

 Intermediate Financial Accounting
21世纪会计系列规划教材



应用型

中级财务会计学

潘煜双 杨火青 王建萍 刘勇 编著

F234.4
185

Intermediate Financial Accounting

21世纪会计系列规划教材



应用型

中级财务会计学

潘煜双 杨火青 王建萍 刘勇 编著

© 潘煜双等 2010

图书在版编目 (CIP) 数据

中级财务会计学 / 潘煜双等编著. — 大连: 东北财经大学出版社, 2010. 4

(21 世纪会计系列规划教材·应用型)

ISBN 978 - 7 - 81122 - 967 - 7

I. 中… II. 潘… III. 财务会计 - 高等学校 - 教材 IV. F234. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 051145 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连图腾彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm × 240mm 字数: 567 千字 印张: 24 1/4

2010 年 4 月第 1 版 2010 年 4 月第 1 次印刷

责任编辑: 王 莹 责任校对: 孙 萍

封面设计: 冀贵收 版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 81122 - 967 - 7

定价: 40.00 元

前 言

中级财务会计学课程的教学目的主要是为企事业单位培养具有扎实的专业知识与一定职业判断能力的应用型会计人才,中级财务会计学课程教学的核心任务就是向学生清楚地阐述我国现行企业会计准则关于各会计要素及经济业务的确认、计量与披露方面的相关规定。我国财政部新颁布的企业会计准则与以前相比有了较大的变化,这无疑给中级财务会计学课程的教学带来了较大挑战,教材内容的变革也势在必行。因此,编写一本内容新颖、结构合理,既有前瞻性又切合实际的教材也就成为会计教育工作者不可推脱的责任。

为了帮助各大院校的师生学习和正确运用新企业会计准则,做好新准则体系发布后的中级财务会计学课程的教学工作,我们编写了这本《中级财务会计学》教材,内容体系按照会计六要素编排,考虑到非货币性资产交换内容的完整性,资产要素各章节中涉及的相关内容单独成章(第九章)。本教材仅限于论述一般财务会计的基本问题,即常规经济业务的会计处理,而特殊业务的会计处理则被置入《高级财务会计学》教材之中。换言之,本教材也是进一步学习高级财务会计学课程的基础。

本书是浙江省精品课中级财务会计学课程建设的任务之一,也是国家特色专业系列教材建设的标志性成果之一。教材的编写注重实务的具体应用,希望为广大教师的教学与学生的学习起到抛砖引玉的作用,同时,也可供经济管理人员,特别是会计专职人员、会计教师和自学者参考。

本书共分十四章。第一、十三、十四章由潘煜双编写,第二、三、四章由王建萍编写,第五、六、七、八、九章由杨火青编写,第十、十一、十二章由刘勇编写。由潘煜双负责全书提纲的拟订以及对教材内容进行修改、补充和总纂。本书在编写过程中得到了嘉兴学院教务处以及东北财经大学出版社的大力支持。

本书历经多次讨论,力求体系完整、内容编排合理,减少错误,但也极有可能还存在考虑不周,以及安排和表述不妥当的地方,甚至某些失误亦难以避免,恳请读者批评指正。

由于编者水平有限,书中难免存在误、漏之处,敬请业内专家及广大师生批评指正。

编者

2010年1月

目 录

	第一章 总 论	1
	第一节 会计的含义	1
	第二节 财务会计及其特点	2
	第三节 会计的基本假设和会计基础	6
	第四节 财务会计确认、计量的基本原则	8
	第五节 财务报告要素	9
	复习思考题	15
	第二章 货币资金	16
	第一节 现 金	16
	第二节 银行存款	21
	第三节 其他货币资金	27
	复习思考题	29
	第三章 应收和预付款项	30
	第一节 应收账款	30
	第二节 应收票据	35
	第三节 预付账款和其他应收款	38
	第四节 长期应收款	40
	第五节 应收债权出售和融资	42
	复习思考题	43
	第四章 存 货	44
	第一节 存货概念及特征	44
	第二节 存货的初始计量	46
	第三节 发出存货计价	52
	第四节 计划成本法与存货估价法	63
	第五节 存货的期末计量	68
	第六节 存货清查	73
	复习思考题	74



第五章 投 资	75
第一节 交易性金融资产	75
第二节 持有至到期投资	79
第三节 可供出售金融资产	87
第四节 长期股权投资	91
复习思考题	107



第六章 固定资产	108
第一节 固定资产概述	108
第二节 固定资产的取得	112
第三节 固定资产折旧	120
第四节 固定资产后续支出	126
第五节 投资性房地产	127
第六节 固定资产处置	134
复习思考题	138



第七章 无形资产及其他资产	139
第一节 无形资产	139
第二节 其他资产	147
复习思考题	149



第八章 资产减值	150
第一节 资产减值概述	150
第二节 可收回金额的计量	151
复习思考题	160



第九章 非货币性资产交换	161
第一节 非货币性资产交换概述	161
第二节 非货币性资产交换的确认和计量	162
第三节 非货币性资产交换的会计处理	164
复习思考题	169



第十章 负 债	170
第一节 流动负债	170
第二节 非流动负债	193
第三节 借款费用	197
第四节 债务重组	206
复习思考题	214



第十一章 所有者权益	215
第一节 实收资本	215
第二节 资本公积	219
第三节 留存收益	222
复习思考题	223



第十二章 收入、费用、利润	224
第一节 收 入	224
第二节 费 用	248
第三节 利 润	251
第四节 所得税	256
复习思考题	270



第十三章 财务报告	271
第一节 财务报告概述	271
第二节 资产负债表	276
第三节 利润表	297
第四节 现金流量表	304
第五节 所有者权益变动表	323
第六节 财务报表附注	326
第七节 中期财务报告	344
第八节 分部报告	350
复习思考题	357



第十四章 会计调整	358
第一节 会计政策及其变更	358
第二节 会计估计变更	364



第三节 会计差错及其更正	366
第四节 资产负债表日后事项	369
复习思考题	379

总 论

第一节 会计的含义

一、会计是一种管理活动

在现代社会里，会计的特点是主要用货币量度对经济过程中占用的财产物资和发生的劳动耗费进行系统的计算、记录、分析和检查。会计人员借助这些手段充分了解企业的资金占用情况和劳动耗费水平，并利用会计资料分析得失。同时，为在更大的范围内（例如，一个地区、一个产业部门或一个国家）管好经济提供必要的资料。所以，会计的实质是管理，会计是一种管理活动。

企业各层管理人员受企业所有者的委托，负责经营。他们应当有效地运用企业拥有的和控制的资财，悉心经营，以期取得最优利润。他们主持业务，协调产销，总揽全局。他们制定并执行经营方针，负责把企业引向兴旺发达。所以，他们的责任不只是保管资财，更重要的还在于操作经营。我们称这种责任为受托责任，会计账册所载资料反映了企业完整的经营过程。毫无疑问，会计资料同时也可藉以考核、评价各层管理人员履行受托责任的情况。从这一点看，会计又是落实受托责任的手段。

二、会计是一种计量技术

反映财务状况，要计量一定日期的资产、负债和所有者权益。计算确定某一时期的经营成果，要计量营业收入、费用和成本。计量有两个方面，一是实物计量，二是价值计量。实物计量是价值计量的基础，没有实物，有些资产就不存在价值问题。实物计量要表明各种物资在报告期的购入、售出或生产消耗、库存的数量。价值计量在会计学中有它特定的含义，就是购入数量和购置（单位）价格、售出数量和售出（单位）价格或库存数量和库存（单位）价格相乘。这个数量和单价的乘积，在购入资产时，构成资产的成本；在发行长期债券时，构成长期负债；在发行股票时，构成企业的所有者权益；在售出产品时，构成营业收入；在发生各种经营耗费时，构成生产经营的费用、成本。资产、负债、所有者权益在转移、消失、分配和摊提时都需要计量。不计量，即无法记账、转账、结账，也无法编制财务报表。

收入和费用在前后几个会计期间进行分摊，也需要计量，计量各期获得的收入和应承担的费用，才符合权责发生制会计的要求，才能进行正确的配比。可以说，计量在会计中无所不在，是会计的核心问题之一。从这一点看，会计是一种计量技术。

三、会计是一个信息系统

会计对象经过会计处理，最后形成财务报表。财务报表是用会计语言向对企业生产经营活动利益攸关和负责管理工作的各方传输信息的手段。而这种信息是依照会计准则，有条不紊地经过搜集、整理、分类、加工、汇总等程序得到的。它们有据可查，详实可靠，其真实性可预复核。从这一点看，会计是一个信息系统。



第二节 财务会计及其特点

一、财务会计的特征

财务会计是企业会计的一个重要组成部分。满足投资者及其他财务报告使用者在决策中所需的财务信息的需求,是企业财务报告及财务会计系统的基本目标。具体来说,财务报告必须向其使用者提供企业财务状况、经营成果和现金流量的信息,以及描述企业管理当局履行受托责任情况的信息。这些信息对于财务报告使用者来说,都是决策中有用的信息。财务会计与管理会计相比有如下几方面的特征:

(1) 财务会计以向外部提供会计信息为目标。财务会计的目标主要是向企业的投资者、债权人、政府部门以及社会公众提供会计信息。因此,与对内的管理会计相对应,财务会计又称对外会计。从信息的性质看,财务会计主要是反映企业整体情况,注重历史信息;从信息的用途看,财务会计主要是利用信息了解企业的财务状况和经营成果。会计信息最终通过财务报表反映出来,每个企业都需要定期编制财务报表,并经企业经营负责人和财务会计负责人签字或盖章以示对报表内容的合法性、真实性、完整性负责。

(2) 财务会计以数据处理和信息加工为基本方法。财务会计与传统会计有紧密的继承关系。首先,它继承了传统的复式记账法,即借贷记账法。复式簿记系统以账户和复式记账为核心,以凭证和账簿组织为形式,包括序时记录、分类记录、试算平衡、调整分录和对账结账等一系列步骤。其次,收入与费用的确认以权责发生制为基础。财务会计对收入和费用的确认采用实现原则,而不是等到企业收入或付出现金时才确认和记录。

(3) 财务会计以企业会计准则为依据。企业会计准则体系由基本会计准则、具体会计准则和会计准则应用指南所组成。企业会计准则是反映企业经济活动的财务会计的技术标准,是生成和提供财务会计信息的重要依据。统一技术规范是企业财务报表提供一致性、可比性会计信息的必要条件。

二、财务会计信息的质量要求

财务会计信息的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。其中,可靠性、相关性、可理解性、可比性是会计信息的首要质量要求,是企业财务报告中提供的会计信息应具备的基本质量特征;实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性是会计信息质量的次级质量要求,是对可靠性、相关性、可理解性、可比性等首要质量要求的补充和完善,尤其是在对某些特殊交易或者事项进行处理时,需要根据这些质量要求来把握会计处理的原则。

(一) 可靠性

可靠性是指会计信息必须是客观的和可验证的,要求企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行确认、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。可靠性具体包括以下要求:

(1) 以实际发生的交易或者事项为依据进行确认、计量,会计信息反映的结果应当同企业实际的财务状况和经营成果相一致。不得根据虚假的、没有发生的或者尚

未发生的交易或者事项进行确认、计量和报告。

(2) 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, 其中包括报表及其附注内容等应当保持完整, 不能随意遗漏或者减少应予披露的信息, 与使用者决策相关的有用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, 有助于财务报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况做出评价或者预测。

会计信息质量的相关性要求需要企业在确认、计量和报告会计信息的过程中, 充分考虑使用者的决策模式和信息需要。一项信息是否具有相关性取决于两个因素, 即预测价值和反馈价值。如果一项信息能帮助决策者对过去、现在及未来事项的可能结果进行预测, 则此项信息具有预测价值, 决策者可根据预测的可能结果做出最佳的选择, 从而影响其决策; 如果一项信息有助于决策者验证或修正过去的决策和实施方案, 则此项信息具有反馈价值, 把过去的决策所产生的实际结果反馈给决策者, 使之与当初预期的结果相比较, 验证过去的决策是否正确, 总结经验与教训, 防止今后决策时再犯同样的错误。

(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, 便于投资者等财务报告使用者理解和使用。信息是否被使用者所理解, 取决于信息本身是否易懂, 也取决于使用者理解信息的能力。可理解性是决策者与决策有用性的联结点。如果信息不能被决策者理解, 那么这种信息则毫无用处。因此, 可理解性不仅是信息的一种质量标准, 也是一个与使用者有关的质量标准。会计人员应尽可能以易被人理解的表达方式传递会计信息, 而使用者也应设法提高理解信息的能力。对于某些复杂的信息, 如交易本身较为复杂或者会计处理较为复杂, 但与使用者的经济决策相关, 企业就应当在财务报告中予以披露。

(四) 可比性

可比性是指一个企业的会计信息应当尽量与其他企业的同类会计信息口径一致, 相互可比。具体来说, 可比性包括两个方面: 一是同一企业不同时期可比。为了便于投资者等财务报告使用者了解企业财务状况、经营成果和现金流量的变化趋势, 比较企业在不同时期的财务报告信息, 全面、客观地评价过去, 预测未来, 从而做出决策, 同一企业在不同地点和不同时间发生的同类型的经济业务, 应该采用一致的会计处理程序与方法。但是, 满足会计信息可比性要求, 并非表明企业不得变更会计政策。如果符合规定或者在会计政策变更后可以提供更可靠、更相关的会计信息, 可以变更会计政策, 应当将变更的内容和理由、变更的累积影响数, 以及累积影响数不能合理确定的理由等, 在附注予以说明。二是不同企业相同会计期间可比。为了便于投资者等财务报告使用者评价不同企业的财务状况、经营成果和现金流量及其变动情况, 不同企业应当对在同一会计期间发生的相同或者相似的交易或者事项采用相同的会计程序和方法, 以使不同企业按照一致的确认、计量和报告要求提供有关会计信息。

(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, 而不应当仅仅以交易或者事项的法律形式为依据。如果企业仅以交易或者事项的法律



形式为依据进行确认、计量和报告,那么就容易导致会计信息失真、无法如实反映经济现实。

企业发生的交易或者事项在多数情况下其经济实质和法律形式是一致的,但在有些情况下也会出现不一致。例如,融资租入的固定资产,在租期未满以前,从法律形式上讲,所有权并没有转移给承租人,但是从经济实质上讲,与该项固定资产相关的收益和风险已经转移给承租人,承租人实际上也能行使对该项固定资产的控制,因此,承租人应该将其视同自己的固定资产,一并计提折旧和大修理费用。遵循实质重于形式原则,体现了对经济实质的尊重,能够保证会计确认、计量信息与客观经济事实相符。

(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者事项。

企业在保证尽可能全面完整地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量的前提下,可根据一项交易或者事项是否会影响投资者等财务报告使用者据以做出合理决策来决定对其反映的详略程度。凡是对会计信息使用者的决策有较大影响的交易或者事项,应作为会计确认、计量和报告的重点;对不重要的经济业务则可以采用简化的处理程序和方法,也不必在财务报表上详细列示。判断会计事项的重要性,需要依赖于职业判断。企业应当根据其所处的环境和实际情况,从项目的性质和金额大小两方面加以判断。

(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。在对某一交易或者事项有多种不同的处理方法可供选择时,尽可能保持应有的谨慎,充分估计各种风险和损失,即应预计可能产生的损失,但不预计可能产生的收益和过高估计资产的价值。例如,对期末应收款项计提坏账准备,对期末存货计量采用成本与可变现净值孰低法等做法,都体现了谨慎性要求。

谨慎性的应用也不允许企业设置秘密准备,如果企业故意低估资产或者收入、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,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。

(八) 及时性

及时性要求企业对于已经发生的交易或者事项,应当及时进行确认、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做出经济决策,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会降低。具体来说,及时性包括及时记录与及时报告两个方面。及时记录就是要求及时收集会计信息,及时处理会计信息;及时报告就是要求及时传递会计信息,即按照国家规定的有关时限,及时地将编制的财务报告传递给财务报告使用者。企业应在会计信息可靠性与及时性之间做出权衡,以最好地满足投资者等财务报告使用者的经济决策需要作为判断标准。

三、社会环境对财务会计的影响

财务会计随着客观环境的变化而发展变化。所谓会计环境,是指会计赖以存在的

政治环境、经济环境、法律环境、文化环境等客观环境。不同国家的政治、经济、法律和文化环境，都使得不同国家的会计有着不同的特点。因此，会计只有适应其所处的社会经济环境，并为其所处的社会经济环境服务，才能得以存在和发展。

（一）经营管理要求的提高

来自社会经济环境的影响，首先是经营管理要求的提高。虽说这是个渐进的过程，但将两者的发展过程加以比较，我们不难发现，它们是同步的，管理要求提高了，新的、先进的会计方法和程序便应运而生。

试以 18 世纪以来的历史为证，自产业革命以后，集中在工厂的机器大工业取代了分散的手工工场。企业组织结构逐渐健全起来，对生产消费的管理成为企业管理的重要课题。这一形势孕育了成本会计并推动它不断发育成长。分期摊销固定资产的折旧，逐渐被认为是计算产品成本不可缺少的步骤，折旧是产品成本不可漏列的重大项目，而不是隐匿秘密公积的手段。与此同时，随着竞争的加剧，定期汇总的实际成本逐渐成为制造厂商迫切要求获知的资料。他们又进一步要求及时知悉生产中的节约和消费。相应地，成本会计从萌芽状态逐渐走向成熟。第二次世界大战以后，随着通讯、交通事业的发展，经济活动的范围日益扩大，跨越国界，出现了庞大的跨国公司。资本雄厚的跨国公司实行多种经营，不仅生产和销售产品，还涉足运输、保险、金融、咨询等许多行业。国际会计应运而生，并且丰富了财务会计的内容。

（二）科学技术的进步

最显著的事例是电子计算机技术在实务工作中的应用。随着电子计算机的日益普及，及其制造技术的日益进步，体积小、运算快、功能多、性能高、操作简易、价格低廉的电子计算机已经问世，电算化会计的发展也日益成熟。手工操作的会计信息系统，还来不及全盘机械化就已迅速地被电算化所取代。我国会计技术在世界新潮流的冲击之下，有望越过机械化这一阶段，从手工操作直接过渡到电算化。电子计算机的出现与广泛应用，对会计的影响是非常深刻的。它已经发生，而且正在大步向前迈进之中。一旦电算化会计信息系统与企业其他管理信息系统联网，成为企业整体管理信息系统的一个子系统，会计服务于经济管理的作用将愈益加强，愈益显著。

（三）货币价值的变动

会计用货币量度计量和记录财产物资的增减变化，并以变化的结果来评价企业生产经营的成败得失。计量是会计的一个基本环节。计量要用货币单位，即某一资产项目账上登记为 $\times \times$ （人民币、日、澳、美等）元。而且，会计历来把某一要素项目（如生产设备）的货币计量称为价值，又由此演化为实际价值、库存价值、账面价值等用语。实际上，这里所谓的价值，仅是数量与单位价格的乘积，又称为“价格乘积”。除此之外，别无其他的含义。它与政治经济学中的“价值”一词，含义是不相同的。

既然会计计量实际上是货币计量，把货币单位视为计量的尺度，一个令人困扰的问题就随之产生了，即货币或单位货币的价值是否稳定。要得到正确的计量结果，用作计量的尺度其本身应当是不变的。不幸的是，虽然货币被人们普遍用于会计计量，但它的价值实际上是不稳定的，长期不变或少有变动极为罕见，大多数情况下是变动的，有时甚至变动剧烈。用作计量的尺度并不稳定，这是症结之所在。

严格地讲，通过传统的会计方法，用价值变动的货币计量的结果，所得到的会计信息是不真实的，势必把信息使用者引入歧途。



针对物价上涨,币值下降,会计应该采取什么办法来加以补救,这是尚未圆满解决的一个世界性会计难题。迄今已有不少学者分析并研究了这一课题,并撰写了不少论著,提出了若干解决问题的方案,但在实务工作中依然悬而未决。

第三节 会计的基本假设和会计基础

一、会计的基本假设

会计的基本假设,也称会计的基本前提,这是企业组织财务工作必须具备的前提条件,是对会计核算所处时间、空间环境等所作的合理设定。会计假设规定了会计核算工作赖以存在的一些基本前提条件,是企业设计和选择会计方法的重要依据。只有规定了这些会计假设,会计核算才能得以正常进行。所以,会计假设既是会计核算的基本依据,也是制定会计准则和会计核算制度的重要指导思想。会计的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

会计主体是指企业为之服务的特定单位。每一会计主体不仅与其他会计主体相区别,而且独立于其本身的所有者之外。也就是说,会计所反映的是一个特定主体的经济业务,而不是其他会计主体的经济业务,也不是企业所有者的财务活动。

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,反映其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。

会计主体不同于法律主体。一般来说,法律主体必然是一个会计主体。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,企业集团编制合并财务报表所依据的便是合并主体而非法律主体。再如,由企业管理的证券投资基金、企业年金基金等,尽管不属于法律主体,但属于会计主体,应当对每项基金进行会计确认、计量和报告。

(二) 持续经营

持续经营是指作为会计主体的企业,其经营活动将会按当前的规模和状态继续经营下去,在可以预见的将来不会停业,不会面临破产清算,也不会大规模削减业务。这是绝大多数企业所处的正常状态。在这样的假设下,会计主体将按照既定用途使用资产,按照既定的合约条件清偿债务。

会计的一系列方法都是以企业持续经营为前提的。例如,固定资产的价值按使用年限分期折旧为费用,就是以这个假设为前提的。也正是有了此假设,才能认为会计工作的资产有可能在未来给企业带来经济利益。如果有事实证明或经法院宣告一个企业已无法履行其义务,正常的经营活动难以为继,企业请求破产保护,那么,持续经营假设将不再成立,建立在其上的各种准则将不再适用。这时,就要以清算假设替代持续经营假设,进而采用有关企业破产会计准则进行核算。

(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划分为一个个连续的、长短相同的期间。会计分期的目的在于,通过会计期间的划分,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。会计期间通常分为年度和中期。其中，中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间。

会计期间的划分对于确定会计核算程序和方法具有极为重要的意义。有了会计期间，才产生了本期与非本期的区别；有了本期与非本期的区别，才产生了权责发生制和收付实现制，才使不同类型的会计主体有了记账的基准。例如，划分会计期间后，就产生了某些成本要在不同的会计期间进行摊销并分别列为当期费用 and 下期费用的问题。采用权责发生制后，对于一些收入和费用，需要按照权责关系在本期和以后会计期间进行分配，确定其归属的会计期间。

（四）货币计量

货币计量是指会计主体在财务会计确认、计量和报告时以货币计量，反映会计主体的生产经营活动。为了实现会计目标，会计必须充分反映企业的生产经营情况，这就要求一个统一的计量尺度。在商品经济条件下，货币作为一种特殊的商品，最适合充当这种统一的计量尺度。因此，会计核算就必然选择货币作为计量单位，以货币形式来反映企业生产经营活动的全过程，这就产生了货币计量这一会计核算前提。所以，企业会计准则规定，会计核算应以人民币为记账本位币。

在有些情况下，统一采用货币计量也有缺陷，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、市场竞争力等，往往难以用货币来计量，但这些信息对于使用者决策来讲也很重要，企业可以在财务报告中补充披露有关非财务信息来弥补上述缺陷。

二、会计基础

企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告，而不应以收付实现制为基础。权责发生制是指凡是当期已经实现的收入和已经发生或应负担的费用，不论款项是否收付，都应作为当期收入和费用处理；凡是不属于当期的收入和费用，即使款项已经在当期收付，也不应作为当期收入和费用。按照权责发生制，对收入的确认应以实现为原则，判断收入是否实现，主要看产品是否已经完成销售过程，劳务是否已经提供。如果产品已经完成销售过程，劳务已经提供，并已取得收款的权利，收入就算实现，而不管是否已经收到货款，都应计入当期收入。对费用的确认应以发生为原则，判断费用是否发生，主要看与其相关的收入是否已经实现，费用应与收入相比。如果某项收入已经实现，那么与之相关的费用就已经发生，而不管这项费用是否已经付出。在确认收入的同时，确认与之相关的费用。

把企业与企业的所有者之间的交往排除在外，企业的收入必有资产的增加或负债的减少伴随，而支出则必有资产的减少或负债的增加伴随。所以，权责发生制不仅影响收入和费用，同时也影响资产和负债。权责发生制解决了收入和费用何时予以确认以及确认多少的问题。

与权责发生制相对应的是收付实现制。在收付实现制下，对收入和费用的入账，完全按照款项实际收到或支付的日期确定它们的归属期。因此，实行权责发生制，必须辨明收入和费用的应归属期和收支期间。收入和费用的应归属期，指应获得收入即创造收入的会计期间，以及应负担费用即费用受益的会计期间。收入和费用的收支期间，指收入收到了现款和费用付出了现金的会计期间。根据权责发生制进行收入与成本费用的核算，能够更加准确地反映特定会计期间真实的财务状况及经营成果。

收付实现制是与权责发生制相对应的一种会计基础，它以收到或支付的现金为确



认收入和费用等的依据。目前,我国行政单位会计采用收付实现制,事业单位会计除经营业务可以采用权责发生制外,其他大部分业务采用收付实现制。

第四节 财务会计确认、计量的基本原则

基本会计原则又称广泛的会计原则。这些原则大多是从经验中提升出来的,并为会计职业界和一般企业界所接受。人们一般认为,这些原则可以确保会计目标的实现。

确认和计量是一个问题的两个方面,用会计结构来表示就是:当记录一项经济业务时,借记或贷记的科目(还包括其后编制的报表项目)就是确认,借贷金额的确定就是计量。因此,我们将确认和计量原则一并予以说明。财务会计确认、计量的基本原则主要包括配比原则、历史成本原则、划分收益性支出与资本性支出原则。

一、配比原则

配比原则是指当某项营业收入已经在某一会计期间确认时,所有与赚取该营业收入有关的成本均应在同一会计期间转为费用,以便与营业收入相配比以正确计算损益。配比原则包括收入和费用在因果关系上的配比,也包括收入和费用在时间意义上的配比,即一定会计期间内的收入与费用的配比。因果关系上的配比说明有因果关系的收入项目和费用项目在经济内容上具有必然的因果关系,收入是由于一定费用耗费而产生的,不同收入的取得是由于发生了与之相应的不同费用。时间意义上的配比说明某一期间的费用必须与相同受益期的收入相配比,应归本期实现的收入应与本期发生的与其相关的费用相对应。如果收入要等到未来会计期间才能实现,相关的费用或成本就要分配于未来的实际受益期间。所以,配比原则与权责发生制存在内在联系,并且最终要受持续经营与会计分期的制约。

已耗成本与营业收入相配比的方法,通常有以下三种:

(1) 根据因果关系直接配比。凡营业收入与成本能够直接认定其因果关系者,则应当在营业收入确认时,将与赚取该营业收入相关的成本转列为费用,例如,产品成本在产品销售时(在销售时确认营业收入)应转为销售成本。

(2) 系统和合理地分摊。当成本与营业收入没有直接可认定的因果关系,但能确知成本会产生未来收益时,则应以系统和合理的方式,将成本分摊于各受益期间。例如,固定资产购置成本应在其带来效益的年份,通过系统和合理的折旧方法将其结转为费用。无形资产也是如此。

(3) 立即确认为费用。凡无直接因果关系可循,又无预期未来经济效益可作为分摊成本之依据者,则已耗成本应在发生期间立即转为费用。此种费用又称为期间费用,最常见的期间费用有销售费用、管理费用和财务费用等。

二、历史成本原则或原始成本计价原则

这是一个计量原则。在历史成本原则下,成本是指已完成交易所支付的代价,代表资产或劳务取得时,购买人主观所认定的价值。由于人们对价值的判断从来没有定论,反映到会计计量上就用成本作为价值的良好替代。历史成本原则以成本作为评价及入账的基础,除非有新的交易发生或消耗,否则入账的成本不再变动。

历史成本原则是资产计价的重要原则,它强调按照实际的成本(历史成本)对资产进行计量。资产的账面价值一经确定,不得随意调整。对于技术进步、市场供求

变化、财产老化等原因造成的财产减值，应当提取相应的减值准备。坚持历史成本原则并不排除在会计确认、计量的过程中有限制地使用公允价值，如金融资产的确认计量、生物资产的确认计量，以及投资性房地产的确认计量等，但这并不改变财务会计以历史成本作为资产的基本计价模式。

三、划分收益性支出与资本性支出原则

为了正确确定企业的本期利润，在日常会计工作中发生的支出有必要根据其性质划分为收益性支出和资本性支出两类。凡支出的效益仅涉及本年度（或一个营业周期）的，应当作为收益性支出；凡支出的效益涉及几个会计年度（或几个营业周期）的，应当作为资本性支出。所谓收益性支出是指该项支出的发生是为了取得本期收益，即仅仅与本期收益的取得有关，必须反映于本期的损益之中。所谓资本性支出则是指该项支出的发生，不是仅仅为了本期收益，而是与本期和以后几期的收益有关系。换言之，通过支出，在交换中所得到的财物或劳务，除本期受益外，还延伸到下期或后续数期。本期消耗一部分，其余在后续数期的经营活动中消耗。后续各期耗用资产，则按受益比例陆续转销资产，转入费用账户。这个会计处理方法称为摊销。这样，支出最终转化为费用，各期按受益比例负担。谁受益，谁负担；受益多，负担多；受益少，负担亦少。在此前提下进行配比，可得出相对正确的结果。

由此可知，合理划分收益支出和资本支出是正确确定本期利润所必要的。从支出的角度看，资产的一部分乃是由本期和后期受益的前期支出，也可以说是广义的待销费用。费用的一部分，除期间费用外，则由资产转化而来，是资产的摊销。

第五节 财务报告要素

会计要素是根据交易或事项的经济特征所确定的财务会计对象的基本分类。基本准则规定，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，为投资者等财务报告使用者提供更加有用的信息。

一、会计要素核算应解决的主要问题

企业会计核算的具体内容可以归结为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六项会计要素，那么，企业的日常核算也就是对各项会计要素的核算。会计要素的核算主要解决四个方面的问题，即会计确认、会计计量、会计记录和财务报告。

（一）会计确认

对企业发生的交易或者事项及其所产生的经济数据进行分析、识别与判断，以明确它们是否对会计要素产生影响以及对哪些会计要素产生影响，这一过程通常称为会计确认。我们知道，不是企业所有的经济活动及其产生的经济数据都属于会计核算的内容。例如，企业人员的构成与人数的变化等，不能以货币形式进行可靠计量，因而不属于会计核算的内容。因此，在实际进行会计核算之前，需要对信息进行判断、分析，对于影响会计要素的内容，明确其性质，即影响哪些会计要素。

（二）会计计量

会计计量是为了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。会计计量