

## 《企业会计准则第32号——中期财务报告》解析

中国交通建设集团有限公司 房小兵

《企业会计准则第32号——中期财务报告》(以下简称“新准则”)共三章14条。第一章“总则”,明确了制定本准则的目的、依据及中期财务报告的概念。第二章“中期财务报告的内容”,对中期财务报告的格式、内容、合并范围、比较财务报表、报表项目、附注等方面做出了规定和说明。第三章“确认和计量”,明确了企业在中期财务报表中应当采用的会计政策及计量基础。

新准则与财政部2001年11月颁布的《企业会计准则——中期财务报告》(以下简称“旧准则”)在体系和内容上没有重大差别,但相关表述有所变化。比如旧准则中的“会计报表”在新准则中均被“财务报表”取代,这是与基本准则相一致的。新旧准则具体异同分析如下:

1. 新准则第一条明确了准则制定的目的是规范中期财务报告的内容和编制中期财务报告应当遵循的确认与计量原则,其出发点与旧准则一致,但新准则明确了《企业会计准则——基本准则》是其制定依据。

2. 新准则第二条对于中期和中期财务报告的定义与旧准则相同,即中期财务报告是指以中期为基础编制的财务报告,而中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间。

3. 新准则第三条规定中期财务报告至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表和附注,与旧准则规定无差别。新旧准则都规定,中期资产负债表、利润表和现金流量表应当是完整报表,其格式和内容应当与上年度财务报表相一致。新准则规定“当年新施行的会计准则对财务报表格式和内容作了修改的,中期财务报表应当按照修改后的报表格式和内容编制。”另外,新准则增加了“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示”的规定,这样可以更好地满足财务报告使用者的需求。

4. 新准则第四条规定上年度编制合并财务报表的,中期期末应当编制合并财务报表,与旧准则规定相同。上年度财务报告除了包括合并财务报表,还包括母公司财务报表的,中期财务报告也应当包括母公司财务报表。上年度财务报告包括了合并财务报表,但报告中期内处置了所有应当纳入合并范围的子公司的,中期财务报告只需提供母公司财务报表,但上年度比较财务报表仍应当包括合并财务报表,上年度可比中期没有子公司的除外。

5. 新准则第五条规定中期财务报告应当提供以下比较财务报表,与旧准则规定相同。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。

6. 新准则第六条规定财务报表项目在报告中期作了调整或者修订的,上年度比较财务报表项目有关金额应当按照本年度中期财务报表的要求重新分类,并在附注中说明重新分类的原因及其内容,无法重新分类的,应当在附注中说明不能重新分类的原因。其处理方法与旧准则相同。

7. 新准则第七条规定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(旧准则为“重点披露”)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。对于理解本中期财务状况、经营成果和现金流量有关的重要交易或者事项,也应当在附注中作相应披露。

8. 新准则第八条要求中期财务报告中的附注至少应当包括以下十四条信息,与旧准则相同。

(1)中期财务报表所采用的会计政策与上年度财务报表相一致的声明(旧准则为“说明”,两者法律约束力不同)。会计政策发生变更的,应当说明会计政策变更的性质、内容、原因及其影响数(新准则增加“性质”,更强调披露会计政策变更的实质);无法进行追溯调整的(旧准则为“会计政策变更的累积影响数不能合理确定”,新准则强调追溯调整是目的,意思表达更清楚),应当说明原因。

(2)会计估计变更的内容、原因及其影响数;影响数不能确定的,应当说明原因。

(3)前期差错的性质及其更正金额;无法进行追溯重述的,应当说明原因。旧准则要求披露“重大会计差错的内容及其更正金额”,新准则相比而言要求更高。

(4)企业经营的季节性或者周期性特征。

(5)存在控制关系的关联方(旧准则为“关联企业”,在新准则体系下,关联企业只是关联方的一部分,关联方定义更为全面)发生变化的情况;关联方之间发生交易的,应当披露关联方关系的性质、交易类型和交易要素。

(6)合并财务报表的合并范围发生变化的情况。

(7)对性质特别或者金额异常的财务报表项目的说明。

(8)证券(旧准则限定为债务性证券和权益性证券)发行、回购和偿还情况。

(9)向所有者分配利润的情况,包括在中期内实施的利润分配和已提出或者已批准但尚未实施的利润分配情况。

(10)根据《企业会计准则第35号——分部报告》规定披露分部报告信息的,应当披露主要报告形式(旧准则为“业务分部和地区分部”)的分部收入与分部利润(亏损)。

# 《企业会计准则第33号——合并财务报表》解析

厦门国际航空港集团混凝土公司 巫升柱 民航西北空中交通管理局 邝果婴

2006年2月15日财政部发布了《企业会计准则第33号——合并财务报表》(以下简称“新准则”)。新准则所依据的合并财务报表基本理论已发生变化,从侧重母公司理论转为侧重实体理论。合并财务报表范围的确定遵循实质重于形式原则。控制是指实际意义上的控制,而不仅仅是法律形式上的控制。所谓控制,是指一个企业能够决定另一个企业的财务和经营政策,并能据以从另一个企业的经营活动中获取利益的权力。母公司需将所有能控制的子公司纳入合并范围,而不一定考虑股权比例。在某种情况下,虽然某一方具有形式上控股权,但根据公司章程或其他协议合同的规定,可能这一方并没有实际控制权,这时就不应该合并财务报表;反之,虽然某一方没有控股权,但根据公司章程的规定,对投资对象具有实际的控制权且能取得相应的控制利益,这时也

应该合并财务报表。所有者权益为负数的子公司,只要是持续经营的,也应被纳入合并范围。这一变革对上市公司合并财务报表利润将产生较大影响。新准则在确定合并范围时不再强调重要性原则,无论是小规模子公司还是经营业务性质特殊的子公司(如银行和保险业等特殊行业的子公司)均纳入合并范围。

众所周知,《合并会计报表暂行规定》(以下简称“旧规定”)是1995年2月施行的,而我国1998年3月才发布《企业会计准则——现金流量表》。由于没有明确的处理规范,会计实务中,合并现金流量表的编制一直比较混乱。新准则对此专门进行了规范,可以说填补了会计制度的一项空白。

## 一、新准则与旧规范的主要差异

相对于财政部1995年2月发布的旧规定而言,新准则在

(11)中期资产负债表日至中期财务报告批准报出日之间发生的非调整事项。

(12)上年度资产负债表日以后所发生的或有负债和或有资产的变化情况。

(13)企业结构变化情况,包括企业合并(旧准则为“合并和重组”),对被投资单位具有重大影响、共同控制或者控制关系的长期股权投资的购买或者处置,终止经营等。

(14)其他重大交易或者事项。

9. 新准则第九条规定企业在确认、计量和报告各中期财务报表项目时,对项目重要性程度的判断,应当以中期财务数据为基础,不应以年度财务数据为基础(旧准则为“不应以预计的年度财务数据为基础”,表达更准确)。中期会计计量与年度财务数据相比,可在更大程度上依赖于估计,但是,企业应当确保所提供的中期财务报告包括了相关的重要信息。

10. 新准则第十条规定在同一会计年度内,以前中期财务报告中报告的某项估计金额(旧准则为“披露的会计估计”)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。(参见旧准则第9条)

11. 新准则第十一条规定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。上年度资产负债表日之后发生了会计政策变更,且变更后的会计政策将在年度财务报表中采用的,中期财务报表应当采用变更后的会计政策,并按照本准则第十四条的规定处理。(参见旧准则第10条)

12. 新准则第十二条规定,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。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。同时,该会计估计变更应当在附注中作相应披露。(参见旧准则第11条)

13. 新准则第十三条规定企业取得的季节性、周期性或者偶然性收入,应当在发生时予以确认和计量,不应在中期财务报表中预计或者递延,但会计年度末允许预计或者递延的除外。企业在会计年度中不均匀发生的费用,应当在发生时予以确认和计量,不应在中期财务报表中预提或者待摊,但会计年度末允许预提或者待摊的除外。(参见旧准则第12、13条)

14. 新准则第十四条规定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、且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。(参见旧准则第15条)

15. 新准则取消了旧准则的第14条规定,其要求在新准则第九条中已有体现。

16. 新准则取消了旧准则第16条关于衔接办法的规定。对于已编报中期财务报告的上市公司而言不存在衔接问题,该项规定取消没有影响;对于仍未执行旧准则的其他企业而言,该项规定取消可能会对衔接产生不利影响。○