

# 3

## 第三章

### Chapter 3

## 会计要素与会计恒等式

### >>> 知识目标

掌握会计要素的概念、内容、特点及会计要素的计量属性、会计恒等式及其转化形式，理解会计恒等式的基本原理，能够准确判断经济业务的变化类型。

### >>> 技能目标

能够对会计对象进行正确的分类；能够运用会计恒等式分析经济业务发生时对会计恒等式的影响。

### 引导案例

速食店老板小王还有一个身份——某大学人文学院社会工作系的大三学生。早在 2012 年 11 月，他就开始张罗着要开一家自己的速食餐饮店。他从父母手中借到 5 万元，连同自己打工积攒的 3 万元作为最初的资本，盘下了一家不太景气的餐馆。餐馆经过简单装修后即投入运营，由于定位准确，价格适宜，得到广大师生的认可，短短一年就攒足了人气，每天营业额 3 000 多元，毛利 1 000 多元，不仅还上了父母的钱，还赚取了大约 12 万元的利润。为了提高就餐环境，小王又从利润中拿出 10 万元对店面进行装修，内部装修有模有样。每天中午，慕名而来的师生都会将小店挤得水泄不通。

**问题：**本案例涉及哪些会计要素？

## 第一节 会计要素

### 一、会计要素的定义

由于会计的对象这一概念涉及面过于广泛，而且又很抽象，因此，为了具体实施会计

核算,就必须对会计对象的具体内容进行适当的分类,于是,会计要素这一概念应运而生。会计要素是会计对象按经济特征所作的最基本分类,即将会计内容分解成若干个要素,这些要素统称为会计要素。会计要素是会计内容的第一步分类,或者说是基本分类。其意义主要表现在以下两个方面:

(1) 会计要素为会计分类核算提供了基础。把会计对象划分为会计要素将产生两方面作用:一是可以按会计要素的分类提供会计数据和会计信息,这使得相关的投资和经营决策对于经济管理来说变得切实可行;二是可以按照会计要素的分类,分别进行会计确认和会计计量,使会计确认和会计计量有了具体的对象。

(2) 会计要素构筑了会计报表的基本框架。按照会计要素组成的会计报表,可以分别反映各个会计要素的基本数据,并科学、合理地反映会计要素之间的相互关系,从而提供了许多有用的经济信息,这对企业外部的信息使用者和企业内部的管理者都是十分必要的。

## 二、会计要素的内容

我国财政部颁发的《企业会计准则》将企业会计内容划分为六个会计要素,即资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。

### ► 1. 资产

(1) 资产的定义。资产是指企业由于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。资产是企业从事生产经营活动必须具备的物质资源,如库存现金、厂房场地、机器设备、原材料等,这些都是企业从事生产经营的物质基础,都属于企业的资产。此外,以债权形态出现的各种应收款项及以特殊权利形态出现的专利权、商标权等无形资产,这些不具有实物形态的资产也属于企业的资产。

(2) 资产的特征。从资产的概念可以看出,资产应该具有以下几个特征:

① 资产是由过去的交易或事项形成的。过去交易或事项包括购买、生产、建造行为或其他交易或事项。资产必须是现实的资产,而不是预期的资产,只有过去发生的交易或事项才能使企业的资产发生增减变化,而不能根据预期或未来发生的交易或者事项来确认资产。

**【例 3-1】**2018 年 12 月,企业计划在 2019 年 2 月份购买机器设备一台,且已经与销售方签订了意向性的购买合同。

**分析:**本例中,2018 年 12 月份只是计划购买,并没有发生实际购买的行为,因此企业在 12 月份不应该将此设备确认为企业的资产。

② 资产是由企业拥有或者控制的。由企业拥有是指企业享有某项资源的所有权;而企业控制是指企业虽然不享有某项资源的所有权,但该资源实质上已经被企业所控制。

**【例 3-2】**企业购入一台机器设备,价值 50 000 元;企业因临时生产经营需要,以经营租赁方式租入运输用卡车一辆;企业因资金紧张,采取融资租赁方式租入机器设备一台。不同方式取得的机器设备及运输卡车是否应确认为企业的资产?

**分析:**本例中,企业购入的机器设备,因企业拥有其所有权,因此应确认为企业的资产;以经营租赁方式租入的运输卡车,企业对其既没有所有权也没有实际的控制权,因此不应确认为企业的资产;采用融资租赁方式取得的机器设备,虽然企业对其没有所有权,但是拥有实际的控制权,因此应确认为企业的资产。

③ 资产能够直接或间接地给企业带来经济利益。资产概念中预期能够给企业带来经济利益是指直接或间接导致现金或现金等价物流入企业的潜力。根据这一特征,判断一个资源

是否构成资产，一定要看它是否潜藏着未来的经济利益，这里的经济利益是指直接或间接流入企业的现金或现金等价物，只有那些潜藏着未来经济利益的资源才能确认为资产。

**【例 3-3】**某企业的某工序上有两台机床，其中 A 机床型号较老，自 B 机床投入使用后一直未使用；B 机床是 A 机床的替代产品，目前承担该工序的全部生产任务。A、B 机床是否都是企业的固定资产？

**分析：**A 机床不应确认为该企业的固定资产。该企业原有的 A 机床已长期闲置不用，不能给企业带来经济利益，因此不应作为资产反映在资产负债表中。

(3) 资产的分类。企业的资产可以按照以下两种方式分类：

① 按流动性分类。企业的资产一般按其流动性不同可以分为流动资产和非流动资产两类。

流动资产是指主要为交易目的可持有的，预计在一个正常营业周期内变现、出售或耗用的资产或者在资产负债表日起一年内(含一年)变现的资产以及交换其他资产或清偿负债的能力不受限制的现金或现金等价物。流动资产主要包括货币资金、交易性金融资产、应收票据、应收账款、预付账款、应收利息、应收股利、存货等。

非流动资产是指除流动资产以外的资产，包括长期股权投资、固定资产、无形资产和其他非流动性资产等。

② 按有无实物形态分类。企业的资产一般按其有无实物形态可以分为有形资产和无形资产两类。有形资产是指具有实物形态的资产，包括存货、固定资产等。无形资产是指没有实物形态的资产，包括应收款项、专利权、商标权等。一般意义上的无形资产是指狭义的无形资产，包括商标权、专利权、非专利技术、土地使用权等。

(4) 资产的确认条件。符合资产的特征且同时满足以下条件时，才能确认为企业的资产：

① 与该资产有关的经济利益很可能流入企业；

② 该资产的成本或者是价值可以可靠地计量。

符合资产的特征及满足确认条件的项目，应当列入资产负债表。符合资产特征但不符合资产确认条件的项目，不应当列入资产负债表。

## ► 2. 负债

(1) 负债的定义。负债即债务，是指企业由于过去的交易或事项所形成的现时义务，履行该义务预期会导致经济利益流出企业。一般的企业都会存在负债，即便是非常成功的企业。企业通常可以通过负债以取得扩大规模所需资金，或以赊账的方式购买商品物资。

(2) 负债的特征。从负债的概念可以看出，负债应该具有以下几个特征：

① 负债是由过去的交易或者事项形成的现时义务。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。例如，企业从银行贷款就需要偿还，因而承担了现时义务，没有贷款就没有现时义务；购入商品未付款就承担了现时义务，已付款就不存在付款的现时义务。对于企业正在筹划的未来交易或事项，如企业的业务计划等，并不构成企业的负债。

② 负债的清偿预期会导致经济利益流出企业。无论负债以何种形式出现，作为一种现时义务，企业必须在未来某个时日，以转移资产或提供劳务等方式加以清偿。负债偿还的方式有很多，或以现金偿还，或以实物资产偿还，或以提供劳务偿还，或将负债转为资本，或借新债偿还旧债等。

(3) 负债的分类。企业的负债一般按其偿还期限的长短可分为流动负债和非流动负债两类。

流动负债是指主要为交易目的而持有,预计在一个正常营业周期中清偿的债务,或自资产负债表日起一年内到期应予以清偿的负债,以及企业无权自主地将清偿推迟至资产负债表日后一年以内的负债。流动负债包括短期借款、应付票据、应付账款、预收货款、应付职工薪酬、应交税费、应付股利和其他应付款等。

非流动负债是指除流动负债以外的负债,包括长期借款、应付债券、长期应付款等。

(4) 负债的确认条件。符合负债的特征且同时满足以下条件时,才能确认为企业的负债:

- 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可以可靠地计量。

符合负债的特征及满足确认条件的项目,应当列入资产负债表。符合负债特征但不符合负债确认条件的项目,不应当列入资产负债表。

### ► 3. 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。对于任何企业而言,其资产形成的资金来源不外乎两个:一个是债权人;另一个是所有者。债权人对企业资产的要求权形成企业负债,所有者对企业资产的要求权形成企业的所有者权益。

(2) 所有者权益的特征。所有者权益的特征表现为:首先,所有者对企业净资产享有所有权,净资产是资产减去负债后的余额。其次,所有者权益不是一个独立的要素,所有者权益金额的确认、计量需要依赖于资产和负债。

同时,负债与所有者权益虽然都是企业资产的来源,但却是两个不同的概念。负债是一项债务,它只能通过偿还债务才可以取消,或者用新的债务来代替旧的债务。负债所反映的是企业作为债务人与债权人的关系,形成企业的债务资本。所有者权益反映的则是产权关系,即企业净资产归谁所有,形成企业的永久性资本。

(3) 所有者权益的来源构成。所有者权益主要来源于所有者投入的资本、其他权益工具、其他综合收益、留存收益,具体由以下几部分构成:

① 实收资本(股本)。是指投资者按照企业章程或合同、协议的约定实际投入资产的价值,是所有者权益的重要组成部分,是企业设立的必备条件,也是企业从事正常生产经营活动必需的基本资金。

② 资本公积。是指投资者投入或企业由其他来源取得,而归投资者享有,属于公积金性质的资本金。资本公积并非由于企业生产经营活动所获得的利润转化形成的资本。它包括资本(或股本)溢价和其他资本公积等。资本公积可以按照规定的程序转增为实收资本(或股本)。

实收资本(股本)和资本公积都属于所有者投入的资本。

③ 其他综合收益。是指企业根据会计准则规定未在当期损益中确认的各项利得和损失。

④ 盈余公积。是指企业按国家和企业的有关规定从净利润中提取的公积金,包括法定盈余公积金和任意盈余公积金。企业的法定盈余公积和任意盈余公积可以用于弥补亏损、转增资本(或股本)。符合规定条件的企业,还可以用盈余公积分派现金股利。

⑤ 未分配利润。是指企业的税后利润按照规定进行分配以后的剩余部分,这部分没有分配的利润留存在企业,可以在以后年度进行分配。

盈余公积和未分配利润统称为企业的留存收益。

由于资产、负债、所有者权益三大要素是构成静态资产负债表的基本要素,因此习惯

上又将这三大要素称为资产负债表要素或静态要素。

#### ► 4. 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。对企业来说,收入是补偿费用、取得盈利的源泉,是企业经营活动取得的经营成果。

(2) 收入的特征。从收入的概念可以看出,收入应该具有以下几个特征:

① 收入是企业在日常活动中形成的。日常经营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,包括工业企业销售产品、商业企业销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等。对于偶发的交易或事项,如其他企业违约而收取的罚款、接受捐赠等,不属于收入的范畴。

② 收入可以表现为资产的增加、负债的减少或两者兼有。收入的实现可能表现为企业资产的增加,如销售商品收到银行存款或形成的应收账款等;也可能表现为企业负债的减少,如以商品或劳务抵偿债务;或者二者兼而有之,如销售商品的货款中部分用于抵偿债务,部分收取现金。

③ 收入最终能导致企业所有者权益的增加。收入是企业经济利益的总流入,会引起企业利润的增加,从而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流入不应确认为收入。

④ 收入会导致经济利益的流入,该流入不包括所有者投入的资本。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。

(3) 收入的分类。收入可以有不同的分类方法,主要有以下两种:

① 按照企业所从事的日常经营活动的性质不同,收入可分为销售商品收入、提供劳务收入和让渡资产使用权收入。销售商品取得的收入是指企业销售其所生产的产品所取得的收入。提供劳务取得的收入是指企业通过提供运输、服务等劳务方式所取得的收入。让渡资产使用权取得的收入是指企业通过提供他人使用本企业资产取得的收入,包括利息收入、使用费用收入等。

② 按照企业日常经营活动的主次,收入可分为主营业务收入和其他业务收入。主营业务收入是企业从事主要经营业务所取得的收入,如工业企业销售产品的收入、商业企业销售商品的收入。其他业务收入是指企业除主要业务以外的其他业务活动所取得的收入,如工业企业销售外购原材料、进行技术转让、出租固定资产和包装物、提供运输服务等非工业性劳务的收入。

(4) 收入的确认条件。企业与客户之间的合同同时满足下列五项条件的,企业应当在客户取得相关商品控制权时确认收入:

- ① 合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务。
- ② 该合同明确了合同各方与所转让商品相关的权利和义务。
- ③ 该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款。
- ④ 该合同具有商业实质,即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额。
- ⑤ 企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。

#### ► 5. 费用

(1) 费用的定义。费用是指企业在日常活动中所发生的、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总流出。费用与收入是相对应的概念,也可以说是企业为取得收入而付出的代价。

(2) 费用的特征。从费用的概念可以看出,费用应该具有以下几个特征:

① 费用是企业在日常活动中形成的。费用应当是在日常经营活动时发生的,费用的发生与收入涉及的日常经营活动相一致,包括销售产品成本、折旧费用、利息支出等。对于那些不是在日常交易或事项中产生的经济利益的流出,虽然也导致企业经济利益的流出,但不应确认为企业的费用。例如,出售固定资产净损失就不是日常交易或事项所形成的一种耗费,不属于费用会计要素,而应属于计入利润的损失。

② 费用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。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显然属于所有者权益的抵减项目,不应确认为费用。

③ 费用最终会导致所有者权益的减少。与费用相关的经济利益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流出不应确认为费用。

(3) 费用的分类。按照经济用途分类,费用可分为生产费用和期间费用。费用中能够对象化的部分就是生产费用,不能对象化的部分就是期间费用。生产费用又分为直接费用和间接费用。

直接费用是指直接为生产商品和提供劳务等发生的费用,包括直接材料、直接人工、商品进价和其他直接费用。这些费用发生时,直接计入生产经营成本。

间接费用是指企业各个生产单位(分厂、车间)为组织和管理生产经营活动而发生的费用,如车间管理人员的工资、车间固定资产的折旧费用和修理费用等。这些费用发生时,先按一定的方式进行归集,然后再选择一定的标准分配计入生产经营成本。

期间费用是指在某一个会计期间发生的,不计入产品成本而直接计入当期损益的各项费用,包括管理费用、销售费用和财务费用三部分。

管理费用是指企业行政管理部门为组织和管理整个企业的生产经营活动而发生的各项费用,如行政管理部门人员的工资、福利费、办公费、管理固定资产的折旧与维修费等。

销售费用是指企业在销售商品和材料、提供劳务的过程中发生的各项费用,包括企业在销售商品的过程中发生的运输费、装卸费、包装费、保险费、展览费和广告费,以及为销售本企业的商品而专设的销售机构(含销售网点、售后服务网点等)的职工工资及福利费、类似工资性质的费用、业务费等经营费用。

财务费用是指企业为筹集生产经营所需资金等而发生的各项费用,包括利息支出、汇兑损失以及金融机构的手续费等。

(4) 费用的确认条件。费用在确认时除了应当满足费用的特征外还应当同时满足以下条件:

- ① 与费用相关的经济利益很可能流出企业;
- ② 经济利益的流出额能够可靠地计量。

## ► 6. 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,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。利润反映的是企业的经营业绩情况,是业绩考核的重要指标,也是投资者、债权人做出决策的重要参考指标。

(2) 利润的来源构成。利润由收入减去费用的净额、直接计入当期利润的利得和损失等

构成。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。利润形成的具体计算过程可分为以下三个层次:

① 营业利润的计算。营业利润=营业收入-营业成本-税金及附加-管理费用-财务费用-销售费用-资产减值损失-信用减值损失+资产处置收益(-损失)+公允价值变动收益(-公允价值变动损失)+投资收益(-投资损失)

② 利润总额的计算。利润总额=营业利润+营业外收入-营业外支出

③ 净利润的计算。净利润=利润总额-所得税费用

(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、损失的金额。

由于收入、费用、利润是构成利润表的基本要素,因此习惯上又将这三大要素称为利润表要素或动态要素。

## 第二节 会计恒等式

会计恒等式也称为会计平衡公式,是指利用数学等式,对六大会计要素的内在经济联系所做出的概括和科学表达。六大会计要素反映了资金运动的静态和动态两个方面,具有紧密的相关性,它们在数量上存在着特定的平衡关系,这种平衡关系用公式来表示,就是通常所说的会计恒等式。会计恒等式是复式记账和编制财务报表的理论基础。根据反映不同会计要素的内在关系,会计恒等式可以分为会计的基本等式和会计的扩展等式。

### 一、会计的基本等式

会计的基本等式是反映资产、负债、所有者权益三大要素关系的会计等式。企业为了从事生产经营活动,必须拥有一定数量的资产。企业所拥有资产的来源渠道有两个:一是由投资者提供;二是由债权人提供。无论是投资者还是债权人对企业的资产都拥有求偿权,这种求偿权在会计上称为权益。其中属于债权人的权益称为负债;属于投资者的权益称为所有者权益。资产与权益是相互依存的,有一定数额的资产,必然有相应数额的权益,在数量上二者是恒等的。这种恒等的关系可以用下面的等式表示:

$$\text{资产} = \text{权益}$$

权益包括债权人权益和所有者权益,即

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

上述等式被称为会计的基本等式。它反映了会计主体在某一时点资产与负债和所有者权益之间的恒等关系,是相对静止状态的平衡关系,因此,也被称为静态会计等式。该等式也是编制资产负债表的理论依据。在理解上述等式时应注意以下两点:

(1) 资产和权益虽然存在着对应的关系,但是这种对应并不是逐项一一对应的,而是权益在整体上与资产保持数量上的关系。例如,投资者王某投资 A 企业 50 万元,不能认为这 50 万元是对应机器设备的;A 企业拥有 200 万元的厂房,也不能认定其资金的来源是对应银行借款。资产和权益中存在总额的对应而不存在具体项目的对应。

(2) “资产=权益”或“资产=负债+所有者权益”这两个等式在习惯上不能任意颠倒,必须先描述资产,后描述权益,不能写成“权益=资产”或“负债+所有者权益=资产”以及其他任何形式。这是基于国际惯例的一种做法。

## 二、会计的扩展等式

会计要素除了资产、负债、所有者权益之外,还有收入、费用、利润,这三项要素之间以及这三项要素和会计基本等式之间也存在相应的关系。

企业通过举债和接受投资筹集资金购置资产,其目的是利用这些经济资源为企业获取经济利益。获取利润是企业经营的主要目的,利润是企业最终的经营成果。利润是企业组织生产经营活动中取得的收入与发生的费用相抵减后产生的。收入若大于所发生的费用,其差额称为利润;反之,收入小于费用时,其差额为亏损。用等式可表示为

$$\text{收入} - \text{费用} = \text{利润(或亏损)}$$

这个等式反映收入、费用、利润这三项要素的数量关系,是反映企业某一时期的动态平衡关系。因此,此等式也被称为动态会计等式。该等式也是编制利润表的理论依据。

企业在一定时期所取得的利润(或亏损)是经营者运用投资者投入的资金及债权人借入的资金所获得的,利润(或亏损)最终都要归所有者所有,因此,从性质上看利润应归属于所有者权益,其实质是所有者权益的重要组成部分。当企业利润增加时,所有者权益也会增加,当企业利润减少时,所有者权益也会减少。所以,如果考虑收入、费用和利润这三个会计要素,则会计的基本等式就会演变为

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

由于收入-费用=利润,利润最终归属于所有者权益。因此,在会计结算之后,会计的等式又恢复为基本等式,即

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

因此,我们就将“资产=负债+所有者权益+(收入-费用)”这个等式称为会计的扩展等式。

## 三、经济业务对会计等式的影响

企业的经济业务也称为会计事项,是指企业在生产经营过程中发生的能以货币计量的,并能引起会计要素发生增减变化的事项。企业在生产经营过程中,每天发生的经济业务是多种多样的,并且是不断变化的。任何一项经济业务的发生,都必然引起会计要素发生增减变化,但无论怎样变化,都不会破坏会计等式的恒等关系。

**【例 3-4】**假设 A 公司在 20××年 3 月 31 日有关资产、负债、所有者权益的情况如一张简易资产负债表,如表 3-1 所示。

表 3-1 资产负债表

编制单位: A 公司

20××年 3 月 31 日

单位: 元

资 产	金 额	负债和所有者权益	金 额
库存现金	2 000	短期借款	131 000
银行存款	600 000	应付账款	600 000
应收账款	49 000	实收资本	700 000
存货	80 000		
固定资产	700 000		
资产总计	1 431 000	负债和所有者权益总计	1 431 000



4 月份发生下列经济业务：

(1) 4 月 2 日，收到 B 公司投资 60 万元，其中，房屋投资价值为 40 万元，以现金投资 20 万元，已存入银行。

分析：该笔业务发生后，企业资产方的固定资产增加了 40 万元，银行存款增加了 20 万元。同时企业所有者权益实收资本增加了 60 万元。

(2) 4 月 10 日，用银行存款 10 万元归还短期借款。

分析：该笔业务发生后，企业资产方的银行存款减少了 10 万元，同时负债方的短期借款也减少了 10 万元。

(3) 4 月 20 日，购入设备一台，价值为 5 万元，以银行存款支付，该设备已交付使用。

分析：该笔业务发生后，企业资产方的固定资产增加了 5 万元，同时资产方的银行存款也减少了 5 万元。

(4) 4 月 25 日，向银行借入短期借款 20 万元，归还以前采购产品的应付账款。

分析：该笔业务发生后，企业负债方的短期借款增加了 20 万元，同时负债方应付账款也减少了 20 万元。

(5) 4 月 28 日，从银行提取现金 2 000 元，以备零星开支。

分析：该笔业务发生后，企业资产方的库存现金增加了 2 000 元，同时资产方的银行存款减少了 2 000 元。

(6) 4 月 30 日，收回应收账款 3 万元存入银行。

分析：该笔业务发生后，企业资产方的银行存款增加了 3 万元，同时资产方的应收账款减少了 3 万元。

以上六笔经济业务所引起的资产、负债、所有者权益的增减变化情况如表 3-2 所示。

表 3-2 资产、负债和所有者权益变动表

编制单位：A 公司

单位：元

资 产	增减前 金额	增加 金额	减少 金额	增减后 金额	负债和 所有者权益	增减前 金额	增加 金额	减少 金额	增减后 金额
库存现金	2 000	2 000		4 000	短期借款	131 000	200 000	100 000	231 000
银行存款	600 000	230 000	152 000	678 000	应付账款	600 000		200 000	400 000
应收账款	49 000		30 000	19 000	实收资本	700 000	600 000		1 300 000
存货	80 000			8 000					
固定资产	700 000	450 000		1 150 000					
资产总计	1 431 000	682 000	182 000	1 931 000	负债和所有 者权益总计	1 431 000	800 000	300 000	1 931 000

由上述例题可知，企业在正常的生产经营活动中发生具体的经济业务，这些业务必然会引起各个会计要素金额的增减变动，尽管企业经济业务多种多样，但按其对会计等式的影响可以归纳为以下四种基本类型：

- (1) 引起等式左侧(资产)内部有关项目增减变动的业务。
- (2) 引起等式右侧有关项目增减变动的业务。
- (3) 引起等式两边有关项目同时增加的业务。

(4) 引进等式两边有关项目同时减少的业务。

从例 3-4 中可以看出会计要素金额发生什么样的变化都不会破坏会计等式的平衡关系。因此，经过变化以后的资产与负债和所有者权益的总额仍然保持着相等。由此，可以得出结论：资产和权益的平衡关系是客观存在的，无论经济业务发生何种变化，资产总额恒等于权益总额，经济业务的发生不会破坏会计恒等式。

如将以上 4 种类型的经济业务进一步具体化，可分为 9 种类型，如表 3-3 所示。

表 3-3 会计等式表

经济业务	资 产	负 债	所有者权益
1	(+)(-)		
2	+	+	
3	+		+
4	-	-	
5		(+)(-)	
6		-	+
7	-		-
8		+	-
9			(+)(-)

通过以上 9 种类型可以看出，经济业务发生会引起基本等式左右两边发生等额增加或等额减少，或引起会计等式的左边或右边内部要素的等额增减，无论哪类经济业务发生都不会破坏会计基本等式的平衡关系。正确把握和理解会计恒等式，对于今后正确理解及应用复式记账法具有十分重要的意义。

## 第 三 节 会 计 计 量

### 一、会计计量的定义

会计计量也称会计要素计量，是指在会计核算过程中，对各项财产物资都应以某种尺度为标准确定它的量。会计计量包括计量单位和计量属性。货币计量通常以元、千元、万元等为计量单位。而计量属性是指计量对象可供计量的某种特性或标准，即按什么标准来记账。会计计量的最终目的是为了将符合确认条件的会计要素登记入账，并列入财务报表而确定金额的过程。

### 二、会计计量的属性构成

会计在将符合确认条件的会计要素登记入账并列入财务报表时，应当按照规定的计量属性进行要素的计量，从而确定其金额。会计计量属性主要包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值。

#### ► 1. 历史成本

历史成本是指按照形成某会计要素时所付出的实际成本计价。在历史成本下，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。历史成本具有可靠、方便等优点。但在市场经济条件下，历史成本也存在一定的缺陷，如在物价变动的情况下，不能真实地反映会计要素的实际价值。

#### ► 2. 重置成本

重置成本是指按照现在形成某项会计要素可以付出的成本计价。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。

#### ► 3. 可变现净值

可变现净值是指出售时可能收到的金额（扣除可能发生的费用）。在可变现净值计量下，资产按照其正常对外销售所能收到的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。可变现净值虽然在计量上有一定的难度，但是可以真实地反映资产的价值。

#### ► 4. 现值

现值是指未来现金流量的折现值。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。现值可以反映资产所带来经济利益的金额与偿还债务相关经济利益流出的金额，但受主观因素的影响较多。

#### ► 5. 公允价值

公允价值是指在公平交易中，交易双方自愿形成的交易价格。在公允价值计量下，资产和负债按照公平交易中熟悉情况的交易双方自愿进行交换或者债务清偿的金额计量。公允价值可以较真实地反映某些资产、负债的价值，但是具有不易操作的特点。

### 三、会计计量属性应用原则

会计计量属性通常要以历史成本为基础。在某些情况下，为了提高会计信息质量，实现财务报告目标，企业会计准则允许采用重置成本、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，如果这些金额无法取得或者可靠计量，则不允许采用其他计量属性。

## 复 习 思 考 题

1. 企业的会计要素包括哪些？各有什么特征？
2. 什么是会计恒等式？它有哪几种不同的表达方式？
3. 什么是经济业务？按照对会计等式的影响，经济业务有哪些类型？
4. 收入、费用有哪些基本特征？
5. 会计要素的计量方法有哪些？

## 练习题

### 一、单项选择题

- 下列反映资产、负债、所有者权益三个要素之间的数量关系的是( )。  
A. 会计科目      B. 货币计量      C. 会计基本等式      D. 复式记账法
- 每一项经济业务的发生都会影响( )项目发生增减变动。  
A. 一个      B. 两个      C. 两个或两个以上      D. 全部
- 会计要素是对( )的基本分类,是会计核算内容的具体化。  
A. 会计科目      B. 会计对象      C. 会计账户      D. 经济业务
- 收入会计要素包括( )。  
A. 营业收入      B. 营业外收入      C. 投资收益      D. 投入的资本
- 下列不属于所有者权益的是( )。  
A. 实收资本      B. 预收账款      C. 盈余公积      D. 未分配利润
- 下列各项费用不属于生产费用的是( )。  
A. 直接材料      B. 管理费用      C. 直接人工      D. 制造费用
- 流动负债是指企业将在( )偿还的债务。  
A. 一年内      B. 一年以上  
C. 一年或长于一年的一个营业周期以上      D. 一年或长于一年的一个营业周期内
- 下列项目不属于期间费用的是( )。  
A. 生产产品领用材料费      B. 厂部管理人员工资  
C. 理财筹资的手续费      D. 销售部门的广告费
- 选择计量属性是会计核算的基础,一般情况下,日常核算应选择的会计属性是( )。  
A. 历史成本      B. 公允价值      C. 可变现净值      D. 现值
- 下列各项中,能同时引起资产和利润减少的是( )。  
A. 以银行存款支付管理费用      B. 以银行存款偿还借款  
C. 向投资者支付利润      D. 赊购材料

### 二、多项选择题

- 下列项目中属于流动资产的是( )。  
A. 预付款项      B. 交易性金融资产      C. 应收票据      D. 存货
- 资产与权益的平衡关系,可以用下面的( )等式表示。  
A. 资产=权益      B. 资产=所有者权益  
C. 资产=负债+所有者权益      D. 收入-费用=利润(或亏损)
- 以下属于所有者权益内容的是( )。  
A. 实收资本      B. 盈余公积      C. 未分配利润      D. 资本公积
- 下列经济业务中,( )会引起会计恒等式两边同时发生增减变动。  
A. 用银行存款偿还前欠应付货款      B. 购进材料未付款  
C. 从银行提取现金      D. 向银行借款,存入银行

- ### 三、判断题

1. 资产按其流动性, 可分为流动资产和非流动资产。 ( )
2. 所有者权益类的账户, 借方登记增加额, 贷方登记减少额, 期末余额一般在借方。 ( )
3. 任何经济业务的发生都不会破坏会计基本等式的平衡关系。 ( )
4. 企业在未来发生的交易或事项不形成企业的资产。 ( )
5. 所有经济业务的发生, 都会引起会计等式两边发生变化。 ( )
6. 某一财产物资要成为企业的资产, 其所有权必属于企业。 ( )
7. 收入和费用的发生, 实质上都是所有者权益的增加。 ( )
8. 负债是企业过去的交易或事项所形成的现时义务。 ( )
9. 企业取得收入意味着利润的增加。 ( )
10. 利润总额扣除所得税后的利润为净利润, 也称税后利润。 ( )

## 实训题

(一) 实训目的：练习对会计要素的分类。

某企业某月末各项目余额如下：

1. 银行存款 2 939 300 元；
2. 出纳员处存放现金 1 700 元；
3. 向银行借入长期借款 500 000 元；



4. 向银行借入短期借款 300 000 元；
5. 投资者投入资本金 13 130 000 元；
6. 库存原材料 417 000 元；
7. 生产车间半成品 584 000 元；
8. 应收外单位货款 43 000 元；
9. 应付外单位货款 45 000 元；
10. 从二级市场购入某公司股票 60 000 元；
11. 办公楼价值 5 700 000 元；
12. 机器设备价值 4 200 000 元；
13. 运输设备价值 530 000 元；
14. 资本公积 960 000 元；
15. 盈余公积 440 000 元；
16. 应付账款 200 000 元；
17. 拥有 3 年期债券 650 000 元；
18. 库存产成品 520 000 元；
19. 上年尚未分配的利润 70 000 元。

（三）实训要求：

1. 划分各项目的类别（资产、负债、所有者权益）。
2. 计算资产、负债、所有者权益各会计要素金额的合计。

**实训二：**

（一）实训目的：认识经济业务发生对会计等式的影响。

（二）实训资料：某公司 2019 年 4 月初资产为 7 000 000 元，负债为 1 900 000 元，所有者权益项目为 5 100 000 元。该企业 4 月份发生下列经济业务：

1. 购入材料一批，价款 12 000 元，材料已入库，款项以银行存款支付；
2. 收到银行借入的 190 000 元长期借款，存入开户银行账户；
3. 收到投资人投入设备一台，价值 60 000 元；
4. 采购员出差预借差旅费 5 000 元，以现金支付；
5. 向职工发放工资 38 000 元；
6. 从银行提取现金 38 000 元准备发放工资；
7. 以银行存款 9 000 元偿还前欠货款；
8. 购入材料一批已入库，金额 60 000 元，材料款暂欠；
9. 收到购货单位归还前欠货款 40 000 元存入银行；
10. 以银行存款 50 000 元归还短期借款；
11. 预收购货单位购货款 15 000 元存入银行；
12. 从银行取得长期借款 60 000 元，直接偿还到期的短期借款；
13. 以银行存款 10 000 元缴纳应交税金。

（三）实训要求：

1. 分析上述经济业务发生后对资产、负债和所有者权益三个要素增减变动的影响。
2. 月末，计算资产、负债和所有者权益三个要素的总额，并列出现金等式。