

企业会计准则操作丛书

新企业会计准则下

会计报表 编制与分析

聂兴凯 尹佳音 编著

XIN QIYE KUAIJI ZHUNZE XIA
KUAIJI BAOBIAO
BIANZHI YU FENXI



立信会计出版社
LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

F231.5/90

2008

企业会计准则操作丛书

新企业会计准则下 会计报表编制与分析

聂兴凯 尹佳音 编著

立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

新企业会计准则下会计报表编制与分析/聂兴凯,尹佳音编著.

—上海:立信会计出版社,2008.6

(企业会计准则操作丛书)

ISBN 978-7-5429-2135-2

I. 新… II. ①聂…②尹… III. ①会计报表—编制②会计报表—会计分析 IV. F231.5

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 100865 号

策划编辑 蔡伟莉

责任编辑 张巧玲

新企业会计准则下会计报表编制与分析

出版发行 立信会计出版社

地 址 上海市中山西路 2230 号

邮政编码 200235

电 话 (021)64411389

传 真 (021)64411325

网 址 www.lixinaph.com

E-mail lxaph@sh163.net

网上书店 www.lixinbook.com

Tel:(021)64411071

经 销 各地新华书店

印 刷 北京佳顺印务有限公司

开 本 787 毫米×1092 毫米 1/16

印 张 22.25

字 数 363 千字

版 次 2008 年 6 月第 1 版

印 次 2008 年 6 月第 1 次

印 数 5 000

书 号 ISBN 978-7-5429-2135-2/F·1868

定 价 42.00 元

如有印订差错,请与本社联系调换

作者

北京国家会计学院

聂兴凯

中国京东方股份有限公司

尹佳音 编著

编者

中国化工集团

罗胜强

中国蓝星集团公司

杨 芳

中华人民共和国财政部

蒋 毅

中国注册会计师协会

陈龙伟

北方工业总公司

王辉平

中轻物产股份有限公司

殷祖贞

北京国家会计学院

王 芳

北京国家会计学院

姜 军

北京国家会计学院

谢军蓉

北京国家会计学院

黄国成

北京国家会计学院

李向辉

北京国家会计学院

苑 义

中国南方工业汽车股份有限公司

方周文

财政部财政科学研究所

王晨明

北京经济管理干部学院

杨 博

中华女子学院

张仁健

首都师范大学

杜古军

中国工商银行

曾培清

北京市审计局

宋 超

中国农业银行

雷广平

中国五矿集团

况 晶

前言

中华人民共和国财政部会计准则委员会发布的《企业会计准则 2006》包含一项基本会计准则和 38 项具体会计准则,以及与此配套的《企业会计准则——应用指南 2006》和《企业会计准则讲解》,除长期资产减值转回和关联方披露两项与国际财务报告准则存在差异外,其余均实现了与国际财务报告准则的趋同。新的会计准则体系在上市公司(符合条件的国有企业也实施了新的会计准则体系)范围内已经执行了一年多的时间,反映出一些问题,中华人民共和国财政部、中国证券业监督管理委员会、中国银行业监督管理委员会、中国保险业监督管理委员会、中国注册会计师协会等国家会计管理主管部门发布了相关的配套法规,以促进新的会计准则体系的顺利实施。

与原有的《企业会计制度》和已经发布的具体会计准则相比,新的会计准则体系发生了重大变化。2006 年的会计准则体系改革突出的一点就是更加关

注资产负债表,利润表逐步退到比较次要的位置。与此相适应,新的会计准则体系在《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》等准则中大量使用公允价值,历史成本不再是会计核算的基本原则。但是,在实施新准则体系过程中普遍存在的问题就是企业的绩效考评体系没有进行相应的调整,造成了工作中的被动,因为“此利润非彼利润矣”。

基于资产负债观,财政部会计准则委员会对财务报表的编制也作了修改,主要表现在:所有者权益变动表上升为主要报表,其结构与原来作为财务报表附表发生了很大的改变;在利润表中不再区分主营业务收入、其他业务收入、主营业务成本和其他业务成本;强化了不能用货币表示的附注的披露;现行现金流量表中增加了“当期取得或处置子公司及其他营业单位的有关信息披露”和“现金和现金等价物的披露”,增加了“公允价值变动损失”、“递延所得税资产减少”、“递延所得税负债增加”等项目;无论是小规模子公司还是业务经营性质特殊的子公司,均纳入合并报表范围;少数股东权益在合并资产负债表中作为所有者权益的组成,在“所有者权益”类中单独列示;少数股东损益作为合并利润表中“净利润”的组成部分单独列示;母公司长期股权投资大于购买日子公司可辨认净资产公允价值份额的差额作为“商誉”核算;资不抵债子公司的超额亏损主要由母公司承担等。

本书作者设计恒远股份一年的全面业务(除特殊行业及特殊业务外,基本涵盖新准则的各项业务),据此确认和计量交易或事项、编制会计分录、登记账簿、编制报表,并进行会计报表分析。通过本书的学习,读者能够根据本书模拟的恒远股份经营全过程体验编制资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表,以及相应的合并报表、分部报告和中期报告的全过程。作者能力有限,其中难免有错误,请读者指正。

聂兴凯

2008年4月30日

目 录

第一章 新会计准则对报表编制的影响	1
第一节 会计准则体系改革	2
一、会计准则体系改革的背景	3
二、会计准则体系改革的主要成就	4
三、新会计准则体系的特点	5
四、现行企业财务会计法规	8
第二节 会计准则新旧比较	13
一、基本准则的新旧比较与衔接	13
二、存货准则的新旧比较	14
三、长期股权投资准则的新旧比较	14
四、投资性房地产准则的新旧比较	15
五、固定资产准则的新旧比较	16
六、无形资产准则的新旧比较	17
七、非货币性资产交换准则的 新旧比较	17
八、资产减值准则的新旧比较	18
九、职工薪酬准则的新旧比较	19
十、股份支付准则的新旧比较	19
十一、债务重组准则的新旧比较	19



十二、或有事项准则的新旧比较	20
十三、建造合同准则的新旧比较	20
十四、政府补助准则的新旧比较	20
十五、借款费用准则的新旧比较	21
十六、所得税准则的新旧比较	22
十七、外币折算准则的新旧比较	22
十八、企业合并准则的新旧比较	23
十九、租赁准则的新旧比较	23
二十、金融工具确认和计量准则的新旧比较	24
二十一、金融资产转移准则的新旧比较	26
二十二、套期工具准则的新旧比较	26
二十三、会计政策、会计估计变更和会计差错更正准则的 新旧比较	27
二十四、资产负债表日后事项的新旧比较	27
二十五、财务报表列报准则的新旧比较	28
二十六、现金流量表准则的新旧比较	28
二十七、中期财务报告准则的新旧比较	29
二十八、合并报表准则的新旧比较	29
二十九、每股收益准则的新旧比较	31
三十、分部报告准则的新旧比较	31
三十一、关联方披露准则的新旧比较	32
三十二、金融工具列报准则的新旧比较	33
第二章 报表编制前的准备工作	34
第一节 企业日常业务资料	35
一、恒远股份有限公司的基本情况	35
二、恒远股份有限公司 20×8 年的经济业务	35
第二节 日常业务会计处理	52
第三节 会计处理账簿登记	88
一、资产类账户	88
二、负债类账户	101
三、共同类账户	109
四、权益类账户	110

五、成本类账户	111
六、损益类账户	114
第四节 试算平衡表的编制	119
第五节 对账、结账与财产清查	123
一、对账的方法	123
二、结账的方法	124
三、财产清查的方法	124
四、财产清查结果的账务处理	124
第三章 资产负债表的编制	127
第一节 资产负债表编制原理	128
一、资产负债表的基本结构	128
二、资产负债表的编制方法	130
第二节 资产类项目的编制	131
一、流动资产项目	131
二、非流动资产项目	134
三、资产总计	138
第三节 负债类项目的编制	138
一、流动负债项目	138
二、非流动负债项目	141
三、负债合计	142
第四节 所有者权益项目的编制	143
一、实收资本(股本)	143
二、资本公积	143
三、库存股	143
四、盈余公积	144
五、未分配利润	144
六、所有者权益(或股东权益)合计	144
七、负债和所有者权益(或股东权益)总计	144
第四章 利润表的编制	145
第一节 利润表的基本结构	146
一、表首	147
二、表身	147

第二节 利润表的编制方法	147
一、营业利润的编制	148
二、利润总额的编制	150
三、净利润的编制	151
四、每股收益的编制	151
第五章 现金流量表的编制	152
第一节 现金流量表的基本结构	153
一、表首	153
二、表身	154
三、补充资料	155
第二节 现金流量表的编制方法	155
一、经营活动产生的现金流量有关项目的编制	156
二、投资活动产生的现金流量有关项目的编制	159
三、筹资活动产生的现金流量有关项目的编制	162
四、汇率变动对现金的影响	164
第三节 T形账户法编制现金流量表	164
一、为非现金项目开设T形账户	164
二、开设“现金及现金等价物”T形账户	164
三、编制调整分录	165
四、把调整分录过入T形账户	169
第四节 现金流量表补充资料	172
一、资产减值准备	173
二、固定资产折旧、油气资产折耗、生产性生物资产折旧	173
三、无形资产摊销和长期待摊费用摊销	174
四、处置固定资产、无形资产和其他长期资产的 损失(减:收益)	174
五、固定资产报废损失	174
六、公允价值变动损失	175
七、财务费用	175
八、投资损失(减:收益)	175
九、递延所得税资产减少(减:增加)	176
十、递延所得税负债增加(减:减少)	176

十一、存货的减少(减:增加)	176
十二、经营性应收项目的减少(减:增加)	177
十三、经营性应付项目的增加(减:减少)	178
十四、其他	178
第六章 所有者权益变动表的编制	181
第一节 所有者权益变动表的格式	182
一、所有者权益变动表的定义	182
二、一般企业所有者权益变动表的列报格式	182
第二节 所有者权益变动表各项目的填列	184
一、本年度所有者权益变动表各项目的填列方法	184
二、上年金额栏的列报方法	186
第七章 合并财务报表的编制	187
第一节 合并财务报表编制概述	188
一、企业合并的基本概念	188
二、企业合并的基本会计处理方法	190
三、同一控制下的企业合并的合并财务报表编制方法	190
四、非同一控制下的企业合并的合并财务报表方法选择	192
五、合并财务报表的合并范围	193
六、合并财务报表编制的准备工作	195
七、合并财务报表的编制程序	196
第二节 合并资产负债表的编制	198
一、按权益法调整对子公司的长期股权投资	198
二、合并资产负债表的抵销处理项目	198
三、合并资产负债表底稿的编制	203
四、合并资产负债表的基本格式	203
五、母公司在报告期内增减子公司在合并资产负债表的反映	204
第三节 合并利润表的编制	205
一、合并利润表编制的基本程序	205
二、内部交易在合并利润表编制过程中的抵销	205
三、母公司在报告期内增减子公司在合并利润表中的反映	210
四、合并利润表基本格式	210
第四节 合并现金流量表的编制	211



一、合并现金流量表的方法选择和程序	211
二、编制合并现金流量表时应进行抵销处理的项目	212
三、母公司在报告期内增减子公司在合并现金流量表中 的反映	215
四、合并现金流量表中有关少数股东权益项目的反映	216
五、合并现金流量表格式	216
第五节 合并所有者权益变动表的编制	217
一、编制合并所有者权益变动表的基本方法和程序	217
二、合并所有者权益变动表项目的抵销方法	218
三、合并所有者权益变动表格式	218
第六节 合并财务报表的披露	219
第七节 合并财务报表编制案例	221
一、合并日被投资企业资料	221
二、20×8 年度内部交易和事项	222
三、20×8 年年末子公司财务报表	224
四、按照权益法调整对子公司的长期股权投资	228
五、抵销分录的编制	229
六、合并工作底稿的编制	236
七、正式合并财务报表的编制	236
八、每股收益	253
第八章 中期财务报告的编制	265
第一节 中期财务报告概述	266
一、中期财务报告的定义与组成	266
二、编制中期财务报告的注意事项	266
三、中期财务报告的确认与计量	267
四、中期合并财务报表和母公司财务报表的编报要求	269
第二节 比较财务报表的编制	270
一、中期财务报告应提供的比较财务报表	270
二、提供半年度中期财务报告的企业需提供的比较财务报表	271
三、提供季度中期财务报告的企业需提供的比较财务报表	271
四、中期财务报告比较财务报表编制应注意的问题	272
第三节 中期财务报告附注	273

一、中期财务报告附注编制要求	273
二、中期财务报告附注披露内容	274
第四节 中期会计政策变更	275
一、中期会计政策变更的一般处理方法	275
二、累积影响数能够确定情况下的处理方法	276
第九章 会计报表附注的编制	278
第一节 会计报表附注概述	279
一、附注披露的基本要求	279
二、会计报表附注的编制形式	279
三、附注披露的内容	280
第二节 会计报表附注的具体内容	281
一、企业基本情况、会计报表编制基础和遵循会计准则 的说明	281
二、会计政策、会计估计和会计差错	282
三、会计报表重要项目的说明	286
四、或有事项和资产负债表日后事项	289
五、关联方关系及其交易	291
六、重要资产转让及其出售和企业合并、分立	293
七、分部报告	293
第三节 会计报表附注实例	299
一、重要提示	299
二、公司基本情况	300
三、会计报表编制基础	301
四、遵循企业会计准则的声明	301
五、公司主要会计政策及会计估计	302
六、会计政策、会计估计的变更和会计差错的更正	307
七、会计报表重要项目说明	308
八、或有事项的说明	311
九、资产负债表日后事项说明	311
十、关联方	311
十一、关联方交易	312
十二、重要资产转让及其出售说明	312



十三、企业分立的说明	313
十四、承诺事项	313
十五、其他重要事项	313
十六、合并会计报表的说明	313
第十章 企业会计报表分析	314
第一节 会计报表分析一般方法	315
一、比率分析法	315
二、比较分析法	316
第二节 资产负债表分析方法	317
一、偿债能力分析	318
二、营运能力分析	321
三、公司成长能力分析	325
第三节 利润表分析	326
一、利润表的结构分析	326
二、盈利能力分析	327
三、成长能力分析	329
第四节 现金流量表分析	329
一、现金流量表的结构分析	330
二、现金偿债能力分析	331
三、现金盈利能力分析	332
第五节 会计报表综合分析	333
一、杜邦分析的原理	333
二、杜邦分析的方法	334
三、改进的财务分析体系	335
第六节 合并会计报表分析	337
一、合并报表偿债能力分析	337
二、合并报表盈利能力分析	340
三、合并报表成长能力分析	340
参考文献	342

第一章 新会计准则对报表编制的影响

❖ 本章要点评述

财政部 2006 年 2 月 15 日发布 1 项基本会计准则和 38 项具体会计准则, 以及后来发布的会计准则操作指南和刚刚推出的新会计准则讲解, 标志着适应我国市场经济发展要求、与国际惯例趋同的企业会计准则体系正式建立。本次会计改革不是对原有《企业会计准则》和《企业会计制度》细枝末节的修订, 而是根本性的变革, 基本实现向资产负债表的转变, 对企业编制会计报表产生了非常重大的影响。因此, 在介绍完整的会计报表编制案例之前, 首先向读者介绍下列知识:

- ◆ 会计准则体系改革的背景
- ◆ 各项会计准则的主要变化
- ◆ 会计准则变化对会计报表编制的影响
- ◆ 现行企业财务会计法规目录

第一节 会计准则体系改革

◆ 本节主要内容

- 会计准则体系改革的背景
- 会计准则体系改革取得的成就
- 新会计准则体系的特点

2006年2月15日,财政部会计准则委员会采取财政部令的形式(中华人民共和国财政部令第33号),在人民大会堂发布了包括1项基本会计准则和38项具体会计准则组成的企业会计准则体系,并在2007年1月1日起首先在上市公司中推行,随后会逐步推广到所有企业(小企业除外)。新会计准则体系的实施,对会计理论与实务产生重大影响。新的会计准则体系见表1-1所示。

表 1-1 企业会计准则体系 (2006)

企业会计准则——基本准则	
企业会计准则第1号——存货	企业会计准则第20号——企业合并
企业会计准则第2号——长期股权投资	企业会计准则第21号——租赁
企业会计准则第3号——投资性房地产	企业会计准则第22号——金融工具确认和计量
企业会计准则第4号——固定资产	企业会计准则第23号——金融资产转移
企业会计准则第5号——生物资产	企业会计准则第24号——套期保值
企业会计准则第6号——无形资产	企业会计准则第25号——原保险合同
企业会计准则第7号——非货币性资产交换	企业会计准则第26号——再保险合同
企业会计准则第8号——资产减值	企业会计准则第27号——石油天然气开采
企业会计准则第9号——职工薪酬	企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正
企业会计准则第10号——企业年金基金	企业会计准则第29号——资产负债表日后事项
企业会计准则第11号——股份支付	企业会计准则第30号——财务报表列报
企业会计准则第12号——债务重组	企业会计准则第31号——现金流量表
企业会计准则第13号——或有事项	企业会计准则第32号——中期财务报告
企业会计准则第14号——收入	企业会计准则第33号——合并财务报表

(续表)

企业会计准则——基本准则	
企业会计准则第 15 号——建造合同	企业会计准则第 34 号——每股收益
企业会计准则第 16 号——政府补助	企业会计准则第 35 号——分部报告
企业会计准则第 17 号——借款费用	企业会计准则第 36 号——关联方披露
企业会计准则第 18 号——所得税	企业会计准则第 37 号——金融工具列报
企业会计准则第 19 号——外币折算	企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则

一、会计准则体系改革的背景

会计准则体系的改革,是国内外环境和经济发展的产物,是不以个人的意志为转移的。会计准则体系发展的最重要规则应当是“适应环境”。

(一) 建立新会计准则体系是我国市场经济建设和经济发展的需要

我国公有制与多种所有制共同发展的所有制结构,按劳分配与按生产要素分配并存的多种分配制度逐渐趋于合理和完善。这就要求会计准则体系要覆盖不同所有制、不同经济成分的企业,并要求建立符合国际会计惯例的新会计准则。另外,近年来企业兼并、管理层收购、融资租赁、物价变动影响和国际结算等新问题,迫切需要许多包括新的会计技术与方法的新会计准则。

(二) 建立新会计准则体系是我国企业境外发展与境外融资的需要

经济全球化的发展方向已经成为一种不可逆转的趋势,特别是当今资本市场已真正进入了一个国际化的时代,资本的国际流动使国界几乎不复存在。企业能否从境外融资,关键的因素是能否提供与国际市场趋同的财务报表。境外投资者通过我国企业提供的财务报表,来了解企业的财务状况与经营成果。但是,在新的准则体系发布之前,我国企业要对外融资必须要根据融资地所在国的会计准则重新编制财务报表,承担着非常高昂的报表编制成本和审计成本。因此,制订一套与国际会计准则趋同的会计准则体系已成为迫切需要。

(三) 建立新会计准则体系是应对国际社会反倾销的需要

我国加入世界贸易组织以来,发达国家设置种种壁垒阻挠中国市场经济地位,并且诉诸各种反倾销诉讼使中国遭受了巨大经济损失。我国会计准则体系和成本核算是发达国家攻击的重要目标之一。在 2004 年,欧盟在评估我国完全市场经济地位时,就设置了独立于双边协定和 WTO 规则之外的条款: