

朱 云◎著

Accountant

# 企业会计准则

## 理论与实践



河海大学出版社



# 企业会计准则

## 理论与实践

朱 云 著

河海大学出版社

**图书在版编目(CIP)数据**

企业会计准则理论与实践/朱云著. —南京:河海大学出版社, 2009. 5

ISBN 978-7-5630-2617-3

I. 企… II. 朱… 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(2009)第 079841 号

书 名 企业会计准则理论与实践  
书 号 ISBN 978-7-5630-2617-3/F·276  
责任编辑 陈建芝  
责任校对 刘秀凤  
封面设计 杭永鸿  
出版发行 河海大学出版社  
地 址 南京市西康路 1 号(邮编:210098)  
电 话 (025)83737852(总编室) (025)83722833(发行部)  
经 销 江苏省新华发行集团有限公司  
排 版 南京理工大学印刷厂  
印 刷 南京玉河印刷厂  
开 本 787 毫米×960 毫米 1/16 22 印张 418 千字  
版 次 2009 年 5 月第 1 版 2009 年 5 月第 1 次印刷  
定 价 38.00 元

## 前 言

随着我国经济社会的发展和全球资本一体化的加速,中国企业会计准则与国际会计准则趋同。2006年2月15日财政部正式发布了新的企业会计准则体系,规定自2008年1月1日起在上市公司范围内施行,并鼓励其他企业执行。截止到2008年底,所有大中型国有企业必须执行新的企业会计准则。新的企业会计准则体系包括:1项基本会计准则、38项具体会计准则和1项企业会计准则应用指南(包括企业会计准则解释、会计科目和主要账务处理)。为了帮助广大企业会计人员、税务征管人员在最短的时间内把握新的企业会计准则的精髓,准确地应用于实际工作之中,作者撰著了《企业会计准则理论与实践》一书。本书对新的企业会计准则体系进行深入浅出的阐释与分析,内容翔实,形式新颖,可操作性强。本书既可作为会计人员继续教育培训的教材;也可以供税务征管人员、企事业单位各类管理人员、内部审计人员和有关人员学习使用;也可以作为大、中专院校会计、经济管理等专业学生学习与研究企业会计准则的参考书。

在本书撰著出版过程中,南京师范大学领导以及有关职能部门领导给予了热情支持和指导,在此致以最诚挚的谢意。

由于撰著时间、学术水平和角度的局限,本书难免存在一些问题,一些方面的探讨也不够详尽,恳请读者对本书提出批评和建议,以便及时匡正和改进。

作 者

2009. 1. 1



# 目 录

|                              |    |
|------------------------------|----|
| <b>第一章 会计基本准则</b> .....      | 1  |
| 第一节 会计基本准则概述.....            | 1  |
| 第二节 财务报告目标、会计基本假设和会计基础 ..... | 4  |
| 第三节 会计信息质量要求.....            | 8  |
| 第四节 会计要素及其确认与计量原则 .....      | 12 |
| 第五节 财务报告 .....               | 21 |
| <b>第二章 投资</b> .....          | 23 |
| 第一节 投资概述 .....               | 23 |
| 第二节 交易性金融资产的核算 .....         | 25 |
| 第三节 持有至到期投资 .....            | 30 |
| 第四节 可供出售金融资产的核算 .....        | 37 |
| 第五节 长期股权投资核算 .....           | 40 |
| <b>第三章 债务重组会计</b> .....      | 57 |
| 第一节 债务重组概述 .....             | 57 |
| 第二节 债务重组的会计处理 .....          | 60 |
| 第三节 债务重组的披露 .....            | 68 |
| <b>第四章 非货币性资产交换</b> .....    | 70 |
| 第一节 非货币性资产交换概述 .....         | 70 |
| 第二节 非货币性资产交换的确认和计量 .....     | 71 |
| 第三节 非货币性资产交换的会计处理 .....      | 75 |
| 第四节 非货币性资产交换的披露 .....        | 90 |
| <b>第五章 或有事项会计</b> .....      | 91 |
| 第一节 或有事项概述 .....             | 91 |

|                                   |     |
|-----------------------------------|-----|
| 第二节 或有事项的确认与计量 .....              | 93  |
| 第三节 或有事项的披露 .....                 | 103 |
| <b>第六章 借款费用会计</b> .....           | 107 |
| 第一节 借款费用概述 .....                  | 107 |
| 第二节 借款费用的确认 .....                 | 110 |
| 第三节 借款费用的计量 .....                 | 116 |
| 第四节 借款费用的披露 .....                 | 127 |
| <b>第七章 关联方会计</b> .....            | 128 |
| 第一节 关联方概述 .....                   | 128 |
| 第二节 关联方交易 .....                   | 135 |
| 第三节 关联方披露 .....                   | 138 |
| <b>第八章 会计政策、会计估计变更和差错更正</b> ..... | 139 |
| 第一节 会计政策及其变更 .....                | 139 |
| 第二节 会计估计及其变更 .....                | 143 |
| 第三节 前期差错更正 .....                  | 145 |
| <b>第九章 资产负债表日后事项</b> .....        | 150 |
| 第一节 资产负债表日后事项概述 .....             | 150 |
| 第二节 资产负债表日后调整事项的会计处理 .....        | 155 |
| 第三节 资产负债表日后非调整事项 .....            | 164 |
| 第四节 资产负债表日后事项的披露 .....            | 167 |
| <b>第十章 所得税会计</b> .....            | 168 |
| 第一节 所得税会计概述 .....                 | 168 |
| 第二节 与所得税会计相关的概念 .....             | 170 |
| 第三节 所得税的核算 .....                  | 173 |
| <b>第十一章 外币业务会计</b> .....          | 180 |
| 第一节 与外币业务相关的概念 .....              | 180 |
| 第二节 外币业务的会计处理 .....               | 183 |
| 第三节 外币财务报表的折算 .....               | 191 |

|                           |     |
|---------------------------|-----|
| <b>第十二章 金融工具会计</b> .....  | 199 |
| 第一节 金融工具概述.....           | 199 |
| 第二节 金融工具的确认与计量.....       | 206 |
| 第三节 金融资产转移.....           | 213 |
| 第四节 套期保值会计.....           | 221 |
| 第五节 金融工具的披露.....          | 238 |
| <b>第十三章 租赁会计</b> .....    | 243 |
| 第一节 租赁会计概述.....           | 243 |
| 第二节 经营租赁会计.....           | 255 |
| 第三节 融资租赁会计.....           | 258 |
| 第四节 售后租回的会计处理.....        | 269 |
| <b>第十四章 资产减值会计</b> .....  | 273 |
| 第一节 资产减值会计概述.....         | 273 |
| 第二节 资产减值的确认与计量.....       | 274 |
| 第三节 资产减值信息的披露.....        | 281 |
| <b>第十五章 企业合并会计</b> .....  | 283 |
| 第一节 企业合并概述.....           | 283 |
| 第二节 非同一控制下的企业合并的会计处理..... | 287 |
| 第三节 同一控制下的企业合并的会计处理.....  | 292 |
| <b>第十六章 合并财务报表</b> .....  | 296 |
| 第一节 合并财务报表概述.....         | 296 |
| 第二节 合并资产负债表.....          | 302 |
| 第三节 合并利润表.....            | 320 |
| 第四节 合并现金流量表.....          | 322 |
| 第五节 合并所有者权益变动表.....       | 325 |
| <b>第十七章 中期财务报告</b> .....  | 327 |
| 第一节 中期财务报告概述.....         | 327 |
| 第二节 中期财务报告的编制原则和方法.....   | 328 |

|                    |     |
|--------------------|-----|
| 第十八章 分部报告.....     | 335 |
| 第一节 分部报告概述.....    | 335 |
| 第二节 分部的确定.....     | 336 |
| 第三节 分部会计信息的披露..... | 339 |
| 主要参考文献.....        | 341 |

# 第一章 会计基本准则

## 第一节 会计基本准则概述

### 一、企业会计准则的涵义以及特征

企业会计准则是就各企业、单位发生的交易或事项的会计处理方法和会计程序作出的规定,为企业、单位的会计核算行为提供规范。企业会计准则的产生与完善是社会经济环境变化的结果。

以会计准则作为企业会计信息生成与提供的标准始于西方国家,其中美国的“公认会计原则”(GAAP)最具代表性。20 世纪初,西方国家的股份公司已经成为普遍的企业组织形式,企业的所有权与经营权发生分离,形成了股东、债权人、政府税务机关、企业管理当局等各种与企业有利害关系的利益集团。为了维护各自的利益,各利益集团都要求企业通过财务报告定期提供可据以作出决策的会计信息,这在客观上提出了会计信息社会化与标准化的要求。美国于 20 世纪 30 年代出现的会计程序委员会(CAP)的《会计研究公报》、50 年代出现的会计准则委员会(APB)的《会计原则委员会意见书》和 70 年代出现的财务会计准则委员会(FASB)的《财务会计准则公告》和“解释”等,共同构成了美国现行的“公认会计原则”的主要内容。虽然美国的会计准则是由民间职业组织制定的,但由于其得到美国证券交易委员会的支持,具备了相当的权威性,使得各个公司,特别是公开发行证券的公司在对外提供财务报告时都不得不遵循。

在国际上,随着各国之间的经济交往日益频繁,跨国公司、合资公司等国际经济联合体的大量涌现,作为商业语言的会计信息便成为不同利益相关者进行经济交流的基础。然而,各个国家或地区的政治、经济、法律和文化等环境的不同,导致了其会计准则之间的差异,影响了分布于世界各国的不同利益相关者对会计信息的理解和据以进行的投资或信贷决策。在这一背景下,建立一套国际通用的会计标准对促进资本的国际流动和国际经济一体化的必要性受到了广泛认同。于是在 1973 年 6 月,澳大利亚、加拿大、法国、德国、日本、墨西哥、荷兰、英国、美国等 9 个国家的 16 个会计职业团体在英国伦敦联合发起成立了国际会计准则委员会(IASC)。此后,国际会计准则委员会发展迅速,目前会员已经扩大至 110 个国家

或地区的 150 多个会计职业团体。我国于 1997 年 5 月 1 日正式加入国际会计准则委员会并成为其观察员。国际会计准则委员会成立伊始,就把制定和公布编制财务报告应当遵循的会计准则,并推动这些准则在世界范围内被接受和遵循作为其工作目标。为此,国际会计准则委员会发布了一系列的国际会计准则和解释公告。越来越多的国家或者国际组织开始支持国际会计准则委员会所从事的会计准则的国际协调工作,一些国家或地区及其会计准则制定机构甚至决定在某一个特定的期限内开始全部或部分采用国际财务报告准则。会计准则的国际趋同以及会计准则全球化,是经济全球化所不可或缺的因素。

从世界各国的会计准则制定情况来看,会计准则是由国家权力机关或权威性的会计职业团体所制定。由国家权力机关制定的会计准则,成为国家的行政法规或规章,其施行具有强制性;由权威性的会计职业团体制定的会计准则,其施行虽不具有强制性,但仍具有普遍的指导意义和很强的约束力。目前,我国、德国、日本等国家的会计准则由国家政府机构制定发布,具有法律效力;美国等国家的会计准则由具有权威性的机构制定颁布,并受到政府或其他权威机构的支持,得到广泛的认可。会计准则具有以下六个方面的特征:

(1) 规范性。由于确立了会计准则,会计人员在进行会计核算时就有了一个共同遵循的标准。各个单位的会计核算可在同一标准的基础上进行,全国甚至全世界的会计核算均执行同一衡量的尺度,从而使会计核算行为达到了规范化,所提供的会计信息具有广泛的一致性和可比性,促进了会计信息质量的提高。

(2) 权威性。会计准则通过国家权力机关或权威性的会计职业团体制定发布,具有权威性,是会计核算必须遵守的规范和处理会计业务的标准。

(3) 公认性。会计准则要有效地付诸于实践,必须得到理论界和实务界的普遍认可和接受。各国以及国际会计准则理事会在制定与修订会计准则时均向会计理论界和实务界征求意见,所制定与修订的会计准则也得到了广泛的认同。

(4) 理论与实践相融合性。会计准则是指导会计实践的理论依据,同时,会计准则又是会计理论与实践相结合的产物。

(5) 整体性。会计准则是由相互联系又相互制约的具有一定层次的若干准则所构成的一个规范会计核算的完整体系。

(6) 发展性。会计准则是在一定社会经济环境下形成与发展起来的,虽然具有相对稳定性,但仍受制于社会经济环境的变化,随着社会经济环境的变化,会计准则会相应地发生变化。

## 二、企业会计准则体系的构成与会计基本准则的地位与作用

我国企业会计准则体系包括《企业会计准则——基本准则》(以下简称基本准

则)、具体准则和会计准则应用指南等。其中,会计基本准则是纲,在整个企业会计准则体系中起统驭作用;具体准则是目,是依据会计基本准则的原则要求对有关业务或报告做出的具体规定;应用指南是补充,是对具体准则的操作指引。

国际会计准则理事会、美国等国家或者地区在其会计准则制定中,通常都制定有“财务会计概念框架”,它既是制定国际财务报告准则和有关国家或地区会计准则的概念基础,也是会计准则制定应当遵循的基本法则。

我国基本准则类似于国际会计准则理事会的《编报财务报表的框架》和美国财务会计准则委员会的《财务会计概念公告》,在企业会计准则体系建设中扮演着同样的角色,在整个企业会计准则体系中具有统驭地位。同时,我国会计准则属于法规体系的组成部分。根据《立法法》规定,我国的法规体系通常由四个部分构成:一是法律;二是行政法规;三是部门规章;四是规范性文件。其中,法律是由全国人民代表大会常务委员会通过,由国家主席签发。行政法规由国务院常务委员会通过,由国务院总理签发。部门规章由国务院主管部门部长以部长令签发。我国企业会计准则体系中,基本准则属于部门规章,是由前财政部部长金人庆于2006年2月15日以第33号部长令签发的;具体准则及其应用指南属于规范性文件,分别于2006年2月15日和2006年10月30日以财政部文件印发。

会计基本准则在企业会计准则体系中具有重要地位,其作用主要表现为两个方面:

一是统驭具体准则的制定。基本准则规范了包括财务报告目标、会计基本假设、会计信息质量要求、会计要素的定义及其确认、计量原则、财务报告等在内的基本问题,是制定具体准则的基础,对各具体准则的制定起着统驭作用,可以确保各具体准则的内在一致性。为此,我国基本准则第三条明确规定,“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(即基本准则)”。在企业会计准则体系的建设中,各项具体准则也都严格按照基本准则的要求加以制定和完善,并且在各具体准则的第一条中作了明确规定。

二是为会计实务中出现的、具体准则尚未规范的新问题提供会计处理依据。在会计实务中,由于经济交易事项的不断发展、创新,具体准则的制定有时会出现滞后的情况,会出现一些新的交易或者事项在具体准则中尚未规范但又急需处理,这时,企业不仅应当对这些新的交易或者事项及时进行会计处理,而且在处理时应当严格遵循基本准则的要求,尤其是基本准则关于会计要素的定义及其确认与计量等方面的规定。因此,基本准则不仅扮演着具体准则制定依据的角色,也为会计实务中出现的、具体准则尚未做出规范的新问题提供会计处理依据,从而确保了企业会计准则体系对所有会计实务问题的规范作用。

### 三、会计基本准则的目标和适用范围

会计基本准则的目标是规范企业会计确认、计量和报告行为,保证会计信息质量。

会计基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)。

### 四、基本准则规范的主要内容

我国基本准则的制定吸收了当代财务会计理论研究的最新成果,反映了当前会计实务发展的内在需要,体现了国际上财务会计概念框架的发展动态,构建起了完整、统一的财务会计概念体系。它规范的核心内容包括以下六个方面:

一是关于财务报告目标。基本准则明确了我国财务报告的目标是向财务报告使用者提供决策有用的信息,并反映企业管理层受托责任的履行情况。

二是关于会计基本假设。基本准则强调了企业会计确认、计量和报告应当以会计主体、持续经营、会计分期和货币计量为会计基本假设。

三是关于会计基础。基本准则坚持了企业会计确认、计量和报告应当以权责发生制为基础。

四是关于会计信息质量要求。基本准则建立了企业会计信息质量要求体系,规定企业财务报告中提供的会计信息应当满足会计信息质量要求。

五是关于会计要素分类及其确认、计量原则。基本准则将会计要素分为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六个要素,同时对有关要素建立了相应的确认和计量原则,规定会计要素在确认时,均应满足相应条件。会计要素在计量时可供选择的计量属性包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等。

六是关于财务报告。基本准则明确了财务报告的基本概念、应当包括的主要内容和应反映信息的基本要求等。

## 第二节 财务报告目标、会计基本假设和会计基础

### 一、财务报告目标

基本准则对财务报告目标进行了明确定位,将保护投资者利益、满足投资者信息需求放在了突出位置,彰显了财务报告目标在企业会计准则体系中的重要作用。基本准则规定,财务报告的目标是向财务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,有助于财务报告使用者做出经济决策。



财务报告使用者主要包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等。满足投资者的信息需要是企业财务报告编制的首要出发点。近年来,我国企业改革持续深入,产权日益多元化,资本市场快速发展,机构投资者及其他投资者队伍日益壮大,对会计信息的要求日益提高,在这种情况下,投资者更加关心其投资的风险和报酬,他们需要会计信息来帮助他们做出决策,比如决定是否应当买进、持有或者卖出企业的股票或者股权,他们还需要信息来帮助其评估企业支付股利的能力等。因此,基本准则将投资者作为企业财务报告的首要使用者,凸现了投资者的地位,体现了保护投资者利益的要求,是市场经济发展的必然。

如果企业在财务报告中提供的会计信息与投资者的决策无关,那么财务报告就失去了其编制的意义。根据投资者决策有用目标,财务报告所提供的信息应当如实反映企业所拥有或者控制的经济资源、对经济资源的要求权以及经济资源及其要求权的变化情况;如实反映企业的各项收入、费用、利得和损失的金额及其变动情况;如实反映企业各项经营活动、投资活动和筹资活动等所形成的现金流入和现金流出情况等,从而有助于现在的或者潜在的投资者正确、合理地评价企业的资产质量、偿债能力、盈利能力和营运效率等;有助于投资者根据相关会计信息作出理性的投资决策;有助于投资者评估与投资有关的未来现金流量的金额、时间和风险等。

除了投资者之外,企业财务报告的使用者还有债权人、政府及有关部门、社会公众等。例如,企业贷款人、供应商等债权人通常十分关心企业的偿债能力和财务风险,他们需要信息来评估企业能否如期支付贷款本金及其利息,能否如期支付所欠购货款等;政府及其有关部门作为经济管理和经济监管部门,通常关心经济资源分配的公平、合理,市场经济秩序的公正、有序,宏观决策所依据信息的真实可靠等,因此,他们需要信息来监管企业的有关活动、制定税收政策、进行税收征管和国民经济统计等;社会公众也关心企业的生产经营活动,包括对所在地经济做出的贡献,如增加就业、刺激消费、提供社区服务等,因此,在财务报告中提供有关企业发展前景及其能力、经营效益及其效率等方面的信息,可以满足社会公众的信息需要。应当讲,这些使用者的许多信息需求是共同的。由于投资者是企业资本的主要提供者,通常情况下,如果财务报告能够满足这一群体的会计信息需求,也就可以满足其他使用者的大部分信息需求。

现代企业制度强调企业所有权和经营权相分离,企业管理层是受委托人之托经营管理企业及其各项资产,负有受托责任。即企业管理层所经营管理的企业各项资产基本上均为投资者投入的资本或者向债权人借入的资金所形成的,企业管理层有责任妥善保管并合理、有效运用这些资产。企业投资者和债权人等也需要及时或者经常性地了解企业管理层保管、使用资产的情况,以便于评价企业管理层

的责任情况和业绩情况,并决定是否需要调整投资或者信贷政策,是否需要加强企业内部控制和其他制度建设,是否需要更换管理层等。因此,财务报告应当反映企业管理层受托责任的履行情况,以有助于外部投资者和债权人等评价企业的经营管理责任和资源使用的有效性。

## 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。为了向财务报告使用者反映企业财务状况、经营成果和现金流量,提供与其决策有用的信息,会计核算和财务报告的编制应当集中于反映特定对象的活动,并将其与其他经济实体区别开来,才能实现财务报告的目标。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,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,那些不影响企业本身经济利益的各项交易或事项则不能加以确认、计量和报告。会计工作中通常所讲的资产、负债的确认,收入的实现,费用的发生等,都是针对特定会计主体而言的。

其次,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分开来。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,就企业集团而言,母公司拥有若干子公司,母、子公司虽然是不同的法律主体,但是母公司对子公司拥有控制权,为了全面反映企业集团的财务状况、经营成果和现金流量,有必要将企业集团作为一个会计主体,编制合并财务报表,在这种情况下,尽管企业集团不属于法律主体,但它却是会计主体。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。在持续经营前提下,会计确认、计量和报告应当以企业持续、正常的生产经营活动为前提。企业会计准则体系是以企业持续经营为前提加以制定和规范的,涵盖了从企业成立到清算(包括破产)的整个期间的交易或者事项的会计处理。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,并仍按持续经营基本假设选择会计确认、计量和报告原则与方法,就不能客观地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量,会误导会计信息使用者的经济决策。

## （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,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。

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。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,都需要将企业持续的生产经营活动划分为一个个连续的、长短相同的期间,分期确认、计量和报告企业的财务状况、经营成果和现金流量。明确会计分期假设意义重大,由于会计分期,才产生了当期与以前期间、以后期间的差别,才使不同类型的会计主体有了记账的基准,进而出现了折旧、摊销等会计处理方法。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。会计期间通常分为年度和中期。中期,是指短于一个完整的会计年度的报告期间。

## （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。

在会计的确认、计量和报告过程中之所以选择货币为基础进行计量,是由货币的本身属性决定的。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。只有选择货币尺度进行计量,才能充分反映企业的生产经营情况,所以,基本准则规定,会计确认、计量和报告选择货币作为计量单位。

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。

### 三、会计基础

企业会计的确认、计量和报告应当以权责发生制为基础。权责发生制基础要求,凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用,无论款项是否收付,都应当作为当期的收入和费用,计入利润表;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。

在实务中,企业交易或者事项的发生时间与相关货币收支时间有时并不完全一致。

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。为了更加真实、公允地反映特定会计期间的财务状况和经营成果,基本准则明确规定,企业在会计确认、计量和报告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会计基础,它是以收到或支付的现金作为确认收入和费用等的依据。目前,我国的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。

在1992年发布的《企业会计准则》中,权责发生制是作为会计核算的一般原则加以规范的。经过修订后,基本准则将权责发生制作为会计基础,列入总则中而不是在会计信息质量要求中规定。其原因是权责发生制是相对于收付实现制的会计基础,贯穿于整个企业会计准则体系的总过程,属于财务会计的基本问题,层次较高,统驭作用强。

## 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会计信息质量的基本要求,是使财务报告中所提供会计信息对投资者等使用者决策有用应具备的基本特征,根据基本准则规定,它包括可靠性、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、可理解性和可比性是会计信息的首要质量要求,是企业财务报告中所提供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的次级质量要求,是对可靠性、相关性、可理解性和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其会计处理原则,另外,及时性还

是会计信息相关性和可靠性的制约因素,企业需要在相关性和可靠性之间寻求一种平衡,以确定信息及时披露的时间。

### 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。为了贯彻可靠性要求,企业应当做到:

(1) 以实际发生的交易或者事项为依据进行确认、计量,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,不得根据虚构的、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,其中包括应当编报的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投资者等财务报告使用者的经济决策需要相关,有助于投资者等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。

会计信息是否有用,是否具有价值,关键是看其与使用者的决策需要是否相关,是否有助于决策或者提高决策水平。相关的会计信息应当能够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。

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。但是,相关性是以可靠性为基础的,两者之间并不矛盾,不应将两者对立起来。也就是说,会计信息在可靠性前提下,要尽可能地做到相关性,以满足投资者等财务报告使用者的决策需要。

### 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的理解和使用。

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