

目 录

第一章 总 论……1

- 第一节 财务会计目标……2
- 第二节 会计基本假设……5
- 第三节 会计信息质量要求……9
- 第四节 会计要素及其确认……12
- 第五节 会计计量……17

第二章 货币资金……22

- 第一节 货币资金概述……23
- 第二节 库存现金……24
- 第三节 银行存款……27
- 第四节 其他货币资金……37

第三章 金融资产……41

- 第一节 金融资产概述……43
- 第二节 以公允价值计量且其变动
计入当期损益的金融资产……44
- 第三节 持有至到期投资……48
- 第四节 贷款和应收款项……55
- 第五节 可供出售金融资产……63
- 第六节 金融资产减值损失……68

第四章 存 货……77

- 第一节 存货概述……78

第二节 存货的确认及初始计量……80

第三节 原材料……90

第四节 库存商品……104

第五节 周转材料……111

第六节 存货的清查……116

第七节 存货的期末计价……118

第五章 长期股权投资……125

第一节 长期股权投资概述……126

第二节 长期股权投资的初始计量……127

第三节 长期股权投资的后续计量……131

第四节 长期股权投资核算方法的转换及处置……137

第六章 固定资产和投资性房地产……143

第一节 固定资产概述……144

第二节 固定资产的取得……146

第三节 固定资产折旧……157

第四节 固定资产的后续支出……161

第五节 固定资产的期末计价……163

第六节 固定资产的清理……164

第七节 固定资产的盘亏和盘盈……166

第八节 投资性房地产……167

第七章 无形资产及其他资产……180

第一节 无形资产概述……181

第二节 无形资产的初始计量……183

第三节 无形资产的后续计量……186

第四节 无形资产的出租与处置……188

第五节 其他资产……190

第八章 流动负债……194

- 第一节 流动负债概述……195
- 第二节 短期借款……197
- 第三节 应付及预收款项……198
- 第四节 应付职工薪酬……203
- 第五节 应交税费……207
- 第六节 应付利息和应付股利……219
- 第七节 其他应付款……220

第九章 非流动负债……224

- 第一节 非流动负债的概述……226
- 第二节 长期借款……226
- 第三节 应付债券……228
- 第四节 长期应付款……233
- 第五节 借款费用资本化……235

第十章 所有者权益……241

- 第一节 所有者权益概述……243
- 第二节 实收资本……244
- 第三节 资本公积……250
- 第四节 留存收益……253

第十一章 收入、费用与利润……259

- 第一节 收入、费用与利润概述……260
- 第二节 利润总额的形成……262
- 第三节 所得税费用……287
- 第四节 净利润及其分配……299

第十二章 财务报告……304

- 第一节 财务报告概述……306

第二节	资产负债表·····	309
第三节	利润表·····	317
第四节	现金流量表·····	324
第五节	所有者权益变动表·····	337
第六节	财务报表附注·····	339

第十三章 会计政策、会计估计变更和差错更正·····349

第一节	会计政策、会计估计和前期差错概述·····	351
第二节	会计政策变更·····	357
第三节	会计估计变更·····	364
第四节	前期差错更正·····	366

第十四章 资产负债表日后事项·····370

第一节	资产负债表日后事项概述·····	371
第二节	资产负债表日后调整事项的会计处理·····	374
第三节	资产负债表日后非调整事项的处理·····	379

参考文献·····383

前言

财务会计学是会计学、财务管理学等相关财经类专业的一门专业必修课，在会计学科课程体系中起着承上启下的作用，是整个财务会计学科知识体系的主体。它主要运用基本会计学原理，系统地介绍对企业发生的经济业务和会计事项进行会计确认、计量、记录、报告与披露的基本原则及基本技术方法。我国《企业会计准则》（2006年版）已于2007年1月1日首先在上市公司、证券公司、基金公司和期货公司中实施。会计准则体系的实施，推动了我国会计事业的加速发展，使我国财务会计的内容发生了巨大变化。在2008年国际金融危机爆发、国际会计准则做出了重大调整的背景下，2010年4月2日财政部发布了《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》，2014年3月13日我国又修订发布了《长期股权投资》《职工薪酬》和《公允价值计量》等企业会计准则，这些都对我国会计实务产生了重大影响。

面对新企业会计准则体系的全面实施和金融危机的影响，我们根据新企业会计准则体系的要求，结合近几年财务会计理论和实务的新发展，为满足培养高质量的会计人才提供丰富、全面、新颖的财务会计知识的需要，编写了本书。

本书力求体现基础性、系统性、实用性和前瞻性，既立足于我国国情，与我国市场经济建设和企业改革相适应，又及时反映国际会计的新发展。本书既适用于高等院校会计学专业和财务管理学专业的学生学习，也可供从事会计职业者、经济管理者、会计教师 and 自学者使用。

本书由刘豆山担任主编，由冯胜昔、马同保担任副主编，负责全书写作大纲的拟定以及编写组织工作，并对全书进行修改、补充和总纂。具体分工如下：刘豆山撰写第一、二、三、五章；田红撰写第四、十二章；冯胜昔撰写第六、七、十一章；王奎撰写第八、九、十章；马同保撰写第十三、十四章。

在本书的编写过程中，编者参阅了许多学者的论著，在此表示深深的谢意。

由于编写时间仓促，加上编者水平所限，本书难免会有疏漏和错误，恭请各位同人批评指正，帮助我们今后修改完善。

编者

第一章 总 论



学习目标

- 知识目标：1. 了解财务会计的特征和概念。
2. 理解财务会计的目标。
3. 熟悉会计基本假设与会计信息质量要求。
- 能力目标：1. 掌握会计要素及其确认与计量。
2. 掌握会计计量属性及其应用原则。



引导案例

以人抵债破天荒 会计核算显空白

山东航空股份有限公司（以下简称“山航 B”）是在深圳证券交易所上市的 B 股公司，是一家民营航空运输企业，主营山东省内及经批准的由山东省始发至国内部分城市的航空客货运输业务，兼营与航空有关的服务和经营性项目。山东航空彩虹公务机公司（以下简称“公务机公司”）是一家中外合资的航空公司，其中富航空集团持股 49%，山航 B 持股 45%，山航集团持股 6%。

公务机公司欠山航 B 的债务高达 14 779.751 6 万元，而公务机公司本身已不能产生足够现金流以偿还欠款，所以它不得不将其所拥有的 16 位飞行员用于抵债。

2006 年 5 月 27 日，山航 B 发布公告称，决定接受关联方公务机公司的 16 名飞行员，转让价格根据国家相关文件确定为 1 568.42 万元。

财务经理 A 认为，飞行员本质上是一种资源，属于人力资源。对山航 B 而言，飞行员是其重要资源，主要特征是能给企业带来未来经济利益。但是人力资源在计量上有很大难度，与 IT 企业中的核心技术人员、高级经理等一样，他们的成本与价值难以可靠地计量。因此在会计上一般不予确认为资产，而在发生招募支出时予以费用化，计入当期损益。如果把这次受让的飞行员计入资产，那么对正在企业服役的飞行员又该如何确认与计量其价值？因此受让的飞行员不应确认为资产。

财务经理 B 认为，飞行员这种人力资源应该确认为资产。理由如下：其一，飞行员的培养成本能可靠地计量。山航 B 与公务机公司达成的协议中，16 名飞行员的受让价格为 1 568.42 万元，根据中国民用航空总局文件《关于规范通用航空飞行人员流动管理有关问题的通知》中的规定——以初始培养费 50 万元为基数，按平均 15% 递增计算补偿费用，

最高计算为 8 年，最高补偿费用为 110 万元，合同中的金额符合这一规定，所以能确认飞行员的培养成本。其二，飞行员作为资源的风险、报酬归属问题。从风险方面来看，山航 B 放弃了一笔债权而受让 16 名飞行员，那么飞行员运作所要承担的风险就都转给了山航 B，山航 B 对飞行员拥有控制权；从报酬归属方面来看，根据山航 B 与公务机公司的抵债合同，在公认年限里的报酬归山航 B 所有。从这两方面得出对飞行员这一资源能可靠地计量，由此可判断飞行员可以作为资产入账。

资料来源：上海证券报，2006-05-30

思考题：

对于财务经理 A 与财务经理 B 的争论“山航 B 受让 16 名飞行员抵债能否作为资产入账”，请发表你的意见，并说明理由。

第一节 财务会计目标

一、财务会计的含义及特征

在会计的发展过程中，会计学随着经济及会计实践活动的发展而发展。20 世纪 20 年代后，企业的规模不断扩大，科学管理广泛运用，出现了以企业内部规划控制为主要内容的管理会计，而把传统会计称为财务会计。财务会计是当代企业会计的一个重要分支。它是在企业会计准则和会计制度的指导与规范下，通过会计核算的专门方法，对企业资金运动进行反映和控制，旨在为所有者、债权人提供会计信息的对外报告会计。财务会计同管理会计相配合共同为市场经济下的现代企业服务。管理会计是依据过去和现在已发生的经济业务，采用灵活多样的程序和方法对企业未来的经济活动进行预测、规划、控制与评价，并定期通过编制内部责任报告，向企业管理者提供内部各部门管理的会计信息。

财务会计与管理会计相比有以下几个不同点：

(1) 服务对象不同。财务会计是对外报告会计，主要供企业外部的会计信息使用者使用；而管理会计则是对内报告会计，主要服务于企业内部经营管理者。

(2) 提供的信息不同。财务会计提供的主要信息是历史的财务信息；而管理会计则是面向未来，侧重对未来的预测和决策。

(3) 提供信息的方式不同。财务会计提供财务信息的主要形式和手段是通用财务报告；管理会计提供财务信息的方式是内部报表，格式一般不统一。

(4) 对信息的质量要求不同。财务会计提供的财务信息必须满足会计信息质量要求，由企业会计准则统一规定；管理会计提供的财务信息必须满足企业内部预测、决策的需要，没有准则约束。

二、财务会计目标

(一) 财务会计目标的含义

财务会计目标又称会计目的，是指要求会计工作完成的任务或达到的标准。财务会计

目标是关于会计系统所应达到境地的抽象范畴,是沟通会计系统与会计环境的桥梁,是连接会计理论与会计实践的纽带。在不同的历史阶段,会计的具体目标是不同的。会计目标受环境因素的影响,随环境因素的变化而变化。

在单式簿记时代,企业会计主要是自给自足,满足自己的需要。这一时期的会计目标是核算收支,以便在收支相抵中实现收大于支这一结果。12至15世纪,随着地中海沿岸资本主义经济关系萌芽的出现,会计逐渐由单式簿记阶段发展到复式簿记阶段。这一时期会计的具体目标可概括为:为经营者提供所有财产和交易情况的信息。这一时期,会计是为经营者的经营活动服务的,显示出会计的管理职能。18世纪60年代至19世纪中期产业革命兴起后,股份有限公司出现并成为企业基本的经营组织形式。在这一组织形式下,资产所有权与经营权发生分离,会计目标也随之发生改变,即为所有者提供公司的财务状况和经营成果,以评价经营者受托责任的履行情况。随着证券市场的发展,股东变得越来越分散,委托与受托关系也进一步复杂化。此时,会计除实现上述目标外,还应为潜在的投资者、债权人及其他利益关系人提供各种不同的信息。

（二）财务会计目标的两种观点

国外会计理论界对会计目标的研究已经形成两种不同的观点,即“受托责任观”和“决策有用观”。

(1) 受托责任观。受托责任观产生的经济背景是企业所有权与经营权相分离,并且投资人和经营者之间有明确的委托与受托关系。受托责任观认为,财务会计的主要目标是管理当局向投资者、债权人等报告资源的运用情况,即评价受托经济责任。由于所有权和经营权的分离,资源的受托者就负有了对资源的委托者解释、说明其活动及结果的义务。因此,会计的目标就是向资源的提供者报告资源受托管理的事情。

(2) 决策有用观。决策有用观是20世纪70年代美国注册会计师协会出资成立的特鲁彼拉特委员会在对会计信息使用者进行了大量的实证调查研究后得出的结论。该委员会在1973年提出的研究报告中,明确提出了十二项财务报表的目标,其基本目标是“提供据以进行经济决策所需的信息”。决策有用观的主要观点为:根据美国会计学会发表的《基本会计理论报告》,会计的目标是为“做出关于利用有限资源的决策,包括确定重要的决策领域以及确定目的和目标”而提供有关的信息。1978年,美国财务会计准则委员会在其《财务会计概念公告》中对财务报表的目标做出了进一步的阐述:①财务报告应提供对现在的和可能的投资者、债权人以及其他使用者做出合理的投资、信贷及类似决策有用的信息;②财务报告应提供有助于现在的和可能的投资者、债权人以及其他使用者评估来自销售、偿付到期证券或借款等的实得收入的金额、时间分布和不确定的信息;③财务报告应能提供关于企业的经济资源、对这些经济资源的要求权(企业把资源转移给其他主体的责任及业主权益)以及使资源和对这些资源要求权发生变动的交易、事项及情况影响的信息。

（三）我国财务会计的目标

会计目标是会计工作应该达到的要求和目的。随着经济生活对会计信息需求的增加,会计目标日益引起人们的重视,人们对会计目标的研究也日益深入。英国将会计目标确定

为提供真实、公允的会计信息，美国则将其定位为提供对决策有用的信息。我国新会计准则指出，企业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的履行情况，有助于财务会计报告使用者做出经济决策。这是对会计目标的一般概括。因此，需要明确谁是会计信息的使用者，他们分别需要哪些会计信息，以及如何提供这些会计信息。

从总体上看，会计信息使用者可以分成两大类：内部会计信息使用者和外部会计信息使用者。

一般而言，内部会计信息使用者是指企业管理当局。由于企业的日常经营活动由管理当局自己掌控，会计信息又由管理当局管理下的财务部门加工，因而，企业管理当局也就成为内部会计信息使用者。企业管理当局需要用会计信息进行企业日常经营管理工作，需要用会计信息向投资者反映自己的经营管理业绩。

外部会计信息使用者是指投资人（所有者）、债权人、政府机构，以及企业职工和其他利益相关者。

（1）投资人。任何一个企业都必须拥有一定量的资本，因而也就有相应的权益投资人。对于独资和合伙企业来说，投资人一般就是企业的经营管理者，他们在经营管理活动中可以直接接触到包括会计信息在内的各种管理信息，因此，他们并不是严格意义上的外部会计信息使用者。对于有限责任公司来说，股东人数有限，但并非每个股东都亲自参与管理。参与企业经营管理的所有者不但使用会计信息，而且还亲自参与管理，加工会计信息，因而属于内部会计信息使用者。不参与管理的所有者一般不会要求单独加工会计信息，只能从管理者那里获得会计信息，因而，尽管他们是投资人，但只是外部会计信息使用者。对于股份有限公司尤其是股票上市交易的上市公司来说，投资人获得会计信息的外部特征更加明显。虽然股份有限公司的股东数量很多，但是绝大部分股东无法直接参与企业的经营管理，小股东甚至无法影响公司的任何经营和会计政策，投资人只能通过资本市场进行股票买卖的投资决策。此时，投资人与公司之间间隔了资本市场，经营权与所有权更彻底地分离，只能依靠资本市场的规定获得企业会计信息，资本市场上的投资人也就成为真正的外部会计信息使用者。投资人是外部会计信息使用者还是内部会计信息使用者，取决于投资人参与企业管理的程度，取决于投资者能否影响企业的会计信息加工。

（2）债权人。债权人是指向企业提供贷款、持有企业债券或向企业提供赊销的个人或组织。常见的债权人主要有银行、供应商、企业债券持有者等。相对于投资人的资本金，债权人的资金即借款，必须按照借款或融资协议的规定按期偿还，并取得协议规定的回报，而且这种偿还与回报权优先于所有者的剩余资产要求权。当然，企业承诺债权人的优先获得资金偿还和回报也是有条件的，债权人不再拥有资金的决策权，不得干预企业的日常经营活动。显然，债权人只能属于外部会计信息使用者。作为债权人，他们最关心的是其提供给企业的资金是否安全，贷款能否按期如数收回，他们需要获知企业的偿债能力等方面的信息。

（3）政府机构。企业是国民经济的细胞，无论是一般市场经济国家还是我国社会主义市场经济国家，政府自然要关心企业的经济状况，需要获得企业的会计信息。政府使用企业会计信息主要是出于两个方面的考虑：一是政府需要会计信息对国民经济实行宏观经济

调控。例如,通过法律、制度、政策、利率、汇率、税率等调节国民经济的发展,保持国民经济有序、稳定、快速增长。二是政府需要会计信息课征企业税收。企业税收是政府财政收入的主要来源,为了保证财政收入的稳定增长,政府自然非常关心企业的经济情况。同时,企业的许多税收,如我国的增值税、所得税等的征收都需要会计信息系统提供基本数据,税法也规定企业必须要向政府税务部门提供他们所需的会计数据。当然,政府机构是不参与企业日常经营管理活动的,因而,也是企业外部会计信息使用者。政府机构包括有权对公司会计信息进行监督和管理的所有机构。我国政府监管机构主要包括政府财政部门、税务部门、审计部门、银行、证监会等。

(4)企业职工。企业的经济利益与职工是密切相关的,职工总希望能在一个有着稳定的发展前景的企业中就业。职工在企业中使用会计信息有着双重的身份:一是职工以企业员工的身份在履行企业岗位工作时运用会计信息,这时他们属于内部会计信息使用者;二是职工以一个与企业签约的签约人身份运用会计信息,此时就转化成了外部会计信息使用者。因为职工需要利用会计信息评估自己职业的稳定性、发展性和风险性,并决定是否继续在企业任职。企业的职工是企业的劳动者,主要关注企业的稳定性、劳动报酬的高低和职工福利的好坏等情况,以及公司的发展前途等方面的会计信息。

(5)顾客。顾客是公司产品(劳务)的购买者,他们主要关注产品的价格和质量保质、保修和折扣等方面的信息。

(6)企业管理当局及其管理人员。企业管理当局和管理人员受雇于企业投资者,负有监管企业完成经济目标的责任。他们对所有会计信息包括企业财务状况的好坏、经营成果的大小和现金的流动情况等都要关注,据此做出决策,实施控制。

(7)中介机构。中介机构是指依法取得执业资格的会计师事务所、资产评估机构、律师事务所等。它们在执业过程中需要查阅公司的会计信息。

以上列举了会计信息的七类使用者。其中,投资人、债权人和企业管理当局是会计信息最主要的使用者。随着市场的发展和公众权益保护的加强,会计信息使用者对公司信息透明度的要求会更高,会计信息的需求者也将更加广泛。

第二节 会计基本假设

一、我国企业会计准则概述

2006年2月,财政部发布了新修订的《企业会计准则》,同年10月又在此基础上发布了《企业会计准则应用指南》。新会计准则体系包括1项基本会计准则和38项具体会计准则,从2007年1月1日起首先在上市公司施行,并鼓励其他企业提前执行,在较短的时间内涵盖了我国大中型企业。在2008年国际金融危机爆发,国际会计准则做出了重大调整的背景下,2010年4月2日财政部发布了《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》,近年,又修订发布了《长期股权投资》《职工薪酬》《公允价值计量》和《合营安排》等会计准则。我国的企业会计准则在不断的完善中持续国际趋同。我国各项企业会计准则如表1-1所示。

表 1-1 中国企业会计准则

1	CAS 1—存货	22	CAS 22—金融工具确认和计量
2	CAS 2—长期股权投资	23	CAS 23—金融资产转移
3	CAS 3—投资性房地产	24	CAS 24—套期保值
4	CAS 4—固定资产	25	CAS 25—原保险合同
5	CAS 5—生物资产	26	CAS 26—再保险合同
6	CAS 6—无形资产	27	CAS 27—石油天然气开采
7	CAS 7—非货币性资产交换	28	CAS 28—会计政策、会计估计变更和差错更正
8	CAS 8—资产减值	29	CAS 29—资产负债表日后事项
9	CAS 9—职工薪酬	30	CAS 30—财务报表列报
10	CAS 10—企业年金	31	CAS 31—现金流量表
11	CAS 11—股份支付	32	CAS 32—中期财务报告
12	CAS 12—债务重组	33	CAS 33—合并会计报表
13	CAS 13—或有事项	34	CAS 34—每股收益
14	CAS 14—收入	35	CAS 35—分部报告
15	CAS 15—建造合同	36	CAS 36—关联方披露
16	CAS 16—政府补助	37	CAS 37—金融工具列报
17	CAS 17—借款费用	38	CAS 38—首次执行会计准则
18	CAS 18—所得税	39	CAS 39—公允价值计量
19	CAS 19—外币折算	40	CAS 40—合营安排
20	CAS 20—企业合并	41	CAS 41—在其他主体中权益的披露
21	CAS 21—租赁		

二、会计基本假设

会计基本假设是企业会计确认、计量和报告的前提，是对会计核算所处时间、空间环境等所作的合理设定。会计基本假设包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

（一）会计主体

会计主体是指企业会计确认、计量和报告的空间范围。

在会计主体假设下，企业应当对其本身发生的交易或者事项进行会计确认、计量和报告，反映企业本身所从事的各项生产经营活动。明确界定会计主体是开展会计确认、计量和报告工作的重要前提。

首先，只有明确会计主体，才能划定会计所要处理的各项交易或事项的范围。在会计工作中，只有那些影响企业本身经济利益的各项交易或事项才能加以确认、计量和报告。会计核算中涉及的资产、负债的确认，收入的实现，费用的发生等，都是针对特定的会计主体而言的。

其次，只有明确会计主体，才能把握会计处理的立场。企业作为一个会计主体，对外销售商品时（不涉及税金）形成一笔收入，同时增加一笔资产或者减少一笔负债，而不是相反；采购材料时，导致现金减少，存货增加，或者债务增加，存货增加，而不是相反。

最后，只有明确会计主体，才能将会计主体的交易或者事项与会计主体所有者的交易或者事项以及其他会计主体的交易或者事项区别开来。例如，企业所有者的经济交易或者事项是属于企业所有者主体所发生的，不应纳入企业会计核算的范围，但是企业所有者投入到企业的资本或者企业向所有者分配的利润，则属于企业主体所发生的交易或者事项，应当纳入企业会计核算的范围。

会计主体不等同于法律主体。一般来说，法律主体必然是会计主体。例如，一个企业作为一个法律主体，应当建立财务会计系统，独立反映其财务状况、经营成果和现金流量。但是，会计主体不一定是法律主体。例如，企业集团编制合并报表所依据的便是合并主体而非法律主体。

（二）持续经营

持续经营是指在可以预见的将来，企业将会按当前的规模 and 状态继续经营下去，不会停业，也不会大规模削减业务。在持续经营假设下，企业进行会计确认、计量和报告应当以持续经营为前提。明确这一基本假设，就意味着会计主体将按照既定的用途使用资产，按照既定的合约条件清偿债务，会计人员就可以在此基础上选择会计政策和估计方法。

当然，在市场经济环境下，任何企业都存在破产、清算的风险，也就是说，企业不能持续经营的可能性是存在的。因此，需要企业定期对其持续经营的基本前提作出分析和判断。如果可以判断企业不能持续经营，就应当改变会计核算的原则和方法，并在企业财务报告中作相应的披露。如果一个企业在不能持续经营时还假定企业能够持续经营，并仍按持续经营的基本假设选择会计核算的原则和方法，就不能客观地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量，误导财务报告使用者进行经济决策。

（三）会计分期

会计分期是指将一个企业持续经营的生产经营活动期间划分为若干连续的、长短相同的期间。会计分期的目的在于通过会计期间划分，将持续经营的生产经营活动期间划分成连续、相同的期间，据以结算盈亏，按期编报财务报告，从而及时向财务报告使用者提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量的信息。在会计分期假设下，企业应当划分会计期间，分期结算账目和编制财务报告。会计期间分为年度和中期。年度和中期均按公历起讫日期确定。中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间。

根据持续经营假设，一个企业将按当前的规模 and 状态持续经营下去。要想最终确定企业的生产经营成果，只能等到企业在若干年后歇业时核算一次盈亏。但是，无论是企业的生产经营决策还是投资者、债权人等的决策都需要及时的信息，不能等到歇业时。因此，就必须将企业持续经营的生产经营活动期间划分为若干连续的、长短相同的期间，分期确认、计量和报告企业的财务状况、经营成果和现金流量。而且由于会计分期，才产生了当期与以前期间、以后期间的差别，出现了权责发生制和收付实现制的区别，才使不同类型的会计主体有了记账的基准，进而出现了应收、应付、折旧、摊销等会计处理方法。

（四）货币计量

货币计量是指会计主体在进行会计确认、计量和报告时以货币计量来反映会计主体的财务状况、经营成果和现金流量。

在货币计量前提下，企业的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企业，可以选定一种货币作为记账本位币，但是编制的财务会计报告应当折算为人民币。在境外设立的中国企业向国内报送的财务会计报告，应当折算为人民币。

在会计的确认、计量和报告过程中选择货币作为基础进行计量，是由货币本身的属性决定的。货币是商品一般等价物，是衡量一般商品价值的共同尺度，具有价值尺度、流通手段、贮藏手段和支付手段等特点。其他计量单位，如重量、长度、容积、台、件等，都只能从一个侧面反映企业的生产经营情况，无法在量上进行汇总和比较，不便于会计计量和经营管理。因此，为了全面地反映企业的生产经营活动和有关交易、事项，会计确认、计量和报告，均选择货币作为计量单位。但是，统一采用货币计量也存在缺陷。例如，某些影响企业财务状况和经营成果的因素，如企业经营战略、研发能力、市场竞争力度等，往往难以用货币来计量，但这些信息对于使用者进行决策也很重要。为此，企业可以在财务报告补充披露有关非财务信息来弥补上述缺陷。

三、会计核算基础

确定了会计期间，在会计期末就可以根据账簿记录总结企业的生产经营情况，将本期的营业收入和成本、费用相配比，计算经营成果。然而，账簿中所记录的，是会计期间发生并据以入账的经济业务。这里就有一个会计确认基础问题，也就是根据日常的记录是否足以反映实际收入、费用以及企业实际的财务状况。对此，会计上有两个确认基础，一是现金收付制，二是权责发生制。

现金收付制，又称收付实现制、实收实付制，简称现金制。在这一基础上，企业某期收入和费用的确认，以款项的实际收付为标准。凡属本期收到的收入和支付的费用，不管其是否应归属本期，都作为本期的收入和费用处理；反之，凡本期未曾收到的收入和未曾支付的费用，即使应归属本期，也不作为本期的收入和费用处理。

现金制确认基础，不考虑预收收入、预付费用以及应计费用的存在。会计期末根据账簿记录确定本期的收入和费用时，由于实际收到和付出的款项已经登记入账，就不需要对账簿记录进行期末调整。

权责发生制，又称应收应付制，简称应计制。在这一基础上，企业某期收入和费用的确认，以应收应付为标准。凡属本期已获得的收入，不论其款项是否收到，都作为本期的收入处理；凡属本期应当负担的费用，不问款项是否支付，都作为本期的费用处理。反之，凡不应归属本期的收入，即使其款项已经收到并入账，都不作为本期的收入处理；凡不应归属本期的费用，即使其款项已经支付并入账，都不作为本期的费用处理。可见，权责发生制处理收入和费用，以是否应归属本期为标准。

尚需指出的是，尽管现金制和应计制主要从收入、费用的确认角度加以表述，但按照复式记账原理，同时也会涉及资产、负债项目。因此，不同的确认基础不仅对收入、费用、

利润产生影响，而且还对资产、负债和所有者权益产生影响。

在现金制下，由于平时已记录款项的收付，在期末不需要再对账簿进行调整，而采用应计制则必须在期末对账项作必要的调整，调整项目包括应收收入、预收收入、应计费用和预付费用，以及对折旧费用和坏账费用作必要的评估与计提。因此，就会计处理手续而言，现金制比应计制更简便。但就所确认的收入、费用、利润，以及受影响的资产、负债、所有者权益项目来说，则是应计制更为合理。按应计制基础所计算的经营成果和财务状况能比较真实地反映企业的实际情况。企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。

就世界各国的情况而言，盈利企业在会计处理上通常采用应计制，而非盈利企业则更多地采用现金制。由于应计制在实际操作中给企业提供了较多的盈利操纵空间，而现金制基础上的数据（如经营活动现金净流量）又具有应计制利润以外的信息含量，从 20 世纪 80 年代后期起，现金流量的信息开始受到各国的重视，不少国家开始要求企业编制现金流量表。现金流量表中的经营活动现金净流量基本上可以被视为现金制下的净利润。

第三节 会计信息质量要求

会计信息质量要求是对企业财务报告中所提供的会计信息质量的基本要求，是使财务报告中所提供的会计信息对使用者决策有用所应具备的基本特征，包括可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性等。

一、可靠性

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

（一）企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、计量和报告，不能以虚构的交易或者事项为依据进行会计确认、计量和报告。

（二）企业应当如实反映其所应反映的交易或者事项，将符合会计要素定义及其确认条件的资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等如实反映在财务报表中，刻画出企业生产经营及财务活动的真实面貌。

（三）企业应当在符合重要性和成本效益原则的前提下，保证会计信息的完整性，其中包括编报的报表及其附注内容等应当保持完整，不能随便遗漏或者减少应予披露的信息，与使用者决策相关的信息都应当充分披露。

二、相关性

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

会计信息的价值，关键是看其与使用者的决策需要是否相关，是否有助于使用者做决策或者提高决策水平。相关的会计信息应当有助于使用者评价企业过去的决策，证实或者

修正过去的有关预测，因而具有反馈价值。相关的会计信息还应当具有预测价值，有助于使用者根据财务报告所提供的会计信息预测企业未来的财务状况、经营成果和现金流量。例如，区分收入和利得、费用和损失，区分流动资产和非流动资产、流动负债和非流动负债等，都可以提高会计信息的预测价值，进而提升会计信息的相关性。

为了满足会计信息质量的相关性要求，企业应当在确认、计量和报告会计信息过程中，充分考虑使用者的决策模式和信息需要。当然，对于某些有特定目的或者用途的信息，财务报告可能无法完全提供，企业可以通过其他形式予以提供。

三、可理解性

可理解性要求企业提供的会计信息应当清晰明了，便于财务报告使用者理解和使用。

企业编制财务报告、提供会计信息的目的在于使用，而要使使用者有效地使用会计信息，应当能让其了解会计信息的内涵，看懂会计信息的内容，这就要求财务报告所提供的会计信息应当清晰明了，易于理解。只有这样，才能提高会计信息的有用性，实现财务报告的目标，满足向使用者提供决策有用信息的要求。

会计信息是一种专业性较强的信息，因此在强调会计信息的可理解性要求的同时，还应假定使用者具有一定的有关企业产品经营活动和会计核算方面的知识，并且愿意付出努力去研究这些信息。对于某些复杂的信息，例如，交易本身或者会计处理较为复杂，但其对使用者的经济决策是相关的，就应当在财务报告中予以披露，企业不能仅仅以该信息会使某些使用者难以理解而将其排除在财务报告所应披露的信息之外。

四、可比性

可比性要求企业提供的会计信息应当具有可比性，具体要求如下：

（一）为了便于使用者了解企业财务状况和经营成果的变化趋势，比较企业在不同时期的财务报告信息，从而全面客观地评价过去、预测未来，会计信息质量的可比性要求同一企业对于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。当然，满足会计信息可比性要求，并不表明不允许企业变更会计政策，企业按照规定或者会计政策变更后可以提供更可靠、更相关的会计信息时，就有必要变更会计政策，以向使用者提供更为有用的信息。但是有关会计政策变更的情况，应当在附注中予以说明。

（二）为了便于使用者评价不同企业的财务状况、经营成果的水平及其变动情况，从而有助于使用者作出科学合理的决策，会计信息质量的可比性还要求不同企业对于发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用规定的会计政策，确保会计信息口径一致、相互可比，即对于相同或者相似的交易或者事项，不同企业应当采用一致的会计政策，以使不同企业按照一致的确认、计量和报告基础提供有关会计信息。

五、实质重于形式

实质重于形式要求企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报

告，不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。如果企业仅仅以交易或者事项的法律形式为依据进行会计确认、计量和报告，就容易导致会计信息失真，无法如实地反映经济现实。

在会计实务中，交易或者事项的法律形式并不总能完全真实地反映其实质内容。所以，会计信息要想反映其所应反映的交易或事项，就必须根据交易或事项的实质和经济现实来进行判断，而不能仅仅根据它们的法律形式。

六、重要性

重要性要求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有关的所有重要交易或事项。

企业会计信息的省略或者错报会影响使用者据此作出经济决策的，因此信息必须具有重要性。重要性的应用需要依赖职业判断，企业应当根据其所处环境和实际情况，从项目的性质和金额大小两方面来判断其重要性。

七、谨慎性

谨慎性要求企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告时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。

在市场经济环境下，企业的生产经营活动面临着许多风险和不确定性，例如收款项的可收回性、固定资产的使用寿命、无形资产的使用寿命、售出存货可能发生的退货或者返修等。会计信息质量的谨慎性要求，需要企业在面临不确定性因素的情况下作出职业判断时保持应有的谨慎，充分估计到各种风险和损失，既不高估资产或者收益，也不低估负债或者费用。

但是，谨慎性的应用并不允许企业设置秘密准备，如果企业故意低估资产或者收益，或者故意高估负债或者费用，将不符合会计信息的可靠性和相关性要求，会损害会计信息质量，扭曲企业实际的财务状况和经营成果，从而对使用者的决策产生误导，这是企业会计准则所不允许的。

八、及时性

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

会计信息的价值在于帮助使用者作出经济决策，因此具有时效性。即使是可靠、相关的会计信息，如果不及时提供，也就失去了时效性，对于使用者的效用就大大降低，甚至不再具有任何意义。在会计确认、计量和报告过程中贯彻及时性，一是要求及时收集会计信息，即在经济交易或者事项发生后，及时收集整理各种原始单据或者凭证；二是要求及时处理会计信息，即按照企业会计准则的规定，及时对经济交易或者事项进行确认或者计量，并编制出财务报告；三是要求及时传递会计信息，即按照国家规定的有关时限，及时将编制的财务报告传递给财务报告使用者，便于其及时使用和做决策。

第四节 会计要素及其确认

一、会计要素的概念

会计要素是指按照交易或者事项的经济特征所作的基本分类，分为反映企业财务状况的会计要素和反映企业经营成果的会计要素。它既是会计确认和计量的依据，也是确定财务报表结构和内容的基础。

我国企业会计要素按照其性质分为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。其中，资产、负债和所有者权益要素侧重于反映企业的财务状况，收入、费用和利润要素侧重于反映企业的经营成果。会计要素的界定和分类可以使财务会计系统更加科学严密，并可为使用者提供更加有用的信息。

二、反映企业财务状况的会计要素及其确认

（一）资产

1. 资产的定义

资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。

根据资产的定义，可总结出资产的几个特征：

（1）资产预期会给企业带来经济利益

资产预期会给企业带来经济利益，是指资产具有直接或者间接导致现金和现金等价物流入企业的潜力。这种潜力可以来自企业日常的生产经营活动，也可以是非日常生产经营活动；带来的经济利益可以是现金或者现金等价物，也可以是转化为现金或者现金等价物的其他资产或者表现为减少现金或者现金等价物流出。

资产预期能为企业带来经济利益是资产的重要特征。如果某一项目预期不能给企业带来经济利益，那么就不能将其确认为企业的资产。前期已经确认为资产的项目，如果不能再为企业带来经济利益的，也就不能再将其确认为企业的资产。

（2）资产应为企业拥有或者控制的资源

资产作为一项资源，应当由企业拥有或者控制，具体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，但该资源能够为企业所控制。

企业享有资产的所有权，通常表明企业能够排他性地从资产中获取经济利益。但是在某些情况下，资产虽然不为企业所拥有，即企业并不享有其所有权，但是企业控制了这些资产，同样表明企业能够从该资产中获取经济利益，符合会计上对资产的定义。反之，如果企业既不拥有也不控制资产所能带来的经济利益，那么就不能将其作为企业的资产予以确认。

(3) 资产是由企业过去的交易或者事项形成的

资产应当由企业过去的交易或者事项所形成，过去的交易或者事项包括购买、生产、建造行为或者其他交易或事项。即只有过去发生的交易或者事项才能产生资产，企业预期在未来发生的交易或者事项不形成资产。

2. 资产的确认条件

将一项资源确认为资产，首先应当符合资产的定义。除此之外，还需要同时满足以下两个条件：

(1) 与该资源有关的经济利益很可能流入企业

根据资产的定义，能够带来经济利益是资产的一个本质特征，但是由于经济环境瞬息万变，与资源有关的经济利益能否流入企业或者能够流入多少，实际上带有不确定性。因此，资产的确认应当与经济利益流入的不确定性程度的判断结合起来，如果根据编制财务报表时所取得的证据，与该资源有关的经济利益很可能流入企业，那么就应当将其作为资产予以确认。

(2) 该资源的成本或者价值能够可靠地计量

可计量性是所有会计要素确认的重要前提，资产的确认同样需要符合这一要求。只有当有关资源的成本或者价值能够可靠地计量时，资产才能予以确认。

企业取得的许多资产一般都是发生了实际成本的，比如企业购买或者生产的存货，企业购置的厂房或者设备等，对于这些资产，只要实际发生的购买或者生产成本能够可靠地计量的，就应视为符合了资产的可计量性确认条件。在某些情况下，企业取得的资产没有发生实际成本或者发生的实际成本很小，例如企业持有的某些衍生金融工具形成的资产，对于这些资产，尽管它们没有实际成本或者发生的实际成本很小，但是如果其公允价值能够可靠地计量，也被认为符合了资产可计量性的确认条件。

因此，关于资产的确认，除了应当符合资产的定义外，上述两个条件缺一不可，只有在同时满足的情况下，才能将其确认为一项资产。

(二) 负债

1. 负债的定义

负债是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。

根据负债的定义，可总结出负债的几个特征：

(1) 负债是企业承担的现时义务，它是负债的一个基本特征。

现时义务是指企业在现行条件下已承担的义务。未来发生的交易或者事项形成的义务，不属于现时义务，不应当确认为负债。

现时义务既可以是法定义务，也可以是推定义务。其中，法定义务是指具有约束力的合同或者法律法规规定的义务，通常在法律意义上需要强制执行。推定义务是指根据企业多年来的习惯做法、公开的承诺或者公开宣布的政策而导致企业将承担的责任，这些责任也使有关各方形成了企业将履行义务解脱责任的合理预期。

（2）负债的清偿预期会导致经济利益流出企业

负债的清偿预期会导致经济利益流出企业是负债的又一重要特征。只有企业在履行义务时会导致经济利益流出企业的，才符合负债的定义；如果不会导致企业经济利益流出的，就不符合负债的定义。在履行现时义务清偿负债时，导致经济利益流出企业的形式多种多样。例如，用现金偿还或以实物资产偿还，以提供劳务偿还，部分转移资产、部分提供劳务偿还，将负债转为资本，等等。在某些情况下，现时义务也可能以其他方式解除。例如债权人放弃或者丧失了其要求清偿的权利等。在这种情况下，尽管现时义务的履行最终没有导致经济利益的流出，但是在现时义务发生时，仍然应当根据预计要清偿的金额将其确认为负债。

（3）负债是由企业过去的交易或者事项形成的

负债应当由企业过去的交易或者事项所形成，过去的交易或者事项包括购买货物、使用劳务、接受银行贷款等。即只有过去发生的交易或者事项才形成负债，企业将在未来发生的承诺、签订的合同等交易或者事项，不形成负债。

2. 负债的确认条件

将一项现时义务确认为负债，首先应当符合负债的定义。除此之外，还需要同时满足以下两个条件：

（1）与该现时义务有关的经济利益很可能流出企业

根据负债的定义，预期会导致经济利益流出企业是负债的一个本质特征。鉴于履行义务所需流出的经济利益带有不确定性，尤其是与推定义务相关的经济利益通常需要依赖于大量的估计，因此，负债的确认应当与经济利益流出的不确定性程度的判断结合起来。如果根据编制财务报表时所取得的证据判断，与现时义务有关的经济利益很可能流出企业，那么就应当将其作为负债予以确认。

（2）未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量

负债的确认也需要符合可计量的要求，即对于未来流出的经济利益的金额应当能可靠地计量。对于与法定义务有关的经济利益流出金额，通常可以根据合同或者法律规定的金额予以确定。考虑到经济利益的流出一般发生在未来期间，有时未来期间的时间还很长，在这种情况下，有关金额的计量通常需要考虑货币时间价值等因素的影响。对于与推定义务有关的经济利益流出金额，通常需要较大程度的估计。为此，企业应当根据履行相关义务所需支出的最佳估计数进行估计，并综合考虑有关货币时间价值、风险等因素的影响。

（三）所有者权益

1. 所有者权益的定义

所有者权益是指企业资产扣除负债后，由所有者享有的剩余权益。公司的所有者权益又称为股东权益。所有者权益反映了所有者对企业资产的剩余索取权，是企业资产中扣除债权人权益后应由所有者享有的部分。

2. 所有者权益的来源构成

所有者权益按其来源主要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。

所有者投入的资本是指所有者投入企业的资本部分，既包括构成企业注册资本或者股本部分的金额，也包括投入资本超过注册资本或者股本部分的金额，即资本溢价或者股本溢价，这部分资本在我国企业会计准则体系中被计入了资本公积，并在资产负债表中的资本公积项目下反映。

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。其中，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、与所有者分配利润无关的经济利益的流出。直接计入所有者权益的利得和损失主要包括可供出售金融资产的公允价值变动额、现金流量套期中套期工具利得或损失属于有效套期的部分等。

留存收益是指企业历年实现的净利润留存于企业的部分，主要包括计提的盈余公积和未分配利润。

3. 所有者权益的确认条件

由于所有者权益体现的是所有者在企业中的剩余权益，因此所有者权益的确认主要依赖于其他会计要素，尤其是资产和负债的确认；所有者权益金额的确定也主要取决于资产和负债的计量。例如，企业接受投资者投入的资产，在该资产符合企业资产确认条件时，也相应地符合了所有者权益的确认条件。

三、反映企业经营成果的会计要素及其确认

（一）收入

1. 收入的定义

收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。

根据收入的定义，可总结出收入的几个特征：

（1）收入应当是企业在日常活动中形成的

收入应当是企业在其日常活动中形成的。其中，日常活动是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动。例如，工业企业制造并销售产品、商业企业销售商品、保险公司签发保单、咨询公司提供咨询服务、软件企业为客户开发软件、安装公司提供安装服务、商业银行对外贷款、租赁公司出租资产等，均属于企业的日常活动。明确界定日常活动是为了将收入与利得相区分，因为企业非日常活动所形成的经济利益的流入不能确认为收入，而应当计入利得。

（2）收入应当会导致经济利益的流入，该流入不包括所有者投入的资本

收入应当会导致经济利益的流入，从而导致资产的增加。例如，企业销售商品，必须要收到现金或者有权利将收到现金，才表明该交易符合收入的定义。但是，企业经济利益的流入有时是由所有者投入资本的增加所导致的，所有者投入资本的增加不应当确认为收

入，应当将其直接确认为所有者权益。因此，与收入相关的经济利益的流入应当将所有者投入的资本排除在外。

（3）收入应当最终会导致所有者权益的增加

与收入相关的经济利益的流入最终应当会导致所有者权益的增加，不会导致所有者权益增加的经济利益的流入不符合收入的定义，不应确认为收入。

2. 收入的确认条件

收入的确认除了应当符合其定义外，还应当满足严格的确认条件。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。因此，收入的确认至少应当同时符合以下几个条件：

- （1）与收入相关的经济利益很可能流入企业。
- （2）经济利益流入企业的结果会导致企业资产的增加或者负债的减少。
- （3）经济利益的流入额能够可靠地计量。

（二）费用

1. 费用的定义

费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。

根据费用的定义，可总结出费用的几个特征：

（1）费用应当是企业在日常活动中发生的

费用应是企业在其日常活动中所发生的，这些日常活动的界定与收入定义中涉及的日常活动相一致。日常活动中所产生的费用通常包括销售成本、职工薪酬、折旧费、无形资产摊销费等。将费用界定为日常活动中所形成的，目的是将其与损失相区分，因企业非日常活动所形成的经济利益的流出不能确认为费用，应当计入损失。

（2）费用应当会导致经济利益的流出，该流出不包括向所有者分配的利润

费用应当会导致经济利益的流出，从而导致资产的减少或者负债的增加（最终也会导致资产的减少）。其表现形式包括现金或者现金等价物的流出，存货、固定资产和无形资产等的流出或者消耗等。鉴于企业向所有者分配利润也会导致经济利益的流出，而该经济利益的流出属于所有者权益的抵减项目，因而不确认为费用，应当将其排除在费用之外。

（3）费用应当最终会导致所有者权益的减少

与费用相关的经济利益的流出最终应当会导致所有者权益的减少，不会导致所有者权益减少的经济利益的流出不符合费用的定义，不应确认为费用。

2. 费用的确认条件

费用的确认除了应当符合其定义外，还应当满足严格的确认条件，即费用只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地计量时才能予以确认。因此，费用的确认至少应当符合以下几个条件：

- （1）与费用相关的经济利益应当很可能流出企业。
- （2）经济利益流出企业的结果会导致资产的减少或者负债的增加。

(3) 经济利益的流出额能够可靠地计量。

费用的确认应当注意以下几点：

(1) 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。即这些费用应当与企业实现的相关收入相配比，并在同一会计期间予以确认，计入利润表。

(2) 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益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。

(3) 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。

(三) 利润

1. 利润的定义

利润是指企业在一定会计期间的经营成果，反映的是企业的经营业绩情况。利润通常是评价企业管理层业绩的一项重要指标，也是投资者、债权人等作出投资决策、信贷决策等的重要参考指标。

2. 利润的来源构成

利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。其中，收入减去费用后的净额反映的是企业日常活动的业绩，直接计入当期利润的利得和损失反映的是企业非日常活动的业绩。直接计入当期利润的利得和损失，是指应当计入当期损益、最终会引起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损失。企业应当严格区分收入和利得、费用和损失之间的区别，以便更加全面地反映企业的经营业绩。

3. 利润的确认条件

利润反映的是收入减去费用、利得减去损失后的净额，因此，利润的确认主要依赖于收入和费用以及利得和损失的确认，其金额的确定也主要取决于收入、费用、利得、损失金额的计量。

第五节 会计计量

会计计量是为将符合确认条件的会计要素登记入账，并列报于财务报表而确定其金额的过程。企业应当按照规定的会计计量属性进行计量，确定相关金额。

一、会计计量属性及其构成

计量属性是指所予计量的某一要素的特性方面。例如，桌子的长度，铁矿的重量，楼房的高度等。从会计的角度而言，计量属性反映的是会计要素金额的确定基础，主要包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等。企业应当按照规定的会计计量属

性进行计量，确定相关金额。

（一）历史成本

历史成本又称为实际成本，是指取得或制造某项财产物资时所实际支付的现金或者其他等价物。在历史成本计量下，资产按照其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。负债按照其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。

历史成本是在对符合确认条件的会计要素登记入账并列报于财务报表而确定其金额的过程中最常用的。

（二）重置成本

重置成本又称现行成本，是指按照当前市场条件，重新取得同样一项资产所需支付的现金或现金等价物金额。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。

重置成本计量属性，多用于财产物资盘盈时，对符合确认条件的会计要素登记入账并列报于财务报表而确定其金额的过程中。

（三）可变现净值

可变现净值是指在正常生产经营过程中，以预计售价减去进一步加工成本和销售所必需的预计税金、费用后的净值。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金后的金额计量。

可变现净值计量属性，一般是在期末对存货进行减值测试时采用。例如将存货的账面价值与可变现净值比较，可以判定存货是否发生减值。

（四）现值

现值是指对未来现金流量以恰当的折现率进行折现后的价值，是考虑货币时间价值因素的一种计量属性。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量的折现金额计量。负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量。

现值计量属性，一般用于融资租赁业务、发行长期债券等时间跨度涉及数个会计年度的会计事项处理，将未来的资金流出、资金流入等以恰当的折现率折现，进而考虑资金的时间价值。

（五）公允价值

公允价值是指市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格，即脱手价格。企业以公允价值计量资产或负债，应当考虑该

资产或负债的特征以及该资产或负债以单项还是以组合的方式进行计量。企业应当假定市场参与者在计量日出售资产或者转移负债的交易是在当前市场条件下的有序交易。企业应当假定出售资产或者转移负债的交易的有序交易是在该资产或负债的主要市场进行的；不存在主要市场的，应当假定该交易在该资产或负债的最有利市场进行。企业以公允价值计量相关资产或负债，应当采用市场参与者在对该资产或负债定价时为实现其经济利益最大化所使用的假设。企业应当根据交易性质和相关资产或负债的特征等，判断初始确认时的公允价值是否与其交易价格相等。企业以公允价值计量相关资产或负债，应当采用在当前情况下适用并且有足够可利用数据和其他信息支持的估值技术。

公允价值计量属性，一般用于公允价值变化频繁、且易于连续不断可靠取得的情形。例如交易性金融资产的计量即采用公允价值。

二、会计计量属性的应用原则

会计计量属性尽管包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等，但是企业在对会计要素进行计量时，应当严格按照规定选择相应的计量属性。一般情况下，对于会计要素的计量，应当采用历史成本计量属性，例如，企业购入存货、建造厂房、生产产品等，应当以所购入资产发生的实际成本作为资产计量的金额。采用重置成本、可变现净值、现值以及公允价值的，应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量。这是计量属性的应用原则。

在各种会计要素计量属性中，历史成本通常反映的是资产或者负债过去的价值，而重置成本、可变现净值、现值以及公允价值则通常反映的是资产或者负债的现时成本或者现时价值，是与历史成本相对应的计量属性。当然这种关系也并不是绝对的。另外，公允价值相对于历史成本而言，具有很强的时间概念，也就是说，当前环境下某项资产或负债的历史成本可能是过去环境下该项资产或负债的公允价值，而当前环境下某项资产或负债的公允价值也许就是未来环境下该项资产或负债的历史成本。

在企业会计准则体系建设中适度、谨慎地引入公允价值这一计量属性。随着我国资本市场的发展，股权分置改革的基本完成，越来越多的股票、债券、基金等金融产品在交易所挂牌上市，使得这类金融资产的交易已经形成了较为活跃的市场，因此，我国已经具备了引入公允价值的条件。在这种情况下，引入公允价值，更能反映企业的现实情况，对投资者等财务报告使用者的决策更加有用，而且也只有如此，才能实现我国会计准则与国际财务报告准则的趋同。值得一提的是，我国引入公允价值是适度、谨慎和有条件的。原因是考虑到我国尚属新兴的市场经济国家，如果不加限制地引入公允价值，有可能出现公允价值计量不可靠甚至借此人为操纵利润的现象。因此，在投资性房地产和生物资产等具体准则中规定，只有存在活跃市场、公允价值能够取得并可靠计量的情况下，才能采用公允价值计量。

三、会计要素确认与计量原则

对会计要素进行确认与计量不仅要符合一定的条件，而且还要在确认与计量过程中遵循以下原则：划分收益性支出与资本性支出原则、收入与费用配比原则、历史成本计量原则。

（一）划分收益性支出与资本性支出原则

会计核算应当合理划分收益性支出与资本性支出。所谓收益性支出，是指该项支出的发生是为了取得本会计年度收益，即仅仅与本期收益的取得有关；所谓资本性支出，是指不仅为了取得本期收益而发生的支出，即该项支出的发生有助于以后几个会计年度取得收益。

划分收益性支出与资本性支出的目的在于正确地计算企业当期（一般是指一个会计年度）的损益。具体来说，收益性支出是为了取得本会计年度收益而发生的支出，应当作为本期费用，计入当期损益，列于利润表中。例如，已销售商品的成本、期间费用、所得税费用等。资本性支出是为形成生产能力，为本期和以后各期取得收益而发生的各种支出，应当作为资产反映，列于资产负债表中。例如，购置固定资产和无形资产的支出等。

如果一项收益性支出按资本性支出处理，就会造成少计费用而多计资产，出现当期利润虚增而资产价值偏高的现象；如果一项资本性支出按收益性支出处理，则会出现多计费用而少计资产，以致出现当期利润虚减而资产价值偏低的现象。

（二）收入与费用配比原则

配比原则指的是某一会计期间所实现的收入，应当和为获取这些收入而发生的费用相配合、比较，以求得企业在该会计期间的净收益。获取营业收入必然有相应的耗费。只要存在生产经营活动，就存在所费和所得的比较、投入与产出的比较，所以配比原则具有较大的普遍性。根据收入与费用之间的不同联系方式，它们之间的配比方式大致可分为以下两种：①根据收入与费用之间的因果关系进行直接配比。企业的某些收入项目与费用项目之间在经济内容上存在必然的因果关系，这些收入是由于一定的费用耗费而产生的，或者说，这些费用是为了取得这些收入而产生的，凡是这种存在因果关系的收入与费用都应直接配比。例如，销售商品的收入与销售商品的成本之间就存在这种因果关系。②根据收入与费用项目之间存在的时间上的一致关系。某些费用项目虽然不存在与收入项目之间的明显的因果关系，但应与发生在同一期间的收入相配比。

由此可见，配比原则的根本目的在于通过费用与收入的合理配合、比较，来确定某一会计期间的净收益。它是以收入实现原则为基础，并建立在权责发生制基础之上。

（三）历史成本计量原则

历史成本计量原则又称原始成本原则或实际成本原则，在历史成本计量下，资产按照购置时支付的现金或现金等价物的金额，或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量。

历史成本计量要求资产和权益的计价，以经济业务发生当时实际投入和实际付出的货币数量作为入账价值，产品成本也按历史成本计算，这样会计报表各项目势必要按历史成本反映。之所以按历史成本计价，主要有以下几点考虑：①历史成本是买卖双方在买卖过程中所确定的交易价格。这个交易价格在市场上是客观存在的，是可信赖的。②历史成本较真实地反映取得资产时的价值。③由于历史成本的确定比较容易，它是可以验证、检查和控制的计价标准。④按原始成本计价，也是收入与费用的配比建立在实际交易的基础之上，从而使净收益的确定比较真实、客观、可比。按历史成本计价的局限性是难以反映企业当前真实的财务状况和经营成果。



本章小结

