

中国科学院规划教材·会计学及财务管理系列



会计报表编制与分析

主 编 刘东辉
副主编 林 丽 张忠华



科学出版社



中国科学院规划教材·会计学及财务管理系列

会计报表编制与分析

主 编 刘东辉

副主编 林 丽 张忠华

科学出版社

北 京

内 容 简 介

本书介绍了资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表,以及合并财务报表、分部会计报表、会计报表附注的编制方法,涵盖了新《企业会计准则》要求上市公司编制的所有会计报表,并在此基础上阐述了如何运用各种分析方法,对企业偿债能力、盈利能力、营运能力、发展能力,以及企业的综合财务状况、经营状况和面临的风险等进行分析评价。本书重点在于培养会计人员的职业判断能力,以便在实务工作中能够透过表面数据看清企业经营状况的本质,并能够对粉饰的会计报表进行正确识别。

本书突出实用性,既可作为高等院校经济管理类专业教材使用,也可供企业经营者,银行、证券公司等企业的从业人员,以及证券市场的投资者参考。

图书在版编目(CIP)数据

会计报表编制与分析 / 刘东辉主编. —北京: 科学出版社, 2013

中国科学院规划教材·会计学及财务管理系列

ISBN 978-7-03-036486-9

I. ①会… II. ①刘… III. ①会计报表—编制—高等学校—教材 ②会计报表—会计分析—高等学校—教材 IV. ①F231.5

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 012750 号

责任编辑: 张 宁 / 责任校对: 黄江霞
责任印制: 阎 磊 / 封面设计: 蓝正设计

科学出版社 出版

北京东黄城根北街 16 号

邮政编码: 100717

<http://www.sciencep.com>

北京华正印刷有限公司印刷

科学出版社发行 各地新华书店经销

*

2013 年 2 月第 一 版 开本: 787×1092 1/16

2013 年 2 月第一次印刷 印张: 15 1/2

字数: 368 000

定价: 32.00 元

(如有印装质量问题, 我社负责调换)

《会计学及财务管理系列教材》 编委会

顾问 于玉林 郭复初

主任 唐现杰

委员 (按姓氏笔画排序)

王福胜	龙云飞	任秀梅
刘东辉	孙长江	宋 明
张德刚	李玉凤	邱玉兴
陈丽萍	梁静溪	谭旭红

丛书总序

2007年5月,黑龙江省高校会计学教师联合会组织编写的《会计学及财务管理系列教材》由科学出版社出版发行,该系列教材是中国科学院规划教材。其中,《基础会计学》、《高级财务会计》、《会计制度设计》、《财务管理》、《财务通论》被评为普通高等教育“十一五”国家级规划教材,并获得省级优秀教学成果一等奖;《基础会计学》、《财务管理》分别获得黑龙江省第十四届社科成果一等奖、二等奖。该系列教材的再版,是在原系列教材的基础上结合近几年国内外会计及财务管理领域理论、方法及应用的变化和教学内容、教学方法改革的需要,在保持原教材特色与优点的前提下,对会计学及财务管理专业领域的技术方法、阐述内容进行全面修订而形成的系列新作。

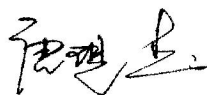
针对普通地方高校培养应用性、复合型人才需要的《会计学及财务管理系列教材》自出版至今,重印了多次,取得了很好的社会反响。该系列教材已成为哈尔滨商业大学、哈尔滨工业大学、东北农业大学、东北林业大学、东北石油大学、黑龙江大学、黑龙江八一农垦大学和黑龙江科技学院等多所高校经济管理类专业学生的专业课指定教材、硕士研究生入学考试教材,同时作为会计学 and 财务管理专业课教材,被国内多所高校选用。各高校的教师和同学在使用给予了该系列教材一致好评,认为该系列教材不仅详细地介绍了理论知识、专业技术,而且运用大量的案例将晦涩的理论知识变得易于理解和掌握,可以说很好地将理论与实践结合了起来,填补理论空白的同时,为学生日后的实践提供了很好的指导。越来越多的高校选择该系列教材作为经济管理类专业学生的指定用书。

虽然该系列教材自出版以来取得了一定的成绩,但是我们清楚地知道仍有很多地方需要修订及进一步完善。21世纪的前10年中,会计学及财务管理领域的发展日新月异,无论是国际、国内的理财环境,还是会计学及财务管理运用的具体方法都有了翻天覆地的变化,这也对会计学及财务管理的学习提出了更高的要求。在这样的大环境下,我们绝对不敢停下前进的步伐,必须紧跟发展的大潮,把握发展的方向,紧扣发展的脉搏,为会计学及财务管理的发展贡献力量,并为提高会计学及财务管理的教学质量而努力。各界同仁的支持与肯定就是我们发展的原动力,各方的质疑声更是我们改正的明镜,在各个方面的共同作用下,我们一定会越走越好。我们再版该系列教材的目标就是为了更好地为各位教师、同学服务,你们的满意就是对我们最大的肯定。

在再版《会计学及财务管理系列教材》的过程中,我们虽然搜集了大量的素材,作

了全面的准备，但是我们发现在相关理论、方法、实务的理解上仍然存在一定的差距，所以不可能对会计学及财务管理领域出现的所有问题都进行全面的阐述。加之编写人员学识所限，教材中难免有不恰当之处，恳请各位读者不吝赐教，以便进一步修订、完善。

《会计学及财务管理系列教材》的再版，借鉴和参考了国内外许多专家学者的研究成果，在此一并表示感谢！



2011年6月

前言

现代企业制度下,企业的经营者和所有者,以及相关利害人(如债权人、政府相关部门、银行、供应商等)都需要了解企业的情况,特别是有关财务方面的信息。企业则要通过财务报告对外提供企业财务状况、经营成果和现金流量等会计信息,而财务报告中最重要的一部分就是会计报表。编制会计报表是会计信息处理的最后环节,若想最大化地发挥会计报表的作用,就必须学会阅读和分析会计报表。通过分析企业的会计报表,能对公司的财务状况及整个经营情况有所了解,并与其他公司的情况进行比较、分析,对公司的内在价值做出基本评价,从而有利于报告使用者做出正确的判断。通过分析会计报表还可以发现企业经营管理中的问题,从而调整企业的经营策略和投融资决策。

随着新《企业会计准则》的公布实施,我国会计行业经历了又一次变革,进一步实现了与国际会计准则的接轨,这对于全面规范、具体指导企业会计报表的编制与分析具有重要意义。本教材根据新《企业会计准则》编写,主要目的是使学习者掌握资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表,以及相应的合并财务报表、分部会计报表、会计报表附注的编制方法,获得分析企业会计报表的能力,以便在实务工作中能够透过表面数据看清企业经营状况的本质,并能够对粉饰的会计报表进行正确识别。

本书由哈尔滨金融学院刘东辉教授担任主编,由哈尔滨金融学院林丽副教授、哈尔滨商业大学张忠华副教授担任副主编。全书共九章,分别为:第一章,会计报表编制与分析基础;第二章,资产负债表编制与分析;第三章,利润表编制与分析;第四章,现金流量表编制与分析;第五章,合并财务报表编制与分析;第六章,会计报表附注及其分析;第七章,分部会计报表编制与分析;第八章,会计报表综合分析;第九章,会计报表粉饰与识别。其中,第一章至第三章由林丽编写,第四章至第六章由刘东辉编写,第七章至第九章由张忠华编写,全书由刘东辉总纂定稿。

由于编者水平有限,书中难免有疏漏和不妥之处,敬请广大读者提出宝贵意见,以利改进。

编者

2013年1月

目 录

丛书总序 前言

第一章

	会计报表编制与分析基础	1
第一节	会计报表与财务报告	1
第二节	会计报表分析的含义、目的和意义	8
第三节	会计报表分析的基本方法	10

第二章

	资产负债表编制与分析	19
第一节	资产负债表的作用和结构	19
第二节	资产类项目编制与分析	24
第三节	负债类项目编制与分析	36
第四节	所有者权益项目编制与分析	42
第五节	资产减值准备明细表编制与分析	45
第六节	所有者权益变动表编制与分析	48
第七节	应交增值税明细表编制与分析	55
第八节	与资产负债表有关的财务比率计算与分析	57

第三章

	利润表编制与分析	66
第一节	利润表的作用和结构	66
第二节	利润表项目编制与分析	70
第三节	与利润表有关的财务比率计算与分析	79

第四章

	现金流量表编制与分析	85
第一节	现金流量表的作用和结构	85
第二节	经营活动产生的现金流量项目编制与分析	90
第三节	筹资活动产生的现金流量项目编制与分析	95
第四节	投资活动产生的现金流量项目编制与分析	98
第五节	现金流量表补充资料项目编制与分析	101
第六节	与现金流量表有关的财务比率计算与分析	105

第五章

	合并财务报表编制与分析	113
第一节	合并财务报表概述	113
第二节	合并资产负债表编制与分析	119
第三节	合并利润表编制与分析	127
第四节	合并现金流量表编制与分析	134
第五节	合并股东权益变动表编制与分析	138
第六节	合并财务报表编制实例	142
第七节	合并财务报表分析应注意的问题	153

第六章

	会计报表附注及其分析	157
第一节	会计报表附注概述	157
第二节	会计政策、会计估计变更和会计差错更正披露与分析	160
第三节	关联方交易披露与分析	174
第四节	资产负债表日后事项披露与分析	181
第五节	财务情况说明书及其分析	189

第七章

	分部会计报表编制与分析	192
第一节	分部会计报表概述	192
第二节	分部报表编制与分析	195

第八章		
	会计报表综合分析	201
第一节	会计报表综合分析的特征及方法	201
第二节	杜邦财务分析体系	202
第三节	沃尔比重分析法	204
第四节	财务分析报告的编写	208
第九章		
	会计报表粉饰与识别	213
第一节	粉饰会计报表的主要动机	213
第二节	粉饰会计报表的常见手段	215
第三节	会计报表粉饰的识别方法	222
第四节	审计报告阅读及分析	226
主要参考文献		236



第一章

会计报表编制与分析基础

第一节 会计报表与财务报告

一、财务报告的含义

财务报告也称财务会计报告，是指企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果、现金流量等会计信息的文件。

财务报告最早出现于 14 世纪，当时由于生产技术快速发展、企业规模迅速扩张，企业除了对经济业务记录外，对企业的资产和负债也进行了汇总，出现了资产负债表的雏形。到 16 世纪，出现了复式记账法，人们将企业收入和支出的余额同时计入了利润表。而后，随着企业规模的扩大和业务的增加，出现了更多的会计信息汇总表，以供投资者了解企业的经营状况和财务状况，如现金流量表和所有者权益（或股东权益，下同）变动表等。

一般国际或区域会计准则针对财务报告都有专门的独立准则。“财务报告”从国际范围来看是较通用的术语，但是在我国现行有关法律和行政法规中使用的是“财务会计报告”术语。为了保持法规体系的一致性，基本准则仍然采用“财务会计报告”术语，但同时又引入了“财务报告”术语，并指出“财务会计报告”又称“财务报告”，从而较好地解决了立足国情与国际趋同的问题。

现代企业制度下，企业的所有权和经营权分离，企业的所有者从由自己经营财产逐步转向由委托经营者经营财产，这样在企业的经营者和所有者之间就存在一种委托代理关系，所有者享有其财产的所有权和经营成果的分配权，经营者则具体负责财产的经营运作，并定期向所有者汇报财产保值增值状况，财务报告是体现双方权利与义务的主要媒介。当然，除企业的所有者和经营者之外，企业的相关利害人还有很多，如债权人、政府相关部门、银行、供应商等，他们都或多或少地要求了解企业的情况，特别是有关财务方面的信息，而经营者为了显示自己完成的义务，也会向有关部门披

露财务信息。这样一来就产生了财务信息的需求与供给。政府的有关部门(如我国财政部)或一些民间组织(如美国财务会计准则委员会)则对财务信息的供给与需求加以规范,从而形成了一套有基本固定格式和内在逻辑关系的报表与文字说明综合的体系,这就是我们所说的财务报告。

二、财务报告的基本构成

(一)会计报表与财务报告的关系

会计报表是财务报告的组成部分,是财务报告中最主要的内容。

会计报表包括对外会计报表和对内会计报表。对外会计报表也称财务报表,是会计主体以会计准则为规范编制的,向所有者、债权人、政府及其他有关各方和社会公众等外部使用者提供的反映会计主体财务状况和经营情况的报表。本书中所称会计报表均指对外会计报表。

在我国,严格意义上的财务报告应当包括会计报表、附注、审计报告和其他应披露的信息四部分。其中,会计报表中的基本会计报表要符合财政部会计准则的规定;会计报表中的附注要符合财政部和中国证监会的规定(上市公司);审计报告是指由具有证券相关业务资格的注册会计师遵守审计准则进行审计所出具的报告;企业应披露的其他信息是指应经注册会计师审阅并发表的意见。

(二)财务报告的构成

财务报告不仅包括会计报表,而且包括与会计信息系统有关的其他财务报告。会计报表主要提供反映过去的财务信息;其他财务报告主要提供反映未来的信息,且不限于财务信息。

1. 会计报表

会计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。一套完整的会计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。

附注是会计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。

2. 其他财务报告

其他财务报告的编制基础与方式可以不受会计准则的约束,而以灵活多样的形式提供各种相关的信息,包括定性信息和非会计信息。其他财务报告作为会计报表的辅助报告,提供的信息十分广泛。这种报告既包括货币性和定量信息,又包括非货币性和定性信息;既包括历史性信息,又包括预测性信息。根据现行国际惯例,其他财务报告的内容主要包括管理当局的分析与讨论预测报告、物价变动影响报告和社会责任报告等。

三、财务报告的使用者和作用

(一)财务报告的使用者及其信息需求

财务报告的使用者主要有投资者(包括机构投资者和个人投资者)、贷款提供者(如银行)、商品和劳务供应商、企业管理团队、企业的顾客、企业的雇员、政府管理部门(如税务局、工商局和证监会)、公众和竞争对手等。这些人和机构构成了企业的所谓利害关系集团,由于这些财务报告的使用者与企业经济关系的程度不同,他们对企业财务信息的需求也不同。

1. 投资者

投资者包括现有的投资者和潜在的投资者,他们要做的决策往往在于是否向某一企业进行投资或是否保留其在某一企业的投资,为了做出这类决策,投资者需要了解企业的管理、经营状况以及发展前景和应变能力等,估计企业的未来收益与风险水平。投资者通过企业财务报告提供的信息来评价企业的偿债能力、盈利能力和抵抗风险的能力,从而做出正确的投资决策。

对于上市公司的股东而言,他们还会关心自己持有的公司股票的市场价值。公司的现金(货币资金)流入和流出方面的信息也会吸引他们的注意力,因为良好的现金流量状况不仅可以使公司顺利地维持其经营活动,还可以使公司在分红时能考虑分发适度的现金股利。

2. 贷款提供者

贷款提供者可以分为短期贷款者和长期贷款者。其中,短期贷款者提供的贷款期限在12个月以内,他们对企业资产流动性的关心甚于对其获利能力的关心;长期贷款者则关心其利息和本金是否能按期清偿。对企业而言,能按期清偿到期长期贷款及利息,应以具有长期获利能力及良好的现金流动性为基础。

3. 商品和劳务供应商

商品和劳务供应商与企业的贷款提供者的情况类似。他们在向企业赊销时提供商品或劳务后,即成为企业的债权人。因而他们必须判断企业能否支付所需商品或劳务的价款,从这一点来说,大多数商品和劳务供应商对企业的短期偿债能力感兴趣,他们需要通过财务报告信息来确定企业的资金充足程度和流动性,以此来确定企业的信用额度,以及判断企业按时支付赊购款的能力。另外,某些供应商可能与企业存在着

较为持久的、稳固的经济联系,在这种情况下,他们又对企业的长期偿债能力感兴趣。

4. 企业管理团队

企业管理团队受企业股东的委托,对企业股东投入企业的资本的保值和增值负有责任。他们负责企业的日常经营活动,必须确保企业支付给股东与风险相适应的收益,及时偿还到期的银行债务和供应商的货款,并能使企业的各种经济资源得到有效利用。因此,企业管理团队对企业财务状况的各个方面均感兴趣。他们需要包括会计报表在内的各种财务信息,对企业的财务状况进行分析,并且据此对企业的经营、投资和筹资活动做出及时正确的决策。

5. 企业的顾客

在许多情况下,企业可能成为某个顾客的重要的商品或劳务供应商。此时,顾客关心的是企业连续提供商品或劳务的能力,因此,顾客需要根据财务报告信息,通过财务分析来判断企业的长期生存能力,分析企业的长期发展前景及有助于对此做出预计的获利能力指标和财务杠杆指标等,并据此做出是否与企业合作的决策。

6. 企业的雇员

企业雇员通常与企业存在着长久、持续的关系。他们关心工作岗位的稳定性、工作环境的安全性以及获取报酬的前景。因而,他们对企业的获利能力和偿债能力比较感兴趣。企业雇员需要通过对企业的财务信息以及他们掌握的其他内部信息进行分析,来判断企业目前和将来潜在的获利能力和偿债能力。

7. 政府管理部门

政府管理部门考核企业经营理财状况,不仅需要了解企业资金占用的使用效率,预测财务收入增长情况,有效地组织和调整社会资金资源的配置,还需借助财务报表分析,检查企业是否存在违法违纪、浪费国家财产的问题,最后通过综合分析,对企业的发展后劲以及对社会的贡献程度进行分析考察。

8. 公众

社会公众对特定企业的关心也是多方面的。一般而言,他们关心企业的就业政策、环境政策、产品政策等方面。对这些方面,往往可以通过分析财务报告了解企业的获利能力,从而获得明确的印象。

9. 竞争对手

竞争对手希望获取关于企业财务状况的会计信息及其他信息,借以判断企业间的相对效率,并借以调整和完善自己的战略决策。同时,还可为未来可能出现的企业兼并提供信息。因此,他们对企业财务状况的各个方面均感兴趣,如毛利率、提供给客户的信用期限、销售增长的速度等。

(二)财务报告的作用

在财务报告体系中,不同的财务报告表达着不同的内容,其目的不同,所能发挥的作用各有所侧重。综合来看,财务报告的作用有以下三个方面。

1. 有助于所有者和债权人进行合理的投资决策

企业的经济资源来源于两种,一是由所有者提供的永久性资本,二是由债权人提供的信贷资金,从而也就形成了对一个企业所拥有经济资源(资产)的两种要求权或主张权,在会计上分别称其为所有者权益和债权人权益。财务报告应该提供有关企业经济资源来源和对这些资源要求权的状况,以及与此种状况变动有关的信息。所有者和债权人所面对的问题即为投资决策和信贷决策,这两种决策均会求助于企业的财务报告。企业的所有者在出资前需决定对哪一家企业提供永久性资本或购买哪一家公司的股票,控股比例为多少,收购股权或购买股票的价格为多少才比较合理。债权人在决策时需要决定是否向信贷资金申请人提供贷款,是否购买其发行的债券,贷款时是否需要债务人以资产作抵押等。

2. 有助于企业管理当局明确管理责任,不断提高经营管理水平

财务报告信息概括了企业经营活动的实绩。企业的经营管理人员通过将本期的报表资料与本期计划相对比,可以了解本期计划的执行情况,为进一步分析和制定新的经营计划服务;通过将本期报表资料与历史资料对比,可以了解企业的发展趋势和发展速度;通过分析财务报告,可以揭示企业当前的财务状况和本期经营业绩,为改善企业的财务状况和进一步扩大财务成果提供帮助。企业管理人员不仅要重视企业当前的财务状况,保持一定的偿债能力,也要注重企业未来的盈利能力,保持企业财务状况的良好发展势头,树立良好的企业形象,以增强投资者、债权人、政府机构、社会公众等各方面关系人对企业的信心。因此,企业管理人员需要合理安排企业的资产结构,如货币资产、应收账款、存货、固定资产等项目的比例,以及合理安排所有者权益、短期负债和长期负债的资本结构。同样,企业管理人员也需要处理好企业的短期偿债能力与盈利能力之间的关系。企业的短期偿债能力表现为资产的变现能力,即资产的流动性。变现能力与盈利能力是相互矛盾的,变现能力最强的资产,如现金、银行存款和短期投资的有价证券是盈利最低的资产。企业管理人员的主要责任是增强企业的盈利能力,使企业盈利。但如果企业的短期偿债能力不足,就不能使企业去追求最大的利润或最大限度地发挥企业的盈利能力。因为,企业即使盈利,但若短期内无钱还债,也会很快陷入财务困境,甚至走向破产。

3. 有助于政府宏观管理部门做出合理的宏观经济调控决策

在我国,政府宏观管理部门包括国有资产管理部門、财政部门、税务部門和企业主管部门。

国有资产管理部門通过财务报告考核国有资产的保值和增值情况。由于国有企业在各类企业中占主导地位,而国有资产又是国有企业投资的主要部分。作为国有企业,有义务执行国家所制定的各项国有资产管理制,严格控制费用开支,防止国有资产流失,保证国有资产的保值增值。

财政部门通过企业财务报告了解国民经济发展趋势、产业结构及地区分布状况,以指导国家宏观经济的调控。在市场经济中,国家对经济的调控已不再通过指令性计划来实现,更主要的是运用经济杠杆来调节。因此,财政部门在制定本年度财政政策

时,必须全面了解企业整体经济发展情况,掌握固定资产投资规模、投资方向、经济发展速度及其变化情况,并制定适当的经济政策,使国民经济走上健康运行的轨道。

税务部门通过分析财务报告,检查该单位是否按照税法规定及时和足额地上缴各项税款。企业应该向中央和地方税务机关缴纳各项税款,包括增值税、营业税、资源税、消费税、城市维护建设税、所得税和房产税等。纳税是企业应承担的义务。税收是国家的重要财政收入,同时,税收作为调节经济的杠杆,是引导企业合法经营的重要手段。

企业主管部门通过阅读财务报告,分析企业计划的执行情况,并通过逐级汇总,为国家宏观经济计划的制订和进行宏观调控提供信息。为了保证社会主义市场经济的有序运行,国家需要适时地对市场进行宏观调控,而国家对经济进行宏观调控的主要依据就是各行业主管部门对各类企业所提供的会计报告资料的汇总情况。

四、会计报表编制的基本要求

(1)企业应当以持续经营为基础,根据实际发生的交易和事项,按照《企业会计准则——基本准则》和其他各项会计准则的规定进行确认和计量,在此基础上编制会计报表。

企业不应以附注披露代替确认和计量。以持续经营为基础编制会计报表不再合理的,企业应当采用其他基础编制会计报表,并在附注中披露这一事实。

(2)会计报表项目的列报应当在各个会计期间保持一致,不得随意变更,但下列情况除外:①会计准则要求改变会计报表项目的列报;②企业经营业务的性质发生重大变化后,变更会计报表项目的列报能够提供更可靠、更相关的会计信息。

(3)性质或功能不同的项目,应当在会计报表中单独列报,但不具有重要性的项目除外。性质或功能类似的项目,其所属类别具有重要性的,应当按其类别在会计报表中单独列报。重要性,是指会计报表某项目的省略或错报会影响使用者据此做出的经济决策。重要性应当根据企业所处环境,从项目的性质和金额大小两方面予以判断。

(4)会计报表中的资产项目和负债项目的金额、收入项目和费用项目的金额不得相互抵销,但其他会计准则另有规定的除外。资产项目按扣除减值准备后的净额列示,不属于抵销。非日常活动产生的损益以收入扣减费用后的净额列示,不属于抵销。

(5)当期会计报表的列报,至少应当提供所有列报项目上一可比会计期间的比较数据,以及与理解当期会计报表相关的说明,但其他会计准则另有规定的除外。

会计报表项目的列报发生变更的,应当对上期比较数据按照当期的列报要求进行调整,并在附注中披露调整的原因和性质,以及调整的各项项目金额。对上期比较数据进行调整不切实可行的,应当在附注中披露不能调整的原因。

(6)企业应当在会计报表的显著位置至少披露下列各项:①编报企业的名称;②资产负债表日或会计报表涵盖的会计期间;③人民币金额及单位;④会计报表是合并会计报表的,应当予以标明。

(7)企业至少应当按年编制会计报表。年度会计报表涵盖的期间短于一年的,应当披露年度会计报表的涵盖期间,以及短于一年的原因。

对外提供中期财务报告的,还应遵循《企业会计准则第32号——中期财务报告》的规定。

(8)按准则规定在会计报表中单独列报的项目,应当单独列报。其他会计准则规定单独列报的项目,应当增加单独列报项目。

五、会计报表编制的法规环境

企业会计报表的编制如果没有一定的法规制约,将会对报表信息质量产生严重的影响。世界各国(地区)大都对企业会计报表的编制与报告内容制定了一些法规,使报表信息的提供者在编制报表时操纵报表信息的可能性受到了限制。

在我国,制约企业编制会计报表的法规体系包括会计制度体系以及约束上市公司信息披露的法规体系。从目前的情况来看,制约我国企业编制会计报表的法规体系中的会计制度体系主要由《中华人民共和国会计法》(简称《会计法》)、《企业会计准则》和《企业会计制度》构成。

1.《会计法》

《会计法》是调整我国经济活动中会计关系的法律总规范,是会计法律规范体系的最高层次,是制定其他会计法规的基本依据,也是指导会计工作的最高准则。《会计法》由全国人民代表大会常务委员会(简称全国人大常委会)制定发布。

2.《企业会计准则》

《企业会计准则》是有关财务会计核算的规范,是企业会计部门从事诸如价值确认、计量、记录和报告等会计活动所应遵循的标准。

我国会计准则体系由基本会计准则、具体会计准则、会计准则应用指南和解释等组成。

(1)基本会计准则。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,财政部对《企业会计准则》(财政部令第5号)进行了修订,修订后的《企业会计准则——基本准则》自2007年1月1日起施行。该基本会计准则对会计核算的一般要求以及会计核算的主要方面做出了原则性的规定。同时,基本会计准则也为具体会计准则以及会计制度的制定提供了基本框架。

(2)具体会计准则。具体会计准则是根据基本会计准则的要求而制定的。具体会计准则就经济业务的会计处理以及报表披露等方面做出了具体规定。截至2010年1月,我国已经发布了38项具体会计准则。

(3)会计准则应用指南和解释。2006年10月30日,财政部发布了《企业会计准则应用指南》。应用指南是对具体准则的重点和难点问题做出的操作性规定,对于全面贯彻执行新准则具有重要的指导作用,对于为投资者提供更加有价值的信息具有全面的保障作用,对于建设与国际趋同的新准则具有划时代的重要意义。指南和解释是随着《企业会计准则》的贯彻实施,针对实务中遇到的实施问题而对准则做出的具体解释。

为了规范小企业会计确认、计量和报告行为,促进小企业可持续发展,发挥小企业在国民经济和社会发展中的重要作用,财政部制定了《小企业会计准则》,自2013年