

本书根据**最新企业会计准则**编写，并结合原准则及相关制度充分阐释，具有极强的实用性和可操作性，适用于一线财务工作者及各级管理人员。

编制财务报表

易犯的

108个错误

BIANZHI CAIWUBAOLIAO
YIFANDE
108GECUOWU

■ 张静 张樟德/主编



中国经济出版社
CHINA ECONOMIC PUBLISHING HOUSE

编制财务报表易犯的 108 个错误

张 静 张樟德 主编
徐 策 柯思宇 编著



中国经济出版社
CHINA ECONOMIC PUBLISHING HOUSE

北京

图书在版编目 (CIP) 数据

编制财务报表易犯的 108 个错误/张静、张樟德主编.

-北京: 中国经济出版社, 2008. 4

ISBN 978 -7 -5017 -8342 -7

I. 编… II. ①张… ②张… III. 会计报表 - 基本知识
IV. F231. 5

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 178610 号

出版发行: 中国经济出版社 (100037 · 北京市西城区百万庄北街 3 号)

网 址: www.economyph.com

责任编辑: 聂无逸 (联系电话: 13701326619)

责任印制: 常毅

封面设计: 清水工作室

经 销: 各地新华书店

承 印: 三河市佳星印装有限公司

开 本: 880mm × 1230mm 1/32 印张: 12.125 字数: 280 千字

版 次: 2008 年 4 月第 1 版 印次: 2008 年 4 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978 -7 -5017 -8342 -7/F · 7334 定价: 32.00 元

版权所有 盗版必究 举报电话: 68359418 68319282

国家版权局反盗版举报中心电话: 12390

服务热线: 68344225 68341878

前 言

编制财务报表，是一项政策性和技术性十分强的工作。它不仅要求企业财务人员将企业形形色色的交易和事项，用会计的语言正确地表达出来，更要求企业财务人员时刻紧跟规范企业财务工作的各项法律法规，以及相关的行业规范和部门章程的规定。

从技术上说，编制财务报表主要存在以下几个难点：

首先，编制财务报表是使用特定的方法，将会计凭证和账簿上的比较分散、不集中、不概括、不便于理解和使用的内容加以处理，并通过报表的形式清晰明了的展现在财务报表使用者面前的一个过程。财务报表的编制过程涉及大量的记账信息，处理困难；

其次，编制财务报表的依据是相关的会计准则及财务制度，要将国家相关部门颁布的规范性文件与企业日常纷繁复杂的业务联系起来，这就需要企业财务人员有扎实的会计功底，平时就做好会计记录工作，在编制财务报表时，以会计凭证和账簿为基础，配以相关的过账技巧，完整、正确地编制财务报表；

更重要的是，我国的会计规范建设有自己的特殊性。自1997年开始陆续颁布了16项具体会计准则，2001年，财政部颁布的《企业会计制度2001》首先在股份有限公司实施，后

[编制财务报表易犯的**108**个错误]

很快推广到其它企业，2005年，财政部颁布的《小企业会计制度》在全国的小企业范围内实施。2006年，对内为建立以准则为基础的会计规范体系，对外适应国际会计趋同的背景，财政部制定颁布了《企业会计准则2006》，目前已在上市公司中贯彻实行，并逐步推广至其他企业。

鉴于此，本书作者根据广大企业会计人员以及管理人员的实际需要，结合会计实务中容易出现的错误，以财务报表的各科目串起形形色色的易犯错误，既较全面分析了《企业会计准则2006》给财务报表编制工作带来的变化，又重点分析了实务中编制财务报表的初学者经常犯的一些错误，帮助读者认识编制财务报表过程中应当注意的地方，从而减小编制财务报表时在这些易错点上再次犯错的可能性。

本书具有如下特点：

1、政策性强，本书的编写基础就是新颁布的《企业会计准则2006》，并着重于新会计准则与原有的会计准则及制度之间的不同点，以帮助广大财务人员正确地编制财务报表。

2、操作性强，使用理论探讨结合错例分析的方式剖析编制财务报表易犯的的错误，从而方便广大读者迅速地将书中的内容应用到实际工作中去。

3、文字通俗易懂，特别适用于新上岗的企业财务人员以及长期编制旧报表的财务人员快速学习。

4、适用面广，我们在书中对新会计准则和原企业会计制度、小企业会计制度有较大差异的地方也有所提及，充分考虑了未适用新准则的部分企业的需要。

本书在写作过程中参考了大量的文献资料，其中系统参考的法规和书目我们在本书结尾部分将详细列出，谨向这些文献

【 Foreword 】
【 前 言 】

资料的作者和编者致以诚挚的谢意！同时，行文中的一些观点和思想可能来自我们与会计专家的交流与探讨之中，其中许多人我们未曾谋面，只在文字上有所往来。对这些会计领域辛勤的耕耘者，我们很遗憾不能一一说明，在此仍对他们的努力表示由衷的感谢。为本书贡献心力的还有刘国友、黎宝元、罗从由、龚德春、杨文兴、胡江伟、吴志兴、石晓丹、张兴贵、周献松、彭大海、杜文昌、杜庆丰、杜玉学、高月军、赵保周、高现民同志。

限于我们的知识和水平，加之时间仓促，这本书终会存在诸多不足，诚盼读者诸君惠赐宝贵意见，以利今后改进。

编者
2008 岁初

第一章 编制资产负债表易犯的错误

- 错误 1 “货币资金”项目的填列范围不正确，
忽视了对其他货币资金的处理 (3)
- 错误 2 编制报表时把企业个别部门的备用
金错认作“货币资金” (4)
- 错误 3 没有按正确的汇率编制与外币相关的
“货币资金”项目 (7)
- 错误 4 会计期末对“银行存款”科目的未达账项进行调整，
而后以调节后的余额直接登记入账 (9)
- 错误 5 只设“应收账款”或“预收账款”科目核算的情况下，
没有分析明细科目填入表 (11)
- 错误 6 “存货”项目在资产负债表日未按市价重估，
直接以历史成本填列 (13)
- 错误 7 “持有至到期投资”项目下的债券溢折价未正确
使用实际利率法摊销 (17)
- 错误 8 编制报表时“长期股权投资”项目对被投资方盈利及分配现金
股利情况未能区分权益法和成本法核算 (23)
- 错误 9 被投资企业亏损时，未正确处理长期股权
投资的核算 (29)
- 错误 10 投资关系变化时，没有正确地对长期股权投资采用不同的
方法核算的投资收益进行调整 (31)

[编制财务报表易犯的**108**个错误]

- 错误 11 编制报表时“投资性房地产”项目未明确计量模式并在报表中列示和披露 (35)
- 错误 12 会计期末,未对“固定资产”项目的实际情况和账面价值进行检查 (41)
- 错误 13 自行开发的无形资产没有区分研究开发费用, 仅以依法申请时发生的相关费用作为成本入账 (45)
- 错误 14 对计提减值准备的报表项目,未以扣除减值金额后的项目净额填列 (48)
- 错误 15 在编制财务报表中未能正确处理可能产生的商誉 (51)
- 错误 16 只设“应付账款”或“预付账款”科目核算的情况下, 没有分析明细科目填入表 (54)
- 错误 17 没有正确划分“应付职工薪酬”项目及其各明细内容的范围和界限 (55)
- 错误 18 没有分析填列“一年内到期的非流动负债” (62)
- 错误 19 没有确认“预计负债”项目,或披露相关的或有事项 (64)
- 错误 20 未对资本性支出占用的一般借款利息进行资本化处理 (68)
- 错误 21 没有正确地计算递延所得税负债或递延所得税资产的当期金额 (70)
- 错误 22 企业所得税税率变动时,未按新税率调整旧税率下的递延所得税资产/负债金额 (74)
- 错误 23 “资本公积”项目下的核算及填列范围不正确 (76)
- 错误 24 没有正确处理“库存股”项目的确认和计量 (79)
- 错误 25 企业亏损时没有正确处理所有者权益项目

以及亏损分摊的有关业务 (81)

第二章 编制利润表易犯的错误

错误 26	不清楚新准则报表结构, 利润表中主营、 其他业务收入仍分开.....	(86)
错误 27	新准则下租赁收入未划入营业收入	(89)
错误 28	记录伪造的收入或利用其他科目隐匿收入	(93)
错误 29	过早或推迟确认收入.....	(97)
错误 30	销售折扣及销售折让处理不规范或混淆	(101)
错误 31	销货退回未冲减相关收入和成本	(107)
错误 32	属于资产负债表日后事项的销货退回在错误的期间 冲回相关收入和成本	(110)
错误 33	跨年度的销售退回未修改比较财务报表中的确认收入成本 年份的财务报表数据	(114)
错误 34	分期收款销售的收入确认时点和计量方法错误.....	(119)
错误 35	利息收入金额的计量方法错误.....	(124)
错误 36	营业成本的范围划分错误	(125)
错误 37	营业成本核算方法的错误	(127)
错误 38	虚增虚减营业成本错误的其他若干情况	(129)
错误 39	计算营业税金及附加时, 多计或少计了税种	(131)
错误 40	计算营业税金及附加时, 采用的计税依据不正确	(136)
错误 41	销售费用的名称错误 (仍使用原“营业费用”名称)	(139)
错误 42	管理费用的范围划分错误 (研究费用、排污费等)	(140)

【编制财务报表易犯的**108**个陷阱】

- 错误 43 被没收的财产损失误计入管理费用 (142)
- 错误 44 未正确区分借款费用资本化与费用化的范围 (145)
- 错误 45 外币专门借款汇兑差额资本化金额的确定的错误 (149)
- 错误 46 新准则下单独设立资产减值损失科目和
报表项目 (152)
- 错误 47 商誉减值处理错误 (156)
- 错误 48 对准则禁止转回的资产减值损失予以转回 (159)
- 错误 49 对应该转回的资产减值损失不予转回
(含处置资产时不转回) (163)
- 错误 50 对公允价值这一概念的理解和运用错误 (167)
- 错误 51 企业对外投资未分清公允价值变动损益和
投资收益的区别 (169)
- 错误 52 以公允价值计量的外币非货币性项目未计入
公允价值变动损益 (175)
- 错误 53 债务重组利得的错误地计入资本公积 (178)
- 错误 54 其他营业外收入的范围划分错误 (政府补助等) ... (180)
- 错误 55 停产停工期间所有费用不加分析全部计入
营业外支出 (183)
- 错误 56 不明确“所得税费用”和“应交税费—应交所得税”
之间的关系 (186)
- 错误 57 企业所得税税率计算有误 (192)
- 错误 58 应纳税前扣除的工资福利未在税前扣除 (194)
- 错误 59 滥用前期差错更正调节利润 (196)
- 错误 60 每股收益的分母中当期发行在外普通股数
没有加权平均 (198)

错误 61	公司库存股误计入每股收益的分母	(201)
错误 62	企业派发股票股利等情况下没有根据准则要求 重新计算每股收益	(202)
错误 63	因配股而重新计算每股收益时计算错误	(205)
错误 64	稀释性每股收益的分子没有加上稀释性潜在普通股转换时将 产生的收益和费用,或未考虑相关所得税的影响	(208)
错误 65	多项潜在普通股计入顺序错误	(211)

第三章 编制现金流量表易犯的错误

错误 66	将现金以及现金等价物不同形式之间的转换作为 现金流量在现金流量表中填列	(217)
错误 67	对当期的增值税进项税额、销项税额、实际支付税额以及 退返税额没有分析填列	(220)
错误 68	计算“销售商品、提供劳务收到的现金”项目时, 忽略了对已贴现应收票据的贴现息的处理	(224)
错误 69	计算“销售商品、提供劳务收到的现金”项目时,忽略了 对视同销售业务的增值税销项税额的处理	(228)
错误 70	计算“购买商品、接受劳务支付的现金”项目时,忽略了对 当期计入存货成本的薪酬以及制造费用的处理	(231)
错误 71	计算“支付给职工以及为职工支付的现金”项目时,没有分析 支付薪酬的职工的工作性质和服务对象	(234)
错误 72	没有正确处理权益性投资的分红收益和资本利得 收益带来的现金流量	(237)
错误 73	对处置固定资产、无形资产和其他长期资产以及处置子公司 及其他营业单位收回的现金没有以净额列示在	

【编制财务报表易犯的**108**个错误】

- 相应项目下 (239)
- 错误 74 将融资租入固定资产支付的融资租赁费用计入
“购建固定资产、无形资产和其他长期
资产支付的现金”项目下 (243)
- 错误 75 对取得子公司及其他营业单位的业务没有在现金
流量表中以支付现金净额列示 (245)
- 错误 76 “支付的其他与投资活动有关的现金”
项目下应注意的业务 (247)
- 错误 77 没有分析填列企业吸收投资过程中
发生的各项费用支出 (249)
- 错误 78 将企业公开发行债券取得的现金填列到
“借款收到的现金”项目下 (252)
- 错误 79 将资本化的借款利息支出计入“购建固定资产、无形资产
和其他长期资产支付的现金”项目下 (253)
- 错误 80 对有外汇业务的企业，没有在现金流量表中单列“汇率变动
对现金及现金等价物的影响”项目反映 (255)

第四章 编制所有者权益变动表易犯的**错误**

- 错误 81 对会计政策变更适用的会计处理方法的选择和
使用不当 (258)
- 错误 82 对前期差错更正适用的会计处理方法的选择和
使用不当 (263)
- 错误 83 错误地填列了直接计入所有者权益的利得和
损失的业务内容 (266)
- 错误 84 未正确确认和计量股份支付中应计入

	所有者权益的金额	(273)
错误 85	没有正确地区分处理所有者权益内部结转的 各种不同情况	(279)

第五章 编制财务报表附注易犯的错误

	没有在与合并财务报表一同提供的母公司财务 报表中披露关联方交易	(288)
错误 87	关联方交易披露时对关联方的外延理解过窄	(290)
错误 88	关联方交易披露不足以满足新要求	(293)

第六章 编制合并财务报表易犯的错误

	纳入合并财务报表的公司范围出错	(306)
错误 90	未分清同一控制下企业合并和非同一控制下企业合并， 会计处理混淆	(310)
错误 91	单纯的两个国有企业合并误适用了同一控制下的 企业合并	(316)
错误 92	同一控制下的企业合并误编制了账面价值调整为 公允价值的调整分录	(318)
错误 93	权益法因减资转为成本法，误做了追溯调整	(320)
错误 94	同一控制下企业合并的子公司未按照母公司相关规定， 统一会计期间和会计政策的原则	(326)
错误 95	涉及到往年的收入和费用误计入 “以前年度损益调整”	(330)
错误 96	内部交易中计提减值准备的资产抵消分录的错误 (应收账款、存货、固定资产等)	(332)

[编制财务报表易犯的108个错误]

- 错误 97 内部投资收益与子公司利润分配项目的
抵销分录的错误 (339)
- 错误 98 少数股东权益、少数股东损益项目位置错误 (341)
- 错误 99 仍设置“合并价差”项目 (343)
- 错误 100 资不抵债子公司超额亏损的承担方错误 (346)
- 错误 101 以合并财务报表为基础的每股收益分子
误包含了少数股东损益 (349)

第七章 编制财务报表内控制度方面易犯的错误

- 错误 102 多次复写、涂改或伪造原始凭证，
造成报表数据不符实际 (352)
- 错误 103 记账凭证基本要素填写不全或不完整，
给财务作假留下空间 (355)
- 错误 104 会计凭证汇总，小错积累成大错 (358)
- 错误 105 一个企业多套账簿，内外有别应付检查 (359)
- 错误 106 利用计算机会计信息系统进行违规操作 (362)
- 错误 107 财务报表对外报告时相关责任人没有签字确认 (365)
- 错误 108 会计档案制度不完善 (367)
- 参考书目 (370)

第一章 编制资产负债表易犯的错误

资产负债表是企业财务报表的重要组成部分，它反映了企业在一定会计时点上的资产负债状况，从而为财务报告使用者判断企业现在的财务情况以及未来可能的发展趋势提供了依据。在此次会计改革中，全面适用资产负债观。

所谓资产负债观，是针对利润表观而言的，在会计循环中将保证资产负债表内容的准确性放在首位，而将利润表的重要性放到相对资产负债表的次要地位。因为相比较于利润表，资产负债表反映的是企业整体的资产、负债状况，在会计持续经营假设下，企业未来的发展在很大程度上需要依赖这些资产、负债不断地发展壮大。而利润表相比之下却仅仅是对过去一个会计期间经营成果的核算，面向过去，难以有效地帮助财务报告使用者判断企业未来发展趋势。

新准则全面适用资产负债观，就必然要求优先考虑资产负债表项目的确认、计量和披露，许多倒挤数也被排除出了资产负债表。在会计处理上，对部分资产计价采用公允价值理念、对所得税业务采用资产负债表债务法、简化资本公积项目的内容等都体现了资产负债观。会计人员在编制资产负债表，在注意一些易犯的错误之外，还要注意这些新变化，以准确确认和计量企业的资产、负债情况，方便财务报告使用者对企业的财务状况及未来发展做出合理的判断。

小企业和部分企业，仍执行《企业会计制度 2001》（以下一般简称“原制度”）和《小企业制度》（以下一般简称“小企业制度”）。根据重要性原则，小企业的许多业务处理都被简化了。如对长期资产，就不要求小企业进行减值测试；在所得税核算方面，也允许小企业使用应付税款法等。在分析资产负债表易犯的的错误时，我们主要基于《企业会计准则 2006》（以下一般简称“新准则”），但对执行小企业制度时的特殊情况，也会作出补充说明。

《企业会计准则 2006》中的资产负债表格式如下：

资产负债表

会企 01 表

编制单位：

年 月 日

单位：元

资 产	期末 余额	年初 余额	负债和所有者权益 (或股东权益)	期末 余额	年初 余额
流动资产：			流动负债：		
货币资金			短期借款		
交易性金融资产			交易性金融负债		
应收票据			应付票据		
应收账款			应付账款		
预付款项			预收款项		
应收利息			应付职工薪酬		
应收股利			应交税费		
其他应收款			应付利息		
存货			应付股利		
一年内到期的非流动资产			其他应付款		
其他流动资产			一年内到期的非流动负债		
流动资产合计			其他流动负债		
非流动资产：			流动负债合计		
可供出售金融资产			非流动负债：		

续表

资 产	期末 余额	年初 余额	负债和所有者权益 (或股东权益)	期末 余额	年初 余额
持有至到期投资			长期借款		
长期应收款			应付债券		
长期股权投资			长期应付款		
投资性房地产			专项应付款		
固定资产			预计负债		
在建工程			递延所得税负债		
工程物资			其他非流动负债		
固定资产清理			非流动负债合计		
生产性生物资产			负债合计		
油气资产			所有者权益(或股东权益):		
无形资产			实收资本(或股本)		
开发支出			资本公积		
商誉			减:库存股		
长期待摊费用			盈余公积		
递延所得税资产			未分配利润		
其他非流动资产			所有者权益 (或股东权益) 合计		
非流动资产合计					
资产总计			负债和所有者权益 (或股东权益) 总计		

错误

1

“货币资金”项目的填列范围不正确，忽视了对其他货币资金的处理

实务中的资产负债表一般都是按账户式编制的，左边列示资产项目，右边列示负债与所有者权益项目，并根据“资产 = 负债 + 所有者权益”的会计恒等式，使左右双方的合计数