

Financial
Accounting

新准则 财会系列

企业财务报表编制 方法与实务

● 编著 杨争媛
● 审订 北京哲明会计师事务所

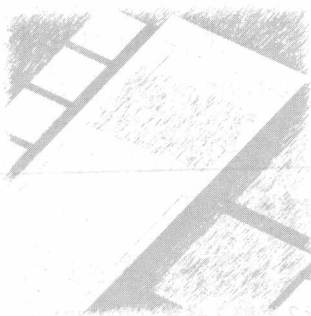
QIYE CAIWU BAOTIAO BIANZHI
FANGFA YU SHIWU

新准则 财会系列
Financial Accounting

附赠 (910) 目 录 附录 会计 图

企业财务报表编制 方法与实务

- 编著 杨争媛
- 审订 北京哲明会计师事务所



中国市场出版社
China Market Press

图书在版编目 (CIP) 数据

企业财务报表编制方法与实务/杨争媛编著. —北京: 中国市场出版社, 2008. 5

ISBN 978 - 7 - 5092 - 0358 - 3

I. 企… II. 杨… III. 企业管理—会计报表—编制
IV. F275. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 054975 号

书 名: 企业财务报表编制方法与实务
编 著: 杨争媛
出版发行: 中国市场出版社
地 址: 北京市西城区月坛北小街 2 号院 3 号楼 (100837)
电 话: 编辑部 (010) 68034190 读者服务部 (010) 68022950
 发行部 (010) 68021338 68020340 68053489
 68024335 68033577 68033539
经 销: 新华书店
印 刷: 高碑店市鑫宏源印刷包装有限责任公司
规 格: 880 × 1230 毫米 1/32 9.25 印张 240 千字
版 本: 2008 年 6 月第 1 版
印 次: 2008 年 6 月第 1 次印刷
书 号: ISBN 978 - 7 - 5092 - 0358 - 3
定 价: 26.00 元

前言

近几年，我国对财税制度进行了重大改革。2006年2月财政部颁布了新的《企业会计准则》和《中国注册会计师职业准则》，形成了新的会计准则体系和注册会计师职业准则体系；2007年全国人大通过了新的企业所得税法和个人所得税法，税法体系也发生了较大变化。为满足广大财会人员学习和掌握国家的最新财税政策和制度变化的需要，我们组织编写了包括企业内部会计控制、财务报表编制与审计、会计核算、纳税处理、财务分析、财务管理等内容的企业财会系列丛书。本套丛书具有如下特点：

一是内容全面。丛书选题根据财会工作的特点和财会人员的现实需要，较全面地涵盖了企业财会业务的基本内容。

二是论述新颖。根据新的会计准则和税法，力求体现财会业务的最新处理原则和方法。

三是实用性强。论述与典型事例相结合，注重分析和解决疑难问题，有助于读者举一反三、学以致用，提高实际工作能力。

本丛书可满足企业财会人员对业务知识的需要，也可作为相关院校或从业人员的教材和培训用书。

书中疏漏之处，敬请各位读者批评指正。

编者

2008年4月

1

第三章 利润表的编制	(58)
第一节 利润表概述	(58)
一、利润表的作用	(59)
二、利润表的内容及分类	(60)
第二节 利润表的结构与列报方法	(60)
一、利润表的结构	(61)
二、利润表的列报	(62)
第三节 利润表的编制实例	(65)
第四节 每股收益	(67)
一、基本每股收益	(67)
二、稀释每股收益	(71)
三、每股收益的列报	(80)
第四章 现金流量表的编制	(84)
第一节 现金流量表概述	(84)
一、现金流量表的作用	(84)
二、现金流量表的编制基础及分类	(86)
三、现金流量表的结构	(88)
四、现金流量表的编制方法及程序	(89)
第二节 现金流量表编制	(93)
一、现金流量表有关项目的编制	(93)
二、现金流量表项目之间的勾稽关系	(100)
三、现金流量表与资产负债表和利润表之间的勾稽关系	(101)
四、新旧准则的变化	(102)
第三节 现金流量表编制实例	(103)
第五章 所有者权益变动表的编制	(129)
第一节 所有者权益变动表的编制方法	(129)

一、所有者权益变动表的作用	(129)
二、所有者权益变动表的列报格式与列报方法	(130)
三、所有者权益变动表的编制	(134)
第二节 所有者权益变动表的编制实例	(136)
第六章 合并财务报表 (上)	(139)
第一节 合并财务报表概述	(139)
一、合并财务报表的作用、特点及合并形式	(139)
二、合并财务报表的合并范围	(143)
三、合并财务报表的合并程序	(147)
四、合并财务报表编制的前期准备事项	(150)
五、合并财务报表的种类及其编制原则	(152)
第二节 合并理论	(154)
一、所有权理论	(155)
二、经济实体理论	(156)
三、母公司理论	(158)
第三节 新旧准则比较	(159)
第四节 控股权取得日合并财务报表的编制	(162)
一、非同一控制下的企业合并——控股权取得日	(163)
二、同一控制下的企业合并——控股权取得日	(172)
第七章 合并财务报表 (下)	(179)
第一节 股权取得日后首期合并财务报表的编制	(179)
一、按权益法调整对子公司的长期股权投资	(179)
二、合并资产负债表、合并利润表、合并所有者权益变动表的编制	(184)
三、合并现金流量表的编制	(214)

四、合并财务报表中的特殊问题	(221)
第二节 股权取得日后连续各期合并财务报表的编制	(223)
一、母公司对子公司长期股权投资项目与子公司所有者权益项目的抵销	(223)
二、母公司投资收益和子公司期初未分配利润与子公司本期利润分配和期末未分配利润的抵销	(228)
三、以后各期内部存货交易的抵销	(230)
四、以后各期内部往来业务的抵销	(234)
五、以后各期内部固定资产交易的抵销	(237)
第八章 财务报表附注的编制	(246)
第一节 财务报表附注概述	(246)
一、财务报表附注的编报意义	(246)
二、财务报表附注的主要内容	(247)
第二节 会计政策、会计估计及差错更正的披露	(248)
一、会计政策及其变更的披露	(248)
二、会计估计及其变更的披露	(250)
三、会计差错更正的说明	(251)
第三节 财务报表重要报表项目的说明	(252)
一、重要报表项目说明的意义	(252)
二、重要报表项目说明的要求及应说明的内容	(252)
三、分部报告	(273)
第四节 财务报表重要事项的说明	(282)
一、或有事项的说明	(282)
二、资产负债表日后事项的说明	(284)
三、关联方关系及其交易的说明	(285)

第一章

财务会计报表概述

财务会计报表是指企业对外提供的，对企业某一特定日期财务状况、某一会计期间经营成果、现金流量等会计信息的结构性表述文件，包括报表和附注两部分。报表部分是企业对外提供的财务报告信息的核心部分，即所谓表内信息部分，是企业根据会计准则将已发生的交易或事项确认为资产、负债、所有者权益、收入、费用等要素而形成的；附注部分是对报表部分的补充、解释和说明。为保证信息质量，财务会计报表的编制、报送受到会计法和企业会计准则等的约束。企业通过财务会计报表等向与企业有经济利害关系的各有关方面提供对决策有用的信息，从而实现财务会计的目标。

第一节 财务会计报表的构成

财务会计报表是企业财务报告的核心，包括会计报表及其附注和其他应当在财务会计报告中披露的相关信息和资料。会计报表至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表等报表。各种财务会计报表的内容既相互区别，又相互补充、相互衔接，构成了一个完整地反映企业财务状况、经营成果、现金流量等的指标

体系,全面、系统、概括地揭示企业的营运状况。

一、财务会计报表的作用

1. 有助于财务会计报告使用者了解企业的财务状况、经营成果和现金流量。

财务会计报表是对企业一定时期经济活动的全面概括和总结。企业通过会计凭证和会计账簿对日常所发生的经济业务或会计事项进行了确认、计量和记录,但是,分散在众多会计账簿上的资料无法扼要地概括反映企业经济活动全貌,因此,需要在做好会计日常核算工作的基础上,定期编制财务会计报表,进行概括和总结。会计信息使用者可以通过财务会计报表对企业的财务状况、经营成果及现金流量情况有一个全面的了解。《企业会计准则——基本准则》认为财务会计报表应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,财务会计报告使用者包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等。企业的投资者作为企业风险资本的提供者,是企业外部最主要的会计信息使用者。财务会计报表信息将作为投资者判断投资风险和投资报酬,确定投资方向;考量经营管理者受托责任履职情况,决定企业的人事安排与待遇等的重要依据之一。

银行等企业的债权人也是企业会计信息的主要使用者。作为企业信贷资金的提供者,财务会计报表信息是债权人判断企业偿债能力、评价投资风险的重要依据。

2. 会计信息有助于管理层宏观决策。

会计最主要的作用就是提供决策信息,而财务会计报表是企业对外提供的会计信息的核心部分,它既服务于企业内部的管理者,又服务于企业外部与企业利益相关的各个方面。

政府作为社会经济的宏观管理者,在一定程度上也可以通过企业披露的会计信息了解经济运行、经济资源配置等情况,制定

相应的经济管理政策,实施对社会经济的宏观调控。政府的有关管理部门也会从履行自身的职责的角度出发关心企业的会计信息。例如,税务部门从监督企业依法纳税的角度关注企业的财务会计报表。

社会公众对企业的关注是多方面的,例如,他们会关心企业对就业等的影响,或者作为企业的客户关心企业提供产品或服务的持久性等,而这些往往都和企业的业绩相关,财务会计报告则能提供相关的业绩信息。

3. 会计信息有助于企业管理层发现并解决企业中存在的问题。

企业内部的经营管理者也可以通过财务会计报表全面、系统、概括地了解企业财务状况、经营结果,检查企业经营的计划的执行情况和完成情况,从而发现经营管理中存在的问题,并为未来经营管理计划的修订提供依据,促使企业经营管理不断完善,企业的竞争力不断提高。

二、财务会计报表的基本构成

财务报表是对企业财务状况、经营成果和现金流量的结构性表述。一套完整的财务报表至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益(或股东权益,下同)变动表以及附注。

资产负债表、利润表和现金流量表分别从不同角度反映企业的财务状况、经营成果和现金流量。资产负债表反映企业在某一特定日期所拥有的资产、需偿还的债务,以及股东(投资者)拥有的净资产情况;利润表反映企业在一定会计期间的经营成果,即利润或亏损的情况,表明企业运用所拥有的资产的获利能力;现金流量表反映企业在一定会计期间现金和现金等价物流入和流出的情况。

所有者权益变动表反映构成所有者权益的各组成部分当期的

增减变动情况。企业的净利润及其分配情况是所有者权益变动的组成部分，相关信息已经在所有者权益变动表及其附注中反映，企业不需要再单独编制利润分配表。

附注是财务报表不可或缺的组成部分，是对在资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等报表中列示项目的文字描述或明细资料，以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。

（一）资产负债表

资产负债表，是以“资产 = 负债 + 所有者权益”这一会计基本等式为基础，反映企业某一特定日期的财务状况的财务会计报表，是企业财务会计报表的主要内容之一。

资产负债表中所反映的资产、负债以及所有者权益内容，必须符合相关会计要素的定义，满足相关会计要素的会计确认条件，通过会计确认、计量和记录方能进入资产负债表。

1. 资产。

（1）资产的定义与确认。

在基本会计准则中，资产定义为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。“企业过去的交易或者事项”包括购买、生产、建造行为或其他交易或者事项；“由企业拥有或者控制”，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，但该资源能被企业所控制；“预期会给企业带来经济利益”，是指直接或者间接导致现金和现金等价物流入企业的潜力。

资产的确认条件规定为：

- ①与该资源有关的经济利益很可能流入企业；
- ②该资源的成本或者价值能够可靠地计量。

企业的资源只有符合资产的定义，同时满足以上确认条件时，才能被确认为资产，并应当列入资产负债表。

应注意的是，企业预期在未来发生的交易或者事项不形成资

产；企业的资源仅符合资产定义，但不符合资产确认条件，也不应当列入资产负债表。

(2) 资产的内容与分类。

在资产负债表中，按照资产的流动性将其划分为流动资产和非流动资产，并分别列示。资产的流动性，一般以资产变现的速度来衡量，变现速度快即流动性强，变现速度慢则流动性弱。

当资产满足下列条件之一的，应当归类为流动资产：

- ①预计在一个正常营业周期中变现、出售或耗用；
- ②主要为交易目的而持有；
- ③预计在资产负债表日起一年内（含一年，下同）变现；
- ④自资产负债表日起一年内，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。

一般企业的正常营业周期通常短于一年，一年内会有若干个营业周期。但是，也存在正常的营业周期长于一年的情况，如房地产开发企业、造船企业等，它们的营业周期往往超过一年。当正常的营业周期短于一年或不能确定时，应当以一年（12个月）作为划分流动资产（或流动负债）的标准；当正常的营业周期长于一年时，则以一个正常的、长于一年的营业周期作为划分流动资产（或流动负债）的标准。

流动资产主要包括货币资金、交易性投资、应收及预付款项、存货等。流动资产以外的资产应当归类为非流动资产，主要包括持有至到期投资、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、生物资产、无形资产和递延所得税资产等。按照《企业会计准则第30号——财务报告列报》的要求，上述内容作为资产的主要内容，是资产负债表中资产类至少应当单独列示反映的内容。

2. 负债。

(1) 负债的定义与确认。

在基本会计准则中，负债定义为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。“现时义务”是指企业在现行条件下已承担的义务。

负债的确认条件规定为:

- 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能够可靠地计量。

企业的义务只有符合负债的定义,同时满足以上确认条件时,才能确认为负债,并应当列入资产负债表。

应当注意的是,企业未来将要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。企业的义务仅符合负债定义,但不符合负债确认条件,也不应当列入资产负债表。

(2) 负债的内容及分类。

在资产负债表中,按照负债的流动性将其划分为流动负债和非流动负债,并分别列示。负债的流动性是按照负债的期限来划分的,借贷的期限越短流动性越强,反之则流动性越弱。

当负债满足下列条件之一的,应当归类为流动负债:

- ①预计在一个正常营业周期中清偿;
- ②主要为交易目的而持有;
- ③自资产负债表日起一年内到期应予以清偿;
- ④企业无权自主地将清偿推迟至资产负债表日后一年以上。

流动负债以外的负债应当归类为非流动负债。

在划分流动负债与非流动负债时,对于在资产负债表日起一年内到期的负债,企业预计能够自主地将清偿义务展期至资产负债表日后一年以上的,应当归类为非流动负债;不能自主地将清偿义务展期的,即使在资产负债表日后、财务报告批准报出日前签订了重新安排清偿计划协议,该项负债仍应归类为流动负债。

企业在资产负债表日或之前违反了长期借款协议,导致贷款人可随时要求清偿的负债,应当归类为流动负债。

贷款人在资产负债表日或之前同意提供在资产负债表日后一年以上的宽限期,企业能够在此期限内改正违约行为,且贷款人

不能要求随时清偿,该项负债应当归类为非流动负债。

其他长期负债存在类似情况的,比照处理。

流动负债主要包括短期借款、应付及预收款项、应交税费、应付职工薪酬、预计负债等。非流动负债主要包括长期借款、应付债券、长期应付款和递延所得税负债等。按照《企业会计准则第30号——财务报告列报》的要求,上述内容作为负债的主要内容,是资产负债表中负债类至少应当单独列示反映的内容。

3. 所有者权益。

(1) 所有者权益的定义与确认。

在基本会计准则中,所有者权益定义为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。

所有者权益的确认是建立在资产、负债确认的基础之上的,其金额等于企业全部资产减去全部负债后的差额。

所有者权益的来源,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。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、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。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、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。

(2) 所有者权益的内容与分类。

在资产负债表中,所有者权益按照其形成的来源不同一般分为实收资本、资本公积、留存收益等。

实收资本(或股本)是企业实际收到的投资者或股东所缴纳的注册资本;资本公积通常来源于资本发行溢价、接受捐赠等;留存收益是企业因经营活动而产生的税后收益的留存部分。留存收益又可分为盈余公积和未分配利润,盈余公积是指定用途的留存收益,当期不得再用于向投资者分配;而未分配利润则是

尚未设定用途的留存收益，可以随时向投资者分配。

按照《企业会计准则第30号——财务报告列报》的要求，在资产负债表中，实收资本、资本公积、盈余公积和未分配利润均应作为所有者权益类的内容单独列示反映。资产负债表不仅反映企业某一特定日期所拥有或控制的资源、承担的现时义务以及剩余的所有者权益的总额，而且分别反映它们的构成情况。通过资产负债表，可以了解企业的财务状况，分析评价企业的生产经营能力、债务偿还能力、具有的财务实力，等等，从而预测企业未来的财务状况和财务安全程度。

（二）利润表

利润表，是以“收入－费用＝利润”这一等式关系为基础，反映企业在一定会计期间经营成果的财务会计报表，是企业财务会计报表的重要内容之一。

利润表中所反映的收入、费用和利润，必须符合相关会计要素的定义，满足相关会计要素的会计确认条件，通过会计确认、计量和记录方能进入利润表。

1. 收入

（1）收入的定义与确认。在基本会计准则中，收入定义为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。

收入的确认条件为：

- ①收入所带来的经济利益很可能流入企业；
- ②收入将导致资产的增加或者负债的减少；
- ③流入企业的经济利益能够可靠计量。

企业所获取的收入，只有在符合收入定义和收入确认条件时，才能被确认为收入，并应当列入利润表。

（2）收入的内容与分类

在利润表中，按照收入的内容将其分为营业收入、公允价值