

中国财务编报要求 「信息简报」

编号 03/2001

2001 年 12 月

中国会计准则向前迈进 -3 项新准则将于 2002 年实施

吴传坤先生，主管

袁文辉先生，专业技术部高级经理

中国会计在 2001 年取得了令人瞩目的进展。本年初，中华人民共和国财政部（“财政部”）发布了新的《企业会计制度》（“新制度”）和 3 项分别关于租赁、无形资产和借款费用的新准则。此外，财政部还修订了 5 项现行准则，尽管其中只有债务重组准则及非货币性交易准则作了大幅修订。有关这些会计规定的内容，我们已在 2001 年初发出的「中国财务编报要求 - 信息简报」（编号 01/2001 及 02/2001）内讨论。

在 2001 年 11 月，财政部又发布了 3 项分别关于中期财务报告、固定资产和存货的新会计准则，这些准则均自 2002 年 1 月 1 日起生效。至今，正式发布的准则已有 16 项。此外，财政部在本月还宣布外商投资企业应自 2002 年 1 月 1 日起采用新制度（该制度已于 2001 年起适用于股份有限公司），而 1992 年发布的《外商投资企业会计制度》及其相关的会计科目和会计报表规定会同时废止。同时，财政部在本月亦发布了新的《金融企业会计制度》，并将自 2002 年 1 月 1 日起适用于所有上市金融企业（包括银行、保险、证券等）。

表 1 将自 2002 年 1 月 1 日起生效的新准则/制度

公告	适用于
会计准则：	
存货	股份有限公司
固定资产	股份有限公司
中期财务报告	上市公司
企业会计制度	外商投资企业（股份有限公司已自 2001 年 1 月采用）
新的金融企业会计制度	上市金融企业

本月，财政部召开了一个为期两天的会计准则国际研讨会，讨论了 4 项拟颁布的准则，即外币折算、企业合并、资产减值以及新近发布的分部报告准则征求意见稿。预期部分项目会于 2002 年完成。

本期信息简报会集中讨论 3 项于 2002 年 1 月生效的新准则。我们将在下一期的信息简报中具体讨论新制度对外商投资企业的影响。

对现行实务的转变及对上市企业和其他股份有限公司的影响

新存货准则及固定资产准则与新制度基本上是一致的，因此对上市企业及其他股份有限公司现行会计实务上并无重大影响，但新中期财务报告准则的施行，却有以下较明显的影响：

- 中国证券监督管理委员会("证监会")全面要求所有上市企业自 2002 年开始编报季报(现只要求特别处理的上市企业编报季报，其他只要求编报半年报)，这使中国成为少数要求上市企业提供季报的主要国家之一(如美国)。新准则规定了中期报告内须披露的内容、及确认和计量原则，这些事项均与国际惯例相一致，这将有助于提高上市企业中期财务报告的质量。
- 新准则要求季报及半年报作相同程度的披露，使企业所有中期报告更具可比性。
- 新准则对如何编制中期报告提供了详细的指引，例如季节性收入及不平均发生的成本的确认和计量原则，这将有助不同企业中期报告的可比性。

如前所述，证监会要求所有上市企业自 2002 年起编报季报。但因为年报及季报分别须在年末 4 个月及期末 1 个月内报出，所以 2001 年的年报和 2002 年第 1 季的季报均需于 2002 年 4 月 30 日前报出，因此上市企业必须有所准备，确保其会计系统及会计人员能满足有关要求。有见及此，新准则的过渡性条款豁免上市企业在第 1 季报表中提供比较数字(以前曾提供的除外)。

新会计准则的主要特点

整体而言，于 2002 年 1 月生效的 3 项新准则与对应的国际会计准则是一致的，在大部份日常交易中，在会计核算上并不预期会与国际会计准则有很大差别。以下部份会讨论新准则的特点及与国际会计准则较为明显的差别。

存货

存货准则要求存货以成本与可变现净值孰低计量。原则上，成本与可变现净值的比较应以个别项目为基础；但是，如果以个别项目为基础的比较在实务上不可行，可将同类项目合并考虑。将所有存货的可变现净值总额与其总采购价或生产成本总额相比较是不允许的。

存货准则规定存货成本应包括采购成本、加工成本和使存货达到目前场所和状态所发生的其他成本。采购成本一般包括采购价格、进口关税和其他税金、运输费、装卸费、保险费以及其他可直接归属于存货采购的费用。但是，商品流通企业(如超级市场、百货公司)的存货的采购成本只包括采购价格、进口关税和其他税金，而排除了某些按《国际会计准则第 2 号 - 存货》的规定可以作为存货成本的采购费用。此外，中国的借款费用准则禁止将借款费用资本化为存货的成本(发展商的房地产商品除外)。《国际会计准则第 23 号—借款费用》允许选择采用借款费用资本化或费用化的会计政策；但如果采用资本化的政策，不仅专门借款的利息费用要资本化，一般借款的利息费用也要资本化，并且可以资本化的资产范围较广 - 包括了存货。

新准则规定了不同情况下对存货的初始计量原则。一般购买的存货的初始计量是按实际购买价进行，但不允许折现。同时，准则也规定了一般购买以外情况下(例如捐赠、非货币性交易或债务重

组)获得的存货的初始计量原则,这些规定与新制度的规定基本一致(详情请参见于2001年4月发布的信息简报)。

存货准则基本上与新制度是一致的,但存货准则在应用上提供了较详尽,更具体的指南。新准则将自2002年1月1日起执行,除以前年度发生的减值应当追溯调整外,其余不作追溯调整。

固定资产

新准则规范了固定资产的会计处理,并将固定资产定义为符合下列条件的有形资产:

- 为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的;
- 使用年限超过一年;
- 单位价值较高。

新准则对固定资产的定义与《国际会计准则第16号-不动产,厂场和设备》基本上是相同的,但《国际会计准则第16号》并无上述有关单位价值的规定。实务中,不同企业可能对何为较高的单位价值有不同的判断,而且,某项资产可能在子公司看来是单位价值较高,但从整个集团的角度来看,其单位价值可能会被视为较低。因此,新准则正确地允许企业自行确定最合适的金额界限,而没有在准则中硬性规定单一的资本化金额标准。

新准则规定的固定资产初始计量原则亦与新制度的规定一致。

新准则要求在某些情况下,将某项资产的总支出分配于其各组成部分,并单独核算每一个组成部分会较合适。当资产的各项组成部分有不同的使用寿命或以不同模式为企业提供服务,则须采用不同的折旧率和折旧方法。企业为安全或环保理由而购置的固定资产,虽然未必能直接增加某项现有的固定资产的未来经济利益,但却可能是企业为了从其他资产获得经济利益所必需购置的。这样的支出也应当确认为资产,因为它使企业从相关资产获得的未来经济利益超过了在支此支出时原本可能获得的。但是,确认这类资产的金额不可使其账面价值与相关资产的账面价值之和超过他们的可收回金额总额。

初始计量之后,固定资产应以成本减去累计折旧反映,并按要求将资产账面价值减记至可收回金额。所有固定资产应于达到预定可使用状态时开始计提折旧。因大修理或季节性原因而停用的固定资产应继续计提折旧。因季节性或大修理以外的原因停用的固定资产不再计提折旧,但须考虑可能发生的资产减值。计提折旧的方法应反映经济利益的消耗方式,这些方法包括直线法、加速折旧法和工作量法。但是,按“会计政策、会计估计变更和会计差错更正”准则,折旧方法的改变被认为是会计政策的变更,而非《国际会计准则第16号》所认为的会计估计变更。此外,在初始计量后对资产进行《国际会计准则第16号》所允许采用的价值重估一般是不允许的。

新准则与新制度一致地规定了具体的固定资产减值原则。这些原则与《国际会计准则第 36 号—资产减值》的规定一致，即如果资产的帐面金额超过其可收回金额(即销售净价与使用价值之较高者)，则减值已发生。只有当减值迹象不再存在时，企业才可以全部或部分地转回以前年度确认的减值损失。

日常维修支出在发生时确认为费用。固定资产改良性支出(即增加相关固定资产带给企业的未来经济利益的支出)，则应予以资本化并计提折旧。但是，新准则与制度一样，允许将定期大修理费用递延并在大修理间隔内摊销，或在大修理间隔内预提，这些处理方法是国际会计准则所不允许的。

与存货准则相同，固定资产准则将自 2002 年 1 月 1 日起执行，除以前年度发生的减值应当追溯调整外，其余不作追溯调整。

中期财务报告

新准则规定了中期报告内容(包括披露)的最低要求，以及应用于中期财务报告的会计确认与计量原则。虽然证监会已发布了关于上市公司中期报告(半年报和季报)的内容和格式准则，但新准则有一些额外的披露要求，并且还规定了中期财务报告的确认与计量原则。

会计报表

中期财务报告至少应包括资产负债表、利润表、现金流量表及某些会计报表附注。这一要求比《国际会计准则第 34 号 - 中期财务报告》略为严格，后者仅要求列报简要会计报表和某些会计报表附注。企业如果在中期对会计报表项目进行了调整或者修订，那么，除非不可行，比较会计报表项目的有关金额也应当重新分类，以确保其与本期数字的可比性。会计报表项目金额重新分类的原因及其内容也应在会计报表附注中说明。如果无法对比较会计报表中的有关金额进行重新分类，企业应当披露不能进行重新分类的原因。

根据新准则，中期会计报表应列报的期间如下：

表 2 新中期报告准则要求列报的期间

会计报表	当期	可比期间
利润表	本中期和年初至本中期末	上年度可比中期和上年度年初至可比中期末
资产负债表	本中期末	上年度末
现金流量表	年初至本中期末	上年度年初至可比中期末

假设某企业的会计年度是 2002 年 12 月 31 日，当编报其第 3 季度中期报告时，假设下文所述的过渡性条款不适用的话，按新准则要求列报的期间如下：

会计报表	当期	比较期间
利润表	截至 2002 年 9 月 30 日止的 3 个月， 及截至 2002 年 9 月 30 日止的 9 个月	截至 2001 年 9 月 30 日止的 3 个月， 及截至 2001 年 9 月 30 日止的 9 个月
资产负债表	2002 年 9 月 30 日	2001 年 12 月 31 日
现金流量表	截至 2002 年 9 月 30 日止的 9 个月	截至 2001 年 9 月 30 日止的 9 个月

披露

新准则要求的披露事项及内容是基于任何阅读中期报告的人也可以阅读到年度财务报告这一个假设。所以，为避免重复或报告不重要的变化，并不是所有年度财务报告所要求的补充性附注都需在中期报告中披露。要求包括在在中期财务信息中的附注旨在解释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事项或者交易。

新准则要求中期财务报表附注至少应包括表 3 所列内容。为便于比较，表 3 也列出了证监会在其规范半年报的《公开发行股票公司信息披露的内容与格式准则第 3 号—中期报告的内容与格式》(“第 3 号”规定)，以及规范第 1 及第 3 季度报告的《公开发行证券的公司信息披露编报规则第 13 号—季度报告内容与格式特别规定》(“第 13 号”规定)中所提出的披露要求。新准则将所有中期报告的编报内容统一起来，所以有助于对不同中期进行比较。对于上市公司而言，新会计准则和证监会的要求都是必须遵守的。

表 3 所列信息除关联方交易及分部信息要求披露年初至本中期末和本中期(以及可比期间)有关内容外，其他披露仅要求以“年初至本中期末”为基础编制(不要求比较数字)。

新准则要求企业按业务及地区披露分部信息，但《国际会计准则第 34 号》只要求以主要报告形式报告的业务或地区分部信息；另外，新准则对分部信息的要求亦较第 3 号规定广范，第 3 号规定只要求企业在其中期财务报告中的业务分析部份对占企业经营收入 10% 或以上的业务分部进行分析。另外，因为新准则未进一步提供关于分部划分基础的指南，我们认为企业在编报中期报告时可以参考新制度内的指引(即《企业会计制度- 会计科目和会计报表》)和分部报告征求意见稿(该征求意见稿的内容与《国际会计准则第 34 号》是一致的)作为最佳实务指引予以借鉴。

如果以前中期财务报告中所披露的会计估计在该会计年度最后一个中期发生了重大变更，而企业又不单独披露该最后中期的财务报告，则企业应当在其该年度会计报表附注中披露该项会计估计变更的内容、理由及其影响金额。

表 3 中期会计报表附注中应披露的信息

披露	新准则	第 3 号规定	第 13 号规定
1. 会计政策变更的有关信息 (或中期会计报表所采用的会计政策与上年度会计报表相一致的说明)。	✓	✓	✓
2. 会计估计变更的有关信息。	✓	✓	✓
3. 重大会计差错的内容及其更正金额。	✓		
4. 企业经营的季节性或者周期性特征的说明。	✓	✓	
5. 存在控制关系的关联企业发生变化的情况, 以及关联方交易的有关信息。	✓	✓ [注 1]	
6. 合并会计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会计报表项目的说明。	✓		
8. 债务性证券和权益性证券的发行、回购和偿还情况。	✓	[注 3]	
9. 向企业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), 包括向所有者分配的利润总额和每股股利。	✓	[注 3]	
10. 业务分部和地区分部的分部收入与分部利润 (亏损)。	✓	[注 3]	
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重大非调整事项。	✓		
12. 自上年度资产负债表日以后发生的或有负债和或有资产变化情况。	✓	✓ [注 1]	[注 3]
13. 企业结构变化情况的说明, 比如企业合并和重组, 对被投资单位具有重大影响、共同控制关系或者控制关系的长期股权投资的购买或者处置, 终止营业等。	✓	[注 3]	[注 3]
14. 非货币性交易的情况。		✓ [注 1]	
15. 每股收益。		✓ [注 2]	
16. 特定项目, 如短期投资、应收帐款、其他应收款、坏帐准备、待摊费用、存货、长期投资、在建工程、财务费用、投资收益、营业外收入/支出的明细内容。		✓	
17. 其他重大交易或者事项, 如重大的长期资产转让及其出售情况、重大的固定资产和无形资产取得情况、重大的研究和开发支出、重大的非货币性交易事项、重大的债务重组事项、重大的资产减值损失及其减值损失的转回情况等。	✓		

注 1: 第 3 号规定要求分别按相关中国会计准则要求披露关联方交易、非货币性交易和或有事项。

注 2: 每股收益的计算方法与《国际会计准则第 33 号—每股收益》的规定不同。

注 3: 第 3 号规定和第 13 号规定均要求披露这些信息, 但只需在中期报告其他地方披露, 而且披露的程度也不同。另外, 这两项规定亦要求在中期报表附注外其他地方披露某些其他信息。

确认与计量

在计量原则方面，新准则要求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，除非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下一年度会计报表中采用。中期会计计量应当以年初至本中期末为基础，以使企业编报财务报告的频率不影响其年度经营结果的计量。

新准则指出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。以下表 4 所列项目为《国际会计准则第 34 号》提供的在中期报告中运用会计估计的例子。

表 4 在中期报告中运用会计估计的例子

存货：虽然在会计年度末会对存货实行全面的盘点及计价程序，但在中期末可能并不要求实施这些程序。在中期末根据销售毛利率估计存货期末金额可能已足够。
流动与非流动资产/负债的分类：企业在会计年度末可能会比在中期末作更为充分的调查以划分流动与非流动资产/负债。
或有事项：或有事项的计量可能需考虑律师或其他专家的意见。有时会从独立的专家取得关于或有事项的正式报告。并于这些关于诉讼、索赔、评估及其他或有事项的意见，在中期末可能需要，也可能不需要。
集团内公司间的交易的核对：在会计年度末编制合并会计报表时须详细核对集团内公司间的交易和应收/应付结余等，但在中期末编制合并会计报表时可不需作那么详细的核对。
特殊行业：由于其复杂性、成本或时间上的原因，特殊行业的中期计量可能不如会计年度末精确。例如保险公司计算保险储备就是一个例子。

季节性、周期性或者偶然性取得的收入

对于一个会计年度内季节性、周期性或者偶然性取得的收入，如果在会计年度末预计或者递延是不恰当的，那么在中期会计报表中也不应当预计或者递延。所以，一个零售企业不应用预计全年收入来计算确认其半年的收入额，而应按半年内实际发生金额确认。如果该零售企业希望表明其收入的周期性，它可以将截至中期末止的 12 个月的收入情况及上一个 12 个月的期间的比较数字作为额外信息列报。

不均匀发生的费用

收入的原则也适用于费用。对于会计年度中不均匀发生的费用，只有在会计年度末预计或者递延是恰当的情况下，才可以在中期会计报表中预计或者递延。例如，由于定期大修理费用允许递延并在大修理间隔内摊销，或在大修理间隔内预提(这些处理方法是国际会计准则所不允许的)，这些费用在中期报告期间也允许递延或预提。

报告的频率

新准则并未规定编报中期报告的频率或者应在中期末后多久才发布，这些事项是由证监会决定的。根据证监会发布的规定，半年报和季报(即第 1 及第 3 季度报告)分别应在中期末后 2 个月和 30 天内公布。

过渡性安排

准则将自 2002 年 1 月 1 日起施行，因此，所有中国上市公司将在 2002 年 4 月底以前根据本准则编报其第 1 季度的中期财务报告。但是，所有上市公司亦须在 2002 年 4 月底之前报出其年度报告。因此，管理层应考虑企业财务部门的资源是否足以保证中期报告能及时编报。而且，还应考虑其会计系统是否能在中期末提供所需的信息，这尤其是为作出适当估计与判断所必需的信息。考虑到潜在的实际困难，如果企业首次采用本准则提供中期财务报告，且可比信息在过去未曾提供过，新准则允许不提供上年度可比信息；如果上市公司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本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。

结论

新准则的实施，以及将新制度应用范围扩大到外商投资企业，使中国整体会计实务与国际惯例更为接近。但是，如果准则不能得到恰当的运用和实施的话，这一进展也不能带来好的会计实务。最近，国家审计局局长指出，在去年审计机关检查的 1,290 家最大的国有企业中，超过三分之二的企业编报虚假会计信息，非法金额超过 1,000 亿元，表明虚假会计信息问题仍然十分严重。因此，有效的实施会计准则及制度、高质量的审计、以及对中国会计人员的培训(技术方面和职业道德方面)，将是促进中国会计实务国际化的下一个重要环节。

德勤 • 关黄陈方会计师行是全球居领导地位的专业服务机构之一，专门为客户提供会计、审计、税务和各方面的专业咨询服务。本行拥有员工逾 95,000 人，遍布 140 个国家和地区，为全球约五分之一的大型企业提供服务，当中包括跨国企业、公共机构、发展迅速的公司等。

德勤办事处覆盖范围全面，为全球各地客户提供深厚的业内知识及卓越超群的服务，我们的综合队伍拥有国际经验丰富的专业人员，精于处理今日在全球化、电子商贸及网络经济下的各种挑战。我们的宗旨是：协助我们的客户及员工出类拔萃。

有关本简报

本简报是以常用词汇编写而成，仅供读者参考之用。本简报内容能否应用于特殊个案将视乎有关个别情况而定，因此，如读者遇上难题时，应向专业人士寻求适当的协助，本简报绝不可替代该等专业人士的意见。德勤 • 关黄陈方会计师行各合夥人及经理均乐意就任何有关问题提供意见。

本简报虽已按小心谨慎的原则来编制，但德勤 • 关黄陈方会计师行或其任何的办事处均无需因当中可能载有的任何错误或任何人士因依赖本简报的内容而招致任何损失而承担责任。如欲索取进一步资料，请与有关审计合夥人或经理联络。如欲索取本简报，请与马小姐联络(电邮：canma@deloitte.com.hk)。