

# 第四届全国会计知识大赛 主要参阅文件 (财会知识部分)



财政部会计司 审定  
中国财经出版传媒集团 汇编  
二〇二五年五月

# 目 录

## 一、法 律

|                     |   |
|---------------------|---|
| 中华人民共和国会计法 .....    | 2 |
| 中华人民共和国注册会计师法 ..... | 9 |

## 二、行 政 法 规

|                                   |    |
|-----------------------------------|----|
| 总会计师条例 .....                      | 15 |
| 企业财务会计报告条例 .....                  | 18 |
| 国务院关于规范中介机构为公司公开发行股票提供服务的规定 ..... | 24 |

## 三、党中央、国务院政策文件

|                                                     |    |
|-----------------------------------------------------|----|
| 关于进一步加强财会监督工作的意见 .....                              | 27 |
| 国务院办公厅关于进一步规范财务审计秩序促进注册会计师行业健康发展的意见 .....           | 32 |
| 国务院办公厅转发中国证监会等部门《关于进一步做好资本市场财务造假综合惩防工作的意见》的通知 ..... | 36 |

## 四、部 门 规 章

|                         |    |
|-------------------------|----|
| 企业会计准则——基本准则 .....      | 41 |
| 政府会计准则——基本准则 .....      | 46 |
| 会计档案管理办法 .....          | 52 |
| 会计师事务所执业许可和监督管理办法 ..... | 58 |

|                     |    |
|---------------------|----|
| 会计基础工作规范 .....      | 70 |
| 代理记账管理办法 .....      | 82 |
| 注册会计师注册办法 .....     | 87 |
| 注册会计师全国统一考试办法 ..... | 93 |

## 五、规范性文件

|                                    |     |
|------------------------------------|-----|
| 企业会计准则 .....                       | 96  |
| 企业会计准则第1号——存货 .....                | 96  |
| 企业会计准则第2号——长期股权投资 .....            | 99  |
| 企业会计准则第3号——投资性房地产 .....            | 103 |
| 企业会计准则第4号——固定资产 .....              | 106 |
| 企业会计准则第5号——生物资产 .....              | 109 |
| 企业会计准则第6号——无形资产 .....              | 113 |
| 企业会计准则第7号——非货币性资产交换 .....          | 116 |
| 企业会计准则第8号——资产减值 .....              | 120 |
| 企业会计准则第9号——职工薪酬 .....              | 127 |
| 企业会计准则第10号——企业年金基金 .....           | 132 |
| 企业会计准则第11号——股份支付 .....             | 137 |
| 企业会计准则第12号——债务重组 .....             | 140 |
| 企业会计准则第13号——或有事项 .....             | 143 |
| 企业会计准则第14号——收入 .....               | 145 |
| 企业会计准则第16号——政府补助 .....             | 155 |
| 企业会计准则第17号——借款费用 .....             | 158 |
| 企业会计准则第18号——所得税 .....              | 161 |
| 企业会计准则第19号——外币折算 .....             | 164 |
| 企业会计准则第20号——企业合并 .....             | 167 |
| 企业会计准则第21号——租赁 .....               | 171 |
| 企业会计准则第22号——金融工具确认和计量 .....        | 183 |
| 企业会计准则第23号——金融资产转移 .....           | 200 |
| 企业会计准则第24号——套期会计 .....             | 207 |
| 企业会计准则第25号——保险合同 .....             | 216 |
| 企业会计准则第27号——石油天然气开采 .....          | 237 |
| 企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正 ..... | 241 |
| 企业会计准则第29号——资产负债表日后事项 .....        | 244 |

|                                         |            |
|-----------------------------------------|------------|
| 企业会计准则第 30 号——财务报表列报 .....              | 246        |
| 企业会计准则第 31 号——现金流量表 .....               | 254        |
| 企业会计准则第 32 号——中期财务报告 .....              | 257        |
| 企业会计准则第 33 号——合并财务报表 .....              | 260        |
| 企业会计准则第 34 号——每股收益 .....                | 269        |
| 企业会计准则第 35 号——分部报告 .....                | 271        |
| 企业会计准则第 36 号——关联方披露 .....               | 274        |
| 企业会计准则第 37 号——金融工具列报 .....              | 277        |
| 企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则 .....          | 299        |
| 企业会计准则第 39 号——公允价值计量 .....              | 302        |
| 企业会计准则第 40 号——合营安排 .....                | 312        |
| 企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露 .....         | 315        |
| 企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营 ..... | 320        |
| <b>政府会计准则及应用指南 .....</b>                | <b>325</b> |
| 政府会计准则第 1 号——存货 .....                   | 325        |
| 政府会计准则第 2 号——投资 .....                   | 328        |
| 政府会计准则第 3 号——固定资产 .....                 | 331        |
| 《政府会计准则第 3 号——固定资产》应用指南 .....           | 335        |
| 政府会计准则第 4 号——无形资产 .....                 | 338        |
| 政府会计准则第 5 号——公共基础设施 .....               | 342        |
| 政府会计准则第 6 号——政府储备物资 .....               | 347        |
| 政府会计准则第 7 号——会计调整 .....                 | 350        |
| 政府会计准则第 8 号——负债 .....                   | 354        |
| 政府会计准则第 9 号——财务报表编制和列报 .....            | 359        |
| 政府会计准则第 10 号——政府和社会资本合作项目合同 .....       | 369        |
| 《政府会计准则第 10 号——政府和社会资本合作项目合同》应用指南 ..... | 373        |
| 政府会计准则第 11 号——文物资源 .....                | 380        |
| 《政府会计准则第 11 号——文物资源》应用指南 .....          | 383        |
| <b>企业内部控制基本规范及配套指引 .....</b>            | <b>388</b> |
| 企业内部控制基本规范 .....                        | 388        |
| 企业内部控制应用指引 .....                        | 395        |
| 企业内部控制应用指引第 1 号——组织架构 .....             | 395        |
| 企业内部控制应用指引第 2 号——发展战略 .....             | 397        |
| 企业内部控制应用指引第 3 号——人力资源 .....             | 399        |
| 企业内部控制应用指引第 4 号——社会责任 .....             | 401        |
| 企业内部控制应用指引第 5 号——企业文化 .....             | 404        |



▶▶ 第四届全国会计知识大赛主要参阅文件（财会知识部分）

|                                |         |
|--------------------------------|---------|
| 企业内部控制应用指引第6号——资金活动 .....      | 406     |
| 企业内部控制应用指引第7号——采购业务 .....      | 410     |
| 企业内部控制应用指引第8号——资产管理 .....      | 413     |
| 企业内部控制应用指引第9号——销售业务 .....      | 416     |
| 企业内部控制应用指引第10号——研究与开发 .....    | 418     |
| 企业内部控制应用指引第11号——工程项目 .....     | 420     |
| 企业内部控制应用指引第12号——担保业务 .....     | 424     |
| 企业内部控制应用指引第13号——业务外包 .....     | 427     |
| 企业内部控制应用指引第14号——财务报告 .....     | 429     |
| 企业内部控制应用指引第15号——全面预算 .....     | 432     |
| 企业内部控制应用指引第16号——合同管理 .....     | 435     |
| 企业内部控制应用指引第17号——内部信息传递 .....   | 438     |
| 企业内部控制应用指引第18号——信息系统 .....     | 440     |
| 企业内部控制评价指引 .....               | 443     |
| 企业内部控制审计指引 .....               | 447     |
| <br>行政事业单位内部控制规范（试行） .....     | <br>456 |
| <br>管理会计指引及应用指南 .....          | <br>465 |
| 管理会计基本指引 .....                 | 465     |
| 管理会计应用指引第100号——战略管理 .....      | 468     |
| 管理会计应用指引第101号——战略地图 .....      | 470     |
| 管理会计应用指引第200号——预算管理 .....      | 475     |
| 管理会计应用指引第201号——滚动预算 .....      | 478     |
| 管理会计应用指引第202号——零基预算 .....      | 480     |
| 管理会计应用指引第203号——弹性预算 .....      | 482     |
| 管理会计应用指引第204号——作业预算 .....      | 484     |
| 管理会计应用指引第300号——成本管理 .....      | 487     |
| 管理会计应用指引第301号——目标成本法 .....     | 489     |
| 管理会计应用指引第302号——标准成本法 .....     | 492     |
| 管理会计应用指引第303号——变动成本法 .....     | 497     |
| 管理会计应用指引第304号——作业成本法 .....     | 500     |
| 管理会计应用指引第400号——营运管理 .....      | 506     |
| 管理会计应用指引第401号——本量利分析 .....     | 510     |
| 管理会计应用指引第402号——敏感性分析 .....     | 513     |
| 管理会计应用指引第403号——边际分析 .....      | 516     |
| 管理会计应用指引第404号——内部转移定价 .....    | 520     |
| 管理会计应用指引第405号——多维度盈利能力分析 ..... | 523     |

|                                                 |         |
|-------------------------------------------------|---------|
| 管理会计应用指引第 500 号——投融资管理 .....                    | 527     |
| 管理会计应用指引第 501 号——贴现现金流法 .....                   | 530     |
| 管理会计应用指引第 502 号——项目管理 .....                     | 534     |
| 管理会计应用指引第 503 号——情景分析 .....                     | 539     |
| 管理会计应用指引第 504 号——约束资源优化 .....                   | 541     |
| 管理会计应用指引第 600 号——绩效管理 .....                     | 543     |
| 管理会计应用指引第 601 号——关键绩效指标法 .....                  | 547     |
| 管理会计应用指引第 602 号——经济增加值法 .....                   | 550     |
| 管理会计应用指引第 603 号——平衡计分卡 .....                    | 554     |
| 管理会计应用指引第 604 号——绩效棱柱模型 .....                   | 562     |
| 管理会计应用指引第 700 号——风险管理 .....                     | 566     |
| 管理会计应用指引第 701 号——风险矩阵 .....                     | 568     |
| 管理会计应用指引第 702 号——风险清单 .....                     | 571     |
| 管理会计应用指引第 801 号——企业管理会计报告 .....                 | 576     |
| 管理会计应用指引第 802 号——管理会计信息系统 .....                 | 580     |
| 管理会计应用指引第 803 号——行政事业单位 .....                   | 587     |
| <br>行政事业单位内部控制报告管理制度（试行） .....                  | <br>591 |
| <br>政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表 .....                 | <br>595 |
| 第一部分 总 说 明 .....                                | 595     |
| 第二部分 会计科目名称和编号 .....                            | 597     |
| 第三部分 会计科目使用说明 .....                             | 601     |
| 第四部分 报表格式 .....                                 | 674     |
| 第五部分 报表编制说明 .....                               | 681     |
| <br>会计专业技术人员继续教育规定 .....                        | <br>778 |
| <br>会计人员管理办法 .....                              | <br>783 |
| <br>会计人员职业道德规范 .....                            | <br>785 |
| <br>会计信息化工作规范 .....                             | <br>786 |
| <br>会计软件基本功能和服务规范 .....                         | <br>792 |
| <br>企业可持续披露准则——基本准则（试行） .....                   | <br>797 |
| <br>中国注册会计师独立性准则第 1 号——财务报表审计和审阅业务对独立性的要求 ..... | <br>804 |
| <br>附：会计大事记（1921～2024 年） .....                  | <br>826 |

---

# 一、法律

---

# 中华人民共和国会计法

(1985 年 1 月 21 日第六届全国人民代表大会常务委员会第九次会议通过 根据 1993 年 12 月 29 日第八届全国人民代表大会常务委员会第五次会议《关于修改〈中华人民共和国会计法〉的决定》第一次修正 1999 年 10 月 31 日第九届全国人民代表大会常务委员会第十二次会议修订 根据 2017 年 11 月 4 日第十二届全国人民代表大会常务委员会第三十次会议《关于修改〈中华人民共和国会计法〉等十一部法律的决定》第二次修正 根据 2024 年 6 月 28 日第十四届全国人民代表大会常务委员会第十次会议《关于修改〈中华人民共和国会计法〉的决定》第三次修正)

---

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范会计行为，保证会计资料真实、完整，加强经济管理和财务管理，提高经济效益，维护社会主义市场经济秩序，制定本法。

**第二条** 会计工作应当贯彻落实党和国家路线方针政策、决策部署，维护社会公共利益，为国民经济和社会发展服务。

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。

**第三条** 各单位必须依法设置会计账簿，并保证其真实、完整。

**第四条** 单位负责人对本单位的会计工作和会计资料的真实性、完整性负责。

**第五条** 会计机构、会计人员依照本法规定进行会计核算，实行会计监督。

任何单位或者个人不得以任何方式授意、指使、强令会计机构、会计人员伪造、变造会计凭证、会计账簿和其他会计资料，提供虚假财务会计报告。

任何单位或者个人不得对依法履行职责、抵制违反本法规定行为的会计人员实行打击报复。

**第六条** 对认真执行本法，忠于职守，坚持原则，做出显著成绩的会计人员，给予精神的或者物质的奖励。

**第七条** 国务院财政部门主管全国的会计工作。

县级以上地方各级人民政府财政部门管理本行政区域内的会计工作。

**第八条** 国家实行统一的会计制度。国家统一的会计制度由国务院财政部门根据本法制定并公布。

国务院有关部门可以依照本法和国家统一的会计制度制定对会计核算和会计监督有特殊要求的行业实施国家统一的会计制度的具体办法或者补充规定，报国务院财政部门审核批准。

国家加强会计信息化建设，鼓励依法采用现代信息技术开展会计工作，具体办法由国务院财政部门会同有关部门制定。

## 第二章 会 计 核 算

**第九条** 各单位必须根据实际发生的经济业务事项进行会计核算，填制会计凭证，登记会计账簿，编制财务会计报告。

任何单位不得以虚假的经济业务事项或者资料进行会计核算。

**第十条** 各单位应当对下列经济业务事项办理会计手续，进行会计核算：

- (一) 资产的增减和使用；
- (二) 负债的增减；
- (三) 净资产（所有者权益）的增减；
- (四) 收入、支出、费用、成本的增减；
- (五) 财务成果的计算和处理；
- (六) 需要办理会计手续、进行会计核算的其他事项。

**第十一条** 会计年度自公历1月1日起至12月31日止。

**第十二条** 会计核算以人民币为记账本位币。

业务收支以人民币以外的货币为主的单位，可以选定其中一种货币作为记账本位币，但是编报的财务会计报告应当折算为人民币。

**第十三条** 会计凭证、会计账簿、财务会计报告和其他会计资料，必须符合国家统一的会计制度的规定。

使用电子计算机进行会计核算的，其软件及其生成的会计凭证、会计账簿、财务会计报告和其他会计资料，也必须符合国家统一的会计制度的规定。

任何单位和个人不得伪造、变造会计凭证、会计账簿及其他会计资料，不得提供虚假的财务会计报告。

**第十四条** 会计凭证包括原始凭证和记账凭证。

办理本法第十条所列的经济业务事项，必须填制或者取得原始凭证并及时送交会计机构。

会计机构、会计人员必须按照国家统一的会计制度的规定对原始凭证进行审核，对不真实、不合法的原始凭证有权不予接受，并向单位负责人报告；对记载不准确、不完整的原始凭证予以退回，并要求按照国家统一的会计制度的规定更正、补充。

原始凭证记载的各项内容均不得涂改；原始凭证有错误的，应当由出具单位重开或者更正，更正处应当加盖出具单位印章。原始凭证金额有错误的，应当由出具单位重开，不得在原始凭证上更正。

记账凭证应当根据经过审核的原始凭证及有关资料编制。

**第十五条** 会计账簿登记，必须以经过审核的会计凭证为依据，并符合有关法律、行政法规和

国家统一的会计制度的规定。会计账簿包括总账、明细账、日记账和其他辅助性账簿。

会计账簿应当按照连续编号的页码顺序登记。会计账簿记录发生错误或者隔页、缺号、跳行的，应当按照国家统一的会计制度规定的方法更正，并由会计人员和会计机构负责人（会计主管人员）在更正处盖章。

使用电子计算机进行会计核算的，其会计账簿的登记、更正，应当符合国家统一的会计制度的规定。

**第十六条** 各单位发生的各项经济业务事项应当在依法设置的会计账簿上统一登记、核算，不得违反本法和国家统一的会计制度的规定私设会计账簿登记、核算。

**第十七条** 各单位应当定期将会计账簿记录与实物、款项及有关资料相互核对，保证会计账簿记录与实物及款项的实有数额相符、会计账簿记录与会计凭证的有关内容相符、会计账簿之间相对应的记录相符、会计账簿记录与会计报表的有关内容相符。

**第十八条** 各单位采用的会计处理方法，前后各期应当一致，不得随意变更；确有必要变更的，应当按照国家统一的会计制度的规定变更，并将变更的原因、情况及影响在财务会计报告中说明。

**第十九条** 单位提供的担保、未决诉讼等或有事项，应当按照国家统一的会计制度的规定，在财务会计报告中予以说明。

**第二十条** 财务会计报告应当根据经过审核的会计账簿记录和有关资料编制，并符合本法和国家统一的会计制度关于财务会计报告的编制要求、提供对象和提供期限的规定；其他法律、行政法规另有规定的，从其规定。

向不同的会计资料使用者提供的财务会计报告，其编制依据应当一致。有关法律、行政法规规定财务会计报告须经注册会计师审计的，注册会计师及其所在的会计师事务所出具的审计报告应当随同财务会计报告一并提供。

**第二十一条** 财务会计报告应当由单位负责人和主管会计工作的负责人、会计机构负责人（会计主管人员）签名并盖章；设置总会计师的单位，还须由总会计师签名并盖章。

单位负责人应当保证财务会计报告真实、完整。

**第二十二条** 会计记录的文字应当使用中文。在民族自治地方，会计记录可以同时使用当地通用的一种民族文字。在中华人民共和国境内的外商投资企业、外国企业和其他外国组织的会计记录可以同时使用一种外国文字。

**第二十三条** 各单位对会计凭证、会计账簿、财务会计报告和其他会计资料应当建立档案，妥善保管。会计档案的保管期限、销毁、安全保护等具体管理办法，由国务院财政部门会同有关部门制定。

**第二十四条** 各单位进行会计核算不得有下列行为：

- （一）随意改变资产、负债、净资产（所有者权益）的确认标准或者计量方法，虚列、多列、不列或者少列资产、负债、净资产（所有者权益）；
- （二）虚列或者隐瞒收入，推迟或者提前确认收入；
- （三）随意改变费用、成本的确认标准或者计量方法，虚列、多列、不列或者少列费用、成本；
- （四）随意调整利润的计算、分配方法，编造虚假利润或者隐瞒利润；
- （五）违反国家统一的会计制度规定的其他行为。



### 第三章 会计监督

**第二十五条** 各单位应当建立、健全本单位内部会计监督制度，并将其纳入本单位内部控制制度。单位内部会计监督制度应当符合下列要求：

（一）记账人员与经济业务事项和会计事项的审批人员、经办人员、财物保管人员的职责权限应当明确，并相互分离、相互制约；

（二）重大对外投资、资产处置、资金调度和其他重要经济业务事项的决策和执行的相互监督、相互制约程序应当明确；

（三）财产清查的范围、期限和组织程序应当明确；

（四）对会计资料定期进行内部审计的办法和程序应当明确；

（五）国务院财政部门规定的其他要求。

**第二十六条** 单位负责人应当保证会计机构、会计人员依法履行职责，不得授意、指使、强令会计机构、会计人员违法办理会计事项。

会计机构、会计人员对违反本法和国家统一的会计制度规定的会计事项，有权拒绝办理或者按照职权予以纠正。

**第二十七条** 会计机构、会计人员发现会计账簿记录与实物、款项及有关资料不相符的，按照国家统一的会计制度的规定有权自行处理的，应当及时处理；无权处理的，应当立即向单位负责人报告，请求查明原因，作出处理。

**第二十八条** 任何单位和个人对违反本法和国家统一的会计制度规定的行为，有权检举。收到检举的部门有权处理的，应当依法按照职责分工及时处理；无权处理的，应当及时移送有权处理的部门处理。收到检举的部门、负责处理的部门应当为检举人保密，不得将检举人姓名和检举材料转给被检举单位和被检举人个人。

**第二十九条** 有关法律、行政法规规定，须经注册会计师进行审计的单位，应当向受委托的会计师事务所如实提供会计凭证、会计账簿、财务会计报告和其他会计资料以及有关情况。

任何单位或者个人不得以任何方式要求或者示意注册会计师及其所在的会计师事务所出具不实或者不当的审计报告。

财政部门有权对会计师事务所出具审计报告的程序和内容进行监督。

**第三十条** 财政部门对各单位的下列情况实施监督：

（一）是否依法设置会计账簿；

（二）会计凭证、会计账簿、财务会计报告和其他会计资料是否真实、完整；

（三）会计核算是否符合本法和国家统一的会计制度的规定；

（四）从事会计工作的人员是否具备专业能力、遵守职业道德。

在对前款第（二）项所列事项实施监督，发现重大违法嫌疑时，国务院财政部门及其派出机构可以向与被监督单位有经济业务往来的单位和被监督单位开立账户的金融机构查询有关情况，有关单位和金融机构应当给予支持。

**第三十一条** 财政、审计、税务、金融管理等部门应当依照有关法律、行政法规规定的职责，

对有关单位的会计资料实施监督检查，并出具检查结论。

财政、审计、税务、金融管理等部门应当加强监督检查协作，有关监督检查部门已经作出的检查结论能够满足其他监督检查部门履行本部门职责需要的，其他监督检查部门应当加以利用，避免重复查账。

**第三十二条** 依法对有关单位的会计资料实施监督检查的部门及其工作人员对在监督检查中知悉的国家秘密、工作秘密、商业秘密、个人隐私、个人信息负有保密义务。

**第三十三条** 各单位必须依照有关法律、行政法规的规定，接受有关监督检查部门依法实施的监督检查，如实提供会计凭证、会计账簿、财务会计报告和其他会计资料以及有关情况，不得拒绝、隐匿、谎报。

## 第四章 会计机构和会计人员

**第三十四条** 各单位应当根据会计业务的需要，依法采取下列一种方式组织本单位的会计工作：

- （一）设置会计机构；
- （二）在有关机构中设置会计岗位并指定会计主管人员；
- （三）委托经批准设立从事会计代理记账业务的中介机构代理记账；
- （四）国务院财政部门规定的其他方式。

国有的和国有资本占控股地位或者主导地位的大、中型企业必须设置总会计师。总会计师的任职资格、任免程序、职责权限由国务院规定。

**第三十五条** 会计机构内部应当建立稽核制度。

出纳人员不得兼任稽核、会计档案保管和收入、支出、费用、债权债务账目的登记工作。

**第三十六条** 会计人员应当具备从事会计工作所需要的专业能力。

担任单位会计机构负责人（会计主管人员）的，应当具备会计师以上专业技术职务资格或者从事会计工作三年以上经历。

本法所称会计人员的范围由国务院财政部门规定。

**第三十七条** 会计人员应当遵守职业道德，提高业务素质，严格遵守国家有关保密规定。对会计人员的教育和培训工作应当加强。

**第三十八条** 因有提供虚假财务会计报告，做假账，隐匿或者故意销毁会计凭证、会计账簿、财务会计报告，贪污，挪用公款，职务侵占等与会计职务有关的违法行为被依法追究刑事责任的人员，不得再从事会计工作。

**第三十九条** 会计人员调动工作或者离职，必须与接管人员办清交接手续。

一般会计人员办理交接手续，由会计机构负责人（会计主管人员）监交；会计机构负责人（会计主管人员）办理交接手续，由单位负责人监交，必要时主管单位可以派人会同监交。

## 第五章 法律责任

**第四十条** 违反本法规定，有下列行为之一的，由县级以上人民政府财政部门责令限期改正，



给予警告、通报批评，对单位可以并处二十万元以下的罚款，对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员可以处五万元以下的罚款；情节严重的，对单位可以并处二十万元以上一百万元以下的罚款，对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员可以处五万元以上五十万元以下的罚款；属于公职人员的，还应当依法给予处分：

（一）不依法设置会计账簿的；

（二）私设会计账簿的；

（三）未按照规定填制、取得原始凭证或者填制、取得的原始凭证不符合规定的；

（四）以未经审核的会计凭证为依据登记会计账簿或者登记会计账簿不符合规定的；

（五）随意变更会计处理方法的；

（六）向不同的会计资料使用者提供的财务会计报告编制依据不一致的；

（七）未按照规定使用会计记录文字或者记账本位币的；

（八）未按照规定保管会计资料，致使会计资料毁损、灭失的；

（九）未按照规定建立并实施单位内部会计监督制度或者拒绝依法实施的监督或者不如实提供有关会计资料及有关情况的；

（十）任用会计人员不符合本法规定的。

有前款所列行为之一，构成犯罪的，依法追究刑事责任。

会计人员有第一款所列行为之一，情节严重的，五年内不得从事会计工作。

有关法律对第一款所列行为的处罚另有规定的，依照有关法律的规定办理。

**第四十一条** 伪造、变造会计凭证、会计账簿，编制虚假财务会计报告，隐匿或者故意销毁依法应当保存的会计凭证、会计账簿、财务会计报告的，由县级以上人民政府财政部门责令限期改正，给予警告、通报批评，没收违法所得，违法所得二十万元以上的，对单位可以并处违法所得一倍以上十倍以下的罚款，没有违法所得或者违法所得不足二十万元的，可以并处二十万元以上二百万元以下的罚款；对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员可以处十万元以上五十万元以下的罚款，情节严重的，可以处五十万元以上二百万元以下的罚款；属于公职人员的，还应当依法给予处分；其中的会计人员，五年内不得从事会计工作；构成犯罪的，依法追究刑事责任。

**第四十二条** 授意、指使、强令会计机构、会计人员及其他人员伪造、变造会计凭证、会计账簿，编制虚假财务会计报告或者隐匿、故意销毁依法应当保存的会计凭证、会计账簿、财务会计报告的，由县级以上人民政府财政部门给予警告、通报批评，可以并处二十万元以上一百万元以下的罚款；情节严重的，可以并处一百万元以上五百万元以下的罚款；属于公职人员的，还应当依法给予处分；构成犯罪的，依法追究刑事责任。

**第四十三条** 单位负责人对依法履行职责、抵制违反本法规定行为的会计人员以降级、撤职、调离工作岗位、解聘或者开除等方式实行打击报复的，依法给予处分；构成犯罪的，依法追究刑事责任。对受打击报复的会计人员，应当恢复其名誉和原有职务、级别。

**第四十四条** 财政部门及有关行政部门的工作人员在实施监督管理中滥用职权、玩忽职守、徇私舞弊或者泄露国家秘密、工作秘密、商业秘密、个人隐私、个人信息的，依法给予处分；构成犯罪的，依法追究刑事责任。

**第四十五条** 违反本法规定，将检举人姓名和检举材料转给被检举单位和被检举人个人的，依

法给予处分。

**第四十六条** 违反本法规定，但具有《中华人民共和国行政处罚法》规定的从轻、减轻或者不予处罚情形的，依照其规定从轻、减轻或者不予处罚。

**第四十七条** 因违反本法规定受到处罚的，按照国家有关规定记入信用记录。

违反本法规定，同时违反其他法律规定的，由有关部门在各自职权范围内依法进行处罚。

## 第六章 附 则

**第四十八条** 本法下列用语的含义：

单位负责人，是指单位法定代表人或者法律、行政法规规定代表单位行使职权的主要负责人。

国家统一的会计制度，是指国务院财政部门根据本法制定的关于会计核算、会计监督、会计机构和会计人员以及会计工作管理的制度。

**第四十九条** 中央军事委员会有关部门可以依照本法和国家统一的会计制度制定军队实施国家统一的会计制度的具体办法，抄送国务院财政部门。

**第五十条** 个体工商户会计管理的具体办法，由国务院财政部门根据本法的原则另行规定。

**第五十一条** 本法自 2000 年 7 月 1 日起施行。

# 中华人民共和国注册会计师法

(1993 年 10 月 31 日第八届全国人民代表大会常务委员会第四次会议通过根据 2014 年 8 月 31 日第十二届全国人民代表大会常务委员会第十次会议《关于修改〈中华人民共和国保险法〉等五部法律的决定》修正)

## 第一章 总 则

**第一条** 为了发挥注册会计师在社会经济活动中的鉴证和服务作用，加强对注册会计师的管理，维护社会公共利益和投资者的合法权益，促进社会主义市场经济的健康发展，制定本法。

**第二条** 注册会计师是依法取得注册会计师证书并接受委托从事审计和会计咨询、会计服务业务的执业人员。

**第三条** 会计师事务所是依法设立并承办注册会计师业务的机构。

注册会计师执行业务，应当加入会计师事务所。

**第四条** 注册会计师协会是由注册会计师组成的社会团体。中国注册会计师协会是注册会计师的全国组织，省、自治区、直辖市注册会计师协会是注册会计师的地方组织。

**第五条** 国务院财政部门和省、自治区、直辖市人民政府财政部门，依法对注册会计师、会计师事务所和注册会计师协会进行监督、指导。

**第六条** 注册会计师和会计师事务所执行业务，必须遵守法律、行政法规。

注册会计师和会计师事务所依法独立、公正执行业务，受法律保护。

## 第二章 考试和注册

**第七条** 国家实行注册会计师全国统一考试制度。注册会计师全国统一考试办法，由国务院财政部门制定，由中国注册会计师协会组织实施。

**第八条** 具有高等专科以上学校毕业的学历、或者具有会计或者相关专业中级以上技术职称的中国公民，可以申请参加注册会计师全国统一考试；具有会计或者相关专业高级技术职称的人员，可以免于部分科目的考试。

**第九条** 参加注册会计师全国统一考试成绩合格，并从事审计业务工作二年以上的，可以向省、自治区、直辖市注册会计师协会申请注册。

除有本法第十条所列情形外，受理申请的注册会计师协会应当准予注册。

**第十条** 有下列情形之一的，受理申请的注册会计师协会不予注册：

- （一）不具有完全民事行为能力的；
- （二）因受刑事处罚，自刑罚执行完毕之日起至申请注册之日止不满五年的；
- （三）因在财务、会计、审计、企业管理或者其他经济管理工作中犯有严重错误受行政处罚、撤职以上处分，自处罚、处分决定之日起至申请注册之日止不满二年的；
- （四）受吊销注册会计师证书的处罚，自处罚决定之日起至申请注册之日止不满五年的；
- （五）国务院财政部门规定的不予注册的其他情形。

**第十一条** 注册会计师协会应当将准予注册的人员名单报国务院财政部门备案。国务院财政部门发现注册会计师协会的注册不符合本法规定的，应当通知有关的注册会计师协会撤销注册。

注册会计师协会依照本法第十条的规定不予注册的，应当自决定之日起十五日内书面通知申请人。申请人有异议的，可以自收到通知之日起十五日内向国务院财政部门或者省、自治区、直辖市人民政府财政部门申请复议。

**第十二条** 准予注册的申请人，由注册会计师协会发给国务院财政部门统一制定的注册会计师证书。

**第十三条** 已取得注册会计师证书的人员，除本法第十一条第一款规定的情形外，注册后有下例情形之一的，由准予注册的注册会计师协会撤销注册，收回注册会计师证书：

- （一）完全丧失民事行为能力的；
- （二）受刑事处罚的；
- （三）因在财务、会计、审计、企业管理或者其他经济管理工作中犯有严重错误受行政处罚、撤职以上处分的；
- （四）自行停止执行注册会计师业务满一年的。

被撤销注册的当事人有异议的，可以自接到撤销注册、收回注册会计师证书的通知之日起十五日内向国务院财政部门或者省、自治区、直辖市人民政府财政部门申请复议。

依照第一款规定被撤销注册的人员可以重新申请注册，但必须符合本法第九条、第十条的规定。

### 第三章 业务范围和规则

**第十四条** 注册会计师承办下列审计业务：

- （一）审查企业会计报表，出具审计报告；
- （二）验证企业资本，出具验资报告；
- （三）办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务，出具有关的报告；
- （四）法律、行政法规规定的其他审计业务。

注册会计师依法执行审计业务出具的报告，具有证明效力。

**第十五条** 注册会计师可以承办会计咨询、会计服务业务。

**第十六条** 注册会计师承办业务，由其所在的会计师事务所统一受理并与委托人签订委托合同。会计师事务所对本所注册会计师依照前款规定承办的业务，承担民事责任。

**第十七条** 注册会计师执行业务，可以根据需要查阅委托人的有关会计资料 and 文件，查看委托人的业务现场和设施，要求委托人提供其他必要的协助。

**第十八条** 注册会计师与委托人有利害关系的，应当回避；委托人有权要求其回避。

**第十九条** 注册会计师对在执行业务中知悉的商业秘密，负有保密义务。

**第二十条** 注册会计师执行审计业务，遇有下列情形之一的，应当拒绝出具有关报告：

- （一）委托人示意其作不实或者不当证明的；
- （二）委托人故意不提供有关会计资料和文件的；
- （三）因委托人有其他不合理要求，致使注册会计师出具的报告不能对财务会计的重要事项作出正确表述的。

**第二十一条** 注册会计师执行审计业务，必须按照执业准则、规则确定的工作程序出具报告。

注册会计师执行审计业务出具报告时，不得有下列行为：

- （一）明知委托人对重要事项的财务会计处理与国家有关规定相抵触，而不予指明；
- （二）明知委托人的财务会计处理会直接损害报告使用人或者其他利害关系人的利益，而予以隐瞒或者作不实的报告；
- （三）明知委托人的财务会计处理会导致报告使用人或者其他利害关系人产生重大误解，而不予指明；
- （四）明知委托人的会计报表的重要事项有其他不实的内容，而不予指明。

对委托人有前款所列行为，注册会计师按照执业准则、规则应当知道的，适用前款规定。

**第二十二条** 注册会计师不得有下列行为：

- （一）在执行审计业务期间，在法律、行政法规规定不得买卖被审计单位的股票、债券或者不得购买被审计单位或者个人的其他财产的期限内，买卖被审计单位的股票、债券或者购买被审计单位或者个人所拥有的其他财产；
- （二）索取、收受委托合同约定以外的酬金或者其他财物，或者利用执行业务之便，谋取其他不正当的利益；
- （三）接受委托催收债款；
- （四）允许他人以本人名义执行业务；
- （五）同时在两个或者两个以上的会计师事务所执行业务；
- （六）对其能力进行广告宣传以招揽业务；
- （七）违反法律、行政法规的其他行为。

## 第四章 会计师事务所

**第二十三条** 会计师事务所可以由注册会计师合伙设立。

合伙设立的会计师事务所的债务，由合伙人按照出资比例或者协议的约定，以各自的财产承担责任。合伙人对会计师事务所的债务承担连带责任。

**第二十四条** 会计师事务所符合下列条件的，可以是负有限责任的法人：

- （一）不少于三十万元的注册资本；

（二）有一定数量的专职从业人员，其中至少有五名注册会计师；

（三）国务院财政部门规定的业务范围和其他条件。

负有限责任的会计师事务所以其全部资产对其债务承担责任。

**第二十五条** 设立会计师事务所，由省、自治区、直辖市人民政府财政部门批准。

申请设立会计师事务所，申请者应当向审批机关报送下列文件：

（一）申请书；

（二）会计师事务所的名称、组织机构和业务场所；

（三）会计师事务所章程，有合伙协议的并应报送合伙协议；

（四）注册会计师名单、简历及有关证明文件；

（五）会计师事务所主要负责人、合伙人的姓名、简历及有关证明文件；

（六）负有限责任的会计师事务所的出资证明；

（七）审批机关要求的其他文件。

**第二十六条** 审批机关应当自收到申请文件之日起三十日内决定批准或者不批准。

省、自治区、直辖市人民政府财政部门批准的会计师事务所，应当报国务院财政部门备案。国务院财政部门发现批准不当的，应当自收到备案报告之日起三十日内通知原审批机关重新审查。

**第二十七条** 会计师事务所设立分支机构，须经分支机构所在地的省、自治区、直辖市人民政府财政部门批准。

**第二十八条** 会计师事务所依法纳税。

会计师事务所按照国务院财政部门的规定建立职业风险基金，办理职业保险。

**第二十九条** 会计师事务所受理业务，不受行政区域、行业的限制；但是，法律、行政法规另有规定的除外。

**第三十条** 委托人委托会计师事务所办理业务，任何单位和个人不得干预。

**第三十一条** 本法第十八条至第二十一条的规定，适用于会计师事务所。

**第三十二条** 会计师事务所不得有本法第二十二条第（一）项至第（四）项、第（六）项、第（七）项所列的行为。

## 第五章 注册会计师协会

**第三十三条** 注册会计师应当加入注册会计师协会。

**第三十四条** 中国注册会计师协会的章程由全国会员代表大会制定，并报国务院财政部门备案；省、自治区、直辖市注册会计师协会的章程由省、自治区、直辖市会员代表大会制定，并报省、自治区、直辖市人民政府财政部门备案。

**第三十五条** 中国注册会计师协会依法拟订注册会计师执业准则、规则，报国务院财政部门批准后施行。

**第三十六条** 注册会计师协会应当支持注册会计师依法执行业务，维护其合法权益，向有关方面反映其意见和建议。

**第三十七条** 注册会计师协会应当对注册会计师的任职资格和执业情况进行年度检查。



**第三十八条** 注册会计师协会依法取得社会团体法人资格。

## 第六章 法律 责任

**第三十九条** 会计师事务所违反本法第二十条、第二十一条规定的，由省级以上人民政府财政部门给予警告，没收违法所得，可以并处违法所得一倍以上五倍以下的罚款；情节严重的，可以由省级以上人民政府财政部门暂停其经营业务或者予以撤销。

注册会计师违反本法第二十条、第二十一条规定的，由省级以上人民政府财政部门给予警告；情节严重的，可以由省级以上人民政府财政部门暂停其执行业务或者吊销注册会计师证书。

会计师事务所、注册会计师违反本法第二十条、第二十一条的规定，故意出具虚假的审计报告、验资报告，构成犯罪的，依法追究刑事责任。

**第四十条** 对未经批准承办本法第十四条规定的注册会计师业务的单位，由省级以上人民政府财政部门责令其停止违法活动，没收违法所得，可以并处违法所得一倍以上五倍以下的罚款。

**第四十一条** 当事人对行政处罚决定不服的，可以在接到处罚通知之日起十五日内向作出处罚决定的机关的上一级机关申请复议；当事人也可以在接到处罚决定通知之日起十五日内直接向人民法院起诉。

复议机关应当在接到复议申请之日起六十日内作出复议决定。当事人对复议决定不服的，可以在接到复议决定之日起十五日内向人民法院起诉。复议机关逾期不作出复议决定的，当事人可以在复议期满之日起十五日内向人民法院起诉。

当事人逾期不申请复议，也不向人民法院起诉，又不履行处罚决定的，作出处罚决定的机关可以申请人民法院强制执行。

**第四十二条** 会计师事务所违反本法规定，给委托人、其他利害关系人造成损失的，应当依法承担赔偿责任。

## 第七章 附 则

**第四十三条** 在审计事务所工作的注册审计师，经认定为具有注册会计师资格的，可以执行本法规定的业务，其资格认定和对其监督、指导、管理的办法由国务院另行规定。

**第四十四条** 外国人申请参加中国注册会计师全国统一考试和注册，按照互惠原则办理。

外国会计师事务所需要在中国境内临时办理有关业务的，须经有关的省、自治区、直辖市人民政府财政部门批准。

**第四十五条** 国务院可以根据本法制定实施条例。

**第四十六条** 本法自1994年1月1日起施行。1986年7月3日国务院发布的《中华人民共和国注册会计师条例》同时废止。



---

## 二、行政法規

---

# 总会计师条例

(1990 年 12 月 31 日中华人民共和国国务院令第 72 号发布 根据 2011 年 1 月 8 日《国务院关于废止和修改部分行政法规的决定》修订)

---

## 第一章 总 则

**第一条** 为了确定总会计师的职权和地位，发挥总会计师在加强经济管理、提高经济效益中的作用，制定本条例。

**第二条** 全民所有制大、中型企业设置总会计师；事业单位和业务主管部门根据需要，经批准可以设置总会计师。总会计师的设置、职权、任免和奖惩，依照本条例的规定执行。

**第三条** 总会计师是单位行政领导成员，协助单位主要行政领导人工作，直接对单位主要行政领导人负责。

**第四条** 凡设置总会计师的单位，在单位行政领导成员中，不设与总会计师职权重叠的副职。

**第五条** 总会计师组织领导本单位的财务管理、成本管理、预算管理、会计核算和会计监督等方面的工作，参与本单位重要经济问题的分析和决策。

**第六条** 总会计师具体组织本单位执行国家有关财经法律、法规、方针、政策和制度，保护国家财产。总会计师的职权受国家法律保护。单位主要行政领导人应当支持并保障总会计师依法行使职权。

## 第二章 总会计师的职责

**第七条** 总会计师负责组织本单位的下列工作：（一）编制和执行预算、财务收支计划、信贷计划，拟订资金筹措和使用方案，开辟财源，有效地使用资金；（二）进行成本费用预测、计划、控制、核算、分析和考核，督促本单位有关部门降低消耗、节约费用、提高经济效益；（三）建立、健全经济核算制度，利用财务会计资料进行经济活动分析；（四）承办单位主要行政领导人交办的其他工作。

**第八条** 总会计师负责对本单位财会机构的设置和会计人员的配备、会计专业职务的设置和聘任提出方案；组织会计人员的业务培训和考核；支持会计人员依法行使职权。

**第九条** 总会计师协助单位主要行政领导人对企业的生产经营、行政事业单位的业务发展以及基本建设投资等问题作出决策。总会计师参与新产品开发、技术改造、科技研究、商品（劳务）价

格和工资奖金等方案的制定；参与重大经济合同和经济协议的研究、审查。

### 第三章 总会计师的权限

**第十条** 总会计师对违反国家财经法律、法规、方针、政策、制度和有可能在经济上造成损失、浪费的行为，有权制止或者纠正。制止或者纠正无效时，提请单位主要行政领导人处理。单位主要行政领导人不同意总会计师对前款行为的处理意见的，总会计师应当依照《中华人民共和国会计法》的有关规定执行。

**第十一条** 总会计师有权组织本单位各职能部门、直属基层组织的经济核算、财务会计和成本管理工作。

**第十二条** 总会计师主管审批财务收支工作。除一般的财务收支可以由总会计师授权的财会机构负责人或者其他指定人员审批外，重大的财务收支，须经总会计师审批或者由总会计师报单位主要行政领导人批准。

**第十三条** 预算、财务收支计划、成本和费用计划、信贷计划、财务专题报告、会计决算报表，须经总会计师签署。涉及财务收支的重大业务计划、经济合同、经济协议等，在单位内部须经总会计师会签。

**第十四条** 会计人员的任用、晋升、调动、奖惩，应当事先征求总会计师的意见。财会机构负责人或者会计主管人员的人选，应当由总会计师进行业务考核，依照有关规定审批。

### 第四章 任免与奖惩

**第十五条** 企业的总会计师由本单位主要行政领导人提名，政府主管部门任命或者聘任；免职或者解聘程序与任命或者聘任程序相同。事业单位和业务主管部门的总会计师依照干部管理权限任命或者聘任；免职或者解聘程序与任命或者聘任程序相同。

**第十六条** 总会计师必须具备下列条件：（一）坚持社会主义方向，积极为社会主义建设和改革开放服务；（二）坚持原则，廉洁奉公；（三）取得会计师任职资格后，主管一个单位或者单位内一个重要方面的财务会计工作时间不少于3年；（四）有较高的理论政策水平，熟悉国家财经法律、法规、方针、政策和制度，掌握现代化管理的有关知识；（五）具备本行业的基本业务知识，熟悉行业情况，有较强的组织领导能力；（六）身体健康，能胜任本职工作。

**第十七条** 总会计师在工作中成绩显著，有下列情形之一的，依照国家有关企业职工或者国家行政机关工作人员奖惩的规定给予奖励：（一）在加强财务会计管理，应用现代化会计方法和技术手段，提高财务管理水平和经济效益方面，取得显著成绩的；（二）在组织经济核算，挖掘增产节约、增收节支潜力，加速资金周转，提高资金使用效果方面，取得显著成绩的；（三）在维护国家财经纪律，抵制违法行为，保护国家财产，防止或者避免国家财产遭受重大损失方面，有突出贡献的；（四）在廉政建设方面，事迹突出的；（五）有其他突出成就或者模范事迹的。

**第十八条** 总会计师在工作中有下列情形之一的，应当区别情节轻重，依照国家有关企业职工或者国家行政机关工作人员奖惩的规定给予处分：（一）违反法律、法规、方针、政策和财经制度，

造成财会工作严重混乱的；（二）对偷税漏税，截留应当上交国家的收入，滥发奖金、补贴，挥霍浪费国家资财，损害国家利益的行为，不抵制、不制止、不报告，致使国家利益遭受损失的；（三）在其主管的工作范围内发生严重失误，或者由于玩忽职守，致使国家利益遭受损失的；（四）以权谋私，弄虚作假，徇私舞弊，致使国家利益遭受损失，或者造成恶劣影响的；（五）有其他渎职行为和严重错误的。总会计师有前款所列行为，情节严重，构成犯罪的，由司法机关依法追究刑事责任。

**第十九条** 单位主要行政领导人阻碍总会计师行使职权的，以及对其打击报复或者变相打击报复的，上级主管单位应当根据情节给予行政处分。情节严重，构成犯罪的，由司法机关依法追究刑事责任。

## 第五章 附 则

**第二十条** 城乡集体所有制企业事业单位需要设置总会计师的，参照本条例执行。

**第二十一条** 各省、自治区、直辖市，国务院各部门可以根据本条例的规定，结合本地区、本部门的实际情况制定实施办法。

**第二十二条** 本条例由财政部负责解释。

**第二十三条** 本条例自发布之日起施行。1963年10月18日国务院批转国家经济委员会、财政部《关于国营工业、交通企业设置总会计师的几项规定（草案）》、1978年9月12日国务院发布的《会计人员职权条例》中有关总会计师的规定同时废止。

# 企业财务会计报告条例

---

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范企业财务会计报告，保证财务会计报告的真实、完整，根据《中华人民共和国会计法》，制定本条例。

**第二条** 企业（包括公司，下同）编制和对外提供财务会计报告，应当遵守本条例。

本条例所称财务会计报告，是指企业对外提供的反映企业某一特定日期财务状况和某一会计期间经营成果、现金流量的文件。

**第三条** 企业不得编制和对外提供虚假的或者隐瞒重要事实的财务会计报告。

企业负责人对本企业财务会计报告的真实性和完整性负责。

**第四条** 任何组织或者个人不得授意、指使、强令企业编制和对外提供虚假的或者隐瞒重要事实的财务会计报告。

**第五条** 注册会计师、会计师事务所审计企业财务会计报告，应当依照有关法律、行政法规以及注册会计师执业规则的规定进行，并对所出具的审计报告负责。

## 第二章 财务会计报告的构成

**第六条** 财务会计报告分为年度、半年度、季度和月度财务会计报告。

**第七条** 年度、半年度财务会计报告应当包括：

- （一）会计报表；
- （二）会计报表附注；
- （三）财务情况说明书。

会计报表应当包括资产负债表、利润表、现金流量表及相关附表。

**第八条** 季度、月度财务会计报告通常仅指会计报表，会计报表至少应当包括资产负债表和利润表。国家统一的会计制度规定季度、月度财务会计报告需要编制会计报表附注的，从其规定。

**第九条** 资产负债表是反映企业在某一特定日期财务状况的报表。资产负债表应当按照资产、负债和所有者权益（或者股东权益，下同）分类分项列示。其中，资产、负债和所有者权益的定义及列示应当遵循下列规定：

（一）资产，是指过去的交易、事项形成并由企业拥有或者控制的资源，该资源预期会给企业带来经济利益。在资产负债表上，资产应当按照其流动性分类分项列示，包括流动资产、长期投

资、固定资产、无形资产及其他资产。银行、保险公司和非银行金融机构的各项资产有特殊性的，按照其性质分类分项列示。

（二）负债，是指过去的交易、事项形成的现时义务，履行该义务预期会导致经济利益流出企业。在资产负债表上，负债应当按照其流动性分类分项列示，包括流动负债、长期负债等。银行、保险公司和非银行金融机构的各项负债有特殊性的，按照其性质分类分项列示。

（三）所有者权益，是指所有者在企业资产中享有的经济利益，其金额为资产减去负债后的余额。在资产负债表上，所有者权益应当按照实收资本（或者股本）、资本公积、盈余公积、未分配利润等项目分项列示。

**第十条** 利润表是反映企业在一定会计期间经营成果的报表。利润表应当按照各项收入、费用以及构成利润的各个项目分类分项列示。其中，收入、费用和利润的定义及列示应当遵循下列规定：

（一）收入，是指企业在销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等日常活动中所形成的经济利益的总流入。收入不包括为第三方或者客户代收的款项。在利润表上，收入应当按照其重要性分项列示。

（二）费用，是指企业为销售商品、提供劳务等日常活动所发生的经济利益的流出。在利润表上，费用应当按照其性质分项列示。

（三）利润，是指企业在一定会计期间的经营成果。在利润表上，利润应当按照营业利润、利润总额和净利润等利润的构成分类分项列示。

**第十一条** 现金流量表是反映企业一定会计期间现金和现金等价物（以下简称现金）流入和流出的报表。现金流量表应当按照经营活动、投资活动和筹资活动的现金流量分类分项列示。其中，经营活动、投资活动和筹资活动的定义及列示应当遵循下列规定：

（一）经营活动，是指企业投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项。在现金流量表上，经营活动的现金流量应当按照其经营活动的现金流入和流出的性质分项列示；银行、保险公司和非银行金融机构的经营活动按照其经营活动特点分项列示。

（二）投资活动，是指企业长期资产的购建和不包括在现金等价物范围内的投资及其处置活动。在现金流量表上，投资活动的现金流量应当按照其投资活动的现金流入和流出的性质分项列示。

（三）筹资活动，是指导致企业资本及债务规模和构成发生变化的活动。在现金流量表上，筹资活动的现金流量应当按照其筹资活动的现金流入和流出的性质分项列示。

**第十二条** 相关附表是反映企业财务状况、经营成果和现金流量的补充报表，主要包括利润分配表以及国家统一的会计制度规定的其他附表。

利润分配表是反映企业一定会计期间对实现净利润以及以前年度未分配利润的分配或者亏损弥补的报表。利润分配表应当按照利润分配各个项目分类分项列示。

**第十三条** 年度、半年度会计报表至少应当反映两个年度或者相关两个期间的比较数据。

**第十四条** 会计报表附注是为便于会计报表使用者理解会计报表的内容而对会计报表的编制基础、编制依据、编制原则和方法及主要项目等所作的解释。会计报表附注至少应当包括下列内容：

- （一）不符合基本会计假设的说明；
- （二）重要会计政策和会计估计及其变更情况、变更原因及其对财务状况和经营成果的影响；
- （三）或有事项和资产负债表日后事项的说明；



- （四）关联方关系及其交易的说明；
- （五）重要资产转让及其出售情况；
- （六）企业合并、分立；
- （七）重大投资、融资活动；
- （八）会计报表中重要项目的明细资料；
- （九）有助于理解和分析会计报表需要说明的其他事项。

**第十五条** 财务情况说明书至少应当对下列情况作出说明：

- （一）企业生产经营的基本情况；
- （二）利润实现和分配情况；
- （三）资金增减和周转情况；
- （四）对企业财务状况、经营成果和现金流量有重大影响的其他事项。

### 第三章 财务会计报告的编制

**第十六条** 企业应当于年度终了编报年度财务会计报告。国家统一的会计制度规定企业应当编报半年度、季度和月度财务会计报告的，从其规定。

**第十七条** 企业编制财务会计报告，应当根据真实的交易、事项以及完整、准确的账簿记录等资料，并按照国家统一的会计制度规定的编制基础、编制依据、编制原则和方法。

企业不得违反本条例和国家统一的会计制度规定，随意改变财务会计报告的编制基础、编制依据、编制原则和方法。

任何组织或者个人不得授意、指使、强令企业违反本条例和国家统一的会计制度规定，改变财务会计报告的编制基础、编制依据、编制原则和方法。

**第十八条** 企业应当依照本条例和国家统一的会计制度规定，对会计报表中各项会计要素进行合理的确认和计量，不得随意改变会计要素的确认和计量标准。

**第十九条** 企业应当依照有关法律、行政法规和本条例规定的结账日进行结账，不得提前或者延迟。年度结账日为公历年度每年的12月31日；半年度、季度、月度结账日分别为公历年度每半年、每季、每月的最后一天。

**第二十条** 企业在编制年度财务会计报告前，应当按照下列规定，全面清查资产、核实债务：

- （一）结算款项，包括应收款项、应付款项、应交税金等是否存在，与债务、债权单位的相应债务、债权金额是否一致；
- （二）原材料、在产品、自制半成品、库存商品等各项存货的实存数量与账面数量是否一致，是否有报废损失和积压物资等；
- （三）各项投资是否存在，投资收益是否按照国家统一的会计制度规定进行确认和计量；
- （四）房屋建筑物、机器设备、运输工具等各项固定资产的实存数量与账面数量是否一致；
- （五）在建工程的实际发生额与账面记录是否一致；
- （六）需要清查、核实的其他内容。

企业通过前款规定的清查、核实，查明财产物资的实存数量与账面数量是否一致、各项结算款

项的拖欠情况及其原因、材料物资的实际储备情况、各项投资是否达到预期目的、固定资产的使用情况及其完好程度等。企业清查、核实后，应当将清查、核实的结果及其处理办法向企业的董事会或者相应机构报告，并根据国家统一的会计制度的规定进行相应的会计处理。

企业应当在年度中间根据具体情况，对各项财产物资和结算款项进行重点抽查、轮流清查或者定期清查。

**第二十一条** 企业在编制财务会计报告前，除应当全面清查资产、核实债务外，还应当完成下列工作：

（一）核对各会计账簿记录与会计凭证的内容、金额等是否一致，记账方向是否相符；

（二）依照本条例规定的结账日进行结账，结出有关会计账簿的余额和发生额，并核对各会计账簿之间的余额；

（三）检查相关的会计核算是否按照国家统一的会计制度的规定进行；

（四）对于国家统一的会计制度没有规定统一核算方法的交易、事项，检查其是否按照会计核算的一般原则进行确认和计量以及相关账务处理是否合理；

（五）检查是否存在因会计差错、会计政策变更等原因需要调整前期或者本期相关项目。

在前款规定工作中发现问题的，应当按照国家统一的会计制度的规定进行处理。

**第二十二条** 企业编制年度和半年度财务会计报告时，对经查实后的资产、负债有变动的，应当按照资产、负债的确认和计量标准进行确认和计量，并按照国家统一的会计制度的规定进行相应的会计处理。

**第二十三条** 企业应当按照国家统一的会计制度规定的会计报表格式和内容，根据登记完整、核对无误的会计账簿记录和其他有关资料编制会计报表，做到内容完整、数字真实、计算准确，不得漏报或者任意取舍。

**第二十四条** 会计报表之间、会计报表各项目之间，凡有对应关系的数字，应当相互一致；会计报表中本期与上期的有关数字应当相互衔接。

**第二十五条** 会计报表附注和财务情况说明书应当按照本条例和国家统一的会计制度的规定，对会计报表中需要说明的事项作出真实、完整、清楚的说明。

**第二十六条** 企业发生合并、分立情形的，应当按照国家统一的会计制度的规定编制相应的财务会计报告。

**第二十七条** 企业终止营业的，应当在终止营业时按照编制年度财务会计报告的要求全面清查资产、核实债务、进行结账，并编制财务会计报告；在清算期间，应当按照国家统一的会计制度的规定编制清算期间的财务会计报告。

**第二十八条** 按照国家统一的会计制度的规定，需要编制合并会计报表的企业集团，母公司除编制其个别会计报表外，还应当编制企业集团的合并会计报表。

企业集团合并会计报表，是指反映企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的会计报表。

## 第四章 财务会计报告的对外提供

**第二十九条** 对外提供的财务会计报告反映的会计信息应当真实、完整。

**第三十条** 企业应当依照法律、行政法规和国家统一的会计制度有关财务会计报告提供期限的规定，及时对外提供财务会计报告。

**第三十一条** 企业对外提供的财务会计报告应当依次编定页数，加具封面，装订成册，加盖公章。封面上应当注明：企业名称、企业统一代码、组织形式、地址、报表所属年度或者月份、报出日期，并由企业负责人和主管会计工作的负责人、会计机构负责人（会计主管人员）签名并盖章；设置总会计师的企业，还应当由总会计师签名并盖章。

**第三十二条** 企业应当依照企业章程的规定，向投资者提供财务会计报告。

国务院派出监事会的国有重点大型企业、国有重点金融机构和省、自治区、直辖市人民政府派出监事会的国有企业，应当依法定期向监事会提供财务会计报告。

**第三十三条** 有关部门或者机构依照法律、行政法规或者国务院的规定，要求企业提供部分或者全部财务会计报告及其有关数据的，应当向企业出示依据，并不得要求企业改变财务会计报告有关数据的会计口径。

**第三十四条** 非依照法律、行政法规或者国务院的规定，任何组织或者个人不得要求企业提供部分或者全部财务会计报告及其有关数据。

违反本条例规定，要求企业提供部分或者全部财务会计报告及其有关数据的，企业有权拒绝。

**第三十五条** 国有企业、国有控股的或者占主导地位的企业，应当至少每年一次向本企业的职工代表大会公布财务会计报告，并重点说明下列事项：

（一）反映与职工利益密切相关的信息，包括：管理费用的构成情况，企业管理人员工资、福利和职工工资、福利费用的发放、使用和结余情况，公益金的提取及使用情况，利润分配的情况以及其他与职工利益相关的信息；

（二）内部审计发现的问题及纠正情况；

（三）注册会计师审计的情况；

（四）国家审计机关发现的问题及纠正情况；

（五）重大的投资、融资和资产处置决策及其原因的说明；

（六）需要说明的其他重要事项。

**第三十六条** 企业依照本条例规定向有关各方提供的财务会计报告，其编制基础、编制依据、编制原则和方法应当一致，不得提供编制基础、编制依据、编制原则和方法不同的财务会计报告。

**第三十七条** 财务会计报告须经注册会计师审计的，企业应当将注册会计师及其会计师事务所出具的审计报告随同财务会计报告一并对外提供。

**第三十八条** 接受企业财务会计报告的组织或者个人，在企业财务会计报告未正式对外披露前，应当对其内容保密。

## 第五章 法律 责任

**第三十九条** 违反本条例规定，有下列行为之一的，由县级以上人民政府财政部门责令限期改正，对企业可以处 3000 元以上 5 万元以下的罚款；对直接负责的主管人员和其他直接责任人员，可以处 2000 元以上 2 万元以下的罚款；属于国家工作人员的，并依法给予行政处分或者纪律处分：

- (一) 随意改变会计要素的确认和计量标准的；
- (二) 随意改变财务会计报告的编制基础、编制依据、编制原则和方法的；
- (三) 提前或者延迟结账日结账的；
- (四) 在编制年度财务会计报告前，未按照本条例规定全面清查资产、核实债务的；
- (五) 拒绝财政部门和其他有关部门对财务会计报告依法进行的监督检查，或者不如实提供有关情况的。

会计人员有前款所列行为之一，情节严重的，由县级以上人民政府财政部门吊销会计从业资格证书。

**第四十条** 企业编制、对外提供虚假的或者隐瞒重要事实的财务会计报告，构成犯罪的，依法追究刑事责任。

有前款行为，尚不构成犯罪的，由县级以上人民政府财政部门予以通报，对企业可以处 5000 元以上 10 万元以下的罚款；对直接负责的主管人员和其他直接责任人员，可以处 3000 元以上 5 万元以下的罚款；属于国家工作人员的，并依法给予撤职直至开除的行政处分或者纪律处分；对其中的会计人员，情节严重的，并由县级以上人民政府财政部门吊销会计从业资格证书。

**第四十一条** 授意、指使、强令会计机构、会计人员及其他人员编制、对外提供虚假的或者隐瞒重要事实的财务会计报告，或者隐匿、故意销毁依法应当保存的财务会计报告，构成犯罪的，依法追究刑事责任；尚不构成犯罪的，可以处 5000 元以上 5 万元以下的罚款；属于国家工作人员的，并依法给予降级、撤职、开除的行政处分或者纪律处分。

**第四十二条** 违反本条例的规定，要求企业向其提供部分或者全部财务会计报告及其有关数据的，由县级以上人民政府责令改正。

**第四十三条** 违反本条例规定，同时违反其他法律、行政法规规定的，由有关部门在各自的职权范围内依法给予处罚。

## 第六章 附 则

**第四十四条** 国务院财政部门可以根据本条例的规定，制定财务会计报告的具体编报办法。

**第四十五条** 不对外筹集资金、经营规模较小的企业编制和对外提供财务会计报告的办法，由国务院财政部门根据本条例的原则另行规定。

# 国务院关于规范中介机构为公司 公开发行股票提供服务的规定

**第一条** 为了规范中介机构为公司公开发行股票提供服务行为，提高上市公司质量，保护投资者合法权益，促进资本市场健康稳定发展，制定本规定。

**第二条** 证券公司、会计师事务所、律师事务所等机构（以下统称中介机构）为公司在中华人民共和国境内公开发行股票提供服务收取费用等相关活动，适用本规定。

**第三条** 中介机构为公司公开发行股票提供服务，应当遵循诚实守信、勤勉尽责、独立客观的原则，同时配备具有相应专业能力和资质的从业人员，建立有效的利益冲突审查等风险控制制度。

**第四条** 中介机构为公司公开发行股票提供服务，不得有配合公司实施财务造假、欺诈发行、违规信息披露等违法违规行为，制作、出具的文件不得有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏。

**第五条** 中介机构应当遵循市场化原则，根据工作量、所需资源投入等因素合理确定收费标准，并与发行人在合同中约定收费安排。

**第六条** 证券公司从事保荐业务，可以按照工作进度分阶段收取服务费用，但是收费与否以及收费多少不得以股票公开发行上市结果作为条件。

证券公司从事承销业务，应当符合国务院证券监督管理机构的规定，综合评估项目成本等因素收取服务费用，不得按照发行规模递增收费比例。

**第七条** 会计师事务所执行审计业务，可以按照工作进度分阶段收取服务费用，但是收费与否以及收费多少不得以审计结果或者股票公开发行上市结果作为条件。

**第八条** 律师事务所为公司公开发行股票提供服务，应当由律师事务所统一收费，并符合国务院司法行政等部门关于律师服务收费的相关规定。

**第九条** 中介机构及其从业人员不得存在以下情形：

- （一）在合同约定之外收取费用，或者以临时加价等方式变相提高收费标准；
- （二）通过签订补充协议、另行约定等方式规避监管收取服务费用，或者违反规定在不同业务之间调节收取服务费用；
- （三）违反规定入股，或者通过获取股票公开发行上市奖励费等方式谋取不正当利益；
- （四）其他违反国家规定的收费或者变相收费行为。

**第十条** 地方各级人民政府不得以股票公开发行上市结果为条件，给予发行人或者中介机构奖励。

**第十一条** 发行人申请公开发行股票时，应当在所报送的招股说明书或者其他相关信息披露文件中详细列明各类中介服务收费标准、金额以及发行人付费安排等信息。



**第十二条** 证券监督管理、财政、司法行政等部门应当加强信息沟通和协调配合，按照职责分工，依法对中介机构执业行为加强监管；必要时可以采取联合现场检查等措施，依法查处违法违规行为。

**第十三条** 中介机构违反本规定的，由证券监督管理、财政、司法行政、市场监督管理等部门按照职责分工责令改正，给予警告，没收违法所得，可以并处违法所得1倍以上10倍以下罚款；没有违法所得或者违法所得不足10万元的，可以并处10万元以上100万元以下罚款；对直接负责的主管人员和其他直接责任人员给予警告，可以并处10万元以上100万元以下罚款。法律另有规定的，从其规定。

中介机构从业人员违反本规定第九条规定的，由证券监督管理、财政、司法行政等部门按照职责分工责令改正，给予警告，没收违法所得，可以并处违法所得1倍以上10倍以下罚款；没有违法所得或者违法所得不足10万元的，可以并处10万元以上100万元以下罚款；情节严重的，可以并处暂停从事相关业务1个月至1年。法律另有规定的，从其规定。

**第十四条** 发行人违反本规定第十一条规定的，由证券监督管理机构责令改正，给予警告，可以并处10万元以上100万元以下罚款；对直接负责的主管人员和其他直接责任人员给予警告，可以并处10万元以上100万元以下罚款。发行人的控股股东、实际控制人组织、指使从事上述违法行为，或者隐瞒相关事项导致发生上述情形的，处10万元以上100万元以下罚款；对直接负责的主管人员和其他直接责任人员给予警告，并处10万元以上100万元以下罚款。

**第十五条** 国务院证券监督管理机构依法将中介机构遵守本规定的情况纳入证券市场诚信档案。

**第十六条** 自本规定施行之日起，地方各级人民政府违反本规定第十条规定，给予发行人或者中介机构奖励的，应当追回，并由有关机关对负有责任的领导人员和直接责任人员依法给予处分。

**第十七条** 中介机构为公司公开发行存托凭证、可转换为股票的公司债券提供服务的，参照适用本规定。

**第十八条** 国务院证券监督管理、财政、司法行政等部门可以根据本规定制定实施办法。

**第十九条** 本规定自2025年2月15日起施行。



---

### 三、党中央、国务院政策文件

---

# 关于进一步加强财会监督工作的意见

中办发〔2023〕4号

财会监督是依法依规对国家机关、企事业单位、其他组织和个人的财政、财务、会计活动实施的监督。近年来，财会监督作为党和国家监督体系的重要组成部分，在推进全面从严治党、维护中央政令畅通、规范财经秩序、促进经济社会健康发展等方面发挥了重要作用，同时也存在监督体系尚待完善、工作机制有待理顺、法治建设亟待健全、监督能力有待提升、一些领域财经纪律亟需整治等问题。为进一步加强财会监督工作，更好发挥财会监督职能作用，现提出如下意见。

## 一、总体要求

（一）指导思想。以习近平新时代中国特色社会主义思想为指导，深入贯彻党的二十大精神，完整、准确、全面贯彻新发展理念，加快构建新发展格局，着力推动高质量发展，更好统筹发展和安全，坚持以完善党和国家监督体系为出发点，以党内监督为主导，突出政治属性，严肃财经纪律，健全财会监督体系，完善工作机制，提升财会监督效能，促进财会监督与其他各类监督贯通协调，推动健全党统一领导、全面覆盖、权威高效的监督体系。

### （二）工作要求

——坚持党的领导，发挥政治优势。坚持加强党的全面领导和党中央集中统一领导，把党的领导落实到财会监督全过程各方面，确保党中央、国务院重大决策部署有效贯彻落实。

——坚持依法监督，强化法治思维。按照全面依法治国要求，健全财经领域法律法规和政策制度，加快补齐法治建设短板，依法依规开展监督，严格执法、严肃问责。

——坚持问题导向，分类精准施策。针对重点领域多发、高发、易发问题和突出矛盾，分类别、分阶段精准施策，强化对公权力运行的制约和监督，建立长效机制，提升监督效能。

——坚持协同联动，加强贯通协调。按照统筹协同、分级负责、上下联动的要求，健全财会监督体系，构建高效衔接、运转有序的工作机制，与其他各类监督有机贯通、相互协调，形成全方位、多层次、立体化的财会监督工作格局。

（三）主要目标。到2025年，构建起财政部门主责监督、有关部门依责监督、各单位内部监督、相关中介机构执业监督、行业协会自律监督的财会监督体系；基本建立起各类监督主体横向协同，中央与地方纵向联动，财会监督与其他各类监督贯通协调的工作机制；财会监督法律制度更加健全，信息化水平明显提高，监督队伍素质不断提升，在规范财政财务管理、提高会计信息质量、

维护财经纪律和市场经济秩序等方面发挥重要保障作用。

## 二、进一步健全财会监督体系

（四）加强党对财会监督工作的领导。各级党委要加强对财会监督工作的领导，保障党中央决策部署落实到位，统筹推动各项工作有序有效开展。各级政府要建立财会监督协调工作机制，明确工作任务、健全机制、完善制度，加强对下级财会监督工作的督促和指导。

（五）依法履行财会监督主责。各级财政部门是本级财会监督的主责部门，牵头组织对财政、财务、会计管理法律法规及规章制度执行情况的监督。加强预算管理监督，推动构建完善综合统筹、规范透明、约束有力、讲求绩效、持续安全的现代预算制度，推进全面实施预算绩效管理。加强对行政事业性国有资产管理规章制度、政府采购制度实施情况的监督，保障国有资产安全完整，规范政府采购行为。加强对财务管理、内部控制的监督，督促指导相关单位规范财务管理，提升内部管理水平。加强对会计行为的监督，提高会计信息质量。加强对注册会计师、资产评估和代理记账行业执业质量的监督，规范行业秩序，促进行业健康发展。

（六）依照法定职责实施部门监督。有关部门要依法依规强化对主管、监管行业系统和单位财会监督工作的督促指导。加强对所属单位预算执行的监督，强化预算约束。按照职责分工加强对政府采购活动、资产评估行业的监督，提高政府采购资金使用效益，推动资产评估行业高质量发展。加强对归口财务管理单位财务活动的指导和监督，严格财务管理。按照会计法赋予的职权对有关单位的会计资料实施监督，规范会计行为。

（七）进一步加强单位内部监督。各单位要加强对本单位经济业务、财务管理、会计行为的日常监督。结合自身实际建立权责清晰、约束有力的内部财会监督机制和内部控制体系，明确内部监督的主体、范围、程序、权责等，落实单位内部财会监督主体责任。各单位主要负责人是本单位财会监督工作第一责任人，对本单位财会工作和财会资料的真实性、完整性负责。单位内部应明确承担财会监督职责的机构或人员，负责本单位经济业务、财会行为和会计资料的日常监督检查。财会人员要加强自我约束，遵守职业道德，拒绝办理或按照职权纠正违反法律法规规定的财会事项，有权检举单位或个人的违法违规行为。

（八）发挥中介机构执业监督作用。会计师事务所、资产评估机构、税务师事务所、代理记账机构等中介机构要严格依法履行审计鉴证、资产评估、税收服务、会计服务等职责，确保独立、客观、公正、规范执业。切实加强对执业质量的把控，完善内部控制制度，建立内部风险防控机制，加强风险分类防控，提升内部管理水平，规范承揽和开展业务，建立健全事前评估、事中跟踪、事后评价管理体系，强化质量管理责任。持续提升中介机构一体化管理水平，实现人员调配、财务安排、业务承接、技术标准、信息化建设的实质性一体化管理。

（九）强化行业协会自律监督作用。注册会计师协会、资产评估协会、注册税务师协会、银行业协会、证券业协会等要充分发挥督促引导作用，促进持续提升财会信息质量和内部控制有效性。加强行业诚信建设，健全行业诚信档案，把诚信建设要求贯穿行业管理和服务工作各环节。进一步加强行业自律监管，运用信用记录、警示告诫、公开曝光等措施加大惩戒力度，完善对投诉举报、媒体质疑等的处理机制，推动提升财会业务规范化水平。

### 三、完善财会监督工作机制

(十) 加强财会监督主体横向协同。构建财政部门、有关部门、各单位、中介机构、行业协会等监督主体横向协同工作机制。各级财政部门牵头负责本级政府财会监督协调工作机制日常工作,加强沟通协调,抓好统筹谋划和督促指导;税务、人民银行、国有资产监管、银行保险监管、证券监管等部门积极配合、密切协同。建立健全部门间财会监督政策衔接、重大问题处理、综合执法检查、监督结果运用、监督线索移送、监督信息交流等工作机制,形成监督合力,提升监督效能。建立部门与行业协会联合监管机制,推动行政监管与自律监管有机结合。相关中介机构要严格按照法律法规、准则制度进行执业,并在配合财会监督执法中提供专业意见。中介机构及其从业人员对发现的违法违规行为,应及时向主管部门、监管部门和行业协会报告。各单位应配合依法依规实施财会监督,不得拒绝、阻挠、拖延,不得提供虚假或者有重大遗漏的财会资料及信息。

(十一) 强化中央与地方纵向联动。压实各有关方面财会监督责任,加强上下联动。国务院财政部门加强财会监督工作的制度建设和统筹协调,牵头组织制定财会监督工作规划,明确年度监督工作重点,指导推动各地区各部门各单位组织实施。县级以上地方政府和有关部门依法依规组织开展本行政区域内财会监督工作。国务院有关部门派出机构依照法律法规规定和上级部门授权实施监督工作。地方各级政府和有关部门要畅通财会监督信息渠道,建立财会监督重大事项报告机制,及时向上一级政府和有关部门反映财会监督中发现的重大问题。

(十二) 推动财会监督与其他各类监督贯通协调。建立健全信息沟通、线索移送、协同监督、成果共享等工作机制。开展财会监督要自觉以党内监督为主导,探索深化贯通协调有效路径,加强与巡视巡察机构协作,建立重点监督协同、重大事项会商、线索移交移送机制,通报财会监督检查情况,研究办理巡视巡察移交的建议;加强与纪检监察机关的贯通协调,完善财会监督与纪检监察监督在贯彻落实中央八项规定精神、纠治“四风”、整治群众身边腐败和不正之风等方面要求贯通协调机制,加强监督成果共享,发现党员、监察对象涉嫌违纪或职务违法、职务犯罪的问题线索,依法依规及时移送纪检监察机关;发挥财会监督专业力量作用,选派财会业务骨干参加巡视巡察、纪委监委监督检查和审查调查。强化与人大监督、民主监督的配合协同,完善与人大监督在提高预算管理规范性、有效性等方面贯通协调机制。增强与行政监督、司法监督、审计监督、统计监督的协同性和联动性,加强信息共享,推动建立健全长效机制,形成监督合力。畅通群众监督、舆论监督渠道,健全财会监督投诉举报受理机制,完善受理、查处、跟踪、整改等制度。

### 四、加大重点领域财会监督力度

(十三) 保障党中央、国务院重大决策部署贯彻落实。把推动党中央、国务院重大决策部署贯彻落实作为财会监督工作的首要任务。聚焦深化供给侧结构性改革,做好稳增长、稳就业、稳物价工作,保障和改善民生,防止资本无序扩张,落实财政改革举措等重大部署,综合运用检查核查、评估评价、监测监控、调查研究等方式开展财会监督,严肃查处财经领域违反中央宏观决策和治理调控要求、影响经济社会健康稳定发展的违纪违规行为,确保党中央政令畅通。

（十四）强化财经纪律刚性约束。加强对财经领域公权力行使的制约和监督，严肃财经纪律。聚焦贯彻落实减税降费、党政机关过紧日子、加强基层保基本民生保工资保运转工作、规范国库管理、加强资产管理、防范债务风险等重点任务，严肃查处财政收入不真实不合规、违规兴建楼堂馆所、乱设财政专户、违规处置资产、违规新增地方政府隐性债务等突出问题，强化通报问责和处理处罚，使纪律真正成为带电的“高压线”。

（十五）严厉打击财务会计违法违规行为。坚持“强穿透、堵漏洞、用重典、正风气”，从严从重查处影响恶劣的财务舞弊、会计造假案件，强化对相关责任人的追责问责。加强对国有企业、上市公司、金融企业等的财务、会计行为的监督，严肃查处财务数据造假、出具“阴阳报告”、内部监督失效等突出问题。加强对会计信息质量的监督，依法严厉打击伪造会计账簿、虚构经济业务、滥用会计准则等会计违法违规行为，持续提升会计信息质量。加强对会计师事务所、资产评估机构、代理记账机构等中介机构执业质量监督，聚焦行业突出问题，加大对无证经营、挂名执业、违规提供报告、超出胜任能力执业等违法违规行为的整治力度，强化行业日常监管和信用管理，坚决清除害群之马。

## 五、保障措施

（十六）加强组织领导。各地区各有关部门要强化组织领导，加强协同配合，结合实际制定具体实施方案，确保各项工作任务落地见效。将财会监督工作推进情况作为领导班子和有关领导干部考核的重要内容；对于贯彻落实财会监督决策部署不力、职责履行不到位的，要严肃追责问责。

（十七）推进财会监督法治建设。健全财会监督法律法规制度，及时推动修订预算法、会计法、注册会计师法、资产评估法、财政违法行为处罚处分条例等法律法规。健全财政财务管理、资产管理等制度，完善内部控制制度体系。深化政府会计改革，完善企业会计准则体系和非营利组织会计制度，增强会计准则制度执行效果。

（十八）加强财会监督队伍建设。县级以上财政部门应强化财会监督队伍和能力建设。各单位应配备与财会监督职能任务相匹配的人员力量，完善财会监督人才政策体系，加强财会监督人才培养教育，分类型、分领域建立高层次财会监督人才库，提升专业能力和综合素质。按照国家有关规定完善财会监督人才激励约束机制。

（十九）统筹推进财会监督信息化建设。深化“互联网+监督”，充分运用大数据和信息化手段，切实提升监管效能。依托全国一体化在线政务服务平台，统筹整合各地区各部门各单位有关公共数据资源，分级分类完善财会监督数据库，推进财会监督数据汇聚融合和共享共用。构建财会领域重大风险识别预警机制。

（二十）提升财会监督工作成效。优化监督模式与方式方法，推动日常监督与专项监督、现场监督与非现场监督、线上监督与线下监督、事前事中事后监督相结合，实现监督和管理有机统一。加大对违法违规行为的处理处罚力度，大幅提高违法违规成本，推动实施联合惩戒，依法依规开展追责问责。加强财会监督结果运用，完善监督结果公告公示制度，对违反财经纪律的单位和人员，加大公开曝光力度，属于党员和公职人员的，及时向所在党组织、所在单位通报，发挥警示教育作用。

（二十一）加强宣传引导。加强财会监督法律法规政策宣传贯彻，强化财会从业人员执业操守教育。在依法合规、安全保密等前提下，大力推进财会信息公开工作，提高财会信息透明度。鼓励先行先试，强化引领示范，统筹抓好财会监督试点工作。加强宣传解读和舆论引导，积极回应社会关切，充分调动各方面积极性，营造财会监督工作良好环境。



# 国务院办公厅关于进一步规范财务审计秩序促进注册会计师行业健康发展的意见

国办发〔2021〕30号

各省、自治区、直辖市人民政府，国务院各部委、各直属机构：

改革开放以来，我国注册会计师行业规模不断扩大，服务范围不断拓展，行业发展总体向好，在维护资本市场秩序和社会公众利益、提升会计信息质量和经济效率等方面发挥了重要作用，但同时也存在会计师事务所“看门人”职责履行不到位、行业监管和执法力度不足等问题，企业财务会计信息失真、上市公司财务造假等现象时有发生。为深入贯彻党中央、国务院关于严肃财经纪律的决策部署，切实加强会计师事务所监管，遏制财务造假，有效发挥注册会计师审计鉴证作用，经国务院同意，现就进一步规范财务审计秩序、促进注册会计师行业健康发展提出以下意见。

## 一、总体要求

（一）指导思想。以习近平新时代中国特色社会主义思想为指导，全面贯彻党的十九大和十九届二中、三中、四中、五中全会精神，切实增强“四个意识”、坚定“四个自信”、做到“两个维护”，按照党中央、国务院决策部署，严肃财经纪律，以全面提升注册会计师行业服务国家建设能力为目标，统筹发展和安全，紧抓质量提升主线，守住诚信操守底线，筑牢法律法规红线。坚持监管与服务并重、治标与治本结合，树立系统观念，做好统筹谋划，努力构建部门协同、多方联动、社会参与的监管工作格局，有效解决突出问题，切实加强行政监管，逐步完善行业治理，显著优化执业环境，持续提升审计质量，为维护社会公平正义、规范市场经济秩序、保障国家经济安全提供有力支撑。

（二）工作原则。

——诚信为本，质量为先。将诚信建设作为行业发展的生命线，始终坚持质量至上的发展导向，持续提升注册会计师执业能力、独立性、道德水平和行业公信力。

——从严监管，从严执法。坚持问题导向，坚决纠正违反职业规范和道德规范的重大问题，严厉打击会计审计违法违规行为，发现一起、查处一起，做到“零容忍”，曝光典型案例，树行业正气。

——归位尽责，协同发力。加强监管部门之间、政府部门和行业协会之间的沟通协作，进一步厘清职责边界，落实监管责任，加强统筹协调，完善工作机制，强化信息共享，形成监管合力。

——综合施策，多措并举。加强注册会计师行业监管的系统性、协同性，综合运用行政监管、市场约束、行业自律、社会监督等多种方式手段，优化执业环境，净化行业风气，督促会计师事务所提升内部管理水平，提高行业监管效能。

——着眼长远，常抓不懈。立足当前，强化法律法规和职业道德要求，狠抓审计职业规范，集中解决突出问题；着眼长远，与时俱进完善相关基础制度规范，形成长效机制，全面提升行业监管能力和治理水平。

## 二、依法整治财务审计秩序

（三）依法加强从事证券业务的会计师事务所监管。行业主管部门严格履行职责，充实财会监督检查力量，推动形成专业化执法检查机制，对从事证券业务的会计师事务所开展有效日常监管。出台会计师事务所监督检查办法，突出检查重点，提高检查频次，严格处理处罚，建立自查自纠报告机制，强化会计师事务所责任。完善相关部门对从事证券业务的会计师事务所监管的协作机制，加强统筹协调，形成监管合力，对会计师事务所和上市公司从严监管，依法追究财务造假的审计责任、会计责任。加强财会监督大数据分析，对财务造假进行精准打击。

（四）严肃查处违法违规行为并曝光典型案例。上下联动、依法整治各类违法违规行为，特别是针对当前行业内较为突出的会计师事务所无证经营、注册会计师挂名执业、网络售卖审计报告、超出胜任能力执业、泄露传播涉密敏感信息等，坚决纠正会计师事务所串通舞弊、丧失独立性等违反职业规范和道德规范的重大问题。梳理一批财务会计领域违法违规典型案例，形成各部门共同行动清单，区分不同情况依法依规严肃处理，坚决做到“零容忍”，对影响恶劣的重大案件从严从重处罚，对违法违规者形成有效震慑。加大典型案例曝光力度，对全社会、全行业形成警示。

（五）加快推进注册会计师行业法律和基础制度建设。制定注册会计师行业基础性制度清单，及时跟进健全相关制度规定，建立健全制度化、常态化的长效机制。推动加快修订注册会计师法，进一步完善行政强制措施、丰富监管工具、细化处罚标准、加大处罚力度。合理区分财务造假的企业会计责任和会计师事务所审计责任，明确其他单位向注册会计师出具不实证明的法律责任。完善会计师事务所组织形式相关规定，明确公众利益实体审计要求。按照过罚相当原则依法处理涉会计师事务所责任案件，研究完善会计师事务所和注册会计师法律责任相关司法解释，进一步明确特殊普通合伙会计师事务所的民事责任承担方式。完善维护信息安全要求，明确境外机构和人员入境执业等相关监管规定。科学合理确定会计师事务所从事上市公司等特定实体审计业务的具体要求，统一公开相关标准。结合实际优化会计师事务所和注册会计师审计轮换机制。

（六）建立健全监管合作机制。建立跨部门合作机制，实现财会监督与其他方面监督有机贯通、协同发力。建立注册会计师行业年度工作会议和日常联席会议机制，整合力量、凝聚共识，切实形成监管合力，及时研究解决制约行业发展的突出问题，不断提升行业监管水平。针对财务会计领域跨区域、跨行业的突出问题，加强中央与地方之间、部门之间监管协调。依法依规开展跨境会计审计监管合作，维护国家经济信息安全和企业合法权益，增强国际公信力和影响力。

### 三、强化行业日常管理

（七）强化国家统一的会计制度贯彻实施。完善企业会计准则体系，修订相关指南、案例等，加强培训和实务指导，及时解决贯彻实施中存在的突出问题。制定推广会计数据标准，开展企业会计报表电子报送试点，推动部门间会计数据共享。推动加快修订会计法，进一步明确会计核算、内部控制、信息化建设等要求，丰富监管手段，大幅提高处罚标准，加大财务造假法律责任追究力度，推进会计诚信体系建设，全面提升企业会计信息质量。

（八）加强行业日常监管和信用管理。加强信息化建设，构建注册会计师行业统一监管信息平台，通过业务报备、电子证照和签章等手段加强日常监测，提升监管效率和水平。探索建立审计报告数据单一来源制度，推动实现全国范围“一码通”，从源头治理虚假审计报告问题。出台注册会计师行业严重失信主体名单管理办法，依法依规共享和公开相关信息并实施联合惩戒。畅通投诉举报渠道，建立统一的行业举报受理平台，完善投诉举报办理机制，做到“接诉必应、限时核查，查实必处、处则从严”。

（九）完善审计准则体系和职业道德规范体系。立足我国注册会计师执业实践，结合准则国际趋同等需要，及时修订完善审计准则体系并推动落地实施。加强职业道德守则宣传、培训和实施指导，针对职业规范和道德规范执行的薄弱环节，指导会计师事务所改进审计程序，增强审计独立性，提高应对财务舞弊的执业能力。

### 四、优化执业环境 and 能力

（十）引导会计师事务所强化内部管理。加强会计师事务所一体化管理，出台一体化管理办法，建立可衡量、可比较的指标体系，引导会计师事务所在人员调配、财务安排、业务承接、技术标准和信息化建设方面实行统一管理，建立健全公开、透明、规范的一体化管理检查评估程序。进一步完善会计师事务所综合排名机制，将一体化管理检查评估结果作为排名的重要依据，引导会计师事务所对标对表加强内部管理。结合大、中、小型会计师事务所特点，每年从一体化管理、信息化管理、“专精特”发展等方面树立典型示范，推广先进经验。着力培育一批国内领先、国际上有影响力的会计师事务所，助力更多自主品牌会计师事务所走向世界。

（十一）推进以质量为导向的会计师事务所选聘机制建设。加强对企业内部审计工作的指导和监督，调动内部审计和社会审计力量，增强审计监管合力。完善国有企业、上市公司选聘会计师事务所有关规定，压实企业审计委员会责任，科学设置选聘会计师事务所指标权重，提高质量因素权重，降低价格因素权重，完善报价因素评价方式，引导形成以质量为导向的选聘机制，从源头有效遏制恶性竞争。加强对选聘相关规定执行情况的监督，对违反规定的企业和压价竞争的会计师事务所严肃追责并公告。

（十二）提升会计师事务所审计风险承担能力。完善职业责任保险制度，修订《会计师事务所职业责任保险暂行办法》，根据资本市场发展和证券业务现状，充分考虑会计师事务所客户群体、风险状况等客观差异，完善保险金额等相关要求。加强职业责任保险和职业风险基金计提情况监

督，规范职业风险基金管理和使用，督促会计师事务所提升风险防范能力。探索实行行业集中投保。

（十三）加强注册会计师专业培训教育。创新继续教育方式，围绕专业胜任能力、职业技能、职业价值、职业道德等重点，丰富完善教育内容。充分利用信息技术手段，上线继续教育相关应用，切实提高培训效果，持续保持和强化注册会计师专业胜任能力和职业道德操守，提升审计质量。

（十四）进一步规范银行函证业务。加强银行函证数字化平台建设，加快推进函证集约化、规范化、数字化进程，利用信息技术解决函证不实、效率低下、收费过高等问题，支持提升审计效率和质量。开展银行函证第三方平台试点工作，总结试点经验，形成配套工作指引，完善业务、数据、安全等标准体系，推动银行函证数字化平台规范、有序、安全运行，并在上市公司年报审计中推广应用。规范银行函证业务及收费行为，对提供不实回函等违法违规行为依法依规严肃查处。

## 五、加强组织实施

（十五）加强党的全面领导。进一步落实行业党建工作责任，坚持会计师事务所党的组织和工作有形覆盖与有效覆盖相统一，推动会计师事务所将党建工作要求载入章程或协议，加强教育、管理、监督、服务，充分发挥行业基层党组织战斗堡垒作用和党员先锋模范作用，为注册会计师行业健康发展提供坚强政治保证。

（十六）加强组织领导。各地区、各有关部门要从经济社会发展和全面深化改革开放的大局出发，充分认识推动注册会计师行业健康发展的重要性，将相关工作摆到重要议事日程，并作为巡视督导的重要内容。财政部门作为主管部门要牵头建立信息报送、督查考评等制度，发挥统筹抓总作用。强化行业自律，支持注册会计师协会依法履职，充分发挥协会作用。密切关注注册会计师行业发展重大问题，加强前瞻性、预判性研究，坚持问题导向，注重体系建设，制定完善基础制度，及时出台配套政策，精准施策，扎实推进各项重点工作。

（十七）加强宣传引导。建立行业舆情日常监测、会商研判以及中央和地方、政府部门和行业协会的分级分类响应机制。加强对注册会计师行业法律法规和监管制度的宣传，积极引导社会舆论和市场预期。

国务院办公厅

2021年7月30日



# 国务院办公厅转发中国证监会等部门 《关于进一步做好资本市场财务造假 综合惩防工作的意见》的通知

资本市场在金融运行中具有牵一发而动全身的重要作用，财务造假严重扰乱资本市场秩序、动摇投资者信心。近年来，各有关方面认真贯彻落实党中央、国务院决策部署，持续加大监管执法力度，一批财务造假案件得到及时查处，市场生态有效净化。但是，财务造假花样翻新，案件查处难度大，有效打击系统性、隐蔽性、复杂性财务造假的任务十分艰巨，必须坚持综合施策，强化标本兼治，持续保持高压态势，切实增强工作合力。为从严打击资本市场财务造假，维护良好市场生态，现就进一步做好财务造假综合惩防工作提出如下意见。

## 一、总体要求

以习近平新时代中国特色社会主义思想为指导，深入贯彻党的二十大精神，认真落实习近平总书记关于资本市场改革发展的重要指示批示精神，坚持稳中求进工作总基调，坚持市场化、法治化方向，进一步加大对财务造假的打击力度，完善监管协同机制，构建防治财务造假长效机制，加大制度供给，强化激励约束，为推动资本市场高质量发展提供有力支撑。

——坚持问题导向。依法从严打击财务造假，强化穿透式监管，提升执法司法工作质效。坚持“追首恶”与“打帮凶”并举，强化对造假责任人及配合造假方的追责。

——坚持系统观念。凝聚各方合力，提升财务造假综合惩防工作的系统性、整体性、协同性。强化条块结合、区域联动，形成各部门、各地区各司其职、齐抓共治的工作格局。

——坚持守正创新。加大基础制度供给，创新方式方法，构建常态化、长效化工作机制。强化激励约束，增强内生动力，营造崇尚诚信、不做假账的良好市场环境。

## 二、坚决打击和遏制重点领域财务造假

（一）严肃惩治欺诈发行股票债券行为。持续优化完善股票债券发行上市审核注册机制，把好资本市场“入口关”。加大股票发行环节现场检查和督导力度，聚焦业绩异常增长等情形，严防“带病闯关”。重点关注已违约及风险类债券发行人，严厉打击欺诈发行、虚假信息披露、挪用募集资金和逃废债等违法违规行为。

（二）严厉打击系统性造假和配合造假。密切跟进系统性、团伙型财务造假特征及演变趋势，依法从严打击通过伪造变造凭证、利用关联方虚构交易或第三方配合等方式实施系统性造假的行为。全面惩处财务造假的策划者、组织者、实施者、配合者以及专业化配合造假的职业犯罪团伙，坚决破除造假“生态圈”。

（三）加强对滥用会计政策实施造假的监管。强化财会监督，加大对滥用会计政策和会计估计实施财务造假的打击力度。密切关注会计政策和会计估计执行情况，加大对操纵资产减值计提调节利润、以财务“洗澡”掩盖前期造假行为的打击力度。

（四）强化对特定领域财务造假的打击。依法惩治证券发行人、上市公司通过“空转”、“走单”等虚假贸易方式实施的财务造假。严厉打击利用供应链金融、商业保理、票据交易等方式实施的财务造假。从严惩处基于完成并购重组业绩承诺、便于大股东攫取巨额分红、满足股权激励行权条件、规避退市等目的实施的财务造假。压实私募股权创投基金管理人勤勉尽责责任，加强对基金所投项目财务真实性的尽职调查和投后管理，防范造假行为发生。

### 三、优化证券监管执法体制机制

（五）健全线索发现机制。加强日常监管，加大监督检查力度，突出科技支持作用，发挥全国信用信息共享平台的支撑功能，依法查询国家金融信用信息基础数据库，多渠道识别财务造假线索。健全对线索的全流程闭环管理机制，规范线索处置程序。依法依规利用银行流水电子化查询和反洗钱协查机制，提高涉案资金查询效率。建立健全配合造假方名录，延伸排查和串并分析其他相关方造假线索。优化检查调查统筹调度和跨区域协作机制，提升重大复杂线索发现能力。

（六）提升行政执法效能。加快推进监管转型，优化各条线各环节职能定位，构建高效协同的监管架构。强化发行审核、公司监管、中介机构监管等业务条线协同，提升监管效能。加强日常监管、稽查执法、行政处罚等各环节衔接，提升执法效率。完善重大财务造假案件调查处罚机制，提高查办质效。及时总结执法经验，持续优化监管工作流程机制。用好与境外证券监管机构签署的双边、多边监管合作谅解备忘录，加大跨境协查力度，提升对利用境外业务从事财务造假的查处效率。

（七）深化行刑衔接协作。推动强化证券执法和司法机关在信息共享、案件办理、警示教育等方面的协作。针对欺诈发行、违规信息披露、背信损害上市公司利益等重大证券违法线索，符合条件的，及时启动联合情报导侦工作。对跨区域、系统性等重大造假犯罪案件，推动建立健全公安和检察机关联合挂牌督办机制，提升大案要案查处效率。

### 四、加大全方位立体化追责力度

（八）强化行政追责威慑力。加快出台上市公司监督管理条例，明确第三方配合造假、资金占用等违规行为的法律责任。用足用好法律授权，加大对财务造假案件的处罚力度，对主要责任人员依法坚决实施市场禁入。优化财务造假行政处罚标准，大幅提高违法成本。对恶意转移财产的被执行人员，通过向法院提起撤销权之诉追回相关财产。严格执行重大违法强制退市制度，对欺诈发行、



严重财务造假的公司依法坚决予以退市，强化对相关机构和个人追责。

（九）推动加大刑事追责力度。推动出台背信损害上市公司利益罪司法解释，加大对控股股东、实际控制人组织实施财务造假、侵占上市公司财产等行为的刑事追责力度。深挖上市公司董事、高级管理人员挪用资金、职务侵占、背信损害上市公司利益等违法犯罪线索。供应商、客户、中介机构、金融机构等第三方人员配合实施财务造假构成犯罪的，依法坚决追究刑事责任。

（十）推动完善民事追责支持机制。探索建立证券公益诉讼制度。推动简化登记、诉讼、执行等程序，完善示范判决机制，加大证券纠纷特别代表人诉讼制度适用力度。统筹运用先行赔付、支持诉讼、代位诉讼、行政执法当事人承诺等一系列投资者赔偿救济制度机制，进一步提高违法成本。

## 五、加强部际协调和央地协同

（十一）国有资产出资人加强监督管理。履行国有资产出资人职责的部门、有关企业主管部门持续加强对所出资企业的监督管理，及时督促相关企业依法依规处置所控股证券发行人、上市公司财务造假及配合造假问题，严肃追责问责，并及时将处理结果反馈财政、证券监管部门。督促所出资企业积极履行对所参股证券发行人、上市公司财务真实性的股东监督责任。加强执法协作，发现涉及其他证券发行人、上市公司财务造假线索的，及时将线索移交财政、证券监管部门。

（十二）金融监管部门提升协同打击力度。金融监管部门及时处置所属企业、所监管企业的财务造假、配合造假、为违规占用担保提供协助等问题并向财政、证券监管部门通报。督促银行等金融机构加强对证券发行人、上市公司等贷款对象财务真实性的关注和审查。在函证集中化基础上，加快推进函证数字化处理，鼓励、引导中介机构等主体通过数字函证平台开展函证业务，加大对金融机构函证业务合规性的监督检查力度。强化证券执法与财政执法的分工协作，避免监管真空及监管重复。加大债券市场统一执法力度，提升执法效率。

（十三）压实地方政府责任。地方各级政府在提供政策支持过程中，将证券发行人、上市公司财务真实性作为扶优限劣的重要依据，依法合规出具税收、合规等证明文件。在市场监管、税务、能源消耗、社保缴纳、诉讼仲裁、产权登记等领域为相关部门调查取证提供支持。加强与相关部门工作协同，切实履行因财务造假问题引致风险的属地处置责任。

## 六、常态化长效化防治财务造假

（十四）增强公司治理内生约束。引导证券发行人、上市公司加强内控体系建设，突出对舞弊重点领域、环节的监督制约。落实独立董事改革要求，有效发挥独立董事监督作用，强化审计委员会反舞弊职责。推动上市公司建立绩效薪酬追索等内部追责机制，督促董事和高级管理人员履职尽责。强化考核约束，将财务造假作为各级国有企业负责人经营业绩考核扣分项。加大对“关键少数”的宣传教育力度，将诚信合规意识作为资本市场培训的核心内容。

（十五）压实中介机构“看门人”责任。推广以上市公司和债券发行人质量为导向的中介机构执业质量评价机制。督促保荐机构、会计师事务所、资产评估机构、律师事务所等中介机构加强执

业质量控制。强化对中介机构的监督检查，中介机构发现涉及证券发行人、上市公司财务造假的，及时向财政、证券监管部门通报。中介机构在发现造假行为时主动报告的，依法从轻或减轻处罚。健全中介机构及从业人员信用记录，督促有关机构及人员勤勉尽责。对存在重大违法违规行为的中介机构依法暂停或禁止从事证券服务业务，严格执行吊销执业许可、从业人员禁入等制度。

（十六）完善财务信息相关制度。完善资本市场会计、审计、评估监管规则，发布重点领域的应用案例或实施问答，加强对会计准则实施的指导。强化财会监督制度建设，推进电子凭证会计数据标准应用，提升企业财务会计规范化水平。完善信息披露豁免监管制度，严格豁免条件和程序，防范证券发行人、上市公司滥用豁免掩盖造假行为。

（十七）加强联合惩戒与社会监督。将财务造假、资金占用和配合造假等严重违法失信主体纳入金融领域严重失信主体名单，推送至全国信用信息共享平台，并将相关信息在“信用中国”网站和国家企业信用信息公示系统进行公示，依法依规实施联合惩戒，强化失信约束。完善财务造假等重大违法违规行为内部人士举报奖励机制，提高奖励金额，保护“吹哨人”合法权益。发布典型违规案例查处情况，加大警示宣传力度。

## 七、落实保障

（十八）加强组织实施。要切实把思想和行动统一到党中央、国务院决策部署上来，加强政策衔接、工作协同，强化监督问责，对管理或监管履职不力造成严重后果的，要严肃追责问责。充分发挥打击资本市场违法活动协调工作小组等机制在重大案件协调、重要规则制定、重大问题会商等方面的作用。

（十九）加强舆论引导。加强对资本市场财务造假综合惩防工作的宣传解读，注重主动引导，创新宣传方式，凝聚各方共识。及时总结推广经验做法，推动营造诚信经营和崇法守信的市场生态。

（二十）加强风险防控。加强重点领域风险排查，坚决清除风险隐患大的行业性、系统性、区域性财务造假。有效统筹打击财务造假与风险防范化解工作，维护资本市场稳定运行，助力经济社会高质量发展。

---

## 四、部门规章

---

# 企业会计准则——基本准则

(2006 年 2 月 15 日财政部令第 33 号公布，自 2007 年 1 月 1 日起施行。2014 年 7 月 23 日根据《财政部关于修改〈企业会计准则——基本准则〉的决定》修改)

---

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范企业会计确认、计量和报告行为，保证会计信息质量，根据《中华人民共和国会计法》和其他有关法律、行政法规，制定本准则。

**第二条** 本准则适用于在中华人民共和国境内设立的企业（包括公司，下同）。

**第三条** 企业会计准则包括基本准则和具体准则，具体准则的制定应当遵循本准则。

**第四条** 企业应当编制财务会计报告（又称财务报告，下同）。财务会计报告的目标是向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任履行情况，有助于财务会计报告使用者作出经济决策。

财务会计报告使用者包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等。

**第五条** 企业应当对其本身发生的交易或者事项进行会计确认、计量和报告。

**第六条** 企业会计确认、计量和报告应当以持续经营为前提。

**第七条** 企业应当划分会计期间，分期结算账目和编制财务会计报告。

会计期间分为年度和中期。中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间。

**第八条** 企业会计应当以货币计量。

**第九条** 企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。

**第十条** 企业应当按照交易或者事项的经济特征确定会计要素。会计要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。

**第十一条** 企业应当采用借贷记账法记账。

## 第二章 会计信息质量要求

**第十二条** 企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、计量和报告，如实反映符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息，保证会计信息真实可靠、内容完整。

**第十三条** 企业提供的会计信息应当与财务会计报告使用者的经济决策需要相关，有助于财务会计报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测。

**第十四条** 企业提供的会计信息应当清晰明了，便于财务会计报告使用者理解和使用。

**第十五条** 企业提供的会计信息应当具有可比性。

同一企业不同时期发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用一致的会计政策，不得随意变更。确需变更的，应当在附注中说明。

不同企业发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用规定的会计政策，确保会计信息口径一致、相互可比。

**第十六条** 企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。

**第十七条** 企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的所有重要交易或者事项。

**第十八条** 企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告应当保持应有的谨慎，不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。

**第十九条** 企业对于已经发生的交易或者事项，应当及时进行会计确认、计量和报告，不得提前或者延后。

### 第三章 资 产

**第二十条** 资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。

前款所指的企业过去的交易或者事项包括购买、生产、建造行为或其他交易或者事项。预期在未来发生的交易或者事项不形成资产。

由企业拥有或者控制，是指企业享有某项资源的所有权，或者虽然不享有某项资源的所有权，但该资源能被企业所控制。

预期会给企业带来经济利益，是指直接或者间接导致现金和现金等价物流入企业的潜力。

**第二十一条** 符合本准则第二十条规定的资产定义的资源，在同时满足以下条件时，确认为资产：

- （一）与该资源有关的经济利益很可能流入企业；
- （二）该资源的成本或者价值能够可靠地计量。

**第二十二条** 符合资产定义和资产确认条件的项目，应当列入资产负债表；符合资产定义、但不符合资产确认条件的项目，不应当列入资产负债表。

### 第四章 负 债

**第二十三条** 负债是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。

现时义务是指企业在现行条件下已承担的义务。未来发生的交易或者事项形成的义务，不属于现时义务，不应当确认为负债。

**第二十四条** 符合本准则第二十三条规定的负债定义的义务，在同时满足以下条件时，确认为负债：

- （一）与该义务有关的经济利益很可能流出企业；
- （二）未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。

**第二十五条** 符合负债定义和负债确认条件的项目，应当列入资产负债表；符合负债定义、但不符合负债确认条件的项目，不应当列入资产负债表。

## 第五章 所有者权益

**第二十六条** 所有者权益是指企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益。

公司的所有者权益又称为股东权益。

**第二十七条** 所有者权益的来源包括所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等。

直接计入所有者权益的利得和损失，是指不应计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。

利得是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入。

损失是指由企业非日常活动所发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。

**第二十八条** 所有者权益金额取决于资产和负债的计量。

**第二十九条** 所有者权益项目应当列入资产负债表。

## 第六章 收 入

**第三十条** 收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。

**第三十一条** 收入只有在经济利益很可能流入从而导致企业资产增加或者负债减少、且经济利益的流入额能够可靠计量时才能予以确认。

**第三十二条** 符合收入定义和收入确认条件的项目，应当列入利润表。

## 第七章 费 用

**第三十三条** 费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。

**第三十四条** 费用只有在经济利益很可能流出从而导致企业资产减少或者负债增加、且经济利益的流出额能够可靠计量时才能予以确认。

**第三十五条** 企业为生产产品、提供劳务等发生的可归属于产品成本、劳务成本等的费用，应



当在确认产品销售收入、劳务收入等时，将已销售产品、已提供劳务的成本等计入当期损益。

企业发生的支出不产生经济利益的，或者即使能够产生经济利益但不符合或者不再符合资产确认条件的，应当在发生时确认为费用，计入当期损益。

企业发生的交易或者事项导致其承担了一项负债而又不确认为一项资产的，应当在发生时确认为费用，计入当期损益。

**第三十六条** 符合费用定义和费用确认条件的项目，应当列入利润表。

## 第八章 利 润

**第三十七条** 利润是指企业在一定会计期间的经营成果。利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。

**第三十八条** 直接计入当期利润的利得和损失，是指应当计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。

**第三十九条** 利润金额取决于收入和费用、直接计入当期利润的利得和损失金额的计量。

**第四十条** 利润项目应当列入利润表。

## 第九章 会 计 计 量

**第四十一条** 企业在将符合确认条件的会计要素登记入账并列报于会计报表及其附注（又称财务报表，下同）时，应当按照规定的会计计量属性进行计量，确定其金额。

**第四十二条** 会计计量属性主要包括：

（一）历史成本。在历史成本计量下，资产按照购置时支付的现金或者现金等价物的金额，或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量。负债按照因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额，或者承担现时义务的合同金额，或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量。

（二）重置成本。在重置成本计量下，资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。负债按照现在偿付该项债务所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。

（三）可变现净值。在可变现净值计量下，资产按照其正常对外销售所能收到现金或者现金等价物的金额扣减该资产至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额计量。

（四）现值。在现值计量下，资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流量的折现金额计量。负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量。

（五）公允价值。在公允价值计量下，资产和负债按照市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售资产所能收到或者转移负债所需支付的价格计量。

**第四十三条** 企业在对会计要素进行计量时，一般应当采用历史成本，采用重置成本、可变现净值、现值、公允价值计量的，应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量。

## 第十章 财务会计报告

**第四十四条** 财务会计报告是指企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果、现金流量等会计信息的文件。

财务会计报告包括会计报表及其附注和其他应当在财务会计报告中披露的相关信息和资料。会计报表至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表等报表。

小企业编制的会计报表可以不包括现金流量表。

**第四十五条** 资产负债表是指反映企业在某一特定日期的财务状况的会计报表。

**第四十六条** 利润表是指反映企业在一定会计期间的经营成果的会计报表。

**第四十七条** 现金流量表是指反映企业在一定会计期间的现金和现金等价物流入和流出的会计报表。

**第四十八条** 附注是指对在会计报表中列示项目所作的进一步说明，以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。

## 第十一章 附 则

**第四十九条** 本准则由财政部负责解释。

**第五十条** 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

# 政府会计准则——基本准则

---

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范政府的会计核算，保证会计信息质量，根据《中华人民共和国会计法》、《中华人民共和国预算法》和其他有关法律、行政法规，制定本准则。

**第二条** 本准则适用于各级政府、各部门、各单位（以下统称政府会计主体）。

前款所称各部门、各单位是指与本级政府财政部门直接或者间接发生预算拨款关系的国家机关、军队、政党组织、社会团体、事业单位和其他单位。

军队、已纳入企业财务管理体系的单位和执行《民间非营利组织会计制度》的社会团体，不适用本准则。

**第三条** 政府会计由预算会计和财务会计构成。

预算会计实行收付实现制，国务院另有规定的，依照其规定。

财务会计实行权责发生制。

**第四条** 政府会计具体准则及其应用指南、政府会计制度等，应当由财政部遵循本准则制定。

**第五条** 政府会计主体应当编制决算报告和财务报告。

决算报告的目标是向决算报告使用者提供与政府预算执行情况有关的信息，综合反映政府会计主体预算收支的年度执行结果，有助于决算报告使用者进行监督和管理，并为编制后续年度预算提供参考和依据。政府决算报告使用者包括各级人民代表大会及其常务委员会、各级政府及其有关部门、政府会计主体自身、社会公众和其他利益相关者。

财务报告的目标是向财务报告使用者提供与政府的财务状况、运行情况（含运行成本，下同）和现金流量等有关信息，反映政府会计主体公共受托责任履行情况，有助于财务报告使用者作出决策或者进行监督和管理。政府财务报告使用者包括各级人民代表大会常务委员会、债权人、各级政府及其有关部门、政府会计主体自身和其他利益相关者。

**第六条** 政府会计主体应当对其自身发生的经济业务或者事项进行会计核算。

**第七条** 政府会计核算应当以政府会计主体持续运行为前提。

**第八条** 政府会计核算应当划分会计期间，分期结算账目，按规定编制决算报告和财务报告。会计期间至少分为年度和月度。会计年度、月度等会计期间的起讫日期采用公历日期。

**第九条** 政府会计核算应当以人民币作为记账本位币。发生外币业务时，应当将有关外币金额折算为人民币金额计量，同时登记外币金额。

**第十条** 政府会计核算应当采用借贷记账法记账。

## 第二章 政府会计信息质量要求

**第十一条** 政府会计主体应当以实际发生的经济业务或者事项为依据进行会计核算，如实反映各项会计要素的情况和结果，保证会计信息真实可靠。

**第十二条** 政府会计主体应当将发生的各项经济业务或者事项统一纳入会计核算，确保会计信息能够全面反映政府会计主体预算执行情况和财务状况、运行情况、现金流量等。

**第十三条** 政府会计主体提供的会计信息，应当与反映政府会计主体公共受托责任履行情况以及报告使用者决策或者监督、管理的需要相关，有助于报告使用者对政府会计主体过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测。

**第十四条** 政府会计主体对已经发生的经济业务或者事项，应当及时进行会计核算，不得提前或者延后。

**第十五条** 政府会计主体提供的会计信息应当具有可比性。

同一政府会计主体不同时期发生的相同或者相似的经济业务或者事项，应当采用一致的会计政策，不得随意变更。确需变更的，应当将变更的内容、理由及其影响在附注中予以说明。

不同政府会计主体发生的相同或者相似的经济业务或者事项，应当采用一致的会计政策，确保政府会计信息口径一致，相互可比。

**第十六条** 政府会计主体提供的会计信息应当清晰明了，便于报告使用者理解和使用。

**第十七条** 政府会计主体应当按照经济业务或者事项的经济实质进行会计核算，不限于以经济业务或者事项的法律形式为依据。

## 第三章 政府预算会计要素

**第十八条** 政府预算会计要素包括预算收入、预算支出与预算结余。

**第十九条** 预算收入是指政府会计主体在预算年度内依法取得的并纳入预算管理的现金流入。

**第二十条** 预算收入一般在实际收到时予以确认，以实际收到的金额计量。

**第二十一条** 预算支出是指政府会计主体在预算年度内依法发生并纳入预算管理的现金流出。

**第二十二条** 预算支出一般在实际支付时予以确认，以实际支付的金额计量。

**第二十三条** 预算结余是指政府会计主体预算年度内预算收入扣除预算支出后的资金余额，以及历年滚存的资金余额。

**第二十四条** 预算结余包括结余资金和结转资金。

结余资金是指年度预算执行终了，预算收入实际完成数扣除预算支出和结转资金后剩余的资金。

结转资金是指预算安排项目的支出年终尚未执行完毕或者因故未执行，且下年需要按原用途继续使用的资金。

**第二十五条** 符合预算收入、预算支出和预算结余定义及其确认条件的项目应当列入政府决算报表。

## 第四章 政府财务会计要素

**第二十六条** 政府财务会计要素包括资产、负债、净资产、收入和费用。

### 第一节 资 产

**第二十七条** 资产是指政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的，由政府会计主体控制的，预期能够产生服务潜力或者带来经济利益流入的经济资源。

服务潜力是指政府会计主体利用资产提供公共产品和服务以履行政府职能的潜在能力。

经济利益流入表现为现金及现金等价物的流入，或者现金及现金等价物流出的减少。

**第二十八条** 政府会计主体的资产按照流动性，分为流动资产和非流动资产。

流动资产是指预计在1年内（含1年）耗用或者可以变现的资产，包括货币资金、短期投资、应收及预付款项、存货等。

非流动资产是指流动资产以外的资产，包括固定资产、在建工程、无形资产、长期投资、公共基础设施、政府储备资产、文物文化资产、保障性住房和自然资源资产等。

**第二十九条** 符合本准则第二十七条规定的资产定义的经济资源，在同时满足以下条件时，确认为资产：

- （一）与该经济资源相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入政府会计主体；
- （二）该经济资源的成本或者价值能够可靠地计量。

**第三十条** 资产的计量属性主要包括历史成本、重置成本、现值、公允价值和名义金额。

在历史成本计量下，资产按照取得时支付的现金金额或者支付对价的公允价值计量。

在重置成本计量下，资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金金额计量。

在现值计量下，资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流量的折现金额计量。

在公允价值计量下，资产按照市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售资产所能收到的价格计量。

无法采用上述计量属性的，采用名义金额（即人民币1元）计量。

**第三十一条** 政府会计主体在对资产进行计量时，一般应当采用历史成本。

采用重置成本、现值、公允价值计量的，应当保证所确定的资产金额能够持续、可靠计量。

**第三十二条** 符合资产定义和资产确认条件的项目，应当列入资产负债表。

### 第二节 负 债

**第三十三条** 负债是指政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的，预期会导致经济资源流出政府会计主体的现时义务。

现时义务是指政府会计主体在现行条件下已承担的义务。未来发生的经济业务或者事项形成的义务不属于现时义务，不应当确认为负债。

**第三十四条** 政府会计主体的负债按照流动性，分为流动负债和非流动负债。

流动负债是指预计在1年内（含1年）偿还的负债，包括应付及预收款项、应付职工薪酬、应缴款项等。

非流动负债是指流动负债以外的负债，包括长期应付款、应付政府债券和政府依法担保形成的债务等。

**第三十五条** 符合本准则第三十三条规定的负债定义的义务，在同时满足以下条件时，确认为负债：

- （一）履行该义务很可能导致含有服务潜力或者经济利益的经济资源流出政府会计主体；
- （二）该义务的金额能够可靠地计量。

**第三十六条** 负债的计量属性主要包括历史成本、现值和公允价值。

在历史成本计量下，负债按照因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额，或者承担现时义务的合同金额，或者按照为偿还负债预期需要支付的现金计量。

在现值计量下，负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量。

在公允价值计量下，负债按照市场参与者在计量日发生的有序交易中，转移负债所需支付的价格计量。

**第三十七条** 政府会计主体在对负债进行计量时，一般应当采用历史成本。

采用现值、公允价值计量的，应当保证所确定的负债金额能够持续、可靠计量。

**第三十八条** 符合负债定义和负债确认条件的项目，应当列入资产负债表。

### 第三节 净 资 产

**第三十九条** 净资产是指政府会计主体资产扣除负债后的净额。

**第四十条** 净资产金额取决于资产和负债的计量。

**第四十一条** 净资产项目应当列入资产负债表。

### 第四节 收 入

**第四十二条** 收入是指报告期内导致政府会计主体净资产增加的、含有服务潜力或者经济利益的经济资源的流入。

**第四十三条** 收入的确认应当同时满足以下条件：

- （一）与收入相关的含有服务潜力或者经济利益的经济资源很可能流入政府会计主体；
- （二）含有服务潜力或者经济利益的经济资源流入会导致政府会计主体净资产增加或者负债减少；
- （三）流入金额能够可靠地计量。

**第四十四条** 符合收入定义和收入确认条件的项目，应当列入收入费用表。

### 第五节 费 用

**第四十五条** 费用是指报告期内导致政府会计主体净资产减少的、含有服务潜力或者经济利益的经济资源的流出。

**第四十六条** 费用的确认应当同时满足以下条件：

- （一）与费用相关的含有服务潜力或者经济利益的经济资源很可能流出政府会计主体；



- （二）含有服务潜力或者经济利益的经济资源流出会导致政府会计主体资产减少或者负债增加；
- （三）流出金额能够可靠地计量。

**第四十七条** 符合费用定义和费用确认条件的项目，应当列入收入费用表。

## 第五章 政府决算报告和财务报告

**第四十八条** 政府决算报告是综合反映政府会计主体年度预算收支执行结果的文件。

政府决算报告应当包括决算报表和其他应当在决算报告中反映的相关信息和资料。

政府决算报告的具体内容及编制要求等，由财政部另行规定。

**第四十九条** 政府财务报告是反映政府会计主体某一特定日期的财务状况和某一会计期间的运行情况和现金流量等信息的文件。

政府财务报告应当包括财务报表和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料。

**第五十条** 政府财务报告包括政府综合财务报告和政府部门财务报告。

政府综合财务报告是指由政府财政部门编制的，反映各级政府整体财务状况、运行情况和财政中长期可持续性的报告。

政府部门财务报告是指政府各部门、各单位按规定编制的财务报告。

**第五十一条** 财务报表是对政府会计主体财务状况、运行情况和现金流量等信息的结构性表述。

财务报表包括会计报表和附注。

会计报表至少应当包括资产负债表、收入费用表和现金流量表。

政府会计主体应当根据相关规定编制合并财务报表。

**第五十二条** 资产负债表是反映政府会计主体在某一特定日期的财务状况的报表。

**第五十三条** 收入费用表是反映政府会计主体在一定会计期间运行情况的报表。

**第五十四条** 现金流量表是反映政府会计主体在一定会计期间现金及现金等价物流入和流出情况的报表。

**第五十五条** 附注是对在资产负债表、收入费用表、现金流量表等报表中列示项目所作的进一步说明，以及对未能在这些报表中列示项目的说明。

**第五十六条** 政府决算报告的编制主要以收付实现制为基础，以预算会计核算生成的数据为准。

政府财务报告的编制主要以权责发生制为基础，以财务会计核算生成的数据为准。

## 第六章 附 则

**第五十七条** 本准则所称会计核算，包括会计确认、计量、记录和报告各个环节，涵盖填制会计凭证、登记会计账簿、编制报告全过程。

**第五十八条** 本准则所称预算会计，是指以收付实现制为基础对政府会计主体预算执行过程中发生的全部收入和全部支出进行会计核算，主要反映和监督预算收支执行情况的会计。

**第五十九条** 本准则所称财务会计，是指以权责发生制为基础对政府会计主体发生的各项经济业务或者事项进行会计核算，主要反映和监督政府会计主体财务状况、运行情况和现金流量等的会计。

**第六十条** 本准则所称收付实现制，是指以现金的实际收付为标志来确定本期收入和支出的会计核算基础。凡在当期实际收到的现金收入和支出，均应作为当期的收入和支出；凡是不属于当期的现金收入和支出，均不应当作为当期的收入和支出。

**第六十一条** 本准则所称权责发生制，是指以取得收取款项的权利或支付款项的义务为标志来确定本期收入和费用的会计核算基础。凡是当期已经实现的收入和已经发生的或应当负担的费用，不论款项是否收付，都应当作为当期的收入和费用；凡是不属于当期的收入和费用，即使款项已在当期收付，也不应当作为当期的收入和费用。

**第六十二条** 本准则自 2017 年 1 月 1 日起施行。

# 会计档案管理办法

**第一条** 为了加强会计档案管理，有效保护和利用会计档案，根据《中华人民共和国会计法》《中华人民共和国档案法》等有关法律和行政法规，制定本办法。

**第二条** 国家机关、社会团体、企业、事业单位和其他组织（以下统称单位）管理会计档案适用本办法。

**第三条** 本办法所称会计档案是指单位在进行会计核算等过程中接收或形成的，记录和反映单位经济业务事项的，具有保存价值的文字、图表等各种形式的会计资料，包括通过计算机等电子设备形成、传输和存储的电子会计档案。

**第四条** 财政部和国家档案局主管全国会计档案工作，共同制定全国统一的会计档案工作制度，对全国会计档案工作实行监督和指导。

县级以上地方人民政府财政部门 and 档案行政管理部门管理本行政区域内的会计档案工作，并对本行政区域内会计档案工作实行监督和指导。

**第五条** 单位应当加强会计档案管理工作，建立和完善会计档案的收集、整理、保管、利用和鉴定销毁等管理制度，采取可靠的安全防护技术和措施，保证会计档案的真实、完整、可用、安全。

单位的档案机构或者档案工作人员所属机构（以下统称单位档案管理机构）负责管理本单位的会计档案。单位也可以委托具备档案管理条件的机构代为管理会计档案。

**第六条** 下列会计资料应当进行归档：

- （一）会计凭证，包括原始凭证、记账凭证；
- （二）会计账簿，包括总账、明细账、日记账、固定资产卡片及其他辅助性账簿；
- （三）财务会计报告，包括月度、季度、半年度、年度财务会计报告；
- （四）其他会计资料，包括银行存款余额调节表、银行对账单、纳税申报表、会计档案移交清册、会计档案保管清册、会计档案销毁清册、会计档案鉴定意见书及其他具有保存价值的会计资料。

**第七条** 单位可以利用计算机、网络通信等信息技术手段管理会计档案。

**第八条** 同时满足下列条件的，单位内部形成的属于归档范围的电子会计资料可仅以电子形式保存，形成电子会计档案：

- （一）形成的电子会计资料来源真实有效，由计算机等电子设备形成和传输；
- （二）使用的会计核算系统能够准确、完整、有效接收和读取电子会计资料，能够输出符合国

家标准归档格式的会计凭证、会计账簿、财务会计报表等会计资料，设定了经办、审核、审批等必要的审签程序；

（三）使用的电子档案管理系统能够有效接收、管理、利用电子会计档案，符合电子档案的长期保管要求，并建立了电子会计档案与相关联的其他纸质会计档案的检索关系；

（四）采取有效措施，防止电子会计档案被篡改；

（五）建立电子会计档案备份制度，能够有效防范自然灾害、意外事故和人为破坏的影响；

（六）形成的电子会计资料不属于具有永久保存价值或者其他重要保存价值的会计档案。

**第九条** 满足本办法第八条规定条件，单位从外部接收的电子会计资料附有符合《中华人民共和国电子签名法》规定的电子签名的，可仅以电子形式归档保存，形成电子会计档案。

**第十条** 单位的会计机构或会计人员所属机构（以下统称单位会计管理机构）按照归档范围和归档要求，负责定期将应当归档的会计资料整理立卷，编制会计档案保管清册。

**第十一条** 当年形成的会计档案，在会计年度终了后，可由单位会计管理机构临时保管一年，再移交单位档案管理机构保管。因工作需要确需推迟移交的，应当经单位档案管理机构同意。

单位会计管理机构临时保管会计档案最长不超过三年。临时保管期间，会计档案的保管应当符合国家档案管理的有关规定，且出纳人员不得兼管会计档案。

**第十二条** 单位会计管理机构在办理会计档案移交时，应当编制会计档案移交清册，并按照国家档案管理的有关规定办理移交手续。

纸质会计档案移交时应当保持原卷的封装。电子会计档案移交时应当将电子会计档案及其元数据一并移交，且文件格式应当符合国家档案管理的有关规定。特殊格式的电子会计档案应当与其读取平台一并移交。

单位档案管理机构接收电子会计档案时，应当对电子会计档案的准确性、完整性、可用性、安全性进行检测，符合要求的才能接收。

**第十三条** 单位应当严格按照相关制度利用会计档案，在进行会计档案查阅、复制、借出时履行登记手续，严禁篡改和损坏。

单位保存的会计档案一般不得对外借出。确因工作需要且根据国家有关规定必须借出的，应当严格按照规定办理相关手续。

会计档案借用单位应当妥善保管和利用借入的会计档案，确保借入会计档案的安全完整，并在规定时间内归还。

**第十四条** 会计档案的保管期限分为永久、定期两类。定期保管期限一般分为10年和30年。

会计档案的保管期限，从会计年度终了后的第一天算起。

**第十五条** 各类会计档案的保管期限原则上应当按照本办法附表执行，本办法规定的会计档案保管期限为最低保管期限。

单位会计档案的具体名称如有同本办法附表所列档案名称不相符的，应当比照类似档案的保管期限办理。

**第十六条** 单位应当定期对已到保管期限的会计档案进行鉴定，并形成会计档案鉴定意见书。经鉴定，仍需继续保存的会计档案，应当重新划定保管期限；对保管期满，确无保存价值的会计档案，可以销毁。

**第十七条** 会计档案鉴定工作应当由单位档案管理机构牵头，组织单位会计、审计、纪检监察等机构或人员共同进行。

**第十八条** 经鉴定可以销毁的会计档案，应当按照以下程序销毁：

（一）单位档案管理机构编制会计档案销毁清册，列明拟销毁会计档案的名称、卷号、册数、起止年度、档案编号、应保管期限、已保管期限和销毁时间等内容。

（二）单位负责人、档案管理机构负责人、会计管理机构负责人、档案管理机构经办人、会计管理机构经办人在会计档案销毁清册上签署意见。

（三）单位档案管理机构负责组织会计档案销毁工作，并与会计管理机构共同派员监销。监销人在会计档案销毁前，应当按照会计档案销毁清册所列内容进行清点核对；在会计档案销毁后，应当在会计档案销毁清册上签名或盖章。

电子会计档案的销毁还应当符合国家有关电子档案的规定，并由单位档案管理机构、会计管理机构和信息系统管理机构共同派员监销。

**第十九条** 保管期满但未结清的债权债务会计凭证和涉及其他未了事项的会计凭证不得销毁，纸质会计档案应当单独抽出立卷，电子会计档案单独转存，保管到未了事项完结时为止。

单独抽出立卷或转存的会计档案，应当在会计档案鉴定意见书、会计档案销毁清册和会计档案保管清册中列明。

**第二十条** 单位因撤销、解散、破产或其他原因而终止的，在终止或办理注销登记手续之前形成的会计档案，按照国家档案管理的有关规定处置。

**第二十一条** 单位分立后原单位存续的，其会计档案应当由分立后的存续方统一保管，其他方可以查阅、复制与其业务相关的会计档案。

单位分立后原单位解散的，其会计档案应当经各方协商后由其中一方代管或按照国家档案管理的有关规定处置，各方可以查阅、复制与其业务相关的会计档案。

单位分立中未结清的会计事项所涉及的会计凭证，应当单独抽出由业务相关方保存，并按照规定办理交接手续。

单位因业务移交其他单位办理所涉及的会计档案，应当由原单位保管，承接业务单位可以查阅、复制与其业务相关的会计档案。对其中未结清的会计事项所涉及的会计凭证，应当单独抽出由承接业务单位保存，并按照规定办理交接手续。

**第二十二条** 单位合并后原各单位解散或者一方存续其他方解散的，原各单位的会计档案应当由合并后的单位统一保管。单位合并后原各单位仍存续的，其会计档案仍应当由原各单位保管。

**第二十三条** 建设单位在项目建设期间形成的会计档案，需要移交给建设项目接受单位的，应当在办理竣工财务决算后及时移交，并按照规定办理交接手续。

**第二十四条** 单位之间交接会计档案时，交接双方应当办理会计档案交接手续。

移交会计档案的单位，应当编制会计档案移交清册，列明应当移交的会计档案名称、卷号、册数、起止年度、档案编号、应保管期限和已保管期限等内容。

交接会计档案时，交接双方应当按照会计档案移交清册所列内容逐项交接，并由交接双方的单位有关负责人负责监督。交接完毕后，交接双方经办人和监督人应当在会计档案移交清册上签名或盖章。

电子会计档案应当与其元数据一并移交，特殊格式的电子会计档案应当与其读取平台一并移交。档案接受单位应当对保存电子会计档案的载体及其技术环境进行检验，确保所接收电子会计档案的准确、完整、可用和安全。

**第二十五条** 单位的会计档案及其复制件需要携带、寄运或者传输至境外的，应当按照国家有关规定执行。

**第二十六条** 单位委托中介机构代理记账的，应当在签订的书面委托合同中，明确会计档案的管理要求及相应责任。

**第二十七条** 违反本办法规定的单位和个人，由县级以上人民政府财政部门、档案行政管理部门依据《中华人民共和国会计法》《中华人民共和国档案法》等法律法规处理处罚。

**第二十八条** 预算、计划、制度等文件材料，应当执行文书档案管理规定，不适用本办法。

**第二十九条** 不具备设立档案机构或配备档案工作人员条件的单位和依法建账的个体工商户，其会计档案的收集、整理、保管、利用和鉴定销毁等参照本办法执行。

**第三十条** 各省、自治区、直辖市、计划单列市人民政府财政部门、档案行政管理部门，新疆生产建设兵团财务局、档案局，国务院各业务主管部门，中国人民解放军总后勤部，可以根据本办法制定具体实施办法。

**第三十一条** 本办法由财政部、国家档案局负责解释，自2016年1月1日起施行。1998年8月21日财政部、国家档案局发布的《会计档案管理办法》（财会字〔1998〕32号）同时废止。

**附表：**1. 企业和其他组织会计档案保管期限表

2. 财政总预算、行政单位、事业单位和税收会计档案保管期限表



附表 1

企业和其他组织会计档案保管期限表

| 序号 | 档案名称            | 保管期限 | 备注              |
|----|-----------------|------|-----------------|
| 一  | 会计凭证            |      |                 |
| 1  | 原始凭证            | 30 年 |                 |
| 2  | 记账凭证            | 30 年 |                 |
| 二  | 会计账簿            |      |                 |
| 3  | 总账              | 30 年 |                 |
| 4  | 明细账             | 30 年 |                 |
| 5  | 日记账             | 30 年 |                 |
| 6  | 固定资产卡片          |      | 固定资产报废清理后保管 5 年 |
| 7  | 其他辅助性账簿         | 30 年 |                 |
| 三  | 财务会计报告          |      |                 |
| 8  | 月度、季度、半年度财务会计报告 | 10 年 |                 |
| 9  | 年度财务会计报告        | 永久   |                 |
| 四  | 其他会计资料          |      |                 |
| 10 | 银行存款余额调节表       | 10 年 |                 |
| 11 | 银行对账单           | 10 年 |                 |
| 12 | 纳税申报表           | 10 年 |                 |
| 13 | 会计档案移交清册        | 30 年 |                 |
| 14 | 会计档案保管清册        | 永久   |                 |
| 15 | 会计档案销毁清册        | 永久   |                 |
| 16 | 会计档案鉴定意见书       | 永久   |                 |

附表 2

财政总预算、行政单位、事业单位和税收会计档案保管期限表

| 序号 | 档案名称               | 保管期限      |              |          | 备注                    |
|----|--------------------|-----------|--------------|----------|-----------------------|
|    |                    | 财政<br>总预算 | 行政单位<br>事业单位 | 税收<br>会计 |                       |
| 一  | 会计凭证               |           |              |          |                       |
| 1  | 国家金库编送的各种报表及缴库退库凭证 | 10 年      |              | 10 年     |                       |
| 2  | 各收入机关编送的报表         | 10 年      |              |          |                       |
| 3  | 行政单位和事业单位的各种会计凭证   |           | 30 年         |          | 包括：原始凭证、记账凭证和传票汇总表    |
| 4  | 财政总预算拨款凭证和其他会计凭证   | 30 年      |              |          | 包括：拨款凭证和其他会计凭证        |
| 二  | 会计账簿               |           |              |          |                       |
| 5  | 日记账                |           | 30 年         | 30 年     |                       |
| 6  | 总账                 | 30 年      | 30 年         | 30 年     |                       |
| 7  | 税收日记账（总账）          |           |              | 30 年     |                       |
| 8  | 明细分类、分户账或登记簿       | 30 年      | 30 年         | 30 年     |                       |
| 9  | 行政单位和事业单位固定资产卡片    |           |              |          | 固定资产报废清理后保管 5 年       |
| 三  | 财务会计报告             |           |              |          |                       |
| 10 | 政府综合财务报告           | 永久        |              |          | 下级财政、本级部门和单位报送的保管 2 年 |
| 11 | 部门财务报告             |           | 永久           |          | 所属单位报送的保管 2 年         |
| 12 | 财政总决算              | 永久        |              |          | 下级财政、本级部门和单位报送的保管 2 年 |
| 13 | 部门决算               |           | 永久           |          | 所属单位报送的保管 2 年         |
| 14 | 税收年报（决算）           |           |              | 永久       |                       |
| 15 | 国家金库年报（决算）         | 10 年      |              |          |                       |
| 16 | 基本建设拨、贷款年报（决算）     | 10 年      |              |          |                       |
| 17 | 行政单位和事业单位会计月、季度报表  |           | 10 年         |          | 所属单位报送的保管 2 年         |
| 18 | 税收会计报表             |           |              | 10 年     | 所属税务机关报送的保管 2 年       |
| 四  | 其他会计资料             |           |              |          |                       |
| 19 | 银行存款余额调节表          | 10 年      | 10 年         |          |                       |
| 20 | 银行对账单              | 10 年      | 10 年         | 10 年     |                       |
| 21 | 会计档案移交清册           | 30 年      | 30 年         | 30 年     |                       |
| 22 | 会计档案保管清册           | 永久        | 永久           | 永久       |                       |
| 23 | 会计档案销毁清册           | 永久        | 永久           | 永久       |                       |
| 24 | 会计档案鉴定意见书          | 永久        | 永久           | 永久       |                       |

注：税务机关的税务经费会计档案保管期限，按行政单位会计档案保管期限规定办理。

# 会计师事务所执业许可和监督管理办法

(2017 年 8 月 20 日财政部令第 89 号公布 根据 2019 年 1 月 2 日《财政部关于修改〈会计师事务所执业许可和监督管理办法〉等 2 部部门规章的决定》修改)

## 第一章 总 则

**第一条** 为规范会计师事务所及其分所执业许可，加强对会计师事务所的监督管理，促进注册会计师行业健康发展，根据《中华人民共和国注册会计师法》（以下简称《注册会计师法》）、《中华人民共和国合伙企业法》、《中华人民共和国公司法》等法律、行政法规，制定本办法。

**第二条** 财政部和省、自治区、直辖市人民政府财政部门（以下简称省级财政部门）对会计师事务所和注册会计师进行管理、监督和指导，适用本办法。

**第三条** 省级财政部门应当遵循公开、公平、公正、便民、高效的原则，依法办理本地区会计师事务所执业许可工作，并对本地区会计师事务所进行监督管理。

财政部和省级财政部门应当加强对会计师事务所和注册会计师的政策指导，营造公平的会计市场环境，引导和鼓励会计师事务所不断完善内部治理，实现有序发展。

省级财政部门应当推进网上政务，便利会计师事务所执业许可申请和变更备案。

**第四条** 会计师事务所、注册会计师应当遵守法律、行政法规，恪守职业道德，遵循执业准则、规则。

**第五条** 会计师事务所、注册会计师依法独立、客观、公正执业，受法律保护，任何单位和个人不得违法干预。

**第六条** 会计师事务所可以采用普通合伙、特殊普通合伙或者有限责任公司形式。

会计师事务所从事证券服务业务和经法律、行政法规规定的关系公共利益的其他特定业务，应当采用普通合伙或者特殊普通合伙形式，接受财政部的监督。

## 第二章 会计师事务所执业许可的取得

**第七条** 会计师事务所应当自领取营业执照之日起 60 日内，向所在地的省级财政部门申请执业许可。

未取得会计师事务所执业许可的，不得以会计师事务所的名义开展业务活动，不得从事《注册会计师法》第十四条规定的业务（以下简称注册会计师法定业务）。

**第八条** 普通合伙会计师事务所申请执业许可，应当具备下列条件：

- （一）2 名以上合伙人，且合伙人均符合本办法第十一条规定条件；
- （二）书面合伙协议；
- （三）有经营场所。

**第九条** 特殊普通合伙会计师事务所申请执业许可，应当具备下列条件：

（一）15 名以上由注册会计师担任的合伙人，且合伙人均符合本办法第十一条、第十二条规定条件；

- （二）60 名以上注册会计师；
- （三）书面合伙协议；
- （四）有经营场所；
- （五）法律、行政法规或者财政部依授权规定的其他条件。

**第十条** 有限责任会计师事务所申请执业许可，应当具备下列条件：

- （一）5 名以上股东，且股东均符合本办法第十一条规定条件；
- （二）不少于人民币 30 万元的注册资本；
- （三）股东共同制定的公司章程；
- （四）有经营场所。

**第十一条** 除本办法第十二条规定外，会计师事务所的合伙人（股东），应当具备下列条件：

- （一）具有注册会计师执业资格；
- （二）成为合伙人（股东）前 3 年内没有因为执业行为受到行政处罚；
- （三）最近连续 3 年在会计师事务所从事审计业务且在会计师事务所从事审计业务时间累计不少于 10 年或者取得注册会计师执业资格后最近连续 5 年在会计师事务所从事审计业务；
- （四）成为合伙人（股东）前 3 年内没有因欺骗、贿赂等不正当手段申请会计师事务所执业许可而被省级财政部门作出不予受理、不予批准或者撤销会计师事务所执业许可的决定；
- （五）在境内有稳定住所，每年在境内居留不少于 6 个月，且最近连续居留已满 5 年。

因受行政处罚、刑事处罚被吊销、撤销注册会计师执业资格的，其被吊销、撤销执业资格之前在会计师事务所从事审计业务的年限，不得计入本条第一款第三项规定的累计年限。

**第十二条** 不符合本办法第十一条第一款第一项和第三项规定的条件，但具有相关职业资格的人员，经合伙协议约定，可以担任特殊普通合伙会计师事务所履行内部特定管理职责或者从事咨询业务的合伙人，但不得担任首席合伙人和执行合伙事务的合伙人，不得以任何形式对该会计师事务所实施控制。具体办法另行制定。

**第十三条** 普通合伙会计师事务所和特殊普通合伙会计师事务所应当设立首席合伙人，由执行合伙事务的合伙人担任。

有限责任会计师事务所应当设立主任会计师，由法定代表人担任，法定代表人应当是有限责任会计师事务所的股东。

首席合伙人（主任会计师）应当符合下列条件：

- （一）在境内有稳定住所，每年在境内居留不少于 6 个月，且最近连续居留已满 10 年；
- （二）具有代表会计师事务所履行合伙协议或者公司章程授予的管理职权的能力和经验。

**第十四条** 会计师事务所应当加强执业质量控制，建立健全合伙人（股东）、签字注册会计师和其他从业人员在执业质量控制中的权责体系。

首席合伙人（主任会计师）对会计师事务所的执业质量负主体责任。审计业务主管合伙人（股东）、质量控制主管合伙人（股东）对会计师事务所的审计业务质量负直接主管责任。审计业务项目合伙人（股东）对组织承办的具体业务项目的审计质量负直接责任。

**第十五条** 注册会计师担任会计师事务所的合伙人（股东），涉及执业关系转移的，该注册会计师应当先在省、自治区、直辖市注册会计师协会（以下简称省级注册会计师协会）办理从原会计师事务所转出的手续。若为原会计师事务所合伙人（股东）的，还应当按照有关法律、行政法规，以及合伙协议或者公司章程的规定，先办理退伙或者股权转让手续。

**第十六条** 会计师事务所的名称应当符合国家有关规定。未经同意，会计师事务所不得使用包含其他已取得执业许可的会计师事务所字号的名称。

**第十七条** 申请会计师事务所执业许可，应当向其所在地的省级财政部门提交下列材料：

- （一）会计师事务所执业许可申请表；
- （二）会计师事务所合伙人（股东）执业经历等符合规定条件的材料；
- （三）拟在该会计师事务所执业的注册会计师情况汇总表；
- （四）统一社会信用代码。

合伙人（股东）是境外人员或移居境外人员的，还应当提交符合本办法第十一条第一款第五项、第十三条第三款第一项条件的材料及承诺函。

因合并或者分立新设会计师事务所的，申请时还应当提交合并协议或者分立协议。

申请人应当对申请材料内容的真实性、准确性、完整性负责。

**第十八条** 省级财政部门应当对申请人提交的申请材料进行审查。对申请材料不齐全或者不符合法定形式的，应当当场或者在接到申请材料后 5 日内一次性告知申请人需要补正的全部内容。对申请材料齐全、符合法定形式，或者申请人按照要求提交全部补正申请材料的应当受理。受理申请或者不予受理申请，应当向申请人出具加盖本行政机关专用印章和注明日期的书面凭证。

省级财政部门受理申请的，应当将申请材料中有关会计师事务所名称以及合伙人（股东）执业资格及执业时间等情况在 5 日内予以公示。

**第十九条** 省级财政部门应当通过财政会计行业管理系统对申请人有关信息进行核对，并自受理申请之日起 30 日内作出准予或者不予会计师事务所执业许可的决定。

**第二十条** 省级财政部门作出准予会计师事务所执业许可决定的，应当自作出准予决定之日起 10 日内向申请人出具准予行政许可的书面决定、颁发会计师事务所执业证书，并予以公告。准予许可决定应当载明下列事项：

- （一）会计师事务所的名称和组织形式；
- （二）会计师事务所合伙人（股东）的姓名；
- （三）会计师事务所首席合伙人（主任会计师）的姓名；
- （四）会计师事务所的业务范围。

**第二十一条** 省级财政部门作出准予会计师事务所执业许可决定的，应当自作出准予决定之日起 30 日内将准予许可决定报财政部备案。

财政部发现准予许可不当的，应当自收到准予许可决定之日起 30 日内通知省级财政部门重新审查。

省级财政部门重新审查后发现申请人不符合本办法规定的申请执业许可的条件的，应当撤销执业许可，并予以公告。

**第二十二条** 省级财政部门作出不予会计师事务所执业许可决定的，应当自作出决定之日起 10 日内向申请人出具书面决定，并通知工商行政管理部门。

书面决定应当说明不予许可的理由，并告知申请人享有依法申请行政复议或者提起行政诉讼的权利。

会计师事务所执业许可申请未予准许，企业主体继续存续的，不得从事注册会计师法定业务，企业名称中不得继续使用“会计师事务所”字样，申请人应当自收到不予许可决定之日起 20 日内办理工商变更登记。

**第二十三条** 会计师事务所的合伙人（股东）应当自会计师事务所取得执业证书之日起 30 日内办理完成转入该会计师事务所的手续。

注册会计师在未办理完成转入手续以前，不得在拟转入的会计师事务所执业。

**第二十四条** 会计师事务所应当完善职业风险防范机制，建立职业风险基金，办理职业责任保险。具体办法由财政部另行制定。

特殊普通合伙会计师事务所的合伙人按照《合伙企业法》等法律法规的规定及合伙协议的约定，对会计师事务所的债务承担相应责任。

### 第三章 会计师事务所分所执业许可的取得

**第二十五条** 会计师事务所设立分支机构应当依照本办法规定申请分所执业许可。

**第二十六条** 会计师事务所分所的名称应当采用“会计师事务所名称+分支机构所在行政区划名+分所”的形式。

**第二十七条** 会计师事务所应当在人事、财务、业务、技术标准、信息管理等方面对其设立的分所进行实质性的统一管理，并对分所的业务活动、执业质量和债务承担法律责任。

**第二十八条** 会计师事务所申请分所执业许可，应当自领取分所营业执照之日起 60 日内，向分所所在地的省级财政部门提出申请。

**第二十九条** 申请分所执业许可的会计师事务所，应当具备下列条件：

- （一）取得会计师事务所执业许可 3 年以上，内部管理制度健全；
- （二）不少于 50 名注册会计师（已到和拟到分所执业的注册会计师除外）；
- （三）申请设立分所前 3 年内没有因为执业行为受到行政处罚。

跨省级行政区划申请分所执业许可的，会计师事务所上一年度业务收入应当达到 2000 万元以上。

因合并或者分立新设的会计师事务所申请分所执业许可的，其取得会计师事务所执业许可的期限，可以从合并或者分立前会计师事务所取得执业许可的时间算起。

**第三十条** 会计师事务所申请分所执业许可，该分所应当具备下列条件：



（一）分所负责人为会计师事务所的合伙人（股东），并具有注册会计师执业资格；

（二）不少于5名注册会计师，且注册会计师的执业关系应当转入分所所在地省级注册会计师协会；由总所人员兼任分所负责人的，其执业关系可以不作变动，但不计入本项规定的5名注册会计师；

（三）有经营场所。

**第三十一条** 会计师事务所申请分所执业许可，应当向分所所在地的省级财政部门提交下列材料：

（一）分所执业许可申请表；

（二）会计师事务所合伙人会议或者股东会作出的设立分所的书面决议；

（三）注册会计师情况汇总表（会计师事务所和申请执业许可的分所分别填写）；

（四）分所统一社会信用代码；

（五）会计师事务所对该分所进行实质性统一管理的承诺书，该承诺书由首席合伙人（主任会计师）签署，并加盖会计师事务所公章。

跨省级行政区划申请分所执业许可的，还应当提交上一年度会计师事务所业务收入情况。

**第三十二条** 省级财政部门审批分所执业许可的程序比照本办法第十八条至第二十二条第二款的规定办理。

会计师事务所跨省级行政区划设立分所的，准予分所执业许可的省级财政部门还应当将准予许可决定抄送会计师事务所所在地的省级财政部门。

省级财政部门作出不予分所执业许可决定的，会计师事务所应当自收到不予许可决定之日起20日内办理该分所的工商注销手续。

## 第四章 会计师事务所及其分所的变更备案和执业许可的注销

**第三十三条** 会计师事务所下列事项发生变更的，应当自作出决议之日起20日内向所在地的省级财政部门备案；涉及工商变更登记的，应当自办理完工商变更登记之日起20日内向所在地的省级财政部门备案：

（一）会计师事务所的名称；

（二）首席合伙人（主任会计师）；

（三）合伙人（股东）；

（四）经营场所；

（五）有限责任会计师事务所的注册资本。

分所的名称、负责人或者经营场所发生变更的，该会计师事务所应当同时向会计师事务所和分所所在地的省级财政部门备案。

**第三十四条** 会计师事务所及其分所变更备案的，应当提交变更事项情况表，以及变更事项符合会计师事务所和分所执业许可条件的材料。

**第三十五条** 会计师事务所及其分所变更名称的，应当同时向会计师事务所和分所所在地的省级财政部门交回原会计师事务所执业证书或者分所执业证书，换取新的会计师事务所执业证书或者

分所执业证书。

省级财政部门应当将会计师事务所及其分所的名称变更情况予以公告。

**第三十六条** 会计师事务所跨省级行政区划迁移经营场所的，应当在办理完迁入地工商登记手续后 10 日内向迁入地省级财政部门备案，并提交会计师事务所跨省级行政区划迁移表和合伙人（股东）情况汇总表。

迁入地省级财政部门应当在收到备案材料后 10 日内，及时核实该会计师事务所有关情况，收回原会计师事务所执业证书，换发新的会计师事务所执业证书，并予以公告，同时通知迁出地省级财政部门。

迁出地省级财政部门收到通知后，将该会计师事务所迁移情况予以公告。

**第三十七条** 迁入地省级财政部门应当对迁入的会计师事务所持续符合执业许可条件的情况予以审查。未持续符合执业许可条件的，责令其在 60 日内整改，未在规定期限内整改或者整改期满仍未达到执业许可条件的，由迁入地省级财政部门撤销执业许可，并予以公告。

**第三十八条** 跨省级行政区划迁移经营场所的会计师事务所设有分所的，会计师事务所应当在取得迁入地省级财政部门换发的执业证书后 15 日内向其分所所在地的省级财政部门备案，并提交新的执业证书信息。分所所在地省级财政部门应当收回原分所执业证书，换发新的分所执业证书。

**第三十九条** 会计师事务所未在规定时间内办理迁出和迁入备案手续的，由迁出地省级财政部门自发现之日起 15 日内公告该会计师事务所执业许可失效。

**第四十条** 省级财政部门应当在受理申请的办公场所将会计师事务所、会计师事务所分所申请执业许可的条件、变更、注销等应当提交的材料目录及要求、批准的程序及期限予以公示。

**第四十一条** 会计师事务所发生下列情形之一的，省级财政部门应当办理会计师事务所执业许可注销手续，收回会计师事务所执业许可证书：

- （一）会计师事务所依法终止的；
- （二）会计师事务所执业许可被依法撤销、撤回或者执业许可证书依法被吊销的；
- （三）法律、行政法规规定的应当注销执业许可的其他情形。

会计师事务所分所执业许可注销的，比照本条第一款规定办理。

会计师事务所或者分所依法终止的，应当自办理工商注销手续之日起 10 日内，告知所在地的省级财政部门。

**第四十二条** 会计师事务所执业许可被依法注销，企业主体继续存续的，不得从事注册会计师法定业务，企业名称中不得继续使用“会计师事务所”字样，并应当自执业许可被注销之日起 10 日内，办理工商变更登记。

分所执业许可被依法注销的，应当自注销之日起 20 日内办理工商注销手续。

**第四十三条** 省级财政部门应当将注销会计师事务所或者分所执业许可的有关情况予以公告，并通知工商行政管理部门。

**第四十四条** 会计师事务所及其分所在接受财政部或者省级财政部门（以下简称省级以上财政部门）检查、整改及整改情况核查期间，不得办理以下手续：

- （一）首席合伙人（主任会计师）、审计业务主管合伙人（股东）、质量控制主管合伙人（股东）和相关签字注册会计师的离职、退伙（转股）或者转所；

（二）跨省级行政区划迁移经营场所。

## 第五章 监 督 检 查

**第四十五条** 省级以上财政部门依法对下列事项实施监督检查：

- （一）会计师事务所及其分所持续符合执业许可条件的情况；
- （二）会计师事务所备案事项的报备情况；
- （三）会计师事务所和注册会计师的执业情况；
- （四）会计师事务所的风险管理和执业质量控制制度建立与执行情况；
- （五）会计师事务所对分所实施实质性统一管理的情况；
- （六）法律、行政法规规定的其他监督检查事项。

**第四十六条** 省级以上财政部门依法对会计师事务所实施全面或者专项监督检查。

省级以上财政部门对会计师事务所进行监督检查时，可以依法对被审计单位进行延伸检查或者调查。财政部门开展其他检查工作时，发现被检查单位存在违规行为而会计师事务所涉嫌出具不实审计报告及其他鉴证报告的，可以由省级以上财政部门延伸检查相关会计师事务所。

省级以上财政部门在开展检查过程中，可以根据工作需要，聘用一定数量的专业人员协助检查。

**第四十七条** 在实施监督检查过程中，检查人员应当严格遵守财政检查工作的有关规定。

**第四十八条** 财政部应当加强对省级财政部门监督、指导会计师事务所和注册会计师工作的监督检查。

省级财政部门应当按照财政部要求建立信息报告制度，将会计师事务所和注册会计师发生的重大违法违规案件及时上报财政部。

**第四十九条** 省级以上财政部门在开展会计师事务所监督检查时，要随机抽取检查对象、随机选派执法检查人员并及时公开抽查情况和查处结果。

省级以上财政部门结合会计师事务所业务分布、质量控制和内部管理等情况，分类确定对会计师事务所实施监督检查的频次和方式，建立定期轮查制度和随机抽查制度。

**第五十条** 省级以上财政部门应当将发生以下情形的会计师事务所列为重点检查对象，实施严格监管：

- （一）审计收费明显低于成本的；
- （二）会计师事务所对分所实施实质性统一管理薄弱的；
- （三）以向委托人或者被审计单位有关人员、中间人支付回扣、协作费、劳务费、信息费、咨询费等不正当方式承揽业务的；
- （四）有不良执业记录的；
- （五）被实名投诉或者举报的；
- （六）业务报告数量明显超出服务能力的；
- （七）被非注册会计师实际控制的；
- （八）需要实施严格监管的其他情形。

**第五十一条** 会计师事务所应当在出具审计报告及其他鉴证报告后 30 日内，通过财政会计行业管理系统报备签字注册会计师、审计意见、审计收费等基本信息。

会计师事务所应当在出具审计报告后 60 日内，通过财政会计行业管理系统报备其出具的年度财务报表审计报告，省级财政部门不得自行增加报备信息，不得要求会计师事务所报送纸质材料，并与注册会计师协会等实行信息共享。

**第五十二条** 省级以上财政部门可以对会计师事务所依法进行实地检查，或者将有关材料调到本机关或者检查人员办公地点进行核查。

调阅的有关材料应当在检查工作结束后 1 个月内送还并保持完整。

**第五十三条** 省级以上财政部门在实施监督检查过程中，有权要求会计师事务所和注册会计师说明有关情况，调阅会计师事务所工作底稿及相关资料，向相关单位和人员调查、询问、取证和核实有关情况。

**第五十四条** 会计师事务所和注册会计师应当接受省级以上财政部门依法实施的监督检查，如实提供中文工作底稿及相关资料，不得拒绝、延误、阻挠、逃避检查，不得谎报、隐匿、销毁相关证据材料。

会计师事务所或者注册会计师有明显转移、隐匿有关证据材料迹象的，省级以上财政部门可以对证据材料先行登记保存。

**第五十五条** 对会计师事务所和注册会计师的违法违规行为，省级以上财政部门依法作出行政处罚决定的，应当自作出处罚决定之日起 10 日内将相关信息录入财政会计行业管理系统，并及时予以公告。

**第五十六条** 会计师事务所应当于每年 5 月 31 日之前，按照财政部要求通过财政会计行业管理系统向所在地的省级财政部门报备下列信息：

- （一）持续符合执业许可条件的相关信息；
- （二）上一年度经营情况；
- （三）内部治理及会计师事务所对分所实施实质性统一管理情况；
- （四）会计师事务所由于执行业务涉及法律诉讼情况。

会计师事务所与境外会计师事务所所有成员所、联系所或者业务合作关系的，应当同时报送相关信息，说明上一年度与境外会计师事务所合作开展业务的情况。

会计师事务所在境外发展成员所、联系所或者设立分支机构的，应当同时报送相关信息。

会计师事务所跨省级行政区划设有分所的，应当同时将分所有关材料报送分所所在地的省级财政部门。

**第五十七条** 省级财政部门收到会计师事务所按照本办法第五十六条的规定报送的材料后，应当对会计师事务所及其分所持续符合执业许可条件等情况进行汇总，于 6 月 30 日之前报财政部，并将持续符合执业许可条件的会计师事务所及其分所名单及时予以公告。

**第五十八条** 会计师事务所未按照本办法第五十一条、第五十六条规定报备的，省级以上财政部门应当责令限期补交报备材料、约谈首席合伙人（主任会计师），并视补交报备材料和约谈情况组织核查。

**第五十九条** 会计师事务所及其分所未能持续符合执业许可条件的，会计师事务所应当在 20

日内向所在地的省级财政部门报告，并在报告日后 60 日内自行整改。

省级财政部门在日常管理、监督检查中发现会计师事务所及其分所未持续符合执业许可条件的，应当责令其在 60 日内整改。

整改期满，会计师事务所及其分所仍未达到执业许可条件的，由所在地的省级财政部门撤销执业许可并予以公告。

**第六十条** 会计师事务所和注册会计师必须按照执业准则、规则的要求，在实施必要的审计程序后，以经过核实的审计证据为依据，形成审计意见，出具审计报告，不得有下列行为：

- （一）在未履行必要的审计程序，未获取充分适当的审计证据的情况下出具审计报告；
- （二）对同一委托单位的同一事项，依据相同的审计证据出具不同结论的审计报告；
- （三）隐瞒审计中发现的问题，发表不恰当的审计意见；
- （四）为被审计单位编造或者伪造事由，出具虚假或者不实的审计报告；
- （五）未实施严格的逐级复核制度，未按规定编制和保存审计工作底稿；
- （六）未保持形式上和实质上的独立；
- （七）违反执业准则、规则的其他行为。

**第六十一条** 注册会计师不得有下列行为：

（一）在执行审计业务期间，在法律、行政法规规定不得买卖被审计单位的股票、债券或者不得购买被审计单位或者个人的其他财产的期限内，买卖被审计单位的股票、债券或者购买被审计单位或者个人所拥有的其他财产；

（二）索取、收受委托合同约定以外的酬金或者其他财物，或者利用执行业务之便，谋取其他不正当利益；

- （三）接受委托催收债款；
- （四）允许他人以本人名义执行业务；
- （五）同时在两个或者两个以上的会计师事务所执行业务；
- （六）同时为被审计单位编制财务会计报告；
- （七）对其能力进行广告宣传以招揽业务；
- （八）违反法律、行政法规的其他行为。

**第六十二条** 会计师事务所不得有下列行为：

- （一）分支机构未取得执业许可；
- （二）对分所未实施实质性统一管理；
- （三）向省级以上财政部门提供虚假材料或者不及时报送相关材料；
- （四）雇用正在其他会计师事务所执业的注册会计师，或者允许本所人员以他人名义执行业务，或者明知本所的注册会计师在其他会计师事务所执业而不予制止；
- （五）允许注册会计师在本所挂名而不在本所执行业务，或者明知本所注册会计师在其他单位从事获取工资性收入的工作而不予制止；
- （六）借用、冒用其他单位名义承办业务；
- （七）允许其他单位或者个人以本所名义承办业务；
- （八）采取强迫、欺诈、贿赂等不正当方式招揽业务，或者通过网络平台或者其他媒介售卖注



册会计师业务报告；

（九）承办与自身规模、执业能力、风险承担能力不匹配的业务；

（十）违反法律、行政法规的其他行为。

## 第六章 法律 责任

**第六十三条** 会计师事务所或者注册会计师违反法律法规及本办法规定的，由省级以上财政部门依法给予行政处罚。

违法情节轻微，没有造成危害后果的，省级以上财政部门可以采取责令限期整改、下达监管关注函、出具管理建议书、约谈、通报等方式进行处理。

**第六十四条** 会计师事务所采取隐瞒有关情况、提供虚假材料等手段拒绝提供申请执业许可情况的真实材料的，省级财政部门不予受理或者不予许可，并对会计师事务所和负有责任的相关人员给予警告。

会计师事务所采取欺骗、贿赂等不正当手段获得会计师事务所执业许可的，由省级财政部门予以撤销，并对负有责任的相关人员给予警告。

**第六十五条** 会计师事务所及其分所已办理完工商登记手续但未在规定时间内申请执业许可的，以及违反本办法第二十二条第三款、第三十二条第三款、第四十二条规定的，由省级财政部门责令限期改正，逾期不改正的，通知工商行政管理部门依法进行处理，并予以公告，对其执行合伙事务合伙人、法定代表人或者分所负责人给予警告，不予办理变更、转所手续。

**第六十六条** 会计师事务所有下列情形之一的，由省级以上财政部门责令限期改正，逾期不改正的可以按照本办法第六十三条第二款的规定进行处理：

（一）未按照本办法第二十三条规定办理转所手续的；

（二）分所名称不符合本办法第二十六条规定的；

（三）未按照本办法第三十三条至第三十五条第一款规定办理有关变更事项备案手续的。

**第六十七条** 会计师事务所违反本办法第六十条第一项至第四项规定的，由省级以上财政部门给予警告，没收违法所得，可以并处违法所得1倍以上5倍以下的罚款；情节严重的，可以由省级以上财政部门暂停其执业1个月到1年或者吊销执业许可。

会计师事务所违反本办法第六十条第五项至第七项规定，情节轻微，没有造成危害后果的，按照本办法第六十三条第二款的规定进行处理；情节严重的，由省级以上财政部门给予警告，没收违法所得。

**第六十八条** 会计师事务所违反本办法第二十四条、第六十二条第二项至第十项规定的，由省级以上财政部门责令限期整改，未按规定期限整改的，对会计师事务所给予警告，有违法所得的，可以并处违法所得1倍以上3倍以下罚款，最高不超过3万元；没有违法所得的，可以并处1万元以下的罚款。对会计师事务所首席合伙人（主任会计师）等相关管理人员和直接责任人员可以给予警告，情节严重的，可以并处1万元以下罚款；涉嫌犯罪的，移送司法机关，依法追究刑事责任。

**第六十九条** 会计师事务所违反本办法第四十四条、第五十四条规定的，由省级以上财政部门对会计师事务所给予警告，可以并处1万元以下的罚款；对会计师事务所首席合伙人（主任会计



师)等相关管理人员和直接责任人员给予警告,可以并处1万元以下罚款。

**第七十条** 注册会计师违反本办法第六十条第一项至第四项规定的,由省级以上财政部门给予警告;情节严重的,可以由省级以上财政部门暂停其执行业务1个月至1年或者吊销注册会计师证书。

注册会计师违反本办法第六十条第五项至第七项规定的,情节轻微,没有造成危害后果的,按照本办法第六十三条第二款的规定进行处理;情节严重的,由省级以上财政部门给予警告。

**第七十一条** 注册会计师违反本办法第六十一条规定,情节轻微,没有造成危害后果的,按照本办法第六十三条第二款的规定进行处理;情节严重的,由省级以上财政部门给予警告,有违法所得的,可以并处违法所得1倍以上3倍以下的罚款,最高不超过3万元;没有违法所得的,可以并处1万元以下罚款。

**第七十二条** 法人或者其他组织未获得执业许可,或者被撤销、注销执业许可后继续承办注册会计师法定业务的,由省级以上财政部门责令其停止违法活动,没收违法所得,可以并处违法所得1倍以上5倍以下的罚款。

会计师事务所违反本办法第六条第二款规定的,适用前款规定处理。

**第七十三条** 会计师事务所或者注册会计师违反本办法的规定,故意出具虚假的审计报告、验资报告,涉嫌犯罪的,移送司法机关,依法追究刑事责任。

**第七十四条** 省级以上财政部门在作出较大数额罚款、暂停执业、吊销注册会计师证书或者会计师事务所执业许可的决定之前,应当告知当事人有要求听证的权利;当事人要求听证的,应当按规定组织听证。

**第七十五条** 当事人对省级以上财政部门审批和监督行为不服的,可以依法申请行政复议或者提起行政诉讼。

**第七十六条** 省级以上财政部门的工作人员在实施审批和监督过程中,滥用职权、玩忽职守、徇私舞弊或者泄露国家秘密、商业秘密的,按照《公务员法》等国家有关规定追究相应责任;涉嫌犯罪的,移送司法机关,依法追究刑事责任。

## 第七章 附 则

**第七十七条** 本办法所称“注册会计师”是指中国注册会计师;所称“注册会计师执业资格”是指中国注册会计师执业资格。

本办法所称“以上”、“以下”均包括本数或者本级。本办法规定的期限以工作日计算,不含法定节假日。

**第七十八条** 具有注册会计师执业资格的境外人员可以依据本办法申请担任会计师事务所合伙人(股东)。

其他国家或者地区对具有该国家或者地区注册会计师执业资格的中国境内居民在当地设立会计师事务所、担任会计师事务所合伙人(股东)或者执业有特别规定的,我国可以采取对等管理措施。

**第七十九条** 本办法施行前已经取得的会计师事务所及其分所执业许可继续有效,发生变更事

项的，其变更后的情况应当符合本办法的规定。

会计师事务所申请改制为普通合伙或者特殊普通合伙会计师事务所的，改制办法另行制定。

**第八十条** 注册会计师协会是由会计师事务所和注册会计师组成的社会团体，依照《注册会计师法》履行相关职责，接受财政部和省级财政部门的监督、指导。

**第八十一条** 本办法自 2017 年 10 月 1 日起施行。财政部 2005 年 1 月 18 日发布的《会计师事务所审批和监督暂行办法》（财政部令第 24 号）同时废止。

# 会计基础工作规范

(1996年6月17日财会字〔1996〕19号公布，根据2019年3月14日《财政部关于修改〈代理记账管理办法〉等2部门规章的决定》修改)

---

## 第一章 总 则

**第一条** 为了加强会计基础工作，建立规范的会计工作秩序，提高会计工作水平，根据《中华人民共和国会计法》的有关规定，制定本规范。

**第二条** 国家机关、社会团体、企业、事业单位、个体工商户和其他组织的会计基础工作，应当符合本规范的规定。

**第三条** 各单位应当依据有关法律、法规和本规范的规定，加强会计基础工作，严格执行会计法规制度，保证会计工作依法有序地进行。

**第四条** 单位领导人对本单位的会计基础工作负有领导责任。

**第五条** 各省、自治区、直辖市财政厅（局）要加强对会计基础工作的管理和指导，通过政策引导、经验交流、监督检查等措施，促进基层单位加强会计基础工作，不断提高会计工作水平。

国务院各业务主管部门根据职责权限管理本部门的会计基础工作。

## 第二章 会计机构和会计人员

### 第一节 会计机构设置和会计人员配备

**第六条** 各单位应当根据会计业务的需要设置会计机构；不具备单独设置会计机构条件的，应当在有关机构中配备专职会计人员。

事业行政单位会计机构的设置和会计人员的配备，应当符合国家统一事业行政单位会计制度的规定。

设置会计机构，应当配备会计机构负责人；在有关机构中配备专职会计人员，应当在专职会计人员中指定会计主管人员。

会计机构负责人、会计主管人员的任免，应当符合《中华人民共和国会计法》和有关法律的规定。

**第七条** 会计机构负责人、会计主管人员应当具备下列基本条件：

- (一) 坚持原则，廉洁奉公；
- (二) 具备会计师以上专业技术职务资格或者从事会计工作不少于三年；
- (三) 熟悉国家财经法律、法规、规章和方针、政策，掌握本行业业务管理的有关知识；
- (四) 有较强的组织能力；
- (五) 身体状况能够适应本职工作的要求。

**第八条** 没有设置会计机构或者配备会计人员的单位，应当根据《代理记账管理办法》的规定，委托会计师事务所或者持有代理记账许可证的代理记账机构进行代理记账。

**第九条** 大、中型企业、事业单位、业务主管部门应当根据法律和国家有关规定设置总会计师。总会计师由具有会计师以上专业技术资格的人员担任。

总会计师行使《总会计师条例》规定的职责、权限。

总会计师的任命（聘任）、免职（解聘）依照《总会计师条例》和有关法律的规定办理。

**第十条** 各单位应当根据会计业务需要配备会计人员，督促其遵守职业道德和国家统一的会计制度。

**第十一条** 各单位应当根据会计业务需要设置会计工作岗位。

会计工作岗位一般可分为：会计机构负责人或者会计主管人员，出纳，财产物资核算，工资核算，成本费用核算，财务成果核算，资金核算，往来结算，总帐报表，稽核，档案管理等。开展会计电算化和管理会计的单位，可以根据需要设置相应工作岗位，也可以与其他工作岗位相结合。

**第十二条** 会计工作岗位，可以一人一岗、一人多岗或者一岗多人。但出纳人员不得兼管稽核、会计档案保管和收入、费用、债权债务帐目的登记工作。

**第十三条** 会计人员的工作岗位应当有计划地进行轮换。

**第十四条** 会计人员应当具备必要的专业知识和专业技能，熟悉国家有关法律、法规、规章和国家统一会计制度，遵守职业道德。

会计人员应当按照国家有关规定参加会计业务的培训。各单位应当合理安排会计人员的培训，保证会计人员每年有一定时间用于学习和参加培训。

**第十五条** 各单位领导人应当支持会计机构、会计人员依法行使职权；对忠于职守，坚持原则，做出显著成绩的会计机构、会计人员，应当给予精神的和物质的奖励。

**第十六条** 国家机关、国有企业、事业单位任用会计人员应当实行回避制度。

单位领导人的直系亲属不得担任本单位的会计机构负责人、会计主管人员。会计机构负责人、会计主管人员的直系亲属不得在本单位会计机构中担任出纳工作。

需要回避的直系亲属为：夫妻关系、直系血亲关系、三代以内旁系血亲以及配偶亲关系。

## 第二节 会计人员职业道德

**第十七条** 会计人员在会计工作中应当遵守职业道德，树立良好的职业品质、严谨的工作作风，严守工作纪律，努力提高工作效率和工作质量。

**第十八条** 会计人员应当热爱本职工作，努力钻研业务，使自己的知识和技能适应所从事工作的要求。

**第十九条** 会计人员应当熟悉财经法律、法规、规章和国家统一会计制度，并结合会计工作进

行广泛宣传。

**第二十条** 会计人员应当按照会计法律、法规和国家统一会计制度规定的程序和要求进行会计工作，保证所提供的会计信息合法、真实、准确、及时、完整。

**第二十一条** 会计人员办理会计事务应当实事求是、客观公正。

**第二十二条** 会计人员应当熟悉本单位的生产经营和业务管理情况，运用掌握的会计信息和会计方法，为改善单位内部管理、提高经济效益服务。

**第二十三条** 会计人员应当保守本单位的商业秘密。除法律规定和单位领导人同意外，不能私自向外界提供或者泄露单位的会计信息。

**第二十四条** 财政部门、业务主管部门和各单位应当定期检查会计人员遵守职业道德的情况，并作为会计人员晋升、晋级、聘任专业职务、表彰奖励的重要考核依据。

会计人员违反职业道德的，由所在单位进行处理。

### 第三节 会计工作交接

**第二十五条** 会计人员工作调动或者因故离职，必须将本人所经管的会计工作全部移交给接替人员。没有办清交接手续的，不得调动或者离职。

**第二十六条** 接替人员应当认真接管移交工作，并继续办理移交的未了事项。

**第二十七条** 会计人员办理移交手续前，必须及时做好以下工作：

（一）已经受理的经济业务尚未填制会计凭证的，应当填制完毕。

（二）尚未登记的帐目，应当登记完毕，并在最后一笔余额后加盖经办人员印章。

（三）整理应该移交的各项资料，对未了事项写出书面材料。

（四）编制移交清册，列明应当移交的会计凭证、会计帐簿、会计报表、印章、现金、有价证券、支票簿、发票、文件、其他会计资料和物品等内容；实行会计电算化的单位，从事该项工作的移交人员还应当在移交清册中列明会计软件及密码、会计软件数据磁盘（磁带等）及有关资料、实物等内容。

**第二十八条** 会计人员办理交接手续，必须有监交人负责监交。一般会计人员交接，由单位会计机构负责人、会计主管人员负责监交；会计机构负责人、会计主管人员交接，由单位领导人负责监交，必要时可由上级主管部门派人会同监交。

**第二十九条** 移交人员在办理移交时，要按移交清册逐项移交；接替人员要逐项核对点收。

（一）现金、有价证券要根据会计帐簿有关记录进行点交。库存现金、有价证券必须与会计帐簿记录保持一致。不一致时，移交人员必须限期查清。

（二）会计凭证、会计帐簿、会计报表和其他会计资料必须完整无缺。如有短缺，必须查清原因，并在移交清册中注明，由移交人员负责。

（三）银行存款帐户余额要与银行对帐单核对，如不一致，应当编制银行存款余额调节表调节相符，各种财产物资和债权债务的明细帐户余额要与总帐有关帐户余额核对相符；必要时，要抽查个别帐户的余额，与实物核对相符，或者与往来单位、个人核对清楚。

（四）移交人员经管的票据、印章和其他实物等，必须交接清楚；移交人员从事会计电算化工作的，要对有关电子数据在实际操作状态下进行交接。

**第三十条** 会计机构负责人、会计主管人员移交时，还必须将全部财务会计工作、重大财务收支和会计人员的情况等，向接替人员详细介绍。对需要移交的遗留问题，应当写出书面材料。

**第三十一条** 交接完毕后，交接双方和监交人员要在移交清册上签名或者盖章。并应在移交清册上注明：单位名称，交接日期，交接双方和监交人员的职务、姓名，移交清册页数以及需要说明的问题和意见等。

移交清册一般应当填制一式三份，交接双方各执一份，存档一份。

**第三十二条** 接替人员应当继续使用移交的会计帐簿，不得自行另立新帐，以保持会计记录的连续性。

**第三十三条** 会计人员临时离职或者因病不能工作且需要接替或者代理的，会计机构负责人、会计主管人员或者单位领导人必须指定有关人员接替或者代理，并办理交接手续。

临时离职或者因病不能工作的会计人员恢复工作的，应当与接替或者代理人员办理交接手续。

移交人员因病或者其他特殊原因不能亲自办理移交的，经单位领导人批准，可由移交人员委托他人代办移交，但委托人应当承担本规范第三十五条规定的责任。

**第三十四条** 单位撤销时，必须留有必要的会计人员，会同有关人员办理清理工作，编制决算。未移交前，不得离职。接收单位和移交日期由主管部门确定。

单位合并、分立的，其会计工作交接手续比照上述有关规定办理。

**第三十五条** 移交人员对所移交的会计凭证、会计帐簿、会计报表和其他有关资料的合法性、真实性承担法律责任。

## 第三章 会计核算

### 第一节 会计核算一般要求

**第三十六条** 各单位应当按照《中华人民共和国会计法》和国家统一会计制度的规定建立会计帐册，进行会计核算，及时提供合法、真实、准确、完整的会计信息。

**第三十七条** 各单位发生的下列事项，应当及时办理会计手续、进行会计核算：

- （一）款项和有价证券的收付；
- （二）财物的收发、增减和使用；
- （三）债权债务的发生和结算；
- （四）资本、基金的增减；
- （五）收入、支出、费用、成本的计算；
- （六）财务成果的计算和处理；
- （七）其他需要办理会计手续、进行会计核算的事项。

**第三十八条** 各单位的会计核算应当以实际发生的经济业务为依据，按照规定的会计处理方法进行，保证会计指标的口径一致、相互可比和会计处理方法的前后各期相一致。

**第三十九条** 会计年度自公历1月1日起至12月31日止。

**第四十条** 会计核算以人民币为记帐本位币。



收支业务以外国货币为主的单位，也可以选定某种外国货币作为记帐本位币，但是编制的会计报表应当折算为人民币反映。

境外单位向国内有关部门编报的会计报表，应当折算为人民币反映。

**第四十一条** 各单位根据国家统一会计制度的要求，在不影响会计核算要求、会计报表指标汇总和对外统一会计报表的前提下，可以根据实际情况自行设置和使用会计科目。

事业行政单位会计科目的设置和使用，应当符合国家统一事业行政单位会计制度的规定。

**第四十二条** 会计凭证、会计帐簿、会计报表和其他会计资料的内容和要求必须符合国家统一会计制度的规定，不得伪造、变造会计凭证和会计帐簿，不得设置帐外帐，不得报送虚假会计报表。

**第四十三条** 各单位对外报送的会计报表格式由财政部统一规定。

**第四十四条** 实行会计电算化的单位，对使用的会计软件及其生成的会计凭证、会计帐簿、会计报表和其他会计资料的要求，应当符合财政部关于会计电算化的有关规定。

**第四十五条** 各单位的会计凭证、会计帐簿、会计报表和其他会计资料，应当建立档案，妥善保管。会计档案建档要求、保管期限、销毁办法等依据《会计档案管理办法》的规定进行。

实行会计电算化的单位，有关电子数据、会计软件资料等应当作为会计档案进行管理。

**第四十六条** 会计记录的文字应当使用中文，少数民族自治地区可以同时使用少数民族文字。中国境内的外商投资企业、外国企业和其他外国经济组织也可以同时使用某种外国文字。

## 第二节 填制会计凭证

**第四十七条** 各单位办理本规范第三十七条规定的事项，必须取得或者填制原始凭证，并及时送交会计机构。

**第四十八条** 原始凭证的基本要求是：

（一）原始凭证的内容必须具备：凭证的名称；填制凭证的日期；填制凭证单位名称或者填制人姓名；经办人员的签名或者盖章；接受凭证单位名称；经济业务内容；数量、单价和金额。

（二）从外单位取得的原始凭证，必须盖有填制单位的公章；从个人取得的原始凭证，必须有填制人员的签名或者盖章。自制原始凭证必须有经办单位领导人或者其指定的人员签名或者盖章。对外开出的原始凭证，必须加盖本单位公章。

（三）凡填有大写和小写金额的原始凭证，大写与小写金额必须相符。购买实物的原始凭证，必须有验收证明。支付款项的原始凭证，必须有收款单位和收款人的收款证明。

（四）一式几联的原始凭证，应当注明各联的用途，只能以一联作为报销凭证。

一式几联的发票和收据，必须用双面复写纸（发票和收据本身具备复写纸功能的除外）套写，并连续编号。作废时应当加盖“作废”戳记，连同存根一起保存，不得撕毁。

（五）发生销货退回的，除填制退货发票外，还必须有退货验收证明；退款时，必须取得对方的收款收据或者汇款银行的凭证，不得以退货发票代替收据。

（六）职工公出借款凭据，必须附在记帐凭证之后。收回借款时，应当另开收据或者退还借据副本，不得退还原借款收据。

（七）经上级有关部门批准的经济业务，应当将批准文件作为原始凭证附件。如果批准文件需

要单独归档的，应当在凭证上注明批准机关名称、日期和文件字号。

**第四十九条** 原始凭证不得涂改、挖补。发现原始凭证有错误的，应当由开出单位重开或者更正，更正处应当加盖开出单位的公章。

**第五十条** 会计机构、会计人员要根据审核无误的原始凭证填制记帐凭证。

记帐凭证可以分为收款凭证、付款凭证和转帐凭证，也可以使用通用记帐凭证。

**第五十一条** 记帐凭证的基本要求是：

（一）记帐凭证的内容必须具备：填制凭证的日期；凭证编号；经济业务摘要；会计科目；金额；所附原始凭证张数；填制凭证人员、稽核人员、记帐人员、会计机构负责人、会计主管人员签名或者盖章。收款和付款记帐凭证还应当由出纳人员签名或者盖章。

以自制的原始凭证或者原始凭证汇总表代替记帐凭证的，也必须具备记帐凭证应有的项目。

（二）填制记帐凭证时，应当对记帐凭证进行连续编号。一笔经济业务需要填制两张以上记帐凭证的，可以采用分数编号法编号。

（三）记帐凭证可以根据每一张原始凭证填制，或者根据若干张同类原始凭证汇总填制，也可以根据原始凭证汇总表填制。但不得将不同内容和类别的原始凭证汇总填制在一张记帐凭证上。

（四）除结帐和更正错误的记帐凭证可以不附原始凭证外，其他记帐凭证必须附有原始凭证。如果一张原始凭证涉及几张记帐凭证，可以把原始凭证附在一张主要的记帐凭证后面，并在其他记帐凭证上注明附有该原始凭证的记帐凭证的编号或者附原始凭证复印件。

一张原始凭证所列支出需要几个单位共同负担的，应当将其他单位负担的部分，开给对方原始凭证分割单，进行结算。原始凭证分割单必须具备原始凭证的基本内容：凭证名称、填制凭证日期、填制凭证单位名称或者填制人姓名、经办人的签名或者盖章、接受凭证单位名称、经济业务内容、数量、单价、金额和费用分摊情况等。

（五）如果在填制记帐凭证时发生错误，应当重新填制。

已经登记入帐的记帐凭证，在当年内发现填写错误时，可以用红字填写一张与原内容相同的记帐凭证，在摘要栏注明“注销某月某日某号凭证”字样，同时再用蓝字重新填制一张正确的记帐凭证，注明“订正某月某日某号凭证”字样。如果会计科目没有错误，只是金额错误，也可以将正确数字与错误数字之间的差额，另编一张调整的记帐凭证，调增金额用蓝字，调减金额用红字。发现以前年度记帐凭证有错误的，应当用蓝字填制一张更正的记帐凭证。

（六）记帐凭证填制完经济业务事项后，如有空行，应当自金额栏最后一笔金额数字下的空行处至合计数上的空行处划线注销。

**第五十二条** 填制会计凭证，字迹必须清晰、工整，并符合下列要求：

（一）阿拉伯数字应当一个一个地写，不得连笔写。阿拉伯金额数字前面应当书写货币币种符号或者货币名称简写和币种符号。币种符号与阿拉伯金额数字之间不得留有空白。凡阿拉伯数字前写有币种符号的，数字后面不再写货币单位。

（二）所有以元为单位（其他货币种类为货币基本单位，下同）的阿拉伯数字，除表示单价等情况外，一律填写到角分；无角分的，角位和分位可写“00”，或者符号“—”；有角无分的，分位应当写“0”，不得用符号“—”代替。

（三）汉字大写数字金额如零、壹、贰、叁、肆、伍、陆、柒、捌、玖、拾、佰、仟、万、亿

等，一律用正楷或者行书体书写，不得用0、一、二、三、四、五、六、七、八、九、十等简化字代替，不得任意自造简化字。大写金额数字到元或者角为止的，在“元”或者“角”字之后应当写“整”字或者“正”字；大写金额数字有分的，分字后面不写“整”或者“正”字。

（四）大写金额数字前未印有货币名称的，应当加填货币名称，货币名称与金额数字之间不得留有空白。

（五）阿拉伯金额数字中间有“0”时，汉字大写金额要写“零”字；阿拉伯数字金额中间连续有几个“0”时，汉字大写金额中可以只写一个“零”字；阿拉伯金额数字元位是“0”，或者数字中间连续有几个“0”、元位也是“0”但角位不是“0”时，汉字大写金额可以只写一个“零”字，也可以不写“零”字。

**第五十三条** 实行会计电算化的单位，对于机制记帐凭证，要认真审核，做到会计科目使用正确，数字准确无误。打印出的机制记帐凭证要加盖制单人员、审核人员、记帐人员及会计机构负责人、会计主管人员印章或者签字。

**第五十四条** 各单位会计凭证的传递程序应当科学、合理，具体办法由各单位根据会计业务需要自行规定。

**第五十五条** 会计机构、会计人员要妥善保管会计凭证。

（一）会计凭证应当及时传递，不得积压。

（二）会计凭证登记完毕后，应当按照分类和编号顺序保管，不得散乱丢失。

（三）记帐凭证应当连同所附的原始凭证或者原始凭证汇总表，按照编号顺序，折叠整齐，按期装订成册，并加具封面，注明单位名称、年度、月份和起讫日期、凭证种类、起讫号码，由装订人在装订线封签外签名或者盖章。

对于数量过多的原始凭证，可以单独装订保管，在封面上注明记帐凭证日期、编号、种类，同时在记帐凭证上注明“附件另订”和原始凭证名称及编号。

各种经济合同、存出保证金收据以及涉外文件等重要原始凭证，应当另编目录，单独登记保管，并在有关的记帐凭证和原始凭证上相互注明日期和编号。

（四）原始凭证不得外借，其他单位如因特殊原因需要使用原始凭证时，经本单位会计机构负责人、会计主管人员批准，可以复制。向外单位提供的原始凭证复制件，应当在专设的登记簿上登记，并由提供人员和收取人员共同签名或者盖章。

（五）从外单位取得的原始凭证如有遗失，应当取得原开出单位盖有公章的证明，并注明原来凭证的号码、金额和内容等，由经办单位会计机构负责人、会计主管人员和单位领导人批准后，才能代作原始凭证。如果确实无法取得证明的，如火车、轮船、飞机票等凭证，由当事人写出详细情况，由经办单位会计机构负责人、会计主管人员和单位领导人批准后，代作原始凭证。

### 第三节 登记会计帐簿

**第五十六条** 各单位应当按照国家统一会计制度的规定和会计业务的需要设置会计帐簿。会计帐簿包括总帐、明细帐、日记帐和其他辅助性帐簿。

**第五十七条** 现金日记帐和银行存款日记帐必须采用订本式帐簿。不得用银行对帐单或者其他方法代替日记帐。

**第五十八条** 实行会计电算化的单位，用计算机打印的会计帐簿必须连续编号，经审核无误后装订成册，并由记帐人员和会计机构负责人、会计主管人员签字或者盖章。

**第五十九条** 启用会计帐簿时，应当在帐簿封面上写明单位名称和帐簿名称。在帐簿扉页上应当附启用表，内容包括：启用日期、帐簿页数、记帐人员和会计机构负责人、会计主管人员姓名，并加盖名章和单位公章。记帐人员或者会计机构负责人、会计主管人员调动工作时，应当注明交接日期、接办人员或者监交人员姓名，并由交接双方人员签名或者盖章。

启用订本式帐簿，应当从第一页到最后一页顺序编定页数，不得跳页、缺号。使用活页式帐页，应当按帐户顺序编号，并须定期装订成册。装订后再按实际使用的帐页顺序编定页码。另加目录，记明每个帐户的名称和页次。

**第六十条** 会计人员应当根据审核无误的会计凭证登记会计帐簿。登记帐簿的基本要求是：

（一）登记会计帐簿时，应当将会计凭证日期、编号、业务内容摘要、金额和其他有关资料逐项记入帐内，做到数字准确、摘要清楚、登记及时、字迹工整。

（二）登记完毕后，要在记帐凭证上签名或者盖章，并注明已经登帐的符号，表示已经记帐。

（三）帐簿中书写的文字和数字上面要留有适当空格，不要写满格；一般应占格距的二分之一。

（四）登记帐簿要用蓝黑墨水或者碳素墨水书写，不得使用圆珠笔（银行的复写帐簿除外）或者铅笔书写。

（五）下列情况，可以用红色墨水记帐：

1. 按照红字冲帐的记帐凭证，冲销错误记录；
2. 在不设借贷等栏的多栏式帐页中，登记减少数；
3. 在三栏式帐户的余额栏前，如未印明余额方向的，在余额栏内登记负数余额；
4. 根据国家统一会计制度的规定可以用红字登记的其他会计记录。

（六）各种帐簿按页次顺序连续登记，不得跳行、隔页。如果发生跳行、隔页，应当将空行、空页划线注销，或者注明“此行空白”、“此页空白”字样，并由记帐人员签名或者盖章。

（七）凡需要结出余额的帐户，结出余额后，应当在“借或贷”等栏内写明“借”或者“贷”等字样。没有余额的帐户，应当在“借或贷”等栏内写“平”字，并在余额栏内用“⊕”表示。

现金日记帐和银行存款日记帐必须逐日结出余额。

（八）每一帐页登记完毕结转下页时，应当结出本页合计数及余额，写在本页最后一行和下页第一行有关栏内，并在摘要栏内注明“过次页”和“承前页”字样；也可以将本页合计数及金额只写在下页第一行有关栏内，并在摘要栏内注明“承前页”字样。

对需要结计本月发生额的帐户，结计“过次页”的本页合计数应当为自本月初起至本页末止的发生额合计数；对需要结计本年累计发生额的帐户，结计“过次页”的本页合计数应当为自年初起至本页末止的累计数；对既不需要结计本月发生额也不需要结计本年累计发生额的帐户，可以只将每页末的余额结转次页。

**第六十一条** 帐簿记录发生错误，不准涂改、挖补、刮擦或者用药水消除字迹，不准重新抄写，必须按照下列方法进行更正：

（一）登记帐簿时发生错误，应当将错误的文字或者数字划红线注销，但必须使原有字迹仍可辨认；然后在划线上方填写正确的文字或者数字，并由记帐人员在更正处盖章。对于错误的数字，



应当全部划红线更正，不得只更正其中的错误数字。对于文字错误，可只划去错误的部分。

（二）由于记帐凭证错误而使帐簿记录发生错误，应当按更正的记帐凭证登记帐簿。

**第六十二条** 各单位应当定期对会计帐簿记录的有关数字与库存实物、货币资金、有价证券、往来单位或者个人等进行相互核对，保证帐证相符、帐帐相符、帐实相符。对帐工作每年至少进行一次。

（一）帐证核对。核对会计帐簿记录与原始凭证、记帐凭证的时间、凭证字号、内容、金额是否一致，记帐方向是否相符。

（二）帐帐核对。核对不同会计帐簿之间的帐簿记录是否相符，包括：总帐有关帐户的余额核对，总帐与明细帐核对，总帐与日记帐核对，会计部门的财产物资明细帐与财产物资保管和使用部门的有关明细帐核对等。

（三）帐实核对。核对会计帐簿记录与财产等实有数额是否相符。包括：现金日记帐帐面余额与现金实际库存数相核对；银行存款日记帐帐面余额定期与银行对帐单相核对；各种财物明细帐帐面余额与财物实存数额相核对；各种应收、应付款明细帐帐面余额与有关债务、债权单位或者个人核对等。

**第六十三条** 各单位应当按照规定定期结帐。

（一）结帐前，必须将本期内所发生的各项经济业务全部登记入帐。

（二）结帐时，应当结出每个帐户的期末余额。需要结出当月发生额的，应当在摘要栏内注明“本月合计”字样，并在下面通栏划单红线。需要结出本年累计发生额的，应当在摘要栏内注明“本年累计”字样，并在下面通栏划单红线；12月末的“本年累计”就是全年累计发生额。全年累计发生额下面应当通栏划双红线。年度终了结帐时，所有总帐帐户都应当结出全年发生额和年末余额。

（三）年度终了，要把各帐户的余额结转 to 下一会计年度，并在摘要栏注明“结转下年”字样；在下一会计年度新建有关会计帐簿的第一行余额栏内填写上年结转的余额，并在摘要栏注明“上年结转”字样。

#### 第四节 编制财务报告

**第六十四条** 各单位必须按照国家统一会计制度的规定，定期编制财务报告。

财务报告包括会计报表及其说明。会计报表包括会计报表主表、会计报表附表、会计报表附注。

**第六十五条** 各单位对外报送的财务报告应当根据国家统一会计制度规定的格式和要求编制。单位内部使用的财务报告，其格式和要求由各单位自行规定。

**第六十六条** 会计报表应当根据登记完整、核对无误的会计帐簿记录和其他有关资料编制，做到数字真实、计算准确、内容完整、说明清楚。

任何人不得篡改或者授意、指使、强令他人篡改会计报表的有关数字。

**第六十七条** 会计报表之间、会计报表各项目之间，凡有对应关系的数字，应当相互一致。本期会计报表与上期会计报表之间有关的数字应当相互衔接。如果不同会计年度会计报表中各项目的内容和核算方法有变更的，应当在年度会计报表中加以说明。

**第六十八条** 各单位应当按照国家统一会计制度的规定认真编写会计报表附注及其说明，做到项目齐全，内容完整。

**第六十九条** 各单位应当按照国家规定的期限对外报送财务报告。

对外报送的财务报告，应当依次编写页码，加具封面，装订成册，加盖公章。封面上应当注明：单位名称，单位地址，财务报告所属年度、季度、月度，送出日期，并由单位领导人、总会计师、会计机构负责人、会计主管人员签名或者盖章。

单位领导人对财务报告的合法性、真实性负法律责任。

**第七十条** 根据法律和国家有关规定应当对财务报告进行审计的，财务报告编制单位应当先行委托注册会计师进行审计，并将注册会计师出具的审计报告随同财务报告按照规定的期限报送有关部门。

**第七十一条** 如果发现对外报送的财务报告有错误，应当及时办理更正手续。除更正本单位留存的财务报告外，并应同时通知接受财务报告的单位更正。错误较多的，应当重新编报。

## 第四章 会计监督

**第七十二条** 各单位的会计机构、会计人员对本单位的经济活动进行会计监督。

**第七十三条** 会计机构、会计人员进行会计监督的依据是：

- (一) 财经法律、法规、规章；
- (二) 会计法律、法规和国家统一会计制度；
- (三) 各省、自治区、直辖市财政厅（局）和国务院业务主管部门根据《中华人民共和国会计法》和国家统一会计制度制定的具体实施办法或者补充规定；
- (四) 各单位根据《中华人民共和国会计法》和国家统一会计制度制定的单位内部会计管理制度；
- (五) 各单位内部的预算、财务计划、经济计划、业务计划等。

**第七十四条** 会计机构、会计人员应当对原始凭证进行审核和监督。

对不真实、不合法的原始凭证，不予受理。对弄虚作假、严重违法的原始凭证，在不予受理的同时，应当予以扣留，并及时向单位领导人报告，请求查明原因，追究当事人的责任。

对记载不准确、不完整的原始凭证，予以退回，要求经办人员更正、补充。

**第七十五条** 会计机构、会计人员对伪造、变造、故意毁灭会计帐簿或者帐外设帐行为，应当制止和纠正；制止和纠正无效的，应当向上级主管单位报告，请求作出处理。

**第七十六条** 会计机构、会计人员应当对实物、款项进行监督，督促建立并严格执行财产清查制度。发现帐簿记录与实物、款项不符时，应当按照国家有关规定进行处理。超出会计机构、会计人员职权范围的，应当立即向本单位领导报告，请求查明原因，作出处理。

**第七十七条** 会计机构、会计人员对指使、强令编造、篡改财务报告行为，应当制止和纠正；制止和纠正无效的，应当向上级主管单位报告，请求处理。

**第七十八条** 会计机构、会计人员应当对财务收支进行监督。

- (一) 对审批手续不全的财务收支，应当退回，要求补充、更正。



（二）对违反规定不纳入单位统一会计核算的财务收支，应当制止和纠正。

（三）对违反国家统一的财政、财务、会计制度规定的财务收支，不予办理。

（四）对认为是违反国家统一的财政、财务、会计制度规定的财务收支，应当制止和纠正；制止和纠正无效的，应当向单位领导人提出书面意见请求处理。

单位领导人应当在接到书面意见起十日内作出书面决定，并对决定承担责任。

（五）对违反国家统一的财政、财务、会计制度规定的财务收支，不予制止和纠正，又不向单位领导人提出书面意见的，也应当承担责任。

（六）对严重违反国家利益和社会公众利益的财务收支，应当向主管单位或者财政、审计、税务机关报告。

**第七十九条** 会计机构、会计人员对违反单位内部会计管理制度的经济活动，应当制止和纠正；制止和纠正无效的，向单位领导人报告，请求处理。

**第八十条** 会计机构、会计人员应当对单位制定的预算、财务计划、经济计划、业务计划的执行情况进行监督。

**第八十一条** 各单位必须依照法律和国家有关规定接受财政、审计、税务等机关的监督，如实提供会计凭证、会计帐簿、会计报表和其他会计资料以及有关情况、不得拒绝、隐匿、谎报。

**第八十二条** 按照法律规定应当委托注册会计师进行审计的单位，应当委托注册会计师进行审计，并配合注册会计师的工作，如实提供会计凭证、会计帐簿、会计报表和其他会计资料以及有关情况，不得拒绝、隐匿、谎报，不得示意注册会计师出具不当的审计报告。

## 第五章 内部会计管理制度

**第八十三条** 各单位应当根据《中华人民共和国会计法》和国家统一会计制度的规定，结合单位类型和内部管理的需要，建立健全相应的内部会计管理制度。

**第八十四条** 各单位制定内部会计管理制度应当遵循下列原则：

（一）应当执行法律、法规和国家统一的财务会计制度。

（二）应当体现本单位的生产经营、业务管理的特点和要求。

（三）应当全面规范本单位的各项会计工作，建立健全会计基础，保证会计工作的有序进行。

（四）应当科学、合理，便于操作和执行。

（五）应当定期检查执行情况。

（六）应当根据管理需要和执行中的问题不断完善。

**第八十五条** 各单位应当建立内部会计管理体系。主要内容包括：单位领导人、总会计师对会计工作的领导职责；会计部门及其会计机构负责人、会计主管人员的职责、权限；会计部门与其他职能部门的关系；会计核算的组织形式等。

**第八十六条** 各单位应当建立会计人员岗位责任制度。主要内容包括：会计人员的工作岗位设置；各会计工作岗位的职责和标准；各会计工作岗位的人员和具体分工；会计工作岗位轮换办法；对各会计工作岗位的考核办法。

**第八十七条** 各单位应当建立帐务处理程序制度。主要内容包括：会计科目及其明细科目的设

置和使用；会计凭证的格式、审核要求和传递程序；会计核算方法；会计帐簿的设置；编制会计报表的种类和要求；单位会计指标体系。

**第八十八条** 各单位应当建立内部牵制制度。主要内容包括：内部牵制制度的原则；组织分工；出纳岗位的职责和限制条件；有关岗位的职责和权限。

**第八十九条** 各单位应当建立稽核制度。主要内容包括：稽核工作的组织形式和具体分工；稽核工作的职责、权限；审核会计凭证和复核会计帐簿、会计报表的方法。

**第九十条** 各单位应当建立原始记录管理制度。主要内容包括：原始记录的内容和填制方法；原始记录的格式；原始记录的审核；原始记录填制人的责任；原始记录签署、传递、汇集要求。

**第九十一条** 各单位应当建立定额管理制度。主要内容包括：定额管理的范围；制定和修订定额的依据、程序和方法；定额的执行；定额考核和奖惩办法等。

**第九十二条** 各单位应当建立计量验收制度。主要内容包括：计量检测手段和方法；计量验收管理的要求；计量验收人员的责任和奖惩办法。

**第九十三条** 各单位应当建立财产清查制度。主要内容包括：财产清查的范围；财产清查的组织；财产清查的期限和方法；对财产清查中发现问题的处理办法；对财产管理人员的奖惩办法。

**第九十四条** 各单位应当建立财务收支审批制度。主要内容包括：财务收支审批人员和审批权限；财务收支审批程序；财务收支审批人员的责任。

**第九十五条** 实行成本核算的单位应当建立成本核算制度。主要内容包括：成本核算的对象；成本核算的方法和程序；成本分析等。

**第九十六条** 各单位应当建立财务会计分析制度。主要内容包括：财务会计分析的主要内容；财务会计分析的基本要求和组织程序；财务会计分析的具体方法；财务会计分析报告的编写要求等。

## 第六章 附 则

**第九十七条** 本规范所称国家统一会计制度，是指由财政部制定、或者财政部与国务院有关部门联合制定、或者经财政部审核批准的在全国范围内统一执行的会计规章、准则、办法等规范性文件。

本规范所称会计主管人员，是指不设置会计机构、只在其他机构中设置专职会计人员的单位行使会计机构负责人职权的人员。

本规范第三章第二节和第三节关于填制会计凭证、登记会计帐簿的规定，除特别指出外，一般适用于手工记帐。实行会计电算化的单位，填制会计凭证和登记会计帐簿的有关要求，应当符合财政部关于会计电算化的有关规定。

**第九十八条** 各省、自治区、直辖市财政厅（局）、国务院各业务主管部门可以根据本规范的原则，结合本地区、本部门的具体情况，制定具体实施办法，报财政部备案。

**第九十九条** 本规范由财政部负责解释、修改。

**第一百条** 本规范自公布之日起实施。1984年4月24日财政部发布的《会计人员工作规则》同时废止。

# 代理记账管理办法

(2016年2月16日财政部令第80号公布 根据2019年3月14日《财政部关于修改〈代理记账管理办法〉等2部部门规章的决定》修改)

---

**第一条** 为了加强代理记账资格管理,规范代理记账活动,促进代理记账行业健康发展,根据《中华人民共和国会计法》等法律、行政法规,制定本办法。

**第二条** 代理记账资格的申请、取得和管理,以及代理记账机构从事代理记账业务,适用本办法。

本办法所称代理记账机构是指依法取得代理记账资格,从事代理记账业务的机构。

本办法所称代理记账是指代理记账机构接受委托办理会计业务。

**第三条** 除会计师事务所以外的机构从事代理记账业务,应当经县级以上地方人民政府财政部门(以下简称审批机关)批准,领取由财政部统一规定样式的代理记账许可证书。具体审批机关由省、自治区、直辖市、计划单列市人民政府财政部门确定。

会计师事务所及其分所可以依法从事代理记账业务。

**第四条** 申请代理记账资格的机构应当同时具备以下条件:

- (一) 为依法设立的企业;
- (二) 专职从业人员不少于3名;
- (三) 主管代理记账业务的负责人具有会计师以上专业技术职务资格或者从事会计工作不少于三年,且为专职从业人员;
- (四) 有健全的代理记账业务内部规范。

代理记账机构从业人员应当具有会计类专业基础知识和业务技能,能够独立处理基本会计业务,并由代理记账机构自主评价认定。

本条第一款所称专职从业人员是指仅在一个代理记账机构从事代理记账业务的人员。

**第五条** 申请代理记账资格的机构,应当向所在地的审批机关提交申请及下列材料,并对提交材料的真实性负责:

- (一) 统一社会信用代码;
- (二) 主管代理记账业务的负责人具备会计师以上专业技术职务资格或者从事会计工作不少于三年的书面承诺;
- (三) 专职从业人员在本机构专职从业的书面承诺;
- (四) 代理记账业务内部规范。

**第六条** 审批机关审批代理记账资格应当按照下列程序办理：

（一）申请人提交的申请材料不齐全或不符合规定形式的，应当在 5 日内一次告知申请人需要补正的全部内容，逾期不告知的，自收到申请材料之日起即视为受理；申请人提交的申请材料齐全、符合规定形式的，或者申请人按照要求提交全部补正申请材料的，应当受理申请。

（二）受理申请后应当按照规定对申请材料进行审核，并自受理申请之日起 10 日内作出批准或者不予批准的决定。10 日内不能作出决定的，经本审批机关负责人批准可延长 10 日，并应当将延长期限的理由告知申请人。

（三）作出批准决定的，应当自作出决定之日起 10 日内向申请人发放代理记账许可证书，并向社会公示。审批机关进行全覆盖例行检查，发现实际情况与承诺内容不符的，依法撤销审批并给予处罚。

（四）作出不予批准决定的，应当自作出决定之日起 10 日内书面通知申请人。书面通知应当说明不予批准的理由，并告知申请人享有依法申请行政复议或者提起行政诉讼的权利。

**第七条** 申请人应当自取得代理记账许可证书之日起 20 日内通过企业信用信息公示系统向社会公示。

**第八条** 代理记账机构名称、主管代理记账业务的负责人发生变更，设立或撤销分支机构，跨原审批机关管辖地迁移办公地点的，应当自作出变更决定或变更之日起 30 日内依法向审批机关办理变更登记，并应当自变更登记完成之日起 20 日内通过企业信用信息公示系统向社会公示。

代理记账机构变更名称的，应当向审批机关领取新的代理记账许可证书，并同时交回原代理记账许可证书。

代理记账机构跨原审批机关管辖地迁移办公地点的，迁出地审批机关应当及时将代理记账机构的相关信息及材料移交迁入地审批机关。

**第九条** 代理记账机构设立分支机构的，分支机构应当及时向其所在地的审批机关办理备案登记。

分支机构名称、主管代理记账业务的负责人发生变更的，分支机构应当按照要求向其所在地的审批机关办理变更登记。

代理记账机构应当在人事、财务、业务、技术标准、信息管理等方面对其设立的分支机构进行实质性的统一管理，并对分支机构的业务活动、执业质量和债务承担法律责任。

**第十条** 未设置会计机构或配备会计人员的单位，应当委托代理记账机构办理会计业务。

**第十一条** 代理记账机构可以接受委托办理下列业务：

（一）根据委托人提供的原始凭证和其他相关资料，按照国家统一的会计制度的规定进行会计核算，包括审核原始凭证、填制记账凭证、登记会计账簿、编制财务会计报告等；

（二）对外提供财务会计报告；

（三）向税务机关提供税务资料；

（四）委托人委托的其他会计业务。

**第十二条** 委托人委托代理记账机构代理记账，应当在相互协商的基础上，订立书面委托合同。委托合同除应具备法律规定的基本条款外，应当明确下列内容：

（一）双方对会计资料真实性、完整性各自应当承担的责任；

- （二）会计资料传递程序和签收手续；
- （三）编制和提供财务会计报告的要求；
- （四）会计档案的保管要求及相应的责任；
- （五）终止委托合同应当办理的会计业务交接事宜。

**第十三条** 委托人应当履行下列义务：

- （一）对本单位发生的经济业务事项，应当填制或者取得符合国家统一的会计制度规定的原始凭证；
- （二）应当配备专人负责日常货币收支和保管；
- （三）及时向代理记账机构提供真实、完整的原始凭证和其他相关资料；
- （四）对于代理记账机构退回的，要求按照国家统一的会计制度的规定进行更正、补充的原始凭证，应当及时予以更正、补充。

**第十四条** 代理记账机构及其从业人员应当履行下列义务：

- （一）遵守有关法律、法规和国家统一的会计制度的规定，按照委托合同办理代理记账业务；
- （二）对在执行业务中知悉的商业秘密予以保密；
- （三）对委托人要求其作出不当的会计处理，提供不实的会计资料，以及其他不符合法律、法规和国家统一的会计制度行为的，予以拒绝；
- （四）对委托人提出的有关会计处理相关问题予以解释。

**第十五条** 代理记账机构为委托人编制的财务会计报告，经代理记账机构负责人和委托人负责人签名并盖章后，按照有关法律、法规和国家统一的会计制度的规定对外提供。

**第十六条** 代理记账机构应当于每年4月30日之前，向审批机关报送下列材料：

- （一）代理记账机构基本情况表（附表）；
- （二）专职从业人员变动情况。

代理记账机构设立分支机构的，分支机构应当于每年4月30日之前向其所在地的审批机关报送上述材料。

**第十七条** 县级以上人民政府财政部门对代理记账机构及其从事代理记账业务情况实施监督，随机抽取检查对象、随机选派执法检查人员，并将抽查情况及查处结果依法及时向社会公开。

对委托代理记账的企业因违反财税法律、法规受到处理处罚的，县级以上人民政府财政部门应当将其委托的代理记账机构列入重点检查对象。

对其他部门移交的代理记账违法行为线索，县级以上人民政府财政部门应当及时予以查处。

**第十八条** 公民、法人或者其他组织发现有违反本办法规定的代理记账行为，可以依法向县级以上人民政府财政部门进行举报，县级以上人民政府财政部门应当依法进行处理。

**第十九条** 代理记账机构采取欺骗、贿赂等不正当手段取得代理记账资格的，由审批机关撤销其资格，并对代理记账机构及其负责人给予警告，记入会计领域违法失信记录，根据有关规定实施联合惩戒，并向社会公告。

**第二十条** 代理记账机构在经营期间达不到本办法规定的资格条件的，审批机关发现后，应当责令其在60日内整改；逾期仍达不到规定条件的，由审批机关撤销其代理记账资格。

**第二十一条** 代理记账机构有下列情形之一的，审批机关应当办理注销手续，收回代理记账许



可证书并予以公告：

- （一）代理记账机构依法终止的；
- （二）代理记账资格被依法撤销或撤回的；
- （三）法律、法规规定的应当注销的其他情形。

**第二十二条** 代理记账机构违反本办法第七条、第八条、第九条、第十四条、第十六条规定，由县级以上人民政府财政部门责令其限期改正，拒不改正的，将代理记账机构及其负责人列入重点关注名单，并向社会公示，提醒其履行有关义务；情节严重的，由县级以上人民政府财政部门按照有关法律、法规给予行政处罚，并向社会公示。

**第二十三条** 代理记账机构及其负责人、主管代理记账业务负责人及其从业人员违反规定出具虚假申请材料或者备案材料的，由县级以上人民政府财政部门给予警告，记入会计领域违法失信记录，根据有关规定实施联合惩戒，并向社会公告。

**第二十四条** 代理记账机构从业人员在办理业务中违反会计法律、法规和国家统一的会计制度的规定，造成委托人会计核算混乱、损害国家和委托人利益的，由县级以上人民政府财政部门依据《中华人民共和国会计法》等有关法律、法规的规定处理。

代理记账机构有前款行为的，县级以上人民政府财政部门应当责令其限期改正，并给予警告；有违法所得的，可以处违法所得3倍以下罚款，但最高不得超过3万元；没有违法所得的，可以处1万元以下罚款。

**第二十五条** 委托人向代理记账机构隐瞒真实情况或者委托人会同代理记账机构共同提供虚假会计资料的，应当承担相应法律责任。

**第二十六条** 未经批准从事代理记账业务的单位或者个人，由县级以上人民政府财政部门按照《中华人民共和国行政许可法》及有关规定予以查处。

**第二十七条** 县级以上人民政府财政部门及其工作人员在代理记账资格管理过程中，滥用职权、玩忽职守、徇私舞弊的，依法给予行政处分；涉嫌犯罪的，移送司法机关处理。

**第二十八条** 代理记账机构依法成立的行业组织，应当维护会员合法权益，建立会员诚信档案，规范会员代理记账行为，推动代理记账信息化建设。

代理记账行业组织应当接受县级以上人民政府财政部门的指导和监督。

**第二十九条** 本办法规定的“5日”、“10日”、“20日”、“30日”均指工作日。

**第三十条** 省级人民政府财政部门可以根据本办法制定具体实施办法，报财政部备案。

**第三十一条** 外商投资企业申请代理记账资格，从事代理记账业务按照本办法和其他有关规定办理。

**第三十二条** 本办法自2016年5月1日起施行，财政部2005年1月22日发布的《代理记账管理办法》（财政部令第27号）同时废止。



附表

代理记账机构基本情况表

年度

|                                              |      |                                                       |            |
|----------------------------------------------|------|-------------------------------------------------------|------------|
| 代理记账机构（分支机构）基本信息                             |      |                                                       |            |
| 代理记账许可证书编号                                   |      | 发证日期                                                  |            |
| 机构名称                                         |      | 组织形式                                                  |            |
| 注册号/统一社会信用代码                                 |      | 成立日期                                                  |            |
| 注册资本/出资总额（万元）                                |      | 企业类型                                                  |            |
| 办公地址（与注册地不一致时填写实际办公地址）                       |      | 邮政编码                                                  |            |
| 机构负责人姓名                                      |      | 机构负责人身份证号                                             |            |
| 股东/合伙人数量                                     |      | 机构人员数量                                                |            |
| 联系人姓名                                        |      | 联系电话                                                  |            |
| 传真号码                                         |      | 电子邮箱                                                  |            |
| 本年度业务总收入（万元）                                 |      | 其中：代理记账业务收入（万元）                                       |            |
| 代理客户数量                                       |      | 分支机构数量                                                |            |
| 专职从业人员信息                                     |      |                                                       |            |
| 代理记账业务<br>负责人姓名                              | 身份证号 | 会计专业技术资格证书管理号                                         | 会计专业技术资格等级 |
|                                              |      |                                                       |            |
|                                              |      | 是否具有三年以上从事会计工作的经历                                     | 备注         |
|                                              |      | <input type="checkbox"/> 是 <input type="checkbox"/> 否 | 需附书面承诺书    |
| 其他专职从业<br>人员姓名                               | 身份证号 | 备注                                                    |            |
|                                              |      | 需附书面承诺书                                               |            |
|                                              |      |                                                       |            |
|                                              |      |                                                       |            |
| 我机构保证本表所填内容全部属实                              |      |                                                       |            |
| 代理记账机构负责人签名（或签章）：<br>代理记账机构盖章<br>年    月    日 |      |                                                       |            |

注：1. “组织形式”栏根据以下选择填写：有限责任公司、股份有限公司、分公司、非公司企业法人、企业非法人分支机构、个人独资企业、普通合伙企业、特殊普通合伙企业、有限合伙企业。  
2. “企业类型”栏根据以下选择填写：内资企业、外商投资企业、港澳商投资企业、台商投资企业。  
3. 分支机构填写时，代理记账许可证书编号及发证日期填写总部机构的证书信息：表中部分栏目对分支机构不适用的，分支机构可不用填写。

# 注册会计师注册办法

（2005 年 1 月 22 日财政部令第 25 号公布 根据 2017 年 12 月 4 日《财政部关于修改〈注册会计师注册办法〉等 6 部规章的决定》第一次修改 根据 2019 年 3 月 15 日《财政部关于修改〈注册会计师注册办法〉的决定》第二次修改）

---

**第一条** 为了规范注册会计师注册工作，根据《中华人民共和国注册会计师法》及相关法律，制定本办法。

**第二条** 申请注册成为注册会计师适用本办法。

**第三条** 省、自治区、直辖市注册会计师协会（以下简称“省级注册会计师协会”）负责本地区注册会计师的注册及相关管理工作。中国注册会计师协会对省级注册会计师协会的注册管理工作进行指导。

注册会计师依法执行业务，应当取得财政部统一制定的中华人民共和国注册会计师证书（以下简称“注册会计师证书”）。

**第四条** 具备下列条件之一，并在中国境内从事审计业务工作 2 年以上者，可以向省级注册会计师协会申请注册：

- （一）参加注册会计师全国统一考试成绩合格；
- （二）经依法认定或者考核具有注册会计师资格。

**第五条** 申请人有下列情形之一的，不予注册：

- （一）不具有完全民事行为能力的；
- （二）因受刑事处罚，自刑罚执行完毕之日起至申请注册之日止不满 5 年的；
- （三）因在财务、会计、审计、企业管理或者其他经济管理工作中犯有严重错误受行政处罚、撤职以上处分，自处罚、处分决定生效之日起至申请注册之日止不满 2 年的；
- （四）受吊销注册会计师证书的处罚，自处罚决定生效之日起至申请注册之日止不满 5 年的；
- （五）因以欺骗、贿赂等不正当手段取得注册会计师证书而被撤销注册，自撤销注册决定生效之日起至申请注册之日止不满 3 年的；
- （六）不在会计师事务所专职执业的；
- （七）年龄超过 70 周岁的。

**第六条** 申请人申请注册，应当通过其所在的会计师事务所，向会计师事务所所在地的省级注册会计师协会提交注册会计师注册申请表（附表 1）：

- （一）申请人基本情况；

（二）申请人出具的符合注册条件的承诺；

（三）申请人所在会计师事务所出具的申请人在该会计师事务所专职从业的承诺。

申请人为香港、澳门特别行政区和台湾地区居民的，应当提交港澳台居民居住证信息或者港澳台居民出入境证件信息。

申请人为外国人的，应当同时提交护照和签证信息以及《外国人工作许可证》信息。

经依法认定或者考核具有注册会计师资格的，应当提交相关文件和符合认定或者考核条件的相关材料。

**第七条** 申请人和所在的会计师事务所应当分别对申请材料内容的真实性负责。

**第八条** 省级注册会计师协会应当在受理申请的办公场所将申请注册应当提交的材料目录及要求、准予注册的程序及期限，以及不予注册的情形予以公示。

**第九条** 省级注册会计师协会收到申请人提交的申请材料后，应当对其进行形式审查。

申请材料不齐全或者不符合法定形式的，应当当场或者在 5 个工作日内一次告知需要补正的材料及内容。

申请材料齐全、符合法定形式的，应当受理其注册申请。

**第十条** 省级注册会计师协会受理或者不予受理注册申请，应当向申请人出具加盖本单位专用印章和注明日期的书面凭证。

**第十一条** 省级注册会计师协会应当对申请材料的内容进行审查，并自受理注册申请之日起 20 个工作日内作出准予或者不予注册的决定。20 个工作日内不能作出决定的，经省级注册会计师协会负责人批准，可以延长 10 个工作日，并应当将延长期限的理由告知申请人。

**第十二条** 省级注册会计师协会作出准予注册决定的，应当自作出决定之日起 10 个工作日内向申请人颁发注册会计师证书。

省级注册会计师协会应当自作出准予注册决定之日起 20 个工作日内，将准予注册的决定和注册会计师注册备案表（附表 2）报送财政部、中国注册会计师协会备案，抄报所在地的省、自治区、直辖市人民政府财政部门（以下简称“省级财政部门”）并将准予注册人员的名单在全国性报刊或者相关网站上予以公告。

**第十三条** 省级注册会计师协会作出不予注册决定的，应当自作出决定之日起 15 个工作日内书面通知申请人。书面通知中应当说明不予注册的理由，并告知申请人享有依法申请行政复议或者提起行政诉讼的权利。

**第十四条** 财政部依法对省级注册会计师协会的注册工作进行检查，发现注册不符合本办法规定的，应当通知省级注册会计师协会撤销注册。

**第十五条** 中国注册会计师协会和省级注册会计师协会应当对注册会计师的任职资格和执业情况进行监督检查，必要时可以进行实地检查。

**第十六条** 注册会计师有下列情形之一的，由所在地的省级注册会计师协会撤销注册，收回注册会计师证书：

（一）完全丧失民事行为能力的；

（二）受刑事处罚的；

（三）自行停止执行注册会计师业务满 1 年的；

(四) 以欺骗、贿赂等不正当手段取得注册会计师证书的。

对因前款第(四)项被撤销注册、收回注册会计师证书的人员,由省级财政部门给予警告,并向社会公告。

**第十七条** 申请人及其所在会计师事务所出具虚假申请材料的,由省级财政部门对申请人、会计师事务所首席合伙人(主任会计师)给予警告,并向社会公告。

**第十八条** 省级注册会计师协会工作人员滥用职权、玩忽职守准予注册的,或者对不具备申请资格或不符合法定条件的申请人准予注册的,由省级注册会计师协会撤销注册,收回注册会计师证书。

**第十九条** 被撤销注册的人员可以重新申请注册,但必须符合本办法第四条规定条件,并且没有本办法第五条规定所列情形。

**第二十条** 注册会计师有下列情形之一的,由所在地的省级注册会计师协会注销注册:

- (一) 依法被撤销注册,或者吊销注册会计师证书的;
- (二) 不在会计师事务所专职执业的。

**第二十一条** 省级注册会计师协会应当将注销注册的决定抄报财政部和所在地的省级财政部门、中国注册会计师协会,并自作出决定之日起10个工作日内将注销注册人员的名单在全国性报刊或者相关网站上予以公告。

**第二十二条** 注册会计师违反《中华人民共和国注册会计师法》第二十条、第二十一条规定,由财政部或者所在地的省级财政部门给予警告;情节严重的,可以由财政部或者所在地的省级财政部门暂停其执行业务或者吊销注册会计师证书。

财政部和省级财政部门应当按照《中华人民共和国行政处罚法》及有关规定实施行政处罚,并将行政处罚决定抄送中国注册会计师协会和注册会计师所在地的省级注册会计师协会。

**第二十三条** 受到行政处罚,或者被撤销注册或注销注册的当事人有异议的,可以依法申请行政复议或者提起行政诉讼。

**第二十四条** 各省级注册会计师协会及其工作人员在开展注册会计师注册工作中,存在违反本办法规定的行为,以及其他滥用职权、玩忽职守、徇私舞弊等违法违纪行为的,依照《中华人民共和国注册会计师法》《中华人民共和国行政许可法》《中华人民共和国监察法》《财政违法行为处罚处分条例》等国家有关规定追究相应责任;涉嫌犯罪的,依法移送司法机关处理。

**第二十五条** 香港、澳门特别行政区和台湾地区居民以及按照互惠原则确认的外国人申请注册,依照本办法办理。

**第二十六条** 本办法自2005年3月1日起施行。

自本办法施行之日起,《注册会计师注册审批暂行办法》[(93)财会协字第122号]、《外籍中国注册会计师注册审批暂行办法》(财协字〔1998〕9号)、《〈外籍中国注册会计师注册审批暂行办法〉的补充规定》(财会〔2003〕34号)同时废止。

附表 1

注册会计师注册申请表

|                                 |         |          |          |                 |    |                |
|---------------------------------|---------|----------|----------|-----------------|----|----------------|
| 姓名                              |         | 性别       |          | 国籍（地区）          |    | 一寸彩照<br>（近期免冠） |
| 出生日期                            |         |          | 政治面貌     |                 |    |                |
| 民族                              |         | 户口所在地    |          | 是否退休            |    |                |
| 有效身份证件<br>名称/号码                 | /       |          |          |                 |    |                |
| 参加注册会计师全国统一考试<br>提供的有效身份证件名称/号码 |         |          | /        |                 |    |                |
| 专业职称                            |         | 职称等级     |          | 学历              |    |                |
| 毕业学校                            |         |          |          | 所学专业            |    |                |
| 毕业时间                            |         | 外语程度     |          | 学位              |    |                |
| 进所时间                            |         | 进所前工作单位  |          |                 |    |                |
| 电子邮箱                            |         |          | 非执业会员证号  |                 |    |                |
| 通讯地址                            |         |          |          |                 | 邮编 |                |
| 考试（    ）                        | 全科合格证号码 |          | 全科合格日期   |                 |    |                |
| 考核（    ）                        | 考核批准文号  |          | 考核批准日期   |                 |    |                |
| 档案现存放的单位                        |         |          | 个人社会保障号码 |                 |    |                |
| 是否在会计师事务所<br>专职从业               |         | 所内<br>职务 |          | 从事审计业务<br>时间（年） |    |                |
| 固定电话                            |         |          | 移动电话     |                 |    |                |
| 何时因何原因受到<br>何种处罚或处分             |         |          |          |                 |    |                |



| 个人简历（从大学填起）                                                                                                                                                               |           |                                                                                                                                                                                              |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 起止时间                                                                                                                                                                      | 在何单位学习、工作 |                                                                                                                                                                                              | 证明人 |
|                                                                                                                                                                           |           |                                                                                                                                                                                              |     |
|                                                                                                                                                                           |           |                                                                                                                                                                                              |     |
|                                                                                                                                                                           |           |                                                                                                                                                                                              |     |
|                                                                                                                                                                           |           |                                                                                                                                                                                              |     |
|                                                                                                                                                                           |           |                                                                                                                                                                                              |     |
|                                                                                                                                                                           |           |                                                                                                                                                                                              |     |
| 个人从事审计业务经历                                                                                                                                                                |           |                                                                                                                                                                                              |     |
| 起止时间                                                                                                                                                                      | 会计师事务所    | 从事审计业务具体项目<br>(至少填写 1 个)                                                                                                                                                                     | 证明人 |
|                                                                                                                                                                           |           |                                                                                                                                                                                              |     |
|                                                                                                                                                                           |           |                                                                                                                                                                                              |     |
|                                                                                                                                                                           |           |                                                                                                                                                                                              |     |
|                                                                                                                                                                           |           |                                                                                                                                                                                              |     |
|                                                                                                                                                                           |           |                                                                                                                                                                                              |     |
|                                                                                                                                                                           |           |                                                                                                                                                                                              |     |
| <p>本人声明已从事审计业务满 2 年、熟知《中华人民共和国注册会计师法》规定的权利与义务，承诺在会计师事务所专职从业，并且不具有《注册会计师注册办法》第五条规定不予注册的其他情形，对以上所填写内容及提交的申请材料的真实性负责。</p> <p style="text-align: right;">申请人签字：<br/>年 月 日</p> |           | <p>所在会计师事务所意见：</p> <p style="text-align: center;">申请人为本所员工，在本所专职从业，本所对以上情形的真实性负责。</p> <p style="text-align: right;">首席合伙人（主任会计师）签字：<br/>会计师事务所盖章</p> <p style="text-align: right;">年 月 日</p> |     |



# 注册会计师全国统一考试办法

(2009年3月19日财政部部务会议审议通过,2009年3月23日中华人民共和国财政部令第55号公布并施行。根据2014年4月23日中华人民共和国财政部令第75号《财政部关于修改〈注册会计师全国统一考试办法〉的决定》第一次修改。根据2024年1月12日《财政部关于修改〈注册会计师全国统一考试办法〉的决定》第二次修改)

**第一条** 为规范注册会计师全国统一考试工作,根据《中华人民共和国注册会计师法》,制定本办法。

**第二条** 财政部成立注册会计师考试委员会(以下简称财政部考委会),组织领导注册会计师全国统一考试工作。财政部考委会设立注册会计师考试委员会办公室(以下简称财政部考办),组织实施注册会计师全国统一考试工作。财政部考办设在中国注册会计师协会。

各省、自治区、直辖市财政厅(局)成立地方注册会计师考试委员会(以下简称地方考委会),组织领导本地区注册会计师全国统一考试工作。地方考委会设立地方注册会计师考试委员会办公室(以下简称地方考办),组织实施本地区注册会计师全国统一考试工作。地方考办设在各省、自治区、直辖市注册会计师协会。

**第三条** 财政部考委会确定考试组织工作原则,制定考试工作方针、政策,审定考试大纲,确定考试命题原则,处理考试组织工作的重大问题,指导地方考委会工作。

地方考委会贯彻、实施财政部考委会的决定,处理本地区考试组织工作的重大问题。

**第四条** 符合下列条件的中国公民,可以报名参加注册会计师全国统一考试:

- (一) 具有完全民事行为能力;
- (二) 具有高等专科以上学校毕业学历、或者具有会计或者相关专业中级以上技术职称。

**第五条** 有下列情形之一的,不得报名参加注册会计师全国统一考试:

- (一) 被吊销注册会计师证书自处罚决定之日起至报名截止日止不满5年者;
- (二) 参加注册会计师全国统一考试违规受到停考处理,期限未满者。

**第六条** 考试划分为专业阶段考试和综合阶段考试。考生在通过专业阶段考试的全部科目后,才能参加综合阶段考试。

专业阶段考试设会计、审计、财务成本管理、公司战略与风险管理、经济法、税法6个科目;综合阶段考试设职业能力综合测试1个科目。

每科目考试的具体时间,在各年度财政部考委会发布的报名简章中明确。

考试范围在各年度财政部考委会发布的考试大纲中确定。

**第七条** 考试为闭卷，采用计算机化考试方式或者纸笔考试方式。

**第八条** 报名参加考试的人员报名时需交纳考试报名费。报名费标准按各省、自治区、直辖市价格主管部门、财政部门制定的相关规定执行。

**第九条** 报名的具体时间在各年度财政部考委会发布的报名简章中规定，地方考委会应当据此确定本地区具体报名日期，并向社会公告。

**第十条** 报名人员可以在一次考试中同时报考专业阶段考试6个科目，也可以选择报考部分科目。

**第十一条** 具有会计或者相关专业高级技术职称的人员，可以申请免于专业阶段考试1个专长科目的考试。

**第十二条** 应考人员答卷由财政部考办集中组织评阅，考试成绩由财政部考委会负责认定，由财政部考办发布。

每科考试均实行百分制，60分为成绩合格分数线。

考生对考试成绩有异议的，可向报名地的地方考办提出成绩复核申请，由财政部考办统一组织成绩复核。复核后的成绩为最终成绩。

**第十三条** 专业阶段考试的单科考试合格成绩5年内有效。对在连续5个年度考试中取得专业阶段考试全部科目考试合格成绩的考生，财政部考委会颁发注册会计师全国统一考试专业阶段考试合格证书。

对取得综合阶段考试科目考试合格成绩的考生，财政部考委会颁发注册会计师全国统一考试全科考试合格证书。

注册会计师全国统一考试专业阶段考试合格证书由考生向参加专业阶段考试最后一科考试所在地的地方考办领取。注册会计师全国统一考试全科考试合格证书由考生向参加职业能力综合测试科目考试所在地的地方考办领取。

**第十四条** 参加注册会计师全国统一考试的人员及组织考试相关人员，必须遵守注册会计师全国统一考试的相关规则、守则等，违者按照《注册会计师全国统一考试违规行为处理办法》予以处理。

**第十五条** 注册会计师全国统一考试启用前的试题、参考答案和评分标准按照国家秘密管理。

命审题工作及参与人员的有关情况、试题试卷命制工作方案、题库、案例库，注册会计师全国统一考试启用后的试题、参考答案、评分标准，评卷人信息，经评阅的考生答卷，未公布的应考人员考试成绩及其他有关情况和数据等，按照工作秘密管理。

**第十六条** 香港特别行政区、澳门特别行政区、台湾地区居民及外国人参加注册会计师全国统一考试办法，由财政部另行规定。

**第十七条** 本办法自公布之日起施行。2001年8月1日财政部发布的《注册会计师全国统一考试办法》（财会〔2001〕1053号）同时废止。

本办法公布前，已经参加注册会计师全国统一考试并取得2005年度至2008年度任一考试科目合格成绩的考生，以及已经获准免试或者豁免注册会计师全国统一考试部分考试科目的考生，参加2009年注册会计师全国统一考试的办法，由财政部另行规定。

---

## 五、规范性文件

---

# 企业会计准则

---

## 企业会计准则第1号——存货

---

### 第一章 总 则

**第一条** 为了规范存货的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 下列各项适用其他相关会计准则：

- （一）消耗性生物资产，适用《企业会计准则第5号——生物资产》。
- （二）通过建造合同归集的存货成本，适用《企业会计准则第15号——建造合同》。

### 第二章 确 认

**第三条** 存货，是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等。

**第四条** 存货同时满足下列条件的，才能予以确认：

- （一）与该存货有关的经济利益很可能流入企业。
- （二）该存货的成本能够可靠地计量。

### 第三章 计 量

**第五条** 存货应当按照成本进行初始计量。存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。

**第六条** 存货的采购成本，包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用。

**第七条** 存货的加工成本，包括直接人工以及按照一定方法分配的制造费用。

制造费用，是指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用。企业应当根据制造费用的性质，合理地选择制造费用分配方法。

在同一生产过程中，同时生产两种或两种以上的产品，并且每种产品的加工成本不能直接区分



的，其加工成本应当按照合理的方法在各种产品之间进行分配。

**第八条** 存货的其他成本，是指除采购成本、加工成本以外的，使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出。

**第九条** 下列费用应当在发生时确认为当期损益，不计入存货成本：

- （一）非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用。
- （二）仓储费用（不包括在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的费用）。
- （三）不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出。

**第十条** 应计入存货成本的借款费用，按照《企业会计准则第 17 号——借款费用》处理。

**第十一条** 投资者投入存货的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。

**第十二条** 收获时农产品的成本、非货币性资产交换、债务重组和企业合并取得的存货的成本，应当分别按照《企业会计准则第 5 号——生物资产》、《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》、《企业会计准则第 12 号——债务重组》和《企业会计准则第 20 号——企业合并》确定。

**第十三条** 企业提供劳务的，所发生的从事劳务提供人员的直接人工和其他直接费用以及可归属的间接费用，计入存货成本。

**第十四条** 企业应当采用先进先出法、加权平均法或者个别计价法确定发出存货的实际成本。

对于性质和用途相似的存货，应当采用相同的成本计算方法确定发出存货的成本。

对于不能替代使用的存货、为特定项目专门购入或制造的存货以及提供的劳务，通常采用个别计价法确定发出存货的成本。

对于已售存货，应当将其成本结转为当期损益，相应的存货跌价准备也应当予以结转。

**第十五条** 资产负债表日，存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。

存货成本高于其可变现净值的，应当计提存货跌价准备，计入当期损益。

可变现净值，是指在日常活动中，存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。

**第十六条** 企业确定存货的可变现净值，应当以取得的确凿证据为基础，并且考虑持有存货的目的、资产负债表日后事项的影响等因素。

为生产而持有的材料等，用其生产的产成品的可变现净值高于成本的，该材料仍然应当按照成本计量；材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本的，该材料应当按照可变现净值计量。

**第十七条** 为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货，其可变现净值应当以合同价格为基础计算。

企业持有存货的数量多于销售合同订购数量的，超出部分的存货的可变现净值应当以一般销售价格为基础计算。

**第十八条** 企业通常应当按照单个存货项目计提存货跌价准备。

对于数量繁多、单价较低的存货，可以按照存货类别计提存货跌价准备。

与在同一地区生产和销售的产品系列相关、具有相同或类似最终用途或目的，且难以与其他项目分开计量的存货，可以合并计提存货跌价准备。

**第十九条** 资产负债表日，企业应当确定存货的可变现净值。以前减记存货价值的影响因素已

经消失的，减记的金额应当予以恢复，并在原已计提的存货跌价准备金额内转回，转回的金额计入当期损益。

**第二十条** 企业应当采用一次转销法或者五五摊销法对低值易耗品和包装物进行摊销，计入相关资产的成本或者当期损益。

**第二十一条** 企业发生的存货毁损，应当将处置收入扣除账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。存货的账面价值是存货成本扣减累计跌价准备后的金额。

存货盘亏造成的损失，应当计入当期损益。

## 第四章 披 露

**第二十二条** 企业应当在附注中披露与存货有关的下列信息：

- （一）各类存货的期初和期末账面价值。
- （二）确定发出存货成本所采用的方法。
- （三）存货可变现净值的确定依据，存货跌价准备的计提方法，当期计提的存货跌价准备的金额，当期转回的存货跌价准备的金额，以及计提和转回的有关情况。
- （四）用于担保的存货账面价值。

# 企业会计准则第2号——长期股权投资

---

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范长期股权投资的确认、计量，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 本准则所称长期股权投资，是指投资方对被投资单位实施控制、重大影响的权益性投资，以及对其合营企业的权益性投资。

在确定能否对被投资单位实施控制时，投资方应当按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》的有关规定进行判断。投资方能够对被投资单位实施控制的，被投资单位为其子公司。投资方属于《企业会计准则第33号——合并财务报表》规定的投资性主体且子公司不纳入合并财务报表的情况除外。

重大影响，是指投资方对被投资单位的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。在确定能否对被投资单位施加重大影响时，应当考虑投资方和其他方持有的被投资单位当期可转换公司债券、当期可执行认股权证等潜在表决权因素。投资方能够对被投资单位施加重大影响的，被投资单位为其联营企业。

在确定被投资单位是否为合营企业时，应当按照《企业会计准则第40号——合营安排》的有关规定进行判断。

**第三条** 下列各项适用其他相关会计准则：

（一）外币长期股权投资的折算，适用《企业会计准则第19号——外币折算》。

（二）风险投资机构、共同基金以及类似主体持有的、在初始确认时按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，投资性主体对不纳入合并财务报表的子公司的权益性投资，以及本准则未予规范的其他权益性投资，适用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》。

**第四条** 长期股权投资的披露，适用《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》。

## 第二章 初 始 计 量

**第五条** 企业合并形成的长期股权投资，应当按照下列规定确定其初始投资成本：

（一）同一控制下的企业合并，合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并

对价的，应当在合并日按照被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产以及所承担债务账面价值之间的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。

合并方以发行权益性证券作为合并对价的，应当在合并日按照被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。按照发行股份的面值总额作为股本，长期股权投资初始投资成本与所发行股份面值总额之间的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。

（二）非同一控制下的企业合并，购买方在购买日应当按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》的有关规定确定的合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。

合并方或购买方为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，应当于发生时计入当期损益。

**第六条** 除企业合并形成的长期股权投资以外，其他方式取得的长期股权投资，应当按照下列规定确定其初始投资成本：

（一）以支付现金取得的长期股权投资，应当按照实际支付的购买价款作为初始投资成本。初始投资成本包括与取得长期股权投资直接相关的费用、税金及其他必要支出。

（二）以发行权益性证券取得的长期股权投资，应当按照发行权益性证券的公允价值作为初始投资成本。与发行权益性证券直接相关的费用，应当按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的有关规定确定。

（三）通过非货币性资产交换取得的长期股权投资，其初始投资成本应当按照《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》的有关规定确定。

（四）通过债务重组取得的长期股权投资，其初始投资成本应当按照《企业会计准则第 12 号——债务重组》的有关规定确定。

### 第三章 后续计量

**第七条** 投资方能够对被投资单位实施控制的长期股权投资应当采用成本法核算。

**第八条** 采用成本法核算的长期股权投资应当按照初始投资成本计价。追加或收回投资应当调整长期股权投资的成本。被投资单位宣告分派的现金股利或利润，应当确认为当期投资收益。

**第九条** 投资方对联营企业和合营企业的长期股权投资，应当按照本准则第十条至第十三条规定，采用权益法核算。

投资方对联营企业的权益性投资，其中一部分通过风险投资机构、共同基金、信托公司或包括投连险基金在内的类似主体间接持有的，无论以上主体是否对这部分投资具有重大影响，投资方都可以按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定，对间接持有的该部分投资选择以公允价值计量且其变动计入损益，并对其余部分采用权益法核算。

**第十条** 长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，不调整长期股权投资的初始投资成本；长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，其差额应当计入当期损益，同时调整长期股权投资的成本。

被投资单位可辨认净资产的公允价值，应当比照《企业会计准则第 20 号——企业合并》的有关规定确定。

**第十一条** 投资方取得长期股权投资后，应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益和其他综合收益的份额，分别确认投资收益和其他综合收益，同时调整长期股权投资的账面价值；投资方按照被投资单位宣告分派的利润或现金股利计算应享有的部分，相应减少长期股权投资的账面价值；投资方对于被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动，应当调整长期股权投资的账面价值并计入所有者权益。

投资方在确认应享有被投资单位净损益的份额时，应当以取得投资时被投资单位可辨认净资产的公允价值为基础，对被投资单位的净利润进行调整后确认。

被投资单位采用的会计政策及会计期间与投资方不一致的，应当按照投资方的会计政策及会计期间对被投资单位的财务报表进行调整，并据以确认投资收益和其他综合收益等。

**第十二条** 投资方确认被投资单位发生的净亏损，应当以长期股权投资的账面价值以及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益减记至零为限，投资方负有承担额外损失义务的除外。

被投资单位以后实现净利润的，投资方在其收益分享额弥补未确认的亏损分担额后，恢复确认收益分享额。

**第十三条** 投资方计算确认应享有或应分担被投资单位的净损益时，与联营企业、合营企业之间发生的未实现内部交易损益按照应享有的比例计算归属于投资方的部分，应当予以抵销，在此基础上确认投资收益。

投资方与被投资单位发生的未实现内部交易损失，按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》等的有关规定属于资产减值损失的，应当全额确认。

**第十四条** 投资方因追加投资等原因能够对被投资单位施加重大影响或实施共同控制但不构成控制的，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》确定的原持有的股权投资的公允价值加上新增投资成本之和，作为改按权益法核算的初始投资成本。原持有的股权投资分类为可供出售金融资产的，其公允价值与账面价值之间的差额，以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当转入改按权益法核算的当期损益。

投资方因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资单位实施控制的，在编制个别财务报表时，应当按照原持有的股权投资账面价值加上新增投资成本之和，作为改按成本法核算的初始投资成本。购买日之前持有的股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益，应当在处置该项投资时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。购买日之前持有的股权投资按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理的，原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当在改按成本法核算时转入当期损益。在编制合并财务报表时，应当按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的有关规定进行会计处理。

**第十五条** 投资方因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资单位的共同控制或重大影响的，处置后的剩余股权应当改按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》核算，其在丧失共同控制或重大影响之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。原股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益，应当在终止采用权益法核算时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。



投资方因处置部分权益性投资等原因丧失了对被投资单位的控制的，在编制个别财务报表时，处置后的剩余股权能够对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按权益法核算，并对该剩余股权视同自取得时即采用权益法核算进行调整；处置后的剩余股权不能对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理，其在丧失控制之日的公允价值与账面价值间的差额计入当期损益。在编制合并财务报表时，应当按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的有关规定进行会计处理。

**第十六条** 对联营企业或合营企业的权益性投资全部或部分分类为持有待售资产的，投资方应当按照《企业会计准则第 4 号——固定资产》的有关规定处理，对于未划分为持有待售资产的剩余权益性投资，应当采用权益法进行会计处理。

已划分为持有待售的对联营企业或合营企业的权益性投资，不再符合持有待售资产分类条件的，应当从被分类为持有待售资产之日起采用权益法进行追溯调整。分类为持有待售期间的财务报表应当作相应调整。

**第十七条** 处置长期股权投资，其账面价值与实际取得价款之间的差额，应当计入当期损益。采用权益法核算的长期股权投资，在处置该项投资时，采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础，按相应比例对原计入其他综合收益的部分进行会计处理。

**第十八条** 投资方应当关注长期股权投资的账面价值是否大于享有被投资单位所有者权益账面价值的份额等类似情况。出现类似情况时，投资方应当按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》对长期股权投资进行减值测试，可收回金额低于长期股权投资账面价值的，应当计提减值准备。

## 第四章 衔接规定

**第十九条** 在本准则施行日之前已经执行企业会计准则的企业，应当按照本准则进行追溯调整，追溯调整不切实可行的除外。

## 第五章 附 则

**第二十条** 本准则自 2014 年 7 月 1 日起施行。



# 企业会计准则第3号——投资性房地产

---

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范投资性房地产的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 投资性房地产，是指为赚取租金或资本增值，或两者兼有而持有的房地产。

投资性房地产应当能够单独计量和出售。

**第三条** 本准则规范下列投资性房地产：

- （一）已出租的土地使用权。
- （二）持有并准备增值后转让的土地使用权。
- （三）已出租的建筑物。

**第四条** 下列各项不属于投资性房地产：

- （一）自用房地产，即为生产商品、提供劳务或者经营管理而持有的房地产。
- （二）作为存货的房地产。

**第五条** 下列各项适用其他相关会计准则：

- （一）企业代建的房地产，适用《企业会计准则第15号——建造合同》。
- （二）投资性房地产的租金收入和售后租回，适用《企业会计准则第21号——租赁》。

## 第二章 确认和初始计量

**第六条** 投资性房地产同时满足下列条件的，才能予以确认：

- （一）与该投资性房地产有关的经济利益很可能流入企业。
- （二）该投资性房地产的成本能够可靠地计量。

**第七条** 投资性房地产应当按照成本进行初始计量。

- （一）外购投资性房地产的成本，包括购买价款、相关税费和可直接归属于该资产的其他支出。
- （二）自行建造投资性房地产的成本，由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。

- （三）以其他方式取得的投资性房地产的成本，按照相关会计准则的规定确定。

**第八条** 与投资性房地产有关的后续支出，满足本准则第六条规定的确认条件的，应当计入投

资性房地产成本；不满足本准则第六条规定的确认条件的，应当在发生时计入当期损益。

### 第三章 后续计量

**第九条** 企业应当在资产负债表日采用成本模式对投资性房地产进行后续计量，但本准则第十条规定的除外。

采用成本模式计量的建筑物的后续计量，适用《企业会计准则第4号——固定资产》。

采用成本模式计量的土地使用权的后续计量，适用《企业会计准则第6号——无形资产》。

**第十条** 有确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的，可以对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。

采用公允价值模式计量的，应当同时满足下列条件：

（一）投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场。

（二）企业能够从房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息，从而对投资性房地产的公允价值作出合理的估计。

**第十一条** 采用公允价值模式计量的，不对投资性房地产计提折旧或进行摊销，应当以资产负债表日投资性房地产的公允价值为基础调整其账面价值，公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益。

**第十二条** 企业对投资性房地产的计量模式一经确定，不得随意变更。成本模式转为公允价值模式的，应当作为会计政策变更，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》处理。

已采用公允价值模式计量的投资性房地产，不得从公允价值模式转为成本模式。

### 第四章 转 换

**第十三条** 企业有确凿证据表明房地产用途发生改变，满足下列条件之一的，应当将投资性房地产转换为其他资产或者将其他资产转换为投资性房地产：

（一）投资性房地产开始自用。

（二）作为存货的房地产，改为出租。

（三）自用土地使用权停止自用，用于赚取租金或资本增值。

（四）自用建筑物停止自用，改为出租。

**第十四条** 在成本模式下，应当将房地产转换前的账面价值作为转换后的入账价值。

**第十五条** 采用公允价值模式计量的投资性房地产转换为自用房地产时，应当以其转换当日的公允价值作为自用房地产的账面价值，公允价值与原账面价值的差额计入当期损益。

**第十六条** 自用房地产或存货转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时，投资性房地产按照转换当日的公允价值计价，转换当日的公允价值小于原账面价值的，其差额计入当期损益；转换当日的公允价值大于原账面价值的，其差额计入所有者权益。

## 第五章 处 置

**第十七条** 当投资性房地产被处置，或者永久退出使用且预计不能从其处置中取得经济利益时，应当终止确认该项投资性房地产。

**第十八条** 企业出售、转让、报废投资性房地产或者发生投资性房地产毁损，应当将处置收入扣除其账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。

## 第六章 披 露

**第十九条** 企业应当在附注中披露与投资性房地产有关的下列信息：

- （一）投资性房地产的种类、金额和计量模式。
- （二）采用成本模式的，投资性房地产的折旧或摊销，以及减值准备的计提情况。
- （三）采用公允价值模式的，公允价值的确定依据和方法，以及公允价值变动对损益的影响。
- （四）房地产转换情况、理由，以及对损益或所有者权益的影响。
- （五）当期处置的投资性房地产及其对损益的影响。

# 企业会计准则第4号——固定资产

---

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范固定资产的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 下列各项适用其他相关会计准则：

（一）作为投资性房地产的建筑物，适用《企业会计准则第3号——投资性房地产》。

（二）生产性生物资产，适用《企业会计准则第5号——生物资产》。

## 第二章 确 认

**第三条** 固定资产，是指同时具有下列特征的有形资产：

（一）为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的。

（二）使用寿命超过一个会计年度。

使用寿命，是指企业使用固定资产的预计期间，或者该固定资产所能生产产品或提供劳务的数量。

**第四条** 固定资产同时满足下列条件的，才能予以确认：

（一）与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业。

（二）该固定资产的成本能够可靠地计量。

**第五条** 固定资产的各组成部分具有不同使用寿命或者以不同方式为企业提供经济利益，适用不同折旧率或折旧方法的，应当分别将各组成部分确认为单项固定资产。

**第六条** 与固定资产有关的后续支出，符合本准则第四条规定的确认条件的，应当计入固定资产成本；不符合本准则第四条规定的确认条件的，应当在发生时计入当期损益。

## 第三章 初 始 计 量

**第七条** 固定资产应当按照成本进行初始计量。

**第八条** 外购固定资产的成本，包括购买价款、相关税费、使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。

以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产，应当按照各项固定资产公允价值比例对总成本进行分配，分别确定各项固定资产的成本。

购买固定资产的价款超过正常信用条件延期支付，实质上具有融资性质的，固定资产的成本以购买价款的现值为基础确定。实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额，除按照《企业会计准则第 17 号——借款费用》应予资本化的以外，应当在信用期间内计入当期损益。

**第九条** 自行建造固定资产的成本，由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。

**第十条** 应计入固定资产成本的借款费用，按照《企业会计准则第 17 号——借款费用》处理。

**第十一条** 投资者投入固定资产的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。

**第十二条** 非货币性资产交换、债务重组、企业合并和融资租赁取得的固定资产的成本，应当分别按照《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》《企业会计准则第 12 号——债务重组》《企业会计准则第 20 号——企业合并》和《企业会计准则第 21 号——租赁》确定。

**第十三条** 确定固定资产成本时，应当考虑预计弃置费用因素。

## 第四章 后续计量

**第十四条** 企业应当对所有固定资产计提折旧。但是，已提足折旧仍继续使用的固定资产和单独计价入账的土地除外。

折旧，是指在固定资产使用寿命内，按照确定的方法对应计折旧额进行系统分摊。

应计折旧额，是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金额。已计提减值准备的固定资产，还应当扣除已计提的固定资产减值准备累计金额。

预计净残值，是指假定固定资产预计使用寿命已满并处于使用寿命终了时的预期状态，企业目前从该项资产处置中获得的扣除预计处置费用后的金额。

**第十五条** 企业应当根据固定资产的性质和使用情况，合理确定固定资产的使用寿命和预计净残值。

固定资产的使用寿命、预计净残值一经确定，不得随意变更。但是，符合本准则第十九条规定的除外。

**第十六条** 企业确定固定资产使用寿命，应当考虑下列因素：

- （一）预计生产能力或实物产量。
- （二）预计有形损耗和无形损耗。
- （三）法律或者类似规定对资产使用的限制。

**第十七条** 企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式，合理选择固定资产折旧方法。

可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法等。

固定资产的折旧方法一经确定，不得随意变更。但是，符合本准则第十九条规定的除外。

**第十八条** 固定资产应当按月计提折旧，并根据用途计入相关资产的成本或者当期损益。

**第十九条** 企业至少应当于每年年度终了，对固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核。

使用寿命预计数与原先估计数有差异的，应当调整固定资产使用寿命。

预计净残值预计数与原先估计数有差异的，应当调整预计净残值。

与固定资产有关的经济利益预期实现方式有重大改变的，应当改变固定资产折旧方法。

固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的改变应当作为会计估计变更。

**第二十条** 固定资产的减值，应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》处理。

## 第五章 处 置

**第二十一条** 固定资产满足下列条件之一的，应当予以终止确认：

（一）该固定资产处于处置状态。

（二）该固定资产预期通过使用或处置不能产生经济利益。

**第二十二条** 企业持有待售的固定资产，应当对其预计净残值进行调整。

**第二十三条** 企业出售、转让、报废固定资产或发生固定资产毁损，应当将处置收入扣除账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。固定资产的账面价值是固定资产成本扣减累计折旧和累计减值准备后的金额。

固定资产盘亏造成的损失，应当计入当期损益。

**第二十四条** 企业根据本准则第六条的规定，将发生的固定资产后续支出计入固定资产成本的，应当终止确认被替换部分的账面价值。

## 第六章 披 露

**第二十五条** 企业应当在附注中披露与固定资产有关的下列信息：

（一）固定资产的确认条件、分类、计量基础和折旧方法。

（二）各类固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧率。

（三）各类固定资产的期初和期末原价、累计折旧额及固定资产减值准备累计金额。

（四）当期确认的折旧费用。

（五）对固定资产所有权的限制及其金额和用于担保的固定资产账面价值。

（六）准备处置的固定资产名称、账面价值、公允价值、预计处置费用和预计处置时间等。



# 企业会计准则第5号——生物资产

---

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范与农业生产相关的生物资产的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 生物资产，是指有生命的动物和植物。

**第三条** 生物资产分为消耗性生物资产、生产性生物资产和公益性生物资产。

消耗性生物资产，是指为出售而持有的、或在将来收获为农产品的生物资产，包括生长中的大田作物、蔬菜、用材林以及存栏待售的牲畜等。

生产性生物资产，是指为产出农产品、提供劳务或出租等目的而持有的生物资产，包括经济林、薪炭林、产畜和役畜等。

公益性生物资产，是指以防护、环境保护为主要目的的生物资产，包括防风固沙林、水土保持林和水源涵养林等。

**第四条** 下列各项适用其他相关会计准则：

（一）收获后的农产品，适用《企业会计准则第1号——存货》。

（二）与生物资产相关的政府补助，适用《企业会计准则第16号——政府补助》。

## 第二章 确认和初始计量

**第五条** 生物资产同时满足下列条件的，才能予以确认：

- （一）企业因过去的交易或者事项而拥有或者控制该生物资产；
- （二）与该生物资产有关的经济利益或服务潜能很可能流入企业；
- （三）该生物资产的成本能够可靠地计量。

**第六条** 生物资产应当按照成本进行初始计量。

**第七条** 外购生物资产的成本，包括购买价款、相关税费、运输费、保险费以及可直接归属于购买该资产的其他支出。

**第八条** 自行栽培、营造、繁殖或养殖的消耗性生物资产的成本，应当按照下列规定确定：

（一）自行栽培的大田作物和蔬菜的成本，包括在收获前耗用的种子、肥料、农药等材料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出。

（二）自行营造的林木类消耗性生物资产的成本，包括郁闭前发生的造林费、抚育费、营林设施费、良种试验费、调查设计费和应分摊的间接费用等必要支出。

（三）自行繁殖的育肥畜的成本，包括出售前发生的饲料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出。

（四）水产养殖的动物和植物的成本，包括在出售或入库前耗用的苗种、饲料、肥料等材料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出。

**第九条** 自行营造或繁殖的生产性生物资产的成本，应当按照下列规定确定：

（一）自行营造的林木类生产性生物资产的成本，包括达到预定生产经营目的前发生的造林费、抚育费、营林设施费、良种试验费、调查设计费和应分摊的间接费用等必要支出。

（二）自行繁殖的产畜和役畜的成本，包括达到预定生产经营目的（成龄）前发生的饲料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出。

达到预定生产经营目的，是指生产性生物资产进入正常生产期，可以多年连续稳定产出农产品、提供劳务或出租。

**第十条** 自行营造的公益性生物资产的成本，应当按照郁闭前发生的造林费、抚育费、森林保护费、营林设施费、良种试验费、调查设计费和应分摊的间接费用等必要支出确定。

**第十一条** 应计入生物资产成本的借款费用，按照《企业会计准则第 17 号——借款费用》处理。消耗性林木类生物资产发生的借款费用，应当在郁闭时停止资本化。

**第十二条** 投资者投入生物资产的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。

**第十三条** 天然起源的生物资产的成本，应当按照名义金额确定。

**第十四条** 非货币性资产交换、债务重组和企业合并取得的生物资产的成本，应当分别按照《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》《企业会计准则第 12 号——债务重组》和《企业会计准则第 20 号——企业合并》确定。

**第十五条** 因择伐、间伐或抚育更新性质采伐而补植林木类生物资产发生的后续支出，应当计入林木类生物资产的成本。

生物资产在郁闭或达到预定生产经营目的后发生的管护、饲养费用等后续支出，应当计入当期损益。

### 第三章 后续计量

**第十六条** 企业应当按照本准则第十七条至第二十一条的规定对生物资产进行后续计量，但本准则第二十二条规定的除外。

**第十七条** 企业对达到预定生产经营目的的生产性生物资产，应当按期计提折旧，并根据用途分别计入相关资产的成本或当期损益。

**第十八条** 企业应当根据生产性生物资产的性质、使用情况和有关经济利益的预期实现方式，合理确定其使用寿命、预计净残值和折旧方法。可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、产量法等。

生产性生物资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法一经确定，不得随意变更。但是，符合本准则第二十条规定的除外。

**第十九条** 企业确定生产性生物资产的使用寿命，应当考虑下列因素：

- （一）该资产的预计产出能力或实物产量；
- （二）该资产的预计有形损耗，如产畜和役畜衰老、经济林老化等；
- （三）该资产的预计无形损耗，如因新品种的出现而使现有的生产性生物资产的产出能力和产出农产品的质量等方面相对下降、市场需求的变化使生产性生物资产产出的农产品相对过时等。

**第二十条** 企业至少应当于每年年度终了对生产性生物资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核。

使用寿命或预计净残值的预期数与原先估计数有差异的，或者有关经济利益预期实现方式有重大改变的，应当作为会计估计变更，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》处理，调整生产性生物资产的使用寿命或预计净残值或者改变折旧方法。

**第二十一条** 企业至少应当于每年年度终了对消耗性生物资产和生产性生物资产进行检查，有确凿证据表明由于遭受自然灾害、病虫害、动物疫病侵袭或市场需求变化等原因，使消耗性生物资产的可变现净值或生产性生物资产的可收回金额低于其账面价值的，应当按照可变现净值或可收回金额低于账面价值的差额，计提生物资产跌价准备或减值准备，并计入当期损益。上述可变现净值和可收回金额，应当分别按照《企业会计准则第 1 号——存货》和《企业会计准则第 8 号——资产减值》确定。

消耗性生物资产减值的影响因素已经消失的，减记金额应当予以恢复，并在原已计提的跌价准备金额内转回，转回的金额计入当期损益。

生产性生物资产减值准备一经计提，不得转回。

公益性生物资产不计提减值准备。

**第二十二条** 有确凿证据表明生物资产的公允价值能够持续可靠取得的，应当对生物资产采用公允价值计量。

采用公允价值计量的，应当同时满足下列条件：

- （一）生物资产有活跃的交易市场；
- （二）能够从交易市场上取得同类或类似生物资产的市场价格及其他相关信息，从而对生物资产的公允价值作出合理估计。

## 第四章 收获与处置

**第二十三条** 对于消耗性生物资产，应当在收获或出售时，按照其账面价值结转成本。结转成本的方法包括加权平均法、个别计价法、蓄积量比例法、轮伐期年限法等。

**第二十四条** 生产性生物资产收获的农产品成本，按照产出或采收过程中发生的材料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出计算确定，并采用加权平均法、个别计价法、蓄积量比例法、轮伐期年限法等方法，将其账面价值结转为农产品成本。

收获之后的农产品，应当按照《企业会计准则第 1 号——存货》处理。

**第二十五条** 生物资产改变用途后的成本，应当按照改变用途时的账面价值确定。

**第二十六条** 生物资产出售、盘亏或死亡、毁损时，应当将处置收入扣除其账面价值和相关税费后的余额计入当期损益。

## 第五章 披 露

**第二十七条** 企业应当在附注中披露与生物资产有关的下列信息：

- （一）生物资产的类别以及各类生物资产的实物数量和账面价值。
- （二）各类消耗性生物资产的跌价准备累计金额，以及各类生产性生物资产的使用寿命、预计净残值、折旧方法、累计折旧和减值准备累计金额。
- （三）天然起源生物资产的类别、取得方式和实物数量。
- （四）用于担保的生物资产的账面价值。
- （五）与生物资产相关的风险情况与管理措施。

**第二十八条** 企业应当在附注中披露与生物资产增减变动有关的下列信息：

- （一）因购买而增加的生物资产；
- （二）因自行培育而增加的生物资产；
- （三）因出售而减少的生物资产；
- （四）因盘亏或死亡、毁损而减少的生物资产；
- （五）计提的折旧及计提的跌价准备或减值准备；
- （六）其他变动。

# 企业会计准则第6号——无形资产

---

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范无形资产的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 下列各项适用其他相关会计准则：

- （一）作为投资性房地产的土地使用权，适用《企业会计准则第3号——投资性房地产》。
- （二）企业合并中形成的商誉，适用《企业会计准则第8号——资产减值》和《企业会计准则第20号——企业合并》。
- （三）石油天然气矿区权益，适用《企业会计准则第27号——石油天然气开采》。

## 第二章 确 认

**第三条** 无形资产，是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。

资产满足下列条件之一的，符合无形资产定义中的可辨认性标准：

- （一）能够从企业中分离或者划分出来，并能单独或者与相关合同、资产或负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换。
- （二）源自合同性权利或其他法定权利，无论这些权利是否可以从企业或其他权利和义务中转移或者分离。

**第四条** 无形资产同时满足下列条件的，才能予以确认：

- （一）与该无形资产有关的经济利益很可能流入企业。
- （二）该无形资产的成本能够可靠地计量。

**第五条** 企业在判断无形资产产生的经济利益是否很可能流入时，应当对无形资产在预计使用寿命内可能存在的各种经济因素作出合理估计，并且应当有明确证据支持。

**第六条** 企业无形项目的支出，除下列情形外，均应于发生时计入当期损益：

- （一）符合本准则规定的确认条件、构成无形资产成本的部分。
- （二）非同一控制下企业合并中取得的、不能单独确认为无形资产、构成购买日确认的商誉的部分。

**第七条** 企业内部研究开发项目的支出，应当区分研究阶段支出与开发阶段支出。

研究是指为获取并理解新的科学或技术知识而进行的独创性的有计划调查。

开发是指在进行商业性生产或使用前，将研究成果或其他知识应用于某项计划或设计，以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等。

**第八条** 企业内部研究开发项目研究阶段的支出，应当于发生时计入当期损益。

**第九条** 企业内部研究开发项目开发阶段的支出，同时满足下列条件的，才能确认为无形资产：

（一）完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性。

（二）具有完成该无形资产并使用或出售的意图。

（三）无形资产产生经济利益的方式，包括能够证明运用该无形资产生产的产品存在市场或无形资产自身存在市场，无形资产将在内部使用的，应当证明其有用性。

（四）有足够的技术、财务资源和其他资源支持，以完成该无形资产的开发，并有能力使用或出售该无形资产。

（五）归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。

**第十条** 企业取得的已作为无形资产确认的正在进行中的研究开发项目，在取得后发生的支出应当按照本准则第七条至第九条的规定处理。

**第十一条** 企业自创商誉以及内部产生的品牌、报刊名等，不应确认为无形资产。

### 第三章 初始计量

**第十二条** 无形资产应当按照成本进行初始计量。

外购无形资产的成本，包括购买价款、相关税费以及直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出。

购买无形资产的价款超过正常信用条件延期支付，实质上具有融资性质的，无形资产的成本以购买价款的现值为基础确定。实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额，除按照《企业会计准则第 17 号——借款费用》应予资本化的以外，应当在信用期间内计入当期损益。

**第十三条** 自行开发的无形资产，其成本包括自满足本准则第四条和第九条规定后至达到预定用途前所发生的支出总额，但是对于以前期间已经费用化的支出不再调整。

**第十四条** 投资者投入无形资产的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。

**第十五条** 非货币性资产交换、债务重组、政府补助和企业合并取得的无形资产的成本，应当分别按照《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》、《企业会计准则第 12 号——债务重组》、《企业会计准则第 16 号——政府补助》和《企业会计准则第 20 号——企业合并》确定。

### 第四章 后续计量

**第十六条** 企业应当于取得无形资产时分析判断其使用寿命。

无形资产的使用寿命为有限的，应当估计该使用寿命的年限或者构成使用寿命的产量等类似计



量单位数量；无法预见无形资产为企业带来经济利益期限的，应当视为使用寿命不确定的无形资产。

**第十七条** 使用寿命有限的无形资产，其应摊销金额应当在使用寿命内系统合理摊销。

企业摊销无形资产，应当自无形资产可供使用时起，至不再作为无形资产确认时止。

企业选择的无形资产摊销方法，应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式。无法可靠确定预期实现方式的，应当采用直线法摊销。

无形资产的摊销金额一般应当计入当期损益，其他会计准则另有规定的除外。

**第十八条** 无形资产的应摊销金额为其成本扣除预计残值后的金额。已计提减值准备的无形资产，还应扣除已计提的无形资产减值准备累计金额。使用寿命有限的无形资产，其残值应当视为零，但下列情况除外：

（一）有第三方承诺在无形资产使用寿命结束时购买该无形资产。

（二）可以根据活跃市场得到预计残值信息，并且该市场在无形资产使用寿命结束时很可能存在。

**第十九条** 使用寿命不确定的无形资产不应摊销。

**第二十条** 无形资产的减值，应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》处理。

**第二十一条** 企业至少应当于每年年度终了，对使用寿命有限的无形资产的使用寿命及摊销方法进行复核。无形资产的使用寿命及摊销方法与以前估计不同的，应当改变摊销期限和摊销方法。

企业应当在每个会计期间对使用寿命不确定的无形资产的使用寿命进行复核。如果有证据表明无形资产的使用寿命是有限的，应当估计其使用寿命，并按本准则规定处理。

## 第五章 处置和报废

**第二十二条** 企业出售无形资产，应当将取得的价款与该无形资产账面价值的差额计入当期损益。

**第二十三条** 无形资产预期不能为企业带来经济利益的，应当将该无形资产的账面价值予以转销。

## 第六章 披 露

**第二十四条** 企业应当按照无形资产的类别在附注中披露与无形资产有关的下列信息：

（一）无形资产的期初和期末账面余额、累计摊销额及减值准备累计金额。

（二）使用寿命有限的无形资产，其使用寿命的估计情况；使用寿命不确定的无形资产，其使用寿命不确定的判断依据。

（三）无形资产的摊销方法。

（四）用于担保的无形资产账面价值、当期摊销额等情况。

（五）计入当期损益和确认为无形资产的研究开发支出金额。

# 企业会计准则第7号——非货币性资产交换

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范非货币性资产交换的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 非货币性资产交换，是指企业主要以固定资产、无形资产、投资性房地产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换。该交换不涉及或只涉及少量的货币性资产（即补价）。

货币性资产，是指企业持有的货币资金和收取固定或可确定金额的货币资金的权利。

非货币性资产，是指货币性资产以外的资产。

**第三条** 本准则适用于所有非货币性资产交换，但下列各项适用其他相关会计准则：

（一）企业以存货换取客户的非货币性资产的，适用《企业会计准则第14号——收入》。

（二）非货币性资产交换中涉及企业合并的，适用《企业会计准则第20号——企业合并》、《企业会计准则第2号——长期股权投资》和《企业会计准则第33号——合并财务报表》。

（三）非货币性资产交换中涉及由《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》规范的金融资产的，金融资产的确认、终止确认和计量适用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第23号——金融资产转移》。

（四）非货币性资产交换中涉及由《企业会计准则第21号——租赁》规范的使用权资产或应收融资租赁款等的，相关资产的确认、终止确认和计量适用《企业会计准则第21号——租赁》。

（五）非货币性资产交换的一方直接或间接对另一方持股且以股东身份进行交易的，或者非货币性资产交换的双方均受同一方或相同的多方最终控制，且该非货币性资产交换的交易实质是交换的一方向另一方进行了权益性分配或交换的一方接受了另一方权益性投入的，适用权益性交易的有关会计处理规定。

## 第二章 确 认

**第四条** 企业应当分别按照下列原则对非货币性资产交换中的换入资产进行确认，对换出资产终止确认：

（一）对于换入资产，企业应当在换入资产符合资产定义并满足资产确认条件时予以确认；

（二）对于换出资产，企业应当在换出资产满足资产终止确认条件时终止确认。

**第五条** 换入资产的确认时点与换出资产的终止确认时点存在不一致的，企业在资产负债表日应当按照下列原则进行处理：

（一）换入资产满足资产确认条件，换出资产尚未满足终止确认条件的，在确认换入资产的同时将交付换出资产的义务确认为一项负债。

（二）换入资产尚未满足资产确认条件，换出资产满足终止确认条件的，在终止确认换出资产的同时将取得换入资产的权利确认为一项资产。

### 第三章 以公允价值为基础计量

**第六条** 非货币性资产交换同时满足下列条件的，应当以公允价值为基础计量：

（一）该项交换具有商业实质；

（二）换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。

换入资产和换出资产的公允价值均能够可靠计量的，应当以换出资产的公允价值为基础计量，但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的除外。

**第七条** 满足下列条件之一的非货币性资产交换具有商业实质：

（一）换入资产的未来现金流量在风险、时间分布或金额方面与换出资产显著不同。

（二）使用换入资产所产生的预计未来现金流量现值与继续使用换出资产不同，且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的。

**第八条** 以公允价值为基础计量的非货币性资产交换，对于换入资产，应当以换出资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本进行初始计量；对于换出资产，应当在终止确认时，将换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。

有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，对于换入资产，应当以换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的初始计量金额；对于换出资产，应当在终止确认时，将换入资产的公允价值与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。

**第九条** 以公允价值为基础计量的非货币性资产交换，涉及补价的，应当按照下列规定进行处理：

（一）支付补价的，以换出资产的公允价值，加上支付补价的公允价值和应支付的相关税费，作为换入资产的成本，换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。

有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，以换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的初始计量金额，换入资产的公允价值减去支付补价的公允价值，与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。

（二）收到补价的，以换出资产的公允价值，减去收到补价的公允价值，加上应支付的相关税费，作为换入资产的成本，换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。

有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，以换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的初始计量金额，换入资产的公允价值加上收到补价的公允价值，与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。

**第十条** 以公允价值为基础计量的非货币性资产交换，同时换入或换出多项资产的，应当按照

下列规定进行处理：

（一）对于同时换入的多项资产，按照换入的金融资产以外的各项换入资产公允价值相对比例，将换出资产公允价值总额（涉及补价的，加上支付补价的公允价值或减去收到补价的公允价值）扣除换入金融资产公允价值后的净额进行分摊，以分摊至各项换入资产的金额，加上应支付的相关税费，作为各项换入资产的成本进行初始计量。

有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，以各项换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为各项换入资产的初始计量金额。

（二）对于同时换出的多项资产，将各项换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额，在各项换出资产终止确认时计入当期损益。

有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，按照各项换出资产的公允价值的相对比例，将换入资产的公允价值总额（涉及补价的，减去支付补价的公允价值或加上收到补价的公允价值）分摊至各项换出资产，分摊至各项换出资产的金额与各项换出资产账面价值之间的差额，在各项换出资产终止确认时计入当期损益。

#### 第四章 以账面价值为基础计量

**第十一条** 不满足本准则第六条规定条件的非货币性资产交换，应当以账面价值为基础计量。对于换入资产，企业应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的初始计量金额；对于换出资产，终止确认时不确认损益。

**第十二条** 以账面价值为基础计量的非货币性资产交换，涉及补价的，应当按照下列规定进行处理：

（一）支付补价的，以换出资产的账面价值，加上支付补价的账面价值和应支付的相关税费，作为换入资产的初始计量金额，不确认损益。

（二）收到补价的，以换出资产的账面价值，减去收到补价的公允价值，加上应支付的相关税费，作为换入资产的初始计量金额，不确认损益。

**第十三条** 以账面价值为基础计量的非货币性资产交换，同时换入或换出多项资产的，应当按照下列规定进行处理：

（一）对于同时换入的多项资产，按照各项换入资产的公允价值的相对比例，将换出资产的账面价值总额（涉及补价的，加上支付补价的账面价值或减去收到补价的公允价值）分摊至各项换入资产，加上应支付的相关税费，作为各项换入资产的初始计量金额。换入资产的公允价值不能够可靠计量的，可以按照各项换入资产的原账面价值的相对比例或其他合理的比例对换出资产的账面价值进行分摊。

（二）对于同时换出的多项资产，各项换出资产终止确认时均不确认损益。

#### 第五章 披 露

**第十四条** 企业应当在附注中披露与非货币性资产交换有关的下列信息：

- (一) 非货币性资产交换是否具有商业实质及其原因。
- (二) 换入资产、换出资产的类别。
- (三) 换入资产初始计量金额的确定方式。
- (四) 换入资产、换出资产的公允价值以及换出资产的账面价值。
- (五) 非货币性资产交换确认的损益。

## 第六章 衔接规定

**第十五条** 企业对2019年1月1日至本准则施行日之间发生的非货币性资产交换，应根据本准则进行调整。企业对2019年1月1日之前发生的非货币性资产交换，不需要按照本准则的规定进行追溯调整。

## 第七章 附 则

**第十六条** 本准则自2019年6月10日起施行。

**第十七条** 2006年2月15日财政部印发的《财政部关于印发〈企业会计准则第1号——存货〉等38项具体准则的通知》（财会〔2006〕3号）中的《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》同时废止。

财政部此前发布的有关非货币性资产交换会计处理规定与本准则不一致的，以本准则为准。

# 企业会计准则第 8 号——资产减值

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范资产减值的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 资产减值，是指资产的可收回金额低于其账面价值。

本准则中的资产，除了特别规定外，包括单项资产和资产组。

资产组，是指企业可以认定的最小资产组合，其产生的现金流入应当基本上独立于其他资产或者资产组产生的现金流入。

**第三条** 下列各项适用其他相关会计准则：

（一）存货的减值，适用《企业会计准则第 1 号——存货》。

（二）采用公允价值模式计量的投资性房地产的减值，适用《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》。

（三）消耗性生物资产的减值，适用《企业会计准则第 5 号——生物资产》。

（四）建造合同形成的资产的减值，适用《企业会计准则第 15 号——建造合同》。

（五）递延所得税资产的减值，适用《企业会计准则第 18 号——所得税》。

（六）融资租赁中出租人未担保余值的减值，适用《企业会计准则第 21 号——租赁》。

（七）《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规范的金融资产的减值，适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》。

（八）未探明石油天然气矿区权益的减值，适用《企业会计准则第 27 号——石油天然气开采》。

## 第二章 可能发生减值资产的认定

**第四条** 企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象。

因企业合并所形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产，无论是否存在减值迹象，每年都应当进行减值测试。

**第五条** 存在下列迹象的，表明资产可能发生了减值：

（一）资产的市价当期大幅度下跌，其跌幅明显高于因时间的推移或者正常使用而预计的下跌。



（二）企业经营所处的经济、技术或者法律等环境以及资产所处的市场在当期或者将在近期发生重大变化，从而对企业产生不利影响。

（三）市场利率或者其他市场投资报酬率在当期已经提高，从而影响企业计算资产预计未来现金流量现值的折现率，导致资产可收回金额大幅度降低。

（四）有证据表明资产已经陈旧过时或者其实体已经损坏。

（五）资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置。

（六）企业内部报告的证据表明资产的经济绩效已经低于或者将低于预期，如资产所创造的净现金流量或者实现的营业利润（或者亏损）远远低于（或者高于）预计金额等。

（七）其他表明资产可能已经发生减值的迹象。

### 第三章 资产可收回金额的计量

**第六条** 资产存在减值迹象的，应当估计其可收回金额。

可收回金额应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。

处置费用包括与资产处置有关的法律费用、相关税费、搬运费以及为使资产达到可销售状态所发生的直接费用等。

**第七条** 资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值，只要有一项超过了资产的账面价值，就表明资产没有发生减值，不需再估计另一项金额。

**第八条** 资产的公允价值减去处置费用后的净额，应当根据公平交易中销售协议价格减去可直接归属于该资产处置费用的金额确定。

不存在销售协议但存在资产活跃市场的，应当按照该资产的市场价格减去处置费用后的金额确定。资产的市场价格通常应当根据资产的买方出价确定。

在不存在销售协议和资产活跃市场的情况下，应当以可获取的最佳信息为基础，估计资产的公允价值减去处置费用后的净额，该净额可以参考同行业类似资产的最近交易价格或者结果进行估计。

企业按照上述规定仍然无法可靠估计资产的公允价值减去处置费用后的净额的，应当以该资产预计未来现金流量的现值作为其可收回金额。

**第九条** 资产预计未来现金流量的现值，应当按照资产在持续使用过程中和最终处置时所产生的预计未来现金流量，选择恰当的折现率对其进行折现后的金额加以确定。

预计资产未来现金流量的现值，应当综合考虑资产的预计未来现金流量、使用寿命和折现率等因素。

**第十条** 预计的资产未来现金流量应当包括下列各项：

（一）资产持续使用过程中预计产生的现金流入。

（二）为实现资产持续使用过程中产生的现金流入所必需的预计现金流出（包括为使资产达到预定可使用状态所发生的现金流出）。该现金流出应当是可直接归属于或者可通过合理和一致的基础分配到资产中的现金流出。

（三）资产使用寿命结束时，处置资产所收到或者支付的净现金流量。该现金流量应当是在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行交易时，企业预期可从资产的处置中获取或者支付的、减去预计处置费用后的金额。

**第十一条** 预计资产未来现金流量时，企业管理层应当在合理和有依据的基础上对资产剩余使用寿命内整个经济状况进行最佳估计。

预计资产的未来现金流量，应当以经企业管理层批准的最近财务预算或者预测数据，以及该预算或者预测期之后年份稳定的或者递减的增长率为基础。企业管理层如能证明递增的增长率是合理的，可以以递增的增长率为基础。

建立在预算或者预测基础上的预计现金流量最多涵盖5年，企业管理层如能证明更长的期间是合理的，可以涵盖更长的期间。

在对预算或者预测期之后年份的现金流量进行预计时，所使用的增长率除了企业能够证明更高的增长率是合理的之外，不应超过企业经营的产品、市场、所处的行业或者所在国家或者地区的长期平均增长率，或者该资产所处市场的长期平均增长率。

**第十二条** 预计资产的未来现金流量，应当以资产的当前状况为基础，不应包括与将来可能会发生的、尚未作出承诺的重组事项或者与资产改良有关的预计未来现金流量。

预计资产的未来现金流量也不应包含筹资活动产生的现金流入或者流出以及与所得税收付有关的现金流量。

企业已经承诺重组的，在确定资产的未来现金流量的现值时，预计的未来现金流入和流出数，应当反映重组所能节约的费用和由重组所带来的其他利益，以及因重组所导致的估计未来现金流出数。其中重组所能节约的费用和由重组所带来的其他利益，通常应当根据企业管理层批准的最近财务预算或者预测数据进行估计；因重组所导致的估计未来现金流出数应当根据《企业会计准则第13号——或有事项》所确认的因重组所发生的预计负债金额进行估计。

**第十三条** 折现率是反映当前市场货币时间价值和资产特定风险的税前利率。该折现率是企业购置或者投资资产时所要求的必要报酬率。

在预计资产的未来现金流量时已经对资产特定风险的影响作了调整的，估计折现率不需要考虑这些特定风险。如果用于估计折现率的基础是税后的，应当将其调整为税前的折现率。

**第十四条** 预计资产的未来现金流量涉及外币的，应当以该资产所产生的未来现金流量的结算货币为基础，按照该货币适用的折现率计算资产的现值；然后将该外币现值按照计算资产未来现金流量现值当日的即期汇率进行折算。

## 第四章 资产减值损失的确定

**第十五条** 可收回金额的计量结果表明，资产的可收回金额低于其账面价值的，应当将资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提相应的资产减值准备。

**第十六条** 资产减值损失确认后，减值资产的折旧或者摊销费用应当在未来期间作相应调整，以使该资产在剩余使用寿命内，系统地分摊调整后的资产账面价值（扣除预计净残值）。

**第十七条** 资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。

## 第五章 资产组的认定及减值处理

**第十八条** 有迹象表明一项资产可能发生减值的，企业应当以单项资产为基础估计其可收回金额。企业难以对单项资产的可收回金额进行估计的，应当以该资产所属的资产组为基础确定资产组的可收回金额。

资产组的认定，应当以资产组产生的主要现金流入是否独立于其他资产或者资产组的现金流入为依据。同时，在认定资产组时，应当考虑企业管理层管理生产经营活动的方式（如是按照生产线、业务种类还是按照地区或者区域等）和对资产的持续使用或者处置的决策方式等。

几项资产的组合生产的产品（或者其他产出）存在活跃市场的，即使部分或者所有这些产品（或者其他产出）均供内部使用，也应当在符合前款规定的情况下，将这几项资产的组合认定为一个资产组。如果该资产组的现金流入受内部转移价格的影响，应当按照企业管理层在公平交易中对未来价格的最佳估计数来确定资产组的未来现金流量。

资产组一经确定，各个会计期间应当保持一致，不得随意变更。如需变更，企业管理层应当证明该变更是合理的，并根据本准则第二十七条的规定在附注中作相应说明。

**第十九条** 资产组账面价值的确定基础应当与其可收回金额的确定方式相一致。

资产组的账面价值包括可直接归属于资产组与可以合理和一致地分摊至资产组的资产账面价值，通常不应当包括已确认负债的账面价值，但如不考虑该负债金额就无法确定资产组可收回金额的除外。

资产组的可收回金额应当按照该资产组的公允价值减去处置费用后的净额与其预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。

资产组在处置时如要求购买者承担一项负债（如环境恢复负债等）、该负债金额已经确认并计入相关资产账面价值，而且企业只能取得包括上述资产和负债在内的单一公允价值减去处置费用后的净额的，为了比较资产组的账面价值和可收回金额，在确定资产组的账面价值及其预计未来现金流量的现值时，应当将已确认的负债金额从中扣除。

**第二十条** 企业总部资产包括企业集团或其事业部的办公楼、电子数据处理设备等资产。总部资产的显著特征难以脱离其他资产或者资产组产生独立的现金流入，而且其账面价值难以完全归属于某一资产组。

有迹象表明某项总部资产可能发生减值的，企业应当计算确定该总部资产所归属的资产组或者资产组组合的可收回金额，然后将其与相应的账面价值相比较，据以判断是否需要确认减值损失。

资产组组合，是指由若干个资产组组成的最小资产组组合，包括资产组或者资产组组合，以及按合理方法分摊的总部资产部分。

**第二十一条** 企业对某一资产组进行减值测试，应当先认定所有与该资产组相关的总部资产，再根据相关总部资产能否按照合理和一致的基础分摊至该资产组分别下列情况处理。

（一）对于相关总部资产能够按照合理和一致的基础分摊至该资产组的部分，应当将该部分总部资产的账面价值分摊至该资产组，再据以比较该资产组的账面价值（包括已分摊的总部资产的账

面价值部分）和可收回金额，并按照本准则第二十二的规定处理。

（二）对于相关总部资产中有部分资产难以按照合理和一致的基础分摊至该资产组的，应当按照下列步骤处理：

首先，在不考虑相关总部资产的情况下，估计和比较资产组的账面价值和可收回金额，并按照本准则第二十二的规定处理。

其次，认定由若干个资产组组成的最小的资产组组合，该资产组组合应当包括所测试的资产组与可以按照合理和一致的基础将该部分总部资产的账面价值分摊其上的部分。

最后，比较所认定的资产组组合的账面价值（包括已分摊的总部资产的账面价值部分）和可收回金额，并按照本准则第二十二的规定处理。

**第二十二条** 资产组或者资产组组合的可收回金额低于其账面价值的（总部资产和商誉分摊至某资产组或者资产组组合的，该资产组或者资产组组合的账面价值应当包括相关总部资产和商誉的分摊额），应当确认相应的减值损失。减值损失金额应当先抵减分摊至资产组或者资产组组合中商誉的账面价值，再根据资产组或者资产组组合中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重，按比例抵减其他各项资产的账面价值。

以上资产账面价值的抵减，应当作为各单项资产（包括商誉）的减值损失处理，计入当期损益。抵减后的各资产的账面价值不得低于以下三者之中最高者：该资产的公允价值减去处置费用后的净额（如可确定的）、该资产预计未来现金流量的现值（如可确定的）和零。因此而导致的未能分摊的减值损失金额，应当按照相关资产组或者资产组组合中其他各项资产的账面价值所占比重进行分摊。

## 第六章 商誉减值的处理

**第二十三条** 企业合并所形成的商誉，至少应当在每年年度终了进行减值测试。商誉应当结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试。

相关的资产组或者资产组组合应当是能够从企业合并的协同效应中受益的资产组或者资产组组合，不应当大于按照《企业会计准则第35号——分部报告》所确定的报告分部。

**第二十四条** 企业进行资产减值测试，对于因企业合并形成的商誉的账面价值，应当自购买日起按照合理的方法分摊至相关的资产组；难以分摊至相关的资产组的，应当将其分摊至相关的资产组组合。

在将商誉的账面价值分摊至相关的资产组或者资产组组合时，应当按照各资产组或者资产组组合的公允价值占相关资产组或者资产组组合公允价值总额的比例进行分摊。公允价值难以可靠计量的，按照各资产组或者资产组组合的账面价值占相关资产组或者资产组组合账面价值总额的比例进行分摊。

企业因重组等原因改变了其报告结构，从而影响到已分摊商誉的一个或者若干个资产组或者资产组组合构成的，应当按照与本条前款规定相似的分摊方法，将商誉重新分摊至受影响的资产组或者资产组组合。

**第二十五条** 在对包含商誉的相关资产组或者资产组组合进行减值测试时，如与商誉相关的资



产组或者资产组组合存在减值迹象的，应当先对不包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试，计算可收回金额，并与相关账面价值相比较，确认相应的减值损失。再对包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试，比较这些相关资产组或者资产组组合的账面价值（包括所分摊的商誉的账面价值部分）与其可收回金额，如相关资产组或者资产组组合的可收回金额低于其账面价值的，应当确认商誉的减值损失，按照本准则第二十二规定的规定处理。

## 第七章 披 露

**第二十六条** 企业应当在附注中披露与资产减值有关的下列信息：

- （一）当期确认的各项资产减值损失金额。
- （二）计提的各项资产减值准备累计金额。
- （三）提供分部报告信息的，应当披露每个报告分部当期确认的减值损失金额。

**第二十七条** 发生重大资产减值损失的，应当在附注中披露导致每项重大资产减值损失的原因和当期确认的重大资产减值损失的金额。

（一）发生重大减值损失的资产是单项资产的，应当披露该单项资产的性质。提供分部报告信息的，还应披露该项资产所属的主要报告分部。

（二）发生重大减值损失的资产是资产组（或者资产组组合，下同）的，应当披露：

- 1. 资产组的基本情况。
- 2. 资产组中所包括的各项资产于当期确认的减值损失金额。
- 3. 资产组的组成与前期相比发生变化的，应当披露变化的原因以及前期和当期资产组组成情况。

**第二十八条** 对于重大资产减值，应当在附注中披露资产（或者资产组，下同）可收回金额的确定方法。

（一）可收回金额按资产的公允价值减去处置费用后的净额确定的，还应当披露公允价值减去处置费用后的净额的估计基础。

（二）可收回金额按资产预计未来现金流量的现值确定的，还应当披露估计其现值时所采用的折现率，以及该资产前期可收回金额也按照其预计未来现金流量的现值确定的情况下，前期所采用的折现率。

**第二十九条** 第二十六条（一）、（二）和第二十七条（二）第2项信息应当按照资产类别予以披露。资产类别应当以资产在企业生产经营活动中的性质或者功能是否相同或者相似为基础确定。

**第三十条** 分摊到某资产组的商誉（或者使用寿命不确定的无形资产，下同）的账面价值占商誉账面价值总额的比例重大的，应当在附注中披露下列信息：

- （一）分摊到该资产组的商誉的账面价值。
- （二）该资产组可收回金额的确定方法。

1. 可收回金额按照资产组公允价值减去处置费用后的净额确定的，还应当披露确定公允价值减去处置费用后的净额的方法。资产组的公允价值减去处置费用后的净额不是按照市场价格确定的，

应当披露：

（1）企业管理层在确定公允价值减去处置费用后的净额时所采用的各关键假设及其依据。

（2）企业管理层在确定各关键假设相关的价值时，是否与企业历史经验或者外部信息来源相一致；如不一致，应当说明理由。

2. 可收回金额按照资产组预计未来现金流量的现值确定的，应当披露：

（1）企业管理层预计未来现金流量的各关键假设及其依据。

（2）企业管理层在确定各关键假设相关的价值时，是否与企业历史经验或者外部信息来源相一致；如不一致，应当说明理由。

（3）估计现值时所采用的折现率。

**第三十一条** 商誉的全部或者部分账面价值分摊到多个资产组、且分摊到每个资产组的商誉的账面价值占商誉账面价值总额的比例不重大的，企业应当在附注中说明这一情况以及分摊到上述资产组的商誉合计金额。

商誉账面价值按照相同的关键假设分摊到上述多个资产组、且分摊的商誉合计金额占商誉账面价值总额的比例重大的，企业应当在附注中说明这一情况，并披露下列信息：

（一）分摊到上述资产组的商誉的账面价值合计。

（二）采用的关键假设及其依据。

（三）企业管理层在确定各关键假设相关的价值时，是否与企业历史经验或者外部信息来源相一致；如不一致，应当说明理由。



# 企业会计准则第9号——职工薪酬

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范职工薪酬的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 职工薪酬，是指企业为获得职工提供的服务或解除劳动关系而给予的各种形式的报酬或补偿。职工薪酬包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。企业提供给职工配偶、子女、受赡养人、已故员工遗属及其他受益人等的福利，也属于职工薪酬。

短期薪酬，是指企业在职工提供相关服务的年度报告期间结束后十二个月内需要全部予以支付的职工薪酬，因解除与职工的劳动关系给予的补偿除外。短期薪酬具体包括：职工工资、奖金、津贴和补贴，职工福利费，医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费，住房公积金，工会经费和职工教育经费，短期带薪缺勤，短期利润分享计划，非货币性福利以及其他短期薪酬。

带薪缺勤，是指企业支付工资或提供补偿的职工缺勤，包括年休假、病假、短期伤残、婚假、产假、丧假、探亲假等。利润分享计划，是指因职工提供服务而与职工达成的基于利润或其他经营成果提供薪酬的协议。

离职后福利，是指企业为获得职工提供的服务而在职工退休或与企业解除劳动关系后，提供的各种形式的报酬和福利，短期薪酬和辞退福利除外。

辞退福利，是指企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动关系，或者为鼓励职工自愿接受裁减而给予职工的补偿。

其他长期职工福利，是指除短期薪酬、离职后福利、辞退福利之外所有的职工薪酬，包括长期带薪缺勤、长期残疾福利、长期利润分享计划等。

**第三条** 本准则所称职工，是指与企业订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工，也包括虽未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员。

未与企业订立劳动合同或未由其正式任命，但向企业所提供服务与职工所提供服务类似的人员，也属于职工的范畴，包括通过企业与劳务中介公司签订用工合同而向企业提供服务的人员。

**第四条** 下列各项适用其他相关会计准则：

（一）企业年金基金，适用《企业会计准则第10号——企业年金基金》。

（二）以股份为基础的薪酬，适用《企业会计准则第11号——股份支付》。

## 第二章 短期薪酬

**第五条** 企业应当在职工为其提供服务的会计期间，将实际发生的短期薪酬确认为负债，并计入当期损益，其他会计准则要求或允许计入资产成本的除外。

**第六条** 企业发生的职工福利费，应当在实际发生时根据实际发生额计入当期损益或相关资产成本。职工福利费为非货币性福利的，应当按照公允价值计量。

**第七条** 企业为职工缴纳的医疗保险费、工伤保险费、生育保险费等社会保险费和住房公积金，以及按规定提取的工会经费和职工教育经费，应当在职工为其提供服务的会计期间，根据规定的计提基础和计提比例计算确定相应的职工薪酬金额，并确认相应负债，计入当期损益或相关资产成本。

**第八条** 带薪缺勤分为累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤。企业应当在职工提供服务从而增加了其未来享有的带薪缺勤权利时，确认与累积带薪缺勤相关的职工薪酬，并以累积未行使权利而增加的预期支付金额计量。企业应当在职工实际发生缺勤的会计期间确认与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬。

累积带薪缺勤，是指带薪缺勤权利可以结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利可以在未来期间使用。

非累积带薪缺勤，是指带薪缺勤权利不能结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利将予以取消，并且职工离开企业时也无权获得现金支付。

**第九条** 利润分享计划同时满足下列条件的，企业应当确认相关的应付职工薪酬：

（一）企业因过去事项导致现在具有支付职工薪酬的法定义务或推定义务；  
（二）因利润分享计划所产生的应付职工薪酬义务金额能够可靠估计。属于下列三种情形之一的，视为义务金额能够可靠估计：

1. 在财务报告批准报出之前企业已确定应支付的薪酬金额。
2. 该短期利润分享计划的正式条款中包括确定薪酬金额的方式。
3. 过去的惯例为企业确定推定义务金额提供了明显证据。

**第十条** 职工只有在企业工作一段特定期间才能分享利润的，企业在计量利润分享计划产生的应付职工薪酬时，应当反映职工因离职而无法享受利润分享计划福利的可能性。

如果企业在职工为其提供相关服务的年度报告期间结束后十二个月内，不需要全部支付利润分享计划产生的应付职工薪酬，该利润分享计划应当适用本准则其他长期职工福利的有关规定。

## 第三章 离职后福利

**第十一条** 企业应当将离职后福利计划分类为设定提存计划和设定受益计划。

离职后福利计划，是指企业与职工就离职后福利达成的协议，或者企业为向职工提供离职后福利制定的规章或办法等。其中，设定提存计划，是指向独立的基金缴存固定费用后，企业不再承担进一步支付义务的离职后福利计划；设定受益计划，是指除设定提存计划以外的离职后福利计划。

**第十二条** 企业应当在职工为其提供服务的会计期间，将根据设定提存计划计算的应缴存金额确认为负债，并计入当期损益或相关资产成本。

根据设定提存计划，预期不会在职工提供相关服务的年度报告期结束后十二个月内支付全部应缴存金额的，企业应当参照本准则第十五条规定的折现率，将全部应缴存金额以折现后的金额计量应付职工薪酬。

**第十三条** 企业对设定受益计划的会计处理通常包括下列四个步骤：

（一）根据预期累计福利单位法，采用无偏且相互一致的精算假设对有关人口统计变量和财务变量等作出估计，计量设定受益计划所产生的义务，并确定相关义务的归属期间。企业应当按照本准则第十五条规定的折现率将设定受益计划所产生的义务予以折现，以确定设定受益计划义务的现值和当期服务成本。

（二）设定受益计划存在资产的，企业应当将设定受益计划义务现值减去设定受益计划资产公允价值所形成的赤字或盈余确认为一项设定受益计划净负债或净资产。

设定受益计划存在盈余的，企业应当以设定受益计划的盈余和资产上限两项的孰低者计量设定受益计划净资产。其中，资产上限，是指企业可从设定受益计划退款或减少未来对设定受益计划缴存资金而获得的经济利益的现值。

（三）根据本准则第十六条的有关规定，确定应当计入当期损益的金额。

（四）根据本准则第十六条和第十七条的有关规定，确定应当计入其他综合收益的金额。

在预期累计福利单位法下，每一服务期间会增加一个单位的福利权利，并且需对每一个单位单独计量，以形成最终义务。企业应当将福利归属于提供设定受益计划的义务发生的期间。这一期间是指从职工提供服务以获取企业在未来报告期间预计支付的设定受益计划福利开始，至职工的继续服务不会导致这一福利金额显著增加之日为止。

**第十四条** 企业应当根据预期累计福利单位法确定的公式将设定受益计划产生的福利义务归属于职工提供服务的期间，并计入当期损益或相关资产成本。

当职工后续年度的服务将导致其享有的设定受益计划福利水平显著高于以前年度时，企业应当按照直线法将累计设定受益计划义务分摊确认于职工提供服务而导致企业第一次产生设定受益计划福利义务至职工提供服务不再导致该福利义务显著增加的期间。在确定该归属期间时，不应考虑仅因未来工资水平提高而导致设定受益计划义务显著增加的情况。

**第十五条** 企业应当对所有设定受益计划义务予以折现，包括预期在职工提供服务的年度报告期间结束后的十二个月内支付的义务。折现时所采用的折现率应当根据资产负债表日与设定受益计划义务期限和币种相匹配的国债或活跃市场上的高质量公司债券的市场收益率确定。

**第十六条** 报告期末，企业应当将设定受益计划产生的职工薪酬成本确认为下列组成部分：

（一）服务成本，包括当期服务成本、过去服务成本和结算利得或损失。其中，当期服务成本，是指职工当期提供服务所导致的设定受益计划义务现值的增加额；过去服务成本，是指设定受益计划修改所导致的与以前期间职工服务相关的设定受益计划义务现值的增加或减少。

（二）设定受益计划净负债或净资产的利息净额，包括计划资产的利息收益、设定受益计划义务的利息费用以及资产上限影响的利息。

（三）重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动。

除非其他会计准则要求或允许职工福利成本计入资产成本，上述第（一）项和第（二）项应计入当期损益；第（三）项应计入其他综合收益，并且在后续会计期间不允许转回至损益，但企业

可以在权益范围内转移这些在其他综合收益中确认的金额。

**第十七条** 重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动包括下列部分：

（一）精算利得或损失，即由于精算假设和经验调整导致之前所计量的设定受益计划义务现值的增加或减少。

（二）计划资产回报，扣除包括在设定受益计划净负债或净资产的利息净额中的金额。

（三）资产上限影响的变动，扣除包括在设定受益计划净负债或净资产的利息净额中的金额。

**第十八条** 在设定受益计划下，企业应当在下列日期孰早日将过去服务成本确认为当期费用：

（一）修改设定受益计划时。

（二）企业确认相关重组费用或辞退福利时。

**第十九条** 企业应当在设定受益计划结算时，确认一项结算利得或损失。

设定受益计划结算，是指企业为了消除设定受益计划所产生的部分或所有未来义务进行的交易，而不是根据计划条款和所包含的精算假设向职工支付福利。设定受益计划结算利得或损失是下列两项的差额：

（一）在结算日确定的设定受益计划义务现值。

（二）结算价格，包括转移的计划资产的公允价值和企业直接发生的与结算相关的支付。

## 第四章 辞 退 福 利

**第二十条** 企业向职工提供辞退福利的，应当在下列两者孰早日确认辞退福利产生的职工薪酬负债，并计入当期损益：

（一）企业不能单方面撤回因解除劳动关系计划或裁减建议所提供的辞退福利时。

（二）企业确认与涉及支付辞退福利的重组相关的成本或费用时。

**第二十一条** 企业应当按照辞退计划条款的规定，合理预计并确认辞退福利产生的应付职工薪酬。辞退福利预期在其确认的年度报告期结束后十二个月内完全支付的，应当适用短期薪酬的相关规定；辞退福利预期在年度报告期结束后十二个月内不能完全支付的，应当适用本准则关于其他长期职工福利的有关规定。

## 第五章 其他长期职工福利

**第二十二条** 企业向职工提供的其他长期职工福利，符合设定提存计划条件的，应当适用本准则第十二条关于设定提存计划的有关规定进行处理。

**第二十三条** 除上述第二十二条规定的情形外，企业应当适用本准则关于设定受益计划的有关规定，确认和计量其他长期职工福利净负债或净资产。在报告期末，企业应当将其他长期职工福利产生的职工薪酬成本确认为下列组成部分：

（一）服务成本。

（二）其他长期职工福利净负债或净资产的利息净额。

（三）重新计量其他长期职工福利净负债或净资产所产生的变动。

为简化相关会计处理，上述项目的总净额应计入当期损益或相关资产成本。

**第二十四条** 长期残疾福利水平取决于职工提供服务期间长短的，企业应当在职工提供服务的期间确认应付长期残疾福利义务，计量时应当考虑长期残疾福利支付的可能性和预期支付的期限；长期残疾福利与职工提供服务期间长短无关的，企业应当在导致职工长期残疾的事件发生的当期确认应付长期残疾福利义务。

## 第六章 披 露

**第二十五条** 企业应当在附注中披露与短期职工薪酬有关的下列信息：

- （一）应当支付给职工的工资、奖金、津贴和补贴及其期末应付未付金额。
- （二）应当为职工缴纳的医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费及其期末应付未付金额。
- （三）应当为职工缴存的住房公积金及其期末应付未付金额。
- （四）为职工提供的非货币性福利及其计算依据。
- （五）依据短期利润分享计划提供的职工薪酬金额及其计算依据。
- （六）其他短期薪酬。

**第二十六条** 企业应当披露所设立或参与的设定提存计划的性质、计算缴费金额的公式或依据，当期缴费金额以及期末应付未付金额。

**第二十七条** 企业应当披露与设定受益计划有关的下列信息：

- （一）设定受益计划的特征及与之相关的风险。
- （二）设定受益计划在财务报表中确认的金额及其变动。
- （三）设定受益计划对企业未来现金流量金额、时间和不确定性的影响。
- （四）设定受益计划义务现值所依赖的重大精算假设及有关敏感性分析的结果。

**第二十八条** 企业应当披露支付的因解除劳动关系所提供辞退福利及其期末应付未付金额。

**第二十九条** 企业应当披露提供的其他长期职工福利的性质、金额及其计算依据。

## 第七章 衔 接 规 定

**第三十条** 对于本准则施行日存在的离职后福利计划、辞退福利、其他长期职工福利，除本准则三十一条规定外，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》的规定采用追溯调整法处理。

**第三十一条** 企业比较财务报表中披露的本准则施行之前的信息与本准则要求不一致的，不需要按照本准则的规定进行调整。

## 第八章 附 则

**第三十二条** 本准则自 2014 年 7 月 1 日起施行。



# 企业会计准则第 10 号——企业年金基金

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范企业年金基金的确认、计量和财务报表列报，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 企业年金基金，是指根据依法制订的企业年金计划筹集的资金及其投资运营收益形成的企业补充养老保险基金。

**第三条** 企业年金基金应当作为独立的会计主体进行确认、计量和列报。

委托人、受托人、托管人、账户管理人、投资管理人和其他为企业年金基金管理提供服务的主体，应当将企业年金基金与其固有资产和其他资产严格区分，确保企业年金基金的安全。

## 第二章 确认和计量

**第四条** 企业年金基金应当分别资产、负债、收入、费用和净资产进行确认和计量。

**第五条** 企业年金基金缴费及其运营形成的各项资产包括：货币资金、应收证券清算款、应收利息、买入返售证券、其他应收款、债券投资、基金投资、股票投资、其他投资等。

**第六条** 企业年金基金在运营中根据国家规定的投资范围取得的国债、信用等级在投资级以上的金融债和企业债、可转换债、投资性保险产品、证券投资基金、股票等具有良好流动性的金融产品，其初始取得和后续估值应当以公允价值计量：

（一）初始取得投资时，应当以交易日支付的成交价款作为其公允价值。发生的交易费用直接计入当期损益。

（二）估值日对投资进行估值时，应当以其公允价值调整原账面价值，公允价值与原账面价值的差额计入当期损益。

投资公允价值的确定，适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》。

**第七条** 企业年金基金运营形成的各项负债包括：应付证券清算款、应付受益人待遇、应付受托人管理费、应付托管人管理费、应付投资管理人管理费、应交税金、卖出回购证券款、应付利息、应付佣金和其他应付款等。

**第八条** 企业年金基金运营形成的各项收入包括：存款利息收入、买入返售证券收入、公允价值变动收益、投资处置收益和其他收入。



**第九条** 收入应当按照下列规定确认和计量：

- （一）存款利息收入，按照本金和适用的利率确定。
- （二）买入返售证券收入，在融券期限内按照买入返售证券价款和协议约定的利率确定。
- （三）公允价值变动收益，在估值日按照当日投资公允价值与原账面价值（即上一估值日投资公允价值）的差额确定。
- （四）投资处置收益，在交易日按照卖出投资所取得的价款与其账面价值的差额确定。
- （五）风险准备金补亏等其他收入，按照实际发生的金额确定。

**第十条** 企业年金基金运营发生的各项费用包括：交易费用、受托人管理费、托管人管理费、投资管理人管理费、卖出回购证券支出和其他费用。

**第十一条** 费用应当按照下列规定确认和计量：

- （一）交易费用，包括支付给代理机构、咨询机构、券商的手续费和佣金及其他必要支出，按照实际发生的金额确定。
- （二）受托人管理费、托管人管理费和投资管理人管理费，根据相关规定按实际计提的金额确定。
- （三）卖出回购证券支出，在融资期限内按照卖出回购证券价款和协议约定的利率确定。
- （四）其他费用，按照实际发生的金额确定。

**第十二条** 企业年金基金的净资产，是指企业年金基金的资产减去负债后的余额。资产负债表日，应当将当期各项收入和费用结转至净资产。

净资产应当分别企业和职工个人设置账户，根据企业年金计划按期将运营收益分配计入各账户。

**第十三条** 净资产应当按照下列规定确认和计量：

- （一）向企业和职工个人收取的缴费，按照收到的金额增加净资产。
- （二）向受益人支付的待遇，按照应付的金额减少净资产。
- （三）因职工调入企业而发生的个人账户转入金额，增加净资产。
- （四）因职工调离企业而发生的个人账户转出金额，减少净资产。

### 第三章 列 报

**第十四条** 企业年金基金的财务报表包括资产负债表、净资产变动表和附注。

**第十五条** 资产负债表反映企业年金基金在某一特定日期的财务状况，应当按照资产、负债和净资产分类列示。

**第十六条** 资产类项目至少应当列示下列信息：

- （一）货币资金；
- （二）应收证券清算款；
- （三）应收利息；
- （四）买入返售证券；
- （五）其他应收款；

- （六）债券投资；
- （七）基金投资；
- （八）股票投资；
- （九）其他投资；
- （十）其他资产。

**第十七条** 负债类项目至少应当列示下列信息：

- （一）应付证券清算款；
- （二）应付受益人待遇；
- （三）应付受托人管理费；
- （四）应付托管人管理费；
- （五）应付投资管理人管理费；
- （六）应交税金；
- （七）卖出回购证券款；
- （八）应付利息；
- （九）应付佣金；
- （十）其他应付款。

**第十八条** 净资产类项目列示企业年金基金净值。

**第十九条** 净资产变动表反映企业年金基金在一定会计期间的净资产增减变动情况，应当列示下列信息：

- （一）期初净资产。
- （二）本期净资产增加数，包括本期收入、收取企业缴费、收取职工个人缴费、个人账户转入。
- （三）本期净资产减少数，包括本期费用、支付受益人待遇、个人账户转出。
- （四）期末净资产。

**第二十条** 附注应当披露下列信息：

- （一）企业年金计划的主要内容及重大变化。
- （二）投资种类、金额及公允价值的确定方法。
- （三）各类投资占投资总额的比例。
- （四）可能使投资价值受到重大影响的其他事项。

附录：

## 资产负债表

会年金 01 表

编制单位：

年 月 日

单位：元

| 资产      | 行次 | 年初数 | 期末数 | 负债和净资产     | 行次 | 年初数 | 期末数 |
|---------|----|-----|-----|------------|----|-----|-----|
| 资产：     |    |     |     | 负债：        |    |     |     |
| 货币资金    |    |     |     | 应付证券清算款    |    |     |     |
| 应收证券清算款 |    |     |     | 应付受益人待遇    |    |     |     |
| 应收利息    |    |     |     | 应付受托人管理费   |    |     |     |
| 买入返售证券  |    |     |     | 应付托管人管理费   |    |     |     |
| 其他应收款   |    |     |     | 应付投资管理人管理费 |    |     |     |
| 债券投资    |    |     |     | 应交税金       |    |     |     |
| 基金投资    |    |     |     | 卖出回购证券款    |    |     |     |
| 股票投资    |    |     |     | 应付利息       |    |     |     |
| 其他投资    |    |     |     | 应付佣金       |    |     |     |
| 其他资产    |    |     |     | 其他应付款      |    |     |     |
|         |    |     |     | 负债合计       |    |     |     |
|         |    |     |     |            |    |     |     |
|         |    |     |     | 净资产：       |    |     |     |
|         |    |     |     | 企业年金基金净值   |    |     |     |
|         |    |     |     |            |    |     |     |
| 资产总计    |    |     |     | 负债和净资产总计   |    |     |     |

## 净资产变动表

会年金 02 表

编制单位：

年 月

单位：元

| 项目          | 行次 | 本月数 | 本年累计数 |
|-------------|----|-----|-------|
| 一、期初净资产     |    |     |       |
| 二、本期净资产增加数  |    |     |       |
| （一）本期收入     |    |     |       |
| 1. 存款利息收入   |    |     |       |
| 2. 买入返售证券收入 |    |     |       |
| 3. 公允价值变动收益 |    |     |       |
| 4. 投资处置收益   |    |     |       |
| 5. 其他收入     |    |     |       |
| （二）收取企业缴费   |    |     |       |
| （三）收取职工个人缴费 |    |     |       |

续表

| 项目          | 行次 | 本月数 | 本年累计数 |
|-------------|----|-----|-------|
| （四）个人账户转入   |    |     |       |
| 三、本期净资产减少数  |    |     |       |
| （一）本期费用     |    |     |       |
| 1. 交易费用     |    |     |       |
| 2. 受托人管理费   |    |     |       |
| 3. 托管人管理费   |    |     |       |
| 4. 投资管理人管理费 |    |     |       |
| 5. 卖出回购证券支出 |    |     |       |
| 6. 其他费用     |    |     |       |
| （二）支付受益人待遇  |    |     |       |
| （三）个人账户转出   |    |     |       |
| 四、期末净资产     |    |     |       |

# 企业会计准则第 11 号——股份支付

---

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范股份支付的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 股份支付，是指企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易。

股份支付分为以权益结算的股份支付和以现金结算的股份支付。

以权益结算的股份支付，是指企业为获取服务以股份或其他权益工具作为对价进行结算的交易。

以现金结算的股份支付，是指企业为获取服务承担以股份或其他权益工具为基础计算确定的交付现金或其他资产义务的交易。

本准则所指的权益工具是企业自身权益工具。

**第三条** 下列各项适用其他相关会计准则：

（一）企业合并中发行权益工具取得其他企业净资产的交易，适用《企业会计准则第 20 号——企业合并》。

（二）以权益工具作为对价取得其他金融工具等交易，适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》。

## 第二章 以权益结算的股份支付

**第四条** 以权益结算的股份支付换取职工提供服务的，应当以授予职工权益工具的公允价值计量。

权益工具的公允价值，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》确定。

**第五条** 授予后立即可行权的换取职工服务的以权益结算的股份支付，应当在授予日按照权益工具的公允价值计入相关成本或费用，相应增加资本公积。

授予日，是指股份支付协议获得批准的日期。

**第六条** 完成等待期内的服务或达到规定业绩条件才可行权的换取职工服务的以权益结算的股份支付，在等待期内的每个资产负债表日，应当以对可行权权益工具数量的最佳估计为基础，按照

权益工具授予日的公允价值，将当期取得的服务计入相关成本或费用和资本公积。

在资产负债表日，后续信息表明可行权权益工具的数量与以前估计不同的，应当进行调整，并在可行权日调整至实际可行权的权益工具数量。

等待期，是指可行权条件得到满足的期间。

对于可行权条件为规定服务期间的股份支付，等待期为授予日至可行权日的期间；对于可行权条件为规定业绩的股份支付，应当在授予日根据最可能的业绩结果预计等待期的长度。

可行权日，是指可行权条件得到满足、职工和其他方具有从企业取得权益工具或现金的权利的日期。

**第七条** 企业在可行权日之后不再对已确认的相关成本或费用和所有者权益总额进行调整。

**第八条** 以权益结算的股份支付换取其他方服务的，应当分别下列情况处理：

（一）其他方服务的公允价值能够可靠计量的，应当按照其他方服务在取得日的公允价值，计入相关成本或费用，相应增加所有者权益。

（二）其他方服务的公允价值不能可靠计量但权益工具公允价值能够可靠计量的，应当按照权益工具在服务取得日的公允价值，计入相关成本或费用，相应增加所有者权益。

**第九条** 在行权日，企业根据实际行权的权益工具数量，计算确定应转入实收资本或股本的金额，将其转入实收资本或股本。

行权日，是指职工和其他方行使权利、获取现金或权益工具的日期。

### 第三章 以现金结算的股份支付

**第十条** 以现金结算的股份支付，应当按照企业承担的以股份或其他权益工具为基础计算确定的负债的公允价值计量。

**第十一条** 授予后立即可行权的以现金结算的股份支付，应当在授予日以企业承担负债的公允价值计入相关成本或费用，相应增加负债。

**第十二条** 完成等待期内的服务或达到规定业绩条件以后才可行权的以现金结算的股份支付，在等待期内的每个资产负债表日，应当以对可行权情况的最佳估计为基础，按照企业承担负债的公允价值金额，将当期取得的服务计入成本或费用和相应的负债。

在资产负债表日，后续信息表明企业当期承担债务的公允价值与以前估计不同的，应当进行调整，并在可行权日调整至实际可行权水平。

**第十三条** 企业应当在相关负债结算前的每个资产负债表日以及结算日，对负债的公允价值重新计量，其变动计入当期损益。

### 第四章 披 露

**第十四条** 企业应当在附注中披露与股份支付有关的下列信息：

- （一）当期授予、行权和失效的各项权益工具总额。
- （二）期末发行在外的股份期权或其他权益工具行权价格的范围和合同剩余期限。



(三) 当期行权的股份期权或其他权益工具以其行权日价格计算的加权平均价格。

(四) 权益工具公允价值的确定方法。

企业对性质相似的股份支付信息可以合并披露。

**第十五条** 企业应当在附注中披露股份支付交易对当期财务状况和经营成果的影响，至少包括下列信息：

(一) 当期因以权益结算的股份支付而确认的费用总额。

(二) 当期因以现金结算的股份支付而确认的费用总额。

(三) 当期以股份支付换取的职工服务总额及其他方服务总额。

# 企业会计准则第 12 号——债务重组

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范债务重组的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 债务重组，是指在不改变交易对手方的情况下，经债权人和债务人协定或法院裁定，就清偿债务的时间、金额或方式等重新达成协议的交易。

本准则中的债务重组涉及的债权和债务是指《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规范的金融工具。

**第三条** 债务重组一般包括下列方式，或下列一种以上方式的组合：

- （一）债务人以资产清偿债务；
- （二）债务人将债务转为权益工具；
- （三）除本条第一项和第二项以外，采用调整债务本金、改变债务利息、变更还款期限等方式修改债权和债务的其他条款，形成重组债权和重组债务。

**第四条** 本准则适用于所有债务重组，但下列各项适用其他相关会计准则：

（一）债务重组中涉及的债权、重组债权、债务、重组债务和其他金融工具的确认、计量和列报，分别适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》。

（二）通过债务重组形成企业合并的，适用《企业会计准则第 20 号——企业合并》。

（三）债权人或债务人中的一方直接或间接对另一方持股且以股东身份进行债务重组的，或者债权人与债务人在债务重组前后均受同一方或相同的多方最终控制，且该债务重组的交易实质是债权人或债务人进行了权益性分配或接受了权益性投入的，适用权益性交易的有关会计处理规定。

## 第二章 债权人的会计处理

**第五条** 以资产清偿债务或者将债务转为权益工具方式进行债务重组的，债权人应当在相关资产符合其定义和确认条件时予以确认。

**第六条** 以资产清偿债务方式进行债务重组的，债权人初始确认受让的金融资产以外的资产时，应当按照下列原则以成本计量：

存货的成本，包括放弃债权的公允价值和使该资产达到当前位置和状态所发生的可直接归属于该资产的税金、运输费、装卸费、保险费等其他成本。

对联营企业或合营企业投资的成本，包括放弃债权的公允价值和可直接归属于该资产的税金等其他成本。

投资性房地产的成本，包括放弃债权的公允价值和可直接归属于该资产的税金等其他成本。

固定资产的成本，包括放弃债权的公允价值和使该资产达到预定可使用状态前所发生的可直接归属于该资产的税金、运输费、装卸费、安装费、专业人员服务费等其他成本。

生物资产的成本，包括放弃债权的公允价值和可直接归属于该资产的税金、运输费、保险费等其他成本。

无形资产的成本，包括放弃债权的公允价值和可直接归属于使该资产达到预定用途所发生的税金等其他成本。

放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，应当计入当期损益。

**第七条** 将债务转为权益工具方式进行债务重组导致债权人将债权转为对联营企业或合营企业的权益性投资的，债权人应当按照本准则第六条的规定计量其初始投资成本。放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，应当计入当期损益。

**第八条** 采用修改其他条款方式进行债务重组的，债权人应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定，确认和计量重组债权。

**第九条** 以多项资产清偿债务或者组合方式进行债务重组的，债权人应当首先按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定确认和计量受让的金融资产和重组债权，然后按照受让的金融资产以外的各项资产的公允价值比例，对放弃债权的公允价值扣除受让金融资产和重组债权确认金额后的净额进行分配，并以此为基础按照本准则第六条的规定分别确定各项资产的成本。放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，应当计入当期损益。

### 第三章 债务人的会计处理

**第十条** 以资产清偿债务方式进行债务重组的，债务人应当在相关资产和所清偿债务符合终止确认条件时予以终止确认，所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额计入当期损益。

**第十一条** 将债务转为权益工具方式进行债务重组的，债务人应当在所清偿债务符合终止确认条件时予以终止确认。债务人初始确认权益工具时应当按照权益工具的公允价值计量，权益工具的公允价值不能可靠计量的，应当按照所清偿债务的公允价值计量。所清偿债务账面价值与权益工具确认金额之间的差额，应当计入当期损益。

**第十二条** 采用修改其他条款方式进行债务重组的，债务人应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的规定，确认和计量重组债务。

**第十三条** 以多项资产清偿债务或者组合方式进行债务重组的，债务人应当按照本准则第十一条和第十二条的规定确认和计量权益工具和重组债务，所清偿债务的账面价值与转让资产的账面价值以及权益工具和重组债务的确认金额之和的差额，应当计入当期损益。

## 第四章 披 露

**第十四条** 债权人应当在附注中披露与债务重组有关的下列信息：

- （一）根据债务重组方式，分组披露债权账面价值和债务重组相关损益。
- （二）债务重组导致的对联营企业或合营企业的权益性投资增加额，以及该投资占联营企业或合营企业股份总额的比例。

**第十五条** 债务人应当在附注中披露与债务重组有关的下列信息：

- （一）根据债务重组方式，分组披露债务账面价值和债务重组相关损益。
- （二）债务重组导致的股本等所有者权益的增加额。

## 第五章 衔 接 规 定

**第十六条** 企业对2019年1月1日至本准则施行日之间发生的债务重组，应根据本准则进行调整。企业对2019年1月1日之前发生的债务重组，不需要按照本准则的规定进行追溯调整。

## 第六章 附 则

**第十七条** 本准则自2019年6月17日起施行。

**第十八条** 2006年2月15日财政部印发的《财政部关于印发〈企业会计准则第1号——存货〉等38项具体准则的通知》（财会〔2006〕3号）中的《企业会计准则第12号——债务重组》同时废止。

财政部此前发布的有关债务重组会计处理规定与本准则不一致的，以本准则为准。

# 企业会计准则第 13 号——或有事项

---

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范或有事项的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 或有事项，是指过去的交易或者事项形成的，其结果须由某些未来事项的发生或不发生才能决定的不确定事项。

**第三条** 职工薪酬、建造合同、所得税、企业合并、租赁、原保险合同和再保险合同等形成的或有事项，适用其他相关会计准则。

## 第二章 确认和计量

**第四条** 与或有事项相关的义务同时满足下列条件的，应当确认为预计负债：

- （一）该义务是企业承担的现时义务；
- （二）履行该义务很可能导致经济利益流出企业；
- （三）该义务的金额能够可靠地计量。

**第五条** 预计负债应当按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行初始计量。

所需支出存在一个连续范围，且该范围内各种结果发生的可能性相同的，最佳估计数应当按照该范围内的中间值确定。

在其他情况下，最佳估计数应当分别下列情况处理：

- （一）或有事项涉及单个项目的，按照最可能发生金额确定。
- （二）或有事项涉及多个项目的，按照各种可能结果及相关概率计算确定。

**第六条** 企业在确定最佳估计数时，应当综合考虑与或有事项有关的风险、不确定性和货币时间价值等因素。

货币时间价值影响重大的，应当通过对相关未来现金流出进行折现后确定最佳估计数。

**第七条** 企业清偿预计负债所需支出全部或部分预期由第三方补偿的，补偿金额只有在基本确定能够收到时才能作为资产单独确认。确认的补偿金额不应当超过预计负债的账面价值。

**第八条** 待执行合同变成亏损合同的，该亏损合同产生的义务满足本准则第四条规定的，应当确认为预计负债。

待执行合同，是指合同各方尚未履行任何合同义务，或部分地履行了同等义务的合同。

亏损合同，是指履行合同义务不可避免会发生的成本超过预期经济利益的合同。

**第九条** 企业不应当就未来经营亏损确认预计负债。

**第十条** 企业承担的重组义务满足本准则第四条规定的，应当确认预计负债。同时存在下列情况时，表明企业承担了重组义务：

（一）有详细、正式的重组计划，包括重组涉及的业务、主要地点、需要补偿的职工人数及其岗位性质、预计重组支出、计划实施时间等；

（二）该重组计划已对外公告。

重组，是指企业制定和控制的，将显著改变企业组织形式、经营范围或经营方式的计划实施行为。

**第十一条** 企业应当按照与重组有关的直接支出确定预计负债金额。

直接支出不包括留用职工岗前培训、市场推广、新系统和营销网络投入等支出。

**第十二条** 企业应当在资产负债表日对预计负债的账面价值进行复核。有确凿证据表明该账面价值不能真实反映当前最佳估计数的，应当按照当前最佳估计数对该账面价值进行调整。

**第十三条** 企业不应当确认或有负债和或有资产。

或有负债，是指过去的交易或者事项形成的潜在义务，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实；或过去的交易或者事项形成的现时义务，履行该义务不是很可能导致经济利益流出企业或该义务的金额不能可靠计量。

或有资产，是指过去的交易或者事项形成的潜在资产，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。

### 第三章 披 露

**第十四条** 企业应当在附注中披露与或有事项有关的下列信息：

（一）预计负债。

1. 预计负债的种类、形成原因以及经济利益流出不确定性的说明。
2. 各类预计负债的期初、期末余额和本期变动情况。
3. 与预计负债有关的预期补偿金额和本期已确认的预期补偿金额。

（二）或有负债（不包括极小可能导致经济利益流出企业的或有负债）。

1. 或有负债的种类及其形成原因，包括已贴现商业承兑汇票、未决诉讼、未决仲裁、对外提供担保等形成的或有负债。

2. 经济利益流出不确定性的说明。

3. 或有负债预计产生的财务影响，以及获得补偿的可能性；无法预计的，应当说明原因。

（三）企业通常不应当披露或有资产。但或有资产很可能会给企业带来经济利益的，应当披露其形成的原因、预计产生的财务影响等。

**第十五条** 在涉及未决诉讼、未决仲裁的情况下，按照本准则第十四条披露全部或部分信息预期对企业造成重大不利影响的，企业无须披露这些信息，但应当披露该未决诉讼、未决仲裁的性质，以及没有披露这些信息的事实和原因。



# 企业会计准则第 14 号——收入

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范收入的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 收入，是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。

**第三条** 本准则适用于所有与客户之间的合同，但下列各项除外：

（一）由《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》、《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》、《企业会计准则第 24 号——套期会计》、《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》以及《企业会计准则第 40 号——合营安排》规范的金融工具及其他合同权利和义务，分别适用《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》、《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》、《企业会计准则第 24 号——套期会计》、《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》以及《企业会计准则第 40 号——合营安排》。

（二）由《企业会计准则第 21 号——租赁》规范的租赁合同，适用《企业会计准则第 21 号——租赁》。

（三）由保险合同相关会计准则规范的保险合同，适用保险合同相关会计准则。

本准则所称客户，是指与企业订立合同以向该企业购买其日常活动产出的商品或服务（以下简称“商品”）并支付对价的一方。

本准则所称合同，是指双方或多方之间订立有法律约束力的权利义务的协议。合同有书面形式、口头形式以及其他形式。

## 第二章 确 认

**第四条** 企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入。

取得相关商品控制权，是指能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益。

**第五条** 当企业与客户之间的合同同时满足下列条件时，企业应当在客户取得相关商品控制权时确认收入：

- （一）合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；
- （二）该合同明确了合同各方与所转让商品或提供劳务（以下简称“转让商品”）相关的权利和义务；
- （三）该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款；
- （四）该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额；
- （五）企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。

在合同开始日即满足前款条件的合同，企业在后续期间无须对其进行重新评估，除非有迹象表明相关事实和情况发生重大变化。合同开始日通常是指合同生效日。

**第六条** 在合同开始日不符合本准则第五条规定的合同，企业应当对其进行持续评估，并在其满足本准则第五条规定时按照该条的规定进行会计处理。

对于不符合本准则第五条规定的合同，企业只有在不再负有向客户转让商品的剩余义务，且已向客户收取的对价无须退回时，才能将已收取的对价确认为收入；否则，应当将已收取的对价作为负债进行会计处理。没有商业实质的非货币性资产交换，不确认收入。

**第七条** 企业与同一客户（或该客户的关联方）同时订立或在相近时间内先后订立的两份或多份合同，在满足下列条件之一时，应当合并为一份合同进行会计处理：

- （一）该两份或多份合同基于同一商业目的而订立并构成一揽子交易。
- （二）该两份或多份合同中的一份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况。
- （三）该两份或多份合同中所承诺的商品（或每份合同中所承诺的部分商品）构成本准则第九条规定的单项履约义务。

**第八条** 企业应当区分下列三种情形对合同变更分别进行会计处理：

（一）合同变更增加了可明确区分的商品及合同价款，且新增合同价款反映了新增商品单独售价的，应当将该合同变更部分作为一份单独的合同进行会计处理。

（二）合同变更不属于本条（一）规定的情形，且在合同变更日已转让的商品或已提供的服务（以下简称“已转让的商品”）与未转让的商品或未提供的服务（以下简称“未转让的商品”）之间可明确区分的，应当视为原合同终止，同时，将原合同未履约部分与合同变更部分合并为新合同进行会计处理。

（三）合同变更不属于本条（一）规定的情形，且在合同变更日已转让的商品与未转让的商品之间不可明确区分的，应当将该合同变更部分作为原合同的组成部分进行会计处理，由此产生的对已确认收入的影响，应当在合同变更日调整当期收入。

本准则所称合同变更，是指经合同各方批准对原合同范围或价格作出的变更。

**第九条** 合同开始日，企业应当对合同进行评估，识别该合同所包含的各单项履约义务，并确定各单项履约义务是在某一时段内履行，还是在某一时点履行，然后，在履行了各单项履约义务时分别确认收入。

履约义务，是指合同中企业向客户转让可明确区分商品的承诺。履约义务既包括合同中明确的承诺，也包括由于企业已公开宣布的政策、特定声明或以往的习惯做法等导致合同订立时客户合理预期企业将履行的承诺。企业为履行合同而应开展的初始活动，通常不构成履约义务，除非该活动向客户转让了承诺的商品。

企业向客户转让一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品的承诺，也应当作为单项履约义务。

转让模式相同，是指每一项可明确区分商品均满足本准则第十一条规定的、在某一时段内履行履约义务的条件，且采用相同方法确定其履约进度。

**第十条** 企业向客户承诺的商品同时满足下列条件的，应当作为可明确区分商品：

- （一）客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得资源一起使用中受益；
- （二）企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分。

下列情形通常表明企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺不可单独区分：

1. 企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品整合成合同约定的组合产出转让给客户。
2. 该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。
3. 该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。

**第十一条** 满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行履约义务；否则，属于在某一时点履行履约义务：

- （一）客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益。
- （二）客户能够控制企业履约过程中在建的商品。

（三）企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。

具有不可替代用途，是指因合同限制或实际可行性限制，企业不能轻易地将商品用于其他用途。

有权就累计至今已完成的履约部分收取款项，是指在由于客户或其他方原因终止合同的情况下，企业有权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项，并且该权利具有法律约束力。

**第十二条** 对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入，但是，履约进度不能合理确定的除外。企业应当考虑商品的性质，采用产出法或投入法确定恰当的履约进度。其中，产出法是根据已转移给客户的商品对于客户的价值确定履约进度；投入法是根据企业为履行履约义务的投入确定履约进度。对于类似情况下的类似履约义务，企业应当采用相同的方法确定履约进度。

当履约进度不能合理确定时，企业已经发生的成本预计能够得到补偿的，应当按照已经发生的成本金额确认收入，直到履约进度能够合理确定为止。

**第十三条** 对于在某一时点履行的履约义务，企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。在判断客户是否已取得商品控制权时，企业应当考虑下列迹象：

- （一）企业就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负有现时付款义务。
- （二）企业已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权。
- （三）企业已将该商品实物转移给客户，即客户已实物占有该商品。

（四）企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。

（五）客户已接受该商品。

（六）其他表明客户已取得商品控制权的迹象。

### 第三章 计 量

**第十四条** 企业应当按照分摊至各单项履约义务的交易价格计量收入。

交易价格，是指企业因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额。企业代第三方收取的款项以及企业预期将退还给客户的款项，应当作为负债进行会计处理，不计入交易价格。

**第十五条** 企业应当根据合同条款，并结合其以往的习惯做法确定交易价格。在确定交易价格时，企业应当考虑可变对价、合同中存在的重大融资成分、非现金对价、应付客户对价等因素的影响。

**第十六条** 合同中存在可变对价的，企业应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数，但包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时累计已确认收入极可能不会发生重大转回的金额。企业在评估累计已确认收入是否极可能不会发生重大转回时，应当同时考虑收入转回的可能性及其比重。

每一资产负债表日，企业应当重新估计应计入交易价格的可变对价金额。可变对价金额发生变动的，按照本准则第二十四条和第二十五条规定进行会计处理。

**第十七条** 合同中存在重大融资成分的，企业应当按照假定客户在取得商品控制权时即以现金支付的应付金额确定交易价格。该交易价格与合同对价之间的差额，应当在合同期间内采用实际利率法摊销。

合同开始日，企业预计客户取得商品控制权与客户支付价款间隔不超过一年的，可以不考虑合同中存在的重大融资成分。

**第十八条** 客户支付非现金对价的，企业应当按照非现金对价的公允价值确定交易价格。非现金对价的公允价值不能合理估计的，企业应当参照其承诺向客户转让商品的单独售价间接确定交易价格。非现金对价的公允价值因对价形式以外的原因而发生变动的，应当作为可变对价，按照本准则第十六条规定进行会计处理。

单独售价，是指企业向客户单独销售商品的价格。

**第十九条** 企业应付客户（或向客户购买本企业商品的第三方，本条下同）对价的，应当将该应付对价冲减交易价格，并在确认相关收入与支付（或承诺支付）客户对价二者孰晚的时点冲减当期收入，但应付客户对价是为了向客户取得其他可明确区分商品的除外。

企业应付客户对价是为了向客户取得其他可明确区分商品的，应当采用与本企业其他采购相一致的方式确认所购买的商品。企业应付客户对价超过向客户取得可明确区分商品公允价值的，超过金额应当冲减交易价格。向客户取得的可明确区分商品公允价值不能合理估计的，企业应当将应付客户对价全额冲减交易价格。

**第二十条** 合同中包含两项或多项履约义务的，企业应当在合同开始日，按照各单项履约义务所承诺商品的单独售价的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。企业不得因合同开始日之后单独售价的变动而重新分摊交易价格。

**第二十一条** 企业在类似环境下向类似客户单独销售商品的价格，应作为确定该商品单独售价的最佳证据。单独售价无法直接观察的，企业应当综合考虑其能够合理取得的全部相关信息，采用市场调整法、成本加成法、余值法等方法合理估计单独售价。在估计单独售价时，企业应当最大限度地采用可观察的输入值，并对类似的情况采用一致的估计方法。

市场调整法，是指企业根据某商品或类似商品的市场售价考虑本企业的成本和毛利等进行适当调整后，确定其单独售价的方法。

成本加成法，是指企业根据某商品的预计成本加上其合理毛利后的价格，确定其单独售价的方法。

余值法，是指企业根据合同交易价格减去合同中其他商品可观察的单独售价后的余值，确定某商品单独售价的方法。

**第二十二条** 企业在商品近期售价波动幅度巨大，或者因未定价且未曾单独销售而使售价无法可靠确定时，可采用余值法估计其单独售价。

**第二十三条** 对于合同折扣，企业应当在各单项履约义务之间按比例分摊。

有确凿证据表明合同折扣仅与合同中一项或多项（而非全部）履约义务相关的，企业应当将该合同折扣分摊至相关一项或多项履约义务。

合同折扣仅与合同中一项或多项（而非全部）履约义务相关，且企业采用余值法估计单独售价的，应当首先按照前款规定在该一项或多项（而非全部）履约义务之间分摊合同折扣，然后采用余值法估计单独售价。

合同折扣，是指合同中各单项履约义务所承诺商品的单独售价之和高于合同交易价格的金额。

**第二十四条** 对于可变对价及可变对价的后续变动额，企业应当按照本准则第二十条至第二十三条规定，将其分摊至与之相关的一项或多项履约义务，或者分摊至构成单项履约义务的一系列可明确区分商品中的一项或多项商品。

对于已履行的履约义务，其分摊的可变对价后续变动额应当调整变动当期的收入。

**第二十五条** 合同变更之后发生可变对价后续变动的，企业应当区分下列三种情形分别进行会计处理：

（一）合同变更属于本准则第八条（一）规定情形的，企业应当判断可变对价后续变动与哪一项合同相关，并按照本准则第二十四条规定进行会计处理。

（二）合同变更属于本准则第八条（二）规定情形，且可变对价后续变动与合同变更前已承诺可变对价相关的，企业应当首先将该可变对价后续变动额以原合同开始日确定的基础进行分摊，然后再将分摊至合同变更日尚未履行履约义务的该可变对价后续变动额以新合同开始日确定的基础进行二次分摊。

（三）合同变更之后发生除本条（一）、（二）规定情形以外的可变对价后续变动的，企业应当将该可变对价后续变动额分摊至合同变更日尚未履行的履约义务。

## 第四章 合同成本

**第二十六条** 企业为履行合同发生的成本，不属于其他企业会计准则规范范围且同时满足下列



条件的，应当作为合同履约成本确认为一项资产：

（一）该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关，包括直接人工、直接材料、制造费用（或类似费用）、明确由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本；

（二）该成本增加了企业未来用于履行履约义务的资源；

（三）该成本预期能够收回。

**第二十七条** 企业应当在下列支出发生时，将其计入当期损益：

（一）管理费用。

（二）非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用（或类似费用），这些支出为履行合同发生，但未反映在合同价格中。

（三）与履约义务中已履行部分相关的支出。

（四）无法在尚未履行的与已履行的履约义务之间区分的相关支出。

**第二十八条** 企业为取得合同发生的增量成本预期能够收回的，应当作为合同取得成本确认为一项资产；但是，该资产摊销期限不超过一年的，可以在发生时计入当期损益。

增量成本，是指企业不取得合同就不会发生的成本（如销售佣金等）。

企业为取得合同发生的、除预期能够收回的增量成本之外的其他支出（如无论是否取得合同均会发生的差旅费等），应当在发生时计入当期损益，但是，明确由客户承担的除外。

**第二十九条** 按照本准则第二十六条和第二十八条规定确认的资产（以下简称“与合同成本有关的资产”），应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础进行摊销，计入当期损益。

**第三十条** 与合同成本有关的资产，其账面价值高于下列两项的差额的，超出部分应当计提减值准备，并确认为资产减值损失：

（一）企业因转让与该资产相关的商品预期能够取得的剩余对价；

（二）为转让该相关商品估计将要发生的成本。

以前期间减值的因素之后发生变化，使得前款（一）减（二）的差额高于该资产账面价值的，应当转回原已计提的资产减值准备，并计入当期损益，但转回后的资产账面价值不应超过假定不计提减值准备情况下该资产在转回日的账面价值。

**第三十一条** 在确定与合同成本有关的资产的减值损失时，企业应当首先对按照其他相关企业会计准则确认的、与合同有关的其他资产确定减值损失；然后，按照本准则第三十条规定确定与合同成本有关的资产的减值损失。

企业按照《企业会计准则第8号——资产减值》测试相关资产组的减值情况时，应当将按照前款规定确定与合同成本有关的资产减值后的新账面价值计入相关资产组的账面价值。

## 第五章 特定交易的会计处理

**第三十二条** 对于附有销售退回条款的销售，企业应当在客户取得相关商品控制权时，按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额（即，不包含预期因销售退回将退还的金额）确认收入，按照预期因销售退回将退还的金额确认负债；同时，按照预期将退回商品转让时的账面价值，扣除收回该商品预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）后的余额，确认为一项资产，按照所



转让商品转让时的账面价值，扣除上述资产成本的净额结转成本。

每一资产负债表日，企业应当重新估计未来销售退回情况，如有变化，应当作为会计估计变更进行会计处理。

**第三十三条** 对于附有质量保证条款的销售，企业应当评估该质量保证是否在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务。企业提供额外服务的，应当作为单项履约义务，按照本准则规定进行会计处理；否则，质量保证责任应当按照《企业会计准则第13号——或有事项》规定进行会计处理。在评估质量保证是否在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务时，企业应当考虑该质量保证是否为法定要求、质量保证期限以及企业承诺履行任务的性质等因素。客户能够选择单独购买质量保证的，该质量保证构成单项履约义务。

**第三十四条** 企业应当根据其在向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权，来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。企业在向客户转让商品前能够控制该商品的，该企业为主要责任人，应当按照已收或应收对价总额确认收入；否则，该企业为代理人，应当按照预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入，该金额应当按照已收或应收对价总额扣除应支付给其他相关方的价款后的净额，或者按照既定的佣金金额或比例等确定。

企业向客户转让商品前能够控制该商品的情形包括：

（一）企业自第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户。

（二）企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务。

（三）企业自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成某组合产出转让给客户。

在具体判断向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权时，企业不应仅局限于合同的法律形式，而应当综合考虑所有相关事实和情况，这些事实和情况包括：

（一）企业承担向客户转让商品的主要责任。

（二）企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险。

（三）企业有权自主决定所交易商品的价格。

（四）其他相关事实和情况。

**第三十五条** 对于附有客户额外购买选择权的销售，企业应当评估该选择权是否向客户提供了一项重大权利。企业提供重大权利的，应当作为单项履约义务，按照本准则第二十条至第二十四条规定将交易价格分摊至该履约义务，在客户未来行使购买选择权取得相关商品控制权时，或者该选择权失效时，确认相应的收入。客户额外购买选择权的单独售价无法直接观察的，企业应当综合考虑客户行使和不行使该选择权所能获得的折扣的差异、客户行使该选择权的可能性等全部相关信息后，予以合理估计。

客户虽然有额外购买商品选择权，但客户行使该选择权购买商品时的价格反映了这些商品单独售价的，不应被视为企业向该客户提供了一项重大权利。

**第三十六条** 企业向客户授予知识产权许可的，应当按照本准则第九条和第十条规定评估该知识产权许可是否构成单项履约义务，构成单项履约义务的，应当进一步确定其是在某一时段内履行还是在某一时点履行。

企业向客户授予知识产权许可，同时满足下列条件时，应当作为在某一时段内履行的履约义务

确认相关收入；否则，应当作为在某一时刻履行的履约义务确认相关收入：

- （一）合同要求或客户能够合理预期企业将从事对该项知识产权有重大影响的活动；
- （二）该活动对客户将产生有利或不利影响；
- （三）该活动不会导致向客户转让某项商品。

**第三十七条** 企业向客户授予知识产权许可，并约定按客户实际销售或使用情况收取特许权使用费的，应当在下列两项孰晚的时点确认收入：

- （一）客户后续销售或使用行为实际发生；
- （二）企业履行相关履约义务。

**第三十八条** 对于售后回购交易，企业应当区分下列两种情形分别进行会计处理：

（一）企业因存在与客户的远期安排而负有回购义务或企业享有回购权利的，表明客户在销售时点并未取得相关商品控制权，企业应当作为租赁交易或融资交易进行相应的会计处理。其中，回购价格低于原售价的，应当视为租赁交易，按照《企业会计准则第21号——租赁》的相关规定进行会计处理；回购价格不低于原售价的，应当视为融资交易，在收到客户款项时确认金融负债，并将该款项和回购价格的差额在回购期间内确认为利息费用等。企业到期未行使回购权利的，应当在该回购权利到期时终止确认金融负债，同时确认收入。

（二）企业负有应客户要求回购商品义务的，应当在合同开始日评估客户是否具有行使该要求权的重大经济动因。客户具有行使该要求权重大经济动因的，企业应当将售后回购作为租赁交易或融资交易，按照本条（一）规定进行会计处理；否则，企业应当将其作为附有销售退回条款的销售交易，按照本准则第三十二条规定进行会计处理。

售后回购，是指企业销售商品的同时承诺或有权选择日后再将该商品（包括相同或几乎相同的商品，或以该商品作为组成部分的商品）购回的销售方式。

**第三十九条** 企业向客户预收销售商品款项的，应当首先将该款项确认为负债，待履行了相关履约义务时再转为收入。当企业预收款项无须退回，且客户可能会放弃其全部或部分合同权利时，企业预期将有权获得与客户所放弃的合同权利相关的金额的，应当按照客户行使合同权利的模式按比例将上述金额确认为收入；否则，企业只有在客户要求其履行剩余履约义务的可能性极低时，才能将上述负债的相关余额转为收入。

**第四十条** 企业在合同开始（或接近合同开始）日向客户收取的无须退回的初始费（如俱乐部的入会费等）应当计入交易价格。企业应当评估该初始费是否与向客户转让已承诺的商品相关。该初始费与向客户转让已承诺的商品相关，并且该商品构成单项履约义务的，企业应当在转让该商品时，按照分摊至该商品的交易价格确认收入；该初始费与向客户转让已承诺的商品相关，但该商品不构成单项履约义务的，企业应当在包含该商品的单项履约义务履行时，按照分摊至该单项履约义务的交易价格确认收入；该初始费与向客户转让已承诺的商品不相关的，该初始费应当作为未来将转让商品的预收款，在未来转让该商品时确认为收入。

企业收取了无须退回的初始费且为履行合同应开展初始活动，但这些活动本身并没有向客户转让已承诺的商品的，该初始费与未来将转让的已承诺商品相关，应当在未来转让该商品时确认为收入，企业在确定履约进度时不应考虑这些初始活动；企业为该初始活动发生的支出应当按照本准则第二十六条和第二十七条规定确认为一项资产或计入当期损益。

## 第六章 列 报

**第四十一条** 企业应当根据本企业履行履约义务与客户付款之间的关系在资产负债表中列示合同资产或合同负债。企业拥有的、无条件（即，仅取决于时间流逝）向客户收取对价的权利应当作为应收款项单独列示。

合同资产，是指企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利，且该权利取决于时间流逝之外的其他因素。如企业向客户销售两项可明确区分的商品，企业因已交付其中一项商品而有权收取款项，但收取该款项还取决于企业交付另一项商品的，企业应当将该收款权利作为合同资产。

合同负债，是指企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务。如企业在转让承诺的商品之前已收取的款项。

按照本准则确认的合同资产的减值的计量和列报应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的规定进行会计处理。

**第四十二条** 企业应当在附注中披露与收入有关的下列信息：

（一）收入确认和计量所采用的会计政策、对于确定收入确认的时点和金额具有重大影响的判断以及这些判断的变更，包括确定履约进度的方法及采用该方法的原因、评估客户取得所转让商品控制权时点的相关判断，在确定交易价格、估计计入交易价格的可变对价、分摊交易价格以及计量预期将退还给客户的款项等类似义务时所采用的方法、输入值和假设等。

（二）与合同相关的下列信息：

1. 与本期确认收入相关的信息，包括与客户之间的合同产生的收入、该收入按主要类别（如商品类型、经营地区、市场或客户类型、合同类型、商品转让的时间、合同期限、销售渠道等）分解的信息以及该分解信息与每一报告分部的收入之间的关系等。

2. 与应收款项、合同资产和合同负债的账面价值相关的信息，包括与客户之间的合同产生的应收款项、合同资产和合同负债的期初和期末账面价值、对上述应收款项和合同资产确认的减值损失、在本期确认的包括在合同负债期初账面价值中的收入、前期已经履行（或部分履行）的履约义务在本期调整的收入、履行履约义务的时间与通常的付款时间之间的关系以及此类因素对合同资产和合同负债账面价值的影响的定量或定性信息、合同资产和合同负债的账面价值在本期内发生的重大变动情况等。

3. 与履约义务相关的信息，包括履约义务通常的履行时间、重要的支付条款、企业承诺转让的商品的性质（包括说明企业是否作为代理人）、企业承担的预期将退还给客户的款项等类似义务、质量保证的类型及相关义务等。

4. 与分摊至剩余履约义务的交易价格相关的信息，包括分摊至本期末尚未履行（或部分未履行）履约义务的交易价格总额、上述金额确认为收入的预计时间的定量或定性信息、未包括在交易价格的对价金额（如可变对价）等。

（三）与合同成本有关的资产相关的信息，包括确定该资产金额所做的判断、该资产的摊销方法、按该资产主要类别（如为取得合同发生的成本、为履行合同开展的初始活动发生的成本等）披露的期末账面价值以及本期确认的摊销及减值损失金额等。

（四）企业根据本准则第十七条规定因预计客户取得商品控制权与客户支付价款间隔未超过一年而未考虑合同中存在的重大融资成分，或者根据本准则第二十八条规定因合同取得成本的摊销期限未超过一年而将其在发生时计入当期损益的，应当披露该事实。

## 第七章 衔接规定

**第四十三条** 首次执行本准则的企业，应当根据首次执行本准则的累积影响数，调整首次执行本准则当年年初留存收益及财务报表其他相关项目金额，对可比期间信息不予调整。企业可以仅对在首次执行日尚未完成的合同的累积影响数进行调整。同时，企业应当在附注中披露，与收入相关会计准则制度的原规定相比，执行本准则对当期财务报表相关项目的影响金额，如有重大影响的，还需披露其原因。

已完成的合同，是指企业按照与收入相关会计准则制度的原规定已完成合同中全部商品的转让的合同。尚未完成的合同，是指除已完成的合同之外的其他合同。

**第四十四条** 对于最早可比期间期初之前或首次执行本准则当年年初之前发生的合同变更，企业可予以简化处理，即无须按照本准则第八条规定进行追溯调整，而是根据合同变更的最终安排，识别已履行的和尚未履行的履约义务、确定交易价格以及在已履行的和尚未履行的履约义务之间分摊交易价格。

企业采用该简化处理方法的，应当对所有合同一致采用，并且在附注中披露该事实以及在合理范围内对采用该简化处理方法的影响所作的定性分析。

## 第八章 附 则

**第四十五条** 本准则自 2018 年 1 月 1 日起施行。

# 企业会计准则第 16 号——政府补助

---

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范政府补助的确认、计量和列报，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 本准则中的政府补助，是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产。

**第三条** 政府补助具有下列特征：

（一）来源于政府的经济资源。对于企业收到的来源于其他方的补助，有确凿证据表明政府是补助的实际拨付者，其他方只起到代收代付作用的，该项补助也属于来源于政府的经济资源。

（二）无偿性。即企业取得来源于政府的经济资源，不需要向政府交付商品或服务作为对价。

**第四条** 政府补助分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。

与资产相关的政府补助，是指企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。

与收益相关的政府补助，是指除与资产相关的政府补助之外的政府补助。

**第五条** 下列各项适用其他相关会计准则：

（一）企业从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供服务等活动密切相关，且是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分，适用《企业会计准则第 14 号——收入》等相关会计准则。

（二）所得税减免，适用《企业会计准则第 18 号——所得税》。

政府以投资者身份向企业投入资本，享有相应的所有者权益，不适用本准则。

## 第二章 确认和计量

**第六条** 政府补助同时满足下列条件的，才能予以确认：

（一）企业能够满足政府补助所附条件；

（二）企业能够收到政府补助。

**第七条** 政府补助为货币性资产的，应当按照收到或应收的金额计量。

政府补助为非货币性资产的，应当按照公允价值计量；公允价值不能可靠取得的，按照名义金额计量。

**第八条** 与资产相关的政府补助，应当冲减相关资产的账面价值或确认为递延收益。与资产相



关的政府补助确认为递延收益的，应当在相关资产使用寿命内按照合理、系统的方法分期计入损益。按照名义金额计量的政府补助，直接计入当期损益。

相关资产在使用寿命结束前被出售、转让、报废或发生毁损的，应当将尚未分配的相关递延收益余额转入资产处置当期的损益。

**第九条** 与收益相关的政府补助，应当分情况按照以下规定进行会计处理：

（一）用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失的，确认为递延收益，并在确认相关成本费用或损失的期间，计入当期损益或冲减相关成本；

（二）用于补偿企业已发生的相关成本费用或损失的，直接计入当期损益或冲减相关成本。

**第十条** 对于同时包含与资产相关部分和与收益相关部分的政府补助，应当区分不同部分分别进行会计处理；难以区分的，应当整体归类为与收益相关的政府补助。

**第十一条** 与企业日常活动相关的政府补助，应当按照经济业务实质，计入其他收益或冲减相关成本费用。与企业日常活动无关的政府补助，应当计入营业外收支。

**第十二条** 企业取得政策性优惠贷款贴息的，应当区分财政将贴息资金拨付给贷款银行和财政将贴息资金直接拨付给企业两种情况，分别按照本准则第十三条和第十四条进行会计处理。

**第十三条** 财政将贴息资金拨付给贷款银行，由贷款银行以政策性优惠利率向企业提供贷款的，企业可以选择下列方法之一进行会计处理：

（一）以实际收到的借款金额作为借款的入账价值，按照借款本金和该政策性优惠利率计算相关借款费用。

（二）以借款的公允价值作为借款的入账价值并按照实际利率法计算借款费用，实际收到的金额与借款公允价值之间的差额确认为递延收益。递延收益在借款存续期内采用实际利率法摊销，冲减相关借款费用。

企业选择了上述两种方法之一后，应当一致地运用，不得随意变更。

**第十四条** 财政将贴息资金直接拨付给企业，企业应当将对应的贴息冲减相关借款费用。

**第十五条** 已确认的政府补助需要退回的，应当在需要退回的当期分情况按照以下规定进行会计处理：

（一）初始确认时冲减相关资产账面价值的，调整资产账面价值；

（二）存在相关递延收益的，冲减相关递延收益账面余额，超出部分计入当期损益；

（三）属于其他情况的，直接计入当期损益。

### 第三章 列 报

**第十六条** 企业应当在利润表中的“营业利润”项目之上单独列报“其他收益”项目，计入其他收益的政府补助在该项目中反映。

**第十七条** 企业应当在附注中单独披露与政府补助有关的下列信息：

（一）政府补助的种类、金额和列报项目；

（二）计入当期损益的政府补助金额；

（三）本期退回的政府补助金额及原因。



## 第四章 衔接规定

**第十八条** 企业对 2017 年 1 月 1 日存在的政府补助采用未来适用法处理，对 2017 年 1 月 1 日至本准则施行日之间新增的政府补助根据本准则进行调整。

## 第五章 附 则

**第十九条** 本准则自 2017 年 6 月 12 日起施行。

**第二十条** 2006 年 2 月 15 日财政部印发的《财政部关于印发〈企业会计准则第 1 号——存货〉等 38 项具体准则的通知》（财会〔2006〕3 号）中的《企业会计准则第 16 号——政府补助》同时废止。

财政部此前发布的有关政府补助会计处理规定与本准则不一致的，以本准则为准。

# 企业会计准则第 17 号——借款费用

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范借款费用的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 借款费用，是指企业因借款而发生的利息及其他相关成本。

借款费用包括借款利息、折价或者溢价的摊销、辅助费用以及因外币借款而发生的汇兑差额等。

**第三条** 与融资租赁有关的融资费用，适用《企业会计准则第 21 号——租赁》。

## 第二章 确认和计量

**第四条** 企业发生的借款费用，可直接归属于符合资本化条件的资产的购建或者生产的，应当予以资本化，计入相关资产成本；其他借款费用，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。

符合资本化条件的资产，是指需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产。

**第五条** 借款费用同时满足下列条件的，才能开始资本化：

（一）资产支出已经发生，资产支出包括为购建或者生产符合资本化条件的资产而以支付现金、转移非现金资产或者承担带息债务形式发生的支出。

（二）借款费用已经发生。

（三）为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始。

**第六条** 在资本化期间内，每一会计期间的利息（包括折价或溢价的摊销）资本化金额，应当按照下列规定确定：

（一）为购建或者生产符合资本化条件的资产而借入专门借款的，应当以专门借款当期实际发生的利息费用，减去将尚未动用的借款资金存入银行取得的利息收入或进行暂时性投资取得的投资收益后的金额确定。

专门借款，是指为购建或者生产符合资本化条件的资产而专门借入的款项。

（二）为购建或者生产符合资本化条件的资产而占用了一般借款的，企业应当根据累计资产支

出超过专门借款部分的资产支出加权平均数乘以所占用一般借款的资本化率，计算确定一般借款应予资本化的利息金额。资本化率应当根据一般借款加权平均利率计算确定。

资本化期间，是指从借款费用开始资本化时点到停止资本化时点的期间，借款费用暂停资本化的期间不包括在内。

**第七条** 借款存在折价或者溢价的，应当按照实际利率法确定每一会计期间应摊销的折价或者溢价金额，调整每期利息金额。

**第八条** 在资本化期间内，每一会计期间的利息资本化金额，不得超过当期相关借款实际发生的利息金额。

**第九条** 在资本化期间内，外币专门借款本金及利息的汇兑差额，应当予以资本化，计入符合资本化条件的资产的成本。

**第十条** 专门借款发生的辅助费用，在所购建或者生产的符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态之前发生的，应当在发生时根据其发生额予以资本化，计入符合资本化条件的资产的成本；在所购建或者生产的符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态之后发生的，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。

一般借款发生的辅助费用，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。

**第十一条** 符合资本化条件的资产在购建或者生产过程中发生非正常中断、且中断时间连续超过3个月的，应当暂停借款费用的资本化。在中断期间发生的借款费用应当确认为费用，计入当期损益，直至资产的购建或者生产活动重新开始。如果中断是所购建或者生产的符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态必要的程序，借款费用的资本化应当继续进行。

**第十二条** 购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态时，借款费用应当停止资本化。在符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态之后所发生的借款费用，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。

**第十三条** 购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态，可从下列几个方面进行判断：

（一）符合资本化条件的资产的实体建造（包括安装）或者生产工作已经全部完成或者实质上已经完成。

（二）所购建或者生产的符合资本化条件的资产与设计要求、合同规定或者生产要求相符或者基本相符，即使有极个别与设计、合同或者生产要求不相符的地方，也不影响其正常使用或者销售。

（三）继续发生在所购建或生产的符合资本化条件的资产上的支出金额很少或者几乎不再发生。

购建或者生产符合资本化条件的资产需要试生产或者试运行的，在试生产结果表明资产能够正常生产出合格产品、或者试运行结果表明资产能够正常运转或者营业时，应当认为该资产已经达到预定可使用或者可销售状态。

**第十四条** 购建或者生产的符合资本化条件的资产的各部分分别完工，且每部分在其他部分继续建造过程中可供使用或者可对外销售，且为使该部分资产达到预定可使用或可销售状态所必要的购建或者生产活动实质上已经完成的，应当停止与该部分资产相关的借款费用的资本化。

购建或者生产的资产的各部分分别完工，但必须等到整体完工后才可使用或者可对外销售的，

应当在该资产整体完工时停止借款费用的资本化。

### 第三章 披 露

**第十五条** 企业应当在附注中披露与借款费用有关的下列信息：

- （一）当期资本化的借款费用金额。
- （二）当期用于计算确定借款费用资本化金额的资本化率。

# 企业会计准则第 18 号——所得税

---

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范企业所得税的确认、计量和相关信息的列报，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 本准则所称所得税包括企业以应纳税所得额为基础的各种境内和境外税额。

**第三条** 本准则不涉及政府补助的确认和计量，但因政府补助产生暂时性差异的所得税影响，应当按照本准则进行确认和计量。

## 第二章 计 税 基 础

**第四条** 企业在取得资产、负债时，应当确定其计税基础。资产、负债的账面价值与其计税基础存在差异的，应当按照本准则规定确认所产生的递延所得税资产或递延所得税负债。

**第五条** 资产的计税基础，是指企业收回资产账面价值过程中，计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额。

**第六条** 负债的计税基础，是指负债的账面价值减去未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额。

## 第三章 暂时性差异

**第七条** 暂时性差异，是指资产或负债的账面价值与其计税基础之间的差额；未作为资产和负债确认的项目，按照税法规定可以确定其计税基础的，该计税基础与其账面价值之间的差额也属于暂时性差异。

按照暂时性差异对未来期间应税金额的影响，分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。

**第八条** 应纳税暂时性差异，是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生应税金额的暂时性差异。

**第九条** 可抵扣暂时性差异，是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生可抵扣金额的暂时性差异。

## 第四章 确 认

**第十条** 企业应当将当期和以前期间应交未交的所得税确认为负债，将已支付的所得税超过应支付的部分确认为资产。

存在应纳税暂时性差异或可抵扣暂时性差异的，应当按照本准则规定确认递延所得税负债或递延所得税资产。

**第十一条** 除下列交易中产生的递延所得税负债以外，企业应当确认所有应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债：

（一）商誉的初始确认。

（二）同时具有下列特征的交易中产生的资产或负债的初始确认：

1. 该项交易不是企业合并。

2. 交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额（或可抵扣亏损）。

与子公司、联营企业及合营企业的投资相关的应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债，应当按照本准则第十二条的规定确认。

**第十二条** 企业对与子公司、联营企业及合营企业投资相关的应纳税暂时性差异，应当确认相应的递延所得税负债。但是，同时满足下列条件的除外：

（一）投资企业能够控制暂时性差异转回的时间。

（二）该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。

**第十三条** 企业应当以很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限，确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产。但是，同时具有下列特征的交易中因资产或负债的初始确认所产生的递延所得税资产不予确认：

（一）该项交易不是企业合并。

（二）交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额（或可抵扣亏损）。

资产负债表日，有确凿证据表明未来期间很可能获得足够的应纳税所得额用来抵扣可抵扣暂时性差异的，应当确认以前期间未确认的递延所得税资产。

**第十四条** 企业对与子公司、联营企业及合营企业投资相关的可抵扣暂时性差异，同时满足下列条件的，应当确认相应的递延所得税资产：

（一）暂时性差异在可预见的未来很可能转回。

（二）未来很可能获得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额。

**第十五条** 企业对于能够结转以后年度的可抵扣亏损和税款抵减，应当以很可能获得用来抵扣可抵扣亏损和税款抵减的未来应纳税所得额为限，确认相应的递延所得税资产。

## 第五章 计 量

**第十六条** 资产负债表日，对于当期和以前期间形成的当期所得税负债（或资产），应当按照税法规定计算的预期应交纳（或返还）的所得税金额计量。



**第十七条** 资产负债表日，对于递延所得税资产和递延所得税负债，应当根据税法规定，按照预期收回该资产或清偿该负债期间的适用税率计量。

适用税率发生变化的，应对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债进行重新计量，除直接在所有者权益中确认的交易或者事项产生的递延所得税资产和递延所得税负债以外，应当将其影响数计入变化当期的所得税费用。

**第十八条** 递延所得税资产和递延所得税负债的计量，应当反映资产负债表日企业预期收回资产或清偿负债方式的所得税影响，即在计量递延所得税资产和递延所得税负债时，应当采用与收回资产或清偿债务的预期方式相一致的税率和计税基础。

**第十九条** 企业不应当对递延所得税资产和递延所得税负债进行折现。

**第二十条** 资产负债表日，企业应当对递延所得税资产的账面价值进行复核。如果未来期间很可能无法获得足够的应纳税所得额用以抵扣递延所得税资产的利益，应当减记递延所得税资产的账面价值。

在很可能获得足够的应纳税所得额时，减记的金额应当转回。

**第二十一条** 企业当期所得税和递延所得税应当作为所得税费用或收益计入当期损益，但不包括下列情况产生的所得税：

- （一）企业合并。
- （二）直接在所有者权益中确认的交易或者事项。

**第二十二条** 与直接计入所有者权益的交易或者事项相关的当期所得税和递延所得税，应当计入所有者权益。

## 第六章 列 报

**第二十三条** 递延所得税资产和递延所得税负债应当分别作为非流动资产和非流动负债在资产负债表中列示。

**第二十四条** 所得税费用应当在利润表中单独列示。

**第二十五条** 企业应当在附注中披露与所得税有关的下列信息：

- （一）所得税费用（收益）的主要组成部分。
- （二）所得税费用（收益）与会计利润关系的说明。
- （三）未确认递延所得税资产的可抵扣暂时性差异、可抵扣亏损的金额（如果存在到期日，还应披露到期日）。
- （四）对每一类暂时性差异和可抵扣亏损，在列报期间确认的递延所得税资产或递延所得税负债的金额，确认递延所得税资产的依据。
- （五）未确认递延所得税负债的，与对子公司、联营企业及合营企业投资相关的暂时性差异金额。

# 企业会计准则第 19 号——外币折算

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范外币交易的会计处理、外币财务报表的折算和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 外币交易，是指以外币计价或者结算的交易。外币是企业记账本位币以外的货币。外币交易包括：

- （一）买入或者卖出以外币计价的商品或者劳务。
- （二）借入或者借出外币资金。
- （三）其他以外币计价或者结算的交易。

**第三条** 下列各项适用其他相关会计准则：

- （一）与购建或生产符合资本化条件的资产相关的外币借款产生的汇兑差额，适用《企业会计准则第 17 号——借款费用》。
- （二）外币项目的套期，适用《企业会计准则第 24 号——套期保值》。
- （三）现金流量表中的外币折算，适用《企业会计准则第 31 号——现金流量表》。

## 第二章 记账本位币的确定

**第四条** 记账本位币，是指企业经营所处的主要经济环境中的货币。

企业通常应选择人民币作为记账本位币。业务收支以人民币以外的货币为主的企业，可以按照本准则第五条规定选定其中一种货币作为记账本位币。但是，编报的财务报表应当折算为人民币。

**第五条** 企业选定记账本位币，应当考虑下列因素：

- （一）该货币主要影响商品和劳务的销售价格，通常以该货币进行商品和劳务的计价和结算。
- （二）该货币主要影响商品和劳务所需人工、材料和其他费用，通常以该货币进行上述费用的计价和结算。
- （三）融资活动获得的货币以及保存从经营活动中收取款项所使用的货币。

**第六条** 企业选定境外经营的记账本位币，还应当考虑下列因素：

- （一）境外经营对其所从事的活动是否拥有很强的自主性。
- （二）境外经营活动中与企业的交易是否在境外经营活动中占有较大比重。

(三) 境外经营活动产生的现金流量是否直接影响企业的现金流量、是否可以随时汇回。

(四) 境外经营活动产生的现金流量是否足以偿还其现有债务和可预期的债务。

**第七条** 境外经营，是指企业在境外的子公司、合营企业、联营企业、分支机构。

在境内的子公司、合营企业、联营企业、分支机构，采用不同于企业记账本位币的，也视同境外经营。

**第八条** 企业记账本位币一经确定，不得随意变更，除非企业经营所处的主要经济环境发生重大变化。

企业因经营所处的主要经济环境发生重大变化，确需变更记账本位币的，应当采用变更当日的即期汇率将所有项目折算为变更后的记账本位币。

### 第三章 外币交易的会计处理

**第九条** 企业对于发生的外币交易，应当将外币金额折算为记账本位币金额。

**第十条** 外币交易应当在初始确认时，采用交易发生日的即期汇率将外币金额折算为记账本位币金额；也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率折算。

**第十一条** 企业在资产负债表日，应当按照下列规定对外币货币性项目和外币非货币性项目进行处理：

(一) 外币货币性项目，采用资产负债表日即期汇率折算。因资产负债表日即期汇率与初始确认时或者前一资产负债表日即期汇率不同而产生的汇兑差额，计入当期损益。

(二) 以历史成本计量的外币非货币性项目，仍采用交易发生日的即期汇率折算，不改变其记账本位币金额。

货币性项目，是指企业持有的货币资金和将以固定或可确定的金额收取的资产或者偿付的负债。

非货币性项目，是指货币性项目以外的项目。

### 第四章 外币财务报表的折算

**第十二条** 企业对境外经营的财务报表进行折算时，应当遵循下列规定：

(一) 资产负债表中的资产和负债项目，采用资产负债表日的即期汇率折算，所有者权益项目除“未分配利润”项目外，其他项目采用发生时的即期汇率折算。

(二) 利润表中的收入和费用项目，采用交易发生日的即期汇率折算；也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率折算。

按照上述(一)、(二)折算产生的外币财务报表折算差额，在资产负债表中所有者权益项目下单独列示。

比较财务报表的折算比照上述规定处理。

**第十三条** 企业对处于恶性通货膨胀经济中的境外经营的财务报表，应当按照下列规定进行折算：

对资产负债表项目运用一般物价指数予以重述，对利润表项目运用一般物价指数变动予以重述，再按照最近资产负债表日的即期汇率进行折算。

在境外经营不再处于恶性通货膨胀经济中时，应当停止重述，按照停止之日的价格水平重述的财务报表进行折算。

**第十四条** 企业在处置境外经营时，应当将资产负债表中所有者权益项目下列示的、与该境外经营相关的外币财务报表折算差额，自所有者权益项目转入处置当期损益；部分处置境外经营的，应当按处置的比例计算处置部分的外币财务报表折算差额，转入处置当期损益。

**第十五条** 企业选定的记账本位币不是人民币的，应当按照本准则第十二条规定将其财务报表折算为人民币财务报表。

## 第五章 披 露

**第十六条** 企业应当在附注中披露与外币折算有关的下列信息：

（一）企业及其境外经营选定的记账本位币及选定的原因，记账本位币发生变更的，说明变更理由。

（二）采用近似汇率的，近似汇率的确定方法。

（三）计入当期损益的汇兑差额。

（四）处置境外经营对外币财务报表折算差额的影响。

# 企业会计准则第 20 号——企业合并

---

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范企业合并的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 企业合并，是指将两个或者两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项。

企业合并分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。

**第三条** 涉及业务的合并比照本准则规定处理。

**第四条** 本准则不涉及下列企业合并：

（一）两方或者两方以上形成合营企业的企业合并。

（二）仅通过合同而不是所有权份额将两个或者两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的企业合并。

## 第二章 同一控制下的企业合并

**第五条** 参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的，为同一控制下的企业合并。

同一控制下的企业合并，在合并日取得对其他参与合并企业控制权的一方为合并方，参与合并的其他企业为被合并方。

合并日，是指合并方实际取得对被合并方控制权的日期。

**第六条** 合并方在企业合并中取得的资产和负债，应当按照合并日在被合并方的账面价值计量。合并方取得的净资产账面价值与支付的合并对价账面价值（或发行股份面值总额）的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。

**第七条** 同一控制下的企业合并中，被合并方采用的会计政策与合并方不一致的，合并方在合并日应当按照本企业会计政策对被合并方的财务报表相关项目进行调整，在此基础上按照本准则规定确认。

**第八条** 合并方为进行企业合并发生的各项直接相关费用，包括为进行企业合并而支付的审计费用、评估费用、法律服务费用等，应当于发生时计入当期损益。

为企业合并发行的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等，应当计入所发行债券及其他债务的初始计量金额。企业合并中发行权益性证券发生的手续费、佣金等费用，应当抵减权益性证券溢价收入，溢价收入不足冲减的，冲减留存收益。

**第九条** 企业合并形成母子公司关系的，母公司应当编制合并日的合并资产负债表、合并利润表和合并现金流量表。

合并资产负债表中被合并方的各项资产、负债，应当按其账面价值计量。因被合并方采用的会计政策与合并方不一致，按照本准则规定进行调整的，应当以调整后的账面价值计量。

合并利润表应当包括参与合并各方自合并当期期初至合并日所发生的收入、费用和利润。被合并方在合并前实现的净利润，应当在合并利润表中单列项目反映。

合并现金流量表应当包括参与合并各方自合并当期期初至合并日的现金流量。

编制合并财务报表时，参与合并各方的内部交易等，应当按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》处理。

### 第三章 非同一控制下的企业合并

**第十条** 参与合并的各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的，为非同一控制下的企业合并。

非同一控制下的企业合并，在购买日取得对其他参与合并企业控制权的一方为购买方，参与合并的其他企业为被购买方。

购买日，是指购买方实际取得对被购买方控制权的日期。

**第十一条** 购买方应当区别下列情况确定合并成本：

（一）一次交换交易实现的企业合并，合并成本为购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值。

（二）通过多次交换交易分步实现的企业合并，合并成本为每一单项交易成本之和。

（三）购买方为进行企业合并发生的各项直接相关费用也应当计入企业合并成本。

（四）在合并合同或协议中对可能影响合并成本的未来事项作出约定的，购买日如果估计未来事项很可能发生并且对合并成本的影响金额能够可靠计量的，购买方应当将其计入合并成本。

**第十二条** 购买方在购买日对作为企业合并对价付出的资产、发生或承担的负债应当按照公允价值计量，公允价值与其账面价值的差额，计入当期损益。

**第十三条** 购买方在购买日应当对合并成本进行分配，按照本准则第十四条的规定确认所取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债。

（一）购买方对合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应当确认为商誉。

初始确认后的商誉，应当以其成本扣除累计减值准备后的金额计量。商誉的减值应当按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》处理。

（二）购买方对合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应当按照下列规定处理：



1. 对取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值以及合并成本的计量进行复核。

2. 经复核后合并成本仍小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的，其差额应当计入当期损益。

**第十四条** 被购买方可辨认净资产公允价值，是指合并中取得的被购买方可辨认资产的公允价值减去负债及或有负债公允价值后的余额。被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债，符合下列条件的，应当单独予以确认：

（一）合并中取得的被购买方除无形资产以外的其他各项资产（不仅限于被购买方原已确认的资产），其所带来的经济利益很可能流入企业且公允价值能够可靠地计量的，应当单独予以确认并按照公允价值计量。

合并中取得的无形资产，其公允价值能够可靠地计量的，应当单独确认为无形资产并按照公允价值计量。

（二）合并中取得的被购买方除或有负债以外的其他各项负债，履行有关的义务很可能导致经济利益流出企业且公允价值能够可靠地计量的，应当单独予以确认并按照公允价值计量。

（三）合并中取得的被购买方或有负债，其公允价值能够可靠地计量的，应当单独确认为负债并按照公允价值计量。或有负债在初始确认后，应当按照下列两者孰高进行后续计量：

1. 按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》应予确认的金额；

2. 初始确认金额减去按照《企业会计准则第 14 号——收入》的原则确认的累计摊销额后的余额。

**第十五条** 企业合并形成母子公司关系的，母公司应当设置备查簿，记录企业合并中取得的子公司各项可辨认资产、负债及或有负债等在购买日的公允价值。编制合并财务报表时，应当以购买日确定的各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值为基础对子公司的财务报表进行调整。

**第十六条** 企业合并发生当期的期末，因合并中取得的各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值或企业合并成本只能暂时确定的，购买方应当以所确定的暂时价值为基础对企业合并进行确认和计量。

购买日后 12 个月内对确认的暂时价值进行调整的，视为在购买日确认和计量。

**第十七条** 企业合并形成母子公司关系的，母公司应当编制购买日的合并资产负债表，因企业合并取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债应当以公允价值列示。母公司的合并成本与取得的子公司可辨认净资产公允价值份额的差额，以按照本准则规定处理的结果列示。

## 第四章 披 露

**第十八条** 企业合并发生当期的期末，合并方应当在附注中披露与同一控制下企业合并有关的下列信息：

（一）参与合并企业的基本情况。

（二）属于同一控制下企业合并的判断依据。

（三）合并日的确定依据。

（四）以支付现金、转让非现金资产以及承担债务作为合并对价的，所支付对价在合并日的账面价值；以发行权益性证券作为合并对价的，合并中发行权益性证券的数量及定价原则，以及参与合并各方交换有表决权股份的比例。

（五）被合并方的资产、负债在上一会计期间资产负债表日及合并日的账面价值；被合并方自合并当期期初至合并日的收入、净利润、现金流量等情况。

（六）合并合同或协议约定将承担被合并方或有负债的情况。

（七）被合并方采用的会计政策与合并方不一致所作调整情况的说明。

（八）合并后已处置或准备处置被合并方资产、负债的账面价值、处置价格等。

**第十九条** 企业合并发生当期的期末，购买方应当在附注中披露与非同一控制下企业合并有关的下列信息：

（一）参与合并企业的基本情况。

（二）购买日的确定依据。

（三）合并成本的构成及其账面价值、公允价值及公允价值的确定方法。

（四）被购买方各项可辨认资产、负债在上一会计期间资产负债表日及购买日的账面价值和公允价值。

（五）合并合同或协议约定将承担被购买方或有负债的情况。

（六）被购买方自购买日起至报告期期末的收入、净利润和现金流量等情况。

（七）商誉的金额及其确定方法。

（八）因合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的份额计入当期损益的金额。

（九）合并后已处置或准备处置被购买方资产、负债的账面价值、处置价格等。

# 企业会计准则第 21 号——租赁

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范租赁的确认、计量和相关信息的列报，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 租赁，是指在一定期间内，出租人将资产的使用权让与承租人以获取对价的合同。

**第三条** 本准则适用于所有租赁，但下列各项除外：

（一）承租人通过许可使用协议取得的电影、录像、剧本、文稿等版权、专利等项目的权利，以出让、划拨或转让方式取得的土地使用权，适用《企业会计准则第 6 号——无形资产》。

（二）出租人授予的知识产权许可，适用《企业会计准则第 14 号——收入》。

勘探或使用矿产、石油、天然气及类似不可再生资源的租赁，承租人承租生物资产，采用建设经营移交等方式参与公共基础设施建设、运营的特许经营权合同，不适用本准则。

## 第二章 租赁的识别、分拆和合并

### 第一节 租赁的识别

**第四条** 在合同开始日，企业应当评估合同是否为租赁或者包含租赁。如果合同中一方让渡了在一定期间内控制一项或多项已识别资产使用的权利以换取对价，则该合同为租赁或者包含租赁。

除非合同条款和条件发生变化，企业无须重新评估合同是否为租赁或者包含租赁。

**第五条** 为确定合同是否让渡了在一定期间内控制已识别资产使用的权利，企业应当评估合同中的客户是否有权获得在使用期间内因使用已识别资产所产生的几乎全部经济利益，并有权在该使用期间主导已识别资产的使用。

**第六条** 已识别资产通常由合同明确指定，也可以在资产可供客户使用时隐性指定。但是，即使合同已对资产进行指定，如果资产的供应方在整个使用期间拥有对该资产的实质性替换权，则该资产不属于已识别资产。

同时符合下列条件时，表明供应方拥有资产的实质性替换权：

（一）资产供应方拥有在整个使用期间替换资产的实际能力；

（二）资产供应方通过行使替换资产的权利将获得经济利益。

企业难以确定供应方是否拥有对该资产的实质性替换权的，应当视为供应方没有对该资产的实质性替换权。

如果资产的某部分产能或其他部分在物理上不可区分，则该部分不属于已识别资产，除非其实质上代表该资产的全部产能，从而使客户获得因使用该资产所产生的几乎全部经济利益。

**第七条** 在评估是否有权获得因使用已识别资产所产生的几乎全部经济利益时，企业应当在约定的客户可使用资产的权利范围内考虑其所产生的经济利益。

**第八条** 存在下列情况之一的，可视为客户有权主导对已识别资产在整个使用期间内的使用：

（一）客户有权在整个使用期间主导已识别资产的使用目的和使用方式。

（二）已识别资产的使用目的和使用方式在使用期开始前已预先确定，并且客户有权在整个使用期间自行或主导他人按照其确定的方式运营该资产，或者客户设计了已识别资产并在设计时已预先确定了该资产在整个使用期间的使用目的和使用方式。

## 第二节 租赁的分拆和合并

**第九条** 合同中同时包含多项单独租赁的，承租人和出租人应当将合同予以分拆，并分别各项单独租赁进行会计处理。

合同中同时包含租赁和非租赁部分的，承租人和出租人应当将租赁和非租赁部分进行分拆，除非企业适用本准则第十二条的规定进行会计处理，租赁部分应当分别按照本准则进行会计处理，非租赁部分应当按照其他适用的企业会计准则进行会计处理。

**第十条** 同时符合下列条件的，使用已识别资产的权利构成合同中的一项单独租赁：

（一）承租人可从单独使用该资产或将其与易于获得的其他资源一起使用中获利；

（二）该资产与合同中的其他资产不存在高度依赖或高度关联关系。

**第十一条** 在分拆合同包含的租赁和非租赁部分时，承租人应当按照各租赁部分单独价格及非租赁部分的单独价格之和的相对比例分摊合同对价，出租人应当根据《企业会计准则第 14 号——收入》关于交易价格分摊的规定分摊合同对价。

**第十二条** 为简化处理，承租人可以按照租赁资产的类别选择是否分拆合同包含的租赁和非租赁部分。承租人选择不分拆的，应当将各租赁部分及与其相关的非租赁部分分别合并为租赁，按照本准则进行会计处理。但是，对于按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》应分拆的嵌入衍生工具，承租人不应将其与租赁部分合并进行会计处理。

**第十三条** 企业与同一交易方或其关联方在同一时间或相近时间订立的两份或多份包含租赁的合同，在符合下列条件之一时，应当合并为一份合同进行会计处理：

（一）该两份或多份合同基于总体商业目的而订立并构成一揽子交易，若不作为整体考虑则无法理解其总体商业目的。

（二）该两份或多份合同中的某份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况。

（三）该两份或多份合同让渡的资产使用权合起来构成一项单独租赁。

### 第三章 承租人的会计处理

#### 第一节 确认和初始计量

**第十四条** 在租赁期开始日，承租人应当对租赁确认使用权资产和租赁负债，应用本准则第三章第三节进行简化处理的短期租赁和低价值资产租赁除外。

使用权资产，是指承租人可在租赁期内使用租赁资产的权利。

租赁期开始日，是指出租人提供租赁资产使其可供承租人使用的起始日期。

**第十五条** 租赁期，是指承租人有权使用租赁资产且不可撤销的期间。

承租人有续租选择权，即有权选择续租该资产，且合理确定将行使该选择权的，租赁期还应当包含续租选择权涵盖的期间。

承租人有终止租赁选择权，即有权选择终止租赁该资产，但合理确定将不会行使该选择权的，租赁期应当包含终止租赁选择权涵盖的期间。

发生承租人可控范围内的重大事件或变化，且影响承租人是否合理确定将行使相应选择权的，承租人应当对其是否合理确定将行使续租选择权、购买选择权或不行使终止租赁选择权进行重新评估。

**第十六条** 使用权资产应当按照成本进行初始计量。该成本包括：

（一）租赁负债的初始计量金额；

（二）在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额，存在租赁激励的，扣除已享受的租赁激励相关金额；

（三）承租人发生的初始直接费用；

（四）承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本。前述成本属于为生产存货而发生的，适用《企业会计准则第1号——存货》。

承租人应当按照《企业会计准则第13号——或有事项》对本条第（四）项所述成本进行确认和计量。

租赁激励，是指出租人为达成租赁向承租人提供的优惠，包括出租人向承租人支付的与租赁有关的款项、出租人为承租人偿付或承担的成本等。

初始直接费用，是指为达成租赁所发生的增量成本。增量成本是指若企业不取得该租赁，则不会发生的成本。

**第十七条** 租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量。

在计算租赁付款额的现值时，承租人应当采用租赁内含利率作为折现率；无法确定租赁内含利率的，应当采用承租人增量借款利率作为折现率。

租赁内含利率，是指使出租人的租赁收款额的现值与未担保余值的现值之和等于租赁资产公允价值与出租人的初始直接费用之和的利率。

承租人增量借款利率，是指承租人在类似经济环境下为获得与使用权资产价值接近的资产，在



类似期间以类似抵押条件借入资金须支付的利率。

**第十八条** 租赁付款额，是指承租人向出租人支付的与在租赁期内使用租赁资产的权利相关的款项，包括：

- （一）固定付款额及实质固定付款额，存在租赁激励的，扣除租赁激励相关金额；
- （二）取决于指数或比率的可变租赁付款额，该款项在初始计量时根据租赁期开始日的指数或比率确定；
- （三）购买选择权的行权价格，前提是承租人合理确定将行使该选择权；
- （四）行使终止租赁选择权需支付的款项，前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权；
- （五）根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项。

实质固定付款额，是指在形式上可能包含变量但实质上无法避免的付款额。

可变租赁付款额，是指承租人为取得在租赁期内使用租赁资产的权利，向出租人支付的因租赁期开始日后的事实或情况发生变化（而非时间推移）而变动的款项。取决于指数或比率的可变租赁付款额包括与消费者价格指数挂钩的款项、与基准利率挂钩的款项和为反映市场租金费率变化而变动的款项等。

**第十九条** 担保余值，是指与出租人无关的一方向出租人提供担保，保证在租赁结束时租赁资产的价值至少为某指定的金额。

未担保余值，是指租赁资产余值中，出租人无法保证能够实现或仅由与出租人有关的一方予以担保的部分。

## 第二节 后续计量

**第二十条** 在租赁期开始日后，承租人应当按照本准则第二十一条、第二十二条、第二十七条及第二十九条的规定，采用成本模式对使用权资产进行后续计量。

**第二十一条** 承租人应当参照《企业会计准则第4号——固定资产》有关折旧规定，对使用权资产计提折旧。

承租人能够合理确定租赁期届满时取得租赁资产所有权的，应当在租赁资产剩余使用寿命内计提折旧。无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权的，应当在租赁期与租赁资产剩余使用寿命两者孰短的期间内计提折旧。

**第二十二条** 承租人应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定，确定使用权资产是否发生减值，并对已识别的减值损失进行会计处理。

**第二十三条** 承租人应当按照固定的周期性利率计算租赁负债在租赁期内各期间的利息费用，并计入当期损益。按照《企业会计准则第17号——借款费用》等其他准则规定应当计入相关资产成本的，从其规定。

该周期性利率，是按照本准则第十七条规定所采用的折现率，或者按照本准则第二十五条、第二十六条和第二十九条规定所采用的修订后的折现率。

**第二十四条** 未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额应当在实际发生时计入当期损益。按照《企业会计准则第1号——存货》等其他准则规定应当计入相关资产成本的，从其规定。

**第二十五条** 在租赁期开始日后，发生下列情形的，承租人应当重新确定租赁付款额，并按变



动后租赁付款额和修订后的折现率计算的现值重新计量租赁负债：

（一）因依据本准则第十五条第四款规定，续租选择权或终止租赁选择权的评估结果发生变化，或者前述选择权的实际行使情况与原评估结果不一致等导致租赁期变化的，应当根据新的租赁期重新确定租赁付款额；

（二）因依据本准则第十五条第四款规定，购买选择权的评估结果发生变化的，应当根据新的评估结果重新确定租赁付款额。

在计算变动后租赁付款额的现值时，承租人应当采用剩余租赁期间的租赁内含利率作为修订后的折现率；无法确定剩余租赁期间的租赁内含利率的，应当采用重估日的承租人增量借款利率作为修订后的折现率。

**第二十六条** 在租赁期开始日后，根据担保余值预计的应付金额发生变动，或者因用于确定租赁付款额的指数或比率变动而导致未来租赁付款额发生变动的，承租人应当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。在这些情形下，承租人采用的折现率不变；但是，租赁付款额的变动源自浮动利率变动的，使用修订后的折现率。

**第二十七条** 承租人在根据本准则第二十五条、第二十六条或因实质固定付款额变动重新计量租赁负债时，应当相应调整使用权资产的账面价值。使用权资产的账面价值已调减至零，但租赁负债仍需进一步调减的，承租人应当将剩余金额计入当期损益。

**第二十八条** 租赁发生变更且同时符合下列条件的，承租人应当将该租赁变更作为一项单独租赁进行会计处理：

- （一）该租赁变更通过增加一项或多项租赁资产的使用权而扩大了租赁范围；
- （二）增加的对价与租赁范围扩大部分的单独价格按该合同情况调整后的金额相当。

租赁变更，是指原合同条款之外的租赁范围、租赁对价、租赁期限的变更，包括增加或终止一项或多项租赁资产的使用权，延长或缩短合同规定的租赁期等。

**第二十九条** 租赁变更未作为一项单独租赁进行会计处理的，在租赁变更生效日，承租人应当按照本准则第九条至第十二条的规定分摊变更后合同的对价，按照本准则第十五条的规定重新确定租赁期，并按照变更后租赁付款额和修订后的折现率计算的现值重新计量租赁负债。

在计算变更后租赁付款额的现值时，承租人应当采用剩余租赁期间的租赁内含利率作为修订后的折现率；无法确定剩余租赁期间的租赁内含利率的，应当采用租赁变更生效日的承租人增量借款利率作为修订后的折现率。租赁变更生效日，是指双方就租赁变更达成一致的日期。

租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短的，承租人应当相应调减使用权资产的账面价值，并将部分终止或完全终止租赁的相关利得或损失计入当期损益。其他租赁变更导致租赁负债重新计量的，承租人应当相应调整使用权资产的账面价值。

### 第三节 短期租赁和低价值资产租赁

**第三十条** 短期租赁，是指在租赁期开始日，租赁期不超过 12 个月的租赁。

包含购买选择权的租赁不属于短期租赁。

**第三十一条** 低价值资产租赁，是指单项租赁资产为全新资产时价值较低的租赁。

低价值资产租赁的判定仅与资产的绝对价值有关，不受承租人规模、性质或其他情况影响。低

价值资产租赁还应当符合本准则第十条的规定。

承租人转租或预期转租租赁资产的，原租赁不属于低价值资产租赁。

**第三十二条** 对于短期租赁和低价值资产租赁，承租人可以选择不确认使用权资产和租赁负债。

作出该选择的，承租人应当将短期租赁和低价值资产租赁的租赁付款额，在租赁期内各个期间按照直线法或其他系统合理的方法计入相关资产成本或当期损益。其他系统合理的方法能够更好地反映承租人的受益模式的，承租人应当采用该方法。

**第三十三条** 对于短期租赁，承租人应当按照租赁资产的类别作出本准则第三十二条所述的会计处理选择。

对于低价值资产租赁，承租人可根据每项租赁的具体情况作出本准则第三十二条所述的会计处理选择。

**第三十四条** 按照本准则第三十二条进行简化处理的短期租赁发生租赁变更或者因租赁变更之外的原因导致租赁期发生变化的，承租人应当将其视为一项新租赁进行会计处理。

## 第四章 出租人的会计处理

### 第一节 出租人的租赁分类

**第三十五条** 出租人应当在租赁开始日将租赁分为融资租赁 and 经营租赁。

租赁开始日，是指租赁合同签署日与租赁各方就主要租赁条款作出承诺日中的较早者。

融资租赁，是指实质上转移了与租赁资产所有权有关的几乎全部风险和报酬的租赁。其所有权最终可能转移，也可能不转移。

经营租赁，是指除融资租赁以外的其他租赁。

在租赁开始日后，出租人无须对租赁的分类进行重新评估，除非发生租赁变更。租赁资产预计使用寿命、预计余值等会计估计变更或发生承租人违约等情况变化的，出租人不对租赁的分类进行重新评估。

**第三十六条** 一项租赁属于融资租赁还是经营租赁取决于交易的实质，而不是合同的形式。如果一项租赁实质上转移了与租赁资产所有权有关的几乎全部风险和报酬，出租人应当将该项租赁分类为融资租赁。

一项租赁存在下列一种或多种情形的，通常分类为融资租赁：

- （一）在租赁期届满时，租赁资产的所有权转移给承租人。
- （二）承租人有购买租赁资产的选择权，所订立的购买价款与预计行使选择权时租赁资产的公允价值相比足够低，因而在租赁开始日就可以合理确定承租人将行使该选择权。
- （三）资产的所有权虽然不转移，但租赁期占租赁资产使用寿命的大部分。
- （四）在租赁开始日，租赁收款额的现值几乎相当于租赁资产的公允价值。
- （五）租赁资产性质特殊，如果不作较大改造，只有承租人才能使用。

一项租赁存在下列一项或多项迹象的，也可能分类为融资租赁：

(一) 若承租人撤销租赁，撤销租赁对出租人造成的损失由承租人承担。

(二) 资产余值的公允价值波动所产生的利得或损失归属于承租人。

(三) 承租人有能力以远低于市场水平的租金继续租赁至下一期间。

**第三十七条** 转租出租人应当基于原租赁产生的使用权资产，而不是原租赁的标的资产，对转租赁进行分类。

但是，原租赁为短期租赁，且转租出租人应用本准则第三十二条对原租赁进行简化处理的，转租出租人应当将该转租赁分类为经营租赁。

## 第二节 出租人对融资租赁的会计处理

**第三十八条** 在租赁期开始日，出租人应当对融资租赁确认应收融资租赁款，并终止确认融资租赁资产。

出租人对应收融资租赁款进行初始计量时，应当以租赁投资净额作为应收融资租赁款的入账价值。

租赁投资净额为未担保余值和租赁期开始日尚未收到的租赁收款额按照租赁内含利率折现的现值之和。

租赁收款额，是指出租人因让渡在租赁期内使用租赁资产的权利而应向承租人收取的款项，包括：

(一) 承租人需支付的固定付款额及实质固定付款额，存在租赁激励的，扣除租赁激励相关金额；

(二) 取决于指数或比率的可变租赁付款额，该款项在初始计量时根据租赁期开始日的指数或比率确定；

(三) 购买选择权的行权价格，前提是合理确定承租人将行使该选择权；

(四) 承租人行使终止租赁选择权需支付的款项，前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权；

(五) 由承租人、与承租人有关的一方以及有经济能力履行担保义务的独立第三方向出租人提供的担保余值。

在转租的情况下，若转租的租赁内含利率无法确定，转租出租人可采用原租赁的折现率（根据与转租有关的初始直接费用进行调整）计量转租投资净额。

**第三十九条** 出租人应当按照固定的周期性利率计算并确认租赁期内各个期间的利息收入。该周期性利率，是按照本准则第三十八条规定所采用的折现率，或者按照本准则第四十四条规定所采用的修订后的折现率。

**第四十条** 出租人应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》的规定，对应收融资租赁款的终止确认和减值进行会计处理。

出租人将应收融资租赁款或其所在的处置组划分为持有待售类别的，应当按照《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》进行会计处理。

**第四十一条** 出租人取得的未纳入租赁投资净额计量的可变租赁付款额应当在实际发生时计入当期损益。

**第四十二条** 生产商或经销商作为出租人的融资租赁，在租赁期开始日，该出租人应当按照租赁资产公允价值与租赁收款额按市场利率折现的现值两者孰低确认收入，并按照租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额结转销售成本。

生产商或经销商出租人为取得融资租赁发生的成本，应当在租赁期开始日计入当期损益。

**第四十三条** 融资租赁发生变更且同时符合下列条件的，出租人应当将该变更作为一项单独租赁进行会计处理：

- （一）该变更通过增加一项或多项租赁资产的使用权而扩大了租赁范围；
- （二）增加的对价与租赁范围扩大部分的单独价格按该合同情况调整后的金额相当。

**第四十四条** 融资租赁的变更未作为一项单独租赁进行会计处理的，出租人应当分别下列情形对变更后的租赁进行处理：

（一）假如变更在租赁开始日生效，该租赁会被分类为经营租赁的，出租人应当自租赁变更生效日开始将其作为一项新租赁进行会计处理，并以租赁变更生效日前的租赁投资净额作为租赁资产的账面价值；

（二）假如变更在租赁开始日生效，该租赁会被分类为融资租赁的，出租人应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》关于修改或重新议定合同的规定进行会计处理。

### 第三节 出租人对经营租赁的会计处理

**第四十五条** 在租赁期内各个期间，出租人应当采用直线法或其他系统合理的方法，将经营租赁的租赁收款额确认为租金收入。其他系统合理的方法能够更好地反映因使用租赁资产所产生经济利益的消耗模式的，出租人应当采用该方法。

**第四十六条** 出租人发生的与经营租赁有关的初始直接费用应当资本化，在租赁期内按照与租金收入确认相同的基础进行分摊，分期计入当期损益。

**第四十七条** 对于经营租赁资产中的固定资产，出租人应当采用类似资产的折旧政策计提折旧；对于其他经营租赁资产，应当根据该资产适用的企业会计准则，采用系统合理的方法进行摊销。

出租人应当按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定，确定经营租赁资产是否发生减值，并进行相应会计处理。

**第四十八条** 出租人取得的与经营租赁有关的未计入租赁收款额的可变租赁付款额，应当在实际发生时计入当期损益。

**第四十九条** 经营租赁发生变更的，出租人应当自变更生效日起将其作为一项新租赁进行会计处理，与变更前租赁有关的预收或应收租赁收款额应当视为新租赁的收款额。

## 第五章 售后租回交易

**第五十条** 承租人和出租人应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》的规定，评估确定售后租回交易中的资产转让是否属于销售。

**第五十一条** 售后租回交易中的资产转让属于销售的，承租人应当按原资产账面价值中与租回



获得的使用权有关的部分，计量售后租回所形成的使用权资产，并仅就转让至出租人的权利确认相关利得或损失；出租人应当根据其他适用的企业会计准则对资产购买进行会计处理，并根据本准则对资产出租进行会计处理。

如果销售对价的公允价值与资产的公允价值不同，或者出租人未按市场价格收取租金，则企业应当将销售对价低于市场价格的款项作为预付租金进行会计处理，将高于市场价格的款项作为出租人向承租人提供的额外融资进行会计处理；同时，承租人按照公允价值调整相关销售利得或损失，出租人按市场价格调整租金收入。

在进行上述调整时，企业应当基于以下两者中更易于确定的项目：销售对价的公允价值与资产公允价值之间的差额、租赁合同中付款额的现值与按租赁市价计算的付款额现值之间的差额。

**第五十二条** 售后租回交易中的资产转让不属于销售的，承租人应当继续确认被转让资产，同时确认一项与转让收入等额的金融负债，并按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》对该金融负债进行会计处理；出租人不确认被转让资产，但应当确认一项与转让收入等额的金融资产，并按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》对该金融资产进行会计处理。

## 第六章 列 报

### 第一节 承租人的列报

**第五十三条** 承租人应当在资产负债表中单独列示使用权资产和租赁负债。其中，租赁负债通常分别非流动负债和一年内到期的非流动负债列示。

在利润表中，承租人应当分别列示租赁负债的利息费用与使用权资产的折旧费用。租赁负债的利息费用在财务费用项目列示。

在现金流量表中，偿还租赁负债本金和利息所支付的现金应当计入筹资活动现金流出，支付的按本准则第三十二条简化处理的短期租赁付款额和低价值资产租赁付款额以及未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额应当计入经营活动现金流出。

**第五十四条** 承租人应当在附注中披露与租赁有关的下列信息：

- （一）各类使用权资产的期初余额、本期增加额、期末余额以及累计折旧额和减值金额；
- （二）租赁负债的利息费用；
- （三）计入当期损益的按本准则第三十二条简化处理的短期租赁费用和低价值资产租赁费用；
- （四）未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额；
- （五）转租使用权资产取得的收入；
- （六）与租赁相关的总现金流出；
- （七）售后租回交易产生的相关损益；
- （八）其他按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》应当披露的有关租赁负债的信息。

承租人应用本准则第三十二条对短期租赁和低价值资产租赁进行简化处理的，应当披露这一事实。

**第五十五条** 承租人应当根据理解财务报表的需要，披露有关租赁活动的其他定性和定量信

息。此类信息包括：

- （一）租赁活动的性质，如对租赁活动基本情况的描述；
- （二）未纳入租赁负债计量的未来潜在现金流出；
- （三）租赁导致的限制或承诺；
- （四）售后租回交易除第五十四条第（七）项之外的其他信息；
- （五）其他相关信息。

## 第二节 出租人的列报

**第五十六条** 出租人应当根据资产的性质，在资产负债表中列示经营租赁资产。

**第五十七条** 出租人应当在附注中披露与融资租赁有关的下列信息：

（一）销售损益、租赁投资净额的融资收益以及与未纳入租赁投资净额的可变租赁付款额相关的收入；

（二）资产负债表日后连续五个会计年度每年将收到的未折现租赁收款额，以及剩余年度将收到的未折现租赁收款额总额；

（三）未折现租赁收款额与租赁投资净额的调节表。

**第五十八条** 出租人应当在附注中披露与经营租赁有关的下列信息：

（一）租赁收入，并单独披露与未计入租赁收款额的可变租赁付款额相关的收入；

（二）将经营租赁固定资产与出租人持有自用的固定资产分开，并按经营租赁固定资产的类别提供《企业会计准则第4号——固定资产》要求披露的信息；

（三）资产负债表日后连续五个会计年度每年将收到的未折现租赁收款额，以及剩余年度将收到的未折现租赁收款额总额。

**第五十九条** 出租人应当根据理解财务报表的需要，披露有关租赁活动的其他定性和定量信息。此类信息包括：

- （一）租赁活动的性质，如对租赁活动基本情况的描述；
- （二）对其在租赁资产中保留的权利进行风险管理的情况；
- （三）其他相关信息。

## 第七章 衔接规定

**第六十条** 对于首次执行日前已存在的合同，企业在首次执行日可以选择不重新评估其是否为租赁或者包含租赁。选择不重新评估的，企业应当在财务报表附注中披露这一事实，并一致应用于前述所有合同。

**第六十一条** 承租人应当选择下列方法之一对租赁进行衔接会计处理，并一致应用于其作为承租人的所有租赁：

（一）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》的规定采用追溯调整法处理。

（二）根据首次执行本准则的累积影响数，调整首次执行本准则当年年初留存收益及财务报表



其他相关项目金额，不调整可比期间信息。采用该方法时，应当按照下列规定进行衔接处理：

1. 对于首次执行日前的融资租赁，承租人在首次执行日应当按照融资租入资产和应付融资租赁款的原账面价值，分别计量使用权资产和租赁负债。

2. 对于首次执行日前的经营租赁，承租人在首次执行日应当根据剩余租赁付款额按首次执行日承租人增量借款利率折现的现值计量租赁负债，并根据每项租赁选择按照下列两者之一计量使用权资产：

(1) 假设自租赁期开始日即采用本准则的账面价值（采用首次执行日的承租人增量借款利率作为折现率）；

(2) 与租赁负债相等的金额，并根据预付租金进行必要调整。

3. 在首次执行日，承租人应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定，对使用权资产进行减值测试并进行相应会计处理。

**第六十二条** 首次执行日前的经营租赁中，租赁资产属于低价值资产且根据本准则第三十二条的规定选择不确认使用权资产和租赁负债的，承租人无须对该经营租赁按照衔接规定进行调整，应当自首次执行日起按照本准则进行会计处理。

**第六十三条** 承租人采用本准则第六十一条第（二）项进行衔接会计处理时，对于首次执行日前的经营租赁，可根据每项租赁采用下列一项或多项简化处理：

1. 将于首次执行日后12个月内完成的租赁，可作为短期租赁处理。

2. 计量租赁负债时，具有相似特征的租赁可采用同一折现率；使用权资产的计量可不包含初始直接费用。

3. 存在续租选择权或终止租赁选择权的，承租人可根据首次执行日前选择权的实际行使及其他最新情况确定租赁期，无须对首次执行日前各期间是否合理确定行使续租选择权或终止租赁选择权进行估计。

4. 作为使用权资产减值测试的替代，承租人可根据《企业会计准则第13号——或有事项》评估包含租赁的合同在首次执行日前是否为亏损合同，并根据首次执行日前计入资产负债表的亏损准备金额调整使用权资产。

5. 首次执行本准则当年年初之前发生租赁变更的，承租人无须按照本准则第二十八条、第二十九条的规定对租赁变更进行追溯调整，而是根据租赁变更的最终安排，按照本准则进行会计处理。

**第六十四条** 承租人采用本准则第六十三条规定的简化处理方法的，应当在财务报表附注中披露所采用的简化处理方法以及在合理可能的范围内对采用每项简化处理方法的估计影响所作的定性分析。

**第六十五条** 对于首次执行日前划分为经营租赁且在首次执行日后仍存续的转租赁，转租出租人在首次执行日应当基于原租赁和转租赁的剩余合同期限和条款进行重新评估，并按照本准则的规定进行分类。按照本准则重分类为融资租赁的，应当将其作为一项新的融资租赁进行会计处理。

除前款所述情形外，出租人无须对其作为出租人的租赁按照衔接规定进行调整，而应当自首次执行日起按照本准则进行会计处理。

**第六十六条** 对于首次执行日前已存在的售后租回交易，企业在首次执行日不重新评估资产转让是否符合《企业会计准则第14号——收入》作为销售进行会计处理的规定。

对于首次执行日前应当作为销售和融资租赁进行会计处理的售后租回交易，卖方（承租人）应当按照与首次执行日存在的其他融资租赁相同的方法对租回进行会计处理，并继续在租赁期内摊销相关递延收益或损失。

对于首次执行日前应当作为销售和经营租赁进行会计处理的售后租回交易，卖方（承租人）应当按照与首次执行日存在的其他经营租赁相同的方法对租回进行会计处理，并根据首次执行日前计入资产负债表的相关递延收益或损失调整使用权资产。

**第六十七条** 承租人选择按照本准则第六十一条第（二）项规定对租赁进行衔接会计处理的，还应当在首次执行日披露以下信息：

（一）首次执行日计入资产负债表的租赁负债所采用的承租人增量借款利率的加权平均值；

（二）首次执行日前一年度报告期末披露的重大经营租赁的尚未支付的最低租赁付款额按首次执行日承租人增量借款利率折现的现值，与计入首次执行日资产负债表的租赁负债的差额。

## 第八章 附 则

**第六十八条** 本准则自 2019 年 1 月 1 日起施行。

# 企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量

---

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范金融工具的确认和计量，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 金融工具，是指形成一方的金融资产并形成其他方的金融负债或权益工具的合同。

**第三条** 金融资产，是指企业持有的现金、其他方的权益工具以及符合下列条件之一的资产：

（一）从其他方收取现金或其他金融资产的权利。

（二）在潜在有利条件下，与其他方交换金融资产或金融负债的合同权利。

（三）将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的非衍生工具合同，且企业根据该合同将收到可变数量的自身权益工具。

（四）将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的衍生工具合同，但以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产的衍生工具合同除外。其中，企业自身权益工具不包括应当按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》分类为权益工具的可回售工具或发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具，也不包括本身就要求在未来收取或交付企业自身权益工具的合同。

**第四条** 金融负债，是指企业符合下列条件之一的负债：

（一）向其他方交付现金或其他金融资产的权利。

（二）在潜在不利条件下，与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务。

（三）将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的非衍生工具合同，且企业根据该合同将交付可变数量的自身权益工具。

（四）将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的衍生工具合同，但以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产的衍生工具合同除外。企业对全部现有同类别非衍生自身权益工具的持有方同比例发行配股权、期权或认股权证，使之有权按比例以固定金额的任何货币换取固定数量的该企业自身权益工具的，该类配股权、期权或认股权证应当分类为权益工具。其中，企业自身权益工具不包括应当按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》分类为权益工具的可回售工具或发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具，也不包括本身就要求在未来收取或交付企业自身权益工具的合同。

**第五条** 衍生工具，是指属于本准则范围并同时具备下列特征的金融工具或其他合同：

（一）其价值随特定利率、金融工具价格、商品价格、汇率、价格指数、费率指数、信用等级、

信用指数或其他变量的变动而变动，变量为非金融变量的，该变量不应与合同的任何一方存在特定关系。

（二）不要求初始净投资，或者与对市场因素变化预期有类似反应的其他合同相比，要求较少的初始净投资。

（三）在未来某一日期结算。

常见的衍生工具包括远期合同、期货合同、互换合同和期权合同等。

**第六条** 除下列各项外，本准则适用于所有企业各种类型的金融工具：

（一）由《企业会计准则第2号——长期股权投资》规范的对子公司、合营企业和联营企业的投资，适用《企业会计准则第2号——长期股权投资》，但是企业根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》对上述投资按照本准则相关规定进行会计处理的，适用本准则。企业持有的与在子公司、合营企业或联营企业中的权益相联系的衍生工具，适用本准则；该衍生工具符合《企业会计准则第37号——金融工具列报》规定的权益工具定义的，适用《企业会计准则第37号——金融工具列报》。

（二）由《企业会计准则第9号——职工薪酬》规范的职工薪酬计划形成的企业的权利和义务，适用《企业会计准则第9号——职工薪酬》。

（三）由《企业会计准则第11号——股份支付》规范的股份支付，适用《企业会计准则第11号——股份支付》。但是，股份支付中属于本准则第八条范围的买入或卖出非金融项目的合同，适用本准则。

（四）由《企业会计准则第12号——债务重组》规范的债务重组，适用《企业会计准则第12号——债务重组》。

（五）因清偿按照《企业会计准则第13号——或有事项》所确认的预计负债而获得补偿的权利，适用《企业会计准则第13号——或有事项》。

（六）由《企业会计准则第14号——收入》规范的属于金融工具的合同权利和义务，适用《企业会计准则第14号——收入》，但该准则要求在确认和计量相关合同权利的减值损失和利得时应当按照本准则规定进行会计处理的，适用本准则有关减值的规定。

（七）购买方（或合并方）与出售方之间签订的，将在未来购买日（或合并日）形成《企业会计准则第20号——企业合并》规范的企业合并并且其期限不超过企业合并获得批准并完成交易所必须的合理期限的远期合同，不适用本准则。

（八）由《企业会计准则第21号——租赁》规范的租赁的权利和义务，适用《企业会计准则第21号——租赁》。但是，租赁应收款的减值、终止确认，租赁应付款的终止确认，以及租赁中嵌入的衍生工具，适用本准则。

（九）金融资产转移，适用《企业会计准则第23号——金融资产转移》。

（十）套期会计，适用《企业会计准则第24号——套期会计》。

（十一）由保险合同相关会计准则规范的保险合同所产生的权利和义务，适用保险合同相关会计准则。因具有相机分红特征而由保险合同相关会计准则规范的合同所产生的权利和义务，适用保险合同相关会计准则。但对于嵌入保险合同的衍生工具，该嵌入衍生工具本身不是保险合同的，适用本准则。

对于财务担保合同，发行方之前明确表明将此类合同视作保险合同，并且已按照保险合同相关会计准则进行会计处理的，可以选择适用本准则或保险合同相关会计准则。该选择可以基于单项合同，但选择一经作出，不得撤销。否则，相关财务担保合同适用本准则。

财务担保合同，是指当特定债务人到期不能按照最初或修改后的债务工具条款偿付债务时，要求发行方向蒙受损失的合同持有人赔付特定金额的合同。

（十二）企业发行的按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》规定应当分类为权益工具的金融工具，适用《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》。

#### **第七条** 本准则适用于下列贷款承诺：

（一）企业指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的贷款承诺。如果按照以往惯例，企业在贷款承诺产生后不久即出售其所产生资产，则同一类别的所有贷款承诺均应当适用本准则。

（二）能够以现金或者通过交付或发行其他金融工具净额结算的贷款承诺。此类贷款承诺属于衍生工具。企业不得仅仅因为相关贷款将分期拨付（如按工程进度分期拨付的按揭建造贷款）而将该贷款承诺视为以净额结算。

（三）以低于市场利率贷款的贷款承诺。

所有贷款承诺均适用本准则关于终止确认的规定。企业作为贷款承诺发行方的，还适用本准则关于减值的规定。

贷款承诺，是指按照预先规定的条款和条件提供信用的确定性承诺。

**第八条** 对于能够以现金或其他金融工具净额结算，或者通过交换金融工具结算的买入或卖出非金融项目的合同，除了企业按照预定的购买、销售或使用要求签订并持有旨在收取或交付非金融项目的合同适用其他相关会计准则外，企业应当将该合同视同金融工具，适用本准则。

对于能够以现金或其他金融工具净额结算，或者通过交换金融工具结算的买入或卖出非金融项目的合同，即使企业按照预定的购买、销售或使用要求签订并持有旨在收取或交付非金融项目的合同的，企业也可以将该合同指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债。企业只能在合同开始时作出该指定，并且必须能够通过该指定消除或显著减少会计错配。该指定一经作出，不得撤销。

会计错配，是指当企业以不同的会计确认方法和计量属性，对在经济上相关的资产和负债进行确认或计量而产生利得或损失时，可能导致的会计确认和计量上的不一致。

## **第二章 金融工具的确认和终止确认**

**第九条** 企业成为金融工具合同的一方时，应当确认一项金融资产或金融负债。

**第十条** 对于以常规方式购买或出售金融资产的，企业应当在交易日确认将收到的资产和为此将承担的负债，或者在交易日终止确认已出售的资产，同时确认处置利得或损失以及应向买方收取的应收款项。

以常规方式购买或出售金融资产，是指企业按照合同规定购买或出售金融资产，并且该合同条款规定，企业应当根据通常由法规或市场惯例所确定的时间安排来交付金融资产。



**第十一条** 金融资产满足下列条件之一的，应当终止确认：

（一）收取该金融资产现金流量的合同权利终止。

（二）该金融资产已转移，且该转移满足《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》关于金融资产终止确认的规定。

本准则所称金融资产或金融负债终止确认，是指企业将之前确认的金融资产或金融负债从其资产负债表中予以转出。

**第十二条** 金融负债（或其一部分）的现时义务已经解除的，企业应当终止确认该金融负债（或该部分金融负债）。

**第十三条** 企业（借入方）与借出方之间签订协议，以承担新金融负债方式替换原金融负债，且新金融负债与原金融负债的合同条款实质上不同的，企业应当终止确认原金融负债，同时确认一项新金融负债。

企业对原金融负债（或其一部分）的合同条款作出实质性修改的，应当终止确认原金融负债，同时按照修改后的条款确认一项新金融负债。

**第十四条** 金融负债（或其一部分）终止确认的，企业应当将其账面价值与支付的对价（包括转出的非现金资产或承担的负债）之间的差额，计入当期损益。

**第十五条** 企业回购金融负债一部分的，应当按照继续确认部分和终止确认部分在回购日各自的公允价值占整体公允价值的比例，对该金融负债整体的账面价值进行分配。分配给终止确认部分的账面价值与支付的对价（包括转出的非现金资产或承担的负债）之间的差额，应当计入当期损益。

### 第三章 金融资产的分类

**第十六条** 企业应当根据其管理金融资产的业务模式和金融资产的合同现金流量特征，将金融资产划分为以下三类：

（一）以摊余成本计量的金融资产。

（二）以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

（三）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

企业管理金融资产的业务模式，是指企业如何管理其金融资产以产生现金流量。业务模式决定企业所管理金融资产现金流量的来源是收取合同现金流量、出售金融资产还是两者兼有。企业管理金融资产的业务模式，应当以企业关键管理人员决定的对金融资产进行管理的特定业务目标为基础确定。企业确定管理金融资产的业务模式，应当以客观事实为依据，不得以按照合理预期不会发生的情形为基础确定。

金融资产的合同现金流量特征，是指金融工具合同约定的、反映相关金融资产经济特征的现金流量属性。企业分类为本准则第十七条和第十八条规范的金融资产，其合同现金流量特征，应当与基本借贷安排相一致。即相关金融资产在特定日期产生的合同现金流量仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付，其中，本金是指金融资产在初始确认时的公允价值，本金金额可能因提前还款等原因在金融资产的存续期内发生变动；利息包括对货币时间价值、与特定时期未偿付本金



金额相关的信用风险，以及其他基本借贷风险、成本和利润的对价。其中，货币时间价值是利息要素中仅因为时间流逝而提供对价的部分，不包括为所持有金融资产的其他风险或成本提供的对价，但货币时间价值要素有时可能存在修正。在货币时间价值要素存在修正的情况下，企业应当对相关修正进行评估，以确定其是否满足上述合同现金流量特征的要求。此外，金融资产包含可能导致其合同现金流量的时间分布或金额发生变更的合同条款（如包含提前还款特征）的，企业应当对相关条款进行评估（如评估提前还款特征的公允价值是否非常小），以确定其是否满足上述合同现金流量特征的要求。

**第十七条** 金融资产同时符合下列条件的，应当分类为以摊余成本计量的金融资产：

（一）企业管理该金融资产的业务模式是以收取合同现金流量为目标。

（二）该金融资产的合同条款规定，在特定日期产生的现金流量，仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付。

**第十八条** 金融资产同时符合下列条件的，应当分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产：

（一）企业管理该金融资产的业务模式既以收取合同现金流量为目标又以出售该金融资产为目标。

（二）该金融资产的合同条款规定，在特定日期产生的现金流量，仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付。

**第十九条** 按照本准则第十七条分类为以摊余成本计量的金融资产和按照本准则第十八条分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产之外的金融资产，企业应当将其分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

在初始确认时，企业可以将非交易性权益工具投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，并按照本准则第六十五条规定确认股利收入。该指定一经作出，不得撤销。企业在非同一控制下的企业合并中确认的或有对价构成金融资产的，该金融资产应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，不得指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

金融资产或金融负债满足下列条件之一的，表明企业持有该金融资产或承担该金融负债的目的是交易性的：

（一）取得相关金融资产或承担相关金融负债的目的，主要是为了近期出售或回购。

（二）相关金融资产或金融负债在初始确认时属于集中管理的可辨认金融工具组合的一部分，且有客观证据表明近期实际存在短期获利模式。

（三）相关金融资产或金融负债属于衍生工具。但符合财务担保合同定义的衍生工具以及被指定为有效套期工具的衍生工具除外。

**第二十条** 在初始确认时，如果能够消除或显著减少会计错配，企业可以将金融资产指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。该指定一经作出，不得撤销。

## 第四章 金融负债的分类

**第二十一条** 除下列各项外，企业应当将金融负债分类为以摊余成本计量的金融负债：

（一）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，包括交易性金融负债（含属于金融负债的衍生工具）和指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。

（二）金融资产转移不符合终止确认条件或继续涉入被转移金融资产所形成的金融负债。对此类金融负债，企业应当按照《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》相关规定进行计量。

（三）不属于本条（一）或（二）情形的财务担保合同，以及不属于本条（一）情形的以低于市场利率贷款的贷款承诺。企业作为此类金融负债发行方的，应当在初始确认后按照依据本准则第八章所确定的损失准备金额以及初始确认金额扣除依据《企业会计准则第 14 号——收入》相关规定所确定的累计摊销额后的余额孰高进行计量。

在非同一控制下的企业合并中，企业作为购买方确认的或有对价形成金融负债的，该金融负债应当按照以公允价值计量且其变动计入当期损益进行会计处理。

**第二十二条** 在初始确认时，为了提供更相关的会计信息，企业可以将金融负债指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，但该指定应当满足下列条件之一：

（一）能够消除或显著减少会计错配。

（二）根据正式书面文件载明的企业风险管理或投资策略，以公允价值为基础对金融负债组合或金融资产和金融负债组合进行管理和业绩评价，并在企业内部以此为基础向关键管理人员报告。

该指定一经作出，不得撤销。

## 第五章 嵌入衍生工具

**第二十三条** 嵌入衍生工具，是指嵌入到非衍生工具（即主合同）中的衍生工具。嵌入衍生工具与主合同构成混合合同。该嵌入衍生工具对混合合同的现金流量产生影响的方式，应当与单独存在的衍生工具类似，且该混合合同的全部或部分现金流量随特定利率、金融工具价格、商品价格、汇率、价格指数、费率指数、信用等级、信用指数或其他变量变动而变动，变量为非金融变量的，该变量不应与合同的任何一方存在特定关系。

衍生工具如果附属于一项金融工具但根据合同规定可以独立于该金融工具进行转让，或者具有与该金融工具不同的交易对手方，则该衍生工具不是嵌入衍生工具，应当作为一项单独存在的衍生工具处理。

**第二十四条** 混合合同包含的主合同属于本准则规范的资产的，企业不应从该混合合同中分拆嵌入衍生工具，而应当将该混合合同作为一个整体适用本准则关于金融资产分类的相关规定。

**第二十五条** 混合合同包含的主合同不属于本准则规范的资产，且同时符合下列条件的，企业应当从混合合同中分拆嵌入衍生工具，将其作为单独存在的衍生工具处理：

（一）嵌入衍生工具的经济特征和风险与主合同的经济特征和风险不紧密相关。

（二）与嵌入衍生工具具有相同条款的单独工具符合衍生工具的定义。

（三）该混合合同不是以公允价值计量且其变动计入当期损益进行会计处理。

嵌入衍生工具从混合合同中分拆的，企业应当按照适用的会计准则规定，对混合合同的主合同进行会计处理。企业无法根据嵌入衍生工具的条款和条件对嵌入衍生工具的公允价值进行可靠计量的，该嵌入衍生工具的公允价值应当根据混合合同公允价值和主合同公允价值之间的差额确定。使

用了上述方法后，该嵌入衍生工具在取得日或后续资产负债表日的公允价值仍然无法单独计量的，企业应当将该混合合同整体指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融工具。

**第二十六条** 混合合同包含一项或多项嵌入衍生工具，且其主合同不属于本准则规范的资产的，企业可以将其整体指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融工具。但下列情况除外：

（一）嵌入衍生工具不会对混合合同的现金流量产生重大改变。

（二）在初次确定类似的混合合同是否需要分拆时，几乎不需分析就能明确其包含的嵌入衍生工具不应分拆。如嵌入贷款的提前还款权，允许持有人以接近摊余成本的金额提前偿还贷款，该提前还款权不需要分拆。

## 第六章 金融工具的重分类

**第二十七条** 企业改变其管理金融资产的业务模式时，应当按照本准则的规定对所有受影响的相关金融资产进行重分类。

企业对所有金融负债均不得进行重分类。

**第二十八条** 企业发生下列情况的，不属于金融资产或金融负债的重分类：

（一）按照《企业会计准则第24号——套期会计》相关规定，某金融工具以前被指定并成为现金流量套期或境外经营净投资套期中的有效套期工具，但目前已不再满足运用该套期会计方法的条件。

（二）按照《企业会计准则第24号——套期会计》相关规定，某金融工具被指定并成为现金流量套期或境外经营净投资套期中的有效套期工具。

（三）按照《企业会计准则第24号——套期会计》相关规定，运用信用风险敞口公允价值选择权所引起的计量变动。

**第二十九条** 企业对金融资产进行重分类，应当自重分类日起采用未来适用法进行相关会计处理，不得对以前已经确认的利得、损失（包括减值损失或利得）或利息进行追溯调整。

重分类日，是指导致企业对金融资产进行重分类的业务模式发生变更后的首个报告期间的第一天。

**第三十条** 企业将一项以摊余成本计量的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的，应当按照该资产在重分类日的公允价值进行计量。原账面价值与公允价值之间的差额计入当期损益。

企业将一项以摊余成本计量的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，应当按照该金融资产在重分类日的公允价值进行计量。原账面价值与公允价值之间的差额计入其他综合收益。该金融资产重分类不影响其实际利率和预期信用损失的计量。

**第三十一条** 企业将一项以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产重分类为以摊余成本计量的金融资产的，应当将之前计入其他综合收益的累计利得或损失转出，调整该金融资产在重分类日的公允价值，并以调整后的金额作为新的账面价值，即视同该金融资产一直以摊余成本计量。该金融资产重分类不影响其实际利率和预期信用损失的计量。

企业将一项以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的，应当继续以公允价值计量该金融资产。同时，企业应当将之前计入其他综合收益的累计利得或损失从其他综合收益转入当期损益。

**第三十二条** 企业将一项以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产重分类为以摊余成本计量的金融资产的，应当以其在重分类日的公允价值作为新的账面余额。

企业将一项以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，应当继续以公允价值计量该金融资产。

按照本条规定对金融资产重分类进行处理的，企业应当根据该金融资产在重分类日的公允价值确定其实际利率。同时，企业应当自重分类日起对该金融资产适用本准则关于金融资产减值的相关规定，并将重分类日视为初始确认日。

## 第七章 金融工具的计量

**第三十三条** 企业初始确认金融资产或金融负债，应当按照公允价值计量。对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和金融负债，相关交易费用应当直接计入当期损益；对于其他类别的金融资产或金融负债，相关交易费用应当计入初始确认金额。但是，企业初始确认的应收账款未包含《企业会计准则第14号——收入》所定义的重大融资成分或根据《企业会计准则第14号——收入》规定不考虑不超过一年的合同中的融资成分的，应当按照该准则定义的交易价格进行初始计量。

交易费用，是指可直接归属于购买、发行或处置金融工具的增量费用。增量费用是指企业没有发生购买、发行或处置相关金融工具的情形就不会发生的费用，包括支付给代理机构、咨询公司、券商、证券交易所、政府有关部门等的手续费、佣金、相关税费以及其他必要支出，不包括债券溢价、折价、融资费用、内部管理成本和持有成本等与交易不直接相关的费用。

**第三十四条** 企业应当根据《企业会计准则第39号——公允价值计量》的规定，确定金融资产和金融负债在初始确认时的公允价值。公允价值通常为相关金融资产或金融负债的交易价格。金融资产或金融负债公允价值与交易价格存在差异的，企业应当区别下列情况进行处理：

（一）在初始确认时，金融资产或金融负债的公允价值依据相同资产或负债在活跃市场上的报价或者以仅使用可观察市场数据的估值技术确定的，企业应当将该公允价值与交易价格之间的差额确认为一项利得或损失。

（二）在初始确认时，金融资产或金融负债的公允价值以其他方式确定的，企业应当将该公允价值与交易价格之间的差额递延。初始确认后，企业应当根据某一因素在相应会计期间的变动程度将该递延差额确认为相应会计期间的利得或损失。该因素应当仅限于市场参与者对该金融工具定价时将予考虑的因素，包括时间等。

**第三十五条** 初始确认后，企业应当对不同类别的金融资产，分别以摊余成本、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益或以公允价值计量且其变动计入当期损益进行后续计量。

**第三十六条** 初始确认后，企业应当对不同类别的金融负债，分别以摊余成本、以公允价值计量且其变动计入当期损益或以本准则第二十一条规定的其他适当方法进行后续计量。



**第三十七条** 金融资产或金融负债被指定为被套期项目的，企业应当根据《企业会计准则第24号——套期会计》规定进行后续计量。

**第三十八条** 金融资产或金融负债的摊余成本，应当以该金融资产或金融负债的初始确认金额经下列调整后的结果确定：

（一）扣除已偿还的本金。

（二）加上或减去采用实际利率法将该初始确认金额与到期日金额之间的差额进行摊销形成的累计摊销额。

（三）扣除累计计提的损失准备（仅适用于金融资产）。

实际利率法，是指计算金融资产或金融负债的摊余成本以及将利息收入或利息费用分摊计入各会计期间的方法。

实际利率，是指将金融资产或金融负债在预计存续期的估计未来现金流量，折现为该金融资产账面余额或该金融负债摊余成本所使用的利率。在确定实际利率时，应当在考虑金融资产或金融负债所有合同条款（如提前还款、展期、看涨期权或其他类似期权等）的基础上估计预期现金流量，但不应当考虑预期信用损失。

**第三十九条** 企业应当按照实际利率法确认利息收入。利息收入应当根据金融资产账面余额乘以实际利率计算确定，但下列情况除外：

（一）对于购入或源生的已发生信用减值的金融资产，企业应当自初始确认起，按照该金融资产的摊余成本和经信用调整的实际利率计算确定其利息收入。

（二）对于购入或源生的未发生信用减值、但在后续期间成为已发生信用减值的金融资产，企业应当在后续期间，按照该金融资产的摊余成本和实际利率计算确定其利息收入。企业按照上述规定对金融资产的摊余成本运用实际利率法计算利息收入的，若该金融工具在后续期间因其信用风险有所改善而不再存在信用减值，并且这一改善在客观上可与应用上述规定之后发生的某一事件相联系（如债务人的信用评级被上调），企业应当转按实际利率乘以该金融资产账面余额来计算确定利息收入。

经信用调整的实际利率，是指将购入或源生的已发生信用减值的金融资产在预计存续期的估计未来现金流量，折现为该金融资产摊余成本的利率。在确定经信用调整的实际利率时，应当在考虑金融资产的所有合同条款（例如提前还款、展期、看涨期权或其他类似期权等）以及初始预期信用损失的基础上估计预期现金流量。

**第四十条** 当对金融资产预期未来现金流量具有不利影响的一项或多项事件发生时，该金融资产成为已发生信用减值的金融资产。金融资产已发生信用减值的证据包括下列可观察信息：

（一）发行方或债务人发生重大财务困难；

（二）债务人违反合同，如偿付利息或本金违约、逾期等；

（三）债权人出于与债务人财务困难有关的经济或合同考虑，给予债务人在任何其他情况下都不会作出的让步；

（四）债务人很可能破产或进行其他财务重组；

（五）发行方或债务人财务困难导致该金融资产的活跃市场消失；

（六）以大幅折扣购买或源生一项金融资产，该折扣反映了发生信用损失的事实。

金融资产发生信用减值，有可能是多个事件的共同作用所致，未必是可单独识别的事件所致。

**第四十一条** 合同各方之间支付或收取的、属于实际利率或经信用调整的实际利率组成部分的各项费用、交易费用及溢价或折价等，应当在确定实际利率或经信用调整的实际利率时予以考虑。

企业通常能够可靠估计金融工具（或一组类似金融工具）的现金流量和预计存续期。在极少数情况下，金融工具（或一组金融工具）的估计未来现金流量或预计存续期无法可靠估计的，企业在计算确定其实际利率（或经信用调整的实际利率）时，应当基于该金融工具在整个合同期内的合同现金流量。

**第四十二条** 企业与交易对手方修改或重新议定合同，未导致金融资产终止确认，但导致合同现金流量发生变化的，应当重新计算该金融资产的账面余额，并将相关利得或损失计入当期损益。重新计算的该金融资产的账面余额，应当根据将重新议定或修改的合同现金流量按金融资产的原实际利率（或者购买或源生的已发生信用减值的金融资产的经信用调整的实际利率）或按《企业会计准则第24号——套期会计》第二十三条规定的重新计算的利率（如适用）折现的现值确定。对于修改或重新议定合同所产生的所有成本或费用，企业应当调整修改后的金融资产账面价值，并在修改后金融资产的剩余期限内进行摊销。

**第四十三条** 企业不再合理预期金融资产合同现金流量能够全部或部分收回的，应当直接减记该金融资产的账面余额。这种减记构成相关金融资产的终止确认。

**第四十四条** 企业对权益工具的投资和与此类投资相联系的合同应当以公允价值计量。但在有限情况下，如果用以确定公允价值的近期信息不足，或者公允价值的可能估计金额分布范围很广，而成本代表了该范围内对公允价值的最佳估计的，该成本可代表其在该分布范围内对公允价值的恰当估计。

企业应当利用初始确认后获得的关于被投资方业绩和经营的所有信息，判断成本能否代表公允价值。存在下列情形（包括但不限于）之一的，可能表明成本不代表相关金融资产的公允价值，企业应当对其公允价值进行估值：

- （一）与预算、计划或阶段性目标相比，被投资方业绩发生重大变化。
- （二）对被投资方技术产品实现阶段性目标的预期发生变化。
- （三）被投资方的权益、产品或潜在产品的市场发生重大变化。
- （四）全球经济或被投资方经营所处的经济环境发生重大变化。
- （五）被投资方可比企业的业绩或整体市场所显示的估值结果发生重大变化。
- （六）被投资方的内部问题，如欺诈、商业纠纷、诉讼、管理或战略变化。
- （七）被投资方权益发生了外部交易并有客观证据，包括发行新股等被投资方发生的交易和第三方之间转让被投资方权益工具的交易等。

**第四十五条** 权益工具投资或合同存在报价的，企业不应当将成本作为对其公允价值的最佳估计。

## 第八章 金融工具的减值

**第四十六条** 企业应当按照本准则规定，以预期信用损失为基础，对下列项目进行减值会计处



理并确认损失准备：

（一）按照本准则第十七条分类为以摊余成本计量的金融资产和按照本准则第十八条分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

（二）租赁应收款。

（三）合同资产。合同资产是指《企业会计准则第 14 号——收入》定义下的合同资产。

（四）企业发行的分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债以外的贷款承诺和适用本准则第二十一条（三）规定的财务担保合同。

损失准备，是指针对按照本准则第十七条计量的金融资产、租赁应收款和合同资产的预期信用损失计提的准备，按照本准则第十八条计量的金融资产的累计减值金额以及针对贷款承诺和财务担保合同的预期信用损失计提的准备。

**第四十七条** 预期信用损失，是指以发生违约的风险为权重的金融工具信用损失的加权平均值。

信用损失，是指企业按照原实际利率折现的、根据合同应收的所有合同现金流量与预期收取的所有现金流量之间的差额，即全部现金短缺的现值。其中，对于企业购买或源生的已发生信用减值的金融资产，应按照该金融资产经信用调整的实际利率折现。由于预期信用损失考虑付款的金额和时间分布，因此即使企业预计可以全额收款但收款时间晚于合同规定的到期期限，也会产生信用损失。

在估计现金流量时，企业应当考虑金融工具在整个预计存续期的所有合同条款（如提前还款、展期、看涨期权或其他类似期权等）。企业所考虑的现金流量应当包括出售所持担保品获得的现金流量，以及属于合同条款组成部分的其他信用增级所产生的现金流量。

企业通常能够可靠估计金融工具的预计存续期。在极少数情况下，金融工具预计存续期无法可靠估计的，企业在计算确定预期信用损失时，应当基于该金融工具的剩余合同期间。

**第四十八条** 除了按照本准则第五十七条和第六十三条的相关规定计量金融工具损失准备的情形以外，企业应当在每个资产负债表日评估相关金融工具的信用风险自初始确认后是否已显著增加，并按照下列情形分别计量其损失准备、确认预期信用损失及其变动：

（一）如果该金融工具的信用风险自初始确认后已显著增加，企业应当按照相当于该金融工具整个存续期内预期信用损失的金额计量其损失准备。无论企业评估信用损失的基础是单项金融工具还是金融工具组合，由此形成的损失准备的增加或转回金额，应当作为减值损失或利得计入当期损益。

（二）如果该金融工具的信用风险自初始确认后并未显著增加，企业应当按照相当于该金融工具未来 12 个月内预期信用损失的金额计量其损失准备，无论企业评估信用损失的基础是单项金融工具还是金融工具组合，由此形成的损失准备的增加或转回金额，应当作为减值损失或利得计入当期损益。

未来 12 个月内预期信用损失，是指因资产负债表日后 12 个月内（若金融工具的预计存续期少于 12 个月，则为预计存续期）可能发生的金融工具违约事件而导致的预期信用损失，是整个存续期预期信用损失的一部分。

企业在进行相关评估时，应当考虑所有合理且有依据的信息，包括前瞻性信息。为确保自金融

工具初始确认后信用风险显著增加即确认整个存续期预期信用损失，企业在一些情况下应当以组合为基础考虑评估信用风险是否显著增加。整个存续期预期信用损失，是指因金融工具整个预计存续期内所有可能发生的违约事件而导致的预期信用损失。

**第四十九条** 对于按照本准则第十八条分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，企业应当在其他综合收益中确认其损失准备，并将减值损失或利得计入当期损益，且不应减少该金融资产在资产负债表中列示的账面价值。

**第五十条** 企业在前一会计期间已经按照相当于金融工具整个存续期内预期信用损失的金额计量了损失准备，但在当期资产负债表日，该金融工具已不再属于自初始确认后信用风险显著增加的情形的，企业应当在当期资产负债表日按照相当于未来 12 个月内预期信用损失的金额计量该金融工具的损失准备，由此形成的损失准备的转回金额应当作为减值利得计入当期损益。

**第五十一条** 对于贷款承诺和财务担保合同，企业在应用金融工具减值规定时，应当将本企业成为作出不可撤销承诺的一方之日作为初始确认日。

**第五十二条** 企业在评估金融工具的信用风险自初始确认后是否已显著增加时，应当考虑金融工具预计存续期内发生违约风险的变化，而不是预期信用损失金额的变化。企业应当通过比较金融工具在资产负债表日发生违约的风险与在初始确认日发生违约的风险，以确定金融工具预计存续期内发生违约风险的变化情况。

在为确定是否发生违约风险而对违约进行界定时，企业所采用的界定标准，应当与其内部针对相关金融工具的信用风险管理目标保持一致，并考虑财务限制条款等其他定性指标。

**第五十三条** 企业通常应当在金融工具逾期前确认该工具整个存续期预期信用损失。企业在确定信用风险自初始确认后是否显著增加时，企业无须付出不必要的额外成本或努力即可获得合理且有依据的前瞻性信息的，不得仅依赖逾期信息来确定信用风险自初始确认后是否显著增加；企业必须付出不必要的额外成本或努力才可获得合理且有依据的逾期信息以外的单独或汇总的前瞻性信息的，可以采用逾期信息来确定信用风险自初始确认后是否显著增加。

无论企业采用何种方式评估信用风险是否显著增加，通常情况下，如果逾期超过 30 日，则表明金融工具的信用风险已经显著增加。除非企业在无须付出不必要的额外成本或努力的情况下即可获得合理且有依据的信息，证明即使逾期超过 30 日，信用风险自初始确认后仍未显著增加。如果企业在合同付款逾期超过 30 日前已确定信用风险显著增加，则应当按照整个存续期的预期信用损失确认损失准备。

如果交易对手方未按合同规定时间支付约定的款项，则表明该金融资产发生逾期。

**第五十四条** 企业在评估金融工具的信用风险自初始确认后是否已显著增加时，应当考虑违约风险的相对变化，而非违约风险变动的绝对值。在同一后续资产负债表日，对于违约风险变动的绝对值相同的两项金融资产，初始确认时违约风险较低的金融工具比初始确认时违约风险较高的金融工具的信用风险变化更为显著。

**第五十五条** 企业确定金融工具在资产负债表日只具有较低的信用风险的，可以假设该金融工具的信用风险自初始确认后并未显著增加。

如果金融工具的违约风险较低，借款人在短期内履行其合同现金流量义务的能力很强，并且即便较长时期内经济形势和经营环境存在不利变化但未必一定降低借款人履行其合同现金流量义务的

能力，该金融工具被视为具有较低的信用风险。

**第五十六条** 企业与交易对手方修改或重新议定合同，未导致金融资产终止确认，但导致合同现金流量发生变化的，企业在评估相关金融工具的信用风险是否已经显著增加时，应当将基于变更后的合同条款在资产负债表日发生违约的风险与基于原合同条款在初始确认时发生违约的风险进行比较。

**第五十七条** 对于购买或源生的已发生信用减值的金融资产，企业应当在资产负债表日仅将自初始确认后整个存续期内预期信用损失的累计变动确认为损失准备。在每个资产负债表日，企业应当将整个存续期内预期信用损失的变动金额作为减值损失或利得计入当期损益。即使该资产负债表日确定的整个存续期内预期信用损失小于初始确认时估计现金流量所反映的预期信用损失的金额，企业也应当将预期信用损失的有利变动确认为减值利得。

**第五十八条** 企业计量金融工具预期信用损失的方法应当反映下列各项要素：

（一）通过评价一系列可能的结果而确定的无偏概率加权平均金额。

（二）货币时间价值。

（三）在资产负债表日无须付出不必要的额外成本或努力即可获得的有关过去事项、当前状况以及未来经济状况预测的合理且有依据的信息。

**第五十九条** 对于适用本准则有关金融工具减值规定的各类金融工具，企业应当按照下列方法确定其信用损失：

（一）对于金融资产，信用损失应为企业应收取的合同现金流量与预期收取的现金流量之间差额的现值。

（二）对于租赁应收款项，信用损失应为企业应收取的合同现金流量与预期收取的现金流量之间差额的现值。其中，用于确定预期信用损失的现金流量，应与按照《企业会计准则第21号——租赁》用于计量租赁应收款项的现金流量保持一致。

（三）对于未提用的贷款承诺，信用损失应为在贷款承诺持有人提用相应贷款的情况下，企业应收取的合同现金流量与预期收取的现金流量之间差额的现值。企业对贷款承诺预期信用损失的估计，应当与其对该贷款承诺提用情况的预期保持一致。

（四）对于财务担保合同，信用损失应为企业就该合同持有人发生的信用损失向其作出赔付的预计付款额，减去企业预期向该合同持有人、债务人或任何其他方收取的金额之间差额的现值。

（五）对于资产负债表日已发生信用减值但并非购买或源生已发生信用减值的金融资产，信用损失应为该金融资产账面余额与按原实际利率折现的估计未来现金流量的现值之间的差额。

**第六十条** 企业应当以概率加权平均为基础对预期信用损失进行计量。企业对预期信用损失的计量应当反映发生信用损失的各种可能性，但不必识别所有可能的情形。

**第六十一条** 在计量预期信用损失时，企业需考虑的最长期间为企业面临信用风险的最长合同期限（包括考虑续约选择权），而不是更长期间，即使该期间与业务实践相一致。

**第六十二条** 如果金融工具同时包含贷款和未提用的承诺，且企业根据合同规定要求还款或取消未提用承诺的能力并未将企业面临信用损失的期间限定在合同通知期内的，企业对于此类金融工具（仅限于此类金融工具）确认预期信用损失的期间，应当为其面临信用风险且无法用信用风险管理措施予以缓释的期间，即使该期间超过了最长合同期限。

**第六十三条** 对于下列各项目，企业应当始终按照相当于整个存续期内预期信用损失的金额计量其损失准备：

（一）由《企业会计准则第14号——收入》规范的交易形成的应收款项或合同资产，且符合下列条件之一：

1. 该项目未包含《企业会计准则第14号——收入》所定义的重大融资成分，或企业根据《企业会计准则第14号——收入》规定不考虑不超过一年的合同中的融资成分。

2. 该项目包含《企业会计准则第14号——收入》所定义的重大融资成分，同时企业做出会计政策选择，按照相当于整个存续期内预期信用损失的金额计量损失准备。企业应当将该会计政策选择适用于所有此类应收款项和合同资产，但可对应收款项类和合同资产类分别作出会计政策选择。

（二）由《企业会计准则第21号——租赁》规范的交易形成的租赁应收款，同时企业作出会计政策选择，按照相当于整个存续期内预期信用损失的金额计量损失准备。企业应当将该会计政策选择适用于所有租赁应收款，但可对应收融资租赁款和应收经营租赁款分别作出会计政策选择。

在适用本条规定时，企业可对应收款项、合同资产和租赁应收款分别选择减值会计政策。

## 第九章 利得和损失

**第六十四条** 企业应当将以公允价值计量的金融资产或金融负债的利得或损失计入当期损益，除非该金融资产或金融负债属于下列情形之一：

（一）属于《企业会计准则第24号——套期会计》规定的套期关系的一部分。

（二）是一项对非交易性权益工具的投资，且企业已按照本准则第十九条规定将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

（三）是一项被指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，且按照本准则第六十八条规定，该负债由企业自身信用风险变动引起的其公允价值变动应当计入其他综合收益。

（四）是一项按照本准则第十八条分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，且企业根据本准则第七十一条规定，其减值损失或利得和汇兑损益之外的公允价值变动计入其他综合收益。

**第六十五条** 企业只有在同时符合下列条件时，才能确认股利收入并计入当期损益：

（一）企业收取股利的权利已经确立；

（二）与股利相关的经济利益很可能流入企业；

（三）股利的金额能够可靠计量。

**第六十六条** 以摊余成本计量且不属于任何套期关系的一部分的金融资产所产生的利得或损失，应当在终止确认、按照本准则规定重分类、按照实际利率法摊销或按照本准则规定确认减值时，计入当期损益。如果企业将以摊余成本计量的金融资产重分类为其他类别，应当根据本准则第三十条规定处理其利得或损失。

以摊余成本计量且不属于任何套期关系的一部分的金融负债所产生的利得或损失，应当在终止确认时计入当期损益或在按照实际利率法摊销时计入相关期间损益。

**第六十七条** 属于套期关系中被套期项目的金融资产或金融负债所产生的利得或损失，应当按



照《企业会计准则第 24 号——套期会计》相关规定进行处理。

**第六十八条** 企业根据本准则第二十二和第二十六条规定将金融负债指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的，该金融负债所产生的利得或损失应当按照下列规定进行处理：

（一）由企业自身信用风险变动引起的该金融负债公允价值的变动金额，应当计入其他综合收益；

（二）该金融负债的其他公允价值变动计入当期损益。

按照本条（一）规定对该金融负债的自身信用风险变动的影响进行处理会造成或扩大损益中的会计错配的，企业应当将该金融负债的全部利得或损失（包括企业自身信用风险变动的影响金额）计入当期损益。

该金融负债终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入留存收益。

**第六十九条** 企业根据本准则第十九条规定将非交易性权益工具投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，当该金融资产终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入留存收益。

**第七十条** 指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的财务担保合同和不可撤销贷款承诺所产生的全部利得或损失，应当计入当期损益。

**第七十一条** 按照本准则第十八条分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产所产生的所有利得或损失，除减值损失或利得和汇兑损益之外，均应当计入其他综合收益，直至该金融资产终止确认或被重分类。但是，采用实际利率法计算的该金融资产的利息应当计入当期损益。该金融资产计入各期损益的金额应当与视同其一直按摊余成本计量而计入各期损益的金额相等。

该金融资产终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入当期损益。

企业将该金融资产重分类为其他类别金融资产的，应当根据本准则第三十一条规定，对之前计入其他综合收益的累计利得或损失进行相应处理。

## 第十章 衔接规定

**第七十二条** 本准则施行日之前的金融工具确认和计量与本准则要求不一致的，企业应当追溯调整，但本准则第七十三条至第八十三条另有规定的除外。在本准则施行日已经终止确认的项目不适用本准则。

**第七十三条** 在本准则施行日，企业应当按照本准则的规定对金融工具进行分类和计量（含减值），涉及前期比较财务报表数据与本准则要求不一致的，无需调整。金融工具原账面价值和在本准则施行日的新账面价值之间的差额，应当计入本准则施行日所在年度报告期间的期初留存收益或其他综合收益。同时，企业应当按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的相关规定在附注中进行披露。

企业如果调整前期比较财务报表数据，应当能够以前期的事实和情况为依据，且比较数据应当反映本准则的所有要求。

**第七十四条** 在本准则施行日，企业应当以该日的既有事实和情况为基础，根据本准则第十七条（一）或第十八条（一）的相关规定评估其管理金融资产的业务模式是以收取合同现金流量为目标，还是以既收取合同现金流量又出售金融资产为目标，并据此确定金融资产的分类，进行追溯调整，无须考虑企业之前的业务模式。

**第七十五条** 在本准则施行日，企业在考虑具有本准则第十六条所述修正的货币时间价值要素的金融资产的合同现金流量特征时，需要对特定货币时间价值要素修正进行评估的，该评估应当以该金融资产初始确认时存在的事实和情况为基础。该评估不切实可行的，企业不应考虑本准则关于货币时间价值要素修正的规定。

**第七十六条** 在本准则施行日，企业在考虑具有本准则第十六条所述提前还款特征的金融资产的合同现金流量特征时，需要对该提前还款特征的公允价值是否非常小进行评估的，该评估应当以该金融资产初始确认时存在的事实和情况为基础。该评估不切实可行的，企业不应考虑本准则关于提前还款特征例外情形的规定。

**第七十七条** 在本准则施行日，企业存在根据本准则相关规定应当以公允价值计量的混合合同但之前未以公允价值计量的，该混合合同在前期比较财务报表期末的公允价值应当等于其各组成部分在前期比较财务报表期末公允价值之和。在本准则施行日，企业应当将整个混合合同在该日的公允价值与该混合合同各组成部分在该日的公允价值之和之间的差额，计入本准则施行日所在报告期间的期初留存收益或其他综合收益。

**第七十八条** 在本准则施行日，企业应当以该日的既有事实和情况为基础，根据本准则的相关规定，对相关金融资产进行指定或撤销指定，并追溯调整：

（一）在本准则施行日，企业可以根据本准则第二十条规定，将满足条件的金融资产指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。但企业之前指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，不满足本准则第二十条规定的指定条件的，应当解除之前作出的指定；之前指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产继续满足本准则第二十条规定的指定条件的，企业可以选择继续指定或撤销之前的指定。

（二）在本准则施行日，企业可以根据本准则第十九条规定，将非交易性权益工具投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

**第七十九条** 在本准则施行日，企业应当以该日的既有事实和情况为基础，根据本准则的相关规定，对相关金融负债进行指定或撤销指定，并追溯调整：

（一）在本准则施行日，为了消除或显著减少会计错配，企业可以根据本准则第二十二条（一）的规定，将金融负债指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。

（二）企业之前初始确认金融负债时，为了消除或显著减少会计错配，已将该金融负债指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，但在本准则施行日不再满足本准则规定的指定条件的，企业应当撤销之前的指定；该金融负债在本准则施行日仍然满足本准则规定的指定条件的，企业可以选择继续指定或撤销之前的指定。

**第八十条** 在本准则施行日，企业按照本准则规定对相关金融资产或金融负债以摊余成本进行



计量、应用实际利率法追溯调整不切实可行的，应当按照以下原则进行处理：

（一）以金融资产或金融负债在前期比较财务报表期末的公允价值，作为企业调整前期比较财务报表数据时该金融资产的账面余额或该金融负债的摊余成本；

（二）以金融资产或金融负债在本准则施行日的公允价值，作为该金融资产在本准则施行日的新账面余额或该金融负债的新摊余成本。

**第八十一条** 在本准则施行日，对于之前以成本计量的、在活跃市场中没有报价且其公允价值不能可靠计量的权益工具投资或与该权益工具挂钩并须通过交付该工具进行结算的衍生金融资产，企业应当以其在本准则施行日的公允价值计量。原账面价值与公允价值之间的差额，应当计入本准则施行日所在报告期间的期初留存收益或其他综合收益。

在本准则施行日，对于之前以成本计量的、与在活跃市场中没有报价的权益工具挂钩并须通过交付该权益工具进行结算的衍生金融负债，企业应当以其在本准则施行日的公允价值计量。原账面价值与公允价值之间的差额，应当计入本准则施行日所在报告期间的期初留存收益。

**第八十二条** 在本准则施行日，企业存在根据本准则第二十二规定将金融负债指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，并且按照本准则第六十八条（一）规定将由企业自身信用风险变动引起的该金融负债公允价值的变动金额计入其他综合收益的，企业应当以该日的既有事实和情况为基础，判断按照上述规定处理是否会造成或扩大损益的会计错配，进而确定是否应当将该金融负债的全部利得或损失（包括企业自身信用风险变动的影响金额）计入当期损益，并按照上述结果追溯调整。

**第八十三条** 在本准则施行日，企业按照本准则计量金融工具减值的，应当使用无须付出不必要的额外成本或努力即可获得合理且有依据的信息，确定金融工具在初始确认日的信用风险，并将该信用风险与本准则施行日的信用风险进行比较。

在确定自初始确认后信用风险是否显著增加时，企业可以应用本准则第五十五条的规定根据其是否具有较低的信用风险进行判断，或者应用本准则第五十三条第二段的规定根据相关金融资产逾期是否超过 30 日进行判断。企业在本准则施行日必须付出不必要的额外成本或努力才可获得合理且有依据的信息的，企业在该金融工具终止确认前的所有资产负债表日的损失准备应当等于其整个存续期的预期信用损失。

## 第十一章 附 则

**第八十四条** 本准则自 2018 年 1 月 1 日起施行。

# 企业会计准则第 23 号——金融资产转移

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范金融资产（包括单项或一组类似金融资产）转移和终止确认的会计处理，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 金融资产转移，是指企业（转出方）将金融资产（或其现金流量）让与或交付给该金融资产发行方之外的另一方（转入方）。

金融资产终止确认，是指企业将之前确认的金融资产从其资产负债表中予以转出。

**第三条** 企业对金融资产转入方具有控制权的，除在该企业个别财务报表基础上应用本准则外，在编制合并财务报表时，还应当按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的规定合并所有纳入合并范围的子公司（含结构化主体），并在合并财务报表层面应用本准则。

## 第二章 金融资产终止确认的一般原则

**第四条** 金融资产的一部分满足下列条件之一的，企业应当将终止确认的规定适用于该金融资产部分，除此之外，企业应当将终止确认的规定适用于该金融资产整体：

（一）该金融资产部分仅包括金融资产所产生的特定可辨认现金流量。如企业就某债务工具与转入方签订一项利息剥离合同，合同规定转入方有权获得该债务工具利息现金流量，但无权获得该债务工具本金现金流量，终止确认的规定适用于该债务工具的利息现金流量。

（二）该金融资产部分仅包括与该金融资产所产生的全部现金流量完全成比例的现金流量部分。如企业就某债务工具与转入方签订转让合同，合同规定转入方拥有获得该债务工具全部现金流量一定比例的权利，终止确认的规定适用于该债务工具全部现金流量一定比例的部分。

（三）该金融资产部分仅包括与该金融资产所产生的特定可辨认现金流量完全成比例的现金流量部分。如企业就某债务工具与转入方签订转让合同，合同规定转入方拥有获得该债务工具利息现金流量一定比例的权利，终止确认的规定适用于该债务工具利息现金流量一定比例的部分。

企业发生满足本条（二）或（三）条件的金融资产转移，且存在一个以上转入方的，只要企业转移的份额与金融资产全部现金流量或特定可辨认现金流量完全成比例即可，不要求每个转入方均持有成比例的份额。

**第五条** 金融资产满足下列条件之一的，应当终止确认：

- (一) 收取该金融资产现金流量的合同权利终止。
- (二) 该金融资产已转移，且该转移满足本准则关于终止确认的规定。

### 第三章 金融资产转移的情形及其终止确认

**第六条** 金融资产转移，包括下列两种情形：

- (一) 企业将收取金融资产现金流量的合同权利转移给其他方。
- (二) 企业保留了收取金融资产现金流量的合同权利，但承担了将收取的该现金流量支付给一个或多个最终收款方的合同义务，且同时满足下列条件：

1. 企业只有从该金融资产收到对等的现金流量时，才有义务将其支付给最终收款方。企业提供短期垫付款，但有权全额收回该垫付款并按照市场利率计收利息的，视同满足本条件。

2. 转让合同规定禁止企业出售或抵押该金融资产，但企业可以将其作为向最终收款方支付现金流量义务的保证。

3. 企业有义务将代表最终收款方收取的所有现金流量及时划转给最终收款方，且无重大延误。企业无权将该现金流量进行再投资，但在收款日和最终收款方要求的划转日之间的短暂结算期内，将所收到的现金流量进行现金或现金等价物投资，并且按照合同约定将此类投资的收益支付给最终收款方的，视同满足本条件。

**第七条** 企业在发生金融资产转移时，应当评估其保留金融资产所有权上的风险和报酬的程度，并分别下列情形处理：

(一) 企业转移了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬的，应当终止确认该金融资产，并将转移中产生或保留的权利和义务单独确认为资产或负债。

(二) 企业保留了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬的，应当继续确认该金融资产。

(三) 企业既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有风险和报酬的〔即除本条（一）、（二）之外的其他情形〕，应当根据其是否保留了对金融资产的控制，分别下列情形处理：

1. 企业未保留对该金融资产控制的，应当终止确认该金融资产，并将转移中产生或保留的权利和义务单独确认为资产或负债。

2. 企业保留了对该金融资产控制的，应当按照其继续涉入被转移金融资产的程度继续确认有关金融资产，并相应确认相关负债。

继续涉入被转移金融资产的程度，是指企业承担的被转移金融资产价值变动风险或报酬的程度。

**第八条** 企业在评估金融资产所有权上风险和报酬的转移程度时，应当比较转移前后其所承担的该金融资产未来净现金流量金额及其时间分布变动的风险。

企业承担的金融资产未来净现金流量现值变动的风险没有因转移而发生显著变化的，表明该企业仍保留了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬。如将贷款整体转移并对该贷款可能发生的所有损失进行全额补偿，或者出售一项金融资产但约定以固定价格或者售价加上出借人回报的价格回购。

企业承担的金融资产未来净现金流量现值变动的风险相对于金融资产的未

全部变动风险不再显著的，表明该企业已经转移了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬。如无条件出售金融资产，或者出售金融资产且仅保留以其在回购时的公允价值进行回购的选择权。

企业通常不需要通过计算即可判断其是否转移或保留了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬。在其他情况下，企业需要通过计算评估是否已经转移了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬的，在计算和比较金融资产未来现金流量净现值的变动时，应当考虑所有合理、可能的现金流量变动，对于更可能发生的结果赋予更高的权重，并采用适当的市场利率作为折现率。

**第九条** 企业在判断是否保留了对被转移金融资产的控制时，应当根据转入方是否具有出售被转移金融资产的实际能力而确定。转入方能够单方面将被转移金融资产整体出售给不相关的第三方，且没有额外条件对此项出售加以限制的，表明转入方有出售被转移金融资产的实际能力，从而表明企业未保留对被转移金融资产的控制；在其他情形下，表明企业保留了对被转移金融资产的控制。

在判断转入方是否具有出售被转移金融资产的实际能力时，企业考虑的关键应当是转入方实际上能够采取的行动。被转移金融资产不存在市场或转入方不能单方面自由地处置被转移金融资产的，通常表明转入方不具有出售被转移金融资产的实际能力。

转入方不大可能出售被转移金融资产并不意味着企业（转出方）保留了对被转移金融资产的控制。但存在看跌期权或担保而限制转入方出售被转移金融资产的，转出方实际上保留了对被转移金融资产的控制。如存在看跌期权或担保且很有价值，导致转入方实际上不能在不附加类似期权或其他限制条件的情形下将该被转移金融资产出售给第三方，从而限制了转入方出售被转移金融资产的能力，转入方将持有被转移金融资产以获取看跌期权或担保下相应付款的，企业保留了对被转移金融资产的控制。

**第十条** 企业认定金融资产所有权上几乎所有风险和报酬已经转移的，除企业新的交易中重新获得被转移金融资产外，不应当在未来期间再次确认该金融资产。

**第十一条** 在金融资产转移不满足终止确认条件的情况下，如果同时确认衍生工具和被转移金融资产或转移产生的负债会导致对同一权利或义务的重复确认，则企业（转出方）与转移有关的合同权利或义务不应当作为衍生工具进行单独会计处理。

**第十二条** 在金融资产转移不满足终止确认条件的情况下，转入方不应当将被转移金融资产全部或部分确认为自己的资产。转入方应当终止确认所支付的现金或其他对价，同时确认一项应收转出方的款项。企业（转出方）同时拥有以固定金额重新控制整个被转移金融资产的权利和义务的（如以固定金额回购被转移金融资产），在满足《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》关于摊余成本计量规定的情况下，转入方可以将其应收款项以摊余成本计量。

**第十三条** 企业在判断金融资产转移是否满足本准则规定的金融资产终止确认条件时，应当注重金融资产转移的实质。

（一）企业转移了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬，应当终止确认被转移金融资产的常见情形有：

1. 企业无条件出售金融资产。
2. 企业出售金融资产，同时约定按回购日该金融资产的公允价值回购。
3. 企业出售金融资产，同时与转入方签订看跌期权合同（即转入方有权将该金融资产返售给



企业)或看涨期权合同(即转出方有权回购该金融资产),且根据合同条款判断,该看跌期权或看涨期权为一项重大价外期权(即期权合约的条款设计,使得金融资产的转入方或转出方极小可能会行权)。

(二)企业保留了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬,应当继续确认被转移金融资产的常见情形有:

1. 企业出售金融资产并与转入方签订回购协议,协议规定企业将回购原被转移金融资产,或者将予回购的金融资产与售出的金融资产相同或实质上相同、回购价格固定或原售价加上回报。

2. 企业融出证券或进行证券出借。

3. 企业出售金融资产并附有将市场风险敞口转回给企业的总回报互换。

4. 企业出售短期应收款项或信贷资产,并且全额补偿转入方可能因被转移金融资产发生的信用损失。

5. 企业出售金融资产,同时与转入方签订看跌期权合同或看涨期权合同,且根据合同条款判断,该看跌期权或看涨期权为一项重大价内期权(即期权合约的条款设计,使得金融资产的转入方或转出方很可能会行权)。

(三)企业应当按照其继续涉入被转移金融资产的程度继续确认被转移金融资产的常见情形有:

1. 企业转移金融资产,并采用保留次级权益或提供信用担保等方式进行信用增级,企业只转移了被转移金融资产所有权上的部分(非几乎所有)风险和报酬,且保留了对被转移金融资产的控制。

2. 企业转移金融资产,并附有既非重大价内也非重大价外的看涨期权或看跌期权,导致企业既没有转移也没有保留所有权上几乎所有风险和报酬,且保留了对被转移金融资产的控制。

## 第四章 满足终止确认条件的金融资产转移的会计处理

**第十四条** 金融资产转移整体满足终止确认条件的,应当将下列两项金额的差额计入当期损益:

(一)被转移金融资产在终止确认日的账面价值。

(二)因转移金融资产而收到的对价,与原直接计入其他综合收益的公允价值变动累计额中对应终止确认部分的金额(涉及转移的金融资产为根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第十八条分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的情形)之和。企业保留了向该金融资产提供相关收费服务的权利(包括收取该金融资产的现金流量,并将所收取的现金流量划转给指定的资金保管机构等),应当就该服务合同确认一项服务资产或服务负债。如果企业将收取的费用预计超过对服务的充分补偿的,应当将该服务权利作为继续确认部分确认为一项服务资产,并按照本准则第十五条的规定确定该服务资产的金额。如果将收取的费用预计不能充分补偿企业所提供服务的,则应当将由此形成的服务义务确认一项服务负债,并以公允价值进行初始计量。

企业因金融资产转移导致整体终止确认金融资产,同时获得了新金融资产或承担了新金融负债或服务负债的,应当在转移日确认该金融资产、金融负债(包括看涨期权、看跌期权、担保负债、



远期合同、互换等）或服务负债，并以公允价值进行初始计量。该金融资产扣除金融负债和服务负债后的净额应当作为上述对价的组成部分。

**第十五条** 企业转移了金融资产的一部分，且该被转移部分整体满足终止确认条件的，应当将转移前金融资产整体的账面价值，在终止确认部分和继续确认部分（在此种情形下，所保留的服务资产应当视同继续确认金融资产的一部分）之间，按照转移日各自的相对公允价值进行分摊，并将下列两项金额的差额计入当期损益：

（一）终止确认部分在终止确认日的账面价值。

（二）终止确认部分收到的对价，与原计入其他综合收益的公允价值变动累计额中对应终止确认部分的金额（涉及转移的金融资产为根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第十八条分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的情形）之和。对价包括获得的所有新资产减去承担的所有新负债后的金额。

原计入其他综合收益的公允价值变动累计额中对应终止确认部分的金额，应当按照金融资产终止确认部分和继续确认部分的相对公允价值，对该累计额进行分摊后确定。

**第十六条** 根据本准则第十五条的规定，企业将转移前金融资产整体的账面价值按相对公允价值在终止确认部分和继续确认部分之间进行分摊时，应当按照下列规定确定继续确认部分的公允价值：

（一）企业出售过与继续确认部分类似的金融资产，或继续确认部分存在其他市场交易的，近期实际交易价格可作为其公允价值的最佳估计。

（二）继续确认部分没有报价或近期没有市场交易的，其公允价值的最佳估计为转移前金融资产整体的公允价值扣除终止确认部分的对价后的差额。

## 第五章 继续确认被转移金融资产的会计处理

**第十七条** 企业保留了被转移金融资产所有权上几乎所有风险和报酬而不满足终止确认条件的，应当继续确认被转移金融资产整体，并将收到的对价确认为一项金融负债。

**第十八条** 在继续确认被转移金融资产的情形下，金融资产转移所涉及的金融资产与所确认的相关金融负债不得相互抵销。在后续会计期间，企业应当继续确认该金融资产产生的收入（或利得）和该金融负债产生的费用（或损失），不得相互抵销。

## 第六章 继续涉入被转移金融资产的会计处理

**第十九条** 企业既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有风险和报酬，且保留了对该金融资产控制的，应当按照其继续涉入被转移金融资产的程度继续确认该被转移金融资产，并相应确认相关负债。被转移金融资产和相关负债应当在充分反映企业因金融资产转移所保留的权利和承担的义务的基础上进行计量。企业应当按照下列规定对相关负债进行计量：

（一）被转移金融资产以摊余成本计量的，相关负债的账面价值等于继续涉入被转移金融资产的账面价值减去企业保留的权利（如果企业因金融资产转移保留了相关权利）的摊余成本并加上企

业承担的义务（如果企业因金融资产转移承担了相关义务）的摊余成本；相关负债不得指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。

（二）被转移金融资产以公允价值计量的，相关负债的账面价值等于继续涉入被转移金融资产的账面价值减去企业保留的权利（如果企业因金融资产转移保留了相关权利）的公允价值并加上企业承担的义务（如果企业因金融资产转移承担了相关义务）的公允价值，该权利和义务的公允价值应为按独立基础计量时的公允价值。

**第二十条** 企业通过对被转移金融资产提供担保方式继续涉入的，应当在转移日按照金融资产的账面价值和担保金额两者的较低者，继续确认被转移金融资产，同时按照担保金额和担保合同的公允价值（通常是提供担保收到的对价）之和确认相关负债。担保金额，是指企业所收到的对价中，可被要求偿还的最高金额。

在后续会计期间，担保合同的初始确认金额应当随担保义务的履行进行摊销，计入当期损益。被转移金融资产发生减值的，计提的损失准备应从被转移金融资产的账面价值中抵减。

**第二十一条** 企业因持有看涨期权或签出看跌期权而继续涉入被转移金融资产，且该金融资产以摊余成本计量的，应当按照其可能回购的被转移金融资产的金额继续确认被转移金融资产，在转移日按照收到的对价确认相关负债。

被转移金融资产在期权到期日的摊余成本和相关负债初始确认金额之间的差额，应当采用实际利率法摊销，计入当期损益，同时调整相关负债的账面价值。相关期权行权的，应当在行权时，将相关负债的账面价值与行权价格之间的差额计入当期损益。

**第二十二条** 企业因持有看涨期权或签出看跌期权（或两者兼有，即上下限期权）而继续涉入被转移金融资产，且以公允价值计量该金融资产的，应当分别以下情形进行处理：

（一）企业因持有看涨期权而继续涉入被转移金融资产的，应当继续按照公允价值计量被转移金融资产，同时按照下列规定计量相关负债：

1. 该期权是价内或平价期权的，应当按照期权的行权价格扣除期权的时间价值后的金额，计量相关负债。
2. 该期权是价外期权的，应当按照被转移金融资产的公允价值扣除期权的时间价值后的金额，计量相关负债。

（二）企业因签出看跌期权形成的义务而继续涉入被转移金融资产的，应当按照该金融资产的公允价值和该期权行权价格两者的较低者，计量继续涉入形成的资产；同时，按照该期权的行权价格与时间价值之和，计量相关负债。

（三）企业因持有看涨期权和签出看跌期权（即上下限期权）而继续涉入被转移金融资产的，应当继续按照公允价值计量被转移金融资产，同时按照下列规定计量相关负债：

1. 该看涨期权是价内或平价期权的，应当按照看涨期权的行权价格和看跌期权的公允价值之和，扣除看涨期权的时间价值后的金额，计量相关负债。
2. 该看涨期权是价外期权的，应当按照被转移金融资产的公允价值和看跌期权的公允价值之和，扣除看涨期权的时间价值后的金额，计量相关负债。

**第二十三条** 企业采用基于被转移金融资产的现金结算期权或类似条款的形式继续涉入的，其会计处理方法与本准则第二十一条和第二十二条中规定的以非现金结算期权形式继续涉入的会计处

理方法相同。

**第二十四条** 企业按继续涉入程度继续确认的被转移金融资产以及确认的相关负债不应当相互抵销。企业应当对继续确认的被转移金融资产确认所产生的收入（或利得），对相关负债确认所产生的费用（或损失），两者不得相互抵销。继续确认的被转移金融资产以公允价值计量的，在后续计量时对其公允价值变动应根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第六十四条的规定进行确认，同时相关负债公允价值变动的确认应当与之保持一致，且两者不得相互抵销。

**第二十五条** 企业对金融资产的继续涉入仅限于金融资产一部分的，企业应当根据本准则第十六条的规定，按照转移日因继续涉入而继续确认部分和不再确认部分的相对公允价值，在两者之间分配金融资产的账面价值，并将下列两项金额的差额计入当期损益：

- （一）分配至不再确认部分的账面金额（以转移日计量的为准）；
- （二）不再确认部分所收到的对价。

如果涉及转移的金融资产为根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第十八条分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，不再确认部分的金额对应的原计入其他综合收益的公允价值变动累计额计入当期损益。

## 第七章 向转入方提供非现金担保物的会计处理

**第二十六条** 企业向金融资产转入方提供了非现金担保物（如债务工具或权益工具投资等）的，企业（转出方）和转入方应当按照下列规定进行处理：

（一）转入方按照合同或惯例有权出售该担保物或将其再作为担保物的，企业应当将该非现金担保物在财务报表中单独列报。

（二）转入方已将该担保物出售的，转入方应当就归还担保物的义务，按照公允价值确认一项负债。

（三）除因违约丧失赎回担保物权利外，企业应当继续将担保物确认为一项资产。

企业因违约丧失赎回担保物权利的，应当终止确认该担保物；转入方应当将该担保物确认为一项资产，并以公允价值计量。转入方已出售该担保物的，应当终止确认归还担保物的义务。

## 第八章 衔接规定

**第二十七条** 在本准则施行日，企业仍继续涉入被转移金融资产的，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》及本准则关于被转移金融资产确认和计量的相关规定进行追溯调整，再按照本准则的规定对其所确认的相关负债进行重新计量，并将相关影响按照与被转移金融资产一致的方式在本准则施行日进行调整。追溯调整不切实可行的除外。

## 第九章 附 则

**第二十八条** 本准则自 2018 年 1 月 1 日起施行。

# 企业会计准则第 24 号——套期会计

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范套期会计处理，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 套期，是指企业为管理外汇风险、利率风险、价格风险、信用风险等特定风险引起的风险敞口，指定金融工具为套期工具，以使套期工具的公允价值或现金流量变动，预期抵销被套期项目全部或部分公允价值或现金流量变动的风险管理活动。

**第三条** 套期分为公允价值套期、现金流量套期和境外经营净投资套期。

公允价值套期，是指对已确认资产或负债、尚未确认的确定承诺，或上述项目组成部分的公允价值变动风险敞口进行的套期。该公允价值变动源于特定风险，且将影响企业的损益或其他综合收益。其中，影响其他综合收益的情形，仅限于企业对指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资的公允价值变动风险敞口进行的套期。

现金流量套期，是指对现金流量变动风险敞口进行的套期。该现金流量变动源于与已确认资产或负债、极可能发生的预期交易，或与上述项目组成部分有关的特定风险，且将影响企业的损益。

境外经营净投资套期，是指对境外经营净投资外汇风险敞口进行的套期。境外经营净投资，是指企业在境外经营净资产中的权益份额。

对确定承诺的外汇风险进行的套期，企业可以将其作为公允价值套期或现金流量套期处理。

**第四条** 对于满足本准则第二章和第三章规定条件的套期，企业可以运用套期会计方法进行处理。

套期会计方法，是指企业将套期工具和被套期项目产生的利得或损失在相同会计期间计入当期损益（或其他综合收益）以反映风险管理活动影响的方法。

## 第二章 套期工具和被套期项目

**第五条** 套期工具，是指企业为进行套期而指定的、其公允价值或现金流量变动预期可抵销被套期项目的公允价值或现金流量变动的金融工具，包括：

（一）以公允价值计量且其变动计入当期损益的衍生工具，但签出期权除外。企业只有在对购入期权（包括嵌入在混合合同中的购入期权）进行套期时，签出期权才可以作为套期工具。嵌入在混合合同中但未分拆的衍生工具不能作为单独的套期工具。



（二）以公允价值计量且其变动计入当期损益的非衍生金融资产或非衍生金融负债，但指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益、且其自身信用风险变动引起的公允价值变动计入其他综合收益的金融负债除外。

企业自身权益工具不属于企业的金融资产或金融负债，不能作为套期工具。

**第六条** 对于外汇风险套期，企业可以将非衍生金融资产（选择以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资除外）或非衍生金融负债的外汇风险成分指定为套期工具。

**第七条** 在确立套期关系时，企业应当将符合条件的金融工具整体指定为套期工具，但下列情形除外：

（一）对于期权，企业可以将期权的内在价值和时间价值分开，只将期权的内在价值变动指定为套期工具。

（二）对于远期合同，企业可以将远期合同的远期要素和即期要素分开，只将即期要素的价值变动指定为套期工具。

（三）对于金融工具，企业可以将金融工具的外汇基差单独分拆，只将排除外汇基差后的金融工具指定为套期工具。

（四）企业可以将套期工具的一定比例指定为套期工具，但不可以将套期工具剩余期限内某一时段的公允价值变动部分指定为套期工具。

**第八条** 企业可以将两项或两项以上金融工具（或其一定比例）的组合指定为套期工具（包括组合内的金融工具形成风险头寸相互抵销的情形）。

对于一项由签出期权和购入期权组成的期权（如利率上下限期权），或对于两项或两项以上金融工具（或其一定比例）的组合，其在指定日实质上相当于一项净签出期权的，不能将其指定为套期工具。只有在对购入期权（包括嵌入在混合合同中的购入期权）进行套期时，净签出期权才可以作为套期工具。

**第九条** 被套期项目，是指使企业面临公允价值或现金流量变动风险，且被指定为被套期对象的、能够可靠计量的项目。企业可以将下列单个项目、项目组合或其组成部分指定为被套期项目：

（一）已确认资产或负债。

（二）尚未确认的确定承诺。确定承诺，是指在未来某特定日期或期间，以约定价格交换特定数量资源、具有法律约束力的协议。

（三）极可能发生的预期交易。预期交易，是指尚未承诺但预期会发生的交易。

（四）境外经营净投资。

上述项目组成部分是指小于项目整体公允价值或现金流量变动的部分，企业只能将下列项目组成部分或其组合指定为被套期项目：

（一）项目整体公允价值或现金流量变动中仅由某一个或多个特定风险引起的公允价值或现金流量变动部分（风险成分）。根据在特定市场环境下的评估，该风险成分应当能够单独识别并可靠计量。风险成分也包括被套期项目公允价值或现金流量的变动仅高于或仅低于特定价格或其他变量的部分。

（二）一项或多项选定的合同现金流量。

（三）项目名义金额的组成部分，即项目整体金额或数量的特定部分，其可以是项目整体的一



定比例部分，也可以是项目整体的某一层级部分。若某一层级部分包含提前还款权，且该提前还款权的公允价值受被套期风险变化影响的，企业不得将该层级指定为公允价值套期的被套期项目，但企业在计量被套期项目的公允价值时已包含该提前还款权影响的情况除外。

**第十条** 企业可以将符合被套期项目条件的风险敞口与衍生工具组合形成的汇总风险敞口指定为被套期项目。

**第十一条** 当企业出于风险管理目的对一组项目进行组合管理、且组合中的每一个项目（包括其组成部分）单独都属于符合条件的被套期项目时，可以将该项目组合指定为被套期项目。

在现金流量套期中，企业对一组项目的风险净敞口（存在风险头寸相互抵销的项目）进行套期时，仅可以将外汇风险净敞口指定为被套期项目，并且应当在套期指定中明确预期交易预计影响损益的报告期间，以及预期交易的性质和数量。

**第十二条** 企业将一组项目名义金额的组成部分指定为被套期项目时，应当分别满足下列条件：

（一）企业将一组项目的一定比例指定为被套期项目时，该指定应当与该企业的风险管理目标相一致。

（二）企业将一组项目的某一层级部分指定为被套期项目时，应当同时满足下列条件：

1. 该层级能够单独识别并可靠计量。
2. 企业的风险管理目标是对该层级进行套期。
3. 该层级所在的整体项目组合中的所有项目均面临相同的被套期风险。
4. 对于已经存在的项目（如已确认资产或负债、尚未确认的确定承诺）进行的套期，被套期层级所在的整体项目组合可识别并可追踪。
5. 该层级包含提前还款权的，应当符合本准则第九条项目名义金额的组成部分中的相关要求。

本准则所称风险管理目标，是指企业在某一特定套期关系层面上，确定如何指定套期工具和被套期项目，以及如何运用指定的套期工具对指定为被套期项目的特定风险敞口进行套期。

**第十三条** 如果被套期项目是净敞口为零的项目组合（即各项目之间的风险完全相互抵销），同时满足下列条件时，企业可以将该组项目指定在不含套期工具的套期关系中：

（一）该套期是风险净敞口滚动套期策略的一部分，在该策略下，企业定期对同类型的新的净敞口进行套期；

（二）在风险净敞口滚动套期策略整个过程中，被套期净敞口的规模会发生变化，当其不为零时，企业使用符合条件的套期工具对净敞口进行套期，并通常采用套期会计方法；

（三）如果企业不对净敞口为零的项目组合运用套期会计，将导致不一致的会计结果，因为不运用套期会计方法将不会确认在净敞口套期下确认的相互抵销的风险敞口。

**第十四条** 运用套期会计时，在合并财务报表层面，只有与企业集团之外的对手方之间交易形成的资产、负债、尚未确认的确定承诺或极可能发生的预期交易才能被指定为被套期项目；在合并财务报表层面，只有与企业集团之外的对手方签订的合同才能被指定为套期工具。对于同一企业集团内的主体之间的交易，在企业个别财务报表层面可以运用套期会计，在企业集团合并财务报表层面不得运用套期会计，但下列情形除外：

（一）在合并财务报表层面，符合《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》规定的投资性

主体与其以公允价值计量且其变动计入当期损益的子公司之间的交易，可以运用套期会计。

（二）企业集团内部交易形成的货币性项目的汇兑收益或损失，不能在合并财务报表中全额抵销的，企业可以在合并财务报表层面将该货币性项目的外汇风险指定为被套期项目。

（三）企业集团内部极可能发生的预期交易，按照进行此项交易的主体的记账本位币以外的货币标价，且相关的外汇风险将影响合并损益的，企业可以在合并财务报表层面将该外汇风险指定为被套期项目。

### 第三章 套期关系评估

**第十五条** 公允价值套期、现金流量套期或境外经营净投资套期同时满足下列条件的，才能运用本准则规定的套期会计方法进行处理：

（一）套期关系仅由符合条件的套期工具和被套期项目组成。

（二）在套期开始时，企业正式指定了套期工具和被套期项目，并准备了关于套期关系和企业从事套期的风险管理策略和风险管理目标的书面文件。该文件至少载明了套期工具、被套期项目、被套期风险的性质以及套期有效性评估方法（包括套期无效部分产生的原因分析以及套期比率确定方法）等内容。

（三）套期关系符合套期有效性要求。

套期有效性，是指套期工具的公允价值或现金流量变动能够抵销被套期风险引起的被套期项目公允价值或现金流量变动的程度。套期工具的公允价值或现金流量变动大于或小于被套期项目的公允价值或现金流量变动的部分为套期无效部分。

**第十六条** 套期同时满足下列条件的，企业应当认定套期关系符合套期有效性要求：

（一）被套期项目和套期工具之间存在经济关系。该经济关系使得套期工具和被套期项目的价值因面临相同的被套期风险而发生方向相反的变动。

（二）被套期项目和套期工具经济关系产生的价值变动中，信用风险的影响不占主导地位。

（三）套期关系的套期比率，应当等于企业实际套期的被套期项目数量与对其进行套期的套期工具实际数量之比，但不应当反映被套期项目和套期工具相对权重的失衡，这种失衡会导致套期无效，并可能产生与套期会计目标不一致的会计结果。例如，企业确定拟采用的套期比率是为了避免确认现金流量套期的套期无效部分，或是为了创造更多的被套期项目进行公允价值调整以达到增加使用公允价值会计的目的，可能会产生与套期会计目标不一致的会计结果。

**第十七条** 企业应当在套期开始日及以后期间持续地对套期关系是否符合套期有效性要求进行评估，尤其应当分析在套期剩余期限内预期将影响套期关系的套期无效部分产生的原因。企业至少应当在资产负债表日及相关情形发生重大变化将影响套期有效性要求时对套期关系进行评估。

**第十八条** 套期关系由于套期比率的原因而不再符合套期有效性要求，但指定该套期关系的风险管理目标没有改变的，企业应当进行套期关系再平衡。

本准则所称套期关系再平衡，是指对已经存在的套期关系中被套期项目或套期工具的数量进行调整，以使套期比率重新符合套期有效性要求。基于其他目的对被套期项目或套期工具所指定的数量进行变动，不构成本准则所称的套期关系再平衡。

企业在套期关系再平衡时，应当首先确认套期关系调整前的套期无效部分，并更新在套期剩余期限内预期将影响套期关系的套期无效部分产生原因的分析，同时相应更新套期关系的书面文件。

**第十九条** 企业发生下列情形之一的，应当终止运用套期会计：

（一）因风险管理目标发生变化，导致套期关系不再满足风险管理目标。

（二）套期工具已到期、被出售、合同终止或已行使。

（三）被套期项目与套期工具之间不再存在经济关系，或者被套期项目和套期工具经济关系产生的价值变动中，信用风险的影响开始占主导地位。

（四）套期关系不再满足本准则所规定的运用套期会计方法的其他条件。在适用套期关系再平衡的情况下，企业应当首先考虑套期关系再平衡，然后评估套期关系是否满足本准则所规定的运用套期会计方法的条件。

终止套期会计可能会影响套期关系的整体或其中一部分，在仅影响其中一部分时，剩余未受影响的部分仍适用套期会计。

**第二十条** 套期关系同时满足下列条件的，企业不得撤销套期关系的指定并由此终止套期关系：

（一）套期关系仍然满足风险管理目标；

（二）套期关系仍然满足本准则运用套期会计方法的其他条件。在适用套期关系再平衡的情况下，企业应当首先考虑套期关系再平衡，然后评估套期关系是否满足本准则所规定的运用套期会计方法的条件。

**第二十一条** 企业发生下列情形之一的，不作为套期工具已到期或合同终止处理：

（一）套期工具展期或被另一项套期工具替换，而且该展期或替换是企业书面文件所载明的风险管理目标的组成部分。

（二）由于法律法规或其他相关规定的要求，套期工具的原交易对手方变更为一个或多个清算交易对手方（例如清算机构或其他主体），以最终达成由同一中央交易对手方进行清算的目的。如果存在套期工具其他变更的，该变更应当仅限于达成此类替换交易对手方所必需的变更。

## 第四章 确认和计量

**第二十二条** 公允价值套期满足运用套期会计方法条件的，应当按照下列规定处理：

（一）套期工具产生的利得或损失应当计入当期损益。如果套期工具是对选择以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资（或其组成部分）进行套期的，套期工具产生的利得或损失应当计入其他综合收益。

（二）被套期项目因被套期风险敞口形成的利得或损失应当计入当期损益，同时调整未以公允价值计量的已确认被套期项目的账面价值。被套期项目为按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第十八条分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（或其组成部分）的，其因被套期风险敞口形成的利得或损失应当计入当期损益，其账面价值已经按公允价值计量，不需要调整；被套期项目为企业选择以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资（或其组成部分）的，其因被套期风险敞口形成的利得或损失应当计入其他综合收

益，其账面价值已经按公允价值计量，不需要调整。

被套期项目为尚未确认的确定承诺（或其组成部分）的，其在套期关系指定后因被套期风险引起的公允价值累计变动额应当确认为一项资产或负债，相关的利得或损失应当计入各相关期间损益。当履行确定承诺而取得资产或承担负债时，应当调整该资产或负债的初始确认金额，以包括已确认的被套期项目的公允价值累计变动额。

**第二十三条** 公允价值套期中，被套期项目为以摊余成本计量的金融工具（或其组成部分）的，企业对被套期项目账面价值所作的调整应当按照开始摊销日重新计算的利率进行摊销，并计入当期损益。该摊销可以自调整日开始，但不应当晚于对被套期项目终止进行套期利得和损失调整的时点。被套期项目为按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第十八条分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（或其组成部分）的，企业应当按照相同的方式对累计已确认的套期利得或损失进行摊销，并计入当期损益，但不调整金融资产（或其组成部分）的账面价值。

**第二十四条** 现金流量套期满足运用套期会计方法条件的，应当按照下列规定处理：

（一）套期工具产生的利得或损失中属于套期有效的部分，作为现金流量套期储备，应当计入其他综合收益。现金流量套期储备的金额，应当按照下列两项的绝对额中较低者确定：

1. 套期工具自套期开始的累计利得或损失；
2. 被套期项目自套期开始的预计未来现金流量现值的累计变动额。

每期计入其他综合收益的现金流量套期储备的金额应当为当期现金流量套期储备的变动额。

（二）套期工具产生的利得或损失中属于套期无效的部分（即扣除计入其他综合收益后的其他利得或损失），应当计入当期损益。

**第二十五条** 现金流量套期储备的金额，应当按照下列规定处理：

（一）被套期项目为预期交易，且该预期交易使企业随后确认一项非金融资产或非金融负债的，或者非金融资产或非金融负债的预期交易形成一项适用于公允价值套期会计的确定承诺时，企业应当将原在其他综合收益中确认的现金流量套期储备金额转出，计入该资产或负债的初始确认金额。

（二）对于不属于本条（一）涉及的现金流量套期，企业应当在被套期的预期现金流量影响损益的相同期间，将原在其他综合收益中确认的现金流量套期储备金额转出，计入当期损益。

（三）如果在其他综合收益中确认的现金流量套期储备金额是一项损失，且该损失全部或部分预计在未来会计期间不能弥补的，企业应当在预计不能弥补时，将预计不能弥补的部分从其他综合收益中转出，计入当期损益。

**第二十六条** 当企业对现金流量套期终止运用套期会计时，在其他综合收益中确认的累计现金流量套期储备金额，应当按照下列规定进行处理：

（一）被套期的未来现金流量预期仍然会发生的，累计现金流量套期储备的金额应当予以保留，并按照本准则第二十五条的规定进行会计处理。

（二）被套期的未来现金流量预期不再发生的，累计现金流量套期储备的金额应当从其他综合收益中转出，计入当期损益。被套期的未来现金流量预期不再极可能发生但可能预期仍然会发生，在预期仍然会发生的情况下，累计现金流量套期储备的金额应当予以保留，并按照本准则第二十五条的规定进行会计处理。



**第二十七条** 对境外经营净投资的套期，包括对作为净投资的一部分进行会计处理的货币性项目的套期，应当按照类似于现金流量套期会计的规定处理：

（一）套期工具形成的利得或损失中属于套期有效的部分，应当计入其他综合收益。

全部或部分处置境外经营时，上述计入其他综合收益的套期工具利得或损失应当相应转出，计入当期损益。

（二）套期工具形成的利得或损失中属于套期无效的部分，应当计入当期损益。

**第二十八条** 企业根据本准则第十八条规定对套期关系作出再平衡的，应当在调整套期关系之前确定套期关系的套期无效部分，并将相关利得或损失计入当期损益。

套期关系再平衡可能会导致企业增加或减少指定套期关系中被套期项目或套期工具的数量。企业增加了指定的被套期项目或套期工具的，增加部分自指定增加之日起作为套期关系的一部分进行处理；企业减少了指定的被套期项目或套期工具的，减少部分自指定减少之日起不再作为套期关系的一部分，作为套期关系终止处理。

**第二十九条** 对于被套期项目为风险净敞口的套期，被套期风险影响利润表不同列报项目的，企业应当将相关套期利得或损失单独列报，不应当影响利润表中与被套期项目相关的损益列报项目金额（如营业收入或营业成本）。

对于被套期项目为风险净敞口的公允价值套期，涉及调整被套期各组成项目账面价值的，企业应当对各项资产和负债的账面价值做相应调整。

**第三十条** 除本准则第二十九条规定外，对于被套期项目为一组项目的公允价值套期，企业在套期关系存续期间，应当针对被套期项目组合中各组成项目，分别确认公允价值变动所引起的相关利得或损失，按照本准则第二十二条的规定进行相应处理，计入当期损益或其他综合收益。涉及调整被套期各组成项目账面价值的，企业应当对各项资产和负债的账面价值做相应调整。

除本准则第二十九条规定外，对于被套期项目为一组项目的现金流量套期，企业在将其他综合收益中确认的相关现金流量套期储备转出时，应当按照系统、合理的方法将转出金额在被套期各组成项目中分摊，并按照本准则第二十五条的规定进行相应处理。

**第三十一条** 企业根据本准则第七条规定将期权的内在价值和时间价值分开，只将期权的内在价值变动指定为套期工具时，应当区分被套期项目的性质是与交易相关还是与时间段相关。被套期项目与交易相关的，对其进行套期的期权时间价值具备交易成本的特征；被套期项目与时间段相关的，对其进行套期的期权时间价值具备为保护企业在特定时间段内规避风险所需支付成本的特征。企业应当根据被套期项目的性质分别进行以下会计处理：

（一）对于与交易相关的被套期项目，企业应当按照本准则第三十二条的规定，将期权时间价值的公允价值变动中与被套期项目相关的部分计入其他综合收益。对于在其他综合收益中确认的期权时间价值的公允价值累计变动额，应当按照本准则第二十五条规定的与现金流量套期储备金额相同的会计处理方法进行处理。

（二）对于与时间段相关的被套期项目，企业应当按照本准则第三十二条的规定，将期权时间价值的公允价值变动中与被套期项目相关的部分计入其他综合收益。同时，企业应当按照系统、合理的方法，将期权被指定为套期工具当日的的时间价值中与被套期项目相关的部分，在套期关系影响损益或其他综合收益（仅限于企业对指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性



权益工具投资的公允价值变动风险敞口进行的套期）的期间内摊销，摊销金额从其他综合收益中转出，计入当期损益。若企业终止运用套期会计，则其他综合收益中剩余的相关金额应当转出，计入当期损益。

期权的主要条款（如名义金额、期限和标的）与被套期项目相一致的，期权的实际时间价值与被套期项目相关；期权的主要条款与被套期项目不完全一致的，企业应当通过对主要条款与被套期项目完全一致的期权进行估值确定校准时间价值，并确认期权的实际时间价值中与被套期项目相关的部分。

**第三十二条** 在套期关系开始时，期权的实际时间价值高于校准时间价值的，企业应当以校准时间价值为基础，将其累计公允价值变动计入其他综合收益，并将这两个时间价值的公允价值变动差额计入当期损益；在套期关系开始时，期权的实际时间价值低于校准时间价值的，企业应当将两个时间价值中累计公允价值变动的较低者计入其他综合收益，如果实际时间价值的累计公允价值变动扣减累计计入其他综合收益金额后尚有剩余的，应当计入当期损益。

**第三十三条** 企业根据本准则第七条规定将远期合同的远期要素和即期要素分开、只将即期要素的价值变动指定为套期工具的，或者将金融工具的外汇基差单独分拆、只将排除外汇基差后的金融工具指定为套期工具的，可以按照与前述期权时间价值相同的处理方式对远期合同的远期要素或金融工具的外汇基差进行会计处理。

## 第五章 信用风险敞口的公允价值选择权

**第三十四条** 企业使用以公允价值计量且其变动计入当期损益的信用衍生工具管理金融工具（或其组成部分）的信用风险敞口时，可以在该金融工具（或其组成部分）初始确认时、后续计量中或尚未确认时，将其指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融工具，并同时作出书面记录，但应当同时满足下列条件：

（一）金融工具信用风险敞口的主体（如借款人或贷款承诺持有人）与信用衍生工具涉及的主体相一致；

（二）金融工具的偿付级次与根据信用衍生工具条款须交付的工具的偿付级次相一致。

上述金融工具（或其组成部分）被指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融工具的，企业应当在指定时将其账面价值（如有）与其公允价值之间的差额计入当期损益。如该金融工具是按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第十八条分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，企业应当将之前计入其他综合收益的累计利得或损失转出，计入当期损益。

**第三十五条** 同时满足下列条件的，企业应当对按照本准则第三十四条规定的金融工具（或其一定比例）终止以公允价值计量且其变动计入当期损益：

（一）本准则第三十四条规定的条件不再适用，例如信用衍生工具或金融工具（或其一定比例）已到期、被出售、合同终止或已行使，或企业的风险管理目标发生变化，不再通过信用衍生工具进行风险管理。

（二）金融工具（或其一定比例）按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的

规定，仍然不满足以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融工具的条件。

当企业对金融工具（或其一定比例）终止以公允价值计量且其变动计入当期损益时，该金融工具（或其一定比例）在终止时的公允价值应当作为其新的账面价值。同时，企业应当采用与该金融工具被指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益之前相同的方法进行计量。

## 第六章 衔接规定

**第三十六条** 本准则施行日之前套期会计处理与本准则要求不一致的，企业不作追溯调整，但本准则第三十七条所规定的情况除外。

在本准则施行日，企业应当按照本准则的规定对所存在的套期关系进行评估。在符合本准则规定的情况下可以进行再平衡，再平衡后仍然符合本准则规定的运用套期会计方法条件的，将其视为持续的套期关系，并将再平衡所产生的相关利得或损失计入当期损益。

**第三十七条** 下列情况下，企业应当按照本准则的规定，对在比较财务报表期间最早的期初已经存在的、以及在此之后被指定的套期关系进行追溯调整：

- （一）企业将期权的内在价值和时间价值分开，只将期权的内在价值变动指定为套期工具。
- （二）本准则第二十一条（二）规定的情形。

此外，企业将远期合同的远期要素和即期要素分开、只将即期要素的价值变动指定为套期工具的，或者将金融工具的外汇基差单独分拆、只将排除外汇基差后的金融工具指定为套期工具的，可以按照与本准则关于期权时间价值相同的处理方式对远期合同的远期要素和金融工具的外汇基差的会计处理进行追溯调整。如果选择追溯调整，企业应当对所有满足该选择条件的套期关系进行追溯调整。

## 第七章 附 则

**第三十八条** 本准则自 2018 年 1 月 1 日起施行。

# 企业会计准则第 25 号——保险合同

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范保险合同的确认、计量和相关信息的列报，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 保险合同，是指企业（合同签发人）与保单持有人约定，在特定保险事项对保单持有人产生不利影响时给予其赔偿，并因此承担源于保单持有人重大保险风险的合同。

保险事项，是指保险合同所承保的、产生保险风险的不确定未来事项。

保险风险，是指从保单持有人转移至合同签发人的除金融风险之外的风险。

**第三条** 本准则适用于下列保险合同：

- （一）企业签发的保险合同（含分入的再保险合同）；
- （二）企业分出的再保险合同；
- （三）企业在合同转让或非同一控制下企业合并中取得的上述保险合同。

签发保险合同的企业所签发的具有相机参与分红特征的投资合同适用本准则。

再保险合同，是指再保险分入人（再保险合同签发人）与再保险分出人约定，对再保险分出人由对应的保险合同所引起的赔付等进行补偿的保险合同。

具有相机参与分红特征的投资合同，是指赋予特定投资者合同权利以收取保证金额和附加金额的金融工具。附加金额由企业（合同签发人）基于特定项目回报相机决定，且预计构成合同利益的重要部分。

**第四条** 下列各项适用其他相关会计准则：

（一）由《企业会计准则第 6 号——无形资产》、《企业会计准则第 14 号——收入》和《企业会计准则第 21 号——租赁》规范的基于非金融项目未来使用情况等形成的合同权利或义务，分别适用《企业会计准则第 6 号——无形资产》、《企业会计准则第 14 号——收入》和《企业会计准则第 21 号——租赁》。

（二）由《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》和《企业会计准则第 11 号——股份支付》规范的职工薪酬计划、股份支付等形成的权利或义务，分别适用《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》和《企业会计准则第 11 号——股份支付》。

（三）由《企业会计准则第 14 号——收入》规范的附有质量保证条款的销售，适用《企业会计准则第 14 号——收入》。

（四）生产商、经销商和零售商提供的余值担保，以及租赁合同中由承租方提供的余值担保，分别适用《企业会计准则第14号——收入》和《企业会计准则第21号——租赁》。

（五）企业合并中的或有对价，适用《企业会计准则第20号——企业合并》。

（六）财务担保合同，适用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》、《企业会计准则第23号——金融资产转移》、《企业会计准则第24号——套期会计》和《企业会计准则第37号——金融工具列报》（以下统称金融工具相关会计准则）。企业明确表明将此类合同视作保险合同，并且已按照保险合同相关会计准则进行会计处理的，应当基于单项合同选择适用本准则或金融工具相关会计准则。选择一经作出，不得撤销。

（七）符合保险合同定义的信用卡合同或类似合同，如果定价时未单独评估和反映单一保单持有人的保险风险，合同条款中除保险保障服务以外的部分，适用金融工具相关会计准则或其他相关会计准则。

**第五条** 符合保险合同定义但主要以固定收费方式提供服务的合同，同时符合下列条件的，企业可以选择适用《企业会计准则第14号——收入》或本准则：

- （一）合同定价不反映对单个保单持有人的风险评估；
- （二）合同通过提供服务而非支付现金补偿保单持有人；
- （三）合同转移的保险风险主要源于保单持有人对服务的使用而非服务成本的不确定性。

该选择应当基于单项合同，一经作出，不得撤销。

**第六条** 符合保险合同定义但对保险事项的赔偿金额仅限于清算保单持有人因该合同而产生的支付义务的合同（如包含死亡豁免条款的贷款合同），企业可以选择适用金融工具相关会计准则或本准则。该选择应当基于保险合同组合，一经作出，不得撤销。

## 第二章 保险合同的识别、合并和分拆

**第七条** 企业应当评估各单项合同的保险风险是否重大，据此判断该合同是否为保险合同。对于合同开始日经评估符合保险合同定义的合同，后续不再重新评估。

**第八条** 企业基于整体商业目的而与同一或相关联的多个合同对方订立的多份保险合同，应当合并为一份合同进行会计处理，以反映其商业实质。

**第九条** 保险合同中包含多个组成部分的，企业应当将下列组成部分予以分拆，并分别适用相关会计准则：

（一）符合《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》分拆条件的嵌入衍生工具，适用金融工具相关会计准则。

（二）可明确区分投资成分，适用金融工具相关会计准则，但与投资成分相关的合同条款符合具有相机参与分红特征的投资合同定义的，应当适用本准则。

（三）可明确区分的商品或非保险合同服务的承诺，适用《企业会计准则第14号——收入》。

保险合同经上述分拆后的剩余组成部分，适用本准则。

投资成分，是指无论保险事项是否发生均须偿还给保单持有人的金额。

保险合同服务，是指企业为保险事项提供的保险保障服务、为不具有直接参与分红特征的保险

合同持有人提供的投资回报服务，以及代具有直接参与分红特征的保险合同持有人管理基础项目的投资相关服务。

**第十条** 企业应当根据保险合同分拆情况分摊合同现金流量。合同现金流量扣除已分拆嵌入衍生工具和可明确区分的投资成分的现金流量后，在保险成分（含未分拆嵌入衍生工具、不可明确区分的投资成分和不可明确区分的商品或非保险合同服务的承诺，下同）和可明确区分的商品或非保险合同服务的承诺之间进行分摊，分摊至保险成分的现金流量适用本准则。

### 第三章 保险合同的分组

**第十一条** 企业应当将具有相似风险且统一管理的保险合同归为同一保险合同组合。

**第十二条** 企业应当将同一合同组合至少分为下列合同组：

- （一）初始确认时存在亏损的合同组；
- （二）初始确认时无显著可能性在未来发生亏损的合同组；
- （三）该组合中剩余合同组成的合同组。

企业不得将签发时间间隔超过一年的合同归入同一合同组。

**第十三条** 企业可以按照获利水平、亏损程度或初始确认后在未来发生亏损的可能性等，对合同组合作进一步细分。

**第十四条** 企业应当以合同组合中单项合同为基础，逐项评估其归属的合同组。但有合理可靠的信息表明多项合同属于同一合同组的，企业可以多项合同为基础评估其归属的合同组。

**第十五条** 企业针对不同特征保单持有人设定不同价格或承诺不同利益水平的实际能力因法律法规或监管要求而受到限制，并将因此限制而导致合同组合中的合同被归入不同合同组的，企业可以不考虑相关限制的影响，将这些合同归入同一合同组。

### 第四章 确 认

**第十六条** 企业应当在下列时点中的最早时点确认其签发的合同组：

- （一）责任期开始日；
- （二）保单持有人首付款到期日，或者未约定首付款到期日时企业实际收到首付款日；
- （三）发生亏损时。

合同组合中的合同符合上述时点要求时，企业应当根据本准则第三章相关规定评估其归属的合同组，后续不再重新评估。

责任期，是指企业向保单持有人提供保险合同服务的期间。

**第十七条** 企业应当将合同组确认前已付或应付的、系统合理分摊至相关合同组的保险获取现金流量，确认为保险获取现金流量资产。

保险获取现金流量，是指因销售、核保和承保已签发或预计签发的合同组而产生的，可直接归属于其对应合同组合的现金流量。

**第十八条** 合同组合中的合同归入其所属合同组时，企业应当终止确认该合同对应的保险获取



现金流量资产。

**第十九条** 资产负债表日，如果事实和情况表明保险获取现金流量资产可能存在减值迹象，企业应当估计其可收回金额。保险获取现金流量资产的可收回金额低于其账面价值的，企业应当计提资产减值准备，确认减值损失，计入当期损益。导致以前期间减值因素已经消失的，应当转回原已计提的资产减值准备，计入当期损益。

## 第五章 计 量

### 第一节 一 般 规 定

**第二十条** 企业应当以合同组作为计量单元。

企业应当在合同组初始确认时按照履约现金流量与合同服务边际之和对保险合同负债进行初始计量。

合同服务边际，是指企业因在未来提供保险合同服务而将于未来确认的未赚利润。

本准则第六章对分出的再保险合同组确认和计量另有规定的，从其规定。

**第二十一条** 履约现金流量包括下列各项：

- （一）与履行保险合同直接相关的未来现金流量的估计；
- （二）货币时间价值及金融风险调整；
- （三）非金融风险调整。

非金融风险调整，是指企业在履行保险合同时，因承担非金融风险导致的未来现金流量在金额和时间方面的不确定性而要求得到的补偿。

履约现金流量的估计不考虑企业自身的不履约风险。

**第二十二条** 企业可以在高于合同组或合同组合的汇总层面估计履约现金流量，并采用系统合理的方法分摊至合同组。

**第二十三条** 未来现金流量的估计应当符合下列要求：

- （一）未来现金流量估计值为无偏的概率加权平均值；
- （二）有关市场变量的估计应当与可观察市场数据一致；
- （三）以当前可获得的信息为基础，反映计量时存在的情况和假设；
- （四）与货币时间价值及金融风险调整分别估计，估计技术适合合并估计的除外。

**第二十四条** 企业估计未来现金流量时应当考虑合同组内各单项合同边界内的现金流量，不得将合同边界外的未来现金流量用于合同组的计量。

企业有权要求保单持有人支付保费或者有实质性义务向保单持有人提供保险合同服务的，该权利或义务所产生的现金流量在保险合同边界内。

存在下列情形之一的，表明企业无实质性义务向保单持有人提供保险合同服务：

- （一）企业有实际能力重新评估该保单持有人的风险，并据此可重新设定价格或承诺利益水平以充分反映该风险。
- （二）企业有实际能力重新评估该合同所属合同组合的风险，并据此可重新设定价格或承诺利

益水平以充分反映该风险，且重新评估日前对应保费在定价时未考虑重新评估日后的风险。

**第二十五条** 企业应当采用适当的折现率对履约现金流量进行货币时间价值及金融风险调整，以反映货币时间价值及未包含在未来现金流量估计中的有关金融风险。适当的折现率应当同时符合下列要求：

- （一）反映货币时间价值、保险合同现金流量特征以及流动性特征；
- （二）基于与保险合同具有一致现金流量特征的金融工具当前可观察市场数据确定，且不考虑与保险合同现金流量无关但影响可观察市场数据的其他因素。

**第二十六条** 企业在估计履约现金流量时应当考虑非金融风险调整，以反映非金融风险对履约现金流量的影响。

企业应当单独估计非金融风险调整，不得在未来现金流量和折现率的估计中隐含非金融风险调整。

**第二十七条** 企业应当在合同组初始确认时计算下列各项之和：

- （一）履约现金流量；
- （二）在该日终止确认保险获取现金流量资产以及其他相关资产或负债对应的现金流量；
- （三）合同组内合同在该日产生的现金流量。

上述各项之和反映为现金净流入的，企业应当将其确认为合同服务边际；反映为现金净流出，企业应当将其作为首日亏损计入当期损益。

**第二十八条** 企业应当在资产负债表日按照未到期责任负债与已发生赔款负债之和对保险合同负债进行后续计量。

未到期责任负债包括资产负债表日分摊至保险合同组的、与未到期责任有关的履约现金流量和当日该合同组的合同服务边际。

已发生赔款负债包括资产负债表日分摊至保险合同组的、与已发生赔案及其他相关费用有关的履约现金流量。

**第二十九条** 对于不具有直接参与分红特征的保险合同组，资产负债表日合同组的合同服务边际账面价值应当以期初账面价值为基础，经下列各项调整后予以确定：

- （一）当期归入该合同组的合同对合同服务边际的影响金额；
- （二）合同服务边际在当期计提的利息，计息利率为该合同组内合同确认时、不随基础项目回报变动的现金流量所适用的加权平均利率；
- （三）与未来服务相关的履约现金流量的变动金额，但履约现金流量增加额超过合同服务边际账面价值所导致的亏损部分，以及履约现金流量减少额抵销的未到期责任负债的亏损部分除外；
- （四）合同服务边际在当期产生的汇兑差额；
- （五）合同服务边际在当期的摊销金额。

**第三十条** 企业应当按照提供保险合同服务的模式，合理确定合同组在责任期内各个期间的责任单元，并据此对根据本准则第二十九条（一）至（四）调整后的合同服务边际账面价值进行摊销，计入当期及以后期间保险服务收入。

**第三十一条** 企业因当期提供保险合同服务导致未到期责任负债账面价值的减少额，应当确认为保险服务收入；因当期发生赔案及其他相关费用导致已发生赔款负债账面价值的增加额，以及与

之相关的履约现金流量的后续变动额，应当确认为保险服务费用。

企业在确认保险服务收入和保险服务费用时，不得包含保险合同中的投资成分。

**第三十二条** 企业应当将合同组内的保险获取现金流量，随时间流逝进行系统摊销，计入责任期内各个期间的保险服务费用，同时确认为保险服务收入，以反映该类现金流量所对应的保费的收回。

**第三十三条** 企业应当将货币时间价值及金融风险的影响导致的未到期责任负债和已发生赔款负债账面价值变动额，作为保险合同金融变动额。

企业可以选择将货币时间价值及金融风险的影响导致的非金融风险调整变动额不作为保险合同金融变动额。

**第三十四条** 企业应当考虑持有的相关资产及其会计处理，在合同组合层面对保险合同金融变动额的会计处理作出下列会计政策选择：

（一）将保险合同金融变动额全额计入当期保险财务损益。

（二）将保险合同金融变动额分解计入当期保险财务损益和其他综合收益。选择该会计政策的，企业应当在合同组剩余期限内，采用系统合理的方法确定计入各个期间保险财务损益的金额，其与保险合同金融变动额的差额计入其他综合收益。

保险财务损益，是指计入当期及以后期间损益的保险合同金融变动额。保险财务损益包括企业签发的保险合同的承保财务损益和分出的再保险合同的分出再保险财务损益。

**第三十五条** 企业应当将非金融风险调整账面价值变动中除保险合同金融变动额以外的金额计入当期及以后期间损益。

**第三十六条** 对于本准则适用范围内的具有相机参与分红特征的投资合同，企业应当按照本准则有关保险合同的规定进行会计处理，但下列各项特殊规定除外：

（一）初始确认的时点为企业成为合同一方的日期。

（二）企业有支付现金的实质性义务的，该义务所产生的现金流量在合同边界内。企业有实际能力对其支付现金的承诺进行重新定价以充分反映其承诺支付现金的金额及相关风险的，表明企业无支付现金的实质性义务。

（三）企业应当按照投资服务的提供模式，在合同组期限内采用系统合理的方法对合同服务边际进行摊销，计入当期及以后期间损益。

**第三十七条** 对于中期财务报表中根据本准则作出的相关会计估计处理结果，企业应当就是否在本年度以后中期财务报表和年度财务报表中进行调整作出会计政策选择，并一致应用于本准则适用范围内的合同组。

**第三十八条** 企业对产生外币现金流量的合同组进行计量时，应当将保险合同负债视为货币性项目，根据《企业会计准则第19号——外币折算》有关规定处理。

资产负债表日，产生外币现金流量的合同组的汇兑差额应当计入当期损益。企业根据本准则第三十四条规定选择将保险合同金融变动额分解计入当期保险财务损益和其他综合收益的，与计入其他综合收益的金额相关的汇兑差额，应当计入其他综合收益。

## 第二节 具有直接参与分红特征的保险合同组计量的特殊规定

**第三十九条** 企业应当在合同开始日评估一项合同是否为具有直接参与分红特征的保险合同，

后续不再重新评估。

**第四十条** 具有直接参与分红特征的保险合同，是指在合同开始日同时符合下列条件的保险合同：

- （一）合同条款规定保单持有人参与分享清晰可辨认的基础项目；
- （二）企业预计将基础项目公允价值变动回报中的相当大部分支付给保单持有人；
- （三）预计应付保单持有人金额变动中的相当大部分将随基础项目公允价值的变动而变动。

**第四十一条** 企业应当按照基础项目公允价值扣除浮动收费的差额，估计具有直接参与分红特征的保险合同组的履约现金流量。

浮动收费，是指企业因代保单持有人管理基础项目并提供投资相关服务而取得的对价，等于基础项目公允价值中企业享有份额减去不随基础项目回报变动的履约现金流量。

**第四十二条** 对于具有直接参与分红特征的保险合同组，资产负债表日合同组的合同服务边际账面价值应当以期初账面价值为基础，经下列调整后予以确定：

- （一）当期归入该合同组的合同对合同服务边际的影响金额。
- （二）基础项目公允价值中企业享有份额的变动金额，但以下情形除外：

1. 企业使用衍生工具或分出再保险合同管理与该金额变动相关金融风险时，对符合本准则规定条件的，可以选择将该金额变动中由货币时间价值及金融风险的影响导致的部分计入当期保险财务损益。但企业将分出再保险合同的保险合同金融变动额分解计入当期保险财务损益和其他综合收益的，该金额变动中的相应部分也应予以分解。

- 2. 基础项目公允价值中企业享有份额的减少额超过合同服务边际账面价值所导致的亏损部分。
- 3. 基础项目公允价值中企业享有份额的增加额抵销的未到期责任负债的亏损部分。

- （三）与未来服务相关且不随基础项目回报变动的履约现金流量的变动金额，但以下情形除外：

1. 企业使用衍生工具、分出再保险合同或以公允价值计量且其变动计入当期损益的非衍生金融工具管理与该履约现金流量变动相关金融风险时，对符合本准则规定条件的，可以选择将该履约现金流量变动中由货币时间价值及金融风险的影响导致的部分计入当期保险财务损益。但企业将分出再保险合同的保险合同金融变动额分解计入当期保险财务损益和其他综合收益的，该履约现金流量变动中的相应部分也应予以分解。

- 2. 该履约现金流量的增加额超过合同服务边际账面价值所导致的亏损部分。
- 3. 该履约现金流量的减少额抵销的未到期责任负债的亏损部分。

- （四）合同服务边际在当期产生的汇兑差额。

（五）合同服务边际在当期的摊销金额。企业应当按照提供保险合同服务的模式，合理确定合同组在责任期内各个期间的责任单元，并据此对根据本条（一）至（四）调整后的合同服务边际账面价值进行摊销，计入当期及以后期间保险服务收入。

企业可以对本条（二）和（三）中的变动金额进行合并调整。

**第四十三条** 企业采用风险管理措施对具有直接参与分红特征的保险合同产生的金融风险予以缓释时，同时符合下列条件的，对于本准则第四十二条（二）和（三）相关金额变动中由货币时间价值及金融风险的影响导致的部分，可以选择不调整合同服务边际：

- （一）企业制定了关于风险管理目标和策略的书面文件；



(二) 保险合同与用于风险管理的衍生工具、分出再保险合同或以公允价值计量且其变动计入当期损益的非衍生金融工具之间存在经济抵销关系；

(三) 经济抵销关系产生的价值变动中，信用风险的影响不占主导地位。

企业不再符合上述条件时，应当自不符合之日起，将本准则第四十二条（二）和（三）相关金额变动中由货币时间价值及金融风险的影响导致的部分调整合同服务边际，之前已经计入保险财务损益的金额不予调整。

**第四十四条** 对于企业不持有基础项目的具有直接参与分红特征的保险合同组，企业应当根据本准则第三十四条规定，对保险合同金额变动额进行会计处理。

对于企业持有基础项目的具有直接参与分红特征的保险合同组，企业根据本准则第三十四条规定，选择将保险合同金融变动额分解计入当期保险财务损益和其他综合收益的，计入当期保险财务损益的金额应当等于其持有的基础项目按照相关会计准则规定计入当期损益的金额。

本准则第四十二条对保险合同金融变动额的会计处理另有规定的，从其规定。

**第四十五条** 分入和分出的再保险合同不适用本节规定。

### 第三节 亏损保险合同组计量的特殊规定

**第四十六条** 合同组在初始确认时发生首日亏损的，或合同组合中的合同归入其所属亏损合同组而新增亏损的，企业应当确认亏损并计入当期保险服务费用，同时将该亏损部分增加未到期责任负债账面价值。

初始确认时，亏损合同组的保险合同负债账面价值等于其履约现金流量。

**第四十七条** 发生下列情形之一导致合同组在后续计量时发生亏损的，企业应当确认亏损并计入当期保险服务费用，同时将该亏损部分增加未到期责任负债账面价值：

(一) 因与未来服务相关的未来现金流量或非金融风险调整的估计发生变更，导致履约现金流量增加额超过合同服务边际账面价值。

(二) 对于具有直接参与分红特征的保险合同组，其基础项目公允价值中企业享有份额的减少额超过合同服务边际账面价值。

**第四十八条** 企业在确认合同组的亏损后，应当将未到期责任负债账面价值的下列变动额，采用系统合理的方法分摊至未到期责任负债中的亏损部分和其他部分：

- (一) 因发生保险服务费用而减少的未来现金流量的现值；
- (二) 因相关风险释放而计入当期损益的非金融风险调整的变动金额；
- (三) 保险合同金融变动额。

分摊至亏损部分的金额不得计入当期保险服务收入。

**第四十九条** 企业在确认合同组的亏损后，应当按照下列规定进行后续计量：

(一) 将因与未来服务相关的未来现金流量或非金融风险调整的估计变更所导致的履约现金流量增加额，以及具有直接参与分红特征的保险合同组的基础项目公允价值中企业享有份额的减少额，确认为新增亏损并计入当期保险服务费用，同时将该亏损部分增加未到期责任负债账面价值。

(二) 将因与未来服务相关的未来现金流量或非金融风险调整的估计变更所导致的履约现金流



量减少额，以及具有直接参与分红特征的保险合同组的基础项目公允价值中企业享有份额的增加额，减少未到期责任负债的亏损部分，冲减当期保险服务费用；超出亏损部分的金额，确认为合同服务边际。

#### 第四节 保险合同组计量的简化处理规定

**第五十条** 符合下列条件之一的，企业可以采用保费分配法简化合同组的计量：

（一）企业能够合理预计采用本节简化处理规定与根据本准则前述章节规定计量合同组未到期责任负债的结果无重大差异。企业预计履约现金流量在赔案发生前将发生重大变化的，表明该合同组不符合本条件。

（二）该合同组内各项合同的责任期不超过一年。

**第五十一条** 企业对其签发的保险合同采用保费分配法时，应当假设初始确认时该合同所属合同组合内不存在亏损合同，该假设与相关事实和情况不符的除外。

**第五十二条** 企业采用保费分配法时，合同组内各项合同初始确认时的责任期均不超过一年的，可以选择在保险获取现金流量发生时将其确认为费用，计入当期损益。

**第五十三条** 企业采用保费分配法计量合同组时，初始确认时未到期责任负债账面价值等于已收保费减去初始确认时发生的保险获取现金流量（根据本准则第五十二条规定选择在发生时计入当期损益的除外），减去（或加上）在合同组初始确认时终止确认的保险获取现金流量资产以及其他相关资产或负债的金额。

资产负债表日未到期责任负债账面价值等于期初账面价值加上当期已收保费，减去当期发生的保险获取现金流量（根据本准则第五十二条规定选择在发生时计入当期损益的除外），加上当期确认为保险服务费用的保险获取现金流量摊销金额和针对融资成分的调整金额，减去因当期提供保险合同服务而确认为保险服务收入的金额和当期已付或转入已发生赔款负债中的投资成分。

**第五十四条** 合同组内的合同中存在重大融资成分的，企业应当按照合同组初始确认时确定的折现率，对未到期责任负债账面价值进行调整，以反映货币时间价值及金融风险的影响。

合同组初始确认时，如果企业预计提供保险合同服务每一部分服务的时点与相关保费到期日之间的间隔不超过一年，可以不考虑合同中存在的重大融资成分。

**第五十五条** 相关事实和情况表明合同组在责任期内存在亏损时，企业应当将该日与未到期责任相关的履约现金流量超过按照本准则第五十三条确定的未到期责任负债账面价值的金额，计入当期保险服务费用，同时增加未到期责任负债账面价值。

**第五十六条** 企业应当根据与已发生赔案及其他相关费用有关的履约现金流量计量已发生赔款负债。相关履约现金流量预计在赔案发生后一年内支付或收取的，企业可以不考虑货币时间价值及金融风险的影响，且一致应用于本准则第五十五条规定的相关履约现金流量的计算。

**第五十七条** 企业应当将已收和预计收取的保费，在扣除投资成分并根据本准则第五十四条规定对重大融资成分进行调整后，分摊至当期的金额确认为保险服务收入。

企业应当随时间流逝在责任期内分摊经调整的已收和预计收取的保费；保险合同的风险在责任期内不随时间流逝为主释放的，应当以保险服务费用预计发生时间为基础进行分摊。

## 第六章 分出的再保险合同组的确认和计量

**第五十八条** 企业对分出的再保险合同组进行确认和计量，除本章另有规定外，应当按照本准则有关保险合同的其他相关规定进行处理，但本准则第五章关于亏损合同组计量的相关规定不适用于分出的再保险合同组。

**第五十九条** 企业应当将同一分出的再保险合同组合至少分为下列合同组：

- （一）初始确认时存在净利得的合同组；
- （二）初始确认时无显著可能性在未来产生净利得的合同组；
- （三）该组合中剩余合同组成的合同组。

企业可以按照净成本或净利得水平以及初始确认后在未来产生净利得的可能性等，对分出的再保险合同组作进一步细分。

企业不得将分出时间间隔超过一年的合同归入同一分出的再保险合同组。

**第六十条** 企业应当在下列时点中的最早时点确认其分出的再保险合同组：

- （一）分出的再保险合同组责任期开始日；
- （二）分出的再保险合同组所对应的保险合同组确认为亏损合同组时。

**第六十一条** 分出的再保险合同组分出成比例责任的，企业应当在下列时点中的最早时点确认该合同组：

- （一）分出的再保险合同组责任期开始日和任一对应的保险合同初始确认时点中较晚的时点；
- （二）分出的再保险合同组所对应的保险合同组确认为亏损合同组时。

**第六十二条** 企业在初始确认其分出的再保险合同组时，应当按照履约现金流量与合同服务边际之和对分出再保险合同资产进行初始计量。

分出再保险合同组的合同服务边际，是指企业为在未来获得再保险分入人提供的保险合同服务而产生的净成本或净利得。

**第六十三条** 企业在估计分出的再保险合同组的未来现金流量现值时，采用的相关假设应当与计量所对应的保险合同组保持一致，并考虑再保险分入人的不履约风险。

**第六十四条** 企业应当根据分出的再保险合同组转移给再保险分入人的风险，估计非金融风险调整。

**第六十五条** 企业应当在分出的再保险合同组初始确认时计算下列各项之和：

- （一）履约现金流量；
- （二）在该日终止确认的相关资产或负债对应的现金流量；
- （三）分出再保险合同组内合同在该日产生的现金流量；
- （四）分保摊回未到期责任资产亏损摊回部分的金额。

企业应当将上述各项之和所反映的净成本或净利得，确认为合同服务边际。净成本与分出前发生的事项相关的，企业应当将其确认为费用并计入当期损益。

**第六十六条** 企业应当在资产负债表日按照分保摊回未到期责任资产与分保摊回已发生赔款资产之和对分出再保险合同资产进行后续计量。

分保摊回未到期责任资产包括资产负债表日分摊至分出的再保险合同组的、与未到期责任有关的履约现金流量和当日该合同组的合同服务边际。

分保摊回已发生赔款资产包括资产负债表日分摊至分出的再保险合同组的、与已发生赔款及其他相关费用的摊回有关的履约现金流量。

**第六十七条** 对于订立时点不晚于对应的保险合同确认时点的分出的再保险合同，企业在初始确认对应的亏损合同组或者将对应的亏损保险合同归入合同组而确认亏损时，应当根据下列两项的乘积确定分出再保险合同组分保摊回未到期责任资产亏损摊回部分的金额：

- （一）对应的保险合同确认的亏损；
- （二）预计从分出再保险合同组摊回的对应的保险合同赔付的比例。

企业应当按照上述亏损摊回部分的金额调整分出再保险合同组的合同服务边际，同时确认为摊回保险服务费用，计入当期损益。

企业在对分出的再保险合同组进行后续计量时，应当调整亏损摊回部分的金额以反映对应的保险合同亏损部分的变化，调整后的亏损摊回部分的金额不应超过企业预计从分出再保险合同组摊回的对应的保险合同亏损部分的相应金额。

**第六十八条** 资产负债表日分出的再保险合同组的合同服务边际账面价值应当以期初账面价值为基础，经下列各项调整后予以确定：

- （一）当期归入该合同组的合同对合同服务边际的影响金额；
- （二）合同服务边际在当期计提的利息，计息利率为该合同组内合同确认时、不随基础项目回报变动的现金流量所适用的加权平均利率；
- （三）根据本准则第六十七条第一款计算的分保摊回未到期责任资产亏损摊回部分的金额，以及与分出再保险合同组的履约现金流量变动无关的分保摊回未到期责任资产亏损摊回部分的转回；
- （四）与未来服务相关的履约现金流量的变动金额，但分摊至对应的保险合同组且不调整其合同服务边际的履约现金流量变动而导致的变动，以及对应的保险合同组采用保费分配法计量时因确认或转回亏损而导致的变动除外；
- （五）合同服务边际在当期产生的汇兑差额；
- （六）合同服务边际在当期的摊销金额。企业应当按照取得保险合同服务的模式，合理确定分出再保险合同组在责任期内各个期间的责任单元，并据此对根据本条（一）至（五）调整后的合同服务边际账面价值进行摊销，计入当期及以后期间损益。

**第六十九条** 再保险分入人不履约风险导致的履约现金流量变动金额与未来服务无关，企业不应当因此调整分出再保险合同组的合同服务边际。

**第七十条** 企业因当期取得再保险分入人提供的保险合同服务而导致分保摊回未到期责任资产账面价值的减少额，应当确认为分出保费的分摊；因当期发生赔款及其他相关费用的摊回导致分保摊回已发生赔款资产账面价值的增加额，以及与之相关的履约现金流量的后续变动额，应当确认为摊回保险服务费用。

企业应当将预计从再保险分入人收到的不取决于对应的保险合同赔付的金额，作为分出保费的分摊的减项。企业在确认分出保费的分摊和摊回保险服务费用时，不得包含分出再保险合同中的投资成分。

**第七十一条** 符合下列条件之一的，企业可以采用保费分配法简化分出的再保险合同组的计量：

（一）企业能够合理预计采用保费分配法与不采用保费分配法计量分出再保险合同组的结果无重大差异。企业预计履约现金流量在赔案发生前将发生重大变化的，表明该合同组不符合本条件。

（二）该分出的再保险合同组内各项合同的责任期不超过一年。

**第七十二条** 企业采用保费分配法计量分出的再保险合同组时，根据本准则第六十七条第一款计算的亏损摊回部分的金额应当调整分出再保险合同组的分保摊回未到期责任资产账面价值，同时确认为摊回保险服务费用，计入当期损益。

## 第七章 合同转让或非同一控制下企业合并中取得的保险合同的确认和计量

**第七十三条** 企业对合同转让或非同一控制下企业合并中取得的保险合同进行确认和计量，除本章另有规定外，应当适用本准则其他相关规定。

**第七十四条** 企业在合同转让或非同一控制下企业合并中取得的保险合同，应当视为在转让日（或购买日）订立该合同，并根据本准则相关规定将该合同归入其所属合同组。

**第七十五条** 企业在合同转让或非同一控制下企业合并中为取得保险合同而收到或支付的对价，应当视为收取或支付的保费。

**第七十六条** 企业在合同转让或非同一控制下企业合并中取得保险合同的会计处理适用《企业会计准则第20号——企业合并》等其他会计准则的，应当根据相关会计准则进行处理。

## 第八章 保险合同的修改和终止确认

**第七十七条** 保险合同条款的修改符合下列条件之一的，企业应当终止确认原合同，并按照修改后的合同条款确认一项新合同：

（一）假设修改后的合同条款自合同开始日适用，出现下列情形之一的：

1. 修改后的合同不属于本准则的适用范围。
2. 修改后的合同应当予以分拆且分拆后适用本准则的组成部分发生变化。
3. 修改后的合同的合同边界发生实质性变化。
4. 修改后的合同归属于不同的合同组。

（二）原合同与修改后的合同仅有其一符合具有直接参与分红特征的保险合同的定义。

（三）原合同采用保费分配法，修改后的合同不符合采用保费分配法的条件。

保险合同条款的修改不符合上述条件的，企业应当将合同条款修改导致的现金流量变动作为履约现金流量的估计变更进行处理。

**第七十八条** 保险合同约定的义务因履行、取消或到期而解除的，企业应当终止确认保险合同。

**第七十九条** 企业终止确认一项保险合同，应当按照下列规定进行处理：

（一）调整该保险合同所属合同组的履约现金流量，扣除与终止确认的权利义务相关的未来现金流量现值和非金融风险调整。



（二）调整合同组的合同服务边际。

（三）调整合同组在当期及以后期间的责任单元。

**第八十条** 企业修改原合同并确认新合同时，应当按照下列两项的差额调整原合同所属合同组的合同服务边际：

（一）因终止确认原合同所导致的合同组履约现金流量变动金额；

（二）修改日订立与新合同条款相同的合同预计将收取的保费减去因修改原合同而收取的额外保费后的保费净额。

企业在计量新合同所属合同组时，应当假设于修改日收到本条（二）中的保费净额。

**第八十一条** 企业因合同转让而终止确认一项保险合同的，应当按照因终止确认该合同所导致的合同组履约现金流量变动金额与受让方收取的保费之间的差额，调整该合同所属合同组的合同服务边际。

**第八十二条** 企业因合同修改或转让而终止确认一项保险合同时，应当将与该合同相关的、由于会计政策选择而在以前期间确认为其他综合收益的余额转入当期损益；但对于企业持有基础项目的具有直接参与分红特征的保险合同，企业不得仅因终止确认该保险合同而进行上述会计处理。

## 第九章 列 报

### 第一节 资产负债表和利润表相关项目的列示及披露

**第八十三条** 企业应当根据自身实际情况，合理确定列报保险合同的详细程度，避免列报大量不重要信息或不恰当汇总实质性不同信息。

企业可以按照合同类型、地理区域或报告分部等对保险合同的信息披露进行恰当汇总。

**第八十四条** 企业应当在资产负债表中分别列示与保险合同有关的下列项目：

（一）保险合同资产；

（二）保险合同负债；

（三）分出再保险合同资产；

（四）分出再保险合同负债。

企业签发的保险合同组合账面价值为借方余额的，列示为保险合同资产；分出的再保险合同组合账面价值为贷方余额的，列示为分出再保险合同负债。

保险获取现金流量资产于资产负债表日的账面价值应当计入保险合同组合账面价值。

**第八十五条** 企业应当在利润表中分别列示与保险合同有关的下列项目：

（一）保险服务收入；

（二）保险服务费用；

（三）分出保费的分摊；

（四）摊回保险服务费用；

（五）承保财务损益；

（六）分出再保险财务损益。



**第八十六条** 企业应当在附注中分别就签发的保险合同和分出的再保险合同，单独披露未到期责任负债（或分保摊回未到期责任资产）和已发生赔款负债（或分保摊回已发生赔款资产）余额调节表，以反映与保险合同账面价值变动有关的下列信息：

（一）保险合同负债和保险合同资产（或分出再保险合同资产和分出再保险合同负债）的期初和期末余额及净额，及净额调节情况；

（二）未到期责任负债（或分保摊回未到期责任资产）当期变动情况，亏损部分（或亏损摊回部分）应单独披露；

（三）已发生赔款负债（或分保摊回已发生赔款资产）当期变动情况，采用保费分配法的保险合同应分别披露未来现金流量现值和非金融风险调整；

（四）当期保险服务收入；

（五）当期保险服务费用，包括当期发生赔款及其他相关费用、保险获取现金流量的摊销、亏损部分的确认及转回和已发生赔款负债相关履约现金流量变动；

（六）当期分出保费的分摊；

（七）当期摊回保险服务费用，包括摊回当期发生赔款及其他相关费用、亏损摊回部分的确认及转回和分保摊回已发生赔款资产相关履约现金流量变动；

（八）不计入当期损益的投资成分，保费返还可以在此项合并披露；

（九）与当期服务无关但影响保险合同账面价值的金额，包括当期现金流量、再保险分入人不履约风险变动额、保险合同金融变动额、其他与保险合同账面价值变动有关的金额。当期现金流量应分别披露收到保费（或支付分出保费）、支付保险获取现金流量、支付赔款及其他相关费用（或收到摊回赔款及其他相关费用）。

**第八十七条** 对于未采用保费分配法的保险合同，企业应当在附注中分别就签发的保险合同和分出的再保险合同，单独披露履约现金流量和合同服务边际余额调节表，以反映与保险合同账面价值变动有关的下列信息：

（一）保险合同负债和保险合同资产（或分出再保险合同资产和分出再保险合同负债）的期初和期末余额及净额，及净额调节情况；

（二）未来现金流量现值当期变动情况；

（三）非金融风险调整当期变动情况；

（四）合同服务边际当期变动情况；

（五）与当期服务相关的变动情况，包括合同服务边际的摊销、非金融风险调整的变动、当期经验调整；

（六）与未来服务相关的变动情况，包括当期初始确认的保险合同影响金额、调整合同服务边际的估计变更、不调整合同服务边际的估计变更；

（七）与过去服务相关的变动情况，包括已发生赔款负债（或分保摊回已发生赔款资产）相关履约现金流量变动；

（八）与当期服务无关但影响保险合同账面价值的金额，包括当期现金流量、再保险分入人不履约风险变动额、保险合同金融变动额、其他与保险合同账面价值变动有关的金额。当期现金流量应分别披露收到保费（或支付分出保费）、支付保险获取现金流量、支付赔款及其他相关费用（或

收到摊回赔款及其他相关费用）。

**第八十八条** 企业应当在附注中披露关于保险获取现金流量资产的下列定量信息：

- （一）保险获取现金流量资产的期初和期末余额及其调节情况；
- （二）保险获取现金流量资产减值准备当期计提和当期转回情况；
- （三）期末保险获取现金流量资产预计在未来按适当的时间段终止确认的相关信息。

**第八十九条** 对于未采用保费分配法的保险合同，企业应当在附注中分别就签发的保险合同和分出的再保险合同，披露当期初始确认的保险合同对资产负债表影响的下列信息：

- （一）未来现金流出现值，保险获取现金流量的金额应单独披露；
- （二）未来现金流入现值；
- （三）非金融风险调整；
- （四）合同服务边际。

对于当期初始确认的亏损合同组以及在合同转让或非同一控制下企业合并中取得的保险合同，企业应当分别披露其对资产负债表影响的上述信息。

**第九十条** 对于未采用保费分配法的签发的保险合同，企业应当在附注中披露与本期确认保险服务收入相关的下列定量信息：

- （一）与未到期责任负债变动相关的保险服务收入，分别披露期初预计当期发生的保险服务费用、非金融风险调整的变动、合同服务边际的摊销、其他金额（如与当期服务或过去服务相关的保费经验调整）；
- （二）保险获取现金流量的摊销。

**第九十一条** 对于未采用保费分配法的保险合同，企业应当在附注中分别就签发的保险合同和分出的再保险合同，披露期末合同服务边际在剩余期限内按适当的时间段摊销计入利润表的定量信息。

**第九十二条** 企业应当披露当期保险合同金融变动额的定量信息及其解释性说明，包括对保险合同金融变动额与相关资产投资回报关系的说明。

**第九十三条** 企业应当披露与具有直接参与分红特征的保险合同相关的下列信息：

- （一）基础项目及其公允价值；
- （二）根据本准则第四十二条和第四十三条规定，将货币时间价值及金融风险的影响金额计入当期保险财务损益或其他综合收益对当期合同服务边际的影响。

**第九十四条** 对于具有直接参与分红特征的保险合同组，企业选择将保险合同金融变动额分解计入当期保险财务损益和其他综合收益的，根据本准则第四十四条规定，因是否持有基础项目的情况发生变动导致计入当期保险财务损益的计量方法发生变更的，应当披露变更原因和对财务报表项目的影响金额，以及相关合同组在变更日的账面价值。

## 第二节 与保险合同计量相关的披露

**第九十五条** 企业应当披露与保险合同计量所采用的方法、输入值和假设等相关的下列信息：

- （一）保险合同计量所采用的方法以及估计相关输入值的程序。企业应当披露相关输入值的定量信息，不切实可行的除外。

(二) 本条(一)中所述方法和程序的变更及其原因,以及受影响的合同类型。

(三) 与保险合同计量有关的下列信息:

1. 对于不具有直接参与分红特征的保险合同,区分相机抉择与其他因素导致未来现金流量估计变更的方法;

2. 确定非金融风险调整的计量方法及计量结果所对应的置信水平,以及非金融风险调整变动额根据本准则第三十三条在利润表中的列示方法;

3. 确定折现率的方法,以及用于不随基础项目回报变动的现金流量折现的收益率曲线(或收益率曲线范围);

4. 确定投资成分的方法;

5. 确定责任单元组成部分及相对权重的方法。

**第九十六条** 企业选择将保险合同金融变动额分解计入当期保险财务损益和其他综合收益的,应当披露确定保险财务损益金额的方法及其说明。

**第九十七条** 对于采用保费分配法计量的保险合同组,企业应当披露下列信息:

(一) 合同组适用保费分配法的判断依据;

(二) 未到期责任负债(或分保摊回未到期责任资产)和已发生赔款负债(或分保摊回已发生赔款资产)的计量是否反映货币时间价值及金融风险的影响;

(三) 是否在保险获取现金流量发生时将其确认为费用。

### 第三节 与风险相关的披露

**第九十八条** 企业应当披露与保险合同产生的保险风险和金融风险等相关的定性和定量信息。金融风险包括市场风险、信用风险、流动性风险等。

**第九十九条** 对于保险合同产生的各类风险,企业应当按类别披露下列信息:

(一) 风险敞口及其形成原因,以及在本期发生的变化。

(二) 风险管理的目标、政策和程序以及计量风险的方法及其在本期发生的变化。

(三) 期末风险敞口的汇总数据。该数据应当以向内部关键管理人员提供的相关信息为基础。期末风险敞口不能反映企业本期风险敞口变动情况的,企业应当进一步提供相关信息。

(四) 风险集中度信息,包括企业确定风险集中度的说明和参考因素(如保险事项类型、行业特征、地理区域、货币种类等)。

**第一百条** 企业应当披露相关监管要求(如最低资本要求、保证利率等)对本准则适用范围内的合同的影响。保险合同分组时应用本准则第十五条规定的,企业应当披露这一事实。

**第一百零一条** 企业应当对保险风险和市场风险进行敏感性分析并披露下列信息:

(一) 资产负债表日保险风险变量和各类市场风险变量发生合理、可能的变动时,将对企业损益和所有者权益产生的影响。

对于保险风险,敏感性分析应当反映对企业签发的保险合同及其经分出的再保险合同进行风险缓释后的影响。

对于各类市场风险,敏感性分析应当反映保险合同所产生的风险变量与企业持有的金融资产所产生的风险变量之间的关联性。

（二）本期进行敏感性分析所使用的方法和假设，以及在本期发生的变化及其原因。

**第一百零二条** 企业为管理保险合同所产生的风险，采用不同于本准则第一百零一条中所述方法进行敏感性分析的，应当披露下列信息：

- （一）用于敏感性分析的方法、选用的主要参数和假设；
- （二）所用方法的目的，以及该方法提供信息的局限性。

**第一百零三条** 企业应当披露索赔进展情况，以反映已发生赔款的实际赔付金额与未经折现的预计赔付金额的比较信息，及其与资产负债表日已发生赔款负债账面价值的调节情况。

索赔进展情况的披露应当从赔付时间和金额在资产负债表日仍存在不确定性的重大赔付最早发生期间开始，但最长披露期限可不超过十年。赔付时间和金额的不确定性在未来一年内将消除的索赔进展信息可以不披露。

**第一百零四条** 企业应当披露与保险合同所产生的信用风险相关的下列信息：

- （一）签发的保险合同和分出的再保险合同分别于资产负债表日的最大信用风险敞口；
- （二）与分出再保险合同资产的信用质量相关的信息。

**第一百零五条** 企业应当披露与保险合同所产生的流动性风险相关的下列信息：

- （一）对管理流动性风险的说明。
- （二）对资产负债表日保险合同负债和分出再保险合同负债的到期期限分析。

到期期限分析应当基于合同组合，所使用的时间段至少应当为资产负债表日后一年以内、一年至两年以内、两年至三年以内、三年至四年以内、四年至五年以内、五年以上。列入各时间段内的金额可以是未来现金流量现值或者未经折现的合同剩余净现金流量。

到期期限分析可以不包括采用保费分配法计量的保险合同负债和分出再保险合同负债中与未到期责任相关的部分。

（三）保单持有人可随时要求偿还的金额。企业应当说明该金额与相关保险合同组合账面价值之间的关联性。

## 第十章 衔接规定

**第一百零六条** 首次执行日之前的保险合同会计处理与本准则规定不一致的，企业应当按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定采用追溯调整法处理，但本准则另有规定的除外。

企业进行追溯调整的，无须披露当期和各个列报前期财务报表受影响项目和每股收益的调整金额。

**第一百零七条** 企业采用追溯调整法时，应当在过渡日按照下列规定进行衔接处理：

- （一）假设一直按照本准则要求识别、确认和计量保险合同组；
- （二）假设一直按照本准则要求识别、确认和计量保险获取现金流量资产，但无须估计该资产于过渡日前的可收回金额；
- （三）确认追溯调整对所有者权益的累积影响数；
- （四）不得在过渡日前运用本准则第四十三条规定的风险管理缓释选择权。



过渡日是指本准则首次执行日前最近一个会计年度的期初，企业列报经调整的更早期间的比较信息的，过渡日是更早比较期间的期初。

**第一百零八条** 对合同组采用追溯调整法不切实可行的，企业应当采用修正追溯调整法或公允价值法。对合同组采用修正追溯调整法也不切实可行的，企业应当采用公允价值法。

修正追溯调整法，是指企业在对本章所涉及相关事项采用追溯调整法不切实可行时，使用在过渡日无须付出不必要的额外成本或努力即可获得合理可靠的信息，以获得接近追溯调整法结果为目标，在衔接处理上按本准则规定进行简化的方法。

公允价值法，是指以过渡日合同组公允价值与履约现金流量的差额确定合同组在该日的合同服务边际或未到期责任负债亏损部分，以及在衔接处理上按本准则规定进行简化的方法。

企业在过渡日前符合本准则第四十三条规定条件，使用衍生工具、分出的再保险合同或以公允价值计量且其变动计入当期损益的非衍生金融工具管理合同组产生的金融风险，并自过渡日起采用未来适用法运用风险管理缓释选择权进行会计处理的，企业可以对该合同组采用公允价值法进行衔接处理。

**第一百零九条** 企业采用修正追溯调整法时，应当在过渡日根据本准则规定识别下列事项并进行衔接处理：

（一）保险合同组，但在按照本准则规定进行保险合同分组时无法获得合理可靠的信息的，企业可以将签发或分出时间间隔超过一年的合同归入同一合同组；

（二）具有直接参与分红特征的保险合同；

（三）不具有直接参与分红特征的保险合同中的相机抉择现金流量；

（四）具有相机参与分红特征的投资合同。

企业采用修正追溯调整法时，对于在合同转让或非同一控制下企业合并中取得的保险合同，应当将该类合同在转让日或购买日前已发生的赔付义务确认为已发生赔款负债。

**第一百一十条** 对不具有直接参与分红特征的保险合同组在过渡日的合同服务边际或未到期责任负债亏损部分采用修正追溯调整法时，企业应当按照下列规定进行衔接处理：

（一）以过渡日或更早日期（如适用）估计的未来现金流量为基础，根据合同组初始确认时至过渡日或更早日期（如适用）发生的现金流量进行调整，确定合同组在初始确认时的未来现金流量。

（二）基于过渡日前最近至少三个会计年度可观察数据，考虑该数据与本准则第二十五条规定的折现率的相似性或差异，采用适当方法确定合同组在初始确认时或以后的折现率。

（三）以过渡日估计的非金融风险调整金额为基础，根据在过渡日签发或分出的类似保险合同的相关风险释放方式，估计过渡日之前合同组非金融风险调整的变动金额，确定合同组在初始确认时的非金融风险调整金额。

（四）采用与过渡日后一致的方法将过渡日前已付或应付的保险获取现金流量系统合理地分摊至过渡日确认和预计将于过渡日后确认的合同组，分别调整过渡日合同服务边际和确认为保险获取现金流量资产。企业无法获得合理可靠的信息进行上述处理的，则不应调整合同服务边际或确认保险获取现金流量资产。

（五）合同组在初始确认时根据本条（一）至（四）确认合同服务边际的，应当按照本条



（二）确定的初始确认时折现率计提利息，并基于过渡日合同组中的剩余责任单元和该日前的责任单元，确定过渡日前计入损益的合同服务边际。

（六）合同组在初始确认时根据本条（一）至（四）确认未到期责任负债亏损部分的，应当采用系统合理的方法，确定分摊至过渡日前的亏损部分。

（七）对于订立时点不晚于对应的亏损保险合同确认时点的分出的再保险合同，应当根据过渡日对应的亏损保险合同的未到期责任负债亏损部分乘以预计从分出的再保险合同组摊回的对应的保险合同赔付的比例，计算分出再保险合同组分保摊回未到期责任资产在过渡日的亏损摊回部分金额，企业无法获得合理可靠的信息确定该亏损摊回部分金额的，则不应确认亏损摊回部分。

**第一百一十一条** 对具有直接参与分红特征的保险合同组在过渡日的合同服务边际或未到期责任负债亏损部分采用修正追溯调整法时，企业应当按照下列规定进行衔接处理：

（一）以过渡日基础项目公允价值减去该日履约现金流量的金额为基础，根据过渡日前相关现金流量以及非金融风险调整的变动进行恰当调整；

（二）采用与过渡日后一致的方法将过渡日前已付或应付的保险获取现金流量系统合理地分摊至过渡日确认和预计将于过渡日后确认的合同组，分别调整过渡日合同服务边际和确认为保险获取现金流量资产。企业无法获得合理可靠的信息进行上述处理的，则不应调整合同服务边际或确认保险获取现金流量资产；

（三）合同组根据本条（一）和（二）确认合同服务边际的，应当基于过渡日合同组中的剩余责任单元和该日前的责任单元，确定过渡日前计入损益的合同服务边际；

（四）合同组根据本条（一）和（二）确认未到期责任负债亏损部分的，应当将该亏损部分调整为零，同时将该亏损部分增加过渡日未到期责任负债账面价值。

**第一百一十二条** 企业对过渡日保险合同金融变动额采用修正追溯调整法时，应当按照下列规定进行衔接处理：

（一）根据本准则第一百零九条（一）规定将签发或分出时间相隔超过一年的合同归入同一合同组的，可以在过渡日确定合同组初始确认时或以后适用的折现率。企业根据本准则第三十四条选择将保险合同金融变动额分解计入保险财务损益和其他综合收益的，应当采用适当方法确定过渡日计入其他综合收益的累计金额。

（二）未将签发或分出时间相隔超过一年的合同归入同一合同组的，应当按照本准则第一百一十条（二）估计合同组初始确认时或以后适用的折现率。企业根据本准则第三十四条选择将保险合同金融变动额分解计入保险财务损益和计入其他综合收益的，应当采用适当方法确定过渡日计入其他综合收益的累计金额。

**第一百一十三条** 企业根据本准则第三十七条规定选择不调整中期财务报表有关会计估计处理结果的会计政策的，应当在过渡日对该会计政策采用追溯调整法处理。采用追溯调整法不切实可行的，企业可以采用修正追溯调整法，对保险合同金融变动额和不具有直接参与分红特征的保险合同的合同服务边际或未到期责任负债亏损部分进行衔接处理时，视同过渡日前未编制中期财务报表。

**第一百一十四条** 企业采用公允价值法时，可以使用在合同开始日或初始确认时根据合同条款和市场状况可确定的合理可靠的信息，或使用在过渡日可获得的合理可靠的信息，根据本准则规定识别下列事项并进行衔接处理：

- (一) 保险合同组，企业可以将签发或分出时间间隔超过一年的合同归入同一合同组；
- (二) 具有直接参与分红特征的保险合同；
- (三) 不具有直接参与分红特征的保险合同中的相机抉择现金流量；
- (四) 具有相机参与分红特征的投资合同。

企业采用公允价值法时，对于在合同转让或非同一控制下企业合并中取得的保险合同，可以将该类合同在转让日或购买日前已发生的赔付义务确认为已发生赔款负债。

**第一百一十五条** 企业采用公允价值法时，按照下列规定进行衔接处理：

- (一) 企业可以在过渡日确定合同组初始确认时或以后适用的折现率；
- (二) 对于分出的再保险合同组对应亏损保险合同的，应当根据过渡日对应的亏损保险合同的未到期责任负债亏损部分乘以预计从分出的再保险合同组摊回的对应的保险合同赔付的比例，计算分出再保险合同组分保摊回未到期责任资产在过渡日的亏损摊回部分金额；
- (三) 企业根据本准则第三十四条选择将保险合同金融变动额分解计入保险财务损益和其他综合收益的，应当采用适当方法确定过渡日计入其他综合收益的累计金额；
- (四) 对保险获取现金流量资产采用追溯调整法不切实可行时，企业应当采用适当方法确定过渡日的保险获取现金流量资产。

**第一百一十六条** 企业应当在附注中披露与衔接处理相关的下列信息：

- (一) 在采用修正追溯调整法和公允价值法的保险合同的存续期间，说明该类保险合同在过渡日的衔接处理；
- (二) 在本准则第八十六条和第八十七条规定的调节表中，分别就过渡日采用修正追溯调整法和公允价值法的保险合同，在该类保险合同存续期间单独披露其对保险服务收入和合同服务边际的影响；
- (三) 企业根据本准则第一百一十二条和第一百一十五条（三）的规定，采用修正追溯调整法或公允价值法确定过渡日计入其他综合收益的累计金额的，在该金额减计为零之前的期间，应当披露以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的相关金融资产计入其他综合收益的累计金额自期初至期末的调节情况。

**第一百一十七条** 企业无须披露比首次执行日前最近一个会计年度更早期间的信息。企业选择披露未经调整的更早期间的比较信息的，应当列示该类信息并说明其编制基础。

企业可以选择不披露未公开的、比首次执行日前四个会计年度更早期间发生的索赔进展情况，但应当披露这一选择。

**第一百一十八条** 企业在本准则首次执行日前执行金融工具相关会计准则的，应当在本准则首次执行日对金融资产进行下列处理：

- (一) 企业可以对管理金融资产的业务模式进行重新评估并确定金融资产分类，但为了与本准则适用范围内合同无关的活动而持有的金融资产除外；
- (二) 在首次执行日前被指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，因企业执行本准则而不再符合指定条件时，应当撤销之前的指定；
- (三) 金融资产因企业执行本准则而符合指定条件的，可以指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产；

（四）企业可以将非交易性权益工具投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产或撤销之前的指定。

企业应当以本准则首次执行日的事实和情况为基础进行上述处理，并追溯调整首次执行本准则当年年初留存收益或权益的其他部分。企业无须调整可比期间信息。企业选择调整可比期间信息的，应当以前期事实和情况为基础，以反映金融工具相关会计准则的要求。

**第一百一十九条** 企业根据本准则第一百一十八条规定进行处理的，应当披露下列信息：

（一）根据本准则第一百一十八条（一）对管理相关金融资产的业务模式进行重新评估并确定金融资产分类的标准；

（二）相关金融资产列报类型和账面价值的变化；

（三）撤销之前指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的期末账面价值；

（四）指定或撤销指定以公允价值计量且其变动计入当期损益的相关金融资产的原因。

## 第十一章 附 则

**第一百二十条** 本准则自 2023 年 1 月 1 日起施行。

# 企业会计准则第 27 号——石油天然气开采

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范石油天然气（以下简称油气）开采活动的会计处理和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 油气开采活动包括矿区权益的取得以及油气的勘探、开发和生产等阶段。

**第三条** 油气开采活动以外的油气储存、集输、加工和销售等业务的会计处理，适用其他相关会计准则。

## 第二章 矿区权益的会计处理

**第四条** 矿区权益，是指企业取得的在矿区内勘探、开发和生产油气的权利。

矿区权益分为探明矿区权益和未探明矿区权益。探明矿区，是指已发现探明经济可采储量的矿区；未探明矿区，是指未发现探明经济可采储量的矿区。

探明经济可采储量，是指在现有技术和经济条件下，根据地质和工程分析，可合理确定的能够从已知油气藏中开采的油气数量。

**第五条** 为取得矿区权益而发生的成本应当在发生时予以资本化。企业取得的矿区权益，应当按照取得时的成本进行初始计量：

（一）申请取得矿区权益的成本包括探矿权使用费、采矿权使用费、土地或海域使用权支出、中介费以及可直接归属于矿区权益的其他申请取得支出。

（二）购买取得矿区权益的成本包括购买价款、中介费以及可直接归属于矿区权益的其他购买取得支出。

矿区权益取得后发生的探矿权使用费、采矿权使用费和租金等维持矿区权益的支出，应当计入当期损益。

**第六条** 企业应当采用产量法或年限平均法对探明矿区权益计提折耗。采用产量法计提折耗的，折耗额可按照单个矿区计算，也可按照若干具有相同或类似地质构造特征或储层条件的相邻矿区所组成的矿区组计算。计算公式如下：

探明矿区权益折耗额 = 探明矿区权益账面价值 × 探明矿区权益折耗率

探明矿区权益折耗率 = 探明矿区当期产量 / (探明矿区期末探明经济可采储量 + 探明矿区当期产量)

**第七条** 企业对于矿区权益的减值，应当分别不同情况确认减值损失：

（一）探明矿区权益的减值，按照《企业会计准则第8号——资产减值》处理。

（二）对于未探明矿区权益，应当至少每年进行一次减值测试。单个矿区取得成本较大的，应当以单个矿区为基础进行减值测试，并确定未探明矿区权益减值金额。单个矿区取得成本较小且与其他相邻矿区具有相同或类似地质构造特征或储层条件的，可按照若干具有相同或类似地质构造特征或储层条件的相邻矿区所组成的矿区组进行减值测试。

未探明矿区权益公允价值低于账面价值的差额，应当确认为减值损失，计入当期损益。未探明矿区权益减值损失一经确认，不得转回。

**第八条** 企业转让矿区权益的，应当按照下列规定进行处理：

（一）转让全部探明矿区权益的，将转让所得与矿区权益账面价值的差额计入当期损益。

转让部分探明矿区权益的，按照转让权益和保留权益的公允价值比例，计算确定已转让部分矿区权益账面价值，转让所得与已转让矿区权益账面价值的差额计入当期损益。

（二）转让单独计提减值准备的全部未探明矿区权益的，转让所得与未探明矿区权益账面价值的差额，计入当期损益。

转让单独计提减值准备的部分未探明矿区权益的，如果转让所得大于矿区权益账面价值，将其差额计入当期损益；如果转让所得小于矿区权益账面价值，以转让所得冲减矿区权益账面价值，不确认损益。

（三）转让以矿区组为基础计提减值准备的未探明矿区权益的，如果转让所得大于矿区权益账面原值，将其差额计入当期损益；如果转让所得小于矿区权益账面原值，以转让所得冲减矿区权益账面原值，不确认损益。

转让该矿区组最后一个未探明矿区的剩余矿区权益时，转让所得与未探明矿区权益账面价值的差额，计入当期损益。

**第九条** 未探明矿区（组）内发现探明经济可采储量而将未探明矿区（组）转为探明矿区（组）的，应当按照其账面价值转为探明矿区权益。

**第十条** 未探明矿区因最终未能发现探明经济可采储量而放弃的，应当按照放弃时的账面价值转销未探明矿区权益并计入当期损益。因未完成义务工作量等因素导致发生的放弃成本，计入当期损益。

### 第三章 油气勘探的会计处理

**第十一条** 油气勘探，是指为了识别勘探区域或探明油气储量而进行的地质调查、地球物理勘探、钻探活动以及其他相关活动。

**第十二条** 油气勘探支出包括钻井勘探支出和非钻井勘探支出。钻井勘探支出主要包括钻探区域探井、勘探型详探井、评价井和资料井等活动发生的支出；非钻井勘探支出主要包括进行地质调查、地球物理勘探等活动发生的支出。

**第十三条** 钻井勘探支出在完井后，确定该井发现了探明经济可采储量的，应当将钻探该井的支出结转为井及相关设施成本。



确定该井未发现探明经济可采储量的，应当将钻探该井的支出扣除净残值后计入当期损益。

确定部分井段发现了探明经济可采储量的，应当将发现探明经济可采储量的有效井段的钻井勘探支出结转为井及相关设施成本，无效井段钻井勘探累计支出转入当期损益。

未能确定该探井是否发现探明经济可采储量的，应当在完井后一年内将钻探该井的支出予以暂时资本化。

**第十四条** 在完井一年时仍未能确定该探井是否发现探明经济可采储量，同时满足下列条件的，应当将钻探该井的资本化支出继续暂时资本化，否则应当计入当期损益：

（一）该井已发现足够数量的储量，但要确定其是否属于探明经济可采储量，还需要实施进一步的勘探活动；

（二）进一步的勘探活动已在实施中或已有明确计划并即将实施。

钻井勘探支出已费用化的探井又发现了探明经济可采储量的，已费用化的钻井勘探支出不作调整，重新钻探和完井发生的支出应当予以资本化。

**第十五条** 非钻井勘探支出于发生时计入当期损益。

## 第四章 油气开发的会计处理

**第十六条** 油气开发，是指为了取得探明矿区中的油气而建造或更新井及相关设施的活动。

**第十七条** 油气开发活动所发生的支出，应当根据其用途分别予以资本化，作为油气开发形成的井及相关设施的成本。

油气开发形成的井及相关设施的成本主要包括：

（一）钻前准备支出，包括前期研究、工程地质调查、工程设计、确定井位、清理井场、修建道路等活动发生的支出；

（二）井的设备购置和建造支出，井的设备包括套管、油管、抽油设备和井口装置等，井的建造包括钻井和完井；

（三）购建提高采收率系统发生的支出；

（四）购建矿区内集输设施、分离处理设施、计量设备、储存设施、各种海上平台、海底及陆上电缆等发生的支出。

**第十八条** 在探明矿区内，钻井至现有已探明层位的支出，作为油气开发支出；为获取新增探明经济可采储量而继续钻至未探明层位的支出，作为钻井勘探支出，按照本准则第十三条和第十四条处理。

## 第五章 油气生产的会计处理

**第十九条** 油气生产，是指将油气从油气藏提取到地表以及在矿区内收集、拉运、处理、现场储存和矿区管理等活动。

**第二十条** 油气的生产成本包括相关矿区权益折耗、井及相关设施折耗、辅助设备及设施折旧以及操作费用等。操作费用包括油气生产和矿区管理过程中发生的直接和间接费用。

**第二十一条** 企业应当采用产量法或年限平均法对井及相关设施计提折耗。井及相关设施包括确定发现了探明经济可采储量的探井和开采活动中形成的井，以及与开采活动直接相关的各种设施。采用产量法计提折耗的，折耗额可按照单个矿区计算，也可按照若干具有相同或类似地质构造特征或储层条件的相邻矿区所组成的矿区组计算。计算公式如下：

矿区井及相关设施折耗额 = 期末矿区井及相关设施账面价值 × 矿区井及相关设施折耗率

矿区井及相关设施折耗率 = 矿区当期产量 / (矿区期末探明已开发经济可采储量 + 矿区当期产量)

探明已开发经济可采储量，包括矿区的开发井网钻探和配套设施建设完成后已全面投入开采的探明经济可采储量，以及在提高采收率技术所需的设施已建成并已投产后相应增加的可采储量。

**第二十二条** 地震设备、建造设备、车辆、修理车间、仓库、供应站、通信设备、办公设施等辅助设备及设施，应当按照《企业会计准则第4号——固定资产》处理。

**第二十三条** 企业承担的矿区废弃处置义务，满足《企业会计准则第13号——或有事项》中预计负债确认条件的，应当将该义务确认为预计负债，并相应增加井及相关设施的账面价值。

不符合预计负债确认条件的，在废弃时发生的拆卸、搬移、场地清理等支出，应当计入当期损益。

矿区废弃，是指矿区内的最后一口井停产。

**第二十四条** 井及相关设施、辅助设备及设施的减值，应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》处理。

## 第六章 披 露

**第二十五条** 企业应当在附注中披露与石油天然气开采活动有关的下列信息：

- （一）拥有国内和国外的油气储量年初、年末数据。
- （二）当期在国内和国外发生的矿区权益的取得、油气勘探和油气开发各项支出的总额。
- （三）探明矿区权益、井及相关设施的账面原值，累计折耗和减值准备累计金额及其计提方法；与油气开采活动相关的辅助设备及设施的账面原价，累计折旧和减值准备累计金额及其计提方法。

# 企业会计准则第 28 号——会计政策、 会计估计变更和差错更正

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范企业会计政策的应用，会计政策、会计估计变更和前期差错更正的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 会计政策变更和前期差错更正的所得税影响，适用《企业会计准则第 18 号——所得税》。

## 第二章 会 计 政 策

**第三条** 企业应当对相同或者相似的交易或者事项采用相同的会计政策进行处理。但是，其他会计准则另有规定的除外。

会计政策，是指企业在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法。

**第四条** 企业采用的会计政策，在每一会计期间和前后各期应当保持一致，不得随意变更。但是，满足下列条件之一的，可以变更会计政策：

- （一）法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更。
- （二）会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息。

**第五条** 下列各项不属于会计政策变更：

- （一）本期发生的交易或者事项与以前相比具有本质差别而采用新的会计政策。
- （二）对初次发生的或不重要的交易或者事项采用新的会计政策。

**第六条** 企业根据法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更会计政策的，应当按照国家相关会计规定执行。

会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的，应当采用追溯调整法处理，将会计政策变更累积影响数调整列报前期最早期初留存收益，其他相关项目的期初余额和列报前期披露的其他比较数据也应当一并调整，但确定该项会计政策变更累积影响数不切实可行的除外。

追溯调整法，是指对某项交易或事项变更会计政策，视同该项交易或事项初次发生时即采用变更后的会计政策，并以此对财务报表相关项目进行调整的方法。

会计政策变更累积影响数，是指按照变更后的会计政策对以前各期追溯计算的列报前期最早期

初留存收益应有金额与现有金额之间的差额。

**第七条** 确定会计政策变更对列报前期影响数不切实可行的，应当从可追溯调整的最早期间期初开始应用变更后的会计政策。

在当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数不切实可行的，应当采用未来适用法处理。

未来适用法，是指将变更后的会计政策应用于变更日及以后发生的交易或者事项，或者在会计估计变更当期和未来期间确认会计估计变更影响数的方法。

### 第三章 会计估计变更

**第八条** 企业据以进行估计的基础发生了变化，或者由于取得新信息、积累更多经验以及后来的发展变化，可能需要对会计估计进行修订。会计估计变更的依据应当真实、可靠。

会计估计变更，是指由于资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化，从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行调整。

**第九条** 企业对会计估计变更应当采用未来适用法处理。

会计估计变更仅影响变更当期的，其影响数应当在变更当期予以确认；既影响变更当期又影响未来期间的，其影响数应当在变更当期和未来期间予以确认。

**第十条** 企业难以对某项变更区分为会计政策变更或会计估计变更的，应当将其作为会计估计变更处理。

### 第四章 前期差错更正

**第十一条** 前期差错，是指由于没有运用或错误运用下列两种信息，而对前期财务报表造成省略或错报。

（一）编报前期财务报表时预期能够取得并加以考虑的可靠信息。

（二）前期财务报告批准报出时能够取得的可靠信息。

前期差错通常包括计算错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响以及存货、固定资产盘盈等。

**第十二条** 企业应当采用追溯重述法更正重要的前期差错，但确定前期差错累积影响数不切实可行的除外。

追溯重述法，是指在发现前期差错时，视同该项前期差错从未发生过，从而对财务报表相关项目进行更正的方法。

**第十三条** 确定前期差错影响数不切实可行的，可以从可追溯重述的最早期间开始调整留存收益的期初余额，财务报表其他相关项目的期初余额也应当一并调整，也可以采用未来适用法。

**第十四条** 企业应当在重要的前期差错发现当期的财务报表中，调整前期比较数据。

### 第五章 披 露

**第十五条** 企业应当在附注中披露与会计政策变更有关的下列信息：

- (一) 会计政策变更的性质、内容和原因。
- (二) 当期和各个列报前期财务报表中受影响的项目名称和调整金额。
- (三) 无法进行追溯调整的，说明该事实和原因以及开始应用变更后的会计政策的时点、具体应用情况。

**第十六条** 企业应当在附注中披露与会计估计变更有关的下列信息：

- (一) 会计估计变更的内容和原因。
- (二) 会计估计变更对当期和未来期间的影响数。
- (三) 会计估计变更的影响数不能确定的，披露这一事实和原因。

**第十七条** 企业应当在附注中披露与前期差错更正有关的下列信息：

- (一) 前期差错的性质。
- (二) 各个列报前期财务报表中受影响的项目名称和更正金额。
- (三) 无法进行追溯重述的，说明该事实和原因以及对前期差错开始进行更正的时点、具体更正情况。

**第十八条** 在以后期间的财务报表中，不需要重复披露在以前期间的附注中已披露的会计政策变更和前期差错更正的信息。



# 企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项

---

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范资产负债表日后事项的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 资产负债表日后事项，是指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。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。

资产负债表日后事项包括资产负债表日后调整事项和资产负债表日后非调整事项。

资产负债表日后调整事项，是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项。

资产负债表日后非调整事项，是指表明资产负债表日后发生的情况的事项。

**第三条** 资产负债表日后事项表明持续经营假设不再适用的，企业不应当在持续经营基础上编制财务报表。

## 第二章 资产负债表日后调整事项

**第四条** 企业发生的资产负债表日后调整事项，应当调整资产负债表日的财务报表。

**第五条** 企业发生的资产负债表日后调整事项，通常包括下列各项：

（一）资产负债表日后诉讼案件结案，法院判决证实了企业在资产负债表日已经存在现时义务，需要调整原先确认的与该诉讼案件相关的预计负债，或确认一项新负债。

（二）资产负债表日后取得确凿证据，表明某项资产在资产负债表日发生了减值或者需要调整该项资产原先确认的减值金额。

（三）资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前购入资产的成本或售出资产的收入。

（四）资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错。

## 第三章 资产负债表日后非调整事项

**第六条** 企业发生的资产负债表日后非调整事项，不应当调整资产负债表日的财务报表。

**第七条** 企业发生的资产负债表日后非调整事项，通常包括下列各项：

- (一) 资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺。
- (二) 资产负债表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化。
- (三) 资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失。
- (四) 资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债。
- (五) 资产负债表日后资本公积转增资本。
- (六) 资产负债表日后发生巨额亏损。
- (七) 资产负债表日后发生企业合并或处置子公司。

**第八条** 资产负债表日后，企业利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润，不确认为资产负债表日的负债，但应当在附注中单独披露。

## 第四章 披 露

**第九条** 企业应当在附注中披露与资产负债表日后事项有关的下列信息：

- (一) 财务报告的批准报出者和财务报告批准报出日。

按照有关法律、行政法规等规定，企业所有者或其他方面有权对报出的财务报告进行修改的，应当披露这一情况。

- (二) 每项重要的资产负债表日后非调整事项的性质、内容，及其对财务状况和经营成果的影响。无法作出估计的，应当说明原因。

**第十条** 企业在资产负债表日后取得了影响资产负债表日存在情况的新的或进一步的证据，应当调整与之相关的披露信息。

# 企业会计准则第 30 号——财务报表列报

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范财务报表的列报，保证同一企业不同期间和同一期间不同企业的财务报表相互可比，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 财务报表是对企业财务状况、经营成果和现金流量的结构性表述。财务报表至少应当包括下列组成部分：

- （一）资产负债表；
- （二）利润表；
- （三）现金流量表；
- （四）所有者权益（或股东权益，下同）变动表；
- （五）附注。

财务报表上述组成部分具有同等的重要程度。

**第三条** 本准则适用于个别财务报表和合并财务报表，以及年度财务报表和中期财务报表，《企业会计准则第 32 号——中期财务报告》另有规定的除外。合并财务报表的编制和列报，还应遵循《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》；现金流量表的编制和列报，还应遵循《企业会计准则第 31 号——现金流量表》；其他会计准则的特殊列报要求，适用其他相关会计准则。

## 第二章 基 本 要 求

**第四条** 企业应当以持续经营为基础，根据实际发生的交易和事项，按照《企业会计准则——基本准则》和其他各项会计准则的规定进行确认和计量，在此基础上编制财务报表。企业不应以附注披露代替确认和计量，不恰当的确认和计量也不能通过充分披露相关会计政策而纠正。

如果按照各项会计准则规定披露的信息不足以让报表使用者了解特定交易或事项对企业财务状况和经营成果的影响时，企业还应当披露其他的必要信息。

**第五条** 在编制财务报表的过程中，企业管理层应当利用所有可获得信息来评价企业自报告期末起至少 12 个月的持续经营能力。

评价时需要考虑宏观政策风险、市场经营风险、企业目前或长期的盈利能力、偿债能力、财务弹性以及企业管理层改变经营政策的意向等因素。

评价结果表明对持续经营能力产生重大怀疑的，企业应当在附注中披露导致对持续经营能力产生重大怀疑的因素以及企业拟采取的改善措施。

**第六条** 企业如有近期获利经营的历史且有财务资源支持，则通常表明以持续经营为基础编制财务报表是合理的。

企业正式决定或被迫在当期或将在下一个会计期间进行清算或停止营业的，则表明以持续经营为基础编制财务报表不再合理。在这种情况下，企业应当采用其他基础编制财务报表，并在附注中声明财务报表未以持续经营为基础编制的事实、披露未以持续经营为基础编制的原因和财务报表的编制基础。

**第七条** 除现金流量表按照收付实现制原则编制外，企业应当按照权责发生制原则编制财务报表。

**第八条** 财务报表项目的列报应当在各个会计期间保持一致，不得随意变更，但下列情况除外：

（一）会计准则要求改变财务报表项目的列报。

（二）企业经营业务的性质发生重大变化或对企业经营影响较大的交易或事项发生后，变更财务报表项目的列报能够提供更可靠、更相关的会计信息。

**第九条** 性质或功能不同的项目，应当在财务报表中单独列报，但不具有重要性的项目除外。

性质或功能类似的项目，其所属类别具有重要性的，应当按其类别在财务报表中单独列报。

某些项目的重要性程度不足以在资产负债表、利润表、现金流量表或所有者权益变动表中单独列示，但对附注却具有重要性，则应当在附注中单独披露。

**第十条** 重要性，是指在合理预期下，财务报表某项目的省略或错报会影响使用者据此作出经济决策的，该项目具有重要性。

重要性应当根据企业所处的具体环境，从项目的性质和金额两方面予以判断，且对各项目重要性的判断标准一经确定，不得随意变更。判断项目性质的重要性，应当考虑该项目在性质上是否属于企业日常活动、是否显著影响企业的财务状况、经营成果和现金流量等因素；判断项目金额大小的重要性，应当考虑该项目金额占资产总额、负债总额、所有者权益总额、营业收入总额、营业成本总额、净利润、综合收益总额等直接相关项目金额的比重或所属报表明列项目金额的比重。

**第十一条** 财务报表中的资产项目和负债项目的金额、收入项目和费用项目的金额、直接计入当期利润的利得项目和损失项目的金额不得相互抵销，但其他会计准则另有规定的除外。

一组类似交易形成的利得和损失应当以净额列示，但具有重要性的除外。

资产或负债项目按扣除备抵项目后的净额列示，不属于抵销。

非日常活动产生的利得和损失，以同一交易形成的收益扣减相关费用后的净额列示更能反映交易实质的，不属于抵销。

**第十二条** 当期财务报表的列报，至少应当提供所有列报项目上一个可比会计期间的比较数据，以及与理解当期财务报表相关的说明，但其他会计准则另有规定的除外。

根据本准则第八条的规定，财务报表的列报项目发生变更的，应当至少对可比期间的数据按照当期的列报要求进行调整，并在附注中披露调整的原因和性质，以及调整的各项金额。对可比数据进行调整不切实可行的，应当在附注中披露不能调整的原因。

不切实可行，是指企业在作出所有合理努力后仍然无法采用某项会计准则规定。

**第十三条** 企业应当在财务报表的显著位置至少披露下列各项：

- （一）编报企业的名称。
- （二）资产负债表日或财务报表涵盖的会计期间。
- （三）人民币金额单位。
- （四）财务报表是合并财务报表的，应当予以标明。

**第十四条** 企业至少应当按年编制财务报表。年度财务报表涵盖的期间短于一年的，应当披露年度财务报表的涵盖期间、短于一年的原因以及报表数据不具可比性的事实。

**第十五条** 本准则规定在财务报表中单独列报的项目，应当单独列报。其他会计准则规定单独列报的项目，应当增加单独列报项目。

### 第三章 资产负债表

**第十六条** 资产和负债应当分别流动资产和非流动资产、流动负债和非流动负债列示。

金融企业等销售产品或提供服务不具有明显可识别营业周期的企业，其各项资产或负债按照流动性列示能够提供可靠且更相关信息的，可以按照其流动性顺序列示。从事多种经营的企业，其部分资产或负债按照流动和非流动列报、其他部分资产或负债按照流动性列示能够提供可靠且更相关信息的，可以采用混合的列报方式。

对于同时包含资产负债表日后一年内（含一年，下同）和一年之后预期将收回或清偿金额的资产和负债单列项目，企业应当披露超过一年后预期收回或清偿的金额。

**第十七条** 资产满足下列条件之一的，应当归类为流动资产：

- （一）预计在一个正常营业周期中变现、出售或耗用。
- （二）主要为交易目的而持有。
- （三）预计在资产负债表日起一年内变现。
- （四）自资产负债表日起一年内，交换其他资产或清偿负债的能力不受限制的现金或现金等价物。

正常营业周期，是指企业从购买用于加工的资产起至实现现金或现金等价物的期间。正常营业周期通常短于一年。因生产周期较长等导致正常营业周期长于一年的，尽管相关资产往往超过一年才变现、出售或耗用，仍应当划分为流动资产。正常营业周期不能确定的，应当以一年（12个月）作为正常营业周期。

**第十八条** 流动资产以外的资产应当归类为非流动资产，并应按其性质分类列示。被划分为持有待售的非流动资产应当归类为流动资产。

**第十九条** 负债满足下列条件之一的，应当归类为流动负债：

- （一）预计在一个正常营业周期中清偿。
- （二）主要为交易目的而持有。
- （三）自资产负债表日起一年内到期应予以清偿。
- （四）企业无权自主地将清偿推迟至资产负债表日后一年以上。负债在其对手方选择的情况下



可通过发行权益进行清偿的条款与负债的流动性划分无关。

企业对资产和负债进行流动性分类时，应当采用相同的正常营业周期。企业正常营业周期中的经营性负债项目即使在资产负债表日后超过一年才予清偿的，仍应当划分为流动负债。经营性负债项目包括应付账款、应付职工薪酬等，这些项目属于企业正常营业周期中使用的营运资金的一部分。

**第二十条** 流动负债以外的负债应当归类为非流动负债，并应当按其性质分类列示。被划分为持有待售的非流动负债应当归类为流动负债。

**第二十一条** 对于在资产负债表日起一年内到期的负债，企业有意图且有能力自主地将清偿义务展期至资产负债表日后一年以上的，应当归类为非流动负债；不能自主地将清偿义务展期的，即使在资产负债表日后、财务报告批准报出日前签订了重新安排清偿计划协议，该项负债仍应当归类为流动负债。

**第二十二条** 企业在资产负债表日或之前违反了长期借款协议，导致贷款人可随时要求清偿的负债，应当归类为流动负债。

贷款人在资产负债表日或之前同意提供在资产负债表日后一年以上的宽限期，在此期限内企业能够改正违约行为，且贷款人不能要求随时清偿的，该项负债应当归类为非流动负债。

其他长期负债存在类似情况的，比照上述第一款和第二款处理。

**第二十三条** 资产负债表中的资产类至少应当单独列示反映下列信息的项目：

- （一）货币资金；
- （二）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产；
- （三）应收款项；
- （四）预付款项；
- （五）存货；
- （六）被划分为持有待售的非流动资产及被划分为持有待售的处置组中的资产；
- （七）可供出售金融资产；
- （八）持有至到期投资；
- （九）长期股权投资；
- （十）投资性房地产；
- （十一）固定资产；
- （十二）生物资产；
- （十三）无形资产；
- （十四）递延所得税资产。

**第二十四条** 资产负债表中的资产类至少应当包括流动资产和非流动资产的合计项目，按照企业的经营性质不切实可行的除外。

**第二十五条** 资产负债表中的负债类至少应当单独列示反映下列信息的项目：

- （一）短期借款；
- （二）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债；
- （三）应付款项；
- （四）预收款项；

- （五）应付职工薪酬；
- （六）应交税费；
- （七）被划分为持有待售的处置组中的负债；
- （八）长期借款；
- （九）应付债券；
- （十）长期应付款；
- （十一）预计负债；
- （十二）递延所得税负债。

**第二十六条** 资产负债表中的负债类至少应当包括流动负债、非流动负债和负债的合计项目，按照企业的经营性质不切实可行的除外。

**第二十七条** 资产负债表中的所有者权益类至少应当单独列示反映下列信息的项目：

- （一）实收资本（或股本，下同）；
- （二）资本公积；
- （三）盈余公积；
- （四）未分配利润。

在合并资产负债表中，应当在所有者权益类单独列示少数股东权益。

**第二十八条** 资产负债表中的所有者权益类应当包括所有者权益的合计项目。

**第二十九条** 资产负债表应当列示资产总计项目，负债和所有者权益总计项目。

## 第四章 利 润 表

**第三十条** 企业在利润表中应当对费用按照功能分类，分为从事经营业务发生的成本、管理费用、销售费用和财务费用等。

**第三十一条** 利润表至少应当单独列示反映下列信息的项目，但其他会计准则另有规定的除外：

- （一）营业收入；
- （二）营业成本；
- （三）营业税金及附加；
- （四）管理费用；
- （五）销售费用；
- （六）财务费用；
- （七）投资收益；
- （八）公允价值变动损益；
- （九）资产减值损失；
- （十）非流动资产处置损益；
- （十一）所得税费用；
- （十二）净利润；

(十三) 其他综合收益各项目分别扣除所得税影响后的净额;

(十四) 综合收益总额。

金融企业可以根据其特殊性列示利润表项目。

**第三十二条** 综合收益,是指企业在某一期间除与所有者以其所有者身份进行的交易之外的其他交易或事项所引起的所有者权益变动。综合收益总额项目反映净利润和其他综合收益扣除所得税影响后的净额相加后的合计金额。

**第三十三条** 其他综合收益,是指企业根据其他会计准则规定未在当期损益中确认的各项利得和损失。

其他综合收益项目应当根据其他相关会计准则的规定分为下列两类列报:

(一) 以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目,主要包括重新计量设定受益计划净负债或净资产导致的变动、按照权益法核算的在被投资单位以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益中所享有的份额等;

(二) 以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益项目,主要包括按照权益法核算的在被投资单位以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益中所享有的份额、可供出售金融资产公允价值变动形成的利得或损失、持有至到期投资重分类为可供出售金融资产形成的利得或损失、现金流量套期工具产生的利得或损失中属于有效套期的部分、外币财务报表折算差额等。

**第三十四条** 在合并利润表中,企业应当在净利润项目之下单独列示归属于母公司所有者的损益和归属于少数股东的损益,在综合收益总额项目之下单独列示归属于母公司所有者的综合收益总额和归属于少数股东的综合收益总额。

## 第五章 所有者权益变动表

**第三十五条** 所有者权益变动表应当反映构成所有者权益的各组成部分当期的增减变动情况。综合收益和与所有者(或股东,下同)的资本交易导致的所有者权益的变动,应当分别列示。

与所有者的资本交易,是指企业与所有者以其所有者身份进行的、导致企业所有者权益变动的交易。

**第三十六条** 所有者权益变动表至少应当单独列示反映下列信息的项目:

(一) 综合收益总额,在合并所有者权益变动表中还应单独列示归属于母公司所有者的综合收益总额和归属于少数股东的综合收益总额;

(二) 会计政策变更和前期差错更正的累积影响金额;

(三) 所有者投入资本和向所有者分配利润等;

(四) 按照规定提取的盈余公积;

(五) 所有者权益各组成部分的期初和期末余额及其调节情况。

## 第六章 附 注

**第三十七条** 附注是对在资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等报表中列示

项目的文字描述或明细资料，以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。

**第三十八条** 附注应当披露财务报表的编制基础，相关信息应当与资产负债表、利润表、现金流量表所有者权益变动表等报表中列示的项目相互参照。

**第三十九条** 附注一般应当按照下列顺序至少披露：

（一）企业的基本情况。

1. 企业注册地、组织形式和总部地址。
2. 企业的业务性质和主要经营活动。
3. 母公司以及集团最终母公司的名称。
4. 财务报告的批准报出者和财务报告批准报出日，或者以签字人及其签字日期为准。
5. 营业期限有限的企业，还应当披露有关其营业期限的信息。

（二）财务报表的编制基础。

（三）遵循企业会计准则的声明。

企业应当声明编制的财务报表符合企业会计准则的要求，真实、完整地反映了企业的财务状况、经营成果和现金流量等有关信息。

（四）重要会计政策和会计估计。

重要会计政策的说明，包括财务报表项目的计量基础和运用会计政策过程中所做的重要判断等。重要会计估计的说明，包括可能导致下一个会计期间内资产、负债账面价值重大调整的会计估计的确定依据等。

企业应当披露采用的重要会计政策和会计估计，并结合企业的具体实际披露其重要会计政策的确定依据和财务报表项目的计量基础，及其会计估计所采用的关键假设和不确定因素。

（五）会计政策和会计估计变更以及差错更正的说明。

企业应当按照《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，披露会计政策和会计估计变更以及差错更正的情况。

（六）报表重要项目的说明。

企业应当按照资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表及其项目列示的顺序，对报表重要项目的说明采用文字和数字描述相结合的方式进行披露。报表重要项目的明细金额合计，应当与报表项目金额相衔接。

企业应当在附注中披露费用按照性质分类的利润表补充资料，可将费用分为耗用的原材料、职工薪酬费用、折旧费用、摊销费用等。

（七）或有和承诺事项、资产负债表日后非调整事项、关联方关系及其交易等需要说明的事项。

（八）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。

**第四十条** 企业应当在附注中披露下列关于其他综合收益各项目的信息：

- （一）其他综合收益各项目及其所得税影响；
- （二）其他综合收益各项目原计入其他综合收益、当期转出计入当期损益的金额；
- （三）其他综合收益各项目的期初和期末余额及其调节情况。

**第四十一条** 企业应当在附注中披露终止经营的收入、费用、利润总额、所得税费用和净利润，以及归属于母公司所有者的终止经营利润。

**第四十二条** 终止经营，是指满足下列条件之一的已被企业处置或被企业划归为持有待售的、在经营和编制财务报表时能够单独区分的组成部分：

- （一）该组成部分代表一项独立的主要业务或一个主要经营地区。
- （二）该组成部分是拟对一项独立的主要业务或一个主要经营地区进行处置计划的一部分。
- （三）该组成部分是仅仅为了再出售而取得的子公司。

同时满足下列条件的企业组成部分（或非流动资产，下同）应当确认为持有待售：该组成部分必须在其当前状况下仅根据出售此类组成部分的惯常条款即可立即出售；企业已经就处置该组成部分作出决议，如按规定需得到股东批准的，应当已经取得股东大会或相应权力机构的批准；企业已经与受让方签订了不可撤销的转让协议；该项转让将在一年内完成。

**第四十三条** 企业应当在附注中披露在资产负债表日后、财务报告批准报出日前提议或宣布发放的股利总额和每股股利金额（或向投资者分配的利润总额）。

## 第七章 衔接规定

**第四十四条** 在本准则施行日之前已经执行企业会计准则的企业，应当按照本准则调整财务报表的列报项目；涉及有关报表和附注比较数据的，也应当作相应调整，调整不切实可行的除外。

## 第八章 附 则

**第四十五条** 本准则自 2014 年 7 月 1 日起施行。



# 企业会计准则第 31 号——现金流量表

---

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范现金流量表的编制和列报，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 现金流量表，是指反映企业在一定会计期间现金和现金等价物流入和流出的报表。

现金，是指企业库存现金以及可以随时用于支付的存款。

现金等价物，是指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。

本准则提及现金时，除非同时提及现金等价物，均包括现金和现金等价物。

**第三条** 合并现金流量表的编制和列报，适用《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》。

## 第二章 基 本 要 求

**第四条** 现金流量表应当分别经营活动、投资活动和筹资活动列报现金流量。

**第五条** 现金流量应当分别按照现金流入和现金流出总额列报。但是，下列各项可以按照净额列报：

（一）代客户收取或支付的现金。

（二）周转快、金额大、期限短项目的现金流入和现金流出。

（三）金融企业的有关项目，包括短期贷款发放与收回的贷款本金、活期存款的吸收与支付、同业存款和存放同业款项的存取、向其他金融企业拆借资金，以及证券的买入与卖出等。

**第六条** 自然灾害损失、保险索赔等特殊项目，应当根据其性质，分别归并到经营活动、投资活动和筹资活动现金流量类别中单独列报。

**第七条** 外币现金流量以及境外子公司的现金流量，应当采用现金流量发生日的即期汇率或按照系统合理的方法确定的、与现金流量发生日即期汇率近似的汇率折算。汇率变动对现金的影响额应当作为调节项目，在现金流量表中单独列报。

## 第三章 经营活动现金流量

**第八条** 企业应当采用直接法列示经营活动产生的现金流量。

经营活动，是指企业投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项。

直接法，是指通过现金收入和现金支出的主要类别列示经营活动的现金流量。

**第九条** 有关经营活动现金流量的信息，可以通过下列途径之一取得：

- (一) 企业的会计记录。
- (二) 根据下列项目对利润表中的营业收入、营业成本以及其他项目进行调整：
  1. 当期存货及经营性应收和应付项目的变动；
  2. 固定资产折旧、无形资产摊销、计提资产减值准备等其他非现金项目；
  3. 属于投资活动或筹资活动现金流量的其他非现金项目。

**第十条** 经营活动产生的现金流量至少应当单独列示反映下列信息的项目：

- (一) 销售商品、提供劳务收到的现金；
- (二) 收到的税费返还；
- (三) 收到其他与经营活动有关的现金；
- (四) 购买商品、接受劳务支付的现金；
- (五) 支付给职工以及为职工支付的现金；
- (六) 支付的各项税费；
- (七) 支付其他与经营活动有关的现金。

**第十一条** 金融企业可以根据行业特点和现金流量实际情况，合理确定经营活动现金流量项目的类别。

## 第四章 投资活动现金流量

**第十二条** 投资活动，是指企业长期资产的购建和不包括在现金等价物范围的投资及其处置活动。

**第十三条** 投资活动产生的现金流量至少应当单独列示反映下列信息的项目：

- (一) 收回投资收到的现金；
- (二) 取得投资收益收到的现金；
- (三) 处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额；
- (四) 处置子公司及其他营业单位收到的现金净额；
- (五) 收到其他与投资活动有关的现金；
- (六) 购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金；
- (七) 投资支付的现金；
- (八) 取得子公司及其他营业单位支付的现金净额；
- (九) 支付其他与投资活动有关的现金。

## 第五章 筹资活动现金流量

**第十四条** 筹资活动，是指导致企业资本及债务规模和构成发生变化的活动。

**第十五条** 筹资活动产生的现金流量至少应当单独列示反映下列信息的项目：

- （一）吸收投资收到的现金；
- （二）取得借款收到的现金；
- （三）收到其他与筹资活动有关的现金；
- （四）偿还债务支付的现金；
- （五）分配股利、利润或偿付利息支付的现金；
- （六）支付其他与筹资活动有关的现金。

## 第六章 披 露

**第十六条** 企业应当在附注中披露将净利润调节为经营活动现金流量的信息。至少应当单独披露对净利润进行调节的下列项目：

- （一）资产减值准备；
- （二）固定资产折旧；
- （三）无形资产摊销；
- （四）长期待摊费用摊销；
- （五）待摊费用；
- （六）预提费用；
- （七）处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损益；
- （八）固定资产报废损失；
- （九）公允价值变动损益；
- （十）财务费用；
- （十一）投资损益；
- （十二）递延所得税资产和递延所得税负债；
- （十三）存货；
- （十四）经营性应收项目；
- （十五）经营性应付项目。

**第十七条** 企业应当在附注中以总额披露当期取得或处置子公司及其他营业单位的下列信息：

- （一）取得或处置价格；
- （二）取得或处置价格中以现金支付的部分；
- （三）取得或处置子公司及其他营业单位收到的现金；
- （四）取得或处置子公司及其他营业单位按照主要类别分类的非现金资产和负债。

**第十八条** 企业应当在附注中披露不涉及当期现金收支，但影响企业财务状况或在未来可能影响企业现金流量的重大投资和筹资活动。

**第十九条** 企业应当在附注中披露与现金和现金等价物有关的下列信息：

- （一）现金和现金等价物的构成及其在资产负债表中的相应金额。
- （二）企业持有但不能由母公司或集团内其他子公司使用的大额现金和现金等价物金额。

# 企业会计准则第 32 号——中期财务报告

---

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范中期财务报告的内容和编制中期财务报告应当遵循的确认与计量原则，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 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。

## 第二章 中期财务报告的内容

**第三条** 中期财务报告至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表和附注。

中期资产负债表、利润表和现金流量表应当是完整报表，其格式和内容应当与上年度财务报表相一致。

当年新施行的会计准则对财务报表格式和内容作了修改的，中期财务报表应当按照修改后的报表格式和内容编制，上年度比较财务报表的格式和内容，也应当作相应调整。

基本每股收益和稀释每股收益应当在中期利润表中单独列示。

**第四条** 上年度编制合并财务报表的，中期期末应当编制合并财务报表。

上年度财务报告除了包括合并财务报表，还包括母公司财务报表的，中期财务报告也应当包括母公司财务报表。

上年度财务报告包括了合并财务报表，但报告中期处置了所有应当纳入合并范围的子公司的，中期财务报告只需提供母公司财务报表，但上年度比较财务报表仍应当包括合并财务报表，上年度可比中期没有子公司的除外。

**第五条** 中期财务报告应当按照下列规定提供比较财务报表：

- (一) 本中期末的资产负债表和上年度末的资产负债表。
- (二) 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。
- (三) 年初至本中期末的现金流量表和上年度年初至可比本中期末的现金流量表。

**第六条** 财务报表项目在报告中期作了调整或者修订的，上年度比较财务报表项目有关金额应当按照本年度中期财务报表的要求重新分类，并在附注中说明重新分类的原因及其内容，无法重新分类的，应当在附注中说明不能重新分类的原因。

**第七条** 中期财务报告中的附注应当以年初至本中期末为基础编制，披露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交易或者事项。

对于理解本中期财务状况、经营成果和现金流量有关的重要交易或者事项，也应当在附注中作相应披露。

**第八条** 中期财务报告中的附注至少应当包括下列信息：

（一）中期财务报表所采用的会计政策与上年度财务报表相一致的声明。

会计政策发生变更的，应当说明会计政策变更的性质、内容、原因及其影响数；无法进行追溯调整的，应当说明原因。

（二）会计估计变更的内容、原因及其影响数；影响数不能确定的，应当说明原因。

（三）前期差错的性质及其更正金额；无法进行追溯重述的，应当说明原因。

（四）企业经营的季节性或者周期性特征。

（五）存在控制关系的关联方发生变化的情况；关联方之间发生交易的，应当披露关联方关系的性质、交易类型和交易要素。

（六）合并财务报表的合并范围发生变化的情况。

（七）对性质特别或者金额异常的财务报表项目的说明。

（八）证券发行、回购和偿还情况。

（九）向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。

（十）根据《企业会计准则第35号——分部报告》规定披露分部报告信息的，应当披露主要报告形式的分部收入与分部利润（亏损）。

（十一）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非调整事项。

（十二）上年度资产负债表日以后所发生的或有负债和或有资产的变化情况。

（十三）企业结构变化情况，包括企业合并，对被投资单位具有重大影响、共同控制或者控制关系的长期股权投资的购买或者处置，终止经营等。

（十四）其他重大交易或者事项，包括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、重大的资产减值损失情况等。

企业在提供上述（五）和（十）有关关联方交易、分部收入与分部利润（亏损）信息时，应当同时提供本中期（或者本中期末）和本年度年初至本中期末的数据，以及上年度可比本中期（或者可比期末）和可比年初至本中期末的比较数据。

**第九条** 企业在确认、计量和报告各中期财务报表项目时，对项目重要性程度的判断，应当以中期财务数据为基础，不应以年度财务数据为基础。中期会计计量与年度财务数据相比，可在更大程度上依赖于估计，但是，企业应当确保所提供的中期财务报告包括了相关的重要信息。

**第十条** 在同一会计年度内，以前中期财务报告中报告的某项估计金额在最后一个中期发生了重大变更、企业又不单独编制该中期财务报告的，应当在年度财务报告的附注中披露该项估计变更的内容、原因及其影响金额。



### 第三章 确认和计量

**第十一条** 企业在中期财务报表中应当采用与年度财务报表相一致的会计政策。

上年度资产负债表日之后发生了会计政策变更，且变更后的会计政策将在年度财务报表中采用的，中期财务报表应当采用变更后的会计政策，并按照本准则第十四条的规定处理。

**第十二条** 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。

在同一会计年度内，以前中期财务报表项目在以后中期发生了会计估计变更的，以后中期财务报表应当反映该会计估计变更后的金额，但对以前中期财务报表项目金额不作调整。同时，该会计估计变更应当按照本准则第八条（二）或者第十条的规定在附注中作相应披露。

**第十三条** 企业取得的季节性、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。

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。

**第十四条** 企业在中期发生了会计政策变更的，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》处理，并按照本准则第八条（一）的规定在附注中作相应披露。

会计政策变更的累积影响数能够合理确定、且涉及本会计年度以前中期财务报表相关项目数字的，应当予以追溯调整，视同该会计政策在整个会计年度一贯采用；同时，上年度可比财务报表也应当作相应调整。

# 企业会计准则第 33 号——合并财务报表

---

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范合并财务报表的编制和列报，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 合并财务报表，是指反映母公司和其全部子公司形成的企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。

母公司，是指控制一个或一个以上主体（含企业、被投资单位中可分割的部分，以及企业所控制的结构化主体等，下同）的主体。

子公司，是指被母公司控制的主体。

**第三条** 合并财务报表至少应当包括下列组成部分：

- （一）合并资产负债表；
- （二）合并利润表；
- （三）合并现金流量表；
- （四）合并所有者权益（或股东权益，下同）变动表；
- （五）附注。

企业集团中期末编制合并财务报表的，至少应当包括合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表和附注。

**第四条** 母公司应当编制合并财务报表。

如果母公司是投资性主体，且不存在为其投资活动提供相关服务的子公司，则不应当编制合并财务报表，该母公司按照本准则第二十一条规定以公允价值计量其对所有子公司的投资，且公允价值变动计入当期损益。

**第五条** 外币财务报表折算，适用《企业会计准则第 19 号——外币折算》和《企业会计准则第 31 号——现金流量表》。

**第六条** 关于在子公司权益的披露，适用《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》。

## 第二章 合 并 范 围

**第七条** 合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定。

控制，是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

本准则所称相关活动，是指对被投资方的回报产生重大影响的活动。被投资方的相关活动应当根据具体情况进行判断，通常包括商品或劳务的销售和购买、金融资产的管理、资产的购买和处置、研究与开发活动以及融资活动等。

**第八条** 投资方应当在综合考虑所有相关事实和情况的基础上对是否控制被投资方进行判断。一旦相关事实和情况的变化导致对控制定义所涉及的相关要素发生变化的，投资方应当进行重新评估。相关事实和情况主要包括：

- （一）被投资方的设立目的。
- （二）被投资方的相关活动以及如何对相关活动作出决策。
- （三）投资方享有的权利是否使其目前有能力主导被投资方的相关活动。
- （四）投资方是否通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报。
- （五）投资方是否有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。
- （六）投资方与其他方的关系。

**第九条** 投资方享有现时权利使其目前有能力主导被投资方的相关活动，而不论其是否实际行使该权利，视为投资方拥有对被投资方的权力。

**第十条** 两个或两个以上投资方分别享有能够单方面主导被投资方不同相关活动的现时权利的，能够主导对被投资方回报产生最重大影响的活动的一方拥有对被投资方的权力。

**第十一条** 投资方在判断是否拥有对被投资方的权力时，应当仅考虑与被投资方相关的实质性权利，包括自身所享有的实质性权利以及其他方所享有的实质性权利。

实质性权利，是指持有人在对相关活动进行决策时有实际能力行使的可执行权利。判断一项权利是否为实质性权利，应当综合考虑所有相关因素，包括权利持有人行使该项权利是否存在财务、价格、条款、机制、信息、运营、法律法规等方面的障碍；当权利由多方持有或者行权需要多方同意时，是否存在实际可行的机制使得这些权利持有人在愿意的情况下能够一致行权；权利持有人能否从行权中获利等。

某些情况下，其他方享有的实质性权利有可能会阻止投资方对被投资方的控制。这种实质性权利既包括提出议案以供决策的主动性权利，也包括对已提出议案作出决策的被动性权利。

**第十二条** 仅享有保护性权利的投资方不拥有对被投资方的权力。

保护性权利，是指仅为了保护权利持有人利益却没有赋予持有人对相关活动决策权的一项权利。保护性权利通常只能在被投资方发生根本性改变或某些例外情况发生时才能够行使，它既没有赋予其持有人对被投资方拥有权力，也不能阻止其他方对被投资方拥有权力。

**第十三条** 除非有确凿证据表明其不能主导被投资方相关活动，下列情况，表明投资方对被投资方拥有权力：

- （一）投资方持有被投资方半数以上的表决权的。
- （二）投资方持有被投资方半数或以下的表决权，但通过与其他表决权持有人之间的协议能够控制半数以上表决权的。

**第十四条** 投资方持有被投资方半数或以下的表决权，但综合考虑下列事实和情况后，判断投

投资方持有的表决权足以使其目前有能力主导被投资方相关活动的，视为投资方对被投资方拥有权力：

（一）投资方持有的表决权相对于其他投资方持有的表决权份额的大小，以及其他投资方持有表决权的分散程度。

（二）投资方和其他投资方持有的被投资方的潜在表决权，如可转换公司债券、可执行认股权证等。

（三）其他合同安排产生的权利。

（四）被投资方以往的表决权行使情况等其他相关事实和情况。

**第十五条** 当表决权不能对被投资方的回报产生重大影响时，如仅与被投资方的日常行政管理活动有关，并且被投资方的相关活动由合同安排所决定，投资方需要评估这些合同安排，以评价其享有的权利是否足够使其拥有对被投资方的权力。

**第十六条** 某些情况下，投资方可能难以判断其享有的权利是否足以使其拥有对被投资方的权力。在这种情况下，投资方应当考虑其具有实际能力以单方面主导被投资方相关活动的证据，从而判断其是否拥有对被投资方的权力。投资方应考虑的因素包括但不限于下列事项：

（一）投资方能否任命或批准被投资方的关键管理人员。

（二）投资方能否出于其自身利益决定或否决被投资方的重大交易。

（三）投资方能否掌控被投资方董事会等类似权力机构成员的任命程序，或者从其他表决权持有人手中获得代理权。

（四）投资方与被投资方的关键管理人员或董事会等类似权力机构中的多数成员是否存在关联方关系。

投资方与被投资方之间存在某种特殊关系的，在评价投资方是否拥有对被投资方的权力时，应当适当考虑这种特殊关系的影响。特殊关系通常包括：被投资方的关键管理人员是投资方的现任或前职工、被投资方的经营依赖于投资方、被投资方活动的重大部分有投资方参与其中或者是以投资方的名义进行、投资方自被投资方承担可变回报的风险或享有可变回报的收益远超过其持有的表决权或其他类似权利的比例等。

**第十七条** 投资方自被投资方取得的回报可能会随着被投资方业绩而变动的，视为享有可变回报。投资方应当基于合同安排的实质而非回报的法律形式对回报的可变性进行评价。

**第十八条** 投资方在判断是否控制被投资方时，应当确定其自身是以主要责任人还是代理人的身份行使决策权，在其他方拥有决策权的情况下，还需要确定其他方是否以其代理人的身份代为行使决策权。

代理人仅代表主要责任人行使决策权，不控制被投资方。投资方将被投资方相关活动的决策权委托给代理人的，应当将该决策权视为自身直接持有。

**第十九条** 在确定决策者是否为代理人时，应当综合考虑该决策者与被投资方以及其他投资方之间的关系。

（一）存在单独一方拥有实质性权利可以无条件罢免决策者的，该决策者为代理人。

（二）除（一）以外的情况下，应当综合考虑决策者对被投资方的决策权范围、其他方享有的实质性权利、决策者的薪酬水平、决策者因持有被投资方中的其他权益所承担可变回报的风险等相

关因素进行判断。

**第二十条** 投资方通常应当对是否控制被投资方整体进行判断。但极个别情况下，有确凿证据表明同时满足下列条件并且符合相关法律法规规定的，投资方应当将被投资方的一部分（以下简称“该部分”）视为被投资方可分割的部分（单独主体），进而判断是否控制该部分（单独主体）。

（一）该部分的资产是偿付该部分负债或该部分其他权益的唯一来源，不能用于偿还该部分以外的被投资方的其他负债；

（二）除与该部分相关的各方外，其他方不享有与该部分资产相关的权利，也不享有与该部分资产剩余现金流量相关的权利。

**第二十一条** 母公司应当将其全部子公司（包括母公司所控制的单独主体）纳入合并财务报表的合并范围。

如果母公司是投资性主体，则母公司应当仅将为其投资活动提供相关服务的子公司（如有）纳入合并范围并编制合并财务报表；其他子公司不应当予以合并，母公司对其他子公司的投资应当按照公允价值计量且其变动计入当期损益。

**第二十二条** 当母公司同时满足下列条件时，该母公司属于投资性主体：

- （一）该公司是以向投资者提供投资管理服务为目的，从一个或多个投资者处获取资金；
- （二）该公司的唯一经营目的，是通过资本增值、投资收益或两者兼有而让投资者获得回报；
- （三）该公司按照公允价值对几乎所有投资的业绩进行考量和评价。

**第二十三条** 母公司属于投资性主体的，通常情况下应当符合下列所有特征：

- （一）拥有一个以上投资；
- （二）拥有一个以上投资者；
- （三）投资者不是该主体的关联方；
- （四）其所有者权益以股权或类似权益方式存在。

**第二十四条** 投资性主体的母公司本身不是投资性主体，则应当将其控制的全部主体，包括那些通过投资性主体所间接控制的主体，纳入合并财务报表范围。

**第二十五条** 当母公司由非投资性主体转变为投资性主体时，除仅将为其投资活动提供相关服务的子公司纳入合并财务报表范围编制合并财务报表外，企业自转变日起对其他子公司不再予以合并，并参照本准则第四十九条的规定，按照视同在转变日处置子公司但保留剩余股权的原则进行会计处理。

当母公司由投资性主体转变为非投资性主体时，应将原未纳入合并财务报表范围的子公司于转变日纳入合并财务报表范围，原未纳入合并财务报表范围的子公司在转变日的公允价值视同为购买的交易对价。

### 第三章 合并程序

**第二十六条** 母公司应当以自身和其子公司的财务报表为基础，根据其他有关资料，编制合并财务报表。

母公司编制合并财务报表，应当将整个企业集团视为一个会计主体，依据相关企业会计准则的



确认、计量和列报要求，按照统一的会计政策，反映企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量。

（一）合并母公司与子公司的资产、负债、所有者权益、收入、费用和现金流等项目。

（二）抵销母公司对子公司的长期股权投资与母公司在子公司所有者权益中所享有的份额。

（三）抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易的影响。内部交易表明相关资产发生减值损失的，应当全额确认该部分损失。

（四）站在企业集团角度对特殊交易事项予以调整。

**第二十七条** 母公司应当统一子公司所采用的会计政策，使子公司采用的会计政策与母公司保持一致。

子公司所采用的会计政策与母公司不一致的，应当按照母公司的会计政策对子公司财务报表进行必要的调整；或者要求子公司按照母公司的会计政策另行编报财务报表。

**第二十八条** 母公司应当统一子公司的会计期间，使子公司的会计期间与母公司保持一致。

子公司的会计期间与母公司不一致的，应当按照母公司的会计期间对子公司财务报表进行调整；或者要求子公司按照母公司的会计期间另行编报财务报表。

**第二十九条** 在编制合并财务报表时，子公司除了应当向母公司提供财务报表外，还应当向母公司提供下列有关资料：

（一）采用的与母公司不一致的会计政策及其影响金额；

（二）与母公司不一致的会计期间的说明；

（三）与母公司、其他子公司之间发生的所有内部交易的相关资料；

（四）所有者权益变动的有关资料；

（五）编制合并财务报表所需要的其他资料。

### 第一节 合并资产负债表

**第三十条** 合并资产负债表应当以母公司和子公司的资产负债表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并资产负债表的影响后，由母公司合并编制。

（一）母公司对子公司的长期股权投资与母公司在子公司所有者权益中所享有的份额应当相互抵销，同时抵销相应的长期股权投资减值准备。

子公司持有母公司的长期股权投资，应当视为企业集团的库存股，作为所有者权益的减项，在合并资产负债表中所有者权益项目下以“减：库存股”项目列示。

子公司相互之间持有的长期股权投资，应当比照母公司对子公司的股权投资的抵销方法，将长期股权投资与其对应的子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销。

（二）母公司与子公司、子公司相互之间的债权与债务项目应当相互抵销，同时抵销相应的减值准备。

（三）母公司与子公司、子公司相互之间销售商品（或提供劳务，下同）或其他方式形成的存货、固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等所包含的未实现内部销售损益应当抵销。

对存货、固定资产、工程物资、在建工程和无形资产等计提的跌价准备或减值准备与未实现内部销售损益相关的部分应当抵销。

(四) 母公司与子公司、子公司相互之间发生的其他内部交易对合并资产负债表的影响应当抵销。

(五) 因抵销未实现内部销售损益导致合并资产负债表中资产、负债的账面价值与其在所属纳税主体的计税基础之间产生暂时性差异的,在合并资产负债表中应当确认递延所得税资产或递延所得税负债,同时调整合并利润表中的所得税费用,但与直接计入所有者权益的交易或事项及企业合并相关的递延所得税除外。

**第三十一条** 子公司所有者权益中不属于母公司的份额,应当作为少数股东权益,在合并资产负债表中所有者权益项目下以“少数股东权益”项目列示。

**第三十二条** 母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司以及业务,编制合并资产负债表时,应当调整合并资产负债表的期初数,同时应当对比较报表的相关项目进行调整,视同合并后的报告主体自最终控制方开始控制时点起一直存在。

因非同一控制下企业合并或其他方式增加的子公司以及业务,编制合并资产负债表时,不应当调整合并资产负债表的期初数。

**第三十三条** 母公司在报告期内处置子公司以及业务,编制合并资产负债表时,不应当调整合并资产负债表的期初数。

## 第二节 合并利润表

**第三十四条** 合并利润表应当以母公司和子公司的利润表为基础,在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并利润表的影响后,由母公司合并编制。

(一) 母公司与子公司、子公司相互之间销售商品所产生的营业收入和营业成本应当抵销。

母公司与子公司、子公司相互之间销售商品,期末全部实现对外销售的,应当将购买方的营业成本与销售方的营业收入相互抵销。

母公司与子公司、子公司相互之间销售商品,期末未实现对外销售而形成存货、固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等资产的,在抵销销售商品的营业成本和营业收入的同时,应当将各项资产所包含的未实现内部销售损益予以抵销。

(二) 在对母公司与子公司、子公司相互之间销售商品形成的固定资产或无形资产所包含的未实现内部销售损益进行抵销的同时,也应当对固定资产的折旧额或无形资产的摊销额与未实现内部销售损益相关的部分进行抵销。

(三) 母公司与子公司、子公司相互之间持有对方债券所产生的投资收益、利息收入及其他综合收益等,应当与其相对应的发行方利息费用相互抵销。

(四) 母公司对子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益应当抵销。

(五) 母公司与子公司、子公司相互之间发生的其他内部交易对合并利润表的影响应当抵销。

**第三十五条** 子公司当期净损益中属于少数股东权益的份额,应当在合并利润表中净利润项目下以“少数股东损益”项目列示。

子公司当期综合收益中属于少数股东权益的份额,应当在合并利润表中综合收益总额项目下以“归属于少数股东的综合收益总额”项目列示。

**第三十六条** 母公司向子公司出售资产所发生的未实现内部交易损益,应当全额抵销“归属于

母公司所有者的净利润”。

子公司向母公司出售资产所发生的未实现内部交易损益，应当按照母公司对该子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。

子公司之间出售资产所发生的未实现内部交易损益，应当按照母公司对出售方子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。

**第三十七条** 子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额的，其余额仍应当冲减少数股东权益。

**第三十八条** 母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司以及业务，应当将该子公司以及业务合并当期期初至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表，同时应当对比较报表的相关项目进行调整，视同合并后的报告主体自最终控制方开始控制时点起一直存在。

因非同一控制下企业合并或其他方式增加的子公司以及业务，应当将该子公司以及业务购买日至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表。

**第三十九条** 母公司在报告期内处置子公司以及业务，应当将该子公司以及业务期初至处置日的收入、费用、利润纳入合并利润表。

### 第三节 合并现金流量表

**第四十条** 合并现金流量表应当以母公司和子公司的现金流量表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并现金流量表的影响后，由母公司合并编制。

本准则提及现金时，除非同时提及现金等价物，均包括现金和现金等价物。

**第四十一条** 编制合并现金流量表应当符合下列要求：

（一）母公司与子公司、子公司相互之间当期以现金投资或收购股权增加的投资所产生的现金流量应当抵销。

（二）母公司与子公司、子公司相互之间当期取得投资收益、利息收入收到的现金，应当与分配股利、利润或偿付利息支付的现金相互抵销。

（三）母公司与子公司、子公司相互之间以现金结算债权与债务所产生的现金流量应当抵销。

（四）母公司与子公司、子公司相互之间当期销售商品所产生的现金流量应当抵销。

（五）母公司与子公司、子公司相互之间处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额，应当与购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金相互抵销。

（六）母公司与子公司、子公司相互之间当期发生的其他内部交易所产生的现金流量应当抵销。

**第四十二条** 合并现金流量表及其补充资料也可以根据合并资产负债表和合并利润表进行编制。

**第四十三条** 母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司以及业务，应当将该子公司以及业务合并当期期初至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表，同时应当对比较报表的相关项目进行调整，视同合并后的报告主体自最终控制方开始控制时点起一直存在。

因非同一控制下企业合并增加的子公司以及业务，应当将该子公司购买日至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表。

**第四十四条** 母公司在报告期内处置子公司以及业务，应当将该子公司以及业务期初至处置日

的现金流量纳入合并现金流量表。

#### 第四节 合并所有者权益变动表

**第四十五条** 合并所有者权益变动表应当以母公司和子公司的所有者权益变动表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并所有者权益变动表的影响后，由母公司合并编制。

（一）母公司对子公司的长期股权投资应当与母公司在子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销。

子公司持有母公司的长期股权投资以及子公司相互之间持有的长期股权投资，应当按照本准则第三十条规定处理。

（二）母公司对子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益应当抵销。

（三）母公司与子公司、子公司相互之间发生的其他内部交易对所有者权益变动的影响应当抵销。

合并所有者权益变动表也可以根据合并资产负债表和合并利润表进行编制。

**第四十六条** 有少数股东的，应当在合并所有者权益变动表中增加“少数股东权益”栏目，反映少数股东权益变动的情况。

### 第四章 特殊交易的会计处理

**第四十七条** 母公司购买子公司少数股东拥有的子公司股权，在合并财务报表中，因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

**第四十八条** 企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制的，在合并财务报表中，对于购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益；购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合收益等的，与其相关的其他综合收益等应当转为购买日所属当期收益。购买方应当在附注中披露其在购买日之前持有的被购买方的股权在购买日的公允价值、按照公允价值重新计量产生的相关利得或损失的金额。

**第四十九条** 母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资，在合并财务报表中，处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

**第五十条** 企业因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资方的控制权的，在编制合并财务报表时，对于剩余股权，应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产的份额之间的差额，计入丧失控制权当期的投资收益，同时冲减商誉。与原有子公司股

权投资相关的其他综合收益等，应当在丧失控制权时转为当期投资收益。

**第五十一条** 企业通过多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权的，如果处置对子公司股权投资直至丧失控制权的各项交易属于一揽子交易的，应当将各项交易作为一项处置子公司并丧失控制权的交易进行会计处理；但是，在丧失控制权之前每一次处置价款与处置投资对应的享有该子公司净资产份额的差额，在合并财务报表中应当确认为其他综合收益，在丧失控制权时一并转入丧失控制权当期的损益。

处置对子公司股权投资的各项交易的条款、条件以及经济影响符合下列一种或多种情况，通常表明应将多次交易事项作为一揽子交易进行会计处理：

- （一）这些交易是同时或者在考虑了彼此影响的情况下订立的。
- （二）这些交易整体才能达成一项完整的商业结果。
- （三）一项交易的发生取决于其他至少一项交易的发生。
- （四）一项交易单独考虑时是不经济的，但是和其他交易一并考虑时是经济的。

**第五十二条** 对于本章未列举的交易或者事项，如果站在企业集团合并财务报表角度的确认和计量结果与其所属的母公司或子公司的个别财务报表层面的确认和计量结果不一致的，则在编制合并财务报表时，也应当按照本准则第二十六条第二款第（四）项的规定，对其确认和计量结果予以相应调整。

## 第五章 衔接规定

**第五十三条** 首次采用本准则的企业应当根据本准则的规定对被投资方进行重新评估，确定其是否应纳入合并财务报表范围。因首次采用本准则导致合并范围发生变化的，应当进行追溯调整，追溯调整不切实可行的除外。比较期间已丧失控制权的原子公司，不再追溯调整。

## 第六章 附 则

**第五十四条** 本准则自 2014 年 7 月 1 日起施行。



# 企业会计准则第 34 号——每股收益

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范每股收益的计算方法及其列报，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 本准则适用于普通股或潜在普通股已公开交易的企业，以及正处于公开发行普通股或潜在普通股过程中的企业。

潜在普通股，是指赋予其持有者在报告期或以后期间享有取得普通股权利的一种金融工具或其他合同，包括可转换公司债券、认股权证、股份期权等。

**第三条** 合并财务报表中，企业应当以合并财务报表为基础计算和列报每股收益。

## 第二章 基本每股收益

**第四条** 企业应当按照归属于普通股股东的当期净利润，除以发行在外普通股的加权平均数计算基本每股收益。

**第五条** 发行在外普通股加权平均数按下列公式计算：

$$\text{发行在外普通股加权平均数} = \text{期初发行在外普通股股数} + \text{当期新发行普通股股数} \times \frac{\text{已发行时间}}{\text{报告期时间}} - \text{当期回购普通股股数} \times \frac{\text{已回购时间}}{\text{报告期时间}}$$

已发行时间、报告期时间和已回购时间一般按照天数计算；在不影响计算结果合理性的前提下，也可以采用简化的计算方法。

**第六条** 新发行普通股股数，应当根据发行合同的具体条款，从应收对价之日（一般为股票发行日）起计算确定。通常包括下列情况：

- （一）为收取现金而发行的普通股股数，从应收现金之日起计算。
- （二）因债务转资本而发行的普通股股数，从停计债务利息之日或结算日起计算。
- （三）非同一控制下的企业合并，作为对价发行的普通股股数，从购买日起计算；同一控制下的企业合并，作为对价发行的普通股股数，应当计入各列报期间普通股的加权平均数。
- （四）为收购非现金资产而发行的普通股股数，从确认收购之日起计算。

## 第三章 稀释每股收益

**第七条** 企业存在稀释性潜在普通股的，应当分别调整归属于普通股股东的当期净利润和发行

在外普通股的加权平均数，并据以计算稀释每股收益。

稀释性潜在普通股，是指假设当期转换为普通股会减少每股收益的潜在普通股。

**第八条** 计算稀释每股收益，应当根据下列事项对归属于普通股股东的当期净利润进行调整：

- （一）当期已确认为费用的稀释性潜在普通股的利息；
- （二）稀释性潜在普通股转换时将产生的收益或费用。

上述调整应当考虑相关的所得税影响。

**第九条** 计算稀释每股收益时，当期发行在外普通股的加权平均数应当为计算基本每股收益时普通股的加权平均数与假定稀释性潜在普通股转换为已发行普通股而增加的普通股股数的加权平均数之和。

计算稀释性潜在普通股转换为已发行普通股而增加的普通股股数的加权平均数时，以前期间发行的稀释性潜在普通股，应当假设在当期期初转换；当期发行的稀释性潜在普通股，应当假设在发行日转换。

**第十条** 认股权证和股份期权等的行权价格低于当期普通股平均市场价格时，应当考虑其稀释性。计算稀释每股收益时，增加的普通股股数按下列公式计算：

$$\begin{aligned} \text{增加的普通股股数} &= \text{拟行权时转换的普通股股数} - \text{行权价格} \times \text{拟行权时转换的普通股股数} \\ &\div \text{当期普通股平均市场价格} \end{aligned}$$

**第十一条** 企业承诺将回购其股份的合同规定的回购价格高于当期普通股平均市场价格时，应当考虑其稀释性。计算稀释每股收益时，增加的普通股股数按下列公式计算：

$$\begin{aligned} \text{增加的普通股股数} &= \text{回购价格} \times \text{承诺回购的普通股股数} \div \text{当期普通股平均市场价格} \\ &- \text{承诺回购的普通股股数} \end{aligned}$$

**第十二条** 稀释性潜在普通股应当按照其稀释程度从大到小的顺序计入稀释每股收益，直至稀释每股收益达到最小值。

## 第四章 列 报

**第十三条** 发行在外普通股或潜在普通股的数量因派发股票股利、公积金转增资本、拆股而增加或因并股而减少，但不影响所有者权益金额的，应当按调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益。上述变化发生于资产负债表日至财务报告批准报出日之间的，应当以调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益。

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》的规定对以前年度损益进行追溯调整或追溯重述的，应当重新计算各列报期间的每股收益。

**第十四条** 企业应当在利润表中单独列示基本每股收益和稀释每股收益。

**第十五条** 企业应当在附注中披露与每股收益有关的下列信息：

- （一）基本每股收益和稀释每股收益分子、分母的计算过程。
- （二）列报期间不具有稀释性但以后期间很可能具有稀释性的潜在普通股。
- （三）在资产负债表日至财务报告批准报出日之间，企业发行在外普通股或潜在普通股股数发生重大变化的情况。

# 企业会计准则第 35 号——分部报告

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范分部报告的编制和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 企业存在多种经营或跨地区经营的，应当按照本准则规定披露分部信息。但是，法律、行政法规另有规定的除外。

**第三条** 企业应当以对外提供的财务报表为基础披露分部信息。对外提供合并财务报表的企业，应当以合并财务报表为基础披露分部信息。

## 第二章 报告分部的确定

**第四条** 企业披露分部信息，应当区分业务分部和地区分部。

**第五条** 业务分部，是指企业内可区分的、能够提供单项或一组相关产品或劳务的组成部分。该组成部分承担了不同于其他组成部分的风险和报酬。

企业在确定业务分部时，应当结合企业内部管理要求，并考虑下列因素：

- （一）各单项产品或劳务的性质，包括产品或劳务的规格、型号、最终用途等；
- （二）生产过程的性质，包括采用劳动密集或资本密集方式组织生产、使用相同或者相似设备和原材料、采用委托生产或加工方式等；
- （三）产品或劳务的客户类型，包括大宗客户、零散客户等；
- （四）销售产品或提供劳务的方式，包括批发、零售、自产自销、委托销售、承包等；
- （五）生产产品或提供劳务受法律、行政法规的影响，包括经营范围或交易定价限制等。

**第六条** 地区分部，是指企业内可区分的、能够在一个特定的经济环境内提供产品或劳务的组成部分。该组成部分承担了不同于在其他经济环境内提供产品或劳务的组成部分的风险和报酬。

企业在确定地区分部时，应当结合企业内部管理要求，并考虑下列因素：

- （一）所处经济、政治环境的相似性，包括境外经营所在地区经济和政治的稳定程度等；
- （二）在不同地区经营之间的关系，包括在某地区进行产品生产，而在其他地区进行销售等；
- （三）经营的接近程度大小，包括在某地区生产的产品是否需在其他地区进一步加工生产等；
- （四）与某一特定地区经营相关的特别风险，包括气候异常变化等；

（五）外汇管理规定，即境外经营所在地区是否实行外汇管制；

（六）外汇风险。

**第七条** 两个或两个以上的业务分部或地区分部同时满足下列条件的，可以予以合并：

（一）具有相近的长期财务业绩，包括具有相近的长期平均毛利率、资金回报率、未来现金流量等；

（二）确定业务分部或地区分部所考虑的因素类似。

**第八条** 企业应当以业务分部或地区分部为基础确定报告分部。业务分部或地区分部的大部分收入是对外交易收入，且满足下列条件之一的，应当将其确定为报告分部：

（一）该分部的分部收入占所有分部收入合计的 10% 或者以上。

（二）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。

（三）该分部的分部资产占所有分部资产合计额的 10% 或者以上。

**第九条** 业务分部或地区分部未满足本准则第八条规定条件的，可以按照下列规定处理：

（一）不考虑该分部的规模，直接将其指定为报告分部；

（二）不将该分部直接指定为报告分部的，可将该分部与一个或一个以上类似的、未满足本准则第八条规定条件的其他分部合并为一个报告分部；

（三）不将该分部指定为报告分部且不与其他分部合并的，应当在披露分部信息时，将其作为其他项目单独披露。

**第十条** 报告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未达到 75% 的，应当将其其他分部确定为报告分部（即使它们未满足本准则第八条规定的条件），直到该比重达到 75%。

**第十一条** 企业的内部管理按照垂直一体化经营的不同层次来划分的，即使其大部分收入不通过对外交易取得，仍可将垂直一体化经营的不同层次确定为独立的报告业务分部。

**第十二条** 对于上期确定为报告分部的，企业本期认为其依然重要，即使本期未满足本准则第八条规定条件的，仍应将其确定为本期的报告分部。

### 第三章 分部信息的披露

**第十三条** 企业应当区分主要报告形式和次要报告形式披露分部信息。

（一）风险和报酬主要受企业的产品和劳务差异影响的，披露分部信息的主要形式应当是业务分部，次要形式是地区分部。

（二）风险和报酬主要受企业在不同的国家或地区经营活动影响的，披露分部信息的主要形式应当是地区分部，次要形式是业务分部。

（三）风险和报酬同时较大地受企业产品和劳务的差异以及经营活动所在国家或地区差异影响的，披露分部信息的主要形式应当是业务分部，次要形式是地区分部。

**第十四条** 对于主要报告形式，企业应当在附注中披露分部收入、分部费用、分部利润（亏损）、分部资产总额和分部负债总额等。

（一）分部收入，是指可归属于分部的对外交易收入和对其他分部交易收入。分部的对外交易

收入和对其他分部交易收入，应当分别披露。

（二）分部费用，是指可归属于分部的对外交易费用和对其他分部交易费用。分部的折旧费用、摊销费用以及其他重大的非现金费用，应当分别披露。

（三）分部利润（亏损），是指分部收入减去分部费用后的余额。在合并利润表中，分部利润（亏损）应当在调整少数股东损益前确定。

（四）分部资产，是指分部经营活动使用的可归属于该分部的资产，不包括递延所得税资产。

分部资产的披露金额应当按照扣除相关累计折旧或摊销额以及累计减值准备后的金额确定。

披露分部资产总额时，当期发生的在建工程成本总额、购置的固定资产和无形资产的成本总额，应当单独披露。

（五）分部负债，是指分部经营活动形成的可归属于该分部的负债，不包括递延所得税负债。

**第十五条** 分部的日常活动是金融性质的，利息收入和利息费用应当作为分部收入和分部费用进行披露。

**第十六条** 企业披露的分部信息，应当与合并财务报表或企业财务报表中的总额信息相衔接。

分部收入应当与企业的对外交易收入（包括企业对外交易取得的、未包括在任何分部收入中的收入）相衔接；分部利润（亏损）应当与企业营业利润（亏损）和企业净利润（净亏损）相衔接；分部资产总额应当与企业资产总额相衔接；分部负债总额应当与企业负债总额相衔接。

**第十七条** 分部信息的主要报告形式是业务分部的，应当就次要报告形式披露下列信息：

（一）对外交易收入占企业对外交易收入总额 10% 或者以上的地区分部，以外部客户所在地为基础披露对外交易收入。

（二）分部资产占有所有地区分部资产总额 10% 或者以上的地区分部，以资产所在地为基础披露分部资产总额。

**第十八条** 分部信息的主要报告形式是地区分部的，应当就次要报告形式披露下列信息：

（一）对外交易收入占企业对外交易收入总额 10% 或者以上的业务分部，应当披露对外交易收入。

（二）分部资产占有所有业务分部资产总额 10% 或者以上的业务分部，应当披露分部资产总额。

**第十九条** 分部间转移交易应当以实际交易价格为基础计量。转移价格的确定基础及其变更情况，应当予以披露。

**第二十条** 企业应当披露分部会计政策，但分部会计政策与合并财务报表或企业财务报表一致的除外。

分部会计政策变更影响重大的，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》进行披露，并提供相关比较数据。提供比较数据不切实可行的，应当说明原因。

企业改变分部的分类且提供比较数据不切实可行的，应当在改变分部分类的年度，分别披露改变前和改变后的报告分部信息。

分部会计政策，是指编制合并财务报表或企业财务报表时采用的会计政策，以及与分部报告特别相关的会计政策。与分部报告特别相关的会计政策包括分部的确定、分部间转移价格的确定方法，以及将收入和费用分配给分部的基础等。

**第二十一条** 企业在披露分部信息时，应当提供前期比较数据。但是，提供比较数据不切实可行的除外。



# 企业会计准则第 36 号——关联方披露

---

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范关联方及其交易的信息披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 企业财务报表中应当披露所有关联方关系及其交易的相关信息。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，但应当披露与合并范围外各关联方的关系及其交易。

## 第二章 关 联 方

**第三条** 一方控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响，以及两方或两方以上同受一方控制、共同控制或重大影响的，构成关联方。

控制，是指有权决定一个企业的财务和经营政策，并能据以从该企业的经营活动中获取利益。

共同控制，是指按照合同约定对某项经济活动所共有的控制，仅在与该项经济活动相关的重要财务和经营决策需要分享控制权的投资方一致同意时存在。

重大影响，是指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。

**第四条** 下列各方构成企业的关联方：

- （一）该企业的母公司。
- （二）该企业的子公司。
- （三）与该企业受同一母公司控制的其他企业。
- （四）对该企业实施共同控制的投资方。
- （五）对该企业施加重大影响的投资方。
- （六）该企业的合营企业。
- （七）该企业的联营企业。
- （八）该企业的主要投资者个人及与其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。
- （九）该企业或其母公司的关键管理人员及与其关系密切的家庭成员。关键管理人员，是指有

权力并负责计划、指挥和控制企业活动的人员。与主要投资者个人或关键管理人员关系密切的家庭成员，是指在处理与企业的交易时可能影响该个人或受该个人影响的家庭成员。

（十）该企业主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员控制、共同控制或施加重大影响的其他企业。

**第五条** 仅与企业存在下列关系的各方，不构成企业的关联方：

（一）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。

（二）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、经销商或代理商。

（三）与该企业共同控制合营企业的合营者。

**第六条** 仅仅同受国家控制而不存在其他关联方关系的企业，不构成关联方。

### 第三章 关联方交易

**第七条** 关联方交易，是指关联方之间转移资源、劳务或义务的行为，而不论是否收取价款。

**第八条** 关联方交易的类型通常包括下列各项：

（一）购买或销售商品。

（二）购买或销售商品以外的其他资产。

（三）提供或接受劳务。

（四）担保。

（五）提供资金（贷款或股权投资）。

（六）租赁。

（七）代理。

（八）研究与开发项目的转移。

（九）许可协议。

（十）代表企业或由企业代表另一方进行债务结算。

（十一）关键管理人员薪酬。

### 第四章 披 露

**第九条** 企业无论是否发生关联方交易，均应当在附注中披露与母公司和子公司有关的下列信息：

（一）母公司和子公司的名称。

母公司不是该企业最终控制方的，还应当披露最终控制方名称。

母公司和最终控制方均不对外提供财务报表的，还应当披露母公司之上与其最相近的对外提供财务报表的母公司名称。

（二）母公司和子公司的业务性质、注册地、注册资本（或实收资本、股本）及其变化。

（三）母公司对该企业或者该企业对子公司的持股比例和表决权比例。

**第十条** 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。交易要素至少应当包括：

- （一）交易的金额。
- （二）未结算项目的金额、条款和条件，以及有关提供或取得担保的信息。
- （三）未结算应收项目的坏账准备金额。
- （四）定价政策。

**第十一条** 关联方交易应当分别关联方以及交易类型予以披露。类型相似的关联方交易，在不影响财务报表阅读者正确理解关联方交易对财务报表影响的情况下，可以合并披露。

**第十二条** 企业只有在提供确凿证据的情况下，才能披露关联方交易是公平交易。

# 企业会计准则第 37 号——金融工具列报

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范金融工具的列报，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

金融工具列报，包括金融工具列示和金融工具披露。

**第二条** 金融工具列报的信息，应当有助于财务报表使用者了解企业所发行金融工具的分类、计量和列报的情况，以及企业所持有的金融资产和承担的金融负债的情况，并就金融工具对企业财务状况和经营成果影响的重要程度、金融工具使企业在报告期间和期末所面临风险的性质和程度，以及企业如何管理这些风险作出合理评价。

**第三条** 本准则适用于所有企业各种类型的金融工具，但下列各项适用其他会计准则：

（一）由《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》、《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》和《企业会计准则第 40 号——合营安排》规范的对子公司、合营企业和联营企业的投资，其披露适用《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》。但企业持有的与在子公司、合营企业或联营企业中的权益相联系的衍生工具，适用本准则。

企业按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》相关规定对联营企业或合营企业的投资进行会计处理的，以及企业符合《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》有关投资性主体定义，且根据该准则规定对子公司的投资以公允价值计量且其变动计入当期损益的，对上述合营企业、联营企业或子公司的相关投资适用本准则。

（二）由《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》规范的职工薪酬相关计划形成的企业的权利和义务，适用《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》。

（三）由《企业会计准则第 11 号——股份支付》规范的股份支付中涉及的金融工具以及其他合同和义务，适用《企业会计准则第 11 号——股份支付》。但是，股份支付中属于本准则范围的买入或卖出非金融项目的合同，以及与股份支付相关的企业发行、回购、出售或注销的库存股，适用本准则。

（四）由《企业会计准则第 12 号——债务重组》规范的债务重组，适用《企业会计准则第 12 号——债务重组》。但债务重组中涉及金融资产转移披露的，适用本准则。

（五）由《企业会计准则第 14 号——收入》规范的属于金融工具的合同权利和义务，适用《企业会计准则第 14 号——收入》。由《企业会计准则第 14 号——收入》要求在确认和计量相关合同权利的减值损失和利得时，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》进行会

计处理的合同权利，适用本准则有关信用风险披露的规定。

（六）由保险合同相关会计准则规范的保险合同所产生的权利和义务，适用保险合同相关会计准则。

因具有相机分红特征而由保险合同相关会计准则规范的合同所产生的权利和义务，适用保险合同相关会计准则。但对于嵌入保险合同的衍生工具，该嵌入衍生工具本身不是保险合同的，适用本准则；该嵌入衍生工具本身为保险合同的，适用保险合同相关会计准则。

企业选择按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》进行会计处理的财务担保合同，适用本准则；企业选择按照保险合同相关会计准则进行会计处理的财务担保合同，适用保险合同相关会计准则。

**第四条** 本准则适用于能够以现金或其他金融工具净额结算，或通过交换金融工具结算的买入或卖出非金融项目的合同。但企业按照预定的购买、销售或使用要求签订并持有，旨在收取或交付非金融项目的合同，适用其他相关会计准则，但是企业根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第八条的规定将该合同指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债的，适用本准则。

**第五条** 本准则第六章至第八章的规定，除适用于企业已按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》确认的金融工具外，还适用于未确认的金融工具。

**第六条** 本准则规定的交易或事项涉及所得税的，应当按照《企业会计准则第 18 号——所得税》进行处理。

## 第二章 金融负债和权益工具的区分

**第七条** 企业应当根据所发行金融工具的合同条款及其所反映的经济实质而非仅以法律形式，结合金融资产、金融负债和权益工具的定义，在初始确认时将该金融工具或其组成部分分类为金融资产、金融负债或权益工具。

**第八条** 金融负债，是指企业符合下列条件之一的负债：

（一）向其他方交付现金或其他金融资产的合同义务。

（二）在潜在不利条件下，与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务。

（三）将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的非衍生工具合同，且企业根据该合同将交付可变数量的自身权益工具。

（四）将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的衍生工具合同，但以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产的衍生工具合同除外。企业对全部现有同类别非衍生自身权益工具的持有方同比例发行配股权、期权或认股权证，使之有权按比例以固定金额的任何货币换取固定数量的该企业自身权益工具的，该类配股权、期权或认股权证应当分类为权益工具。其中，企业自身权益工具不包括应按照本准则第三章分类为权益工具的金融工具，也不包括本身就要求在未来收取或交付企业自身权益工具的合同。

**第九条** 权益工具，是指能证明拥有某个企业在扣除所有负债后的资产中的剩余权益的合同。企业发行的金融工具同时满足下列条件的，符合权益工具的定义，应当将该金融工具分类为权益工具：



（一）该金融工具应当不包括交付现金或其他金融资产给其他方，或在潜在不利条件下与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务；

（二）将来须用或可用企业自身权益工具结算该金融工具。如为非衍生工具，该金融工具应当不包括交付可变数量的自身权益工具进行结算的合同义务；如为衍生工具，企业只能通过以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产结算该金融工具。企业自身权益工具不包括应按照本准则第三章分类为权益工具的金融工具，也不包括本身就要求在未来收取或交付企业自身权益工具的合同。

**第十条** 企业不能无条件地避免以交付现金或其他金融资产来履行一项合同义务的，该合同义务符合金融负债的定义。有些金融工具虽然没有明确地包含交付现金或其他金融资产义务的条款和条件，但有可能通过其他条款和条件间接地形成合同义务。

如果一项金融工具须用或可用企业自身权益工具进行结算，需要考虑用于结算该工具的企业自身权益工具，是作为现金或其他金融资产的替代品，还是为了使该工具持有方享有在发行方扣除所有负债后的资产中的剩余权益。如果是前者，该工具是发行方的金融负债；如果是后者，该工具是发行方的权益工具。在某些情况下，一项金融工具合同规定企业须用或可用自身权益工具结算该金融工具，其中合同权利或合同义务的金额等于可获取或需交付的自身权益工具的数量乘以其结算时的公允价值，则无论该合同权利或合同义务的金额是固定的，还是完全或部分地基于除企业自身权益工具的市场价格以外变量（例如利率、某种商品的价格或某项金融工具的价格）的变动而变动的，该合同应当分类为金融负债。

**第十一条** 除根据本准则第三章分类为权益工具的金融工具外，如果一项合同使发行方承担了以现金或其他金融资产回购自身权益工具的义务，即使发行方的回购义务取决于合同对手方是否行使回售权，发行方应当在初始确认时将该义务确认为一项金融负债，其金额等于回购所需支付金额的现值（如远期回购价格的现值、期权行权价格的现值或其他回售金额的现值）。如果最终发行方无须以现金或其他金融资产回购自身权益工具，应当在合同到期时将该项金融负债按照账面价值重分类为权益工具。

**第十二条** 对于附有或有结算条款的金融工具，发行方不能无条件地避免交付现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算的，应当分类为金融负债。但是，满足下列条件之一的，发行方应当将其分类为权益工具：

（一）要求以现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算的或有结算条款几乎不具有可能性，即相关情形极端罕见、显著异常且几乎不可能发生。

（二）只有在发行方清算时，才需以现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算。

（三）按照本准则第三章分类为权益工具的可回售工具。

附有或有结算条款的金融工具，指是否通过交付现金或其他金融资产进行结算，或者是否以其他导致该金融工具成为金融负债的方式进行结算，需要由发行方和持有方均不能控制的未来不确定事项（如股价指数、消费价格指数变动、利率或税法变动、发行方未来收入、净收益或债务权益比率等）的发生或不发生（或发行方和持有方均不能控制的未来不确定事项的结果）来确定的金融工具。

**第十三条** 对于存在结算选择权的衍生工具（例如合同规定发行方或持有方能选择以现金净额或以发行股份交换现金等方式进行结算的衍生工具），发行方应当将其确认为金融资产或金融负债，但所有可供选择的结算方式均表明该衍生工具应当确认为权益工具的除外。

**第十四条** 企业应对发行的非衍生工具进行评估，以确定所发行的工具是否为复合金融工具。企业所发行的非衍生工具可能同时包含金融负债成分和权益工具成分。对于复合金融工具，发行方应于初始确认时将各组成部分分别分类为金融负债、金融资产或权益工具。

企业发行的一项非衍生工具同时包含金融负债成分和权益工具成分的，应于初始计量时先确定金融负债成分的公允价值（包括其中可能包含的非权益性嵌入衍生工具的公允价值），再从复合金融工具公允价值中扣除负债成分的公允价值，作为权益工具成分的价值。复合金融工具中包含非权益性嵌入衍生工具的，非权益性嵌入衍生工具的公允价值应当包含在金融负债成分的公允价值中，并且按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定对该金融负债成分进行会计处理。

**第十五条** 在合并财务报表中对金融工具（或其组成部分）进行分类时，企业应当考虑企业集团成员和金融工具的持有方之间达成的所有条款和条件。企业集团作为一个整体，因该工具承担了交付现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算的义务的，该工具在企业集团合并财务报表中应当分类为金融负债。

### 第三章 特殊金融工具的区分

**第十六条** 符合金融负债定义，但同时具有下列特征的可回售工具，应当分类为权益工具：

（一）赋予持有方在企业清算时按比例份额获得该企业净资产的权利。这里所指企业净资产是扣除所有优先于该工具对企业资产要求权之后的剩余资产；这里所指按比例份额是清算时将企业的净资产分拆为金额相等的单位，并且将单位金额乘以持有方所持有的单位数量。

（二）该工具所属的类别次于其他所有工具类别，即该工具在归属于该类别前无须转换为另一种工具，且在清算时对企业资产没有优先于其他工具的要求权。

（三）该工具所属的类别中（该类别次于其他所有工具类别），所有工具具有相同的特征（例如它们必须都具有可回售特征，并且用于计算回购或赎回价格的公式或其他方法都相同）。

（四）除了发行方应当以现金或其他金融资产回购或赎回该工具的合同义务外，该工具不满足本准则规定的金融负债定义中的任何其他特征。

（五）该工具在存续期内的预计现金流量总额，应当实质上基于该工具存续期内企业的损益、已确认净资产的变动、已确认和未确认净资产的公允价值变动（不包括该工具的任何影响）。

可回售工具，是指根据合同约定，持有方有权将该工具回售给发行方以获取现金或其他金融资产的权利，或者在未来某一不确定事项发生或者持有方死亡或退休时，自动回售给发行方的金融工具。

**第十七条** 符合金融负债定义，但同时具有下列特征的发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具，应当分类为权益工具：

（一）赋予持有方在企业清算时按比例份额获得该企业净资产的权利；

(二) 该工具所属的类别次于其他所有工具类别；

(三) 该工具所属的类别中（该类别次于其他所有工具类别），发行方对该类别中所有工具都应当在清算时承担按比例份额交付其净资产的同等合同义务。

产生上述合同义务的清算确定将会发生并且不受发行方的控制（如发行方本身是有限寿命主体），或者发生与否取决于该工具的持有方。

**第十八条** 分类为权益工具的可回售工具，或发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具，除应当具有本准则第十六条或第十七条所述特征外，其发行方应当没有同时具备下列特征的其他金融工具或合同：

(一) 现金流量总额实质上基于企业的损益、已确认净资产的变动、已确认和未确认净资产的公允价值变动（不包括该工具或合同的任何影响）；

(二) 实质上限制或固定了本准则第十六条或第十七条所述工具持有方所获得的剩余回报。

在运用上述条件时，对于发行方与本准则第十六条或第十七条所述工具持有方签订的非金融合同，如果其条款和条件与发行方和其他方之间可能订立的同等合同类似，不应考虑该非金融合同的影响。但如果不能作出此判断，则不得将该工具分类为权益工具。

**第十九条** 按照本章规定分类为权益工具的金融工具，自不再具有本准则第十六条或第十七条所述特征，或发行方不再满足本准则第十八条规定条件之日起，发行方应当将其重分类为金融负债，以重分类日该工具的公允价值计量，并将重分类日权益工具的账面价值和金融负债的公允价值之间的差额确认为权益。

按照本章规定分类为金融负债的金融工具，自具有本准则第十六条或第十七条所述特征，且发行方满足本准则第十八条规定条件之日起，发行方应当将其重分类为权益工具，以重分类日金融负债的账面价值计量。

**第二十条** 企业发行的满足本章规定分类为权益工具的金融工具，在企业集团合并财务报表中对应的少数股东权益部分，应当分类为金融负债。

## 第四章 收益和库存股

**第二十一条** 金融工具或其组成部分属于金融负债的，相关利息、股利（或股息）、利得或损失，以及赎回或再融资产生的利得或损失等，应当计入当期损益。

**第二十二条** 金融工具或其组成部分属于权益工具的，其发行（含再融资）、回购、出售或注销时，发行方应当作为权益的变动处理。发行方不应当确认权益工具的公允价值变动。

发行方向权益工具持有方的分配应当作为其利润分配处理，发放的股票股利不影响发行方的所有者权益总额。

**第二十三条** 与权益性交易相关的交易费用应当从权益中扣减。

企业发行或取得自身权益工具时发生的交易费用（例如登记费，承销费，法律、会计、评估及其他专业服务费用，印刷成本和印花税等），可直接归属于权益性交易的，应当从权益中扣减。终止的未完成权益性交易所发生的交易费用应当计入当期损益。

**第二十四条** 发行复合金融工具发生的交易费用，应当在金融负债成分和权益工具成分之间按

照各自占总发行价款的比例进行分摊。与多项交易相关的共同交易费用，应当在合理的基础上，采用与其他类似交易一致的方法，在各项交易间进行分摊。

**第二十五条** 发行方分类为金融负债的金融工具支付的股利，在利润表中应当确认为费用，与其他负债的利息费用合并列示，并在财务报表附注中单独披露。

作为权益扣减项的交易费用，应当在财务报表附注中单独披露。

**第二十六条** 回购自身权益工具（库存股）支付的对价和交易费用，应当减少所有者权益，不得确认金融资产。库存股可由企业自身购回和持有，也可由企业集团合并财务报表范围内的其他成员购回和持有。

**第二十七条** 企业应当按照《企业会计准则第30号——财务报表列报》的规定在资产负债表中单独列示所持有的库存股金额。

企业从关联方回购自身权益工具的，还应当按照《企业会计准则第36号——关联方披露》的相关规定进行披露。

## 第五章 金融资产和金融负债的抵销

**第二十八条** 金融资产和金融负债应当在资产负债表内分别列示，不得相互抵销。但同时满足下列条件的，应当以相互抵销后的净额在资产负债表内列示：

- （一）企业具有抵销已确认金额的法定权利，且该种法定权利是当前可执行的；
- （二）企业计划以净额结算，或同时变现该金融资产和清偿该金融负债。

不满足终止确认条件的金融资产转移，转出方不得将已转移的金融资产和相关负债进行抵销。

**第二十九条** 抵销权是债务人根据合同或其他协议，以应收债权人的金额全部或部分抵销应付债权人的金额的法定权利。在某些情况下，如果债务人、债权人和第三方三者之间签署的协议明确表示债务人拥有该抵销权，并且不违反法律法规或其他相关规定，债务人可能拥有以应收第三方的金额抵销应付债权人的金额的法定权利。

**第三十条** 抵销权应当不取决于未来事项，而且在企业和所有交易对手方的正常经营过程中，或在出现违约、无力偿债或破产等各种情形下，企业均可执行该法定权利。

在确定抵销权是否可执行时，企业应当充分考虑法律法规或其他相关规定以及合同约定等各方面因素。

**第三十一条** 当前可执行的抵销权不构成相互抵销的充分条件，企业既不打算行使抵销权（即净额结算），又无计划同时结算金融资产和金融负债的，该金融资产和金融负债不得抵销。

在没有法定权利的情况下，一方或双方即使有意向以净额为基础进行结算或同时结算相关金融资产和金融负债的，该金融资产和金融负债也不得抵销。

**第三十二条** 企业同时结算金融资产和金融负债的，如果该结算方式相当于净额结算，则满足本准则第二十八条（二）以净额结算的标准。这种结算方式必须在同一结算过程或周期内处理了相关应收和应付款项，最终消除或几乎消除了信用风险和流动性风险。如果某结算方式同时具备如下特征，可视为满足净额结算标准：

- （一）符合抵销条件的金融资产和金融负债在同一时点提交处理；



(二) 金融资产和金融负债一经提交处理, 各方即承诺履行结算义务;

(三) 金融资产和金融负债一经提交处理, 除非处理失败, 这些资产和负债产生的现金流量不可能发生变动;

(四) 以证券作为担保物的金融资产和金融负债, 通过证券结算系统或其他类似机制进行结算(例如券款对付), 即如果证券交付失败, 则以证券作为抵押的应收款项或应付款项的处理也将失败, 反之亦然;

(五) 若发生本条(四)所述的失败交易, 将重新进入处理程序, 直至结算完成;

(六) 由同一结算机构执行;

(七) 有足够的日间信用额度, 并且能够确保该日间信用额度一经申请提取即可履行, 以支持各方能够在结算日进行支付处理。

**第三十三条** 在下列情况下, 通常认为不满足本准则第二十八条所列条件, 不得抵销相关金融资产和金融负债:

(一) 使用多项不同金融工具来仿效单项金融工具的特征(即合成工具)。例如利用浮动利率长期债券与收取浮动利息且支付固定利息的利率互换, 合成一项固定利率长期负债。

(二) 金融资产和金融负债虽然具有相同的主要风险敞口(例如远期合同或其他衍生工具组合中的资产和负债), 但涉及不同的交易对手方。

(三) 无追索权金融负债与作为其担保物的金融资产或其他资产。

(四) 债务人为解除某项负债而将一定的金融资产进行托管(例如偿债基金或类似安排), 但债权人尚未接受以这些资产清偿负债。

(五) 因某些导致损失的事项而产生的义务预计可以通过保险合同向第三方索赔而得以补偿。

**第三十四条** 企业与同一交易对手方进行多项金融工具交易时, 可能与对手方签订总互抵协议。只有满足本准则第二十八条所列条件时, 总互抵协议下的相关金融资产和金融负债才能抵销。

总互抵协议, 是指协议所涵盖的所有金融工具中的任何一项合同在发生违约或终止时, 就协议所涵盖的所有金融工具按单一净额进行结算。

**第三十五条** 企业应当区分金融资产和金融负债的抵销与终止确认。抵销金融资产和金融负债并在资产负债表中以净额列示, 不应当产生利得或损失; 终止确认是从资产负债表列示的项目中移除相关金融资产或金融负债, 有可能产生利得或损失。

## 第六章 金融工具对财务状况和经营成果影响的列报

### 第一节 一般性规定

**第三十六条** 企业在对金融工具各项目进行列报时, 应当根据金融工具的特点及相关信息的性质对金融工具进行归类, 并充分披露与金融工具相关的信息, 使得财务报表附注中的披露与财务报表列示的各项项目相互对应。

**第三十七条** 在确定金融工具的列报类型时, 企业至少应当将本准则范围内的金融工具区分为以摊余成本计量和以公允价值计量的类型。



**第三十八条** 企业应当披露编制财务报表时对金融工具所采用的重要会计政策、计量基础和与理解财务报表相关的其他会计政策等信息，主要包括：

（一）对于指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，企业应当披露下列信息：

1. 指定的金融资产的性质；
2. 企业如何满足运用指定的标准。企业应当披露该指定所针对的确认或计量不一致的描述性说明。

（二）对于指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，企业应当披露下列信息：

1. 指定的金融负债的性质；
2. 初始确认时对上述金融负债作出指定的标准；
3. 企业如何满足运用指定的标准。对于以消除或显著减少会计错配为目的的指定，企业应当披露该指定所针对的确认或计量不一致的描述性说明。对于以更好地反映组合的管理实质为目的的指定，企业应当披露该指定符合企业正式书面文件载明的风险管理或投资策略的描述性说明。对于整体指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的混合工具，企业应当披露运用指定标准的描述性说明。

（三）如何确定每类金融工具的利得或损失。

## 第二节 资产负债表中的列示及相关披露

**第三十九条** 企业应当在资产负债表或相关附注中列报下列金融资产或金融负债的账面价值：

（一）以摊余成本计量的金融资产。

（二）以摊余成本计量的金融负债。

（三）以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，并分别反映：（1）根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第十八条的规定分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产；（2）根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第十九条的规定在初始确认时被指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资。

（四）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，并分别反映：（1）根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第十九条的规定分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产；（2）根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第二十条的规定指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产；（3）根据《企业会计准则第24号——套期会计》第三十四条的规定在初始确认或后续计量时指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

（五）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，并分别反映：（1）根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第二十一条的规定分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债；（2）根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第二十二条的规定在初始确认时指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债；（3）根据《企业会计准则第24号——套期会计》第三十四条的规定在初始确认和后续计量时指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。

**第四十条** 企业将本应按摊余成本或以公允价值计量且其变动计入其他综合收益计量的一项或一组金融资产指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的，应当披露下列信息：

- （一）该金融资产在资产负债表日使企业面临的最大信用风险敞口；
- （二）企业通过任何相关信用衍生工具或类似工具使得该最大信用风险敞口降低的金额；
- （三）该金融资产因信用风险变动引起的公允价值本期变动额和累计变动额；
- （四）相关信用衍生工具或类似工具自该金融资产被指定以来的公允价值本期变动额和累计变动额。

信用风险，是指金融工具的一方不履行义务，造成另一方发生财务损失的风险。

金融资产在资产负债表日的最大信用风险敞口，通常是金融工具账面余额减去减值损失准备后的金额（已减去根据本准则规定已抵销的金额）。

**第四十一条** 企业将一项金融负债指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，且企业自身信用风险变动引起的该金融负债公允价值的变动金额计入其他综合收益的，应当披露下列信息：

- （一）该金融负债因自身信用风险变动引起的公允价值本期变动额和累计变动额；
- （二）该金融负债的账面价值与按合同约定到期应支付债权人金额之间的差额；
- （三）该金融负债的累计利得或损失本期从其他综合收益转入留存收益的金额和原因。

**第四十二条** 企业将一项金融负债指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，且该金融负债（包括企业自身信用风险变动的影响）的全部利得或损失计入当期损益的，应当披露下列信息：

- （一）该金融负债因自身信用风险变动引起的公允价值本期变动额和累计变动额；
- （二）该金融负债的账面价值与按合同约定到期应支付债权人金额之间的差额。

**第四十三条** 企业应当披露用于确定本准则第四十条（三）所要求披露的金融资产因信用风险变动引起的公允价值变动额的估值方法，以及用于确定本准则第四十一条（一）和第四十二条（一）所要求披露的金融负债因自身信用风险变动引起的公允价值变动额的估值方法，并说明选用该方法的原因。如果企业认为披露的信息未能如实反映相关金融工具公允价值变动中由信用风险引起的部分，则应当披露企业得出此结论的原因及其他需要考虑的因素。

企业应当披露其用于确定金融负债自身信用风险变动引起的公允价值的变动计入其他综合收益是否会造成或扩大损益中的会计错配的方法。企业根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第六十八条的规定将金融负债因企业自身信用风险变动引起的公允价值变动计入当期损益的，企业应当披露该金融负债与预期能够抵销其自身信用风险变动引起的公允价值变动的金融工具之间的经济关系。

**第四十四条** 企业将非交易性权益工具投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的，应当披露下列信息：

- （一）企业每一项指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的权益工具投资；
- （二）企业作出该指定的原因；
- （三）企业每一项指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的权益工具投资的期末公允价值；

（四）本期确认的股利收入，其中对本期终止确认的权益工具投资相关的股利收入和资产负债表日仍持有的权益工具投资相关的股利收入应当分别单独披露；

（五）该权益工具投资的累计利得和损失本期从其他综合收益转入留存收益的金额及其原因。

**第四十五条** 企业本期终止确认了指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资的，应当披露下列信息：

- （一）企业处置该权益工具投资的原因；
- （二）该权益工具投资在终止确认时的公允价值；
- （三）该权益工具投资在终止确认时的累计利得或损失。

**第四十六条** 企业在当期或以前报告期间将金融资产进行重分类的，对于每一项重分类，应当披露重分类日、对业务模式变更的具体说明及其对财务报表影响的定性描述，以及该金融资产重分类前后的金额。

企业自上一年度报告日起将以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产重分类为以摊余成本计量的金融资产的，或者将以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产重分类为其他类别的，应当披露下列信息：

- （一）该金融资产在资产负债表日的公允价值；
- （二）如果未被重分类，该金融资产原来应在当期损益或其他综合收益中确认的公允价值利得或损失。

企业将以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产重分类为其他类别的，自重分类日起到终止确认的每一个报告期间内，都应当披露该金融资产在重分类日确定的实际利率和当期已确认的利息收入。

**第四十七条** 对于所有可执行的总互抵协议或类似协议下的已确认金融工具，以及符合本准则第二十八条抵销条件的已确认金融工具，企业应当在报告期末以表格形式（除非企业有更恰当的披露形式）分别按金融资产和金融负债披露下列定量信息：

- （一）已确认金融资产和金融负债的总额。
- （二）按本准则规定抵销的金额。
- （三）在资产负债表中列示的净额。
- （四）可执行的总互抵协议或类似协议确定的，未包含在本条（二）中的金额，包括：
  - 1. 不满足本准则抵销条件的已确认金融工具的金额；
  - 2. 与财务担保物（包括现金担保）相关的金额，以在资产负债表中列示的净额扣除本条（四）1 后的余额为限。
- （五）资产负债表中列示的净额扣除本条（四）后的余额。

企业应当披露本条（四）所述协议中抵销权的条款及其性质等信息，以及不同计量基础的金融工具适用本条时产生的计量差异。

上述信息未在财务报表同一附注中披露的，企业应当提供不同附注之间的交叉索引。

**第四十八条** 按照本准则第三章分类为权益工具的可回售工具，企业应当披露下列信息：

- （一）可回售工具的汇总定量信息；
- （二）对于按持有方要求承担的回购或赎回义务，企业的管理目标、政策和程序及其变化；

(三) 回购或赎回可回售工具的预期现金流出金额以及确定方法。

**第四十九条** 企业将本准则第三章规定的特殊金融工具在金融负债和权益工具之间重分类的，应当分别披露重分类前后的公允价值或账面价值，以及重分类的时间和原因。

**第五十条** 企业应当披露作为负债或或有负债担保物的金融资产的账面价值，以及与该项担保有关的条款和条件。根据《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》第二十六条的规定，企业（转出方）向金融资产转入方提供了非现金担保物（如债务工具或权益工具投资等），转入方按照合同或惯例有权出售该担保物或将其再作为担保物的，企业应当将该非现金担保物在财务报表中单独列报。

**第五十一条** 企业取得担保物（担保物为金融资产或非金融资产），在担保物所有人未违约时可将该担保物出售或再抵押的，应当披露该担保物的公允价值、企业已出售或再抵押担保物的公允价值，以及承担的返还义务和使用担保物的条款和条件。

**第五十二条** 对于按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第十八条的规定分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，企业应当在财务报表附注中披露其确认的损失准备，但不应在资产负债表中将损失准备作为金融资产账面金额的扣减项目单独列示。

**第五十三条** 对于企业发行的包含金融负债成分和权益工具成分的复合金融工具，嵌入了价值相互关联的多项衍生工具（如可赎回的可转换债务工具）的，应当披露相关特征。

**第五十四条** 对于除基于正常信用条款的短期贸易应付款项之外的金融负债，企业应当披露下列信息：

- （一）本期发生违约的金融负债的本金、利息、偿债基金、赎回条款的详细情况；
- （二）发生违约的金融负债的期末账面价值；
- （三）在财务报告批准对外报出前，就违约事项已采取的补救措施、对债务条款的重新议定等情况。

企业本期发生其他违反合同的情况，且债权人有权在发生违约或其他违反合同情况时要求企业提前偿还的，企业应当按上述要求披露。如果在期末前违约或其他违反合同情况已得到补救或已重新议定债务条款，则无须披露。

### 第三节 利润表中的列示及相关披露

**第五十五条** 企业应当披露与金融工具有关的下列收入、费用、利得或损失：

（一）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和金融负债所产生的利得或损失。其中，指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和金融负债，以及根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第十九条的规定必须分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第二十一条的规定必须分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的净利得或净损失，应当分别披露。

（二）对于指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，企业应当分别披露本期在其他综合收益中确认的和在当期损益中确认的利得或损失。

（三）对于根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第十八条的规定分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，企业应当分别披露当期在其他综合收益中确



认的以及当期终止确认时从其他综合收益转入当期损益的利得或损失。

（四）对于根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第十九条的规定指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资，企业应当分别披露在其他综合收益中确认的利得和损失以及在当期损益中确认的股利收入。

（五）除以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债外，按实际利率法计算的金融资产或金融负债产生的利息收入或利息费用总额，以及在确定实际利率时未予包括并直接计入当期损益的手续费收入或支出。

（六）企业通过信托和其他托管活动代他人持有资产或进行投资而形成的，直接计入当期损益的手续费收入或支出。

**第五十六条** 企业应当分别披露以摊余成本计量的金融资产终止确认时在利润表中确认的利得和损失金额及其相关分析，包括终止确认金融资产的原因。

#### 第四节 套期会计相关披露

**第五十七条** 企业应当披露与套期会计有关的下列信息：

- （一）企业的风险管理策略以及如何应用该策略来管理风险；
- （二）企业的套期活动可能对其未来现金流量金额、时间和不确定性的影响；
- （三）套期会计对企业的资产负债表、利润表及所有者权益变动表的影响。

企业在披露套期会计相关信息时，应当合理确定披露的详细程度、披露的重点、恰当的汇总或分解水平，以及财务报表使用者是否需要额外的说明以评估企业披露的定量信息。企业按照本准则要求所确定的信息披露汇总或分解水平应当和《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》的披露要求所使用的汇总或分解水平相同。

**第五十八条** 企业应当披露其进行套期和运用套期会计的各类风险的风险敞口的风险管理策略相关信息，从而有助于财务报表使用者评价：每类风险是如何产生的、企业是如何管理各类风险的（包括企业是对某一项目整体的所有风险进行套期还是对某一项目的单个或多个风险成分进行套期及其理由），以及企业管理风险敞口的程度。与风险管理策略相关的信息应当包括：

- （一）企业指定的套期工具；
- （二）企业如何运用套期工具对被套期项目的特定风险敞口进行套期；
- （三）企业如何确定被套期项目与套期工具的经济关系以评估套期有效性；
- （四）套期比率的确定方法；
- （五）套期无效部分的来源。

**第五十九条** 企业将某一特定的风险成分指定为被套期项目的，除应当披露本准则第五十八条规定的相关信息外，还应当披露下列定性或定量信息：

- （一）企业如何确定该风险成分，包括风险成分与项目整体之间关系性质的说明；
- （二）风险成分与项目整体的关联程度（例如被指定的风险成分以往平均涵盖项目整体公允价值变动的百分比）。

**第六十条** 企业应当按照风险类型披露相关定量信息，从而有助于财务报表使用者评价套期工具的条款和条件及这些条款和条件如何影响企业未来现金流量的金额、时间和不确定性。这些要求



披露的明细信息应当包括：

- （一）套期工具名义金额的时间分布；
- （二）套期工具的平均价格或利率（如适用）。

**第六十一条** 在因套期工具和被套期项目频繁变更而导致企业频繁地重设（即终止及重新开始）套期关系的情况下，企业无须披露本准则第六十条规定的信息，但应当披露下列信息：

- （一）企业基本风险管理策略与该套期关系相关的信息；
- （二）企业如何通过运用套期会计以及指定特定的套期关系来反映其风险管理策略；
- （三）企业重设套期关系的频率。

在因套期工具和被套期项目频繁变更而导致企业频繁地重设套期关系的情况下，如果资产负债表日的套期关系数量并不代表本期内的正常数量，企业应当披露这一情况以及该数量不具代表性的原因。

**第六十二条** 企业应当按照风险类型披露在套期关系存续期内预期将影响套期关系的套期无效部分的来源，如果在套期关系中出现导致套期无效部分的其他来源，也应当按照风险类型披露相关来源及导致套期无效的原因。

**第六十三条** 企业应当披露已运用套期会计但预计不再发生的预期交易的现金流量套期。

**第六十四条** 对于公允价值套期，企业应当以表格形式、按风险类型分别披露与被套期项目相关的下列金额：

- （一）在资产负债表中确认的被套期项目的账面价值，其中资产和负债应当分别单独列示；
- （二）资产负债表中已确认的被套期项目的账面价值、针对被套期项目的公允价值套期调整的累计金额，其中资产和负债应当分别单独列示；
- （三）包含被套期项目的资产负债表列示项目；
- （四）本期用作确认套期无效部分基础的被套期项目价值变动；
- （五）被套期项目为以摊余成本计量的金融工具的，若已终止针对套期利得和损失进行调整，则应披露在资产负债表中保留的公允价值套期调整的累计金额。

**第六十五条** 对于现金流量套期和境外经营净投资套期，企业应当以表格形式、按风险类型分别披露与被套期项目相关的下列金额：

- （一）本期用作确认套期无效部分基础的被套期项目价值变动；
- （二）根据《企业会计准则第 24 号——套期会计》第二十四条的规定继续按照套期会计处理的现金流量套期储备的余额；
- （三）根据《企业会计准则第 24 号——套期会计》第二十七条的规定继续按照套期会计处理的境外经营净投资套期计入其他综合收益的余额；
- （四）套期会计不再适用的套期关系所导致的现金流量套期储备和境外经营净投资套期中计入其他综合收益的利得和损失的余额。

**第六十六条** 对于每类套期类型，企业应当以表格形式、按风险类型分别披露与套期工具相关的下列金额：

- （一）套期工具的账面价值，其中金融资产和金融负债应当分别单独列示；
- （二）包含套期工具的资产负债表列示项目；

（三）本期用作确认套期无效部分基础的套期工具的公允价值变动；

（四）套期工具的名义金额或数量。

**第六十七条** 对于公允价值套期，企业应当以表格形式、按风险类型分别披露与套期工具相关的下列金额：

（一）计入当期损益的套期无效部分；

（二）计入其他综合收益的套期无效部分；

（三）包含已确认的套期无效部分的利润表列示项目。

**第六十八条** 对于现金流量套期和境外经营净投资套期，企业应当以表格形式、按风险类型分别披露与套期工具相关的下列金额：

（一）当期计入其他综合收益的套期利得或损失；

（二）计入当期损益的套期无效部分；

（三）包含已确认的套期无效部分的利润表列示项目；

（四）从现金流量套期储备或境外经营净投资套期计入其他综合收益的利得和损失重分类至当期损益的金额，并应区分之前已运用套期会计但因被套期项目的未来现金流量预计不再发生而转出的金额和因被套期项目影响当期损益而转出的金额；

（五）包含重分类调整的利润表列示项目；

（六）对于风险净敞口套期，计入利润表中单列项目的套期利得或损失。

**第六十九条** 企业按照《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》的规定在提供所有者权益各组成部分的调节情况以及其他综合收益的分析时，应当按照风险类型披露下列信息：

（一）分别披露按照本准则第六十八条（一）和（四）的规定披露的金额；

（二）分别披露按照《企业会计准则第 24 号——套期会计》第二十五条（一）和（三）的规定处理的现金流量套期储备的金额；

（三）分别披露对与交易相关的被套期项目进行套期的期权时间价值所涉及的金額，以及对与时间段相关的被套期项目进行套期的期权时间价值所涉及的金額；

（四）分别披露对与交易相关的被套期项目进行套期的远期合同的远期要素和金融工具的外汇基差所涉及的金額，以及对与时间段相关的被套期项目进行套期的远期合同的远期要素和金融工具的外汇基差所涉及的金額。

**第七十条** 企业因使用信用衍生工具管理金融工具的信用风险敞口而将金融工具（或其一定比例）指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的，应当披露下列信息：

（一）对于用于管理根据《企业会计准则第 24 号——套期会计》第三十四条的规定被指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融工具信用风险敞口的信用衍生工具，每一项名义金额与当期期初和期末公允价值的调节表；

（二）根据《企业会计准则第 24 号——套期会计》第三十四条的规定将金融工具（或其一定比例）指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益时，在损益中确认的利得或损失；

（三）当企业根据《企业会计准则第 24 号——套期会计》第三十五条的规定对该金融工具（或其一定比例）终止以公允价值计量且其变动计入当期损益时，作为其新账面价值的该金融工具的公允价值和相关的名义金额或本金金额，企业在后续期间无须继续披露这一信息，除非根据《企

业会计准则第 30 号——财务报表列报》的规定需要提供比较信息。

## 第五节 公允价值披露

**第七十一条** 除了本准则第七十三条规定情况外，企业应当披露每一类金融资产和金融负债的公允价值，并与账面价值进行比较。对于在资产负债表中相互抵销的金融资产和金融负债，其公允价值应当以抵销后的金额披露。

**第七十二条** 金融资产或金融负债初始确认的公允价值与交易价格存在差异时，如果其公允价值并非基于相同资产或负债在活跃市场中的报价确定的，也非基于仅使用可观察市场数据的估值技术确定的，企业在初始确认金融资产或金融负债时不应确认利得或损失。在此情况下，企业应当按金融资产或金融负债的类型披露下列信息：

（一）企业在损益中确认交易价格与初始确认的公允价值之间差额时所采用的会计政策，以反映市场参与者对资产或负债进行定价时所考虑的因素（包括时间因素）的变动；

（二）该项差异期初和期末尚未在损益中确认的总额和本期变动额的调节表；

（三）企业如何认定交易价格并非公允价值的最佳证据，以及确定公允价值的证据。

**第七十三条** 企业可以不披露下列金融资产或金融负债的公允价值信息：

（一）账面价值与公允价值差异很小的金融资产或金融负债（如短期应收账款或应付账款）；

（二）包含相机分红特征且其公允价值无法可靠计量的合同；

（三）租赁负债。

**第七十四条** 在本准则第七十三条（二）所述的情况下，企业应当披露下列信息：

（一）对金融工具的描述及其账面价值，以及因公允价值无法可靠计量而未披露其公允价值的事实和说明；

（二）金融工具的相关市场信息；

（三）企业是否有意图处置以及如何处置这些金融工具；

（四）之前公允价值无法可靠计量的金融工具终止确认的，应当披露终止确认的事实，终止确认时该金融工具的账面价值和所确认的利得或损失金额。

## 第七章 与金融工具相关的风险披露

### 第一节 定性和定量信息

**第七十五条** 企业应当披露与各类金融工具风险相关的定性和定量信息，以便财务报表使用者评估报告期末金融工具产生的风险的性质和程度，更好地评价企业所面临的风险敞口。相关风险包括信用风险、流动性风险、市场风险等。

**第七十六条** 对金融工具产生的各类风险，企业应当披露下列定性信息：

（一）风险敞口及其形成原因，以及在本期发生的变化；

（二）风险管理目标、政策和程序以及计量风险的方法及其在本期发生的变化。

**第七十七条** 对金融工具产生的各类风险，企业应当按类别披露下列定量信息：

（一）期末风险敞口的汇总数据。该数据应当以向内部关键管理人员提供的相关信息为基础。企业运用多种方法管理风险的，披露的信息应当以最相关和可靠的方法为基础。

（二）按照本准则第七十八条至第九十七条披露的信息。

（三）期末风险集中度信息，包括管理层确定风险集中度的说明和参考因素（包括交易对手方、地理区域、货币种类、市场类型等），以及各风险集中度相关的风险敞口金额。

上述期末定量信息不能代表企业本期风险敞口情况的，应当进一步提供相关信息。

## 第二节 信用风险披露

**第七十八条** 对于适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》金融工具减值规定的各类金融工具和相关合同权利，企业应当按照本准则第八十条至第八十七条的规定披露。

对于始终按照相当于整个存续期内预期信用损失的金额计量其减值损失准备的应收款项、合同资产和租赁应收款，在逾期超过 30 日后对合同现金流量作出修改的，适用本准则第八十五条（一）的规定。

租赁应收款不适用本准则第八十六条（二）的规定。

**第七十九条** 为使财务报表使用者了解信用风险对未来现金流量的金额、时间和不确定性的影响，企业应当披露与信用风险有关的下列信息：

（一）企业信用风险管理实务的相关信息及其与预期信用损失的确认和计量的关系，包括计量金融工具预期信用损失的方法、假设和信息；

（二）有助于财务报表使用者评价在财务报表中确认的预期信用损失金额的定量和定性信息，包括预期信用损失金额的变动及其原因；

（三）企业的信用风险敞口，包括重大信用风险集中度；

（四）其他有助于财务报表使用者了解信用风险对未来现金流量金额、时间和不确定性的影响的信息。

**第八十条** 信用风险信息已经在其他报告（例如管理层讨论与分析）中予以披露并与财务报告交叉索引，且财务报告和其他报告可以同时同条件获得的，则信用风险信息无须重复列报。企业应当根据自身实际情况，合理确定相关披露的详细程度、汇总或分解水平以及是否需对所披露的定量信息作补充说明。

**第八十一条** 企业应当披露与信用风险管理实务有关的下列信息：

（一）企业评估信用风险自初始确认后是否已显著增加的方法，并披露下列信息：

1. 根据《企业会计准则第 22 号——金融资产确认和计量》第五十五条的规定，在资产负债表日只具有较低的信用风险的金融工具及其确定依据（包括适用该情况的金融工具类别）；

2. 逾期超过 30 日，而信用风险自初始确认后未被认定为显著增加的金融资产及其确定依据。

（二）企业对违约的界定及其原因。

（三）以组合为基础评估预期信用风险的金融工具的组合方法。

（四）确定金融资产已发生信用减值的依据。

（五）企业直接减记金融工具的政策，包括没有合理预期金融资产可以收回的迹象和已经直接减记但仍受执行活动影响的金融资产相关政策的信息。



(六) 根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第五十六条的规定评估合同现金流量修改后金融资产的信用风险的, 企业应当披露其信用风险的评估方法以及下列信息:

1. 对于损失准备相当于整个存续期预期信用损失的金融资产, 在发生合同现金流修改时, 评估信用风险是否已下降, 从而企业可以按照相当于该金融资产未来 12 个月内预期信用损失的金额确认计量其损失准备;

2. 对于符合本条(六)1 中所述的金融资产, 企业应当披露其如何监控后续该金融资产的信用风险是否显著增加, 从而按照相当于整个存续期预期信用损失的金额重新计量损失准备。

**第八十二条** 企业应当披露《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第八章有关金融工具减值所采用的输入值、假设和估值技术等相关信息, 具体包括:

(一) 用于确定下列各事项或数据的输入值、假设和估计技术:

1. 未来 12 个月内预期信用损失和整个存续期的预期信用损失的计量;
2. 金融工具的信用风险自初始确认后是否已显著增加;
3. 金融资产是否已发生信用减值。

(二) 确定预期信用损失时如何考虑前瞻性信息, 包括宏观经济信息的使用。

(三) 报告期估计技术或重大假设的变更及其原因。

**第八十三条** 企业应当以表格形式按金融工具的分类编制损失准备期初余额与期末余额的调节表, 分别说明下列项目的变动情况:

(一) 按相当于未来 12 个月预期信用损失的金额计量的损失准备。

(二) 按相当于整个存续期预期信用损失的金额计量的下列各项的损失准备:

1. 自初始确认后信用风险已显著增加但并未发生信用减值的金融工具;
2. 对于资产负债表日已发生信用减值但并非购买或源生的已发生信用减值的金融资产;
3. 根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第六十三条的规定计量减值损失准备的应收账款、合同资产和租赁应收款。

(三) 购买或源生的已发生信用减值的金融资产的变动。除调节表外, 企业还应当披露本期初始确认的该类金融资产在初始确认时未折现的预期信用损失总额。

**第八十四条** 为有助于财务报表使用者了解企业按照本准则第八十三条规定披露的损失准备变动信息, 企业应当对本期发生损失准备变动的金融工具账面余额显著变动情况作出说明, 这些说明信息应当包括定性和定量信息, 并应当对按照本准则第八十三条规定披露损失准备的各项目分别单独披露, 具体可包括下列情况下发生损失准备变动的金融工具账面余额显著变动信息:

(一) 本期因购买或源生的金融工具所导致的变动。

(二) 未导致终止确认的金融资产合同现金流量修改所导致的变动。

(三) 本期终止确认的金融工具(包括直接减记的金融工具)所导致的变动。

对于当期已直接减记但仍受执行活动影响的金融资产, 还应当披露尚未结算的合同金额。

(四) 因按照相当于未来 12 个月预期信用损失或整个存续期内预期信用损失金额计量损失准备而导致的金融工具账面余额变动信息。

**第八十五条** 为有助于财务报表使用者了解未导致终止确认的金融资产合同现金流量修改的性质和影响, 及其对预期信用损失计量的影响, 企业应当披露下列信息:



（一）企业在本期修改了金融资产合同现金流量，且修改前损失准备是按相当于整个存续期预期信用损失金额计量的，应当披露修改或重新议定合同前的摊余成本及修改合同现金流量的净利得或净损失；

（二）对于之前按照相当于整个存续期内预期信用损失的金额计量了损失准备的金融资产，而当期按照相当于未来 12 个月内预期信用损失的金额计量该金融资产的损失准备的，应当披露该金融资产在资产负债表日的账面余额。

**第八十六条** 为有助于财务报表使用者了解担保物或其他信用增级对源自预期信用损失的金额的影响，企业应当按照金融工具的分类披露下列信息：

（一）在不考虑可利用的担保物或其他信用增级的情况下，企业在资产负债表日的最大信用风险敞口。

（二）作为抵押持有的担保物和其他信用增级的描述，包括：

1. 所持有担保物的性质和质量的描述；
2. 本期由于信用恶化或企业担保政策变更，导致担保物或信用增级的质量发生显著变化的说明；
3. 由于存在担保物而未确认损失准备的金融工具的信息。

（三）企业在资产负债表日持有的担保物和其他信用增级为已发生信用减值的金融资产作抵押的定量信息（例如对担保物和其他信用增级降低信用风险程度的量化信息）。

**第八十七条** 为有助于财务报表使用者评估企业的信用风险敞口并了解其重大信用风险集中度，企业应当按照信用风险等级披露相关金融资产的账面余额以及贷款承诺和财务担保合同的信用风险敞口。这些信息应当按照下列各类金融工具分别披露：

（一）按相当于未来 12 个月预期信用损失的金额计量损失准备的金融工具。

（二）按相当于整个存续期预期信用损失的金额计量损失准备的下列金融工具：

1. 自初始确认后信用风险已显著增加的金融工具（但并非已发生信用减值的金融资产）；
2. 在资产负债表日已发生信用减值但并非所购买或源生的已发生信用减值的金融资产；
3. 根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第六十三条规定计量减值损失准备的应收账款、合同资产或者租赁应收款。

（三）购买或源生的已发生信用减值的金融资产。

信用风险等级是指基于金融工具发生违约的风险对信用风险划分的等级。

**第八十八条** 对于属于本准则范围，但不适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》金融工具减值规定的各类金融工具，企业应当披露与每类金融工具信用风险有关的下列信息：

（一）在不考虑可利用的担保物或其他信用增级的情况下，企业在资产负债表日的最大信用风险敞口。金融工具的账面价值能代表最大信用风险敞口的，不再要求披露此项信息。

（二）无论是否适用本条（一）中的披露要求，企业都应当披露可利用担保物或其他信用增级的信息及其对最大信用风险敞口的财务影响。

**第八十九条** 企业本期通过取得担保物或其他信用增级所确认的金融资产或非金融资产，应当披露下列信息：

（一）所确认资产的性质和账面价值；

(二) 对于不易变现的资产，应当披露处置或拟将其用于日常经营的政策等。

### 第三节 流动性风险披露

**第九十条** 企业应当披露金融负债按剩余到期期限进行的到期期限分析，以及管理这些金融负债流动性风险的方法：

(一) 对于非衍生金融负债（包括财务担保合同），到期期限分析应当基于合同剩余到期期限。对于包含嵌入衍生工具的混合金融工具，应当将其整体视为非衍生金融负债进行披露。

(二) 对于衍生金融负债，如果合同到期期限是理解现金流量时间分布的关键因素，到期期限分析应当基于合同剩余到期期限。

当企业将所持有的金融资产作为流动性风险管理的一部分，且披露金融资产的到期期限分析使财务报表使用者能够恰当地评估企业流动性风险的性质和范围时，企业应当披露金融资产的到期期限分析。

流动性风险，是指企业在履行以交付现金或其他金融资产的方式结算的义务时发生资金短缺的风险。

**第九十一条** 企业在披露到期期限分析时，应当运用职业判断确定适当的时间段。列入各时间段内按照本准则第九十条的规定披露的金额，应当是未经折现的合同现金流量。

企业可以但不限于按下列时间段进行到期期限分析：

- (一) 一个月以内（含一个月，下同）；
- (二) 一个月至三个月以内；
- (三) 三个月至一年以内；
- (四) 一年至五年以内；
- (五) 五年以上。

**第九十二条** 债权人可以选择收回债权时间的，债务人应当将相应的金融负债列入债权人可以要求收回债权的最早时间段内。

债务人应付债务金额不固定的，应当根据资产负债表日的情况确定到期期限分析所披露的金额。如分期付款的，债务人应当把每期将支付的款项列入相应的最早时间段内。

财务担保合同形成的金融负债，担保人应当将最大担保金额列入相关方可以要求支付的最早时间段内。

**第九十三条** 企业应当披露流动性风险敞口汇总定量信息的确定方法。此类汇总定量信息中的现金（或另一项金融资产）流出符合下列条件之一的，应当说明相关事实，并提供有助于评价该风险程度的额外定量信息：

- (一) 该现金的流出可能显著早于汇总定量信息中所列示的时间。
- (二) 该现金的流出可能与汇总定量信息中所列示的金额存在重大差异。

如果以上信息已包括在本准则第九十条规定的到期期限分析中，则无须披露上述额外定量信息。

### 第四节 市场风险披露

**第九十四条** 金融工具的市场风险，是指金融工具的公允价值或未来现金流量因市场价格变动

而发生波动的风险，包括汇率风险、利率风险和其他价格风险。

汇率风险，是指金融工具的公允价值或未来现金流量因外汇汇率变动而发生波动的风险。汇率风险可源于以记账本位币之外的外币进行计价的金融工具。

利率风险，是指金融工具的公允价值或未来现金流量因市场利率变动而发生波动的风险。利率风险可源于已确认的计息金融工具和未确认的金融工具（如某些贷款承诺）。

其他价格风险，是指金融工具的公允价值或未来现金流量因汇率风险和利率风险以外的市场价格变动而发生波动的风险，无论这些变动是由于与单项金融工具或其发行方有关的因素而引起的，还是由于与市场内交易的所有类似金融工具有关的因素而引起的。其他价格风险可源于商品价格或权益工具价格等的变化。

**第九十五条** 在对市场风险进行敏感性分析时，应当以整个企业为基础，披露下列信息：

（一）资产负债表日所面临的各类市场风险的敏感性分析。该项披露应当反映资产负债表日相关风险变量发生合理、可能的变动时，将对企业损益和所有者权益产生的影响。

对具有重大汇率风险敞口的每一种货币，应当分币种进行敏感性分析。

（二）本期敏感性分析所使用的方法和假设，以及本期发生的变化和原因。

**第九十六条** 企业采用风险价值法或类似方法进行敏感性分析能够反映金融风险变量之间（如利率和汇率之间等）的关联性，且企业已采用该方法管理金融风险的，可不按照本准则第九十五条的规定进行披露，但应当披露下列信息：

（一）用于该种敏感性分析的方法、选用的主要参数和假设；

（二）所用方法的目的，以及该方法提供的信息在反映相关资产和负债公允价值方面的局限性。

**第九十七条** 按照本准则第九十五条或第九十六条对敏感性分析的披露不能反映金融工具市场风险的（例如期末的风险敞口不能反映当期的风险状况），企业应当披露这一事实及其原因。

## 第八章 金融资产转移的披露

**第九十八条** 企业应当就资产负债表日存在的所有未终止确认的已转移金融资产，以及对已转移金融资产的继续涉入，按本准则要求单独披露。

本章所述的金融资产转移，包括下列两种情形：

（一）企业将收取金融资产现金流量的合同权利转移给另一方。

（二）企业保留了收取金融资产现金流量的合同权利，但承担了将收取的现金流量支付给一个或多个最终收款方的合同义务。

**第九十九条** 企业对于金融资产转移所披露的信息，应当有助于财务报表使用者了解未整体终止确认的已转移金融资产与相关负债之间的关系，评价企业继续涉入已终止确认金融资产的性质和相关风险。

企业按照本准则第一百零一条和第一百零二条所披露信息不能满足本条前款要求的，应当披露其他补充信息。

**第一百条** 本章所述的继续涉入，是指企业保留了已转移金融资产中内在的合同权利或义务，或者取得了与已转移金融资产相关的新合同权利或义务。转出方与转入方签订的转让协议或与第三

方单独签订的与转让相关的协议，都有可能形成对已转移金融资产的继续涉入。如果企业对已转移金融资产的未来业绩不享有任何利益，也不承担与已转移金融资产相关的任何未来支付义务，则不形成继续涉入。下列情形不形成继续涉入：

（一）与转移的真实性以及合理、诚信和公平交易等原则有关的常规声明和保证，这些声明和保证可能因法律行为导致转移无效。

（二）以公允价值回购已转移金融资产的远期、期权和其他合同。

（三）使企业保留了收取金融资产现金流量的合同权利但承担了将收取的现金流量支付给一个或多个最终收款方的合同义务的安排，且这类安排满足《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》第六条（二）中的三个条件。

**第一百零一条** 对于已转移但未整体终止确认的金融资产，企业应当按照类别披露下列信息：

（一）已转移金融资产的性质；

（二）仍保留的与所有权有关的风险和报酬的性质；

（三）已转移金融资产与相关负债之间关系的性质，包括因转移引起的对企业使用已转移金融资产的限制；

（四）在转移金融资产形成的相关负债的交易对手方仅对已转移金融资产有追索权的情况下，应当以表格形式披露所转移金融资产和相关负债的公允价值以及净头寸，即已转移金融资产和相关负债公允价值之间的差额；

（五）继续确认已转移金融资产整体的，披露已转移金融资产和相关负债的账面价值；

（六）按继续涉入程度确认所转移金融资产的，披露转移前该金融资产整体的账面价值、按继续涉入程度确认的资产和相关负债的账面价值。

**第一百零二条** 对于已整体终止确认但转出方继续涉入已转移金融资产的，企业应当至少按照类别披露下列信息：

（一）因继续涉入确认的资产和负债的账面价值和公允价值，以及在资产负债表中对应的项目。

（二）因继续涉入导致企业发生损失的最大风险敞口及确定方法。

（三）应当或可能回购已终止确认的金融资产需要支付的未折现现金流量（如期权协议中的行权价格）或其他应向转入方支付的款项，以及对这些现金流量或款项的到期期限分析。如果到期期限可能为一个区间，应当以企业必须或可能支付的最早日期为依据归入相应的时间段。到期期限分析应当分别反映企业应当支付的现金流量（如远期合同）、企业可能支付的现金流量（如签出看跌期权）以及企业可选择支付的现金流量（如购入看涨期权）。在现金流量不固定的情形下，上述金额应当基于每个资产负债表日的情况披露。

（四）对本条（一）至（三）定量信息的解释性说明，包括对已转移金融资产、继续涉入的性质和目的，以及企业所面临风险的描述等。其中，对企业所面临风险的描述包括下列各项：

1. 企业对继续涉入已终止确认金融资产的风险进行管理的方法；

2. 企业是否应先于其他方承担有关损失，以及先于本企业承担损失的其他方应承担损失的顺序及金额；

3. 企业向已转移金融资产提供财务支持或回购该金融资产的义务的触发条件。

（五）金融资产转移日确认的利得或损失，以及因继续涉入已终止确认金融资产当期和累计确

认的收益或费用（如衍生工具的公允价值变动）。

（六）终止确认产生的收款总额在本期分布不均衡的（例如大部分转移金额在临近报告期末发生），企业应当披露本期最大转移活动发生的时间段、该段期间所确认的金额（如相关利得或损失）和收款总额。

企业在披露本条所规定的信息时，应当按照其继续涉入面临的风险敞口类型分类汇总披露。例如，可按金融工具类别（如附担保或看涨期权继续涉入方式）或转让类型（如应收账款保理、证券化和融券）分类汇总披露。企业对某项终止确认的金融资产存在多种继续涉入方式的，可按其中一类汇总披露。

**第一百零三条** 企业按照本准则第一百条的规定确定是否继续涉入已转移金融资产时，应当以自身财务报告为基础进行考虑。

## 第九章 衔接规定

**第一百零四条** 自本准则施行日起，企业应当按照本准则的要求列报金融工具相关信息。企业比较财务报表列报的信息与本准则要求不一致的，不需要按照本准则的要求进行调整。

## 第十章 附 则

**第一百零五条** 本准则自2018年1月1日起施行。



# 企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范首次执行企业会计准则对会计要素的确认、计量和财务报表列报，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 首次执行企业会计准则，是指企业第一次执行企业会计准则体系，包括基本准则、具体准则和会计准则应用指南。

**第三条** 首次执行企业会计准则后发生的会计政策变更，适用《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》。

## 第二章 确认和计量

**第四条** 在首次执行日，企业应当对所有资产、负债和所有者权益按照企业会计准则的规定进行重新分类、确认和计量，并编制期初资产负债表。

编制期初资产负债表时，除按照本准则第五条至第十九条规定要求追溯调整的项目外，其他项目不应追溯调整。

**第五条** 对于首次执行日的长期股权投资，应当分别下列情况处理：

（一）根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》属于同一控制下企业合并产生的长期股权投资，尚未摊销完毕的股权投资差额应全额冲销，并调整留存收益，以冲销股权投资差额后的长期股权投资账面余额作为首次执行日的认定成本。

（二）除上述（一）以外的其他采用权益法核算的长期股权投资，存在股权投资贷方差额的，应冲销贷方差额，调整留存收益，并以冲销贷方差额后的长期股权投资账面余额作为首次执行日的认定成本；存在股权投资借方差额的，应当将长期股权投资的账面余额作为首次执行日的认定成本。

**第六条** 对于有确凿证据表明可以采用公允价值模式计量的投资性房地产，在首次执行日可以按照公允价值进行计量，并将账面价值与公允价值的差额调整留存收益。

**第七条** 在首次执行日，对于满足预计负债确认条件且该日之前尚未计入资产成本的弃置费用，应当增加该项资产成本，并确认相应的负债；同时，将应补提的折旧（折耗）调整留存收益。

**第八条** 对于首次执行日存在的解除与职工的劳动关系计划，满足《企业会计准则第 9 号——

职工薪酬》预计负债确认条件的，应当确认因解除与职工的劳动关系给予补偿而产生的负债，并调整留存收益。

**第九条** 对于企业年金基金在运营中所形成的投资，应当在首次执行日按照公允价值进行计量，并将账面价值与公允价值的差额调整留存收益。

**第十条** 对于可行权日在首次执行日或之后的股份支付，应当根据《企业会计准则第11号——股份支付》的规定，按照权益工具、其他方服务或承担的以权益工具为基础计算确定的负债的公允价值，将应计入首次执行日之前等待期的成本费用金额调整留存收益，相应增加所有者权益或负债。

首次执行日之前可行权的股份支付，不应追溯调整。

**第十一条** 在首次执行日，企业应当按照《企业会计准则第13号——或有事项》的规定，将满足预计负债确认条件的重组义务，确认为负债，并调整留存收益。

**第十二条** 企业应当按照《企业会计准则第18号——所得税》的规定，在首次执行日对资产、负债的账面价值与计税基础不同形成的暂时性差异的所得税影响进行追溯调整，并将影响金额调整留存收益。

**第十三条** 除下列项目外，对于首次执行日之前发生的企业合并不应追溯调整：

（一）按照《企业会计准则第20号——企业合并》属于同一控制下企业合并，原已确认商誉的摊余价值应当全额冲销，并调整留存收益。

按照该准则的规定属于非同一控制下企业合并的，应当将商誉在首次执行日的摊余价值作为认定成本，不再进行摊销。

（二）首次执行日之前发生的企业合并，合并合同或协议中约定根据未来事项的发生对合并成本进行调整的，如果首次执行日预计未来事项很可能发生并对合并成本的影响金额能够可靠计量的，应当按照该影响金额调整已确认商誉的账面价值。

（三）企业应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定，在首次执行日对商誉进行减值测试，发生减值的，应当以计提减值准备后的金额确认，并调整留存收益。

**第十四条** 在首次执行日，企业应当将所持有的金融资产（不含《企业会计准则第2号——长期股权投资》规范的投资），划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产、持有至到期投资、贷款和应收款项、可供出售金融资产。

（一）划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益或可供出售金融资产的，应当在首次执行日按照公允价值计量，并将账面价值与公允价值的差额调整留存收益。

（二）划分为持有至到期投资、贷款和应收款项的，应当自首次执行日起改按实际利率法，在随后的会计期间采用摊余成本计量。

**第十五条** 对于在首次执行日指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，应当在首次执行日按照公允价值计量，并将账面价值与公允价值的差额调整留存收益。

**第十六条** 对于未在资产负债表内确认、或已按成本计量的衍生金融工具（不包括套期工具），应当在首次执行日按照公允价值计量，同时调整留存收益。

**第十七条** 对于嵌入衍生金融工具，按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》规定应从混合工具分拆的，应当在首次执行日将其从混合工具分拆并单独处理，但嵌入衍生金融工

具的公允价值难以合理确定的除外。

对于企业发行的包含负债和权益成分的非衍生金融工具，应当按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的规定，在首次执行日将负债和权益成分分拆，但负债成分的公允价值难以合理确定的除外。

**第十八条** 在首次执行日，对于不符合《企业会计准则第 24 号——套期保值》规定的套期会计方法运用条件的套期保值，应当终止采用原套期会计方法，并按照《企业会计准则第 24 号——套期保值》处理。

**第十九条** 发生再保险分出业务的企业，应当在首次执行日按照《企业会计准则第 26 号——再保险合同》的规定，将应向再保险接受人摊回的相应准备金确认为资产，并调整各项准备金的账面价值。

### 第三章 列 报

**第二十条** 在首次执行日后按照企业会计准则编制的首份年度财务报表（以下简称首份年度财务报表）期间，企业应当按照《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》和《企业会计准则第 31 号——现金流量表》的规定，编报资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表及附注。

对外提供合并财务报表的，应当遵循《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的规定。

在首份年度财务报表涵盖的期间内对外提供中期财务报告的，应当遵循《企业会计准则第 32 号——中期财务报告》的规定。

企业应当在附注中披露首次执行企业会计准则财务报表项目金额的变动情况。

**第二十一条** 首份年度财务报表至少应当包括上年度按照企业会计准则列报的比较信息。财务报表项目的列报发生变更的，应当对上年度比较数据按照企业会计准则的列报要求进行调整，但不切实可行的除外。

对于原未纳入合并范围但按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》规定应纳入合并范围的子公司，在上年度的比较合并财务报表中，企业应当将该子公司纳入合并范围。对于原已纳入合并范围但按照该准则规定不应纳入合并范围的子公司，在上年度的比较合并财务报表中，企业不应将该子公司纳入合并范围。上年度比较合并财务报表中列示的少数股东权益，应当按照该准则的规定，在所有者权益类列示。

应当列示每股收益的企业，比较财务报表中上年度的每股收益按照《企业会计准则第 34 号——每股收益》的规定计算和列示。

应当披露分部信息的企业，比较财务报表中上年度关于分部的信息按照《企业会计准则第 35 号——分部报告》的规定披露。

# 企业会计准则第 39 号——公允价值计量

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范公允价值的计量和披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 公允价值，是指市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格。

**第三条** 本准则适用于其他相关会计准则要求或者允许采用公允价值进行计量或披露的情形，本准则第四条和第五条所列情形除外。

**第四条** 下列各项的计量和披露适用其他相关会计准则：

（一）与公允价值类似的其他计量属性的计量和披露，如《企业会计准则第 1 号——存货》规范的可变现净值、《企业会计准则第 8 号——资产减值》规范的预计未来现金流量现值，分别适用《企业会计准则第 1 号——存货》和《企业会计准则第 8 号——资产减值》。

（二）股份支付业务相关的计量和披露，适用《企业会计准则第 11 号——股份支付》。

（三）租赁业务相关的计量和披露，适用《企业会计准则第 21 号——租赁》。

**第五条** 下列各项的披露适用其他相关会计准则：

（一）以公允价值减去处置费用后的净额确定可收回金额的资产的披露，适用《企业会计准则第 8 号——资产减值》。

（二）以公允价值计量的职工离职后福利计划资产的披露，适用《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》。

（三）以公允价值计量的企业年金基金投资的披露，适用《企业会计准则第 10 号——企业年金基金》。

## 第二章 相关资产或负债

**第六条** 企业以公允价值计量相关资产或负债，应当考虑该资产或负债的特征。

相关资产或负债的特征，是指市场参与者在计量日对该资产或负债进行定价时考虑的特征，包括资产状况及所在位置、对资产出售或者使用的限制等。

**第七条** 以公允价值计量的相关资产或负债可以是单项资产或负债（如一项金融工具、一项非金融资产等），也可以是资产组合、负债组合或者资产和负债的组合（如《企业会计准则第 8 号——

资产减值》规范的资产组、《企业会计准则第 20 号——企业合并》规范的业务等)。企业是以单项还是以组合的方式对相关资产或负债进行公允价值计量,取决于该资产或负债的计量单元。

计量单元,是指相关资产或负债以单独或者组合方式进行计量的最小单位。相关资产或负债的计量单元应当由要求或者允许以公允价值计量的其他相关会计准则规定,但本准则第十章规范的市场风险或信用风险可抵销的金融资产和金融负债的公允价值计量除外。

### 第三章 有序交易和市场

**第八条** 企业以公允价值计量相关资产或负债,应当假定市场参与者在计量日出售资产或者转移负债的交易,是在当前市场条件下的有序交易。

有序交易,是指在计量日前一段时期内相关资产或负债具有惯常市场活动的交易。清算等被迫交易不属于有序交易。

**第九条** 企业以公允价值计量相关资产或负债,应当假定出售资产或者转移负债的有序交易在相关资产或负债的主要市场进行。不存在主要市场的,企业应当假定该交易在相关资产或负债的最有利市场进行。

主要市场,是指相关资产或负债交易量最大和交易活跃程度最高的市场。

最有利市场,是指在考虑交易费用和运输费用后,能够以最高金额出售相关资产或者以最低金额转移相关负债的市场。

交易费用,是指在相关资产或负债的主要市场(或最有利市场)中,发生的可直接归属于资产出售或者负债转移的费用。交易费用是直接由交易引起的、交易所必需的,而且不出售资产或者不转移负债就不会发生的费用。

运输费用,是指将资产从当前位置运抵主要市场(或最有利市场)发生的费用。

**第十条** 企业在识别主要市场(或最有利市场)时,应当考虑所有可合理取得的信息,但没有必要考察所有市场。

通常情况下,企业正常进行资产出售或者负债转移的市场可以视为主要市场(或最有利市场)。

**第十一条** 主要市场(或最有利市场)应当是企业在计量日能够进入的交易市场,但不要求企业于计量日在该市场上实际出售资产或者转移负债。

由于不同企业可以进入的市场不同,对于不同企业,相同资产或负债可能具有不同的主要市场(或最有利市场)。

**第十二条** 企业应当以主要市场的价格计量相关资产或负债的公允价值。不存在主要市场的,企业应当以最有利市场的价格计量相关资产或负债的公允价值。

企业不应当因交易费用对该价格进行调整。交易费用不属于相关资产或负债的特征,只与特定交易有关。交易费用不包括运输费用。

相关资产所在的位置是该资产的特征,发生的运输费用能够使该资产从当前位置转移到主要市场(或最有利市场)的,企业应当根据使该资产从当前位置转移到主要市场(或最有利市场)的运输费用调整主要市场(或最有利市场)的价格。

**第十三条** 当计量日不存在能够提供出售资产或者转移负债的相关价格信息的可观察市场时,



企业应当从持有资产或者承担负债的市场参与者角度，假定计量日发生了出售资产或者转移负债的交易，并以该假定交易的价格为基础计量相关资产或负债的公允价值。

## 第四章 市场参与者

**第十四条** 企业以公允价值计量相关资产或负债，应当采用市场参与者在对该资产或负债定价时为实现其经济利益最大化所使用的假设。

市场参与者，是指在相关资产或负债的主要市场（或最有利市场）中，同时具备下列特征的买方和卖方：

（一）市场参与者应当相互独立，不存在《企业会计准则第 36 号——关联方披露》所述的关联方关系；

（二）市场参与者应当熟悉情况，能够根据可取得的信息对相关资产或负债以及交易具备合理认知；

（三）市场参与者应当有能力并自愿进行相关资产或负债的交易。

**第十五条** 企业在确定市场参与者时，应当考虑所计量的相关资产或负债、该资产或负债的主要市场（或最有利市场）以及在该市场上与企业进行交易的市场参与者等因素，从总体上识别市场参与者。

## 第五章 公允价值初始计量

**第十六条** 企业应当根据交易性质和相关资产或负债的特征等，判断初始确认时的公允价值是否与其交易价格相等。

在企业取得资产或者承担负债的交易中，交易价格是取得该项资产所支付或者承担该项负债所收到的价格（即进入价格）。公允价值是出售该项资产所能收到或者转移该项负债所需支付的价格（即脱手价格）。相关资产或负债在初始确认时的公允价值通常与其交易价格相等，但在下列情况中两者可能不相等：

（一）交易发生在关联方之间。但企业有证据表明该关联方交易是在市场条件下进行的除外。

（二）交易是被迫的。

（三）交易价格所代表的计量单元与按照本准则第七条确定的计量单元不同。

（四）交易市场不是相关资产或负债的主要市场（或最有利市场）。

**第十七条** 其他相关会计准则要求或者允许企业以公允价值对相关资产或负债进行初始计量，且其交易价格与公允价值不相等的，企业应当将相关利得或损失计入当期损益，但其他相关会计准则另有规定的除外。

## 第六章 估值技术

**第十八条** 企业以公允价值计量相关资产或负债，应当采用在当前情况下适用并且有足够可利

用数据和其他信息支持的估值技术。企业使用估值技术的目的，是为了估计在计量日当前市场条件下，市场参与者在有序交易中出售一项资产或者转移一项负债的价格。

企业以公允价值计量相关资产或负债，使用的估值技术主要包括市场法、收益法和成本法。企业应当使用与其中一种或多种估值技术相一致的方法计量公允价值。企业使用多种估值技术计量公允价值的，应当考虑各估值结果的合理性，选取在当前情况下最能代表公允价值的金额作为公允价值。

市场法，是利用相同或类似的资产、负债或资产和负债组合的价格以及其他相关市场交易信息进行估值的技术。

收益法，是将未来金额转换成单一现值的估值技术。

成本法，是反映当前要求重置相关资产服务能力所需金额（通常指现行重置成本）的估值技术。

**第十九条** 企业在估值技术的应用中，应当优先使用相关可观察输入值，只有在相关可观察输入值无法取得或取得不切实可行的情况下，才可以使用不可观察输入值。

输入值，是指市场参与者在给相关资产或负债定价时所使用的假设，包括可观察输入值和不可观察输入值。

可观察输入值，是指能够从市场数据中取得的输入值。该输入值反映了市场参与者在对相关资产或负债定价时所使用的假设。

不可观察输入值，是指不能从市场数据中取得的输入值。该输入值应当根据可获得的市场参与者在对相关资产或负债定价时所使用假设的最佳信息确定。

**第二十条** 企业以交易价格作为初始确认时的公允价值，且在公允价值后续计量中使用了涉及不可观察输入值的估值技术的，应当在估值过程中校正该估值技术，以使估值技术确定的初始确认结果与交易价格相等。

企业在公允价值后续计量中使用估值技术的，尤其是涉及不可观察输入值的，应当确保该估值技术反映了计量日可观察的市场数据，如类似资产或负债的价格等。

**第二十一条** 公允价值计量使用的估值技术一经确定，不得随意变更，但变更估值技术或其应用能使计量结果在当前情况下同样或者更能代表公允价值的情况除外，包括但不限于下列情况：

- （一）出现新的市场。
- （二）可以取得新的信息。
- （三）无法再取得以前使用的信息。
- （四）改进了估值技术。
- （五）市场状况发生变化。

企业变更估值技术或其应用的，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》的规定作为会计估计变更，并根据本准则的披露要求对估值技术及其应用的变更进行披露，而不需要按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定对相关会计估计变更进行披露。

**第二十二条** 企业采用估值技术计量公允价值时，应当选择与市场参与者在相关资产或负债的交易中所考虑的资产或负债特征相一致的输入值，包括流动性折溢价、控制权溢价或少数股东权益

折价等，但不包括与本准则第七条规定的计量单元不一致的折溢价。

企业不应当考虑因其大量持有相关资产或负债所产生的折价或溢价。该折价或溢价反映了市场正常日交易量低于企业在当前市场出售或转让其持有的相关资产或负债数量时，市场参与者对该资产或负债报价的调整。

**第二十三条** 以公允价值计量的相关资产或负债存在出价和要价的，企业应当以在出价和要价之间最能代表当前情况下公允价值的价格确定该资产或负债的公允价值。企业可以使用出价计量资产头寸、使用要价计量负债头寸。

本准则不限制企业使用市场参与者在实务中使用的在出价和要价之间的中间价或其他定价惯例计量相关资产或负债。

## 第七章 公允价值层次

**第二十四条** 企业应当将公允价值计量所使用的输入值划分为三个层次，并首先使用第一层次输入值，其次使用第二层次输入值，最后使用第三层次输入值。

第一层次输入值是在计量日能够取得的相同资产或负债在活跃市场上未经调整的报价。活跃市场，是指相关资产或负债的交易量和交易频率足以持续提供定价信息的市场。

第二层次输入值是除第一层次输入值外相关资产或负债直接或间接可观察的输入值。

第三层次输入值是相关资产或负债的不可观察输入值。

公允价值计量结果所属的层次，由对公允价值计量整体而言具有重要意义的输入值所属的最低层次决定。企业应当在考虑相关资产或负债特征的基础上判断所使用的输入值是否重要。公允价值计量结果所属的层次，取决于估值技术的输入值，而不是估值技术本身。

**第二十五条** 第一层次输入值为公允价值提供了最可靠的证据。在所有情况下，企业只要能够获得相同资产或负债在活跃市场上的报价，就应当将该报价不加调整地应用于该资产或负债的公允价值计量，但下列情况除外：

（一）企业持有大量类似但不相同的以公允价值计量的资产或负债，这些资产或负债存在活跃市场报价，但难以获得每项资产或负债在计量日单独的定价信息。在这种情况下，企业可以采用不单纯依赖报价的其他估值模型。

（二）活跃市场报价未能代表计量日的公允价值，如因发生影响公允价值计量的重大事件等导致活跃市场的报价未能代表计量日的公允价值。

（三）本准则第三十四条（二）所述情况。

企业因上述情况对相同资产或负债在活跃市场上的报价进行调整的，公允价值计量结果应当划分为较低层次。

**第二十六条** 企业在使用第二层次输入值对相关资产或负债进行公允价值计量时，应当根据该资产或负债的特征，对第二层次输入值进行调整。这些特征包括资产状况或所在位置、输入值与类似资产或负债的相关程度〔包括本准则第三十四条（二）规定的因素〕、可观察输入值所在市场的交易量和活跃程度等。

对于具有合同期限等具体期限的相关资产或负债，第二层次输入值应当在几乎整个期限内是可

观察的。

第二层次输入值包括：

（一）活跃市场中类似资产或负债的报价；

（二）非活跃市场中相同或类似资产或负债的报价；

（三）除报价以外的其他可观察输入值，包括在正常报价间隔期间可观察的利率和收益率曲线、隐含波动率和信用利差等；

（四）市场验证的输入值等。市场验证的输入值，是指通过相关性分析或其他手段获得的主要来源于可观察市场数据或者经过可观察市场数据验证的输入值。

企业使用重要的不可观察输入值对第二层次输入值进行调整，且该调整对公允价值计量整体而言是重要的，公允价值计量结果应当划分为第三层次。

**第二十七条** 企业只有在相关资产或负债不存在市场活动或者市场活动很少导致相关可观察输入值无法取得或取得不切实可行的情况下，才能使用第三层次输入值，即不可观察输入值。

不可观察输入值应当反映市场参与者对相关资产或负债定价时所使用的假设，包括有关风险的假设，如特定估值技术的固有风险和估值技术输入值的固有风险等。

**第二十八条** 企业在确定不可观察输入值时，应当使用在当前情况下可合理取得的最佳信息，包括所有可合理取得的市场参与者假设。

企业可以使用内部数据作为不可观察输入值，但如果有证据表明其他市场参与者将使用不同于企业内部数据的其他数据，或者这些企业内部数据是企业特定数据、其他市场参与者不具备企业相关特征时，企业应当对其内部数据作出相应调整。

## 第八章 非金融资产的公允价值计量

**第二十九条** 企业以公允价值计量非金融资产，应当考虑市场参与者将该资产用于最佳用途产生经济利益的能力，或者将该资产出售给能够用于最佳用途的其他市场参与者产生经济利益的能力。

最佳用途，是指市场参与者实现一项非金融资产或其所属的资产和负债组合的价值最大化时该非金融资产的用途。

**第三十条** 企业确定非金融资产的最佳用途，应当考虑法律上是否允许、实物上是否可能以及财务上是否可行等因素：

（一）企业判断非金融资产的用途在法律上是否允许，应当考虑市场参与者在对该资产定价时考虑的资产使用在法律上的限制。

（二）企业判断非金融资产的用途在实物上是否可能，应当考虑市场参与者在对该资产定价时考虑的资产实物特征。

（三）企业判断非金融资产的用途在财务上是否可行，应当考虑在法律上允许且实物上可能的情况下，使用该资产能否产生足够的收益或现金流量，从而在补偿使资产用于该用途所发生的成本后，仍然能够满足市场参与者所要求的投资回报。

**第三十一条** 企业应当从市场参与者的角度确定非金融资产的最佳用途。



通常情况下，企业对非金融资产的现行用途可以视为最佳用途，除非市场因素或者其他因素表明市场参与者按照其他用途使用该资产可以实现价值最大化。

**第三十二条** 企业以公允价值计量非金融资产，应当基于最佳用途确定下列估值前提：

（一）市场参与者单独使用一项非金融资产产生最大价值的，该非金融资产的公允价值应当是将其出售给同样单独使用该资产的市场参与者的当前交易价格。

（二）市场参与者将一项非金融资产与其他资产（或者其他资产或负债的组合）组合使用产生最大价值的，该非金融资产的公允价值应当是将其出售给以同样组合方式使用该资产的市场参与者的当前交易价格，并且该市场参与者可以取得组合中的其他资产和负债。其中，负债包括企业为筹集营运资金产生的负债，但不包括企业为组合之外的资产筹集资金所产生的负债。最佳用途的假定应当一致地应用于组合中所有与最佳用途相关的资产。

企业应当从市场参与者的角度判断该资产的最佳用途是单独使用、与其他资产组合使用、还是与其他资产和负债组合使用，但在计量非金融资产的公允价值时，应当假定按照本准则第七条确定的计量单元出售该资产。

## 第九章 负债和企业自身权益工具的公允价值计量

**第三十三条** 企业以公允价值计量负债，应当假定在计量日将该负债转移给其他市场参与者，而且该负债在转移后继续存在，并由作为受让方的市场参与者履行义务。

企业以公允价值计量自身权益工具，应当假定在计量日将该自身权益工具转移给其他市场参与者，而且该自身权益工具在转移后继续存在，并由作为受让方的市场参与者取得与该工具相关的权利、承担相应的义务。

**第三十四条** 企业以公允价值计量负债或自身权益工具，应当遵循下列原则：

（一）存在相同或类似负债或企业自身权益工具可观察市场报价的，应当以该报价为基础确定该负债或企业自身权益工具的公允价值。

（二）不存在相同或类似负债或企业自身权益工具可观察市场报价，但其他方将其作为资产持有的，企业应当在计量日从持有该资产的市场参与者角度，以该资产的公允价值为基础确定该负债或自身权益工具的公允价值。

当该资产的某些特征不适用于所计量的负债或企业自身权益工具时，企业应当根据该资产的公允价值进行调整，以调整后的价值确定负债或企业自身权益工具的公允价值。这些特征包括资产出售受到限制、资产与所计量负债或企业自身权益工具类似但不相同、资产的计量单元与负债或企业自身权益工具的计量单元不完全相同等。

（三）不存在相同或类似负债或企业自身权益工具可观察市场报价，并且其他方未将其作为资产持有的，企业应当从承担负债或者发行权益工具的市场参与者角度，采用估值技术确定该负债或企业自身权益工具的公允价值。

**第三十五条** 企业以公允价值计量负债，应当考虑不履约风险，并假定不履约风险在负债转移前后保持不变。

不履约风险，是指企业不履行义务的风险，包括但不限于企业自身信用风险。



**第三十六条** 企业以公允价值计量负债或自身权益工具，并且该负债或自身权益工具存在限制转移因素的，如果公允价值计量的输入值中已经考虑了该因素，企业不应当再单独设置相关输入值，也不应当对其他输入值进行相关调整。

**第三十七条** 企业以公允价值计量活期存款等具有可随时要求偿还特征的金融负债的，该金融负债的公允价值不应当低于债权人随时要求偿还时的应付金额，即从债权人可要求偿还的第一天起折现的现值。

## 第十章 市场风险或信用风险可抵销的金融资产和金融负债的公允价值计量

**第三十八条** 企业以市场风险和信用风险的净敞口为基础管理金融资产和金融负债的，可以以计量日市场参与者在当前市场条件下有序交易中出售净多头（即资产）或者转移净空头（即负债）的价格为基础，计量该金融资产和金融负债组合的公允价值。

市场风险或信用风险可抵销的金融资产或金融负债，应当是由《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规范的金融资产和金融负债，也包括不符合金融资产或金融负债定义但按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》进行会计处理的其他合同。

与市场风险或信用风险可抵销的金融资产和金融负债相关的财务报表列报，应当适用其他相关会计准则。

**第三十九条** 企业按照本准则第三十八条规定计量金融资产和金融负债组合的公允价值的，应当同时满足下列条件：

（一）企业风险管理或投资策略的正式书面文件已载明，企业以特定市场风险或特定对手信用风险的净敞口为基础，管理金融资产和金融负债的组合；

（二）企业以特定市场风险或特定对手信用风险的净敞口为基础，向企业关键管理人员报告金融资产和金融负债组合的信息；

（三）企业在每个资产负债表日以公允价值计量组合中的金融资产和金融负债。

**第四十条** 企业按照本准则第三十八条规定计量金融资产和金融负债组合的公允价值的，该金融资产和金融负债面临的特定市场风险及其期限实质上应当相同。

企业按照本准则第三十八条规定计量金融资产和金融负债组合的公允价值的，如果市场参与者将会考虑假定出现违约情况下能够减小信用风险敞口的所有现行安排，企业应当考虑特定对手的信用风险净敞口的影响或特定对手对企业的信用风险净敞口的影响，并预计市场参与者依法强制执行这些安排的可能性。

**第四十一条** 企业采用本准则第三十八条规定的，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》的规定确定相关会计政策，并且一经确定，不得随意变更。

## 第十一章 公允价值披露

**第四十二条** 企业应当根据相关资产或负债的性质、特征、风险以及公允价值计量的层次对该资产或负债进行恰当分组，并按照组别披露公允价值计量的相关信息。

为确定资产和负债的组别，企业通常应当对资产负债表列报项目做进一步分解。企业应当披露各组别与报表列报项目之间的调节信息。

其他相关会计准则明确规定了相关资产或负债组别且其分组原则符合本条规定的，企业可以直接使用该组别提供相关信息。

**第四十三条** 企业应当区分持续的公允价值计量和非持续的公允价值计量。

持续的公允价值计量，是指其他相关会计准则要求或者允许企业在每个资产负债表日持续以公允价值进行的计量。

非持续的公允价值计量，是指其他相关会计准则要求或者允许企业在特定情况下的资产负债表中以公允价值进行的计量。

**第四十四条** 在相关资产或负债初始确认后的每个资产负债表日，企业至少应当在附注中披露持续以公允价值计量的每组资产和负债的下列信息：

- （一）其他相关会计准则要求或者允许企业在资产负债表日持续以公允价值计量的项目和金额。
- （二）公允价值计量的层次。
- （三）在各层次之间转换的金额和原因，以及确定各层次之间转换时点的政策。每一层次的转入与转出应当分别披露。
- （四）对于第二层次的公允价值计量，企业应当披露使用的估值技术和输入值的描述性信息。当变更估值技术时，企业还应当披露这一变更以及变更的原因。
- （五）对于第三层次的公允价值计量，企业应当披露使用的估值技术、输入值和估值流程的描述性信息。当变更估值技术时，企业还应当披露这一变更以及变更的原因。企业应当披露公允价值计量中使用的重要的、可合理取得的不可观察输入值的量化信息。
- （六）对于第三层次的公允价值计量，企业应当披露期初余额与期末余额之间的调节信息，包括计入当期损益的已实现利得或损失总额，以及确认这些利得或损失时的损益项目；计入当期损益的未实现利得或损失总额，以及确认这些未实现利得或损失时的损益项目（如相关资产或负债的公允价值变动损益等）；计入当期其他综合收益的利得或损失总额，以及确认这些利得或损失时的其他综合收益项目；分别披露相关资产或负债购买、出售、发行及结算情况。
- （七）对于第三层次的公允价值计量，当改变不可观察输入值的金额可能导致公允价值显著变化时，企业应当披露有关敏感性分析的描述性信息。

这些输入值和使用的其他不可观察输入值之间具有相关关系的，企业应当描述这种相关关系及其影响，其中不可观察输入值至少包括本条（五）要求披露的不可观察输入值。

对于金融资产和金融负债，如果为反映合理、可能的其他假设而变更一个或多个不可观察输入值将导致公允价值的重大改变，企业还应当披露这一事实、变更的影响金额及其计算方法。

- （八）当非金融资产的最佳用途与其当前用途不同时，企业应当披露这一事实及其原因。

**第四十五条** 在相关资产或负债初始确认后的资产负债表中，企业至少应当在附注中披露非持续以公允价值计量的每组资产和负债的下列信息：

- （一）其他相关会计准则要求或者允许企业在特定情况下非持续以公允价值计量的项目和金额，以及以公允价值计量的原因。
- （二）公允价值计量的层次。

（三）对于第二层次的公允价值计量，企业应当披露使用的估值技术和输入值的描述性信息。当变更估值技术时，企业还应当披露这一变更以及变更的原因。

（四）对于第三层次的公允价值计量，企业应当披露使用的估值技术、输入值和估值流程的描述性信息，当变更估值技术时，企业还应当披露这一变更以及变更的原因。企业应当披露公允价值计量中使用的重要不可观察输入值的量化信息。

（五）当非金融资产的最佳用途与其当前用途不同时，企业应当披露这一事实及其原因。

**第四十六条** 企业调整公允价值计量层次转换时点的相关会计政策应当在前后各会计期间保持一致，并按照本准则第四十四条（三）的规定进行披露。企业调整公允价值计量层次转换时点的相关会计政策应当一致地应用于转出的公允价值计量层次和转入的公允价值计量层次。

**第四十七条** 企业采用本准则第三十八条规定的会计政策的，应当披露该事实。

**第四十八条** 对于在资产负债表中不以公允价值计量但以公允价值披露的各组资产和负债，企业应当按照本准则第四十四条（二）、（四）、（五）和（八）披露信息，但不需要按照本准则第四十四条（五）披露第三层次公允价值计量的估值流程和使用的的重要不可观察输入值的量化信息。

**第四十九条** 对于以公允价值计量且在发行时附有不可分割的第三方信用增级的负债，发行人应当披露这一事实，并说明该信用增级是否已反映在该负债的公允价值计量中。

**第五十条** 企业应当以表格形式披露本准则要求的量化信息，除非其他形式更适当。

## 第十二章 衔接规定

**第五十一条** 本准则施行日之前的公允价值计量与本准则要求不一致的，企业不作追溯调整。

**第五十二条** 比较财务报表中披露的本准则施行日之前的信息与本准则要求不一致的，企业不需要按照本准则的规定进行调整。

## 第十三章 附 则

**第五十三条** 本准则自 2014 年 7 月 1 日起施行。

# 企业会计准则第 40 号——合营安排

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范合营安排的认定、分类以及各参与方在合营安排中权益等的会计处理，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 合营安排，是指一项由两个或两个以上的参与方共同控制的安排。合营安排具有下列特征：

（一）各参与方均受到该安排的约束；

（二）两个或两个以上的参与方对该安排实施共同控制。任何一个参与方都不能够单独控制该安排，对该安排具有共同控制的任何一个参与方均能够阻止其他参与方或参与方组合单独控制该安排。

**第三条** 合营安排不要求所有参与方都对该安排实施共同控制。合营安排参与方既包括对合营安排享有共同控制的参与方（即合营方），也包括对合营安排不享有共同控制的参与方。

**第四条** 合营方在合营安排中权益的披露，适用《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》。

## 第二章 合营安排的认定和分类

**第五条** 共同控制，是指按照相关约定对某项安排所共有的控制，并且该安排的相关活动必须经过分享控制权的参与方一致同意后才能决策。

本准则所称相关活动，是指对某项安排的回报产生重大影响的活动。某项安排的相关活动应当根据具体情况进行判断，通常包括商品或劳务的销售和购买、金融资产的管理、资产的购买和处置、研究与开发活动以及融资活动等。

**第六条** 如果所有参与方或一组参与方必须一致行动才能决定某项安排的相关活动，则称所有参与方或一组参与方集体控制该安排。

在判断是否存在共同控制时，应当首先判断所有参与方或参与方组合是否集体控制该安排，其次再判断该安排相关活动的决策是否必须经过这些集体控制该安排的参与方一致同意。

**第七条** 如果存在两个或两个以上的参与方组合能够集体控制某项安排的，不构成共同控制。

**第八条** 仅享有保护性权利的参与方不享有共同控制。

**第九条** 合营安排分为共同经营和合营企业。

共同经营，是指合营方享有该安排相关资产且承担该安排相关负债的合营安排。

合营企业，是指合营方仅对该安排的净资产享有权利的合营安排。

**第十条** 合营方应当根据其在合营安排中享有的权利和承担的义务确定合营安排的分类。对权利和义务进行评价时应当考虑该安排的结构、法律形式以及合同条款等因素。

**第十一条** 未通过单独主体达成的合营安排，应当划分为共同经营。

单独主体，是指具有单独可辨认的财务架构的主体，包括单独的法人主体和不具备法人主体资格但法律认可的主体。

**第十二条** 通过单独主体达成的合营安排，通常应当划分为合营企业。但有确凿证据表明满足下列任一条件并且符合相关法律法规规定的合营安排应当划分为共同经营：

（一）合营安排的法律形式表明，合营方对该安排中的相关资产和负债分别享有权利和承担义务。

（二）合营安排的合同条款约定，合营方对该安排中的相关资产和负债分别享有权利和承担义务。

（三）其他相关事实和情况表明，合营方对该安排中的相关资产和负债分别享有权利和承担义务，如合营方享有与合营安排相关的几乎所有产出，并且该安排中负债的清偿持续依赖于合营方的支持。

不能仅凭合营方对合营安排提供债务担保即将其视为合营方承担该安排相关负债。合营方承担向合营安排支付认缴出资义务的，不视为合营方承担该安排相关负债。

**第十三条** 相关事实和情况变化导致合营方在合营安排中享有的权利和承担的义务发生变化的，合营方应当对合营安排的分类进行重新评估。

**第十四条** 对于为完成不同活动而设立多项合营安排的一个框架性协议，企业应当分别确定各项合营安排的分类。

### 第三章 共同经营参与方的会计处理

**第十五条** 合营方应当确认其与共同经营中利益份额相关的下列项目，并按照相关企业会计准则的规定进行会计处理：

- （一）确认单独所持有的资产，以及按其份额确认共同持有的资产；
- （二）确认单独所承担的负债，以及按其份额确认共同承担的负债；
- （三）确认出售其享有的共同经营产出份额所产生的收入；
- （四）按其份额确认共同经营因出售产出所产生的收入；
- （五）确认单独所发生的费用，以及按其份额确认共同经营发生的费用。

**第十六条** 合营方向共同经营投出或出售资产等（该资产构成业务的除外），在该资产等由共同经营出售给第三方之前，应当仅确认因该交易产生的损益中归属于共同经营其他参与方的部分。投出或出售的资产发生符合《企业会计准则第8号——资产减值》等规定的资产减值损失的，合营方应当全额确认该损失。



**第十七条** 合营方自共同经营购买资产等（该资产构成业务的除外），在将该资产等出售给第三方之前，应当仅确认因该交易产生的损益中归属于共同经营其他参与方的部分。购入的资产发生符合《企业会计准则第8号——资产减值》等规定的资产减值损失的，合营方应当按其承担的份额确认该部分损失。

**第十八条** 对共同经营不享有共同控制的参与方，如果享有该共同经营相关资产且承担该共同经营相关负债的，应当按照本准则第十五条至第十七条的规定进行会计处理；否则，应当按照相关企业会计准则的规定进行会计处理。

## 第四章 合营企业参与方的会计处理

**第十九条** 合营方应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定对合营企业的投资进行会计处理。

**第二十条** 对合营企业不享有共同控制的参与方应当根据其对该合营企业的影响程度进行会计处理：

（一）对该合营企业具有重大影响的，应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定进行会计处理。

（二）对该合营企业不具有重大影响的，应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定进行会计处理。

## 第五章 衔接规定

**第二十一条** 首次采用本准则的企业应当根据本准则的规定对其合营安排进行重新评估，确定其分类。

**第二十二条** 合营企业重新分类为共同经营的，合营方应当在比较财务报表最早期间期初终止确认以前采用权益法核算的长期股权投资，以及其他实质上构成对合营企业净投资的长期权益；同时根据比较财务报表最早期间期初采用权益法核算时使用的相关信息，确认本企业在共同经营中的利益份额所产生的各项资产（包括商誉）和负债，所确认资产和负债的账面价值与其计税基础之间存在暂时性差异的，应当按照《企业会计准则第18号——所得税》的规定进行会计处理。

确认的各项资产和负债的净额与终止确认的长期股权投资以及其他实质上构成对合营企业净投资的长期权益的账面金额存在差额的，应当按照下列规定处理：

（一）前者大于后者的，其差额应当首先抵减与该投资相关的商誉，仍有余额的，再调增比较财务报表最早期间的期初留存收益；

（二）前者小于后者的，其差额应当冲减比较财务报表最早期间的期初留存收益。

## 第六章 附 则

**第二十三条** 本准则自2014年7月1日起施行。

# 企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范在其他主体中权益的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 企业披露的在其他主体中权益的信息，应当有助于财务报表使用者评估企业与其他主体中权益的性质和相关风险，以及该权益对企业财务状况、经营成果和现金流量的影响。

**第三条** 本准则所指的在其他主体中的权益，是指通过合同或其他形式能够使企业参与其他主体的相关活动并因此享有可变回报的权益。参与方式包括持有其他主体的股权、债权，或向其他主体提供资金、流动性支持、信用增级和担保等。企业通过这些参与方式实现对其他主体的控制、共同控制或重大影响。

其他主体包括企业的子公司、合营安排（包括共同经营和合营企业）、联营企业以及未纳入合并财务报表范围的结构化主体等。

结构化主体，是指在确定其控制方时没有将表决权或类似权利作为决定因素而设计的主体。

**第四条** 本准则适用于企业在子公司、合营安排、联营企业和未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益的披露。

企业同时提供合并财务报表和母公司个别财务报表的，应当在合并财务报表附注中披露本准则要求的信息，不需要在母公司个别财务报表附注中重复披露相关信息。

**第五条** 下列各项的披露适用其他相关会计准则：

（一）离职后福利计划或其他长期职工福利计划，适用《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》。

（二）企业在其参与的但不享有共同控制的合营安排中的权益，适用《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》。但是，企业对该合营安排具有重大影响或该合营安排是结构化主体的，适用本准则。

（三）企业持有的由《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规范的在其他主体中的权益，适用《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》。但是，企业在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中的权益，以及根据其他相关会计准则以公允价值计量且其变动计入当期损益的在联营企业或合营企业中的权益，适用本准则。

## 第二章 重大判断和假设的披露

**第六条** 企业应当披露对其他主体实施控制、共同控制或重大影响的重大判断和假设，以及这

些判断和假设变更的情况，包括但不限于下列各项：

（一）企业持有其他主体半数或以下的表决权但仍控制该主体的判断和假设，或者持有其他主体半数以上的表决权但并不控制该主体的判断和假设。

（二）企业持有其他主体 20% 以下的表决权但对主体具有重大影响的判断和假设，或者持有其他主体 20% 或以上的表决权但对主体不具有重大影响的判断和假设。

（三）企业通过单独主体达成合营安排的，确定该合营安排是共同经营还是合营企业的判断和假设。

（四）确定企业是代理人还是委托人的判断和假设。

**第七条** 企业应当披露按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》被确定为投资性主体的重大判断和假设，以及虽然不符合《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》有关投资性主体的一项或多项特征但仍被确定为投资性主体的原因。

企业（母公司）由非投资性主体转变为投资性主体的，应当披露该变化及其原因，并披露该变化对财务报表的影响，包括对变化当日不再纳入合并财务报表范围子公司的投资的公允价值、按照公允价值重新计量产生的利得或损失以及相应的列报项目。

企业（母公司）由投资性主体转变为非投资性主体的，应当披露该变化及其原因。

### 第三章 在子公司中权益的披露

**第八条** 企业应当在合并财务报表附注中披露企业集团的构成，包括子公司的名称、主要经营地及注册地、业务性质、企业的持股比例（或类似权益比例，下同）等。

子公司少数股东持有的权益对企业集团重要的，企业还应当在合并财务报表附注中披露下列信息：

（一）子公司少数股东的持股比例。子公司少数股东的持股比例不同于其持有的表决权比例的，企业还应当披露该表决权比例。

（二）当期归属于子公司少数股东的损益以及向少数股东支付的股利。

（三）子公司在当期期末累计的少数股东权益余额。

（四）子公司的主要财务信息。

**第九条** 使用企业集团资产和清偿企业集团债务存在重大限制的，企业应当在合并财务报表附注中披露下列信息：

（一）该限制的内容，包括对母公司或其子公司与企业集团内其他主体相互转移现金或其他资产的限制，以及对企业集团内主体之间发放股利或进行利润分配、发放或收回贷款或垫款等的限制。

（二）子公司少数股东享有保护性权利、并且该保护性权利对企业使用企业集团资产或清偿企业集团负债的能力存在重大限制的，该限制的性质和程度。

（三）该限制涉及的资产和负债在合并财务报表中的金额。

**第十条** 企业存在纳入合并财务报表范围的结构化主体的，应当在合并财务报表附注中披露下列信息：

（一）合同约定企业或其子公司向该结构化主体提供财务支持的，应当披露提供财务支持合同条款，包括可能导致企业承担损失的事项或情况。

（二）在没有合同约定的情况下，企业或其子公司当期向该结构化主体提供了财务支持或其他支持，应当披露所提供支持的类型、金额及原因，包括帮助该结构化主体获得财务支持的情况。其中，企业或其子公司当期对以前未纳入合并财务报表范围的结构化主体提供了财务支持或其他支持并且该支持导致企业控制了该结构化主体的，还应当披露决定提供支持的相关因素。

（三）企业存在向该结构化主体提供财务支持或其他支持的意图的，应当披露该意图，包括帮助该结构化主体获得财务支持的意图。

**第十一条** 企业在其子公司所有者权益份额发生变化且该变化未导致企业丧失对子公司控制权的，应当在合并财务报表附注中披露该变化对本企业所有者权益的影响。

企业丧失对子公司控制权的，应当在合并财务报表附注中披露按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》计算的下列信息：

（一）由于丧失控制权而产生的利得或损失以及相应的列报项目。

（二）剩余股权在丧失控制权日按照公允价值重新计量而产生的利得或损失。

**第十二条** 企业是投资性主体且存在未纳入合并财务报表范围的子公司、并对该子公司权益按照公允价值计量且其变动计入当期损益的，应当在财务报表附注中对该情况予以说明。同时，对于未纳入合并财务报表范围的子公司，企业应当披露下列信息：

（一）子公司的名称、主要经营地及注册地。

（二）企业对子公司的持股比例。持股比例不同于企业持有的表决权比例的，企业还应当披露该表决权比例。

企业的子公司也是投资性主体且该子公司存在未纳入合并财务报表范围的下属子公司的，企业应当按照上述要求披露该下属子公司的相关信息。

**第十三条** 企业是投资性主体的，对其在未纳入合并财务报表范围的子公司中的权益，应当披露与该权益相关的风险信息：

（一）该未纳入合并财务报表范围的子公司以发放现金股利、归还贷款或垫款等形式向企业转移资金的能力存在重大限制的，企业应当披露该限制的性质和程度。

（二）企业存在向未纳入合并财务报表范围的子公司提供财务支持或其他支持的承诺或意图的，企业应当披露该承诺或意图，包括帮助该子公司获得财务支持的承诺或意图。

在没有合同约定的情况下，企业或其子公司当期向未纳入合并财务报表范围的子公司提供财务支持或其他支持的，企业应当披露提供支持的类型、金额及原因。

（三）合同约定企业或其未纳入合并财务报表范围的子公司向未纳入合并财务报表范围、但受企业控制的结构化主体提供财务支持的，企业应当披露相关合同条款，以及可能导致企业承担损失的事项或情况。

在没有合同约定的情况下，企业或其未纳入合并财务报表范围的子公司当期向原先不受企业控制且未纳入合并财务报表范围的结构化主体提供财务支持或其他支持，并且所提供的支持导致企业控制该结构化主体的，企业应当披露决定提供上述支持的相关因素。

## 第四章 在合营安排或联营企业中权益的披露

**第十四条** 存在重要的合营安排或联营企业的，企业应当披露下列信息：

- （一）合营安排或联营企业的名称、主要经营地及注册地。
- （二）企业与合营安排或联营企业的关系的性质，包括合营安排或联营企业活动的性质，以及合营安排或联营企业对企业活动是否具有战略性等。
- （三）企业的持股比例。持股比例不同于企业持有的表决权比例的，企业还应当披露该表决权比例。

**第十五条** 对于重要的合营企业或联营企业，企业除了应当按照本准则第十四条披露相关信息外，还应当披露对合营企业或联营企业投资的会计处理方法，从合营企业或联营企业收到的股利，以及合营企业或联营企业在其自身财务报表中的主要财务信息。

企业对上述合营企业或联营企业投资采用权益法进行会计处理的，上述主要财务信息应当是按照权益法对合营企业或联营企业相关财务信息调整后的金额；同时，企业应当披露将上述主要财务信息按照权益法调整至企业对合营企业或联营企业投资账面价值的调节过程。

企业对上述合营企业或联营企业投资采用权益法进行会计处理但该投资存在公开报价的，还应当披露其公允价值。

**第十六条** 企业在单个合营企业或联营企业中的权益不重要的，应当分别就合营企业和联营企业两类披露下列信息：

- （一）按照权益法进行会计处理的对合营企业或联营企业投资的账面价值合计数。
- （二）对合营企业或联营企业的净利润、终止经营的净利润、其他综合收益、综合收益等项目，企业按照其持股比例计算的金额合计数。

**第十七条** 合营企业或联营企业以发放现金股利、归还贷款或垫款等形式向企业转移资金的能力存在重大限制的，企业应当披露该限制的性质和程度。

**第十八条** 企业对合营企业或联营企业投资采用权益法进行会计处理，被投资方发生超额亏损且投资方不再确认其应分担合营企业或联营企业损失份额的，应当披露未确认的合营企业或联营企业损失份额，包括当期份额和累积份额。

**第十九条** 企业应当单独披露与其对合营企业投资相关的未确认承诺，以及与其对合营企业或联营企业投资相关的或有负债。

**第二十条** 企业是投资性主体的，不需要披露本准则第十五条和第十六条规定的信息。

## 第五章 在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益的披露

**第二十一条** 对于未纳入合并财务报表范围的结构化主体，企业应当披露下列信息：

- （一）未纳入合并财务报表范围的结构化主体的性质、目的、规模、活动及融资方式。
- （二）在财务报表中确认的与企业在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益相关的资产和负债的账面价值及其在资产负债表中的列报项目。



（三）在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益的最大损失敞口及其确定方法。企业不能量化最大损失敞口的，应当披露这一事实及其原因。

（四）在财务报表中确认的与企业在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益相关的资产和负债的账面价值与其最大损失敞口的比较。

企业发起设立未纳入合并财务报表范围的结构化主体，但资产负债表日在该结构化主体中没有权益的，企业不需要披露上述（二）至（四）项要求的信息，但应当披露企业作为该结构化主体发起人的认定依据，并分类披露企业当期从该结构化主体获得的收益、收益类型，以及转移至该结构化主体的所有资产在转移时的账面价值。

**第二十二条** 企业应当披露其向未纳入合并财务报表范围的结构化主体提供财务支持或其他支持的意图，包括帮助该结构化主体获得财务支持的意图。在没有合同约定的情况下，企业当期向结构化主体（包括企业前期或当期持有权益的结构化主体）提供财务支持或其他支持的，还应当披露提供支持的类型、金额及原因，包括帮助该结构化主体获得财务支持的情况。

**第二十三条** 企业是投资性主体的，对受其控制但未纳入合并财务报表范围的结构化主体，应当按照本准则第十二条和第十三条的规定进行披露，不需要按照本章规定进行披露。

## 第六章 衔接规定

**第二十四条** 企业比较财务报表中披露的本准则施行日之前的信息与本准则要求不一致的，应当按照本准则的规定进行调整，但有关未纳入合并财务报表范围的结构化主体的披露要求除外。

## 第七章 附 则

**第二十五条** 本准则自2014年7月1日起施行。

# 企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范企业持有待售的非流动资产或处置组的分类、计量和列报，以及终止经营的列报，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 本准则的分类和列报规定适用于所有非流动资产和处置组。

处置组，是指在一项交易中作为整体通过出售或其他方式一并处置的一组资产，以及在该交易中转让的与这些资产直接相关的负债。处置组所属的资产组或资产组组合按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》分摊了企业合并中取得的商誉的，该处置组应当包含分摊至处置组的商誉。

**第三条** 本准则的计量规定适用于所有非流动资产，但下列各项的计量适用其他相关会计准则：

（一）采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产，适用《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》；

（二）采用公允价值减去出售费用后的净额计量的生物资产，适用《企业会计准则第 5 号——生物资产》；

（三）职工薪酬形成的资产，适用《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》；

（四）递延所得税资产，适用《企业会计准则第 18 号——所得税》；

（五）由金融工具相关会计准则规范的金融资产，适用金融工具相关会计准则；

（六）由保险合同相关会计准则规范的保险合同所产生的权利，适用保险合同相关会计准则。

处置组包含适用本准则计量规定的非流动资产的，本准则的计量规定适用于整个处置组。处置组中负债的计量适用相关会计准则。

**第四条** 终止经营，是指企业满足下列条件之一的、能够单独区分的组成部分，且该组成部分已经处置或划分为持有待售类别：

（一）该组成部分代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区；

（二）该组成部分是拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项相关计划的一部分；

（三）该组成部分是专为转售而取得的子公司。

## 第二章 持有待售的非流动资产或处置组的分类

**第五条** 企业主要通过出售（包括具有商业实质的非货币性资产交换，下同）而非持续使用一项非流动资产或处置组收回其账面价值的，应当将其划分为持有待售类别。

**第六条** 非流动资产或处置组划分为持有待售类别，应当同时满足下列条件：

- （一）根据类似交易中出售此类资产或处置组的惯例，在当前状况下即可立即出售；
- （二）出售极可能发生，即企业已经就一项出售计划作出决议且获得确定的购买承诺，预计出售将在一年内完成。有关规定要求企业相关权力机构或者监管部门批准后方可出售的，应当已经获得批准。

确定的购买承诺，是指企业与其他方签订的具有法律约束力的购买协议，该协议包含交易价格、时间和足够严厉的违约惩罚等重要条款，使协议出现重大调整或者撤销的可能性极小。

**第七条** 企业专为转售而取得的非流动资产或处置组，在取得日满足“预计出售将在一年内完成”的规定条件，且短期（通常为3个月）内很可能满足持有待售类别的其他划分条件的，企业应当在取得日将其划分为持有待售类别。

**第八条** 因企业无法控制的下列原因之一，导致非关联方之间的交易未能在一年内完成，且有充分证据表明企业仍然承诺出售非流动资产或处置组的，企业应当继续将非流动资产或处置组划分为持有待售类别：

- （一）买方或其他方意外设定导致出售延期的条件，企业针对这些条件已经及时采取行动，且预计能够自设定导致出售延期的条件起一年内顺利化解延期因素；
- （二）因发生罕见情况，导致持有待售的非流动资产或处置组未能在一年内完成出售，企业在最初一年内已经针对这些新情况采取必要措施且重新满足了持有待售类别的划分条件。

**第九条** 持有待售的非流动资产或处置组不再满足持有待售类别划分条件的，企业不应当继续将其划分为持有待售类别。

部分资产或负债从持有待售的处置组中移除后，处置组中剩余资产或负债新组成的处置组仍然满足持有待售类别划分条件的，企业应当将新组成的处置组划分为持有待售类别，否则应当将满足持有待售类别划分条件的非流动资产单独划分为持有待售类别。

**第十条** 企业因出售对子公司的投资等原因导致其丧失对子公司控制权的，无论出售后企业是否保留部分权益性投资，应当在拟出售的对子公司投资满足持有待售类别划分条件时，在母公司个别财务报表中对子公司投资整体划分为持有待售类别，在合并财务报表中将子公司所有资产和负债划分为持有待售类别。

**第十一条** 企业不应当将拟结束使用而非出售的非流动资产或处置组划分为持有待售类别。

## 第三章 持有待售的非流动资产或处置组的计量

**第十二条** 企业将非流动资产或处置组首次划分为持有待售类别前，应当按照相关会计准则规定计量非流动资产或处置组中各项资产和负债的账面价值。

**第十三条** 企业初始计量或在资产负债表日重新计量持有待售的非流动资产或处置组时，其账面价值高于公允价值减去出售费用后的净额的，应当将账面价值减记至公允价值减去出售费用后的净额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提持有待售资产减值准备。

**第十四条** 对于取得日划分为持有待售类别的非流动资产或处置组，企业应当在初始计量时比较假定其不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额和公允价值减去出售费用后的净额，以两者孰低计量。除企业合并中取得的非流动资产或处置组外，由非流动资产或处置组以公允价值减去出售费用后的净额作为初始计量金额而产生的差额，应当计入当期损益。

**第十五条** 企业在资产负债表日重新计量持有待售的处置组时，应当首先按照相关会计准则规定计量处置组中不适用本准则计量规定的资产和负债的账面价值，然后按照本准则第十三条的规定进行会计处理。

**第十六条** 对于持有待售的处置组确认的资产减值损失金额，应当先抵减处置组中商誉的账面价值，再根据处置组中适用本准则计量规定的各项非流动资产账面价值所占比重，按比例抵减其账面价值。

**第十七条** 后续资产负债表日持有待售的非流动资产公允价值减去出售费用后的净额增加的，以前减记的金额应当予以恢复，并在划分为持有待售类别后确认的资产减值损失金额内转回，转回金额计入当期损益。划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回。

**第十八条** 后续资产负债表日持有待售的处置组公允价值减去出售费用后的净额增加的，以前减记的金额应当予以恢复，并在划分为持有待售类别后适用本准则计量规定的非流动资产确认的资产减值损失金额内转回，转回金额计入当期损益。已抵减的商誉账面价值，以及适用本准则计量规定的非流动资产在划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回。

**第十九条** 持有待售的处置组确认的资产减值损失后续转回金额，应当根据处置组中除商誉外适用本准则计量规定的各项非流动资产账面价值所占比重，按比例增加其账面价值。

**第二十条** 持有待售的非流动资产或处置组中的非流动资产不应计提折旧或摊销，持有待售的处置组中负债的利息和其他费用应当继续予以确认。

**第二十一条** 非流动资产或处置组因不再满足持有待售类别的划分条件而不再继续划分为持有待售类别或非流动资产从持有待售的处置组中移除时，应当按照以下两者孰低计量：

（一）划分为持有待售类别前的账面价值，按照假定不划分为持有待售类别情况下本应确认的折旧、摊销或减值等进行调整后的金额；

（二）可收回金额。

**第二十二条** 企业终止确认持有待售的非流动资产或处置组时，应当将尚未确认的利得或损失计入当期损益。

## 第四章 列 报

**第二十三条** 企业应当在资产负债表中区别于其他资产单独列示持有待售的非流动资产或持有待售的处置组中的资产，区别于其他负债单独列示持有待售的处置组中的负债。持有待售的非流动资产或持有待售的处置组中的资产与持有待售的处置组中的负债不应当相互抵销，应当分别作为流

动资产和流动负债列示。

**第二十四条** 企业应当在利润表中分别列示持续经营损益和终止经营损益。不符合终止经营定义的持有待售的非流动资产或处置组，其减值损失和转回金额及处置损益应当作为持续经营损益列报。终止经营的减值损失和转回金额等经营损益及处置损益应当作为终止经营损益列报。

**第二十五条** 企业应当在附注中披露下列信息：

（一）持有待售的非流动资产或处置组的出售费用和主要类别，以及每个类别的账面价值和公允价值；

（二）持有待售的非流动资产或处置组的出售原因、方式和时间安排；

（三）列报持有待售的非流动资产或处置组的分部；

（四）持有待售的非流动资产或持有待售的处置组中的资产确认的减值损失及其转回金额；

（五）与持有待售的非流动资产或处置组有关的其他综合收益累计金额；

（六）终止经营的收入、费用、利润总额、所得税费用（收益）和净利润；

（七）终止经营的资产或处置组确认的减值损失及其转回金额；

（八）终止经营的处置损益总额、所得税费用（收益）和处置净损益；

（九）终止经营的经营活动、投资活动和筹资活动现金流量净额；

（十）归属于母公司所有者的持续经营损益和终止经营损益。

非流动资产或处置组在资产负债表日至财务报告批准报出日之间满足持有待售类别划分条件的，应当作为资产负债表日后非调整事项进行会计处理，并按照本条（一）至（三）的规定进行披露。

企业专为转售而取得的持有待售的子公司，应当按照本条（二）至（五）和（十）的规定进行披露。

**第二十六条** 对于当期首次满足持有待售类别划分条件的非流动资产或处置组，不应当调整可比会计期间资产负债表。

**第二十七条** 对于当期列报的终止经营，企业应当在当期财务报表中，将原来作为持续经营损益列报的信息重新作为可比会计期间的终止经营损益列报，并按照本准则第二十五条（六）、（七）、（九）、（十）的规定披露可比会计期间的信息。

**第二十八条** 拟结束使用而非出售的处置组满足终止经营定义中有关组成部分的条件的，应当自停止使用日起作为终止经营列报。

**第二十九条** 企业因出售对子公司的投资等原因导致其丧失对子公司控制权，且该子公司符合终止经营定义的，应当在合并利润表中列报相关终止经营损益，并按照本准则第二十五条（六）至（十）的规定进行披露。

**第三十条** 企业应当在利润表中将终止经营处置损益的调整金额作为终止经营损益列报，并在附注中披露调整的性质和金额。可能引起调整的情形包括：

（一）最终确定处置条款，如与买方商定交易价格调整额和补偿金；

（二）消除与处置相关的不确定因素，如确定卖方保留的环保义务或产品质量保证义务；

（三）履行与处置相关的职工薪酬支付义务。

**第三十一条** 非流动资产或处置组不再继续划分为持有待售类别或非流动资产从持有待售的处



置组中移除的，企业应当在当期利润表中将非流动资产或处置组的账面价值调整金额作为持续经营损益列报。企业的子公司、共同经营、合营企业、联营企业以及部分对合营企业或联营企业的投资不再继续划分为持有待售类别或从持有待售的处置组中移除的，企业应当在当期财务报表中相应调整各个划分为持有待售类别后可比会计期间的比较数据。企业应当在附注中披露下列信息：

- （一）企业改变非流动资产或处置组出售计划的原因；
- （二）可比会计期间财务报表中受影响的项目名称和影响金额。

**第三十二条** 终止经营不再满足持有待售类别划分条件的，企业应当在当期财务报表中，将原来作为终止经营损益列报的信息重新作为可比会计期间的持续经营损益列报，并在附注中说明这一事实。

## 第五章 附 则

**第三十三条** 本准则自 2017 年 5 月 28 日起施行。

对于本准则施行日存在的持有待售的非流动资产、处置组和终止经营，应当采用未来适用法处理。

# 政府会计准则及应用指南

---

## 政府会计准则第1号——存货

---

### 第一章 总 则

**第一条** 为了规范存货的确认、计量和相关信息的披露，根据《政府会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 本准则所称存货，是指政府会计主体在开展业务活动及其他活动中为耗用或出售而储存的资产，如材料、产品、包装物和低值易耗品等，以及未达到固定资产标准的用具、装具、动植物等。

**第三条** 政府储备物资、收储土地等，适用其他相关政府会计准则。

### 第二章 存货的确认

**第四条** 存货同时满足下列条件的，应当予以确认：

- （一）与该存货相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入政府会计主体；
- （二）该存货的成本或者价值能够可靠地计量。

### 第三章 存货的初始计量

**第五条** 存货在取得时应当按照成本进行初始计量。

**第六条** 政府会计主体购入的存货，其成本包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及使得存货达到目前场所和状态所发生的归属于存货成本的其他支出。

**第七条** 政府会计主体自行加工的存货，其成本包括耗用的直接材料费用、发生的直接人工费用和按照一定方法分配的与存货加工有关的间接费用。

**第八条** 政府会计主体委托加工的存货，其成本包括委托加工前存货成本、委托加工的成本（如委托加工费以及按规定应计入委托加工存货成本的相关税费等）以及使存货达到目前场所和状态所发生的归属于存货成本的其他支出。

**第九条** 下列各项应当在发生时确认为当期费用，不计入存货成本：

- （一）非正常消耗的直接材料、直接人工和间接费用。
- （二）仓储费用（不包括在加工过程中为达到下一个加工阶段所必需的费用）。
- （三）不能归属于使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出。

**第十条** 政府会计主体通过置换取得的存货，其成本按照换出资产的评估价值，加上支付的补价或减去收到的补价，加上为换入存货发生的其他相关支出确定。

**第十一条** 政府会计主体接受捐赠的存货，其成本按照有关凭据注明的金额加上相关税费、运输费等确定；没有相关凭据可供取得，但按规定经过资产评估的，其成本按照评估价值加上相关税费、运输费等确定；没有相关凭据可供取得、也未经资产评估的，其成本比照同类或类似资产的市场价格加上相关税费、运输费等确定；没有相关凭据且未经资产评估、同类或类似资产的市场价格也无法可靠取得的，按照名义金额入账，相关税费、运输费等计入当期费用。

**第十二条** 政府会计主体无偿调入的存货，其成本按照调出方账面价值加上相关税费、运输费等确定。

**第十三条** 政府会计主体盘盈的存货，按规定经过资产评估的，其成本按照评估价值确定；未经资产评估的，其成本按照重置成本确定。

## 第四章 存货的后续计量

**第十四条** 政府会计主体应当根据实际情况采用先进先出法、加权平均法或者个别计价法确定发出存货的实际成本。计价方法一经确定，不得随意变更。

对于性质和用途相似的存货，应当采用相同的成本计价方法确定发出存货的成本。

对于不能替代使用的存货、为特定项目专门购入或加工的存货，通常采用个别计价法确定发出存货的成本。

**第十五条** 对于已发出的存货，应当将其成本结转为当期费用或者计入相关资产成本。

按规定报经批准对外捐赠、无偿调出的存货，应当将其账面余额予以转销，对外捐赠、无偿调出中发生的归属于捐出方、调出方的相关费用应当计入当期费用。

**第十六条** 政府会计主体应当采用一次转销法或者五五摊销法对低值易耗品、包装物进行摊销，将其成本计入当期费用或者相关资产成本。

**第十七条** 对于发生的存货毁损，应当将存货账面余额转销计入当期费用，并将毁损存货处置收入扣除相关处置税费后的差额按规定作应缴款项处理（差额为净收益时）或计入当期费用（差额为净损失时）。

**第十八条** 存货盘亏造成的损失，按规定报经批准后应当计入当期费用。

## 第五章 存货的披露

**第十九条** 政府会计主体应当在附注中披露与存货有关的下列信息：

- （一）各类存货的期初和期末账面余额。

- (二) 确定发出存货成本所采用的方法。
- (三) 以名义金额计量的存货名称、数量，以及以名义金额计量的理由。
- (四) 其他有关存货变动的重要信息。

## 第六章 附 则

**第二十条** 本准则自 2017 年 1 月 1 日起施行。

# 政府会计准则第2号——投资

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范投资的确认、计量和相关信息的披露，根据《政府会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 本准则所称投资，是指政府会计主体按规定以货币资金、实物资产、无形资产等方式形成的债权或股权投资。

**第三条** 投资分为短期投资和长期投资。

短期投资，是指政府会计主体取得的持有时间不超过1年（含1年）的投资。

长期投资，是指政府会计主体取得的除短期投资以外的债权和股权性质的投资。

**第四条** 政府会计主体外币投资的折算，适用其他相关政府会计准则。

## 第二章 短期投资

**第五条** 短期投资在取得时，应当按照实际成本（包括购买价款和相关税费，下同）作为初始投资成本。

实际支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息，应当于收到时冲减短期投资成本。

**第六条** 短期投资持有期间的利息，应当于实际收到时确认为投资收益。

**第七条** 期末，短期投资应当按照账面余额计量。

**第八条** 政府会计主体按规定出售或到期收回短期投资，应当将收到的价款扣除短期投资账面余额和相关税费后的差额计入投资损益。

## 第三章 长期投资

**第九条** 长期投资分为长期债权投资和长期股权投资。

### 第一节 长期债权投资

**第十条** 长期债券投资在取得时，应当按照实际成本作为初始投资成本。

实际支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息，应当单独确认为应收利息，不计入



长期债券投资初始投资成本。

**第十一条** 长期债券投资持有期间，应当按期以票面金额与票面利率计算确认利息收入。

对于分期付息、一次还本的长期债券投资，应当将计算确定的应收未收利息确认为应收利息，计入投资收益；对于一次还本付息的长期债券投资，应当将计算确定的应收未收利息计入投资收益，并增加长期债券投资的账面余额。

**第十二条** 政府会计主体按规定出售或到期收回长期债券投资，应当将实际收到的价款扣除长期债券投资账面余额和相关税费后的差额计入投资损益。

**第十三条** 政府会计主体进行除债券以外的其他债权投资，参照长期债券投资进行会计处理。

## 第二节 长期股权投资

**第十四条** 长期股权投资在取得时，应当按照实际成本作为初始投资成本。

（一）以支付现金取得的长期股权投资，按照实际支付的全部价款（包括购买价款和相关税费）作为实际成本。

实际支付价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利，应当单独确认为应收股利，不计入长期股权投资初始投资成本。

（二）以现金以外的其他资产置换取得的长期股权投资，其成本按照换出资产的评估价值加上支付的补价或减去收到的补价，加上换入长期股权投资发生的其他相关支出确定。

（三）接受捐赠的长期股权投资，其成本按照有关凭据注明的金额加上相关税费确定；没有相关凭据可供取得，但按规定经过资产评估的，其成本按照评估价值加上相关税费确定；没有相关凭据可供取得、也未经资产评估的，其成本比照同类或类似资产的市场价格加上相关税费确定。

（四）无偿调入的长期股权投资，其成本按照调出方账面价值加上相关税费确定。

**第十五条** 长期股权投资在持有期间，通常应当采用权益法进行核算。政府会计主体无权决定被投资单位的财务和经营政策或无权参与被投资单位的财务和经营政策决策的，应当采用成本法进行核算。

成本法，是指投资按照投资成本计量的方法。

权益法，是指投资最初以投资成本计量，以后根据政府会计主体在被投资单位所享有的所有者权益份额的变动对投资的账面余额进行调整的方法。

**第十六条** 在成本法下，长期股权投资的账面余额通常保持不变，但追加或收回投资时，应当相应调整其账面余额。

长期股权投资持有期间，被投资单位宣告分派的现金股利或利润，政府会计主体应当按照宣告分派的现金股利或利润中属于政府会计主体应享有的份额确认为投资收益。

**第十七条** 采用权益法的，按照如下原则进行会计处理：

（一）政府会计主体取得长期股权投资后，对于被投资单位所有者权益的变动，应当按照下列规定进行处理：

1. 按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益的份额，确认为投资损益，同时调整长期股权投资的账面余额。

2. 按照被投资单位宣告分派的现金股利或利润计算应享有的份额，确认为应收股利，同时减少

长期股权投资的账面余额。

3. 按照被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权益变动的份额，确认为净资产，同时调整长期股权投资的账面余额。

（二）政府会计主体确认被投资单位发生的净亏损，应当以长期股权投资的账面余额减记至零为限，政府会计主体负有承担额外损失义务的除外。

被投资单位发生净亏损，但以后年度又实现净利润的，政府会计主体应当在其收益分享额弥补未确认的亏损分担额等后，恢复确认投资收益。

**第十八条** 政府会计主体因处置部分长期股权投资等原因无权再决定被投资单位的财务和经营政策或者参与被投资单位的财务和经营政策决策的，应当对处置后的剩余股权投资改按成本法核算，并以该剩余股权投资在权益法下的账面余额作为按照成本法核算的初始投资成本。其后，被投资单位宣告分派现金股利或利润时，属于已计入投资账面余额的部分，作为成本法下长期股权投资成本的收回，冲减长期股权投资的账面余额。

政府会计主体因追加投资等原因对长期股权投资的核算从成本法改为权益法的，应当自有权决定被投资单位的财务和经营政策或者参与被投资单位的财务和经营政策决策时，按成本法下长期股权投资的账面余额加上追加投资的成本作为按照权益法核算的初始投资成本。

**第十九条** 政府会计主体按规定报经批准处置长期股权投资，应当冲减长期股权投资的账面余额，并按规定将处置价款扣除相关税费后的余额作应缴款项处理，或者按规定将处置价款扣除相关税费后的余额与长期股权投资账面余额的差额计入当期投资损益。

采用权益法核算的长期股权投资，因被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权益变动而将应享有的份额计入净资产的，处置该项投资时，还应当将原计入净资产的相应部分转入当期投资损益。

## 第四章 投资的披露

**第二十条** 政府会计主体应当在附注中披露与投资有关的下列信息：

- （一）短期投资的增减变动及期初、期末账面余额。
- （二）各类长期债权投资和长期股权投资的增减变动及期初、期末账面余额。
- （三）长期股权投资的投资对象及核算方法。
- （四）当期发生的投资净损益，其中重大的投资净损益项目应当单独披露。

## 第五章 附 则

**第二十一条** 本准则自 2017 年 1 月 1 日起施行。

# 政府会计准则第3号——固定资产

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范固定资产的确认、计量和相关信息的披露，根据《政府会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 本准则所称固定资产，是指政府会计主体为满足自身开展业务活动或其他活动需要而控制的，使用年限超过1年（不含1年）、单位价值在规定标准以上，并在使用过程中基本保持原有物质形态的资产，一般包括房屋及构筑物、专用设备、通用设备等。

单位价值虽未达到规定标准，但是使用年限超过1年（不含1年）的大批同类物资，如图书、家具、用具、装具等，应当确认为固定资产。

**第三条** 公共基础设施、政府储备物资、保障性住房、自然资源资产等，适用其他相关政府会计准则。

## 第二章 固定资产的确认

**第四条** 固定资产同时满足下列条件的，应当予以确认：

- （一）与该固定资产相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入政府会计主体；
- （二）该固定资产的成本或者价值能够可靠地计量。

**第五条** 通常情况下，购入、换入、接受捐赠、无偿调入不需安装的固定资产，在固定资产验收合格时确认；购入、换入、接受捐赠、无偿调入需要安装的固定资产，在固定资产安装完成交付使用时确认；自行建造、改建、扩建的固定资产，在建造完成交付使用时确认。

**第六条** 确认固定资产时，应当考虑以下情况：

（一）固定资产的各组成部分具有不同使用年限或者以不同方式为政府会计主体实现服务潜力或提供经济利益，适用不同折旧率或折旧方法且可以分别确定各自原价的，应当分别将各组成部分确认为单项固定资产。

（二）应用软件构成相关硬件不可缺少的组成部分的，应当将该软件的价值包括在所属的硬件价值中，一并确认为固定资产；不构成相关硬件不可缺少的组成部分的，应当将该软件确认为无形资产。

（三）购建房屋及构筑物时，不能分清购建成本中的房屋及构筑物部分与土地使用权部分的，

应当全部确认为固定资产；能够分清购建成本中的房屋及构筑物部分与土地使用权部分的，应当将其中的房屋及构筑物部分确认为固定资产，将其中的土地使用权部分确认为无形资产。

**第七条** 固定资产在使用过程中发生的后续支出，符合本准则第四条规定的确认条件的，应当计入固定资产成本；不符合本准则第四条规定的确认条件的，应当在发生时计入当期费用或者相关资产成本。

将发生的固定资产后续支出计入固定资产成本的，应当同时从固定资产账面价值中扣除被替换部分的账面价值。

### 第三章 固定资产的初始计量

**第八条** 固定资产在取得时应当按照成本进行初始计量。

**第九条** 政府会计主体外购的固定资产，其成本包括购买价款、相关税费以及固定资产交付使用前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。

以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产，应当按照各项固定资产同类或类似资产市场价格的比例对总成本进行分配，分别确定各项固定资产的成本。

**第十条** 政府会计主体自行建造的固定资产，其成本包括该项资产至交付使用前所发生的全部必要支出。

在原有固定资产基础上进行改建、扩建、修缮后的固定资产，其成本按照原固定资产账面价值加上改建、扩建、修缮发生的支出，再扣除固定资产被替换部分的账面价值后的金额确定。

为建造固定资产借入的专门借款的利息，属于建设期间发生的，计入在建工程成本；不属于建设期间发生的，计入当期费用。

已交付使用但尚未办理竣工决算手续的固定资产，应当按照估计价值入账，待办理竣工决算后再按实际成本调整原来的暂估价值。

**第十一条** 政府会计主体通过置换取得的固定资产，其成本按照换出资产的评估价值加上支付的补价或减去收到的补价，加上换入固定资产发生的其他相关支出确定。

**第十二条** 政府会计主体接受捐赠的固定资产，其成本按照有关凭据注明的金额加上相关税费、运输费等确定；没有相关凭据可供取得，但按规定经过资产评估的，其成本按照评估价值加上相关税费、运输费等确定；没有相关凭据可供取得、也未经资产评估的，其成本比照同类或类似资产的市场价格加上相关税费、运输费等确定；没有相关凭据且未经资产评估、同类或类似资产的市场价格也无法可靠取得的，按照名义金额入账，相关税费、运输费等计入当期费用。

如受赠的系旧的固定资产，在确定其初始入账成本时应当考虑该项资产的新旧程度。

**第十三条** 政府会计主体无偿调入的固定资产，其成本按照调出方账面价值加上相关税费、运输费等确定。

**第十四条** 政府会计主体盘盈的固定资产，按规定经过资产评估的，其成本按照评估价值确定；未经资产评估的，其成本按照重置成本确定。

**第十五条** 政府会计主体融资租赁取得的固定资产，其成本按照其他相关政府会计准则确定。

## 第四章 固定资产的后续计量

### 第一节 固定资产的折旧

**第十六条** 政府会计主体应当对固定资产计提折旧，但本准则第十七条规定的固定资产除外。

折旧，是指在固定资产的预计使用年限内，按照确定的方法对应计的折旧额进行系统分摊。

固定资产应计的折旧额为其成本，计提固定资产折旧时不考虑预计净残值。

政府会计主体应当对暂估入账的固定资产计提折旧，实际成本确定后不需调整原已计提的折旧额。

**第十七条** 下列各项固定资产不计提折旧：

- （一）文物和陈列品；
- （二）动植物；
- （三）图书、档案；
- （四）单独计价入账的土地；
- （五）以名义金额计量的固定资产。

**第十八条** 政府会计主体应当根据相关规定以及固定资产的性质和使用情况，合理确定固定资产的使用年限。

固定资产的使用年限一经确定，不得随意变更。

政府会计主体确定固定资产使用年限，应当考虑下列因素：

- （一）预计实现服务潜力或提供经济利益的期限；
- （二）预计有形损耗和无形损耗；
- （三）法律或者类似规定对资产使用的限制。

**第十九条** 政府会计主体一般应当采用年限平均法或者工作量法计提固定资产折旧。

在确定固定资产的折旧方法时，应当考虑与固定资产相关的服务潜力或经济利益的预期实现方式。

固定资产折旧方法一经确定，不得随意变更。

**第二十条** 固定资产应当按月计提折旧，并根据用途计入当期费用或者相关资产成本。

**第二十一条** 固定资产提足折旧后，无论能否继续使用，均不再计提折旧；提前报废的固定资产，也不再补提折旧。已提足折旧的固定资产，可以继续使用的，应当继续使用，规范实物管理。

**第二十二条** 固定资产因改建、扩建或修缮等原因而延长其使用年限的，应当按照重新确定的固定资产的成本以及重新确定的折旧年限计算折旧额。

### 第二节 固定资产的处置

**第二十三条** 政府会计主体按规定报经批准出售、转让固定资产或固定资产报废、毁损的，应当将固定资产账面价值转销计入当期费用，并将处置收入扣除相关处置税费后的差额按规定作应缴款项处理（差额为净收益时）或计入当期费用（差额为净损失时）。



**第二十四条** 政府会计主体按规定报经批准对外捐赠、无偿调出固定资产的，应当将固定资产的账面价值予以转销，对外捐赠、无偿调出中发生的归属于捐出方、调出方的相关费用应当计入当期费用。

**第二十五条** 政府会计主体按规定报经批准以固定资产对外投资的，应当将该固定资产的账面价值予以转销，并将固定资产在对外投资时的评估价值与其账面价值的差额计入当期收入或费用。

**第二十六条** 固定资产盘亏造成的损失，按规定报经批准后应当计入当期费用。

## 第五章 固定资产的披露

**第二十七条** 政府会计主体应当在附注中披露与固定资产有关的下列信息：

- （一）固定资产的分类和折旧方法。
- （二）各类固定资产的使用年限、折旧率。
- （三）各类固定资产账面余额、累计折旧额、账面价值的期初、期末数及其本期变动情况。
- （四）以名义金额计量的固定资产名称、数量，以及以名义金额计量的理由。
- （五）已提足折旧的固定资产名称、数量等情况。
- （六）接受捐赠、无偿调入的固定资产名称、数量等情况。
- （七）出租、出借固定资产以及以固定资产投资的情况。
- （八）固定资产对外捐赠、无偿调出、毁损等重要资产处置的情况。
- （九）暂估入账的固定资产账面价值变动情况。

## 第六章 附 则

**第二十八条** 本准则自 2017 年 1 月 1 日起施行。

## 《政府会计准则第3号——固定资产》应用指南

### 一、关于固定资产折旧年限

（一）通常情况下，政府会计主体应当按照表1规定确定各类应计提折旧的固定资产的折旧年限。

**表1** 政府固定资产折旧年限表

| 固定资产类别 | 内容            | 折旧年限（年） |
|--------|---------------|---------|
| 房屋及构筑物 | 业务及管理用房       | 钢结构     |
|        |               | 钢筋混凝土结构 |
|        |               | 砖混结构    |
|        |               | 砖木结构    |
|        | 简易房           |         |
|        | 房屋附属设施        |         |
|        | 构筑物           |         |
| 通用设备   | 计算机设备         |         |
|        | 办公设备          |         |
|        | 车辆            |         |
|        | 图书档案设备        |         |
|        | 机械设备          |         |
|        | 电气设备          |         |
|        | 雷达、无线电和卫星导航设备 |         |
|        | 通信设备          |         |
|        | 广播、电视、电影设备    |         |
|        | 仪器仪表          |         |
|        | 电子和通信测量设备     |         |
|        | 计量标准器具及量具、衡器  |         |
| 专用设备   | 探矿、采矿、选矿和造块设备 |         |
|        | 石油天然气开采专用设备   |         |
|        | 石油和化学工业专用设备   |         |

续表

| 固定资产类别   | 内容              | 折旧年限（年） |
|----------|-----------------|---------|
| 专用设备     | 炼焦和金属冶炼轧制设备     | 10 – 15 |
|          | 电力工业专用设备        | 20 – 30 |
|          | 非金属矿物制品工业专用设备   | 10 – 20 |
|          | 核工业专用设备         | 20 – 30 |
|          | 航空航天工业专用设备      | 20 – 30 |
|          | 工程机械            | 10 – 15 |
|          | 农业和林业机械         | 10 – 15 |
|          | 木材采集和加工设备       | 10 – 15 |
|          | 食品加工专用设备        | 10 – 15 |
|          | 饮料加工设备          | 10 – 15 |
|          | 烟草加工设备          | 10 – 15 |
|          | 粮油作物和饲料加工设备     | 10 – 15 |
|          | 纺织设备            | 10 – 15 |
|          | 缝纫、服饰、制革和毛皮加工设备 | 10 – 15 |
|          | 造纸和印刷机械         | 10 – 20 |
|          | 化学药品和中药专用设备     | 5 – 10  |
|          | 医疗设备            | 5 – 10  |
|          | 电工、电子专用生产设备     | 5 – 10  |
|          | 安全生产设备          | 10 – 20 |
|          | 邮政专用设备          | 10 – 15 |
|          | 环境污染防治设备        | 10 – 20 |
|          | 公安专用设备          | 3 – 10  |
|          | 水工机械            | 10 – 20 |
|          | 殡葬设备及用品         | 5 – 10  |
|          | 铁路运输设备          | 10 – 20 |
|          | 水上交通运输设备        | 10 – 20 |
|          | 航空器及其配套设备       | 10 – 20 |
|          | 专用仪器仪表          | 5 – 10  |
|          | 文艺设备            | 5 – 15  |
|          | 体育设备            | 5 – 15  |
|          | 娱乐设备            | 5 – 15  |
| 家具、用具及装具 | 家具              | 不低于 15  |
|          | 用具、装具           | 不低于 5   |

（二）国务院有关部门在遵循本应用指南中表 1 所规定的固定资产折旧年限的情况下，可以根据实际需要进一步细化本行业固定资产的类别，具体确定各类固定资产的折旧年限，并报财政部审

核批准。

（三）政府会计主体应当在遵循本应用指南、主管部门有关折旧年限规定的情况下，根据固定资产的性质和实际使用情况，合理确定其折旧年限。

具体确定固定资产的折旧年限时，应当考虑下列因素：

1. 固定资产预计实现服务潜力或提供经济利益的期限；
2. 固定资产预计有形损耗和无形损耗；
3. 法律或者类似规定对固定资产使用的限制。

（四）固定资产的折旧年限一经确定，不得随意变更。

因改建、扩建等原因而延长固定资产使用年限的，应当重新确定固定资产的折旧年限。

（五）政府会计主体盘盈、无偿调入、接受捐赠以及置换的固定资产，应当考虑该项资产的新旧程度，按照其尚可使用的年限计提折旧。

## 二、关于固定资产折旧计提时点

固定资产应当按月计提折旧，当月增加的固定资产，当月开始计提折旧；当月减少的固定资产，当月不再计提折旧。

固定资产提足折旧后，无论能否继续使用，均不再计提折旧；提前报废的固定资产，也不再补提折旧。已提足折旧的固定资产，可以继续使用的，应当继续使用，规范实物管理。

# 政府会计准则第4号——无形资产

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范无形资产的确认、计量和相关信息的披露，根据《政府会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 本准则所称无形资产，是指政府会计主体控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产，如专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利技术等。

资产满足下列条件之一的，符合无形资产定义中的可辨认性标准：

（一）能够从政府会计主体中分离或者划分出来，并能单独或者与相关合同、资产或负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换。

（二）源自合同性权利或其他法定权利，无论这些权利是否可以从政府会计主体或其他权利和义务中转移或者分离。

## 第二章 无形资产的确认

**第三条** 无形资产同时满足下列条件的，应当予以确认：

（一）与该无形资产相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入政府会计主体；

（二）该无形资产的成本或者价值能够可靠地计量。

政府会计主体在判断无形资产的服务潜力或经济利益是否很可能实现或流入时，应当对无形资产在预计使用年限内可能存在的各种社会、经济、科技因素作出合理估计，并且应当有确凿的证据支持。

**第四条** 政府会计主体购入的不构成相关硬件不可缺少组成部分的软件，应当确认为无形资产。

**第五条** 政府会计主体自行研究开发项目的支出，应当区分研究阶段支出与开发阶段支出。

研究是指为获取并理解新的科学或技术知识而进行的独创性的有计划调查。

开发是指在进行生产或使用前，将研究成果或其他知识应用于某项计划或设计，以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等。

**第六条** 政府会计主体自行研究开发项目研究阶段的支出，应当于发生时计入当期费用。

政府会计主体自行研究开发项目开发阶段的支出，先按合理方法进行归集，如果最终形成无形



资产的，应当确认为无形资产；如果最终未形成无形资产的，应当计入当期费用。

政府会计主体自行研究开发项目尚未进入开发阶段，或者确实无法区分研究阶段支出和开发阶段支出，但按法律程序已申请取得无形资产的，应当将依法取得时发生的注册费、聘请律师费等费用确认为无形资产。

**第七条** 政府会计主体自创商誉及内部产生的品牌、报刊名等，不应确认为无形资产。

**第八条** 与无形资产有关的后续支出，符合本准则第三条规定的确认条件的，应当计入无形资产成本；不符合本准则第三条规定的确认条件的，应当在发生时计入当期费用或者相关资产成本。

### 第三章 无形资产的初始计量

**第九条** 无形资产在取得时应当按照成本进行初始计量。

**第十条** 政府会计主体外购的无形资产，其成本包括购买价款、相关税费以及可归属于该项资产达到预定用途前所发生的其他支出。

政府会计主体委托软件公司开发的软件，视同外购无形资产确定其成本。

**第十一条** 政府会计主体自行开发的无形资产，其成本包括自该项目进入开发阶段后至达到预定用途前所发生的支出总额。

**第十二条** 政府会计主体通过置换取得的无形资产，其成本按照换出资产的评估价值加上支付的补价或减去收到的补价，加上换入无形资产发生的其他相关支出确定。

**第十三条** 政府会计主体接受捐赠的无形资产，其成本按照有关凭据注明的金额加上相关税费确定；没有相关凭据可供取得，但按规定经过资产评估的，其成本按照评估价值加上相关税费确定；没有相关凭据可供取得、也未经资产评估的，其成本比照同类或类似资产的市场价格加上相关税费确定；没有相关凭据且未经资产评估、同类或类似资产的市场价格也无法可靠取得的，按照名义金额入账，相关税费计入当期费用。

确定接受捐赠无形资产的初始入账成本时，应当考虑该项资产尚可为政府会计主体带来服务潜力或经济利益的能力。

**第十四条** 政府会计主体无偿调入的无形资产，其成本按照调出方账面价值加上相关税费确定。

### 第四章 无形资产的后续计量

#### 第一节 无形资产的摊销

**第十五条** 政府会计主体应当于取得或形成无形资产时合理确定其使用年限。

无形资产的使用年限为有限的，应当估计该使用年限。无法预见无形资产为政府会计主体提供服务潜力或者带来经济利益期限的，应当视为使用年限不确定的无形资产。

**第十六条** 政府会计主体应当对使用年限有限的无形资产进行摊销，但已摊销完毕仍继续使用的无形资产和以名义金额计量的无形资产除外。

摊销是指在无形资产使用年限内，按照确定的方法对应摊销金额进行系统分摊。

**第十七条** 对于使用年限有限的无形资产，政府会计主体应当按照以下原则确定无形资产的摊销年限：

- （一）法律规定了有效年限的，按照法律规定的有效年限作为摊销年限；
- （二）法律没有规定有效年限的，按照相关合同或单位申请书中的受益年限作为摊销年限；
- （三）法律没有规定有效年限、相关合同或单位申请书也没有规定受益年限的，应当根据无形资产为政府会计主体带来服务潜力或经济利益的实际情况，预计其使用年限；
- （四）非大批量购入、单价小于 1000 元的无形资产，可以于购买的当期将其成本一次性全部转销。

**第十八条** 政府会计主体应当按月对使用年限有限的无形资产进行摊销，并根据用途计入当期费用或者相关资产成本。

政府会计主体应当采用年限平均法或者工作量法对无形资产进行摊销，应摊销金额为其成本，不考虑预计残值。

**第十九条** 因发生后续支出而增加无形资产成本的，对于使用年限有限的无形资产，应当按照重新确定的无形资产成本以及重新确定的摊销年限计算摊销额。

**第二十条** 使用年限不确定的无形资产不应摊销。

## 第二节 无形资产的处置

**第二十一条** 政府会计主体按规定报经批准出售无形资产，应当将无形资产账面价值转销计入当期费用，并将处置收入大于相关处置税费后的差额按规定计入当期收入或者做应缴款项处理，将处置收入小于相关处置税费后的差额计入当期费用。

**第二十二条** 政府会计主体按规定报经批准对外捐赠、无偿调出无形资产的，应当将无形资产的账面价值予以转销，对外捐赠、无偿调出中发生的归属于捐出方、调出方的相关费用应当计入当期费用。

**第二十三条** 政府会计主体按规定报经批准以无形资产对外投资的，应当将该无形资产的账面价值予以转销，并将无形资产在对外投资时的评估价值与其账面价值的差额计入当期收入或费用。

**第二十四条** 无形资产预期不能为政府会计主体带来服务潜力或者经济利益的，应当在报经批准后将该无形资产的账面价值予以转销。

## 第五章 无形资产的披露

**第二十五条** 政府会计主体应当按照无形资产的类别在附注中披露与无形资产有关的下列信息：

- （一）无形资产账面余额、累计摊销额、账面价值的期初、期末数及其本期变动情况。
- （二）自行开发无形资产的名称、数量，以及账面余额和累计摊销额的变动情况。
- （三）以名义金额计量的无形资产名称、数量，以及以名义金额计量的理由。
- （四）接受捐赠、无偿调入无形资产的名称、数量等情况。

（五）使用年限有限的无形资产，其使用年限的估计情况；使用年限不确定的无形资产，其使用年限不确定的确定依据。

（六）无形资产出售、对外投资等重要资产处置的情况。

## 第六章 附 则

**第二十六条** 本准则自 2017 年 1 月 1 日起施行。

# 政府会计准则第5号——公共基础设施

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范公共基础设施的确认、计量和相关信息的披露，根据《政府会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 本准则所称公共基础设施，是指政府会计主体为满足社会公共需求而控制的，同时具有以下特征的有形资产：

- （一）是一个有形资产系统或网络的组成部分；
- （二）具有特定用途；
- （三）一般不可移动。

公共基础设施主要包括市政基础设施（如城市道路、桥梁、隧道、公交场站、路灯、广场、公园绿地、室外公共健身器材，以及环卫、排水、供水、供电、供气、供热、污水处理、垃圾处理系统等）、交通基础设施（如公路、航道、港口等）、水利基础设施（如大坝、堤防、水闸、泵站、渠道等）和其他公共基础设施。

**第三条** 下列各项适用于其他相关政府会计准则：

（一）独立于公共基础设施、不构成公共基础设施使用不可缺少组成部分的管理维护用房屋建筑物、设备、车辆等，适用《政府会计准则第3号——固定资产》。

（二）属于文物文化资产的公共基础设施，适用其他相关政府会计准则。

（三）采用政府和社会资本合作模式（即PPP模式）形成的公共基础设施的确认和初始计量，适用其他相关政府会计准则。

## 第二章 公共基础设施的确认

**第四条** 通常情况下，符合本准则第五条规定的公共基础设施，应当由按规定对其负有管理维护职责的政府会计主体予以确认。

多个政府会计主体共同管理维护的公共基础设施，应当由对该资产负有主要管理维护职责或者承担后续主要支出责任的政府会计主体予以确认。

分为多个组成部分由不同政府会计主体分别管理维护的公共基础设施，应当由各个政府会计主体分别对其负责管理维护的公共基础设施的相应部分予以确认。

负有管理维护公共基础设施职责的政府会计主体通过政府购买服务方式委托企业或其他会计主体代为管理维护公共基础设施的，该公共基础设施应当由委托方予以确认。

**第五条** 公共基础设施同时满足下列条件的，应当予以确认：

- （一）与该公共基础设施相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入政府会计主体；
- （二）该公共基础设施的成本或者价值能够可靠地计量。

**第六条** 通常情况下，对于自建或外购的公共基础设施，政府会计主体应当在该项公共基础设施验收合格并交付使用时确认；对于无偿调入、接受捐赠的公共基础设施，政府会计主体应当在开始承担该项公共基础设施管理维护职责时确认。

**第七条** 政府会计主体应当根据公共基础设施提供公共产品或服务的性质或功能特征对其进行分类确认。

公共基础设施的各组成部分具有不同使用年限或者以不同方式提供公共产品或服务，适用不同折旧率或折旧方法且可以分别确定各自原价的，应当分别将各组成部分确认为该类公共基础设施的一个单项公共基础设施。

**第八条** 政府会计主体在购建公共基础设施时，能够分清购建成本中的构筑物部分与土地使用权部分的，应当将其中的构筑物部分和土地使用权部分分别确认为公共基础设施；不能分清购建成本中的构筑物部分与土地使用权部分的，应当整体确认为公共基础设施。

**第九条** 公共基础设施在使用过程中发生的后续支出，符合本准则第五条规定的确认条件的，应当计入公共基础设施成本；不符合本准则第五条规定的确认条件的，应当在发生时计入当期费用。

通常情况下，为增加公共基础设施使用效能或延长其使用年限而发生的改建、扩建等后续支出，应当计入公共基础设施成本；为维护公共基础设施的正常使用而发生的日常维修、养护等后续支出，应当计入当期费用。

### 第三章 公共基础设施的初始计量

**第十条** 公共基础设施在取得时应当按照成本进行初始计量。

**第十一条** 政府会计主体自行建造的公共基础设施，其成本包括完成批准的建设内容所发生的全部必要支出，包括建筑安装工程投资支出、设备投资支出、待摊投资支出和其他投资支出。

在原有公共基础设施基础上进行改建、扩建等建造活动后的公共基础设施，其成本按照原公共基础设施账面价值加上改建、扩建等建造活动发生的支出，再扣除公共基础设施被替换部分的账面价值后的金额确定。

为建造公共基础设施借入的专门借款的利息，属于建设期间发生的，计入该公共基础设施在建工程成本；不属于建设期间发生的，计入当期费用。

已交付使用但尚未办理竣工决算手续的公共基础设施，应当按照估计价值入账，待办理竣工决算后再按照实际成本调整原来的暂估价值。

**第十二条** 政府会计主体接受其他会计主体无偿调入的公共基础设施，其成本按照该项公共基础设施在调出方的账面价值加上归属于调入方的相关费用确定。



**第十三条** 政府会计主体接受捐赠的公共基础设施，其成本按照有关凭据注明的金额加上相关费用确定；没有相关凭据可供取得，但按规定经过资产评估的，其成本按照评估价值加上相关费用确定；没有相关凭据可供取得、也未经资产评估的，其成本比照同类或类似资产的市场价格加上相关费用确定。

如受赠的系旧的公共基础设施，在确定其初始入账成本时应当考虑该项资产的新旧程度。

**第十四条** 政府会计主体外购的公共基础设施，其成本包括购买价款、相关税费以及公共基础设施交付使用前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。

**第十五条** 对于包括不同组成部分的公共基础设施，其只有总成本、没有单项组成部分成本的，政府会计主体可以按照各单项组成部分同类或类似资产的成本或市场价格比例对总成本进行分配，分别确定公共基础设施中各单项组成部分的成本。

## 第四章 公共基础设施的后续计量

### 第一节 公共基础设施的折旧或摊销

**第十六条** 政府会计主体应当对公共基础设施计提折旧，但政府会计主体持续进行良好的维护使得其性能得到永久维持的公共基础设施和确认为公共基础设施的单独计价入账的土地使用权除外。

公共基础设施应计提的折旧总额为其成本，计提公共基础设施折旧时不考虑预计净残值。

政府会计主体应当对暂估入账的公共基础设施计提折旧，实际成本确定后不需调整原已计提的折旧额。

**第十七条** 政府会计主体应当根据公共基础设施的性质和使用情况，合理确定公共基础设施的折旧年限。

政府会计主体确定公共基础设施折旧年限，应当考虑下列因素：

- （一）设计使用年限或设计基准期；
- （二）预计实现服务潜力或提供经济利益的期限；
- （三）预计有形损耗和无形损耗；
- （四）法律或者类似规定对资产使用的限制。

公共基础设施的折旧年限一经确定，不得随意变更，但符合本准则第二十条规定的除外。

对于政府会计主体接受无偿调入、捐赠的公共基础设施，应当考虑该项资产的新旧程度，按照其尚可使用的年限计提折旧。

**第十八条** 政府会计主体一般应当采用年限平均法或者工作量法计提公共基础设施折旧。

在确定公共基础设施的折旧方法时，应当考虑与公共基础设施相关的服务潜力或经济利益的预期实现方式。

公共基础设施折旧方法一经确定，不得随意变更。

**第十九条** 公共基础设施应当按月计提折旧，并计入当期费用。当月增加的公共基础设施，当月开始计提折旧；当月减少的公共基础设施，当月不再计提折旧。

**第二十条** 处于改建、扩建等建造活动期间的公共基础设施，应当暂停计提折旧。

因改建、扩建等原因而延长公共基础设施使用年限的，应当按照重新确定的公共基础设施的成本和重新确定的折旧年限计算折旧额，不需调整原已计提的折旧额。

**第二十一条** 公共基础设施提足折旧后，无论能否继续使用，均不再计提折旧；已提足折旧的公共基础设施，可以继续使用的，应当继续使用，并规范实物管理。

提前报废的公共基础设施，不再补提折旧。

**第二十二条** 对于确认为公共基础设施的单独计价入账的土地使用权，政府会计主体应当按照《政府会计准则第4号——无形资产》的相关规定进行摊销。

## 第二节 公共基础设施的处置

**第二十三条** 政府会计主体按规定报经批准无偿调出、对外捐赠公共基础设施的，应当将公共基础设施的账面价值予以转销，无偿调出、对外捐赠中发生的归属于调出方、捐出方的相关费用应当计入当期费用。

**第二十四条** 公共基础设施报废或遭受重大毁损的，政府会计主体应当在报经批准后将公共基础设施账面价值予以转销，并将报废、毁损过程中取得的残值变价收入扣除相关费用后的差额按规定做应缴款项处理（差额为净收益时）或计入当期费用（差额为净损失时）。

## 第五章 公共基础设施的披露

**第二十五条** 政府会计主体应当在附注中披露与公共基础设施有关的下列信息：

- （一）公共基础设施的分类和折旧方法。
- （二）各类公共基础设施的折旧年限及其确定依据。
- （三）各类公共基础设施账面余额、累计折旧额（或摊销额）、账面价值的期初、期末数及其本期变动情况。
- （四）各类公共基础设施的实物量。
- （五）公共基础设施在建工程的期初、期末金额及其增减变动情况。
- （六）确认为公共基础设施的单独计价入账的土地使用权的账面余额、累计摊销额及其变动情况。
- （七）已提足折旧继续使用的公共基础设施的名称、数量等情况。
- （八）暂估入账的公共基础设施账面价值变动情况。
- （九）无偿调入、接受捐赠的公共基础设施名称、数量等情况（包括未按照本准则第十二条和第十三条规定计量并确认入账的公共基础设施的具体情况）。
- （十）公共基础设施对外捐赠、无偿调出、报废、重大毁损等处置情况。
- （十一）公共基础设施年度维护费用和其他后续支出情况。

## 第六章 附 则

**第二十六条** 对于应当确认为公共基础设施、但已确认为固定资产的资产，政府会计主体应当

在本准则首次执行日将该资产按其账面价值重分类为公共基础设施。

**第二十七条** 对于应当确认但尚未入账的存量公共基础设施，政府会计主体应当在本准则首次执行日按照以下原则确定其初始入账成本：

（一）可以取得相关原始凭据的，其成本按照有关原始凭据注明的金额减去应计提的累计折旧后的金额确定；

（二）没有相关凭据可供取得，但按规定经过资产评估的，其成本按照评估价值确定；

（三）没有相关凭据可供取得、也未经资产评估的，其成本按照重置成本确定。

本准则首次执行日以后，政府会计主体应当对存量公共基础设施按其在首次执行日确定的成本和剩余折旧年限计提折旧。

**第二十八条** 本准则自 2018 年 1 月 1 日起施行。

# 政府会计准则第6号——政府储备物资

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范政府储备物资的确认、计量和相关信息的披露，根据《政府会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 本准则所称政府储备物资，是指政府会计主体为满足实施国家安全与发展战略、进行抗灾救灾、应对公共突发事件等特定公共需求而控制的，同时具有下列特征的有形资产：

- （一）在应对可能发生的特定事件或情形时动用；
- （二）其购入、存储保管、更新（轮换）、动用等由政府及相关部门发布的专门管理制度规范。

政府储备物资包括战略及能源物资、抢险抗灾救灾物资、农产品、医药物资和其他重要商品物资，通常情况下由政府会计主体委托承储单位存储。

**第三条** 企业以及纳入企业财务管理体系的事业单位接受政府委托收储并按企业会计准则核算的储备物资，不适用本准则。

**第四条** 政府会计主体的存货，适用《政府会计准则第1号——存货》。

## 第二章 政府储备物资的确认

**第五条** 通常情况下，符合本准则第六条规定的政府储备物资，应当由按规定对其负有行政管理职责的政府会计主体予以确认。

本准则规定的行政管理职责主要指提出或拟定收储计划、更新（轮换）计划、动用方案等。

相关行政管理职责由不同政府会计主体行使的政府储备物资，由负责提出收储计划的政府会计主体予以确认。

对政府储备物资不负有行政管理职责但接受委托具体负责执行其存储保管等工作的政府会计主体，应当将受托代储的政府储备物资作为受托代理资产核算。

**第六条** 政府储备物资同时满足下列条件的，应当予以确认：

- （一）与该政府储备物资相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入政府会计主体；
- （二）该政府储备物资的成本或者价值能够可靠地计量。

## 第三章 政府储备物资的初始计量

**第七条** 政府储备物资在取得时应当按照成本进行初始计量。

**第八条** 政府会计主体购入的政府储备物资，其成本包括购买价款和政府会计主体承担的相关税费、运输费、装卸费、保险费、检测费以及使政府储备物资达到目前场所和状态所发生的归属于政府储备物资成本的其他支出。

**第九条** 政府会计主体委托加工的政府储备物资，其成本包括委托加工前物料成本、委托加工的成本（如委托加工费以及按规定应计入委托加工政府储备物资成本的相关税费等）以及政府会计主体承担的使政府储备物资达到目前场所和状态所发生的归属于政府储备物资成本的其他支出。

**第十条** 政府会计主体接受捐赠的政府储备物资，其成本按照有关凭据注明的金额加上政府会计主体承担的相关税费、运输费等确定；没有相关凭据可供取得，但按规定经过资产评估的，其成本按照评估价值加上政府会计主体承担的相关税费、运输费等确定；没有相关凭据可供取得、也未经资产评估的，其成本比照同类或类似资产的市场价格加上政府会计主体承担的相关税费、运输费等确定。

**第十一条** 政府会计主体接受无偿调入的政府储备物资，其成本按照调出方账面价值加上归属于政府会计主体的相关税费、运输费等确定。

**第十二条** 下列各项不计入政府储备物资成本：

- （一）仓储费用；
- （二）日常维护费用；
- （三）不能归属于使政府储备物资达到目前场所和状态所发生的其他支出。

**第十三条** 政府会计主体盘盈的政府储备物资，其成本按照有关凭据注明的金额确定；没有相关凭据，但按规定经过资产评估的，其成本按照评估价值确定；没有相关凭据、也未经资产评估的，其成本按照重置成本确定。

## 第四章 政府储备物资的后续计量

**第十四条** 政府会计主体应当根据实际情况采用先进先出法、加权平均法或者个别计价法确定政府储备物资发出的成本。计价方法一经确定，不得随意变更。

对于性质和用途相似的政府储备物资，政府会计主体应当采用相同的成本计价方法确定发出物资的成本。

对于不能替代使用的政府储备物资、为特定项目专门购入或加工的政府储备物资，政府会计主体通常应采用个别计价法确定发出物资的成本。

**第十五条** 因动用而发出无须收回的政府储备物资的，政府会计主体应当在发出物资时将其账面余额予以转销，计入当期费用。

**第十六条** 因动用而发出需要收回或者预期可能收回的政府储备物资的，政府会计主体应当在按规定的质量验收标准收回物资时，将未收回物资的账面余额予以转销，计入当期费用。

**第十七条** 因行政管理主体变动等原因而将政府储备物资调拨给其他主体的，政府会计主体应当在发出物资时将其账面余额予以转销。

**第十八条** 政府会计主体对外销售政府储备物资的，应当在发出物资时将其账面余额转销计入当期费用，并按规定确认相关销售收入或将销售取得的价款大于所承担的相关税费后的差额做应缴



款项处理。

**第十九条** 政府会计主体采取销售采购方式对政府储备物资进行更新（轮换）的，应当将物资轮出视为物资销售，按照本准则第十八条规定处理；将物资轮入视为物资采购，按照本准则第八条规定处理。

**第二十条** 政府储备物资报废、毁损的，政府会计主体应当按规定报经批准后将报废、毁损的政府储备物资的账面余额予以转销，确认应收款项（确定追究相关赔偿责任的）或计入当期费用（因储存年限到期报废或非人为因素致使报废、毁损的）；同时，将报废、毁损过程中取得的残值变价收入扣除政府会计主体承担的相关费用后的差额按规定作应缴款项处理（差额为净收益时）或计入当期费用（差额为净损失时）。

**第二十一条** 政府储备物资盘亏的，政府会计主体应当按规定报经批准后将盘亏的政府储备物资的账面余额予以转销，确定追究相关赔偿责任的，确认应收款项；属于正常耗费或不可抗力因素造成的，计入当期费用。

## 第五章 政府储备物资的披露

**第二十二条** 政府会计主体应当在附注中披露与政府储备物资有关的下列信息：

- （一）各类政府储备物资的期初和期末账面余额。
- （二）因动用而发出需要收回或者预期可能收回，但期末尚未收回的政府储备物资的账面余额。
- （三）确定发出政府储备物资成本所采用的方法。
- （四）其他有关政府储备物资变动的重要信息。

## 第六章 附 则

**第二十三条** 对于应当确认为政府储备物资，但已确认为存货、固定资产等其他资产的，政府会计主体应当在本准则首次执行日将该资产按其账面余额重分类为政府储备物资。

**第二十四条** 对于应当确认但尚未入账的存量政府储备物资，政府会计主体应当在本准则首次执行日按照下列原则确定其初始入账成本：

- （一）可以取得相关原始凭据的，其成本按照有关原始凭据注明的金额确定；
- （二）没有相关凭据可供取得，但按规定经过资产评估的，其成本按照评估价值确定；
- （三）没有相关凭据可供取得、也未经资产评估的，其成本按照重置成本确定。

**第二十五条** 本准则自 2018 年 1 月 1 日起施行。

# 政府会计准则第7号——会计调整

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范政府会计调整的确认、计量和相关信息的披露，根据《政府会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 本准则所称会计调整，是指政府会计主体因按照法律、行政法规和政府会计准则制度的要求，或者在特定情况下对其原采用的会计政策、会计估计，以及发现的会计差错、发生的报告日后事项等所作的调整。

本准则所称会计政策，是指政府会计主体在会计核算时所遵循的特定原则、基础以及所采用的具体会计处理方法。特定原则，是指政府会计主体按照政府会计准则制度所制定的、适合于本政府会计主体的会计处理原则。具体会计处理方法，是指政府会计主体从政府会计准则制度规定的诸多可选择的会计处理方法中所选择的、适合于本政府会计主体的会计处理方法。

本准则所称会计估计，是指政府会计主体对结果不确定的经济业务或者事项以最近可利用的信息为基础所作的判断，如固定资产、无形资产的预计使用年限等。

本准则所称会计差错，是指政府会计主体在会计核算时，在确认、计量、记录、报告等方面出现的错误，通常包括计算或记录错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实产生的错误、财务舞弊等。

本准则所称报告日后事项，是指自报告日（年度报告日通常为12月31日）至报告批准报出日之间发生的需要调整或说明的事项，包括调整事项和非调整事项两类。

**第三条** 政府会计主体应当根据本准则及相关政府会计准则制度的规定，结合自身实际情况，确定本政府会计主体具体的会计政策和会计估计，并履行本政府会计主体内部报批程序；法律、行政法规等规定应当报送有关方面批准或备案的，从其规定。

政府会计主体的会计政策和会计估计一经确定，不得随意变更。如需变更，应重新履行本条第一款的程序，并按本准则的规定处理。

## 第二章 会计政策及其变更

**第四条** 政府会计主体应当对相同或者相似的经济业务或者事项采用相同的会计政策进行会计处理。但是，其他政府会计准则制度另有规定的除外。

**第五条** 政府会计主体采用的会计政策，在每一会计期间和前后各期应当保持一致。但是，满足下列条件之一的，可以变更会计政策：

（一）法律、行政法规或者政府会计准则制度等要求变更。

（二）会计政策变更能够提供有关政府会计主体财务状况、运行情况等更可靠、更相关的会计信息。

**第六条** 下列各项不属于会计政策变更：

（一）本期发生的经济业务或者事项与以前相比具有本质差别而采用新的会计政策。

（二）对初次发生的或者不重要的经济业务或者事项采用新的会计政策。

**第七条** 政府会计主体应当按照政府会计准则制度规定对会计政策变更进行处理。政府会计准则制度对会计政策变更未作出规定的，通常情况下，政府会计主体应当采用追溯调整法进行处理。

追溯调整法，是指对某项经济业务或者事项变更会计政策时，视同该项经济业务或者事项初次发生时即采用变更后的会计政策，并以此对财务报表相关项目进行调整的方法。

**第八条** 采用追溯调整法时，政府会计主体应当将会计政策变更的累积影响调整最早前期有关净资产项目的期初余额，其他相关项目的期初数也应一并调整；涉及收入、费用等项目的，应当将会计政策变更的影响调整受影响期间的各个相关项目。

会计政策变更的累积影响，是指按照变更后的会计政策对以前各期追溯计算的最早前期各个受影响的净资产项目以及其他相关项目的期初应有金额与现有金额之间的差额；会计政策变更的影响，是指按照变更后的会计政策对以前各期追溯计算的各个受影响的项目变更后的金额与现有金额之间的差额。

**第九条** 政府会计主体按规定编制比较财务报表的，对于比较财务报表可比期间的会计政策变更影响，应当调整各该期间的收入或者费用以及其他相关项目，视同该政策在比较财务报表期间一直采用。对于比较财务报表可比期间以前的会计政策变更的累积影响，政府会计主体应当调整比较财务报表最早期间所涉及的期初净资产各项目，财务报表其他相关项目的期初数也应一并调整。

**第十条** 会计政策变更的影响或者累积影响不能合理确定的，政府会计主体应当采用未来适用法对会计政策变更进行处理。

未来适用法，是指将变更后的会计政策应用于变更当期及以后各期发生的经济业务或者事项，或者在会计估计变更当期和未来期间确认会计估计变更的影响的方法。

采用未来适用法时，政府会计主体不需要计算会计政策变更产生的影响或者累积影响，也无须调整财务报表相关项目的期初数和比较财务报表相关项目的金额。

### 第三章 会计估计变更

**第十一条** 政府会计主体据以进行估计的基础发生了变化，或者由于取得新信息、积累更多经验以及后来的发展变化，可能需要对会计估计进行修订。会计估计变更应以掌握的新情况、新进展等真实、可靠的信息为依据。

**第十二条** 政府会计主体应当对会计估计变更采用未来适用法处理。

会计估计变更时，政府会计主体不需要追溯计算前期产生的影响或者累积影响，但应当对变更

当期和未来期间发生的经济业务或者事项采用新的会计估计进行处理。

会计估计变更仅影响变更当期的，其影响应当在变更当期予以确认；会计估计变更既影响变更当期又影响未来期间的，其影响应当在变更当期和未来期间分别予以确认。

**第十三条** 政府会计主体对某项变更难以区分为会计政策变更或者会计估计变更的，应当按照会计估计变更的处理方法进行处理。

## 第四章 会计差错更正

**第十四条** 政府会计主体在本报告期（以下简称本期）发现的会计差错，应当按照以下原则处理：

（一）本期发现的与本期相关的会计差错，应当调整本期报表（包括财务报表和预算会计报表，下同）相关项目。

（二）本期发现的与前期相关的重大会计差错，如影响收入、费用或者预算收支的，应当将其对收入、费用或者预算收支的影响或者累积影响调整发现当期期初的相关净资产项目或者预算结转结余，并调整其他相关项目的期初数；如不影响收入、费用或者预算收支的，应当调整发现当期相关项目的期初数。经上述调整后，视同该差错在差错发生的期间已经得到更正。

与前期相关的重大会计差错的影响或者累积影响不能合理确定的，政府会计主体可比照本条（三）的规定进行处理。

重大会计差错，是指政府会计主体发现的使本期编制的报表不再具有可靠性的会计差错，一般是指差错的性质比较严重或者差错的金额比较大。该差错会影响报表使用者对政府会计主体过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测，则认为性质比较严重，如未遵循政府会计准则制度、财务舞弊等原因产生的差错。通常情况下，导致差错的经济业务或者事项对报表某一具体项目的影响或者累积影响金额占该类经济业务或者事项对报表同一项目的影响金额的10%及以上，则认为金额比较大。

政府会计主体滥用会计政策、会计估计及其变更，应当作为重大会计差错予以更正。

（三）本期发现的与前期相关的非重大会计差错，应当将其影响数调整相关项目的本期数。

**第十五条** 政府会计主体在报告日至报告批准报出日之间发现的报告期以前期间的重大会计差错，应当视同本期发现的与前期相关的重大会计差错，比照本准则第十四条（二）的规定进行处理。

政府会计主体在报告日至报告批准报出日之间发现的报告期间的会计差错及报告期以前期间的非重大会计差错，应当按照本准则第五章报告日后事项中的调整事项进行处理。

**第十六条** 政府会计主体按规定编制比较财务报表的，对于比较财务报表期间的重大会计差错，应当调整各该期间的收入或者费用以及其他相关项目；对于比较财务报表期间以前的重大会计差错，应当调整比较财务报表最早期间所涉及的各项净资产项目的期初余额，财务报表其他相关项目的金额也应一并调整。

对于比较财务报表期间和以前的非重大会计差错，以及影响或者累积影响不能合理确定的重大会计差错，应当调整相关项目的本期数。

## 第五章 报告日后事项

**第十七条** 报告日以后获得新的或者进一步的证据，有助于对报告日存在状况的有关金额作出重新估计，应当作为调整事项，据此对报告日的报表进行调整。调整事项包括已证实资产发生了减损、已确定获得或者支付的赔偿、财务舞弊或者差错等。

**第十八条** 报告日以后发生的调整事项，应当如同报告所属期间发生的事项一样进行会计处理，对报告日已编制的报表相关项目的期末数或者本期数作相应的调整，并对当期编制的报表相关项目的期初数或者上期数进行调整。

**第十九条** 报告日以后才发生或者存在的事项，不影响报告日的存在状况，但如不加以说明，将会影响报告使用者作出正确估计和决策，这类事项应当作为非调整事项，在财务报表附注中予以披露，如自然灾害导致的资产损失、外汇汇率发生重大变化等。

## 第六章 披 露

**第二十条** 政府会计主体应当在财务报表附注中披露如下信息：

（一）会计政策变更的内容和理由、会计政策变更的影响，以及影响或者累积影响不能合理确定的理由。

（二）会计估计变更的内容和理由、会计估计变更对当期和未来期间的影响数。

（三）重大会计差错的内容和重大会计差错的更正方法、金额，以及与前期相关的重大会计差错影响或者累积影响不能合理确定的理由。

（四）与报告日后事项有关的下列信息：

1. 财务报告的批准报出者和批准报出日。

2. 每项重要的报告日后非调整事项的内容，及其估计对政府会计主体财务状况、运行情况的影响；无法作出估计的，应当说明其原因。

**第二十一条** 政府会计主体在以后的会计期间，不需要重复披露在以前期间的财务报表附注中已披露的会计政策变更、会计估计变更和会计差错更正的信息。

## 第七章 附 则

**第二十二条** 财政总预算会计中涉及的会计调整事项，按照《财政总预算会计制度》和财政部其他相关规定处理。

行政事业单位预算会计涉及的会计调整事项，按照部门决算报告制度有关要求披露。

**第二十三条** 本准则自2019年1月1日起施行。



# 政府会计准则第8号——负债

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范负债的确认、计量和相关信息的披露，根据《政府会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 本准则所称负债，是指政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的，预期会导致经济资源流出政府会计主体的现时义务。

现时义务，是指政府会计主体在现行条件下已承担的义务。未来发生的经济业务或者事项形成的义务不属于现时义务，不应当确认为负债。

**第三条** 符合本准则第二条规定的负债定义的义务，在同时满足以下条件时，确认为负债：

- （一）履行该义务很可能导致含有服务潜力或者经济利益的经济资源流出政府会计主体；
- （二）该义务的金额能够可靠地计量。

**第四条** 政府会计主体的负债按照流动性，分为流动负债和非流动负债。

流动负债是指预计在1年内（含1年）偿还的负债，包括短期借款、应付短期政府债券、应付及预收款项、应缴款项等。

非流动负债是指流动负债以外的负债，包括长期借款、长期应付款、应付长期政府债券等。

**第五条** 政府会计主体的负债包括偿还时间与金额基本确定的负债和由或有事项形成的预计负债。

偿还时间与金额基本确定的负债按政府会计主体的业务性质及风险程度，分为融资活动形成的举借债务及其应付利息、运营活动形成的应付及预收款项和暂收性负债。

**第六条** 本准则规范政府会计主体负债的一般情况。其他政府会计准则对政府会计主体的特定负债作出专门规定的，从其规定。

## 第二章 举借债务

**第七条** 举借债务是指政府会计主体通过融资活动借入的债务，包括政府举借的债务以及其他政府会计主体借入的款项。

政府举借的债务包括政府发行的政府债券，向外国政府、国际经济组织等借入的款项，以及向上级政府借入转贷资金形成的借入转贷款。

其他政府会计主体借入的款项是指除政府以外的其他政府会计主体从银行或其他金融机构等借入的款项。

**第八条** 对于举借债务，政府会计主体应当在与债权人签订借款合同或协议并取得举借资金时确认为负债。

**第九条** 举借债务初始确认为负债时，应当按照实际发生额计量。

对于借入款项，初始确认为负债时应当按照借款本金计量；借款本金与取得的借款资金的差额应当计入当期费用。

对于发行的政府债券，初始确认为负债时应当按照债券本金计量；债券本金与发行价款的差额应当计入当期费用。

**第十条** 政府会计主体应当按照借款本金（或债券本金）和合同或协议约定的利率（或债券票面利率）按期计提举借债务的利息。

对于属于流动负债的举借债务以及属于非流动负债的分期付息、一次还本的举借债务，应当将计算确定的应付未付利息确认为流动负债，计入应付利息；对于其他举借债务，应当将计算确定的应付未付利息确认为非流动负债，计入相关非流动负债的账面余额。

**第十一条** 政府会计主体应当按照本准则第十二条、第十三条的规定，将因举借债务发生的借款费用分别计入工程成本或当期费用。

借款费用，是指政府会计主体因举借债务而发生的利息及其他相关费用，包括借款利息、辅助费用以及因外币借款而发生的汇兑差额等。其中，辅助费用是指政府会计主体在举借债务过程中发生的手续费、佣金等费用。

**第十二条** 政府以外的其他政府会计主体为购建固定资产等工程项目借入专门借款的，对于发生的专门借款费用，应当按照借款费用减去尚未动用的借款资金产生的利息收入后的金额，属于工程项目建设期间发生的，计入工程成本；不属于工程项目建设期间发生的，计入当期费用。

工程项目建设期间是指自工程项目开始建造起至交付使用时止的期间。

工程项目建设期间发生非正常中断且中断时间连续超过3个月（含3个月）的，政府会计主体应当将非正常中断期间的借款费用计入当期费用。如果中断是使工程项目达到交付使用所必需的工序，则中断期间所发生的借款费用仍应计入工程成本。

**第十三条** 政府会计主体因举借债务所发生的除本准则第十二条规定外的借款费用（包括政府举借的债务和其他政府会计主体的非专门借款所发生的借款费用），应当计入当期费用。

**第十四条** 政府会计主体应当在偿还举借债务本息时，冲减相关负债的账面余额。

### 第三章 应付及预收款项

**第十五条** 应付及预收款项，是指政府会计主体在运营活动中形成的应当支付而尚未支付的款项及预先收到但尚未实现收入的款项，包括应付职工薪酬、应付账款、预收款项、应交税费、应付国库集中支付结余和其他应付未付款项。

应付职工薪酬，是指政府会计主体为获得职工（含长期聘用人员）提供的服务而给予各种形式的报酬或因辞退等原因而给予职工补偿所形成的负债。职工薪酬包括工资、津贴补贴、奖金、社会

保险费等。

应付账款，是指政府会计主体因取得资产、接受劳务、开展工程建设等而形成的负债。

预收款项，是指政府会计主体按照货物、服务合同或协议或者相关规定，向接受货物或服务的主体预先收款而形成的负债。

应交税费，是指政府会计主体因发生应税事项导致承担纳税义务而形成的负债。

应付国库集中支付结余，是指国库集中支付中，按照财政部门批复的部门预算，政府会计主体（政府财政）当年未支而需结转下一年度支付款项而形成的负债。

其他应付未付款项，是指政府会计主体因有关政策明确要求其承担支出责任等而形成的应付未付款项。

**第十六条** 除因辞退等原因给予职工的补偿外，政府会计主体应当在职工为其提供服务的会计期间，将应支付的职工薪酬确认为负债，除本条第二款规定外，计入当期费用。

政府会计主体应当根据职工提供服务的受益对象，将下列职工薪酬分情况处理：

（一）应由自制物品负担的职工薪酬，计入自制物品成本。

（二）应由工程项目负担的职工薪酬，比照本准则第十二条有关借款费用的处理原则计入工程成本或当期费用。

（三）应由自行研发项目负担的职工薪酬，在研究阶段发生的，计入当期费用；在开发阶段发生并且最终形成无形资产的，计入无形资产成本。

**第十七条** 政府会计主体按照有关规定为职工缴纳的医疗保险费、养老保险费、职业年金等社会保险费和住房公积金，应当在职工为其提供服务的会计期间，根据有关规定加以计算并确认为负债，具体按照本准则第十六条的规定处理。

**第十八条** 政府会计主体因辞退等原因给予职工的补偿，应当于相关补偿金额报经批准时确认为负债，并计入当期费用。

**第十九条** 对于应付账款，政府会计主体应当在取得资产、接受劳务，或外包工程完成规定进度时，按照应付未付款项的金额予以确认。

**第二十条** 对于预收款项，政府会计主体应当在收到预收款项时，按照实际收到款项的金额予以确认。

**第二十一条** 对于应交税费，政府会计主体应当在发生应税事项导致承担纳税义务时，按照税法等规定计算的应交税费金额予以确认。

**第二十二条** 对于应付国库集中支付结余，政府会计主体（政府财政）应当在年末，按照国库集中支付预算指标数大于国库资金实际支付数的差额予以确认。

**第二十三条** 对于其他应付未付款项，政府会计主体应当在有关政策已明确其承担支出责任，或者其他情况下相关义务满足负债的定义和确认条件时，按照确定应承担的负债金额予以确认。

**第二十四条** 政府会计主体应当在支付应付款项或将预收款项确认为收入时，冲减相关负债的账面余额。

## 第四章 暂收性负债

**第二十五条** 暂收性负债是指政府会计主体暂时收取，随后应做上缴、退回、转拨等处理的款

项。暂收性负债主要包括应缴财政款和其他暂收款项。

应缴财政款，是指政府会计主体暂时收取、按规定应当上缴国库或财政专户的款项而形成的负债。

其他暂收款项，是指除应缴财政款以外的其他暂收性负债，包括政府会计主体暂时收取，随后应退还给其他方的押金或保证金、随后应转付给其他方的转拨款等款项。

**第二十六条** 对于应缴财政款，政府会计主体通常应当在实际收到相关款项时，按照相关规定计算确定的上缴金额予以确认。

**第二十七条** 对于其他暂收款项，政府会计主体应当在实际收到相关款项时，按照实际收到的金额予以确认。

**第二十八条** 政府会计主体应当在上缴应缴财政款、退还、转付其他暂收款项等时，冲减相关负债的账面余额。

## 第五章 预计负债

**第二十九条** 政府会计主体应当将与或有事项相关且满足本准则第三条规定条件的现时义务确认为预计负债。

或有事项，是指由过去的经济业务或者事项形成的，其结果须由某些未来事项的发生或不发生才能决定的不确定事项。未来事项是否发生不在政府会计主体控制范围内。

政府会计主体常见的或有事项主要包括未决诉讼或未决仲裁、对外国政府或国际经济组织的贷款担保、承诺（补贴、代偿）、自然灾害或公共事件的救助等。

**第三十条** 预计负债应当按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行初始计量。

所需支出存在一个连续范围，且该范围内各种结果发生的可能性相同的，最佳估计数应当按照该范围内的中间值确定。

在其他情形下，最佳估计数应当分别下列情况确定：

- （一）或有事项涉及单个项目的，按照最可能发生金额确定。
- （二）或有事项涉及多个项目的，按照各种可能结果及相关概率计算确定。

**第三十一条** 政府会计主体在确定最佳估计数时，一般应当综合考虑与或有事项有关的风险、不确定性等因素。

**第三十二条** 政府会计主体清偿预计负债所需支出预期全部或部分由第三方补偿的，补偿金额只有在基本确定能够收到时才能作为资产单独确认。确认的补偿金额不应超过预计负债的账面余额。

**第三十三条** 政府会计主体应当在报告日对预计负债的账面余额进行复核。有确凿证据表明该账面余额不能真实反映当前最佳估计数的，应当按照当前最佳估计数对该账面余额进行调整。履行该预计负债的相关义务不是很可能导致经济资源流出政府会计主体时，应当将该预计负债的账面余额予以转销。

**第三十四条** 政府会计主体不应当将下列与或有事项相关的义务确认为负债，但应当按照本准则第三十六条规定对该类义务进行披露：

（一）过去的经济业务或者事项形成的潜在义务，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实，未来事项是否能发生不在政府会计主体控制范围内。潜在义务是指结果取决于不确定未来事项的可能义务。

（二）过去的经济业务或者事项形成的现时义务，履行该义务不是很可能导致经济资源流出政府会计主体或者该义务的金额不能可靠计量。

## 第六章 披 露

**第三十五条** 政府会计主体应当在附注中披露与举借债务、应付及预收款项、暂收性负债和预计负债有关的下列信息：

（一）各类负债的债权人、偿还期限、期初余额和期末余额。

（二）逾期借款或者违约政府债券的债权人、借款（债券）金额、逾期时间、利率、逾期未偿还（违约）原因和预计还款时间等。

（三）借款的担保方、担保方式、抵押物等。

（四）预计负债的形成原因以及经济资源可能流出的时间、经济资源流出的时间和金额不确定的说明，预计负债有关的预期补偿金额和本期已确认的补偿金额。

**第三十六条** 政府会计主体应当在附注中披露本准则第三十四条规定的或有事项相关义务的下列信息：

（一）或有事项相关义务的种类及其形成原因。

（二）经济资源流出时间和金额不确定的说明。

（三）或有事项相关义务预计产生的财务影响，以及获得补偿的可能性；无法预计的，应当说明原因。

## 第七章 附 则

**第三十七条** 本准则自 2019 年 1 月 1 日起施行。



# 政府会计准则第9号——财务报表编制和列报

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范政府会计主体财务报表的编制和列报，根据《政府会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 财务报表是对政府会计主体财务状况、运行情况和现金流量等信息的结构性表述。财务报表至少包括下列组成部分：

- （一）资产负债表；
- （二）收入费用表；
- （三）附注。

政府会计主体可以根据实际情况自行选择编制现金流量表。

**第三条** 本准则适用于政府会计主体个别财务报表和合并财务报表。行政事业单位个别财务报表的编制和列报，还应遵循《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的规定；其他政府会计主体个别财务报表的编制和列报，还应遵循其他相关会计制度。

其他政府会计准则有特殊列报要求的，从其规定。

## 第二章 基 本 要 求

**第四条** 政府会计主体应当以持续运行为前提，根据实际发生的经济业务或事项，按照政府会计准则制度的规定对相关会计要素进行确认和计量，在此基础上编制财务报表。政府会计主体不应以附注披露代替确认和计量，也不能通过充分披露相关会计政策而纠正不恰当的确认和计量。

如果按照政府会计准则制度规定披露的信息不足以让财务报表使用者了解特定经济业务或事项对政府会计主体财务状况和运行情况的影响时，政府会计主体还应当披露其他必要的相关信息。

**第五条** 除现金流量表以收付实现制为基础编制外，政府会计主体应当以权责发生制为基础编制财务报表。

**第六条** 财务报表项目的列报应当在各个会计期间保持一致，不得随意变更，但政府会计准则制度和财政部发布的其他有关规定（以下简称政府会计准则制度等）要求变更财务报表项目的除外。

**第七条** 性质或功能不同的项目，应当在财务报表中单独列报，但不具有重要性的项目除外。

性质或功能类似的项目，其所属类别具有重要性的，应当按其类别在财务报表中单独列报。

某些项目的重要性程度不足以在资产负债表、收入费用表等报表中单独列示，但对理解报表具有重要性的，应当在附注中单独披露。

**第八条** 财务报表某些项目的省略、错报等，能够合理预期将影响报表主要使用者据此作出决策的，该项目具有重要性。

重要性应当根据政府会计主体所处的具体环境，从项目的性质和金额两方面予以判断。关于各项目重要性的判断标准一经确定，不得随意变更。判断项目性质的重要性，应当考虑该项目在性质上是否显著影响政府会计主体的财务状况和运行情况等因素；判断项目金额的重要性，应当考虑该项目金额占资产总额、负债总额、净资产总额、收入总额、费用总额、盈余总额等直接相关项目金额的比重或所属报表明列项目金额的比重。

**第九条** 资产负债表中的资产和负债，应当分别按流动资产和非流动资产、流动负债和非流动负债列示。

**第十条** 财务报表中的资产项目和负债项目的金额、收入项目和费用项目的金额不得相互抵销，但其他政府会计准则制度另有规定的除外。

资产或负债项目按扣除备抵项目后的净额列示，不属于抵销。

**第十一条** 当期财务报表的列报，至少应当提供所有列报项目上一个可比会计期间的比较数据，以及与理解当期财务报表相关的说明，但其他政府会计准则制度等另有规定的除外。

**第十二条** 政府会计主体应当至少在财务报表的显著位置披露下列各项：

- （一）编报主体的名称；
- （二）报告日或财务报表涵盖的会计期间；
- （三）人民币金额单位；
- （四）财务报表是合并财务报表的，应当予以标明。

**第十三条** 政府会计主体至少应当按年编制财务报表。

年度财务报表涵盖的期间短于一年的，应当披露年度财务报表的涵盖期间、短于一年的原因以及报表数据不具可比性的事实。

### 第三章 合并财务报表

**第十四条** 合并财务报表，是指反映合并主体和其全部被合并主体形成的报告主体整体财务状况与运行情况的财务报表。

合并主体，是指有一个或一个以上被合并主体的政府会计主体。合并主体通常也是合并财务报表的编制主体。

被合并主体，是指符合本准则规定的纳入合并主体合并范围的会计主体。

合并财务报表至少包括下列组成部分：

- （一）合并资产负债表；
- （二）合并收入费用表；
- （三）附注。

**第十五条** 合并财务报表按照合并级次分为部门（单位）合并财务报表、本级政府合并财务报表和行政区政府合并财务报表。

部门（单位）合并财务报表，是指以政府部门（单位）本级作为合并主体，将部门（单位）本级及其合并范围内全部被合并主体的财务报表进行合并后形成的，反映部门（单位）整体财务状况与运行情况的财务报表。部门（单位）合并财务报表是政府部门财务报告的主要组成部分。

本级政府合并财务报表，是指以本级政府财政作为合并主体，将本级政府财政及其合并范围内全部被合并主体的财务报表进行合并后形成的，反映本级政府整体财务状况与运行情况的财务报表。本级政府合并财务报表是本级政府综合财务报告的主要组成部分。

行政区政府合并财务报表，是指以行政区本级政府作为合并主体，将本行政区内各级政府的财务报表进行合并后形成的，反映本行政区政府整体财务状况与运行情况的财务报表。行政区政府合并财务报表是行政区政府财务报告的主要组成部分。

**第十六条** 部门（单位）合并财务报表由部门（单位）负责编制；本级政府合并财务报表由本级政府财政部门负责编制。

各级政府财政部门既负责编制本级政府合并财务报表，也负责编制本级政府所辖行政区政府合并财务报表。

## 第一节 合并程序

**第十七条** 合并财务报表应当以合并主体和其被合并主体的财务报表为基础，根据其他有关资料加以编制。

合并财务报表应当以权责发生制为基础编制。合并主体和其合并范围内被合并主体个别财务报表应当采用权责发生制基础编制，按规定未采用权责发生制基础编制的，应当先调整为权责发生制基础的财务报表，再由合并主体进行合并。

编制合并财务报表时，应当将合并主体和其全部被合并主体视为一个会计主体，遵循政府会计准则制度规定的统一的会计政策。合并范围内合并主体、被合并主体个别财务报表未遵循政府会计准则制度规定的统一会计政策的，应当先调整为遵循政府会计准则制度规定的统一会计政策的财务报表，再由合并主体进行合并。

**第十八条** 编制合并财务报表的程序主要包括：

（一）根据本准则第十七条规定，对需要调整的个别财务报表进行调整，以调整后的个别财务报表作为编制合并财务报表的基础；

（二）将合并主体和被合并主体个别财务报表中的资产、负债、净资产、收入和费用项目进行逐项合并；

（三）抵销合并主体和被合并主体之间、被合并主体相互之间发生的债权债务、收入费用等内部业务或事项对财务报表的影响。

**第十九条** 对于在报告期内因划转而纳入合并范围的被合并主体，合并主体应当将其报告期内的收入、费用项目金额包括在本期合并收入费用表的本期数中，合并资产负债表的期初数不作调整。

对于在报告期内因划转而不再纳入合并范围的被合并主体，其报告期内的收入、费用项目金额

不包括在本期合并收入费用表的本期数中，合并资产负债表的期初数不作调整。

合并主体应当确保划转双方的会计处理协调一致，确保不重复、不遗漏，并在合并财务报表附注中对划转情况及其影响进行充分披露。

**第二十条** 在报告期内，被合并主体撤销的，其期初资产、负债和净资产项目金额应当包括在合并资产负债表的期初数中，其期初至撤销日的收入、费用项目金额应当包括在本期合并收入费用表的本期数中，其期初至撤销日的收入、费用项目金额所引起的净资产变动金额应当包括在合并资产负债表的期末数中。

**第二十一条** 在编制合并财务报表时，被合并主体除了应当向合并主体提供财务报表外，还应当提供下列有关资料：

- （一）采用的与政府会计准则制度规定的统一的会计政策不一致的会计政策及其影响金额；
- （二）其与合并主体、其他被合并主体之间发生的所有内部业务或事项的相关资料；
- （三）编制合并财务报表所需要的其他资料。

## 第二节 部门（单位）合并财务报表

**第二十二条** 部门（单位）合并财务报表的合并范围一般应当以财政预算拨款关系为基础予以确定。有下级预算单位的部门（单位）为合并主体，其下级预算单位为被合并主体。合并主体应当将其全部被合并主体纳入合并财务报表的合并范围。

部门（单位）所属的企业不纳入部门（单位）合并财务报表的合并范围。

**第二十三条** 部门（单位）合并资产负债表应当以部门（单位）本级和其被合并主体符合本准则第十七条要求的个别资产负债表或合并资产负债表为基础，在抵销内部业务或事项对合并资产负债表的影响后，由部门（单位）本级合并编制。

编制部门（单位）合并资产负债表时，需要抵销的内部业务或事项包括：

- （一）部门（单位）本级和其被合并主体之间、被合并主体相互之间的债权（含应收款项坏账准备，下同）、债务项目；
- （二）部门（单位）本级和其被合并主体之间、被合并主体相互之间其他业务或事项对部门（单位）合并资产负债表的影响。

**第二十四条** 部门（单位）合并资产负债表中的资产类至少应当单独列示反映下列信息的项目：

- （一）货币资金；
- （二）短期投资；
- （三）财政应返还额度；
- （四）应收票据；
- （五）应收账款净额；
- （六）预付账款；
- （七）应收股利；
- （八）应收利息；
- （九）其他应收款净额；

- (十) 存货；
- (十一) 待摊费用；
- (十二) 一年内到期的非流动资产；
- (十三) 长期股权投资；
- (十四) 长期债券投资；
- (十五) 固定资产净值；
- (十六) 工程物资；
- (十七) 在建工程；
- (十八) 无形资产净值；
- (十九) 研发支出；
- (二十) 公共基础设施净值；
- (二十一) 政府储备物资；
- (二十二) 文化文物资产；
- (二十三) 保障性住房净值；
- (二十四) 长期待摊费用；
- (二十五) 待处理财产损溢；
- (二十六) 受托代理资产。

**第二十五条** 部门（单位）合并资产负债表中的资产类应当包括流动资产、非流动资产的合计项目。

**第二十六条** 部门（单位）合并资产负债表中的负债类至少应当单独列示反映下列信息的项目：

- (一) 短期借款；
- (二) 应交增值税；
- (三) 其他应交税费；
- (四) 应缴财政款；
- (五) 应付职工薪酬；
- (六) 应付票据；
- (七) 应付账款；
- (八) 应付政府补贴款；
- (九) 应付利息；
- (十) 预收款项；
- (十一) 其他应付款；
- (十二) 预提费用；
- (十三) 一年内到期的非流动负债；
- (十四) 长期借款；
- (十五) 长期应付款；
- (十六) 预计负债；



（十七）受托代理负债。

**第二十七条** 部门（单位）合并资产负债表中的负债类应当包括流动负债、非流动负债和负债的合计项目。

**第二十八条** 部门（单位）合并资产负债表中的净资产类至少应当单独列示反映下列信息的项目：

- （一）累计盈余；
- （二）专用基金；
- （三）权益法调整。

**第二十九条** 部门（单位）合并资产负债表中的净资产类应当包括净资产的合计项目。

**第三十条** 部门（单位）合并资产负债表应当列示资产总计项目、负债和净资产总计项目。

**第三十一条** 部门（单位）合并收入费用表应当以部门（单位）本级和其被合并主体符合本准则第十七条要求的个别收入费用表或合并收入费用表为基础，在抵销内部业务或事项对合并收入费用表的影响后，由部门（单位）本级合并编制。

编制部门（单位）合并收入费用表时，需要抵销的内部业务或事项包括部门（单位）本级和其被合并主体之间、被合并主体相互之间的收入、费用项目。

**第三十二条** 部门（单位）合并收入费用表中的收入，应当按照收入来源进行分类列示。

**第三十三条** 部门（单位）合并收入费用表中的收入类至少应当单独列示反映下列信息的项目：

- （一）财政拨款收入；
- （二）事业收入；
- （三）经营收入；
- （四）非同级财政拨款收入；
- （五）投资收益；
- （六）捐赠收入；
- （七）利息收入；
- （八）租金收入。

**第三十四条** 部门（单位）合并收入费用表中的收入类应当包括收入的合计项目。

**第三十五条** 部门（单位）合并收入费用表中的费用，应当按照费用的性质进行分类列示。

**第三十六条** 部门（单位）合并收入费用表中的费用类至少应当单独列示反映下列信息的项目：

- （一）工资福利费用；
- （二）商品和服务费用；
- （三）对个人和家庭补助费用；
- （四）对企事业单位补贴费用；
- （五）固定资产折旧费用；
- （六）无形资产摊销费用；
- （七）公共基础设施折旧（摊销）费用；

- (八) 保障性住房折旧费用；
- (九) 计提专用基金；
- (十) 所得税费用；
- (十一) 资产处置费用。

**第三十七条** 部门（单位）合并收入费用表中的费用类应当包括费用的合计项目。

**第三十八条** 部门（单位）合并收入费用表应当列示本期盈余项目。

本期盈余，是指部门（单位）某一会计期间收入合计金额减去费用合计金额后的差额。

### 第三节 本级政府合并财务报表

**第三十九条** 本级政府合并财务报表的合并范围一般应当以财政预算拨款关系为基础予以确定。本级政府财政为合并主体，其所属部门（单位）等为被合并主体。

**第四十条** 本级政府合并财务报表应当以本级政府财政和其被合并主体符合本准则第十七条要求的个别财务报表或合并财务报表为基础，在抵销内部业务或事项对合并财务报表的影响后，由本级政府财政部门合并编制。

编制本级政府合并财务报表时，需要抵销的内部业务或事项包括：

- (一) 本级政府财政和其被合并主体之间的债权债务、收入费用等项目；
- (二) 被合并主体相互之间的债权债务、收入费用等项目。

**第四十一条** 本级政府合并资产负债表中的资产类至少应当单独列示反映下列信息的项目：

- (一) 货币资金；
- (二) 短期投资；
- (三) 应收及预付款项；
- (四) 存货；
- (五) 一年内到期的非流动资产；
- (六) 长期投资；
- (七) 应收转贷款；
- (八) 固定资产净值；
- (九) 在建工程；
- (十) 无形资产净值；
- (十一) 公共基础设施净值；
- (十二) 政府储备物资；
- (十三) 文物文化资产；
- (十四) 保障性住房净值；
- (十五) 受托代理资产。

**第四十二条** 本级政府合并资产负债表中的资产类应当包括流动资产、非流动资产的合计项目。

**第四十三条** 本级政府合并资产负债表中的负债类至少应当单独列示反映下列信息的项目：

- (一) 应付短期政府债券；

- （二）短期借款；
- （三）应付及预收款项；
- （四）应付职工薪酬；
- （五）应付政府补贴款；
- （六）一年内到期的非流动负债；
- （七）应付长期政府债券；
- （八）应付转贷款；
- （九）长期借款；
- （十）长期应付款；
- （十一）预计负债；
- （十二）受托代理负债。

**第四十四条** 本级政府合并资产负债表中的负债类应当包括流动负债、非流动负债和负债的合计项目。

**第四十五条** 本级政府合并资产负债表应当列示净资产项目。

**第四十六条** 本级政府合并资产负债表应当列示资产总计项目、负债和净资产总计项目。

**第四十七条** 本级政府合并收入费用表中的收入，应当按照收入来源进行分类列示。

**第四十八条** 本级政府合并收入费用表中的收入类至少应当单独列示反映下列信息的项目：

- （一）税收收入；
- （二）非税收入；
- （三）事业收入；
- （四）经营收入；
- （五）投资收益；
- （六）政府间转移性收入。

**第四十九条** 本级政府合并收入费用表中的收入类应当包括收入的合计项目。

**第五十条** 本级政府合并收入费用表中的费用，应当按照费用的性质进行分类列示。

**第五十一条** 本级政府合并收入费用表中的费用类至少应当单独列示反映下列信息的项目：

- （一）工资福利费用；
- （二）商品和服务费用；
- （三）对个人和家庭补助费用；
- （四）对企事业单位补贴费用；
- （五）政府间转移性费用；
- （六）折旧费用；
- （七）摊销费用；
- （八）资产处置费用。

**第五十二条** 本级政府合并收入费用表中的费用类应当包括费用的合计项目。

**第五十三条** 本级政府合并收入费用表应当列示本期盈余项目。

#### 第四节 行政区政府合并财务报表

**第五十四条** 行政区政府合并财务报表的合并范围一般应当以行政隶属关系为基础予以确定。行政区本级政府为合并主体，其所属下级政府为被合并主体。

**第五十五条** 县级以上政府应当编制本行政区政府合并财务报表。

**第五十六条** 行政区政府合并财务报表应当以本级政府和其所属下级政府合并财务报表为基础，在抵销内部业务或事项对合并财务报表的影响后，由本级政府财政部门合并编制。

编制行政区政府合并财务报表时，需要抵销的内部业务或事项包括：

- （一）本级政府和其所属下级政府之间的债权债务、收入费用等项目；
- （二）本级政府所属下级政府相互之间的债权债务、收入费用等项目。

**第五十七条** 行政区政府合并财务报表的项目列示与本级政府合并财务报表一致。

#### 第五节 附 注

**第五十八条** 合并财务报表附注一般应当披露下列信息：

- （一）合并财务报表的编制基础。
- （二）遵循政府会计准则制度的声明。
- （三）合并财务报表的合并主体、被合并主体清单。
- （四）合并主体、被合并主体个别财务报表所采用的编制基础，所采用的与政府会计准则制度规定不一致的会计政策，编制合并财务报表时的调整情况及其影响。
- （五）本期增加、减少被合并主体的基本情况及影响。
- （六）合并财务报表重要项目明细信息及说明。
- （七）未在合并财务报表中列示但对报告主体财务状况和运行情况有重大影响的事项的说明。
- （八）需要说明的其他事项。

### 第四章 附 则

**第五十九条** 合并财务报表的具体合并范围由财政部另行规定。

**第六十条** 部门（单位）合并资产负债表的格式参见《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》规定的资产负债表格式。

部门（单位）合并收入费用表的格式参见附录。

本级政府合并财务报表、行政区政府合并财务报表的格式以及部门（单位）合并财务报表附注的披露格式由财政部另行规定。

**第六十一条** 本准则自2019年1月1日起施行，适用于2019年度及以后的财务报表。

附录：部门（单位）合并收入费用表格式

合并收入费用表

编制单位：\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_年

单位：元

| 项 目               | 本年数 | 上年数 |
|-------------------|-----|-----|
| 一、本期收入            |     |     |
| （一）财政拨款收入         |     |     |
| （二）事业收入           |     |     |
| 其中：非同级财政拨款收入      |     |     |
| （三）上级补助收入*        |     |     |
| （四）附属单位上缴收入*      |     |     |
| （五）经营收入           |     |     |
| （六）非同级财政拨款收入      |     |     |
| （七）投资收益           |     |     |
| （八）捐赠收入           |     |     |
| （九）利息收入           |     |     |
| （十）租金收入           |     |     |
| （十一）其他收入          |     |     |
| 二、本期费用            |     |     |
| （一）工资福利费用         |     |     |
| （二）商品和服务费用        |     |     |
| （三）对个人和家庭补助费用     |     |     |
| （四）对企事业单位补贴费用     |     |     |
| （五）固定资产折旧费用       |     |     |
| （六）无形资产摊销费用       |     |     |
| （七）公共基础设施折旧（摊销）费用 |     |     |
| （八）保障性住房折旧费用      |     |     |
| （九）计提专用基金         |     |     |
| （十）所得税费用          |     |     |
| （十一）资产处置费用        |     |     |
| （十二）上缴上级费用*       |     |     |
| （十三）对附属单位补助费用*    |     |     |
| （十四）其他费用          |     |     |
| 三、本期盈余            |     |     |

注：1. 本表中“本期费用”各项目应当根据个别财务报表附注中“本期费用按经济分类的披露格式”所提供的信息合并填列。

2. 编制部门（单位）合并收入费用表时，标\*项目原则上应抵销完毕，金额为零。



# 政府会计准则第 10 号——政府和社会资本合作项目合同

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范政府方对政府和社会资本合作（PPP）项目合同的确认、计量和相关信息的列报，根据《政府会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 本准则所称 PPP 项目合同，是指政府方与社会资本方依法依规就 PPP 项目合作所订立的合同，该合同应当同时具有以下特征：

- （一）社会资本方在合同约定的运营期间内代表政府方使用 PPP 项目资产提供公共产品和服务；
- （二）社会资本方在合同约定的期间内就其提供的公共产品和服务获得补偿。

本准则所称政府方，是指政府授权或指定的 PPP 项目实施机构，通常为政府有关职能部门或事业单位。

本准则所称社会资本方，是指与政府方签署 PPP 项目合同的社会资本或项目公司。

本准则所称 PPP 项目资产，是指 PPP 项目合同中确定的用来提供公共产品和服务的资产。该资产有以下两方面来源：

- （一）由社会资本方投资建造或者从第三方购买，或者是社会资本方的现有资产；
- （二）政府方现有资产，或者对政府方现有资产进行改建、扩建。

**第三条** 本准则适用于同时满足以下条件的 PPP 项目合同：

- （一）政府方控制或管制社会资本方使用 PPP 项目资产必须提供的公共产品和服务的类型、对象和价格；
- （二）PPP 项目合同终止时，政府方通过所有权、收益权或其他形式控制 PPP 项目资产的重大剩余权益。

**第四条** 通常情况下，采用建设－运营－移交（BOT）、转让－运营－移交（TOT）、改建－运营－移交（ROT）方式运作的 PPP 项目合同，满足本准则第三条规定的条件，应当适用本准则。

下列各项适用其他相关会计准则：

（一）不同时具有本准则第二条第一款规定的两个特征（BT）、租赁、无偿捐赠等，不属于本准则所称的 PPP 项目合同，不适用本准则，应当由政府方按照其他相关政府会计准则制度的规定进行会计处理。

（二）不同时满足本准则第三条规定的两个条件的 PPP 项目合同，如采用建设－拥有－运营（BOO）、转让－拥有－运营（TOO）等方式运作的 PPP 项目合同，不适用本准则，应当由政府方按

照其他相关政府会计准则制度的规定进行会计处理。

（三）PPP 项目合同中有关政府方对项目公司的直接投资，适用《政府会计准则第 2 号——投资》；有关代表政府出资的企业对项目公司的投资，适用相关企业会计准则。

（四）社会资本方对 PPP 项目合同的确认、计量和相关信息的披露，适用相关企业会计准则。

## 第二章 PPP 项目资产的确认

**第五条** 符合本准则第二条、第三条规定的 PPP 项目资产，在同时满足以下条件时，应当由政府方予以确认：

- （一）与该资产相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入；
- （二）该资产的成本或者价值能够可靠地计量。

**第六条** PPP 项目资产的各组成部分具有不同使用年限或者以不同方式提供公共产品和服务的，应当分别将各组成部分确认为一个单项 PPP 项目资产。

**第七条** 由社会资本方投资建造或从第三方购买形成的 PPP 项目资产，政府方应当在 PPP 项目资产验收合格交付使用时予以确认。

使用社会资本方现有资产形成的 PPP 项目资产，政府方应当在 PPP 项目开始运营日予以确认。

政府方使用其现有资产形成 PPP 项目资产的，应当在 PPP 项目开始运营日将其现有资产重分类为 PPP 项目资产。

社会资本方对政府方现有资产进行改建、扩建形成的 PPP 项目资产，政府方应当在 PPP 项目资产验收合格交付使用时予以确认，同时终止确认现有资产。

**第八条** 在 PPP 项目资产运营过程中发生的后续支出，满足本准则第五条规定的确认条件的，政府方应当计入 PPP 项目资产成本。

通常情况下，为增加 PPP 项目资产的使用效能或延长其使用年限而发生的改建、扩建等后续支出，政府方应当计入 PPP 项目资产的成本；为维护 PPP 项目资产的正常使用而发生的日常维修、养护等后续支出，不计入 PPP 项目资产的成本。

**第九条** PPP 项目合同终止时，PPP 项目资产按规定移交至政府方的，政府方应当根据 PPP 项目资产的性质和用途，将其重分类为公共基础设施等资产。

## 第三章 PPP 项目资产的计量

**第十条** 政府方在取得 PPP 项目资产时一般应当按照成本进行初始计量；按规定需要进行资产评估的，应当按照评估价值进行初始计量。

**第十一条** 社会资本方投资建造形成的 PPP 项目资产，其成本包括该项资产至验收合格交付使用前所发生的全部必要支出，包括建筑安装工程投资、设备投资、待摊投资、其他投资等支出。

已交付使用但尚未办理竣工财务决算手续的 PPP 项目资产，应当按照估计价值入账，待办理竣工财务决算后再按照实际成本调整原来的暂估价值。

**第十二条** 社会资本方从第三方购买形成的 PPP 项目资产，其成本包括购买价款、相关税费以

及验收合格交付使用前发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。

**第十三条** 使用社会资本方现有资产形成的 PPP 项目资产，其成本按规定以该项资产的评估价值确定。

**第十四条** 政府方使用其现有资产形成的 PPP 项目资产，其成本按照 PPP 项目开始运营日该资产的账面价值确定；按照相关规定对现有资产进行资产评估的，其成本按照评估价值确定，资产评估价值与评估前资产账面价值的差额计入当期收入或当期费用。

**第十五条** 社会资本方对政府方现有资产进行改建、扩建形成的 PPP 项目资产，其成本按照该资产改建、扩建前的账面价值加上改建、扩建发生的支出，再扣除该资产被替换部分账面价值后的金额确定。

**第十六条** 除本准则第十七条和第二十三条规定外，政府方应当参照《政府会计准则第 3 号——固定资产》《政府会计准则第 5 号——公共基础设施》等，对 PPP 项目资产进行后续计量。

**第十七条** PPP 项目合同终止时，PPP 项目资产按规定移交至政府方并进行资产评估的，政府方应当以评估价值作为重分类后资产的入账价值，评估价值与 PPP 项目资产账面价值的差额计入当期收入或当期费用；政府方按规定无需对移交的 PPP 项目资产进行资产评估的，应当以 PPP 项目资产的账面价值作为重分类后资产的入账价值。

## 第四章 PPP 项目净资产的确认和计量

**第十八条** 除本准则第十九条规定外，政府方在确认 PPP 项目资产时，应当同时确认一项 PPP 项目净资产，PPP 项目净资产的初始入账金额与 PPP 项目资产的初始入账金额相等。

**第十九条** 政府方使用其现有资产形成 PPP 项目资产的，在初始确认 PPP 项目资产时，应当同时终止确认现有资产，不确认 PPP 项目净资产。

社会资本方对政府方现有资产进行改建、扩建形成 PPP 项目资产的，政府方应当仅按照 PPP 项目资产初始入账金额与政府方现有资产账面价值的差额确认 PPP 项目净资产。

**第二十条** 按照 PPP 项目合同约定，政府方承担向社会资本方支付款项的义务的，相关义务应当按照《政府会计准则第 8 号——负债》有关规定进行会计处理，会计处理结果不影响 PPP 项目资产及净资产的账面价值。

政府方按照《政府会计准则第 8 号——负债》有关规定不确认负债的，应当在支付款项时计入当期费用。政府方按照《政府会计准则第 8 号——负债》有关规定确认负债的，应当同时确认当期费用；在以后期间支付款项时，相应冲减负债的账面余额。

**第二十一条** 在 PPP 项目合同约定的期间内，政府方从社会资本方收到款项的，应当按规定做应缴款项处理或计入当期收入。

**第二十二条** 在 PPP 项目运营过程中，政府方因 PPP 项目资产改建、扩建等后续支出增加 PPP 项目资产成本的，应当依据本准则第十八条、第十九条的规定同时增加 PPP 项目净资产的账面余额。

**第二十三条** 政府方按照本准则规定在确认 PPP 项目资产的同时确认 PPP 项目净资产的，在 PPP 项目运营期间内，按月对该 PPP 项目资产计提折旧（摊销）的，应当于计提折旧（摊销）时冲减 PPP 项目净资产的账面余额。

政府方初始确认的 PPP 项目净资产金额等于 PPP 项目资产初始入账金额的，应当按照计提的 PPP 项目资产折旧（摊销）金额，等额冲减 PPP 项目净资产的账面余额。

政府方初始确认的 PPP 项目净资产金额小于 PPP 项目资产初始入账金额的，应当按照计提的 PPP 项目资产折旧（摊销）金额的相应比例（即 PPP 项目净资产初始入账金额占 PPP 项目资产初始入账金额的比例），冲减 PPP 项目净资产的账面余额；当期计提的折旧（摊销）金额与所冲减的 PPP 项目净资产金额的差额，应当计入当期费用。

PPP 项目合同终止时，政府方应当将尚未冲减完的 PPP 项目净资产账面余额转入累计盈余。

## 第五章 列 报

**第二十四条** 政府方应当在资产负债表中单独列示 PPP 项目资产及相应的 PPP 项目净资产。

**第二十五条** 政府方应当在附注中披露与 PPP 项目合同有关的下列信息：

（一）对 PPP 项目合同的总体描述。

（二）PPP 项目合同中的重要条款：

1. PPP 项目合同主要参与方；
2. 合同生效日、建设完工日、运营开始日、合同终止日等关键时点；
3. PPP 项目资产的来源；
4. PPP 项目的付费方式；
5. 合同终止时资产移交的权利和义务；
6. 政府方和社会资本方其他重要权利和义务。

（三）报告期间所发生的 PPP 项目合同变更情况。

（四）相关会计信息：

1. 政府方确认的 PPP 项目资产及其类别；
2. PPP 项目资产、PPP 项目净资产初始入账金额及其确定依据；
3. 政府方确认的与 PPP 项目合同有关的负债金额及其确定依据；
4. 报告期内 PPP 项目资产折旧（摊销）冲减 PPP 项目净资产的金额；
5. 报告期内政府方向社会资本方支付的款项金额，或者从社会资本方收到的款项金额；
6. 其他需要披露的会计信息。

**第二十六条** 政府方除应遵循本准则第二十五条的披露要求外，还应遵循其他政府会计准则制度关于 PPP 项目合同的披露要求。

## 第六章 附 则

**第二十七条** 对于不满足本准则第三条规定条件的 PPP 项目合同，政府方应当按照本准则第二十五条（一）至（三）的规定披露与该合同相关的信息。

**第二十八条** 本准则自 2021 年 1 月 1 日起施行。政府方关于存量 PPP 项目合同会计处理的新旧衔接办法，由财政部另行规定。

# 《政府会计准则第 10 号——政府和社会资本合作项目合同》应用指南

## 一、关于《政府会计准则第 10 号——政府和社会资本合作项目合同》（以下简称本准则）适用范围的判断

### （一）适用本准则的情形。

本准则主要规范了政府方对依法依规签订的 PPP 项目合同的确认、计量和相关信息的列报。

本准则所指的政府方，是指政府授权或指定的 PPP 项目实施机构，通常为政府有关职能部门或事业单位。对于由多级政府跨区域或本级政府跨部门共同实施的 PPP 项目合同，应当根据合同约定确定具体的政府会计主体。

本准则所指的 PPP 项目合同应同时具有如下两个特征（以下简称“双特征”）：（1）社会资本方在合同约定的运营期间内代表政府方使用 PPP 项目资产提供公共产品和服务（以下简称特征一）；（2）社会资本方在合同约定的期间内就其提供的公共产品和服务获得补偿（以下简称特征二）。

本准则适用于符合“双特征”要求，同时满足如下“双控制”标准的 PPP 项目合同：（1）政府方控制或管制社会资本方使用 PPP 项目资产必须提供的公共产品和服务的类型、对象和价格（以下简称控制标准一）；（2）PPP 项目合同终止时，政府方通过所有权、收益权或其他形式控制 PPP 项目资产的重大剩余权益（以下简称控制标准二）。

采用建设－运营－移交（BOT）、转让－运营－移交（TOT）、改建－运营－移交（ROT）方式运作的 PPP 项目合同，通常情况下同时满足“双特征”与“双控制”标准，适用本准则。采用建设－拥有－经营－移交（BOOT）、委托运营（O&M）等其他运作方式的项目合同，同时满足“双特征”“双控制”标准的，也适用本准则。

政府方应当按照图 1 所示来判断确定本准则的适用范围。

### （二）不适用本准则的情形。

项目合同未同时满足“双特征”“双控制”标准的，不适用本准则，包括但不限于以下情形：

#### 1. 不满足“双特征”的情形。

（1）政府方作为出租人的租赁合同，因承租方虽然可能使用项目资产提供公共产品和服务，但并非代表政府方来提供，不满足特征一的规定，不适用本准则。对于租赁合同，政府方应当按照其他政府会计准则制度的规定进行会计处理。



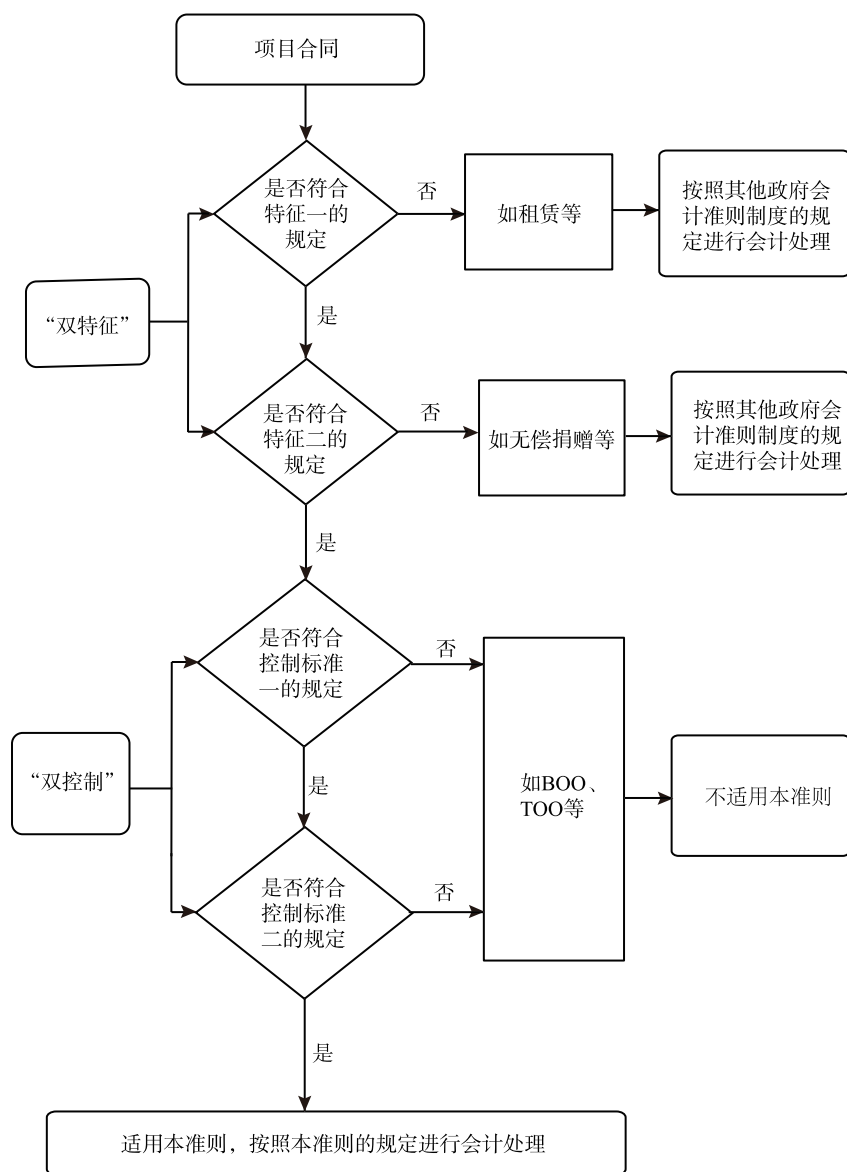


图1 本准则适用范围判断流程图

（2）政府方作为接受捐赠方的无偿捐赠合同，因捐赠方未获得补偿，不满足特征二的规定，不适用本准则。政府方接受捐赠取得的资产，应当按照其他政府会计准则制度的规定进行会计处理。

2. 满足“双特征”，但不满足“双控制”标准的情形。

（1）采用建设－拥有－运营（BOO）方式的项目合同，社会资本方拥有项目资产所有权，且政府方未控制项目资产的重大剩余权益，不满足“双控制”标准，不适用本准则。

（2）采用转让－拥有－运营（TOO）方式的项目合同，政府方将项目资产所有权有偿转让给社会资本方，并由社会资本方负责运营和维护，政府方未控制项目资产的重大剩余权益，不满足“双控制”标准，不适用本准则。政府方转让资产时应当按照其他政府会计准则制度的规定进行会计处理。

## 二、关于本准则第二条“双特征”的说明

（一）关于“合同约定的运营期间”，指的是社会资本方对 PPP 项目资产的使用期或运营期，通常在 PPP 项目合同中有明确约定。

（二）关于“社会资本方代表政府方使用 PPP 项目资产提供公共产品和服务”，指的是根据合同约定或政府方授权，社会资本方享有建设、运营、管理、维护本项目设施等权利，同时承担代表政府方提供公共产品和服务的义务。

（三）关于“社会资本方就其提供的公共产品和服务获得补偿”，指的是社会资本方就其在运营期内运营或维护项目资产等按照合同约定获得回报。

## 三、关于本准则第三条“双控制”标准的说明

（一）关于控制标准一的说明。

1. 关于“控制”，指的是政府方通过具有法律效力的合同条款等方式，有权决定社会资本方提供的公共产品和服务的类型、对象和价格。通常情况下，政府方和社会资本方在 PPP 项目合同中应当明确规定社会资本方提供的公共产品和服务的类型、对象和价格。

2. 关于“管制”，是指社会资本方提供的公共产品和服务的类型、对象和价格，虽未在 PPP 项目合同中进行明确规定，但受有关法律法规或监管部门规章制度的约束。

3. 如果定价的基础或框架受到监管约束，政府方对价格的“控制或管制”不需要完全控制价格，这种情况仍然符合控制标准。如设定政府调价机制，进行调价前应当经过政府方审核同意，即满足控制标准一的价格控制要求。如果项目合同条款给予社会资本方自主定价权，但约定政府方有权参与分享 PPP 项目资产的超额收益部分，则仍然满足控制标准一中的价格控制要求。

（二）关于控制标准二的说明。

控制标准二中的“重大剩余权益”，指的是 PPP 项目合同终止时，在项目资产剩余使用寿命内使用、处置该项目资产所能获得的权益。政府方对“重大剩余权益”的控制具体表现为以下两种情形：

1. PPP 项目合同终止时，社会资本方应当将项目资产移交给政府方，且移交的项目资产预期仍能为政府方带来经济利益流入或者产生服务潜力。

2. 政府方能够通过合同条款限制社会资本方处置或抵押项目资产，保障重大剩余权益不受损害。

（三）“双控制”标准的应用。

1. 关于项目资产更新改造时“双控制”标准的应用。

在合同约定的运营期间，对不可分离的项目资产进行更新改造的（包括更换部分设施设备），应当将更新改造前后的项目资产视为一个整体来考虑。如果政府方控制了更新改造后项目资产的重大剩余权益，则项目合同仍然适用本准则。

2. 关于项目资产部分受政府方控制时“双控制”标准的应用。

项目资产部分受政府方控制的，分为以下两种情况：

（1）项目资产在功能设置和空间分布上可分割且能独立运营的，应当单独进行分析。如果政府方不能控制该部分资产，则该部分资产不适用本准则。

（2）使用 PPP 项目资产提供不受政府方控制的辅助性服务，并不减损政府方对 PPP 项目资产的控制，在应用“双控制”标准时不应当考虑该项服务。

3. 关于运营期占项目资产全部使用寿命时“双控制”标准的应用。

对于运营期占项目资产全部使用寿命的项目合同，即使项目合同结束时项目资产不存在重大剩余权益，如果该项目合同满足前述“双控制”标准中的控制标准一，则仍然适用本准则。

#### 四、关于本准则第二十条“政府方承担向社会资本方支付款项的义务”的说明

本准则第二十条规定，按照 PPP 项目合同约定，政府方承担向社会资本方支付款项义务的，相关义务应当按照《政府会计准则第 8 号——负债》有关规定进行会计处理，会计处理结果不影响 PPP 项目资产及净资产的账面价值。政府方按照《政府会计准则第 8 号——负债》有关规定确认负债的，应当同时确认当期费用，在以后期间支付款项时，相应冲减负债的账面余额。

按照我国 PPP 有关规章制度规定，规范的 PPP 项目应建立按效付费机制，不得通过降低考核标准等方式，提前锁定、固化政府支出责任。因此，本准则中“政府方承担的向社会资本方支付款项的义务”，是指在项目运营期的每一个会计期间内，当社会资本方提供的公共产品或服务满足合同约定的绩效考核要求时，政府方根据合同约定按期应向社会资本方进行补偿的义务。对于这种义务的会计处理，分为以下两种情况：（1）政府方在义务发生的当期及时向社会资本方支付款项的，在支付款项时确认当期费用，同时在预算会计中确认预算支出。（2）政府方在义务发生的当期未及时向社会资本方支付款项的，应当按照应付未付的金额确认当期费用和负债（应付账款等）；在后续实际支付款项时冲减负债的账面余额，同时在预算会计中确认预算支出。

对于 PPP 项目合同中政府承担的法律风险、政策风险以及因政府方原因导致项目合同终止的违约风险等，不属于政府方应承担的现时义务，不满足负债的确认条件。但是，当相关事项发生，政府方承担的潜在义务转化为现时义务，满足预计负债的确认条件时，政府方应当按照其他政府会计准则制度的相关规定进行会计处理。

#### 五、关于会计科目设置及主要账务处理

（一）应增设的会计科目。

1. 政府方应当设置“1841 PPP 项目资产”一级科目，核算按照本准则规定确认的 PPP 项目资产，并按照资产类别、项目等进行明细核算。本科目的期末借方余额，反映 PPP 项目资产的账面余额。

2. 政府方应当设置“1842 PPP 项目资产累计折旧（摊销）”一级科目，核算按照本准则规定计提的 PPP 项目资产累计折旧（摊销），并按照资产类别、项目等进行明细核算。本科目期末贷方余额，反映政府方计提的 PPP 项目资产折旧（摊销）的累计数。

3. 政府方应当设置“3601 PPP 项目净资产”一级科目，核算按照本准则规定所确认的 PPP 项目净资产。本科目的期末贷方余额，反映 PPP 项目净资产的账面余额。

## （二）主要账务处理。

### 1. PPP 项目资产取得时的账务处理。

（1）社会资本方投资建造形成的 PPP 项目资产，政府方应当在资产验收合格交付使用时，按照确定的成本（包括该项资产自建造开始至验收合格交付使用前所发生的全部必要支出），借记“PPP 项目资产”科目，贷记“PPP 项目净资产”科目。

对于已交付使用但尚未办理竣工财务决算手续的 PPP 项目资产，政府方应当按暂估价值，借记“PPP 项目资产”科目，贷记“PPP 项目净资产”科目；待办理竣工财务决算后，政府方应当按照实际成本与暂估价值的差额，借记或贷记“PPP 项目资产”科目，贷记或借记“PPP 项目净资产”科目。

（2）社会资本方从第三方购买形成的 PPP 项目资产，政府方应当在资产验收合格交付使用时，按照确定的成本（包括该项资产的购买价款、相关税费以及验收合格交付使用前发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等），借记“PPP 项目资产”科目，贷记“PPP 项目净资产”科目。

（3）使用社会资本方现有资产形成的 PPP 项目资产，政府方应当在 PPP 项目开始运营日，按照该项资产的评估价值，借记“PPP 项目资产”科目，贷记“PPP 项目净资产”科目。

（4）使用政府方现有资产形成的 PPP 项目资产，无需进行资产评估的，政府方应当在 PPP 项目开始运营日，按照该资产的账面价值，借记“PPP 项目资产”科目，按照资产已计提的累计折旧或摊销，借记“公共基础设施累计折旧（摊销）”等科目，按照资产的账面余额，贷记“公共基础设施”等科目；按照相关规定需要进行资产评估的，政府方应当按照资产评估价值，借记“PPP 项目资产”科目，按照资产已计提的累计折旧或摊销，借记“公共基础设施累计折旧（摊销）”等科目，按照资产的账面余额，贷记“公共基础设施”等科目，按照资产评估价值与账面价值的差额贷记“其他收入”科目或借记“其他费用”科目。

（5）社会资本方对政府方原有资产进行改建、扩建形成的 PPP 项目资产，政府方应当在资产验收合格交付使用时，按照资产改建、扩建前的账面价值加上改建、扩建发生的支出，再扣除资产被替换部分账面价值后的金额，借记“PPP 项目资产”科目，按照资产改建、扩建前已计提的累计折旧或摊销，借记“公共基础设施累计折旧（摊销）”等科目，按照资产的账面余额，贷记“公共基础设施”等科目，按照 PPP 项目资产初始入账金额与原有资产账面价值的差额，贷记“PPP 项目净资产”科目。

### 2. PPP 项目资产在项目运营期间的账务处理。

（1）对于为维护 PPP 项目资产的正常使用而发生的日常维修、养护等后续支出，不计入 PPP 项目资产的成本。

（2）对于为增加 PPP 项目资产的使用效能或延长其使用年限而发生的大修、改建、扩建等后续支出，政府方应当在资产验收合格交付使用时，按照相关支出扣除资产被替换部分账面价值的差额，借记“PPP 项目资产”科目，贷记“PPP 项目净资产”科目。

（3）在 PPP 项目运营期间，政府方应当按月对 PPP 项目资产计提折旧（摊销）<sup>①</sup>，但社会资本

<sup>①</sup> 在国务院财政部门对 PPP 项目资产折旧（摊销）年限作出规定之前，政府方对 PPP 项目资产暂不计提折旧。

方持续进行良好维护使得其性能得到永久维护的 PPP 项目资产除外。对于作为 PPP 项目资产单独计价入账的土地使用权，政府方应当按照其他政府会计准则制度的规定进行摊销。

政府方初始确认的 PPP 项目净资产金额等于 PPP 项目资产初始入账金额的，按月计提 PPP 项目资产折旧（摊销）时，应当按照计提的 PPP 项目资产折旧（摊销）金额，借记“PPP 项目净资产”科目，贷记“PPP 项目资产累计折旧（摊销）”科目。

政府方初始确认的 PPP 项目净资产金额小于 PPP 项目资产初始入账金额的，按月计提 PPP 项目资产折旧（摊销）时，应当按照计提的 PPP 项目资产折旧（摊销）金额的相应比例（即 PPP 项目净资产初始入账金额占 PPP 项目资产初始入账金额的比例），借记“PPP 项目净资产”科目，按照计提的 PPP 项目资产折旧（摊销）金额，贷记“PPP 项目资产累计折旧（摊销）”科目，按照当期计提的折旧（摊销）金额与所冲减的 PPP 项目净资产金额的差额，借记“业务活动费用”等科目。

### 3. PPP 项目合同终止时的账务处理。

（1）PPP 项目合同终止时，PPP 项目资产按规定移交至政府方的，政府方应当根据 PPP 项目资产的性质和用途，将其重分类为公共基础设施等资产。无需对所移交的 PPP 项目资产进行资产评估的，政府方应当按移交日 PPP 项目资产的账面价值，借记“公共基础设施”等科目，按照已计提的累计折旧（摊销），借记“PPP 项目资产累计折旧（摊销）”科目，按照 PPP 项目资产的账面余额，贷记“PPP 项目资产”科目；按规定需要对所移交的 PPP 项目资产进行资产评估的，政府方应当按照资产评估价值，借记“公共基础设施”等科目，按照已计提的累计折旧（摊销），借记“PPP 项目资产累计折旧（摊销）”科目，按照 PPP 项目资产的账面余额，贷记“PPP 项目资产”科目，按照资产评估价值与 PPP 项目资产账面价值的差额，贷记“其他收入”科目或借记“其他费用”科目。

（2）PPP 项目合同终止时，政府方应当将尚未冲减完的 PPP 项目净资产账面余额转入累计盈余，即按 PPP 项目净资产的账面余额，借记“PPP 项目净资产”科目，贷记“累计盈余”科目。

### 4. 其他相关业务的账务处理。

对于上述规定中未明确的其他相关经济业务或事项，政府方应当按照其他政府会计准则制度的规定进行账务处理。

## 六、关于财务报表项目

### （一）关于资产负债表。

1. 政府方应当在“保障性住房净值”和“长期待摊费用”项目之间依次增加“PPP 项目资产”“减：PPP 项目资产累计折旧（摊销）”、“PPP 项目资产净值”项目。

2. 政府方应当在“权益法调整”项目和“无偿调拨净资产”项目之间增加“PPP 项目净资产”项目。

### （二）关于净资产变动表。

1. 政府方应当在“本年数”、“上年数”两栏中的“权益法调整”和“净资产合计”项目之间增加“PPP 项目净资产”列项目。

2. 政府方应当在“（六）权益法调整”和“五、本年年末余额”项目之间增加“PPP 项目净资



产”行项目。

## 七、关于新旧衔接规定

（一）关于本准则首次执行时已入库的 PPP 项目合同。

对于符合本准则“双特征”和“双控制”标准且已纳入全国 PPP 综合信息平台项目库的 PPP 项目合同，在本准则首次执行日，有关衔接规定如下：

1. 项目资产已由政府方确认为公共基础设施、固定资产等资产的，政府方应当按照所确认资产的账面价值，将其重分类为 PPP 项目资产。具体进行账务处理时，按照资产的账面价值，借记“PPP 项目资产”科目，按照计提的累计折旧或摊销（如果有），借记“公共基础设施累计折旧（摊销）”、“固定资产累计折旧”等科目，按照资产账面余额，贷记“公共基础设施”、“固定资产”等科目。

2. 项目资产未由政府方确认，但已由社会资本方确认的，政府方应当按照社会资本方确认的资产账面原值，确认 PPP 项目资产，同时确认 PPP 项目净资产。具体进行账务处理时，按照确定的资产入账成本，借记“PPP 项目资产”科目，贷记“PPP 项目净资产”科目。

3. 政府方和社会资本方均未确认的项目资产，政府方应当及时确认入账，并按照以下原则确定其初始入账成本：可以取得相关原始凭据的，其成本按照有关原始凭据注明的金额确定；没有相关凭据可供取得，但按规定经过资产评估的，其成本按照资产评估价值确定；没有相关凭据可供取得、也未经资产评估的，其成本按照重置成本确定。具体进行账务处理时，按照确定的资产入账成本，借记“PPP 项目资产”科目，贷记“PPP 项目净资产”科目。

（二）关于本准则首次执行时未入库的特许经营项目协议。

对于符合本准则“双特征”和“双控制”标准但未纳入全国 PPP 综合信息平台项目库的特许经营项目协议，在本准则首次执行日，有关衔接规定如下：

1. 协议中不含提前锁定、固化政府支出责任等兜底条款的，在本准则首次执行日，政府方应当参照已入库项目的新旧衔接规定进行会计处理。

2. 协议中含有提前锁定、固化政府支出责任等兜底条款的，政府方应当按照《政府会计准则第 5 号——公共基础设施》、《政府会计准则第 8 号——负债》等准则规定，对政府方控制的公共基础设施及相应的负债进行会计处理。

（三）关于 PPP 项目资产折旧（摊销）政策规定。

在国务院财政部门对 PPP 项目资产折旧（摊销）年限作出规定之前，政府方在 PPP 项目资产首次入账时暂不考虑补提折旧（摊销），初始入账后也暂不计提折旧（摊销）。

## 八、附则

本应用指南自 2021 年 1 月 1 日起施行。

# 政府会计准则第 11 号——文物资源

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范文物资源的确认、计量和列报，根据《政府会计准则——基本准则》，制定本准则。

**第二条** 本准则所称文物资源，是指按照《中华人民共和国文物保护法》等有关法律、行政法规规定，被认定为文物的有形资产，以及考古发掘品、尚未被认定为文物的古籍和按照文物征集尚未入藏的征集物。

**第三条** 下列各项适用于其他相关政府会计准则：

（一）博物馆、纪念馆、公共图书馆等用于提供公共文化服务，且未被认定为文物的建筑物、场地、设备等，适用《政府会计准则第 3 号——固定资产》等其他政府会计准则。

（二）公共图书馆的普通馆藏文献等，适用《政府会计准则第 3 号——固定资产》等其他政府会计准则。

## 第二章 文物资源的确认

**第四条** 符合本准则第二条规定的文物资源，应当由对其承担管理收藏职责的政府会计主体予以确认。

**第五条** 通常情况下，对于购买、调拨、接受捐赠、依法接收、指定保管等方式取得的文物资源，政府会计主体应当在取得时对其予以确认。

对于考古发掘取得的发掘品，政府会计主体应当在其数量、形态稳定时予以确认，通常不晚于提交考古发掘报告之日；对于考古发现的古遗址、古墓葬等，政府会计主体应当将文物行政部门发布文物认定公告之日作为确认时点。

因文物认定等原因将现有其他相关资产重分类为文物资源的，政府会计主体应当在相关文物认定手续办理完毕时将其确认为文物资源。

**第六条** 政府会计主体应当至少在每年年末对借入但尚未归还的文物资源进行核查，根据核查结果将其作为受托代理资产予以确认。

## 第三章 文物资源的初始计量

**第七条** 政府会计主体应当按照成本对文物资源进行初始计量；对于成本无法可靠取得的文物

资源，应当按照名义金额计量。

**第八条** 对于依法征集购买取得的文物资源，政府会计主体应当按照购买价款确定其成本。以一笔款项征集购买多项没有单独标价的文物资源，政府会计主体应当按照系统、合理的方法对购买价款进行分配，分别确定各项文物资源的成本。

**第九条** 政府会计主体通过调拨、依法接收、指定保管等方式取得的文物资源，其成本应当按照该文物资源在调出方的账面价值予以确定。调出方未将该文物资源入账或账面价值为零的（即已按制度规定提足折旧的，下同），政府会计主体应当按照成本无法可靠取得的文物资源进行会计处理。

**第十条** 政府会计主体控制的其他相关资产重分类为文物资源的，其成本应当按照该资产原账面价值予以确定。资产原账面价值为零的，政府会计主体应当按照成本无法可靠取得的文物资源进行会计处理。

**第十一条** 因盘点、普查等方式盘盈的文物资源，有相关凭据的，其成本按照凭据注明的金額予以确定；没有相关凭据的，政府会计主体应当按照成本无法可靠取得的文物资源进行会计处理。

**第十二条** 政府会计主体通过考古发掘、接受捐赠等方式取得文物资源的，应当按照成本无法可靠取得的文物资源进行会计处理。政府会计主体在接受捐赠过程中按照规定向捐赠人支付物质奖励的，在发生时计入当期费用。

**第十三条** 政府会计主体为取得文物资源发生的相关支出，包括文物资源入藏前发生的保险费、运输费、装卸费以及专业人员服务费等，应当在发生时计入当期费用。

## 第四章 文物资源的后续计量

**第十四条** 文物资源不计提折旧。

**第十五条** 政府会计主体对于文物资源本体的修复修缮等相关保护支出，应当在发生时计入当期费用。

政府会计主体对于文物资源安防、消防及防雷等保护性设施建设支出，以及对于文物资源本体以外的预防性保护、数字化保护等支出，符合相关资产确认条件的，应当计入固定资产等其他相关资产成本。

**第十六条** 政府会计主体按照规定报经批准调出文物资源的，应当将该文物资源的账面价值予以转销，将调出中发生的归属于调出方的相关支出计入当期费用。

**第十七条** 文物资源报经文物行政部门批准被依法拆除或者因不可抗力等因素发生毁损、丢失的，政府会计主体应当在按照规定程序核查处理后确认文物资源灭失时，将该文物资源账面价值予以转销。

**第十八条** 文物资源撤销退出后仍作为其他资产进行管理的，政府会计主体应当按照该文物资源的账面价值将其重分类为其他资产。

## 第五章 文物资源的列报

**第十九条** 政府会计主体应当在资产负债表中单独列示文物资源项目，并在该项目下分别列示

以成本计量和以名义金额计量的文物资源。

**第二十条** 政府会计主体应当在附注中披露与文物资源有关的下列信息：

- （一）各类文物资源期初、期末数量和本期增减变动情况。
- （二）各类以成本计量的文物资源账面余额的期初、期末数和本期增减变动情况，以及当期发生的文物资源征集支出。
- （三）当期发生的文物资源本体修复修缮情况。
- （四）文物资源的借用、调出、撤销退出等情况。

## 第六章 附 则

**第二十一条** 政府会计主体按照《博物馆条例》、《博物馆藏品管理办法》等规定进行管理的其他藏品，参照本准则执行。

**第二十二条** 本准则自 2025 年 1 月 1 日起施行。

财政部此前发布的有关文物资源会计处理规定与本准则不一致的，以本准则为准。

# 《政府会计准则第 11 号——文物资源》应用指南

## 一、关于会计科目设置

政府会计主体应当将《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25号，以下简称《政府会计制度》）中的“文物文化资产”科目修改为“文物资源”科目（以下简称本科目）。本科目核算由政府会计主体承担管理收藏职责的文物资源，包括符合《政府会计准则第11号——文物资源》（以下简称11号准则）第二条规定的文物资源和第二十一条规定的其他藏品。

本科目应当按照文物资源的类型、计量属性等进行明细核算。政府会计主体应当根据文物资源的类型设置“可移动文物”、“不可移动文物”、“其他藏品”一级明细科目。根据文物资源的计量属性设置“成本”、“名义金额”二级明细科目。对于可移动文物和其他藏品，根据文物资源的入藏状态，设置“待入藏”、“馆藏”、“借出”三级明细科目。对于认定为不可移动文物的公共基础设施，其三级及以下明细科目设置可参照公共基础设施有关规定执行。

政府会计主体可以根据实际情况在本科目下自行增设明细科目。

本科目“成本”明细科目的期末借方余额，反映以成本计量的文物资源成本，“名义金额”明细科目的期末借方余额，反映以名义金额计量的文物资源数量。

“固定资产”科目下的原“文物和陈列品”明细科目调整为“陈列品”明细科目。

## 二、关于“文物资源”科目的主要账务处理

（一）新旧衔接账务处理。

1. 关于新旧会计科目衔接的账务处理。

政府会计主体在11号准则首次执行日，应当将原“文物文化资产”科目余额转入本科目中，并作新旧衔接账务处理。

对于已在本科目核算且属于11号准则适用范围的资产，政府会计主体无需对其账面价值进行调整。

对于已在本科目核算、但不属于11号准则适用范围的资产，政府会计主体应当在首次执行日按照该资产的账面价值，在财务会计借记“固定资产”等科目，贷记本科目。

2. 关于新旧衔接时相关资产重分类为文物资源的账务处理。

对于按照11号准则规定应当确认为文物资源、但已确认为固定资产等其他资产的，政府会计



主体应当在首次执行日按照该资产的账面价值，在财务会计借记本科目，按照相关科目的账面余额，借记“固定资产累计折旧”等科目（如有），贷记“固定资产”等科目。资产原账面价值为零的，在转销原资产相关科目余额的同时，按照名义金额在财务会计借记本科目，贷记“累计盈余”科目。对于按照名义金额计量的文物资源，政府会计主体可根据实际管理情况确定文物资源的实物数量单位，如处、件、件/套（下同）。

3. 关于存量未入账文物资源的账务处理。

对于属于11号准则适用范围但尚未入账的存量文物资源，政府会计主体应当在首次执行日按照有关原始凭据注明的金额确定其初始入账成本，没有相关凭据可供取得的，按照名义金额入账，在财务会计借记本科目，贷记“累计盈余”科目。

4. 关于已借入但未入账文物资源的账务处理。

对于已借入但未入账的文物资源，政府会计主体应当在首次执行日按照该文物资源在借出方的账面价值，在财务会计借记“受托代理资产”科目，贷记“受托代理负债”科目。

（二）初始确认的账务处理。

1. 征集购买的文物资源的账务处理。

政府会计主体通过征集购买方式取得的文物资源，应当按照购买价款，在财务会计借记本科目，贷记“财政拨款收入”、“银行存款”等科目；在预算会计借记“行政支出”、“事业支出”等科目，贷记“财政拨款预算收入”、“资金结存”等科目。

文物资源在取得后直接入藏的，政府会计主体应当在财务会计将其记入本科目下的“馆藏”明细科目；取得后暂未入藏的，政府会计主体应当将其记入本科目下的“待入藏”明细科目，待办理完成入藏手续后由本科目下的“待入藏”明细科目转入“馆藏”明细科目。

政府会计主体通过其他方式取得文物资源且尚未入藏的，参照上述规定进行账务处理。

2. 调入、依法接收、指定保管的文物资源的账务处理。

政府会计主体通过调入、依法接收、指定保管等方式取得的文物资源，应当按照确定的成本或名义金额，在财务会计借记本科目，贷记“无偿调拨净资产”科目。

3. 考古发掘、接受捐赠的文物资源的账务处理。

政府会计主体对于考古发掘、接受捐赠等方式取得的文物资源，应当按照名义金额入账，在财务会计借记本科目，贷记“累计盈余”、“捐赠收入”等科目。

4. 其他资产重分类为文物资源的账务处理。

其他资产重分类为文物资源的，政府会计主体应当在财务会计按照该资产的账面价值，借记本科目，按照相关资产科目余额，借记“固定资产累计折旧”等科目（如有），贷记“固定资产”等科目。资产原账面价值为零的，在转销原资产相关科目余额的同时，按照名义金额在财务会计借记本科目，贷记“累计盈余”科目。

5. 盘盈的文物资源的账务处理。

文物资源发生盘盈的，政府会计主体应当按照确定的成本或名义金额，在财务会计借记本科目，贷记“待处理财产损溢”科目。

按照规定报经批准处理后，对属于本年度取得的文物资源，政府会计主体应当按照当年新取得文物资源的情形进行账务处理，在财务会计借记“待处理财产损溢”科目，贷记“捐赠收入”、

“无偿调拨净资产”“累计盈余”等科目；对属于以前年度取得的文物资源，政府会计主体应当按照前期差错进行账务处理，在财务会计借记“待处理财产损益”科目，贷记“以前年度盈余调整”科目。

#### 6. 为取得文物资源发生的相关支出的账务处理。

为取得文物资源发生的相关支出，包括文物资源入藏前发生的保险费、运输费、装卸费、专业人员服务费，以及按规定向捐赠人支付的物质奖励等，政府会计主体应当在财务会计按照实际发生的费用，借记“业务活动费用”等科目，贷记“财政拨款收入”“银行存款”等科目；在预算会计按照实际支付的金额，借记“行政支出”“事业支出”等科目，贷记“财政拨款预算收入”“资金结存”等科目。

### （三）文物资源保护、利用的账务处理。

#### 1. 文物资源本体修复修缮支出的账务处理。

对于文物资源本体的修复修缮等相关保护支出，政府会计主体应当在财务会计按照实际发生的费用，借记“业务活动费用”科目，贷记“财政拨款收入”“银行存款”“库存物品”等科目；在预算会计按照实际支付的金额，借记“行政支出”“事业支出”等科目，贷记“财政拨款预算收入”“资金结存”等科目。

#### 2. 文物资源借出和借入的账务处理。

（1）政府会计主体将已入藏的文物资源借给外单位的，应当至少在每年年末核查尚未收回的文物资源，按照账面价值，在财务会计借记本科目下的“借出”明细科目，贷记本科目下的“馆藏”明细科目；在借出的文物资源收回时做相反会计分录。

（2）政府会计主体从外单位借入文物资源的，应当至少在每年年末核查尚未归还的文物资源，按照该文物资源在借出方的账面价值，在财务会计借记“受托代理资产”科目，贷记“受托代理负债”科目；在归还借入的文物资源时做相反会计分录。

### （四）文物资源调出、撤销退出的账务处理。

政府会计主体发生文物资源调出、撤销退出等情形的，应当分以下情况进行账务处理：

#### 1. 文物资源调出的账务处理。

报经批准无偿调出文物资源的，政府会计主体应当在财务会计按照调出的文物资源的账面价值，借记“无偿调拨净资产”科目，贷记本科目；按照无偿调出过程中发生的归属于调出方的相关支出，借记“资产处置费用”科目，贷记“财政拨款收入”“银行存款”等科目。同时，政府会计主体应当在预算会计按照实际支付的金额，借记“其他支出”科目，贷记“财政拨款预算收入”“资金结存”等科目。

#### 2. 文物资源被依法拆除或发生毁损、丢失的账务处理。

文物资源报经文物行政部门批准被依法拆除或者因不可抗力等因素毁损、丢失的，政府会计主体应当在按照规定程序核查处理后确认文物资源灭失时，按照该文物资源的账面价值，在财务会计借记“待处理财产损益”科目，贷记本科目。文物资源报经批准予以核销时，政府会计主体应当在财务会计借记“资产处置费用”科目，贷记“待处理财产损益”科目。

政府会计主体在按照规定程序核查处理过程中依法取得净收入的，应当按照收到的金额在财务会计借记“银行存款”等科目，贷记“其他收入”科目；在预算会计借记“资金结存”等科目，

贷记“其他预算收入”科目。政府会计主体发生净支出的，按照实际支出净额在财务会计借记“资产处置费用”科目，贷记“银行存款”等科目；在预算会计借记“其他支出”科目，贷记“资金结存”等科目。

3. 文物资源重分类为其他资产的账务处理。

文物资源撤销退出后仍作为其他资产进行管理的，政府会计主体应当按照该文物资源的账面价值，在财务会计借记“固定资产”等科目，贷记本科目。

三、关于文物资源项目的列报

（一）关于文物资源在资产负债表中的列示。

政府会计主体应当将《政府会计制度》资产负债表（会政财 01 表）中的“文物文化资产”项目修改为“文物资源”项目，并分别列示不同计量属性的文物资源，即在“文物资源”项目下设置“以成本计量”和“以名义金额计量”两个子项目。

（二）关于文物资源在财务报表附注中的披露。

1. 对于各类文物资源期初、期末数量以及本期增减变动情况，建议的披露格式如下：

| 表 1 各类文物资源实物量情况 |     |       |       |     |
|-----------------|-----|-------|-------|-----|
| 项目              | 年初数 | 本期增加数 | 本期减少数 | 期末数 |
| 不可移动文物          |     |       |       |     |
| .....           |     |       |       |     |
| 可移动文物           |     |       |       |     |
| .....           |     |       |       |     |
| 其中：待入藏征集物       |     |       |       |     |
| 其他藏品            |     |       |       |     |
| .....           |     |       |       |     |
| 其中：待入藏征集物       |     |       |       |     |
| 其中：名义金额计量的文物资源  |     |       |       |     |
| 不可移动文物          |     |       |       |     |
| .....           |     |       |       |     |
| 可移动文物           |     |       |       |     |
| .....           |     |       |       |     |
| 其中：待入藏征集物       |     |       |       |     |
| 其他藏品            |     |       |       |     |
| .....           |     |       |       |     |
| 其中：待入藏征集物       |     |       |       |     |

注：1. 政府会计主体可根据需要按照国家级、省级、市县级、未核定文保单位披露不可移动文物的构成情况；按照一级、二级、三级、一般、未定级披露可移动文物的构成情况（下同）。  
2. 政府会计主体可根据实际管理情况确定文物资源的实物数量单位，如处、件、件/套。

2. 对于各类以成本计量的文物资源账面余额的期初、期末数以及本期增减变动情况，建议的披露格式如下：

**表 2** 各类以成本计量的文物资源价值量有关情况 单位：元

| 项目        | 年初余额 | 本期增加额 | 本期减少额 | 期末余额 |
|-----------|------|-------|-------|------|
| 不可移动文物    |      |       |       |      |
| .....     |      |       |       |      |
| 可移动文物     |      |       |       |      |
| .....     |      |       |       |      |
| 其中：待入藏征集物 |      |       |       |      |
| 其他藏品      |      |       |       |      |
| .....     |      |       |       |      |
| 其中：待入藏征集物 |      |       |       |      |

政府会计主体应当披露当期征集文物资源所支付的购买价款和捐赠奖金。

3. 政府会计主体当期进行不可移动文物修缮的，应当披露当期修缮的不可移动文物的数量和修缮支出金额，以及其中由政府会计主体负责修缮的民间不可移动文物的数量。

政府会计主体当期进行可移动文物和其他藏品修复的，应当披露当期修复的可移动文物和其他藏品的数量和修复支出金额，以及其中涉及珍贵文物的数量。

4. 对于文物资源其他相关信息，建议的披露格式如下：

**表 3** 文物资源借用情况

| 项目            | 实物数量 | 金额（元） |
|---------------|------|-------|
| 借出但期末未收回的文物资源 |      |       |
| 借入但期末未归还的文物资源 |      |       |

**表 4** 本年度文物资源调出、撤销退出等情况

| 项目            | 实物数量 | 金额（元） |
|---------------|------|-------|
| 调出            |      |       |
| 依法拆除          |      |       |
| 因不可抗力等原因毁损、丢失 |      |       |
| 重分类转出         |      |       |

此外，政府会计主体还可以根据需要在披露与文物资源相关的文化创意产品的研发支出和收入等情况。

# 企业内部控制基本规范及配套指引

## 企业内部控制基本规范

### 第一章 总 则

**第一条** 为了加强和规范企业内部控制，提高企业经营管理水平和风险防范能力，促进企业可持续发展，维护社会主义市场经济秩序和社会公众利益，根据《中华人民共和国公司法》、《中华人民共和国证券法》、《中华人民共和国会计法》和其他有关法律法规，制定本规范。

**第二条** 本规范适用于中华人民共和国境内设立的大中型企业。

小企业和其他单位可以参照本规范建立与实施内部控制。

大中型企业和小企业的划分标准根据国家有关规定执行。

**第三条** 本规范所称内部控制，是由企业董事会、监事会、经理层和全体员工实施的、旨在实现控制目标的过程。

内部控制的目标是合理保证企业经营管理合法合规、资产安全、财务报告及相关信息真实完整，提高经营效率和效果，促进企业实现发展战略。

**第四条** 企业建立与实施内部控制，应当遵循下列原则：

（一）全面性原则。内部控制应当贯穿决策、执行和监督全过程，覆盖企业及其所属单位的各种业务和事项。

（二）重要性原则。内部控制应当在全面控制的基础上，关注重要业务事项和高风险领域。

（三）制衡性原则。内部控制应当在治理结构、机构设置及权责分配、业务流程等方面形成相互制约、相互监督，同时兼顾运营效率。

（四）适应性原则。内部控制应当与企业经营规模、业务范围、竞争状况和风险水平等相适应，并随着情况的变化及时加以调整。

（五）成本效益原则。内部控制应当权衡实施成本与预期效益，以适当的成本实现有效控制。

**第五条** 企业建立与实施有效的内部控制，应当包括下列要素：

（一）内部环境。内部环境是企业实施内部控制的基础，一般包括治理结构、机构设置及权责分配、内部审计、人力资源政策、企业文化等。

（二）风险评估。风险评估是企业及时识别、系统分析经营活动中与实现内部控制目标相关的



风险，合理确定风险应对策略。

（三）控制活动。控制活动是企业根据风险评估结果，采用相应的控制措施，将风险控制在可承受度之内。

（四）信息与沟通。信息与沟通是企业及时、准确地收集、传递与内部控制相关的信息，确保信息在企业内部、企业与外部之间进行有效沟通。

（五）内部监督。内部监督是企业对内部控制建立与实施情况进行监督检查，评价内部控制的有效性，发现内部控制缺陷，应当及时加以改进。

**第六条** 企业应当根据有关法律法规、本规范及其配套办法，制定本企业的内部控制制度并组织实施。

**第七条** 企业应当运用信息技术加强内部控制，建立与经营管理相适应的信息系统，促进内部控制流程与信息系统的有机结合，实现对业务和事项的自动控制，减少或消除人为操纵因素。

**第八条** 企业应当建立内部控制实施的激励约束机制，将各责任单位和全体员工实施内部控制的情况纳入绩效考评体系，促进内部控制的有效实施。

**第九条** 国务院有关部门可以根据法律法规、本规范及其配套办法，明确贯彻实施本规范的具体要求，对企业建立与实施内部控制的情况进行监督检查。

**第十条** 接受企业委托从事内部控制审计的会计师事务所，应当根据本规范及其配套办法和相关执业准则，对企业内部控制的有效性进行审计，出具审计报告。会计师事务所及其签字的从业人员应当对发表的内部控制审计意见负责。

为企业内部控制提供咨询的会计师事务所，不得同时为同一企业提供内部控制审计服务。

## 第二章 内部环境

**第十一条** 企业应当根据国家有关法律法规和企业章程，建立规范的公司治理结构和议事规则，明确决策、执行、监督等方面的职责权限，形成科学有效的职责分工和制衡机制。

股东（大）会享有法律法规和企业章程规定的合法权利，依法行使企业经营方针、筹资、投资、利润分配等重大事项的表决权。

董事会对股东（大）会负责，依法行使企业的经营决策权。

监事会对股东（大）会负责，监督企业董事、经理和其他高级管理人员依法履行职责。

经理层负责组织实施股东（大）会、董事会决议事项，主持企业的生产经营管理工作。

**第十二条** 董事会负责内部控制的建立健全和有效实施。监事会对董事会建立与实施内部控制进行监督。经理层负责组织领导企业内部控制的日常运行。

企业应当成立专门机构或者指定适当的机构具体负责组织协调内部控制的建立实施及日常工作。

**第十三条** 企业应当在董事会下设立审计委员会。审计委员会负责审查企业内部控制，监督内部控制的有效实施和内部控制自我评价情况，协调内部控制审计及其他相关事宜等。

审计委员会负责人应当具备相应的独立性、良好的职业操守和专业胜任能力。

**第十四条** 企业应当结合业务特点和内部控制要求设置内部机构，明确职责权限，将权利与责

任落实到各责任单位。

企业应当通过编制内部管理手册，使全体员工掌握内部机构设置、岗位职责、业务流程等情况，明确权责分配，正确行使职权。

**第十五条** 企业应当加强内部审计工作，保证内部审计机构设置、人员配备和工作的独立性。

内部审计机构应当结合内部审计监督，对内部控制的有效性进行监督检查。内部审计机构对监督检查中发现的内部控制缺陷，应当按照企业内部审计工作程序进行报告；对监督检查中发现的内部控制重大缺陷，有权直接向董事会及其审计委员会、监事会报告。

**第十六条** 企业应当制定和实施有利于企业可持续发展的人力资源政策。人力资源政策应当包括下列内容：

- （一）员工的聘用、培训、辞退与辞职。
- （二）员工的薪酬、考核、晋升与奖惩。
- （三）关键岗位员工的强制休假制度和定期岗位轮换制度。
- （四）掌握国家秘密或重要商业秘密的员工离岗的限制性规定。
- （五）有关人力资源管理的其他政策。

**第十七条** 企业应当将职业道德修养和专业胜任能力作为选拔和聘用员工的重要标准，切实加强员工培训和继续教育，不断提升员工素质。

**第十八条** 企业应当加强文化建设，培育积极向上的价值观和社会责任感，倡导诚实守信、爱岗敬业、开拓创新和团队协作精神，树立现代管理理念，强化风险意识。

董事、监事、经理及其他高级管理人员应当在企业文化建设中发挥主导作用。

企业员工应当遵守员工行为守则，认真履行岗位职责。

**第十九条** 企业应当加强法制教育，增强董事、监事、经理及其他高级管理人员和员工的法制观念，严格依法决策、依法办事、依法监督，建立健全法律顾问制度和重大法律纠纷案件备案制度。

### 第三章 风险评估

**第二十条** 企业应当根据设定的控制目标，全面系统持续地收集相关信息，结合实际情况，及时进行风险评估。

**第二十一条** 企业开展风险评估，应当准确识别与实现控制目标相关的内部风险和外部风险，确定相应的风险承受度。

风险承受度是企业能够承担的风险限度，包括整体风险承受能力和业务层面的可接受风险水平。

**第二十二条** 企业识别内部风险，应当关注下列因素：

- （一）董事、监事、经理及其他高级管理人员的职业操守、员工专业胜任能力等人力资源因素。
- （二）组织机构、经营方式、资产管理、业务流程等管理因素。
- （三）研究开发、技术投入、信息技术运用等自主创新因素。
- （四）财务状况、经营成果、现金流量等财务因素。

(五) 营运安全、员工健康、环境保护等安全环保因素。

(六) 其他有关内部风险因素。

**第二十三条** 企业识别外部风险，应当关注下列因素：

(一) 经济形势、产业政策、融资环境、市场竞争、资源供给等经济因素。

(二) 法律法规、监管要求等法律因素。

(三) 安全稳定、文化传统、社会信用、教育水平、消费者行为等社会因素。

(四) 技术进步、工艺改进等科学技术因素。

(五) 自然灾害、环境状况等自然环境因素。

(六) 其他有关外部风险因素。

**第二十四条** 企业应当采用定性与定量相结合的方法，按照风险发生的可能性及其影响程度等，对识别的风险进行分析和排序，确定关注重点和优先控制的风险。

企业进行风险分析，应当充分吸收专业人员，组成风险分析团队，按照严格规范的程序开展工作，确保风险分析结果的准确性。

**第二十五条** 企业应当根据风险分析的结果，结合风险承受度，权衡风险与收益，确定风险应对策略。

企业应当合理分析、准确掌握董事、经理及其他高级管理人员、关键岗位员工的风险偏好，采取适当的控制措施，避免因个人风险偏好给企业经营带来重大损失。

**第二十六条** 企业应当综合运用风险规避、风险降低、风险分担和风险承受等风险应对策略，实现对风险的有效控制。

风险规避是企业对超出风险承受度的风险，通过放弃或者停止与该风险相关的业务活动以避免和减轻损失的策略。

风险降低是企业权衡成本效益之后，准备采取适当的控制措施降低风险或者减轻损失，将风险控制在风险承受度之内的策略。

风险分担是企业准备借助他人力量，采取业务分包、购买保险等方式和适当的控制措施，将风险控制在风险承受度之内的策略。

风险承受是企业对风险承受度之内的风险，在权衡成本效益之后，不准备采取控制措施降低风险或者减轻损失的策略。

**第二十七条** 企业应当结合不同发展阶段和业务拓展情况，持续收集与风险变化相关的信息，进行风险识别和风险分析，及时调整风险应对策略。

## 第四章 控制活动

**第二十八条** 企业应当结合风险评估结果，通过手工控制与自动控制、预防性控制与发现性控制相结合的方法，运用相应的控制措施，将风险控制在可承受度之内。

控制措施一般包括：不相容职务分离控制、授权审批控制、会计系统控制、财产保护控制、预算控制、运营分析控制和绩效考评控制等。

**第二十九条** 不相容职务分离控制要求企业全面系统地分析、梳理业务流程中所涉及的不相容

职务，实施相应的分离措施，形成各司其职、各负其责、相互制约的工作机制。

**第三十条** 授权审批控制要求企业根据常规授权和特别授权的规定，明确各岗位办理业务和事项的权限范围、审批程序和相应责任。

企业应当编制常规授权的权限指引，规范特别授权的范围、权限、程序和责任，严格控制特别授权。常规授权是指企业在日常经营管理活动中按照既定的职责和程序进行的授权。特别授权是指企业在特殊情况、特定条件下进行的授权。

企业各级管理人员应当在授权范围内行使职权和承担责任。

企业对于重大的业务和事项，应当实行集体决策审批或者联签制度，任何个人不得单独进行决策或者擅自改变集体决策。

**第三十一条** 会计系统控制要求企业严格执行国家统一的会计准则制度，加强会计基础工作，明确会计凭证、会计账簿和财务会计报告的处理程序，保证会计资料真实完整。

企业应当依法设置会计机构，配备会计从业人员。从事会计工作的人员，必须取得会计从业资格证书。会计机构负责人应当具备会计师以上专业技术职务资格。

大中型企业应当设置总会计师。设置总会计师的企业，不得设置与其职权重叠的副职。

**第三十二条** 财产保护控制要求企业建立财产日常管理制度和定期清查制度，采取财产记录、实物保管、定期盘点、账实核对等措施，确保财产安全。

企业应当严格限制未经授权的人员接触和处置财产。

**第三十三条** 预算控制要求企业实施全面预算管理制度，明确各责任单位在预算管理中的职责权限，规范预算的编制、审定、下达和执行程序，强化预算约束。

**第三十四条** 运营分析控制要求企业建立运营情况分析制度，经理层应当综合运用生产、购销、投资、筹资、财务等方面的信息，通过因素分析、对比分析、趋势分析等方法，定期开展运营情况分析，发现存在的问题，及时查明原因并加以改进。

**第三十五条** 绩效考评控制要求企业建立和实施绩效考评制度，科学设置考核指标体系，对企业内部各责任单位和全体员工的业绩进行定期考核和客观评价，将考评结果作为确定员工薪酬以及职务晋升、评优、降级、调岗、辞退等的依据。

**第三十六条** 企业应当根据内部控制目标，结合风险应对策略，综合运用控制措施，对各种业务和事项实施有效控制。

**第三十七条** 企业应当建立重大风险预警机制和突发事件应急处理机制，明确风险预警标准，对可能发生的重大风险或突发事件，制定应急预案、明确责任人员、规范处置程序，确保突发事件得到及时妥善处理。

## 第五章 信息与沟通

**第三十八条** 企业应当建立信息与沟通制度，明确内部控制相关信息的收集、处理和传递程序，确保信息及时沟通，促进内部控制有效运行。

**第三十九条** 企业应当对收集的各种内部信息和外部信息进行合理筛选、核对、整合，提高信息的有用性。



企业可以通过财务会计资料、经营管理资料、调研报告、专项信息、内部刊物、办公网络等渠道，获取内部信息。

企业可以通过行业协会组织、社会中介机构、业务往来单位、市场调查、来信来访、网络媒体以及有关监管部门等渠道，获取外部信息。

**第四十条** 企业应当将内部控制相关信息在企业内部各管理级次、责任单位、业务环节之间，以及企业与外部投资者、债权人、客户、供应商、中介机构和监管部门等有关方面之间进行沟通和反馈。信息沟通过程中发现的问题，应当及时报告并加以解决。

重要信息应当及时传递给董事会、监事会和经理层。

**第四十一条** 企业应当利用信息技术促进信息的集成与共享，充分发挥信息技术在信息与沟通中的作用。

企业应当加强对信息系统开发与维护、访问与变更、数据输入与输出、文件储存与保管、网络安全等方面的控制，保证信息系统安全稳定运行。

**第四十二条** 企业应当建立反舞弊机制，坚持惩防并举、重在预防的原则，明确反舞弊工作的重点领域、关键环节和有关机构在反舞弊工作中的职责权限，规范舞弊案件的举报、调查、处理、报告和补救程序。

企业至少应当将下列情形作为反舞弊工作的重点：

- （一）未经授权或者采取其他不法方式侵占、挪用企业资产，牟取不当利益。
- （二）在财务会计报告和信息披露等方面存在的虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏等。
- （三）董事、监事、经理及其他高级管理人员滥用职权。
- （四）相关机构或人员串通舞弊。

**第四十三条** 企业应当建立举报投诉制度和举报人保护制度，设置举报专线，明确举报投诉处理程序、办理时限和办结要求，确保举报、投诉成为企业有效掌握信息的重要途径。

举报投诉制度和举报人保护制度应当及时传达至全体员工。

## 第六章 内部监督

**第四十四条** 企业应当根据本规范及其配套办法，制定内部控制监督制度，明确内部审计机构（或经授权的其他监督机构）和其他内部机构在内部监督中的职责权限，规范内部监督的程序、方法和要求。

内部监督分为日常监督和专项监督。日常监督是指企业对建立与实施内部控制的情况进行常规、持续的监督检查；专项监督是指在企业发展战略、组织结构、经营活动、业务流程、关键岗位员工等发生较大调整或变化的情况下，对内部控制的某一或者某些方面进行有针对性的监督检查。

专项监督的范围和频率应当根据风险评估结果以及日常监督的有效性等予以确定。

**第四十五条** 企业应当制定内部控制缺陷认定标准，对监督过程中发现的内部控制缺陷，应当分析缺陷的性质和产生的原因，提出整改方案，采取适当的形式及时向董事会、监事会或者经理层报告。

内部控制缺陷包括设计缺陷和运行缺陷。企业应当跟踪内部控制缺陷整改情况，并就内部监督



中发现的重大缺陷，追究相关责任单位或者责任人的责任。

**第四十六条** 企业应当结合内部监督情况，定期对内部控制的有效性进行自我评价，出具内部控制自我评价报告。

内部控制自我评价的方式、范围、程序和频率，由企业根据经营业务调整、经营环境变化、业务发展状况、实际风险水平等自行确定。

国家有关法律法规另有规定的，从其规定。

**第四十七条** 企业应当以书面或者其他适当的形式，妥善保存内部控制建立与实施过程中的相关记录或者资料，确保内部控制建立与实施过程的可验证性。

## 第七章 附 则

**第四十八条** 本规范由财政部会同国务院其他有关部门解释。

**第四十九条** 本规范的配套办法由财政部会同国务院其他有关部门另行制定。

**第五十条** 本规范自 2009 年 7 月 1 日起实施。

# 企业内部控制应用指引

## 企业内部控制应用指引第1号——组织架构

### 第一章 总 则

**第一条** 为了促进企业实现发展战略，优化治理结构、管理体制和运行机制，建立现代企业制度，根据《中华人民共和国公司法》等有关法律法规和《企业内部控制基本规范》，制定本指引。

**第二条** 本指引所称组织架构，是指企业按照国家有关法律法规、股东（大）会决议和企业章程，结合本企业实际，明确股东（大）会、董事会、监事会、经理层和企业内部各层级机构设置、职责权限、人员编制、工作程序和相关要求的制度安排。

**第三条** 企业至少应当关注组织架构设计与运行中的下列风险：

（一）治理结构形同虚设，缺乏科学决策、良性运行机制和执行力，可能导致企业经营失败，难以实现发展战略。

（二）内部机构设计不科学，权责分配不合理，可能导致机构重叠、职能交叉或缺失、推诿扯皮，运行效率低下。

### 第二章 组织架构的设计

**第四条** 企业应当根据国家有关法律法规的规定，明确董事会、监事会和经理层的职责权限、任职条件、议事规则和工作程序，确保决策、执行和监督相互分离，形成制衡。

董事会对股东（大）会负责，依法行使企业的经营决策权。可按照股东（大）会的有关决议，设立战略、审计、提名、薪酬与考核等专门委员会，明确各专门委员会的职责权限、任职资格、议事规则和工作程序，为董事会科学决策提供支持。

监事会对股东（大）会负责，监督企业董事、经理和其他高级管理人员依法履行职责。

经理层对董事会负责，主持企业的生产经营管理工作。经理和其他高级管理人员的职责分工应当明确。

董事会、监事会和经理层的产生程序应当合法合规，其人员构成、知识结构、能力素质应当满足履行职责的要求。

**第五条** 企业的重大决策、重大事项、重要人事任免及大额资金支付业务等，应当按照规定的权限和程序实行集体决策审批或者联签制度。任何个人不得单独进行决策或者擅自改变集体决策意见。

重大决策、重大事项、重要人事任免及大额资金支付业务的具体标准由企业自行确定。

**第六条** 企业应当按照科学、精简、高效、透明、制衡的原则，综合考虑企业性质、发展战略、文化理念和管理要求等因素，合理设置内部职能机构，明确各机构的职责权限，避免职能交叉、缺失或权责过于集中，形成各司其职、各负其责、相互制约、相互协调的工作机制。

**第七条** 企业应当对各机构的职能进行科学合理的分解，确定具体岗位的名称、职责和工作要求等，明确各个岗位的权限和相互关系。

企业在确定职权和岗位分工过程中，应当体现不相容职务相互分离的要求。不相容职务通常包括：可行性研究与决策审批；决策审批与执行；执行与监督检查等。

**第八条** 企业应当制定组织结构图、业务流程图、岗（职）位说明书和权限指引等内部管理制度或相关文件，使员工了解和掌握组织架构设计及权责分配情况，正确履行职责。

### 第三章 组织架构的运行

**第九条** 企业应当根据组织架构的设计规范，对现有治理结构和内部机构设置进行全面梳理，确保本企业治理结构、内部机构设置和运行机制等符合现代企业制度要求。

企业梳理治理结构，应当重点关注董事、监事、经理及其他高级管理人员的任职资格和履职情况，以及董事会、监事会和经理层的运行效果。治理结构存在问题的，应当采取有效措施加以改进。

企业梳理内部机构设置，应当重点关注内部机构设置的合理性和运行的高效性等。内部机构设置和运行中存在职能交叉、缺失或运行效率低下的，应当及时解决。

**第十条** 企业拥有子公司的，应当建立科学的投资管控制度，通过合法有效的形式履行出资人职责、维护出资人权益，重点关注子公司特别是异地、境外子公司的发展战略、年度财务预决算、重大投融资、重大担保、大额资金使用、主要资产处置、重要人事任免、内部控制体系建设等重要事项。

**第十一条** 企业应当定期对组织架构设计与运行的效率和效果进行全面评估，发现组织架构设计与运行中存在缺陷的，应当进行优化调整。

企业组织架构调整应当充分听取董事、监事、高级管理人员和其他员工的意见，按照规定的权限和程序进行决策审批。

# 企业内部控制应用指引第2号——发展战略

---

## 第一章 总 则

**第一条** 为了促进企业增强核心竞争力和可持续发展能力，根据有关法律法规和《企业内部控制基本规范》，制定本指引。

**第二条** 本指引所称发展战略，是指企业在对现实状况和未来趋势进行综合分析和科学预测的基础上，制定并实施的长远发展目标与战略规划。

**第三条** 企业制定与实施发展战略至少应当关注下列风险：

（一）缺乏明确的发展战略或发展战略实施不到位，可能导致企业盲目发展，难以形成竞争优势，丧失发展机遇和动力。

（二）发展战略过于激进，脱离企业实际能力或偏离主业，可能导致企业过度扩张，甚至经营失败。

（三）发展战略因主观原因频繁变动，可能导致资源浪费，甚至危及企业的生存和持续发展。

## 第二章 发展战略的制定

**第四条** 企业应当在充分调查研究、科学分析预测和广泛征求意见的基础上制定发展目标。

企业在制定发展目标过程中，应当综合考虑宏观经济政策、国内外市场需求变化、技术发展趋势、行业及竞争对手状况、可利用资源水平和自身优势与劣势等影响因素。

**第五条** 企业应当根据发展目标制定战略规划。战略规划应当明确发展的阶段性和发展程度，确定每个发展阶段的具体目标、工作任务和实施路径。

**第六条** 企业应当在董事会下设立战略委员会，或指定相关机构负责发展战略管理工作，履行相应职责。

企业应当明确战略委员会的职责和议事规则，对战略委员会会议的召开程序、表决方式、提案审议、保密要求和会议记录等作出规定，确保议事过程规范透明、决策程序科学民主。

战略委员会应当组织有关部门对发展目标和战略规划进行可行性研究和科学论证，形成发展战略建议方案；必要时，可借助中介机构和外部专家的力量为其履行职责提供专业咨询意见。

战略委员会成员应当具有较强的综合素质和实践经验，其任职资格和选任程序应当符合有关法律法规和企业章程的规定。

**第七条** 董事会应当严格审议战略委员会提交的发展战略方案，重点关注其全局性、长期性和可行性。董事会在审议方案中如果发现重大问题，应当责成战略委员会对方案作出调整。

企业的发展战略方案经董事会审议通过后，报经股东（大）会批准实施。

### 第三章 发展战略的实施

**第八条** 企业应当根据发展战略，制定年度工作计划，编制全面预算，将年度目标分解、落实；同时完善发展战略管理制度，确保发展战略有效实施。

**第九条** 企业应当重视发展战略的宣传工作，通过内部各层级会议和教育培训等有效方式，将发展战略及其分解落实情况传递到内部各管理层级和全体员工。

**第十条** 战略委员会应当加强对发展战略实施情况的监控，定期收集和分析相关信息，对于明显偏离发展战略的情况，应当及时报告。

**第十一条** 由于经济形势、产业政策、技术进步、行业状况以及不可抗力等因素发生重大变化，确需对发展战略作出调整的，应当按照规定权限和程序调整发展战略。



# 企业内部控制应用指引第3号——人力资源

## 第一章 总 则

**第一条** 为了促进企业加强人力资源建设，充分发挥人力资源对实现企业发展战略的重要作用，根据有关法律法规和《企业内部控制基本规范》，制定本指引。

**第二条** 本指引所称人力资源，是指企业组织生产经营活动而录（任）用的各种人员，包括董事、监事、高级管理人员和全体员工。

**第三条** 企业人力资源管理至少应当关注下列风险：

（一）人力资源缺乏或过剩、结构不合理、开发机制不健全，可能导致企业发展战略难以实现。

（二）人力资源激励约束制度不合理、关键岗位人员管理不完善，可能导致人才流失、经营效率低下或关键技术、商业秘密和国家机密泄露。

（三）人力资源退出机制不当，可能导致法律诉讼或企业声誉受损。

**第四条** 企业应当重视人力资源建设，根据发展战略，结合人力资源现状和未来需求预测，建立人力资源发展目标，制定人力资源总体规划和能力框架体系，优化人力资源整体布局，明确人力资源的引进、开发、使用、培养、考核、激励、退出等管理要求，实现人力资源的合理配置，全面提升企业核心竞争力。

## 第二章 人力资源的引进与开发

**第五条** 企业应当根据人力资源总体规划，结合生产经营实际需要，制定年度人力资源需求计划，完善人力资源引进制度，规范工作流程，按照计划、制度和程序组织人力资源引进工作。

**第六条** 企业应当根据人力资源能力框架要求，明确各岗位的职责权限、任职条件和工作要求，遵循德才兼备、以德为先和公开、公平、公正的原则，通过公开招聘、竞争上岗等多种方式选聘优秀人才，重点关注选聘对象的价值取向和责任意识。

企业选拔高级管理人员和聘用中层及以下员工，应当切实做到因事设岗、以岗选人，避免因人事或设岗，确保选聘人员能够胜任岗位职责要求。

企业选聘人员应当实行岗位回避制度。

**第七条** 企业确定选聘人员后，应当依法签订劳动合同，建立劳动用工关系。

企业对于在产品技术、市场、管理等方面掌握或涉及关键技术、知识产权、商业秘密或国家机

密的工作岗位，应当与该岗位员工签订有关岗位保密协议，明确保密义务。

**第八条** 企业应当建立选聘人员试用期和岗前培训制度，对试用人员进行严格考察，促进选聘员工全面了解岗位职责，掌握岗位基本技能，适应工作要求。试用期满考核合格后，方可正式上岗；试用期满考核不合格者，应当及时解除劳动关系。

**第九条** 企业应当重视人力资源开发工作，建立员工培训长效机制，营造尊重知识、尊重人才和关心员工职业发展的文化氛围，加强后备人才队伍建设，促进全体员工的知识、技能持续更新，不断提升员工的服务效能。

### 第三章 人力资源的使用与退出

**第十条** 企业应当建立和完善人力资源的激励约束机制，设置科学的业绩考核指标体系，对各级管理人员和全体员工进行严格考核与评价，以此作为确定员工薪酬、职级调整和解除劳动合同等的重要依据，确保员工队伍处于持续优化状态。

**第十一条** 企业应当制定与业绩考核挂钩的薪酬制度，切实做到薪酬安排与员工贡献相协调，体现效率优先，兼顾公平。

**第十二条** 企业应当制定各级管理人员和关键岗位员工定期轮岗制度，明确轮岗范围、轮岗周期、轮岗方式等，形成相关岗位员工的有序持续流动，全面提升员工素质。

**第十三条** 企业应当按照有关法律法规规定，结合企业实际，建立健全员工退出（辞职、解除劳动合同、退休等）机制，明确退出的条件和程序，确保员工退出机制得到有效实施。

企业对考核不能胜任岗位要求的员工，应当及时暂停其工作，安排再培训，或调整工作岗位，安排转岗培训；仍不能满足岗位职责要求的，应当按照规定的权限和程序解除劳动合同。

企业应当与退出员工依法约定保守关键技术、商业秘密、国家机密和竞业限制的期限，确保知识产权、商业秘密和国家机密的安全。

企业关键岗位人员离职前，应当根据有关法律法规的规定进行工作交接或离任审计。

**第十四条** 企业应当定期对年度人力资源计划执行情况进行评估，总结人力资源管理经验，分析存在的主要缺陷和不足，完善人力资源政策，促进企业整体团队充满生机和活力。

# 企业内部控制应用指引第4号——社会责任

## 第一章 总 则

**第一条** 为了促进企业履行社会责任，实现企业与社会协调发展，根据国家有关法律法规和《企业内部控制基本规范》，制定本指引。

**第二条** 本指引所称社会责任，是指企业在经营发展过程中应当履行的社会职责和义务，主要包括安全生产、产品质量（含服务，下同）、环境保护、资源节约、促进就业、员工权益保护等。

**第三条** 企业至少应当关注在履行社会责任方面的下列风险：

- （一）安全生产措施不到位，责任不落实，可能导致企业发生安全事故。
  - （二）产品质量低劣，侵害消费者利益，可能导致企业巨额赔偿、形象受损，甚至破产。
  - （三）环境保护投入不足，资源耗费大，造成环境污染或资源枯竭，可能导致企业巨额赔偿、缺乏发展后劲，甚至停业。
  - （四）促进就业和员工权益保护不够，可能导致员工积极性受挫，影响企业发展和社会稳定。
- 第四条** 企业应当重视履行社会责任，切实做到经济效益与社会效益、短期利益与长远利益、自身发展与社会发展相互协调，实现企业与员工、企业与社会、企业与环境的健康和谐发展。

## 第二章 安 全 生 产

**第五条** 企业应当根据国家有关安全生产的规定，结合本企业实际情况，建立严格的安全生产管理体系、操作规范和应急预案，强化安全生产责任追究制度，切实做到安全生产。

企业应当设立安全管理部门和安全监督机构，负责企业安全生产的日常监督管理工作。

**第六条** 企业应当重视安全生产投入，在人力、物力、资金、技术等方面提供必要的保障，健全检查监督机制，确保各项安全措施落实到位，不得随意降低保障标准和要求。

**第七条** 企业应当贯彻预防为主的原则，采用多种形式增强员工安全意识，重视岗位培训，对于特殊岗位实行资格认证制度。

企业应当加强生产设备的经常性维护管理，及时排除安全隐患。

**第八条** 企业如果发生生产安全事故，应当按照安全生产管理制度妥善处理，排除故障，减轻损失，追究责任。

重大生产安全事故应当启动应急预案，同时按照国家有关规定及时报告，严禁迟报、谎报和瞒报。

### 第三章 产品质量

**第九条** 企业应当根据国家和行业相关产品质量的要求，从事生产经营活动，切实提高产品质量和服务水平，努力为社会提供优质安全健康的产品和服务，最大限度地满足消费者的需求，对社会和公众负责，接受社会监督，承担社会责任。

**第十条** 企业应当规范生产流程，建立严格的产品质量控制和检验制度，严把质量关，禁止缺乏质量保障、危害人民生命健康的产品流向社会。

**第十一条** 企业应当加强产品的售后服务。售后发现存在严重质量缺陷、隐患的产品，应当及时召回或采取其他有效措施，最大限度地降低或消除缺陷、隐患产品的社会危害。

企业应当妥善处理消费者提出的投诉和建议，切实保护消费者权益。

### 第四章 环境保护与资源节约

**第十二条** 企业应当按照国家有关环境保护与资源节约的规定，结合本企业实际情况，建立环境保护与资源节约制度，认真落实节能减排责任，积极开发和使用节能产品，发展循环经济，降低污染物排放，提高资源综合利用效率。

企业应当通过宣传教育等有效形式，不断提高员工的环境保护和资源节约意识。

**第十三条** 企业应当重视生态保护，加大对环保工作的人力、物力、财力的投入和技术支持，不断改进工艺流程，降低能耗和污染物排放水平，实现清洁生产。

企业应当加强对废气、废水、废渣的综合治理，建立废料回收和循环利用制度。

**第十四条** 企业应当重视资源节约和资源保护，着力开发利用可再生资源，防止对不可再生资源进行掠夺性或毁灭性开发。

企业应当重视国家产业结构相关政策，特别关注产业结构调整的发展要求，加快高新技术开发和传统产业改造，切实转变发展方式，实现低投入、低消耗、低排放和高效率。

**第十五条** 企业应当建立环境保护和资源节约的监控制度，定期开展监督检查，发现问题，及时采取措施予以纠正。污染物排放超过国家有关规定的，企业应当承担治理或相关法律责任。

发生紧急、重大环境污染事件时，应当启动应急机制，及时报告和处理，并依法追究相关责任人的责任。

### 第五章 促进就业与员工权益保护

**第十六条** 企业应当依法保护员工的合法权益，贯彻人力资源政策，保护员工依法享有劳动权利和履行劳动义务，保持工作岗位相对稳定，积极促进充分就业，切实履行社会责任。

企业应当避免在正常经营情况下批量辞退员工，增加社会负担。

**第十七条** 企业应当与员工签订并履行劳动合同，遵循按劳分配、同工同酬的原则，建立科学的员工薪酬制度和激励机制，不得克扣或无故拖欠员工薪酬。

企业应当建立高级管理人员与员工薪酬的正常增长机制，切实保持合理水平，维护社会公平。

**第十八条** 企业应当及时办理员工社会保险，足额缴纳社会保险费，保障员工依法享受社会保险待遇。

企业应当按照有关规定做好健康管理工作，预防、控制和消除职业危害；按期对员工进行非职业性健康监护，对从事有职业危害作业的员工进行职业性健康监护。

企业应当遵守法定的劳动时间和休息休假制度，确保员工的休息休假权利。

**第十九条** 企业应当加强职工代表大会和工会组织建设，维护员工合法权益，积极开展员工职业教育培训，创造平等发展机会。

企业应当尊重员工人格，维护员工尊严，杜绝性别、民族、宗教、年龄等各种歧视，保障员工身心健康。

**第二十条** 企业应当按照产学研用相结合的社会需求，积极创建实习基地，大力支持社会有关方面培养、锻炼社会需要的应用型人才。

**第二十一条** 企业应当积极履行社会公益方面的责任和义务，关心帮助社会弱势群体，支持慈善事业。



# 企业内部控制应用指引第5号——企业文化

---

## 第一章 总 则

**第一条** 为了加强企业文化建设，发挥企业文化在企业发展中的重要作用，根据《企业内部控制基本规范》，制定本指引。

**第二条** 本指引所称企业文化，是指企业在生产经营实践中逐步形成的、为整体团队所认同并遵守的价值观、经营理念和企业精神，以及在此基础上形成的行为规范的总称。

**第三条** 加强企业文化建设至少应当关注下列风险：

（一）缺乏积极向上的企业文化，可能导致员工丧失对企业的信心和认同感，企业缺乏凝聚力和竞争力。

（二）缺乏开拓创新、团队协作和风险意识，可能导致企业发展目标难以实现，影响可持续发展。

（三）缺乏诚实守信的经营理念，可能导致舞弊事件的发生，造成企业损失，影响企业信誉。

（四）忽视企业间的文化差异和理念冲突，可能导致并购重组失败。

## 第二章 企业文化的建设

**第四条** 企业应当采取切实有效的措施，积极培育具有自身特色的企业文化，引导和规范员工行为，打造以主业为核心的企业品牌，形成整体团队的向心力，促进企业长远发展。

**第五条** 企业应当培育体现企业特色的发展愿景、积极向上的价值观、诚实守信的经营理念、履行社会责任和开拓创新的企业精神，以及团队协作和风险防范意识。

企业应当重视并购重组后的企业文化建设，平等对待被并购方的员工，促进并购双方的文化融合。

**第六条** 企业应当根据发展战略和实际情况，总结优良传统，挖掘文化底蕴，提炼核心价值，确定文化建设的目标和内容，形成企业文化规范，使其构成员工行为守则的重要组成部分。

**第七条** 董事、监事、经理和其他高级管理人员应当在企业文化建设中发挥主导和垂范作用，以自身的优秀品格和脚踏实地的工作作风，带动影响整个团队，共同营造积极向上的企业文化环境。

企业应当促进文化建设在内部各层级的有效沟通，加强企业文化的宣传贯彻，确保全体员工共

同遵守。

**第八条** 企业文化建设应当融入生产经营全过程，切实做到文化建设与发展战略的有机结合，增强员工的责任感和使命感，规范员工行为方式，使员工自身价值在企业中得到充分体现。

企业应当加强对员工的文化教育和熏陶，全面提升员工的文化修养和内在素质。

### 第三章 企业文化的评估

**第九条** 企业应当建立企业文化评估制度，明确评估的内容、程序和方法，落实评估责任制，避免企业文化建设流于形式。

**第十条** 企业文化评估，应当重点关注董事、监事、经理和其他高级管理人员在企业文化建设中的责任履行情况、全体员工对企业核心价值观的认同感、企业经营管理行为与企业文化的一致性、企业品牌的社会影响力、参与企业并购重组各方文化的融合度，以及员工对企业未来发展的信心。

**第十一条** 企业应当重视企业文化的评估结果，巩固和发扬文化建设成果，针对评估过程中发现的问题，研究影响企业文化建设的不利因素，分析深层次的原因，及时采取措施加以改进。

# 企业内部控制应用指引第6号——资金活动

## 第一章 总 则

**第一条** 为了促进企业正常组织资金活动，防范和控制资金风险，保证资金安全，提高资金使用效益，根据有关法律法规和《企业内部控制基本规范》，制定本指引。

**第二条** 本指引所称资金活动，是指企业筹资、投资和资金营运等活动的总称。

**第三条** 企业资金活动至少应当关注下列风险：

（一）筹资决策不当，引发资本结构不合理或无效融资，可能导致企业筹资成本过高或债务危机。

（二）投资决策失误，引发盲目扩张或丧失发展机遇，可能导致资金链断裂或资金使用效益低下。

（三）资金调度不合理、营运不畅，可能导致企业陷入财务困境或资金冗余。

（四）资金活动管控不严，可能导致资金被挪用、侵占、抽逃或遭受欺诈。

**第四条** 企业应当根据自身发展战略，科学确定投融资目标和规划，完善严格的资金授权、批准、审验等相关管理制度，加强资金活动的集中归口管理，明确筹资、投资、营运等各环节的职责权限和岗位分离要求，定期或不定期检查和评价资金活动情况，落实责任追究制度，确保资金安全和有效运行。

企业财会部门负责资金活动的日常管理，参与投融资方案等可行性研究。总会计师或分管会计工作的负责人应当参与投融资决策过程。

企业有子公司的，应当采取合法有效措施，强化对子公司资金业务的统一监控。有条件的企业集团，应当探索财务公司、资金结算中心等资金集中管控模式。

## 第二章 筹 资

**第五条** 企业应当根据筹资目标和规划，结合年度全面预算，拟订筹资方案，明确筹资用途、规模、结构和方式等相关内容，对筹资成本和潜在风险作出充分估计。

境外筹资还应考虑所在地的政治、经济、法律、市场等因素。

**第六条** 企业应当对筹资方案进行科学论证，不得依据未经论证的方案开展筹资活动。重大筹资方案应当形成可行性研究报告，全面反映风险评估情况。

企业可以根据实际需要，聘请具有相应资质的专业机构进行可行性研究。

**第七条** 企业应当对筹资方案进行严格审批，重点关注筹资用途的可行性和相应的偿债能力。重大筹资方案，应当按照规定的权限和程序实行集体决策或者联签制度。

筹资方案需经有关部门批准的，应当履行相应的报批程序。筹资方案发生重大变更的，应当重新进行可行性研究并履行相应审批程序。

**第八条** 企业应当根据批准的筹资方案，严格按照规定权限和程序筹集资金。银行借款或发行债券，应当重点关注利率风险、筹资成本、偿还能力以及流动性风险等；发行股票应当重点关注发行风险、市场风险、政策风险以及公司控制权风险等。

企业通过银行借款方式筹资的，应当与有关金融机构进行洽谈，明确借款规模、利率、期限、担保、还款安排、相关的权利义务和违约责任等内容。双方达成一致意见后签署借款合同，据此办理相关借款业务。

企业通过发行债券方式筹资的，应当合理选择债券种类，对还本付息方案作出系统安排，确保按期、足额偿还到期本金和利息。

企业通过发行股票方式筹资的，应当依照《中华人民共和国证券法》等有关法律法规和证券监管部门的规定，优化企业组织架构，进行业务整合，并选择具备相应资质的中介机构协助企业做好相关工作，确保符合股票发行条件和要求。

**第九条** 企业应当严格按照筹资方案确定的用途使用资金。筹资用于投资的，应当分别按照本指引第三章和《企业内部控制应用指引第11号——工程项目》规定，防范和控制资金使用的风险。

由于市场环境变化等确需改变资金用途的，应当履行相应的审批程序。严禁擅自改变资金用途。

**第十条** 企业应当加强债务偿还和股利支付环节的管理，对偿还本息和支付股利等作出适当安排。

企业应当按照筹资方案或合同约定的本金、利率、期限、汇率及币种，准确计算应付利息，与债权人核对无误后按期支付。

企业应当选择合理的股利分配政策，兼顾投资者近期和长远利益，避免分配过度或不足。股利分配方案应当经过股东（大）会批准，并按规定履行披露义务。

**第十一条** 企业应当加强筹资业务的会计系统控制，建立筹资业务的记录、凭证和账簿，按照国家统一会计准则制度，正确核算和监督资金筹集、本息偿还、股利支付等相关业务，妥善保管筹资合同或协议、收款凭证、入库凭证等资料，定期与资金提供方进行账务核对，确保筹资活动符合筹资方案的要求。

### 第三章 投 资

**第十二条** 企业应当根据投资目标和规划，合理安排资金投放结构，科学确定投资项目，拟订投资方案，重点关注投资项目的收益和风险。企业选择投资项目应当突出主业，谨慎从事股票投资或衍生金融产品等高风险投资。

境外投资还应考虑政治、经济、法律、市场等因素的影响。

企业采用并购方式进行投资的，应当严格控制并购风险，重点关注并购对象的隐性债务、承诺事项、可持续发展能力、员工状况及其与本企业治理层及管理层的关联关系，合理确定支付对价，确保实现并购目标。

**第十三条** 企业应当加强对投资方案的可行性研究，重点对投资目标、规模、方式、资金来源、风险与收益等作出客观评价。

企业根据实际需要，可以委托具备相应资质的专业机构进行可行性研究，提供独立的可行性研究报告。

**第十四条** 企业应当按照规定的权限和程序对投资项目进行决策审批，重点审查投资方案是否可行、投资项目是否符合国家产业政策及相关法律法规的规定，是否符合企业投资战略目标和规划、是否具有相应的资金能力、投入资金能否按时收回、预期收益能否实现，以及投资和并购风险是否可控等。重大投资项目，应当按照规定的权限和程序实行集体决策或者联签制度。

投资方案需经有关管理部门批准的，应当履行相应的报批程序。投资方案发生重大变更的，应当重新进行可行性研究并履行相应审批程序。

**第十五条** 企业应当根据批准的投资方案，与被投资方签订投资合同或协议，明确出资时间、金额、方式、双方权利义务和违约责任等内容，按规定的权限和程序审批后履行投资合同或协议。

企业应当指定专门机构或人员对投资项目进行跟踪管理，及时收集被投资方经审计的财务报告等相关资料，定期组织投资效益分析，关注被投资方的财务状况、经营成果、现金流量以及投资合同履行情况，发现异常情况，应当及时报告并妥善处理。

**第十六条** 企业应当加强对投资项目的会计系统控制，根据对被投资方的影响程度，合理确定投资会计政策，建立投资管理台账，详细记录投资对象、金额、持股比例、期限、收益等事项，妥善保管投资合同或协议、出资证明等资料。

企业财会部门对于被投资方出现财务状况恶化、市价当期大幅下跌等情形的，应当根据国家统一的会计准则制度规定，合理计提减值准备、确认减值损失。

**第十七条** 企业应当加强投资收回和处置环节的控制，对投资收回、转让、核销等决策和审批程序作出明确规定。

企业应当重视投资到期本金的回收。转让投资应当由相关机构或人员合理确定转让价格，报授权批准部门批准，必要时可委托具有相应资质的专门机构进行评估。核销投资应当取得不能收回投资的法律文书和相关证明文件。

企业对于到期无法收回的投资，应当建立责任追究制度。

## 第四章 营 运

**第十八条** 企业应当加强资金营运全过程的管理，统筹协调内部各机构在生产经营过程中的资金需求，切实做好资金在采购、生产、销售等各环节的综合平衡，全面提升资金营运效率。

**第十九条** 企业应当充分发挥全面预算管理在资金综合平衡中的作用，严格按照预算要求组织协调资金调度，确保资金及时收付，实现资金的合理占用和营运良性循环。

企业应当严禁资金的体外循环，切实防范资金营运中的风险。



**第二十条** 企业应当定期组织召开资金调度会或资金安全检查，对资金预算执行情况进行综合分析，发现异常情况，及时采取措施妥善处理，避免资金冗余或资金链断裂。

企业在营运过程中出现临时性资金短缺的，可以通过短期融资等方式获取资金。资金出现短期闲置的，在保证安全性和流动性的前提下，可以通过购买国债等多种方式，提高资金效益。

**第二十一条** 企业应当加强对营运资金的会计系统控制，严格规范资金的收支条件、程序和审批权限。

企业在生产经营及其他业务活动中取得的资金收入应当及时入账，不得账外设账，严禁收款不入账、设立“小金库”。

企业办理资金支付业务，应当明确支出款项的用途、金额、预算、限额、支付方式等内容，并附原始单据或相关证明，履行严格的授权审批程序后，方可安排资金支出。

企业办理资金收付业务，应当遵守现金和银行存款管理的有关规定，不得由一人办理货币资金全过程业务，严禁将办理资金支付业务的相关印章和票据集中一人保管。

# 企业内部控制应用指引第7号——采购业务

## 第一章 总 则

**第一条** 为了促进企业合理采购，满足生产经营需要，规范采购行为，防范采购风险，根据有关法律法规和《企业内部控制基本规范》，制定本指引。

**第二条** 本指引所称采购，是指购买物资（或接受劳务）及支付款项等相关活动。

**第三条** 企业采购业务至少应当关注下列风险：

（一）采购计划安排不合理，市场变化趋势预测不准确，造成库存短缺或积压，可能导致企业生产停滞或资源浪费。

（二）供应商选择不当，采购方式不合理，招投标或定价机制不科学，授权审批不规范，可能导致采购物资质次价高，出现舞弊或遭受欺诈。

（三）采购验收不规范，付款审核不严，可能导致采购物资、资金损失或信用受损。

**第四条** 企业应当结合实际情况，全面梳理采购业务流程，完善采购业务相关管理制度，统筹安排采购计划，明确请购、审批、购买、验收、付款、采购后评估等环节的职责和审批权限，按照规定的审批权限和程序办理采购业务，建立价格监督机制，定期检查和评价采购过程中的薄弱环节，采取有效控制措施，确保物资采购满足企业生产经营需要。

## 第二章 购 买

**第五条** 企业的采购业务应当集中，避免多头采购或分散采购，以提高采购业务效率，降低采购成本，堵塞管理漏洞。企业应当对办理采购业务的人员定期进行岗位轮换。重要和技术性较强的采购业务，应当组织相关专家进行论证，实行集体决策和审批。

企业除小额零星物资或服务外，不得安排同一机构办理采购业务全过程。

**第六条** 企业应当建立采购申请制度，依据购买物资或接受劳务的类型，确定归口管理部门，授予相应的请购权，明确相关部门或人员的职责权限及相应的请购和审批程序。

企业可以根据实际需要设置专门的请购部门，对需求部门提出的采购需求进行审核，并进行归类汇总，统筹安排企业的采购计划。

具有请购权的部门对于预算内采购项目，应当严格按照预算执行进度办理请购手续，并根据市场变化提出合理采购申请。对于超预算和预算外采购项目，应先履行预算调整程序，由具备相应审

批权限的部门或人员审批后，再行办理请购手续。

**第七条** 企业应当建立科学的供应商评估和准入制度，确定合格供应商清单，与选定的供应商签订质量保证协议，建立供应商管理信息系统，对供应商提供物资或劳务的质量、价格、交货及时性、供货条件及其资信、经营状况等进行实时管理和综合评价，根据评价结果对供应商进行合理选择和调整。

企业可委托具有相应资质的中介机构对供应商进行资信调查。

**第八条** 企业应当根据市场情况和采购计划合理选择采购方式。大宗采购应当采用招标方式，合理确定招投标的范围、标准、实施程序和评标规则；一般物资或劳务等的采购可以采用询价或定向采购的方式并签订合同协议；小额零星物资或劳务等的采购可以采用直接购买等方式。

**第九条** 企业应当建立采购物资定价机制，采取协议采购、招标采购、谈判采购、询比价采购等多种方式合理确定采购价格，最大限度地减小市场变化对企业采购价格的影响。

大宗采购等应当采用招投标方式确定采购价格，其他商品或劳务的采购，应当根据市场行情制定最高采购限价，并对最高采购限价适时调整。

**第十条** 企业应当根据确定的供应商、采购方式、采购价格等情况拟订采购合同，准确描述合同条款，明确双方权利、义务和违约责任，按照规定权限签订采购合同。

企业应当根据生产建设进度和采购物资特性，选择合理的运输工具和运输方式，办理运输、投保等事宜。

**第十一条** 企业应当建立严格的采购验收制度，确定检验方式，由专门的验收机构或验收人员对采购项目的品种、规格、数量、质量等相关内容进行验收，出具验收证明。涉及大宗和新、特物资采购的，还应进行专业测试。

验收过程中发现的异常情况，负责验收的机构或人员应当立即向企业有权管理的相关机构报告，相关机构应当查明原因并及时处理。

**第十二条** 企业应当加强物资采购供应过程的管理，依据采购合同中确定的主要条款跟踪合同履行情况，对有可能影响生产或工程进度的异常情况，应出具书面报告并及时提出解决方案。

企业应当做好采购业务各环节的记录，实行全过程的采购登记制度或信息化管理，确保采购过程的可追溯性。

### 第三章 付 款

**第十三条** 企业应当加强采购付款的管理，完善付款流程，明确付款审核人的责任和权力，严格审核采购预算、合同、相关单据凭证、审批程序等相关内容，审核无误后按照合同规定及时办理付款。

企业在付款过程中，应当严格审查采购发票的真实性、合法性和有效性。发现虚假发票的，应查明原因，及时报告处理。

企业应当重视采购付款的过程控制和跟踪管理，发现异常情况的，应当拒绝付款，避免出现资金损失和信用受损。

企业应当合理选择付款方式，并严格遵循合同规定，防范付款方式不当带来的法律风险，保证

资金安全。

**第十四条** 企业应当加强预付账款和定金的管理。涉及大额或长期的预付款项，应当定期进行追踪核查，综合分析预付账款的期限、占用款项的合理性、不可收回风险等情况，发现有疑问的预付款项，应当及时采取措施。

**第十五条** 企业应当加强对购买、验收、付款业务的会计系统控制，详细记录供应商情况、请购申请、采购合同、采购通知、验收证明、入库凭证、商业票据、款项支付等情况，确保会计记录、采购记录与仓储记录核对一致。

企业应当指定专人通过函证等方式，定期与供应商核对应付账款、应付票据、预付账款等往来款项。

**第十六条** 企业应当建立退货管理制度，对退货条件、退货手续、货物出库、退货货款回收等作出明确规定，并在与供应商的合同中明确退货事宜，及时收回退货货款。涉及符合索赔条件的退货，应在索赔期内及时办理索赔。

# 企业内部控制应用指引第8号——资产管理

## 第一章 总 则

**第一条** 为了提高资产使用效能，保证资产安全，根据有关法律法规和《企业内部控制基本规范》，制定本指引。

**第二条** 本指引所称资产，是指企业拥有或控制的存货、固定资产和无形资产。

**第三条** 企业资产管理至少应当关注下列风险：

（一）存货积压或短缺，可能导致流动资金占用过量、存货价值贬损或生产中断。

（二）固定资产更新改造不够、使用效能低下、维护不当、产能过剩，可能导致企业缺乏竞争力、资产价值贬损、安全事故频发或资源浪费。

（三）无形资产缺乏核心技术、权属不清、技术落后、存在重大技术安全隐患，可能导致企业法律纠纷、缺乏可持续发展能力。

**第四条** 企业应当加强各项资产管理，全面梳理资产管理流程，及时发现资产管理中的薄弱环节，切实采取有效措施加以改进，并关注资产减值迹象，合理确认资产减值损失，不断提高企业资产管理水平。

企业应当重视和加强各项资产的投保工作，采用招标等方式确定保险人，降低资产损失风险，防范资产投保舞弊。

## 第二章 存 货

**第五条** 企业应当采用先进的存货管理技术和方法，规范存货管理流程，明确存货取得、验收入库、原料加工、仓储保管、领用发出、盘点处置等环节的管理要求，充分利用信息系统，强化会计、出入库等相关记录，确保存货管理全过程的风险得到有效控制。

**第六条** 企业应当建立存货管理岗位责任制，明确内部相关部门和岗位的职责权限，切实做到不相容岗位相互分离、制约和监督。

企业内部除存货管理、监督部门及仓储人员外，其他部门和人员接触存货，应当经过相关部门特别授权。

**第七条** 企业应当重视存货验收工作，规范存货验收程序和方法，对入库存货的数量、质量、技术规格等方面进行查验，验收无误方可入库。



外购存货的验收，应当重点关注合同、发票等原始单据与存货的数量、质量、规格等核对一致。涉及技术含量较高的货物，必要时可委托具有检验资质的机构或聘请外部专家协助验收。

自制存货的验收，应当重点关注产品质量，通过检验合格的半成品、产成品才能办理入库手续，不合格品应及时查明原因、落实责任、报告处理。

其他方式取得存货的验收，应当重点关注存货来源、质量状况、实际价值是否符合有关合同或协议的约定。

**第八条** 企业应当建立存货保管制度，定期对存货进行检查，重点关注下列事项：

（一）存货在不同仓库之间流动时应当办理出入库手续。

（二）应当按仓储物资所要求的储存条件贮存，并健全防火、防洪、防盗、防潮、防病虫害和防变质等管理规范。

（三）加强生产现场的材料、周转材料、半成品等物资的管理，防止浪费、被盗和流失。

（四）对代管、代销、暂存、受托加工的存货，应单独存放和记录，避免与本单位存货混淆。

（五）结合企业实际情况，加强存货的保险投保，保证存货安全，合理降低存货意外损失风险。

**第九条** 企业应当明确存货发出和领用的审批权限，大批存货、贵重商品或危险品的发出应当实行特别授权。仓储部门应当根据经审批的销售（出库）通知单发出货物。

**第十条** 企业仓储部门应当详细记录存货入库、出库及库存情况，做到存货记录与实际库存相符，并定期与财会部门、存货管理部门进行核对。

**第十一条** 企业应当根据各种存货采购间隔期和当前库存，综合考虑企业生产经营计划、市场供求等因素，充分利用信息系统，合理确定存货采购日期和数量，确保存货处于最佳库存状态。

**第十二条** 企业应当建立存货盘点清查制度，结合本企业实际情况确定盘点周期、盘点流程等相关内容，核查存货数量，及时发现存货减值迹象。企业至少应当于每年年度终了开展全面盘点清查，盘点清查结果应当形成书面报告。

盘点清查中发现的存货盘盈、盘亏、毁损、闲置以及需要报废的存货，应当查明原因、落实并追究责任，按照规定权限批准后处置。

### 第三章 固定资产

**第十三条** 企业应当加强房屋建筑物、机器设备等各类固定资产的管理，重视固定资产维护和更新改造，不断提升固定资产的使用效能，积极促进固定资产处于良好运行状态。

**第十四条** 企业应当制定固定资产目录，对每项固定资产进行编号，按照单项资产建立固定资产卡片，详细记录各项固定资产的来源、验收、使用地点、责任单位和责任人、运转、维修、改造、折旧、盘点等相关内容。

企业应当严格执行固定资产日常维修和大修理计划，定期对固定资产进行维护保养，切实消除安全隐患。

企业应当强化对生产线等关键设备运转的监控，严格操作流程，实行岗前培训和岗位许可制度，确保设备安全运转。

**第十五条** 企业应当根据发展战略，充分利用国家有关自主创新政策，加大技改投入，不断促

进固定资产技术升级，淘汰落后设备，切实做到保持本企业固定资产技术的先进性和企业发展的可持续性。

**第十六条** 企业应当严格执行固定资产投保政策，对应投保的固定资产项目按规定程序进行审批，及时办理投保手续。

**第十七条** 企业应当规范固定资产抵押管理，确定固定资产抵押程序和审批权限等。

企业将固定资产用作抵押的，应由相关部门提出申请，经企业授权部门或人员批准后，由资产管理部门办理抵押手续。

企业应当加强对接收的抵押资产的管理，编制专门的资产目录，合理评估抵押资产的价值。

**第十八条** 企业应当建立固定资产清查制度，至少每年进行全面清查。对固定资产清查中发现的问题，应当查明原因，追究责任，妥善处理。

企业应当加强固定资产处置的控制，关注固定资产处置中的关联交易和处置定价，防范资产流失。

## 第四章 无形资产

**第十九条** 企业应当加强对品牌、商标、专利、专有技术、土地使用权等无形资产的管理，分类制定无形资产管理办法，落实无形资产管理责任制，促进无形资产有效利用，充分发挥无形资产对提升企业核心竞争力的作用。

**第二十条** 企业应当全面梳理外购、自行开发以及其他方式取得的各类无形资产的权属关系，加强无形产权益保护，防范侵权行为和法律风险。无形资产具有保密性质的，应当采取严格保密措施，严防泄露商业秘密。

企业购入或者以支付土地出让金等方式取得的土地使用权，应当取得土地使用权有效证明文件。

**第二十一条** 企业应当定期对专利、专有技术等无形资产的先进性进行评估，淘汰落后技术，加大研发投入，促进技术更新换代，不断提升自主创新能力，努力做到核心技术处于同行业领先水平。

**第二十二条** 企业应当重视品牌建设，加强商誉管理，通过提供高质量产品和优质服务等多种方式，不断打造和培育主业品牌，切实维护和提升企业品牌的社会认可度。

# 企业内部控制应用指引第9号——销售业务

## 第一章 总 则

**第一条** 为了促进企业销售稳定增长，扩大市场份额，规范销售行为，防范销售风险，根据有关法律法规和《企业内部控制基本规范》，制定本指引。

**第二条** 本指引所称销售，是指企业出售商品（或提供劳务）及收取款项等相关活动。

**第三条** 企业销售业务至少应当关注下列风险：

（一）销售政策和策略不当，市场预测不准确，销售渠道管理不当等，可能导致销售不畅、库存积压、经营难以为继。

（二）客户信用管理不到位，结算方式选择不当，账款回收不力等，可能导致销售款项不能收回或遭受欺诈。

（三）销售过程存在舞弊行为，可能导致企业利益受损。

**第四条** 企业应当结合实际情况，全面梳理销售业务流程，完善销售业务相关管理制度，确定适当的销售政策和策略，明确销售、发货、收款等环节的职责和审批权限，按照规定的权限和程序办理销售业务，定期检查分析销售过程中的薄弱环节，采取有效控制措施，确保实现销售目标。

## 第二章 销 售

**第五条** 企业应当加强市场调查，合理确定定价机制和信用方式，根据市场变化及时调整销售策略，灵活运用销售折扣、销售折让、信用销售、代销和广告宣传等多种策略和营销方式，促进销售目标实现，不断提高市场占有率。

企业应当健全客户信用档案，关注重要客户资信变动情况，采取有效措施，防范信用风险。

企业对于境外客户和新开发客户，应当建立严格的信用保证制度。

**第六条** 企业在销售合同订立前，应当与客户进行业务洽谈、磋商或谈判，关注客户信用状况、销售定价、结算方式等相关内容。

重大的销售业务谈判应当吸收财会、法律等专业人员参加，并形成完整的书面记录。

销售合同应当明确双方的权利和义务，审批人员应当对销售合同草案进行严格审核。重要的销售合同，应当征询法律顾问或专家的意见。

**第七条** 企业销售部门应当按照经批准的销售合同开具相关销售通知。发货和仓储部门应当对

销售通知进行审核，严格按照所列项目组织发货，确保货物的安全发运。企业应当加强销售退回管理，分析销售退回原因，及时妥善处理。

企业应当严格按照发票管理规定开具销售发票。严禁开具虚假发票。

**第八条** 企业应当做好销售业务各环节的记录，填制相应的凭证，设置销售台账，实行全过程的销售登记制度。

**第九条** 企业应当完善客户服务制度，加强客户服务和跟踪，提升客户满意度和忠诚度，不断改进产品质量和服务水平。

### 第三章 收 款

**第十条** 企业应当完善应收款项管理制度，严格考核，实行奖惩。销售部门负责应收款项的催收，催收记录（包括往来函电）应妥善保存；财会部门负责办理资金结算并监督款项回收。

**第十一条** 企业应当加强商业票据管理，明确商业票据的受理范围，严格审查商业票据的真实性和合法性，防止票据欺诈。

企业应当关注商业票据的取得、贴现和背书，对已贴现但仍承担收款风险的票据以及逾期票据，应当进行追索监控和跟踪管理。

**第十二条** 企业应当加强对销售、发货、收款业务的会计系统控制，详细记录销售客户、销售合同、销售通知、发运凭证、商业票据、款项收回等情况，确保会计记录、销售记录与仓储记录核对一致。

企业应当指定专人通过函证等方式，定期与客户核对应收账款、应收票据、预收账款等往来款项。

企业应当加强应收款项坏账的管理。应收款项全部或部分无法收回的，应当查明原因，明确责任，并严格履行审批程序，按照国家统一的会计准则制度进行处理。

# 企业内部控制应用指引第 10 号——研究与开发

## 第一章 总 则

**第一条** 为了促进企业自主创新，增强核心竞争力，有效控制研发风险，实现发展战略，根据有关法律法规和《企业内部控制基本规范》，制定本指引。

**第二条** 本指引所称研究与开发，是指企业为获取新产品、新技术、新工艺等所开展的各种研发活动。

**第三条** 企业开展研发活动至少应当关注下列风险：

- （一）研究项目未经科学论证或论证不充分，可能导致创新不足或资源浪费。
- （二）研发人员配备不合理或研发过程管理不善，可能导致研发成本过高、舞弊或研发失败。
- （三）研究成果转化应用不足、保护措施不力，可能导致企业利益受损。

**第四条** 企业应当重视研发工作，根据发展战略，结合市场开拓和技术进步要求，科学制定研发计划，强化研发全过程管理，规范研发行为，促进研发成果的转化和有效利用，不断提升企业自主创新能力。

## 第二章 立项与研究

**第五条** 企业应当根据实际需要，结合研发计划，提出研究项目立项申请，开展可行性研究，编制可行性研究报告。

企业可以组织独立于申请及立项审批之外的专业机构和人员进行评估论证，出具评估意见。

**第六条** 研究项目应当按照规定的权限和程序进行审批，重大研究项目应当报经董事会或类似权力机构集体审议决策。审批过程中，应当重点关注研究项目促进企业发展的必要性、技术的先进性以及成果转化的可行性。

**第七条** 企业应当加强对研究过程的管理，合理配备专业人员，严格落实岗位责任制，确保研究过程高效、可控。

企业应当跟踪检查研究项目进展情况，评估各阶段研究成果，提供足够的经费支持，确保项目按期、保质完成，有效规避研究失败风险。

企业研究项目委托外单位承担的，应当采用招标、协议等适当方式确定受托单位，签订外包合同，约定研究成果的产权归属、研究进度和质量标准等相关内容。



**第八条** 企业与其他单位合作进行研究的，应当对合作单位进行尽职调查，签订书面合作研究合同，明确双方投资、分工、权利义务、研究成果产权归属等。

**第九条** 企业应当建立和完善研究成果验收制度，组织专业人员对研究成果进行独立评审和验收。

企业对于通过验收的研究成果，可以委托相关机构进行审查，确认是否申请专利或作为非专利技术、商业秘密等进行管理。企业对于需要申请专利的研究成果，应当及时办理有关专利申请手续。

**第十条** 企业应当建立严格的核心研究人员管理制度，明确界定核心研究人员范围和名册清单，签署符合国家有关法律法规要求的保密协议。

企业与核心研究人员签订劳动合同时，应当特别约定研究成果归属、离职条件、离职移交程序、离职后保密义务、离职后竞业限制年限及违约责任等内容。

### 第三章 开发与保护

**第十一条** 企业应当加强研究成果的开发，形成科研、生产、市场一体化的自主创新机制，促进研究成果转化。

研究成果的开发应当分步推进，通过试生产充分验证产品性能，在获得市场认可后方可进行批量生产。

**第十二条** 企业应当建立研究成果保护制度，加强对专利权、非专利技术、商业秘密及研发过程中形成的各类涉密图纸、程序、资料的管理，严格按照制度规定借阅和使用。禁止无关人员接触研究成果。

**第十三条** 企业应当建立研发活动评估制度，加强对立项与研究、开发与保护等过程的全面评估，认真总结研发管理经验，分析存在的薄弱环节，完善相关制度和办法，不断改进和提升研发活动的管理水平。

# 企业内部控制应用指引第 11 号——工程项目

## 第一章 总 则

**第一条** 为了加强工程项目管理，提高工程质量，保证工程进度，控制工程成本，防范商业贿赂等舞弊行为，根据有关法律法规和《企业内部控制基本规范》，制定本指引。

**第二条** 本指引所称工程项目，是指企业自行或者委托其他单位所进行的建造、安装工程。

**第三条** 企业工程项目至少应当关注下列风险：

（一）立项缺乏可行性研究或者可行性研究流于形式，决策不当，盲目上马，可能导致难以实现预期效益或项目失败。

（二）项目招标暗箱操作，存在商业贿赂，可能导致中标人实质上难以承担工程项目、中标价格失实及相关人员涉案。

（三）工程造价信息不对称，技术方案不落实，概预算脱离实际，可能导致项目投资失控。

（四）工程物资质次价高，工程监理不到位，项目资金不落实，可能导致工程质量低劣，进度延迟或中断。

（五）竣工验收不规范，最终把关不严，可能导致工程交付使用后存在重大隐患。

**第四条** 企业应当建立和完善工程项目各项管理制度，全面梳理各个环节可能存在的风险点，规范工程立项、招标、造价、建设、验收等环节的工作流程，明确相关部门和岗位的职责权限，做到可行性研究与决策、概预算编制与审核、项目实施与价款支付、竣工决算与审计等不相容职务相互分离，强化工程建设全过程的监控，确保工程项目的质量、进度和资金安全。

## 第二章 工 程 立 项

**第五条** 企业应当指定专门机构归口管理工程项目，根据发展战略和年度投资计划，提出项目建议书，开展可行性研究，编制可行性研究报告。

项目建议书的主要内容包括：项目的必要性和依据、产品方案、拟建规模、建设地点、投资估算、资金筹措、项目进度安排、经济效果和社会效益的估计、环境影响的初步评价等。

可行性研究报告的内容主要包括：项目概况，项目建设的必要性，市场预测，项目建设选址及建设条件论证，建设规模和建设内容，项目外部配套建设，环境保护，劳动保护与卫生防疫，消防、节能、节水，总投资及资金来源，经济、社会效益，项目建设周期及进度安排，招投标法规定

的相关内容等。

企业可以委托具有相应资质的专业机构开展可行性研究，并按照有关要求形成可行性研究报告。

**第六条** 企业应当组织规划、工程、技术、财会、法律等部门的专家对项目建议书和可行性研究报告进行充分论证和评审，出具评审意见，作为项目决策的重要依据。

在项目评审过程中，应当重点关注项目投资方案、投资规模、资金筹措、生产规模、投资效益、布局选址、技术、安全、设备、环境保护等方面，核实相关资料的来源和取得途径是否真实、可靠和完整。

企业可以委托具有相应资质的专业机构对可行性研究报告进行评审，出具评审意见。从事项目可行性研究的专业机构不得再从事可行性研究报告的评审。

**第七条** 企业应当按照规定的权限和程序对工程项目进行决策，决策过程应有完整的书面记录。重大工程项目的立项，应当报经董事会或类似权力机构集体审议批准。总会计师或分管会计工作的负责人应当参与项目决策。

任何个人不得单独决策或者擅自改变集体决策意见。工程项目决策失误应当实行责任追究制度。

**第八条** 企业应当在工程项目立项后、正式施工前，依法取得建设用地、城市规划、环境保护、安全、施工等方面的许可。

### 第三章 工程招标

**第九条** 企业的工程项目一般应当采用公开招标的方式，择优选择具有相应资质的承包单位和监理单位。

在选择承包单位时，企业可以将工程的勘察、设计、施工、设备采购一并发包给一个项目总承包单位，也可以将其中的一项或者多项发包给一个工程总承包单位，但不得违背工程施工组织设计和招标设计计划，将应由一个承包单位完成的工程肢解为若干部分发包给几个承包单位。

企业应当依照国家招标投标法的规定，遵循公开、公正、平等竞争的原则，发布招标公告，提供载有招标工程的主要技术要求、主要合同条款、评标的标准和方法，以及开标、评标、定标的程序等内容的招标文件。

企业可以根据项目特点决定是否编制标底。需要编制标底的，标底编制过程和标底应当严格保密。

在确定中标人前，企业不得与投标人就投标价格、投标方案等实质性内容进行谈判。

**第十条** 企业应当依法组织工程招标的开标、评标和定标，并接受有关部门的监督。

**第十一条** 企业应当依法组建评标委员会。评标委员会由企业的代表和有关技术、经济方面的专家组成。评标委员会应当客观、公正地履行职务、遵守职业道德，对所提出的评审意见承担责任。

企业应当采取必要的措施，保证评标在严格保密的情况下进行。评标委员会应当按照招标文件确定的标准和方法，对投标文件进行评审和比较，择优选择中标候选人。

**第十二条** 评标委员会成员和参与评标的有关工作人员不得透露对投标文件的评审和比较、中标候选人推荐情况以及与评标有关的其他情况，不得私下接触投标人，不得收受投标人的财物或者其他好处。

**第十三条** 企业应当按照规定的权限和程序从中标候选人中确定中标人，及时向中标人发出中标通知书，在规定的期限内与中标人订立书面合同，明确双方的权利、义务和违约责任。

企业和中标人不得再行订立背离合同实质性内容的其他协议。

## 第四章 工程造价

**第十四条** 企业应当加强工程造价管理，明确初步设计概算和施工图预算的编制方法，按照规定的权限和程序进行审核批准，确保概预算科学合理。

企业可以委托具备相应资质的中介机构开展工程造价咨询工作。

**第十五条** 企业应当向招标确定的设计单位提供详细的设计要求和基础资料，进行有效的技术、经济交流。

初步设计应当在技术、经济交流的基础上，采用先进的设计管理实务技术，进行多方案比选。

施工图设计深度及图纸交付进度应当符合项目要求，防止因设计深度不足、设计缺陷，造成施工组织、工期、工程质量、投资失控以及生产运行成本过高等问题。

**第十六条** 企业应当建立设计变更管理制度。设计单位应当提供全面、及时的现场服务。因过失造成设计变更的，应当实行责任追究制度。

**第十七条** 企业应当组织工程、技术、财会等部门的相关专业人员或委托具有相应资质的中介机构对编制的概预算进行审核，重点审查编制依据、项目内容、工程量的计算、定额套用等是否真实、完整和准确。

工程项目概预算按照规定的权限和程序审核批准后执行。

## 第五章 工程建设

**第十八条** 企业应当加强对工程建设过程的监控，实行严格的概预算管理，切实做到及时备料，科学施工，保障资金，落实责任，确保工程项目达到设计要求。

**第十九条** 按照合同约定，企业自行采购工程物资的，应当按照《企业内部控制应用指引第7号——采购业务》等相关指引的规定，组织工程物资采购、验收和付款；由承包单位采购工程物资的，企业应当加强监督，确保工程物资采购符合设计标准和合同要求。严禁不合格工程物资投入工程项目建设。

重大设备和大宗材料的采购应当根据有关招标采购的规定执行。

**第二十条** 企业应当实行严格的工程监理制度，委托经过招标确定的监理单位进行监理。工程监理单位应当依照国家法律法规及相关技术标准、设计文件和工程承包合同，对承包单位在施工质量、工期、进度、安全和资金使用等方面实施监督。

工程监理人员应当具备良好的职业操守，客观公正地执行监理任务，发现工程施工不符合设计

要求、施工技术标准和合同约定的，应当要求承包单位改正；发现工程设计不符合建筑工程质量标准或者合同约定的质量要求的，应当报告企业要求设计单位改正。

未经工程监理人员签字，工程物资不得在工程上使用或者安装，不得进行下一道工序施工，不得拨付工程价款，不得进行竣工验收。

**第二十一条** 企业财会部门应当加强与承包单位的沟通，准确掌握工程进度，根据合同约定，按照规定的审批权限和程序办理工程价款结算，不得无故拖欠。

**第二十二条** 企业应当严格控制工程变更，确需变更的，应当按照规定的权限和程序进行审批。

重大的项目变更应当按照项目决策和概预算控制的有关程序和要求重新履行审批手续。

因工程变更等原因造成价款支付方式及金额发生变动的，应当提供完整的书面文件和其他相关资料，并对工程变更价款的支付进行严格审核。

## 第六章 工 程 验 收

**第二十三条** 企业收到承包单位的工程竣工报告后，应当及时编制竣工决算，开展竣工决算审计，组织设计、施工、监理等有关单位进行竣工验收。

**第二十四条** 企业应当组织审核竣工决算，重点审查决算依据是否完备，相关文件资料是否齐全，竣工清理是否完成，决算编制是否正确。

企业应当加强竣工决算审计，未实施竣工决算审计的工程项目，不得办理竣工验收手续。

**第二十五条** 企业应当及时组织工程项目竣工验收。交付竣工验收的工程项目，应当符合规定的质量标准，有完整的工程技术经济资料，并具备国家规定的其他竣工条件。

验收合格的工程项目，应当编制交付使用财产清单，及时办理交付使用手续。

**第二十六条** 企业应当按照国家有关档案管理的规定，及时收集、整理工程建设各环节的文件资料，建立完整的工程项目档案。

**第二十七条** 企业应当建立完工项目后评估制度，重点评价工程项目预期目标的实现情况和项目投资效益等，并以此作为绩效考核和责任追究的依据。



# 企业内部控制应用指引第12号——担保业务

## 第一章 总 则

**第一条** 为了加强企业担保业务管理，防范担保业务风险，根据《中华人民共和国担保法》等有关法律法规和《企业内部控制基本规范》，制定本指引。

**第二条** 本指引所称担保，是指企业作为担保人按照公平、自愿、互利的原则与债权人约定，当债务人不履行债务时，依照法律规定和合同协议承担相应法律责任的行为。

**第三条** 企业办理担保业务至少应当关注下列风险：

（一）对担保申请人的资信状况调查不深，审批不严或越权审批，可能导致企业担保决策失误或遭受欺诈。

（二）对被担保人出现财务困难或经营陷入困境等状况监控不力，应对措施不当，可能导致企业承担法律责任。

（三）担保过程中存在舞弊行为，可能导致经办审批等相关人员涉案或企业利益受损。

**第四条** 企业应当依法制定和完善担保业务政策及相关管理制度，明确担保的对象、范围、方式、条件、程序、担保限额和禁止担保等事项，规范调查评估、审核批准、担保执行等环节的工作流程，按照政策、制度、流程办理担保业务，定期检查担保政策的执行情况及效果，切实防范担保业务风险。

## 第二章 调查评估与审批

**第五条** 企业应当指定相关部门负责办理担保业务，对担保申请人进行资信调查和风险评估，评估结果应出具书面报告。企业也可委托中介机构对担保业务进行资信调查和风险评估工作。

企业在对担保申请人进行资信调查和风险评估时，应当重点关注以下事项：

（一）担保业务是否符合国家法律法规和本企业担保政策等相关要求。

（二）担保申请人的资信状况，一般包括：基本情况、资产质量、经营情况、偿债能力、盈利水平、信用程度、行业前景等。

（三）担保申请人用于担保和第三方担保的资产状况及其权利归属。

（四）企业要求担保申请人提供反担保的，还应当对与反担保有关的资产状况进行评估。

**第六条** 企业对担保申请人出现以下情形之一的，不得提供担保：

- （一）担保项目不符合国家法律法规和本企业担保政策的。
- （二）已进入重组、托管、兼并或破产清算程序的。
- （三）财务状况恶化、资不抵债、管理混乱、经营风险较大的。
- （四）与其他企业存在较大经济纠纷，面临法律诉讼且可能承担较大赔偿责任的。
- （五）与本企业已经发生过担保纠纷且仍未妥善解决的，或不能及时足额交纳担保费用的。

**第七条** 企业应当建立担保授权和审批制度，规定担保业务的授权批准方式、权限、程序、责任和相关控制措施，在授权范围内进行审批，不得超越权限审批。重大担保业务，应当报经董事会或类似权力机构批准。

经办人员应当在职责范围内，按照审批人员的批准意见办理担保业务。对于审批人超越权限审批的担保业务，经办人员应当拒绝办理。

**第八条** 企业应当采取合法有效的措施加强对子公司担保业务的统一监控。企业内设机构未经授权不得办理担保业务。

企业为关联方提供担保的，与关联方存在经济利益或近亲属关系的有关人员在评估与审批环节应当回避。

对境外企业进行担保的，应当遵守外汇管理规定，并关注被担保人所在国家的政治、经济、法律等因素。

**第九条** 被担保人要求变更担保事项的，企业应当重新履行调查评估与审批程序。

### 第三章 执行与监控

**第十条** 企业应当根据审核批准的担保业务订立担保合同。担保合同应明确被担保人的权利、义务、违约责任等相关内容，并要求被担保人定期提供财务报告与有关资料，及时通报担保事项的进展情况。

担保申请人同时向多方申请担保的，企业应当在担保合同中明确约定本企业的担保份额和相应的责任。

**第十一条** 企业担保经办部门应当加强担保合同的日常管理，定期监测被担保人的经营情况和财务状况，对被担保人进行跟踪和监督，了解担保项目的执行、资金的使用、贷款的归还、财务运行及风险等情况，确保担保合同有效履行。

担保合同履行过程中，如果被担保人出现异常情况，应当及时报告，妥善处理。

对于被担保人未按有法律效力的合同条款偿付债务或履行相关合同项下的义务的，企业应当按照担保合同履行义务，同时主张对被担保人的追索权。

**第十二条** 企业应当加强对担保业务的会计系统控制，及时足额收取担保费用，建立担保事项台账，详细记录担保对象、金额、期限、用于抵押和质押的物品或权利以及其他有关事项。

企业财会部门应当及时收集、分析被担保人担保期内经审计的财务报告等相关资料，持续关注被担保人的财务状况、经营成果、现金流量以及担保合同的履行情况，积极配合担保经办部门防范担保业务风险。

对于被担保人出现财务状况恶化、资不抵债、破产清算等情形的，企业应当根据国家统一的会

计准则制度规定，合理确认预计负债和损失。

**第十三条** 企业应当加强对反担保财产的管理，妥善保管被担保人用于反担保的权利凭证，定期核实财产的存续状况和价值，发现问题及时处理，确保反担保财产安全完整。

**第十四条** 企业应当建立担保业务责任追究制度，对在担保中出现重大决策失误、未履行集体审批程序或不按规定管理担保业务的部门及人员，应当严格追究相应的责任。

**第十五条** 企业应当在担保合同到期时，全面清查用于担保的财产、权利凭证，按照合同约定及时终止担保关系。

企业应当妥善保管担保合同、与担保合同相关的主合同、反担保函或反担保合同，以及抵押、质押的权利凭证和有关原始资料，切实做到担保业务档案完整无缺。

# 企业内部控制应用指引第 13 号——业务外包

---

## 第一章 总 则

**第一条** 为了加强业务外包管理，规范业务外包行为，防范业务外包风险，根据有关法律法规和《企业内部控制基本规范》，制定本指引。

**第二条** 本指引所称业务外包，是指企业利用专业化分工优势，将日常经营中的部分业务委托给本企业以外的专业服务机构或其他经济组织（以下简称承包方）完成的经营行为。

本指引不涉及工程项目外包。

**第三条** 企业应当对外包业务实施分类管理，通常划分为重大外包业务和一般外包业务。重大外包业务是指对企业生产经营有重大影响的外包业务。

外包业务通常包括：研发、资信调查、可行性研究、委托加工、物业管理、客户服务、IT 服务等。

**第四条** 企业的业务外包至少应当关注下列风险：

- （一）外包范围和价格确定不合理，承包方选择不当，可能导致企业遭受损失。
- （二）业务外包监控不严、服务质量低劣，可能导致企业难以发挥业务外包的优势。
- （三）业务外包存在商业贿赂等舞弊行为，可能导致企业相关人员涉案。

**第五条** 企业应当建立和完善业务外包管理制度，规定业务外包的范围、方式、条件、程序和实施等相关内容，明确相关部门和岗位的职责权限，强化业务外包全过程的监控，防范外包风险，充分发挥业务外包的优势。

企业应当权衡利弊，避免核心业务外包。

## 第二章 承包方选择

**第六条** 企业应当根据年度生产经营计划和业务外包管理制度，结合确定的业务外包范围，拟定实施方案，按照规定的权限和程序审核批准。

总会计师或分管会计工作的负责人应当参与重大业务外包的决策。

重大业务外包方案应当提交董事会或类似权力机构审批。

**第七条** 企业应当按照批准的业务外包实施方案选择承包方。承包方至少应当具备下列条件：

- （一）承包方是依法成立和合法经营的专业服务机构或其他经济组织，具有相应的经营范围和

固定的办公场所。

（二）承包方应当具备相应的专业资质，其从业人员符合岗位要求和任职条件，并具有相应的专业技术资格。

（三）承包方的技术及经验水平符合本企业业务外包的要求。

**第八条** 企业应当综合考虑内外部因素，合理确定外包价格，严格控制业务外包成本，切实做到符合成本效益原则。

**第九条** 企业应当引入竞争机制，遵循公开、公平、公正的原则，采用适当方式，择优选择外包业务的承包方。采用招标方式选择承包方的，应当符合招投标法的相关规定。

企业及相关人员在选择承包方的过程中，不得收受贿赂、回扣或者索取其他好处。承包方及其工作人员不得利用向企业及其工作人员行贿、提供回扣或者给予其他好处等不正当手段承揽业务。

**第十条** 企业应当按照规定的权限和程序从候选承包方中确定最终承包方，并签订业务外包合同。业务外包合同内容主要包括：外包业务的内容和范围，双方权利和义务，服务和质量标准，保密事项，费用结算标准和违约责任等事项。

**第十一条** 企业外包业务需要保密的，应当在业务外包合同或者另行签订的保密协议中明确规定承包方的保密义务和责任，要求承包方向其从业人员提示保密要求和应承担的责任。

### 第三章 业务外包实施

**第十二条** 企业应当加强业务外包实施的管理，严格按照业务外包制度、工作流程和相关要求，组织开展业务外包，并采取有效的控制措施，确保承包方严格履行业务外包合同。

**第十三条** 企业应当做好与承包方的对接工作，加强与承包方的沟通与协调，及时搜集相关信息，发现和解决外包业务日常管理中存在的问题。

对于重大业务外包，企业应当密切关注承包方的履约能力，建立相应的应急机制，避免业务外包失败造成本企业生产经营活动中断。

**第十四条** 企业应当根据国家统一的会计准则制度，加强对外包业务的核算与监督，做好业务外包费用结算工作。

**第十五条** 企业应当对承包方的履约能力进行持续评估，有确凿证据表明承包方存在重大违约行为，导致业务外包合同无法履行的，应当及时终止合同。

承包方违约并造成企业损失的，企业应当按照合同对承包方进行索赔，并追究责任人责任。

**第十六条** 业务外包合同执行完成后需要验收的，企业应当组织相关部门或人员对完成的业务外包合同进行验收，出具验收证明。

验收过程中发现异常情况，应当立即报告，查明原因，及时处理。



# 企业内部控制应用指引第14号——财务报告

---

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范企业财务报告，保证财务报告的真实、完整，根据《中华人民共和国会计法》等有关法律法规和《企业内部控制基本规范》，制定本指引。

**第二条** 本指引所称财务报告，是指反映企业某一特定日期财务状况和某一会计期间经营成果、现金流量的文件。

**第三条** 企业编制、对外提供和分析利用财务报告，至少应当关注下列风险：

（一）编制财务报告违反会计法律法规和国家统一的会计准则制度，可能导致企业承担法律责任和声誉受损。

（二）提供虚假财务报告，误导财务报告使用者，造成决策失误，干扰市场秩序。

（三）不能有效利用财务报告，难以及时发现企业经营管理中存在的问题，可能导致企业财务和经营风险失控。

**第四条** 企业应当严格执行会计法律法规和国家统一的会计准则制度，加强对财务报告编制、对外提供和分析利用全过程的管理，明确相关工作流程和要求，落实责任制，确保财务报告合法合规、真实完整和有效利用。

总会计师或分管会计工作的负责人负责组织领导财务报告的编制、对外提供和分析利用等相关工作。

企业负责人对财务报告的真实性、完整性负责。

## 第二章 财务报告的编制

**第五条** 企业编制财务报告，应当重点关注会计政策和会计估计，对财务报告产生重大影响的交易和事项的处理应当按照规定的权限和程序进行审批。

企业在编制年度财务报告前，应当进行必要的资产清查、减值测试和债权债务核实。

**第六条** 企业应当按照国家统一的会计准则制度规定，根据登记完整、核对无误的会计账簿记录和其他有关资料编制财务报告，做到内容完整、数字真实、计算准确，不得漏报或者随意进行取舍。

**第七条** 企业财务报告列示的资产、负债、所有者权益金额应当真实可靠。

各项资产计价方法不得随意变更，如有减值，应当合理计提减值准备，严禁虚增或虚减资产。

各项负债应当反映企业的现时义务，不得提前、推迟或不确认负债，严禁虚增或虚减负债。

所有者权益应当反映企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益，由实收资本、资本公积、留存收益等构成。企业应当做好所有者权益保值增值工作，严禁虚假出资、抽逃出资、资本不实。

**第八条** 企业财务报告应当如实列示当期收入、费用和利润。

各项收入的确认应当遵循规定的标准，不得虚列或者隐瞒收入，推迟或提前确认收入。

各项费用、成本的确认应当符合规定，不得随意改变费用、成本的确认标准或计量方法，虚列、多列、不列或者少列费用、成本。

利润由收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等构成。不得随意调整利润的计算、分配方法，编造虚假利润。

**第九条** 企业财务报告列示的各种现金流量由经营活动、投资活动和筹资活动的现金流量构成，应当按照规定划清各类交易和事项的现金流量的界限。

**第十条** 附注是财务报告的重要组成部分，对反映企业财务状况、经营成果、现金流量的报表中需要说明的事项，作出真实、完整、清晰的说明。

企业应当按照国家统一的会计准则制度编制附注。

**第十一条** 企业集团应当编制合并财务报表，明确合并财务报表的合并范围和合并方法，如实反映企业集团的财务状况、经营成果和现金流量。

**第十二条** 企业编制财务报告，应当充分利用信息技术，提高工作效率和工作质量，减少或避免编制差错和人为调整因素。

### 第三章 财务报告的对外提供

**第十三条** 企业应当依照法律法规和国家统一的会计准则制度的规定，及时对外提供财务报告。

**第十四条** 企业财务报告编制完成后，应当装订成册，加盖公章，由企业负责人、总会计师或分管会计工作的负责人、财会部门负责人签名并盖章。

**第十五条** 财务报告须经注册会计师审计的，注册会计师及其所在的事务所出具的审计报告，应当随同财务报告一并提供。

企业对外提供的财务报告应当及时整理归档，并按有关规定妥善保管。

### 第四章 财务报告的分析利用

**第十六条** 企业应当重视财务报告分析工作，定期召开财务分析会议，充分利用财务报告反映的综合信息，全面分析企业的经营管理状况和存在的问题，不断提高经营管理水平。

企业财务分析会议应吸收有关部门负责人参加。总会计师或分管会计工作的负责人应当在财务分析和利用工作中发挥主导作用。

**第十七条** 企业应当分析企业的资产分布、负债水平和所有者权益结构，通过资产负债率、流

动比率、资产周转率等指标分析企业的偿债能力和营运能力；分析企业净资产的增减变化，了解和掌握企业规模和净资产的不断变化过程。

**第十八条** 企业应当分析各项收入、费用的构成及其增减变动情况，通过净资产收益率、每股收益等指标，分析企业的盈利能力和发展能力，了解和掌握当期利润增减变化的原因和未来发展趋势。

**第十九条** 企业应当分析经营活动、投资活动、筹资活动现金流量的运转情况，重点关注现金流量能否保证生产经营过程的正常运行，防止现金短缺或闲置。

**第二十条** 企业定期的财务分析应当形成分析报告，构成内部报告的组成部分。

财务分析报告结果应当及时传递给企业内部有关管理层级，充分发挥财务报告在企业生产经营管理中的重要作用。

# 企业内部控制应用指引第15号——全面预算

## 第一章 总 则

**第一条** 为了促进企业实现发展战略，发挥全面预算管理作用，根据有关法律法规和《企业内部控制基本规范》，制定本指引。

**第二条** 本指引所称全面预算，是指企业对一定期间经营活动、投资活动、财务活动等作出的预算安排。

**第三条** 企业实行全面预算管理，至少应当关注下列风险：

- （一）不编制预算或预算不健全，可能导致企业经营缺乏约束或盲目经营。
- （二）预算目标不合理、编制不科学，可能导致企业资源浪费或发展战略难以实现。
- （三）预算缺乏刚性、执行不力、考核不严，可能导致预算管理流于形式。

**第四条** 企业应当加强全面预算工作的组织领导，明确预算管理体制以及各预算执行单位的职责权限、授权批准程序和工作协调机制。

企业应当设立预算管理委员会履行全面预算管理职责，其成员由企业负责人及内部相关部门负责人组成。

预算管理委员会主要负责拟定预算目标和预算政策，制定预算管理的具体措施和办法，组织编制、平衡预算草案，下达经批准的预算，协调解决预算编制和执行中的问题，考核预算执行情况，督促完成预算目标。预算管理委员会下设预算管理工作机构，由其履行日常管理职责。预算管理工作机构一般设在财会部门。

总会计师或分管会计工作的负责人应当协助企业负责人负责企业全面预算管理工作的组织领导。

## 第二章 预算编制

**第五条** 企业应当建立和完善预算编制工作制度，明确编制依据、编制程序、编制方法等内容，确保预算编制依据合理、程序适当、方法科学，避免预算指标过高或过低。

企业应当在预算年度开始前完成全面预算草案的编制工作。

**第六条** 企业应当根据发展战略和年度生产经营计划，综合考虑预算期内经济政策、市场环境等因素，按照上下结合、分级编制、逐级汇总的程序，编制年度全面预算。

企业可以选择或综合运用固定预算、弹性预算、滚动预算等方法编制预算。

**第七条** 企业预算管理委员会应当对预算管理工作机构在综合平衡基础上提交的预算方案进行研究论证，从企业发展全局角度提出建议，形成全面预算草案，并提交董事会。

**第八条** 企业董事会审核全面预算草案，应当重点关注预算科学性和可行性，确保全面预算与企业发展战略、年度生产经营计划相协调。

企业全面预算应当按照相关法律法规及企业章程的规定报经审议批准。批准后，应当以文件形式下达执行。

### 第三章 预算执行

**第九条** 企业应当加强对预算执行的管理，明确预算指标分解方式、预算执行审批权限和要求、预算执行情况报告等，落实预算执行责任制，确保预算刚性，严格预算执行。

**第十条** 企业全面预算一经批准下达，各预算执行单位应当认真组织实施，将预算指标层层分解，从横向和纵向落实到内部各部门、各环节和各岗位，形成全方位的预算执行责任体系。

企业应当以年度预算作为组织、协调各项生产经营活动的基本依据，将年度预算细分为季度、月度预算，通过实施分期预算控制，实现年度预算目标。

**第十一条** 企业应当根据全面预算管理要求，组织各项生产经营活动和投融资活动，严格预算执行和控制。

企业应当加强资金收付业务的预算控制，及时组织资金收入，严格控制资金支付，调节资金收付平衡，防范支付风险。对于超预算或预算外的资金支付，应当实行严格的审批制度。

企业办理采购与付款、销售与收款、成本费用、工程项目、对外投融资、研究与开发、信息系统、人力资源、安全环保、资产购置与维护等业务和事项，均应符合预算要求。涉及生产过程和成本费用的，还应执行相关计划、定额、定率标准。

对于工程项目、对外投融资等重大预算项目，企业应当密切跟踪其实施进度和完成情况，实行严格监控。

**第十二条** 企业预算管理工作机构应当加强与各预算执行单位的沟通，运用财务信息和其他相关资料监控预算执行情况，采用恰当方式及时向决策机构和各预算执行单位报告、反馈预算执行进度、执行差异及其对预算目标的影响，促进企业全面预算目标的实现。

**第十三条** 企业预算管理工作机构和各预算执行单位应当建立预算执行情况分析制度，定期召开预算执行分析会议，通报预算执行情况，研究、解决预算执行中存在的问题，提出改进措施。

企业分析预算执行情况，应当充分收集有关财务、业务、市场、技术、政策、法律等方面的信息资料，根据不同情况分别采用比率分析、比较分析、因素分析等方法，从定量与定性两个层面充分反映预算执行单位的现状、发展趋势及其存在的潜力。

**第十四条** 企业批准下达的预算应当保持稳定，不得随意调整。由于市场环境、国家政策或不可抗力等客观因素，导致预算执行发生重大差异确需调整预算的，应当履行严格的审批程序。



## 第四章 预 算 考 核

**第十五条** 企业应当建立严格的预算执行考核制度，对各预算执行单位和个人进行考核，切实做到有奖有惩、奖惩分明。

**第十六条** 企业预算管理委员会应当定期组织预算执行情况考核，将各预算执行单位负责人签字上报的预算执行报告和已掌握的动态监控信息进行核对，确认各执行单位预算完成情况。必要时，实行预算执行情况内部审计制度。

**第十七条** 企业预算执行情况考核工作，应当坚持公开、公平、公正的原则，考核过程及结果应有完整的记录。

# 企业内部控制应用指引第 16 号——合同管理

---

## 第一章 总 则

**第一条** 为了促进企业加强合同管理，维护企业合法权益，根据《中华人民共和国合同法》等有关法律法规和《企业内部控制基本规范》，制定本指引。

**第二条** 本指引所称合同，是指企业与自然人、法人及其他组织等平等主体之间设立、变更、终止民事权利义务关系的协议。

企业与职工签订的劳动合同，不适用本指引。

**第三条** 企业合同管理至少应当关注下列风险：

（一）未订立合同、未经授权对外订立合同、合同对方主体资格未达要求、合同内容存在重大疏漏和欺诈，可能导致企业合法权益受到侵害。

（二）合同未全面履行或监控不当，可能导致企业诉讼失败、经济利益受损。

（三）合同纠纷处理不当，可能损害企业利益、信誉和形象。

**第四条** 企业应当加强合同管理，确定合同归口管理部门，明确合同拟定、审批、执行等环节的程序和要求，定期检查和评价合同管理中的薄弱环节，采取相应控制措施，促进合同有效履行，切实维护企业的合法权益。

## 第二章 合同的订立

**第五条** 企业对外发生经济行为，除即时结清方式外，应当订立书面合同。合同订立前，应当充分了解合同对方的主体资格、信用状况等有关内容，确保对方当事人具备履约能力。

对于影响重大、涉及较高专业技术或法律关系复杂的合同，应当组织法律、技术、财会等专业人员参与谈判，必要时可聘请外部专家参与相关工作。

谈判过程中的重要事项和参与谈判人员的主要意见，应当予以记录并妥善保存。

**第六条** 企业应当根据协商、谈判等的结果，拟订合同文本，按照自愿、公平原则，明确双方的权利义务和违约责任，做到条款内容完整，表述严谨准确，相关手续齐备，避免出现重大疏漏。

合同文本一般由业务承办部门起草、法律部门审核。重大合同或法律关系复杂的特殊合同应当由法律部门参与起草。国家或行业有合同示范文本的，可以优先选用，但对涉及权利义务关系的条款应当进行认真审查，并根据实际情况进行适当修改。

合同文本须报经国家有关主管部门审查或备案的，应当履行相应程序。

**第七条** 企业应当对合同文本进行严格审核，重点关注合同的主体、内容和形式是否合法，合同内容是否符合企业的经济利益，对方当事人是否具有履约能力，合同权利和义务、违约责任和争议解决条款是否明确等。

企业对影响重大或法律关系复杂的合同文本，应当组织内部相关部门进行审核。相关部门提出不同意见的，应当认真分析研究，慎重对待，并准确无误地加以记录；必要时应对合同条款作出修改。内部相关部门应当认真履行职责。

**第八条** 企业应当按照规定的权限和程序与对方当事人签署合同。正式对外订立的合同，应当由企业法定代表人或由其授权的代理人签名或加盖有关印章。授权签署合同的，应当签署授权委托书。

属于上级管理权限的合同，下级单位不得签署。下级单位认为确有需要签署涉及上级管理权限的合同，应当提出申请，并经上级合同管理机构批准后办理。上级单位应当加强对下级单位合同订立、履行情况的监督检查。

**第九条** 企业应当建立合同专用章保管制度。合同经编号、审批及企业法定代表人或由其授权的代理人签署后，方可加盖合同专用章。

**第十条** 企业应当加强合同信息安全保密工作，未经批准，不得以任何形式泄露合同订立与履行过程中涉及的商业秘密或国家机密。

### 第三章 合同的履行

**第十一条** 企业应当遵循诚实信用原则严格履行合同，对合同履行实施有效监控，强化对合同履行情况及效果的检查、分析和验收，确保合同全面有效履行。

合同生效后，企业就质量、价款、履行地点等内容与合同对方没有约定或者约定不明确的，可以协议补充；不能达成补充协议的，按照国家相关法律法规、合同有关条款或者交易习惯确定。

**第十二条** 在合同履行过程中发现有显失公平、条款有误或对方有欺诈行为等情形，或因政策调整、市场变化等客观因素，已经或可能导致企业利益受损，应当按规定程序及时报告，并经双方协商一致，按照规定权限和程序办理合同变更或解除事宜。

**第十三条** 企业应当加强合同纠纷管理，在履行合同过程中发生纠纷的，应当依据国家相关法律法规，在规定时效内与对方当事人协商并按规定权限和程序及时报告。

合同纠纷经协商一致的，双方应当签订书面协议。合同纠纷经协商无法解决的，应当根据合同约定选择仲裁或诉讼方式解决。

企业内部授权处理合同纠纷的，应当签署授权委托书。纠纷处理过程中，未经授权批准，相关经办人员不得向对方当事人作出实质性答复或承诺。

**第十四条** 企业财会部门应当根据合同条款审核后办理结算业务。未按合同条款履约的，或应签订书面合同而未签订的，财会部门有权拒绝付款，并及时向企业有关负责人报告。

**第十五条** 合同管理部门应当加强合同登记管理，充分利用信息化手段，定期对合同进行统计、分类和归档，详细登记合同的订立、履行和变更等情况，实行合同的全过程封闭管理。

**第十六条** 企业应当建立合同履行情况评估制度，至少于每年年末对合同履行的总体情况和重大合同履行的具体情况进行分析评估，对分析评估中发现合同履行中存在的不足，应当及时加以改进。

企业应当健全合同管理考核与责任追究制度。对合同订立、履行过程中出现的违法违规行为，应当追究有关机构或人员的责任。

# 企业内部控制应用指引第 17 号——内部信息传递

## 第一章 总 则

**第一条** 为了促进企业生产经营管理信息在内部各管理层级之间的有效沟通和充分利用，根据《企业内部控制基本规范》，制定本指引。

**第二条** 本指引所称内部信息传递，是指企业内部各管理层级之间通过内部报告形式传递生产经营管理信息的过程。

**第三条** 企业内部信息传递至少应当关注下列风险：

- （一）内部报告系统缺失、功能不健全、内容不完整，可能影响生产经营有序运行。
- （二）内部信息传递不畅通、不及时，可能导致决策失误、相关政策措施难以落实。
- （三）内部信息传递中泄露商业秘密，可能削弱企业核心竞争力。

**第四条** 企业应当加强内部报告管理，全面梳理内部信息传递过程中的薄弱环节，建立科学的内部信息传递机制，明确内部信息传递的内容、保密要求及密级分类、传递方式、传递范围以及各管理层级的职责权限等，促进内部报告的有效利用，充分发挥内部报告的作用。

## 第二章 内部报告的形成

**第五条** 企业应当根据发展战略、风险控制和业绩考核要求，科学规范不同级次内部报告的指标体系，采用经营快报等多种形式，全面反映与企业生产经营管理相关的各种内外部信息。

内部报告指标体系的设计应当与全面预算管理相结合，并随着环境和业务的变化不断进行修订和完善。设计内部报告指标体系时，应当关注企业成本费用预算的执行情况。

内部报告应当简洁明了、通俗易懂、传递及时，便于企业各管理层级和全体员工掌握相关信息，正确履行职责。

**第六条** 企业应当制定严密的内部报告流程，充分利用信息技术，强化内部报告信息集成和共享，将内部报告纳入企业统一信息平台，构建科学的内部报告网络体系。

企业内部各管理层级均应当指定专人负责内部报告工作，重要信息应及时上报，并可以直接报告高级管理人员。

企业应当建立内部报告审核制度，确保内部报告信息质量。

**第七条** 企业应当关注市场环境、政策变化等外部信息对企业生产经营管理的影响，广泛收



集、分析、整理外部信息，并通过内部报告传递到企业内部相关管理层级，以便采取应对策略。

**第八条** 企业应当拓宽内部报告渠道，通过落实奖励措施等多种有效方式，广泛收集合理化建议。

企业应当重视和加强反舞弊机制建设，通过设立员工信箱、投诉热线等方式，鼓励员工及企业利益相关方举报和投诉企业内部的违法违规、舞弊和其他有损企业形象的行为。

### 第三章 内部报告的使用

**第九条** 企业各级管理人员应当充分利用内部报告管理和指导企业的生产经营活动，及时反映全面预算执行情况，协调企业内部相关部门和各单位运营进度，严格绩效考核和责任追究，确保企业实现发展目标。

**第十条** 企业应当有效利用内部报告进行风险评估，准确识别和系统分析企业生产经营活动中的内外部风险，确定风险应对策略，实现对风险的有效控制。

企业对于内部报告反映出的问题应当及时解决；涉及突出问题和重大风险的，应当启动应急预案。

**第十一条** 企业应当制定严格的内部报告保密制度，明确保密内容、保密措施、密级程度和传递范围，防止泄露商业秘密。

**第十二条** 企业应当建立内部报告的评估制度，定期对内部报告的形成和使用进行全面评估，重点关注内部报告的及时性、安全性和有效性。

# 企业内部控制应用指引第 18 号——信息系统

---

## 第一章 总 则

**第一条** 为了促进企业有效实施内部控制，提高企业现代化管理水平，减少人为因素，根据有关法律法规和《企业内部控制基本规范》，制定本指引。

**第二条** 本指引所称信息系统，是指企业利用计算机和通信技术，对内部控制进行集成、转化和提升所形成的信息化管理平台。

**第三条** 企业利用信息系统实施内部控制至少应当关注下列风险：

（一）信息系统缺乏或规划不合理，可能造成信息孤岛或重复建设，导致企业经营管理效率低下。

（二）系统开发不符合内部控制要求，授权管理不当，可能导致无法利用信息技术实施有效控制。

（三）系统运行维护和安全措施不到位，可能导致信息泄漏或毁损，系统无法正常运行。

**第四条** 企业应当重视信息系统在内部控制中的作用，根据内部控制要求，结合组织架构、业务范围、地域分布、技术能力等因素，制定信息系统建设整体规划，加大投入力度，有序组织信息系统开发、运行与维护，优化管理流程，防范经营风险，全面提升企业现代化管理水平。

企业应当指定专门机构对信息系统建设实施归口管理，明确相关单位的职责权限，建立有效工作机制。企业可委托专业机构从事信息系统的开发、运行和维护工作。

企业负责人对信息系统建设工作负责。

## 第二章 信息系统的开发

**第五条** 企业应当根据信息系统建设整体规划提出项目建设方案，明确建设目标、人员配备、职责分工、经费保障和进度安排等相关内容，按照规定的权限和程序审批后实施。

企业信息系统归口管理部门应当组织内部各单位提出开发需求和关键控制点，规范开发流程，明确系统设计、编程、安装调试、验收、上线等全过程的管理要求，严格按照建设方案、开发流程和相关要求组织开发工作。

企业开发信息系统，可以采取自行开发、外购调试、业务外包等方式。选定外购调试或业务外包方式的，应当采用公开招标等形式择优确定供应商或开发单位。

**第六条** 企业开发信息系统，应当将生产经营管理业务流程、关键控制点和处理规则嵌入系统程序，实现手工环境下难以实现的控制功能。

企业在系统开发过程中，应当按照不同业务的控制要求，通过信息系统中的权限管理功能控制用户的操作权限，避免将不相容职责的处理权限授予同一用户。

企业应当针对不同数据的输入方式，考虑对进入系统数据的检查和校验功能。对于必需的后台操作，应当加强管理，建立规范的流程制度，对操作情况进行监控或者审计。

企业应当在信息系统中设置操作日志功能，确保操作的可审计性。对异常的或者违背内部控制要求的交易和数据，应当设计由系统自动报告并设置跟踪处理机制。

**第七条** 企业信息系统归口管理部门应当加强信息系统开发全过程的跟踪管理，组织开发单位与内部各单位的日常沟通和协调，督促开发单位按照建设方案、计划进度和质量要求完成编程工作，对配备的硬件设备和系统软件进行检查验收，组织系统上线运行等。

**第八条** 企业应当组织独立于开发单位的专业机构对开发完成的信息系统进行验收测试，确保在功能、性能、控制要求和安全性等方面符合开发需求。

**第九条** 企业应当切实做好信息系统上线的各项准备工作，培训业务操作和系统管理人员，制定科学的上线计划和新旧系统转换方案，考虑应急预案，确保新旧系统顺利切换和平稳衔接。系统上线涉及数据迁移的，还应制定详细的数据迁移计划。

### 第三章 信息系统的运行与维护

**第十条** 企业应当加强信息系统运行与维护的管理，制定信息系统工作程序、信息管理制度以及各模块子系统的具体操作规范，及时跟踪、发现和解决系统运行中存在的问题，确保信息系统按照规定的程序、制度和操作规范持续稳定运行。

企业应当建立信息系统变更管理流程，信息系统变更应当严格遵照管理流程进行操作。信息系统操作人员不得擅自进行系统软件的删除、修改等操作；不得擅自升级、改变系统软件版本；不得擅自改变软件系统环境配置。

**第十一条** 企业应当根据业务性质、重要性程度、涉密情况等确定信息系统的安全等级，建立不同等级信息的授权使用制度，采用相应技术手段保证信息系统运行安全有序。

企业应当建立信息系统安全保密和泄密责任追究制度。委托专业机构进行系统运行与维护管理的，应当审查该机构的资质，并与其签订服务合同和保密协议。

企业应当采取安装安全软件等措施防范信息系统受到病毒等恶意软件的感染和破坏。

**第十二条** 企业应当建立用户管理制度，加强对重要业务系统的访问权限管理，定期审阅系统账号，避免授权不当或存在非授权账号，禁止不相容职务用户账号的交叉操作。

**第十三条** 企业应当综合利用防火墙、路由器等网络设备，漏洞扫描、入侵检测等软件技术以及远程访问安全策略等手段，加强网络安全，防范来自网络的攻击和非法侵入。

企业对于通过网络传输的涉密或关键数据，应当采取加密措施，确保信息传递的保密性、准确性和完整性。

**第十四条** 企业应当建立系统数据定期备份制度，明确备份范围、频度、方法、责任人、存放地点、有效性检查等内容。

**第十五条** 企业应当加强服务器等关键信息设备的管理，建立良好的物理环境，指定专人负责检查，及时处理异常情况。未经授权，任何人不得接触关键信息设备。

# 企业内部控制评价指引

---

## 第一章 总 则

**第一条** 为了促进企业全面评价内部控制的设计与运行情况，规范内部控制评价程序和评价报告，揭示和防范风险，根据有关法律法规和《企业内部控制基本规范》，制定本指引。

**第二条** 本指引所称内部控制评价，是指企业董事会或类似权力机构对内部控制的有效性进行全面评价、形成评价结论、出具评价报告的过程。

**第三条** 企业实施内部控制评价至少应当遵循下列原则：

（一）全面性原则。评价工作应当包括内部控制的设计与运行，涵盖企业及其所属单位的各种业务和事项。

（二）重要性原则。评价工作应当在全面评价的基础上，关注重要业务单位、重大业务事项和高风险领域。

（三）客观性原则。评价工作应当准确地揭示经营管理的风险状况，如实反映内部控制设计与运行的有效性。

**第四条** 企业应当根据本评价指引，结合内部控制设计与运行的实际情况，制定具体的内部控制评价办法，规定评价的原则、内容、程序、方法和报告形式等，明确相关机构或岗位的职责权限，落实责任制，按照规定的办法、程序和要求，有序开展内部控制评价工作。

企业董事会应当对内部控制评价报告的真实性负责。

## 第二章 内部控制评价的内容

**第五条** 企业应当根据《企业内部控制基本规范》、应用指引以及本企业的内部控制制度，围绕内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、内部监督等要素，确定内部控制评价的具体内容，对内部控制设计与运行情况进行全面评价。

**第六条** 企业组织开展内部环境评价，应当以组织架构、发展战略、人力资源、企业文化、社会责任等应用指引为依据，结合本企业的内部控制制度，对内部环境的设计及实际运行情况进行认定和评价。

**第七条** 企业组织开展风险评估机制评价，应当以《企业内部控制基本规范》有关风险评估的要求，以及各项应用指引中所列主要风险为依据，结合本企业的内部控制制度，对日常经营管理过



程中的风险识别、风险分析、应对策略等进行认定和评价。

**第八条** 企业组织开展控制活动评价，应当以《企业内部控制基本规范》和各项应用指引中的控制措施为依据，结合本企业的内部控制制度，对相关控制措施的设计和运行情况进行认定和评价。

**第九条** 企业组织开展信息与沟通评价，应当以内部信息传递、财务报告、信息系统等相关应用指引为依据，结合本企业的内部控制制度，对信息收集、处理和传递的及时性、反舞弊机制的健全性、财务报告的真实性、信息系统的安全性，以及利用信息系统实施内部控制的有效性等进行认定和评价。

**第十条** 企业组织开展内部监督评价，应当以《企业内部控制基本规范》有关内部监督的要求，以及各项应用指引中有关日常管控的规定为依据，结合本企业的内部控制制度，对内部监督机制的有效性进行认定和评价，重点关注监事会、审计委员会、内部审计机构等是否在内部控制设计和运行中有效发挥监督作用。

**第十一条** 内部控制评价工作应当形成工作底稿，详细记录企业执行评价工作的内容，包括评价要素、主要风险点、采取的控制措施、有关证据资料以及认定结果等。

评价工作底稿应当设计合理、证据充分、简便易行、便于操作。

### 第三章 内部控制评价的程序

**第十二条** 企业应当按照内部控制评价办法规定的程序，有序开展内部控制评价工作。

内部控制评价程序一般包括：制定评价工作方案、组成评价工作组、实施现场测试、认定控制缺陷、汇总评价结果、编报评价报告等环节。

企业可以授权内部审计部门或专门机构（以下简称内部控制评价部门）负责内部控制评价的具体组织实施工作。

**第十三条** 企业内部控制评价部门应当拟订评价工作方案，明确评价范围、工作任务、人员组织、进度安排和费用预算等相关内容，报经董事会或其授权机构审批后实施。

**第十四条** 企业内部控制评价部门应当根据经批准的评价方案，组成内部控制评价工作组，具体实施内部控制评价工作。评价工作组应当吸收企业内部相关机构熟悉情况的业务骨干参加。评价工作组成员对本部门的内部控制评价工作应当实行回避制度。

企业可以委托中介机构实施内部控制评价。为企业提供内部控制审计服务的会计师事务所，不得同时为同一企业提供内部控制评价服务。

**第十五条** 内部控制评价工作组应当对被评价单位进行现场测试，综合运用个别访谈、调查问卷、专题讨论、穿行测试、实地查验、抽样和比较分析等方法，充分收集被评价单位内部控制设计和运行是否有效的证据，按照评价的具体内容，如实填写评价工作底稿，研究分析内部控制缺陷。

### 第四章 内部控制缺陷的认定

**第十六条** 内部控制缺陷包括设计缺陷和运行缺陷。企业对内部控制缺陷的认定，应当以日常

监督和专项监督为基础，结合年度内部控制评价，由内部控制评价部门进行综合分析后提出认定意见，按照规定的权限和程序进行审核后予以最终认定。

**第十七条** 企业在日常监督、专项监督和年度评价工作中，应当充分发挥内部控制评价工作组的作用。内部控制评价工作组应当根据现场测试获取的证据，对内部控制缺陷进行初步认定，并按其影响程度分为重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷。

重大缺陷，是指一个或多个控制缺陷的组合，可能导致企业严重偏离控制目标。

重要缺陷，是指一个或多个控制缺陷的组合，其严重程度和经济后果低于重大缺陷，但仍有可能导致企业偏离控制目标。

一般缺陷，是指除重大缺陷、重要缺陷之外的其他缺陷。

重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷的具体认定标准，由企业根据上述要求自行确定。

**第十八条** 企业内部控制评价工作组应当建立评价质量交叉复核制度，评价工作组负责人应当对评价工作底稿进行严格审核，并对所认定的评价结果签字确认后，提交企业内部控制评价部门。

**第十九条** 企业内部控制评价部门应当编制内部控制缺陷认定汇总表，结合日常监督和专项监督发现的内部控制缺陷及其持续改进情况，对内部控制缺陷及其成因、表现形式和影响程度进行综合分析和全面复核，提出认定意见，并以适当的形式向董事会、监事会或者经理层报告。重大缺陷应当由董事会予以最终认定。

企业对于认定的重大缺陷，应当及时采取应对策略，切实将风险控制在可承受度之内，并追究有关部门或相关人员的责任。

## 第五章 内部控制评价报告

**第二十条** 企业应当根据《企业内部控制基本规范》、应用指引和本指引，设计内部控制评价报告的种类、格式和内容，明确内部控制评价报告编制程序和要求，按照规定的权限报经批准后对外报出。

**第二十一条** 内部控制评价报告应当分别内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、内部监督等要素进行设计，对内部控制评价过程、内部控制缺陷认定及整改情况、内部控制有效性的结论等相关内容作出披露。

**第二十二条** 内部控制评价报告至少应当披露下列内容：

- （一）董事会对内部控制报告真实性的声明。
- （二）内部控制评价工作的总体情况。
- （三）内部控制评价的依据。
- （四）内部控制评价的范围。
- （五）内部控制评价的程序和方法。
- （六）内部控制缺陷及其认定情况。
- （七）内部控制缺陷的整改情况及重大缺陷拟采取的整改措施。
- （八）内部控制有效性的结论。

**第二十三条** 企业应当根据年度内部控制评价结果，结合内部控制评价工作底稿和内部控制缺

陷汇总表等资料，按照规定的程序和要求，及时编制内部控制评价报告。

**第二十四条** 内部控制评价报告应当报经董事会或类似权力机构批准后对外披露或报送相关部门。

企业内部控制评价部门应当关注自内部控制评价报告基准日至内部控制评价报告发出日之间是否发生影响内部控制有效性的因素，并根据其性质和影响程度对评价结论进行相应调整。

**第二十五条** 企业内部控制审计报告应当与内部控制评价报告同时对外披露或报送。

**第二十六条** 企业应当以 12 月 31 日作为年度内部控制评价报告的基准日。

内部控制评价报告应于基准日后 4 个月内报出。

**第二十七条** 企业应当建立内部控制评价工作档案管理制度。内部控制评价的有关文件资料、工作底稿和证明材料等应当妥善保管。

# 企业内部控制审计指引

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范注册会计师执行企业内部控制审计业务，明确工作要求，保证执业质量，根据《企业内部控制基本规范》、《中国注册会计师鉴证业务基本准则》及相关执业准则，制定本指引。

**第二条** 本指引所称内部控制审计，是指会计师事务所接受委托，对特定基准日内部控制设计与运行的有效性进行审计。

**第三条** 建立健全和有效实施内部控制，评价内部控制的有效性是企业董事会的责任。按照本指引的要求，在实施审计工作的基础上对内部控制的有效性发表审计意见，是注册会计师的责任。

**第四条** 注册会计师执行内部控制审计工作，应当获取充分、适当的证据，为发表内部控制审计意见提供合理保证。

注册会计师应当对财务报告内部控制的有效性发表审计意见，并对内部控制审计过程中注意到的非财务报告内部控制的重大缺陷，在内部控制审计报告中增加“非财务报告内部控制重大缺陷描述段”予以披露。

**第五条** 注册会计师可以单独进行内部控制审计，也可将内部控制审计与财务报表审计整合进行（以下简称整合审计）。

在整合审计中，注册会计师应当对内部控制设计与运行的有效性进行测试，以同时实现下列目标：

- （一）获取充分、适当的证据，支持其在内部控制审计中对内部控制有效性发表的意见。
- （二）获取充分、适当的证据，支持其在财务报表审计中对控制风险的评估结果。

## 第二章 计划审计工作

**第六条** 注册会计师应当恰当地计划内部控制审计工作，配备具有专业胜任能力的项目组，并对助理人员进行适当的督导。

**第七条** 在计划审计工作时，注册会计师应当评价下列事项对内部控制、财务报表以及审计工作的影响：

- （一）与企业相关的风险。
- （二）相关法律法规和行业概况。

（三）企业组织结构、经营特点和资本结构等相关重要事项。

（四）企业内部控制最近发生变化的程度。

（五）与企业沟通过的内部控制缺陷。

（六）重要性、风险等与确定内部控制重大缺陷相关的因素。

（七）对内部控制有效性的初步判断。

（八）可获取的、与内部控制有效性相关的证据的类型和范围。

**第八条** 注册会计师应当以风险评估为基础，选择拟测试的控制，确定测试所需收集的证据。

内部控制的特定领域存在重大缺陷的风险越高，给予该领域的审计关注就越多。

**第九条** 注册会计师应当对企业内部控制自我评价工作进行评估，判断是否利用企业内部审计人员、内部控制评价人员和其他相关人员的工作以及可利用的程度，相应减少可能本应由注册会计师执行的工作。

注册会计师利用企业内部审计人员、内部控制评价人员和其他相关人员的工作，应当对其专业胜任能力和客观性进行充分评价。

与某项控制相关的风险越高，可利用程度就越低，注册会计师应当更多地对该项控制亲自进行测试。

注册会计师应当对发表的审计意见独立承担责任，其责任不因为利用企业内部审计人员、内部控制评价人员和其他相关人员的工作而减轻。

### 第三章 实施审计工作

**第十条** 注册会计师应当按照自上而下的方法实施审计工作。自上而下的方法是注册会计师识别风险、选择拟测试控制的基本思路。注册会计师在实施审计工作时，可以将企业层面控制和业务层面控制的测试结合进行。

**第十一条** 注册会计师测试企业层面控制，应当把握重要性原则，至少应当关注：

（一）与内部环境相关的控制。

（二）针对董事会、经理层凌驾于控制之上的风险而设计的控制。

（三）企业的风险评估过程。

（四）对内部信息传递和财务报告流程的控制。

（五）对控制有效性的内部监督和自我评价。

**第十二条** 注册会计师测试业务层面控制，应当把握重要性原则，结合企业实际、企业内部控制各项应用指引的要求和企业层面控制的测试情况，重点对企业生产经营活动中的重要业务与事项的控制进行测试。

注册会计师应当关注信息系统对内部控制及风险评估的影响。

**第十三条** 注册会计师在测试企业层面控制和业务层面控制时，应当评价内部控制是否足以应对舞弊风险。

**第十四条** 注册会计师应当测试内部控制设计与运行的有效性。

如果某项控制由拥有必要授权和专业胜任能力的人员按照规定的程序与要求执行，能够实现控



制目标，表明该项控制的设计是有效的。

如果某项控制正在按照设计运行，执行人员拥有必要授权和专业胜任能力，能够实现控制目标，表明该项控制的运行是有效的。

**第十五条** 注册会计师应当根据与内部控制相关的风险，确定拟实施审计程序的性质、时间安排和范围，获取充分、适当的证据。与内部控制相关的风险越高，注册会计师需要获取的证据应越多。

**第十六条** 注册会计师在测试控制设计与运行的有效性时，应当综合运用询问适当人员、观察经营活动、检查相关文件、穿行测试和重新执行等方法。

询问本身并不足以提供充分、适当的证据。

**第十七条** 注册会计师在确定测试的时间安排时，应当在下列两个因素之间作出平衡，以获取充分、适当的证据：

- （一）尽量在接近企业内部控制自我评价基准日实施测试。
- （二）实施的测试需要涵盖足够长的期间。

**第十八条** 注册会计师对于内部控制运行偏离设计的情况（即控制偏差），应当确定该偏差对相关风险评估、需要获取的证据以及控制运行有效性结论的影响。

**第十九条** 在连续审计中，注册会计师在确定测试的性质、时间安排和范围时，应当考虑以前年度执行内部控制审计时了解的情况。

## 第四章 评价控制缺陷

**第二十条** 内部控制缺陷按其成因分为设计缺陷和运行缺陷，按其影响程度分为重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷。

注册会计师应当评价其识别的各项内部控制缺陷的严重程度，以确定这些缺陷单独或组合起来，是否构成重大缺陷。

**第二十一条** 在确定一项内部控制缺陷或多项内部控制缺陷的组合是否构成重大缺陷时，注册会计师应当评价补偿性控制（替代性控制）的影响。企业执行的补偿性控制应当具有同样的效果。

**第二十二条** 表明内部控制可能存在重大缺陷的迹象，主要包括：

- （一）注册会计师发现董事、监事和高级管理人员舞弊。
- （二）企业更正已经公布的财务报表。
- （三）注册会计师发现当期财务报表存在重大错报，而内部控制在运行过程中未能发现该错报。
- （四）企业审计委员会和内部审计机构对内部控制的监督无效。

## 第五章 完成审计工作

**第二十三条** 注册会计师完成审计工作后，应当取得经企业签署的书面声明。书面声明应当包括下列内容：

- （一）企业董事会认可其对建立健全和有效实施内部控制负责。

（二）企业已对内部控制的有效性作出自我评价，并说明评价时采用的标准以及得出的结论。

（三）企业没有利用注册会计师执行的审计程序及其结果作为自我评价的基础。

（四）企业已向注册会计师披露识别出的所有内部控制缺陷，并单独披露其中的重大缺陷和重要缺陷。

（五）企业对于注册会计师在以前年度审计中识别的重大缺陷和重要缺陷，是否已经采取措施予以解决。

（六）企业在内部控制自我评价基准日后，内部控制是否发生重大变化，或者存在对内部控制具有重要影响的其他因素。

**第二十四条** 企业如果拒绝提供或以其他不当理由回避书面声明，注册会计师应当将其视为审计范围受到限制，解除业务约定或出具无法表示意见的内部控制审计报告。

**第二十五条** 注册会计师应当与企业沟通审计过程中识别的所有控制缺陷。对于其中的重大缺陷和重要缺陷，应当以书面形式与董事会和经理层沟通。

注册会计师认为审计委员会和内部审计机构对内部控制的监督无效的，应当就此以书面形式直接与董事会和经理层沟通。

书面沟通应当在注册会计师出具内部控制审计报告之前进行。

**第二十六条** 注册会计师应当对获取的证据进行评价，形成对内部控制有效性的意见。

## 第六章 出具审计报告

**第二十七条** 注册会计师在完成内部控制审计工作后，应当出具内部控制审计报告。标准内部控制审计报告应当包括下列要素：

- （一）标题。
- （二）收件人。
- （三）引言段。
- （四）企业对内部控制的责任段。
- （五）注册会计师的责任段。
- （六）内部控制固有局限性的说明段。
- （七）财务报告内部控制审计意见段。
- （八）非财务报告内部控制重大缺陷描述段。
- （九）注册会计师的签名和盖章。
- （十）会计师事务所的名称、地址及盖章。
- （十一）报告日期。

**第二十八条** 符合下列所有条件的，注册会计师应当对财务报告内部控制出具无保留意见的内部控制审计报告：

（一）企业按照《企业内部控制基本规范》、《企业内部控制应用指引》、《企业内部控制评价指引》以及企业自身内部控制制度的要求，在所有重大方面保持了有效的内部控制。

（二）注册会计师已经按照《企业内部控制审计指引》的要求计划和实施审计工作，在审计过

程中未受到限制。

**第二十九条** 注册会计师认为财务报告内部控制虽不存在重大缺陷，但仍有一项或者多项重大事项需要提请内部控制审计报告使用者注意的，应当在内部控制审计报告中增加强调事项段予以说明。

注册会计师应当在强调事项段中指明，该段内容仅用于提醒内部控制审计报告使用者关注，并不影响对财务报告内部控制发表的审计意见。

**第三十条** 注册会计师认为财务报告内部控制存在一项或多项重大缺陷的，除非审计范围受到限制，应当对财务报告内部控制发表否定意见。

注册会计师出具否定意见的内部控制审计报告，还应当包括下列内容：

（一）重大缺陷的定义。

（二）重大缺陷的性质及其对财务报告内部控制的影响程度。

**第三十一条** 注册会计师审计范围受到限制的，应当解除业务约定或出具无法表示意见的内部控制审计报告，并就审计范围受到限制的情况，以书面形式与董事会进行沟通。

注册会计师在出具无法表示意见的内部控制审计报告时，应当在内部控制审计报告中指明审计范围受到限制，无法对内部控制的有效性发表意见。

注册会计师在已执行的有限程序中发现财务报告内部控制存在重大缺陷的，应当在内部控制审计报告中对重大缺陷作出详细说明。

**第三十二条** 注册会计师对在审计过程中注意到的非财务报告内部控制缺陷，应当区别具体情况予以处理：

（一）注册会计师认为非财务报告内部控制缺陷为一般缺陷的，应当与企业进行沟通，提醒企业加以改进，但无需在内部控制审计报告中说明。

（二）注册会计师认为非财务报告内部控制缺陷为重要缺陷的，应当以书面形式与企业董事会和经理层沟通，提醒企业加以改进，但无需在内部控制审计报告中说明。

（三）注册会计师认为非财务报告内部控制缺陷为重大缺陷的，应当以书面形式与企业董事会和经理层沟通，提醒企业加以改进；同时应当在内部控制审计报告中增加非财务报告内部控制重大缺陷描述段，对重大缺陷的性质及其对实现相关控制目标的影响程度进行披露，提示内部控制审计报告使用者注意相关风险。

**第三十三条** 在企业内部控制自我评价基准日并不存在、但在该基准日之后至审计报告日之前（以下简称期后期间）内部控制可能发生变化，或出现其他可能对内部控制产生重要影响的因素。注册会计师应当询问是否存在这类变化或影响因素，并获取企业关于这些情况的书面声明。

注册会计师知悉对企业内部控制自我评价基准日内部控制有效性有重大负面影响的期后事项的，应当对财务报告内部控制发表否定意见。

注册会计师不能确定期后事项对内部控制有效性的影响程度的，应当出具无法表示意见的内部控制审计报告。

## 第七章 记录审计工作

**第三十四条** 注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》

的规定，编制内部控制审计工作底稿，完整记录审计工作情况。

**第三十五条** 注册会计师应当在审计工作底稿中记录下列内容：

- （一）内部控制审计计划及重大修改情况。
- （二）相关风险评估和选择拟测试的内部控制的主要过程及结果。
- （三）测试内部控制设计与运行有效性的程序及结果。
- （四）对识别的控制缺陷的评价。
- （五）形成的审计结论和意见。
- （六）其他重要事项。

## 附录：内部控制审计报告的参考格式

## 1. 标准内部控制审计报告

## 内部控制审计报告

××股份有限公司全体股东：

按照《企业内部控制审计指引》及中国注册会计师执业准则的相关要求，我们审计了××股份有限公司（以下简称××公司）××年×月×日的财务报告内部控制的有效性。

## 一、企业对内部控制的责任

按照《企业内部控制基本规范》、《企业内部控制应用指引》、《企业内部控制评价指引》的规定，建立健全和有效实施内部控制，并评价其有效性是企业董事会的责任。

## 二、注册会计师的责任

我们的责任是在实施审计工作的基础上，对财务报告内部控制的有效性发表审计意见，并对注意到的非财务报告内部控制的重大缺陷进行披露。

## 三、内部控制的固有局限性

内部控制具有固有局限性，存在不能防止和发现错报的可能性。此外，由于情况的变化可能导致内部控制变得不恰当，或对控制政策和程序遵循的程度降低，根据内部控制审计结果推测未来内部控制的有效性具有一定风险。

## 四、财务报告内部控制审计意见

我们认为，××公司按照《企业内部控制基本规范》和相关规定在所有重大方面保持了有效的财务报告内部控制。

## 五、非财务报告内部控制的重大缺陷

在内部控制审计过程中，我们注意到××公司的非财务报告内部控制存在重大缺陷〔描述该缺陷的性质及其对实现相关控制目标的影响程度〕。由于存在上述重大缺陷，我们提醒本报告使用者注意相关风险。需要指出的是，我们并不对××公司的非财务报告内部控制发表意见或提供保证。本段内容不影响对财务报告内部控制有效性发表的审计意见。

××会计师事务所

（盖章）

中国××市

中国注册会计师：×××（签名并盖章）

中国注册会计师：×××（签名并盖章）

××年×月×日

## 2. 带强调事项段的无保留意见内部控制审计报告

## 内部控制审计报告

××股份有限公司全体股东：

按照《企业内部控制审计指引》及中国注册会计师执业准则的相关要求，我们审计了××股份



有限公司（以下简称××公司）××年×月×日的财务报告内部控制的有效性。

〔“一、企业对内部控制的责任”至“五、非财务报告内部控制的重大缺陷”参见标准内部控制审计报告相关段落表述。〕

#### 六、强调事项

我们提醒内部控制审计报告使用者关注，（描述强调事项的性质及其对内部控制的重大影响）。本段内容不影响已对财务报告内部控制发表的审计意见。

××会计师事务所

（盖章）

中国××市

中国注册会计师：×××（签名并盖章）

中国注册会计师：×××（签名并盖章）

××年×月×日

### 3. 否定意见内部控制审计报告

#### 内部控制审计报告

××股份有限公司全体股东：

按照《企业内部控制审计指引》及中国注册会计师执业准则的相关要求，我们审计了××股份有限公司（以下简称××公司）××年×月×日的财务报告内部控制的有效性。

〔“一、企业对内部控制的责任”至“三、内部控制的固有局限性”参见标准内部控制审计报告相关段落表述。〕

#### 四、导致否定意见的事项

重大缺陷，是指一个或多个控制缺陷的组合，可能导致企业严重偏离控制目标。

〔指出注册会计师已识别出的重大缺陷，并说明重大缺陷的性质及其对财务报告内部控制的影响程度。〕

有效的内部控制能够为财务报告及相关信息的真实完整提供合理保证，而上述重大缺陷使××公司内部控制失去这一功能。

#### 五、财务报告内部控制审计意见

我们认为，由于存在上述重大缺陷及其对实现控制目标的影响，××公司未能按照《企业内部控制基本规范》和相关规定在所有重大方面保持有效的财务报告内部控制。

#### 六、非财务报告内部控制的重大缺陷

〔参见标准内部控制审计报告相关段落表述。〕

××会计师事务所

（盖章）

中国××市

中国注册会计师：×××（签名并盖章）

中国注册会计师：×××（签名并盖章）

××年×月×日

#### 4. 无法表示意见内部控制审计报告

##### 内部控制审计报告

××股份有限公司全体股东：

我们接受委托，对××股份有限公司（以下简称××公司）××年×月×日的财务报告内部控制进行审计。

[删除注册会计师的责任段，“一、企业对内部控制的责任”和“二、内部控制的固有局限性”参见标准内部控制审计报告相关段落表述。]

##### 三、导致无法表示意见的事项

[描述审计范围受到限制的具体情况。]

##### 四、财务报告内部控制审计意见

由于审计范围受到上述限制，我们未能实施必要的审计程序以获取发表意见所需的充分、适当证据，因此，我们无法对××公司财务报告内部控制的有效性发表意见。

五、识别的财务报告内部控制重大缺陷（如在审计范围受到限制前，执行有限程序未能识别出重大缺陷，则应删除本段）

重大缺陷，是指一个或多个控制缺陷的组合，可能导致企业严重偏离控制目标。

尽管我们无法对××公司财务报告内部控制的有效性发表意见，但在我们实施的有限程序的过程中，发现了以下重大缺陷：

[指出注册会计师已识别出的重大缺陷，并说明重大缺陷的性质及其对财务报告内部控制的影响程度。]

有效的内部控制能够为财务报告及相关信息的真实完整提供合理保证，而上述重大缺陷使××公司内部控制失去这一功能。

##### 六、非财务报告内部控制的重大缺陷

[参见标准内部控制审计报告相关段落表述。]

××会计师事务所

（盖章）

中国××市

中国注册会计师：×××（签名并盖章）

中国注册会计师：×××（签名并盖章）

××年×月×日

# 行政事业单位内部控制规范（试行）

## 第一章 总 则

**第一条** 为了进一步提高行政事业单位内部管理水平，规范内部控制，加强廉政风险防控机制建设，根据《中华人民共和国会计法》、《中华人民共和国预算法》等法律法规和相关规定，制定本规范。

**第二条** 本规范适用于各级党的机关、人大机关、行政机关、政协机关、审判机关、检察机关、各民主党派机关、人民团体和事业单位（以下统称单位）经济活动的内部控制。

**第三条** 本规范所称内部控制，是指单位为实现控制目标，通过制定制度、实施措施和执行程序，对经济活动的风险进行防范和管控。

**第四条** 单位内部控制的目标主要包括：合理保证单位经济活动合法合规、资产安全和使用有效、财务信息真实完整，有效防范舞弊和预防腐败，提高公共服务的效率和效果。

**第五条** 单位建立与实施内部控制，应当遵循下列原则：

（一）全面性原则。内部控制应当贯穿单位经济活动的决策、执行和监督全过程，实现对经济活动的全面控制。

（二）重要性原则。在全面控制的基础上，内部控制应当关注单位重要经济活动和经济活动的重大风险。

（三）制衡性原则。内部控制应当在单位内部的部门管理、职责分工、业务流程等方面形成相互制约和相互监督。

（四）适应性原则。内部控制应当符合国家有关规定和单位的实际情况，并随着外部环境的变化、单位经济活动的调整和管理要求的提高，不断修订和完善。

**第六条** 单位负责人对本单位内部控制的建立健全和有效实施负责。

**第七条** 单位应当根据本规范建立适合本单位实际情况的内部控制体系，并组织实施。具体工作包括梳理单位各类经济活动的业务流程，明确业务环节，系统分析经济活动风险，确定风险点，选择风险应对策略，在此基础上根据国家有关规定建立健全单位各项内部管理制度并督促相关工作人员认真执行。

## 第二章 风险评估和控制方法

**第八条** 单位应当建立经济活动风险定期评估机制，对经济活动存在的风险进行全面、系统和

客观评估。

经济活动风险评估至少每年进行一次；外部环境、经济活动或管理要求等发生重大变化的，应及时对经济活动风险进行重估。

**第九条** 单位开展经济活动风险评估应当成立风险评估工作小组，单位领导担任组长。

经济活动风险评估结果应当形成书面报告并及时提交单位领导班子，作为完善内部控制的依据。

**第十条** 单位进行单位层面的风险评估时，应当重点关注以下方面：

（一）内部控制工作的组织情况。包括是否确定内部控制职能部门或牵头部门；是否建立单位各部门在内部控制中的沟通协调和联动机制。

（二）内部控制机制的建设情况。包括经济活动的决策、执行、监督是否实现有效分离；权责是否对等；是否建立健全议事决策机制、岗位责任制、内部监督等机制。

（三）内部管理制度的完善情况。包括内部管理制度是否健全；执行是否有效。

（四）内部控制关键岗位工作人员的管理情况。包括是否建立工作人员的培训、评价、轮岗等机制；工作人员是否具备相应的资格和能力。

（五）财务信息的编报情况。包括是否按照国家统一的会计制度对经济业务事项进行账务处理；是否按照国家统一的会计制度编制财务会计报告。

（六）其他情况。

**第十一条** 单位进行经济活动业务层面的风险评估时，应当重点关注以下方面：

（一）预算管理情况。包括在预算编制过程中单位内部各部门间沟通协调是否充分，预算编制与资产配置是否相结合、与具体工作是否相对应；是否按照批复的额度和开支范围执行预算，进度是否合理，是否存在无预算、超预算支出等问题；决算编报是否真实、完整、准确、及时。

（二）收支管理情况。包括收入是否实现归口管理，是否按照规定及时向财会部门提供收入的有关凭据，是否按照规定保管和使用印章和票据等；发生支出事项时是否按照规定审核各类凭据的真实性、合法性，是否存在使用虚假票据套取资金的情形。

（三）政府采购管理情况。包括是否按照预算和计划组织政府采购业务；是否按照规定组织政府采购活动和执行验收程序；是否按照规定保存政府采购业务相关档案。

（四）资产管理情况。包括是否实现资产归口管理并明确使用责任；是否定期对资产进行清查盘点，对账实不符的情况及时进行处理；是否按照规定处置资产。

（五）建设项目管理情况。包括是否按照概算投资；是否严格履行审核审批程序；是否建立有效的招投标控制机制；是否存在截留、挤占、挪用、套取建设项目资金的情形；是否按照规定保存建设项目相关档案并及时办理移交手续。

（六）合同管理情况。包括是否实现合同归口管理；是否明确应签订合同的经济活动范围和条件；是否有效监控合同履行情况，是否建立合同纠纷协调机制。

（七）其他情况。

**第十二条** 单位内部控制的控制方法一般包括：

（一）不相容岗位相互分离。合理设置内部控制关键岗位，明确划分职责权限，实施相应的分离措施，形成相互制约、相互监督的工作机制。

（二）内部授权审批控制。明确各岗位办理业务和事项的权限范围、审批程序和相关责任，建立重大事项集体决策和会签制度。相关工作人员应当在授权范围内行使职权、办理业务。

（三）归口管理。根据本单位实际情况，按照权责对等的原则，采取成立联合工作小组并确定牵头部门或牵头人员等方式，对有关经济活动实行统一管理。

（四）预算控制。强化对经济活动的预算约束，使预算管理贯穿于单位经济活动的全过程。

（五）财产保护控制。建立资产日常管理制度和定期清查机制，采取资产记录、实物保管、定期盘点、账实核对等措施，确保资产安全完整。

（六）会计控制。建立健全本单位财会管理制度，加强会计机构建设，提高会计人员业务水平，强化会计人员岗位责任制，规范会计基础工作，加强会计档案管理，明确会计凭证、会计账簿和财务会计报告处理程序。

（七）单据控制。要求单位根据国家有关规定和单位的经济活动业务流程，在内部管理制度中明确界定各项经济活动所涉及的表单和票据，要求相关工作人员按照规定填制、审核、归档、保管单据。

（八）信息内部公开。建立健全经济活动相关信息内部公开制度，根据国家有关规定和单位的实际情况，确定信息内部公开的内容、范围、方式和程序。

### 第三章 单位层面内部控制

**第十三条** 单位应当单独设置内部控制职能部门或者确定内部控制牵头部门，负责组织协调内部控制工作。同时，应当充分发挥财会、内部审计、纪检监察、政府采购、基建、资产管理等部门或岗位在内部控制中的作用。

**第十四条** 单位经济活动的决策、执行和监督应当相互分离。

单位应当建立健全集体研究、专家论证和技术咨询相结合的议事决策机制。

重大经济事项的内部决策，应当由单位领导班子集体研究决定。重大经济事项的认定标准应当根据有关规定和本单位实际情况确定，一经确定，不得随意变更。

**第十五条** 单位应当建立健全内部控制关键岗位责任制，明确岗位职责及分工，确保不相容岗位相互分离、相互制约和相互监督。

单位应当实行内部控制关键岗位工作人员的轮岗制度，明确轮岗周期。不具备轮岗条件的单位应当采取专项审计等控制措施。

内部控制关键岗位主要包括预算业务管理、收支业务管理、政府采购业务管理、资产管理、建设项目管理、合同管理以及内部监督等经济活动的关键岗位。

**第十六条** 内部控制关键岗位工作人员应当具备与其工作岗位相适应的资格和能力。

单位应当加强内部控制关键岗位工作人员业务培训和职业道德教育，不断提升其业务水平和综合素质。

**第十七条** 单位应当根据《中华人民共和国会计法》的规定建立会计机构，配备具有相应资格和能力的会计人员。

单位应当根据实际发生的经济业务事项按照国家统一的会计制度及时进行账务处理、编制财务



会计报告，确保财务信息真实、完整。

**第十八条** 单位应当充分运用现代科学技术手段加强内部控制。对信息系统建设实施归口管理，将经济活动及其内部控制流程嵌入单位信息系统中，减少或消除人为操纵因素，保护信息安全。

## 第四章 业务层面内部控制

### 第一节 预算业务控制

**第十九条** 单位应当建立健全预算编制、审批、执行、决算与评价等预算内部管理制度。

单位应当合理设岗岗位，明确相关岗位的职责权限，确保预算编制、审批、执行、评价等不相容岗位相互分离。

**第二十条** 单位的预算编制应当做到程序规范、方法科学、编制及时、内容完整、项目细化、数据准确。

（一）单位应当正确把握预算编制有关政策，确保预算编制相关人员及时全面掌握相关规定。

（二）单位应当建立内部预算编制、预算执行、资产管理、基建管理、人事管理等部门或岗位的沟通协调机制，按照规定进行项目评审，确保预算编制部门及时取得和有效运用与预算编制相关的信息，根据工作计划细化预算编制，提高预算编制的科学性。

**第二十一条** 单位应当根据内设部门的职责和分工，对按照法定程序批复的预算在单位内部进行指标分解、审批下达，规范内部预算追加调整程序，发挥预算对经济活动的管控作用。

**第二十二条** 单位应当根据批复的预算安排各项收支，确保预算严格有效执行。

单位应当建立预算执行分析机制。定期通报各部门预算执行情况，召开预算执行分析会议，研究解决预算执行中存在的问题，提出改进措施，提高预算执行的有效性。

**第二十三条** 单位应当加强决算管理，确保决算真实、完整、准确、及时，加强决算分析工作，强化决算分析结果运用，建立健全单位预算与决算相互反映、相互促进的机制。

**第二十四条** 单位应当加强预算绩效管理，建立“预算编制有目标、预算执行有监控、预算完成有评价、评价结果有反馈、反馈结果有应用”的全过程预算绩效管理机制。

### 第二节 收支业务控制

**第二十五条** 单位应当建立健全收入内部管理制度。

单位应当合理设岗岗位，明确相关岗位的职责权限，确保收款、会计核算等不相容岗位相互分离。

**第二十六条** 单位的各项收入应当由财会部门归口管理并进行会计核算，严禁设立账外账。

业务部门应当在涉及收入的合同协议签订后及时将合同等有关材料提交财会部门作为账务处理依据，确保各项收入应收尽收，及时入账。财会部门应当定期检查收入金额是否与合同约定相符；对应收未收项目应当查明情况，明确责任主体，落实催收责任。

**第二十七条** 有政府非税收入收缴职能的单位，应当按照规定项目和标准征收政府非税收入，

按照规定开具财政票据，做到收缴分离、票款一致，并及时、足额上缴国库或财政专户，不得以任何形式截留、挪用或者私分。

**第二十八条** 单位应当建立健全票据管理制度。财政票据、发票等各类票据的申领、启用、核销、销毁均应履行规定手续。单位应当按照规定设置票据专管员，建立票据台账，做好票据的保管和序时登记工作。票据应当按照顺序号使用，不得拆本使用，做好废旧票据管理。负责保管票据的人员要配设单独的保险柜等保管设备，并做到人走柜锁。

单位不得违反规定转让、出借、代开、买卖财政票据、发票等票据，不得擅自扩大票据适用范围。

**第二十九条** 单位应当建立健全支出内部管理制度，确定单位经济活动的各项支出标准，明确支出报销流程，按照规定办理支出事项。

单位应当合理设岗，明确相关岗位的职责权限，确保支出申请和内部审批、付款审批和付款执行、业务经办和会计核算等不相容岗位相互分离。

**第三十条** 单位应当按照支出业务的类型，明确内部审批、审核、支付、核算和归档等支出各关键岗位的职责权限。实行国库集中支付的，应当严格按照财政国库管理制度有关规定执行。

（一）加强支出审批控制。明确支出的内部审批权限、程序、责任和相关控制措施。审批人应当在授权范围内审批，不得越权审批。

（二）加强支出审核控制。全面审核各类单据。重点审核单据来源是否合法，内容是否真实、完整，使用是否准确，是否符合预算，审批手续是否齐全。

支出凭证应当附反映支出明细内容的原始单据，并由经办人员签字或盖章，超出规定标准的支出事项应由经办人员说明原因并附审批依据，确保与经济业务事项相符。

（三）加强支付控制。明确报销业务流程，按照规定办理资金支付手续。签发的支付凭证应当进行登记。使用公务卡结算的，应当按照公务卡使用和管理有关规定办理业务。

（四）加强支出的核算和归档控制。由财会部门根据支出凭证及时准确登记账簿；与支出业务相关的合同等材料应当提交财会部门作为账务处理的依据。

**第三十一条** 根据国家规定可以举借债务的单位应当建立健全债务内部管理制度，明确债务管理岗位的职责权限，不得由一人办理债务业务的全过程。大额债务的举借和偿还属于重大经济事项，应当进行充分论证，并由单位领导班子集体研究决定。

单位应当做好债务的会计核算和档案保管工作。加强债务的对账和检查控制，定期与债权人核对债务余额，进行债务清理，防范和控制财务风险。

### 第三节 政府采购业务控制

**第三十二条** 单位应当建立健全政府采购预算与计划管理、政府采购活动管理、验收管理等政府采购内部管理制度。

**第三十三条** 单位应当明确相关岗位的职责权限，确保政府采购需求制定与内部审批、招标文件准备与复核、合同签订与验收、验收与保管等不相容岗位相互分离。

**第三十四条** 单位应当加强对政府采购业务预算与计划的管理。建立预算编制、政府采购和资产管理等部门或岗位之间的沟通协调机制。根据本单位实际需求和相关标准编制政府采购预算，按

照已批复的预算安排政府采购计划。

**第三十五条** 单位应当加强对政府采购活动的管理。对政府采购活动实施归口管理，在政府采购活动中建立政府采购、资产管理、财会、内部审计、纪检监察等部门或岗位相互协调、相互制约的机制。

单位应当加强对政府采购申请的内部审核，按照规定选择政府采购方式、发布政府采购信息。对政府采购进口产品、变更政府采购方式等事项应当加强内部审核，严格履行审批手续。

**第三十六条** 单位应当加强对政府采购项目验收的管理。根据规定的验收制度和政府采购文件，由指定部门或专人对所购物品的品种、规格、数量、质量和其他相关内容进行验收，并出具验收证明。

**第三十七条** 单位应当加强对政府采购业务质疑投诉答复的管理。指定牵头部门负责、相关部门参加，按照国家有关规定做好政府采购业务质疑投诉答复工作。

**第三十八条** 单位应当加强对政府采购业务的记录控制。妥善保管政府采购预算与计划、各类批复文件、招标文件、投标文件、评标文件、合同文本、验收证明等政府采购业务相关资料。定期对政府采购业务信息进行分类统计，并在内部进行通报。

**第三十九条** 单位应当加强对涉密政府采购项目安全保密的管理。对于涉密政府采购项目，单位应当与相关供应商或采购中介机构签订保密协议或者在合同中设定保密条款。

#### 第四节 资产控制

**第四十条** 单位应当对资产实行分类管理，建立健全资产内部管理制度。

单位应当合理设置岗位，明确相关岗位的职责权限，确保资产安全和有效使用。

**第四十一条** 单位应当建立健全货币资金管理岗位责任制，合理设置岗位，不得由一人办理货币资金业务的全过程，确保不相容岗位相互分离。

（一）出纳不得兼管稽核、会计档案保管和收入、支出、债权、债务账目的登记工作。

（二）严禁一人保管收付款项所需的全部印章。财务专用章应当由专人保管，个人名章应当由本人或其授权人员保管。负责保管印章的人员要配设单独的保管设备，并做到人走柜锁。

（三）按照规定应当由有关负责人签字或盖章的，应当严格履行签字或盖章手续。

**第四十二条** 单位应当加强对银行账户的管理，严格按照规定的审批权限和程序开立、变更和撤销银行账户。

**第四十三条** 单位应当加强货币资金的核查控制。指定不办理货币资金业务的会计人员定期和不定期抽查盘点库存现金，核对银行存款余额，抽查银行对账单、银行日记账及银行存款余额调节表，核对是否账实相符、账账相符。对调节不符、可能存在重大问题的未达账项应当及时查明原因，并按照相关规定处理。

**第四十四条** 单位应当加强对实物资产和无形资产的管理，明确相关部门和岗位的职责权限，强化对配置、使用和处置等关键环节的管控。

（一）对资产实施归口管理。明确资产使用和保管责任人，落实资产使用人在资产管理中的责任。贵重资产、危险资产、有保密等特殊要求的资产，应当指定专人保管、专人使用，并规定严格的接触限制条件和审批程序。

（二）按照国有资产管理相关规定，明确资产的调剂、租借、对外投资、处置的程序、审批权限和责任。

（三）建立资产台账，加强资产的实物管理。单位应当定期清查盘点资产，确保账实相符。财会、资产管理、资产使用等部门或岗位应当定期对账，发现不符的，应当及时查明原因，并按照规定处理。

（四）建立资产信息管理系统，做好资产的统计、报告、分析工作，实现对资产的动态管理。

**第四十五条** 单位应当根据国家有关规定加强对对外投资的管理。

（一）合理设岗岗位，明确相关岗位的职责权限，确保对外投资的可行性研究与评估、对外投资决策与执行、对外投资处置的审批与执行等不相容岗位相互分离。

（二）单位对外投资，应当由单位领导班子集体研究决定。

（三）加强对投资项目的追踪管理，及时、全面、准确地记录对外投资的价值变动和投资收益情况。

（四）建立责任追究制度。对在对外投资中出现重大决策失误、未履行集体决策程序和不按规定执行对外投资业务的部门及人员，应当追究相应的责任。

## 第五节 建设项目控制

**第四十六条** 单位应当建立健全建设项目内部管理制度。

单位应当合理设岗岗位，明确内部相关部门和岗位的职责权限，确保项目建议和可行性研究与项目决策、概预算编制与审核、项目实施与价款支付、竣工决算与竣工审计等不相容岗位相互分离。

**第四十七条** 单位应当建立与建设项目相关的议事决策机制，严禁任何个人单独决策或者擅自改变集体决策意见。决策过程及各方面意见应当形成书面文件，与相关资料一同妥善归档保管。

**第四十八条** 单位应当建立与建设项目相关的审核机制。项目建议书、可行性研究报告、概预算、竣工决算报告等应当由单位内部的规划、技术、财会、法律等相关工作人员或者根据国家有关规定委托具有相应资质的中介机构进行审核，出具评审意见。

**第四十九条** 单位应当依据国家有关规定组织建设项目招标工作，并接受有关部门的监督。

单位应当采取签订保密协议、限制接触等必要措施，确保标底编制、评标等工作在严格保密的情况下进行。

**第五十条** 单位应当按照审批单位下达的投资计划和预算对建设项目资金实行专款专用，严禁截留、挪用和超批复内容使用资金。

财会部门应当加强与建设项目承建单位的沟通，准确掌握建设进度，加强价款支付审核，按照规定办理价款结算。实行国库集中支付的建设项目，单位应当按照财政国库管理制度相关规定支付资金。

**第五十一条** 单位应当加强对建设项目档案的管理。做好相关文件、材料的收集、整理、归档和保管工作。

**第五十二条** 经批准的投资概算是工程投资的最高限额，如有调整，应当按照国家有关规定报经批准。



单位建设项目工程洽商和设计变更应当按照有关规定履行相应的审批程序。

**第五十三条** 建设项目竣工后，单位应当按照规定的时限及时办理竣工决算，组织竣工决算审计，并根据批复的竣工决算和有关规定办理建设项目档案和资产移交等工作。

建设项目已实际投入使用但超时限未办理竣工决算的，单位应当根据对建设项目的实际投资暂估入账，转作相关资产管理。

## 第六节 合同控制

**第五十四条** 单位应当建立健全合同内部管理制度。

单位应当合理设置岗位，明确合同的授权审批和签署权限，妥善保管和使用合同专用章，严禁未经授权擅自以单位名义对外签订合同，严禁违规签订担保、投资和借贷合同。

单位应当对合同实施归口管理，建立财会部门与合同归口管理部门的沟通协调机制，实现合同管理与预算管理、收支管理相结合。

**第五十五条** 单位应当加强对合同订立的管理，明确合同订立的范围和条件。对于影响重大、涉及较高专业技术或法律关系复杂的合同，应当组织法律、技术、财会等工作人员参与谈判，必要时可聘请外部专家参与相关工作。谈判过程中的重要事项和参与谈判人员的主要意见，应当予以记录并妥善保管。

**第五十六条** 单位应当对合同履行情况实施有效监控。合同履行过程中，因对方或单位自身原因导致可能无法按时履行的，应当及时采取应对措施。

单位应当建立合同履行监督审查制度。对合同履行中签订补充合同，或变更、解除合同等应当按照国家有关规定进行审查。

**第五十七条** 财会部门应当根据合同履行情况办理价款结算和进行账务处理。未按照合同条款履约的，财会部门应当在付款之前向单位有关负责人报告。

**第五十八条** 合同归口管理部门应当加强对合同登记的管理，定期对合同进行统计、分类和归档，详细登记合同的订立、履行和变更情况，实行对合同的全过程管理。与单位经济活动相关的合同应当同时提交财会部门作为账务处理的依据。

单位应当加强合同信息安全保密工作，未经批准，不得以任何形式泄露合同订立与履行过程中涉及的国家秘密、工作秘密或商业秘密。

**第五十九条** 单位应当加强对合同纠纷的管理。合同发生纠纷的，单位应当在规定时效内与对方协商谈判。合同纠纷协商一致的，双方应当签订书面协议；合同纠纷经协商无法解决的，经办人员应向单位有关负责人报告，并根据合同约定选择仲裁或诉讼方式解决。

## 第五章 评价与监督

**第六十条** 单位应当建立健全内部监督制度，明确各相关部门或岗位在内部监督中的职责权限，规定内部监督的程序和要求，对内部控制建立与实施情况进行内部监督检查和自我评价。

内部监督应当与内部控制的建立和实施保持相对独立。

**第六十一条** 内部审计部门或岗位应当定期或不定期检查单位内部管理制度和机制的建立与执



行情况，以及内部控制关键岗位及人员的设岗情况等，及时发现内部控制存在的问题并提出改进建议。

**第六十二条** 单位应当根据本单位实际情况确定内部监督检查的方法、范围和频率。

**第六十三条** 单位负责人应当指定专门部门或专人负责对本单位内部控制的有效性进行评价并出具单位内部控制自我评价报告。

**第六十四条** 国务院财政部门及其派出机构和县级以上地方各级人民政府财政部门应当对单位内部控制的建立和实施情况进行监督检查，有针对性地提出检查意见和建议，并督促单位进行整改。

国务院审计机关及其派出机构和县级以上地方各级人民政府审计机关对单位进行审计时，应当调查了解单位内部控制建立和实施的有效性，揭示相关内部控制的缺陷，有针对性地提出审计处理意见和建议，并督促单位进行整改。

## 第六章 附 则

**第六十五条** 本规范自 2014 年 1 月 1 日起施行。

# 管理会计指引及应用指南

## 管理会计基本指引

### 第一章 总 则

**第一条** 为促进单位（包括企业和行政事业单位，下同）加强管理会计工作，提升内部管理水平，促进经济转型升级，根据《中华人民共和国会计法》《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》等，制定本指引。

**第二条** 基本指引在管理会计指引体系中起统领作用，是制定应用指引和建设案例库的基础。管理会计指引体系包括基本指引、应用指引和案例库，用以指导单位管理会计实践。

**第三条** 管理会计的目标是通过运用管理会计工具方法，参与单位规划、决策、控制、评价活动并为之提供有用信息，推动单位实现战略规划。

**第四条** 单位应用管理会计，应遵循下列原则：

（一）战略导向原则。管理会计的应用应以战略规划为导向，以持续创造价值为核心，促进单位可持续发展。

（二）融合性原则。管理会计应嵌入单位相关领域、层次、环节，以业务流程为基础，利用管理会计工具方法，将财务和业务等有机融合。

（三）适应性原则。管理会计的应用应与单位应用环境和自身特征相适应。单位自身特征包括单位性质、规模、发展阶段、管理模式、治理水平等。

（四）成本效益原则。管理会计的应用应权衡实施成本和预期效益，合理、有效地推进管理会计应用。

**第五条** 管理会计应用主体视管理决策主体确定，可以是单位整体，也可以是单位内部的责任中心。

**第六条** 单位应用管理会计，应包括应用环境、管理会计活动、工具方法、信息与报告等四要素。

### 第二章 应用环境

**第七条** 单位应用管理会计，应充分了解和析其应用环境。管理会计应用环境，是单位应用

管理会计的基础，包括内外部环境。

内部环境主要包括与管理会计建设和实施相关的价值创造模式、组织架构、管理模式、资源保障、信息系统等因素。

外部环境主要包括国内外经济、市场、法律、行业等因素。

**第八条** 单位应准确分析和把握价值创造模式，推动财务与业务等的有机融合。

**第九条** 单位应根据组织架构特点，建立健全能够满足管理会计活动所需的由财务、业务等相关人员组成的管理会计组织体系。有条件的单位可以设置管理会计机构，组织开展管理会计工作。

**第十条** 单位应根据管理模式确定责任主体，明确各层级以及各层级内的部门、岗位之间的管理会计责任权限，制定管理会计实施方案，以落实管理会计责任。

**第十一条** 单位应从人力、财力、物力等方面做好资源保障工作，加强资源整合，提高资源利用效率效果，确保管理会计工作顺利开展。

单位应注重管理会计理念、知识培训，加强管理会计人才培养。

**第十二条** 单位应将管理会计信息化需求纳入信息系统规划，通过信息系统整合、改造或新建等途径，及时、高效地提供和管理相关信息，推进管理会计实施。

### 第三章 管理会计活动

**第十三条** 管理会计活动是单位利用管理会计信息，运用管理会计工具方法，在规划、决策、控制、评价等方面服务于单位管理需要的相关活动。

**第十四条** 单位应用管理会计，应做好相关信息支持，参与战略规划拟定，从支持其定位、目标设定、实施方案选择等方面，为单位合理制定战略规划提供支撑。

**第十五条** 单位应用管理会计，应融合财务和业务等活动，及时充分提供和利用相关信息，支持单位各层级根据战略规划作出决策。

**第十六条** 单位应用管理会计，应设定定量定性标准，强化分析、沟通、协调、反馈等控制机制，支持和引导单位持续高质高效地实施单位战略规划。

**第十七条** 单位应用管理会计，应合理设计评价体系，基于管理会计信息等，评价单位战略规划实施情况，并以此为基础进行考核，完善激励机制；同时，对管理会计活动进行评估和完善，以持续改进管理会计应用。

### 第四章 工具方法

**第十八条** 管理会计工具方法是实现管理会计目标的具体手段。

**第十九条** 管理会计工具方法是单位应用管理会计时所采用的战略地图、滚动预算管理、作业成本管理、本量利分析、平衡计分卡等模型、技术、流程的统称。管理会计工具方法具有开放性，随着实践发展不断丰富完善。

**第二十条** 管理会计工具方法主要应用于以下领域：战略管理、预算管理、成本管理、营运管

理、投融资管理、绩效管理、风险管理等。

（一）战略管理领域应用的管理会计工具方法包括但不限于战略地图、价值链管理等；

（二）预算管理领域应用的管理会计工具方法包括但不限于全面预算管理、滚动预算管理、作业预算管理、零基预算管理、弹性预算管理等；

（三）成本管理领域应用的管理会计工具方法包括但不限于目标成本管理、标准成本管理、变动成本管理、作业成本管理、生命周期成本管理等；

（四）营运管理领域应用的管理会计工具方法包括但不限于本量利分析、敏感性分析、边际分析、标杆管理等；

（五）投融资管理领域应用的管理会计工具方法包括但不限于贴现现金流法、项目管理、资本成本分析等；

（六）绩效管理领域应用的管理会计工具方法包括但不限于关键指标法、经济增加值、平衡计分卡等；

（七）风险管理领域应用的管理会计工具方法包括但不限于单位风险管理框架、风险矩阵模型等。

**第二十一条** 单位应用管理会计，应结合自身实际情况，根据管理特点和实践需要选择适用的管理会计工具方法，并加强管理会计工具方法的系统化、集成化应用。

## 第五章 信息与报告

**第二十二条** 管理会计信息包括管理会计应用过程中所使用 and 生成的财务信息和非财务信息。

**第二十三条** 单位应充分利用内外部各种渠道，通过采集、转换等多种方式，获得相关、可靠的管理会计基础信息。

**第二十四条** 单位应有效利用现代信息技术，对管理会计基础信息进行加工、整理、分析和传递，以满足管理会计应用需要。

**第二十五条** 单位生成的管理会计信息应相关、可靠、及时、可理解。

**第二十六条** 管理会计报告是管理会计活动成果的重要表现形式，旨在为报告使用者提供满足管理需要的信息。管理会计报告按期间可以分为定期报告和不定期报告，按内容可以分为综合性报告和专项报告等类别。

**第二十七条** 单位可以根据管理需要和管理会计活动性质设定报告期间。一般应以公历期间作为报告期间，也可以根据特定需要设定报告期间。

## 第六章 附 则

**第二十八条** 本指引由财政部负责解释。

**第二十九条** 本指引自印发之日起施行。

# 管理会计应用指引第 100 号——战略管理

---

## 第一章 总 则

**第一条** 为了促进企业加强战略管理，提高企业战略管理的科学性和有效性，推动企业实现战略目标，根据《管理会计基本指引》，制定本指引。

**第二条** 战略管理，是指对企业全局的、长远的发展方向、目标、任务和政策，以及资源配置作出决策和管理的过程。

战略，是指企业从全局考虑作出的长远性的谋划。

**第三条** 企业战略一般分为三个层次，包括选择可竞争的经营领域的总体战略、某经营领域具体竞争策略的业务单位战略（也称竞争战略）和涉及各职能部门的职能战略。

**第四条** 企业进行战略管理，一般应遵循以下原则：

（一）目标可行原则。战略目标的设定，应具有一定的前瞻性和适当的挑战性，使战略目标通过一定的努力可以实现，并能够使长期目标与短期目标有效衔接。

（二）资源匹配原则。企业应根据各业务部门与战略目标的匹配程度进行资源配置。

（三）责任落实原则。企业应将战略目标落实到具体的责任中心和责任人，构成不同层级彼此相连的战略目标责任圈。

（四）协同管理原则。企业应以实现战略目标为核心，考虑不同责任中心业务目标之间的有效协同，加强各部门之间的协同管理，有效提高资源使用的效率和效果。

**第五条** 战略管理领域应用的管理会计工具方法，一般包括战略地图、价值链管理等。

战略管理工具方法，可单独应用，也可综合应用，以加强战略管理的协同性。

## 第二章 应用环境

**第六条** 企业应关注宏观环境（包括政治、经济、社会、文化、法律及技术等因素）、产业环境、竞争环境等对其影响长远的外部环境因素，尤其是可能发生重大变化的外部环境因素，确认企业所面临的机遇和挑战；同时应关注本身的历史及现行战略、资源、能力、核心竞争力等内部环境因素，确认企业具有的优势和劣势。

**第七条** 企业一般应设置专门机构或部门，牵头负责战略管理工作，并与其他业务部门、职能部门协同制定战略目标，做好战略实施的部门协调，保障战略目标得以实现。



**第八条** 企业应建立健全战略管理有关制度及配套的绩效激励制度等，形成科学有效的制度体系，切实调动员工的积极性，提升员工的执行力，推动企业战略的实施。

### 第三章 应用程序

**第九条** 企业应用战略管理工具方法，一般按照战略分析、战略制定、战略实施、战略评价和控制、战略调整等程序进行。

**第十条** 战略分析包括外部环境分析和内部环境分析。

企业进行环境分析时，可应用态势分析法（Strength, Weakness, Opportunity, Threat, 简称SWOT分析）、波特五力分析和波士顿矩阵分析等方法，分析企业的发展机会和竞争力，以及各业务流程在价值创造中的优势和劣势，并对每一业务流程按照其优势强弱划分等级，为制定战略目标奠定基础。

**第十一条** 战略制定，是指企业根据确定的愿景、使命和环境分析情况，选择和设定战略目标的过程。

企业可根据对整体目标的保障、对员工积极性的发挥以及企业各部门战略方案的协调等实际需要，选择自上而下、自下而上或上下结合的方法，制定战略目标。

企业设定战略目标后，各部门需要结合企业战略目标设定本部门战略目标，并将其具体化为一套关键财务及非财务指标的预测值。为各关键指标设定的目标（预测）值，应与本企业的可利用资源相匹配，并有利于执行人积极有效地实现既定目标。

**第十二条** 战略实施，是指将企业的战略目标变成现实的管理过程。

企业应加强战略管控，结合使用战略地图、价值链管理等管理会计工具方法，将战略实施的关键业务流程化，并落实到企业现有的业务流程中，确保企业高效率和高效益地实现战略目标。

**第十三条** 战略评价和控制，是指企业在战略实施过程中，通过检测战略实施进展情况，评价战略执行效果，审视战略的科学性和有效性，不断调整战略举措，以达到预期目标。

企业主要应从以下几个方面进行战略评价：战略是否适应企业的内外部环境；战略是否达到有效的资源配置；战略涉及的风险程度是否可以接受；战略实施的时间和进度是否恰当。

**第十四条** 战略调整，是指根据企业情况的发展变化和战略评价结果，对所制定的战略及时进行调整，以保证战略有效指导企业经营管理活动。

战略调整一般包括调整企业的愿景、长期发展方向、战略目标及其战略举措等。

### 第四章 附 则

**第十五条** 本指引由财政部负责解释。

# 管理会计应用指引第 101 号——战略地图

## 第一章 总 则

**第一条** 战略地图，是指为描述企业各维度战略目标之间因果关系而绘制的可视化的战略因果关系图。

战略地图通常以财务、客户、内部业务流程、学习与成长等四个维度为主要内容，通过分析各维度的相互关系，绘制战略因果关系图。企业可根据自身情况对各维度的名称、内容等进行修改和调整。

**第二条** 企业应用战略地图工具方法，应注重通过战略地图的有关路径设计，有效使用有形资源 and 无形资产，高效实现价值创造；应通过战略地图实施将战略目标与执行有效绑定，引导各责任中心按照战略目标持续提升业绩，服务企业战略实施。

**第三条** 企业应用战略地图工具方法，应遵循《管理会计应用指引第 100 号——战略管理》中对应用环境的一般要求。

**第四条** 企业应用战略地图工具方法，一般按照战略地图设计和战略地图实施等程序进行。

## 第二章 战略地图设计

**第五条** 企业设计战略地图，一般按照设定战略目标、确定业务改善路径、定位客户价值、确定内部业务流程优化主题、确定学习与成长主题、进行资源配置、绘制战略地图等程序进行。

**第六条** 企业进行战略目标设定，应遵循《管理会计应用指引第 100 号——战略管理》的有关要求。

**第七条** 企业应根据已设定的战略目标，对现有客户（服务对象）和可能的新客户以及新产品（新服务）进行深入分析，寻求业务改善和增长的最佳路径，提取业务和财务融合发展的战略主题。

在财务维度，战略主题一般可划分为两个层次：第一层次一般包括生产率提升和营业收入增长等；第二层次一般包括创造成本优势、提高资产利用率、增加客户机会和提高客户价值等。

**第八条** 企业应对现有客户进行分析，从产品（服务）质量、技术领先、售后服务和稳定标准等方面确定、调整客户价值定位。

在客户价值定位维度，企业一般可设置客户体验、双赢营销关系、品牌形象提升等战略主题。

**第九条** 企业应根据业务提升路径和服务定位，梳理业务流程及其关键增值（提升服务形象）

活动，分析行业关键成功要素和内部营运矩阵，从内部业务流程的管理流程、创新流程、客户管理流程、遵循法规流程等角度确定战略主题，并将业务战略主题进行分类归纳，制定战略方案。

**第十条** 企业应根据业务提升路径和服务定位，分析创新和人力资本等无形资源在价值创造中的作用，识别学习与成长维度的关键要素，并相应确立激励制度创新、信息系统创新和智力资本利用创新等战略主题，为财务、客户、内部业务流程维度的战略主题和关键业绩指标（Key Performance Indicator，简称 KPI）提供有力支撑。

**第十一条** 根据各维度战略主题，企业应分析其有形资源和无形资源的战略匹配度，对各主题进行战略资源配置。同时应关注企业人力资源、信息资源、组织资源等在资源配置中的定位和价值创造中的作用。

**第十二条** 企业可应用平衡计分卡的四维度划分绘制战略地图，以图形方式展示企业的战略目标及实现战略目标的关键路径。具体绘制程序如下：

（一）确立战略地图的总体主题。总体主题是对企业整体战略目标的描述，应清晰表达企业愿景和战略目标，并与财务维度的战略主题和 KPI 对接。

（二）根据企业的需要，确定四维度的名称。把确定的四维度战略主题对应画入各自战略地图内，每一主题可以通过若干 KPI 进行描述。

（三）将各个战略主题和 KPI 用路径线链接，形成战略主题和 KPI 相连的战略地图。

在绘制过程中，企业应将战略总目标（财务维度）、客户价值定位（客户维度）、内部业务流程主题（内部流程维度）和学习与成长维度与战略 KPI 链接，形成战略地图。

企业所属的各责任中心的战略主题、KPI 相应的战略举措、资源配置等信息一般无法都绘制到一张图上，一般采用绘制对应关系表或另外绘制下一层级责任中心的战略地图等方式来展现其战略因果关系。

### 第三章 战略地图实施

**第十三条** 战略地图实施，是指企业利用管理会计工具方法，确保企业实现既定战略目标的过程。战略地图实施一般按照战略 KPI 设计、战略 KPI 责任落实、战略执行、执行报告、持续改善、评价激励等程序进行。

**第十四条** 企业应用战略地图，应设计一套可以使各部门主管明确自身责任，并与战略目标相联系的考核指标，即进行战略 KPI 设计。

**第十五条** 企业应对战略 KPI 进行分解，落实责任并签订责任书。具体可按以下程序进行：

（一）将战略 KPI 分解为责任部门的 KPI。企业应从最高层开始，将战略 KPI 分解到各责任部门，再分解到责任团队。每一责任部门、责任团队或责任人都有对应的 KPI，且每一 KPI 都能找到对应的具体战略举措。企业可编制责任表，描述 KPI 中的权、责、利与战略举措的对应关系，以便实施战略管控和形成相应的报告。

每一责任部门的负责人可根据上述责任表，将 KPI 在本部门进行进一步分解和责任落实，层层建立战略实施责任制度。

（二）签订责任书。企业应在分解明确各责任部门 KPI 的基础上，签订责任书，以督促各执行

部门落实责任。责任书一般由企业领导班子（或董事会）与执行层的各部门签订。责任书应明确规定一定时期内（一般为一个年度）要实现的 KPI 任务、相应的战略举措及相应的奖惩机制。

**第十六条** 企业应以责任书中所签任务为基础，按责任部门的具体人员和团队情况，对任务和 KPI 进一步分解，并制定相应的执行责任书，进行自我管控和自我评价。同时，以各部门责任书和职责分工为基础，确定不同执行过程的负责人及协调人，并按照设定的战略目标实现日期，确定不同的执行指引表，采取有效战略举措，保障 KPI 实现。

**第十七条** 企业应编制战略执行报告，反映各责任部门的战略执行情况，分析偏差原因，提出具体管控措施。

（一）每一层级责任部门应向上一层级责任部门提交战略执行报告，以反映战略执行情况，制定下一步战略实施举措。

（二）战略执行报告一般可分为以下三个层级：

1. 战略层（如董事会）报告，包括战略总体目标的完成情况和原因分析；
2. 经营层报告，包括责任人的战略执行方案中相关指标的执行情况和原因分析；
3. 业务层报告，包括战略执行方案下具体任务的完成情况和原因分析。

（三）企业应根据战略执行报告，分析责任人战略执行情况与既定目标是否存在偏差，并对偏差进行原因分析，形成纠偏建议，作为责任人绩效评价的重要依据。

**第十八条** 企业应在对战略执行情况进行分析的基础上，进行持续改善，不断提升战略管控水平。

（一）与既定目标相比，发现问题并进行改善。企业应根据战略执行报告，将战略执行情况与管控目标进行比对，分析偏差，及时发现问题，提出解决问题的具体措施和改善方案，并采取必要措施。企业在进行偏差分析时，一般应关注以下问题：

1. 所产生的偏差是否为临时性波动；
2. 战略 KPI 分解与执行是否有误；
3. 外部环境是否发生重大变化，从而导致原定战略目标脱离实际情况。

企业应在分析这些问题的基础上，找出发生偏差的根源所在，及时纠正。

（二）达成既定目标时，考虑如何提升。达成战略地图上所列的战略目标时，企业一般可考虑适当增加执行难度，提升目标水平，按持续改善的策略与方法进入新的循环。

**第十九条** 企业应按照《管理会计应用指引第 100 号——战略管理》中战略评价的有关要求，对战略实施情况进行评价，并按照《管理会计应用指引第 600 号——绩效管理》的有关要求进行激励，引导责任人自觉地、持续地积极工作，有效利用企业资源，提高企业绩效，实现企业战略目标。

## 第四章 工具方法评价

**第二十条** 战略地图的主要优点是：能够将企业的战略目标清晰化、可视化，并与战略 KPI 和战略举措建立明确联系，为企业战略实施提供了有力的可视化工具。

**第二十一条** 战略地图的主要缺点是：需要多维度、多部门的协调，实施成本高，并且需要与

战略管控相融合，才能真正实现战略实施。

## 第五章 附 则

第二十二条 本指引由财政部负责解释。



附录：

### 专有名词解释

1. 态势分析法（Strength, Weakness, Opportunity, Threat, 简称 SWOT 分析法, S 表示优势、W 表示劣势、O 表示机会、T 表示威胁），是指基于内外部竞争环境和竞争条件下的综合分析，就是将与研究对象密切相关的各种主要内部优势、劣势及外部的机会和威胁等，通过调查列举出来，并依照矩阵形式排列，然后用系统分析的思想，把各种因素相互匹配起来加以分析，从中得出相应结论，而结论通常带有一定的决策性，对制定相应的发展战略、计划以及对策起到支撑作用。按照态势分析法，战略目标应是一个企业“能够做的”（即企业的强项和弱项）和“可能做的”（即环境的机会和威胁）之间的有机组合。

2. 波特五力分析法（Michael Porter's Five Forces Model），是指将供应商定价能力、购买者的讨价还价能力、潜在进入者的威胁、替代品的威胁、同行业竞争者的力量作为竞争主要来源的一种竞争力分析方法。

3. 波士顿矩阵分析法（BCG Matrix），是指在坐标图上，以纵轴表示企业销售增长率，横轴表示市场占有率，将坐标图划分为四个象限，依次为“明星类产品（★）”“问题类产品（？）”“金牛类产品（¥）”“瘦狗类产品（×）”；最后的瘦狗类属于不再投资扩展或即将淘汰的产品。其目的在于通过产品所处不同象限的划分，使企业采取不同决策，以保证其不断地淘汰无发展前景的产品，保持“问号”“明星”“金牛”产品的合理组合，实现产品及资源分配结构的良性循环。

4. 营运矩阵分析，是指通过横向联系和纵向联系的营运方式，分析企业营运中分权化与集权化的问题，考虑各个管理部门（或岗位）之间的相互协调和相互监督，以更加高效地实现企业营运目标。

# 管理会计应用指引第 200 号——预算管理

## 第一章 总 则

**第一条** 为了促进企业加强预算管理，发挥预算管理在企业规划、决策、控制和评价活动中的作用，根据《管理会计基本指引》，制定本指引。

**第二条** 预算管理，是指企业以战略目标为导向，通过对未来一定期间内的经营活动和相应的财务结果进行全面预测和筹划，科学、合理配置企业各项财务和非财务资源，对执行过程进行监督和分析，并对执行结果进行评价和反馈，指导经营活动的改善和调整，进而推动实现企业战略目标的管理活动。

**第三条** 预算管理的内容主要包括经营预算、专门决策预算和财务预算。

经营预算（也称业务预算），是指与企业日常业务直接相关的一系列预算，包括销售预算、生产预算、采购预算、费用预算、人力资源预算等。

专门决策预算，是指企业重大的或不经常发生的、需要根据特定决策编制的预算，包括投融资决策预算等。

财务预算，是指与企业资金收支、财务状况或经营成果等有关的预算，包括资金预算、预计资产负债表、预计利润表等。

**第四条** 企业进行预算管理，一般应遵循以下原则：

（一）战略导向原则。预算管理应围绕企业的战略目标和业务计划有序开展，引导各预算责任主体聚焦战略、专注执行、达成绩效。

（二）过程控制原则。预算管理应通过及时监控、分析等把握预算目标的实现进度并实施有效评价，为企业经营决策提供有效支撑。

（三）融合性原则。预算管理应以业务为先导、以财务为协同，将预算管理嵌入企业经营管理活动的各个领域、层次和环节之中。

（四）平衡管理原则。预算管理应平衡长期目标与短期目标、整体利益与局部利益、收入与支出、结果与动因等关系，促进企业可持续发展。

（五）权变性原则。预算管理应刚性与柔性相结合，强调预算对经营管理的刚性约束，又可根据内外环境的重大变化调整预算，并针对例外事项进行特殊处理。

**第五条** 预算管理领域应用的管理会计工具方法，一般包括滚动预算、零基预算、弹性预算和作业预算等。

企业可根据其战略目标、业务特点和管理需要，结合不同工具方法的特征及适用范围，选择恰当的工具方法进行综合运用。

**第六条** 企业可整合预算与战略管理领域的管理会计工具方法，强化预算对战略目标的承接分解；整合预算与成本管理、风险管理领域的管理会计工具方法，强化预算对战略执行的过程控制；整合预算与营运管理领域的管理会计工具方法，强化预算对生产经营的过程监控；整合预算与绩效管理领域的管理会计工具方法，强化预算对战略目标的标杆引导。

**第七条** 企业应用预算管理工具方法，一般按照预算编制、预算控制、预算调整和预算考核等程序进行。

## 第二章 应用环境

**第八条** 企业实施预算管理的基础环境包括战略目标、业务计划、组织架构、内部管理制度和信息系统等。

**第九条** 企业应按照战略目标，确立预算管理的方向、重点和目标。

**第十条** 企业应将战略目标和业务计划具体化、数量化作为预算目标，促进战略目标落地。

业务计划，是指按照战略目标对业务活动的具体描述和详细计划。

**第十一条** 企业可设置预算管理委员会等专门机构组织、监督预算管理工作。该机构的主要职责包括：审批公司预算管理制度、政策，审议年度预算草案或预算调整草案并报董事会等机构审批，监控、考核本单位的预算执行情况并向董事会报告，协调预算编制、预算调整及预算执行中的有关问题等。

预算管理的机构设置、职责权限和工作程序应与企业的组织架构和管理体制互相协调，保障预算管理各环节职能衔接流程顺畅。

**第十二条** 企业应建立健全预算管理制度、会计核算制度、定额标准制度、内部控制制度、内部审计制度、绩效考核和激励制度等内部管理制度，夯实预算管理的制度基础。

**第十三条** 企业应充分利用现代信息技术，规范预算管理流程，提高预算管理效率。

## 第三章 预算编制

**第十四条** 企业应建立和完善预算编制的工作制度，明确预算编制依据、编制内容、编制程序和编制方法，确保预算编制依据合理、内容全面、程序规范、方法科学，形成各层级广泛接受的、符合业务假设的、可实现的预算控制目标。

**第十五条** 企业一般按照分级编制、逐级汇总的方式，采用自上而下、自下而上、上下结合或多维度相协调的流程编制预算。预算编制流程与编制方法的选择应与企业现有管理模式相适应。

**第十六条** 预算编制完成后，应按照相关法律法规及企业章程的规定报经企业预算管理决策机构审议批准，以正式文件形式下达执行。

**第十七条** 预算审批包括预算内审批、超预算审批、预算外审批等。预算内审批事项，应简化流程，提高效率；超预算审批事项，应执行额外的审批流程；预算外审批事项，应严格控制，防范

风险。

## 第四章 预算执行

**第十八条** 预算执行一般按照预算控制、预算调整等程序进行。

**第十九条** 预算控制，是指企业以预算为标准，通过预算分解、过程监督、差异分析等促使日常经营不偏离预算标准的管理活动。

**第二十条** 企业应建立预算授权控制制度，强化预算责任，严格预算控制。

**第二十一条** 企业应建立预算执行的监督、分析制度，提高预算管理对业务的控制能力。

**第二十二条** 企业应将预算目标层层分解至各预算责任中心。预算分解应按各责任中心权、责、利相匹配的原则进行，既公平合理，又有利于企业实现预算目标。

**第二十三条** 企业应通过信息系统展示、会议、报告、调研等多种途径及形式，及时监督、分析预算执行情况，分析预算执行差异的原因，提出对策建议。

**第二十四条** 年度预算经批准后，原则上不作调整。企业应在制度中严格明确预算调整的条件、主体、权限和程序等事宜，当内外战略环境发生重大变化或重大突发事件等导致预算编制的基本假设发生重大变化时，可进行预算调整。

## 第五章 预算考核

**第二十五条** 预算考核主要针对定量指标进行考核，是企业绩效考核的重要组成部分。

**第二十六条** 企业应按照公开、公平、公正的原则实施预算考核。

**第二十七条** 企业应建立健全预算考核制度，并将预算考核结果纳入绩效考核体系中，切实做到有奖有惩、奖惩分明。

**第二十八条** 预算考核主体和考核对象的界定应坚持上级考核下级、逐级考核、预算执行与预算考核职务相分离的原则。

**第二十九条** 预算考核以预算完成情况为考核核心，通过预算执行情况与预算目标的比较，确定差异并查明产生差异的原因，进而据以评价各责任中心的工作业绩，并通过与相应激励制度挂钩，促进其与预算目标相一致。

## 第六章 附 则

**第三十条** 本指引由财政部负责解释。

# 管理会计应用指引第 201 号——滚动预算

---

## 第一章 总 则

**第一条** 滚动预算，是指企业根据上一期预算执行情况和新的预测结果，按既定的预算编制周期和滚动频率，对原有的预算方案进行调整和补充，逐期滚动，持续推进的预算编制方法。

预算编制周期，是指每次预算编制所涵盖的时间跨度。

滚动频率，是指调整和补充预算的时间间隔，一般以月度、季度、年度等为滚动频率。

**第二条** 滚动预算一般由中期滚动预算和短期滚动预算组成。中期滚动预算的预算编制周期通常为 3 年或 5 年，以年度作为预算滚动频率。短期滚动预算通常以 1 年为预算编制周期，以月度、季度作为预算滚动频率。

## 第二章 应用环境

**第三条** 企业应用滚动预算工具方法，应遵循《管理会计应用指引第 200 号——预算管理》中对应用环境的一般要求。

**第四条** 企业应用滚动预算工具方法，应具备丰富的预算管理经验和能力。

**第五条** 企业应建立先进、科学的信息系统，及时获取充足、可靠的外部市场数据和企业内部数据，以满足编制滚动预算的需要。

**第六条** 企业应重视预算编制基础数据，统一财务和非财务信息标准，确保预算编制以可靠、翔实、完整的基础数据为依据。

## 第三章 应用程序

**第七条** 企业应遵循《管理会计应用指引第 200 号——预算管理》中的应用程序实施滚动预算管理。

**第八条** 企业应研究外部环境变化，分析行业特点、战略目标和业务性质，结合企业管理基础和信息化水平，确定预算编制的周期和预算滚动的频率。

**第九条** 企业应遵循重要性原则和成本效益原则，结合业务性质和管理要求，确定滚动预算的编制内容。



企业通常可以选择编制业务滚动预算，对于管理基础好、信息化程度高的企业，还可选择编制资本滚动预算和财务滚动预算。

**第十条** 企业应以战略目标和业务计划为依据，并根据上一期预算执行情况和新的预测信息，经综合平衡和结构优化作为下一期滚动预算的编制基础。

**第十一条** 企业应以战略目标和业务计划为基础，研究滚动预算所涉及的外部环境变化和内部重要事项，测算并提出预算方案。

**第十二条** 企业实行中期滚动预算的，应在中期预算方案的框架内滚动编制年度预算。第一年的预算约束对应年度的预算，后续期间的预算指引后续对应年度的预算。

**第十三条** 短期滚动预算服务于年度预算目标的实施。企业实行短期滚动预算的，应以年度预算为基础，分解编制短期滚动预算。

**第十四条** 企业应分析影响预算目标的各种动因之间的关系，建立预算模型，生成预算编制方案。

**第十五条** 企业应对比分析上一期的预算信息和预算执行情况，结合新的内外部环境预测信息，对下一期预算进行调整和修正，持续进行预算的滚动编制。

**第十六条** 企业可借助数据仓库等信息技术的支撑，实现预算编制方案的快速生成，减少预算滚动编制的工作量。

**第十七条** 企业应根据预算滚动编制结果，调整资源配置和管理要求。

## 第四章 工具方法评价

**第十八条** 滚动预算的主要优点是：通过持续滚动预算编制、逐期滚动管理，实现动态反映市场，建立跨期综合平衡，从而有效指导企业营运，强化预算的决策与控制职能。

**第十九条** 滚动预算的主要缺点是：一是预算滚动的频率越高，对预算沟通的要求越高，预算编制的工作量越大；二是过高的滚动频率容易增加管理层的不稳定感，导致预算执行者无所适从。

## 第五章 附 则

**第二十条** 本指引由财政部负责解释。

# 管理会计应用指引第 202 号——零基预算

---

## 第一章 总 则

**第一条** 零基预算，是指企业不以历史期经济活动及其预算为基础，以零为起点，从实际需要出发分析预算期经济活动的合理性，经综合平衡形成预算的预算编制方法。

零基预算是相对于增量预算的一种预算编制方法。增量预算，是指以历史期实际经济活动及其预算为基础，结合预算期经济活动及相关影响因素的变动情况，通过调整历史期经济活动项目及金额形成预算的预算编制方法。

**第二条** 零基预算适用于企业各项预算的编制，特别是不经常发生的预算项目或预算编制基础变化较大的预算项目。

## 第二章 应用环境

**第三条** 企业应用零基预算工具方法，应遵循《管理会计应用指引第 200 号——预算管理》中对应用环境的一般要求。

**第四条** 企业应结合预算项目实际情况、预算管理要求 and 应用成本选择使用零基预算工具方法。

**第五条** 企业应用零基预算工具方法，应明确预算管理责任部门和预算编制责任部门。预算管理责任部门负责组织各部门确定和维护各预算项目的编制标准，组织各具体预算项目的编制；预算编制责任部门具体负责本部门业务计划和预算的编制。

## 第三章 应用程序

**第六条** 企业应用零基预算工具方法编制预算，一般按照明确预算编制标准、制定业务计划、编制预算草案、审定预算方案等程序进行。

**第七条** 企业应搜集和分析对标单位、行业等外部信息，结合内部管理需要形成企业各预算项目的编制标准，并在预算管理过程中根据实际情况不断分析评价、修订完善预算编制标准。

**第八条** 预算编制责任部门应依据企业战略、年度经营目标和内外环境变化等安排预算期经济活动，在分析预算期各项经济活动合理性的基础上制定详细、具体的业务计划，作为预算编制的

基础。

**第九条** 预算编制责任部门应以相关业务计划为基础，根据预算编制标准编制本部门相关预算项目，并报预算管理责任部门审核。

**第十条** 预算管理责任部门应在审核相关业务计划合理性的基础上，逐项评价各预算项目的目标、作用、标准和金额等，按战略相关性、资源限额、效益性等进行综合分析和平衡，汇总形成企业预算草案，并报企业预算管理委员会等专门机构审议后报董事会等机构审批。

## 第四章 工具方法评价

**第十一条** 零基预算的主要优点：一是以零为起点编制预算，不受历史期经济活动中的不合理因素影响，能够灵活应对内外环境的变化，预算编制更贴近预算期企业经济活动需要；二是有助于增加预算编制透明度，有利于进行预算控制。

**第十二条** 零基预算的主要缺点：一是预算编制工作量较大、成本较高；二是预算编制的准确性受企业管理水平和相关数据标准准确性影响较大。

## 第五章 附 则

**第十三条** 本指引由财政部负责解释。

# 管理会计应用指引第 203 号——弹性预算

## 第一章 总 则

**第一条** 弹性预算，是指企业在分析业务量与预算项目之间数量依存关系的基础上，分别确定不同业务量及其相应预算项目所消耗资源的预算编制方法。

弹性预算是相对于固定预算的一种编制方法。固定预算，是指以预算期内正常的、最可能实现的某一业务量水平为固定基础，不考虑可能发生的变动的预算编制方法。

业务量，是指企业销售量、产量、作业量等与预算项目相关的弹性变量。

**第二条** 弹性预算适用于企业各项预算的编制，特别是市场、产能等存在较大不确定性，且其预算项目与业务量之间存在明显的数量依存关系的预算项目。

## 第二章 应用环境

**第三条** 企业应用弹性预算工具方法，应遵循《管理会计应用指引第 200 号——预算管理》中对应用环境的一般要求。

**第四条** 企业应用弹性预算工具方法，应合理识别与预算项目相关的业务量，长期跟踪、完整记录预算项目与业务量的变化情况，并对两者的数量依存关系进行深入分析。

**第五条** 企业应用弹性预算工具方法，应成立由财务、战略和有关业务部门组成的跨部门团队。

**第六条** 企业应合理预测预算期的可能业务量，借助信息系统或其他管理会计工具方法，匹配和及时修订弹性定额。

## 第三章 应用程序

**第七条** 企业应用弹性预算工具方法，一般按照以下程序进行：确定弹性预算适用项目，识别相关业务量并预测业务量在预算期内可能存在的不同水平和弹性幅度；分析预算项目与业务量之间的数量依存关系，确定弹性定额；构建弹性预算模型，形成预算方案；审定预算方案。

**第八条** 企业选择的弹性预算适用项目一般应与业务量有明显数量依存关系，且企业能有效分析该数量依存关系，并积累了一定的分析数据。

企业在选择成本费用类弹性预算适用项目时，还要考虑该预算项目是否具备较好的成本性态分析基础。

**第九条** 企业应分析、确定与预算项目变动直接相关的业务量指标，确定其计量标准和方法，作为预算编制的起点。

**第十条** 企业应深入分析市场需求、价格走势、企业产能等内外因素的变化，预测预算期可能实现的不同业务量水平，编制销售计划、生产计划等各项业务计划。

**第十一条** 企业应逐项分析、认定预算项目和业务量之间的数量依存关系、依存关系的合理范围及变化趋势，确定弹性定额。

确定弹性定额后，企业应不断强化弹性差异分析，修正和完善预算项目与业务量之间的数量依存关系，并根据企业管理需要增补新的弹性预算定额，形成企业弹性定额库。

**第十二条** 企业通常采用公式法或列表法构建具体的弹性预算模型，形成基于不同业务量的多套预算方案。

公式法下弹性预算的基本公式为：

$$\text{预算总额} = \text{固定基数} + \sum (\text{与业务量相关的弹性定额} \times \text{预计业务量})$$

应用公式法编制预算时，相关弹性定额可能仅适用于一定业务量范围内。当业务量变动超出该适用范围时，应及时修正、更新弹性定额，或改为列表法编制。

列表法，是指企业通过列表的方式，在业务量范围内依据已划分出的若干个不同等级，分别计算并列示该预算项目与业务量相关的不同可能的预算方案的方法。

**第十三条** 企业预算管理责任部门应审核、评价和修正各预算方案，根据预算期最可能实现的业务量水平确定预算控制标准，并上报企业预算管理委员会等专门机构审议后报董事会等机构审批。

## 第四章 工具方法评价

**第十四条** 弹性预算的主要优点：考虑了预算期可能实现的不同业务量水平，更贴近企业经营管理实际情况。

**第十五条** 弹性预算的主要缺点：一是编制工作量大；二是市场及其变动趋势预测的准确性、预算项目与业务量之间依存关系的判断水平等会对弹性预算的合理性造成较大影响。

## 第五章 附 则

**第十六条** 本指引由财政部负责解释。



# 管理会计应用指引第 204 号——作业预算

---

## 第一章 总 则

**第一条** 作业预算，是指基于“作业消耗资源、产出消耗作业”的原理，以作业管理为基础的预算管理方法。

**第二条** 本指引中作业、资源费用等有关定义参见《管理会计应用指引第 304 号——作业成本法》。

**第三条** 作业预算主要适用于具有作业类型较多且作业链较长、管理层对预算编制的准确性要求较高、生产过程多样化程度较高，以及间接或辅助资源费用所占比重较大等特点的企业。

## 第二章 应用环境

**第四条** 企业应用作业预算工具方法，应遵循《管理会计应用指引第 200 号——预算管理》《管理会计应用指引第 304 号——作业成本法》中对应用环境的一般要求。

**第五条** 企业应具有满足作业管理、资源费用管理要求的信息系统，能通过外部市场和企业内部可靠、完整、及时地获取作业消耗标准、资源费用标准等基础数据。

## 第三章 应用程序

**第六条** 企业应遵循《管理会计应用指引第 200 号——预算管理》中的应用程序，实施作业预算管理。

**第七条** 企业编制作业预算一般按照确定作业需求量、确定资源费用需求量、平衡资源费用需求量与供给量、审核最终预算等程序进行。

**第八条** 企业应根据预测期销售量和销售收入预测各相关作业中心的产出量（或服务量），进而按照作业与产出量（或服务量）之间的关系，分别按产量级作业、批别级作业、品种级作业、客户级作业、设施级作业等计算各类作业的需求量。作业类别的划分参见《管理会计应用指引第 304 号——作业成本法》。企业一般应先计算主要作业的需求量，再计算次要作业的需求量。

（一）产量级作业：该类作业的需求量一般与产品（或服务）的数量成正比例变动，有关计算公式如下：

$$\begin{aligned} \text{产量级作业需求量} &= \sum \text{各产品（或服务）预测的产出量（或服务量）} \\ &\quad \times \text{该产品（或服务）作业消耗率} \end{aligned}$$

（二）批别级作业：该类作业的需求量一般与产品（或服务）的批次数成正比例变动，有关计算公式如下：

$$\text{批别级作业需求量} = \sum \text{各产品（或服务）预测的批次数} \times \text{该批次作业消耗率}$$

（三）品种级作业：该类作业的需求量一般与品种类别的数量成正比例变动，有关计算公式如下：

$$\text{品种级作业需求量} = \sum \text{各产品（或服务）预测的品种类别数} \times \text{该品种类别作业消耗率}$$

（四）客户级作业：该类作业的需求量一般与特定类别客户的数量成正比例变动，有关计算公式如下：

$$\text{客户级作业需求量} = \sum \text{预测的每类特定客户数} \times \text{该类客户作业消耗率}$$

（五）设施级作业：该类作业的需求量在一定产出量（或服务量）规模范围内一般与每类设施投入量成正比例变动，有关计算公式如下：

$$\text{设施级作业需求量} = \sum \text{预测的每类设施能力投入量} \times \text{该类设施作业消耗率}$$

作业消耗率，是指单位产品（或服务）、批次、品种类别、客户和设施等消耗的作业数量。

**第九条** 企业应依据作业消耗资源的因果关系确定作业对资源费用的需求量。有关计算公式如下：

$$\text{资源费用需求量} = \sum \text{各类作业需求量} \times \text{资源消耗率}$$

资源消耗率，是指单位作业消耗的资源费用数量。

**第十条** 企业应检查资源费用需求量与供给量是否平衡，如果没有达到基本平衡，需要通过增加或减少资源费用供给量或降低资源消耗率等方式，使两者的差额处于可接受的区间内。

资源费用供给量，是指企业目前经营期间所拥有并能投入作业的资源费用数量。

**第十一条** 企业一般以作业中心为对象，按照作业类别编制资源费用预算。有关计算公式如下：

$$\text{资源费用预算} = \sum \text{各类资源需求量} \times \text{该资源费用预算价格}$$

资源费用的预算价格一般来源于企业建立的资源费用价格库。企业应收集、积累多个历史期间的资源费用成本价、行业标杆价、预期市场价等，建立企业的资源价格库。

**第十二条** 作业预算初步编制完成后，企业应组织相关人员进行预算评审。预算评审小组一般应由企业预算管理部门、运营与生产管理部门、作业及流程管理部门、技术定额管理部门等组成。评审小组应从业绩要求、作业效率要求、资源效益要求等多个方面对作业预算进行评审，评审通过后上报企业预算管理决策机构进行审批。

**第十三条** 企业应按照作业中心和作业进度进行作业预算控制，通过把预算执行的过程控制精细化到作业管理层次、把控制重点放在作业活动驱动的资源上，实现生产经营全过程的预算控制。

**第十四条** 企业作业预算分析主要包括资源动因分析和作业动因分析。资源动因分析主要揭示作业消耗资源的必要性和合理性，发现减少资源浪费、降低资源消耗成本的机会，提高资源利用效

率；作业动因分析主要揭示作业的有效性和增值性，减少无效作业和不增值作业，不断进行作业改进和流程优化，提高作业产出效果。

## 第四章 工具方法评价

**第十五条** 作业预算的主要优点：一是基于作业需求量配置资源，避免资源配置的盲目性；二是通过总体作业优化实现最低的资源费用耗费，创造最大的产出成果；三是作业预算可以促进员工对业务和预算的支持，有利于预算的执行。

**第十六条** 作业预算的主要缺点：预算的建立过程复杂，需要详细地估算生产和销售对作业和资源费用的需求量，并测定作业消耗率和资源消耗率，数据收集成本较高。

## 第五章 附 则

**第十七条** 本指引由财政部负责解释。

# 管理会计应用指引第 300 号——成本管理

---

## 第一章 总 则

**第一条** 为了促进企业加强成本管理，提高企业成本管理水平，提升竞争能力，根据《管理会计基本指引》，制定本指引。

**第二条** 成本管理，是指企业在营运过程中实施成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析和成本考核等一系列管理活动的总称。

**第三条** 企业进行成本管理，一般应遵循以下原则：

（一）融合性原则。成本管理应以企业业务模式为基础，将成本管理嵌入业务的各领域、各层次、各环节，实现成本管理责任到人、控制到位、考核严格、目标落实。

（二）适应性原则。成本管理应与企业生产经营特点和目标相适应，尤其要与企业发展战略或竞争战略相适应。

（三）成本效益原则。成本管理应用相关工具方法时，应权衡其为企业带来的收益和付出的成本，避免获得的收益小于其投入的成本。

（四）重要性原则。成本管理应重点关注对成本具有重大影响的项目，对于不具有重要性的项目可以适当简化处理。

**第四条** 成本管理领域应用的管理会计工具方法，一般包括目标成本法、标准成本法、变动成本法、作业成本法等。

**第五条** 企业应结合自身的成本管理目标和实际情况，在保证产品的功能和质量的前提下，选择应用适合企业的成本管理工具方法或综合应用不同成本管理工具方法，以更好地实现成本管理的目标。

综合应用不同成本管理工具方法时，应以各成本管理工具方法具体目标的兼容性、资源的共享性、适用对象的差异性、方法的协调性和互补性为前提，通过综合运用成本管理的工具方法实现最大效益。

## 第二章 应用环境

**第六条** 企业应根据其内外部环境选择适合的成本管理工具方法。

**第七条** 企业应建立健全成本管理的制度体系，一般包括费用申报制度、定额管理制度、责任

成本制度等。

**第八条** 企业应建立健全成本相关原始记录，加强和完善成本数据的收集、记录、传递、汇总和整理工作，确保成本基础信息记录真实、完整。

**第九条** 企业应加强存货的计量验收管理，建立存货的计量、验收、领退及清查制度。

**第十条** 企业应充分利用现代信息技术，规范成本管理流程，提高成本管理的效率。

### 第三章 应用程序

**第十一条** 企业应用成本管理工具方法，一般按照事前管理、事中管理、事后管理等程序进行：

（一）事前成本管理阶段，主要是对未来的成本水平及其发展趋势所进行的预测与规划，一般包括成本预测、成本决策和成本计划等步骤；

（二）事中成本管理阶段，主要是对营运过程中发生的成本进行监督和控制，并根据实际情况对成本预算进行必要的修正，即成本控制步骤；

（三）事后成本管理阶段，主要是在成本发生之后进行的核算、分析和考核，一般包括成本核算、成本分析和成本考核等步骤。

**第十二条** 成本预测是以现有条件为前提，在历史成本资料的基础上，根据未来可能发生的变化，利用科学的方法，对未来的成本水平及其发展趋势进行描述和判断的成本管理活动。

**第十三条** 成本决策是在成本预测及有关成本资料的基础上，综合经济效益、质量、效率和规模等指标，运用定性和定量的方法对各个成本方案进行分析并选择最优方案的成本管理活动。

**第十四条** 成本计划是以营运计划和有关成本数据、资料为基础，根据成本决策所确定的目标，通过一定的程序，运用一定的方法，针对计划期企业的生产耗费和成本水平进行的具有约束力的成本筹划管理活动。

**第十五条** 成本控制是成本管理者根据预定的目标，对成本发生和形成过程以及影响成本的各种因素条件施加主动的影响或干预，把实际成本控制在预期目标内的成本管理活动。

**第十六条** 成本核算是根据成本核算对象，按照国家统一的会计制度和企业管理要求，对营运过程中实际发生的各种耗费按照规定的成本项目进行归集、分配和结转，取得不同成本核算对象的总成本和单位成本，向有关使用者提供成本信息的成本管理活动。

**第十七条** 成本分析是利用成本核算提供的成本信息及其他有关资料，分析成本水平与构成的变动情况，查明影响成本变动的各种因素和产生的原因，并采取有效措施控制成本的成本管理活动。

**第十八条** 成本考核是对成本计划及其有关指标的实际完成情况进行定期总结和评价，并根据考核结果和责任制的落实情况，进行相应奖励和惩罚，以监督和促进企业加强成本管理责任制，提高成本管理水平的成本管理活动。

### 第四章 附 则

**第十九条** 本指引由财政部负责解释。



# 管理会计应用指引第 301 号——目标成本法

---

## 第一章 总 则

**第一条** 目标成本法，是指企业以市场为导向，以目标售价和目标利润为基础确定产品的目标成本，从产品设计阶段开始，通过各部门、各环节乃至与供应商的通力合作，共同实现目标成本的成本管理方法。

**第二条** 目标成本法一般适用于制造业企业成本管理，也可在物流、建筑、服务等行业应用。

## 第二章 应用环境

**第三条** 企业应用目标成本法，应遵循《管理会计应用指引第 300 号——成本管理》中对应用环境的一般要求。

**第四条** 企业应用目标成本法，要求其处于比较成熟的买方市场环境，且产品的设计、性能、质量、价值等呈现出较为明显的多样化特征。

**第五条** 企业应以创造和提升客户价值为前提，以成本降低或成本优化为主要手段，谋求竞争中的成本优势，保证目标利润的实现。

**第六条** 企业应成立由研究与开发、工程、供应、生产、营销、财务、信息等有关部门组成的跨部门团队，负责目标成本的制定、计划、分解、下达与考核，并建立相应的工作机制，有效协调有关部门之间的分工与合作。

**第七条** 企业能及时、准确取得目标成本计算所需的产品售价、成本、利润以及性能、质量、工艺、流程、技术等方面的各类财务和非财务信息。

## 第三章 应用程序

**第八条** 应用目标成本法一般需经过目标成本的设定、分解、达成到再设定、再分解、再达成的多重循环，以持续改进产品方案。

企业应用目标成本法，一般按照确定应用对象、成立跨部门团队、收集相关信息、计算市场容许成本、设定目标成本、分解可实现目标成本、落实目标成本责任、考核成本管理业绩以及持续改善等程序进行。

**第九条** 企业应根据目标成本法的应用目标及其应用环境和条件，综合考虑产品的产销量和盈利能力等因素，确定应用对象。

企业一般应将拟开发的新产品作为目标成本法的应用对象，或选择那些功能与设计存在较大的弹性空间、产销量较大且处于亏损状态或盈利水平较低、对企业经营业绩具有重大影响的老产品作为目标成本法的应用对象。

**第十条** 企业负责目标成本管理的跨部门团队之下，可以建立成本规划、成本设计、成本确认、成本实施等小组，各小组根据管理层授权协同合作完成相关工作。

成本规划小组由业务及财务人员组成，负责设定目标利润，制定新产品开发或老产品改进方针，考虑目标成本等。该小组的职责主要是收集相关信息、计算市场驱动产品成本等。

成本设计小组由技术及财务人员组成，负责确定产品的技术性能、规格，负责对比各种成本因素，考虑价值工程，进行设计图上成本降低或成本优化的预演等。该小组的职责主要是实现目标成本的设定和分解等。

成本确认小组由有关部门负责人、技术及财务人员组成，负责分析设计方案或试制品评价的结果，确认目标成本，进行生产准备、设备投资等。该小组的职责主要是可实现目标成本设定与分解的评价和确认等。

成本实施小组由有关部门负责人及财务人员组成，负责确认实现成本策划的各种措施，分析成本控制中出现的差异，并提出对策，对整个生产过程进行分析、评价等。该小组的职责主要是落实目标成本责任、考核成本管理业绩等。

**第十一条** 目标成本法的应用需要企业研究与开发、工程、供应、生产、营销、财务和信息等部门收集与应用对象相关的信息，这些信息一般包括：

- （一）产品成本构成及料、工、费等财务和非财务信息；
- （二）产品功能及其设计、生产流程与工艺等技术信息；
- （三）材料的主要供应商、供求状况、市场价格及其变动趋势等信息；
- （四）产品的主要消费群体、分销方式和渠道、市场价格及其变动趋势等信息；
- （五）本企业及同行业标杆企业产品盈利水平等信息；
- （六）其他相关信息。

**第十二条** 市场容许成本，是指目标售价减去目标利润之后的余额。

目标售价的设定应综合考虑客户感知的产品价值、竞争产品的预期相对功能和售价，以及企业针对该产品的战略目标等因素。

目标利润的设定应综合考虑利润预期、历史数据、竞争地位分析等因素。

**第十三条** 企业应将容许成本与新产品设计成本或老产品当前成本进行比较，确定差异及成因，设定可实现的目标成本。

企业一般采取价值工程、拆装分析、流程再造、全面质量管理、供应链全程成本管理等措施和手段，寻求消除当前成本或设计成本偏离容许成本差异的措施，使容许成本转化为可实现的目标成本。

**第十四条** 企业应按主要功能对可实现的目标成本进行分解，确定产品所包含的每一零部件的目标成本。在分解时，首先应确定主要功能的目标成本，然后寻求实现这种功能的方法，并把主要

功能和主要功能级的目标成本分配给零部件，形成零部件级目标成本。同时，企业应将零部件级目标成本转化为供应商的目标售价。

**第十五条** 企业应将设定的可实现目标成本、功能级目标成本、零部件级目标成本和供应商目标售价进一步量化为可控制的财务和非财务指标，落实到各责任中心，形成各责任中心的责任成本和成本控制标准，并辅之以相应的权限，将达成的可实现目标成本落到实处。

**第十六条** 企业应依据各责任中心的责任成本和成本控制标准，按照业绩考核制度和办法，定期进行成本管理业绩的考核与评价，为各责任中心和人员的激励奠定基础。

**第十七条** 企业应定期将产品实际成本与设定的可实现目标成本进行对比，确定其差异及其性质，分析差异的成因，提出消除各种重要不利差异的可行途径和措施，进行可实现目标成本的重新设定、再达成，推动成本管理的持续优化。

## 第四章 工具方法评价

**第十八条** 目标成本法的主要优点是：一是突出从原材料到产品出货全过程成本管理，有助于提高成本管理的效率和效果；二是强调产品寿命周期成本的全过程和全员管理，有助于提高客户价值和产品的市场竞争力；三是谋求成本规划与利润规划活动的有机统一，有助于提升产品的综合竞争力。

**第十九条** 目标成本法的主要缺点是：其应用不仅要求企业具备各类所需要的人才，更需要各有关部门和人员的通力合作，对企业的管理水平要求较高。

## 第五章 附 则

**第二十条** 本指引由财政部负责解释。

# 管理会计应用指引第 302 号——标准成本法

---

## 第一章 总 则

**第一条** 标准成本法，是指企业以预先制定的标准成本为基础，通过比较标准成本与实际成本，计算和分析成本差异、揭示成本差异动因，进而实施成本控制、评价经营业绩的一种成本管理方法。

标准成本，是指在正常的生产技术和有效的经营管理条件下，企业经过努力应达到的产品成本水平。

成本差异，是指实际成本与相应标准成本之间的差额。当实际成本高于标准成本时，形成超支差异；当实际成本低于标准成本时，形成节约差异。

**第二条** 企业应用标准成本法的主要目标，是通过标准成本与实际成本的比较，揭示与分析标准成本与实际成本之间的差异，并按照例外管理的原则，对不利差异予以纠正，以提高工作效率，不断改善产品成本。

**第三条** 标准成本法一般适用于产品及其生产条件相对稳定，或生产流程与工艺标准化程度较高的企业。

## 第二章 应用环境

**第四条** 企业应用标准成本法，应遵循《管理会计应用指引第 300 号——成本管理》中对应用环境的一般要求。

**第五条** 企业应用标准成本法，要求处于比较稳定的外部市场经营环境，且市场对产品的需求相对平稳。

**第六条** 企业应成立由采购、生产、技术、营销、财务、人力资源、信息等有关部门组成的跨部门团队，负责标准成本的制定、分解、下达、分析等。

**第七条** 企业能够及时、准确地取得标准成本制定所需要的各种财务和非财务信息。

## 第三章 应用程序

**第八条** 企业应用标准成本法，一般按照确定应用对象、制定标准成本、实施过程控制、成本

差异计算与动因分析，以及修订与改进标准成本等程序进行。

**第九条** 为了实现成本的精细化管理，企业应根据标准成本法的应用环境，结合内部管理要求，确定应用对象。标准成本法的成本对象可以是不同种类、不同批次或不同步骤的产品。

**第十条** 企业制定标准成本，可由跨部门团队采用“上下结合”的模式进行，经企业管理层批准后实施。

**第十一条** 在制定标准成本时，企业一般应结合经验数据、行业标杆或实地测算的结果，运用统计分析、工程试验等方法，按照以下程序进行：

- （一）就不同的成本或费用项目，分别确定消耗量标准和价格标准；
- （二）确定每一成本或费用项目的标准成本；
- （三）汇总不同成本项目的标准成本，确定产品的标准成本。

**第十二条** 产品标准成本通常由直接材料标准成本、直接人工标准成本和制造费用标准成本构成。每一成本项目的标准成本应分为用量标准（包括单位产品消耗量、单位产品人工小时等）和价格标准（包括原材料单价、小时工资率、小时制造费用分配率等）。

**第十三条** 直接材料成本标准，是指直接用于产品生产的材料成本标准，包括标准用量和标准单价两方面。

制定直接材料的标准用量，一般由生产部门负责，会同技术、财务、信息等部门，按照以下程序进行：

- （一）根据产品的图纸等技术文件进行产品研究，列出所需的各种材料以及可能的替代材料，并说明这些材料的种类、质量以及库存情况；
- （二）在对过去用料经验记录进行分析的基础上，采用过去用料的平均值、最高与最低值的平均数、最节省数量、实际测定数据或技术分析数据等，科学地制定标准用量。

制定直接材料的标准单价，一般由采购部门负责，会同财务、生产、信息等部门，在考虑市场环境及其变化趋势、订货价格以及最佳采购批量等因素的基础上综合确定。

直接材料标准成本的计算公式如下：

$$\text{直接材料标准成本} = \text{单位产品的标准用量} \times \text{材料的标准单价}$$

材料按计划成本核算的企业，材料的标准单价可以采用材料计划单价。

**第十四条** 直接人工成本标准，是指直接用于产品生产的人工成本标准，包括标准工时和标准工资率。

制定直接人工的标准工时，一般由生产部门负责，会同技术、财务、信息等部门，在对产品生产所需作业、工序、流程工时进行技术测定的基础上，考虑正常的工作间隙，并适当考虑生产条件的变化、生产工序、操作技术的改善，以及相关工作人员主观能动性的充分发挥等因素，合理确定单位产品的工时标准。

制定直接人工的标准工资率，一般由人力资源部门负责，根据企业薪酬制度等制定。

直接人工标准成本的计算公式如下：

$$\text{直接人工标准成本} = \text{单位产品的标准工时} \times \text{小时标准工资率}$$

**第十五条** 制造费用成本标准应根据变动制造费用项目和固定制造费用项目分别确定。

**第十六条** 变动制造费用，是指随产量变化而成正比例变化的制造费用。变动制造费用项目的



标准成本根据标准用量和标准价格确定。

变动制造费用的标准用量可以是单位产量的燃料、动力、辅助材料等标准用量，也可以是产品的直接人工标准工时，或者是单位产品的标准机器工时。标准用量的选择需考虑用量与成本的相关性，制定方法与直接材料的标准用量以及直接人工的标准工时类似。

变动制造费用的标准价格可以是燃料、动力、辅助材料等标准价格，也可以是小时标准工资率等。制定方法与直接材料的价格标准以及直接人工的标准工资率类似。

变动制造费用的计算公式如下：

变动制造费用项目标准成本 = 变动制造费用项目的标准用量 × 变动制造费用项目的标准价格

**第十七条** 固定制造费用，是指在一定产量范围内，其费用总额不会随产量变化而变化，始终保持固定不变的制造费用。固定制造费用一般按照费用的构成项目实行总量控制，也可以根据需要，通过计算标准分配率，将固定制造费用分配至单位产品，形成固定制造费用的标准成本。

制定固定制造费用标准，一般由财务部门负责，会同采购、生产、技术、营销、财务、人事、信息等有关部门，按照以下程序进行：

（一）依据固定制造费用的不同构成项目的特性，充分考虑产品的现有生产能力、管理部门的决策以及费用预算等，测算确定各固定制造费用构成项目的标准成本；

（二）通过汇总各固定制造费用项目的标准成本，得到固定制造费用的标准总成本；

（三）确定固定制造费用的标准分配率，可根据产品的单位工时与预算总工时的比率确定。

其中，预算总工时，是指由预算产量和单位工时标准确定的总工时。单位工时标准可以依据相关性原则在直接人工工时或者机器工时之间作出选择。

固定制造费用标准成本的计算顺序及公式如下：

固定制造费用标准成本由固定制造费用项目预算确定；

$$\text{固定制造费用总成本} = \sum \text{固定制造费用项目标准成本}$$

$$\text{固定制造费用标准分配率} = \text{单位产品的标准工时} \div \text{预算总工时}$$

$$\text{固定制造费用标准成本} = \text{固定制造费用总成本} \times \text{固定制造费用标准分配率}$$

**第十八条** 企业应在制定标准成本的基础上，将产品成本及其各成本或费用项目的标准用量和标准价格层层分解，落实到部门及相关责任人，形成成本控制标准。

各归口管理部门（或成本中心）应根据相关成本控制标准，控制费用开支与资源消耗，监督、控制成本的形成过程，及时分析偏离标准的差异并分析其成因，并及时采取措施加以改进。

**第十九条** 在标准成本法的实施过程中，各相关部门（或成本中心）应对其所管理的项目进行跟踪分析。

生产部门一般应根据标准用量、标准工时等，实时跟踪和分析各项耗用差异，从操作人员、机器设备、原料质量、标准制定等方面寻找差异原因，采取应对措施，控制现场成本，并及时反馈给人力资源、技术、采购、财务等相关部门，共同实施事中控制。

采购部门一般应根据标准价格，按照各项目采购批次，揭示和反馈价格差异形成的原因，控制和降低总采购成本。

**第二十条** 企业应定期将实际成本与标准成本进行比较和分析，确定差异数额及性质，揭示差异形成的动因，落实责任中心，寻求可行的改进途径和措施。

**第二十一条** 成本差异的计算与分析一般按成本或费用项目进行。

**第二十二条** 直接材料成本差异，是指直接材料实际成本与标准成本之间的差额，该项差异可分解为直接材料价格差异和直接材料数量差异。

直接材料价格差异，是指在采购过程中，直接材料实际价格偏离标准价格所形成的差异；直接材料数量差异，是指在产品生产过程中，直接材料实际消耗量偏离标准消耗量所形成的差异。有关计算公式如下：

$$\text{直接材料成本差异} = \text{实际成本} - \text{标准成本} = \text{实际耗用量} \times \text{实际单价} - \text{标准耗用量} \times \text{标准单价}$$

$$\text{直接材料成本差异} = \text{直接材料价格差异} + \text{直接材料数量差异}$$

$$\text{直接材料价格差异} = \text{实际耗用量} \times (\text{实际单价} - \text{标准单价})$$

$$\text{直接材料数量差异} = (\text{实际耗用量} - \text{标准耗用量}) \times \text{标准单价}$$

**第二十三条** 直接人工成本差异，是指直接人工实际成本与标准成本之间的差额，该差异可分解为工资率差异和人工效率差异。

工资率差异，是指实际工资率偏离标准工资率形成的差异，按实际工时计算确定；人工效率差异，是指实际工时偏离标准工时形成的差异，按标准工资率计算确定。有关计算公式如下：

$$\text{直接人工成本差异} = \text{实际成本} - \text{标准成本} = \text{实际工时} \times \text{实际工资率} - \text{标准工时} \times \text{标准工资率}$$

$$\text{直接人工成本差异} = \text{直接人工工资率差异} + \text{直接人工效率差异}$$

$$\text{直接人工工资率差异} = \text{实际工时} \times (\text{实际工资率} - \text{标准工资率})$$

$$\text{直接人工效率差异} = (\text{实际工时} - \text{标准工时}) \times \text{标准工资率}$$

**第二十四条** 变动制造费用项目的差异，是指变动制造费用项目的实际发生额与变动制造费用项目的标准成本之间的差额，该差异可分解为变动制造费用项目的价格差异和数量差异。

变动制造费用项目的价格差异，是指燃料、动力、辅助材料等变动制造费用项目的实际价格偏离标准价格的差异；变动制造费用项目的数量差异，是指燃料、动力、辅助材料等变动制造费用项目的实际消耗量偏离标准用量的差异。变动制造费用项目成本差异的计算和分析原理与直接材料和直接人工成本差异的计算和分析相同。

**第二十五条** 固定制造费用项目成本差异，是指固定制造费用项目实际成本与标准成本之间的差额。其计算公式如下：

$$\text{固定制造费用项目成本差异} = \text{固定制造费用项目实际成本} - \text{固定制造费用项目标准成本}$$

企业应根据固定制造费用项目的性质，分析差异的形成原因，并将之追溯至相关责任中心。

**第二十六条** 在成本差异的分析过程中，企业应关注各项成本差异的规模、趋势及其可控性。对于反复发生的大额差异，企业应重点分析并进行处理。

企业可将生成的成本差异信息汇总，定期形成标准成本差异分析报告，并针对性地提出成本改进措施。

**第二十七条** 为保证标准成本的科学性、合理性与可行性，企业应定期或不定期对标准成本进行修订与改进。

**第二十八条** 一般情况下，标准成本的修订工作由标准成本的制定机构负责。企业应至少每年对标准成本进行测试，通过编制成本差异分析表，确认是否存在因标准成本不准确而形成的成本差异。当该类差异较大时，企业应按照标准成本的制定程序，对标准成本进行调整。

除定期测试外，当外部市场、组织机构、技术水平、生产工艺、产品品种等内外部环境发生较大变化时，企业也应及时对标准成本进行调整。

## 第四章 工具方法评价

**第二十九条** 标准成本法的主要优点是：一是能及时反馈各成本项目不同性质的差异，有利于考核相关部门及人员的业绩；二是标准成本的制定及其差异和动因的信息可以使企业预算的编制更为科学和可行，有助于企业的经营决策。

**第三十条** 标准成本法的主要缺点是：一是要求企业产品的成本标准比较准确、稳定，在使用条件上存在一定的局限性，二是对标准管理水平较高，系统维护成本较高；三是标准成本需要根据市场价格波动频繁更新，导致成本差异可能缺乏可靠性，降低成本控制效果。

## 第五章 附 则

**第三十一条** 本指引由财政部负责解释。

# 管理会计应用指引第 303 号——变动成本法

## 第一章 总 则

**第一条** 变动成本法，是指企业以成本性态分析为前提条件，仅将生产过程中消耗的变动生产成本作为产品成本的构成内容，而将固定生产成本和非生产成本作为期间成本，直接由当期收益予以补偿的一种成本管理方法。

成本性态，是指成本与业务量之间的相互依存关系。按照成本性态，成本可划分为固定成本、变动成本和混合成本。

固定成本，是指在一定范围内，其总额不随业务量变动而增减变动，但单位成本随业务量增加而相对减少的成本。

变动成本，是指在一定范围内，其总额随业务量变动发生相应的正比例变动，而单位成本保持不变的成本。

混合成本，是指总额随业务量变动但不成正比例变动的成本。

**第二条** 变动成本法通常用于分析各种产品的盈利能力，为正确制定经营决策、科学进行成本计划、成本控制和成本评价与考核等工作提供有用信息。

**第三条** 变动成本法一般适用于同时具备以下特征的企业：

（一）企业固定成本比重较大。当产品更新换代的速度较快时，分摊计入产品成本中的固定成本比重大，采用变动成本法可以正确反映产品盈利状况；

（二）企业规模大，产品或服务的种类多，固定成本分摊存在较大困难；

（三）企业作业保持相对稳定。

## 第二章 应用环境

**第四条** 企业应用变动成本法，应遵循《管理会计应用指引第 300 号——成本管理》中对应用环境的一般要求。

**第五条** 企业应用变动成本法所处的外部环境，一般应具备以下特点：

（一）市场竞争环境激烈，需要频繁进行短期经营决策；

（二）市场相对稳定，产品差异化程度不大，有利于企业进行价格等短期决策。

**第六条** 企业应保证成本基础信息记录完整，财务会计核算基础工作完善。

**第七条** 企业应建立较好的成本性态分析基础，具有划分固定成本与变动成本的科学标准，以及划分标准的使用流程与规范。

**第八条** 企业能够及时、全面、准确地收集与提供有关产量、成本、利润以及成本性态等方面的信息。

### 第三章 应用程序

**第九条** 企业应用变动成本法，一般按照成本性态分析、变动成本计算、损益计算等程序进行。

**第十条** 成本性态分析，是指企业基于成本与业务量之间的关系，运用技术方法，将业务范围内发生的成本分解为固定成本和变动成本的过程。

**第十一条** 混合成本的分解方法主要包括：高低点法、回归分析法、账户分析法（也称会计分析法）、技术测定法（也称工业工程法）、合同确认法，前两种方法需要借助数学方法进行分解，后三种方法可通过直接分析认定。

（一）高低点法：企业以过去某一会计期间的总成本和业务量资料为依据，从中选取业务量最高点和业务量最低点，将总成本进行分解，得出成本模型。计算公式如下：

$$\text{单位变动成本} = \frac{\text{最高点业务量的成本} - \text{最低点业务量的成本}}{\text{最高点业务量} - \text{最低点业务量}}$$

$$\text{固定成本总额} = \text{最高点业务量的成本} - \text{单位变动成本} \times \text{最高点业务量}$$

$$\text{或：} \quad \quad \quad = \text{最低点业务量的成本} - \text{单位变动成本} \times \text{最低点业务量}$$

高低点法计算较为简单，但结果代表性较差。

（二）回归分析法：企业根据过去一定期间的业务量和混合成本的历史资料，应用最小二乘法原理，计算最能代表业务量与混合成本关系的回归直线，借以确定混合成本中固定成本和变动成本的方法。计算公式如下：

假设混合成本符合总成本模型，即： $Y = a + bX$  式中， $a$  为固定成本部分， $b$  为单位变动成本。

$$b = \frac{n \sum x_i y_i - \sum x_i \sum y_i}{n \sum x_i^2 - (\sum x_i)^2}$$

$$a = \frac{\sum y_i - b \sum x_i}{n}$$

回归分析法的结果较为精确，但计算较为复杂。

（三）账户分析法：企业根据有关成本账户及其明细账的内容，结合其与产量的依存关系，判断其比较接近的成本类别，将其视为该类成本。

账户分析法较为简便易行，但比较粗糙且带有主观判断。

（四）技术测定法：企业根据生产过程中各种材料和人工成本消耗量的技术测定来划分固定成本和变动成本。

技术测定法仅适用于投入成本和产出数量之间有规律性联系的成本分解。

（五）合同确认法：企业根据订立的经济合同或协议中关于支付费用的规定，来确认并估算哪



些项目属于变动成本，哪些项目属于固定成本。

合同确认法一般要配合账户分析法使用。

**第十二条** 在变动成本法下，为加强短期经营决策，按照成本性态，企业的生产成本分为变动生产成本和固定生产成本，非生产成本分为变动非生产成本和固定非生产成本。其中，只有变动生产成本才构成产品成本，其随产品实体的流动而流动，随产量变动而变动。

**第十三条** 在变动成本法下，利润的计算通常采用贡献式损益表。该表一般应包括营业收入、变动成本、边际贡献、固定成本、利润等项目。其中，变动成本包括变动生产成本和变动非生产成本两部分，固定成本包括固定生产成本和固定非生产成本两部分。贡献式损益表中损益计算包括以下两个步骤：

（一）计算边际贡献总额；

$$\begin{aligned}\text{边际贡献总额} &= \text{营业收入总额} - \text{变动成本总额} = \text{销售单价} \times \text{销售量} - \text{单位变动成本} \times \text{销售量} \\ &= (\text{销售单价} - \text{单位变动成本}) \times \text{销售量} = \text{单位边际贡献} \times \text{销售量}\end{aligned}$$

（二）计算当期利润。

$$\text{利润} = \text{边际贡献总额} - \text{固定成本总额}$$

## 第四章 工具方法评价

**第十四条** 变动成本法的主要优点是：一是区分固定成本与变动成本，有利于明确企业产品盈利能力和划分成本责任；二是保持利润与销售量增减相一致，促进以销定产；三是揭示了销售量、成本和利润之间的依存关系，使当期利润真正反映企业经营状况，有利于企业经营预测和决策。

**第十五条** 变动成本法的主要缺点是：一是计算的单位成本并不是完全成本，不能反映产品生产过程中发生的全部耗费；二是不能适应长期决策的需要。

## 第五章 附 则

**第十六条** 本指引由财政部负责解释。

# 管理会计应用指引第 304 号——作业成本法

## 第一章 总 则

**第一条** 作业成本法，是指以“作业消耗资源、产出消耗作业”为原则，按照资源动因将资源费用追溯或分配至各项作业，计算出作业成本，然后再根据作业动因，将作业成本追溯或分配至各成本对象，最终完成成本计算的成本管理方法。

资源费用，是指企业在一定期间内开展经济活动所发生的各项资源耗费。资源费用既包括房屋及建筑物、设备、材料、商品等有形资源的耗费，也包括信息、知识产权、土地使用权等各种无形资源的耗费，还包括人力资源耗费以及其他各种税费支出等。

作业，是指企业基于特定目的重复执行的任务或活动，是连接资源和成本对象的桥梁。一项作业既可以是一项非常具体的任务或活动，也可以泛指一类任务或活动。

按消耗对象不同，作业可分为主要作业和次要作业。主要作业是被产品、服务或客户等最终成本对象消耗的作业。次要作业是被原材料、主要作业等介于中间地位的成本对象消耗的作业。

成本对象，是指企业追溯或分配资源费用、计算成本的对象物。成本对象可以是工艺、流程、零部件、产品、服务、分销渠道、客户、作业、作业链等需要计量和分配成本的项目。

成本动因，是指诱导成本发生的原因，是成本对象与其直接关联的作业和最终关联的资源之间的中介。按其在资源流动中所处的位置和作用，成本动因可分为资源动因和作业动因。

**第二条** 作业成本法的应用目标包括：

（一）通过追踪所有资源费用到作业，然后再到流程、产品、分销渠道或客户等成本对象，提供全口径、多维度的更加准确的成本信息；

（二）通过作业认定、成本动因分析以及对作业效率、质量和时间的计量，更真实地揭示资源、作业和成本之间的联动关系，为资源的合理配置以及作业、流程和作业链（或价值链）的持续优化提供依据；

（三）通过作业成本法提供的信息及其分析，为企业更有效地开展规划、决策、控制、评价等各种管理活动奠定坚实基础。

**第三条** 作业成本法一般适用于具备以下特征的企业：作业类型较多且作业链较长；同一生产线生产多种产品；企业规模较大且管理层对产品成本准确性要求较高；产品、客户和生产过程多样化程度较高；间接或辅助资源费用所占比重较大等。

## 第二章 应用环境

**第四条** 企业应用作业成本法，应遵循《管理会计应用指引第300号——成本管理》中对应用环境的一般要求。

**第五条** 企业应用作业成本法所处的外部环境，一般应具备以下特点之一：一是客户个性化需求较高，市场竞争激烈；二是产品的需求弹性较大，价格敏感度高。

**第六条** 企业应用作业成本法应基于作业观，即企业作为一个为最终满足客户需要而设计的一系列作业的集合体，进行业务组织和管理。

**第七条** 企业应成立由生产、技术、销售、财务、信息等部门的相关人员构成的设计和实施小组，负责作业成本系统的开发设计与组织实施工作。

**第八条** 企业应能够清晰地识别作业、作业链、资源动因和成本动因，为资源费用以及作业成本的追溯或分配提供合理的依据。

**第九条** 企业应拥有先进的计算机及网络技术，配备完善的信息系统，能够及时、准确提供各项资源、作业、成本动因等方面的信息。

## 第三章 应用程序

**第十条** 企业应用作业成本法，一般按照资源识别及资源费用的确认与计量、成本对象选择、作业认定、作业中心设计、资源动因选择与计量、作业成本汇集、作业动因选择与计量、作业成本分配、作业成本信息报告等程序进行。

**第十一条** 资源识别及资源费用的确认与计量，是指识别出由企业拥有或控制的所有资源，遵循国家统一的会计制度，合理选择会计政策，确认和计量全部资源费用，编制资源费用清单，为资源费用的追溯或分配奠定基础。

资源费用清单一般应分部门列示当期发生的所有资源费用，其内容要素一般包括发生部门、费用性质、所属类别、受益对象等。

**第十二条** 资源识别及资源费用的确认与计量应由企业的财务部门负责，在基础设施管理、人力资源管理、研究与开发、采购、生产、技术、营销、服务、信息等部门的配合下完成。

**第十三条** 在作业成本法下，企业应将当期所有的资源费用，遵循因果关系和受益原则，根据资源动因和作业动因，分项目经由作业追溯或分配至相关的成本对象，确定成本对象的成本。

企业应根据国家统一的会计制度，并考虑预算控制、成本管理、营运管理、业绩评价以及经济决策等方面的要求确定成本对象。

**第十四条** 作业认定，是指企业识别由间接或辅助资源执行的作业集，确认每一项作业完成的工作以及执行该作业所耗费的资源费用，并据以编制作业清单的过程。

**第十五条** 作业认定的内容主要包括对企业每项消耗资源的作业进行识别、定义和划分，确定每项作业在生产经营活动中的作用、同其他作业的区别以及每项作业与耗用资源之间的关系。

**第十六条** 作业认定一般包括以下两种形式：

（一）根据企业生产流程，自上而下进行分解。

（二）通过与企业每一部门负责人和一般员工进行交流，自下而上确定他们所做的工作，并逐一认定各项作业。

企业一般应将两种方式结合应用，以保证全面、准确认定作业。

**第十七条** 作业认定的具体方法一般包括调查表法和座谈法。

调查表法，是指通过向企业全体员工发放调查表，并通过分析调查表来认定作业的方法。

座谈法，是指通过与企业员工的面对面交谈，来认定作业的方法。

企业一般应将两种方法结合应用，以保证全面、准确认定全部作业。

**第十八条** 企业对认定的作业应加以分析和归类，按顺序列出作业清单或编制出作业字典。作业清单或作业字典一般应当包括作业名称、作业内容、作业类别、所属作业中心等内容。

**第十九条** 作业中心设计，是指企业将认定的所有作业按照一定的标准进行分类，形成不同的作业中心，作为资源费用追溯或分配对象的过程。

作业中心可以是某一项具体的作业，也可以是由若干个相互联系的能够实现某种特定功能的作业的集合。

**第二十条** 企业可按照受益对象、层次和重要性，将作业分为以下五类，并分别设计相应的作业中心：

（一）产量级作业，是指明确地为个别产品（或服务）实施的、使单个产品（或服务）受益的作业。

该类作业的数量与产品（或服务）的数量成正比例变动。包括产品加工、检验等。

（二）批别级作业，是指为一组（或一批）产品（或服务）实施的、使该组（或批）产品（或服务）受益的作业。

该类作业的发生是由生产的批量数而不是单个产品（或服务）引起的，其数量与产品（或服务）的批量数成正比例变动。包括设备调试、生产准备等。

（三）品种级作业，是指为生产和销售某种产品（或服务）实施的、使该种产品（或服务）的每个单位都受益的作业。

该类作业用于产品（或服务）的生产或销售，但独立于实际产量或批量，其数量与品种的多少成正比例变动。包括新产品设计、现有产品质量与功能改进、生产流程监控、工艺变换需要的流程设计、产品广告等。

（四）客户级作业，是指为服务特定客户所实施的作业。

该类作业保证企业将产品（或服务）销售给个别客户，但作业本身与产品（或服务）数量独立。包括向个别客户提供的技术支持活动、咨询活动、独特包装等。

（五）设施级作业，是指为提供生产产品（或服务）的基本能力而实施的作业。

该类作业是开展业务的基本条件，其使所有产品（或服务）都受益，但与产量或销量无关。包括管理作业、针对企业整体的广告活动等。

**第二十一条** 资源动因是引起资源耗用的成本动因，它反映了资源耗用与作业量之间的因果关系。资源动因的选择与计量为归集各项资源费用到作业中心提供了依据。

**第二十二条** 企业应识别当期发生的每一项资源消耗，分析资源耗用与作业中心作业量之间的

因果关系，选择并计量资源动因。

企业一般应选择那些与资源费用总额成正比例关系变动的资源动因作为资源费用分配的依据。

**第二十三条** 作业成本归集，是指企业根据资源耗用与作业之间的因果关系，将所有的资源成本直接追溯或按资源动因分配至各作业中心，计算各作业总成本的过程。

**第二十四条** 作业成本汇集应遵循以下基本原则：

（一）对于为执行某种作业直接消耗的资源，应直接追溯至该作业中心；

（二）对于为执行两种或两种以上作业共同消耗的资源，应按照各作业中心的资源动因量比例分配至各作业中心。

**第二十五条** 为便于将资源费用直接追溯或分配至各作业中心，企业还可以按照资源与不同层次作业的关系，将资源分为如下五类：

（一）产量级资源。包括为单个产品（或服务）所取得的原材料、零部件、人工、能源等；

（二）批别级资源。包括用于生产准备、机器调试的人工等；

（三）品种级资源。包括为生产某一种产品（或服务）所需要的专用化设备、软件和人力等；

（四）顾客级资源。包括为服务特定客户所需要的专门化设备、软件和人力等；

（五）设施级资源。包括土地使用权、房屋及建筑物，以及所保持的不受产量、批别、产品、服务和客户变化影响的人力资源等。

对产量级资源费用，应直接追溯至各作业中心的产品等成本对象；对于其他级别的资源费用，应选择合理的资源动因，按照各作业中心的资源动因量比例，分配至各作业中心。

企业为执行每一种作业所消耗的资源费用的总和，构成该种作业的总成本。

**第二十六条** 作业动因是引起作业耗用的成本动因，反映了作业耗用与最终产出的因果关系，是将作业成本分配到流程、产品、分销渠道、客户等成本对象的依据。

**第二十七条** 在作业中心仅包含一种作业的情况下，企业所选择的作业动因应该是引起该作业耗用的成本动因；在作业中心由若干个作业集合而成的情况下，企业可采用回归分析法或分析判断法，分析比较各具体作业动因与该作业中心成本之间的相关关系，选择相关性最大的作业动因，即代表性作业动因，作为作业成本分配的基础。

**第二十八条** 作业动因需要在交易动因、持续时间动因和强度动因间进行选择。其中，交易动因，是指用执行频率或次数计量的成本动因，包括接受或发出订单数、处理收据数等；持续时间动因，是指用执行时间计量的成本动因，包括产品安装时间、检查小时等；强度动因，是指不易按照频率、次数或执行时间进行分配而需要直接衡量每次执行所需资源的成本动因，包括特别复杂产品的安装、质量检验等。

企业如果每次执行所需要的资源数量相同或接近，应选择交易动因；如果每次执行所需要的时间存在显著的不同，应选择持续时间动因；如果作业的执行比较特殊或复杂，应选择强度动因。

对于所选择的作业动因，企业应采用相应的方法和手段进行计量，以取得作业动因量的可靠数据。

**第二十九条** 作业成本分配，是指企业将各作业中心的作业成本按作业动因分配至产品等成本对象，并结合直接追溯的资源费用，计算出各成本对象的总成本和单位成本的过程。

**第三十条** 作业成本分配一般按照以下两个程序进行：



（一）分配次要作业成本至主要作业，计算主要作业的总成本和单位成本。企业应按照各主要作业耗用每一次要作业的作业动因量，将次要作业的总成本分配至各主要作业，并结合直接追溯至次要作业的资源费用，计算各主要作业的总成本和单位成本。有关计算公式如下：

次要作业成本分配率 = 次要作业总成本 ÷ 该作业动因总量

某主要作业分配的次要作业成本 = 该主要作业耗用的次要作业动因量 × 该次要作业成本分配率

主要作业总成本 = 直接追溯至该作业的资源费用 + 分配至该主要作业的次要作业成本之和

主要作业单位成本 = 主要作业总成本 ÷ 该主要作业动因总量

（二）分配主要作业成本至成本对象，计算各成本对象的总成本和单位成本。企业应按照各主要作业耗用每一次要作业的作业动因量，将次要作业成本分配至各主要作业，并结合直接追溯至成本对象的单位水平资源费用，计算各成本对象的总成本和单位成本。有关计算公式如下：

某成本对象分配的主要作业成本 = 该成本对象耗用的主要作业成本动因量 × 主要作业单位成本

某成本对象总成本 = 直接追溯至该成本对象的资源费用 + 分配至该成本对象的主要作业成本之和

某成本对象单位成本 = 该成本对象总成本 ÷ 该成本对象的产出量

**第三十一条** 作业成本信息报告的目的是：通过设计、编制和报送具有特定内容和格式要求的作业成本报表，向企业内部各有关部门和人员提供其所需要的作业成本及其他相关信息。

**第三十二条** 作业成本报表的内容和格式应根据企业内部管理需要确定。作业成本报表提供的信息一般应包括以下内容：

- （一）企业拥有的资源及其分布以及当期发生的资源费用总额及其具体构成的信息；
- （二）每一成本对象总成本、单位成本及其消耗的作业类型、数量及单位作业成本的信息，以及产品盈利性分析的信息；
- （三）每一作业或作业中心的资源消耗及其数量、成本以及作业总成本与单位成本的信息；
- （四）与资源成本分配所依据的资源动因以及作业成本分配所依据的与作业动因相关的信息；
- （五）资源费用、作业成本以及成本对象成本预算完成情况及其原因分析的信息；
- （六）有助于作业、流程、作业链（或价值链）持续优化的作业效率、时间和质量等方面的非财务信息；
- （七）有助于促进客户价值创造的有关增值作业与非增值作业的成本信息及其他信息；
- （八）有助于业绩评价与考核的作业成本信息及其他相关信息；
- （九）上述各类信息的历史或同行业比较信息。

## 第四章 工具方法评价

**第三十三条** 作业成本法的主要优点是：一是能够提供更加准确的各维度成本信息，有助于企业提高产品定价、作业与流程改进、客户服务等决策的准确性；二是可以改善和强化成本控制，促进绩效管理的改进和完善；三是通过推进作业基础预算，可以提高作业、流程、作业链（或价值链）管理的能力。

**第三十四条** 作业成本法的主要缺点是：部分作业的识别、划分、合并与认定、成本动因的选择以及成本动因计量方法的选择等均存在较大的主观性，操作较为复杂，开发和维护费用较高。

## 第五章 附 则

**第三十五条** 本指引由财政部负责解释。

# 管理会计应用指引第 400 号——营运管理

## 第一章 总 则

**第一条** 为了促进企业加强营运管理，提高营运效率和质量，实现营运目标，根据《管理会计基本指引》，制定本指引。

**第二条** 营运管理，是指为了实现企业战略和营运目标，各级管理者通过计划、组织、指挥、协调、控制、激励等活动，实现对企业生产经营过程中的物料供应、产品生产和销售等环节的价值增值管理。

**第三条** 企业进行营运管理，应区分计划（Plan）、实施（Do）、检查（Check）、处理（Act）等四个阶段（简称 PDCA 管理原则），形成闭环管理，使营运管理工作更加条理化、系统化、科学化。

**第四条** 营运管理领域应用的管理会计工具方法，一般包括本量利分析、敏感性分析、边际分析和标杆管理等。

企业应根据自身业务特点和管理需要等，选择单独或综合运用营运管理工具方法，以更好地实现营运管理目标。

**第五条** 企业应用营运管理工具方法，一般按照营运计划的制定、营运计划的执行、营运计划的调整、营运监控分析与报告、营运绩效管理程序进行。

## 第二章 应用环境

**第六条** 企业营运管理的应用环境包括组织架构、管理制度和流程、信息系统以及相关外部环境等。

**第七条** 为确保营运管理的有序开展，企业应建立健全营运管理组织架构，明确各管理层级或管理部门在营运管理中的职责，有效组织开展营运计划的制定审批、分解下达、执行监控、分析报告、绩效管理等日常营运管理工作。

**第八条** 企业应建立健全营运管理的制度体系，明确营运管理各环节的工作目标、职责分工、工作程序、工具方法、信息报告等内容。

**第九条** 企业应建立完整的业务信息系统，规范信息的收集、整理、传递和使用等，有效支持管理者决策。

### 第三章 营运计划的制定

**第十条** 营运计划，是指企业根据战略决策和营运目标的要求，从时间和空间上对营运过程中各种资源所作出的统筹安排，主要作用是分解营运目标，分配企业资源，安排营运过程中的各项活动。

**第十一条** 营运计划按计划的时间可分为长期营运计划、中期营运计划和短期营运计划；按计划的内容可分为销售、生产、供应、财务、人力资源、产品开发、技术改造和设备投资等营运计划。

**第十二条** 制定营运计划应当遵循以下原则：

（一）系统性原则。企业在制定计划时不仅应考虑营运的各个环节，还要从整个系统的角度出发，既要考虑大系统的利益，也要兼顾各个环节的利益。

（二）平衡性原则。企业应考虑内外部环境之间的矛盾，有效平衡可能对营运过程中的研发、生产、供应、销售等存在影响的各个方面，使其保持合理的比例关系。

（三）灵活性原则。企业应当充分考虑未来的不确定性，在制定计划时保持一定的灵活性和弹性。

**第十三条** 企业在制定营运计划时，应以战略目标和年度营运目标为指引，充分分析宏观经济形势、行业发展规律以及竞争对手情况等内外部环境变化，同时还应评估企业自身研发、生产、供应、销售等环节的营运能力，客观评估自身的优势和劣势以及面临的风险和机会等。

**第十四条** 企业在制定营运计划时，应开展营运预测，将其作为营运计划制定的基础和依据。

**第十五条** 营运预测，是指通过收集整理历史信息和实时信息，恰当运用科学预测方法，对未来经济活动可能产生的经济效益和发展趋势作出科学合理的预计和推测的过程。

**第十六条** 企业应用多种工具方法制定营运计划的，应根据自身实际情况，选择单独或综合应用预算管理领域、平衡计分卡等管理会计工具方法；同时，应充分应用本量利分析、敏感性分析、边际分析等管理会计工具方法，为营运计划的制定提供具体量化的数据分析，有效支持决策。

**第十七条** 企业应当科学合理地制定营运计划，充分考虑各层次营运目标、业务计划、管理指标等方面的内在逻辑联系，形成涵盖各价值链的、不同层次和不同领域的、业务与财务相结合的、短期与长期相结合的目标体系和行动计划。

**第十八条** 企业应采取自上而下、自下而上或上下结合的方式制定营运计划，充分调动全员积极性，通过沟通、讨论达成共识。

**第十九条** 企业应根据营运管理流程，对营运计划进行逐级审批。企业各部门应在已经审批通过的营运计划基础上，进一步制定各自的业务计划，并按流程履行审批程序。

**第二十条** 企业应对未来的不确定性进行充分的预估，在科学营运预测的基础上，制定多方案的备选营运计划，以应对未来不确定性带来的风险与挑战。

### 第四章 营运计划的执行

**第二十一条** 经审批的营运计划应以正式文件的形式下达执行。企业应逐级分解营运计划，按

照横向到边、纵向到底的要求分解落实到各所属企业、部门、岗位或员工，确保营运计划得到充分落实。

**第二十二条** 经审批的营运计划应分解到季度、月度，形成月度的营运计划，逐月下达、执行。各企业应根据月度的营运计划组织开展各项营运活动。

**第二十三条** 企业应建立配套的监督控制机制，及时记录营运计划执行情况，进行差异分析与纠偏，持续优化业务流程，确保营运计划有效执行。

**第二十四条** 企业应在月度营运计划的基础上，开展月度、季度滚动预测，及时反映滚动营运计划所对应的实际营运状况，为企业资源配置的决策提供有效支持。

## 第五章 营运计划的调整

**第二十五条** 营运计划一旦批准下达，一般不予调整。宏观经济形势、市场竞争形势等发生重大变化，导致企业营运状况与预期出现较大偏差的，企业可以适时对营运计划作出调整，使营运目标更加切合实际。

**第二十六条** 企业在营运计划执行过程中，应关注和识别存在的各种不确定因素，分析和评估其对企业营运的影响，适时启动调整原计划的有关工作，确保企业营运目标更加切合实际，更合理地进行资源配置。

**第二十七条** 企业在作出营运计划调整决策时，应分析和评估营运计划调整方案对企业营运的影响，包括对短期的资源配置、营运成本、营运效益等的影响以及对长期战略的影响。

**第二十八条** 企业应建立营运计划调整的流程和机制，规范营运计划的调整。营运计划的调整应由具体执行的所属企业或部门提出调整申请，经批准后下达正式文件。

## 第六章 营运监控分析与报告

**第二十九条** 为了强化营运监控，确保企业营运目标的顺利完成，企业应结合自身实际情况，按照日、周、月、季、年等频率建立营运监控体系；并按照 PDCA 管理原则，不断优化营运监控体系的各项机制，做好营运监控分析工作。

**第三十条** 企业的营运监控分析，是指以本期财务和管理指标为起点，通过指标分析查找异常，并进一步揭示差异所反映的营运缺陷，追踪缺陷成因，提出并落实改进措施，不断提高企业营运管理水平。

**第三十一条** 营运管理监控的基本任务是发现偏差、分析偏差和纠正偏差。

（一）发现偏差。企业通过各类手段和方法，分析营运计划的执行情况，发现计划执行中的问题。

（二）分析偏差。企业对营运计划执行过程中出现的问题和偏差原因进行研究，采取针对性的措施。

（三）纠正偏差。企业根据偏差产生的原因采取针对性的纠偏对策，使企业营运过程中的活动按既定的营运计划进行，或者按照本指引第五章对营运计划进行必要的调整。



**第三十二条** 企业营运监控分析应至少包括发展能力、盈利能力、偿债能力等方面的财务指标，以及生产能力、管理能力等方面的非财务内容，并根据所处行业的营运特点，通过趋势分析、对标分析等工具方法，建立完善营运监控分析指标体系。

**第三十三条** 企业营运分析的一般步骤包括：

- （一）明确营运目的，确定有关营运活动的范围；
- （二）全面收集有关营运活动的资料，进行分类整理；
- （三）分析营运计划与执行的差异，追溯原因；
- （四）根据差异分析采取恰当的措施，并进行分析和报告。

**第三十四条** 企业应将营运监控分析的对象、目的、程序、评价及改进建议形成书面分析报告。分析报告按照分析的范围及内容可以分为综合分析报告、专题分析报告和简要分析报告；按照分析的时间分为定期分析报告和不定期分析报告。

**第三十五条** 企业应建立预警、督办、跟踪等营运监控机制，及时对营运监控过程中发现的异常情况进行通报、预警，按照 PDCA 管理原则督促相关责任人将工作举措落实到位。

**第三十六条** 企业可以建立信息报送、收集、整理、分析、报告等日常管理机制，保证信息传递的及时性和可靠性；建立营运监控管理信息系统、营运监控信息报告体系等，保证营运监控分析工作的顺利开展。

## 第七章 营运绩效管理

**第三十七条** 企业可以开展营运绩效管理，激励员工为实现营运管理目标作出贡献。

**第三十八条** 企业可以建立营运绩效管理委员会、营运绩效管理办公室等不同层级的绩效管理组织，明确绩效管理流程和审批权限，制定绩效管理制度。

**第三十九条** 企业可以以营运计划为基础，制定绩效管理指标体系，明确绩效指标的定义、计算口径、统计范围、绩效目标、评价标准、评价周期、评价流程等内容，确保绩效指标具体、可衡量、可实现、相关以及具有明确期限。

**第四十条** 绩效管理指标应以企业营运管理指标为基础，做到无缝衔接、层层分解，确保企业营运目标的落实。

## 第八章 附 则

**第四十一条** 本指引由财政部负责解释。

# 管理会计应用指引第 401 号——本量利分析

## 第一章 总 则

**第一条** 本量利分析，是指以成本性态分析和变动成本法为基础，运用数学模型和图式，对成本、利润、业务量与单价等因素之间的依存关系进行分析，发现变动的规律性，为企业进行预测、决策、计划和控制等活动提供支持的一种方法。其中，“本”是指成本，包括固定成本和变动成本；“量”是指业务量，一般指销售量；“利”一般指营业利润。

**第二条** 本量利分析的基本公式如下：

$$\text{营业利润} = (\text{单价} - \text{单位变动成本}) \times \text{业务量} - \text{固定成本}$$

**第三条** 本量利分析主要用于企业生产决策、成本决策和定价决策，也可以广泛地用于投融资决策等。

**第四条** 企业在营运计划的制定、调整以及营运监控分析等程序中通常会应用到本量利分析。

**第五条** 企业应用本量利分析，应遵循《管理会计应用指引第 400 号——营运管理》中对应用环境的一般要求。

## 第二章 应 用 程 序

**第六条** 本量利分析方法通常包括盈亏平衡分析、目标利润分析、敏感性分析、边际分析等。

**第七条** 盈亏平衡分析（也称保本分析），是指分析、测定盈亏平衡点，以及有关因素变动对盈亏平衡点的影响等，是本量利分析的核心内容。盈亏平衡分析的原理是，通过计算企业在利润为零时处于盈亏平衡的业务量，分析项目对市场需求变化的适应能力等。

盈亏平衡分析包括单一产品的盈亏平衡分析和产品组合的盈亏平衡分析。

**第八条** 单一产品的盈亏平衡分析通常采用以下方法：

（一）公式法。

$$\text{盈亏平衡点的业务量} = \text{固定成本} \div (\text{单价} - \text{单位变动成本})$$

$$\text{盈亏平衡点的销售额} = \text{单价} \times \text{盈亏平衡点的业务量}$$

或 
$$\text{盈亏平衡点的销售额} = \text{固定成本} \div (1 - \text{变动成本率})$$

或 
$$\text{盈亏平衡点的销售额} = \text{固定成本} \div \text{边际贡献率}$$

$$\text{边际贡献率} = 1 - \text{变动成本率}$$

企业的业务量等于盈亏平衡点的业务量时，企业处于保本状态；企业的业务量高于盈亏平衡点的业务量时，企业处于盈利状态，企业的业务量低于盈亏平衡点的业务量时，企业处于亏损状态。

## （二）图示法。

企业可以使用本量利关系图进行分析。本量利关系图按照数据的特征和目的分类，可以分为传统式、贡献毛益式和利量式三种图形（具体的图示法分析见附录）。

### 第九条 产品组合的盈亏平衡分析通常采用以下方法：

产品组合的盈亏平衡分析是在掌握每种单一产品的边际贡献率的基础上，按各种产品销售额的比重进行加权平均，据以计算综合边际贡献率，从而确定多产品组合的盈亏平衡点。

某种产品的销售额权重 = 该产品的销售额 ÷ 各种产品的销售额合计

盈亏平衡点的销售额 = 固定成本 ÷ (1 - 综合变动成本率)

或 盈亏平衡点的销售额 = 固定成本 ÷ 综合边际贡献率

综合边际贡献率 = 1 - 综合变动成本率

企业销售额高于盈亏平衡点时，企业处于盈利状态；企业销售额低于盈亏平衡点时，企业处于亏损状态。企业通常运用产品组合的盈亏平衡点分析优化产品组合，提高获利水平。

**第十条** 目标利润分析是在本量利分析方法的基础上，计算为达到目标利润所需达到的业务量、收入和成本的一种利润规划方法，该方法应反映市场的变化趋势、企业战略规划目标以及管理层需求等。

目标利润分析包括单一产品的目标利润分析和产品组合的目标利润分析。单一产品的目标利润分析重在分析每个要素的重要性。产品组合的目标利润分析重在优化企业产品组合。

**第十一条** 企业应结合市场情况、宏观经济背景、行业发展规划以及企业的战略发展规划等确定目标利润。

**第十二条** 企业要实现目标利润，在假定其他因素不变时，通常应提高销售数量或销售价格，降低固定成本或单位变动成本。单一产品的目标利润分析公式如下：

实现目标利润的业务量 = (目标利润 + 固定成本) ÷ (单价 - 单位变动成本)

实现目标利润的销售额 = 单价 × 实现目标利润的业务量

或 实现目标利润的销售额 = (目标利润 + 固定成本) ÷ 边际贡献率

企业在应用该工具方法进行如何提高销售量的策略分析时，可以根据市场情况的变化对销售价格进行调整，降价通常可能促进销售量的增加，提价通常可能使销售量下降；在市场需求极为旺盛的情况下，可以通过增加固定成本支出（如广告费、租赁设备等）、扩大生产能力来扩大销售量。

### 第十三条 产品组合的目标利润分析通常采用以下方法：

在单一产品的目标利润分析基础上，依据分析结果进行优化调整，寻找最优的产品组合。基本分析公式如下：

实现目标利润的销售额 = (综合目标利润 + 固定成本) ÷ (1 - 综合变动成本率)

实现目标利润率的销售额 = 固定成本 ÷ (1 - 综合变动成本率 - 综合目标利润率)

企业在应用该工具方法进行优化产品产量结构的策略分析时，在既定的生产能力基础上，可以提高具有较高边际贡献率的产品产量。

### 第十四条 敏感性分析参见《管理会计应用指引第402号——敏感性分析》。

**第十五条** 边际分析参见《管理会计应用指引第 403 号——边际分析》。

### 第三章 工具方法评价

**第十六条** 本量利分析的主要优点是：可以广泛应用于规划企业经济活动和营运决策等方面，简便易行、通俗易懂和容易掌握。

**第十七条** 本量利分析的主要缺点是：仅考虑单因素变化的影响，是一种静态分析方法，且对成本性态较为依赖。

### 第四章 附 则

**第十八条** 本指引由财政部负责解释。

# 管理会计应用指引第 402 号——敏感性分析

## 第一章 总 则

**第一条** 敏感性分析，是指对影响目标实现的因素变化进行量化分析，以确定各因素变化对实现目标的影响及其敏感程度。

敏感性分析可以分为单因素敏感性分析和多因素敏感性分析。

**第二条** 敏感性分析具有广泛适用性，有助于识别、控制和防范短期营运决策、长期投资决策等相关风险，也可以用于一般经营分析。

**第三条** 企业在营运计划的制定、调整以及营运监控分析等程序中通常会应用到敏感性分析，敏感性分析也常用于长期投资决策等。

**第四条** 企业应用敏感性分析，应遵循《管理会计应用指引第 400 号——营运管理》中对应用环境的一般要求。

## 第二章 在短期营运决策中的应用程序

**第五条** 短期营运决策中的敏感性分析主要应用于目标利润规划。

**第六条** 短期营运决策中的敏感性分析的应用程序一般包括确定短期营运决策目标、根据决策环境确定决策目标的基准值、分析确定影响决策目标的各种因素、计算敏感系数、根据敏感系数对各因素进行排序等程序。

**第七条** 在利润规划敏感性分析中，利润规划的决策目标是利润最大化，有关公式如下：

$$\text{利润} = \text{销售量} \times (\text{单价} - \text{单位变动成本}) - \text{固定成本总额}$$

**第八条** 在确定利润基准值时，企业通常根据正常状态下的产品销售量、定价和成本状况，使用本量利公式测算目标利润基准值。

**第九条** 企业根据本量利公式分析和识别影响利润基准值的因素，包括销售量、单价、单位变动成本和固定成本。

企业在进行敏感性分析时，可视具体情况和以往经验选取对利润基准值影响较大的因素进行分析。

**第十条** 企业在进行因素分析时，通过计算各因素的敏感系数，衡量因素变动对决策目标基准值的影响程度。企业可以进行单因素敏感性分析或多因素敏感性分析。



**第十一条** 单因素敏感性分析，是指每次只变动一个因素而其他因素保持不变时所做的敏感性分析。敏感系数反映的是某一因素值变动对目标值变动的影响程度，有关公式如下：

$$\text{某因素敏感系数} = \text{目标值变动百分比} \div \text{因素值变动百分比}$$

在目标利润规划中，目标值为目标利润，变动因素为销售量、单价、单位变动成本和固定成本。敏感系数的绝对值越大，该因素越敏感。

**第十二条** 多因素敏感性分析，是指假定其他因素不变时，分析两种或两种以上不确定性因素同时变化对目标的影响程度所做的敏感性分析。

企业在进行目标利润规划时，通常以利润基准值为基础，测算销售量、单价、单位变动成本和固定成本中两个或两个以上的因素同时发生变动时，对利润基准值的影响程度。

**第十三条** 企业应根据敏感系数绝对值的大小对其进行排序，按照有关因素的敏感程度优化规划和决策。

有关因素只要有较大幅度变动就会引起利润较大幅度变动的，属于敏感性因素；有关因素虽有较大幅度变动但对利润影响不大的，属于弱敏感性因素。

在短期利润规划决策中，销售量、单价、单位变动成本和固定成本都会对利润产生影响，应重点关注敏感性因素，及时采取措施，加强控制敏感性因素，确保利润规划的完成。

**第十四条** 在对利润规划进行敏感性分析时，企业应确定导致盈利转为亏损的有关变量的临界值，即确定销售量和单价的最小允许值、单位变动成本和固定成本的最大允许值，有关公式如下：

$$\text{销售量的最小允许值} = \text{固定成本} \div (\text{单价} - \text{单位变动成本})$$

$$\text{单价的最小允许值} = (\text{单位变动成本} \times \text{销售量} + \text{固定成本}) \div \text{销售量}$$

$$\text{单位变动成本的最大允许值} = (\text{单价} \times \text{销售量} - \text{固定成本}) \div \text{销售量}$$

$$\text{固定成本的最大允许值} = (\text{单价} - \text{单位变动成本}) \times \text{销售量}$$

### 第三章 在长期投资决策中的应用程序

**第十五条** 长期投资决策中的敏感性分析，是指通过衡量投资方案中某个因素的变动对该方案预期结果的影响程度，作出对项目投资决策的可行性评价。

**第十六条** 长期投资决策敏感性分析的一般步骤参考本指引第六条。

**第十七条** 长期投资决策模型中决策目标的基准值通常包括净现值、内含报酬率、投资回收期、现值指数等。

企业通常需要结合行业和项目特点，参考类似投资的经验，对决策目标基准值的影响因素进行识别和选取。决策目标基准值的影响因素通常包括项目的期限、现金流和折现率。

**第十八条** 长期投资决策中的敏感性分析，通常分析项目期限、折现率和现金流量等变量的变化对投资方案的净现值、内含报酬率等产生的影响。

**第十九条** 以净现值为目标值进行敏感性分析的，可以计算投资期内的年现金净流量、有效使用年限和折现率的变动对净现值的影响程度；也可以计算净现值为零时的年现金净流量和有效使用年限的下限。

**第二十条** 以内含报酬率为基准值进行敏感性分析，可以计算投资期内的年现金净流量和有效

使用年限变动对内含报酬率的影响程度。

## 第四章 工具方法评价

**第二十一条** 敏感性分析的主要优点：方法简单易行，分析结果易于理解，能为企业的规划、控制和决策提供参考。

**第二十二条** 敏感性分析的主要缺点：对决策模型和预测数据具有依赖性，决策模型的可靠程度和数据的合理性，会影响敏感性分析的可靠性。

## 第五章 附 则

**第二十三条** 本指引由财政部负责解释。

# 管理会计应用指引第 403 号——边际分析

## 第一章 总 则

**第一条** 边际分析，是指分析某可变因素的变动引起其他相关可变因素变动的程度的方法，以评价既定产品或项目的获利水平，判断盈亏临界点，提示营运风险，支持营运决策。

**第二条** 企业在营运管理中，通常在进行本量利分析、敏感性分析的同时运用边际分析工具方法。

**第三条** 企业在营运计划的制定、调整以及营运监控分析等程序中通常会应用到边际分析。

**第四条** 企业应用边际分析，应遵循《管理会计应用指引第 400 号——营运管理》中对应用环境的一般要求。

## 第二章 应 用 程 序

**第五条** 边际分析工具方法主要有边际贡献分析、安全边际分析等。

**第六条** 边际贡献分析，是指通过分析销售收入减去变动成本总额之后的差额，衡量产品为企业贡献利润的能力。边际贡献分析主要包括边际贡献和边际贡献率两个指标。

边际贡献总额是产品的销售收入扣除变动成本总额后给企业带来的贡献，进一步扣除企业的固定成本总额后，剩余部分就是企业的利润，相关计算公式如下：

$$\text{边际贡献总额} = \text{销售收入} - \text{变动成本总额}$$

$$\text{单位边际贡献} = \text{单价} - \text{单位变动成本}$$

边际贡献率，是指边际贡献在销售收入中所占的百分比，表示每 1 元销售收入中边际贡献所占的比重。

$$\text{边际贡献率} = \frac{\text{边际贡献}}{\text{销售收入}} \times 100\% = \frac{\text{单位边际贡献}}{\text{单位}} \times 100\%$$

**第七条** 企业面临资源约束，需要对多个产品线或多种产品进行优化决策或对多种待选新产品进行投产决策的，可以通过计算边际贡献以及边际贡献率，评价待选产品的盈利性，优化产品组合。

**第八条** 企业进行单一产品决策时，评价标准如下：

当边际贡献总额大于固定成本时，利润大于 0，表明企业盈利；

当边际贡献总额小于固定成本时，利润小于 0，表明企业亏损；

当边际贡献总额等于固定成本时，利润等于0，表明企业保本。

**第九条** 当进行多产品决策时，边际贡献与变动成本之间存在如下关系：

$$\text{综合边际贡献率} = 1 - \text{综合变动成本率}$$

综合边际贡献率反映了多产品组合给企业作出贡献的能力，该指标通常越大越好。

**第十条** 企业可以通过边际分析对现有产品组合进行有关优化决策，如计算现有各条产品线或各种产品的边际贡献并进行比较，增加边际贡献或边际贡献率高的产品组合，减少边际贡献或边际贡献率低的产品组合。

**第十一条** 安全边际分析，是指通过分析正常销售额超过盈亏临界点销售额的差额，衡量企业在保本的前提下，能够承受因销售额下降带来的不利影响的程度和企业抵御营运风险的能力。安全边际分析主要包括安全边际和安全边际率两个指标。

安全边际，是指实际销售量或预期销售量超过盈亏平衡点销售量的差额，体现企业营运的安全程度。有关公式如下：

$$\text{安全边际} = \text{实际销售量或预期销售量} - \text{保本点销售量}$$

安全边际率，是指安全边际与实际销售量或预期销售量的比值，公式如下：

$$\text{安全边际率} = \frac{\text{安全边际}}{\text{实际销售量或预期销售量}} \times 100\%$$

**第十二条** 安全边际主要用于衡量企业承受营运风险的能力，尤其是销售量下降时承受风险的能力，也可以用于盈利预测。安全边际或安全边际率的数值越大，企业发生亏损的可能性越小，抵御营运风险的能力越强，盈利能力越大。

### 第三章 工具方法评价

**第十三条** 边际分析方法的主要优点是：可有效地分析业务量、变动成本和利润之间的关系，通过定量分析，直观地反映企业营运风险，促进提高企业营运效益。

**第十四条** 边际分析方法的主要缺点是：决策变量与相关结果之间关系较为复杂，所选取的变量直接影响边际分析的实际应用效果。

### 第四章 附 则

**第十五条** 本指引由财政部负责解释。

附录：

本量利关系图指标计算说明

1. 传统式本量利关系图是最基本、最常见的本量利关系图形（见图1）。绘制方法如下：
- （1）在直角坐标系中，以横轴表示销售量，以纵轴表示成本或销售收入。
  - （2）在纵轴上找出固定成本数值，即以（0，固定成本数值）为起点，绘制一条与横轴平行的固定成本线。
  - （3）以（0，固定成本数值）为起点，以单位变动成本为斜率，绘制总成本线。
  - （4）以坐标原点（0，0）为起点，以销售单价为斜率，绘制销售收入线。
  - （5）总成本线和销售收入线的交点就是盈亏临界点销售量。

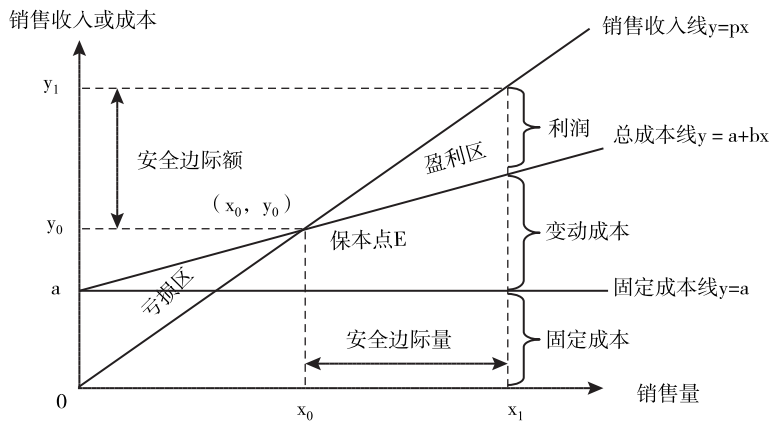


图1 传统式本量利关系图

2. 贡献毛益式本量利关系图是将固定成本置于变动成本之上，能够反映贡献毛益形成过程的图形（见图2）。绘制方法如下：

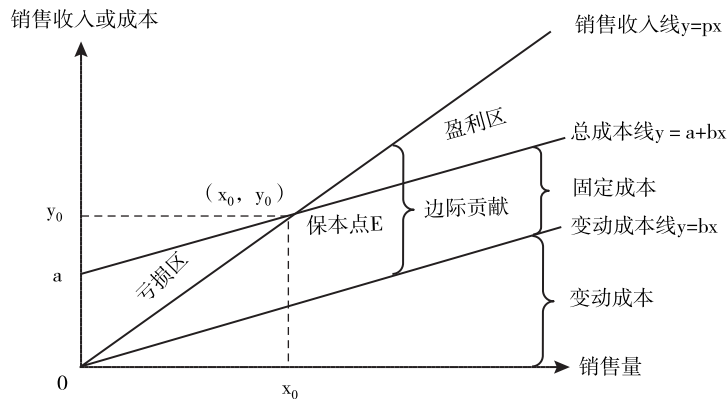


图2 贡献毛益式本量利关系图



- (1) 在直角坐标系中，以横轴表示销售量，以纵轴表示成本或销售收入。
- (2) 从原点出发分别绘制销售收入线和变动成本线。
- (3) 以纵轴上的（0，固定成本数值）点为起点绘制一条与变动成本线平行的总成本线。
- (4) 总成本线和销售收入线的交点就是盈亏临界点销售量。

3. 利量式本量利关系图是反映利润与销售量之间依存关系的图形（见图3）。绘制方法如下：

- (1) 在直角坐标系中，以横轴代表销售量，以纵轴代表利润（或亏损）。

(2) 在纵轴原点以下部分找到与固定成本总额相等的点（0，固定成本数值），该点表示销售量等于零时，亏损额等于固定成本；从点（0，固定成本数值）出发画出利润线，该线的斜率是企业贡献毛益。

- (3) 利润线与横轴的交点即为盈亏临界点销售量。

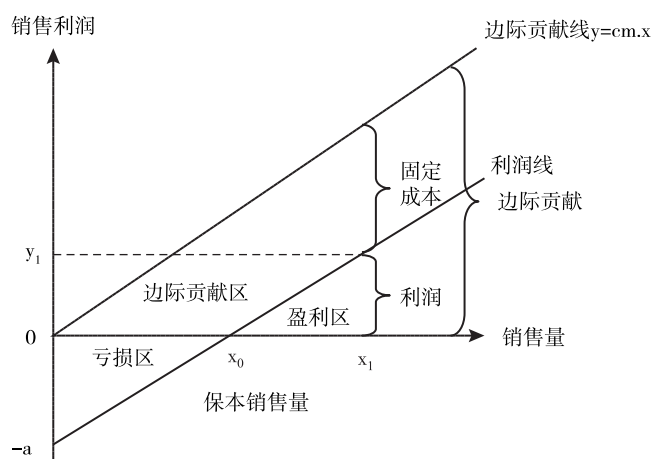


图3 利量式本量利关系图

# 管理会计应用指引第 404 号——内部转移定价

---

## 第一章 总 则

**第一条** 内部转移定价，是指企业内部转移价格的制定和应用方法。

内部转移价格，是指企业内部分公司、分厂、车间、分部等责任中心之间相互提供产品（或服务）、资金等内部交易时所采用的计价标准。

责任中心，是指企业内部独立提供产品（或服务）、资金等的责任主体。

**第二条** 企业应用内部转移定价工具方法的主要目标，是界定各责任中心的经济责任，计量其绩效，为实施激励提供可靠依据。

**第三条** 内部转移定价主要适用于具有一定经营规模、业务流程相对复杂、设置了多个责任中心且责任中心之间存在内部供求关系的企业。

**第四条** 企业应用内部转移定价工具方法，一般应遵循以下原则：

（一）合规性原则。内部转移价格的制定、执行及调整应符合相关会计、财务、税收等法律法规的规定。

（二）效益性原则。企业应用内部转移定价工具方法，应以企业整体利益最大化为目标，避免为追求局部最优而损害企业整体利益的情况；同时，应兼顾各责任中心及员工利益，充分调动各方积极性。

（三）适应性原则。内部转移定价体系应当与企业所处行业特征、企业战略、业务流程、产品（或服务）特点、业绩评价体系等相适应，使企业能够统筹各责任中心利益，对内部转移价格达成共识。

## 第二章 应用环境

**第五条** 企业应用内部转移定价工具方法，应遵循《管理会计应用指引第 300 号——成本管理》《管理会计应用指引第 400 号——营运管理》中对应用环境的一般要求。

**第六条** 企业一般由绩效管理委员会或类似机构负责搭建内部交易和内部转移价格管理体系，制定相关制度，审核、批准内部转移定价方案，并由财务、绩效管理等职能部门负责编制和修订内部转移价格、进行内部交易核算、对内部交易价格执行情况进行监控和报告等内部转移价格的日常管理。

**第七条** 企业应建立与所采用的内部转移定价体系相适应的内部交易管理信息系统，并及时获取所需的内部转移价格，灵活确定有关定价方式，客观反映各责任中心绩效。

### 第三章 应用程序

**第八条** 企业应用内部转移定价工具方法，一般按照明确责任中心、制定与实施转移价格、分析与评价内部转移价格等程序进行。

**第九条** 企业应根据所属行业的特征、业务流程、组织结构等情况和实际需要明确各责任中心及其主要责任。

一般情况下，企业可将直接对外销售或有一定销售决策权的责任单位设置为内部利润中心，内部利润中心是既对成本费用负责、又对利润负责的责任中心；将中间产品（或服务）、辅助产品（或服务）的提供方设置为内部成本中心，内部成本中心是主要对成本费用负责的责任中心。企业出于管理需要，也可以将中间产品（或服务）、辅助产品（或服务）的提供方设置为模拟的内部利润中心，该中心除降低成本外还承担优化品种结构、提高产品（或服务）质量、降低资金占用等责任。

**第十条** 企业绩效管理委员会或类似机构应根据各责任中心的性质和业务特点，分别确定适当的内部转移定价形式。内部转移定价通常分为价格型、成本型和协商型。

（一）价格型内部转移定价，是指以市场价格为基础制定的、由成本和毛利构成内部转移价格的方法，一般适用于内部利润中心。

责任中心所提供的产品（或服务）经常外销且外销比例较大的，或所提供的产品（或服务）有外部活跃市场可靠报价的，可以外销价或活跃市场报价作为内部转移价格。

责任中心一般不对外销售且外部市场没有可靠报价的产品（或服务），或企业管理层和有关各方认为不需要频繁变动价格的，可以参照外部市场价或预测价制定模拟市场价作为内部转移价格。

没有外部市场但企业出于管理需要设置为模拟利润中心的责任中心，可以在生产成本基础上加一定比例毛利作为内部转移价格。

（二）成本型内部转移定价，是指以标准成本等相对稳定的成本数据为基础，制定内部转移价格的方法，一般适用于内部成本中心。标准成本的制定参见《管理会计应用指引第302号——标准成本法》。

（三）协商型内部转移定价，是指企业内部供求双方为使双方利益相对均衡，通过协商机制制定内部转移价格的方法，主要适用于分权程度较高的情形。协商价的取值范围通常较宽，一般不高于市场价，不低于变动成本。

**第十一条** 除以外销价或活跃市场报价制定的内部转移价格可能随市场行情波动而变动较频繁外，其余内部转移价格应在一定期间内保持相对稳定，以使需求方责任中心的绩效不受供给方责任中心绩效变化的影响。

**第十二条** 企业可以根据管理需要，核算各责任中心资金占用成本，将其作为内部利润的减项，或直接作为业绩考核的依据。

**第十三条** 责任中心占用的资金一般指货币资金，也可以包括原材料、半成品等存货以及应收

款项等。占用资金的价格一般参考市场利率或加权资本成本制定。

**第十四条** 金融企业内部转移资金，应综合考虑产品现金流及重定价特点、信息技术手段及管理需求等因素，分析外部金融市场环境，选择适当的资金转移定价和收益率曲线，获取收益率曲线中特定期限的利率，确定资金转移价格。资金转移定价主要包括指定利率法、原始期限匹配法、重定价期限匹配法、现金流匹配定价法等。

（一）指定利率法，是指以单一利率作为某类资金转移价格的方法。一般适用于无确定期限、利率类型为不定期调整类型的资金业务，以及缺乏数据累积的最初阶段。

（二）原始期限匹配法，是指对有明确期限的资金，按照其期限制定与其匹配的转移价格，且在到期之前转移价格保持不变的定价方法。一般适用于定期存贷款及银行贴现票据等到期支付全部本息的固定利率类型的资金业务。

（三）重定价期限匹配法，是指按照资金重定价的期限获取收益率曲线上对应利率，将该利率作为资金的转移价格，且在重定价期限内保持不变的定价方法，其主要作用是分离资金重定价周期中的利率风险。一般适用于浮动利率类的资金业务。

（四）现金流匹配定价法，是指按照现金流的特性，先针对每一笔现金流按照原始期限匹配法或重定价期限匹配法制定转移价格，再对每笔现金流的转移价格加权平均得出转移价格，且在期限内（或重定价期限内）保持不变的定价方法。一般适用于能够合理估计未来现金流分布的资金业务。

**第十五条** 企业应及时对内部转移定价形成的结果进行汇总分析，作为考核责任中心绩效的依据；同时，应监测内部转移定价体系运行情况，协调、裁决交易中的争议，保障内部转移定价体系运转顺畅。此外，企业应定期开展内部转移定价应用评价工作，根据内外部环境变化及时修订、调整定价策略。

## 第四章 工具方法评价

**第十六条** 内部转移定价的主要优点：能够清晰反映企业内部供需各方的责任界限，为绩效评价和激励提供客观依据，有利于企业优化资源配置。

**第十七条** 内部转移定价的主要缺点：可能受到相关因素影响，内部转移定价体系产生的定价结果不合理，造成信息扭曲，误导相关方行为，从而损害企业局部或整体利益。

## 第五章 附 则

**第十八条** 本指引由财政部负责解释。

# 管理会计应用指引第 405 号——多维度盈利能力分析

---

## 第一章 总 则

**第一条** 多维度盈利能力分析，是指企业对一定期间的经营成果，按照区域、产品、部门、客户、渠道、员工等维度进行计量，分析盈亏动因，从而支持企业精细化管理、满足内部营运管理需要的一种分析方法。

**第二条** 多维度盈利能力分析主要适用于市场竞争压力较大、组织结构相对复杂或具有多元化产品（或服务）体系的企业。企业应用多维度盈利能力分析工具方法，还应具备一定的信息化程度和管理水平。

## 第二章 应用环境

**第三条** 企业应用多维度盈利能力分析工具方法，应遵循《管理会计应用指引第 400 号——营运管理》中对应用环境的一般要求。

**第四条** 企业应用多维度盈利能力分析工具方法，应按照多维度建立内部经营评价和成本管理制度，并按照管理最小颗粒度进行内部转移定价、成本分摊、业绩分成、经济增加值计量等。

管理最小颗粒度，是指企业根据实际管理需要与管理能力所确定的最小业务评价单元。

**第五条** 企业应用多维度盈利能力分析，通常需构建多维度盈利能力分析信息系统、模块或工具，制定统一的数据标准和规范，及时、准确、高效地获取各维度管理最小颗粒度相关信息。

## 第三章 应用程序

**第六条** 企业进行多维度盈利能力分析，一般按照确定分析维度、建立分析模型、制定数据标准、收集数据、加工数据、编制分析报告等程序进行。

**第七条** 企业应根据组织架构、管理能力，以及绩效管理、销售管理、渠道管理、产品管理、生产管理、研发管理等管理需求，确定盈利能力分析各维度的类别，通常包括区域、产品、部门、客户、渠道、员工等。

**第八条** 企业应以营业收入、营业成本、利润总额、净利润、经济增加值（EVA）等核心财务指标为基础，构建多维度盈利能力分析模型（见附录 1）。



业财融合程度较高的企业可将与经营业绩直接相关的业务信息，如销售量、市场份额、用户数等，纳入多维度盈利能力分析模型。

金融企业在构建多维度盈利能力分析模型时，可加入经风险调整后的经济增加值（EVA）、风险调整资本回报率（RAROC）等指标。

**第九条** 企业应根据盈利能力分析各维度的分类规则和所构建的分析模型制定统一的基础数据标准和数据校验规则，保证各维度盈利能力分析数据基础的一致性和准确性，并通过系统参数配置、数据质量管控等在信息系统中予以实施。

**第十条** 企业应根据管理最小颗粒度确定数据源的获取标准，并从信息系统中收集基础数据。有条件的企业可建立数据仓库或数据集市，形成统一规范的数据集。

**第十一条** 企业根据管理需求对收集的数据进行加工，一般包括以下几个方面：

（一）按照管理最小颗粒度进行内部转移定价、成本分摊、业绩分成及经济增加值计量等，并根据盈利能力分析模型，生成管理最小颗粒度盈利信息。

1. 企业应遵循《管理会计应用指引第 404 号——内部转移定价》的一般要求，确定内部转移价格。

2. 企业应遵循“谁受益、谁负担”原则，通过建立科学有效的成本归集路径，将实际发生的完全成本基于业务动因相对合理地分摊到管理最小颗粒度。

3. 企业应依据业绩匹配原则，合理选择佣金法、量价法、比例法等方法，对业务协同产生的业绩进行分成。

4. 企业应遵循《管理会计应用指引第 602 号——经济增加值法》的一般要求，计量经济增加值。

（二）企业根据设定的数据标准，按管理最小颗粒度与区域、产品、部门、客户、渠道、员工等维度的归属关系进行分类汇总，生成各维度盈利信息。

**第十二条** 企业应根据管理需求，进一步整理、分析多维度盈利能力分析信息，综合使用趋势分析法、比率分析法、因素分析法等方法，从不同维度进行盈利能力分析，编制多维度盈利能力分析报告。

企业应根据报告使用者需求确定多维度盈利能力分析报告的具体内容，一般包括多维度盈利目标及其在报告期实现程度、整体盈亏的多维分析、各维度具体盈亏状况及其驱动因素分析（如区域下各产品、渠道盈利分析等）、各维度下经营发展趋势分析及风险预警、下一步的建议措施（如优化资源配置）等。

**第十三条** 企业编制多维度盈利能力分析报告时，可采用排序法、矩阵法、气泡图、雷达图等方法（见附录 2）对各维度盈利能力进行评估与分类。

## 第四章 工具方法评价

**第十四条** 多维度盈利能力分析的主要优点：可以灵活地支持企业实现精细化内部管理，为客户营销、产品管理、外部定价、成本管控、投资决策、绩效考核等提供相关、可靠的信息。

**第十五条** 多维度盈利能力分析的主要缺点：对企业管理能力、内部治理的规范性和数据质量

等要求较高。

## 第五章 附 则

**第十六条** 本指引由财政部负责解释。

附录 1：

多维度盈利能力分析模型示例

| 项目         | 区域 |    | 产品 |    | 部门    |       | …… |
|------------|----|----|----|----|-------|-------|----|
|            | 大区 | 城市 | 型号 | 批次 | × × 部 | × × 部 | …… |
| 市场占比       |    |    |    |    |       |       |    |
| 销售量        |    |    |    |    |       |       |    |
| 销售收入       |    |    |    |    |       |       |    |
| 减：销售折扣与折让  |    |    |    |    |       |       |    |
| 营业收入       |    |    |    |    |       |       |    |
| 减：营业成本     |    |    |    |    |       |       |    |
| 营业毛利       |    |    |    |    |       |       |    |
| 减：销售费用     |    |    |    |    |       |       |    |
| 管理费用       |    |    |    |    |       |       |    |
| 财务费用       |    |    |    |    |       |       |    |
| ……         |    |    |    |    |       |       |    |
| 营业利润       |    |    |    |    |       |       |    |
| ……         |    |    |    |    |       |       |    |
| 利润总额       |    |    |    |    |       |       |    |
| 减：所得税      |    |    |    |    |       |       |    |
| 净利润        |    |    |    |    |       |       |    |
| ……         |    |    |    |    |       |       |    |
| 经济增加值（EVA） |    |    |    |    |       |       |    |
| ……         |    |    |    |    |       |       |    |

注：本表可根据企业管理决策需要，增加或减少显示项目。

附录 2：

评估方法

- 1. 排序法，是指将一定期间内各维度下的指标值进行排序，既可以按利润贡献度排序，也可以按综合指标总分排序，由高到低或按设定的标准分段。
- 2. 矩阵法，是指将一定期间内各维度下的指标值纳入盈利矩阵的相应位置，以表示其盈利能力的类型。通常盈利矩阵以成本类指标为横坐标，以利润类指标为纵坐标，组合成四个象限。
- 3. 气泡图，是指将一定期间内各维度下的指标值按其数值大小，以气泡大小列示于坐标图中，以直观表示其盈利能力。
- 4. 雷达图，是指将一定期间内各维度下重要指标值纳入雷达形状的图中，同时展示各维度下盈利能力。

# 管理会计应用指引第 500 号——投融资管理

---

## 第一章 总 则

**第一条** 为了促进企业加强投融资管理，健全投融资决策机制，降低投融资风险，提高投资效益，根据《管理会计基本指引》，制定本指引。

**第二条** 投融资管理包括投资管理和融资管理。

投资管理，是指企业根据自身战略发展规划，以企业价值最大化为目标，对将资金投入营运进行的管理活动。

融资管理，是指企业为实现既定的战略目标，在风险匹配的原则下，对通过一定的融资方式和渠道筹集资金进行的管理活动。

企业融资的规模、期限、结构等应与经营活动、投资活动等的需要相匹配。

**第三条** 企业进行投融资管理，一般应遵循以下原则：

（一）价值创造原则。投融资管理应以持续创造企业价值为核心。

（二）战略导向原则。投融资管理应符合企业发展战略与规划，与企业战略布局和结构调整方向相一致。

（三）风险匹配原则。投融资管理应确保投融资对象的风险状况与企业的风险综合承受能力相匹配。

**第四条** 投融资管理领域应用的管理会计工具方法，一般包括贴现现金流法、项目管理、情景分析、约束资源优化等。

## 第二章 投资管理程序

**第五条** 企业应建立健全投资管理的制度体系，根据组织架构特点，设置能够满足投资管理活动所需的，由业务、财务、法律及审计等相关人员组成的投资委员会或类似决策机构，对重大投资事项和投资制度建设等进行审核，有条件的企业可以设置投资管理机构，组织开展投资管理工作。

**第六条** 企业应用投资管理工具方法，一般按照制定投资计划、进行可行性分析、实施过程控制和投资后评价等程序进行。

**第七条** 企业投资管理机构应根据战略需要，定期编制中长期投资规划，并据此编制年度投资计划。

（一）中长期投资规划一般应明确指导思想、战略目标、投资规模、投资结构等。

（二）年度投资计划一般包括编制依据、年度投资任务、年度投资任务执行计划、投资项目的类别及名称、各项目投资额的估算及资金来源构成等，并纳入企业预算管理。

**第八条** 投资可行性分析的内容一般包括该投资在技术和经济上的可行性、可能产生的经济效益和社会效益、可以预测的投资风险、投资落实的各项保障条件等。

**第九条** 企业进行投资管理，应当将投资控制贯穿于投资的实施全过程。投资控制的主要内容一般包括进度控制、财务控制、变更控制等。

进度控制，是指对投资实际执行进度方面的规范与控制，主要由投资执行部门负责。

财务控制，是指对投资过程中资金使用、成本控制等方面的规范与控制，主要由财务部门负责。

变更控制，是指对投资变更方面的规范与控制，主要由投资管理部门负责。

**第十条** 投资项目实施完成后，企业应对照项目可行性分析和投资计划组织开展投资后评价。投资后评价的主要内容一般包括投资过程回顾、投资绩效和影响评价、投资目标实现程度和持续能力评价、经验教训和对策建议等。

**第十一条** 投资报告应根据投资管理的情况和执行结果编制，反映企业投资管理的实施情况。投资报告主要包括以下两部分内容：

（一）投资管理的情况说明，一般包括投资对象、投资额度、投资结构、投资风险、投资进度、投资效益及需要说明的其他重大事项等；

（二）投资管理建议，可以根据需要以附件形式提供支持性文档。

**第十二条** 投资报告是重要的管理会计报告，应确保内容真实、数据可靠、分析客观、结论清楚，为报告使用者提供满足决策需要的信息。

**第十三条** 企业可定期编制投资报告，反映一定期间内投资管理的总体情况，一般至少应于每个会计年度编制一份；也可根据需要编制不定期投资报告，主要用于反映重要项目节点、特殊事项和特定项目的投资管理情况。

**第十四条** 企业应及时进行回顾和分析，检查和评估投资管理的实施效果，不断优化投资管理流程，改进投资管理工作。

### 第三章 融资管理程序

**第十五条** 企业应建立健全融资管理的制度体系，融资管理一般采取审批制。

企业应设置满足融资管理所需的，由业务、财务、法律及审计等相关人员组成的融资委员会或类似决策机构，对重大融资事项和融资管理制度等进行审批，并设置专门归口管理部门牵头负责融资管理工作。

**第十六条** 企业应用融资管理工具方法，一般按照融资计划制定、融资决策分析、融资方案的实施与调整、融资管理分析等程序进行。

**第十七条** 企业对融资安排应实行年度统筹、季度平衡、月度执行的管理方式，根据战略需要、业务计划和经营状况，预测现金流量，统筹各项收支，编制年度融资计划，并据此分解至季度



和月度融资计划。必要时根据特定项目的需要，编制专项融资计划。

年度融资计划的内容一般包括编制依据、融资规模、融资方式、资本成本等；季度和月度融资计划的内容一般包括年度经营计划、企业经营情况和项目进展水平、资金周转水平、融资方式、资本成本等。企业融资计划可作为预算管理的一部分，纳入企业预算管理。

**第十八条** 企业应根据融资决策分析的结果编制融资方案，融资决策分析的内容一般包括资本结构、资本成本、融资用途、融资规模、融资方式、融资机构的选择依据、偿付能力、融资潜在风险和应对措施、还款计划等。

**第十九条** 融资方案经审批通过后，进入实施阶段，一般由归口管理部门具体负责落实。如果融资活动受阻或者融资量无法达到融资需求目标，归口管理部门应及时对融资方案进行调整，数额较大时应按照融资管理程序重新报请融资委员会或类似决策机构审批。

**第二十条** 企业融资完成后，应对融资进行统一管理，必要时应建立融资管理台账。企业应定期进行融资管理分析，内容一般包括还款计划、还款期限、资本成本、偿付能力、融资潜在风险和应对措施等。还款计划应纳入预算管理，以确保按期偿还融资。

**第二十一条** 融资报告应根据融资管理的执行结果编制，反映企业融资管理的情况和执行结果。融资报告主要包括以下两部分内容：

（一）融资管理的情况说明，一般包括融资需求测算、融资渠道、融资方式、融资成本、融资程序、融资风险及应对措施、需要说明的重大事项等；

（二）融资管理建议，可以根据需要以附件形式提供支持性文档。

**第二十二条** 融资报告是重要的管理会计报告，应确保内容真实、数据可靠、分析客观、结论清楚，为报告使用者提供满足决策需要的信息。

**第二十三条** 企业可定期编制融资报告，反映一定期间内融资管理的总体情况，一般至少应于每个会计年度出具一份；也可根据需要编制不定期报告，主要用于反映特殊事项和特定项目的融资管理情况。

**第二十四条** 企业应及时进行融资管理回顾和分析，检查和评估融资管理的实施效果，不断优化融资管理流程，改进融资管理工作。

## 第四章 附 则

**第二十五条** 本指引由财政部负责解释。

# 管理会计应用指引第 501 号——贴现现金流法

---

## 第一章 总 则

**第一条** 贴现现金流法，是以明确的假设为基础，选择恰当的贴现率对预期的各期现金流入、流出进行贴现，通过贴现值的计算和比较，为财务合理性提供判断依据的价值评估方法。

**第二条** 贴现现金流法一般适用于在企业日常经营过程中，与投融资管理相关的资产价值评估、企业价值评估和项目投资决策等。

贴现现金流法也适用于其他价值评估方法不适用的企业，包括正在经历重大变化的企业，如债务重组、重大转型、战略性重新定位、亏损或者处于开办期的企业等。

## 第二章 应用环境

**第三条** 企业应用贴现现金流法，应对企业战略、行业特征、外部信息等进行充分了解。

**第四条** 企业应用贴现现金流法，应从战略层面明确贴现现金流法应用的可行性，并根据实际情况，建立适宜贴现现金流法开展的沟通协调程序和操作制度，明确信息提供的责任主体、基本程序和方式，确保信息提供的充分性和可靠性。同时，企业应考虑评估标的未来将采取的会计政策和评估基准日时所采用的会计政策在重要方面是否基本一致。

**第五条** 企业应用贴现现金流法，应确认内外部环境对贴现现金流法的应用可提供充分支持，如现金流入和现金流出的可预测性、贴现率的可获取性，以及所有数据的可计量特征等。通常需要考虑以下内容：

- （一）国家现行的有关法律法规及政策、国家宏观经济形势有无重大变化，各方所处地区的政治、经济和社会环境有无重大变化；
- （二）有关利率、汇率、税基及税率等是否发生重大变化；
- （三）评估标的的所有者和使用者是否完全遵守有关法律法规，评估标的在现有的管理方式和管理水平的基础上，经营范围、方式与目前方向是否保持一致；
- （四）有无其他不可抗拒因素及不可预见因素对企业造成重大不利影响。

## 第三章 应用程序

**第六条** 企业应用贴现现金流法，一般按以下程序进行：

- (一) 估计贴现现金流法的三个要素，即贴现期、现金流、贴现率；
- (二) 在贴现期内，采用合理的贴现率对现金流进行贴现；
- (三) 进行合理性判断；
- (四) 形成分析报告。

**第七条** 企业应充分考虑标的的特点、所处市场因素波动的影响以及有关法律法规的规定等，合理确定贴现期限，确保贴现期与现金流发生期间相匹配。

贴现期可采用项目已有限期，亦可采用分段式，如以5年作为一个期间段。企业在进行资产价值评估时，尤其要注意标的资产的技术寿命期限对合同约定期限或者法定使用期限的影响。

**第八条** 企业应用贴现现金流法，应当说明和反映影响现金流入和现金流出的事项和因素，既要反映现金流的变化总趋势，也要反映某些重要项目的具体趋势。

(一) 企业应用贴现现金流法进行资产价值评估，要基于行业市场需求情况、经营风险、技术风险和管理难度等，分析与之有关的预期现金流，以及与收益有关的成本费用、配套资产等；并合理区分标的资产与其他配套资产或者作为企业资产的组成部分，所获得的收益和所受影响；同时，要准确评估标的资产使用权和收益权的完整性，并评估其对资产预测现金流所产生的影响。

(二) 企业应用贴现现金流法进行企业价值评估，一般按照以下程序进行：

1. 从相关当事方获取标的企业未来经营状况和收益状况的预测资料，充分考虑并分析标的企业的资本结构、经营状况、历史业绩、发展前景和影响标的企业生产经营的宏观经济因素、标的企业所在行业发展状况与前景，以及未来各种可能性发生的概率及其影响，合理确定预测假设和权重，进行未来收益预测。

2. 确定预测现金流中的主要参数的合理性，一般包括主营业务收入、毛利率、营运资金、资本性支出、成本及费用构成等，尤其要注意企业会计盈余质量对企业估值所产生的影响，需要调整并减少企业的非经常性损益、重组成本、非主营业务对会计报表的影响。

3. 确定预测现金流，应区分以企业整体还是以所有者权益作为企业价值评估的基础。通常，企业整体价值评估采用企业自由现金流作为预测现金流的基础；企业所有者权益价值评估采用股权自由现金流作为预测现金流的基础。

(三) 企业应用贴现现金流法进行项目投资决策，需要充分考虑并分析项目的资本结构、经营状况、历史业绩、发展前景，影响项目运行的市场行业因素和宏观经济因素，并要明确区分项目的预测现金流，同时要合理区分标的项目与其他项目，或者作为企业的组成部分，所获得的收益和所受到的影响，尤其要注意可能存在的关联交易，包括关联交易性质及定价原则等对预测现金流的影响。

**第九条** 贴现率是反映当前市场货币时间价值和标的风险的回报率。贴现率的设定要充分体现标的的特点，通常应当反映评估基准日类似地区同类标的的平均回报水平和评估对象的特定风险。同时，贴现率应当与贴现期、现金流相匹配，当使用非年度的时间间隔（比如按月或按日）进行分析时，年度名义贴现率应调整为相应期间的实际贴现率。

(一) 资产价值评估采用的贴现率，通常根据与资产使用寿命相匹配的无风险报酬率进行风险调整后确定。无风险报酬率通常选择对应期限的国债利率，风险调整因素有政治风险、市场风险、

技术风险、经营风险和财务风险等。

（二）进行企业价值评估采用的贴现率，需要区分是以企业整体还是以所有者权益作为价值评估的基础。通常，企业整体价值评估采用股权资本成本和债务资本成本的加权平均资本成本作为贴现率的确定依据；企业所有者权益价值评估采用股权资本成本作为贴现率的确定依据。

资本成本，是指筹集和使用资金的成本率，或进行投资时所要求的必要报酬率，一般用相对数即资本成本率表达。

企业的股权资本成本通常以资本资产定价模型为基础进行估计，综合考虑控制权程度、股权流动性、企业经营情况、历史业绩、发展前景和影响标的企业生产经营的宏观经济因素、标的企业所在行业发展状况与前景等调整因素。

（三）项目投资决策采用的贴现率，应根据市场回报率和标的项目本身的预期风险来确定。一般地，可以按照标的项目本身的特点，适用资产价值评估和企业价值评估的贴现率确定方法，但要注意区分标的项目与其他项目，或者作为企业组成部分所产生的风险影响，对贴现率进行调整。

**第十条** 企业应用贴现现金流法进行价值评估，一般从以下方面进行合理性判断：

（一）客户要求。当客户提出的特殊要求不符合市场价值为基础的评估对有关贴现期、现金流或贴现率的相关规定时，其估值结果是基于客户特殊要求下的投资价值而不是市场价值。

（二）评判标准。贴现现金流法作为一项预测技术，评判标准不在于贴现现金流预测最终是否完全实现，而应关注预测时的数据对贴现现金流预测的支持程度。

**第十一条** 贴现现金流法分析报告的形式可以根据业务的性质、服务对象的需求等确定，也可在资产评估报告中整体呈现。当企业需要单独提供贴现现金流法分析报告时，应确保内容的客观与详实。贴现现金流法分析报告一般包括以下内容：

（一）假设条件。贴现现金流法分析报告应当对贴现现金流法应用过程中的所有假设进行披露。

（二）数据来源。贴现现金流法分析报告应当清楚地说明并提供分析中所使用的有关数据及来源。

（三）实施程序。编制贴现现金流法分析报告一般按照以下程序进行：合理选择评估方法；评估方法的运用和逻辑推理；主要参数的来源、分析、比较和测算；对评估结论进行分析，形成评估结论。

（四）评估者身份。当以内部评估人员身份开展评估工作时，评估人员与控制资产的实体之间的关系应当在评估报告中披露；当以外部评估人员身份开展评估工作且以盈利为目的为委托方工作时，评估人员应当对这种关系予以披露。

## 第四章 工具方法评价

**第十二条** 贴现现金流法的主要优点是，结合历史情况进行预测，并将未来经营战略融入模型，有助于更全面地反映企业价值。

**第十三条** 贴现现金流法的主要缺点是：测算过程相对较为复杂，对数据采集和假设的验证要求繁复，资本成本、增长率、未来现金流量的性质等变量很难得到准确的预测、计算，往往会使得

实务中的评估精度大大降低。

## 第五章 附 则

**第十四条** 本指引由财政部负责解释。



# 管理会计应用指引第 502 号——项目管理

## 第一章 总 则

**第一条** 项目管理，是指通过项目各参与方的合作，运用专门的知识、工具和方法，对各项资源进行计划、组织、协调、控制，使项目能够在规定的时间、预算和质量范围内，实现或超过既定目标的管理活动。

**第二条** 本指引适用于以一次性活动为主要特征的项目活动，如一项工程、服务、研究课题、研发项目、赛事、会展或活动演出等；也可以适用于以项目制为主要经营单元的各类经济主体。

**第三条** 企业进行项目管理时，一般应遵循以下原则：

（一）注重实效，协同创新。项目应围绕项目管理的目标，强调成本效益原则，实现项目各责任主体间的协同发展、自主创新。

（二）按级负责，分工管理。项目各责任主体，应当根据管理层次和任务分工的不同，有效行使管理职责，履行管理义务，确保项目取得实效。

（三）科学安排，合理配置。严格按照项目的目标和任务，科学合理编制预算，严格执行预算。

## 第二章 项目管理的基本程序

**第四条** 企业应用项目管理工具方法一般按照可行性研究、项目立项、项目计划、项目实施、项目验收和项目后评价等程序进行。

**第五条** 可行性研究，是指通过对项目在技术上是否可行、经济上是否合理、社会 and 环境影响是否积极等进行科学分析和论证，以最终确定项目投资建设是否进入启动程序的过程。

企业一般可以从投资必要性、技术可行性、财务可行性、组织可行性、经济可行性、环境可行性、社会可行性、风险因素及对策等方面开展项目的可行性研究。

**第六条** 项目立项，是指对项目可行性研究进行批复，并确认列入项目实施计划的过程。

经批复的可行性研究报告是项目立项的依据，项目立项一般应在批复的有效期内完成。

**第七条** 项目计划，是指项目立项后，在符合项目可行性报告批复相关要求的基础上，明确项目的实施内容、实施规模、实施标准、实施技术等计划实施方案，并据此编制项目执行预算的书面文件。

通常情况下，项目执行预算超过可行性研究报告项目预算的 10% 时，或者项目实施内容、实施

规模、实施地点、实施技术方案等发生重大变更时，应重新组织编制和报批可行性报告。经批复的项目计划及项目执行预算应作为项目实施的依据。

项目可行性报告的内容一般包括项目概况、市场预测、产品方案与生产规模、厂址选择、工艺与组织方案设计、财务评价、项目风险分析，以及项目可行性研究结论与建议等。

**第八条** 项目实施，是指按照项目计划，在一定的预算范围内，保质保量按时完成项目任务的过程。通常，应重点从质量、成本、进度等方面，有效控制项目的实施过程。

（一）企业应遵循国家规定及行业标准，建立质量监督管理组织、健全质量管理体系、形成质量考核评价体系和反馈机制等，实现对项目实施过程的质量控制。

（二）成本控制应贯穿于项目实施的全过程。企业可以通过加强项目实施阶段的投资控制，监督合同执行，有效控制设计变更，监督和控制合同价款的支付，实现项目实施过程的成本控制。

（三）企业应通过建立进度控制管理制度，编制项目实施进度计划，制定项目实施节点；实行动态检测，完善动态控制手段，定期检查进度计划，收集实际进度数据；加强项目进度偏差原因分析，及时采取纠偏措施等，实现对项目实施过程的进度控制。

**第九条** 项目验收，是指项目完成后，进行的综合评价、移交使用、形成资产的整个过程。

项目验收一般应由可行性研究报告的批复部门组织开展，可以从项目内容的完成情况、目标的实现情况、经费的使用情况、问题的整改情况、项目成果的意义和应用情况等方面进行验收。

**第十条** 项目后评价，是指通过对项目实施过程、结果及其影响进行调查研究和全面系统回顾，与项目决策时确定的目标以及技术、经济、环境、社会指标进行对比，找出差别和变化，据以分析原因、总结经验、提出对策建议，并通过信息反馈，改善项目管理决策，提高项目管理效益的过程。

企业应比对项目可行性报告的主要内容和批复文件开展项目经济后评价，必要时参照项目计划的相关内容进行对比分析，进一步加强项目管理，不断提高决策水平和投资效益。

### 第三章 项目财务管理

**第十一条** 项目财务管理，是指基于项目全生命周期的项目财务活动的归口管理工作，是对项目营运过程中财务资源使用的全流程管理活动。

在项目营运过程中，企业应当重视并严格执行项目预算管理、项目执行成本控制、项目会计核算、资金管理与项目结算、项目决算和项目经济后评价等。企业可根据项目规模、周期、经费额度等指定专人负责上述工作，并参与项目论证与评估等工作。

**第十二条** 企业进行项目预算管理，一般应从项目预算编制、预算执行控制、项目预算调整等方面开展。

（一）项目预算编制。

1. 企业应基于项目的重要性和成本效益考虑，制定项目预算管理制度，可以指定项目预算管理分管领导、设置项目概预算专职人员。

2. 企业应依据总量控制、分项预算的总体框架，按照需要与可能、局部与全局、重点与一般、当前与长远相结合的编制原则，编制项目预算。

3. 企业应在充分调研和论证的基础上，强调项目预算编制的明细化和标准化，明确预算的编制内容、编制依据和编制方法，实现项目预算与会计核算科目的配比性。

（二）预算执行控制。

1. 企业应分解落实项目实施各阶段的预算执行计划，明确项目各阶段的预算控制目标。

2. 在项目执行过程中，企业应以项目预算执行计划为目标为依据，定期对项目预算执行情况进行核查、比对、分析。

（三）项目预算调整。

1. 企业应依据外部环境变化、项目实施进展和项目方案优化要求等，不断修正和完善项目各阶段的预算执行计划和预算控制目标。

2. 在项目预算管理中，企业可采用滚动预算方式，以项目执行前一阶段的预算调整，作为下一阶段项目预算控制的目标，按照时间（如年、月、日）或项目单元编制，依次分解，滚动预算。

**第十三条** 企业进行项目执行成本控制，一般应从项目费用定额表、项目合同管理、项目执行成本变更等方面开展。

（一）项目费用定额管理。企业应根据项目自身特点，制定项目费用定额表，如物资消耗费、工时定额等，形成项目执行成本控制的依据。

（二）项目合同管理。项目执行过程中涉及合同管理时，财务管理人员一般可以参与合同的论证、签订、审查和履行、变更、解除等，负责审查并履行合同支付职能，定期了解合同方的资信和履约能力，建立合同管理台账。

（三）项目执行成本变更管理。项目执行成本原则上不得随意变更，因特殊情况需要调整时，需根据相应的批报程序，报原审核部门核定，按照先批准、后变更的原则进行处理。

**第十四条** 项目执行过程中，应按照国家统一的会计制度进行会计核算。项目收支应分项目、分要素进行明细核算，确保会计核算制度与项目预算管理相衔接。

**第十五条** 企业应建立健全资金管理和项目结算制度，设立项目专款账户对资金的使用进行管理，正确区分会计期间，规范成本列支，统一对项目进行收支与结算。项目结算一般包括项目月度结算、年度结算和完工结算。

**第十六条** 企业应建立项目决算审计制度，明确项目决算报表内容、格式要求和填报口径，严格执行项目决算数据材料的收集、审核、汇总，形成项目决算报告，同时提交审计部门进行项目审计。

项目决算报告一般包括项目决算说明书、项目决算报表、项目成果和费用支出的对比分析等。项目决算报告和项目审计意见应作为项目验收的依据。

**第十七条** 企业应在对比项目可行性研究的基础上进行项目经济后评价，并编制项目经济后评价报告。

经济后评价报告一般包括项目资金收入和使用情况、重新测算项目的财务评价指标、经济评价指标等。经济后评价应通过投资增量效益的分析，突出项目对经济价值和社会价值的作用和影响。

## 第四章 项目管理的工具方法

**第十八条** 项目管理的工具方法一般包括挣值法、成本效益法、价值工程法等。

## 第一节 挣 值 法

**第十九条** 挣值，是指项目实施过程中已完成工作的价值，用分配给实际已完成工作的预算来表示。

挣值法，是一种通过分析项目实施与项目目标期望值之间的差异，从而判断项目实施的成本、进度绩效的方法。

**第二十条** 挣值法广泛适用于项目管理中的项目实施、项目后评价等阶段。挣值法的评价基准包括成本基准和进度基准，通常可以用于检测实际绩效与评价基准之间的偏差。

**第二十一条** 进度偏差，是在某个给定时点上，测量并反映项目提前或落后的进度绩效指标。

进度偏差可以采用绝对数，表示为挣值与计划成本之差（偏差量 = 挣值 - 计划成本）；也可采用相对数，表示为挣值与计划成本之比（偏差率 = 挣值 ÷ 计划成本）。

企业应用挣值法开展项目管理时，既要监测挣值的增量，以判断当前的绩效状态；又要监测挣值的累计值，以判断长期的绩效趋势。

计划成本，是指根据批准的进度计划或预算，到某一时点应当完成的工作所需投入资金的累计值。企业应用挣值法进行项目管理，应当把项目预算分配至项目计划的各个时点。

**第二十二条** 成本偏差，是在某个给定时点上，测量并反映项目预算亏空或预算盈余的成本绩效指标。

成本偏差可以采用绝对数，表示为挣值与实际成本之差（偏差量 = 挣值 - 实际成本）；也可采用相对数，表示为挣值与实际成本的比值（偏差率 = 挣值 ÷ 实际成本）。

实际成本，是指按实际进度完成的成本支出量。企业应用挣值法开展项目管理时，实际成本的计算口径必须与计划成本和挣值的计算口径保持一致。

**第二十三条** 挣值法的主要优点是：一是通过对项目当前运行状态的分析，可以有效地预测出项目的未来发展趋势，严格地控制项目的进度和成本；二是在出现不利偏差时，能够较快地检测出问题所在，留有充足的时间对问题进行处理和对项目进行调整。

**第二十四条** 挣值法的主要缺点是：一是片面注重用财权的执行情况判断事权的实施效益；二是属于事后控制方法，不利于事前控制；三是存在用项目非关键路径上取得的挣值掩盖关键路径上进度落后的可能性，影响项目绩效判断的准确性。

## 第二节 成本效益法

**第二十五条** 成本效益法，是指通过比较项目不同实现方案的全部成本和效益，以寻求最优投资决策的一种项目管理工具方法。其中，成本指标可以包括项目的执行成本、社会成本等；效益指标可以包括项目的经济效益、社会效益等。

**第二十六条** 成本效益法属于事前控制方法，适用于项目可行性研究阶段。

**第二十七条** 企业应用成本效益法，一般按照以下程序进行：确定项目中的收入和成本；确定项目不同实现方案的差额收入；确定项目不同实现方案的差额费用；制定项目不同实现方案的预期成本和预期收入的实现时间表；评估难以量化的社会效益和成本。

**第二十八条** 成本效益法的主要优点是：一是普适性较强，是衡量管理决策可行性的基本依



据；二是需考虑评估标的经济与社会、直接与间接、内在与外在、短期与长期等各个维度的成本和收益，具有较强的综合性。

**第二十九条** 成本效益法的主要缺点是：一是属于事前评价，评价方法存在的不确定性因素较多；二是综合考虑了项目的经济效益、社会效益等各方面，除了经济效益以外的其他效益存在较大的量化难度。

### 第三节 价值工程法

**第三十条** 价值工程法，是指对研究对象的功能和成本进行系统分析，比较为获取的功能而发生的成本，以提高研究对象价值的管理方法。

本方法下的功能，是指对象满足某种需求的效用或属性；本方法下的成本，是指按功能计算的全部成本费用；本方法下的价值，是指对象所具有的功能与获得该功能所发生的费用之比。

**第三十一条** 价值工程法可广泛适用于项目设计与改造、项目实施等阶段。

**第三十二条** 企业应用价值工程法，一般按照以下程序进行：

（一）准备阶段。选择价值工程的对象并明确目标、限制条件和分析范围；根据价值工程对象的特点，组成价值工程工作小组；制定工作计划，包括具体执行人、执行日期、工作目标等。

（二）分析阶段。收集整理与对象有关的全部信息资料；通过分析信息资料，简明准确地表述对象的功能、明确功能的特征要求，并绘制功能系统图；运用某种数量形式表达原有对象各功能的大小，求出原有对象各功能的当前成本，并依据对功能大小与功能当前成本之间关系的研究，确定应当在哪些功能区域改进原有对象，并确定功能的目标成本。

（三）创新阶段。依据功能系统图、功能特性和功能目标成本，通过创新性的思维和活动，提出实现功能的各种不同方案；从技术、经济和社会等方面评价所提出的方案，看其是否能实现规定的目标，从中选择最佳方案；将选出的方案及有关的经济资料和预测的效益编写成正式的提案。

（四）实施阶段。组织提案审查，并根据审查结果签署是否实施的意见；根据具体条件及内容，制定实施计划，组织实施，并指定专人在实施过程中跟踪检查，记录全程的有关数据资料，必要时，可再次召集价值工程工作小组提出新的方案；根据提案实施后的技术经济效果，进行成果鉴定。

**第三十三条** 价值工程法的主要优点是：一是把项目的功能和成本联系起来，通过削减过剩功能、补充不足功能使项目的功能结构更加合理化；二是着眼于项目成本的整体分析，注重有效利用资源，有助于实现项目整体成本的最优化。

**第三十四条** 价值工程法的主要缺点是：要求具有较全面的知识储备，不同性质的价值工程分析对象涉及的其他领域的学科性质，以及其他领域的广度和深度等都存在很大差别，导致功能的内涵、结构和系统特征必然具有实质性区别。

## 第五章 附 则

**第三十五条** 本指引由财政部负责解释。



# 管理会计应用指引第 503 号——情景分析

---

## 第一章 总 则

**第一条** 情景分析，是指在对企业经营管理中未来可能出现的相关事件情景进行假设的基础上，结合企业管理要求，通过模拟等技术，分析相关方案发生的可能性、相应后果和影响，以作出最佳决策的方法。

**第二条** 情景分析一般适用于企业的投融资决策，也可用于战略目标制定、风险评估等。

## 第二章 应用环境

**第三条** 企业应用情景分析工具方法，应重点考虑对决策事项有重大影响的事件情景，评价事件情景与分析方案、决策事项关联程度，并将情景分析建立在合理假设的基础上。

**第四条** 企业应用情景分析工具方法，应考虑与决策事项有关的参数、边界条件等的完整性及可获取性，尤其应考虑宏观环境因素的可测性，如产业政策、行业状况等。

## 第三章 应用程序

**第五条** 企业应用情景分析工具方法，一般按照确认决策事项、确认影响因素、设定情景、分析方案和分析实施后果等程序进行。

**第六条** 企业应用情景分析工具方法，应根据决策目标和决策需求确定决策事项。同时，决策事项应存在多种可量化的影响因素及其不同的实现路径。

**第七条** 企业应用情景分析工具方法，应对决策事项的影响因素进行全面分析，并根据重要性原则明确决策事项的主要影响因素，以此作为设置情景的主要内外部影响因素。

- (一) 在进行投融资决策时，通常应考虑投资额、资本成本等影响因素；
- (二) 在进行战略目标制定时，通常应考虑消费者信心指数、市场占有率等影响因素；
- (三) 在进行风险评估时，通常应考虑利率、汇率等产生可承受最大损失的影响因素。

**第八条** 企业通常应根据决策事项设定不同的情景，这些情景应能提供有意义的测试环境，以便后续制定多个可选择方案。

- (一) 根据历史情况设定情景时，通常可以选取最优、最差或基准的历史情况作为情景，或者

以历史特殊事件作为情景，如重复进行的标准历史事件；

（二）根据其他假设设定情景时，通常使用人为假设、专家认定或者数据模拟等方法来设定情景。

**第九条** 企业应在情景设定的基础上，建立影响因素与决策目标之间的逻辑关系。通过搜集相关数据，对不同情景下决策事项的总体发展状况进行分析，或对不同情景下决策事项可能产生的经济后果进行测算，制定出各种情景下的对策和实施方案。

企业应建立情景变化监测机制，及时调整情景分析中的主要影响因素，修正对策和实施方案。

**第十条** 企业在应用情景分析工具方法后，通过梳理总结决策事项、影响因素、情景设定、情景分析结果、应对措施设置等，并考虑情景假设设定的基本原则及理由，不断完善情景分析工具方法。

## 第四章 工具方法评价

**第十一条** 情景分析的主要优点是：注重情景发展的多种可能性，降低决策失误对企业造成的影响，对决策事项的可参考性较强。

**第十二条** 情景分析的主要缺点是：情景假设的主观性较强，对于情景数据的准确性、逻辑性及因果关系的建立要求较高。

## 第五章 附 则

**第十三条** 本指引由财政部负责解释。

# 管理会计应用指引第 504 号——约束资源优化

---

## 第一章 总 则

**第一条** 约束资源优化，是指企业通过识别制约其实现生产经营目标的瓶颈资源，并对相关资源进行改善和调整，以优化企业资源配置、提高企业资源使用效率的方法。

约束资源，是指企业拥有的实际资源能力小于需要的资源能力的资源，即制约企业实现生产经营目标的瓶颈资源，如流动资金、原材料、劳动力、生产设备、技术等要素及要素投入的时间安排等。

**第二条** 约束资源优化一般适用于企业的投融资管理和营运管理等领域。

## 第二章 应用环境

**第三条** 企业应用约束资源优化工具方法，约束资源的缺口一般应相对稳定。

**第四条** 企业应用约束资源优化工具方法，相关数据一般应完整并可获取，必要时提供信息技术的支持。

## 第三章 应用程序

**第五条** 企业应用约束资源优化工具方法，一般按照识别约束资源、寻找突破方法、协同非约束资源、评价实施效果等程序进行。

**第六条** 企业应用约束资源优化工具方法，应识别出管理过程中制约既定目标实现的约束资源，并对约束资源进行定量分析。在约束资源难以进行定量分析时，可以通过内部评审法、专家评价法等，识别出管理过程中的约束资源。

内部评审法，是指企业通过内部组织开展评议、审查识别约束资源的方法。企业通常应组建满足约束资源识别所需的，由财务部门、生产部门和其他相关部门人员组成的内部评审小组或类似评审组织，通过集中研讨等方式，识别出管理过程中的约束资源。

专家评价法，是指利用专家的经验、知识等识别约束资源的方法。对于企业既定目标的实现形成重大制约影响的约束资源，企业通常采用此方法进行综合评判。

**第七条** 在识别约束资源的基础上，企业应比较约束资源的资源能力差距，搜集约束资源的相

关数据等信息，系统分析约束资源形成的原因和涉及的实施责任主体，制定约束资源优化的实施方案，建立实现约束资源优化的长效机制，促进约束资源的资源能力提升。

（一）当约束资源是流动资金时，通常采取企业资金内部调剂、缩短应收账款回收周期、加快存货周转、延长付款周期等方法消除流动资金缺口，也可以通过外部融资扩大企业的资金来源，如债务融资、权益融资等。

（二）当约束资源是原材料时，通常采取设置库存缓冲，确保原材料的及时供应等方法消除原材料缺口。

（三）当约束资源是劳动力时，通常采取招聘新员工、增设新岗位、其他岗位借调等方法消除劳动力瓶颈。

（四）当约束资源是生产设备时，通常采取提前安排设备购置计划、或寻找委托加工方式补充产能的不足。

（五）当约束资源是技术时，通常采取技术研发、引进新技术等方法来消除技术瓶颈。

（六）当约束资源是要素投入的时间时，通常在明确各项作业的关键路线和关键工序的基础上，重新安排各项作业的工作流程，利用时间缓冲进行优化，确保要素投入的时间不受影响。

**第八条** 企业应根据约束资源优化的解决方法和解决方案，重新安排其他资源和活动，确保非约束资源的协同利用。通常情况下，企业需要根据约束资源的运作节奏，调整和改变原有的管理政策和其他资源的配置，利用倒排的方法对其他资源进行调整，确保非约束资源的运作与约束资源同步，实现各个环节的衔接，协调整个管理流程。

**第九条** 企业应评价并确认原有约束资源的资源能力得到改善，确保原有约束资源不再制约企业实现既定目标，重新梳理各项作业流程，识别新的约束资源，寻找相应的突破方法，进一步实现资源优化配置。

## 第四章 工具方法评价

**第十条** 约束资源优化的主要优点是：促进企业不断地发现、分析和解决企业发展的关键瓶颈，提高企业资源配置效率。

**第十一条** 约束资源优化的主要缺点是：涉及多个部门、多个责任主体，协调沟通难度大；对相关数据的量化要求较高。

## 第五章 附 则

**第十二条** 本指引由财政部负责解释。

# 管理会计应用指引第 600 号——绩效管理

## 第一章 总 则

**第一条** 为了促进企业加强绩效管理，激发和调动员工积极性，增强价值创造力，根据《管理会计基本指引》，制定本指引。

**第二条** 绩效管理，是指企业与所属单位（部门）、员工之间就绩效目标及如何实现绩效目标达成共识，并帮助和激励员工取得优异绩效，从而实现企业目标的管理过程。绩效管理的核心是绩效评价和激励管理。

绩效评价，是指企业运用系统的工具方法，对一定时期内企业营运效率与效果进行综合评判的管理活动。绩效评价是企业实施激励管理的重要依据。

激励管理，是指企业运用系统的工具方法，调动企业员工的积极性、主动性和创造性，激发企业员工工作动力的管理活动。激励管理是促进企业绩效提升的重要手段。

**第三条** 企业进行绩效管理，一般应遵循以下原则：

（一）战略导向原则。绩效管理应为企业实现战略目标服务，支持价值创造能力提升。

（二）客观公正原则。绩效管理应实事求是，评价过程应客观公正，激励实施应公平合理。

（三）规范统一原则。绩效管理的政策和制度应统一明确，并严格执行规定的程序和流程。

（四）科学有效原则。绩效管理应做到目标符合实际，方法科学有效，激励与约束并重，操作简便易行。

**第四条** 绩效管理领域应用的管理会计工具方法，一般包括关键绩效指标法、经济增加值法、平衡计分卡、股权激励等。

企业可根据自身战略目标、业务特点和管理需要，结合不同工具方法的特征及适用范围，选择一种适合的绩效管理工具方法单独使用，也可选择两种或两种以上的工具方法综合运用。

## 第二章 应用环境

**第五条** 企业进行绩效管理时，应设立薪酬与考核委员会或类似机构，主要负责审核绩效管理的政策和制度、绩效计划与激励计划、绩效评价结果与激励实施方案、绩效评价与激励管理报告等，协调解决绩效管理工作中的重大问题。

薪酬与考核委员会或类似机构下设绩效管理工作机构，主要负责制定绩效管理的政策和制度、



绩效计划与激励计划，组织绩效计划与激励计划的执行与实施，编制绩效评价与激励管理报告等，协调解决绩效管理工作中的日常问题。

**第六条** 企业应建立健全绩效管理的制度体系，明确绩效管理的工作目标、职责分工、工作程序、工具方法、信息报告等内容。

**第七条** 企业应建立有助于绩效管理实施的信息系统，为绩效管理工作提供信息支持。

### 第三章 绩效计划与激励计划的制定

**第八条** 企业应用绩效管理工具方法，一般按照制定绩效计划与激励计划、执行绩效计划与激励计划、实施绩效评价与激励、编制绩效评价与激励管理报告等程序进行。

**第九条** 企业应根据战略目标，综合考虑绩效评价期间宏观经济政策、外部市场环境、内部管理需要等因素，结合业务计划与预算，按照上下结合、分级编制、逐级分解的程序，在沟通反馈的基础上，编制各层级的绩效计划与激励计划。

**第十条** 绩效计划是企业开展绩效评价工作的行动方案，包括构建指标体系、分配指标权重、确定绩效目标值、选择计分方法和评价周期、拟定绩效责任书等一系列管理活动。制定绩效计划通常从企业级开始，层层分解到所属单位（部门），最终落实到具体岗位和员工。

**第十一条** 企业可单独或综合运用关键绩效指标法、经济增加值法、平衡计分卡等工具方法构建指标体系。指标体系应反映企业战略目标实现的关键成功因素，具体指标应含义明确、可度量。

**第十二条** 指标权重的确定可选择运用主观赋权法和客观赋权法，也可综合运用这两种方法。主观赋权法是利用专家或个人的知识与经验来确定指标权重的方法，如德尔菲法、层次分析法等。客观赋权法是从指标的统计性质入手，由调查数据确定指标权重的方法，如主成分分析法、均方差法等。

**第十三条** 绩效目标值的确定可参考内部标准与外部标准。内部标准有预算标准、历史标准、经验标准等；外部标准有行业标准、竞争对手标准、标杆标准等。

**第十四条** 绩效评价计分方法可分为定量法和定性法。定量法主要有功效系数法和综合指数法等；定性法主要有素质法和行为法等。

**第十五条** 绩效评价周期一般可分为月度、季度、半年度、年度、任期。月度、季度绩效评价一般适用于企业基层员工和管理人员，半年度绩效评价一般适用于企业中高层管理人员，年度绩效评价适用于企业所有被评价对象，任期绩效评价主要适用于企业负责人。

**第十六条** 绩效计划制定后，评价主体与被评价对象一般应签订绩效责任书，明确各自的权利和义务，并作为绩效评价与激励管理的依据。绩效责任书的主要内容包括绩效指标、目标值及权重、评价计分方法、特别约定事项、有效期限、签订日期等。绩效责任书一般按年度或任期签订。

**第十七条** 激励计划是企业为激励被评价对象而采取的行动方案，包括激励对象、激励形式、激励条件、激励周期等内容。激励计划按激励形式可分为薪酬激励计划、能力开发激励计划、职业发展激励计划和其他激励计划。

薪酬激励计划按期限可分为短期薪酬激励计划和中长期薪酬激励计划。短期薪酬激励计划主要包括绩效工资、绩效奖金、绩效福利等。中长期薪酬激励计划主要包括股票期权、股票增值权、限

制性股票以及虚拟股票等。

能力开发激励计划主要包括对员工知识、技能等方面的提升计划。

职业发展激励计划主要是对员工职业发展作出的规划。

其他激励计划包括良好的工作环境、晋升与降职、表扬与批评等。

**第十八条** 激励计划的制定应以绩效计划为基础，采用多元化的激励形式，兼顾内在激励与外在激励、短期激励与长期激励、现金激励与非现金激励、个人激励与团队激励、正向激励与负向激励，充分发挥各种激励形式的综合作用。

**第十九条** 绩效计划与激励计划制定完成后，应经薪酬与考核委员会或类似机构审核，报董事会或类似机构审批。经审批的绩效计划与激励计划应保持稳定，一般不予调整，若受国家政策、市场环境、不可抗力等客观因素影响，确需调整的，应严格履行规定的审批程序。

## 第四章 绩效计划与激励计划的执行

**第二十条** 审批后的绩效计划与激励计划，应以正式文件的形式下达执行，确保与计划相关的被评价对象能够了解计划的具体内容和要求。

**第二十一条** 绩效计划与激励计划下达后，各计划执行单位（部门）应认真组织实施，从横向和纵向两方面落实到各所属单位（部门）、各岗位员工，形成全方位的绩效计划与激励计划执行责任体系。

**第二十二条** 绩效计划与激励计划执行过程中，企业应建立配套的监督控制机制，及时记录执行情况，进行差异分析与纠偏，持续优化业务流程，确保绩效计划与激励计划的有效执行。

（一）监控与记录。企业可借助信息系统或其他信息支持手段，监控和记录指标完成情况、重大事项、员工的工作表现、激励措施执行情况等内容。收集信息的方法主要有观察法、工作记录法、他人反馈法等。

（二）分析与纠偏。根据监控与记录的结果，重点分析指标完成值与目标值的偏差、激励效果与预期目标的偏差，提出相应整改建议并采取必要的改进措施。

（三）编制分析报告。分析报告主要反映绩效计划与激励计划的执行情况及分析结果，其频率可以是月度、季度、年度，也可根据需要编制。

**第二十三条** 绩效计划与激励计划执行过程中，绩效管理工作的机构应通过会议、培训、网络、公告栏等形式，进行多渠道、多样化、持续不断地沟通与辅导，使绩效计划与激励计划得到充分理解和有效执行。

## 第五章 绩效评价与激励的实施

**第二十四条** 绩效管理工作的机构应根据计划的执行情况定期实施绩效评价与激励，按照绩效计划与激励计划的约定，对被评价对象的绩效表现进行系统、全面、公正、客观地评价，并根据评价结果实施相应的激励。

**第二十五条** 评价主体应按照绩效计划收集相关信息，获取被评价对象的绩效指标实际值，对

照目标值，应用选定的计分方法，计算评价分值，并进一步形成对被评价对象的综合评价结果。

**第二十六条** 绩效评价过程及结果应有完整的记录，结果应得到评价主体和被评价对象的确认，并进行公开发布或非公开告知。公开发布的主要方式有召开绩效发布会、企业网站绩效公示、面板绩效公告等；非公开发布一般采用一对一书面、电子邮件函告或面谈告知等方式进行。

**第二十七条** 评价主体应及时向被评价对象进行绩效反馈，反馈内容包括评价结果、差距分析、改进建议及措施等，可采取反馈报告、反馈面谈、反馈报告会等形式进行。

**第二十八条** 绩效结果发布后，企业应依据绩效评价的结果，组织兑现激励计划，综合运用绩效薪酬激励、能力开发激励、职业发展激励等多种方式，逐级兑现激励承诺。

## 第六章 绩效评价与激励管理报告

**第二十九条** 绩效管理工作机构应定期或根据需要编制绩效评价与激励管理报告，对绩效评价和激励管理的结果进行反映。

**第三十条** 绩效评价与激励管理报告是企业管理会计报告的重要组成部分，应确保内容真实、数据可靠、分析客观、结论清楚，为报告使用者提供满足决策需要的信息。

**第三十一条** 绩效评价报告根据评价结果编制，反映被评价对象的绩效计划完成情况，通常由报告正文和附件构成。

报告正文主要包括以下两部分：

- （一）评价情况说明，包括评价对象、评价依据、评价过程、评价结果、需要说明的重大事项等；
- （二）管理建议。

报告附件包括评价计分表、问卷调查结果分析、专家咨询意见等报告正文的支持性文档。

**第三十二条** 激励管理报告根据激励计划的执行结果编制，反映被评价对象的激励计划实施情况。激励管理报告主要包括以下两部分：

- （一）激励情况说明，包括激励对象、激励依据、激励措施、激励执行结果、需要说明的重大事项等；
- （二）管理建议。

其他有关支持性文档可以根据需要以附件形式提供。

**第三十三条** 绩效评价与激励管理报告可分为定期报告、不定期报告。

定期报告主要反映一定期间被评价对象的绩效评价与激励管理情况。每个会计年度至少出具一份定期报告。

不定期报告根据需要编制，反映部分特殊事项或特定项目的绩效评价与激励管理情况。

**第三十四条** 绩效评价与激励管理报告应根据需要及时报送薪酬与考核委员会或类似机构审批。

**第三十五条** 企业应定期通过回顾和分析，检查和评估绩效评价与激励管理的实施效果，不断优化绩效计划和激励计划，改进未来绩效管理工作。

## 第七章 附 则

**第三十六条** 本指引由财政部负责解释。

# 管理会计应用指引第 601 号——关键绩效指标法

---

## 第一章 总 则

**第一条** 关键绩效指标法，是指基于企业战略目标，通过建立关键绩效指标（Key Performance Indicator，简称 KPI）体系，将价值创造活动与战略规划目标有效联系，并据此进行绩效管理的方法。

关键绩效指标，是对企业绩效产生关键影响力的指标，是通过对企业战略目标、关键成果领域的绩效特征分析，识别和提炼出的最能有效驱动企业价值创造的指标。

**第二条** 关键绩效指标法可单独使用，也可与经济增加值法、平衡计分卡等其他方法结合使用。

**第三条** 关键绩效指标法的应用对象可为企业、所属单位（部门）和员工。

## 第二章 应用环境

**第四条** 企业应用关键绩效指标法，应遵循《管理会计应用指引第 600 号——绩效管理》中对应用环境的一般要求。

**第五条** 企业应用关键绩效指标法，应综合考虑绩效评价期间宏观经济政策、外部市场环境、内部管理需要等因素，构建指标体系。

**第六条** 企业应有明确的战略目标。战略目标是确定关键绩效指标体系的基础，关键绩效指标反映战略目标，对战略目标实施效果进行衡量和监控。

**第七条** 企业应清晰识别价值创造模式，按照价值创造路径识别出关键驱动因素，科学地选择和设置关键绩效指标。

## 第三章 应用程序

**第八条** 企业应用关键绩效指标法，一般按照制定以关键绩效指标为核心的绩效计划、制定激励计划、执行绩效计划与激励计划、实施绩效评价与激励、编制绩效评价与激励管理报告等程序进行。

**第九条** 企业通常按《管理会计应用指引第 600 号——绩效管理》第十条所规定的管理活动制



定绩效计划，包括构建指标体系、分配指标权重、确定绩效目标值、选择计分方法和评价周期、拟定绩效责任书等。

**第十条** 企业构建关键绩效指标体系，一般按照以下程序进行：

（一）制定企业级关键绩效指标。企业应根据战略目标，结合价值创造模式，综合考虑内外部环境等因素，设定企业级关键绩效指标。

（二）制定所属单位（部门）级关键绩效指标。根据企业级关键绩效指标，结合所属单位（部门）关键业务流程，按照上下结合、分级编制、逐级分解的程序，在沟通反馈的基础上，设定所属单位（部门）级关键绩效指标。

（三）制定岗位（员工）级关键绩效指标。根据所属单位（部门）级关键绩效指标，结合员工岗位职责和关键工作价值贡献，设定岗位（员工）级关键绩效指标。

**第十一条** 企业的关键绩效指标一般可分为结果类和动因类两类指标。结果类指标是反映企业绩效的价值指标，主要包括投资回报率、净资产收益率、经济增加值、息税前利润、自由现金流等综合指标；动因类指标是反映企业价值关键驱动因素的指标，主要包括资本性支出、单位生产成本、产量、销量、客户满意度、员工满意度等。

**第十二条** 关键绩效指标应含义明确、可度量、与战略目标高度相关。指标的数量不宜过多，每一层级的关键绩效指标一般不超过 10 个。

**第十三条** 关键绩效指标选取的方法主要有关键成果领域分析法、组织功能分解法和工作流程分解法。

关键成果领域分析法，是基于对企业价值创造模式的分析，确定企业的关键成果领域，并在此基础上进一步识别关键成功要素，确定关键绩效指标的方法。

组织功能分解法，是基于组织功能定位，按照各所属单位（部门）对企业总目标所承担的职责，逐级分解和确定关键绩效指标的方法。

工作流程分解法，是按照工作流程各环节对企业价值贡献程度，识别出关键业务流程，将企业总目标层层分解至关键业务流程相关所属单位（部门）或岗位（员工），确定关键绩效指标的方法。

**第十四条** 关键绩效指标的权重分配应以企业战略目标为导向，反映被评价对象对企业价值贡献或支持的程度，以及各指标之间的重要性水平。

单项关键绩效指标权重一般设定在 5% ~ 30% 之间，对特别重要的指标可适当提高权重。对特别关键、影响企业整体价值的指标可设立“一票否决”制度，即如果某项关键绩效指标未完成，无论其他指标是否完成，均视为未完成绩效目标。

**第十五条** 企业确定关键绩效指标目标值，一般参考以下标准：

（一）依据国家有关部门或权威机构发布的行业标准或参考竞争对手标准。

（二）参照企业内部标准，包括企业战略目标、年度生产经营计划目标、年度预算目标、历年指标水平等。

（三）不能按前两项方法确定的，可根据企业历史经验值确定。

**第十六条** 关键绩效指标的目标值确定后，应规定因内外部环境发生重大变化、自然灾害等不可抗力因素对绩效完成结果产生重大影响时，对目标值进行调整的办法和程序。一般情况下，由被



评价对象或评价主体测算确定影响额度，向相应的绩效管理工作机构提出调整申请，报薪酬与考核委员会或类似机构审批。

**第十七条** 绩效评价计分方法和周期的选择、绩效责任书的签订、激励计划的制定，绩效计划与激励计划的执行、实施及编制报告参照《管理会计应用指引第 600 号——绩效管理》。

## 第四章 工具方法评价

**第十八条** 关键绩效指标法的主要优点是：一是使企业业绩评价与战略目标密切相关，有利于战略目标的实现；二是通过识别的价值创造模式把握关键价值驱动因素，能够更有效地实现企业价值增值目标；三是评价指标数量相对较少，易于理解和使用，实施成本相对较低，有利于推广实施。

**第十九条** 关键绩效指标法的主要缺点是：关键绩效指标的选取需要透彻理解企业价值创造模式和战略目标，有效识别核心业务流程和关键价值驱动因素，指标体系设计不当将导致错误的价值导向或管理缺失。

## 第五章 附 则

**第二十条** 本指引由财政部负责解释。

# 管理会计应用指引第 602 号——经济增加值法

## 第一章 总 则

**第一条** 经济增加值法，是指以经济增加值（Economic Value Added，简称 EVA）为核心，建立绩效指标体系，引导企业注重价值创造，并据此进行绩效管理的方法。

经济增加值，是指税后净营业利润扣除全部投入资本的成本后的剩余收益。经济增加值及其改善值是全面评价经营者有效使用资本和为企业创造价值的重要指标。经济增加值为正，表明经营者在企业创造价值；经济增加值为负，表明经营者在损毁企业价值。

**第二条** 经济增加值法较少单独应用，一般与关键绩效指标法、平衡计分卡等其他方法结合使用。

**第三条** 企业应用经济增加值法进行绩效管理的对象，可为企业及其所属单位（部门）（可单独计算经济增加值）和高级管理人员。

## 第二章 应用环境

**第四条** 企业应用经济增加值法，应遵循《管理会计应用指引第 600 号——绩效管理》中对应用环境的一般要求。

**第五条** 企业应用经济增加值法，应树立价值管理理念，明确以价值创造为中心的战略目标，建立以经济增加值为核心的价值管理体系，使价值管理成为企业的核心管理制度。

**第六条** 企业应综合考虑宏观环境、行业特点和企业的实际情况，通过价值创造模式的识别，确定关键价值驱动因素，构建以经济增加值为核心的指标体系。

**第七条** 企业应建立清晰的资本资产管理责任体系，确定不同被评价对象的资本资产管理责任。

**第八条** 企业应建立健全会计核算体系，确保会计数据真实可靠、内容完整，并及时获取与经济增加值计算相关的会计数据。

**第九条** 企业应加强融资管理，关注筹资来源与渠道，及时获取债务资本成本、股权资本成本等相关信息，合理确定资本成本。

**第十条** 企业应加强投资管理，把能否增加价值作为新增投资项目决策的主要评判标准，以保持持续的价值创造能力。

### 第三章 应用程序

**第十一条** 企业应用经济增加值法，一般按照制定以经济增加值指标为核心的绩效计划、制定激励计划、执行绩效计划与激励计划、实施绩效评价与激励、编制绩效评价与激励管理报告等程序进行。

**第十二条** 企业通常按《管理会计应用指引第600号——绩效管理》第十条所规定的管理活动制定绩效计划。绩效计划是企业开展业绩评价工作的行动方案，包括构建指标体系、分配指标权重、确定业绩绩效目标值、选择计分方法和评价周期、拟定业绩绩效责任书等。

**第十三条** 构建经济增加值指标体系，一般按照以下程序进行：

（一）制定企业级经济增加值指标体系。首先应结合行业竞争优势、组织结构、业务特点、会计政策等情况，确定企业级经济增加值指标的计算公式、调整项目、资本成本等，并围绕经济增加值的关键驱动因素，制定企业的经济增加值指标体系。

（二）制定所属单位（部门）级经济增加值指标体系。根据企业级经济增加值指标体系，结合所属单位（部门）所处行业、业务特点、资产规模等因素，在充分沟通的基础上，设定所属单位（部门）级经济增加值指标的计算公式、调整项目、资本成本等，并围绕所属单位（部门）经济增加值的关键驱动因素，细化制定所属单位（部门）的经济增加值指标体系。

（三）制定高级管理人员的经济增加值指标体系。根据企业级、所属单位（部门）级经济增加值指标体系，结合高级管理人员的岗位职责，制定高级管理人员的经济增加值指标体系。

**第十四条** 经济增加值的计算公式为：

$$\text{经济增加值} = \text{税后净营业利润} - \text{平均资本占用} \times \text{加权平均资本成本}$$

其中：税后净营业利润衡量的是企业的经营盈利情况；平均资本占用反映的是企业持续投入的各种债务资本和股权资本；加权平均资本成本反映的是企业各种资本的平均成本率。

**第十五条** 计算经济增加值时，需要进行相应的会计项目调整，以消除财务报表中不能准确反映企业价值创造的部分。会计调整项目的选择应遵循价值导向性、重要性、可控性、可操作性与行业可比性等原则，根据企业实际情况确定。常用的调整项目有：

（一）研究开发费、大型广告费等一次性支出但收益期较长的费用，应予以资本化处理，不计入当期费用。

（二）反映付息债务成本的利息支出，不作为期间费用扣除，计算税后净营业利润时扣除所得税影响后予以加回。

（三）营业外收入、营业外支出具有偶发性，将当期发生的营业外收支从税后净营业利润中扣除。

（四）将当期减值损失扣除所得税影响后予以加回，并在计算资本占用时相应调整资产减值准备发生额。

（五）递延税金不反映实际支付的税款情况，将递延所得税资产及递延所得税负债变动影响的企业所得税从税后净营业利润中扣除，相应调整资本占用。

（六）其他非经常性损益调整项目，如股权转让收益等。

**第十六条** 税后净营业利润等于会计上的税后净利润加上利息支出等会计调整项目后得到的税后利润。

**第十七条** 平均资本占用是所有投资者投入企业经营的全部资本，包括债务资本和股权资本。其中债务资本包括融资活动产生的各类有息负债，不包括经营活动产生的无息流动负债。股权资本中包含少数股东权益。

资本占用除根据经济业务实质相应调整资产减值损失、递延所得税等，还可根据管理需要调整研发支出、在建工程等项目，引导企业注重长期价值创造。

**第十八条** 加权平均资本成本是债务资本成本和股权资本成本的加权平均，反映了投资者所要求的必要报酬率。加权平均资本成本的计算公式如下：

$$K_{WACC} = K_D \frac{DC}{TC} (1 - T) + K_S \frac{EC}{TC}$$

其中：TC 代表资本占用，EC 代表股权资本，DC 代表债务资本；T 代表所得税税率； $K_{WACC}$  代表加权平均资本成本， $K_D$  代表债务资本成本， $K_S$  代表股权资本成本。

债务资本成本是企业实际支付给债权人的税前利率，反映的是企业在资本市场中债务融资的成本率。如果企业存在不同利率的融资来源，债务资本成本应使用加权平均值。

股权资本成本是在不同风险下，所有者对投资者要求的最低回报率。通常根据资本资产定价模型确定，计算公式为：

$$K_S = R_f + \beta (R_m - R_f)$$

其中： $R_f$  为无风险收益率， $R_m$  为市场预期回报率， $R_m - R_f$  为市场风险溢价。 $\beta$  是企业股票相对于整个市场的风险指数。上市企业的  $\beta$  值，可采用回归分析法或单独使用最小二乘法等方法测算确定，也可以直接采用证券机构等提供或发布的  $\beta$  值；非上市企业的  $\beta$  值，可采用类比法，参考同类上市企业的  $\beta$  值确定。

**第十九条** 企业级加权平均资本成本确定后，应结合行业情况、不同所属单位（部门）的特点，通过计算（能单独计算的）或指定（不能单独计算的）的方式确定所属单位（部门）的资本成本。

通常情况下，企业对所属单位（部门）所投入资本即股权资本的成本率是相同的，为简化资本成本的计算，所属单位（部门）的加权平均资本成本一般与企业保持一致。

**第二十条** 经济增加值法指标体系通常包括经济增加值、经济增加值改善值、经济增加值回报率、资本周转率、产量、销量、单位生产成本等。

**第二十一条** 应用经济增加值法建立的绩效评价体系，应赋予经济增加值指标较高的权重。

**第二十二条** 经济增加值目标值根据经济增加值基准值（简称 EVA 基准值）和期望的经济增加值改善值（简称期望的  $\Delta EVA$ ）确定。

$$EVA \text{ 目标值} = EVA \text{ 基准值} + \text{期望的 } \Delta EVA$$

企业在确定 EVA 基准值和期望的  $\Delta EVA$  值时，要充分考虑企业规模、发展阶段、行业特点等因素。其中，EVA 基准值可参照上年实际完成值、上年实际完成值与目标值的平均值、近几年（比如前 3 年）实际完成值的平均值等确定。期望的  $\Delta EVA$  值，根据企业战略目标、年度生产经营计划、年度预算安排、投资者期望等因素，结合价值创造能力改善等要求综合确定。

**第二十三条** 绩效评价计分方法和周期的选择、绩效责任书的签订，参照《管理会计应用指引第600号——绩效管理》。

**第二十四条** 经济增加值法的激励计划按激励形式可分为薪酬激励计划、能力开发激励计划、职业发展激励计划和其他激励计划。应用经济增加值法建立的激励体系，应以经济增加值的改善值为基础。

（一）薪酬激励计划主要包括目标奖金、奖金库和基于经济增加值的股票期权。

1. 目标奖金。目标奖金是达到经济增加值目标值所获得的奖金，只对经济增加值增量部分实施奖励。

2. 奖金库。奖金库是基于对企业经济增加值长期增长目标实施的奖励。企业设立专门的账号管理奖金，将以经济增加值为基准计算的奖金额存入专门账户中，以递延奖金形式发放。

3. 股票期权。根据经济增加值确定股票期权的行权价格和数量，行权价格每年以相当于企业资本成本的比例上升，授予数量由当年所获得的奖金确定。

（二）能力开发激励计划主要包括对员工知识、技能等方面的提升计划。

（三）职业发展激励计划主要是对员工职业发展作出的规划。

（四）其他激励计划包括良好的工作环境、晋升与降职、表扬与批评等。

**第二十五条** 绩效计划和激励计划制定后，执行、实施及编制报告参照《管理会计应用指引第600号——绩效管理》。

**第二十六条** 企业应用经济增加值法，应循序渐进，在企业及部分所属单位试点的基础上，总结完善后稳步推开。

## 第四章 工具方法评价

**第二十七条** 经济增加值法的主要优点是：考虑了所有资本的成本，更真实地反映了企业的价值创造能力；实现了企业利益、经营者利益和员工利益的统一，激励经营者和所有员工为企业创造更多价值；能有效遏制企业盲目扩张规模以追求利润总量和增长率的倾向，引导企业注重长期价值创造。

**第二十八条** 经济增加值法的主要缺点是：一是仅对企业当期或未来1~3年价值创造情况的衡量和预判，无法衡量企业长远发展战略的价值创造情况；二是计算主要基于财务指标，无法对企业的营运效率与效果进行综合评价；三是不同行业、不同发展阶段、不同规模等的企业，其会计调整项和加权平均资本成本各不相同，计算比较复杂，影响指标的可比性。

## 第五章 附 则

**第二十九条** 本指引由财政部负责解释。



# 管理会计应用指引第 603 号——平衡计分卡

---

## 第一章 总 则

**第一条** 平衡计分卡，是指基于企业战略，从财务、客户、内部业务流程、学习与成长四个维度，将战略目标逐层分解转化为具体的、相互平衡的绩效指标体系，并据此进行绩效管理的方法。

**第二条** 平衡计分卡通常与战略地图等其他工具结合使用。

**第三条** 平衡计分卡适用于战略目标明确、管理制度比较完善、管理水平相对较高的企业。

平衡计分卡的应用对象可为企业、所属单位（部门）和员工。

## 第二章 应用环境

**第四条** 企业应用平衡计分卡工具方法，应遵循《管理会计应用指引第 600 号——绩效管理》中对应用环境的一般要求。

**第五条** 企业应用平衡计分卡工具方法，应有明确的愿景和战略。平衡计分卡应以战略目标为核心，全面描述、衡量和管理战略目标，将战略目标转化为可操作的行动。

**第六条** 平衡计分卡可能涉及到组织和流程变革，具有创新精神、变革精神的企业文化有助于成功实施平衡计分卡。

**第七条** 企业应对组织结构和职能进行梳理，消除不同组织职能间的壁垒，实现良好的组织协同，既包括企业内部各级单位（部门）之间的横向与纵向协同，也包括与投资者、客户、供应商等外部利益相关者之间的协同。

**第八条** 企业应注重员工学习与成长能力的提升，以更好地实现平衡计分卡的财务、客户、内部业务流程目标，使战略目标贯彻到每一名员工的日常工作中。

**第九条** 平衡计分卡的实施是一项复杂的系统工程。企业一般需要建立由战略管理、人力资源管理、财务管理和外部专家等组成的团队，为平衡计分卡的实施提供机制保障。

**第十条** 企业应建立高效集成的信息系统，实现绩效管理与预算管理、财务管理、生产经营等系统的紧密结合，为平衡计分卡的实施提供信息支持。

## 第三章 应用程序

**第十一条** 企业应用平衡计分卡工具方法，一般按照制定战略地图、制定以平衡计分卡为核心

的绩效计划、制定激励计划、制定战略性行动方案、执行绩效计划与激励计划、实施绩效评价与激励、编制绩效评价与激励管理报告等程序进行。

**第十二条** 企业首先应制定战略地图，即基于企业愿景与战略，将战略目标及其因果关系、价值创造路径以图示的形式直观、明确、清晰地呈现。战略地图的制定参照《管理会计应用指引第101号——战略地图》。

**第十三条** 战略地图基于战略主题构建，战略主题反映企业价值创造的关键业务流程，每个战略主题包括相互关联的1~2个目标。

**第十四条** 战略地图制定后，应以平衡计分卡为核心编制绩效计划。绩效计划是企业开展绩效评价工作的行动方案，包括构建指标体系、分配指标权重、确定绩效目标值、选择计分方法和评价周期、签订绩效责任书等一系列管理活动。制定绩效计划通常从企业级开始，层层分解到所属单位（部门），最终落实到具体岗位和员工。

**第十五条** 平衡计分卡指标体系的构建应围绕战略地图，针对财务、客户、内部业务流程和学习与成长四个维度的战略目标，确定相应的评价指标。

构建平衡计分卡指标体系的一般程序：

（一）制定企业级指标体系。根据企业层面的战略地图，为每个战略主题的目标设定指标，每个目标至少应有1个指标。

（二）制定所属单位（部门）级指标体系。依据企业级战略地图和指标体系，制定所属单位（部门）的战略地图，确定相应的指标体系，协同各所属单位（部门）的行动与战略目标保持一致。

（三）制定岗位（员工）级指标体系。根据企业、所属单位（部门）级指标体系，按照岗位职责逐级形成岗位（员工）级指标体系。

**第十六条** 平衡计分卡指标体系构建时，应注重短期目标与长期目标的平衡、财务指标与非财务指标的平衡、结果性指标与动因性指标的平衡、企业内部利益与外部利益的平衡。平衡计分卡每个维度的指标通常为4~7个，总数量一般不超过25个。

**第十七条** 平衡计分卡指标体系构建时，企业应以财务维度为核心，其他维度的指标都与核心维度的一个或多个指标相联系。通过梳理核心维度目标的实现过程，确定每个维度的关键驱动因素，结合战略主题，选取关键绩效指标。

财务维度以财务术语描述了战略目标的有形成果。企业常用指标有投资资本回报率、净资产收益率、经济增加值、息税前利润、自由现金流、资产负债率、总资产周转率等。

客户维度界定了目标客户的价值主张。企业常用指标有市场份额、客户满意度、客户获得率、客户保持率、客户获利率、战略客户数量等。

内部业务流程维度确定了对战略目标产生影响的關鍵流程。企业常用指标有交货及时率、生产负荷率、产品合格率、存货周转率、单位生产成本等。

学习与成长维度确定了对战略最重要的无形资产。企业常用指标有员工保持率、员工生产率、培训计划完成率、员工满意度等。

**第十八条** 企业可根据实际情况建立通用类指标库，不同层级单位和部门结合不同的战略定位、业务特点选择适合的指标体系。

**第十九条** 平衡计分卡指标的权重分配应以战略目标为导向，反映被评价对象对企业战略目标贡献或支持的程度，以及各指标之间的重要性水平。

企业绩效指标权重一般设定在 5% ~ 30% 之间，对特别重要的指标可适当提高权重。对特别关键、影响企业整体价值的指标可设立“一票否决”制度，即如果某项绩效指标未完成，无论其他指标是否完成，均视为未完成绩效目标。

**第二十条** 平衡计分卡绩效目标值应根据战略地图的因果关系分别设置。首先确定战略主题的目标值，其次确定主题内的目标值，然后基于平衡计分卡评价指标与战略目标的对应关系，为每个评价指标设定目标值，通常设计 3 ~ 5 年的目标值。

**第二十一条** 平衡计分卡绩效目标值确定后，应规定因内外部环境发生重大变化、自然灾害等不可抗力因素对绩效完成结果产生重大影响时，对目标值进行调整的办法和程序。一般情况下，由被评价对象或评价主体测算确定影响程度，向相应的绩效管理组织机构提出调整申请，报薪酬与考核委员会或类似机构审批。

**第二十二条** 绩效评价计分方法和周期的选择、绩效责任书的签订、激励计划的制定，参照《管理会计应用指引第 600 号——绩效管理》。

**第二十三条** 绩效计划与激励计划制定后，企业应在战略主题的基础上，制定战略性行动方案，实现短期行动计划与长期战略目标的协同。战略性行动方案的制定主要包括以下内容：

（一）选择战略性行动方案。制定每个战略主题的多个行动方案，并从中区分、排序和选择最优的战略性行动方案。

（二）提供战略性资金。建立战略性支出的预算，为战略性行动方案提供资金支持。

（三）建立责任制。明确战略性行动方案的执行责任方，定期回顾战略性行动方案的执行进程和效果。

**第二十四条** 绩效计划与激励计划执行过程中，企业应按照纵向一致、横向协调的原则，持续地推进组织协同，将协同作为一个重要的流程进行管理，使企业和员工的目标、职责与行动保持一致，创造协同效应。

**第二十五条** 绩效计划与激励计划执行过程中，企业应持续深入地开展流程管理，及时识别存在问题的关键流程，根据需要对流程进行优化完善，必要时进行流程再造，将流程改进计划与战略目标相协同。

**第二十六条** 绩效计划与激励计划的执行、实施及编制报告参照《管理会计应用指引第 600 号——绩效管理》。

**第二十七条** 平衡计分卡的实施是一项长期的管理改善工作，在实践中通常采用先试点后推广的方式，循序渐进，分步实施。

## 第四章 工具方法评价

**第二十八条** 平衡计分卡的主要优点是：一是战略目标逐层分解并转化为被评价对象的绩效指标和行动方案，使整个组织行动协调一致；二是从财务、客户、内部业务流程、学习与成长四个维度确定绩效指标，使绩效评价更为全面完整；三是将学习与成长作为一个维度，注重员工的发展要

求和组织资本、信息资本等无形资产的开发利用，有利于增强企业可持续发展的动力。

**第二十九条** 应用平衡计分卡的主要缺点是：一是专业技术要求高，工作量比较大，操作难度也较大，需要持续地沟通和反馈，实施比较复杂，实施成本高；二是各指标权重在不同层级及各层级不同指标之间的分配比较困难，且部分非财务指标的量化工作难以落实；三是系统性强、涉及面广，需要专业人员的指导、企业全员的参与和长期持续地修正与完善，对信息系统、管理能力有较高的要求。

## 第五章 附 则

**第三十条** 本指引由财政部负责解释。

附录：

## 相关工具方法及指标计算说明

### 一、工具方法说明

#### （一）指标权重确定方法

1. 德尔菲法（也称专家调查法），是指邀请专家对各项指标进行权重设置，将汇总平均后的结果反馈给专家，再次征询意见，经过多次反复，逐步取得比较一致结果的方法。

2. 层次分析法，是指将绩效指标分解成多个层次，通过下层元素对于上层元素相对重要性的两两比较，构成两两比较的判断矩阵，求出判断矩阵最大特征值所对应的特征向量作为指标权重值的方法。

3. 主成分分析法，是指将多个变量重新组合成一组新的相互无关的综合变量，根据实际需要从中挑选出尽可能多地反映原来变量信息的少数综合变量，进一步求出各变量的方差贡献率，以确定指标权重的方法。

4. 均方差法，是指将各项指标定为随机变量，指标在不同方案下的数值为该随机变量的取值，首先求出这些随机变量（各指标）的均方差，然后根据不同随机变量的离散程度确定指标权重的方法。

#### （二）绩效评价计分方法

1. 功效系数法，是指根据多目标规划原理，将所要评价的各项指标分别对照各自的标准，并根据各项指标的权重，通过功效函数转化为可以度量的评价分数，再对各项指标的单项评价分数进行加总，得出综合评价分数的一种方法。该方法的优点是从不同侧面对评价对象进行计算评分，满足了企业多目标、多层次、多因素的绩效评价要求，缺点是标准值确定难度较大，比较复杂。功效系数法的计算公式为：

$$\text{绩效指标总得分} = \sum \text{单项指标得分}$$

$$\text{单项指标得分} = \text{本档基础分} + \text{调整分}$$

$$\text{本档基础分} = \text{指标权重} \times \text{本档标准系数}$$

$$\text{调整分} = \text{功效系数} \times (\text{上档基础分} - \text{本档基础分})$$

$$\text{上档基础分} = \text{指标权重} \times \text{上档标准系数}$$

$$\text{功效系数} = \frac{\text{实际值} - \text{本档标准值}}{\text{上档标准值} - \text{本档标准值}}$$

对评价标准值的选用，应结合评价的目的、范围、企业所处行业、企业规模等具体情况，参考国家相关部门或研究机构发布的标准值确定。

2. 综合指数法，是指根据指数分析的基本原理，计算各项绩效指标的单项评价指数和加权评价指数，据以进行综合评价的方法。该方法的优点是操作简单，容易理解，缺点是标准值存在异常时影响结果的准确性。综合指数法的计算公式为：

$$\text{绩效指标总得分} = \sum (\text{单项指标评价指数} \times \text{该项评价指标的权重})$$



3. 素质法,是指评估员工个人或团队在多大程度上具有组织所要求的某种基本素质、关键技能和主要特质的方法。

4. 行为法,是指专注于描述与绩效有关的行为状态,考核员工在多大程度上采取了管理者所期望或工作角色所要求的组织行为的方法。

### (三) $\beta$ 值确定方法

1. 最小二乘法,是指通过最小化误差的平方和,找到一组数据的最佳函数匹配的方法。

2. 回归分析法,是指在掌握大量观察数据的基础上,利用数理统计方法建立因变量与自变量之间的回归关系函数表达式的方法。

3. 类比法(也称比较类推法),是指由一类事物所具有的某种属性,推测与其类似的事物应具有这种属性的方法。

### (四) 收集信息方法

1. 观察法,是指通过直接观察员工在工作中的表现并予以记录的方法。

2. 工作记录法,是指通过日常工作记录或财务管理、生产经营等业务系统产生的数据,予以收集信息的方法。

3. 他人反馈法,是指收集其他人员对被评价对象的评价信息的方法。

## 二、评价指标计算说明

1. 投资资本回报率,是指企业一定会计期间取得的息前税后利润占其所使用的全部投资资本的比例,反映企业在会计期间有效利用投资资本创造回报的能力。一般计算公式如下:

$$\text{投资资本回报率} = \frac{\text{税前利润} \times (1 - \text{所得税税率}) + \text{利息支出}}{\text{投资资本平均余额}} \times 100\%$$

$$\text{投资资本平均余额} = \frac{\text{期初投资资本} + \text{期末投资资本}}{2}$$

$$\text{投资资本} = \text{有息债务} + \text{所有者(股东)权益}$$

2. 净资产收益率(也称权益净利率),是指企业一定会计期间取得的净利润占其所使用的净资产平均数的比例,反映企业全部资产的获利能力。一般计算公式如下:

$$\text{净资产收益率} = \frac{\text{净利润}}{\text{平均净资产}} \times 100\%$$

3. 经济增加值回报率,是指企业一定会计期间内经济增加值与平均资本占用的比值。一般计算公式如下:

$$\text{经济增加值回报率} = \frac{\text{经济增加值}}{\text{平均资本占用}} \times 100\%$$

4. 息税前利润,是指企业当年实现税前利润与利息支出的合计数。一般计算公式如下:

$$\text{息税前利润} = \text{税前利润} + \text{利息支出}$$

5. 自由现金流,是指企业一定会计期间经营活动产生的净现金流超过付现资本性支出的金额,反映企业可动用的现金。一般计算公式如下:

$$\text{自由现金流} = \text{经营活动净现金流} - \text{付现资本性支出}$$

6. 资产负债率,是指企业负债总额与资产总额的比值,反映企业整体财务风险程度。一般计算公式如下:

$$\text{资产负债率} = \frac{\text{负债总额}}{\text{资产总额}} \times 100\%$$

7. 总资产周转率，是指营业收入与总资产平均余额的比值，反映总资产在一定会计期间内周转的次数。一般计算公式如下：

$$\text{总资产周转率} = \frac{\text{营业收入}}{\text{总资产平均余额}}$$

8. 存货周转率，是指企业营业收入与存货平均余额的比值，反映存货在一定会计期间内周转的次数。一般计算公式如下：

$$\text{存货周转率} = \frac{\text{营业收入}}{\text{存货平均余额}}$$

9. 资本周转率，是指企业在一定会计期间内营业收入与平均资本占用的比值。一般计算公式如下：

$$\text{资本周转率} = \frac{\text{营业收入}}{\text{平均资本占用}} \times 100\%$$

10. 资本性支出，是指企业发生的、其效益涉及两个或两个以上会计年度的各项支出。

11. 产量，是指企业在一定时期内生产出来的产品的数量。

12. 销量，是指企业在一定时期内销售商品的数量。

13. 单位生产成本，是指生产单位产品而平均耗费的成本。

14. 客户满意度，是指客户期望值与客户体验的匹配程度，即客户通过对某项产品或服务的实际感知与其期望值相比较后得出的指数。客户满意度收集渠道主要包括问卷调查、客户投诉、与客户的直接沟通、消费者组织的报告、各种媒体的报告和行业研究的结果等。

15. 员工满意度，是指员工对企业的实际感知与其期望值相比较后得出的指数。主要通过问卷调查、访谈调查等方式，从工作环境、工作关系、工作内容、薪酬福利、职业发展等方面进行衡量。

16. 市场份额，是指一个企业的销售量（或销售额）在市场同类产品中所占的比重。

17. 客户获得率，是指企业在争取新客户时获得成功部分的比例。该指标可用客户数量增长率或客户交易额增长率来描述，一般计算公式如下：

$$\text{客户数量增长率} = \frac{\text{本期客户数量} - \text{上期客户数量}}{\text{上期客户数量}} \times 100\%$$

$$\text{客户交易额增长率} = \frac{\text{本期客户交易额} - \text{上期客户交易额}}{\text{上期客户交易额}} \times 100\%$$

18. 客户保持率，是指企业继续保持与老客户交易关系的比例。该指标可用老客户交易增长率来描述，一般计算公式如下：

$$\text{老客户交易增长率} = \frac{\text{老客户本期交易额} - \text{老客户上期交易额}}{\text{老客户上期交易额}} \times 100\%$$

19. 客户获利率，是指企业从单一客户得到的净利润与付出的总成本的比率。一般计算公式如下：

$$\text{单一客户获利率} = \frac{\text{单一客户净利润}}{\text{单一客户总成本}} \times 100\%$$

20. 战略客户数量，是指对企业战略目标实现有重要作用的客户的数量。

21. 交货及时率，是指企业在一定会计期间内及时交货的次数占其总交货次数比例。一般计算公式如下：

$$\text{交货及时率} = \frac{\text{及时交货的订单个数}}{\text{总订单个数}} \times 100\%$$

22. 生产负荷率，是指投产项目在一定会计期间内的产品产量与设计生产能力的比例。一般计算公式如下：

$$\text{生产负荷率} = \frac{\text{实际产量}}{\text{设计生产能力}} \times 100\%$$

23. 产品合格率，是指合格产品数量占总产品数量的比例。一般计算公式为：

$$\text{产品合格率} = \frac{\text{合格产品数量}}{\text{总产品数量}} \times 100\%$$

24. 员工流失率，是指企业一定会计期间内离职员工占员工平均人数的比例。一般计算公式如下：

$$\text{员工流失率} = \frac{\text{本期离职员工人数}}{\text{员工平均人数}} \times 100\%$$

$$\text{员工保持率} = 1 - \text{员工流失率}$$

25. 员工生产率，是指员工在一定会计期间内创造的劳动成果与其相应员工数量的比值。该指标可用人均产品生产数量或人均营业收入进行衡量。一般计算公式如下：

$$\text{人均产品生产数量} = \frac{\text{本期产品生产总量}}{\text{生产人数}}$$

$$\text{人均营业收入} = \frac{\text{本期营业收入}}{\text{员工人数}}$$

26. 培训计划完成率，是指培训计划实际执行的总时数占培训计划总时数的比例。一般计算公式如下：

$$\text{培训计划完成率} = \frac{\text{培训计划实际执行的总时数}}{\text{培训计划总时数}} \times 100\%$$

# 管理会计应用指引第 604 号——绩效棱柱模型

---

## 第一章 总 则

**第一条** 绩效棱柱模型，是指从企业利益相关者角度出发，以利益相关者满意为出发点，利益相关者贡献为落脚点，以企业战略、业务流程、组织能力为手段，用棱柱的五个构面构建三维绩效评价体系，并据此进行绩效管理的方法。

利益相关者，是指有能力影响企业或者被企业所影响的人或者组织，通常包括股东、债权人、员工、客户、供应商、监管机构等。

**第二条** 绩效棱柱模型适用于管理制度比较完善，业务流程比较规范，管理水平相对较高的大中型企业。

绩效棱柱模型的应用对象可为企业和企业各级所属单位（部门）。

## 第二章 应用环境

**第三条** 企业应用绩效棱柱模型工具方法，应遵循《管理会计应用指引第 600 号——绩效管理》中对应用环境的一般要求。

**第四条** 企业应坚持主要利益相关者价值取向，建立有效的内外部沟通协调机制，与利益相关者建立良好的互动关系。

**第五条** 企业应根据主要利益相关者的需求制定战略，优化关键流程，提升组织能力，在满足主要利益相关者需求的基础上分享其作出的贡献。

**第六条** 企业应用绩效棱柱模型工具方法，一般需要建立由负责战略、人力资源、财务、客户和供应商等有关部门及外部专家等组成的项目团队。

**第七条** 企业应对人力资源管理、客户关系管理、供应商关系管理、财务管理等系统进行集成，为绩效棱柱模型的实施提供信息支持。

## 第三章 应用程序

**第八条** 企业应用绩效棱柱模型工具方法，应遵循《管理会计应用指引第 600 号——绩效管理》中对应用程序的一般要求。

**第九条** 企业在制定绩效计划时，可采用绩效棱柱模型工具方法。在应用该方法时，一般按照明确主要利益相关者、绘制利益相关者地图、优化战略和业务流程以及提升能力、制定以绩效棱柱模型为核心的绩效计划等程序进行。

**第十条** 企业应结合自身的经营环境、行业特点、发展阶段、商业模式、业务特点等因素界定利益相关者范围，进一步运用态势分析法、德尔菲法等方法确定绩效棱柱模型的主要利益相关者。

**第十一条** 企业应根据确定的主要利益相关者，绘制基于绩效棱柱模型的利益相关者地图。

利益相关者地图是以利益相关者满意为出发点，按照企业战略、业务流程、组织能力依次展开，并以利益相关者贡献为落脚点的平面展开图。

利益相关者地图可将绩效棱柱模型五个构面以图示形式直观、明确、清晰地呈现出来。

**第十二条** 绘制利益相关者地图后，企业应及时查找现有的战略、业务流程和组织能力在满足主要利益相关者满意方面存在的不足和差距，进一步优化战略和业务流程，提升组织能力，制定行动方案并有效地实施。

**第十三条** 绘制利益相关者地图后，企业还应以绩效棱柱模型为核心编制绩效计划。绩效计划是企业开展绩效评价工作的行动方案，包括构建指标体系、分配指标权重、确定绩效目标值、选择计分方法和评价周期、签订绩效责任书等一系列管理活动。

**第十四条** 企业应围绕利益相关者地图，构建绩效棱柱模型指标体系。指标体系的构建应坚持系统性、相关性、可操作性、成本效益原则。各项指标应简单明了，易于理解和使用。主要内容如下：

（一）制定企业级指标体系。根据企业层面的利益相关者地图，分别设计出各个构面的绩效评价指标。

（二）制定所属单位（部门）级指标体系。根据企业级利益相关者地图和指标体系，绘制所属单位（部门）级利益相关者地图，制定相应的指标体系。

**第十五条** 绩效棱柱模型指标体系通常包括以下内容：

（一）利益相关者满意评价指标：与投资者（包括股东和债权人，下同）相关的指标有总资产报酬率、净资产收益率、派息率、资产负债率、流动比率等；与员工相关的指标有员工满意度、工资收入增长率、人均工资等；与客户相关的指标有客户满意度、客户投诉率等；与供应商相关的指标有逾期付款次数等；与监管机构相关的指标有社会贡献率、资本保值增值率等。

（二）企业战略评价指标：与投资者相关的指标有可持续增长率、资本结构、研发投入比率等；与员工相关的指标有员工职业规划、员工福利计划等；与客户相关的指标有品牌意识、客户增长率等；与供应商相关的指标有供应商关系质量等；与监管机构相关的指标有政策法规认知度、企业的环保意识等。

（三）业务流程评价指标：与投资者相关的指标有标准化流程比率、内部控制有效性等；与员工相关的指标有员工培训有效性、培训费用支出率等；与客户相关的指标有产品合格率、准时交货率等；与供应商相关的指标有采购合同履约率、供应商的稳定性等；与监管机构相关的指标有环保投入率、罚款与销售比率等。

（四）组织能力评价指标：与投资者相关的指标有总资产周转率、管理水平评分等；与员工相关的指标有员工专业技术水平、人力资源管理水平等；与客户相关的指标有售后服务水平、市场管



理水平等；与供应商相关的指标有采购折扣率水平、供应链管理水平等；与监管机构相关的指标有节能减排达标率等。

（五）利益相关者贡献评价指标：与投资者相关的指标有融资成本率等；与员工相关的指标有员工生产率、员工保持率等；与客户相关的指标有客户忠诚度、客户毛利水平等；与供应商相关的指标有供应商产品质量水平、按时交货率等；与监管机构相关的指标有当地政策支持度、税收优惠程度等。

**第十六条** 企业分配绩效棱柱模型指标权重，应以主要利益相关者价值为导向，反映所属各单位或部门、岗位对主要利益相关者价值贡献或支持的程度，以及各指标之间的重要性水平。首先根据重要性水平分别对主要利益相关者分配权重，权重之和为100%；然后对不同主要利益相关者五个构面分别设置权重，权重之和为100%；单项指标权重一般设定在5%~30%之间，对特别重要的指标可适当提高权重。

**第十七条** 企业设定绩效棱柱模型的绩效目标值，应根据利益相关者地图的因果关系，以利益相关者满意指标目标值为出发点，逐步分解得到企业战略、业务流程、组织能力的各项指标目标值，最终实现利益相关者贡献的目标值。各目标值应符合企业实际，具有可实现性和挑战性，使被评价对象经过努力可以达到。

**第十八条** 绩效棱柱模型绩效目标值确定后，因内外部环境发生重大变化、自然灾害等不可抗力因素对绩效完成结果产生重大影响时，企业应规定对目标值进行调整的办法和程序。一般情况下，由被评价对象或评价主体测算确定影响额度，向相应的绩效管理组织机构提出调整申请，报薪酬与考核委员会或类似机构审批。

**第十九条** 绩效棱柱模型的实施是一项长期管理改善工作，企业在实践中通常可采用先试点后推广的方式，循序渐进分步实施。

## 第四章 工具方法评价

**第二十条** 绩效棱柱模型的主要优点是：坚持主要利益相关者价值取向，使主要利益相关者与企业紧密联系，有利于实现企业与主要利益相关者的共赢，为企业可持续发展创造良好的内外部环境。

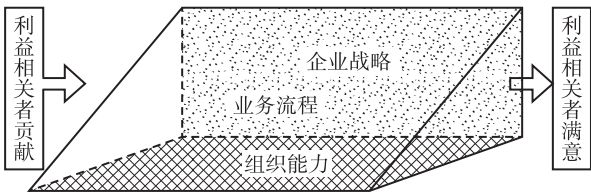
**第二十一条** 绩效棱柱模型的主要缺点是：涉及多个主要利益相关者，对每个主要利益相关者都要从五个构面建立指标体系，指标选取复杂，部分指标较难量化，对企业信息系统和管理水平有较高要求，实施难度大、门槛高。

## 第五章 附 则

**第二十二条** 本指引由财政部负责解释。

附录：

绩效棱柱模型



# 管理会计应用指引第 700 号——风险管理

## 第一章 总 则

**第一条** 为了加强企业风险管理，推动相关管理会计工具方法在风险管理领域的有效应用，根据《管理会计基本指引》，制定本指引。

**第二条** 风险管理，是指企业为实现风险管理目标，对企业风险进行有效识别、评估、预警和应对等管理活动的过程。企业风险，是指对企业的战略与经营目标实现产生影响的不确定性。

需要注意的是，企业风险管理并不能替代内部控制。

**第三条** 企业进行风险管理，一般应遵循以下原则：

（一）融合性原则。企业风险管理应与企业的战略设定、经营管理与业务流程相结合。

（二）全面性原则。企业风险管理应覆盖企业所有的风险类型、业务流程、操作环节和管理层级与环节。

（三）重要性原则。企业应对风险进行评价，确定需要进行重点管理的风险，并有针对性地实施重点风险监测，及时识别、应对。

（四）平衡性原则。企业应权衡风险与回报、成本与收益之间的关系。

**第四条** 企业可根据风险的来源、影响、性质、责任主体等不同标准，建立符合风险管理需要的，满足系统性、完整性、层次性、可操作性、可扩展性等要求的风险分类框架。

**第五条** 风险管理领域应用的管理会计工具方法，一般包括风险矩阵、风险清单等。

企业可结合自身的风险管理目标和实际情况，单独或综合应用不同风险管理工具方法。

## 第二章 应用环境

**第六条** 企业应强化风险管理意识，形成与本企业经营状况相适应的风险管理理念，培育和塑造良好的风险管理文化，建立风险管理培训、传达、监督和激励约束机制，将风险管理意识转化为员工的共同认识和自觉行动。

**第七条** 企业应根据相关法律法规的要求和风险管理的需要，建立组织架构健全、职责边界清晰的风险管理结构，明确董事会、监事会、管理层、业务部门、风险管理责任部门等在风险管理中的职责分工，建立风险管理决策、执行、监督与评价等职能既相互分离与制约，又相互协调的运行机制。

**第八条** 企业应建立健全能够涵盖风险管理主要环节的风险管理制度体系。通常包括风险管理决策制度、风险识别与评估制度、风险监测预警制度、应急处理制度、风险管理评价制度、风险管理考核制度等。

**第九条** 企业应加强信息技术在风险管理中的应用，建立与业务财务相融合的信息系统。

### 第三章 应用程序

**第十条** 企业应用风险管理工具方法，一般按照设定目标，识别和分析风险，对风险进行检测、预警和应对，沟通风险信息，考核和评价风险管理等程序进行。

**第十一条** 风险管理目标是在确定企业风险偏好的基础上，将企业的总体风险和主要风险控制在企业风险容忍度范围之内。

风险偏好，是指企业愿意承担的风险及相应的风险水平；风险容忍度，是指企业在风险偏好的基础上，设定的风险管理目标值的可容忍波动范围。

**第十二条** 企业应根据风险形成机制，识别可能影响风险管理目标实现的内外部风险因素和风险事项。

**第十三条** 企业应在风险识别的基础上，对风险成因和特征、风险之间的相互关系，以及风险发生的可能性、对目标影响程度和可能持续的时间进行分析。

**第十四条** 企业应在风险评价的基础上，针对需重点关注的风险，设置风险预警指标体系对风险的状况进行监测，并通过将指标值与预警临界值的比较，识别预警信号，并进行预警分级。

**第十五条** 企业应针对已发生的风险或已超过监测预警临界值的风险，采取风险接受、风险规避、风险转移、风险分担、风险转换、风险对冲、风险补偿、风险降低等策略，把风险控制在风险容忍度之内。

**第十六条** 企业应在企业内部各管理层级、责任单位、业务环节之间，以及企业与外部投资者、债权人、客户、供应商、中介机构和监管部门等有关方面之间，传递和反馈风险管理各环节的相关信息。

企业应建立风险管理报告制度，明确报告的内容、对象、频率和路径。

**第十七条** 企业应根据风险管理职责设置风险管理考核指标，并纳入企业绩效管理，建立明确的、权责利相结合的奖惩制度，以保证风险管理活动的持续性和有效性。

风险管理部门应定期对各职能部门和业务部门的风险管理实施情况和有效性进行考核，形成考核结论并出具考核报告，及时报送企业管理层和绩效管理部门。

**第十八条** 企业应定期对风险管理制度、工具方法和风险管理目标的实现情况进行评价，识别是否存在重大风险管理缺陷，形成评价结论并出具评价报告。

### 第四章 附 则

**第十九条** 本指引由财政部负责解释。

# 管理会计应用指引第 701 号——风险矩阵

## 第一章 总 则

**第一条** 风险矩阵，是指按照风险发生的可能性和风险发生后果的严重程度，将风险绘制在矩阵图中，展示风险及其重要性等级的风险管理工具方法。

**第二条** 风险矩阵的基本原理是，根据企业风险偏好，判断并度量风险发生可能性和后果严重程度，计算风险值，以此作为主要依据在矩阵中描绘出风险重要性等级。

**第三条** 企业应用风险矩阵，应明确应用主体（企业整体、下属企业或部门），确定所要识别的风险，定义风险发生可能性和后果严重程度的标准，以及定义风险重要性等级及其表示形式。

**第四条** 风险矩阵适用于表示企业各类风险重要性等级，也适用于各类风险的分析评价和沟通报告。

## 第二章 应用环境

**第五条** 企业应用风险矩阵工具方法，应遵循《管理会计应用指引第 700 号——风险管理》中对应用环境的一般要求。

**第六条** 企业应用风险矩阵工具方法，应综合考虑所处的外部环境、企业内部的财务和业务情况，以及企业风险管理目标、风险偏好、风险容忍度、风险管理能力等。

**第七条** 企业应用风险矩阵工具方法，由风险管理责任部门负责风险矩阵工具方法的培训、组织、协调、指导，并根据由相关职能部门和业务部门负责绘制的风险矩阵列示的风险重要性等级，汇总编制企业整体的风险矩阵。

必要时，企业可组建由相关职能部门和业务部门组成的跨部门风险管理团队，对风险发生可能性和后果严重程度作出客观、全面的分析和评价。

## 第三章 应用程序

**第八条** 企业应用风险矩阵工具方法，一般按照绘制风险矩阵坐标图（包括确定风险矩阵的横纵坐标、制定风险重要性等级标准、分析与评价各项风险、在风险矩阵中描绘出风险点），沟通报告风险信息和持续修订风险矩阵图等程序进行。



**第九条** 风险矩阵坐标，是以风险后果严重程度为横坐标、以风险发生可能性为纵坐标的矩阵坐标图。企业可根据风险管理精度的需要，确定定性、半定量或定量指标来描述风险后果严重程度和风险发生可能性。

风险后果严重程度的横坐标等级可定性描述为“微小”“较小”“较大”“重大”等（也可采用1、2、3、4等M个半定量分值），风险发生可能性的纵坐标等级可定性描述为“不太可能”“偶尔可能”“可能”“很可能”等（也可采用1、2、3、4等N个半定量分值），从而形成M×N个方格区域的风险矩阵图（见附录），也可以根据需要通过定量指标更精确地描述风险后果严重程度和风险发生可能性。

**第十条** 企业在确定风险重要性等级时，应综合考虑风险后果严重程度和发生可能性，以及企业的风险偏好，将风险重要性等级划分为可忽视的风险、可接受的风险、要关注的风险和重大的风险等级别。

对于使用半定量和定量指标描绘的矩阵，企业可将风险后果严重程度和发生可能性等级的乘积（即风险值）划分为与风险重要性等级相匹配的区间。为了突出风险矩阵的可视化效果，企业可以将不同重要性等级的风险用不同的标识进行区分。

**第十一条** 企业在逐项分析和评价需在风险矩阵中展示的风险时，注意考虑各风险的性质和企业对该风险的应对能力，对单个风险发生的可能性和风险后果严重程度的量化应注重参考相关历史数据。企业在综合职能部门和业务部门等相关方意见后，得到每一风险发生可能性和后果严重程度的评分结果。

**第十二条** 企业应将每一风险发生的可能性和后果严重程度的评分结果组成的唯一坐标点标注在建立好的风险矩阵图中，标明各点的含义并给风险矩阵命名，完成风险矩阵的绘制。

**第十三条** 企业应将绘制完成的风险矩阵及时传递给企业管理层、各职能部门和业务部门。企业还可将风险矩阵纳入企业风险管理报告，以切实指导风险预警和应对活动，提高风险管理效果。

**第十四条** 企业应根据风险管理的需要或企业管理层的要求，定期或不定期地更新风险矩阵所展示的各类风险及其重要性等级。

## 第四章 工具方法评价

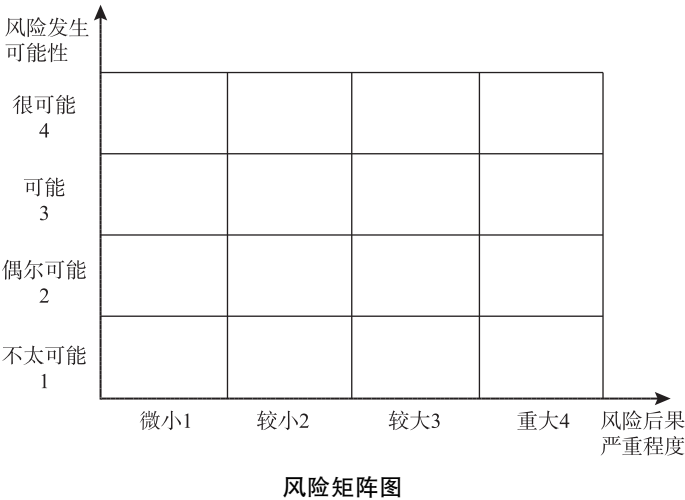
**第十五条** 风险矩阵的主要优点：为企业确定各项风险重要性等级提供了可视化的工具。

**第十六条** 风险矩阵的主要缺点：一是需要对风险重要性等级标准、风险发生可能性、后果严重程度等作出主观判断，可能影响使用的准确性；二是应用风险矩阵所确定的风险重要性等级是通过相互比较确定的，因而无法将列示的个别风险重要性等级通过数学运算得到总体风险的重要性等级。

## 第五章 附 则

**第十七条** 本指引由财政部负责解释。

附录：



# 管理会计应用指引第 702 号——风险清单

---

## 第一章 总 则

**第一条** 风险清单，是指企业根据自身战略、业务特点和风险管理要求，以表单形式进行风险识别、风险分析、风险应对措施、风险报告和沟通等管理活动的工具方法。

**第二条** 风险清单适用于各类企业及企业内部各个层级和各类型风险的管理。

**第三条** 企业应用风险清单工具方法的主要目标，是使企业从整体上了解自身风险概况和存在的重大风险，明晰各相关部门的风险管理责任，规范风险管理流程，并为企业构建风险预警和风险考评机制奠定基础。

## 第二章 应用环境

**第四条** 企业应用风险清单工具方法，应遵循《管理会计应用指引第 700 号——风险管理》中对应用环境的一般要求。

**第五条** 风险清单应由企业风险管理部门牵头组织实施，明确风险清单编制的对象和流程，建立培训、指导、协调、考核和监督机制。

各部门对与本部门相关的风险清单的有效性负直接责任，有效性包括风险清单使用的效率和效果等。

## 第三章 应用程序

**第六条** 企业应用风险清单工具方法，一般按照编制风险清单、沟通与报告、评价与优化等程序进行。

**第七条** 企业一般按企业整体和部门两个层级编制风险清单。企业整体风险清单的编制一般按照构建风险清单基本框架、识别风险、分析风险、制定重大风险应对措施等程序进行；部门风险清单的编制可根据企业整体风险清单，梳理出与本部门相关的重大风险，依照上述流程进行。

中小企业编制风险清单，也可不区分企业整体和部门。

**第八条** 企业风险清单基本框架（见附录）一般包括风险识别、风险分析、风险应对三部分。风险识别部分主要包括风险类别、风险描述、关键风险指标等要素；风险分析部分主要包括可能产

生的后果、关键影响因素、风险责任主体（以下简称“责任主体”）、风险发生可能性、风险后果严重程度、风险重要性等级等要素；风险应对部分主要包括风险应对措施等要素。企业构建风险清单基本框架时，可根据管理需要，对风险识别、风险分析、风险应对中的要素进行调整。

**第九条** 风险管理部门应从全局角度识别可能影响风险管理目标实现的因素和事项，建立风险信息库，在各相关部门的配合下共同识别风险。风险识别过程应遵循全面系统梳理、全员参与、动态调整的原则，对识别出的风险进行详细描述，明确关键风险指标等。

**第十条** 风险管理部门应对识别出的风险进行归类、编号，根据风险性质、风险指标是否可以量化等进行归类，并以此为基础填制完成风险清单基本框架中风险类别、风险描述、关键风险指标等要素。

**第十一条** 风险管理部门应根据已填列的风险识别部分的内容，在与相关部门沟通后，分析各类风险可能产生的后果，确定引起该后果的关键影响因素及责任主体，并填制完成风险清单基本框架中可能产生后果、关键影响因素、风险责任主体等要素。

**第十二条** 各责任主体可基于风险偏好和风险应对能力，逐项分析风险清单中各类风险发生的可能性和后果严重程度，确定风险重要性等级，并填制风险发生可能性、风险后果严重程度、风险重要性等级等要素。风险重要性等级的确定方法和标准可参见《管理会计应用指引第 701 号——风险矩阵》。

**第十三条** 风险管理部门应以风险重要性等级结果为依据确定企业整体的重大风险，报企业风险管理决策机构批准后反馈给相关责任主体。

**第十四条** 风险管理部门应会同各责任主体结合企业的风险偏好、风险管理能力等制定相应的风险管理应对措施，填制风险清单基本框架中风险应对措施要素，由此填制完成企业整体风险清单。

**第十五条** 风险管理部门及各责任主体可对企业整体重大风险进行进一步的分析，也可直接对各部门相关的业务流程进行细化分解，形成相关部门的风险清单。

各部门应用本风险清单进行风险管理的程序与企业整体风险清单类似，但应加强流程细节分析，突出具体应对措施，力求将风险管理切实落到业务流程和岗位责任人。

**第十六条** 风险管理部门应将风险清单所呈现的风险信息及时传递给相关责任主体，确保各责任主体准确理解相关的风险信息，有效开展风险管理活动。为提高风险清单应用的有效性，风险管理部门可将其纳入企业风险管理报告。

**第十七条** 风险管理部门应会同各责任主体定期或不定期地根据企业内外部环境变化，对风险清单是否全面识别风险并准确分类、是否准确分析风险成因及后果、是否采取了恰当的风险应对措施等进行评估，及时对风险清单进行更新调整。

## 第四章 工具方法评价

**第十八条** 风险清单的主要优点：能够直观反映企业风险情况，易于操作，能够适应不同类型企业、不同层次风险、不同风险管理水平的风险管理工作。

**第十九条** 风险清单的主要缺点：风险清单所列举的风险往往难以穷尽，且风险重要性等级的

确定可能因评价的主观性而产生偏差。

## 第五章 附 则

第二十条 本指引由财政部负责解释。



附录 1：

企业整体风险清单

| 风险识别 |          |      |    |       |    |    |    |       |    | 风险分析       |      |             |            |            |             | 风险应对         |             |            |
|------|----------|------|----|-------|----|----|----|-------|----|------------|------|-------------|------------|------------|-------------|--------------|-------------|------------|
| 风险类别 |          |      |    |       |    |    |    |       |    | 关键风险<br>指标 | 风险描述 | 可能产生<br>的后果 | 关键影响<br>因素 | 风险<br>责任主体 | 风险发生<br>可能性 | 风险后果<br>严重程度 | 风险重要<br>性等级 | 风险<br>应对措施 |
| 一级风险 |          | 二级风险 |    | ..... |    |    |    |       |    |            |      |             |            |            |             |              |             |            |
| 编号   | 名称       | 编号   | 名称 | 编号    | 名称 | 编号 | 名称 | ..... | 名称 |            |      |             |            |            |             |              |             |            |
| 1    | 战略<br>风险 | 1.1  |    |       |    |    |    |       |    |            |      |             |            |            |             |              |             |            |
|      |          | 1.2  |    |       |    |    |    |       |    |            |      |             |            |            |             |              |             |            |
|      |          | ...  |    |       |    |    |    |       |    |            |      |             |            |            |             |              |             |            |
| 2    | 营运<br>风险 | 2.1  |    |       |    |    |    |       |    |            |      |             |            |            |             |              |             |            |
|      |          | 2.2  |    |       |    |    |    |       |    |            |      |             |            |            |             |              |             |            |
|      |          | ...  |    |       |    |    |    |       |    |            |      |             |            |            |             |              |             |            |
| 3    | 财务<br>风险 | 3.1  |    |       |    |    |    |       |    |            |      |             |            |            |             |              |             |            |
|      |          | 3.2  |    |       |    |    |    |       |    |            |      |             |            |            |             |              |             |            |
|      |          | ...  |    |       |    |    |    |       |    |            |      |             |            |            |             |              |             |            |
|      | .....    |      |    |       |    |    |    |       |    |            |      |             |            |            |             |              |             |            |
|      |          |      |    |       |    |    |    |       |    |            |      |             |            |            |             |              |             |            |
|      |          |      |    |       |    |    |    |       |    |            |      |             |            |            |             |              |             |            |

附录 2:

部门风险清单

| 风险识别 |       |     |       |    |    |  | 风险分析       |      |             |            |             | 风险应对         |             |            |
|------|-------|-----|-------|----|----|--|------------|------|-------------|------------|-------------|--------------|-------------|------------|
| 风险类别 |       |     |       |    |    |  | 关键风险<br>指标 | 风险描述 | 可能产生<br>的后果 | 风险<br>责任主体 | 风险发生<br>可能性 | 风险后果<br>严重程度 | 风险重要<br>性等级 | 风险<br>应对措施 |
| 一级风险 | 二级风险  |     | ..... |    |    |  |            |      |             |            |             |              |             |            |
| 号    | 名称    | 编号  | 名称    | 编号 | 名称 |  |            |      |             |            |             |              |             |            |
| 1    | 业务 1  | 1.1 | 流程 1  |    |    |  |            |      |             |            |             |              |             |            |
|      |       | 1.2 | 流程 2  |    |    |  |            |      |             |            |             |              |             |            |
|      |       | ... | ..... |    |    |  |            |      |             |            |             |              |             |            |
| 2    | 业务 2  | 2.1 |       |    |    |  |            |      |             |            |             |              |             |            |
|      |       | 2.2 |       |    |    |  |            |      |             |            |             |              |             |            |
|      |       | ... |       |    |    |  |            |      |             |            |             |              |             |            |
| 3    | 业务 3  | 3.1 |       |    |    |  |            |      |             |            |             |              |             |            |
|      |       | 3.2 |       |    |    |  |            |      |             |            |             |              |             |            |
|      |       | ... |       |    |    |  |            |      |             |            |             |              |             |            |
|      | ..... |     |       |    |    |  |            |      |             |            |             |              |             |            |
|      |       |     |       |    |    |  |            |      |             |            |             |              |             |            |
|      |       |     |       |    |    |  |            |      |             |            |             |              |             |            |

# 管理会计应用指引第 801 号——企业管理会计报告

## 第一章 总 则

**第一条** 为了指导企业管理会计报告的编制、审批、报送、使用等，根据《管理会计基本指引》，制定本指引。

**第二条** 企业管理会计报告，是指企业运用管理会计方法，根据财务和业务的基础信息加工整理形成的，满足企业价值管理和决策支持需要的内部报告。

**第三条** 企业管理会计报告的目标是企业各层级进行规划、决策、控制和评价等管理活动提供有用信息。

**第四条** 企业应建立管理会计报告组织体系，根据需要设置管理会计报告相关岗位，明确岗位职责。企业各部门都应履行提供管理会计报告所需信息责任。

**第五条** 企业管理会计报告的形式要件包括报告的名称、报告期间或时间、报告对象、报告内容以及报告人等。

**第六条** 企业管理会计报告的对象是对管理会计信息有需求的各个层级、各个环节的管理者。

**第七条** 企业可根据管理的需要和管理会计活动的性质设定报告期间。一般应以日历期间（月度、季度、年度）作为企业管理会计报告期间，也可根据特定需要设定企业管理会计报告期间。

**第八条** 企业管理会计报告的内容应根据管理需要和报告目标而定，易于理解并具有一定灵活性。

**第九条** 企业管理会计报告的编制、审批、报送、使用等应与企业组织架构相适应。

**第十条** 企业管理会计报告体系应根据管理活动全过程进行设计，在管理活动各环节形成基于因果关系链的结果报告和原因报告。

**第十一条** 企业管理会计报告体系可按照多种标准进行分类，包括但不限于：

（一）按照企业管理会计报告使用者所处的管理层级可分为战略层管理会计报告、管理层管理会计报告和业务层管理会计报告；

（二）按照企业管理会计报告内容可分为综合企业管理会计报告和专项企业管理会计报告；

（三）按照管理会计功能可分为管理规划报告、管理决策报告、管理控制报告和管理评价报告；

（四）按照责任中心可分为投资中心报告、利润中心报告和成本中心报告；

（五）按照报告主体整体性程度可分为整体报告和分部报告。

## 第二章 战略层管理会计报告

**第十二条** 战略层管理会计报告是为战略层开展战略规划、决策、控制和评价以及其他方面的管理活动提供相关信息的对内报告。战略层管理会计报告的报告对象是企业的战略层，包括股东大会、董事会和监事会等。

**第十三条** 战略层管理会计报告包括但不限于战略管理报告、综合业绩报告、价值创造报告、经营分析报告、风险分析报告、重大事项报告、例外事项报告等。这些报告可独立提交，也可根据不同需要整合后提交。

**第十四条** 战略管理报告的内容一般包括内外部环境分析、战略选择与目标设定、战略执行及其结果，以及战略评价等。

**第十五条** 综合业绩报告的内容一般包括关键绩效指标预算及其执行结果、差异分析以及其他重大绩效事项等。

**第十六条** 价值创造报告的内容一般包括价值创造目标、价值驱动的财务因素与非财务因素、内部各业务单元的资源占用与价值贡献，以及提升公司价值的措施等。

**第十七条** 经营分析报告的内容一般包括过去经营决策执行情况回顾、本期经营目标执行的差异及其原因、影响未来经营状况的内外部环境与主要风险分析、下一期的经营目标及管理措施等。

**第十八条** 风险分析报告的内容一般包括企业全面风险管理工作回顾、内外部风险因素分析、主要风险识别与评估、风险管理工作计划等。

**第十九条** 重大事项报告是针对企业的重大投资项目、重大资本运作、重大融资、重大担保事项、关联交易等事项进行的报告。

**第二十条** 例外事项报告是针对企业发生的管理层变更、股权变更、安全事故、自然灾害等偶发性事项进行的报告。

**第二十一条** 战略层管理会计报告应精炼、简洁、易于理解，报告主要结果、主要原因，并提出具体的建议。

## 第三章 管理层管理会计报告

**第二十二条** 管理层管理会计报告是为经营管理层开展与经营管理目标相关的管理活动提供相关信息的对内报告。管理层管理会计报告的报告对象是经营管理层。

**第二十三条** 管理层管理会计报告主要包括全面预算管理报告、投资分析报告、项目可行性报告、融资报告、盈利分析报告、资金管理报告、成本管理报告、绩效评价报告等。

**第二十四条** 全面预算管理报告的内容一般包括预算目标制定与分解、预算执行差异分析以及预算考评等。

**第二十五条** 投资分析报告的内容一般包括投资对象、投资额度、投资结构、投资进度、投资效益、投资风险和投资管理建议等。

**第二十六条** 项目可行性报告的内容一般包括项目概况、市场预测、产品方案与生产规模、厂

址选择、工艺与组织方案设计、财务评价、项目风险分析，以及项目可行性研究结论与建议等。

**第二十七条** 融资分析报告的内容一般包括融资需求测算、融资渠道与融资方式分析及选择、资本成本、融资程序、融资风险及其应对措施和融资管理建议等。

**第二十八条** 盈利分析报告的内容一般包括盈利目标及其实现程度、利润的构成及其变动趋势、影响利润的主要因素及其变化情况，以及提高盈利能力的具体措施等。企业还应对收入和成本进行深入分析。盈利分析报告可基于企业集团、单个企业，也可基于责任中心、产品、区域、客户等进行。

**第二十九条** 资金管理报告的内容一般包括资金管理目标、主要流动资金项目如现金、应收票据、应收账款、存货的管理状况、资金管理存在的问题以及解决措施等。企业集团资金管理报告的内容一般还包括资金管理模式（集中管理还是分散管理）、资金集中方式、资金集中程度、内部资金往来等。

**第三十条** 成本管理报告的内容一般包括成本预算、实际成本及其差异分析，成本差异形成的原因以及改进措施等。

**第三十一条** 业绩评价报告的内容一般包括绩效目标、关键绩效指标、实际执行结果、差异分析、考评结果，以及相关建议等。

**第三十二条** 经营层管理会计报告应做到内容完整、分析深入。

## 第四章 业务层管理会计报告

**第三十三条** 业务层管理会计报告是企业开展日常业务或作业活动提供相关信息的对内报告。其报告的报告对象是企业的业务部门、职能部门以及车间、班组等。

**第三十四条** 业务层管理会计报告应根据企业内部各部门、车间或班组的核心职能或经营目标进行设计，主要包括研究开发报告、采购业务报告、生产业务报告、配送业务报告、销售业务报告、售后服务业务报告、人力资源报告等。

**第三十五条** 研究开发报告的内容一般包括研发背景、主要研发内容、技术方案、研发进度、项目预算等。

**第三十六条** 采购业务报告的内容一般包括采购业务预算、采购业务执行结果、差异分析及改善建议等。采购业务报告要重点反映采购质量、数量以及时间、价格等方面的内容。

**第三十七条** 生产业务报告的内容一般包括生产业务预算、生产业务执行结果、差异分析及改善建议等。生产业务报告要重点反映生产成本、生产数量以及产品质量、生产时间等方面的内容。

**第三十八条** 配送业务报告的内容一般包括配送业务预算、配送业务执行结果、差异分析及改善建议等。配送业务报告要重点反映配送的及时性、准确性以及配送损耗等方面的内容。

**第三十九条** 销售业务报告的内容一般包括销售业务预算、销售业务执行结果、差异分析及改善建议等。销售业务报告要重点反映销售的数量结构和质量结构等方面的内容。

**第四十条** 售后服务业务报告的内容一般包括售后服务业务预算、售后服务业务执行结果、差异分析及改善建议等。售后服务业务报告重点反映售后服务的客户满意度等方面的内容。

**第四十一条** 人力资源报告的内容一般包括人力资源预算、人力资源执行结果、差异分析及改



善建议等。人力资源报告重点反映人力资源使用及考核等方面的内容。

**第四十二条** 业务层管理会计报告应做到内容具体，数据充分。

## 第五章 企业管理会计报告的流程

**第四十三条** 企业管理会计报告流程包括报告的编制、审批、报送、使用、评价等环节。

**第四十四条** 企业管理会计报告由管理会计信息归集、处理并报送的责任部门编制。

**第四十五条** 企业应根据报告的内容、重要性和报告对象等，确定不同的审批流程。经审批后的报告方可报出。

**第四十六条** 企业应合理设计报告报送路径，确保企业管理会计报告及时、有效地送达报告对象。企业管理会计报告可以根据报告性质、管理需要进行逐级报送或直接报送。

**第四十七条** 企业应建立管理会计报告使用的授权制度，报告使用人应在权限范围内使用企业管理会计报告。

**第四十八条** 企业应对管理会计报告的质量、传递的及时性、保密情况等进行评价，并将评价结果与绩效考核挂钩。

**第四十九条** 企业应当充分利用信息技术，强化管理会计报告及相关信息集成和共享，将管理会计报告的编制、审批、报送和使用等纳入企业统一信息平台。

**第五十条** 企业应定期根据管理会计报告使用效果以及内外部环境变化对管理会计报告体系、内容以及编制、审批、报送、使用等进行优化。

**第五十一条** 企业管理会计报告属内部报告，应在允许的范围内传递和使用。相关人员应遵守保密规定。

## 第六章 附 则

**第五十二条** 本指引由财政部负责解释。

# 管理会计应用指引第 802 号——管理会计信息系统

## 第一章 总 则

**第一条** 为了指导企业有效建设、应用管理会计信息系统，根据《管理会计基本指引》，制定本指引。

**第二条** 管理会计信息系统，是指以财务和业务信息为基础，借助计算机、网络通信等现代信息技术手段，对管理会计信息进行收集、整理、加工、分析和报告等操作处理，为企业有效开展管理会计活动提供全面、及时、准确信息支持的各功能模块的有机集合。

**第三条** 企业建设和应用管理会计信息系统，一般应遵循以下原则：

（一）系统集成原则。管理会计信息系统各功能模块应集成在企业整体信息系统中，与财务和业务信息系统紧密结合，实现信息的集中统一管理及财务和业务信息到管理会计信息的自动生成。

（二）数据共享原则。企业建设管理会计信息系统应实现系统间的无缝对接，通过统一的规则 and 标准，实现数据的一次采集，全程共享，避免产生信息孤岛。

（三）规则可配原则。管理会计信息系统各功能模块应提供规则配置功能，实现其他信息系统与管理会计信息系统相关内容的映射和自定义配置。

（四）灵活扩展原则。管理会计信息系统应具备灵活扩展性，通过及时补充有关参数或功能模块，对环境、业务、产品、组织和流程等的变化及时作出响应，满足企业内部管理需要。

（五）安全可靠原则。应充分保障管理会计信息系统的设备、网络、应用及数据安全，严格权限授权，做好数据灾备建设，具备良好的抵御外部攻击能力，保证系统的正常运行并确保信息的安全、保密、完整。

**第四条** 本指引适用于已经具备一定的信息系统应用基础、在此基础上建设管理会计信息系统的企业，以及新建企业信息系统，并有意同时建设管理会计信息系统的企业。

## 第二章 应用环境

**第五条** 企业建设管理会计信息系统，一般应具备以下条件：

（一）对企业战略、组织结构、业务流程、责任中心等有清晰定义；

（二）设有具备管理会计职能的相关部门或岗位，具有一定的管理会计工具方法的应用基础以及相对清晰的管理会计应用流程；

（三）具备一定的财务和业务信息系统应用基础，包括已经实现了相对成熟的财务会计系统的应用，并在一定程度上实现了经营计划管理、采购管理、销售管理、库存管理等基础业务管理职能的信息化。

### 第三章 建设和应用程序

**第六条** 管理会计信息系统的建设和应用程序既包括系统的规划和建设过程；也包括系统的应用过程，即输入、处理和输出过程。

**第七条** 管理会计信息系统规划和建设过程一般包括系统规划、系统实施和系统维护等环节。

**第八条** 在管理会计信息系统的规划环节，企业应将管理会计信息系统规划纳入企业信息系统建设的整体规划中，遵循整体规划、分步实施的原则，根据企业的战略目标和管理会计应用目标，形成清晰的管理会计应用需求，因地制宜逐步推进。

**第九条** 在管理会计信息系统实施环节，企业应制定详尽的实施计划，清晰划分实施的主要阶段、有关活动和详细任务的时间进度。实施阶段一般包括项目准备、系统设计、系统实现、测试和上线、运维及支持等过程。

（一）在项目准备阶段，企业主要应完成系统建设前的基础工作，一般包括确定实施目标、实施组织范围和业务范围，调研信息系统需求，进行可行性分析，制定项目计划、资源安排和项目管理标准，开展项目动员及初始培训等。

（二）在系统设计阶段，企业主要应对组织现有的信息系统应用情况、管理会计工作现状和信息系统需求进行调查，梳理管理会计应用模块和应用流程，据此设计管理会计信息系统的实施方案。

（三）在系统实现阶段，企业主要应完成管理会计信息系统的数据标准化建设、系统配置、功能和接口开发及单元测试等工作。

（四）在测试和上线阶段，企业主要应实现管理会计信息系统的整体测试、权限设置、系统部署、数据导入、最终用户培训和上线切换过程。必要时，企业还应根据实际情况进行预上线演练。

**第十条** 企业应做好管理会计信息系统的运维和支持，实现日常运行维护支持及上线后持续培训和系统优化。

**第十一条** 管理会计信息系统的应用程序一般包括输入、处理和输出三个环节。

（一）输入环节，是指管理会计信息系统采集或输入数据的过程。管理会计信息系统需提供已定义清楚数据规则的数据接口，以自动采集财务和业务数据。同时，系统还应支持本系统其他数据的手工录入，以利于相关业务调整和补充信息的需要。

（二）处理环节，是指借助管理会计工具模型进行数据加工处理的过程。管理会计信息系统可以充分利用数据挖掘、在线分析处理等商业智能技术，借助相关工具对数据进行综合查询、分析统计，挖掘出有助于企业管理活动的信息。

（三）输出环节，是指提供丰富的人机交互工具、集成通用的办公软件等成熟工具，自动生成或导出数据报告的过程。数据报告的展示形式应注重易读性和可视化。

最终的系统输出结果不仅可以采用独立报表或报告的形式展示给用户，也可以输出或嵌入其他

信息系统中，为各级管理部门提供管理所需的相关、及时的信息。

**第十二条** 管理会计信息系统的模块包括成本管理、预算管理、绩效管理、投资管理、管理会计报告以及其他功能模块。

## 第四章 成本管理模块

**第十三条** 成本管理模块应实现成本管理的各项主要功能，一般包括对成本要素、成本中心、成本对象等参数的设置，以及成本核算方法的配置，从财务会计核算模块、业务处理模块以及人力资源等模块抽取所需数据，进行精细化成本核算，生成分产品、分批次（订单）、分环节、分区域等多维度的成本信息，以及基于成本信息进行成本分析，实现成本的有效控制，为企业成本管理的事前计划、事中控制、事后分析提供有效的支持。

**第十四条** 成本核算主要完成对企业生产经营过程各个交易活动或事项的实际成本信息的收集、归纳、整理，并计算出实际发生的成本数据，支持多种成本计算和分摊方法，准确地度量、分摊和分配实际成本。

成本核算的输入信息一般包括业务事项的记录和货币计量数据等。企业应使用具体成本工具方法（如，完全成本法、变动成本法、作业成本法、目标成本法、标准成本法等），建立相应的计算模型，以各级成本中心为核算主体，完成成本核算的处理过程。成本核算处理过程结束后，应能够输出实际成本数据、管理层以及各个业务部门所需要的成本核算报告等。

**第十五条** 成本分析主要实现对实际成本数据分类比较、因素分析比较等，发现成本和利润的驱动因素，形成评价结论，编制成各种形式的分析、评价指标报告等。

成本分析的输入信息一般包括成本标准或计划数据、成本核算子模块生成的成本实际数据等。企业应根据输入数据和规则，选择具体分析评价方法（如差异分析法、趋势分析法、结构分析法等），对各个成本中心的成本绩效进行分析比较，汇总形成各个责任中心及企业总体成本绩效报告，并输出成本分析报告、成本绩效评价报告等。

**第十六条** 成本预测主要实现不同成本对象的成本估算预测。

成本预测的输入信息一般包括业务计划数据、成本评价结果、成本预测假设条件以及历史数据、行业对标数据等。企业应运用成本预测模型（如，算术平均法、加权平均法、平滑指数法等）对下一个工作周期的成本需求进行预测，根据经验或行业可比数据对模型预测结果进行调整，并输出成本预测报告。

**第十七条** 成本控制主要按照既定的成本费用目标，对构成成本费用的诸要素进行规划、限制和调节，及时纠正偏差，控制成本费用超支，把实际耗费控制在成本费用计划范围内。

成本控制的输入信息一般包括成本费用目标和政策、成本分析报告、预算控制等。企业应建立工作流审批授权机制，以实现费用控制过程，通过成本预警机制实现成本控制的处理过程，输出费用支付清单、成本控制报告等。

**第十八条** 成本管理模块应提供基于指标分摊、基于作业分摊等多种成本分摊方法，利用预定义的规则，按要素、按期间、按作业等进行分摊。

## 第五章 预算管理模块

**第十九条** 预算管理模块应实现的主要功能包括对企业预算参数设置、预算管理模型搭建、预算目标制定、预算编制、预算执行控制、预算调整、预算分析和评价等全过程的信息化管理。

**第二十条** 预算目标和计划制定主要完成企业目标设定和业务计划的制定，实现预算的启动和准备过程。

预算目标和计划设定的输入信息一般包括企业远景与战略规划、内外部环境信息、投资者和管理者期望、往年绩效数据、经营状况预测以及公司战略举措、各业务板块主要业绩指标等。企业应对内外部环境和问题进行分析，评估预算备选方案，制定详细的业务计划，输出企业与各业务板块主要绩效指标和部门业务计划等。

**第二十一条** 预算编制主要完成预算目标设定、预算分解和目标下达、预算编制和汇总以及预算审批过程，实现自上而下、自下而上等多种预算编制流程，并提供固定预算、弹性预算、零基预算、滚动预算、作业预算等一种或多种预算编制方法的处理机制。

预算编制的输入信息一般包括历史绩效数据、关键绩效指标、预算驱动因素、管理费用标准等。企业应借助适用的预测方法（如：趋势预测、平滑预测、回归预测等）建立预测模型，辅助企业制定预算目标，依据预算管理体系，自动分解预算目标，辅助预算的审批流程，自动汇总预算。最终输出结果应为各个责任中心的预算方案等。

预算管理模块应能提供企业根据业务需要编制多期间、多情景、多版本、多维度预算计划的功能，以满足预算编制的要求。

**第二十二条** 预算执行控制主要实现预算信息模块与各财务和业务系统的及时数据交换，实现对财务和业务预算执行情况的实时控制等。

预算执行控制的输入信息一般包括企业各业务板块及部门的主要绩效指标、业务计划、预算执行控制标准及预算执行情况等。企业应通过对数据的校验、比较和查询汇总，比对预算目标和执行情况的差异；建立预算监控模型，预警和冻结超预算情形，形成预算执行情况报告；执行预算控制审核机制以及例外预算管理等。最终输出结果为预算执行差异分析报告、经营调整措施等。

**第二十三条** 预算调整主要实现对部分责任中心的预算数据进行调整，完成调整的处理过程等。

预算调整的输入信息一般包括企业各业务板块及部门的主要绩效指标、预算执行差异分析报告等。企业对预算数据进行调整，并依据预算管理体系，自动分解调整后的预算目标，辅助调整预算的审批流程，自动汇总预算。最终输出结果为各个责任中心的预算调整报告、调整后的绩效指标等。

**第二十四条** 预算分析和评价主要提供多种预算分析模型，实现在预算执行的数据基础上，对预算数和实际发生数进行多期间、多层次、多角度的预算分析，最终完成预算的业绩评价，为绩效考核提供数据基础。

预算分析和评价的输入信息一般包括预算指标及预算执行情况，以及业绩评价的标准与考核办法等数据。企业应建立差异计算模型，实现预算差异的计算，辅助实现差异成因分析过程，最终输



出部门、期间、层级等多维度的预算差异分析报告等。

## 第六章 绩效管理模块

**第二十五条** 绩效管理模块主要实现业绩评价和激励管理过程中各要素的管理功能，一般包括业绩计划和激励计划的制定、业绩计划和激励计划的执行控制、业绩评价与激励实施管理等，为企业的绩效管理提供支持。

**第二十六条** 绩效管理模块应提供企业各项关键绩效指标的定义和配置功能，并可从其他模块中自动获取各业务单元或责任中心相应的实际绩效数据，进行计算处理，形成绩效执行情况报告及差异分析报告。

**第二十七条** 业绩计划和激励计划制定主要完成绩效管理目标和标准的设定、绩效管理目标的分解和下达、业绩计划和激励计划的编制过程，以及计划的审批流程。

业绩计划和激励计划制定的输入信息一般包括企业及各级责任中心的战略关键绩效指标和年度经营关键绩效指标，以及企业绩效评价考核标准、绩效激励形式、条件等基础数据。处理过程一般包括构建指标体系、分配指标权重、确定业绩目标值、选择业绩评价计分方法以及制定薪酬激励、能力开发激励、职业发展激励等多种激励计划，输出各级考核对象的业绩计划、绩效激励计划等。

**第二十八条** 业绩计划和激励计划的执行控制主要实现与预算系统与各业务系统的及时数据交换，实现对业绩计划与激励计划执行情况的实时控制等。

业绩计划和激励计划的执行控制的输入信息一般包括绩效实际数据以及业绩计划和激励计划等。企业应建立指标监控模型，根据指标计算办法计算指标实际值，比对实际值与目标值的偏差，输出业绩计划和激励计划执行差异报告等。

**第二十九条** 业绩评价和激励实施管理主要实现对计划的执行情况进行评价，形成综合评价结果，向被评价对象反馈改进建议及措施等。

业绩评价和激励实施管理的输入信息一般包括被评价对象的业绩指标实际值和目标值、指标计分方法和权重等。企业应选定评分计算方法计算评价分值，形成被评价对象的综合评价结果，输出业绩评价结果报告和改进建议等。

## 第七章 投资管理模块

**第三十条** 投资管理模块主要实现对企业投资项目进行计划和控制的支持过程，一般包括投资计划的制定和对每个投资项目进行的及时管控等。

**第三十一条** 投资管理模块应与成本管理模块、预算管理模块、绩效管理模块和管理会计报告模块等进行有效集成和数据交换。

**第三十二条** 投资管理模块应辅助企业实现投资计划的编制和审批过程。企业可以借助投资管理模块定义投资项目、投资程序、投资任务、投资预算、投资控制对象等基本信息；在此基础上，制定企业各级组织的投资计划和实施计划，实现投资计划的分解和下达。

**第三十三条** 投资管理模块应实现对企业具体投资项目的管控过程。企业可以根据实际情况，

将项目管理功能集成到投资管理模块中，也可以实施单独的项目管理模块来实现项目的管控过程。

**第三十四条** 项目管理模块主要实现对投资项目的系统化管理过程，一般包括项目设置、项目计划与预算、项目执行、项目结算与关闭、项目报告以及项目后审计等功能。

（一）项目设置。主要完成项目定义（如，项目名称、项目期间、成本控制范围、利润中心等参数），以及工作分解定义、作业和项目文档等的定义和设置，为项目管理提供基础信息。

（二）项目计划与预算。主要完成项目里程碑计划、项目实施计划、项目概算、项目利润及投资测算、项目详细预算等过程，并辅助实现投资预算的审核和下达过程。

项目里程碑计划，一般包括对项目的关键节点进行定义，在关键节点对项目进行检查和控制，以及确定项目各阶段的开始和结束时间等。

（三）项目执行。主要实现项目的拨款申请，投资计量，项目实际发生值的确定、计算和汇总，以及与目标预算进行比对，对投资进行检查和成本管控。

（四）项目结算。通过定义的结算规则，运用项目结算程序，对项目实现期末结账处理。结算完成后，对项目执行关闭操作，保证项目的可控性。

（五）项目报告。项目管理模块应向用户提供关于项目数据的各类汇总报表及明细报表，主要包括项目计划、项目投资差异分析报告等。

（六）项目后审计。企业可以根据实际需要，在项目管理模块中提供项目后辅助审计功能，依据项目计划和过程建立工作底稿，对项目的实施过程、成本、绩效等进行审计和项目后评价。

## 第八章 管理会计报告模块

**第三十五条** 管理会计报告模块应实现基于信息系统中财务数据、业务数据自动生成管理会计报告，支持企业有效实现各项管理会计活动。

**第三十六条** 管理会计报告模块应为用户生成报告提供足够丰富、高效、及时的数据源，必要时应建立数据仓库和数据集市，形成统一规范的数据集，并在此基础上，借助数据挖掘等商务智能工具方法，自动生成多维度报表。

**第三十七条** 管理会计报告模块应为企业战略层、经营层和业务层提供丰富的通用报告模板。

**第三十八条** 管理会计报告模块应为企业提供灵活的自定义报告功能。企业可以借助报表工具自定义管理会计报表的报告主体、期间（定期或不定期）、结构、数据源、计算公式以及报表展现形式等。系统可以根据企业自定义报表的模板自动获取数据进行计算加工，并以预先定义的展现形式输出。

**第三十九条** 管理会计报告模块应提供用户追溯数据源的功能。用户可以在系统中对报告的最终结果数据进行追溯，可以层层追溯其数据来源和计算方法，直至业务活动。

**第四十条** 管理会计报告模块可以独立的模块形式存在于信息系统中，从其他管理会计模块中获取数据生成报告；也可内嵌到其他管理会计模块中，作为其他管理会计模块重要的输出环节。

**第四十一条** 管理会计报告模块应与财务报告系统相关联，既能有效生成企业整体报告，也能生成分部报告，并实现整体报告和分部报告的联查。

## 第九章 附 则

第四十二条 本指引由财政部负责解释。

# 管理会计应用指引第 803 号——行政事业单位

## 第一章 总 则

**第一条** 为了促进行政事业单位加强管理会计工作，提升单位内部管理，提高管理绩效和公共管理服务水平，根据《管理会计基本指引》，制定本指引。

**第二条** 本指引适用于各级各类行政单位、事业单位等。行政事业单位附属独立核算的企业和生产经营单位、纳入企业财务管理体系的事业单位不适用本指引。

行政事业单位的管理会计应用主体应视管理决策主体确定，可以是单位整体，也可以是内设部门或内设机构，还可以是重大的专项活动和具体项目。

**第三条** 行政事业单位应按照《管理会计基本指引》的一般规定应用管理会计，并兼顾公平和效率、公益性和经济性，实现长期性和短期性、相关性和重要性的有机统一。

**第四条** 行政事业单位在进行规划、决策、控制、评价活动中，可以结合实际情况，参照企业相关管理会计应用指引，在战略管理、预算管理、成本管理、绩效管理、风险管理等方面，综合应用管理会计工具方法，推动行政任务完成和事业发展规划实现。

事业单位在进行规划、决策、控制、评价活动中，可以结合实际情况，参照企业投融资管理、营运管理等相关管理会计应用指引，综合运用相关管理会计工具方法。

## 第二章 应用环境

**第五条** 行政事业单位应充分了解外部环境、优化内部环境。

行政事业单位外部环境主要包括行业管理法律法规、市场资源配置、行业发展趋势等因素。

行政事业单位内部环境主要包括与管理会计建设和实施有关的文化环境、组织环境、制度环境、信息系统等。

**第六条** 行政事业单位应营造管理会计应用的文化环境，包括树立管理会计理念、培养管理会计应用意识、全员参与和支持管理会计的应用等。

**第七条** 有条件的行政事业单位应根据业务规模和管理需求构建管理会计组织体系，建立健全内部管理制度，包括预决算制度、资产管理制度、财务管理制度、绩效管理制度等。

**第八条** 行政事业单位应根据管理需要编制管理会计报告，并按分层分类管理或垂直管理模式从下向上报送管理会计报告，以提供决策和管理支持。行政事业单位编制管理会计报告的流程，可

参照《管理会计应用指引第 801 号——企业管理会计报告》的相关规定。

**第九条** 行政事业单位应利用有效的信息技术手段，整合和优化管理会计工作流程，实施预算和绩效管理一体化，促进业务系统和财务系统的有机融合，为单位的管理决策提供信息支持。行政事业单位的管理会计信息化建设，可参照《管理会计应用指引第 802 号——管理会计信息系统》的相关规定。

### 第三章 战略管理

**第十条** 行政事业单位在制定和实施单位长期发展目标、中长期行政事业规划、中长期重大任务、重要改革和政策过程中，可应用战略地图等工具方法。

**第十一条** 行政事业单位在战略管理中应用战略地图时，应遵循《管理会计应用指引第 101 号——战略地图》的有关要求。

**第十二条** 行政事业单位在设计战略地图时，应考虑行政事业单位所承担的行政事业任务和职能、使命、愿景等，确定战略目标，作为战略地图的起点。

**第十三条** 行政事业单位绘制战略地图时，可根据单位的特点和管理需要确定业务效果、服务对象、内部业务流程、学习与成长四个维度的名称和内容，各个维度的战略主题和绩效指标应与绩效管理相衔接。

在业务效果维度，行政事业单位战略主题应综合考虑行政事业单位的管理目标、社会目标、生态目标等特点，从社会效益、经济效益、生态效益等方面确定战略主题。

在服务对象维度，行政事业单位应考虑现有的服务对象和发展趋势，从产品（或服务）数量和质量、服务对象满意度等方面确定、调整服务对象与社会价值定位。

在内部业务流程维度，行政事业单位应梳理业务活动流程和关键环节，从改善运营管理流程、预算管理流程、服务对象管理流程、遵循法规等方面确定战略主题。

在学习与成长维度，行政事业单位应分析现有的人力资本、组织文化等无形资产的作用，识别学习与成长的关键驱动因素，从人才培养与晋升、信息资本和组织资本等方面确定战略主题。

### 第四章 预算管理

**第十四条** 行政事业单位按照财政预算管理要求编制中期财政规划和年度预算。行政事业单位应整合应用预算与其他领域管理会计工具方法，提升行政事业单位管理水平。

**第十五条** 行政事业单位预算管理应遵循《管理会计应用指引第 200 号——预算管理》等相关指引的一般要求。

**第十六条** 行政事业单位预算管理除了遵循《管理会计指引第 200 号——预算管理》的预算编制、预算执行、预算考核应用程序外，还应包括决算分析和评价程序。

**第十七条** 行政事业单位应严格执行已批准的预算和绩效目标，实施动态监控，及时发现执行差异，提出纠正偏差的措施，并对较大的调整变化，按照规定程序报批。

**第十八条** 行政事业单位在预算管理中，应将决算和绩效结果作为编制以后年度预算的依据和



重要参考变量，包括决算编制、决算分析、决算评价和绩效评价。

（一）行政事业单位决算作为预算执行结果的反映，应严格按照预算法和政府会计准则、制度等规定进行编制。

（二）行政事业单位应加强决算分析工作，对各项收支的预决算差异和项目绩效目标与绩效结果的差异进行比较，分析差异产生的原因，并提出应对和解决措施。决算分析方法主要包括比较分析法、趋势分析法、比率分析法、结构分析法、因素分析法等。

（三）行政事业单位应加强决算评价工作，设置决算评价指标，对预算执行结果进行绩效评价。决算评价方法主要采用横向比较法、纵向比较法、对标法等。

## 第五章 成本管理

**第十九条** 行政事业单位成本管理可应用标准成本法、作业成本法、完全成本法等工具方法。

**第二十条** 行政事业单位应用标准成本法、作业成本法等工具方法，应遵循《管理会计应用指引第302号——标准成本法》《管理会计应用指引第304号——作业成本法》等相关指引的一般要求。

**第二十一条** 行政事业单位应按照成本管理的要求，建立健全成本费用相关原始记录，加强和完善成本数据的收集、记录、传递、汇总和整理等基础工作，为成本管理提供必要的数据库。

**第二十二条** 行政事业单位在对经常性项目制定成本目标，并进行成本分析、控制和考核时，可选用标准成本法。

行政事业单位应用标准成本法，可根据有关法规制度和定员定额标准，并按照行政事业单位的成本内容分类分项制定标准成本。

**第二十三条** 行政事业单位在对业务复杂、间接费用比重较大的项目进行成本核算、分析、控制和考核时，可选用作业成本法。

行政事业单位应根据单位的业务流程识别作业，可以是某项（类）业务（或活动）、某个流程、某个环节等。

行政事业单位在应用作业成本法时，应确立成本目标并构建适合的作业成本模型，并通过管理会计信息系统收集关键的成本数据和财务信息。

**第二十四条** 行政事业单位在核算单位整体、主要业务活动、责任中心的总成本和单位成本时，可应用完全成本法。

完全成本法，是指对业务活动中所发生的各种耗费按照成本核算对象进行归集和分配，计算出业务总成本和单位成本的一种工具方法。行政事业单位应用完全成本应区分直接费用和间接费用，间接费用按照合理的方法分摊至成本对象，直接费用和分摊的间接费用汇总计算总成本和单位成本。

## 第六章 绩效管理

**第二十五条** 行政事业单位绩效管理可应用关键业绩指标法、平衡计分卡等工具方法。

**第二十六条** 行政事业单位对不同性质、不同类型、不同行业的单位整体、内部部门、业务活动和人员进行绩效管理，可应用关键业绩指标法。

**第二十七条** 行政事业单位可根据财政部门、主管部门等规定选用通用的、共性的绩效指标体系，也可根据业务实际设计个性化的绩效指标。

**第二十八条** 行政事业单位的关键业绩指标可分为结果类和动因类指标。

结果类指标是反映行政事业单位产出和效果的指标，主要包括预决算差异率、投入产出比率、社会效益、经济效益、环境效益、可持续影响等综合性指标。

动因类指标是反映行政事业单位关键驱动因素的指标，主要包括投入和过程类的指标，如单位产出（或产品）成本、产出（或产品）或服务提供量（或业务量）、质量及时效性等。

**第二十九条** 行政事业单位在对单位整体、内部单位（或部门）、业务活动进行绩效管理中可应用平衡计分卡。

**第三十条** 行政事业单位应用平衡计分卡应通过设置合理的指标和权重，实现短期与长期目标、财务目标和非财务目标、结果类指标与动因类指标的平衡。

**第三十一条** 行政事业单位可以从业务效果维度、服务对象维度、内部业务流程维度、学习与成长维度构建平衡计分卡指标体系，也可根据战略目标和实际情况调整和修改四个维度的名称和内容。

业务效果维度的指标应反映行政事业单位的综合产出情况，兼顾经济性、效率性、效果性、公平性和环保性，可以选择收入支出比率、收入支出结构、预算执行情况、成本控制效果、资产管理、社会效益和社会责任、环境效益等方面的指标。

服务对象维度可以选择服务对象的满意度、服务质量、响应时间、公众满意度、业务量、被投诉次数、意见采纳数量、信息公开数等方面的指标。

内部业务流程维度可以选择运营能力、资产管理、服务提供时间效率、服务标准、技术创新、管理变革、法律遵循等方面的指标。

学习与成长维度可以选择职工满意度、职工培训与发展、职工的能力与素质、信息建设、组织文化建设、领导力、组织发展等方面指标。

## 第七章 附 则

**第三十二条** 本指引由财政部负责解释。

# 行政事业单位内部控制报告管理制度（试行）

## 第一章 总 则

**第一条** 为贯彻落实党的十八届四中全会通过的《中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》的有关精神，进一步加强行政事业单位内部控制建设，规范行政事业单位内部控制报告的编制、报送、使用及报告信息质量的监督检查等工作，促进行政事业单位内部控制信息公开，提高行政事业单位内部控制报告质量，根据《财政部关于全面推进行政事业单位内部控制建设的指导意见》（财会〔2015〕24号，以下简称《指导意见》）和《行政事业单位内部控制规范（试行）》（财会〔2012〕21号，以下简称《单位内部控制规范》）等，制定本制度。

**第二条** 本制度适用于所有行政事业单位。

本制度所称行政事业单位包括各级党的机关、人大机关、行政机关、政协机关、审判机关、检察机关、各民主党派机关、人民团体和事业单位。

**第三条** 本制度所称内部控制报告，是指行政事业单位在年度终了，结合本单位实际情况，依据《指导意见》和《单位内部控制规范》，按照本制度规定编制的能够综合反映本单位内部控制建立与实施情况的总结性文件。

**第四条** 行政事业单位编制内部控制报告应当遵循下列原则：

（一）全面性原则。内部控制报告应当包括行政事业单位内部控制的建立与实施、覆盖单位层面和业务层面各类经济业务活动，能够综合反映行政事业单位的内部控制建设情况。

（二）重要性原则。内部控制报告应当重点关注行政事业单位重点领域和关键岗位，突出重点、兼顾一般，推动行政事业单位围绕重点开展内部控制建设，着力防范可能产生的重大风险。

（三）客观性原则。内部控制报告应当立足于行政事业单位的实际情况，坚持实事求是，真实、完整地反映行政事业单位内部控制建立与实施情况。

（四）规范性原则。行政事业单位应当按照财政部规定的统一报告格式及信息要求编制内部控制报告，不得自行修改或删减报告及附表格式。

**第五条** 行政事业单位是内部控制报告的责任主体。

单位主要负责人对本单位内部控制报告的真实性和完整性负责。

**第六条** 行政事业单位应当根据本制度，结合本单位内部控制建立与实施的实际情况，明确相关内设机构、管理层级及岗位的职责权限，按照规定的方法、程序和要求，有序开展内部控制报告的编制、审核、报送、分析使用等工作。

**第七条** 内部控制报告编报工作按照“统一部署、分级负责、逐级汇总、单向报送”的方式，由财政部统一部署，各地区、各垂直管理部门分级组织实施并以自下而上的方式逐级汇总，非垂直管理部门向同级财政部门报送，各行政事业单位按照行政管理关系向上级行政主管部门单向报送。

## 第二章 内部控制报告编报工作的组织

**第八条** 财政部负责组织实施全国行政事业单位内部控制报告编报工作。其职责主要是制定行政事业单位内部控制报告的有关规章制度及全国统一的行政事业单位内部控制报告格式，布置全国行政事业单位内部控制年度报告编报工作并开展相关培训，组织和指导全国行政事业单位内部控制报告的收集、审核、汇总、报送、分析使用，组织开展全国行政事业单位内部控制报告信息质量的监督检查工作，组织和指导全国行政事业单位内部控制考核评价工作，建立和管理全国行政事业单位内部控制报告数据库等工作。

**第九条** 地方各级财政部门负责组织实施本地区行政事业单位内部控制报告编报工作，并对本地区内部控制汇总报告的真实性和完整性负责。其职责主要是布置本地区行政事业单位内部控制年度报告编报工作并开展相关培训，组织和指导本地区行政事业单位内部控制报告的收集、审核、汇总、报送、分析使用，组织和开展本地区行政事业单位内部控制报告信息质量的监督检查工作，组织和指导本地区行政事业单位内部控制考核评价工作，建立和管理本地区行政事业单位内部控制报告数据库等工作。

**第十条** 各行政主管部门（以下简称各部门）应当按照财政部门的要求，负责组织实施本部门行政事业单位内部控制报告编报工作，并对本部门内部控制汇总报告的真实性和完整性负责。其职责主要是布置本部门行政事业单位内部控制年度报告编报工作并开展相关培训，组织和指导本部门行政事业单位内部控制报告的收集、审核、汇总、报送、分析使用，组织和开展本部门行政事业单位内部控制报告信息质量的监督检查工作，组织和指导本部门行政事业单位内部控制考核评价工作，建立和管理本部门行政事业单位内部控制报告数据库。

## 第三章 行政事业单位内部控制报告的编制与报送

**第十一条** 年度终了，行政事业单位应当按照本制度的有关要求，根据本单位当年内部控制建设工作的实际情况及取得的成效，以能够反映内部控制工作基本事实的相关材料为支撑，按照财政部发布的统一报告格式编制内部控制报告，经本单位主要负责人审批后对外报送。

**第十二条** 行政事业单位能够反映内部控制工作基本事实的相关材料一般包括内部控制领导机构会议纪要、内部控制制度、流程图、内部控制检查报告、内部控制培训会相关材料等。

**第十三条** 行政事业单位应当在规定的时间内，向上级行政主管部门报送本单位内部控制报告及能够反映本单位内部控制工作基本事实的相关材料。

## 第四章 部门行政事业单位内部控制报告的编制与报送

**第十四条** 各部门应当在所属行政事业单位上报的内部控制报告和部门本级内部控制报告的基

础上，汇总形成本部门行政事业单位内部控制报告。

**第十五条** 各部门汇总的行政事业单位内部控制报告应当以所属行政事业单位上报的信息为准，不得虚报、瞒报和随意调整。

**第十六条** 各部门应当在规定的时间内，向同级财政部门报送本部门行政事业单位内部控制报告。

## 第五章 地区行政事业单位内部控制报告的编制与报送

**第十七条** 地方各级财政部门应当在下级财政部门上报的内部控制报告和本地区部门内部控制报告的基础上，汇总形成本地区行政事业单位内部控制报告。

**第十八条** 地方各级财政部门汇总的本地区行政事业单位内部控制报告应当以本地区部门和下级财政部门上报的信息为准，不得虚报、瞒报和随意调整。

**第十九条** 地方各级财政部门应当在规定的时间内，向上级财政部门逐级报送本地区行政事业单位内部控制报告。

## 第六章 行政事业单位内部控制报告的使用

**第二十条** 行政事业单位应当加强对本单位内部控制报告的使用，通过对内部控制报告中反映的信息进行分析，及时发现内部控制建设工作中存在的问题，进一步健全制度，提高执行力，完善监督措施，确保内部控制有效实施。

**第二十一条** 各地区、各部门应当加强对行政事业单位内部控制报告的分析，强化分析结果的反馈和使用，切实规范和改进财政财务管理，更好发挥对行政事业单位内部控制建设的促进和监督作用。

## 第七章 行政事业单位内部控制报告的监督检查

**第二十二条** 各地区、各部门汇总的内部控制报告报送后，各级财政部门、各部门应当组织开展对所报送的内部控制报告内容的真实性、完整性和规范性进行监督检查。

**第二十三条** 行政事业单位内部控制报告信息质量的监督检查工作采取“统一管理、分级实施”原则。中央部门内部控制报告信息质量监督检查工作由财政部组织实施，各地区行政事业单位内部控制报告信息质量监督检查工作由同级财政部门按照统一的工作要求分级组织实施，各部门所属行政事业单位内部控制报告信息质量监督检查由本部门组织实施。

**第二十四条** 行政事业单位内部控制报告信息质量的监督检查应按规定采取适当的方式来确定对象，并对内部控制报告存在明显质量问题或以往年份监督检查不合格单位进行重点核查。

**第二十五条** 各地区、各部门应当认真组织落实本地区（部门）的行政事业单位内部控制报告编报工作，加强对内部控制报告编报工作的考核。

**第二十六条** 行政事业单位应当认真、如实编制内部控制报告，不得漏报、瞒报有关内部控制



信息，更不得编造虚假内部控制信息；单位负责人不得授意、指使、强令相关人员提供虚假内部控制信息，不得对拒绝、抵制编造虚假内部控制信息的人员进行打击报复。

**第二十七条** 对于违反规定、提供虚假内部控制信息的单位及相关负责人，按照《中华人民共和国会计法》《中华人民共和国预算法》《财政违法行为处罚处分条例》等有关法律法规规定追究责任。

各级财政部门及其工作人员在行政事业单位内部控制报告管理工作中，存在滥用职权、玩忽职守、徇私舞弊等违法违纪行为的，按照《公务员法》《行政监察法》《财政违法行为处罚处分条例》等国家有关规定追究相应责任；涉嫌犯罪的，移送司法机关处理。

## 第八章 附 则

**第二十八条** 各地区、各部门可依据本制度，结合工作实际，制定相应的实施细则。

**第二十九条** 本制度自 2017 年 3 月 1 日起施行。

# 政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表

## 第一部分 总 说 明

一、为了规范行政事业单位的会计核算，保证会计信息质量，根据《中华人民共和国会计法》《中华人民共和国预算法》《政府会计准则——基本准则》等法律、行政法规和规章，制定本制度。

二、本制度适用于各级各类行政单位和事业单位（以下统称单位，特别说明的除外）。

纳入企业财务管理体系执行企业会计准则或小企业会计准则的单位，不执行本制度。

本制度尚未规范的有关行业事业单位的特殊经济业务或事项的会计处理，由财政部另行规定。

三、单位应当根据政府会计准则（包括基本准则和具体准则）规定的原则和本制度的要求，对其发生的各项经济业务或事项进行会计核算。

四、单位对基本建设投资应当按照本制度规定统一进行会计核算，不再单独建账，但是应当按项目单独核算，并保证项目资料完整。

五、单位会计核算应当具备财务会计与预算会计双重功能，实现财务会计与预算会计适度分离并相互衔接，全面、清晰反映单位财务信息和预算执行信息。

单位财务会计核算实行权责发生制；单位预算会计核算实行收付实现制，国务院另有规定的，依照其规定。

单位对于纳入部门预算管理的现金收支业务，在采用财务会计核算的同时应当进行预算会计核算；对于其他业务，仅需进行财务会计核算。

六、单位会计要素包括财务会计要素和预算会计要素。

财务会计要素包括资产、负债、净资产、收入和费用。

预算会计要素包括预算收入、预算支出和预算结余。

七、单位应当按照下列规定运用会计科目：

（一）单位应当按照本制度的规定设置和使用会计科目。在不影响会计处理和编制报表的前提下，单位可以根据实际情况自行增设或减少某些会计科目。

（二）单位应当执行本制度统一规定的会计科目编号，以便于填制会计凭证、登记账簿、查阅账目，实行会计信息化管理。

（三）单位在填制会计凭证、登记会计账簿时，应当填列会计科目的名称，或者同时填列会计科目的名称和编号，不得只填列会计科目编号、不填列会计科目名称。

（四）单位设置明细科目或进行明细核算，除遵循本制度规定外，还应当满足权责发生制政府部门财务报告和政府综合财务报告编制的其他需要。

八、单位应当按照下列规定编制财务报表和预算会计报表：

（一）财务报表的编制主要以权责发生制为基础，以单位财务会计核算生成的数据为准；预算会计报表的编制主要以收付实现制为基础，以单位预算会计核算生成的数据为准。

（二）财务报表由会计报表及其附注构成。会计报表一般包括资产负债表、收入费用表和净资产变动表。单位可根据实际情况自行选择编制现金流量表。

（三）预算会计报表至少包括预算收入支出表、预算结转结余变动表和财政拨款预算收入支出表。

（四）单位应当至少按照年度编制财务报表和预算会计报表。

（五）单位应当根据本制度规定编制真实、完整的财务报表和预算会计报表，不得违反本制度规定随意改变财务报表和预算会计报表的编制基础、编制依据、编制原则和方法，不得随意改变本制度规定的财务报表和预算会计报表有关数据的会计口径。

（六）财务报表和预算会计报表应当根据登记完整、核对无误的账簿记录和其他有关资料编制，做到数字真实、计算准确、内容完整、编报及时。

（七）财务报表和预算会计报表应当由单位负责人和主管会计工作的负责人、会计机构负责人（会计主管人员）签名并盖章。

九、单位应当重视并不断推进会计信息化的应用。

单位开展会计信息化工作，应当符合财政部制定的相关会计信息化工作规范和标准，确保利用现代信息技术手段开展会计核算及生成的会计信息符合政府会计准则和本制度的规定。

十、本制度自 2019 年 1 月 1 日起施行。

## 第二部分 会计科目名称和编号

| 序号       | 科目编号 | 科目名称      |
|----------|------|-----------|
| 一、财务会计科目 |      |           |
| (一) 资产类  |      |           |
| 1        | 1001 | 库存现金      |
| 2        | 1002 | 银行存款      |
| 3        | 1011 | 零余额账户用款额度 |
| 4        | 1021 | 其他货币资金    |
| 5        | 1101 | 短期投资      |
| 6        | 1201 | 财政应返还额度   |
| 7        | 1211 | 应收票据      |
| 8        | 1212 | 应收账款      |
| 9        | 1214 | 预付账款      |
| 10       | 1215 | 应收股利      |
| 11       | 1216 | 应收利息      |
| 12       | 1218 | 其他应收款     |
| 13       | 1219 | 坏账准备      |
| 14       | 1301 | 在途物品      |
| 15       | 1302 | 库存物品      |
| 16       | 1303 | 加工物品      |
| 17       | 1401 | 待摊费用      |
| 18       | 1501 | 长期股权投资    |
| 19       | 1502 | 长期债券投资    |
| 20       | 1601 | 固定资产      |
| 21       | 1602 | 固定资产累计折旧  |
| 22       | 1611 | 工程物资      |
| 23       | 1613 | 在建工程      |
| 24       | 1701 | 无形资产      |
| 25       | 1702 | 无形资产累计摊销  |
| 26       | 1703 | 研发支出      |

续表

| 序号      | 科目编号 | 科目名称           |
|---------|------|----------------|
| 27      | 1801 | 公共基础设施         |
| 28      | 1802 | 公共基础设施累计折旧（摊销） |
| 29      | 1811 | 政府储备物资         |
| 30      | 1821 | 文物文化资产         |
| 31      | 1831 | 保障性住房          |
| 32      | 1832 | 保障性住房累计折旧      |
| 33      | 1891 | 受托代理资产         |
| 34      | 1901 | 长期待摊费用         |
| 35      | 1902 | 待处理财产损益        |
| （二）负债类  |      |                |
| 36      | 2001 | 短期借款           |
| 37      | 2101 | 应交增值税          |
| 38      | 2102 | 其他应交税费         |
| 39      | 2103 | 应缴财政款          |
| 40      | 2201 | 应付职工薪酬         |
| 41      | 2301 | 应付票据           |
| 42      | 2302 | 应付账款           |
| 43      | 2303 | 应付政府补贴款        |
| 44      | 2304 | 应付利息           |
| 45      | 2305 | 预收账款           |
| 46      | 2307 | 其他应付款          |
| 47      | 2401 | 预提费用           |
| 48      | 2501 | 长期借款           |
| 49      | 2502 | 长期应付款          |
| 50      | 2601 | 预计负债           |
| 51      | 2901 | 受托代理负债         |
| （三）净资产类 |      |                |
| 52      | 3001 | 累计盈余           |
| 53      | 3101 | 专用基金           |
| 54      | 3201 | 权益法调整          |
| 55      | 3301 | 本期盈余           |
| 56      | 3302 | 本年盈余分配         |
| 57      | 3401 | 无偿调拨净资产        |
| 58      | 3501 | 以前年度盈余调整       |
| （四）收入类  |      |                |
| 59      | 4001 | 财政拨款收入         |



续表

| 序号        | 科目编号 | 科目名称        |
|-----------|------|-------------|
| 60        | 4101 | 事业收入        |
| 61        | 4201 | 上级补助收入      |
| 62        | 4301 | 附属单位上缴收入    |
| 63        | 4401 | 经营收入        |
| 64        | 4601 | 非同级财政拨款收入   |
| 65        | 4602 | 投资收益        |
| 66        | 4603 | 捐赠收入        |
| 67        | 4604 | 利息收入        |
| 68        | 4605 | 租金收入        |
| 69        | 4609 | 其他收入        |
| (五) 费用类   |      |             |
| 70        | 5001 | 业务活动费用      |
| 71        | 5101 | 单位管理费用      |
| 72        | 5201 | 经营费用        |
| 73        | 5301 | 资产处置费用      |
| 74        | 5401 | 上缴上级费用      |
| 75        | 5501 | 对附属单位补助费用   |
| 76        | 5801 | 所得税费用       |
| 77        | 5901 | 其他费用        |
| 二、预算会计科目  |      |             |
| (一) 预算收入类 |      |             |
| 1         | 6001 | 财政拨款预算收入    |
| 2         | 6101 | 事业预算收入      |
| 3         | 6201 | 上级补助预算收入    |
| 4         | 6301 | 附属单位上缴预算收入  |
| 5         | 6401 | 经营预算收入      |
| 6         | 6501 | 债务预算收入      |
| 7         | 6601 | 非同级财政拨款预算收入 |
| 8         | 6602 | 投资预算收益      |
| 9         | 6609 | 其他预算收入      |
| (二) 预算支出类 |      |             |
| 10        | 7101 | 行政支出        |
| 11        | 7201 | 事业支出        |
| 12        | 7301 | 经营支出        |
| 13        | 7401 | 上缴上级支出      |
| 14        | 7501 | 对附属单位补助支出   |

续表

| 序号       | 科目编号 | 科目名称      |
|----------|------|-----------|
| 15       | 7601 | 投资支出      |
| 16       | 7701 | 债务还本支出    |
| 17       | 7901 | 其他支出      |
| （三）预算结余类 |      |           |
| 18       | 8001 | 资金结存      |
| 19       | 8101 | 财政拨款结转    |
| 20       | 8102 | 财政拨款结余    |
| 21       | 8201 | 非财政拨款结转   |
| 22       | 8202 | 非财政拨款结余   |
| 23       | 8301 | 专用结余      |
| 24       | 8401 | 经营结余      |
| 25       | 8501 | 其他结余      |
| 26       | 8701 | 非财政拨款结余分配 |

## 第三部分 会计科目使用说明

---

### 一、财务会计科目

#### (一) 资产类

##### 1001 库存现金

一、本科目核算单位的库存现金。

二、单位应当严格按照国家有关现金管理的规定收支现金，并按照本制度规定核算现金的各项收支业务。

本科目应当设置“受托代理资产”明细科目，核算单位受托代理、代管的现金。

三、库存现金的主要账务处理如下：

(一) 从银行等金融机构提取现金，按照实际提取的金额，借记本科目，贷记“银行存款”科目；将现金存入银行等金融机构，按照实际存入金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

根据规定从单位零余额账户提取现金，按照实际提取的金额，借记本科目，贷记“零余额账户用款额度”科目。

将现金退回单位零余额账户，按照实际退回的金额，借记“零余额账户用款额度”科目，贷记本科目。

(二) 因内部职工出差等原因借出的现金，按照实际借出的现金金额，借记“其他应收款”科目，贷记本科目。

出差人员报销差旅费时，按照实际报销的金额，借记“业务活动费用”“单位管理费用”等科目，按照实际借出的现金金额，贷记“其他应收款”科目，按照其差额，借记或贷记本科目。

(三) 因提供服务、物品或者其他事项收到现金，按照实际收到的金额，借记本科目，贷记“事业收入”“应收账款”等相关科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

因购买服务、物品或者其他事项支付现金，按照实际支付的金额，借记“业务活动费用”“单位管理费用”“库存物品”等相关科目，贷记本科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

以库存现金对外捐赠，按照实际捐出的金额，借记“其他费用”科目，贷记本科目。

(四) 收到受托代理、代管的现金，按照实际收到的金额，借记本科目（受托代理资产），贷

记“受托代理负债”科目；支付受托代理、代管的现金，按照实际支付的金额，借记“受托代理负债”科目，贷记本科目（受托代理资产）。

四、单位应当设置“库存现金日记账”，由出纳人员根据收付款凭证，按照业务发生顺序逐笔登记。每日终了，应当计算当日的现金收入合计数、现金支出合计数和结余数，并将结余数与实际库存数相核对，做到账款相符。

每日账款核对中发现有待查明原因的现金短缺或溢余的，应当通过“待处理财产损溢”科目核算。属于现金溢余，应当按照实际溢余的金额，借记本科目，贷记“待处理财产损溢”科目；属于现金短缺，应当按照实际短缺的金额，借记“待处理财产损溢”科目，贷记本科目。待查明原因后及时进行账务处理，具体内容参见“待处理财产损溢”科目。

五、现金收入业务繁多、单独设有收款部门的单位，收款部门的收款员应当将每天所收现金连同收款凭据一并交财务部门核收记账，或者将每天所收现金直接送存开户银行后，将收款凭据及向银行送存现金的凭证等一并交财务部门核收记账。

六、单位有外币现金的，应当分别按照人民币、外币种类设置“库存现金日记账”进行明细核算。有关外币现金业务的账务处理参见“银行存款”科目的相关规定。

七、本科目期末借方余额，反映单位实际持有的库存现金。

## 1002 银行存款

一、本科目核算单位存入银行或者其他金融机构的各种存款。

二、单位应当严格按照国家有关支付结算办法的规定办理银行存款收支业务，并按照本制度规定核算银行存款的各项收支业务。

本科目应当设置“受托代理资产”明细科目，核算单位受托代理、代管的银行存款。

三、银行存款的主要账务处理如下：

（一）将款项存入银行或者其他金融机构，按照实际存入的金额，借记本科目，贷记“库存现金”“应收账款”“事业收入”“经营收入”“其他收入”等相关科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

收到银行存款利息，按照实际收到的金额，借记本科目，贷记“利息收入”科目。

（二）从银行等金融机构提取现金，按照实际提取的金额，借记“库存现金”科目，贷记本科目。

（三）以银行存款支付相关费用，按照实际支付的金额，借记“业务活动费用”“单位管理费用”“其他费用”等相关科目，贷记本科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

以银行存款对外捐赠，按照实际捐出的金额，借记“其他费用”科目，贷记本科目。

（四）收到受托代理、代管的银行存款，按照实际收到的金额，借记本科目（受托代理资产），贷记“受托代理负债”科目；支付受托代理、代管的银行存款，按照实际支付的金额，借记“受托代理负债”科目，贷记本科目（受托代理资产）。

四、单位发生外币业务的，应当按照业务发生当日的即期汇率，将外币金额折算为人民币金额记账，并登记外币金额和汇率。

期末，各种外币账户的期末余额，应当按照期末的即期汇率折算为人民币，作为外币账户期末

人民币余额。调整后的各种外币账户人民币余额与原账面余额的差额，作为汇兑损益计入当期费用。

（一）以外币购买物资、设备等，按照购入当日的即期汇率将支付的外币或应支付的外币折算为人民币金额，借记“库存物品”等科目，贷记本科目、“应付账款”等科目的外币账户。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（二）销售物品、提供服务以外币收取相关款项等，按照收入确认当日的即期汇率将收取的外币或应收取的外币折算为人民币金额，借记本科目、“应收账款”等科目的外币账户，贷记“事业收入”等相关科目。

（三）期末，根据各外币银行存款账户按照期末汇率调整后的人民币余额与原账面人民币余额的差额，作为汇兑损益，借记或贷记本科目，贷记或借记“业务活动费用”“单位管理费用”等科目。

“应收账款”“应付账款”等科目有关外币账户期末汇率调整业务的账务处理参照本科目。

五、单位应当按照开户银行或其他金融机构、存款种类及币种等，分别设置“银行存款日记账”，由出纳人员根据收付款凭证，按照业务的发生顺序逐笔登记，每日终了应结出余额。“银行存款日记账”应定期与“银行对账单”核对，至少每月核对一次。月度终了，单位银行存款日记账账面余额与银行对账单余额之间如有差额，应当逐笔查明原因并进行处理，按月编制“银行存款余额调节表”，调节相符。

六、本科目期末借方余额，反映单位实际存放在银行或其他金融机构的款项。

### 1011 零余额账户用款额度

一、本科目核算实行国库集中支付的单位根据财政部门批复的用款计划收到和支用的零余额账户用款额度。

二、零余额账户用款额度的主要账务处理如下：

（一）收到额度。

单位收到“财政授权支付到账通知书”时，根据通知书所列金额，借记本科目，贷记“财政拨款收入”科目。

（二）支用额度。

1. 支付日常活动费用时，按照支付的金额，借记“业务活动费用”“单位管理费用”等科目，贷记本科目。

2. 购买库存物品或购建固定资产，按照实际发生的成本，借记“库存物品”“固定资产”“在建工程”等科目，按照实际支付或应付的金额，贷记本科目、“应付账款”等科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

3. 从零余额账户提取现金时，按照实际提取的金额，借记“库存现金”科目，贷记本科目。

（三）因购货退回等发生财政授权支付额度退回的，按照退回的金额，借记本科目，贷记“库存物品”等科目。

（四）年末，根据代理银行提供的对账单作注销额度的相关账务处理，借记“财政应返还额度——财政授权支付”科目，贷记本科目。

年末，单位本年度财政授权支付预算指标数大于零余额账户用款额度下达数的，根据未下达的



用款额度，借记“财政应返还额度——财政授权支付”科目，贷记“财政拨款收入”科目。

下年初，单位根据代理银行提供的上年度注销额度恢复到账通知书作恢复额度的相关账务处理，借记本科目，贷记“财政应返还额度——财政授权支付”科目。单位收到财政部门批复的上年未下达零余额账户用款额度，借记本科目，贷记“财政应返还额度——财政授权支付”科目。

三、本科目期末借方余额，反映单位尚未支用的零余额账户用款额度。年末注销单位零余额账户用款额度后，本科目应无余额。

### 1021 其他货币资金

一、本科目核算单位的外埠存款、银行本票存款、银行汇票存款、信用卡存款等各种其他货币资金。

二、本科目应当设置“外埠存款”“银行本票存款”“银行汇票存款”“信用卡存款”等明细科目，进行明细核算。

三、其他货币资金的主要账务处理如下：

（一）单位按照有关规定需要在异地开立银行账户，将款项委托本地银行汇往异地开立账户时，借记本科目，贷记“银行存款”科目。收到采购员交来供应单位发票账单等报销凭证时，借记“库存物品”等科目，贷记本科目。将多余的外埠存款转回本地银行时，根据银行的收账通知，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

（二）将款项交存银行取得银行本票、银行汇票，按照取得的银行本票、银行汇票金额，借记本科目，贷记“银行存款”科目。使用银行本票、银行汇票购买库存物品等资产时，按照实际支付金额，借记“库存物品”等科目，贷记本科目。如有余款或因本票、汇票超过付款期等原因而退回款项，按照退款金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

（三）将款项交存银行取得信用卡，按照交存金额，借记本科目，贷记“银行存款”科目。用信用卡购物或支付有关费用，按照实际支付金额，借记“单位管理费用”“库存物品”等科目，贷记本科目。单位信用卡在使用过程中，需向其账户续存资金的，按照续存金额，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

四、单位应当加强对其他货币资金的管理，及时办理结算，对于逾期尚未办理结算的银行汇票、银行本票等，应当按照规定及时转回，并按照上述规定进行相应账务处理。

五、本科目期末借方余额，反映单位实际持有的其他货币资金。

### 1101 短期投资

一、本科目核算事业单位按照规定取得的，持有时间不超过1年（含1年）的投资。

二、本科目应当按照投资的种类等进行明细核算。

三、短期投资的主要账务处理如下：

（一）取得短期投资时，按照确定的投资成本，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

收到取得投资时实际支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

（二）收到短期投资持有期间的利息，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记“投资收益”科目。

(三) 出售短期投资或到期收回短期投资本息, 按照实际收到的金额, 借记“银行存款”科目, 按照出售或收回短期投资的账面余额, 贷记本科目, 按照其差额, 借记或贷记“投资收益”科目。涉及增值税业务的, 相关账务处理参见“应交增值税”科目。

四、本科目期末借方余额, 反映事业单位持有短期投资的成本。

#### 1201 财政应返还额度

一、本科目核算实行国库集中支付的单位应收财政返还的资金额度, 包括可以使用的以前年度财政直接支付资金额度和财政应返还的财政授权支付资金额度。

二、本科目应当设置“财政直接支付”“财政授权支付”两个明细科目进行明细核算。

三、财政应返还额度的主要账务处理如下:

(一) 财政直接支付。

年末, 单位根据本年度财政直接支付预算指标数大于当年财政直接支付实际发生数的差额, 借记本科目(财政直接支付), 贷记“财政拨款收入”科目。

单位使用以前年度财政直接支付额度支付款项时, 借记“业务活动费用”“单位管理费用”等科目, 贷记本科目(财政直接支付)。

(二) 财政授权支付。

年末, 根据代理银行提供的对账单作注销额度的相关账务处理, 借记本科目(财政授权支付), 贷记“零余额账户用款额度”科目。

年末, 单位本年度财政授权支付预算指标数大于零余额账户用款额度下达数的, 根据未下达的用款额度, 借记本科目(财政授权支付), 贷记“财政拨款收入”科目。

下年初, 单位根据代理银行提供的上年度注销额度恢复到账通知书作恢复额度的相关账务处理, 借记“零余额账户用款额度”科目, 贷记本科目(财政授权支付)。单位收到财政部门批复的上年未下达零余额账户用款额度, 借记“零余额账户用款额度”科目, 贷记本科目(财政授权支付)。

四、本科目期末借方余额, 反映单位应收财政返还的资金额度。

#### 1211 应收票据

一、本科目核算事业单位因开展经营活动销售产品、提供有偿服务等而收到的商业汇票, 包括银行承兑汇票和商业承兑汇票。

二、本科目应当按照开出、承兑商业汇票的单位等进行明细核算。

三、应收票据的主要账务处理如下:

(一) 因销售产品、提供服务等收到商业汇票, 按照商业汇票的票面金额, 借记本科目, 按照确认的收入金额, 贷记“经营收入”等科目。涉及增值税业务的, 相关账务处理参见“应交增值税”科目。

(二) 持未到期的商业汇票向银行贴现, 按照实际收到的金额(即扣除贴现息后的净额), 借记“银行存款”科目, 按照贴现息金额, 借记“经营费用”等科目, 按照商业汇票的票面金额, 贷记本科目(无追索权)或“短期借款”科目(有追索权)。附追索权的商业汇票到期未发生追索事项的, 按照商业汇票的票面金额, 借记“短期借款”科目, 贷记本科目。

（三）将持有的商业汇票背书转让以取得所需物资时，按照取得物资的成本，借记“库存物品”等科目，按照商业汇票的票面金额，贷记本科目，如有差额，借记或贷记“银行存款”等科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（四）商业汇票到期时，应当分别以下情况处理：

1. 收回票款时，按照实际收到的商业汇票票面金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目。
2. 因付款人无力支付票款，收到银行退回的商业承兑汇票、委托收款凭证、未付票款通知书或拒付款证明等，按照商业汇票的票面金额，借记“应收账款”科目，贷记本科目。

四、事业单位应当设置“应收票据备查簿”，逐笔登记每一应收票据的种类、号数、出票日期、到期日、票面金额、交易合同号和付款人、承兑人、背书人姓名或单位名称、背书转让日、贴现日期、贴现率和贴现净额、收款日期、收回金额和退票情况等。

应收票据到期结清票款或退票后，应当在备查簿内逐笔注销。

五、本科目期末借方余额，反映事业单位持有的商业汇票票面金额。

### 1212 应收账款

一、本科目核算事业单位提供服务、销售产品等应收取的款项，以及单位因出租资产、出售物资等应收取的款项。

二、本科目应当按照债务单位（或个人）进行明细核算。

三、应收账款的主要账务处理如下：

（一）应收账款收回后不需上缴财政。

单位发生应收账款时，按照应收未收金额，借记本科目，贷记“事业收入”“经营收入”“租金收入”“其他收入”等科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

收回应收账款时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

（二）应收账款收回后需上缴财政。

1. 单位出租资产发生应收未收租金款项时，按照应收未收金额，借记本科目，贷记“应缴财政款”科目。

收回应收账款时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

2. 单位出售物资发生应收未收款项时，按照应收未收金额，借记本科目，贷记“应缴财政款”科目。

收回应收账款时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

四、事业单位应当于每年年末，对收回后不需上缴财政的应收账款进行全面检查，如发生不能收回的迹象，应当计提坏账准备。

（一）对于账龄超过规定年限、确认无法收回的应收账款，按照规定报经批准后予以核销。按照核销金额，借记“坏账准备”科目，贷记本科目。核销的应收账款应在备查簿中保留登记。

（二）已核销的应收账款在以后期间又收回的，按照实际收回金额，借记本科目，贷记“坏账准备”科目；同时，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

五、单位应当于每年年末，对收回后应当上缴财政的应收账款进行全面检查。

（一）对于账龄超过规定年限、确认无法收回的应收账款，按照规定报经批准后予以核销。按

照核销金额，借记“应缴财政款”科目，贷记本科目。核销的应收账款应当在备查簿中保留登记。

（二）已核销的应收账款在以后期间又收回的，按照实际收回金额，借记“银行存款”等科目，贷记“应缴财政款”科目。

六、本科目期末借方余额，反映单位尚未收回的应收账款。

#### 1214 预付账款

一、本科目核算单位按照购货、服务合同或协议规定预付给供应单位（或个人）的款项，以及按照合同规定向承包工程的施工企业预付的备料款和工程款。

二、本科目应当按照供应单位（或个人）及具体项目进行明细核算；对于基本建设项目发生的预付账款，还应当在本科目所属基建项目明细科目下设置“预付备料款”“预付工程款”“其他预付款”等明细科目，进行明细核算。

三、预付账款的主要账务处理如下：

（一）根据购货、服务合同或协议规定预付款项时，按照预付金额，借记本科目，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

（二）收到所购资产或服务时，按照购入资产或服务的成本，借记“库存物品”“固定资产”“无形资产”“业务活动费用”等相关科目，按照相关预付账款的账面余额，贷记本科目，按照实际补付的金额，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（三）根据工程进度结算工程价款及备料款时，按照结算金额，借记“在建工程”科目，按照相关预付账款的账面余额，贷记本科目，按照实际补付的金额，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

（四）发生预付账款退回的，按照实际退回金额，借记“财政拨款收入”[本年直接支付]、“财政应返还额度”[以前年度直接支付]、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目，贷记本科目。

四、单位应当于每年年末，对预付账款进行全面检查。如果有确凿证据表明预付账款不再符合预付款项性质，或者因供应单位破产、撤销等原因可能无法收到所购货物、服务的，应当先将其转入其他应收款，再按照规定进行处理。将预付账款账面余额转入其他应收款时，借记“其他应收款”科目，贷记本科目。

五、本科目期末借方余额，反映单位实际预付但尚未结算的款项。

#### 1215 应收股利

一、本科目核算事业单位持有长期股权投资应当收取的现金股利或应当分得的利润。

二、本科目应当按照被投资单位等进行明细核算。

三、应收股利的主要账务处理如下：

（一）取得长期股权投资，按照支付的价款中所包含的已宣告但尚未发放的现金股利，借记本科目，按照确定的长期股权投资成本，借记“长期股权投资”科目，按照实际支付的金额，贷记“银行存款”等科目。

收到取得投资时实际支付价款中所包含的已宣告但尚未发放的现金股利时，按照收到的金额，



借记“银行存款”科目，贷记本科目。

（二）长期股权投资持有期间，被投资单位宣告发放现金股利或利润的，按照应享有的份额，借记本科目，贷记“投资收益”（成本法下）或“长期股权投资”（权益法下）科目。

（三）实际收到现金股利或利润时，按照收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

四、本科目期末借方余额，反映事业单位应当收取但尚未收到的现金股利或利润。

#### 1216 应收利息

一、本科目核算事业单位长期债券投资应当收取的利息。

事业单位购入的到期一次还本付息的长期债券投资持有期间的利息，应当通过“长期债券投资——应计利息”科目核算，不通过本科目核算。

二、本科目应当按照被投资单位等进行明细核算。

三、应收利息的主要账务处理如下：

（一）取得长期债券投资，按照确定的投资成本，借记“长期债券投资”科目，按照支付的价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息，借记本科目，按照实际支付的金额，贷记“银行存款”等科目。

收到取得投资时实际支付价款中所包含的已到付息期但尚未领取的利息时，按照收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

（二）按期计算确认长期债券投资利息收入时，对于分期付息、一次还本的长期债券投资，按照以票面金额和票面利率计算确定的应收未收利息金额，借记本科目，贷记“投资收益”科目。

（三）实际收到应收利息时，按照收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

四、本科目期末借方余额，反映事业单位应收未收的长期债券投资利息。

#### 1218 其他应收款

一、本科目核算单位除财政应返还额度、应收票据、应收账款、预付账款、应收股利、应收利息以外的其他各项应收及暂付款项，如职工预借的差旅费、已经偿还银行尚未报销的本单位公务卡欠款、拨付给内部有关部门的备用金、应向职工收取的各种垫付款项、支付的可以收回的订金或押金、应收的上级补助和附属单位上缴款项等。

二、本科目应当按照其他应收款的类别以及债务单位（或个人）进行明细核算。

三、其他应收款的主要账务处理如下：

（一）发生其他各种应收及暂付款项时，按照实际发生金额，借记本科目，贷记“零余额账户用款额度”“银行存款”“库存现金”“上级补助收入”“附属单位上缴收入”等科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（二）收回其他各种应收及暂付款项时，按照收回的金额，借记“库存现金”“银行存款”等科目，贷记本科目。

（三）单位内部实行备用金制度的，有关部门使用备用金以后应当及时到财务部门报销并补足备用金。

财务部门核定并发放备用金时，按照实际发放金额，借记本科目，贷记“库存现金”等科目。



根据报销金额用现金补足备用金定额时,借记“业务活动费用”“单位管理费用”等科目,贷记“库存现金”等科目,报销数和拨补数都不再通过本科目核算。

(四)偿还尚未报销的本单位公务卡欠款时,按照偿还的款项,借记本科目,贷记“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目;持卡人报销时,按照报销金额,借记“业务活动费用”“单位管理费用”等科目,贷记本科目。

(五)将预付账款账面余额转入其他应收款时,借记本科目,贷记“预付账款”科目。具体说明参见“预付账款”科目。

四、事业单位应当于每年年末,对其他应收款进行全面检查,如发生不能收回的迹象,应当计提坏账准备。

(一)对于账龄超过规定年限、确认无法收回的其他应收款,按照规定报经批准后予以核销。按照核销金额,借记“坏账准备”科目,贷记本科目。核销的其他应收款应当在备查簿中保留登记。

(二)已核销的其他应收款在以后期间又收回的,按照实际收回金额,借记本科目,贷记“坏账准备”科目;同时,借记“银行存款”等科目,贷记本科目。

五、行政单位应当于每年年末,对其他应收款进行全面检查。对于超过规定年限、确认无法收回的其他应收款,应当按照有关规定报经批准后予以核销。核销的其他应收款应在备查簿中保留登记。

(一)经批准核销其他应收款时,按照核销金额,借记“资产处置费用”科目,贷记本科目。

(二)已核销的其他应收款在以后期间又收回的,按照收回金额,借记“银行存款”等科目,贷记“其他收入”科目。

六、本科目期末借方余额,反映单位尚未收回的其他应收款。

## 1219 坏账准备

一、本科目核算事业单位对收回后不需上缴财政的应收账款和其他应收款提取的坏账准备。

二、本科目应当分别应收账款和其他应收款进行明细核算。

三、事业单位应当于每年年末,对收回后不需上缴财政的应收账款和其他应收款进行全面检查,分析其可收回性,对预计可能产生的坏账损失计提坏账准备、确认坏账损失。

四、事业单位可以采用应收款项余额百分比法、账龄分析法、个别认定法等方法计提坏账准备。坏账准备计提方法一经确定,不得随意变更。如需变更,应当按照规定报经批准,并在财务报表附注中予以说明。

五、当期应补提或冲减的坏账准备金额的计算公式如下:

$$\text{当期应补提或冲减的坏账准备} = \text{按照期末应收账款和其他应收款计算应计提的坏账准备金额} - \text{本科目期末贷方余额} \quad (\text{或} + \text{本科目期末借方余额})$$

六、坏账准备的主要账务处理如下:

(一)提取坏账准备时,借记“其他费用”科目,贷记本科目;冲减坏账准备时,借记本科目,贷记“其他费用”科目。

(二)对于账龄超过规定年限并确认无法收回的应收账款、其他应收款,应当按照有关规定报经批准后,按照无法收回的金额,借记本科目,贷记“应收账款”“其他应收款”科目。

已核销的应收账款、其他应收款在以后期间又收回的，按照实际收回金额，借记“应收账款”“其他应收款”科目，贷记本科目；同时，借记“银行存款”等科目，贷记“应收账款”“其他应收款”科目。

七、本科目期末贷方余额，反映事业单位提取的坏账准备金额。

### 1301 在途物品

一、本科目核算单位采购材料等物资时货款已付或已开出商业汇票但尚未验收入库的在途物品的采购成本。

二、本科目可按照供应单位和物品种类进行明细核算。

三、在途物品的主要账务处理如下：

（一）单位购入材料等物品，按照确定的物品采购成本的金额，借记本科目，按照实际支付的金额，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（二）所购材料等物品到达验收入库，按照确定的库存物品成本金额，借记“库存物品”科目，按照物品采购成本金额，贷记本科目，按照使得入库物品达到目前场所和状态所发生的其他支出，贷记“银行存款”等科目。

四、本科目期末借方余额，反映单位在途物品的采购成本。

### 1302 库存物品

一、本科目核算单位在开展业务活动及其他活动中为耗用或出售而储存的各种材料、产品、包装物、低值易耗品，以及达不到固定资产标准的用具、装具、动植物等的成本。

已完成的测绘、地质勘察、设计成果等的成本，也通过本科目核算。

单位随买随用的零星办公用品，可以在购进时直接列作费用，不通过本科目核算。

单位控制的政府储备物资，应当通过“政府储备物资”科目核算，不通过本科目核算。

单位受托存储保管的物资和受托转赠的物资，应当通过“受托代理资产”科目核算，不通过本科目核算。

单位为在建工程购买和使用的材料物资，应当通过“工程物资”科目核算，不通过本科目核算。

二、本科目应当按照库存物品的种类、规格、保管地点等进行明细核算。

单位储存的低值易耗品、包装物较多的，可以在本科目（低值易耗品、包装物）下按照“在库”“在用”“摊销”等进行明细核算。

三、库存物品的主要账务处理如下：

（一）取得的库存物品，应当按照其取得时的成本入账。

1. 外购的库存物品验收入库，按照确定的成本，借记本科目，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”“应付账款”“在途物品”等科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

2. 自制的库存物品加工完成并验收入库，按照确定的成本，借记本科目，贷记“加工物品——自制物品”科目。

3. 委托外单位加工收回的库存物品验收入库,按照确定的成本,借记本科目,贷记“加工物品——委托加工物品”等科目。

4. 接受捐赠的库存物品验收入库,按照确定的成本,借记本科目,按照发生的相关税费、运输费等,贷记“银行存款”等科目,按照其差额,贷记“捐赠收入”科目。

接受捐赠的库存物品按照名义金额入账的,按照名义金额,借记本科目,贷记“捐赠收入”科目;同时,按照发生的相关税费、运输费等,借记“其他费用”科目,贷记“银行存款”等科目。

5. 无偿调入的库存物品验收入库,按照确定的成本,借记本科目,按照发生的相关税费、运输费等,贷记“银行存款”等科目,按照其差额,贷记“无偿调拨净资产”科目。

6. 置换换入的库存物品验收入库,按照确定的成本,借记本科目,按照换出资产的账面余额,贷记相关资产科目(换出资产为固定资产、无形资产的,还应当借记“固定资产累计折旧”“无形资产累计摊销”科目),按照置换过程中发生的其他相关支出,贷记“银行存款”等科目,按照借贷方差额,借记“资产处置费用”科目或贷记“其他收入”科目。涉及补价的,分别以下情况处理:

(1) 支付补价的,按照确定的成本,借记本科目,按照换出资产的账面余额,贷记相关资产科目(换出资产为固定资产、无形资产的,还应当借记“固定资产累计折旧”“无形资产累计摊销”科目),按照支付的补价和置换过程中发生的其他相关支出,贷记“银行存款”等科目,按照借贷方差额,借记“资产处置费用”科目或贷记“其他收入”科目。

(2) 收到补价的,按照确定的成本,借记本科目,按照收到的补价,借记“银行存款”等科目,按照换出资产的账面余额,贷记相关资产科目(换出资产为固定资产、无形资产的,还应当借记“固定资产累计折旧”“无形资产累计摊销”科目),按照置换过程中发生的其他相关支出,贷记“银行存款”等科目,按照补价扣减其他相关支出后的净收入,贷记“应缴财政款”科目,按照借贷方差额,借记“资产处置费用”科目或贷记“其他收入”科目。

(二) 库存物品在发出时,分别以下情况处理:

1. 单位开展业务活动等领用、按照规定自主出售发出或加工发出库存物品,按照领用、出售等发出物品的实际成本,借记“业务活动费用”“单位管理费用”“经营费用”“加工物品”等科目,贷记本科目。

采用一次转销法摊销低值易耗品、包装物的,在首次领用时将其账面余额一次性摊销计入有关成本费用,借记有关科目,贷记本科目。

采用五五摊销法摊销低值易耗品、包装物的,首次领用时,将其账面余额的50%摊销计入有关成本费用,借记有关科目,贷记本科目;使用完时,将剩余的账面余额转销计入有关成本费用,借记有关科目,贷记本科目。

2. 经批准对外出售的库存物品(不含可自主出售的库存物品)发出时,按照库存物品的账面余额,借记“资产处置费用”科目,贷记本科目;同时,按照收到的价款,借记“银行存款”等科目,按照处置过程中发生的相关费用,贷记“银行存款”等科目,按照其差额,贷记“应缴财政款”科目。

3. 经批准对外捐赠的库存物品发出时,按照库存物品的账面余额和对外捐赠过程中发生的归属于捐出方的相关费用合计数,借记“资产处置费用”科目,按照库存物品账面余额,贷记本科目,

按照对外捐赠过程中发生的归属于捐出方的相关费用，贷记“银行存款”等科目。

4. 经批准无偿调出的库存物品发出时，按照库存物品的账面余额，借记“无偿调拨净资产”科目，贷记本科目；同时，按照无偿调出过程中发生的归属于调出方的相关费用，借记“资产处置费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

5. 经批准置换换出的库存物品，参照本科目有关置换换入库存物品的规定进行账务处理。

（三）单位应当定期对库存物品进行清查盘点，每年至少盘点一次。对于发生的库存物品盘盈、盘亏或者报废、毁损，应当先记入“待处理财产损溢”科目，按照规定报经批准后及时进行后续账务处理。

1. 盘盈的库存物品，其成本按照有关凭据注明的金额确定；没有相关凭据、但按照规定经过资产评估的，其成本按照评估价值确定；没有相关凭据、也未经过评估的，其成本按照重置成本确定。如无法采用上述方法确定盘盈的库存物品成本的，按照名义金额入账。

盘盈的库存物品，按照确定的入账成本，借记本科目，贷记“待处理财产损溢”科目。

2. 盘亏或者毁损、报废的库存物品，按照待处理库存物品的账面余额，借记“待处理财产损溢”科目，贷记本科目。

属于增值税一般纳税人单位，若因非正常原因导致的库存物品盘亏或毁损，还应当将与该库存物品相关的增值税进项税额转出，按照其增值税进项税额，借记“待处理财产损溢”科目，贷记“应交增值税——应交税金（进项税额转出）”科目。

四、本科目期末借方余额，反映单位库存物品的实际成本。

### 1303 加工物品

一、本科目核算单位自制或委托外单位加工的各种物品的实际成本。

未完成的测绘、地质勘察、设计成果的实际成本，也通过本科目核算。

二、本科目应当设置“自制物品”“委托加工物品”两个一级明细科目，并按照物品类别、品种、项目等设置明细账，进行明细核算。

本科目“自制物品”一级明细科目下应当设置“直接材料”“直接人工”“其他直接费用”等二级明细科目归集自制物品发生的直接材料、直接人工（专门从事物品制造人员的人工费）等直接费用；对于自制物品发生的间接费用，应当在本科目“自制物品”一级明细科目下单独设置“间接费用”二级明细科目予以归集，期末，再按照一定的分配标准和方法，分配计入有关物品的成本。

三、加工物品的主要账务处理如下：

（一）自制物品。

1. 为自制物品领用材料等，按照材料成本，借记本科目（自制物品——直接材料），贷记“库存物品”科目。

2. 专门从事物品制造的人员发生的直接人工费用，按照实际发生的金额，借记本科目（自制物品——直接人工），贷记“应付职工薪酬”科目。

3. 为自制物品发生的其他直接费用，按照实际发生的金额，借记本科目（自制物品——其他直接费用），贷记“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

4. 为自制物品发生的间接费用，按照实际发生的金额，借记本科目（自制物品——间接费用），贷记“零余额账户用款额度”“银行存款”“应付职工薪酬”“固定资产累计折旧”“无形资



产累计摊销”等科目。

间接费用一般按照生产人员工资、生产人员工时、机器工时、耗用材料的数量或成本、直接费用（直接材料和直接人工）或产品产量等进行分配。单位可根据具体情况自行选择间接费用的分配方法。分配方法一经确定，不得随意变更。

5. 已经制造完成并验收入库的物品，按照所发生的实际成本（包括耗用的直接材料费用、直接人工费用、其他直接费用和分配的间接费用），借记“库存物品”科目，贷记本科目（自制物品）。

#### （二）委托加工物品。

1. 发给外单位加工的材料等，按照其实际成本，借记本科目（委托加工物品），贷记“库存物品”科目。

2. 支付加工费、运输费等费用，按照实际支付的金额，借记本科目（委托加工物品），贷记“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

3. 委托加工完成的材料等验收入库，按照加工前发出材料的成本和加工、运输成本等，借记“库存物品”等科目，贷记本科目（委托加工物品）。

四、本科目期末借方余额，反映单位自制或委托外单位加工但尚未完工的各种物品的实际成本。

### 1401 待摊费用

一、本科目核算单位已经支付，但应当由本期和以后各期分别负担的分摊期在1年以内（含1年）的各项费用，如预付航空保险费、预付租金等。

摊销期限在1年以上的租入固定资产改良支出和其他费用，应当通过“长期待摊费用”科目核算，不通过本科目核算。

待摊费用应当在其受益期限内分期平均摊销，如预付航空保险费应在保险期的有效期内、预付租金应在租赁期内分期平均摊销，计入当期费用。

二、本科目应当按照待摊费用种类进行明细核算。

三、待摊费用的主要账务处理如下：

（一）发生待摊费用时，按照实际预付的金额，借记本科目，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

（二）按照受益期限分期平均摊销时，按照摊销金额，借记“业务活动费用”“单位管理费用”“经营费用”等科目，贷记本科目。

（三）如果某项待摊费用已经不能使单位受益，应当将其摊余金额一次全部转入当期费用。按照摊销金额，借记“业务活动费用”“单位管理费用”“经营费用”等科目，贷记本科目。

四、本科目期末借方余额，反映单位各种已支付但尚未摊销的分摊期在1年以内（含1年）的费用。

### 1501 长期股权投资

一、本科目核算事业单位按照规定取得的，持有时间超过1年（不含1年）的股权性质的投资。



二、本科目应当按照被投资单位和长期股权投资取得方式等进行明细核算。

长期股权投资采用权益法核算的，还应当按照“成本”“损益调整”“其他权益变动”设置明细科目，进行明细核算。

三、长期股权投资的主要账务处理如下：

（一）长期股权投资在取得时，应当按照其实际成本作为初始投资成本。

1. 以现金取得的长期股权投资，按照确定的投资成本，借记本科目或本科目（成本），按照支付的价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利，借记“应收股利”科目，按照实际支付的全部价款，贷记“银行存款”等科目。

实际收到取得投资时所支付价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利时，借记“银行存款”科目，贷记“应收股利”科目。

2. 以现金以外的其他资产置换取得的长期股权投资，参照“库存物品”科目中置换取得库存物品的相关规定进行账务处理。

3. 以未入账的无形资产取得的长期股权投资，按照评估价值加相关税费作为投资成本，借记本科目，按照发生的相关税费，贷记“银行存款”“其他应交税费”等科目，按其差额，贷记“其他收入”科目。

4. 接受捐赠的长期股权投资，按照确定的投资成本，借记本科目或本科目（成本），按照发生的相关税费，贷记“银行存款”等科目，按照其差额，贷记“捐赠收入”科目。

5. 无偿调入的长期股权投资，按照确定的投资成本，借记本科目或本科目（成本），按照发生的相关税费，贷记“银行存款”等科目，按照其差额，贷记“无偿调拨净资产”科目。

（二）长期股权投资持有期间，应当按照规定采用成本法或权益法进行核算。

1. 采用成本法核算。

被投资单位宣告发放现金股利或利润时，按照应收的金额，借记“应收股利”科目，贷记“投资收益”科目。

收到现金股利或利润时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“应收股利”科目。

2. 采用权益法核算。

（1）被投资单位实现净利润的，按照应享有的份额，借记本科目（损益调整），贷记“投资收益”科目。

被投资单位发生净亏损的，按照应分担的份额，借记“投资收益”科目，贷记本科目（损益调整），但以本科目的账面余额减记至零为限。发生亏损的被投资单位以后年度又实现净利润的，按照收益分享额弥补未确认的亏损分担额等后的金额，借记本科目（损益调整），贷记“投资收益”科目。

（2）被投资单位宣告分派现金股利或利润的，按照应享有的份额，借记“应收股利”科目，贷记本科目（损益调整）。

（3）被投资单位发生除净损益和利润分配以外的所有者权益变动的，按照应享有或应分担的份额，借记或贷记“权益法调整”科目，贷记或借记本科目（其他权益变动）。

3. 成本法与权益法的转换。

（1）单位因处置部分长期股权投资等原因而对处置后的剩余股权投资由权益法改按成本法核算

的，应当按照权益法下本科目账面余额作为成本法下本科目账面余额（成本）。

其后，被投资单位宣告分派现金股利或利润时，属于单位已计入投资账面余额的部分，按照应分得的现金股利或利润份额，借记“应收股利”科目，贷记本科目。

（2）单位因追加投资等原因对长期股权投资的核算从成本法改为权益法的，应当按照成本法下本科目账面余额与追加投资成本的合计金额，借记本科目（成本），按照成本法下本科目账面余额，贷记本科目，按照追加投资的成本，贷记“银行存款”等科目。

（三）按照规定报经批准处置长期股权投资。

1. 按照规定报经批准出售（转让）长期股权投资时，应当区分长期股权投资取得方式分别进行处理。

（1）处置以现金取得的长期股权投资，按照实际取得的价款，借记“银行存款”等科目，按照被处置长期股权投资的账面余额，贷记本科目，按照尚未领取的现金股利或利润，贷记“应收股利”科目，按照发生的相关税费等支出，贷记“银行存款”等科目，按照借贷方差额，借记或贷记“投资收益”科目。

（2）处置以现金以外的其他资产取得的长期股权投资，按照被处置长期股权投资的账面余额，借记“资产处置费用”科目，贷记本科目；同时，按照实际取得的价款，借记“银行存款”等科目，按照尚未领取的现金股利或利润，贷记“应收股利”科目，按照发生的相关税费等支出，贷记“银行存款”等科目，按照贷方差额，贷记“应缴财政款”科目。按照规定将处置时取得的投资收益纳入本单位预算管理的，应当按照所取得价款大于被处置长期股权投资账面余额、应收股利账面余额和相关税费支出合计的差额，贷记“投资收益”科目。

2. 因被投资单位破产清算等原因，有确凿证据表明长期股权投资发生损失，按照规定报经批准后予以核销时，按照予以核销的长期股权投资的账面余额，借记“资产处置费用”科目，贷记本科目。

3. 报经批准置换转出长期股权投资时，参照“库存物品”科目中置换换入库存物品的规定进行账务处理。

4. 采用权益法核算的长期股权投资的处置，除进行上述账务处理外，还应结转原直接计入净资产的相关金额，借记或贷记“权益法调整”科目，贷记或借记“投资收益”科目。

四、本科目期末借方余额，反映事业单位持有的长期股权投资的价值。

## 1502 长期债券投资

一、本科目核算事业单位按照规定取得的，持有时间超过1年（不含1年）的债券投资。

二、本科目应当设置“成本”和“应计利息”明细科目，并按照债券投资的种类进行明细核算。

三、长期债券投资的主要账务处理如下：

（一）长期债券投资在取得时，应当按照其实际成本作为投资成本。

取得的长期债券投资，按照确定的投资成本，借记本科目（成本），按照支付的价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息，借记“应收利息”科目，按照实际支付的金额，贷记“银行存款”等科目。

实际收到取得债券时所支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息时，借记“银行存款”

科目，贷记“应收利息”科目。

（二）长期债券投资持有期间，按期以债券票面金额与票面利率计算确认利息收入时，如为到期一次还本付息的债券投资，借记本科目（应计利息），贷记“投资收益”科目；如为分期付息、到期一次还本的债券投资，借记“应收利息”科目，贷记“投资收益”科目。

收到分期支付的利息时，按照实收的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“应收利息”科目。

（三）到期收回长期债券投资，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，按照长期债券投资的账面余额，贷记本科目，按照相关应收利息金额，贷记“应收利息”科目，按照其差额，贷记“投资收益”科目。

（四）对外出售长期债券投资，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，按照长期债券投资的账面余额，贷记本科目，按照已记入“应收利息”科目但尚未收取的金额，贷记“应收利息”科目，按照其差额，贷记或借记“投资收益”科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

四、本科目期末借方余额，反映事业单位持有的长期债券投资的价值。

### 1601 固定资产

一、本科目核算单位固定资产的原值。

二、本科目应当按照固定资产类别和项目进行明细核算。

固定资产一般分为六类：房屋及构筑物；专用设备；通用设备；文物和陈列品；图书、档案；家具、用具、装具及动植物。

三、固定资产核算时，应当考虑以下情况：

（一）购入需要安装的固定资产，应当先通过“在建工程”科目核算，安装完毕交付使用时再转入本科目核算。

（二）以借入、经营租赁租入方式取得的固定资产，不通过本科目核算，应当设置备查簿进行登记。

（三）采用融资租入方式取得的固定资产，通过本科目核算，并在本科目下设置“融资租入固定资产”明细科目。

（四）经批准在境外购买具有所有权的土地，作为固定资产，通过本科目核算；单位应当在本科目下设置“境外土地”明细科目，进行相应明细核算。

四、固定资产的主要账务处理如下：

（一）固定资产在取得时，应当按照成本进行初始计量。

1. 购入不需安装的固定资产验收合格时，按照确定的固定资产成本，借记本科目，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“应付账款”“银行存款”等科目。

购入需要安装的固定资产，在安装完毕交付使用前通过“在建工程”科目核算，安装完毕交付使用时再转入本科目。

购入固定资产扣留质量保证金的，应当在取得固定资产时，按照确定的固定资产成本，借记本科目〔不需安装〕或“在建工程”科目〔需要安装〕，按照实际支付或应付的金额，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“应付账款”〔不含质量保证金〕“银行存款”等科目，按照

扣留的质量保证金数额,贷记“其他应付款”[扣留期在1年以内(含1年)]或“长期应付款”[扣留期超过1年]科目。

质保期满支付质量保证金时,借记“其他应付款”“长期应付款”科目,贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

2. 自行建造的固定资产交付使用时,按照在建工程成本,借记本科目,贷记“在建工程”科目。

已交付使用但尚未办理竣工决算手续的固定资产,按照估计价值入账,待办理竣工决算后再按照实际成本调整原来的暂估价值。

3. 融资租赁取得的固定资产,其成本按照租赁协议或者合同确定的租赁价款、相关税费以及固定资产交付使用前所发生的可归属于该项资产的运输费、途中保险费、安装调试费等确定。

融资租入的固定资产,按照确定的成本,借记本科目[不需安装]或“在建工程”科目[需安装],按照租赁协议或者合同确定的租赁付款额,贷记“长期应付款”科目,按照支付的运输费、途中保险费、安装调试费等金额,贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

定期支付租金时,按照实际支付金额,借记“长期应付款”科目,贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

4. 按照规定跨年度分期付款购入固定资产的账务处理,参照融资租入固定资产。

5. 接受捐赠的固定资产,按照确定的固定资产成本,借记本科目[不需安装]或“在建工程”科目[需安装],按照发生的相关税费、运输费等,贷记“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目,按照其差额,贷记“捐赠收入”科目。

接受捐赠的固定资产按照名义金额入账的,按照名义金额,借记本科目,贷记“捐赠收入”科目;按照发生的相关税费、运输费等,借记“其他费用”科目,贷记“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

6. 无偿调入的固定资产,按照确定的固定资产成本,借记本科目[不需安装]或“在建工程”科目[需安装],按照发生的相关税费、运输费等,贷记“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目,按照其差额,贷记“无偿调拨净资产”科目。

7. 置换取得的固定资产,参照“库存物品”科目中置换取得库存物品的相关规定进行账务处理。

固定资产取得时涉及增值税业务的,相关账务处理参见“应交增值税”科目。

(二) 与固定资产有关的后续支出。

1. 符合固定资产确认条件的后续支出。

通常情况下,将固定资产转入改建、扩建时,按照固定资产的账面价值,借记“在建工程”科目,按照固定资产已计提折旧,借记“固定资产累计折旧”科目,按照固定资产的账面余额,贷记本科目。

为增加固定资产使用效能或延长其使用年限而发生的改建、扩建等后续支出,借记“在建工程”科目,贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

固定资产改建、扩建等完成交付使用时,按照在建工程成本,借记本科目,贷记“在建工程”



科目。

2. 不符合固定资产确认条件的后续支出。

为保证固定资产正常使用发生的日常维修等支出，借记“业务活动费用”“单位管理费用”等科目，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

（三）按照规定报经批准处置固定资产，应当分别以下情况处理：

1. 报经批准出售、转让固定资产，按照被出售、转让固定资产的账面价值，借记“资产处置费用”科目，按照固定资产已计提的折旧，借记“固定资产累计折旧”科目，按照固定资产账面余额，贷记本科目；同时，按照收到的价款，借记“银行存款”等科目，按照处置过程中发生的相关费用，贷记“银行存款”等科目，按照其差额，贷记“应缴财政款”科目。

2. 报经批准对外捐赠固定资产，按照固定资产已计提的折旧，借记“固定资产累计折旧”科目，按照被处置固定资产账面余额，贷记本科目，按照捐赠过程中发生的归属于捐出方的相关费用，贷记“银行存款”等科目，按照其差额，借记“资产处置费用”科目。

3. 报经批准无偿调出固定资产，按照固定资产已计提的折旧，借记“固定资产累计折旧”科目，按照被处置固定资产账面余额，贷记本科目，按照其差额，借记“无偿调拨净资产”科目；同时，按照无偿调出过程中发生的归属于调出方的相关费用，借记“资产处置费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

4. 报经批准置换换出固定资产，参照“库存物品”中置换换入库存物品的规定进行账务处理。

固定资产处置时涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（四）单位应当定期对固定资产进行清查盘点，每年至少盘点一次。对于发生的固定资产盘盈、盘亏或毁损、报废，应当先记入“待处理财产损益”科目，按照规定报经批准后及时进行后续账务处理。

1. 盘盈的固定资产，其成本按照有关凭据注明的金额确定；没有相关凭据、但按照规定经过资产评估的，其成本按照评估价值确定；没有相关凭据、也未经过评估的，其成本按照重置成本确定。如无法采用上述方法确定盘盈固定资产成本的，按照名义金额（人民币1元）入账。

盘盈的固定资产，按照确定的入账成本，借记本科目，贷记“待处理财产损益”科目。

2. 盘亏、毁损或报废的固定资产，按照待处理固定资产的账面价值，借记“待处理财产损益”科目，按照已计提折旧，借记“固定资产累计折旧”科目，按照固定资产的账面余额，贷记本科目。

五、本科目期末借方余额，反映单位固定资产的原值。

## 1602 固定资产累计折旧

一、本科目核算单位计提的固定资产累计折旧。

公共基础设施和保障性住房计提的累计折旧，应当分别通过“公共基础设施累计折旧（摊销）”科目和“保障性住房累计折旧”科目核算，不通过本科目核算。

二、本科目应当按照所对应固定资产的明细分类进行明细核算。

三、单位计提融资租入固定资产折旧时，应当采用与自有固定资产相一致的折旧政策。能够合理确定租赁期届满时将会取得租入固定资产所有权的，应当在租入固定资产尚可使用年限内计提折旧；无法合理确定租赁期届满时能够取得租入固定资产所有权的，应当在租赁期与租入固定资产尚



可使用年限两者中较短的期间内计提折旧。

四、固定资产累计折旧的主要账务处理如下：

（一）按月计提固定资产折旧时，按照应计提折旧金额，借记“业务活动费用”“单位管理费用”“经营费用”“加工物品”“在建工程”等科目，贷记本科目。

（二）经批准处置或处理固定资产时，按照所处置或处理固定资产的账面价值，借记“资产处置费用”“无偿调拨净资产”“待处理财产损益”等科目，按照已计提折旧，借记本科目，按照固定资产的账面余额，贷记“固定资产”科目。

五、本科目期末贷方余额，反映单位计提的固定资产折旧累计数。

### 1611 工程物资

一、本科目核算单位为在建工程准备的各种物资的成本，包括工程用材料、设备等。

二、本科目可按照“库存材料”“库存设备”等工程物资类别进行明细核算。

三、工程物资的主要账务处理如下：

（一）购入为工程准备的物资，按照确定的物资成本，借记本科目，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”“应付账款”等科目。

（二）领用工程物资，按照物资成本，借记“在建工程”科目，贷记本科目。工程完工后将领出的剩余物资退库时做相反的会计分录。

（三）工程完工后将剩余的工程物资转作本单位存货等的，按照物资成本，借记“库存物品”等科目，贷记本科目。

涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

四、本科目期末借方余额，反映单位为在建工程准备的各种物资的成本。

### 1613 在建工程

一、本科目核算单位在建的建设项目工程的实际成本。

单位在建的信息系统项目工程、公共基础设施项目工程、保障性住房项目工程的实际成本，也通过本科目核算。

二、本科目应当设置“建筑安装工程投资”“设备投资”“待摊投资”“其他投资”“待核销基建支出”“基建转出投资”等明细科目，并按照具体项目进行明细核算。

（一）“建筑安装工程投资”明细科目，核算单位发生的构成建设项目实际支出的建筑工程和安装工程的实际成本，不包括被安装设备本身的价值以及按照合同规定支付给施工单位的预付备料款和预付工程款。本明细科目应当设置“建筑工程”和“安装工程”两个明细科目进行明细核算。

（二）“设备投资”明细科目，核算单位发生的构成建设项目实际支出的各种设备的实际成本。

（三）“待摊投资”明细科目，核算单位发生的构成建设项目实际支出的、按照规定应当分摊计入有关工程成本和设备成本的各项间接费用和税费支出。本明细科目的具体核算内容包括以下方面：

1. 勘察费、设计费、研究试验费、可行性研究费及项目其他前期费用。

2. 土地征用及迁移补偿费、土地复垦及补偿费、森林植被恢复费及其他为取得土地使用权、租用权而发生的费用。

3. 土地使用税、耕地占用税、契税、车船税、印花税及按照规定缴纳的其他税费。

4. 项目建设管理费、代建管理费、临时设施费、监理费、招投标费、社会中介审计（审查）费及其他管理性质的费用。

项目建设管理费是指项目建设单位从项目筹建之日起至办理竣工财务决算之日止发生的管理性质的支出，包括不在原单位发工资的工作人员工资及相关费用、办公费、办公场地租用费、差旅交通费、劳动保护费、工具用具使用费、固定资产使用费、招募生产工人费、技术图书资料费（含软件）、业务招待费、施工现场津贴、竣工验收费等。

5. 项目建设期间发生的各类专门借款利息支出或融资费用。

6. 工程检测费、设备检验费、负荷联合试车费及其他检验检测类费用。

7. 固定资产损失、器材处理亏损、设备盘亏及毁损、单项工程或单位工程报废、毁损净损失及其他损失。

8. 系统集成等信息工程的费用支出。

9. 其他待摊性质支出。

本明细科目应当按照上述费用项目进行明细核算，其中有些费用（如项目建设管理费等），还应当按照更为具体的费用项目进行明细核算。

（四）“其他投资”明细科目，核算单位发生的构成建设项目实际支出的房屋购置支出，基本畜禽、林木等购置、饲养、培育支出，办公生活用家具、器具购置支出，软件研发和不能计入设备投资的软件购置等支出。单位为进行可行性研究而购置的固定资产，以及取得土地使用权支付的土地出让金，也通过本明细科目核算。本明细科目应当设置“房屋购置”“基本畜禽支出”“林木支出”“办公生活用家具、器具购置”“可行性研究固定资产购置”“无形资产”等明细科目。

（五）“待核销基建支出”明细科目，核算建设项目发生的江河清障、航道淤积、飞播造林、补助群众造林、水土保持、城市绿化、取消项目的可行性研究费以及项目整体报废等不能形成资产部分的基建投资支出。本明细科目应按照待核销基建支出的类别进行明细核算。

（六）“基建转出投资”明细科目，核算为建设项目配套而建成的、产权不归属本单位的专用设施的实际成本。本明细科目应按照转出投资的类别进行明细核算。

三、在建工程的主要账务处理如下：

（一）建筑安装工程投资。

1. 将固定资产等资产转入改建、扩建等时，按照固定资产等资产的账面价值，借记本科目（建筑安装工程投资），按照已计提的折旧或摊销，借记“固定资产累计折旧”等科目，按照固定资产等资产的原值，贷记“固定资产”等科目。

固定资产等资产改建、扩建过程中涉及替换（或拆除）原资产的某些组成部分的，按照被替换（或拆除）部分的账面价值，借记“待处理财产损益”科目，贷记本科目（建筑安装工程投资）。

2. 单位对于发包建筑安装工程，根据建筑安装工程价款结算账单与施工企业结算工程价款时，按照应承付的工程价款，借记本科目（建筑安装工程投资），按照预付工程款余额，贷记“预付账款”科目，按照其差额，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”“应付账款”等科目。

3. 单位自行施工的小型建筑安装工程，按照发生的各项支出金额，借记本科目（建筑安装工

程投资), 贷记“工程物资”“零余额账户用款额度”“银行存款”“应付职工薪酬”等科目。

4. 工程竣工, 办妥竣工验收交接手续交付使用时, 按照建筑安装工程成本(含应分摊的待摊投资), 借记“固定资产”等科目, 贷记本科目(建筑安装工程投资)。

## (二) 设备投资。

1. 购入设备时, 按照购入成本, 借记本科目(设备投资), 贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目; 采用预付款方式购入设备的, 有关预付款的账务处理参照本科目有关“建筑安装工程投资”明细科目的规定。

2. 设备安装完毕, 办妥竣工验收交接手续交付使用时, 按照设备投资成本(含设备安装工程成本和分摊的待摊投资), 借记“固定资产”等科目, 贷记本科目(设备投资、建筑安装工程投资——安装工程)。

将不需要安装的设备和达不到固定资产标准的工具、器具交付使用时, 按照相关设备、工具、器具的实际成本, 借记“固定资产”“库存物品”科目, 贷记本科目(设备投资)。

## (三) 待摊投资。

建设工程发生的构成建设项目实际支出的、按照规定应当分摊计入有关工程成本和设备成本的各项间接费用和税费支出, 先在本明细科目中归集; 建设工程办妥竣工验收手续交付使用时, 按照合理的分配方法, 摊入相关工程成本、在安装设备成本等。

1. 单位发生的构成待摊投资的各项费用, 按照实际发生金额, 借记本科目(待摊投资), 贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”“应付利息”“长期借款”“其他应交税费”“固定资产累计折旧”“无形资产累计摊销”等科目。

2. 对于建设过程中试生产、设备调试等产生的收入, 按照取得的收入金额, 借记“银行存款”等科目, 按照依据有关规定应当冲减建设工程成本的部分, 贷记本科目(待摊投资), 按照其差额贷记“应缴财政款”或“其他收入”科目。

3. 由于自然灾害、管理不善等原因造成的单项工程或单位工程报废或毁损, 扣除残料价值和过失人或保险公司等赔款后的净损失, 报经批准后计入继续施工的工程成本的, 按照工程成本扣除残料价值和过失人或保险公司等赔款后的净损失, 借记本科目(待摊投资), 按照残料变价收入、过失人或保险公司赔款等, 借记“银行存款”“其他应收款”等科目, 按照报废或毁损的工程成本, 贷记本科目(建筑安装工程投资)。

4. 工程交付使用时, 按照合理的分配方法分配待摊投资, 借记本科目(建筑安装工程投资、设备投资), 贷记本科目(待摊投资)。

待摊投资的分配方法, 可按照下列公式计算:

(1) 按照实际分配率分配。适用于建设工期较短、整个项目的所有单项工程一次竣工的建设项目。

$$\text{实际分配率} = \frac{\text{待摊投资明细科目余额}}{(\text{建筑工程明细科目余额} + \text{安装工程明细科目余额} + \text{设备投资明细科目余额})} \times 100\%$$

(2) 按照概算分配率分配。适用于建设工期长、单项工程分期分批建成投入使用的建设项目。

$$\begin{aligned} \text{概算分配率} &= \frac{(\text{概算中各待摊投资项目的合计数} - \text{其中可直接分配部分})}{(\text{概算中建筑工程、安装工程和设备投资合计})} \times 100\% \end{aligned}$$

(3) 某项固定资产应分配的待摊投资 = 该项固定资产的建筑工程成本或该项固定资产（设备）的采购成本和安装成本合计 × 分配率。

(四) 其他投资。

1. 单位为建设工程发生的房屋购置支出，基本畜禽、林木等的购置、饲养、培育支出，办公生活用家具、器具购置支出，软件研发和不能计入设备投资的软件购置等支出，按照实际发生金额，借记本科目（其他投资），贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

2. 工程完成将形成的房屋、基本畜禽、林木等各种财产以及无形资产交付使用时，按照其实际成本，借记“固定资产”“无形资产”等科目，贷记本科目（其他投资）。

(五) 待核销基建支出。

1. 建设项目发生的江河清障、航道清淤、飞播造林、补助群众造林、水土保持、城市绿化等不能形成资产的各类待核销基建支出，按照实际发生金额，借记本科目（待核销基建支出），贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

2. 取消的建设项目发生的可行性研究费，按照实际发生金额，借记本科目（待核销基建支出），贷记本科目（待摊投资）。

3. 由于自然灾害等原因发生的建设项目整体报废所形成的净损失，报经批准后转入待核销基建支出，按照项目整体报废所形成的净损失，借记本科目（待核销基建支出），按照报废工程回收的残料变价收入、保险公司赔款等，借记“银行存款”“其他应收款”等科目，按照报废的工程成本，贷记本科目（建筑安装工程投资等）。

4. 建设项目竣工验收交付使用时，对发生的待核销基建支出进行冲销，借记“资产处置费用”科目，贷记本科目（待核销基建支出）。

(六) 基建转出投资。

为建设项目配套而建成的、产权不归属本单位的专用设施，在项目竣工验收交付使用时，按照转出的专用设施的成本，借记本科目（基建转出投资），贷记本科目（建筑安装工程投资）；同时，借记“无偿调拨净资产”科目，贷记本科目（基建转出投资）。

四、本科目期末借方余额，反映单位尚未完工的建设项目工程发生的实际成本。

## 1701 无形资产

一、本科目核算单位无形资产的原值。

非大批量购入、单价小于 1000 元的无形资产，可以于购买的当期将其成本直接计入当期费用。

二、本科目应当按照无形资产的类别、项目等进行明细核算。

三、无形资产的主要账务处理如下：

(一) 无形资产在取得时，应当按照成本进行初始计量。

1. 外购的无形资产，按照确定的成本，借记本科目，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“应付账款”“银行存款”等科目。

2. 委托软件公司开发软件，视同外购无形资产进行处理。

合同中约定预付开发费用的，按照预付金额，借记“预付账款”科目，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

软件开发完成交付使用并支付剩余或全部软件开发费用时，按照软件开发费用总额，借记本科



目,按照相关预付账款金额,贷记“预付账款”科目,按照支付的剩余金额,贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

3. 自行研究开发形成的无形资产,按照研究开发项目进入开发阶段后至达到预定用途前所发生的支出总额,借记本科目,贷记“研发支出——开发支出”科目。

自行研究开发项目尚未进入开发阶段,或者确实无法区分研究阶段支出和开发阶段支出,但按照法律程序已申请取得无形资产的,按照依法取得时发生的注册费、聘请律师费等费用,借记本科目,贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目;按照依法取得前所发生的研究开发支出,借记“业务活动费用”等科目,贷记“研发支出”科目。

4. 接受捐赠的无形资产,按照确定的无形资产成本,借记本科目,按照发生的相关税费等,贷记“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目,按照其差额,贷记“捐赠收入”科目。

接受捐赠的无形资产按照名义金额入账的,按照名义金额,借记本科目,贷记“捐赠收入”科目;同时,按照发生的相关税费等,借记“其他费用”科目,贷记“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

5. 无偿调入的无形资产,按照确定的无形资产成本,借记本科目,按照发生的相关税费等,贷记“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目,按照其差额,贷记“无偿调拨净资产”科目。

6. 置换取得的无形资产,参照“库存物品”科目中置换取得库存物品的相关规定进行账务处理。

无形资产取得时涉及增值税业务的,相关账务处理参见“应交增值税”科目。

## (二) 与无形资产有关的后续支出。

### 1. 符合无形资产确认条件的后续支出。

为增加无形资产的使用效能对其进行升级改造或扩展其功能时,如需暂停对无形资产进行摊销的,按照无形资产的账面价值,借记“在建工程”科目,按照无形资产已摊销金额,借记“无形资产累计摊销”科目,按照无形资产的账面余额,贷记本科目。

无形资产后续支出符合无形资产确认条件的,按照支出的金额,借记本科目〔无需暂停摊销的〕或“在建工程”科目〔需暂停摊销的〕,贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

暂停摊销的无形资产升级改造或扩展功能等完成交付使用时,按照在建工程成本,借记本科目,贷记“在建工程”科目。

### 2. 不符合无形资产确认条件的后续支出。

为保证无形资产正常使用发生的日常维护等支出,借记“业务活动费用”“单位管理费用”等科目,贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

## (三) 按照规定报经批准处置无形资产,应当分别以下情况处理:

1. 报经批准出售、转让无形资产,按照被出售、转让无形资产的账面价值,借记“资产处置费用”科目,按照无形资产已计提的摊销,借记“无形资产累计摊销”科目,按照无形资产账面余额,贷记本科目;同时,按照收到的价款,借记“银行存款”等科目,按照处置过程中发生的相关费用,贷记“银行存款”等科目,按照其差额,贷记“应缴财政款”〔按照规定应上缴无形资产转让净收入的〕或“其他收入”〔按照规定将无形资产转让收入纳入本单位预算管理的〕科目。



2. 报经批准对外捐赠无形资产，按照无形资产已计提的摊销，借记“无形资产累计摊销”科目，按照被处置无形资产账面余额，贷记本科目，按照捐赠过程中发生的归属于捐出方的相关费用，贷记“银行存款”等科目，按照其差额，借记“资产处置费用”科目。

3. 报经批准无偿调出无形资产，按照无形资产已计提的摊销，借记“无形资产累计摊销”科目，按照被处置无形资产账面余额，贷记本科目，按照其差额，借记“无偿调拨净资产”科目；同时，按照无偿调出过程中发生的归属于调出方的相关费用，借记“资产处置费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

4. 报经批准置换换出无形资产，参照“库存物品”科目中置换换入库存物品的规定进行账务处理。

5. 无形资产预期不能为单位带来服务潜力或经济利益，按照规定报经批准核销时，按照待核销无形资产的账面价值，借记“资产处置费用”科目，按照已计提摊销，借记“无形资产累计摊销”科目，按照无形资产的账面余额，贷记本科目。

无形资产处置时涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（四）单位应当定期对无形资产进行清查盘点，每年至少盘点一次。单位资产清查盘点过程中发现的无形资产盘盈、盘亏等，参照“固定资产”科目相关规定进行账务处理。

四、本科目期末借方余额，反映单位无形资产的成本。

#### 1702 无形资产累计摊销

一、本科目核算单位对使用年限有限的无形资产计提的累计摊销。

二、本科目应当按照所对应无形资产的明细分类进行明细核算。

三、无形资产累计摊销的主要账务处理如下：

（一）按月对无形资产进行摊销时，按照应摊销金额，借记“业务活动费用”“单位管理费用”“加工物品”“在建工程”等科目，贷记本科目。

（二）经批准处置无形资产时，按照所处置无形资产的账面价值，借记“资产处置费用”“无偿调拨净资产”“待处理财产损溢”等科目，按照已计提摊销，借记本科目，按照无形资产的账面余额，贷记“无形资产”科目。

四、本科目期末贷方余额，反映单位计提的无形资产摊销累计数。

#### 1703 研发支出

一、本科目核算单位自行研究开发项目研究阶段和开发阶段发生的各项支出。

建设项目中的软件研发支出，应当通过“在建工程”科目核算，不通过本科目核算。

二、本科目应当按照自行研究开发项目，分别“研究支出”“开发支出”进行明细核算。

三、研发支出的主要账务处理如下：

（一）自行研究开发项目研究阶段的支出，应当先在本科目归集。按照从事研究及其辅助活动人员计提的薪酬，研究活动领用的库存物品，发生的与研究活动相关的管理费、间接费和其他各项费用，借记本科目（研究支出），贷记“应付职工薪酬”“库存物品”“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“固定资产累计折旧”“银行存款”等科目。

期（月）末，应当将本科目归集的研究阶段的支出金额转入当期费用，借记“业务活动费用”

等科目，贷记本科目（研究支出）。

（二）自行研究开发项目开发阶段的支出，先通过本科目进行归集。按照从事开发及其辅助活动人员计提的薪酬，开发活动领用的库存物品，发生的与开发活动相关的管理费、间接费和其他各项费用，借记本科目（开发支出），贷记“应付职工薪酬”“库存物品”“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“固定资产累计折旧”“银行存款”等科目。自行研究开发项目完成，达到预定用途形成无形资产的，按照本科目归集的开发阶段的支出金额，借记“无形资产”科目，贷记本科目（开发支出）。

单位应于每年年度终了评估研究开发项目是否能达到预定用途，如预计不能达到预定用途（如无法最终完成开发项目并形成无形资产的），应当将已发生的开发支出金额全部转入当期费用，借记“业务活动费用”等科目，贷记本科目（开发支出）。

自行研究开发项目时涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

四、本科目期末借方余额，反映单位预计能达到预定用途的研究开发项目在开发阶段发生的累计支出数。

### 1801 公共基础设施

一、本科目核算单位控制的公共基础设施的原值。

二、本科目应当按照公共基础设施的类别、项目等进行明细核算。

三、单位应当根据行业主管部门对公共基础设施的分类规定，制定适合于本单位管理的公共基础设施目录、分类方法，作为进行公共基础设施核算的依据。

四、公共基础设施的主要账务处理如下：

（一）公共基础设施在取得时，应当按照其成本入账。

1. 自行建造的公共基础设施完工交付使用时，按照在建工程的成本，借记本科目，贷记“在建工程”科目。

已交付使用但尚未办理竣工决算手续的公共基础设施，按照估计价值入账，待办理竣工决算后再按照实际成本调整原来的暂估价值。

2. 接受其他单位无偿调入的公共基础设施，按照确定的成本，借记本科目，按照发生的归属于调入方的相关费用，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目，按照其差额，贷记“无偿调拨净资产”科目。

无偿调入的公共基础设施成本无法可靠取得的，按照发生的相关税费、运输费等金额，借记“其他费用”科目，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

3. 接受捐赠的公共基础设施，按照确定的成本，借记本科目，按照发生的相关费用，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目，按照其差额，贷记“捐赠收入”科目。

接受捐赠的公共基础设施成本无法可靠取得的，按照发生的相关税费等金额，借记“其他费用”科目，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

4. 外购的公共基础设施，按照确定的成本，借记本科目，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

5. 对于成本无法可靠取得的公共基础设施，单位应当设置备查簿进行登记，待成本能够可靠确定后按照规定及时入账。

（二）与公共基础设施有关的后续支出。

将公共基础设施转入改建、扩建时，按照公共基础设施的账面价值，借记“在建工程”科目，按照公共基础设施已计提折旧，借记“公共基础设施累计折旧（摊销）”科目，按照公共基础设施的账面余额，贷记本科目。

为增加公共基础设施使用效能或延长其使用年限而发生的改建、扩建等后续支出，借记“在建工程”科目，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

公共基础设施改建、扩建完成，竣工验收交付使用时，按照在建工程成本，借记本科目，贷记“在建工程”科目。

为保证公共基础设施正常使用发生的日常维修等支出，借记“业务活动费用”“单位管理费用”等科目，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

（三）按照规定报经批准处置公共基础设施，分别以下情况处理：

1. 报经批准对外捐赠公共基础设施，按照公共基础设施已计提的折旧或摊销，借记“公共基础设施累计折旧（摊销）”科目，按照被处置公共基础设施账面余额，贷记本科目，按照捐赠过程中发生的归属于捐出方的相关费用，贷记“银行存款”等科目，按照其差额，借记“资产处置费用”科目。

2. 报经批准无偿调出公共基础设施，按照公共基础设施已计提的折旧或摊销，借记“公共基础设施累计折旧（摊销）”科目，按照被处置公共基础设施账面余额，贷记本科目，按照其差额，借记“无偿调拨净资产”科目；同时，按照无偿调出过程中发生的归属于调出方的相关费用，借记“资产处置费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

（四）单位应当定期对公共基础设施进行清查盘点。对于发生的公共基础设施盘盈、盘亏、毁损或报废，应当先记入“待处理财产损溢”科目，按照规定报经批准后及时进行后续账务处理。

1. 盘盈的公共基础设施，其成本按照有关凭据注明的金额确定；没有相关凭据、但按照规定经过资产评估的，其成本按照评估价值确定；没有相关凭据、也未经过评估的，其成本按照重置成本确定。盘盈的公共基础设施成本无法可靠取得的，单位应当设置备查簿进行登记，待成本确定后按照规定及时入账。

盘盈的公共基础设施，按照确定的入账成本，借记本科目，贷记“待处理财产损溢”科目。

2. 盘亏、毁损或报废的公共基础设施，按照待处置公共基础设施的账面价值，借记“待处理财产损溢”科目，按照已计提折旧或摊销，借记“公共基础设施累计折旧（摊销）”科目，按照公共基础设施的账面余额，贷记本科目。

五、本科目期末借方余额，反映公共基础设施的原值。

### 1802 公共基础设施累计折旧（摊销）

一、本科目核算单位计提的公共基础设施累计折旧和累计摊销。

二、本科目应当按照所对应公共基础设施的明细分类进行明细核算。

三、公共基础设施累计折旧（摊销）的主要账务处理如下：

（一）按月计提公共基础设施折旧时，按照应计提的折旧额，借记“业务活动费用”科目，贷记本科目。

（二）按月对确认为公共基础设施的单独计价入账的土地使用权进行摊销时，按照应计提的摊

销额，借记“业务活动费用”科目，贷记本科目。

（三）处置公共基础设施时，按照所处置公共基础设施的账面价值，借记“资产处置费用”“无偿调拨净资产”“待处理财产损益”等科目，按照已提取的折旧和摊销，借记本科目，按照公共基础设施账面余额，贷记“公共基础设施”科目。

四、本科目期末贷方余额，反映单位提取的公共基础设施折旧和摊销的累计数。

### 1811 政府储备物资

一、本科目核算单位控制的政府储备物资的成本。

对政府储备物资不负有行政管理职责但接受委托具体负责执行其存储保管等工作的单位，其受托代储的政府储备物资应当通过“受托代理资产”科目核算，不通过本科目核算。

二、本科目应当按照政府储备物资的种类、品种、存放地点等进行明细核算。单位根据需要，可在本科目下设置“在库”“发出”等明细科目进行明细核算。

三、政府储备物资的主要账务处理如下：

（一）政府储备物资取得时，应当按照其成本入账。

1. 购入的政府储备物资验收入库，按照确定的成本，借记本科目，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

2. 涉及委托加工政府储备物资业务的，相关账务处理参照“加工物品”科目。

3. 接受捐赠的政府储备物资验收入库，按照确定的成本，借记本科目，按照单位承担的相关税费、运输费等，贷记“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目，按照其差额，贷记“捐赠收入”科目。

4. 接受无偿调入的政府储备物资验收入库，按照确定的成本，借记本科目，按照单位承担的相关税费、运输费等，贷记“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目，按照其差额，贷记“无偿调拨净资产”科目。

（二）政府储备物资发出时，分别以下情况处理：

1. 因动用而发出无须收回的政府储备物资的，按照发出物资的账面余额，借记“业务活动费用”科目，贷记本科目。

2. 因动用而发出需要收回或者预期可能收回的政府储备物资的，在发出物资时，按照发出物资的账面余额，借记本科目（发出），贷记本科目（在库）；按照规定的质量验收标准收回物资时，按照收回物资原账面余额，借记本科目（在库），按照未收回物资的原账面余额，借记“业务活动费用”科目，按照物资发出时登记在本科目所属“发出”明细科目中的余额，贷记本科目（发出）。

3. 因行政管理主体变动等原因而将政府储备物资调拨给其他主体的，按照无偿调出政府储备物资的账面余额，借记“无偿调拨净资产”科目，贷记本科目。

4. 对外销售政府储备物资并将销售收入纳入单位预算统一管理的，发出物资时，按照发出物资的账面余额，借记“业务活动费用”科目，贷记本科目；实现销售收入时，按照确认的收入金额，借记“银行存款”“应收账款”等科目，贷记“事业收入”等科目。

对外销售政府储备物资并按照规定将销售净收入上缴财政的，发出物资时，按照发出物资的账面余额，借记“资产处置费用”科目，贷记本科目；取得销售价款时，按照实际收到的款项金额，借记“银行存款”等科目，按照发生的相关税费，贷记“银行存款”等科目，按照销售价款大于



所承担的相关税费后的差额，贷记“应缴财政款”科目。

（三）单位应当定期对政府储备物资进行清查盘点，每年至少盘点一次。对于发生的政府储备物资盘盈、盘亏或者报废、毁损，应当先记入“待处理财产损溢”科目，按照规定报经批准后及时进行后续账务处理。

1. 盘盈的政府储备物资，按照确定的入账成本，借记本科目，贷记“待处理财产损溢”科目。

2. 盘亏或者毁损、报废的政府储备物资，按照待处理政府储备物资的账面余额，借记“待处理财产损溢”科目，贷记本科目。

四、本科目期末借方余额，反映政府储备物资的成本。

## 1821 文物文化资产

一、本科目核算单位为满足社会公共需求而控制的文物文化资产的成本。

单位为满足自身开展业务活动或其他活动需要而控制的文物和陈列品，应当通过“固定资产”科目核算，不通过本科目核算。

二、本科目应当按照文物文化资产的类别、项目等进行明细核算。

三、文物文化资产的主要账务处理如下：

（一）文物文化资产在取得时，应当按照其成本入账。

1. 外购的文物文化资产，其成本包括购买价款、相关税费以及可归属于该项资产达到预定用途前所发生的其他支出（如运输费、安装费、装卸费等）。

外购的文物文化资产，按照确定的成本，借记本科目，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

2. 接受其他单位无偿调入的文物文化资产，其成本按照该项资产在调出方的账面价值加上归属于调入方的相关费用确定。

调入的文物文化资产，按照确定的成本，借记本科目，按照发生的归属于调入方的相关费用，贷记“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目，按照其差额，贷记“无偿调拨净资产”科目。

无偿调入的文物文化资产成本无法可靠取得的，按照发生的归属于调入方的相关费用，借记“其他费用”科目，贷记“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

3. 接受捐赠的文物文化资产，其成本按照有关凭据注明的金额加上相关费用确定；没有相关凭据可供取得，但按照规定经过资产评估的，其成本按照评估价值加上相关费用确定；没有相关凭据可供取得、也未经评估的，其成本比照同类或类似资产的市场价格加上相关费用确定。

接受捐赠的文物文化资产，按照确定的成本，借记本科目，按照发生的相关税费、运输费等金额，贷记“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目，按照其差额，贷记“捐赠收入”科目。

接受捐赠的文物文化资产成本无法可靠取得的，按照发生的相关税费、运输费等金额，借记“其他费用”科目，贷记“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

4. 对于成本无法可靠取得的文物文化资产，单位应当设置备查簿进行登记，待成本能够可靠确定后按照规定及时入账。

（二）与文物文化资产有关的后续支出，参照“公共基础设施”科目相关规定进行处理。

（三）按照规定报经批准处置文物文化资产，应当分别以下情况处理：

1. 报经批准对外捐赠文物文化资产，按照被处置文物文化资产账面余额和捐赠过程中发生的归



属于捐出方的相关费用合计数，借记“资产处置费用”科目，按照被处置文物文化资产账面余额，贷记本科目，按照捐赠过程中发生的归属于捐出方的相关费用，贷记“银行存款”等科目。

2. 报经批准无偿调出文物文化资产，按照被处置文物文化资产账面余额，借记“无偿调拨净资产”科目，贷记本科目；同时，按照无偿调出过程中发生的归属于调出方的相关费用，借记“资产处置费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

（四）单位应当定期对文物文化资产进行清查盘点，每年至少盘点一次。对于发生的文物文化资产盘盈、盘亏、毁损或报废等，参照“公共基础设施”科目相关规定进行账务处理。

四、本科目期末借方余额，反映文物文化资产的成本。

### 1831 保障性住房

一、本科目核算单位为满足社会公共需求而控制的保障性住房的原值。

二、本科目应当按照保障性住房的类别、项目等进行明细核算。

三、保障性住房的主要账务处理如下：

（一）保障性住房在取得时，应当按其成本入账。

1. 外购的保障性住房，其成本包括购买价款、相关税费以及可归属于该项资产达到预定用途前所发生的其他支出。

外购的保障性住房，按照确定的成本，借记本科目，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

2. 自行建造的保障性住房交付使用时，按照在建工程成本，借记本科目，贷记“在建工程”科目。

已交付使用但尚未办理竣工决算手续的保障性住房，按照估计价值入账，待办理竣工决算后再按照实际成本调整原来的暂估价值。

3. 接受其他单位无偿调入的保障性住房，其成本按照该项资产在调出方的账面价值加上归属于调入方的相关费用确定。

无偿调入的保障性住房，按照确定的成本，借记本科目，按照发生的归属于调入方的相关费用，贷记“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目，按照其差额，贷记“无偿调拨净资产”科目。

4. 接受捐赠、融资租赁取得的保障性住房，参照“固定资产”科目相关规定进行处理。

（二）与保障性住房有关的后续支出，参照“固定资产”科目相关规定进行处理。

（三）按照规定出租保障性住房并将出租收入上缴同级财政，按照收取的租金金额，借记“银行存款”等科目，贷记“应缴财政款”科目。

（四）按照规定报经批准处置保障性住房，应当分别以下情况处理：

1. 报经批准无偿调出保障性住房，按照保障性住房已计提的折旧，借记“保障性住房累计折旧”科目，按照被处置保障性住房账面余额，贷记本科目，按照其差额，借记“无偿调拨净资产”科目；同时，按照无偿调出过程中发生的归属于调出方的相关费用，借记“资产处置费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

2. 报经批准出售保障性住房，按照被出售保障性住房的账面价值，借记“资产处置费用”科目，按照保障性住房已计提的折旧，借记“保障性住房累计折旧”科目，按照保障性住房账面余

额，贷记本科目；同时，按照收到的价款，借记“银行存款”等科目，按照出售过程中发生的相关费用，贷记“银行存款”等科目，按照其差额，贷记“应缴财政款”科目。

（五）单位应当定期对保障性住房进行清查盘点。对于发生的保障性住房盘盈、盘亏、毁损或报废等，参照“固定资产”科目相关规定进行账务处理。

四、本科目期末借方余额，反映保障性住房的原值。

#### 1832 保障性住房累计折旧

一、本科目核算单位计提的保障性住房的累计折旧。

二、本科目应当按照所对应保障性住房的类别进行明细核算。

三、单位应当参照《政府会计准则第3号——固定资产》及其应用指南的相关规定，按月对其控制的保障性住房计提折旧。

四、保障性住房累计折旧的主要账务处理如下：

（一）按月计提保障性住房折旧时，按照应计提的折旧额，借记“业务活动费用”科目，贷记本科目。

（二）报经批准处置保障性住房时，按照所处置保障性住房的账面价值，借记“资产处置费用”“无偿调拨净资产”“待处理财产损益”等科目，按照已计提折旧，借记本科目，按照保障性住房的账面余额，贷记“保障性住房”科目。

五、本科目期末贷方余额，反映单位计提的保障性住房折旧累计数。

#### 1891 受托代理资产

一、本科目核算单位接受委托方委托管理的各项资产，包括受托指定转赠的物资、受托存储保管的物资等的成本。

单位管理的罚没物资也应当通过本科目核算。

单位收到的受托代理资产为现金和银行存款的，不通过本科目核算，应当通过“库存现金”“银行存款”科目进行核算。

二、本科目应当按照资产的种类和委托人进行明细核算；属于转赠资产的，还应当按照受赠人进行明细核算。

三、受托代理资产的主要账务处理如下：

（一）受托转赠物资。

1. 接受委托人委托需要转赠给受赠人的物资，其成本按照有关凭据注明的金额确定。接受委托转赠的物资验收入库，按照确定的成本，借记本科目，贷记“受托代理负债”科目。

受托协议约定由受托方承担相关税费、运输费等，还应当按照实际支付的相关税费、运输费等金额，借记“其他费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

2. 将受托转赠物资交付受赠人时，按照转赠物资的成本，借记“受托代理负债”科目，贷记本科目。

3. 转赠物资的委托人取消了对捐赠物资的转赠要求，且不再收回捐赠物资的，应当将转赠物资转为单位的存货、固定资产等。按照转赠物资的成本，借记“受托代理负债”科目，贷记本科目；同时，借记“库存物品”“固定资产”等科目，贷记“其他收入”科目。

## （二）受托存储保管物资。

1. 接受委托人委托存储保管的物资，其成本按照有关凭据注明的金额确定。接受委托储存的物资验收入库，按照确定的成本，借记本科目，贷记“受托代理负债”科目。

2. 发生由受托单位承担的与受托存储保管的物资相关的运输费、保管费等费用时，按照实际发生的费用金额，借记“其他费用”等科目，贷记“银行存款”等科目。

3. 根据委托人要求交付或发出受托存储保管的物资时，按照发出物资的成本，借记“受托代理负债”科目，贷记本科目。

## （三）罚没物资。

1. 取得罚没物资时，其成本按照有关凭据注明的金额确定。罚没物资验收（入库），按照确定的成本，借记本科目，贷记“受托代理负债”科目。罚没物资成本无法可靠确定的，单位应当设置备查簿进行登记。

2. 按照规定处置或移交罚没物资时，按照罚没物资的成本，借记“受托代理负债”科目，贷记本科目。处置时取得款项的，按照实际取得的款项金额，借记“银行存款”等科目，贷记“应缴财政款”等科目。

单位受托代理的其他实物资产，参照本科目有关受托转赠物资、受托存储保管物资的规定进行账务处理。

四、本科目期末借方余额，反映单位受托代理实物资产的成本。

### 1901 长期待摊费用

一、本科目核算单位已经支出，但应由本期和以后各期负担的分摊期限在1年以上（不含1年）的各项费用，如以经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出等。

二、本科目应当按照费用项目进行明细核算。

三、长期待摊费用的主要账务处理如下：

（一）发生长期待摊费用时，按照支出金额，借记本科目，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

（二）按照受益期间摊销长期待摊费用时，按照摊销金额，借记“业务活动费用”“单位管理费用”“经营费用”等科目，贷记本科目。

（三）如果某项长期待摊费用已经不能使单位受益，应当将其摊余金额一次全部转入当期费用。按照摊销金额，借记“业务活动费用”“单位管理费用”“经营费用”等科目，贷记本科目。

四、本科目期末借方余额，反映单位尚未摊销完毕的长期待摊费用。

### 1902 待处理财产损溢

一、本科目核算单位在资产清查过程中查明的各种资产盘盈、盘亏和报废、毁损的价值。

二、本科目应当按照待处理的资产项目进行明细核算；对于在资产处理过程中取得收入或发生相关费用的项目，还应当设置“待处理财产价值”“处理净收入”明细科目，进行明细核算。

三、单位资产清查中查明的资产盘盈、盘亏、报废和毁损，一般应当先记入本科目，按照规定报经批准后及时进行账务处理。年末结账前一般应处理完毕。

四、待处理财产损溢的主要账务处理如下：

（一）账款核对时发现的库存现金短缺或溢余。

1. 每日账款核对中发现现金短缺或溢余，属于现金短缺，按照实际短缺的金额，借记本科目，贷记“库存现金”科目；属于现金溢余，按照实际溢余的金额，借记“库存现金”科目，贷记本科目。

2. 如为现金短缺，属于应由责任人赔偿或向有关人员追回的，借记“其他应收款”科目，贷记本科目；属于无法查明原因的，报经批准核销时，借记“资产处置费用”科目，贷记本科目。

3. 如为现金溢余，属于应支付给有关人员或单位的，借记本科目，贷记“其他应付款”科目；属于无法查明原因的，报经批准后，借记本科目，贷记“其他收入”科目。

（二）资产清查过程中发现的存货、固定资产、无形资产、公共基础设施、政府储备物资、文物文化资产、保障性住房等各种资产盘盈、盘亏或报废、毁损。

1. 盘盈的各类资产。

（1）转入待处理资产时，按照确定的成本，借记“库存物品”“固定资产”“无形资产”“公共基础设施”“政府储备物资”“文物文化资产”“保障性住房”等科目，贷记本科目。

（2）按照规定报经批准后处理时，对于盘盈的流动资产，借记本科目，贷记“单位管理费用”[事业单位]或“业务活动费用”[行政单位]科目。对于盘盈的非流动资产，如属于本年度取得的，按照当年新取得相关资产进行账务处理；如属于以前年度取得的，按照前期差错处理，借记本科目，贷记“以前年度盈余调整”科目。

2. 盘亏或者毁损、报废的各类资产。

（1）转入待处理资产时，借记本科目（待处理财产价值）[盘亏、毁损、报废固定资产、无形资产、公共基础设施、保障性住房的，还应借记“固定资产累计折旧”“无形资产累计摊销”“公共基础设施累计折旧（摊销）”“保障性住房累计折旧”科目]，贷记“库存物品”“固定资产”“无形资产”“公共基础设施”“政府储备物资”“文物文化资产”“保障性住房”“在建工程”等科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

报经批准处理时，借记“资产处置费用”科目，贷记本科目（待处理财产价值）。

（2）处理毁损、报废实物资产过程中取得的残值或残值变价收入、保险理赔和过失人赔偿等，借记“库存现金”“银行存款”“库存物品”“其他应收款”等科目，贷记本科目（处理净收入）；处理毁损、报废实物资产过程中发生的相关费用，借记本科目（处理净收入），贷记“库存现金”“银行存款”等科目。

处理收支结清，如果处理收入大于相关费用的，按照处理收入减去相关费用后的净收入，借记本科目（处理净收入），贷记“应缴财政款”等科目；如果处理收入小于相关费用的，按照相关费用减去处理收入后的净支出，借记“资产处置费用”科目，贷记本科目（处理净收入）。

五、本科目期末如为借方余额，反映尚未处理完毕的各种资产的净损失；期末如为贷方余额，反映尚未处理完毕的各种资产净溢余。年末，经批准处理后，本科目一般应无余额。

（二）负债类

2001 短期借款

一、本科目核算事业单位经批准向银行或其他金融机构等借入的期限在1年内（含1年）的各



种借款。

二、本科目应当按照债权人和借款种类进行明细核算。

三、短期借款的主要账务处理如下：

（一）借入各种短期借款时，按照实际借入的金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

（二）银行承兑汇票到期，本单位无力支付票款的，按照应付票据的账面余额，借记“应付票据”科目，贷记本科目。

（三）归还短期借款时，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

四、本科目期末贷方余额，反映事业单位尚未偿还的短期借款本金。

## 2101 应交增值税

一、本科目核算单位按照税法规定计算应缴纳的增值税。

二、属于增值税一般纳税人单位，应当在本科目下设置“应交税金”“未交税金”“预交税金”“待抵扣进项税额”“待认证进项税额”“待转销项税额”“简易计税”“转让金融商品应交增值税”“代扣代缴增值税”等明细科目。

（一）“应交税金”明细账内应当设置“进项税额”“已交税金”“转出未交增值税”“减免税款”“销项税额”“进项税额转出”“转出多交增值税”等专栏。其中：

1. “进项税额”专栏，记录单位购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产而支付或负担的、准予从当期销项税额中抵扣的增值税额；

2. “已交税金”专栏，记录单位当月已缴纳的应交增值税额；

3. “转出未交增值税”和“转出多交增值税”专栏，分别记录一般纳税人月度终了转出当月应交未交或多交的增值税额；

4. “减免税款”专栏，记录单位按照现行增值税制度规定准予减免的增值税额；

5. “销项税额”专栏，记录单位销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产应收取的增值税额；

6. “进项税额转出”专栏，记录单位购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产等发生非正常损失以及其他原因而不应从销项税额中抵扣、按照规定转出的进项税额。

（二）“未交税金”明细科目，核算单位月度终了从“应交税金”或“预交税金”明细科目转入当月应交未交、多交或预缴的增值税额，以及当月交纳以前期间未交的增值税额。

（三）“预交税金”明细科目，核算单位转让不动产、提供不动产经营租赁服务等，以及其他按照现行增值税制度规定应预缴的增值税额。

（四）“待抵扣进项税额”明细科目，核算单位已取得增值税扣税凭证并经税务机关认证，按照现行增值税制度规定准予以后期间从销项税额中抵扣的进项税额。

（五）“待认证进项税额”明细科目，核算单位由于未经税务机关认证而不得从当期销项税额中抵扣的进项税额。包括：一般纳税人已取得增值税扣税凭证并按规定准予从销项税额中抵扣，但尚未经税务机关认证的进项税额；一般纳税人已申请稽核但尚未取得稽核相符结果的海关缴款书进项税额。

（六）“待转销项税额”明细科目，核算单位销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产，已确认相关收入（或利得）但尚未发生增值税纳税义务而需于以后期间确认为销项税额



的增值税额。

（七）“简易计税”明细科目，核算单位采用简易计税方法发生的增值税计提、扣减、预缴、缴纳等业务。

（八）“转让金融商品应交增值税”明细科目，核算单位转让金融商品发生的增值税额。

（九）“代扣代缴增值税”明细科目，核算单位购进在境内未设经营机构的境外单位或个人在境内的应税行为代扣代缴的增值税。

属于增值税小规模纳税人的单位只需在本科目下设置“转让金融商品应交增值税”“代扣代缴增值税”明细科目。

三、应交增值税的主要账务处理如下：

（一）单位<sup>①</sup>取得资产或接受劳务等业务。

1. 采购等业务进项税额允许抵扣。

单位购买用于增值税应税项目的资产或服务时，按照应计入相关成本费用或资产的金额，借记“业务活动费用”“在途物品”“库存物品”“工程物资”“在建工程”“固定资产”“无形资产”等科目，按照当月已认证的可抵扣增值税额，借记本科目（应交税金——进项税额），按照当月未认证的可抵扣增值税额，借记本科目（待认证进项税额），按照应付或实际支付的金额，贷记“应付账款”“应付票据”“银行存款”“零余额账户用款额度”等科目。发生退货的，如原增值税专用发票已作认证，应根据税务机关开具的红字增值税专用发票做相反的会计分录；如原增值税专用发票未作认证，应将发票退回并做相反的会计分录。

小规模纳税人购买资产或服务时不能抵扣增值税，发生的增值税计入资产成本或相关成本费用。

2. 采购等业务进项税额不得抵扣。

单位购进资产或服务时，用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或个人消费等，其进项税额按照现行增值税制度规定不得从销项税额中抵扣的，取得增值税专用发票时，应按照增值税发票注明的金额，借记相关成本费用或资产科目，按照待认证的增值税进项税额，借记本科目（待认证进项税额），按照实际支付或应付的金额，贷记“银行存款”“应付账款”“零余额账户用款额度”等科目。经税务机关认证为不可抵扣进项税时，借记本科目（应交税金——进项税额）科目，贷记本科目（待认证进项税额），同时，将进项税额转出，借记相关成本费用科目，贷记本科目（应交税金——进项税额转出）。

3. 购进不动产或不动产在建工程按照规定进项税额分年抵扣。

单位取得应税项目为不动产或者不动产在建工程，其进项税额按照现行增值税制度规定自取得之日起分2年从销项税额中抵扣的，应当按照取得成本，借记“固定资产”“在建工程”等科目，按照当期可抵扣的增值税额，借记本科目（应交税金——进项税额），按照以后期间可抵扣的增值税额，借记本科目（待抵扣进项税额），按照应付或实际支付的金额，贷记“应付账款”“应付票据”“银行存款”“零余额账户用款额度”等科目。尚未抵扣的进项税额待以后期间允许抵扣时，按照允许抵扣的金额，借记本科目（应交税金——进项税额），贷记本科目（待抵扣进项税额）。

<sup>①</sup> 如不特别说明，本部分内容中的“单位”指增值税一般纳税人。

#### 4. 进项税额抵扣情况发生改变。

单位因发生非正常损失或改变用途等，原已计入进项税额、待抵扣进项税额或待认证进项税额，但按照现行增值税制度规定不得从销项税额中抵扣的，借记“待处理财产损益”“固定资产”“无形资产”等科目，贷记本科目（应交税金——进项税额转出）、本科目（待抵扣进项税额）或本科目（待认证进项税额）；原不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产、无形资产等，因改变用途等用于允许抵扣进项税额的应税项目的，应按照允许抵扣的进项税额，借记本科目（应交税金——进项税额），贷记“固定资产”“无形资产”等科目。固定资产、无形资产等经上述调整后，应按照调整后的账面价值在剩余尚可使用年限内计提折旧或摊销。

单位购进时已全额计入进项税额的货物或服务转用于不动产在建工程的，对于结转以后期间的进项税额，应借记本科目（待抵扣进项税额），贷记本科目（应交税金——进项税额转出）。

#### 5. 购买方作为扣缴义务人。

按照现行增值税制度规定，境外单位或个人在境内发生应税行为，在境内未设有经营机构的，以购买方为增值税扣缴义务人。境内一般纳税人购进服务或资产时，按照应计入相关成本费用或资产的金额，借记“业务活动费用”“在途物品”“库存物品”“工程物资”“在建工程”“固定资产”“无形资产”等科目，按照可抵扣的增值税额，借记本科目（应交税金——进项税额）[小规模纳税人应借记相关成本费用或资产科目]，按照应付或实际支付的金额，贷记“银行存款”“应付账款”等科目，按照应代扣代缴的增值税额，贷记本科目（代扣代缴增值税）。实际缴纳代扣代缴增值税时，按照代扣代缴的增值税额，借记本科目（代扣代缴增值税），贷记“银行存款”“零余额账户用款额度”等科目。

### （二）单位销售资产或提供服务等业务。

#### 1. 销售资产或提供服务业务。

单位销售货物或提供服务，应当按照应收或已收的金额，借记“应收账款”“应收票据”“银行存款”等科目，按照确认的收入金额，贷记“经营收入”“事业收入”等科目，按照现行增值税制度规定计算的销项税额（或采用简易计税方法计算的应纳增值税额），贷记本科目（应交税金——销项税额）或本科目（简易计税）[小规模纳税人应贷记本科目]。发生销售退回的，应根据按照规定开具的红字增值税专用发票做相反的会计分录。

按照本制度及相关政府会计准则确认收入的时点早于按照增值税制度确认增值税纳税义务发生时点的，应将相关销项税额记入本科目（待转销项税额），待实际发生纳税义务时再转入本科目（应交税金——销项税额）或本科目（简易计税）。

按照增值税制度确认增值税纳税义务发生时点早于按照本制度及相关政府会计准则确认收入的时点的，应按照应纳增值税额，借记“应收账款”科目，贷记本科目（应交税金——销项税额）或本科目（简易计税）。

#### 2. 金融商品转让按照规定以盈亏相抵后的余额作为销售额。

金融商品实际转让月末，如产生转让收益，则按照应纳税额，借记“投资收益”科目，贷记本科目（转让金融商品应交增值税）；如产生转让损失，则按照可结转下月抵扣税额，借记本科目（转让金融商品应交增值税），贷记“投资收益”科目。交纳增值税时，应借记本科目（转让金融商品应交增值税），贷记“银行存款”等科目。年末，本科目（转让金融商品应交增值税）如有借

方余额，则借记“投资收益”科目，贷记本科目（转让金融商品应交增值税）。

（三）月末转出多交增值税和未交增值税。

月度终了，单位应当将当月应交未交或多交的增值税自“应交税金”明细科目转入“未交税金”明细科目。对于当月应交未交的增值税，借记本科目（应交税金——转出未交增值税），贷记本科目（未交税金）；对于当月多交的增值税，借记本科目（未交税金），贷记本科目（应交税金——转出多交增值税）。

（四）交纳增值税。

1. 交纳当月应交增值税。

单位交纳当月应交的增值税，借记本科目（应交税金——已交税金）[小规模纳税人借记本科目]，贷记“银行存款”等科目。

2. 交纳以前期间未交增值税。

单位交纳以前期间未交的增值税，借记本科目（未交税金）[小规模纳税人借记本科目]，贷记“银行存款”等科目。

3. 预交增值税。

单位预交增值税时，借记本科目（预交税金），贷记“银行存款”等科目。月末，单位应将“预交税金”明细科目余额转入“未交税金”明细科目，借记本科目（未交税金），贷记本科目（预交税金）。

4. 减免增值税。

对于当期直接减免的增值税，借记本科目（应交税金——减免税款），贷记“业务活动费用”“经营费用”等科目。

按照现行增值税制度规定，单位初次购买增值税税控系统专用设备支付的费用以及缴纳的技术维护费允许在增值税应纳税额中全额抵减的，按照规定抵减的增值税应纳税额，借记本科目（应交税金——减免税款）[小规模纳税人借记本科目]，贷记“业务活动费用”“经营费用”等科目。

四、本科目期末贷方余额，反映单位应交未交的增值税；期末如为借方余额，反映单位尚未抵扣或多交的增值税。

## 2102 其他应交税费

一、本科目核算单位按照税法等规定计算应缴纳的除增值税以外的各种税费，包括城市维护建设税、教育费附加、地方教育费附加、车船税、房产税、城镇土地使用税和企业所得税等。

单位代扣代缴的个人所得税，也通过本科目核算。

单位应缴纳的印花税不需要预提应交税费，直接通过“业务活动费用”“单位管理费用”“经营费用”等科目核算，不通过本科目核算。

二、本科目应当按照应缴纳的税费种类进行明细核算。

三、其他应交税费的主要账务处理如下：

（一）发生城市维护建设税、教育费附加、地方教育费附加、车船税、房产税、城镇土地使用税等纳税义务的，按照税法规定计算的应缴税费金额，借记“业务活动费用”“单位管理费用”“经营费用”等科目，贷记本科目（应交城市维护建设税、应交教育费附加、应交地方教育费附加、应交车船税、应交房产税、应交城镇土地使用税等）。

(二) 按照税法规定计算应代扣代缴职工(含长期聘用人员)的个人所得税,借记“应付职工薪酬”科目,贷记本科目(应交个人所得税)。

按照税法规定计算应代扣代缴支付给职工(含长期聘用人员)以外人员劳务费的个人所得税,借记“业务活动费用”“单位管理费用”等科目,贷记本科目(应交个人所得税)。

(三) 发生企业所得税纳税义务的,按照税法规定计算的应交所得税额,借记“所得税费用”科目,贷记本科目(单位应交所得税)。

(四) 单位实际交纳上述各种税费时,借记本科目(应交城市维护建设税、应交教育费附加、应交地方教育费附加、应交车船税、应交房产税、应交城镇土地使用税、应交个人所得税、单位应交所得税等),贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

四、本科目期末贷方余额,反映单位应交未交的除增值税以外的税费金额;期末如为借方余额,反映单位多交纳的除增值税以外的税费金额。

### 2103 应缴财政款

一、本科目核算单位取得或应收的按照规定应当上缴财政的款项,包括应缴国库的款项和应缴财政专户的款项。

单位按照国家税法等有关规定应当缴纳的各种税费,通过“应交增值税”“其他应交税费”科目核算,不通过本科目核算。

二、本科目应当按照应缴财政款项的类别进行明细核算。

三、应缴财政款的主要账务处理如下:

(一) 单位取得或应收按照规定应缴财政的款项时,借记“银行存款”“应收账款”等科目,贷记本科目。

(二) 单位处置资产取得的应上缴财政的处置净收入的账务处理,参见“待处理财产损溢”等科目。

(三) 单位上缴应缴财政的款项时,按照实际上缴的金额,借记本科目,贷记“银行存款”科目。

四、本科目期末贷方余额,反映单位应当上缴财政但尚未缴纳的款项。年终清缴后,本科目一般应无余额。

### 2201 应付职工薪酬

一、本科目核算单位按照有关规定应付给职工(含长期聘用人员)及为职工支付的各种薪酬,包括基本工资、国家统一规定的津贴补贴、规范津贴补贴(绩效工资)、改革性补贴、社会保险费(如职工基本养老保险费、职业年金、基本医疗保险费等)、住房公积金等。

二、本科目应当根据国家有关规定按照“基本工资(含离退休费)”“国家统一规定的津贴补贴”“规范津贴补贴(绩效工资)”“改革性补贴”“社会保险费”“住房公积金”“其他个人收入”等进行明细核算。其中,“社会保险费”“住房公积金”明细科目核算内容包括单位从职工工资中代扣代缴的社会保险费、住房公积金,以及单位为职工计算缴纳的社会保险费、住房公积金。

三、应付职工薪酬的主要账务处理如下:

(一) 计算确认当期应付职工薪酬(含单位为职工计算缴纳的社会保险费、住房公积金)。



1. 计提从事专业及其辅助活动人员的职工薪酬，借记“业务活动费用”“单位管理费用”科目，贷记本科目。

2. 计提应由在建工程、加工物品、自行研发无形资产负担的职工薪酬，借记“在建工程”“加工物品”“研发支出”等科目，贷记本科目。

3. 计提从事专业及其辅助活动之外的经营活动人员的职工薪酬，借记“经营费用”科目，贷记本科目。

4. 因解除与职工的劳动关系而给予的补偿，借记“单位管理费用”等科目，贷记本科目。

（二）向职工支付工资、津贴补贴等薪酬时，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

（三）按照税法规定代扣职工个人所得税时，借记本科目（基本工资），贷记“其他应交税费——应交个人所得税”科目。

从应付职工薪酬中代扣为职工垫付的水电费、房租等费用时，按照实际扣除的金额，借记本科目（基本工资），贷记“其他应收款”等科目。

从应付职工薪酬中代扣社会保险费和住房公积金，按照代扣的金额，借记本科目（基本工资），贷记本科目（社会保险费、住房公积金）。

（四）按照国家有关规定缴纳职工社会保险费和住房公积金时，按照实际支付的金额，借记本科目（社会保险费、住房公积金），贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

（五）从应付职工薪酬中支付的其他款项，借记本科目，贷记“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

四、本科目期末贷方余额，反映单位应付未付的职工薪酬。

### 2301 应付票据

一、本科目核算事业单位因购买材料、物资等而开出、承兑的商业汇票，包括银行承兑汇票和商业承兑汇票。

二、本科目应当按照债权人进行明细核算。

三、应付票据的主要账务处理如下：

（一）开出、承兑商业汇票时，借记“库存物品”“固定资产”等科目，贷记本科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

以商业汇票抵付应付账款时，借记“应付账款”科目，贷记本科目。

（二）支付银行承兑汇票的手续费时，借记“业务活动费用”“经营费用”等科目，贷记“银行存款”“零余额账户用款额度”等科目。

（三）商业汇票到期时，应当分别以下情况处理：

1. 收到银行支付到期票据的付款通知时，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

2. 银行承兑汇票到期，单位无力支付票款的，按照应付票据账面余额，借记本科目，贷记“短期借款”科目。

3. 商业承兑汇票到期，单位无力支付票款的，按照应付票据账面余额，借记本科目，贷记“应付账款”科目。



四、单位应当设置“应付票据备查簿”，详细登记每一应付票据的种类、号数、出票日期、到期日、票面金额、交易合同号、收款人姓名或单位名称，以及付款日期和金额等。

应付票据到期结清票款后，应当在备查簿内逐笔注销。

五、本科目期末贷方余额，反映事业单位开出、承兑的尚未到期的应付票据金额。

### 2302 应付账款

一、本科目核算单位因购买物资、接受服务、开展工程建设等而应付的偿还期限在1年以内（含1年）的款项。

二、本科目应当按照债权人进行明细核算。对于建设项目，还应设置“应付器材款”、“应付工程款”等明细科目，并按照具体项目进行明细核算。

三、应付账款的主要账务处理如下：

（一）收到所购材料、物资、设备或服务以及确认完成工程进度但尚未付款时，根据发票及账单等有关凭证，按照应付未付款项的金额，借记“库存物品”“固定资产”“在建工程”等科目，贷记本科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（二）偿付应付账款时，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

（三）开出、承兑商业汇票抵付应付账款时，借记本科目，贷记“应付票据”科目。

（四）无法偿付或债权人豁免偿还的应付账款，应当按照规定报经批准后进行账务处理。经批准核销时，借记本科目，贷记“其他收入”科目。

核销的应付账款应在备查簿中保留登记。

四、本科目期末贷方余额，反映单位尚未支付的应付账款金额。

### 2303 应付政府补贴款

一、本科目核算负责发放政府补贴的行政单位，按照规定应当支付给政府补贴接受者的各种政府补贴款。

二、本科目应当按照应支付的政府补贴种类进行明细核算。单位还应当根据需要按照补贴接受者进行明细核算，或者建立备查簿对补贴接受者予以登记。

三、应付政府补贴款的主要账务处理如下：

（一）发生应付政府补贴时，按照依规定计算确定的应付政府补贴金额，借记“业务活动费用”科目，贷记本科目。

（二）支付应付政府补贴款时，按照支付金额，借记本科目，贷记“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

四、本科目期末贷方余额，反映行政单位应付未付的政府补贴金额。

### 2304 应付利息

一、本科目核算事业单位按照合同约定应支付的借款利息，包括短期借款、分期付息到期还本的长期借款等应支付的利息。

二、本科目应当按照债权人等进行明细核算。

三、应付利息的主要账务处理如下：

（一）为建造固定资产、公共基础设施等借入的专门借款的利息，属于建设期间发生的，按期计提利息费用时，按照计算确定的金额，借记“在建工程”科目，贷记本科目；不属于建设期间发生的，按期计提利息费用时，按照计算确定的金额，借记“其他费用”科目，贷记本科目。

（二）对于其他借款，按期计提利息费用时，按照计算确定的金额，借记“其他费用”科目，贷记本科目。

（三）实际支付应付利息时，按照支付的金额，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

四、本科目期末贷方余额，反映事业单位应付未付的利息金额。

### 2305 预收账款

一、本科目核算事业单位预先收取但尚未结算的款项。

二、本科目应当按照债权人进行明细核算。

三、预收账款的主要账务处理如下：

（一）从付款方预收款项时，按照实际预收的金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

（二）确认有关收入时，按照预收账款账面余额，借记本科目，按照应确认的收入金额，贷记“事业收入”“经营收入”等科目，按照付款方补付或退回付款方的金额，借记或贷记“银行存款”等科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（三）无法偿付或债权人豁免偿还的预收账款，应当按照规定报经批准后进行账务处理。经批准核销时，借记本科目，贷记“其他收入”科目。

核销的预收账款应在备查簿中保留登记。

四、本科目期末贷方余额，反映事业单位预收但尚未结算的款项金额。

### 2307 其他应付款

一、本科目核算单位除应交增值税、其他应交税费、应缴财政款、应付职工薪酬、应付票据、应付账款、应付政府补贴款、应付利息、预收账款以外，其他各项偿还期限在1年内（含1年）的应付及暂收款项，如收取的押金、存入保证金、已经报销但尚未偿还银行的本单位公务卡欠款等。

同级政府财政部门预拨的下期预算款和没有纳入预算的暂付款项，以及采用实拨资金方式通过本单位转拨给下属单位的财政拨款，也通过本科目核算。

二、本科目应当按照其他应付款的类别以及债权人等进行明细核算。

三、其他应付款的主要账务处理如下：

（一）发生其他应付及暂收款项时，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。支付（或退回）其他应付及暂收款项时，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。将暂收款项转为收入时，借记本科目，贷记“事业收入”等科目。

（二）收到同级政府财政部门预拨的下期预算款和没有纳入预算的暂付款项，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目；待到下一预算期或批准纳入预算时，借记本科目，贷记“财政拨款收入”科目。

采用实拨资金方式通过本单位转拨给下属单位的财政拨款，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目；向下属单位转拨财政拨款时，按照转拨的金额，借记本科目，贷记“银行存款”科目。

（三）本单位公务卡持卡人报销时，按照审核报销的金额，借记“业务活动费用”“单位管理费用”等科目，贷记本科目；偿还公务卡欠款时，借记本科目，贷记“零余额账户用款额度”等科目。

（四）涉及质保金形成其他应付款的，相关账务处理参见“固定资产”科目。

（五）无法偿付或债权人豁免偿还的其他应付款项，应当按照规定报经批准后进行账务处理。经批准核销时，借记本科目，贷记“其他收入”科目。

核销的其他应付款应在备查簿中保留登记。

四、本科目期末贷方余额，反映单位尚未支付的其他应付款金额。

#### 2401 预提费用

一、本科目核算单位预先提取的已经发生但尚未支付的费用，如预提租金费用等。

事业单位按规定从科研项目收入中提取的项目间接费用或管理费，也通过本科目核算。

事业单位计提的借款利息费用，通过“应付利息”“长期借款”科目核算，不通过本科目核算。

二、本科目应当按照预提费用的种类进行明细核算。对于提取的项目间接费用或管理费，应当在本科目下设置“项目间接费用或管理费”明细科目，并按项目进行明细核算。

三、预提费用的主要账务处理如下：

（一）项目间接费用或管理费。

按规定从科研项目收入中提取项目间接费用或管理费时，按照提取的金额，借记“单位管理费用”科目，贷记本科目（项目间接费用或管理费）。

实际使用计提的项目间接费用或管理费时，按照实际支付的金额，借记本科目（项目间接费用或管理费），贷记“银行存款”“库存现金”等科目。

（二）其他预提费用。

按期预提租金等费用时，按照预提的金额，借记“业务活动费用”“单位管理费用”“经营费用”等科目，贷记本科目。

实际支付款项时，按照支付金额，借记本科目，贷记“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

四、本科目期末贷方余额，反映单位已预提但尚未支付的各项费用。

#### 2501 长期借款

一、本科目核算事业单位经批准向银行或其他金融机构等借入的期限超过1年（不含1年）的各种借款本息。

二、本科目应当设置“本金”和“应计利息”明细科目，并按照贷款单位和贷款种类进行明细核算。对于建设项目借款，还应按照具体项目进行明细核算。

三、长期借款的主要账务处理如下：

（一）借入各项长期借款时，按照实际借入的金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目（本金）。

（二）为建造固定资产、公共基础设施等应支付的专门借款利息，按期计提利息时，分别以下

情况处理：

1. 属于工程项目建设期间发生的利息，计入工程成本，按照计算确定的应支付的利息金额，借记“在建工程”科目，贷记“应付利息”科目。

2. 属于工程项目完工交付使用后发生的利息，计入当期费用，按照计算确定的应支付的利息金额，借记“其他费用”科目，贷记“应付利息”科目。

（三）按期计提其他长期借款的利息时，按照计算确定的应支付的利息金额，借记“其他费用”科目，贷记“应付利息”科目〔分期付款、到期还本借款的利息〕或本科目（应计利息）〔到期一次还本付息借款的利息〕。

（四）到期归还长期借款本金、利息时，借记本科目（本金、应计利息），贷记“银行存款”科目。

四、本科目期末贷方余额，反映事业单位尚未偿还的长期借款本息金额。

### 2502 长期应付款

一、本科目核算单位发生的偿还期限超过1年（不含1年）的应付款项，如以融资租赁方式取得固定资产应付的租赁费等。

二、本科目应当按照长期应付款的类别以及债权人进行明细核算。

三、长期应付款的主要账务处理如下：

（一）发生长期应付款时，借记“固定资产”“在建工程”等科目，贷记本科目。

（二）支付长期应付款时，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（三）无法偿付或债权人豁免偿还的长期应付款，应当按照规定报经批准后进行账务处理。经批准核销时，借记本科目，贷记“其他收入”科目。

核销的长期应付款应在备查簿中保留登记。

（四）涉及质保金形成长期应付款的，相关账务处理参见“固定资产”科目。

四、本科目期末贷方余额，反映单位尚未支付的长期应付款金额。

### 2601 预计负债

一、本科目核算单位对因或有事项所产生的现时义务而确认的负债，如对未决诉讼等确认的负债。

二、本科目应当按照预计负债的项目进行明细核算。

三、预计负债的主要账务处理如下：

（一）确认预计负债时，按照预计的金额，借记“业务活动费用”“经营费用”“其他费用”等科目，贷记本科目。

（二）实际偿付预计负债时，按照偿付的金额，借记本科目，贷记“银行存款”“零余额账户用款额度”等科目。

（三）根据确凿证据需要对已确认的预计负债账面余额进行调整的，按照调整增加的金额，借记有关科目，贷记本科目；按照调整减少的金额，借记本科目，贷记有关科目。

四、本科目期末贷方余额，反映单位已确认但尚未支付的预计负债金额。

### 2901 受托代理负债

一、本科目核算单位接受委托取得受托代理资产时形成的负债。

二、本科目的账务处理参见“受托代理资产”“库存现金”“银行存款”等科目。

三、本科目期末贷方余额，反映单位尚未交付或发出受托代理资产形成的受托代理负债金额。

## （三）净资产类

### 3001 累计盈余

一、本科目核算单位历年实现的盈余扣除盈余分配后滚存的金额，以及因无偿调入调出资产产生的净资产变动额。

按照规定上缴、缴回、单位间调剂结转结余资金产生的净资产变动额，以及对以前年度盈余的调整金额，也通过本科目核算。

二、累计盈余的主要账务处理如下：

（一）年末，将“本年盈余分配”科目的余额转入累计盈余，借记或贷记“本年盈余分配”科目，贷记或借记本科目。

（二）年末，将“无偿调拨净资产”科目的余额转入累计盈余，借记或贷记“无偿调拨净资产”科目，贷记或借记本科目。

（三）按照规定上缴财政拨款结转结余、缴回非财政拨款结转资金、向其他单位调出财政拨款结转资金时，按照实际上缴、缴回、调出金额，借记本科目，贷记“财政应返还额度”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

按照规定从其他单位调入财政拨款结转资金时，按照实际调入金额，借记“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目，贷记本科目。

（四）将“以前年度盈余调整”科目的余额转入本科目，借记或贷记“以前年度盈余调整”科目，贷记或借记本科目。

（五）按照规定使用专用基金购置固定资产、无形资产的，按照固定资产、无形资产成本金额，借记“固定资产”“无形资产”科目，贷记“银行存款”等科目；同时，按照专用基金使用金额，借记“专用基金”科目，贷记本科目。

三、本科目期末余额，反映单位未分配盈余（或未弥补亏损）的累计数以及截至上年末无偿调拨净资产变动的累计数。

本科目年末余额，反映单位未分配盈余（或未弥补亏损）以及无偿调拨净资产变动的累计数。

### 3101 专用基金

一、本科目核算事业单位按照规定提取或设置的具有专门用途的净资产，主要包括职工福利基金、科技成果转化基金等。

二、本科目应当按照专用基金的类别进行明细核算。

三、专用基金的主要账务处理如下：

（一）年末，根据有关规定从本年度非财政拨款结余或经营结余中提取专用基金的，按照预算



会计下计算的提取金额，借记“本年盈余分配”科目，贷记本科目。

（二）根据有关规定从收入中提取专用基金并计入费用的，一般按照预算会计下基于预算收入计算提取的金额，借记“业务活动费用”等科目，贷记本科目。国家另有规定的，从其规定。

（三）根据有关规定设置的其他专用基金，按照实际收到的基金金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

（四）按照规定使用提取的专用基金时，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

使用提取的专用基金购置固定资产、无形资产的，按照固定资产、无形资产成本金额，借记“固定资产”“无形资产”科目，贷记“银行存款”等科目；同时，按照专用基金使用金额，借记本科目，贷记“累计盈余”科目。

四、本科目期末贷方余额，反映事业单位累计提取或设置的尚未使用的专用基金。

### 3201 权益法调整

一、本科目核算事业单位持有的长期股权投资采用权益法核算时，按照被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权益变动份额调整长期股权投资账面余额而计入净资产的金额。

二、本科目应当按照被投资单位进行明细核算。

三、权益法调整的主要账务处理如下：

（一）年末，按照被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权益变动应享有（或应分担）的份额，借记或贷记“长期股权投资——其他权益变动”科目，贷记或借记本科目。

（二）采用权益法核算的长期股权投资，因被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权益变动而将应享有（或应分担）的份额计入单位净资产的，处置该项投资时，按照原计入净资产的相应部分金额，借记或贷记本科目，贷记或借记“投资收益”科目。

四、本科目期末余额，反映事业单位在被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权益变动中累积享有（或分担）的份额。

### 3301 本期盈余

一、本科目核算单位本期各项收入、费用相抵后的余额。

二、本期盈余的主要账务处理如下：

（一）期末，将各类收入科目的本期发生额转入本期盈余，借记“财政拨款收入”“事业收入”“上级补助收入”“附属单位上缴收入”“经营收入”“非同级财政拨款收入”“投资收益”“捐赠收入”“利息收入”“租金收入”“其他收入”科目，贷记本科目；将各类费用科目本期发生额转入本期盈余，借记本科目，贷记“业务活动费用”“单位管理费用”“经营费用”“所得税费用”“资产处置费用”“上缴上级费用”“对附属单位补助费用”“其他费用”科目。

（二）年末，完成上述结转后，将本科目余额转入“本年盈余分配”科目，借记或贷记本科目，贷记或借记“本年盈余分配”科目。

三、本科目期末如为贷方余额，反映单位自年初至当期期末累计实现的盈余；如为借方余额，反映单位自年初至当期期末累计发生的亏损。

四、年末结账后，本科目应无余额。

### 3302 本年盈余分配

一、本科目核算单位本年度盈余分配的情况和结果。

二、本年盈余分配的主要账务处理如下：

（一）年末，将“本期盈余”科目余额转入本科目，借记或贷记“本期盈余”科目，贷记或借记本科目。

（二）年末，根据有关规定从本年度非财政拨款结余或经营结余中提取专用基金的，按照预算会计下计算的提取金额，借记本科目，贷记“专用基金”科目。

（三）年末，按照规定完成上述（一）、（二）处理后，将本科目余额转入累计盈余，借记或贷记本科目，贷记或借记“累计盈余”科目。

三、年末结账后，本科目应无余额。

### 3401 无偿调拨净资产

一、本科目核算单位无偿调入或调出非现金资产所引起的净资产变动金额。

二、无偿调拨净资产的主要账务处理如下：

（一）按照规定取得无偿调入的存货、长期股权投资、固定资产、无形资产、公共基础设施、政府储备物资、文物文化资产、保障性住房等，按照确定的成本，借记“库存物品”“长期股权投资”“固定资产”“无形资产”“公共基础设施”“政府储备物资”“文物文化资产”“保障性住房”等科目，按照调入过程中发生的归属于调入方的相关费用，贷记“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目，按照其差额，贷记本科目。

（二）按照规定经批准无偿调出存货、长期股权投资、固定资产、无形资产、公共基础设施、政府储备物资、文物文化资产、保障性住房等，按照调出资产的账面余额或账面价值，借记本科目，按照固定资产累计折旧、无形资产累计摊销、公共基础设施累计折旧或摊销、保障性住房累计折旧的金额，借记“固定资产累计折旧”“无形资产累计摊销”“公共基础设施累计折旧（摊销）”“保障性住房累计折旧”科目，按照调出资产的账面余额，贷记“库存物品”“长期股权投资”“固定资产”“无形资产”“公共基础设施”“政府储备物资”“文物文化资产”“保障性住房”等科目；同时，按照调出过程中发生的归属于调出方的相关费用，借记“资产处置费用”科目，贷记“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

（三）年末，将本科目余额转入累计盈余，借记或贷记本科目，贷记或借记“累计盈余”科目。

三、年末结账后，本科目应无余额。

### 3501 以前年度盈余调整

一、本科目核算单位本年度发生的调整以前年度盈余的事项，包括本年度发生的重要前期差错更正涉及调整以前年度盈余的事项。

二、以前年度盈余调整的主要账务处理如下：

（一）调整增加以前年度收入时，按照调整增加的金额，借记有关科目，贷记本科目。调整减少的，作相反会计分录。

（二）调整增加以前年度费用时，按照调整增加的金额，借记本科目，贷记有关科目。调整减少的，作相反会计分录。

（三）盘盈的各种非流动资产，报经批准后处理时，借记“待处理财产损溢”科目，贷记本科目。

（四）经上述调整后，应将本科目的余额转入累计盈余，借记或贷记“累计盈余”科目，贷记或借记本科目。

三、本科目结转后应无余额。

#### （四）收入类

##### 4001 财政拨款收入

一、本科目核算单位从同级政府财政部门取得的各类财政拨款。

同级政府财政部门预拨的下期预算款和没有纳入预算的暂付款项，以及采用实拨资金方式通过本单位转拨给下属单位的财政拨款，通过“其他应付款”科目核算，不通过本科目核算。

二、本科目可按照一般公共预算财政拨款、政府性基金预算财政拨款等拨款种类进行明细核算。

三、财政拨款收入的主要账务处理如下：

（一）财政直接支付方式下，根据收到的“财政直接支付入账通知书”及相关原始凭证，按照通知书中的直接支付入账金额，借记“库存物品”“固定资产”“业务活动费用”“单位管理费用”“应付职工薪酬”等科目，贷记本科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

年末，根据本年度财政直接支付预算指标数与当年财政直接支付实际支付数的差额，借记“财政应返还额度——财政直接支付”科目，贷记本科目。

（二）财政授权支付方式下，根据收到的“财政授权支付额度到账通知书”，按照通知书中的授权支付额度，借记“零余额账户用款额度”科目，贷记本科目。

年末，本年度财政授权支付预算指标数大于零余额账户用款额度下达数的，根据未下达的用款额度，借记“财政应返还额度——财政授权支付”科目，贷记本科目。

（三）其他方式下收到财政拨款收入时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

（四）因差错更正或购货退回等发生国库直接支付款项退回的，属于以前年度支付的款项，按照退回金额，借记“财政应返还额度——财政直接支付”科目，贷记“以前年度盈余调整”“库存物品”等科目；属于本年度支付的款项，按照退回金额，借记本科目，贷记“业务活动费用”“库存物品”等科目。

（五）期末，将本科目本期发生额转入本期盈余，借记本科目，贷记“本期盈余”科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

##### 4101 事业收入

一、本科目核算事业单位开展专业业务活动及其辅助活动实现的收入，不包括从同级政府财政部门取得的各类财政拨款。

二、本科目应当按照事业收入的类别、来源等进行明细核算。

对于因开展科研及其辅助活动从非同级政府财政部门取得的经费拨款，应当在本科目下单设“非同级财政拨款”明细科目进行核算。

三、事业收入的主要账务处理如下：

（一）采用财政专户返还方式管理的事业收入。

1. 实现应上缴财政专户的事业收入时，按照实际收到或应收的金额，借记“银行存款”“应收账款”等科目，贷记“应缴财政款”科目。

2. 向财政专户上缴款项时，按照实际上缴的款项金额，借记“应缴财政款”科目，贷记“银行存款”等科目。

3. 收到从财政专户返还的事业收入时，按照实际收到的返还金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

（二）采用预收款方式确认的事业收入。

1. 实际收到预收款项时，按照收到的款项金额，借记“银行存款”等科目，贷记“预收账款”科目。

2. 以合同完成进度确认事业收入时，按照基于合同完成进度计算的金额，借记“预收账款”科目，贷记本科目。

（三）采用应收款方式确认的事业收入。

1. 根据合同完成进度计算本期应收的款项，借记“应收账款”科目，贷记本科目。

2. 实际收到款项时，借记“银行存款”等科目，贷记“应收账款”科目。

（四）其他方式下确认的事业收入，按照实际收到的金额，借记“银行存款”“库存现金”等科目，贷记本科目。

上述（二）至（四）中涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（五）期末，将本科目本期发生额转入本期盈余，借记本科目，贷记“本期盈余”科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

#### 4201 上级补助收入

一、本科目核算事业单位从主管部门和上级单位取得的非财政拨款收入。

二、本科目应当按照发放补助单位、补助项目等进行明细核算。

三、上级补助收入的主要账务处理如下：

（一）确认上级补助收入时，按照应收或实际收到的金额，借记“其他应收款”“银行存款”等科目，贷记本科目。

实际收到应收的上级补助款时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“其他应收款”科目。

（二）期末，将本科目本期发生额转入本期盈余，借记本科目，贷记“本期盈余”科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

#### 4301 附属单位上缴收入

一、本科目核算事业单位取得的附属独立核算单位按照有关规定上缴的收入。

二、本科目应当按照附属单位、缴款项目等进行明细核算。

三、附属单位上缴收入的主要账务处理如下：

（一）确认附属单位上缴收入时，按照应收或收到的金额，借记“其他应收款”“银行存款”

等科目，贷记本科目。

实际收到应收附属单位上缴款时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“其他应收款”科目。

（二）期末，将本科目本期发生额转入本期盈余，借记本科目，贷记“本期盈余”科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

#### 4401 经营收入

一、本科目核算事业单位在专业业务活动及其辅助活动之外开展非独立核算经营活动取得的收入。

二、本科目应当按照经营活动类别、项目和收入来源等进行明细核算。

三、经营收入应当在提供服务或发出存货，同时收讫价款或者取得索取价款的凭据时，按照实际收到或应收的金额予以确认。

四、经营收入的主要账务处理如下：

（一）实现经营收入时，按照确定的收入金额，借记“银行存款”“应收账款”“应收票据”等科目，贷记本科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（二）期末，将本科目本期发生额转入本期盈余，借记本科目，贷记“本期盈余”科目。

五、期末结转后，本科目应无余额。

#### 4601 非同级财政拨款收入

一、本科目核算单位从非同级政府财政部门取得的经费拨款，包括从同级政府其他部门取得的横向转拨财政款、从上级或下级政府财政部门取得的经费拨款等。

事业单位因开展科研及其辅助活动从非同级政府财政部门取得的经费拨款，应当通过“事业收入——非同级财政拨款”科目核算，不通过本科目核算。

二、本科目应当按照本级横向转拨财政款和非本级财政拨款进行明细核算，并按照收入来源进行明细核算。

三、非同级财政拨款收入的主要账务处理如下：

（一）确认非同级财政拨款收入时，按照应收或实际收到的金额，借记“其他应收款”“银行存款”等科目，贷记本科目。

（二）期末，将本科目本期发生额转入本期盈余，借记本科目，贷记“本期盈余”科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

#### 4602 投资收益

一、本科目核算事业单位股权投资和债券投资所实现的收益或发生的损失。

二、本科目应当按照投资的种类等进行明细核算。

三、投资收益的主要账务处理如下：

（一）收到短期投资持有期间的利息，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记“投资收益”科目。

（二）出售或到期收回短期债券本息，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，按照出售或收回短期投资的成本，贷记“短期投资”科目，按照其差额，贷记或借记本科目。涉及增值税



业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（三）持有的分期付息、一次还本的长期债券投资，按期确认利息收入时，按照计算确定的应收未收利息，借记“应收利息”科目，贷记本科目；持有的到期一次还本付息的债券投资，按期确认利息收入时，按照计算确定的应收未收利息，借记“长期债券投资——应计利息”科目，贷记本科目。

（四）出售长期债券投资或到期收回长期债券投资本息，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按照债券初始投资成本和已计未收利息金额，贷记“长期债券投资——成本、应计利息”科目〔到期一次还本付息债券〕或“长期债券投资”“应收利息”科目〔分期付息债券〕，按照其差额，贷记或借记本科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（五）采用成本法核算的长期股权投资持有期间，被投资单位宣告分派现金股利或利润时，按照宣告分派的现金股利或利润中属于单位应享有的份额，借记“应收股利”科目，贷记本科目。

采用权益法核算的长期股权投资持有期间，按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益的份额，借记或贷记“长期股权投资——损益调整”科目，贷记或借记本科目；被投资单位发生净亏损，但以后年度又实现净利润的，单位在其收益分享额弥补未确认的亏损分担额等后，恢复确认投资收益，借记“长期股权投资——损益调整”科目，贷记本科目。

（六）按照规定处置长期股权投资时有关投资收益的账务处理，参见“长期股权投资”科目。

（七）期末，将本科目本期发生额转入本期盈余，借记或贷记本科目，贷记或借记“本期盈余”科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

#### 4603 捐赠收入

一、本科目核算单位接受其他单位或者个人捐赠取得的收入。

二、本科目应当按照捐赠资产的用途和捐赠单位等进行明细核算。

三、捐赠收入的主要账务处理如下：

（一）接受捐赠的货币资金，按照实际收到的金额，借记“银行存款”“库存现金”等科目，贷记本科目。

（二）接受捐赠的存货、固定资产等非现金资产，按照确定的成本，借记“库存物品”“固定资产”等科目，按照发生的相关税费、运输费等，贷记“银行存款”等科目，按照其差额，贷记本科目。

（三）接受捐赠的资产按照名义金额入账的，按照名义金额，借记“库存物品”“固定资产”等科目，贷记本科目；同时，按照发生的相关税费、运输费等，借记“其他费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

（四）期末，将本科目本期发生额转入本期盈余，借记本科目，贷记“本期盈余”科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

#### 4604 利息收入

一、本科目核算单位取得的银行存款利息收入。

二、利息收入的主要账务处理如下：

（一）取得银行存款利息时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记本科目。

（二）期末，将本科目本期发生额转入本期盈余，借记本科目，贷记“本期盈余”科目。

三、期末结转后，本科目应无余额。

#### 4605 租金收入

一、本科目核算单位经批准利用国有资产出租取得并按照规定纳入本单位预算管理的租金收入。

二、本科目应当按照出租国有资产类别和收入来源等进行明细核算。

三、租金收入的主要账务处理如下：

（一）国有资产出租收入，应当在租赁期内各个期间按照直线法予以确认。

1. 采用预收租金方式的，预收租金时，按照收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“预收账款”科目；分期确认租金收入时，按照各期租金金额，借记“预收账款”科目，贷记本科目。

2. 采用后付租金方式的，每期确认租金收入时，按照各期租金金额，借记“应收账款”科目，贷记本科目；收到租金时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“应收账款”科目。

3. 采用分期收取租金方式的，每期收取租金时，按照租金金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（二）期末，将本科目本期发生额转入本期盈余，借记本科目，贷记“本期盈余”科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

#### 4609 其他收入

一、本科目核算单位取得的除财政拨款收入、事业收入、上级补助收入、附属单位上缴收入、经营收入、非同级财政拨款收入、投资收益、捐赠收入、利息收入、租金收入以外的各项收入，包括现金盘盈收入、按照规定纳入单位预算管理的科技成果转化收入、行政单位收回已核销的其他应收款、无法偿付的应付及预收款项、置换换出资产评估增值等。

二、本科目应当按照其他收入的类别、来源等进行明细核算。

三、其他收入的主要账务处理如下：

（一）现金盘盈收入。

每日现金账款核对中发现的现金溢余，属于无法查明原因的部分，报经批准后，借记“待处理财产损溢”科目，贷记本科目。

（二）科技成果转化收入。

单位科技成果转化所取得的收入，按照规定留归本单位的，按照所取得收入扣除相关费用之后的净收益，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

（三）收回已核销的其他应收款。

行政单位已核销的其他应收款在以后期间收回的，按照实际收回的金额，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

（四）无法偿付的应付及预收款项。

无法偿付或债权人豁免偿还的应付账款、预收账款、其他应付款及长期应付款，借记“应付账款”“预收账款”“其他应付款”“长期应付款”等科目，贷记本科目。

（五）置换换出资产评估增值。

资产置换过程中，换出资产评估增值的，按照评估价值高于资产账面价值或账面余额的金额，借记有关科目，贷记本科目。具体账务处理参见“库存物品”等科目。

以未入账的无形资产取得的长期股权投资，按照评估价值加相关税费作为投资成本，借记“长期股权投资”科目，按照发生的相关税费，贷记“银行存款”“其他应交税费”等科目，按其差额，贷记本科目。

（六）确认（一）至（五）以外的其他收入时，按照应收或实际收到的金额，借记“其他应收款”“银行存款”“库存现金”等科目，贷记本科目。涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（七）期末，将本科目本期发生额转入本期盈余，借记本科目，贷记“本期盈余”科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

## （五）费用类

### 5001 业务活动费用

一、本科目核算单位为实现其职能目标，依法履职或开展专业业务活动及其辅助活动所发生的各项费用。

二、本科目应当按照项目、服务或者业务类别、支付对象等进行明细核算。

为了满足成本核算需要，本科目下还可按照“工资福利费用”“商品和服务费用”“对个人和家庭的补助费用”“对企业补助费用”“固定资产折旧费”“无形资产摊销费”“公共基础设施折旧（摊销）费”“保障性住房折旧费”“计提专用基金”等成本项目设置明细科目，归集能够直接计入业务活动或采用一定方法计算后计入业务活动的费用。

三、业务活动费用的主要账务处理如下：

（一）为履职或开展业务活动人员计提的薪酬，按照计算确定的金额，借记本科目，贷记“应付职工薪酬”科目。

（二）为履职或开展业务活动发生的外部人员劳务费，按照计算确定的金额，借记本科目，按照代扣代缴个人所得税的金额，贷记“其他应交税费——应交个人所得税”科目，按照扣税后应付或实际支付的金额，贷记“其他应付款”“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

（三）为履职或开展业务活动领用库存物品，以及动用发出相关政府储备物资，按照领用库存物品或发出相关政府储备物资的账面余额，借记本科目，贷记“库存物品”“政府储备物资”科目。

（四）为履职或开展业务活动所使用的固定资产、无形资产以及为所控制的公共基础设施、保障性住房计提的折旧、摊销，按照计提金额，借记本科目，贷记“固定资产累计折旧”“无形资产累计摊销”“公共基础设施累计折旧（摊销）”“保障性住房累计折旧”科目。

（五）为履职或开展业务活动发生的城市维护建设税、教育费附加、地方教育费附加、车船税、房产税、城镇土地使用税等，按照计算确定应交纳的金额，借记本科目，贷记“其他应交税费”等科目。

（六）为履职或开展业务活动发生其他各项费用时，按照费用确认金额，借记本科目，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”“应付账款”“其他应付款”“其他应收款”等科目。

（七）按照规定从收入中提取专用基金并计入费用的，一般按照预算会计下基于预算收入计算提取的金额，借记本科目，贷记“专用基金”科目。国家另有规定的，从其规定。

（八）发生当年购货退回等业务，对于已计入本年业务活动费用的，按照收回或应收的金额，借记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”“其他应收款”等科目，贷记本科目。

（九）期末，将本科目本期发生额转入本期盈余，借记“本期盈余”科目，贷记本科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

#### 5101 单位管理费用

一、本科目核算事业单位本级行政及后勤管理部门开展管理活动发生的各项费用，包括单位行政及后勤管理部门发生的人员经费、公用经费、资产折旧（摊销）等费用，以及由单位统一负担的离退休人员经费、工会经费、诉讼费、中介费等。

二、本科目应当按照项目、费用类别、支付对象等进行明细核算。

为了满足成本核算需要，本科目下还可按照“工资福利费用”“商品和服务费用”“对个人和家庭的补助费用”“固定资产折旧费”“无形资产摊销费”等成本项目设置明细科目，归集能够直接计入单位管理活动或采用一定方法计算后计入单位管理活动的费用。

三、单位管理费用的主要账务处理如下：

（一）为管理活动人员计提的薪酬，按照计算确定的金额，借记本科目，贷记“应付职工薪酬”科目。

（二）为开展管理活动发生的外部人员劳务费，按照计算确定的费用金额，借记本科目，按照代扣代缴个人所得税的金额，贷记“其他应交税费——应交个人所得税”科目，按照扣税后应付或实际支付的金额，贷记“其他应付款”“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目。

（三）开展管理活动内部领用库存物品，按照领用物品实际成本，借记本科目，贷记“库存物品”科目。

（四）为管理活动所使用固定资产、无形资产计提的折旧、摊销，按照应提折旧、摊销额，借记本科目，贷记“固定资产累计折旧”“无形资产累计摊销”科目。

（五）为开展管理活动发生城市维护建设税、教育费附加、地方教育费附加、车船税、房产税、城镇土地使用税等，按照计算确定应交纳的金额，借记本科目，贷记“其他应交税费”等科目。

（六）为开展管理活动发生的其他各项费用，按照费用确认金额，借记本科目，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”“其他应付款”“其他应收款”等科目。

（七）发生当年购货退回等业务，对于已计入本年单位管理费用的，按照收回或应收的金额，借记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”“其他应收款”等科目，贷记本科目。

(八) 期末, 将本科目本期发生额转入本期盈余, 借记“本期盈余”科目, 贷记本科目。

四、期末结转后, 本科目应无余额。

### 5201 经营费用

一、本科目核算事业单位在专业业务活动及其辅助活动之外开展非独立核算经营活动发生的各项费用。

二、本科目应当按照经营活动类别、项目、支付对象等进行明细核算。

为了满足成本核算需要, 本科目下还可按照“工资福利费用”“商品和服务费用”“对个人和家庭的补助费用”“固定资产折旧费”“无形资产摊销费”等成本项目设置明细科目, 归集能够直接计入单位经营活动或采用一定方法计算后计入单位经营活动的费用。

三、经营费用的主要账务处理如下:

(一) 为经营活动人员计提的薪酬, 按照计算确定的金额, 借记本科目, 贷记“应付职工薪酬”科目。

(二) 开展经营活动领用或发出库存物品, 按照物品实际成本, 借记本科目, 贷记“库存物品”科目。

(三) 为经营活动所使用固定资产、无形资产计提的折旧、摊销, 按照应提折旧、摊销额, 借记本科目, 贷记“固定资产累计折旧”“无形资产累计摊销”科目。

(四) 开展经营活动发生城市维护建设税、教育费附加、地方教育费附加、车船税、房产税、城镇土地使用税等, 按照计算确定应交纳的金额, 借记本科目, 贷记“其他应交税费”等科目。

(五) 发生与经营活动相关的其他各项费用时, 按照费用确认金额, 借记本科目, 贷记“银行存款”“其他应付款”“其他应收款”等科目。涉及增值税业务的, 相关账务处理参见“应交增值税”科目。

(六) 发生当年购货退回等业务, 对于已计入本年经营费用的, 按照收回或应收的金额, 借记“银行存款”“其他应收款”等科目, 贷记本科目。

(七) 期末, 将本科目本期发生额转入本期盈余, 借记“本期盈余”科目, 贷记本科目。

四、期末结转后, 本科目应无余额。

### 5301 资产处置费用

一、本科目核算单位经批准处置资产时发生的费用, 包括转销的被处置资产价值, 以及在处置过程中发生的相关费用或者处置收入小于相关费用形成的净支出。资产处置的形式按照规定包括无偿调拨、出售、出让、转让、置换、对外捐赠、报废、毁损以及货币性资产损失核销等。

单位在资产清查中查明的资产盘亏、毁损以及资产报废等, 应当先通过“待处理财产损溢”科目进行核算, 再将处理资产价值和处理净支出记入本科目。

短期投资、长期股权投资、长期债券投资的处置, 按照相关资产科目的规定进行账务处理。

二、本科目应当按照处置资产的类别、资产处置的形式等进行明细核算。

三、资产处置费用的主要账务处理如下:

(一) 不通过“待处理财产损溢”科目核算的资产处置。

1. 按照规定报经批准处置资产时, 按照处置资产的账面价值, 借记本科目〔处置固定资产、



无形资产、公共基础设施、保障性住房的，还应借记“固定资产累计折旧”“无形资产累计摊销”“公共基础设施累计折旧（摊销）”“保障性住房累计折旧”科目]，按照处置资产的账面余额，贷记“库存物品”“固定资产”“无形资产”“公共基础设施”“政府储备物资”“文物文化资产”“保障性住房”“其他应收款”“在建工程”等科目。

2. 处置资产过程中仅发生相关费用的，按照实际发生金额，借记本科目，贷记“银行存款”“库存现金”等科目。

3. 处置资产过程中取得收入的，按照取得的价款，借记“库存现金”“银行存款”等科目，按照处置资产过程中发生的相关费用，贷记“银行存款”“库存现金”等科目，按照其差额，借记本科目或贷记“应缴财政款”等科目。

涉及增值税业务的，相关账务处理参见“应交增值税”科目。

（二）通过“待处理财产损溢”科目核算的资产处置。

1. 单位账款核对中发现的现金短缺，属于无法查明原因的，报经批准核销时，借记本科目，贷记“待处理财产损溢”科目。

2. 单位资产清查过程中盘亏或者毁损、报废的存货、固定资产、无形资产、公共基础设施、政府储备物资、文物文化资产、保障性住房等，报经批准处理时，按照处理资产价值，借记本科目，贷记“待处理财产损溢——待处理财产价值”科目。处理收支结清时，处理过程中所取得收入小于所发生相关费用的，按照相关费用减去处理收入后的净支出，借记本科目，贷记“待处理财产损溢——处理净收入”科目。

（三）期末，将本科目本期发生额转入本期盈余，借记“本期盈余”科目，贷记本科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

#### **5401 上缴上级费用**

一、本科目核算事业单位按照财政部门 and 主管部门的规定上缴上级单位款项发生的费用。

二、本科目应当按照收缴款项单位、缴款项目等进行明细核算。

三、上缴上级费用的主要账务处理如下：

（一）单位发生上缴上级支出的，按照实际上缴的金额或者按照规定计算出应当上缴上级单位的金额，借记本科目，贷记“银行存款”“其他应付款”等科目。

（二）期末，将本科目本期发生额转入本期盈余，借记“本期盈余”科目，贷记本科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

#### **5501 对附属单位补助费用**

一、本科目核算事业单位用财政拨款收入之外的收入对附属单位补助发生的费用。

二、本科目应当按照接受补助单位、补助项目等进行明细核算。

三、对附属单位补助费用的主要账务处理如下：

（一）单位发生对附属单位补助支出的，按照实际补助的金额或者按照规定计算出应当对附属单位补助的金额，借记本科目，贷记“银行存款”“其他应付款”等科目。

（二）期末，将本科目本期发生额转入本期盈余，借记“本期盈余”科目，贷记本科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

### 5801 所得税费用

一、本科目核算有企业所得税缴纳义务的事业单位按规定缴纳企业所得税所形成的费用。

二、所得税费用的主要账务处理如下：

（一）发生企业所得税纳税义务的，按照税法规定计算的应交税金数额，借记本科目，贷记“其他应交税费——单位应交所得税”科目。

实际缴纳时，按照缴纳金额，借记“其他应交税费——单位应交所得税”科目，贷记“银行存款”科目。

（二）年末，将本科目本年发生额转入本期盈余，借记“本期盈余”科目，贷记本科目。

三、年末结转后，本科目应无余额。

### 5901 其他费用

一、本科目核算单位发生的除业务活动费用、单位管理费用、经营费用、资产处置费用、上缴上级费用、附属单位补助费用、所得税费用以外的各项费用，包括利息费用、坏账损失、罚没支出、现金资产捐赠支出以及相关税费、运输费等。

二、本科目应当按照其他费用的类别等进行明细核算。

单位发生的利息费用较多的，可以单独设置“5701 利息费用”科目。

三、其他费用的主要账务处理如下：

（一）利息费用。

按期计算确认借款利息费用时，按照计算确定的金额，借记“在建工程”科目或本科目，贷记“应付利息”“长期借款——应计利息”科目。

（二）坏账损失。

年末，事业单位按照规定对收回后不需上缴财政的应收账款和其他应收款计提坏账准备时，按照计提金额，借记本科目，贷记“坏账准备”科目；冲减多提的坏账准备时，按照冲减金额，借记“坏账准备”科目，贷记本科目。

（三）罚没支出。

单位发生罚没支出的，按照实际缴纳或应当缴纳的金额，借记本科目，贷记“银行存款”“库存现金”“其他应付款”等科目。

（四）现金资产捐赠。

单位对外捐赠现金资产的，按照实际捐赠的金额，借记本科目，贷记“银行存款”“库存现金”等科目。

（五）其他相关费用。

单位接受捐赠（或无偿调入）以名义金额计量的存货、固定资产、无形资产，以及成本无法可靠取得的公共基础设施、文物文化资产等发生的相关税费、运输费等，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”“库存现金”等科目。

单位发生的与受托代理资产相关的税费、运输费、保管费等，按照实际支付或应付的金额，借记本科目，贷记“零余额账户用款额度”“银行存款”“库存现金”“其他应付款”等科目。

（六）期末，将本科目本期发生额转入本期盈余，借记“本期盈余”科目，贷记本科目。

四、期末结转后，本科目应无余额。

## 二、预算会计科目

### （一）预算收入类

#### 6001 财政拨款预算收入

一、本科目核算单位从同级政府财政部门取得的各类财政拨款。

二、本科目应当设置“基本支出”和“项目支出”两个明细科目，并按照《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目进行明细核算；同时，在“基本支出”明细科目下按照“人员经费”和“日常公用经费”进行明细核算，在“项目支出”明细科目下按照具体项目进行明细核算。

有一般公共预算财政拨款、政府性基金预算财政拨款等两种或两种以上财政拨款的单位，还应当按照财政拨款的种类进行明细核算。

三、财政拨款预算收入的主要账务处理如下：

（一）财政直接支付方式下，单位根据收到的“财政直接支付入账通知书”及相关原始凭证，按照通知书中的直接支付金额，借记“行政支出”“事业支出”等科目，贷记本科目。

年末，根据本年度财政直接支付预算指标数与当年财政直接支付实际支出数的差额，借记“资金结存——财政应返还额度”科目，贷记本科目。

（二）财政授权支付方式下，单位根据收到的“财政授权支付额度到账通知书”，按照通知书中的授权支付额度，借记“资金结存——零余额账户用款额度”科目，贷记本科目。

年末，单位本年度财政授权支付预算指标数大于零余额账户用款额度下达数的，按照两者差额，借记“资金结存——财政应返还额度”科目，贷记本科目。

（三）其他方式下，单位按照本期预算收到财政拨款预算收入时，按照实际收到的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记本科目。

单位收到下期预算的财政预拨款，应当在下个预算期，按照预收的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记本科目。

（四）因差错更正、购货退回等发生国库直接支付款项退回的，属于本年度支付的款项，按照退回金额，借记本科目，贷记“行政支出”“事业支出”等科目。

（五）年末，将本科目本年发生额转入财政拨款结转，借记本科目，贷记“财政拨款结转——本年收支结转”科目。

四、年末结转后，本科目应无余额。

#### 6101 事业预算收入

一、本科目核算事业单位开展专业业务活动及其辅助活动取得的现金流入。

事业单位因开展科研及其辅助活动从非同级政府财政部门取得的经费拨款，也通过本科目核算。

二、本科目应当按照事业预算收入类别、项目、来源、《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”项级科目等进行明细核算。对于因开展科研及其辅助活动从非同级政府财政部门取得的经费拨款，应当在本科目下单设“非同级财政拨款”明细科目进行明细核算；事业预算收入中如有专项资金收入，还应按照具体项目进行明细核算。

三、事业预算收入的主要账务处理如下：

（一）采用财政专户返还方式管理的事业预算收入，收到从财政专户返还的事业预算收入时，按照实际收到的返还金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记本科目。

（二）收到其他事业预算收入时，按照实际收到的款项金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记本科目。

（三）年末，将本科目本年发生额中的专项资金收入转入非财政拨款结转，借记本科目下各专项资金收入明细科目，贷记“非财政拨款结转——本年收支结转”科目；将本科目本年发生额中的非专项资金收入转入其他结余，借记本科目下各非专项资金收入明细科目，贷记“其他结余”科目。

四、年末结转后，本科目应无余额。

#### 6201 上级补助预算收入

一、本科目核算事业单位从主管部门和上级单位取得的非财政补助现金流入。

二、本科目应当按照发放补助单位、补助项目、《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目等进行明细核算。上级补助预算收入中如有专项资金收入，还应按照具体项目进行明细核算。

三、上级补助预算收入的主要账务处理如下：

（一）收到上级补助预算收入时，按照实际收到的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记本科目。

（二）年末，将本科目本年发生额中的专项资金收入转入非财政拨款结转，借记本科目下各专项资金收入明细科目，贷记“非财政拨款结转——本年收支结转”科目；将本科目本年发生额中的非专项资金收入转入其他结余，借记本科目下各非专项资金收入明细科目，贷记“其他结余”科目。

四、年末结转后，本科目应无余额。

#### 6301 附属单位上缴预算收入

一、本科目核算事业单位取得附属独立核算单位根据有关规定上缴的现金流入。

二、本科目应当按照附属单位、缴款项目、《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目等进行明细核算。附属单位上缴预算收入中如有专项资金收入，还应按照具体项目进行明细核算。

三、附属单位上缴预算收入的主要账务处理如下：

（一）收到附属单位缴来款项时，按照实际收到的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记本科目。

（二）年末，将本科目本年发生额中的专项资金收入转入非财政拨款结转，借记本科目下各专

项资金收入明细科目，贷记“非财政拨款结转——本年收支结转”科目；将本科目本年发生额中的非专项资金收入转入其他结余，借记本科目下各非专项资金收入明细科目，贷记“其他结余”科目。

四、年末结转后，本科目应无余额。

#### **6401 经营预算收入**

一、本科目核算事业单位在专业业务活动及其辅助活动之外开展非独立核算经营活动取得的现金流入。

二、本科目应当按照经营活动类别、项目、《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目等进行明细核算。

三、经营预算收入的主要账务处理如下：

（一）收到经营预算收入时，按照实际收到的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记本科目。

（二）年末，将本科目本年发生额转入经营结余，借记本科目，贷记“经营结余”科目。

四、年末结转后，本科目应无余额。

#### **6501 债务预算收入**

一、本科目核算事业单位按照规定从银行和其他金融机构等借入的、纳入部门预算管理的、不以财政资金作为偿还来源的债务本金。

二、本科目应当按照贷款单位、贷款种类、《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目等进行明细核算。债务预算收入中如有专项资金收入，还应按照具体项目进行明细核算。

三、债务预算收入的主要账务处理如下：

（一）借入各项短期或长期借款时，按照实际借入的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记本科目。

（二）年末，将本科目本年发生额中的专项资金收入转入非财政拨款结转，借记本科目下各专项资金收入明细科目，贷记“非财政拨款结转——本年收支结转”科目；将本科目本年发生额中的非专项资金收入转入其他结余，借记本科目下各非专项资金收入明细科目，贷记“其他结余”科目。

四、年末结转后，本科目应无余额。

#### **6601 非同级财政拨款预算收入**

一、本科目核算单位从非同级政府财政部门取得的财政拨款，包括本级横向转拨财政款和非本级财政拨款。

对于因开展科研及其辅助活动从非同级政府财政部门取得的经费拨款，应当通过“事业预算收入——非同级财政拨款”科目进行核算，不通过本科目核算。

二、本科目应当按照非同级财政拨款预算收入的类别、来源、《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目等进行明细核算。非同级财政拨款预算收入中如有专项资金收入，还应按照具体项目进行明细核算。

三、非同级财政拨款预算收入的主要账务处理如下：



(一) 取得非同级财政拨款预算收入时,按照实际收到的金额,借记“资金结存——货币资金”科目,贷记本科目。

(二) 年末,将本科目本年发生额中的专项资金收入转入非财政拨款结转,借记本科目下各专项资金收入明细科目,贷记“非财政拨款结转——本年收支结转”科目;将本科目本年发生额中的非专项资金收入转入其他结余,借记本科目下各非专项资金收入明细科目,贷记“其他结余”科目。

四、年末结转后,本科目应无余额。

#### 6602 投资预算收益

一、本科目核算事业单位取得的按照规定纳入部门预算管理的属于投资收益性质的现金流入,包括股权投资收益、出售或收回债券投资所取得的收益和债券投资利息收入。

二、本科目应当按照《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目等进行明细核算。

三、投资预算收益的主要账务处理如下:

(一) 出售或到期收回本年度取得的短期、长期债券,按照实际取得的价款或实际收到的本息金额,借记“资金结存——货币资金”科目,按照取得债券时“投资支出”科目的发生额,贷记“投资支出”科目,按照其差额,贷记或借记本科目。

出售或到期收回以前年度取得的短期、长期债券,按照实际取得的价款或实际收到的本息金额,借记“资金结存——货币资金”科目,按照取得债券时“投资支出”科目的发生额,贷记“其他结余”科目,按照其差额,贷记或借记本科目。

出售、转让以货币资金取得的长期股权投资的,其账务处理参照出售或到期收回债券投资。

(二) 持有的短期投资以及分期付息、一次还本的长期债券投资收到利息时,按照实际收到的金额,借记“资金结存——货币资金”科目,贷记本科目。

(三) 持有长期股权投资取得被投资单位分派的现金股利或利润时,按照实际收到的金额,借记“资金结存——货币资金”科目,贷记本科目。

(四) 出售、转让以非货币性资产取得的长期股权投资时,按照实际取得的价款扣减支付的相关费用和应缴财政款后的余额(按照规定纳入单位预算管理的),借记“资金结存——货币资金”科目,贷记本科目。

(五) 年末,将本科目本年发生额转入其他结余,借记或贷记本科目,贷记或借记“其他结余”科目。

四、年末结转后,本科目应无余额。

#### 6609 其他预算收入

一、本科目核算单位除财政拨款预算收入、事业预算收入、上级补助预算收入、附属单位上缴预算收入、经营预算收入、债务预算收入、非同级财政拨款预算收入、投资预算收益之外的纳入部门预算管理的现金流入,包括捐赠预算收入、利息预算收入、租金预算收入、现金盘盈收入等。

二、本科目应当按照其他收入类别、《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目等进行明细核算。其他预算收入中如有专项资金收入,还应按照具体项目进行明细核算。

单位发生的捐赠预算收入、利息预算收入、租金预算收入金额较大或业务较多的，可单独设置“6603 捐赠预算收入”“6604 利息预算收入”“6605 租金预算收入”等科目。

三、其他预算收入的主要账务处理如下：

（一）接受捐赠现金资产、收到银行存款利息、收到资产承租人支付的租金时，按照实际收到的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记本科目。

（二）每日现金账款核对中如发现现金溢余，按照溢余的现金金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记本科目。经核实，属于应支付给有关个人和单位的部分，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（三）收到其他预算收入时，按照收到的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记本科目。

（四）年末，将本科目本年发生额中的专项资金收入转入非财政拨款结转，借记本科目下各专项资金收入明细科目，贷记“非财政拨款结转——本年收支结转”科目；将本科目本年发生额中的非专项资金收入转入其他结余，借记本科目下各非专项资金收入明细科目，贷记“其他结余”科目。

四、年末结转后，本科目应无余额。

## （二）预算支出类

### 7101 行政支出

一、本科目核算行政单位履行其职责实际发生的各项现金流出。

二、本科目应当分别按照“财政拨款支出”“非财政专项资金支出”和“其他资金支出”，“基本支出”和“项目支出”等进行明细核算，并按照《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目进行明细核算；“基本支出”和“项目支出”明细科目下应当按照《政府收支分类科目》中“部门预算支出经济分类科目”的款级科目进行明细核算，同时在“项目支出”明细科目下按照具体项目进行明细核算。

有一般公共预算财政拨款、政府性基金预算财政拨款等两种或两种以上财政拨款的行政单位，还应当在“财政拨款支出”明细科目下按照财政拨款的种类进行明细核算。

对于预付款项，可通过在本科目下设置“待处理”明细科目进行核算，待确认具体支出项目后再转入本科目下相关明细科目。年末结账前，应将本科目“待处理”明细科目余额全部转入本科目下相关明细科目。

三、行政支出的主要账务处理如下：

（一）支付单位职工薪酬。

向单位职工个人支付薪酬时，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“财政拨款预算收入”“资金结存”科目。

按照规定代扣代缴个人所得税以及代扣代缴或为职工缴纳职工社会保险费、住房公积金等时，按照实际缴纳的金额，借记本科目，贷记“财政拨款预算收入”“资金结存”科目。

（二）支付外部人员劳务费。

按照实际支付给外部人员个人的金额，借记本科目，贷记“财政拨款预算收入”“资金结存”

科目。

按照规定代扣代缴个人所得税时，按照实际缴纳的金额，借记本科目，贷记“财政拨款预算收入”“资金结存”科目。

（三）为购买存货、固定资产、无形资产等以及在建工程支付相关款项时，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“财政拨款预算收入”“资金结存”科目。

（四）发生预付账款时，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“财政拨款预算收入”“资金结存”科目。

对于暂付款项，在支付款项时可不作预算会计处理，待结算或报销时，按照结算或报销的金额，借记本科目，贷记“资金结存”科目。

（五）发生其他各项支出时，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“财政拨款预算收入”“资金结存”科目。

（六）因购货退回等发生款项退回，或者发生差错更正的，属于当年支出收回的，按照收回或更正金额，借记“财政拨款预算收入”“资金结存”科目，贷记本科目。

（七）年末，将本科目本年发生额中的财政拨款支出转入财政拨款结转，借记“财政拨款结转——本年收支结转”科目，贷记本科目下各财政拨款支出明细科目；将本科目本年发生额中的非财政专项资金支出转入非财政拨款结转，借记“非财政拨款结转——本年收支结转”科目，贷记本科目下各非财政专项资金支出明细科目；将本科目本年发生额中的其他资金支出（非财政非专项资金支出）转入其他结余，借记“其他结余”科目，贷记本科目下其他资金支出明细科目。

四、年末结转后，本科目应无余额。

## 7201 事业支出

一、本科目核算事业单位开展专业业务活动及其辅助活动实际发生的各项现金流出。

二、单位发生教育、科研、医疗、行政管理、后勤保障等活动的，可在本科目下设置相应的明细科目进行核算，或单设“7201 教育支出”“7202 科研支出”“7203 医疗支出”“7204 行政管理支出”“7205 后勤保障支出”等一级会计科目进行核算。

三、本科目应当分别按照“财政拨款支出”“非财政专项资金支出”和“其他资金支出”，“基本支出”和“项目支出”等进行明细核算，并按照《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目进行明细核算；“基本支出”和“项目支出”明细科目下应当按照《政府收支分类科目》中“部门预算支出经济分类科目”的款级科目进行明细核算，同时在“项目支出”明细科目下按照具体项目进行明细核算。

有一般公共预算财政拨款、政府性基金预算财政拨款等两种或两种以上财政拨款的事业单位，还应当在“财政拨款支出”明细科目下按照财政拨款的种类进行明细核算。

对于预付款项，可通过在本科目下设置“待处理”明细科目进行明细核算，待确认具体支出项目后再转入本科目下相关明细科目。年末结账前，应将本科目“待处理”明细科目余额全部转入本科目下相关明细科目。

四、事业支出的主要账务处理如下：

（一）支付单位职工（经营部门职工除外）薪酬。

向单位职工个人支付薪酬时，按照实际支付的数额，借记本科目，贷记“财政拨款预算收入”

“资金结存”科目。

按照规定代扣代缴个人所得税以及代扣代缴或为职工缴纳职工社会保险费、住房公积金等时，按照实际缴纳的金额，借记本科目，贷记“财政拨款预算收入”“资金结存”科目。

（二）为专业业务活动及其辅助活动支付外部人员劳务费。

按照实际支付给外部人员个人的金额，借记本科目，贷记“财政拨款预算收入”“资金结存”科目。

按照规定代扣代缴个人所得税时，按照实际缴纳的金额，借记本科目，贷记“财政拨款预算收入”“资金结存”科目。

（三）开展专业业务活动及其辅助活动过程中为购买存货、固定资产、无形资产等以及在建工程支付相关款项时，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“财政拨款预算收入”“资金结存”科目。

（四）开展专业业务活动及其辅助活动过程中发生预付账款时，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“财政拨款预算收入”“资金结存”科目。

对于暂付款项，在支付款项时可不作预算会计处理，待结算或报销时，按照结算或报销的金额，借记本科目，贷记“资金结存”科目。

（五）开展专业业务活动及其辅助活动过程中缴纳的相关税费以及发生的其他各项支出，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“财政拨款预算收入”“资金结存”科目。

（六）开展专业业务活动及其辅助活动过程中因购货退回等发生款项退回，或者发生差错更正的，属于当年支出收回的，按照收回或更正金额，借记“财政拨款预算收入”“资金结存”科目，贷记本科目。

（七）年末，将本科目本年发生额中的财政拨款支出转入财政拨款结转，借记“财政拨款结转——本年收支结转”科目，贷记本科目下各财政拨款支出明细科目；将本科目本年发生额中的非财政专项资金支出转入非财政拨款结转，借记“非财政拨款结转——本年收支结转”科目，贷记本科目下各非财政专项资金支出明细科目；将本科目本年发生额中的其他资金支出（非财政非专项资金支出）转入其他结余，借记“其他结余”科目，贷记本科目下其他资金支出明细科目。

五、年末结转后，本科目应无余额。

### 7301 经营支出

一、本科目核算事业单位在专业业务活动及其辅助活动之外开展非独立核算经营活动实际发生的各项现金流出。

二、本科目应当按照经营活动类别、项目、《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目和“部门预算支出经济分类科目”的款级科目等进行明细核算。

对于预付款项，可通过在本科目下设置“待处理”明细科目进行明细核算，待确认具体支出项目后再转入本科目下相关明细科目。年末结账前，应将本科目“待处理”明细科目余额全部转入本科目下相关明细科目。

三、经营支出的主要账务处理如下：

（一）支付经营部门职工薪酬。

向职工个人支付薪酬时，按照实际的金额，借记本科目，贷记“资金结存”科目。

按照规定代扣代缴个人所得税以及代扣代缴或为职工缴纳职工社会保险费、住房公积金时，按照实际缴纳的金额，借记本科目，贷记“资金结存”科目。

（二）为经营活动支付外部人员劳务费。

按照实际支付给外部人员个人的金额，借记本科目，贷记“资金结存”科目。

按照规定代扣代缴个人所得税时，按照实际缴纳的金额，借记本科目，贷记“资金结存”科目。

（三）开展经营活动过程中为购买存货、固定资产、无形资产等以及在建工程支付相关款项时，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“资金结存”科目。

（四）开展经营活动过程中发生预付账款时，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“资金结存”科目。

对于暂付款项，在支付款项时可不作预算会计处理，待结算或报销时，按照结算或报销的金额，借记本科目，贷记“资金结存”科目。

（五）因开展经营活动缴纳的相关税费以及发生的其他各项支出，按照实际支付的金额，借记本科目，贷记“资金结存”科目。

（六）开展经营活动中因购货退回等发生款项退回，或者发生差错更正的，属于当年支出收回的，按照收回或更正金额，借记“资金结存”科目，贷记本科目。

（七）年末，将本科目本年发生额转入经营结余，借记“经营结余”科目，贷记本科目。

四、年末结转后，本科目应无余额。

#### 7401 上缴上级支出

一、本科目核算事业单位按照财政部门 and 主管部门的规定上缴上级单位款项发生的现金流出。

二、本科目应当按照收缴款项单位、缴款项目、《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目和“部门预算支出经济分类科目”的款级科目等进行明细核算。

三、上缴上级支出的主要账务处理如下：

（一）按照规定将款项上缴上级单位的，按照实际上缴的金额，借记本科目，贷记“资金结存”科目。

（二）年末，将本科目本年发生额转入其他结余，借记“其他结余”科目，贷记本科目。

四、年末结转后，本科目应无余额。

#### 7501 对附属单位补助支出

一、本科目核算事业单位用财政拨款预算收入之外的收入对附属单位补助发生的现金流出。

二、本科目应当按照接受补助单位、补助项目、《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目和“部门预算支出经济分类科目”的款级科目等进行明细核算。

三、对附属单位补助支出的主要账务处理如下：

（一）发生对附属单位补助支出的，按照实际补助的金额，借记本科目，贷记“资金结存”科目。

（二）年末，将本科目本年发生额转入其他结余，借记“其他结余”科目，贷记本科目。

四、年末结转后，本科目应无余额。



### 7601 投资支出

一、本科目核算事业单位以货币资金对外投资发生的现金流出。

二、本科目应当按照投资类型、投资对象、《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目和“部门预算支出经济分类科目”的款级科目等进行明细核算。

三、投资支出的主要账务处理如下：

（一）以货币资金对外投资时，按照投资金额和所支付的相关税费金额的合计数，借记本科目，贷记“资金结存”科目。

（二）出售、对外转让或到期收回本年度以货币资金取得的对外投资的，如果按规定将投资收益纳入单位预算，按照实际收到的金额，借记“资金结存”科目，按照取得投资时“投资支出”科目的发生额，贷记本科目，按照其差额，贷记或借记“投资预算收益”科目；如果按规定将投资收益上缴财政的，按照取得投资时“投资支出”科目的发生额，借记“资金结存”科目，贷记本科目。

出售、对外转让或到期收回以前年度以货币资金取得的对外投资的，如果按规定将投资收益纳入单位预算，按照实际收到的金额，借记“资金结存”科目，按照取得投资时“投资支出”科目的发生额，贷记“其他结余”科目，按照其差额，贷记或借记“投资预算收益”科目；如果按规定将投资收益上缴财政的，按照取得投资时“投资支出”科目的发生额，借记“资金结存”科目，贷记“其他结余”科目。

（三）年末，将本科目本年发生额转入其他结余，借记“其他结余”科目，贷记本科目。

四、年末结转后，本科目应无余额。

### 7701 债务还本支出

一、本科目核算事业单位偿还自身承担的纳入预算管理的从金融机构举借的债务本金的现金流出。

二、本科目应当按照贷款单位、贷款种类、《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目和“部门预算支出经济分类科目”的款级科目等进行明细核算。

三、债务还本支出的主要账务处理如下：

（一）偿还各项短期或长期借款时，按照偿还的借款本金，借记本科目，贷记“资金结存”科目。

（二）年末，将本科目本年发生额转入其他结余，借记“其他结余”科目，贷记本科目。

四、年末结转后，本科目应无余额。

### 7901 其他支出

一、本科目核算单位除行政支出、事业支出、经营支出、上缴上级支出、对附属单位补助支出、投资支出、债务还本支出以外的各项现金流出，包括利息支出、对外捐赠现金支出、现金盘亏损失、接受捐赠（调入）和对外捐赠（调出）非现金资产发生的税费支出、资产置换过程中发生的相关税费支出、罚没支出等。

二、本科目应当按照其他支出的类别，“财政拨款支出”“非财政专项资金支出”和“其他资金支出”，《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目和“部门预算支出经济分类

科目”的款级科目等进行明细核算。其他支出中如有专项资金支出，还应按照具体项目进行明细核算。

有一般公共预算财政拨款、政府性基金预算财政拨款等两种或两种以上财政拨款的事业单位，还应当在“财政拨款支出”明细科目下按照财政拨款的种类进行明细核算。

单位发生利息支出、捐赠支出等其他支出金额较大或业务较多的，可单独设置“7902 利息支出”“7903 捐赠支出”等科目。

三、其他支出的主要账务处理如下：

（一）利息支出。

支付银行借款利息时，按照实际支付金额，借记本科目，贷记“资金结存”科目。

（二）对外捐赠现金资产。

对外捐赠现金资产时，按照捐赠金额，借记本科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（三）现金盘亏损失。

每日现金账款核对中如发现现金短缺，按照短缺的现金金额，借记本科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。经核实，属于应当由有关人员赔偿的，按照收到的赔偿金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记本科目。

（四）接受捐赠（无偿调入）和对外捐赠（无偿调出）非现金资产发生的税费支出。

接受捐赠（无偿调入）非现金资产发生的归属于捐入方（调入方）的相关税费、运输费等，以及对外捐赠（无偿调出）非现金资产发生的归属于捐出方（调出方）的相关税费、运输费等，按照实际支付金额，借记本科目，贷记“资金结存”科目。

（五）资产置换过程中发生的相关税费支出。

资产置换过程中发生的相关税费，按照实际支付金额，借记本科目，贷记“资金结存”科目。

（六）其他支出。

发生罚没等其他支出时，按照实际支出金额，借记本科目，贷记“资金结存”科目。

（七）年末，将本科目本年发生额中的财政拨款支出转入财政拨款结转，借记“财政拨款结转——本年收支结转”科目，贷记本科目下各财政拨款支出明细科目；将本科目本年发生额中的非财政专项资金支出转入非财政拨款结转，借记“非财政拨款结转——本年收支结转”科目，贷记本科目下各非财政专项资金支出明细科目；将本科目本年发生额中的其他资金支出（非财政非专项资金支出）转入其他结余，借记“其他结余”科目，贷记本科目下各其他资金支出明细科目。

四、年末结转后，本科目应无余额。

### （三）预算结余类

#### 8001 资金结存

一、本科目核算单位纳入部门预算管理的资金的流入、流出、调整和滚存等情况。

二、本科目应当设置下列明细科目：

（一）“零余额账户用款额度”：本明细科目核算实行国库集中支付的单位根据财政部门批复的用款计划收到和支用的零余额账户用款额度。

年末结账后，本明细科目应无余额。

（二）“货币资金”：本明细科目核算单位以库存现金、银行存款、其他货币资金形态存在的资金。

本明细科目年末借方余额，反映单位尚未使用的货币资金。

（三）“财政应返还额度”：本明细科目核算实行国库集中支付的单位可以使用的以前年度财政直接支付资金额度和财政应返还的财政授权支付资金额度。本明细科目下可设置“财政直接支付”“财政授权支付”两个明细科目进行明细核算。

本明细科目年末借方余额，反映单位应收财政返还的资金额度。

三、资金结存的主要账务处理如下：

（一）财政授权支付方式下，单位根据代理银行转来的财政授权支付额度到账通知书，按照通知书中的授权支付额度，借记本科目（零余额账户用款额度），贷记“财政拨款预算收入”科目。

以国库集中支付以外的其他支付方式取得预算收入时，按照实际收到的金额，借记本科目（货币资金），贷记“财政拨款预算收入”“事业预算收入”“经营预算收入”等科目。

（二）财政授权支付方式下，发生相关支出时，按照实际支付的金额，借记“行政支出”“事业支出”等科目，贷记本科目（零余额账户用款额度）。

从零余额账户提取现金时，借记本科目（货币资金），贷记本科目（零余额账户用款额度）。退回现金时，作相反会计分录。

使用以前年度财政直接支付额度发生支出时，按照实际支付金额，借记“行政支出”“事业支出”等科目，贷记本科目（财政应返还额度）。

国库集中支付以外的其他支付方式下，发生相关支出时，按照实际支付的金额，借记“事业支出”“经营支出”等科目，贷记本科目（货币资金）。

（三）按照规定上缴财政拨款结转结余资金或注销财政拨款结转结余资金额度的，按照实际上缴资金数额或注销的资金数额，借记“财政拨款结转——归集上缴”或“财政拨款结余——归集上缴”科目，贷记本科目（财政应返还额度、零余额账户用款额度、货币资金）。

按规定向原资金拨入单位缴回非财政拨款结转资金的，按照实际缴回资金数额，借记“非财政拨款结转——缴回资金”科目，贷记本科目（货币资金）。

收到从其他单位调入的财政拨款结转资金的，按照实际调入资金数额，借记本科目（财政应返还额度、零余额账户用款额度、货币资金），贷记“财政拨款结转——归集调入”科目。

（四）按照规定使用专用基金时，按照实际支付金额，借记“专用结余”科目〔从非财政拨款结余中提取的专用基金〕或“事业支出”等科目〔从预算收入中计提的专用基金〕，贷记本科目（货币资金）。

（五）因购货退回、发生差错更正等退回国库直接支付、授权支付款项，或者收回货币资金的，属于本年度支付的，借记“财政拨款预算收入”科目或本科目（零余额账户用款额度、货币资金），贷记相关支出科目；属于以前年度支付的，借记本科目（财政应返还额度、零余额账户用款额度、货币资金），贷记“财政拨款结转”“财政拨款结余”“非财政拨款结转”“非财政拨款结余”科目。

（六）有企业所得税缴纳义务的事业单位缴纳所得税时，按照实际缴纳金额，借记“非财政拨款结余——累计结余”科目，贷记本科目（货币资金）。

(七) 年末, 根据本年度财政直接支付预算指标数与当年财政直接支付实际支出数的差额, 借记本科目(财政应返还额度), 贷记“财政拨款预算收入”科目。

(八) 年末, 单位依据代理银行提供的对账单作注销额度的相关账务处理, 借记本科目(财政应返还额度), 贷记本科目(零余额账户用款额度); 本年度财政授权支付预算指标数大于零余额账户用款额度下达数的, 根据未下达的用款额度, 借记本科目(财政应返还额度), 贷记“财政拨款预算收入”科目。

下年初, 单位依据代理银行提供的额度恢复到账通知书作恢复额度的相关账务处理, 借记本科目(零余额账户用款额度), 贷记本科目(财政应返还额度)。单位收到财政部门批复的上年末未下达零余额账户用款额度的, 借记本科目(零余额账户用款额度), 贷记本科目(财政应返还额度)。

四、本科目年末借方余额, 反映单位预算资金的累计滚存情况。

### 8101 财政拨款结转

一、本科目核算单位取得的同级财政拨款结转资金的调整、结转和滚存情况。

二、本科目应当设置下列明细科目:

(一) 与会计差错更正、以前年度支出收回相关的明细科目。

“年初余额调整”: 本明细科目核算因发生会计差错更正、以前年度支出收回等原因, 需要调整财政拨款结转的金额。

年末结账后, 本明细科目应无余额。

(二) 与财政拨款调拨业务相关的明细科目。

1. “归集调入”: 本明细科目核算按照规定从其他单位调入财政拨款结转资金时, 实际调增的额度数额或调入的资金数额。

年末结账后, 本明细科目应无余额。

2. “归集调出”: 本明细科目核算按照规定向其他单位调出财政拨款结转资金时, 实际调减的额度数额或调出的资金数额。

年末结账后, 本明细科目应无余额。

3. “归集上缴”: 本明细科目核算按照规定上缴财政拨款结转资金时, 实际核销的额度数额或上缴的资金数额。

年末结账后, 本明细科目应无余额。

4. “单位内部调剂”: 本明细科目核算经财政部门批准对财政拨款结余资金改变用途, 调整用于本单位其他未完成项目等的调整金额。

年末结账后, 本明细科目应无余额。

(三) 与年末财政拨款结转业务相关的明细科目。

1. “本年收支结转”: 本明细科目核算单位本年度财政拨款收支相抵后的余额。

年末结账后, 本明细科目应无余额。

2. “累计结转”: 本明细科目核算单位滚存的财政拨款结转资金。

本明细科目年末贷方余额, 反映单位财政拨款滚存的结转资金数额。

本科目还应当设置“基本支出结转”“项目支出结转”两个明细科目, 并在“基本支出结转”



明细科目下按照“人员经费”“日常公用经费”进行明细核算，在“项目支出结转”明细科目下按照具体项目进行明细核算；同时，本科目还应按照《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的相关科目进行明细核算。

有一般公共预算财政拨款、政府性基金预算财政拨款等两种或两种以上财政拨款的，还应当在本科目下按照财政拨款的种类进行明细核算。

### 三、财政拨款结转的主要账务处理如下：

#### （一）与会计差错更正、以前年度支出收回相关的账务处理。

1. 因发生会计差错更正退回以前年度国库直接支付、授权支付款项或财政性货币资金，或者因发生会计差错更正增加以前年度国库直接支付、授权支付支出或财政性货币资金支出，属于以前年度财政拨款结转资金的，借记或贷记“资金结存——财政应返还额度、零余额账户用款额度、货币资金”科目，贷记或借记本科目（年初余额调整）。

2. 因购货退回、预付款项收回等发生以前年度支出又收回国库直接支付、授权支付款项或收回财政性货币资金，属于以前年度财政拨款结转资金的，借记“资金结存——财政应返还额度、零余额账户用款额度、货币资金”科目，贷记本科目（年初余额调整）。

#### （二）与财政拨款结转结余资金调整业务相关的账务处理。

1. 按照规定从其他单位调入财政拨款结转资金的，按照实际调增的额度数额或调入的资金数额，借记“资金结存——财政应返还额度、零余额账户用款额度、货币资金”科目，贷记本科目（归集调入）。

2. 按照规定向其他单位调出财政拨款结转资金的，按照实际调减的额度数额或调出的资金数额，借记本科目（归集调出），贷记“资金结存——财政应返还额度、零余额账户用款额度、货币资金”科目。

3. 按照规定上缴财政拨款结转资金或注销财政拨款结转资金额度的，按照实际上缴资金数额或注销的资金额度数额，借记本科目（归集上缴），贷记“资金结存——财政应返还额度、零余额账户用款额度、货币资金”科目。

4. 经财政部门批准对财政拨款结余资金改变用途，调整用于本单位基本支出或其他未完成项目支出的，按照批准调剂的金额，借记“财政拨款结余——单位内部调剂”科目，贷记本科目（单位内部调剂）。

#### （三）与年末财政拨款结转和结余业务相关的账务处理。

1. 年末，将财政拨款预算收入本年发生额转入本科目，借记“财政拨款预算收入”科目，贷记本科目（本年收支结转）；将各项支出中财政拨款支出本年发生额转入本科目，借记本科目（本年收支结转），贷记各项支出（财政拨款支出）科目。

2. 年末冲销有关明细科目余额。将本科目（本年收支结转、年初余额调整、归集调入、归集调出、归集上缴、单位内部调剂）余额转入本科目（累计结转）。结转后，本科目除“累计结转”明细科目外，其他明细科目应无余额。

3. 年末完成上述结转后，应当对财政拨款结转各明细项目执行情况进行分析，按照有关规定将符合财政拨款结余性质的项目余额转入财政拨款结余，借记本科目（累计结转），贷记“财政拨款结余——结转转入”科目。



四、本科目年末贷方余额，反映单位滚存的财政拨款结转资金数额。

### 8102 财政拨款结余

一、本科目核算单位取得的同级财政拨款项目支出结余资金的调整、结转和滚存情况。

二、本科目应当设置下列明细科目：

（一）与会计差错更正、以前年度支出收回相关的明细科目。

“年初余额调整”：本明细科目核算因发生会计差错更正、以前年度支出收回等原因，需要调整财政拨款结余的金额。

年末结账后，本明细科目应无余额。

（二）与财政拨款结余资金调整业务相关的明细科目。

1. “归集上缴”：本明细科目核算按照规定上缴财政拨款结余资金时，实际核销的额度数额或上缴的资金数额。

年末结账后，本明细科目应无余额。

2. “单位内部调剂”：本明细科目核算经财政部门批准对财政拨款结余资金改变用途，调整用于本单位其他未完成项目等的调整金额。

年末结账后，本明细科目应无余额。

（三）与年末财政拨款结余业务相关的明细科目。

1. “结转转入”：本明细科目核算单位按照规定转入财政拨款结余的财政拨款结转资金。

年末结账后，本明细科目应无余额。

2. “累计结余”：本明细科目核算单位滚存的财政拨款结余资金。

本科目年末贷方余额，反映单位财政拨款滚存的结余资金数额。

本科目还应当按照具体项目、《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的相关科目等进行明细核算。

有一般公共预算财政拨款、政府性基金预算财政拨款等两种或两种以上财政拨款的，还应当在本科目下按照财政拨款的种类进行明细核算。

三、财政拨款结余的主要账务处理如下：

（一）与会计差错更正、以前年度支出收回相关的账务处理。

1. 因发生会计差错更正退回以前年度国库直接支付、授权支付款项或财政性货币资金，或者因发生会计差错更正增加以前年度国库直接支付、授权支付支出或财政性货币资金支出，属于以前年度财政拨款结余资金的，借记或贷记“资金结存——财政应返还额度、零余额账户用款额度、货币资金”科目，贷记或借记本科目（年初余额调整）。

2. 因购货退回、预付款项收回等发生以前年度支出又收回国库直接支付、授权支付款项或收回财政性货币资金，属于以前年度财政拨款结余资金的，借记“资金结存——财政应返还额度、零余额账户用款额度、货币资金”科目，贷记本科目（年初余额调整）。

（二）与财政拨款结余资金调整业务相关的账务处理。

1. 经财政部门批准对财政拨款结余资金改变用途，调整用于本单位基本支出或其他未完成项目支出的，按照批准调剂的金额，借记本科目（单位内部调剂），贷记“财政拨款结转——单位内部调剂”科目。

2. 按照规定上缴财政拨款结余资金或注销财政拨款结余资金额度的，按照实际上缴资金数额或注销的资金额度数额，借记本科目（归集上缴），贷记“资金结存——财政应返还额度、零余额账户用款额度、货币资金”科目。

（三）与年末财政拨款结转和结余业务相关的账务处理。

1. 年末，对财政拨款结转各明细项目执行情况进行分析，按照有关规定将符合财政拨款结余性质的项目余额转入财政拨款结余，借记“财政拨款结转——累计结转”科目，贷记本科目（结转转入）。

2. 年末冲销有关明细科目余额。将本科目（年初余额调整、归集上缴、单位内部调剂、结转转入）余额转入本科目（累计结余）。结转后，本科目除“累计结余”明细科目外，其他明细科目应无余额。

四、本科目年末贷方余额，反映单位滚存的财政拨款结余资金数额。

### 8201 非财政拨款结转

一、本科目核算单位除财政拨款收支、经营收支以外各非同级财政拨款专项资金的调整、结转和滚存情况。

二、本科目应当设置下列明细科目：

（一）“年初余额调整”：本明细科目核算因发生会计差错更正、以前年度支出收回等原因，需要调整非财政拨款结转的资金。

年末结账后，本明细科目应无余额。

（二）“缴回资金”：本明细科目核算按照规定缴回非财政拨款结转资金时，实际缴回的资金数额。

年末结账后，本明细科目应无余额。

（三）“项目间接费用或管理费”：本明细科目核算单位取得的科研项目预算收入中，按照规定计提项目间接费用或管理费的数额。

年末结账后，本明细科目应无余额。

（四）“本年收支结转”：本明细科目核算单位本年度非同级财政拨款专项收支相抵后的余额。

年末结账后，本明细科目应无余额。

（五）“累计结转”：本明细科目核算单位滚存的非同级财政拨款专项结转资金。

本明细科目年末贷方余额，反映单位非同级财政拨款滚存的专项结转资金数额。

本科目还应当按照具体项目、《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的相关科目等进行明细核算。

三、非财政拨款结转的主要账务处理如下：

（一）按照规定从科研项目预算收入中提取项目管理费或间接费时，按照提取金额，借记本科目（项目间接费用或管理费），贷记“非财政拨款结余——项目间接费用或管理费”科目。

（二）因会计差错更正收到或支出非同级财政拨款货币资金，属于非财政拨款结转资金的，按照收到或支出的金额，借记或贷记“资金结存——货币资金”科目，贷记或借记本科目（年初余额调整）。

因收回以前年度支出等收到非同级财政拨款货币资金，属于非财政拨款结转资金的，按照收到

的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记本科目（年初余额调整）。

（三）按照规定缴回非财政拨款结转资金的，按照实际缴回资金数额，借记本科目（缴回资金），贷记“资金结存——货币资金”科目。

（四）年末，将事业预算收入、上级补助预算收入、附属单位上缴预算收入、非同级财政拨款预算收入、债务预算收入、其他预算收入本年发生额中的专项资金收入转入本科目，借记“事业预算收入”“上级补助预算收入”“附属单位上缴预算收入”“非同级财政拨款预算收入”“债务预算收入”“其他预算收入”科目下各专项资金收入明细科目，贷记本科目（本年收支结转）；将行政支出、事业支出、其他支出本年发生额中的非财政拨款专项资金支出转入本科目，借记本科目（本年收支结转），贷记“行政支出”“事业支出”“其他支出”科目下各非财政拨款专项资金支出明细科目。

（五）年末冲销有关明细科目余额。将本科目（年初余额调整、项目间接费用或管理费、缴回资金、本年收支结转）余额转入本科目（累计结转）。结转后，本科目除“累计结转”明细科目外，其他明细科目应无余额。

（六）年末完成上述结转后，应当对非财政拨款专项结转资金各项目情况进行分析，将留归本单位使用的非财政拨款专项（项目已完成）剩余资金转入非财政拨款结余，借记本科目（累计结转），贷记“非财政拨款结余——结转转入”科目。

四、本科目年末贷方余额，反映单位滚存的非同级财政拨款专项结转资金数额。

## 8202 非财政拨款结余

一、本科目核算单位历年滚存的非限定用途的非同级财政拨款结余资金，主要为非财政拨款结余扣除结余分配后滚存的金额。

二、本科目应当设置下列明细科目：

（一）“年初余额调整”：本明细科目核算因发生会计差错更正、以前年度支出收回等原因，需要调整非财政拨款结余的资金。

年末结账后，本明细科目应无余额。

（二）“项目间接费用或管理费”：本明细科目核算单位取得的科研项目预算收入中，按照规定计提的项目间接费用或管理费数额。

年末结账后，本明细科目应无余额。

（三）“结转转入”：本明细科目核算按照规定留归单位使用，由单位统筹调配，纳入单位非财政拨款结余的非同级财政拨款专项剩余资金。

年末结账后，本明细科目应无余额。

（四）“累计结余”：本明细科目核算单位历年滚存的非同级财政拨款、非专项结余资金。

本明细科目年末贷方余额，反映单位非同级财政拨款滚存的非专项结余资金数额。

本科目还应当按照《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的相关科目进行明细核算。

三、非财政拨款结余的主要账务处理如下：

（一）按照规定从科研项目预算收入中提取项目管理费或间接费时，借记“非财政拨款结转——项目间接费用或管理费”科目，贷记本科目（项目间接费用或管理费）。

（二）有企业所得税缴纳义务的事业单位实际缴纳企业所得税时，按照缴纳金额，借记本科目

（累计结余），贷记“资金结存——货币资金”科目。

（三）因会计差错更正收到或支出非同级财政拨款货币资金，属于非财政拨款结余资金的，按照收到或支出的金额，借记或贷记“资金结存——货币资金”科目，贷记或借记本科目（年初余额调整）。

因收回以前年度支出等收到非同级财政拨款货币资金，属于非财政拨款结余资金的，按照收到的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记本科目（年初余额调整）。

（四）年末，将留归本单位使用的非财政拨款专项（项目已完成）剩余资金转入本科目，借记“非财政拨款结转——累计结转”科目，贷记本科目（结转转入）。

（五）年末冲销有关明细科目余额。将本科目（年初余额调整、项目间接费用或管理费、结转转入）余额结转转入本科目（累计结余）。结转后，本科目除“累计结余”明细科目外，其他明细科目应无余额。

（六）年末，事业单位将“非财政拨款结余分配”科目余额转入非财政拨款结余。“非财政拨款结余分配”科目为借方余额的，借记本科目（累计结余），贷记“非财政拨款结余分配”科目；“非财政拨款结余分配”科目为贷方余额的，借记“非财政拨款结余分配”科目，贷记本科目（累计结余）。

年末，行政单位将“其他结余”科目余额转入非财政拨款结余。“其他结余”科目为借方余额的，借记本科目（累计结余），贷记“其他结余”科目；“其他结余”科目为贷方余额的，借记“其他结余”科目，贷记本科目（累计结余）。

四、本科目年末贷方余额，反映单位非同级财政拨款结余资金的累计滚存数额。

### 8301 专用结余

一、本科目核算事业单位按照规定从非财政拨款结余中提取的具有专门用途的资金的变动和滚存情况。

二、本科目应当按照专用结余的类别进行明细核算。

三、专用结余的主要账务处理如下：

（一）根据有关规定从本年度非财政拨款结余或经营结余中提取基金的，按照提取金额，借记“非财政拨款结余分配”科目，贷记本科目。

（二）根据规定使用从非财政拨款结余或经营结余中提取的专用基金时，按照使用金额，借记本科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

四、本科目年末贷方余额，反映事业单位从非同级财政拨款结余中提取的专用基金的累计滚存数额。

### 8401 经营结余

一、本科目核算事业单位本年度经营活动收支相抵后余额弥补以前年度经营亏损后的余额。

二、本科目可以按照经营活动类别进行明细核算。

三、经营结余的主要账务处理如下：

（一）年末，将经营预算收入本年发生额转入本科目，借记“经营预算收入”科目，贷记本科目；将经营支出本年发生额转入本科目，借记本科目，贷记“经营支出”科目。



(二) 年末,完成上述(一)结转后,如本科目为贷方余额,将本科目贷方余额转入“非财政拨款结余分配”科目,借记本科目,贷记“非财政拨款结余分配”科目;如本科目为借方余额,为经营亏损,不予结转。

四、年末结账后,本科目一般无余额;如为借方余额,反映事业单位累计发生的经营亏损。

### 8501 其他结余

一、本科目核算单位本年度除财政拨款收支、非同级财政专项资金收支和经营收支以外各项收支相抵后的余额。

二、其他结余的主要账务处理如下:

(一) 年末,将事业预算收入、上级补助预算收入、附属单位上缴预算收入、非同级财政拨款预算收入、债务预算收入、其他预算收入本年发生额中的非专项资金收入以及投资预算收益本年发生额转入本科目,借记“事业预算收入”“上级补助预算收入”“附属单位上缴预算收入”“非同级财政拨款预算收入”“债务预算收入”“其他预算收入”科目下各非专项资金收入明细科目和“投资预算收益”科目,贷记本科目(“投资预算收益”科目本年发生额为借方净额时,借记本科目,贷记“投资预算收益”科目);将行政支出、事业支出、其他支出本年发生额中的非同级财政、非专项资金支出,以及上缴上级支出、对附属单位补助支出、投资支出、债务还本支出本年发生额转入本科目,借记本科目,贷记“行政支出”“事业支出”“其他支出”科目下各非同级财政、非专项资金支出明细科目和“上缴上级支出”“对附属单位补助支出”“投资支出”“债务还本支出”科目。

(二) 年末,完成上述(一)结转后,行政单位将本科目余额转入“非财政拨款结余——累计结余”科目;事业单位将本科目余额转入“非财政拨款结余分配”科目。当本科目为贷方余额时,借记本科目,贷记“非财政拨款结余——累计结余”或“非财政拨款结余分配”科目;当本科目为借方余额时,借记“非财政拨款结余——累计结余”或“非财政拨款结余分配”科目,贷记本科目。

三、年末结账后,本科目应无余额。

### 8701 非财政拨款结余分配

一、本科目核算事业单位本年度非财政拨款结余分配的情况和结果。

二、非财政拨款结余分配的主要账务处理如下:

(一) 年末,将“其他结余”科目余额转入本科目,当“其他结余”科目为贷方余额时,借记“其他结余”科目,贷记本科目;当“其他结余”科目为借方余额时,借记本科目,贷记“其他结余”科目。

年末,将“经营结余”科目贷方余额转入本科目,借记“经营结余”科目,贷记本科目。

(二) 根据有关规定提取专用基金的,按照提取的金额,借记本科目,贷记“专用结余”科目。

(三) 年末,按照规定完成上述(一)至(二)处理后,将本科目余额转入非财政拨款结余。当本科目为借方余额时,借记“非财政拨款结余——累计结余”科目,贷记本科目;当本科目为贷方余额时,借记本科目,贷记“非财政拨款结余——累计结余”科目。

三、年末结账后,本科目应无余额。



## 第四部分 报 表 格 式

| 编号       | 报表名称        | 编制期   |
|----------|-------------|-------|
| 财务报表     |             |       |
| 会政财 01 表 | 资产负债表       | 月度、年度 |
| 会政财 02 表 | 收入费用表       | 月度、年度 |
| 会政财 03 表 | 净资产变动表      | 年度    |
| 会政财 04 表 | 现金流量表       | 年度    |
|          | 附注          | 年度    |
| 预算会计报表   |             |       |
| 会政预 01 表 | 预算收入支出表     | 年度    |
| 会政预 02 表 | 预算结转结余变动表   | 年度    |
| 会政预 03 表 | 财政拨款预算收入支出表 | 年度    |

### 资产负债表

会政财 01 表

编制单位：\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_年\_\_\_\_\_月\_\_\_\_\_日

单位：元

| 资产           | 期末<br>余额 | 年初<br>余额 | 负债和净资产       | 期末<br>余额 | 年初<br>余额 |
|--------------|----------|----------|--------------|----------|----------|
| <b>流动资产：</b> |          |          | <b>流动负债：</b> |          |          |
| 货币资金         |          |          | 短期借款         |          |          |
| 短期投资         |          |          | 应交增值税        |          |          |
| 财政应返还额度      |          |          | 其他应交税费       |          |          |
| 应收票据         |          |          | 应缴财政款        |          |          |
| 应收账款净额       |          |          | 应付职工薪酬       |          |          |
| 预付账款         |          |          | 应付票据         |          |          |
| 应收股利         |          |          | 应付账款         |          |          |
| 应收利息         |          |          | 应付政府补贴款      |          |          |
| 其他应收款净额      |          |          | 应付利息         |          |          |
| 存货           |          |          | 预收账款         |          |          |
| 待摊费用         |          |          | 其他应付款        |          |          |
| 一年内到期的非流动资产  |          |          | 预提费用         |          |          |

续表

| 资产               | 期末<br>余额 | 年初<br>余额 | 负债和净资产      | 期末<br>余额 | 年初<br>余额 |
|------------------|----------|----------|-------------|----------|----------|
| 其他流动资产           |          |          | 一年内到期的非流动负债 |          |          |
| 流动资产合计           |          |          | 其他流动负债      |          |          |
| 非流动资产：           |          |          | 流动负债合计      |          |          |
| 长期股权投资           |          |          | 非流动负债：      |          |          |
| 长期债券投资           |          |          | 长期借款        |          |          |
| 固定资产原值           |          |          | 长期应付款       |          |          |
| 减：固定资产累计折旧       |          |          | 预计负债        |          |          |
| 固定资产净值           |          |          | 其他非流动负债     |          |          |
| 工程物资             |          |          | 非流动负债合计     |          |          |
| 在建工程             |          |          | 受托代理负债      |          |          |
| 无形资产原值           |          |          | 负债合计        |          |          |
| 减：无形资产累计摊销       |          |          |             |          |          |
| 无形资产净值           |          |          |             |          |          |
| 研发支出             |          |          |             |          |          |
| 公共基础设施原值         |          |          |             |          |          |
| 减：公共基础设施累计折旧（摊销） |          |          |             |          |          |
| 公共基础设施净值         |          |          |             |          |          |
| 政府储备物资           |          |          |             |          |          |
| 文物文化资产           |          |          |             |          |          |
| 保障性住房原值          |          |          |             |          |          |
| 减：保障性住房累计折旧      |          |          | 净资产：        |          |          |
| 保障性住房净值          |          |          | 累计盈余        |          |          |
| 长期待摊费用           |          |          | 专用基金        |          |          |
| 待处理财产损益          |          |          | 权益法调整       |          |          |
| 其他非流动资产          |          |          | 无偿调拨净资产*    |          |          |
| 非流动资产合计          |          |          | 本期盈余*       |          |          |
| 受托代理资产           |          |          | 净资产合计       |          |          |
| 资产总计             |          |          | 负债和净资产总计    |          |          |

注：“\*”标识项目为月报项目，年报中不需列示。

收入费用表

会政财02表

编制单位：\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_年\_\_\_\_\_月

单位：元

| 项目        | 本月数 | 本年累计数 |
|-----------|-----|-------|
| 一、本期收入    |     |       |
| （一）财政拨款收入 |     |       |

续表

| 项目            | 本月数 | 本年累计数 |
|---------------|-----|-------|
| 其中：政府性基金收入    |     |       |
| （二）事业收入       |     |       |
| （三）上级补助收入     |     |       |
| （四）附属单位上缴收入   |     |       |
| （五）经营收入       |     |       |
| （六）非同级财政拨款收入  |     |       |
| （七）投资收益       |     |       |
| （八）捐赠收入       |     |       |
| （九）利息收入       |     |       |
| （十）租金收入       |     |       |
| （十一）其他收入      |     |       |
| <b>二、本期费用</b> |     |       |
| （一）业务活动费用     |     |       |
| （二）单位管理费用     |     |       |
| （三）经营费用       |     |       |
| （四）资产处置费用     |     |       |
| （五）上缴上级费用     |     |       |
| （六）对附属单位补助费用  |     |       |
| （七）所得税费用      |     |       |
| （八）其他费用       |     |       |
| <b>三、本期盈余</b> |     |       |

净资产变动表

会政财 03 表

编制单位：\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_年

单位：元

| 项目                    | 本年数      |          |           |           | 上年数      |          |           |           |
|-----------------------|----------|----------|-----------|-----------|----------|----------|-----------|-----------|
|                       | 累计<br>盈余 | 专用<br>基金 | 权益法<br>调整 | 净资产<br>合计 | 累计<br>盈余 | 专用<br>基金 | 权益法<br>调整 | 净资产<br>合计 |
| 一、上年年末余额              |          |          |           |           |          |          |           |           |
| 二、以前年度盈余调整（减少以“-”号填列） |          | —        | —         |           |          | —        | —         |           |
| 三、本年年初余额              |          |          |           |           |          |          |           |           |
| 四、本年变动金额（减少以“-”号填列）   |          |          |           |           |          |          |           |           |
| （一）本年盈余               |          | —        | —         |           |          | —        | —         |           |
| （二）无偿调拨净资产            |          | —        | —         |           |          | —        | —         |           |
| （三）归集调整预算结转结余         |          | —        | —         |           |          | —        | —         |           |
| （四）提取或设置专用基金          |          |          | —         |           |          |          | —         |           |

续表

| 项目          | 本年数      |          |           |           | 上年数      |          |           |           |
|-------------|----------|----------|-----------|-----------|----------|----------|-----------|-----------|
|             | 累计<br>盈余 | 专用<br>基金 | 权益法<br>调整 | 净资产<br>合计 | 累计<br>盈余 | 专用<br>基金 | 权益法<br>调整 | 净资产<br>合计 |
| 其中：从预算收入中提取 | —        |          | —         |           | —        |          | —         |           |
| 从预算结余中提取    |          |          | —         |           |          |          | —         |           |
| 设置的专用基金     | —        |          | —         |           | —        |          | —         |           |
| （五）使用专用基金   |          |          | —         |           |          |          | —         |           |
| （六）权益法调整    | —        | —        |           |           | —        | —        |           |           |
| 五、本年年末余额    |          |          |           |           |          |          |           |           |

注：“—”标识单元格不需填列。

现金流量表

会政财04表

编制单位：\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_年

单位：元

| 项目                            | 本年金额 | 上年金额 |
|-------------------------------|------|------|
| 一、日常活动产生的现金流量：                |      |      |
| 财政基本支出拨款收到的现金                 |      |      |
| 财政非资本性项目拨款收到的现金               |      |      |
| 事业活动收到的除财政拨款以外的现金             |      |      |
| 收到的其他与日常活动有关的现金               |      |      |
| 日常活动的现金流入小计                   |      |      |
| 购买商品、接受劳务支付的现金                |      |      |
| 支付给职工以及为职工支付的现金               |      |      |
| 支付的各项税费                       |      |      |
| 支付的其他与日常活动有关的现金               |      |      |
| 日常活动的现金流出小计                   |      |      |
| 日常活动产生的现金流量净额                 |      |      |
| 二、投资活动产生的现金流量：                |      |      |
| 收回投资收到的现金                     |      |      |
| 取得投资收益收到的现金                   |      |      |
| 处置固定资产、无形资产、公共基础设施等收回的现金净额    |      |      |
| 收到的其他与投资活动有关的现金               |      |      |
| 投资活动的现金流入小计                   |      |      |
| 购建固定资产、无形资产、公共基础设施等支付的现金      |      |      |
| 对外投资支付的现金                     |      |      |
| 上缴处置固定资产、无形资产、公共基础设施等净收入支付的现金 |      |      |
| 支付的其他与投资活动有关的现金               |      |      |
| 投资活动的现金流出小计                   |      |      |

续表

| 项目              | 本年金额 | 上年金额 |
|-----------------|------|------|
| 投资活动产生的现金流量净额   |      |      |
| 三、筹资活动产生的现金流量：  |      |      |
| 财政资本性项目拨款收到的现金  |      |      |
| 取得借款收到的现金       |      |      |
| 收到的其他与筹资活动有关的现金 |      |      |
| 筹资活动的现金流入小计     |      |      |
| 偿还借款支付的现金       |      |      |
| 偿还利息支付的现金       |      |      |
| 支付的其他与筹资活动有关的现金 |      |      |
| 筹资活动的现金流出小计     |      |      |
| 筹资活动产生的现金流量净额   |      |      |
| 四、汇率变动对现金的影响额   |      |      |
| 五、现金净增加额        |      |      |

预算收入支出表

会政预 01 表

编制单位：\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_年

单位：元

| 项目             | 本年数 | 上年数 |
|----------------|-----|-----|
| 一、本年预算收入       |     |     |
| （一）财政拨款预算收入    |     |     |
| 其中：政府性基金收入     |     |     |
| （二）事业预算收入      |     |     |
| （三）上级补助预算收入    |     |     |
| （四）附属单位上缴预算收入  |     |     |
| （五）经营预算收入      |     |     |
| （六）债务预算收入      |     |     |
| （七）非同级财政拨款预算收入 |     |     |
| （八）投资预算收益      |     |     |
| （九）其他预算收入      |     |     |
| 其中：利息预算收入      |     |     |
| 捐赠预算收入         |     |     |
| 租金预算收入         |     |     |
| 二、本年预算支出       |     |     |
| （一）行政支出        |     |     |
| （二）事业支出        |     |     |
| （三）经营支出        |     |     |
| （四）上缴上级支出      |     |     |



续表

| 项目            | 本年数 | 上年数 |
|---------------|-----|-----|
| (五) 对附属单位补助支出 |     |     |
| (六) 投资支出      |     |     |
| (七) 债务还本支出    |     |     |
| (八) 其他支出      |     |     |
| 其中：利息支出       |     |     |
| 捐赠支出          |     |     |
| 三、本年预算收支差额    |     |     |

预算结转结余变动表

会政预 02 表

编制单位：\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ 年

单位：元

| 项目                      | 本年数 | 上年数 |
|-------------------------|-----|-----|
| 一、年初预算结转结余              |     |     |
| (一) 财政拨款结转结余            |     |     |
| (二) 其他资金结转结余            |     |     |
| 二、年初余额调整 (减少以“-”号填列)    |     |     |
| (一) 财政拨款结转结余            |     |     |
| (二) 其他资金结转结余            |     |     |
| 三、本年变动金额 (减少以“-”号填列)    |     |     |
| (一) 财政拨款结转结余            |     |     |
| 1. 本年收支差额               |     |     |
| 2. 归集调入                 |     |     |
| 3. 归集上缴或调出              |     |     |
| (二) 其他资金结转结余            |     |     |
| 1. 本年收支差额               |     |     |
| 2. 缴回资金                 |     |     |
| 3. 使用专用结余               |     |     |
| 4. 支付所得税                |     |     |
| 四、年末预算结转结余              |     |     |
| (一) 财政拨款结转结余            |     |     |
| 1. 财政拨款结转               |     |     |
| 2. 财政拨款结余               |     |     |
| (二) 其他资金结转结余            |     |     |
| 1. 非财政拨款结转              |     |     |
| 2. 非财政拨款结余              |     |     |
| 3. 专用结余                 |     |     |
| 4. 经营结余 (如有余额, 以“-”号填列) |     |     |

财政拨款预算收入支出表

| 会政预 03 表      |            |    |              |        |           |        |    |          |            |
|---------------|------------|----|--------------|--------|-----------|--------|----|----------|------------|
| 单位：元          |            |    |              |        |           |        |    |          |            |
| 项目            | 年初财政拨款结转结余 |    | 调整年初财政拨款结转结余 | 本年归集调入 | 本年归集上缴或调出 | 单位内部调剂 |    | 本年财政拨款收入 | 本年财政拨款支出   |
|               | 结转         | 结余 |              |        |           | 结转     | 结余 |          |            |
| 一、一般公共预算财政拨款  |            |    |              |        |           |        |    |          | 年末财政拨款结转结余 |
| （一）基本支出       |            |    |              |        |           |        |    |          | 结转         |
| 1. 人员经费       |            |    |              |        |           |        |    |          | 结余         |
| 2. 日常公用经费     |            |    |              |        |           |        |    |          |            |
| （二）项目支出       |            |    |              |        |           |        |    |          |            |
| 1. × × 项目     |            |    |              |        |           |        |    |          |            |
| 2. × × 项目     |            |    |              |        |           |        |    |          |            |
| .....         |            |    |              |        |           |        |    |          |            |
| 二、政府性基金预算财政拨款 |            |    |              |        |           |        |    |          |            |
| （一）基本支出       |            |    |              |        |           |        |    |          |            |
| 1. 人员经费       |            |    |              |        |           |        |    |          |            |
| 2. 日常公用经费     |            |    |              |        |           |        |    |          |            |
| （二）项目支出       |            |    |              |        |           |        |    |          |            |
| 1. × × 项目     |            |    |              |        |           |        |    |          |            |
| 2. × × 项目     |            |    |              |        |           |        |    |          |            |
| .....         |            |    |              |        |           |        |    |          |            |
| 总计            |            |    |              |        |           |        |    |          |            |

## 第五部分 报表编制说明

### 一、资产负债表编制说明

(一) 本表反映单位在某一特定日期全部资产、负债和净资产的情况。

(二) 本表“年初余额”栏内各项数字，应当根据上年年末资产负债表“期末余额”栏内数字填列。

如果本年度资产负债表规定的项目的名称和内容同上年度不一致，应当对上上年年末资产负债表项目的名称和数字按照本年度的规定进行调整，将调整后数字填入本表“年初余额”栏内。

如果本年度单位发生了因前期差错更正、会计政策变更等调整以前年度盈余的事项，还应当对“年初余额”栏中的有关项目金额进行相应调整。

(三) 本表中“资产总计”项目期末（年初）余额应当与“负债和净资产总计”项目期末（年初）余额相等。

(四) 本表“期末余额”栏各项目的内容和填列方法。

#### 1. 资产类项目。

(1) “货币资金”项目，反映单位期末库存现金、银行存款、零余额账户用款额度、其他货币资金的合计数。本项目应当根据“库存现金”“银行存款”“零余额账户用款额度”“其他货币资金”科目的期末余额的合计数填列；若单位存在通过“库存现金”“银行存款”科目核算的受托代理资产还应当按照前述合计数扣减“库存现金”“银行存款”科目下“受托代理资产”明细科目的期末余额后的金额填列。

(2) “短期投资”项目，反映事业单位期末持有的短期投资账面余额。本项目应当根据“短期投资”科目的期末余额填列。

(3) “财政应返还额度”项目，反映单位期末财政应返还额度的金额。本项目应当根据“财政应返还额度”科目的期末余额填列。

(4) “应收票据”项目，反映事业单位期末持有的应收票据的票面金额。本项目应当根据“应收票据”科目的期末余额填列。

(5) “应收账款净额”项目，反映单位期末尚未收回的应收账款减去已计提的坏账准备后的净额。本项目应当根据“应收账款”科目的期末余额，减去“坏账准备”科目中对应收账款计提的坏账准备的期末余额后的金额填列。

(6) “预付账款”项目，反映单位期末预付给商品或者劳务供应单位的款项。本项目应当根据

“预付账款”科目的期末余额填列。

（7）“应收股利”项目，反映事业单位期末因股权投资而应收取的现金股利或应当分得的利润。本项目应当根据“应收股利”科目的期末余额填列。

（8）“应收利息”项目，反映事业单位期末因债券投资等而应收取的利息。事业单位购入的到期一次还本付息的长期债券投资持有期间应收的利息，不包括在本项目内。本项目应当根据“应收利息”科目的期末余额填列。

（9）“其他应收款净额”项目，反映单位期末尚未收回的其他应收款减去已计提的坏账准备后的净额。本项目应当根据“其他应收款”科目的期末余额减去“坏账准备”科目中对其他应收款计提的坏账准备的期末余额后的金额填列。

（10）“存货”项目，反映单位期末存储的存货的实际成本。本项目应当根据“在途物品”“库存物品”“加工物品”科目的期末余额的合计数填列。

（11）“待摊费用”项目，反映单位期末已经支出，但应当由本期和以后各期负担的分摊期在1年以内（含1年）的各项费用。本项目应当根据“待摊费用”科目的期末余额填列。

（12）“一年内到期的非流动资产”项目，反映单位期末非流动资产项目中将在1年内（含1年）到期的金额，如事业单位将在1年内（含1年）到期的长期债券投资金额。本项目应当根据“长期债券投资”等科目的明细科目的期末余额分析填列。

（13）“其他流动资产”项目，反映单位期末除本表中上述各项之外的其他流动资产的合计数。本项目应当根据有关科目期末余额的合计数填列。

（14）“流动资产合计”项目，反映单位期末流动资产的合计数。本项目应当根据本表中“货币资金”“短期投资”“财政应返还额度”“应收票据”“应收账款净额”“预付账款”“应收股利”“应收利息”“其他应收款净额”“存货”“待摊费用”“一年内到期的非流动资产”“其他流动资产”项目金额的合计数填列。

（15）“长期股权投资”项目，反映事业单位期末持有的长期股权投资的账面余额。本项目应当根据“长期股权投资”科目的期末余额填列。

（16）“长期债券投资”项目，反映事业单位期末持有的长期债券投资的账面余额。本项目应当根据“长期债券投资”科目的期末余额减去其中将于1年内（含1年）到期的长期债券投资余额后的金额填列。

（17）“固定资产原值”项目，反映单位期末固定资产的原值。本项目应当根据“固定资产”科目的期末余额填列。

“固定资产累计折旧”项目，反映单位期末固定资产已计提的累计折旧金额。本项目应当根据“固定资产累计折旧”科目的期末余额填列。

“固定资产净值”项目，反映单位期末固定资产的账面价值。本项目应当根据“固定资产”科目期末余额减去“固定资产累计折旧”科目期末余额后的金额填列。

（18）“工程物资”项目，反映单位期末为在建工程准备的各种物资的实际成本。本项目应当根据“工程物资”科目的期末余额填列。

（19）“在建工程”项目，反映单位期末所有的建设项目工程的实际成本。本项目应当根据“在建工程”科目的期末余额填列。

(20) “无形资产原值”项目，反映单位期末无形资产的原值。本项目应当根据“无形资产”科目的期末余额填列。

“无形资产累计摊销”项目，反映单位期末无形资产已计提的累计摊销金额。本项目应当根据“无形资产累计摊销”科目的期末余额填列。

“无形资产净值”项目，反映单位期末无形资产的账面价值。本项目应当根据“无形资产”科目期末余额减去“无形资产累计摊销”科目期末余额后的金额填列。

(21) “研发支出”项目，反映单位期末正在进行的无形资产开发项目开发阶段发生的累计支出数。本项目应当根据“研发支出”科目的期末余额填列。

(22) “公共基础设施原值”项目，反映单位期末控制的公共基础设施的原值。本项目应当根据“公共基础设施”科目的期末余额填列。

“公共基础设施累计折旧（摊销）”项目，反映单位期末控制的公共基础设施已计提的累计折旧和累计摊销金额。本项目应当根据“公共基础设施累计折旧（摊销）”科目的期末余额填列。

“公共基础设施净值”项目，反映单位期末控制的公共基础设施的账面价值。本项目应当根据“公共基础设施”科目期末余额减去“公共基础设施累计折旧（摊销）”科目期末余额后的金额填列。

(23) “政府储备物资”项目，反映单位期末控制的政府储备物资的实际成本。本项目应当根据“政府储备物资”科目的期末余额填列。

(24) “文物文化资产”项目，反映单位期末控制的文物文化资产的成本。本项目应当根据“文物文化资产”科目的期末余额填列。

(25) “保障性住房原值”项目，反映单位期末控制的保障性住房的原值。本项目应当根据“保障性住房”科目的期末余额填列。

“保障性住房累计折旧”项目，反映单位期末控制的保障性住房已计提的累计折旧金额。本项目应当根据“保障性住房累计折旧”科目的期末余额填列。

“保障性住房净值”项目，反映单位期末控制的保障性住房的账面价值。本项目应当根据“保障性住房”科目期末余额减去“保障性住房累计折旧”科目期末余额后的金额填列。

(26) “长期待摊费用”项目，反映单位期末已经支出，但应由本期和以后各期负担的分摊期限在1年以上（不含1年）的各项费用。本项目应当根据“长期待摊费用”科目的期末余额填列。

(27) “待处理财产损溢”项目，反映单位期末尚未处理完毕的各种资产的净损失或净溢余。本项目应当根据“待处理财产损溢”科目的期末借方余额填列；如“待处理财产损溢”科目期末为贷方余额，以“-”号填列。

(28) “其他非流动资产”项目，反映单位期末除本表中上述各项之外的其他非流动资产的合计数。本项目应当根据有关科目的期末余额合计数填列。

(29) “非流动资产合计”项目，反映单位期末非流动资产的合计数。本项目应当根据本表中“长期股权投资”“长期债券投资”“固定资产净值”“工程物资”“在建工程”“无形资产净值”“研发支出”“公共基础设施净值”“政府储备物资”“文物文化资产”“保障性住房净值”“长期待摊费用”“待处理财产损溢”“其他非流动资产”项目金额的合计数填列。

(30) “受托代理资产”项目，反映单位期末受托代理资产的价值。本项目应当根据“受托代



理资产”科目的期末余额与“库存现金”“银行存款”科目下“受托代理资产”明细科目的期末余额的合计数填列。

(31) “资产总计”项目，反映单位期末资产的合计数。本项目应当根据本表中“流动资产合计”“非流动资产合计”“受托代理资产”项目金额的合计数填列。

## 2. 负债类项目。

(32) “短期借款”项目，反映事业单位期末短期借款的余额。本项目应当根据“短期借款”科目的期末余额填列。

(33) “应交增值税”项目，反映单位期末应缴未缴的增值税税额。本项目应当根据“应交增值税”科目的期末余额填列；如“应交增值税”科目期末为借方余额，以“-”号填列。

(34) “其他应交税费”项目，反映单位期末应缴未缴的除增值税以外的税费金额。本项目应当根据“其他应交税费”科目的期末余额填列；如“其他应交税费”科目期末为借方余额，以“-”号填列。

(35) “应缴财政款”项目，反映单位期末应当上缴财政但尚未缴纳的款项。本项目应当根据“应缴财政款”科目的期末余额填列。

(36) “应付职工薪酬”项目，反映单位期末按有关规定应付给职工及为职工支付的各种薪酬。本项目应当根据“应付职工薪酬”科目的期末余额填列。

(37) “应付票据”项目，反映事业单位期末应付票据的金额。本项目应当根据“应付票据”科目的期末余额填列。

(38) “应付账款”项目，反映单位期末应当支付但尚未支付的偿还期限在1年以内（含1年）的应付账款的金额。本项目应当根据“应付账款”科目的期末余额填列。

(39) “应付政府补贴款”项目，反映负责发放政府补贴的行政单位期末按照规定应当支付给政府补贴接受者的各种政府补贴款余额。本项目应当根据“应付政府补贴款”科目的期末余额填列。

(40) “应付利息”项目，反映事业单位期末按照合同约定应支付的借款利息。事业单位到期一次还本付息的长期借款利息不包括在本项目内。本项目应当根据“应付利息”科目的期末余额填列。

(41) “预收账款”项目，反映事业单位期末预先收取但尚未确认收入和实际结算的款项余额。本项目应当根据“预收账款”科目的期末余额填列。

(42) “其他应付款”项目，反映单位期末其他各项偿还期限在1年内（含1年）的应付及暂收款余额。本项目应当根据“其他应付款”科目的期末余额填列。

(43) “预提费用”项目，反映单位期末已预先提取的已经发生但尚未支付的各项费用。本项目应当根据“预提费用”科目的期末余额填列。

(44) “一年内到期的非流动负债”项目，反映单位期末将于1年内（含1年）偿还的非流动负债的余额。本项目应当根据“长期应付款”“长期借款”等科目的明细科目的期末余额分析填列。

(45) “其他流动负债”项目，反映单位期末除本表中上述各项之外的其他流动负债的合计数。本项目应当根据有关科目的期末余额的合计数填列。

(46) “流动负债合计”项目,反映单位期末流动负债合计数。本项目应当根据本表“短期借款”“应交增值税”“其他应交税费”“应缴财政款”“应付职工薪酬”“应付票据”“应付账款”“应付政府补贴款”“应付利息”“预收账款”“其他应付款”“预提费用”“一年内到期的非流动负债”“其他流动负债”项目金额的合计数填列。

(47) “长期借款”项目,反映事业单位期末长期借款的余额。本项目应当根据“长期借款”科目的期末余额减去其中将于1年内(含1年)到期的长期借款余额后的金额填列。

(48) “长期应付款”项目,反映单位期末长期应付款的余额。本项目应当根据“长期应付款”科目的期末余额减去其中将于1年内(含1年)到期的长期应付款余额后的金额填列。

(49) “预计负债”项目,反映单位期末已确认但尚未偿付的预计负债的余额。本项目应当根据“预计负债”科目的期末余额填列。

(50) “其他非流动负债”项目,反映单位期末除本表中上述各项之外的其他非流动负债的合计数。本项目应当根据有关科目的期末余额合计数填列。

(51) “非流动负债合计”项目,反映单位期末非流动负债合计数。本项目应当根据本表中“长期借款”“长期应付款”“预计负债”“其他非流动负债”项目金额的合计数填列。

(52) “受托代理负债”项目,反映单位期末受托代理负债的金额。本项目应当根据“受托代理负债”科目的期末余额填列。

(53) “负债合计”项目,反映单位期末负债的合计数。本项目应当根据本表中“流动负债合计”“非流动负债合计”“受托代理负债”项目金额的合计数填列。

### 3. 净资产类项目。

(54) “累计盈余”项目,反映单位期末未分配盈余(或未弥补亏损)以及无偿调拨净资产变动的累计数。本项目应当根据“累计盈余”科目的期末余额填列。

(55) “专用基金”项目,反映事业单位期末累计提取或设置但尚未使用的专用基金余额。本项目应当根据“专用基金”科目的期末余额填列。

(56) “权益法调整”项目,反映事业单位期末在被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权益变动中累积享有的份额。本项目应当根据“权益法调整”科目的期末余额填列。如“权益法调整”科目期末为借方余额,以“-”号填列。

(57) “无偿调拨净资产”项目,反映单位本年度截至报告期期末无偿调入的非现金资产价值扣减无偿调出的非现金资产价值后的净值。本项目仅在月度报表中列示,年度报表中不列示。月度报表中本项目应当根据“无偿调拨净资产”科目的期末余额填列;“无偿调拨净资产”科目期末为借方余额时,以“-”号填列。

(58) “本期盈余”项目,反映单位本年度截至报告期期末实现的累计盈余或亏损。本项目仅在月度报表中列示,年度报表中不列示。月度报表中本项目应当根据“本期盈余”科目的期末余额填列;“本期盈余”科目期末为借方余额时,以“-”号填列。

(59) “净资产合计”项目,反映单位期末净资产合计数。本项目应当根据本表中“累计盈余”“专用基金”“权益法调整”“无偿调拨净资产”[月度报表]、“本期盈余”[月度报表]项目金额的合计数填列。

(60) “负债和净资产总计”项目,应当按照本表中“负债合计”“净资产合计”项目金额的合

计数填列。

## 二、收入费用表编制说明

（一）本表反映单位在某一会计期间内发生的收入、费用及当期盈亏情况。

（二）本表“本月数”栏反映各项目的本月实际发生数。编制年度收入费用表时，应当将本栏改为“本年数”，反映本年度各项目的实际发生数。

本表“本年累计数”栏反映各项目自年初至报告期期末的累计实际发生数。编制年度收入费用表时，应当将本栏改为“上年数”，反映上年度各项目的实际发生数，“上年数”栏应当根据上年年度收入费用表中“本年数”栏内所列数字填列。

如果本年度收入费用表规定的项目的名称和内容同上年度不一致，应当对上年度收入费用表项目的名称和数字按照本年度的规定进行调整，将调整后的金额填入本年度收入费用表的“上年数”栏内。

如果本年度单位发生了因前期差错更正、会计政策变更等调整以前年度盈亏的事项，还应当对年度收入费用表中“上年数”栏中的有关项目金额进行相应调整。

（三）本表“本月数”栏各项目的内容和填列方法。

### 1. 本期收入。

（1）“本期收入”项目，反映单位本期收入总额。本项目应当根据本表中“财政拨款收入”“事业收入”“上级补助收入”“附属单位上缴收入”“经营收入”“非同级财政拨款收入”“投资收益”“捐赠收入”“利息收入”“租金收入”“其他收入”项目金额的合计数填列。

（2）“财政拨款收入”项目，反映单位本期从同级政府财政部门取得的各类财政拨款。本项目应当根据“财政拨款收入”科目的本期发生额填列。

“政府性基金收入”项目，反映单位本期取得的财政拨款收入中属于政府性基金预算拨款的金额。本项目应当根据“财政拨款收入”相关明细科目的本期发生额填列。

（3）“事业收入”项目，反映事业单位本期开展专业业务活动及其辅助活动实现的收入。本项目应当根据“事业收入”科目的本期发生额填列。

（4）“上级补助收入”项目，反映事业单位本期从主管部门和上级单位收到或应收的非财政拨款收入。本项目应当根据“上级补助收入”科目的本期发生额填列。

（5）“附属单位上缴收入”项目，反映事业单位本期收到或应收的独立核算的附属单位按照有关规定上缴的收入。本项目应当根据“附属单位上缴收入”科目的本期发生额填列。

（6）“经营收入”项目，反映事业单位本期在专业业务活动及其辅助活动之外开展非独立核算经营活动实现的收入。本项目应当根据“经营收入”科目的本期发生额填列。

（7）“非同级财政拨款收入”项目，反映单位本期从非同级政府财政部门取得的财政拨款，不包括事业单位因开展科研及其辅助活动从非同级财政部门取得的经费拨款。本项目应当根据“非同级财政拨款收入”科目的本期发生额填列。

（8）“投资收益”项目，反映事业单位本期股权投资和债券投资所实现的收益或发生的损失。本项目应当根据“投资收益”科目的本期发生额填列；如为投资净损失，以“-”号填列。

(9) “捐赠收入”项目,反映单位本期接受捐赠取得的收入。本项目应当根据“捐赠收入”科目的本期发生额填列。

(10) “利息收入”项目,反映单位本期取得的银行存款利息收入。本项目应当根据“利息收入”科目的本期发生额填列。

(11) “租金收入”项目,反映单位本期经批准利用国有资产出租取得并按规定纳入本单位预算管理的租金收入。本项目应当根据“租金收入”科目的本期发生额填列。

(12) “其他收入”项目,反映单位本期取得的除以上收入项目外的其他收入的总额。本项目应当根据“其他收入”科目的本期发生额填列。

## 2. 本期费用。

(13) “本期费用”项目,反映单位本期费用总额。本项目应当根据本表中“业务活动费用”“单位管理费用”“经营费用”“资产处置费用”“上缴上级费用”“对附属单位补助费用”“所得税费用”和“其他费用”项目金额的合计数填列。

(14) “业务活动费用”项目,反映单位本期为实现其职能目标,依法履职或开展专业业务活动及其辅助活动所发生的各项费用。本项目应当根据“业务活动费用”科目本期发生额填列。

(15) “单位管理费用”项目,反映事业单位本期本级行政及后勤管理部门开展管理活动发生的各项费用,以及由单位统一负担的离退休人员经费、工会经费、诉讼费、中介费等。本项目应当根据“单位管理费用”科目的本期发生额填列。

(16) “经营费用”项目,反映事业单位本期在专业业务活动及其辅助活动之外开展非独立核算经营活动发生的各项费用。本项目应当根据“经营费用”科目的本期发生额填列。

(17) “资产处置费用”项目,反映单位本期经批准处置资产时转销的资产价值以及在处置过程中发生的相关费用或者处置收入小于处置费用形成的净支出。本项目应当根据“资产处置费用”科目的本期发生额填列。

(18) “上缴上级费用”项目,反映事业单位按照规定上缴上级单位款项发生的费用。本项目应当根据“上缴上级费用”科目的本期发生额填列。

(19) “对附属单位补助费用”项目,反映事业单位用财政拨款收入之外的收入对附属单位补助发生的费用。本项目应当根据“对附属单位补助费用”科目的本期发生额填列。

(20) “所得税费用”项目,反映有企业所得税缴纳义务的事业单位本期计算应交纳的企业所得税。本项目应当根据“所得税费用”科目的本期发生额填列。

(21) “其他费用”项目,反映单位本期发生的除以上费用项目外的其他费用的总额。本项目应当根据“其他费用”科目的本期发生额填列。

## 3. 本期盈余。

(22) “本期盈余”项目,反映单位本期收入扣除本期费用后的净额。本项目应当根据本表中“本期收入”项目金额减去“本期费用”项目金额后的金额填列;如为负数,以“-”号填列。

# 三、净资产变动表编制说明

(一) 本表反映单位在某一会计年度内净资产项目的变动情况。



（二）本表“本年数”栏反映本年度各项目的实际变动数。本表“上年数”栏反映上年度各项目的实际变动数，应当根据上年度净资产变动表中“本年数”栏内所列数字填列。

如果上年度净资产变动表规定的项目的名称和内容与本年度不一致，应对上年度净资产变动表项目的名称和数字按照本年度的规定进行调整，将调整后金额填入本年度净资产变动表“上年数”栏内。

（三）本表“本年数”栏各项目的内容和填列方法。

1. “上年年末余额”行，反映单位净资产各项目上年年末的余额。本行各项目应当根据“累计盈余”“专用基金”“权益法调整”科目上年年末余额填列。

2. “以前年度盈余调整”行，反映单位本年度调整以前年度盈余的事项对累计盈余进行调整的金额。本行“累计盈余”项目应当根据本年度“以前年度盈余调整”科目转入“累计盈余”科目的金额填列；如调整减少累计盈余，以“-”号填列。

3. “本年年初余额”行，反映经过以前年度盈余调整后，单位净资产各项目的本年年初余额。本行“累计盈余”“专用基金”“权益法调整”项目应当根据其各自在“上年年末余额”和“以前年度盈余调整”行对应项目金额的合计数填列。

4. “本年变动金额”行，反映单位净资产各项目本年变动总金额。本行“累计盈余”“专用基金”“权益法调整”项目应当根据其各自在“本年盈余”“无偿调拨净资产”“归集调整预算结转结余”“提取或设置专用基金”“使用专用基金”“权益法调整”行对应项目金额的合计数填列。

5. “本年盈余”行，反映单位本年发生的收入、费用对净资产的影响。本行“累计盈余”项目应当根据年末由“本期盈余”科目转入“本年盈余分配”科目的金额填列；如转入时借记“本年盈余分配”科目，则以“-”号填列。

6. “无偿调拨净资产”行，反映单位本年无偿调入、调出非现金资产事项对净资产的影响。本行“累计盈余”项目应当根据年末由“无偿调拨净资产”科目转入“累计盈余”科目的金额填列；如转入时借记“累计盈余”科目，则以“-”号填列。

7. “归集调整预算结转结余”行，反映单位本年财政拨款结转结余资金归集调入、归集上缴或调出，以及非财政拨款结转资金缴回对净资产的影响。本行“累计盈余”项目应当根据“累计盈余”科目明细账记录分析填列；如归集调整减少预算结转结余，则以“-”号填列。

8. “提取或设置专用基金”行，反映单位本年提取或设置专用基金对净资产的影响。本行“累计盈余”项目应当根据“从预算结余中提取”行“累计盈余”项目的金额填列。本行“专用基金”项目应当根据“从预算收入中提取”“从预算结余中提取”“设置的专用基金”行“专用基金”项目金额的合计数填列。

“从预算收入中提取”行，反映单位本年从预算收入中提取专用基金对净资产的影响。本行“专用基金”项目应当通过对“专用基金”科目明细账记录的分析，根据本年按有关规定从预算收入中提取基金的金额填列。

“从预算结余中提取”行，反映单位本年根据有关规定从本年度非财政拨款结余或经营结余中提取专用基金对净资产的影响。本行“累计盈余”“专用基金”项目应当通过对“专用基金”科目明细账记录的分析，根据本年按有关规定从本年度非财政拨款结余或经营结余中提取专用基金的金额填列；本行“累计盈余”项目以“-”号填列。



“设置的专用基金”行，反映单位本年根据有关规定设置的其他专用基金对净资产的影响。本行“专用基金”项目应当通过对“专用基金”科目明细账记录的分析，根据本年按有关规定设置的其他专用基金的金额填列。

9. “使用专用基金”行，反映单位本年按规定使用专用基金对净资产的影响。本行“累计盈余”“专用基金”项目应当通过对“专用基金”科目明细账记录的分析，根据本年按规定使用专用基金的金额填列；本行“专用基金”项目以“-”号填列。

10. “权益法调整”行，反映单位本年按照被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权益变动份额而调整长期股权投资账面余额对净资产的影响。本行“权益法调整”项目应当根据“权益法调整”科目本年发生额填列；若本年净发生额为借方时，以“-”号填列。

11. “本年年末余额”行，反映单位本年各净资产项目的年末余额。本行“累计盈余”“专用基金”“权益法调整”项目应当根据其各自在“本年初余额”“本年变动金额”行对应项目金额的合计数填列。

12. 本表各行“净资产合计”项目，应当根据所在行“累计盈余”“专用基金”“权益法调整”项目金额的合计数填列。

#### 四、现金流量表编制说明

（一）本表反映单位在某一会计年度内现金流入和流出的信息。

（二）本表所指的现金，是指单位的库存现金以及其他可以随时用于支付的款项，包括库存现金、可以随时用于支付的银行存款、其他货币资金、零余额账户用款额度、财政应返还额度，以及通过财政直接支付方式支付的款项。

（三）现金流量表应当按照日常活动、投资活动、筹资活动的现金流量分别反映。本表所指的现金流量，是指现金的流入和流出。

（四）本表“本年金额”栏反映各项目的本年实际发生数。本表“上年金额”栏反映各项目的上年实际发生数，应当根据上年现金流量表中“本年金额”栏内所列数字填列。

（五）单位应当采用直接法编制现金流量表。

（六）本表“本年金额”栏各项目的填列方法。

1. 日常活动产生的现金流量。

（1）“财政基本支出拨款收到的现金”项目，反映单位本年接受财政基本支出拨款取得的现金。本项目应当根据“零余额账户用款额度”“财政拨款收入”“银行存款”等科目及其所属明细科目的记录分析填列。

（2）“财政非资本性项目拨款收到的现金”项目，反映单位本年接受除用于购建固定资产、无形资产、公共基础设施等资本性项目以外的财政项目拨款取得的现金。本项目应当根据“银行存款”“零余额账户用款额度”“财政拨款收入”等科目及其所属明细科目的记录分析填列。

（3）“事业活动收到的除财政拨款以外的现金”项目，反映事业单位本年开展专业业务活动及其辅助活动取得的除财政拨款以外的现金。本项目应当根据“库存现金”“银行存款”“其他货币资金”“应收账款”“应收票据”“预收账款”“事业收入”等科目及其所属明细科目的记录分析

填列。

（4）“收到的其他与日常活动有关的现金”项目，反映单位本年收到的除以上项目之外的与日常活动有关的现金。本项目应当根据“库存现金”“银行存款”“其他货币资金”“上级补助收入”“附属单位上缴收入”“经营收入”“非同级财政拨款收入”“捐赠收入”“利息收入”“租金收入”“其他收入”等科目及其所属明细科目的记录分析填列。

（5）“日常活动的现金流入小计”项目，反映单位本年日常活动产生的现金流入的合计数。本项目应当根据本表中“财政基本支出拨款收到的现金”“财政非资本性项目拨款收到的现金”“事业活动收到的除财政拨款以外的现金”“收到的其他与日常活动有关的现金”项目金额的合计数填列。

（6）“购买商品、接受劳务支付的现金”项目，反映单位本年在日常活动中用于购买商品、接受劳务支付的现金。本项目应当根据“库存现金”“银行存款”“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“预付账款”“在途物品”“库存物品”“应付账款”“应付票据”“业务活动费用”“单位管理费用”“经营费用”等科目及其所属明细科目的记录分析填列。

（7）“支付给职工以及为职工支付的现金”项目，反映单位本年支付给职工以及为职工支付的现金。本项目应当根据“库存现金”“银行存款”“零余额账户用款额度”“财政拨款收入”“应付职工薪酬”“业务活动费用”“单位管理费用”“经营费用”等科目及其所属明细科目的记录分析填列。

（8）“支付的各项税费”项目，反映单位本年用于缴纳日常活动相关税费而支付的现金。本项目应当根据“库存现金”“银行存款”“零余额账户用款额度”“应交增值税”“其他应交税费”“业务活动费用”“单位管理费用”“经营费用”“所得税费用”等科目及其所属明细科目的记录分析填列。

（9）“支付的其他与日常活动有关的现金”项目，反映单位本年支付的除上述项目之外与日常活动有关的现金。本项目应当根据“库存现金”“银行存款”“零余额账户用款额度”“财政拨款收入”“其他应付款”“业务活动费用”“单位管理费用”“经营费用”“其他费用”等科目及其所属明细科目的记录分析填列。

（10）“日常活动的现金流出小计”项目，反映单位本年日常活动产生的现金流出的合计数。本项目应当根据本表中“购买商品、接受劳务支付的现金”“支付给职工以及为职工支付的现金”“支付的各项税费”“支付的其他与日常活动有关的现金”项目金额的合计数填列。

（11）“日常活动产生的现金流量净额”项目，应当按照本表中“日常活动的现金流入小计”项目金额减去“日常活动的现金流出小计”项目金额后的金额填列；如为负数，以“-”号填列。

## 2. 投资活动产生的现金流量。

（12）“收回投资收到的现金”项目，反映单位本年出售、转让或者收回投资收到的现金。本项目应该根据“库存现金”“银行存款”“短期投资”“长期股权投资”“长期债券投资”等科目的记录分析填列。

（13）“取得投资收益收到的现金”项目，反映单位本年因对外投资而收到被投资单位分配的股利或利润，以及收到投资利息而取得的现金。本项目应当根据“库存现金”“银行存款”“应收股利”“应收利息”“投资收益”等科目的记录分析填列。

(14) “处置固定资产、无形资产、公共基础设施等收回的现金净额”项目,反映单位本年处置固定资产、无形资产、公共基础设施等非流动资产所取得的现金,减去为处置这些资产而支付的有关费用之后的净额。由于自然灾害所造成的固定资产等长期资产损失而收到的保险赔款收入,也在本项目反映。本项目应当根据“库存现金”“银行存款”“待处理财产损溢”等科目的记录分析填列。

(15) “收到的其他与投资活动有关的现金”项目,反映单位本年收到的除上述项目之外与投资活动有关的现金。对于金额较大的现金流入,应当单列项目反映。本项目应当根据“库存现金”“银行存款”等有关科目的记录分析填列。

(16) “投资活动的现金流入小计”项目,反映单位本年投资活动产生的现金流入的合计数。本项目应当根据本表中“收回投资收到的现金”“取得投资收益收到的现金”“处置固定资产、无形资产、公共基础设施等收回的现金净额”“收到的其他与投资活动有关的现金”项目金额的合计数填列。

(17) “购建固定资产、无形资产、公共基础设施等支付的现金”项目,反映单位本年购买和建造固定资产、无形资产、公共基础设施等非流动资产所支付的现金;融资租入固定资产支付的租赁费不在本项目反映,在筹资活动的现金流量中反映。本项目应当根据“库存现金”“银行存款”“固定资产”“工程物资”“在建工程”“无形资产”“研发支出”“公共基础设施”“保障性住房”等科目的记录分析填列。

(18) “对外投资支付的现金”项目,反映单位本年为取得短期投资、长期股权投资、长期债券投资而支付的现金。本项目应当根据“库存现金”“银行存款”“短期投资”“长期股权投资”“长期债券投资”等科目的记录分析填列。

(19) “上缴处置固定资产、无形资产、公共基础设施等净收入支付的现金”项目,反映本年单位将处置固定资产、无形资产、公共基础设施等非流动资产所收回的现金净额予以上缴财政所支付的现金。本项目应当根据“库存现金”“银行存款”“应缴财政款”等科目的记录分析填列。

(20) “支付的其他与投资活动有关的现金”项目,反映单位本年支付的除上述项目之外与投资活动有关的现金。对于金额较大的现金流出,应当单列项目反映。本项目应当根据“库存现金”“银行存款”等有关科目的记录分析填列。

(21) “投资活动的现金流出小计”项目,反映单位本年投资活动产生的现金流出的合计数。本项目应当根据本表中“购建固定资产、无形资产、公共基础设施等支付的现金”“对外投资支付的现金”“上缴处置固定资产、无形资产、公共基础设施等净收入支付的现金”“支付的其他与投资活动有关的现金”项目金额的合计数填列。

(22) “投资活动产生的现金流量净额”项目,应当按照本表中“投资活动的现金流入小计”项目金额减去“投资活动的现金流出小计”项目金额后的金额填列;如为负数,以“-”号填列。

### 3. 筹资活动产生的现金流量。

(23) “财政资本性项目拨款收到的现金”项目,反映单位本年接受用于购建固定资产、无形资产、公共基础设施等资本性项目的财政项目拨款取得的现金。本项目应当根据“银行存款”“零余额账户用款额度”“财政拨款收入”等科目及其所属明细科目的记录分析填列。

(24) “取得借款收到的现金”项目,反映事业单位本年举借短期、长期借款所收到的现金。

本项目应当根据“库存现金”“银行存款”“短期借款”“长期借款”等科目记录分析填列。

(25) “收到的其他与筹资活动有关的现金”项目，反映单位本年收到的除上述项目之外与筹资活动有关的现金。对于金额较大的现金流入，应当单列项目反映。本项目应当根据“库存现金”“银行存款”等有关科目的记录分析填列。

(26) “筹资活动的现金流入小计”项目，反映单位本年筹资活动产生的现金流入的合计数。本项目应当根据本表中“财政资本性项目拨款收到的现金”“取得借款收到的现金”“收到的其他与筹资活动有关的现金”项目金额的合计数填列。

(27) “偿还借款支付的现金”项目，反映事业单位本年偿还借款本金所支付的现金。本项目应当根据“库存现金”“银行存款”“短期借款”“长期借款”等科目的记录分析填列。

(28) “偿付利息支付的现金”项目，反映事业单位本年支付的借款利息等。本项目应当根据“库存现金”“银行存款”“应付利息”“长期借款”等科目的记录分析填列。

(29) “支付的其他与筹资活动有关的现金”项目，反映单位本年支付的除上述项目之外与筹资活动有关的现金，如融资租入固定资产所支付的租赁费。本项目应当根据“库存现金”“银行存款”“长期应付款”等科目的记录分析填列。

(30) “筹资活动的现金流出小计”项目，反映单位本年筹资活动产生的现金流出的合计数。本项目应当根据本表中“偿还借款支付的现金”“偿付利息支付的现金”“支付的其他与筹资活动有关的现金”项目金额的合计数填列。

(31) “筹资活动产生的现金流量净额”项目，应当按照本表中“筹资活动的现金流入小计”项目金额减去“筹资活动的现金流出小计”金额后的金额填列；如为负数，以“-”号填列。

4. “汇率变动对现金的影响额”项目，反映单位本年外币现金流量折算为人民币时，所采用的现金流量发生日的汇率折算的人民币金额与外币现金流量净额按期末汇率折算的人民币金额之间的差额。

5. “现金净增加额”项目，反映单位本年现金变动的净额。本项目应当根据本表中“日常活动产生的现金流量净额”“投资活动产生的现金流量净额”“筹资活动产生的现金流量净额”和“汇率变动对现金的影响额”项目金额的合计数填列；如为负数，以“-”号填列。

## 五、预算收入支出表编制说明

(一) 本表反映单位在某一会计年度内各项预算收入、预算支出和预算收支差额的情况。

(二) 本表“本年数”栏反映各项目的本年实际发生数。本表“上年数”栏反映各项目上年度的实际发生数，应当根据上年度预算收入支出表中“本年数”栏内所列数字填列。

如果本年度预算收入支出表规定的项目的名称和内容同上年度不一致，应当对上年度预算收入支出表项目的名称和数字按照本年度的规定进行调整，将调整后金额填入本年度预算收入支出表的“上年数”栏。

(三) 本表“本年数”栏各项目的内容和填列方法。

1. 本年预算收入。

(1) “本年预算收入”项目，反映单位本年预算收入总额。本项目应当根据本表中“财政拨款



预算收入”“事业预算收入”“上级补助预算收入”“附属单位上缴预算收入”“经营预算收入”“债务预算收入”“非同级财政拨款预算收入”“投资预算收益”“其他预算收入”项目金额的合计数填列。

(2) “财政拨款预算收入”项目，反映单位本年从同级政府财政部门取得的各类财政拨款。本项目应当根据“财政拨款预算收入”科目的本年发生额填列。

“政府性基金收入”项目，反映单位本年取得的财政拨款收入中属于政府性基金预算拨款的金额。本项目应当根据“财政拨款预算收入”相关明细科目的本年发生额填列。

(3) “事业预算收入”项目，反映事业单位本年开展专业业务活动及其辅助活动取得的预算收入。本项目应当根据“事业预算收入”科目的本年发生额填列。

(4) “上级补助预算收入”项目，反映事业单位本年从主管部门和上级单位取得的非财政补助预算收入。本项目应当根据“上级补助预算收入”科目的本年发生额填列。

(5) “附属单位上缴预算收入”项目，反映事业单位本年收到的独立核算的附属单位按照有关规定上缴的预算收入。本项目应当根据“附属单位上缴预算收入”科目的本年发生额填列。

(6) “经营预算收入”项目，反映事业单位本年在专业业务活动及其辅助活动之外开展非独立核算经营活动取得的预算收入。本项目应当根据“经营预算收入”科目的本年发生额填列。

(7) “债务预算收入”项目，反映事业单位本年按照规定从金融机构等借入的、纳入部门预算管理的债务预算收入。本项目应当根据“债务预算收入”科目的本年发生额填列。

(8) “非同级财政拨款预算收入”项目，反映单位本年从非同级政府财政部门取得的财政拨款。本项目应当根据“非同级财政拨款预算收入”科目的本年发生额填列。

(9) “投资预算收益”项目，反映事业单位本年取得的按规定纳入单位预算管理的投资收益。本项目应当根据“投资预算收益”科目的本年发生额填列。

(10) “其他预算收入”项目，反映单位本年取得的除上述收入以外的纳入单位预算管理的各项预算收入。本项目应当根据“其他预算收入”科目的本年发生额填列。

“利息预算收入”项目，反映单位本年取得的利息预算收入。本项目应当根据“其他预算收入”科目的明细记录分析填列。单位单设“利息预算收入”科目的，应当根据“利息预算收入”科目的本年发生额填列。

“捐赠预算收入”项目，反映单位本年取得的捐赠预算收入。本项目应当根据“其他预算收入”科目明细账记录分析填列。单位单设“捐赠预算收入”科目的，应当根据“捐赠预算收入”科目的本年发生额填列。

“租金预算收入”项目，反映单位本年取得的租金预算收入。本项目应当根据“其他预算收入”科目明细账记录分析填列。单位单设“租金预算收入”科目的，应当根据“租金预算收入”科目的本年发生额填列。

## 2. 本年预算支出。

(11) “本年预算支出”项目，反映单位本年预算支出总额。本项目应当根据本表中“行政支出”“事业支出”“经营支出”“上缴上级支出”“对附属单位补助支出”“投资支出”“债务还本支出”和“其他支出”项目金额的合计数填列。

(12) “行政支出”项目，反映行政单位本年履行职责实际发生的支出。本项目应当根据“行



政支出”科目的本年发生额填列。

（13）“事业支出”项目，反映事业单位本年开展专业业务活动及其辅助活动发生的支出。本项目应当根据“事业支出”科目的本年发生额填列。

（14）“经营支出”项目，反映事业单位本年在专业业务活动及其辅助活动之外开展非独立核算经营活动发生的支出。本项目应当根据“经营支出”科目的本年发生额填列。

（15）“上缴上级支出”项目，反映事业单位本年按照财政部门 and 主管部门的规定上缴上级单位的支出。本项目应当根据“上缴上级支出”科目的本年发生额填列。

（16）“对附属单位补助支出”项目，反映事业单位本年用财政拨款收入之外的收入对附属单位补助发生的支出。本项目应当根据“对附属单位补助支出”科目的本年发生额填列。

（17）“投资支出”项目，反映事业单位本年以货币资金对外投资发生的支出。本项目应当根据“投资支出”科目的本年发生额填列。

（18）“债务还本支出”项目，反映事业单位本年偿还自身承担的纳入预算管理的从金融机构举借的债务本金的支出。本项目应当根据“债务还本支出”科目的本年发生额填列。

（19）“其他支出”项目，反映单位本年除以上支出以外的各项支出。本项目应当根据“其他支出”科目的本年发生额填列。

“利息支出”项目，反映单位本年发生的利息支出。本项目应当根据“其他支出”科目明细账记录分析填列。单位单设“利息支出”科目的，应当根据“利息支出”科目的本年发生额填列。

“捐赠支出”项目，反映单位本年发生的捐赠支出。本项目应当根据“其他支出”科目明细账记录分析填列。单位单设“捐赠支出”科目的，应当根据“捐赠支出”科目的本年发生额填列。

### 3. 本年预算收支差额。

（20）“本年预算收支差额”项目，反映单位本年各项预算收支相抵后的差额。本项目应当根据本表中“本期预算收入”项目金额减去“本期预算支出”项目金额后的金额填列；如相减后金额为负数，以“-”号填列。

## 六、预算结转结余变动表编制说明

（一）本表反映单位在某一会计年度内预算结转结余的变动情况。

（二）本表“本年数”栏反映各项目的本年实际发生数。本表“上年数”栏反映各项目的上年实际发生数，应当根据上年度预算结转结余变动表中“本年数”栏内所列数字填列。

如果本年度预算结转结余变动表规定的项目的名称和内容同上年度不一致，应当对上年度预算结转结余变动表项目的名称和数字按照本年度的规定进行调整，将调整后金额填入本年度预算结转结余变动表的“上年数”栏。

（三）本表中“年末预算结转结余”项目金额等于“年初预算结转结余”“年初余额调整”“本年变动金额”三个项目的合计数。

（四）本表“本年数”栏各项目的内容和填列方法。

1. “年初预算结转结余”项目，反映单位本年预算结转结余的年初余额。本项目应当根据本项目下“财政拨款结转结余”“其他资金结转结余”项目金额的合计数填列。

(1) “财政拨款结转结余”项目,反映单位本年财政拨款结转结余资金的年初余额。本项目应当根据“财政拨款结转”“财政拨款结余”科目本年年初余额合计数填列。

(2) “其他资金结转结余”项目,反映单位本年其他资金结转结余的年初余额。本项目应当根据“非财政拨款结转”“非财政拨款结余”“专用结余”“经营结余”科目本年年初余额的合计数填列。

2. “年初余额调整”项目,反映单位本年预算结转结余年初余额调整的金额。本项目应当根据本项目下“财政拨款结转结余”“其他资金结转结余”项目金额的合计数填列。

(1) “财政拨款结转结余”项目,反映单位本年财政拨款结转结余资金的年初余额调整金额。本项目应当根据“财政拨款结转”“财政拨款结余”科目下“年初余额调整”明细科目的本年发生额的合计数填列;如调整减少年初财政拨款结转结余,以“-”号填列。

(2) “其他资金结转结余”项目,反映单位本年其他资金结转结余的年初余额调整金额。本项目应当根据“非财政拨款结转”“非财政拨款结余”科目下“年初余额调整”明细科目的本年发生额的合计数填列;如调整减少年初其他资金结转结余,以“-”号填列。

3. “本年变动金额”项目,反映单位本年预算结转结余变动的金额。本项目应当根据本项目下“财政拨款结转结余”“其他资金结转结余”项目金额的合计数填列。

(1) “财政拨款结转结余”项目,反映单位本年财政拨款结转结余资金的变动。本项目应当根据本项目下“本年收支差额”“归集调入”“归集上缴或调出”项目金额的合计数填列。

① “本年收支差额”项目,反映单位本年财政拨款资金收支相抵后的差额。本项目应当根据“财政拨款结转”科目下“本年收支结转”明细科目本年转入的预算收入与预算支出的差额填列;差额为负数的,以“-”号填列。

② “归集调入”项目,反映单位本年按照规定从其他单位归集调入的财政拨款结转资金。本项目应当根据“财政拨款结转”科目下“归集调入”明细科目的本年发生额填列。

③ “归集上缴或调出”项目,反映单位本年按照规定上缴的财政拨款结转结余资金及按照规定向其他单位调出的财政拨款结转资金。本项目应当根据“财政拨款结转”“财政拨款结余”科目下“归集上缴”明细科目,以及“财政拨款结转”科目下“归集调出”明细科目本年发生额的合计数填列,以“-”号填列。

(2) “其他资金结转结余”项目,反映单位本年其他资金结转结余的变动。本项目应当根据本项目下“本年收支差额”“缴回资金”“使用专用结余”“支付所得税”项目金额的合计数填列。

① “本年收支差额”项目,反映单位本年除财政拨款外的其他资金收支相抵后的差额。本项目应当根据“非财政拨款结转”科目下“本年收支结转”明细科目、“其他结余”科目、“经营结余”科目本年转入的预算收入与预算支出的差额的合计数填列;如为负数,以“-”号填列。

② “缴回资金”项目,反映单位本年按照规定缴回的非财政拨款结转资金。本项目应当根据“非财政拨款结转”科目下“缴回资金”明细科目本年发生额的合计数填列,以“-”号填列。

③ “使用专用结余”项目,反映本年事业单位根据规定使用从非财政拨款结余或经营结余中提取的专用基金的金额。本项目应当根据“专用结余”科目明细账中本年使用专用结余业务的发生额填列,以“-”号填列。

④ “支付所得税”项目,反映有企业所得税缴纳义务的事业单位本年实际缴纳的企业所得税金

额。本项目应当根据“非财政拨款结余”明细账中本年实际缴纳企业所得税业务的发生额填列，以“-”号填列。

4. “年末预算结转结余”项目，反映单位本年预算结转结余的年末余额。本项目应当根据本项目下“财政拨款结转结余”“其他资金结转结余”项目金额的合计数填列。

(1) “财政拨款结转结余”项目，反映单位本年财政拨款结转结余的年末余额。本项目应当根据本项目下“财政拨款结转”“财政拨款结余”项目金额的合计数填列。

本项目下“财政拨款结转”“财政拨款结余”项目，应当分别根据“财政拨款结转”“财政拨款结余”科目的本年年末余额填列。

(2) “其他资金结转结余”项目，反映单位本年其他资金结转结余的年末余额。本项目应当根据本项目下“非财政拨款结转”“非财政拨款结余”“专用结余”“经营结余”项目金额的合计数填列。

本项目下“非财政拨款结转”“非财政拨款结余”“专用结余”“经营结余”项目，应当分别根据“非财政拨款结转”“非财政拨款结余”“专用结余”“经营结余”科目的本年年末余额填列。

## 七、财政拨款预算收入支出表编制说明

(一) 本表反映单位本年财政拨款预算资金收入、支出及相关变动的具体情况。

(二) 本表“项目”栏内各项目，应当根据单位取得的财政拨款种类分项设置。其中“项目支出”项目下，根据每个项目设置；单位取得除一般公共预算拨款和政府性基金预算拨款以外的其他财政拨款的，应当按照财政拨款种类增加相应的资金项目及其明细项目。

(三) 本表各栏及其对应项目的内容和填列方法。

1. “年初财政拨款结转结余”栏中各项目，反映单位年初各项财政拨款结转结余的金额。各项目应当根据“财政拨款结转”“财政拨款结余”及其明细科目的年初余额填列。本栏中各项目的数额应当与上年度财政拨款预算收入支出表中“年末财政拨款结转结余”栏中各项目的数额相等。

2. “调整年初财政拨款结转结余”栏中各项目，反映单位对年初财政拨款结转结余的调整金额。各项目应当根据“财政拨款结转”“财政拨款结余”科目下“年初余额调整”明细科目及其所属明细科目的本年发生额填列；如调整减少年初财政拨款结转结余，以“-”号填列。

3. “本年归集调入”栏中各项目，反映单位本年按规定从其他单位调入的财政拨款结转资金金额。各项目应当根据“财政拨款结转”科目下“归集调入”明细科目及其所属明细科目的本年发生额填列。

4. “本年归集上缴或调出”栏中各项目，反映单位本年按规定实际上缴的财政拨款结转结余资金，及按照规定向其他单位调出的财政拨款结转资金金额。各项目应当根据“财政拨款结转”“财政拨款结余”科目下“归集上缴”科目和“财政拨款结转”科目下“归集调出”明细科目，及其所属明细科目的本年发生额填列，以“-”号填列。

5. “单位内部调剂”栏中各项目，反映单位本年财政拨款结转结余资金在单位内部不同项目等之间的调剂金额。各项目应当根据“财政拨款结转”和“财政拨款结余”科目下的“单位内部调剂”明细科目及其所属明细科目的本年发生额填列；对单位内部调剂减少的财政拨款结余金额，以

“-”号填列。

6. “本年财政拨款收入”栏中各项目,反映单位本年从同级财政部门取得的各类财政预算拨款金额。各项目应当根据“财政拨款预算收入”科目及其所属明细科目的本年发生额填列。

7. “本年财政拨款支出”栏中各项目,反映单位本年发生的财政拨款支出金额。各项目应当根据“行政支出”“事业支出”等科目及其所属明细科目本年发生额中的财政拨款支出数的合计数填列。

8. “年末财政拨款结转结余”栏中各项目,反映单位年末财政拨款结转结余的金额。各项目应当根据“财政拨款结转”“财政拨款结余”科目及其所属明细科目的年末余额填列。

## 八、附注

附注是对在会计报表中列示的项目所作的进一步说明,以及对未能在会计报表中列示项目的说明。附注是财务报表的重要组成部分。凡对报表使用者的决策有重要影响的会计信息,无论本制度是否有明确规定,单位均应当充分披露。

附注主要包括下列内容:

(一) 单位的基本情况。

单位应当简要披露其基本情况,包括单位主要职能、主要业务活动、所在地、预算管理关系等。

(二) 会计报表编制基础。

(三) 遵循政府会计准则、制度的声明。

(四) 重要会计政策和会计估计。

单位应当采用与其业务特点相适应的具体会计政策,并充分披露报告期内采用的重要会计政策和会计估计。主要包括以下内容:

1. 会计期间。

2. 记账本位币,外币折算汇率。

3. 坏账准备的计提方法。

4. 存货类别、发出存货的计价方法、存货的盘存制度,以及低值易耗品和包装物的摊销方法。

5. 长期股权投资的核算方法。

6. 固定资产分类、折旧方法、折旧年限和年折旧率;融资租入固定资产的计价和折旧方法。

7. 无形资产的计价方法;使用寿命有限的无形资产,其使用寿命估计情况;使用寿命不确定的无形资产,其使用寿命不确定的判断依据;单位内部研究开发项目划分研究阶段和开发阶段的具体标准。

8. 公共基础设施的分类、折旧(摊销)方法、折旧(摊销)年限,以及其确定依据。

9. 政府储备物资分类,以及确定其发出成本所采用的方法。

10. 保障性住房的分类、折旧方法、折旧年限。

11. 其他重要的会计政策和会计估计。

12. 本期发生重要会计政策和会计估计变更的,变更的内容和原因、受其重要影响的报表项目

名称和金额、相关审批程序，以及会计估计变更开始适用的时点。

（五）会计报表重要项目说明。

单位应当按照资产负债表和收入费用表项目列示顺序，采用文字和数据描述相结合的方式披露重要项目的明细信息。报表重要项目的明细金额合计，应当与报表项目金额相衔接。报表重要项目说明应包括但不限于下列内容：

1. 货币资金的披露格式如下：

| 项 目    | 期末余额 | 年初余额 |
|--------|------|------|
| 库存现金   |      |      |
| 银行存款   |      |      |
| 其他货币资金 |      |      |
| 合计     |      |      |

2. 应收账款按照债务人类别披露的格式如下：

| 债务人类别   | 期末余额 | 年初余额 |
|---------|------|------|
| 政府会计主体： |      |      |
| 部门内部单位  |      |      |
| 单位 1    |      |      |
| .....   |      |      |
| 部门外部单位  |      |      |
| 单位 1    |      |      |
| .....   |      |      |
| 其他：     |      |      |
| 单位 1    |      |      |
| .....   |      |      |
| 合计      |      |      |

注：（1）“部门内部单位”是指纳入单位所属部门财务报告合并范围的单位（下同）。（2）有应收票据、预付账款、其他应收款的，可比照应收账款进行披露。

3. 存货的披露格式如下：

| 存货种类  | 期末余额 | 年初余额 |
|-------|------|------|
| 1.    |      |      |
| ..... |      |      |
| 合计    |      |      |



## 4. 其他流动资产的披露格式如下：

| 项目    | 期末余额 | 年初余额 |
|-------|------|------|
| 1.    |      |      |
| ..... |      |      |
| 合计    |      |      |

注：有长期待摊费用、其他非流动资产的，可比照其他流动资产进行披露。

## 5. 长期投资。

## (1) 长期债券投资的披露格式如下：

| 债券发行主体 | 年初余额 | 本期增加额 | 本期减少额 | 期末余额 |
|--------|------|-------|-------|------|
| 1.     |      |       |       |      |
| .....  |      |       |       |      |
| 合计     |      |       |       |      |

注：有短期投资的，可比照长期债券投资进行披露。

## (2) 长期股权投资的披露格式如下：

| 被投资单位 | 核算方法 | 年初余额 | 本期增加额 | 本期减少额 | 期末余额 |
|-------|------|------|-------|-------|------|
| 1.    |      |      |       |       |      |
| ..... |      |      |       |       |      |
| 合计    |      |      |       |       |      |

## (3) 当期发生的重大投资净损益项目、金额及原因。

## 6. 固定资产。

## (1) 固定资产的披露格式如下：

| 项 目          | 年初余额 | 本期增加额 | 本期减少额 | 期末余额 |
|--------------|------|-------|-------|------|
| 一、原值合计       |      |       |       |      |
| 其中：房屋及构筑物    |      |       |       |      |
| 通用设备         |      |       |       |      |
| 专用设备         |      |       |       |      |
| 文物和陈列品       |      |       |       |      |
| 图书、档案        |      |       |       |      |
| 家具、用具、装具及动植物 |      |       |       |      |

续表

| 项 目             | 年初余额 | 本期增加额 | 本期减少额 | 期末余额 |
|-----------------|------|-------|-------|------|
| <b>二、累计折旧合计</b> |      |       |       |      |
| 其中：房屋及构筑物       |      |       |       |      |
| 通用设备            |      |       |       |      |
| 专用设备            |      |       |       |      |
| 家具、用具、装具        |      |       |       |      |
| <b>三、账面价值合计</b> |      |       |       |      |
| 其中：房屋及构筑物       |      |       |       |      |
| 通用设备            |      |       |       |      |
| 专用设备            |      |       |       |      |
| 文物和陈列品          |      |       |       |      |
| 图书、档案           |      |       |       |      |
| 家具、用具、装具及动植物    |      |       |       |      |

(2) 已提足折旧的固定资产名称、数量等情况。

(3) 出租、出借固定资产以及固定资产对外投资等情况。

7. 在建工程的披露格式如下：

| 项 目   | 年初余额 | 本期增加额 | 本期减少额 | 期末余额 |
|-------|------|-------|-------|------|
| 1.    |      |       |       |      |
| ..... |      |       |       |      |
| 合计    |      |       |       |      |

8. 无形资产。

(1) 各类无形资产的披露格式如下：

| 项 目             | 年初余额 | 本期增加额 | 本期减少额 | 期末余额 |
|-----------------|------|-------|-------|------|
| <b>一、原值合计</b>   |      |       |       |      |
| 1.              |      |       |       |      |
| .....           |      |       |       |      |
| <b>二、累计摊销合计</b> |      |       |       |      |
| 1.              |      |       |       |      |
| .....           |      |       |       |      |
| <b>三、账面价值合计</b> |      |       |       |      |
| 1.              |      |       |       |      |
| .....           |      |       |       |      |

- (2) 计入当期损益的研发支出金额、确认为无形资产的研发支出金额。
- (3) 无形资产出售、对外投资等处置情况。
- 9. 公共基础设施。
  - (1) 公共基础设施的披露格式如下：

| 项 目    | 年初余额 | 本期增加额 | 本期减少额 | 期末余额 |
|--------|------|-------|-------|------|
| 原值合计   |      |       |       |      |
| 市政基础设施 |      |       |       |      |
| 1.     |      |       |       |      |
| .....  |      |       |       |      |
| 交通基础设施 |      |       |       |      |
| 1.     |      |       |       |      |
| .....  |      |       |       |      |
| 水利基础设施 |      |       |       |      |
| 1.     |      |       |       |      |
| .....  |      |       |       |      |
| 其他     |      |       |       |      |
| .....  |      |       |       |      |
| 累计折旧合计 |      |       |       |      |
| 市政基础设施 |      |       |       |      |
| 1.     |      |       |       |      |
| .....  |      |       |       |      |
| 交通基础设施 |      |       |       |      |
| 1.     |      |       |       |      |
| .....  |      |       |       |      |
| 水利基础设施 |      |       |       |      |
| 1.     |      |       |       |      |
| .....  |      |       |       |      |
| 其他     |      |       |       |      |
| .....  |      |       |       |      |
| 账面价值合计 |      |       |       |      |
| 市政基础设施 |      |       |       |      |
| 1.     |      |       |       |      |
| .....  |      |       |       |      |
| 交通基础设施 |      |       |       |      |
| 1.     |      |       |       |      |
| .....  |      |       |       |      |

续表

| 项 目    | 年初余额 | 本期增加额 | 本期减少额 | 期末余额 |
|--------|------|-------|-------|------|
| 水利基础设施 |      |       |       |      |
| 1.     |      |       |       |      |
| .....  |      |       |       |      |
| 其他     |      |       |       |      |
| .....  |      |       |       |      |

(2) 确认为公共基础设施的单独计价入账的土地使用权的账面余额、累计摊销额及变动情况。

(3) 已提取折旧继续使用的公共基础设施的名称、数量等。

10. 政府储备物资的披露格式如下：

| 物资类别  | 年初余额 | 本期增加额 | 本期减少额 | 期末余额 |
|-------|------|-------|-------|------|
| 1.    |      |       |       |      |
| ..... |      |       |       |      |
| 合计    |      |       |       |      |

注：如单位有因动用而发出需要收回或者预期可能收回、但期末尚未收回的政府储备物资，应当单独披露其期末账面余额。

11. 受托代理资产的披露格式如下：

| 资产类别     | 年初余额 | 本期增加额 | 本期减少额 | 期末余额 |
|----------|------|-------|-------|------|
| 货币资金     |      |       |       |      |
| 受托转赠物资   |      |       |       |      |
| 受托存储保管物资 |      |       |       |      |
| 罚没物资     |      |       |       |      |
| 其他       |      |       |       |      |
| 合计       |      |       |       |      |

12. 应付账款按照债权人类别披露的格式如下：

| 债权人类别   | 期末余额 | 年初余额 |
|---------|------|------|
| 政府会计主体： |      |      |
| 部门内部单位  |      |      |
| 单位 1    |      |      |
| .....   |      |      |
| 部门外部单位  |      |      |

续表

| 债权人类别 | 期末余额 | 年初余额 |
|-------|------|------|
| 单位 1  |      |      |
| ..... |      |      |
| 其他：   |      |      |
| 单位 1  |      |      |
| ..... |      |      |
| 合计    |      |      |

注：有应付票据、预收账款、其他应付款、长期应付款的，可比照应付账款进行披露。

### 13. 其他流动负债的披露格式如下：

| 项 目   | 期末余额 | 年初余额 |
|-------|------|------|
| 1.    |      |      |
| ..... |      |      |
| 合计    |      |      |

注：有预计负债、其他非流动负债的，可比照其他流动负债进行披露。

### 14. 长期借款。

#### (1) 长期借款按照债权人披露的格式如下：

| 债权人   | 期末余额 | 年初余额 |
|-------|------|------|
| 1.    |      |      |
| ..... |      |      |
| 合计    |      |      |

注：有短期借款的，可比照长期借款进行披露。

(2) 单位有基建借款的，应当分基建项目披露长期借款年初数、本年变动数、年末数及到期期限。

#### 15. 事业收入按照收入来源的披露格式如下：

| 收入来源       | 本期发生额 | 上期发生额 |
|------------|-------|-------|
| 来自财政专户管理资金 |       |       |
| 本部门内部单位    |       |       |
| 单位 1       |       |       |
| .....      |       |       |



续表

| 收入来源        | 本期发生额 | 上期发生额 |
|-------------|-------|-------|
| 本部门以外同级政府单位 |       |       |
| 单位 1        |       |       |
| .....       |       |       |
| 其他          |       |       |
| 单位 1        |       |       |
| .....       |       |       |
| 合计          |       |       |

16. 非同级财政拨款收入按收入来源的披露格式如下：

| 收入来源         | 本期发生额 | 上期发生额 |
|--------------|-------|-------|
| 本部门以外同级政府单位  |       |       |
| 单位 1         |       |       |
| .....        |       |       |
| 本部门以外非同级政府单位 |       |       |
| 单位 1         |       |       |
| .....        |       |       |
| 合计           |       |       |

17. 其他收入按照收入来源的披露格式如下：

| 收入来源         | 本期发生额 | 上期发生额 |
|--------------|-------|-------|
| 本部门内部单位      |       |       |
| 单位 1         |       |       |
| .....        |       |       |
| 本部门以外同级政府单位  |       |       |
| 单位 1         |       |       |
| .....        |       |       |
| 本部门以外非同级政府单位 |       |       |
| 单位 1         |       |       |
| .....        |       |       |
| 其他           |       |       |
| 单位 1         |       |       |
| .....        |       |       |
| 合计           |       |       |

## 18. 业务活动费用。

(1) 按经济分类的披露格式如下：

| 项 目           | 本期发生额 | 上期发生额 |
|---------------|-------|-------|
| 工资福利费用        |       |       |
| 商品和服务费用       |       |       |
| 对个人和家庭的补助费用   |       |       |
| 对企业补助费用       |       |       |
| 固定资产折旧费       |       |       |
| 无形资产摊销费       |       |       |
| 公共基础设施折旧（摊销）费 |       |       |
| 保障性住房折旧费      |       |       |
| 计提专用基金        |       |       |
| ……            |       |       |
| 合计            |       |       |

注：有单位管理费用、经营费用的，可比照（业务活动费用）此表进行披露。

(2) 按支付对象的披露格式如下：

| 支付对象        | 本期发生额 | 上期发生额 |
|-------------|-------|-------|
| 本部门内部单位     |       |       |
| 单位 1        |       |       |
| ……          |       |       |
| 本部门以外同级政府单位 |       |       |
| 单位 1        |       |       |
| ……          |       |       |
| 其他          |       |       |
| 单位 1        |       |       |
| ……          |       |       |
| 合计          |       |       |

注：有单位管理费用、经营费用的，可比照（业务活动费用）此表进行披露。

19. 其他费用按照类别披露的格式如下：

| 费用类别 | 本期发生额 | 上期发生额 |
|------|-------|-------|
| 利息费用 |       |       |
| 坏账损失 |       |       |

续表

| 费用类别  | 本期发生额 | 上期发生额 |
|-------|-------|-------|
| 罚没支出  |       |       |
| ..... |       |       |
| 合计    |       |       |

20. 本期费用按照经济分类的披露格式如下：

| 项 目           | 本年数 | 上年数 |
|---------------|-----|-----|
| 工资福利费用        |     |     |
| 商品和服务费用       |     |     |
| 对个人和家庭的补助费用   |     |     |
| 对企业补助费用       |     |     |
| 固定资产折旧费       |     |     |
| 无形资产摊销费       |     |     |
| 公共基础设施折旧（摊销）费 |     |     |
| 保障性住房折旧费      |     |     |
| 计提专用基金        |     |     |
| 所得税费用         |     |     |
| 资产处置费用        |     |     |
| 上缴上级费用        |     |     |
| 对附属单位补助费用     |     |     |
| 其他费用          |     |     |
| 本期费用合计        |     |     |

注：单位在按照本制度规定编制收入费用表的基础上，可以根据需要按照此表披露的内容编制收入费用表。

（六）本年盈余与预算结余的差异情况说明。

为了反映单位财务会计和预算会计因核算基础和核算范围不同所产生的本年盈余数与本年预算结余数之间的差异，单位应当按照重要性原则，对本年度发生的各类影响收入（预算收入）和费用（预算支出）的业务进行适度归并和分析，披露将年度预算收入支出表中“本年预算收支差额”调节为年度收入费用表中“本期盈余”的信息。有关披露的格式如下：

| 项 目                    | 金 额 |
|------------------------|-----|
| 一、本年预算结余（本年预算收支差额）     |     |
| 二、差异调节                 | —   |
| （一）重要事项的差异             |     |
| 加：1. 当期确认为收入但没有确认为预算收入 |     |

续表

| 项 目                           | 金 额 |
|-------------------------------|-----|
| (1) 应收款项、预收账款确认的收入            |     |
| (2) 接受非货币性资产捐赠确认的收入           |     |
| <b>2. 当期确认为预算支出但没有确认为费用</b>   |     |
| (1) 支付应付款项、预付账款的支出            |     |
| (2) 为取得存货、政府储备物资等计入物资成本的支出    |     |
| (3) 为购建固定资产等的资本性支出            |     |
| (4) 偿还借款本息支出                  |     |
| <b>减：1. 当期确认为预算收入但没有确认为收入</b> |     |
| (1) 收到应收款项、预收账款确认的预算收入        |     |
| (2) 取得借款确认的预算收入               |     |
| <b>2. 当期确认为费用但没有确认为预算支出</b>   |     |
| (1) 发出存货、政府储备物资等确认的费用         |     |
| (2) 计提的折旧费用和摊销费用              |     |
| (3) 确认的资产处置费用（处置资产价值）         |     |
| (4) 应付款项、预付账款确认的费用            |     |
| <b>(二) 其他事项差异</b>             |     |
| <b>三、本年盈余（本年收入与费用的差额）</b>     |     |

（七）其他重要事项说明。

1. 资产负债表日存在的重要或有事项说明。没有重要或有事项的，也应说明。
2. 以名义金额计量的资产名称、数量等情况，以及以名义金额计量理由的说明。
3. 通过债务资金形成的固定资产、公共基础设施、保障性住房等资产的账面价值、使用情况、收益情况及与此相关的债务偿还情况等的说明。
4. 重要资产置换、无偿调入（出）、捐入（出）、报废、重大毁损等情况的说明。
5. 事业单位将单位内部独立核算单位的会计信息纳入本单位财务报表情况的说明。
6. 政府会计具体准则中要求附注披露的其他内容。
7. 有助于理解和分析单位财务报表需要说明的其他事项。

附录：主要业务和事项账务处理举例

| 序号    | 业务和事项内容   | 账务处理 <sup>①</sup> |                                                                                                                                    |
|-------|-----------|-------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|       |           | 财务会计              | 预算会计                                                                                                                               |
| 一、资产类 |           |                   |                                                                                                                                    |
| 1     | 1001 库存现金 |                   |                                                                                                                                    |
| (1)   | 提现        | 借：库存现金<br>贷：银行存款等 | —                                                                                                                                  |
|       | 存现        | 借：银行存款等<br>贷：库存现金 | —                                                                                                                                  |
| (2)   | 差旅费       | 职工出差等借出现金         | 借：其他应收款<br>贷：库存现金                                                                                                                  |
|       |           | 出差人员报销差旅费         | 借：业务活动费用/单位管理费用等〔实际报销金额〕<br>库存现金〔实际报销金额小于借款金额的差额〕<br>贷：其他应收款<br>或：<br>借：业务活动费用/单位管理费用等〔实际报销金额〕<br>贷：其他应收款<br>库存现金〔实际报销金额大于借款金额的差额〕 |
|       |           |                   | 借：行政支出/事业支出等〔实际报销金额〕<br>贷：资金结存——货币资金                                                                                               |
| (3)   | 其他涉及现金的业务 | 因开展业务等其他事项收到现金    | 借：库存现金<br>贷：事业收入/应收账款等                                                                                                             |
|       |           | 因购买服务、商品或其他事项支出现金 | 借：业务活动费用/单位管理费用/其他费用/应付账款等<br>贷：库存现金                                                                                               |
|       |           | 对外捐赠现金资产          | 借：其他费用<br>贷：库存现金<br>借：其他支出<br>贷：资金结存——货币资金                                                                                         |

① 本表中所列举的业务和事项涉及增值税的，参照“应交增值税”科目进行账务处理。



续表

| 序号  | 业务和事项内容        |                       | 账务处理                                      |                                   |
|-----|----------------|-----------------------|-------------------------------------------|-----------------------------------|
|     |                |                       | 财务会计                                      | 预算会计                              |
| (4) | 受托代理、代管<br>现金  | 收到                    | 借：库存现金——受托代理资产<br>贷：受托代理负债                | —                                 |
|     |                | 支付                    | 借：受托代理负债<br>贷：库存现金——受托代理资产                | —                                 |
| (5) | 现金溢余           | 按照溢余金额转入待处理财产<br>损益   | 借：库存现金<br>贷：待处理财产损益                       | 借：资金结存——货币资金<br>贷：其他预算收入          |
|     |                | 属于应支付给有关人员或单位<br>的部分  | 借：待处理财产损益<br>贷：其他应付款<br>借：其他应付款<br>贷：库存现金 | 借：其他预算收入<br>贷：资金结存——货币资金          |
|     |                | 属于无法查明原因的部分，报<br>经批准后 | 借：待处理财产损益<br>贷：其他收入                       | —                                 |
|     |                | 按照短缺金额转入待处理财产<br>损益   | 借：待处理财产损益<br>贷：库存现金                       | 借：其他支出<br>贷：资金结存——货币资金            |
| (6) | 现金短缺           | 属于应由责任人赔偿的部分          | 借：其他应收款<br>贷：待处理财产损益<br>借：库存现金<br>贷：其他应收款 | 借：资金结存——货币资金<br>贷：其他支出            |
|     |                | 属于无法查明原因的部分，报<br>经批准后 | 借：资产处置费用<br>贷：待处理财产损益                     | —                                 |
| 2   | 1002 银行存款      |                       |                                           |                                   |
| (1) | 将款项存入银行或其他金融机构 |                       | 借：银行存款<br>贷：库存现金/事业收入/其他收入等               | 借：资金结存——货币资金<br>贷：事业预算收入/其他预算收入等  |
| (2) | 提现             |                       | 借：库存现金<br>贷：银行存款                          | —                                 |
| (3) | 支付款项           |                       | 借：业务活动费用/单位管理费用/其他费用等<br>贷：银行存款           | 借：行政支出/事业支出/其他支出等<br>贷：资金结存——货币资金 |

续表

| 序号  | 业务和事项内容         |                                                 | 账务处理                                                                                    |                                                                            |
|-----|-----------------|-------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|
|     |                 |                                                 | 财务会计                                                                                    | 预算会计                                                                       |
| (4) | 银行存款账户          | 收到银行存款利息                                        | 借：银行存款<br>贷：利息收入                                                                        | 借：资金结存——货币资金<br>贷：其他预算收入                                                   |
|     |                 | 支付银行手续费等                                        | 借：业务活动费用/单位管理费用等<br>贷：银行存款                                                              | 借：行政支出/事业支出等<br>贷：资金结存——货币资金                                               |
| (5) | 受托代理、代管<br>银行存款 | 收到                                              | 借：银行存款——受托代理资产<br>贷：受托代理负债                                                              | —                                                                          |
|     |                 | 支付                                              | 借：受托代理负债<br>贷：银行存款——受托代理资产                                                              | —                                                                          |
| (6) | 外币业务            | 以外币购买物资、劳务等                                     | 借：在途物品/库存物品等<br>贷：银行存款 [外币账户]/应付账款等 [外币账户]                                              | 借：事业支出等<br>贷：资金结存——货币资金                                                    |
|     |                 | 以外币收取相关款项等                                      | 借：银行存款 [外币账户]/应收账款等 [外币账户]<br>贷：营业收入等                                                   | 借：资金结存——货币资金<br>贷：事业预算收入等                                                  |
|     |                 | 期末，根据各外币账户按照期末的即期汇率调整后的人民币余额与原账面人民币余额的差额，作为汇兑损益 | 借：银行存款/应收账款/应付账款等<br>贷：业务活动费用/单位管理费用等 [汇兑收益]<br>借：业务活动费用/单位管理费用等 [汇兑损失]<br>贷：银行存款/应付账款等 | 借：资金结存——货币资金<br>贷：行政支出/事业支出等 [汇兑收益]<br>借：行政支出/事业支出等 [汇兑损失]<br>贷：资金结存——货币资金 |
| 3   | 1011 零余额账户用款额度  |                                                 |                                                                                         |                                                                            |
| (1) | 收到额度            | 收到“授权支付到账通知书”                                   | 借：零余额账户用款额度<br>贷：财政拨款收入                                                                 | 借：资金结存——零余额账户用款额度<br>贷：财政拨款预算收入                                            |
| (2) | 按照规定支出额度        | 支付日常活动费用                                        | 借：业务活动费用/单位管理费用等<br>贷：零余额账户用款额度                                                         | 借：行政支出/事业支出等<br>贷：资金结存——零余额账户用款额度                                          |
|     |                 | 购买库存物品或购建固定资产等                                  | 借：库存物品/固定资产/在建工程等<br>贷：零余额账户用款额度                                                        |                                                                            |

续表

| 序号  | 业务和事项内容            |                                        | 账务处理                                              |                                                          |
|-----|--------------------|----------------------------------------|---------------------------------------------------|----------------------------------------------------------|
|     |                    |                                        | 财务会计                                              | 预算会计                                                     |
| (3) | 提现                 | 从零余额账户提取现金                             | 借：库存现金<br>贷：零余额账户用款额度                             | 借：资金结存——货币资金<br>贷：资金结存——零余额账户用款额度                        |
|     |                    | 将现金退回单位零余额账户                           | 借：零余额账户用款额度<br>贷：库存现金                             | 借：资金结存——零余额账户用款额度<br>贷：资金结存——货币资金                        |
| (4) | 因购货退回等发生国库授权支付额度退回 | 本年度授权支付的款项                             | 借：零余额账户用款额度<br>贷：库存物品等                            | 借：资金结存——零余额账户用款额度<br>贷：行政支出/事业支出等                        |
|     |                    | 以前年度授权支付的款项                            | 借：零余额账户用款额度<br>贷：库存物品/以前年度盈余调整等                   | 借：资金结存——零余额账户用款额度<br>贷：财政拨款结转——年初余额调整/<br>财政拨款结余——年初余额调整 |
| (5) | 年末，注销额度            | 根据代理银行提供的对账单注销财政授权支付额度                 | 借：财政应返还额度——财政授权支付<br>贷：零余额账户用款额度                  | 借：资金结存——财政应返还额度<br>贷：资金结存——零余额账户用款额度                     |
|     |                    | 本年度财政授权支付预算指标数大于零余额账户额度下达数的，根据未下达的用款额度 | 借：财政应返还额度——财政授权支付<br>贷：财政拨款收入                     | 借：资金结存——财政应返还额度<br>贷：财政拨款预算收入                            |
| (6) | 下年初，恢复额度           | 根据代理银行提供的额度恢复到账通知书恢复财政授权支付额度           | 借：零余额账户用款额度<br>贷：财政应返还额度——财政授权支付                  | 借：资金结存——零余额账户用款额度<br>贷：资金结存——财政应返还额度                     |
|     |                    | 收到财政部门批复的上年末未下达零余额账户用款额度               | 借：零余额账户用款额度<br>贷：财政应返还额度——财政授权支付                  | 借：资金结存——零余额账户用款额度<br>贷：资金结存——财政应返还额度                     |
| 4   | 1021 其他货币资金        |                                        |                                                   |                                                          |
| (1) | 形成其他货币资金           | 取得银行本票、银行汇票、信用卡时                       | 借：其他货币资金——银行本票存款<br>——银行汇票存款<br>——信用卡存款<br>贷：银行存款 | —                                                        |

续表

| 序号  | 业务和事项内容               |                        | 账务处理                                                    |                                                                                                            |
|-----|-----------------------|------------------------|---------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|     |                       |                        | 财务会计                                                    | 预算会计                                                                                                       |
| (2) | 发生支付                  | 用银行本票、银行汇票、信用卡支付时      | 借：在途物品/库存物品等<br>贷：其他货币资金——银行本票存款<br>——银行汇票存款<br>——信用卡存款 | 借：事业支出等〔实际支付金额〕<br>贷：资金结存——货币资金                                                                            |
| (3) | 余款退回时                 | 银行本票、银行汇票、信用卡的余款退回时    | 借：银行存款<br>贷：其他货币资金——银行本票存款<br>——银行汇票存款<br>——信用卡存款       | —                                                                                                          |
| 5   | 1101 短期投资             |                        |                                                         |                                                                                                            |
| (1) | 取得短期投资                | 取得短期投资时                | 借：短期投资<br>贷：银行存款等                                       | 借：投资支出<br>贷：资金结存——货币资金                                                                                     |
|     |                       | 收到购买时已到付息期但尚未领取的利息时    | 借：银行存款<br>贷：短期投资                                        | 借：资金结存——货币资金<br>贷：投资支出                                                                                     |
| (2) | 短期投资持有期间收到利息          |                        | 借：银行存款<br>贷：投资收益                                        | 借：资金结存——货币资金<br>贷：投资预算收益                                                                                   |
| (3) | 出售短期投资或到期收回短期投资（国债）本息 |                        | 借：银行存款〔实际收到的金额〕<br>投资收益〔借差〕<br>贷：短期投资〔账面余额〕<br>投资收益〔贷差〕 | 借：资金结存——货币资金〔实收款〕<br>投资预算收益〔实收款小于投资成本的差额〕<br>贷：投资支出〔出售或收回当年投资的〕/其他结余〔出售或收回以前年度投资的〕<br>投资预算收益〔实收款大于投资成本的差额〕 |
| 6   | 1201 财政应返还额度          |                        |                                                         |                                                                                                            |
| (1) | 财政直接支付方式下，确认财政应返还额度   | 年末本年度预算指标数与当年实际支付数的差额  | 借：财政应返还额度——财政直接支付<br>贷：财政拨款收入                           | 借：资金结存——财政应返还额度<br>贷：财政拨款预算收入                                                                              |
|     |                       | 下年度使用以前年度财政直接支付额度支付款项时 | 借：业务活动费用/单位管理费用/库存物品等<br>贷：财政应返还额度——财政直接支付              | 借：行政支出/事业支出等<br>贷：资金结存——财政应返还额度                                                                            |

续表

| 序号  | 业务和事项内容                                     | 账务处理                                                        |                                      |
|-----|---------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|--------------------------------------|
|     |                                             | 财务会计                                                        | 预算会计                                 |
| (2) | 年末本年度预算指标数大于额度下达数的，根据未下达的用途额度               | 借：财政应返还额度——财政授权支付<br>贷：财政拨款收入                               | 借：资金结存——财政应返还额度<br>贷：财政拨款预算收入        |
|     | 财政授权支付方<br>式下，确认财政<br>应返还款                  | 借：财政应返还额度——财政授权支付<br>贷：零余额账户用款额度                            | 借：资金结存——财政应返还额度<br>贷：资金结存——零余额账户用款额度 |
|     | 下年初额度恢复和下年初收到<br>财政部门批复的上年度未下达<br>零余额账户用款额度 | 借：零余额账户用款额度<br>贷：财政应返还额度——财政授权支付                            | 借：资金结存——零余额账户用款额度<br>贷：资金结存——财政应返还额度 |
| 7   | 1211 应收票据                                   |                                                             |                                      |
| (1) | 收到商业汇票                                      | 借：应收票据<br>贷：营业收入等                                           | —                                    |
| (2) | 商业汇票向银行<br>贴现                               | 借：银行存款〔贴现净额〕<br>经营费用等〔贴现利息〕<br>贷：应收票据〔不附追索权〕/<br>短期借款〔附追索权〕 | 借：资金结存——货币资金<br>贷：经营预算收入等〔贴现净额〕      |
|     | 附追索权的商业汇票到期未发<br>生追索事项                      | 借：短期借款<br>贷：应收票据                                            | —                                    |
| (3) | 商业汇票背书转<br>让                                | 借：库存物品等<br>贷：应收票据<br>银行存款〔差额〕                               | 借：经营支出等〔支付的金额〕<br>贷：资金结存——货币资金       |
| (4) | 商业汇票到期                                      | 借：银行存款<br>贷：应收票据                                            | 借：资金结存——货币资金<br>贷：经营预算收入等            |
|     | 商业汇票到期，付款人无力支<br>付票款时                       | 借：应收账款<br>贷：应收票据                                            | —                                    |



续表

| 序号  | 业务和事项内容                    | 账务处理                                                                |                                          |
|-----|----------------------------|---------------------------------------------------------------------|------------------------------------------|
|     |                            | 财务会计                                                                | 预算会计                                     |
| 8   | 1212 应收账款                  |                                                                     |                                          |
| (1) | 发生应收账款时                    | 借：应收账款<br>贷：事业收入/经营收入/其他收入等                                         | —                                        |
|     | 应收账款收回后需上缴财政               | 借：应收账款<br>贷：应缴财政款                                                   | —                                        |
| (2) | 收回应收账款时                    | 借：银行存款等<br>贷：应收账款                                                   | 借：资金结存——货币资金等<br>贷：事业预算收入/经营预算收入/其他预算收入等 |
|     | 应收账款收回后需上缴财政               | 借：银行存款等<br>贷：应收账款                                                   | —                                        |
| (3) | 报批后予以核销                    | 借：坏账准备/应缴财政款<br>贷：应收账款                                              | —                                        |
|     | 事业单位已核销不需上缴财政的应收账款在以后期间收回  | 借：应收账款<br>贷：坏账准备<br>借：银行存款<br>贷：应收账款                                | 借：资金结存——货币资金<br>贷：非财政拨款结余等               |
| (3) | 单位已核销需上缴财政的应收账款在以后期间收回     | 借：银行存款等<br>贷：应缴财政款                                                  | —                                        |
| 9   | 1214 预付账款                  |                                                                     |                                          |
| (1) | 发生预付账款时                    | 借：预付账款<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等                                  | 借：行政支出/事业支出等<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存          |
| (2) | 收到所购物资或劳务，以及根据工程进度结算工程价款等时 | 借：业务活动费用/库存物品/固定资产/在建工程等<br>贷：预付账款<br>零余额账户用款额度/财政拨款收入/银行存款等 [补付款项] | 借：行政支出/事业支出等 [补付款项]<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存   |

续表

| 序号  | 业务和事项内容   |                                | 账务处理                                                                      |                                                |
|-----|-----------|--------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------|
|     |           |                                | 财务会计                                                                      | 预算会计                                           |
| (3) | 预付账款退回    | 当年预付账款退回                       | 借：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等<br>贷：预付账款                                        | 借：财政拨款预算收入/资金结存<br>贷：行政支出/事业支出等                |
|     |           | 以前年度预付账款退回                     | 借：财政应返还额度/零余额账户用款额度/银行存款等<br>贷：预付账款                                       | 借：资金结存<br>贷：财政拨款结余——年初余额调整/<br>财政拨款结转——年初余额调整等 |
|     | (4)       | 逾期无法收回的预付账款转为其他应收款             | 借：其他应收款<br>贷：预付账款                                                         | —                                              |
| 10  | 1215 应收股利 |                                |                                                                           |                                                |
| (1) | 取得的长期股权投资 | 取得长期股权投资                       | 借：长期股权投资<br>应收股利〔取得投资支付价款中包含的已宣告但尚未发放的<br>现金股利或利润〕<br>贷：银行存款〔取得投资支付的全部价款〕 | 借：投资支出〔取得投资支付的全部价款〕<br>贷：资金结存——货币资金            |
|     |           | 收到取得投资所支付价款中包含的已宣告但尚未发放的股利或利润时 | 借：银行存款<br>贷：应收股利                                                          | 借：资金结存——货币资金<br>贷：投资支出等                        |
|     | (2)       | 被投资单位宣告发放现金股利或利润               | 借：应收股利<br>贷：投资收益/长期股权投资                                                   | —                                              |
|     |           | 收到现金股利或利润时                     | 借：银行存款<br>贷：应收股利                                                          | 借：资金结存——货币资金<br>贷：投资预算收益                       |
| 11  | 1216 应收利息 |                                |                                                                           |                                                |
| (1) | 取得的债券投资   | 取得长期债券投资                       | 借：长期债券投资<br>应收利息〔取得投资支付价款中包含的已到付息期但尚未领<br>取的利息〕<br>贷：银行存款〔取得投资支付的全部价款〕    | 借：投资支出〔取得投资支付的全部价款〕<br>贷：资金结存——货币资金            |
|     |           | 收到取得投资所支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息时  | 借：银行存款<br>贷：应收利息                                                          | 借：资金结存——货币资金<br>贷：投资支出等                        |

续表

| 序号  | 业务和事项内容                           |                      | 账务处理                                 |                                                   |
|-----|-----------------------------------|----------------------|--------------------------------------|---------------------------------------------------|
|     |                                   |                      | 财务会计                                 | 预算会计                                              |
| (2) | 持有投资期间                            | 按期计提利息               | 借：应收利息〔分期付息、到期还本债券计提的利息〕<br>贷：投资收益   | —                                                 |
|     |                                   | 实际收到利息               | 借：银行存款<br>贷：应收利息                     | 借：资金结存——货币资金<br>贷：投资预算收益                          |
| 12  | 1218 其他应收款                        |                      |                                      |                                                   |
| (1) | 发生暂付款项<br>(包括偿还未报<br>销的公务卡款<br>项) | 暂付款项时                | 借：其他应收款<br>贷：银行存款/库存现金/零余额账户用款额度等    | —                                                 |
|     |                                   | 报销时                  | 借：业务活动费用/单位管理费用等〔实际报销金额〕<br>贷：其他应收款  | 借：行政支出/事业支出等〔实际报销金额〕<br>贷：资金结存                    |
|     |                                   | 收回暂付款项时              | 借：库存现金/银行存款等<br>贷：其他应收款              | —                                                 |
| (2) | 发生其他各种应<br>收款项                    | 确认其他应收款时             | 借：其他应收款<br>贷：上级补助收入/附属单位上缴收入/其他收入等   | —                                                 |
|     |                                   | 收到其他应收款项时            | 借：银行存款/库存现金等<br>贷：其他应收款              | 借：资金结存——货币资金<br>贷：上级补助预算收入/附属单位上缴预算收入/其他预<br>算收入等 |
| (3) | 拨付给内部有关<br>部门的备用金                 | 财务部门核定并发放备用金时        | 借：其他应收款<br>贷：库存现金                    | —                                                 |
|     |                                   | 根据报销数用现金补足备用金<br>定额时 | 借：业务活动费用/单位管理费用等<br>贷：库存现金           | 借：行政支出/事业支出等<br>贷：资金结存——货币资金                      |
| (4) | 逾期无法收回的<br>其他应收款                  | 经批准核销时               | 借：坏账准备〔事业单位〕/资产处置费用〔行政单位〕<br>贷：其他应收款 | —                                                 |

续表

| 序号  | 业务和事项内容                        |                       | 账务处理                                                                  |                                      |
|-----|--------------------------------|-----------------------|-----------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|
|     |                                |                       | 财务会计                                                                  | 预算会计                                 |
| (4) | 逾期无法收回的其他应收款                   | 已核销的其他应收款在以后期间收回      | 借：其他应收款<br>贷：坏账准备<br>借：银行存款等<br>贷：其他应收款<br>行政单位：<br>借：银行存款等<br>贷：其他收入 | 借：资金结存——货币资金<br>贷：其他预算收入             |
| 13  | 1219 坏账准备                      |                       |                                                                       |                                      |
| (1) | 年末全面分析不需上缴财政的应收账款和其他应收款        | 计提坏账准备，确认坏账损失         | 借：其他费用<br>贷：坏账准备                                                      | —                                    |
|     |                                | 冲减坏账准备                | 借：坏账准备<br>贷：其他费用                                                      | —                                    |
| (2) | 逾期无法收回的应收账款和其他应收款              | 报批后予以核销               | 借：坏账准备<br>贷：应收账款/其他应收款                                                | —                                    |
|     |                                | 已核销不需上缴财政的应收款项在以后期间收回 | 借：应收账款/其他应收款<br>贷：坏账准备<br>借：银行存款<br>贷：应收账款/其他应收款                      | 借：资金结存——货币资金等<br>贷：非财政拨款结余等          |
| 14  | 1301 在途物品                      |                       |                                                                       |                                      |
| (1) | 购入材料等物资，结算凭证收到货到未付，款已付或已开出商业汇票 |                       | 借：在途物品<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款/应付票据等                               | 借：行政支出/事业支出/经营支出等<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存 |
| (2) | 所购材料等物资到达验收入库                  |                       | 借：库存物品<br>贷：在途物品                                                      | —                                    |

续表

| 序号  | 业务和事项内容          | 账务处理                                                                                                                                                   |                                      |
|-----|------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|
|     |                  | 财务会计                                                                                                                                                   | 预算会计                                 |
| 15  | 1302 库存物品        |                                                                                                                                                        |                                      |
| (1) | 外购的库存物品验收入库      | 借：库存物品<br>贷：财政拨款收入/财政应返还额度/零余额账户用款额度/<br>银行存款/应付账款等                                                                                                    | 借：行政支出/事业支出/经营支出等<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存 |
|     | 自制的库存物品加工完成、验收入库 | 借：库存物品——相关明细科目<br>贷：加工物品——自制物品                                                                                                                         | —                                    |
|     | 委托外单位加工收回的库存物品   | 借：库存物品——相关明细科目<br>贷：加工物品——委托加工物品                                                                                                                       | —                                    |
|     | 置换换入的库存物品        | 借：库存物品〔换出资产评估价值+其他相关支出〕<br>固定资产累计折旧/无形资产累计摊销<br>资产处置费用〔借差〕<br>贷：库存物品/固定资产/无形资产等〔账面余额〕<br>银行存款等〔其他相关支出〕<br>其他收入〔贷差〕                                     | 借：其他支出〔实际支付的其他相关支出〕<br>贷：资金结存        |
|     | 涉及补价的：<br>①支付补价的 | 借：库存物品〔换出资产评估价值+其他相关支出+补价〕<br>固定资产累计折旧/无形资产累计摊销<br>资产处置费用〔借差〕<br>贷：库存物品/固定资产/无形资产等〔账面余额〕<br>银行存款等〔其他相关支出+补价〕<br>其他收入〔贷差〕                               | 借：其他支出〔实际支付的补价和其他相关支出〕<br>贷：资金结存     |
|     | ②收到补价的           | 借：库存物品〔换出资产评估价值+其他相关支出-补价〕<br>银行存款等〔补价〕<br>固定资产累计折旧/无形资产累计摊销<br>资产处置费用〔借差〕<br>贷：库存物品/固定资产/无形资产等〔账面余额〕<br>银行存款等〔其他相关支出〕<br>应缴财政款〔补价-其他相关支出〕<br>其他收入〔贷差〕 | 借：其他支出〔其他相关支出大于收到的补价的差额〕<br>贷：资金结存   |



续表

| 序号  | 业务和事项内容                                        | 账务处理                                                                    |                             |
|-----|------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------|-----------------------------|
|     |                                                | 财务会计                                                                    | 预算会计                        |
| (1) | 接受捐赠的库存物品                                      | 借：库存物品〔按照确定的成本〕<br>贷：银行存款等〔相关税费〕<br>捐赠收入                                | 借：其他支出〔实际支付的相关税费〕<br>贷：资金结存 |
|     | 无偿调入的库存物品                                      | 借：库存物品〔按照确定的成本〕<br>贷：银行存款等〔相关税费〕<br>无偿调拨净资产                             | 借：其他支出〔实际支付的相关税费〕<br>贷：资金结存 |
|     | 取得库存物品<br>按照名义金额入账的接收捐赠、无偿调入的库存物品及发生的相关税费、运输费等 | 借：库存物品〔名义金额〕<br>贷：捐赠收入〔接受捐赠〕/<br>无偿调拨净资产〔无偿调入〕                          | —                           |
|     |                                                | 借：其他费用<br>贷：银行存款等                                                       | 借：其他支出<br>贷：资金结存            |
| (2) | 开展业务活动、按照规定自主出售或加工物品等领用、发出库存物品时                | 借：业务活动费用/单位管理费用/经营费用/加工物品等<br>贷：库存物品〔按照领用、发出成本〕                         | —                           |
|     | 经批准对外捐赠的库存物品发出时                                | 借：资产处置费用<br>贷：库存物品〔账面余额〕<br>银行存款〔归属于捐出方的相关费用〕                           | 借：其他支出〔实际支付的相关费用〕<br>贷：资金结存 |
|     | 经批准无偿调出的库存物品发出时                                | 借：无偿调拨净资产<br>贷：库存物品〔账面余额〕<br>借：资产处置费用<br>贷：银行存款等〔归属于调出方的相关费用〕           | 借：其他支出实际支付的相关费用<br>贷：资金结存   |
|     | 经批准对外出售〔自主出售除外〕的库存物品发出时                        | 借：资产处置费用<br>贷：库存物品〔账面余额〕<br>借：银行存款等〔收到的价款〕<br>贷：银行存款等〔发生的相关税费〕<br>应缴财政款 | —                           |
|     | 经批准置换换出库存储物品                                   | 参照置换换入“库存物品”的处理                                                         |                             |

续表

| 序号  | 业务和事项内容        |                              | 账务处理                                                  |                                         |
|-----|----------------|------------------------------|-------------------------------------------------------|-----------------------------------------|
|     |                |                              | 财务会计                                                  | 预算会计                                    |
| (3) | 库存物品定期盘点及毁损、报废 | 盘盈的库存物品                      | 借：库存物品<br>贷：待处理财产损益                                   | —                                       |
|     |                | 盘亏或者毁损、报废的库存物品转入待处理资产        | 借：待处理财产损益<br>贷：库存物品〔账面余额〕                             | —                                       |
|     |                | 增值税一般纳税人购进的非自用材料发生盘亏或者毁损、报废的 | 借：待处理财产损益<br>贷：应交增值税——应交税金（进项税额转出）                    | —                                       |
| 16  | 1303 加工物品      |                              |                                                       |                                         |
| (1) | 自制物品           | 为自制物品领用材料时                   | 借：加工物品——自制物品（直接材料）<br>贷：库存物品（相关明细科目）                  | —                                       |
|     |                | 专门从事物资制造的人员发生的直接人工费用         | 借：加工物品——自制物品（直接人工）<br>贷：应付职工薪酬                        | —                                       |
|     |                | 为自制物品发生其他直接费用和间接费用           | 借：加工物品——自制物品（其他直接费用、间接费用）<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等 | 借：事业支出/经营支出等〔实际支付金额〕<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存 |
|     |                | 自制加工完成、验收入库                  | 借：库存物品（相关明细科目）<br>贷：加工物品——自制物品（直接材料、直接人工、其他直接费用、间接费用） | —                                       |
| (2) | 委托加工物品         | 发给外单位加工的材料                   | 借：加工物品——委托加工物品<br>贷：库存物品（相关明细科目）                      | —                                       |
|     |                | 支付加工费用等                      | 借：加工物品——委托加工物品<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等            | 借：行政支出/事业支出/经营支出等<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存    |
|     |                | 委托加工完成的物品验收入库                | 借：库存物品（相关明细科目）<br>贷：加工物品——委托加工物品                      | —                                       |

续表

| 序号  | 业务和事项内容          | 账务处理                                        |                                                                                 |
|-----|------------------|---------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------|
|     |                  | 财务会计                                        | 预算会计                                                                            |
| 17  | 1401 待摊费用        |                                             |                                                                                 |
| (1) | 发生待摊费用时          | 借：待摊费用<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等          | 借：行政支出/事业支出等<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存                                                 |
| (2) | 按照受益期限分期平均摊销时    | 借：业务活动费用/单位管理费用/经营费用等<br>贷：待摊费用 [ 每期摊销金额 ]  | —                                                                               |
| (3) | 将摊余金额一次全部转入当期费用时 | 借：业务活动费用/单位管理费用/经营费用等<br>贷：待摊费用 [ 全部未摊销金额 ] | —                                                                               |
| 18  | 1501 长期股权投资      |                                             |                                                                                 |
| (1) | 取得长期股权投资         | 以现金取得的长期股权投资                                | 借：长期股权投资——成本/长期股权投资<br>应收股利 [ 实际支付价款中包含的已宣告但尚未发放的股利或利润 ]<br>贷：银行存款等 [ 实际支付的价款 ] |
|     |                  | 收到取得投资时实际支付价款中所包含的已宣告但尚未发放的股利或利润时           | 借：银行存款<br>贷：应收股利                                                                |
|     |                  | 以现金以外的其他资产置换取得长期股权投资                        | 参照“库存物品”科目中置换取得库存物品的账务处理                                                        |
|     |                  | 以未入账的无形资产取得的长期股权投资                          | 借：长期股权投资<br>贷：银行存款/其他应交税费<br>其他收入                                               |
|     |                  | 接受捐赠的长期股权投资                                 | 借：长期股权投资——成本/长期股权投资<br>贷：银行存款等 [ 相关税费 ]<br>捐赠收入                                 |
|     |                  | 无偿调入的长期股权投资                                 | 借：长期股权投资<br>贷：无偿调拨净资产<br>银行存款等 [ 相关税费 ]                                         |

续表

| 序号  | 业务和事项内容                              | 账务处理                                                             |                                  |
|-----|--------------------------------------|------------------------------------------------------------------|----------------------------------|
|     |                                      | 财务会计                                                             | 预算会计                             |
| (2) | 成本法下<br>被投资单位宣告发放现金股利或利润时            | 借：应收股利<br>贷：投资收益                                                 | —                                |
|     | 收到被投资单位发放的现金股利时                      | 借：银行存款<br>贷：应收股利                                                 | 借：资金结存——货币资金<br>贷：投资预算收益         |
|     | 权益法下<br>被投资单位实现净利润的，按照其份额            | 借：长期股权投资——损益调整<br>贷：投资收益                                         | —                                |
|     | 被投资单位发生净亏损的，按照其份额                    | 借：投资收益<br>贷：长期股权投资——损益调整                                         | —                                |
|     | 被投资单位发生净亏损，但以后年度又实现净利润的，按规定恢复确认投资收益的 | 借：长期股权投资——损益调整<br>贷：投资收益                                         | —                                |
|     | 被投资单位宣告发放现金股利或利润的，按照其份额              | 借：应收股利<br>贷：长期股权投资——损益调整                                         | —                                |
|     | 被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权益变动时，按照其份额      | 借：长期股权投资——其他权益变动<br>贷：权益法调整<br>或：<br>借：权益法调整<br>贷：长期股权投资——其他权益变动 | —                                |
|     | 权益法下收到被投资单位发放的现金股利                   | 借：银行存款<br>贷：应收股利                                                 | 借：资金结存——货币资金<br>贷：投资预算收益         |
|     | 追加投资成本法改为权益法                         | 借：长期股权投资——成本<br>贷：长期股权投资 [成本法下账面余额]<br>银行存款等 [追加投资]              | 借：投资支出 [实际支付的金额]<br>贷：资金结存——货币资金 |
|     | 权益法改为成本法                             | 借：长期股权投资<br>贷：长期股权投资——成本<br>长期股权投资——损益调整<br>长期股权投资——其他权益变动       | —                                |

续表

| 序号  | 业务和事项内容                        | 账务处理                                                                                                                              |                                                               |
|-----|--------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|
|     |                                | 财务会计                                                                                                                              | 预算会计                                                          |
| (3) | 出售（转让）长期股权投资                   | 借：银行存款〔实际取得价款〕<br>投资收益〔借差〕<br>贷：长期股权投资〔账面余额〕<br>应收股利〔尚未领取的现金股利或利润〕<br>银行存款等〔支付的相关税费〕<br>投资收益〔贷差〕                                  | 借：资金结存——货币资金〔取得价款扣减支付的相关税费后的金额〕<br>贷：投资支出/其他结余〔投资款〕<br>投资预算收益 |
|     | 处置以现金取得的长期股权投资以外的其他资产取得的长期股权投资 | 借：资产处置费用<br>贷：长期股权投资<br>借：银行存款〔实际取得价款〕<br>贷：应收股利〔尚未领取的现金股利或利润〕<br>银行存款等〔支付的相关税费〕<br>应缴财政款                                         | 借：资金结存——货币资金<br>贷：投资预算收益〔获得的现金股利或利润〕                          |
|     |                                | 借：资产处置费用<br>贷：长期股权投资<br>借：银行存款〔实际取得价款〕<br>贷：应收股利〔尚未领取的现金股利或利润〕<br>银行存款等〔支付的相关税费〕<br>投资收益〔取得价款扣减投资账面余额、应收股利和相关税费后的差额〕<br>应缴财政款〔贷差〕 | 借：资金结存——货币资金〔取得价款扣减投资账面余额和相关税费后的差额〕<br>贷：投资预算收益               |
| (4) | 其他方式处置长期股权投资                   | 借：资产处置费用<br>贷：长期股权投资〔账面余额〕                                                                                                        | —                                                             |
|     |                                | 参照“库存物品”科目中置换取得库存物品的账务处理                                                                                                          |                                                               |
| (5) | 权益法下，处置时结转原直接计入净资产的相关金额        | 借：权益法调整<br>贷：投资收益<br>或作相反分录                                                                                                       | —                                                             |



续表

| 序号        | 业务和事项内容                       | 账务处理                                                                           |                                                                                       |
|-----------|-------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------|
|           |                               | 财务会计                                                                           | 预算会计                                                                                  |
| <b>19</b> | <b>1502 长期债券投资</b>            |                                                                                |                                                                                       |
| (1)       | 取得长期债券投资                      | 借：长期债券投资——成本<br>应收利息 [ 实际支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息 ]<br>贷：银行存款等 [ 实际支付价款 ]         | 借：投资支出 [ 实际支付价款 ]<br>贷：资金结存——货币资金                                                     |
|           | 收到取得投资所支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息时 | 借：银行存款<br>贷：应收利息                                                               | 借：资金结存——货币资金<br>贷：投资支出                                                                |
| (2)       | 持有长期债券投资期间                    | 按期以票面金额与票面利率计算确认利息收入时<br><br>实际收到分期支付的利息时                                      | 借：应收利息 [ 分期付息、到期还本 ] /<br>长期债券投资——应计利息 [ 到期一次还本付息 ]<br>贷：投资收益<br><br>借：银行存款<br>贷：应收利息 |
| (3)       | 到期收回长期债券投资本息                  | 借：银行存款等<br>贷：长期债券投资 [ 账面余额 ] /<br>应收利息<br>投资收益                                 | 借：资金结存——货币资金<br>贷：投资支出/其他结余 [ 投资成本 ]<br>投资预算收益                                        |
| (4)       | 对外出售长期债券投资                    | 借：银行存款等 [ 实际收到的款项 ]<br>投资收益 [ 借差 ]<br>贷：长期债券投资 [ 账面余额 ]<br>应收利息<br>投资收益 [ 贷差 ] | 借：资金结存——货币资金<br>贷：投资支出/其他结余 [ 投资成本 ]<br>投资预算收益                                        |
| <b>20</b> | <b>1601 固定资产</b>              |                                                                                |                                                                                       |
| (1)       | ①外购的固定资产<br>A 不需安装的           | 借：固定资产<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/应付账款/银行存款等                                        | 借：行政支出/事业支出/经营支出等<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存                                                  |
|           | B 需要安装的固定资产先通过“在建工程”科目核算      | 借：在建工程<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/应付账款/银行存款等                                        | 借：行政支出/事业支出/经营支出等<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存                                                  |

续表

| 序号  | 业务和事项内容                | 账务处理                                                                                                |                                                      |
|-----|------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------|
|     |                        | 财务会计                                                                                                | 预算会计                                                 |
| (1) | 安装完工交付使用时              | 借：固定资产<br>贷：在建工程                                                                                    | —                                                    |
|     | 购入固定资产扣留质量保证金的         | 借：固定资产〔不需安装〕/在建工程〔需要安装〕<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/应付账款/银行存款等<br>其他应付款〔扣留期在1年以内（含1年）〕/<br>长期应付款〔扣留期超过1年〕 | 借：行政支出/事业支出/经营支出等〔购买固定资产实际支付的金额〕<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存  |
|     | 质保期满支付质量保证金时           | 借：其他应付款/长期应付款<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等                                                           | 借：行政支出/事业支出/经营支出等<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存                 |
|     | ②自行建造的固定资产，工程完工交付使用时   | 借：固定资产<br>贷：在建工程                                                                                    | —                                                    |
|     | ③融资租入（或跨年度分期付款购入）的固定资产 | 借：固定资产〔不需安装〕/在建工程〔需安装〕<br>贷：长期应付款〔协议或合同确定的租赁价款〕<br>财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等〔实际支付的相关税费、运输费等〕           | 借：行政支出/事业支出/经营支出等〔实际支付的相关税费、运输费等〕<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存 |
|     | 定期支付租金（或分期付款）时         | 借：长期应付款<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等                                                                 | 借：行政支出/事业支出/经营支出等<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存                 |
|     | ④接受捐赠的固定资产             | 借：固定资产〔不需安装〕/在建工程〔需安装〕<br>贷：银行存款/零余额账户用款额度等〔发生的相关税费、运输费等〕<br>捐赠收入〔差额〕                               | 借：其他支出〔支付的相关税费、运输费等〕<br>贷：资金结存                       |
|     | 接受捐赠的固定资产按照名义金额入账的     | 借：固定资产〔名义金额〕<br>贷：捐赠收入<br>借：其他费用<br>贷：银行存款/零余额账户用款额度等〔发生的相关税费、运输费等〕                                 | 借：其他支出〔支付的相关税费、运输费等〕<br>贷：资金结存                       |

续表

| 序号  | 业务和事项内容      |                                               | 账务处理                                                                     |                                             |
|-----|--------------|-----------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------|
|     |              |                                               | 财务会计                                                                     | 预算会计                                        |
| (1) | 固定资产取得       | ⑤无偿调入的固定资产                                    | 借：固定资产〔不需安装〕/在建工程〔需安装〕<br>贷：银行存款/零余额账户用款额度等〔发生的相关税费、运输费等〕<br>无偿调拨净资产〔差额〕 | 借：其他支出〔支付的相关税费、运输费等〕<br>贷：资金结存              |
|     |              | ⑥置换取得的固定资产                                    | 参照“库存物品”科目中置换取得库存物品的账务处理                                                 |                                             |
| (2) | 与固定资产有关的后续支出 | 符合固定资产确认条件的（增加固定资产使用效能或延长其使用年限而发生的改建、扩建等后续支出） | 借：在建工程〔固定资产账面价值〕<br>固定资产累计折旧<br>贷：固定资产〔账面余额〕                             | —                                           |
|     |              | 不符合固定资产确认条件的                                  | 借：在建工程<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/应付账款/银行存款等                                  | 借：行政支出/事业支出/经营支出等<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存        |
| (3) | 固定资产处置       | 出售、转让固定资产                                     | 借：资产处置费用<br>固定资产累计折旧<br>贷：固定资产〔账面余额〕                                     | —                                           |
|     |              |                                               | 借：银行存款〔处置固定资产收到的价款〕<br>贷：应缴财政款<br>银行存款等〔发生的相关费用〕                         | —                                           |
|     |              | 对外捐赠固定资产                                      | 借：资产处置费用<br>固定资产累计折旧<br>贷：固定资产〔账面余额〕<br>银行存款等〔归属于捐出方的相关费用〕               | 按照对外捐赠过程中发生的归属于捐出方的相关费用<br>借：其他支出<br>贷：资金结存 |
|     |              | 无偿调出固定资产                                      | 借：无偿调拨净资产<br>固定资产累计折旧<br>贷：固定资产〔账面余额〕                                    |                                             |
|     |              |                                               | 借：资产处置费用<br>贷：银行存款等〔归属于调出方的相关费用〕                                         | 借：其他支出<br>贷：资金结存                            |
|     |              | 置换换出固定资产                                      | 参照“库存物品”科目中置换取得库存物品的规定进行账务处理                                             |                                             |

续表

| 序号  | 业务和事项内容       |                | 账务处理                                                  |                                               |
|-----|---------------|----------------|-------------------------------------------------------|-----------------------------------------------|
|     |               |                | 财务会计                                                  | 预算会计                                          |
| (4) | 固定资产定期盘点清查    | 盘盈的固定资产        | 借：固定资产<br>贷：待处理财产损益                                   | —                                             |
|     |               | 盘亏、毁损或报废的固定资产  | 借：待处理财产损益〔账面价值〕<br>固定资产累计折旧<br>贷：固定资产〔账面余额〕           | —                                             |
| 21  | 1602 固定资产累计折旧 |                |                                                       |                                               |
| (1) | 按月计提固定资产折旧时   |                | 借：业务活动费用/单位管理费用/经营费用等<br>贷：固定资产累计折旧                   | —                                             |
| (2) | 处置固定资产时       |                | 借：待处理财产损益/无偿调拨净资产/资产处置费用等<br>固定资产累计折旧<br>贷：固定资产〔账面余额〕 | 涉及资金支付的，参照“固定资产”科目相关账务处理                      |
| 22  | 1611 工程物资     |                |                                                       |                                               |
| (1) | 取得工程物资        | 购入工程物资         | 借：工程物资<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款/应付账款/其他应付款等         | 借：行政支出/事业支出/经营支出等〔实际支付的款项〕<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存 |
| (2) | 领用工程物资        | 发出工程物资         | 借：在建工程<br>贷：工程物资                                      | —                                             |
| (3) | 剩余工程物资        | 剩余工程物资转为存货     | 借：库存物品<br>贷：工程物资                                      | —                                             |
| 23  | 1613 在建工程     |                |                                                       |                                               |
| (1) | 建筑安装工程投资      | 将固定资产等转入改建、扩建时 | 借：在建工程——建筑安装工程投资<br>固定资产累计折旧等<br>贷：固定资产等              | —                                             |
|     |               | 发包工程预付工程款时     | 借：预付账款——预付工程款<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等             | 借：行政支出/事业支出等<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存               |

续表

| 序号  | 业务和事项内容  | 账务处理                         |                                                                  |                                          |
|-----|----------|------------------------------|------------------------------------------------------------------|------------------------------------------|
|     |          | 财务会计                         | 预算会计                                                             |                                          |
| (1) | 建筑安装工程投资 | 按照进度结算工程款时                   | 借：在建工程——建筑安装工程投资<br>贷：预付账款——预付工程款<br>财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款/应付账款等 | 借：行政支出/事业支出等〔补付款项〕<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存    |
|     |          | 自行施工小型建筑安装工程发生支出时            | 借：在建工程——建筑安装工程投资<br>贷：工程物资/零余额账户用款额度/银行存款/应付职工薪酬等                | 借：行政支出/事业支出等〔实际支付的款项〕<br>贷：资金结存等         |
|     |          | 改扩建过程中替换（拆除）原资产某些组成部分的       | 借：待处理财产损益<br>贷：在建工程——建筑安装工程投资                                    | —                                        |
|     |          | 工程竣工验收交付使用时                  | 借：固定资产等<br>贷：在建工程——建筑安装工程投资                                      | —                                        |
|     |          | 购入设备时                        | 借：在建工程——设备投资<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/应付账款/银行存款等                    | 借：行政支出/事业支出等〔实际支付的款项〕<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存 |
| (2) | 设备投资     | 安装完毕，交付使用时                   | 借：固定资产等<br>贷：在建工程——设备投资<br>——建筑安装工程投资——安装工程                      | —                                        |
|     |          | 将不需要安装设备和达不到固定资产标准的工具器具交付使用时 | 借：固定资产/库存物资<br>贷：在建工程——设备投资                                      | —                                        |
| (3) | 待摊投资     | 发生构成待摊投资的各种费用时               | 借：在建工程——待摊投资<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款/应付利息/长期借款/其他应缴税费等        | 借：行政支出/事业支出等〔实际支付的款项〕<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存 |
|     |          | 对于建设过程中试生产、设备调试等产生的收入        | 借：银行存款等<br>贷：在建工程——待摊投资〔按规定冲减工程成本的部分〕<br>应缴财政款/其他收入〔差额〕          | 借：资金结存<br>贷：其他预算收入                       |



续表

| 序号  | 业务和事项内容                   | 账务处理                                                                  |                                          |
|-----|---------------------------|-----------------------------------------------------------------------|------------------------------------------|
|     |                           | 财务会计                                                                  | 预算会计                                     |
| (3) | 待摊投资                      | 借：在建工程——待摊投资<br>银行存款/其他应收款等〔残料变价收入、赔款等〕<br>贷：在建工程——建筑安装工程投资〔毁损报废工程成本〕 | —                                        |
|     | 工程交付使用时，按照一定的分配方法进行待摊投资分配 | 借：在建工程——建筑安装工程投资<br>——设备投资<br>贷：在建工程——待摊投资                            | —                                        |
| (4) | 其他投资                      | 借：在建工程——其他投资<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等                              | 借：行政支出/事业支出等〔实际支付的款项〕<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存 |
|     | 资产交付使用时                   | 借：固定资产/无形资产等<br>贷：在建工程——其他投资                                          | —                                        |
| (5) | 基建转出投资                    | 借：在建工程——基建转出投资<br>贷：在建工程——建筑安装工程投资                                    | —                                        |
|     | 冲销转出的在建工程时                | 借：无偿调拨净资产<br>贷：在建工程——基建转出投资                                           | —                                        |
| (6) | 发生各类待核销基建支出时              | 借：在建工程——待核销基建支出<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等                           | 借：行政支出/事业支出〔实际支付的款项〕<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存  |
|     | 取消的项目发生的可行性研究费            | 借：在建工程——待核销基建支出<br>贷：在建工程——待摊投资                                       | —                                        |
|     | 由于自然灾害等原因发生的项目整体报废所形成的净损失 | 借：在建工程——待核销基建支出<br>银行存款/其他应收款等〔残料变价收入、保险赔款等〕<br>贷：在建工程——建筑安装工程投资等     | —                                        |
|     | 经批准冲销待核销基建支出时             | 借：资产处置费用<br>贷：在建工程——待核销基建支出                                           | —                                        |

续表

| 序号  | 业务和事项内容                                                      | 账务处理                                                            |                                                     |
|-----|--------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|
|     |                                                              | 财务会计                                                            | 预算会计                                                |
| 24  | 1701 无形资产                                                    |                                                                 |                                                     |
| (1) | ①外购的无形资产入账时                                                  | 借：无形资产<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/应付账款/银行存款等                         | 借：行政支出/事业支出/经营支出等<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存                |
|     | ②委托软件公司开发的软件，按照合同约定预付开发费时                                    | 借：预付账款<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等                              | 借：行政支出/事业支出/经营支出等<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存                |
|     | 委托开发的软件交付使用，并支付剩余或全部软件开发费用时                                  | 借：无形资产〔开发费总额〕<br>贷：预付账款<br>财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等〔支付的剩余款项〕      | 按照支付的剩余款项金额<br>借：行政支出/事业支出/经营支出等<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存 |
|     | ③自行开发<br>A 开发完成，达到预定用途形成无形资产的                                | 借：无形资产<br>贷：研发支出——开发支出                                          | —                                                   |
|     | B 自行研究开发无形资产尚未进入开发阶段，或者确实无法区分研究阶段支出和开发阶段支出，但按照法律程序已申请取得无形资产的 | 借：无形资产〔依法取得时发生的注册费、聘请律师费等费用〕<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等        | 借：行政支出/事业支出/经营支出等<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存                |
|     | ④置换取得的无形资产                                                   | 参照“库存物品”科目中置换取得库存物品的相关规定进行账务处理                                  |                                                     |
|     | ⑤接受捐赠的无形资产                                                   | 借：无形资产<br>贷：银行存款/零余额账户用款额度等〔发生的相关税费等〕<br>捐赠收入〔差额〕               | 借：其他支出〔支付的相关税费等〕<br>贷：资金结存                          |
|     | 接受捐赠的无形资产按照名义金额入账的                                           | 借：无形资产〔名义金额〕<br>贷：捐赠收入<br>借：其他费用<br>贷：银行存款/零余额账户用款额度等〔发生的相关税费等〕 | 借：其他支出〔支付的相关税费等〕<br>贷：资金结存                          |
|     | ⑥无偿调入的无形资产                                                   | 借：无形资产<br>贷：银行存款/零余额账户用款额度等〔发生的相关税费等〕<br>无偿调拨净资产〔差额〕            | 借：其他支出〔支付的相关税费等〕<br>贷：资金结存                          |

续表

| 序号  | 业务和事项内容                              | 账务处理                                                                               |                                               |
|-----|--------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------|
|     |                                      | 财务会计                                                                               | 预算会计                                          |
| (2) | 符合无形资产确认条件的后续支出（如为增加无形资产的效能而发生的后续支出） | 借：在建工程<br>无形资产累计摊销<br>贷：无形资产<br>借：在建工程/无形资产〔无需暂停计提摊销的〕<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等 | 借：行政支出/事业支出/经营支出等〔实际支付的资金〕<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存 |
|     | 与无形资产有关的后续支出                         | 借：业务活动费用/单位管理费用/经营费用等<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等                                  | 借：行政支出/事业支出/经营支出等<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存          |
| (3) | 出售、转让无形资产                            | 借：资产处置费用<br>无形资产累计摊销<br>贷：无形资产                                                     | —                                             |
|     |                                      | 借：银行存款等〔收到的价款〕<br>贷：银行存款等〔发生的相关费用〕<br>应缴财政款/其他收入                                   | 如转让收入按照规定纳入本单位预算<br>借：资金结存<br>贷：其他预算收入        |
|     | 对外捐赠无形资产                             | 借：资产处置费用<br>无形资产累计摊销<br>贷：无形资产〔账面余额〕<br>银行存款等〔归属于捐出方的相关费用〕                         | 借：其他支出〔归属于捐出方的相关费用〕<br>贷：资金结存                 |
|     | 无偿调出无形资产                             | 借：无偿调拨净资产<br>无形资产累计摊销<br>贷：无形资产〔账面余额〕<br>资产处置费用<br>借：银行存款等〔相关费用〕                   | 借：其他支出〔归属于调出方的相关费用〕<br>贷：资金结存                 |
|     | 置换换出无形资产                             | 参照“库存物品”科目中置换取得库存物品的规定进行账务处理                                                       |                                               |
|     | 经批准核销无形资产时                           | 借：资产处置费用<br>无形资产累计摊销<br>贷：无形资产〔账面余额〕                                               | —                                             |
| 25  | 1702 无形资产累计摊销                        |                                                                                    |                                               |
| (1) | 按照月进行无形资产摊销时                         | 借：业务活动费用/单位管理费用/加工物品等<br>贷：无形资产累计摊销                                                | —                                             |

续表

| 序号  | 业务和事项内容         | 账务处理                                          |                                                                                                                                            |
|-----|-----------------|-----------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|     |                 | 财务会计                                          | 预算会计                                                                                                                                       |
| (2) | 处置无形资产时         | 借：资产处置费用/无偿调拨净资产等<br>无形资产累计摊销<br>贷：无形资产〔账面余额〕 | —                                                                                                                                          |
| 26  | 1703 研发支出       |                                               |                                                                                                                                            |
|     | 自行研究开发项目研究阶段的支出 | 应当按照合理的方法先归集                                  | 借：研发支出——研究支出<br>贷：应付职工薪酬/库存物品/财政拨入/零余额账户用款额度/银行存款等                                                                                         |
|     |                 | 期（月）末转入当期费用                                   | 借：业务活动费用等<br>贷：研发支出——研究支出                                                                                                                  |
|     | 单位自行研究开发无形资产    | 自行研究开发项目开发阶段的支出                               | 借：研发支出——开发支出<br>贷：应付职工薪酬<br>库存物品<br>财政拨入/零余额账户用款额度/银行存款等                                                                                   |
|     |                 | 自行研究开发项目完成，达到预定用途形成无形资产                       | 借：无形资产<br>贷：研发支出——开发支出                                                                                                                     |
|     |                 | 年末经评估，研发项目预计不能达到预定用途                          | 借：业务活动费用等<br>贷：研发支出——开发支出                                                                                                                  |
| 27  | 1801 公共基础设施     |                                               |                                                                                                                                            |
| (1) | 取得公共基础设施        | 自行建造公共基础设施完工交付使用时                             | 借：公共基础设施<br>贷：在建工程                                                                                                                         |
|     |                 | 接受无偿调入的公共基础设施                                 | 借：公共基础设施<br>贷：无偿调拨净资产<br>财政拨入/零余额账户用款额度/银行存款等〔发生的归属于调入方的相关费用〕<br>如无偿调入的公共基础设施成本无法可靠取得的<br>借：其他费用〔发生的归属于调入方的相关费用〕<br>贷：财政拨入/零余额账户用款额度/银行存款等 |

续表

| 序号  | 业务和事项内容                             | 账务处理                                                                                                                                        |                                           |
|-----|-------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|
|     |                                     | 财务会计                                                                                                                                        | 预算会计                                      |
| (1) | 取得公共基础设施                            | 借：公共基础设施<br>贷：捐赠收入<br>财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等〔发生的归属于捐入方的相关费用〕<br>如接受捐赠的公共基础设施成本无法可靠取得的<br>借：其他费用〔发生的归属于捐入方的相关费用〕<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等 | 借：其他支出〔支付的归属于捐入方的相关费用〕<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存 |
|     | 外购的公共基础设施                           | 借：公共基础设施<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/应付账款/银行存款等                                                                                                   | 借：行政支出/事业支出<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存            |
| (2) | 为增加公共基础设施使用效能或延长其使用年限而发生的改建、扩建等后续支出 | 借：在建工程<br>公共基础设施累计折旧（摊销）<br>贷：公共基础设施〔账面余额〕<br>借：在建工程〔发生的相关后续支出〕<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/应付账款/银行存款等                                            | 借：行政支出/事业支出〔实际支付的款项〕<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存   |
|     | 为维护公共基础设施的正常使用而发生的日常维修、养护等后续支出      | 借：业务活动费用<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等                                                                                                        | 借：行政支出/事业支出〔实际支付的款项〕<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存   |
| (3) | 对外捐赠公共基础设施                          | 借：资产处置费用<br>公共基础设施累计折旧（摊销）<br>贷：公共基础设施〔账面余额〕<br>银行存款等〔归属于捐出方的相关费用〕                                                                          | 借：其他支出〔支付的归属于捐出方的相关费用〕<br>贷：资金结存等         |
|     | 按照规定处置公共基础设施                        | 借：无偿调拨净资产<br>公共基础设施累计折旧（摊销）<br>贷：公共基础设施〔账面余额〕<br>借：资产处置费用<br>贷：银行存款等〔归属于调出方的相关费用〕                                                           | 借：其他支出〔支付的归属于调出方的相关费用〕<br>贷：资金结存等         |
| (4) | 报废、毁损的公共基础设施                        | 借：待处理财产损益<br>公共基础设施累计折旧（摊销）<br>贷：公共基础设施（账面余额）                                                                                               | —                                         |

续表

| 序号        | 业务和事项内容                    | 账务处理                                                                                                                         |                                        |
|-----------|----------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|
|           |                            | 财务会计                                                                                                                         | 预算会计                                   |
| <b>28</b> | <b>1802 公共基础设施累计折旧（摊销）</b> |                                                                                                                              |                                        |
| (1)       | 按月计提公共基础设施折旧或摊销时           | 借：业务活动费用<br>贷：公共基础设施累计折旧（摊销）                                                                                                 | —                                      |
| (2)       | 处置公共基础设施时                  | 借：待处理财产损益/资产处置费用/无偿调拨净资产等<br>公共基础设施累计折旧（摊销）<br>贷：公共基础设施 [账面余额]                                                               | —                                      |
| <b>29</b> | <b>1811 政府储备物资</b>         |                                                                                                                              |                                        |
| (1)       | 购入的政府储备物资                  | 借：政府储备物资<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/应付账款/银行存款等                                                                                    | 借：行政支出/事业支出<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存         |
|           | 接受捐赠的政府储备物资                | 借：政府储备物资<br>贷：捐赠收入<br>财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款 [捐入方承担的相关税费]                                                                     | 借：其他支出 [捐入方承担的相关税费]<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存 |
|           | 无偿调入的政府储备物资                | 借：政府储备物资<br>贷：无偿调拨净资产<br>财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款 [调入方承担的相关税费]                                                                  | 借：其他支出 [调入方承担的相关税费]<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存 |
| (2)       | 动用发出无需收回的政府储备物资            | 借：业务活动费用<br>贷：政府储备物资 [账面余额]                                                                                                  | —                                      |
|           | 发出政府储备物资                   | 发出物资时<br>借：政府储备物资——发出<br>贷：政府储备物资——在库<br>按照规定的质量验收标准收回物资时<br>借：政府储备物资——在库 [收回物资的账面余额]<br>业务活动费用 [未收回物资的账面余额]<br>贷：政府储备物资——发出 | —                                      |



续表

| 序号  | 业务和事项内容           |                              | 账务处理                                                                                                                                           |                                                                  |
|-----|-------------------|------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------|
|     |                   |                              | 财务会计                                                                                                                                           | 预算会计                                                             |
| (2) | 发出政府储备物资          | 因行政管理主体变动等原因而将政府储备物资调拨给其他主体的 | 借：无偿调拨净资产<br>贷：政府储备物资 [账面余额]                                                                                                                   |                                                                  |
|     |                   | 按照规定物资销售收入纳入本单位预算的           | 借：业务活动费用<br>贷：政府储备物资<br>借：银行存款/应收账款等<br>贷：事业收入等<br>借：业务活动费用<br>贷：银行存款等 [发生的相关税费]                                                               | 借：资金结存 [收到的销售价款]<br>贷：事业预算收入等<br>借：行政支出/事业支出<br>贷：资金结存 [支付的相关税费] |
|     |                   | 对外销售政府储备物资的                  | 借：资产处置费用<br>贷：政府储备物资<br>借：银行存款等 [收到的销售价款]<br>贷：银行存款 [发生的相关税费]<br>应缴财政款                                                                         | —                                                                |
| (3) | 政府储备物资盘盈、盘亏、报废或毁损 | 盘盈的政府储备物资                    | 借：政府储备物资<br>贷：待处理财产损益                                                                                                                          | —                                                                |
|     |                   | 盘亏、报废或毁损的政府储备物资              | 借：待处理财产损益<br>贷：政府储备物资                                                                                                                          | —                                                                |
| 30  | 1821 文物文化资产       |                              |                                                                                                                                                |                                                                  |
| (1) | 取得文物文化资产          | 外购的文物文化资产                    | 借：文物文化资产<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/应付账款/银行存款等                                                                                                      | 借：行政支出/事业支出<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存                                   |
|     |                   | 接受无偿调入的文物文化资产                | 借：文物文化资产<br>贷：无偿调拨净资产<br>财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等 [发生的属于调入方的相关费用]<br>如无偿调入的文物文化资产成本无法可靠取得的<br>借：其他费用 [发生的属于调入方的相关费用]<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等 | 借：其他支出 [支付的属于调入方的相关费用]<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存                        |

续表

| 序号  | 业务和事项内容      |                      | 账务处理                                                                                                                                          |                                   | 预算会计 |
|-----|--------------|----------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------|------|
|     |              |                      | 财务会计                                                                                                                                          | 预算会计                              |      |
| (1) | 取得文物文化资产     | 接受捐赠的文物文化资产          | 借：文物文化资产<br>贷：捐赠收入<br>财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款〔发生的<br>归属于捐入方的相关费用〕<br>接受捐赠的文物文化资产成本无法可靠取得的<br>借：其他费用〔发生的归属于捐入方的相关费用〕<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等 | 借：其他支出〔支付的归属于捐入方的相关费用〕<br>贷：资金结存等 |      |
| (2) | 按照规定处置文物文化资产 | 对外捐赠文物文化资产           | 借：资产处置费用<br>贷：文物文化资产〔账面余额〕<br>银行存款等〔归属于捐出方的相关费用〕                                                                                              | 借：其他支出〔支付的归属于捐出方的相关费用〕<br>贷：资金结存等 |      |
| (3) | 盘点文物文化资产     | 盘盈时                  | 借：无偿调拨净资产<br>贷：文物文化资产〔账面余额〕<br>借：资产处置费用<br>贷：银行存款等〔归属于调出方的相关费用〕                                                                               | 借：其他支出〔支付的归属于调出方的相关费用〕<br>贷：资金结存等 |      |
|     |              | 盘亏、毁损、报废时            | 借：文物文化资产<br>贷：待处理财产损益<br>借：待处理财产损益<br>贷：文物文化资产〔账面余额〕                                                                                          |                                   | —    |
| 31  | 1831 保障性住房   |                      |                                                                                                                                               |                                   |      |
| (1) | 保障性住房取得      | 外购的保障性住房             | 借：保障性住房<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等                                                                                                           | 借：行政支出/事业支出<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存    |      |
|     |              | 自行建造的保障性住房，工程完工交付使用时 | 借：保障性住房<br>贷：在建工程                                                                                                                             |                                   | —    |
|     |              | 无偿调入的保障性住房           | 借：保障性住房<br>贷：银行存款/零余额账户用款额度等〔发生的相关费用〕<br>无偿调拨净资产〔差额〕                                                                                          | 借：其他支出〔支付的相关税费〕<br>贷：资金结存等        |      |
| (2) | 出租保障性住房      | 按照收取或应收的租金金额         | 借：银行存款/应收账款<br>贷：应缴财政款                                                                                                                        |                                   | —    |

续表

| 序号  | 业务和事项内容        | 账务处理                                                     |                                            |
|-----|----------------|----------------------------------------------------------|--------------------------------------------|
|     |                | 财务会计                                                     | 预算会计                                       |
| (3) | 出售保障性住房        | 借：资产处置费用<br>保障性住房累计折旧<br>贷：保障性住房 [账面余额]                  | —                                          |
|     |                | 借：银行存款 [处置保障性住房收到的价款]<br>贷：应缴财政款<br>银行存款等 [发生的相关费用]      | —                                          |
|     | 无偿调出保障性住房      | 借：无偿调拨净资产<br>保障性住房累计折旧<br>贷：保障性住房 [账面余额]                 | —                                          |
|     |                | 借：资产处置费用<br>贷：银行存款等 [归属于调出方的相关费用]                        | 借：其他支出<br>贷：资金结存等                          |
| (4) | 保障性住房定期盘点清查    | 借：保障性住房<br>贷：待处理财产损益                                     | —                                          |
|     | 盘亏、毁损或报废的保障性住房 | 借：待处理财产损益 [账面价值]<br>保障性住房累计折旧<br>贷：保障性住房 [账面余额]          | —                                          |
| 32  | 1832 保障性住房累计折旧 |                                                          |                                            |
| (1) | 按月计提保障性住房折旧时   | 借：业务活动费用<br>贷：保障性住房累计折旧                                  | —                                          |
| (2) | 处置保障性住房时       | 借：待处理财产损益/无偿调拨净资产/资产处置费用等<br>保障性住房累计折旧<br>贷：保障性住房 [账面余额] | 涉及资金支付的，参照“保障性住房”科目的相关账务处理                 |
| 33  | 1891 受托代理资产    |                                                          |                                            |
| (1) | 受托转赠物资         | 借：受托代理资产<br>贷：受托代理负债                                     | —                                          |
|     |                | 借：其他费用<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等                       | 借：其他支出 [实际支付的相关税费、运输费等]<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存 |

续表

| 序号  | 业务和事项内容               |                                  | 账务处理                                                   |                                           |
|-----|-----------------------|----------------------------------|--------------------------------------------------------|-------------------------------------------|
|     |                       |                                  | 财务会计                                                   | 预算会计                                      |
| (1) | 受托转赠物资                | 将受托转赠物资交付受赠人时                    | 借：受托代理负债<br>贷：受托代理资产                                   | —                                         |
|     |                       | 转赠物资的委托人取消了对捐赠物资的转赠要求，且不再收回捐赠物资的 | 借：受托代理负债<br>贷：受托代理资产<br>借：库存物品/固定资产等<br>贷：其他收入         | —                                         |
| (2) | 受托储存保管物资              | 接受委托人委托储存保管的物资                   | 借：受托代理资产<br>贷：受托代理负债                                   | —                                         |
|     |                       | 支付由受托单位承担的与受托储存保管的物资相关的运输费、保管费等  | 借：其他费用等<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等                    | 借：其他支出等〔实际支付的运输费、保管费等〕<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存 |
| (3) | 罚没物资                  | 根据委托人要求交付受托储存保管的物资时              | 借：受托代理负债<br>贷：受托代理资产                                   | —                                         |
|     |                       | 取得罚没物资时                          | 借：受托代理资产<br>贷：受托代理负债                                   | —                                         |
| (3) | 罚没物资                  | 按照规定处置罚没物资时                      | 借：受托代理负债<br>贷：受托代理资产<br>处置时取得款项的<br>借：银行存款等<br>贷：应缴财政款 | —                                         |
| 34  | 1901 长期待摊费用           |                                  |                                                        |                                           |
| (1) | 发生长期待摊费用              |                                  | 借：长期待摊费用<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等                   | 借：行政支出/事业支出等<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存           |
| (2) | 按期摊销或一次转销长期待摊费用剩余账面余额 |                                  | 借：业务活动费用/单位管理费用/经营费用等<br>贷：长期待摊费用                      | —                                         |

续表

| 序号  | 业务和事项内容                                | 账务处理                                                                                                             |                             |
|-----|----------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------|
|     |                                        | 财务会计                                                                                                             | 预算会计                        |
| 35  | 待处理财产损益                                |                                                                                                                  |                             |
| (1) | 账款核对时发现的现金短缺或溢余                        | 参照“库存现金”科目的账务处理                                                                                                  |                             |
| (2) | 转入待处理财产时                               | 借：库存物品/固定资产/无形资产/公共基础设施/政府储备物资/文物文化资产/保障性住房等<br>贷：待处理财产损益                                                        | —                           |
|     | 对于流动资产                                 | 借：待处理财产损益<br>贷：单位管理费用〔事业单位〕<br>业务活动费用〔行政单位〕                                                                      | —                           |
|     | 对于非流动资产                                | 借：待处理财产损益<br>贷：以前年度盈余调整                                                                                          | —                           |
| (3) | 盘盈的非现金资产                               |                                                                                                                  |                             |
|     | 报经批准处理后                                | 借：待处理财产损益——待处理财产价值<br>固定资产累计折旧/公共基础设施累计折旧（摊销）/无形资产累计摊销/保障性住房累计折旧<br>贷：库存物品/固定资产/公共基础设施/无形资产/政府储备物资/文物文化资产/保障性住房等 | —                           |
|     | 转入待处理财产时                               | 借：资产处置费用<br>贷：待处理财产损益——待处理财产价值                                                                                   | —                           |
|     | 报经批准处理时                                | 借：库存现金/银行存款/库存物品/其他应收款等<br>贷：待处理财产损益——处理净收入                                                                      | —                           |
|     | 处理毁损、报废实物资产过程中取得的残值或价值变价收入、保险理赔或过失人赔偿等 | 借：待处理财产损益——处理净收入<br>贷：库存现金/银行存款等                                                                                 | —                           |
|     | 处理毁损、报废实物资产过程中发生的相关费用                  | 借：待处理财产损益——处理净收入<br>贷：应缴财政款                                                                                      | —                           |
|     | 处理收支结清，处理收入大于相关费用的                     | 借：资产处置费用<br>贷：待处理财产损益——处理净收入                                                                                     | 借：其他支出<br>贷：资金结存等〔支付的处理净支出〕 |
|     | 处理收支结清，处理收入小于相关费用的                     |                                                                                                                  |                             |

续表

| 序号    | 业务和事项内容            | 账务处理                      |                                                                                                                                                                            |
|-------|--------------------|---------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|       |                    | 财务会计                      | 预算会计                                                                                                                                                                       |
| 二、负债类 |                    |                           |                                                                                                                                                                            |
| 36    | 2001 短期借款          |                           |                                                                                                                                                                            |
| (1)   | 借入各种短期借款           | 借：银行存款<br>贷：短期借款          | 借：资金结存——货币资金<br>贷：债务预算收入                                                                                                                                                   |
| (2)   | 银行承兑汇票到期，本单位无力支付票款 | 借：应付票据<br>贷：短期借款          | 借：经营支出等<br>贷：债务预算收入                                                                                                                                                        |
| (3)   | 归还短期借款             | 借：短期借款<br>贷：银行存款          | 借：债务还本支出<br>贷：资金结存——货币资金                                                                                                                                                   |
| 37    | 2101 应交增值税         |                           |                                                                                                                                                                            |
| (1)   | 购入资产或接受劳务          | 购入应税资产或服务时                | 借：业务活动费用/在途物品/库存物品/工程物资/在建工程/固定资产/无形资产等<br>应交增值税——应交税金（进项税额）[当月已认证可抵扣]<br>应交增值税——待认证进项税额 [当月未认证可抵扣]<br>贷：银行存款/零余额账户用款额度等 [实际支付的金额]<br>/应付票据 [开出并承兑的商业汇票]<br>/应付账款等 [应付的金额] |
|       |                    | 经税务机关认证为不可抵扣进项税时          | 借：应交增值税——应交税金（进项税额）<br>贷：应交增值税——待认证进项税额<br>同时：<br>借：业务活动费用等<br>贷：应交增值税——应交税金（进项税额转出）                                                                                       |
|       |                    | 购进应税不动产或在建设工程按规定分年抵扣进项税额的 | 借：固定资产/在建工程等<br>应交增值税——应交税金（进项税额）[当期可抵扣]<br>应交增值税——待抵扣进项税额 [以后期间可抵扣]<br>贷：银行存款/零余额账户用款额度等 [实际支付的金额]<br>/应付票据 [开出并承兑的商业汇票]<br>/应付账款等 [应付的金额]                                |



续表

| 序号  | 业务和事项内容               | 账务处理                                           |                                                                                                                                                                                            |
|-----|-----------------------|------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|     |                       | 财务会计                                           | 预算会计                                                                                                                                                                                       |
| (1) | 增值税一般纳税人<br>购入资产或接受劳务 | 尚未抵扣的进项税额以后期间抵扣时                               | 借：应交增值税——应交税金（进项税额）<br>贷：应交增值税——待抵扣进项税额<br><br>—                                                                                                                                           |
|     |                       | 购进属于增值税应税项目的资产后，发生非正常损失或改变用途的                  | 借：待处理财产损益/固定资产/无形资产等〔按照现行增值税制度规定不得从销项税额中抵扣的进项税额〕<br>贷：应交增值税——应交税金（进项税额转出）<br>/应交增值税——待认证进项税额<br>/应交增值税——待抵扣进项税额<br><br>—                                                                   |
|     |                       | 原不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产、无形资产等，因改变用途等用于允许抵扣进项税额的应税项目 | 借：应交增值税——应交税金（进项税额）〔可以抵扣的进项税额〕<br>贷：固定资产/无形资产等<br><br>—                                                                                                                                    |
|     |                       | 购进时已全额计入进项税额的货物或服务转用于不动产在建工程的，对于结转以后期间的进项税额    | 借：应交增值税——待抵扣进项税额<br>贷：应交增值税——应交税金（进项税额）<br><br>—                                                                                                                                           |
|     |                       | 购进资产或服务时作为扣缴义务人                                | 借：业务活动费用/在途物品/库存物品/工程物资/固定资产/无形资产等<br>应交增值税——应交税金（进项税额）〔当期可抵扣〕<br>贷：银行存款〔实际支付的金额〕<br>应付账款等<br>应交增值税——代扣代缴增值税<br><br>借：事业支出/经营支出等<br>贷：资金结存〔实际支付的金额〕<br><br>借：事业支出/经营支出等<br>贷：资金结存〔实际支付的金额〕 |

续表

| 序号  | 业务和事项内容       |                | 账务处理                                                                                              |                                       |
|-----|---------------|----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------|
|     |               |                | 财务会计                                                                                              | 预算会计                                  |
| (1) | 销售应税产品或提供应税服务 | 销售应税产品或提供应税服务时 | 借：银行存款/应收账款/应收票据等〔包含增值税的价款总额〕<br>贷：事业收入/经营收入等〔扣除增值税销项税额后的价款〕<br>应交增值税——应交税金（销项税额）<br>/应交增值税——简易计税 | 借：资金结存〔实际收到的含税金额〕<br>贷：事业预算收入/经营预算收入等 |
|     |               | 产生收益           | 借：投资收益〔按净收益计算的应纳增值税〕<br>贷：应交增值税——转让金融商品应交增值税                                                      | —                                     |
|     |               |                | 借：应交增值税——转让金融商品应交增值税<br>贷：投资收益〔按净损失计算的应纳增值税〕                                                      | —                                     |
|     |               | 金融商品转让         | 借：应交增值税——转让金融商品应交增值税<br>贷：银行存款等                                                                   | 借：投资预算收益等<br>贷：资金结存〔实际支付的金额〕          |
|     |               | 年末，如有借方余额      | 借：投资收益<br>贷：应交增值税——转让金融商品应交增值税                                                                    | —                                     |
|     | 增值税一般纳税人      | 月末转出本月未交增值税    | 借：应交增值税——应交税金（转出未交增值税）<br>贷：应交增值税——未交税金                                                           | —                                     |
|     |               | 月末转出本月多交增值税    | 借：应交增值税——未交税金<br>贷：应交增值税——应交税金（转出多交增值税）                                                           | —                                     |
|     |               | 本月缴纳本月增值税时     | 借：应交增值税——应交税金（已交税金）<br>贷：银行存款/零余额账户用款额度等                                                          | 借：事业支出/经营支出等<br>贷：资金结存                |
|     |               | 本月缴纳以前期间未交增值税  | 借：应交增值税——未交税金<br>贷：银行存款/零余额账户用款额度等                                                                | 借：事业支出/经营支出等<br>贷：资金结存                |
|     |               | 缴纳增值税          | 预缴时：<br>借：应交增值税——预交税金<br>月末：<br>借：应交增值税——未交税金<br>贷：应交增值税——预交税金                                    | 借：事业支出/经营支出等<br>贷：资金结存                |

续表

| 序号  | 业务和事项内容  |                 | 账务处理                                                                                   |                                       |
|-----|----------|-----------------|----------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------|
|     |          |                 | 财务会计                                                                                   | 预算会计                                  |
| (1) | 增值税一般纳税人 | 缴纳增值税           | 借：应交增值税——应交税金（减免税款）<br>贷：业务活动费用/经营费用等                                                  | —                                     |
| (2) | 增值税一般纳税人 | 购入应税资产或服务时      | 借：业务活动费用/在途物品/库存物品等〔按价税合计金额〕<br>贷：银行存款等〔实际支付的金额〕<br>/应付票据〔开出并承兑的商业汇票〕<br>/应付账款等〔应付的金额〕 | 借：事业支出/经营支出等<br>贷：资金结存〔实际支付的金额〕       |
|     |          | 购进资产或服务时作为扣缴义务人 | 借：在途物品/库存物品/固定资产/无形资产等<br>贷：应付账款/银行存款等<br>应交增值税——代扣代缴增值税<br>实际缴纳增值税时参见一般纳税人的账务处理       | 借：事业支出/经营支出等<br>贷：资金结存〔实际支付的金额〕       |
|     |          | 购入应税资产或服务       | 借：银行存款/应收账款/应收票据〔包含增值税的价款总额〕<br>贷：事业收入/经营收入等〔扣除增值税金额后的价款〕<br>应交增值税                     | 借：资金结存〔实际收到的含税金额〕<br>贷：事业预算收入/经营预算收入等 |
|     |          |                 | 借：投资收益〔按净收益计算的应纳增值税〕<br>贷：应交增值税——转让金融商品应交增值税                                           | —                                     |
|     |          |                 | 借：应交增值税——转让金融商品应交增值税<br>贷：投资收益〔按净损失计算的应纳增值税〕                                           | —                                     |
|     |          |                 | 实际缴纳时<br>参见一般纳税人的账务处理                                                                  |                                       |
|     |          | 缴纳增值税时          | 借：应交增值税<br>贷：银行存款等                                                                     | 借：事业支出/经营支出等<br>贷：资金结存                |
|     |          | 减免增值税           | 借：应交增值税<br>贷：业务活动费用/经营费用等                                                              | —                                     |

续表

| 序号  | 业务和事项内容                                | 账务处理                                 |                                                                                                                                                                      |
|-----|----------------------------------------|--------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|     |                                        | 财务会计                                 | 预算会计                                                                                                                                                                 |
| 38  | 2102 其他应交税费                            |                                      |                                                                                                                                                                      |
| (1) | 城市维护建设税、教育费附加、地方教育费附加、车船税、房产税、城镇土地使用税等 | 发生时，按照税法规定计算的应缴税费金额<br><br>实际缴纳时     | 借：业务活动费用/单位管理费用/经营费用等<br>贷：其他应交税费——应交城市维护建设税/应交教育费附加/应交地方教育费附加/应交车船税/应交房产税/应交城镇土地使用税等<br><br>借：其他应交税费——应交城市维护建设税/应交教育费附加/应交地方教育费附加/应交车船税/应交房产税/应交城镇土地使用税等<br>贷：银行存款等 |
|     |                                        | 计算应代扣代缴职工的个人所得税金额<br><br>代扣代缴职工个人所得税 | 借：应付职工薪酬<br>贷：其他应交税费——应交个人所得税<br><br>借：业务活动费用/单位管理费用等<br>贷：其他应交税费——应交个人所得税<br><br>借：其他应交税费——应交个人所得税<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等                                      |
| (3) | 发生企业所得税纳税义务                            | 按照税法规定计算的应缴税费金额<br><br>实际缴纳时         | 借：所得税费用<br>贷：其他应交税费——单位应交所得税<br><br>借：其他应交税费——单位应交所得税<br>贷：银行存款等                                                                                                     |
| 39  | 2103 应缴财政款                             |                                      |                                                                                                                                                                      |
| (1) | 取得或应收按照规定应缴财政的款项时                      |                                      | 借：银行存款/应收账款等<br>贷：应缴财政款                                                                                                                                              |
| (2) | 处置资产取得应上缴财政的处置净收入的                     |                                      | 参照“待处理财产损益”科目的相关账务处理                                                                                                                                                 |
| (3) | 上缴财政款项时                                |                                      | 借：应缴财政款<br>贷：银行存款等                                                                                                                                                   |

续表

| 序号  | 业务和事项内容             | 账务处理                                              |                                      |
|-----|---------------------|---------------------------------------------------|--------------------------------------|
|     |                     | 财务会计                                              | 预算会计                                 |
| 40  | 2201 应付职工薪酬         |                                                   |                                      |
| (1) | 计算确认当期应付职工薪酬        | 借：业务活动费用/单位管理费用<br>贷：应付职工薪酬                       | —                                    |
|     |                     | 借：在建工程/加工物品/研发支出等<br>贷：应付职工薪酬                     | —                                    |
|     |                     | 借：经营费用<br>贷：应付职工薪酬                                | —                                    |
|     |                     | 借：单位管理费用<br>贷：应付职工薪酬                              | —                                    |
| (2) | 向职工支付工资、津贴补贴等薪酬     | 借：应付职工薪酬<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等              | 借：行政支出/事业支出/经营支出等<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存 |
| (3) | 从职工薪酬中代扣各种款项        | 借：应付职工薪酬——基本工资<br>贷：其他应交税费——应交个人所得税               | —                                    |
|     |                     | 借：应付职工薪酬——基本工资<br>贷：应付职工薪酬——社会保险费/住房公积金           | —                                    |
|     |                     | 借：应付职工薪酬——基本工资<br>贷：其他应收款等                        | —                                    |
| (4) | 按照规定缴纳职工社会保险费和住房公积金 | 借：应付职工薪酬——社会保险费/住房公积金<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等 | 借：行政支出/事业支出/经营支出等<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存 |
| (5) | 从应付职工薪酬中支付的其他款项     | 借：应付职工薪酬<br>贷：零余额账户用款额度/银行存款等                     | 借：行政支出/事业支出/经营支出等<br>贷：资金结存等         |
| 41  | 2301 应付票据           |                                                   |                                      |
| (1) | 开出、承兑商业汇票           | 借：库存物品/固定资产等<br>贷：应付票据                            | —                                    |

续表

| 序号  | 业务和事项内容                 | 账务处理                               |                                 |
|-----|-------------------------|------------------------------------|---------------------------------|
|     |                         | 财务会计                               | 预算会计                            |
| (2) | 以商业汇票抵付应付账款时            | 借：应付账款<br>贷：应付票据                   | —                               |
| (3) | 支付银行承兑汇票的手续费            | 借：业务活动费用/经营费用等<br>贷：银行存款等          | 借：事业支出/经营支出<br>贷：资金结存——货币资金     |
| (4) | 收到银行支付到期票据的付款通知时        | 借：应付票据<br>贷：银行存款                   | 借：事业支出/经营支出<br>贷：资金结存——货币资金     |
|     | 商业汇票到期时                 | 借：应付票据<br>贷：短期借款                   | 借：事业支出/经营支出<br>贷：债务预算收入         |
|     | 商业承兑汇票到期，本单位无力支付票款      | 借：应付票据<br>贷：应付账款                   | —                               |
| 42  | 2302 应付账款               |                                    |                                 |
| (1) | 购入物资、设备或服务以及完成工程进度但尚未付款 | 借：库存物品/固定资产/在建工程等<br>贷：应付账款        | —                               |
| (2) | 偿付应付账款                  | 借：应付账款<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等 | 借：行政支出/事业支出等<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存 |
| (3) | 开出、承兑商业汇票抵付应付账款         | 借：应付账款<br>贷：应付票据                   | —                               |
| (4) | 无法偿付或债权人豁免偿还的应付账款       | 借：应付账款<br>贷：其他收入                   | —                               |
| 43  | 2303 应付政府补贴款            |                                    |                                 |
| (1) | 发生（确认）应付政府补贴款           | 借：业务活动费用<br>贷：应付政府补贴款              | —                               |
| (2) | 支付应付政府补贴款时              | 借：应付政府补贴款<br>贷：零余额账户用款额度/银行存款等     | 借：行政支出<br>贷：资金结存等               |



续表

| 序号  | 业务和事项内容                      | 账务处理                                                       |                                                             |
|-----|------------------------------|------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|
|     |                              | 财务会计                                                       | 预算会计                                                        |
| 44  | 2304 应付利息                    |                                                            |                                                             |
| (1) | 按期计提利息费用                     | 借：在建工程/其他费用<br>贷：应付利息                                      | —                                                           |
| (2) | 实际支付利息时                      | 借：应付利息<br>贷：银行存款等                                          | 借：其他支出<br>贷：资金结存——货币资金                                      |
| 45  | 2305 预收账款                    |                                                            |                                                             |
| (1) | 从付款方预收款项时                    | 借：银行存款等<br>贷：预收账款                                          | 借：资金结存——货币资金<br>贷：事业预算收入/经营预算收入等                            |
| (2) | 确认有关收入时                      | 借：预收账款<br>贷：银行存款 [收到补付款]<br>贷：事业收入/经营收入等<br>贷：预收账款 [退回预收款] | 借：资金结存——货币资金<br>贷：事业预算收入/经营预算收入等 [收到补付款]<br>退回预收款的金额作相反会计分录 |
| (3) | 无法偿付或债权人豁免偿还的预收账款            | 借：预收账款<br>贷：其他收入                                           | —                                                           |
| 46  | 2307 其他应付款                   |                                                            |                                                             |
| (1) | 取得暂收款项时                      | 借：银行存款等<br>贷：其他应付款                                         | —                                                           |
|     | 确认收入时                        | 借：其他应付款<br>贷：事业收入等                                         | 借：资金结存<br>贷：事业预算收入等                                         |
|     | 退回（转拨）暂收款时                   | 借：其他应付款<br>贷：银行存款等                                         | —                                                           |
| (2) | 收到同级财政部门预拨的下期预算款和没有纳入预算的暂付款项 | 借：银行存款等<br>贷：其他应付款                                         | —                                                           |
|     | 按照实际收到的金额                    | 借：其他应付款<br>贷：财政拨款收入                                        | 借：资金结存<br>贷：财政拨款预算收入                                        |

续表

| 序号  | 业务和事项内容                   |                                 | 账务处理                                                      |                             |
|-----|---------------------------|---------------------------------|-----------------------------------------------------------|-----------------------------|
|     |                           |                                 | 财务会计                                                      | 预算会计                        |
| (3) | 发生其他应付款业务                 | 确认其他应付款项时                       | 借：业务活动费用/单位管理费用等<br>贷：其他应付款                               | —                           |
|     |                           | 支付其他应付款项                        | 借：其他应付款<br>贷：银行存款等                                        | 借：行政支出/事业支出等<br>贷：资金结存      |
| (4) | 无法偿付或债权人豁免偿还的其他应付款项       |                                 | 借：其他应付款<br>贷：其他收入                                         | —                           |
| 47  | 2401 预提费用                 |                                 |                                                           |                             |
| (1) | 按规定计提项目间接费用或管理费时          | 借：单位管理费用<br>贷：预提费用——项目间接费用或管理费  | 借：非财政拨款结转——项目间接费用或管理费<br>贷：非财政拨款结余——项目间接费用或管理费            |                             |
|     |                           | 实际使用计提的项目间接费用或管理费时              | 借：预提费用——项目间接费用或管理费<br>贷：银行存款/库存现金                         | 借：事业支出等<br>贷：资金结存           |
| (2) | 按照规定预提每期租金等费用             | 借：业务活动费用/单位管理费用/经营费用等<br>贷：预提费用 | —                                                         |                             |
|     |                           | 实际支付款项时                         | 借：预提费用<br>贷：银行存款等                                         | 借：行政支出/事业支出/经营支出等<br>贷：资金结存 |
| 48  | 2501 长期借款                 |                                 |                                                           |                             |
| (1) | 借入各项长期借款时                 | 借：银行存款<br>贷：长期借款——本金            | 借：资金结存——货币资金<br>贷：债务预算收入 [ 本金 ]                           |                             |
| (2) | 为购建固定资产、公共基础设施等应支付的专门借款利息 | 属于工程项目建设期间发生的                   | 借：在建工程<br>贷：应付利息 [ 分期付息、到期还本 ]<br>长期借款——应计利息 [ 到期一次还本付息 ] | —                           |
|     |                           | 属于工程项目完工交付使用后发生的                | 借：其他费用<br>贷：应付利息 [ 分期付息、到期还本 ]<br>长期借款——应计利息 [ 到期一次还本付息 ] | —                           |
|     |                           | 实际支付利息时                         | 借：应付利息<br>贷：银行存款等                                         | 借：其他支出<br>贷：资金结存            |

续表

| 序号  | 业务和事项内容            |           | 账务处理                                                  |                                                        |
|-----|--------------------|-----------|-------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------|
|     |                    |           | 财务会计                                                  | 预算会计                                                   |
| (3) | 其他长期借款利息           | 计提利息时     | 借：其他费用<br>贷：应付利息 [分期付息、到期还本]<br>长期借款——应付利息 [到期一次还本付息] | —                                                      |
|     |                    | 分期实际支付利息时 | 借：应付利息<br>贷：银行存款等                                     | 借：其他支出<br>贷：资金结存                                       |
| (4) | 归还长期借款本金           |           | 借：长期借款——本金<br>——应付利息 [到期一次还本付息]<br>贷：银行存款             | 借：债务还本支出 [支付的本金]<br>贷：资金结存<br>借：其他支出 [支付的利息]<br>贷：资金结存 |
| 49  | 2502 长期应付款         |           |                                                       |                                                        |
| (1) | 发生长期应付款时           |           | 借：固定资产/在建工程等<br>贷：长期应付款                               | —                                                      |
| (2) | 支付长期应付款            |           | 借：长期应付款<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款                    | 借：行政支出/事业支出/经营支出等<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存                   |
| (3) | 无法偿付或债权人豁免偿还的长期应付款 |           | 借：长期应付款<br>贷：其他收入                                     | —                                                      |
| 50  | 2601 预计负债          |           |                                                       |                                                        |
| (1) | 确认预计负债             |           | 借：业务活动费用/经营费用/其他费用等<br>贷：预计负债                         | —                                                      |
| (2) | 实际偿付预计负债           |           | 借：预计负债<br>贷：银行存款等                                     | 借：事业支出/经营支出/其他支出等<br>贷：资金结存                            |
| (3) | 对预计负债账面余额进行调整的     |           | 借：业务活动费用/经营费用/其他费用等<br>贷：预计负债<br>或作相反会计分录             | —                                                      |

续表

| 序号     | 业务和事项内容                                     | 账务处理                                    |                                            |
|--------|---------------------------------------------|-----------------------------------------|--------------------------------------------|
|        |                                             | 财务会计                                    | 预算会计                                       |
| 51     | 2901 受托代理负债                                 |                                         |                                            |
|        | 参照“受托代理资产”“库存现金”“银行存款”等科目相关账务处理             |                                         |                                            |
| 三、净资产类 |                                             |                                         |                                            |
| 52     | 3001 累计盈余                                   |                                         |                                            |
| (1)    | 年末, 将“本年盈余分配”科目余额转入                         | 借: 本年盈余分配<br>贷: 累计盈余<br>或作相反会计分录        | —                                          |
| (2)    | 年末, 将“无偿调拨净资产”科目余额转入                        | 借: 无偿调拨净资产<br>贷: 累计盈余<br>或作相反会计分录       | —                                          |
| (3)    | 按照规定上缴财政拨款结转结余、撤回非财政拨款结转资金、向其他单位调出财政拨款结转资金时 | 借: 累计盈余<br>贷: 财政应返还额度/零余额账户用款额度/银行存款等   | 参照“财政拨款结转”“财政拨款结余”“非财政拨款结转”等科目进行账务处理       |
|        | 按照规定从其他单位调入财政拨款结转资金时                        | 借: 零余额账户用款额度/银行存款等<br>贷: 累计盈余           | 借: 资金结存——零余额账户用款额度/货币资金<br>贷: 财政拨款结转——归集调入 |
| (4)    | 将“以前年度盈余调整”科目的余额转入                          | 借: 以前年度盈余调整<br>贷: 累计盈余<br>或作相反会计分录      | —                                          |
| (5)    | 使用专用基金购置固定资产、无形资产的                          | 相关账务处理参见“专用基金”科目                        |                                            |
| 53     | 3101 专用基金                                   |                                         |                                            |
| (1)    | 年末, 按照规定从本年度非财政拨款结余或经营结余中提取专用基金的            | 借: 本年盈余分配<br>贷: 专用基金 [按照预算会计下计算的提取金额]   | 借: 非财政拨款结余分配<br>贷: 专用结余                    |
| (2)    | 根据规定从收入中提取专用基金并计入费用的                        | 借: 业务活动费用等<br>贷: 专用基金 [一般按照预算收入计算提取的金额] | —                                          |
| (3)    | 根据有关规定设置的其他专用基金                             | 借: 银行存款等<br>贷: 专用基金                     | —                                          |

续表

| 序号  | 业务和事项内容     | 账务处理                                                                               |                                                                                                                                          |
|-----|-------------|------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|     |             | 财务会计                                                                               | 预算会计                                                                                                                                     |
| (4) | 按照规定使用专用基金时 | 借：专用基金<br>贷：银行存款等<br>如果购置固定资产、无形资产的：<br>借：固定资产/无形资产<br>贷：银行存款等<br>借：专用基金<br>贷：累计盈余 | 使用从收入中提取并列入费用的专用基金：<br>借：事业支出等<br>贷：资金结存<br>使用从非财政拨款结余或经营结余中提取的专用基金：<br>借：专用结余<br>贷：资金结存——货币资金                                           |
| 54  | 3201 权益法调整  |                                                                                    |                                                                                                                                          |
| (1) | 资产负债表日      | 按照被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权益变动的份额（增加）                                                  | 借：长期股权投资——其他权益变动<br>贷：权益法调整<br>—                                                                                                         |
|     |             | 按照被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权益变动的份额（减少）                                                  | 借：权益法调整<br>贷：长期股权投资——其他权益变动<br>—                                                                                                         |
| (2) | 长期股权投资处     | 权益法调整科目为借方余额                                                                       | 借：投资收益<br>贷：权益法调整〔与所处置投资对应部分的金额〕<br>—                                                                                                    |
|     | 置时          | 权益法调整科目为贷方余额                                                                       | 借：权益法调整〔与所处置投资对应部分的金额〕<br>贷：投资收益<br>—                                                                                                    |
| 55  | 3301 本期盈余   |                                                                                    |                                                                                                                                          |
| (1) | 期末结转        | 结转收入                                                                               | 借：财政拨款收入<br>事业收入<br>上级补助收入<br>附属单位上缴收入<br>经营收入<br>非同级财政拨款收入<br>投资收益<br>捐赠收入<br>利息收入<br>租金收入<br>其他收入<br>贷：本期盈余<br>投资收益科目为发生额借方净额时，作相反会计分录 |
|     |             |                                                                                    | —                                                                                                                                        |

续表

| 序号  | 业务和事项内容         |                | 账务处理                                                                                   |                       |
|-----|-----------------|----------------|----------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|
|     |                 |                | 财务会计                                                                                   | 预算会计                  |
| (1) | 期末结转            | 结转费用           | 借：本期盈余<br>贷：业务活动费用<br>单位管理费用<br>经营费用<br>资产处置费用<br>上缴上级费用<br>对附属单位补助费用<br>所得税费用<br>其他费用 | —                     |
| (2) | 年末结转            | 本期盈余科目为贷方余额时   | 借：本期盈余<br>贷：本年盈余分配                                                                     | —                     |
|     |                 | 本期盈余科目为借方余额时   | 借：本年盈余分配<br>贷：本期盈余                                                                     | —                     |
| 56  | 3302 本年盈余分配     |                |                                                                                        |                       |
| (1) | 年末，将本期盈余科目余额转入  | 本期盈余科目为贷方余额时   | 借：本期盈余<br>贷：本年盈余分配                                                                     | —                     |
|     |                 | 本期盈余科目为借方余额时   | 借：本年盈余分配<br>贷：本期盈余                                                                     | —                     |
| (2) | 年末，按照有关规定提取专用基金 | 按照预算会计下计算的提取金额 | 借：本年盈余分配<br>贷：专用基金                                                                     | 借：非财政拨款结余分配<br>贷：专用结余 |
| (3) | 年末，将本科目余额转入累计盈余 | 本科目为贷方余额时      | 借：本年盈余分配<br>贷：累计盈余                                                                     | —                     |
|     |                 | 本科目为借方余额时      | 借：累计盈余<br>贷：本年盈余分配                                                                     | —                     |



续表

| 序号  | 业务和事项内容         | 账务处理                                                                                                                                                     |                                                                                                                                      |
|-----|-----------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|     |                 | 财务会计                                                                                                                                                     | 预算会计                                                                                                                                 |
| 57  | 3401 无偿调拨净资产    |                                                                                                                                                          |                                                                                                                                      |
| (1) | 取得无偿调入的资产时      | 借：库存物品/固定资产/无形资产/长期股权投资/公共基础设施/政府储备物资/保障性住房等<br>贷：无偿调拨净资产<br>零余额账户用款额度/银行存款等〔发生的归属于调入方的相关费用〕                                                             | 借：其他支出〔发生的归属于调入方的相关费用〕<br>贷：资金结存等                                                                                                    |
| (2) | 经批准无偿调出资产时      | 借：无偿调拨净资产<br>固定资产累计折旧/无形资产累计摊销/公共基础设施累计折旧（摊销）/保障性住房累计折旧<br>贷：库存物品/固定资产/无形资产/长期股权投资/公共基础设施/政府储备物资等〔账面余额〕<br>借：资产处置费用<br>贷：银行存款/零余额账户用款额度等〔发生的归属于调出方的相关费用〕 | 借：其他支出〔发生的归属于调出方的相关费用〕<br>贷：资金结存等                                                                                                    |
| (3) | 年末，将本科目余额转入累计盈余 | 借：无偿调拨净资产<br>贷：累计盈余<br><br>借：累计盈余<br>贷：无偿调拨净资产                                                                                                           | —<br><br>—                                                                                                                           |
| 58  | 3501 以前年度盈余调整   |                                                                                                                                                          |                                                                                                                                      |
| (1) | 调整以前年度收入        | 借：有关资产或负债科目<br>贷：以前年度盈余调整<br><br>借：以前年度盈余调整<br>贷：有关资产或负债科目                                                                                               | 按照实际收到的金额<br>借：资金结存<br>贷：财政拨款结转/财政拨款结余/非财政拨款结转/非财政拨款结余（年初余额调整）<br><br>按照实际支付的金额<br>借：财政拨款结转/财政拨款结余/非财政拨款结转/非财政拨款结余（年初余额调整）<br>贷：资金结存 |

续表

| 序号         | 业务和事项内容      |           | 账务处理                                          |                                                                |
|------------|--------------|-----------|-----------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|
|            |              |           | 财务会计                                          | 预算会计                                                           |
| (2)        | 调整以前年度费用     | 增加以前年度费用时 | 借：以前年度盈余调整<br>贷：有关资产或负债科目                     | 按照实际支付的金额<br>借：财政拨款结转/财政拨款结余/非财政拨款结转/非财政拨款结余（年初余额调整）<br>贷：资金结存 |
|            |              | 减少以前年度费用时 | 借：有关资产或负债科目<br>贷：以前年度盈余调整                     | 按照实际收到的金额<br>借：资金结存<br>贷：财政拨款结转/财政拨款结余/非财政拨款结转/非财政拨款结余（年初余额调整） |
| (3)        | 盘盈非流动资产      | 报经批准处理时   | 借：待处理财产损益<br>贷：以前年度盈余调整                       | —                                                              |
| (4)        | 将本科目余额转入累计盈余 | 本科目为借方余额时 | 借：累计盈余<br>贷：以前年度盈余调整                          | —                                                              |
|            |              | 本科目为贷方余额时 | 借：以前年度盈余调整<br>贷：累计盈余                          | —                                                              |
| 四、收入/预算收入类 |              |           |                                               |                                                                |
|            |              |           | 59 财政拨款收入 4001                                | 1 财政拨款预算收入 6001                                                |
| (1)        | 收到拨款         | 财政直接支付方式下 | 借：库存物品/固定资产/业务活动费用/单位管理费用/应付职工薪酬等<br>贷：财政拨款收入 | 借：行政支出/事业支出等<br>贷：财政拨款预算收入                                     |
|            |              | 财政授权支付方式下 | 借：零余额账户用款额度<br>贷：财政拨款收入                       | 借：资金结存——零余额账户用款额度<br>贷：财政拨款预算收入                                |
|            |              | 其他方式下     | 借：银行存款等<br>贷：财政拨款收入                           | 借：资金结存——货币资金<br>贷：财政拨款预算收入                                     |

续表

| 序号  | 业务和事项内容                   |                                   | 账务处理                                  |                                     |
|-----|---------------------------|-----------------------------------|---------------------------------------|-------------------------------------|
|     |                           |                                   | 财务会计                                  | 预算会计                                |
| (2) | 年末确认拨款差额                  | 根据本年度财政直接支付预算指标数与当年财政直接支付实际支付数的差额 | 借：财政应返还额度——财政直接支付<br>贷：财政拨收入          | 借：资金结存——财政应返还额度<br>贷：财政拨款预算收入       |
|     |                           | 本年度财政授权支付预算指标数大于零余额账户用款额度下达数的差额   | 借：财政应返还额度——财政授权支付<br>贷：财政拨收入          | 借：资金结存——财政应返还额度<br>贷：财政拨款预算收入       |
| (3) | 因差错更正或购货退回等发生的国库直接支付款项退回的 | 属于本年度支付的款项                        | 借：财政拨收入<br>贷：业务活动费用/库存物品等             | 借：财政拨款预算收入<br>贷：行政支出/事业支出等          |
|     |                           | 属于以前年度支付的款项（财政拨款结转资金）             | 借：财政应返还额度——财政直接支付<br>贷：以前年度盈余调整/库存物品等 | 借：资金结存——财政应返还额度<br>贷：财政拨款结转——年初余额调整 |
|     |                           | 属于以前年度支付的款项（财政拨款结余资金）             |                                       | 借：资金结存——财政应返还额度<br>贷：财政拨款结余——年初余额调整 |
| (4) | 期末/年末结转                   |                                   | 借：财政拨收入<br>贷：本期盈余                     | 借：财政拨款预算收入<br>贷：财政拨款结转——本年收支结转      |
|     |                           |                                   | 60 事业收入 4101                          | 2 事业预算收入 6101                       |
| (1) | 采用财政专户返还方式                | 实际收到或应收应上缴财政专户的事业收入时              | 借：银行存款/应收账款等<br>贷：应缴财政款               | —                                   |
|     |                           | 向财政专户上缴款项时                        | 借：应缴财政款<br>贷：银行存款等                    | —                                   |
|     |                           | 收到从财政专户返还的款项时                     | 借：银行存款等<br>贷：事业收入                     | 借：资金结存——货币资金<br>贷：事业预算收入            |
| (2) | 采用预收款方式                   | 实际收到款项时                           | 借：银行存款等<br>贷：预收账款                     | 借：资金结存——货币资金<br>贷：事业预算收入            |
|     |                           | 按合同完成进度确认收入时                      | 借：预收账款<br>贷：事业收入                      | —                                   |

续表

| 序号  | 业务和事项内容 |                   | 账务处理                        |                                          |
|-----|---------|-------------------|-----------------------------|------------------------------------------|
|     |         |                   | 财务会计                        | 预算会计                                     |
| (3) | 采用应收款方式 | 根据合同完成进度计算本期应收的款项 | 借：应收账款<br>贷：事业收入            | —                                        |
|     |         | 实际收到款项时           | 借：银行存款等<br>贷：应收账款           | 借：资金结存——货币资金<br>贷：事业预算收入                 |
| (4) | 其他方式下   |                   | 借：银行存款/库存现金等<br>贷：事业收入      | 借：资金结存——货币资金<br>贷：事业预算收入                 |
| (5) | 期末/年末结转 | 专项资金收入            | 借：事业收入<br>贷：本期盈余            | 借：事业预算收入<br>贷：非财政拨款结转——本年收支结转            |
|     |         | 非专项资金收入           |                             | 借：事业预算收入<br>贷：其他结余                       |
|     |         |                   | <b>61 上级补助收入 4201</b>       | <b>3 上级补助预算收入 6201</b>                   |
| (1) | 日常核算    | 确认时，按照应收或实际收到的金额  | 借：其他应收款/银行存款等<br>贷：上级补助收入   | 借：资金结存——货币资金 [按照实际收到的金额]<br>贷：上级补助预算收入   |
|     |         | 收到应收的上级补助收入时      | 借：银行存款等<br>贷：其他应收款          |                                          |
| (2) | 期末/年末结转 | 专项资金收入            | 借：上级补助收入<br>贷：本期盈余          | 借：上级补助预算收入<br>贷：非财政拨款结转——本年收支结转          |
|     |         | 非专项资金收入           |                             | 借：上级补助预算收入<br>贷：其他结余                     |
|     |         |                   | <b>62 附属单位上缴收入 4301</b>     | <b>4 附属单位上缴预算收入 6301</b>                 |
| (1) | 日常核算    | 确认时，按照应收或实际收到的金额  | 借：其他应收款/银行存款等<br>贷：附属单位上缴收入 | 借：资金结存——货币资金 [按照实际收到的金额]<br>贷：附属单位上缴预算收入 |
|     |         | 实际收到应收附属单位上缴收入款时  | 借：银行存款等<br>贷：其他应收款          |                                          |

续表

| 序号  | 业务和事项内容  |           | 账务处理                          |                                      |
|-----|----------|-----------|-------------------------------|--------------------------------------|
|     |          |           | 财务会计                          | 预算会计                                 |
| (2) | 期末/年末结转  | 专项资金收入    | 借：附属单位上缴收入<br>贷：本期盈余          | 借：附属单位上缴预算收入<br>贷：非财政拨款结转——本年收支结转    |
|     |          | 非专项资金收入   |                               | 借：附属单位上缴预算收入<br>贷：其他结余               |
|     |          |           | <b>63 经营收入 4401</b>           | <b>5 经营预算收入 6401</b>                 |
| (1) | 确认经营收入时  | 按照确定的收入金额 | 借：银行存款/应收账款/应收票据等<br>贷：经营收入   | 借：资金结存——货币资金 [按照实际收到的金额]<br>贷：经营预算收入 |
| (2) | 收到应收的款项时 | 按照实际收到的金额 | 借：银行存款等<br>贷：应收账款/应收票据        |                                      |
| (3) | 期末/年末结转  |           | 借：经营收入<br>贷：本期盈余              | 借：经营预算收入<br>贷：经营结余                   |
|     |          |           |                               | <b>6 债务预算收入 6501/16 债务还本支出 7701</b>  |
| (1) | 短期借款     | 借入各种短期借款  | 借：银行存款<br>贷：短期借款              | 借：资金结存——货币资金<br>贷：债务预算收入             |
|     |          | 归还短期借款本金  | 借：短期借款<br>贷：银行存款              | 借：债务还本支出<br>贷：资金结存——货币资金             |
| (2) | 长期借款     | 借入各项长期借款时 | 借：银行存款<br>贷：长期借款——本金          | 借：资金结存——货币资金<br>贷：债务预算收入             |
|     |          | 归还长期借款本金  | 借：长期借款——本金<br>贷：银行存款          | 借：债务还本支出<br>贷：资金结存——货币资金             |
| (3) | 期末/年末结转  | 债务预算收入结转  | 借：债务预算收入<br>贷：非财政拨款结转——本年收支结转 |                                      |
|     |          | 非专项资金     |                               | 借：债务预算收入<br>贷：其他结余                   |
|     |          | 债务还本支出结转  |                               | 借：其他结余<br>贷：债务还本支出                   |

续表

| 序号  | 业务和事项内容               | 账务处理                                                 |                                                                            |
|-----|-----------------------|------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|
|     |                       | 财务会计                                                 | 预算会计                                                                       |
|     |                       | <b>64 非同级财政拨款收入 4601</b>                             | <b>7 非同级财政拨款预算收入 6601</b>                                                  |
| (1) | 确认收入时                 | 按照应收或实际收到的金额<br>借：其他应收款/银行存款等<br>贷：非同级财政拨款收入         | 借：资金结存——货币资金 [按照实际收到的金额]<br>贷：非同级财政拨款预算收入                                  |
| (2) | 收到应收的款项时              | 按照实际收到的金额<br>借：银行存款<br>贷：其他应收款                       |                                                                            |
| (3) | 期末/年末结转               | 专项资金                                                 | 借：非同级财政拨款预算收入<br>贷：非财政拨款结转——本年收支结转                                         |
|     |                       | 非专项资金                                                | 借：非同级财政拨款预算收入<br>贷：其他结余                                                    |
|     |                       | <b>65 投资收益 4602</b>                                  | <b>8 投资预算收益 6602</b>                                                       |
| (1) | 出售或到期收回短期债券本息         | 借：银行存款<br>投资收益 [借差]<br>贷：短期投资 [成本]<br>投资收益 [贷差]      | 借：资金结存——货币资金 [实际收到的款项]<br>投资预算收益 [借差]<br>贷：投资支出/其他结余 [投资成本]<br>投资预算收益 [贷差] |
| (2) | 持有的分期付息、一次还本的长期债券投资   | 确认应收未收利息                                             | —                                                                          |
|     |                       | 实际收到利息时                                              | 借：资金结存——货币资金<br>贷：投资预算收益                                                   |
| (3) | 持有的一次还本付息的长期债券投资      | 计算确定的应收未收利息增加长期债券投资的账面余额                             | —                                                                          |
| (4) | 出售长期债券投资或到期收回长期债券投资本息 | 借：银行存款<br>投资收益 [借差]<br>贷：长期债券投资<br>应收利息<br>投资收益 [贷差] | 借：资金结存——货币资金 [实际收到的款项]<br>投资预算收益 [借差]<br>贷：投资支出/其他结余<br>投资预算收益 [贷差]        |



续表

| 序号  | 业务和事项内容                       |                                      | 账务处理                                                                         |                                |
|-----|-------------------------------|--------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|
|     |                               |                                      | 财务会计                                                                         | 预算会计                           |
| (5) | 成本法下长期股权投资持有期间，被投资单位宣告分派利润或股利 | 按照宣告分派的利润或股利中属于单位应享有的份额              | 借：应收股利<br>贷：投资收益                                                             | —                              |
|     |                               | 取得分派的利润或股利，按照实际收到的金额                 | 借：银行存款<br>贷：应收股利                                                             | 借：资金结存——货币资金<br>贷：投资预算收益       |
| (6) | 采用权益法核算的长期股权投资持有期间            | 按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益的份额             | 借：长期股权投资——损益调整<br>贷：投资收益〔被投资单位实现净利润〕<br>借：投资收益〔被投资单位发生净亏损〕<br>贷：长期股权投资——损益调整 | —                              |
|     |                               | 收到被投资单位发放的现金股利                       | 借：银行存款<br>贷：应收股利                                                             | 借：资金结存——货币资金<br>贷：投资预算收益       |
|     |                               | 被投资单位发生净亏损，但以以后年度又实现净利润的，按规定恢复确认投资收益 | 借：长期股权投资——损益调整<br>贷：投资收益                                                     | —                              |
|     |                               | 投资收益为贷方余额时                           | 借：投资收益<br>贷：本期盈余                                                             | 借：投资预算收益<br>贷：其他结余             |
| (7) | 期末/年末结转                       | 投资收益为借方余额时                           | 借：本期盈余<br>贷：投资收益                                                             | 借：其他结余<br>贷：投资预算收益             |
|     |                               |                                      | <b>66 捐赠收入 4603</b>                                                          | <b>9 其他预算收入 6609</b>           |
| (1) | 接受捐赠的货币资金                     | 按照实际收到的金额                            | 借：银行存款/库存现金<br>贷：捐赠收入                                                        | 借：资金结存——货币资金<br>贷：其他预算收入——捐赠收入 |
| (2) | 接受捐赠的存货、固定资产等                 | 按照确定的成本                              | 借：库存物品/固定资产等<br>贷：银行存款等〔相关税费支出〕<br>捐赠收入                                      | 借：其他支出〔支付的相关税费等〕<br>贷：资金结存     |
|     |                               | 如按照名义金额入账                            | 借：库存物品/固定资产等〔名义金额〕<br>贷：捐赠收入<br>借：其他费用<br>贷：银行存款等〔相关税费支出〕                    | 借：其他支出〔支付的相关税费等〕<br>贷：资金结存     |

续表

| 序号  | 业务和事项内容    |                   | 账务处理                |                                     |
|-----|------------|-------------------|---------------------|-------------------------------------|
|     |            |                   | 财务会计                | 预算会计                                |
| (3) | 期末/年末结转    | 专项资金              | 借：捐赠收入<br>贷：本期盈余    | 借：其他预算收入——捐赠收入<br>贷：非财政拨款结转——本年收支结转 |
|     |            | 非专项资金             |                     | 借：其他预算收入——捐赠收入<br>贷：其他结余            |
|     |            |                   | <b>67 利息收入 4604</b> | <b>9 其他预算收入 6609</b>                |
| (1) | 确认银行存款利息收入 | 实际收到利息时           | 借：银行存款<br>贷：利息收入    | 借：资金结存——货币资金<br>贷：其他预算收入——利息收入      |
| (2) | 期末/年末结转    |                   | 借：利息收入<br>贷：本期盈余    | 借：其他预算收入——利息收入<br>贷：其他结余            |
|     |            |                   | <b>68 租金收入 4605</b> | <b>9 其他预算收入 6609</b>                |
| (1) | 预收租金方式     | 收到预付的租金时          | 借：银行存款等<br>贷：预收账款   | 借：资金结存——货币资金<br>贷：其他预算收入——租金收入      |
|     |            | 按照直线法分期确认租金收入时    | 借：预收账款<br>贷：租金收入    | —                                   |
| (2) | 后付租金方式     | 确认租金收入时           | 借：应收账款<br>贷：租金收入    | —                                   |
|     |            | 收到租金时             | 借：银行存款等<br>贷：应收账款   | 借：资金结存——货币资金<br>贷：其他预算收入——租金收入      |
| (3) | 分期收取租金     | 按期收取租金            | 借：银行存款等<br>贷：租金收入   | 借：资金结存——货币资金<br>贷：其他预算收入——租金收入      |
| (4) | 期末/年末结转    |                   | 借：租金收入<br>贷：本期盈余    | 借：其他预算收入——租金收入<br>贷：其他结余            |
|     |            |                   | <b>69 其他收入 4609</b> | <b>9 其他预算收入 6609</b>                |
| (1) | 现金盘盈收入     | 属于无法查明原因的部分，报经批准后 | 借：待处理财产损益<br>贷：其他收入 | —                                   |

续表

| 序号         |                       | 业务和事项内容               |                                                         | 账务处理                                       |      |
|------------|-----------------------|-----------------------|---------------------------------------------------------|--------------------------------------------|------|
|            |                       |                       |                                                         | 财务会计                                       | 预算会计 |
| (2)        | 科技成果转化收入              | 按照规定留归本单位的            | 借：银行存款等<br>贷：其他收入                                       | 借：资金结存——货币资金<br>贷：其他预算收入                   |      |
| (3)        | 行政单位收回已核销的其他应收款       | 按照实际收回的金额             | 借：银行存款等<br>贷：其他收入                                       | 借：资金结存——货币资金<br>贷：其他预算收入                   |      |
| (4)        | 无法偿付的应付及预收款           |                       | 借：应付账款/预收账款/其他应付款/长期应付款<br>贷：其他收入                       | —                                          |      |
| (5)        | 置换换出资产评估增值            | 按照换出资产评估价值高于资产账面价值的金额 | 借：有关科目<br>贷：其他收入                                        | —                                          |      |
| (6)        | 其他情况                  | 按照应收或实际收到的金额          | 借：其他应收款/银行存款/库存现金等<br>贷：其他收入                            | 借：资金结存——货币资金 [按照实际收到的金额]<br>贷：其他预算收入       |      |
| (7)        | 期末/年末结转               | 专项资金                  | 借：其他收入<br>贷：本期盈余                                        | 借：其他预算收入<br>贷：非财政拨款结转——本年收支结转              |      |
|            |                       | 非专项资金                 |                                                         | 借：其他预算收入<br>贷：其他结余                         |      |
| 五、费用/预算支出类 |                       |                       |                                                         |                                            |      |
|            |                       |                       | 70 业务活动费用 5001                                          | 10 行政支出 7101/11 事业支出 7201                  |      |
| (1)        | 为履职或开展业务活动人员计提并支付职工薪酬 | 计提时，按照计算的金额           | 借：业务活动费用<br>贷：应付职工薪酬                                    | —                                          |      |
|            |                       | 实际支付给职工并代扣个人所得税时      | 借：应付职工薪酬<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等<br>其他应交税费——应交个人所得税 | 借：行政支出/事业支出 [按照支付给个人部分]<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存 |      |
|            |                       | 实际缴纳税款时               | 借：其他应交税费——应交个人所得税<br>贷：银行存款/零余额账户用款额度等                  | 借：行政支出/事业支出 [按照实际缴纳额]<br>贷：资金结存等           |      |

续表

| 序号  | 业务和事项内容                                            | 账务处理                                                   |                                                              |
|-----|----------------------------------------------------|--------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------|
|     |                                                    | 财务会计                                                   | 预算会计                                                         |
| (2) | 为履职或开展业务活动发生的外<br>部人员劳务费                           | 计提时，按照计算的金额<br>借：业务活动费用<br>贷：其他应付款                     | —                                                            |
|     | 实际支付并代扣个人所得税时                                      | 借：其他应付款<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等<br>其他应交税费——应交个人所得税 | 借：行政支出/事业支出 [按照实际支付给个人部分]<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存                 |
|     | 实际缴纳税款时                                            | 借：其他应交税费——应交个人所得税<br>贷：银行存款/零余额账户用款额度等                 | 借：行政支出/事业支出 [按照实际缴纳额]<br>贷：资金结存等                             |
| (3) | 为履职或开展业务活动发生的预<br>付款项                              | 支付款项时                                                  | 借：预付账款<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等                           |
|     |                                                    | 预付<br>账款                                               | 借：业务活动费用<br>贷：预付账款<br>财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等 [补付<br>金额]      |
|     |                                                    | 支付款项时                                                  | 借：其他应收款<br>贷：银行存款等                                           |
|     |                                                    | 暂付<br>款项                                               | 借：业务活动费用<br>贷：其他应收款                                          |
| (4) | 为履职或开展业务活动购买资产<br>或支付在建工程<br>款等                    | 按照实际支付或应付的价款                                           | 借：库存物品/固定资产/无形资产/在建工程等<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款/应付账款等      |
| (5) | 为履职或开展业务活动领用库存<br>物品                               | 按照领用库存物品的成本                                            | 借：业务活动费用<br>贷：库存物品等                                          |
| (6) | 为履职或开展业务活动计提的固<br>定资产、无形资产、公共基础设施、保障性住房<br>的折旧（摊销） | 按照计提的折旧、摊销额                                            | 借：业务活动费用<br>贷：固定资产累计折旧/无形资产累计摊销/公共基础设施累<br>计折旧（摊销）/保障性住房累计折旧 |

续表

| 序号   | 业务和事项内容                |                     | 账务处理                                                    |                                                                                                   |
|------|------------------------|---------------------|---------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|
|      |                        |                     | 财务会计                                                    | 预算会计                                                                                              |
| (7)  | 为履职或开展业务活动发生应负担的税金及附加时 | 确认其他应交税费时           | 借：业务活动费用<br>贷：其他应交税费                                    | —                                                                                                 |
|      |                        | 支付其他应交税费时           | 借：其他应交税费<br>贷：银行存款等                                     | 借：行政支出/事业支出<br>贷：资金结存等                                                                            |
| (8)  | 为履职或开展业务活动发生其他各项费用     |                     | 借：业务活动费用<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款/应付账款/其他应付款等         | 借：行政支出/事业支出 [按照实际支付的金额]<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存                                                        |
| (9)  | 计提专用基金                 | 从收入中按照一定比例提取基金并计入费用 | 借：业务活动费用<br>贷：专用基金                                      | —                                                                                                 |
| (10) | 购货退回等                  | 当年发生的               | 借：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款/应收账款等<br>贷：库存物品/业务活动费用          | 借：财政拨款预算收入/资金结存<br>贷：行政支出/事业支出                                                                    |
| (11) | 期末/年末结转                |                     | 借：本期盈余<br>贷：业务活动费用                                      | 借：财政拨款结转——本年收支结转 [财政拨款支出]<br>非财政拨款结转——本年收支结转 [非同级财政专项资金支出]<br>其他结余 [非同级财政、非专项资金支出]<br>贷：行政支出/事业支出 |
|      |                        |                     | <b>71 单位管理费用 5101</b>                                   | <b>11 事业支出 7201</b>                                                                               |
| (1)  | 管理活动人员职工薪酬             | 计提时，按照计算的金额         | 借：单位管理费用<br>贷：应付职工薪酬                                    | —                                                                                                 |
|      |                        | 实际支付给职工并代扣个人所得税时    | 借：应付职工薪酬<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等<br>其他应交税费——应交个人所得税 | 借：事业支出 [按照支付给个人部分]<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存                                                             |
|      |                        | 实际缴纳税款时             | 借：其他应交税费——应交个人所得税<br>贷：银行存款/零余额账户用款额度等                  | 借：事业支出 [按照实际缴纳额]<br>贷：资金结存等                                                                       |
| (2)  | 为开展管理活动发生的外部人员劳务费      | 计提时，按照计算的金额         | 借：单位管理费用<br>贷：其他应付款                                     | —                                                                                                 |

续表

| 序号  | 业务和事项内容                 |               | 账务处理                                                    |                                        |
|-----|-------------------------|---------------|---------------------------------------------------------|----------------------------------------|
|     |                         |               | 财务会计                                                    | 预算会计                                   |
| (2) | 为开展管理活动发生的外部人员劳务费       | 实际支付并代扣个人所得税时 | 借：其他应付款<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等<br>其他应交税费——应交个人所得税  | 借：事业支出〔按照实际支付给个人部分〕<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存 |
|     |                         | 实际支付税款时       | 借：其他应交税费——应交个人所得税<br>贷：银行存款/零余额账户用款额度等                  | 借：事业支出〔按照实际缴纳〕<br>贷：资金结存等              |
| (3) | 开展管理活动发生的预付款项           | 预付账款          | 借：预付账款<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等                      | 借：事业支出<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存              |
|     |                         |               | 借：单位管理费用<br>贷：预付账款<br>财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等〔补付金额〕      | 借：事业支出<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存〔补付金额〕        |
|     |                         | 暂付款项          | 借：其他应收款<br>贷：银行存款等                                      | —                                      |
|     |                         |               | 借：单位管理费用<br>贷：其他应收款                                     | 借：事业支出<br>贷：资金结存等                      |
| (4) | 发生的其他与管理活动相关的各项费用       |               | 借：单位管理费用<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款/应付账款等               | 借：事业支出〔按照实际支付的金额〕<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存   |
| (5) | 为开展管理活动购买资产或支付在建工程款     | 按照实际支付或应付的价款  | 借：库存物品/固定资产/无形资产/在建工程等<br>贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款/应付账款等 | 借：事业支出〔按照实际支付价款〕<br>贷：财政拨款预算收入/资金结存    |
| (6) | 管理活动所用固定资产、无形资产计提的折旧、摊销 | 按照计提的折旧、摊销额   | 借：单位管理费用<br>贷：固定资产累计折旧/无形资产累计摊销                         | —                                      |
| (7) | 开展管理活动内部领用库存物品          | 按照库存物品的成本     | 借：单位管理费用<br>贷：库存物品                                      | —                                      |



续表

| 序号   | 业务和事项内容               |              | 账务处理                                            |                                                                                          |
|------|-----------------------|--------------|-------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|
|      |                       |              | 财务会计                                            | 预算会计                                                                                     |
| (8)  | 开展管理活动发生应负担的税金及附加时    | 按照计算确定应交纳的金额 | 借：单位管理费用<br>贷：其他应交税费                            | —                                                                                        |
|      |                       | 实际缴纳时        | 借：其他应交税费<br>贷：银行存款等                             | 借：事业支出<br>贷：资金结存等                                                                        |
| (9)  | 购货退回等                 | 当年发生的        | 借：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款/应收账款等<br>贷：库存物品/单位管理费用等 | 借：财政拨款预算收入/资金结存<br>贷：事业支出                                                                |
| (10) | 期末/年末结转               |              | 借：本期盈余<br>贷：单位管理费用                              | 借：财政拨款结转——本年收支结转 [财政拨款支出]<br>非财政拨款结转——本年收支结转 [非财政专项资金支出]<br>其他结余 [非财政、非专项资金支出]<br>贷：事业支出 |
|      |                       |              | <b>72 经营费用 5201</b>                             | <b>12 经营支出 7301</b>                                                                      |
| (1)  | 为经营活动人员支付职工薪酬         | 计提时，按照计算的金额  | 借：经营费用<br>贷：应付职工薪酬                              | —                                                                                        |
|      |                       | 实际支付给职工时     | 借：应付职工薪酬<br>贷：银行存款等<br>其他应交税费——应交个人所得税          | 借：经营支出 [按照支付给个人部分]<br>贷：资金结存——货币资金                                                       |
|      |                       | 实际支付税款时      | 借：其他应交税费——应交个人所得税<br>贷：银行存款等                    | 借：经营支出 [按照实际缴纳额]<br>贷：资金结存——货币资金                                                         |
| (2)  | 为开展经营活动购买资产或支付在建工程款   | 按照实际支付或应付的金额 | 借：库存物品/固定资产/无形资产/在建工程<br>贷：银行存款/应付账款等           | 借：经营支出<br>贷：资金结存——货币资金 [按照实际支付金额]                                                        |
| (3)  | 开展经营活动内部门领用材料或出售发出物品等 | 按照实际成本       | 借：经营费用<br>贷：库存物品                                | —                                                                                        |

续表

| 序号   | 业务和事项内容                | 账务处理                                                                                                                                |                                    |
|------|------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------|
|      |                        | 财务会计                                                                                                                                | 预算会计                               |
| (4)  | 开展经营活动发生的预付款项          | 借：预付账款<br>贷：银行存款等                                                                                                                   | 借：经营支出<br>贷：资金结存——货币资金             |
|      | 结算时                    | 借：经营费用<br>贷：预付账款<br>银行存款等 [补付金额]                                                                                                    | 借：经营支出<br>贷：资金结存——货币资金 [补付金额]      |
| (5)  | 开展经营活动发生应负担的税金及附加时     | 借：经营费用<br>贷：其他应交税费                                                                                                                  | —                                  |
|      | 实际缴纳时                  | 借：其他应交税费<br>贷：银行存款等                                                                                                                 | 借：经营支出<br>贷：资金结存——货币资金             |
| (6)  | 开展经营活动发生的其他各项费用        | 借：经营费用<br>贷：银行存款/应付账款等                                                                                                              | 借：经营支出 [按照实际支付的金额]<br>贷：资金结存——货币资金 |
| (7)  | 经营活动用固定资产、无形资产计提的折旧、摊销 | 借：经营费用<br>贷：固定资产累计折旧/无形资产累计摊销                                                                                                       | —                                  |
| (8)  | 计提专用基金                 | 借：经营费用<br>贷：专用基金                                                                                                                    | —                                  |
| (9)  | 购货退回等                  | 借：银行存款/应收账款等<br>贷：库存物品/经营费用等                                                                                                        | 借：资金结存——货币资金 [按照实际收到的金额]<br>贷：经营支出 |
| (10) | 期末/年末结转                | 借：本期盈余<br>贷：经营费用                                                                                                                    | 借：经营结余<br>贷：经营支出                   |
|      |                        | <b>73 资产处置费用 5301</b>                                                                                                               |                                    |
| (1)  | 不通过“待处理财产损益”科目核算的资产处置  | 借：资产处置费用<br>固定资产累计折旧/无形资产累计摊销/公共基础设施累计折旧（摊销）/保障性住房累计折旧<br>贷：库存物品/固定资产/无形资产/公共基础设施/政府储备物资/文物文化资产/保障性住房/在建工程等 [账面余额]<br>/其他应收款 [行政单位] | —                                  |

续表

| 序号  | 业务和事项内容                     |                              | 账务处理                                                              |                                        |
|-----|-----------------------------|------------------------------|-------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|
|     |                             |                              | 财务会计                                                              | 预算会计                                   |
| (1) | 不通过“待处理财产损益”科目核算的资产处置       | 处置资产过程中仅发生相关费用的              | 借：资产处置费用<br>贷：银行存款/库存现金等                                          | 借：其他支出<br>贷：资金结存                       |
|     |                             | 处置资产过程中取得收入的                 | 借：库存现金/银行存款等〔取得的价款〕<br>贷：银行存款/库存现金等〔支付的相关费用〕<br>应缴财政款             | —                                      |
| (2) | 通过“待处理财产损益”科目核算的资产处置        | 账款核对中发现的现金短缺，无法查明原因的，报经批准核销时 | 借：资产处置费用<br>贷：待处理财产损益                                             | —                                      |
|     |                             | 盘亏、毁损、报废的资产                  | 借：资产处置费用<br>贷：待处理财产损益——待处理财产价值                                    | —                                      |
|     |                             | 经批准处理时                       | 借：资产处置费用<br>贷：待处理财产损益——待处理财产价值                                    | —                                      |
|     |                             | 处理过程中所发生的费用大于所取得的收入的         | 借：资产处置费用<br>贷：待处理财产损益——处理净收入                                      | 借：其他支出〔净支出〕<br>贷：资金结存                  |
| (3) | 期末结转                        |                              | 借：本期盈余<br>贷：资产处置费用                                                | —                                      |
|     |                             |                              |                                                                   | 15 投资支出 7601                           |
| (1) | 以货币资金对外投资时                  |                              | 借：短期投资/长期股权投资/长期债券投资<br>贷：银行存款                                    | 借：投资支出<br>贷：资金结存——货币资金                 |
| (2) | 出售、对外转让或到期收回本年度以货币资金取得的对外投资 | 实际取得价款大于投资成本的                | 借：银行存款等〔实际取得或收回的金额〕<br>贷：短期投资/长期债券投资等〔账面余额〕<br>应收利息〔账面余额〕<br>投资收益 | 借：资金结存——货币资金<br>贷：投资支出〔投资成本〕<br>投资预算收益 |
|     |                             | 实际取得价款小于投资成本的                | 借：银行存款等〔实际取得或收回的金额〕<br>投资收益<br>贷：短期投资/长期债券投资等〔账面余额〕<br>应收利息〔账面余额〕 | 借：资金结存——货币资金<br>投资预算收益<br>贷：投资支出〔投资成本〕 |

续表

| 序号  | 业务和事项内容                       | 账务处理                         |                                      |
|-----|-------------------------------|------------------------------|--------------------------------------|
|     |                               | 财务会计                         | 预算会计                                 |
| (3) | 年末结转                          | —                            | 借：其他结余<br>贷：投资支出                     |
|     |                               | <b>74 上缴上级费用 5401</b>        | <b>13 上缴上级支出 7401</b>                |
| (1) | 按照实际上缴的金额或者按照规定计算出应当上<br>缴的金额 | 借：上缴上级费用<br>贷：银行存款/其他应付款等    |                                      |
| (2) | 实际上缴应缴的金额                     | 借：其他应付款<br>贷：银行存款等           | 借：上缴上级支出〔实际上缴的金额〕<br>贷：资金结存——货币资金    |
| (3) | 期末/年末结转                       | 借：本期盈余<br>贷：上缴上级费用           | 借：其他结余<br>贷：上缴上级支出                   |
|     |                               | <b>75 对附属单位补助费用 5501</b>     | <b>14 对附属单位补助支出 7501</b>             |
| (1) | 按照实际补助的金额或者按照规定计算出应当补<br>助的金额 | 借：对附属单位补助费用<br>贷：银行存款/其他应付款等 | 借：对附属单位补助支出〔实际补助的金额〕<br>贷：资金结存——货币资金 |
| (2) | 实际支出应补助的金额                    | 借：其他应付款<br>贷：银行存款等           |                                      |
| (3) | 期末/年末结转                       | 借：本期盈余<br>贷：对附属单位补助费用        | 借：其他结余<br>贷：对附属单位补助支出                |
|     |                               | <b>76 所得税费用 5801</b>         |                                      |
| (1) | 发生企业所得税                       | 借：所得税费用<br>贷：其他应交税费——单位应交所得税 | —                                    |
| (2) | 纳税义务<br>实际缴纳时                 | 借：其他应交税费——单位应交所得税<br>贷：银行存款等 | 借：非财政拨款结余——累计结余<br>贷：资金结存——货币资金      |
| (3) | 年末结转                          | 借：本期盈余<br>贷：所得税费用            | —                                    |

续表

| 序号      | 业务和事项内容     |                       | 账务处理                             |                                                                                                |
|---------|-------------|-----------------------|----------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|
|         |             |                       | 财务会计                             | 预算会计                                                                                           |
|         |             |                       | <b>77 其他费用 5901</b>              | <b>17 其他支出 7901</b>                                                                            |
| (1)     | 利息费用        | 计算确定借款利息费用时           | 借：其他费用/在建工程<br>贷：应付利息/长期借款——应计利息 | —                                                                                              |
|         |             | 实际支付利息时               | 借：应付利息等<br>贷：银行存款等               | 借：其他支出<br>贷：资金结存——货币资金                                                                         |
| (2)     | 现金资产对外捐赠    | 按照实际捐赠的金额             | 借：其他费用<br>贷：银行存款/库存现金等           | 借：其他支出<br>贷：资金结存——货币资金                                                                         |
| (3)     | 坏账损失        | 按照规定对应收账款和其他应收款计提坏账准备 | 借：其他费用<br>贷：坏账准备                 | —                                                                                              |
|         |             | 冲减多提的坏账准备时            | 借：坏账准备<br>贷：其他费用                 | —                                                                                              |
| (4)     | 罚没支出        | 按照实际发生金额              | 借：其他费用<br>贷：银行存款/库存现金/其他应付款      | 借：其他支出<br>贷：资金结存——货币资金 [ 实际支付金额 ]                                                              |
| (5)     | 其他相关税费、运输费等 |                       | 借：其他费用<br>贷：零余额账户用款额度/银行存款等      | 借：其他支出<br>贷：资金结存                                                                               |
| (6)     | 期末/年末结转     |                       | 借：本期盈余<br>贷：其他费用                 | 借：其他结余 [ 非财政、非专项资金支出 ]<br>非财政拨款结转——本年收支结转 [ 非财政专项资金支出 ]<br>财政拨款结转——本年收支结转 [ 财政拨款支出 ]<br>贷：其他支出 |
| 六、预算结余类 |             |                       |                                  |                                                                                                |
|         |             |                       | <b>18 资金结存 8001</b>              |                                                                                                |
| (1)     | 取得预算收入      | 财政授权支付方式下             | 借：零余额账户用款额度<br>贷：财政拨款收入          | 借：资金结存——零余额账户用款额度<br>贷：财政拨款预算收入                                                                |
|         |             | 国库集中支付以外的其他支付方式下      | 借：银行存款<br>贷：财政拨款收入/事业收入/经营收入等    | 借：资金结存——货币资金<br>贷：财政拨款预算收入/事业预算收入/经营预算收入等                                                      |
|         | 从零余额账户提取现金  |                       | 借：库存现金<br>贷：零余额账户用款额度            | 借：资金结存——货币资金<br>贷：资金结存——零余额账户用款额度                                                              |

续表

| 序号  | 业务和事项内容                                | 账务处理                                        |                                                                           |
|-----|----------------------------------------|---------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|
|     |                                        | 财务会计                                        | 预算会计                                                                      |
| (2) | 发生预算支出时                                |                                             |                                                                           |
|     | 财政授权支付方式下                              | 借：业务活动费用/单位管理费用/库存物品/固定资产等<br>贷：零余额账户用款额度   | 借：行政支出/事业支出等<br>贷：资金结存——零余额账户用款额度                                         |
|     | 使用以前年度财政直接支付额度                         | 借：业务活动费用/单位管理费用/库存物品/固定资产等<br>贷：财政应返还额度     | 借：行政支出/事业支出等<br>贷：资金结存——财政应返还额度                                           |
| (3) | 国库集中支付以外的其他方式下                         | 借：业务活动费用/单位管理费用/库存物品/固定资产等<br>贷：银行存款/库存现金等  | 借：事业支出/经营支出等<br>贷：资金结存——货币资金                                              |
|     | 一般情况下                                  | 借：专用基金<br>贷：银行存款等                           | 使用从非财政拨款结余或经营结余中计提的专用基金：<br>借：专用结余<br>贷：资金结存——货币资金                        |
|     | 按照规定使用提取的专用基金                          | 借：固定资产/无形资产等<br>贷：银行存款等<br>借：专用基金<br>贷：累计盈余 | 使用从收入中计提并计入费用的专用基金：<br>借：事业支出等<br>贷：资金结存——货币资金                            |
| (4) | 按照规定上缴财政拨缴款结转结余资金或注销财政拨缴款结转结余资金        | 借：累计盈余<br>贷：财政应返还额度/零余额账户用款额度/银行存款          | 借：财政拨款结转——归集上缴/<br>财政拨款结余——归集上缴<br>贷：资金结存——财政应返还额度/零余额账户用款额度/货币资金         |
|     | 按照规定缴回非财政拨缴款结转资金的                      | 借：累计盈余<br>贷：银行存款                            | 借：非财政拨款结转——缴回资金<br>贷：资金结存——货币资金                                           |
|     | 收到调入的财政拨缴款结转资金的                        | 借：财政应返还额度/零余额账户用款额度/银行存款<br>贷：累计盈余          | 借：资金结存——财政应返还额度/零余额账户用款额度/货币资金<br>贷：财政拨款结转——归集调入                          |
| (5) | 属于本年度的                                 | 借：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等<br>贷：业务活动费用/库存物品等  | 借：财政拨款预算收入/资金结存——零余额账户用款额度/货币资金<br>贷：行政支出/事业支出等                           |
|     | 因购货退回、发生差错更正等退回国库直接支付、授权支付款项，或者收回货币资金的 | 借：财政应返还额度/零余额账户用款额度/银行存款等<br>贷：以前年度盈余调整     | 借：资金结存——财政应返还额度/零余额账户用款额度/货币资金<br>贷：财政拨款结转/财政拨款结余/非财政拨款结转/非财政拨款结余（年初余额调整） |



续表

| 序号  | 业务和事项内容                            | 账务处理                                |                                                  |
|-----|------------------------------------|-------------------------------------|--------------------------------------------------|
|     |                                    | 财务会计                                | 预算会计                                             |
| (6) | 有企业所得税缴纳义务的事业单位实际缴纳企业所得税时          | 借：其他应交税费——单位应交所得税<br>贷：银行存款等        | 借：非财政拨款结余——累计结余<br>贷：资金结存——货币资金                  |
| (7) | 年末确认未下达的财政用款额度                     | 财政直接支付方式                            | 借：资金结存——财政应返还额度<br>贷：财政拨款预算收入                    |
|     |                                    | 财政授权支付方式                            |                                                  |
| (8) | 年末注销零余额账户用款额度                      | 借：财政应返还额度——财政授权支付<br>贷：零余额账户用款额度    | 借：资金结存——财政应返还额度<br>贷：资金结存——零余额账户用款额度             |
|     | 下年初，恢复零余额账户用款额度或收到上年未下达的零余额账户用款额度的 | 借：零余额账户用款额度<br>贷：财政应返还额度——财政授权支付    | 借：资金结存——零余额账户用款额度<br>贷：资金结存——财政应返还额度             |
|     |                                    |                                     | 19 财政拨款结转 8101                                   |
| (1) | 因会计差错更正、购货退回、预付款项收回等发生以前年度调整事项     | 调整增加相关资产                            | 借：资金结存——零余额账户用款额度/货币资金等<br>贷：财政拨款结转——年初余额调整      |
|     |                                    | 因会计差错更正调整减少相关资产                     | 借：财政拨款结转——年初余额调整<br>贷：资金结存——零余额账户用款额度/货币资金等      |
| (2) | 从其他单位调入财政资金                        | 借：财政应返还款额度/零余额账户用款额度/银行存款<br>贷：累计盈余 | 借：资金结存——财政应返还额度/零余额账户用款额度/货币资金<br>贷：财政拨款结转——归集调入 |
| (3) | 向其他单位调出财政资金                        | 借：累计盈余<br>贷：财政应返还额度/零余额账户用款额度/银行存款  | 借：财政拨款结转——归集调出<br>贷：资金结存——财政应返还额度/零余额账户用款额度/货币资金 |
| (4) | 按照规定上缴财政拨款结转资金或注销财政拨款结转额度          | 借：累计盈余<br>贷：财政应返还额度/零余额账户用款额度/银行存款  | 借：财政拨款结转——归集上缴<br>贷：资金结存——财政应返还额度/零余额账户用款额度/货币资金 |

续表

| 序号  | 业务和事项内容                   |                                | 账务处理                               |                                                                                                                                                                  |
|-----|---------------------------|--------------------------------|------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|     |                           |                                | 财务会计                               | 预算会计                                                                                                                                                             |
| (5) | 单位内部调剂财政拨款结余资金            | 按照调整的金额                        | —                                  | 借：财政拨款结余——单位内部调剂<br>贷：财政拨款结转——单位内部调剂                                                                                                                             |
| (6) | 年末结转                      | 结转财政拨款预算收入                     | —                                  | 借：财政拨款预算收入<br>贷：财政拨款结转——本年收支结转                                                                                                                                   |
|     |                           | 结转财政拨款预算支出                     | —                                  | 借：财政拨款结转——本年收支结转<br>贷：行政支出/事业支出等〔财政拨款支出部分〕                                                                                                                       |
| (7) | 年末冲销本科目有关明细科目余额           |                                | —                                  | 借：财政拨款结转——年初余额调整〔该明细科目为贷方余额时〕/归集调入/单位内部调剂/本年收支结转〔该明细科目为贷方余额时〕<br>贷：财政拨款结转——累计结转<br>借：财政拨款结转——累计结转<br>贷：财政拨款结转——归集上缴/年初余额调整〔该明细科目为借方余额时〕/归集调出/本年收支结转〔该明细科目为借方余额时〕 |
| (8) | 转入财政拨款结余                  | 按照有关规定将符合财政拨款结余性质的项目余额转入财政拨款结余 | —                                  | 借：财政拨款结转——累计结转<br>贷：财政拨款结余——结转转入                                                                                                                                 |
|     |                           |                                |                                    | <b>20 财政拨款结余 8102</b>                                                                                                                                            |
| (1) | 因购货退回、会计差错更正等发生以前年度调整事项   | 调整增加相关资产                       | 借：零余额账户用款额度/银行存款等<br>贷：以前年度盈余调整    | 借：资金结存——零余额账户用款额度/货币资金等<br>贷：财政拨款结余——年初余额调整                                                                                                                      |
|     |                           | 因会计差错更正调整减少相关资产                | 借：以前年度盈余调整<br>贷：零余额账户用款额度/银行存款等    | 借：财政拨款结余——年初余额调整<br>贷：资金结存——零余额账户用款额度/货币资金等                                                                                                                      |
| (2) | 按照规定上缴财政拨款结余资金或注销财政拨款结余额度 | 按照实际上缴资金数额或注销的资金额度的资金额度        | 借：累计盈余<br>贷：财政应返还额度/零余额账户用款额度/银行存款 | 借：财政拨款结余——归集上缴<br>贷：资金结存——财政应返还额度/零余额账户用款额度/货币资金                                                                                                                 |

续表

| 序号  | 业务和事项内容                   |                                | 账务处理                           |                                                                                                                                                                |
|-----|---------------------------|--------------------------------|--------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|     |                           |                                | 财务会计                           | 预算会计                                                                                                                                                           |
| (3) | 单位内部调剂财政拨款结余资金            | 按照调整的金额                        | —                              | 借：财政拨款结余——单位内部调剂<br>贷：财政拨款结转——单位内部调剂                                                                                                                           |
| (4) | 年末，转入财政拨款结余               | 按照有关规定将符合财政拨款结余性质的项目余额转入财政拨款结余 | —                              | 借：财政拨款结转——累计结转<br>贷：财政拨款结余——结转转入                                                                                                                               |
| (5) | 年末冲销本科目有关明细科目余额           |                                | —                              | 借：财政拨款结余——年初余额调整 [该明细科目为贷方余额时]<br>贷：财政拨款结余——累计结余<br>借：财政拨款结余——累计结余<br>贷：财政拨款结余——年初余额调整 [该明细科目为借方余额时]<br>——归集上缴<br>——单位内部调剂<br>借：财政拨款结余——结转转入<br>贷：财政拨款结余——累计结余 |
|     |                           |                                |                                | <b>21 非财政拨款结转 8201</b>                                                                                                                                         |
| (1) | 按照规定从科研项目预算收入中提取项目管理费或间接费 |                                | 借：单位管理费用<br>贷：预提费用——项目间接费用或管理费 | 借：非财政拨款结转——项目间接费用或管理费<br>贷：非财政拨款结余——项目间接费用或管理费                                                                                                                 |
| (2) | 因购货退回、会计差错更正等发生以前年度调整事项   | 调整增加相关资产                       | 借：银行存款等<br>贷：以前年度盈余调整          | 借：资金结存——货币资金<br>贷：非财政拨款结转——年初余额调整                                                                                                                              |
|     |                           | 调整减少相关资产                       | 借：以前年度盈余调整<br>贷：银行存款等          | 借：非财政拨款结转——年初余额调整<br>贷：资金结存——货币资金                                                                                                                              |
| (3) | 按照规定缴回非财政拨款结转资金           | 按照实际缴回资金                       | 借：累计盈余<br>贷：银行存款等              | 借：非财政拨款结转——缴回资金<br>贷：资金结存——货币资金                                                                                                                                |
| (4) | 年末结转                      | 结转非财政拨款专项收入                    | —                              | 借：事业预算收入/上级补助预算收入/附属单位上缴预算收入/非同级财政拨款预算收入/债务预算收入/其他预算收入<br>贷：非财政拨款结转——本年收支结转                                                                                    |

续表

| 序号  | 业务和事项内容                       |                                | 账务处理                                                                                                                                                                               |  |
|-----|-------------------------------|--------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
|     |                               | 财务会计                           | 预算会计                                                                                                                                                                               |  |
| (4) | 年末结转                          | —                              | 借：非财政拨款结转——本年收支结转<br>贷：行政支出/事业支出/其他支出                                                                                                                                              |  |
| (5) | 年末冲销本科目相关明细科目金额               | —                              | 借：非财政拨款结转——年初余额调整〔该明细科目为贷方余额时〕<br>——本年收支结转〔该明细科目为贷方余额时〕<br>贷：非财政拨款结转——累计结转<br>借：非财政拨款结转——累计结转<br>贷：非财政拨款结转——年初余额调整〔该明细科目为借方余额时〕<br>——缴回资金<br>——项目间接费用或管理费<br>——本年收支结转〔该明细科目为借方余额时〕 |  |
| (6) | 将留归本单位使用的非财政拨款专项剩余资金转入非财政拨款结余 | —                              | 借：非财政拨款结转——累计结转<br>贷：非财政拨款结余——结转转入                                                                                                                                                 |  |
|     |                               |                                | <b>22 非财政拨款结余 8202</b>                                                                                                                                                             |  |
| (1) | 按照规定从科研项目预算收入中提取项目管理费或间接费     | 借：单位管理费用<br>贷：预提费用——项目间接费用或管理费 | 借：非财政拨款结转——项目间接费用或管理费<br>贷：非财政拨款结余——项目间接费用或管理费                                                                                                                                     |  |
| (2) | 实际缴纳企业所得税                     | 借：其他应交税费——单位应交所得税<br>贷：银行存款等   | 借：非财政拨款结余——累计结余<br>贷：资金结存——货币资金                                                                                                                                                    |  |
| (3) | 因购货退回、会计差错更正等发生以前年度调整事项       | 借：银行存款等<br>贷：以前年度盈余调整          | 借：资金结存——货币资金<br>贷：非财政拨款结余——年初余额调整                                                                                                                                                  |  |
|     |                               | 借：以前年度盈余调整<br>贷：银行存款等          | 借：非财政拨款结余——年初余额调整<br>贷：资金结存——货币资金                                                                                                                                                  |  |
| (4) | 将留归本单位使用的非财政拨款专项剩余资金转入非财政拨款结余 | —                              | 借：非财政拨款结转——累计结转<br>贷：非财政拨款结余——结转转入                                                                                                                                                 |  |

续表

| 序号  | 业务和事项内容               | 账务处理                                                                                   |                                                                                                                                            |
|-----|-----------------------|----------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|     |                       | 财务会计                                                                                   | 预算会计                                                                                                                                       |
| (5) | 年末冲销本科目相关明细科目余额       | —                                                                                      | 借：非财政拨款结余——年初余额调整〔该明细科目为贷方余额时〕<br>——项目间接费用或管理费<br>——结转转入<br>贷：非财政拨款结余——累计结余<br>借：非财政拨款结余——累计结余<br>贷：非财政拨款结余——年初余额调整〔该明细科目为借方余额时〕<br>——缴回资金 |
| (6) | 非财政拨款结余分配为贷方余额        | —                                                                                      | 借：非财政拨款结余分配<br>贷：非财政拨款结余——累计结余                                                                                                             |
|     | 非财政拨款结余分配为借方余额        | —                                                                                      | 借：非财政拨款结余——累计结余<br>贷：非财政拨款结余分配                                                                                                             |
|     |                       |                                                                                        | 23 专用结余 8301                                                                                                                               |
| (1) | 从预算收入中按照一定比例提取基金并计入费用 | 借：业务活动费用等<br>贷：专用基金                                                                    | —                                                                                                                                          |
|     | 从本年度非财政拨款结余或经营结余中提取基金 | 借：本年盈余分配<br>贷：专用基金                                                                     | 借：非财政拨款结余分配<br>贷：专用结余                                                                                                                      |
|     | 根据有关规定设置的其他专用基金       | 借：银行存款等<br>贷：专用基金                                                                      | —                                                                                                                                          |
| (2) | 按照规定使用提取的专用基金         | 借：专用基金<br>贷：银行存款等<br>使用专用基金购置固定资产、无形资产的：<br>借：固定资产/无形资产<br>贷：银行存款等<br>借：专用基金<br>贷：累计盈余 | 使用从非财政拨款结余或经营结余中提取的基金：<br>借：专用结余<br>贷：资金结存——货币资金<br>使用从预算收入中提取并计入费用的基金：<br>借：事业支出等<br>贷：资金结存——货币资金                                         |

续表

| 序号  | 业务和事项内容                            | 账务处理 |                                                                                                                                |
|-----|------------------------------------|------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|     |                                    | 财务会计 | 预算会计                                                                                                                           |
|     |                                    |      | <b>24 经营结余 8401</b>                                                                                                            |
| (1) | 年末经营收支结转                           | —    | 借：经营预算收入<br>贷：经营结余<br>借：经营结余<br>贷：经营支出                                                                                         |
| (2) | 年末转入结余分配                           | —    | 借：经营结余<br>贷：非财政拨款结余分配<br>年末结余在借方，则不予结转                                                                                         |
|     |                                    |      | <b>25 其他结余 8501</b>                                                                                                            |
| (1) | 结转预算收入（除财政拨款收入、非同级财政专项收入、经营收入以外）   | —    | 借：事业预算收入/上级补助预算收入/附属单位上缴预算收入/非同级财政拨款预算收入/债务预算收入/其他预算收入 [非专项资金收入部分]<br>投资预算收益 [为贷方余额时]<br>贷：其他结余<br>借：其他结余<br>贷：投资预算收益 [为借方余额时] |
|     | 结转预算支出（除同级财政拨款支出、非同级财政专项支出、经营支出以外） | —    | 借：其他结余<br>贷：行政支出/事业支出/其他支出 [非财政、非专项资金支出部分]<br>上缴上级支出/对附属单位补助支出/投资支出/债务还本支出                                                     |
| (2) | 行政单位转入非财政拨款结余                      | —    | 借：其他结余<br>贷：非财政拨款结余——累计结余                                                                                                      |
|     | 其他结余为借方余额                          | —    | 借：非财政拨款结余——累计结余<br>贷：其他结余                                                                                                      |



续表

| 序号  | 业务和事项内容       |                | 账务处理               |                                |
|-----|---------------|----------------|--------------------|--------------------------------|
|     |               |                | 财务会计               | 预算会计                           |
| (3) | 事业单位年末转入结余分配  | 其他结余为贷方余额      | —                  | 借：其他结余<br>贷：非财政拨款结余分配          |
|     |               | 其他结余为借方余额      | —                  | 借：非财政拨款结余分配<br>贷：其他结余          |
|     |               |                |                    | 26 非财政拨款结余分配 8701              |
| (1) | 事业单位年末结余转入    | 其他结余为借方余额时     | —                  | 借：非财政拨款结余分配<br>贷：其他结余          |
|     |               | 其他结余为贷方余额时     | —                  | 借：其他结余<br>贷：非财政拨款结余分配          |
|     |               | 经营结余为贷方余额时     | —                  | 借：经营结余<br>贷：非财政拨款结余分配          |
| (2) | 计提专用基金        | 从非财政拨款结余中提取    | 借：本年盈余分配<br>贷：专用基金 | 借：非财政拨款结余分配<br>贷：专用结余          |
| (3) | 事业单位转入非财政拨款结余 | 非财政拨款结余分配为贷方余额 | —                  | 借：非财政拨款结余分配<br>贷：非财政拨款结余——累计结余 |
|     |               | 非财政拨款结余分配为借方余额 | —                  | 借：非财政拨款结余——累计结余<br>贷：非财政拨款结余分配 |

# 会计专业技术人员继续教育规定

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范会计专业技术人员继续教育，保障会计专业技术人员合法权益，不断提高会计专业技术人员素质，根据《中华人民共和国会计法》和《专业技术人员继续教育规定》（人力资源社会保障部令第25号），制定本规定。

**第二条** 国家机关、企业、事业单位以及社会团体等组织（以下称单位）具有会计专业技术资格的人员，或不具有会计专业技术资格但从事会计工作的人员（以下简称会计专业技术人员）继续教育，适用本规定。

**第三条** 会计专业技术人员继续教育应当紧密结合经济社会和会计行业发展要求，以能力建设为核心，突出针对性、实用性，兼顾系统性、前瞻性，为经济社会和会计行业发展提供人才保证和智力支持。

**第四条** 会计专业技术人员继续教育工作应当遵循下列基本原则：

（一）以人为本，按需施教。会计专业技术人员继续教育面向会计专业技术人员，引导会计专业技术人员更新知识、拓展技能，完善知识结构、全面提高素质。

（二）突出重点，提高能力。把握会计行业发展趋势和会计专业技术人员从业基本要求，引导会计专业技术人员树立诚信理念、提高职业道德和业务素质，全面提升专业胜任能力。

（三）加强指导，创新机制。统筹教育资源，引导社会力量参与继续教育，不断丰富继续教育内容，创新继续教育方式，提高继续教育质量，形成政府部门规划指导、社会力量积极参与、用人单位支持配合的会计专业技术人员继续教育新格局。

**第五条** 用人单位应当保障本单位会计专业技术人员参加继续教育的权利。

会计专业技术人员享有参加继续教育的权利和接受继续教育的义务。

**第六条** 具有会计专业技术资格的人员应当自取得会计专业技术资格的次年开始参加继续教育，并在规定时间内取得规定学分。

不具有会计专业技术资格但从事会计工作的人员应当自从事会计工作的次年开始参加继续教育，并在规定时间内取得规定学分。

## 第二章 管 理 体 制

**第七条** 财政部负责制定全国会计专业技术人员继续教育政策，会同人力资源社会保障部监督

指导全国会计专业技术人员继续教育工作的组织实施，人力资源社会保障部负责对全国会计专业技术人员继续教育工作进行综合管理和统筹协调。

除本规定另有规定外，县级以上地方人民政府财政部门、人力资源社会保障部门共同负责本地区会计专业技术人员继续教育工作。

**第八条** 新疆生产建设兵团按照财政部、人力资源社会保障部有关规定，负责所属单位的会计专业技术人员继续教育工作。中共中央直属机关事务管理局、国家机关事务管理局（以下统称中央主管单位）按照财政部、人力资源社会保障部有关规定，分别负责中央在京单位的会计专业技术人员继续教育工作。

### 第三章 内容与形式

**第九条** 会计专业技术人员继续教育内容包括公需科目和专业科目。

公需科目包括专业技术人员应当普遍掌握的法律法规、政策理论、职业道德、技术信息等基本知识，专业科目包括会计专业技术人员从事会计工作应当掌握的财务会计、管理会计、财务管理、内部控制与风险管理、会计信息化、会计职业道德、财税金融、会计法律法规等相关专业知识。

财政部会同人力资源社会保障部根据会计专业技术人员能力框架，定期发布继续教育公需科目指南、专业科目指南，对会计专业技术人员继续教育内容进行指导。

**第十条** 会计专业技术人员可以自愿选择参加继续教育的形式。会计专业技术人员继续教育的形式有：

（一）参加县级以上地方人民政府财政部门、人力资源社会保障部门，新疆生产建设兵团财政局、人力资源社会保障局，中共中央直属机关事务管理局，国家机关事务管理局（以下统称继续教育管理部门）组织的会计专业技术人员继续教育培训、高端会计人才培养、全国会计专业技术资格考试等会计相关考试、会计类专业会议等；

（二）参加会计继续教育机构或用人单位组织的会计专业技术人员继续教育培训；

（三）参加国家教育行政主管部门承认的中专以上（含中专，下同）会计类专业学历（学位）教育；承担继续教育管理部门或行业组织（团体）的会计类研究课题，或在有国内统一刊号（CN）的经济、管理类报刊上发表会计类论文；公开出版会计类书籍；参加注册会计师、资产评估师、税务师等继续教育培训；

（四）继续教育管理部门认可的其他形式。

**第十一条** 会计专业技术人员继续教育采用的课程、教学方法，应当适应会计工作要求和特点。同时，积极推广网络教育等方式，提高继续教育教学和管理的信息化水平。

### 第四章 学分管理

**第十二条** 会计专业技术人员参加继续教育实行学分制管理，每年参加继续教育取得的学分不少于 90 学分。其中，专业科目一般不少于总学分的三分之二。

会计专业技术人员参加继续教育取得的学分，在全国范围内当年度有效，不得结转以后年度。

**第十三条** 参加本规定第十条规定形式的继续教育，其学分计量标准如下：

（一）参加全国会计专业技术资格考试等会计相关考试，每通过一科考试或被录取的，折算为90学分；

（二）参加会计类专业会议，每天折算为10学分；

（三）参加国家教育行政主管部门承认的中专以上会计类专业学历（学位）教育，通过当年度一门学习课程考试或考核的，折算为90学分；

（四）独立承担继续教育管理部门或行业组织（团体）的会计类研究课题，课题结项的，每项研究课题折算为90学分；与他人合作完成的，每项研究课题的课题主持人折算为90学分，其他参与人每人折算为60学分；

（五）独立在有国内统一刊号（CN）的经济、管理类报刊上发表会计类论文的，每篇论文折算为30学分；与他人合作发表的，每篇论文的第一作者折算为30学分，其他作者每人折算为10学分；

（六）独立公开出版会计类书籍的，每本会计类书籍折算为90学分；与他人合作出版的，每本会计类书籍的第一作者折算为90学分，其他作者每人折算为60学分；

（七）参加其他形式的继续教育，学分计量标准由各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局）（以下称省级财政部门）、新疆生产建设兵团财政局会同本地区人力资源社会保障部门、中央主管单位制定。

**第十四条** 对会计专业技术人员参加继续教育情况实行登记管理。

用人单位应当对会计专业技术人员参加继续教育的种类、内容、时间和考试考核结果等情况进行记录，并在培训结束后及时按照要求将有关情况报送所在地县级以上地方人民政府财政部门、新疆生产建设兵团财政局或中央主管单位。

省级财政部门、新疆生产建设兵团财政局、中央主管单位应当建立会计专业技术人员继续教育信息管理系统，对会计专业技术人员参加继续教育取得的学分进行登记，如实记载会计专业技术人员接受继续教育情况。

继续教育登记可以采用以下方式：

（一）会计专业技术人员参加继续教育管理部门组织的继续教育和会计相关考试，县级以上地方人民政府财政部门、新疆生产建设兵团财政局或中央主管单位应当直接为会计专业技术人员办理继续教育事项登记；

（二）会计专业技术人员参加会计继续教育机构或用人单位组织的继续教育，县级以上地方人民政府财政部门、新疆生产建设兵团财政局或中央主管单位应当根据会计继续教育机构或用人单位报送的会计专业技术人员继续教育信息，为会计专业技术人员办理继续教育事项登记；

（三）会计专业技术人员参加继续教育采取上述（一）、（二）以外其他形式的，应当在年度内登陆所属县级以上地方人民政府财政部门、新疆生产建设兵团财政局或中央主管单位指定网站，按要求上传相关证明材料，申请办理继续教育事项登记；也可持相关证明材料向所属继续教育管理部门申请办理继续教育事项登记。

## 第五章 会计继续教育机构管理

**第十五条** 会计继续教育机构必须同时符合下列条件：

- （一）具备承担继续教育相适应的教学设施，面授教育机构还应有相应的教学场所；
- （二）拥有与承担继续教育相适应的师资队伍和管理力量；
- （三）制定完善的教学计划、管理制度和其他相关制度；
- （四）能够完成所承担的继续教育任务，保证教学质量；
- （五）符合有关法律法规的规定。

应当充分发挥国家会计学院、会计行业组织（团体）、各类继续教育培训基地（中心）等在开展会计专业技术人员继续教育方面的主渠道作用，鼓励、引导高等院校、科研院所等单位参与会计专业技术人员继续教育工作。

**第十六条** 会计继续教育机构应当认真实施继续教育教学计划，向社会公开继续教育的范围、内容、收费项目及标准等情况。

**第十七条** 会计继续教育机构应当按照专兼职结合的原则，聘请具有丰富实践经验、较高理论水平的业务骨干和专家学者，建立继续教育师资库。

**第十八条** 会计继续教育机构应当建立健全继续教育培训档案，根据考试或考核结果如实出具会计专业技术人员参加继续教育的证明，并在培训结束后及时按照要求将有关情况报送所在地县级以上地方人民政府财政部门、新疆生产建设兵团财政局或中央主管单位。

**第十九条** 会计继续教育机构不得有下列行为：

- （一）采取虚假、欺诈等不正当手段招揽生源；
- （二）以会计专业技术人员继续教育名义组织旅游或者进行其他高消费活动；
- （三）以会计专业技术人员继续教育名义乱收费或者只收费不培训。

## 第六章 考核与评价

**第二十条** 用人单位应当建立本单位会计专业技术人员继续教育与使用、晋升相衔接的激励机制，将参加继续教育情况作为会计专业技术人员考核评价、岗位聘用的重要依据。

会计专业技术人员参加继续教育情况，应当作为聘任会计专业技术职务或者申报评定上一级资格的重要条件。

**第二十一条** 继续教育管理部门应当加强对会计专业技术人员参加继续教育情况的考核与评价，并将考核、评价结果作为参加会计专业技术资格考试或评审、先进会计工作者评选、高端会计人才选拔等的依据之一，并纳入其信用信息档案。

对未按规定参加继续教育或者参加继续教育未取得规定学分的会计专业技术人员，继续教育管理部门应当责令其限期改正。

**第二十二条** 继续教育管理部门应当依法对会计继续教育机构、用人单位执行本规定的情况进行监督。

**第二十三条** 继续教育管理部门应当定期组织或者委托第三方评估机构对所在地会计继续教育机构进行教学质量评估，评估结果作为承担下年度继续教育任务的重要参考。

**第二十四条** 会计继续教育机构发生本规定第十九条行为，继续教育管理部门应当责令其限期改正，并依法依规进行处理。

## 第七章 附 则

**第二十五条** 中央军委后勤保障部会计专业技术人员继续教育工作，参照本规定执行。

**第二十六条** 省级财政部门、新疆生产建设兵团财政局可会同本地区人力资源社会保障部门根据本规定制定具体实施办法，报财政部、人力资源社会保障部备案。

中央主管单位可根据本规定制定具体实施办法，报财政部、人力资源社会保障部备案。

**第二十七条** 本规定自2018年7月1日起施行。财政部2013年8月27日印发的《会计人员继续教育规定》（财会〔2013〕18号）同时废止。



# 会计人员管理办法

---

**第一条** 为加强会计人员管理，规范会计人员行为，根据《中华人民共和国会计法》及相关法律法规的规定，制定本办法。

**第二条** 会计人员，是指根据《中华人民共和国会计法》的规定，在国家机关、社会团体、企业、事业单位和其他组织（以下统称单位）中从事会计核算、实行会计监督等会计工作的人员。

会计人员包括从事下列具体会计工作的人员：

- （一）出纳；
- （二）稽核；
- （三）资产、负债和所有者权益（净资产）的核算；
- （四）收入、费用（支出）的核算；
- （五）财务成果（政府预算执行结果）的核算；
- （六）财务会计报告（决算报告）编制；
- （七）会计监督；
- （八）会计机构内会计档案管理；
- （九）其他会计工作。

担任单位会计机构负责人（会计主管人员）、总会计师的人员，属于会计人员。

**第三条** 会计人员从事会计工作，应当符合下列要求：

- （一）遵守《中华人民共和国会计法》和国家统一的会计制度等法律法规；
- （二）具备良好的职业道德；
- （三）按照国家有关规定参加继续教育；
- （四）具备从事会计工作所需要的专业能力。

**第四条** 会计人员具有会计类专业基础知识，基本掌握会计基础知识和业务技能，能够独立处理基本会计业务，表明具备从事会计工作所需要的专业能力。

单位应当根据国家有关法律法规和本办法有关规定，判断会计人员是否具备从事会计工作所需要的专业能力。

**第五条** 单位应当根据《中华人民共和国会计法》等法律法规和本办法有关规定，结合会计工作需要，自主任用（聘用）会计人员。

单位任用（聘用）的会计机构负责人（会计主管人员）、总会计师，应当符合《中华人民共和国会计法》《总会计师条例》等法律法规和本办法有关规定。

单位应当对任用（聘用）的会计人员及其从业行为加强监督和管理。

**第六条** 因发生与会计职务有关的违法行为被依法追究刑事责任的人员，单位不得任用（聘用）其从事会计工作。

因违反《中华人民共和国会计法》有关规定受到行政处罚五年内不得从事会计工作的人员，处罚期届满前，单位不得任用（聘用）其从事会计工作。

本条第一款和第二款规定的违法人员行业禁入期限，自其违法行为被认定之日起计算。

**第七条** 单位应当根据有关法律法规、内部控制制度要求和会计业务需要设置会计岗位，明确会计人员职责权限。

**第八条** 县级以上地方人民政府财政部门、新疆生产建设兵团财政局、中央军委后勤保障部、中共中央直属机关事务管理局、国家机关事务管理局应当采用随机抽取检查对象、随机选派执法检查人员的方式，依法对单位任用（聘用）会计人员及其从业情况进行管理和监督检查，并将监督检查情况及结果及时向社会公开。

**第九条** 依法成立的会计人员自律组织，应当依据有关法律法规和其章程规定，指导督促会员依法从事会计工作，对违反有关法律法规、会计职业道德和其章程的会员进行惩戒。

**第十条** 各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），新疆生产建设兵团财政局，中央军委后勤保障部、中共中央直属机关事务管理局、国家机关事务管理局可以根据本办法制定具体实施办法，报财政部备案。

**第十一条** 本办法自2019年1月1日起施行。

## 会计人员职业道德规范

---

一、坚持诚信，守法奉公。牢固树立诚信理念，以诚立身、以信立业，严于律己、心存敬畏。学法知法守法，公私分明、克己奉公，树立良好职业形象，维护会计行业声誉。

二、坚持准则，守责敬业。严格执行准则制度，保证会计信息真实完整。勤勉尽责、爱岗敬业，忠于职守、敢于斗争，自觉抵制会计造假行为，维护国家财经纪律和经济秩序。

三、坚持学习，守正创新。始终秉持专业精神，勤于学习、锐意进取，持续提升会计专业能力。不断适应新形势新要求，与时俱进、开拓创新，努力推动会计事业高质量发展。

# 会计信息化工作规范

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范数字经济环境下的会计工作，推动会计信息化健康发展，提高会计信息质量，发挥会计数据作用，根据《中华人民共和国会计法》等法律、行政法规和规章，制定本规范。

**第二条** 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）开展会计信息化工作，适用本规范。

**第三条** 本规范所称会计信息化，是指单位利用现代信息技术手段和数字基础设施开展会计核算，以及利用现代信息技术手段和数字基础设施将会计核算与其他经营管理活动有机结合的过程。

本规范所称会计软件，是指单位使用的专门用于会计核算、财务管理的应用软件或者其功能模块。会计软件具有以下基本功能：

（一）为会计核算、财务管理直接采集数据；

（二）生成会计凭证、账簿、报表等会计资料；

（三）对会计资料进行存储、转换、输出、分析、利用。本规范所称会计软件服务，是指会计软件服务商提供的通用会计软件开发、个性化需求开发、软件系统部署与维护、云服务功能使用订阅、用户使用培训及相关的数据分析等服务。

本规范所称会计信息系统，是指会计软件及其软硬件运行环境。

本规范所称电子会计凭证，是指以电子形式生成、传输并存储的各类会计凭证，包括电子原始凭证、电子记账凭证。电子原始凭证可由单位内部生成，也可从外部接收。

**第四条** 财政部主管全国会计信息化工作，主要职责包括：

（一）拟订会计信息化发展政策、制度与规划；

（二）起草、制定会计信息化标准；

（三）规范会计软件基本功能和相关服务；

（四）指导和监督单位开展会计信息化工作、会计软件服务商提供会计软件和相关服务。

**第五条** 县级以上地方各级人民政府财政部门负责管理本行政区域内会计信息化工作，指导和监督本行政区域内单位开展会计信息化工作。

省、自治区、直辖市人民政府财政部门负责指导和监督本行政区域内会计软件服务商提供会计软件和相关服务。

**第六条** 单位应当重视会计信息化工作，加强组织领导和人才培养，建立健全制度，完善管理

机制，保障资金投入，积极推进会计信息化在本单位的应用。

单位负责人是本单位会计信息化工作的第一责任人。单位应当指定专门机构或者岗位负责会计信息化工作，并依照本规范的要求开展工作。

未设置会计机构和会计岗位的单位，可以采取委托代理记账机构或者财政部规定的其他方式组织会计工作，推进会计信息化应用。

**第七条** 单位配备会计软件、会计软件服务商提供会计软件和相关服务，应当符合国家统一的会计软件功能和服务规范的规定。

## 第二章 会计信息化建设

**第八条** 单位开展会计信息化建设，应当根据单位发展目标和信息化体系建设实际需要，遵循统筹兼顾、安全合规、成本效益等原则，因地制宜地推进。

**第九条** 单位应当加强会计信息化建设顶层设计和整体规划，明确建设目标和资源投入，统一构建管理机制和标准体系，合理搭建系统框架和内容模块，科学制定实施步骤和实施路径，保障内外部系统有机整合和互联互通。

**第十条** 单位应当在推动实现会计核算信息化的基础上，从业务领域层面逐步推动实现财务管理信息化和决策支持信息化，从技术应用层面推动实现会计工作数字化、智能化。

**第十一条** 单位应当加强会计信息化制度建设，明确会计信息化建设和应用各个领域与各个环节的管理要求和责任机制。

**第十二条** 单位应当注重会计信息系统与单位运营环境的匹配，通过会计信息化推动管理模式、组织架构、业务流程的优化与革新，建立健全适应数字经济发展要求的会计信息化工作体系。

**第十三条** 单位应当在遵循国家统一的会计制度的基础上，加强会计标准化建设，结合单位实际业务场景和管理需求，制定统一的会计核算科目体系、核算流程、财务主数据及会计报表等一系列业务标准，并建立健全内部技术标准和数据标准体系，消除数据孤岛，促进数据利用。

鼓励行业主管部门、大型企业及企业集团对所属单位统一开展会计标准化建设。

**第十四条** 单位建设配备会计信息系统，应当根据管理要求、技术力量以及业务需求，考虑系统功能、安全性、可靠性、开放性、可扩展性等要求，合理选择购买、定制开发、购买与定制开发相结合、租用等方式。

定制开发包括单位自行开发、委托外部单位开发、与外部单位联合开发。

**第十五条** 单位通过委托外部单位开发、购买或者租用等方式配备会计信息系统，应当在有关合同中约定服务内容、服务质量、服务时效、数据安全等权利和责任事项。

**第十六条** 会计信息系统业务流程设计、业务规则制定应当科学合理。鼓励实现业务流程、业务规则配置操作可视化。

会计信息系统应当设定经办、审核、审批等必要的审签程序。系统自动执行的业务流程应当可查询、可校验、可追溯。

**第十七条** 对于会计信息系统自动生成且具有明晰审核规则的会计凭证，可以将审核规则嵌入会计信息系统，由系统自动审核。未经自动审核的会计凭证，应当先经人工审核再进行后续处理。

系统自动审核的规则应当可查询、可校验、可追溯，其设立与变更应当履行审签程序，严格管理，留档备查。

**第十八条** 单位应当遵循内部控制规范体系要求，运用技术手段加强对会计信息系统规划、设计、开发、运行、维护全过程的控制，并将控制流程和控制规则嵌入会计信息系统，实现对违反控制要求情况的自动防范和监控预警。

**第十九条** 单位建设与会计信息系统相关的业务系统，应当安排负责会计信息化工作的专门机构或者岗位参与，充分考虑会计信息系统的需求，加强内部系统协同。

单位应当促进会计信息系统与业务信息系统的一体化，通过业务的处理直接驱动会计处理，提高业务数据与会计数据的一致性，实现单位内部数据资源共享与分析利用。

**第二十条** 单位应当根据实际情况，开展本单位会计信息系统与财政、税务、银行、供应商、客户等外部单位信息系统的互联，实现外部交易信息的集中自动处理。

提供产品或者服务的单位，具备条件的，应当向接受产品或者服务的单位交付符合电子凭证会计数据标准的电子凭证。

国家机关、事业单位等预算单位使用的会计信息系统应当按照财政预算管理一体化系统有关接口标准，实现与财政预算管理一体化系统的衔接。

鼓励单位利用现代信息技术定期核对往来款项，提高外部交易和会计信息的真实性、完整性。

**第二十一条** 鼓励单位积极探索大数据、人工智能、移动互联网、云计算、物联网、区块链等现代信息技术在会计领域的应用，提升会计信息化水平。

**第二十二条** 具备条件的单位应当利用信息技术促进会计工作的集约化、自动化、智能化，构建和优化财务共享服务、预算管理一体化、云服务等工作模式。

### 第三章 会计数据处理和应用

**第二十三条** 单位应当遵循国家统一的会计数据标准，保证会计信息系统输入、处理、输出等各环节的会计数据质量和可用性，夯实会计数据处理和应用基础。

**第二十四条** 单位应当建立安全便捷的电子原始凭证获取渠道。鼓励单位通过数据交换、数据集成等方式，实现电子原始凭证等会计数据的自动采集和接收。

**第二十五条** 单位处理和应用电子会计凭证，应当保证电子会计凭证的接收、生成、传输、存储等各环节安全可靠。

单位应当通过完善会计信息系统功能、建立比对机制等方式，对接收的电子原始凭证等会计数据进行验证，确保其来源合法、真实，对电子原始凭证的任何篡改能够被发现，并设置必要的程序防止其重复入账。

**第二十六条** 单位会计信息系统应当能够准确、完整、有效地读取或者解析电子原始凭证及其元数据，按照国家统一的会计制度的规定开展会计核算，生成会计凭证、会计账簿、财务会计报告等会计资料。

单位会计信息系统应当适配电子凭证会计数据标准，具备处理符合标准的电子会计凭证的能力，并生成符合标准的入账信息结构化数据文件。



对于财务会计报告按规定须经注册会计师审计的单位，鼓励其会计信息系统适配注册会计师审计数据标准。

**第二十七条** 单位以电子会计凭证的纸质打印件作为报销、入账、归档依据的，必须同时保存打印该纸质件的电子会计凭证原文件，并建立纸质会计凭证与其对应电子文件的检索关系。

**第二十八条** 单位以纸质会计凭证的电子影像文件作为报销、入账、归档依据的，必须同时保存纸质会计凭证，并建立电子影像文件与其对应纸质会计凭证的检索关系。

**第二十九条** 具备条件的单位应当推动电子会计凭证接收、生成、传输、存储、归档等各环节全流程无纸化、自动化处理。

**第三十条** 单位可以在权责明确、确保信息安全的情况下，将一个或者多个会计数据处理环节委托给符合要求的第三方平台进行集约化、批量化处理，以降低成本、提高效率。

鼓励第三方平台探索一站式、聚合式服务模式。

**第三十一条** 单位应当按照国家有关电子会计档案管理的规定，建立和完善电子会计资料的形成、收集、整理、归档和电子会计档案保管、统计、利用、鉴定、处置等管理制度，采取可靠的安全防护技术和措施，保证电子会计档案在传递及存储过程中的真实性、完整性、可用性和安全性，加强电子会计资料归档和电子会计档案管理。

符合电子凭证会计数据标准的入账信息结构化数据文件应当与电子会计凭证同步归档。

**第三十二条** 来源可靠、程序规范、要素合规的电子会计凭证、电子会计账簿、电子财务会计报告和其他电子会计资料与纸质会计资料具有同等法律效力，可仅以电子形式接收、处理、生成和归档保存。

符合国家有关电子会计档案管理要求的电子会计档案与纸质会计档案具有同等法律效力。除法律、行政法规另有规定外，电子会计档案可不再另以纸质形式保存。

**第三十三条** 单位应当充分利用现代信息技术，推动单位业财融合和会计职能拓展，增强会计数据支撑单位提升绩效管理、风险管理、可持续发展的能力，助力单位高质量发展。

单位应当加强会计数据与其他财会监督数据汇聚融合和共享共用，推动财会监督信息化。

**第三十四条** 鼓励单位运用各类信息技术开展会计数据治理，探索形成可扩展、可聚合、可对比的会计数据要素，丰富数据应用场景，服务价值创造。

鼓励单位以安全合规为前提，促进会计数据要素的流通使用，发挥会计数据要素在资源配置中的支撑作用，充分实现会计数据要素价值。

**第三十五条** 单位应当根据法律法规要求向会计资料使用者提供电子财务会计报告等电子会计资料。

实施企业会计准则通用分类标准的企业，应当按照有关要求向财政部门等监管部门报送可扩展商业报告语言（XBRL）财务会计报告。

**第三十六条** 单位接受外部监督检查机构依法依规查询和调阅会计资料时，对符合国家有关电子会计档案管理规定要求的电子会计资料，可仅以电子形式提供。

## 第四章 会计信息化安全

**第三十七条** 单位会计信息化工作应当统筹安全与发展，遵循《中华人民共和国网络安全法》、

《中华人民共和国数据安全法》、《中华人民共和国保守国家秘密法》等法律法规的有关规定，切实防范、控制和化解会计信息化可能产生的风险。

**第三十八条** 单位应当加强会计数据安全风险防范，采取数据加密传输技术等有效措施，保证会计数据处理与应用的安全合规，避免会计数据在生成、传输、处理、存储等环节的泄露、篡改及损毁风险。

单位应当对电子会计资料进行备份，规定备份信息的备份方式、备份频率、存储介质、保存期等，确保会计资料的安全、完整和可用。

鼓励单位结合内部数据管理要求建立会计数据安全分类分级管理体系，加强对重要数据和核心数据的保护。

**第三十九条** 单位应当加强会计信息系统安全风险防范，采取有效措施保证会计信息系统持续、稳定、安全运行。

**第四十条** 单位应当按照国家网络安全等级保护制度，全面落实安全保护管理和技术要求，加强会计信息网络安全风险防范，采取有效措施保障会计信息网络安全，防范病毒木马、恶意软件、黑客攻击或者非法访问等风险。

**第四十一条** 单位开展涉及国家秘密的会计信息化活动，应当遵循《中华人民共和国保守国家秘密法》等法律法规的有关规定。

单位不得在非涉密信息系统和设备中存储、处理和传输涉及国家秘密或者其他法律法规另有限制性规定的电子会计资料。

**第四十二条** 单位会计信息系统数据服务器的部署应当符合国家有关规定。如存在单位在境外设立分支机构等情形，其数据服务器部署在境外的，应当在境内保存电子会计资料备份，备份频率不得低于每月一次。境内备份的电子会计资料应当能够在境外服务器不能正常工作时，独立满足单位开展会计工作的需要以及财会监督的需要。

单位应当加强跨境会计信息安全管理，防止境内外有关机构和个人通过违法违规和不当手段获取并向境外传输会计数据。

单位的电子会计档案需要携带、寄运或者传输至境外的，应当按照国家有关规定执行。

**第四十三条** 单位开展会计信息化工作涉及处理自然人个人信息的活动，应当遵循《中华人民共和国个人信息保护法》等法律法规的有关规定。

**第四十四条** 单位开展会计信息化工作涉及人工智能各类活动和生成式人工智能服务，应当遵守有关法律法规，尊重社会公德和伦理道德。

## 第五章 会计信息化监督

**第四十五条** 县级以上地方各级人民政府财政部门采取现场检查、第三方评价等方式对单位开展会计信息化工作是否符合本规范、会计软件功能和服务规范要求的情况实施监督。对不符合要求的单位，由县级以上地方各级人民政府财政部门责令限期改正。限期不改的，县级以上地方各级人民政府财政部门应当依法予以处罚，并将有关情况通报同级相关部门。

**第四十六条** 财政部采取组织同行评议、第三方认证、向用户单位征求意见等方式对会计软件

服务商提供会计软件和相关服务遵循会计软件功能和服务规范的情况进行检查。

省、自治区、直辖市人民政府财政部门发现会计软件和相关服务不符合会计软件功能和服务规范规定的，应当将有关情况报财政部。

任何单位和个人发现会计软件和相关服务不符合会计软件功能和服务规范要求的，可以向所在地省（自治区、直辖市）人民政府财政部门反映，有关省、自治区、直辖市人民政府财政部门应当根据反映情况开展调查，并按本条第二款规定处理。

**第四十七条** 会计软件服务商提供会计软件和相关服务不符合会计软件功能和服务规范要求的，财政部可以约谈该服务商主要负责人，责令限期改正。限期内未改正的，由财政部依法予以处罚，并将有关情况通报相关部门。

**第四十八条** 财政部门及其工作人员存在违反本规范规定，以及其他滥用职权、玩忽职守、徇私舞弊等违法违规行为的，依法依规追究相应责任。

## 第六章 附 则

**第四十九条** 省、自治区、直辖市人民政府财政部门可以根据本规范制定本行政区域内的具体实施办法。

**第五十条** 本规范自 2025 年 1 月 1 日起施行。《会计电算化工作规范》（财会字〔1996〕17 号）、《企业会计信息化工作规范》（财会〔2013〕20 号）同时废止。

# 会计软件基本功能和服务规范

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范会计软件基本功能和服务，提高会计软件和相关服务质量，根据《中华人民共和国会计法》等法律、行政法规和《会计信息化工作规范》（财会〔2024〕11号）的有关规定，制定本规范。

**第二条** 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）应用的会计软件和相关服务，会计软件服务商（含相关咨询服务机构，下同）提供的会计软件和相关服务，适用本规范。

单位在境外设立的分支机构，会计数据汇集到总部的，其应用的会计软件和相关服务，适用本规范。

**第三条** 本规范所称会计软件，是指单位使用的专门用于会计核算、财务管理的应用软件或者其功能模块。会计软件具有以下基本功能：

- （一）为会计核算、财务管理直接采集数据；
- （二）生成会计凭证、账簿、报表等会计资料；
- （三）对会计资料进行存储、转换、输出、分析、利用。

本规范所称会计软件服务，是指会计软件服务商提供的通用会计软件开发、个性化需求开发、软件系统部署与维护、云服务功能使用订阅、用户使用培训及相关的数据分析等服务。

本规范所称电子会计凭证，是指以电子形式生成、传输并存储的各类会计凭证，包括电子原始凭证、电子记账凭证。电子原始凭证可由单位内部生成，也可从外部接收。

## 第二章 会计软件总体要求

**第四条** 会计软件的设计应当符合我国法律、行政法规和部门规章的有关规定，保证会计数据合法、真实、准确、完整、安全，有利于提高会计工作效率。

**第五条** 会计软件应当保障单位按照国家统一的会计制度开展会计工作，不得有违背国家统一的会计制度的功能设计。

**第六条** 会计软件应当遵循国家统一发布的电子凭证会计数据标准，在电子凭证输入、处理和输出等环节进行适配，满足会计数据标准的要求。

**第七条** 会计软件结构应当具备开放性，遵循国家相关技术标准规范，采用开放式体系架构，提供易于理解的标准数据接口，支持通用的数据传输协议和数据格式，便于实现与其他信息系统集成或数据交换。

**第八条** 会计软件功能应当具备可扩展性，满足当前及可预见时间内的业务需求，方便进行功能和会计数据标准应用的扩展。

**第九条** 会计软件设计应当具备灵活性，支持会计信息化业务模式、工作流程和数据等的灵活定义与部署。

**第十条** 会计软件性能应当具备稳定性，能够有效防范和消除用户误操作和恶性操作而产生系统错误甚至故障，能够通过自动或手工方式消除运行环境造成的影响，快速恢复正常运行。

**第十一条** 会计软件应当具备安全性，能够及时保存会计数据处理关键业务过程记录，有效防止非授权访问，充分防御恶意攻击，保障会计数据安全。

**第十二条** 会计软件服务商应当积极探索现代信息技术在会计领域的应用，在会计软件的研究开发中保持技术更新迭代，积极助力会计数字化转型和会计职能作用发挥。

**第十三条** 会计软件的界面应当优先使用中文，遵循中文编码国家标准并提供对中文处理的支持，可以同时提供外国或者少数民族文字界面对照和处理支持。

**第十四条** 会计软件应当支持以人民币作为记账本位币进行会计核算。以人民币以外币种记账的，应当支持折算为人民币编报财务会计报告。

### 第三章 会计数据输入

**第十五条** 会计软件应当具备会计数据输入功能，支持网络报文传输、文件导入和手工录入等输入方式。会计软件应具备输入数据校验功能，对于软件中已有的相关数据内容，支持对新输入会计数据与已有相关数据的准确性和一致性进行校验。

**第十六条** 会计软件应当支持与业务软件系统的一体化应用，确保会计数据真实、完整、安全地传输，实现电子原始凭证自动生成电子记账凭证。

**第十七条** 会计软件应当能够接收电子原始凭证等会计数据，支持通过查验电子签名等方式检查电子原始凭证的合法性、真实性。

**第十八条** 会计软件应当准确、完整、有效读取电子会计凭证中的数据，真实、直观、安全呈现电子会计凭证所承载的信息。

会计软件应当适配电子凭证会计数据标准，支持按照电子凭证会计数据标准解析符合标准的电子会计凭证。

### 第四章 会计数据处理

**第十九条** 会计软件应当安全、可靠地传输、存储、转换、利用会计数据。对内部生成和从外部接收的电子会计凭证，能准确识别和防止信息被篡改，能够如实、直观地向用户呈现凭证的真实性等状态。



**第二十条** 会计软件的数据处理功能设置应当符合国家统一的会计制度要求。

（一）会计软件应当同时提供国家统一的会计制度允许使用的多种会计核算方法，以供用户选择。会计软件对会计核算方法的更改过程，在系统内应当有相应的记录。

（二）会计软件应当提供符合国家统一的会计制度的会计科目分类和编码功能，支持单位进一步扩展应用。

（三）会计软件应当提供自定义辅助核算项目功能，支持单位结合实际情况开展多维度会计数据分析。

**第二十一条** 会计软件应当提供填制和生成记账凭证的功能。

（一）会计软件应当支持审签程序自动化，能够根据预置的审核规则实现电子会计凭证数据、业务数据和资金支付数据等相关数据的自动关联和相互校验。校验无误的电子原始凭证可自动填制电子记账凭证，并进行会计入账。

会计软件的自动审核规则应当可查询、可校验、可追溯。会计软件应当支持用户针对特定审签程序的系统自动化处理进行授权操作。

（二）会计软件应当按照国家统一的会计制度进行会计核算，具备经办、审核、审批等必要的审签程序并防止电子会计凭证重复入账。

（三）会计软件应当提供不可逆的记账功能，不得提供对已记账凭证的删除和插入功能，确保对同类已记账凭证的连续编号，不得提供对已记账凭证日期、币种、汇率、金额、科目、操作人等的修改功能。

（四）会计软件应当具有按照电子凭证会计数据标准要求处理电子会计凭证，并生成入账信息结构化数据文件的功能。

**第二十二条** 会计软件应当提供根据审核通过的记账凭证生成账簿的功能。

（一）根据审核通过的记账凭证或者记账凭证汇总表登记总分类账。

（二）根据审核通过的记账凭证和相应原始凭证登记明细分类账。

**第二十三条** 会计软件应当提供自动进行银行对账的功能，根据银行存款账面余额、银行存款日记账与输入的银行对账单，借助适当的手工辅助完成银行对账。

**第二十四条** 会计软件应当提供会计数据按照规定会计期间进行结账的功能。结账前，会计软件应当自动检查本期输入的会计凭证是否全部登记入账，全部登记入账后才能结账。

鼓励会计软件提供跨应用、跨系统的智能结账功能，满足单位多应用、多系统的情况下，加强结账任务协同，提升结账效率。

**第二十五条** 会计软件应当提供符合国家统一的会计制度规定自动编制会计报表的功能。会计软件应当提供会计报表的自定义功能，包括定义会计报表的格式、项目、各项目的数据来源、项目之间的计算逻辑等。

**第二十六条** 鼓励会计软件服务商在会计软件中集成可扩展商业报告语言（XBRL）功能，便于单位生成符合全国统一标准的XBRL会计数据文件和财务会计报告。

## 第五章 会计数据输出

**第二十七条** 会计软件应当提供符合国家统一的会计制度的会计凭证、会计账簿、财务会计报



告和其他会计资料的显示、打印、生成版式文件并导出的功能。

**第二十八条** 会计软件应当具有会计资料归档功能，提供导出电子会计档案的接口，输出归档的电子会计资料应当符合国家有关电子文件归档与电子会计档案管理的要求。

**第二十九条** 会计软件应当具有符合国家标准的数据接口，满足系统功能拓展、与外部系统对接和监督需要，支持相关监管机构的信息披露要求。

**第三十条** 鼓励会计软件提供按照标准格式输出各类会计数据的功能，促进会计数据的应用，发挥会计数据的价值。

## 第六章 会计软件安全

**第三十一条** 会计软件运行、处理应当安全可靠，根据需要采取安全认证、电子签名、数字加密和可信存证等技术手段，防止非授权访问，防范数据库中的会计数据被篡改，保障会计处理过程安全可信，以及会计数据可验证、可溯源。

**第三十二条** 会计软件应当能够记录用户操作日志，确保日志的安全、完整，提供按操作人员、操作时间和操作内容查询日志的功能，并能以简单易懂的形式输出。

**第三十三条** 会计软件应当满足数据保密性的要求，支持对重要敏感数据的加密存储和传输。会计软件应支持按照数据使用场景及安全要求，对敏感数据进行脱敏处理。

**第三十四条** 会计软件应当满足数据完整性的要求，根据需要采取电子签名、可信存证等技术手段，保障会计数据不被篡改。

**第三十五条** 会计软件应当满足数据可靠存储的要求，能够支持数据容灾和备份功能，避免会计数据因错误操作、系统故障或自然灾害而损毁、丢失。

**第三十六条** 会计软件应当满足跨境数据境内备份的要求。如存在单位在境外设立分支机构等情形，其数据服务器部署在境外的，会计软件应当能够支持将境外部署的数据服务器中的电子会计资料备份到境内，并能够支持在必要时仅依靠境内备份的电子会计资料独立满足单位开展会计工作以及财会监督需要。

**第三十七条** 会计软件采用密码技术的，应当遵循国家密码主管部门的有关规定。

## 第七章 会计软件服务

**第三十八条** 鼓励会计软件服务商为用户提供符合国家统一的会计制度要求的个性化、自动化、智能化核算处理功能。

会计软件服务商为财务会计报告按规定须经注册会计师审计的单位提供会计软件时，鼓励其提供的会计软件适配注册会计师审计数据标准。

**第三十九条** 会计软件服务商应当保证会计软件服务质量，按照合同约定及时解决用户使用中的故障问题。

对于新施行的国家统一的会计制度和会计数据标准，会计软件服务商应当及时审查和评估软件功能，对软件进行必要的维护和升级，并通知用户所升级的版本、补丁和功能。

对于会计软件服务提供之前已施行的国家统一的会计制度和会计数据标准，会计软件服务存在影响用户按照国家统一的会计制度进行会计核算的，或存在影响用户按照会计数据标准输入、处理和输出会计数据的，会计软件服务商应当为用户免费提供更正程序以消除上述影响。

**第四十条** 会计软件服务商以远程访问、云计算等方式提供的会计软件服务，应当支持用户使用符合本规范要求的会计软件功能。

**第四十一条** 用户以远程访问、云计算等方式使用会计软件服务生成的电子会计资料及相关数据归用户所有。

会计软件服务商应当提供符合国家统一标准的数据接口供用户导出电子会计资料，不得以任何理由拒绝用户导出电子会计资料的请求。

**第四十二条** 以远程访问、云计算等方式提供服务的会计软件服务商，应当严格遵守国家有关网络安全、数据安全和信息保护等方面的法律法规，落实网络安全等级保护的有关要求，在技术上保证用户会计资料的安全、完整和可用，为用户的会计资料提供必要的容灾、应用容灾技术措施，出现系统故障或自然灾害导致数据毁损的，能及时为用户恢复会计资料，保障用户业务能够延续。对于因会计软件服务商原因造成用户会计资料泄露、毁损的，会计软件服务商应当按规定承担恢复、赔偿责任。

**第四十三条** 以远程访问、云计算等方式提供服务的会计软件服务商，应当做好本服务商不能维持服务的情况下，保障用户电子会计资料安全以及单位会计工作持续进行的预案，并在相关服务合同中与用户就该预案做出约定。

**第四十四条** 会计软件服务商应当为用户提供必要的会计软件使用操作培训和相关教程资料。会计软件服务商和用户在有关合同中约定了操作培训事宜的，应当从其约定。

**第四十五条** 会计软件服务商可以采用现场服务、呼叫中心、在线人工客服、智能客服、网络社区服务等多种方式为用户提供实时技术支持。

会计软件服务商应当努力提高会计软件相关服务质量，按照合同约定及时解决用户使用中的故障问题，并建立突发问题应急机制。

**第四十六条** 有关部门依法开展监督检查工作，需要通过会计软件开展检查、调查的，会计软件服务商应当配合并提供相关文档等支持资料。

## 第八章 附 则

**第四十七条** 本规范自 2025 年 1 月 1 日起施行。《会计核算软件基本功能规范》（财会字〔1994〕27 号）同时废止。

# 企业可持续披露准则——基本准则（试行）

## 第一章 总 则

**第一条** 为推动高质量发展，引导企业践行可持续发展理念，规范企业可持续发展信息（以下简称可持续信息）披露，保证可持续信息质量，制定本准则。

**第二条** 企业可持续披露准则包括基本准则、具体准则和应用指南。具体准则和应用指南的制定应当遵循基本准则。

基本准则对企业可持续信息披露提出一般要求。

具体准则对企业在环境、社会和治理等方面的可持续议题的信息披露提出具体要求。

应用指南对本准则和具体准则进行解释和细化，对有关行业应用本准则和具体准则提供指引，以及对重点难点问题进行操作性规定。

**第三条** 企业披露的可持续信息，是指企业在环境、社会和治理等方面的可持续议题相关风险、机遇和影响（以下简称可持续风险、机遇和影响）的信息，包括国家法律法规要求披露的可持续信息。

可持续风险和机遇，是指企业就特定可持续议题与其整个价值链中的利益相关方、经济、社会和环境互动而产生的可合理预期会影响企业发展前景（即企业短期、中期或者长期的现金流量、融资渠道及资本成本等）的风险和机遇。可持续影响，是指企业与特定可持续议题相关的活动（包括与之相关的价值链活动，下同）对经济、社会和环境产生的实际影响或者可预见的潜在影响，包括积极影响或者消极影响。

**第四条** 企业开展可持续信息披露应当考虑价值链情况。价值链，是指企业的价值创造活动各环节构成的完整关系链条，即与企业的业务模式及其所处外部环境相关的互动、资源和关系，包括企业的产品或者服务从概念到交付、消费直至生命周期结束所涉及的互动、资源、关系以及开展的全部活动。

**第五条** 可持续信息披露的报告主体应当与财务报表的报告主体保持一致。

**第六条** 企业应当关注可持续信息之间、可持续信息和财务报表信息之间、可持续信息和与财务报表一同披露的其他信息之间的关联。企业应当通过索引或者文字解释披露上述信息之间的关联。

可持续信息之间的关联，包括各个可持续风险、机遇和影响信息之间的关联，以及与特定可持续风险、机遇和影响有关的各类信息之间的关联。

可持续信息与财务报表信息之间的关联，包括可持续定量信息直接取自财务报表相关项目数

值，或者取自财务报表相关项目数值的一部分或者合计数。企业编制可持续信息所使用的数据和假设应当考虑所适用的企业会计准则的要求，尽可能与其编制相关财务报表所使用的数据和假设保持一致；若存在不一致的，应当披露重大差异的信息并说明理由。以货币计量的可持续信息应当使用与其相关财务报表一致的币种。

**第七条** 企业应当建立健全与可持续信息披露相关的数据收集、验证、分析、利用和报告等系统，完善可持续信息披露的内部控制，确保可持续信息披露的质量。

## 第二章 披露目标与原则

**第八条** 企业可持续信息披露的目标，是向信息使用者提供重要的可持续风险、机遇和影响的信息，以便其作出经济决策、资源配置或者其他决策。可持续信息披露有助于企业贯彻新发展理念，推动经济、社会和环境可持续发展，促进人与自然和谐共生，构建和谐社会关系。

可持续信息使用者包括投资者、债权人、政府及其有关部门和其他利益相关方。其中，投资者、债权人为可持续信息的基本使用者。其他利益相关方，是指其利益受到或者可能受到企业活动影响的群体或者人员，如员工、消费者、客户、供应商、社区以及企业的业务伙伴和社会伙伴等。

**第九条** 可持续信息披露应当符合重要性原则。

企业应当结合具体适用的企业可持续披露准则的要求，按照下列标准开展重要性评估：

（一）可持续风险和机遇信息。在合理预期下，某项可持续风险和机遇信息的省略、错报或者模糊处理会影响可持续信息基本使用者据此作出决策的，该信息具有重要性。

（二）可持续影响信息。对于实际的消极影响，应当以消极影响的严重程度为评估标准；对于可预见的潜在的消极影响，应当以消极影响的严重程度和发生的可能性为评估标准。对于消极影响严重程度的评估，应当以消极影响的规模、范围、不可补救性为评估标准。对于实际的积极影响，应当以积极影响的规模和范围为评估标准；对于可预见的潜在的积极影响，应当以积极影响的规模、范围以及发生的可能性为评估标准。

**第十条** 为确保重要信息不被模糊处理，企业应当明确区分其披露的重要可持续信息及其他信息，并考虑所有事实和情况，对可持续信息进行适当汇总和分解。企业不得因提供额外非重要信息而模糊处理重要信息，或者通过汇总不具有共同特征的重要信息而降低信息的可理解性。企业可以对可持续信息按不同维度进行汇总和分解。

**第十一条** 企业在识别可持续风险、机遇和影响，确定价值链范围，编制可持续风险或者机遇预期财务影响的信息，以及编制可持续影响信息时，应当使用报告日合理且有依据的信息（该信息无须付出过度成本或者努力即可获得）。其中，企业在编制可持续风险或者机遇预期财务影响的信息时，应当采用与其技能、能力和资源相称的方法。

## 第三章 信息质量要求

**第十二条** 企业披露的可持续信息应当具有可靠性，能够如实反映重要的可持续风险、机遇和



影响，保证可持续信息完整、中立和准确。

信息完整，要求企业披露有助于信息使用者了解其可持续风险、机遇和影响所必需的信息，避免重要信息被省略、漏报。信息中立，要求企业在可持续信息披露时不带偏见，不低估或者夸大信息。信息准确，要求企业采取充分的流程和内部控制以避免重要信息被错报或者模糊处理，确保事实信息不存在重要错误、描述精确，估计和预测被清晰识别。

**第十三条** 企业披露的可持续信息应当具有相关性，与信息使用者的决策相关，有助于信息使用者作出评价或者预测。

**第十四条** 企业披露的可持续信息应当具有可比性，可以与企业不同时期提供的信息进行比较，以及与其他企业特别是同一行业企业或者从事相似经营活动、具有相似业务模式的企业提供的信息进行比较。

**第十五条** 企业披露的可持续信息应当具有可验证性，能够通过该信息本身或者生成该信息的输入值加以证实。鼓励企业提供独立的可持续发展报告鉴证声明。

**第十六条** 企业披露的可持续信息应当具有可理解性，内容清晰明了，便于信息使用者理解和使用。

**第十七条** 企业披露的可持续信息应当具有及时性，能够及时满足信息使用者的信息需求。

## 第四章 披露要素

**第十八条** 除非其他具体准则另行要求，为满足可持续信息基本使用者的信息需求，企业披露的可持续信息应当包括下列四个核心要素：

- （一）治理，即企业管理和监督可持续风险和机遇的治理架构、控制措施和程序。
- （二）战略，即企业管理可持续风险和机遇的规划、策略和方法。
- （三）风险和机遇管理，即企业用于识别、评估、排序和监控可持续风险和机遇的流程。
- （四）指标和目标，即企业衡量可持续风险和机遇管理绩效的指标，以及企业已设定的目标和国家法律法规、战略规划要求企业实现的目标及其进展。

**第十九条** 在治理方面，可持续信息披露的目标，是使可持续信息基本使用者了解企业管理和监督可持续风险和机遇所采用的治理架构、控制措施和程序。为了实现这一目标，企业应当披露下列信息：

- （一）负责监督可持续风险和机遇的治理机构（包括董事会及其下设委员会或者其他类似机构）或者人员的信息，包括：
  1. 该机构或者人员的职权范围、授权、职责描述和其他相关政策如何体现其监督责任；
  2. 该机构或者人员是否具备在执行、监督可持续风险和机遇的战略、制度等方面的专业技能和胜任能力，以监督企业为管理可持续风险和机遇而制定的战略；
  3. 该机构或者人员获悉可持续风险和机遇的方式和频率；
  4. 该机构或者人员在监督企业的战略、重大交易决策、风险管理流程以及相关政策时，如何考虑可持续风险和机遇；
  5. 该机构或者人员如何监督可持续风险和机遇的目标设定，并监控这些目标的实现进展，包括

是否以及如何将相关绩效指标纳入薪酬政策。

（二）管理层在管理和监督可持续风险和机遇所采用的治理架构、控制措施和程序中的作用的信息，包括：

1. 特定管理层岗位或者部门是否被赋予管理和监督可持续风险和机遇的职责，以及如何对该岗位或者部门进行监督；
2. 管理层是否采用控制措施和程序对可持续风险和机遇的监督予以支持，以及如何将这些控制措施和程序与企业的其他内部职能相整合。

企业针对可持续风险和机遇的管理和监督已经建立整体性治理架构和内部制度的，可以对前款规定的内容进行整合披露，无须披露单个议题的相关信息。

**第二十条** 在战略方面，可持续信息披露的目标，是使可持续信息基本使用者了解企业管理可持续风险和机遇所制定的战略和可能结果。为了实现这一目标，企业应当披露下列信息：

（一）可持续风险和机遇，包括：

1. 可合理预期会影响企业发展前景的可持续风险和机遇；
2. 这些风险和机遇对企业的业务模式和价值链的当期和预期影响，并说明企业的业务模式和价值链中可持续风险和机遇集中的领域，包括特定活动、业务关系、地理区域、设施和资产类型等；
3. 这些风险和机遇可合理预期影响企业发展前景的时间范围（包括短期、中期、长期），以及如何与企业用于战略决策的时间范围相关联。

短期，一般是指可持续信息报告期间结束后1年以内（含1年）；中期，一般是指可持续信息报告期间结束后1年至5年（含5年）；长期，一般是指可持续信息报告期间结束后5年以上。企业因行业特殊性、业务周期、投资期限等原因，导致上述对短期、中期和长期的定义不符合其实际情况从而无法提供有用信息的，应当采用更适合的短期、中期和长期定义，并披露有关如何定义短期、中期和长期及相关理由的信息。

（二）可持续风险和机遇如何影响企业的战略和决策，包括：

1. 企业的战略和决策当期如何应对或者计划如何应对可持续风险和机遇；
2. 企业以前报告期间披露的管理计划的进展，包括定量和定性信息；
3. 企业如何在战略和决策中考虑可持续风险和机遇之间的权衡。

（三）可持续风险和机遇的当期和预期财务影响，包括下列定量和定性信息：

1. 可持续风险和机遇对企业报告期间的财务状况、经营成果和现金流量的影响；
2. 识别出的可能对下一年度报告期间相关财务报表的资产和负债账面价值存在重大调整风险的可持续风险和机遇；
3. 基于管理可持续风险和机遇的战略，企业预计其财务状况、经营成果和现金流量在短期、中期和长期将如何变化。

（四）企业的战略和业务模式对可持续风险的韧性（即企业的战略和业务模式对可持续风险有关的不确定性作出调整的能力），包括评估韧性所采用的情景分析等方法 and 关键假设、使用的输入值或者参数、时间范围等。

企业按照本条规定提供定量信息时，可以披露单个数值或者区间数值。

企业针对可持续风险和机遇的管理和监督已经建立整体性战略的，可以对前款规定的内容进行



整合披露，无须披露单个议题的相关信息。

**第二十一条** 企业在编制可持续风险或者机遇当期和预期财务影响的信息时，如果财务影响无法单独识别，或者估计这些财务影响所涉及的计量不确定性很可能导致产生的定量信息没有价值，则企业无须提供有关当期和预期财务影响的定量信息。如果企业不具备提供有关可持续风险或者机遇定量信息的技能、能力或者资源，则企业无须提供这些预期财务影响的定量信息。

如果企业根据前述条件确定其无须提供有关当期或者预期财务影响的定量信息，则应当披露下列信息：

1. 未提供定量信息的原因；
2. 有关财务影响的定性信息，包括财务报表中可能受到或者已经受到该可持续风险或者机遇影响的行项目、合计项目和总计项目；
3. 关于该可持续风险或者机遇、其他可持续风险或者机遇和其他因素的综合财务影响的定量信息（除非该定量信息没有价值）。

**第二十二条** 在风险和机遇管理方面，可持续信息披露的目标，是使可持续信息基本使用者了解企业识别、评估、排序和监控可持续风险和机遇的流程（包括这些流程是否以及如何融入企业的整体风险管理流程），以及评估企业的整体风险状况及其整体风险管理流程。为了实现这一目标，企业应当披露下列信息：

（一）用于识别、评估、排序和监控可持续风险的流程和相关政策，包括：

1. 采用的方法和关键假设；
2. 使用的输入值和参数及其来源；
3. 如何评估可持续风险影响的性质、可能性和规模；
4. 是否以及如何考虑可持续风险相较于其他类型风险的优先级；
5. 如何监控可持续风险；
6. 与上一报告期间相比，是否以及如何改变所使用的流程。

（二）用于识别、评估、排序和监控可持续机遇的流程。

（三）用于识别、评估、排序和监控可持续风险和机遇的流程在多大程度上以及如何融入企业的整体风险管理流程。

企业针对可持续风险和机遇进行统一管理的，可以对前款规定的内容进行整合披露，无须披露单个议题的相关信息。

**第二十三条** 在指标和目标方面，可持续信息披露的目标，是使可持续信息基本使用者了解企业在可持续风险和机遇方面的绩效，包括企业设定的目标的进展和国家法律法规、战略规划要求企业实现的目标的进展。为了实现这一目标，企业应当披露下列信息：

（一）适用的具体准则和应用指南要求披露的指标。

（二）企业用于计量和监控其可持续风险和机遇的指标，以及衡量可持续风险和机遇管理绩效的指标，应当包括与特定业务模式、活动或者其他表明企业具有某一行业的共同特征相关的指标。如果企业设定了一项指标，则应当说明：

1. 如何定义指标；
2. 指标是绝对值、相对值或者是定性指标；

3. 指标是否以及如何经独立第三方验证；
4. 计算指标的方法、关键假设、方法的局限性以及使用的输入值或者参数；
5. 指标的修订及原因（如适用）。

（三）企业设定的目标的进展和国家法律法规、战略规划要求企业实现的目标的进展，并说明：

1. 用于设定目标和监控目标进展的指标；
2. 企业设定的或者被要求实现的特定定量或者定性目标；
3. 目标适用的时间范围；
4. 计量进展的基准期间；
5. 阶段性目标和中期目标（如适用）；
6. 目标实现情况的绩效及其未来趋势或者变化分析；
7. 目标的修订及原因（如适用）。

**第二十四条** 为满足信息使用者的信息需求，除按照本准则相关规定外，企业还应当按照具体准则和应用指南的规定，披露本准则第十八条至第二十三条未涵盖的重要的可持续影响信息。

企业披露的可持续影响信息不应掩盖或者模糊其披露的可持续风险和机遇信息，两者应当可区分。

## 第五章 其他披露要求

**第二十五条** 企业可持续信息披露的报告期间应当与其财务报表的报告期间保持一致。企业一般应当按公历年度披露可持续信息。

在年度报告期末之后、可持续信息批准报出日之前，企业收到报告期末已经存在情况的信息，应当根据新的信息更新与该情况有关的披露；如果出现有关交易、事项和其他情况的信息，且可合理预期不披露这些信息将会影响信息使用者据此作出的决策，则企业应当披露这些信息。

**第二十六条** 除非具体准则或者应用指南另行要求，企业应当就报告期间披露的所有数值披露上一报告期间的可比数值，首次披露时无须披露上一报告期间的可比数值。如果定性的信息有助于信息使用者了解报告期间的可持续信息，企业还应当披露与此类信息有关的可比信息。

**第二十七条** 如果企业遵循企业可持续披露准则中的所有要求披露可持续信息，即可发表明确且无保留的合规声明。

本准则豁免企业披露国家秘密、法律法规禁止披露的信息、知识产权或者创新成果信息以及具有商业敏感性的可持续机遇信息。企业采用这些豁免条款不妨碍其发表合规声明，但应当充分说明原因。

同时符合下列条件的可持续机遇信息具有商业敏感性：

- （一）该可持续机遇信息尚无法公开获取。
- （二）可合理预期披露该信息将严重损害企业追求该机遇所能实现的经济利益。
- （三）企业确定其无法以既达到披露要求目标又不严重损害其追求该机遇所能实现的经济利益的方式披露该信息。

**第二十八条** 企业应当披露编制可持续信息过程中作出的对所披露信息具有最重大影响的

判断。

企业应当披露所报告数值的最重大的不确定性。企业应当识别其披露的具有高度计量不确定性的数值，并披露这些数值计量不确定性的来源以及计量数值时运用的假设、近似值和判断。

**第二十九条** 除非不切实可行，企业应当通过重述前期可比数值的方式更正重要的前期差错。

不切实可行，是指如果企业在尽所有合理努力后仍然无法执行某项要求，则企业执行该项要求是不切实可行的。前期差错，是指企业在一个或者多个以前报告期间可持续信息披露中的省略和错报。前期差错源于企业未能使用或者误用前期可持续信息批准报出时可获取的可靠信息，以及在编制这些信息时可合理预期已获得并加以考虑的可靠信息。

如果企业发现重要的前期差错，应当披露前期差错的性质，以及在切实可行的范围内就该前期披露内容进行的更正。如果重要的前期差错更正不切实可行，企业应当披露导致该状况出现的情况、该差错可能产生的影响。

当确定某项差错对所有前期披露的影响不切实可行时，企业应当从可行的最早日期开始更正该差错并重述可比信息。

**第三十条** 企业应当按照企业可持续披露准则的要求编制可持续发展报告。可持续发展报告应当采用清晰的结构和语言，与财务报表同时对外披露，监管部门另有要求的除外。企业应当在其官方网站或者以其他方式公布可持续发展报告。

本准则所要求的信息可以通过交叉索引的方式从企业发布的其他报告（如相关财务报表）中获取。如果本准则要求的信息是通过交叉索引方式纳入的，则企业应当披露该信息所来源的报告。

## 第六章 附 则

**第三十一条** 本准则由财政部会同相关部门负责解释。

# 中国注册会计师独立性准则第1号

## ——财务报表审计和审阅业务对独立性的要求

(2024年12月31日发布)

### 第一章 总 则

**第一条** 为深入贯彻落实党中央、国务院决策部署，顺应经济社会发展对注册会计师诚信执业的更高要求，强化注册会计师的独立性，提升审计质量，维护公众利益，促进高质量发展，根据《中华人民共和国注册会计师法》及相关法律法规，制定本准则。

**第二条** 本准则适用于财务报表审计业务。本准则对财务报表审计业务提出的独立性要求同样适用于财务报表审阅业务。

### 第二章 定 义

**第三条** 独立性，包括实质上的独立性和形式上的独立性：

(一) 实质上的独立性，是指注册会计师在作出职业判断和提出结论时，发自内心地遵循了诚信原则、客观公正原则，保持了职业怀疑。

(二) 形式上的独立性，是指注册会计师在理性且充分知情的第三方看来是否独立，即理性且充分知情的第三方在权衡所有相关事实和情况后，认为会计师事务所、审计项目团队成员等相关人员遵循了诚信原则、客观公正原则，保持了职业怀疑。

**第四条** 审计项目组，包括会计师事务所执行某项审计业务的合伙人和员工，以及为该业务实施审计程序的其他人员，但不包括外部专家以及为审计项目组提供直接协助的被审计单位内部审计人员。

**第五条** 审计项目团队，包括审计项目组所有成员和会计师事务所中直接影响审计业务结果的其他人员，以及网络事务所中直接影响审计业务结果的所有人员。

会计师事务所中直接影响审计业务结果的其他人员通常包括：

(一) 能够影响审计项目合伙人的薪酬和业绩评价的人员，以及提供直接指导、管理或监督的人员，包括从审计项目合伙人的直接上级至会计师事务所管理合伙人（或同等职位）之间的各层级人员。

(二) 针对审计业务中的技术问题或行业特定问题、交易或事项提供咨询的人员。

(三) 对审计业务实施质量管理的人员，包括项目质量复核人员。

**第六条** 关键审计合伙人，是指审计项目组中负责对财务报表审计所涉及的重大事项作出关键决策或判断的合伙人，包括项目合伙人、项目质量复核人员、其他关键审计合伙人。

关键审计合伙人通常不包括质量管理主管合伙人（或同等职位），除非其同时担任项目合伙人、项目质量复核人员或其他关键审计合伙人。

**第七条** 项目合伙人，是指会计师事务所中负责某项业务及其执行，并代表会计师事务所在报告上签字的合伙人。

如果项目合伙人以外的其他注册会计师在业务报告上签字，本准则对项目合伙人作出的规定也适用于该签字注册会计师。

**第八条** 项目质量复核人员，是指会计师事务所中实施项目质量复核的合伙人或其他类似职位的人员，或者由会计师事务所委派实施项目质量复核的外部人员。

**第九条** 审计业务期间，是指会计师事务所承接审计业务之日起至业务结束日的期间。其中，承接审计业务之日起以签订业务约定书或审计项目组开始执行审计业务二者时间孰早为准，业务结束日以其中一方通知解除业务关系或出具最终审计报告二者时间孰晚为准。

**第十条** 公开交易实体，是指发行可通过公开市场机制转让和交易金融工具的实体，包括相关证券法律法规规定的上市实体，即股权、股票、债券在认可的证券交易所挂牌交易或按照认可的证券交易所、其他类似机构的规则流通的实体。

**第十一条** 关联实体，是指与客户存在下列任一关系的实体：

(一) 能够对客户施加直接或间接控制的实体，并且客户对该实体重要。

(二) 在客户中拥有直接经济利益的实体，并且该实体对客户具有重大影响，在客户中拥有的直接经济利益对该实体重要。

(三) 受到客户直接或间接控制的实体。

(四) 客户（或受到客户直接或间接控制的实体）拥有其直接经济利益的实体，并且客户能够对该实体施加重大影响，在实体中拥有的直接经济利益对客户和受到客户直接或间接控制的实体均重要。

(五) 与客户处于同一控制下的实体，并且客户和该实体对于其控制方均重要。

**第十二条** 审计客户，是指执行审计业务所针对的实体。

如果审计客户是公开交易实体，则本准则所称审计客户包括该客户的所有关联实体。

如果审计客户不是公开交易实体，则本准则所称审计客户仅包括该客户直接或间接控制的关联实体。如果认为存在涉及其他关联实体的关系或情形，且与评价会计师事务所独立性相关，在识别、评价对独立性的不利影响以及采取防范措施时，应当将其他关联实体包括在内。

**第十三条** 网络，是指由多个实体组成，旨在通过合作实现下列一个或多个目的的联合体：

(一) 共享收益、分担成本。

(二) 共享所有权、控制权或管理权。

(三) 执行统一的质量管理政策和程序。

(四) 执行同一经营战略。



（五）使用同一品牌。

（六）共享重要的专业资源。

**第十四条** 网络事务所，是指与某会计师事务所处于同一网络的其他会计师事务所或实体。

**第十五条** 经济利益，是指因持有某一实体的股权、债券、贷款、基金份额等权益工具或债务工具而拥有的利益，包括为取得这种利益享有的权利和承担的义务，以及与这种利益直接挂钩的金融衍生品。

**第十六条** 直接经济利益，是指下列经济利益：

（一）个人或实体直接拥有并控制的经济利益（包括授权他人管理的经济利益）。

（二）个人或实体通过基金、期货、信托、理财或第三方等方式实质拥有的经济利益，并且有能力实施控制，或影响其投资决策。

**第十七条** 间接经济利益，是指个人或实体通过基金、期货、信托、理财或第三方等方式实质拥有的经济利益，但没有能力控制这些投资工具，也没有能力影响其投资决策。

**第十八条** 近亲属，包括主要近亲属和其他近亲属。其中，主要近亲属是指配偶、父母、子女，其他近亲属是指兄弟姐妹、祖父母、条外祖父母、孙子女、外孙子女。

**第十九条** 分部，是指会计师事务所内部按照地理位置或业务类型划分的分支机构、业务条线或区域。

### 第三章 独立性基本要求

#### 第一节 恪守独立性原则

**第二十条** 在执行审计业务时，会计师事务所及其相关人员应当恪守独立性原则。

**第二十一条** 会计师事务所及其相关人员应当持续对违反独立性的情形保持警觉。

**第二十二条** 针对具体情形，会计师事务所及其相关人员应当采取下列步骤：

（一）识别对独立性的不利影响。

（二）评价不利影响的严重程度。

（三）必要时，采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

会计师事务所及其相关人员应当识别可能对独立性产生不利影响的因素，包括自身利益、自我评价、密切关系、外在压力、推介或代理等行为。

**第二十三条** 当遇到本准则未明确规定的情形时，会计师事务所及其相关人员应当按照本准则第二十二条的规定予以应对。

**第二十四条** 如果会计师事务所属于某一网络，应当与网络事务所的审计客户保持独立。

**第二十五条** 会计师事务所应当从整个网络层面考虑独立性。如果网络事务所与审计客户之间存在影响会计师事务所独立性的利益和关系，会计师事务所应当按照本准则的要求在考虑独立性时一并考虑。

#### 第二节 公众利益实体

**第二十六条** 如果审计客户属于公众利益实体，会计师事务所及其相关人员应当遵守本准则中



适用于公众利益实体的规定。

**第二十七条** 会计师事务所及其相关人员应当考虑客户的财务状况等因素对公众利益的影响程度，在此基础上确定客户是否属于公众利益实体。

**第二十八条** 会计师事务所及其相关人员在评价客户的财务状况等因素对公众利益的影响程度时，需要考虑的因素主要包括：

- （一）实体的业务或活动的性质，例如，实体的主要业务是否对公众有较大财务影响。
- （二）实体是否受到监管。
- （三）实体的规模。
- （四）实体对其所在行业的重要性以及对其他行业和整个经济的潜在系统性影响。
- （五）利益相关者（包括投资者、客户、债权人和员工）的数量和性质。

**第二十九条** 会计师事务所及其相关人员应当将下列实体作为公众利益实体：

- （一）公开交易实体。
- （二）以吸收公众存款作为其主要职能的实体。
- （三）以向公众提供保险作为其主要职能的实体。
- （四）中央企业集团公司。
- （五）根据法律法规的规定，应当视为公众利益实体的实体。

**第三十条** 会计师事务所及其相关人员应当根据本准则第二十七条和第二十八条的规定，进一步考虑是否将下列实体作为公众利益实体：

- （一）面向公众投资者的证券、基金、期货、信托、理财等金融产品涉及的主体。
- （二）非上市金融机构。但其资金并非来源于公众且不具有大量利益相关者的非上市金融机构除外。
- （三）利益相关者众多的国有企业。
- （四）其他拥有大量利益相关者的实体。

**第三十一条** 法律法规可能对本准则第二十九条和第三十条所列实体作出更详细的规定，会计师事务所及其相关人员应当遵守这些规定。

**第三十二条** 针对某实体的财务报表执行审计业务，如果适用了对公众利益实体的独立性要求，除非违反保密义务，会计师事务所应当以适当方式向利益相关者及时公开披露这一事实。

### 第三节 保持独立性的期间

**第三十三条** 会计师事务所及其相关人员应当在审计业务期间和财务报表涵盖的期间独立于审计客户。

**第三十四条** 如果会计师事务所承接审计业务的时点在财务报表涵盖的期间或之后，会计师事务所应当确定下列因素是否对独立性产生不利影响：

- （一）在财务报表涵盖的期间或之后，且在承接审计业务之前，与审计客户之间存在的经济利益或商业关系。
- （二）会计师事务所以往向该审计客户提供的专业服务。

**第三十五条** 如果会计师事务所在承接公众利益实体的审计业务之前，曾向该实体提供影响独

立性的非鉴证服务，则可能因自我评价对独立性产生不利影响。在上述情况下，除非同时满足下列条件，会计师事务所不得承接该审计业务：

- （一）在承接审计业务之前，已终止提供该非鉴证服务。
- （二）会计师事务所已采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。
- （三）会计师事务所确定，在理性且充分知情的第三方看来，不利影响能够被消除或降低至可接受的水平。

#### 第四节 禁止承担管理层职责

**第三十六条** 会计师事务所及其相关人员不得承担审计客户管理层的职责。

**第三十七条** 在向审计客户提供专业服务时，会计师事务所及其相关人员应当确保属于管理层职责的所有判断和决策都由客户管理层作出。这包括确保下列事项：

- （一）客户管理层委派具备适当技能、知识和经验的人员，承担客户方面的决策职能，并对专业服务进行监督。
- （二）客户管理层对专业服务进行监督，并评价已提供服务的结果是否足以满足客户的目的。
- （三）客户管理层对依据专业服务的结果采取的行动承担责任。

#### 第五节 与客户治理层的沟通

**第三十八条** 会计师事务所及其相关人员应当根据职业判断，定期就可能影响独立性的关系和其他事项与客户治理层沟通。

**第三十九条** 当与客户治理层沟通时，会计师事务所及其相关人员应当确定沟通的治理层成员范围。如果与治理层的下设组织（如审计委员会）或部分成员沟通，还应当确定是否需要与治理层整体进行沟通，以使其所有成员充分知情。

**第四十条** 如果会计师事务所及其相关人员与同时承担客户管理层职责和治理层职责的人员沟通，应当确保这种沟通能够向所有负有治理责任的人员充分传递应予沟通的信息。

### 第四章 收 费

#### 第一节 审计收费水平

**第四十一条** 会计师事务所在确定审计收费水平时应当主要考虑下列因素：

- （一）审计业务所需的知识和技能。
- （二）所需审计人员的水平和经验。
- （三）各级别审计人员提供服务所需的时间。
- （四）执行审计业务所需承担的责任。

在审计业务得到良好的计划、监督及管理的前提下，审计收费通常以每一审计人员适当的小时收费标准或日收费标准为基础计算。

**第四十二条** 会计师事务所不得因向审计客户提供审计以外的服务而影响审计收费。

## 第二节 或有收费

**第四十三条** 会计师事务所不得以或有收费方式提供审计服务，包括直接和间接的或有收费。

**第四十四条** 如果出现下列情形之一，会计师事务所及其网络事务所不得以或有收费方式（包括直接和间接的或有收费）为审计客户提供非鉴证服务：

（一）非鉴证服务的收费由对财务报表发表审计意见的会计师事务所取得，并且该收费对会计师事务所影响重大或预期影响重大。

（二）非鉴证服务的收费由参与大部分审计工作的网络事务所取得，并且该收费对网络事务所影响重大或预期影响重大。

（三）非鉴证服务的结果以及收费金额，取决于与财务报表重大金额审计相关的未来或当期的判断。

## 第三节 审计以外的服务收费

**第四十五条** 如果会计师事务所向审计客户提供审计以外的服务收取的费用占向该审计客户收取的全部费用比例很大，可能对独立性产生不利影响。会计师事务所应当按照本准则第二十二条的规定，识别、评价和应对该不利影响。

## 第四节 逾期收费

**第四十六条** 如果应从审计客户收取的相当部分的费用长期逾期或者逾期费用较高时，会计师事务所应当确定：

（一）逾期收费是否可能被视同向客户提供贷款，本准则第七章针对向客户提供贷款的情形作出明确规定。

（二）会计师事务所是否继续接受委托或继续执行审计业务。

## 第五节 收费的依赖程度

**第四十七条** 会计师事务所应当持续关注对客户收费的依赖程度是否可能影响独立性，并按照本准则第二十二条的规定，识别、评价和应对该不利影响。

**第四十八条** 如果会计师事务所连续五年从某一非公众利益实体审计客户收取的全部费用，占其收费总额的比例超过或可能超过30%，为了将不利影响降低至可接受的水平，会计师事务所应当采取下列防范措施之一：

（一）在对第五年度财务报表发表审计意见之前，由其他会计师事务所独立复核第五年度的审计工作。

（二）在对第五年度财务报表发表审计意见之后、对第六年度财务报表发表审计意见之前，由其他会计师事务所独立复核第五年度的审计工作。

**第四十九条** 针对本准则第四十八条所述的情形，如果五年后收费比例持续超过30%，会计师事务所应当自第六年度起每年采取本准则第四十八条所述的任一防范措施，以应对因会计师事务所从该客户收取的费用总额而产生的不利影响。

**第五十条** 如果会计师事务所连续二年从某一公众利益实体审计客户收取的全部费用，占其收费总额的比例超过或可能超过 15%，该会计师事务所应当确定在对第二年度财务报表发表审计意见之前，由其他会计师事务所实施相当于项目质量复核的复核（以下简称发表审计意见前复核）是否能够将不利影响降低至可接受的水平，如果不能，则应当终止该审计业务。

**第五十一条** 如果会计师事务所连续三年持续出现本准则第五十条所述的收费情形，会计师事务所应当在对第三年度财务报表发表审计意见之后，终止对该公众利益实体审计客户的审计业务。

## 第六节 沟通与公众利益实体审计客户相关的收费信息

**第五十二条** 针对财务报表审计，会计师事务所应当及时与公众利益实体审计客户的治理层沟通下列信息：

- （一）向会计师事务所已付或应付的财务报表审计费用。
- （二）上述收费水平产生的不利影响是否处于可接受的水平；如果否，会计师事务所为了将不利影响降低至可接受的水平已采取或拟采取的措施。

**第五十三条** 针对审计以外的服务，会计师事务所应当按照下列要求及时与公众利益实体审计客户的治理层沟通下列信息：

- （一）在财务报表涵盖期间内，会计师事务所就提供的审计以外的服务向客户收取的费用。此类费用应当仅包括向客户及其直接或间接控制的、纳入会计师事务所将发表意见的财务报表合并范围的关联实体收取的费用。
- （二）如果审计以外的服务收费占审计收费的比例可能对独立性产生不利影响，则沟通：
  - 1. 此类不利影响是否处于可接受的水平；
  - 2. 如果此类不利影响超出可接受的水平，会计师事务所为了将不利影响降低至可接受的水平已采取或拟采取的措施。

**第五十四条** 针对会计师事务所向公众利益实体审计客户直接或间接控制的其他关联实体提供服务而收取的费用，如果与评价该会计师事务所独立性相关，应当按照本准则第五十三条第（一）项的规定沟通收费相关信息。

**第五十五条** 如果会计师事务所从某一公众利益实体审计客户收取的全部费用，占其收费总额的比例超过或可能超过 15%，该会计师事务所应当向治理层沟通：

- （一）相关事实以及这种情况是否可能仍持续发生。
- （二）为应对产生的不利影响而采取的防范措施，包括在相关情况下实施发表审计意见前复核（参见本准则第五十条）。

## 第五章 礼品和款待

**第五十六条** 会计师事务所、审计项目团队成员不得接受审计客户的礼品。

**第五十七条** 会计师事务所、审计项目团队成员应当评价接受款待产生不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。如果款待超出业务活动中的正常往来，会计师事务所、审计项目团队成员应当拒绝接受。注册会计师应当考虑款待是否具有不当

影响注册会计师行为的意图，如果具有该意图，即使从性质和金额上来说均明显不重要，会计师事务所、审计项目团队成员也不得接受该款待。

**第五十八条** 会计师事务所、审计项目团队成员应当了解并遵守反腐败和反贿赂相关法律法规的规定。即使法律法规未予禁止，会计师事务所、审计项目团队成员仍然需要考虑相关情形，并按照本准则第二十二條的规定，识别、评价和应对不利影响。

## 第六章 经济利益

### 第一节 一般规定

**第五十九条** 在审计客户中拥有经济利益，可能对独立性产生不利影响。会计师事务所及其相关人员应当按照本准则第二十二條的规定，识别、评价和应对该不利影响。

#### 第二节 在审计客户中拥有经济利益

**第六十条** 下列各方不得在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益：

- （一）会计师事务所及其合伙人。
- （二）审计项目团队成员及其主要近亲属。
- （三）与执行审计业务的项目合伙人同处一个分部的其他合伙人的主要近亲属。
- （四）为审计客户提供非审计服务的其他合伙人 and 管理人员，以及这些人员的主要近亲属。

**第六十一条** 如果同时满足下列条件，本准则第六十条第（三）项和第（四）项所述的主要近亲属可以在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益：

- （一）该主要近亲属作为审计客户的员工有权（如通过退休金或股票期权计划）取得该经济利益，并且会计师事务所在必要时能够应对因该经济利益产生的不利影响。
- （二）该主要近亲属拥有处置该经济利益的权利或者有权行使股票期权时，能够尽快处置或放弃该经济利益。

#### 第三节 在控制审计客户的实体中拥有经济利益

**第六十二条** 如果实体在审计客户中拥有控制性的权益，并且审计客户对该实体重要，会计师事务所、审计项目团队成员及其主要近亲属不得在该实体中拥有直接经济利益或重大间接经济利益。

#### 第四节 作为受托管理人拥有经济利益

**第六十三条** 如果本准则第六十条第（一）项至第（四）项所述各方作为受托管理人在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益，除非同时满足下列条件，否则同样适用本准则第六十条的规定：

- （一）受托管理人、审计项目团队成员、二者的主要近亲属、会计师事务所均不是受托财产的受益人。



（二）通过信托在审计客户中拥有的经济利益对于该项信托而言并不重大。

（三）该项信托不能对审计客户施加重大影响。

（四）受托管理人、审计项目团队成员、二者的主要近亲属、会计师事务所对涉及审计客户经济利益的投资决策没有重大影响。

### 第五节 与审计客户拥有共同经济利益

**第六十四条** 如果会计师事务所、审计项目团队成员或其主要近亲属在某一实体拥有经济利益，并且审计客户也在该实体拥有经济利益，除非满足下列条件之一，否则会计师事务所、审计项目团队成员及其主要近亲属不得在该实体中拥有经济利益：

（一）经济利益对会计师事务所、审计项目团队成员及其主要近亲属，以及审计客户均不重大。

（二）审计客户无法对该实体施加重大影响。

拥有此类经济利益的人员，在成为审计项目团队成员之前，该人员或其主要近亲属应当处置全部经济利益，或处置足够数量的经济利益，使剩余经济利益不再重大。

### 第六节 被动获取的经济利益

**第六十五条** 如果会计师事务所、审计项目团队成员或其主要近亲属、审计项目团队以外的人员或其主要近亲属通过继承、受赠，或者因企业合并或类似情况，从审计客户获得直接经济利益或重大间接经济利益，而根据本准则的规定不允许拥有此类经济利益，应当采取下列措施：

（一）如果会计师事务所、审计项目团队成员或其主要近亲属获得经济利益，应当立即处置全部经济利益，或处置全部直接经济利益并处置足够数量的间接经济利益，以使剩余经济利益不再重大。

（二）如果审计项目团队以外的人员或其主要近亲属获得经济利益，应当在合理期限内尽快处置全部经济利益，或处置全部直接经济利益并处置足够数量的间接经济利益，以使剩余经济利益不再重大。在完成处置该经济利益前，会计师事务所应当在必要时采取防范措施消除不利影响。

## 第七章 贷款和担保

**第六十六条** 会计师事务所、审计项目团队成员或其主要近亲属不得从不属于银行或类似金融机构的审计客户取得贷款，或由此类审计客户提供贷款担保。

**第六十七条** 会计师事务所、审计项目团队成员或其主要近亲属不得从银行或类似金融机构的审计客户取得贷款，或由此类审计客户提供贷款担保，除非该贷款或担保是按照正常的程序、条款和条件进行的。

**第六十八条** 会计师事务所、审计项目团队成员或其主要近亲属不得在银行或类似金融机构的审计客户开立存款或经纪账户，除非该存款或经纪账户是按照正常的商业条件开立的。

**第六十九条** 会计师事务所、审计项目团队成员或其主要近亲属不得向审计客户提供贷款或担保。



## 第八章 商业关系

**第七十条** 会计师事务所、审计项目团队成员不得与审计客户或其董事、监事、高级管理人员建立密切的商业关系。

**第七十一条** 如果审计客户或其董事、监事、高级管理人员，或上述各方作为投资者的任何组合，在某股东人数有限的实体中拥有经济利益，会计师事务所、审计项目团队成员或其主要近亲属不得拥有会涉及该实体经济利益的商业关系，除非同时满足下列条件：

（一）这种商业关系对于会计师事务所、审计项目团队成员或其主要近亲属以及审计客户均不重要。

（二）该经济利益对上述投资者或投资者组合并不重大。

（三）该经济利益不能使上述投资者或投资者组合控制该实体。

## 第九章 家庭关系和私人关系

**第七十二条** 拥有下列关系之一的人员不得成为审计项目团队成员：

（一）主要近亲属是审计客户的董事、监事、高级管理人员，或能够对会计师事务所将发表意见的财务报表或会计记录的编制施加重大影响的员工（以下简称特定员工）。

（二）在审计业务期间或财务报表涵盖的期间曾担任上述职务。

**第七十三条** 如果审计项目团队成员与审计客户的董事、监事、高级管理人员或特定员工存在其他近亲属关系或其他密切关系，也将因自身利益、密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。拥有此类关系的审计项目团队成员应当按照会计师事务所的政策和程序进行咨询。

**第七十四条** 会计师事务所中审计项目团队以外的合伙人或员工，与审计客户的董事、监事、高级管理人员或特定员工之间存在家庭关系或私人关系，可能因自身利益、密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。会计师事务所合伙人或员工在知悉此类关系后，应当按照会计师事务所的政策和程序进行咨询。

## 第十章 与审计客户之间的人员交流

### 第一节 一般规定

**第七十五条** 在审计报告涵盖的期间内曾担任审计客户的董事、监事、高级管理人员或特定员工的人员不得担任审计项目团队成员。

**第七十六条** 会计师事务所的合伙人或员工不得兼任审计客户的董事、监事或高级管理人员。

**第七十七条** 如果会计师事务所前任合伙人或审计项目团队前任成员加入审计客户，担任董事、监事、高级管理人员或特定员工，会计师事务所应当确保上述人员与会计师事务所之间不再保持关联。如果会计师事务所与该类人员仍保持关联，除非同时满足下列条件，否则将产生非常严重

的不利影响，导致没有防范措施能够消除不利影响或将其降低至可接受的水平：

（一）该人员无权从会计师事务所获取报酬或福利，除非该报酬或福利是按照预先确定的固定金额支付的。

（二）应付该人员的金额对会计师事务所不重要。

（三）该人员未继续参与，并且在外界看来未参与会计师事务所的经营活动或职业活动。

**第七十八条** 会计师事务所应当制定政策和程序，要求审计项目团队成员在与审计客户协商受雇于该客户时，向会计师事务所报告。在接到报告后，会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施，如将该成员调离审计项目团队或由适当人员复核该成员在审计项目团队中作出的重大判断。

**第七十九条** 如果会计师事务所向审计客户借出员工，可能因自我评价、密切关系、推介或代理等行为产生不利影响。

会计师事务所应当评价借出员工产生不利影响的严重程度，并在必要时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

防范措施可能包括：

（一）对借出员工的工作进行额外复核，可能能够应对因自我评价产生的不利影响。

（二）不安排借出员工作为审计项目团队成员，可能能够应对因密切关系、推介或代理等行为产生的不利影响。

（三）合理安排审计项目团队成员的职责，使借出员工不对其在借出期间执行的工作进行审计，可能能够应对因自我评价产生的不利影响。

如果因向审计客户借出员工而使会计师事务所与审计客户管理层的观点和利益紧密捆绑，通常没有防范措施能够消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

**第八十条** 除非同时满足下列条件，否则会计师事务所不得向审计客户借出员工：

（一）仅在短期内向客户借出员工。

（二）借出的员工不承担审计客户的管理层职责，且审计客户负责指导和监督该员工的活动。

（三）借出的员工提供的专业服务对会计师事务所独立性产生的不利影响已被消除或降低至可接受的水平。

（四）借出的员工不参与本准则禁止会计师事务所提供的专业服务。

## 第二节 公众利益实体审计客户

**第八十一条** 除非同时满足下列条件，为公众利益实体审计客户执行审计业务的关键审计合伙人不得加入该审计客户担任董事、监事、高级管理人员或特定员工：

（一）该合伙人不再担任该公众利益实体审计业务的关键审计合伙人后，该公众利益实体发布了涵盖期间不少于十二个月的已审计财务报表。

（二）该合伙人未参与该财务报表的审计。

**第八十二条** 会计师事务所前任管理合伙人（或同等职位）不得加入公众利益实体审计客户担任董事、监事、高级管理人员或特定员工，除非该管理合伙人（或同等职位）不再担任该职位已超过十二个月。

**第八十三条** 如果由于企业合并，导致出现本准则第八十一条和第八十二条所述的情形，在同时满足下列条件时，不视为独立性受到损害：

- （一）该人员接受该职务时，并未预料到会发生企业合并。
- （二）该人员在会计师事务所中应得的报酬或福利都已全额支付，除非该报酬或福利是按照预先确定的固定金额支付的，并且应付该人员的金额对会计师事务所不重要。
- （三）该人员未继续参与，或在外界看来未参与会计师事务所的经营活动或职业活动。
- （四）已就该人员在审计客户中的职位与治理层沟通。

## 第十一章 与审计客户长期存在业务关系

### 第一节 一般规定

**第八十四条** 如果与审计客户长期存在业务关系所产生的不利影响仅能通过将审计项目团队成员轮换出审计项目团队予以应对，会计师事务所应当确定一个足够长的期间，在该期间内该成员不得有下列行为：

- （一）成为审计项目组成员。
- （二）对该审计项目实施质量管理。
- （三）对该审计项目的结果施加直接影响。

### 第二节 与特定实体审计客户长期存在业务关系的相关规定

**第八十五条** 会计师事务所应当制定政策和程序，指定专门岗位或人员对本所连续为公众利益实体审计客户执行审计业务的年限实施跟踪和监控。

会计师事务所应当识别和评价因长期连续为某一公众利益实体审计客户执行审计业务可能对独立性产生的不利影响，不利影响的严重程度主要取决于下列因素：

- （一）会计师事务所已经为该审计客户提供专业服务的总体时间长度，包括审计、其他鉴证和非鉴证服务。
- （二）为该审计客户提供专业服务的核心人员是否发生变化。
- （三）该审计客户在性质或业务规模上对会计师事务所或项目合伙人是否重要。
- （四）某合伙人的报酬对来源于该审计客户的收费的依赖程度。
- （五）该审计客户会计、审计和财务报告问题的性质和复杂程度，以及审计业务的风险。
- （六）会计师事务所内部质量管理体系和利益分配机制，能否有效防止某些特定合伙人的利益与该审计客户直接挂钩。

**第八十六条** 如果会计师事务所为某一公众利益实体审计客户连续执行审计业务的时间达到十年或以上，会计师事务所应当评价对独立性产生的不利影响，并在事务所层面采取防范措施。会计师事务所应当考虑在事务所层面采取下列防范措施：

- （一）扩大审计项目团队成员轮换的范围，除实施本准则第八十八条至第九十四条规定的关键审计合伙人轮换外，将轮换范围扩大到审计项目团队其他核心成员。

（二）除项目质量复核外，由独立于审计项目团队、具备充分时间和胜任能力的人员实施第二轮质量复核，或由会计师事务所以外独立的、具备充分时间和胜任能力的人员实施外部质量复核。第二轮质量复核或外部质量复核需要形成质量复核专项报告，重点关注审计项目团队的独立性情况，以及审计项目组作出的重大判断和据此得出的结论。

（三）指定专门岗位或人员定期评价实施关键审计合伙人轮换以及审计项目团队其他核心成员轮换的情况和效果，形成书面结论。

（四）与被审计单位治理层书面沟通，沟通内容包括会计师事务所长期承接该审计业务的事实、可能对独立性产生的不利影响，以及所采取的防范措施。

如果无法消除不利影响或将其降低至可接受的水平，不得继续为该公众利益实体审计客户执行审计业务。

**第八十七条** 针对某些特定类型实体，相关法律法规可能对执行其审计业务的会计师事务所或注册会计师作出轮换方面的规定，注册会计师应当遵守这些法律法规中的相关规定。

### 第三节 与公众利益实体审计客户关键审计合伙人轮换相关的任职期规定

**第八十八条** 如果审计客户属于公众利益实体，会计师事务所任何人员担任下列职务的累计时间不得超过五年：

- （一）项目合伙人（包括其他签字注册会计师）。
- （二）项目质量复核人员。
- （三）其他关键审计合伙人。

任职期结束后，该人员应当遵守本章第四节有关冷却期的规定。

此外，在任职期内，如果某人员继担任项目合伙人之后立即或不久担任项目质量复核人员，可能因自我评价对客观公正原则产生不利影响，该人员在二年内不得担任该审计业务的项目质量复核人员。

**第八十九条** 注册会计师担任本准则第八十八条第（一）项至第（三）项所述职务的时间应当累计计算，除非该人员不再担任这些职务的期间达到最短时间要求，否则累计期间不得清零并重新计算。最短时间要求应当是一个连续的期间，至少等于该人员所适用的冷却期。本准则第九十二条和第九十三条规定了冷却期的计算方法。

**第九十条** 在确定某人员担任关键审计合伙人的年限时，服务年限应当包括该人员在之前任职的会计师事务所工作时针对同一审计业务担任关键审计合伙人的年限。

**第九十一条** 如果审计客户成为公众利益实体，在确定关键审计合伙人的任职时间时，会计师事务所应当考虑，在该客户成为公众利益实体之前，该合伙人作为关键审计合伙人已为该客户提供服务的时间。

如果在审计客户成为公众利益实体之前，该合伙人作为关键审计合伙人已为该客户服务的时间不超过三年，则该人员还可以为该客户继续提供服务的年限为五年减去已经服务的年限。

如果在审计客户成为公众利益实体之前，该合伙人作为关键审计合伙人已为该客户服务的时间超过三年，在取得客户治理层同意的前提下，该合伙人最多还可以继续服务二年。

如果审计客户是首次公开发行股票或者向不特定对象公开发行股票并上市的公司，关键审计合

伙人在该公司发行股票或上市后连续执行审计业务的期限，不得超过两个完整会计年度。

#### 第四节 与公众利益实体审计客户关键审计合伙人轮换相关的冷却期规定

**第九十二条** 如果某人员担任项目合伙人（包括其他签字注册会计师）累计达到五年，冷却期应当为连续五年。

如果某人员担任项目质量复核人员累计达到五年，冷却期应当为连续三年。

如果某人员担任其他关键审计合伙人累计达到五年，冷却期应当为连续二年。

**第九十三条** 如果某人员相继担任多项关键审计合伙人职责累计达到五年，冷却期应当按照下列规定计算：

（一）担任项目合伙人累计达到三年或以上，冷却期应当为连续五年。

（二）担任项目质量复核人员累计达到三年或以上，冷却期应当为连续三年。

（三）担任项目合伙人和项目质量复核人员累计达到三年或以上，但累计担任项目合伙人未达到三年，冷却期应当为连续三年。

（四）担任多项关键审计合伙人职责，并且不符合上述各项情况，冷却期应当为连续二年。

**第九十四条** 在冷却期内，关键审计合伙人不得有下列行为：

（一）成为审计项目组成员或为审计项目提供项目质量管理。

（二）就有关技术或行业特定问题、交易或事项向审计项目组或审计客户提供咨询（如果与审计项目组沟通仅限于该人员任职期间的最后一个年度所执行的工作或得出的结论，并且该工作和结论与审计业务仍然相关，则不违反本项规定）。

（三）负责领导或协调会计师事务所向审计客户提供的专业服务，或者监控会计师事务所与审计客户的关系。

（四）执行上述各项未提及的、涉及审计客户且导致该人员出现下列情况的职责或活动（包括提供非鉴证服务）：

1. 与审计客户高级管理层或治理层进行重大或频繁的互动；
2. 对审计业务的结果施加直接影响。

#### 第五节 与公众利益实体审计客户关键审计合伙人轮换相关的其他规定

**第九十五条** 针对本准则第八十八条至第九十四条与关键审计合伙人任职期和冷却期相关的规定，会计师事务所应当制定政策和程序，保证轮换的实施效果，防止流于形式。这些政策和程序应当包括：

（一）会计师事务所应当建立完善的内部质量管理体系和利益分配机制，保证本所的人力资源和客户资源实现一体化统筹管理，并定期评价本所内部质量管理体系和利益分配机制的设计和执行情况，重点关注是否存在特定合伙人的利益与某一审计客户直接挂钩的情况。

（二）会计师事务所应当指定专门岗位或人员对关键审计合伙人的轮换情况进行实时监控，通过建立关键审计合伙人服务年限清单等方式，管理关键审计合伙人相关信息，每年对轮换情况进行复核，并在全所范围内统一进行轮换。会计师事务所应当将轮换实施情况作为内部质量管理体系执行情况检查的一部分。



## 第十二章 为审计客户提供非鉴证服务

### 第一节 一般规定

**第九十六条** 在接受委托向审计客户提供非鉴证服务之前，会计师事务所应当按照本准则第二十二的规定，识别、评价和应对提供该服务可能对独立性产生的不利影响。

**第九十七条** 当向同一审计客户提供多种非鉴证服务时，会计师事务所应当单独考虑提供每项服务产生的不利影响，还应当综合考虑因提供这些服务对独立性产生的不利影响。

**第九十八条** 关键审计合伙人的薪酬或业绩评价不得与其向审计客户推销的非鉴证服务直接挂钩。

本条并不禁止会计师事务所合伙人之间正常的利润分享安排。

**第九十九条** 在向审计客户提供非鉴证服务之前，会计师事务所应当评价是否存在下列风险，以确定提供该服务是否可能因自我评价产生不利影响：

（一）服务结果将构成会计记录、财务报告内部控制或会计师事务所将发表意见的财务报表的一部分，或者对其产生影响。

（二）在执行审计业务的过程中，审计项目团队将评价或依赖会计师事务所提供非鉴证服务时作出的判断或实施的活动。

**第一百条** 如果提供非鉴证服务可能因自我评价对财务报表审计产生不利影响，则会计师事务所不得向公众利益实体审计客户提供该非鉴证服务（参见本准则第九十九条）。

**第一百零一条** 如果同时满足下列条件，会计师事务所可以针对审计过程中出现的信息或事项向公众利益实体审计客户提供意见和建议：

（一）不承担管理层职责（参见本准则第三十六条和第三十七条）。

（二）按照本准则第二十二的规定，识别、评价和应对并非因自我评价对独立性产生的不利影响。

**第一百零二条** 对公众利益实体审计客户财务报表发表意见的会计师事务所在向下列实体提供非鉴证服务之前，与该公众利益实体审计客户的治理层沟通，有助于提高审计的独立性：

（一）该公众利益实体；

（二）直接或间接控制该公众利益实体的实体；

（三）由该公众利益实体直接或间接控制的实体。

除非相关事项已通过事先与该公众利益实体治理层达成一致的机制获得了允许，否则会计师事务所应当：

（一）告知该公众利益实体的治理层，会计师事务所已确定提供该非鉴证服务同时满足下列条件：

1. 未被禁止；

2. 将不会对独立性产生不利影响或已识别的不利影响处于可接受的水平，或者能够消除该不利影响或将其降低至可接受的水平。



(二) 向公众利益实体的治理层提供信息，使其能够就提供的服务对会计师事务所独立性的影响作出知情的评估。

**第一百零三条** 会计师事务所不得向本准则第一百零二条所述的实体提供非鉴证服务，除非公众利益实体的治理层对下列方面表示同意：

(一) 会计师事务所得出的结论，该结论指出提供该服务将不会对独立性产生不利影响，或已识别的不利影响处于可接受的水平；或者能够消除该不利影响，或将其降低至可接受的水平。

(二) 会计师事务所可以提供该服务。

**第一百零四条** 如果法律法规禁止会计师事务所向公众利益实体的治理层提供有关非鉴证服务的信息，或者提供此类信息将导致披露涉密或敏感信息，在同时满足下列条件时，会计师事务所可以提供有关服务：

(一) 会计师事务所在不违反其法律或专业义务的情况下提供了允许提供的部分信息。

(二) 会计师事务所告知公众利益实体的治理层，提供该服务将不会对独立性产生不利影响，或已识别的不利影响处于可接受的水平；或者能够消除该不利影响，或将其降低至可接受的水平。

(三) 治理层不反对本条第(二)项中会计师事务所得出的结论。

**第一百零五条** 如果存在下列情况之一，会计师事务所应当拒绝提供非鉴证服务或者终止审计业务：

(一) 会计师事务所未被允许向公众利益实体的治理层提供信息，除非这种情况已通过事先与治理层达成一致的机制得到解决。

(二) 公众利益实体的治理层不同意会计师事务所得出下列结论：提供该服务将不会对独立性产生不利影响，或已识别的不利影响处于可接受的水平；或者能够消除该不利影响，或将其降低至可接受的水平。

**第一百零六条** 当审计客户成为公众利益实体时，除非同时满足下列条件，否则向该客户提供非鉴证服务（无论是当前还是以往提供的）将会损害会计师事务所的独立性：

(一) 以往向该客户提供非鉴证服务符合本章有关向非公众利益实体提供非鉴证服务的规定。

(二) 对于当前正在向该客户提供的非鉴证服务，如果属于不允许向公众利益实体审计客户提供的非鉴证服务，应当在客户成为公众利益实体之前终止；如果不可行，则应当在客户成为公众利益实体之后尽快终止。

(三) 会计师事务所与成为公众利益实体审计客户的治理层达成一致，采取进一步措施应对超出可接受水平的不利影响。

**第一百零七条** 本准则并未涵盖会计师事务所向审计客户提供的所有非鉴证服务。当遇到本准则未明确规定的非鉴证服务时，会计师事务所应当按照本准则第二十二条的规定予以应对。

## 第二节 会计和记账服务

**第一百零八条** 按照本准则第三十六条的规定，会计师事务所及其相关人员不得承担审计客户管理层职责。按照适用的财务报告编制基础编制财务报表是管理层的职责，这种职责包括但不限于：

(一) 设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大

错报。

（二）评估被审计单位的持续经营能力和运用持续经营假设是否适当，并披露与持续经营相关的事项。

（三）确定会计政策并运用该政策确定会计处理方法，并作出恰当的会计估计。

（四）编制或更改会计分录，确定或批准交易的账户分类。

（五）编制或更改以电子形式或其他形式存在的、用以证明交易发生的相关凭证或数据。

**第一百零九条** 除非同时满足下列条件，否则会计师事务所不得向非公众利益实体审计客户提供会计和记账服务，包括编制会计师事务所将发表意见的财务报表（包括财务报表附注）或构成财务报表基础的财务信息：

（一）该服务是日常性或机械性的。

（二）会计师事务所能够采取防范措施应对超出可接受水平的不利影响。

**第一百一十条** 会计师事务所不得向公众利益实体审计客户提供会计和记账服务，包括提供编制单一财务报表、编制财务报表特定要素、编制财务报表附注、编制合并财务报表等方面的服务。

### 第三节 行政事务性服务

**第一百一十一条** 行政事务性服务包括协助客户执行正常经营过程中的日常性或机械性任务。会计师事务所及其相关人员应当按照本准则第二十二的规定，识别、评价和应对行政事务性服务可能对独立性产生的不利影响。

### 第四节 评估服务

**第一百一十二条** 如果评估结果具有高度的主观性，并且评估服务对会计师事务所将发表意见的财务报表具有重大影响，会计师事务所不得向审计客户提供评估服务。

**第一百一十三条** 对于向公众利益实体审计客户提供的评估服务，如果可能因自我评价对独立性产生不利影响，则会计师事务所不得提供该服务（参见本准则第九十九条和第一百条）。

### 第五节 税务服务

**第一百一十四条** 如果会计师事务所向审计客户提供的税务服务或推荐的交易涉及营销、规划或提供意见，以支持会计师事务所以往直接或间接建议的税务处理，且该税务处理或交易的重要目的是为审计客户减少、免除、推迟缴纳税款，除非会计师事务所确信该税务处理具备有说服力的税收法律法规依据，否则会计师事务所不得提供该税务服务或推荐该交易。

**第一百一十五条** 会计师事务所不得向公众利益实体审计客户提供计算当期所得税或递延所得税负债（或资产）的服务（参见本准则第九十九条和第一百条）。

**第一百一十六条** 如果同时存在下列情形，会计师事务所不得向审计客户提供税务咨询和税务策划服务：

（一）税务建议的有效性取决于特定会计处理或财务报表列报。

（二）审计项目团队对相关会计处理或财务报表列报的适当性存有疑问。

**第一百一十七条** 对于向公众利益实体审计客户提供的税务咨询和税务策划服务，如果可能因自

我评价对独立性产生不利影响，会计师事务所不得提供该服务（参见本准则第九十九条和第一百条）。

**第一百一十八条** 对于向公众利益实体审计客户提供的基于税务目的的评估服务，如果可能因自我评价对独立性产生不利影响，会计师事务所不得提供该服务（参见本准则第九十九条和第一百条）。

**第一百一十九条** 对于向公众利益实体审计客户提供的涉及协助解决税务纠纷的税务服务，如果可能因自我评价对独立性产生不利影响，会计师事务所不得提供该服务（参见本准则第九十九条和第一百条）。

**第一百二十条** 针对非公众利益实体审计客户，在同时满足下列条件时，会计师事务所不得向该审计客户提供涉及协助解决税务纠纷的税务服务：

（一）该服务涉及在有关税务纠纷的仲裁、调解、裁决等非诉纠纷解决机制和诉讼中担任代理人或辩护人。

（二）所涉金额对会计师事务所将发表意见的财务报表具有重大影响。

**第一百二十一条** 如果会计师事务所向公众利益实体审计客户提供涉及协助解决税务纠纷的税务服务，且该服务涉及在仲裁、调解、裁决等非诉纠纷解决机制和诉讼中担任代理人或辩护人，会计师事务所不得提供该服务。

## 第六节 内部审计服务

**第一百二十二条** 为避免承担管理层职责，只有在同时满足下列条件时，会计师事务所才能向审计客户提供内部审计服务：

（一）审计客户委派合适的、具有胜任能力的人员（该人员向治理层报告），始终负责内部审计活动。

（二）审计客户委派合适的、具有胜任能力的人员（该人员向治理层报告），承担设计、执行、监督与维护内部控制的责任。

（三）审计客户评估内部审计服务的风险，复核并批准内部审计服务的工作范围和频率。

（四）审计客户评价内部审计服务的适当性，以及内部审计服务发现的事项。

（五）审计客户评价并确定应当实施的内部审计服务建议，并对实施过程进行管理。

（六）审计客户向治理层报告内部审计服务中发现的重大问题和提出的建议。

**第一百二十三条** 对于向公众利益实体审计客户提供的内部审计服务，如果可能因自我评价对独立性产生不利影响，会计师事务所不得提供该服务（参见本准则第九十九条和第一百条）。

## 第七节 信息技术系统服务

**第一百二十四条** 按照本准则第三十六条的规定，会计师事务所及其相关人员不得承担审计客户管理层职责。如果向审计客户提供信息技术系统服务，会计师事务所应当确保同时满足下列条件：

（一）审计客户认可其建立和监督内部控制的责任。

（二）审计客户委派具有相应权限和胜任能力的人员，就信息技术系统的设计、开发、实施、运行、维护、监控、更新或升级，作出管理层职责内的所有管理决策。

（三）审计客户评价信息技术系统设计、开发、实施、运行、维护、监控、更新或升级的适当

性及结果。

（四）审计客户对信息技术系统运行及其使用或生成的数据负责。

**第一百二十五条** 对于向公众利益实体审计客户提供的信息技

术系统服务，如果可能因自我评价对独立性产生不利影响，会计师事务所不得提供该服务（参见本准则第九十九条和第一百条）。

## 第八节 诉讼支持服务

**第一百二十六条** 对于向公众利益实体审计客户提供的诉讼支持服务，如果可能因自我评价对独立性产生不利影响，会计师事务所不得提供该服务（参见本准则第九十九条和第一百条）。

**第一百二十七条** 会计师事务所及其相关人员在涉及其审计客户的仲裁或诉讼中担任专家证人时，如果满足下列条件之一，因推介或代理等行为产生的不利影响将处于可接受的水平：

（一）就客户所涉事项担任专家证人是仲裁机构或人民法院、人民检察院指定的。

（二）当同时满足下列条件时，就集体诉讼（或同等团体代表诉讼）担任专家证人：

1. 会计师事务所的审计客户在该集体或团体成员中的比例（数量和涉案金额）低于20%；

2. 审计客户没有被指定主导集体诉讼；

3. 审计客户没有被集体或团体授权决定会计师事务所提供服务的性质和范围，以及提供此类服务的条件。

针对公众利益实体审计客户，除非本条第一款规定的情况适用，否则会计师事务所及其相关人员不得在涉及该公众利益实体审计客户的仲裁或诉讼中担任专家证人。

## 第九节 法律 服 务

**第一百二十八条** 对于向公众利益实体审计客户提供的法律建议，如果可能因自我评价对独立性产生不利影响，会计师事务所不得提供该服务（参见本准则第九十九条和第一百条）。

**第一百二十九条** 会计师事务所的合伙人或员工不得担任审计客户的法律顾问。

**第一百三十条** 如果所涉金额对会计师事务所将发表意见的财务报表具有重大影响，会计师事务所及其相关人员不得为非公众利益实体审计客户在仲裁、调解、裁决等非诉纠纷解决机制和诉讼中担任代理人或辩护人。

**第一百三十一条** 会计师事务所及其相关人员不得为公众利益实体审计客户在仲裁、调解、裁决等非诉纠纷解决机制和诉讼中担任代理人或辩护人。

## 第十节 招 聘 服 务

**第一百三十二条** 按照本准则第三十六条的规定，会计师事务所及其相关人员不得承担审计客户管理层职责。如果向审计客户提供招聘服务，会计师事务所应当确保同时满足下列条件：

（一）客户委派具有相应权限和胜任能力的人员，就聘用职位候选人，作出管理层职责内的所有管理决策。

（二）客户就聘用程序作出所有管理决策，包括：

1. 确定准候选人是否合适并选择适合该职位的候选人；

2. 确定雇佣条款并协商如工资、工时及其他报酬等具体条件。

**第一百三十三条** 在向审计客户提供招聘服务时，会计师事务所不得代表客户与应聘者进行谈判。

**第一百三十四条** 如果审计客户拟招聘董事、监事、高级管理人员或特定员工，会计师事务所不得向审计客户提供下列招聘服务：

- （一）寻找或筛选候选人。
- （二）对候选人实施背景调查。
- （三）推荐拟任命的人员。
- （四）建议特定候选人的雇佣条款、薪酬或相关福利。

## 第十一节 公司财务服务

**第一百三十五条** 会计师事务所不得提供涉及推荐或承销审计客户股票、债券或其他金融工具的公司财务服务，也不得对此类股票、债券或其他金融工具提供投资建议。

**第一百三十六条** 如果同时存在下列情形，会计师事务所不得向审计客户提供财务建议：

（一）财务建议的有效性取决于会计师事务所将发表意见的财务报表中的特定会计处理或财务报表列报。

（二）审计项目团队对相关会计处理或财务报表列报的适当性存有疑问。

**第一百三十七条** 对于向公众利益实体审计客户提供的公司财务服务，如果可能因自我评价对独立性产生不利影响，会计师事务所不得提供该服务（参见本准则第九十九条和第一百条）。

## 第十三章 诉讼或诉讼威胁

**第一百三十八条** 如果会计师事务所、审计项目团队成员与审计客户发生诉讼或可能发生诉讼，将对独立性产生不利影响。会计师事务所及其相关人员应当按照本准则第二十二的规定，识别、评价和应对该不利影响。

## 第十四章 违反本准则的规定时应当采取的措施

**第一百三十九条** 如果会计师事务所认为已发生违反本准则规定（以下简称违规）的情况，应当采取下列措施：

- （一）终止、暂停或消除引发违规的利益或关系，并处理违规后果。
- （二）考虑是否存在适用于该违规行为的法律法规，如果存在，遵守该法律法规的规定，并考虑向相关监管机构报告该违规行为。
- （三）按照会计师事务所的政策和程序，立即就该违规行为与下列人员沟通：
  - 1. 项目合伙人；
  - 2. 负责独立性相关政策 and 程序的人员；
  - 3. 会计师事务所和网络中的其他相关人员；



4. 根据本准则的要求需要采取适当行动的人员。

（四）评价违规行为的严重程度及其对会计师事务所的客观公正和出具审计报告能力的影响。

（五）根据违规行为的严重程度，确定是否终止审计业务，或者是否能够采取适当行动以妥善处理违规后果。

在作出上述决策时，会计师事务所应当运用职业判断并考虑理性且充分知情的第三方是否可能得出会计师事务所的客观公正受到损害从而导致无法出具审计报告的结论。

**第一百四十条** 如果会计师事务所确定能够采取措施妥善处理违规后果，应当与审计客户治理层沟通下列事项：

（一）违规的严重程度，包括其性质和持续时间。

（二）违规是如何发生以及如何识别出的。

（三）已采取或拟采取的措施，以及这些措施能够妥善处理违规后果并使会计师事务所能够出具审计报告的原因。

（四）会计师事务所根据职业判断认为客观公正并未受到损害及其理由。

（五）会计师事务所已采取或拟采取的、用于降低进一步违规风险或避免发生进一步违规行为的措施。

会计师事务所应当尽快开展上述沟通，除非治理层对于非重大的违规行为有其他沟通时间方面的要求。

**第一百四十一条** 针对本准则第一百四十条规定的与治理层的沟通，会计师事务所应当以书面形式记录下列方面：

（一）根据本准则第一百四十条的规定沟通的所有事项。

（二）治理层认可已采取或拟采取的措施。

（三）对下列情况的描述：

1. 会计师事务所内部旨在合理保证独立性原则得以遵循、且与此项违规行为相关的政策和程序；

2. 会计师事务所已采取或拟采取的、用于降低进一步违规风险或避免发生进一步违规行为的措施。

**第一百四十二条** 如果会计师事务所确定无法采取行动妥善处理违规后果，应当尽快通知审计客户治理层，并在法律法规允许的情况下终止审计业务。如果法律法规禁止终止该审计业务，会计师事务所应当遵守相关报告或披露要求。

**第一百四十三条** 如果审计客户治理层认为已采取或拟采取的措施不能够妥善处理违规后果，会计师事务所应当按照本准则第一百四十二条的规定终止审计业务。

**第一百四十四条** 如果违规行为发生在上期审计报告出具之前，会计师事务所应当评价违规行为的严重程度及其对会计师事务所的客观公正和出具当期审计报告能力的影响。

会计师事务所还应当：

（一）考虑违规行为对会计师事务所以前期间出具的审计报告客观公正的影响，以及在必要时撤回此类审计报告的可能性。

（二）与审计客户治理层沟通该事项。



**第一百四十五条** 会计师事务所应当记录下列事项：

- (一) 违规事项。
- (二) 采取的措施。
- (三) 作出的关键决策。
- (四) 与治理层沟通的所有事项。
- (五) 与职业组织或监管机构进行的沟通。

如果会计师事务所继续执行该审计业务，还应当记录下列事项：

- (一) 根据会计师事务所的职业判断，客观公正并未受到损害。
- (二) 所采取的措施能够妥善处理违规后果，从而使会计师事务所能够出具审计报告及其理由。

## 第十五章 工 作 记 录

**第一百四十六条** 会计师事务所应当记录遵守独立性要求的情况，包括形成的结论，以及为形成结论而与适当的人员沟通的主要内容。

**第一百四十七条** 如果需要采取防范措施将不利影响降低至可接受的水平，会计师事务所应当记录该不利影响的性质，以及采取的防范措施。

**第一百四十八条** 如果通过对不利影响的严重程度进行分析，确定该不利影响未超出可接受的水平，会计师事务所应当记录不利影响的性质以及得出上述结论的理由。

## 第十六章 附 则

**第一百四十九条** 本准则由财政部负责解释。

**第一百五十条** 本准则自2025年7月1日起施行。

**第一百五十一条** 本准则施行前，会计师事务所已承接的非公众利益实体审计客户，按照本准则的规定属于公众利益实体的，关键审计合伙人轮换参照本准则第九十一条执行。

**第一百五十二条** 本准则施行前，会计师事务所已承接了非鉴证服务，按照本准则的规定不得提供的，实施过渡期安排，即会计师事务所在本准则发布之日前已与审计客户签订业务约定书或已经开始提供非鉴证服务的，可以继续按照约定条款提供该服务，但应当于2026年7月1日前符合本准则的规定。

## 附：会计大事记（1921～2024 年）

---

### 1. 1921 年 7 月

中国共产党第一次全国代表大会在上海法租界望志路 106 号（今兴业路 76 号）开幕。大会确定党的名称为“中国共产党”，通过中国共产党的第一个纲领和决议。党的一大宣告中国共产党正式成立。中国共产党第一个纲领第九条规定：“凡是党员不超过十人的地方委员会，应设书记一人；超过十人的应设财务委员、组织委员和宣传委员各一人；超过三十人的，应由委员会的成员中选出一个执行委员会。”第十二条规定：“地方执行委员会的财政、活动和政策，必须受中央执行委员会的监督。”

### 2. 1923 年 6 月

中国共产党第三次全国代表大会在广州举行。大会通过的《中国共产党中央执行委员会组织法》规定：“（三）中央局以中央执行委员会名义行使职权，由执行委员会选出委员长、秘书及会计三人。”会计在中央督察之下，管理本党财政行政，并对于各区各地方及本党一切机关之财政行政负责。”这是党中央明确专职会计职位的开始。

### 3. 1926 年 7 月

中国共产党第四届中央执行委员会第三次扩大会议在上海召开。会议决议提出，“应增设中央秘书处，以总揽中央各种技术工作。各级党的组织，同样的要整顿起来”。秘书处下设文书科、交通科、会计科。会计科的编制及职责为：“会计科设科主任一人，会计一至二人，负责经费的筹集、管理、分配、开支以及秘密店铺的管理等总务工作。”这是中共中央历史上首次设立的会计机构，标志着党的会计工作完成了定机构、定职责、定人员的“三定方案”。

### 4. 1934 年 1 月

为了发展红色区域的经济建设，在瑞金召开了第二次全国工农代表大会，毛泽东在会上作了题为《我们的经济政策》的报告。毛泽东在报告中指出：“财政的支出，应该根据节省的方针。应该使一切政府工作人员明白，贪污和浪费是极大的犯罪。反对贪污和浪费的斗争，过去有了些成绩，以后还应用力。节省每一个铜板为着战争和革命事业，为着我们的经济建设，是我们的会计制度的原则。”

### 5. 1935 年 12 月

中共中央颁发《各级财政部组织纲要》，规定设立中央财政部和省、县、区、市财政部。中央财政部设五个科，其中会计科，主管簿记账单预计算及一切会计事宜；省、县财政部设没收征发科、税务国产科、会计科。从实践上恢复了长征一年来遭受严重破坏的会计机构。

## 6. 1941年9月

中央书记处办公厅成立后设立了专门负责党产的管理机构——特别会计科，由任弼时分管，负责管理地下党的活动经费、援外经费、珍贵财物及中央会议所需的一切经费。

## 7. 1945年6月

晋冀鲁豫革命根据地边区政府在河北邯郸成立太行会计学会。太行会计学会是我党最早的经济学术团体，也是我党在革命战争年代开展经济金融基础学科建设、将根据地经济活动实践升华为理论总结的一次重要探索。

## 8. 1949年10月

中华人民共和国成立。在成立中央人民政府的同时，成立了中央人民政府财政部。财政部受政务院的领导及中央人民政府政务院财政经济委员会的指导，主管全国财政事宜。财政部设立会计制度处，安绍芸任处长。

## 9. 1950年3月

中央人民政府政务院通过了《关于统一国家财政经济工作的决定》，要求统一全国的财政收支，统一全国的物资调度，统一全国的现金管理。与此同时，政务院发布《中央金库条例》、《中央金库条例实施细则（草案）》，首次对金库会计制度作出了原则性规定，这是新中国成立后在会计核算制度方面建立的第一部行政规章。

## 10. 1950年9月

经政务院机构编制审查委员会核定，财政部组织机构进行了调整，原会计制度处升格为会计制度司，安绍芸任司长。

## 11. 1950年12月

财政部印发《各级人民政府暂行总预算会计制度》和《各级人民政府暂行单位预算会计制度》，第一次为我国财政机关和行政事业单位的会计工作确立了一套内容丰富、全面、具体，体系相对完整的统一规范。

## 12. 1955年12月

财政部印发《地方财政机关总预算会计制度》和《各级国家机关单位预算会计制度》，改现金收付记账法为借贷记账法。

## 13. 1962年5月

财政部、中国人民银行根据刘少奇主席关于加强会计工作的指示，联合召开全国会计工作会议。这是新中国成立以来第一次专门研究会计工作的全国性会议。会议期间，李先念副总理作了重要讲话，指出会计是管理社会主义建设的工具之一，它能科学地记载、反映经济活动情况，为决策机关提供数字资料。任何单位都必须要有会计，不能不记账、不算账、不报账。他号召和鼓励会计人员要当无名英雄，要敢于坚持真理，坚持制度，按政策办事。李先念副总理还就如何加强会计工作的领导，如何在执行制度中坚持原则，以及如何健全会计制度、健全财会机构和充实财会人员等问题作了指示。

#### 14. 1962 年 6 月

《中央转批财政部党组和人民银行党组关于全国会计工作会议情况的报告》中指出：办经济离不开会计，经济越发展，会计越重要。科学的会计制度，对于社会主义来说，比它对于资本主义更为重要。强调当前的迫切任务是把基本的会计制度恢复和健全起来，把会计队伍整顿和充实起来，扎扎实实地重新把基础工作做好，保证会计数字的真实、正确、全面、及时。

#### 15. 1963 年 1 月

国务院印发《会计人员职权试行条例》，这是我国第一部专门规定会计人员职责、权限的行政法规。

#### 16. 1978 年 9 月

国务院修订印发《会计人员职权条例》，该条例第一次规定了总会计师制度和会计人员技术职称制度。

#### 17. 1979 年 12 月

中国会计学会成立大会在广东省佛山市举行。会议期间，我国学术界第一次提出了“会计管理”的概念，并重点讨论了会计学的科学属性和会计职能、会计管理与经济效果及经济核算制的关系、成本核算和利润分配、关于建立我国会计系统等会计理论问题。

#### 18. 1980 年 3 月

我国第一本会计理论研究刊物——《会计研究》创刊号正式出版发行。

#### 19. 1980 年 9 月

甘肃省成立兰州会计事务公司，这是我国在改革开放以后成立最早的一家以国内会计咨询服务为主的会计事务公司。

#### 20. 1980 年 12 月

财政部印发《关于成立会计顾问处的暂行规定》，对会计顾问处及注册会计师的批准程序、条件和任务等作了原则规定。

#### 21. 1980 年 12 月

财政部批准美国柯柏斯·赖布兰会计公司在上海设立常驻代表，这是批准在我国设立常驻代表的第一家外国会计公司。

#### 22. 1981 年 1 月

上海会计师事务所成立。这是适应我国对外开放政策需要而成立的第一家以承担中外合资经营企业的查账、验资等业务为主的会计师事务所。

#### 23. 1981 年 11 月

国务院批准上海财经学院、厦门大学为首批博士学位研究生授予单位，中国人民大学、天津财经学院、上海财经学院、湖北财经学院、财政部科研所为首批会计学硕士研究生学位授予单位。

#### 24. 1982 年 5 月

财政部机构改革后，原会计制度司改名为会计事务管理司。主要任务是，管理全国会计工作，拟定全国性的会计法令、规章、制度，规划和组织会计人员业务培训。

**25. 1982 年 11 月**

中国财政经济出版社出版我国第一部会计史著作《中国会计史稿》。

**26. 1983 年 10 月**

我国第一部《成本管理手册》出版，由许毅任主编，杨纪琬、王振之任副主编。

**27. 1984 年 6 月**

财政部、国家档案局联合印发《会计档案管理办法》。

**28. 1985 年 1 月**

中华人民共和国主席李先念颁布第 21 号主席令，公布《中华人民共和国会计法》，于 1985 年 5 月 1 日起施行。《中华人民共和国会计法》共 6 章 31 条，是新中国的第一部会计法律，标志着我国的会计工作从此走上法治化轨道。

**29. 1986 年 4 月**

中央职称改革工作领导小组发出通知，转发财政部制定的《会计专业职务试行条例》和《关于〈会计专业职务试行条例〉的实施意见》，对会计职称评定进行改革，实行会计专业职务聘任制度。会计专业职务划分为高级会计师、会计师、助理会计师、会计员。

**30. 1986 年 7 月**

国务院印发《中华人民共和国注册会计师条例》，共 6 章 30 条，对注册会计师和会计师事务所的管理体制、注册会计师的考试和注册、注册会计师的业务范围、注册会计师的工作规则等作出了规定。

**31. 1986 年 12 月**

经国家教委同意，财政部创办的中华会计函授学校成立。国务委员兼财政部部长王丙乾为中华会计函授学校的成立题词“发展成人教育，培养会计人才”。

**32. 1988 年 8 月**

中国会计学会首届全国会计电算化理论与实践学术研讨会在吉林市召开，会议集中讨论了会计软件的标准化、通用化及会计软件的规范与使用标准等问题。

**33. 1988 年 11 月**

中国注册会计师协会在北京成立。国务委员兼财政部部长王丙乾及财政部的领导参加了成立大会。大会选举产生了协会理事会 72 人，常务理事会 9 人；杨纪琬为会长，顾树桢为副会长，谢明为名誉会长，李文杰、娄尔行、顾福佑为顾问。

**34. 1989 年 12 月**

财政部印发《会计核算软件管理的几项规定（试行）》，对会计核算软件的基本要求、会计核算软件的评审、对会计核算软件使用单位的基本要求、会计核算软件使用单位以计算机替代手工记账的审批、计算机替代手工记账单位的会计核算资料的生成和管理等问题作了具体规定。

**35. 1990 年 3 月**

财政部印发《会计证管理办法（试行）》，在全国范围内对全民所有制企业、事业单位、国家

机关及社会团体的会计人员实行会计证管理。

### **36. 1990 年 4 月**

全国首届会计知识大赛在中央电视台举行决赛，解放军代表队名列榜首。

### **37. 1990 年 9 月**

为贯彻会计法关于对认真执法的会计人员给予表彰的规定，财政部、人事部印发《关于授予全国先进财会工作集体和先进会计工作者荣誉称号的决定》。决定授予上海第五钢铁厂等 250 个单位全国先进财会工作集体荣誉称号，授予洪锡安等 500 名个人全国先进会计工作者荣誉称号。这是首次在全国范围内对先进财会工作集体和先进会计工作者进行表彰。

### **38. 1990 年 11 月**

财政部召开全国会计工作会议暨全国先进财会工作集体和先进会计工作者表彰大会。

### **39. 1990 年 12 月**

国务院印发《总会计师条例》，对总会计师的设置、地位和任务，总会计师的职责，总会计师的权限，总会计师的任职条件、任免与奖惩等问题作出了规定。

### **40. 1991 年 7 月**

财政部印发《会计改革纲要（试行）》，提出我国会计改革的总体目标，对会计改革的基本原则、会计管理体制、会计核算制度、基层单位会计工作、会计电算化、注册会计师、会计人员、理论研究、组织领导等提出了原则性要求。

### **41. 1991 年 12 月**

首届全国注册会计师考试于 12 月 7—8 日在全国各地同时举行，共有 2.37 万人参加了包括会计、审计、财务管理和经济法四门考试科目的考试。

### **42. 1992 年 3 月**

财政部、人事部联合发布《关于印发〈会计专业技术资格考试暂行规定〉和〈实施办法〉的通知》，决定对会计专业技术资格实行考试制度。

### **43. 1992 年 5 月**

财政部、国家体改委联合印发《股份制试点企业会计制度》，是新中国成立后第一个股份制企业会计制度，也为日后会计制度全面改革积累了经验。

### **44. 1992 年 11 月**

财政部印发《企业财务通则》和《企业会计准则》，为实现我国会计核算从计划经济模式向社会主义市场经济模式的转化，促进市场经济的发展特别是国有企业公司制改革和建立现代企业制度奠定了重要基础。

### **45. 1993 年 10 月**

中华人民共和国主席江泽民颁布第 13 号主席令，公布《中华人民共和国注册会计师法》，于 1994 年 1 月 1 日起施行。



**46. 1993 年 12 月**

中华人民共和国主席江泽民颁布第 17 号主席令，公布《全国人民代表大会常务委员会关于修改〈中华人民共和国会计法〉的决定》，于 1993 年 12 月 29 日起施行。

**47. 1994 年 2 月**

原会计事务管理司改名为会计司，主要职责范围：管理全国会计工作，制订和贯彻实施全国性的会计法令和规章，管理和组织实施全国会计专业技术资格考试工作，指导和监督会计电算化工作，管理注册会计师和会计师事务所，办理外国会计公司在我国设置常驻代表机构的审批事项，提出在建立和完善社会主义市场经济体制中充分发挥会计人员作用的建议。

**48. 1994 年 6 月**

财政部印发《代理记账管理暂行办法》、《会计电算化管理办法》、《商品化会计核算软件评审规则》和《会计核算软件基本功能规范》。

**49. 1995 年 10 月**

财政部召开新中国成立以来第四次全国会计工作会议，表彰了全国先进财会工作集体 235 名、先进会计工作者 425 名。中共中央政治局常委、国务院副总理朱镕基为大会亲笔题写整顿会计工作秩序的“约法三章”，指出：一、所有企业、事业单位必须依法建账，并且保证会计工作的秩序和会计信息质量。二、认真培训和大力提高会计工作者和注册会计师的政治业务素质、业务能力和职业道德。三、财政部门要负责从法规、制度、培训、监管等方面加强全国的会计工作，其他主管部门都要加强对基层单位的会计监督。

**50. 1995 年 12 月**

财政部印发《会计改革与发展纲要》，明确了“九五”计划和 21 世纪初会计改革与发展的目标、任务。

**51. 1996 年 5 月**

国务院总理李鹏为中国注册会计师协会全国特别代表大会题词：“市场经济越发展，会计事业越重要”。

**52. 1996 年 6 月**

财政部印发《会计基础工作规范》，从单位会计机构设置和会计人员配备、会计人员职业道德、会计工作交接、会计核算一般要求、填制会计凭证、登记会计账簿、编制财务报告、会计监督、内部会计管理制度等方面对基层单位会计工作进行了详细、明确的规范。

**53. 1996 年 7 月**

财政部印发《会计证管理办法》，将非国有经济组织中的会计人员纳入会计证管理的范围，至此，一切实行独立核算、办理会计事务的社会组织和经济组织的会计人员都纳入会计证管理的范围。

**54. 1998 年 1 月**

财政部印发《会计人员继续教育暂行规定》，决定在全国范围内组织开展会计人员继续教育

工作。

#### **55. 1998 年 7 月**

国务院批准成立国家会计学院。该学院为国务院事业单位，由财政部代管，教学管理依托清华大学，是为全国财政、金融、审计等系统服务的成人后续教育基地。

#### **56. 1998 年 8 月**

财政部、国家档案局修订印发《会计档案管理办法》，自 1999 年 1 月 1 日起施行。

#### **57. 1998 年 10 月**

财政部成立会计准则委员会，财政部副部长张佑才任主席，财政部会计司司长冯淑萍任秘书长。

#### **58. 1999 年 10 月**

第九届全国人大常委会第十二次会议修订通过《中华人民共和国会计法》。同日，中华人民共和国主席令第二十四号予以公布，修订后的会计法自 2000 年 7 月 1 日起施行。

#### **59. 2000 年 5 月**

财政部印发《会计从业资格管理办法》，对从事会计工作的人员实行从业资格管理，提高会计人员的业务素质和工作水平，督促各单位依法任用合格会计人员。

#### **60. 2000 年 6 月**

国务院印发《企业财务会计报告条例》，规范了财务会计报告的构成、编制、对外提供、法律责任等内容，于 2001 年 1 月 1 日起实施。

#### **61. 2000 年 10 月**

第二届全国会计知识大赛决赛在中央电视台举行，国家电力公司代表队夺冠。

#### **62. 2000 年 12 月**

财政部印发《企业会计制度》。新的《企业会计制度》打破了行业、所有制、组织形式等的局限，将除金融保险企业、小企业之外的所有企业纳入统一核算体系，在会计确认、计量、记录、报告诸多方面都取得了重大突破，是建立适合中国国情的会计核算制度的重大举措。

#### **63. 2001 年 2 月**

财政部印发《财政部门实施会计监督办法》。这是贯彻实施会计法的又一重要举措，对促进财政部门会计监督工作逐步走上经常化、制度化轨道奠定了基础。

#### **64. 2001 年 4 月**

国务院总理朱镕基视察上海国家会计学院，题写了“不做假账”的校训。朱镕基总理指出，建设国家会计学院是落实江泽民总书记关于培养 30 万注册会计师重要指示的举措，这件事情非常重要。“不做假账”是每个会计人员最基本的职业道德和行为准则。这是加强财经法纪和监督工作的基础，也是当前整顿和规范市场经济秩序的迫切要求。

#### **65. 2001 年 6 月**

财政部印发《内部会计控制规范——基本规范（试行）》和《内部会计控制规范——货币资金

（试行）》。两个规范作为会计法的配套措施，是解决当前一些单位内部管理松弛、控制弱化的重要创举，也是适应我国加入世界贸易组织的客观要求。

#### 66. 2001 年 10 月

国务院总理朱镕基视察北京国家会计学院，题写了“诚信为本，操守为重，坚持准则，不做假账”的校训。

#### 67. 2002 年 3 月

朱镕基总理在第九届全国人民代表大会第五次会议《政府工作报告》中，对会计工作作出重要指示，内容涉及推进《企业会计制度》与国际会计惯例相衔接、加快会计服务行业发展、加强成本管理、打击做假账、整顿会计师事务所等中介服务组织、建立企业、中介机构和个人信用档案、加快培养适应新形势需要的财会人才等多个方面。

#### 68. 2002 年 6 月

为规范注册会计师职业道德行为，提高注册会计师职业道德水准，维护注册会计师职业形象，维护社会公众利益，中注协发布《中国注册会计师职业道德规范指导意见》。

#### 69. 2002 年 11 月

财政部印发《关于进一步加强注册会计师行业管理的意见》，要求各地财政部门按照财政部党组决定理顺注册会计师行业管理体制，依法界定行政职能和行业自律职能。同时，印发了《关于理顺注册会计师行业管理体制的实施方案》。

#### 70. 2002 年 11 月

第十六届世界会计师大会在香港召开。本次大会由国际会计师联合会主办、香港会计师公会承办，是第二次在亚洲、第一次在中国举办的国际会计界盛会，会议的主题是知识经济与会计师。国务院总理朱镕基代表中国政府出席开幕式并发表重要演讲，财政部部长项怀诚、副部长金立群、部长助理李勇、冯淑萍出席大会并发表了演讲或参加了相关活动。

#### 71. 2005 年 1 月

财政部发布第 24、25、26、27 号部长令，分别公布《会计师事务所审批和监督暂行办法》、《注册会计师注册办法》、《会计从业资格管理办法》和《代理记账管理办法》。

#### 72. 2005 年 11 月

中国会计准则委员会与国际会计准则理事会召开趋同问题研讨会并签署联合声明，确认中国会计准则与国际财务报告准则实现趋同。

#### 73. 2005 年 12 月

首期高级会计人才培训班在上海国家会计学院开班，标志着高级会计人才培养工程正式启动。该项高级会计人才培养工作由财政部组织实施，主要培养国有大、中型企业财务负责人及其后备人员，打造一批宣传会计政策、研究会计准则制度、培训辅导会计准则制度、财政部了解基层实际情况的专家，使他们成为会计行业发展的领军人物。

#### 74. 2005 年 12 月

财政部纪念会计法实施 20 周年暨全国杰出、优秀会计工作者表彰仪式在京举行。

#### **75. 2006 年 2 月**

财政部在人民大会堂召开中国会计审计准则体系发布会，发布了 39 项企业会计准则和 48 项注册会计师执业准则。新会计准则体系的建设体现了我国会计国际趋同“四原则”，即趋同是进步，是方向；趋同不是简单地等同；趋同需要一个过程；趋同是一种互动。

#### **76. 2007 年 1 月**

为实现行业国际化发展目标，吸引更多国际化专业人才进入中国注册会计师队伍，经相关部门批准，中注协设立中国注册会计师统一考试欧洲考场。首次中国注册会计师考试欧洲考区考试在布鲁塞尔成功举行。

#### **77. 2007 年 4 月**

财政部印发《全国先进会计工作者评选表彰办法》，于发布之日起实施。

#### **78. 2007 年 5 月**

财政部印发《全国会计领军（后备）人才培养十年规划》，确定了会计领军（后备）人才培养工程的总体目标、具体任务、组织分工、学员选拔、培训组织、学员使用等，使会计领军（后备）人才培养工作步入制度化、规范化、系统化、长期化轨道。

#### **79. 2007 年 12 月**

中国会计准则委员会、中国审计准则委员会和香港会计师公会签署了《内地企业会计准则与香港财务报告准则等效的联合声明》、《内地审计准则与香港财务报告准则等效的联合声明》，宣布内地企业会计、审计准则分别与香港财务报告准则、审计准则实现等效。

#### **80. 2007 年 12 月**

第三届全国会计知识大赛决赛在中央电视台演播厅举行，中石油代表队夺冠。

#### **81. 2008 年 5 月**

财政部会同证监会、审计署、银监会、保监会联合印发《企业内部控制基本规范》，标志着我国企业内部控制规范体系建设取得了重要阶段性成果。

#### **82. 2008 年 9 月**

中国注册会计师协会印发《注册会计师诚信宣誓办法》，通过具体指导注册会计师诚信宣誓活动，进一步推进行业诚信建设，强化注册会计师诚实守信的执业理念，增强注册会计师职业荣誉感。

#### **83. 2008 年 11 月**

欧盟证券委员会正式通过决议，自 2009 年起至 2011 年底前的过渡期内，欧盟将允许中国证券发行者在进入欧洲市场时使用中国会计准则，不需要根据欧盟境内市场采用的国际财务报告准则调整财务报表。中国会计准则国际趋同及等效工作取得突破性进展。

#### **84. 2009 年 3 月**

财政部印发《注册会计师全国统一考试办法》，自公布之日起施行。

**85. 2009 年 4 月**

国务院办公厅转发财政部《关于加快发展我国注册会计师行业若干意见的通知》，明确提出了加快发展注册会计师行业的指导思想、基本原则、主要目标和具体措施。这是改革开放以来经国务院同意、由国务院办公厅转发的关系注册会计师行业改革与发展全局的第一个文件。

**86. 2009 年 4 月**

财政部印发《关于全面推进我国会计信息化工作的指导意见》，全面推进我国会计信息化工作。

**87. 2009 年 10 月**

中国注册会计师协会印发《中国注册会计师职业道德守则》和《中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则》。《职业道德守则》的发布，标志着我国注册会计师行业诚信建设取得又一重大成果。

**88. 2010 年 4 月**

财政部、证监会、审计署、银监会、保监会联合发布《企业内部控制应用指引第 1 号——组织架构》等 18 项应用指引、《企业内部控制评价指引》和《企业内部控制审计指引》，自 2011 年 1 月 1 日起在境内外同时上市的公司施行，自 2012 年 1 月 1 日起在上海证券交易所、深圳证券交易所主板上市公司施行；在此基础上，择机在中小板和创业板上市公司施行。

**89. 2010 年 9 月**

财政部发布《会计行业中长期人才发展规划（2010—2020 年）》，这是深入贯彻人才强国战略的重大举措，是推动会计行业科学发展的必然要求，对于促进加快经济发展方式转变，更好地服务经济社会发展具有重大意义。

**90. 2010 年 10 月**

财政部发布《关于发布企业会计准则通用分类标准的通知》，要求各相关上市公司和会计师事务所按照本分类标准编制本企业或上市公司客户 2010 年度财务报告实例文档。

同日，国家标准化管理委员会和财政部在北京举行可扩展商业报告语言（XBRL）技术规范系列国家标准和企业会计准则通用分类标准发布会。两套标准规定了 XBRL 语言的基本要素和按照企业会计准则编制 XBRL 财务报告的基本要求，为构建科学完善、国际通行的会计信息化标准体系奠定了基础，成为我国会计信息化工作的一个里程碑和新起点。

**91. 2011 年 2 月**

中国注册会计师协会在北京召开行业信息化委员会会议，财政部副部长王军主持会议并讲话，全面分析行业信息化面临形势，对行业信息化建设作出全面动员和部署，标志着行业信息化战略的全面启动。

**92. 2011 年 7 月**

国际会计准则理事会新兴经济体工作组在北京成立，并举行了第一次全体会议。会议讨论通过了新兴经济体工作组的工作方案，并就新兴经济体应用国际公允价值计量准则的相关问题进行了深入探讨，提出了有效的解决方案，为国际会计准则理事会制定公允价值计量准则教育材料提供了有



益参考。

### 93. 2011 年 9 月

财政部印发《会计改革与发展“十二五”规划纲要》，规划纲要总结了“十一五”时期会计改革与发展的基本情况，分析了“十二五”时期会计改革与发展面临的形势，提出了“十二五”时期会计改革与发展的指导思想与总体目标以及主要任务和具体措施。

### 94. 2011 年 10 月

财政部印发《小企业会计准则》，自 2013 年 1 月 1 日起在小企业范围内施行，鼓励小企业提前执行。

### 95. 2011 年 12 月

财政部会计资格评价中心印发《会计资格考试与人才评价“十二五”发展规划》，对进一步深入贯彻落实科学发展观，加速实施人才强国战略，深化会计资格考试制度改革，推动会计人才评价体制机制创新，发挥会计资格考试与人才评价工作起到了重要作用。

### 96. 2011 年 12 月

经国家标准委批准成立全国会计信息化标准化技术委员会，负责全国会计信息化标准化的技术归口管理工作，负责制定、修订国家标准的具体专业领域包括：公司、企业及事业单位会计信息化，会计管理和监督信息化，会计师事务所审计信息化，公司、企业及事业单位内部控制信息化以及会计信息安全等领域。

### 97. 2012 年 11 月

为进一步提高行政事业单位内部管理水平，规范内部控制，加强廉政风险防控机制建设，财政部印发《行政事业单位内部控制规范（试行）》。

### 98. 2012 年 12 月

为规范事业单位的会计核算，保证会计信息质量，促进公益事业健康发展，财政部修订印发《事业单位会计准则》，自 2013 年 1 月 1 日起施行。

### 99. 2012 年 12 月

财政部修订印发《会计从业资格管理办法》，自 2013 年 7 月 1 日起施行。

### 100. 2012 年 12 月

企业会计准则通用分类标准获得 XBRL 国际组织认证。XBRL 系列标准通过国家标准委组织的 2013 年度“中国标准创新贡献奖”评审，获“中国标准创新贡献奖一等奖”。

### 101. 2013 年 12 月

为推动企业会计信息化，节约社会资源，提高会计软件和相关服务质量，规范信息化环境下的会计工作，财政部印发《企业会计信息化工作规范》。

国家发展改革委、财政部、国家税务总局、国家档案局发出通知，在北京、上海等国家电子商务示范城市，组织开展电子发票及电子会计档案政策试点工作，旨在通过改革现有发票和会计档案管理规制，加快会计档案电子化，深化电子发票应用。



**102. 2014 年 8 月**

中华人民共和国第十二届全国人民代表大会常务委员会第十次会议通过修改《中华人民共和国注册会计师法》等 5 部法律的决定。

**103. 2014 年 10 月**

财政部印发《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》，作为全面推进我国管理会计体系建设的纲领性文件。

**104. 2015 年 7 月**

中国注册会计师协会发布《中国注册会计师行业发展报告 2014》，这是注册会计师行业第一次发布行业发展报告。

**105. 2015 年 10 月**

财政部印发《政府会计准则——基本准则》，对于构建统一、科学、规范的政府会计准则体系具有重要的基础性作用，在我国政府会计改革进程中具有重要的里程碑意义。

**106. 2015 年 12 月**

财政部、国家档案局修订印发《会计档案管理办法》，进一步规范会计档案工作，推动电子会计档案应用。

**107. 2015 年 12 月**

为贯彻落实党的十八届四中全会精神，财政部印发《关于全面推进行政事业单位内部控制建设的指导意见》。

**108. 2016 年 2 月**

财政部修订印发《代理记账管理办法》，放宽了市场准入门槛，简化了资格申请要求，建立了信用约束机制，加强了事中事后监管。

**109. 2016 年 6 月**

财政部印发《管理会计基本指引》。

**110. 2016 年 10 月**

财政部印发《会计改革与发展“十三五”规划纲要》，是指导我国未来五年会计事业改革与发展的行动总纲，由会计改革与发展面临的形势、总体要求、主要任务和组织保障四部分组成。

**111. 2016 年 10 月**

财政部印发《全国会计领军人才培养工程发展规划》。

**112. 2016 年 12 月**

中国注册会计师协会印发《注册会计师行业信息化建设规划（2016—2020 年）》和《注册会计师行业发展规划（2016—2020 年）》。

**113. 2016 年 12 月**

财政部会计资格评价中心印发《会计专业技术资格考试与人才评价“十三五”发展规划》。

**114. 2017 年 1 月**

财政部印发《行政事业单位内部控制报告管理制度（试行）》，规范内部控制报告的编制、报送、使用及报告信息质量的监督检查等工作。

**115. 2017 年 6 月**

财政部印发《小企业内部控制规范（试行）》，引导和推动小企业加强内部控制建设，提高经营管理水平和风险防范能力，促进小企业健康可持续发展。

**116. 2017 年 8 月**

财政部印发《会计师事务所执业许可和监督管理办法》，自 2017 年 10 月 1 日起施行。

**117. 2017 年 9 月**

财政部印发《管理会计应用指引第 100 号——战略管理》等首批 22 项管理会计应用指引。

**118. 2017 年 11 月**

第十二届全国人民代表大会常务委员会第三十次会议通过了《关于修改〈中华人民共和国会计法〉等十一部法律的决定》，自 2017 年 11 月 5 日起施行。新会计法删除了关于从事会计工作的人员必须取得会计从业资格证书等规定，会计从业资格管理制度正式取消。

**119. 2017 年 10 月**

财政部印发《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》，统一各类行政事业单位会计标准，夯实了部门和单位编制权责发生制财务报告和全面反映运行成本并同时反映预算执行情况的核算基础，在我国政府会计发展进程中具有划时代的重要意义。

**120. 2018 年 4 月**

财政部印发《关于加强会计人员诚信建设的指导意见》，明确总体要求及有关组织实施要求，从增强会计人员诚信意识、加强会计人员信用档案建设、健全会计人员守信联合激励和失信联合惩戒机制等 3 个方面提出了 8 项具体措施。

**121. 2018 年 5 月**

财政部、人力资源社会保障部联合印发《会计专业技术人员继续教育规定》，明确会计专业技术人员继续教育内容与形式、学分管理等要求。

**122. 2018 年 12 月**

财政部印发《会计人员管理办法》，明确会计人员的范围及应具备的专业能力和相关监管措施。

**123. 2019 年 1 月**

财政部修订印发《会计师事务所执业许可和监督管理办法》，放宽会计师事务所准入条件，优化简化审批程序和环节，充实和强化会计师事务所取得执业许可后的监督管理内容，促进注册会计师行业健康规范可持续发展。

**124. 2019 年 1 月**

人力资源社会保障部、财政部联合印发《关于深化会计人员职称制度改革的指导意见》，设立正高级会计师，打通会计人员向上晋升和提升渠道，形成初级、中级、高级（含副高级和正高级）

等层次清晰、相互衔接、体系完整、逐级递进的会计专业技术资格体系，为经济社会发展培养、选拔不同层级的会计专业技术人才提供了重要依据。

#### **125. 2019 年 3 月**

财政部印发《财政部关于修改〈代理记账管理办法〉等 2 部部门规章的决定》，简化了代理记账资格申请材料，优化代理记账审批服务体验，删除了有关会计从业资格的规定，进一步放宽主管代理记账业务负责人的条件，激发市场主体活力。

#### **126. 2019 年 10 月**

财政部印发《财政部关于加强国家统一的会计制度贯彻实施工作的指导意见》，提出了加强执行国家统一的会计制度的指导思想、基本原则、主要任务和具体措施，指导和规范基层单位和会计人员加强国家统一的会计制度的执行。

#### **127. 2020 年 9 月**

财政部、国务院国资委、银保监会联合印发《关于加强会计师事务所执业管理切实提高审计质量的实施意见》，切实加强事中事后监管，营造更加公平、有序、高效的市场环境，进一步促进注册会计师行业高质量发展。

#### **128. 2021 年 4 月**

中国注册会计师协会印发《注册会计师行业发展规划（2021—2025 年）》、《注册会计师行业信息化建设规划（2021—2025 年）》，明确“十四五”时期行业发展和信息化建设的指导思想、基本原则、主要目标和任务措施。

#### **129. 2021 年 7 月**

国务院办公厅印发《关于进一步规范财务审计秩序促进注册会计师行业健康发展的意见》，明确提出遏制财务造假、切实加强会计师事务所监管、促进注册会计师行业健康发展的总体要求、工作原则和具体措施。这是改革开放以来经国务院同意、由国务院办公厅直接印发的指导我国注册会计师行业改革与发展的第一个文件，充分体现了党中央、国务院对新时期注册会计师行业健康发展的关心和重视，影响深远，意义重大。

#### **130. 2021 年 11 月**

财政部印发《会计改革与发展“十四五”规划纲要》，科学规划、全面指导“十四五”时期的会计改革与发展，推动会计行业做优做强，又快又好发展。

#### **131. 2021 年 12 月**

财政部印发《会计行业人才发展规划（2021—2025 年）》，明确了“十四五”时期会计人才发展的指导思想、基本原则、发展目标、主要任务、重大工程和保障措施，支持培养造就高素质专业化会计人才队伍。

#### **132. 2021 年 12 月**

财政部印发《会计信息化发展规划（2021—2025 年）》，这是会计信息化领域的第一部五年规划，围绕标准建设、制度建设、系统建设、人才建设等，推动会计工作数字化转型和会计职能拓展。

### 133. 2022 年 4 月

财政部印发《会计师事务所监督检查办法》，进一步优化分级分类监管机制、突出检查重点、提高检查频次，推动加大注册会计师行业监管力度，丰富监管内容。

### 134. 2022 年 6 月

财政部印发《关于注册会计师行业统一监管平台上线运行的通知》，该平台于 2022 年 6 月上线试运行，2022 年 10 月正式运行。监管平台统一了业务办理入口和业务办理规则，全面涵盖会计师事务所、注册会计师全生命周期监管的各环节，确保相关事项“一口填报、一口办理、一口办结”。

### 135. 2022 年 12 月

中国财政部与国际财务报告准则基金会就设立和运营基金会北京办公室签署谅解备忘录。根据谅解备忘录，北京办公室为基金会在中国设立的代表机构，将聚焦于领导和执行理事会关于新兴和发展中经济体的战略，作为亚洲利益相关方互动的中心促进与利益相关方的更深层次合作和交流，以及面向新兴经济体、发展中国家和中小主体开展能力建设等。

### 136. 2023 年 1 月

财政部印发《会计人员职业道德规范》，提出以“坚持诚信、守法奉公；坚持准则、守责敬业；坚持学习、守正创新”为核心表述的职业道德要求，营造行业诚信良好氛围。

### 137. 2023 年 2 月

中共中央办公厅、国务院办公厅印发《关于进一步加强财会监督工作的意见》，对新时代建立健全财会监督体系、完善工作机制等方面作出了顶层设计。

### 138. 2023 年 3 月

财政部印发《注册会计师行业诚信建设纲要》，增强行业诚信观念，提升执业质量，营造守法经营、诚信服务的行业文化。

### 139. 2023 年 6 月

国际财务报告准则基金会北京办公室举行揭牌仪式并正式投入运营。

### 140. 2023 年 11 月

财政部印发《代理记账基础工作规范（试行）》、《关于新时代加强和改进代理记账工作的意见》，规范代理记账执业行为，促进行业高质量发展。

### 141. 2023 年 12 月

财政部副部长朱忠明与俄罗斯联邦财政部副部长科雷切夫共同签署了《中华人民共和国财政部和俄罗斯联邦财政部关于中俄审计准则及审计监管等效备忘录》。中俄实现审计准则及审计监管等效，将有利于中俄两国会计师事务所在为本国公司跨境融资提供审计服务时降低审计成本、提高审计效率，有利于中俄加强跨境发债合作、推动两国资本市场互联互通。

### 142. 2024 年 6 月

第十四届全国人民代表大会常务委员会第十次会议通过《关于修改〈中华人民共和国会计法〉的决定》，以中华人民共和国主席令 28 号公布，自 7 月 1 日起施行。

**143. 2024 年 7 月**

财政部印发《关于全国代理记账行业监管服务平台上线运行的通知》，该平台于 2024 年 7 月上线试运行，2024 年 10 月正式运行。监管服务平台由单一事项办理升级为综合监管服务，全面涵盖了代理记账机构行政许可、年度备案、行业预警、统计分析、监督检查、处理处罚、公示公告等各类行业监管与服务事项，实现用户业务全程网上办理。

**144. 2024 年 7 月**

结合电子凭证会计数据标准试点成果，财政部印发《会计信息化工作规范》和《会计软件基本功能和服务规范》，进一步规范了数字经济环境下的会计工作，提高会计软件和相关服务质量。

**145. 2024 年 9 月**

财政部印发《关于全国会计人员统一服务管理平台上线运行的通知》，该平台于 2024 年 9 月上线试运行，2025 年 1 月正式运行。会计人员管理平台涵盖会计人员信息采集、会计人员属地关系调转、会计专业技术资格考试管理、会计职称管理、会计人员继续教育管理、会计人员奖惩登记管理、高端会计人才培养管理、会计法规制度宣传、会计法规制度培训、会计管理工作动态、会计管理队伍建设等业务。

**146. 2024 年 11 月**

财政部会同外交部、国家发展改革委、工业和信息化部、生态环境部、商务部、中国人民银行、国务院国资委、金融监管总局联合印发《企业可持续披露准则——基本准则（试行）》，拉开国家统一的可持续披露准则体系建设的序幕。

**147. 2024 年 11 月**

财政部印发《财政部关于全面深化管理会计应用的指导意见》，科学规划、引导推动社会各方共同深化管理会计应用。

**148. 2024 年 12 月**

财政部印发《中国注册会计师独立性准则第 1 号——财务报表审计和审阅业务对独立性的要求》，进一步提升审计质量，保持与国际职业会计师道德守则的持续动态趋同。