

# 关于《企业会计准则—中期财务报告》的若干问题解答(下)

□ 财政部会计准则委员会

问:企业在编制中期会计报表时应当遵循哪些确认与计量原则?

答:中期会计确认与计量的基本原则

根据中期财务报告准则的规定,企业在编制中期会计报表时应当遵循以下确认与计量的基本原则:

1、企业应当在中期会计报表中采用与年度会计报表相一致的会计政策,不得在中期内随意变更会计政策,以保持前后各期会计政策的一贯性,提高会计信息的可比性和有用性。

2、企业如果在中期变更会计政策,应当符合《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》规定的允许企业进行会计政策变更的条件,与此同时,中期财务报告准则还规定,如果在上年度资产负债表日之后发生了会计政策变更,且该变更了的会计政策将在本年度会计报表中采用,则中期会计报表才应当采用该变更了的会计政策。

3、中期各会计要素的确认与计量标准应当与年度会计报表相一致。

4、企业财务报告的频率不应当影响其年度结果的计量,中期会计计量应当以年初至本中期末为基础。

5、在中期会计计量过程中,会计估计变更的处理应当符合规定。对于会计年度内以前中期的会计报表项目在以后中期发生了会计估计变更,则在以后中期会计报表中应当反映这种会计估计变更的金额,但对以前中期财务报告中已反映的金额不再作调整。企业应当按照《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》规定的原则对中期会计估计变更进行处理。

6、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预计或者递延的之外,企业都应当在发生时予以确认和计量,不应当在中期会计报表中预计或者递延。这些收入的确认和计量原则应当严格遵循《企业会计准则——收入》、《企业会计准则——建造合同》、《企业会计准则——租赁》等的规定。

7、对于会计年度中不均匀发生的费用,除了在会计年度末允许预提或者待摊的之外,企业都应当在发生时予以确认和计量,不应当在中期会计报表中预提或者待摊。

问:中期确认和计量原则在一些重要会计事项处理上如何把握?

答:试举一些事例予以说明:

## 1、存货

尽管企业的存货往往处于不断的流转过程之中,而且在每个中期末或者年末都涉及到存货数量的确定和成本的计价等问题,但是,企业在编制中期财务报告时,应当采用与会计年度末相同的原则来确认和计量存货。为了节约成本和时间,企业在各中期末对存货进行计量时,可以比会计年度末采用更多的会计估计。

## 2、合同或者预计购买价格的变化

在中期末,企业如果可以判断购货折扣基本确定已经赚得或者将会赚得(或者销货折扣很可能已经发生或者将会发生),应当将其作为购货价格(或者销货价格)的抵减,以购货价格(或者销货价格)扣减数量折扣后的净额来确认和计量购货成本(或者销货收入),及时反映购货价格(或者销货价格)的变化。同样地,企业提供的劳务、发生的人工费等,如果合同规定存在数量折扣,企业亦应当用与上述购货或者销货折扣相同的原则进行处理。但是,对于合同没有规定、带有随意性的数量折扣则不能够事先预计。

## 3、资产减值

在每一中期末,企业都应当按照成本与市价孰低原则计提短期投资跌价准备,按照应收款项的可收回性计提坏账准备,按照成本与可变现净值孰低的原则计提存货跌价准备,按照账面价值与可收回金额孰低的原则,对长期投资、委托贷款、固定资产、在建工程、无形资产等资产计提减值准备,确认减值损失。中期末采用的资产减值测试、确认和转回的标准应当与会计年度末所采用的标准相一致,但是,这并不意味着企业在每个中期末都应当象会计年度末那样对各相关资产作全面、详细的减值测试和计算。企业在中期末可以只对自上一会计年度末以来所发生的重大减值迹象进行检查,如果检查发现存在重大的资产减值情况,再进行相关测试和计算,确认减值损失。

## 4、预计负债

如果企业在中期发生的事项导致企业承担了一项现时义务(无论该义务是法定义务还是推定义务),而且履行该义务很可能导致经济利益流出企业,企业就应当在中期末根据《企业会计准则——或有事项》的规定,将其确认为一项负债,计入预计负债,而且其确认和计量的标准应当与会计年度末相一致。导致经济利益流出企业的义务存在与否,与财务报告期间的长度无关。当然,由于预计负债的金额是根据会计期末清偿该负债所需支出的最佳估计数确定的,但是随着事项

的发展,如果清偿该负债的最佳估计数发生了变化,则企业应当对已经确认的预计负债金额作相应调增或者调减。

#### 5. 建造合同

在中期末确认和计量建造合同收入和费用时,应当遵循《企业会计准则——建造合同》。对于中期末尚未完工的建造合同,不论这些建造合同是否将在本年度内完工,企业都应当按照以下原则进行中期会计处理:

(1)如果建造合同的结果能够可靠地估计,企业应当根据完工百分比法在中期末资产负债表日确认中期合同收入和费用;

(2)如果建造合同的结果不能可靠地估计,企业应当区别以下情况处理:

①合同成本能够收回的,中期合同收入应当根据能够收回的实际合同成本加以确认,合同成本在其发生的当期确认为费用。

②合同成本不可能收回的,企业应当在发生时立即确认为费用,不确认收入。

(3)如果合同预计总成本将超过合同预计总收入,应当将预计损失立即确认为当期费用。

#### 6. 提供劳务

在中期末确认和计量劳务收入以及成本时,应当遵循《企业会计准则——收入》。对于中期末尚未完成的劳务,不论这些劳务是否将在本年度内完成,企业都应当按照以下原则进行中期会计处理:

(1)在提供劳务的交易结果能够可靠估计的情况下,企业应当在中期末资产负债表日按照完工百分比法确认相关的劳务收入。

(2)在提供劳务的交易结果不能够可靠估计的情况下,在中期末资产负债表日,企业应当区别以下三种情况进行处理:

①如果已经发生的劳务成本能够得到补偿,应按照已经发生的劳务成本金额确认收入,并按相同金额结转成本;

②如果已经发生的劳务成本预计不能够全部得到补偿,应当按照能够得到补偿的劳务成本金额确认收入,并按已经发生的劳务成本作为当期费用,确认的收入金额小于已经发生的劳务成本的差额,确认为当期损失;

③如果已经发生的劳务成本全部不能够得到补偿,则不应当在中期末资产负债表日确认收入,但应当将已经发生的劳务成本确认为当期费用。

**问:**根据收入与费用相配比的原则,企业应当在中期末确认所得税费用,而我国企业所得税实行按年计征的方式,那么如何在中期末会计报表中确认和计量所得税费用?

**答:**中期所得税的确认和计量原则应当与年度会计报表所采用的所得税确认和计量原则相一致。即企业如果在年度会计报表中采用应付税款法核算所得税,则在中期末会计报表中也应当按照应付税款法的核算原则预计中期所得税;企业如果在年度会计报表中采用纳税影响会计法核算所得税,则在中期末会计报表中也应当按照纳税影响会计法的核算原则预计中期所得税,其中如果企业在年度会计报表中是采用递延法核算所得税的,则在中期末会计报表中也应当按照递延法的

核算原则预计中期所得税,如果企业在年度会计报表中采用债务法核算所得税的,则在中期末会计报表中也应当按照债务法的核算原则预计所得税。企业既不得在中期随意变更所得税的核算方法,也不得采用与年度会计报表不相一致的所得税核算方法。与此同时,企业在具体确认和计量各中期所得税时,应当以年初至本中期末为基础。

#### (1)按照应付税款法确认和计量中期所得税举例

例 15 W 公司为一家需编制季度财务报告的企业,公司所得税按年计征、分季预缴。公司在 20x2 年第 1 季度的应纳税所得额为 1 000 万元,上半年累计应纳税所得额为 1 800 万元,1 至 9 月份累计应纳税所得额为 3 200 万元,全年应纳税所得额为 4 400 万元。该公司适用的所得税税率为 33%。公司年度会计报表采用应付税款法核算所得税。

根据上述资料,计算 W 公司 20x2 年度各季度应交的所得税、应确认的所得税费用和各季度应作的账务处理如下:

#### ①第 1 季度:

本季度应纳税所得额=1 000 万元

本季度应交的企业所得税=1 000×33%=330 万元

本季度应确认的所得税费用=330 万元

账务处理:

借:所得税 3 300 000

贷:应交税金——应交所得税 3 300 000

#### ②第 2 季度:

本季度应纳税所得额=1 800-1 000=800 万元

本季度应交的企业所得税=800×33%=264 万元

本季度应确认的所得税费用=264 万元

账务处理:

借:所得税 2 640 000

贷:应交税金——应交所得税 2 640 000

#### ③第 3 季度:

本季度应纳税所得额=3 200-1 000-800=1 400 万元

本季度应交的企业所得税=1 400×33%=462 万元

本季度应确认的所得税费用=462 万元

账务处理:

借:所得税 4 620 000

贷:应交税金——应交所得税 4 620 000

#### ④第 4 季度:

本季度应纳税所得额=4 400-1 000-800-1 400=1 200 万元

本季度应交的企业所得税=1 200×33%=396 万元

本季应确认的所得税费用=396 万元

账务处理:

借:所得税 3 960 000

贷:应交税金——应交所得税 3 960 000

#### (2)按照纳税影响会计法确认和计量中期所得税举例

例 16 ABC 公司为一家需要编制季度财务报告的企业。公司所得税按年计征,按季预缴。公司按规定,计税工资的人均月扣除最高限额为 800 元,公司共有员工 500 人,在 20x2 年内公司员工人数没有发生变化,则公司各月的计税工资总额为 40 万元,每季的计税工资总额为 120 万元。公司在 20x2

年各季度实际发放的工资数如下:

单位:万元

| 项目    | 第1季度 | 第2季度 | 第3季度 | 第4季度 | 合计    |
|-------|------|------|------|------|-------|
| 实发工资数 | 320  | 220  | 500  | 600  | 1 640 |

公司在 20×1 年 12 月 31 日购入一项固定资产,固定资产原价为 1 501 万元,预计净残值为 1 万元,预计使用年限为 5 年。按照税法规定企业只能采用年限平均法计提折旧,企业考虑到该项固定资产更新较快,在会计上采用年数总和法计提折旧,两者折旧年限一致。则公司在 20×2 年至 20×6 年各年的会计折旧和税收折旧分别如下:

单位:万元

| 项目    | 20×2 年 | 20×3 年 | 20×4 年 | 20×5 年 | 20×6 年 |
|-------|--------|--------|--------|--------|--------|
| 会计折旧  | 500    | 400    | 300    | 200    | 100    |
| 税收折旧  | 300    | 300    | 300    | 300    | 300    |
| 时间性差异 | 200    | 100    | 0      | -100   | -200   |

据此,ABC 公司在 20×2 年度各季度的会计折旧和税收折旧分别如下表:

单位:万元

| 项目    | 第1季度 | 第2季度 | 第3季度 | 第4季度 | 合计  |
|-------|------|------|------|------|-----|
| 会计折旧  | 125  | 125  | 125  | 125  | 500 |
| 税收折旧  | 75   | 75   | 75   | 75   | 300 |
| 时间性差异 | 50   | 50   | 50   | 50   | 200 |

ABC 公司在 20×2 年各季度实现的税前会计利润如下表:

单位:万元

| 项目       | 第1季度  | 第2季度 | 第3季度  | 第4季度  | 合计    |
|----------|-------|------|-------|-------|-------|
| 会计利润(万元) | 1 000 | 800  | 1 200 | 1 500 | 4 500 |

假定 ABC 公司适用的所得税税率为 33%,20×2 年度无其他纳税调整事项,公司在年度会计报表中采用债务法核算所得税。

分析:由于公司在年度会计报表中采用债务法核算所得税,所以在编制季度财务报告时,也应当采用债务法核算每个季度的所得税。

根据上述资料计算 ABC 公司在 20×2 年各季度的所得税费用和递延所得税金额如下表:

单位:万元

| 项目                | 第1季度   | 第2季度   | 第3季度     | 第4季度     |
|-------------------|--------|--------|----------|----------|
| 年初至本季度末已实现的税前会计利润 | 1 000  | 1 800  | 3 000    | 4 500    |
| 年初至本季度末永久性差异      | 200    | 300    | 680      | 1 160    |
| 年初至本季度末时间性差异      | 50     | 100    | 150      | 200      |
| 年初至本季度末应纳税所得额     | 1 250  | 2 200  | 3 830    | 5 860    |
| 所得税税率             | 33%    | 33%    | 33%      | 33%      |
| 年初至本季度末应交所得税      | 412.50 | 726    | 1 263.90 | 1 933.80 |
| 本季度应交所得税          | 412.50 | 313.50 | 537.90   | 669.90   |
| 年初至本季度末时间性差异的影响   | 16.50  | 33     | 49.50    | 66       |
| 本季度时间性差异的影响       | 16.50  | 16.50  | 16.50    | 16.50    |
| 本季度所得税费用          | 396    | 297    | 521.40   | 653.40   |

根据上表,对 20×2 年各季度应确认的所得税费用、递延税款和应交所得税进行账务处理如下:

A. 第1季度:

借:所得税 3 960 000

递延税款 165 000

贷:应交税金——应交所得税 4 125 000

B. 第2季度:

借:所得税 2 970 000

递延税款 165 000

贷:应交税金——应交所得税 3 135 000

C. 第3季度:

借:所得税 5 214 000

递延税款 165 000

贷:应交税金——应交所得税 5 379 000

D. 第4季度:

借:所得税 6 534 000

递延税款 165 000

贷:应交税金——应交所得税 6 699 000

20×3 年至 20×6 年间各季度所得税的会计处理方法与 20×2 年相同。

(三)中期会计估计的应用

根据中期财务报告准则的规定,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够得到恰当的披露。同时,在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,一般要比年度财务报告应用更多的会计估计。也就是说,基于中期财务报告编报时间比较短和成本效益等方面的考虑,企业在编制中期财务报告时,可以比年度财务报告在更大程度上依赖于会计估计。

问:对于中期会计政策变更应当如何进行会计处理?

答:企业在中期如果发生了会计政策的变更,应当按照《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》的规定处理,并在会计报表附注中作相应披露。其中,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,企业应当对所提供的以前年度比较会计报表最早期间的期初留存收益和这些会计报表其他相关项目的数字进行追溯调整;同时,涉及到本会计年度内会计政策变更以前各中期会计报表相关项目数字的,也应当予以追溯调整,视同该会计政策在整个会计年度和可比会计报表期间一贯采用。

(一)会计政策变更发生在会计年度第1季度的情况

如果企业的会计政策变更发生在会计年度的第1季度,则企业除了计算会计政策变更的累积影响数并作相应的账务处理之外,在会计报表的列报方面,只需要根据变更后的会计政策编制第1季度和当年度以后季度会计报表,并对根据规定要求提供的以前年度比较会计报表最早期间的期初留存收益和这些会计报表的其他相关项目数字作相应调整;在会计报表附注的披露方面,应当披露会计政策变更对以前年度的

累积影响数(包括对比较会计报表最早期间期初留存收益的影响数和以前年度可比中期损益的影响数)和对第1季度损益的影响数,在当年度第1季度之后的其他季度会计报表附注中,则应当披露第1季度发生的会计政策变更对当季度损益的影响数和年初至本季度末损益的影响数。

(二)会计政策变更发生在会计年度内第1季度之外的其他季度

企业的会计政策变更发生在会计年度内第1季度之外的其他季度,如第2季度、第3季度等,企业除了应当计算会计政策变更的累积影响数并作相应的账务处理之外,在会计报表的列报方面,还需要调整根据规定要求提供的以前年度比较会计报表最早期间的期初留存收益和比较会计报表其他相关项目的数字,以及在会计政策变更季度财务报告中或者变更以后季度财务报告中所涉及到的本会计年度内发生会计政策变更之前季度会计报表相关项目的数字;在会计报表附注的披露方面,企业需要披露会计政策变更对以前年度的累积影响数[包括对比较会计报表最早期间期初留存收益的影响数和以前年度可比中期损益的影响数(这里所指的可比中期损益的影响数包括可比季度损益的影响数和可比年初至季度末损益的影响数)],以及对当年度变更季度、年初至变更季度末损益的影响数和当年度会计政策变更前各季度损益的影响数,同时,在发生会计政策变更以后季度会计报表附注中也需要作相应披露。例如,某企业在第3季度发生了会计政策变更,则在其第3季度财务报告中,需要调整上年度年初留存收益和上年度末资产负债表、上年度第3季度利润表和上年度年初至第3季度末利润表相关项目的数字,同时,在会计报表附注中还需要对会计政策变更对以前年度累积影响数、上年度年初留存收益影响数、上年度第3季度净利润影响数、上年度年初至第3季度末净利润影响数,以及对本年度第3季度

净利润影响数、本年度年初至第3季度末净利润影响数和本年度第1、2季度净利润影响数分别作出说明。

**问:企业在采用中期财务报告准则编制中期财务报告时应当如何作好衔接工作?**

**答:**为了有助于中期财务报告准则的贯彻实施和保证中期财务报告信息的可比性,中期财务报告准则具体规定了以下衔接办法:

(一)如果企业在首次按照中期财务报告准则编制中期财务报告的以前年度没有编制过可比中期(包括可比本中期和可比年初至本中期期末)的会计报表,则在该企业首次采用中期财务报告准则的年度所提供的中期财务报告中可以不提供上年度可比中期的会计报表。

(二)如果企业在以前年度编制了可比中期的会计报表,则在该企业首次采用中期财务报告准则的年度所提供的中期财务报告中,应当提供上年度可比中期的会计报表,而且如果上年度可比中期的会计报表所采用的会计政策与中期财务报告准则的规定不相符的,还应当作追溯调整。

(三)从使用中期财务报告准则编制中期财务报告的第二年起,由于在其首次采用中期财务报告准则编制中期财务报告的第一年里,已经编制有各比较会计报表,所以从第二年起的中期财务报告中,企业就应当提供规定的所有可比中期的会计报表。

(四)在企业根据中期财务报告准则编制中期财务报告时,如果披露的其他信息涉及到需要提供上年度比较数字的,亦按照上述(一)、(二)、(三)的原则处理。这些信息包括中期财务报告准则规定的应当在中期会计报表附注中披露的关联方交易信息、分部收入与分部利润(亏损)信息等。

(执笔:陆建桥) 责任编辑 袁庚

·书评·

## 邯钢经验与求实的学风 ——《公司理财研究》读后

□ 阎达五

1997年以前全国企业学邯钢,邯钢成为全国学习的一面红旗。1997年以后,邯钢见报少了,去邯钢学习的人少了,似乎邯钢只是昔日的辉煌。其实这完全是误会。《公司理财研究》一书的作者范长缨教授等经过深入调查,在书中把邯钢的发展概括为三个阶段:1994年以前的模拟市场核算,1994—1997年的技术进步和1997年以后的结构优化升级。三个阶段的内在联系是:通过模拟市场核算降低成本,提高效益,积累资金;用积累的资金支撑技术进步,用技术进步进一步降低成本,大幅度提高效益,并引发结构优化升级;通过全方位的结构优化升级,为在全面层面上提高经济效益,推动技术进步开辟坦途,从而使邯钢在整体运行上步入良性、互动、快

速、稳定的发展轨道。作者不是从本本出发,不是从概念出发,而是立足我国企业实践,大胆探索创新,抓住邯钢经验的精髓,从中提炼出具有前瞻性、操作性强,又带有普遍指导意义的企业管理的理论和方法,应该说这是我国财务、会计理论研究中值得提倡的良好学风。

《公司理财研究》一书给我们提供了一项耳目一新的研究成果。这项成果概括起来就是,推行财务导向管理模式,强化有效成本管理,对外进行资本扩张,对内加强内部控制,构造新的资本结构,不断提升结构化水平,实现企业发展的新跨越。可以说,这是一本创新颇多,便于操作的好书。