

全 新

会 计 报 表 实 务

现 金 流 量 表
财 务 状 况 变 动 表 详 解
合 并 报 表

QUXIN KUAIJI BAOBIAO SHIWU

刘 汝 燮 主 编

四川人民出版社

新财税知识系列

新 全

会 计 报 表 实 务

主 编 刘汝燮

副主编 马伟林 王丽静 刘宣瑜 宁顺礼

朱嘉诚 李贵华 吴晓松 张琼芳

范云珍 邹秋帆 禹玉奎 黄长清

温开奇

编 委 王素华 成同杰 刘剑锋 李 顺

李 敏 张长林 陈复援 杨金留

杨振广 秦 矛 徐 明 晋朝晖

黄卫洪 彭 饶 谭元红

以及主编和副主编

主 审 张莲英 倪安敏

(排名均以笔划为序)

四川人民出版社

1996 年元月·成都

(川) 新登字 001 号

责任编辑: 袁久勇

封面设计: 谭会杰

全新会计报表实务

刘汝燮 主编

四川人民出版社出版发行(成都盐道街3号)

新华书店经销

昆明富春实业公司印刷厂印刷

·*

开本: 850×1168mm 1/32 印张: 15.375 字数: 400 千

1996 年 1 月第 1 版 1996 年 1 月第 1 次印刷

印数: 1—18000 册

ISBN 7-220-03090-8 / F·267 定价: 21.00 元

前 言

我国的会计改革，继 1993 年 7 月 1 日的“会计风暴”之后，随着我国新税制的推行，外汇管理新体制的出台和其他经济体制改革问世，尤其是财政部颁布了现金流量表等的具体会计准则（征求意见稿）和新的经济效益评价指标，就进一步把会计改革推向了新高潮。

为了配合这个大好的会计改革形势和 1996 年有关注册会计师和会计师职称的两个考试，我们同时编写出版了两本书：

第一本是《全新会计报表实务》

第二本是《涉外会计业务》

两本书共同突出以下重点内容：

1. 现金流量表
2. 财务状况变动表
3. 合并报表
4. 递延税款与所得税会计
5. 会计报表分析及经济效益评价
6. 外币会计报表折算
7. 外币及外贸基础知识
8. 外币资本
9. 出口业务
10. 进口业务
11. 外币偿债基金
12. 货币兑换及外币分帐制
13. 现金表与财表对比
14. 增值税新规定的核算

这两本书是按新制度（具体会计准则）、新政策、新思路、新方法、新例举编写的，是两本全新内容的书，有的还具有超前

性。

这两本书既可作财经类大中专教材，又可作注册会计师与会计师考试的参考书，还可供具体会计准则培训之用。

这两本书的编写，最先是由主编刘汝燮发起和组织，经分别与副主编及编委磋商策划，取得共识，然后分头撰稿，最后由刘汝燮总纂。

编委会特聘张莲英、和建元、倪安敏三位同志担任主审。他们对全书作了仔细的审阅，并提出了许多宝贵的修改意见。

两本书的出版，得到许多单位和个人的关注、支持和资助。单位是：云南大学经济学院、云南东陆会计师事务所、中美合资美亚房地产开发有限公司。个人是：马鸿运、王淑珍、毛智敏、兰志杰、母景平、刘刚、刘家明、苏郁生、李建华、周丽茹、陈秋生、陈雪龄、张浩然、张静英、洪华喜、赵体富、侯京珊、徐光远、徐增宝、崔远峰、黄俊、蒋道华、曾蕴辉、熊长虹（以笔划为序）。特表示衷心的感谢。

欢迎对本书批评指正。

编 者

1995年12月

目 录

前 言	(1)
第一章 绪论	(1)
第一节 会计报表及会计报表改革	(1)
第二节 编财表的三大难点及其对策	(5)
第三节 改进报表格式, 促进准确填表	(12)
第二章 广义固定资产的会计核算及填财表方法	(17)
第一节 固定资产增加	(18)
第二节 固定资产减少及折旧	(23)
第三章 长期投资的会计核算及填财表方法	(31)
第一节 股票投资	(31)
第二节 债券投资	(35)
第三节 其他投资	(42)
第四章 无形资产、递延资产和其他长期资产的 会计核算及填财表方法	(45)
第五章 长期负债的会计核算及填财表方法	(51)
第一节 长期借款	(52)
第二节 应付债券	(55)
第三节 长期应付款	(63)
第四节 待转销汇兑收益	(79)
第五节 专项应付款	(82)
第六节 住房周转金	(84)

第六章 递延税款的会计核算及填财表方法	(86)
第一节 差异的产生原因及分类	(86)
第二节 应付税款法	(92)
第三节 纳税影响会计法	(94)
第七章 所有者权益、本年利润和利润分配的 核算及填财表方法	(111)
第一节 企业所得税	(111)
第二节 外币业务核算的规定	(112)
第三节 所有者权益	(114)
第四节 本年利润和利润分配	(126)
第五节 利润及其分配举例	(133)
第八章 新报表格式	(140)
第九章 编报表的综合举例 (编表手册)	(150)
第一节 广义固定资产	(153)
第二节 长期投资	(161)
第三节 无形资产、递延资产及其他长期资产	(168)
第四节 广义长期负债	(176)
第五节 所有者权益、递延税款、本年利润 及利润分配	(197)
第六节 资产负债表	(219)
第七节 财务状况变动表	(232)
第八节 报表的相互勾稽	(239)
第九节 报表的数据来源 (汇总过程)	(242)
第十章 报表编制方法	(255)
第一节 资产负债表	(255)
第二节 损益表	(259)
第三节 利润分配表	(260)
第四节 财务状况变动表	(260)

第五节	报表相互勾稽	(268)
第十一章	经济效益评价 (会计报表分析)	(269)
第十二章	现金流量表详解	(289)
第一节	现金流量表的具体会计准则	(289)
第二节	对现金流量表具体会计准则的理解、操作 ——兼谈编表方法和计算公式	(306)
第三节	对现金流量表的改进建议	(327)
第四节	编现金流量表详例	(333)
第十三章	控股合并与合并报表	(403)
第一节	企业合并的几种形式	(403)
第二节	合并报表举例	(405)
第十四章	外币会计报表的折算	(427)
附录一	对《如何编制财务状况变动表》的一点质疑	(445)
附录二	对新财会制度中若干问题的商榷及对策	(449)
附录三	债券价格·复利·年金	(460)
附录四	复利和年金系数表	(469)

第一章 绪 论

第一节 会计报表及会计报表改革

会计报表是企业定期提供财务信息的基本形式和媒介，它揭示企业一定期间的经营成果与一定日期的财务状况。会计报表是会计核算过程中最后提出的结果，也是会计核算工作的总结。会计报表提供的信息资料，又是领导机关制定宏观决策和调控经济的重要依据。

企业已依照一定的会计程序，将日常发生的会计事项，全面地系统地作了会计记录；企业的财务状况和经营成果，已经在这些会计记录里有所反映。但是这些日常核算资料比较零星分散，不能集中地、概括地反映企业的财务状况和经营成果。为了向企业的管理者、所有者和信息利用者以及财政、税务、证券等政府管理部门和其他有关方面提供必要的财务资料，就需要把日常核算资料定期地加以整理、归类、调整和汇总，编制各种会计报表，以适应各方面的需要。

建国以来，我国形成了以资金平衡表、成本费用报表和利润表等为主要内容的会计报表体系，在计划经济时期，这些报表对贯彻国家各个时期的财经政策，建立正常的会计信息，加强企业的内部管理，促进国民经济的发展，曾发挥过积极的作用。但是随着我国实行市场经济的新体制和改革开放的不断扩大和深化，使用会计报表的人和他们利用报表的目的也多样化起来。原有的会计报表体系就显得不适应国民经济发展和改革开放的需要了。

这不适应表现在：

1. 它与国际上通行的报表不一致。1992年，我国上海一家

企业到香港发行 B 股股票，按惯例公布了报表。香港市民却反映看不懂，以致影响了股票的销售。经过调查，才知道是因为这家企业的报表是按计划经济的要求编制的，与国际惯例不合，这是香港同胞反映看不懂的主要原因。后来，这家企业被迫以高价聘请香港的国际会计公司重编报表才解决了问题。这件事对我国有关部门触动很大，领导机关才下决心加快会计改革的步伐，于 1993 年 7 月 1 日起，推行了新的财务会计制度，其中就包含了对会计报表的改革。

2.原有会计报表种类多（商业企业有十多种、工业企业有二十多种），而且内容复杂冗繁，填报费时费事。但又多而不当，该反映的和报表使用人需要的又没有，报表上已有的往往又不需要，以致报表没有被充分利用，报表上的某些指标数据也就成了财会人员的无效劳动了。为此，新制度按国际惯例，将报表精简为资产负债表（简称“资表”）、损益表和财务状况变动表（简称“财表”）等三张主表和一二种附表，内容和指标体系也作了精简。

3.原有会计报表体系不反映企业产权的归属关系。原会计平衡公式为“资金占用 = 资金来源”。它的最大缺点是难于适应现实的两权分离改革和明确产权关系的新形势。它把债权人和所有者权益这两种有严格区别的权益混在一起，成为笼统含混的“资金来源”，这就不能有效地对这两种权益加以保护，以致其中的一种或两种都会受到不同程度的侵害，这同时又不利于企业的发展。为此新制度把平衡公式改为“资产 = 负债（债权人权益） + 所有者权益”，突出两种权益的区别，使它们分别受到有效的保护。

4.原有报表体系满足不了报表使用者的多种需要。随着我国市场经济的发展，企业筹资多元化和投资主体多元化，带来了服务对象需要的多样化。作为股票、债券的购买者，他们首先关心

的是企业获得现金的能力，偿债的能力，支付红利和利息的能力，以及企业的财务状况变动资料。这方面的资料，原有报表或者是根本没有，或者是残缺不全，当然就满足不了所有者或债权人的需要了。

5.原有报表体系不能正确反映企业的资金运转情况。原有的会计报表虽提供了企业的净利润，但对企业的资金运转及偿债能力则反映得不够。有时会出现这种情况：甲企业利润计划完成得好，但资金运转不灵；乙企业发生亏损，却财务状况稳定，资金运转自如。这就要充分利用财务状况变动表或现金流量表来帮助分析找原因了。然而原有报表体系中，恰好缺乏这种报表。

6.原有报表体系不能反映多种经营方式下企业的有关会计信息。随着改革的发展，我国出现了股份制、联营、合作、合资等多种横向经济联合形式，又出现了一些企业集团。由于企业的经营方式和组织形式不同，分配制度和内部经营机制也会有所不同。这就给会计报表的编制者提出了编合并报表、外币折算等新要求。而这些又都是原有报表体系感到为难的。

由于长期的阻隔，造成了我国在利用会计这种国际上的商业语言方面与国际上的不相通，致使我国广大财会人员对财务状况变动表这个新报表感到陌生。虽然推行了一年多，广大财会人员对编制财表仍感到十分困难，这已是一个不争的事实。

最近，财政部又通知为了进一步与国际惯例接轨，要用现金流量表取代财务状况变动表，并已发布了现金流量表的会计准则（征求意见稿）。而从某种意义上来说，现金流量表的编制，其难度比财表更大。

编合并报表是财会人员的一个新课题，也是一个新问题和难题。

可以说，编财表、现金表和合并报表，是当前财会人员在报表方面的三大难题。为此，我们以这本《全新会计报表实务》的

书，向这三大难题进攻，企图用全新的思路和方法，拿下这几个“硬骨头”。

我们的全新方法，新在哪里呢？

① 政策制度新

推行新财会制度以来，财政部又作了许多修订和补充，使之更加完善可行。为此，财政部会计司编辑出版了《会计制度补充规定及问题解答》（第一辑）。最近，财政部还发布了现金流量表的会计准则（征求意见稿）。本书就是紧随财政部的上述规定编写的。尤其是现金表，在财政部未正式推行前，本书就加以论述和例释，因而甚至可说是超前的了。这就是政策制度新。

② 思路方法新

编财表或现金表的传统方法，都是在年终决算时才从帐上找资料编制，这不但难于准确找到数字，还会使本已十分忙碌的会计决算工作，又增添一份新忙。因此我们设想把工作分散在平时，逐月积累资料和核对，年终决算编表时，就可手到擒拿了。由于我们用新思路设计了与传统方法完全不同的全新方法，这就是思路方法新。

③ 举例新

一般谈编会计报表的书，都少有举例。即使举例，也只是按三五笔简单而又是人所共知的分录来编表，对一些偏难、偏冷的复杂分录，就回避了。本书则是尽量将与编表有关的经济业务（分录）收罗齐全，尽可能不遗漏，不回避，力争做到：“别的举例有的本书都有，别的举例没有的，本书也有”，把本书写成《填表手册》。财会人员拿不准或不会编表的事项、分录，只须像查字典一样，就可从本书找到答案。本书一个编财表的举例，牵涉到二百多笔分录，尽量使每个科目都用上，使表上的每个项目都有数字。这就是举例新。

用此“三新”，去向“三难”攻关，这就是本书的特色。

第二节 编财表的三大难点及其对策

推行新财会制度中，编财务状况变动表是一大难题，这已是一个不争的事实。

财表分左右两边。

右边比较好填。只须根据“比较资产负债表”对应填列就行了。也可以免编比较资产负债表，就按资产负债表上流动部分（流动资产与流动负债），分项目（科目）将“期末数一期初数”的差额对应填列就行了（不够减填负数）。这已为一般财会人员所掌握，对此，不再赘述。

编财表的难点在左边。有三大难点：

第一个难点：是不知道哪些经济业务（会计分录，下同）该填财表和如何填财表（该填入哪个项目，哪一行）。

第二个难点：是不知道如何查找、积累和汇总编表的数据。

第三个难点：是编表过程中出了故障，即编出的草表（底稿）左右两边不平衡时，不知所措——不知该如何迅速找出差错，调整平衡。

一般的谈编财表的书或文章，往往是举几笔人所共知的分录，编一张极简单的例表了事。对人们渴望知道的东西，如对“未分配利润”要不要填表？如何填表？对“其他不减少流动资金的费用和损失”项目（第7行）如何填表？具体填些什么经济业务？用盈余公积分红如何填表？等等问题，却避而不谈；或含糊其辞，闪烁带过，不接触问题的实质。有的连例表也没有，只是空对空的谈。所以读者觉得不解决问题，不解渴。还有的文章，则作了误导。例如：说什么长期投资的溢价摊销要填入“不减少流动资金的费用和损失”这个大类（2-7行）；还有的说什么要把用固定资产作捐赠赞助填入“其他不减少流动资金的费用和损失”项目（7行）等等，都是属于误导。

我们知难而上，不回避矛盾。运用新思路，对以上三大难点进行突破，将以全新、简易而彻底的办法，从根本上啃下这个“硬骨头”。我们的对策是：

对于第一个难点：由于企业与填财表有关的经济业务不止是三、五种，七、八种，而是一百多种，一篇短文是难于叙完说清的。为此，我们在本书中把企业与填表有关的经济业务，收罗齐全，不回避偏冷的和不好填表的业务，尽量做到不畏难、不遗漏。让财会人员像查字典一样，从书上找到答案，学会填表方法。这样就从根本上彻底把问题解决了。

对于第二难点：从以下两方面解决：

（一）对现有记帐凭证作改进，新设计了一种包含“填财表专栏”的记帐凭证，把对填财表的要求定格在记帐凭证上。凡是需要填财表的经济业务（主要指分录中用到非流动资产、长期负债和所有者权益科目的业务，下同）必须在专栏中把填表事项写清楚。对这类经济业务来说，它是必填栏目。为了不使记帐凭证篇幅（面积）过大和过于复杂，设计用简称、代字或符号来表现如何填财表。这个专栏，以紧靠金额为好（后面有例示）。在教学中，则是在分录的金额后面，用括号夹注来标明如何填财表。

这些简称为：

净：凡牵涉到固定资产的经济业务，需要按净值填财表的，则标一个“净”字。

正：表示要按正数填财表。

负：表示要按负数填财表。

不：表示不必填财表。在专栏内不作任何标记，让它空着的，也表示不必填财表。

该填入财表的行次，在专栏中以阿拉伯数码标出。

例：某企业以实物作价向联营单位 M 公司投资。投出实物的帐面价值为：未使用的设备一台，原值 120 万元，已折旧 30

万元；一项专利，净值 13 万元。经评估，双方确认为：设备净值 80 万元，专利净值 15 万元，共 95 万元。

评估引起的价值变动为：

设备：80 万 - (120 万 - 30 万) = -10 万元（减值）

专利：15 万 - 13 万 = 2 万元（增值）

投资企业的分录为：

(1) 投出资产

借 长期投资—其他投资 (M 公司) 95 万 (正, 36)

 累计折旧 30 万 (不)

 资本公积 (评估减值) 10 万 (负, 19)

贷 固定资产—未使用(设备)120 万(净 90 万,正,16)

 无形资产—专利 13 万 (正, 17)

 资本公积 (评估增值) 2 万 (正, 19)

关于财产重估增值，制度已规定计入资本公积，但对减值尚无明确规定，本例暂作冲减资本公积处理。

以上填表简称的含义，综合起来为：

① 按长期投资的借方 95 万元以正数填 36 行；

② 对累计折旧不填表；

③ 按固定资产帐面净值 90 万元（减少数，它包含在贷方的 120 万元中），以正数填 16 行；

④ 按无形资产的贷方 13 万元（帐面净值减少数），以正数填 17 行；

⑤ 按资本公积借方 10 万元（减少数），以负数填 19 行；

⑥ 按资本公积贷方 2 万元（增加数），以正数填 19 行。

也可以按资本公积的差额 8 万元（借方）作，这时就只须按这借方 8 万元以负数填 19 行。

在实际工作中，应填记帐凭证。现按新记帐凭证例示如下：

图表 1-1 某企业记帐凭证

1996 年 4 月 1 日

字第 1 号

摘 要	会计科目		借 方		贷 方		记帐
	一级	二三级	金额	填财表	金额	填财表	
向 M 公司投资：投出资产帐面价值为：设备一台，原值 120 万元，已折旧 30 万元；专利一项，净值 13 万元。评估净值为：设备 80 万元；专利 15 万元。	长期投资	与 M 联营	95 万	正，36			
	累计折旧	(注销)	30 万	不			
	资本公积	评估减值	10 万	负，19			
	固定资产	未使用设备			120 万	净 90 万正,16	
	无形资产	专利			13 万	正，17	
	资本公积	评估减值			2 万	正，19	
	合计		¥135 万		¥135 万		

会计主管 复核 记帐 出纳 制证

(二) 再建立一个“编财表数据库”，以解决资料的积累和数据的汇总问题。对于需要填财表的经济业务，虽在记帐凭证中设专栏标注了填财表的事项；但仅此还不够，还需要设立帐本按财表左边的项目（行次），把它们登记起来，叫“编财表数据库”。前面的第（1）笔分录外，再设计几笔分录以作例示。

(2) 某华侨向企业捐赠一台新机器。提供的帐单为：买价 20 万元，增值税 3.4 万元，原值共 23.4 万元（本例也是净值）。已投入安装。

借 在建工程 23.4 万 (净 23.4 万,正,33)

贷 资本公积 23.4 万 (正, 19)

(3) 经批准, 增发股票 1 万股, 每股面值 100 元, 实际售价 120 元, 款已存行。

借 银行存款

120 万

贷 实收资本

100 万（正，19）

资本公积

20 万（正，19）

(4) 经批准，以盈余公积 20 万元、资本公积 10 万元，共 30 万元用于补充实收资本。

借 资本公积

10 万（不）

盈余公积——一般公积

20 万（不）

贷 实收资本

30 万（不）

根据以上 4 笔分录，登记“编财表数据库”。

某企业编财表数据库

图表 1-2

第 19 行：资本净增加额

19××年		凭证号	摘要	正数（增加）	负数（减少）	累 计
月	日			（原借方改成）	（原贷方改成）	（原余额改成）
略	略	1	资产评估减值		10 万元	-10 万元
		1	资产评估增值	2 万元		-8 万元
		2	接受捐赠	23.4 万元		15.4 万元
		3	增发股票	100 万元		115.4 万元
		3	股票溢价	20 万元		135.4 万元
			合 计	145.4 万元	10 万	135.4 万元

年终结帐后，即将此全年累计数（实为正数与负数的代数