

资产负债表日后事项涵盖期间起始日之修正

车玉华^a, 周鸣钟^b

(哈尔滨商业大学 a. 会计学院; b. 英才学院, 黑龙江 哈尔滨, 150028)

[摘要] 在财政部颁布的《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》中,以资产负债表日为资产负债表日后事项涵盖期间的起始日,但在实务中却以资产负债表日次日为起始日。以资产负债表日为起始日是简单借鉴英国会计准则引起的,但也存在当时部门规章对法律期间设定不重视的因素。为了解决以资产负债表日为起始日可能产生的问题,1998年财政部制定了《〈企业会计准则——资产负债表日后事项〉指南》,通过补充解释说明资产负债表日后事项不含12月31日发生的事项,这也符合当时《民法通则》的规定。然而《〈企业会计准则——资产负债表日后事项〉指南》和《民法通则》由于不具备相应的法律属性,并不能解决资产负债表日后事项涵盖期间的起始日问题。在法律精细化的今天,应通过立法修正资产负债表日之次日为资产负债表日后事项涵盖期间的起始日。

[关键词] 资产负债表日; 法律效力; 日后事项; 资产负债表日次日; 涵盖期间

[中图分类号] F275 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 2096-3300 (2020) 01-0040-06

在中华人民共和国财政部颁布的《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》中,将资产负债表日后事项定义为“资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的有利或不利事项”。单从定义上来看,日后事项的起始日为资产负债表日,终结日为财务报告批准报出日,二者之间的时间段即为资产负债表日后事项的涵盖期间。然而在会计实务中却以资产负债表日次日为起始日,以财务报告批准报出日为终结日,将资产负债表日后事项涵盖的期间界定为二者之间的时间段。显然,准则中的定义与实务中的界定互相矛盾,二者之间相差一天,即资产负债表日当天。那么,资产负债表日这一天是否应当计入资产负债表日后事项的涵盖期间呢?

一、分歧: 日后事项涵盖期间起始日的差异

(一) 规章中以资产负债表日作为起始日

资产负债表日就是出资产负债表的当日。在中国会计年度中,资产负债表日一般是指每年12月31日。在1998年的会计准则中,首次给出资产负债表日后事项的定义:“自年度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事项”。2003年,财政部对会计准则进行了修订,将日后事项定义改为“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”。这次修订删除了1998年定义中的“年度”,这意味着资产负债表日不再局限于12月31日,还将中期资产负债表日如半年度末、季度末、月末等

收稿日期: 2020-01-10

作者简介: 车玉华 (1965-), 女, 黑龙江双城人, 副教授, 硕士, 研究方向: 会计理论和实务操作;

周鸣钟 (1998-), 男, 福建福州人, 本科生, 研究方向: 会计制度。

纳入日后事项的范围。同时对“事项”增加了定语“有利或不利”,其实在1998年国际上就已经有此说法,中国当时并未采用,是因为不论有利还是不利事项,中国都采用同一原则处理,所以不加以区分。2006年财政部对会计准则进行修订,再次对日后事项的定义进行修改,将2003年定义中“需要调整或说明的”删除,改为“资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的有利或不利事项”。

从概念的修改历程来看,为了使会计制度能更好地和中国经济发展相适应,更好地与国际接轨,财政部对资产负债表日后事项定义进行了多次修改。但是自1998年以来,资产负债表日一直作为日后事项涵盖期间的起始日,此表述始终没有改变。

(二) 实务中以资产负债表日次日作为起始日

然而,实践中资产负债表日后事项涵盖期间的起始日却不是资产负债表日。中国注册会计师协会主编的注册会计师全国统一考试辅导教材《会计》认为:“资产负债表日后事项涵盖的期间是自资产负债表日次日起至财务报告批准出日止的一段时间。”^[1]即资产负债表日后事项起始日为资产负债表日之次日。财政部会计资格评价中心主编的2017年度全国会计专业技术资格考试辅导教材《中级会计实务》中的相关定义与中国注册会计师协会主编的注册会计师全国统一考试辅导教材《会计》基本一致,只是将起始日表述为“资产负债表日后”。书中还给出了资产负债表日后事项具体的起始日以及终结日。起始日为:(1)报告年度次年的1月1日;(2)报告期间下一期的第一天。终结日为:(1)董事会批准财务报告对外公布的日期;(2)类似机构批准财务报告对外公布的日期^[2]。

不管中国注册会计师协会认为的“资产负债表日次日”,还是财政部会计资格评价中心认为的“资产负债表日后”,都可以明确资产负债表日后事项涵盖期间的起始日——资产负债表日的次日。

(三) 会计学界没有相关的深入研究

既然规章和实务操作存在不同,会计学理论界

有何看法呢?对中国知网2019年12月29日之前的所有文献,以“资产负债表日”为关键词检索,可查到相关文献1651条;以“资产负债表日次日”为关键词检索可查到相关文献3条,但相关文献也仅仅是在概念中援用注册会计师全国统一考试辅导教材的说法,如李志伟的《资产负债表日后调整事项思考》^[3];再进一步选取篇名为“资产负债表日后事项”+摘要为“期间”或“区间”检索,得到17篇文献,逐个查阅,仅仅只有一篇论文《实施资产负债表日后事项准则的几个问题》提出根据《中华人民共和国会计法》的推算,日后事项计算区间应包括资产负债表日,然而实际操作中却并不包括这一天^[4],尽管没有提出分析和对策,但这是笔者所查阅到的仅有的理论界对资产负债表日后事项开始时间的质疑。

二、引鉴:各国(地区)资产负债表日后事项定义的比较

自1997年开始,为了规范当时极度混乱的上市公司,中国大量借鉴国际惯例和国际会计准则,相继颁布了16个具体会计准则,其中包括1998年颁布的《企业会计准则——资产负债表日后事项》。在会计国际化的背景下,中国企业会计准则体系在整体框架内容实质上实现了国际趋同,并得到了有效实施。为此,1998年制定,并在2003、2006年修订的《企业会计准则——资产负债表日后事项》会参考和借鉴国际会计准则和相关国家(地区)会计准则的做法。了解国际会计准则及其他各国(地区)对资产负债表日后事项涵盖期间的规定,对中国日后事项涵盖期间起始日的界定有一定的借鉴意义。

笔者整理了国际会计准则(IAS)、英国标准会计实务公告(SSAP)、澳大利亚会计准则(AASB)、加拿大特许会计师协会手册、香港会计准则(HKAS)和中国台湾财务会计准则中关于资产负债表日后事项的定义。由于中国对资产负债表日后事项的起始日最初的法定定义来源于1998年中国的

《企业会计准则》，并且之后的法律对此并未进行修改，所以使用1998年的相关定义作为中国《企业会计准则》中对资产负债表日后事项的定义。同时，出于方便比较的目的，标明了中国当时公布的英文版本。由于本文重在探讨资产负债表日后事项的涵盖期间，所以只截取各国（地区）定义中对资产负债表日后事项涵盖期间的表述。具体信息如表1所示。

表1 各国（地区）资产负债表日后事项涵盖期间

Tab. 1 The Coverage Period of the Events After the Balance Sheet Date in Various Countries and Regions

序号	准则与术语	对应定义之涵盖期间	定义原文之涵盖期间
1	中国《企业会计准则》-资产负债表日后事项	between the balance sheet date and the date on which the financial statements are authorised	自年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间
2	国际会计准则-Events after the reporting period	在报告期结束和财务报表批准报出日之间	between the end of the reporting period and the date that the financial statements are authorised
3	英国标准会计实务公告 - Accounting for post balance sheet events	资产负债表日至财务报表经董事会批准之日之间	between the balance sheet date and the date on which the financial statements are approved by the board of directors
4	澳大利亚会计准则 - Events Occurring After Reporting Date	在报告期结束和财务报表批准报出日之间	between the end of the reporting period and the date when the financial statements are authorised... (b) ...arise after the reporting period
5	加拿大特许会计师协会手册 - Subsequent Events	财务报表日后	subsequent to the financial statement date
6	中国香港会计实务准则 - Events after the Reporting Period	在报告期结束和财务报表批准报出日之间	between the end of the reporting period and the date when the financial statements are authorised
7	中国台湾财务会计准则公报 - 期后事项	财务报告期间结束后日至查核报告日之间	財務報導期間結束日后至查核報告日之間

注：资料通过以下官方网站公开获取：

1: http://www.law-lib.com/law/law_view.asp?id=66967

2: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias10>

3: <https://library.croneri.co.uk/ssap17>

4: https://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB110_08-15.pdf

5: <https://www.bdo.ca/getattachment/0acf096c-dd1e-465b-ae6e-571b227b3ffe/attachment.aspx>

6: http://app1.hkicpa.org.hk/ebook/HKSA_Members_Handbook_Master/volumeII/hkas10.pdf

7: <http://www.ardf.org.tw/ardf.html>

其中中国台湾财务会计准则公报所定义的是期后事项，而中国大陆地区对期后事项的定义是在审计准则中体现。由于审计是对会计报表发表审计意见，因此资产负债表日后事项在一定程度上可以认为就是审计上的期后事项，由于在《中国注册会计师审计准则》中，对期后事项起始日的定义与会计

准则中对资产负债表日后事项起始日的定义一致，所以在此参考中国台湾会计准则公报中对期后事项的定义是有一定意义和价值的^[5]。

通过表1可以发现日后事项涵盖期间起始日的表述上，中国大陆和英国是相同的，是以资产负债表日（the balance sheet date）为起始日；中国香港、

澳大利亚、加拿大以及国际会计准则都强调“the end of”“after”“subsequent to”资产负债表日为日后事项涵盖期间起始日。中国台湾明确“财务报导期间结束后”为涵盖期间起始日,见表2。在文

字表述上中国大陆仅和英国相同,而和其他各国(地区)的会计准则相异。换言之,其他各国(地区)在日后事项涵盖期间起始日方面都不存在资产负债表日、资产负债表日次日的分歧。

表2 日后事项涵盖期间起始日的分类

Tab.2 Classification of the Start of Events after the Balance Sheet Date

序号	涵盖期间起始日	代表国(地区)
1	资产负债表日	中国大陆(资产负债表日)、英国(the balance sheet date)
2	资产负债表日后	国际会计准则(after the reporting period)、中国香港(the end of the reporting period)、澳大利亚(after the reporting date)、加拿大(subsequent to the financial statement date)、中国台湾(财务报导期间结束后)

三、探因: 日后事项涵盖期间起始日之确立

(一) 资产负债表日次日何以成为涵盖期间的起始日

《企业会计准则——资产负债表日后事项》由财政部制定,其目的是为了规范企业相关信息的披露。按要求披露相关信息是企业的一项法定义务,而相关信息的涵盖期间始于资产负债表日,止于财务报告批准报出日,此期间构成法律期间,对于超出该期间的事项企业不承担披露信息的义务。义务的明确性要求履行该义务的期间必须明确,这就要求期间有清晰的起始日和终结日。

《企业会计准则》以规章的形式明确了资产负债表日后事项的涵盖期间,表示为“资产负债表日至财务报告批准报出日”,即资产负债表日为该期间的起始日。然而,如果以资产负债表日当日为起始日,就会产生资产负债表日当日会分别计入前后2个会计年度的问题。

如何避免冲突,解决以资产负债表日为起始日所可能产生的问题,财政部另辟蹊径,采取解释说明的方式。1998年《企业会计准则——资产负债表日后事项》颁布后不久,财政部又出台了一份相关指南,即《〈企业会计准则——资产负债表日后事项〉指南》(以下简称《指南》)。《指南》中对资产负债表日后事项的定义与《企业会计准则》一致,同

时还说明:根据《会计法》的规定,会计年度自公历1月1日起至12月31日止,因此“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^[6]。该说明中的“但”字用得非常微妙:按财政部颁布的《企业会计准则》的理解是“资产负债表日”当天应包含在内;“但”字,体现出了《指南》中的理解是不符合《企业会计准则——资产负债表日后事项》原文的,进一步说,是与企业会计准则中的定义相矛盾的。

与此同时,财政部会计司还通过讲座、指导等方式向社会宣传,进一步确定资产负债表日后事项所涵盖的期间。这个期间应当从报告年度次年的1月1日起算,而以董事会批准财务报告对外公布的日期为截止日期,即资产负债表日至财务报告批准报出日之间^[7]。此后理论和实务中都按《指南》中的解释来处理,即资产负债表日后事项不含12月31日发生的事项。

(二) 为何立法上确定资产负债表日为起始日

1. 是对英国会计准则的简单借鉴

通过比较各国(地区)的会计准则可知,中国《企业会计准则》(1998)规定的“自年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的”,其公布的英文版本与《英国标准会计实务公告》中的相关

定义“between the balance sheet date and the date on which the financial statements are approved by the board of directors”是一致的，并且这种共同点是和多数国家（地区）有明显差异的。为此，可以推定中国制定《企业会计准则——资产负债表日后事项》时，可能借鉴了《英国标准会计实务公告》的规定。然而，当时英美等发达国家的法律体系相对完备，并且英国是实行判例法的国家，还存在先前判例所构成的法律环境，这和中国的制度环境是不同的。会计制度的国际化是中国会计制度改革长期以来所遵循的路径。会计制度的国际化必须借鉴其他国家（地区）的先进做法，但制度的借鉴不等于直接照搬，借鉴的制度必须和中国的制度环境相符合。

2. 当时中国法律对期间的规定较为粗糙

2000年前，中国法律对期间的起算点很少规定，特别是在行政法规、地方法规和行政规章中，法律期间的计算并未受到应有的重视。如1988年施行的《中华人民共和国企业法人登记管理条例》规定，若企业法人领取营业执照之后连续满6个月没有开展业务经营活动，或停止经营活动累计满一年的，按歇业处理。这里的“六个月”或“一年”的起算点，是指领取执照之当日，还是指领取执照之次日，立法上并未予以必要的明确^[8]。

1998年《企业会计准则——资产负债表日后事项》制定时，有些法律对期间的起始日有明确的规定。1986年的《民法通则》第154条规定，民法所称的期间按照公历年、月、日、小时计算。如果规定按照小时来计算期间的，那么从规定时开始计算；如果规定按照日、月或者年来计算期间的，那么开始的当天不算入该期间，而从下一天开始计入该期间^①。由于《民法通则》作为调整人们之间财产关系和人身关系的民事基本规范，为广大人民群众熟知，所以制度的制定者有可能把《民法通则》对期间的规定预设于会计制度的背景中。由于资产负债表一般是按年来计算期间的，“开始的当天不算入，

从下一天开始计算”。这就可以解释尽管《指南》调整了《企业会计准则——资产负债表日后事项》中日后事项涵盖期间的起始日，却没有产生适用上的冲突。

四、修正：应当立法确定涵盖期间的起始日

（一）现有的规定无法解决资产负债表日后事项涵盖期间的起始日问题

1. 《民法通则》并不适用于《会计准则》

民法调整的是平等民事主体之间的关系。《民法通则》第2条规定“民法调整平等主体的公民之间、法人之间、公民和法人之间的财产关系和人身关系。”《民法通则》第3条规定“当事人在民事活动中的地位平等”。民事活动中自愿原则、平等原则是民法的基本原则。会计法是行政法，调整的是国家对会计主体的管理关系，是一种管理和服从的关系。1985年的《会计法》第2条规定“国营企业事业单位、国家机关、社会团体、军队办理会计事务，必须遵守本法。”《会计法》第3条规定了会计机构、会计人员必须按照《会计法》的相关规定来办理会计事务，进行会计核算，实行会计监督。^②和民法的平等、自愿原则不同的是，《会计法》强调的是“必须”，即必须遵守。《民法通则》的规定不能适用于会计制度。

2. 《指南》和准则冲突而不具备法律效力

依照中国《立法法》的规定，不同的法律其效力是不同的。会计准则体系的三个层次是一个逻辑严密、内在一致的有机整体。《企业会计准则》是基本准则，主要是对企业会计确认、计量、报告等问题作出总括规定，对各种业务的会计处理提供了原则性的思路；具体准则是对企业具体业务活动的会计处理作出具体规定；应用指南是对准则在实务应用中的重点和可能遇到的难点提供详细的解释和说明。由于并不是所有准则都存在着这些需要说明的内容和条款，因此也不是每一项具体准则都有对应的应用指南。在准则体系的三个层次中基本准则

的法律地位最高。具体准则是基本准则的要求在具体业务上的落实。而应用指南是具体准则特定内容的细化。应用指南不得突破具体准则对有关问题的规定^[9]。《企业会计准则》是财政部制定的规章,《指南》的规定不得违反财政部的规章和《会计法》的相关规定。该《指南》所明确的“但资产负债表日后事项不含12月31日发生的事项”和《会计法》中确定的“会计年度自公历1月1日起至12月31日止”相冲突,不具备法律效力。

(二) 要通过立法确定资产负债表日后事项涵盖期间的起始日

期间是一个标记时间长短的时间段,短的时间段按小时、日计算,长的时间段按月、年计算。计算时间段离不开起始日和终结日。期间一般由约定、法定和按习惯这几种方式来确定。

如何确定法定期间的起始日?目前中国的立法日益精细化,相关的法律开始明确规范期间问题,如《民法总则》第10章专门规定“期间计算”;《海商法》第13章还专门规定诉讼时效起算时间。对于已经制定的法律,适用中存在争议的,则必须通过法律解释进行补充说明。如《中华人民共和国刑法》第65条规定若犯罪分子被判处有期徒刑以上刑罚,在刑罚执行完毕或者赦免后,如果五年之内再犯,被判处有期徒刑以上刑罚的,认定为累犯,应当从重处罚。2018年北京市检察院在办理案件中就面临“刑罚执行完毕”的起始日问题,即如果“刑罚执行完毕”是指释放日的次日,则构成累犯,从重处罚,而如果“刑罚执行完毕”是指释放日当天,则不构成累犯。为此,北京市人民检察院将如何确定起始日期的请示向最高人民检察院报送。2018年12月25日,最高人民检察院给出批复,根据该批复,“刑罚执行完毕”的起始日期应当为刑满释放之日。^[10]

资产负债表日与资产负债表日次日,仅一日之差,但法律应当严谨周密。要如何解决一日之差的

问题?法律的问题还要靠法律来解决。不应该将资产负债表日作为日后事项涵盖期间的起始日,而应改为“资产负债表日次日”或者“资产负债表日后”。考虑到以资产负债表日次日为起始日,已经为会计界认同和实际采纳,建议财政部修订《企业会计准则》时重新明确:以资产负债表日次日作为资产负债表日后事项涵盖期间的起始日。

注释:

- ①《民法通则》现已废除,新的《中华人民共和国民法总则》第201条也有相关的规定。
- ②该法已经废止,现在实行的2017年《会计法》第2条规定“国家机关、社会团体、公司、企业、事业单位和其他组织(以下统称单位)必须依照本法办理会计事务”。

参考文献:

- [1]中国注册会计师协会.会计——2017年注册会计师全国统一考试辅导教材[M].北京:中国财政经济出版社,2017.
- [2]财政部会计资格评价中心.中级会计实务—2017年度全国会计专业技术资格考试辅导教材[M].北京:经济科学出版社,2017.
- [3]李志伟.资产负债表日后调整事项思考[J].财会通讯,2010(22):82-83.
- [4]王会兰.实施资产负债表日后事项准则的几个问题[J].财会通讯,2002(4):30-32.
- [5]杨桂花,马彦玲.会计日后事项和审计期后事项的比较[J].财会月刊,2007(28):56-58.
- [6]法规介绍.《企业会计准则——资产负债表日后事项》指南[J].注册会计师通讯,1998(7):53-57.
- [7]财政部会计司.第九讲 资产负债表日后事项[J].财务与会计,1999(11):49.
- [8]尹西明.法律期间制度的功能与建构[J].法学论坛,2004(4):37-40,51.
- [9]王新建.国际财务报告准则简介及与中国会计准则比较[M].北京:人民出版社,2008.
- [10]缘杰,杨建军.《关于认定累犯如何确定刑罚执行完毕以后“五年以内”起始日期的批复》理解与适用[N].检察日报,2018-12-30(3).

(下转第75页)

Protection and Utilization of Agricultural Cultural Heritage

—Based on Comparative Analysis of Three Cases

LIN Nenmei, CHEN Qiuhua, QU Feng

(College of Management (College of Tourism), Fujian Agriculture and Forestry University, Fuzhou, 350002 China)

Abstract: To explore the experience of agricultural cultural heritage protection and utilization is conducive to providing method guidance for the agricultural cultural heritage that is exploring the law of protection and utilization or the projects that are needed to apply for the global important agricultural cultural heritage. Combined with the theory of sustainable development, this paper is to select three typical cases of agricultural cultural heritage at home and abroad for comparative analysis and sum up the protection and utilization of agricultural cultural heritage. In order to better protect and utilize the agricultural cultural heritage, the following five points should be done: strictly protecting the core resource area, fully tapping and integrating resources, cultivating brand and new business form, integrating the strength of multi stakeholders and realizing the inheritance of living form.

Key words: agricultural cultural heritage; protection; utilization; case comparison analysis

(责任编辑: 练秀明)

(上接第 45 页)

Amendment to the Start of Events after the Balance Sheet Date

CHE Yuhua^a, ZHOU Mingzhong^b

(a. School of Accounting; b. Honors School, Harbin University of Commerce, Harbin 150028, China)

Abstract: In the Accounting Standards for Enterprises No. 29—Events after the Balance Sheet Date issued by the Ministry of Finance, the balance sheet date is taken as the starting date of the coverage period of the events after the balance sheet date. But in practice, the starting date is the next day of the balance sheet date. Starting from the balance sheet date was simply based on the Statement of Standard Accounting Practice (UK). Besides, it was also due to the Department's lack of attention to the provisions of the legal period. In order to solve the problems that may arise when the balance sheet date is taken as the starting date, the Ministry of Finance made a guideline for the Accounting Standards for Enterprises No. 29—Events after the Balance Sheet Date in 1998 and explained that events after the balance sheet date did not include events that occurred on December 31, which was also in line with the General Civil Law at that time. However, the guideline and the General Civil Law do not have the same legal attribute, so the problem of the starting date of coverage period of the events after the balance sheet date can not be solved. Today, when the law is refined, we should change the starting date of coverage period of the events after the balance sheet date to the next day of the balance sheet date by legislative amendment.

Key words: balance sheet date; legal effect; event after the balance sheet date; the next day of the balance sheet date; coverage period