

第六节 财务报表附注披露

知识点：附注的主要内容

1. 企业的基本情况
2. 财务报表的编制基础
3. 遵循企业会计准则的声明
4. 重要会计政策和会计估计
5. 会计政策和会计估计变更以及差错更正的说明
6. 重要报表项目的说明
7. 其他需要说明的重要事项
8. 有助于财务报表使用者评价企业管理资本的目标、政策及程序的信息

知识点：分部报告

(一) **经营分部**的认定：经营分部，是指企业内**同时**满足下列条件的组成部分：

- (1) 该组成部分能够在日常活动中**产生收入、发生费用**；
- (2) 企业管理层能够**定期评价**该组成部分的经营成果，以决定向其配置资源、评价其业绩；
- (3) 企业能够取得该组成部分的财务状况、经营成果和现金流量等有关会计信息。

具有相似经济特征的两个或多个经营分部，在**同时满足**下列条件时，可以合并为一个**经营分部**：

- (1) 各单项产品或劳务的性质相同或相似。
- (2) 生产过程的性质相同或相似。
- (3) 产品或劳务的客户类型相同或相似。
- (4) 销售产品或提供劳务的方式相同或相似。
- (5) 生产产品或提供劳务受法律、行政法规的影响相同或相似。

(二) **报告分部**的确定：

1. 重要性标准的判断：

企业应当以经营分部为基础确定报告分部。

经营分部满足下列条件**之一**的，应当确定为报告分部：

- (1) 该分部的**分部收入**占所有分部收入合计的 **10%或者以上**。
- (2) 该分部的**分部利润（亏损）**的绝对额占所有盈利分部利润合计额或者所有亏损分部亏损合计额的绝对额两者中较大者的 **10%或者以上**。
- (3) 该分部的分部资产占所有分部资产合计额的 **10%或者以上**。

2. **低于 10%**重要性标准的选择：

经营分部未满足上述 10%重要性标准的，可以按照下列规定确定报告分部：

- (1) 企业管理层认为披露该经营分部信息对会计信息使用者有用的，可以将其确定为报告分部。
- (2) 将该经营分部与一个或一个以上的具有相似经济特征、满足经营分部合并条件的其他经营分部合并，作为一个报告分部。
- (3) 不将该经营分部直接指定为报告分部，也不将该经营分部与其他未作为报告分部的经营分部合并为一个报告分部的，企业在披露分布信息时，应当将该经营分部的信息与其他组成部分的信息合并，作为其他项目单独披露。

3. 报告分部 75%的标准：

企业的经营分部达到规定的 10%重要性标准认定为报告分部后，确定为报告分部的经营分部的对外交易收入合计额占合并总收入或企业总收入的比重应当**达到 75%**的比例。

如果未达到 75%的标准，企业必须增加报告分部的**数量**，将其他未作为报告分部的经营分部纳入报告分部的范围，直到该比重达到 75%。

4. 报告分部的数量：

报告分部的数量通常**不应当超过 10 个**。

如果报告分部的数量超过 10 个，企业应当考虑将具有相似经济特征、满足经营分部合并条件的报告分部进行合并，以使合并后的报告分部数量不超过 10 个。

5. 为提供可比信息确定报告分部

考虑不同会计期间分部信息的可比性和一致性。

知识点：关联方披露

（一）关联方关系的认定：

关联方关系的存在是以控制、共同控制或重大影响为前提条件的。

在判断是否存在关联方关系时，应当遵循**实质重于形式**的原则。

从一个企业的角度出发，与其存在关联方关系的各方包括：

① 企业与企业 之间存在关联方关系	控制	(1) 该企业的母公司（直接、间接、直接和间接）
		(2) 该企业的子公司（直接、间接、直接和间接）
		(3) 与该企业受同一母公司控制的其他企业。
	共同控制	(1) 对该企业实施共同控制的投资方。（直接和间接）
		(2) 该企业的合营企业。（合营企业的子公司）
	重大影响	(1) 对该企业施加重大影响的投资方。（直接和间接）
(2) 该企业的联营企业。（联营企业的子公司）		
② 企业与人 之间存在关联关系	主要投资者个人	(1) 该企业的主要投资者个人。
		(2) 关系密切的家庭成员。
	关键管理人员	(1) 该企业或其母公司的关键管理人员。
		(2) 关系密切的家庭成员。

主要投资者个人	是指能够控制、共同控制一个企业或者对一个企业施加重大影响的 个人投资者 。
关键管理人员	主要包括董事长、董事、董事会秘书、总经理、总会计师、财务总监、主管各项事务的副总经理以及行使类似决策职能的人员等。
关系密切的家庭成员	父母、配偶、兄弟、姐妹和子女等。

③ 企业间接与企业 之间存在关联关系	主要投资者个人	(1) 该企业主要投资者个人控制、共同控制的其他企业。
		(2) 关系密切的家庭成员控制、共同控制的其他企业。
	关键管理人员	(1) 该企业关键管理人员控制、共同控制的其他企业。
		(2) 关系密切的家庭成员控制、共同控制的其他企业。
④ 不构成关联方 关系情况	<p>1. 与该企业发生日常往来的资金提供者、公用事业部门、政府部门和机构，以及因与该企业发生大量交易而存在经济依存关系的单个客户、供应商、特许商、经销商和代理商之间，不构成关联方关系。</p> <p>2. 与该企业共同控制合营企业的合营者之间，通常不构成关联方关系。</p> <p>3. 仅仅同受国家控制而不存在控制、共同控制或重大影响关系的企业，不构成关联方关系。</p> <p>4. 受同一方重大影响的企业之间不构成关联方。</p>	
该企业关键管理人员提供服务的提供方与服务接受方	(1) 服务 接受方 在编制财务报表时，应当将服务提供方作为关联方进行相关披露。服务接受方可以不披露服务提供方所支付或应支付给服务提供方有关员工的报酬，但应当披露其接受服务而应支付的金额。	
	(2) 服务 提供方 在编制财务报表时，不应仅仅因为向服务接受方提供了关键管理人员服务就将其认定为关联方，而应当按照《企业会计准则第 36 号——关联方披露》判断双方是否构成关联方并进行相应的会计处理。	

（二）关联方交易的**类型**：

(1) 购买或销售商品；(2) 购买或销售除商品以外的其他资产；(3) 提供或接受劳务；(4) 担保；(5) 提供资金（贷款或股权投资）；(6) 租赁；(7) 代理；(8) 研究与开发项目的转移；(9) 许可协议；(10) 代表企业或由企业代表另一方进行债务结算；(11) 关键管理人员薪酬。

（三）关联方的**披露**：

(1) 企业无论是否发生关联方交易，均应当在附注中披露与该企业之间存在**直接控制关系**的母公司和子公司有关的信息。

(2) 企业与关联方发生关联方交易的，应当在附注中披露该关联方关系的性质、交易类型及交易要素。

(3) 对外提供合并财务报表的，对于已经包括在合并范围内各企业之间的交易不予披露。

经典例题

【多选题】不考虑其他因素，下列单位和个人中属于甲公司关联方的有（）。

- A. 甲公司的联营企业
- B. 甲公司控股股东的财务总监
- C. 甲公司的合营企业的另一合营方
- D. 持有甲公司 5% 股权且向甲公司派有一名董事的股东

答案：ABD

解析：选项 C，与该企业共同控制合营企业的合营方之间，通常不构成关联方关系。

【单选题】在不考虑其他因素的情况下，下列各项中，不属于甲公司关联方的是（）。

- A. 甲公司总经理的儿子控制的乙公司
- B. 甲公司母公司的财务总监
- C. 与甲公司共同投资设立合营企业的合营方丙公司
- D. 甲通过控股子公司间接拥有 30% 股权并能施加重大影响的丁公司

答案：C

解析：根据准则规定，在没有其他关联方关系的情况下，仅因为某一合营企业的共同合营者，不能认定各合营者之间是关联方。

【单选题】不考虑其他因素，下列各项中，构成甲公司关联方的是（）。

- A. 与甲公司同受乙公司重大影响的长江公司
- B. 与甲公司存在长期业务往来，为甲公司供应 40% 原材料的黄河公司
- C. 与甲公司共同出资设立合营企业的合营方长城公司
- D. 对甲公司具有重大影响的个人投资者丙全额出资设立的黄山公司

答案：D

解析：该企业主要投资者个人控制、共同控制或施加重大影响的其他企业构成关联方。

第七节 中期财务报告

知识点：中期财务报告的定义及其构成

“中期”是指短于一个完整的会计年度（自公历 1 月 1 日起至 12 月 31 日止）的报告期间，它可以是一个月、一个季度或者半年，也可以是其他短于一个会计年度的期间。

中期财务报告包括月度财务报告、季度财务报告、半年度财务报告，也包括年初至本中期末的财务报告。

中期财务报告至少应当包括以下部分：

- (1) 资产负债表；
- (2) 利润表；
- (3) 现金流量表；
- (4) 附注。

知识点：中期财务报告的编制要求

(一) 中期财务报告应遵循的原则

- 1. 与年度财务报告相一致的会计政策
- 2. 重要性原则

重要性程度的判断应当以中期财务数据（既包括本中期、也包括年初至本中期）为基础，而不得以预计的年度财务数据为基础。

- 3. 及时性原则

(二) 中期合并财务报表和提供母公司财务报表编制要求

- 1. 上年度编报合并财务报表的企业，其中期财务报告也应当编制合并财务报表，与上年度合并财务报表相一致。但当年新企业会计准则有新的规定除外。

2. 上年度财务报告包括了合并财务报表，但报告中期内处置了所有应纳入合并范围的子公司的，中期财务报告应包括当年子公司处置前的相关财务信息。

3. 企业在报告中期内新增子公司的，在中期末就应当将该子公司财务报表纳入合并财务报表的合并范围。

4. 应当编制合并财务报表的企业，如果在上年度财务报告中除了提供合并财务报表之外，还提供了母公司财务报表，那么在中期财务报告中除了应当提供合并财务报表之外，也应当提供母公司财务报表。

（三）比较财务报表编制要求

中期财务报告，应当按照下列规定提供比较财务报表：

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。其中，上年度可比期间的利润表包括：上年度可比中期的利润表和上年度年初至上年可比中期末的利润表。

3. 年初至本中期末的现金流量表和上年度年初至上年可比本期末的现金流量表。（没有本中期的数据）

（四）中期财务报告的确认与计量

1. 中期财务报告的确认与计量的基本原则

（1）中期财务报告中各会计要素的确认和计量原则应当与年度财务报表所采用的原则相一致。

（2）中期会计计量应当以年初至本中期末为基础，财务报告的频率不应当影响年度结果的计量。

（3）企业在中期不得随意变更会计政策，应当采用与年度财务报表相一致的会计政策。

2. 季节性、周期性或者偶然性取得的收入的确认和计量

企业取得季节性、周期性或者偶然性收入，应当在发生时予以确认和计量，不应当在中期财务报表中预计或者递延，但会计年度末允许预计或者递延的除外。

3. 会计年度中不均匀发生的费用的确认与计量

在编制中期财务报告时，企业在会计年度中不均匀发生的费用，应当在发生时予以确认和计量，不应当在中期财务报表中预提或者待摊，但会计年度末允许预提或者待摊的除外。

（五）中期会计政策变更的处理

企业在中期如果发生了会计政策的变更，应当按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定处理，并按照准则规定在财务报表附注中作相应披露。

知识点：中期财务报告附注的编制要求

（一）中期财务报告附注编制的基本要求

中期财务报告附注应当以“年初至本中期末”为基础进行披露，而不应当仅仅披露本中期所发生的重要交易或者事项。

经典例题

【多选题】下列各项中，属于中期财务报告的有（ ）。

A. 月度财务报告

B. 季度财务报告

C. 半年度财务报告

D. 年初至本中期末的财务报告

答案：ABCD

解析：中期财务报告，是指以中期为基础编制的财务报告。中期，是指短于一个完整的会计年度的报告期间。中期财务报告包括月度财务报告、季度财务报告或者半年度财务报告，当然也包括年初至本中期末的财务报告。

本章小结

