

《企业会计制度》讲座(十八)

□ 财政部会计司

十三、企业财务会计报告的主要变化

前已述及,2000年国务院颁布的《企业财务会计报告条例》对资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六项会计要素进行了重新定义。《企业会计制度》根据重新定义后的会计要素,对其相关的确认、计量、记录和报告作出了系统而又具可操作性的规定。《企业财务会计报告条例》规定,企业对外提供的财务会计报告反映的会计信息应当是真实的、完整的。企业的财务会计报告分为年度、半年度、季度和月度财务会计报告,由会计报表、会计报表附注和财务情况说明书组成(不要求编制和提供财务情况说明书的企业除外)。企业对外提供的会计报表包括:资产负债表、利润表、现金流量表、资产减值准备明细表、利润分配表、股东权益增减变动表、分部报表和其他有关附表。

近几年来,随着我国证券市场的不断发展和完善,国有企业改革的进一步深化,适应企业会计信息使用者的需要,新制度对相关的会计报表种类和格式、项目进行了适当调整,新增加了一张附表“资产减值准备明细表”。取消了“分部营业利润和资产表”,增加了“分部报表(业务分部)”和“分部报表(地区分部)”两张附表。对其他报表的有关项目还进行了适当调整。现将此次会计制度改革有关企业财务会计报告变化之处,作一简要介绍。

(一)资产负债表的主要变化

与原制度相比,资产负债表主要有以下变化:

1.增加了部分报表项目。新制度规定,在与或有事项相关的义务符合有关确认条件情况下,作为预计负债予以确认,同时在资产负债表中增设了“预计负债”项目进行反映。在资产负债表中作为“预计负债”反映的事项包括企业对外提供的担保、商业承兑票据贴现、未决诉讼、产品质量保证等很可能产生的负债。为了反映企业接受国家拨入的具有专门用途的拨款,如专项用于技术改造、技术研究等,以及从其他来源取得的款项,在资产负债表中增设了“专项应付款”项目进行反映。由于新制度不仅仅适用于股份有限公司,因此针对中外合作经营企业普遍存在的按合同规定在合作期间归还投资者的投资这一经济业务,在资产负债表中还增设了“已归还投资”项目,作为“实收资本(或股本)”项目的抵减项目,列示在“实收资本(或股本)”项目之下。

2.改变了部分会计报表项目的填列方法。对于是否作为企业的资产列示于资产负债表,完全按照重新定义的资产进

行判断。按照资产的定义,在资产负债上反映的资产价值,应当是其账面价值而非账面余额,即,按照账面余额扣除计提的各项资产减值准备或跌价准备以后的净额列示。如,“短期投资”、“应收账款”、“其他应收款”、“存货”、“长期股权投资”、“长期债权投资”、“在建工程”、“无形资产”等项目,均以扣除计提的减值准备或跌价准备以后的账面价值列示。固定资产项目的填列有其特殊性,它是分别“固定资产原价”、“累计折旧”、“固定资产净值”、“固定资产减值准备”、“固定资产净额”等项目填列。其理由是由于固定资产要按月计提折旧,需要计算固定资产净值,而计提减值准备是在扣除已计提的累计折旧基础上所作的价值测试,为完整反映固定资产计提折旧情况及发生减值情况,需要将其完整反映。

3.将不符合资产定义的部分项目予以剔除。为了真实反映企业的资产质量,如果企业拥有或控制的一项资源预期不会给企业带来经济利益,说明其不符合资产的定义,不能作为资产项目在资产负债表上反映。如开办费、待处理流动资产净损失、待处理固定资产净损失等。开办费是在筹建期间发生的,在会计核算上通过长期待摊费用账户归集,待企业开始生产经营的当月,一次性记入当期损益;而待处理财产损失(包括收益)在期末前也必须处理完毕。即使未经董事会等批准,也应当在期末编制财务会计报告前处理完毕。如在期末编制财务会计报告前未经批准的,应在对外提供财务会计报告时先行处理完毕,并在会计报表附注中作出说明;如果其后批准处理的金额与已处理的金额不一致,应按其差额调整会计报表相关项目的年初数。

除固定资产外,其他资产项目反映其可收回金额(或可变现净值),报表上不再反映资产的账面余额、减值准备的计提情况及其净额。

4.对个别报表项目作了适当调整。在“负债和所有者权益(或股东权益)”方取消了“代销商品款”,同时在“资产”方的存货项目中也不再包含受托代销商品。作此修改的原因在于,企业受托代销的商品并不符合存货确认的条件,不能作为本企业的存货予以反映。此外,由于《企业会计制度》不仅适用于股份有限公司,因此将“股东权益”项目改为“所有者权益(或股东权益)”项目。“股本”项目改为“实收资本(或股本)”项目。

(二)利润表的主要变化

与资产负债表的改变相对应,利润表项目也发生了一些变化。主要有:

1.企业计提的各项资产减值准备(或跌价准备),分别计

人不同的报表项目进行反映,而不是单独增设专门项目反映,相应地取消了“存货跌价损失”项目。

计提的存货跌价准备、坏账准备,计入“管理费用”项目;计提的短期投资跌价准备、长期投资减值准备、委托贷款减值准备,计入“投资收益”项目;计提的固定资产减值准备、在建工程减值准备、无形资产减值准备,计入“营业外支出”项目。

2、由于新制度不再单独核算企业发生的销售折让和折扣,因此取消“折扣与折让”项目,并入“主营业务收入”项目反映,不再单独列示,同时,取消“主营业务收入净额”项目。也就是说,根据新制度,“主营业务收入”项目实际上反映的是扣除销售折让后的主营业务收入净额。而现金折扣则在实际发生时作为财务费用。

3、对利润表的补充资料部分也增加了个别项目。为了反映会计政策变更、会计估计变更以及债务重组等非经常性项目对企业经营成果的影响额,增加了“会计政策变更增加(或减少)利润总额”、“会计估计增加(或减少)利润总额”和“债务重组损失”项目。

4、编制利润表应注意的几个问题

(1)先征后返税金的会计处理

其会计处理掌握的原则是在实际收到时分别不同的税金返还进行不同的会计处理。如,返还的所得税,实际收到时冲减收到当期的所得税费用;返还的增值税,记入收到当期的补贴收入;返还的营业税、消费税等,属于价内税,原已计入营业税金及附加、其他业务支出等项目,实际收到返还的税金时,原渠道冲回,即冲减主营业务税金及附加或其他业务支出项目。也就是说,企业实际收到先征后返的各项税金时在利润表予以分别反映,不是在某个项目中集中反映。

(2)补贴收入

先征后返的增值税,属于补贴收入,其他如国家政策性的定额补贴,也应计入补贴收入;属于企业按销量或工作量等,依据国家规定的补助定额计算并按期给予的定额补贴,按权责发生制原则,应于期末按应收的补贴金额计入补贴收入。

(3)补充资料部分如有相关事项发生必须填列,重大的其他项目应单列项目反映。

(三)现金流量表的主要变化

与原制度相比,现金流量表的主要变化是将有关项目进行了适当归并,简化了各项目披露的内容,并相应调整了补充资料中的部分内容。

1、主表项目的变化

(1)原现金流量表中“收取的租金”项目,现包括在“收到的其他与经营活动有关的现金”项目中。

(2)原现金流量表中“收到的增值税销项税额和退回的增值税款”和“收到的除增值税以外的其他税费返还”项目,现包括在“收到的税费返还”项目中。

(3)原现金流量表中“经营租赁所支付的现金”项目,现包括在“支付的其他与经营活动有关的现金”项目中。

(4)原现金流量表中“支付的增值税款”、“支付的所得税款”、“支付的除增值税、所得税以外的其他税费”项目,现包括在“支付的各项税费”项目中。

(5)原现金流量表中“分得股利或利润所收到的现金”和“取得债券利息收入所收到的现金”项目,现包括在“取得投资收益所收到的现金”项目中。

(6)原现金流量表中“权益性投资所支付的现金”和“债权性投资所支付的现金”项目,现包括在“投资所支付的现金”项目中。

(7)原现金流量表中“吸收权益性投资所收到的现金”和“发行债券所收到的现金”项目,现包括在“吸收投资所收到的现金”项目中。

(8)原现金流量表中“发生筹资费用所支付的现金”、“融资租赁所支付的现金”和“减少注册资本所支付的现金”项目,现包括在“支付的其他与筹资活动有关的现金”项目中。

(9)原现金流量表中“分配股利或利润所支付的现金”和“偿付利息所支付的现金”项目,现包括在“分配股利、利润或偿付利息所支付的现金”项目中。

2、补充资料的变化

(1)将“不涉及现金收支的投资和筹资活动”项目和“将净利润调节为经营活动的现金流量”项目的位置作了互换。

(2)将“计提的坏账准备或转销的坏账”项目改为“计提的资产减值准备”项目。

(3)增加了“长期待摊费用摊销”、“待摊费用减少(减:增加)”和“预提费用增加(减:减少)”三个项目。

(4)将“增值税增加净额(减:减少)”项目并入“其他”项目。

(5)根据实质重于形式原则,将“以固定资产偿还债务”、“以投资偿还债务”、“以固定资产进行长期投资”、“以存货偿还债务”和“融资租赁固定资产”项目改为“债务转为资本”、“一年内到期的可转换公司债券”和“融资租入固定资产”项目。

3、编制现金流量表应注意的几个问题

(1)新制度在报表项目上作了适当简化,为了提高企业在不同会计期间编制现金流量表的可比性,在提供比较现金流量表时,应对原报表项目的有关金额按照新制度的要求重新编制;

(2)由于计算机软件等原因,如果企业仍然按照过去的报表格式编制现金流量表,也可以仍按原报表格式编制。

(四)增加了“资产减值准备明细表”

由于根据重新定义的资产定义,企业应对短期投资、存货、应收款项、固定资产、长期投资、无形资产、在建工程和委托贷款等八项资产合理计提减值准备(或跌价准备)。为了全面、完整地反映企业计提的资产减值准备(或跌价准备)的年初余额、本年增加数、本年转回数 and 年末余额的有关情况,为会计信息使用者提供决策有用的信息,便于深入分析资产减

值情况,对企业的未来发展前景作出预测,新制度增加了“资产减值准备明细表”。资产减值准备明细表包括在年度会计报表中,是资产负债表的附表。

资产减值准备明细表各项目应根据“短期投资跌价准备”、“坏账准备”、“存货跌价准备”、“长期投资减值准备”、“固定资产减值准备”、“在建工程减值准备”、“无形资产减值准备”和“委托贷款减值准备”等科目的记录分析填列。

(五)利润分配表的主要变化

增加了“提取职工奖励及福利基金”、“提取储备基金”、“提取企业发展基金”、“利润归还投资”等项目,这主要是为了满足外商投资企业按照规定提取职工奖励及福利基金、提取储备基金、提取企业发展基金以及中外合作经营企业按照规定在合作期间以利润归还投资者的投资。

(六)分部报告

新制度不仅将原制度规定的“分部营业利润和资产表”改为“分部报表(业务分部)”和“分部报表(地区分部)”两张报表,而且还比较系统地规定了分部报告的编报规则。分部报表(业务分部和地区分部)包括在年度报告中,作为利润表的附表。

1. 分部报告的意义

众所周知,资产负债表是企业财务状况的综合体现,利润表是对利润的整体反映,现金流量表也如此,也是综合反映企业的整体现金流量情况。从三张主表所反映的会计信息看,有时无法提供企业内部某个业务部门的经营情况,如某企业其主营是纺织业,内部还有餐饮业、服装加工业、还开办了出租汽车公司等业务,每种业务包括的风险和报酬是不一样的,可能餐饮业盈利,而服装加工业亏损,从资产负债表和利润表上就看不出各个业务部门经营的情况。因此可以说仅有三张表总括反映企业整体财务情况、经营成果和现金流量情况是不够的,对于分析企业各个经营和财务状况有一定的局限性。要提供更完整的会计信息还需要提供其他分步骤反映企业状况的报表。通过分部报告提供的信息,可以更好地理解企业以往的经营业绩;更好地评估企业的风险和回报;从整体上对企业作出更有根据的判断。

从企业现有投资者来说,除看到企业整体的状况,还可看到各部门的情况及分析其他的一些资料,如有的部门亏损,或所处地区不好,如战争的地区,其风险更大,报酬可能不一定太大,或者说有的存在很大的不确定性,所以说要把风险情况作为一个重点的考虑因素。

2. 报告分部的确定

报告分部是指按确定的业务分部和地区分部,对其相关信息予以披露的业务分部和地区分部。

(1)考虑重要性及数量的标准

①10%重要性的标准

满足下列三个条件之一的,应当纳入分部报表编制的范围:1)分部营业收入占有所有分部营业收入合计的10%或以上

(这里的营业收入包括主营业务收入和其他业务收入,下同);2)分部营业利润占有所有盈利分部的营业利润合计的10%或以上;或者分部营业亏损占有所有亏损分部的营业亏损合计的10%或以上;3)分部资产总额占有所有分部资产总额合计的10%或以上。

②达到75%的要求

如果按上述条件纳入分部报表范围的各个分部对外营业收入总额低于企业全部营业收入总额75%的,应将更多的分部纳入分部报表编制范围(即使未满足上述条件),以至少达到编制的分部报表各个分部对外营业收入总额占企业全部营业收入总额的75%及以上。

③数量要求——最多10个

一般地,纳入分部报表的各个分部最多为10个。如果超过10个的,应将相关的分部进行合并反映。如果某一分部的对外营业收入总额占企业全部营业收入总额90%及以上的,则不需编制分部报表。

(2)分部划分应考虑的因素

业务分部是指企业内可区分的组成部分,该组成部分提供单项产品或劳务,或一组相关的产品或劳务,并且承担着不同于其他业务分部所承担的风险和回报。

地区分部是企业内可区分的组成部分,该组成部分在一个特定的经济环境内提供产品或劳务,并且承担着不同于在其他经济环境中经营的组成部分所承担的风险和回报。

(3)分部会计信息的披露

①以业务分部为主要报告形式,企业应当分别每一业务分部披露的会计信息有营业收入、销售成本、期间费用、营业利润、资产总额和负债总额。

②以资产所在地的地区分部为主要报告形式,其应披露的会计信息与以业务分部为主要报告形式时应披露的会计信息相同。

③以客户所在地的地区分部为主要报告形式,其应披露的会计信息与以业务分部为主要报告形式时应披露的会计信息相同。

(七)会计报表附注

新制度增加了会计报表附注这一部分内容。会计报表附注是为了便于会计报表使用者理解会计报表的内容而对会计报表的编制基础、编制依据、编制原则和方法及主要项目等所作的解释。它是对会计报表的补充说明,是财务会计报告的重要组成部分。

新制度规定,企业的年度会计报表附注至少应披露如下内容,法律、行政法规和国家统一的会计制度另有规定的,从其规定:

- 1、不符合会计核算前提的说明;
- 2、重要会计政策和会计估计的说明;
- 3、重要会计政策和会计估计变更的说明,以及重大会计差错更正的说明;

- 4、或有事项的说明;
- 5、资产负债表日后事项的说明;
- 6、关联方关系及其交易的说明;
- 7、重要资产转让及其出售的说明;
- 8、企业合并、分立的说明;
- 9、会计报表重要项目的说明;
- 10、收入;
- 11、所得税的会计处理方法;
- 12、合并会计报表的说明;
- 13、有助于理解和分析会计报表需要说明的其他事项。

(八)财务情况说明书

新制度还增加了有关财务情况说明书的最低披露要求。
财务情况说明书是对企业一定会计期间内生产经营、资金周

转和利润实现及分配等情况的综合性说明,是财务会计报告的重要组成部分。财务情况说明书全面扼要地提供了企业和其他单位生产经营、财务活动情况,分析总结经营业绩和存在的不足,是财务会计报告使用者了解和考核有关单位生产经营和财务活动开展情况的重要资料。

新制度规定,财务情况说明书至少应对下列情况作出说明:

- 1、企业生产经营的基本情况;
- 2、利润实现和分配情况;
- 3、资金增减和周转情况;
- 4、对企业财务状况、经营成果和现金流量有重大影响的其他事项。

(本讲座全文完)

责任编辑 袁 庚

·简讯·

中国中青年财务成本研究会 “天健杯”第四届优秀科研成果评奖公告

为鼓励中青年学者积极投身学术研究,多出成果、出好成果,并对优秀科研成果及作者予以奖励。2003年在我会成立十五周年之际,决定举办“天健杯”优秀科研成果评奖暨表彰活动。

一、评奖范围和申报条件

1.本次评奖分为著作类和论文类,凡我会会员自1998年1月1日至2002年12月31日公开出版、发表的会计、审计、财务与成本方面的研究成果(不含教材、工具书、译著、译文及其他读物、课题报告等),均可申请参评。

2.申请者每人最多只能申报一项个人成果和一项集体成果。

3.合作研究成果由第一署名人申报,如果第一署名人不是我会会员,在其出具证明的情况下,也可由符合条件的其他署名人申报参评。

4.符合条件的著作如为多卷本,原则上应整体申报,其出版日期以最后一卷为准;如属系列丛书,既可整体申报,也可单本申报。

5.著作权人或著作权归属不明确成果,不符合《中华人民共和国著作权法》的成果,有抄袭、剽窃他人成果等问题的作品,均不能参评。上述情况如在申报时未发现而参评者,一经发现,即取消其参评和获奖资格,并函告申报者所在单位。

二、申报办法

1.凡符合上述条件并自愿申报者,须于2003年2月1日至3月30日向本会秘书处申领“评奖申报表”。申报材料报送截止时间为2003年5月1日(以寄出邮戳为准)。逾期不再补办。

2.申报时,须提交下列材料:按要求填写的申报表(一式

三份,由秘书处核准申请人资格后发给);申报成果原件或复印件及有关证明材料等(一式三份)。上述材料一律邮寄到本会秘书处,正式参评后,不论是否获奖,申报材料一律不予退还。凡不符合条件以及未按规定的内容、份额提供申报材料者,不列入评选范围。

3.凡申报参加者,每项参评成果须交纳评审费200元。

三、奖励办法

本次评选的奖项及奖金如下分论文类和著作类。论文类设一等奖1名,奖金1.5万元;二等奖2名,奖金各1万元;三等奖3名,奖金各0.5万元。著作类设特等奖1名,奖金0.5万元;一等奖3名,奖金各0.3万元;二等奖6名;奖金各0.2万元。三等奖12名,奖金各0.1万元。

四、联系办法

通讯地址:辽宁省大连经济技术开发区黄海西四路21号中青财秘书处

邮政编码:116600

联系人:刘明辉 孙光国 薛清海

联系电话:(0411)7643067,7643138,7640318

E-mail:zqn1988@hotmail.com zqn88@sohu.com

zqn@kingbridge.net

请登陆 <http://zqn.kingbridge.net/> 查询相关信息及下载“评奖申报表”。

中国中青年财务成本研究会

2002年8月29日