

| 项目 | A公司 | B公司 | | 抵消分录 | | 合并数 |
|------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| | | 报表 | 50% | 借方 | 贷方 | |
| 主营业务收入 | 520 000 | 105 000 | 52 500 | ②15 000 | | 557 500 |
| 主营业务成本 | 320 000 | 57 000 | 28 500 | ③750 | ②15 000 | 334 250 |
| 主营业务利润 | 200 000 | 48 000 | 24 000 | | | 223 250 |
| 营业费用 | 68 000 | 15 000 | 7 500 | | | 75 500 |
| 管理费用 | 2 000 | 1 000 | 500 | | ⑤250 | 2 250 |
| 财务费用 | 30 000 | 12 000 | 6 000 | | | 36 000 |
| 营业利润 | 100 000 | 20 000 | 10 000 | | | 109 500 |
| 投资收益 | 6 000 | | | ①6 000 | | |
| 营业外收入 | 15 000 | | | ④2 500 | | 12 500 |
| 利润总额 | 121 000 | 20 000 | 10 000 | | | 122 000 |
| 所得税 | 40 000 | 8 000 | 4 000 | | | 44 000 |
| 净利润 | 81 000 | 12 000 | 6 000 | | | 78 000 |
| 年初未分配利润 | 160 000 | 46 000 | 23 000 | ①23 000 | | 160 000 |
| 可供分配的利润 | 241 000 | 58 000 | 29 000 | | | 238 000 |
| 提取盈余公积 | 6 700 | 2 200 | 1 100 | | ①1 100 | 6 700 |
| 应付利润 | 15 000 | 10 000 | 5 000 | | ①5 000 | 15 000 |
| 未分配利润 | 219 300 | 45 800 | 22 900 | | | 216 300 |
| (资产负债表项目) | | | | | | |
| 流动资产: | | | | | | |
| 货币资金 | 428 000 | 24 000 | 12 000 | | | 440 000 |
| 应收账款净额 | 15 000 | 45 000 | 22 500 | | | 37 500 |
| 应收股利 | 5 000 | | | | ⑥ 5 000 | |
| 存货 | 25 500 | 29 000 | 14 500 | | ③750 | 39 250 |
| 长期股权投资 | 77 000 | | | | ①77 000 | |
| 合并价差 | | | | ①1 000 | | 1 000 |
| 固定资产: | | | | | | |
| 固定资产原值 | 249 000 | 126 000 | 63 000 | | ④2 500 | 309 500 |
| 减:累计折旧 | 32 100 | 20 000 | 10 000 | ⑤250 | | 41 850 |
| 固定资产净值 | 216 900 | 106 000 | 53 000 | | | 267 650 |
| 无形资产 | 71 600 | 9 000 | 4 500 | | | 76 100 |
| 资产总计 | 839 000 | 213 000 | 106 500 | | | 861 500 |
| 流动负债: | | | | | | |
| 应付账款 | 27 000 | 21 000 | 10 500 | | | 37 500 |
| 应付股利 | 15 000 | 10 000 | 5 000 | | ⑥5 000 | 15 000 |
| 长期负债 | 51 000 | 30 000 | 15 000 | | | 66 000 |
| 负债合计 | 93 000 | 61 000 | 30 500 | | | 118 500 |
| 所有者权益: | | | | | | |
| 股本 | 500 000 | 100 000 | 50 000 | ①50 000 | | 500 000 |
| 盈余公积 | 26 700 | 6 200 | 3 100 | ①3 100 | | 26 700 |
| 未分配利润 | 219 300 | 45 800 | 22 900 | | | 216 300 |
| 所有者权益合计 | 746 000 | 152 000 | 76 000 | | | 743 000 |
| 负债和所有者权益合计 | 839 000 | 213 000 | 106 500 | | | 861 500 |



□ 宁敏 阚晓西

财政部于2001年11月2日发布了《企业会计准则——中期财务报告》。本文拟对此准则进行一些分析,以期对我们有所启示。

一、我国中期报告依据的理论基础

中期报告编制的理论基础主要有两种:一种是“独立观”,另一种是“一体观”。独立观视每一中期为一个独立的会计期间,其会计估计、成本分配、各应计项目的处理与年度财务报告政策相一致。一体观视每一中期为年度会计期间的有机组成部分,中期会计估计、成本分配和各应计项

目的处理必须考虑到全年发生的情况,年度经营费用需基于年度预测值(如销售量、业务量)来进行估计,并分配给各个中期。

独立观和一体观各有优缺点。采用独立观编制中期报告的优点是所反映的企业业绩资料较具可靠性,不易被操纵;缺点是容易导致中期收入和费用的不配比,影响对企业业绩的正确评价与预测。采用一体观编制中期报告的优点是可以避免因人为割裂会计期间造成收益的非正常波动,使收入和费用能合理配比,提高中报信息的相关性;缺点是容易导致年度内各中期收益的平滑和盈利操纵,影响信息

的可靠性。

采用哪一种方法编制中期报告很大程度上与其编制目的和所在环境有关。我国目前资本市场不发达,会计造假行为层出不穷,为投资者提供可靠的信息进行投资决策势在必行。因而我国中期报告更强调可靠性,采用独立观能更有效地遏制会计信息失真。

《企业会计准则——中期财务报告》全文贯穿独立观。准则第3条规定:在判断项目的重要程度时,应当以中期财务数据为基础,不应以预计的年度财务数据为基础……更为突出的在于:准则第10条规定,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,也就是,确认和计量中期的资产、负债、收益和费用的原则,应与年度财务报告采用的原则一致。

二、中期报告准则的特点

1、体现了稳健性原则

稳健性原则是指在资产计价及损益确定时,如果有两种以上的方法或金额可供选择,会计人员应选择对本期净资产及利润较为不利的方法或金额。准则第12条规定:对于季节性、周期性或偶然性取得的收入,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。第13条对会计年度中均匀发生的费用也有类似的规定。

2、体现了充分披露原则

充分披露原则是指财务报告应揭示所有对用户的理解及决策有用的重要信息。它包括完整性和重要性两方面的内容。完整性要求会计信息应尽可能包括与使用者相关的实际情况,并给予全面的反映;重要性是指会计信息对使用者来说应该是重要的,其重要程度甚至影响使用者的决策。本准则第3条规定:企业在确认、计量和披露中期财务报告中列报的各会计报表项目时,应当遵循重要性原则。第8条规定,中期会计报表附注应包括下列信息:(1)会计政策、会计估计变更及重大会计差错;(2)经营的季节性或周期性特征;(3)企业分部信息及非常项目;(4)或有事项等等。尤为强调:当企业在提供有关关联方交易以及分部收入与分部利润(亏损)信息时,应当同时提供本期(本期末)和本年度年初至本中期末的数据,以及上年度与本中期(或者期末)和年初至本中期的可比数据。

目前很多上市公司为多元化经营,各个行业分部和地区分部的风险和报酬存在很大差别,财务报表使用者迫切需要分部信息评判一公司的经营状况和风险。然而,上市公司的分部信息是我国信息披露的“真空地带”,本准则强化了这方面信息的披露。同样,许多上市公司通常利用关联方交易调节利润,粉饰会计报表,造成会计信息严重失真。本准则强制上市公司披露这方面的信息,可在一定程度上防

止上市公司利用分部信息造假。

3、体现了及时性原则

及时性原则是指信息应在失去影响决策的效力之前提供给决策者。一方面,许多学者批评传统的会计假设,认为以年度分期的会计假设不利于充分反映企业的适时风险。另一方面,我国允许上市公司的年报可在资产负债表日后四个月内报出,实证研究发现,许多上市公司在财务报表报出日截止前几日才报出。财务报表本身提供的是“向后看”的会计信息,加上披露的时滞,许多会计信息早已成为“昨日黄花”。本准则规定中期报告是以中期为基础编制的财务报告,信息揭示频率的增加,年度信息与日常信息并重,能为报表使用者提供更为相关的会计信息。

4、强化了会计信息的可比性。

可比性指投资者能根据会计信息对不同的上市公司进行比较以确定优劣,对同一上市公司不同时期经营业绩等方面情况进行比较,以测定其发展趋势。因此,投资者能更好地预测未来,有助于中报决策用途的实现。准则第7条就体现了会计信息的可比性,规定在中期报告中,企业应当提供以下比较会计报表:(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一年度年初至本中期末可比的现金流量表。

三、启示

1、采用独立观或一体观,实质上是可靠性和相关性之间的权衡。笔者认为,在我国目前上市公司虚假信息披露现象比较严重的情况下,可靠性应是第一位的,相关性应是第二位的。因此,我国采用独立观是符合实际情况的。

2、充分披露和公允反映会计报表信息是本准则规定的最大特色。实务中上市公司编制中期报告所投入的关注和努力较之年度报告的编制少得多。诸如实地盘点存货、重新估计坏账损失等年报编制应有的会计程序,出于成本与效益原则的考虑,在编制中期报告时通常予以省略;在附注内容上,公司往往会尽可能选择较低的披露水准或简要的格式予以敷衍。某些公司选择中期夸大业绩、年终再行调整的手段,或配合二级市场炒作,或推迟困境显现,其赖以倚恃的无非是信息不对称原理和中期财务报告的二元观。冰山定律告诉我们,这些问题只是公司“水面”以下部分的十分之一。故本准则不仅要求所提供的报表是完整的会计报表,其格式和内容与上年会计报表相一致,而且对会计报表附注包括的信息也作了详细的规定。因此,本准则能有效解决上市公司信息披露不足问题。

3、所得税费用计算在准则中未做出明确规定。所得税的课征是一种特定的年度现象,一般是按年计征、分期预

浅析《企业会计准则—— 固定资产》及相关问题

□ 李瑞红 王淑珍 陈宏升

针对我国新的经济环境与出现的新问题,财政部最近发布了《企业会计准则——固定资产》(以下简称准则),对企业固定资产的确认计量,折旧的处理、减值准备的计提以及报表信息披露等做出了系统的规定,也吸纳了许多国际通行的处理方法。笔者在此谈一些学习准则的体会与感想。

一、关于核算范围

关于核算范围,固定资产准则同国际会计准则的处理是一致的,都不涉及企业合并中取得的固定资产的初始计量与经济林木和产役畜等与农业活动有关的生物资产。

由于企业合并与农业项目具有特殊性,有别于正常的业务处理,《国际会计准则》、《国际会计准则解释公告》都有专门的条文加以规定。比如农业项目,尤其是“生物资产”和“农产品”由于生长期均较长,成本比较难于准确计量等特性,国际会计准则最新发布了第41号(IAS41)“农业”项目,对有关农业资产主张用公允价值取代历史成本计量,并将公允价值的变动计入当期的损益账户。随着我国会计准则体系的完善,出台相应的具体准则也是大势所趋,故在此也将其排除在外。

二、关于定义

准则指出,固定资产,指同时具有以下特征的有形资产:①为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的;②使用年限超过一年;③单位价值较高。

由于市场经济复杂,企业千差万别,国际上已少有国家

对固定资产的价值作出详细规定,准则也取消了企业固定资产价值方面过死的规定,只是提供了一个确认基础。准则也不再简单地以“非出售目的”、“持有期不改变实物形态”等作为特征,而是从效用、使用期限、单位价值三个方面来明确界定固定资产。这样的处理更有利于企业根据自身情况制定适合于各自企业的固定资产目录、分类方法等。

三、关于确认

准则认为,固定资产的确认必须同时满足以下两个条件:(1)该固定资产包含的经济利益很可能流入企业;(2)该固定资产的成本能够可靠地计量。虽然这是资产的共有特征,但国际会计准则与我国都强调经济利益流入这一条件,认为“经济利益在会计期间以后流入企业的不确定性不足,就够不上确认为资产的标准,应确认为费用”。

四、关于相关会计处理

(一)固定资产折旧

准则对固定资产折旧政策(如计提基础、预计使用年限等)有所调整,更倾向于企业采用谨慎的原则。

1、折旧计提基础

准则指出,“折旧,指在固定资产的使用寿命内,按照确定的方法对应计折旧额进行的系统分摊。应计折旧额,指应当计提折旧的固定资产的原价扣除其预计净残值后的余额”,同时增加了对减值准备的考虑,即“如果已对固定资产计提减值准备,还应当扣除已计提的固定资产减值准备累

缴、年终汇算清缴,所以简单地采用独立观并不可行。如果在中期不确认所得税费用,则不仅与国际惯例相悖,也违背了收入与费用的配比原则,同时将会减少凭借中期净利润测年度净利的准确性。

IAS34在附录中规定:中期所得税费用应予预计,所采用的税率应适用于预计年度总收益的所得税率,即以估计的平均年实际所得税率乘以中期税前收益。尽管准则第10

条规定: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,但对所得税费用计算未做出详细规定。鉴于目前我国会计队伍的实际状况,建议在本准则的指南中对此做出明确规定。

(作者单位:财政部科研所研究生部)

责任编辑 许太谊