与企业经营规模、业务范围、竞争状况和风险水平等相适应,并随着情况的变化及时加以调整。

(5) 成本效益原则。内部控制应当权衡实施成本与预期效益,以适当的成本实现有效控制。

3. 内部控制的责任人

对企业而言,董事会负责内部控制的建立健全和有效实施。监事会对董事会建立与实施内部控制进行监督。经理层负责组织领导企业内部控制的日常运行。企业应当成立专门机构或者指定适当的机构具体负责组织协调内部控制的建立实施及日常工作。

对行政事业单位而言,单位负责人对本单位内部控制的建立健全和有效实施负责。单位应当根据本规范建立适合本单位实际情况的内部控制体系,并组织实施。

4. 内部控制的内容

①内部环境。内部环境是企业实施内部控制的基础,一般包括治理结构、机构设置及权责分配、内部审计、人力资源政策、企业文化等。②风险评估。风险评估是企业及时识别、系统分析经营活动中与实现内部控制目标相关的风险,合理确定风险应对策略。③控制活动。控制活动是企业根据风险评估结果,采用相应的控制措施,将风险控制在可承受度之内。④信息与沟通。信息与沟通是企业及时、准确地收集、传递与内部控制相关的信息,确保信息在企业内部、企业与外部之间进行有效沟通。⑤内部监督。内部监督一是企业对内部控制的建立与实施情况进行监督检查;二是企业评价内部控制的有效性,对发现的内部控制缺陷,督促责任主体及时加以改进。

行政事业单位内部控制的内容具体包括:梳理单位各类经济活动的业务流程,明确业务环节,系统分析经济活动风险,确定风险点,选择风险应对策略,在此基础上根据国家有关规定建立健全单位各项内部管理制度并督促相关工作人员认真执行。

5. 企业内部控制的方法

(1)不相容职务分离控制。该方法要求企业全面系统地分析、梳理业务流程中所涉及的不相容职务,实施相应的分离措施,形成各司其职、各负其责、相互制约的工作机制。

(2)授权审批控制。该方法要求企业根据常规授权和特别授权的规定,明确各岗位办理业务和事项的权限范围、审批程序和相应责任。企业各级管理人员应当在授权范围内行使职权和承担责任。企业对于重大的业务和事项,应当实行集体决策审批或联签制度,任何个人不得单独进行决策或者擅自改变集体决策。

(3)会计系统控制。该方法要求企业严格执行国家统一的会计准则制度,加强会计基础工作,明确会计凭证、会计账簿和财务会计报告的处理程序,保证会计资料真实完整。企业应当依法设置会计机构,配备会计从业人员。从事会计工作的人员,必须取得会计从业资格证书。会计机构负责人应当具备会计师以上专业技术职务资格。大中型企业应当设置总会计师。设置总会计师的企业,不得设置与其职权重叠的副职。

(4)财产保护控制。该方法要求企业建立财产日常管理制度和定期清查制度,采取财产记录、实物保管、定期盘点、账实核对等措施,确保财产安全。企业应当严格限制未经授权的人员接触和处置财产。

(5)预算控制。该方法要求企业实施全面预算管理制度,明确各责任单位在预算管理中的职责权限,规范预算的编制、审定、下达和执行程序,强化预算约束。

(6)运营分析控制。该方法要求企业建立运营情况分析制度,经理层应当综合运用生产、购销、投资、筹资、财务等方面的信息,通过因素分析、对比分析、趋势分析等方法,定期开展运营情况分析,发现存在的问题,及时查明原因并加以改进。

(7)绩效考评控制。该方法要求企业建立和实施绩效考评制度,科学设置考核指标体系,对企业内部各责任单位和全体员工的业绩进行定期考核和客观评价,将考评结果作为确定员工薪酬以及职务晋升、评优、降级、调岗、辞退等的依据。

企业应当根据内部控制目标,结合风险应对策略,综合运用控制措施,对各种业务和事

项实施有效控制。企业应当建立重大风险预警机制和突发事件应急处理机制,明确风险预警标准,对可能发生的重大风险或突发事件,制定应急预案、明确责任人员、规范处置程序,确保突发事件得到及时妥善处理。

6. 行政事业单位内部控制方法

(1) 不相容岗位相互分离。行政事业单位应当合理设置内部控制关键岗位,明确划分职责权限,实施相应的分离措施,形成相互制约、相互监督的工作机制。

(2) 内部授权审批控制。单位应明确各岗位办理业务和事项的权限范围、审批程序和相关责任,建立重大事项集体决策和会签制度。相关工作人员应当在授权范围内行使职权、办理业务。

(3) 归口管理。单位应根据本单位实际情况,按照权责对等的原则,采取成立联合工作小组并确定牵头部门或牵头人员等方式,对有关经济活动实行统一管理。

(4) 预算控制。单位应强化对经济活动的预算约束,使预算管理贯穿于单位经济活动的全过程。

(5) 财产保护控制。单位应建立资产日常管理制度和定期清查机制,采取资产记录、实物保管、定期盘点、账实核对等措施,确保资产安全完整。

(6) 会计控制。单位应建立健全本单位财会管理制度,加强会计机构建设,提高会计人员业务水平,强化会计人员岗位责任制,规范会计基础工作,加强会计档案管理,明确会计凭证、会计账簿和财务会计报告处理程序。

(7) 单据控制。该方法要求单位根据国家有关规定和单位的经济活动业务流程,在内部管理制度中明确界定各项经济活动所涉及的表单和票据,要求相关工作人员按照规定填制、审核、归档、保管单据。

(8) 信息内部公开。单位应建立健全经济活动相关信息内部公开制度,根据国家有关规定和单位的实际情况,确定信息内部公开的内容、范围、方式和程序。

(三) 内部审计

1. 内部审计的概念

2003年6月,中国内部审计协会发布《内部审计准则》,该准则认为内部审计是指组织内部的一种独立客观的监督和评价活动,它通过单位内部独立的审计机构和审计人员审查和评价本部门、本单位财务收支和其他经营活动及内部控制的适当性、合法性和有效性来促进组织目标的实现。

2. 内部审计的内容

内部审计的内容是一个不断发展变化的范畴,主要包括财务审计、经营审计、经济责任审计、管理审计、风险管理等。

小贴士

单位内部审计的特点

① 内部审计的审计机构和审计人员都设在各单位内部;② 审计的内容更侧重于经营过程是否有效、各项制度是否得到遵守与执行;③ 内部审计具有服务的内向性和相对独立性;

④审计结果的客观性和公正性较低,并且以建议性意见为主。

3. 内部审计在单位内部会计监督中的作用

(1) 预防保护作用。内部审计机构通过对会计部门工作的在监督,有助于强化单位内部管理控制制度,及时发现问题纠正错误,堵塞管理漏洞,减少损失,保护资产的安全与完整,提高会计资料的真实性、可靠性。

(2) 服务促进作用。内部审计机构作为企业内部的一个职能部门,熟悉企业的生产经营活动等情况,工作便利。因此,通过内部审计,可在企业改善管理、挖掘潜力、降低生产成本、提高经济效益等方面起到积极的促进作用。

(3) 评价鉴证作用。内部审计是基于受托经济责任的需要而产生和发展起来的,是经营管理分权制的产物。随着企业单位规模的扩大,管理层次增多,对各部门经营业绩的考核与评价是现代管理不可缺少的组成部分。通过内部审计,可以对各部门活动做出客观、公正的审计结论和意见,起到评价和鉴证的作用。

二、会计工作的政府监督

(一) 会计工作的政府监督的概念

会计工作的政府监督主要是指财政部门代表国家对单位和单位中相关人员的会计行为实施的监督检查,以及对发现的违法会计行为实施的行政处罚,是一种外部监督。

(二) 会计工作的政府监督的主体及对象

1. 会计工作的政府监督的主体

国务院财政部门主管全国的会计工作。县级以上人民政府财政部门为各单位会计工作的监督检查部门,对各单位会计工作行使监督权,对违法会计行为实施行政处罚。此外审计、税务、人民银行、证券监管、保险监管等部门依照有关法律、行政法规规定的职责和权限,可以对有关单位的会计资料实施监督检查。

2. 会计工作的政府监督的对象

财政部门实施会计监督检查的对象是会计行为,并对发现的有违法会计行为的单位和个人实施行政处罚。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,接受有关监督检查部门依法实施的监督检查,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。

(三) 财政部门实施会计监督的主要内容

1. 对各单位是否依法设置会计账簿的检查

具体包括:按照国家的相关法律、行政法规和国家统一的会计制度的规定,各单位是否依法设置会计账簿;已经设置会计账簿的单位,所设置的会计账簿是否符合相关法律、行政法规和国家统一会计制度的要求;各单位是否存在账外账的违法行为等。

2. 对单位会计资料真实性和完整性的检查

具体包括:①各单位对所发生的经济业务事项是否及时办理会计手续,进行会计核算;②各单位的会计资料(会计凭证、会计账簿、财务会计报告)是否与实际发生的经济业务事

项相符,是否做到账实相符、账证相符、账账相符、账表相符;③各单位提供的财务会计报告是否符合相关法律、行政法规和国家统一会计制度的规定等。

3. 对单位会计核算情况的检查

具体包括:①各单位会计核算的内容是否真实、完整;②所采用的会计年度、记账本位币、会计处理方法、会计记录文字等是否符合法律、行政法规和国家统一会计制度的规定;③各单位对资产、负债、所有者权益、收入、支出、费用、成本、利润的确认、计量、记录和报告是否符合国家统一会计制度的规定;④各单位会计档案保管是否符合法定要求等。

4. 对单位会计人员任职资格的检查

具体包括:①各单位从事会计工作的人员是否取得了会计从业资格证书并接受财政部门的管理;②会计机构负责人的任职资格是否符合条件等。

5. 对会计师事务所出具审计报告的程序和内容的检查

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。

三、会计工作的社会监督

(一) 会计工作的社会监督的概念

会计工作的社会监督主要是指由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的审计、鉴证的一种监督制度。此外,单位和个人检举违反《会计法》和国家统一的会计制度规定的行为,也属于会计工作社会监督的范畴。

(二) 注册会计师审计与内部审计的关系

1. 两者审计目标不同

内部审计主要是对内部控制的有效性、财务信息的真实性和完整性以及经营活动的效率和效果所开展的一种评价活动;注册会计师审计主要对被审计单位财务报表的真实性、合法性和公允性进行审计。

2. 两者的审计独立性不同

内部审计为组织内部服务,接受总经理或董事会的领导,独立性较弱。注册会计师审计为需要可靠信息的第三方提供服务,不受被审计单位管理层的领导和制约,独立性较强。

3. 两者的审计职责和作用不同

内部审计的结果只对本部门、本单位负责,只作为本部门本单位加强和改进经营管理的参考,不对外公开;注册会计师审计组要对投资者和债权人及其他利益相关者负责,对外出具审计报告具有鉴证作用。

4. 两者接受审计的自愿程度不同

内部审计是代表总经理或董事会实施的组织内部监督,是内部控制制度的重要组成部分,单位内部的组织必须接受内部审计人员的监督。注册会计师审计是以独立的第三方对被审计单位进行审计,委托人可自由选择会计师事务所。

5. 两者遵循的审计标准不同

内部审计遵循的是内部审计准则;而注册会计师审计遵循的是注册会计师审计准则。

6. 两者审计的时间不同

内部审计通常对单位内部组织采用定期或不定期审计,时间安排比较灵活;而注册会计师审计通常是定期审计,每年对被审计单位的财务报表审计一次。

(三) 注册会计师及其所在的会计师事务所审计业务范围

根据我国《注册会计师法》的规定,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、服务业务的执业人员。会计师事务所是依法设立并承办注册会计师业务的机构。注册会计师执行业务,应当加入会计师事务所。注册会计师承办业务,由其所在的会计师事务所统一受理并与委托人签订委托合同。会计师事务所对本所注册会计师依照法律规定承办的业务,承担民事责任。

注册会计师依法承办的审计业务包括:①审查企业财务会计报告,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。

小贴士

注册会计师及其所在的会计师事务所承办的其他业务

①设计会计制度,担任会计顾问,提供会计、管理咨询;②代理纳税申报,提供税务咨询;③代理、申请工商登记,拟订合同、章程和其他业务文件;④办理投资评价、资产评估和项目可行性研究中的有关业务;⑤培训会计、审计和财务管理人员;⑥其他会计咨询、服务。

第五节 会计机构和会计人员

一、会计机构的设置

我国《会计法》规定:“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。”据此规定,单位办理会计事务的组织方式如下。

1. 单独设置会计机构

一个单位是否需要设置会计机构,一般取决于以下几个方面的因素。

(1) 单位规模的大小。从有效发挥会计职能作用的角度看,实行企业化管理的事业单位,大、中型企业应当设置会计机构;业务较多的行政单位、社会团体和其他组织也应设置会计机构。

(2) 经济业务和财务收支的繁简。大、中型单位的经济业务复杂多样,在会计机构和会计人员的设置上应考虑全面、合理、有效的原则,有些单位的规模相对较小,但其经济业务复杂多样,财务收支频繁,也要设置相应的会计机构和会计人员。

(3) 经营管理的要求。一个单位在经营管理上的要求越高,对会计信息的需求也会提高,对会计信息系统的要求也就越高,从而决定了该单位设置会计机构的必要性。

2. 在有关机构中设置专职会计人员

对于那些规模很小的企业,业务和人员都不多的行政单位,可以不单独设置会计机构,将会计业务并入其他职能部门,即在有关机构中配置专职会计人员并指定会计主管人员,并由该会计主管人员负责组织管理会计事务、行使会计机构负责人的职权。

3. 实行代理记账

一个单位不具备设置会计机构条件的,应当委托经批准设立从事会计代理记账业务额中介机构代理记账。

财政部于2005年1月22日发布了《代理记账管理办法》,对代理记账机构设置的条件、代理记账的业务范围、代理记账委托人的义务、代理记账机构及从业人员的义务、代理记账的法律责任做了具体的规定。

(1) 代理记账机构的设立条件:①至少有3名持有会计从业资格证书的专职从业人员;②主管代理记账业务的负责人必须具有会计师以上专业技术资格;③有固定的办公场所;④有健全的代理记账业务规范和财务会计管理制度。

(2) 代理记账机构的业务范围: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、编制财务会计报告。②对外提供财务会计报告。代理记账机构为委托人编制的财务会计报告,经代理记账机构负责人和委托人签名并盖章后,按照有关法律、行政法规和国家统一的会计制度的规定对外提供。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。

(3) 委托代理记账的委托人的义务: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。

(4) 代理记账机构及其从业人员的义务: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对委托人示意要求做出的会计处理,提供不实会计资料,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的,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。

(5) 代理记账的法律责任:委托代理记账机构办理会计业务并不改变单位负责人对会计资料真实性和完整性的责任。

4. 会计机构负责人(会计主管人员)的任职资格

(1) 《会计法》规定,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年以上经历。

(2) 《会计基础工作规范》对于会计机构负责人还规定了以下基本条件。①坚持原则,廉洁奉公;②具有会计专业技术资格;③主管一个单位或单位内一个重要方面的财务会计工作时间不少于两年;④熟悉国家财经法律、法规、规章和方针、政策,掌握本行业业务管理的有关知识;⑤有较强的组织能力;⑥身体状况能够适合本职工作的要求。

二、会计工作岗位设置

(一) 会计工作岗位概述

根据《会计基础工作规范》和有关制度的规定,会计工作岗位一般可分为:总会计师(或行使总会计师职权);会计机构负责人或者会计主管人员岗位;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;工资核算,成本费用核算,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;对外财务会计报告编制岗位;会计电算化岗位;会计档案管理岗位等。



小贴士

与会计工作有联系但不属于会计岗位的工作岗位

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;会计档案正式移交之后,由档案管理部门的人员管理会计档案,不再属于会计岗位。医院门诊收银员、住院处收费员、药房收费员、药品库房记账员、商场收款(银)员所从事的工作,均不属于会计岗位。单位内部审计、社会审计、政府审计工作也不属于会计岗位。

(二) 会计工作岗位设置的要求

1. 根据本单位会计业务的需要设置会计工作岗位

各单位会计工作岗位的设置,应当与其业务活动规模、特点和管理要求相适应,以保证单位会计信息的生产、加工和传递真实可靠和及时有效。

2. 符合内部牵制制度的要求

根据规定,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。在设置会计工作岗位时,必须遵循“不相容职务相分离”的原则。

3. 要建立会计岗位责任制

会计岗位责任制是指明确各项会计工作的职责范围、具体内容和要求,并落实到每个会计工作岗位和会计人员的一种会计工作责任制度。各单位要建立会计岗位责任制,以明确工作的具体内容、要求及责任。

4. 建立轮岗制度

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

三、会计人员的工作交接

(一) 交接的范围

(1) 临时离职或因病不能工作、需要接替或代理的,会计机构负责人(会计主管人员)或单位负责人必须指定专人接替或者代理,并办理会计工作交接手续。

(2) 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。

(3) 移交人员因病或其他特殊原因不能亲自办理移交手续的,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真实性、完整性承担法律责任。

(二) 交接的程序

1. 提出交接申请

会计人员出现上述需要办理工作交接的情形时,要提出交接申请,以便所在单位安排交接事宜。

2. 办理交接前的准备工作

①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,结出余额,并在最后一笔余额后加盖经办人印章。③整理好应该移交的各项资料,对未了事项和遗留问题要写出书面说明材料。④编制移交清册,列明应该移交的会计凭证、会计账簿、财务会计报告、公章、现金、有价证券、支票簿、发票、文件、其他会计资料和物品等内容;⑤实行会计电算化的单位,从事该项工作的移交人员应在移交清册上列明会计软件及密码、数据盘、磁带等内容。⑥会计机构负责人(会计主管人员)移交时,应将财务会计工作、重大财务收支问题和会计人员等情况等向接替人员介绍清楚。

3. 移交点收

移交人员离职前,必须将本人经营的会计工作,在规定的期限内,全部向接管人员移交清楚。具体要求:①现金要根据会计账簿记录余额进行当面点交,不得短缺;②有价证券的数量要与会计账簿记录一致,有价证券面额与发行价不一致时,按照会计账簿余额交接;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,不得遗漏;④银行存款账户余额要与银行对账单核对相符,如有未达账项,应编制银行存款余额调节表调节相符;⑤各种财产物资和债权债务的明细账户余额要与总账有关账户的余额核对相符;⑥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、个人核对;⑦公章、收据、空白支票、发票、科目印章以及其他物品等必须交接清楚;⑧实行会计电算化的单位,交接双方应在电子计算机上对有关数据进行实际操作,确认有关数字正确无误后方可交接。

4. 专人负责监交

会计人员办理工作交接,必须有专人负责监交。移交清册应当经过监交人员审查和签名、盖章,作为交接双方明确责任的证件。对监交的具体要求:①一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;②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监交。

5. 交接后的有关事宜

①会计工作交接完毕后,交接双方和监交人在移交清册上签名或盖章,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,不得擅自另立账簿,以保证会计记录前后衔接,内容完整。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

交接工作完成后,移交人员所移交的会计凭证、会计账簿、财务会计报告和其他会计资料是在其经办会计工作期间内发生的,移交人员应当对这些会计资料的真实性、完整性负责,即便接替人员在交接时因疏忽没有发现所接会计资料在真实性、完整性方面的问题,如事后发现仍应由原移交人员负责,原移交人员不应以会计资料已移交为由而推脱责任。

小贴士

会计人员的回避规定

《会计基础工作规范》从会计工作的特殊性出发,对会计人员的回避问题做出了规定。

①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;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。直系亲属包括夫妻关系、直系血亲关系、三代以内旁系血亲以及近姻亲关系。

四、会计专业技术资格与职务

（一）会计专业技术资格

会计专业技术资格是指担任会计专业职务的任职资格。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、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。为促进会计专业技术人才队伍建设,积极探索科学、客观、公正的高级会计师资格评价办法,从2003年开始,确定高级会计师资格实行考试与评审相结合的评价办法。凡申请参加高级会计师资格评审的人员,须经考试合格后,方可参加评审。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3年有效。

（二）会计专业职务

会计专业职务是区分会计人员从事业务工作的技术等级。我国财政部制定的《会计专业职务试行条例》对各个级别的专业职务的任职条件、基本职责规定如下。

1. 会计员的任职条件及基本职责

（1）会计员的任职条件

初步掌握财务会计知识和技能;熟悉并能按照执行有关会计法规和财务会计制度;能担负一个岗位的财务会计工作;大学专科或中等专业学校毕业,在财务会计工作岗位上见习一年期满。

（2）会计员的基本职责

负责具体审核和办理财务收支,编制记账凭证,登记会计账簿,编制会计报表和办理其他会计事务。

2. 助理会计师的基本条件及基本职责

(1) 助理会计师的基本条件

掌握一般的财务会计基础理论和专业知识;熟悉并能正确执行有关的财经方针、政策和财务会计法规、制度;能担负一个方面或某个重要岗位的财务会计工作;取得硕士学位,或取得第二学士学位或研究生班结业证书,具备履行助理会计师职责的能力;大学本科毕业,在财务会计工作岗位上见习一年期满;大学专科毕业并担任会计员职务两年以上;或中等专业学校毕业并担任会计员职务四年以上。

(2) 助理会计师的基本职责

负责草拟一般的财务会计制度、规定、办法,解释、解答财务会计法规、制度中的一般规定;分析检查某一方面或某些项目的财务收支和预算的执行情况。

3. 会计师的基本条件及基本职责

(1) 会计师的基本条件

较系统地掌握财务会计基础理论和专业知识;掌握并能正确贯彻执行有关的财经方针、政策和财务会计法规、制度;具有一定的财务会计工作经验,能担负一个单位或管理一个地区、一个部门、一个系统某个方面的财务会计工作;取得博士学位,并具有履行会计师职责的能力;取得硕士学位并担任助理会计师职务两年左右;取得第二学士学位或研究生班结业证书,并担任助理会计师职务两年至三年;大学本科或大学专科毕业并担任助理会计师职务四年以上;掌握一门外语。

(2) 会计师的基本职责

负责草拟比较重要的财务会计制度、规定、办法;解释、解答财务会计法规、制度中的重要问题;分析检查财务收支和预算的执行情况;培养初级会计人才。

4. 高级会计师的基本条件及基本职责

(1) 高级会计师的基本条件

较系统地掌握经济、财务会计理论和专业知识;具有较高的政策水平和丰富的财务会计工作经验,能担负一个地区、一个部门或一个系统的财务会计管理工作;取得博士学位,并担任会计师职务两年至三年;取得硕士学位、第二学士学位或研究生班结业证书,或大学本科毕业并担任会计师职务五年以上;较熟练地掌握一门外语。

(2) 高级会计师的基本职责

负责草拟和解释,解答在一个地区、一个部门、一个系统或在全国施行的财务会计法规、制度、办法;组织和指导一个地区或一个部门、一个系统的经济核算和财务会计工作;培养中级以上会计人才。

【例 3-4】 (2010 年真题)(多项选择题)根据《会计法》规定,下列各项中,出纳人员不得兼任的工作有()。

A. 登记费用账目 B. 登记债权债务账目 C. 保管会计档案 D. 稽核

【答案】 ABCD

【解析】 根据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。

第六节 法律责任

一、违反会计制度规定的法律责任

(一) 违反会计制度规定应承担法律责任的违法行为

(1) 不依法设置会计账簿的行为。该行为是指违反《会计法》和国家统一的会计制度的规定,应当设置会计账簿的单位不设置会计账簿或者未按规定的种类、形式及要求设置会计账簿。

(2) 私设会计账簿的行为。该行为是指不在依法设置的会计账簿上对经济业务事项进行统一会计核算,而另外私自设置会计账簿进行会计核算,即常说的“账外账”。

(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行为。

(4) 以未经审核的会计凭证为依据登记会计账簿或登记会计账簿不符合规定的行为。

(5) 随意变更会计处理方法的的行为。会计处理方法的变更会直接影响会计资料的质量和可比性,按照相关法律的规定,不得随意变更会计处理方法。

(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行为。财务会计报告应当根据登记完整、核对无误的会计账簿记录和其他有关会计资料编制,使用的计量方法、确认原则、统计标准应当一致,做到数字真实、计算准确、内容完整、说明清楚。不得向不同的会计资料使用者提供编制依据不一致的财务会计报告。

(7) 未按照规定使用会计记录文字或者记账本位币的行为。

(8) 未按照规定保管会计资料,致使会计资料毁损、灭失的行为。

(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行为。

(10) 任用会计人员不符合本法规定的行为。

(二) 违反会计制度规定行为应承担的法律责任

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行为人限期改正,停止违法行为。

2. 罚款

县级以上人民政府财政部门根据违法行为人的违法性质、情节及危害程度,在责令限期改正的同时,有权对单位处3 000元以上5万元以下的罚款,对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员,处2 000元以上2万元以下的罚款。

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中的国家工作人员,视情节轻重,由其所在单位或者其上级单位或者行政监察部门给予警告、记过、记大过、降级、降职、撤职、留用察看和开除等行政处分。

4. 吊销会计从业资格证书

会计工作人员有上述所列行为之一、情节严重的,由县级以上人民政府财政部门吊销

会计从业资格证书。

5. 依法追究刑事责任 略。

二、其他会计违法行为的法律责任

(一) 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

1. 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

(1) 根据《中华人民共和国刑法》(以下简称《刑法》)第二百零一条的规定,纳税人采取伪造、变造账簿、记账凭证,在账簿上多列支出或者不列、少列收入等手段,不缴或者少缴应纳税款,偷税数额占应纳税额的10%以上不满30%并且偷税数额在1万元以上不满10万元的,或者因偷税被税务机关给予二次行政处罚又偷税的,处3年以下有期徒刑或者拘役,并处偷税数额1倍以上5倍以下罚金;偷税数额占应纳税额的30%以上并且偷税数额在10万元以上的,处3年以上7年以下有期徒刑,并处偷税数额1倍以上5倍以下罚金。扣缴义务人采取前述手段,不缴或者少缴已扣、已收税款,数额占应缴税额的10%以上并且数额在1万元以上的,依照前述规定处罚。对多次犯有上述行为,未经处理的,按照累计数额计算。

(2) 根据《刑法》第一百六十一条的规定,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3年以下有期徒刑或者拘役,并处或者单处2万元以上20万元以下罚金。

(3) 根据《刑法》第二百二十九条的规定,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(包括虚假的财务会计报告),情节严重的,处5年以下有期徒刑或者拘役,并处罚金。上述人员索取他人财物或者非法收受他人财物,犯本罪的,处5年以上10年以下有期徒刑或者拘役,并处罚金。

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的行政责任

(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批评、公告。通报决定由县级以上人民政府财政部门送达被通报人,并通过一定的媒介在一定的范围内公布。

(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5000元以上10万元以下的罚款,对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员,可以处3000元以上5万元以下的罚款。

(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,应当由其所所在单位或者其上级单位或者行政监察部门给予撤职、留用察看直至开除的行政处分。

(4) 吊销会计从业资格证书。对上述所列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会计从业资格证书。

(二) 隐匿或者故意销毁应当保存会计凭证、会计账簿、财务会计报告的法律责任

1. 隐匿或者故意销毁应当保存的会计凭证、会计账簿、财务会计报告的刑事责任

隐匿或者故意销毁应当保存的会计凭证、会计账簿、财务会计报告造成纳税人少缴税

款的,依据《刑法》第二百零一条规定处罚。如果行为人为贪污、挪用公款、侵占企业财产及其他非法目的,实施隐匿、故意销毁依法应当保存的会计凭证、会计账簿、财务会计报告的行为,构成犯罪的,可以按照《刑法》的有关规定,分别定罪、处罚。

2. 隐匿或者故意销毁应当保存的会计凭证、会计账簿、财务会计报告的行政责任

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,该责任的具体形式及标准与伪造、变造会计凭证、会计账簿或者编制虚假财务会计报告的行政责任相同。

(三) 授意、指使、强令会计机构、会计人员及其他人员伪造、变造或者隐匿、故意销毁会计资料行为的法律责任

1. 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

对授意、指使、强令他人伪造、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,应当依照《会计法》的规定和《刑法》的有关规定,根据行为人在共同犯罪中所起的作用,定罪处罚。

2. 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

对有上述违法行为,情节较轻,社会危害不大,不构成犯罪的,应当按照《会计法》的规定予以处罚。

(1) 罚款。县级以上人民政府财政部门可以视违法行为的情节轻重,对违法行为人处以5 000元以上5万元以下的罚款。

(2) 行政处分。对授意、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、财务会计报告的国家工作人员,还应当由其所在单位或者其上级单位或者行政监察部门给予降级、撤职或者开除的行政处分。

【例 3-5】 甲公司产品12月滞销状况仍无根本改变,亏损已成定局。公司董事长曹某指使会计科在会计报表上做一些“技术处理”,确保“实现”年初定下的盈利30万元的目标。会计科遵照办理。请分析该公司董事长曹某的行为是否合法,应如何处理?

【解析】 该公司董事长曹某指使会计科在会计报表上做一些“技术处理”,致使公司由亏损变为盈利,该行为属于授意、指使、强令会计机构、会计人员伪造、变造会计凭证、会计账簿、编制虚假财务会计报告的行为。该行为构成犯罪的,依法追究刑事责任;尚不构成犯罪的,可以处5 000元以上5万元以下的罚款;属于国家工作人员的,还应当给予行政处分。

(四) 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以及对受打击报复的会计人员的补救措施

(1) 单位负责人打击报复会计人员的刑事责任。根据《刑法》规定,对犯打击报复会计人员罪的,处3年以下有期徒刑或者拘役。

(2) 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。

(3) 对受打击报复的会计人员的补救措施。①恢复其名誉。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,恢复其名誉。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,应当在征得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。



复习思考题

一、单项选择题

- 根据《会计法》的规定,行使会计工作管理职能的政府部门是()。
 - 税务部门
 - 财税部门
 - 证券监管部门
 - 审计部门
- 会计核算的基本要求是()。
 - 以实际经济业务为依据
 - 准确性和完整性
 - 以企业利润为首要目标
 - 准确性和真实性
- 对企业实际发生的经济业务事项按其性质进行归类、确定会计分录,并据以登记会计账簿的会计凭证是指()。
 - 原始凭证
 - 销货凭证
 - 记账凭证
 - 购货凭证
- 下列各项中,不属于财务会计报告组成内容的有()。
 - 会计报表
 - 会计报表附注
 - 财务情况说明书
 - 经济活动分析书
- 某外商投资企业,业务收支以美元为主,也有少量的人民币,根据《会计法》的规定,为方便会计核算,该单位可以采用()作为记账本位币。
 - 人民币
 - 美元
 - 欧元
 - 人民币和美元
- 实行回避制度的单位,会计主管人员的直系亲属不得担任本单位的()。
 - 稽核
 - 会计机构负责人
 - 出纳
 - 会计主管人员
- 下列各项中,不属于不相容职务的是()。
 - 财物保管与记账
 - 出纳与现金保管
 - 出纳与记账
 - 业务经办与财物保管
- 根据《会计档案管理办法》的规定,企业的原始凭证和总账这类会计档案的保管期限是()年。
 - 5
 - 10
 - 15
 - 20

二、多项选择题

- 会计资料是在会计核算过程中形成的、记录和反映实际发生的经济业务事项的资料,包括()。
 - 会计凭证
 - 财务会计报告
 - 其他会计资料
 - 会计账簿
- 下列各项中,属于违反《会计法》规定的行为有()。
 - 随意变更会计处理方法的行为
 - 未按照规定建立并实施单位内部会计监督制度的行为

- C. 向不同的会计资料使用者提供的财务会计执行编制依据不一致的行为
D. 隐匿依法应当保存的会计资料
3. 各单位要依法设置以下()账簿。
A. 总账和日记账 B. 明细账 C. 发票登记簿 D. 其他辅助账簿
4. 关于会计机构和会计人员,以下说法正确的有()。
A. 各单位必须设置会计机构
B. 从事会计工作的人员首先取得会计从业资格证书,才能从事会计工作
C. 会计人员办理交接手续,必须由单位负责人负责监交
D. 单位负责人的直系亲属不得在本单位会计机构中担任负责人
5. 下列各项中,属于依法吊销会计从业资格证书的人员,自被吊销之日起5年内(含5年)不得参加会计从业资格考试,不得重新取得会计从业资格证书的情形有()。
A. 私设会计账簿
B. 未按照规定填制取得会计凭证
C. 随意变更会计处理方法
D. 未按照规定使用会计记录文字或者记账本位币
6. 根据《会计专业职务试行条例》的规定,下列各项中,属于会计专业技术职务的有()。
A. 会计师 B. 高级会计师 C. 总会计师 D. 注册会计师
7. 违反《会计法》关于会计核算、会计监督、会计机构、会计人员的有关规定,应当承担法律责任。法律责任的种类包括()。
A. 追究刑事责任 B. 行政处分
C. 责令限期改正 D. 吊销会计从业资格证书
8. 根据《会计基础工作规范》的规定,出纳人员不得兼管的工作有()。
A. 办公室文秘工作 B. 收入、费用账目的登记工作
C. 会计档案保管工作 D. 债权、债务账目登记工作

三、判断题(下列各题,正确的在括号内画√,错误的在括号内画×)

1. 编造会计凭证、会计账簿及其他会计资料,是指以虚假的经济业务事项为前提编造不真实的会计凭证、会计账簿及其他资料。 ()
2. 业务员甲出差花去2 000元住宿费,却采用涂改手段将2 000元改为5 000元的住宿发票前来报销,甲的这种行为属于变造会计凭证的行为。 ()
3. 单位负责人对本单位会计工作和会计资料的真实性、完整性负责。 ()
4. 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,并使用该种货币编制会计报告。 ()
5. 财政部门在实施会计监督中发现重大违法嫌疑时,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账户的金融机构查询有关情况。 ()
6. 原始凭证开具单位对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。 ()
7. 隐匿、故意销毁依法应当保存的会计凭证、会计账簿、财务会计报告的行为,将承担

法律责任。 ()

8. 采用电子计算机进行会计核算的单位,只需保存电子数据和会计软件资料,不用保存打印出的纸质会计档案。 ()

9. 对会计人员进行打击报复的,除对单位负责人依法进行处罚外,还应当采取必要的补救措施,如恢复会计人员名誉、原有地位。 ()

10. 会计人员工作交接时,因接替人员交接时的工作疏忽没有发现所接会计资料在真实性、完整性方面的问题,如事后发现,接替人员应对会计资料的真实性、完整性负法律责任。 ()

四、简答题

1. 简述我国会计法律制度的构成。
2. 会计处理方法的基本要求是什么?
3. 单位内部会计监督的基本要求是什么?
4. 简述我国代理记账机构代理记账的业务范围。

五、案例阅读与讨论

1. 宏伟食品厂为国有企业,下设办公室、行政科、会计科、档案科等职能科室。

(1) 2012年3月,经上级单位任命,会计主任A的丈夫B担任该厂厂长。同年,A的侄女C调到会计科担任出纳工作,且C已取得会计从业资格证书。

请问,按照回避制度的规定,会计主任A与其丈夫是否应当回避,C担任该企业出纳是否符合规定,说明理由。

(2) 厂长上任后对行政机构和人员进行了调整。撤销档案科,原档案科保管的会计档案移交会计科保管,移交会计档案前,会同会计科对保管期满的档案进行销毁,因厂长外出差,未将此事报告厂长,档案科长与会计科长共同在会计档案销毁清单上签字,并进行了监销。之后会计科长任命出纳C监管会计档案工作。

请问,档案科与会计科在销毁会计档案过程中有哪些不符合法律规定的地方,出纳C担任会计档案保管工作是否符合规定,说明理由。

(3) 会计科长A办理退休手续,与信任会计科长办理交接手续,上级主管单位派人与厂长会同监交。之后,信任会计科长发现A移交的会计资料存在问题,找A询问,A认为会计资料已经移交,自己不应再承担责任。

请问,A认为会计资料已移交,自己不再承担责任的观点是否正确,说明理由。

2. 2012年6月20日,甲公司收到一张由甲公司与乙公司共同负担费用支出的原始凭证,甲公司会计人冯某以该原始凭证及应承担的费用进行账务处理,并保存该原始凭证;同时应乙公司的要求将该原始凭证复制的提供给乙公司用于账务处理。年终,甲公司拟销毁一批保管期满的会计档案,其中有一张未结清债权债务的原始凭证,会计人员张某认为只要是保管期满的会计档案就可以销毁。

要求:根据我国会计法律制度的规定,回答下列问题。

(1) 会计人员冯某将原始凭证复制件提供给乙公司用于账务处理的做法是否正确?简要说明理由。

(2) 会计人员张某的观点是否正确?简要说明理由。