



对中期财务报告准则的若干认识



中央财经大学会计学院 孙娜 王保平

【摘要】 本文对《企业会计准则第32号——中期财务报告》的要点进行了归纳和分析,并在此基础上,与原准则和国际会计准则的相关规定作了比较分析。

【关键词】 企业会计准则 中期财务报告

一、本准则的要点

本准则共三章十四条,其基本内容可以归纳为八个方面进行理解与掌握。

(一)中期财务报告的内容

中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间。中期财务报告是指以中期为基础编制的财务报告,中期财务报告可能是月报和季报,也可能是半年报,甚至包括年初至本中期末的财务报告。

对于投资者、债权人、政府部门、社会公众等利益相关者而言,企业提供中期财务报告有三方面的意义:一是有助于提供动态的会计信息,二是有助于规范企业行为,三是有助于完善上市公司信息披露制度。

中期财务报告至少应当包括中期资产负债表、利润表、现金流量表和附注。其中,中期资产负债表、利润表和现金流量表应当是完整报表。而中期财务报告中的附注并不要求企业像年度财务报告那样提供完整的附注信息,可以适当简化,但应当遵循重要性原则。另外,除了上述财务报表和附注之外,企业还需要在中期财务报告中披露其他相关财务报表或信息,如提供股东权益变动表,并且基本每股收益和稀释每股收益应当在中期利润表中单独列报。

(二)中期财务报告的编制原则

中期财务报告的编制原则与年度财务报告基本相同,但也有不同之处,需要遵循一些特定的编制原则:①前后一致原则。企业在中期财务报表中应当采用与年度财务报表相一致的会计政策。②重要性原则。对其重要性的衡量应当以中期财务数据为基础,而不应以预计的年度财务数据为基础。

(三)合并财务报表与母公司财务报表的提供

为了便于系统、全面地反映企业中期的相关情况,中期财务报告必须与上年度保持一定的衔接关系。

1.如果上年度提供的是合并财务报表,则本中期也应提供合并财务报表,而且其合并范围、合并原则、编制方法、格式和内容等应当与上年一致。如果上年度同时提供合并财务报表和母公司财务报表,则中期也应当提供合并财务报表和母公司财务报表;如果上年度同时提供合并财务报表和母公司财务报表,但报告中期内处置了所有纳入合并范围的子公司的,则本中期只需提供母公司财务报表。

2.如果上年度纳入合并范围的子公司在本中期不再符合合并的要求,则本中期不再将该子公司的个别财务报表纳入合并范围;如果本中期内处置了所有纳入合并范围的子公司且没有新增子公司,那么本中期就不必编制合并财务报表。

3.对本中期内新增的符合合并要求的子公司,需要及时将其个别财务报表纳入合并范围。

(四)比较财务报表的编制

为了提高财务报表信息的可比性和有用性,企业在中期末除了需要编制中期末资产负债表、中期利润表和现金流量表之外,还应当提供前期比较财务报表,主要包括:①本中期末的资产负债表和上年度末的资产负债表;②本中期的利润表、年初至本中期末的利润表以及上年度可比期间的利润表;③年初至本中期末的现金流量表和上年度年初至可比本中期末的现金流量表。

(五)报表附注的编制

中期财务报告中的附注应当以年初至本中期末为基础编制,披露自上年度资产负债表日之后发生的,有助于理解企业财务状况、经营成果和现金流量变化情况的重要交易或者事项。按照本准则第8条的要求,中期财务报表中的附注至少应当披露14项内容。

(六)中期各会计要素的确认与计量原则

中期各会计要素的确认与计量标准应当与年度财务报表相一致。中期会计计量应当以年初至本中期末为基础,财务报告的频率不应当影响年度结果的计量。

对于季节性、周期性或者偶然性取得的收入,除了在会计年度末允许估计或者递延的之外,企业都应当在发生时予以确认和计量。

(七)会计估计的应用

企业在中期进行会计计量时,应当保证所提供的会计信息是可靠的,而且与理解企业财务状况、经营成果和现金流量相关的所有重要财务信息都能得到恰当的披露。中期财务报告中的计量和年度财务报告一样,都应当基于合理的估计,但是在编制中期财务报告时,一般需要比年度财务报告应用更多的会计估计。

在同一会计年度内,以前中期财务报告中报告的某项估计金额在最后一个中期发生了重大变更、企业又不单独编制

该中期财务报告的,应当在年度财务报告的附注中披露该项估计变更的内容、原因及其影响金额。在同一会计年度内,以前中期财务报表项目在以后中期发生了会计估计变更的,以后中期财务报表应当反映该会计估计变更后的金额,但对以前中期财务报表项目金额不作调整。

(八)中期会计政策变更的处理

企业在中期发生了会计政策变更的,应当按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》处理,并按照本准则第8条第(一)项的规定在附注中作相应披露。会计政策变更的累积影响数能够合理确定、涉及本会计年度以前中期财务报表相关项目数字的,应当予以追溯调整,视同该会计政策在整个会计年度一贯采用;同时,上年度可比财务报表也应当作相应调整。

在会计政策变更的累积影响数能够合理确定的情况下,除非国家规定了相关的会计处理方法,否则企业应当对根据本准则要求提供的以前年度比较财务报表最早期间的期初留存收益以及这些财务报表其他相关项目的数字进行追溯调整。同时,涉及本会计年度内会计政策变更以前中期财务报表相关项目数字的,也应当予以追溯调整。

二、本准则的重要作用

在本准则发布之前,只有1994年中国证监会发布《公开发行股票公司信息披露的内容与格式准则第三号——中期报告的内容与格式》(以下简称《三号准则》)对中期报告会计确认与计量问题进行规范。本准则的出台对《三号准则》起到了很好的补充作用。首先,本准则要求上市公司提供完整的会计报表。其次,本准则规定了中期财务报告中的附注至少应披露的会计信息,特别是季节性、周期性或者偶然性收入的说明,能帮助报表使用者理解中期财务报告业绩的波动。再次,本准则要求企业提供比较会计报表,并对比较财务报表的时点或期间进行了规定,有助于提高中期会计报表信息的可比性和有用性。

另外,《三号准则》与本准则的侧重点不同:一是《三号准则》规定的内容范围较广,不仅仅局限于财务会计方面;二是《三号准则》主要侧重于规范中期财务报告的披露要求,对企业在编制中期财务报告时所应遵循的确认和计量原则没有做出统一规定。本准则对这类会计确认和计量问题作了明确的规定,大大提高了中期财务报告信息的应用价值。

三、本准则的国际化借鉴

1.关于中期财务报告的编制基础。关于中期财务报告编制的理论基础,主要有两种观点:一种是“独立观”,另一种是“一体观”。“独立观”是将每一中期视为一个独立的会计期间,中期会计估计、成本分配、各应计项目的处理与年度财务报告相一致。而与之对应的“一体观”是将每一中期视为年度会计期间的有机组成部分,中期会计估计、成本分配、各应计项目的处理必须考虑到全年将要发生的情况,年度经营费用需基于年度预测水平(如销售量、业务量)来进行估计,并分配给各个中期。

从各国实践来看,一般没有纯粹地采用哪一种观点,往往是两者并用,但侧重点不同。考虑到我国的证券市场总体上处于初级发展阶段、会计人员的职业判断水平不高等因素,

本准则主要侧重于采用“独立观”,即强调中期财务报告的会计政策应与年度财务报告相一致,以提高中期会计信息的可靠性。

2.是否提供简要报告。关于资产负债表、利润表和现金流量表三张基本报表是完整提供还是简要提供的问题,各国规定并不统一。从所了解的国家来看,大多仅要求提供简化报表。国际会计准则委员会将中报的最基本内容界定为简化报表,但同时也不禁止或阻拦企业提供完整报表。1998年中国证监会在对《三号准则》进行修订时,规定公司必须编制、披露和报送完整的中期会计报表。为与证券监管部门的要求一致,本准则要求企业在中期提供完整报表。

3.对于中期期末尚未完工的建造合同是否应当确认其收入与费用。有观点认为,在每一中期期末采用完工百分比法确认合同收入和合同费用,工作量较大,会加重企业负担,因此不主张确认;另一种观点则认为,中期财务报告如果不报告收入和利润情况,则中报信息的有用性会大打折扣,因此主张确认。美国明确规定建造合同在中期确认合同收入和合同费用,国际会计准则未对此问题做出专门规定。本准则采纳了中期确认合同收入和合同费用的观点,规定“中期期末,如果建造合同尚未完工,应对其合同收入和合同费用予以确认,确认和计量的原则应与《企业会计准则第15号——建造合同》所规定的年度终了时尚未完工的建造合同的会计处理原则相同”,亦即采用完工百分比法进行确认与计量。

4.中期所得税处理。中期所得税的处理主要涉及到两方面的问题:一是中期财务报告中是否有必要确认所得税?二是如果确认,应如何计量?

对于第一个问题,一种观点认为,企业在中期不应确认所得税,因为所得税通常是以年度所得为基础计算出来的,只有在年度收益计算出来后才能得到准确的所得税费用,因此不主张企业在中期确认所得税费用。另一种观点认为,尽管年度所得要到年末才能计算出来,但它实际是企业在全年逐步赚取的,既然要在中期报告日计算收益,那么,为达到收入与费用的合理配比,在中期报告日就应该确认所得税费用,以便如实地反映企业在中期末的财务状况和中期经营成果。本准则采纳了后一种观点,国际会计准则和美国、英国、加拿大等国家的会计准则,也都主张企业在中期确认所得税费用。

对于第二个问题,我国有的企业计算中期所得税时调整永久性差异和时间性差异,有的不调整,也有的仅调整永久性差异。国际会计准则、美国与英国的会计准则对于中期所得税计算的规定大体是一致的,即企业必须首先在中期期末预估全年适用税率,然后据以计算中期所得税费用和递延所得税资产或负债等相关科目金额。它们在中期所得税的会计处理上坚持的都是“一体观”,而且在计算中期所得税时都必须调整永久性差异和时间性差异。笔者认为,采用上述国际通用的做法并不适宜,一是计算太过繁杂,二是运用了太多的估计。因此,本准则采用了简化的做法,即规定“中期所得税的计算应以中期会计利润总额乘以适用税率求得”。

主要参考文献

财政部.企业会计准则.北京:经济科学出版社,2006