

会计学原理

陈玉清摇周黎明摇主编

东北大学出版社

• 沈摇阳 •

摇◎ 陈玉清摇周黎明 圆园苑

摇图书在版编目 (悦) 数据

摇会计学原理 摇陈玉清, 周黎明主编援—沈阳: 东北大学出版社, 圆园苑
摇陈玉清, 周黎明主编

摇 I 圆会…摇 II 圆陈… ②周…摇 III 圆会计学—高等学校—教材摇 IV 圆圆

摇中国版本图书馆 悦数据核字 (圆园苑 第 员圆缘号

摇

摇出版者: 东北大学出版社

地址: 沈阳市和平区文化路 猿号 巷 员号

邮编: 员圆园

电话: 圆—圆 (市场部) 摇圆—圆 (社务室)

传真: 圆—圆 (市场部) 摇圆—圆 (社务室)

电子邮箱: 圆@圆.圆

网址: // 圆.圆

摇印刷者: 沈阳市政二公司印刷厂

摇发行者: 东北大学出版社

摇幅面尺寸: 员mm 伊mm

摇印张: 员

摇字数: 圆千字

摇出版时间: 圆年 苑月第 员版

摇印刷时间: 圆年 苑月第 员次印刷

摇责任编辑: 潘佳宁摇向摇荣

摇责任校对: 张摇立

摇责任出版: 杨华宁

摇封面设计: 唐敏智

摇

摇ISBN 圆苑苑圆圆圆圆

定摇摇价: 圆圆元

前摇摇言

人类步入 21 世纪，经济发展呈现全球化、知识化、信息化的趋势。这一趋势的显现无疑对会计理论和会计实务带来了巨大的冲击和挑战。为了更好地使我国进入世界大市场，尽快与国际会计接轨，早在 20 世纪 80 年代后期我国就开始了企业会计准则体系的建设工作。历经多年的探索与改革，我国于 1997 年颁发了 33 项会计准则，实现了我国会计与国际会计的实质性接轨。

为了适应我国财务会计法规体系的重大改革，同时满足市场经济发展对会计人才的需要，我们重新编写了《会计学原理》一书。本书主要论述了会计学的基本理论和基本技术方法。在编写过程中，力求实现如下目标。

内容新。本书在撰写中，以我国 1999 年第二次修订的《会计法》和 1997 年颁布的新《企业会计准则》的精神为依据，以总结我国传统经济并借鉴国际惯例为原则，使本书内容既符合我国会计改革的规范性要求，又具有一定的前瞻性，力求内容新。同时，为了使读者更好地理解本书中的相关内容，全书最后还附有《会计法》和《企业会计准则——基本准则》，供读者在学习时参考。

内容精。本书着重介绍会计基本理论和会计核算方法，有关会计预测方法、会计分析方法、会计考核方法以及会计决策方法等在以后的相关课程中予以介绍，以避免内容的交叉与重复。另外，本书中涉及的会计业务部分，主要选择了工业制造业和商品流通业两大行业的基本业务，力求重点突出，内容精练。

獭形象化。为了使读者们更好地理解 and 掌握本书的重要知识
点，本书在各章后附有思考题和练习题；在重点和难点部分还配有
悦馨演示课件作为辅助教学手段，将知识点加以形象化演示，从而
大大提高了教学效果。

本书是为高等院校标准化会计学、审计学、财务管理以及其他
相关专业本科生编写的基础会计课程的教材，也可以作为企业管理
人员、经营人员补充会计基础知识的参考资料。

本书由东北大学工商管理学院陈玉清教授和周黎明讲师共同编
写。其中，第一、二、三、四、六、七章由陈玉清执笔；第五、八、
九、十、十一、十二章由周黎明执笔；周黎明对初稿进行了修改，
最后由陈玉清总纂定稿。

由于时间比较仓促，加上编者水平所限，书中难免存在问题和
不足，敬请读者批评指正。

作摇者

圆园园年 缘月

目摇摇录

第一章摇总摇摇论·····	员
第一节摇会计的产生与发展·····	员
第二节摇会计及其职能·····	远
第三节摇会计核算的基本前提和记账基础·····	愿
第四节摇会计目标及会计信息的质量要求 ·····	愿
第五节摇会计对象与会计要素 ·····	缘
第六节摇会计方法 ·····	缘
思摇摇考摇摇题 ·····	源
练摇摇习摇摇题 ·····	缘
第二章摇会计核算的基本程序与方法 ·····	苑
第一节摇会计确认 ·····	苑
第二节摇会计计量 ·····	苑
第三节摇会计记录 ·····	苑
第四节摇会计报告 ·····	猿
第五节摇会计循环 ·····	猿
思摇摇考摇摇题 ·····	猿
第三章摇会计科目与会计账户 ·····	猿
第一节摇会计科目 ·····	猿
第二节摇会计账户 ·····	源
思摇摇考摇摇题 ·····	源
练摇摇习摇摇题 ·····	源

第四章 复式记账	四
第一节 复式记账概述	四
第二节 借贷记账法	五
第三节 总分类账户和明细分类账户	五
思考题	五
练习	五
第五章 借贷记账法的应用	五
第一节 借贷记账法在制造企业中的应用	五
第二节 借贷记账法在商品流通企业中的应用	六
第三节 账户的分类	六
思考题	六
练习	六
第六章 会计凭证	六
第一节 会计凭证的意义和种类	六
第二节 原始凭证	六
第三节 记账凭证	六
第四节 会计凭证的传递和保管	六
思考题	六
练习	六
第七章 会计账簿	六
第一节 会计账簿的意义与种类	六
第二节 会计账簿的设置与登记	六
第三节 对账、结账与错账更正方法	六
思考题	六
练习	六
第八章 成本计算	六
第一节 采购成本计算	六

第二节 生产成本计算	猿
第三节 销售成本计算	猿
第四节 工程成本计算	猿
思考题	猿
练习	猿
第九章 财务会计报告	猿
第一节 编制财务会计报告前的准备工作	猿
第二节 财务会计报告概述	猿
第三节 资产负债表	猿
第四节 利润表	猿
第五节 现金流量表及所有者权益变动表	猿
第六节 财务会计报告的报送、汇总和审批	猿
思考题	猿
练习	猿
第十章 账务处理程序	猿
第一节 账务处理程序的意义与要求	猿
第二节 记账凭证账务处理程序	猿
第三节 科目汇总表账务处理程序	猿
第四节 汇总记账凭证账务处理程序	猿
第五节 多栏式日记账账务处理程序	猿
思考题	猿
第十一章 电算化会计信息系统	猿
第一节 电算化会计信息系统概述	猿
第二节 会计电算化的发展历程	猿
第三节 电算化会计信息系统的工作流程	猿
思考题	猿
第十二章 会计工作组织	猿
第一节 会计工作组织的意义和要求	猿

第二节 会计机构	页
第三节 会计人员	页
第四节 会计法规体系	页
第五节 会计操作技术	页
思考题	页
附录 中华人民共和国会计法	页
附录 企业会计准则——基本准则	页
主要参考书目	页

第一章 总论

学习目的：简要了解会计的产生和发展过程，掌握会计最基本的理论。

学习要点：会计定义、会计基本职能、会计信息质量要求、会计对象以及会计要素。

第一节 会计的产生与发展

要了解事物的本质，必须首先了解这一事物产生与发展的历史，而事物的产生与发展又与其所处的环境密切相关。因此，要了解会计的本质，也应从研究它产生与发展的历史入手，以会计的环境作为研究起点，只有这样才能更好地理解会计的本质，掌握其发展的规律性。

一、会计环境

会计环境即会计赖以产生、存在和发展的周围情况的总和，它是会计所处特定发展阶段的客观条件。

环境可分为自然环境和社会环境两部分。自然环境包括地理、气候等因素；社会环境包括经济、政治、法律、文化、教育、历史传统等因素。由于自然环境因素往往需要通过社会环境因素来间接地影响会计，因此一提到会计环境，通常指对会计有直接影响的社会环境。

影响会计的社会环境因素及其对会计的影响情况可概括如下。

（一）经济因素

经济因素不仅直接对会计产生重要影响，而且还通过它对政治、法律、文化、教育等其他环境因素的影响来间接地对会计产生影响。归纳起来，直接对会计产生影响的经济因素主要包括以下几个。

1. 经济体制

如生产资料所有制形式、经济调节机制、企业组织形式等都会对会计产生

直接的影响。

生产资料所有制是公有还是私有；经济调节机制是计划经济调节还是市场经济调节；企业组织形式是独资企业还是股份制企业。这不仅体现了外在的经济形式不同，而且其本质上还体现了经济关系的不同。不同的经济关系对会计作用的方式、范围和程度也是不同的。

（三）生产力发展水平

生产力系统是劳动者、劳动对象和劳动资料三部分生产要素的有机结合。当然，在将生产力要素转化为生产力的时候离不开科学技术的推动。

会计是生产力发展到一定程度的产物，而且又随着生产力水平的提高而提高。社会生产力发展水平对会计的地位、会计人员的素质以及会计教育等方面都会产生重要的影响。

（四）通货膨胀程度

通货膨胀是指在一定时期内一般物价水平相当幅度持续上涨的现象。

我国经济学家认为，通货膨胀是纸币发行量超过流通中的实际需要量所引起的货币贬值现象。

通货膨胀已成为世界范围内的一种普遍经济现象。新中国成立后，也曾出现过20世纪70年代初期出现了较为严重的通货膨胀现象。

通货膨胀现象出现后，对历史成本计量模式下的会计信息的质量会产生重大影响。通货膨胀程度越严重，对会计信息质量的影响越大。为了消除通货膨胀因素对会计信息质量的影响，各国会计界都在纷纷研究并提出各种新的会计程序和方法，逐渐形成了较为系统的物价变动会计。

（五）资本市场发展程度

资本市场通常是指经营一年期以上资金借贷和证券业务的金融市场。它包括中长期存贷款市场、股票市场和债券市场，它是为企业提供资金来源的渠道。

一个国家的资本市场发展情况如何，直接表现为资本市场的范围和资金的供应方式，从而给企业融资渠道、融资成本以及融资风险带来直接的影响。

（六）经济资源状况

所谓经济资源，就是能给社会带来经济利益的财资来源。包括自然资源（如矿物资源、森林资源等）、人造资源（如道路、桥梁等）以及与人力相关的资源（如人力资源、知识资源等）等。各种资源都应该是会计要确认、计量、记录和报告的会计要素。资源是丰富还是稀缺以及各种新资源的产生，都会给会计带来重要的影响。

（七）国家利益原则

一个国家在多大程度上去维护国家利益，如何确定国家利益、企业利益以及职工个人的利益之间的关系，如何协调好本国与其他国家的利益关系，将直接决定企业会计的原则和方法，直接影响国际会计协调。

（二）法律因素

现代社会正在日益法制化，法律对社会各方面的影响都是很大的，当然对会计影响也不例外。从某种程度上说，有时法律因素对会计的影响作用要超过经济因素对会计的影响作用。也可以说，各国会计之间的差异难以消除的原因，在很大程度上是由于各国法律的差异所造成的。各国法律有差异，会计制度就会有差异，从这个意义上说，会计的完全国际化是不存在的。未来的会计国际化协调目标应该是各国会计无实质性差异。

（三）政治因素

政治因素对会计的影响很特殊，具有很强的波动性。在强调政治的国家，政治因素对会计的影响就会很大；在强调发展经济的国家，经济因素对会计的影响就大，而政治因素影响作用就会被削弱了。

对会计产生影响的政治因素包括社会制度、民主程度、国家间的政治组织等。以民主程度对会计的影响为例，如果一个国家民主程度高，工人力量强大，那么民众的福利、雇员与民众的利益就会被关注，就会导致一些新兴会计分支的产生，如社会保障会计、社会责任会计等。

此外，政治因素还会通过影响经济因素、法律因素以及其他因素来间接对会计产生影响。

（四）社会文化因素

社会文化因素是指社会习惯、风尚、道德、观念等。社会文化因素往往是潜意识的，是不易改变的，对会计的影响程度也是比较深的。

对会计产生影响的社会文化因素包括民族保守程度、重商主义或轻商主义、民族进取精神和竞争意识、民族主义倾向与排外情绪等。一个民族如有较强的进取精神和竞争意识，就会有更积极和先进的思想，同时会提出更具挑战性的做法，像日本就提出了零库存管理的方法并付诸实施；如果一个国家强调权距，那么这个国家对会计管理和控制的要求就会强烈。

（五）其他因素

除上述影响因素外，对会计产生影响的社会因素还有教育因素、历史传统因素和科技因素等。

一个民族受教育程度、教育结构、教育体制、教育水平、教师素质等，将会影响会计人员的素质、会计理论研究水平和会计技术方法等。

历史传统往往使一个国家的会计带有自己的特色。新独立的国家,由于自己的经验少,就容易直接以国际会计准则为本国会计准则。

科技的迅速发展不仅给社会各方面带来新变化,也会给会计带来新的变革,对会计对象、会计原则、会计手段带来新的冲击和革新。

以上是从宏观上来分析社会环境因素对会计的影响,但作为企业会计来说,除受宏观因素影响外,还会受到微观因素的影响。如企业整体管理水平的高低、企业领导对会计管理的重视程度、会计人员的素质和能力等。

二、会计的产生

“人类最早的会计思想、会计行为究竟是怎样产生的?它萌生于史前时期哪一阶段?对于这两个基本问题的回答,在会计学界有两种不同的认识。”^①第一种观点认为,随着人类生产行为的产生便同时产生了会计行为;第二种观点则认为,会计行为是社会发展到一定阶段的产物,并非一有人类生产行为就有会计行为。我国著名会计史研究专家郭道扬教授在他多年对会计史研究的基础上提出了“人类最早的会计思想、会计行为是社会生产发展到一定阶段的产物”的观点,而且他认为“会计”命名起源于西周时代。

物质资料的生产是人类社会存在和发展的基础。在生产中,一方面要取得一定的劳动成果,另一方面又要发生一定的劳动耗费,对于生产中消耗劳动的多少和取得劳动成果的多少,任何形态的社会都是十分关心的。长期的生产实践使人们逐渐认识到,要使生产顺利地进行并达到预期的生产目标,就必须对生产过程进行严格的管理,而要管理好生产就必须对生产过程中的劳动时间和劳动资源的耗费以及劳动成果等,取得必要的资料,借以了解和控制生产过程,分析和考核经济活动的效果,以促进生产的不断发展。会计正是这样应生产发展和经济管理的客观需要而产生的。

三、会计的发展

会计是生产发展的必然产物,而且随着生产和经济的不断发展又逐步显示出它的重要性。在整个会计发展史中,会计发展可大致分为如下三个阶段。

(一) 古代会计发展阶段 (原始社会以前)

原始社会以前,由于社会生产力发展水平较低,商品经济不发达,会计最

^① 郭道扬《会计史教程》:第 1 卷 [M] 北京:中国财政经济出版社,1988: 1。

初只是作为生产职能的附带部分,即人们在生产之余算算账。后来随着生产的发展,出现了剩余产品,生产也逐渐趋于社会化。随着生产的发展和管理要求的提高,会计也逐渐从生产职能中分离出来,且由专门的人员来从事这项工作。尽管这样,人们对会计的认识仍然不够系统,仅仅认为会计核算是一种工具,会计理论体系和专门方法尚不成熟。会计还没有成为一门独立的学科。

(二) 近代会计阶段 (15世纪至19世纪末年代)

15世纪以后,随着全球经济的发展,特别是地中海沿岸一些地区贸易经济的繁荣,经济管理对会计的要求也随之提高。在这种情况下,无论是会计实务还是会计理论都得到了大力推动和发展。1494年,意大利数学家卢卡·帕乔利所著的《簿记论》问世,标志着近代会计历史的开端。这部著作完成了复式记账方法体系和理论体系的建设。严格意义上来讲,会计有了复式记账方法和理论后,才成为一门独立的学科。

19世纪以后,经济贸易由短期发展到长期,大部分企业都是长期的合伙形式,这就使企业损益的计量不是短期合伙的终值,而形成了每年的终结,并发展为定期编制资产负债表和损益表,从而使复式簿记理论得到了发展。

(三) 现代会计阶段 (19世纪末年代以后)

19世纪末年代以后,由于工业革命的成功,使大机器工业得到了发展,股份公司这一新的企业组织形式也得到了很大发展。资本所有权与经营权的分离,使传统会计形成了两大分支,即财务会计与管理会计。财务会计是为企业和企业外部信息使用者提供财务信息的会计,主要是通过定期编制财务报告来提供财务信息,而且为了保证财务信息的质量,会计要接受来自各方面的监督;而管理会计主要是为企业内部经营提供信息的会计,主要是通过定期或不定期编制内部会计报告来提供管理决策有用的信息。财务会计体现了会计是一个信息系统,而管理会计体现了会计是一种管理活动。

进入20世纪以后,全球经济一体化趋势已更加显著,会计的国际化已成为一种必然的趋势。1977年1月1日开始,我国实施了新的企业会计准则体系,标志着我国会计已基本实现了与国际会计接轨。

综上所述,会计是随着生产和经济的发展而发展的。正像马克思所说的:“过程越是按社会的规模进行,越是失去纯粹个人的性质,作为对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，对公有生产，比对资本主义生产更为必要。”^① 在市场经济深入发展的今天，企业要走进世界大市场，要实施科学的经济管理，就需要更加重视和加强会计工作。

第二节 会计及其职能

会计同其他事物一样，也是不断发展变化的，因此对于会计这一概念也有不同的理解。但是，要真正了解这一问题，就必须从会计的职能研究开始，因为只有真正了解了会计所具有的功能以及它在经济管理中的地位和作用，才能给会计下一个确切的定义。

一、会计的基本职能

会计的职能是指会计在经济管理中所具有的功能。对于这个问题，马克思在《资本论》中曾指出：会计是作为对生产“过程的控制和观念总结”。会计界通常把“控制”理解为监督，把“观念总结”理解为反映（或核算），即会计的基本职能是反映和监督。

（一）会计的反映职能

会计的反映职能是指会计通过其专门的技术方法反映各单位的经济活动情况，为经济管理提供经济信息的功能。会计的反映职能具有下面几个特点。

（员 会计以货币作为主要的计量单位，综合反映各单位的经济活动情况，从而为经济管理提供必要的经济信息。各单位常用的计量单位有三种：实物量（吨、千克、件等）、劳动量（小时、工时）和货币量（元）。而会计主要是以货币作为计量单位，利用价值形式去综合反映各单位经济资源的占用、劳动的消耗、收入的取得、纯收入的实现与分配等经济活动情况，这是会计反映职能的一个重要特点。马克思在《资本论》中所讲的“观念总结”就是指会计是用观念上的货币（即价值）对各单位的经济活动进行反映。

（圆 会计的反映职能是要对各单位实际发生的经济活动进行完整、连续而系统的反映。所谓“完整的反映”，是指会计要反映它应反映的全部内容，凡属会计反映的内容，都应该加以确认、计量、记录和报告；所谓“连续的反映”，是指按经济业务发生的时间顺序依次反映，不得中断；所谓“系统的

^① 马克思，恩格斯援马克思恩格斯全集：第 圆 卷 [圆] 援北京：人民出版社，员 援

反映”，是指要根据有关资料之间的相互关系，科学地、相互联系地反映经济活动。只有这样，才能为经济管理提供完整、连续、系统的数据资料。

㉔ 会计的反映职能是不断发展的。传统的会计反映，仅仅限于对已发生的经济活动进行反映，即事后反映。但是，随着社会生产的不断发展，经营规模的不断扩大，以及经济活动的日趋复杂，对会计的要求也就越来越高，会计仅限于事后的反映已远远不够了，经营管理迫切地需要会计要有预见性、计划性以及实时性，因此就出现了会计预测和即时分析，使会计的反映从事后发展到事前和事中。可见，会计的反映职能是随着生产的发展和管理需要的提高而不断发展的。

（二）会计的监督职能

会计监督是保证经济活动有秩序地进行，以达到预期目的的一种手段。

每个会计主体都有一定的经营和管理目标，会计监督就是要千方百计地使经济活动能够有组织、有秩序地进行，以达到预期的目标。会计监督具有以下特点。

㉕ 会计监督主要是利用价值指标进行的。会计监督包括很多内容，如分析会计资料、检查遵纪守法情况、评价经营活动成果、调整行动计划，等等。这些工作都是利用价值指标进行的。如资金、成本、利润诸方面的各种指标，这些指标不仅能综合反映各单位的经济活动情况，而且通过指标间的比较分析还可以控制、调整各单位的经济活动，起到会计监督的作用。如通过成本指标的比较和分析，可以反映企业一定时期各项费用的支出情况，有利于控制消耗、降低成本，以实现预期的成本目标。

㉖ 会计的监督职能也是发展的。传统的会计监督也仅仅局限于事后，即对已发生的经济活动进行考核、评价等，监督其合理性、合法性和有效性。显然，这种事后监督的作用必然具有局限性。经济的发展迫切地需要对未来的经济活动进行事前、事中监督，迫切地需要事先预定目标和标准，并在执行中开展日常分析工作，以便随时发现问题、解决问题，随时调整行动计划。因此，会计监督就从事后发展到事前、事中，随着社会经济的不断发展，会计监督也必将不断被赋予新的内容。

综上所述可见，会计的反映职能主要是为经济管理和有关人员进行决策提供经济信息的。从这一点来说，它是为经济管理服务的，是经济管理的工具；从会计的监督职能来看，它对经济活动起到促进、控制和协调的作用，因此也可以说会计又是经济管理的—个组成部分。会计的两个职能是紧密相联的，反映中有监督，监督中有反映。只有将这两者很好地结合起来，才能充分发挥会计在经济管理中的作用。

二、会计的定义

通过上述对会计职能的分析研究可见，会计主要是利用自己的一套专门方法，来对各单位的经济活动进行反映和监督，其目的是为加强经济管理，提高经济效益服务。

综上所述，可以给会计下这样的定义：

会计是以货币作为主要的计量单位，通过其特有的手段，对各单位的经济活动进行连续、系统、完整、综合的反映（核算）和监督，它是一个经济信息系统，同时也是旨在提高经济效益的一种管理活动。

第三节 会计核算的基本前提和记账基础

一、会计核算的基本前提（会计假设）

会计核算的基本前提就是会计核算工作赖以存在的前提条件，它是各单位选择会计方法和程序的重要依据。

会计核算的前提条件，是会计人员在长期的工作实践中不断总结而形成的，即会计人员对于自身所处的变化不定的经济环境需要做出一些假设来作为前提条件，在此条件下来决定所选择的会计方法和程序。只有这样，会计核算工作才能够正常地进行。因此，预先规定会计核算的基本前提，对会计核算的范围、内容、方法、程序作出限定，并在此基础上提出对会计信息的质量要求，是非常必要的。

根据我国的具体情况，结合国际惯例，我国的《企业会计准则——基本准则》中规定了会计主体、持续经营、会计分期和货币计量四个基本前提（也可称为会计假设）。

（一）会计主体

会计主体是指会计工作为其服务的特定的单位或组织。

会计核算的对象是企业的经济活动，当企业的经济活动与其他单位的经济活动有联系时，那么该项经济活动就包括两个方面：其一为本单位收款（或付款），其二为对方单位付款（或收款）。会计核算应当以企业发生的各项经济业务为对象，记录和反映企业自身的各项生产经营活动，即企业应以自身为会计主体，反映自身的经济活动，而不是其他单位的经济活动。

会计主体这一前提主要是规定了会计核算的范围。它要求会计核算要将本企业经济活动与外单位经济活动相区别，与投资者经济活动相区别。只有这

样，才能够正确地反映会计主体的资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润情况，才能够为经济管理及投资人、债权人以及国家提供真实可靠的会计信息。

会计主体可以是法人，也可以是非法人；可以是一个企业，也可以是企业内部某个部门；可以是单一企业，也可以是一个企业集团。

（二）持续经营

持续经营是指会计主体的生产经营活动将无限期地延续下去，在可预见的未来不会发生破产清算。

会计核算所使用的会计方法都是建立在企业可持续经营的前提上的，如果没有这个前提，很多会计处理方法将无法使用。如在持续经营的前提下，企业的资产才可以使用历史成本计价，如果不是这一前提，而是企业明天就要破产，那么企业资产的计价方法也就无法使用历史成本了，而只能用清算价格对企业的资产进行计价。

（三）会计分期

会计分期是指将企业持续不断的生产经营活动分成一定的会计期间，据此结算账簿，编制报表，定期地总结工作。

会计的对象是企业的生产经营活动，而企业的生产经营活动又是持续不断的，所以会计就很难反映和监督企业生产经营活动的最终成果。因此，为了及时地向企业的投资者、债权人和国家各级管理部门提供会计信息，就有必要将企业持续不断的生产经营活动人为地划分为不同的会计期间，来定期的总结工作，反映企业的财务状况、经营成果以及现金流量情况。这种人为的分期就是会计期间。以一年为会计期间的称为会计年度，通常以日历年度为一个会计年度，每一会计年度还可进一步划分为半年度、季度和月份。在实际工作中，这四种会计期间通常被结合使用。

（四）货币计量

货币计量是指企业在会计核算过程中，采用货币作为统一计量单位来记录反映企业的经营状况。

货币作为商品的一般等价物，是度量商品价值的共同尺度。在商品经济社会里，如果以货币作为统一计量单位，那么企业的生产经营活动就可以表现为用货币表现的价值运动。

人民币是我国法定的货币，因此在我国会计核算以人民币为记账本位币。业务收支以人民币以外的某种货币为主的企业，也可以以人民币以外的某种货币作为记账本位币（人民币即为外币），但编制的财务会计报表应当折算为人

民币反映。

二、会计核算的记账基础

所谓会计核算的记账基础,是指对经济业务进行会计处理时,确认收入和费用入账归属期的原则。这一原则的确定和选择直接对资产负债表、利润表和现金流量表的财务信息产生影响。

在会计处理上有两种记账基础可供选择,即收付实现制和权责发生制。为什么会面临两种记账基础的选择呢?因为在实际工作中,企业的经济业务会在两个或几个相邻的会计期间交错发生。例如,一批货物本期卖出,下期才收到货款;本年度的报刊费,在本年 12 月份就全部支付了。这都需要正确选择合适的记账基础,来确定收入和费用的归属期,以便正确确定各期的损益。

(一) 收付实现制

收付实现制就是对于收入和费用按照款项实际收到和付出的日期来确定其归属期的一种记账基础。按照该种记账基础的原则,前面所提到的本期销货、下期才收到货款的情况,该笔售货收入应归为下期收入;而本年度 12 月份预付的全年报刊费,都要由 12 月份负担,全部计入 12 月份费用。

综上所述,按照收付实现制的原则,无论收入的权利和支出的责任归属于哪一期,只要款项收付在本期,均应确认为本期的收入和费用。它遵循的原则是看现金的收付时间,所以这种原则也称为现收现付制或现金制。

(二) 权责发生制

权责发生制是对于收入和费用按照收入的权利和支出的责任来确定其归属期的一种记账基础。按该种记账基础的原则,前面所提到的本期销货、下期才收到货款的情况,该笔销售收入就应在本期确认,而年初预付的报刊费应该由本年度的 12 个月共同负担。

综上所述,按权责发生制原则,无论款项何时收付,凡是收入权利和支付责任属于本期的,都应确认为本期的收入和费用。

第四节 会计目标及会计信息的质量要求

一、会计目标

会计目标就是会计工作要实现的目的和要求。会计目标理论是会计重要的基础理论,也有人提出研究会计应以会计目标作为逻辑起点。因为只有会计目

标明确，才能使研究工作贯彻始终。那么会计目标究竟是什么？要真正了解这个问题，必须首先探讨会计目标与会计职能的关系。

（一）会计目标与会计职能的关系

会计目标与会计职能的关系是密不可分的。会计环境的变化，对会计目标提出了新的要求，而会计目标的实现又会受到会计职能的制约。如果会计职能达不到会计环境的要求，就会促进会计职能的发展。可见，会计目标的实现受会计职能的制约，而会计目标的提出又促进了会计职能的发展。所以，可以理解会计目标就是会计职能的具体化。

（二）会计目标的含义

会计目标究竟是什么？既然它是会计职能的具体化，那么就应该考虑会计职能的问题。会计有两大基本职能，即反映和监督。从反映职能来看，会计是一个经济信息系统，要将各单位的经济活动情况反映出来；而从监督职能来看，会计是一种管理活动。鉴于此，对会计目标的理解可以分为两层，即会计目标可分为会计最终目标和会计系统本身的直接目标。从会计最终目标看，它既然是一种管理活动，就说明会计的最终目标应该和管理目标是一致的，即为了提高经济效益，所以会计最终目标是会计监督职能的具体化；从会计的直接目标看，既然会计是一个经济信息系统，那么它就应该为信息使用者提供未来决策有用的信息，所以会计的直接目标是会计反映职能的具体化。会计界在谈到会计目标时，通常是指会计系统本身的直接目标。

（三）西方学者对会计目标的两种学派观点

对于会计系统本身的直接目标，西方学者有两种不同的学派观点，即受托责任学派观点和决策有用学派观点。

1. 受托责任学派观点

这种观点的产生源于资源所有权和经营权的分离。持这种学派观点的学者认为：所有者的资源委托经营者经营，那么受托者就有义务为所有者提供受托责任履行情况的会计信息，以便委托者了解并考核其经营业绩和社会责任的行使情况。

2. 决策有用学派观点

这种观点的产生是继受托责任学派观点之后产生的，虽然也是在两权分离的环境下，但因为资本市场得到了很大发展，而且企业的经营理念也发生了很大的变革，所以受托者提供信息的服务对象不仅仅是委托者，还应包括其他利益相关者。持这种学派观点的学者认为：会计目标是为企业所有的利益相关者提供对决策有用的信息。

两种学派观点的根本不同在于：前者注重过去的信息而后者更注重未来的信息。当然也有的学者认为第一种观点与第二种观点并不矛盾，因为所有者要了解受托者职责的履行情况，其目的也是为决策服务。

我国自1993年1月1日起施行的《企业会计准则——基本准则》第四条规定：“财务会计报告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相关的会计信息，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。”

从我国《企业会计准则——基本准则》的提法来看，其会计目标属于决策有用学派观点，但同时也提到了会计信息对经营者经营业绩考核的目的，不过这一目的也是为经济决策服务的。

会计目标的实现要回答下列几个问题：为谁提供信息？提供哪些信息？如何提供信息？如何保证会计信息的质量？

二、会计信息的质量要求

会计的目标是为所有的企业利益相关者提供对经济决策有用的会计信息。显然，会计信息本身质量如何，将直接影响利益相关者决策的正确性，直至影响整个社会经济的健康发展。所以，世界各国都十分关注对会计信息质量的要求和监管，纷纷在会计准则及相关的法规中作出明确的要求。在我国新颁发的《企业会计准则——基本准则》中，对会计信息的质量提出了相应的规定和要求，包括客观性、相关性、明晰性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性八项要求。企业会计人员应在会计实务处理中严格遵循这些要求，以确保会计信息的质量。

（一）客观性

客观性也称可靠性，是指会计核算必须以实际发生的交易或者事项为依据，如实反映企业的财务状况、经营成果和现金流量情况。

我国《企业会计准则——基本准则》的第十二条规定：“会计核算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。”

客观性是对会计核算工作和会计信息基本的质量要求，如果会计提供的资料不能达到数字真实、内容完整、资料可靠，不仅不能很好地发挥会计的作用，而且会导致信息使用者错误的决策，后患无穷。

当然，会计实际工作中能否很好地执行这一要求和规定，将受诸多因素的影响，如行政干预的程度、会计人员的素质、企业内部控制制度的建立情况以

及宏观监控力度等。因此企业应加强各方面工作，正确处理好行政干预与会计核算客观性要求之间的矛盾，使会计信息达到真实可靠、内容完整。

（二）相关性

相关性也称有用性，是指会计核算所提供的会计信息应满足信息使用者进行经济决策的需要。

我国《企业会计准则——基本准则》的第十三条规定：“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。”

相关性要求也是对会计信息质量的一项基本要求，因为信息使用者在利用会计信息进行决策时，所依据的不仅仅是客观真实的过去资料和现在资料，还要依据对未来的预测资料，当然预测资料不是凭空捏造的，也是依据对过去和现在资料的预测和评价而确定的。所以会计既要提供客观真实的确定性会计信息，又要提供对信息使用者决策有用的相关的预测性信息，以提高会计信息的有用性。

（三）明晰性

明晰性也称可理解性，是指会计记录及会计报表所提供的信息应该清晰明了，以便信息使用者能够更好地理解并使用会计信息。

《企业会计准则——基本准则》第十四条规定：“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。”

明晰性是对会计信息质量的一项重要要求，因为会计信息能否真正发挥它在经济决策中的作用，不仅仅在于它是否真实有效，而且还在很大程度上取决于它是否能够被信息使用者很好地理解和恰当地运用。如果信息使用者不能理解会计信息的内涵，那么这些信息也就不可能被恰当地运用，那么会计信息就彻底失去了它的经济意义。因此，会计人员在提供会计信息时要尽量表述清楚，容易被人理解和接受。只有这样，会计信息才能发挥它应有的作用。

（四）可比性

可比性也称一致性，是指会计提供的会计信息应当具有可比性。

我国《企业会计准则——基本准则》第十五条规定：“企业提供的会计信息应当具有可比性。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。不同企业发生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。”

可见，可比性具有两个含义，即：同一企业不同时期的会计信息要纵向可

比，不同企业在同一时期的会计信息要横向可比。

会计信息的可比性质量要求，不仅有利于企业自身利用会计信息进行对比分析，同时也有利于其他相关信息使用者更好地利用会计信息进行决策。

为了达到会计信息可比性的要求，企业会计人员必须按《企业会计准则——基本准则》统一规定的会计政策提供会计信息，并保持各期会计政策选择相对的一致性。

（五）实质重于形式

实质重于形式是指企业应注重依据交易或事项的经济实质进行会计核算和提供会计信息，而不应仅依据其法律形式。

我国《企业会计准则——基本准则》第十六条规定：“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。”

例如，企业的一项资产，从法律形式看它属于企业所有，但是当它不能为企业带来任何经济利益时，也就是说该项资产已失去了它作为一种经济资源的实质，那么它就不应再体现为企业的资产，应该作为损失处理，从资产账上注销，不再列入资产负债表的资产项目中。

（六）重要性

重要性是指企业提供的会计信息应该根据其重要程度加以区别，并采用不同的处理方式加以揭示。对于重要的会计信息均应单独反映并重点说明，而对于非重要会计信息，可适当简化、合并反映，或者不反映。

我国《企业会计准则——基本准则》第十七条规定：“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。”

重要性要求的意义是节约人力和物力，符合成本效益原则，同时也有助于信息使用者很好地把握重要信息，有利于决策。

（七）谨慎性

谨慎性也称稳健性，是指企业在会计核算和提供会计信息时应当对企业未来可能发生的损失和费用，作出合理的估计并事先予以处理，保持谨慎。

我国《企业会计准则——基本准则》第十八条规定：“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。”

随着市场经济的发展，企业、单位之间的关系越来越复杂，企业的风险也越来越大，例如坏账的发生、固定资产由于技术进步而提前报废、市场物价的

迅速变化等都将给企业带来损失。为了使企业在未来不至于承受重大损失，使企业的经营建立在稳妥可靠的基础上，在会计核算中应当采用谨慎的原则，如对应收款项提取坏账准备、对更新速度快的固定资产采用加速折旧法以及在市场物价发生变动时对存货考虑提取跌价准备等，都体现了这一要求。

（八）及时性

及时性是指企业要对已发生的会计事项及时进行账务处理，并在会计准则规定的时间内及时提供相关的会计信息。

我国《企业会计准则——基本准则》的第十九条规定：“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。”

在商品经济发达的情况下，对会计信息的及时性要求很高，过时的信息即使再真实、再相关也没有任何意义。这就要求会计核算工作要讲求时效，对会计业务要及时处理、及时报告，以便信息使用者对会计信息的及时利用。

第五节 摇摇会计对象与会计要素

一、会计对象

所谓会计对象是指会计所要反映和监督的内容。在商品经济社会中，会计有着共同的内容，但随着行业单位的不同，其内容又各有特点。这里所要介绍的就是会计对象的共性与特性问题。

（一）会计的一般对象

马克思的“簿记是作为对生产过程的控制和观念总结”的名言中，概括出会计的对象就是“生产过程”。这里的生产过程可理解为社会再生产过程。因此，要了解会计的一般对象，就需要对社会再生产过程进行进一步分析。

社会再生产过程是由生产、分配、交换和消费四个相互关联的环节构成的，各个环节都包括了大量的经济活动，而所有的单位（企业、非营利组织）的经济活动都属于再生产过程各环节经济活动的组成部分。如制造企业主要的活动就是生产活动，同时还有材料采购和产品销售活动属于交换活动和消费活动；另外，还有对于已实现的产品价值进行初次分配活动。商品流通企业，它的主要活动就是组织商品流通，起到连接生产和消费的纽带作用，同时也要进行初次分配活动。非营利组织虽不直接从事产品生产和交换活动，但它本身的支出就是一种再分配活动和消费活动。

综上所述,会计的一般对象是社会再生产过程中可用货币表现的经济活动。

(二) 会计的具体对象

1. 制造企业的会计对象

要了解制造企业的会计对象,必须首先分析制造企业的生产经营过程。

一个企业要从事生产经营活动,首先,必须要具有一定数量的资金。所谓资金,是指企业中所有的财产物资价值的货币表现(包括货币本身)。企业生产经营所用的资金最初要靠投资者投入、从银行借入等渠道取得。企业的资金最初表现为货币资金,随着生产经营活动的不断进行,资金的形态也依次发生变化,从货币资金转化为储备资金,又从储备资金转化为生产资金,再从生产资金转化为成品资金,最后从成品资金又重新回到货币资金形态。可见,制造企业的生产经营过程,实际上是企业资金的运动过程。马克思把会计对象概括为生产过程,而通过对制造企业生产经营过程的分析,又可总结出制造企业的生产经营过程实际上就是资金的运动过程,因此得出结论:制造企业的会计对象就是制造企业再生产过程中的资金运动。制造企业的资金运动包括三个环节,即资金的筹集与投入,资金在企业内部的循环与周转,资金的收回与分配。制造企业的资金运动过程如图表 1-1 所示。

任何运动的事物都表现为两种状态,即显著变动和相对静止。资金运动这一运动事物同样具有两种状态,即资金运动的动态表现和静态表现。

(1) 资金运动的动态表现。

①资金的筹集与投入。企业作为独立经营的商品生产者,必须要拥有一定数量的资本金,这些资本金由企业的投资者投入。在此基础上,如果企业的资金不足,还可以从银行和其他金融机构借入。因此,这就形成了资金筹集与投入运动。

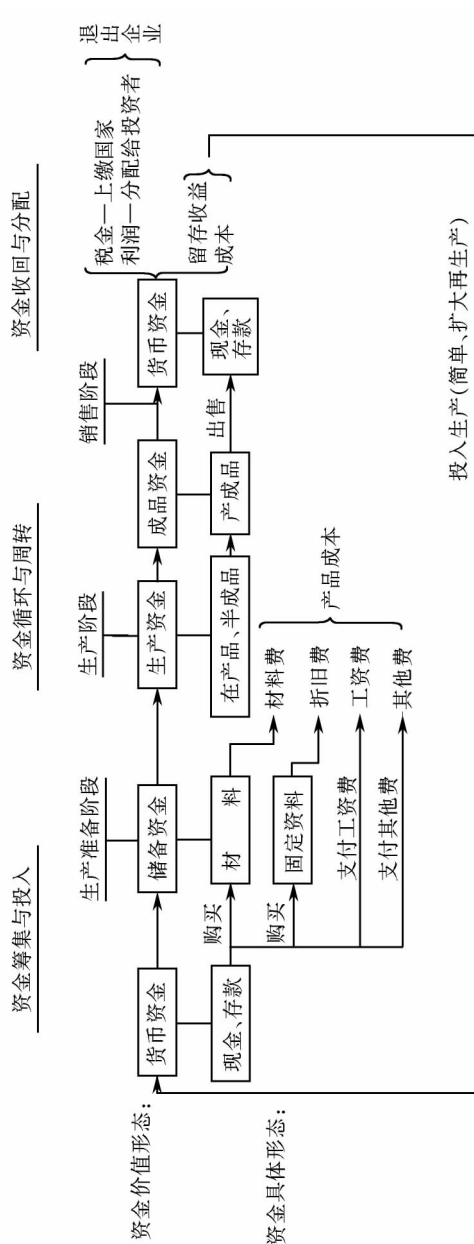
②资金在企业内部的循环与周转。企业从各个渠道筹集的资金投入企业后便形成了企业的经营资金,经营资金一经进入企业就开始在企业内部进行不停的循环周转运动。企业的生产经营过程包括生产准备、生产和销售三个阶段。在生产准备阶段,企业要用货币资金购买生产所需的各种材料物资,这时,货币资金就转变为储备资金。与此同时,还要用货币资金购买固定资产等劳动手段。在生产阶段,为生产产品要领用材料物资,还要用货币资金支付工资和其他费用,同时固定资产由于参加生产过程,其价值也发生了一定的损耗。可见,产品的生产过程也就是发生各种耗费的过程,这些耗费如果用货币表现出来,就表现为材料费、人工费、其他费和折旧费等生产费用。这时,储备资金及部分货币资金又转化为生产资金。当产品完工入库后,所发生的各种费用就

构成了完工产品成本，生产资金也随之转化为成品资金。入库的产成品经过销售环节出让给购买单位，企业实现了销售收入，收到货款，成品资金就转化为货币资金。

企业的资金，首先从货币资金开始，依次地经过生产准备、生产、销售三个阶段，并依次改变着自己的形态，最后，又重新回到货币资金形态上来，资金这样一个运动过程称为资金循环。资金周而复始地不断循环称为资金周转。

制造企业资金运动图示

图表 1-1



摇摇③资金的收回与分配。企业的资金收回后，从量上与垫付的资金相比，产生了增值，这个增值表现为企业的盈利。企业收回的资金除原垫付资金（成本）要重新投入生产外，对于利润要按照国家政策进行分配。盈利可分为三部分：一部分以税金的形式上缴国家，从而退出企业；一部分分配给投资者，这部分资金也可能退出企业，也可能被投资者作为资本又投入企业中；一部分作为所有者权益留在企业中，形成留存收益。这部分资金可以用于扩大再生产，也可以用来补亏。

综上所述，制造企业资金运动的动态表现为沿着企业三个环节不断地循环周转运动。在这一运动中，资金不断地被耗费，同时也不不断地被收回并产生增值，这一运动过程可用下列公式表示：

$$\text{利润} = \text{收入} - \text{原费用}$$

（圆）资金运动的静态表现。

资金运动的动态表现是绝对的，但是当它运动到某一时点时，其表现为相对静止状态。资金运动的静态表现为企业的资金都占用在一定的资产上，这些资产又都有一定的产权归属即权益，这一表现可用下列公式表示：

$$\text{资产} = \text{权益}$$

资产与权益是同一资金的两个不同侧面，一方面表现为资金的具体占用形态，另一方面表现为资金的归属权。当企业的资金全部由投资者投入时，那么这些资金就全部归属所有者。举债经营是现代企业经营的特点，因此，当企业在举债经营的情况下，其资金运动的静态表现可用下列公式表示：

$$\text{资产} = \text{债权人权益} + \text{所有者权益}$$

或

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{所有者权益}$$

但是，资金运动的静态表现又不是固定不变的，随着资金的不断运动，随着生产经营活动的不断进行，随着时间的推移，其资产和权益的情况将不断发生变化。资金运动的静态表现所反映的就是当资金运动到某一时点时其资产和权益的具体情况。

资金运动的静态表现与动态表现之间的关系请参看“摇摇 演示课件。通过该课件的演示形象化地揭示了资金运动的几个重要理论：

①资金每运动一步（即每发生一笔业务）都要引起资金静态平衡关系的变化，但资产和权益两者始终相等；

②资金在运动中具有并存性，即资金运动到某一时点时，企业的资金并存在货币资金、储备资金、生产资金及成品资金等几种形态上；

③资金在运动中又具有继起性，即随着资金的不断运动，占用在四种形态上的资金在不断发生着增减变化，由于某种形态资金的减少，继而引起另外一

种形态资金的增加。

商品流通企业的会计对象

商品流通企业是从事商品购销业务的企业。其会计对象表现为商品资金的运动。这一资金运动也可以表现为两种状态。两种状态的表现与工业企业相似,所不同的是商业资金在企业内部循环、周转运动时是经过购进和销售两个环节,而没有生产环节。商业资金最初也表现为货币资金,在购进阶段,企业用货币资金购进商品,使资金从货币资金形态转变为商品资金形态;在销售阶段,企业又把储存的商品销售出去,实现收入,收回货币,那么资金也就从商品资金形态又重新回到货币资金形态。当然,商品购、储、销中还要发生一些经营费用、管理费用和财务费用。这些费用和购进商品的成本一起要从实现的收入中得到补偿,其余额就为利润。利润的分配与制造企业相同。商品流通企业资金运动的静态表现相同于制造企业。

非营利组织的会计对象

非营利组织是指国家各级机关、文化、教育、卫生及科研等非物质生产部门。这些部门虽不从事生产经营活动,但也要根据国家计划完成一定的工作任务,所以也需要一定的资金。其资金来源主要是国家预算拨款。因此,非营利组织的会计对象就是国家预算资金的运动,其动态表现为预算资金的不断收支运动,这一运动过程可用下列公式表示:

$$\text{收入} - \text{原支出} = \text{越结余}$$

其静态表现为当资金运动到某一时点时其资产、负债以及净资产情况,这一静态表现可用下列公式表示:

$$\text{资产} = \text{越负债} + \text{净资产}$$

一定时期的收支结余可以转化为净资产。

二、会计要素与会计等式

为了更好地了解会计对象,以便对其进行正确的反映和监督,有必要对会计对象的内容进行进一步分类,并深刻地研究各类别之间的内在关系。

(一) 会计要素

会计要素是指对会计对象的内容按其经济特征所进行的基本分类。

我国企业的会计要素按其经济特征可分为两大类:一类为静态会计要素,包括资产、负债和所有者权益三项;另一类为动态会计要素,包括收入、费用和利润三项。

资产

资产是指企业过去的交易或事项形成并由企业拥有或者控制的资源,该资

源预期会给企业带来经济利益。

资产有下列特征：①资产是一种经济资源，它能够在未来为企业 provide 经济效益；②资产必须为企业所拥有或控制；③资产必须是过去交易或事项形成的，预期在未来发生的交易或事项不形成资产。

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；②该资源的成本或者价值能够可靠地计量。

企业的资产又可分为流动资产和非流动资产两大类。

（四）流动资产。是指可以在一年内或超过一年的一个营业周期内变现或耗用的资产。这类资产的特点是流动性较大。包括现金和各种存款、应收及预付款、存货等。

（五）非流动资产。是指不能在一年内或超过一个的营业周期内变现或者被耗用的资产。主要包括长期投资、固定资产、无形资产等。

①长期投资。是指持有时间准备超过一年（不含一年）的各种股权性质的投资、不能变现或不准备随时变现的债券、其他债权投资和其他长期投资。

②固定资产。是指企业使用期限超过一年的房屋、建筑物、机器、机械、运输工具以及其他与生产、经营有关的设备、器具、工具等。

③无形资产。是指企业为生产商品或者提供劳务、出租给他人、或为管理目的而持有的，没有实物形态的非货币性长期资产。包括各种权力、技术以及商誉。

四、负债

负债是指过去的交易或事项形成的现时义务，履行该义务预期会导致经济利益流出企业。

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；②未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。

企业的负债按偿付期的长短可分为流动负债和非流动负债两大类。

①流动负债，是指需要在一年内或超过一年的一个营业周期内偿还的债务，包括短期借款、应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应交税费、应付股利、其他应付款等。

②非流动负债，是指除流动负债以外的其他负债，包括长期借款、应付债券、长期应付款等。

五、所有者权益（又称股东权益）

所有者权益是指所有者在企业资产中享有的剩余权益，其金额为资产减去负债后的余额。包括企业投资者的投入资本以及直接计入所有者权益的利得和

损失、留存收益等。

收入

收入是指企业在销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等日常活动中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总流入。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。包括基本业务收入、其他业务收入以及投资收益等。

基本业务收入（也称主营业务收入），是指企业主要经营业务取得的收入，如工业企业的产品销售收入、商业企业的商品销售收入等。其他业务收入（也称附营业务收入），是指企业主营业务以外的其他业务而带来的收入，包括材料销售、固定资产出租、包装物出租、无形资产转让以及非工业性作业，如运输劳务等取得的收入。投资收益是指企业对外投资取得的收益减去损失后的净收益。

费用

费用是指企业为销售商品、提供劳务等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总流出，包括记入产品成本的费用和不记入产品成本的费用两部分。

记入产品成本的费用构成产品的生产成本，包括直接材料和直接工资等直接费用以及生产单位（车间、分厂）为组织和管理生产活动所发生的各项间接费用。

不记入产品成本的费用是指除记入成本以外的费用，这部分费用是某一会计期间发生的，但与产品制造过程无关系，所以不记入产品成本，而直接计入当期损益。包括期间费用（管理费用、营业费用以及财务费用）、营业税金以及资产减值损失。

利润

利润是指企业在一定会计期间从事生产经营活动所取得的最终经营成果。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。具体包括营业利润、利润总额和净利润。企业一定时期实现的利润，按规定先计算上缴所得税，税后利润应按以下顺序进行分配：①弥补以前年度亏损；②提取盈余公积金；③分配给投资者。

非营利组织会计要素为五个：资产、负债、净资产、收入和支出。前三个要素为静态会计要素，后两个要素为动态会计要素。

（二）会计等式及其作用

会计等式就是反映会计要素内在联系的表达式，也称其为会计平衡公式。

平衡原理是会计重要的基本理论。

会计反映和监督的对象是资金运动，而动态会计要素和静态会计要素构成了资金运动的基本内容，因此研究会计要素以及它们之间的内在关系，是会计的基本任务。

静态会计要素的关系

静态会计要素之间的关系经历了一个演变的过程。

(员) 基本会计等式。在商品经济产生的初期，经营主体主要是手工业作坊，经营者多表现为小业主，任何一个业主要从事生产经营活动都要投入一定数量的资金，这些资金主要是业主自有投入。这些资金在某一时刻都要占用在一定的资产上，同时也表现为资产归业主所有，因此此时的会计要素的关系可用下列公式表示：

$$\text{资产} = \text{业主权益}$$

基本会计等式是其他会计等式的基础。

(圆) 标准存量会计等式。随着商品经济的发展，企业间的经济关系也越来越复杂，企业的经济活动也随之增加了新内容。举债经营已成为现代企业经营的特征，在此情况下企业都有不同程度的债务，因此基本会计等式发生演变，其演变结果可表现为：

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{所有者权益}$$

标准存量会计等式明确划分了企业资产的产权，它是编制资产负债表的理论依据。资产、负债和所有者权益也就构成了资产负债表的三大项目。

动态会计要素的关系

一个企业从事生产经营活动的目的之一就是要获取一定的利润。投资者将资金投入企业后，在不断地循环、周转运动中，资金不断被耗费，又不断被收回，得到补偿，并产生增值。从动态上来观察这一增值过程，可用下列增量会计等式表示：

$$\text{利润} = \text{收入} - \text{费用}$$

增量会计等式是编制利润表的理论依据。收入、费用和利润也就构成了利润表的三大项目。

全部会计要素的关系

企业在原投资基础上，经过一段时期经营后，资金产生增值，即创造了利润。利润在没有分配之前，有关会计要素的关系可用下列综合会计等式表示：

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{所有者权益} + \text{利润}$$

$$\text{或} \quad \text{资产} = \text{负债} + \text{所有者权益} + (\text{收入} - \text{费用})$$

$$\text{或} \quad \text{资产} + \text{费用} = \text{负债} + \text{所有者权益} + \text{收入}$$

综合会计等式反映了全部会计要素之间的关系，它是设置账户，进行复式记账的理论依据。

反映非营利组织会计要素之间关系的会计等式有如下三个。

(员 静态会计要素关系式：

$$\text{资产} = \text{原负债} + \text{越净资产}$$

该公式是编制资产负债表的理论依据。

(圆 动态会计要素关系式：

$$\text{收入} = \text{原支出} + \text{越结余}$$

该公式是编制收入支出表的理论依据。

(猿 综合会计要素关系式：

$$\text{资产} = \text{原负债} + \text{越净资产} + \text{垣结余}$$

或摇摇摇摇 资产 = 原负债 + 越净资产 + 垣 (收入 - 原支出)

$$\text{摇摇摇摇} \quad \text{资产} = \text{垣支出} + \text{越净资产} + \text{垣负债} + \text{垣收入}$$

该公式是设置非营利组织会计账户和进行复式记账的理论依据。

第六节 摇会计方法

会计方法是指用来反映和监督会计对象，实现会计目标的手段。会计方法是在长期会计工作实践中形成的，并随着会计职能的发展和会计对象的不断变化以及经营管理要求的不断提高而不断改进和发展。

由于人们对会计本质和职能的理解有差异，所以对会计方法也有不同的理解，一般认为会计方法主要包括会计核算、会计预测、会计分析、会计考核以及会计决策等。

一、会计核算

会计系统的直接目标是为信息使用者提供未来决策有用的会计信息，而会计信息的生成，需要运用一套系统的程序和方法来完成。

会计核算方法就是依据会计准则的规定要求，通过对经济信息进行确认、计量、记录和报告，使其成为有效的会计信息的一套处理程序和方法。

核算是会计最基本的方法，也是会计特有的方法。正是由于会计核算方法的独特性，才使会计具有了很强的专业性。

二、会计预测

会计预测就是依据会计核算和其他相关资料与市场诸因素的相关性，应用

一定的科学方法，对会计主体未来的财务指标及其变动趋势做出科学的估计。

通过会计预测，使决策者掌握未来的财务指标水平及其变动趋势，有利于决策者分析利用这些信息，从而可以提高决策者的决策水平和管理水平。

三、会计分析

会计分析就是依照会计核算和其他相关资料对企业单位的经济活动过程和成果进行分析，系统地研究影响经济活动过程和成果的因素，并对其进行评价。

会计分析贯穿于会计考核和会计决策之中，也是会计考核和会计决策的必要前提。

四、会计考核

会计考核是指在会计核算和会计分析的基础上，定期考查审核企业单位内部各责任单位或个人业绩责任目标的执行情况，借以全面评价各考核对象的业绩。

会计考核要求各责任者对其业绩责任目标承担责任，同时还要与奖惩制度相联系，根据考核的结果确定奖惩，据此调动各责任者的积极性。

五、会计决策

会计决策是指依据会计数据和相关资料，运用决策理论和方法，对拟定的各种经济可行性方案进行技术经济分析，从中选出最优方案。

会计决策的最终目标是提高经济效益。在会计决策中，要划清可控与不可控因素，分析方案中的各种约束条件，分析比较决策费用和决策效果，抓住有利时机，选择最优方案。

会计决策是企业单位经济决策和国家经济决策的重要组成部分，加强会计决策在微观领域和宏观领域经济决策中的地位和作用，是我国会计工作发展的趋势。

思摇摇考摇摇题

圆影响会计的经济环境因素有哪些？它们是怎样对会计产生影响的？

圆影响会计的政治环境因素有哪些？它们是怎样对会计产生影响的？

圆为什么说会计是应生产发展和经济管理的实际需要而产生的？

圆会计发展大致经历了哪几个发展阶段？其时间界限大致是如何划分的？

圆在会计发展的各阶段，其环境背景如何？各阶段显著的会计发展标志是怎样的？

圆为什么说生产和经济越发展，会计越重要？

圆什么是会计的职能？怎样理解会计的基本职能？

圆如何理解会计的定义？

问什么是会计核算的基本前提？我国《企业会计准则——基本准则》中规定了哪几个基本前提？

答什么是会计主体？这一前提的作用如何？

问什么是持续经营？这一前提的作用如何？

问什么是会计分期？它的作用如何？

问货币计量的含义是什么？它有什么作用？

问什么是会计核算的记账基础？在会计处理上有哪两种记账基础？

问什么是权责发生制和收付实现制？两者有什么不同？

问什么是会计目标？怎样理解会计目标？

问西方学者对会计目标的认识有哪两种学术观点？这两种学术观点的根本区别是什么？

问在我国《企业会计准则——基本准则》中，对财务会计报告的目标是怎样表述的？你对这一表述是怎样理解的？

问在我国《企业会计准则——基本准则》中，对会计信息质量从哪些方面提出了要求？有何意义？

问什么是客观性要求？提出这一要求的意义是什么？

问什么是相关性要求？提出这一要求的意义是什么？

问提出“实质重于形式”这一要求有何意义？

问什么是谨慎性要求？提出这一要求的意义有哪些？

问在我国现实会计核算中，在哪些方面的处理体现了谨慎性要求？是如何体现的？

问怎样理解会计对象？

问怎样理解会计对象的动态表现和静态表现？两者的关系如何？

问什么是会计要素？有哪几类会计要素？各包括哪些内容？

问有几种会计等式？各种等式有何作用？

问什么是会计方法？其方法体系如何？

练摇习摇题

问权责发生制与收付实现制的区别。

（员 资料：大明公司本年度 员月份发生下列与收入和费用相关的经济业务：

① 缘日销售一批产品，圆园园园元货款已收款入账，其中 圆园园元为销售收入，其余为应上缴的增值税；

② 愿日通过银行拨付本月职工工资 源园园元；

③ 员日销售一批产品 猿园园元，按合同规定货款下月才能收到，公司只收到对方开具的一张商业汇票，汇票上标明收入为 猿园元，余款为应上缴的增值税；

④ 圆日用存款支付本月份办公用品费、电话费等管理费用 缘园元；

⑤ 圆日用存款 员园园元预付全年财产保险费；

⑥ 猿日用存款预付第一季度该公司租用的房屋租金 猿园元。

（四）要求：

- ①请分别用权责发生制原则和收付实现制原则确定上述收入和费用的归属期；
- ②请分别在权责发生制原则下和收付实现制原则下计算该公司 12 月份的利润额。

（五）会计基本假设和质量要求的应用

（六）资料：两组资料如下，一组为会计基本假设和质量要求，另一组为常见的会计实务处理方法，具体如下。

会计假设与质量要求资料：

- （一）会计主体假设
- （二）持续经营假设
- （三）会计分期假设
- （四）货币计量假设
- （五）客观性要求
- （六）相关性要求
- （七）可比性要求
- （八）实质重于形式要求
- （九）及时性要求
- （十）明晰性要求
- （十一）谨慎性要求
- （十二）重要性要求

会计实务处理方法资料：

- ①公司接受某投资者一笔货币投资 100 万元，该投资者投入的这笔资金是从银行借入的，但公司接受这笔投资后，做资本金增加而未做借款增加处理；
- ②已贴现的商业承兑汇票 50 万元，需要在会计报表附注中注明；
- ③财务报告所提供的信息要满足国家、投资者、债权人以及公司内部管理的需要；
- ④公司采用的会计处理程序和方法均假定企业可无限期经营下去，在可预见的未来不会发生破产清算；
- ⑤在会计核算中均采用货币作为统一计量单位；
- ⑥各单位的会计核算都应符合会计准则的规范要求；
- ⑦固定资产折旧方法每年均采用平均年限法；
- ⑧每月末，企业都要编制会计报表来定期总结企业的工作；
- ⑨企业的各项会计记录及会计报告均应清晰明了，便于使用者准确地使用；
- ⑩上市公司季度财务报告应在季度终了后 1 个月内报出；
- ⑪财务报表中提供的信息必须是真实可靠的；
- ⑫企业在每年年末要提坏账准备；
- ⑬企业将融资租入的固定资产，视同自有资产核算。

（七）要求：分别指出各种会计实务处理方法以哪一种会计假设或质量要求为理论依据，并一一确定其对应关系，将选定的序号填入前组资料的括号中。

第二章摇会计核算的基本程序与方法

学习目的：熟悉会计业务处理的基本程序，概括了解各处理程序中的技术方法及其关系。

学习要点：会计要素的确认、公允价值、会计记录方法体系、会计报告。

在商品经济社会中，随时都会产生大量的经济信息，而会计目标就是为信息使用者提供有用的会计信息。因此，会计核算系统就需要对大量的经济信息进行辨认，首先确定哪些信息应该记入会计核算系统，何时记入会计核算系统，采用一定的计量标准确定应该记入多少。对于经过确认、计量的会计信息，还要在会计各种特有的载体上加以记录、加工、处理，最后还要经过再一次的确认过程，辨认确定哪些信息对信息使用者有用，并通过特殊的会计信息载体——会计报告加以揭示。

可见，对日常发生的大量经济信息，应用会计核算的基本程序和方法进行确认、计量、记录、再确认和报告，将经济信息按一定的规则 and 标准转化为会计信息，这是会计为了实现其目标而特有的程序和方法。

第一节摇会计确认

所谓会计确认，就是辨认哪些信息应该记入以及何时记入会计系统，并如何通过报告加以揭示的过程。会计确认可分为初次确认和再确认。

会计初次确认就是辨认确定原始经济信息记入会计系统的过程。实际上原始的经济信息最初是在原始凭证上体现的，会计初次确认也就是从原始凭证的审核和填制开始的。会计初次确认的方法可以理解为填制审核会计凭证的方法，即确认经济信息（经济业务）记入会计系统的时间、金额、何种会计要素中，并通过审核保证其合理、合法、真实、准确和完整。

会计再确认是确认哪些会计信息应列入会计报告，以便提供给信息使用

者。

一、时间确认

发生的各种经济信息应何时记入会计系统，在一般情况下是依据经济信息（经济业务）发生的会计期间来决定，确认的经济信息应记入信息发生的当期。但是对于发生的费用和收入信息，却有两种不同的时间确认基础，即权责发生制（应计制）和收付实现制（现金制）。这两种基础的不同选择，将直接影响企业各期经营成果的大小及其合理性，同时也会对各期的税费产生影响。

二、金额确认

确定一定会计期间会计信息的金额数量，这既是一个确认问题同时也是一个计量问题。会计信息的金额必须是可以货币计量的，具有可计量性，这是会计确认的核心问题。如果经济信息不能用货币计量，就不可能转化为会计信息。

三、会计要素的确认

会计要素是会计所要反映和监督的内容。对于发生的经济信息在确认其何时记入会计系统、记入多少金额的同时还要确认应归类计入哪一个会计要素中，这是归类处理会计信息的需要。

对于发生的经济信息是否应确认为是一种会计要素，记入会计系统，应同时满足两个条件，即符合要素定义和确认条件，它体现了定性确定和定量确定的统一。

（一）资产要素的确认

在我国 1992 年 11 月 1 日起施行的《企业会计准则——基本准则》的第二十条中，对资产要素是这样定义的：“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。”同时该准则第二十一条又规定了资产要素的确认条件：“与该资源有关的经济利益很可能流入企业；该资源的成本或者价值能够可靠地计量。”

综上所述，只有同时符合资产定义和资产确认条件的经济信息才能够确认为资产，并列入相关会计报告中，形成资产方面的会计信息。

（二）负债的确认

我国《企业会计准则——基本准则》第二十三条对负债要素是这样定义的：“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

业的现实义务。”同时该准则第二十四条又规定了负债要素的确认条件：“与该义务有关的经济利益很可能流出企业；未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。”而且这两个条件要同时满足。

只有同时符合负债定义和负债确认条件的经济信息才能够确认为负债，并列入相关会计报告中，形成负债方面的会计信息。

（三）所有者权益要素的确认

我国《企业会计准则——基本准则》第二十六条对所有者权益要素是这样定义的：“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。”所有者权益要素的金额是可以确定的，它取决于资产和负债的确认金额，已确认的所有者权益列入相关会计报告中，形成所有者权益方面的会计信息。

（四）收入要素的确认

我国《企业会计准则——基本准则》第三十条对收入要素是这样定义的：“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。”同时该准则第三十一条又规定了收入要素的确认条件：“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。”

只有同时符合收入定义和收入确认条件的经济信息才能够确认为收入，并列入相关会计报告中，形成收入方面的会计信息。

（五）费用要素的确认

我国《企业会计准则——基本准则》第三十三条对费用要素是这样定义的：“费用是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。”同时该准则第三十四条又规定了费用要素的确认条件：“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。”

可见只有同时符合费用定义和费用确认条件的经济信息才能够确认为费用，并列入相关会计报告中，形成费用方面的会计信息。

（六）利润要素的确认

我国《企业会计准则——基本准则》第三十七条对利润要素是这样定义的：“利润是指企业在一定期间的经营成果。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。”利润要素的金额是可以确定的，它取决于收入和费用、直接记入当期利润的利得和损失金额的计量。已确认的利润列入相关会计报告中，形成利润方面的会计信息。

第二节 会计核算

会计要素的确认条件只是规定了会计要素金额确定的可能性，但是要确认其具体金额还要取决于会计系统规定的会计计量模式。

会计计量模式的构成要素有两个，即计量属性（也称计量基础）和计量单位。

一、会计计量属性（计量基础）

会计计量属性就是会计对象的某种经济特征，通常理解就是确定会计要素的计量标准。现行会计系统常用的计量属性有历史成本和现行成本。现行成本又包括重置成本、可变现净值、现值以及公允价值等。我国 2006 年 1 月 1 日起施行的《企业会计准则——基本准则》第四十三条规定：“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

1. 资产入账的历史成本

资产入账的历史成本是指资产在购置当时所支付的现金或者现金等价物的金额，或者购置资产当时所付出的对价的公允价值。

2. 负债入账的历史成本

负债入账的历史成本是指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，或者按照日常经济活动中为偿还负债预期要支付的现金或者现金等价物的金额。

（二）重置成本

资产入账的重置成本是指现在购买相同或者相似资产时所需支付的现金或者现金等价物的金额。

负债入账的重置成本是指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。

（三）可变现净值

可变现净值仅对资产而言。资产可变现净值是指资产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。

（四）现值

资产入账的现值是指资产预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流入量的折现金额。

负债入账的现值是指负债预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额。

（五）公允价值

资产和负债的入账公允价值是指在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额。

二、会计计量单位

会计计量单位是指计量会计要素的尺度，它是衡量会计要素价值的量度单位。因为会计目标是为信息使用者提供对决策有用的信息，会计信息的综合性决定了只能是以货币作为计量单位。虽然在会计计量中除应用货币计量外，还应用实物单位（吨、件等）以及劳动量单位（工时、小时等），但货币是会计计量的主要计量单位。计量会计要素的货币单位有两种，即名义货币和稳值货币。

名义货币是指随着一般物价水平的变动，其购买力也相应变动的货币单位。其变动趋势是：一般物价水平上涨，名义货币的购买力下降。

稳值货币也称不变购买力货币，是指把货币稳定在一个水平上，不考虑购买力变动的货币单位。

会计计量采用哪一种货币作为计量单位对会计信息的质量和会计工作会产生一定的影响。在一般物价水平变动幅度较大的情况下，采用名义货币计量会影响会计信息的质量，但同时会使会计工作简化；如果采用稳值货币计量，虽然提高了会计信息的可靠性，但又给会计实务工作带来了麻烦。所以在一般情况下，只要一般物价水平不发生持续的上涨和下降，假定不变币值，多采用名义货币作为会计计量单位。

三、会计计量模式

不同的会计计量单位和会计计量属性组合在一起就构成了不同的会计计量模式。如历史成本名义货币、历史成本稳值货币、现行成本名义货币、现行成本稳值货币。各种计量模式的选择取决于对会计报告提供信息的要求以及会计环境的变化情况。目前我国所选择的会计计量模式仍然属于历史成本名义货币模式，同时也适当考虑了现行成本的因素。

第三节 会计核算记录

对应该记入会计系统的经济信息,经过会计确认、计量后,要将确认、计量的结果通过会计记录加以反映。会计记录就是对会计对象,通过会计系统中专门的程序和方法加以登记和处理的方法。会计记录已形成了一套较完整的方法体系,包括设置会计账户、复式记账、填制和审核会计凭证、登记账簿、成本计算和财产清查。

一、设置账户

对会计对象的内容进行基本分类,形成会计要素,对会计要素再进行进一步分类,形成会计科目。可见,会计科目是对会计对象的内容所进行的具体分类。实际工作中,会计科目是由国家财政部门在设计企业会计准则应用指南时规定的,各企业要根据会计科目设置相应的账户,以便分门别类地记录经济业务以及由此而引起的各会计要素的增减变动情况及其结果。会计账户就是按会计科目设置的账页的户头,设置账户是对会计对象的具体内容进行分类记录核算的方法,以便为经营管理提供系统、完整的核算指标。

二、复式记账

复式记账是一种记账方法,它是在单式记账法的基础上发展形成的一种科学的记账方法。复式记账就是对于发生的每项经济业务都以相等的金额,同时在两个或两个以上的账户中相互对应地反映的记录方法,以此来全面反映经济业务内容的来龙去脉。

三、填制和审核会计凭证

对于发生的每项经济业务,都应该填制或取得会计凭证。会计凭证是记录经济业务、明确经济责任的书面证明,是登账的依据。会计凭证还必须经过会计及有关部门审核。经审核无误的凭证才能作为登账的依据。填制和审核会计凭证,不仅可为经营管理提供真实可靠的信息资料,而且还有利于明确经济责任,加强会计的监督作用。

四、登记账簿

账簿是用来连续、系统、完整地记录各项经济业务的簿籍。登记账簿就是根据审核无误的会计凭证,把经济业务连续、系统、完整地记入各类账簿,以

便提供系统的核算资料的一种专门方法。设置账簿，不仅可为编制会计报表提供必要的资料，而且也有利于对会计资料的日常管理，同时也为开展会计分析、会计预测工作提供了系统、完整的资料。

五、成本计算

成本计算就是对生产经营过程中所发生的费用，按照一定的对象进行记录和归集，以便确定各个对象的总成本和单位成本的一种专门方法。成本计算是工业企业会计的中心内容，加强成本计算工作，对于不断降低成本、提高经济效益有着重大的意义。

六、财产清查

财产清查是指通过盘点实物、核对账目，确定财产物资的实有额，并且查明账实是否相符的一种专门方法。为了加强会计记录的真实性，保证账实相符，必须定期或不定期地对各类财产物资、货币资金和往来款项进行清查、盘点和核对。在清查中，如发现账实不符，应分析原因、明确责任，并通过一定的审批手续调整账簿记录，达到账实相符。因此，财产清查不仅可保证账簿资料的真实性，而且对于企业单位加强财产管理，挖掘物资潜力，加速资金周转都有着十分重要的意义。

财产清查是提供会计报告前一项重要的工作。只有通过财产清查，保证账簿记录正确并与实际相符的情况下，才能依据账簿记录编制会计报告。

第四节 会计报告

会计报告是以账簿记录为依据，总括地反映会计主体在特定的日期或时期财务状况及经营成果等会计信息的报告性文件。

会计报告是在财产清查后，依据账实相符的账簿记录来编制的，这是对会计信息再一次确认的过程，确认哪些会计信息应列入会计报告，以提供给信息使用者。企业会计报告主要包括资产负债表、利润表以及现金流量表（财务状况变动表）等。

一、资产负债表

资产负债表是反映会计主体在特定的日期其资产、负债和所有者权益情况的会计报告，它是总括反映企业某一时点静态财务状况的报告性文件。

该报告所提供的信息，有助于信息使用者更正确地评价企业的偿债能力，

分析企业的财务弹性及发展趋势，了解企业的财务实力和经营业绩，也可以用于评价经营者的工作业绩等。

虽然资产负债表并不直接反映会计主体的价值，但企业外部信息使用者可以依据该表的信息及其他相关信息，对企业的价值作出合理的评估。

二、利润表

利润表是反映会计主体在特定的时期其经营成果情况的会计报告，它是总括反映企业某一时期的动态收入、费用以及利润情况的报告性文件。

该报告所提供的信息，可以分析评价企业的经营成果，可以作为评价管理当局工作业绩的参考，也可以为信息使用者进行决策提供依据。利润表是根据权责发生制的记账基础来确认收入和费用，进而确保各会计期间利润形成的合理性的，体现了会计分期的要求。

三、现金流量表

现金流量表是反映会计主体在特定的时期其现金的流入流出信息的会计报告。

现金流量表以“现金和现金等价物”为编制基础，是反映企业一定时期动态财务状况的报告性文件。

利用该表提供的信息，可以正确评价企业获取净现金流量的能力，评价企业的偿债能力和支付能力，了解企业利润的质量，也可以预测企业未来的现金流量。

一个企业有利润并不代表有充足的现金，企业经营活动的正常进行是靠资金的正常流动来实现的。一个企业即使有利润，但如果没有足够的现金也会导致破产。所以，信息使用者很好地了解企业的现金情况对于其决策是非常必要的。

第五节 会计核算循环

一、会计循环的意义及内容

在会计系统中，为了及时向信息使用者提供决策有用的会计信息，就必须根据特定的程序，将一定时期内发生的经济信息（经济业务），按照一定的步骤和方法加以处理，最后形成各种会计报告。在持续不断的经营过程中，在连续的会计期间，这种程序需要周而复始地循环进行。人们把这种周而复始、定

期重复进行的会计处理程序称为会计循环。每一个会计期间称为一个会计循环。

我国会计界对会计循环的理解和认识经历了一个不断变化和改进的过程。在传统会计学的基础上，逐渐形成了在手工操作环境下对会计循环的认识。20世纪 50年代，人们认为会计循环主要是由会计核算、会计分析和会计检查三部分内容组成。当时，会计主要是为国家提供信息服务，而且信息是不公开的，所以这三部分工作都由会计承担。

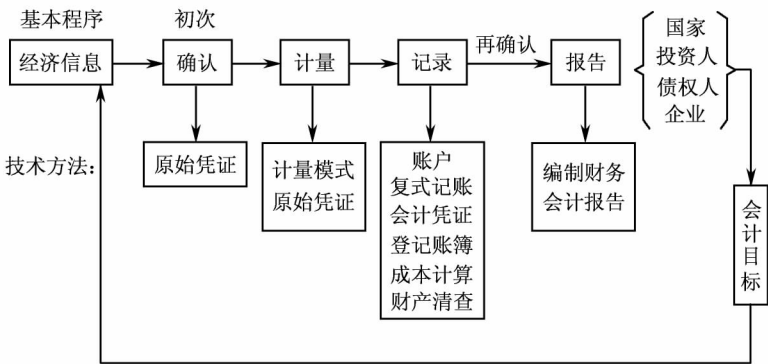
20世纪 80年代初期，我国步入市场经济后，使会计与检查（审计）分离，分析工作也纳入经济活动分析中，所以会计循环内容主要是指会计核算基本程序和方法，即记账、算账、报账的程序和方法。

20世纪 90年代后期，在会计信息系统论下，人们开始认识到会计是一个信息系统，随着会计对象的复杂化，也要求会计方法技术的复杂化，会计不再是简单的记清账。而会计程序和方法要解决的是从无数的经济数据中辨认出哪些属于应记入会计系统的数据，而且还要确认什么时间记入，如何计量，如何记录，怎样加工处理成对决策有用的会计信息，并通过报告加以揭示，以及及时传递给信息使用者。因此经过人们不断地总结，就形成了今天的确认、计量、记录和报告的会计核算基本程序和相应的技术方法，这就是现行会计循环的内容。

二、会计循环的技术方法体系

会计循环是由基本程序和技术方法构成的，两者的关系如图表 2-1所示。

图表 2-1 会计循环示意图



会计系统要求把日常发生的经济信息（经济业务），通过对原始凭证的审核，确认其是否应记入会计系统，在确认的同时采用一定的计量模式对信息数

据进行计量,然后通过编制记账凭证来确认记入何种账户,以及如何记入账户。这就需要采用复式记账方法将经济信息转化为会计信息,把经济业务登记入各类账簿中。某些企业还要依据账簿记录进行成本计算。各会计主体还要通过定期和不定期的财产清查,核对账簿记录,使账实相符,以便为编制财务会计报告提供真实、可靠、系统、完整的资料。最后,经过再一次会计确认,确定哪些信息应通过会计报告向信息使用者加以揭示,从而编制出可信的会计报告。

由图表 2-1 可见,与会计循环各程序相应的方法包括设置账户、复式记账、填制与审核会计凭证、登记账簿、成本计算、财产清查和编制财务会计报告。各种方法相互联系,密切配合,构成了一套完整的会计循环中的方法体系。

思考题

1. 怎样理解会计核算的基本程序与方法?

2. 如何理解会计的初次确认和再确认?

3. 会计初次确认包括哪些内容?

4. 怎样理解确认会计要素的方法?各种会计要素如何确认?

5. 什么是会计计量属性?现行会计系统常用的计量属性有几种?

6. 什么是会计计量单位?有哪几种计量单位?

7. 什么是会计记录?会计记录的方法体系是怎样的?

8. 如何理解会计报告在整个会计核算程序与方法中的地位 and 作用?

9. 什么是会计循环?会计循环是由哪些内容构成的?

10. 会计循环的技术方法体系是怎样的?

第三章 会计科目与会计账户

学习目的：了解会计科目与会计账户的关系，掌握会计账户的原理及其应用。

学习要点：会计科目与会计账户的联系与区别、会计账户的结构。

第一节 会计科目

一、会计科目的概念

为了科学地反映和监督资金运动，即为了全面系统地反映和监督各项会计要素的增减变动情况，首先采用的方法是设置会计账户。设置会计账户是进行会计核算的一种专门方法。而要设置会计账户，又必须先设置会计科目。所谓会计科目实际是对会计要素进行进一步分类的项目，也就是对会计对象的具体内容进行分类核算的项目。例如，为了反映和监督各项资产的增减变动，设置了“库存现金”“银行存款”“原材料”“长期股权投资”“固定资产”“无形资产”等科目；为了反映和监督负债的增减变动，设置了“短期借款”“应付账款”“应付职工薪酬”“应交税费”“长期借款”等科目；为了反映和监督所有者权益的增减变动，设置了“实收资本”“资本公积”“盈余公积”等科目；为了反映和监督收入、费用和利润的增减变动，设置了“主营业务收入”“生产成本”“本年利润”“利润分配”“营业外收入”“营业外支出”等科目。一个会计科目只核算一定的经济内容，全部科目所构成的会计科目体系则要包括会计核算的全部内容。

二、会计科目的设置

（一）设置会计科目的意义

设置会计科目对于会计核算与管理具有重要的作用。

设置会计科目可以对会计要素进行进一步分类，从而分门别类地反映和监

监督资金运动的情况。

设置会计科目是对会计对象的具体内容进行的科学分类，每个会计科目反映某一方面的经济内容，可认识资金运动的某个环节，整个会计科目体系则从不同方面完整地反映出资金运动的总体，从而达到分门别类地反映、监督企业资金运动的目的。会计科目的设置是组织会计核算的依据。会计科目的设置规定了会计科目的核算范围、具体内容、核算方法、编制会计分录的方法及明细科目设置的要求等，它是进行日常会计事项处理的依据。根据它确定会计分录、编制记账凭证、登记账簿。

会计科目的设置是进行会计管理的手段。会计科目提供的资料是企业对生产经营活动进行分析、监督、控制、考核的依据，根据会计科目所提供的资料及时地筹资、融资，保证资金供应，满足各方面对资金的需要。同时，防止资金积压，加速资金周转，提高资金运用效果。总之，会计科目的设置为理财提供了必需的资料。另外，每一个会计科目就是一项核算指标，它也为国家进行宏观管理提供了一定的依据。

（二）设置会计科目应遵循的原则

（员）会计科目的设置应符合会计对象的特点，全面反映会计对象的内容。会计科目的设置必须保证全面、系统地反映会计对象的全部内容，不能有任何遗漏。同时，它的设置除了有符合各行各业共性的会计科目，如现金、银行存款、固定资产等外，还要根据各行各业会计对象的特点，设置相应的会计科目。例如，工业企业根据本身主要从事生产经营的特点，设置一些特定的会计科目，如自制半成品、生产成本等，而与其他行业如商业流通业、金融保险企业不同。会计科目的设置反映了一个行业特定的资金运动的具体内容。

（圆）会计科目的设置既要满足对外报告的要求，又要符合内部进行经营管理的需要。因为会计的直接目标是为所有的信息使用者提供对决策有用的信息，所以，设置会计科目时应考虑到既要满足政府部门加强宏观调控、制定方针政策的需要，满足投资者、债权人及有关方面对企业的经营成果和财务状况进行准确判断的需要，同时又要满足企业内部加强经营管理的需要。并以此来决定对会计对象的具体内容分类的详细程度、分类的标准及原则。

（猿）会计科目的设置既要适应经济业务内容发展的需要，又要保持相对稳定。随着经济的发展和经济体制改革的深入，经济业务内容是不断发展变化的，因此资金运动的形式也是发展变化的。例如，近年来随着技术市场的发展和专利法、商标法的实施，需要对专有技术、专利权的价值及其变动情况进行反映和监督，于是增设了“无形资产”科目；随着商业信用发展，单独设置了“预收账款”和“预付账款”科目，即把预收、预付货款的核算从“应

付账款”“应收账款”科目中分离出来,以反映和监督商品交易中因延期付款和延期交货而形成的债权债务关系。但是,为了贯彻会计准则的可比性原则,会计科目的设置应保持相对稳定。并在一定范围内,使不同时期的会计指标能够相互可比。

(源 会计科目的设置要做到统一性和灵活性相结合。在设置会计科目时,首先要遵循《企业会计准则——基本准则》附录中有关会计科目设置的有关规定。这样,一些主要的会计科目的核算内容就能够达到一致,这就保证了会计核算指标在一些部门,以致在全国范围内能够综合汇总、分析利用。但是,同时会计准则也允许各行业、各部门在符合准则精神的前提下,可以根据本行业的特点和管理要求,制定各自的会计科目,而且允许各单位根据自己的特点和管理需要,在保证提供统一核算指标的前提下,对统一规定的会计科目作必要的增补或简并,这就是灵活性。例如,统一规定的会计科目未设“废品损失”“停工损失”,企业如果需要单独核算废品损失和停工损失便可以增设这两个科目。对于明细科目,企业可以比照《企业会计准则——基本准则》附录中的有关规定,根据本企业管理工作的实际需要来设定。

(缘 会计科目要简明、适用,并要分类、编号。每一个会计科目设置时都要有特定的核算内容,因此对每一个科目的核算内容必须严格、明确地界定。会计科目的名称与其核算的内容要相一致,并要含义明确,通俗易懂。科目的数量和粗细程度,应根据企业规模大小、业务的繁简和管理的需要而定。

各企业会计科目统一采用我国《企业会计准则——基本准则》附录中规定的会计科目表。主要会计科目表如图表猿所示。

图表猿

会计科目表

顺序号	编号	会计科目名称	顺序号	编号	会计科目名称
		一、资产类			
员	源	摇库存现金	源	源	摇原材料
圆	源	摇银行存款	缘	源	摇材料成本差异
猿	源	摇其他货币资金	远	源	摇库存商品
源	源	摇交易性金融资产	苑	源	摇发出商品
缘	源	摇应收票据	愿	源	摇商品进销差价
远	源	摇应收账款	怨	源	摇委托加工物资
苑	源	摇预付账款	园	源	摇周转材料
愿	源	摇应收股利	员	源	摇存货跌价准备
怨	源	摇应收利息	圆	源	摇持有至到期投资
员园	源	摇其他应收款	猿	源	摇持有至到期投资减值准备
员员	源	摇坏账准备	源	源	摇可供出售金融资产
员圆	源	摇材料采购	缘	源	摇长期股权投资
员猿	源	摇在途物资	远	源	摇长期股权投资减值准备
			苑	源	摇长期应收款

摇摇续图表 猿

顺序号	编号	会计科目名称	顺序号	编号	会计科目名称
源	源	摇固定资产	缘	源	摇预计负债
源	源	摇累计折旧	缘	源	摇递延所得税负债
猿	源	摇固定资产减值准备	三、所有者权益类		
猿	源	摇在建工程	源	源	摇实收资本
猿	源	摇工程物资	源	源	摇资本公积
猿	源	摇固定资产清理	源	源	摇盈余公积
猿	源	摇无形资产	源	源	摇本年利润
猿	源	摇累计摊销	源	源	摇利润分配
猿	源	摇无形资产减值准备	源	源	摇库存股
猿	源	摇商誉	四、成本类		
猿	源	摇长期待摊费用	源	源	摇生产成本
猿	源	摇递延所得税资产	源	源	摇制造费用
源	源	摇待处理财产损益	源	源	摇劳务成本
二、负债类			源	源	摇研发支出
源	源	摇短期借款	五、损益类		
源	源	摇交易性金融负债	源	源	摇主营业务收入
源	源	摇应付票据	源	源	摇其他业务收入
源	源	摇应付账款	源	源	摇公允价值变动损益
源	源	摇预收账款	源	源	摇投资收益
源	源	摇应付职工薪酬	源	源	摇营业外收入
源	源	摇应交税费	源	源	摇主营业务成本
源	源	摇应付利息	源	源	摇其他业务成本
源	源	摇应付股利	源	源	摇营业税金及附加
缘	源	摇其他应付款	源	源	摇销售费用
缘	源	摇代理业务负债	源	源	摇管理费用
缘	源	摇递延收益	源	源	摇财务费用
缘	源	摇长期借款	源	源	摇资产减值损失
缘	源	摇应付债券	源	源	摇营业外支出
缘	源	摇长期应付款	源	源	摇所得税费用
缘	源	摇未确认融资费用	源	源	摇以前年度损益调整
缘	源	摇专项应付款			

三、会计科目的分类

(一) 会计科目按其反映的经济内容分类

会计科目的经济内容就是所反映的会计对象的具体内容,按科目反映的经济内容分类实际是按会计对象的具体内容进行分类,它是会计科目进行分类的基础。会计对象的具体内容可以归结为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等会计要素。因此,会计科目按其反映的经济内容可以分为资产类会计科目、负债类会计科目、所有者权益类会计科目、收入类会计科目、费用类会

计科目和利润类会计科目六类。这种分类方法提供了会计要素的核算指标。

一、资产类会计科目

按资产的流动性大小，又可以分为以下两类。

(1) 反映流动资产的会计科目，如“库存现金”“银行存款”“交易性金融资产”“应收账款”“应收股利”“应收利息”“原材料”“材料采购”“周转材料”“库存商品”等科目。

(2) 反映非流动资产的会计科目，如“持有至到期投资”“可供出售金融资产”“长期应收款”“固定资产”“无形资产”“长期股权投资”“商誉”等科目。

二、负债类会计科目

按负债的流动性大小，又可以分为以下三类。

(1) 反映流动负债的会计科目，如“短期借款”“应付账款”“应付职工薪酬”“应付利息”“应交税费”“应付股利”等科目。

(2) 反映长期负债的会计科目，如“长期借款”“应付债券”“长期应付款”等科目。

(3) 反映其他负债的会计科目，如“预计负债”“递延所得税负债”等。

三、所有者权益类会计科目

所有者权益类会计科目是反映所有者权益增减变动的，按所有者权益的来源和构成，又可以分为以下三类。

(1) 反映所有者投资的科目，如“实收资本”科目。

(2) 反映直接计入所有者权益的利得和损失的科目，如“资本公积”等科目。

(3) 反映经营积累的科目，如“盈余公积”等科目。

四、收入类会计科目

按收入的不同性质和内容，收入类会计科目又可以分为以下两类。

(1) 反映基本业务收入的科目，如“主营业务收入”等科目。

(2) 反映其他业务收入的科目，如“其他业务收入”“投资收益”等科目。

五、费用类会计科目

按费用的不同性质和内容，费用类会计科目又可以分为以下两类。

(1) 反映营业费用的科目，如“生产成本”“制造费用”“主营业务成本”“管理费用”“财务费用”等科目。

(2) 反映营业外费用的科目，如“营业外支出”科目。

六、利润类会计科目

利润类会计科目可以分为以下两类。

① 反映利润实现情况的科目，如“本年利润”科目。

② 反映利润分配情况的科目，如“利润分配”科目。

从理论上讲，会计科目是对会计要素内容的分类，要素为六个，因此会计科目也应分为六大类。但是，财政部在企业会计准则附件中规定的会计科目表中却把会计科目归为五大类，其目的是为了反映会计科目的一些规律性，便于会计人员在会计核算实际工作中更科学地使用这些科目。所以对某些类科目进行了分解或合并，其中将利润类的两个科目（“本年利润”“利润分配”）合并到所有者权益类，因为利润在没有分配前是属于所有者的，可归入所有者权益类。将费用类科目分解为两部分，一部分为用来核算某对象成本的科目，如“生产成本”“制造费用”“劳务成本”和“研发支出”四个科目单独作为一类即成本类，体现了工业企业和对外提供劳务的企业的生产特点。将其余的费用类科目与收入类科目合并为损益类。损益类科目虽然包括了两种截然不同性质的科目（费用类和收入类），但将这两类科目归为一类也有其意义，因为损益类科目有其共同特点，按其设置的账户期末均无余额，每月末需将所有的收入类和费用类账户发生额转入“本年利润”账户。所以，将它们设为一类，有利于了解科目的规律性并科学地应用这些科目。

（二）会计科目按其提供核算指标的详细程度分类

根据企业经营管理的需要，在会计核算中既要有反映资金运动的总括指标，同时又要有进一步反映明细情况的指标，因此有必要把会计科目分为总分类科目和明细分类科目。总分类科目也叫一级科目或总账科目，是对会计对象不同经济内容所作的总括分类的科目，它反映资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等核算指标的总括情况。会计科目表中所列的科目都是总分类科目。明细分类科目是对总分类科目所含内容的进一步分类，它是总分类科目的进一步发展和具体化，在总括分类的基础上反映详细、具体的核算指标。为了适应管理工作的需要，有的总分类科目下设的明细科目太多，也可以设置一个明细科目体系，其中包括二级科目和更加具体的明细科目。例如，“原材料”总分类科目可以按材料的内容分为“原料及主要材料”“外购半成品”“辅助材料”等二级科目；在“原料及主要材料”下，根据材料的名称还可以划分更加具体的明细科目。这样，既可以反映出原材料这一资产的情况，也可以反映出原料及主要材料甚至更具体的某种材料的情况，为材料的管理提供所需要的资料。又如，为了反映企业发生销售业务而产生的债权情况，应设置“应收账款”总分类科目，在这一科目下，还应根据客户的名称设置明细科目。这样，既能够反映出总体债权的情况，又能够掌握每个欠债者所欠款项具

体情况。

按我国现行会计准则规定，总分类科目一般由财政部统一制定，明细分类科目各单位可比照准则的有关规定，根据实际需要自行设计。

总分类科目是所属明细分类科目反映内容的综合，对所属明细分类科目起着统驭、控制、概括的作用；明细分类科目是总分类科目的进一步详细和具体化，对相应的总分类科目起着辅助和补充的作用。它们所提供的指标相辅相成、相互为用，只是一个总括地、一个详尽地反映同一会计对象的内容。在实际工作中，除少数总分类科目（如累计折旧）不必设明细科目外，大部分总分类科目都需设所属明细科目。

四、会计科目的编号

会计科目编号是以数字确定会计科目的所属类别及其在类别中的位置。采用数字编号法，能够反映会计科目之间的内在联系，明确其类别、顺序和位置，使会计科目体系科学化、制度化和规范化。同时，便于日常核算工作，简化核算手续，并为会计电算化创造了条件。

财政部制定的一级科目编号采用四位数，千位数的字头是大类编号，反映会计科目的经济类别，后三位数为会计科目顺序号。二级科目编号应采用六位数，以区别统一会计准则设置的一级科目代号。例如，“~~资产类~~库存现金”，其中“~~资产类~~”代表资产类，“~~资产类~~”代表现金在资产类中的位置顺序；“~~负债类~~短期借款”，其中“~~负债类~~”代表负债类，“~~负债类~~”表示短期借款在负债类的位置，等等。

第二节 会计账户

一、会计账户的概念

设置会计科目只是规定了对会计对象具体内容进行分类核算的项目，但是要序时、连续、系统地记录因经济业务发生而引起的会计要素的增减变动，还必须根据会计科目开设账户。账户是根据会计科目设置的账页的户头。会计科目是账户的名称。开设账户的目的是为了记录各项经济业务，所以账户要具有一定的结构。会计科目作为账户的名称反应了所登记的经济内容，账户为记录经济内容的增减变化提供了结构条件。在实际应用中，会计科目和账户是相辅相成的一个完整的统一体，反映共同的经济事项，构成了对会计对象进行科学分类、系统登记的专门方法。但它们是有所区别的，它们之间的主要区别是账户有结构，而会计科目没有结构。

二、会计账户的结构

(一) 会计账户的基本结构

账户的特点是具有一定的结构。由于经济业务发生所引起的各项会计要素的变动，从数量上看不外是增加和减少两种情况，这就决定了账户的基本结构为左右两部分，一方记增加额，另一方记减少额。

账户基本结构的格式如图表 3-1 所示。

图表 3-1 账户基本结构格式

日期		凭证 号数	摘要	金额	日期		凭证 号数	摘要	金额
月	日				月	日			

账户的基本结构一般包括以下内容：

- (1) 账户的名称即会计科目；
- (2) 记录经济业务的日期和内容摘要；
- (3) 凭证号数；
- (4) 增加和减少的金额及余额。

每个账户都有一个简短明了的名称，即会计科目，用以说明账户登记业务数据的经济内容、所属会计要素的类别。账户左右两方的金额栏，分别登记增加额和减少额，如果账户有期初余额，它应首先登记在增加方，然后对期间内每一项发生的业务应该分析其应增加还是减少，将其增、减的金额记入有关规定的栏内。每个会计期末（月份、季度、半年度、年度）对各个账户的金额要进行合计，这个合计数叫“本期发生额合计”或者“本期发生额”。增方合计金额叫做“本期增加发生额合计”或“本期增加发生额”，减方合计金额叫做“本期减少发生额合计”或“本期减少发生额”。增减相抵后的差额，称为账户余额。余额按其表示时间的不同，分为期初余额和期末余额。因此，在账户中所记录的金额有期初余额、本期增加额、本期减少额和期末余额。这四项金额的关系可用下列等式表示：

期末余额 = 期初余额 + 本期增加发生额 - 本期减少发生额

本期的期末余额转入下期时，即为下期的期初余额。至于在账户的左右两方中哪一方登记增加，哪一方登记减少，则取决于所采用的记账方法和所记录

的经济业务内容性质。

(二) 会计账户的简化结构

为了便于说明和教学，可以把账户的基本结构简化为“栽”形账户，看起来形象简单，并可以说明记账所需要的结构。“栽”形账户的结构格式如图表 猿猿所示。

图表 猿猿 “栽”形账户结构格式

左方	账户名称 (会计科目)	右方

(三) 会计账户的标准结构

会计账户是用来分类或序时反映会计要素增减变动及变动后的结果情况的，所以会计账户的标准结构为三栏式结构，即增加栏、减少栏及余额栏。会计账户的标准结构格式如图表 猿源所示。

图表 猿源

账户标准结构格式

账户名称 (会计科目)

圆伊伊年		凭证		摘 要	增加额	减少额	余额
月	日	字	号				

摇摇图表 猿源所反映的是在增减记账法下会计账户的标准结构格式。在不同的记账方法下，所采用的记账符号不同，而不同的记账符号对于不同性质的账户来说其增减含义又有所不同。在其他记账方法下，账户标准结构格式在后面有关章节中将做详细介绍。

思考题

圆什么是会计科目？为什么要设置会计科目？

圆设置会计科目的原则有哪些？

圆会计科目如何进行分类？

圆什么是会计账户？它与会计科目有何关系？

圆会计账户的基本结构如何？什么是账户的简化结构？

圆会计账户的标准结构如何？为什么要设置标准结构的账户？

练摇习摇题

一、会计科目的应用。

(员 资料：下列表中反映的各项是会计对象的具体内容。

序摇号	会计对象的具体内容	会计科目
员	运输汽车	
圆	生产车间用房屋	
猿	厂部办公大楼	
源	库存为生产储备的钢材	
缘	库存储备的其他辅助材料	
远	库存待销的产成品	
苑	红旗公司所欠的货款	
愿	应付给远东公司的购货款	
怨	应缴纳的税金	
园	企业在银行的存款	
员	企业由于筹资而发行的债券	
圆	投资者投入的资本金	
猿	企业购买的专利权	
源	企业从税后利润中提取的盈余公积金	
缘	为生产所耗用的直接材料费	
远	生产车间发生的办公费	
苑	由于销售产品而实现的销售收入	
愿	厂部发生的管理费	
怨	企业应负担的短期借款利息	
园	企业购买股票而取得的股利	
员	企业所欠职工的工资	
圆	产品在销售过程中支付的广告费	
猿	企业的罚款收入	
源	企业的意外灾害损失	

摇摇 (圆 要求：分析上表中的各项目，确定其应归属哪一科目核算，并将确定的会计科目名称填入上表中。

二、账户余额的计算方法。

(员 资料：下列表中有甲、乙、丙、丁四个账户，各有一组相关数据，但不够完整。

项摇摇目	甲账户	乙账户	丙账户	丁账户
期初余额	缘缘园	缘园园	源源园	(摇摇)
本期增加方发生额	(摇摇)	源源园	猿猿园	怨怨园
本期减少方发生额	猿猿园	(摇摇)	源源园	远远园
期末余额	员员园	圆圆园	(摇摇)	源源园

摇摇 (圆 要求：根据账户期末余额计算公式计算出上表中的短缺数字，并将计算结果填入上表中的括号内。

第四章 复式记账

学习目的：掌握复式记账方法及其应用。

学习要点：复式记账原理、借贷记账法主要内容、平行登记的含义。

第一节 复式记账概述

一、复式记账及其形成

复式记账是指对于发生的每项经济业务，都以相等的金额，同时在两个或两个以上的账户中相互对应地反映记录的一种专门方法。例如，用银行存款 2000 元购买材料。这项经济业务发生后，一方面在“原材料”账户中登记增加 2000 元，同时还要在银行存款账户中登记减少 2000 元。这样，就把这笔资金的全部运动过程表现出来了。这笔资金原来表现为“银行存款”形态，现在转化为“原材料”形态。可见，采用复式记账能够全面反映经济业务的来龙去脉，以及有关账户之间的相互关系，也便于对各项经济业务进行监督和平衡。

复式记账法是在单式记账法的基础上发展形成的。单式记账法是一种比较简单的早期会计记账方法。对于发生的经济业务，单式记账法只重点记录货币资金以及债权、债务的变化情况，对于实物的增减变动情况日常不进行反映，只在期末通过实际盘点来确定其实存数。如上述购买材料的业务，在单式记账法下，在账上只记录银行存款减少 2000 元，而材料的增加不予登记，到月末再盘点其实存数额。对于发生的一项经济业务只登记一方，这种记账方法显然不够科学，不能全面反映资金的运动情况，也无法检查账户记录是否正确，更无法保证财产实物的安全、完整。

二、复式记账原理

复式记账法是一种科学的记账方法。它是根据什么原理产生的呢？为什么

一笔业务发生至少要用两个账户去相互对应地反映？弄懂这一问题，对于更好地应用复式记账方法，正确地处理经济业务是十分有益的。

企业每天都发生大量错综复杂的经济业务，这些业务的发生必将引起会计要素内容的频繁变化，即资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润之间的变化。利润是收入减去费用后的净额，这一净额在没有分配前也表现为所有者权益，而负债本身也表现为是一种权益，即债权人的权益。所以企业经济业务的发生，都集中表现为资产与权益的变化。为此，将企业错综复杂的经济业务，概括为如下四种类型。

（员 经济业务的发生，引起资产和权益的等额同增。

例 源：投资者投入公司货币资金 员园园园元，公司已收款入账。

这笔业务引起公司“银行存款”（资产类）增加 员园园园元，同时引起“实收资本”（所有者权益类）增加 员园园园元。

例 源：公司从银行取得短期借款 园园园园元，已存入银行。

这笔业务引起公司“银行存款”（资产类）增加 园园园园元，同时又引起“短期借款”（债权人权益类）增加 园园园园元。

（圆 经济业务的发生，引起资产内部的等额有增有减。

例 源：从银行提取现金 缘园元。

这笔业务引起一种资产的增加，同时也引起另一种资产的等额减少。即“库存现金”增加 缘园元，同时“银行存款”减少 缘园元。

（猿 经济业务的发生，引起权益内部等额的有增有减的转化。

例 源：公司从银行取得短期借款 猿缘园元，用来直接偿还应付账款。

这笔业务的发生，引起债权人权益内部的等额有增有减，即“短期借款”增加 猿缘园元，同时“应付账款”减少 猿缘园元。

例 源：公司将盈余公积金 员缘园元转增资本金。

这笔业务的发生，引起所有者权益内部的等额有增有减，即“实收资本”增加 员缘园元，同时“盈余公积”减少 员缘园元。

例 源：经公司董事会决定将可转换应付债券 远园园元转为股本。

这笔业务的发生，引起所有者权益和债权人权益的等额有增有减，即“实收资本”增加 远园园元，同时“应付债券”减少 远园园元。

（源 经济业务的发生，引起资产和权益的等额同减。

例 源：公司用银行存款 员园园园元偿还短期借款。

这笔业务的发生，引起一种债权人权益和一种资产的等额同减，即“短期借款”减少 员园园园元，同时“银行存款”也减少 员园园园元。

例 源：经公司董事会决定，同意投资者撤回投资 园园园元。

这笔业务的发生，引起一种所有者权益和一种资产的等额同减，即“实收资本”（所有者权益）减少 100000 元，同时“银行存款”（资产）也减少 100000 元。

在第一章中所介绍的资金静态会计等式，即资产等于权益，这一公式是反映资金运动到某一时点时资产和权益的情况。假如在某一时点公司的资产总额与权益总额均为 1000000 元。在此基础上，公司又发生了上述经济业务，这些业务发生后，虽然引起了资产和权益总额的变化，但变化的结果是资产总额仍与权益总额相等，两者仍保持平衡的关系。四种类型的经济业务对静态会计等式的影响如图表 1-1 所示。

图表 1-1 经济业务对静态会计等式影响图表

资 产		权 益	
项 目	金 额	项 目	金 额
原资产总额	1000000	原权益总额	1000000
一类业务：		一类业务：	
（1）银行存款	100000	（1）实收资本	100000
（2）银行存款	100000	（2）短期借款	100000
二类业务：		三类业务：	
（3）库存现金	10000	（3）短期借款	100000
（4）银行存款	100000	（4）应付账款	100000
三类业务：		（5）实收资本	100000
（5）银行存款	100000	（6）盈余公积	100000
四类业务：		（7）实收资本	100000
（6）银行存款	100000	（8）应付债券	100000
（7）银行存款	100000	四类业务：	
变化后资产总额	1000000	（9）短期借款	100000
		（10）实收资本	100000
		变化后权益总额	1000000

通过上述经济业务对会计等式影响的分析，可总结出如下三个要点。

（1）涉及等式两侧项目的业务，记等额的同增或同减；涉及等式一侧项目的业务，记等额的有增有减。

（2）无论经济业务怎样变化，也不会破坏资产等于权益这一平衡关系。

（3）资产和权益这一平衡关系又不是静止的，而是随着经济业务的不断发生，随着资金的不断运动，新平衡将不断代替旧平衡。

综上所述,每项经济业务发生,都要涉及资产和权益之间,以及它们各自的内部之间的双重变化。所以,每当经济业务发生,就应该全面地从资金相互联系、相互对应的两个方面去反映资金的运动及其变化的结果,这就是复式记账的原理。

三、复式记账法的种类

复式记账法是在长期会计工作的实践中逐步发展形成的。目前主要有三种复式记账方法,即借贷记账法、增减记账法和收付记账法。我国的《企业会计准则——基本准则》规定,企业一律采用借贷记账法,以适应与国际惯例接轨的需要。

第二节 借贷记账法

一、借贷记账法及其由来

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。

借贷记账法早在 15 世纪初期就已经问世。根据历史记载,最早是在意大利的古罗马城开始使用。借贷记账法的“借”“贷”两字最初来源于高利贷资本的借、贷之意,“借”就是指款项借出;“贷”是指款项贷入。后来随着商品经济的发展,借、贷两字的含义逐渐发生了变化,最后完全失去了它本来的意义,成了一对纯粹的记账符号,在账户上用来反映经济事项的增减变化,成了会计专门术语。

15 世纪初期,我国从西方引进了借贷记账法,应用至今。

二、借贷记账法的内容

(一) 以“借”和“贷”作为记账符号

借贷记账法是以“借”和“贷”作为记账符号的。但是,这对符号对于不同性质的账户来说有着不同的含义。对于资产类(费用类)账户来说,“借”表示增加,“贷”表示减少,期末如有余额则在借方;对于权益类(收入类)账户来说则含义相反,“借”表示减少,“贷”表示增加,期末如有余额则在贷方。

在借贷记账法下,账户的结构如图表 4-1 所示。

资产（费用）账户 权益（收入）账户

借方	账户名称	贷方	借方	账户名称	贷方
期初余额	伊伊伊		期初余额	伊伊伊	
本期增加额	伊伊伊	本期减少额 伊伊伊 摇摇	本期减少额 伊伊伊	本期增加额 伊伊伊	
本期发生额 伊伊伊		本期发生额 伊伊伊	本期发生额 伊伊伊		本期发生额 伊伊伊
期末余额 伊伊伊				期末余额 伊伊伊	

两大类账户期末余额计算公式如下：

资产（费用）类账户 借方期初余额 + 借方本期发生额 = 贷方本期发生额 + 贷方期末余额

权益（收入）类账户 贷方期初余额 + 贷方本期发生额 = 借方本期发生额 + 借方期末余额

（二）以“有借必有贷，借贷必相等”作为记账规则

从复式记账原理中所举的四种类型的经济业务来看，第一种类型经济业务引起资产和权益的等额同增，这就涉及资产账户的借方和权益账户的贷方记录同一金额；第二种类型经济业务引起资产内部等额的有增有减，这就涉及资产类账户内部的有借有贷相同的金额；第三种类型经济业务引起权益内部等额的有增有减，这就涉及权益类账户内部以相等的金额记入一些账户的借方和另一些账户的贷方。由此可见，任何经济业务发生后，都要以“有借必有贷，借贷必相等”的记账规则，以相同的金额，在记入一个账户借方的同时，记入另一个或若干个账户的贷方；或者在记入一个账户贷方的同时，记入另一个或若干个账户的借方。

（三）在借贷记账法下可允许设置双重性质的账户

在其他记账方法下，账户的性质是需要事先固定的。但是，在借贷记账法下，可不必这样严格，允许设置一些共同性质的账户，如“其他往来”“待处理财产损益”等账户。期末，可根据这些账户余额的方向来确定其性质。即如期末余额在借方，则视为资产类账户；如期末余额在贷方，可视为权益类账户。设置这种双重性质的账户，有利于灵活使用账户，便于核算。

（四）借贷记账法下的会计分录

会计分录就是确定某项经济业务应借应贷账户的名称以及金额的记录。

为了保证账户记录的正确性，对于发生的经济业务要进行分析，先编制会计分录，即确定该项业务应记入什么账户、记入什么方向、金额是多少。这些记录的确定过程，也就是编制会计分录的过程。然后再根据会计分录登记账

户。在实际工作中,会计分录是根据原始凭证编制的,并反映在记账凭证中,所以记账凭证也称作分录凭证。

会计分录按其结构不同可分为简单会计分录和复合会计分录两种。简单会计分录是指只涉及两个对应账户的会计分录,即“一借一贷”的会计分录。复合会计分录是指涉及两个以上对应账户的会计分录,包括一借多贷的会计分录和一贷多借的会计分录。一般情况下不宜编制多借多贷的会计分录,因账户的对应关系不清楚。所谓账户的对应关系就是会计分录中借、贷方账户之间的关系,存在着这种对应关系的账户就是对应账户。借方账户的对应账户是贷方账户;贷方账户的对应账户就是借方账户。通过账户的对应关系的分析,可以检查会计分录编制的是否正确。

简单会计分录与复合会计分录有着密切的关系:复合会计分录是由若干个反映同类经济业务的简单会计分录合并而成的,任何一个复合会计分录都可分解为若干个简单会计分录。现举例说明会计分录的编制方法及其分类。

例 4-1-1: 企业用银行存款 10000 元购入一批材料,材料已验收入库,货款已经支付 (增值税金略)。

在分析该笔业务时,要回答下列问题:

- (1) 该笔业务涉及哪几个账户?
- (2) 其经济含义是增还是减?
- (3) 账户的性质是什么 (即资产类还是权益类)?
- (4) 是应借还是应贷?
- (5) 金额为多少?

——回答出上述这几个问题,便可以编制出会计分录。例 4-1-1 业务涉及“银行存款”和“原材料”两个账户。这两个账户都是资产类账户,其经济含义是“原材料”应增加,资产类增加用“借”表示;“银行存款”应减少,资产类减少用“贷”表示,金额为 10000 元,所以编制出下列简单会计分录:

借:原材料 10000

贷:银行存款 10000

例 4-1-2: 企业通过银行收到某单位支付的一笔款项 10000 元,其中 8000 元为企业本期实现的主营业务收入 (增值税金略),另 2000 元为应收账款收回。

该笔业务涉及“银行存款”“主营业务收入”“应收账款”三个账户。“银行存款”是资产类账户,应为增加,用“借”表示;“主营业务收入”为收入类,其性质同权益,应为增加,用“贷”表示;“应收账款”是资产类账户,应为减少,用“贷”表示,金额分别为 10000 元,8000 元和 2000 元。

元。因此，编制下列复合会计分录：

借：银行存款 10000

贷：主营业务收入 10000

 应收账款 10000

例 源缘的复合会计分录可分解成如下两个简单的会计分录：

（员）借：银行存款 10000

 贷：主营业务收入 10000

（圆）借：银行存款 10000

 贷：应收账款 10000

（五）借贷记账法下的试算平衡

试算平衡就是检查一定时期账户记录是否正确的一种方法。日常根据会计分录把经济业务登入各类账户中后，为了检查账户记录是否正确，就要根据企业业务量的大小，进行定期或不定期的试算平衡工作。进行试算平衡时需要编制试算平衡表。试算平衡表有下列两种。

源缘 总分分类账户本期发生额试算平衡表

编制该表的理论依据是“有借必有贷，借贷必相等”这一记账规则。因为每一项经济业务都按这一记账规则进行记账，因此一定时期内全部账户的借方发生额合计必然等于全部账户贷方发生额合计。该表可根据日常业务量的大小，随时编制，进行定期或不定期的试算平衡工作。该表的格式如图表 源缘所示。

摇摇图表 源缘

总分分类账户本期发生额试算平衡表

源缘 伊年 伊伊月 伊伊~ 伊伊日 摇摇		
账 户 名 称	借方发生额	贷方发生额
银行存款	伊伊伊	伊伊伊
...	...	...
...	...	...
合 摇 计	伊伊伊	伊伊伊

摇摇图表 源缘中的借方发生额合计数如等于贷方发生额合计数，说明账户记录基本正确；如不相等，则说明记账有误，需进一步查找。

源缘 总分分类账户期末余额试算平衡表

编制该表的理论依据是“资产=权益”这一会计等式。因为某一时点，企业全部资产总额等于权益总额，而通常在报告期末资产账户为借方余额，权益账户为贷方余额，某一时点全部账户借方余额应等于贷方余额。该表常常在每月末编制，其格式如图表 源缘所示。

图表 4-1 借贷的借方余额合计数如果与贷方余额的合计数相等，则说明账户记录基本正确；如不相等，则说明记账有误，需进一步查找。

图表 4-1 总分类账户期末余额试算平衡表

2013年 12月 31日 余额		
账户名称	借方余额	贷方余额
银行存款	1000	—
短期借款	—	1000
...	...	...
合 计	1000	1000

在实际工作中，有些企业在月末将上述两种试算平衡表合一，编制“总分类账户本期发生额及余额对照表”，其格式如图表 4-2 所示。

图表 4-2 总分类账户本期发生额及余额对照表

2013年 12月 31日 余额						
账户名称	月 初 余 额		本期发生额		月 末 余 额	
	借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方
银行存款	1000	—	1000	1000	1000	—
短期借款	—	1000	1000	1000	—	1000
...	...	...	...	...	...	...
合 计	1000	1000	1000	1000	1000	1000

图表 4-2 中三对数字应平衡，即月初借方余额合计与贷方余额合计平衡；本期借方发生额合计与贷方发生额合计平衡；月末借方余额合计与贷方余额合计平衡。

下面以本章第一节中所列举的四类经济业务的例 4-1 至例 4-4 为例，采用借贷记账法对业务按下列简单的账务处理程序进行账务处理：

- (1) 分析经济业务，编制会计分录；
- (2) 登记账户，并结出各账户的借贷方发生额合计；
- (3) 编制总分类账户本期发生额试算平衡表。

第一步，编制会计分录如下：

- ① 借：银行存款 1000
 贷：实收资本 1000
- ② 借：银行存款 1000
 贷：短期借款 1000

- ③摇借：库存现金
贷：银行存款
- ④摇借：应付账款
贷：短期借款
- ⑤摇借：盈余公积
贷：实收资本
- ⑥摇借：应付债券
贷：实收资本
- ⑦摇借：短期借款
贷：银行存款
- ⑧摇借：实收资本
贷：银行存款

第二步，登记账户（丁字账）如图表所示。

图表
账簿

银行存款				实收资本					
借	①	100000	贷	③	200000	①	100000		
	②	100000		⑦	100000	⑤	100000		
				⑧	100000	⑥	200000		
		200000			100000		200000		
短期借款				库存现金					
借	⑦	100000	贷	③	200000				
		100000							
应付账款				盈余公积					
借	④	200000	贷	⑤	100000				
		200000			100000				
应付债券									
借	⑥	200000	贷						
		200000							

第三步，编制总分类账户本期发生额试算平衡表，如图表 4-10 所示。

图表 4-10

总分类账户本期发生额试算平衡表

单位：元 2013 年 12 月 31 日

账户名称	借方发生额	贷方发生额
银行存款	100 000.00	100 000.00
实收资本	100 000.00	100 000.00
短期借款	100 000.00	100 000.00
库存现金	100 000.00	100 000.00
应付账款	100 000.00	100 000.00
盈余公积	100 000.00	100 000.00
应付债券	100 000.00	100 000.00
合 计	100 000.00	100 000.00

第三节 总分类账户和明细分类账户

一、总分类账户与明细分类账户的关系

会计核算可以利用账户来提供企业有关经营情况的指标。根据经营管理工作的要求，既要提供总括情况的指标，又要提供详细情况的指标。为此，既要设置总分类账户，又要设置明细分类账户。总分类账户是根据总账科目设置的，是提供总括资料的；明细分类账户是根据明细科目设置的，是提供详细资料的。总分类账户是对其所属明细分类账户的概括和综合，明细分类账户是对总分类账户的进一步补充说明。例如，“原材料”这个总分类账户，它只能提供企业在一定时期内全部材料的增减变动及结存情况，但不能反映企业究竟有哪些材料，各种材料的增减变化和数量多少等情况，这些详细的情况就需要由“原材料”的明细分类账户来说明。

二、总分类账户与明细分类账户的平行登记

总分类账户与明细分类账户既然是相互补充的关系，那么它们登记的内容必须一致，登记的依据也应该相同。也就是说，在每项经济业务发生后，对总分类账户和明细分类账户要进行平行登记，同一经济业务一方面要记入总分类账，同时又要记入它所属的明细账，而且记录的方向要一致，登记的金额要相等，即登入某一总分类账户的金额必须等于登入其所属各明细账户的金额之

和。另外，两者登入的会计期间也应该相同。下面举例说明总分分类账户和明细分类账户平行登记的方法。

例 源缘：某企业用银行存款购入一批材料，价值 缘园园园元。其中，原料及主要材料 员园园千克，单价 园园元，计 园园园园元；辅助材料 园园园千克，单价 员园元，计 猿园园园元。

(员 分析上项业务，编制会计分录：

借：原材料—原料及主要材料 园园园园
—辅助材料 猿园园园

贷：银行存款 缘园园园

(圆 平行登记原材料总账与原材料明细账。原材料总账与原材料明细账如图表 源缘和 源园所示。

图表 源缘

总分分类账户

原材料	
月初余额 缘园园园	
购入 缘园园园	
本期发生额 缘园园园	本期发生额 缘园园园
月末余额 缘园园园	

图表 源园

原材料明细账户

原材料—原料及主要材料		原材料—辅助材料	
月初余额 员园园园		月初余额 猿园园园	
购入 园园园园		购入 猿园园园	
本期发生额 园园园园	本期发生额 园园园园	本期发生额 猿园园园	本期发生额 猿园园园
月末余额 缘园园园		月末余额 缘园园园	

经过平行登记，原材料总账户月末余额应与原材料两个明细账户月末余额之和相等。

必须指出，标准的盘存账户的明细账户应该是数量金额式结构，账中收、发、存三栏既要反映数量又要反映金额。

思考题

什么是复式记账？为什么说它是一种科学的记账方法？

怎样理解复式记账的原理？

举例说明为什么无论经济业务怎样变化，也不会破坏资产等于权益这一平衡关系。

怎样理解资产等于权益这一平衡关系？

什么是借贷记账法？它是怎样形成的？

- 1. 借贷记账法下账户的结构如何？
- 2. 什么是会计分录？会计分录有几种类型？
- 3. 怎样编制会计分录？
- 4. 什么是试算平衡？怎样进行试算平衡？
- 5. 什么是总分类账户和明细分类账户？两者有什么关系？
- 6. 怎样理解平行登记的含义？
- 7. 举例说明平行登记的方法。

练习题目

资产等于权益的平衡理论。

（资料：火炬公司 2013 年 1 月 1 日的资产和权益的状况如下表所示：

资料 账户	期初 余额	本期发生额		期末 余额	权益 账户	期初 余额	本期发生额		期末 余额
		增加	减少				增加	减少	
银行存款	100000				短期借款	50000			
应收账款	50000				应付账款	100000			
库存商品	200000				其他应付款	50000			
固定资产	300000				应交税金	50000			
无形资产	100000				应付利润	50000			
递延资产	50000				实收资本	200000			
					资本公积	200000			
					盈余公积	50000			
合 计	700000				合 计	700000			

该公司在 1 月份发生下列各项经济业务：

- ① 某投资者投入企业一台新设备价值 100000 元，企业已入账；
- ② 从银行借入短期借款 50000 元，已存入银行存款户；
- ③ 企业用存款 50000 元，支付应交税金；
- ④ 企业用存款 50000 元，偿付应付账款；
- ⑤ 企业收回应收账款 50000 元，已存入银行；
- ⑥ 将应付给投资者的利润 50000 元转增资本金；
- ⑦ 将盈余公积金 50000 元转增资本金；
- ⑧ 厂部李某预借差旅费 5000 元，企业开具一张现金支票，李某自行到银行取现金；
- ⑨ 用银行短期借款 50000 元，直接偿付其他应付款；
- ⑩ 企业用存款购买一台设备，支付价款 50000 元。

（要求：

- ① 依据 1 月份发生的经济业务，分别写明诸业务涉及哪些资产类和权益类账户，其增减金额各为多少；

②将要求①计算的结果填入上表中“本期发生额”相应的栏中，并计算出各账户的期末余额；

③检查核对资产类账户的期末余额合计数是否等于权益类账户的期末余额合计数；

④总结自己对资产等于权益这一平衡关系的理解（回答出几个要点）。

（四）借贷复式记账法。

（一）资料：同本章习题一资料。

（二）要求：

①开设各有关账户（丁字账），并登入期初余额；

②根据一月份发生的经济业务编制会计分录并据以登账，结出各账户本期发生额及期末余额；

③编制“总分分类账户本期发生额及余额对照表”，进行试算平衡。

（三）总分分类账户与明细分类账户的平行登记方法。

（一）资料。

①飞彩公司一月份一、二、三日“应收账款”总分分类账户及所属明细分类账户的余额如下：

欠款单位名称		金额
大华公司	摇摇摇摇	1000.00元
朝阳公司		2000.00元
合摇摇计		3000.00元

②本月份飞彩公司发生下列有关经济业务：

（i）收回大华公司所欠货款 1000.00元，已转入存款户；

（ii）销售给朝阳公司一批产品，货款 2000.00元（其中含增值税 260.00元），产品已发出但货款尚未收到（增值税计入“应交税金”账户）；

（iii）销售给浪潮公司一批产品，货款 1000.00元（其中含增值税 130.00元），产品已发出但货款尚未收到（增值税计入“应交税金”账户）；

（iv）朝阳公司所欠的货款全部收回，共计 2260.00元已转入存款户。

（二）要求：

①开设“应收账款”总账户和所属明细账户，并登入期初余额；

②根据资料②编制会计分录，并将有关业务平行登入“应收账款”总账户和有关明细账户；

③结出“应收账款”总账户和所属明细账户的本期发生额及期末余额；

④检查核对“应收账款”总账户期末余额是否等于其所属各明细账户期末余额之和。

第五章 借贷记账法的应用

学习目的：掌握借贷记账法在制造企业的应用，以及账户的分类，并通过了解借贷记账法在流通企业的应用以拓展该方法应用的行业领域。

学习要点：制造企业经济活动特点，筹资、生产准备、产品生产、销售、财务成果形成与分配等业务的核算，账户的分类。

第一节 借贷记账法在制造企业中的应用

一、制造企业经济活动的特点

制造业是制造劳动产品的行业，它的基本任务是按照市场规律的要求生产出各种劳动产品，以不断满足经济、文化和人民生活消费的需要。同时进行生产经营活动，取得利润，为国家及社会提供更多的财政收入，并发展企业自身。

制造业企业的生产经营活动是由生产准备过程、生产过程和销售过程三个部分组成的。企业的生产经营活动依次顺序地经过这三个过程，不断地循环和周转，使得企业再生产过程得以维持和发展。

生产准备过程亦称采购过程。在这一过程中，企业将从不同渠道筹集的货币资金用于购买生产过程所需要的劳动资料（固定资产）和劳动对象（材料）。通过采购活动，改变了资金的存在形态，其中，支付在劳动对象上的货币资金转化为储备资金。

生产过程是生产经营活动的中心环节。在这一过程中，劳动者将劳动资料作用于劳动对象，制造出劳动产品。生产过程本身既是创造产品的过程，也是人类劳动的消耗过程。随着劳动对象的投入，劳动资料和人类劳动的消耗，资金相应地改变其原有的实物形态，凝结到生产的产品价值中，从储备资金形态转化为生产资金形态，并随着产成品的完工和验收入库，转化为成品资金形态。

销售过程是产品价值实现的过程。在这个过程中,企业将生产过程生产的产成品,以等价交换的原则转让给购买单位,让渡产品的使用价值,同时向购买单位收回货款,实现产品的价值。随着产品的销售,成品资金又转化为货币资金。

企业的资金筹集和资金收回两个阶段与生产准备、产品生产和产品销售三个阶段首尾相连。作为独立地从事生产经营活动的必要条件,企业必须采取各种灵活方式筹集所需的资金;随着产品销售过程的结束,收回货币资金后还要依法向国家缴纳税金、计算盈亏、确定财务成果,并对实现的净利润进行分配。

综上所述,制造业企业的主要经济业务包括资金筹集业务、生产准备业务、产品生产业务、产品销售业务和财务成果业务。在每一过程中,需设置不同账户,利用借贷记账法对发生的各种经济业务进行核算。

二、资金筹集业务的核算

筹集一定量的资金是保证企业生产经营活动顺利进行的前提条件。从制造业企业筹集资金的主要方式来看,一是投资者投入的资金,二是借入的资金。下面分别说明两种主要筹资方式下借贷记账法的应用。

(一) 投入资本的核算

投入资本亦称实收资本,它是所有者权益的基本组成部分。拥有一定数量的资本金是企业设立的基本条件之一。企业的资本金按照投资主体的不同分为国家资本金、法人资本金、个人资本金和外商资本金。按照投入资本的形式不同分为货币投资、实物投资、证券投资 and 无形资产投资等。

投入资本应以实际投资数入账。以货币资金投资的,应以实际收到的价款作为投资者的投资入账;以实物形式和无形资产投资的,应当对其进行估价,按双方确认的估价数额作为实际投资额入账。投资者按照出资的比例或合同、章程的规定,分享企业利润或分担投资风险及亏损。

投资者投入企业的资金应予保全,除法律、行政法规另有规定外,不得随意抽回。企业在经营过程中所取得的收入、所发生的费用以及财产物资的盘盈盘亏等,不得直接增加或冲减投入资本。

企业为核算所接受的投资者投入的资本,应设置“实收资本”(或“股本”)账户。该账户为所有者权益类账户,用来核算企业的投资者投入资本的增减变动及其结果的账户。其贷方登记企业实际收到的投资者投入的资本即增加额,其借方登记投入资本的减少额,期末余额在贷方,表示投资者投入企业的资本金的实有数额。

投入资本核算实例如下。

例 缘缘 某企业收到国家对其投资 缘缘缘缘元，款项已存入银行。

这项经济业务的发生，一方面增加了企业的银行存款，另一方面增加了国家对企业的投资。银行存款的增加是资产项目的增加，记入“银行存款”账户的借方，国家对企业投资的增加是所有者权益的增加，记入“实收资本”账户的贷方。该项业务应编制如下会计分录：

借：银行存款 缘缘缘缘

贷：实收资本 缘缘缘缘

例 缘缘 某企业收到其他单位作为投资的全新设备一台，双方协商作价 缘缘缘元。

这项经济业务的发生，一方面增加了企业的固定资产，另一方面增加了其他法人单位对企业的投资。固定资产的增加是资产项目的增加，记入“固定资产”账户的借方，其他法人对企业投资的增加是所有者权益的增加，记入“实收资本”账户的贷方。该项经济业务应编制如下会计分录：

借：固定资产 缘缘缘

贷：实收资本 缘缘缘

（二）借入资金的核算

借入资金是需要企业在未来偿还的资金。根据企业向银行或其他金融机构借入资金期限的长短不同，借入资金分短期借款和长期借款。短期借款的期限在一年以内，否则为长期借款。

企业借入的资金必须按照特定的用途正常使用，并按规定要求按期支付利息，到期偿还本金。

短期借款核算应设置“短期借款”账户，该账户为负债类账户，用来核算企业借入的期限在一年以内的各种借款。其贷方登记借入的各种短期借款数，其借方登记归还的各种短期借款数，期末余额在贷方，表示尚未归还的各种短期借款数。

在我国，企业从银行借入的短期借款应支付的利息一般采取按季度结算的办法。借款利息较大的企业可以采用按月预提的方式计入费用中，于季末一次支付。利息费用单独在“财务费用”账户中核算。

因为长期借款常常与企业固定资产工程有关，在会计核算上较为复杂，所以有关核算在以后财务会计课程中再做相应介绍。

短期借款核算实例如下。

例 缘缘 某企业于年初向银行借入款项 缘缘缘缘元，期限 怨个月，年利率 怨缘，所借款项存入银行，本息于到期日一次支付。

这项经济业务的发生，一方面增加了企业的银行存款，另一方面也增加了

企业的短期负债。银行存款的增加是资产项目的增加，记入“银行存款”账户的借方，短期借款的增加是负债项目的增加，记入“短期借款”账户的贷方。该项经济业务应编制如下会计分录：

借：银行存款 100 000

 贷：短期借款 100 000

例 2-10 本企业于 12 月末计提本月负担的借款利息 2 000 元（100 000 × 2% × 12/12）。

这项经济业务的发生，一方面增加了企业的财务费用，另一方面因利息尚未支付而增加了企业的应付利息。财务费用的增加是费用的增加，记入“财务费用”账户的借方，应付利息的增加是负债项目的增加，记入“应付利息”账户的贷方。该项经济业务应编制如下会计分录：

借：财务费用 2 000

 贷：应付利息 2 000

本企业 12 月份作同样的会计分录，至 12 月末共计提借款利息 24 000 元。

例 2-11 本企业 12 月末以银行转账方式归还借款本息合计 124 000 元。

这项经济业务的发生，一方面使企业的银行存款减少了 124 000 元，另一方面由于借款本息的偿还，分别减少了企业的短期借款和应付利息。银行存款的减少是资产项目的减少，记入“银行存款”账户的贷方，短期借款和应付利息均是负债项目，它们的减少分别记入“短期借款”和“应付利息”账户的借方。该项经济业务应编制如下会计分录：

借：短期借款 100 000

 应付利息 24 000

 贷：银行存款 124 000

三、生产准备业务的核算

劳动资料和劳动对象是组成生产过程的两大重要因素，因此生产准备业务主要包括固定资产的购置业务和材料采购业务。

为了分别反映劳动资料和劳动对象的增减变化情况，企业应设置“固定资产”“材料采购”“原材料”“应付账款”和“应交税费”等账户。“固定资产”账户是资产类账户，用来核算企业固定资产原价的增减变动及结存情况，其借方登记增加的固定资产原始价值，贷方登记减少的固定资产原始价值，期末余额在借方，反映企业现有的固定资产的原始价值。“材料采购”账户是资产类账户，用来核算企业外购材料的买价和采购费用，计算并确定材料实际采购成本，其借方登记购入材料的买价和采购费用，贷方登记验收入库材料的实

际成本，期末余额在借方，反映企业已付款但材料尚未到达或虽已到达而尚未验收入库材料的实际成本。“原材料”账户是资产类账户，是用来核算企业库存材料的增减变动及其结存情况的账户，其借方登记入库材料的实际成本，贷方登记出库材料的实际成本，期末余额在借方，表示在库材料的实际成本。“应付账款”账户是负债类账户，是用来核算企业因购买材料物资和接受劳务等应付给供应单位款项的增减变动情况的账户，其贷方登记应付给供应单位的款项，借方登记已付给供应单位的款项，期末余额在贷方，反映尚未偿还给供应单位的应付款项。“应交税费”账户是负债类账户，用来核算企业应上缴的各种税费情况，其贷方登记应交税费数，借方登记已交税费数，期末余额在贷方，反映企业欠交税费数。

生产准备业务核算实例如下。

例 5-1 某企业以银行转账方式购入机器设备一台，总价值 100000 元，款已支付，设备已交付使用。

这项经济业务的发生，一方面使企业的固定资产价值增加了 100000 元，另一方面使企业的银行存款减少了 100000 元。固定资产与银行存款均是资产项目，固定资产的增加，记入“固定资产”账户的借方，银行存款的减少，记入“银行存款”贷方。该项经济业务应编制如下会计分录：

借：固定资产 100000

贷：银行存款 100000

例 5-2 某企业以银行转账方式向外地新华工厂购入甲材料 100 吨，每吨单价 800 元（不含税），增值税率为 17%，货款已支付但材料尚未运到。

这项经济业务的发生，一方面使企业采购材料的支出增加了 116000 元，另一方面使企业的应交税金减少了 13600 元（购买材料的进项税可以抵销项税，116000×17%），同时使企业的银行存款减少了 102400 元。材料采购的增加是资产的增加，记入“材料采购”账户的借方，应交税金的减少是负债的减少，记入“应交税费”账户的借方，银行存款的减少是资产的减少，记入“银行存款”账户的贷方。该项经济业务应编制如下会计分录：

借：材料采购—甲材料 80000

应交税费 13600

贷：银行存款 102400

例 5-3 本企业以银行转账方式向外地江山工厂购买乙材料 100 吨，每吨单价 800 元（不含税），增值税率 17%，货款已付但材料尚未运到。

这项经济业务的类型同上，只是采购材料的种类不同，应编制如下会计分录：

借：材料采购—乙材料 100000

 应交税费 10000

贷：银行存款 110000

例 2-10 本企业于月末将到货的上述两种材料验收入库，结转入库材料的实际成本。

这项经济业务的发生，一方面使企业的库存甲材料增加了 100000 元，库存乙材料增加了 100000 元；另一方面使企业的材料采购减少了 100000 元，库存材料的增加是资产的增加，记入“原材料”账户的借方，材料采购的减少是资产的减少，记入“材料采购”账户的贷方。该项经济业务应编制如下会计分录：

借：原材料—甲材料 100000

 —乙材料 100000

贷：材料采购—甲材料 100000

 —乙材料 100000

例 2-11 本企业于月末以银行转账方式预付大胜工厂购料款 100000 元。

这项经济业务的发生，一方面增加了企业的预付款项 100000 元，另一方面减少了企业的银行存款 100000 元。预付款项和银行存款均是资产项目，该项经济业务应编制如下会计分录：

借：预付账款 100000

贷：银行存款 100000

将上述材料采购业务加以综合，列示材料采购业务的总分类核算和明细分类核算如图表 2-10 所示。

图表 2-10 材料采购业务的总分类核算和明细分类核算图

材料采购—甲材料		原材料—甲材料		应交税费	
⑦ 100000	⑨ 100000	⑨ 100000		⑦ 10000	
				⑧ 10000	
材料采购—乙材料		原材料—乙材料		预付账款	
⑧ 100000	⑨ 100000	⑨ 100000		⑩ 100000	
银行存款		材料采购		原材料	
月初余额：100000	⑦ 100000	⑦ 100000	⑨ 100000	⑨ 100000	
	⑧ 100000	⑧ 100000			
	⑩ 100000				

四、产品生产业务的核算

产品生产过程是企业生产经营过程的中心环节。在这一过程中,一方面是劳动者将劳动资料作用于劳动对象生产出劳动产品的过程,另一方面也是人类劳动的消耗过程,即生产产品的同时,要发生各种活劳动和物化劳动的耗费,包括材料的耗费、固定资产的磨损、支付职工的工资和其他费用等。产品生产过程中所发生的一切耗费的货币表现就是企业的生产费用,发生的生产费用经过归集、分配到各种产品中去,最终构成产品的生产成本。因此,生产费用的发生、归集和分配以及产品生产成本的计算构成了产品生产业务核算的主要内容。

(一) 产品成本计算的一般程序

从生产费用的发生到产品成本计算一般经过以下程序。

(1) 生产费用支出的审核和控制。企业根据有关制度和规定,对各项生产费用支出的凭证进行严格的审核,以便对不符合制度或规定的费用加以制止或追究经济责任。

(2) 确定成本计算对象和成本项目,设置产品成本明细账。企业的生产类型不同,成本计算对象和成本项目也就有所不同,应该根据企业生产类型的特点来设置成本明细账。

(3) 各项要素费用的分配。根据审核后的要素费用凭证,对于为产品生产直接耗用而又能确定其归属对象的直接费用,应直接计入“生产成本”账户及有关的生产成本明细账;对于为产品生产提供条件而耗用的间接费用,则应根据费用发生的地点、部门等进行分配计入制造费用,月末将汇总的制造费用编制分配表,再据以分配转入“生产成本”总账和明细账户中。

(4) 生产费用在完工产品和月末在产品之间的分配。月终,通过要素费用和间接费用的分配,本月发生的各项费用均已归集在“生产成本”账户及有关的生产成本明细账上。在没有在产品的情况下,成本计算单内归集的本月生产费用,即为完工产品的实际总成本;在有在产品的情况下,就要将成本计算单内归集的本月生产费用和月初在产品成本之和,按一定的标准,在本月完工产品和月末在产品之间进行分配,确定完工产品的总成本和单位成本。

(二) 生产过程核算设置的账户

为完成生产过程的核算内容,企业须设置以下账户。

(1) “生产成本”账户。该账户是成本类账户,用来核算企业产品生产过程中所发生的一切费用,并确定产品实际生产成本。其借方登记企业产品生产

过程中所发生的全部生产费用，贷方登记已完工入库产品的实际生产成本，期末余额在借方，反映尚未完工的在产品的实际生产成本，也反映为期末在产品所占用的生产资金。

④ “制造费用”账户。该账户是成本类账户，是用来归集和分配企业各生产单位（车间、分厂）为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用的账户。其借方登记发生的各项间接费用，包括制造车间管理人员的工资和福利费、机器设备和厂房的折旧费、修理费、车间办公费、水电费、机物料消耗、劳动保护费，以及季节性、修理期间的停工损失等。其贷方登记月末分配给本月生产的各种产品所负担的制造费用，该账户月末一般无余额。

⑤“应付职工薪酬”账户。该账户是负债类账户，是用来核算企业应付给职工的全部薪酬的账户，职工薪酬包括职工工资、职工福利、社会保险、住房公积金、工会经费和股份支付等内容。其贷方登记实际发生应支付职工薪酬数，借方登记实际支付的薪酬数，期末余额通常在贷方，表示企业应付未付的职工薪酬。

源“累计折旧”账户。该账户是资产类账户，是用来核算企业固定资产的累计磨损价值的账户。其贷方登记固定资产计提折旧的数额，借方登记因出售、报废和毁损的固定资产而相应冲销的已计折旧数额，期末余额在贷方，反映企业现有固定资产的累计折旧数额。

(缘“库存商品”账户。该账户是资产类账户，是用来核算企业库存的各种商品的增减变动及其结存情况的账户，其借方登记验收入库的商品实际成本，贷方登记出库商品的实际成本，期末余额在借方，表明库存商品的实际成本，也反映了期末成品资金的占用情况。

生产过程核算实例如下。

例 续示：本企业生产 粤产品领用甲材料 4000 吨，单位成本 5 元，共计 20000 元；生产 月产品领用乙材料 500 吨，单位成本 3 元，共计 1500 元；制造车间管理耗用甲材料 50 吨，单位成本 5 元，共计 250 元。

这项经济业务的发生，一方面使企业的库存材料减少了 6000 元，另一方面形成了材料费用支出，使生产费用相应地增加，库存材料的减少是资产的减少，记入“原材料”账户的贷方，生产费用的增加是费用的增加，应按领用材料的用途分别归集。用于生产 A 产品的材料，作为直接材料费用，记入“生产成本”账户的借方；用于制造车间管理耗用的材料，属于间接费用应计入“制造费用”账户的借方。该项经济业务应编制如下会计分录：

借：生产成本—粤产品 100000

 —月产品 50000

 制造费用 50000

贷：原材料—甲材料 100000

 —乙材料 50000

例 5-10 计算结转本月份应付职工工资 150000 元。其中，生产粤产品工人工资 50000 元，生产月产品工人工资 50000 元，制造车间管理人员工资 50000 元。

这项经济业务的发生，一方面表明企业本月份应付给职工工资增加了 150000 元，另一方面表明企业的工资费用增加了 150000 元。应付工资的增加是负债的增加，记入“应付职工薪酬”账户的贷方，工资费用的增加是费用的增加，其中生产工人的工资是可以计入产品成本的直接费用，计入“生产成本”账户的借方，制造车间管理人员的工资属于间接费用，记入“制造费用”账户的借方，该项经济业务应编制如下会计分录：

借：生产成本—粤产品 50000

 —月产品 50000

 制造费用 50000

贷：应付职工薪酬 150000

例 5-11 通过银行转账方式支付职工工资 150000 元。

这项经济业务的发生，一方面使企业的银行存款减少了 150000 元，另一方面由于工资的发放，使企业的应付职工薪酬减少了 150000 元。银行存款减少记入“银行存款”账户的贷方，应付职工薪酬的减少记入“应付职工薪酬”账户的借方。该项经济业务应编制如下会计分录：

借：应付职工薪酬 150000

贷：银行存款 150000

例 5-12 以银行转账方式支付车间固定资产修理费 10000 元，计入产品成本。

这项经济业务的发生，一方面增加了企业的制造费用，另一方面减少了企业的银行存款，制造费用是费用项目，银行存款是资产项目，该项经济业务应编制如下会计分录：

借：制造费用 10000

贷：银行存款 10000

例 5-13 计提本月份车间使用的固定资产折旧 50000 元。

固定资产可以在其有效的使用期间内始终保持原有的实物形态，但其价值

却随着固定资产的损耗逐渐地转移到它所生产的产品成本中去,这部分转移的价值就是固定资产的折旧。本例中的经济业务,一方面表明固定资产价值减少了(累计折旧增加了)缘园园元,另一方面表明生产费用增加了缘园园元,固定资产价值的减少是资产的减少,记入“累计折旧”账户的贷方,生产费用的增加是费用的增加,记入“制造费用”账户的借方,该项经济业务应编制如下会计分录:

借:制造费用 缘园园

摇贷:累计折旧 缘园园

例 缘园:以现金 员园元支付制造车间所购买的办公用品。

这项经济业务的发生,一方面使生产费用增加了员园元,另一方面使现金减少了员园元,该项经济业务应编制如下会计分录:

借:制造费用 员园

摇贷:库存现金 员园

例 缘园:月末将本月所发生的制造费用进行汇总,总额为 员园园元,并按一定方法分配给本月份生产的 粤 月产品,其中 粤 月产品各负担 缘园元。

此项经济业务的发生,一方面使生产成本增加了 员园园元,另一方面使制造费用减少了 员园园元,生产成本的增加是费用的增加,记入“生产成本”账户的借方,制造费用的减少是费用的减少,记入“制造费用”账户的贷方,该项经济业务应编制如下会计分录:

借:生产成本—粤产品 缘园

一月产品 缘园

摇贷:制造费用 员园园

在制造费用分配以前,企业已将产品生产过程发生的各项直接费用根据有关凭证直接地计入各“生产成本”明细分类账户中,制造费用分配以后,亦将各种产品应负担的制造费用数额根据凭证计入“生产成本”各明细分类账户。

例 缘园:本月生产的 粤产品 员园件已全部完工验收入库,结转其实际生产成本。

这项经济业务的发生,一方面使企业库存商品增加了 猿园元,另一方面使生产成本减少了 猿园元,商品的增加是资产的增加,记入“库存商品”账户的借方,生产成本的减少是费用的减少,记入“生产成本”账户的贷方。该项经济业务应编制如下会计分录:

借:库存商品—粤产品 猿园

摇贷:生产成本—粤产品 猿园

“生产成本”明细分类账的登记以及生产过程总分类核算情况如图表 5-10 和图表 5-11 所示。

图 5-10 生产成本明细分类账

产品名称：粤产品

年份月份		凭证号	摘要	借方（成本项目）				贷方	余额
月	日			直接材料	职工薪酬	制造费用	合计		
		转	领用材料	10000			10000		10000
		转	生产工人工资		5000		5000		15000
		转	负担制造费用			5000	5000		20000
		转	结转完工产品成本					20000	
			本月发生额及余额	10000	5000	5000	20000	20000	20000

图 5-11 生产过程总分类核算图

产品名称：月产品

年份月份		凭证号	摘要	借方（成本项目）				贷方	余额
月	日			直接材料	职工薪酬	制造费用	合计		
		转	领用材料	5000			5000		5000
		转	生产工人工资		5000		5000		10000
		转	负担制造费用			5000	5000		15000
			本月发生额及余额	5000	5000	5000	15000	15000	15000

图 5-12 生产过程总分类核算图

原材料		生产成本	
月初余额：猿园	⑪ 猿园	⑪ 猿园	⑬ 猿园
应付职工薪酬		⑫ 猿园	
猿猿猿 ⑬ 猿猿猿	⑫ 猿猿猿	⑬ 猿猿猿	
累计折旧		制造费用	
	⑮ 猿园	⑪ 猿园	⑬ 猿园
		⑫ 猿园	
现金		⑭ 猿园	
月初余额：猿园	⑯ 猿园	⑮ 猿园	
		⑯ 猿园	
银行存款		库存商品	
月初余额：猿园	⑰ 猿园	⑰ 猿园	
	⑱ 猿园		

五、销售过程的核算

销售过程是制造业企业生产经营过程的最后环节。在这一环节中，企业将生产过程制造完工的产成品以等价交换的原则销售给购买单位，出让产品的使用价值，同时收回货款实现产品的价值，以保证再生产过程的正常进行。销售过程的结束，使企业的经营资金从成品资金转化为货币资金，完成了一次资金的循环。

在销售过程中，企业要确认销售收入的实现、办理结算、收回货款，结转销售成本，支付销售费用，计算和支付销售税金，最后确定销售业务成果。为了完成销售过程的核算内容，企业应设置以下账户。

① “主营业务收入”账户。该账户是收入类账户，是用来核算企业销售产成品等所实现的销售收入的账户。其贷方登记所实现的销售收入，借方登记销售退回发生额和期末转入“本年利润”账户的数额，结转后本账户期末应无余额。

② “应收账款”账户。该账户是资产类账户，是用来核算企业因销售产品应向购买单位收取款项的账户。其借方登记企业在销售过程中发生的应收款项，贷方反映已收回的应收款项和已确认为坏账的应收款项，期末余额在借方，表示尚未收回的应收款项。

③ “主营业务成本”账户。该账户是费用类账户，是用来核算企业销售

产成品成本的账户。其借方结转已销售产成品的成本数额,贷方反映期末转入“本年利润”账户中的数额,结转后本账户期末应无余额。

(源)“销售费用”账户。该账户是费用类账户,是用来核算企业在产品销售过程中所发生的各项销售费用的账户。其借方登记发生的产品销售费用,贷方反映期末转入“本年利润”账户的数额,结转后本账户期末应无余额。

(缘)“营业税金及附加”账户。该账户是费用类账户,是用来核算企业应承担的销售税金的账户。其借方反映企业按规定计算出应承担的销售税金,贷方反映期末转入“本年利润”账户的数额,结转后本账户期末应无余额。

(远)“应交税费”账户。该账户是负债类账户,是用来核算企业应缴纳各种税费的账户。其贷方登记企业按规定计算的应缴税费,借方登记企业已缴的税费,期末余额在贷方,反映企业尚未缴纳的应交税费。

销售业务核算实例如下。

例 缘缘: 企业销售给红旗公司 粤产品 缘园件,每件售价 源缘元,货款 缘园缘园元(不含税)和应缴增值税 猿缘园元(缘园缘园伊员缘)已通过银行收讫。

该项经济业务的发生,一方面使企业的银行存款增加了 缘园缘园元,另一方面增加了企业的销售收入 缘园缘园元,同时增加了应交税费 猿缘园元。银行存款的增加是资产的增加,记入“银行存款”账户的借方,销售收入的增加是收入的增加,记入“主营业务收入”账户的贷方,应交税费的增加是负债的增加,记入“应交税费”账户的贷方。该项经济业务应编制如下会计分录:

借:银行存款 缘园缘园

摇贷:应交税费 猿缘园

摇摇摇主营业务收入 缘园缘园

例 缘园: 企业销售给红星公司 粤产品 缘园件,每件售价 源缘元,销售货款 缘园缘园元和应交税金款 猿缘园元尚未收到。

这项经济业务类似于上一笔,只不过在增加销售收入和应付税金的同时,增加的是应收账款而不是银行存款,应收账款的增加亦是资产的增加,记入“应收账款”账户的借方。该项经济业务应编制如下会计分录:

借:应收账款 缘园缘园

摇贷:应交税费 猿缘园

摇摇摇主营业务收入 缘园缘园

例 缘员: 按规定计算出本期应交销售税金 员园园元。

这项经济业务的发生,一方面使企业的产品销售税金增加,另一方面增加了企业的应交税费。产品销售税金的增加是费用的增加,记入“营业税金及

附加”账户的借方，应交税费的增加是负债的增加，记入“应交税费”账户的贷方。该项经济业务应编制如下会计分录：

借：营业税金及附加 100000

贷：应交税费 100000

例 缘缘园：以银行转账方式支付 粤产品的广告费 100000 元。

这项经济业务的发生，一方面增加了企业的产品销售费用，另一方面减少了企业的银行存款。销售费用的增加是费用的增加，记入“销售费用”账户的借方，银行存款的减少是资产的减少，记入“银行存款”账户的贷方。该项经济业务应编制如下会计分录：

借：销售费用 100000

贷：银行存款 100000

例 缘缘园：月末结转已销售 粤产品的生产成本 100000 元。

这项经济业务的发生，一方面增加了企业的产品销售成本 100000 元，另一方面使企业的库存产成品成本减少了 100000 元。产品销售成本的增加是费用的增加，记入“主营业务成本”账户的借方，库存产成品成本的减少是资产的减少，记入“库存商品”账户的贷方。该项经济业务应编制如下会计分录：

借：主营业务成本 100000

贷：库存商品 100000

例 缘缘园：以银行转账方式支付应交税费 100000 元。

这项经济业务的发生，一方面使企业的银行存款减少了 100000 元，另一方面使企业的应交税费减少了 100000 元。银行存款的减少是资产的减少，记入“银行存款”账户的贷方，应交税费的减少是负债的减少，记入“应交税费”账户的借方。该项经济业务应编制如下会计分录：

借：应交税费 100000

贷：银行存款 100000

将销售过程的业务加以综合，列示销售过程的总分类核算如图表 缘缘园所示。

摇摇图表 缘缘园

销售过程总分类核算图

主营业务成本		主营业务收入	
摇摇摇②猿 猿元			①9 猿元
			②① 猿元
营业税金及附加		应交税费	
摇摇摇②① 猿元		摇摇摇②① 猿元	①9 猿元
			②① 猿元
			②① 猿元
销售费用		应收账款	
摇摇摇②② 猿元	摇摇摇摇	摇摇摇②① 猿元	
库存商品			
月初余额：猿元	②③ 猿元		
银行存款			
月初余额：猿元	②② 猿元		
摇摇 摇摇①9 猿元	②④ 猿元		

六、财务成果形成与分配的核算

财务成果是指企业生产经营活动的最终结果，它表现为利润总额（或亏损总额）。企业在产品销售过程中实现的销售利润（或亏损）是企业财务成果的一个重要组成部分。与此同时，企业还要进行其他销售业务，如材料的销售、外购商品的销售等，这些销售活动的收支对比其结果表现为其他销售利润（或亏损），产品销售业务和其他销售业务构成企业的销售业务。除此而外，企业对营业活动进行管理而发生管理费用、筹资活动发生财务费用、投资活动发生投资损益等，这些活动也与企业生产经营活动相关，这些活动的结果与销售活动的结果一起组成了企业的营业活动的财务结果——营业利润（或亏损）。而企业最终的财务成果——利润总额或亏损总额是在营业利润的基础上，调整了非经营活动发生的利得或损失，即营业外收入和营业外支出。因此，利润总额（亏损总额）是通过如下两步计算形成的。

营业
利润

越

营业收入（包括主营业务
收入和其他业务收入）

原

营业成本（包括主营业务
成本和其他业务成本）

原

营业税金
及 附 加

原

销售
费 用

原

管理
费 用

原

财务
费 用

原

投 资 收 益

原

（减投资损失）

利润总额 减营业利润 加营业外收入 减营业外支出

企业在一定时期内实现的利润总额要按照税法和国家有关规定，首先上缴国家税金，形成了国家的财政收入，税后利润还要按照规定的顺序再进行分配。所以，财务成果核算的主要内容：一是确定企业的利润总额，二是计算净利润，三是对净利润进行分配。

为了完成财务成果的形成与分配的核算内容，企业应设置以下账户。

(员 “管理费用”账户。该账户是费用类账户，是用来核算企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用的账户。其借方登记企业所发生的各项管理费用，包括管理人员的工资和福利费、办公费、差旅费、折旧费、工会经费、董事会费、有关税金、技术转让费、研究费用、诉讼费以及业务招待费等，贷方反映期末转入“本年利润”账户的数额，结转后本账户应无余额。

(圆 “财务费用”账户。该账户是费用类账户，是用来核算企业为筹集生产经营活动所需资金而发生费用的账户。其借方登记企业发生的各项财务费用，包括利息支出、汇兑损失以及相关的手续费等，贷方登记发生的利息收入、汇兑收益和于期末转入“本年利润”账户的数额，结转后本账户应无余额。

(猿 “营业外收入”账户。该账户是收入类账户，是用来核算企业与生产经营活动无直接关系的各项利得的账户。其贷方登记发生的各项营业外收入，包括非流动资产处置利得、非货币性资产交换利得、债务重组利得、盘盈利得、捐赠利得等，借方登记期末转入“本年利润”账户的数额，结转后本账户应无余额。

(源 “营业外支出”账户。该账户是费用类账户，是用来核算与企业生产经营活动无直接关系的各项损失的账户。其借方登记发生的各项营业外支出，包括非流动资产处置损失、非货币性资产交换损失、债务重组损失、公益性捐赠支出、非常损失和盘亏损失等，贷方登记期末转入“本年利润”账户的数额，结转后本账户应无余额。

(缘 “本年利润”账户。该账户是所有者权益类账户，是用来核算企业本期实现的净利润总额或净亏损总额的账户。其贷方登记由有关账户转入的企业取得的各项收入和利得数。借方登记由有关账户转入的企业发生的各项费用和损失数。收入与费用相抵后，本账户若有贷方余额，表示本期实现的净利润；若有借方余额，表示本期发生的亏损总额。年末“本年利润”账户的余额应全部转入“利润分配”账户，结转后本账户应无余额。

(远 “利润分配”账户。该账户是所有者权益类账户，是用来核算企业利润的分配(或亏损的弥补)，以及历年分配(或弥补)后的结存余额的账户。其

借方登记分配的利润,如从税后利润中提取的盈余公积金、应分配给投资者的利润等,贷方登记年终从“本年利润”账户转入的本年度实现的净利润额。年末该账户余额一般在贷方,表示未分配利润数,如在借方,表示未弥补亏损数。

为了具体地核算企业利润分配和历年分配后的结存余额,本账户一般应设置“提取法定盈余公积”“提取任意盈余公积”“应付现金股利或利润”和“未分配利润”等明细账户。年终,企业将全年实现的净利润额从“本年利润”账户转入“未分配利润”明细账户的贷方,同时,将本账户下的其他明细账户的余额转入“未分配利润”明细账户的借方,结转后,除“未分配利润”明细账户外,其他明细账户应无余额。

(3) “盈余公积”账户。该账户是所有者权益类账户,是用来核算企业盈余公积的提取、使用和结存情况的账户。其贷方登记从利润中提取的盈余公积,借方登记盈余公积的支用,如弥补亏损、转增资本等,期末余额在贷方,表示盈余公积的结余数。

(4) “应付股利”账户。该账户是负债类账户,是用来核算企业应付给投资者股利情况的账户。其贷方登记企业应付给投资者的股利,借方登记已支付的股利,期末余额在贷方,表示尚未支付的应付股利。

财务成果核算实例如下。

例 5-1-1 计算本月份应付管理人员薪酬 1000 元。

这项经济业务的发生,引起费用和负债两个会计要素发生变化,涉及到“管理费用”和“应付职工薪酬”两个账户,应编制如下会计分录:

借:管理费用 1000

贷:应付职工薪酬 1000

例 5-1-2 计提本月企业管理部门使用的固定资产折旧 1000 元。

这项经济业务的发生,引起资产和费用两个会计要素发生变化,涉及到“管理费用”和“累计折旧”两个账户,应编制如下会计分录:

借:管理费用 1000

贷:累计折旧 1000

例 5-1-3 清理长期无法支付的应付款项一笔 1000 元,经批准作营业外收入予以转账。

这项经济业务的发生,一方面使企业的应付账款减少了 1000 元,另一方面使企业的营业外收入增加了 1000 元。应付账款的减少是负债的减少,记入“应付账款”账户的借方,营业外收入的增加是收入的增加,记入“营业外收入”账户的贷方。该项经济业务应编制如下会计分录:

借：应付账款 100 000

贷：营业外收入 100 000

例 2-10：以银行转账方式支付公益性捐赠支出 100 000 元。

这项经济业务的发生，一方面使企业的营业外支出增加了 100 000 元，另一方面使企业的银行存款减少了 100 000 元，营业外支出的增加是费用的增加，记入“营业外支出”账户的借方。银行存款的减少是资产的减少，记入“银行存款”账户的贷方。该项经济业务应编制如下会计分录：

借：营业外支出 100 000

贷：银行存款 100 000

例 2-11：月末将各项收入从有关收入账户转入“本年利润”账户。

这项经济业务的发生，引起收入和所有者权益两个会计要素的变化，涉及到“主营业务收入”“营业外收入”和“本年利润”三个账户，应编制如下会计分录：

借：主营业务收入 100 000

营业外收入 100 000

贷：本年利润 200 000

例 2-12：月末将各项费用从有关费用账户转入“本年利润”账户。

这项经济业务的发生，引起所有者权益和费用两个会计要素发生变化，涉及“本年利润”“主营业务成本”“营业税金及附加”“销售费用”“管理费用”和“营业外支出”等几个账户，应编制如下会计分录：

借：本年利润 100 000

贷：主营业务成本 100 000

营业税金及附加 10 000

销售费用 10 000

管理费用 20 000

营业外支出 10 000

通过结转，将本期发生的全部收入与全部费用都归集到“本年利润”账户，即可计算确定本期实现的利润总额，为 100 000 元（100 000 元 - 100 000 元）。

例 2-13：将本年实现的利润总额 100 000 元按 25% 的所得税率计算，应缴纳所得税 25 000 元。

这项经济业务的发生，一方面使企业的应交税费增加了 25 000 元，另一方面使企业的所得税费用增加了 25 000 元。应交税费的增加是负债的增加，记入“应交税费”账户的贷方，所得税费用增加记入“所得税费用”账户的借方，该项经济业务应编制如下会计分录：

借：所得税费用 1000000

贷：应交税费 1000000

例 5-10 将所得税费用结转到“本年利润”账户。编制如下会计分录：

借：本年利润 1000000

贷：所得税费用 1000000

例 5-11 按税后利润的 10% 提取法定盈余公积 100000 元 [（利润总额 1000000 - 所得税费用 100000）× 10%]。

这项经济业务的发生，一方面使企业的法定盈余公积增加了 100000 元，另一方面使企业的利润分配增加了 100000 元。盈余公积的增加是所有者权益的增加，记入“盈余公积”账户的贷方，利润分配的增加是所有者权益的减少，记入“利润分配”账户的借方。该项经济业务应编制如下会计分录：

借：利润分配—提取法定盈余公积 100000

贷：盈余公积 100000

例 5-12 经研究决定向投资者分配利润 100000 元。

这项经济业务的发生，一方面使企业应付股利增加了 100000 元，另一方面使企业的利润分配增加了 100000 元。应付股利的增加是负债的增加，记入“应付股利”账户的贷方，利润分配的增加是所有者权益的减少，记入“利润分配”账户的借方。该项经济业务应编制如下会计分录：

借：利润分配—应付现金股利或利润 100000

贷：应付股利 100000

例 5-13 年末，将全年实现的净利润 100000 元（利润总额 1000000 - 所得税费用 100000）结转到“利润分配”账户。

这笔转账业务，引起所有者权益要素此增彼减的变化，应编制如下会计分录：

借：本年利润 1000000

贷：利润分配—未分配利润 1000000

例 5-14 年末，将“利润分配”的其他明细账户的期末余额结转到“未分配利润”明细账户中。

这笔转账业务，应编制如下会计分录：

借：利润分配—未分配利润 1000000

贷：利润分配—提取法定盈余公积 100000

利润分配—应付现金股利或利润 100000

将上述利润形成及分配业务加以综合，列出其总分类核算及相关明细核算图，如图表 5-1 所示。

图表 2-1

财务成果总分类核算图

主营业务成本		本年利润		主营业务收入	
摇猿源	③ 猿源	③ 源	② 源	② 源	摇 源
营业税金及附加		② 员		营业外收入	
摇 员	③ 员	⑤ 猿		② 猿	② 猿
销售费用		利润分配—未分配利润			
摇 员	③ 员	③ 圆	⑤ 猿		
管理费用		利润分配—提取法定盈余公积			
② 缘	③ 苑	③ 猿	③ 猿		
② 圆		摇 摇			
营业外支出		利润分配—应付现金股利或利润			
② 圆	③ 圆	③ 圆	③ 圆		
所得税费用		累计折旧		银行存款	
③ 员	③ 员		② 圆		② 圆
应付职工薪酬		应付账款		应交税费	
	② 缘	② 猿	摇 猿		③ 员
应付股利		盈余公积			
	③ 圆		③ 猿		

第二节 摇借贷记账法在商品流通企业中的应用

一、商品流通企业经营活动的特点

商品流通企业作为承担商品流通任务的经济实体，它的基本职能是从事商品经营活动，组织商品从生产领域向消费领域转移，实现商品的价值和使用价值。

商品流通企业的经济活动是由采购过程和销售过程两部分组成的。商品采购过程是商品流通企业以市场需要为依据，通过等价交换原则取得工业品和农产品的一种经济活动。商品采购活动标志着商品实物形态在不同所有者之间的转让，是商品流通过程的起点。通过采购活动，货币资金改变其存在形态转化

为商品资金。商品销售过程是商品流通企业经营活动的终点,通过销售活动,商品被推出流通领域,进入消费领域,最终实现商品的价值和使用价值。通过商品出售,商品资金再转化为货币资金,完成一次资金的循环过程。

商品流通企业通过销售商品收回货币资金后,还要依法向国家缴纳各种税金,计算盈亏,确定财务成果,对实现的利润进行分配。同理,商品流通企业为完成商品流通任务,也需依规定的要求筹集一定的货币资金。所以,商品流通企业的经营活动依次发生资金筹集业务、商品采购业务、商品销售业务和财务成果业务,资金不断地改变其存在形态,由货币资金转化为商品资金,再从商品资金转化为货币资金。由于商品流通业的筹资业务和财务成果业务核算同工业企业,且前已述及,因此,本节只介绍商品采购业务和商品销售业务下借贷记账法应用的内容。

二、商品采购业务及销售业务的核算

(一) 商品采购业务的核算

商品采购是将商品流通企业所筹集的货币资金用于购买适销对路的商品以满足市场需求,从资金运动形式来看,这一过程是由货币资金转化为商品资金的过程。所以,购进商品的核算,一方面反映库存商品资金的增加,另一方面反映货币资金的减少以及在商品购进过程中开支的各项费用所引起的资金支付。

为了完成上述核算内容,需设置以下账户。

①“物资采购”账户。该账户是资产类账户,用来核算企业购进商品的采购成本,反映采购资金占用情况。其借方登记支付采购商品的(进价)成本和结转入库商品的进销差额,贷方登记验收入库商品的(售价)成本,期末余额在借方,反映企业在途商品的采购成本。

②“库存商品”账户。该账户是资产类账户,用来核算企业库存商品资金的增减变化情况。其借方按售价登记入库商品的资金,贷方按售价登记出库商品的资金,期末余额在借方,按售价反映企业库存结余商品资金数。

③“商品进销差价”账户。该账户是资产类账户,用来核算采用售价核算的商品其售价与进价之间的差额。其借方登记进价大于售价的差额以及结转销售商品应分摊的商品进销差价,贷方登记售价大于进价的差额以及结转销售商品应分摊的商品进销差价,期末余额无论在哪一方,均表示库存结余商品应分摊的商品进销差价。

商品采购业务实例(不考虑增值税)如下。

例 某商业企业以银行转账方式购入甲商品 1000 千克,每千克进价

100元，货物尚未运到。

该项经济业务的发生，一方面减少了企业的银行存款，另一方面增加了企业采购商品的费用，应编制如下会计分录：

借：物资采购 10000

贷：银行存款 10000

例 续：该商品运到后经验收合格全部入库，该商品零售价每千克 100元，结转入库商品成本并结转该商品进销差价。

这项经济业务的发生，一方面增加了企业库存商品资金，由于按售价核算，故增加额为 10000元，另一方面减少了企业采购商品资金 10000元，商品进销差价 10000元通过“商品进销差价”账户处理，该项经济业务应编制如下会计分录：

借：库存商品 10000

贷：物资采购 10000

借：物资采购 10000

贷：商品进销差价 10000

（二）商品销售业务的核算

商品销售过程是实现商品价值，取得商品销售收入的过程，在这一过程中，一方面反映企业销售收入的取得，另一方面反映销售费用、销售税金及销售成本的支付和结转情况，通过收入与支出对比，确定商品经营利润。

为了完成上述任务，企业应设置以下账户。

（1）“主营业务收入”账户。该账户属损益类账户。其贷方登记企业销售收入的增加数，借方登记企业销售收入的减少数和期末结转到“本年利润”账户中的数额，结转后本账户应无余额。

（2）“主营业务成本”账户。该账户属损益类账户。其借方登记已销商品的成本（售价）和其应分摊的商品进销差价，贷方登记期末转入“本年利润”账户的数额，结转后本账户应无余额。

其他账户从略。

商品销售业务实例如下。

例 续：该企业销售甲商品 1000千克，每千克售价 100元，货款已存入银行。

这项经济业务的发生，引起资产和收入两个会计要素发生变化，涉及“银行存款”和“主营业务收入”两个账户，应编制如下会计分录：

借：银行存款 10000

贷：主营业务收入 10000

例 5-10 该企业结转销售商品成本及其应分摊的商品进销差价。

这项经济业务的发生，一方面使企业的库存商品减少了 20000 元，另一方面使企业的商品销售成本增加了 20000 元，但由于库存商品采取售价核算，所以相应地其应分摊的商品进销差价随之分摊，分摊额为 5000 元（5000/10000×20000），该项经济业务应编制如下会计分录：

借：主营业务成本 20000

贷：库存商品 20000

借：主营业务成本 5000（红字）

贷：商品进销差价 5000（红字）

其他业务详见制造业企业实例的处理。

第三节 账户的分类

在前面所介绍的经济业务及相应的账务处理过程中，介绍了一些账户，每个账户都有着自己的经济性质、用途和结构。为了正确地设置和运用账户，全面、系统地了解账户的共性与个性，就有必要对账户按不同的标准进行分类。

一、账户按经济内容的分类

账户的经济内容是指账户所反映会计对象的具体内容。如前所述，企业会计对象就其具体内容而言，可归结为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六项会计要素。因此，账户按其所反映的经济内容，可分为资产类账户、负债类账户、所有者权益类账户、收入类账户、费用类账户和利润类账户六类。因为账户是根据会计科目设置的，因此对它的分类与对会计科目的分类相同。

（一）资产类账户

资产类账户是反映资产增减变动的账户。按资产流动性的不同可分为流动资产账户和非流动资产账户两类。

（1）反映流动资产的账户，如“库存现金”“银行存款”“应收账款”“原材料”和“库存商品”等账户。

（2）反映非流动资产的账户，如“固定资产”（反映固定资产的原始成本）“累计折旧”（反映固定资产的累计损耗价值）和“无形资产”等账户。

（二）负债类账户

负债类账户是反映负债增减变动的账户。按负债偿还期限的长短，负债类

账户可分为流动负债账户和非流动负债账户两类。

(景 反映流动负债的账户，如“短期借款”“应付账款”“应付职工薪酬”“应交税费”以及“应付股利”等账户。

(圆 反映非流动负债的账户，如“长期借款”“应付债券”以及“长期应付款”等账户。

(三) 所有者权益类账户

所有者权益类账户是反映所有者权益增减变动的账户。按照所有者权益的来源和构成，它可分为以下两类。

(景 反映所有者原始投资的账户，如“实收资本”账户。

(圆 反映经营积累的账户，如“盈余公积”账户。

(四) 收入类账户

收入类账户是反映企业在生产经营过程中取得各种收入的账户。按照收入的性质不同，收入类账户可分以下两类。

(景 反映营业收入的账户，如“主营业务收入”和“其他业务收入”账户。

(圆 反映营业外收入（利得）的账户，如“营业外收入”账户。

(五) 费用类账户

费用类账户是反映企业在生产经营过程中发生的各种费用支出的账户。按照费用的性质不同，费用类账户可分以下两类。

(景 反映营业费用的账户，如“生产成本”“制造费用”“主营业务成本”“营业税金及附加”“销售费用”“其他业务成本”“管理费用”和“财务费用”等账户。

(圆 反映营业外支出（损失）的账户，如“营业外支出”账户。

(六) 利润类账户

利润类账户是反映企业利润的实现和分配情况的账户，它可以分为以下两类。

(景 反映利润实现情况的账户，如“本年利润”账户。

(圆 反映利润分配情况的账户，如“利润分配”账户。

二、账户按用途和结构的分类

账户的用途是指设置账户的目的，即通过账户能提供什么核算指标。账户的结构是指在账户中如何记录经济业务以取得必要的核算指标。具体说来，就是指账户的借方核算什么内容，贷方核算什么内容，账户的期末余额在哪一

方，具体表示什么内容。

之所以对账户在按照经济内容分类的基础上再重新分类，其主要原因在于账户按经济内容的分类只说明了各类账户所反映的会计对象，但如何利用账户来记录经济业务，反映经济活动的变化情况，如何利用账户来提供核算指标，就需要在此基础上，对账户按其用途、结构做重新划分，以便正确运用账户，掌握账户提供核算指标的规律性。

要反映错综复杂的经济活动，其会计数据资料均需要通过账户来加以记录和反映，而每一个账户都是根据经营管理和对外报告会计信息的需要设置的，都有其特定的用途和结构，因而账户按用途和结构的分类与账户按经济内容的分类就不可能完全一致。一方面，按经济内容归为一类的账户，可能具有不同的结构和用途；另一方面，具有相同或相似的用途和结构的账户，按其所反映的经济内容可能归属不同类别。因此，虽然账户的用途和结构都直接或间接地依存于账户的经济内容，但账户按经济内容的分类并不能代替账户按用途和结构的分类，账户按经济内容的分类是基本的分类，账户按用途和结构的分类是对前者必要的补充。

账户按用途和结构的分类，在制造业企业分为盘存类账户、结算类账户、资本类账户、集合分配类账户、跨期摊配类账户、成本计算类账户、收入汇转类账户、费用汇转类账户、财务成果类账户、计价对比类账户和调整类账户，共10类。

下面简要说明各类账户的用途，结构和特点。

（一）盘存类账户

盘存类账户是用来反映和监督可以用盘存方法进行清点的财产物资和货币资金增减变动及实有数的账户。

盘存类账户的特点：

（1）盘存类账户所反映的内容属于资产性质；

（2）其借方登记各项财产物资和货币资金的增加数，贷方登记各项财产物资和货币资金的减少数，期末余额在借方，表示期末各项财产物资和货币资金的结存数额；

（3）盘存类账户仅是资产类账户中的一部分，即表示有实物形体的资产部分，除货币资金账户外，其他可通过设置和运用明细账，提供数量和金额两项指标。

盘存类账户包括“库存现金”“银行存款”“原材料”“库存商品”和“固定资产”等。

盘存类账户的一般结构如图表 5-1 所示。

图 2-1-1 盘存类账户一般结构图

盘存类账户一般结构图

盘存账户

期初余额：财产物资或货币资金的期初结存数	本期发生额：财产物资或货币资金的减少数
本期发生额：财产物资或货币资金的增加数	
期末余额：财产物资或货币资金的期末结存数	

(二) 结算类账户

结算类账户是用来反映和监督本企业与其他单位或个人以及企业内部各单位之间的结算业务的账户。

1. 结算类账户的特点

(1) 反映的内容是企业的各种债权债务业务；

(2) 由于结算业务的不同，结算类账户又可分为债权结算类账户、债务结算类账户和债权债务结算类账户。

2. 债权结算类账户

债权结算类账户亦称资产结算类账户，是用来反映和监督本企业与其他债务单位及个人的债权结算业务的账户。

债权结算类账户的特点：

(1) 反映的内容均属资产性质；

(2) 借方登记债权的增加数，贷方登记债权的减少数，期末余额一般在借方，表示尚未收回债权的实有数。

债权结算类账户包括“应收账款”“应收票据”“预付账款”和“其他应收款”等账户。

债权结算类账户的一般结构如图 2-1-2 所示。

图 2-1-2 债权结算类账户一般结构图

债权结算类账户一般结构图

债权结算账户

期初余额：尚未收回的应收款项或尚未结算的预付账款的实有数	本期发生额：应收款项或预付账款的减少数
本期发生额：应收款项或预付账款的增加数	摇
期末余额：尚未收回的应收款项或尚未结算的预付账款的实有数	摇

3. 债务结算类账户

债务结算类账户亦称负债结算类账户，用来反映和监督本企业与其他债权单位或个人之间的债务结算业务的账户。

债务结算类账户的特点：

(录 反映的内容均属负债性质；

(圆 贷方登记债务的增加数，借方登记债务的减少数，期末余额一般在贷方，表示尚未偿还债务的实有数。

债务类结算账户包括“短期借款”“应付账款”“应付职工薪酬”“应交税费”和“其他应付款”等账户。

债务类结算账户的一般结构如图表 5-2 所示。

图表 5-2 债务类结算账户一般结构图

债务类结算账户	
本期发生额：借入款项，应付款项或预收账款的减少数	期初余额：尚未偿还的借入款项，应付款项或尚未结算的预收款项的实有数
摇 摇	本期发生额：借入款项，应付款项或预收账款的增加数
	期末余额：尚未偿还的借入款项，应付款项或尚未结算的预收款项的实有数

债权债务类结算账户

债权债务类结算账户亦称往来结算类账户，是用来反映和监督同其他单位与个人之间的往来结算业务的账户。

债权债务类结算账户的特点如下。

(录 所反映的内容兼具资产、负债双重性质。

(圆 借方登记债权的增加数和债务的减少数，贷方登记债权的减少数和债务的增加数，期末余额如在借方，表示尚未收回的债权净额（尚未收回的债权大于尚未偿还债务的差额）；期末余额如在贷方，表示尚未偿还的债务净额（尚未偿还的债务大于尚未收回债权的差额）。

当本企业反映债权账户“其他应收款”与反映债务账户“其他应付款”账户同属一个结算对象，即可合二为一，设置“其他往来”账户。

债权债务类结算账户的一般结构如图表 5-3 所示。

图表 5-3 债权债务类结算账户一般结构图

债权债务类结算账户	
期初余额：债权净额	(期初余额：债务净额)
本期发生额：债权的增加额和债务减少额	本期发生额：债权减少额或债务增加额
期末余额：债权净额	(期末余额：债务净额)

(三) 资本类账户

资本类账户是用来反映和监督所有者资本的增减变化及其实有情况的账户。

资本类账户的特点：

(员 反映的内容是所有者投入企业的资本或经营中形成的资本，即所有者权益的性质；

(圆 贷方登记所有者资本的增加数，借方登记所有者资本的减少数，期末余额在贷方，表示期末所有者资本的实有数。

资本类账户包括“实收资本”“资本公积”和“盈余公积”。

资本类账户的一般结构如图表 缘圆所示。

图表 缘圆

资本类账户一般结构图

资 本 类 账 户

本期发生额：所有者资本的减少数 摇	期初余额：期初所有者资本的实有数 本期发生额：本期所有者资本的增加数
	期末余额：期末所有者资本的实有数

(四) 集合分配类账户

集合分配类账户是用来归集生产经营过程中某一方面所发生的费用，并按一定标准将其分配给各成本计算对象的账户。

集合分配类账户的特点：

(员 反映的内容是费用类性质；

(圆 借方登记费用的发生数，贷方登记费用的分配数，一般情况下，该类账户期末无余额。

集合分配类账户包括“制造费用”等账户。

集合分配类账户的一般结构如图表 缘圆所示。

摇摇图表 缘圆

集合分配类账户一般结构图

集 合 分 配 类 账 户

本期发生额：本期某种费用的发生额	本期发生额：本期某种费用的分配额

(五) 跨期摊配类账户

跨期摊配类账户是用来反映和监督在相连几个会计报告期摊配的费用或尚未支付的负债，以便正确地确定属于各该会计报告期的费用数额，从而正确地计算成本和盈亏的账户。

跨期摊配类账户的特点如下。

(员 反映费用的支付或使用比较集中,且数额较大,而费用的摊销或预提比较分散,分期计入各期成本。

(圆 借方登记费用的实际支出数或发生数,贷方登记应由各期负担的费用摊配数。期末余额如在借方,表示期末尚未摊配的待摊费用数;期末余额如在贷方,表示期末尚未支付的预提费用数。

跨期摊配类账户包括“长期待摊费用”“待摊费用”“预提费用”等账户。

跨期摊配类账户的一般结构如图表 5-1 所示。

图表 5-1

跨期摊配类账户一般结构图

跨 期 摊 配 类 账 户

期初余额:已经支付但尚未摊销的待摊费用数	期初余额:已经预提而尚未支付的预提费用数
本期发生额:本期待摊费用或预提费用的支付数	本期发生额:本期待摊费用的摊配数或预提费用
摇	的预提数
期末余额:已经支付但尚未摊销的待摊费用数	期末余额:已经预提但尚未支付的预提费用数

(六) 成本计算类账户

成本计算类账户是用来反映和监督生产经营过程中某一阶段所发生的全部费用,并确定该阶段各个成本计算对象实际成本的账户。

成本计算类账户的特点:

(员 既可提供某一计算对象的成本金额指标,又可提供其实物指标;

(圆 借方登记生产经营过程中某一阶段所发生的应计入成本的全部费用,贷方登记转出的实际成本,期末余额在借方,表示尚未完成某一阶段的成本计算对象的实际成本。

成本计算类账户包括“材料采购”“生产成本”和“在建工程”等账户。

成本计算类账户的一般结构如图表 5-2 所示。

图表 5-2

成本计算类账户一般结构图

成 本 计 算 类 账 户

期初余额:尚未完成某一阶段的成本计算对象的实际成本	本期发生额:结转完成某一阶段的成本计算对象的实际成本
本期发生额:生产经营过程某一阶段所发生的全部费用	摇
	摇

期末余额：尚未完成某一阶段的成本计算对象的实际成本

(七) 收入汇转类账户

收入汇转类账户是用来反映和监督企业在某一定时期（月份、季度或年度）内所取得的各种收入的账户。

收入汇转类账户的特点：

（1）反映的内容是收入性质；

（2）期末需要将其贷方发生额汇转到财务成果账户中；

（3）贷方登记取得的收入数，借方登记收入的减少数和期末转出数，由于当期实现的全部收入都已结转到有关账户中去，所以该类账户期末无余额。

收入汇转类账户包括“主营业务收入”“其他业务收入”和“营业外收入”等账户。

收入汇转类账户的一般结构如图表 2-14 所示。

图表 2-14

收入汇转类账户一般结构图

收入汇转类账户

本期发生额：（1）收入的减少数；（2）期末结转到“本年利润”账户的收入或收益数	本期发生额：收入的增加数
---	--------------

(八) 费用汇转类账户

费用汇转类账户是用来反映和监督企业在一定时期（月份、季度或年度）内所发生的应计入当期损益的各项费用的账户。

费用汇转类账户的特点是：

（1）该类账户所反映的发生额只与某一特定时期有关，且期末需将其借方发生额汇转到财务成果账户，所以该类账户期末无余额；

（2）借方登记费用的增加额，贷方登记费用的减少额。

费用汇转类账户包括“主营业务成本”“销售费用”“管理费用”“财务费用”“营业外支出”和“所得税费用”等账户。

费用汇转类账户的一般结构如图表 2-15 所示。

图表 2-15

费用汇转类账户一般结构图

费用汇转类账户

本期发生额：本期费用的增加额	本期发生额：（1）本期费用的减少额；（2）期末转入“本年利润”账户的数额
----------------	--------------------------------------

(九) 财务成果类账户

财务成果类账户是用来反映和监督企业在一定时期（月份、季度或年度）内全部生产经营活动最终财务成果的账户。

财务成果类账户的特点：

（1）反映的内容是从年初到报告期末累计实现的财务成果；

（2）贷方登记期末从各收入类账户转入的数额，借方登记期末从各费用类账户结转的数额，期末余额如在借方，表示企业发生的亏损总额，如在贷方，表示企业实现的净利润额。

财务成果类账户包括“本年利润”账户。

财务成果类账户的一般结构如图表 5-10 所示。

图表 5-10

财务成果类账户一般结构图

财务成果类账户——“本年利润”账户

本期发生额：应计入本期损益的各项费用	本期发生额：本期实现的各项收入数
期末余额：发生的亏损总额	期末余额：实现的净利润额

(十) 计价对比类账户

计价对比类账户是用来对某项经济业务按照两种不同的计价标准进行对比，借以确定其业务成果的账户。

计价对比类账户的特点是该类账户借贷方采用两种计价，其差额反映业务成果。

计价对比类账户包括“材料采购”账户（材料日常核算采用计划成本计价的企业使用）。

计价对比类账户的一般结构如图表 5-11 所示。

图表 5-11

计价对比类账户一般结构

计价对比类账户——“材料采购”账户

本期发生额：（1）外购材料的实际成本（第一种计价）；（2）贷差（第二种计价大于第一种计价的差额）即材料节约差异，转入“材料成本差异”账户的贷方	本期发生额：（1）外购材料的计划成本（第二种计价）；（2）借差（第一种计价大于第二种计价的差额）即材料超支差异，转入“材料成本差异”账户的借方
---	---

(十一) 调整类账户

调整类账户是用来调整被调整账户，以确定被调整账户实际数额的账户。

调整类账户的特点

(1) 此类账户只有与被调整账户结合起来，才能提供管理上所需要的某些特定指标；

(2) 调整类账户按其调整被调整账户方式的不同，分为备抵调整账户、附加调整账户和备抵附加调整账户。

备抵调整账户

备抵调整账户亦称抵减调整账户，是用来抵减被调整账户的余额，以求得被调整账户实际余额的账户。

备抵调整账户的特点：

(1) 备抵调整账户的性质与被调整账户的性质相反；

(2) 根据被调整账户的性质不同，备抵调整账户又可分为资产备抵调整账户和权益备抵调整账户。

资产备抵调整账户是用来抵减某一资产账户（被调整账户）的余额，以求得该资产账户实际余额的账户。

资产备抵调整账户包括“累计折旧”“坏账准备”“存货跌价准备”等账户，被调整账户是“固定资产”“应收账款”和“存货”等账户。

资产备抵调整账户与被调整账户的关系如图表 2-10 所示。

图表 2-10 资产备抵调整账户与被调整账户的关系图

被调整账户		资产备抵调整账户	
期末余额：资产的原 始价值	减	期末余额：资产的抵 减数额	

资产的原始价值 减 资产原价的抵减数 等于 资产的实际价值（净值）

权益备抵调整账户是用来抵减某一权益账户（被调整账户）的余额，以确定该权益类账户实际余额的账户。

权益备抵调整类账户包括“利润分配”账户，被调整的账户是“本年利润”账户。

权益备抵调整账户与被调整账户的关系见图表 2-11

图表 2-11 权益备抵调整账户与被调整账户的关系

被调整账户 (本年利润)		权益备抵账户 (利润分配)	
	期末余额：已实现的 利润数	期末余额：已分配的 利润数	

实现的利润数 原已分配的利润数 尚未分配的利润数

附加调整账户

附加调整账户是用来增加被调整账户的余额，以求得被调整账户实际余额的账户。

附加调整账户的特点是它与被调整账户的性质相同。其调整方式可用下列公式表示：

被调整账户余额 + 附加调整账户余额 = 被调整账户的实际金额

在实际工作中，纯粹的附加调整账户很少使用。

备抵附加调整账户

备抵附加调整账户是既用来抵减又用来增加被调整账户的余额，以求得被调整账户实际余额的账户。

备抵附加调整账户的特点是该类账户兼有备抵、附加两种账户的特点，该类账户在某一时刻如与被调整账户的性质相同，则是附加账户，否则，属抵减账户。其调整方式可用下列公式表示：

被调整账户余额 - 备抵附加调整账户余额 = 被调整账户的实际余额

备抵附加调整账户包括“材料成本差异”“商品进销差价”等账户，其被调整账户分别为“原材料”和“库存商品”账户，“利润分配”账户也可视为备抵附加调整账户。关于上述两个备抵附加调整账户的运用方法，将在财务会计课程中加以介绍。

思考题

1. 制造业企业经济活动有哪些特点？其主要经济业务包括哪些内容？

2. 企业筹资的主要渠道有哪些？怎样进行核算？

3. 生产准备业务核算中为什么要设置“材料采购”账户？它的结构是怎样的？

4. 产品成本核算的一般程序有哪些？

5. 产品生产业务核算的账户体系是怎样的？其账户的用途和结构如何？

6. 销售过程有什么意义？这一过程的基本业务有哪些？

7. 销售过程业务核算的账户体系是怎样的？其账户的用途和结构如何？

8. 什么是企业的财务成果？它是怎样构成的？

9. 怎样进行税后利润的分配？

10. “本年利润”账户的用途和结构是怎样的？

1. “利润分配”账户的用途和结构是怎样的？它的明细账户如何设置？

2. 商品流通企业经济活动有哪些特点？其主要经济业务包括哪些内容？

3. 商品采购业务核算需设置哪些账户？它们的用途和结构是怎样的？

4. 商品销售业务核算与制造业销售业务核算所使用的账户有何相似之处？又有何区别？

5. 账户按经济内容分类可分为哪几类？每类中包括哪些账户？

6. 账户按用途和结构分类可分为哪几类？这种分类的意义是什么？

7. 什么是盘存类账户？该类账户有何特点？包括哪些账户？

8. 什么是结存类账户？该类账户有何特点？包括哪些账户？

9. 什么是计价对比类账户？其包括哪些账户？

10. 举例说明计价对比类账户的作用。

11. 什么是调整类账户？该类账户有何特点？

12. 举例说明什么是备抵调整账户，它是怎样起调整作用的？

13. 举例说明什么是备抵附加调整账户，它是怎样起调整作用的？

练习习题

1. 生产准备过程业务核算。

（资料：波海公司 2020 年 1 月份发生下列材料采购业务。）

① 向大明公司购入甲材料 100 吨，每吨 100 元（不含税），材料已验收入库，货款已转账支付（增值税率 13%）；

② 从海运公司购入乙材料 50 吨，每吨 20 元（不含税），材料已验收入库，货款已转账支付（增值税率 13%）；

③ 从浪潮公司购入甲材料 200 吨，每吨 100 元（含税）；购入乙材料 100 吨，每吨 20 元（含税），材料已验收入库，货款已转账支付（增值税率 13%）；

④ 结转本月份已入库材料的实际成本。

（要求：）

① 设置“材料采购”和“原材料”两个账户的总分类账户与明细分类账户（均用丁字账户）；

② 分析上述经济业务，编制会计分录；

③ 将上述业务登入“材料采购”和“原材料”的总分类账户及明细分类账户中。

2. 生产过程业务核算及产品成本计算。

（资料：波海公司设有一个基本生产车间，2020 年 1 月份生产 A、B 两种产品，本月份发生下列生产过程业务。）

① 本月份仓库发料情况汇总如下（单位：元）：

材料用途	甲材料	乙材料	合 计
A 产品耗用	1000	2000	3000
B 产品耗用	500	1000	1500
车间一般耗用		500	500
合 计	1500	3500	5000

②分配本月工资费用如下（单位：元）：

摇摇粤产品生产工人工资摇摇摇摇猿园园园

摇摇月产品生产工人工资 圆园园园

摇摇车间管理人员工资 员缘园园

摇摇合摇摇计 远缘园园

③计提本月份车间用固定资产折旧 缘缘园元。

④用存款支付本月份车间应负担的办公费 源园元、电话费 猿园元。

⑤本月份车间领用一批工具（低值易耗品），成本为 员园园元，摊销期为半年，本月份应负担 圆园元。

⑥本月份预提车间租用固定资产租金 猿园元。

⑦车间管理人员张某出差回厂报销，报销金额为 缘园元，企业已用现金付讫（张某事先未借款）。

⑧按 粤、月产品的生产工时比例分配本月车间制造费（粤产品生产工时 缘园园园时；月产品生产工时 源园园园小时）。

⑨本月份投产的 粤产品 圆园园件、月产品 员园园件月末全部完工，结转 粤、月产品的生产成本。

（圆 要求：

①设置“生产成本”和“制造费用”的总分类账户（均用丁字账户）以及“生产成本”的明细分类账户（用标准格式）。

②分析上述业务，编制会计分录。

③将有关业务登入“生产成本”和“制造费用”两个总账户中及“生产成本”的明细分类账户中，结出各账户本期借、贷方发生额合计及期末余额。

摇摇销售过程业务核算及产品销售利润计算。

（员 资料：波海公司为一般纳税人，圆园伊伊年 猿月份发生下列与销售有关的经济业务。

①销售给宏光公司 粤产品 员园园件，单位售价 猿园元（含增值税），产品已发出，但货款尚未收到。

②为宏光公司垫付运杂费 源园元，用现金支付。

③公司接到银行转来的收款通知，宏光公司所欠的货款及代垫运杂费已一并收到。

④销售给展望公司 月产品 愿园件，单位售价 缘园元（含增值税），产品已发出，货款已进账。

⑤用存款支付产品的包装费 员园元，用存款支付商品广告费 猿园元。

⑥计算结转已销产品的销售税金 愿园元。

⑦计算结转本月份已销产品的生产成本（粤产品单位生产成本 员园元，月产品单位生产成本 员园元）。

⑧用存款支付应交税金 员园园元。

⑨本月份厂部管理部门耗用材料费 员园元。

- ⑩分配本月份厂部管理人员的工资 15000元。
- ⑪用现金支付本月份退休职工退休金 10000元。
- ⑫计提本月份厂部用固定资产折旧 15000元。
- ⑬用存款支付厂部办公用品费 3000元、邮电费 1500元。

（圆 要求：

- ①设置销售过程中所应用的有关收入和销售成本的总账和明细分类账户（按产品分别设置）。
 - ②分析上述业务，编制会计分录，并将业务登入有关的账户中。
 - ③计算 粤、月两种产品的毛利率，并计算出全部产量的销售利润。
- 源财务成果形成与分配的核算。
- （员 资料：波浪公司 圆园伊伊年 猿月份发生下列与财务成果形成与分配有关的经济业务。

- ①结转企业长期无法支付的应付款项 100000元。
- ②公司取得罚款现金 5000元。
- ③用存款支付各种罚款滞纳金支出 2000元。
- ④月末将各收、支账户的借、贷方发生额结转到“本年利润”账户中（以习题 猿 源资料为依据）。
- ⑤将本月份实现的利润总额，按 圆豫豫的所得税税率计算结转应交所得税。
- ⑥将“所得税费用”账户的发生额转入“本年利润”账户中。
- ⑦对本月实现的净利润进行预分配，按税后利润的 15豫豫提取盈余公积金，按税后利润的 30豫豫分配给投资者。

（圆 要求。

- ①建立所有的收入与支出总分类账户（用丁字账户），并依据习题 猿资料，登入有关发生额。
 - ②设立“本年利润”总分类账户（用丁字账户）。
 - ③分析上述经济业务，编制会计分录，并将有关业务登入要求设立的账户中。
 - ④对各账户进行结账（计算出每个账户的发生额合计及期末余额）。
- 缘年终利润结算的核算。

（员 资料。

- ①波浪公司 圆园伊伊年 员月初有关账户余额如下：
“本年利润”账户贷方余额 200000元；
“利润分配—提取法定盈余公积”账户借方余额 100000元；
“利润分配—应付现金股利或利润”账户借方余额 150000元。
- ②波浪公司 圆园伊伊年 员月份有关账户的发生额如下表：

单位：元

账 户 名 称	本月发生额	
	借 方	贷 方

主营业务收入摇		源圆园园
其他业务收入摇		圆园园园
营业外收入摇摇		缘园园
主营业务成本摇	圆园园园	
营业税金及附加	员源园	
销售费用摇摇摇	猿园园	
其他业务成本摇	员园园园	
营业外支出摇摇	愿园	
管理费用摇摇摇	苑园园	
财务费用摇摇摇	怨园园	

摇摇③本年度初至 员月末止，该公司已计算并交纳所得税 猿园园园元。

（圆）要求。

①设立“本年利润”总账及“利润分配”各明细账，并登入 员月初的余额。

②根据资料②编制结转 员月份收支账户发生额的会计分录，并将业务登入“本年利润”账户中。

③根据资料①，②和③计算该公司 圆园伊伊年全年实现的利润总额。

④根据有关资料计算该公司 员月份应补交的所得税额并予以结转。

⑤按全年净利润 员园缘补提盈余公积金。

⑥年终追加分配给投资者利润 愿园园元，予以结转。

⑦年终进行本年利润的结算（设立“利润分配—未分配利润”明细账户并转账结算）。

第六章 会计凭证

学习目的：掌握会计凭证这种专门的方法及其应用。

学习要点：会计凭证的种类，记账凭证的填制与审核，原始凭证的填制与审核。

第一节 会计凭证的意义和种类

一、会计凭证的意义

会计凭证是记录经济业务、明确经济责任并据以登记账簿的书面证明文件。一切核算单位发生的全部经济业务，都必须严格地办理凭证手续，以真实、正确地记录并反映经济业务的发生和完成情况。在会计工作中，经过严格审查、能够反映经济业务真实情况的会计凭证，才能作为记账的依据。所以，正确填制、合理取得和严格审核会计凭证，是会计核算的一种专门方法，也是会计工作的一项重要内容。

填制和审核会计凭证，对于发挥会计在经济管理中的作用，具有十分重要的意义。

(一) 填制会计凭证可以如实反映经济业务的实际完成情况。任何一项经济业务的发生，如有关现金、银行存款、财产物资的收付、往来款项的结算和各项费用的开支等，都应该按照规定，由有关部门和人员及时地根据经济业务的实际内容填制会计凭证。通过凭证的填制，将日常发生的大量经济业务加以全面记录，并进行系统的分类和汇总，作为账簿登记的依据。因此，会计凭证的填制，既是提供原始资料的手段，又是传递信息的工具，可及时、正确地反映各项经济业务的完成情况。会计凭证实际上就是企业经济活动的业务档案，这为日后进行会计分析和检查工作提供了原始资料。

(二) 审核会计凭证可以发挥会计监督的作用。通过会计凭证的审核，可以查明每项经济业务是否符合国家方针、政策、法规和制度的规定，有无违反财经纪律的现象，可以及时发现经济管理上存在的问题和管理制度上存在的漏

洞，从而严肃财经纪律，发挥会计监督的作用。

⑤ 通过会计凭证的填制和审核，可以加强经营管理责任制。每一项经济业务的发生，都要由经办业务的部门和有关人员办理凭证手续，并由有关人员审核、签章，使得这些部门和人员对经济业务的合法性和真实性负有责任。这样，就可以促使有关业务部门和经办人员严格按政策和制度办事，加强经济责任制。

二、会计凭证的种类

会计凭证按其填制程序和用途，可分为原始凭证和记账凭证两种。

（一）原始凭证

原始凭证是指在经济业务发生时取得或填制的，用以记录经济业务的发生或完成情况的书面证明。它是进行会计核算的原始资料 and 根本依据。例如，付出现金时取得的收据，购入材料时取得的发票，收入材料时填制的收料单等，都是原始凭证。原始凭证又可按照不同的标志进行不同的分类。

⑥ 原始凭证按其取得的来源不同，可分为自制原始凭证和外来原始凭证两种。

自制原始凭证，是指由本单位内部经办业务的部门或人员，在办理某项经济业务时自行填制的凭证。例如，材料验收入库时由供应部门填制的收料单，领用材料时由领料部门填制的领料单以及销售产品时由销售部门开出的发票等，都属于自制原始凭证。

外来原始凭证，是指在同外单位发生经济往来时，从外单位取得的原始凭证。例如，购入材料时从供货单位取得的发货票以及从运输部门取得的运单等，就是外来原始凭证。

⑦ 原始凭证按照反映经济业务的时间和内容不同，可分为一次凭证、累计凭证和汇总原始凭证。

一次凭证，是指在一张凭证上只反映某一项经济业务，或者同时反映若干项同类经济业务，凭证填制手续是一次完成的原始凭证。如购货发票、销货发票、收料单、工资结算单等都是—次凭证。一般来说，外来的原始凭证均为—次凭证。

累计凭证，是指在一张凭证上连续、累计登记一定时期内不断重复发生的若干项同类经济业务，凭证的填制手续是随着经济业务的发生而分次进行的，直到期末才能填制完毕的原始凭证。例如，限额领料单就是一种累计凭证。

汇总原始凭证，是指将一定时期内若干张业务内容相同的原始凭证汇总所形成的凭证。在实际工作中，核算单位为了集中反映某项经济业务，并简化记

账凭证的填制工作，常常将一定时期内（如每旬或每月）若干张业务内容相同而为数较多的原始凭证按一定的要求汇总，编制在一张凭证上，这张原始凭证称为汇总原始凭证。汇总原始凭证可分为两种：①把在一定期间内反映同一类型经济业务的许多原始凭证按一定的管理要求汇总编制而成的汇总原始凭证，如发出材料汇总表等；②根据有关账户记录汇总编制而成，据以登记账簿的汇总原始凭证，如待摊费用摊销汇总表等。

几种原始凭证的格式，如图表 2-2 至图表 2-5 所示。

图表 2-2 收料单格式

供货单位：伊伊公司				(企业名称)		凭证编号：缘缘缘			
发票编号：缘缘缘				收料单		接收料仓库：二号库			
缘缘伊伊年 伊伊月 伊伊日									
材料类别	材料编号	材料名称及规格	计量单位	数量		金额			
				应收	实收	单价	买价	运杂费	合计
型钢	缘缘缘缘缘	缘缘炭结圆钢 φ缘缘缘	公斤	缘缘缘	缘缘缘	缘缘缘	缘缘缘缘	缘缘缘	缘缘缘缘
备注： 摇									

接收料仓库保管员：(签章) 收料人：(签章)

图表 2-3 领料单格式

领料单位：摇二车间				(企业名称)		凭证编号：缘缘缘			
用摇用途 制造 伊伊产品				领料单		发料仓库：二号库			
缘缘伊伊年 伊伊月 伊伊日									
材料类别	材料编号	材料名称及规格	计量单位	数量		金额			
				应收	实收	单价	合计		
型钢	缘缘缘缘缘	缘缘炭结圆钢 φ缘缘缘	公斤	缘缘	缘缘	缘缘缘	缘缘缘		
备注： 摇									

接收料仓库保管员：(签章) 发料人：(签章) 领料主管：(签章) 收料人：(签章)

摇摇图表 远

限额领料单格式

(企业名称)							
领料单位：		限额领料单			发料仓库：		
用摇摇途		伊伊伊年 伊伊月份			编摇摇号：		
材料类别	材料编摇号	材料名称及规格	计量单位	单价	全月领用限摇摇额	全月月摇摇实摇用	
						数量	金额
供应部门负责人：(签章) 摇摇摇摇摇摇				生产计划部门负责人：(签章)			
日摇期	请摇摇领		实摇摇发			限额结余	退摇摇库
	数量	领料单位负责人	数量	发料人	领料人		退库单编号
合计							

仓库负责人：(签章)

图表 远

发出材料汇总表

摇摇摇摇伊伊年 伊伊月摇摇

单位：元

用摇途	发料日期	员号仓库	圆号仓库	猿号仓库	合摇摇计
生产用	员-猿日	猿猿猿猿	圆圆圆圆		缘缘缘缘
生产用	猿-圆日	缘缘缘缘		源源源源	怨怨怨怨
生产用	圆-猿日	源源源源	缘缘缘缘		怨怨怨怨
合摇计		员圆圆圆圆	苑苑苑苑	源源源源	圆缘缘缘

摇摇图表 远

待摊费用摊销汇总表

圆圆伊伊年 愿月 圆日

单位：元

部摇摇门	金摇摇额				合摇摇计
	报刊费	租赁费	保险费		
基本生产车间		缘缘缘			缘缘缘
企业管理部门			猿猿猿		猿猿猿
合摇摇计		缘缘缘	猿猿猿		员缘缘

(二) 记账凭证

由于原始凭证数量庞大、格式繁多，内容复杂，若直接根据原始凭证登记账簿，不仅工作量大而且又不能清楚地表明应记入账户的名称和方向。因此，为便于登记账簿，就要编制记账凭证。记账凭证是指会计人员根据合法的原始凭证或汇总原始凭证编制的，用来确定会计分录的凭证。它是登记账簿的直接依据。

记账凭证有如下几种分类的方法。

(员) 记账凭证按其反映的经济业务是否与货币资金有关，可以分为收款凭证、付款凭证和转账凭证。收款凭证是指用来记录货币资金收入业务的记账凭

证；付款凭证是用来记录货币资金付出业务的记账凭证。收款凭证、付款凭证不仅是登记日记账、明细账和有关总账的依据，也是出纳人员收款、付款的依据。出纳人员必须根据会计主管人员或其指定人员审核批准的收款凭证和付款凭证收款、付款。很明显，单独填制收款凭证和付款凭证，不仅能为登记账簿创造条件，而且也可以加强对货币资金的监督管理。转账凭证是用来记录不涉及货币资金收支业务的记账凭证。转账凭证是根据转账业务的原始凭证填制，且作为登记明细账和总账的依据。收款凭证、付款凭证和转账凭证的格式如图表 2-2 至图表 2-4 所示。

图表 2-2

收款凭证

借方科目：

年 月 日

收字第 号

摘要	贷方科目		金额										页
	总账科目	明细科目											
合 计													

附件张

会计主管 (签章) 记账 (签章) 审核 (签章) 制证 (签章) 出纳 (签章)

图表 2-3

付款凭证

贷方科目：

年 月 日

付字第 号

摘要	借方科目		金额										页
	总账科目	明细科目											
合 计													

附件张

会计主管 (签章) 记账 (签章) 审核 (签章) 制证 (签章) 出纳 (签章)

图表 2-4

转账凭证

年 月 日 转字第 号

摘要	借方科目		贷方科目		金额										页
	总账科目	明细科目	总账科目	明细科目											
合 计															

附件张

会计主管 (签章) 记账 (签章) 审核 (签章) 制证 (签章)

复式记账凭证是把同类经济业务所涉及的会计账户集中填列在一张记账凭证上。前面所讲的收款凭证、付款凭证和转账凭证都属复式记账凭证。

单式记账凭证是把同类经济业务所涉及的每个会计账户，分别填制记账凭证，每张记账凭证只填列一个会计账户。即一项经济业务的会计分录涉及到几个会计账户，就应分别填制几张记账凭证，借方账户填制借项记账凭证，贷方账户填制贷项记账凭证。为了便于识别，单式记账凭证一般用不同的颜色印刷以便识别。单式记账凭证的格式如图表 2-10 和图表 2-11 所示。

图表 2-10

借项记账凭证

2000 年 1 月 1 日

记账凭证编号：1001

摘要	总账账户	明细账户	账页	金额
提取现金	库存现金			100.00
对应总账户：银行存款	合 计			100.00

附件张

会计主管 (签章) 记账 (签章) 审核 (签章) 出纳 (签章) 制证 (签章)

图表 2-11

贷项记账凭证

2000 年 1 月 1 日

记账凭证编号：1002

摘要	总账账户	明细账户	账页	金额
提取现金	银行存款			100.00
对应总账户：库存现金	合 计			100.00

附件张

会计主管 (签章) 记账 (签章) 审核 (签章) 出纳 (签章) 制证 (签章)

复式记账凭证与单式记账凭证各有优缺点。复式记账凭证可以集中反映同类经济业务的账户对应关系，便于了解经济业务的全貌，同时可以减少凭证总数；但不便于在手工记账方式下汇总计算每一个账户的发生额。单式记账凭证可以在手工记账方式下较简便地据以汇总计算每一个账户的发生额，从而减少登记总账的工作量，同时也便于分工记账。因此，那些业务量较大、会计部门内部分工比较细的单位，为了便于工作，可以采用单式记账凭证。但是，采用单式记账凭证时，由于同一经济业务所涉及的会计科目分别计入两张或两张以上的会计凭证，因此不便于了解经济业务的全貌，也不利于对记账凭证差错的审核，同时编制凭证的工作量太大。在记账实现电算化的情况下，单式记账凭证也就失去了它存在的意义。

第二节 摇原始凭证

一、原始凭证的要素及其设计原则

核算单位的经济业务多种多样，而且对不同的经济业务管理要求也有差异，因此用来反映经济业务内容和管理要求的原始凭证，其名称、格式和内容也是多种多样的。但是，所有的原始凭证都是经济业务的原始证据，必需详细载明有关经济业务的发生或完成情况，必须明确经办单位和人员的责任。所以，各种原始凭证之间尽管存在差异，但也具备一些共同的基本内容。这些内容通常称为凭证要素，主要包括：

- ①原始凭证的名称；
- ②填制凭证的日期；
- ③经济业务的内容；
- ④接受和填制凭证单位的名称；
- ⑤填制单位和经办人员的签字或盖章；
- ⑥原始凭证的编号。

为了满足经营管理的需要，结合经济业务的特点，还可补充必要的内容。例如，为了掌握计划、预算或合同的执行情况，也可在有关的原始凭证上注明计划、定额等。还可以根据单位内部对责任单位进行业绩考核的需要，注明经济业务发生的用途等。

原始凭证的设计除了保证其必需的要素以外，还应当解决以下问题：

- ①确定原始凭证的种类；
- ②设计原始凭证的格式；
- ③规定原始凭证的传递程序；
- ④严格原始凭证的管理。

原始凭证的设计还应当遵循以下三个原则：

- ①要体现核算单位生产经营活动的特点，满足财会部门及其他管理部门管理生产经营活动的需要；
- ②要有利于建立和实施内部控制制度，加强有关部门和人员的经济责任制；
- ③在保证核算质量的前提下，尽可能简化不必要的流转手续，提高工作效率。

二、原始凭证的填制

无论是自制的还是外来的原始凭证,无论是一次凭证还是累计凭证或汇总原始凭证,均应以实际发生的经济业务为依据直接填制。但也有些自制原始凭证是根据账簿记录,将某类经济业务加以归类、整理后重新编制的。例如制造费用分配表。

核算单位在一定期间发生的全部经济业务,都须正确、完整、清晰和及时地记录在有关的原始凭证上;否则,将导致记账凭证、账簿和报表不及时或出错,从而使会计资料失去效用。要做好原始凭证的填制工作,首先要使所有经办人员充分认识原始凭证在经济管理中的重要作用;其次要加强经营管理上的责任制,促使核算单位有关部门和人员严格按财务制度和手续办事。为了保证原始凭证能够正确、及时、完整、清晰地反映各项经济业务的真实情况,填制原始凭证时,必须符合下列要求。

1. 记录真实

原始凭证所记录的经济业务,要与经济业务的真实内容相符,不得弄虚作假。

2. 内容完整

原始凭证填列的内容必须填写齐全,不得少记、漏记;同时,经办人员及有关部门要签字盖章,对凭证的真实性、正确性负完全责任。

3. 填制及时

原始凭证必须在经济业务发生时填列,不得借故拖延填制原始凭证的时间,推迟办理经济业务的凭证手续。

4. 书写清楚

填制凭证时,文字和数字必须清楚,易于辨认。具体来说,应该做到以下几点。

(1) 无论数字还是文字,应符合规格,不得使用未经中华人民共和国国务院公布的简化字;对于阿拉伯数字要逐个写清楚,不得联写,在数字前应填写人民币符号“¥”。

(2) 各种原始凭证必须用蓝色或黑色墨水书写。对于必须填制的多联凭证,可用圆珠笔或复写铅笔加双面复写纸复写。

(3) 大写金额数字,写法为:壹、贰、叁、肆、伍、陆、柒、捌、玖、拾、佰、仟、万、元、角、分、零、整等。大写金额数字到元的,在“元”字之后应写“整”字。

(4) 以元为单位的阿拉伯数字,一律填写到角、分;无角、分的,角位

和分位可写“圆”，或符号“—”；有角无分的，分位应写“圆”，不得用符号“—”代替。

(缘) 阿拉伯数字金额中间有“圆”，或连续有几个“圆”，在大写金额数字时一律只写一个“零”字即可。

(远) 各种凭证要连续编号，以便备查，如凭证事先已有编号，当填制发生差错需作废时应加盖“作废”戳记，不得撕毁，各种原始凭证均不得随意涂改、刮擦、挖补。若有错误需要更正时，将写错的文字和数字用红线划掉，将正确的文字和数字写在划线部分的上方，并加盖经办人员的印章。但提交银行的各种结算凭证的大写小写金额一律不准更改。

三、原始凭证的审核

由于原始凭证的来源很广，为了保证会计凭证的合理性、合法性，必须对原始凭证进行审核。经审核无误的原始凭证，才能作为编制记账凭证和登记账簿的依据。审核原始凭证，不仅是保证会计工作质量的一项必不可少的环节，也是贯彻党和国家有关方针、政策、法令及制度，发挥会计监督作用的重要手段。

原始凭证的审核内容主要包括下述两方面。

(员) 审核原始凭证的内容和填制手续是否合规。主要核实凭证所记录的经济业务是否与实际情况一致，凭证的内容是否填写齐全，文字和数字是否填写清楚，有关人员是否签字盖章。审核中发现不符合实际情况、手续不完备或数字计算不正确的原始凭证，应退回有关经办部门或人员，要求他们予以更正或补办手续。

(圆) 审核原始凭证反映的经济业务内容是否合理合法。主要查明发生的经济业务是否符合国家的政策、法令和制度，有无违反财经纪律等违法乱纪行为。如有违反，要向本单位领导汇报，提出拒绝执行的意见，必要时，可向上级领导机关反映有关情况。对于弄虚作假、营私舞弊、伪造涂改凭证等违法乱纪行为，必须及时揭露，并向领导汇报，严肃处理。

第三节 记账凭证

一、记账凭证的要素

记账凭证是由会计人员根据审核无误的原始凭证进行归类整理编制的，它是登记账簿的直接依据。各种记账凭证的格式虽然有所不同，但是作为记账凭

证，它们也具备一些共同内容。记账凭证必须具备下述基本要素：

(员 记账凭证的名称；

(圆 填制记账凭证的日期；

(猿 凭证的编号；

(源 经济业务的内容摘要；

(缘 会计账户及借、贷方金额；

(远 所附原始凭证的张数；

(苑 有关人员的签章；有关人员包括会计主管人员和复核、记账、制证人员以及出纳人员等与记账有关的人员。

二、记账凭证的填制

记账凭证是根据原始凭证所记录的经济业务内容填制的，是记账的直接依据。因而，填制的正确与否，直接影响到会计资料的正确性。

填制记账凭证时，要注意以下要求。

(员 要正确地编制会计分录，要认真填写记账凭证的摘要栏，做到语言既简练又能概括经济业务内容。使用《企业会计准则——应用指南》附录统一规定的会计账户，对每一项经济业务，首先要确定它的应借、应贷的会计账户，不得随意变更会计账户的名称和核算内容，以保证会计账户核算的口径一致，便于综合汇总。

(圆 填制记账凭证，必须把原始凭证附在记账凭证后，并注明原始凭证的张数，如果根据同一原始凭证填制两张或两张以上记账凭证，必须在未附原始凭证的记账凭证摘要栏里注明：单据 伊张，附在 伊字第 伊号记账凭证上，或将原始凭证复印成一式几份，以便复核和查阅。

(猿 记账凭证必须连续编号。采用通用凭证的，可按经济业务发生顺序编号，每月从 员号编起。采用多种记账凭证的，可按记账凭证种类分别编号。如果一笔经济业务需要填制多张转账凭证，可用“分数编号法”。例如，一笔经济业务需填制三张转账凭证，凭证顺序号为 愿 则可编为转字第 愿^猿/_猿，第 愿^猿/_猿和 愿^猿/_猿号。每月末，在最末一张记账凭证的编号旁边加注“全”字，以免凭证散失。

(源 不得把不同类的经济业务合并填写在一张凭证上，尽量避免填制多借多贷会计分录的记账凭证，做到账户对应、关系清晰。

(缘 每张记账凭证各栏目填制齐全后，有关部门和人员等应签章；收款、

付款凭证还要由出纳员签章。

(选 对于只涉及到现金和银行存款之间的收付业务 (如将现金存入银行和从银行提取现金), 一律填制付款凭证, 不填制收款凭证。这样, 可以避免重复记账。

记账凭证填制举例如下。

例 远圆: 收款凭证的填制。圆园伊伊年 源月 员园日, 粤公司收到华美公司购买甲产品的货款共计 愿园园元, 产品已全部发出, 货款全部存入银行 (增值税略)。这笔经济业务的会计分录如下:

借: 银行存款 愿园园

摇贷: 主营业务收入 愿园园

在填制这张收款凭证时, 在收款凭证左上角的借方账户栏, 填入“银行存款”, 在摘要栏写明“收到华美公司购货款”, 在贷方账户栏的总账科目小栏注明“主营业务收入”, 在明细科目小栏注明“甲产品”, 在金额栏填入 愿园园元, 并注明合计数。除此之外, 还要注明日期 源月 员园日, 附原始凭证张数 伊张, 并给收款凭证编号, 如“银收字第 愿号”, 最后由制证等有关人员签章, 收款凭证是出纳人员收入款项的依据。其填写内容如图表 远圆所示。

图表 远圆

收款凭证

摇借方科目: 银行存款

圆园伊伊年 源月 员园日

摇摇摇银收字第 愿号

摘摇摇要	贷摇摇方摇账摇摇户		金摇摇摇摇额									账摇摇摇页	
	总账户	明细账户	千	百	十	万	千	百	十	元	角		分
收到华美公司购货款	主营业务收入	甲产品					愿	园	园	园	园	园	(略)
合摇摇计							愿	园	园	园	园	园	

摇附件 伊张

摇会计主管 (摇摇) 摇摇记账 (摇摇) 摇摇审核 (摇摇) 摇摇制证 (王晶) 摇摇出纳 (丁凡)

例 远圆: 付款凭证的填制。圆园伊伊年 源月 员苑日, 粤公司以现金支付办公用品费用 愿园元。这笔经济业务的会计分录为:

借: 管理费用 愿园

摇贷: 库存现金 愿园

在填制付款凭证时, 首先在付款凭证的左上角填写“现金”账户, 其次在摘要栏注明“支付办公用品费”, 在借方账户栏总账科目小栏内注明“管理费用”, 在明细科目小栏注明“办公费”, 在金额栏注明 愿园元, 并填入合计数。除此之外, 还要注明填制日期“圆园伊伊年 源月 员苑日”, 编号: “现付字第 愿号”, 所附原始凭证 伊张, 最后由有关人员签章。其填写内容如图表 远圆所示。

转账凭证

付款凭证

转账方账户：现金

2012年 12月 15日

现付字第 100号

摘要	借方科目		金额										账页
	总账	明细	千	百	十	万	千	百	十	元	角	分	
支付办公用品费	管理费用	办公费						1	0	0	0	0	(略)
合 计								1	0	0	0	0	

附件 1张

会计主管() 记账() 审核() 制证(王晶) 出纳(丁凡)

例 转账凭证的填制。2012年 12月 15日，粤公司第一车间结转制造费用，由甲产品和乙产品共同承担。制造费用总额 1000元，由甲产品承担 600元，乙产品承担 400元。这笔经济业务的会计分录为：

借：生产成本—甲产品 600
—乙产品 400

贷：制造费用—一车间 1000

这笔经济业务与现金、银行存款的收付业务无关，属转账业务，应填制转账凭证。填制时，先在摘要栏简要地写明“结转制造费用”；其次在借方账户栏总账户小栏写“生产成本”，在明细分类小栏写“甲产品”“乙产品”，在贷方账户栏总账户小栏写“制造费用”，在明细账户小栏写“一车间”；然后在金额栏写上相应数字，除此之外，还应注明日期“2012年 12月 15日”，所属原始凭证 张，编号：“转字第 100号”，最后由有关人员签章。其填写内容如图表 所示。

转账凭证

转账凭证

2012年 12月 15日

转账凭证字第 100号

摘要	借方科目		贷方科目		金额										账页
	总账	明细	总账	明细	千	百	十	万	千	百	十	元	角	分	
结转制造费用	生产成本	甲产品							6	0	0	0	0	0	(略)
		乙产品							4	0	0	0	0	0	
			制造费用	一车间					1	0	0	0	0	0	
合 计									1	0	0	0	0	0	

附件 1张

会计主管() 记账() 审核() 制证(李石)

三、记账凭证的审核

记账凭证是登记账簿的依据，同时收、付款凭证还是出纳人员收付款的依

据。为了确保账簿记录的真实性和完整性，监督货币资金的收付，必须对记账凭证进行审核。审核的主要内容如下。

(员 记账凭证是否附有原始凭证，所附原始凭证是否齐全，手续是否完备，记账凭证所记的经济业务内容是否同所附的原始凭证内容相符。

(圆 所编的会计分录是否正确，是否正确地使用了会计账户，账户对应关系是否清楚，凭证上所写的账户和内容必须前后一致，同一经济业务不得用不同的账户，以保证统一口径，取得正确的汇总指标。

(猿 复核金额。根据经济业务的计量单位、单价、数量计算其金额，汇总各项经济业务的金额，复核其合计数。

(源 审核填制、出纳等人员是否签名盖章。经审核发现记账凭证上有错误时，应查清原因，按规定办法及时更正。只有经审核无误的记账凭证，才能据以记账。

(缘 对记账凭证上的各个项目，不仅要从形式上检查填制的完整性和正确性，还应从政策上对有关经济业务的合法性与合理性进行实质性检查。

第四节 会计凭证的传递和保管

一、会计凭证的传递

在企业的日常经营活动中，一项经济业务的发生或完成，往往要由两个或两个以上的有关部门或人员依照一定的顺序共同办理。因此，一张会计凭证往往要由几个有关的经办单位和经办人员互相协调完成。例如，领料单由领料单位填制，经领料单位主管人员或用料管理人员审核后交仓库。仓库发料时，领料人员和材料保管人员在领料单上签章。一定日期，仓库将领料单送交会计部门进行材料收发的核算。对于一张记账凭证，也要经过填制人员、审核人员、记账人员、会计主管人员签章；若是收、付款凭证，还要由出纳人员签章。所以在核算单位内部，客观地存在着会计凭证传递的问题。

会计凭证的传递，是指会计凭证从填制和取得到归档保管为止，在核算单位内部有关部门和人员之间的传递时间和传递程序。合理地组织会计凭证的传递，可以保证会计核算的及时性，使各方面协调合作，加强各有关部门的联系，合理地组织经济活动。并且，它还使经办业务的部门和人员之间形成一种相互牵制、相互督促的关系，一个部门工作延误将影响下一部门工作的展开。这样，可以考核有关部门、人员的工作业绩，加强经济管理的岗位责任制，实现会计对经济活动的监督。

各核算单位的经济业务纷繁复杂,会计凭证多种多样,机构组织各有特点,办理凭证的手续和所需时间也是不一样的。因此,各核算单位对于经常发生的经济业务应明确规定凭证的传递程序和传递时间。在规定凭证的传递程序和传递时间时应注意以下问题。

(员) 规定传递程序。应根据每项经济业务的特点、内部机构组织和人员分工情况以及经营管理的需要,恰当规定会计凭证经由的重要环节,规定会计凭证的份数,以利于有关部门和人员能够及时了解经济业务的全貌,及时办理凭证手续,提高工作效率。

(圆) 规定传递时间。要根据各环节办理经济业务所必需的时间,来合理规定凭证在各环节停留的时间,以确保凭证及时传递。

凭证的传递涉及核算单位内部若干部门和人员,为此,凭证的传递程序和传递时间应在有关领导支持下,有关人员必须遵照执行。

二、凭证的归类和保管

会计凭证是重要的经济资料和会计档案,每个核算单位根据会计凭证登记账簿后须按规定的立卷归档,形成档案资料,以便日后查阅。

每月会计部门记账后,应当定期将各种记账凭证归类整理,按经济业务发生先后顺序连续编号,连同所附原始凭证折叠整齐,加具封面、封底,装订成册,并在装订线上加贴封签。在封面上注明单位名称、年度、月份、记账凭证种类、起讫号数、起讫日期,并由会计主管和经办人签章。如果是单式记账凭证,在整理装订凭证时,必须保持会计分录的完整。为此,应按凭证号顺序还原装订成册,不得按科目归类装订。会计凭证封面的格式如图表 2-2 所示。

图表 2-2

会计凭证封面

年 月 份 第 号 册	(企业名称) 摇摇年摇摇月份共 摇摇册第摇摇册 收款 付款摇摇凭证第摇摇号至第摇摇 号共摇摇张 转账 摇摇摇摇附:原始凭证共摇摇张 会计主管:摇摇摇摇摇摇保管:
----------------------------	---

摇摇对于在一个月数量过多的原始凭证,如收、发料单等,可以单独装订保管,在封面上注明 记账凭证日期、编号、种类,同时在记账凭证上注明“附件另订”和原始凭证名称及编号;各种经济合同、存出保证金收据以及涉外文件等重要原始凭证应另编目录,单独登记保管,并在有关的记账凭证和原始

凭证上相应注明日期和编号。

装订成册的会计凭证，应指定专人负责保管，年度终了应移交财会档案室登记归档。会计凭证不得外借，其他单位如因特殊情况需要使用原始凭证时，经本单位领导批准，可以复制。向外单位提供原始凭证复制件，应在专设的登记簿上登记，并由提供人员和收取人员共同签章。从外单位取得的原始凭证如有遗失，应取得原发出单位盖公章的证明，并注明原始凭证的编号、金额。如无法取得证明的，如火车票、轮船票、飞机票遗失等，应由当事人写出详细情况并经办单位负责人批准后代作原始凭证。

会计凭证的保管应按国家规定的期限，期满后，必须按规定的程序办理销毁手续，任何人不得擅自自行销毁会计凭证。

思考题

1. 什么是会计凭证？它有什么作用？

2. 什么是原始凭证？如何进行分类？

3. 举例说明什么是一次凭证和累计凭证，各有什么特点？

4. 什么是记账凭证？如何进行分类？

5. 什么是原始凭证要素？包括哪些内容？

6. 填制原始凭证时要符合哪些要求？

7. 原始凭证的审核内容有哪些？

8. 填制记账凭证要符合哪些要求？

9. 记账凭证的审核内容有哪些？

练习題

1. 原始凭证的种类。

(资料：下列是某公司 2017 年 1 月份发生的各项经济业务。)

① 1 日，厂部管理人员张某预借差旅费 500 元，出纳员支付现金。

② 2 日，通过银行转账支付车间用电费 8000 元，其中生产产品用电费 6000 元，车间照明用电 2000 元。

③ 5 日，厂部张某回厂报销，报销金额为 300 元，剩余现金 200 元退回。

④ 车间生产领料 2000 元。

⑤ 8 日，用现金支付购买办公用品费 100 元。

⑥ 10 日企业开具现金支票，从银行提取现金 20000 元备发工资。

⑦ 10 日发放工资。

⑧ 分配本月工资费用 20000 元，其中产品生产工人工资 15000 元，车间管理人员工资 3000 元，厂部管理人员工资 2000 元。

⑨ 15 日，销售一批产品，货款共 100000 元，其中不含税收入为 80000 元，增值税销

项税额 猿源元，产品已发出，货款已通过银行结算入账。

⑩ 计提本月固定资产折旧 源猿元，其中车间 圆缘元，厂部 圆元。

⑪ 圆日，通过银行转账支付销售产品的运输费用 缘元。

⑫ 圆日，外购一批材料，货款为 员猿元，其中不含税价为 员元，增值税进项税额 猿元，材料已验收入库，货款已转账支付。

（圆 要求：指出上述各笔经济业务的原始凭证是什么？并逐一说明是外来的原始凭证还是自制的原始凭证？

圆记账凭证的填制。

（员 资料：本章练习题 员中的各项经济业务。

（圆 要求。

① 依据练习题 员中的各项经济业务，编制会计分录。

② 标明各笔分录是在何种记账凭证上编制。

③ 对记账凭证按五个系列编号：

现收字第 伊号；

现付字第 伊号；

银收字第 伊号；

银付字第 伊号；

转字第 伊号。

提示答案：第一笔业务：

付款凭证摇
现付字第 员号
借：其他应收款摇摇猿元
摇贷：现金摇摇猿元

第七章 会计账簿

学习目的：掌握会计账簿设置与登记方法并正确应用。

学习要点：会计账簿的种类、设置和登记方法、更正错误方法。

第一节 会计账簿的意义与种类

一、设置会计账簿的意义

会计账簿是由专门格式的账页所组成的，用以序时、分类地记录经济业务的簿籍。

日常经济业务的发生，首先反映在会计凭证上。这种反映虽然详细具体，但比较分散，不能全面、系统地反映企业或行政、事业单位在一定时期内某一资金变化和全部经济活动情况。对经济活动中纷繁的经济业务，通过设置账簿分门别类进行核算，规定各账簿的性质、结构、核算内容，这样既可提供经济管理中所需的各项总括核算指标，又可提供明细核算指标，从而系统地全面地了解资金运动情况，便于编制会计报表，分析经济活动，加强资金管理。

二、会计账簿的种类

会计账簿的种类是多种多样的，为了便于了解和应用各种账簿，可以按账簿的用途和外表形式两个标志进行适当的分类。

（一）会计账簿按其用途的分类

会计账簿按其用途，可以分为序时账、分类账和备查账三类。

序时账是按照经济业务发生或完成时间的先后顺序进行逐日逐笔登记的账簿。在实际工作中，它是逐日按照记账凭证的编号顺序逐笔登记，所以通常也叫日记账。目前，主要有现金日记账和银行存款日记账。设置和登记日记账，可以及时反映和监督全部经济业务或某一类经济业务的发生或完成情况，还可以检查各项经济业务在账簿中的记录是否正确和完整。

分类账是对各项经济业务进行分类登记的账簿。分类账又可进一步分为总分类账和明细分类账。按照总分类账户进行分类登记的账簿叫做总分类账；按照明细分类账户进行分类登记的账簿叫做明细分类账。设置和登记分类账，可以分别反映和监督资产、负债、所有者权益、费用成本、收入和利润方面的总括资料和明细资料，并为编制各种会计报表提供依据。

备查簿是属于备查性质的辅助账簿，是对某些在序时账和分类账中未能登记的经济事项，进行补充登记的账簿，如租入固定资产登记账簿和委托加工材料登记，等等。这类账簿可为加强经济管理提供一定的参考资料。

（二）会计账簿按其外表形式的分类

账簿按其外表形式可以分为订本账、活页账和卡片账三类。

订本账是把账页固定地装订在一起的账簿。应用订本账，可以避免账页失散，防止随便抽换账页。它的缺点主要是：在同一时间内只能由一个人记账，不便分工，不便使用计算机记账；账页固定，不能随时增减，只能预先估计一个账户所需页数，如预计过少，不能记全经济业务，预计过多，又会造成浪费账页。

活页账和卡片账都不是把账页预先装订成册，而是将其放在账夹里，或卡片箱里。它们的优点是便于分工记账，可以运用计算机记账，并可按实际需要随时将空白的账页或卡片加入账夹或卡片箱中。缺点是账页易丢失。因此，为防止账页丢失或随意抽换，空白账页和账卡在使用时必须连续编号并装置在账夹或活页卡箱内，使用完毕，不再继续登记时，必须装订成册，妥善保管。

第二节 会计账簿的设置与登记

一、会计账簿设置的原则

任何独立核算的单位都要设置会计账簿。设置账簿的基本原则：

（员）必须能够提供企业外部各管理部门、财税部门、银行、投资者等所需要的资料；

（圆）必须保证账簿既能连续、系统、全面反映与控制会计对象，又能使账簿之间分工明确，互相制约；

（猿）必须保证企业内部经营管理的需要，为经济预测、决策提供可靠的财务信息；

（源）账簿的设置既要有科学性、完整性，又要简便易行，避免繁琐。

二、会计账簿的启用与登记方法

每本账簿启用时，应在账簿的扉页填列“账簿启用和经管人员一览表”，详细载明：单位名称、账簿名称、启用日期、共计页数（活页账和卡片账可在装订或封扎后注明）、加盖单位公章，并由会计主管人员和记账人员分别盖章。调换会计主管人员和记账员时，应在表内载明交接日期和交接人员的姓名，并由交接双方人员盖章。

账簿的登记，应遵守记录账簿的规则，保证记账符合统一规范，维护账簿记录的真实性、正确性、严肃性和合法性。记录账簿的规则是：要根据审核无误的会计凭证，正确、及时地登记各种账簿；在记账时必须用钢笔和蓝色、黑色的墨水书写，不能使用铅笔或圆珠笔，红色墨水只有在结账、划线、改错和冲账时方可使用；摘要栏的文字要简明扼要，数字书写要整齐准确；账页要按编定的页数逐页逐行连续登记，不可隔页、跳行；每页账登记完毕，在账页最后一行，加计本页发生额合计并结出余额，同时在摘要栏内写明“转次页”，在新账页的第一行的摘要栏内写明“承前页”，并将上页发生额合计和余额过入新账页。账簿登记发生错误时，不得随意涂改、刮擦、挖补或用褪色药水更改字迹，只能按规定的更正错误方法进行更正。

三、会计各种账簿的结构和登记方法

登记账簿在会计核算中是一项技术性很强的工作，既要严格遵守登记账簿的基本规则，又要熟练掌握各账簿的基本内容，全面、准确地按规定程序进行登记。

（一）序时账簿的结构和登记方法

序时账是按经济业务完成时间的先后顺序逐日逐笔登记的账簿，也叫日记账。目前我国会计核算中各单位经常设置的序时账有“现金日记账”和“银行存款日记账”。对企业和行政、事业单位生产经营活动中有关材料采购、工资发放、销售产品、费用支出、利润税金解缴，以及债权债务的结算等，都要通过“现金”和“银行存款”账户核算，以加强对货币资金的管理。通过“现金”和“银行存款”日记账，便于掌握货币资金的动态和静态，随时了解货币资金增减变动及结存情况。

1. 现金日记账的登记方法

现金日记账是企业 and 行政事业单位记录和反映的经济业务中涉及现金收付业务的账簿。按我国现金管理制度规定，符合现金结算范围的，根据现金收入和支出的原始凭证和记账凭证逐日逐笔进行登记。现金日记账余额应与“库

出纳员每日根据审核后的现金收、付款凭证和有关的银行付款凭证逐笔登记现金日记账。每日终了，要分别计算出现金收入和付出的合计数及账面结余，并将现金日记账的账面余额与库存现金实有数进行核对，看是否账实相符，同时还要和“库存现金”总账余额核对相符。

银行存款日记账的登记方法

银行存款日记账是记录企业银行存款数额的增减变动及结存情况的账簿。企业的货币资金除少量留存现金外，按规定其余都要在银行开户存储。由经济往来引起的款项收付业务，大多数是通过银行划拨转账，只有少数符合现金开支范围的可用现金结算。因此，企业大量收付款业务，都需要在银行存款日记账中反映。“银行存款日记账”是根据银行存款的收、付的原始凭证和记账凭证逐日逐笔登记的。“银行存款日记账”余额应与“银行存款”总账余额核对相符。

银行存款日记账的一般格式，如图表 7-1 所示。

图表 7-1 银行存款日记账 第 1 页

日期		凭证		摘要	结算 凭证	对方科目	收入	支出	余额
月	日	字	号						
12	1			月初余额					1000.00
		收		销售收入	略	主营业务收入	500.00		
		付		提现		库存现金		500.00	
		付		付电费		管理费用		100.00	
				本日合计			500.00	100.00	400.00
				本日合计			500.00	100.00	400.00
				本月合计			500.00	100.00	400.00

银行存款日记账也是由出纳人员根据审核后的银行存款收、付凭证和有关的现金付款凭证逐日逐笔按顺序登记。每日也要结出当日的收、支合计数及结余，并定期将企业银行存款日记账与银行转来的对账单进行逐笔核对，看是否一致。

上述现金日记账和银行存款日记账均采用“三栏式”的格式。如果企业的收、付款业务较多，需要通过现金日记账和银行存款日记账汇总登记总账时，日记账也可采用“多栏式”的格式。即把收入栏和支出栏分别按对应账户设置若干专栏。多栏式日记账的格式如图表 7-2 所示。

摇摇图表 账簿				现金（银行存款） 日记账								第摇摇页	
伊伊年		结算凭证		摘摇摇要	收摇摇入				支摇摇出				结摇摇存
月	日	字	号		应 贷 账 户			合 计	应 借 账 户			合 计	

摇摇由于上述多栏式日记账篇幅太大，因此可以分设收入日记账和支出日记账，其格式如图表 摇摇 摇摇所示。

图表 来源				现金（银行存款）收入日记账				第 页		
伊伊年		凭证证		摘要	贷方科目			支出合计	结余	
月	日	字	号							收入合计

摇摇图表 名称				现金（银行存款）支出日记账						第摇摇页		
伊伊年		凭摇摇证		摘摇摇要	结 算 凭 证		借摇摇方摇摇科摇摇目					
月	日	字	号		字	号						支出合计

摇摇多栏式日记账的登记方法是：出纳员根据审核后的收、付款凭证逐日逐笔登记收入日记账和支出日记账；每日终了需将支出日记账中当日支出合计数，过入收入日记账中的当日支出合计栏内，以便计算当日账面结余额。

在手工记账方式下采用多栏式日记账，可以减少收、付款凭证的汇总工作量，同时还可以简化总账的登记工作，又可以反映账户的对应关系。

（二）分类账的结构和登记方法

分类账按其提供指标的详细程度可分为总分类账和明细分类账两种。

总分类账的结构和登记方法

总分类账是按照总分类账户进行分类登记的账簿。在总分类账中，是按照一级会计科目设账户，开设账页，反映企业全部经济业务的情况。

总分类账一般采用三栏式的订本账，其格式如图表 7-5 所示。也有的企业采用多栏式的格式，即将序时账与分类账结合起来，也称日记总账。因这种格式的总账仅适用于小型企业，实际工作中很少使用，因此其格式略。

图表 7-5 总分类账格式
会计科目：原材料 第 1 页

年 月		凭证号		摘要	借方金额	贷方金额	借或贷	余额
月	日	字	号					
12	1	转	1	月初余额			借	1000.00
	2	转	2	入库	500.00			
	3	转	3	生产领用		500.00	借	
12	31			本月发生额及余额	500.00	500.00	借	1000.00

总分类账的登记方法和会计账务处理程序有着密切的关系。总分类账可以根据各种记账凭证直接逐笔登记；也可以将各种记账凭证汇总编制汇总记账凭证或科目汇总表，然后再根据汇总记账凭证或科目汇总表登记总账。月末将当月全部业务登入总账后，也应结出本期借、贷方发生额和期末余额。

（二）明细分类账的结构和登记方法

明细分类账（简称明细账）是按照明细分类账户进行分类登记的账簿，用来分类反映某一类经济业务情况。明细账是分别按一级科目开设，在账内，按所属的二级科目或三级科目设账户，开立账页，用来详细地反映某一类经济业务情况。如材料明细账、应付账款明细账、实收资本明细账以及生产成本明细账等。

明细账的格式有如下三种。

（一）三栏式明细账。采用借、贷、余三栏，只反映金额，不反映数量。这种格式一般适用于债权、债务结算账户，如“应收账款”“应付账款”等账户的明细分类核算，其格式如图表 7-6 所示。

图表 7-6 账簿名称
二级或三级明细科目：

摇摇年		凭摇证		摘摇摇要	借方	贷方	借或贷	余额
月	日	字	号					

（二）数量金额式明细账。这种格式的明细账中，收、发、存三栏都要既反

映数量又反映金额，此格式一般适用于有实物的财产物资账户的明细分类核算，如“原材料”“库存商品”等账户。数量金额式的明细账的格式如图表 4-10 所示。

(3) 多栏式明细账。该种格式的明细账是在一张账页上按有关明细账户或明细项目设专栏，它主要适用于费用、成本和收入等明细科目，如“生产成本”“制造费用”“主营业务收入”等账户的明细分类核算。多栏式明细账的格式如图表 4-11 和图表 4-12 所示。

图表 4-11

账簿簿名名称

类别：

存放地点：

储备定额：

计量单位：

账簿年		凭证书		摘要	收入			发出			结存		
月	日	字	号		数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额

图表 4-12

账簿簿名名称

账簿年		凭证书		摘要	借方 (项目)					贷方	余额
月	日	字	号						合计		

图表 4-13

账簿簿名名称

账簿年		凭证书		摘要	借方 (项目)				贷方 (项目)				借或贷	余额
月	日	字	号					合计				合计		

各种明细账的登记方法，应根据企业规模大小及经营管理的需要而定。可以根据原始凭证和记账凭证逐笔登记，也可以定期汇总登记。

第三节 对账、结账与错账更正方法

一、对账

对账是保证会计记录正确、完整所建立的一种制度，即定期将各种账簿的

记录进行核对,做到账证相符、账账相符和账实相符,及时发现账实的不一致,并找出发生差错的原因,进行相应的调整,达到会计记录的真实可靠。

对账的具体内容如下。

(一) 账证核对

账证核对,是指各种账簿的记录与记账凭证及其所附的原始凭证进行核对,以保证账证相符。

(二) 账账核对

账账核对,是指各账簿之间的有关数字进行核对,主要内容如下。

(1) 总分类账中各账户本期借方发生额合计数与贷方发生额合计数核对,看是否相符。

(2) 总分类账中各账户期末借方余额合计数与贷方余额合计数核对,看是否相符。

(3) 总分类账各账户的期末余额与其所属的各明细账余额之和核对,看是否相符。

(4) 日记账的期末余额与其各总账的期末余额核对,保证相符。

(5) 会计部门的有关财产物资的明细账余额与财产物资实物保管或使用部门的账簿记录的余额核对,保证相符。

(三) 账实核对

账实核对,是指各财产物资的账面余额与其实存额进行核对,主要包括下列内容。

(1) 现金日记账账面余额与库存现金实有额进行核对,看是否相符。

(2) 银行存款日记账与银行转来的对账单进行逐笔核对。

(3) 各种财产物资明细账余额与其库存实有额相核对,看是否相符。

(4) 各应收、应付款明细账记录与有关债务、债权单位的账目相核对,看是否相符。

账实核对工作一般是通过财产清查工作进行的,有关财产清查的内容、方法将在以后有关章节中详细介绍。

二、结账

结账,就是在一定日期(月末、季末、半年末、年末)结算各种账簿记录的工作。企业将一定时期内所发生的经济业务全部登入账簿后,需要将各种账簿结算清楚,以便编制会计报表。结账工作主要包括下列内容。

(1) 结账前,应将本期发生的经济业务全部登入各有关账簿中,不能提前

结账,也不能将本期发生的业务延至下期入账。

(四) 根据权责发生制记账基础,正确处理本期内的转账业务,调整账簿记录。例如:①应摊入本期成本费用中的待摊费用;②应预先计入本期成本费用中的预提费用;③分配结转制造费用;④结转完工产品成本;⑤结转本期的收入和费用支出;⑥财产清查结果(盘盈、盘亏)的账务处理等。

(五) 全部业务登入账簿后,应结出各账簿中全部账户的本期发生额和期末余额并结转下期。

结账工作一般是按月进行,年度终了,还要进行年终结账。实际工作中是采用划线结账的方法进行结账。月结时,在账户中本月份最后一笔记录下面划一条红线,在红线下面结出本月发生额及月末余额,然后在下面划一条红线。年结时,应在 12 月份结账红线下面结出年度发生额及余额,并在下面划两条红线表示封账。

三、错账更正的方法

会计人员在填制凭证和登记账簿时,应一丝不苟,严肃认真,以防出现差错。在记账中,如出现错误,不准随意勾涂、挖补或用退字灵等方法更改错字,而应该根据错误的性质,采用正确的方法予以更正。错账的更正方法有下面几种。

(一) 划线更正法

结账前,如果发现账簿记录有误,而记账凭证无误,纯属于过账时笔误,应采用划线更正法更正。具体做法:先将错误数字用一条红线全部划掉,然后,将正确的数字用蓝字写在划线上方,并加盖记账员的印章,以便明确责任。在用红线注销错误数字时,要注意两点:一是要划掉全部错误数字,不准只划掉其中个别数字;二是已划掉的错误数字仍可辨认,以备查核。

(二) 红字更正法

红字更正法一般适用于下述两种情况。

(1) 记账后,发现原记账凭证有误,借、贷方科目错误或借、贷方科目及金额均有错误。在此情况下,可采用红字更正法更正。更正方法是:先用红字金额填一张与原凭证账户、金额完全相同的记账凭证,然后再用蓝字金额填一张正确的记账凭证,两张凭证一并入账。

例 10-1 企业开一张 2000 元的现金支票,从银行提取现金。原记账凭证上所作如下错误分录,并已登记入账。

①借:银行存款 2000 元

错账：库存现金 1000 元

发现错账后，先用红字金额填一张与原记账凭证账户、金额完全相同的凭证，其分录如下：

②借：银行存款 1000 元

错账：库存现金 1000 元

然后，再用蓝字金额填一张正确凭证，其分录如下：

③借：库存现金 1000 元

错账：银行存款 1000 元

上述②，③笔分录登记入账，更正记录如图表 7-10 所示。

图表 7-10 红字更正法

借 库存现金		借 银行存款	
③ 1000	① 1000	① 1000	③ 1000
	② 1000	② 1000	

（四）记账后，发现原记账凭证金额有误（科目无误），所记金额大于应记金额，此时可采用红字更正法更正。更正时，将多记的金额用红字填一张记账凭证（账户同原凭证），并据以入账。

例 7-11 企业生产车间为生产产品领用库存材料 1000 元。原记账凭证上所作如下错误分录，并已登记入账。

①借：生产成本 1000 元

错账：原材料 1000 元

发现错账后，将多记的金额 1000 元用红字作如下分录并入账，予以更正：

②借：生产成本 1000 元

错账：原材料 1000 元

上述更正记录如图表 7-11 所示。

图表 7-11 红字更正法

借 原材料		借 生产成本	
① 1000	① 1000	① 1000	
② 1000	② 1000	② 1000	

（三）补充登记法

记账后，发现原记账凭证金额有误（科目无误），所记金额小于应记金额，此时，可采用补充登记法更正。更正时，将少记金额用蓝字填一张记账凭

证且入账。

例 7-10 企业接受投资者投入的货币资金 100 000 元，已收款入账。原凭证分录如下：

①借：银行存款 100 000

摇摇贷：实收资本 100 000

发现错账后，用少记数 10 000 元填一张凭证入账，其会计分录如下：

②借：银行存款 10 000

摇摇贷：实收资本 10 000

更正记录如图表 7-10 所示。

图表 7-10 补充登记法更正记录

借实收资本		借银行存款	
①	100 000	①	100 000
②	10 000	②	10 000

上述几种更改错账的方法均仅适用于手工记账下，不适用于电算化会计应用环境。

思考题

1. 什么是账簿？怎样对账簿进行分类？

2. 什么是序时账？有几种结构？如何登记序时账？

3. 什么是分类账？按其提供指标的详细程度可分为哪几类？

4. 什么是总分类账？它有几种结构？如何登记总分类账？

5. 什么是明细分类账？它有几种结构？如何登记明细分类账？

6. 为什么要进行对账？对账有哪些内容？

7. 更改错账有几种方法？各适用于何种情况？

8. 如果记账后发现记账有误，但凭证无误，是否也可用红字更正法进行更正？为什么？

9. 会计核算实现电算化后，对各类账簿的结构和登记方法有何影响？

练习题

1. 登记日记账。

(1) 资料：同第五章练习题 1 和练习题 2 有关资料。

(2) 要求。

①设立“现金日记账”和“银行存款日记账”（三栏标准式），并登入月初余额（现金日记账余额为 100 000 元，银行存款日记账余额为 100 000 元）。

②根据第五章练习题 1 和练习题 2 的有关资料，编制会计分录并登记现金日记账和银行存款日记账。

③月末结账。

④更正错账。

（资料：波浪公司 2019 年 12 月份发生下列几笔经济业务，且已登记入账。）

①用银行存款支付应交税金 1000 元。

原凭证记录：

借：应交税费 1000

贷：银行存款 1000

误：登账时记入了“应付利润”账户的借方，而未登入“应交税费”账户。

②从银行提取现金 1000 元。

原凭证记录：

借：银行存款 1000

贷：库存现金 1000

③从银行取得短期借款 1000 元，转入存款户。

原凭证记录：

借：银行存款 1000

贷：短期借款 1000

④车间从仓库领用 1000 元材料，用于生产产品。

原凭证记录：

借：生产成本 1000

贷：原材料 1000

（要求。）

①根据波浪公司对上述几笔业务的处理方法将各项业务登入有关的账户中（用丁字账）。

②分析确定上述几笔业务的错误类型。

③应用错账更正方法对上述几笔错账进行更正。

第八章 成本计算

学习目的：通过学习采购成本、生产成本、销售成本和工程成本的计算过程，掌握各种成本的核算方法，以提供相关资产价值和费用额的可靠信息。

学习要点：采购成本计算、生产成本简单核算原理和方法。

第一节 采购成本计算

一、成本计算的含义及内容

成本计算是对生产经营过程中所发生的费用，按照一定的对象进行归集，以便确定各该对象的总成本和单位成本的一种专门方法。通过成本计算，可以正确地对会计核算对象进行计价，可以考核经济活动中的各项劳动耗费，为正确地核算损益和资产价值提供资料。从会计的发展来看，在会计核算的诸多方法中，成本计算方法是形成较晚的一种方法。

成本计算实质上是一种会计计量活动，它要解决的是会计核算对象的货币计价问题。因此，广义的成本计算存在于企业生产经营活动的全过程。成本计算内容具体包括采购成本计算、生产成本计算、销售成本计算和工程成本计算。

采购成本计算主要是对外购材料的成本进行确认与计量。它的计算的正确性关系到是否能够正确地反映企业的财务状况，并直接影响到生产成本直至销售成本的计算。

生产成本计算是对企业自制的各种产品成本的确认与计量。产品成本计算是制造企业成本计算的核心工作，也直接影响到制造企业所反映会计信息的真实可靠性。

销售成本计算是对发出存货成本的确认与计量。销售成本计算的正确性直接影响到企业损益确认和计量的正确性。

工程成本计算是对企业外购和自行建造固定资产成本的确认与计量。工程

成本计算的正确性关系到企业的资产入账价值的准确与否，同时也对以后会计期间损益的确认产生影响。

二、成本计算的作用

成本计算在企业生产经营过程中起着重要的作用，具体有以下几个方面。

成本计算是真实反映企业财务状况的基础

财务状况通常是指企业资产、负债、所有者权益总额及其构成。企业的外购材料、外购固定资产、自行建造固定资产、生产产品均影响到资产的价值。当然，在资产的形成过程中又必然会影响到负债和所有者权益的价值。因此，成本计算是真实反映企业财务状况必不可少的一个环节。

成本计算是确定耗费补偿尺度的重要方法

为了保证企业再生产的不断进行，必须对生产经营过程中的耗费进行补偿。补偿的标准是什么，补偿的金额是多少，这都需要通过成本计算来完成。通过成本计算，正确地计量耗费，不仅确定补偿的标准，而且确定企业的损益。如果成本计算不准确，就会直接影响损益计量的正确性。

成本计算的结果是企业进行决策的重要依据

成本计算的结果是会计核算的各有关对象的成本。成本是对耗费的补偿尺度，是影响产品价格的一个重要因素，是反映企业财务成果、财务状况的基础。因此，成本指标是企业进行经营决策时需要考虑的重要因素，也是进行决策的重要依据。

三、采购成本的计算

正确计算材料取得成本，能够清楚地反映企业在材料上的投资，进而反映一定期间的现金流出量，同时它是计算净损益的基础，也是进入会计核算系统的标志。企业的材料来源主要包括外购、自制、接受投资、非货币性资产交换、债务重组等，材料来源不同，其成本计算也不同。这里主要介绍的是外购材料的成本计算。

材料的采购成本一般由买价和采购费用（也称为附带成本）组成。买价是企业采购材料时，按发票价格所支付的货款（不包括增值税）；采购费用是采购材料过程中所支付的各项费用，包括由销售方所在地至购买方企业所在地的运输费、装卸费、包装费、途中的合理损耗、入库前的挑选整理费等采购费用。发生的采购费用，凡能分清对象的，可直接计入该材料的采购成本；否则，应按一定标准分配计入各种材料的采购成本。材料的采购成本的构成用公式可表示为：

材料的采购成本 越买价 垣采购费用

例 愿愿: 某企业向中大公司购买丙材料 源吨, 单价 员缘元 (不含税), 增值税率为 员豫, 货款已转账支付, 另用存款一并支付丙材料的运输费 愿元, 装卸费 员元。

上述业务中所购丙材料的成本由买价 源吨垣元 (源吨伊员缘 和运输费、装卸费一并构成。具体计算如下:

丙材料的采购成本 越源吨垣元垣愿元垣愿元垣愿元 (元)

上述业务的会计分录如下:

借: 材料采购—丙材料 源吨垣元

摇摇应交税费 苑愿元

摇贷: 银行存款 缘愿元

例 愿愿: 某企业向外地华盛公司购买甲材料 圆吨, 单价 怨元 (不含税), 乙材料 员吨, 单价 源元 (不含税)。用现金支付材料运杂费 源元, 并按所采购材料的重量比例进行分配。

这项经济业务中采购费用应由甲、乙两种材料共同负担, 应采用一定的标准在承担对象之间进行分配, 分配标准通常有材料重量、材料价款等, 这里的标准为采购材料的重量, 分配计算过程如下:

单位重量应负担的运杂费 越源元垣愿元垣愿元 (元 吨)

甲材料应分摊的运杂费 越源吨伊愿元垣愿元垣愿元 (元)

乙材料应分摊的运杂费 越员吨伊愿元垣愿元垣愿元 (元)

或 摇摇摇摇摇摇摇摇 越源元垣愿元垣愿元 (元)

两种材料的采购成本计算见图表 愿愿

图表 愿愿 材料采购成本计算表 单位: 元

项摇摇目	甲材料 (圆吨)		乙材料 (员吨)	
	总成本	单位成本	总成本	单位成本
买摇摇价	源愿元	怨元	源源元	源元
采购费用	猿元	员缘	员元	员缘
合摇摇计	源愿猿元	怨愿	源源元	源愿

第二节 摇生产成本计算

一、生产成本计算概述

这里生产成本是指企业为生产一定品种和数量的产品而发生的各种耗费,

如材料耗费、人工耗费等。这些耗费用货币表现出来,就表现为各种费用。各种费用构成所制造的产品成本,即产品的生产成本。产品的生产成本包括直接材料费、直接人工费和制造费用。直接材料费是指构成产品实体的所有主要原材料及辅助材料等消耗;直接人工费是指直接从事产品生产工人的工资、福利费等;制造费用是指不属于直接材料费、直接人工费的其他费用,如固定资产折旧费、间接材料费,以及为组织和管理生产活动发生的人工费用、管理性费用等。只有为制造产品发生的生产费用才能构成产品的生产成本,除此以外发生的其他各项耗费通常作为期间费用处理,如企业行政管理部门为组织和管理企业的生产经营活动而发生的材料费用、人工费用等均作为管理费用,产品在销售过程中发生的运杂费、广告费等属于销售费用,并直接计入当期损益。

生产成本计算的一般程序通常包括以下四步:①生产费用支出的审核和控制;②确定成本计算对象和成本项目,设置成本明细账;③生产费用的分配;④对于期末既有完工产品又有在产品时,将生产费用在完工产品和在产品之间进行分配。

二、生产费用的分配

(一) 要素费用的汇集与分配

要素费用是指生产费用按其经济内容的分类。要素费用包括材料费、人工费、固定资产折旧费以及其他费用等。

1. 材料费用的汇集与分配

领料单位在领用材料时,应填写领料单,并由负责人签章后,向仓库领料。企业在生产经营中耗用的各种材料(不论是外购的还是自制的),其费用分配都是根据审核后的领退料凭证,按照材料的用途进行归类,将制造产品的与一般消耗的分别归集,分别计入“生产成本”“制造费用”等有关总账和明细账的相关项目中。

对于材料费的分配,首先要确定分配的对象,即所消耗的材料费用应当由谁来承担。一般说来,生产部门生产产品直接消耗的材料费用,应计入“生产成本”账户,发生的一般性材料消耗,计入“制造费用”账户,月末与其他间接制造费用一起分配计入“生产成本”账户。行政管理部门耗料则计入期间费用的“管理费用”账户。

对于若干个成本计算对象共同耗用的同种直接材料费用,则应采用一定的分配方法,分配计入各成本计算对象。分配计算的公式如下。

直接材料费用分配率 = $\frac{\text{材料费用额}}{\text{分配标准(产品重量、材料定额耗用量或定额费用)} \times \text{总额}}$

某种产品应分摊的直接材料费用 = 该产品的分配标准 × 原材料费用分配率

例 8-1 联华公司 1 月份生产的甲、乙两种产品所耗材料数量与产品重量存在着正比例关系，两种产品共同耗用原料 1000 千克，单价 10 元，计 10000 元。甲产品总重量 500 千克，乙产品总重量 500 千克。其分配结果如下：

直接材料费用分配率 = $\frac{10000}{500+500} = 10$ (元/千克)

甲产品应分配直接材料费用 = $500 \times 10 = 5000$ (元)

乙产品应分配直接材料费用 = $500 \times 10 = 5000$ (元)

在实际工作中，材料费用的分配是通过编制材料费用分配汇总表来进行的。材料费用分配汇总表是由会计部门根据仓库提供的领退料单，按需用部门、车间和用途以及按材料类别分类定期编制。分配表的格式见图表 8-1

图表 8-1 材料费用分配汇总表

应借科目	应贷科目 (原材料)
生产成本—甲产品	5000
生产成本—乙产品	5000
制造费用	1000
管理费用	1000
合计	12000

材料费用分配汇总表可作为分配材料费的记账凭证，据以登账。

二、人工费用的分配

人工费用的分配，是指将企业职工的工资及按工资总额一定比例提取的职工福利费，作为一种费用，分配计入本月产品成本、期间费用或由特定的资金来源开支。

直接从事产品生产的工人工资及其提取的职工福利费，应计入“生产成本”账户。其中，直接工资费用（计件工资和生产一种产品情况下的计时工资）直接计入各成本计算对象；各种产品共同发生的直接工资费用（生产多种产品情况下的计时工资），应采用适当的分配标准，分配计入各成本计算对象。生产部门管理人员及勤杂人员的工资费用，应计入“制造费用”账户，月末与其他间接制造费用汇集后，再按一定标准分配计入“生产成本”账户。企业行政管理人员工资费用计入“管理费用”账户，月末随其他管理费用一起，直接计入当期损益。

当企业生产多种产品情况下，计时工资常用的分配方法是按照产品的实际工时或定额工时比例进行分配，其计算公式如下：

直接人工费用分配率 = $\frac{\text{直接人工费用总额}}{\text{各种产品实际工时（或定额工时）之和}}$

某种产品应分摊的直接人工费用 = $\frac{\text{该产品的实际工时} \times \text{人工费用分配率}}{\text{（或定额工时）}}$

例 8-1 联华公司 8 月份生产甲、乙产品发生的直接人工费用总额为 5000 元，按当月甲、乙产品实际工时进行分配。本月生产甲、乙产品的工时分别为 2000 小时和 1000 小时。

根据上述资料编制直接人工费用分配表，如图表 8-1 所示。

图表 8-1 直接人工费用分配表

分配对象	分配标准 工时	分配率	分配金额 元
甲产品	2000		4000
乙产品	1000		1000
合计	3000	1.67	5000

人工费用分配率 = $\frac{5000}{3000} = 1.67$

根据人工费分配表可做如下会计分录：

借：生产成本—甲产品 4000
—乙产品 1000

贷：应付工资 5000

固定资产折旧费是月末按使用部门进行归集和分配。通过编制“折旧费分配表”将本月发生的折旧费分配给相关的账户。其他费用大部分是用货币支付，所以一般不集中归集，而是随时发生随时分配。

（二）制造费用的归集和分配

制造费用的各项内容属间接生产费用，这部分费用一般难以根据原始凭证确认为某一产品生产所发生，因此不能直接计入产品成本，而是先计入“制造费用”账户，然后按照一定的方法分配结转入产品成本。

当企业只生产一种产品时，所有的制造费用都是为组织、管理该种产品生产所发生的，所以应将全部制造费用直接结转入该产品成本。

当企业同时生产几种产品，有几个成本计算对象时，制造费用必须按照受益的原则，采用适当的分配标准（如产品生产工时、产品直接费用、机器工时以及生产工人工资比例），在各种产品之间进行分配。分配计算的公式如下：

某车间或部门制造费用分配率 = $\frac{\text{该车间或部门制造费用总额}}{\text{该车间或部门产品生产工时总数}}$

某种产品应分配的制造费用 = $\frac{\text{该种产品制造费用}}{\text{该种产品生产工时}} \times \text{该种产品应分配的制造费用}$

制造费用的分配也是通过编制“制造费用分配表”进行的，并分别按车间归集与分配。

例 联华公司月末汇总出一车间制造费用总额为 1000 元，本月一车间生产甲、乙产品的工时分别为 200 小时和 300 小时。

根据上述资料编制制造费用分配表，如图表 10-1 所示。

图表 10-1 一车间制造费用分配表

分配对象	分配标准 (小时)	分配	分配金额 (元)
甲产品	200		666.67
乙产品	300		333.33
合计	500	1000	1000

制造费用分配率 = $\frac{\text{制造费用总额}}{\text{生产工时总额}} = \frac{1000}{500} = 2$

根据制造费用分配表做出如下会计分录：

借：生产成本—甲产品 666.67
—乙产品 333.33

贷：制造费用 1000

三、生产费用在完工产品和在产品之间的分配

企业在生产过程中发生的生产费用，经过在各种产品之间进行分配和归集以后，应计入本月各种产品成本的生产费用，都汇集到“生产成本”账户中。当月初月末没有在产品时，本月所发生费用就构成本月产成品的总成本，除以产品产量，即为单位成本。如果月初月末有在产品时，则本月发生的生产费用加上月初在产品成本之后，还必须采用适当的方法在本月完工产品与月末在产品之间进行分配，才能计算出完工产品成本和月末在产品成本。

月初在产品成本、本月生产费用、本月完工产品成本与月末在产品成本四者之间的关系，可用下列公式表示：

月初在产品成本 + 本月生产费用 = 本月完工产品成本 + 月末在产品成本

计入产品成本的费用，如何在完工产品与期末在产品之间进行分配，关系到在产品和完工产品的计价，它是成本计算的一个重要而复杂的问题。如果费用分配不合理，或者将在产品成本作为调节完工产品成本的蓄水池，就会使完工产品成本被歪曲，从而影响企业利润总额和应交所得税的正确计算，以致

影响企业、国家及投资者之间的分配关系。因此,采用合理而简便的方法在完工产品与在产品之间分配费用,是正确计算产品成本的一个重要问题。企业应根据月末在产品数量多少、各月间在产品数量变动的大小、各项费用在产品成本中所占比重的大小、消耗定额制定的准确性以及定额管理基础的好坏等具体条件来确定适当的分配方法。常用的分配方法有以下几种。

(一) 不计入在产品成本法。此种方法的特点是:某种产品当月发生的生产费用,全部计入当月完工产品的成本。即本月完工产品成本等于本月发生费用。此方法适用于月末在产品数量很少的企业或车间。其目的是简化核算工作。

(二) 按年初数固定计算在产品成本法。此种方法的特点是:各月末在产品成本按年初数固定不变。每月完工产品成本即为当月发生的生产费用。该方法适用于各月在产品数量较少,或较多,但各月间在产品数量变动不大,月初、月末在产品成本差额对完工产品成本影响不大的产品。

(三) 在产品成本按其所耗原材料费用计算法。此种方法的特点是:月末在产品只计算原材料费用,其他费用全部由完工产品成本负担。某种产品的全部生产费用,减去按原材料费用计算的在产品成本后的余额,就是该种完工产品的总成本。此种方法适用于原材料在产品成本中所占比重较大的产品。如纺织、造纸、酿酒等工业的产品,都可采用此种方法,可以简化核算工作。

(四) 约当产量比例法。此种方法的特点是:先将月末实际结存的在产品数量,按其完工程度折合为相当于完工产品产量(即在产品约当产量),然后按照完工产品产量与月末在产品约当产量的比例分配计算完工产品成本与月末在产品成本。

例 8-1 某企业某产品本月完工 100 台,月末在产品 20 台,原材料于生产开始时一次投入。期初在产品成本为:直接材料 1000 元,直接人工 200 元,制造费用 100 元;本月发生费用为:直接材料 800 元,直接人工 100 元,制造费用 100 元。在产品完工程度估计为 50%。分配计算如下。

① 直接材料费的分配。由于原材料是在生产开始时一次投入的,所以投料程度为 100%,在产品约当量即为结存量。

直接材料分配率 = $\frac{\text{期初在产品直接材料} + \text{本期发生直接材料}}{\text{完工产品数量} + \text{在产品约当量}}$

完工产品应负担的直接材料费用 = $\text{完工产品数量} \times \text{直接材料分配率}$ (元)

在产品应负担的直接材料费用 = $\text{在产品约当量} \times \text{直接材料分配率}$ (元)

或 完工产品应负担的直接材料费用 = $\frac{\text{完工产品数量}}{\text{完工产品数量} + \text{在产品约当量}} \times (\text{期初在产品直接材料} + \text{本期发生直接材料})$ (元)

② 直接人工费的分配

在产品约当产量 = $\text{在产品数量} \times \text{完工程度}$ (台)

直接人工费分配率 $\frac{\text{完工产品应负担直接人工费}}{\text{完工产品产量}}$

完工产品应负担直接人工费 $\frac{\text{直接人工费总额} \times \text{完工产品产量}}{\text{完工产品产量} + \text{在产品产量}}$ (元)

在产品应负担直接人工费 $\frac{\text{直接人工费总额} \times \text{在产品产量}}{\text{完工产品产量} + \text{在产品产量}}$ (元)

或 $\frac{\text{直接人工费总额} \times \text{在产品产量}}{\text{完工产品产量} + \text{在产品产量}}$ (元)

③制造费用的分配

制造费用分配率 $\frac{\text{完工产品应负担制造费用}}{\text{完工产品产量}}$

完工产品应负担制造费用 $\frac{\text{制造费用总额} \times \text{完工产品产量}}{\text{完工产品产量} + \text{在产品产量}}$ (元)

在产品应负担制造费用 $\frac{\text{制造费用总额} \times \text{在产品产量}}{\text{完工产品产量} + \text{在产品产量}}$ (元)

或 $\frac{\text{制造费用总额} \times \text{在产品产量}}{\text{完工产品产量} + \text{在产品产量}}$ (元)

④汇总计算完工产品成本和月末在产品成本。

完工产品总成本 $\frac{\text{完工产品应负担直接材料费} + \text{完工产品应负担直接人工费} + \text{完工产品应负担制造费用}}{\text{完工产品产量}}$ (元)

月末在产品成本 $\frac{\text{在产品应负担直接材料费} + \text{在产品应负担直接人工费} + \text{在产品应负担制造费用}}{\text{在产品产量}}$ (元)

将完工产品成本计算出来后，可依据计算结果做如下会计分录：

借：库存商品 $\frac{\text{完工产品总成本}}{\text{完工产品产量}}$

贷：生产成本 $\frac{\text{完工产品总成本}}{\text{完工产品产量}}$

约当产量比例法适用于月末在产品数量较多，各月间在产品数量变动较大，产品成本中原材料费用与其他各项费用所占比重相差不大的产品。

(缘 在产品按定额成本计算法。在该种方法下，月末在产品成本按其数量和事先核定的在产品单位定额成本来计算。用某种产品的月初在产品成本与本月发生的成本费用之和，减去月末在产品定额成本，即可求得本月完工产品成本。每月生产费用脱离定额成本的差异全部由完工产品成本负担。这种方法适用于定额管理基础较好，各项消耗或费用定额比较准确、稳定，而且各月末在产品数量变动不大的产品。

(远 定额比例法。所谓定额比例法，是指企业分别成本项目，按照完工产品与月末在产品定额耗用量或定额费用的比例分配成本费用的一种方法。其中直接材料费用，可以按照原材料定额消耗量或定额费用比例分配；直接人工等其他各成本项目的费用，可以按定额工时比例分配。该方法适用于定额管理基础较好，各项消耗定额或费用定额比较准确、稳定，但各月末在产品数量变动较大的产品。

采用定额比例法分配完工产品与月末在产品费用，不仅分配结果比较合理，而且便于将实际费用与定额费用相比较，有利于考核和分析定额的执行情

况，可以为改善企业管理提供资料。

(7) 在产品按完工产品成本计算法。在该种方法下，月末在产品视同完工产品，与完工产品平均分摊费用。这种方法适用于月末在产品已经接近完工，只是尚未包装或尚未验收入库的产品。因为此时的在产品成本已经接近完工产品成本，为了简化核算手续，可以将在产品视同完工产品，按完工产品与在产品的数量比例分配各个成本项目的费用，以计算完工产品与期末在产品成本。

第三节 销售成本计算

一、销售成本计算概述

销售成本的计算是对发出存货成本价值的计量。发出存货成本价值的计量包括存货的数量和单位成本两个方面。存货数量的计量主要涉及存货的盘存制度，盘存制度主要有永续盘存制和实地盘存制两种。存货的单位成本计量涉及到企业存货成本计价的五种方法，即个别计价法、加权平均法、移动加权平均法、先进先出法和后进先出法等。

二、存货的盘存制度

1. 永续盘存制

永续盘存制亦称账面盘存制，即在平时对于各项财产物资的增减，根据会计凭证连续地记入有关账簿，并在账面上随时结出结存数额。这种方法虽然在账面上及时反映出财产物资的结存情况，但仍会发生账实不符的现象，因此仍需进行定期、不定期的财产清查工作。

实行永续盘存制，可以将核算工作分散到日常进行，月末自然结出财产物资的结存数，不会因此而影响结账时间，进而影响报告的编制。同时，还可以随时了解掌握财产物资的动态及静态情况，便于对资金的日常管理。但这种形式必须在收发单价已知时采用。如材料明细核算在按计划成本计价时，材料的收入、发出结存都按计划单价计算，有条件随时结出账面余额。如采用按实际成本计价，按全月一次加权平均单价法计算发出、结存材料成本时，只有到月末才能计算出单价，这样采用永续盘存制在平时仅能反映账面收、发、存数量，只有到月末时才能反映金额。

2. 实地盘存制

实地盘存制亦称定期盘存制，即在平时只在账簿中登记财产物资的增加数

额，不登记财产物资的减少数额；月末，再根据实地盘点的实存数倒挤出本月财产物资的发出数，并据以登记账簿。采用这种盘存制度，首先需对财产物资进行实地盘点，确定各项财产物资的数量，然后计算结存金额。

某项财产物资
期末结存金额 = 该项财产物资的结存数量 × 该项财产物资的单价

某项财产物资
的发出金额 = 该项财产物资的期初结存金额 + 该项财产物资的本期收入金额 - 该项财产物资的期末结存金额

采用这种盘存制简化了日常核算工作。但大量工作集中到期末进行，且实存数就是账存数，无法核对，不利于财产物资的管理。因此，在一般情况下，不采用该种盘存制度。

三、存货计价方法

企业的各项存货，由于种种原因（如购进及生产的时间、批量、地点等）形成不同的进货单价，而发出存货时，就涉及采用哪一个进货单价的问题。计算发出存货单价，常用的方法有个别计价法、加权平均法、移动加权平均法、先进先出法和后进先出法等。不论采用哪种方法计量，均是建立在某一存货流向假设的基础上，因此任何一种方法都不可能计算出绝对准确的发出存货的价值，只能力求计算出尽量接近实际的发出存货价值。

（一）个别计价法

个别计价法也叫个别辨认法。这种方法是以前批存货增加时的实际单位成本作为该批存货发出的实际成本。这种方法的优点是能正确地计算出发出存货的实际成本，并随时掌握实际库存情况。但采用这种方法，要求确认发出存货和期末结存存货所属的进货批别。为此，必须按进货批别设置存货明细账，并对其实物进行分别存放、分别保管，以便发出时便于识别进货批次。这种方法一般只适用于价值高、数量少的存货。

（二）加权平均法

加权平均法也称为一次加权平均法。这种方法以本期增加存货数和期初结存存货数为权数，对存货单价进行加权平均计算，即以本期增加存货的实际成本与期初结存存货的实际成本之和，除以本期增加存货数量与期初结存存货数量之和，求得存货平均单价。其计算公式如下：

存货平均单位成本 = $\frac{\text{期初结存存货实际成本} + \text{本期增加存货实际成本}}{\text{期初结存存货数量} + \text{本期增加存货数量}}$

采用这种方法，只有期末才能根据上述计算的平均单价确定发出存货和期末结余存货的价值，平时从存货明细账中看不出存货的结存价值，不利于存货

的日常管理，但这种方法能够减少计价的工作量。

例 某企业 2019 年 1 月份 甲存货的库存情况如图表 所示。

存货收发存汇总表

存货明细账

存货名称：粤 计量单位：元

年	月	日	凭证 字 号	摘要	收入			发出			结存		
					数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
2019	1			期初结存							100	10	1000
				购入	200	15	3000				300	10	3000
				发出				100	10	1000	200	10	2000
				购入	100	15	1500				300	10	3000
				发出				200	10	2000	100	10	1000
				发出				100	10	1000			
				本月合计	300		4500	300		3000	100	10	1000

注：* 均是由于尾数的原因，对发出存货的金额进行调整，以保证结存金额等于数量与单价之积。

先进先出法

这种方法是以先入库的存货先发出为假定前提，日常发出存货的实际成本，要按库存存货中最先入库的存货实际成本计价。如果发出的存货属于最先购入的两批或三批，且单价不同，就要用多批不同的单价计价。这种计价方法的特点是使存货的账面结存价值接近于近期市场价格。

仍以例 8-1 资料为例，采用先进先出法计算期末账面结存存货价值，如图表 8-10 所示。

图表 8-10

存货明细账

存货名称：粤 计量单位：元

年	月	日	凭证 字 号	摘要	收入			发出			结存		
					数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
2019	1			期初结存							100	10	1000
				购入	200	15	3000				300	10	3000
				发出				100	10	1000	200	10	2000
				购入	100	15	1500				300	10	3000
				发出				200	10	2000	100	10	1000
				发出				100	10	1000			
				本月合计	300		4500	300		3000	100	10	1000

先进先出法

这种方法是以后入库的存货先发出为假定前提，日常发出存货的实际成本要按库存存货中最后入库的那批存货的实际成本计价。如果发出的属于最后购入的两批或三批，且单价不同，就要用多批不同的单价计价。这种计价方法的特点是使发出存货的价值接近于近期市场价格。在通货膨胀条件下，能保证成本、费用的有效补偿，符合会计核算的谨慎性原则的要求。但目前我国会计准则中规定不允许采用这种方法对存货计价。

仍以例 1 资料为例，采用先进先出法计算期末账面结存存货价值，如图表 10-1 所示。

企业可以根据每一种存货的特点，选择上述一种或几种计价方法计算存货的发出成本和期末存货的价值。

图表 10-1

存货明细账

存货名称：粤

计量单位：元

日期	凭证 字 号	摘要	收 入			发 出			结 存		
			数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
1月1日		期初结存							100	10	1000
1月5日		购入	200	12	2400				100	10	1000
1月10日		发出				100	10	1000			
1月15日		购入	100	11	1100				100	10	1000
1月20日		发出				100	11	1100			
1月25日		购入	50	13	650				50	13	650
1月31日		本月合计	350		4150	200		2100	150		1550

本期已销产品如果是本月生产的（库存无存货），那么已销产品的销售成本即为本月产品生产成本；如果库存有存货，那么产品销售成本就要选择一定方法计算，计算并确认后，根据有关凭证做如下分录：

借：主营业务成本

贷：库存商品

第四节 工程成本计算

工程成本的计算主要是指企业形成固定资产时所发生的成本计算，这对企业形成固定资产当期及折旧期间损益的确定及相应财务状况的反映都有着十分重要的影响。

企业的固定资产的取得来源主要包括外购和自建两种。来源不同，成本计算也不同。

一、外购固定资产成本计算

外购固定资产的成本，除了支付的买价和增值税外，还包括发生的运输费、装卸费、包装费和保险费等。

由于外购固定资产的取得成本包括的内容较多，而且费用发生的时间也不一致，因此进行核算时又将外购固定资产区分为不需要安装调试的固定资产和需要安装调试的固定资产。而对于需要安装调试的固定资产，发生的安装调试费也需要计入固定资产的成本当中。

例 8-1 某企业购进一台设备，买价为 100 000 元，增值税 17 000 元，另发生运输费 1 000 元，保险费 500 元，安装调试费 2 000 元。各项费用均以银行存款付清。

此项经济业务的计算如下：

固定资产成本 = 100 000 + 17 000 + 1 000 + 500 + 2 000 = 120 500 (元)

根据确认的固定资产成本，依据有关凭证做出如下会计分录：

借：固定资产 120 500

贷：银行存款 120 500

二、自建固定资产成本计算

企业自行建造固定资产，是指企业利用自己的力量自营建造或者出包给他人建造的固定资产。企业自行建造的固定资产价值，原则上应包括建造期间的全部支出，如直接材料、直接人工、其他与自营建造固定资产相关的支出以及在固定资产达到使用状态前发生的长期负债利息等。

例 8-2 某公司自营建造一项固定资产，在建造过程中发生的支出如下：

(1) 购入工程物资 100 000 元，增值税 17 000 元，工程耗用后还剩余 5 000 元的工程物资；

(2) 为该项工程发生职工薪酬共计 15 000 元；

(续) 用存款支付其他工程支出 200000元；

(续) 计算工程应负担的长期借款利息 20000元。

工程已完工交付使用。

此项经济业务的计算如下：

固定资
产成本

200000元 (元)

固定资产的工程成本在形成过程中，应设置“在建工程”账户，用于归集固定资产的工程成本，当固定资产达到预定可使用状态后，将“在建工程”中所归集出的全部成本结转入“固定资产”账户。

思考题

1. 什么是成本计算？主要包括哪些内容？

2. 成本计算的作用体现在哪些方面？

3. 采购成本包括哪些具体内容？

4. 生产成本是什么含义？它由哪些项目构成？

5. 材料费如何进行归集和分配？

6. 人工费如何进行归集和分配？

7. 制造费用如何进行归集和分配？

8. 为什么生产费用需要在完工产品和在产品之间进行分配？

9. 生产费用在完工产品和在产品之间分配的方法有哪些？

10. 如何应用约当产量法？

11. 存货出库的计量包括哪两个方面的计量？

12. 存货数量计量方法有哪些？试比较分析存货数量计量的各种方法的特点？

13. 存货价值计量方法有哪些？试比较分析存货价值计量的各种方法的特点？

14. 工程成本指的是什么？

15. 企业外购固定资产的成本包括哪些内容？

16. 企业自行建造固定资产的成本包括哪些内容？

练习题

1. 材料采购成本的计算。

(资料：钟鼎公司 2007年 8月份发生下列材料采购业务。)

① 向文华公司购入 粤材料 1000吨，每吨 200元 (不含增值税)，材料已验收入库，货款已转账支付 (增值税率 17%)。

② 购买上述 粤材料发生运费 200元 (可按运费 7% 计算进项增值税额)，已用现金支付。

③从海达公司购入 月材料 500 吨, 每吨 5 万元 (不含税), 材料已验收入库, 货款已转账支付 (增值税率 5%)。

④购买上述 月材料发生运费 4000 元 (按 7% 计算进项增值税额), 已用现金支付。

⑤ 从波浪公司购入粤材料 100 吨, 每吨 100 元 (含税); 购入乙材料 100 吨, 每吨 100 元 (含税), 材料已验收入库, 货款已转账支付 (增值税税率 17%)。

⑥用存款支付购买波浪公司 粤 月材料的运费共 员苑园元。

(圓) 要求。

①自行设计购料运费的分配计算表，运费按材料重量比例分配。

②自行设计编制材料采购成本计算表，并以此作为结转入库材料实际成本业务处理的原始凭证 [要求在该表中反映如下内容：粤、月材料各自的实际采购总成本（分别列示买价和运费）；分别列示粤、月材料各自的实际采购单位成本；列示本月份全部材料实际采购总成本（分别列示买价和运费）]

●生产产品材料费用的归集和分配。

(员 资料：联邦公司是一个制造企业，生产系列产品粤、月、悦。圆伊伊年愿月份，该公司共发出甲材料 圆缘缘园千克，甲材料的单价为 圆元。其中，三种产品耗用甲材料 圆原园园千克，生产部门一般耗用 员缘园园千克，行政管理部门耗用 圆源园园千克。

(四) 要求：设计材料费用分配汇总表，其中，三种产品耗用的材料费用按其成品重量比例分配，三种产成品的重量分别为：粤产品 5000 千克，月产品 4000 千克，悦产品 3000 千克。

獾生产产品人工费用的归集和分配。

(四) 资料：联邦公司是一个制造企业，生产系列产品粤、月、悦。圆伊伊年愿月份，该公司共发生人工费用 源忽忽元。其中三种产品耗用的直接人工费用为 猿源元，生产部门非生产人员发生人工费用为 猿元，行政管理部门发生人工费用为 元。

（四）要求：设计人工费用分配汇总表，其中，三种产品耗用的直接人工费用按其生产工时比例分配，三种产品的生产工时分别为：粤产品 4000 小时，月产品 2000 小时，悦产品 1000 小时。

源生产产品制造费用的归集和分配。

(四) 资料：联邦公司是一个制造企业，生产系列产品。粤、月、悦、圆、伊、年、愿、月份，该公司生产部门发生制造费用共计 55,200 元。

(圆) 要求: 设计制造费用分配表 (按三种产品的生产工时比例分配, 具体工时资料见练习题猿)。

缘生产费用在完工产品和在产品之间的分配。

(原 资料：联邦公司是一个制造企业，生产系列产品 粤 月 悦 圆伊伊年 愿月份，粤产品没有月初在产品，当月发生的各项费用资料见练习题 圆 猿 源 月末，粤产品完工数量为 员园园件，在产数量为 源园件，在产品的平均完工程度为 远豫。原材料于生产开始时一次投入。

(圆) 要求：用约当产量法将粤产品的生产费用在完工产品和在产品之间进行分配，并

设计编制 粤产品成本计算表。

一、存货价值计量的各种方法。

(员 资料：中达公司 2019 年 1 月份甲存货的出入库情况如下表所示。

日期	摘要	数量 (件)	单价 (元/件)	金额 (元)
1 月 1 日	期初余额	100	10	1000
1 月 5 日	入库	50	12	600
1 月 10 日	发出	20		
1 月 15 日	发出	30		
1 月 20 日	入库	40	15	600
1 月 25 日	发出	10		
1 月 31 日	结存	40		

要求：分别采用加权平均法、移动加权平均法、先进先出法和后进先出法计算确定本月中达公司发出存货和期末结存存货的价值。

二、工程成本的计算。

(员 资料：华仑公司自营建造一项固定资产，在建造过程中发生的支出包括：购买工程物资 10000 元，支付职工薪酬 20000 元，用存款支付其他支出 15000 元，工程应负担的长期负债利息 5000 元。工程已完工，该资产可投入使用。完工后发现剩余工程物资 2000 元。

(2) 要求：计算确定上述固定资产建造工程成本。

第九章摇财务会计报告

学习目的：通过学习资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表的相关知识，掌握会计信息披露的主要方式和方法。

学习要点：会计报告编制前的准备工作、资产负债表、利润表。

第一节摇编制财务会计报告前的准备工作

为了保证财务会计报告所提供的信息能够满足信息使用者的要求，编制报告前，应做好准备工作，具体工作主要包括期末账项调整、进行财产清查和编制工作底稿。

一、期末账项调整

期末账项调整就是按照权责发生制记账基础，正确地划分各个会计期间的收入、费用，为正确地计算结转本期经营成果提供有用的资料。

期末需要进行调整的账项内容较多，具体可分为如下五类。

1. 预收收入的调整

预收收入是本期或前期已收到款项并已入账，但要待到本期和后续会计期间才能确认的收入。企业的预收收入主要是预收货款，也包括向其他单位提供劳务而预收的其他收入，如预收出租包装物的租金收入等。

预收收入虽然已在本期或前期收到款项且已入账，但因构成收入的商品尚未交付或劳务尚未提供，因此是对预付款单位的一种负债，属于尚未实现的收入。企业发生预收收入，可计入“预收账款”“其他应付款”账户的贷方，待本期或将来实现收入时，再通过“预收账款”“其他应付款”账户的借方转出到相关的收入账户。

2. 应计收入的调整

应计收入是本期已经确认，但尚未收到款项的收入。它主要是向其他单位

提供劳务或财产物资使用权利而尚未结算、尚未收到入账的收入，如应收出租包装物租金收入、应收银行存款利息收入等。

应计收入虽未在本期内收到，但产生收入的劳务或财产物资使用权利已经提供，应构成本期获得的收入。因此，期末应将其调整入账，计为本期的收入。企业发生应计收入，可计入“其他应收款”账户的借方，待将来收到款项时，再通过“其他应收款”账户的贷方转出。

（三）预付费用的调整

预付费用是本期或前期已经支付入账，但因系本期和后续会计期间受益，而应归属于本期和后续会计期间负担的费用。例如预付保险费、预付租金等。

预付费用是要根据后续各期的受益比例，予以分别摊销记入的费用，所以又称为待摊费用，一般可设置“待摊费用”账户进行核算。发生预付费用时，计入“待摊费用”账户的借方，待本期和以后各期确认为费用时，再通过“待摊费用”账户的贷方转出到相应的费用账户。

（四）应计费用的调整

应计费用是已在本期耗用，而应归属于本期负担的费用，但这些费用将在以后会计期间支付。应计费用的内容较多，如应计的借款利息、应缴纳的税金等。

应计费用的发生，通常会引起企业的负债增加，根据业务不同，记入相应的负债账户。例如，发生应计的借款利息，计入到“应付利息”账户的贷方；发生应缴纳的税金，则计入到“应交税费”账户的贷方，同时应计入有关费用账户的借方。

（五）其他账项的调整

除了前述的预收收入、应计收入、预付费用、应计费用的调整之外，会计期末还需要进行其他一些账项的调整，以便正确计算盈亏。这些账项调整包括计提固定资产折旧、计提资产减值准备以及财产清查中发生盘盈盘亏的调整等。

二、财产清查

每个单位都拥有一定的财产物资，如材料、在产品、产成品、固定资产等实物物资，现金、存款等货币资金以及应收款、应付款等结算款项。这些财产物资、货币资金及往来款项的日常增减变动及结存情况是通过账簿记录来反映的，而且为了保证账簿记录的正确性，日常要对会计凭证进行审核，并定期地进行账证核对、账账核对工作。但是，账簿记录的正确性还不能说明账簿记录的客观真实性。因为在实际工作中，由于种种原因会产生账实不符的情况，如

财产物资在保管中,发生自然损耗;在收发物资时,由于计量、检验不准造成物资品种、数量、质量上的差错;在财产物资增减变动时,由于错记、漏记所引起的差错;由于管理不善,而发生物资损坏、变质或短缺;因营私舞弊、贪污盗窃等非法行为而发生的财产物资损失等。此外,货币资金、往来结算款项也会出现账面数额与实存数额不符的可能。因此,为了保证账簿记录的真实可靠性,以便正确地编制会计报告,就必须定期或不定期地进行财产清查工作。

(一) 财产清查的含义和作用

财产清查,就是通过对物资实物、货币资金、往来款项的实际盘点与核对来确定其实有额,并且查明账实是否相符的一种专门方法。

财产清查在实务工作中起着不可替代的作用。具体表现在:①通过财产清查,可以保证会计核算资料真实可靠;②通过财产清查,可以建立和健全有关的规章制度;③通过财产清查,可以保护财产物资的安全和完整;④通过财产清查,有利于挖掘财产物资的潜力;⑤通过财产清查,有利于维护财经纪律。

(二) 财产清查的分类

财产清查,按照清查对象和范围可分为全面清查和局部清查两种。

(录 全面清查。是指对所有的财产进行全面盘点和核对,包括房屋、建筑物、机器设备和运输设备等固定资产,材料、在产品、产成品等各项流动资产以及货币资金、债权、债务等。由于全面清查范围大,时间长,工作量大,因而一般在以下几种情况下才进行全面清查:年终决算前;单位撤销、合并或改变隶属关系;合资、联营;开展清产核资等。

(圆 局部清查。是指根据需要对某部分财产物资进行的清查。由于全面清查工作量大,不便于经常进行,所以平时应根据管理所需对财产物资进行局部清查。例如,对于流动性较大的材料、产成品等;对现金、银行存款和各项应收应付款项等,一般是每月、每季或根据实际需要进行定期或不定期的清查。

财产清查按照清查的时间来分,又可分为定期清查和不定期清查两类。定期清查是按预先规定的时间对财产物资的清查,一般是在年末、半年末、季末、月末进行。不定期清查是指不按规定的时间,根据需要所进行的临时性清查。例如,更换现金或实物保管人员,发生意外损失,清产核资,企业改组、合并等情况,都可能采取不定期清查。不定期清查,根据实际需要可以是全面清查,也可以是局部清查。

(三) 清查前的准备工作

财产清查是一项复杂细致、涉及面较广的工作。为了有领导、有组织、有计划地进行财产清查,在财产清查前,必须做好以下准备:①成立清查小组,

特别是在年终全面清查时。清查小组应由单位主要负责人、会计人员、企业管理部门人员以及专业技术人员组成。清查小组的任务是：制定清查计划；组织领导清查工作；清查工作结束后，要将清查的结果和处理意见上报有关部门审批。②会计部门要将有关账目登记齐全，核对清楚，做到记录完整，计算准确，保证账证相符、账账相符，为清查工作提供可靠的依据。③实物保管部门要将本期全部业务办好凭证手续，登记入账。同时要将准备清查的实物排列整齐，并分别挂上标签，标明实物的名称、规格和数量。④准备好必要的度量衡器具，并对其进行严格检查校正，以保证计量的准确性。

（四）财产清查的方法及结果的处理

由于各项财产物资和各项资金都有它们的特点，因而采用的方法也不完全相同。

对实物的清查，采用实地盘点法或技术测定法（技术推算法）。能够实地点数的财产物资，采用实地盘点法。而对有些财产物资不便一一点数，需要采用技术测定法，如大堆堆放的煤不能逐一过称，可采用量方的方法进行技术推算。

对现金的清查也采取实地盘点法。

银行存款的清查，是根据银行存款日记账同银行“对账单”进行核对的方法。银行定期给企业送来“对账单”，企业银行存款日记账同银行的“对账单”逐笔核对。会计人员还要定期编制银行存款余额调节表。

往来结算款项的清查，采取与对方单位核对账目的方法。可以发函查询，必要时还可派专人去对方单位查询核对，主要是取得对方证明来确定双方存欠数额是否相符。

对于在财产清查中发现的财产物资的盘盈、盘亏、毁损等以及超储积压等问题，都必须在认真查明其原因的情况下，根据有关政策、制度的规定，提出处理意见，并上报给有关部门，经批准后，根据批准的意见加以处理。为了反映和监督各单位在财产清查中所发生的盘盈、盘亏、毁损及处理情况，需设置“待处理财产损益”账户。该账户是资产类账户，其借方登记批准前尚待批准处理的财产物资的盘亏和毁损净值以及已批准转销的财产物资盘盈数；贷方登记尚待批准处理的财产物资的盘盈净值及已批准转销的待处理财产物资的盘亏及毁损数。该账户如有借方余额，表示尚待批准处理的财产物资的盘亏及毁损数；如为贷方余额，则表示尚待批准处理的财产物资的盘盈数。为了分别反映企业固定资产和流动资产的盈亏情况，在该账户下，应分别开设“待处理固定资产损益”和“待处理流动资产损益”两个明细账。

三、工作底稿的编制

工作底稿亦称工作底表，是将一定会计期间核算所得到的会计资料汇集到一起，为最终取得一定的会计信息而进行调整、试算和分析的表式，也是编制财务会计报告前必要的准备工作。工作底稿有各种用途，如总分类账户余额和发生额试算表、期末账项调整表、为编制会计报表提供资料的工作底稿等。不同用途的工作底稿，其格式也各不相同，这里仅重点说明期末为便于编制会计报表而编制的工作底稿。

工作底稿的格式有很多种，一般有五组十栏式和六组十二栏式。六组十二栏式，指在工作底稿表上设有“试算表”“账项调整”“调整后试算表”“账项结转”“利润表”和“资产负债表”等六组，每一组又分为借方和贷方两栏，构成六组十二栏的格式。在六组十二栏的基础上减少“调整后试算表”一组，或者减少“账项结转”一组，则构成五组十栏的格式。

下面以不包括“账项结转”的五组十栏格式的工作底稿为例，说明工作底稿的编制程序。

工作底稿的编制程序如下：

(员 将总分类账各账户的名称填入会计科目栏，同时将实账户（指资产、负债、成本和所有者权益类账户）的余额和虚账户（指损益类账户）结账前的余额填入试算表；

(圆 编制有关账项调整分录，并将其填入到账项调整栏；

(猿 根据第(员)(圆)步的结果编制调整后试算表；

(源 根据调整后试算表填制利润表和资产负债表。

具体工作底稿如图表 9-2 所示。

必须指出，编制工作底稿不是会计工作中一个必不可少的环节。它既不是正式的会计记录，也不是正式的会计报表，而仅仅是期末账项调整、结账、编制报表的辅助手段。但是，一般经济业务复杂和频繁的企业，编制工作底稿是有助于期末会计工作的。如果企业的总分类账户为数不多，期末账项调整较少，结账工作不繁琐，就不一定需要编制工作底稿。

摇摇图表 怨

达利公司工作底稿
伊伊年 伊伊月

行次	会计科目	试算表		账项调整		调整后试算表		利润表		资产负债表	
		借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方
员	现金	圆				圆				圆	
圆	银行存款	员				员				员	
猿	应收账款	圆				圆				圆	
源	其他应收款	员		源		圆				圆	
缘	材料采购	员				员				员	
远	预付账款	圆				圆				圆	
苑	原材料	圆				圆				圆	
愿	库存商品	远				远				远	
怨	固定资产	源				源				源	
园	累计折旧		员				员				员
员	短期借款		猿				猿				猿
圆	应付账款		员				员				员
猿	应付职工薪酬		愿				愿				愿
源	应交税费		源		猿		愿				愿
缘	应付利息				源		源				源
远	预收账款		员	远			员				员
苑	其他应付款		源				源				源
愿	股本		缘				缘				缘

摇摇续图表 怨

行次	会计科目	试算表		账项调整		调整后试算表		利润表		资产负债表	
		借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方
员	盈余公积		苑				苑				苑
圆	本年利润		员				员				圆
圆	利润分配	怨				怨				怨	
圆	生产成本	圆				圆				圆	
圆	营业收入		猿		远		猿		猿		
圆	营业成本	员				员		员			
圆	营业税金及附加	园		圆		圆		圆			
圆	销售费用	缘				缘		缘			
圆	管理费用	远				远		远			
圆	财务费用	园		源	远	猿		猿			
圆	营业外收入		员				员		员		
猿	营业外支出	员				员		员			
猿	所得税费用	园		员		员		员			
猿	本月实现利润							员			
猿	合摇计	苑	苑	源	源	苑	苑	猿	猿	苑	苑

摇摇期末账项调整说明：

- 〔员〕应计本期银行存款利息收入为 远元；
- 〔圆〕应计本期银行贷款利息支出为 源元；
- 〔猿〕从预收账款中确认属于本期的收入 远元；
- 〔源〕本期应计营业税金及附加 圆元，所得税 员元。

第二节摇财务会计报告概述

一、财务会计报告的概念和作用

财务会计报告是指企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果、现金流量等会计信息的文件。

经济业务发生后,要按规定填制会计凭证和登记账簿。所取得的日常核算资料,对于加强企业日常经营管理,监督和控制经济活动起着重要的作用。但是,由于这些资料分散反映在大量的凭证、账簿中,不能全面、集中反映经济活动全貌,从而不便于掌握会计主体的总括情况,不便于总结工作业绩、分析财务状况以及进行有效决策,因此,在一定时期终了后,要把分散在各账簿上的资料进行加工整理,按照一定格式,将完整的、相互联系的会计指标体系编制成会计报表,为各方面提供经营状况的经济信息,以便总结会计主体的经营活动,评价其经济效益和进行有效的决策。

编制财务会计报告,是会计核算的一种基本方法,是会计核算的最终环节。及时、正确、合理地编制和使用财务会计报告,对满足各方面的需要,提高各单位经营管理水平都具有十分重要的作用。其作用表现在以下几个方面。

(员 通过财务会计报告,编制单位的有关人员可以从资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等各会计要素之间的复杂联系中,掌握本单位经济活动、财务收支和财务成果的全面情况,检查有关计划的执行情况。从会计报表提供的指标体系中,寻找本单位在生产经营活动中存在的差距和原因,以便改善经营管理,提高经济效益。同时,利用财务会计报告资料,还可以进行经济预测和决策,正确地规划未来,为确定今后发展前景,编制下一期计划提供可靠依据。

(圆 通过财务会计报告,财政、税务、银行、投资者、债权人及其他外部利害关系集团可以了解和掌握该企业资产的形成和使用情况、利税的实现和解缴情况,检查资产的运用及其利用效果,考核该企业的支付能力和偿债能力,进行投资、贷款等预测分析,从而作出投资决策。

(猿 通过财务会计报告,审计部门可以审查会计主体对国家有关方针、政策、法令、制度的执行情况以及会计报表的真实性和可靠性,从而发挥审计维护国家利益,促进经济发展的作用。

(源 通过财务会计报告,还可以为国家进行宏观经济管理提供依据,为进行国民经济核算提供基础资料,便于国家了解和掌握国民经济的发展速度,

进行重大的经济决策，从而保证社会主义经济健康有效地运行。

二、财务会计报告的编制要求

为了使财务会计报告真正成为各使用者进行管理和决策的重要依据，每一编制报告单位都必须符合下列编报要求。

(景 数字真实。财务会计报告中各项指标和数据必须真实、客观地反映会计主体的经济活动情况，资产、负债以及所有者权益财务状况等。因此，对于全部业务都要编制凭证，登记入账，应根据核对无误的账簿记录编制报告，不得任意以估计数或计划数来编制报告，违反真实性原则；也不得为赶制报告提前结账，使本期发生的业务在下一期反映。在编制报告前还要进行账证核对、账账核对、账实核对，保证账簿资料的真实可靠，才能达到报告数字的真实可靠。

(圆 内容完整。财务会计报告必须按会计制度中规定的报告种类进行编制，应填列的表内项目，必须按规定填列齐全、完整，不能漏填漏报。各报告之间、项目之间，凡有对应、衔接关系的项目，数据应相互一致，做到表表相符。只有这样，才能为经营管理提供完整的依据，才能全面反映企业经济活动情况。

(獉 计算正确。在真实性的基础上还要求财务会计报告编制的正确性。正确性表现在数字计算准确，各项指标填列要正确。如发生特殊情况，或表内项目有重大变动，都必须在编制说明中予以说明，供有关部门查实。

(源 编报及时。财务会计报告时效性较强，应在保证质量的前提下，在规定期限内编制完毕，并按规定的时间及时报送给有关单位，以满足各方面对财务会计报告资料的需要，从而进行有效的管理和决策。

三、财务会计报告的构成

财务会计报告分为年度、半年度、季度和月度财务会计报告。

年度、半年度财务会计报告应包括会计报表及其附注和其他应当在财务会计报告中披露的相关信息和资料。会计报表至少应包括资产负债表、利润表、现金流量表等报表。年度、半年度会计报表至少应当反映两个年度或者相关两个期间的比较数据。

会计报表附注是对在资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等报表中列示项目的文字描述或明细资料，以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。附注一般应当按照下列顺序披露：

(景 财务报表的编制基础；

(四) 遵循企业会计准则的声明；

(五) 重要会计政策的说明，包括财务报表项目的计量基础和会计政策的确定依据等；

(六) 重要会计估计的说明，包括下一会计期间内很可能导致资产、负债账面价值重大调整的会计估计的确定依据等；

(七) 会计政策和会计估计变更以及差错更正的说明；

(八) 对已在资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表中列示的重要项目的进一步说明，包括终止经营税后利润的金额及其构成情况等；

(九) 承诺事项、资产负债表日后非调整事项、关联方关系及其交易等需要说明的事项。

除了上述内容外，企业还应当在附注中披露提议或宣布发放的股利总额（或向投资者分配的利润总额）和每股股利金额。

若未在财务报表的其他信息中披露，则应在附注中披露以下内容：

(一) 企业注册地、组织形式和总部地址；

(二) 企业的业务性质和主要经营活动；

(三) 母公司以及集团最终母公司的名称。

季度、月度财务会计报告通常仅指会计报表。

四、会计报表的种类

会计报表是用数字反映的会计信息，不同类型的会计主体，会计核算内容是不同的，加之经济管理要求的不尽相同，就决定了所编制的会计报表的种类也有所区别。但就一般企业来说，其所编制的会计报表也可按不同的标志进行分类。

(一) 会计报表按其所反映的经济内容的分类

会计报表如按其所反映的经济内容不同，可分为下列三类。

(一) 反映企业财务状况的会计报表。这类报表是用来总括地反映企业财务状况及其变动情况的会计报表，包括“资产负债表”“现金流量表”“所有者权益变动表”。

(二) 反映企业财务成果的会计报表。这类报表是用来总括地反映企业在一定时期内的经营收入和财务成果情况的会计报表，包括“利润表”。

(三) 反映企业费用、成本情况的会计报表。这类报表是用来总括地反映企业在一定时期的各项费用支出和成本形成情况的会计报表，包括“商品产品成本表”“主要产品单位成本表”“制造费用表”“期间费用表”等。

（二）会计报表按其编制时间的分类

会计报表如按其编制时间不同，可分为定期会计报表和不定期会计报表两类。定期会计报表是按会计准则和有关部门要求在规定时期编制的报表，可分为月报、季报、半年报和年报四种。其中，月报、季报和半年报又称为中期报表。不定期会计报表一般属于会计主体内部根据管理要求而编制的。

（三）会计报表按其编制单位的分类

会计报表如按其编制单位的不同，可分为基层报表和汇总报表两类。基层报表是由各会计主体编制的，反映其经济活动情况的报表；汇总报表是各级汇总单位根据所属单位上报的会计报表和本单位的会计报表汇总编制的报表，总括反映所属系统的经济活动情况。

（四）会计报表按其编制用途的分类

会计报表如按其编制用途的不同，可分为内部报表和外部报表两种。内部报表是为适应本单位内部经济管理需要而编制的报表，如有关的费用、成本报表；外部报表是为与会计主体有利害关系的投资者、债权人、政府部门和其他报表使用者编制的会计报表，如有关的财务状况报表和财务成果报表。

第三节 资产负债表

一、资产负债表的概念和作用

资产负债表是反映会计主体某一特定日期财务状况的会计报表。所谓财务状况，系指某一会计主体资产、负债和所有者权益及其相互间的关系，因此资产负债表列示了会计主体在特定日期的资产、负债、所有者权益及其相关的信息。

资产负债表并不直接反映会计主体的价值，但是企业外部信息使用者可以将该表信息与其他报表的信息结合起来，对企业的价值作出评估。资产负债表所提供的信息，可以在以下方面发挥作用。

1. 有助于评价企业的短长期偿债能力

企业的短期偿债能力和支付能力主要反映在企业资产的流动性或变现能力上。流动性是指资产转换成现金或负债到期清偿所需要的时间，即资产及负债接近现金的程度。资产变现越快，其流动性越强；负债到期日越近的，其流动性也越强。债权人最关心的，是企业能否有足够的资产及时转换成现金，以清偿短期内到期的债务。资产负债表的流动资产与流动负债部分能够提供流动性的信息。

企业的长期偿债能力一方面取决于其获利能力,另一方面取决于其资本结构。资本结构是指负债与所有者权益、流动负债与长期负债、投入资本与留存收益等的相对比例。一般来说,负债比重越大,债权人所冒的风险也越大,股东所冒的风险越小,企业的偿债能力相对较弱。资产负债表可以为评价企业的资本结构及长期偿债能力提供信息。

图 10-1 有助于评价企业的财务弹性及发展趋势

财务弹性是指企业应付各种挑战,适应各种变化的能力。当企业突遇新的投资机会时有能力和财力去抓住它,处于经营危机时能够生存下来,则财务弹性较强。财务弹性来自于资产的流动性,由经营产生现金净流入的能力、筹措长期资金的能力以及变现的能力决定。资产负债表列示的资产分布情况以及不同时期相同项目的横向对比和不同时期不同项目的纵向对比,客观地反映了企业的财务弹性及财务状况的发展趋势。

图 10-2 有助于评价企业的经营业绩

企业的经营业绩主要反映在它的获利能力上,它直接影响企业能否有稳定而逐步增长的盈利水平,能否按期向债权人还本付息,能否逐步提高股利水平。资产投资报酬率、股东权益投资报酬率等是评价企业获利能力的主要指标。资产负债表为反映这些指标提供了基础。

二、资产负债表的结构和内容

资产负债表的格式一般有报告式和账户式两种。报告式资产负债表将资产、负债和所有者权益项目采用垂直分列的形式。账户式资产负债表将资产列在左边,负债及所有者权益列在右边。简示如图表 10-1 和图表 10-2 所示。

现以账户式资产负债表为例,说明资产负债表的结构和内容。账户式资产负债表的详细格式如图表 10-3 所示。

图表 10-1

报告式资产负债表

项 目	余 额
资 产	摇 摇 摇 摇 摇 摇
各资产项目	摇 摇 摇 摇 摇 摇
资产合计	摇 摇 摇 摇 摇 摇
负 债	摇 摇 摇 摇 摇 摇
各负债项目	摇 摇 摇 摇 摇 摇
负债合计	摇 摇 摇 摇 摇 摇
所有者权益	摇 摇 摇 摇 摇 摇
各权益项目	摇 摇 摇 摇 摇 摇
权益合计	摇 摇 摇 摇 摇 摇

第九章 财务会计报告

员 黎

摇摇图表 22-2

账户式资产负债表

项摇摇目	余摇摇额	项摇摇目	余摇摇额
资摇摇产		负 债 及 权 益	
摇		负摇摇摇摇债	摇
各资产项目		各负债项目	摇
摇		负 债 合 计	源源源源源
摇		所有者权益	摇
摇		各权益项目	摇
摇		权 益 合 计	缘源源源源
资产合计	员源源源源源	负债及权益合计	员源源源源源

摇摇图表 22-3

资产负债表

会 企 园 表

摇摇编制单位：

园园伊伊年 伊伊月 伊伊日

单位：元

资摇摇产	期末 余额	年初 余额	负债和所有者权益 (或股东权益)	期末 余额	年初 余额
流动资产：			流动负债：		
摇货币资金	员源源源源		摇短期借款	猿源源源源	
摇交易性金融资产	员源源源源		摇交易性金融负债		
摇应收票据			摇应付票据		
摇应收账款	源源源源源		摇应付账款	猿源源源源	
摇预付账款	园园园园园		摇预收账款	员源源源源	
摇应收利息			摇应付职工薪酬	源源源源源	
摇应收股利			摇应交税费	员源源源源	
摇其他应收款	猿源源源源		摇应付利息		
摇存货	猿源源源源		摇应付股利	源源源源源	
摇一年内到期的非流动资产			摇其他应付款	员源源源源	
摇其他流动资产			摇一年内到期的非流动负债	员源源源源	
摇摇流动资产合计	缘源源源源		摇其他流动负债		
非流动资产：			摇摇流动负债合计	猿源源源源	
摇可供出售金融资产			非流动负债：		
摇持有至到期投资	缘源源源源		摇长期借款	员源源源源	
摇长期应收款			摇应付债券		
摇长期股权投资			摇长期应付款		
摇投资性房地产			摇专项应付款		
摇固定资产	猿源源源源		摇预计负债		
摇在建工程			摇递延所得税负债		
摇工程物资			摇其他非流动负债		
摇固定资产清理	源源源源源		摇摇非流动负债合计	员源源源源	
			摇摇负债合计	源源源源源	

图 2-1 资产负债表

资产	期末 余额	年初 余额	负债和所有者权益 (或股东权益)	期末 余额	年初 余额
流动资产			所有者权益(或股东权益):		
货币资金	100000	100000	实收资本(或股本)	100000	100000
应收账款	20000	20000	资本公积	20000	20000
预付账款	10000	10000	减:库存股		
其他应收款	10000	10000	盈余公积	10000	10000
存货	10000	10000	未分配利润	10000	10000
流动资产合计	150000	150000	负债和所有者权益(或股东权益)合计	150000	150000
非流动资产					
固定资产	100000	100000			
无形资产	10000	10000			
非流动资产合计	110000	110000			
资产总计	260000	260000	负债和所有者权益(或股东权益)总计	260000	260000

从资产负债表中可以看出,表中资产项目是按流动性大小排列的,流动性强的项目排列在前,流动性弱的项目排列在后。负债项目则按到期日的远近排列,近者在先,远者在后。而所有者权益按永久程度的高低排列,永久程度高的在先,低的在后。这种排列方法是世界上大多数国家通行的做法。因为资产的流动速度体现了企业的变现能力。企业债权人最关心企业的偿债能力,投资者也要了解企业的变现能力。因此,作为主要为企业以外的债权人和投资者提供财务状况的资产负债表,在项目的排列上必须体现这一特点。

资产负债表的左方资产项目包括如下两大类:

- (一) 流动资产,指能在一年或超过一年的一个经营周期内变现或消耗的资产;
- (二) 非流动资产,指除流动资产以外的其他资产。

资产负债表的右方项目包括负债和所有者权益两大类,负债又包括流动负债和非流动负债两类。

流动负债,指需要在一年内或者超过一年的一个经营周期内偿还的债务;

非流动负债,指除流动负债以外的其他债务;

所有者权益,是指所有者在企业资产中享有的经济利益,其金额为资产减去负债后的余额。

三、资产负债表的编制原理

由于资产负债表是反映企业报告期末全部资产、负债和所有者权益情况的报表,所以该表编制的依据是各总分类账户和有关明细分类账户的期末余额。

该表分为“年初余额”和“期末余额”两栏。“年初余额”栏内的各项数字,应根据上年末资产负债表的“期末余额”栏内所列数字填列。“期末余额”栏内的各项数字,则应根据有关总分类账户和明细分类账户的期末余额

直接填列或加工整理后填列。

资产负债表具体项目的填列方法，可归纳为以下几种。

(1) 直接根据总分类账户余额填列。大多数报表项目都可以根据有关总账余额直接填列，如“其他应收款”“短期借款”“应付职工薪酬”“应交税费”“应付股利”“实收资本”“盈余公积”等项目。

(2) 根据若干个总分类账户余额分析计算填列。该报表某些项目需要根据若干个总账余额计算填列，如“货币资金”和“存货”等项目。

(3) 根据若干个明细分类账户余额分析计算填列。报表中有些项目需要根据若干明细账余额分析计算填列，如“应收账款”“预收账款”“应付账款”“预付账款”等项目。

(4) 根据某些总分类账户的余额和某些明细分类账户余额分析计算填列，如“未分配利润”等项目。

对资产负债表编制方法的理解，还需要很好地学习资产、负债和所有者权益的核算原理及其相应的会计处理。所以，这部分内容还有待于通过财务会计的学习加深理解。

第四节 利润表

一、利润表的概念和作用

利润表是反映企业在一定时期经营成果情况的报表。由于企业在一定时期内的经营成果由营业收入和费用计算出来的利润表示，所以利润表也称损益表。利润表是一种动态报表，也是企业最基本的报表之一，每个企业会计主体单位都应按期编报利润表。

利润表所提供的财务信息，其主要作用如下。

(1) 可以分析评价企业的经营成果。根据利润表提供的经营成果信息，投资者或债权人可以比较并分析不同时期或不同行业间的投资报酬率、资金利润率，从而预测、评价企业的获利能力和偿债能力，并据此进行投资决策，或决策应否维持、增加或收缩企业的信贷以及信贷条件。此外，利用利润表提供的资料，还可以为税务部门课征所得税提供重要依据。

(2) 可以为企业管理人员进行经营决策提供依据。比较并分析利润表中各项构成因素，可以发现收入、费用及利润间的消长趋势，找出经营管理中存在的问题，揭露矛盾，找出差距，从而改善经营管理，为以后合理的经营决策提供重要的参考依据。

从多步式利润表中可以看出,利润的计算被分解为多个步骤,其计算公式如下:

$$\begin{aligned} \text{营业利润} &= \text{营业收入} - \text{营业成本} - \text{营业税金及附加} - \text{销售费用} - \text{管理费用} - \text{财务费用} \\ \text{利润总额} &= \text{营业利润} + \text{营业外收入} - \text{营业外支出} \\ \text{净利润} &= \text{利润总额} - \text{所得税费用} \end{aligned}$$

三、利润表的编制原理

利润表的各项目,都是根据有关账户的实际发生额填列的。“本月金额”栏反映各项目的本月实际发生额;“本年累计金额”栏反映各项目自年初起至本月末止的累计实际发生额。

此外,如果编制年度利润表,则需要将“本月金额”栏调整为“本年金额”,将“本年累计金额”栏调整为“上年金额”;如果编制其他会计期间比较报表,则需将“本月金额”栏调整为“本期金额”,将“本年累计金额”栏调整为“上年同期金额”。

第五节 现金流量表及所有者权益变动表

一、现金流量表的概念与作用

现金流量表是反映会计主体在特定时期内其现金流入量与流出量情况的财务报表。现金流量表是以“现金”为编制基础的一种财务状况变动表,其主要作用如下。

(1) 通过该表能了解企业一定时期内现金流入和流出的信息,并正确地评价企业获得净现金流量的能力;

(2) 依据该表资料可评价企业的偿债能力、分派股利的能力,并了解企业的融资需要;

(3) 通过该表可以了解权责发生制与收付实现制的区别,并以此了解企业利润的质量;

(4) 依据该表资料可预测企业未来的现金流量(即已流出现金对未来现金流入的影响以及已流入现金对未来现金流出的影响)。

二、有关概念

(一) 现金流量表中“现金”的含义

该表中的“现金”指广义现金,包括库存现金、可随时支用的存款以及

现金等价物。

现金等价物，指期限短、流动性强、易于转换为已知金额的现金，价值变动风险很小的投资，一般指 3 个月到期在市场上流通的短期债券投资。

二、现金流量

现金流量是指现金在某一段时间内流入和流出的数量。现金流量包括三类，即经营活动产生的现金流量、投资活动产生的现金流量和筹资活动产生的现金流量。

三、现金流量表的结构和内容

现金流量表的结构分基本部分和补充资料两部分。基本部分主要是三类现金流量，分别反映其现金流入量和现金流出量。补充资料部分主要反映不涉及现金收支的一些重大投资和筹资项目，以及在企业净利润的基础上通过一些调整项目将净利润调节为经营活动的现金流量的过程。

现金流量表的结构、内容可参照图表 2-2。

图表 2-2

现金流量表

会企 02 表

编制单位：

2019 年 12 月

单位：元

项 目	本期金额	上期金额
一、经营活动产生的现金流量		
销售商品、提供劳务收到的现金		
收到的税费返还		
收到其他与经营活动有关的现金		
经营活动现金流入小计		
购买商品、接受劳务支付的现金		
支付给职工以及为职工支付的现金		
支付的各项税费		
支付其他与经营活动有关的现金		
经营活动现金流出小计		
经营活动产生的现金流量净额		
二、投资活动产生的现金流量		
收回投资收到的现金		
取得投资收益收到的现金		
处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额		
处置子公司及其他营业单位收到的现金净额		
收到其他与投资活动有关的现金		
投资活动现金流入小计		
购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金		
投资支付的现金		

现金流量表附表

项目	本期金额	上期金额
取得子公司及其他营业单位支付的现金净额		
支付其他与投资活动有关的现金		
投资活动现金流出小计		
投资活动产生的现金流量净额		
三、筹资活动产生的现金流量		
吸收投资收到的现金		
取得借款收到的现金		
收到其他与筹资活动有关的现金		
筹资活动现金流入小计		
偿还债务支付的现金		
分配股利、利润或偿付利息支付的现金		
支付其他与筹资活动有关的现金		
筹资活动现金流出小计		
筹资活动产生的现金流量净额		
四、汇率变动对现金及现金等价物的影响		
五、现金及现金等价物净增加额		
加：期初现金及现金等价物余额		
六、期末现金及现金等价物余额		
补充资料	本期金额	上期金额
将净利润调节为经营活动现金流量：		
净利润		
加：资产减值损失		
固定资产折旧、油气资产折耗、生产性生物资产折旧		
无形资产摊销		
长期待摊费用摊销		
处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失（收益以“原”号填列）		
固定资产报废损失（收益以“原”号填列）		
公允价值变动损失（收益以“原”号填列）		
财务费用（收益以“原”号填列）		
投资损失（收益以“原”号填列）		
递延所得税资产减少（增加以“原”号填列）		
递延所得税负债增加（减少以“原”号填列）		
存货的减少（增加以“原”号填列）		
经营性应收项目的减少（增加以“原”号填列）		
经营性应付项目的增加（减少以“原”号填列）		
其他		
经营活动产生的现金流量净额		

续表 22

补充资料	本期金额	上期金额
不涉及现金收支的重大投资和筹资活动： 债务转为资本 一年内到期的可转换公司债券 融资租入固定资产 现金及现金等价物净变动情况： 现金的期末余额 减：现金的期初余额 加：现金等价物的期末余额 减：现金等价物的期初余额 现金及现金等价物净增加额		

四、现金流量表的编制方法

经营活动现金流量的列报方法

对于经营活动的现金流量有两种列报方法，即直接法和间接法。

(一) 直接法。即直接反映经营活动的现金流入项目和流出项目的方法。直接法更体现了编制现金流量表的目的，因为在直接法下按项目列示了现金流入的来源和现金流出的用途，所以有助于预测企业未来的现金流量，更能揭示企业从经营活动中产生足够现金来偿付债务的能力、支付股利的能力以及再投资的能力。

(二) 间接法。即在净利润的基础上进行调整，据以计算出经营活动现金流量的方法。在间接法下，是用不涉及现金收支的一些收入、费用以及应收应付等项目去调整净利润，从而把按权责发生制记账基础实现的净利润调整为按收付实现制记账基础表现的经营活动现金流量，有助于分析影响现金流量的原因以及分析企业净利润的质量。

我国的《企业会计准则——现金流量表》中，要求企业按直接法编制现金流量表，同时又要求在补充资料中提供按间接法反映的经营活动现金流量的信息，兼顾两种方法的优点和作用。

现金流量表的编制原理

编制现金流量表可采用工作底稿法和 T 型账户法两种方法。

(一) 工作底稿法。是以工作底稿为手段，以利润表和资产负债表数据为基础，对每一项目进行分析并编制调整分录，从而编制出现金流量表的方法。

(二) T 型账户法。是以 T 型账户为手段，以利润表和资产负债表数据为基

损益表附表 损益表

项 目	本年金额						上年金额					
	实收资本 (或股本)	资本公积	减：库存股	盈余公积	未分配利润	所有者权益合计	实收资本 (或股本)	资本公积	减：库存股	盈余公积	未分配利润	所有者权益合计
（三）所有者投入和减少资本												
1.所有者投入资本												
2.股份支付计入所有者权益的金额												
3.其他												
（四）利润分配												
1.提取盈余公积												
2.对所有者（或股东）的分配												
3.其他												
（五）所有者权益内部结转												
1.资本公积转增资本（或股本）												
2.盈余公积转增资本（或股本）												
3.盈余公积弥补亏损												
4.其他												
四、本年年末余额												

损益表各项目应当根据当期净利润、直接计入所有者权益的利得和损失项目、所有者投入资本和向所有者分配利润、提取盈余公积等情况分析填列。

第六节 财务会计报告的报送、汇总和审批

为了充分发挥财务会计报告的作用，各会计单位在编好财务会计报告后，应按规定的期限和程序及时报送给上级主管单位和其他有关部门。主管单位对上报的财务会计报告，应及时组织审核、汇总和批复。财务会计报告的报送、审核和汇总的办法，因各单位的隶属关系、业务活动的性质以及经济管理要求的不同而异。

一、财务会计报告的报送

财务会计报告编好后，在报送之前，必须由编制单位会计主管人员和企业领导进行认真复核。主要复核报表的项目是否填列齐全，补充资料填列是否完整，是否附有必要的编制说明，报表之间有关指标是否衔接一致。经审核无误后，财务会计报告应依次编定页数，加具封面，装订成册，加盖公章。封面应注明企业名称、组织形式、地址、财务会计报告所属年度、季度、月份、报送日期，并由企业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；设置总会计师的企业，还应当由总会计师签名并盖章。

企业应当依据企业章程的规定，向投资者提供财务会计报告。

国务院派出监事会的国有重点大型企业、国有重点金融机构和省、自治区、直辖市人民政府派出监事会的国有企业，应当依法定期向监事会提供财务会计报告。

基层单位的财务会计报告一般要报送上级管理机构、开户银行、财政部门、税务部门等单位，以便各有关单位利用报表、报告等资料发挥各自的职能作用和监督作用。

国有企业、国有控股或者占主导地位的企业，每年应当至少有一次向本企业的职工代表大会公布财务会计报告，并重点反映与职工利益密切相关的信息、内部审计发现的问题及纠正情况、注册会计师审计情况等重要事项。

财务会计报告须经注册会计师审计的，企业应当将注册会计师及其会计师事务所出具的审计报告随同财务会计报告一并对外提供。

二、会计报告的汇总

为了反映各级主管部门所属企业财务计划的执行情况，满足宏观经济管理需要，基层企业的会计报告报送上级后，专业公司、上级主管部门还应进行汇总，并按隶属关系进一步上报，逐级汇总后即可取得宏观经济管理所需要的指标。

各主管部门在汇总时，要注意检查所属企业所报送的报告是否按规定填列，数字填写是否正确，只有在填写正确的报表的基础上才能加以汇总，编制汇总报告；要检查所属企业是否均已将报表送来，连同本单位的业务加以汇总，否则会造成漏编或数字不完整；另外，各所属企业之间的往来款项，主管部门与各企业之间的往来款项，在汇编时要相互抵消。例如，所属企业报送的报表中“其他应收款”中应收上级单位款项应与主管部门的应付所属单位款项相互抵消。有些会计报告指标还要在整个部门、公司范围内根据汇总数字重

新计算。

三、会计报告的审批

上级管理机构收到所属单位送来的会计报告要进行认真审核，如审查送来的基层报告种类是否齐全，报告内各项目的填制是否完备，填制是否正确，报告间有关指标的勾稽关系是否一致，报送单位的签章是否完整。如果发现填制有错或不够完备，应退回给报送单位予以改正。更重要的是审查所属单位的经营情况、财务成果情况、各项指标完成情况，以便发现问题，指导所属单位的经营活动。银行、财政、税务等部门也应审查各企业送来的会计报告，深入了解其财务状况、税利上缴情况，协助企业改善经营管理，提高盈利水平。

会计报告审核后，要进行批复。年度决算报告除经上级主管部门审批外，还应经财政部门审批。企业对报告的批复意见要认真研究执行，并在账务上作相应的处理。

思 考 题

1. 什么是账项调整？具体包括哪些内容？

2. 什么是财产清查？其有何作用？

3. 财产清查有哪几种分类？

4. 财产清查前需要做哪些准备工作？

5. 财产清查方法有哪些？对于不同的财产物资各适用什么样的清查方法？

6. 财产清查的结果应如何进行处理？

7. 什么是工作底稿？它有什么作用？

8. 工作底稿编制的步骤是怎样的？

9. 工作底稿的格式如何？

10. 什么是财务会计报告？具体包括哪些内容？

11. 财务会计报告有何作用？

12. 财务会计报告的编制要求有哪些？

13. 财务会计报告有哪几种主要的分类方法？

14. 什么是资产负债表？其有何作用？

15. 掌握资产负债表的结构、内容以及简要的编制原理。

16. 什么是利润表？其有何作用？

17. 利润表的结构、内容以及简要的编制原理是怎样的？

18. 什么是现金流量表？其作用如何？

19. 掌握现金流量表的结构和内容。

20. 什么是所有者权益变动表？其结构和内容如何？

21. 财务会计报告的报送、汇总和审批流程和内容如何？

练习题目

编制资产负债表。

（资料：波浪公司 2019 年 12 月末有关账户余额见下表：

账簿账户	期末余额		账簿账户	期末余额	
	借方	贷方		借方	贷方
现金	1000		短期借款		1000
银行存款	1000		应付账款		1000
应收账款	1000		预收账款	1000	
坏账准备		1000	应付职工薪酬	1000	
材料采购	1000		应交税费		1000
原材料	1000		应付股利		1000
包装物及低值易耗品			长期借款		1000
材料成本差异		1000	实收资本		1000
生产成本	1000		资本公积		1000
库存商品	1000		盈余公积		1000
固定资产	1000		本年利润		1000
累计折旧		1000	利润分配	1000	
在建工程	1000				
无形资产	1000				
合 计	10000	10000	合 计	10000	10000

要求：根据上述资料编制资产负债表（只填列期末数）。

关于资产负债表的参考格式见下表。

资产负债表

2019 年 12 月 31 日

单位：元

资产	期末余额	负债及所有者权益	期末余额
流动资产		流动负债	
货币资金		短期借款	
应收账款		应付账款	
存货		预收账款	
流动资产合计		应付职工薪酬	
		应交税费	
		应付股利	
		流动负债合计	
非流动资产		非流动负债	
固定资产		长期借款	

在建工程

非流动负债合计

续表

资 产	期末余额	负 债 及 所 有 者 权 益	期末余额
无形资产		负债合计	
		所有者权益	
		实收资本	
		资本公积	
		盈余公积	
		未分配利润	
		所有者权益合计	
资产总计		负债与所有者权益总计	

编制利润表。

(资料：波浪公司 2012 年 12 月份有关账户的发生额合计如下：

账户名称	借方发生额	贷方发生额
主营业务收入	100 000	100 000
主营业务成本	60 000	60 000
营业税金及附加	10 000	—
销售费用	20 000	—
管理费用	10 000	—
财务费用	2 000	10 000
其他业务收入	—	10 000
其他业务成本	10 000	—
投资收益	10 000	10 000
营业外收入	—	20 000
营业外支出	10 000	—
所得税费用	10 000	—

要求：根据上述资料编制波浪公司 2012 年 12 月份利润表（只填列本月数），并自行设计利润表格式（多步式）。

第十章 账务处理程序

学习目的：掌握会计账务处理程序中会计凭证、账簿和财务报表之间的关系，财务处理程序，以及各种具体程序的特点、适用范围，以便能够选择适当账户处理程序，科学地组织会计核算工作。

学习要点：账务处理程序的含义及一般要求，各种具体财务处理程序的特点、流程以及适用性。

第一节 账务处理程序的意义与要求

一、账务处理程序的意义

在会计工作中，会计凭证、账簿以及财务会计报告不是彼此孤立、互不联系的，而是按一定的形式相互结合，形成一个完整的体系。为了使记账工作有条不紊地进行，保证账簿记录能够提供决策上所需要的会计信息，就有必要明确各种会计凭证、各种账簿和会计报告之间的关系，把它们有机地结合起来。账务处理程序是账簿组织、记账程序和记账方法相结合的方式。账簿组织是指账簿的种类、格式和各种账簿之间的相互关系；记账程序和记账方法是指凭证的整理、填制，账簿的登记到编制会计报告的程序和方法。由于各单位生产和经营特点、规模大小、经济业务的繁简以及管理上的要求各有不同，应当设置的凭证、账簿的种类、格式和各种账簿间的相互关系以及相适应的记账程序和记账方法也不完全相同。不同的账簿组织、记账程序和记账方法的结合，就形成了不同的账务处理程序。

账务处理程序是做好会计工作的一个重要条件，对于保证会计工作的质量，提高会计工作的效率，以及正确而及时地编制会计报告，起着重要的作用。每一会计单位都应根据自己的经营管理特点和业务特点，采用适当的账务处理程序。

二、账务处理程序的要求

科学的、适用的账务处理程序一般应满足以下要求。

(员 能够满足经营管理和信息使用者的需要。一种科学的、适用的账务处理程序，必须能够正确、及时、完整地提供本单位的各种会计信息，以便满足本单位经营管理和信息使用者的需要。

(圆 必须同本单位的实际情况相适应。各单位生产经营和业务都有自身特点，规模大小、业务繁简也不相同，会计机构设置、人员配备和内部分工情况也有差异。设计和采用一定的账务处理程序，必须结合本单位实际情况，有利于提高会计工作质量。

(猿 在保证质量的前提下简化核算手续。会计核算从凭证到账簿，环环紧扣，组织严密，包含大量的计算和记录工作。在保证会计工作质量的前提下，应力求简化核算手续，节约核算时间和核算费用，提高会计工作的效率。

目前，我国企业一般采用的账务处理程序主要有记账凭证账务处理程序、科目汇总表账务处理程序、汇总记账凭证账务处理程序和多栏式日记账账务处理程序。各种账务处理程序的区别，主要在于总分类账登记的依据不同。

第二节 记账凭证账务处理程序

一、记账凭证账务处理程序

记账凭证账务处理程序的特点是，直接根据记账凭证逐笔登记总账。在这种账务处理程序下，记账凭证可以采取通用格式，也可以采取收款凭证、付款凭证、转账凭证三种格式。账簿设置一般采用三栏式日记账和三栏式总账，明细账根据需要设置。

二、记账凭证账务处理程序的内容和步骤

记账凭证账务处理程序的内容与步骤可以概括如下：

(员 根据原始凭证或原始凭证汇总表填制记账凭证；

(圆 根据收、付款凭证，每日逐笔登记现金和银行存款日记账；

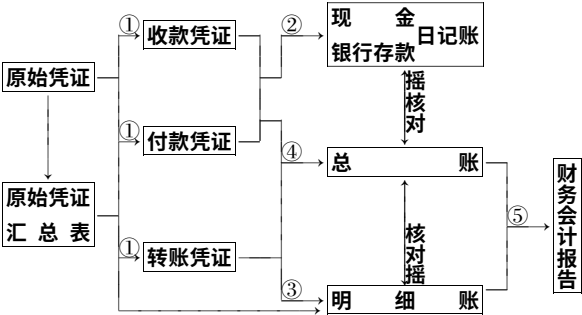
(猿 根据原始凭证、原始凭证汇总表和记账凭证，逐笔登记各种明细账；

(源 根据记账凭证登记总账；

(缘 期末，在总账、明细账和日记账核对相符的基础上，根据总账、明细账及其他有关资料编制财务会计报告。

上述账务处理程序的内容与步骤如图表 5-2 所示。

图表 5-2 记账凭证账务处理程序的一般步骤示意图



采用记账凭证账务处理程序，应当尽可能地将同类原始凭证编制成原始凭证汇总表，再根据原始凭证汇总表编制记账凭证，以减少记账凭证的数量，进而减少登记总账的工作。

记账凭证账务处理程序下，由于总分类账是根据记账凭证逐笔登记的，所以总账能够详细反映各项经济业务的发生情况，并可以利用账户的对应关系进行分析；同时，这种账务处理程序简单明了，手续简便，方法易学。但根据记账凭证逐笔登记总账，工作量较大，且不利于对会计工作进行分工。因此，这种账务处理程序一般适用于规模较小、经济业务较少且比较简单的单位。记账凭证的账务处理程序是其他各种账务处理程序的基础。

第三节 科目汇总表账务处理程序

一、科目汇总表账务处理程序的特点

科目汇总表账务处理程序的特点是，根据记账凭证定期地编制科目汇总表（记账凭证汇总表），然后根据科目汇总表登记总账。

在一些大中型企业和单位，记账凭证数量很多，如果根据每张记账凭证登记总账，工作过于繁重，所以有必要将记账凭证加以汇总，然后登记总账，以简化手续。

二、科目汇总表账务处理程序的内容与步骤

科目汇总表账务处理程序的内容与步骤可以概括如下：

（1）根据原始凭证或原始凭证汇总表填制记账凭证；

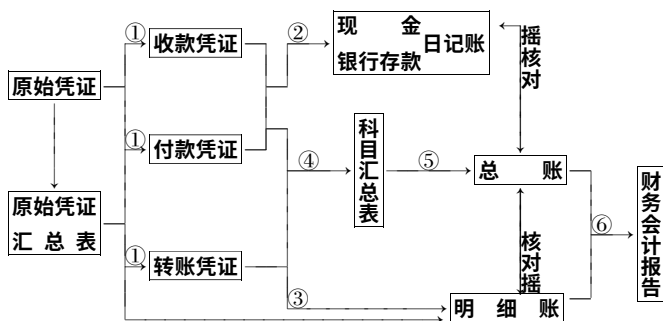
- (圆) 根据收、付款凭证，每日逐笔登记现金和银行存款日记账；
(猿) 根据原始凭证、原始凭证汇总表和记账凭证，逐笔登记各种明细账；
(源) 根据记账凭证定期编制科目汇总表；
(缘) 根据科目汇总表登记总账；
(远) 期末，在总账、明细账和日记账核对相符的基础上，根据总账、明细账及其他有关资料编制财务会计报告。

上述账务处理程序的内容与步骤如图表 5-2 所示。

科目汇总表是按相同的账户分别借、贷方定期汇总编制的特种汇总表。为了便于科目汇总表的编制，收、付款凭证只填列一个对应的贷方或借方账户，转账凭证的填列也以一借一贷为好。借助科目汇总表，还可以进行试算平衡。平衡无误后，即可登记总账。

科目汇总表可汇总一次编一张，也可按旬汇总，每月编一张。其格式见图 1-1-1 和图 1-1-2。

图表 5-4-1 科目汇总表账务处理程序的一般步骤示意图



图表 15

科目汇总表 (格式一)

園伊伊年 伊伊月 伊伊— 伊伊日

会计科目	记账凭证 起讫号数	本期发生额		总账页数
		借摇方	贷摇方	
合摇摇计				

摇摇图表 页码

科目汇总表（格式二）

图伊伊年 伊伊月

会计科目	员-员日		员-员日		员-员日		合计		总账页数
	借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方	
合摇摇计									

摇摇在科目汇总表账务处理程序下，总账格式一般可采用三栏式，也可以采用按经济类别分别设置多栏式的总账，根据科目汇总表随时登记总账。总账每次登记完毕后，应该结算出各科目的借方或贷方余额。

科目汇总表账务处理程序不仅可以减少登记总账的工作量，汇总方法简便，而且科目汇总表能起到入账前的试算平衡作用。但科目汇总表只能汇总各账户的本期借方发生额和贷方发生额，不应对应科目进行汇总，所以不能反映各科目的对应关系，不便于经济业务的分析和检查。这种账务处理程序一般适用于经济业务较多的企业和单位。

第四节摇摇汇总记账凭证账务处理程序

一、汇总记账凭证账务处理程序的特点

汇总记账凭证账务处理程序的特点是定期根据记账凭证编制汇总记账凭证，然后根据汇总记账凭证登记总分类账。在这种账务处理程序下，除仍应设置收款凭证、付款凭证和转账凭证外，还要据以编制汇总收款凭证、汇总付款凭证、汇总转账凭证。此外，仍须设置现金、银行存款日记账和一定种类的明细分类账。由于汇总记账凭证反映了账户的对应关系，所以总分类账也应采用有对方科目的三栏式总账。

二、汇总记账凭证账务处理程序的内容与步骤

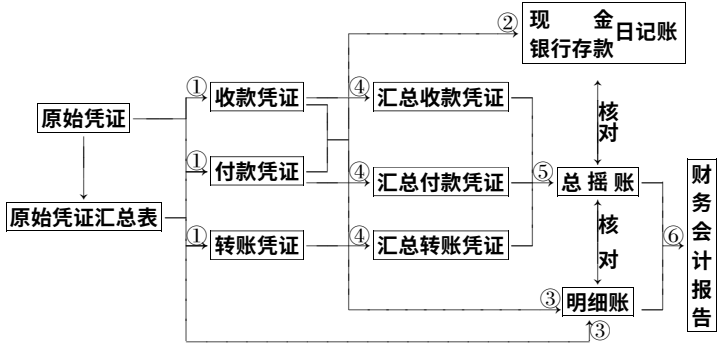
汇总记账凭证账务处理程序的内容与步骤可以概括如下：

- （员 根据原始凭证或原始凭证汇总表填制记账凭证；
- （圆 根据收、付款凭证，每日逐笔登记现金和银行存款日记账；

- ⑤ 根据原始凭证、原始凭证汇总表和记账凭证，逐笔登记各明细账；
- ⑥ 根据各种记账凭证编制各种汇总记账凭证；
- ⑦ 根据各种汇总记账凭证登记总分类账；
- ⑧ 期末，在总账、明细账和日记账核对相符的基础上，根据总账、明细账及其他有关资料编制财务会计报告。

上述账务处理程序的内容与步骤如图表 10-1 所示。

图表 10-1 汇总记账凭证账务处理程序的一般步骤示意图



在汇总记账凭证账务处理程序下，汇总收款凭证、汇总付款凭证和汇总转账凭证都是分别根据收款凭证、付款凭证和转账凭证进行汇总编制的。汇总的期限可以根据企业经济业务的大小确定，一般为每旬汇总一次，每月填制一张，月末结出合计数，据以登记总账。汇总收款凭证和汇总付款凭证应按照现金和银行存款科目分别填制，按收款凭证的借方（付款凭证的贷方）设置，并按其对应的贷方（或借方）科目汇总。汇总转账凭证一般按贷方科目设置，按对应的借方科目汇总。为了便于编制汇总转账凭证，转账凭证中不能反映一借多贷的分录。在汇总期间，若某一贷方账户的转账凭证数量不多，也可不填制汇总转账凭证，直接根据转账凭证登记总账。

在汇总记账凭证账务处理程序下，由于定期编制汇总记账凭证登记总账，从而简化了总分类账的登记工作。同时，通过汇总记账凭证，能够清晰地反映各科目的对应关系，若发生差错，容易查找。但定期集中编制汇总记账凭证的工作量还是较大的，同时，在经济业务较零星、同一贷方科目的转账凭证为数不多的情况下，不仅不能减少登记总账的工作量，反而增加了凭证的汇总工作量。所以，这种账务处理程序一般适用于经营规模较大、经济业务较多的企业。

第五节 多栏式日记账账务处理程序

一、多栏式日记账账务处理程序的特点

多栏式日记账账务处理程序的特点是，根据收款凭证和付款凭证登记多栏式现金日记账和银行存款日记账。月末根据多栏式现金和银行存款日记账登记总分类账。对于转账业务，则根据转账凭证或转账凭证汇总表登记总分类账。

在这种账务处理程序下，除仍应分别设置收款凭证、付款凭证和转账凭证外，还应设置多栏式现金和银行存款日记账，总账一般采用三栏式。明细账的设置与记账凭证的账务处理程序相同。

二、多栏式日记账账务处理程序的内容和步骤

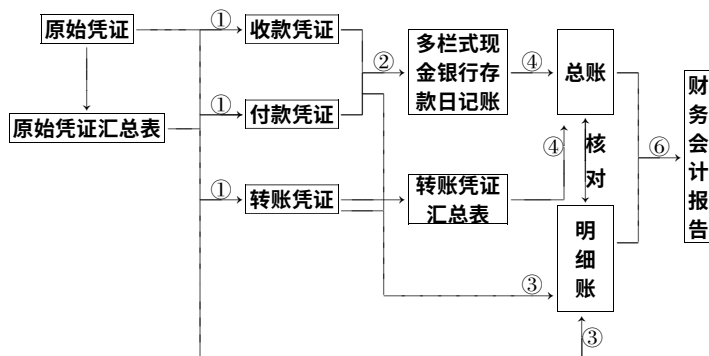
多栏式日记账账务处理程序的内容与步骤可以概括如下：

- (员) 根据原始凭证或原始凭证汇总表填制记账凭证；
- (圆) 根据收、付款凭证，每日逐笔登记多栏式现金和银行存款日记账；
- (猿) 根据原始凭证、原始凭证汇总表和记账凭证，逐笔登记各明细账；
- (源) 根据多栏式现金和银行存款日记账以及转账凭证或转账凭证汇总表登记总账；

(缘) 期末，在总账、明细账相互核对的基础上，根据总账和明细账及其他有关资料编制财务会计报告。

上述账务处理程序的内容与步骤如图表 5-5 所示。

图表 5-5 多栏式日记账账务处理程序的一般步骤示意图



在多栏式日记账账务处理程序下，日记账的格式可以采用两本多栏式日记

账,也可以采用四本多栏式日记账,即现金收入日记账、现金支出日记账、银行存款收入日记账和银行存款支出日记账四种多栏式日记账。多栏式日记账根据收款凭证和付款凭证序时逐笔登记,并分别按其对方科目在日记账设置的专栏中登记,月末予以合计。根据多栏式日记账收入合计栏本月发生额,记入现金和银行存款总账的借方,并根据收入栏下各专栏对应科目的本月发生额,记入各相应总分类账户的贷方;根据多栏式日记账支出合计栏本月发生额,记入现金和银行存款总账的贷方,并根据支出栏下各专栏对应科目的本期发生额,记入各相应总分类账户的借方。对于现金和银行存款之间的相互划转数额,由于已包括在有关日记账的收入或支出合计栏的本月发生额以内,所以不必再根据专栏中对应科目登记总账,以免发生重复;对于转账业务,则可根据转账凭证填制转账凭证汇总表,再根据汇总表登记总账。若转账业务不多,也可直接根据转账凭证,逐笔登记总账。

由于多栏式日记账账务处理程序是对现金和银行存款的收、付业务进行汇总后再登记总账,所以大大减少了登记现金和银行存款总账的工作量。但对于经济业务较繁杂的企业,多栏式日记账所设的专栏势必过多,账页庞大,不利于记账。因此,这种账务处理程序特别适用于收、付款经济业务较多而转账业务量不大的单位。

上述各种账务处理程序各有其优点,也各有其局限性。在实际工作中,各企业单位应从实际出发,选用一种或若干种账务处理程序,使之更符合本单位经营管理的要求。

思考题

1. 什么是账务处理程序?科学合理的账务处理程序应满足哪些要求?

2. 什么是记账凭证账务处理程序?在此程序下对凭证和账簿的设置有什么要求?

3. 记账凭证账务处理程序的内容和步骤是怎样的?该种程序的适用范围如何?

4. 什么是科目汇总表账务处理程序?该种程序有何特点?

5. 科目汇总表账务处理程序的内容和步骤是怎样的?该种程序的适用范围如何?

6. 如何编制科目汇总表?

7. 什么是汇总记账凭证账务处理程序?在该种程序下对凭证和账簿的设置有什么要求?

8. 汇总记账凭证账务处理程序的内容和步骤是怎样的?该种程序的适用范围如何?

9. 如何编制汇总记账凭证?

10. 汇总记账凭证与科目汇总表有何异同点?

11. 什么是多栏式日记账账务处理程序?在该种程序下对凭证和账簿的设置有哪些要求?

12. 多栏式日记账账务处理程序的内容和步骤是怎样的?该种程序的适用范围如何?

13. 会计核算实现电算化后,各种账务处理程序是否还适用?为什么?

第十一章 电算化会计信息系统

学习目的：了解电算化会计信息系统的相关知识，对电算化会计信息系统有一个基本的认识和理解。

学习要点：我国会计电算化的发展历程，电算化会计信息系统的工作组织及其数据处理流程。

第一节 电算化会计信息系统概述

一、电算化会计信息系统的含义

电算化会计信息系统是以电子计算机技术为核心，采用电子技术、通信技术和信息技术对会计事务进行处理的会计信息系统。它实现了数据处理的自动化，使传统的手工会计信息系统发展演变为电算化会计信息系统。

电算化会计信息系统是一个应用计算机实现的会计信息系统，即是一个对会计数据进行采集、存贮、加工、传输并输出大量有用信息的系统。它的输入主要是原始凭证和记账凭证；它的输出是账簿、报表、计划和方案；它的处理是由数据、计算机和用户组成；它的控制是对资金运用的管理和监督；其基本目标是为会计信息使用者提供有用的会计信息，从而有效地进行决策。

二、电算化会计信息系统的特点

与传统的手工会计信息系统相比较，电算化会计数据处理方式从手工操作转变为计算机处理，电算化会计信息系统一方面继承传统的手工会计的核算方法，另一方面由于运算工具和信息处理方式的不同，出现了以往会计系统不曾有过的许多新特点。

（一）手工会计与电算化会计信息系统的相同点

（1）系统目标一致。无论是手工会计还是电算化会计，其目标都是进行会计核算和监督，提供与决策相关的会计信息，参与企业经营决策，提高企业

经济效益。

④ 共同遵守会计法规和会计准则。会计法规是进行会计工作的法律依据,会计准则是指导会计工作的规范。法规性约束不能因为约束对象使用操作工具或者操作手段的改变而改变,手工会计和电算化会计同样要遵守相关的会计法规和会计准则。

⑤ 共同遵循基本的会计理论和会计方法。尽管互联网的发展对会计理论和方法将产生冲击,但目前许多电算化会计软件的开发和应用还必须在会计理论和会计方法的指导下进行。因此,手工会计和电算化会计仍然要遵循基本的会计理论和会计方法。

⑥ 信息系统的基本功能相同。手工会计与电算化会计都是会计信息系统,都具有信息系统的功能特征,信息处理基本功能要求相同。例如会计数据的采集、加工,会计档案管理等。

(二) 手工会计与电算化会计信息系统的区别

① 会计工具不同。手工会计使用的会计工具是算盘、计算器、笔、纸张等。电算化会计环境下使用的会计工具是计算机,其特点是运算程序预先存储,数据处理过程按程序自动完成。

② 载有会计信息的介质不同。手工会计下会计信息的存储介质为纸张。电算化会计环境下会计信息的存储介质是磁性介质材料,其特点是信息存储量大,检索方面、快捷。但是,磁性介质材料存储的信息被擦除、修改不留痕迹,而且存储的信息肉眼不能直接观察,必须借助机器观察。

③ 簿记规则不同。手工会计采用平行登记法分别登记总账和明细账,以便验证登账的正确性。电算化会计登账操作由登账程序进行,登账的正确性是由程序的正确性来保证的。只要凭证数据输入正确,登账的操作实质上是按会计科目进行分类转存凭证数据,总账和明细账的数据将无误。因此不存在总账和明细账校验的问题。

手工会计登账错误的更正方法有画线更正法和红字更正法,这样的方法不能应用在磁性材料上,因此,在电算化会计中,对于未登账凭证的输入错误,可以提供凭证屏幕画面修改方法。对于已经登账凭证的输入错误,软件不能提供凭证修改功能,其原因是在磁性介质上修改数据不留痕迹,如果可以任意修改,将破坏凭证作为重要审计线索的功能。因此,对于已经登账凭证输入错误,软件只能提供留有痕迹的更正功能,如输入“更正凭证”进行修改。

④ 账务处理程序不同。在手工会计中,根据会计业务的繁简和管理上的需要选用一种账务处理程序,规定凭证、账簿、报表之间的关系以及怎样来进行记账。但无论采用何种方式,都避免不了重复转抄的根本弱点,随之而来

的是会计人员和处理环节增多，不加强内部牵制和相互核对，免不了会出现错误和舞弊情况。在电算化会计处理中，整个处理过程分为输入、处理和输出三个环节，其中间过程都程序化，而需要的任何中间资料都可以通过查询得到满足。因此，在电算化会计中实现了数据处理业务一体化，不存在手工会计中不同的账务处理程序。

(缘 会计工作组织机构内部设置不同。在手工会计中，会计工作组织机构内部设置以会计事务的不同性质作为主要依据。一般手工会计系统划分成：材料组、成本组、工资组、资金组、综合组等，它们之间通过信息资料传递建立联系。在电算化会计中，会计工作组织以数据的不同形态作为主要依据。一般可以划分成数据收集组、凭证编码组、数据处理组、信息分析组、系统维护组等。

(选 内部控制方式不同。在手工会计中，内部控制是通过凭证传递程序规定每个工作点应完成的任务，并在传递程序中选择控制点，在日常处理业务工作中相互校验、核对来实现的。而在电算化会计中，由于账务处理程序和会计工作组织机构内部的变化，内部控制方式部分地被计算机技术所取代，同时又存在一些诸如系统管理、权限设定等一些手工会计所没有的问题。因此，对电算化会计系统的内部控制要求更加严密，控制范围更加广泛，控制措施更加综合化。

(苑 会计人员知识结构不同。手工会计中的人员均是会计专业人员，其骨干是会计师。电算化会计中的人员应由会计专业人员、电子计算机软硬件技术人员和操作人员组成。但是会计人员不仅要精通本专业知 识，还要熟悉电子计算机、网络以及信息技术等方面的知识，形成复合型人才。

三、开展电算化会计信息系统的意义

减轻财会人员的工作强度，提高会计工作效率

实现会计电算化后，只要将原始凭证和记账凭证输入电子计算机，大量的数据计算、分类、存储等工作，都可以由电子计算机自动完成。这不仅把广大财会人员从繁重的记账、算账、报账的工作中解放出来，而且由于计算机的运算和处理速度是人所无法比拟的，因而大大提高了会计工作效率。

促进会计工作的规范化，提高会计工作质量

实现会计电算化后，必须对输入的数据进行标准化、规范化处理，这在很大程度上促进解决了手工操作中的不规范、易出错、易疏漏等问题。因此，这势必促使会计基础工作规范化程度不断提高，使会计工作质量得到进一步保证，同时也提高了会计核算的水平。

一、促进会计工作职能的转变

采用电子计算机后,提高了会计工作效率,财会人员可以有更多的时间和精力参与经营管理,从而促进会计工作职能由核算向管理转变。

二、促进财会人员素质的提高

会计电算化的开展,要求广大财会人员学习电子计算机知识,同时他们也有了更多的时间学习各种经营管理知识,促进了其知识结构的不断更新,逐步提高了自身素质。

三、为企业管理现代化奠定了基础

根据一些企业的统计,会计信息约占企业管理信息的 1/3 左右,而且多是综合性的指标。通过电子计算机处理和存储数据的强大功能,可以及时为管理者提供反馈信息。尤其是通过互联网,大量的经济信息资源可以共享,极大地提高了经济信息的使用价值,为企业管理工作现代化奠定了良好的基础。

四、加快了社会和国民经济信息化的进程

随着信息革命的兴起和信息时代的到来,信息化浪潮已经席卷全球。当前,推进企业信息化是我国国民经济和社会信息化进程中的重要步骤。而电算化会计的应用和发展是实现企业信息化的重要步骤,是符合我国国情的一条信息化道路。因此,要想从深度和广度上拓宽信息技术的应用,必须进一步提高财会人员的信息技术应用水平,促进会计行业信息化水平的提高。

第二节 电算化会计的发展历史

一、国外会计电算化的发展历程

会计电算化的发展经历了单项数据处理阶段、综合数据处理阶段和管理信息系统阶段。

1. 单项数据处理阶段

这是计算机应用于会计信息处理的低级阶段,它对应于计算机本身发展阶段中的独立计算机系统阶段,从时间上来看大约在 20 世纪 50 年代中期至 60 年代中期。这一阶段,计算机只为会计部门中的少数职能管理人员服务,如用于工资计算、简单的账务处理,或者进行某些数据的统计和大量数据的分类。它只是局部地代替了手工劳动,利用效率低,其优越性还不明显。这一阶段采用的数据处理方式主要是批量处理,即由人工收集原始数据,到一定时间集中了一批数据后,按一定要求,把它们输入计算机进行集中处理。

2. 数据的综合处理阶段

这个阶段对应于计算机本身发展阶段中的单机网络阶段,从时间上来看,处于20世纪70年代中期到80年代初期。这一阶段,多个终端设备通过通讯线路与一台主机相连接,构成一个联机系统,使一台计算机为多个用户服务。这一阶段不仅采用批处理方式,而且采用实时处理方式,用户可以得到“实时”的信息。这一阶段,会计电算化得到了很大的发展,在单项数据处理阶段用计算机分别处理的财务会计事务,在这里形成一个统一的、综合处理的系统。计算机的应用效率大大提高,信息的重复率大大下降。

3. 管理信息系统阶段

这是计算机应用于会计信息处理的高级阶段,对应于计算机本身发展中的多用户处理机网络阶段。这一阶段,系统的结构复杂、形态多样,数据的处理方式也多种多样,网络技术、远程通讯技术、数据库技术发挥着重要的作用。这一阶段从20世纪80年代开始至今。电算化会计在这期间发生了两个重要变化:一是它成为整个管理信息系统的一个子系统,许多数据与其他子系统共享;二是财务会计电算化进一步得到完善,并且管理会计电算化有了飞速的发展。

二、我国会计电算化的发展历程

计算机在我国会计工作中的应用是从20世纪80年代末开始的。从计算机在我国会计工作中的开展程度、组织管理和会计软件开发设计等因素分析,我国会计电算化的发展可分为四个主要阶段。

1. 起步阶段

20世纪80年代中期以后,我国开始研究并积极推动计算机在经济管理领域中的应用,包括用于会计工作中,而且将计算机在经济管理领域中的应用称为“电算化”。1983年,财政部拨款100万元,从当时的联邦德国购入一台小型计算机专门用于长春第一汽车制造厂进行工资核算和材料核算的试点工作,获得了较为理想的效果。在有关专家、学者的共同提议下,将电子计算机用于会计数据处理简称为会计电算化。自此,会计电算化在我国得到了长足的发展。

2. 推广应用阶段

从1984年起,在新技术革命浪潮的推动下,全国掀起了计算机应用的热潮,微机开始进入国民经济的各个领域,电算化会计也得到了迅速发展。据财政部对10万多家单位调查表明,至1985年10月,已有10%的单位开展了会计电算化,有的部门甚至更高。在此期间,有成百上千家企事业单位联合或自行设计、开发适合本部门、本单位管理需求的会计软件,并不断试用、改进和提

高；开始了电算化会计专门人才的培养，不断总结实践经验和理论研究成果，大大推动了我国会计电算化事业的发展。

普及与提高阶段

为了规范有中国特色的会计软件的开发和应用，提高会计电算化工作水平，提出了开发通用会计软件。随着几百家专门开发和营销通用会计软件的专业软件公司的成立和运营，形成了一定规模的会计软件市场，在市场的激烈竞争中促进了我国会计软件水平的不断提高和计算机在我国会计工作中的迅速扩大应用，从而使我国会计软件的应用进入了大发展和普及时期。

会计软件功能由“核算型”向“管理型”发展和完善阶段

1998年，会计理论和实务界提出引导我国会计软件从核算型向管理型发展的建议。1999年10月，在北京召开了我国“会计电算化发展研讨会”，与会者一致认为，必须推动我国会计软件从核算型向管理型发展，并就管理型会计软件的开发和应用提出了一些具体意见和建议。从此，我国电算化会计的发展又进入了一个新的阶段，相关的管理型会计软件在市场相继出现，如用友软件等。

鉴于信息技术的飞速发展和广泛应用，电子商务开始成为商业活动的主要方式，在市场需求多样化和可变性的驱使下，会计信息的使用者对会计信息的依赖性不断增强，近几年，人们又提出了“网络财务”的设想，对信息时代的会计理论及实务提出了新的挑战。

第三节 电算化会计信息系统的工作流程

一、电算化会计信息系统的工作组织

（一）电算化会计信息系统的建立

一个单位要建立电算化会计信息系统，首先要考虑运行会计软件的硬件环境和软件环境。

会计软件运行的硬件环境

硬件环境是指计算机硬件系统，包括计算机主机、存储器、输入输出设备、网络设备等。

当前国内外的会计软件都在向商品化、标准化、模块化和集成化发展，通常对软件运行的硬件环境没有特殊要求，单位只需配备当前的主流计算机硬件系统就可以满足要求。

计算机网络系统设计一般要考虑特定企业电算化会计信息系统的技术发展

策略、企业管理机构设置、业务处理流程等众多因素。一般来说,企业网络解决方案的设计需要聘请专业的网络咨询公司或系统集成商进行。

四、会计软件运行的软件环境

软件环境是会计软件的工作基础,主要包括操作系统及数据库管理系统等。

操作系统又分为服务器操作系统和 workstation 操作系统。通常服务器操作系统可以选择 Windows Server 2003 和 Windows Server 2008 等操作系统。workstation 操作系统则可选择 Windows XP 系列、Windows 7 和 Windows 8 等。

数据库管理系统主要分为服务器数据库系统和桌面数据库系统。服务器数据库系统主要有 Oracle、Microsoft SQL Server、MySQL 和 Sybase 等。桌面数据库系统主要有 Access 和 dBase 等。

(二) 会计软件的选择

选择功能完备、使用安全、操作便捷的会计软件是企事业单位开展会计电算化工作不可缺少的必要条件之一。

当前国内市场上已有多种商业化的成熟会计软件可供用户选择,例如用友财务软件、安易会计软件、浪潮财务软件、金蝶财务软件、万能财务软件、小蜜蜂财务软件、新中大财务软件和中天财务软件等。国际上也有一些优秀的管理(包括财务部分)软件可供用户选择,如 SAP 等。

(三) 会计电算化管理制度的建设

会计电算化管理制度是指与会计电算化有关的内部管理制度。其具体内容应包括以下几个方面。

一、会计电算化岗位责任制

实现会计电算化的单位,要建立会计电算化岗位责任制,要明确每个工作岗位的职责范围。实施会计电算后的工作岗位可分为基本会计岗位和电算化会计岗位。基本会计岗位包括会计主管、出纳、会计核算各岗、稽核、会计档案管理岗位。电算化会计岗位包括电算主管、软件操作、审核记账、电算维护、电算审查、数据分析等岗位。

二、会计电算化操作管理制度

实现会计电算化后,必须建立相关的操作管理制度,其具体内容主要包括:明确规定上机操作人员的工作内容和权限,操作密码管理,操作人员离开前需退出会计软件,由专人保管上机操作记录,建立防病毒的措施和制度等。

三、计算机硬件、软件和数据管理制度

其主要内容包括硬件设备维护管理制度,会计软件和系统软件维护管理制

度，会计数据的安全维护制度。

电算化会计档案管理

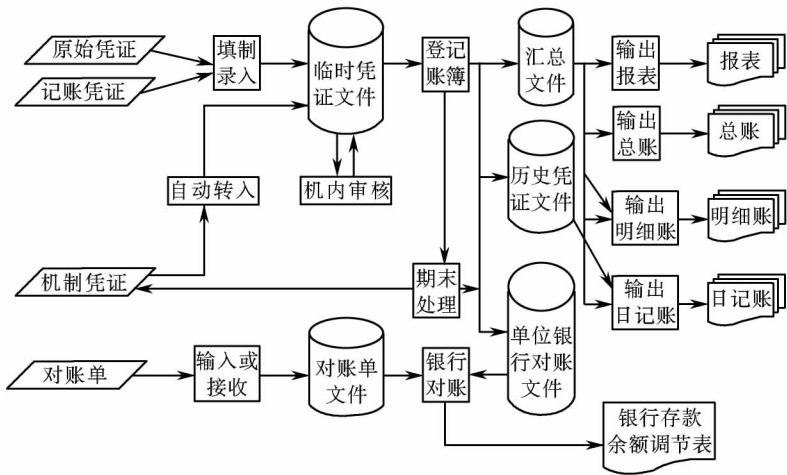
其内容主要包括对电算化会计档案管理做好防磁、防火、防潮、防尘等工作，重要档案要双备份，并存放在不同地点，会计软件的全套文档资料及会计软件程序视同会计档案保管。

二、电算化会计信息系统的数据处理流程

在计算机环境下，只要将会计数据输入计算机，会计数据的存储、加工和传递将在会计人员的控制下，由计算机来完成，实现会计数据处理和会计信息生成过程的人机结合。会计数据处理流程可划分为收集（输入）、存储、处理（加工）、输出（传递）四个步骤，每一人步骤都应在人的控制下完成。

具体的电算化会计信息系统数据处理流程如图表 11-1 所示。

图表 11-1 电算化会计信息系统数据处理流程示意图



电算化会计信息系统数据的处理有其自身的特点，具体包括以下几个方面。

会计数据的收集

会计数据的收集就是将会计凭证输入凭证数据库文件中的过程。在计算机环境下，会计数据的收集有人工与计算机混合收集方式（如会计凭证的录入），也有自动收集方式（如机制凭证）。

会计数据的处理

会计数据的处理是在会计人员的控制下由计算机来实现分类、汇总、计算、传递等功能。按照会计数据处理的时间效应，有成批处理方式（如登账）

和实时处理方式（如机制凭证）。

会计信息的输出

会计信息的输出就是将会计数据处理的结果根据需要分别传输给信息使用者的过程。按照会计人员对会计信息提取方式的不同，可分为显示输出、打印输出、磁盘输出和网络传输。

会计数据的存储

会计数据的存储就是将涵盖经济业务的所有信息以凭证数据库文件的形式保存有磁、光介质中，可以作为档案长期保存，也可以为进一步处理提供数据源。

为了避免处理流程中出现错误，在会计软件的开发设计时就内嵌了多种控制程序加以控制。

思考题

什么是电算化会计信息系统？

与手工会计信息系统相比，电算化会计信息系统有什么特点？

开展电算化会计的意义何在？

国内外会计电算化的发展历程是怎样的？

会计电算化系统建立通常需要哪些软硬件配置？

目前可选用的国内外会计软件有哪些？

会计电算化管理制度包括哪些内容？

电算化会计信息系统的数据处理流程是怎样的？

第十二章 会计工作组织

学习目的：了解会计工作的组织，各单位会计机构的设立，会计人员的配备，依据会计法规进行合法的会计工作。

学习要点：会计工作组织的意义和相关要求。

第一节 会计工作组织的意义和要求

一、会计工作组织的意义

科学地组织会计工作，对于完成会计的任务，实现会计的职能，发挥会计在经济管理中的作用，具有非常重要的意义。

（景）科学地组织会计工作，有利于提高会计工作效率。会计工作是一项复杂细致，涉及面广，要求严密的工作。它所反映的经济活动是错综复杂的。各单位所要发生的经济活动，都要通过会计工作把它们科学地联系起来，需要经过编制会计凭证，登记账簿，编报会计报告等一系列计算、记录、分类、汇总、分析、检查的手续和处理程序。在各个程序、各种手续之间，一环紧扣一环，任何一个环节出现差错，或者脱节，往往都会影响整个会计核算工作及其结果的正确性和及时性。因此，为保证会计工作质量，提高会计工作效率，就必须科学地组织会计工作，使其按正确的程序和手续有序地进行。

（圆）科学地组织会计工作，有利于加强经济管理。会计工作是经济管理的组成部分，同时又是为经济管理提供信息的信息系统。正确组织会计工作，协调会计工作内部与其他管理部门之间的关系（如会计与统计），提高会计信息质量，对加强经济管理，正确决策具有重要意义。

（壤）科学地组织会计工作，有利于完成会计的任务。会计工作的基本任务就是通过会计核算的专门方法反映经济活动过程及其结果，为经济管理提供信息。而这一任务的顺利完成，必须科学地组织会计工作。

（源）科学地组织会计工作，有利于划清经济责任，保证社会主义市场经济健康运行。科学地组织会计工作，既有利于岗位责任制的建立和落实，也有

利于从组织上保证正确地执行党和国家的方针政策和财经制度，保证社会主义市场经济健康发展。

二、会计工作组织的要求

国家统一规定的会计法令和制度，是各企事业单位组织会计工作的主要依据。各单位必须按照党和国家有关方针、政策和制度的规定组织会计工作。此外，科学地组织会计工作还必须符合下列几项基本要求。

（一）组织会计工作，必须在国家统一领导下进行。我国是实行市场经济的社会主义国家，各企、事业单位的一切经济活动，都是在国家的统一领导下，按有关方针、政策、计划、预算进行的。会计所提供的各项指标和数据资料，既是反映经济活动中国家计划（或预算）执行的结果，又是国家制定方针、政策、计划（或预算）的重要依据之一。因此，各企事业单位必须在国家统一领导下组织会计工作。

（二）组织会计工作，既要遵循会计工作的客观规律，还要依据各企事业单位生产经营管理的特点来进行。既要符合国家统一的要求，又要适应企业的具体情况。因此，企事业单位必须在党与国家统一领导下组织会计工作，遵循会计工作理论规律，按照党和国家制定的方针、政策，处理各项经济业务，设置会计机构，配备会计人员，建立会计制度。同时还必须考虑到本单位的具体情况，如规模小的企业与规模大的企业，在会计机构设置和会计人员配备与分工方面要有所区别。此外，不同的企业根据各自情况，在国家统一规定的会计法规等范围内，可以设置不同的账簿，采用不同的记账程序和采用不同的成本计算方法，等等。总之，会计工作必须适应实际情况，满足实际需要，才能发挥其应有的作用。

（三）组织会计工作，要厉行节约，简化核算手续。会计工作本身也要讲求实效，避免不必要的浪费。在保证会计工作正常进行和不断提高质量的前提下，要力求会计机构精简，人员分工合理，以提高每一个会计人员的工作效率。会计工作手续和会计处理程序，应切合实际，避免重复劳动，做到以最少的人力、物力和财力消耗，取得最大的工作效果。

（四）组织会计工作，要把专业核算与群众核算相结合。企事业单位的会计工作，涉及到生产经营各个环节。它综合核算和监督企业财务成本的情况。这些工作离开专业会计人员是不可想象的。但必须指出，广大职工工作在生产第一线，他们最熟悉生产情况，哪里能节约，哪里有浪费，他们最清楚。所以，要做好会计工作必须实行专业核算和群众核算相结合的原则。群众核算能为专业核算提供准确的原始资料，它是专业核算进行综合汇总的主要依据。可见只

有专业核算与群众核算密切结合,才能做好整个企业经营管理工作的任务,完成会计工作任务。

三、会计工作组织的内容

会计工作组织,就其内容来说主要包括以下几方面。

1. 设置会计机构

设置会计机构,确定会计工作组织形式。由于会计工作的特殊性,因此各单位必须设置专门的会计机构来办理,这是会计工作顺利进行的必要前提。此外,各单位还应结合本单位的特点选择适当的会计工作组织形式。

2. 配备会计人员

会计工作不仅需要专门机构,而且还必须配备专职的会计工作人员。只有合理配备财务会计人员,企事业单位才能进行正常会计工作。

3. 建立健全会计规章制度

有了专门机构和专职人员,若没有必要的规章制度,则会计工作也无法有序进行。因此,建立健全规章制度,是会计组织的一项重要内容。

4. 会计操作技术

会计操作技术,是完成会计工作的具体手段,它直接影响到会计工作的质量和工作效率。因此,在组织会计工作时,也包含着选择科学的会计操作技术,并不断地加以改进。

第二节 设置会计机构

一、各级会计机构的设置

会计机构是各单位内部单独设置的领导、组织和直接处理会计工作的职能部门。建立健全会计机构,是加强会计工作,保证会计工作顺利进行的重要条件。

各个企业、行政、事业单位都要设置会计工作的专职机构。规模较小、业务量较少的单位,如果不能单独设置会计机构,可根据会计工作的实际需要配备专职的会计人员,或者指定专人负责办理会计工作。

中央和地方各级行政管理机关,一般都设置财务会计司、局、处、科等专门机构。这些财务会计机构负责组织、领导和监督所属单位的会计工作,它们的主要任务是:根据国家统一规定,制定本系统的会计管理制度;审核、批复所属单位上报的会计报表,同时汇总编制本系统的汇总会计报表;检查和指导

下属单位的会计工作，并帮助其解决工作上的问题；处理单位与财政及上下级之间缴拨款等会计事项；总结、交流经验；处理属于职能范围内的其他工作。

单位会计机构的组织，因单位不同而有所不同。基层企业一般都设置财务会计处、科、股（或组），大企业集团可在财务会计处上设置财务会计部，在厂长、经理或总会计师的领导下，负责办理整个企业的财务会计工作；大中型企业要设置总会计师（财务总监），总会计师在经理领导下，主管整个企业的财务会计工作；小型企业要指定一名副经理行使总会计师职权。

企业内部各业务部门，根据需要，可以设专业人员从事财务会计工作。他们是整个企业财务会计工作的组成部分，应由总会计师或企业财务会计部门负责人负责指导和监督。

二、会计工作的组织形式

企业会计工作的组织形式，一般分为集中核算和非集中核算两种形式。

（景 集中核算就是在实行独立核算的单位，把整个企业的主要会计工作集中在企业财务会计部门。其他各职能部门或生产经营环节一般只填制原始凭证或汇总原始凭证，定期将其送交会计部门处理。会计部门集中办理全部或大部分明细核算以及所有总分类核算，并编制会计报表。实行集中核算，可以适当减少核算层次和核算工作量，但不便于各部门及时利用核算资料。

（圆 非集中核算又称分散核算。就是单位内部各部门相关业务的明细核算在会计部门指导下分散在各部门进行的一种会计组织形式。会计部门主要根据各部门报送的核算资料进行总分类核算和编制有关会计报表。实行分散核算，各业务部门可以及时利用核算资料，但由于核算层次增加，核算工作量相应加大。

三、会计工作的岗位责任制

会计工作的岗位责任制，指会计机构中对各项会计工作的职权范围、具体内容和要求作出的具体规定，并落实到每个会计岗位或会计人员的一种会计工作责任制度。建立健全会计岗位责任制，可以明确各个会计岗位及会计人员的业务工作分工及具体的职责权限，增强会计人员的责任感，提高会计工作的效率和质量，也便于考核和评价会计人员的工作成果。

各单位的会计工作内容不同，业务繁简不同，人员配备也不一样，因而在财务会计机构内部对会计工作的组织分工和每人所担负的具体工作也不尽相同。对大中型企业来说，通常按照经常发生的、工作量较大的各种会计事项，分设若干专业组，每个组配备必要的会计人员，分担有关会计工作。各组会计

人员也要有明确的分工，并规定各工作岗位的职责。这样，可以避免工作脱节，加强相互监督，保证及时地完成工作任务。

会计工作中各岗位的责任，可以根据会计人员分工协作的情况及管理要求，加以适当的调整。为了使会计人员能全面地熟悉并掌握各项会计工作，可以采取轮换工作的办法，既有利于培养会计人员，又便于互相协作，提高工作效率。

四、总会计师

总会计师是经济组织中负责经济核算工作的领导人。

大中型企事业单位和业务主管部门可以设置总会计师。1980年 5月 19日中华人民共和国国务院发布《总会计师条例》，明确了总会计师的职权和地位，以便发挥总会计师在加强经济管理，提高经济效益中的作用。

总会计师的基本职责：①参与物资供应、产品生产、产品销售、技术措施、基本建设等计划和主要经济合同的审查，检查计划经济合同的执行情况，考核生产经营成果；②组织有关部门编制财务计划，落实完成计划措施，对执行中存在的问题提出改进办法；③组织群众性的经济核算工作，建立各经济活动分析制度，挖掘增产节约潜力；④监督本单位执行国家财经政策、法令、制度，遵守财经纪律；⑤负责对本单位财务会计机构的设置和人员配备、会计专业职务的设置和聘任提出方案，组织会计人员的业务培训和考核，支持会计人员依法行使职权；⑥协助公司经理对企业的生产经营，行政事业单位的业务发展以及基本建设投资等问题作出决策。

总会计师的工作权限：①参与经济组织重要的生产、经营管理会议和其他有关会议；②对违反国家财经法律、法规、方针、政策、制度和有可能在经济上造成损失、浪费的行为，有权制止或者纠正；③审批财务收支工作；④预算、财务收支计划、成本和费用计划、信贷计划、财务专题报告、会计决策报表，须经总会计师签署；⑤会计人员的任用、晋升、调动、奖惩，应当事先征求总会计师的意见。

五、会计师事务所

中华人民共和国国务院于 1980年 7月 1日发布了《中华人民共和国注册会计师条例》；1993年 6月 1日，第八届全国人大常委会第四次会议通过《中华人民共和国注册会计师法》。

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。注册会计师承办下列审计业务。

第一，审查企业会计报表，出具审计报告。

第二，验证企业资本，出具验资报告。

第三，办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务，出具有关的报告。

第四，法律、行政法规规定的其他审计业务。

注册会计师可以承办会计咨询、会计服务业务。

设立会计师事务所，由国务院财政部门或省、自治区、直辖市人民政府财政部门批准。

注册会计师协会是由注册会计师组成的社会团体。

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。

第三节 会计人员

会计人员是从事日常会计业务处理工作的专职人员。为了充分发挥会计的职能，完成会计的任务，各企事业单位的会计机构，都必须根据实际需要配备一定数量符合会计工作岗位条件要求的会计人员。

一、会计人员的条件

会计是国民经济管理工作的重要组成部分，它对改善经营管理，提高经济效益有重要作用。因而，各单位会计人员必须符合下列条件。

1. 爱岗敬业，整体素质好

作为一个合格的会计人员，首先应该是一个爱岗敬业者。因此，会计人员必须要有良好的政治素质和职业道德，热爱本职工作，热心四化建设。

2. 坚持原则，按章办事

财经法规是依据国家方针、政策制定的，体现了社会主义经济的发展方向。会计人员必须认真学习国家的财经方针、政策，以身作则，廉洁奉公，一尘不染；积极宣传和认真执行党和国家的规章制度；敢于同违法乱纪作斗争。

3. 提高业务水平，精益求精

会计是内容丰富的管理信息系统，在变幻莫测的市场经济下，会计人员要完成会计的任务，需要不断地学习专业知识，使自己的业务水平不断提高。

4. 实事求是，当好参谋

会计资料是制定有关方针、政策的重要依据，会计人员必须坚持实事求是的原则，会计资料真实可靠；会计人员要树立以提高经济效益为中心的思想，参与企业的重大决策，当好领导的助手和参谋。

二、会计人员的职责和权限

根据我国会计法的有关规定，会计人员具有如下职责和权限：

(员) 会计人员依会计法规定进行核算，实施会计监督；

(圆) 会计人员对违反会计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；

(猿) 会计人员应当遵守职业道德，提高业务素质。

三、会计人员的技术职称

为了调动会计人员的积极性、不断提高其业务水平，发挥其在会计工作中的作用，对拥护中国共产党，热爱祖国，认真执行党的方针政策，努力钻研业务的会计人员，根据其学识水平、业务能力和工作成绩，并适当考虑其学历和资历，分别授予会计员、助理会计师、会计师、副高级会计师以及正高级会计师的技术职称。

第四节 摇会计法规体系

会计法规是会计工作必须遵守的规范。为了适应市场经济发展的需要，我国于 20 世纪 80 年代起就开始考虑重新构建新的会计法规体系，1985 年颁发“会计法”，1993 年企业会计进行了重大改革，1998 年预算会计又进行了重要改革。在总结自我经验的基础上，借鉴国际惯例、改革原有的会计制度，已基本建立起一套既符合我国的国情，又同国际惯例接轨的新的会计法规体系。

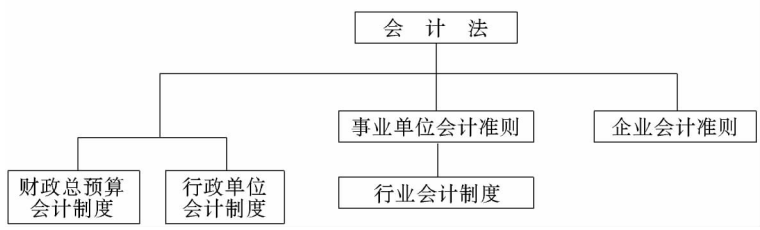
一、我国新会计法规体系框架

我国的会计法规体系分三个层次：会计法、会计准则、会计制度。它们之间的关系如图表 12-1 所示。

二、会计法

会计法是我国会计工作的第一大法，它通过法律的形式将会计工作的地位、任务、作用以及行为规范固定下来，它适用于所有的单位和组织。我国会计法于 1985 年 1 月 21 日由第六届全国人民代表大会常务委员会第九次会议通过。根据 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通过修正。1998 年 12 月 29 日第九届全国人民代表大会常务委员会第十二次会议又进行了第二次修正。

图表 1-1 我国会计法规体系框图



经过两次修正的会计法共包括 7章 106条，修正后的会计法明确了单位负责人是会计行为的责任主体；强调了会计的独立性；提出了新的会计监督体系；严肃法律责任，加大打假力度；第一次宣告了我国会计行业终生禁入制。会计法经过修正后更加科学、规范，从而为进一步规范会计行为、确保会计资料的真实完整、维持市场经济秩序提供了法律保证。

三、会计准则

会计准则是依据会计法制定的是会计核算行为的规范，目前我国已形成“企业会计准则”和“事业单位会计准则”两套准则。

（一）企业会计准则

《企业会计准则》分两部分，即基本准则和具体准则，在 1992年企业会计改革时就构建了会计准则的这一框架。1993年，财政部重新构建了企业会计准则体系，并于 1997年颁布了基本准则和 38项具体准则，实现了我国会计准则体系与国际会计准则的趋同。基本准则主要是对会计核算前提、记账基础、记账方法、会计信息质量要求以及会计要素的确认、计量和报告提出了基本要求。具体准则还针对不同的会计业务规范了其处理方法。

（二）事业单位会计准则

《事业单位会计准则（试行）》于 1997年 5月 15日由财政部颁发，它的作用同企业会计基本准则，是对事业单位会计核算行为提出了基本规范要求，包括 7章共 106条，其内容包括会计核算基本前提和一般原则、会计要素的确认计量原则和会计报表的基本规定。

四、会计制度

会计制度是依据会计基本准则制定的，它是按照行业的特点分别制定行业会计制度。会计制度也是会计核算行为的具体规范，其内容主要包括对会计科目的设置与使用，对财务报表的种类和编制方法进行了说明。

新企业会计准则体系实现了会计准则与会计制度的统一，会计制度不再单独自成体系，而是以《企业会计准则——应用指南》中的附录形式体现。但目前我国事业单位会计制度仍然保留，它是分行业颁发的（分别按科学事业单位、高校事业单位、医疗卫生事业单位及文艺团体事业单位等颁发）。同时我国还颁发了财政总预算会计制度与行政单位会计制度。

第五节 摇会计操作技术

会计操作技术是对会计数据在记录、计算、分类、整理、储存和报告等一系列过程中所采用的技术方法。

会计操作技术是随社会经济的发展和科学技术的进步而不断发展变化的。一般来说，它经历了手工操作、机械化操作和计算机操作三个发展阶段。

一、手工操作技术

手工操作技术主要是通过手工劳动处理会计数据。它经历的时间最漫长，从远古结绳记事开始，逐步发展到后来以算盘为运算工具，用笔墨在凭证、账簿上记录各项经济业务，并通过账簿的记录和编制会计报表，储存和提供系统的数据资料。

二、机械操作技术

随着生产的发展，科学技术的进步，会计机械化操作技术以机器操作替代了手工操作。首先在记录和计算方面使用了打字机和计算机，使会计操作技术出现了半手工、半机械化操作。以后又出现穿孔卡片计算机核算系统，即机械化核算系统，使会计数据处理比手工操作又快又准，是会计操作技术的一大进步。

三、计算机操作技术

随着电子计算机在各个领域的推广应用，会计操作技术也采用了计算机，使用电子计算机处理会计数据，如关于数据的分类、排序、运算、存储和传输等一系列处理过程，都是在机器内自动进行，从而大大提高了数据处理的程度。

由于会计采用计算机操作，能够长时间存储大量的经济技术方面的数据资料，会计工作中的记账、编表等抄写和计算工作，都由计算机来承担，从而使会计人员可以把主要精力用于加强会计监督等工作上，更好地发挥会计在经济

管理中的作用。

随着经济的发展及科学技术的进步，计算机操作技术在会计领域将越来越广泛地得到应用。

随着电子计算机的不断发展和更新，电子计算机在会计中的应用将越来越广泛，在我国应用电子计算机进行会计核算、会计分析、会计预测，进行全面会计管理的时代即将到来。

思考题

1. 科学地组织会计工作有什么意义？应符合哪些要求？

2. 会计工作组织的内容有哪些？

3. 什么是会计机构？各级管理机关的会计机构的主要任务是什么？

4. 什么是集中核算和非集中核算？各有什么优缺点？

5. 什么是会计工作的岗位责任制？建立岗位责任制的意义是什么？

6. 总会计师有哪些基本职责和工作权限？

7. 会计人员应符合哪些条件？其职责和权限有哪些？

8. 我国的会计法规体系分几个层次？各有什么作用？

9. 修正后的会计法突出了哪几个要点？

10. 会计操作技术经历了哪几个发展阶段？其未来发展趋势如何？

附录 员

中华人民共和国会计法

摇摇（员九九年 月 日第六届全国人民代表大会常务委员会第九次会议通过摇摇根据 员九九年 月 日第八届全国人民代表大会常务委员会第五次会议《关于修改〈中华人民共和国会计法〉的决定》修正摇摇 员九九年 月 日第九届全国人民代表大会常务委员会第十二次会议修订）

目摇摇录

第一章摇摇总摇摇则

第二章摇摇会计核算

第三章摇摇公司、企业会计核算的特别规定

第四章摇摇会计监督

第五章摇摇会计机构和会计人员

第六章摇摇法律责任

第七章摇摇附摇摇则

第一章摇摇总摇摇则

第一条摇摇为了规范会计行为，保证会计资料真实、完整，加强经济管理和财务管理，提高经济效益，维护社会主义市场经济秩序，制定本法。

第二条摇摇国家机关、社会团体、公司、企业、事业单位和其他组织（以下统称单位）必须依照本法办理会计事务。

第三条摇摇各单位必须依法设置会计账簿，并保证其真实、完整。

第四条摇摇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。

第五条摇摇会计机构、会计人员依照本法规定进行会计核算，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、会计账簿和其他会计资料，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。

第六条摇摇对认真执行本法，忠于职守，坚持原则，做出显著成绩的会计人员，给予精神的或者物质的奖励。

第七条摇摇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。

第八条摇摇国家实行统一的会计制度。国家统一的会计制度由国务院财政部门根据本法制定并公布。

国务院有关部门可以依照本法和国家统一的会计制度制定对会计核算和会计监督有特殊要求的行业实施国家统一的会计制度的具体办法或者补充规定，报国务院财政部门审核批准。

中国人民解放军总后勤部可以依照本法和国家统一的会计制度制定军队实施国家统一的会计制度的具体办法，报国务院财政部门备案。

第二章 会计核算

第九条 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。

第十条 下列经济业务事项，应当办理会计手续，进行会计核算：

- (一) 款项和有价证券的收付；
- (二) 财物的收发、增减和使用；
- (三) 债权债务的发生和结算；
- (四) 资本、基金的增减；
- (五) 收入、支出、费用、成本的计算；
- (六) 财务成果的计算和处理；
- (七) 需要办理会计手续、进行会计核算的其他事项。

第十一条 会计年度自公历 1 月 1 日起至 12 月 31 日止。

第十二条 会计核算以人民币为记账本位币。

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，但是编报的财务会计报告应当折算为人民币。

第十三条 会计凭证、会计账簿、财务会计报告和其他会计资料，必须符合国家统一的会计制度的规定。

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。

任何单位和个人不得伪造、变造会计凭证、会计账簿及其他会计资料，不得提供虚假的财务会计报告。

第十四条 会计凭证包括原始凭证和记账凭证。

办理本法第十条所列的经济业务事项，必须填制或者取得原始凭证并及时送交会计机构。

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。原始凭证金额有错误的，应当由出具单位重开，不得在原始凭证上更正。

记账凭证应当根据经过审核的原始凭证及有关资料编制。

第十五条摇会计账簿登记，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。会计账簿包括总账、明细账、日记账和其他辅助性账簿。

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。

第十六条摇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。

第十七条摇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。

第十八条摇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。

第十九条摇单位提供的担保、未决诉讼等或有事项，应当按照国家统一的会计制度的规定，在财务会计报告中予以说明。

第二十条摇财务会计报告应当根据经过审核的会计账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；其他法律、行政法规另有规定的，从其规定。

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。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。

第二十一条摇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。

单位负责人应当保证财务会计报告真实、完整。

第二十二条摇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。在中华人民共和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。

第二十三条摇各单位对会计凭证、会计账簿、财务会计报告和其他会计资料应当建立档案，妥善保管。会计档案的保管期限和销毁办法，由国务院财政部门会同有关部门制定。

第三章摇公司、企业会计核算的特别规定

第二十四条摇公司、企业进行会计核算，除应当遵守本法第二章的规定外，还应当遵守本章规定。

第二十五条摇公司、企业必须根据实际发生的经济业务事项，按照国家统一的会计制

度的规定确认、计量和记录资产、负债、所有者权益、收入、费用、成本和利润。

第二十六条摇公司、企业进行会计核算不得有下列行为：

- (一) 随着改变资产、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) 随着改变费用、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。

第四章摇会计监督

第二十七条摇各单位应当建立、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；
- (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。

第二十八条摇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。

第二十九条摇会计机构、会计人员发现会计账簿记录与实物、款项及有关资料不相符的，按照国家统一的会计制度的规定有权自行处理的，应当及时处理；无权处理的，应当立即向单位负责人报告，请求查明原因，作出处理。

第三十条摇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。收到检举的部门有权处理的，应当依法按照职责分工及时处理；无权处理的，应当及时移送有权处理的部门处理。收到检举的部门、负责处理的部门应当为检举人保密，不得将检举人姓名和检举材料转给被检举单位和被检举人个人。

第三十一条摇有关法律、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、会计账簿、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。

财政部门有权对会计师事务所出具审计报告的程序和内容进行监督。

第三十二条摇财政部门对各单位的下列情况实施监督：

- (一) 是否依法设置会计账簿；

(二) 会计凭证、会计账簿、财务会计报告和其他会计资料是否真实、完整；

(三) 会计核算是否符合本法和国家统一的会计制度的规定；

(四) 从事会计工作的人员是否具备从业资格。

在对前款第(二)项所列事项实施监督,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账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。

第三十三条摇财政、审计、税务、人民银行、证券监管、保险监督等部门应当依照有关法律、行政法规规定的职责,对有关单位的会计资料实施监督检查。

前款所列监督检查部门对有关单位的会计资料依法实施监督检查后,应当出具检查结论。有关监督检查部门已经作出的检查结论能够满足其他监督检查部门履行本部门职责需要的,其他监督检查部门应当加以利用,避免重复查账。

第三十四条摇依法对有关单位的会计资料实施监督检查的部门及其工作人员对在监督检查中知悉的国家秘密和商业秘密负有保密义务。

第三十五条摇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。

第五章摇会计机构和会计人员

第三十六条摇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。总会计师的任职资格、任免程序、职责权限由国务院规定。

第三十七条摇会计机构内部应当建立稽核制度。

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。

第三十八条摇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者从事会计工作三年以上经历。

会计人员从业资格管理办法由国务院财政部门规定。

第三十九条摇会计人员应当遵守职业道德,提高业务素质。对会计人员的教育和培训工作应当加强。

第四十条摇因有提供虚假财务会计报告,做假账,隐匿或者故意销毁会计凭证、会计账簿、财务会计报告,贪污、挪用公款,职务侵占等与会计职务有关的违法行为被依法追究刑事责任的人员,不得取得或者重新取得会计从业资格证书。

除前款规定的人员外,因违法违纪行为被吊销会计从业资格证书的人员,自被吊销会计从业资格证书之日起五年内,不得重新取得会计从业资格证书。

第四十一条摇会计人员调动工作或者离职,必须与接管人员办清交接手续。

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；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会同监交。

第六章 法律责任

第四十二条 违反本法规定，有下列行为之一的，由县级以上人民政府财政部门责令限期改正，可以对单位并处三千元以上五万元以下的罚款；对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员，可以处二千元以上二万元以下的罚款；属于国家工作人员的，还应当由其所在单位或者有关单位依法给予行政处分：

- （一）不依法设置会计账簿的；
- （二）私设会计账簿的；
- （三）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；
- （四）以未经审核的会计凭证为依据登记会计账簿或者登记会计账簿不符合规定的；
- （五）随意变更会计处理方法的；
- （六）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；
- （七）未按照规定使用会计记录文字或者记账本位币的；
- （八）未按照规定保管会计资料，致使会计资料毁损、灭失的；
- （九）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；
- （十）任用会计人员不符合本法规定的。

有前款所列行为之一，构成犯罪的，依法追究刑事责任。

会计人员有第一款所列行为之一，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。

有关法律对第一款所列行为的处罚另有规定的，依照有关法律的规定办理。

第四十三条 伪造、变造会计凭证、会计账簿，编制虚假财务会计报告，构成犯罪的，依法追究刑事责任。

有前款行为，尚不构成犯罪的，由县级以上人民政府财政部门予以通报，可以对单位并处五千元以上十万元以下的罚款；对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员，可以处三千元以上五万元以下的罚款；属于国家工作人员的，还应当由其所在单位或者有关单位依法给予撤职直至开除的行政处分；对其中的会计人员，并由县级以上人民政府财政部门吊销会计从业资格证书。

第四十四条 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，构成犯罪的，依法追究刑事责任。

有前款行为，尚不构成犯罪的，由县级以上人民政府财政部门予以通报，可以对单位并处五千元以上十万元以下的罚款；对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员，可以处三千元以上五万元以下的罚款；属于国家工作人员的，还应当由其所在单位或者有关单位依法给予撤职直至开除的行政处分；对其中的会计人员，并由县级以上人民政府财政部门吊销会计从业资格证书。

第四十五条摇授意、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，构成犯罪的，依法追究刑事责任；尚不构成犯罪的，可以处五千元以上五万元以下的罚款；属于国家工作人员的，还应当由其所在单位或者有关单位依法给予降级、撤职、开除的行政处分。

第四十六条摇单位负责人对依法履行职责、抵制违反本法规定行为的会计人员以降级、撤职、调离工作岗位、解聘或者开除等方式实行打击报复，构成犯罪的，依法追究刑事责任；尚不构成犯罪的，由其所在单位或者有关单位依法给予行政处分。对受打击报复的会计人员，应当恢复其名誉和原有职务、级别。

第四十七条摇财政部门及有关行政部门的工作人员在实施监督管理中滥用职权、玩忽职守、徇私舞弊或者泄露国家秘密、商业秘密，构成犯罪的，依法追究刑事责任；尚不构成犯罪的，依法给予行政处分。

第四十八条摇违反本法第三十条规定，将检举人姓名和检举材料转给被检举单位和被检举人个人的，由所在单位或者有关单位依法给予行政处分。

第四十九条摇违反本法规定，同时违反其他法律规定的，由有关部门在各自职权范围内依法进行处罚。

第七章摇附摇摇则

第五十条摇本法下列用语的含义：

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。

国家统一的会计制度，是指国务院财政部门根据本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制度。

第五十一条摇个体工商户会计管理的具体办法，由国务院财政部门根据本法的原则另行规定。

第五十二条摇本法自 圆园园园年 苑月 员日起施行。

附录 圆

企业会计准则——基本准则

第一章 总则

第一条 为规范企业会计确认、计量和报告行为，保证会计信息质量，根据《中华人民共和国会计法》和其他有关法律、行政法规，制定本准则。

第二条 本准则适用于在中华人民共和国境内设立的企业（包括公司，下同）。

第三条 企业会计准则包括基本准则和具体准则，具体准则的制定应当遵循本准则。

第四条 企业应当编制财务会计报告（又称财务报告，下同）。财务会计报告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。

第五条 企业应当对其本身发生的交易或事项进行会计确认、计量和报告。

第六条 企业会计确认、计量和报告应当以持续经营为前提。

第七条 企业应当划分会计期间，分期结算账目和编制会计报告。

会计期间分为年度和中期。中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间。

第八条 企业会计应当以货币计量。

第九条 企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。

第十条 企业应当按照交易或者事项的经济特征确定会计要素。会计要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。

第十一条 企业应当采用借贷记账法记账。

第二章 会计信息质量要求

第十二条 会计核算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。

第十三条 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。

第十四条 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。

第十五条 企业提供的会计信息应当具有可比性。

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。

不同企业发生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。

第十六条 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。

第十七条圆瑶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。

第十八条圆瑶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。

第十九条圆瑶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。

第三章圆瑶资产

第二十条圆瑶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。

前款所指的企业过去的交易或者事项包括购买、生产、建造行为或其他交易或者事项。预期在未来发生的交易或者事项不形成资产。

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。

预期会给企业带来经济利润，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。

第二十一条圆瑶符合本准则第二十条规定的资产定义的资源，在同时满足以下条件时，确认为资产：

- (一) 与该资源有关的经济利益很可能流入企业；
- (二) 该资源的成本或者价值能够可靠地计量。

第二十二条圆瑶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。

第四章圆瑶负债

第二十三条圆瑶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实义务。

现实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。

第二十四条圆瑶符合本准则第二十三条规定的负债定义的义务，在同时满足以下条件时，确认为负债：

- (一) 与该义务有关的经济利益很可能流出企业；
- (二) 未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。

第二十五条圆瑶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。

第五章圆瑶所有者权益

第二十六条圆瑶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。

公司所有者权益又称为股东权益。

第二十七条圆瑶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。

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的、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。

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。

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。

第二十八条 所有者权益金额取决于资产和负债的计量。

第二十九条 所有者权益项目应当列入资产负债表。

第六章 收入

第三十条 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。

第三十一条 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。

第三十二条 符合收入定义和收入确认条件的项目，应当列入利润表。

第七章 费用

第三十三条 费用是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。

第三十四条 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。

第三十五条 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。

企业发生的支出不产生经济利益的，或者即使能够产生经济利润但不符合或者不再符合资产确认条件的，应当在发生时确认为费用，计入当期损益。

企业发生的交易或者事项导致其承担了一项负债而又不确认为一项资产的，应当在发生时确认为费用，计入当期损益。

第三十六条 符合费用定义和费用确认条件的项目，应当列入利润表。

第八章 利润

第三十七条 利润是指企业在一定期间的经营成果。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。

第三十八条 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。

第三十九条 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。

第四十条 利润项目应当列入利润表。

第九章 会计计量

第四十一条 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,下同)时,应当按照规定的会计计量属性进行计量,确定其金额。

第四十二条 会计计量属性主要包括:

(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。

(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。

(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。

(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入时的折现金额计量。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。

(五) 公允价值。在公允价值计量下,资产和负债按照在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量。

第四十三条 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。

第十章 财务报告

第四十四条 财务会计报告是指企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果、现金流量等会计信息的文件。

财务会计报告包括会计报表及其附注和其他应当在财务会计报告中披露的相关信息和资料。会计报表至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表等报表。

小企业编制的会计报表可以不包括现金流量表。

第四十五条 资产负债表是指反映企业在某一特定日期的财务状况的会计报表。

第四十六条 利润表是指反映企业在一定会计期间的经营成果的会计报表。

第四十七条 现金流量表是指反映企业在一定会计期间的现金和现金等价物流入和流出的会计报表。

第四十八条 附注是指对在会计报表中列示项目所作的进一步说明,以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。

第十一章 附则

第四十九条 本准则由财政部负责解释。

第五十条 本准则自 2006 年 1 月 1 日起施行。

主要参考书目

- [1] 财政部援企业会计准则援北京：经济科学出版社，2006
- [2] 财政部援企业会计准则：应用指南援北京：中国财政经济出版社，2006
- [3] 《中华人民共和国会计法讲话》编写组援中华人民共和国会计法讲话 [4] 援北京：经济科学出版社，2005
- [5] 郭道扬援中国会计史稿 [6] 援北京：中国财政经济出版社，2005
- [7] 郭道扬援会计史教程 [8] 援北京：中国财政经济出版社，2005
- [9] 陈玉清援基础会计 [10] 援沈阳：东北大学出版社，2005
- [11] 陈国辉援基础会计 [12] 援大连：东北财经大学出版社，2005
- [13] 陈少华援会计学原理学习指导与练习 [14] 援厦门：厦门大学出版社，2005
- [15] 吴水澎援会计学原理 [16] 援沈阳：辽宁人民出版社，2005
- [17] 朱小平，徐泓 [18] 援初级会计学援北京：中国人民大学出版社，2005
- [19] 于小镭援新企业会计实务讲解 [20] 援北京：机械工业出版社，2005
- [21] 赵德武援会计计量理论研究 [22] 援成都：西南财经大学出版社，2005
- [23] 管一民援基础会计 [24] 援上海：上海财政大学出版社，2005
- [25] 陈少华援会计学原理 [26] 援厦门：厦门大学出版社，2005
- [27] 吴水澎援财务会计基本理论 [28] 援沈阳：辽宁人民出版社，2005