

立信会计丛书

# 会计报表通论

王鹏程 编著



KUAIJI BAOBIAO TONGLUN

立信会计出版社

立信会计丛书

# 会计报表通论

KUAIJI BAOBIAO TONGLUN

王鹏程 编著

立信会计出版社

责任编辑：张立年  
封面设计：周崇文

·立信会计丛书·

## 会计报表通论

王鹏程 编著

立信会计出版社出版发行

(上海中山西路 2230 号)

邮政编码 200233

新华书店经销

立信会计常熟市印刷联营厂印刷

开本 850×1168 毫米 1/32 印张 11.625 插页 2 字数 282 000

1998 年 10 月第 1 版 1999 年 3 月第 2 次印刷

印数 3 001--8 000

ISBN 7-5429-0582-1/F·0539

定价：20.00 元

立信

## 前 言

会计报表综合反映了一个企业的财务状况、经营成果和资金变动情况。编制规范并易于理解的会计报表,提供真实、公允的会计信息,是会计人员的天职。正确阅读会计报表,充分运用会计报表,则是政府机构、投资者、债权人等会计报表使用者,作出科学、合理经济决策的前提。然而,会计报表究竟如何编制?如何正确地分析会计报表?除了资产负债表、损益表(利润表)、财务状况变动表(或现金流量表)三张主要的会计报表外,企业通常还需要编制哪些会计报表?随着社会经济环境的发展变化,会计报表将如何改进?会计报表诸多问题在会计书刊中均有所介绍,但系统地阐述会计报表的著作目前尚不多见。

本书从理论和实务两个方面系统地阐述各种会计报表,除资产负债表、损益表(利润表)、财务状况变动表三张会计报表外,本书还分别介绍了现金流量表、会计报表附注、盈利预测、中期会计报表、合并会计报表、分部会计报表、社会责任会计报表、内部管理会计报表、清算会计报表。此外,本书还详细阐述了会计报表分析及会计报表审计、审阅、审核等问题。本书最后一章深入地分析了现行会计报表体系的各种缺陷,介绍了改进现行会计报表体系的各种设想。

本书编著时曾参考了大量国内外的会计书刊,作者真诚地感谢国内外的同行。同时,本书在编著过程中,还得到了立信会计出版社张立年老师的大力帮助,在此一并致谢!

由于时间仓促,以及作者水平有限,书中难免存在许多不足和  
尚需改进之处,恳请广大读者批评指正。

王鹏程

1998年8月于北京

# 目 录

<b>第一章 概论</b> .....	1
<b>第一节 会计报表及其演进</b> .....	1
一、会计报表的涵义(1) 二、会计报表的演进(2)	
<b>第二节 会计报表编制的目的</b> .....	4
一、会计报表编制目的的国际比较(4) 二、我国的会计报表编制目的(8)	
<b>第三节 会计报表的特征及质量要求</b> .....	11
一、会计报表的特征(11) 二、会计报表的质量要求(12)	
<b>第四节 会计报表体系</b> .....	15
一、会计报表体系的国际比较(15) 二、利润表的核心地位(17)	
<b>第五节 会计报表规范</b> .....	18
一、各国会计报表规范比较(18) 二、我国的会计报表规范(23)	
<b>第二章 资产负债表</b> .....	25
<b>第一节 资产负债表概述</b> .....	25
一、资产负债表的作用及其局限性(25) 二、资产负债表项目的分类(28) 三、资产负债表的格式(30) 四、各国资产负债表比较(32)	
<b>第二节 资产负债表编制原理</b> .....	34
一、资产负债表编制的基本原理(34) 二、资产负债表各项目的编制方法(34)	
<b>第三章 利润及利润分配表</b> .....	42

<b>第一节 利润表</b> .....	42
一、利润表的重要作用(42) 二、利润表的相关概念(43) 三、 利润表的主要项目(47) 四、利润表的格式(50) 五、各国利润 表的比较(52) 六、利润表的编制(53)	
<b>第二节 利润分配表</b> .....	55
 <b>第四章 财务状况变动表</b> .....	58
<b>第一节 财务状况变动表概述</b> .....	58
一、财务状况变动表的产生(58) 二、财务状况变动表的作用 (59) 三、财务状况变动表的编制基础(60) 四、财务状况变动 表的内容和结构(61)	
<b>第二节 财务状况变动表的编制</b> .....	65
一、根据科目记录编制(65) 二、T型账户法(72) 三、工作底 稿法(72)	
 <b>第五章 现金流量表</b> .....	74
<b>第一节 现金流量表概述</b> .....	74
一、现金流量表取代财务状况变动表的必要(74) 二、现金流量 表的作用(77)	
<b>第二节 现金与现金流量</b> .....	78
一、现金概念(78) 二、现金流量及其分类(79)	
<b>第三节 现金流量表的编制原理</b> .....	83
一、直接法(84) 二、间接法(85)	
<b>第四节 现金流量表编制方法</b> .....	91
一、现金流量表的编制步骤(91) 二、工作底稿法(92) 三、T 型账户法(93) 四、现金流量表编制举例(94)	
 <b>第六章 会计报表附注</b> .....	109

第一节	会计报表附注概述	109
	一、会计报表附注的作用与局限性(109) 二、会计报表附注的编制方式(110) 三、会计报表附注的内容(111)	
第二节	会计政策	112
	一、国际会计准则的规定(113) 二、我国目前的做法(115)	
第三节	会计报表主要项目附注	116
第四节	或有事项与承诺事项	119
	一、或有事项(119) 二、承诺事项(120)	
第五节	资产负债表日后事项	121
	一、资产负债表日后事项概述(121) 二、资产负债表日后事项的分类(121) 三、我国对资产负债表日后事项的规定(122)	
第六节	关联方关系及其交易	123
	一、关联方关系与关联方交易的含义(123) 二、关联方关系及其交易的披露(125)	
<b>第七章</b>	<b>盈利预测</b>	<b>130</b>
第一节	盈利预测概述	130
	一、盈利预测信息供求分析(130) 二、盈利预测的有关政策要求(132) 三、盈利预测与股票发行价格(133)	
第二节	盈利预测的编制	134
	一、预算制度(134) 二、预测基准与预测假设(135) 三、盈利预测期间(135) 四、会计政策和预测方法(136) 五、关于盈利预测编制的其他问题(136)	
第三节	盈利预测的披露	136
第四节	盈利预测的编制责任	140
	一、企业管理当局的编制责任(140) 二、注册会计师的代编责任(141)	
第五节	盈利预测信息的质量与盈利预测规范体系的建立和健全	141



<b>第八章 中期会计报表</b> .....	144
<b>第一节 中期会计报表概述</b> .....	144
一、中期会计报表的产生(144) 二、中期会计报表编制理论(146) 三、中期会计报表的编制(147)	
<b>第二节 与中期会计报表一同披露的其他信息</b> .....	151
一、公司简介(151) 二、主要财务指标(151) 三、股本变动和主要股东持股情况(152) 四、经营情况的回顾与展望(153) 五、重要事项(154) 六、备查文件(154)	
<b>第九章 合并会计报表</b> .....	156
<b>第一节 合并会计报表概述</b> .....	156
一、合并会计报表的产生与发展(156) 二、合并会计报表的特点(158) 三、合并会计报表所涉及的基本概念(161) 四、合并会计报表的作用与局限性(168)	
<b>第二节 合并会计报表的编制原则、范围与程序</b> .....	169
一、合并会计报表的编制原则(169) 二、合并会计报表的合并范围(173) 三、合并会计报表的编制程序(177)	
<b>第三节 外币会计报表折算</b> .....	178
一、外币会计报表折算方法(179) 二、外币会计报表折算差额的会计处理(182) 三、外币会计报表折算的国际比较(183) 四、我国外币会计报表折算方法(185)	
<b>第四节 合并资产负债表</b> .....	189
一、内部权益性资本投资与所有者权益的抵销(189) 二、内部债权债务的抵销(192) 三、存货所包含的未实现内部销售利润的抵销(194) 四、内部固定资产交易包含的未实现内部利润的抵销(195) 五、合并盈余公积的调整(196)	
<b>第五节 合并利润及利润分配表</b> .....	197
一、内部销售收入的抵销(197) 二、内部应收账款计提的坏账准备的抵销(199) 三、内部利息收入和利息支出的抵销(199) 四、内部交易形成的固定资产包含的未实现内部销售利润的抵销	

(200) 五、内部投资收益、子公司期初未分配利润,与子公司本期利润分配和期末未分配利润的抵销(200)	
(202) 六、调整合并盈余公积的数额(202)	
第六节 合并现金流量表·····	202
第七节 合并会计报表举例·····	203
<b>第十章 分部会计报表·····</b>	<b>211</b>
第一节 分部会计报表概述·····	211
一、分部会计报表的产生(211) 二、分部会计报表涉及的主要问题(213)	
第二节 行业分部会计报表·····	217
一、行业分部的确定(217) 二、行业分部会计报表(218)	
第三节 地区分部会计报表·····	219
一、地区分部的确定(219) 二、地区分部会计报表(220)	
<b>第十一章 社会责任会计报表·····</b>	<b>222</b>
第一节 社会责任会计报表概述·····	222
一、社会责任会计及其基本概念(222) 二、社会责任会计报告的种类(223) 三、社会责任会计报表(225) 四、编制社会责任会计报表需要解决的几个问题(228)	
第二节 增值表·····	229
一、增值表及其作用(229) 二、增值表的内容与格式(231)	
三、增值表的局限性(234)	
<b>第十二章 内部管理会计报表·····</b>	<b>236</b>
第一节 成本费用报表·····	236
一、成本费用报表的作用(236) 二、成本费用报表的编制要求(237) 三、商品产品成本表(238) 四、主要产品单位成本表(239) 五、制造费用明细表(240) 六、管理费用明细表(241)	

七、销售费用明细表(242)	八、财务费用明细表(243)	
<b>第二节 责任会计报表</b> .....		244
一、责任会计及其基本内容(244)	二、责任会计报表(245)	
三、主要责任会计报表的格式(246)		
<b>第十三章 清算会计报表</b> .....		249
<b>第一节 清算与清算会计</b> .....		249
一、清算及其形式(249)	二、企业清算的程序(252)	三、清算会计的特点(253)
四、破产清算会计(254)	五、解散清算会计(265)	
<b>第二节 清算会计报表</b> .....		266
一、清算会计报表的基本要求(266)	二、清算会计报表的编制(267)	
<b>第十四章 会计报表分析</b> .....		273
<b>第一节 会计报表分析概述</b> .....		273
一、会计报表分析的作用(273)	二、会计报表分析的步骤(274)	
<b>第二节 趋势分析</b> .....		294
一、比较会计报表(294)	二、结构百分比分析(295)	三、趋势百分比分析(298)
<b>第三节 比率分析</b> .....		301
一、收益比率(301)	二、资本结构比率(307)	三、流动比率(310)
四、周转比率(312)	五、资金状况比率(316)	六、其他财务比率(317)
七、比率分析的运用(318)		
<b>第十五章 会计报表审计、审阅与审核</b> .....		325
<b>第一节 会计报表审计</b> .....		325
一、会计报表审计概述(325)	二、审计计划(325)	三、审计实施(330)
四、完成审计工作(333)	五、审计报告(335)	

<b>第二节 盈利预测审核</b> .....	339
一、盈利预测审核的国际比较(339)	
二、盈利预测审核程序(340)	
三、审核报告(341)	
<b>第三节 会计报表审阅</b> .....	343
一、接受委托(343)	
二、审阅程序(344)	
三、审阅报告(345)	
<b>第十六章 会计报表的未来发展</b> .....	347
<b>第一节 社会经济环境的发展与现行会计报表体系的缺陷</b> .....	347
一、历史成本原则与现行会计报表体系的缺陷(347)	
二、信息技术的发展对现行会计报表体系的挑战(349)	
三、经济社会的可持续发展及其对会计的要求(350)	
四、金融工具创新与现行财务会计(351)	
五、生产组织方式的改变对收益确定方式的要求(353)	
<b>第二节 会计报表的未来发展</b> .....	354
一、现行会计报表体系的改进(354)	
二、大众传播报告模式(358)	
三、可持续发展目标下的会计信息披露(359)	

# 第一章 概 论

会计报表是现代企业会计系统中一个十分重要的构成要素。什么是会计报表？会计报表的历史演进过程如何？会计报表编制的目的是什么？会计报表的特征及质量要求是什么？会计报表体系是如何构成的？会计报表的编制应遵循哪些法律规范？这是了解会计报表、研究会计报表首先需要回答的问题。

## 第一节 会计报表及其演进

### 一、会计报表的涵义

迄今为止，人们对什么是会计报表<sup>①</sup>尚未达成共识。在我国会计界，典型的观点有三种：一是认为会计报表是会计核算的最终产品；二是认为会计报表是用来反映会计主体财务状况、经营成果和资金变动情况的报告系统；三是认为会计报表是用来记载和传递财务信息的书面文件。这些观点虽从不同的侧面正确地揭示了会计报表的基本性质，但作为对会计报表概念的总的概括，却不是十分完整的。我们认为，会计报表是会计人员依据会计准则的规定，在日常会计核算的基础上，按照财务信息使用者的信息需求编制的，用来反映会计主体财务状况、经营成果和资金变动情况的书面或电子媒体文件。

会计报表是我国的习惯称谓，在其他国家，通常称为财务报

---

<sup>①</sup> 本章仅讨论对外会计报表。

表。在会计实务中，人们经常将会计报表或财务报表与财务报告混同使用，但两者既有联系又有区别。财务报表是财务报告的主要手段，会计准则决定了财务报表的内容与形式。财务报告比财务报表所提供信息的范围要广得多，除财务报表外，财务报告通常还包括许多对信息使用者有用但不符合会计准则要求的信息和管理当局自愿披露的信息。财务报表和财务报告的区别，实际上在有关准则制定机构的文告中已经有了明确的阐述。如国际会计准则委员会(International Accounting Standard Committee, 简称 IASC) 在《关于编制和提供财务报表的框架》中指出：“财务报表是财务报告过程的一部分”；“财务报表不包括董事报告、董事长声明和管理当局的介绍分析之类有可能列入财务报告或年度报告的资料”。<sup>①</sup>美国财务会计准则委员会(Financial Accounting Standards Board, 简称 FASB) 在《企业编制财务报告的目的》中指出：“财务报告的编制，不仅包括财务报表，还包括其他传输信息的手段。其内容直接地或间接地与会计制度所提供的信息有关，那就是关于企业的资财、债务、收益等信息。企业的管理方面通过财务报告而不用正式的财务报表向外界人士传输信息，或者是因为揭示这些信息，是权威性的公告、主管机构的规定所要求的，或者是因为习惯如此，或者是因为管理方面认为对外界有用，因而主动提供。”<sup>②</sup>

## 二、会计报表的演进

会计在社会经济环境中孕育成长，随社会经济环境的变化而变化，随社会经济环境的发展而发展。会计报表的演进也证实了会计与社会经济环境之间的关系。

---

<sup>①</sup> 财政部会计事务管理司编：《国际会计准则》第 19 页，中国财政经济出版社 1992 年版。

<sup>②</sup> [美]财务会计准则委员会编，娄尔行译：《论财务会计概念》第 12 页，中国财政经济出版社 1992 年版。

早在 14、15 世纪,由于整个社会经济活动比较简单,所有权和经营权高度统一,不存在复杂的生产与交换活动,因而人们对会计报表没有过高的要求。当时广为采用的会计报表十分简单,主要是试算表和账户余额表。

在中世纪,随着企业规模的扩大,股份公司的出现,越来越多的人开始关心企业的生产经营活动。于是,产生了单独编制会计报表的需要。同时,在中世纪的意大利城邦和德国自治城市,为了征收财产税,也要求编制会计报表。在这一时期,资产负债表是最重要的,也是唯一的会计报表。但是,“早期的财务报表,是根据总账中的账目直接抄录的,或者是采用试算表数据的多栏式报告书。”<sup>①</sup>

英国的产业革命是孕育现代会计报表的沃土。英国 1844 年的《公司法》,要求公司履行特定的受托责任,并通过向股东公布已审资产负债表的形式,将资产的使用情况公布于众。这时的资产负债表,将义务和履行,即资产和权益,分别列在对应的两侧,并将流动资产和流动负债与固定资产和固定负债区分开来。

美国经济的迅速发展,促进了会计报表的演进。19 世纪末、20 世纪初,美国企业的大部分资本是依靠银行短期贷款筹集的。银行要求企业在编制资产负债表时,最大限度地反映资产的流动性和偿债能力。从而形成了以流动性为基础的资产负债表。随着股票筹资的增多,企业营业期限的延长和科学技术的发展,人们开始关心起盈利和费用,甚至连长期债权人 also 认为收益能力比偿债能力更为重要。于是,会计报表的重心从资产负债表转向损益表。第二次世界大战以后,人们开始尝试着对资金的实际流转进行测定,并开始编制财务状况变动表。从 1971 年起,美国注册会计师协会

---

<sup>①</sup> [美]迈克尔·查特菲尔德著,文硕等译:《会计思想史》第 103 页,中国商业出版社 1989 年版。

(American Institute of Certified Public Accountants, 简称 AICPA)要求在对股东的年度报告中提供财务状况变动表。

80年代中期,随着市场竞争的加剧,风险性和不确定性也越来越大,人们不得不更加关心资产的流动性,尤其是未来现金流动情况。为了充分反映企业现金流动的原因和趋势,美国等国家相继将财务状况变动表改为现金流量表。

经过 500 多年的发展,会计报表已由简单的试算表、账户余额表发展到今天的资产负债表、损益表(收益表或利润表)和现金流量表。

## 第二节 会计报表编制的目的

会计报表的编制目的,在现代会计中占有举足轻重的地位。会计报表的编制目的反映了人们通过会计实践所期望达到的结果,是现代会计运行的导向。会计工作的一切内容,诸如会计管理体制、会计准则的制定与实施、会计信息披露制度、会计监督体系等,都必须围绕会计报表的编制目的而协调地发挥作用,通过优化会计行为来完成会计报表编制的目的。通常认为,会计报表的编制目的所要解决的问题主要是:谁是会计报表的使用者?他们需要会计报表提供什么信息?然而,在不同社会经济环境下,会存在不同的会计报表编制目的。“编制财务报告的目的并非一成不变,他们要受到财务报告所处经济、法律、政治、社会环境的影响。”<sup>①</sup>

### 一、会计报表编制目的的国际比较

#### (一) 国际会计准则委员会对会计报表编制目的的界定

国际会计准则委员会(ISAC)在《关于编制和提供财务报表的

---

<sup>①</sup> [美]财务会计准则委员会编,娄尔行译:《论财务会计概念》第8页,中国财政经济出版社1992年版。



框架》中对财务报表的编制目的进行了专门的阐述。根据该文件，财务报表的编制目的有二：<sup>①</sup>

1. 提供对广大使用者经济决策有用的信息，包括财务状况、经营成果和财务状况变动。为此目的编制的财务报表满足多数使用者的共同需要。
2. 反映企业管理当局对交托给它的资源的受托管理责任或经管责任。

上述会计报表编制目的中，第一个目的反映了决策有用学派的观点，第二个目的反映了受托责任学派的思想。决策有用学派和受托责任学派，是70、80年代形成的研究会计报表编制目的的两个代表性的学术流派。前者认为，会计报表编制的根本目的是向使用者提供决策有用的信息；后者认为，会计报表编制的目的就是向资源的提供者报告资源受托管理的情况，它以客观信息为主。

## （二）美国关于会计报表编制目的的基本观点

美国对会计报表编制目的的研究，典型的观点主要体现在特鲁布拉德委员会的研究报告和财务会计准则委员会公布的财务会计概念公告中。

1973年，美国注册会计师协会(AICPA)设立的特鲁布拉德委员会提交了一份非常重要的研究报告——《财务报告的目的》。该报告提出了12个不同层次的目的，具体内容如下：<sup>②</sup>

1. 财务报表的基本目的是为经济决策提供有用的信息。
2. 财务报表的目的主要是为两类报表使用者提供服务：在取得信息方面受到权威、能力和资源限制的使用者；以财务报表作为取得企业经济活动信息的主要来源的使用者。

---

<sup>①</sup> 财政部会计事务管理司编：《国际会计准则》第21页，中国财政经济出版社1992年版。

<sup>②</sup> 夏冬林著：《国际会计比较》第85页，中国财政经济出版社1996年版。