

会计人员继续教育丛书

最新

企业会计准则

讲解与操作指南

会计准则研究组 编著

 **东北财经大学出版社**
Dongbei University of Finance & Economics Press

会计人员继续教育丛书

最新

企业会计准则

讲解与操作指南

会计准则研究组 编著

 **东北财经大学出版社**
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 会计准则研究组 2007

图书在版编目 (CIP) 数据

最新企业会计准则讲解与操作指南/会计准则研究组编著. —大连:
东北财经大学出版社, 2007. 7

ISBN 978 - 7 - 81122 - 113 - 8

I. 最… II. 会… III. 企业 - 会计制度 - 基本知识 - 中国
IV. F279. 23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 099654 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)

总 编 室: (0411) 84710523

营 销 部: (0411) 84710711

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连天正华延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: 200mm × 270mm 字数: 1 514 千字 印张: 49 3/4 插页: 1

2007 年 7 月第 1 版

2007 年 7 月第 1 次印刷

责任编辑: 田世忠 李 彬 吴迅捷

责任校对: 齐 心

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 81122 - 113 - 8

定价: 80.00 元

前 言

中华人民共和国财政部发布的《企业会计准则》，自 2007 年正式实施。到 2009 年，中国所有企业均将执行这套企业会计准则体系。这是我国会计标准的一次重大改革，其内容丰富、意义深远，是向实现我国会计准则国际趋同，有效提高会计信息质量，进一步提升我国会计整体水平所迈出的重要步伐。

为了便于会计人员全面、准确地掌握准则体系，会计准则研究组在深入研究、讨论各项准则的基础上，编写了这本《最新企业会计准则讲解与操作指南》。“讲解”部分主要解决的问题是：阐述准则的背景、理念、内容、重点和难点。“操作指南”部分主要解决的问题是：列举大量的应用实例，告知会计人员如何进行会计确认、计量与记录，以及编制财务报告等。

本书密切联系企业会计工作实际，力求做到理论扎实、讲解全面、内容完整、深入浅出、通俗易懂。本书所举实例具体、丰富，具有较强的可操作性。因此，本书既是国家各级财政部门、高等院校、企业、会计师事务所进行企业会计准则培训的教材，也是企业会计人员以及会计学、财务管理等经济管理类专业读者学习新企业会计准则的实用参考书。

全书共分为 39 章，分别对基本准则和从第 1 号到第 38 号具体准则进行了讲解和操作指南。为方便读者对照与查询，书后附有《企业会计准则》原文。

本书的编写由一批长期从事会计准则研究的专家组成的企业会计准则研究组共同完成。在编写过程中，得到了东北财经大学出版社的大力支持，谨此表示感谢！但由于对准则的理解与把握尚有一些欠缺，加之作者水平和时间有限，书中错误与遗漏之处在所难免，恳请读者批评指正。

企业会计准则研究组
2007 年 6 月

目 录

《企业会计准则——基本准则》讲解与操作指南	1
《企业会计准则第1号——存货》讲解与操作指南	21
《企业会计准则第2号——长期股权投资》讲解与操作指南	37
《企业会计准则第3号——投资性房地产》讲解与操作指南	50
《企业会计准则第4号——固定资产》讲解与操作指南	58
《企业会计准则第5号——生物资产》讲解与操作指南	84
《企业会计准则第6号——无形资产》讲解与操作指南	103
《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》讲解与操作指南	117
《企业会计准则第8号——资产减值》讲解与操作指南	139
《企业会计准则第9号——职工薪酬》讲解与操作指南	153
《企业会计准则第10号——企业年金基金》讲解与操作指南	166
《企业会计准则第11号——股份支付》讲解与操作指南	178
《企业会计准则第12号——债务重组》讲解与操作指南	185
《企业会计准则第13号——或有事项》讲解与操作指南	204
《企业会计准则第14号——收入》讲解与操作指南	211
《企业会计准则第15号——建造合同》讲解与操作指南	239
《企业会计准则第16号——政府补助》讲解与操作指南	271
《企业会计准则第17号——借款费用》讲解与操作指南	276
《企业会计准则第18号——所得税》讲解与操作指南	294
《企业会计准则第19号——外币折算》讲解与操作指南	309
《企业会计准则第20号——企业合并》讲解与操作指南	323
《企业会计准则第21号——租赁》讲解与操作指南	348
《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》讲解与操作指南	378
《企业会计准则第23号——金融资产转移》讲解与操作指南	390
《企业会计准则第24号——套期保值》讲解与操作指南	395
《企业会计准则第25号——原保险合同》讲解与操作指南	405
《企业会计准则第26号——再保险合同》讲解与操作指南	433
《企业会计准则第27号——石油天然气开采》讲解与操作指南	454
《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》讲解与操作指南	463
《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》讲解与操作指南	476
《企业会计准则第30号——财务报表列报》讲解与操作指南	501
《企业会计准则第31号——现金流量表》讲解与操作指南	554
《企业会计准则第32号——中期财务报告》讲解与操作指南	591
《企业会计准则第33号——合并财务报表》讲解与操作指南	620
《企业会计准则第34号——每股收益》讲解与操作指南	655
《企业会计准则第35号——分部报告》讲解与操作指南	664

《企业会计准则第36号——关联方披露》讲解与操作指南	675
《企业会计准则第37号——金融工具列报》讲解与操作指南	689
《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》讲解与操作指南	693
附录 《企业会计准则》原文	704
企业会计准则——基本准则	704
企业会计准则第1号——存货	707
企业会计准则第2号——长期股权投资	708
企业会计准则第3号——投资性房地产	710
企业会计准则第4号——固定资产	712
企业会计准则第5号——生物资产	714
企业会计准则第6号——无形资产	716
企业会计准则第7号——非货币性资产交换	718
企业会计准则第8号——资产减值	719
企业会计准则第9号——职工薪酬	723
企业会计准则第10号——企业年金基金	724
企业会计准则第11号——股份支付	727
企业会计准则第12号——债务重组	729
企业会计准则第13号——或有事项	730
企业会计准则第14号——收入	731
企业会计准则第15号——建造合同	733
企业会计准则第16号——政府补助	735
企业会计准则第17号——借款费用	736
企业会计准则第18号——所得税	737
企业会计准则第19号——外币折算	739
企业会计准则第20号——企业合并	741
企业会计准则第21号——租赁	743
企业会计准则第22号——金融工具确认和计量	746
企业会计准则第23号——金融资产转移	753
企业会计准则第24号——套期保值	756
企业会计准则第25号——原保险合同	759
企业会计准则第26号——再保险合同	762
企业会计准则第27号——石油天然气开采	763
企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正	766
企业会计准则第29号——资产负债表日后事项	767
企业会计准则第30号——财务报表列报	768
企业会计准则第31号——现金流量表	772
企业会计准则第32号——中期财务报告	774
企业会计准则第33号——合并财务报表	775
企业会计准则第34号——每股收益	779
企业会计准则第35号——分部报告	780
企业会计准则第36号——关联方披露	782
企业会计准则第37号——金融工具列报	784
企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则	788

《企业会计准则——基本准则》

讲解与操作指南

为了规范企业会计确认、计量和报告行为,保证会计信息质量,2006年2月15日,财政部根据《国务院关于〈企业财务通则〉、〈企业会计准则〉的批复》(国函[1992]178号)的规定,对《企业会计准则》(财政部令第5号)进行了修订,并以《企业会计准则——基本准则》(财政部令第33号,以下简称《基本准则》)重新发布,自2007年1月1日起施行。本章主要介绍《基本准则》的有关内容。

一、概述

(一)《基本准则》修订的指导思想

1992年,我国发布了《企业会计准则》,它基本上起着《基本准则》的作用。随后,我国相继发布实施了《中华人民共和国会计法》和《企业财务会计报告条例》,其中的许多内容都对《企业会计准则》进行了修订,导致《企业会计准则》的部分内容已经不适应当前经济形势发展的需要,迫切需要对其进行修订。

1. 把握一个规律,即经济发展决定会计改革

2006年2月15日,财政部召开新闻发布会,正式发布新的企业会计准则,从而初步建立起与我国社会主义市场经济相适应,并与国际财务报告准则充分协调的、涵盖各类企业各项经济业务、可独立实施的会计准则体系,这标志着我国新的企业会计准则体系的建立和完善。企业会计准则体系的建立是对改革开放以来20多年我国会计改革的经验总结和升华,是我国与国际会计准则理事会密切合作、相互协调的结果,引起了包括会计行业、各级政府领导和社会公众的广泛关注,也得到了包括国际会计准则理事会在内的国际组织的肯定。

回顾我国会计改革的历史进程可以发现,每次会计改革都是和我国的经济发展和对外开放政策息息相关的,或者说经济发展决定了会计改革,会计改革适应了经济发展。这次会计准则体系建设也不例外,它是由我国现阶段市场经济的发展现状和经济全球化的客观现实所决定的,带有一定的规律性和普遍性。20世纪80年代初期,我国实行以经济建设为中心、对内搞活对外开放、引进国外资金和先进管理经验的政策,举办中外合资经营企业,对会计改革提出了要求,财政部及时制定出台了《中外合资经营企业会计制度》,恢复了会计师事务所制度。20世纪90年代初,邓小平同志发表南方谈话,中共中央十四届三中全会提出建立现代企业制度和社会主义市场经济体制,这对会计提出了新的要求。财政部适时决定实行以“两则两制”为主要内容的会计改革,结束了我国40多年来以苏联模式为基础的计划经济体制下的会计核算体系,开始建立企业会计准则和行业会计制度,建立了资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润六大会计要素,建立了以资产负债表、利润表(财务状况变动表)为主要内容的财务报告体系。同一时期,我国还制定了《股份制试点企业会计制度》,适应了我国建立社会主义市场经济和资本市场的发展要求,并为《股份有限公司会计制度》以及《企业会计制度》的出台奠定了良好的基础。

20世纪90年代末期,市场经济高速发展,新型经济业务层出不穷,客观的经济发展形势又给我们提出了新的要求。与此同时,亚洲金融危机也对会计提出了挑战,认为会计信息透明度不够。基于这种认识,我国开始制定起草具体会计准则,《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》拉开了具体会计准则制定的序幕,之后相继出台了包括现金流量表、收入、固定资产、无形资产、存货等16项具体会计准则,以及《企业会计制度》、《金融企业会计制度》、《小企业会计制度》等,这是财政部贯彻党中央国务院新时期完善社会主义市场经济体制方针、政策而在会计方面采取的具体措施。

进入 21 世纪,特别是我国加入世贸组织、完成五年过渡期以后的经济发展形势,对会计又一次提出新的挑战。党的十六大、十六届三中全会明确提出我国的经济走向是完善社会主义市场经济体制,这一市场经济体制是在经济全球化大背景之下的市场经济体制。在我国加入世贸组织、将近完成过渡期时,在某种程度上,可以说我国市场经济的发展和世界上全球主要经济体的经济发展密切相关。贯彻实施党中央“走出去,请进来”战略,实现资本国际流动,提高企业国际竞争力,都要求我国实现与国际通用商业语言的国际趋同。

在客观分析经济发展形势和经济全球化客观规律的前提下,我国政府决定顺应经济发展和时代发展潮流,启动以企业会计准则体系为主要内容的新一轮会计改革。在这一过程中,一方面充分借鉴国际财务报告准则,努力实现与国际财务报告准则的协调与趋同,另一方面充分考虑我国特殊的会计环境和实务特点,将规范和解决我国当前的会计问题作为主要任务。

对于会计标准国际趋同,我国政府的基本态度可以概括为五点主张:

(1) 趋同是进步,是方向。会计标准国际趋同是会计标准国际协调的进一步深化,体现了经济全球化的要求,对于维护世界经济的健康、稳定发展十分有益。特别是在经济贸易自由化和信息技术快速发展的今天,要建立良好的国际经济和贸易秩序,会计作为国际通用的商业语言,其标准国际趋同是必然的。

(2) 趋同并不等于相同。世界各国在经济环境、法律制度、文化理念、监管水平、会计信息使用者和会计人员素质等方面,都不同程度地存在差异。在某些领域,国与国之间的差距不是在缩小,而是在扩大。在会计标准国际趋同过程中,如果忽视各国国情,忽视会计发展状况和环境特点,趋同将很难实现,或者会遇到许多困难。

(3) 趋同需要一个过程。世界各国国情的差异决定了合作的自愿性,需要积极且不断地研究新情况、解决新问题、创建新机制,努力追求符合国际效率、公平、主权和全球多样性发展要求的建设机制,因此,会计标准国际趋同将是一个求同存异、趋同化异的渐进过程。

(4) 趋同并不意味着单向运动。趋同是世界各国会计政策的相互沟通、相互借鉴、相互认可。世界多样性的特点决定了互动是国际化趋同的客观规律,有利于提高会计标准国际趋同的效率和影响力。

(5) 趋同是新的起点。趋同是一个不断追求接近、交替形成接近的过程。当前时点上的趋同,又是未来进一步趋同的新起点,趋同永无止境,趋同是长期的任务和不懈的追求。

2. 坚持两个原则

(1) 立足国情。如何把握立足国情和国际趋同的关系、处理两者之间的平衡,是一个比较棘手的问题。在法律形式上,我国的企业会计准则体系是法律法规体系的组成部分,不仅仅是公认会计原则,因此必须由我国政府有关部门发布实施才具有法律效力。《基本准则》是以财政部部长令的形式发布的部门规章,具体会计准则和会计准则应用指南是以财政部文件形式发布的规范性文件。我国作为世贸组织成员,在市场经济规则上要与国际惯例实现趋同,要借鉴国际惯例,但必须以我国的法律形式发布才具有法律效力。

此次企业会计准则体系建设的目标是把国际的东西中国化,复杂的东西简单化,专业的问题大众化。总体上讲,就是应当立足国情,与我国新时期完善社会主义市场经济体制相适应。在整个企业会计准则体系建设过程中,我国紧紧围绕着完善社会主义市场经济体制的要求,努力使企业会计准则体系的建设有利于企业的发展,有利于市场经济的发展,从而初步建立起涵盖我国各类企业和各类经济业务、能够独立实施并与国际财务报告准则相趋同的企业会计准则体系。

(2) 有利于企业可持续发展,有利于投资者决策。资本市场是市场经济的核心。资本市场出现问题,将在整个市场经济体系中造成较大影响。例如美国发生安然事件后,投资者信心下降,资本市场不景气,直接影响了美国的经济生活。因此,我国建立的企业会计准则体系,要有利于企业可持续发展,有利于投资者决策。这样资本市场才能发展,市场体系才能完善。制定企业会计准则的最终目

的在于向投资者提供一份真实、准确的财务报表，使其有信心扩大投资、追加投资、实现潜在投资，这样企业才能发展，财富才能增加。

3. 贯彻三个理念

(1) 树立资产负债表观和综合收益观。资产负债表观是相对利润表观而言的，综合收益观是相对于单纯的利润观而言的。从《基本准则》的六大会计要素到资产减值、现金流量表、所得税等具体会计准则，这些都充分体现了这个理念。按照这个理念，企业财富的增加不应单纯关注利润，而应关注净资产是否增加，关注期末净资产和期初净资产相比是否真正增加。在真实价值的前提下实现的净资产增加，才能表明企业财富的增加，增加财富后才有义务向国家缴税，才能够向股东分红，这才是良性循环。真正的利润在本质上是净资产的增加，真正的亏损在本质上是净资产的减少。

在树立资产负债表观和综合收益观的过程中，最核心理念是要把握预期经济利益，即资产能不能为企业带来经济利益。如果资产不能给企业带来经济利益，即表现为资产发生了减值，应当确认减值损失，计提减值准备，以真实地反映资产的价值。否则，在资产已经发生减值的情况下，企业仍不确认减值损失，其结果是在利润虚增的情况下带来利润的超分配。企业财富的增加要着眼于净资产是不是增加，不要片面地强调利润指标。只有真正树立起资产负债表观和综合收益观的理念，才会有利于企业的可持续发展。

(2) 以历史成本为基础，适度、谨慎地引入公允价值进行会计计量。在建设新的企业会计准则体系过程中，应当以历史成本为基础，适度、谨慎地引入公允价值计量属性，即要把握好有确凿证据表明公允价值能够可靠计量的问题。例如，根据《企业会计准则第3号——投资性房地产》的规定，企业应当在有确凿证据表明公允价值能够可靠计量的情况下，才采用公允价值模式计量投资性房地产；如果没有确凿证据表明公允价值能够可靠计量，企业不能采用公允价值模式计量投资性房地产，而只能采用历史成本模式计量投资性房地产。此外，《企业会计准则第5号——生物资产》、《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》等均一再强调这一原则。

(3) 提升财务会计报告的地位和作用。财务会计报告是投资者了解企业的主要载体，也是财务会计确认、计量、记录的结果。在整个企业会计准则体系中，财务会计报告在《基本准则》专门有1章，报告类准则在具体会计准则中共有8项。所以，要强调和提升财务报告的地位和作用。在会计的确认、计量、记录和报告的四个重要环节中应当着重强调确认、计量和报告。确认解决定性问题，计量解决定量问题，确认和计量解决政策问题；报告是结果，是确认、计量的结果；记录是一种方法。

(二)《基本准则》的主要突破

1. 强化了为投资者和社会公众提供决策有用会计信息的新理念

《基本准则》开宗明义地指出，企业财务报告的目标，是必须为会计信息使用者作出科学决策提供相关、真实、可靠、公允的会计信息，并为此对会计要素的确认与计量原则作了系统、严格的规定。这一目标的确立和理念的升华，为维护投资者和社会公众利益、促进资本市场健康稳定发展提供了制度保证。与此同时，从信息披露这一关键环节入手，对原有财务报告披露要求作了全面梳理和显著改进，创建了比较完整的财务报告体系，要求企业必须编制资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益（股东权益）变动表和附注，要求企业必须在附注中提供充分、及时的补充信息，要求企业必须将所控制的子公司纳入合并报表范围，要求企业必须按照与年报相一致的会计政策定期编制中期财务报告，要求企业必须披露业务分部信息和地区分部信息。《基本准则》对信息披露时间、空间、范围、内容的全面、系统规定，必将促进企业不断提高会计信息的质量和透明度，从而有效地维护投资者和社会公众的知情权，体现了维护投资者和社会公众利益的政策导向和基本原则。

2. 实现了与国际会计惯例的趋同

借鉴国际会计准则理事会《编报财务报表的框架》和美国财务会计准则委员会《财务会计概念公告》的相关规定，《基本准则》严格界定了资产、负债、收入、费用等会计要素的定义，明确规定

了有关会计要素的基本确认条件,突出强调了资产负债表项目的真实性和可靠性,同时既坚持历史成本原则,又引入了公允价值计量属性。这些制度安排,有利于进一步夯实企业资产质量,充分揭示财务风险,正确衡量经营业绩,为实现向投资者、债权人和社会公众提供决策有用的会计信息奠定了基础,在关键环节和根本实质上实现了与国际会计惯例的趋同。

3. 首次构建了比较完整的企业会计准则体系

根据新的企业会计准则体系,既有居于第一层次、统领驾驭的基本准则,又有位于第二层次、针对性强的具体准则,还有处于第三层次、操作性强的应用指南。从准则类别看,既有普遍适用的一般业务准则,又有兼顾特色的特殊行业或业务准则,还有专门规范财务报告问题的报告准则,初步建立起适合我国经济业务的企业会计准则体系。

(1) 基本准则。基本准则在整个企业会计准则体系中占据主导地位,起着统揽全局的作用,主要对会计核算的一般要求和会计核算的主要方面作出原则性规定,为具体会计准则和会计准则应用指南的制定提供基本框架,相当于国际会计准则理事会《编报财务报表的框架》和美国财务会计准则委员会《财务会计概念公告》。基本准则主要就会计核算的目标、会计假设、会计信息质量要求、会计要素的定义及其确认原则、会计要素的计量方法、财务会计报告等内容作出一般要求。

(2) 具体准则。具体准则是根据基本准则的内容规定具体交易或事项的会计处理。具体准则分为一般业务准则、特殊行业特定业务准则和报告准则三大类。

一般业务准则,主要规范各类企业普遍适用的一般经济业务的确认和计量要求,如存货、固定资产、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、无形资产、非货币性资产交换、资产减值、职工薪酬、股份支付、债务重组、或有事项、收入、建造合同、政府补助、借款费用、所得税、外币折算、企业合并、租赁、会计政策、会计估计变更和差错更正等。

特殊行业特定业务准则,主要规范特殊行业特定业务的确认和计量要求,如生物资产、企业年金基金、金融工具确认和计量、金融资产转移、套期保值、原保险合同、再保险合同、石油天然气开采等。

报告准则,主要规范普遍适用于各类企业的通用财务会计报告的编制要求,如资产负债表日后事项、财务报表列报、现金流量表、中期财务报告、合并财务报表、每股收益、分部报告、关联方披露、金融工具列报等。

(3) 会计准则应用指南。会计准则应用指南主要解决具体准则的应用问题,是对具体准则的补充,是具体准则的操作指南。会计准则应用指南包括两部分内容,分别是企业会计准则应用指南和附录。

企业会计准则应用指南,主要针对具体准则的重点、难点和疑点加以说明、解释和补充,是为了解决具体准则的应用问题而作出的说明。在报告类准则中,企业会计准则应用指南区分一般企业、商业银行、保险公司和证券公司,规定了资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表的格式,及其报表附注的列示内容及列示方法。对于政策性银行、信托投资公司、租赁公司、财务公司、典当公司等,应当执行商业银行财务报表格式和附注规定,并可进行必要的调整和补充;担保公司应当执行保险公司财务报表格式和附注规定,并可进行必要调整和补充;资产管理公司、基金公司、期货公司等,应当执行证券公司财务报表格式和附注规定,并可进行必要调整和补充。

附录,主要是指会计科目及其使用说明。附录主要涉及两方面内容,分别是会计科目的设置和会计科目的主要账务处理。根据基本准则和具体准则的规定,附录分别设置了适用于一般企业、商业银行、保险公司和证券公司等的会计科目名称及其使用说明。

(三) 财务会计报告的目标

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。具体来说,财务会计报告的目标主要包括三个方面:

(1) 会计信息有助于有关各方了解企业财务状况、经营成果和现金流量,并据以作出经济决策、进行宏观经济管理。反映过去是为了预测未来,有关企业财务状况、经营成果和现金流量方面的信息,是包括投资者和债权人在内的各方面进行决策的依据,而决策离不开会计信息,尤其是高质量的会计信息。例如,对于作为企业所有者的国家和广大股民来说,他们为了选择投资对象、衡量投资风险、作出投资决策,不仅需要了解企业包括毛利率、资产收益率、净收益率等指标在内的盈利能力和发展趋势方面的信息,也需要了解有关企业经营情况方面的信息及其所处行业的信息;对于作为债权人的银行来说,它们为了选择贷款对象、衡量贷款风险、作出贷款决策,不仅需要了解企业包括速动比率、资产负债率等指标在内的短期偿债能力和长期偿债能力,也需要了解企业所处行业的基本情况及其在同行业所处的地位;对于作为社会经济管理者的政府部门来说,它们为了制定经济政策、进行宏观调控、配置社会资源,需要从总体上掌握企业的资产负债结构、损益状况和现金流转情况,从宏观上把握经济运行的状况和发展变化趋势。所有这一切,都需要作为经济管理工作的会计提供有助于它们进行决策的信息,都离不开会计信息的指导。

(2) 会计信息有助于考核企业领导人经济责任的履行情况。企业接受了包括国家在内的所有投资者和债权人的投资,就有责任按照其预定的发展目标和要求,合理利用资源,加强经营管理,提高经济效益,接受考核和评价。会计信息应该有助于考核企业领导人经济责任的履行情况。例如,对于作为企业所有者的国家和广大股民来说,他们为了了解企业当年度经营活动成果和当年度的资产保值和增值情况,需要将利润表中的净利润与上年度的进行对比,以反映企业的盈利发展趋势;需要将其与同行业进行对比,以反映企业在与同行业竞争时所处的位置,从而考核企业领导人经济责任的履行情况。对于作为社会经济管理者的政府部门来说,它们需要了解企业执行计划的能力,需要将资产负债表、利润表和现金流量表中所反映的实际情况与预算进行对比,分析企业完成预算的情况,评价企业执行预算的能力和水平。所有这一切,都需要作为经济管理工作的会计提供信息。

(3) 会计信息有助于企业内部管理当局加强经营管理、提高经济效益。企业经营管理水平的高低直接影响着企业的经济效益、经营风格、竞争能力和发展前景,并在一定程度上决定着企业的前途和命运。为了满足企业内部经营管理对会计信息的需要,现代会计已经发展了以满足内部经营管理需要为主要目的的管理会计。但是,这并不意味着企业内部经营管理不需要财务会计信息。实际上,通过分析和利用财务会计所提供的有关企业财务状况、经营成果和现金流量方面的信息,企业领导人可以全面、系统、总括地了解企业生产经营活动情况、财务状况和经营成果,并在此基础上预测和分析未来发展前景;可以发现过去经营活动中存在的问题,找出存在的差距及原因,并提出改进措施;可以通过预算的分解和落实,建立起内部经济责任制,从而做到目标明确、落实责任、考核严格、赏罚分明。要做到这一点,没有会计所提供的真实、完整的信息,几乎是不可能的。会计通过真实地反映企业的权益结构,为处理企业与各方面的关系、考核企业管理人员的经营业绩、落实企业内部管理责任奠定了基础,也使得会计信息真正成为企业加强经营管理、提高经济效益的基础。

(四) 权责发生制

企业对本身发生的交易或事项进行会计确认、计量和报告时,应当以权责发生制为基础。

企业在会计核算中坚持权责发生制,要求企业凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用,不论款项是否收付,都应当作为当期的收入和费用;凡是不属于当期的收入和费用,即使款项已在当期收付,也不应当作为当期的收入和费用。有时,企业发生的货币收支业务与交易或事项本身并不完全一致,例如款项已经收到,但销售并未实现,或者款项已经支付,但并不是为本期生产经营活动而发生的。为了明确会计核算的确认基础,更真实地反映特定会计期间的财务状况和经营成果,要求企业在会计核算过程中应当以权责发生制为基础。

收付实现制是与权责发生制相对应的一种确认基础,它以收到或支付现金作为确认收入和费用的依据。目前,我国的行政单位采用收付实现制,事业单位除经营业务采用权责发生制外,其他业务也采用收付实现制。

二、会计核算的基本前提

在会计核算过程中,会计人员所面临的变化不定的社会经济环境以及企业生产经营活动的不确定性,客观上需要会计人员作出判断,为此就需要对会计核算所处的时间、空间环境等作出合理设定。这里所指的对时间、空间环境等所作的设定,又称为会计核算的基本前提。会计核算对象的确定、会计方法的选择、会计数据的搜集等都要以会计核算的基本前提为依据。会计核算的基本前提包括: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,又称会计实体、会计个体,是指会计信息所反映的特定单位或组织,它规范了会计工作的空间范围。

会计工作的目的是反映一个单位的财务状况、经营成果和现金流量,为包括投资者在内的各个方面作出决策提供服务。会计所要反映的总是特定的对象,只有明确规定会计核算的对象,将会计所要反映的对象与包括所有者在内的其他经济实体区别开来,才能保证会计核算工作的正常开展,实现会计的目标。

在会计主体前提下,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。会计主体基本前提,为会计人员在日常的会计核算中对各项交易或事项作出正确判断、对会计处理方法和会计处理程序作出正确选择提供了依据。

1. 明确以上基本前提,才能划定会计所要处理的各项交易或事项的范围

在会计核算工作中,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和计量,那些不影响企业本身经济利益的各项交易或事项不能加以确认和计量。会计核算工作中通常所讲的资产、负债的确认,收入的取得,费用的发生,都是针对特定会计主体而言的。

2. 明确以上基本前提,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),一方面形成一笔收入,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,一方面导致现金减少、存货增加,或者债务增加、存货增加,而不是相反。

3. 明确以上基本前提,将会计主体的经济活动与会计主体所有者的经济活动区分开来

无论是会计主体的经济活动,还是会计主体所有者的经济活动,都会最终影响所有者的经济利益,但是会计核算工作只涉及会计主体范围内的经济活动。为了真实地反映会计主体的财务状况、经营成果和现金流量,必须将会计主体的经济活动与会计主体所有者的经济活动区别开来。

需要注意的是,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,会计主体不一定是法律主体。例如,一般情况下,公司、企业、事业单位、社会团体、政府部门等都可以也有必要作为一个会计主体。上述单位都通过不同形式、不同渠道获得了资金,并且在经营活动中动用资金。为了反映这些单位的资金使用情况和使用效果,有必要将这些单位作为一个会计主体,但是会计主体不一定是法律主体。再如,在企业集团的情况下,母、子公司虽然是不同的法律主体,但是为了全面反映企业集团的财务状况、经营成果和现金流量,有必要将这个企业集团作为一个会计主体,编制合并会计报表。

有时,为了内部管理的需要,也对企业内部的部门单独加以核算,并编制出内部会计报表,企业内部划出的核算单位也可以视为一个会计主体。

(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和状态继续经营下去,不会停业,也不会大规模削减业务。在持续经营前提下,企业会计确认、计量和报告应当以持续、正常的生产经营活动为前提。

企业是否持续经营,在会计原则、会计方法的选择上有很大差别。一般情况下,应当假定企业将

会按当前的规模和状态继续经营下去,不会停业,也不会大规模削减业务。明确这个基本前提,会计人员就可以在此基础上选择会计原则和会计方法。例如,一般情况下,企业的固定资产可以在一个较长的时期发挥作用,如果可以判断企业会持续经营,就可以假定企业的固定资产会在持续进行的生产经营过程中长期发挥作用,并服务于生产经营过程,固定资产就可以根据历史成本进行记录,并采用折旧的方法,将历史成本分摊到各个会计期间或相关产品的成本中。如果判断企业不会持续经营,固定资产就不应采用历史成本进行记录并按期计提折旧。

需要注意的是,由于持续经营是根据企业发展的一般情况所作的设定,企业在生产经营过程中缩减经营规模乃至停业的可能性总是存在的。为此,往往要求定期对企业持续经营这一基本前提作出分析和判断。一旦判定企业不符合持续经营这一会计核算的基本前提,就应当改变会计核算的方法。

(三) 会计分期

会计分期,又称会计期间,是指将一个企业持续经营的生产经营活动划分为一个个连续的、长短相同的期间。

会计分期的目的是将持续经营的生产经营活动划分成连续、相等的期间,据以结算盈亏,按期编报财务会计报告,从而及时向各方面提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量的信息。在会计分期前提下,会计应当划分会计期间,分期结算账目和编制财务会计报告。会计期间分为年度、半年度、季度和月度。年度、半年度、季度和月度均按公历起讫日期确定。半年度、季度和月度均称为会计中期。中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间。

企业的会计核算应当划分会计期间,分期结算账目和编制财务会计报告。通常情况下,一个单位的经营和业务活动总是连续不断地进行的。如果等到单位的生产经营和业务活动全部结束以后,才核算其财务状况和经营成果,既不利于单位外部利益关系方了解单位的经营情况,也不能满足企业自身生产经营管理的需要。在持续经营会计核算的基本前提下,要计算会计主体的利润实现情况,反映其生产经营成果,就必须将连续不断的生产经营过程人为地划分为若干相等的时段,分段进行结算,分段编制财务会计报告,分段反映单位的财务状况和经营成果。

明确会计分期这个会计核算的基本前提对会计核算有着重要影响。由于会计分期,才产生了当期与其他期间的差别,从而出现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、递延、预提、待摊等会计处理方法。

(四) 货币计量

货币计量,是指会计主体在会计核算过程中采用货币作为计量单位,计量、记录和报告会计主体的生产经营活动。

在货币计量前提下,企业会计应当以货币计量。在我国,企业会计通常应当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。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。

在市场经济条件下,各单位日常的生产经营、业务收支等活动多数表现为实物运动,如厂房、机器设备和其他财物的进出核算等,由于这些实物在计量单位方面千差万别,有重量、长度、容积、台、件等,它们只能从一个侧面反映企业的生产经营成果,无法在量上进行比较,不便于实物管理和会计计量、计算。为全面反映单位的生产经营、业务收支、经费划拨等情况,会计核算客观上需要有一种统一的计量单位作为各种实物价值的计量尺度。这种计量单位就是货币,在会计核算过程中之所以选择货币作为计量单位,是由货币的本身的属性决定的。货币是商品的一般等价物,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。其他的计量单位,如重量、长度、容积、台、件等,只能从一个侧面反映企业的生产经营成果,无法在量上进行比较,不便于实物管理和会计计量。

三、会计信息质量要求

会计核算的目的是为了向各方面提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量方面的信息。会计信息能否全面、系统、正确地反映企业的实际情况，无论是对于国家的宏观调控，还是对企业的经营管理乃至投资者的正确决策都起着至关重要的作用。为了规范企业的会计核算行为，提高会计信息质量，客观上需要明确会计核算的一般原则。

（一）客观性

客观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会计信息，保证会计信息真实可靠、内容完整。

企业提供会计信息的目的是为了满足不同会计信息使用者的决策需要，因此其会计核算应当以实际发生的交易或事项为依据，如实反映企业的财务状况、经营成果和现金流量，做到内容真实、数字准确、资料可靠。这是因为，客观性是对会计工作的基本要求。如果会计信息不能真实反映企业的实际情况，会计工作就失去了存在的意义，甚至会误导会计信息使用者，导致经济决策的失误。

在会计核算工作中坚持以上原则，就应当在会计核算时客观地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量，保证会计信息的真实性；会计工作应当正确运用会计原则和方法，准确反映企业的实际情况；会计信息应当能够经受验证，以核实其是否真实。

（二）相关性

相关性要求企业提供的会计信息应当与财务会计报告使用者的经济需要相关，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。

信息的价值在于其与决策相关，有助于决策。如果会计信息提供以后，对经济决策没有什么作用，就不具有相关性。所以，评价会计信息质量的标准除了看是否真实客观外，还要看所提供的会计信息是否能够满足有关方面的信息需要。

在会计核算工作中坚持相关性原则，需要在搜集、加工、处理和提供会计信息过程中，充分考虑各方面的信息需求，满足各方面具有共性的信息需求。既要满足国家宏观经济管理的需要，又要满足有关各方面了解企业财务状况、经营成果和现金流量的需要，还要满足企业加强内部经营管理的需要。对于特定用途的信息，不一定都需要通过企业财务会计报告来提供，而可以采取其他形式加以提供。

（三）明晰性

明晰性要求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。

提供会计信息的目的在于使用，要使用会计信息首先必须了解会计信息的内涵，弄懂会计信息的内容，否则就谈不上会计信息的使用。在会计核算工作中坚持明晰性原则，会计记录应当准确、清晰，填制会计凭证、登记会计账簿必须做到依据合法、账户对应关系清楚、文字摘要完整；在编制会计报表时，项目勾稽关系清楚、项目完整、数字准确。

如果企业的会计核算和编制的财务会计报告不能做到清晰明了、便于理解和利用，就不符合明晰性原则的要求，不能满足会计信息使用者的决策需求。

（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。

企业发生的交易或事项具有复杂性和多样化，对于某些交易或事项可以有多种会计核算方法。例如，存货的领用和发出，可以采用先进先出法、加权平均法或者个别计价法确定其实际成本；固定资产折旧方法可以采用年限平均法、工作量法、年数总和法、双倍余额递减法等。保证会计信息可比性的前提是企业在各个会计期间应尽可能地采用相同的会计核算方法，即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，不能随意变更。确需变更的，应当在附注中说明。如果企业在不同的会计期间采用不同的会计核算方法，将不利于财务会计报告使用者。

不同的企业可能处于不同行业、不同地区,经济业务发生于不同时间,为了保证会计信息能够满足决策的需要,便于比较不同企业的财务状况、经营成果和现金流量,企业应当遵循可比性要求,即不同企业发生的相同或者相似的交易或者事项,应当采用规定的会计政策,确保会计信息口径一致、相互可比。

如果对于相同或者相似的交易或者事项,不同的企业或者同一企业在不同的会计期间采用不同的会计政策,将不利于财务会计报告使用者对会计信息的理解,不利于会计信息作用的发挥。

(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,不应仅仅以交易或者事项的法律形式为依据。

在实际工作中,交易或事项的外在法律形式或人为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拟反映的交易或事项,就必须根据交易或事项的实质和经济现实,而不能仅仅根据它们的法律形式进行核算和反映。

实质重于形式原则的一个具体表现就是以融资租赁方式租入的资产。对于以融资租赁方式租入的资产来说,虽然从法律形式来讲企业并不拥有其所有权,但是由于租赁合同中规定的租赁期相当长,接近于该资产的使用寿命;租赁期结束时承租企业有优先购买该资产的选择权;在租赁期内承租企业有权支配资产并从中受益,所以从其经济实质来看,企业能够控制其创造的未来经济利益,因此会计核算上将以融资租赁方式租入的资产视为企业的资产。如果不考虑经济实质,仅看其法律形式,就不能真实地反映这笔业务对企业的影响。

另一个表现是售后回购。《企业会计准则第14号——收入》规定的商品销售收入的确认条件为:①企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;②企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出的商品实施有效控制;③收入的金额能够可靠地计量;④相关的经济利益很可能流入企业;⑤相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。但是,对于销售商品的售后回购而言,如果企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方,并同时满足收入确认的其他条件,则销售实现,应当确认收入;如果企业没有将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方,或没有满足收入确认的其他条件,即使企业已将商品交付购货方,销售也没有实现,不应当确认收入。

如果企业的会计核算仅仅按照交易或事项的法律形式或人为形式进行,而其法律形式或人为形式又没有反映其经济实质和经济现实,那么其最终结果将不仅不会有利于会计信息使用者的决策,反而会误导会计信息使用者的决策。

(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等有关的所有重要交易或者事项。

如果财务报表某项目的省略或错报会影响使用者据此作出经济决策的,该项目就具有重要性。

企业的会计核算应当遵循重要性原则的要求,在会计核算过程中对交易或事项应当区分其重要程度,采用不同的核算方式。对资产、负债、损益等有较大影响,并进而影响财务会计报告使用者据以作出合理判断的重要会计事项,必须按照规定的会计方法和程序进行处理,并在财务会计报告中予以充分、准确地披露;对于次要的会计事项,在不影响会计信息真实性和不至于误导财务会计报告使用者作出正确判断的前提下,可适当简化处理。

在会计核算工作中坚持重要性原则,如果一笔经济业务的性质比较特殊,不单独反映就有可能遗漏重要事实,不利于所有者以及其他方面全面掌握这个企业的情况,就应当严格核算、单独反映、提请注意;反之,如果一笔经济业务与通常发生的经济业务比没有特殊之处,不单独反映,也不至于隐瞒什么事实,就不需要单独反映和揭示。如果一笔经济业务的金额在收入、费用或资产总额中所占的比重很小,就可以采用较为简单的方法和程序进行核算,甚至不一定严格采用规定的会计方法和程序;反之,如果金额在收入、费用或资产总额中所占的比重较大,就应当严格按照规定的会计方法和

程序进行核算。

重要性原则与会计信息成本效益直接相关。坚持重要性原则,就能够使提供会计信息的收益大于成本。对于那些不重要的项目,如果也采用严格的会计程序,分别核算、分项反映,就会导致会计信息成本高于收益。

在评价某些项目的重要性时,很大程度上取决于会计人员的职业判断。一般来说,应当从质和量两个方面来进行分析。从性质来说,当某一事项有可能对决策产生一定影响时,就属于重要项目;从数量方面来说,当某一项目的数量达到一定规模时,就可能对决策产生影响。

(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。

企业的生产经营活动总是存在着风险。在会计核算工作中坚持谨慎性原则,要求企业在面临不确定因素的情况作出职业判断时,应当保持必要的谨慎,不高估资产或收益,也不低估负债或费用。例如,要求企业定期或者至少于每年年度终了,对可能发生的各项资产损失计提资产减值准备等,就充分体现了谨慎性原则。

需要注意的是,谨慎性原则并不意味着企业可以任意设置各种准备,否则就属于谨慎性原则的滥用。如果滥用谨慎性原则,企业应按照国家统一的会计制度对重大会计差错更正的要求进行会计处理。

(八) 及时性

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

企业的会计核算应当及时进行,不得提前或延后。信息的价值在于帮助所有者或其他方面作出经济决策。如果会计信息不能及时提供,而等经济环境发生了变化再提供会计信息,这些信息也就失去了应有的价值,无助于经济决策。

在会计核算工作中坚持及时性原则,一是要求及时搜集会计信息,即在经济业务发生后,及时搜集、整理各种原始单据;二是及时处理会计信息,即在国家统一的会计制度规定的时限内,及时编制出财务会计报告;三是及时传递会计信息,即在国家统一的会计制度规定的时限内,及时将编制出的财务会计报告传递给财务会计报告使用者。

四、会计要素

会计要素,是会计核算对象的基本分类,是设定财务报表结构和内容的依据,也是进行确认和计量的依据。对会计要素加以严格的定义,就能为会计核算奠定坚实的基础。具体来说,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。

(一) 资产

资产,是指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。它具有以下特征:

1. 资产预期能够直接或间接地给企业带来经济利益

所谓经济利益,是指直接或间接地流入企业的现金或现金等价物。资产导致经济利益流入企业的方式多种多样,比如,单独或与其他资产组合为企业带来经济利益,以资产交换其他资产,以资产偿还债务等。资产之所以成为资产,就在于其预期能够为企业带来经济利益。例如,厂房场地、机器设备、原材料等可以用于生产经营过程、制造商品或提供劳务,商品或劳务出售后收回货款,货款即为企业所获得的经济利益。如果某一项目预期不能给企业带来经济利益,那么就不能作为企业的资产。

2. 资产都是为企业所拥有的, 或者即使不为企业所拥有, 也是企业所控制的

企业拥有资产, 就能够排他性地从资产中获取经济利益。有些资产虽然不为企业拥有, 但是企业能够支配这些资产, 因此同样能够排他性地从资产中获取经济利益。如果是由企业不能拥有或控制的资产所带来的经济利益就不能作为企业的资产。例如, 对于以融资租赁方式租入的固定资产来说, 虽然企业并不拥有其所有权, 但是由于租赁合同规定的租赁期相当长, 接近于该资产的使用寿命; 租赁期满, 承租企业一般有优先购买该资产的选择权; 在租赁期内, 承租企业有权支配资产并从中受益, 所以以融资租赁方式租入的固定资产应视为企业的资产。对于以经营租赁方式租入的固定资产来说, 由于企业不能控制它, 因此以经营租赁方式租入的固定资产不应被视为企业的资产。

3. 资产是由过去的交易或事项形成的

资产必须是现实的资产, 而不能是预期的资产。只有过去发生的交易或事项才能增加或减少企业的资产, 而不能根据谈判中的交易或计划中的经济业务来确认资产。例如, 已经发生的固定资产购买交易会形成企业的资产, 而计划中的固定资产购买交易则不会形成企业的资产。

资产可以按照不同的标准对资产进行分类, 比较常见的是按照流动性和按有无实物形态进行分类。按照流动性对资产进行分类, 可以分为流动资产和非流动资产。流动资产是指可以在1年或者超过1年的一个营业周期内变现或耗用的资产, 主要包括库存现金、银行存款、交易性金融资产、应收账款、应收票据、存货等。有些企业经营活动比较特殊, 经营周期可能超过1年, 如造船企业、大型机械制造企业等, 其从购买原材料至建造完工, 从销售实现到收回货款, 周期比较长, 往往超过1年, 此时就不能以1年内变现作为流动资产的划分标准, 而是将经营周期作为流动资产的划分标准。除流动资产以外的其他资产, 都属于非流动资产, 如长期股权投资、持有至到期投资、长期应收款、投资性房地产、固定资产、在建工程、无形资产等。

按照有无实物形态对资产进行分类, 可以分为有形资产和无形资产。有形资产通常具有物质实体, 如存货、固定资产等; 无形资产通常表现为某种法定权利或技术, 能够给企业带来超额利润, 如专利权、商标权等。

(二) 负债

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。它具有以下特征:

1. 负债是企业承担的现时义务

负债是企业的现时义务, 也就是说, 负债作为企业的一种义务, 是由企业过去的交易或事项形成的现在已承担的义务。例如, 银行借款是因为企业接受了银行贷款而形成的, 如果企业没有接受银行贷款, 则不会发生银行借款这项负债; 应付账款是因为企业采用信用方式购买商品或接受劳务而形成的, 在购买商品或接受劳务发生之前, 相应的应付账款并不存在。

2. 负债的清偿预期会导致经济利益流出企业

清偿负债导致经济利益流出企业的形式多种多样, 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; 将负债转为所有者权益(如将国有企业对金融机构的债务转为金融机构拥有的权益)。对此, 企业不能或很少可以回避。如果企业能够回避, 则不能确认为企业的负债。

3. 负债是由过去的交易或事项形成的

作为现时义务, 负债是过去已经发生的交易或事项所产生的结果。只有过去发生的交易或事项才能增加或减少企业的负债, 而不能根据谈判中的交易或事项或计划中的经济业务来确认负债。例如, 已经发生的银行借款行为会形成企业的负债, 而计划中的银行借款行为则不会形成企业的负债; 已经发生的商品购买行为可能形成企业的负债, 而计划中的商品购买行为则不会形成企业的负债。

按照流动性对负债进行分类, 可以分为流动负债和长期负债。流动负债, 是指将在1年(含1年)或者超过1年的一个营业周期内偿还的债务, 包括短期借款、交易性金融负债、应付票据、应