

QIYE KUAJI ZHUNZE DE KUAJI YU SHENJI YINGYONG CONGSHU

企业会计准则的会计与审计应用丛书



QIYE KUAJI ZHUNZE DE
KUAJI YU SHENJI YINGYONG

企业会计准则的 会计与审计应用

——资产负债表日后事项、关联方关系及其交易的披露、现金流量表、中期财务报告

顾问 阎达五

主编 赵西卜



经济科学出版社

企业会计准则的会计与审计应用丛书

企业会计准则的会计与 审计应用

——资产负债表日后事项、关联方关系及其
交易的披露、现金流量表、
中期财务报告

顾 问： 阎达五

主 编：赵西卜

副 主 编：李 驰 蔡 婕

编写人员（按姓氏笔画排序）：

邓小军 李永梅 李 驰 赵西卜

施武妹 曾 萍 蔡 婕

经济科学出版社

责任编辑：朱 丹 张 力

责任校对：徐领弟

版式设计：代小卫

技术编辑：董永亭

企业会计准则的会计与审计应用

——资产负债表日后事项、关联方关系及其交易的披露、
现金流量表、中期财务报告

主 编：赵西卜

副主编：李 驰 蔡 婕

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：[www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件：[esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天宇星印刷厂印刷

新路装订厂装订

850 × 1168 32 开 10.5 印张 260000 字

2004 年 7 月第一版 2004 年 7 月第一次印刷

印数：0001—5000 册

ISBN 7 - 5058 - 4275 - 7 / F · 3551 定价：19.80 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

图书在版编目 (CIP) 数据

企业会计准则的会计与审计应用. 资产负债表日后事项 关联方关系及其交易的披露 现金流量表 中期财务报告 / 赵西卜主编. — 北京: 经济科学出版社, 2004. 6
ISBN 7 - 5058 - 4275 - 7

I. 企… II. 赵… III. 企业管理 - 会计制度 - 中国 IV. F279. 23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 069137 号

前 言

就目前而言，我国不同企业的会计核算和会计报告分别通过《企业会计准则》和相关的会计制度进行规范。尽管规范形式有所不同，但其实质内容和方法大同小异，有的甚至基本一致。从发展趋势看，会计准则应是会计规范的主要形式。正确运用现有的会计准则不仅对提高会计信息质量至关重要，而且对将要实施的各项具体会计准则的运用也会起到一定的基础性和引导性作用。为便于会计职业者对现有会计准则的正确理解和运用，我们组织编写了这套以会计准则实务应用为主要内容的系列丛书，旨在为从事会计及审计实务的职业人员尽可能提供具体指导，并为其对相关问题的深入思考提供一些思路，以提高会计职业者的业务素质、业务水平和专业技能，提高会计准则的应用质量。本套丛书注重理论联系实际，并本着“大道至简”的原则，努力做到通俗易懂，并紧密联系实际。它不仅可以作为会计和审计职业者开展工作的业务手册，而且还可以作为大专院校管理学类各专业（含会计学专业）相关人员学习新会计准则的参考用书。

本套丛书立足已经公布实施的具体会计准则，针对每一具体准则重点从六个方面进行阐述：一是准则的目的、实施范围及主要内容；二是同国际会计准则或国际惯例相比较的主要差异；三是准则的会计具体应用；四是准则应用中可能出现的问题；五是审计关注要点；附录是相关法规摘编。通过这六个方面，力图达到以下目的：

1. 明了我国实施的会计准则要解决的问题及采用的方法标

准，并了解与国际及相关会计准则的主要差异，为我国会计准则与国际会计惯例进一步协调提供理论和方法准备；

2. 对具体会计准则的应用进行具体解释，尽可能将原则性规定细化为可操作性方法，并通过大量举例使读者领会并掌握准则的基本精神和具体方法；

3. 针对实务界会计行为偏离标准时有发生这一事实，尽可能挖掘会计准则应用中可能出现的问题及审计应关注的要点；

4. 提供有利于会计准则在会计与审计应用中的相关法规指引，以增强解决实际问题的能力。

在本书编写过程中，我们主要参考了《企业会计准则》应用指南和解释，以及最新的注册会计师考试指定用书，在此向财政部会计司所有编纂会计准则解释及应用的同志们，以及注册会计师考试用书的所有编写人员表示诚挚谢意。没有他们的前期成果，本书不可能取得预期效果。

本书的出版，得到了经济科学出版社明春玲女士和出版社领导的大力支持和协助，在此深表谢意。

在本套丛书的设计、编写过程中，得到了已故著名会计学家、中国会计学会副会长、中国人民大学教授阎达五先生的悉心指导。本书的出版凝聚了阎老师的心血和汗水。借此表达对阎先生的沉痛哀思……

参加本套丛书编写的有：中国人民大学商学院会计系赵西卜，中国注册会计师、会计学硕士、中信实业银行李驰，中国注册会计师、会计学硕士、华润置地（北京）有限公司蔡婕，中国注册会计师、会计学硕士、新华联控股有限公司施武妹，中国注册会计师、会计学硕士、西藏民族学院邓小军，中国注册会计师、会计学硕士、北京国华电力有限公司曾萍，中国注册会计师、会计学硕士、新华人寿保险股份有限公司李永梅等。本套丛书由赵西卜总纂并定稿。

在本套丛书编写过程中，尽管我们力争做到全面考虑、结构严谨、准确表达准则思想内容和操作方法，但限于我们的水平，难免存在这样或那样的不足，恳请各位同仁不吝指正，以便进一步充实和完善。

赵西卜

2004年5月 于中国人民大学静园

目 录

第一章 资产负债表日后事项	1
一、目的、实施范围和主要内容	1
二、与国际会计准则的主要差异	12
三、会计实务应用	13
四、会计实务中可能出现的问题	47
五、审计应用及其关注要点	49
附录 相关法规摘编	53
 第二章 关联方关系及其交易的披露	59
一、目的、实施范围和主要内容	59
二、与国际会计准则的主要差异	76
三、会计实务应用	78
四、会计实务中可能出现的问题	99
五、审计应用及其关注要点	105
附录 相关法规摘编	113
 第三章 现金流量表	151
一、目的、实施范围和主要内容	151
二、与国际会计准则的主要差异	175
三、会计实务应用	182
四、会计实务中可能出现的问题	206

五、审计应用及其关注要点	212
附录 相关法规摘编	221
第四章 中期财务报告	229
一、目的、实施范围和主要内容	229
二、与国际会计准则的主要差异	241
三、会计实务应用	243
四、会计实务中可能出现的问题	286
五、审计应用及其关注要点	291
附录 相关法规摘编	296
 主编简介	 324

第一章 资产负债表日后事项

一、目的、实施范围和主要内容

（一）目的和实施范围

财务报告反映企业在规定日期（资产负债表日）的财务状况、经营成果以及截止到规定日期为止的现金流量的变动情况。在实际工作中，有些交易或事项是在资产负债表日以后、财务报告批准报出日之前发生的，而且这些交易或事项对企业报告期的财务状况、经营成果以及现金流量可能会产生较大的影响。为了使财务报告的使用者能够全面、客观地了解企业的财务信息，企业就必须评价这些交易或事项，以确定这些交易或事项是否应调整将要报出的报告期的财务报告，或仅仅在附注中进行说明，以便使用者能够获取与公布日最为相关的可以利用的信息。基于这样的目的，财政部于1998年5月12日以财会字〔1998〕14号文件发布了《企业会计准则——资产负债表日后事项》，规范资产负债表日以后、财务报告批准报出日之前发生的交易或事项的会计核算和相关信息的披露，准则自1998年1月1日起施行。

经济的发展导致了許多复杂经济业务的产生，准则原有内容显示出一定的局限性，为提高会计信息质量，财政部于2003年4月14日以财会字〔2003〕12号文件发布通知，就调整事项、非调整事项、股利、持续经营等四个方面对《企业会计准则——资

产负债表日后事项》进行了详细修订，并指出，执行此项准则的企业在编制 2003 年年报时，对比较会计报表所属期间涉及现金股利分配（或分配给投资者利润）的事项应追溯调整。修订后的准则自 2003 年 7 月 1 日起在股份有限公司及执行《企业会计制度》或《金融企业会计制度》的其他企业施行。

（二）主要内容

《企业会计准则——资产负债表日后事项》，主要规范了企业资产负债表日后事项的会计核算和相关信息披露的内容和方法。其主要内容包括引言、定义、调整事项、非调整事项、股利、持续经营以及附则共 7 个方面。

第一，引言部分主要说明了资产负债表日后事项准则的目的，指出《企业会计准则——资产负债表日后事项》规范企业资产负债表日后事项的会计核算和相关信息披露。修订后的准则在准则内容中单列了持续经营部分，更为清楚地指出了本准则适用的编制会计报表的基础，并规范了相应的披露要求。

第二，定义部分主要规定了资产负债表日后事项和财务报告批准报出日的具体定义，指出：资产负债表日后事项是资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的需要调整或说明的有利或不利事项；财务报告批准报出日是指董事会或类似机构批准财务报告报出的日期。

理解资产负债表日后事项概念时，应当注意以下几点：

（1）资产负债表日后事项被限定在一个特定的期间内，即年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的事项。资产负债表日后事项是对资产负债表日存在状况的一种补充和说明，其会计处理和信息披露体现在对外提供的财务会计报告中，亦即定义中所说财务报告不包括为企业内部管理部门提供的内部会计报表。

(2) 本准则中的“年度资产负债表日”是指12月31日，但资产负债表日后事项不含12月31日发生的事项。如果母公司在外国，或子公司在外国，无论国外母公司或子公司是如何确定会计年度的，其向国内提供的会计报表均应按照我国对会计年度的规定，提供相应期间的会计报表，而不能以国外母公司或子公司确定的会计年度作为依据。

(3) 财务报告批准报出日是指董事会或类似机构批准财务报告报出的日期，通常是指对财务报告的内容负有法律责任的单位或个人批准财务报告向企业外部公布的日期，这里的“对财务报告的内容负有法律责任的单位或个人”，一般是指所有者、所有者中的多数、董事会或类似的管理单位。

对于财务报告批准报出日的正确理解，直接影响到资产负债表日后事项涵盖期间的明确划分。对上市公司而言，在这个期间内涉及几个日期，包括完成财务报告编制日、注册会计师出具审计报告日、董事会批准财务报告可以对外公布日、实际对外公布日等。资产负债表日后事项以报告年度次年的1月1日起（含1月1日），但应以哪个日期为截止日期呢？通常而言，财务报告实际对外公布日通常不早于董事会批准财务报告对外公布的日期。董事会批准财务报告可以对外公布日与实际对外公布日之间发生的与资产负债表日后事项有关的事项，由此影响财务报告对外公布日期的，应以董事会再次批准财务报告对外公布的日期为截止日期。如果由此影响审计报告的内容和结果的，按照独立审计准则的规定，注册会计师可以签署双重报告日期，即保留原定审计报告日，并就该期后事项注明新的审计报告日；或更改审计报告日期，即将原定审计报告日推迟至完成追加审计程序时的审计报告日。根据《中华人民共和国公司法》的规定，董事会有权制订公司的年度财务预算方案、决算方案、利润分配方案和弥补亏损方案，因此对于上市公司来说，财务报告批准报出日即指

董事会批准财务报告报出的日期。

(4) 资产负债表日后事项包括自年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的所有有利事项和不利事项。对于有利和不利事项，均按同一原则处理，即如果属于调整事项，对有利和不利的调整事项都应按本准则的规定，在进行相关的账务处理后，调整报告年度的会计报表；如果属于非调整事项，对有利和不利的非调整事项均应在报告年度的会计报表附注中披露。

(5) 资产负债表日后事项不等同于企业所有日常经济事项，而是指在以上所指特定期间发生的与资产负债表日存在状况有关，或虽与资产负债表日存在状况无关、但属于重大的事项，因为这些事项的发生可能会影响资产负债表日编制的财务报告的有关数据，或财务报告使用者可能会对资产负债表日编制的财务报告产生疑惑，因此需要做出特别处理。

第三，准则第三部分为调整事项，给出了调整事项的定义，列举了四类调整事项的例子并规定了调整事项的处理原则。

(1) 调整事项的定义。本准则中所称调整事项，是对资产负债表日存在的情况提供进一步证据的事项，以确定资产负债表日提供的财务信息是否与事实相符。这类事项所提供的新的或进一步的证据，有助于对资产负债表日存在状况的有关金额做出重新估计，并据此对资产负债表日所反映的收入、费用、资产、负债以及所有者权益进行调整。

调整事项的判断标准为：“资产负债表日后获得新的或进一步的证据，有助于对资产负债表日存在状况的有关金额作出重新估计”。这反映了调整事项的两个特点：①在资产负债表日或以前已经存在，资产负债表日后得以证实；②对按资产负债表日存在状况编制的会计报表产生重大影响。企业应当在明确资产负债表日后事项的基础上依照调整事项的判断标准正确区分调整事项和非调整事项。

(2) 调整事项的内容。准则以举例的方式,列举了以下四类调整事项的内容:

①已证实某项资产在资产负债表日已减值,或为该项资产已确认的减值损失需要调整。这一类事项包含了两种情况:其一是指在年度资产负债表日以前,或在年度资产负债表日,根据当时资料判断某项资产可能发生了损失或永久性减值,但没有最后确定是否会发生,而在年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间,所取得的新的或进一步的证据能证明该事实成立,即某项资产已经发生了损失或永久性减值,此种情况下应当将资产减值作为调整事项,对资产负债表日的资产计提减值或跌价准备;其二是在资产负债表日已对某项资产计提了减值或跌价准备,但在年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间,所取得的新的或进一步的证据表明在资产负债表日对此项资产计提的准备金额不够准确,应当重新估计并予以修正。

②表明应将资产负债表日存在的某项现时义务予以确认,或已对某项义务确认的负债需要调整。此类事项与资产负债表日存在的或有事项相联系,是在资产负债表日后事项涵盖的会计期间内或有事项消除不确定性时对或有事项某种结果的处理。或有事项是由过去的交易或事项形成的一种状况,其结果须由未来不确定性事件的发生或不发生加以证实。在资产负债表日后事项涵盖的会计期间内如果发生了能对或有事项的结果加以证实的事件,表明与或有事项相关的义务符合确认为负债的条件,并且此项义务在资产负债表日已经客观存在,则应当将此或有事项确认为负债,计入“预计负债”科目,同时按照调整事项的处理原则进行处理。如在资产负债表日已经存在的未决诉讼、未决仲裁、商业票据的背书转让和贴现、产品质量保证等,在资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生事件表明此类事项的履行很可能导致经济利益流出企业,并且该义务的金额能够可靠地计量,就应

当在事件发生时确认为负债，同时调整报表相关科目的数字。如果在资产负债表日已对某项义务确认为负债，但在资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的事件表明原来对该项义务确认的金额不再准确，则应当对此金额重新估计，调整负债的计量金额。

③表明资产负债表所属期间或以前期间存在重大会计差错^①。会计差错是指在会计核算时，由于确认、计量、记录等方面出现的错误。企业发生的会计差错有重大会计差错与非重大会计差错之分。在年度资产负债表日至财务会计报告批准报出日之间发现报告年度的重大会计差错或以前期间存在的重大会计差错，都应当按照调整事项的处理原则进行处理。如为报告年度的重大会计差错，不涉及损益的，调整相关会计科目，同时调整相关会计报表的数字；涉及损益的，通过“以前年度损益调整”科目进行调整，同时调整报告年度相关会计报表的数字；如为以前期间存在的重大会计差错，除按照调整事项进行相应调整外，还应当调整报告年度会计报表相关科目的年初数。

④发生资产负债表所属期间或以前期间所售商品的退回。这一事项是指，在资产负债表日以前或资产负债表日，根据合同规定所销售的物资已经发出，当时认为与该项物资所有权相关的风险和报酬已经转移，货款能够收回，根据收入确认原则确认了收入并结转了相关成本。即在资产负债表日企业确认为已经销售，并在会计报表上反映。但在资产负债表日后至财务报告批准报出

^① 这里需要说明的是，《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》第17条规定：年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间发现的报告年度的会计差错及以前年度的非重大会计差错，应按照资产负债表日后事项的规定处理，即作为调整事项进行处理。但新修订的资产负债表日后事项准则列举的调整事项只包括报告年度及以前期间的重大会计差错，对非重大的会计差错并没有规定具体的处理方法。我们认为，根据重要性原则，对于资产负债表日后发现的属于报告期间及以前期间的非重大会计差错如果影响损益，可以直接调整发现期间的净损益，其他项目也一并调整；如不影响损益，也可直接调整发现期间的相关项目。

日之间所取得的证据证明该批已确认为销售的物资确实已经退回，应作为调整事项进行相关的账务处理，并调整资产负债表日编制的会计报表有关收入、费用、资产、负债、所有者权益等项目的数字。需要说明的是，资产负债表日后事项中的销售退回，既包括报告年度销售的物资，在报告年度的资产负债表日后退回；也包括报告年度前销售的物资，在报告年度的资产负债表日后退回。值得注意的是，除了资产负债表日后事项规范的销售退回事项外，其他销售退回的处理原则及方法，按照企业会计准则有关收入确认及计量的规定执行。

(3) 调整事项的处理原则。企业应就调整事项，对资产负债表日所确认的资产、负债和所有者权益，以及资产负债表日所属期间的收入、费用等进行调整。简单地说，资产负债表日后发生的调整事项应当如同资产负债表所属期间发生的事项一样，不仅需要调账，而且需要调表。

由于资产负债表日后事项发生在次年，上年度的有关账目已经结转，特别是损益类科目在结账后已无余额，因此，资产负债表日后发生的调整事项可以分别以下情况处理：①涉及损益的事项，通过“以前年度损益调整”科目核算；②涉及利润分配调整的事项，直接在“利润分配——未分配利润”科目核算；③不涉及损益以及利润分配的事项，调整相关科目。

通过上述账务处理后，还应同时调整会计报表相关项目的数字。这里的会计报表包括资产负债表、利润表及其相关附表和现金流量表的补充资料内容，但不包括现金流量表正表。调整的数字包括：①资产负债表日编制的会计报表相关项目的数字；②当期编制的会计报表相关项目的年初数；③提供比较会计报表时，还应调整相关会计报表的上年数；④如果涉及会计报表附注内容的，还应当调整会计报表附注相关项目的数字。

第四，准则第四部分为非调整事项，给出了非调整事项的定义

义，列举了十二类非调整事项的例子并规定了非调整事项的处理原则。

(1) 非调整事项的定义。本准则所称非调整事项，是资产负债表日以后才发生或存在的事项，这类事项不影响资产负债表日存在的状况，但如不加以说明，将会影响财务报告使用者做出正确估计和决策，因此需要在会计报表附注中予以披露。

(2) 非调整事项的内容。准则同样采取列举的方式列示了数项非调整事项：

①股票和债券的发行。这一事项是指，企业在资产负债表日以后发行股票、债券等。企业发行股票或债券是比较重大的事项，虽然这一事项与企业资产负债表日的存在状况无关，但应对这一事项做出披露，以使财务报告使用者了解与此有关的情况及可能带来的影响。

②资本公积转增资本。资本公积转增资本虽然不改变所有者权益总数，但是改变所有者权益构成比例，同时变更注册资本需要经过工商行政管理部门变更登记，程序复杂，因此不作为调整事项进行会计处理。但这一事项对企业的财务状况产生重大影响，因此需要在报表附注中加以披露。

③对外巨额举债。这一事项是指在资产负债表日后发生的大规模举债行为，虽然不影响资产负债表日存在的状况，但属于企业重大事项，举债后将会对企业的风险构成、财务指标产生重大影响，不加以披露会使会计报告使用者误解企业的实际情况，进而影响到他们的决策，因此作为非调整事项在会计报表附注中加以披露。

④对外巨额投资。这一事项是指企业在资产负债表日后决定对一个企业的巨额投资。这一事项与企业发行股票或债券相同，也属于企业的重大事项，虽然这一事项与企业资产负债表日存在状况无关，但应对这一事项进行披露，以使财务报告使用者了解