

模块一 概述

- 学习目标**
- ▶ 掌握会计的基本特征、会计的基本职能、会计的基本假设、权责发生制与收付实现制、会计信息质量要求、会计职业道德的定义和基本内容。
 - ▶ 熟悉会计的定义、会计目标、会计资料及会计信息的使用者、会计职业道德的相关管理规定、内部控制的目标和内部控制的要素。
 - ▶ 了解会计职能的拓展、内部控制的定义。

第一节 会计概念、职能和目标

一、会计概念

(一) 会计的定义

会计是以**货币**为主要计量单位，运用专门的方法和程序，核算和监督一个单位(包括企业和行政事业单位，下同)经济活动的一种**经济管理工作**。随着生产社会化程度的提高，市场竞争日益激烈，会计工作的内容由最初的计量、记录，逐步拓展到经济预测、参与决策、规划未来、控制与评价经济活动等方面。现代会计主要由财务会计和管理会计组成，财务会计主要为外部提供会计信息服务，管理会计主要为企业内部管理服务。

财务会计的主要工作是核算单位经济活动，通过记账、算账和报账等一系列工作，将企业的会计信息以编制财务报告的形式提供给企业外部与企业有经济利益的投资者、债权人、政府以及其他有关部门和社会公众等，主要对外提供会计信息。

管理会计的主要工作是对单位的经济活动业绩进行考核和评价、参与经营预测、决策分析、全面预算、成本控制等，为企业内部管理服务，旨在实现单位战略规划目标的一种管理活动，主要对内提供信息。

本模块如未特别说明，均以企业会计为对象进行介绍。

本教材除了模块二第七节和第八节外，其他各模块主要介绍财务会计的基本内容。

(二) 会计的基本特征

会计的基本特征主要表现为以下两个方面：

1. 会计记录准确完整、连续系统

会计工作主要是通过一系列专门程序和方法，对企业的经济活动和财务收支进行核算和监督，将分散的经营活动转化为会计信息，提供有关资产、负债、收入、费用、利润、现金流量等信息，在记录的范围上要求准确和完整，在记录的方法上要求连续和系统，以反映企业管理

层受托责任履行情况，为会计信息使用者提供决策有用的信息。

完整性是指对所有的会计对象都要进行确认、计量和报告(或确认、计量、记录和报告，下同)，不能有遗漏；连续性是指对各种经济业务应按照其发生的时间顺序依次进行登记；系统性是指对会计提供的数据资料应当按照科学的方法进行分类，系统地加工、整理、汇总，以便为经济管理提供其所需的各类会计信息。

2. 会计以货币作为主要计量单位

会计主体可供选择的计量尺度有货币、实物和时间等，货币以外的计量尺度只能从一个侧面反映企业的生产经营情况，无法在量上进行汇总和比较，为了综合反映会计主体的各项经济活动，要求将各种量度统一为货币来计量。在选择货币作为统一计量尺度的同时，必要时还需以实物量度和时间量度等作为辅助的计量尺度，即货币并不是唯一的计量单位。

二、会计职能

会计职能是指会计在经济管理过程中所具有的功能。会计职能不是一成不变的，而是随着社会经济的发展和会计内容、作用的不断扩大而发展，但两项基本职能始终不变。现代会计职能包括基本职能和拓展职能，进行会计核算和实施会计监督是会计的两项基本职能；预测经济前景、参与经济决策、评价经营业绩等是会计的拓展职能。

(一) 基本职能

1. 会计核算

会计核算职能，又称会计反映职能，是指会计以货币为主要计量单位，对特定主体的经济活动进行确认、计量和报告，为评价、预测、决策和管理控制提供依据。

特定主体的经济活动(即会计核算的内容)主要包括：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。

会计确认是指识别单位发生的经济活动影响的会计要素、会计报表项目等的过程。会计计量是指在会计确认的基础上确定影响的具体金额的过程。

会计核算职能贯穿于经济活动的全过程，是会计**最基本的职能**。

2. 会计监督

会计监督职能，又称会计控制职能，是指在进行会计核算的同时，对特定主体经济活动和相关会计核算的真实性、合法性、合理性和完整性进行监督检查。会计监督可分为单位内部监督、国家监督和社会监督三部分，三者共同构成了“三位一体”的会计监督体系。

真实性是指检查各项会计核算依据的是否是实际发生的经济业务；合法性是指检查各项经济活动是否符合国家有关法律法规、各项方针政策；合理性是检查各项经济业务是否符合客观经济规律，是否符合单位各项财务规定；完整性是指检查各项会计核算是否全面。

3. 会计核算与会计监督的关系

会计核算与会计监督两项基本职能**相辅相成、辩证统一**。核算是监督的基础，没

有会计核算所提供的各种信息，会计监督就失去了依据；而会计监督又是会计核算质量的保障，如果只有会计核算没有会计监督，就难以保证会计核算所提供信息的真实性和可靠性。

（二）拓展职能

会计的拓展职能建立在两项基本职能的基础之上，是基本职能的延伸与拓展。

1. 预测经济前景

预测经济前景是指根据财务报告等提供的信息，定量或者定性地判断和推测经济活动的发展变化规律，以指导和调节经济活动，提高经济效益。

2. 参与经济决策

参与经济决策是指根据财务报告等提供的信息，运用定量分析和定性分析方法，对备选方案进行经济可行性分析，为企业经营管理等提供决策相关的信息。

3. 评价经营业绩

评价经营业绩是指利用财务报告等提供的信息，采用适当的方法，对企业一定经营期间的资产运营、经济效益等经营成果，对照相应的评价标准，进行定量及定性对比分析，作出真实、客观、公正的综合评判。

【例题 1-1·多选题】 下列各项中，关于会计职能的表述正确的有()。

- A. 会计核算与会计监督是基本职能
- B. 会计监督职能是会计核算职能的基础
- C. 会计核算职能是会计监督职能的保障
- D. 预测经济前景、参与经济决策和评价经营业绩是拓展职能

【答案】 AD

【解析】 选项 B、C，核算是监督的基础，监督是核算质量的保障。

三、会计目标

会计目标，又称会计目的，包括财务会计的目标与管理会计的目标。

财务会计的目标是向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任履行情况，有助于财务会计报告使用者作出经济决策。财务会计报告使用者包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等。

管理会计的目标是通过运用管理会计工具方法，参与单位规划、决策、控制、评价活动并为之提供有用信息，推动单位实现战略规划。

第二节 会计基本假设和会计核算的基础

一、会计基本假设

会计基本假设是企业会计确认、计量和报告的前提，是对会计核算所处时间、空间环境等所作的合理假定。单位的经济活动所处环境复杂多样，会计工作需要首先设定基本假设，并在

这些假设限定的情况下进行会计核算。会计基本假设包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

（一）会计主体

会计主体是指会计核算和监督的特定对象，是会计核算的空间范围。确定会计主体，划定会计核算要处理的各项交易或事项的范围，才能将会计主体的交易或者事项与会计主体所有者的交易或者事项以及其他会计主体的交易或者事项区分开来。

会计主体假设，对会计确认、计量和报告范围从空间上作了有效界定，只有属于企业主体所发生的交易或者事项，才应当纳入企业会计核算的范围，解决了会计为谁核算的问题。可以作为会计主体的有企业、子公司、分公司、可以独立核算的内部部门、企业集团等。

（二）持续经营

持续经营是指在可以预见的将来，企业将会按当前的规模和状态持续经营下去，不会停业，也不会大规模削减业务。即在可预见的未来，该会计主体不会破产清算，所持有的资产将正常营运，所负有的债务将正常偿还。依据《企业会计准则——基本准则》规定，企业会计确认、计量和报告应当以持续经营为前提。

会计核算采用的一系列会计处理原则、会计处理方法都是建立在会计主体持续经营的前提下。持续经营只是一个假定，任何企业在经营中都存在破产清算等不能持续经营的风险，一旦进入清算，就应当改按破产清算会计处理。

（三）会计分期

会计分期是指将持续经营的经济活动划分为一个个期间，以便于分期结算账目和编制财务会计报告。此期间应当是连续的、长短相同的。因为无论是企业的生产经营决策还是投资者、债权人等的决策都需要按期及时了解经济活动的信息，所以需要企业持续的生产经营活动划分为一个个连续的、长短相同的期间，分期核算企业的财务状况、经营成果和现金流量，这样便产生了会计分期。

根据《企业会计准则——基本准则》规定，会计期间分为年度和中期。这里的会计年度采用的是公历年度，即从每年的1月1日至12月31日为一个会计年度。所谓中期是短于一个完整会计年度的报告期间，又可以分成月度、季度、半年度。

（四）货币计量

货币计量是指会计主体在会计核算时主要以货币作为计量尺度，反映会计主体的经济活动信息。

上述四项会计基本假设相互依存、相互补充。首先是会计主体，有了会计主体的前提，会计核算才有了明确的空间范围，使会计核算和监督有针对性地进行，从而区分了本企业和其他企业的业务；其次是持续经营和会计分期，明确会计核算和监督的时间范围，会计核算和监督是在企业持续经营和会计分期的基础上进行的；最后是货币计量，在会计核算和监督的过程中为便于统一计量提出了货币计量假设。

【例题 1-2·单选题】 下列各项中，不属于企业会计基本假设的是()。

A. 货币计量

B. 会计主体

C. 实质重于形式

D. 持续经营

【答案】 C

【解析】 选项 C，属于企业的会计信息质量要求。

二、会计核算的基础

会计核算的基础，是确认收入和费用归属期间依据的标准。企业交易或者事项的发生时间与相关货币收支的时间有时并不完全一致，为进行生产经营活动而发生的费用，可能在本期已付出货币资金，也可能在本期尚未付出货币资金；销售商品的收入，可能在本期已经收到货币资金，也可能在本期尚未收到货币资金，在这种情况下，需要根据一定的标准来确认收入、费用的归属期间。会计核算基础包括权责发生制和收付实现制。采用的会计核算基础不同，各期收入、费用的计算结果也将不同。

（一）权责发生制

权责发生制，又称应收应付制，是指收入、费用的确认应当以取得收取款项的权利和支付款项的义务作为标准，合理确认各期损益的会计核算基础。权责发生制是根据收入和费用的实际发生来确认各期实际发生的收入和费用，不是以款项是否收付来确认收入和费用的归属期间。

权责发生制根据权责关系配比各期的收入与成本、费用的核算，更加准确地反映特定期间投入与产出的财务状况及经营成果。

企业会计准则规定，企业会计核算应当以权责发生制为基础，要求凡是当期已经实现的收入、已经发生和应当负担的费用，不论款项是否收付，都应当作为当期的收入、费用；凡是不属于当期的收入、费用，即使款项已经在当期收付了，也不应当作为当期的收入、费用。

【举例 1-1】 在权责发生制下，2022 年 9 月，甲企业发生以下经济业务：

- (1) 销售一批商品，款项尚未收到；
- (2) 预付第四季度房屋租金 30 万元。

关于收入、费用的确认分析如下：

事项(1)假设于当年 12 月收到款项。虽然款项在 12 月才收到，但收入实际发生在 9 月，所以甲企业应当在 9 月确认销售收入。

事项(2)尽管款项在 9 月已经支出，但受益期间属于 10 月至 12 月，所以甲企业应当在 10 月、11 月和 12 月确认费用。

（二）收付实现制

收付实现制，是指以实际收到或支付现金作为确认各期收入和费用标准的会计核算基础。按照收付实现制，收入和费用的归属期间将与现金收支紧密地联系在一起。换言之，以现金收支的期间确认收入和费用的归属期间，而不考虑与现金收支行为相连的经济业务是否发生。

【举例 1-2】 在收付实现制下，2022 年 9 月，甲企业发生以下经济业务：

- (1) 销售一批商品，款项尚未收到；
- (2) 预付第四季度房屋租金 30 万元。

关于收入、费用的确认分析如下：

事项(1)假设于当年12月收到款项。因在12月才实际收到现金，所以甲企业应当在12月确认销售收入。

事项(2)尽管受益期间属于10月至12月，但款项在9月已经支出，所以甲企业应当在9月确认费用。

注意与【举例1-1】的区别。

政府会计准则规定，政府会计由预算会计和财务会计构成。财务会计实行权责发生制，预算会计实行收付实现制，国务院另有规定的，依照其规定。

第三节 会计信息质量要求

财务会计报告中提供的会计信息要对信息使用者的决策有用，提供的会计信息应具备的基本特征就是会计信息质量要求，包括**可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性**八点要求。

一、可靠性

企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、计量和报告，如实反映符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息，保证会计信息真实可靠、内容完整。

企业的会计信息要满足会计信息使用者的决策需要，企业的会计核算应当以实际发生的交易或事项为依据，如果以虚假的业务为依据，就无法如实反映企业的财务状况、经营成果和现金流量，从而误导会计信息使用者的决策，那会计工作就失去了其存在的意义。

二、相关性

企业提供的会计信息应当与财务会计报告使用者的经济决策需要相关，有助于财务会计报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测。

会计信息是否有用、是否有价值，在于其是否与会计信息使用者的决策需要相关联，是否有助于决策或者提高决策水平。一般认为，具备相关性的会计信息应当具备反馈价值和预测价值，即能够有助于信息使用者评价企业过去的决策，证实或者修正过去的有关预测，并根据会计信息预测企业未来的财务状况、经营成果和现金流量。

三、可理解性

企业提供的会计信息应当清晰明了，便于财务会计报告使用者理解和使用。

只有清晰明了的会计信息，才能一目了然地反映出经济活动的来龙去脉，便于财务会计报告使用者理解和使用。

四、可比性

企业提供的会计信息应当具有可比性。具体包括以下两层含义：

(1)同一企业不同时期发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用一致的会计政策，不得随意变更。确需变更的，应当在附注中说明。如果企业在不同的会计期间采用不同的会计核算方法，将不利于会计信息使用者对会计信息的比较，不利于评价、预测和决策。

(2)不同企业发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用规定的会计政策，确保会计信息口径一致、相互可比。为了保证会计信息能够满足决策的需要，便于比较不同企业的财务状况、经营成果和现金流量，对于相同或相似的交易或事项，应当采用相同的会计处理方法。

五、实质重于形式

企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。

如果交易或事项的经济实质与其法律形式明显不一致，会计核算仅仅按照交易或事项的法律形式进行，将不能反映业务的本来面貌，最终结果将会误导会计信息使用者的决策，所以要求会计信息不能仅仅根据它们的法律形式进行反映。

例如，租入的使用权资产，虽然在租赁期内承租企业在法律形式上并不拥有所有权，但是由于租赁期长、价值大，接近于该资产的使用寿命，在租赁期内承租企业有权支配该资产并从中受益，所以从经济实质来看，企业能够控制其创造的未来经济利益。因此，在会计核算上将租入的使用权资产视为企业的资产，列入企业资产负债表。

六、重要性

企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的所有重要交易或者事项。

对重要会计事项，必须按照规定的会计方法和程序进行处理，并在财务报告中予以充分、准确地披露；对于次要的会计事项，在不影响会计信息真实性和不至于误导财务报告使用者作出正确判断的前提下，可适当简化处理。

在评价某些项目的重要性时，很大程度上取决于会计人员的职业判断，一般认为，如果省略或者错报会影响财务报告使用者决策，则该事项具有重要性。

七、谨慎性

企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告应当保持应有的谨慎，不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。

企业的经营活动都存在着大量的不确定因素，为了避免风险和不确定性的发生给企业正常生产经营带来的严重影响，在会计核算工作中应坚持谨慎性，充分估计各种风险和损失、合理预计可能发生的各项费用和损失。如企业对可能发生的资产减值损失计提资产减值准备、对固定资产采用加速折旧法计提折旧以及对售出商品很可能发生的保修义务确认预计负债等，就体现了这一要求。

需要注意的是，谨慎性并不意味着企业可以任意设置各种秘密准备，否则，就属于滥用谨

慎性，视同重大会计差错。

【例题 1-3·多选题】 下列各项中，体现谨慎性会计信息质量要求的有()。

- A. 资产负债表日计提存货跌价准备
- B. 各期发生存货成本的计价方法保持一致，不随意变更
- C. 对售出商品很可能发生的保修义务确认预计负债
- D. 对很可能承担的环保责任确认预计负债

【答案】 ACD

【解析】 选项 B，体现可比性会计信息质量要求。

八、及时性

企业对于已经发生的交易或者事项，应当及时进行会计确认、计量和报告，不得提前或者延后。

会计信息的价值在于帮助会计信息使用者作出经济决策，即便是可靠、相关的会计信息，如果提供的不及时，对于信息使用者的作用就会大大降低，因而会计信息必须注重时效性。在会计核算过程中贯彻及时性，一是要及时收集会计信息，即在经济业务发生后，及时收集整理各种原始单据或者凭证；二是要及时处理会计信息，即按照会计制度统一规定的时限，及时编制出财务会计报告；三是要及时传递会计信息，即在统一规定的时限内，及时将编制的财务报告传递给财务报告使用者，以供其及时参考、使用。

【例题 1-4·多选题】 下列各项中，不符合会计信息质量要求的有()。

- A. 相关性要求企业提供的会计信息应当清晰明了，便于理解
- B. 对于相似的交易或事项，不同企业相同会计期间应当采用规定的会计政策
- C. 企业应根据交易或事项的法律形式对会计信息进行确认、计量和报告
- D. 企业可以通过设置秘密准备来规避估计到的各种风险和损失

【答案】 ACD

【解析】 选项 A，相关性要求企业提供的会计信息应当与财务报告使用者的经济决策需要相关，有助于财务报告使用者对企业过去、现在或未来的情况作出评价或者预测；选项 C，违反了实质重于形式的会计信息质量要求；选项 D，谨慎性的应用并不允许企业设置秘密准备。

第四节 会计职业道德

一、会计职业道德的概念与规范

(一) 会计职业道德的概念

会计职业道德是指在会计职业活动中应当遵循的、体现会计职业特征的、调整会计职业关系的各种经济关系的职业行为准则和规范。会计人员职业道德，是会计人员从事会计工作应当遵循的道德标准。

(二) 会计职业道德规范的内容

会计人员遵守职业道德规范,是对会计人员强化道德约束,防止和杜绝会计人员在工作中出现不道德行为的有效措施。主要包括**爱岗敬业,诚实守信,廉洁自律,客观公正,坚持准则,提高技能,参与管理,强化服务**八项内容。

1. 爱岗敬业

爱岗是指会计人员热爱本职工作,安心本职岗位,并为做好本职工作尽心尽力、尽职尽责。敬业是指人们对其所从事的会计职业或行业的正确认识和恭敬态度,并用这种严肃恭敬的态度,认真地对待本职工作,将身心与本职工作融为一体。爱岗与敬业相辅相成、相互支持。基本要求:正确认识会计职业,树立爱岗敬业的精神(职业荣誉感);热爱会计工作,敬重会计职业;严肃认真,一丝不苟;忠于职守,尽职尽责;安心于会计工作、本职岗位,任劳任怨等。

2. 诚实守信

诚实是指言行跟内心思想一致,不弄虚作假、不欺上瞒下,做老实人、说老实话、办老实事。守信是指遵守自己所作出的承诺,讲信用,重信用,信守诺言,保守秘密。会计人员应当保守本单位的商业秘密。除法律规定和单位领导人同意外,不能私自向外界提供或者泄露单位的会计信息。基本要求:做老实人,说老实话,办老实事,不搞虚假;实事求是,如实反映;保守秘密,不为利益所诱惑;执业谨慎,信誉至上等。

3. 廉洁自律

廉洁是指不收取贿赂,不贪污钱财。自律是指自我约束、自我控制、自觉地抵制自己的不良欲望。基本要求:树立正确的人生观和价值观;公私分明,不贪不占、清正廉洁、保持清白;正确处理会计职业权利与职业义务的关系,增强抵制行业不正之风的能力等。

4. 客观公正

客观是指按事物的本来面目去反映,不掺杂个人主观意愿,也不为他人意见所左右。公正就是平等、公平正直,没有偏失。基本要求:依法办事;实事求是,不偏不倚;保持独立性。

5. 坚持准则

坚持准则是指会计人员在处理业务过程中,严格按照会计法律制度办事,不为主观或他人意志所左右。会计人员应当按照会计法律、法规和国家统一会计制度规定的程序和要求开展会计工作,保证所提供的会计信息合法、真实、准确、及时、完整。基本要求:熟悉准则、遵循准则、坚持准则。

6. 提高技能

提高技能要求会计人员提高职业技能和专业胜任能力,以适应工作需要。会计人员应当熟悉本单位的生产经营和业务管理情况,运用掌握的会计信息和会计方法,为改善单位内部管理、提高经济效益服务。基本要求:要有不断提高会计专业技能意识和愿望;要有勤学苦练的精神和科学的学习方法。

7. 参与管理

参与管理,简单地说就是“间接”参加管理活动,为管理者当参谋,为管理活动服务。基本要求:努力钻研业务,熟悉财经法规和相关制度,提高业务技能,为参与管理打下基础;熟

悉服务对象的经营活动和业务流程，使参与管理的决策更具针对性和有效性。

8. 强化服务

强化服务要求会计人员具有文明的服务态度、强烈的服务意识和优良的服务质量。基本要求：强化服务意识、提高服务质量。

【例题 1-5·多选题】 下列各项中，不属于会计职业道德规范的内容有()。

- A. 坚持准则
- B. 客观公正
- C. 保证会计信息真实可靠
- D. 及时传递信息

【答案】 CD

【解析】 选项 C、D，属于会计信息质量要求的内容。

二、会计职业道德与会计法律制度的联系与区别

(一) 会计职业道德与会计法律制度的联系

会计职业道德与会计法律制度在内容上**相互渗透、相互吸收**，在作用上**相互补充、相互协调**。会计职业道德是对会计法律制度的重要补充，会计法律制度是对会计职业道德的最低要求。会计法律制度中含有会计职业道德规范的内容，同时，会计职业道德规范中也包含会计法律制度的某些条款。会计行为不可能都由会计法律制度进行规范，不需要或不宜由会计法律制度进行规范的行为，可通过会计职业道德规范来实现。

(二) 会计职业道德与会计法律制度的区别

会计职业道德与会计法律制度的区别，如表 1-1 所示。

表 1-1 会计职业道德与会计法律制度的区别

项目	会计法律制度	会计职业道德
性质不同	通过国家机器强制执行，具有很强的 他律性	依靠会计从业人员的自觉性，具有很强的 自律性
作用范围不同	侧重于调整会计人员的外在行为和结果的合法化，具有较强的 客观性	不仅调整会计人员的外在行为，还调整会计人员内在的精神世界
表现形式不同	通过一定的程序由国家立法机关或行政管理机关制定的，其表现形式具体、明确，形成正式的文字规定(成文规定)	出于会计人员的职业生活和职业实践，表现形式既有明确的成文规定，也有不成文的规范
实施保障机制不同	依靠国家强制力保障实施	主要依靠行业管理部门监管执行和职业道德教育、社会舆论、传统习俗和道德评价来实现
评价标准不同	以法律规定为评价标准	以行业管理规范 and 道德评价为标准

【例题 1-6·单选题】 下列关于会计职业道德和会计法律制度的区别表述中，不正确的是()。

- A. 会计法律制度表现形式是成文的规范，会计职业道德表现形式既有明确成文的规范，也有不成文的规范
- B. 会计法律制度具有很强的自律性，会计职业道德具有很强的他律性

C. 会计职业道德主要依靠行业行政管理部门监管执行和职业道德教育、社会舆论、传统习惯和道德评价来实现

D. 会计法律制度侧重于调整会计人员的外在行为和结果的合法化，会计职业道德不仅调整会计人员的外在行为，还调整会计人员内在的精神世界，作用范围更加广泛

【答案】 B

【解析】 选项 B，会计法律制度具有很强的他律性，会计职业道德具有很强的自律性。

三、会计职业道德的相关管理规定

会计工作能否提供客观、公正的会计信息，能否对本单位经济活动的合法性、合规性、真实性进行监督，在很大程度上取决于会计人员在会计工作中是否遵守会计职业道德规范，应从以下四点加强会计职业道德管理：

- (1) 增强会计人员诚信意识；
- (2) 建设会计人员信用档案；
- (3) 会计职业道德管理的组织实施；
- (4) 建立健全会计职业联合惩戒机制。

第五节 内部控制基础

一、内部控制概述

(一) 内部控制的概念

为了提高企业经营管理水平和风险防范能力，促进企业可持续发展，企业应建立健全内部控制。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，旨在实现经营目标的过程。

【举例 1-3】《中华人民共和国会计法》第三十七条第二款规定：“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。”出纳人员负责管钱，会计人员负责管账，会计和出纳不能同时兼任，从而起到相互监督、相互牵制的作用。此处坚持的“管钱不管账，管账不管钱”的“钱账分管”原则为内部牵制原则。

(二) 内部控制的目标

内部控制的目标是合理保证企业经营管理合法合规、资产安全、财务报告及相关信息真实完整，提高经营效率和效果，促进企业实现发展战略。

- (1) 合理保证企业经营管理合法合规、提高经营效率和效果，促进企业实现发展战略。

内部控制系统通过确定职责分工，严格各种手续、制度、工艺流程、审批程序、检查监督手段等，可以有效地促进本单位生产和经营活动顺利进行、防止出现偏差，纠正失误和弊端，保证实现单位的经营目标。

- (2) 合理保证资产安全。

健全完善的内部控制可以科学有效地监督和制约财产物资的采购、计量、验收等各个环

节，进而确保财产物资的安全完整，并能有效地纠正各种损失浪费现象。

(3) 财务报告及相关信息真实完整。

健全的内部控制可以保证会计信息的采集、归类、记录以及汇总过程，进而真实地反映企业的生产经营活动的实际情况，及时发现和纠正各种错误，进而保证会计信息的真实性和准确性。

(三) 内部控制的作用

(1) 保证会计信息的真实性和准确性(即有利于提高会计信息质量)。

(2) 提升企业经营管理水平、盈利能力和持续发展能力(即有利于提高企业生产经营效率和经济效益)。

(3) 促进企业的合法有效经营(即有利于合理保证企业合法合规经营管理)。

二、内部控制要素

企业建立与实施有效的内部控制，一般包括下列要素：

(一) 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。

(二) 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。

(三) 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，将风险控制在此可承受度之内。

(四) 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。

(五) 内部监督

内部监督是企业对内部控制建立与实施情况进行监督检查，评价内部控制的有效性，发现内部控制缺陷，应当及时加以改进。

【例题 1-7·多选题】 企业建立与实施有效的内部控制，下列各项中，属于内部控制基本要素的有()。

- A. 企业发展战略
- B. 外部环境
- C. 控制活动
- D. 风险评估

【答案】 CD

【解析】 内部控制，应当考虑内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通和内部监督五项基本要素。

模块二 会计基础

- 学习目标**
- ▶ 掌握会计要素的分类、会计要素的计量属性、借贷记账法的应用、原始凭证的基本内容及其编制、记账凭证的基本内容及其编制、会计账簿的登记方法、财产清查的方法和财产清查结果的会计处理、记账凭证会计处理程序及其应用、信息化环境下账务处理的基本要求和流程、产品成本的项目、管理会计的要素。
 - ▶ 熟悉会计等式及交易或事项对会计等式的影响、会计科目及其分类和账户及其分类、会计凭证的概念和会计凭证的种类、会计账簿的概念和会计账簿的种类、错账的更正方法、财产清查的种类、汇总记账凭证账务处理程序及其应用、财务共享服务中心的功能与作用、产品成本的计算方法、政府会计要素及其确认和计量的基本要求。
 - ▶ 了解账户的基本结构、会计凭证的审核和会计凭证的保管、会计账簿的保管、财产清查的概念和财产清查的一般程序、会计账务处理程序的概念和种类、财务机器人和财务大数据的应用、产品成本核算的要求及一般程序、管理会计指引、政府会计准则制度体系。

第一节 会计要素及其确认与计量

一、会计要素及其确认条件

企业应当按照交易或者事项的经济特征确定会计要素。会计要素是指根据交易或者事项的经济特征所确定的财务会计对象的基本分类。会计要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。资产、负债和所有者权益是反映**财务状况**的要素，收入、费用和利润是反映**经营成果**的要素。

(一) 资产

1. 资产的定义

资产是指企业**过去**的交易或者事项形成的、由企业**拥有或者控制**的、预期会给企业**带来经济利益**的资源。资产包括三方面特征：

(1) 资产是由企业过去的交易或者事项形成的。

企业过去的交易或者事项包括购买、生产、建造行为等。预期在未来发生的交易或者事项不形成资产。

【举例 2-1】 企业计划在年底购买一批机器设备，8 月与销售方签订了购买合同，但实际购买行为发生在 12 月，则企业不能在 8 月将该批设备确认为资产。

(2) 资产是由企业拥有或者控制的。

由企业拥有或者控制，是指企业享有某项资源的所有权，或者虽然不享有某项资源的所有权，但该资源能被企业所控制。

【举例 2-2】 企业在购入的土地上建造建筑物，对于建筑物企业拥有所有权，作为固定资产核算；对于土地企业不拥有所有权但拥有控制权，作为无形资产核算。

(3) 资产预期会给企业带来经济利益。

预期会给企业带来经济利益，是指直接或者间接导致现金和现金等价物流入企业的潜力。如果某一资源预期不能给企业带来经济利益，那么就不能将其确认为企业的资产。

【举例 2-3】 某企业原有的 G 机床已长期闲置不用，不能给企业带来经济利益，根据资产的确认条件，应该将该机床处置，不应再作为企业的资产。

2. 资产的确认条件

符合资产定义的资源，在**同时满足**以下条件时，确认为资产：

(1) 与该资源有关的经济利益**很可能流入**企业。

从资产的定义可以看出，能带来经济利益是资产的一个本质特征，但由于经济环境瞬息万变，与资源有关的经济利益能否流入企业或者能够流入多少实际上带有不确定性，因此，资产的确认还应与经济利益流入的不确定性程度的判断结合起来。如果判断与资源有关的经济利益很可能流入企业，那么就应当将其作为资产予以确认；反之，不能确认为资产。

(2) 该资源的成本或者价值能够**可靠地计量**。

可计量性是所有会计要素确认的前提，只有当有关资源的成本或者价值能够可靠地计量时，资产才能予以确认。例如，企业购买的材料、生产的产品、建造的厂房、购置的生产设备等资产，只有这些资产实际发生的成本能够可靠计量，企业才能够根据这些资产计量的金额记账。

符合资产定义和资产确认条件的项目，应当列入资产负债表；符合资产定义、但不符合资产确认条件的项目，不应当列入资产负债表。

3. 资产分类

资产按**流动性**进行分类，分为流动资产和非流动资产。流动资产主要包括货币资金、交易性金融资产、应收账款、预付款项、存货等。非流动资产主要包括债权投资、长期股权投资、固定资产、在建工程、无形资产、投资性房地产等。

(二) 负债

1. 负债的定义

负债是指企业**过去**的交易或者事项形成的、预期会导致经济**利益流出**企业的**现时义务**。负债包括三方面特征：

(1) 负债是由企业过去的交易或事项形成的。

只有过去的交易或者事项才形成负债，企业将在未来发生的承诺、签订的合同等交易或者事项，不确认负债。

(2) 负债是企业承担的现时义务。

现时义务是指企业在现行条件下已承担的义务。未来发生的交易或者事项形成的义务，不属于现时义务，不应当确认为负债。例如，过去进行银行贷款产生的偿还贷款的义务。

(3) 负债的清偿预期会导致经济利益流出企业。

负债通常是在未来某一时日通过交付资产(包括现金和其他资产)或提供劳务来清偿。预期会导致经济利益流出企业也是负债的一个本质特征，如果不会导致经济利益流出企业，就不能确认负债。

2. 负债的确认条件

符合负债定义的义务，在**同时满足**以下条件时，确认为负债：

(1) 与该义务有关的经济利益**很可能流出**企业。

负债的确认应当与经济利益流出的不确定性程度的判断结合起来，如果有确凿证据表明，与现时义务有关的经济利益很可能流出企业，就应当将其作为负债予以确认；反之，如果企业承担了现时义务，但是导致企业经济利益流出的可能性很小，就不符合负债的确认条件，不应将其作为负债予以确认。

(2) 未来流出的经济利益的金额能够**可靠地计量**。

只有当有关现时义务的金额能够可靠地计量时，负债才能够予以确认。

符合负债定义和负债确认条件的项目，应当列入资产负债表；符合负债定义、但不符合负债确认条件的项目，不应当列入资产负债表。

3. 负债的分类

负债按**偿还期限**的长短进行分类，分为流动负债和非流动负债。流动负债主要包括短期借款、应付账款、预收款项、应付职工薪酬、应交税费等。非流动负债主要包括长期借款、应付债券、长期应付款等。

(三) 所有者权益

1. 所有者权益的定义

所有者权益是指企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益。股份有限公司的所有者权益，又称股东权益。

所有者权益的来源包括所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等。

(1) 所有者投入的资本既包括构成企业注册资本或者股本部分的金额，也包括投入资本超过注册资本或者股本部分的金额，即资本溢价或者股本溢价。

(2) 直接计入所有者权益的利得和损失，是指不应计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。例如，其他综合收益(自用房地产或存货转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产，转换日的公允价值大于原账面价值的，其差额作为其他综合收益核算，详见模块四第三节投资性房地产，此处可先简单了解)。

(3) 留存收益是所有者(股东)权益的重要组成部分，它是指企业在历年生产经营活动中取

得的净利润的留存额。包括**盈余公积**和**未分配利润**两部分。

2. 所有者权益的确认条件

所有者权益体现的是所有者在企业中的剩余权益，所有者权益的金额取决于资产和负债的计量。所有者权益在数量上等于企业资产总额扣除负债总额后的净额（即净资产），因此，所有者权益的确认和计量主要依赖于资产和负债的确认和计量。

（四）收入

1. 收入的定义

收入是指企业在**日常活动**中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。收入包括三方面特征：

（1）收入是企业在日常活动中形成的。

日常活动是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动。例如，工业企业的产品生产和销售活动，商品流通企业的商品购销活动，旅游服务行业提供的服务活动等。

如果某项交易或者事项能为企业带来经济利益但不属于企业的日常活动，则不能将其流入的经济利益确认为收入，而应当确认为利得。例如，某工业企业出售固定资产并不是其经营目标，不属于该企业的日常活动，因此出售固定资产取得的净收益属于利得，不能确认为收入。

（2）收入是会导致所有者权益增加的经济利益的总流入。

与收入相关的经济利益流入最终应当会导致所有者权益增加，不会导致所有者权益增加的经济利益的流入不应确认为收入。例如，企业预收款项，虽然也导致了企业经济利益的流入，但该流入并不导致所有者权益的增加，反而使企业承担了一项现时义务，所以不应将其确认为收入，应当将其确认为一项负债。

（3）收入是与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。

所有者投入的资本会导致经济利益流入企业，但企业不应当确认为收入，而应当将其直接确认为所有者权益。

『拓展』利得是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入。

2. 收入的确认条件

我国《企业会计准则——基本准则》规定，收入的确认应当符合以下条件：收入只有在经济利益**很可能流入**从而导致企业资产增加或者负债减少、且经济利益的流入额能够**可靠计量**时才能予以确认。企业收入的来源和途径多种多样。例如，销售商品、提供劳务或服务、转让资产使用权带来的收入等。

符合收入定义和收入确认条件的项目，应当列入利润表。

（五）费用

1. 费用的定义

费用是指企业在**日常活动**中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。费用包括三方面特征：

（1）费用是企业在日常活动中发生的。

费用是企业在日常活动中为取得收入而发生的代价，如为取得销售收入所发生的销售成本、职工薪酬、折旧费、无形资产摊销等。企业的非日常活动的经济利益流出不属于费用，而应当计入损失。例如，工业企业出售固定资产发生的净损失属于损失。

(2) 费用是会导致所有者权益减少的总流出。

费用的发生会导致经济利益的流出，从而导致资产的减少或者负债的增加，最终会导致所有者权益的减少，不会导致所有者权益减少的经济利益的流出不符合费用的定义，不应确认为费用。

(3) 费用是与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。

企业向所有者分配利润也会导致经济利益流出，但企业不应确认为费用，而应当直接冲减所有者权益项目。

『拓展』损失是指由企业非日常活动所发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。

2. 费用的确认条件

费用只有在经济利益很可能流出从而导致企业资产减少或者负债增加、且经济利益的流出额能够可靠计量时才能予以确认。

符合费用定义和费用确认条件的项目，应当列入利润表。

3. 费用的分类

费用一般包括营业成本、税金及附加、期间费用等。

企业为生产产品、提供劳务等发生的可归属于产品成本、劳务成本等的费用，应当在确认产品销售收入、劳务收入等时，将已销售产品、已提供劳务的成本等计入当期损益。

税金及附加是企业经营活动发生的房产税、车船税、城镇土地使用税、印花税、消费税、城市维护建设税、资源税和教育费附加等相关税费。

期间费用是企业日常活动发生的、不能计入资产成本，而是直接计入当期损益的各项费用，包括销售费用、管理费用和财务费用。

(六) 利润

1. 利润的定义

利润是指企业在一定会计期间的经营成果。利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。其中，收入减去费用后的净额反映企业日常活动的经营业绩；直接计入当期利润的利得和损失反映企业非日常活动产生的计入利润的业绩。

直接计入当期利润的利得和损失，是指应当计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。例如，营业外支出、营业外收入、资产处置损益。

2. 利润的确认条件

利润金额取决于收入和费用、直接计入当期利润的利得和损失金额的计量。

二、会计要素计量属性及其应用原则

企业在将符合确认条件的会计要素登记入账并列报于会计报表及其附注(又称财务报

表)时,应当按照规定的会计计量属性进行计量,确定其金额。会计计量属性主要包括**历史成本**、**重置成本**、**可变现净值**、**现值**、**公允价值**。企业在对会计要素进行计量时,一般应当采用历史成本,采用重置成本、可变现净值、现值、公允价值计量的,应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量。

(一) 历史成本

在历史成本计量下,资产按照**购置时**支付的现金或者现金等价物的金额,或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量。负债按照因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额,或者承担现时义务的合同金额,或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量。

【举例 2-4】甲企业购买不需要安装的设备一台,支付设备价款 100 万元,另支付运输费 10 万元、包装费 2 万元。上述款项均以银行存款支付。假定不考虑增值税等其他因素。甲企业对该设备按历史成本计价,计量金额为 112 万元。

(二) 重置成本

在重置成本计量下,资产按照**现在购买**相同或者相似资产所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。负债按照**现在偿付**该项债务所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。

【举例 2-5】甲企业在年末财产清查中,发现全新的未入账的设备一台,其相同规模、型号的设备在当前的市场价格为 2 万元。甲企业对该设备按重置成本计价,计量金额为 2 万元。

(三) 可变现净值

在可变现净值计量下,资产按照其正常对外销售所能收到现金或者现金等价物的金额扣减该资产至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额计量。

【举例 2-6】甲企业期末 A 商品的生产成本为 100 万元,该批商品市场销售价为 110 万元(不考虑增值税),估计销售过程中需要发生销售费用等相关税费 20 万元。甲企业对 A 商品按可变现净值计价,计量金额为 90 万元(110-20)。

(四) 现值

在现值计量下,资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流量的折现金额计量。负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量。

【举例 2-7】甲企业分期付款购买一台机器设备,总价款为 300 万元,分别在未来三年每年年末支付 100 万元。假定折现率为 10%,甲企业对该机器设备按现值计价,计量金额为 248.69 万元 $[100/(1+10\%)+100/(1+10\%)^2+100/(1+10\%)^3]$ 。

(五) 公允价值

在公允价值计量下,资产和负债按照市场参与者在计量日发生的有序交易中,出售资产所能收到或者转移负债所需支付的价格计量。

【举例 2-8】甲企业购买 B 上市公司 100 万股股票,支付股票价款 100 万元,将其作为交易性金融资产处理。假定不考虑交易费用等其他因素。甲企业对该交易性金融资产按公允价值计价,计量金额为 100 万元。

三、会计等式

(一) 会计等式的表现形式

会计等式是表明各会计要素之间基本关系的等式，揭示了会计要素之间的内在联系。会计等式包括反映财务状况的等式和反映经营成果的等式。

1. 资产 = 负债 + 所有者权益

负债和所有者权益构成资产的来源，统称为权益。从数量上看，有一定数额的资产，必然有同等数额的权益。“资产 = 负债 + 所有者权益”是反映财务状况的等式，是复式记账法的理论基础，也是编制资产负债表的依据。

2. 收入 - 费用 = 利润

企业一定时期所获得的收入扣除所发生的各项费用后的余额，即表现为利润，公式中的利润未考虑利得和损失的影响。“收入 - 费用 = 利润”是反映经营成果的等式，是编制利润表的依据。

(二) 交易或事项对会计等式的影响

在经济活动中发生的交易或者事项，会引起会计要素的增减变动，但并不影响会计等式“资产 = 负债 + 所有者权益”的平衡关系。具体分为以下四种情况：

(1) 经济业务发生引起等式左右两边会计要素同时增加，增加金额相等，等式仍保持平衡。即资产与负债等额增加或资产与所有者权益等额增加。

【举例 2-9】 甲企业从工商银行取得借款 100 000 元，款项存入企业在银行开立的基本存款账户。

此项经济业务使企业的银行存款即资产增加 100 000 元，同时因为借入款项导致负债增加 100 000 元，等式两边同时增加 100 000 元，等式仍然平衡。

【举例 2-10】 甲企业收到所有者追加的投资 500 000 元，款项存入企业在银行开立的基本存款账户。

此项经济业务使企业的银行存款即资产增加 500 000 元，同时因为收到投资导致所有者权益增加 500 000 元，等式两边同时增加 500 000 元，等式仍然平衡。

(2) 经济业务发生引起等式左右两边同时减少，减少金额相等，等式仍保持平衡。即资产与负债等额减少或资产与所有者权益等额减少。

【举例 2-11】 甲企业用银行存款归还所欠 B 企业的货款 20 000 元。

此项经济业务使企业的银行存款即资产减少 20 000 元，同时应付账款即负债也减少 20 000 元，等式两边同时减少 20 000 元，等式仍然平衡。

【举例 2-12】 甲企业某投资者收回投资 500 000 元，甲企业以银行存款支付。

此项经济业务使企业的银行存款即资产减少 500 000 元，同时因为投资被收回导致所有者权益减少 500 000 元，等式两边同时减少 500 000 元，等式仍然平衡。

(3) 经济业务的发生引起等式左边内部一增一减，增减的金额相等，等式仍保持平衡，且资产和权益总额不变。

【举例 2-13】 甲企业用银行存款 80 000 元购买一台设备，设备已交付使用，假定不考虑增值税等其他因素。

此项经济业务使企业的固定资产即资产增加 80 000 元，同时银行存款即资产减少 80 000 元，即企业的资产内部发生一增一减，增减金额相等，等式仍然平衡，且资产总额不变。

(4) 经济业务的发生引起等式右边内部一增一减，增减的金额相等，等式仍保持平衡，且资产和权益总额不变。

【举例 2-14】 甲企业向银行借入 100 000 元直接用于归还拖欠 A 企业的货款。

此项经济业务使企业的应付账款即负债减少 100 000 元，同时短期借款即负债增加 100 000 元，即企业的负债内部发生一增一减，增减金额相等，等式仍然平衡，且负债总额不变。

【举例 2-15】 甲企业经批准将资本公积 1 000 000 元转增实收资本。

此项经济业务使企业的资本公积即所有者权益减少 1 000 000 元，同时实收资本即所有者权益增加 1 000 000 元，即企业的所有者权益内部发生一增一减，增减金额相等，等式仍然平衡，且所有者权益总额不变。

【举例 2-16】 甲企业宣告向投资者分配现金股利 2 000 000 元。

此项经济业务使企业的利润分配即所有者权益减少 2 000 000 元，同时应付股利即负债增加 2 000 000 元，即企业的所有者权益减少，负债增加，增减金额相等，等式仍然平衡，且权益总额不变。

【举例 2-17】 甲企业将应偿还给乙企业的账款 100 000 元转作乙企业对本企业的投资。

此项经济业务使企业的应付账款即负债减少 100 000 元，同时实收资本即所有者权益增加 100 000 元，即企业的所有者权益增加，负债减少，增减金额相等，等式仍然平衡，且权益总额不变。

第二节 会计科目和借贷记账法

一、会计科目与账户

(一) 会计科目

会计科目是指对会计要素的具体内容进行分类核算的项目，是进行会计核算和提供会计信息的基础。会计要素是对会计对象的基本分类。

(二) 账户

账户是根据会计科目设置的，具有一定的格式和结构，用于分类反映会计要素增减变动情况及其结果的载体。

会计要素在特定会计期间增加和减少的金额，分别称为账户的“本期增加发生额”和“本期减少发生额”，二者统称为账户的“本期发生额”；会计要素在会计期末的增减变动结果，称为

账户的“余额”，具体表现为期初余额和期末余额，账户本期的期末余额转入下期，即为下期的期初余额。账户的期初余额、期末余额、本期增加发生额和本期减少发生额的基本关系为：

$$\text{期末余额} = \text{期初余额} + \text{本期增加发生额} - \text{本期减少发生额}$$

(三) 会计科目的分类(账户的分类与会计科目分类相同)

1. 按反映的经济内容分类

会计科目按其反映的经济内容不同，可以分为资产类科目、负债类科目、共同类科目、所有者权益类科目、成本类科目和损益类科目。

(1) 资产类科目，是对资产要素的具体内容进行分类核算的项目。按资产的流动性分为反映流动资产的科目和反映非流动资产的科目。反映流动资产的科目有“库存现金”“银行存款”“原材料”“应收账款”“库存商品”等；反映非流动资产的科目有“长期股权投资”“长期应收款”“固定资产”“无形资产”“长期待摊费用”等。

(2) 负债类科目，是对负债要素的具体内容进行分类核算的项目。按负债的偿还期限长短分为反映流动负债的科目和反映非流动负债的科目。反映流动负债的科目有“短期借款”“应付账款”“应付职工薪酬”“应交税费”等；反映非流动负债的科目有“长期借款”“应付债券”“长期应付款”等。

(3) 共同类科目，是既有资产性质又有负债性质的科目。主要有“清算资金往来”“货币兑换”“衍生工具”“套期工具”“被套期项目”等科目。

(4) 所有者权益类科目，是对所有者权益要素的具体内容进行分类核算的项目。按所有者权益的形成和性质可分为反映资本的科目和反映留存收益的科目。反映资本的科目有“实收资本”(或“股本”)“资本公积”等；反映留存收益的科目有“盈余公积”“本年利润”“利润分配”等。

(5) 成本类科目，是对可归属于产品生产成本、劳务成本等的具体内容进行分类核算的项目。主要有“生产成本”“制造费用”“研发支出”等科目。

(6) 损益类科目，是对收入、费用要素以及利得和损失的具体内容进行分类核算的项目。按损益的不同内容可以分为反映收入(包括日常和非日常)的科目和反映费用(包括日常和非日常)的科目。反映收入的科目有“主营业务收入”“其他业务收入”“营业外收入”等；反映费用的科目有“主营业务成本”“其他业务成本”“管理费用”“财务费用”“销售费用”“所得税费用”“营业外支出”等。

【例题 2-1·单选题】 下列各项中，按照会计科目反映的经济内容分类，属于成本类科目的是()。

- A. 主营业务成本 B. 其他业务成本 C. 研发支出 D. 销售费用

【答案】 C

【解析】 成本类科目包括生产成本、制造费用、研发支出等。选项 A、B、D，属于损益类中的费用类科目。

2. 按提供信息的详细程度及其统驭关系分类

在设置会计科目的时候，要兼顾对外报告信息和企业内部经营管理的需要，并根据所需提

供信息的详细程度及其统驭关系的不同分设总分类科目和明细分类科目。

(1) 总分类科目, 又称总账科目或一级科目, 是对会计要素具体内容进行总括分类、提供总括信息的科目。例如, “应收账款”“应付账款”“原材料”等。

(2) 明细分类科目, 又称明细科目, 是对总分类科目作进一步分类, 提供更详细和具体会计信息的科目。例如, “应收账款”科目按债务人名称或姓名设置明细科目, 反映应收账款的具体对象。对于明细科目较多的总账科目, 可在总分类科目下设置二级明细科目, 在二级明细科目下设置三级明细科目。

总分类科目总括地反映会计对象的内容, 明细分类科目详细地反映会计对象的内容。总分类科目对明细分类科目具有统驭和控制作用, 而明细分类科目是对其所属的总分类科目的补充和说明。

常见会计科目表, 如表 2-1 所示。

表 2-1 常见会计科目表

编号	会计科目名称
	一、资产类
1001	库存现金
1002	银行存款
1012	其他货币资金
1101	交易性金融资产
1121	应收票据
1122	应收账款
1123	预付账款
1131	应收股利
1132	应收利息
1221	其他应收款
1231	坏账准备
1401	材料采购
1402	在途物资
1403	原材料
1404	材料成本差异
1405	库存商品
1406	发出商品
1407	商品进销差价
1408	委托加工物资
1411	周转材料
1421	消耗性生物资产
1471	存货跌价准备
企业自主设置	合同资产

续表

编号	会计科目名称
企业自主设置	合同履行成本
企业自主设置	合同取得成本
1501	债权投资
1502	债权投资减值准备
1503	其他债权投资
1504	其他权益工具投资
1511	长期股权投资
1512	长期股权投资减值准备
1521	投资性房地产
1531	长期应收款
1532	未实现融资收益
1601	固定资产
1602	累计折旧
1603	固定资产减值准备
1604	在建工程
1605	工程物资
1606	固定资产清理
1621	生产性生物资产
1622	生产性生物资产累计折旧
1623	公益性生物资产
1701	无形资产
1702	累计摊销
1703	无形资产减值准备
1711	商誉
1801	长期待摊费用
1811	递延所得税资产
1901	待处理财产损溢
	二、负债类
2001	短期借款
2101	交易性金融负债
2201	应付票据
2202	应付账款
2203	预收账款
企业自主设置	合同负债
2211	应付职工薪酬
2221	应交税费
2231	应付利息

续表

编号	会计科目名称
2232	应付股利
2241	其他应付款
2401	递延收益
2501	长期借款
2502	应付债券
2701	长期应付款
2702	未确认融资费用
2711	专项应付款
2801	预计负债
2901	递延所得税负债
	三、共同类
3001	清算资金往来
3002	货币兑换
3101	衍生工具
3201	套期工具
3202	被套期项目
	四、所有者权益类
4001	实收资本
4002	资本公积
4101	盈余公积
4103	本年利润
4104	利润分配
4201	库存股
4301	其他综合收益
4401	其他权益工具
	五、成本类
5001	生产成本
5101	制造费用
5301	研发支出
	六、损益类
6001	主营业务收入
6051	其他业务收入
6101	公允价值变动损益
6111	投资收益
6115	资产处置损益
6301	营业外收入
6401	主营业务成本

续表

编号	会计科目名称
6402	其他业务成本
6403	税金及附加
6601	销售费用
6602	管理费用
6603	财务费用
6701	资产减值损失
6711	营业外支出
6801	所得税费用
6901	以前年度损益调整

二、借贷记账法

(一) 复式记账法

复式记账法是指对于每一笔经济业务，都必须用相等的金额在两个或两个以上相互联系的账户中进行登记，全面、系统地反映会计要素增减变化的一种记账方法。

复式记账法根据记账符号的不同，分为借贷记账法、收付记账法和增减记账法三种，根据《企业会计准则——基本准则》规定，我国各单位的会计核算应采用借贷记账法。

(二) 借贷记账法的基本原理

1. 借贷记账法的定义

借贷记账法是以“借”和“贷”作为记账符号的一种复式记账方法。

2. 借贷记账法的账户结构

借贷记账法下，账户的左方称为借方，右方称为贷方。所有账户的借方和贷方按相反方向记录增加数和减少数，即一方登记增加额，另一方就登记减少额。通常而言，资产、成本和费用类账户的借方登记增加额，贷方登记减少额；负债、所有者权益和收入类账户的贷方登记增加额，借方登记减少额。

资产类、成本类账户的期末借方余额=期初借方余额+本期借方发生额-本期贷方发生额

负债类、所有者权益类账户的期末贷方余额=期初贷方余额+本期贷方发生额-本期借方发生额

损益类账户是为了计算损益而开设的，期末应将各项收入类、费用类账户净额转出到“本年利润”账户，收入、费用转出后，损益类账户期末没有余额。

资产类、成本类账户 T 型结构，如图 2-1 所示。

负债类、所有者权益类账户 T 型结构，如图 2-2 所示。

借	资产类和成本类	贷
期初余额		
本期增加发生额	本期减少发生额	
期末余额		

图 2-1 资产类、成本类账户 T 型结构

借	负债类和所有者权益类	贷
	期初余额	
本期减少发生额	本期增加发生额	
	期末余额	

图 2-2 负债类、所有者权益类账户 T 型结构

3. 借贷记账法的记账规则

借贷记账法的记账规则是“**有借必有贷，借贷必相等**”。即当发生经济业务时，企业必须按照相同的金额，一方面记入一个或多个账户的借方，另一方面同时记入一个或多个账户的贷方，借方金额合计与贷方金额合计必须相等。

【举例 2-18】乙企业收到投资者投入现金 60 000 元存入银行。

此项经济业务一方面使资产类账户“银行存款”增加 60 000 元，记入该账户的借方；另一方面使所有者权益类账户“实收资本”增加 60 000 元，记入该账户的贷方，借贷金额相等。

借	银行存款	贷	借	实收资本	贷
	60 000				60 000

【举例 2-19】乙企业用银行存款偿还应付账款 80 000 元。

此项经济业务一方面使资产类账户“银行存款”减少 80 000 元，记入该账户的贷方；另一方面使负债类账户“应付账款”减少 80 000 元，记入该账户的借方，借贷金额相等。

借	应付账款	贷	借	银行存款	贷
	80 000				80 000

【举例 2-20】乙企业购买一项固定资产，价款为 50 000 元，用银行存款支付 45 000 元，余款未付。假定不考虑增值税等其他因素。

此项经济业务一方面使资产类账户“银行存款”减少 45 000 元，记入该账户的贷方，负债类账户“应付账款”增加 5 000 元，记入该账户的贷方；另一方面使资产类账户“固定资产”增加 50 000 元，记入该账户的借方，借贷金额相等。

借	固定资产	贷	借	银行存款	贷	借	应付账款	贷
	50 000			45 000			5 000	

通过以上举例可以看出，运用借贷记账法，要求对发生的每一笔经济业务都要以相等的金额、借贷相反的方向，在两个或两个以上相互联系的账户中进行登记。

4. 借贷记账法下的会计分录以及账户的对应关系

会计分录简称分录，是对每项经济业务列示出应借、应贷的账户名称及其金额的一种记录。会计分录由应借应贷方向、相互对应的科目及其金额三个要素构成。

下面根据【举例 2-18】至【举例 2-20】说明运用借贷记账法编制会计分录。编制会计分录时，采用“上借下贷，左右错开”的列示方式。

依据【举例 2-18】业务编制会计分录如下：

借：银行存款	60 000
贷：实收资本	60 000

依据【举例 2-19】业务编制会计分录如下：

借：应付账款	80 000
贷：银行存款	80 000

依据【举例 2-20】业务编制会计分录如下：

借：固定资产	50 000
贷：银行存款	45 000
应付账款	5 000

按照所涉及账户的多少，会计分录分为简单会计分录和复合会计分录。简单会计分录指只涉及一个账户借方和另一个账户贷方的会计分录，即一借一贷的会计分录，如【举例 2-18】和【举例 2-19】；复合会计分录指由两个以上(不含两个)对应账户所组成的会计分录，即一借多贷、一贷多借或多借多贷的会计分录，如【举例 2-20】。

账户的对应关系是指采用借贷记账法对每笔交易或事项进行记录时，相关账户之间形成的应借、应贷的相互关系。存在对应关系的账户称为对应账户。

5. 借贷记账法下的试算平衡

(1) 试算平衡的含义。

试算平衡是根据借贷记账法的记账规则、资产与权益之间的平衡关系，通过对所有账户的发生额和余额的汇总计算和比较，来检查账户记录是否正确的一种方法。

(2) 试算平衡的分类。

试算平衡包括发生额试算平衡和余额试算平衡两种。

① 发生额试算平衡。

以借贷记账法“有借必有贷，借贷必相等”的记账规则为直接依据。每一笔交易或事项均以相等的金额记入相互联系的账户的借方和贷方，所以所有交易或事项全部记账后，所有账户的借方发生额合计与贷方发生额合计也必然是相等的。发生额试算平衡是根据本期所有账户借方发生额合计与贷方发生额合计的恒等关系，来检验本期发生额记录是否正确。公式为：

全部账户本期借方发生额合计 = 全部账户本期贷方发生额合计

② 余额试算平衡。

以“资产 = 负债 + 所有者权益”会计基本等式为直接依据。通常而言，资产类账户的余额在借方，负债类账户和所有者权益类账户的余额在贷方，因此全部账户的期末借方余额之和等于全部账户期末贷方余额之和。公式为：

全部账户的借方期初余额合计 = 全部账户的贷方期初余额合计

全部账户的借方期末余额合计 = 全部账户的贷方期末余额合计

(3) 试算平衡表。

试算平衡是通过编制试算平衡表进行的。试算平衡表通常在期末结出各账户的本期发生额

合计和期末余额后编制。试算平衡表中一般应设置“期初余额”“本期发生额”和“期末余额”三大栏目，其下分设“借方”和“贷方”两个栏目。

【举例 2-21】甲公司 2022 年 1 月 1 日，“银行存款”账户期初借方余额为 200 000 元，“原材料”账户期初借方余额为 3 000 元，“应付票据”账户期初贷方余额为 3 000 元，“实收资本”账户期初贷方余额为 100 000 元，“利润分配”账户期初贷方余额为 100 000 元。不考虑其他因素，本月发生的经济业务的会计分录如下：

(1) 借：银行存款	30 000
贷：实收资本	30 000
(2) 借：银行存款	60 000
贷：短期借款	60 000
(3) 借：短期借款	8 000
贷：银行存款	8 000
(4) 借：原材料	5 000
贷：银行存款	5 000
(5) 借：应付票据	3 000
贷：应付账款	3 000
(6) 借：利润分配——应付现金股利或利润	4 000
贷：应付股利	4 000

依据上述会计分录登记相关账户如下：

借	银行存款	贷	借	实收资本	贷	借	短期借款	贷	借	原材料	贷
	期初 200 000			期初 100 000						期初 3 000	
	(1) 30 000	(3) 8 000		(1) 30 000		(3) 8 000	(2) 60 000			(4) 5 000	
	(2) 60 000	(4) 5 000									
	90 000	13 000		30 000		8 000	60 000			5 000	
	期末 277 000			期末 130 000			期末 52 000			期末 8 000	
借	应付票据	贷	借	应付账款	贷	借	应付股利	贷	借	利润分配	贷
		期初 3 000		(5) 3 000			(6) 4 000		(6) 4 000	期初 100 000	
	(5) 3 000			3 000			4 000		4 000		
	3 000			期末 3 000			期末 4 000		4 000		
		期末 0								期末 96 000	

根据各账户期初余额、本期发生额和期末余额，编制发生额及余额试算平衡表，如表 2-2 所示。

表 2-2 发生额及余额试算平衡表

2022 年 1 月 31 日

单位：元

账户	期初余额		本期发生额		期末余额	
	借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方
银行存款	200 000		90 000	13 000	277 000	
原材料	3 000		5 000		8 000	

续表

账户	期初余额		本期发生额		期末余额	
	借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方
应付票据		3 000	3 000			0
应付账款				3 000		3 000
应付股利				4 000		4 000
短期借款			8 000	60 000		52 000
实收资本		100 000		30 000		130 000
利润分配		100 000	4 000			96 000
合计	203 000	203 000	110 000	110 000	285 000	285 000

(4) 编制试算平衡表时，应注意的问题。

如果试算不平衡，账户记录一定有错误；如果试算平衡，也不能说明账户记录一定正确，因为有些错误并不会影响借贷双方的平衡关系。

不影响借贷双方平衡关系的六种情形：

- 漏记某项经济业务，将使本期借贷双方的发生额等额减少，借贷仍然平衡；
- 重记某项经济业务，将使本期借贷双方的发生额等额虚增，借贷仍然平衡；
- 某项经济业务记错有关账户，借贷仍然平衡；
- 某项经济业务在账户记录中，颠倒了记账方向，借贷仍然平衡；
- 借方或贷方发生额中，偶然发生多记或少记并相互抵销，借贷仍然平衡；
- 某项经济业务记录的应借应贷科目正确，但借贷双方金额同时多记或少记其金额一致，借贷仍然平衡。

【例题 2-2·多选题】下列各项中，通过编制试算平衡表无法发现的记账错误有()。

- 记录某项经济业务的借、贷方向颠倒
- 某项经济业务借方金额多记、贷方金额少记
- 漏记某项经济业务
- 漏记某个会计科目

【答案】AC

【解析】选项 B、D，会导致借贷方合计金额不相等，可以发现记账错误。

第三节 会计凭证和会计账簿

一、会计凭证

(一) 会计凭证的概念

会计凭证是记录经济业务发生或者完成情况的书面证明，也是登记账簿的依据。任何单位

在处理经济业务时，都必须由执行和完成该项经济业务的有关人员从单位外部取得或自行填制有关凭证，以书面形式记录和证明所发生经济业务的性质、内容、数量和金额等，并在凭证上签名或盖章，从而对经济业务的合法性和凭证的真实性、完整性负责。

会计凭证按其填制程序和用途的不同可以分为原始凭证和记账凭证两类。

(二) 原始凭证的编制与生成

1. 原始凭证的定义

原始凭证，又称单据，是指在经济业务发生或完成时取得或填制的，用以记录或证明经济业务的发生或完成情况的原始凭据。例如，出差乘坐车船的车船票、采购材料的发货票、到仓库领料的领料单等。

2. 原始凭证的分类

(1) 原始凭证按照取得的来源分类为自制原始凭证和外来原始凭证。

自制原始凭证是指由本单位有关部门和人员，在执行或完成某项经济业务时填制的，仅供本单位内部使用的原始凭证。例如，收料单、领料单、限额领料单、产品入库单、产品出库单、借款单、工资发放明细表、折旧计算表等。

外来原始凭证是指在经济业务发生或完成时，从其他单位或个人直接取得的原始凭证。例如，购买货物时取得的增值税专用发票、银行收付款通知单、对外单位支付款项时取得的收据、银行转来的各种结算凭证、职工出差取得的飞机票或车船票等。

(2) 原始凭证按照填制的手续和内容分类为一次凭证、累计凭证和汇总凭证。

一次凭证是指一次填制完成、只记录一笔经济业务且仅一次有效的原始凭证。所有的外来原始凭证和大部分的自制原始凭证都属于一次凭证。例如，收据、购货发票、销货发票、领料单、收料单、借款单、银行结算凭证等。

累计凭证是指在一定时期内多次记录发生的同类型经济业务且多次有效的原始凭证。其特点是在一张凭证内可以连续登记相同性质的经济业务，随时结出累计数及结余数，期末按实际发生额记账。具有代表性的累计凭证是“限额领料单”。限额领料单，如表 2-3 所示。

表 2-3 限额领料单

材料名称及规格		计量单位	领用限额		实际领用	单价(元)	金额(元)
A 材料		千克	50 千克			10	500
日期	请领数量	实发数量	发料签章	领料签章	限额结余		
4 月 1 日	10 千克	10 千克	正小保	正小贝	40 千克		
4 月 10 日	10 千克	10 千克	正小保	正小贝	30 千克		
4 月 20 日	10 千克	10 千克	正小保	正小贝	20 千克		

汇总凭证，又称原始凭证汇总表，是指对一定时期内反映经济业务内容相同的若干张原始凭证，按照一定标准综合填制的原始凭证。例如，发出材料汇总表、工资结算汇总表、差旅费报销单等。

(3) 原始凭证按照格式的不同分类为通用凭证和专用凭证。