

# 会计报表理论

与

# 实践

汪伟 著



吉林人民出版社

# 会计报表理论与实践

汪 伟 著

吉林人民出版社

## 会计报表理论与实践

著 者:汪 伟

责任编辑:贺 萍

封面设计:韦 丹

吉林人民出版社出版 发行

(中国·长春市人民大街7548号 邮政编码:130022)

印 刷:北京市朝教印刷厂

开 本:850mm×1168mm 1/32

印 张:11

字 数:250千字

标准书号:ISBN 7-206-03210-9/F·760

版 次:2005年7月第2版 印 次:2005年7月第1次印刷

印 数:1000册

定 价:26.30元

---

如发现印装质量问题,影响阅读,请与印刷厂联系调换。

## 前 言

会计信息系统是由会计确认、会计计量、会计记录和会计报告四个环节组成。其中,会计确认和会计计量是基础环节,会计记录是中间过渡环节,会计报告是最终目的环节。会计报告的目的就是提供会计信息,而会计信息的质量与会计确认、会计计量密不可分。因此,研究会计报表,就不能不研究其构成项目的确认和计量。在我国,会计报告是由会计报表以及会计报表附注组成。会计报表编制方法的正确与否,编制水平的高低,补充资料揭示内容的多少都与会计信息作用的大小直接相关,在研究会计报表时,这些问题的研究也显得特别重要。

会计信息作用的发挥是通过对会计报表所揭示的会计信息加以分析判断来完成的,由于会计信息使用者所使用会计信息的目的不同,其分析方法也有所不同,分析的侧重点也不相同。企业的偿债能力分析,获利能力分析,经营状况分析,政策执行情况分析,未来发展能力分析等构成了会计报表分析的主体。怎样对会计报表进行分析并得出恰当的结论,这也是会计报表研究不可回避的问题。

本书从我国会计报表基本理论出发,比较详尽地阐述了当代我国会计报表的编制种类、编制内容、编制方法和实用会计报表的分析方法;结合近期财政部颁发的有关会计报表方面的具体会计准则,探讨了现金流量表、资产负债表日后会计事项及会计政策变更的相关问题,使读者能够了解到我国会计报表最新的理论与实

践内容。同时,将会计确认、会计计量与会计报表结合起来,使得会计信息系统各环节间的逻辑联系更为紧密。

随着我国市场经济的不断发展,股份制改造的不断深化,会计信息的作用将日益显现,会计信息的提供和使用也将成为会计工作者和信息使用者所面临的重大课题。期望本书能对此有所裨益。限于作者的水平,书中一定存在不少疏漏和不足,敬请读者朋友们批评指正。

作 者

1999年9月8日

## 目 录

# 目 录

|                             |             |
|-----------------------------|-------------|
| <b>第一章 会计报表基本理论 .....</b>   | <b>(1)</b>  |
| 第一节 会计报表的含义及构成 .....        | (1)         |
| 第二节 会计报表的目标与作用 .....        | (6)         |
| 第三节 会计报表的性质与确认计量原则 .....    | (10)        |
| 第四节 会计报表与会计要素 .....         | (16)        |
| 第五节 会计报表的编制原则及准备工作 .....    | (22)        |
| <b>第二章 资产负债表 .....</b>      | <b>(25)</b> |
| 第一节 资产负债表的结构与格式 .....       | (25)        |
| 第二节 资产项目的确认与计量 .....        | (30)        |
| 第三节 负债项目的确认与计量 .....        | (55)        |
| 第四节 所有者权益项目的确认与计量 .....     | (65)        |
| <b>第三章 利润表及其附表 .....</b>    | <b>(69)</b> |
| 第一节 利润表的结构与格式 .....         | (69)        |
| 第二节 利润表项目的确认与计量 .....       | (73)        |
| 第三节 利润分配表项目的确认与计量 .....     | (81)        |
| 第四节 主营业务收支明细表项目的确认与计量 ..... | (85)        |
| <b>第四章 现金流量表 .....</b>      | <b>(87)</b> |
| 第一节 现金流量表的基本理论 .....        | (87)        |
| 第二节 现金流量表的结构与编制方法 .....     | (92)        |

## 会计报表理论与实践

|     |                          |       |
|-----|--------------------------|-------|
| 第三节 | 经营活动现金流量项目的确认与计量 .....   | (95)  |
| 第四节 | 投资活动现金流量项目的确认与计量 .....   | (105) |
| 第五节 | 筹资活动现金流量项目的确认与计量 .....   | (110) |
| 第六节 | 现金流量表补充资料项目的确认与计量 .....  | (115) |
| 第五章 | 合并会计报表 .....             | (147) |
| 第一节 | 合并会计报表的基本理论 .....        | (147) |
| 第二节 | 合并会计报表的编制原则与编制程序 .....   | (162) |
| 第三节 | 外币会计报表的折算 .....          | (167) |
| 第四节 | 合并资产负债表 .....            | (177) |
| 第五节 | 合并利润表与合并利润分配表 .....      | (196) |
| 第六节 | 合并现金流量表 .....            | (202) |
| 第六章 | 或有事项和资产负债表日后事项 .....     | (204) |
| 第一节 | 或有事项 .....               | (204) |
| 第二节 | 资产负债表日后事项 .....          | (209) |
| 第七章 | 会计政策、会计估计变更和会计差错更正 ..... | (226) |
| 第一节 | 会计政策及其变更 .....           | (226) |
| 第二节 | 会计估计及其变更 .....           | (239) |
| 第三节 | 会计差错更正 .....             | (243) |
| 第八章 | 关联方关系及其交易的披露 .....       | (248) |
| 第一节 | 关联方关系 .....              | (248) |
| 第二节 | 关联方交易 .....              | (254) |
| 第九章 | 会计报表分析方法 .....           | (261) |
| 第一节 | 会计报表分析的目的和内容 .....       | (261) |
| 第二节 | 会计报表分析的方法 .....          | (266) |

## 目 录

---

|     |                   |       |
|-----|-------------------|-------|
| 第三节 | 会计报表分析的基本程序 ..... | (272) |
| 第十章 | 会计报表具体分析 .....    | (276) |
| 第一节 | 资产负债表分析 .....     | (276) |
| 第二节 | 利润表分析 .....       | (293) |
| 第三节 | 现金流量表分析 .....     | (308) |
| 第四节 | 成本报表的编制与分析 .....  | (319) |
| 第五节 | 会计报表综合分析 .....    | (335) |

## 第一章 会计报表基本理论

### 第一节 会计报表的含义及构成

#### 一、会计报表的含义

会计报表是根据日常会计核算资料,经会计人员归集、加工、汇总编制的,用以反映企业在一定时期内的财务状况、经营成果和现金流量信息的报告文件体系。

在会计工作中,人们经常使用三个联系紧密的概念:会计报表、财务报表和财务报告。其实它们之间没有本质的区分,通常情况下,人们把财务报表视作财务报告,将会计报表视作它们的主要组成部分。《企业会计准则》第五十七条也指出:财务报告包括会计报表、报表附注以及财务情况说明书。可见,会计报表应该是财务报表或财务报告的一个组成部分。但在习惯上,人们往往把会计报表和财务报告等同起来。在实际工作中,会计报表编制完成后,还要编制报表附注和财务情况说明书,这一文件体系又恰好构成了企业完整的财务报告内容。因此,本书以“会计报表”概念表述“财务报告”内容,目的是使本书能更接近会计工作的实际。

### 二、会计报表的构成

目前,我国采用国际通行的报表体系,企业会计报表由资产负债表、利润表、现金流量表三张主要报表及有关附表、报表附注和财务情况说明书构成。

#### (一)资产负债表

资产负债表是反映企业某一特定日期财务状况的报表,是静态会计报表。它是以“资产 = 负债 + 所有者权益”会计等式为理论依据,按照一定的分类标准和一定的顺序,把企业一定日期的资产、负债和所有者权益各项目予以适当排列,并对日常工作中形成的会计数据经整理后编制而成。

资产负债表能够提供企业资产、负债和所有者权益的全貌。资产负债表中的资产项目内容,表明了一定日期企业拥有或控制的经济资源及其分布情况,是分析企业生产经营能力的重要资料;负债项目内容,反映了一定日期企业的债务总额及其结构,表明企业未来需要用多少资产或劳务偿还;所有者权益项目内容,表明了投资者的投资在企业资产中所占的份额,揭示了所有者权益的构成情况。资产负债表还能够提供进行财务分析所需要的基本资料,为企业的财务决策服务。

#### (二)利润表

利润表又称收益表,是反映企业在一定期间生产经营成果的会计报表。是动态会计报表。它是以“收入 - 费用 = 利润”会计等式为理论依据,把一定期间的营业收入与其同一会计期间相关的营业费用进行配比,以计算出企业一定时期的净利润或净亏损。

利润表能够全面反映企业生产经营的收益和成本的耗费情况,表明企业生产经营成果;同时,通过利润表提供的不同时期的

## 第一章 会计报表基本理论

比较数字(本月数、本年累计数、上年数),可以分析企业今后利润的发展趋势及获利能力,了解投资者投入资本的完整性和增值性。由于利润是企业经营业绩的综合体现,又是进行利润分配的主要依据。因此,利润表是会计报表中的主要报表。

### (三)现金流量表

现金流量表是以现金为基础编制的财务状况变动表,是动态会计报表。它以现金的流入和流出反映企业在一定期间内的经营活动、投资活动和筹资活动的动态情况,反映企业现金流入和流出的全貌。

现金流量表能够提供企业的现金流量信息,从而对企业整体财务状况作出客观评价。这是因为企业的现金流量除由营业活动形成外,投资活动和筹资活动也形成现金流量,这种信息在其他的报表中是无法反映的。由于现金流量表是在财务状况变动表基础上发展起来的,其提供的信息量更大,可以更清楚地表明企业的支付能力和偿债能力,企业对外部资金的需求程度等。现金流量表不但可以了解企业当前的财务状况,还可以预测企业未来的发展情况。因此,现金流量表是企业需要编制的第三张基本会计报表。

### (四)会计报表附表

为了能够对主要会计报表的有关项目作出较为详细的说明,企业在编制三张主表的同时,还应根据实际需要编制有关的会计报表附表:

#### 1、资产负债表附表

(1)存货表。为使报表使用者了解存货的细节,据以作出必要的判断和决策,企业应将存货按类别和品种,并分别按本年实际数、本年计划数和上年实际数做全面的列示。若有必要,还应以适当的方式注明某些特殊情况,如提取的存货跌价损失准备,存货的

盘盈盘亏和毁损情况等。

(2) 固定资产结存和变动表。固定资产是企业的一项重要财产,为了更加清楚地说明固定资产的结存和变动情况,企业应按固定资产的种类,并分别按原价、累计折旧、净值几个指标,详细反映各项固定资产的年初余额、本年增加额、本年减少额和期末余额。对企业重要的固定资产投资活动也要加以反映。

(3) 应交增值税明细表。为了详细反映企业增值税的纳税情况,企业应设置应交增值税明细表。该表应分别设置“进项税额”、“已交税金”、“减免税金”、“出口抵减内销产品应纳税额”、“转出未交增值税”、“销项税额”、“出口退税”、“进项税额转出”、“转出多交增值税”等项目。

### 2、利润表附表

(1) 利润分配表。反映企业利润分配的情况和年末未分配利润的结余情况,通过利润分配表,可以了解企业实现净利润的分配情况或亏损的弥补情况,了解利润分配的构成,以及年末未分配利润的数额。

(2) 主营业务收支明细表。反映企业各项主营业务收入、成本、费用、税金及附加,以及实现利润的情况。通过主营业务收支明细表,可以了解企业各项主营业务收支及其盈亏的具体情况,分析影响企业经营收支及其成果的原因,评价企业的经济效益。

### (五) 会计报表附注

在会计报表主表及附表中,所揭示的信息都是定量信息,许多定性信息无法在会计报表中反映,因此,对会计报表中无法反映的内容,或者披露不详尽的内容应通过会计报表附注加以解释说明。会计报表附注中应包括的内容有:

- 1、基本会计假设;
- 2、会计报表各项目的增减变动;

## 第一章 会计报表基本理论

- 3、或有事项和资产负债表日后事项；
- 4、会计政策和会计估计及其变动；
- 5、关联方关系及其交易。

### (六) 财务情况说明书

财务情况说明书是对企业一定期间经营活动情况进行分析总结的文字报告。它在会计报表附注的基础上,对企业的财务情况作进一步的说明。财务情况说明书的主要内容包括:

- 1、企业的生产经营状况,利润实现和分配情况;
- 2、资金增减和周转情况,税金缴纳情况,财产物资变动情况;
- 3、对本期或下期财务状况发生重大影响的事项;
- 4、需要说明的其他重要事项,

### 三、会计报表种类

上述会计报表可以根据需要,按照不同的标准进行分类。

按照会计报表反映的内容,可以分为动态会计报表和静态会计报表。动态会计报表是指反映企业在一定时期内资金耗费和资金收回的会计报表,如利润表。静态会计报表是指综合反映一定时点企业资产、负债和所有者权益总额的报表,如资产负债表。

按照会计报表的编报时间,可以分为月报、季报、半年报和年报。其中,月报要求简明扼要、及时反映会计信息。年度报表则要求提供更加完整和齐全的会计信息。股份有限公司应编制中期会计报表,中期会计报表比年报的资料略为简化。季报可根据有关部门的需要决定是否编制。在现实工作中,除资产负债表和利润表需按月编报之外,其他报表均只在年末编报。

按照会计报表的编制基础,可以分为个别会计报表、汇总会计报表和合并会计报表。个别会计报表一般是由每个企业根据账簿

记录进行加工后编制,用以反映个别企业的财务状况和经营成果;汇总会计报表由企业主管部门或上级主管机关,根据所属单位报送的个别会计报表,连同本单位会计报表简单汇总编制的会计报表;合并会计报表是由母公司编制的,在母公司和子公司个别会计报表的基础上,对企业集团内部交易进行相应抵销后编制的会计报表,以反映企业集团综合的财务状况和经营成果。

按照会计报表的服务对象,可以分为内部会计报表和外部会计报表,内部会计报表是指为适应企业内部经营管理需要而编制的、不对外公开的会计报表。内部会计报表一般不需要统一规定格式,也没有统一的指标体系,其内容由企业自行确定;外部会计报表是指企业向企业外部报表使用者提供的报表。资产负债表、利润表、现金流量表及利润分配表、主营业务收支明细表均属外部会计报表。这些报表必须按统一格式,按公认的会计准则编报。

## 第二节 会计报表的目标与作用

### 一、会计报表的目标

会计报表的编制目的受诸多因素的影响,如企业所处的经济、法律、政治和社会环境等。随着我国社会主义市场经济体制的建立,会计报表的服务对象也由原来的单一为国家服务,扩展到与企业密切相关的信息使用者,这些信息使用者包括:企业的经营者、企业的投资者、企业的债权人、政府有关机构、报表的其他使用者,诸如社会审计部门、证券交易所、财务咨询专家等。各种不同的会计报表使用者要求会计报表提供的会计信息并不相同,编制会计报表的目的就是要尽可能的提供最大的信息量去满足他们的决策要求。一般地说,企业编制会计报表主要有以下两个目的:

## 第一章 会计报表基本理论

---

### (一)提供决策有用的会计信息

会计报表是会计信息使用者获取信息的主要凭据,也是其重要来源。会计信息的有用性要求其必须具有真实性和可靠性,即会计信息能真实反映报表企业的客观财务状况、经营成果与现金流量情况。会计信息的披露符合公认的会计准则。在会计报表中,应提供的会计信息主要包括:

(1)、关于企业的经济资源,这些资源上的权利以及引起资源和资源上权利变动的各种交易、事项和情况的信息。

(2)、关于企业在报告期内的经营绩效,也就是企业的经营活动所引起的资产、负债和所有者权益的变动及其结果的信息。

(3)、关于企业现金流量的信息。现金流动性如何,标志着企业在经济上有无活力,财务上有无弹性,未来发展有无后劲。因此,会计报表应当提供有助于现在和潜在的投资者、债权人以及其他信息使用者评估来自企业的股利或利息以及来自销售、证券偿付或贷款等的实得收入的预期现金收入的金额、时间分布和不确定性信息。

(4)、关于企业的管理部门对资源提供者提供的资源是如何使用的,是否做到了资源的保值和增值,是否履行了法律与合同规定的义务等有关受托责任的信息。

会计报表的信息使用者,应能通过对会计报表的分析,获取有价值的信息,并能确定产权投资决策、贷款和债券投资决策,评价供应商的财务状况,评价客户的财务状况,评价竞争对手的盈利水平和财务状况,有助于提高企业的内部管理水平。

### (二)促进社会资源的合理配置,为公众利益服务

企业进行生产经营活动所需资金,主要依靠两条渠道筹措:一是投资者投入资本;二是通过负债方式筹集。企业为了能在资本

市场筹得资金,就必须具有吸引投资资金的能力,这种能力是要通过一定的经济实力或发展潜力来保证的。投资者会在各种备选的方案中,通过对投资成本的比较,投资收益的分析,确定最优的投资方案。企业编制的会计报表,能为那些寻找投资机会的投资者或已经投资的投资者提供有益的信息,帮助他们把有限的资源投入到能够充分利用、并能为其带来较高收益的企业中去,使有限的社会资源得到最好的使用,以达到社会资源的合理配置。

在会计报表的上述两个目标中,提供决策有用的会计信息是促进社会资源合理配置的前提,两者最终作用的结果,就是满足信息使用者的需要,为公众的利益服务。

### 二、会计报表的作用

会计报表提供信息的广泛多样性,满足了信息使用者的不同需求,也使会计报表的作用得以充分发挥。会计报表的作用主要体现在以下几方面:

#### (一)有助于揭示企业管理当局的受托经管责任

现代企业的两权分离使投资人和企业管理者之间形成委托与受托关系。投资人把资本投入企业,委托管理者管理。投资人为了了解所投资资本的保值、增值情况,管理当局对受托经济资源的管理状况,就必须借助于企业提供的会计报表,从中获取相关的信息。企业编制的会计报表经审计部门审计后,能够保证真实地反映企业的财务状况和经营成果,从而有利于投资人正确评估企业的财务状况与经营绩效,检查企业的管理当局对受托责任的履行情况。

#### (二)有助于企业管理当局改善内部管理

企业内部管理者可以通过会计报表全面、系统、总括地了解企业财务状况和经营成果,分析财务计划和有关方针、政策的执行情况

## 第一章 会计报表基本理论

---

况,及时发现经营管理中存在的问题和不足,并有针对性地提出切实可行的改进措施,加强内部控制,提高经济效益。同时,企业管理者还可以运用会计报表所提供的信息,进行经济预测,为企业经营决策提供可靠的证据。

### (三)有助于国家宏观经济部门掌握企业经济情况

国家宏观经济管理部门为了了解国家有关经济方针政策的贯彻执行情况,发现微观经济运行中存在的问题;提出相应的解决办法,以便确定宏观经济政策,就必须依据企业所提供的会计报表所揭示的信息,进行归纳整理,提炼出有用的数据,从这个意义上说,会计报表是国家制订经济政策的重要依据。

### (四)有助于投资人和债权人进行合理的决策

投资人和债权人的利益与企业的发展密切相关。在激烈的市场竞争中,投资者和债权人对企业进行投资,都非常谨慎。他们在投资之前往往都需要对企业的经营业绩和未来的发展前景进行仔细的研讨,会计报表是他们不可缺少的重要依据,企业的过去,现在的会计资料能为他们的投资决策发挥重要作用。

### (五)有助于财政、税务、审计等部门了解各自职能的完成情况

这些部门通过企业的会计报表,可以了解企业资金的来源及其变动情况,经营成果的实现和分配情况,信贷资金的取得、使用及归还情况,利税计划和上交任务的完成情况,审查企业财经纪律、信贷纪律、结算纪律的执行情况。促使企业合法、高效、有序地经营,保证国家的财经方针政策得到贯彻执行,财政收入得到稳定增长。