



出品：[视野论坛——CPA之声版](#)

# 企业会计准则

制度汇编 2017 版

视野论坛 CPA 之声版：sharelee

2017/4/19

如对本汇编的内容准确性、完整性及编排格式有任何建议，  
敬请在视野论坛发帖留言。

## 目 录

1. 法律法规 .....	1
1.1. 中华人民共和国主席令第 24 号《中华人民共和国会计法》 .....	1
1.2. 国务院令第 287 号《企业财务会计报告条例》 .....	10
2. 企业会计准则基本文件（正文见卷 2） .....	19
2.1. 财政部令第 33 号《企业会计准则——基本准则》（2006） .....	19
2.2. 财会〔2017〕9 号关于印发修订〈企业会计准则第 24 号——套期会计〉的通知 .....	25
2.3. 财会〔2017〕8 号关于印发修订〈企业会计准则第 23 号——金融资产转移〉的通知 .....	26
2.4. 财会〔2017〕7 号《关于印发修订〈企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量〉的通知》 .....	27
2.5. 财会〔2014〕16 号《关于印发〈企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露〉的通知》 .....	28
2.6. 财会〔2014〕14 号《关于印发修订〈企业会计准则第 2 号——长期股权投资〉的通知》 .....	28
2.7. 财会〔2014〕11 号《关于印发〈企业会计准则第 40 号——合营安排〉的通知》 .....	29

2.8.	财会〔2014〕10号《关于印发修订〈企业会计准则第33号——合并财务报表〉的通知》	29
2.9.	财会〔2014〕8号《关于印发修订〈企业会计准则第9号——职工薪酬〉的通知》	30
2.10.	财会〔2014〕7号《关于印发修订〈企业会计准则第30号——财务报表列报〉的通知》	31
2.11.	财会〔2014〕6号《关于印发〈企业会计准则第39号——公允价值计量〉的通知》	31
2.12.	财会〔2003〕3号《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》	32
2.12.1.	财会〔2006〕18号《关于印发〈企业会计准则——应用指南〉的通知》	32
2.12.2.	财政部〔2010〕《企业会计准则讲解》(正文见卷3)	33
3.	专家工作组意见	34
3.1.	企业会计准则实施问题专家工作组意见(第三期)	34
3.2.	企业会计准则实施问题专家工作组意见(第二期)	36
3.3.	企业会计准则实施问题专家工作组意见(第一期)	42
4.	企业会计准则解释	47
4.1.	财会〔2015〕23号《关于印发〈企业会计准则解释第8号〉的通知》	47

4.2.	财会〔2015〕19号《关于印发〈企业会计准则解释第7号〉的通知》	51
4.3.	财会〔2014〕1号《关于印发〈企业会计准则解释第6号〉的通知》	57
4.4.	财会〔2012〕19号《关于印发〈企业会计准则解释第5号〉的通知》	59
4.5.	财会〔2010〕15号《关于印发〈企业会计准则解释第4号〉的通知》	63
4.6.	财会〔2009〕8号《关于印发〈企业会计准则解释第3号〉的通知》	68
4.7.	财会〔2008〕11号《关于印发〈企业会计准则解释第2号〉的通知》	73
4.8.	财会〔2007〕14号《关于印发〈企业会计准则解释第1号〉的通知》	77
5.	新旧准则衔接规定	83
5.1.	国粮财〔2013〕311号《关于印发〈粮食企业执行会计准则有关粮油业务会计处理的规定〉的通知》	83
5.2.	财会〔2008〕15号《关于印发农垦企业执行〈企业会计准则〉有关衔接规定的通知》	90
5.3.	财会〔2009〕11号《关于印发典当企业执行〈企业会计准则〉若干衔接规定的通知》	94
5.3.1.	商建函〔2009〕28号《关于典当企业执行〈企业会计准则〉有关事项的通知》	97
5.4.	保监发〔2006〕96号《关于保险业实施新会计准则有关事项的通知》	99

5.5.	证监会计字〔2006〕22号《关于证券公司执行〈企业会计准则〉的通知》 .....	102
5.5.1.	证监会计字〔2007〕7号《关于证券公司执行〈企业会计准则〉有关新旧衔接事宜的通知》 .....	105
5.5.2.	证监会计字〔2007〕34号《关于证券公司执行〈企业会计准则〉有关核算问题的通知》 .....	108
5.6.	证监会计字〔2006〕23号《关于基金管理公司及证券投资基金执行〈企业会计准则〉的通知》 .....	110
5.6.1.	证监会计字〔2007〕3号《关于基金管理公司执行〈企业会计准则〉有关新旧衔接事宜的通知》 .....	113
5.6.2.	证监会计字〔2007〕15号《关于证券投资基金执行〈企业会计准则〉有关衔接事宜的通知》 .....	117
5.6.2.1.	中基协发〔2014〕9号《关于发布〈证券投资基金国债期货投资会计核算业务细则（试行）〉的通知》 .....	120
5.6.2.2.	证监会计字〔2007〕21号《关于证券投资基金执行〈企业会计准则〉估值业务及份额净值计价有关事项的通知》 .....	120
5.6.2.3.	证监会公告〔2008〕38号《关于进一步规范证券投资基金估值业务的指导意见》 .....	124
5.6.3.	中证协发〔2007〕56号《关于发布〈证券投资基金会计核算业务指引〉的通知》 .....	127
5.7.	证监会计字〔2006〕24号《关于期货经纪公司执行〈企业会计准则〉的通知》 .....	127
5.7.1.	证监会计字〔2007〕8号《关于期货经纪公司执行〈企业会计准则〉有关新旧衔接事宜的通知》 .....	130
5.7.1.1.	关于发布《期货公司会计科目设置及核算指引》的通知.....	134
5.8.	银监通〔2007〕22号《关于银行业金融机构全面执行〈企业会计准则〉的通知》 .....	135
5.8.1.	财会〔2007〕16号《关于印发非上市银行业金融机构执行〈企业会计准则〉有关衔接规定的通知》 .....	138

5.8.2. 银监办发〔2009〕408号《关于信托业务会计核算执行〈企业会计准则〉有关问题的通知》 .....	140
5.9. 国资发评价〔2007〕38号《关于中央企业执行〈企业会计准则〉有关事项的通知》 .....	142
5.9.1. 国资厅发评价〔2007〕60号《关于中央企业执行〈企业会计准则〉有关事项的补充通知》 .....	149
5.9.2. 国资发评价〔2007〕12号《关于做好新会计准则过渡期间企业财务快报工作的通知》 .....	151
5.9.3. 国资发分配〔2007〕212号《关于中央企业应付工资余额使用有关问题的通知》 .....	153
6. 证监会有关规定 .....	154
6.1. 会计监管风险提示系列 .....	154
6.1.1. 证监办发〔2013〕XX号《会计监管风险提示第5号：上市公司股权交易资产评估》 .....	154
6.1.2. 证监办发〔2012〕89号《会计监管风险提示第4号：首次公开发行股票公司审计》 .....	166
6.1.3. 证监办发〔2012〕22号《会计监管风险提示第3号：审计项目复核》 .....	180
6.1.4. 证监办发〔2012〕22号《会计监管风险提示第2号：通过未披露关联方实施的舞弊风险》 .....	183
6.1.5. 证监办发〔2012〕22号《会计监管风险提示第1号：政府补助》 .....	188
6.2. 企业会计准则监管解答系列 .....	191

6.2.1. 会计部函〔2013〕232号《关于印发〈上市公司执行企业会计准则监管问题解答〉（2013年第1期，总第8期）的通知》	191
6.2.2. 会计部函〔2012〕XX号《关于印发〈上市公司执行企业会计准则监管问题解答〉（2012年第1期，总第7期）的通知》	193
6.2.3. 会计部函〔2011〕XX号《关于印发〈上市公司执行企业会计准则监管问题解答〉（2011年第2期，总第6期）的通知》	194
6.2.4. 会计部函〔2011〕9号《关于印发〈上市公司执行企业会计准则监管问题解答〉（2011年第1期，总第5期）的通知》	196
6.2.5. 会计部函〔2010〕XX号《关于印发〈上市公司执行企业会计准则监管问题解答〉（2010年第1期，总第4期）的通知》	199
6.2.6. 会计部函〔2009〕116号《关于印发〈上市公司执行企业会计准则监管问题解答〉（2009年第3期，总第3期）的通知》	201
6.2.7. 会计部函〔2009〕60号《关于印发〈上市公司执行企业会计准则监管问题解答〉（2009年第2期，总第2期）的通知》	202
6.2.8. 会计部函〔2009〕48号《关于印发〈上市公司执行企业会计准则监管问题解答〉（2009年第1期，总第1期）的通知》	204
6.3. 信息披露内容与格式	208
6.3.1. 证监会公告〔2013〕41号《证券公司年度报告内容与格式准则》	208
6.3.2. 证监会公告〔2016〕9号《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第39号——公司债券半年度报告的内容与格式》、《关于公开发行公司债券的上市公司半年度报告披露的补充规定》	208
6.3.3. 证监会公告〔2016〕3号《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第38号——公司债券年度报告的内容与格式》、《关于公开发行公司债券的上市公司年度报告披露的补充规定》	209



6.3.4. 证监会公告〔2013〕29号《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第31号——创业板上市公司半年度报告的内容与格式》	... 209
6.3.5. 证监会公告〔2012〕43号《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第30号——创业板上市公司年度报告的内容与格式》	..... 210
6.3.6. 证监会公告〔2016〕32号《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第3号——半年度报告的内容与格式（2016年修订）》	..... 235
6.3.7. 证监会公告〔2016〕31号《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第2号——年度报告的内容与格式（2016年修订）》	..... 236
6.4. 公开发行证券的公司信息披露编报规则	..... 237
6.4.1. 证监会公告〔2013〕21号《第20号——创业板上市公司季度报告的内容与格式》	..... 237
6.4.2. 证监会公告〔2014〕54号《第15号——财务报告的一般规定（2014年修订）》	..... 246
6.4.2.1. 证监会公告〔2013〕48号《解释性公告第5号——财务报表附注中分步处置对子公司投资至丧失控制权相关信息的披露》	..... 246
6.4.2.2. 证监会公告〔2013〕48号《解释性公告第4号——财务报表附注中分步实现企业合并相关信息的披露》	..... 248
6.4.2.3. 证监会公告〔2013〕38号《解释性公告第3号——财务报表附注中可供出售金融资产减值的披露》	..... 249
6.4.2.4. 证监会公告〔2013〕38号《解释性公告第2号——财务报表附注中政府补助相关信息的披露》	..... 251
6.4.2.5. 证监会公告〔2008〕43号《解释性公告第1号——非经常性损益》	..... 253
6.4.3. 证监会公告〔2016〕33号《第13号——季度报告的内容与格式（2016年修订）》	..... 256
6.4.4. 证监发〔2001〕17号《第11号——从事房地产开发业务的公司财务报表附注特别规定》	..... 256
6.4.5. 证监会会计〔2010〕2号《第9号——净资产收益率和每股收益的计算及披露》	..... 259
6.5. 公开发行证券的公司信息披露规范问答	..... 263

6.5.1. 证监会计字〔2007〕10号《第7号：新旧会计准则过渡期间比较财务会计信息的编制和披露》 .....	263
6.5.2. 证监会计字〔2001〕67号《第6号：支付会计师事务所报酬及其披露》 .....	268
6.5.3. 证监会计字〔2001〕60号《第5号：分别按国内外会计准则编制的财务报告差异及其披露》 .....	270
6.5.4. 证监会计字〔2001〕58号《第4号：金融类公司境内外审计差异及利润分配基准》 .....	272
6.5.5. 证监会计字〔2006〕8号《第3号：弥补累计亏损的来源、程序及信息披露》 .....	274
6.5.6. 证监会计字〔2001〕15号《第2号：中高层管理人员激励基金的提取》 .....	275
6.6. 证监发〔2006〕136号《关于做好与新会计准则相关信息披露工作的通知》 .....	276
7. 其他规定 .....	287
7.1. 年报系列.....	287
7.1.1. 财会〔2012〕25号《关于做好执行企业会计准则的企业2012年年报工作的通知》 .....	287
7.1.2. 财会〔2011〕25号《关于做好执行企业会计准则的企业2011年年报监管工作的通知》 .....	291
7.1.3. 财会〔2010〕25号《关于执行企业会计准则的上市公司和非上市企业做好2010年年报工作的通知》 .....	295
7.1.4. 财会〔2009〕16号《关于执行会计准则的上市公司和非上市企业做好2009年年报工作的通知》 .....	300

7.1.5. 财会函〔2008〕60号《关于做好执行会计准则企业2008年年报工作的通知》	307
7.1.6. 财会函〔2008〕5号《关于做好上市公司2007年年报工作的通知》	311
7.2. 财会〔2016〕23号《关于印发〈企业破产清算有关会计处理规定〉的通知》	319
7.3. 财会〔2016〕22号《关于印发〈增值税会计处理规定〉的通知》	333
7.4. 财会〔2016〕17号《关于印发〈规范“三去一降一补”有关业务的会计处理规定〉的通知》	342
7.5. 财会〔2015〕18号《关于印发〈商品期货套期业务会计处理暂行规定〉的通知》	346
7.6. 财会〔2014〕13号《关于印发〈金融负债与权益工具的区分及相关会计处理规定〉的通知》	347
7.7. 财会〔2014〕12号《关于印发〈农业保险大灾风险准备金会计处理规定〉的通知》	360
7.8. 财税〔2007〕80号《关于执行〈企业会计准则〉有关企业所得税政策问题的通知》	364
7.9. 财办企〔2009〕121号《关于企业取得国家直接投资和投资补助财务处理问题的意见》	365
7.10. 财会便〔2009〕17号《关于非上市公司购买上市公司股权实现间接上市会计处理的复函》	365
7.11. 财会便〔2009〕14号《关于不丧失控制权情况下处置部分对子公司投资会计处理的复函》	367
7.12. 财办会〔2012〕19号《关于银行业金融机构同业代付业务会计处理的复函》	367

7.13. 财会〔2009〕15号《关于印发〈保险合同相关会计处理规定〉的通知》 .....	369
7.14. 中评协〔2009〕169号《关于印发〈以财务报告为目的的评估指南（试行）〉的通知》 .....	374

# 1. 法律法规

## 1.1. 中华人民共和国主席令第 24 号《中华人民共和国会计法》

《中华人民共和国会计法》已由中华人民共和国第九届全国人民代表大会常务委员会第十二次会议于 1999 年 10 月 31 日修订通过，现将修订后的《中华人民共和国会计法》公布，自 2000 年 7 月 1 日起施行。

中华人民共和国主席 江泽民

1999 年 10 月 31 日

（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》修 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）

### 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 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。

中国人民解放军总后勤部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，报国务院财政部门备案。

## 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 下列经济业务事项，应当办理会计手续，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) 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。

财务会计报告由会计报表、会计报表附注和财务情况说明书组成。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、行政法规规定会计报表、会计报表附注和财务情况说明书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和销毁办法，由国务院财政部门会同有关部门制定。



### 第三章 公司、企业会计核算的特别规定

第二十四条 公司、企业进行会计核算，除应当遵守本法第二章的规定外，还应当遵守本章规定。

第二十五条 公司、企业必须根据实际发生的经济业务事项，按照国家统一的会计制度的规定确认、计量和记录资产、负债、所有者权益、收入、费用、成本和利润。

第二十六条 公司、企业进行会计核算不得有下列行为：

- （一）随意改变资产、负债、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、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。

### 第四章 会计监督

第二十七条 各单位应当建立、健全本单位内部会计监督制度。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。

第二十八条 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。

第二十九条 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。

第三十条 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。

第三十一条 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。

第三十二条 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从业资格。

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。

第三十三条 财政、审计、税务、人民银行、证券监管、保险监管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。

前款所列监督检查部门对有关单位的会计资料依法实施监督检查后，应当出具检查结论。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。

第三十四条 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和商业秘密负有保密义务。

第三十五条 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。

## 第五章 会计机构和会计人员

第三十六条 各单位应当根据会计业务的需要，设置会计机构，或者在有关机构中设置会计人员并指定会计主管人员；不具备设置条件的，应当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。

国有的和国有资产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。

第三十七条 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。

第三十八条 从事会计工作的人员，必须取得会计从业资格证书。

担任单位会计机构负责人(会计主管人员)的，除取得会计从业资格证书外，还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。

会计人员从业资格管理办法由国务院财政部门规定。

第三十九条 会计人员应当遵守职业道德，提高业务素质。对会计人员的教育和培训工作应当加强。

第四十条 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，不得取得或者重新取得会计从业资格证书。

除前款规定的人员外，因违法违纪行为被吊销会计从业资格证书的人员，自被吊销会计从业资格证书之日起五年内，不得重新取得会计从业资格证书。

第四十一条 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。

## 第六章 法律责任

第四十二条 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，可以对单位并处三千元以上五万元以下的罚款；对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员，可以处二千元以上二万元以下的罚款；属于国家工作人员的，还应当由其所在单位或者有关单位依法给予行政处分：

- （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，由县级以上人民政府财政部门吊销会计从业资格证书。

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。

第四十三条 伪造、变造会计凭证、会计账簿，编制虚假财务会计报告，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，可以对单位并处五千元以上十万元以下的罚款；对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员，可以处三千元以上五万元以下的罚款；属于国家工作人员的，还应当由其所在单位或者有关单位依法给予撤职直至开除的行政处分；对其中的会计人员，并由县级以上人民政府财政部门吊销会计从业资格证书。

第四十四条 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，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，可以对单位并处五千元以上十万元以下的罚款；对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员，可以处三千元以上五万元以下的罚款；属于国家工作人员的，还应当由其所在单位或者有关单位依法给予撤职直至开除的行政处分；对其中的会计人员，并由县级以上人民政府财政部门吊销会计从业资格证书。

第四十五条 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，构成犯罪的，依法追究刑事责任；尚不构成犯罪的，可以处五千元以上五万元以下的罚款；属于国家工作人员的，还应当由其所在单位或者有关单位依法给予降级、撤职、开除的行政处分。

第四十六条 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，构成犯罪的，依法追究刑事责任；尚不构成犯罪的，由其所在单位或者有关单位依法给予行政处分。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。

第四十七条 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、商业秘密，构成犯罪的，依法追究刑事责任；尚不构成犯罪的，依法给予行政处分。

第四十八条 违反本法第三十条规定，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，由所在单位或者有关单位依法给予行政处分。

第四十九条 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。

## 第七章 附则

第五十条 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。

第五十一条 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。

第五十二条 本法自 2000 年 7 月 1 日起施行。

## 1.2. 国务院令 第 287 号 《企业财务会计报告条例》

现公布《企业财务会计报告条例》，自 2001 年 1 月 1 日起施行。

总 理 朱镕基

二〇〇一年六月二十一日

### 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。

第四十六条 本条例自2001年1月1日起施行。

## 2. 企业会计准则基本文件（正文见卷2）

### 2.1. 财政部令第33号《企业会计准则——基本准则》(2006)

根据《国务院关于〈企业财务通则〉、〈企业会计准则〉的批复》（国函〔1992〕178号）的规定，财政部对《企业会计准则》（财政部令第5号）进行了修订，修订后的《企业会计准则——基本准则》已经部务会议讨论通过，现予公布，自2007年1月1日起施行。

部长：金人庆

2006年2月15日

#### 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做出经济决策。

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做出评价或者预测。

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入量的折现金额计量。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，资产和负债按照在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量。

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。(全文完)

## 2.2.财会〔2017〕9 号关于印发修订〈企业会计准则第 24 号——套期会计〉的通知

国务院有关部委、有关直属机构,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务局,财政部驻各省、自治区、直辖市、计划单列市财政监察专员办事处,有关中央管理企业:

为了适应社会主义市场经济发展需要,规范金融工具的会计处理,提高会计信息质量,根据《企业会计准则——基本准则》,我部对《企业会计准则第 24 号——套期会计》进行了修订,现予印发。在境内外同时上市的企业以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报告的企业,自 2018 年 1 月 1 日起施行;其他境内上市企业自 2019 年 1 月 1 日起施行;执行企业会计准则的非上市企业自 2021 年 1 月 1 日起施行。同时,鼓励企业提前执行。执行本准则的企业,不再执行我部于 2006 年 2 月 15 日印发的《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 24 号——套期保值》,以及我部于 2015 年 11 月 26 日印发的《商品期货套期业务会计处理暂行规定》(财会〔2015〕18 号)。

执行本准则的企业,应当同时执行我部于 2017 年修订印发的《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》(财会〔2017〕7 号)和《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》(财会〔2017〕8 号)。

执行中有何问题,请及时反馈我部。

财政部

2017 年 3 月 31 日

## 2.3. 财会〔2017〕8号关于印发修订〈企业会计准则第23号——金融资产转移〉的通知

国务院有关部委、有关直属机构，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务局，财政部驻各省、自治区、直辖市、计划单列市财政监察专员办事处，有关中央管理企业：

为了适应社会主义市场经济发展需要，规范金融工具的会计处理，提高会计信息质量，根据《企业会计准则——基本准则》，我部对《企业会计准则第23号——金融资产转移》进行了修订，现予印发。在境内外同时上市的企业以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报告的企业，自2018年1月1日起施行；其他境内上市企业自2019年1月1日起施行；执行企业会计准则的非上市企业自2021年1月1日起施行。同时，鼓励企业提前执行。执行本准则的企业，不再执行我部于2006年2月15日印发的《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23号——金融资产转移》。

执行本准则的企业，应当同时执行我部于2017年修订印发的《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》(财会〔2017〕7号)和《企业会计准则第24号——套期会计》(财会〔2017〕9号)。

执行中有何问题，请及时反馈我部。

财政部

2017年3月31日

## 2.4. 财会〔2017〕7号《关于印发修订〈企业会计准则第22号——金融工具确认和计量〉的通知》

国务院有关部委、有关直属机构，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务局，财政部驻各省、自治区、直辖市、计划单列市财政监察专员办事处，有关中央管理企业：

为了适应社会主义市场经济发展需要，规范金融工具的会计处理，提高会计信息质量，根据《企业会计准则——基本准则》，我部对《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》进行了修订，现予印发。在境内外同时上市的企业以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报告的企业，自2018年1月1日起施行；其他境内上市企业自2019年1月1日起施行；执行企业会计准则的非上市企业自2021年1月1日起施行。同时，鼓励企业提前执行。执行本准则的企业，不再执行我部于2006年2月15日印发的《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22号——金融工具确认和计量》。

执行本准则的企业，应当同时执行我部2017年修订印发的《企业会计准则第23号——金融资产转移》(财会〔2017〕8号)和《企业会计准则第24号——套期会计》(财会〔2017〕9号)。

执行中有何问题，请及时反馈我部。

财政部

2017年3月31日

## 2.5. 财会〔2014〕16号《关于印发〈企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露〉的通知》

国务院有关部委、有关直属机构，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务局，财政部驻各省、自治区、直辖市、计划单列市财政监察专员办事处，有关中央管理企业：

为了适应社会主义市场经济发展需要，规范企业和其他主体中权益的披露，提高会计信息质量，根据《企业会计准则——基本准则》，我部制定了《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》，现予印发，自2014年7月1日起在所有执行企业会计准则的企业范围内施行，鼓励在境外上市的企业提前执行。

执行中有何问题，请及时反馈我部。

财政部

2014年3月14日

## 2.6. 财会〔2014〕14号《关于印发修订〈企业会计准则第2号——长期股权投资〉的通知》

国务院有关部委、有关直属机构，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务局，财政部驻各省、自治区、直辖市、计划单列市财政监察专员办事处，有关中央管理企业：

为了适应社会主义市场经济发展需要，提高企业财务报表质量和会计信息透明度，根据《企业会计准则——基本准则》，我部对《企业会计准则第2号——长期股权投资》进行了修订，现予印发，自2014年7月1日起在所有执行企业会计准则的企业范围内施行，鼓励在境外上市的企业提前执行。我部于2006年2月15日发布的《〈企业会计准则第1号——存货〉等38项具体准则》(财会〔2006〕3号)中的《企业会计准则第2号——长期股权投资》同时废止。



执行中有何问题，请及时反馈我部。

财政部

2014年3月13日

## 2.7. 财会〔2014〕11号《关于印发〈企业会计准则第40号——合营安排〉的通知》

国务院有关部委、有关直属机构，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务局，财政部驻各省、自治区、直辖市、计划单列市财政监察专员办事处，有关中央管理企业：

为适应社会主义市场经济发展需要，进一步完善企业会计准则体系，根据《企业会计准则——基本准则》，我部制定了《企业会计准则第40号——合营安排》，现予印发，自2014年7月1日起在所有执行企业会计准则的企业范围内施行，鼓励在境外上市的企业提前执行。

执行中有何问题，请及时反馈我部。

财政部

2014年2月17日

## 2.8. 财会〔2014〕10号《关于印发修订〈企业会计准则第33号——合并财务报表〉的通知》

国务院有关部委、有关直属机构，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务局，财政部驻各省、自治区、直辖市、计划单列市财政监察专员办事处，有关中央管理企业：

为了适应社会主义市场经济发展需要，进一步完善企业会计准则体系，提高企业合并财务报表质量，根据《企业会计准则——基本准则》，我部对《企业会

计准则第 33 号——合并财务报表》进行了修订，现予印发，自 2014 年 7 月 1 日起在所有执行企业会计准则的企业范围内施行，鼓励在境外上市的企业提前执行。我部于 2006 年 2 月 15 日发布的《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 33 号——合并财务报表》同时废止。

执行中有何问题，请及时反馈我部。

财政部

2014 年 2 月 17 日

## 2.9. 财会〔2014〕8 号《关于印发修订〈企业会计准则第 9 号——职工薪酬〉的通知》

国务院有关部委、有关直属机构，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务局，财政部驻各省、自治区、直辖市、计划单列市财政监察专员办事处，有关中央管理企业：

为了进一步规范我国企业会计准则中关于职工薪酬的相关会计处理规定，并保持我国企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同，根据[《企业会计准则——基本准则》](#)，我部对《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》进行了修订，现予印发，自 2014 年 7 月 1 日起在所有执行企业会计准则的企业范围内施行，鼓励在境外上市的企业提前执行。

我部于 2006 年 2 月 25 日发布的[《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 9 号——职工薪酬》同时废止。

执行中有何问题，请及时反馈我部。

财政部

2014-1-27

## 2.10. 财会〔2014〕7号《关于印发修订〈企业会计准则第30号——财务报表列报〉的通知》

国务院有关部委、有关直属机构，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务局，财政部驻各省、自治区、直辖市、计划单列市财政监察专员办事处，有关中央管理企业：

为了适应社会主义市场经济发展需要，提高企业财务报表列报质量和会计信息透明度，根据《[企业会计准则——基本准则](#)》，我对《企业会计准则第30号——财务报表列报》进行了修订，现予印发，自2014年7月1日起在所有执行企业会计准则的企业范围内施行，鼓励在境外上市的企业提前执行。我部于2006年2月25日发布的《[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30号——财务报表列报》同时废止。

执行中有何问题，请及时反馈我部。

财政部

2014年1月26

## 2.11. 财会〔2014〕6号《关于印发〈企业会计准则第39号——公允价值计量〉的通知》

国务院有关部委、有关直属机构，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务局，财政部驻各省、自治区、直辖市、计划单列市财政监察专员办事处，有关中央管理企业：

为了适应社会主义市场经济发展需要，规范企业公允价值计量和披露，提高

会计信息质量，根据 [《企业会计准则——基本准则》](#)，我部制定了《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》，现予印发，自 2014 年 7 月 1 日起在所有执行企业会计准则的企业范围内施行，鼓励在境外上市的企业提前执行。

执行中有何问题，请及时反馈我部。

财政部

2014 年 1 月 26 日

## 2.12. 财会〔2003〕3 号《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》

国务院有关部委、有关直属机构，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务局，有关中央管理企业：

为规范企业会计确认、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》](#)、[《企业会计准则——基本准则》](#) 等国家有关法律、行政法规，我部制定了《企业会计准则第 1 号——存货》等 38 项具体准则，现予印发，自 2007 年 1 月 1 日起在上市公司范围内施行，鼓励其他企业执行。执行该 38 项具体准则的企业不再执行现行准则、《企业会计制度》和《金融企业会计制度》。

执行中有何问题，请及时反馈我部。

二〇〇六年二月十五日

### 2.12.1. 财会〔2006〕18 号《关于印发〈企业会计准则——应用指南〉的通知》

国务院有关部委、有关直属机构，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务局，有关中央管理企业：

根据 [《企业会计准则——基本准则》](#)（[中华人民共和国财政部令 2006 年第](#)

[33号](#))和[《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》\(财会〔2003〕3号\)](#)，我部制定了《企业会计准则——应用指南》，现予印发，自2007年1月1日起在上市公司范围内施行，鼓励其他企业执行。执行《企业会计准则——应用指南》的企业，不再执行现行准则、《企业会计制度》、《金融企业会计制度》、各项专业核算办法和问题解答。

执行中有什么问题，请及时反馈我部。

二〇〇六年二月十五日

## **2.12.2. 财政部(2010)《企业会计准则讲解》(正文见卷3)**

## 3. 专家工作组意见

### 3.1. 企业会计准则实施问题专家工作组意见（第三期）

近期正值上市公司、会计师事务所编制和审计 2007 年年报，针对上市公司和会计师事务所在此过程中提出的问题，企业会计准则实施问题专家工作组进行了讨论，达成一致意见，现予发布。

**一、问：企业持有上市公司限售股权（不包括股权分置改革持有的限售股权，下同）且对上市公司不具有控制、共同控制或重大影响的，应当如何进行会计处理？**

答：企业持有上市公司限售股权且对上市公司不具有控制、共同控制或重大影响的，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，将该限售股权划分为可供出售金融资产，除非满足该准则规定条件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。

对于首次执行日之前持有的上市公司限售股权且对上市公司不具有控制、共同控制或重大影响的，企业应当在首次执行日进行追溯调整。

企业在确定上市公司限售股权公允价值时，应当遵循《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的相关规定，对于存在活跃市场的，应当根据活跃市场的报价确定其公允价值；不存在活跃市场的，应当采用估值技术确定其公允价值，估值技术应当是市场参与者普遍认同且被以往市场实际交易价格验证具有可靠性的估值技术，采用估值技术时应当尽可能使用市场参与者在金融工具定价时所使用的市场参数。上市公司限售股权的公允价值通常应当以其公开交易的流通股股票的公开报价为基础确定，除非有足够的证据表明该公开报价不是公允价值的，应当对该公开报价作适当调整，以确定其公允价值。

**二、问：企业发行认股权和债券分离交易的可转换公司债券，其认股权应当**

### 如何进行会计处理？

答：企业发行认股权和债券分离交易的可转换公司债券（以下简称分离交易可转换公司债券），所发行的认股权符合《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》及《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》有关权益工具定义及其确认与计量规定的，应当确认为一项权益工具（资本公积），并以发行价格减去不附认股权且其他条件相同的公司债券公允价值后的净额进行计量。

对于首次执行日之前已经发行的分离交易可转换公司债券，应当进行追溯调整。

### 三、问：企业在首次执行日之前持有的对子公司长期股权投资，如何按照《企业会计准则解释第 1 号》进行追溯调整？

答：企业在首次执行日之前已经持有的对子公司长期股权投资，按照[《企业会计准则解释第 1 号》（财会〔2007〕14 号）](#)的规定进行追溯调整，视同该子公司自取得时即采用变更后的会计政策，对其原账面核算的成本、原摊销的股权投资差额、按照权益法确认的损益调整及股权投资准备等均进行追溯调整；对子公司长期股权投资，其账面价值在公司设立时已折合为股本或实收资本等资本性项目的，有关追溯调整应以公司设立时为限，即对于公司设立时长期股权投资的账面价值已折成股份或折成资本的不再追溯调整。合并财务报表的编制也应采用上述同一原则处理。

首次执行日之前持有的对子公司长期股权投资进行追溯调整不切实可行的，应当按照《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》的相关规定，在首次执行日对其账面价值进行调整，在此基础上合并财务报表的编制按照 2007 年 2 月 1 日发布的专家工作组意见执行。

首次执行日按照上述原则对子公司长期股权投资进行调整后，相关调整情况应当在附注中说明。

**四、问：国有企业进行公司制改建的，有关资产、负债的价值如何确定？**

答：国有企业经批准进行公司制改建为股份有限公司的，应当按照《[企业会计准则解释第 1 号](#)》（财会〔2007〕14 号）的规定，采用公允价值计量相关资产、负债。国有企业经批准改建为有限责任公司的，比照上述原则处理。

**五、问：证券投资基金、信托项目以及其他类似基金、产品等，应当如何进行会计处理？**

答：证券投资基金、信托项目以及其他类似基金、产品等需要单独进行会计确认、计量和报告的，属于独立的会计主体，均应执行企业会计准则、应用指南、解释及有关专家工作组意见，对该主体的各项资产、负债、所有者权益（基金净值、净资产）、收入、费用和利润进行确认、计量和报告。

### **3.2. 企业会计准则实施问题专家工作组意见（第二期）**

企业会计准则体系（以下简称“新准则”）实施以来，经过各方面的共同努力，较好实现了新旧转换和平稳过渡，市场反映良好。新准则实施已过一个季度，为了深入贯彻新准则，针对近期上市公司、会计师事务所等方面提出的新准则执行中的问题，企业会计准则实施问题专家工作组进行了讨论，达成一致意见，现予发布。

**一、问：如何正确地对投资性房地产进行后续计量？**

答：企业通常应当采用成本模式对投资性房地产进行后续计量，在符合新准则规定的条件下，才允许采用公允价值模式。同一企业只能采用一种模式对所有投资性房地产进行后续计量，不得同时采用两种计量模式。

采用公允价值计量的投资性房地产，应当同时满足以下条件：

一是投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场。“所在地”一般是指投资性房地产所在的大中型城市的城区。

二是企业能够从活跃的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。“同类或



类似的房地产”，对建筑物而言，是指所处地理位置和地理环境相同、性质相同、结构类型相同或相近、新旧程度相同或相近、可使用状况相同或相近的建筑物；对土地使用权而言，是指同一城区、同一位置区域、所处地理环境相同或相近、可使用状况相同或相近的土地。

不具备上述条件的，不得采用公允价值模式。

## 二、问：如何正确地根据辞退福利计划确认和计量应付职工薪酬？

答：（一）辞退福利是在职工劳动合同尚未到期前，企业决定解除与职工的劳动关系而给予的补偿，或为鼓励职工自愿接受裁减而给予的补偿。辞退福利必须同时满足下列条件，才能确认预计负债：

1. 企业已经制定正式的解除劳动关系计划或提出自愿裁减建议，并即将实施。该计划或建议应当包括：拟解除劳动关系或裁减的职工所在部门、职位及数量；根据有关规定按工作类别或职位确定的解除劳动关系或裁减补偿金额；拟解除劳动关系或裁减的时间等。

辞退计划或建议应当经过董事会或类似权力机构的批准，除因付款程序等原因使部分付款推迟至一年以上外，辞退工作一般应当在一年内实施完毕。

2. 企业不能单方面撤回解除劳动关系计划或裁减建议。

（二）企业如有实施的职工内部退休计划，虽然职工未与企业解除劳动关系，但由于这部分职工未来不能给企业带来经济利益，企业承诺提供实质上类似于辞退福利的补偿，符合上述辞退福利计划确认预计负债条件的，比照辞退福利处理。企业应当将自职工停止提供服务日至正常退休日的期间拟支付的内退人员工资和缴纳的社会保险费等，确认为应付职工薪酬（辞退福利），不得在职工内退后各期分期确认因支付内退职工工资和为其缴纳社会保险费而产生的义务。

（三）辞退工作在一年内实施完毕、补偿款项超过一年支付的辞退计划（含内退计划），企业应当选择恰当的折现率，以折现后的金额进行计量，计入当期管理费用。折现后的金额与实际应支付的辞退福利的差额，作为未确认融资费用，在以后各期实际支付辞退福利款项时计入财务费用。应付辞退福利款项与其折现后金额相差不大的，也可不予折现。

### 三、问：如何正确地进行交易性金融资产和可供出售金融资产的分类和会计处理？

答：交易性金融资产主要是指企业为了近期内出售而持有的金融资产。通常情况下，企业以赚取差价为目的从二级市场购入的股票、债券和基金等，应当分类为交易性金融资产。交易性金融资产在活跃的市场上有报价且持有期限较短，应当按照公允价值计量，公允价值变动计入当期损益。

可供出售金融资产主要是指企业没有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、贷款和应收款项的金融资产。企业购入的在活跃市场上有报价的股票、债券和基金等，没有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、持有至到期投资等金融资产的，可以归为此类。相对于交易性金融资产而言，可供出售金融资产的持有意图不明确。可供出售金融资产在初始确认时，应当按其公允价值以及交易费用之和入账，公允价值变动计入所有者权益，如可供出售金融资产的公允价值发生非暂时性下跌，应当将原计入所有者权益的公允价值下降形成的累计损失一并转出计入当期损益。可供出售金融资产持有期间实现的利息或现金股利，也应计入当期损益。

企业管理层在取得金融资产时，应当正确地进行分类，不得随意变更。交易性金融资产和可供出售金融资产的分类情况，应当以正式书面文件记录，并在附注中加以说明。

### 四、问：企业应当采用何种税率计算确认递延所得税资产和递延所得税负债？

答：递延所得税资产和递延所得税负债应当按照预期收回该资产或清偿该负债期间的适用税率计量。适用税率是指按照税法规定，在暂时性差异预计转回期间执行的税率。

《中华人民共和国企业所得税法》已于 2007 年 3 月 16 日通过，自 2008 年 1 月 1 日起实施。企业在进行所得税会计处理时，资产、负债的账面价值与其计税基础之间产生暂时性差异、这些暂时性差异预计在 2008 年 1 月 1 日以后转回

的,应当按照新税法规定的适用税率对原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,除原确认时产生于直接计入所有者权益的交易或事项应当调整所有者权益(资本公积)以外,其他情况下产生的递延所得税资产和递延所得税负债的调整金额,应当计入当期所得税费用。

**五、问：企业按原制度核算的资本公积执行新准则后应当如何处理？**

答：企业按照原制度核算的资本公积，执行新准则后应当分别下列情况进行处理：

（一）原资本公积中的资本溢价或股本溢价，执行新准则后仍应作为资本公积（资本溢价或股本溢价）进行核算。

（二）原资本公积中因被投资单位除净损益外其他所有者权益项目的变动产生的股权投资准备，执行新准则后应当转入新准则下按照权益法核算的长期股权投资产生的资本公积（其他资本公积）。

（三）原资本公积中除上述以外的项目，包括债务重组收益、接受捐赠的非现金资产、关联交易差价、按照权益法核算的长期股权投资因初始投资成本小于应享有被投资单位账面净资产的份额计入资本公积的金额等，执行新准则后应在资本公积（其他资本公积）中单设“原制度资本公积转入”进行核算，该部分金额在执行新准则后，可用于增资、冲减同一控制下企业合并产生的合并差额等。

**六、问：售后租回交易中，资产售价与其账面价值之间的差额如何处理？出租人对经营租赁提供激励措施的，如提供免租期、承担承租人的某些费用等，承租人和出租人应当如何处理？**

答：（一）售后租回交易中，资产售价与其账面价值之间的差额应当记入“递延收益”科目，售后租回交易认定为融资租赁的，记入“递延收益”的金额应按租赁资产的折旧进度进行分摊，作为折旧费用的调整。

售后租回交易认定为经营租赁的，记入“递延收益”科目的金额，应在租赁期内按照与确认租金费用相一致的方法进行分摊，作为租金费用的调整。但有确凿证据表明售后租回交易是按照公允价值达成的，资产售价与其账面价值之间的差额应当计入当期损益。

(二) 出租人对经营租赁提供激励措施的, 出租人与承租人应当分别下列情况进行处理:

1. 出租人提供免租期的, 承租人应将租金总额在不扣除免租期的整个租赁期内, 按直线法或其他合理的方法进行分摊, 免租期内应当确认租金费用; 出租人应将租金总额在不扣除免租期的整个租赁期内, 按直线法或其他合理的方法进行分配, 免租期内出租人应当确认租金收入。

2. 出租人承担了承租人某些费用的, 出租人应将该费用自租金收入总额中扣除, 按扣除后的租金收入余额在租赁期内进行分配; 承租人应将该费用从租金费用总额中扣除, 按扣除后的租金费用余额在租赁期内进行分摊。

**七、问：企业在编制合并财务报表时，因抵销未实现内部销售损益在合并财务报表中产生的暂时性差异是否应当确认递延所得税？母公司对于纳入合并范围的子公司的未确认投资损失，执行新准则后在合并财务报表中如何列报？**

答：(一) 企业在编制合并财务报表时，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纳入合并范围的企业按照适用税法规定确定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。

(二) 执行新准则后，母公司对于纳入合并范围的子公司的未确认投资损失，在合并资产负债表中应当冲减未分配利润，不再单独作为“未确认的投资损失”项目列报。

企业在编制执行新准则后的首份报表时，对于比较合并财务报表中的“未确认的投资损失”项目金额，应当按照企业会计准则的列报要求进行调整，相应冲减合并资产负债表中的“未分配利润”项目和合并利润表中的“净利润”及“归属于母公司所有者的净利润”项目。

**八、问：2007年7月1日起执行新准则的证券投资基金，其持有的资产、负债和所有者权益以及实现的收入、发生的费用应当如何进行会计处理和编制**

## 财务报告？如何实现新旧转换？

答：证券投资基金（以下简称基金）属于独立的会计主体，其资产、负债、所有者权益（基金净值）、收入和费用等，应当按照新准则的规定进行确认、计量和报告。

（一）基金持有的金融资产和承担的金融负债，通常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金融负债，应当采用公允价值进行初始和后续计量，公允价值的变动以及取得时发生的相关交易费用计入当期损益。

基金持有的除上述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和金融负债之外的其他金融资产或金融负债，包括买入返售金融资产和卖出回购金融资产款等，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》等相关规定处理。

基金涉及金融资产转移和套期保值的，应当分别执行《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》和《企业会计准则第 24 号——套期保值》。

（二）基金的所有者权益（基金净值），是指基金的资产减去负债后的余额，包括实收基金、未分配利润等。在基金募集、申购、转换转入、基金红利再投资等时，应当增加相应的实收基金；在基金赎回或转换转出等时，应当减少相应的实收基金。基金在期末应当根据当期实现的净利润（或亏损）增加（或减少）未分配利润；根据利润分配数，减少未分配利润。

（三）基金应当按照新准则的规定设置会计科目，并按照所附的报表格式定期编制财务报告。基金财务报告应当包括：资产负债表、利润表、所有者权益（基金净值）变动表、附注和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料。基金可以根据实际需要在不违反企业会计准则中确认、计量和报告规定的前提下自行设置相关会计科目。附注的编制应当遵循《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》及其应用指南等规定。

（四）基金在新旧转换时，应当按照下列要求进行处理：

在首次执行日，基金应当对所有资产、负债和所有者权益项目按照新准则进行重新分类、确认和计量，编制期初资产负债表。

因首次执行新准则而导致会计政策发生变更的，应当采用追溯调整法进行处

理，根据会计政策变更的累积影响数调整列报前期最早期初留存收益（未分配利润），其他相关项目的期初金额和列报前期的比较数据也应一并调整。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。在首次执行日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。

（五）其他类似基金或类似于证券投资基金运作方式的产品（除企业年金基金），比照本意见进行会计处理。

### 3.3. 企业会计准则实施问题专家工作组意见（第一期）

近期，就有关部门、上市公司、会计师事务所等提出的新会计准则执行过程中的问题，企业会计准则实施问题专家工作组进行了讨论，并就以下问题达成了一致意见。

#### 一、问：如何认定同一控制下的企业合并？

答：企业应当按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》及其应用指南的相关规定，对同一控制下的企业合并进行判断。通常情况下，同一控制下的企业合并是指发生在同一企业集团内部企业之间的合并。除此之外，一般不作为同一控制下的企业合并。

二、问：企业持有的非同一控制下企业合并产生的对子公司的长期股权投资，在首次执行日及执行新会计准则后，按照《企业会计制度》及投资准则（以下简称“原制度”）核算的股权投资借方差额的余额如何处理？

答：企业持有的非同一控制下企业合并产生的对子公司的长期股权投资，按照原制度核算的股权投资借方差额的余额，在首次执行日应当执行《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》的相关规定。

上述对子公司投资的股权投资借方差额的余额，执行新会计准则后，在编制合并财务报表时应区别情况处理：

（一）企业无法可靠确定购买日被购买方可辨认资产、负债公允价值的，应

将按原制度核算的股权投资借方差额的余额，在合并资产负债表中作为商誉列示。

（二）企业能够可靠确定购买日被购买方可辨认资产、负债等的公允价值的，应将属于因购买日被购买方可辨认资产、负债公允价值与其账面价值的差额扣除已摊销金额后在首次执行日的余额，按合理的方法分摊至被购买方各项可辨认资产、负债，并在被购买方可辨认资产的剩余使用年限内计提折旧或进行摊销，有关折旧或摊销计入合并利润表相关的投资收益项目；无法将该余额分摊至被购买方各项可辨认资产、负债的，可在原股权投资差额的剩余摊销年限内平均摊销，计入合并利润表相关的投资收益项目，尚未摊销完毕的余额在合并资产负债表中作为“其他非流动资产”列示。

企业合并成本大于购买日应享有被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额在首次执行日的余额，在合并资产负债表中作为商誉列示。

**三、问：首次执行日确认递延所得税资产或递延所得税负债时，如何确定适用的所得税税率？税率变动时如何处理？**

答：在首次执行日，企业按照《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》的规定确认递延所得税资产或递延所得税负债时，应以现行国家有关税收法规为基础确定适用税率。

未来期间适用税率发生变更的，应当按照新的税率对原已确认的递延所得税资产和递延所得税负债进行调整，有关调整金额计入变更当期的所得税费用等。

**四、问：企业根据国家有关规定计提的安全费在首次执行日以及执行新会计准则后如何处理？**

答：企业根据国家有关规定计提的安全费余额在首次执行日不予调整，即原记入“长期应付款”科目的安全费在首次执行日的余额不变。

执行新会计准则后，企业应继续按照国家规定的标准计提安全费，计入生产成本，同时确认为负债，记入“长期应付款”科目。

企业在未来期间使用已计提的安全费时，冲减长期应付款。如能确定有关支出最终将形成固定资产的，应通过“在建工程”科目归集。待有关安全项目完工

后，结转为固定资产；同时，按固定资产的实际成本，借记“长期应付款”科目，贷记“累计折旧”科目。该项固定资产在以后期间不再计提折旧。

**五、问：上市公司在清欠过程中，控股股东通过放弃持有的对上市公司的股权抵偿其对上市公司的债务，上市公司作为减资的，会计上应当如何处理？**

答：上市公司及其控股股东应分别进行以下处理：

（一）上市公司取得控股股东用于抵偿债务的股权按照法定程序减资的，在办理有关的减资手续后，应当按照减资比例减少股本，所清偿应收债权的账面价值与减少的股本之间的差额，相应调整资本公积（股本溢价），资本公积（股本溢价）的余额不足冲减的，应当冲减留存收益。

（二）控股股东以持有的对上市公司的股权抵偿其对上市公司债务，应冲减的抵债股权的账面价值与偿付的应付债务账面价值之间的差额调整资本公积（资本溢价或股本溢价）。

**六、问：首次执行日，企业原确认的股权分置流通权余额如何处理？**

答：（一）股权分置流通权余额的处理

首次执行日，企业在股权分置改革中形成的股权分置流通权的余额，属于与对联营企业、合营企业、子公司的长期股权投资相关的，以及与仍处于限售期的权益性投资相关的，应当全额转至长期股权投资（投资成本）；除此之外，首次执行日应将其余额及相关的权益性投资账面价值一并按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定进行划分，作为交易性金融资产或可供出售金融资产。

划分为交易性金融资产或可供出售金融资产的金融资产，在首次执行日的公允价值与其账面价值的差额，应按照《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》的规定处理。其中对于可供出售金融资产，其公允价值与账面价值的差额在调整了首次执行日的留存收益后，应同时将该差额自留存收益转入资本公积（其他资本公积）。

（二）2007 年 1 月 1 日以后，企业根据经批准的股权分置方案，以支付现



金方式取得的流通权，应当计入与其相关的长期股权投资或其他金融资产的账面价值，不再单设“股权分置流通权”科目进行核算。

**七、问：保险公司分红保险和万能寿险账户中金融资产的公允价值变动如何处理？**

答：对保险公司经营的分红保险和万能寿险账户中可供出售金融资产的公允价值变动，采用合理的方法将归属于保单持有人的部分确认为有关负债，将归属于公司股东的部分确认为资本公积（其他资本公积）；对以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的公允价值变动，采用合理的方法将归属于保单持有人的部分确认为有关负债，将归属于公司股东的部分计入当期损益。

**八、问：企业自其子公司的少数股东处购买股权应如何进行处理？**

答：企业自其子公司的少数股东处购买股权，应区别个别财务报表和合并财务报表进行处理：

（一）在个别财务报表中对增加的长期股权投资应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》第四条的规定处理。

（二）在合并财务报表中，子公司的资产、负债应以购买日（或合并日）开始持续计算的金额反映。

因购买少数股权增加的长期股权投资成本，与按照新取得的股权比例计算确定应享有子公司在交易日可辨认净资产公允价值份额之间的差额，在合并资产负债表中作为商誉列示。

因购买少数股权新增加的长期股权投资成本，与按照新取得的股权比例计算确定应享有子公司自购买日（或合并日）开始持续计算的可辨认净资产份额之间的差额，除确认为商誉的部分以外，应当调整合并资产负债表中的资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，调整留存收益。

**九、问：企业将消耗性生物资产或生产性生物资产转换为公益性生物资产，**

**应如何进行结转？**

答：企业将消耗性生物资产或生产性生物资产转换为公益性生物资产时，应当按照相关准则规定，考虑其是否发生减值，发生减值的，应当首先计提跌价准备或减值准备，并以计提跌价准备或减值准备后的账面价值作为公益性生物资产的入账价值。

**十、问：原同时按照国内会计准则及国际财务报告准则提供财务报告的 B 股、H 股等上市公司，首次执行日如何衔接？**

答：原同时按照国内会计准则及国际财务报告准则对外提供财务报告的 B 股、H 股等上市公司，首次执行日根据取得的相关信息、能够对因会计政策变更所涉及的有关交易和事项进行追溯调整的，如持有至到期投资、借款费用等，以追溯调整后的结果作为首次执行日的余额。

未发行 B 股、H 股的金融企业可比照处理。

二〇〇七年二月一日

## 4. 企业会计准则解释

### 4.1. 财会〔2015〕23号《关于印发〈企业会计准则解释第8号〉的通知》

国务院有关部委、有关直属机构，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务局，有关中央管理企业：

为了深入贯彻实施企业会计准则，解决执行中出现的问题，同时，实现企业会计准则持续趋同和等效，我部制定了《企业会计准则解释第8号》，现予印发，请遵照执行。

财政部

2015年12月16日

一、商业银行及其子公司（以下统称为“商业银行”）应当如何判断是否控制其按照银行业监督管理委员会相关规定发行的理财产品（以下称为“理财产品”）？

答：商业银行应当按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》（以下简称《合并财务报表准则》）的相关规定，判断是否控制其发行的理财产品。如果商业银行控制该理财产品，应当按照《合并财务报表准则》的规定将该理财产品纳入合并范围。

商业银行在判断是否控制其发行的理财产品时，应当综合考虑其本身直接享有以及通过所有子公司（包括控制的结构化主体）间接享有权利而拥有的权力、可变回报及其联系。分析可变回报时，至少应当关注以下方面：

可变回报通常包括商业银行因向理财产品提供管理服务等获得的决策者薪酬和其他利益：前者包括各种形式的理财产品管理费（含各种形式的固定管理费和业绩报酬等），还可能包括以销售费、托管费以及其他各种服务收费的名义收

取的实质上为决策者薪酬的收费；后者包括各种形式的直接投资收益，提供信用增级或支持等而获得的补偿或报酬，因提供信用增级或支持等而可能发生或承担的损失，与理财产品进行其他交易或者持有理财产品其他利益而取得的可变回报，以及销售费、托管费和其他各种名目的服务收费等。其中，提供的信用增级包括担保（例如保证理财产品投资者的本金或收益、为理财产品的债务提供保证等）、信贷承诺等；提供的支持包括财务或其他支持，例如流动性支持、回购承诺、向理财产品提供融资、购买理财产品持有的资产、同理财产品进行衍生交易等。

商业银行在分析享有的可变回报时，不仅应当分析与理财产品相关的法律法规及各项合同安排的实质，还应当分析理财产品成本与收益是否清晰明确，交易定价（含收费）是否符合市场或行业惯例，以及是否存在其他可能导致商业银行最终承担理财产品损失的情况等。商业银行应当慎重考虑其是否在没有合同义务的情况下，对过去发行的具有类似特征的理财产品提供过信用增级或支持的事实或情况，至少包括以下几个方面：

1. 提供该信用增级或支持的触发事件及其原因，以及预期未来发生类似事件的可能性和频率。

2. 商业银行提供该信用增级或支持的原因，以及做出这一决定的内部控制和管理流程；预期未来出现类似触发事件时，是否仍将提供信用增级和支持（此评估应当基于商业银行对于此类事件的应对机制以及内部控制和管理流程，且应当考虑历史经验）。

3. 因提供信用增级或支持而从理财产品获取的对价，包括但不限于该对价是否公允，收取该对价是否存在不确定性以及不确定性的程度。

4. 因提供信用增级或支持而面临损失的风险程度。

如果商业银行按照《合并财务报表准则》判断对所发行的理财产品不构成控制，但在该理财产品的存续期内，商业银行向该理财产品提供了合同义务以外的信用增级或支持，商业银行应当至少考虑上述各项事实和情况，重新评估是否对该理财产品形成控制。经重新评估后认定对理财产品具有控制的，商业银行应当将该理财产品纳入合并范围。同时，对于发行的具有类似特征（如具有类似合同条款、基础资产构成、投资者构成、商业银行参与理财产品而享有可变回报的构

成等)的理财产品,商业银行也应当按照一致性原则予以重新评估。

## 二、商业银行应当如何对其发行的理财产品进行会计处理?

答:商业银行发行的理财产品应当作为独立的会计主体,按照企业会计准则的相关规定进行会计处理。

### (一) 会计核算

对于理财产品持有或发行的金融工具,在采用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》(以下简称《金融工具确认计量准则》)、《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》(以下简称《金融工具列报准则》)和《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》(以下简称《公允价值计量准则》)时,应当至少考虑以下内容:

#### 1. 分类

对于理财产品持有的金融资产或金融负债,应当根据持有目的或意图、是否有活跃市场报价、金融工具现金流量特征等,按照《金融工具确认计量准则》有关金融资产或金融负债的分类原则进行恰当分类。

如果理财产品持有的非衍生金融资产由于缺乏流动性而难以在市场上出售(如非标准化债权资产),则通常不能表明该金融资产是为了交易目的而持有的(如为了近期内出售,或者属于进行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采用短期获利方式对该组合进行管理),因而不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中的交易性金融资产。

如果理财产品持有的权益工具投资在活跃市场中没有报价,且采用估值技术后公允价值也不能可靠计量,则不得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资产。

如果商业银行因为估值流程不完善或不具备估值能力,且未能或难以有效利用第三方估值等原因,无法或难以可靠地评估理财产品持有的金融资产或金融负债的公允价值,则通常不能表明其能以公允价值为基础对理财产品持有的金融资产或金融负债进行管理和评价,因而不得依据《金融工具确认计量准则》,将该金融资产或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工具。

理财产品发行的金融工具，应当按照《金融工具列报准则》的相关规定进行分类。

在对理财产品进行会计处理时，应当按照企业会计准则的相关规定规范使用会计科目，不得使用诸如“代理理财投资”等可能引起歧义的科目名称。

## 2. 计量

对于理财产品持有的金融资产或金融负债，应当按照《金融工具确认计量准则》、《公允价值计量准则》和其他相关准则进行计量。其中：

### （1）公允价值计量

对于以公允价值计量的金融资产或金融负债，应当按照《公允价值计量准则》的相关规定确定其公允价值。通常情况下，金融工具初始确认的成本不符合后续公允价值计量要求，除非有充分的证据或理由表明该成本在计量日仍是对公允价值的恰当估计。

### （2）减值

理财产品持有的除以公允价值计量且其变动计入当期损益之外的金融资产，应当按照《金融工具确认计量准则》中有关金融资产减值的规定，评估是否存在减值的客观证据，以及确定减值损失的金额并进行会计核算。

## （二）列报

商业银行是编报理财产品财务报表的法定责任人。如果相关法律法规或监管部门要求报送或公开理财产品财务报表，商业银行应当确保其报送或公开的理财产品财务报表符合企业会计准则的要求。

**三、商业银行应当在 2016 年年度及以后期间的财务报告中适用本解释要求。本解释生效前商业银行对理财产品的会计处理与本解释不一致的，应当进行追溯调整，追溯调整不可行的除外。**

## 4.2. 财会〔2015〕19号《关于印发〈企业会计准则解释第7号〉的通知》

国务院有关部委、有关直属机构，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务局，有关中央管理企业：

为了深入贯彻实施企业会计准则，解决执行中出现的问题，同时，实现企业会计准则持续趋同和等效，我部制定了《企业会计准则解释第7号》，现予印发，请遵照执行。

财政部

2015年11月4日

**一、投资方因其他投资方对其子公司增资而导致本投资方持股比例下降，从而丧失控制权但能实施共同控制或施加重大影响的，投资方应如何进行会计处理？**

答：该问题主要涉及《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》等准则。

投资方应当区分个别财务报表和合并财务报表进行相关会计处理：

（一）在个别财务报表中，应当对该项长期股权投资从成本法转为权益法核算。首先，按照新的持股比例确认本投资方应享有的原子公司因增资扩股而增加净资产的份额，与应结转持股比例下降部分所对应的长期股权投资原账面价值之间的差额计入当期损益；然后，按照新的持股比例视同自取得投资时即采用权益法核算进行调整。

（二）在合并财务报表中，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。

**二、重新计量设定受益计划净负债或者净资产所产生的变动应计入其他综合**

### 收益，后续会计期间应如何进行会计处理？

答：该问题主要涉及《企业会计准则第9号——职工薪酬》等准则。

重新计量设定受益计划净负债或者净资产的变动计入其他综合收益，在后续会计期间不允许转回至损益，在原设定受益计划终止时应当在权益范围内将原计入其他综合收益的部分全部结转至未分配利润。计划终止，指该计划已不存在，即本企业已解除该计划所产生的所有未来义务。

### 三、子公司发行优先股等其他权益工具的，应如何计算母公司合并利润表中的“归属于母公司股东的净利润”？

答：该问题主要涉及《企业会计准则第33号——合并财务报表》等准则。

子公司发行累积优先股等其他权益工具的，无论当期是否宣告发放其股利，在计算列报母公司合并利润表中的“归属于母公司股东的净利润”时，应扣除当期归属于除母公司之外的其他权益工具持有者的可累积分配股利，扣除金额应在“少数股东损益”项目中列示。

子公司发行不可累积优先股等其他权益工具的，在计算列报母公司合并利润表中的“归属于母公司股东的净利润”时，应扣除当期宣告发放的归属于除母公司之外的其他权益工具持有者的不可累积分配股利，扣除金额应在“少数股东损益”项目中列示。

本解释发布前企业的合并财务报表未按照上述规定列报的，应当对可比期间的数据进行相应调整。

### 四、母公司直接控股的全资子公司改为分公司的，该母公司应如何进行会计处理？

答：母公司直接控股的全资子公司改为分公司的（不包括反向购买形成的子公司改为分公司的情况），应按以下规定进行会计处理：

（一）原母公司（即子公司改为分公司后的总公司）应当对原子公司（即子公司改为分公司后的分公司）的相关资产、负债，按照原母公司自购买日所取得



的该原子公司各项资产、负债的公允价值（如为同一控制下企业合并取得的原子公司则为合并日账面价值）以及购买日（或合并日）计算的递延所得税负债或递延所得税资产持续计算至改为分公司日的各项资产、负债的账面价值确认。在此基础上，抵销原母公司与原子公司内部交易形成的未实现损益，并调整相关资产、负债，以及相应的递延所得税负债或递延所得税资产。此外，某些特殊项目按如下原则处理：

1. 原为非同一控制下企业合并取得的子公司改为分公司的，原母公司购买原子公司时产生的合并成本小于合并中取得的可辨认净资产公允价值份额的差额，应计入留存收益；原母公司购买原子公司时产生的合并成本大于合并中取得的可辨认净资产公允价值份额的差额，应按照原母公司合并该原子公司的合并财务报表中商誉的账面价值转入原母公司的商誉。原为同一控制下企业合并取得的子公司改为分公司的，原母公司在合并财务报表中确认的最终控制方收购原子公司时形成的商誉，按其在合并财务报表中的账面价值转入原母公司的商誉。

2. 原子公司提取但尚未使用的安全生产费或一般风险准备，分别情况处理：原为非同一控制下企业合并取得的子公司改为分公司的，按照购买日起开始持续计算至改为分公司日的原子公司安全生产费或一般风险准备的账面价值，转入原母公司的专项储备或一般风险准备；原为同一控制下企业合并取得的子公司改为分公司的，按照合并日原子公司安全生产费或一般风险准备账面价值持续计算至改为分公司日的账面价值，转入原母公司的专项储备或一般风险准备。

3. 原为非同一控制下企业合并取得的子公司改为分公司的，应将购买日至改为分公司日原子公司实现的净损益，转入原母公司留存收益；原为同一控制下企业合并取得的子公司改为分公司的，应将合并日至改为分公司日原子公司实现的净损益，转入原母公司留存收益。这里，将原子公司实现的净损益转入原母公司留存收益时，应当按购买日（或合并日）所取得的原子公司各项资产、负债公允价值（或账面价值）为基础计算，并且抵销原母子公司内部交易形成的未实现损益。

原子公司实现的其他综合收益和权益法下核算的其他所有者权益变动等，应参照上述原则计算调整，并相应转入原母公司权益项下其他综合收益和资本公积

等项目。

4. 原母公司对该原子公司长期股权投资的账面价值与按上述原则将原子公司的各项资产、负债等转入原母公司后形成的差额，应调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。

(二) 除上述情况外，原子公司改为分公司过程中，由于其他原因产生的各项资产、负债的入账价值与其计税基础不同所产生的暂时性差异，按照《企业会计准则第 18 号——所得税》的有关规定进行会计处理。

(三) 其他方式取得的子公司改为分公司的，应比照上述(一)和(二)原则进行会计处理。

#### 五、对于授予限制性股票的股权激励计划，企业应如何进行会计处理？等待期内企业应如何考虑限制性股票对每股收益计算的影响？

答：该问题主要涉及《企业会计准则第 11 号——股份支付》、《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 34 号——每股收益》和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》等准则。

##### (一) 授予限制性股票的会计处理

上市公司实施限制性股票的股权激励安排中，常见做法是上市公司以非公开发行的方式向激励对象授予一定数量的公司股票，并规定锁定期和解锁期，在锁定期和解锁期内，不得上市流通及转让。达到解锁条件，可以解锁；如果全部或部分股票未被解锁而失效或作废，通常由上市公司按照事先约定的价格立即进行回购。

对于此类授予限制性股票的股权激励计划，向职工发行的限制性股票按有关规定履行了注册登记等增资手续的，上市公司应

当根据收到职工缴纳的认股款确认股本和资本公积（股本溢价），按照职工缴纳的认股款，借记“银行存款”等科目，按照股本金额，贷记“股本”科目，按照其差额，贷记“资本公积——股本溢价”科目；同时，就回购义务确认负债（作收购库存股处理），按照发行限制性股票的数量以及相应的回购价格计算确

定的金额，借记“库存股”科目，贷记“其他应付款——限制性股票回购义务”（包括未满足条件而须立即回购的部分）等科目。

上市公司应当综合考虑限制性股票锁定期和解锁期等相关条款，按照《企业会计准则第 11 号——股份支付》相关规定判断等待期，进行与股份支付相关的会计处理。对于因回购产生的义务确认的负债，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》相关规定进行会计处理。上市公司未达到限制性股票解锁条件而需回购的股票，按照应支付的金额，借记“其他应付款——限制性股票回购义务”等科目，贷记“银行存款”等科目；同时，按照注销的限制性股票数量相对应的股本金额，借记“股本”科目，按照注销的限制性股票数量相对应的库存股的账面价值，贷记“库存股”科目，按其差额，借记“资本公积——股本溢价”科目。上市公司达到限制性股票解锁条件而无需回购的股票，按照解锁股票相对应的负债的账面价值，借记“其他应付款——限制性股票回购义务”等科目，按照解锁股票相对应的库存股的账面价值，贷记“库存股”科目，如有差额，则借记或贷记“资本公积——股本溢价”科目。

## （二）等待期内发放现金股利的会计处理和基本每股收益的计算

上市公司在等待期内发放现金股利的会计处理及基本每股收益的计算，应视其发放的现金股利是否可撤销采取不同的方法：

1. 现金股利可撤销，即一旦未达到解锁条件，被回购限制性股票的持有者将无法获得（或需要退回）其在等待期内应收（或已收）的现金股利。

等待期内，上市公司在核算应分配给限制性股票持有者的现金股利时，应合理估计未来解锁条件的满足情况，该估计与进行股份支付会计处理时在等待期内每个资产负债表日对可行权权益工具数量进行的估计应当保持一致。对于预计未来可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当作为利润分配进行会计处理，借记“利润分配——应付现金股利或利润”科目，贷记“应付股利——限制性股票股利”科目；同时，按分配的现金股利金额，借记“其他应付款——限制性股票回购义务”等科目，贷记“库存股”科目；实际支付时，借记“应付股利——限制性股票股利”科目，贷记“银行存款”等科目。对于预计未来不可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者

的现金股利应当冲减相关的负债，借记“其他应付款——限制性股票回购义务”等科目，贷记“应付股利——限制性股票股利”科目；实际支付时，借记“应付股利——限制性股票股利”科目，贷记“银行存款”等科目。后续信息表明不可解锁限制性股票的数量与以前估计不同的，应当作为会计估计变更处理，直到解锁日预计不可解锁限制性股票的数量与实际未解锁限制性股票的数量一致。

等待期内计算基本每股收益时，分子应扣除当期分配给预计未来可解锁限制性股票持有者的现金股利；分母不应包含限制性股票的股数。

2. 现金股利不可撤销，即不论是否达到解锁条件，限制性股票持有者仍有权获得（或不得被要求退回）其在等待期内应收（或已收）的现金股利。

等待期内，上市公司在核算应分配给限制性股票持有者的现金股利时，应合理估计未来解锁条件的满足情况，该估计与进行股份支付会计处理时在等待期内每个资产负债表日对可行权权益工具数量进行的估计应当保持一致。对于预计未来可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当作为利润分配进行会计处理，借记“利润分配——应付现金股利或利润”科目，贷记“应付股利——限制性股票股利”科目；实际支付时，借记“应付股利——限制性股票股利”科目，贷记“银行存款”等科目。对于预计未来不可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当计入当期成本费用，借记“管理费用”等科目，贷记“应付股利——应付限制性股票股利”科目；实际支付时，借记“应付股利——限制性股票股利”科目，贷记“银行存款”等科目。后续信息表明不可解锁限制性股票的数量与以前估计不同的，应当作为会计估计变更处理，直到解锁日预计不可解锁限制性股票的数量与实际未解锁限制性股票的数量一致。

等待期内计算基本每股收益时，应当将预计未来可解锁限制性股票作为同普通股一起参加剩余利润分配的其他权益工具处理，分子应扣除归属于预计未来可解锁限制性股票的净利润；分母不应包含限制性股票的股数。

### （三）等待期内稀释每股收益的计算

等待期内计算稀释每股收益时，应视解锁条件不同采取不同的方法：

1. 解锁条件仅为服务期限条件的，企业应假设资产负债表日尚未解锁的限制

性股票已于当期期初（或晚于期初的授予日）全部解锁，并参照《企业会计准则第 34 号——每股收益》中股份期权的有关规定考虑限制性股票的稀释性。其中，行权价格为限制性股票的发行价格加上资产负债表日尚未取得的职工服务按《企业会计准则第 11 号——股份支付》有关规定计算确定的公允价值。锁定期内计算稀释每股收益时，分子应加回计算基本每股收益分子时已扣除的当期分配给预计未来可解锁限制性股票持有者的现金股利或归属于预计未来可解锁限制性股票的净利润。

2.解锁条件包含业绩条件的，企业应假设资产负债表日即为解锁日并据以判断资产负债表日的实际业绩情况是否满足解锁要求的业绩条件。若满足业绩条件的，应当参照上述解锁条件仅为服务期限条件的有关规定计算稀释性每股收益；若不满足业绩条件的，计算稀释性每股收益时不必考虑此限制性股票的影响。

本解释发布前限制性股票未按照上述规定处理的，应当追溯调整，并重新计算各列报期间的每股收益，追溯调整不切实可行的除外。

六、本解释中除特别注明外，其他问题的会计处理规定适用于 2015 年年度及以后期间的财务报告。

### **4.3.财会〔2014〕1 号《关于印发〈企业会计准则解释第 6 号〉的通知》**

国务院有关部委、有关直属机构，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务局，有关中央管理企业：

为了深入贯彻实施企业会计准则，解决执行中出现的问题，同时，实现企业会计准则持续趋同和等效，我部制定了《企业会计准则解释第 6 号》，现予印发，请遵照执行。

财政部

2014年1月17日

**一、企业因固定资产弃置费用确认的预计负债发生变动的，应当如何进行会计处理？**

答：企业应当进一步规范关于固定资产弃置费用的会计核算，根据《企业会计准则第4号——固定资产》应用指南的规定，对固定资产的弃置费用进行会计处理。

本解释所称的弃置费用形成的预计负债在确认后，按照实际利率法计算的利息费用应当确认为财务费用；由于技术进步、法律要求或市场环境变化等原因，特定固定资产的履行弃置义务可能发生支出金额、预计弃置时点、折现率等变动而引起的预计负债变动，应按照以下原则调整该固定资产的成本：

(1) 对于预计负债的减少，以该固定资产账面价值为限扣减固定资产成本。如果预计负债的减少额超过该固定资产账面价值，超出部分确认为当期损益。

(2) 对于预计负债的增加，增加该固定资产的成本。

按照上述原则调整的固定资产，在资产剩余使用年限内计提折旧。一旦该固定资产的使用寿命结束，预计负债的所有后续变动应在发生时确认为损益。

**二、根据《企业会计准则第20号——企业合并》，在同一控制下的企业合并中，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。在被合并方是最终控制方以前年度从第三方收购来的情况下，合并方在编制财务报表时，应如何确定被合并方资产、负债的账面价值？**

答：同一控制下的企业合并，是指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，且该控制不是暂时性的。从最终控制方的角度看，其在合并前后实际控制的经济资源并没有发生变化，因此有关交易事项不应视为购买。合并方编制财务报表时，在被合并方是最终控制方以前年度从第三方收购来的情况下，应视同合并后形成的报告主体自最终控制方开始实施控制时起，一直是一

体化存续下来的，应以被合并方的资产、负债（包括最终控制方收购被合并方而形成的商誉）在最终控制方财务报表中的账面价值为基础，进行相关会计处理。合并方的财务报表比较数据追溯调整的期间应不早于双方处于最终控制方的控制之下孰晚的时间。

本解释发布前同一控制下的企业合并未按照上述规定处理的，应当进行追溯调整，追溯调整不切实可行的除外。

三、本解释自发布之日起施行。

#### **4.4. 财会〔2012〕19号《关于印发〈企业会计准则解释第5号〉的通知》**

国务院有关部委、有关直属机构，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务局，有关中央管理企业：

为了深入贯彻实施企业会计准则，解决执行中出现的问题，同时，实现会计准则持续趋同和等效，我部制定了《企业会计准则解释第5号》，现予印发，请遵照执行。

财政部

2012年11月5日

**一、非同一控制下的企业合并中，购买方应如何确认取得的被购买方拥有的但在其财务报表中未确认的无形资产？**

答：非同一控制下的企业合并中，购买方在对企业合并中取得的被购买方资产进行初始确认时，应当对被购买方拥有的但在其财务报表中未确认的无形资产进行充分辨认和合理判断，满足以下条件之一的，应确认为无形资产：

（一）源于合同性权利或其他法定权利；

（二）能够从被购买方中分离或者划分出来，并能单独或与相关合同、资产

和负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或交换。

企业应当在附注中披露在非同一控制下的企业合并中取得的被购买方无形资产的公允价值及其公允价值的确定方法。

## 二、企业开展信用风险缓释工具相关业务，应当如何进行会计处理？

答：信用风险缓释工具，是指信用风险缓释合约、信用风险缓释凭证及其他用于管理信用风险的信用衍生产品。信用风险缓释合约，是指交易双方达成的、约定在未来一定期限内，信用保护买方按照约定的标准和方式向信用保护卖方支付信用保护费用，由信用保护卖方就约定的标的债务向信用保护买方提供信用风险保护的金融合约。信用风险缓释凭证，是指由标的实体以外的机构创设，为凭证持有人就标的债务提供信用风险保护的、可交易流通的有价凭证。

信用保护买方和卖方应当根据信用风险缓释工具的合同条款，按照实质重于形式的原则，判断信用风险缓释工具是否属于财务担保合同，并分别下列情况进行处理：

（一）属于财务担保合同的信用风险缓释工具，除融资性担保公司根据《企业会计准则解释第 4 号》第八条的规定处理外，信用保护买方和卖方应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》中有关财务担保合同的规定进行会计处理。其中，信用保护买方支付的信用保护费用和信用保护卖方取得的信用保护收入，应当在财务担保合同期间内按照合理的基础进行摊销，计入各期损益。

（二）不属于财务担保合同的其他信用风险缓释工具，信用保护买方和卖方应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定，将其归类为衍生工具进行会计处理。

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时，要求签发人向蒙受损失的合同持有人赔付特定金额的合同。

开展信用风险缓释工具相关业务的信用保护买方和卖方，应当根据信用风险缓释工具的分类，分别按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》、《企业会计准则第 25 号——原保险合同》或《企业会计准则第 26 号——再保险合同》



以及《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》进行列报。

**三、企业采用附追索权方式出售金融资产，或将持有的金融资产背书转让，是否应当终止确认该金融资产？**

答：企业对采用附追索权方式出售的金融资产，或将持有的金融资产背书转让，应当根据《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》的规定，确定该金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬是否已经转移。企业已将该金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬转移给转入方的，应当终止确认该金融资产；保留了金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬的，不应当终止确认该金融资产；既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬的，应当继续判断企业是否对该资产保留了控制，并根据《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》的规定进行会计处理。

**四、银行业金融机构开展同业代付业务，应当如何进行会计处理？**

答：银行业金融机构应当根据委托行（发起行、开证行）与受托行（代付行）签订的代付业务协议条款判断同业代付交易的实质，按照融资资金的提供方不同以及代付本金和利息的偿还责任不同，分别下列情况进行处理：

（一）如果委托行承担合同义务在约定还款日无条件向受托行偿还代付本金和利息，委托行应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》，将相关交易作为对申请人发放贷款处理，受托行应当将相关交易作为向委托行拆出资金处理。

（二）如果申请人承担合同义务向受托行在约定还款日偿还代付本金和利息（无论还款是否通过委托行），委托行仅在申请人到期未能偿还代付本金和利息的情况下，才向受托行无条件偿还代付本金和利息的，对于相关交易中的担保部分，委托行应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》对财务担保合同的规定处理；对于相关交易中的代理责任部分，委托行应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》处理。受托行应当按照《企业会计准则第 22 号——

—金融工具确认和计量》，将相关交易作为对申请人发放贷款处理。

银行业金融机构应当严格遵循《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》和其他相关准则的规定，对同业代付业务涉及的金融资产、金融负债、贷款承诺、担保、代理责任等相关信息进行列报。同业代付业务产生的金融资产和金融负债不得随意抵销。

本条解释既适用于信用证项下的同业代付业务，也适用于保理项下的同业代付业务。

### 五、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，应当如何进行会计处理？

答：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，应当按照[《关于执行会计准则的上市公司和非上市企业做好 2009 年年报工作的通知》（财会〔2009〕16 号）](#)和[《企业会计准则解释第 4 号》（财会〔2010〕15 号）](#)的规定对每一项交易进行会计处理。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以下一种或多种情况，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：

- （1）这些交易是同时或者在考虑了彼此影响的情况下订立的；
- （2）这些交易整体才能达成一项完整的商业结果；
- （3）一项交易的发生取决于其他至少一项交易的发生；
- （4）一项交易单独看是不经济的，但是和其他交易一并考虑时是经济的。

### 六、企业接受非控股股东（或非控股股东的子公司）直接或间接代为偿债、

### 债务豁免或捐赠的，应如何进行会计处理？

答：企业接受代为偿债、债务豁免或捐赠，按照企业会计准则规定符合确认条件的，通常应当确认为当期收益；但是，企业接受非控股股东（或非控股股东的子公司）直接或间接代为偿债、债务豁免或捐赠，经济实质表明属于非控股股东对企业的资本性投入，应当将相关利得计入所有者权益（资本公积）。

企业发生破产重整，其非控股股东因执行人民法院批准的破产重整计划，通过让渡所持有的该企业部分股份向企业债权人偿债的，企业应将非控股股东所让渡股份按照其在让渡之日的公允价值计入所有者权益（资本公积），减少所豁免债务的账面价值，并将让渡股份公允价值与被豁免的债务账面价值之间的差额计入当期损益。控股股东按照破产重整计划让渡了所持有的部分该企业股权向企业债权人偿债的，该企业也按此原则处理。

七、本解释自 2013 年 1 月 1 日起施行，不要求追溯调整。（全文完）

## 4.5. 财会〔2010〕15 号《关于印发〈企业会计准则解释第 4 号〉的通知》

国务院有关部委、有关直属机构，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务局，有关中央管理企业：

为了深入贯彻实施企业会计准则，解决执行中出现的问题，同时，实现会计准则持续趋同和等效，我部制定了《企业会计准则解释第 4 号》，现予印发，请遵照执行。

中华人民共和国财政部

二〇一〇年七月十四日

一、同一控制下的企业合并中，合并方发生的审计、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。非同一控制下

**的企业合并中，购买方发生的上述费用，应当如何进行会计处理？**

答：非同一控制下的企业合并中，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；购买方作为合并对价发行的权益性证券或债务性证券的交易费用，应当计入权益性证券或债务性证券的初始确认金额。

**二、非同一控制下的企业合并中，购买方在购买日取得被购买方可辨认资产和负债，应当如何进行分类或指定？**

答：非同一控制下的企业合并中，购买方在购买日取得被购买方可辨认资产和负债，应当根据企业会计准则的规定，结合购买日存在的合同条款、经营政策、并购政策等相关因素进行分类或指定，主要包括被购买方的金融资产和金融负债的分类、套期关系的指定、嵌入衍生工具的分拆等。但是，合并中如涉及租赁合同和保险合同且在购买日对合同条款作出修订的，购买方应当根据企业会计准则的规定，结合修订的条款和其他因素对合同进行分类。

**三、企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并的，对于购买日之前持有的被购买方的股权，应当如何进行会计处理？**

答：企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并的，应当区分个别财务报表和合并财务报表进行相关会计处理：

（一）在个别财务报表中，应当以购买日之前所持被购买方的股权投资的账面价值与购买日新增投资成本之和，作为该项投资的初始投资成本；购买日之前持有的被购买方的股权涉及其他综合收益的，应当在处置该项投资时将与其相关的其他综合收益（例如，可供出售金融资产公允价值变动计入资本公积的部分，下同）转入当期投资收益。

（二）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其他综合收益的，与其相关的其他综合收益应当转为购买日所属当期投资收益。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。

#### **四、企业因处置部分股权投资或其他原因丧失了对原有子公司控制权的，对于处置后的剩余股权应当如何进行会计处理？**

答：企业因处置部分股权投资或其他原因丧失了对原有子公司控制权的，应当区分个别财务报表和合并财务报表进行相关会计处理：

（一）在个别财务报表中，对于处置的股权，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；同时，对于剩余股权，应当按其账面价值确认为长期股权投资或其他相关金融资产。处置后的剩余股权能够对原有子公司实施共同控制或重大影响的，按有关成本法转为权益法的相关规定进行会计处理。

（二）在合并财务报表中，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。与原有子公司股权投资相关的其他综合收益，应当在丧失控制权时转为当期投资收益。企业应当在附注中披露处置后的剩余股权在丧失控制权日的公允价值、按照公允价值重新计量产生的相关利得或损失的金额。

#### **五、在企业合并中，购买方对于因企业合并而产生的递延所得税资产，应当如何进行会计处理？**

答：在企业合并中，购买方取得被购买方的可抵扣暂时性差异，在购买日不符合递延所得税资产确认条件的，不应予以确认。购买日后12个月内，如取得新的或进一步的信息表明购买日的相关情况已经存在，预期被购买方在购买日可抵扣暂时性差异带来的经济利益能够实现的，应当确认相关的递延所得税资产，同时减少商誉，商誉不足冲减的，差额部分确认为当期损益；除上述情况以外，确认与企业合并相关的递延所得税资产，应当计入当期损益。

六、在合并财务报表中，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，其余额应当如何进行会计处理？

答：在合并财务报表中，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。

七、企业集团内涉及不同企业的股份支付交易应当如何进行会计处理？

答：企业集团（由母公司和其全部子公司构成）内发生的股份支付交易，应当按照以下规定进行会计处理：

（一）结算企业以其本身权益工具结算的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理；除此之外，应当作为现金结算的股份支付处理。

结算企业是接受服务企业的投资者的，应当按照授予日权益工具的公允价值或应承担负债的公允价值确认为对接受服务企业的长期股权投资，同时确认资本公积（其他资本公积）或负债。

（二）接受服务企业没有结算义务或授予本企业职工的是其本身权益工具的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理；接受服务企业具有结算义务且授予本企业职工的是企业集团内其他企业权益工具的，应当将该股份支付交易作为现金结算的股份支付处理。

八、融资性担保公司应当执行何种会计标准？

答：融资性担保公司应当执行企业会计准则，并按照《企业会计准则——应用指南》有关保险公司财务报表格式规定，结合公司实际情况，编制财务报表并对外披露相关信息，不再执行《担保企业会计核算办法》（财会〔2005〕17号）。

融资性担保公司发生的担保业务，应当按照《企业会计准则第25号——原保险合同》、《企业会计准则第26号——再保险合同》、[《保险合同相关会计处理规定》](#)（财会〔2009〕15号）等有关保险合同的相关规定进行会计处理。

九、企业发生的融资融券业务，应当执行何种会计标准？

答：融资融券业务，是指证券公司向客户出借资金供其买入证券或者出借证券供其卖出，并由客户交存相应担保物的经营活动。企业发生的融资融券业务，分为融资业务和融券业务两类。

关于融资业务，证券公司及其客户均应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》有关规定进行会计处理。证券公司融出的资金，应当确认应收债权，并确认相应利息收入；客户融入的资金，应当确认应付债务，并确认相应利息费用。

关于融券业务，证券公司融出的证券，按照《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》有关规定，不应终止确认该证券，但应确认相应利息收入；客户融入的证券，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》有关规定进行会计处理，并确认相应利息费用。

证券公司对客户融资融券并代客户买卖证券时，应当作为证券经纪业务进行会计处理。

证券公司及其客户发生的融资融券业务，应当按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》有关规定披露相关会计信息。

十、企业根据[《企业会计准则解释第 2 号》（财会〔2008〕11 号）](#)的规定，对认股权和债券分离交易的可转换公司债券中的认股权，单独确认了一项权益工具（资本公积—其他资本公积）。认股权持有人没有行权的，原计入资本公积（其他资本公积）的部分，应当如何进行会计处理？

答：企业发行的认股权和债券分离交易的可转换公司债券，认股权持有人到期没有行权的，应当在到期时将原计入资本公积（其他资本公积）的部分转入资本公积（股本溢价）。

十一、本解释一至四条的规定，自 2010 年 1 月 1 日起施行；五至十条的规定，应当进行追溯调整，追溯调整不切实可行的除外。（全文完）

## 4.6. 财会〔2009〕8号《关于印发〈企业会计准则解释第3号〉的通知》

国务院有关部委、有关直属机构，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务局，有关中央管理企业：

为了深入贯彻企业会计准则，解决执行中出现的问题，同时考虑会计准则持续趋同和等效情况，我部制定了《企业会计准则解释第3号》，现予印发。本解释中除特别注明应予追溯调整的以外，其他问题自2009年1月1日起施行。

二〇〇九年六月十一日

**一、采用成本法核算的长期股权投资，投资企业取得被投资单位宣告发放的现金股利或利润，应当如何进行会计处理？**

答：采用成本法核算的长期股权投资，除取得投资时实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润外，投资企业应当按照享有被投资单位宣告发放的现金股利或利润确认投资收益，不再划分是否属于投资前和投资后被投资单位实现的净利润。

企业按照上述规定确认自被投资单位应分得的现金股利或利润后，应当考虑长期股权投资是否发生减值。在判断该类长期股权投资是否存在减值迹象时，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净资产(包括相关商誉)账面价值的份额等类似情况。出现类似情况时，企业应当按照《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。

**二、企业持有上市公司限售股权，对上市公司不具有控制、共同控制或重大影响的，应当如何进行会计处理？**

答：企业持有上市公司限售股权(不包括股权分置改革中持有的限售股权)，



对上市公司不具有控制、共同控制或重大影响的，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，将该限售股权划分为可供出售金融资产或以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

企业在确定上市公司限售股权公允价值时，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》有关公允价值确定的规定执行，不得改变企业会计准则规定的公允价值确定原则和方法。

本解释发布前未按上述规定确定所持有限售股权公允价值的，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》进行处理。

### 三、高危行业企业提取的安全生产费，应当如何进行会计处理？

答：高危行业企业按照国家规定提取的安全生产费，应当计入相关产品的成本或当期损益，同时记入“4301 专项储备”科目。

企业使用提取的安全生产费时，属于费用性支出的，直接冲减专项储备。企业使用提取的安全生产费形成固定资产的，应当通过“在建工程”科目归集所发生的支出，待安全项目完工达到预定可使用状态时确认为固定资产；同时，按照形成固定资产的成本冲减专项储备，并确认相同金额的累计折旧。该固定资产在以后期间不再计提折旧。

“专项储备”科目期末余额在资产负债表所有者权益项下“减：库存股”和“盈余公积”之间增设“专项储备”项目反映。

企业提取的维简费和其他具有类似性质的费用，比照上述规定处理。

本解释发布前未按上述规定处理的，应当进行追溯调整。

### 四、企业收到政府给予的搬迁补偿款应当如何进行会计处理？

答：企业因城镇整体规划、库区建设、棚户区改造、沉陷区治理等公共利益进行搬迁，收到政府从财政预算直接拨付的搬迁补偿款，应作为专项应付款处理。其中，属于对企业在搬迁和重建过程中发生的固定资产和无形资产损失、有关费用性支出、停工损失及搬迁后拟新建资产进行补偿的，应自专项应付款转入递延

收益，并按照《企业会计准则第 16 号——政府补助》进行会计处理。企业取得的搬迁补偿款扣除转入递延收益的金额后如有结余的，应当作为资本公积处理。

企业收到除上述之外的搬迁补偿款，应当按照《企业会计准则第 4 号——固定资产》、《企业会计准则第 16 号——政府补助》等会计准则进行处理。

### **五、在股份支付的确认和计量中，应当如何正确运用可行权条件和非可行权条件？**

答：企业根据国家有关规定实行股权激励的，股份支付协议中确定的相关条件，不得随意变更。其中，可行权条件是指能够确定企业是否得到职工或其他方提供的服务、且该服务使职工或其他方具有获取股份支付协议规定的权益工具或现金等权利的条件；反之，为非可行权条件。可行权条件包括服务期限条件或业绩条件。服务期限条件是指职工或其他方完成规定服务期限才可行权的条件。业绩条件是指职工或其他方完成规定服务期限且企业已经达到特定业绩目标才可行权的条件，具体包括市场条件和非市场条件。

企业在确定权益工具授予日的公允价值时，应当考虑股份支付协议规定的可行权条件中的市场条件和非可行权条件的影响。股份支付存在非可行权条件的，只要职工或其他方满足了所有可行权条件中的非市场条件（如服务期限等），企业应当确认已得到服务相对应的成本费用。

在等待期内如果取消了授予的权益工具，企业应当对取消所授予的权益性工具作为加速行权处理，将剩余等待期内应确认的金额立即计入当期损益，同时确认资本公积。职工或其他方能够选择满足非可行权条件但在等待期内未满足的，企业应当将其作为授予权益工具的取消处理。

### **六、企业自行建造或通过分包商建造房地产，应当遵循哪项会计准则确认与房地产建造协议相关的收入？**

答：企业自行建造或通过分包商建造房地产，应当根据房地产建造协议条款和实际情况，判断确认收入应适用的会计准则。

房地产购买方在建造工程开始前能够规定房地产设计的主要结构要素，或者

能够在建造过程中决定主要结构变动的，房地产建造协议符合建造合同定义，企业应当遵循《企业会计准则第 15 号——建造合同》确认收入。

房地产购买方影响房地产设计的能力有限（如仅能对基本设计方案做微小变动）的，企业应当遵循《企业会计准则第 14 号——收入》中有关商品销售收入的原则确认收入。

### 七、利润表应当作哪些调整？

答：（一）企业应当在利润表“每股收益”项下增列“其他综合收益”项目和“综合收益总额”项目。“其他综合收益”项目，反映企业根据企业会计准则规定未在损益中确认的各项利得和损失扣除所得税影响后的净额。“综合收益总额”项目，反映企业净利润与其他综合收益的合计金额。“其他综合收益”和“综合收益总额”项目的序号在原有基础上顺延。

（二）企业应当在附注中详细披露其他综合收益各项目及其所得税影响，以及原计入其他综合收益、当期转入损益的金额等信息。

（三）企业合并利润表也应按照上述规定进行调整。在“综合收益总额”项目下单独列示“归属于母公司所有者的综合收益总额”项目和“归属于少数股东的综合收益总额”项目。

（四）企业提供前期比较信息时，比较利润表应当按照《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》第八条的规定处理。

### 八、企业应当如何改进报告分部信息？

答：企业应当以内部组织结构、管理要求、内部报告制度为依据确定经营分部，以经营分部为基础确定报告分部，并按下列规定披露分部信息。原有关确定地区分部和业务分部以及按照主要报告形式、次要报告形式披露分部信息的规定不再执行。

（一）经营分部，是指企业内同时满足下列条件的组成部分：

1. 该组成部分能够在日常活动中产生收入、发生费用；

2. 企业管理层能够定期评价该组成部分的经营成果，以决定向其配置资源、评价其业绩；

3. 企业能够取得该组成部分的财务状况、经营成果和现金流量等有关会计信息。

企业存在相似经济特征的两个或多个经营分部，同时满足《企业会计准则第35号——分部报告》第五条相关规定的，可以合并为一个经营分部。

（二）企业以经营分部为基础确定报告分部时，应当满足《企业会计准则第35号——分部报告》第八条规定的三个条件之一。未满足规定条件，但企业认为披露该经营分部信息对财务报告使用者有用的，也可将其确定为报告分部。

报告分部的数量通常不应超过10个。报告分部的数量超过10个需要合并的，应当以经营分部的合并条件为基础，对相关的报告分部予以合并。

（三）企业报告分部确定后，应当披露下列信息：

1. 确定报告分部考虑的因素、报告分部的产品和劳务的类型；

2. 每一报告分部的利润（亏损）总额相关信息，包括利润（亏损）总额组成项目及计量的相关会计政策信息；

3. 每一报告分部的资产总额、负债总额相关信息，包括资产总额组成项目的信息，以及有关资产、负债计量的相关会计政策。

（四）除上述已经作为报告分部信息组成部分披露的外，企业还应当披露下列信息：

1. 每一产品和劳务或每一类似产品和劳务组合的对外交易收入；

2. 企业取得的来自于本国的对外交易收入总额以及位于本国的非流动资产（不包括金融资产、独立账户资产、递延所得税资产，下同）总额，企业从其他国家取得的对外交易收入总额以及位于其他国家的非流动资产总额；

3. 企业对主要客户的依赖程度。（全文完）

## 4.7. 财会〔2008〕11号《关于印发〈企业会计准则解释第2号〉的通知》

国务院有关部委、有关直属机构，新疆生产建设兵团财务局，有关中央管理企业，各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局）：

为了全面贯彻实施企业会计准则，落实会计准则趋同与等效，根据企业会计准则执行情况和有关问题，我部制定了《企业会计准则解释第2号》，现予印发，请遵照执行。

二〇〇八年八月七日

### 一、同时发行 A 股和 H 股的上市公司，应当如何运用会计政策及会计估计？

答：内地企业会计准则和香港财务报告准则实现等效后，同时发行 A 股和 H 股的上市公司，除部分长期资产减值损失的转回以及关联方披露两项差异外，对于同一交易事项，应当在 A 股和 H 股财务报告中采用相同的会计政策、运用相同的会计估计进行确认、计量和报告，不得在 A 股和 H 股财务报告中采用不同的会计处理。

### 二、企业购买子公司少数股东拥有对子公司的股权应当如何处理？企业或其子公司进行公司制改制的，相关资产、负债的账面价值应当如何调整？

答：（一）母公司购买子公司少数股权所形成的长期股权投资，应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》第四条的规定确定其投资成本。

母公司在编制合并财务报表时，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，应当调整所有者权益（资本公积），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

上述规定仅适用于本规定发布之后发生的购买子公司少数股权交易，之前已经发生的购买子公司少数股权交易未按照上述原则处理的，不予追溯调整。

（二）企业进行公司制改制的，应以经评估确认的资产、负债价值作为认定成本，该成本与其账面价值的差额，应当调整所有者权益；企业的子公司进行公司制改制的，母公司通常应当按照《企业会计准则解释第 1 号》的相关规定确定对子公司长期股权投资的成本，该成本与长期股权投资账面价值的差额，应当调整所有者权益。

### 三、企业对于合营企业是否应纳入合并财务报表的合并范围？

答：按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的规定，投资企业对于与其他投资方一起实施共同控制的被投资单位，应当采用权益法核算，不应采用比例合并法。但是，如果根据有关章程、协议等，表明投资企业能够对被投资单位实施控制的，应当将被投资单位纳入合并财务报表的合并范围。

### 四、企业发行认股权和债券分离交易的可转换公司债券，其认股权应当如何进行会计处理？

答：企业发行认股权和债券分离交易的可转换公司债券（以下简称分离交易可转换公司债券），其认股权符合《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》有关权益工具定义的，应当按照分离交易可转换公司债券发行价格，减去不附认股权且其他条件相同的公司债券公允价值后的差额，确认一项权益工具（资本公积）。

企业对于本规定发布之前已经发行的分离交易可转换公司债券，应当进行追溯调整。

### 五、企业采用建设经营移交方式（BOT）参与公共基础设施建设业务应当如何处理？

答：企业采用建设经营移交方式（BOT）参与公共基础设施建设业务，应当

按照以下规定进行处理：

（一）本规定涉及的 BOT 业务应当同时满足以下条件：

1. 合同授予方为政府及其有关部门或政府授权进行招标的企业。

2. 合同投资方为按照有关程序取得该特许经营权合同的企业（以下简称合同投资方）。合同投资方按照规定设立项目公司（以下简称项目公司）进行项目建设和运营。项目公司除取得建造有关基础设施的权利以外，在基础设施建造完成以后的一定期间内负责提供后续经营服务。

3. 特许经营权合同中对所建造基础设施的质量标准、工期、开始经营后提供服务的对象、收费标准及后续调整作出约定，同时在合同期满，合同投资方负有将有关基础设施移交给合同授予方的义务，并对基础设施在移交时的性能、状态等作出明确规定。

（二）与 BOT 业务相关收入的确认。

1. 建造期间，项目公司对于所提供的建造服务应当按照《企业会计准则第 15 号——建造合同》确认相关的收入和费用。基础设施建成后，项目公司应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》确认与后续经营服务相关的收入。

建造合同收入应当按照收取或应收对价的公允价值计量，并分别以下情况在确认收入的同时，确认金融资产或无形资产：

（1）合同规定基础设施建成后的一定期间内，项目公司可以无条件地自合同授予方收取确定金额的货币资金或其他金融资产的；或在项目公司提供经营服务的收费低于某一限定金额的情况下，合同授予方按照合同规定负责将有关差价补偿给项目公司的，应当在确认收入的同时确认金融资产，并按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定处理。

（2）合同规定项目公司在有关基础设施建成后，从事经营的一定期间内有权利向获取服务的对象收取费用，但收费金额不确定的，该权利不构成一项无条件收取现金的权利，项目公司应当在确认收入的同时确认无形资产。

建造过程如发生借款利息，应当按照《企业会计准则第 17 号——借款费用》

的规定处理。

2. 项目公司未提供实际建造服务，将基础设施建造发包给其他方的，不应确认建造服务收入，应当按照建造过程中支付的工程价款等考虑合同规定，分别确认为金融资产或无形资产。

（三）按照合同规定，企业为使有关基础设施保持一定的服务能力或在移交给合同授予方之前保持一定的使用状态，预计将发生的支出，应当按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定处理。

（四）按照特许经营权合同规定，项目公司应提供不止一项服务（如既提供基础设施建造服务又提供建成后经营服务）的，各项服务能够单独区分时，其收取或应收的对价应当按照各项服务的相对公允价值比例分配给所提供的各项服务。

（五）BOT 业务所建造基础设施不应作为项目公司的固定资产。

（六）在 BOT 业务中，授予方可能向项目公司提供除基础设施以外其他的资产，如果该资产构成授予方应付合同价款的一部分，不应作为政府补助处理。项目公司自授予方取得资产时，应以其公允价值确认，未提供与获取该资产相关的服务前应确认为一项负债。

本规定发布前，企业已经进行的 BOT 项目，应当进行追溯调整；进行追溯调整不切实可行的，应以与 BOT 业务相关的资产、负债在所列报最早期间期初的账面价值为基础重新分类，作为无形资产或是金融资产，同时进行减值测试；在列报的最早期间期初进行减值测试不切实可行的，应在当期期初进行减值测试。

## 六、售后租回交易认定为经营租赁的，应当如何进行会计处理？

答：企业的售后租回交易认定为经营租赁的，应当分别以下情况处理：

（一）有确凿证据表明售后租回交易是按照公允价值达成的，售价与资产账面价值的差额应当计入当期损益。

（二）售后租回交易如果不是按照公允价值达成的，售价低于公允价值的差额，应计入当期损益；但若该损失将由低于市价的未来租赁付款额补偿时，有关



损失应予以递延（递延收益），并按与确认租金费用相一致的方法在租赁期内进行分摊；如果售价大于公允价值，其大于公允价值的部分应计入递延收益，并在租赁期内分摊。（全文完）

#### **4.8. 财会〔2007〕14号《关于印发〈企业会计准则解释第1号〉的通知》**

国务院有关部委、有关直属机构，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务局，有关中央管理企业：

为了进一步贯彻实施企业会计准则，根据企业会计准则执行情况和有关问题，我部制定了《企业会计准则解释第1号》，现予印发，请遵照执行。

二〇〇七年十一月十六日

**一、企业在编制年报时，首次执行日有关资产、负债及所有者权益项目的金额是否要进一步复核？原同时按照国内及国际财务报告准则对外提供财务报告的B股、H股等上市公司，首次执行日如何调整？**

答：企业在编制首份年报时，应当对首次执行日有关资产、负债及所有者权益项目的账面余额进行复核，经注册会计师审计后，在附注中以列表形式披露年初所有者权益的调节过程以及作出修正的项目、影响金额及其原因。

原同时按照国内及国际财务报告准则对外提供财务报告的B股、H股等上市公司，首次执行日根据取得的相关信息，能够对因会计政策变更所涉及的交易或事项的处理结果进行追溯调整的，以追溯调整后的结果作为首次执行日的余额。

**二、中国境内企业设在境外的子公司在境外发生的有关交易或事项，境内不存在且受相关法律法规等限制或交易不常见，企业会计准则未作规范的，如何处理？**

答：中国境内企业设在境外的子公司在境外发生的交易或事项，境内不存在

且受法律法规等限制或交易不常见，企业会计准则未作出规范的，可以将境外子公司已经进行的会计处理结果，在符合《[企业会计准则——基本准则](#)》的原则下，按照国际财务报告准则进行调整后，并入境内母公司合并财务报表的相关项目。

**三、经营租赁中出租人发生的初始直接费用以及融资租赁中承租人发生的融资费用应当如何处理？出租人对经营租赁提供激励措施的，如提供免租期或承担承租人的某些费用等，承租人和出租人应当如何处理？企业（建造承包商）为订立建造合同发生的相关费用如何处理？**

答：（一）经营租赁中出租人发生的初始直接费用，是指在租赁谈判和签订租赁合同过程中发生的可归属于租赁项目的手续费、律师费、差旅费、印花税等，应当计入当期损益；金额较大的应当资本化，在整个经营租赁期间内按照与确认租金收入相同的基础分期计入当期损益。

承租人在融资租赁中发生的融资费用应予资本化或是费用化，应按《企业会计准则第 17 号——借款费用》处理，并按《企业会计准则第 21 号——租赁》进行计量。

（二）出租人对经营租赁提供激励措施的，出租人与承租人应当分别下列情况进行处理：

1.出租人提供免租期的，承租人应将租金总额在不扣除免租期的整个租赁期内，按直线法或其他合理的方法进行分摊，免租期内应当确认租金费用；出租人应将租金总额在不扣除免租期的整个租赁期内，按直线法或其他合理的方法进行分配，免租期内出租人应当确认租金收入。

2.出租人承担了承租人某些费用的，出租人应将该费用自租金收入总额中扣除，按扣除后的租金收入余额在租赁期内进行分配；承租人应将该费用从租金费用总额中扣除，按扣除后的租金费用余额在租赁期内进行分摊。

（三）企业（建造承包商）为订立合同发生的差旅费、投标费等，能够单独区分和可靠计量且合同很可能订立的，应当予以归集，待取得合同时计入合同成本；未满足上述条件的，应当计入当期损益。

#### 四、企业发行的金融工具应当在满足何种条件时确认为权益工具？

答：企业将发行的金融工具确认为权益性工具，应当同时满足下列条件：

（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单位，或在潜在不利条件下与其他单位交换金融资产或金融负债的合同义务。

（二）该金融工具须用或可用发行方自身权益工具进行结算的，如为非衍生工具，该金融工具应当不包括交付非固定数量的发行方自身权益工具进行结算的合同义务；如为衍生工具，该金融工具只能通过交付固定数量的发行方自身权益工具换取固定数额的现金或其他金融资产进行结算。其中，所指的发行方自身权益工具不包括本身通过收取或交付企业自身权益工具进行结算的合同。

#### 五、嵌入保险合同或嵌入租赁合同中的衍生工具应当如何处理？

答：根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定，嵌入衍生工具相关的混合工具没有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，同时满足有关条件的，该嵌入衍生工具应当从混合工具中分拆，作为单独的衍生工具处理。该规定同样适用于嵌入在保险合同中的衍生工具，除非该嵌入衍生工具本身属于保险合同。

按照保险合同约定，如果投保人在持有保险合同期间，拥有以固定金额或是以固定金额和相应利率确定的金额退还保险合同选择权的，即使其行权价格与主保险合同负债的账面价值不同，保险人也不应将该选择权从保险合同中分拆，仍按保险合同进行处理。但是，如果退保价值随同某金融变量或者某一与合同一方不特定相关的非金融变量的变动而变化，嵌入保险合同中的卖出选择权或现金退保选择权，应适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》；如果持有人实施卖出选择权或现金退保选择权的能力取决于上述变量变动的，嵌入保险合同中的卖出选择权或现金退保选择权，也适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》。

嵌入租赁合同中的衍生工具，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》进行处理。

## 六、企业如有持有待售的固定资产和其他非流动资产，如何进行确认和计量？

答：《企业会计准则第 4 号——固定资产》第二十二规定，企业对于持有待售的固定资产，应当调整该项固定资产的预计净残值，使该固定资产的预计净残值反映其公允价值减去处置费用后的金额，但不得超过符合持有待售条件时该项固定资产的原账面价值，原账面价值高于调整后预计净残值的差额，应作为资产减值损失计入当期损益。

同时满足下列条件的非流动资产应当划分为持有待售：一是企业已经就处置该非流动资产作出决议；二是企业已经与受让方签订了不可撤销的转让协议；三是该项转让将在一年内完成。

符合持有待售条件的无形资产等其他非流动资产，比照上述原则处理，但不包括递延所得税资产、《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、以公允价值计量的投资性房地产和生物资产、保险合同中产生的合同权利。

持有待售的非流动资产包括单项资产和处置组，处置组是指作为整体出售或其他方式一并处置的一组资产。

## 七、企业在确认由联营企业及合营企业投资产生的投资收益时，对于与联营企业及合营企业发生的内部交易损益应当如何处理？首次执行日对联营企业及合营企业投资存在股权投资借方差额的，计算投资损益时如何进行调整？企业在首次执行日前持有对子公司的长期股权投资，取得子公司分派现金股利或利润如何处理？

答：（一）企业持有的对联营企业及合营企业的投资，按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》的规定，应当采用权益法核算，在按持股比例等计算确认应享有或应分担被投资单位的净损益时，应当考虑以下因素：

投资企业与联营企业及合营企业之间发生的内部交易损益按照持股比例计算归属于投资企业的部分，应当予以抵销，在此基础上确认投资损益。投资企业与被投资单位发生的内部交易损失，按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》

等规定属于资产减值损失的，应当全额确认。投资企业对于纳入其合并范围的子公司与其联营企业及合营企业之间发生的内部交易损益，也应当按照上述原则进行抵销，在此基础上确认投资损益。

投资企业对于首次执行日之前已经持有的对联营企业及合营企业的长期股权投资，如存在与该投资相关的股权投资借方差额，还应扣除按原剩余期限直线摊销的股权投资借方差额，确认投资损益。

投资企业在被投资单位宣告发放现金股利或利润时，按照规定计算应分得的部分确认应收股利，同时冲减长期股权投资的账面价值。

（二）企业在首次执行日以前已经持有的对子公司长期股权投资，应在首次执行日进行追溯调整，视同该子公司自最初即采用成本法核算。执行新会计准则后，应当按照子公司宣告分派现金股利或利润中应分得的部分，确认投资收益。

#### **八、企业在股权分置改革过程中持有的限售股权如何处理？**

答：企业在股权分置改革过程中持有对被投资单位在重大影响以上的股权，应当作为长期股权投资，视对被投资单位的影响程度分别采用成本法或权益法核算；企业在股权分置改革过程中持有对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响的股权，应当划分为可供出售金融资产，其公允价值与账面价值的差额，在首次执行日应当追溯调整，计入资本公积。

#### **九、企业在编制合并财务报表时，因抵销未实现内部销售损益在合并财务报表中产生的暂时性差异是否应当确认递延所得税？母公司对于纳入合并范围子公司的未确认投资损失，执行新会计准则后在合并财务报表中如何列报？**

答：（一）企业在编制合并财务报表时，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。

（二）执行新会计准则后，母公司对于纳入合并范围子公司的未确认投资损失，在合并资产负债表中应当冲减未分配利润，不再单独作为“未确认的投资损

失”项目列报。

**十、企业改制过程中的资产、负债，应当如何进行确认和计量？**

答：企业引入新股东改制为股份有限公司，相关资产、负债应当按照公允价值计量，并以改制时确定的公允价值为基础持续核算的结果并入控股股东的合并财务报表。改制企业的控股股东在确认对股份有限公司的长期股权投资时，初始投资成本为投出资产的公允价值及相关费用之和。（全文完）

## 5. 新旧准则衔接规定

### 5.1. 国粮财〔2013〕311号《关于印发〈粮食企业执行会计准则有关粮油业务会计处理的规定〉的通知》

各省、自治区、直辖市、计划单列市及新疆生产建设兵团粮食局，中国储备粮管理总公司，中粮集团有限公司，中国华粮物流集团公司，中国中纺集团公司：

为使各地粮食企业更好地贯彻执行《企业会计准则》和《小企业会计准则》，实现新旧会计制度的平稳过渡，根据《中华人民共和国会计法》有关规定，经商财政部，我局在遵循会计准则的基本核算原则前提下，结合粮食行业特点，对粮食企业涉及的政策性业务和主要经营性业务的会计核算内容进行了必要的规范和补充，制定了《粮食企业执行会计准则有关粮油业务会计处理的规定》，现印发给你们，请遵照执行。本规定自2014年1月1日起实施。

国家粮食局

2013年12月26日

#### 一、执行新会计准则的有关处理

##### （一）关于粮油库存成本的核算

设置“储备粮油”一级科目，核算粮食企业库存的用于调节粮食供求总量、稳定粮食市场，以及应对重大自然灾害或突发事件的中央储备粮油、地方储备粮油、最低收购价粮食、国家临时储存粮油等政策性粮油的实际成本。该科目可按政策性粮油的种类进行明细核算。设置“轮换粮油”一级科目，核算粮食企业按照主管部门下达的轮换计划轮换中央或地方储备粮油的实际成本。设置“定向供应粮油”一级科目，核算粮食企业按照政府指令，向军队、受灾人员、低收入人员、执行退耕还林（退牧还草、禁牧舍饲）政策的农牧民以及为平抑市场粮价限价销售等供应的粮油商品的实际成本。该科目可根据不同供应人群类别进行明细

核算。设置“商品粮油”一级科目，核算粮食企业库存的自营商品粮油的实际成本。储备粮油和定向供应粮油应按历史成本进价，不计提存货跌价准备，国家对政策性粮油成本计价有特殊规定的，从其规定。

外购粮油存货成本具体包括：购买价款，以及达到入库储存状态前发生的运输费、装卸费、保险费、包装费、运输途中的合理损耗及入库整理等各项费用。其中，有关政策性粮油库存成本需经政府有关部门审核确定的，应先将购买粮食所支付的价款通过“储备粮油”科目下设的“待核××粮油价款”明细科目归集，发生的收购、运输等入库前费用通过“待核××粮油费用”明细科目归集；政府有关部门核定粮油成本后，将购进粮食价款和费用，转入相应的政策性粮油库存成本；企业实际成本支出与政府部门核定成本之间的差额通过“储备粮油结算价差收入”和“储备粮油结算价差”科目核算，计入当期损益。

#### （二）关于储备粮油轮换

储备粮油轮换采取成本不变、实物兑换、费用包干方式进行的，企业轮出储备粮油，按销售额借记“银行存款”科目，贷记“主营业务收入——××粮油轮换销售收入”。同时暂按销售价款结转成本借记“主营业务成本——××粮油轮换销售成本”，贷记“轮换粮油”科目；月末，根据轮入粮油的加权平均价和完成轮换数量的乘积与轮出粮油的加权平均售价和完成轮换数量的乘积之间的差额，调整当期已完成轮换粮油的销售成本，借记或贷记“主营业务成本——××粮油轮换销售成本”科目，贷记或借记“轮换粮油”科目。

储备粮油轮换采取财政承担价差亏损或盈余、成本重新核定的方式进行的，轮出粮油参照储备粮油销售处理，销售成本按账面库存成本结转，轮入粮油参照储备粮油购进处理。

#### （三）关于储备粮油等政策性粮食移库

政策性粮食移库储存时，调出企业在会计处理上直接核减粮油库存和贷款，不作销售处理；调入库点相应增加粮油库存和贷款。调运发生的铁路、水路运费经财政部驻相关省（区、市）财政监察专员办事处审核后计入调运方粮食库存成本。在税务处理上，政策性粮食移库视同销售处理，调出方应按有关规定向调入企业开具发票。

#### （四）关于储备粮油、定向供应粮油等政策性粮油销售



粮食企业按政府指令性计划销售储备粮油、定向供应的粮油等政策性粮油，按销售额借记“银行存款”或“应收账款”科目，贷记“主营业务收入——××粮油销售收入”科目；月末按库存成本，借记“主营业务成本——××粮油销售成本”，贷记“储备粮油”或“定向供应粮油”等科目。价差盈余上交财政时，借记“主营业务收入——××粮油销售收入”科目，贷记“其他应付款——应上交财政价差款”科目；价差亏损按财政确定的弥补数额，借记“其他应收款——应收补贴款”科目，贷记“递延收益”科目。

#### （五）关于粮食损失、损耗和溢余

粮食企业收购农民粮食，对农民交售的高水分、高杂质粮食，按照国家粮油质量标准扣量，其中弥补烘干入库整理费用等扣量形成的库存按权属记入“政策性粮油”或“商品粮油”科目。

粮食企业在商品粮油验收入库起至出库止的整个储存过程中发生的自然损耗和水分杂质减量等正常损耗，设置“粮油损耗准备”科目核算，于年度终了，按照国家规定的粮油损耗比例按仓（货位）计提粮油损耗准备，借记“销售费用——商品损耗”科目，贷记“粮油损耗准备”科目。一个独立存放单位（如一仓、一个货位）储存的粮油销售完毕后，根据实际发生的粮油损耗借记“粮油损耗准备”，贷记“商品粮油”等科目，对实际发生损耗与计提数额之间的差额，予以补提或冲回。政策性粮油储存损耗的处置方法按国家有关规定执行。

粮油在储存和流转过程中，由于自然灾害或责任事故造成的非正常损失，在未经批准处理之前，将损失金额计入“待处理财产损益”科目，待调查清楚明确责任后，属于人为因素造成的，按应扣除过失人的赔偿金额，借记“其他应收款”等科目；属不可抗力原因造成的，按批准金额借记“营业外支出”科目。

#### （六）关于粮油品种兑换

粮油品种兑换业务不涉及补价的，换入粮油的成本为换出粮油的账面价值加上应支付的相关税费，不确认损益。粮油品种兑换业务涉及补价的，支付补价方：换入粮油的成本按换出粮油的账面价值、支付的补价和应支付的相关税费合计确认，不确认损益。收到补价方：换入粮油的成本按换出粮油的账面价值，减去收到的补价，再加上应支付的相关税费合计确认，不确认损益。借记“商品粮油——××品种”，贷记“商品粮油——××品种”，借记或贷记“银行存款”等科目。

(七) 关于粮油代购、代储、代销、代加工的处理

1.关于粮食代购。视同中介收取手续费方式代购的,企业收到委托代购粮油款时,借记“银行存款”或“库存现金”等科目,贷记“预收账款”科目。按约定价格收购入库时,借记“受托代购商品”科目,贷记“银行存款”或“现金”等科目,同时借记“预收账款”科目,贷记“受托代购商品款”科目。代购粮油出库时,借记“受托代购商品款”科目,贷记“受托代购商品”科目。视同购销方式代购的,企业按照粮食购进和销售进行处理,确认损益。

2.关于粮食代储。粮食企业代农储粮或接受其他单位委托代储粮油时,按照双方协议价格或市价,借记:“受托代储商品”科目,贷记:“受托代储商品款”科目,代储行为结束,作相反会计分录。

3.关于粮食代销。视同中介收取手续费方式代销的,企业收到委托代销粮油,按约定价格借记“受托代销商品”科目,贷记“受托代销商品款”科目。按约定价格销售代销粮油,借记“银行存款”科目,贷记“应付账款”等科目,同时借记“受托代销商品款”科目,贷记“受托代销商品”科目。交付代销款时,借记“应付账款”科目,贷记“银行存款”科目。

视同购销方式代销的,按实际销售额确认销售收入借记“银行存款”科目,贷记“主营业务收入”科目;按约定价格和价款结转销售成本,借记“主营业务成本”科目,贷记“受托代销商品”科目,同时借记“受托代销商品款”等科目,贷记“应付账款”科目。

4.关于粮食代加工。粮食企业收到受托加工材料物资时,借记“受托加工物资”科目,贷记“受托加工物资款”科目。加工完成,将加工物资发给委托方作相反分录。

企业代购、代销、代储、代加工,收取的手续费,借记“银行存款”科目,贷记“其他业务收入”科目。

(八) 粮食竞价交易

1.关于粮食交易市场。交易市场向客户收取的保证金和货款可根据核算需要,按客户单位细化核算,也可归类汇总核算。

交易市场向客户收取保证金时,借记“现金”、“银行存款”等科目,贷记“应

付保证金——交易保证金”、“应付保证金——履约保证金”科目。若交易不成功或客户履约结束，交易市场退回客户保证金时做相反会计分录。若客户履行合同违约，交易市场代受损方扣取违约方违约金，借记“应付保证金——履约保证金（违约方）”科目，贷记“银行存款”或其他相关类科目。交易市场向买卖双方收取的交易手续费和违约金，计入“主营业务收入——交易手续费收入”科目。

交易市场收到买方存入的购货款时，借记“银行存款”等科目，贷记“应付交割款（买方）”科目。应买方要求，将未成交部分的保证金转为货款时，借记“应付保证金——交易保证金（买方）”、“应付保证金——履约保证金（买方）”科目，贷记“应付交割款（买方）”科目。履约后，交易市场将买方购货款分解，借记“应付交割款（买方）”科目，贷记“应付交割款（卖方）”、“其他应付款——应上交财政差价款”等科目；支付卖方销货款时，借记“应付交割款（卖方）”科目，贷记“银行存款”等科目。

2.关于粮食企业进场交易。粮食企业向交易市场交存保证金时，借记“其他应收款——保证金”科目，贷记“银行存款”科目；划回保证金，作相反会计分录。竞价交易成功后，按交易细则履约，买方支付给交易市场结算货款时，借记“应付账款”科目，贷记“银行存款”科目；验收入库时，按照粮食竞买价款和手续费等支出，借记“商品粮油”或政策性粮油类科目，贷记“应付账款”等科目。卖方收到交易市场转来的货款时，借记“银行存款”科目，贷记“主营业务收入”科目，同时按照有关规定结转销售成本。若粮食企业发生违约，交易市场扣交保证金时，借记“营业外支出”科目，贷记“其他应收款——保证金”科目。

#### （九）关于政策性粮食财务挂账

粮食企业对中央或地方政府清理认定的政策性粮食财务挂账，设置“政策性财务挂账”科目，按照认定金额和挂账类别，借记“政策性财务挂账——老粮食财务挂账、新增粮食财务挂账、陈化粮差价亏损挂账、保护价粮差价亏挂账、其他政策性亏损挂账（以下简称“××挂账”）或政策性财务挂账利息”科目，贷记“其他应收款——应收补贴款”、“应收账款”、“待处理财产损溢”、“其他应收款”、“利润分配——未分配利润”等科目。同时，将政策性财务挂账占用的银行借款，从“短期借款”、“长期借款”的明细科目中转出，借记“短期借款——××贷款”、“长期借款——××贷款”科目，贷记“长期借款——政策

性财务挂账借款——××挂账贷款“）”科目。

若政府拨款消化政策性粮食财务挂账，根据政府文件和贷款归还手续，借记“银行存款”科目，贷记“政策性财务挂账——××挂账或政策性财务挂账利息”科目，同时借记“长期借款——政策性财务挂账借款——××挂账贷款”科目，贷记“银行存款”科目。

#### （十）关于粮食企业取得的财政资金

1.关于政府补助。粮食企业取得各项财政拨款时，应分清款项的性质、种类和规定用途。一般情况下，政府部门无偿拨付给企业，用于弥补企业日常生产费用开支，支付固定资产维修费用，或对开展特定的经济活动所给予的专项经费应纳入政府补助进行核算，如粮油产业化项目贷款贴息、建仓贷款贴息、运费补助、粮油利息费用补助、价差补贴、专项检查经费、专项活动经费、仓房维修补助、网点改造补助等。对于收益相关的政府补助，企业依据政府及有关部门下发的文件、规章制度和管理办法中所确定的标准和金额，借记“其他应收款——应收补贴款”科目，贷记“递延收益”科目，按照配比原则，同时借记“递延收益”科目、贷记“补贴收入”科目。对于资产相关的政府补助，包括政府无偿划拨资产或专项经费在使用过程中形成的长期资产等，企业取得时借记“银行存款”、“固定资产”等科目，贷记“递延收益”科目。自相关资产达到预定可使用状态时起，在该资产使用寿命内平均分配，分次计入以后各期的损益，借记“递延收益”科目，贷记“补贴收入”科目，固定资产按期计提折旧，借记费用类科目，贷记“累计折旧”科目。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，应将尚未分配的递延收益余额一次性转入资产处置当期的损益。粮食企业待转拨所属或其他企业的粮油补贴，通过“其他应付款——待拨政策性补贴资金”科目核算。

2.关于政府投资。企业收到政府作为投资人直接投资、资本注入的货币资金或非货币性资产时，应增加所有者权益，借记“银行存款”、“固定资产”、“无形资产”等科目，按其在注册资本或股本中所占份额，贷记“实收资本”或“股本”科目，按其差额，贷记“资本公积”科目。

企业收到政府拨付的具有导向性的、专门用于提升企业生产能力、发挥长期效用、改善基础设施的投资补助，如：粮食仓储物流设施新建、重建、改扩建投

资、粮食产业化投资、粮食质量安全检验监测能力建设投资等，借记“银行存款”等科目，贷记“专项应付款”科目；将拨款用于工程项目，借记“在建工程”、“固定资产”等科目，贷记“银行存款”等科目；专项拨款形成的长期资产，文件明确由全体股东共同享有的，借记“专项应付款”科目，贷记“资本公积”科目，如明确归属某个投资者，贷记“实收资本”科目；对未形成长期资产的支出，直接借记“专项应付款”科目，贷记“银行存款”等科目；拨款结余需要返还的，借记“专项应付款”科目，贷记“银行存款”科目。

3.关于由企业转付给自然人的财政资金，如种粮农民补贴，分流安置职工款等，计入“专项应付款”科目，进行往来核算。

4.关于粮食企业因城镇整体规划、库区建设、棚户区改造、沉陷区治理等公共利益进行搬迁，收到政府从财政预算直接拨付的搬迁补偿款，应作为“专项应付款”处理。其中，属于对企业在搬迁和重建过程中发生的固定资产和无形资产损失、有关费用性支出、停工损失及搬迁后拟新建资产进行补偿的，应自“专项应付款”转入“递延收益”，并按照《企业会计准则第 16 号——政府补助》进行会计处理。企业取得的搬迁补偿款扣除转入递延收益的金额后如有结余的，应当作为“资本公积”处理。企业政策性搬迁涉及的所得税有关问题按照国家税务总局 2012 年第 40 号公告和 2013 年第 11 号公告执行。

企业收到除上述之外（非公共利益）的搬迁补偿款，应当按照《企业会计准则第 4 号——固定资产》、《企业会计准则第 16 号——政府补助》等会计准则进行处理。

5.粮食企业取得的政府转贷、偿还性资助的财政资金，如世界银行贷款项目资金等，根据企业会计准则的规定作为“长期借款”进行会计处理。

6.粮食企业取得的税收返还款（不包括增值税出口退税），计入“补贴收入”科目，确认损益。

## 二、执行新会计准则有关财务报表列报要求

（一）“储备粮油”、“定向供应粮油”、“轮换粮油”、“商品粮油”科目余额

在资产负债表的“存货”及“库存商品”项目内反映。

(二)“受托代销商品”和“受托代销商品款”、“受托代购商品”和“受托代购商品款”、“受托代储商品”和“受托代储商品款”、“受托加工物资”和“受托加工物资款”科目，月末余额可借贷相互抵销，不在资产负债表内列示。

(三)“粮油损耗准备”科目余额在资产负债表并入“存货跌价准备”项目内反映。

(四)“政策性财务挂账”科目余额在资产负债表的“其他非流动资产”项目内反映。

(五)“应付保证金”和“应付交割款”科目余额在资产负债表的“其他应付款”项目内反映。

(六)“储备粮油结算价差收入”科目累计发生额在利润表的“营业收入”项目内反映。

(七)“储备粮油结算价差支出”科目累计发生额在利润表的“营业成本”项目内反映。

(八)“补贴收入”科目累计发生额在利润表“营业外收入”的“政府补助”项目内反映。

(九)有关政府补助指标表项目，可根据“其他应收款——应收财政补贴款”、“递延收益”、“专项应付款”、“补贴收入”、等科目分析填列。(全文完)

## 5.2. 财会〔2008〕15号《关于印发农垦企业执行〈企业会计准则〉有关衔接规定的通知》

国务院有关部委、有关直属机构，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务局，有关农垦企业：

为使中央直属垦区企业自2009年1月1日起顺利执行企业会计准则，实现新旧会计准则平稳过渡，根据[《中华人民共和国会计法》](#)和[《企业会计准则—基本准则》](#)(财政部令第33号)等国家有关法律法规，我部制定了《农垦企业执行〈企业会计准则〉有关衔接规定》，现予印发。其他农垦企业自愿执行或根据主管部门要求执行企业会计准则的，参照本规定执行。执行企业会计准则的农垦

企业,不再执行原有会计制度、各项专业核算办法和问题解答。执行中有何问题,请及时反馈我部。

财政部

二〇〇八年十二月十一日

农垦企业执行《企业会计准则—基本准则》(财政部令第33号)、38项具体准则、会计准则应用指南及解释(以下简称新会计准则)的,应当根据《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》及其应用指南、解释的规定,在首次执行日对所有资产、负债和所有者权益进行重新分类、确认和计量,并在首次执行日后列报首份中期财务报告或首份年度财务报表。有关农垦行业的相关衔接问题规定如下:

#### 一、执行新会计准则的有关处理

(一)关于企业社会性收支。农垦企业在新会计准则首次执行日,将原“社会性固定资产”、“社会性固定资产累计折旧”科目余额分别转入“固定资产——社会性固定资产”、“累计折旧——社会性固定资产”二级科目。执行新会计准则后,农垦企业的社会性收入应当根据《企业会计准则第14号——收入》、《企业会计准则第16号——政府补助》的规定进行会计处理,计入“营业外收入——社会性收入”或“递延收益”科目,社会性支出在发生时计入“营业外支出——社会性支出”科目;农垦企业取得的社会性固定资产应当根据《企业会计准则第4号——固定资产》的规定进行会计处理,计提的折旧计入“营业外支出——社会性支出”科目,但首次执行新会计准则之前购建固定资产的有关业务不再追溯调整。

(二)关于农垦企业取得的财政资金。农垦企业取得的政府转贷、偿还性资助的财政资金,如世界银行贷款项目资金、农业综合开发借款等,根据企业会计准则的规定作为“长期借款”进行会计处理。农垦企业取得的农业生产基础设施建设

拨款（如小型水利设施拨款、基建拨款、技术推广项目拨款等），根据企业会计准则的规定作为“专项应付款”进行会计处理。收到或应收的上述拨款，借记“银行存款”等科目，贷记“专项应付款”科目；将拨款用于工程项目，借记“在建工程”等科目，贷记“银行存款”等科目；工程项目完工形成长期资产的部分，借记“专项应付款”科目，贷记“资本公积——资本溢价”科目；对未形成长期资产需要核销的部分，借记“专项应付款”科目，贷记“在建工程”、“银行存款”等科目；拨款结余需要返还的，借记“专项应付款”科目，贷记“银行存款”科目。农垦企业取得的直接支付给自然人（如农工、职工家庭或职工家庭农场等）的财政补贴款，根据企业会计准则的规定作为“其他应付款”进行会计处理。

### （三）关于生物资产。

1. 公益性生物资产。农垦企业在新会计准则首次执行日，应当将符合公益性生物资产定义和确认条件的生物资产重新分类为“公益性生物资产”，但以服务于生产经营、给企业带来经济利益为主要目的，同时有助于环境保护的农田防护林（包括经济林木），应当分类为生产性生物资产进行会计处理。农垦企业在新会计准则首次执行日，将原“公益林”科目余额转入“公益性生物资产”科目，将“公益林基金”科目余额转入“资本公积——公益林基金”二级科目。执行新会计准则后，农垦企业利用财政拨款建造公益林的，在郁闭时将拨款从“专项应付款”科目转入“资本公积——公益林基金”二级科目，报废时借记“资本公积——公益林基金”科目，贷记“公益性生物资产”科目；利用自有资金建造公益林的，报废时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。

2. 禽类的基本禽群。农垦企业在新会计准则首次执行日，将原在“幼畜及育肥畜”、“农业生产成本”等科目中属于禽类基本禽群发生的实际成本，转入“消耗性生物资产”科目。执行新会计准则后，农垦企业禽类的基本禽群分类为消耗性生物资产进行会计处理。

3. 天然起源的生物资产。天然起源的生物资产仅在企业有确凿证据表明能够拥有或控制该生物资产时，才予以确认。通常，有天然林的农垦企业应当以林权证证书界定的范围为依据，有水生动植物的农垦企业应当以省级批准的自然水域捕捞证证书界定的范围为依据，并且以此证书界定的范围确定天然起源生物资产



的名义金额（即人民币 1 元）。

4.橡胶林。橡胶林作为农垦企业的生产性生物资产，达到预定生产经营目的后应当按照新会计准则的规定按期计提折旧，但应计折旧额小于 0 的除外。同时，农垦企业应当建立严格的生物资产减值测试制度，根据新会计准则的有关规定计提减值准备。橡胶林达到一定年限、橡胶产量下降、割胶不经济时，其用途转变为用材林，应当转为消耗性生物资产进行会计处理，按转变用途时的账面价值，借记“消耗性生物资产”科目，按已计提的累计折旧，借记“生产性生物资产累计折旧”科目，按其账面余额，贷记“生产性生物资产”科目，已计提减值准备的，还应同时结转已计提的减值准备。转换用途后的橡胶林的出售收入作为农垦企业的主营业务收入处理。

（四）其他。

1.家庭农场款。农垦企业在新会计准则首次执行日，应当按照相关准则规定，考虑“待转家庭农场上交款”是否发生减值，发生减值的，应当首先计提坏账准备，计提的坏账准备作为“应收家庭农场款”的备抵科目转入“坏账准备”科目，计提坏账准备后的净额转入“未分配利润”科目。有应收、应付家庭农场款业务的农垦企业，可以增设“应收家庭农场款”科目，核算企业应收、暂付家庭农场的各种款项；增设“应付家庭农场款”科目，核算企业应付、暂收家庭农场的各种款项。执行新会计准则后，农垦企业的家庭农场上交款应当根据《企业会计准则第 14 号——收入》的规定进行会计处理，并按照企业会计准则的规定，对应收家庭农场款的减值准备进行会计处理。

2.种子购销业务。农垦企业的种子购买与销售业务通常跨年度进行，购买种子当年发生的管理费用应当区别以下情况处理：属于种子采购过程中发生的运输费、装卸费、保险费、包装费等采购费用，作为采购成本计入相关种子成本；属于购买种子达到既定场所和状态以后发生的仓储费用等，在发生时计入当期损益；确实具有待摊性质的其他支出，农垦企业可以增设“待摊费用”科目进行核算，在资产负债表“其他流动资产”项目中列示，待下一年度种子销售时全部转入当期损益而无余额。

二、执行新会计准则有关财务报表列报要求执行新会计准则后，农垦企业的生产性生物资产在资产负债表中单独列示，消耗性生物资产在资产负债表“存货”项目中列示，公益性生物资产在资产负债表“其他非流动资产”项目中列示。

### 5.3. 财会〔2009〕11号《关于印发典当企业执行〈企业会计准则〉若干衔接规定的通知》

国务院有关部委、有关直属机构，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务局，有关典当企业：

为了规范典当企业执行企业会计准则，确保新旧会计准则平稳过渡，根据《[中华人民共和国会计法](#)》和《[企业会计准则——基本准则](#)》等国家有关法律法规，我部制定了《典当企业执行〈企业会计准则〉若干衔接规定》，现予印发。执行企业会计准则的典当企业不再执行原来的相关准则、制度、办法。

执行中有何问题，请及时反馈我部。

财政部

二〇〇九年七月二十日

典当企业应当遵循[《企业会计准则——基本准则》](#)、各项具体准则、会计准则应用指南以及解释（以下简称新会计准则）的规定，进行会计处理，编制财务报告，在新会计准则首次执行日，应当按照《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》及其应用指南、解释的规定执行，做好新旧衔接，确保平稳过渡。

#### 一、典当业务会计处理及其衔接

典当企业自首次执行日起，应当按照新会计准则的要求进行会计处理，有关

典当业务的会计处理及其衔接要求如下：

（一）对于典当企业发放的当金，企业应当设置“贷款”科目或分别设置“质押贷款”和“抵押贷款”科目，并按照《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。即对于发放的当金，典当企业应当按照公允价值进行初始计量，采用实际利率法，按照摊余成本进行后续计量。

（二）利息和综合费用属于计算实际利率的组成项目，应当在确定实际利率时予以考虑，按照实际利率法计算贷款的摊余成本及各期利息收入。企业应收或预收的综合费用，通过“应收账款”或“预收账款”科目进行会计处理。

（三）对于典当企业取得的符合资产定义和资产确认条件的动产等绝当物品，企业应当设置“1409 绝当物品”等科目，按照《企业会计准则第 1 号——存货》的规定进行会计处理，并在资产负债表的“存货”项目中列示；对于取得的符合资产定义和资产确认条件的股权、票据等金融资产类绝当物品，企业应当设置“交易性金融资产”、“可供出售金融资产”、“持有至到期投资”、“应收票据”等科目，并按照《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。

绝当物品发生减值的，企业应当按照新会计准则的要求确认相应的资产减值损失。存货类绝当物品的处置通过“其他业务收入”和“其他业务成本”等科目进行会计处理；金融工具类绝当物品的处置通过“投资收益”等科目进行会计处理；应当退还当户或向当户追索的款项通过“其他应付款”或“其他应收款”等科目进行会计处理。

（四）对于典当企业从事的鉴定评估及咨询等服务，应当设置“手续费及佣金收入”、“手续费及佣金支出”等科目，并按照《企业会计准则第 14 号——收入》中有关提供劳务收入的确认和计量原则进行会计处理。

（五）典当企业应当设置备查簿，登记当物的有关信息。

## 二、财务报表列报的要求及其衔接

典当企业自首次执行日起，应当按照新会计准则的要求进行财务报表的列报（财务报表格式见附件），有关报表项目及其金额应按照新会计准则的要求做

好新旧转换和衔接工作。附注的编制应当遵循新会计准则的相关规定，并补充披露以下内容：

（一）贷款和垫款按担保物类别分布情况

项目	期末账面余额	年初账面余额
动产质押贷款		
财产权利质押贷款		
房地产抵押贷款		
合 计		

（二）逾期贷款

项目	期末账面余额					年初账面余额				
	逾期 1 天 至 90 天 (含 90 天)	逾期 90 天 至 360 天(含 360 天)	逾期 360 天 至 3 年 (含 3 年)	逾期 3 年 以上	合 计	逾期 1 天 至 90 天 (含 90 天)	逾期 90 天 至 360 天(含 360 天)	逾期 360 天 至 3 年 (含 3 年)	逾期 3 年 以上	合 计
动产质 押贷款										
财产 权 利 质 押 贷 款										
房 地 产 抵 押 贷 款										
合 计										

（三）绝当金额（指绝当涉及的贷款以及应收未收的利息和综合费用）

项目	本期发生额	上期发生额
动产质押贷款绝当金额		
财产权利质押贷款绝当金额		
房地产抵押贷款绝当金额		
合 计		

## (四) 利息收入 (按担保物类别)

项目	本期发生额	上期发生额
动产质押贷款利息收入		
财产权利质押贷款利息收入		
房地产抵押贷款利息收入		
合 计		

### 5.3.1. 商建函〔2009〕28号《关于典当企业执行〈企业会计准则〉有关事项的通知》

各省、自治区、直辖市、计划单列市及新疆生产建设兵团商务主管部门，各典当企业：

2009年7月20日，财政部印发了[《典当企业执行〈企业会计准则〉若干衔接规定》](#)（财会〔2009〕11号，以下简称《规定》，附后）。《规定》根据2006年公布实施的《企业会计准则》（以下称新会计准则），规范和细化了典当行业特殊业务的会计处理方法，为提高典当企业会计信息质量，促进行业信息真实完整，便利行业主管部门有效监管，规范典当业健康发展奠定了基础。经研究，决定从2010年1月1日起在典当全行业执行新会计准则，条件较好的企业可从2009年9月1日起执行。有关事项通知如下：

## 一、提高认识，加强组织领导

新会计准则是典当业发展和监管工作的基石，是更加科学地规范典当会计信息生成和披露的制度。《规定》的出台保证了典当信息的可比性和典当会计核算的统一性，提高了典当会计规范的操作性，《规定》将真实反映企业财务状况和经营成果，有利于典当企业完善公司治理结构、建立现代企业制度，有利于监管部门动态把握行业发展情况，有利于科学评估典当业经济和社会效益。各级商务主管部门要高度重视，切实加强领导，将贯彻、实施、督促和检查新会计准则工作列入重要议事日程，制定工作方案，组织好企业的学习培训，做好会计制度的平稳过渡。

## 二、统一思想，做好基础工作

新会计准则适应我国市场经济发展和企业经营的需要，全面系统地规范了企业会计行为，实现了我国会计准则体系与国际财务报告准则趋同；《规定》解决了典当业特殊业务和新会计准则的衔接问题。典当企业要充分认识到执行新会计准则的必然性，深刻理解执行新会计准则对提高经营管理水平的重要意义，增强执行新会计准则的主动性和自觉性，按照商务部、财政部和各级商务主管部门的工作部署和要求，严格执行新会计准则和《规定》。同时，建立健全企业内部控制制度，做好内部会计核算办法修订、科目转换与账务调整、财务软件系统改造等工作，为全面执行新会计准则奠定良好基础，确保新旧会计准则的顺利衔接和平稳过渡。

## 三、循序渐进，稳步实施

为确保执行新会计准则工作的平稳转换，各省级商务主管部门应按以下进度安排相关工作：

（一）选择本省市 5-6 家基础好、管理规范的典当企业自 2009 年 9 月 1 日起开展试点工作。各省级商务主管部门可聘请会计师事务所对试点企业执行新会计准则情况进行检查，分析财务变化状况，及时发现转换过程中的问题，主动研究执行新会计准则可能出现的问题和应对措施；并配合商务部做好各级商务主管

部门有关人员和典当企业在新准则及内部控制制度方面的业务培训，大力推进新《企业会计准则》的顺利实施。

(二) 2009年11月1日起，组织地市商务主管部门和相关会计师事务所对新会计准则转换工作的准备情况进行检查。2009年11月30日前，将工作进展情况，以及遇到的问题报商务部（市场建设司）。

(三) 2010年1月1日起，各级商务主管部门要借典当企业执行新会计准则之机，加大监管力度，认真做好新准则和《规定》贯彻实施的监督检查工作，全面提升典当行业风险监管水平。对于新旧准则转化不规范，新准则执行不到位的企业，要严肃查处，督促整改。

(四) 全国典当行业监管系统将依据新会计准则进行相应调整，并改为信息月报制。有关会计制度和信息报送的培训安排另行通知。

中华人民共和国商务部

二〇〇九年七月三十一日

## 5.4. 保监发〔2006〕96号《关于保险业实施新会计准则有关事项的通知》

各保监局，各保险公司、保险资产管理公司：

2006年2月15日，财政部颁布了39项企业会计准则（以下简称“新会计准则”），要求自2007年1月1日起在上市公司范围内施行，同时鼓励其他企业执行。为了提高保险公司的会计信息质量和内部管理水平，促进保险业又快又好发展，我会决定从2007年1月1日起全行业同时执行新会计准则。现就有关事项通知如下：

### 一、新会计准则总体实施方案

新会计准则的总体实施方案为“同时切换，分步到位”。所谓“同时切换”，

是指全行业统一从 2007 年 1 月 1 日同时切换到新会计准则。所谓“分步到位”，就是将全部实施过程分为两个阶段，先易后难。分两个阶段实施是最低要求，是完成实施工作的最后期限，有条件的公司可以一步到位，也可以分步提前完成。

第一阶段：2007 年 1 月 1 日起实现“会计报表层面的切换”。各公司在现行会计核算系统生成会计报表的基础上，针对新旧会计准则的差异点，将旧制度下的会计报表切换成新会计准则下的会计报表，即调表不调账。

第二阶段：2008 年 1 月 1 日之前实现“管理流程层面的切换”和“会计账目层面的切换”。各公司应当根据新会计准则对产品开发、精算、投资、内控程序、风险管理等管理流程进行必要的调整，将新会计准则贯彻到管理流程层面。在实现管理流程再造的基础上，各公司应当完成对会计核算系统的调整，实现会计核算系统的切换。

## 二、新会计准则实施领导小组

为了保证新会计准则的顺利实施，我会成立了新会计准则实施领导小组（以下简称“领导小组”）。领导小组负责对行业实施新会计准则进行指导和协调，包括系统研究和全面清理新旧会计标准的差异点；研究制定有关技术标准，为保险公司实施新会计准则提供政策和技术上的指导；拟定新会计准则的培训计划和标准，统一规划，统筹管理。领导小组办公室设在我会财务会计部财务监管处，承担领导小组的日常工作。领导小组人员构成如下：

组长：李克穆 保监会副主席

副组长：王新棣 保监会财务会计部主任

江先学 保监会财务会计部副主任

裴光 保监会统计信息部副主任

高艳 保监会资金运用监管部副主任

成员：庄作瑾 中国人寿保险（集团）公司副总裁

王银成 中国人民财产保险股份有限公司副总裁

沈喜忠 中国再保险（集团）公司副总经理

汤大生 中国太平洋保险（集团）股份有限公司副总经理



任汇川 中国平安保险（集团）股份有限公司财务总监  
顾强美 国美亚保险公司上海分公司财务总监  
李汉雄 中宏人寿保险股份有限公司财务总监  
林同文 普华永道中天会计师事务所合伙人  
宋晨阳 毕马威华振会计师事务所合伙人  
颜颖慈 毕马威华振会计师事务所合伙人  
徐英伟 安永华明会计师事务所合伙人

### 三、具体要求

#### （一）提高思想认识，促进保险业又快又好发展

各保监局、保险公司、保险资产管理公司应当充分提高认识，把新会计准则的实施作为贯彻落实《国务院关于保险业改革发展的若干意见》的一项重点工作来抓，以实施新会计准则为契机，带动公司管理水平的提高和管理流程的改造，促进保险业又快又好地发展。

#### （二）加强组织领导，保证各项工作顺利开展

新会计准则的实施涉及到公司财务、产品开发、精算、投资、信息技术、内控、风险管理等环节，各公司应当成立以公司领导为负责人的新会计准则实施工作小组，统一组织和协调，责任落实到人，确保新会计准则实施工作的顺利进行。

#### （三）认真学习研究，全面掌握新会计准则的内涵和精神实质

各保监局、保险公司、保险资产管理公司应当在我会的统一组织和协调下，做好新会计准则的学习、培训工作，培养一大批真正全面掌握、深入理解新会计准则内涵和精神实质的干部队伍和业务骨干。新会计准则培训方案另行发布。

#### （四）做好统筹安排，狠抓落实，保证新会计准则的顺利实施

新会计准则的实施工作时间紧，任务重，各项工作应按照“同时切换，分步到位”总体实施方案的进度要求，尽早制定工作计划，确定工作重点，统筹安排，狠抓落实，既要提高实施效率，也要保证工作质量，确保新会计准则按期顺利实施。

## 5.5. 证监会计字〔2006〕22号《关于证券公司执行〈企业会计准则〉的通知》

各证券公司、相关会计师事务所：

2006年2月，财政部颁布了新的《企业会计准则》（以下简称新会计准则），要求自2007年1月1日起在上市公司范围内施行，同时鼓励其他企业执行。为了提高证券行业的会计信息质量，强化证券公司风险管理意识，促进证券行业更好地发展，我会决定从2007年起在证券公司（以下简称公司）范围内执行新会计准则。现就有关事项通知如下：

### 一、关于公司2006年年度报告的编制事宜

（一）公司应按照现行《金融企业会计制度》和编制年度报告的相关规定要求编制2006年年度报告。已上市公司除遵循上述要求外，尚需执行上市公司相关规定。

（二）公司应按照《企业会计准则第38号—首次执行企业会计准则》及相关规定，编制新旧会计准则的差异调节表，以反映执行新会计准则对公司2006年度财务状况、经营成果及现金流量的影响。该调节表须由具有证券期货相关业务资格的会计师事务所审阅并发表审阅意见后，报证监会会计部、机构部、风险办备案。该调节表暂不列入公开披露范围。

（三）公司应根据新会计准则的规定并结合自身业务情况，在2006年年度报告的“管理层报告”部分，分析和披露执行新会计准则后可能发生的会计政策变更、会计估计变更及其对公司财务状况和经营成果的影响。

### 二、关于公司2007年执行新会计准则的安排

（一）为了使新会计准则施行工作高效、稳妥地进行，2007年6月30日之

前作为过渡期，其间公司仍按现行《金融企业会计制度》和相关规定报送有关报告，并报告新旧会计准则存在重大差异的事项及影响数。同时，公司应将会计核算系统等调整到位，做好新旧系统对接、协调工作。6月30日之后同时按照新旧会计准则编制有关报告。

(二) 公司应按照新会计准则和编制年报的相关规定要求编制2007年年报。

### 三、新会计准则施行工作中的几点注意事项

(一) 公司应严格按照新会计准则的要求，稳健选用适当的公允价值计量模式，并建立、健全确定公允价值的内部控制制度。公司不得利用公允价值计量模式调节利润，也不得要求相关中介机构出具虚假鉴证报告。

(二) 公司应全面执行新会计准则的各项规定，不得根据需要选择执行。公司应根据新会计准则的有关要求和公司实际情况，制定合理的会计政策，做出恰当的会计估计，明确区分会计政策变更、会计估计变更和会计准则变化造成的影响，不得相互混淆，也不得利用会计政策变更、会计估计变更和会计差错更正人为调节利润。

(三) 公司应在金融工具初始确认时客观分析持有意图，合理划分各项金融工具，并形成明确的书面结论；在后续计量过程中如涉及采用估值模型确定公允价值，公司应谨慎选用相关计算参数。公司不得利用金融工具的重新分类人为调节利润。

(四) 新会计准则的施行是证券行业的一件大事，各公司负责人应给予足够重视，全力支持，保证按照要求完成新会计准则施行工作，公司相关业务部门应围绕真实、公允、完整反映公司经营与财务活动的目标，对公司核算和新旧会计准则接轨工作给予大力支持和配合，确保转轨工作如期、顺利完成。

(五) 各公司应认真组织学习新会计准则，深入理解新旧会计准则、制度之间的差异，在施行阶段全面贯彻落实新会计准则精神，保证新旧会计准则、制度体系之间的顺利衔接，同时还要保证日常工作的完成，高标准满足各项业务及监管要求。

(六) 各公司应配合新会计准则施行工作，完善公司管理制度，调整相关内

控制制度，保证新会计准则的长期有效执行。

（七）各公司应积极参加我会在下一阶段组织的新会计准则施行培训工作，做好内部学习、讨论、消化，提高会计核算和风险控制水平。

为保证新会计准则的顺利施行，我会成立了新会计准则施行工作领导小组和工作小组。各公司应加强与工作小组的沟通，新会计准则施行过程中的有关问题应及时向工作小组反映，工作小组将给予研究，提出解决方案。公司如有对新会计准则施行工作的建议，请一并向工作小组提出。领导小组成员包括：

组长：证监会副主席庄心一

副组长：证监会首席会计师、会计部主任张为国

证监会机构部主任黄红元

成员：证监会会计部李树华

证监会机构部李东平

证监会机构部李宇白

证监会机构部张凤文

证监会机构部吴年文

证监会会计部赵善学

证监会机构部童卫华

证券公司代表

会计师事务所代表

联系人：李树华 李东平 赵善学 童卫华

电 话：010-88061346 88060112 88060202 88060057

传 真：010-88061344

中国证券监督管理委员会

二〇〇六年十一月二十七日

## 5.5.1. 证监会计字〔2007〕7号《关于证券公司执行〈企业会计准则〉有关新旧衔接事宜的通知》

各证券公司、相关会计师事务所：

根据《关于证券公司执行〈企业会计准则〉的通知》（证监会计字〔2006〕22号，以下简称《通知》）的要求，证券公司将于2007年起全面执行财政部新颁布的《企业会计准则》（以下简称新会计准则）。为了使新会计准则施行工作稳妥、高效地进行，保证会计信息和监管信息的质量，现就过渡期间有关事宜通知如下：

一、非上市证券公司（被托管和行政清理的除外）应按照现行《金融企业会计制度》及相关规定编制2006年年报，同时按照《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》及本通知附件要求，编制股东（所有者）权益调节表，反映重大差异的调节过程。调节表应当经会计师审阅并连同审阅意见报我会会计部、机构部或风险办及公司注册地证监局备案。

二、2007年6月30日以前，非上市证券公司仍按现行《金融企业会计制度》及相关规定进行账务处理，并按现行方式报送月度报表相关信息。同时，每月以书面和电子表格的形式向我会机构部或风险办及注册地证监局报送股东（所有者）权益调节表，并对重大差异加以解释。月度调节表不需审计。

三、非上市证券公司应于2007年6月30日之前完成财务系统调整，按照新会计准则及指南的要求，结合自身特点，设置会计核算科目。自2007年7月1日起，所有证券公司应按照新会计准则进行会计核算，编制和报送相关月度报表。

四、上市证券公司公开披露财务会计信息，执行[《关于做好与新会计准则相关财务会计信息披露工作的通知》](#)（证监发〔2006〕136号）；2007年6月30日之前向我会机构部和注册地证监局报送的月度资产负债表和利润表可按新会计准则编制，并以书面和电子表格的形式报送，其他月度报表报送要求不变，但月度报表中确有与新会计准则不相匹配不能按原有要求或格式填报的，暂以书面

和电子表格的形式报送报表及详细说明。

五、所有证券公司应按照新会计准则及相关规定编制 2007 年年度报告。

二〇〇七年一月十七日

股东（所有者）权益差异调节表及编制要求

股东（所有者）权益调节表

编号	项目名称	金额
	2006 年 12 月 31 日股东（所有者）权益（现行会计准则）	
1	以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产以及可供出售金融资产	
2	以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债	
3	金融工具分拆增加的权益	
4	衍生金融工具	
5	长期股权投资差额	
	其中：同一控制下企业合并形成的长期股权投资差额	
	其他采用权益法核算的长期股权投资贷方差额	
6	拟以公允价值模式计量的投资性房地产	
7	符合预计负债确认条件的辞退补偿	
8	股份支付	
9	符合预计负债确认条件的重组义务	
10	企业合并	
	其中：同一控制下企业合并商誉的账面价值	
	根据新准则计提的商誉减值准备	
11	所得税	
12	其他	
2007 年 1 月 1 日股东（所有者）权益（新会计准则）		

差异调节表编制要求

1、证券公司应当按照《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》的规定，结合自身特点和具体情况编制差异调节表，对相应的栏目进行调整，包括增加或减少栏目。

需要编制合并财务报表的公司，原则上应以合并财务报表为基础，依据重要性原则编制和披露差异调节表。

2、证券公司在编制差异调节表时，应对重要项目以附注形式进行说明。

3、主要项目编制说明如下：

第 1、2 项，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，应按 2007 年 1 月 1 日该金融资产或金融负债的公允价值与其账面价值的差额调增或调减留存收益；对于可供出售金融资产，应按 2007 年 1 月 1 日该金融资产的公允价值与其账面价值的差额调增或调减留存收益。

第 3 项，金融工具分拆增加的权益部分的价值，调增所有者权益相关项目（比如包括负债和权益成份的非衍生金融工具，应按归属于权益成份的金额调增资本公积）。

第 4 项，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，应根据 2007 年 1 月 1 日公允价值与其账面价值的差额调增或调减留存收益。

第 5 项，根据同一控制下企业合并产生的长期股权投资差额和其他采用权益法核算的长期股权投资贷方差额填列。其中，同一控制下企业合并产生的长期股权投资差额调增或调减留存收益，其他继续采用权益法核算的长期股权投资贷方差额调增留存收益。

第 6 项，对于拟以公允价值计量的投资性房地产，应根据 2007 年 1 月 1 日公允价值与其账面价值的差额调增或调减留存收益。

第 7 项，对于 2007 年 1 月 1 日存在的解除与职工的劳动关系计划，满足预计负债确认条件的，应根据预计负债的金额调减留存收益。

第 8 项，对于可行权日在 2007 年 1 月 1 日或之后的股份支付，若以权益结

算，以前年度应确认的成本费用在调减留存收益的同时，增加资本公积；若以现金结算，应将以前年度确认的成本费用调减留存收益。

第 9 项，公司应将在 2007 年 1 月 1 日满足预计负债确认条件的重组义务，调减留存收益。

第 10 项，公司应将同一控制下企业合并商誉的原账面价值冲销，调减留存收益；对于非同一控制下企业合并形成的商誉，应根据《企业会计准则第 8 号——资产减值》规定进行减值测试，需要计提减值准备的，调减留存收益，并以扣减减值准备后的金额作为 2007 年 1 月 1 日商誉的认定成本。

第 11 项，2007 年 1 月 1 日执行新会计准则增加递延所得税负债的，调减留存收益；增加递延所得税资产的，调增留存收益。

第 12 项，除上述调整事项之外根据《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》需调整的其他事项；需要编制合并财务报表的，还应按照新会计准则调整少数股东权益，并在调节表内单列项目反映。

## 5.5.2. 证监会计字〔2007〕34 号《关于证券公司执行〈企业会计准则〉有关核算问题的通知》

各证券公司、各有关会计师事务所：

2006 年 11 月 26 日，我会下发了[《关于证券公司执行〈企业会计准则〉的通知》](#)（证监会计字〔2006〕22 号），规定证券公司自 2007 年起执行《企业会计准则》（以下简称新会计准则）。为规范证券公司的会计核算，保障证券公司会计信息的可比性、可靠性和信息披露质量，现就有关会计核算问题通知如下：

一、证券公司应当严格执行新会计准则，在谨慎性原则的基础上，真实、公允地反映公司的财务状况和经营成果；应当认真分析可能发生的风险和减值迹象，足额计提各项风险准备和减值准备。



会计师事务所应当认真执行《中国注册会计师执业准则 2006》，按照风险导向审计理念，完善审计执业规程，督促证券公司提高会计信息质量。

二、证券公司相关资产的确认和计量应当遵循如下规定：

（一）证券公司持有的对上市公司具有重大影响以上的限售股权，应当作为长期股权投资，视对上市公司的影响程度分别采用成本法或权益法核算；证券公司持有的对上市公司不具有控制、共同控制或重大影响的限售股权，应当划分为可供出售金融资产。

证券公司持有的集合理财产品，应当划分为可供出售金融资产。

直接投资业务形成的投资，在被投资公司股票上市前，应当作为长期股权投资，视对被投资公司的影响程度分别采用成本法或权益法核算；在被投资公司股票上市后，如对被投资公司存在控制、共同控制或重大影响，应当继续作为长期股权投资，并视对被投资公司的影响程度分别采用成本法或权益法核算；如对被投资公司不具有控制、共同控制或重大影响，应当于被投资公司股票上市之日将该项投资转作可供出售金融资产，并按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》进行初始及后续计量。

上述划分为可供出售金融资产的投资，限售期结束后不得重新分类至其他类别金融资产。

（二）对存在活跃市场的投资品种，如报表日有成交市价，应当以当日收盘价作为公允价值。如报表日无成交市价、且最近交易日后经济环境未发生重大变化的，应当以最近交易日收盘价作为公允价值；如报表日无成交市价、且最近交易日后经济环境发生了重大变化的，应当在谨慎性原则的基础上采用适当的估值技术，审慎确定公允价值。

对交易明显不活跃的投资品种，应当采用适当的估值技术，审慎确定公允价值。

附有限售条件的股票等投资的公允价值，应当按[《关于证券投资基金执行〈企业会计准则〉估值业务及份额净值计价有关事项的通知》（证监会计字〔2007〕21号）](#)中规定的原则确定。

三、证券公司证券经纪业务佣金收入和证券自营业务收入应当在证券买卖交易日予以确认。

四、证券公司管理的集合理财产品的会计核算应当参照证券投资基金会计核算的有关规定执行。

五、证券公司缴纳的证券投资者保护基金，应当在“管理费”科目中设置二级科目核算；支付给银行的“资金三方存管”费用，应当在“手续费及佣金支出”科目中设置二级科目核算。

六、证券公司因申购新股或基金被暂时冻结的资金，应当在“其他货币资金”科目核算，并待资金解冻后从该科目转出。

二〇〇七年十二月十八日

## **5.6. 证监会计字〔2006〕23号《关于基金管理公司及证券投资基金执行〈企业会计准则〉的通知》**

各基金管理公司、各基金托管银行、相关会计师事务所：

2006年2月，财政部颁布了新的《企业会计准则》（以下简称新会计准则），要求自2007年1月1日起在上市公司范围内施行，同时鼓励其他企业执行。为了提高基金行业的会计信息质量，强化基金管理公司风险管理意识，促进基金行业更好地发展，我会决定基金管理公司（以下简称公司）自2007年1月1日起执行新会计准则。2007年6月30日之前，公司可以沿用现有会计核算系统生成财务会计报表，但须按照新会计准则对财务会计报表进行调整，使之符合新会

会计准则的要求；自 2007 年 7 月 1 日起全面按新会计准则进行账务处理。证券投资基金（以下简称基金）自 2007 年 7 月 1 日起执行新会计准则。现就有关事项通知如下：

## 一、施行计划

### （一）2006 年年度报告的编制

1. 公司应按照现行《金融企业会计制度》和编制年度报告的相关规定要求编制 2006 年年度报告。

2. 公司应按照《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》及相关规定，编制新旧会计准则的差异调节表，以反映执行新会计准则对公司 2006 年度财务状况、经营成果及现金流量的影响。该调节表须由具有证券期货相关业务资格的会计师事务所审阅并报证监会会计部、基金部备案。

3. 基金应按照现行《金融企业会计制度》和编制年度报告的相关规定编制 2006 年年度报告。

### （二）2007 年半年报、年报的编制

1. 公司应按照新会计准则和编制年度报告的相关规定要求编制当年财务会计报表。

2. 基金 2007 年半年报应按照现行制度和相关规定要求编制，2007 年年报的编制应按照新会计准则和编制年报的相关规定要求编制。

## 二、新会计准则施行工作的几点注意事项

（一）公司应严格按照新会计准则的要求，选用适当的公允价值计量模式，并建立、健全确定公允价值的内部控制制度，不得利用公允价值计量模式调节公司利润或基金资产净值，也不得要求相关中介机构出具虚假鉴证报告。

（二）公司及基金托管银行（以下简称托管行）应全面执行新会计准则的各

项规定，不得根据需要选择执行。公司及托管行应根据新会计准则的有关要求和公司实际情况，制定合理的会计政策，做出恰当的会计估计，明确区分会计政策、会计估计变更和会计准则变化造成的影响，不得相互混淆，也不得利用会计政策、会计估计变更和会计差错更正人为调节公司利润或基金资产净值。

（三）公司及托管行应在金融工具初始确认时客观分析持有意图，合理划分各项金融工具，并形成明确的书面结论；在后续计量过程中如涉及采用估值模型确定公允价值，公司及托管行应谨慎选用相关计算参数，不得利用金融工具的重分类人为调节公司利润或基金资产净值。

（四）公司不得利用关联方交易等手段侵吞公司资产或操纵公司利润。公司及托管行也不得将关联方交易非关联化，掩盖实质上的关联方关系及交易，损害公司股东或基金份额持有人的利益。

### 三、新会计准则施行工作的几点要求

（一）新会计准则的施行是基金行业的一件大事，各公司及托管行负责人应给予足够重视，全力支持，保证按照要求完成施行工作。

（二）各公司及托管行应组织认真学习新会计准则，深入理解新旧会计准则、制度之间的差异，在施行阶段全面贯彻落实新会计准则精神，保证新旧会计准则、制度体系之间的顺利衔接，同时还要保证日常工作的完成，高标准满足各项业务及监管要求。

（三）各公司应配合新会计准则施行，完善公司管理制度，调整相关内控制度，保证新会计准则的长期有效执行。

（四）各公司及托管行应积极参加我会在下一阶段组织的新会计准则施行培训工作，提高会计业务水平。

（五）为保证新会计准则的顺利施行，我会成立了新会计准则施行工作领导小组和工作小组。各公司及托管行应加强与施行工作小组的沟通，新会计准则施行过程中的有关问题应及时向工作小组反映，工作小组将给予研究，提出解决方案。公司及托管行如有对新会计准则施行工作的建议，请一并向工作小组提出。领导小组成员包括：

组长：证监会副主席 桂敏杰

副组长：证监会首席会计师、会计部主任 张为国

证监会基金部副主任 李正强

证监会基金部副主任 洪磊

成员：证监会会计部 李树华

证监会基金部 韩勇

证监会基金部 汤进喜

证监会会计部 路子尧

证监会基金部 林晓征

基金管理公司代表

基金托管银行代表

会计师事务所代表

联系人：李树华 路子尧 林晓征

电话：010-88061346 88061845 88061412

传真：010-88061344

中国证券监督管理委员会

二〇〇六年十一月二十七日

### 5.6.1. 证监会计字〔2007〕3号《关于基金管理公司执行〈企业会计准则〉有关新旧衔接事宜的通知》

各基金管理公司、各相关会计师事务所：

根据[《关于基金管理公司及证券投资基金执行〈企业会计准则〉的通知》](#)（证监会计字〔2006〕23号，以下简称《通知》）要求，基金管理公司（以下简称公司）自2007年1月1日起执行《企业会计准则》（以下简称新会计准则）。为了保证新会计准则施行工作高效、稳妥地进行，提高会计信息的相关性及监管信息的有效性，现就过渡期间有关事宜通知如下：

一、公司2006年度财务报告应按照现行《金融企业会计制度》编制。同时，

公司应按照《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》的要求，编制新旧会计准则的股东权益差异调节表以反映股东权益重大差异的调节过程（以下简称差异调节表，格式见附件）。差异调节表应当经具有证券、期货相关业务资格的会计师事务所审阅，并连同审阅意见报证监会会计部、基金部及公司注册地证监局备案。

二、公司应按照新会计准则和证监会的相关要求，结合自身特点，设置会计核算科目，于 2007 年 6 月 30 日之前将会计核算系统等调整到位。2007 年 7 月 1 日以后，公司应按照新会计准则进行账务处理。

三、《基金管理公司年度财务报备表（2006 年度）》（以下简称报备表）将于近期发布。同时我会将通过 2006 年度报备表向公司提供符合新会计准则要求的《基金管理公司会计科目设置指南》。为保证公司顺利完成新会计准则下会计科目的设置工作，保证行业整体基础财务信息质量，提高财务信息的准确透明度，便于财务信息、监管信息的报送，公司应按照《基金管理公司会计科目设置指南》设置公司财务系统一级、二级科目，并参考《基金管理公司会计科目设置指南》设置三级及以下级别的会计科目。

四、公司应认真执行新会计准则，按照财务报备表提供的格式编制 2007 年年度报告。

二〇〇七年一月十七日

### 股东权益差异调节表

编号	项目名称	金额
2006 年 12 月 31 日股东权益（按现行会计准则）		

按新会计准则对 2006 年 12 月 31 日股东权益的相关调节事项：

- 1 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产、金融负债

- 2 可供出售金融资产
- 3 金融工具分拆增加的权益
- 4 衍生金融工具
- 5 长期股权投资差额
  - 其中：同一控制下企业合并形成的长期股权投资差额
  - 其他采用权益法核算的长期股权投资贷方差额
- 6 拟以公允价值模式计量的投资性房地产
- 7 符合预计负债确认条件的辞退补偿
- 8 股份支付
- 9 符合预计负债确认条件的重组义务
- 10 企业合并
  - 其中：同一控制下企业合并商誉的账面价值
  - 根据新准则计提的商誉减值准备
- 11 所得税
- 12 其他

---

2007 年 1 月 1 日股东权益（按新会计准则）

---

### 股东权益差异调节表编制要求

1、基金管理公司应当按照《企业会计准则第 38 号—首次执行企业会计准则》的规定，结合自身特点和具体情况编制差异调节表，对相应的栏目进行调整，包括增加或减少栏目。

需要编制合并财务报表的公司，原则上应以合并财务报表为基础，依据重要性原则编制和披露差异调节表。

2、基金管理公司在编制差异调节表时，应以附注的形式对差异调节表的重要项目进行说明。

3、主要项目编制说明如下：

第1项，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，应按2007年1月1日该金融资产或金融负债的公允价值与其账面价值的差额调增或调减留存收益。

第2项，对于可供出售金融资产，应按2007年1月1日该金融资产的公允价值与其账面价值的差额调增或调减留存收益。

第3项，金融工具分拆增加的权益部分的价值，调增所有者权益相关项目（比如包括负债和权益成份的非衍生金融工具，应按归属于权益成份的金额调增资本公积）。

第4项，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，2007年1月1日公允价值与其账面价值的差额调增或调减留存收益。

第5项，根据同一控制下企业合并产生的长期股权投资差额和其他采用权益法核算的长期股权投资贷方差额填列。其中，同一控制下企业合并产生的长期股权投资差额调增或调减留存收益，其他继续采用权益法核算的长期股权投资贷方差额调增留存收益。

第6项，对于拟以公允价值计量的投资性房地产，应根据2007年1月1日公允价值与其账面价值的差额调增或调减留存收益。

第7项，对于2007年1月1日存在的解除与职工的劳动关系计划，满足预计负债确认条件的，应根据预计负债的金额调减留存收益。

第8项，对于可行权日在2007年1月1日或之后的股份支付，若以权益结算，以前年度应确认的成本费用在调减留存收益的同时，增加资本公积；若以现金结算，应将以前年度确认的成本费用调减留存收益。

第9项，公司应将在2007年1月1日满足预计负债确认条件的重组义务，



调减留存收益。

第 10 项，公司应将同一控制下企业合并商誉的原账面价值冲销，调减留存收益；对于非同一控制下企业合并形成的商誉，应根据《企业会计准则第 8 号——资产减值》规定进行减值测试，需要计提减值准备的，调减留存收益，并以扣减减值准备后的金额作为 2007 年 1 月 1 日商誉的认定成本。

第 11 项，2007 年 1 月 1 日执行新会计准则增加递延所得税负债的，调减留存收益；增加递延所得税资产的，调增留存收益。

第 12 项，除上述调整事项之外根据《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》需调整的其他事项；需要编制合并财务报表的，还应按照新会计准则调整少数股东权益，并在调节表内单列项目反映。

## 5.6.2. 证监会会计字〔2007〕15 号《关于证券投资基金执行〈企业会计准则〉有关衔接事宜的通知》

各基金管理公司、基金托管银行、相关会计师事务所：

2006 年 11 月 26 日，我会下发了[《关于基金管理公司及证券投资基金执行〈企业会计准则〉的通知》](#)（证监会计字〔2006〕23 号），规定证券投资基金（以下简称基金）自 2007 年 7 月 1 日起执行《企业会计准则》（以下简称新会计准则）。为保障新会计准则的顺利实施，切实保护基金份额持有人的合法权益，现就有关事宜通知如下：

一、基金管理公司和托管银行应高度重视新会计准则的施行工作，及时做好核算和估值业务系统的开发和测试工作，不断完善相关业务流程和内部控制制度，加强员工业务培训，积极防范业务风险，确保新会计准则及时、顺利施行。

二、基金管理公司和托管银行务必于 2007 年 6 月 30 日前将基金的会计核算和估值业务系统调整到位。2007 年 5 月 28 日至 6 月 15 日，基金管理公司和托管银行应使用实际交易数据对部分基金（见附件 1）进行核对测试，根据测试

结果及时调整业务系统。相关托管银行应于 6 月 19 日前将测试情况报告我会基金监管部和会计部。未列入名单的基金管理公司也应制定并实施业务系统的测试计划，发现重大问题应及时报告我会。

三、为避免首次执行新会计准则造成基金资产净值大幅波动，基金管理公司应测算首次全面使用公允价值计量可能导致的基金资产净值的增减变化。测算结果表明对净值影响较大的，基金管理公司应事先在投资运作、基金份额申购安排等方面采取各种合理措施，确保投资者利益不受损害。2007 年 7 月 1 日，基金投资组合的公允价值与原账面价值的差额绝对值占基金资产净值的比例不得超过 0.5%。

四、在 2007 年 6 月 30 日之前，基金管理公司应全面梳理所管理的基金参与银行间市场交易至 2007 年 7 月 1 日尚未到期的合同，并将该类交易合同交由会计核算部门，核实相关账务处理。对此前未按经济实质计为回购业务的交易，应在 2007 年 6 月 30 日前按新会计准则进行调整。2007 年 7 月 1 日后新发生的回购交易，均应按新会计准则的要求根据经济实质进行账务处理。

五、2007 年 6 月 30 日，基金管理公司和托管银行结转基金损益并封账后，应将原有科目调整至新会计准则科目框架下（见附件 2），调整后的科目余额作为 2007 年 7 月 1 日的期初余额。鉴于 7 月 1 日为非交易日，只须对固定收益投资品种进行利息确认等账务处理，无须对证券投资进行重新估值。

六、2007 年 7 月 1 日起，基金管理公司和托管银行应按新会计准则及其配套文件和我会的相关规定，设置会计科目，进行会计核算，开展基金估值，编制会计报表，披露相关信息。中国证券业协会为指导、规范基金核算业务而牵头制定并发布的相关规定，基金管理公司和托管银行应遵照执行。

七、除我会特别规定外，基金在执行新会计准则后，未分配利润中的未实现部分，包括基金经营活动产生的未实现收益和基金份额交易产生的未实现平准金，不得用于分配。

八、根据《关于 2006 年度证券投资基金和基金管理公司年度报告编制及审

计工作有关事项的通知》(证监会计字〔2007〕11号)要求,暂存于以基金管理公司名义开立的相关账户中的基金认购、申购款等资金在2006年1月1日至2007年6月30日期间(简称利息期间)生成的利息,应按以下公式在各基金之间分摊,并于2007年6月30日前划入基金资产(对最后一次结息日至6月30日期间的利息,记应收):

某只基金应摊得的利息=该基金在利息期间认申购金额占全部基金在利息期间认申购总金额的百分比×(利息期间相关账户生成的利息总额-已支付的相关手续费和账户维护费等费用)

自2007年7月1日起,对存于以基金管理公司名义开立的账户的申购款,在登记注册业务规则规定的份额确认日(含)至划入托管账户日(不含)期间孳生的利息,基金应按期计提。

九、基金执行新会计准则后,对未按相关规定进行基金会计处理,出现基金净值计算错误、基金披露信息不实或基金运作存在较大风险的,我会将依法责令相关机构进行整改,暂停办理相关业务,对相关主管人员和直接责任人员采取相应的处罚措施。

特此通知。

附件 1.系统测试基金名单(略)

2.新旧科目对照表(略)

中国证券监督管理委员会

二〇〇七年五月十七日

### 5.6.2.1. 中基协发〔2014〕9号《关于发布〈证券投资基金国债期货投资会计核算业务细则（试行）〉的通知》

各基金管理公司、托管机构：

为规范国债期货投资的会计核算，真实、完整地提供会计信息，并为行业内产品参与国债期货投资提供统一的会计核算和估值方法，中国证券投资基金业协会制定了《证券投资基金国债期货投资会计核算业务细则（试行）》（以下简称《细则》），现予发布。本《细则》自发布之日起实施，请在证券投资基金执行《企业会计准则》的相关会计核算业务中遵照执行。

中国证券投资基金业协会

二〇一四年三月十三日



核算细则.pdf

### 5.6.2.2. 证监会计字〔2007〕21号《关于证券投资基金执行〈企业会计准则〉估值业务及份额净值计价有关事项的通知》

各基金管理公司、基金托管银行：

2006年11月26日，我会下发了[《关于基金管理公司及证券投资基金执行〈企业会计准则〉的通知》](#)（证监会计字〔2006〕23号），规定证券投资基金（以下简称基金）自2007年7月1日起执行《企业会计准则》（以下简称新会计准则）。为规范基金各类投资品种的估值业务，确保基金执行新会计准则后及时、准确地进行份额净值计价，更好地保护基金份额持有人的合法权益，现就基金执行新会计准则后估值业务和份额净值计价的有关事项通知如下：

#### 一、估值业务基本要求

（一）基金估值的目的是为了准确、真实地反映基金相关金融资产和金融负债的公允价值。开放式基金份额申购、赎回价格应按基金估值后确定的基金份额净值计算。

（二）为准确、及时进行基金估值和份额净值计价，基金管理公司应制定基金估值和份额净值计价的业务管理制度，明确基金估值的原则和程序；建立健全估值决策体系；使用合理、可靠的估值业务系统；加强对业务人员的培训，确保估值人员熟悉各类投资品种的估值原则及具体估值程序；不断完善相关风险监测、控制和报告机制；根据基金投资策略定期审阅估值原则和程序，确保其持续适用性。

（三）托管银行在复核、审查基金资产净值、基金份额申购、赎回价格之前，应认真审阅基金管理公司采用的估值原则和程序。当对估值原则或程序有异议时，托管银行有义务要求基金管理公司作出合理解释，通过积极商讨达成一致意见。

（四）基金管理公司在对活跃市场上没有市价的投资品种、不存在活跃市场的投资品种进行估值时，应综合各估值影响因素，充分理解相关估值模型及假设，经与托管银行协商，谨慎确定公允价值，并按相关法规的规定，在定期报告中充分披露确定公允价值的方法、相关估值假设等信息。

（五）为提高估值的合理性和可靠性，行业需成立基金估值工作小组。工作小组应定期评估行业的估值原则和程序。在充分征求行业意见，履行向我会报备程序后，工作小组可对活跃市场上没有市价的投资品种、不存在活跃市场的投资品种提出估值意见。工作小组的组成及运作由中国证券业协会负责协调。

基金管理公司和托管银行在进行基金估值、计算基金份额净值及相关复核工作时，可参考工作小组的意见，但不能免除相关责任。

（六）货币市场基金应按本通知的有关估值原则确定投资品种的影子价格。

## 二、估值的基本原则

（一）对存在活跃市场的投资品种，如估值日有市价的，应采用市价确定公

允价值。估值日无市价，但最近交易日后经济环境未发生重大变化的，应采用最近交易市价确定公允价值。估值日无市价，且最近交易日后经济环境发生了重大变化的，应参考类似投资品种的现行市价及重大变化因素，调整最近交易市价，确定公允价值。有充足证据表明最近交易市价不能真实反映公允价值的，应对最近交易的市价进行调整，确定公允价值。

（二）对不存在活跃市场的投资品种，应采用市场参与者普遍认同，且被以往市场实际交易价格验证具有可靠性的估值技术确定公允价值。运用估值技术得出的结果，应反映估值日在公平条件下进行正常商业交易所采用的交易价格。采用估值技术确定公允价值时，应尽可能使用市场参与者在定价时考虑的所有市场参数，并应通过定期校验，确保估值技术的有效性。

（三）有充足理由表明按以上估值原则仍不能客观反映相关投资品种的公允价值的，基金管理公司应根据具体情况与托管银行进行商定，按最能恰当反映公允价值的价格估值。

### 三、具体投资品种的估值

（一）交易所上市、交易品种的估值。交易所上市股票和权证以收盘价估值，上市债券以收盘净价估值，期货合约以结算价格估值。交易所以大宗交易方式转让的资产支持证券，采用估值技术确定公允价值，在估值技术难以可靠计量公允价值的情况下，按成本进行后续计量。

（二）交易所发行未上市品种的估值。首次发行未上市的股票、债券和权证，采用估值技术确定公允价值，在估值技术难以可靠计量公允价值的情况下，按成本计量；送股、转增股、配股和公开增发新股等发行未上市股票，按交易所上市的同一股票的市价估值；首次公开发行有明确锁定期的股票，同一股票在交易所上市后，按交易所上市的同一股票的市价估值；非公开发行有明确锁定期的股票，按本文附件确定公允价值。

（三）交易所停止交易等非流通品种的估值。因持有股票而享有的配股权，以及停止交易、但未行权的权证，采用估值技术确定公允价值。

(四) 全国银行间债券市场交易的债券、资产支持证券等固定收益品种，采用估值技术确定公允价值。

#### 四、计价错误的处理及责任承担

(一) 基金管理公司应制定估值及份额净值计价错误的识别及应急方案。当估值或份额净值计价错误实际发生时，基金管理公司应立即纠正，及时采取合理措施防止损失进一步扩大。当错误达到或超过基金资产净值的 0.25% 时，基金管理公司应及时报告我会。

(二) 基金管理公司和托管银行在进行基金估值、计算或复核基金份额净值的过程中，未能遵循相关法律法规规定或基金合同约定，给基金财产或基金份额持有人造成损害的，应分别对各自行为依法承担赔偿责任；因共同行为给基金财产或基金份额持有人造成损害的，应承担连带赔偿责任。

特此通知。

二〇〇七年六月八日

#### 非公开发行有明确锁定期股票的公允价值的确定方法

如果估值日非公开发行有明确锁定期的股票的初始取得成本高于在证券交易所上市交易的同一股票的市价，应采用在证券交易所上市交易的同一股票的市价作为估值日该股票的价值。

如果估值日非公开发行有明确锁定期的股票的初始取得成本低于在证券交易所上市交易的同一股票的市价，应按以下公式确定该股票的价值：

$$FV=C+(P-C)\times(DI-Dr)/DI \text{ 其中:}$$

FV 为估值日该非公开发行有明确锁定期的股票的价值；

C 为该非公开发行有明确锁定期的股票的初始取得成本（因权益业务导致市

场价格除权时，应于除权日对其初始取得成本作相应调整)；

P 为估值日在证券交易所上市交易的同一股票的市价；

DI 为该非公开发行有明确锁定期的股票锁定期所含的交易所的交易天数；

Dr 为估值日剩余锁定期，即估值日至锁定期结束所含的交易所的交易天数（不含估值日当天）。

(1) 对 2006 年 11 月 20 日前已投资的非公开发行股票，按《关于进一步加强基金投资非公开发行股票风险控制有关问题的通知》（基金部通知〔2006〕37 号）规定进行估值。

### 5.6.2.3. 证监会公告〔2008〕38 号《关于进一步规范证券投资基金估值业务的指导意见》

现公布《关于进一步规范证券投资基金估值业务的指导意见》，自 2008 年 9 月 12 日起施行。

二〇〇八年九月十二日

为了保证证券投资基金（以下简称“基金”）顺利实施新《企业会计准则》（以下简称“新准则”），我会先后发布了[《关于证券投资基金执行〈企业会计准则〉有关衔接事宜的通知》](#)（证监会计字〔2007〕15 号）和[《关于证券投资基金执行〈企业会计准则〉估值业务及份额净值计价有关事项的通知》](#)（证监会计字〔2007〕21 号）等文件。根据近期市场的变化情况和基金管理公司执行新准则中存在的有关公允价值认定和计量方面的问题，现对基金估值业务，特别是长期停牌股票等没有市价的投资品种的估值等问题作进一步规范，并制定本指导意见：

一、基金管理公司应严格按照新准则、我会相关规定和基金合同关于估值的



约定，对基金所持有的投资品种按如下原则进行估值：

（一）对存在活跃市场的投资品种，如估值日有市价的，应采用市价确定公允价值；估值日无市价，但最近交易日后经济环境未发生重大变化且证券发行机构未发生影响证券价格的重大事件的，应采用最近交易市价确定公允价值。

（二）对存在活跃市场的投资品种，如估值日无市价，且最近交易日后经济环境发生了重大变化或证券发行机构发生了影响证券价格的重大事件，使潜在估值调整对前一估值日的基金资产净值的影响在 0.25% 以上的，应参考类似投资品种的现行市价及重大变化等因素，调整最近交易市价，确定公允价值。

（三）当投资品种不再存在活跃市场，且其潜在估值调整对前一估值日的基金资产净值的影响在 0.25% 以上的，应采用市场参与者普遍认同，且被以往市场实际交易价格验证具有可靠性的估值技术，确定投资品种的公允价值。

二、在基金估值过程中，特别是按上述第一条第（二）款或第（三）款的规定进行估值时，基金管理公司应遵循以下原则和程序：

（一）基金管理公司应保证基金估值的公平、合理，特别是应当保证估值未被歪曲以免对基金份额持有人产生不利影响。

（二）基金管理公司应制订健全、有效的估值政策和程序，经基金管理公司管理层批准后实行。估值政策和程序应当明确参与估值流程各方及人员的分工和职责，并明确所有基金投资品种的估值方法，特别是要对按照第一条第（二）款或第（三）款的规定进行估值时所采用的估值模型、假设、参数及其验证机制做出规定。

（三）基金管理公司对投资品种进行估值时应保持估值政策和程序的一贯性。在考虑投资策略的情况下，同一基金管理公司对管理的不同基金持有的同一证券的估值政策、程序及相关的方法应当一致。除非产生需要更新估值政策或程序的情形，已确定的政策和程序应当持续适用。为了确保一贯性原则的执行，基金管理公司应当建立相关内控机制。

（四）基金管理公司应定期对估值政策和程序进行评价，在发生了影响估值

政策和程序的有效性及其适用性的情况后应及时修订估值方法，以保证其持续适用。估值政策和程序的修订建议须经基金管理公司管理层审批后方可实施。基金在采用新投资策略或投资新品种时，应评价现有估值政策和程序的适用性。

（五）基金管理公司在采用估值政策和程序时，应当充分考虑参与估值流程各方及人员的经验、专业胜任能力和独立性，通过建立估值委员会、参考行业协会估值意见、参考独立第三方机构估值数据等一种或多种方式的有效结合，减少或避免估值偏差的发生。三、基金管理公司应根据法规履行与基金估值相关的披露义务，至少应当在定期报告中披露以下方面信息：估值政策及重大变化，按上述第一条第（二）款或第（三）款规定原则进行估值的，应涉及估值模型、假设、参数、对基金资产净值及当期损益的影响；有关参与估值流程各方及人员的职责分工、专业胜任能力和相关工作经历的描述；基金经理参与或决定估值的程度；参与估值流程各方之间存在的任何重大利益冲突；已签约的任何定价服务的性质与程度等信息。

基金管理公司由上述第一条第（一）款改用第（二）款或第（三）款规定原则进行估值的，应本着最大限度保护基金份额持有人利益的原则及时进行临时公告。

四、托管银行应根据法律法规要求切实履行估值及净值计算的复核责任。基金管理公司由上述第一条第（一）款改用第（二）或第（三）款规定原则进行估值的，要及时通知托管银行。托管银行要认真核查基金管理公司采用的估值政策和程序。当存有异议时，托管银行有责任要求基金管理公司作出合理解释，通过积极商讨达成一致意见。

五、基金管理公司由上述第一条第（一）款改用第（二）或第（三）款规定原则进行估值时，导致基金资产净值的变化在 0.25% 以上的，应聘请会计师事务所进行审核。会计师事务所应对基金管理公司所采用的相关估值模型、假设及参数的适当性发表审核意见并出具报告。

会计师事务所在对基金年度财务报告出具审计报告时，应充分考虑报告期间基金的估值政策及其重大变化，特别是运用上述第一条第（二）款或第（三）款

规定原则进行估值的适当性，采用外部信息进行估值的客观性和可靠性程度，以及相关披露的充分性和及时性。六、中国证券业协会基金估值工作小组应组织业界积极研究适用于上述第一条第（二）款或第（三）款规定的估值方法，供基金管理公司参考使用，但基金管理公司不能因此免除其相关估值责任。基金管理公司采用其他估值方法的，应在定期报告中披露采用理由和该方法与行业普遍采用的估值方法的差异。

七、会计准则如对证券投资基金会计核算和估值另有新的具体规定时，中国证券业协会基金估值工作小组应及时指导基金管理公司修订估值方法。（全文完）

### 5.6.3. 中证协发〔2007〕56号《关于发布〈证券投资基金会计核算业务指引〉的通知》

各基金管理公司、基金托管银行：

为规范证券投资基金会计核算业务，保证基金行业切实执行新会计准则，保护基金份额持有人的合法权益，根据中国证监会[《关于基金管理公司及证券投资基金执行〈企业会计准则〉的通知》](#)的要求，中国证券业协会制定了《证券投资基金会计核算业务指引》，现予发布。本《指引》自2007年7月1日起实施，请在证券投资基金执行《企业会计准则》的相关会计核算业务中遵照执行。

如财政部等有关部门对证券投资基金会计核算另有具体规定，从其规定。



关于发布《证券投资基金会计核算业务指引》的通知

二〇〇七年五月十五日

### 5.7. 证监会计字〔2006〕24号《关于期货经纪公司执行〈企业会计准则〉的通知》

各期货经纪公司、相关会计师事务所：

2006年2月,财政部颁布了新的《企业会计准则》(以下简称新会计准则),要求自2007年1月1日起在上市公司范围内施行,同时鼓励其他企业执行。为了规范期货经纪公司(以下简称公司)的会计核算,提高公司会计信息质量,强化公司风险管理意识,促进期货行业更快更好地发展,我会决定从2007年1月1日起在期货经纪公司范围内施行新会计准则。现就有关事项通知如下:

## 一、新会计准则施行计划

### (一) 2006年年度报告的编制

1.公司应按照现行《金融企业会计制度》、《期货经纪公司商品期货业务会计处理暂行规定》(财会〔2000〕19号)的要求如实核算账务,按照《期货经纪公司年度报告参考内容与格式》(证监会计字〔2000〕3号)、《关于对做出部分调整的通知》(证监期货字〔2002〕9号)的要求编制2006年年度报告。

2.公司应按照《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》及相关规定,编制新旧会计准则的差异调节表,以反映执行新会计准则对公司2006年度财务状况、经营成果及现金流量的影响。该调节表须由具有证券期货相关业务资格的会计师事务所审阅并发表审阅意见后,报证监会会计部、期货部备案。

3.公司应根据新会计准则的规定并结合自身业务情况,在2006年年度报告的“管理层报告”部分,分析和披露执行新会计准则后可能发生的会计政策、会计估计变更及其对公司财务状况和经营成果的影响。

### (二) 2007年施行新会计准则的安排

1.为了使新会计准则施行工作高效、稳妥的进行,给予公司半年时间做好相关准备工作,各公司可以推迟到2007年6月30日前将会计核算系统等调整到位。在会计核算系统调整到位之前,各公司可以沿用现行的会计核算系统生成财务会计报表,但须针对新旧会计准则的差异点,调整财务会计报表使之符合新会

计准则的要求。

2.公司应按照新会计准则以及期货经纪公司年度报告编制的要求核算账务，编制 2007 年年度报告。

## 二、新会计准则施行工作的几点注意事项

(一) 公司应严格按照新会计准则的要求，选用适当的公允价值计量模式，并建立、健全确定公允价值的内部控制制度。公司不得利用公允价值计量模式调节利润，也不得要求相关中介机构出具虚假鉴证报告。

(二) 公司应全面执行新会计准则的各项规定，不得根据需要选择执行。公司应根据新会计准则的有关要求和公司实际情况，制定合理的会计政策，做出恰当的会计估计，明确区分会计政策、会计估计变更和会计准则变化造成的影响，不得相互混淆，也不得利用会计政策、会计估计变更和会计差错更正人为调节利润。

(三) 公司应在金融工具初始确认时客观分析持有意图，合理划分各项金融工具，并形成明确的书面结论；在后续计量过程中如涉及采用估值模型确定公允价值，公司应谨慎选用相关计算参数。公司不得利用金融工具的重新分类人为调节利润。

(四) 公司应建立、健全资产减值准备计提和各项损失核销的内部控制制度，对公司各项资产的潜在损失做出适当估计，合理计提减值准备，恰当进行会计处理。公司不得利用计提资产减值准备人为调节各期利润，不得随意变更计提方法和计提比例。

## 三、新会计准则施行工作的几点要求

(一) 新会计准则的施行是期货行业的一件大事，各公司负责人应给予足够重视，全力支持，保证按照要求完成工作。

(二) 各公司应组织认真学习新会计准则，深入理解新旧会计准则、制度之间的差异，在施行阶段全面贯彻落实新会计准则精神，保证新旧准则、制度体系之间的顺利衔接，同时还要保证日常工作的完成，高标准满足各项业务及监管要

求。

(三) 各公司应配合新会计准则施行, 完善公司管理制度, 建立健全相关内控制度, 保证新会计准则的长期有效执行。

(四) 各公司应积极参加我会在下一阶段组织的新会计准则施行培训工作, 提高会计业务水平。

(五) 为保证新会计准则的顺利施行, 我会成立了新会计准则施行工作领导小组和工作小组。各公司应加强与施行工作小组的沟通, 新会计准则施行过程中的有关问题应及时向工作小组反映, 工作小组将给予研究, 提出解决方案。公司如有对新会计准则施行工作的建议, 请一并向工作小组提出。领导小组成员包括:

组长: 证监会主席助理 姜洋

副组长: 证监会首席会计师、会计部主任 张为国

证监会期货部副主任 黄运成

成员: 证监会会计部 李树华

证监会期货部 鲁东升

证监会期货部 程莘

证监会会计部 王美玲

期货交易所代表

期货经纪有限公司代表

会计师事务所代表

联系人: 李树华 王美玲 程莘

电话: 010-88061346 88061689 88060207

传真: 010-88061344

二〇〇六年十一月二十七日

### 5.7.1. 证监会计字〔2007〕8号《关于期货经纪公司执行〈企业会计准则〉有关新旧衔接事宜的通知》

各期货经纪公司、相关会计师事务所:

根据《[关于期货经纪公司执行〈企业会计准则〉的通知](#)》(证监会计字(2006)24号)的要求,期货经纪公司于2007年起全面执行财政部新颁布的《企业会计准则》(以下简称新会计准则)。为了使新会计准则施行工作高效、稳妥地进行,保证会计信息和监管信息的质量,现就过渡期间有关事宜通知如下:

一、期货经纪公司应按照现行《金融企业会计制度》及编制年报的相关规定编制2006年度报告,同时按照《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》及本通知附件要求,编制股东(所有者)权益差异调节表(以下简称差异调节表),反映重大差异的调节过程。差异调节表应当经会计师审阅并连同审阅意见报我会会计部、期货部及公司注册地证监局备案。

二、期货经纪公司应按照新会计准则和我会的相关要求,结合自身特点,设置会计核算科目,于2007年6月30日之前将会计核算系统等调整到位。在会计核算系统等调整到位之前,期货经纪公司可继续采用现行的会计核算系统进行账务处理。自2007年7月1日起,期货经纪公司应按照新会计准则进行账务处理。

三、自2007年1月1日起期货经纪公司应按新会计准则报送月度会计报表相关信息。

四、在2007年1月已经按新会计准则的要求将会计核算系统等调整到位的期货经纪公司,按新会计准则进行账务处理和月度会计报表相关信息报送。

五、期货经纪公司应按照新会计准则及编制年报的相关规定编制2007年年报。

股东(所有者)权益差异调节表

编号	项目名称	金额
	2006年12月31日股东(所有者)权益(按现行会计准则)	
1	符合资产减值条件应确认尚未确认的资产减	

	值金额	
2	以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产以及可供出售金融资产	
3	以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债	
4	金融工具分拆增加的权益	
5	衍生金融工具	
6	长期股权投资差额	
	其中：同一控制下企业合并形成的长期股权投资差额	
	其他采用权益法核算的长期股权投资贷方差额	
7	拟以公允价值模式计量的投资性房地产	
8	符合预计负债确认条件的辞退补偿	
9	符合预计负债确认条件的重组义务	
10	企业合并	
	其中：同一控制下企业合并商誉的账面价值	
	根据新准则计提的商誉减值准备	
11	所得税	
12	其他	
	2007年1月1日股东（所有者）权益（按新会计准则）	

### 差异调节表编制要求

1、期货经纪公司应当按照《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》的规定，结合自身特点和具体情况编制差异调节表，对相应的栏目进行调整，包括增加或减少栏目。



需要编制合并财务报表的公司，原则上应以合并财务报表为基础，依据重要性原则编制和披露差异调节表。

2、期货经纪公司在编制差异调节表时，应以附注的形式对差异调节表的重要项目进行说明。

3、主要项目编制说明如下：

第1项，包括按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》要求应计提的金融资产减值准备，以及按照《企业会计准则第8号——资产减值》要求应计提的固定资产、无形资产、在建工程等长期资产减值准备等。

第2、3项，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，应按2007年1月1日该金融资产或金融负债的公允价值与其账面价值的差额调增或调减留存收益；对于可供出售金融资产，应按2007年1月1日该金融资产的公允价值与其账面价值的差额调增或调减留存收益。

第4项，金融工具分拆增加的权益部分的价值，调增所有者权益相关项目（比如包括负债和权益成份的非衍生金融工具，应按归属于权益成份的金额调增资本公积）。

第5项，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，应根据2007年1月1日公允价值与其账面价值的差额调增或调减留存收益。

第6项，根据同一控制下企业合并产生的长期股权投资差额和其他采用权益法核算的长期股权投资贷方差额填列。其中，同一控制下企业合并产生的长期股权投资差额调增或调减留存收益，其他继续采用权益法核算的长期股权投资贷方差额调增留存收益。

第7项，对于拟以公允价值计量的投资性房地产，应根据2007年1月1日公允价值与其账面价值的差额调增或调减留存收益。

第8项，对于2007年1月1日存在的解除与职工的劳动关系计划，满足预计负债确认条件的，应根据预计负债的金额调减留存收益。

第 9 项，公司应将在 2007 年 1 月 1 日满足预计负债确认条件的重组义务，调减留存收益。

第 10 项，公司应将同一控制下企业合并商誉的原账面价值冲销，调减留存收益；对于非同一控制下企业合并形成的商誉，应根据《企业会计准则第 8 号——资产减值》规定进行减值测试，需要计提减值准备的，调减留存收益，并以扣减减值准备后的金额作为 2007 年 1 月 1 日商誉的认定成本。

第 11 项，2007 年 1 月 1 日执行新会计准则增加递延所得税负债的，调减留存收益；增加递延所得税资产的，调增留存收益。

第 12 项，除上述调整事项之外根据《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》需调整的其他事项；需要编制合并财务报表的，还应按照新会计准则调整少数股东权益，并在调节表内单列项目反映。

#### 5.7.1.1. 关于发布《期货公司会计科目设置及核算指引》的通知

各会员单位：

2007 年 1 月 23 日，证监会下发了[《关于期货经纪公司执行〈企业会计准则〉有关新旧衔接事宜的通知》](#)（证监会计字〔2007〕8 号），规定期货经纪公司应按照《企业会计准则》（以下简称新会计准则）和我会的相关要求，于 2007 年 6 月 30 日之前将会计核算系统等调整到位。自 2007 年 7 月 1 日起，期货经纪公司应按照新会计准则进行账务处理。

为进一步加强期货行业自律，保证期货行业执行《企业会计准则》工作的高效、稳妥进行，提高期货行业会计信息质量，中国期货业协会组织期货公司制定了《期货公司会计科目设置及核算指引》这一自律规则，现予发布，请各会员单位在执行《企业会计准则》的相关会计核算业务中遵照执行。执行中有关问题，请及时函告我会。

如财政部等有关部门对期货公司会计核算另有明确规定的，从其规定。

特此通知。

中国期货业协会

二〇〇七年六月十八日

## 5.8. 银监通(2007)22号《关于银行业金融机构全面执行〈企业会计准则〉的通知》

各银监局，各政策性银行、国有商业银行、股份制商业银行，各资产管理公司，邮政储蓄银行，银监会直接监管的信托公司、财务公司、租赁公司，各省级农村信用联社，北京、天津、上海农村商业银行，天津农村合作银行：

2006年2月，财政部颁布了新的《企业会计准则》(以下简称新会计准则)，要求自2007年1月1日在上市公司范围内施行，同时鼓励其他企业执行。为提高会计信息质量和可比性，完善风险管理，提高经营水平，加强银行业监管，促进我国银行业快速、健康发展，中国银监会决定银行业金融机构全面执行新会计准则。现就有关事项通知如下：

### 一、统一思想，提高执行新会计准则的自觉性

新会计准则反映了我国市场经济发展的要求，更加全面、系统地规范了企业会计确认、计量和报告行为，并与国际会计准则趋同。目前，银行业金融机构执行的会计制度存在较大差异，不同类型机构的相同业务、同一类型的不同机构采用不同的会计处理方法损害了会计信息的可比性、有用性，不利于分析和评价风险状况、财务成果，也不利于开展各项银行监管工作。各单位要统一思想，正确认识执行新会计准则的必然性和紧迫性，提高执行新会计准则的自觉性，早准备、早布置，保证银行业会计标准的平稳转换。

### 二、执行新会计准则的时间表

考虑到我国银行业金融机构众多，各银行业金融机构会计管理水平、人员素质、财务承受能力等方面存在着较大的差距，银行业金融机构应分层次实施新会

计准则，并逐步建立适应新会计准则要求的内部管理流程和信息处理系统。按照财政部的总体要求，综合考虑各类型银行业金融机构的业务特点、管理水平和财务状况等实际情况，银行业金融机构应按以下时间表执行新会计准则：

（一）已经上市银行业金融机构要全面执行新会计准则，继续完善内部管理制度和业务流程，提高执行新会计准则的质量。

（二）政策性银行、中国农业银行、非上市的股份制银行、中国邮政储蓄银行、城市商业银行、信托公司、财务公司、金融租赁公司、汽车金融公司、货币经纪公司、外资银行等从 2008 年起按照新会计准则编制财务报告。

（三）农村商业银行、农村合作银行、农村信用社、城市信用社、三类新型农村金融机构等从 2009 年起按照新会计准则编制财务报告，具备条件的可以提前执行。

（四）金融资产管理公司待转制完成后的次年按新会计准则编制财务报告，但不得晚于 2009 年。

### 三、执行新会计准则必须注意的几个问题

（一）审慎使用公允价值。一是合理确定公允价值计量模式的使用范围。各银行业金融机构应严格按照新会计准则的要求，对于尚不存在活跃市场或不能持续可靠取得市场价格的金融工具不能使用公允价值计量。二是科学合理地确定公允价值。对决定使用公允价值计量的，要综合考虑活跃市场的各项因素，科学设定估值假设和主要参数。三是建立运用公允价值计量的内部控制制度，记录公允价值计量的依据和过程，确保公允价值计量的准确性、可靠性。

（二）健全贷款减值评估体系。各银行业金融机构应完善贷款风险管理，全面收集贷款减值的历史数据，健全价值评估内部控制政策、程序和方法，准确计提贷款减值准备，不得利用贷款减值准备调节利润。

（三）合理进行金融工具分类。各银行业金融机构在金融工具初始确认时应客观分析持有意图，准确划分各类金融工具，并严格按照新会计准则进行核算。

### 四、精心准备，不断提高执行新会计准则的能力

(一) 各银行业金融机构主要负责人要亲自抓执行新会计准则的准备工作。执行新会计准则不仅仅是会计部门的工作,还涉及到各项业务,需要各个部门的配合,主要负责人必须高度重视,亲自负责,主动协调。要成立专门工作小组,制定规划,明确分工,加强协作,周密部署,既要保证按时执行新会计准则,又要确保各项业务和会计工作正常、有序地运转。各银行业金融机构(已经上市的除外)要于2007年底前将执行新会计准则的实施规划报直接监管的监管机构备案,并及时报告组织实施情况。

(二) 各银行业金融机构要加大对会计人员和相关业务人员、管理人员的培训力度,不仅要学习新会计准则的具体内容、主要变化和应用要求,还要紧密结合本单位实际,研究新会计准则对本单位管理制度、业务流程和信息系统的的影响和应对措施,不断提高执行新会计准则的能力。

(三) 各银行业金融机构要做好执行新会计准则的衔接工作。一是制度衔接工作。在执行新会计准则前,必须按老制度开展各项会计核算工作,不得在新会计准则和老制度间选择使用。二是披露衔接工作。要保证信息披露的连续性和一致性,有关会计信息口径的变化要有准确的记录和说明。

(四) 农村信用社执行新会计准则的工作统一由各省联社组织。

## 五、加强领导,促进高质量地执行新会计准则

(一) 中国银监会成立实施新会计准则领导小组,指导和协调银行业金融机构执行新会计准则的有关工作。领导小组组长为银监会郭利根副主席,银监会财务会计部及各监管部门负责人为领导小组成员,办公室设在财务会计部。办公室主任由银监会财务会计部汤小青主任担任,副主任由银监会财务会计部杨树润副主任担任,各监管部门派专人参加办公室的日常工作。

(二) 各银监局要成立领导小组,跟踪辖内银行业金融机构执行新会计准则的准备和执行情况,重点做好辖内中小银行业金融机构执行新会计准则的指导、协调和服务工作。

(三) 各银监局要按照各银行业金融机构执行新会计准则的时间表,积极开展各项会计监管工作,重点检查银行业金融机构执行会计准则情况,分析财务变化状况,查处利用新会计准则操纵利润的行为。

(四) 各银监局要认真组织监管人员培训工作, 掌握新会计准则的内容、方法, 研究执行新会计准则可能出现的问题和监管措施, 进一步提高监管能力。

(五) 银行业金融机构执行新会计准则后, 银监会的各项监管政策、制度保持不变。各银监局必须继续督促银行业金融机构提高五级分类的质量, 做实利润。

同时, 银监会将根据实施新会计准则带来的变化, 在保持监管资本属性不变的前提下, 对计算资本充足率涉及的部分会计数据进行调整, 以准确计算资本充足率, 避免执行新会计准则导致的资本充足率波动。考虑到新会计准则关于减值准备计提方法的变化, 为增强减值准备计提的操作性、可靠性和可比性, 银监会将另行发布减值准备计提和监管指引, 对减值准备计提过程中的关键环节、重点因素进行规范。

各银行业金融机构在执行新会计准则过程中发现的任何问题, 请及时反馈银监会领导小组办公室。

联系电话: 010-66279033, 传真: 010-66299193。

请各银监局将本文转发至辖内银行业金融机构。

附件: 银行业金融机构执行新会计准则时间表

中国银监会

二〇〇七年九月二十九日

### 5.8.1. 财会〔2007〕16号《关于印发非上市银行业金融机构执行〈企业会计准则〉有关衔接规定的通知》

国务院有关部委、有关直属机构, 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务局, 有关金融机构:

为了非上市银行业金融机构执行企业会计准则, 确保新旧会计准则平稳过渡, 根据[《中华人民共和国会计法》](#)和[《企业会计准则——基本准则》](#)等国家有关法律法规, 我部制定了《非上市银行业金融机构执行〈企业会计准则〉有关衔接规定》, 现予印发。执行企业会计准则的非上市银行业金融机构不再执行原来的相关准则、制度、办法。

执行中有何问题，请及时反馈我部。

非上市银行业金融机构执行《企业会计准则——基本准则》、38项具体准则、会计准则应用指南及解释（以下简称新会计准则）的，有关衔接问题规定如下：

一、执行新会计准则有关会计政策变更的处理

非上市银行业金融机构在新会计准则首次执行日，因会计政策变更的下列事项应当进行追溯调整：

（一）根据《企业会计准则第8号——资产减值》和《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定，应当计提固定资产、投资性房地产、无形资产、在建工程、长期股权投资、抵债资产、金融资产等减值准备的，或者由于会计政策的原因导致减值准备计提不足的，按照新会计准则的要求应当计提或补提相应的减值准备，并调整期初留存收益。对于未使用、不需用固定资产未计提折旧的，应当按照《企业会计准则第4号——固定资产》的规定补提相应的折旧额，并调整期初留存收益。

（二）对于所持有的金融资产（不含《企业会计准则第2号——长期股权投资》规范的投资），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，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；对于所持有的金融负债，应当划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债、其他金融负债。划分为持有至到期投资、贷款和应收款项的，应当按照实际利率法采用摊余成本计量，并将账面价值与按实际利率法计算的摊余成本的差额调整期初留存收益。如果在首次执行日之前采用名义利率法计量相关金融资产的账面价值，且有客观证据表明与按照实际利率法计量的摊余成本相差较小的，可以不作调整。划分为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期初资本公积。对于应当采用摊余成本进行后续计量的金融负债，应当按照实际利率法采用摊余成本计量，并将账面价值与按实际利率法计算的摊余成本的差额调整期初留存收益。如果在首次执行日之前采用名义利率法

计量相关金融负债的账面价值，且有客观证据表明与按照实际利率法计量的摊余成本相差较小的，可以不作调整。

（三）原采用成本法核算的对联营企业、合营企业的长期股权投资，按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》应当改为权益法核算，并相应调整期初留存收益或资本公积。除上述（一）至（三）之外的其他项目，应当按照《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》及其应用指南、解释的规定执行。

二、执行新会计准则有关财务报表列报的要求 在首次执行日后按照企业会计准则编制的首份中期财务报告或首份年度财务报表，应当遵循《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》及其应用指南、解释的规定。

## 5.8.2. 银监办发〔2009〕408 号《关于信托业务会计核算执行〈企业会计准则〉有关问题的通知》

各银监局，银监会直接监管的信托公司：

为提高信托业务有关会计信息的质量和可比性，完善信托业务风险管理，自 2010 年 1 月 1 日起，所有正常经营信托公司对信托业务的会计核算均应执行新会计准则，原《信托业务会计核算办法》同时废止。现就有关事项通知如下：

一、各信托公司应在总结固有业务执行新会计准则实践经验的基础上，严格按照《中国银监会关于银行业金融机构全面执行〈企业会计准则〉的通知》（银监通〔2007〕22 号）有关公允价值确认、贷款减值评估、金融工具分类等方面的要求，做好信托业务新、老会计制度转换和日常会计核算，以及信息披露等工作。

二、为便于会计报表和信息披露等相关信息的对比分析，并尽量减少监管信息报送压力，在会计学会信托分会协助下，银监会设计制订了与《企业会计准则》要求相接轨的《信托项目资产负债及利润汇总统计表》。各信托公司可参照报表格式设定符合本公司核算需求的信托业务会计核算科目和会计报表格式。



三、由于信托项目作为一个特殊的会计核算主体，在信托权益、存续期间等方面和企业法人核算主体相比存在差异，导致核算处理的一些特殊事项。为坚持《企业会计准则》执行的严肃性，同时尽可能兼顾信托业务核算的特殊需求，银监会将采取多渠道持续收集核算中遇到的问题、与财政部等有关部门定期沟通研究、定期出台指导意见、以会计学会和信托业协会为平台定期公布的方式，确保及时、准确地指导信托行业各类特殊事项的会计核算问题。

中国银监会办公厅

二〇〇九年十二月十四日

## 5.9. 国资发评价〔2007〕38号《关于中央企业执行〈企业会计准则〉有关事项的通知》

各中央企业：

2006年财政部陆续颁布了新的会计准则及其应用指南（以下简称新会计准则），于2007年1月1日起在上市公司范围内实施，部分中央企业在2007年也率先执行新会计准则。为积极稳妥推动企业认真执行新会计准则，进一步规范企业会计核算，加强企业财务管理，现将有关事项通知如下：

### 一、统一思想认识，加强执行新会计准则的组织领导

为适应我国市场经济发展和企业国际化经营的需要，财政部颁布了一系列新会计准则，推动了我国会计准则体系与国际会计准则趋同。执行新会计准则，对于规范企业会计确认、计量和报告行为，提高会计信息质量，提升企业现代化管理和国际化经营水平，推动企业稳健经营，具有十分重要的意义。新会计准则的实施要求企业会计核算体系、财务信息系统作相应调整，对企业会计、审计、内部控制、公司治理结构以及财务状况与经营成果均会产生重大影响，对财务管理水平和会计人员素质等也提出了更高的要求。各中央企业要积极发挥执行新会计准则的表率带动作用，高度重视执行新会计准则工作，统一思想认识，加强组织领导，明确工作机构和职责分工，层层落实工作责任；主要领导要亲自抓组织协调，企业总会计师或分管财务工作的负责人要做好具体实施工作，财务及相关业务部门要加强协调配合。各企业在执行新会计准则工作中要做到早准备、早布置，统一政策，加强督导，督促指导所属子企业全面贯彻新会计准则的各项规定，充分估计新会计准则执行中可能存在的问题，采取切实可行的措施，确保新会计准则的平稳过渡和有效执行。

### 二、按照总体工作安排，积极稳妥地执行新会计准则

为保证执行新会计准则各项工作有序进行，各中央企业执行新会计准则工作将在2008年之前分批组织实施。具体安排如下：

(一) 各企业所属上市公司, 按照财政部的有关工作要求, 自 2007 年 1 月 1 日起执行。集团总部应加强对上市公司执行新会计准则的监督和指导, 按规定汇集和报送上市公司执行新会计准则对集团财务状况的影响情况, 确保集团内部会计核算的统一与对外信息披露的衔接。

(二) 2007 年 1 月 1 日起率先全面执行新会计准则的企业应当按照本通知及《关于执行〈企业会计准则〉有关问题的复函》(国资厅评价〔2007〕9 号) 有关要求, 进一步完善各项基础工作, 按规定要求完成相关材料备案及企业财务快报、2006 年度财务决算和 2007 年度财务预算编制与报送工作。

(三) 拟于 2008 年 1 月 1 日执行新会计准则的企业, 要认真研究制订执行新会计准则的实施方案, 在 2007 年底前全面完成人员培训、户数清理、资产清查、制度修订、会计信息系统改造等各项基础工作, 并按照本通知要求做好有关事项的备案审核工作。

### 三、认真做好执行新会计准则的各项基础工作

各中央企业应当根据国资委总体工作部署和要求, 采取积极有效措施, 认真做好执行新会计准则的各项基础工作。

(一) 认真组织新会计准则的学习培训工作。国资委将于 2007 年分批组织开展相关业务培训(有关安排另行通知)。各企业应当将学习和掌握新会计准则作为提高经营管理水平、完善企业内控机制建设的重要基础工作来抓, 认真、扎实地组织开展新会计准则层层培训工作。在培训范围上, 既要包括各级企业财务、审计人员, 也要对企业各级领导以及相关业务部门开展培训; 在培训内容上, 既要学习了解新会计准则的具体内容、主要变化和应用要求, 还要紧密结合本企业实际情况, 深入研究探讨新会计准则对企业经营管理等方面的影响及其应对措施。

(二) 全面开展企业户数清理工作。按照新会计准则规定, 母公司能够控制的全部子企业均应当纳入合并范围。因此, 各中央企业应当按照产权或财务隶属关系自上而下分级组织做好子企业户数清理核实工作, 对下属企业(单位)的户

数、管理级次、股权结构、经营状况等要认真组织清理，做到全面彻底、不重不漏，为规范界定合并范围和企业级次奠定基础，不得存在应纳入未纳入合并范围的子企业。中央企业所属各级子企业，包括各级全资及控股子企业，以及各类独立核算的分支机构、事业单位、金融企业、境外企业和基建项目等都应当纳入户数清理范围。

（三）认真做好资产负债清查工作。各企业应当按规定对各项资产和负债进行认真盘点、全面清查和质量核实，特别是对各类借款、长短期投资、投资性房地产、表外核算资产等应作为重点清查对象，并严格划分各类资产的范围，如实反映各类资产负债状况及潜在财务风险，为规范其初始确认和后续计量，准确执行新会计准则奠定基础。

（四）进一步完善企业内部控制制度。各企业应当结合执行新会计准则要求和自身实际情况，及时梳理和改造业务流程，调整完善各项内部控制政策、程序及措施，尤其是要补充完善新会计准则规定的公允价值计量、金融工具核算、职工薪酬管理等内控管理规范。各中央企业应当定期开展内部控制的有效性评估工作，及时发现内部控制的缺陷和薄弱环节，促进完善制度、加强管理、堵塞漏洞。

#### 四、切实做好执行新会计准则有关衔接工作

各中央企业应当在全面开展户数清理和资产清查工作的基础上，进一步规范各项会计基础工作，认真做好内部会计核算办法修订、科目转换与账务调整、会计信息系统改造等工作，确保新旧会计准则的顺利衔接和平稳过渡。

（一）统一修订内部会计核算办法。应当全面贯彻执行新会计准则的各项规定，不得选择执行和降低标准。要统一修订企业内部会计核算办法，细化会计核算内容，合理选择会计政策和会计估计，确保企业会计确认、计量和报告行为制度化、规范化。企业的会计政策、会计估计一经确定，不得随意变更；确需变更的，应当在编制年度财务决算报表前向国资委报备。

（二）认真做好有关账务衔接工作。应当结合会计核算的变化情况，制定新旧会计准则会计科目转换办法，完善企业内部会计科目核算体系，明确核算口径和确认原则，并在首次执行新会计准则时，对原会计准则有关科目按新会计准则要求进行余额转换，确保新旧会计科目顺利衔接，重分类科目可追溯。

(三) 及时调整会计信息系统。应当按照执行新会计准则会计科目的变化及其衔接办法, 及时对原有会计核算软件和会计信息系统进行调试, 以便实现数据转换, 方便会计信息的对外披露, 确保新旧账套的平稳过渡。

## 五、谨慎适度选用公允价值计量模式

各中央企业应当根据新会计准则的有关规定, 建立健全公允价值计量相关的内部控制制度, 严格相关决策程序和会计核算办法, 统一规范企业内部公允价值计量管理。

(一) 合理确定公允价值计量模式的选用范围。选用公允价值计量模式的业务范围和资产负债项目要与企业主要业务或资产市场交易特点、行业发展特征、资产质量状况相符合, 对于尚不存在活跃市场条件或不能持续可靠地取得可比市场价格的业务和资产负债项目, 不得采用公允价值模式计量。要审慎选择公允价值计量的主要业务范围和资产负债项目, 一经确定不得随意变更; 确需调整的, 应当按照有关规定报国资委核准。

(二) 科学确定公允价值估值方法。在依据新会计准则有关规定采用公允价值对相关业务和资产负债项目进行计量时, 应当综合考虑包括活跃市场交易在内的各项影响因素, 科学合理地确定相关估值假设以及主要参数选取原则, 对于公允价值显失公允导致经营成果严重不实的, 国资委将要求企业重新编报财务决算。

(三) 建立完善的公允价值计量备查簿。对有关业务和资产负债项目采用公允价值进行计量时, 应当建立完整的公允价值计量备查簿, 认真记录公允价值计量的依据和过程, 确保公允价值计量的准确性、可靠性。

## 六、认真核实企业资产质量

各中央企业应当在认真开展资产清查和主要资产质量核实的基础上, 综合分析企业资产整体质量状况, 客观、公允判断企业资产的真实价值和潜在增值能力, 以及企业存在的经营风险状况, 为出资人财务监管、经营考核等工作提供决策依据。

(一) 定期开展资产质量核实工作。应当在认真开展资产清查的基础上, 认真分析各项资产质量, 客观判断是否存在可能发生减值的迹象, 并按规定进行减

值测试，合理估计资产的可收回金额，及时确认资产减值损失，不得出现新的潜亏挂账。难以对单项资产可收回金额进行估计的，应当以其所属资产组为基础进行估计。资产组范围一经确定，各个会计期间应当保持一致，未经备案不得随意变更。

（二）规范资产减值准备管理。应当根据新会计准则有关规定，统一修订内部资产减值准备计提和财务核销管理办法，明确各项减值准备计提及财务核销的范围、标准、依据和程序，按规定合理计提减值准备，不得利用减值准备计提、转回调节利润。凡执行新会计准则前突击转回大额资产减值准备且不能提供充分证据证明其转回合理性的，国资委将在经营成果确认中予以扣除。

#### 七、规范建立金融工具初始确认和后续计量管理制度

各中央企业应当根据新会计准则有关规定，结合企业实际情况，制定适合本企业特点的金融工具初始确认和后续计量管理办法，统一规范金融工具管理。

（一）合理划分金融资产和金融负债类别。应当在认真清查、准确核实的基础上，根据经济业务实质和业务经营的特点，合理划分金融资产或金融负债类别；对于在初始确认时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或金融负债，不得随意变更其类别。

（二）科学确定金融工具后续计量估值方法。在依据新会计准则有关规定采用公允价值对金融资产、金融负债项目进行计量时，应当综合考虑包括活跃市场交易在内的各项影响因素，科学合理地确定相关估值假设以及主要参数选取原则，一经确定后，不得随意调整。对于公允价值显失公允导致经营成果严重不实的，国资委将在经营成果确认中予以扣除。

#### 八、加强职工薪酬核算管理

各中央企业应当对提供给职工的各类形式的货币性报酬或非货币性福利进行全面清理和分类核实，按规定全面、完整地反映企业支付职工薪酬的情况，特别是量化或提供给职工的非货币性福利及辞退福利都应当按规定纳入职工薪酬核算范围，规范各项报酬的计提与发放，建立健全内部控制管理制度，加强人工成本控制与管理。各企业应当按照国资委有关工作要求，严格控制职工薪酬增长

幅度，其中：经济效益下降的企业，不得扩大职工薪酬规模。

#### 九、及时做好企业财务会计信息披露衔接工作

各中央企业应当根据本企业实际执行的企业会计制度或准则规定，认真做好2006年度财务决算报表、2007年度财务快报的编制工作以及2007年度财务预算报表的调整工作。执行新会计准则的企业应当按照新会计准则的要求，将控制范围内的全部子企业纳入编报范围。对于母公司尚未执行新会计准则而所属子企业执行新会计准则的，母公司编制合并财务报表时，可以对子企业按新会计准则编制的报表进行直接合并。

（一）关于企业月度财务快报工作。执行新会计准则的企业（含各级上市公司）均应当按照新会计准则及国资委[《关于做好新会计准则过渡期间企业财务快报工作的通知》](#)（国资发评价〔2007〕12号）要求编制月度财务快报；未执行新会计准则的企业及其所属子企业，仍按《关于印发中央企业2004年度企业财务快报的通知》（国资评价〔2003〕126号）的有关规定填报。

（二）关于2006年度财务决算工作。各企业应当按照《关于印发2006年度中央企业财务决算报表的通知》（国资发评价〔2006〕193号）有关规定做好2006年度财务决算报表编制工作。其中，2007年1月1日起执行新会计准则的企业，应根据新会计准则的有关规定及相关指标解释口径编报《中央企业执行新会计准则期初数申报表》及报表重要项目说明（见附件1、2），经中介机构审计并出具专项审计报告后，于2007年5月31日之前报国资委审核认定，以确定执行新会计准则的期初数。有关软件参数，请从国资委网站下载。

（三）关于2007年度财务预算调整工作。2007年1月1日起执行新会计准则的企业，在编制2007年度财务预算时尚未考虑执行新会计准则影响的，可按照新会计准则有关规定及国资委《关于印发2007年度中央企业财务预算报表的通知》（国资发评价〔2006〕182号）的要求编制《2007年度预算调整主要

指标表》，于2007年8月12日前随财务快报一并报送国资委，并对执行新会计准则对企业经营成果的影响进行分析说明，有关分析材料的电子文档随电子数据一并报送。

#### 十、按时上报执行新会计准则重要事项的备案资料

国资委将建立执行新会计准则重要财务事项备案管理制度。经批准于2007年1月1日起执行新会计准则的企业，应于2007年4月15日之前将下述第(三)项内容报国资委备案；其他企业应当于2007年11月30日之前将以下文件资料报国资委备案。

(一)执行新会计准则的报告，主要内容包括执行新会计准则的时间、范围，执行新会计准则对企业财务状况和经营成果的影响及预计影响金额，执行新会计准则的各项准备工作情况等；

(二)企业决策机构批准执行新会计准则的决议；

(三)企业统一修订的《会计核算办法》及修订情况的专项说明，包括会计政策、会计估计发生变更情况，新旧会计科目衔接对照表等。

各中央企业应当认真落实执行新会计准则有关工作要求，进一步规范会计核算，完善内部控制机制建设，强化对各级子企业的财务监管，促进提高企业会计信息质量，努力提高企业经营管理水平。在执行和准备执行新会计准则过程中发生的有关情况和问题，请及时反馈国资委（评价局），电子邮箱：[qyyc@sasac.gov.cn](mailto:qyyc@sasac.gov.cn)。

附件：1.中央企业执行新会计准则期初数申报表（表式）及编报说明

2.中央企业执行新会计准则期初数申报表重要项目说明（参考格式）

国务院国有资产监督管理委员会

二〇〇七年三月六日



## 5.9.1. 国资厅发评价〔2007〕60号《关于中央企业执行〈企业会计准则〉有关事项的补充通知》

各中央企业：

为推动中央企业执行《企业会计准则》（以下简称新准则）工作，我们对部分企业试点过程中普遍反映的问题进行了认真研究，现将有关事项通知如下：

一、企业应当加强内部退休人员支出管理，按规定从严审核内部退休计划；在首次执行日，对不符合规定条件的内部退休人员支出不得进行追溯调整。

（一）在首次执行日，企业按照《企业会计准则第9号——职工薪酬准则》对内部退休人员支出确认预计负债并进行追溯调整，应当满足以下条件：

1.内部退休计划在首次执行日之前已经过企业董事会或类似权力机构批准并已实施，不包括在首次执行日之后批准实施的内部退休计划；

2.内部退休人员为距法定退休年龄不足5年或者工龄已满30年的企业职工；

3.内部退休人员支出仅包括自首次执行日至法定退休日企业拟支付给职工的基本生活费和按规定应缴纳的社会保险费。

（二）在首次执行日，企业如申报符合预计负债确认条件的内部退休人员支出，应当同时提供详细的内部退休计划、人员清单、费用项目、补偿标准、折现率等相关材料，并由会计师事务所出具专项经济鉴证说明；国资委将依据企业申报材料 and 会计师事务所鉴证意见进行审核确认。

二、企业承担的离退休职工基本养老保险和补充养老保险应当按照新会计准则有关规定进行处理，承担的离退休职工其他支出（如统筹外费用等），不应当作为辞退福利确认预计负债。

三、企业应当加强职工福利费和工资总额管理，严格控制人工成本增长幅度，按规定使用应付福利费余额和应付工资余额，不得随意扩大职工福利费开支范围

和提高开支标准。

四、企业应当根据新准则的有关规定及相关指标解释口径编报《中央企业执行新会计准则期初数申报表》及报表重要项目说明，经会计师事务所审计并出具专项审计报告后报国资委审核认定。会计师事务所出具的专项审计报告应包括报告正文和相关附表及附件。专项审计报告中应当重点披露以下内容：

- （一）企业的会计责任和会计师事务所的审计责任；
- （二）审计依据、审计方法、审计范围和已实施的审计程序；
- （三）对企业资产负债及所有者权益变动核实结果及处理意见；
- （四）依据新准则，企业会计政策、会计估计的调整情况；
- （五）执行新准则有可能对企业的财务状况产生重大影响的事项。

对境外子企业、上市公司确实难以出具专项审计报告的，应当参照专项审计报告披露格式出具专项鉴证报告。

五、根据国资委[《关于中央企业执行〈企业会计准则〉有关事项的通知》](#)（国资发评价〔2007〕38号）规定，首次执行日期初数申报表具体报送要求如下：

（一）企业集团应当报送集团合并《中央企业执行新会计准则期初数申报表》及报表重要项目说明、专项审计报告的纸质文件与电子文档，加盖企业公章。纸质申报表以“万元”为金额单位打印。

（二）二级子企业应当报送《中央企业执行新会计准则期初数申报表》及报表重要项目说明、专项审计报告的电子文档。

（三）三级子企业（含按规定应报送的三级以下重要子企业）仅报送《中央企业执行新会计准则期初数申报表》的电子文档。

六、2007年度率先执行新准则的企业应当以2007年1月1日为首次执行日。

国务院国有资产监督管理委员会办公厅

二〇〇七年七月三日

## 5.9.2. 国资发评价〔2007〕12号《关于做好新会计准则过渡期间企业财务快报工作的通知》

各中央企业：

2006年财政部陆续颁布了系列新的企业会计准则及其应用指南（以下简称新会计准则），从2007年1月1日起在上市公司范围内实行。2007年部分中央企业也将开始执行新会计准则。为做好新会计准则过渡期间企业财务快报工作，确保财务快报信息可比，现将有关事项通知如下：

一、企业财务快报基本表式保持不变，所有企业都应根据本企业实际所执行的企业会计制度或准则填报《企业财务快报》基本表式。其中：未执行新会计准则的企业及其子企业，仍按《关于印发中央企业2004年度企业财务快报的通知》（国资评价〔2003〕126号）的有关规定填报；执行新会计准则的企业（包括母公司尚未执行但子企业执行新会计准则的各级上市公司，下同），根据新会计准则的有关规定及快报相关指标解释口径填报，同时应填报《执行新准则企业财务快报分析指标表》（见附件1），分析执行新会计准则对主要财务指标的影响，由集团收汇后报送。

二、为保持执行新会计准则前后两个年度数据的可比性，执行新会计准则的企业在首次以新准则口径填报《企业财务快报》的当月，应当根据本企业会计系统调整的实际情况，按照《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》第五条至第十九条的有关规定，填报《首次填报企业财务快报主要指标差异表》（见附件2），由集团汇集后随当月“企业财务快报”报送。

三、为便于年度间财务数据的对比分析，在填报《企业财务快报》表式中的“上年同期数”时，执行新会计准则的企业应按照新会计准则口径分析填列上年同期数据。

四、执行新会计准则的企业应当按照新会计准则的要求，将控制范围内的全部子企业纳入快报的填报范围。集团内只有上市公司执行新会计准则，母公司和其他子企业尚未执行新会计准则的，按新会计准则编制的报表可进行直接合并。

五、2006年我委公布了《中央企业投资监督管理暂行办法》（国资委令**16**号），中央企业应按规定报送固定资产投资情况。我们将有关固定资产投资情况纳入财务快报体系，增加了《固定资产投资指标表》（见附件**3**），由企业负责投资规划管理的部门根据固定资产投资项目有关情况填报，按月随财务快报一同报送（由国资委统计评价局分送规划发展局）。各企业相关部门应当及时做好协调配合工作，按时保质完成固定资产投资信息的填报工作。

六、企业财务快报体系是及时、动态反映企业财务效益状况和提高企业日常财务监管效率的重要手段，各企业应高度重视，精心组织，明确责任，做好企业财务快报编报工作。

（一）要加强组织领导，明确工作责任，落实填报任务，特别要组织做好新旧会计准则过渡期间的财务快报填报工作，确保填报质量。

（二）要认真做好快报分析工作，按月对财务数据的变动情况及影响因素进行说明，每个季度应当对企业生产经营、市场形势、预算执行、重大财务数据变动等情况及对企业经营成果的影响进行分析说明。有关分析材料的电子文档随月报数据一并报送。

（三）要进一步加强反馈企业数据资料的保密管理。为加强企业间的沟通，国资委建立了财务快报信息反馈制度，反馈的综合或分户数据资料仅供各企业内

部参考使用，未经我委允许不得对外提供。

（四）为进一步推进动态监测工作，落实“数出一家，数据共享”的工作要求，从2007年起，企业有关实物量指标表随财务快报统一报送（不同行业企业具体表式另行下发）。

（五）《企业财务快报》的有关软件参数，请到国资委网站下载。

- 附件：1.[执行新准则企业财务快报分析指标表](#)  
2.[首次填报企业财务快报主要指标差异表](#)  
3.[固定资产投资指标表](#)  
4.[企业财务快报编制说明](#)

国务院国有资产监督管理委员会

二〇〇七年一月二十八日

### 5.9.3. 国资发分配〔2007〕212号《关于中央企业应付工资余额使用有关问题的通知》

各中央企业：

为顺利实施2006年财政部陆续颁布的会计准则及其应用指南（以下简称新会计准则），做好企业新旧财务制度转换工作，稳妥解决中央企业执行工效挂钩政策产生的应付工资余额（以下简称工资结余）问题，现就有关事项通知如下：

一、本通知所称工资结余，是指实行工效挂钩办法的中央企业历年实际计提的工资总额与实际发放工资总额之间的差额，不包括没有实际计提的工资总额指标。

二、企业执行新会计准则，工资结余应转增资本公积，并可用于以下改革成本支出：

（一）解决实施企业年金制度后部分退休人员企业年金个人账户资金积累

不足问题；

(二) 补充符合国家政策规定的企业内退人员基本生活费、社会保险费部分；

(三) 支付解除劳动合同的职工经济补偿金；

(四) 符合国资委规定的其他支出项目。

三、企业动用工资节余及其转增的资本公积属于收入分配重大事项，需报经国资委同意后实施。

国务院国有资产监督管理委员会

二〇〇七年十一月二十六日

## 6. 证监会有关规定

### 6.1. 会计监管风险提示系列

#### 6.1.1. 证监办发〔2013〕XX号《会计监管风险提示第5号： 上市公司股权交易资产评估》

上市公司股权交易指上市公司及其控股或者控制的公司购买非上市公司股权、出售所持非上市公司股权，或通过其他方式导致所持非上市公司股权比例发生变动。为进一步提高上市公司股权交易财务信息披露质量，促进资产评估机构在执业过程中勤勉尽责，增强资产评估监管工作的针对性，按照《上市公司重大资产重组管理办法》（证监会令第73号）及《资产评估准则——企业价值》（中评协〔2011〕227号）、《评估机构业务质量控制指南》（中评协〔2010〕214号）等有关规定，现就上市公司股权交易资产评估监管风险进行提示。

对上市公司或拟上市公司其他涉及企业价值评估业务的监管，可参照本提示。

## 一、评估业务的承接

资产评估机构承接上市公司股权交易资产评估业务，应当具备证券相关业务评估资格，并配备具有职业操守和专业胜任能力的注册资产评估师。

### （一）常见问题

资产评估机构承接业务通常存在以下问题：

第一，未针对业务承接环节制定切实可行的风险控制政策和程序。

第二，评估机构及相关人员没有履行独立性申报和核查程序，与委托方或相关当事方之间存在违背独立性原则的情况，不能遵循独立、客观、公正的原则。

第三，内幕信息管理制度不健全或者执行不到位。

第四，内幕交易防控力度不够，未能有效防范评估机构及相关人员利用内幕信息买卖上市公司股票的行为。

第五，业务洽谈人员不具备应有的风险识别和评价能力及经验，对可能存在重大风险的领域缺乏必要的职业谨慎，未恰当分析和评价资产评估机构是否具备承接相关业务的能力。

第六，评估机构不具备执行相关业务的能力和条件，在缺乏具有专业胜任能力的人员或其他资源不足的情况下，盲目承接业务，或在签订业务约定书后将业务转交给其他中介机构承办。

第七，在委托方或其他相关当事方的授意或要求下，同意以预先设定的价值作为评估结论。

### （二）监管关注事项

在监管工作中，应当关注并督促资产评估机构在以下方面加强业务执业质量控制：

第一，结合股权交易业务特点，建立健全风险评价等业务承接环节的控制政策和程序。

第二，加强独立性申报与核查工作，并形成记录，防止评估机构及相关人员与委托方或其他相关当事方违背独立性原则。

第三，建立和完善内幕信息登记管理制度，包括但不限于制定涉及上市公司内幕信息的保密制度、内幕信息知情人登记制度和内幕交易防控考核评价制度。

第四，切实做好内幕信息登记管理工作，防止内幕信息知情人员泄露内幕信息和利用内幕信息买卖上市公司股票，有效防控内幕交易行为。

第五，加强对业务洽谈人员和评估人员风险识别和评价能力的培训与考核。

第六，针对每一项业务履行必要的风险评价与管理程序，恰当分析和评价评估机构及相关人员的执业能力，并形成记录；同时，应搜集并分析拟交易股权以往的评估及交易资料，关注股权交易各方的交易动机、管理层诚信记录以及委托方或其他相关当事方操纵评估结果的可能性，识别股权交易过程中可能存在重大风险的领域。

第七，做好业务洽谈阶段的调查工作，在与委托方正式签订业务约定书之前，对拟委托事项进行必要了解，确信有能力满足委托方的合理要求，并能有效控制风险，不以股权交易过程中预先设定的价格作为评估结论。

第八，在决定承接业务后，应及时与委托方签订业务约定书，明确委托事项，并按照业务约定书的规定履行相关义务，不得将业务转交给其他机构承办。

## 二、评估对象的调查分析

注册资产评估师应对评估对象的现状及其法律权属进行认真调查。

### （一）常见问题

注册资产评估师在调查分析评估对象方面通常存在以下问题：

第一，将企业看成是资产与负债的简单组合，将股权评估对象错误地界定为资产负债表上各项资产和负债。

第二，只调查股东结构及持股比例，没有关注与股权资产相对应的特殊权益与义务。

第三，只调查公司设立时的章程和投资协议，没有关注补充协议或最新的公司章程。

第四，采用收益法或市场法评估股权价值时，对企业的重要资产没有履行必要的现场调查。

第五，没有关注和考虑评估对象存在的可能影响评估结论的重要事项，例如未缴纳或未足额缴纳土地使用权出让金、未缴纳或未足额缴纳矿业权价款所产生的权属瑕疵等事项。



## （二）监管关注事项

在监管工作中，应当关注并督促资产评估机构在以下方面加强业务执业质量控制：

第一，股权评估对象是股东全部权益或股东部分权益，评估股权价值时应当把企业作为一个有机整体，不仅要考虑企业财务账内的资产和负债，也要考虑重要的可识别和评估的账外资产和负债，例如无形资产和或有负债等。

第二，仔细阅读公司章程或投资协议，了解股东在利益分配、股权转让等方面的权利和义务是否存在特殊的约定，例如分红限制、清算约定和存在限售期等，并考虑其对股权价值的影响。

第三，关注公司最新的工商登记情况和近期的董事会决议等材料，取得最新的公司章程，确信评估报告准确地反映了股东持股比例及各项权益。

第四，采用收益法或市场法评估股权价值时，应当对评估范围内的重要资产和负债，通过询问、函证、核对、监盘、勘查、检查等方式进行必要的调查，了解其经济、技术和法律权属状况，及其对股权价值的影响。

第五，如果存在影响评估结论的重要事项，应当要求委托方或被评估企业就该事项提供专项承诺等内部证明材料和律师函等外部证明材料，作为支持评估结论的依据；同时就该事项对评估结果的影响，采取如暂估负债、在盈利预测时考虑相关费用或在特别事项中进行披露等方式进行处理。

## 三、价值类型和评估假设的设定

注册资产评估师应恰当选择价值类型，并合理使用评估假设。

### （一）常见问题

注册资产评估师在设定价值类型和评估假设方面通常存在以下问题：

第一，混淆市场价值和投资价值的概念，在评估股权市场价值时，考虑了股权交易行为实施后的协同效应。

第二，使用与企业所处政治、经济和法律环境，技术发展，市场前景，资产状况，经营能力，商业化程度等不匹配的假设条件。

第三，在评估假设中设置不合理的免责条款以规避责任。

### （二）监管关注事项

在监管工作中，应当关注并督促资产评估机构在以下方面加强业务执业质量控制：

第一，为上市公司股权交易进行评估，并以市场价值作为定价参考依据的，评估过程及结果不应当体现收购行为完成后的协同效应。

第二，充分考虑企业所处政治、经济和法律环境，技术发展，市场前景，资产状况，经营能力，商业化程度等，合理设定与之相适应的假设条件。

第三，合理确定评估假设，确信相关假设有可靠证据表明其很有可能在未来发生，或者虽然缺乏可靠证据，但没有理由认为这些假设明显不切合实际。对于重要的评估假设，应当说明其使用理由。

#### 四、评估方法的选择

注册资产评估师应恰当选择评估方法，形成合理评估结论。

##### （一）常见问题

注册资产评估师在评估方法的选择上通常存在以下问题：

第一，选择评估方法时，未考虑企业是否具备持续经营能力及其对评估方法的影响。

第二，以持续经营为前提对股权进行评估时，未充分分析各种基本评估方法的适用性，在可以采用两种或两种以上方法进行评估的情况下，只采用一种评估方法。

第三，评估方法的选择理由不充分，或者没有结合评估项目的具体情况分析选择依据。

第四，对同一股权采用多种评估方法进行评估时，没有认真分析不同方法得到的评估结果存在差异的原因，对于各种方法在运用过程中出现的偏差没有进行复核并做出必要的调整。

第五，对同一股权采用多种评估方法进行评估时，根据初步评估结果的高低进行取舍，形成不合理的最终评估结论；或者在形成最终评估结论时，选择初步评估结果的理由不充分，缺乏针对性。

##### （二）监管关注事项

在监管工作中，应当关注并督促资产评估机构在以下方面加强业务执业质量

控制：

第一，对股权进行评估时，应逐一分析资产基础法、收益法和市场法等3种基本评估方法的适用性。在持续经营前提下，原则上应当采用两种以上方法进行评估。除被评估企业不满足其中某两种方法的适用条件外，应合理采用两种或两种以上方法进行评估。如果只采用了一种评估方法，应当有充分依据并详细论证不能采用其他方法进行评估的理由。

第二，评估方法的选择应有充分依据，不得只采用更接近预先设定的交易价格的评估方法进行评估。

第三，对同一股权采用多种评估方法时，应当对使用各种评估方法产生的结果之间的差异进行分析，复核各种方法的适用条件、重要参数的选取依据、评估方法的运用过程等，结合差异原因判断评估结果的差异程度是否属于合理范围。例如，当收益法评估结果低于资产基础法评估结果时，应当关注相关资产是否存在如经济性贬值等情况；反之，则应当分析在运用资产基础法评估时，是否存在评估范围不完整等情况。

第四，对同一股权采用多种评估方法时，应根据股权交易目的、不同评估方法使用数据的质量和数量，结合市场相关信息进行论证，综合判断并形成最终评估结论。

## 五、资产基础法的运用

注册资产评估师如果采用资产基础法评估股权，应在合理评估企业各项资产和负债价值的基础上，确定评估对象的价值。

### （一）常见问题

注册资产评估师采用资产基础法评估股权通常存在以下问题：

第一，未对重要的可识别和评估的账外无形资产进行评估。

第二，考虑资产贬值因素时没有充分关注和合理反映经济性贬值。

第三，不恰当地引用矿业权、土地使用权等其他专业报告结论。

第四，在对应收账款的回收率、金融资产的市场价格水平、固定资产剩余经济寿命年限等事项进行判断时，没有关注与其他中介机构存在的重大分歧，没有对产生重大分歧的原因进行必要的调查分析。

## （二）监管关注事项

在监管工作中，应当关注并督促资产评估机构在以下方面加强业务执业质量控制：

第一，充分分析资产基础法的适用条件，对存在大量不可识别和评估的账外资产或负债的企业，应谨慎使用资产基础法。

第二，注册资产评估师应当根据企业会计政策、生产经营等情况，识别企业资产负债表表内及表外的各项资产、负债，并根据具体情况分别选用适当的方法进行评估。

第三，对于重要的可识别的账外无形资产，应从资产取得、使用、维护等角度，分析其对股权价值的影响，并对其进行评估。

第四，注册资产评估师应当考虑经济性贬值对资产基础法评估结果的影响，结合企业的收益和资产使用状况，关注持续经营前提下单项资产存在经济性贬值的可能性。

第五，引用矿业权、土地使用权等其他专业报告时，应对专业机构的独立性与专业报告的可靠性进行必要判断，对其使用前提、假设条件和特别关注事项等进行必要分析，恰当引用专业报告的评估结果。例如，引用其他资产评估结果时，应确信股权评估范围不重不漏，评估报告与其他专业报告所依据的基础数据没有重大差异等。

第六，关注其他中介机构对同一事项的专业判断结果，对双方存在的重大差异进行调查分析。除非有充分依据证明双方判断都符合相关专业技术规范，否则应当消除重大分歧或说明差异原因。例如，对于有确凿证据证明其可回收性的应收款项，应根据实际情况逐项确定评估值；对于没有确凿证据的，应按账龄分析法等方法估计款项回收风险。

## 六、收益法的运用

注册资产评估师如果采用收益法评估股权，应当从企业盈利能力的角度，合理衡量评估对象的价值。

### （一）常见问题

注册资产评估师采用收益法评估股权通常存在以下问题：

第一，在被评估对象不具备收益法使用条件的情况下，滥用收益法评估股权价值。

第二，盈利预测依据不足，或者对企业管理层提供的盈利预测没有进行合理分析、判断和必要调整。

第三，未经必要的调查和分析，直接假设管理层预测的营业收入、成本等能如期实现。

第四，对历史经营数据没有进行认真分析，如没有区分并考虑非经常性损益和非经营性资产、负债对经营趋势判断的影响。

第五，识别溢余资产和非经营性资产时不够谨慎，对溢余资产和非经营性资产的判断依据不足。

第六，未来收益预测中主营业务收入、毛利率、营运资金、资本性支出等主要参数与基于评估假设推断出的情形不一致，预测的生产能力与投资规模不匹配，筹资规模不能满足投资需要。

第七，未充分了解企业所在行业或地区的特殊产业政策，收益预测和风险估算与可预见的企业未来发展情况存在重大偏差。

第八，预测未来收益时对市场需求的了解和分析不充分。

第九，对存在明显周期性波动的企业，采用波峰或波谷价格和销量等不具有代表性的指标来预测长期收入水平。

第十，对历史上采用关联方销售定价的企业，在预测企业未来收益时没有分析定价的公允性及可持续性，直接选择关联交易所采用的价格作为预测价格。

第十一，对享有税收优惠政策的企业，在预测企业未来收益时没有分析优惠政策到期后企业持续享有该政策的可能性，直接按优惠税率预测长期税负水平。

第十二，确定收益期时，没有考虑国家有关法律法规、企业所在行业现状与发展前景、协议与章程约定、企业经营状况、资产特点和资源条件等因素的影响。

第十三，折现率的估算依据不足，主观随意性强，或与收益的风险程度不匹配。

## （二）监管关注事项

在监管工作中，应当关注并督促资产评估机构在以下方面加强业务执业质量控制：

第一，结合企业的历史经营情况、未来收益可预测情况和所获取评估资料的充分程度，恰当考虑收益法的适用性。对于产品或服务尚未投入市场、无盈利历史记录、持续经营存在不确定性的企业，应谨慎使用收益法。

第二，分析委托方或被评估企业提供的盈利预测数据时，应尽量搜集企业战略发展规划、经营计划和财务计划等预测依据，获得未来盈利数据的支持，有效防范或降低预测风险。

第三，审慎使用委托方或被评估企业提供的盈利预测资料，应充分分析被评估企业的资本结构、经营状况、历史业绩、发展前景，考虑宏观和区域经济因素、所在行业现状与发展前景对股权价值的影响，在考虑未来存在的各种可能性及其影响的基础上合理确定评估假设，形成未来收益预测。

第四，对盈利预测基础历史数据进行认真核实，必要时可聘请注册会计师对相关历史财务数据进行审计，或要求被评估企业提供经审计财务数据。对委托方和相关当事方提供的盈利预测，应进行必要的分析、判断和调整，不能简单假设盈利预测能够如期实现。当盈利预测趋势和企业历史业绩与现实经营状况存在重大差异时，应当对差异原因及其合理性进行分析。

第五，与委托方和相关当事方进行沟通，了解企业资产配置和使用情况，重点关注不同时点企业的资产构成和规模变化，并结合行业特点和行业资产配置的平均水平，谨慎识别非经营性资产和溢余资产。

第六，未来收益预测中主营业务收入、毛利率、营运资金、资本性支出等主要参数应与评估假设及各相关参数相匹配。

第七，充分了解企业所在行业或地区的特殊产业政策，在预测收益和风险时恰当考虑上述产业政策的影响。

第八，预测未来收益时，不仅要考虑企业的生产能力，还应对市场需求进行充分了解和预测，合理预测未来年度的销售规模。

第九，对存在明显周期性波动的企业，在预测企业未来收益时应充分考虑市场需求和价格的变动趋势，特别是对预测期后长期销售价格和数量的预测，应避免采用波峰或波谷价格和销量等不具有代表性的指标来预测收入水平。

第十，对历史上采用关联方销售定价的企业，在预测企业未来收益时应分析定价的公允性及可持续性，恰当选择预测价格。

第十一，对享有税收优惠政策的企业，在预测企业未来收益时应分析优惠政策到期后企业持续享有该政策的可能性，谨慎考虑长期税负水平。

第十二，根据国家有关法律法规、企业所在行业现状与发展前景、协议与章程约定、企业经营状况、资产特点和资源条件等，恰当确定收益期。

第十三，综合考虑评估基准日的利率水平、市场投资收益率等资本市场相关信息，以及企业所在行业和企业本身的特定风险等相关因素，合理确定折现率。

第十四，采取收益法对上市公司重大资产重组中拟购买股权进行评估并作为定价参考依据的，应遵照《上市公司重大资产重组管理办法》的相关规定。

第十五，对于重要的敏感性较强的评估参数，如评估假设、价格水平、收益期限、折现率等，应当进行敏感性分析，分析其变动对评估结果的影响；资产评估机构应当制定敏感性分析的具体标准，增强敏感性分析的恰当性。

## 七、市场法的运用

注册资产评估师如果采用市场法评估股权，应当从市场交易角度，合理衡量评估对象的价值。

### （一）常见问题

注册资产评估师采用市场法评估股权通常存在以下问题：

第一，未充分考虑市场法的适用性，选取的可比企业与被评估企业不具有可比性，或者未选取足够的可比企业或交易案例。

第二，对交易案例的背景情况了解不充分，或者没有充分考虑交易案例特殊的交易背景对交易价格的影响。

第三，选取的价值比率不恰当，计算价值比率时所采用的统计数据不合理。

第四，对可比企业的经营和财务数据了解不充分，没有发现被评估企业与可比企业之间存在的重大差异，并对被评估企业与可比企业之间的差异分析不充分，没有考虑相关差异，如流动性和控制权等因素对股权价值的影响，或者价值调整幅度不合理。

### （二）监管关注事项

在监管工作中，应当关注并督促资产评估机构在以下方面加强业务执业质量控制：

第一，根据收集到的可比企业数量及其经营和财务数据的充分性和可靠性，恰当考虑市场法的适用性。不存在可比企业或交易案例的情况下，不应使用市场法。对被评估企业和参考企业所属的行业、业务结构、经营模式、企业规模、资产配置和使用情况、企业所处经营阶段、成长性、经营风险、财务风险等因素进行分析、比较，合理选择可比企业或交易案例。

第二，对股权交易的对象、交易背景、交易条件和交易时间等进行调查，恰当选择交易案例或对交易价格进行相应的修正。

第三，对被评估企业所在行业的价值驱动因素进行分析，结合证券市场、产权交易市场股权定价规律，选择有利于合理确定评估对象价值的价值比率和差异调整方法。

第四，对各项数据的真实性、准确性和完整性进行必要的分析和判断，计算价值比率时恰当选择相关数据，合理确定数据的时间分布和统计方法，确信被评估企业和可比企业在价值比率的计算方法和数据口径上的一致性。

第五，关注流动性和控制权对股权价值的影响。如果对由此产生的溢价或者折价进行评估，应当有充分合理的依据支持评估结论。

第六，对于重要的敏感性较强的评估参数，如股票价格区间、价值比率种类等因素，应分析其变动对评估结果的影响；资产评估机构应当制定敏感性分析的具体标准，增强敏感性分析的恰当性。

## 八、股权评估报告的披露

注册资产评估师出具评估报告，应当在履行必要的评估程序后，恰当披露相关信息。

### （一）常见问题

注册资产评估师在评估报告披露方面通常存在以下问题：

第一，评估报告披露的信息过于简单，或者没有突出评估项目的特点，不利于报告阅读者了解评估过程和理解评估结论。

第二，对重大事件作出违背事实真相的虚假记载、误导性陈述，或者存在重大事实遗漏或不恰当披露。

第三，对应由注册资产评估师进行必要分析和判断的事项，没有履行必要的



调查分析或核实程序，直接提出免责条款。

## （二）监管关注事项

在监管工作中，应当关注并督促资产评估机构在以下方面加强业务执业质量控制：

第一，评估报告应当结合评估项目的特点，充分披露必要信息，使评估报告使用者能够合理解释评估结论。

第二，评估报告应当披露下列事项对评估结论的影响及影响程度：

1. 产权瑕疵事项，包括但不限于产权证明文件中记载的事项（名称、规格、用途、他项权利等）与实际不符、未取得产权证明文件或相关律师意见等。

2. 被评估股权和对应资产的抵押、质押事项（数量、期限）与涉及的未决诉讼、未执行判决事项。

3. 评估基准日后、报告日前已获知的可能影响评估结论的重大事项。

4. 与其他中介机构或所引用的土地估价报告、房地产估价报告、矿业权评估报告等判断或处理原则不同的事项。

第三，评估报告应当披露评估范围与已经审计财务报表之间的对应关系，以及相关审计报告类型。

第四，评估报告应当对履行现场调查的情况予以说明，如果未实施必要的现场调查，应说明具体原因及其对评估结论可能产生的影响。

第五，评估报告应当披露被评估企业近三年是否有涉及本次评估对象的交易或评估行为，并在适当及切实可行的情况下披露其主要信息。

第六，评估报告应当充分披露对评估结论有重大影响的评估假设，特别是针对行业特点的特殊假设或非持续经营前提等，并说明上述假设不成立时对评估结论的影响。

第七，评估报告应当披露评估结论是否考虑了流动性和控制权对股权价值的影响。

第八，对于重要的敏感性较强的评估参数，在评估报告中应当将分析结果予以披露。

第九，采取收益法对上市公司重大资产重组中拟购买股权进行评估并作为定

价参考依据的，评估报告应当披露预测年度的利润表或所预测收益与利润表之间的对应关系。

第十，正确使用免责声明。对于应当由注册资产评估师进行必要分析和判断的事项，不能简单地作免责声明处理，应履行必要的调查、分析和核实等评估程序，并对评估结论的合理性承担责任。

中国证监会办公厅

2013年01月18日

### **6.1.2. 证监办发〔2012〕89号《会计监管风险提示第4号： 首次公开发行股票公司审计》**

中国证监会各省、自治区、直辖市、计划单列市监管局，上海、深圳专员办，上海、深圳证券交易所：

当前，企业首次公开发行股票涉及面广、影响大，关系到广大投资者的切身利益，受到媒体和公众的广泛关注。在监管实践中，我会发现会计师事务所在从事首次公开发行股票公司审计业务中存在一些共性问题，对首次公开发行股票公司信息披露质量产生了不利影响。

为了提示首次公开发行股票公司审计业务监管风险，增强监管针对性，根据我会《关于进一步提高首次公开发行股票公司财务信息披露质量有关问题的意见》（证监会公告〔2012〕14号），制定了《会计监管风险提示——首次公开发行股票公司审计》，现予以印发。各单位应全面掌握会计监管风险提示的要求，并将会计监管风险提示转发至注册在本辖区的会计师事务所和保荐机构，组织会计师事务所认真学习。在对被核准、不予核准或终止审核的首次公开发行股票公司的审计业务进行检查时，应按本风险提示对相关问题予以高度关注，并督促会计师事务所采取有效措施提高执业水平，为投资者提供更加真实、有效的投资决策依据，促进资本市场稳定健康发展。

此前，我会已通过证监办发〔2012〕22号印发了3项会计监管风险提示，

即政府补助、通过未披露关联方实施的舞弊风险、审计项目复核等。为了增强会计监管风险提示的系统性，便于查找和使用，现将已印发的 3 项会计监管风险提示依次编号为：第 1 号——政府补助，第 2 号——通过未披露关联方实施的舞弊风险，第 3 号——审计项目复核，本次印发的首次公开发行股票公司审计为第 4 号。今后将陆续制定新的会计监管风险提示，并按顺序编号印发。

中国证监会办公厅

2012 年 10 月 16 日

为落实《关于进一步提高首次公开发行股票公司财务信息披露质量有关问题的意见》（证监会公告〔2012〕14 号），促进新股发行中会计师事务所归位尽责，进一步提高首次公开发行股票公司财务信息披露质量，现就会计师事务所执行首次公开发行股票（IPO）公司审计业务的监管风险进行提示。

### 一、会计师事务所 IPO 审计项目质量控制

会计师事务所应当遵照《中国注册会计师执业准则》和《会计监管风险提示第 3 号——审计项目复核》的要求，完善并强化会计师事务所 IPO 审计项目质量控制制度及其执行。

#### （一）常见问题

会计师事务所在 IPO 审计项目质量控制中，主要存在以下问题：

第一，在承接 IPO 审计业务时，未充分了解、分析发行人所处环境、公司治理、内部控制、财务状况、上市动机和管理层诚信情况；未充分了解发行人可能存在重大风险的领域并适当评估会计师事务所是否具有足够的胜任能力；未充分关注发行人在 IPO 过程中更换注册会计师的行为，未与前任注册会计师进行

充分沟通。

第二，在选派项目组成员时，未充分识别和评价会计师事务所、审计项目组成员的独立性和专业胜任能力。

第三，在 IPO 审计业务执行阶段，会计师事务所未完善有关监督、咨询、符合的体系；质量控制复核人员往往介入过晚，复核工作未充分关注发行人经营模式和经营特点对会计处理和财务报表的影响。

第四，在会计师事务所分所执行 IPO 审核业务时，总所未对分所执行 IPO 审计业务进行充分的业务指导，未对其 IPO 审计项目执业质量进行必要的复核和检查。

## （二）会计监管关注事项

在会计监管工作中，应当对会计师事务所执行 IPO 审计业务质量控制情况予以重点关注：

第一，在承接 IPO 审计业务时，应当对发行人上市动机、所处行业的基本情况及其行业地位、可能存在的高风险领域、公司治理情况及申报期基本财务指标等进行调查。对于发行人存在欺诈上市嫌疑或者注册会计师无法应对重大审计风险的情况，会计师事务所应坚决拒绝接受委托。如果发行人在 IPO 过程中曾经更换过注册会计师，后任注册会计师应就发行人更换注册会计师的原因与前任注册会计师进行沟通，以了解发行人管理层的诚信情况，发行人与前任注册会计师存在重大分歧的会计、审计问题及其他可能对审计造成重大影响的事项。

第二，在选派项目组成员时，应检查会计师事务所、IPO 审计项目组成员等是否与发行人存在关联关系或直接经济利益关系等影响独立性的行为；根据对审计风险的评估，检查项目组成员是否具有包括相应技术知识、相关行业审计实务经验等在内的专业胜任能力。

第三，在 IPO 审计业务执行阶段，会计师事务所应建立健全与监督、咨询和复核等有关的质量控制体系，始终将审计风险控制在可接受的范围。质量控制复核人员可尽早介入，结合行业特点、行业同期基本情况，全面分析发行人的经营模式、经营特点和在申报期内的变化情况，以及发行人会计处理的合理性和会

计处理在申报期内的变化情况，以确定可能存在舞弊和重大错报风险的领域及其对财务报告的影响程度。

第四，会计师事务所总所应加强对其分所 IPO 审计业务执业质量的管理，定期对各分所进行执业质量培训和质量控制检查，提升分所审计业务执业质量。

## 二、了解内部控制并进行内控测试

注册会计师应评价内部控制设计的合理性和执行的有效性，据以确定实质性测试的性质、时间和范围；同时还应当对发行人与财务报告相关的内部控制的有效性发表意见，并根据要求单独出具内部控制鉴证报告或内部控制审计报告。

### （一）常见问题

注册会计师在评价发行人内部控制有效性及其对财务报表的影响时，通常存在以下问题：

第一，内部控制鉴证或内部控制审计中，对发现的内部控制缺陷，未正确判断其严重程度及其对内部控制鉴证报告或内部控制审计报告结论的影响。

第二，财务报表审计中，实质性测试时未充分考虑财务报表重大错报风险（包括控制风险）的评估结果，对实质性测试发现的财务报表重大错报，未考虑其是否与内部控制缺陷相关。

### （二）会计监管关注事项

在会计监管工作中，应关注注册会计师是否了解发行人的内部控制并实施必要的控制测试，同时将发行人内部控制缺陷及其整改措施、整改结果记录于审计工作底稿：

第一，对于发行人内部控制缺陷，注册会计师应评价其严重程度，并考虑其对财务报表的影响程度；对于在实质性测试中发现的财务报表重大错报，应考虑其是否与内部控制缺陷相关；对于发行人财务会计基础薄弱的，应特别关注其是否存在内部控制重大缺陷，并考虑对发行人内部控制有效性的影响。

第二，考虑发行人的内部控制缺陷是否在内部控制鉴证报告或内部控制审计报告中得到恰当反映。

第三，对审计委员会及内部审计部门是否切实履行职责进行尽职调查，并记录于审计工作底稿。

### 三、财务信息披露和非财务信息披露的相互印证

注册会计师应遵照《中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对含有已审计财务报表的文件中的其他信息的责任》的要求，阅读发行人在招股说明书中对其经营、财务、行业趋势和市场竞争等情况的披露。对于识别的包含已审计财务报表的文件中的其他信息和已审计财务报表存在重大不一致的，注册会计师应当确定已审计财务报表或其他信息是否需要作出修改；如果管理层拒绝修改财务报表或其他信息，注册会计师应在审计报告中发表非无保留意见或增加其他事项段说明重大不一致，以及采取准则规定的其他应对措施。如果注册会计师认为在包括已审计财务报表的文件中的其他信息中存在对事实的重大错报，但是并不影响已审计财务报表的，在发行人管理层或治理层拒绝作出修改的情况下，注册会计师应当与保荐机构进行沟通。

#### （一）常见问题

注册会计师在核对包含已审计财务报表的文件中的其他信息时，通常存在以下问题：

第一，忽视招股说明书其他部分引用已审计财务报表中财务信息的准确性和一致性。

第二，忽视招股说明书中披露的业务数据与已审计财务报表的一致性。

第三，未结合发行人的经营特点对财务报表各项目进行客观分析。

#### （二）会计监管关注事项

在会计监管工作中，应关注注册会计师是否结合发行人的经营特点，重视申报期内年度财务报表各项目间的勾稽关系、联动性以及财务信息与非财务信息的相互印证。具体包括：

第一，发行人招股说明书披露的财务信息是否与已审计财务报表一致，如招股说明书中披露的申报期研发费用发生额是否与财务报表中披露的研发支出一致。

第二，发行人的经营模式、产销量和营业收入、营业成本、应收账款、期间费用等是否能够相互匹配；发行人的产能、主要原材料及能源耗用是否与产量相匹配；发行人资产的形成过程是否与发行人历史沿革和经营情况相互印证。

第三，招股说明书中披露的财务信息分析是否与注册会计师审计了解的发行人实际情况相符，如应收账款变动原因的分析是否合理。

#### 四、发行人申报期内的盈利增长和异常交易

对于发行人申报期内存在的盈利异常增长和异常交易，注册会计师应根据证监会公告〔2012〕14号的相关要求，对盈利异常增长事项发表核查意见；同时，应关注异常交易的真实性、公允性、可持续性及其相关损益是否应界定为非经常性损益等，并督促发行人在招股说明书中作补充披露。

##### （一）常见问题

注册会计师在核查发行人申报期内的盈利增长和异常交易时，通常存在以下问题：

第一，在分析发行人申报期内盈利增长异常时，缺乏对重要比率和趋势的科学预判、对异常变动的深入调查以及多个业务指标间的联动分析。

第二，在审计发行人申报期内异常交易时，局限于采用常规审计程序收集审计证据，忽视了对异常交易商业实质的考虑和取证。

##### （二）会计监管关注事项

在会计监管工作中，应关注注册会计师是否针对发行人申报期内存在的盈利异常增长和异常交易执行了充分、适当的审计程序。

##### 1. 申报期内存在盈利异常增长情况

在会计监管工作中，应关注注册会计师是否设计了合理的分析程序，是否对实质性分析结果的预期值进行了科学的预判，特别包括以下事项：

第一，对包括但不限于毛利率、期间费用率、应收账款周转率、存货周转率、预收账款变动率、产能利用率、产销率等影响发行人盈利增长的重要财务指标和非财务指标，是否进行多维度的分析。

第二，对于公司申报期内毛利率高于同行业水平，而应收账款周转率、存货周转率低于同行业水平，以及经营性现金流量与净利润脱节的情况是否追查其合理性，识别发行人是否存在利润操纵。

第三，为了识别发行人是否通过挤占申报期前后的经营成果以美化申报期的

财务报表，注册会计师在审计发行人申报期财务报表时，是否关注申报期前 1 至 2 年的财务报表和申报期财务报表日至财务报表报出日之间发行人的财务信息。

第四，注册会计师是否关注发行人在申报期内的盈利异常增长现象并发表核查意见，如申报期内发行人出现较大幅度波动的财务报表项目，或营业毛利、净利润的增长幅度明显高于营业收入的增长幅度等情况，并督促发行人在招股说明书中作补充披露。

## 2. 申报期内存在异常交易情况

异常交易往往具有如下特点：一是偶发性；二是交易标的不具备实物形态或对交易对手而言不具有合理用途；三是交易价格明显偏离正常市场价格。虽然这些异常交易支持其发生的各种形式和证据齐全、审计证据的回收率较高，但注册会计师对此仍应保持高度的职业怀疑态度。

注册会计师在审计异常交易的过程中不应仅满足于取得形式上的审计证据，而应着重于实质性的专业判断，考虑与上述交易相关的损益是否应界定为非经常性损益等，并督促发行人在招股说明书中作详细披露。

## 五、关联方认定及其交易

注册会计师应当遵照《中国注册会计师执业准则》和我会《会计监管风险提示第 2 号——通过未披露关联方实施的舞弊风险》的要求，审计发行人是否严格按照《企业会计准则 36 号——关联方披露》、《上市公司信息披露管理办法》和证券交易所相关业务规则的规定，真实、准确、完整地披露关联方关系及其交易，关注发行人是否存在通过未披露关联方实施舞弊的行为。

### （一）常见问题

除《会计监管风险提示第 2 号——通过未披露关联方实施的舞弊风险》中提到的审计常见问题，注册会计师审计关联方及其交易通常还存在以下问题：

第一，仅限于查阅书面资料以获取发行人关联方关系，未实施其他必要的审计程序。



第二，忽视对发行人在申报期内注销或非关联化的关联方及其商业实质的甄别。

第三，忽视对重大关联交易价格公允性的检查。

## （二）会计监管关注事项

在会计监管工作中，应当关注注册会计师是否采取《会计监管风险提示第2号——通过未披露关联方实施的舞弊风险》中提到的应对措施，并补充考虑：

第一，如果存在未披露关联交易迹象，注册会计师应当采取进一步措施核实是否存在未披露关联方的情况。注册会计师应调查申报期内与发行人存在重大、异常交易的交易对手背景信息，如股东、关键管理人员、业务规模、办公地址等信息，并与已经取得的申报期内发行人实际控制人、董事、监事、高级管理人员关系密切的家庭成员名单相互核对和印证。

第二，如果存在申报期内发行人关联方注销及非关联化的情况，注册会计师应关注发行人是否将关联方注销及非关联化之前的交易作为关联交易进行披露；应识别发行人将原关联方非关联化行为的动机及后续交易的真实性、公允性，以及发行人是否存在剥离亏损子公司或亏损项目以增加公司利润的行为。

第三，如果存在发行人与控股股东及其控制的企业发生重大关联交易等情形，注册会计师应扩大对关联交易的审计范围，必要时可要求发行人及控股股东配合，以核查关联方财务资料。

## 六、收入确认和成本核算

在从事 IPO 审计业务过程中，注册会计师应结合发行人所处行业特点，关注收入确认和成本核算的真实性、完整性，以及毛利率分析的合理性，尤其是在识别和评估舞弊导致的收入项目重大错报风险时，注册会计师应当基于收入确认存在舞弊风险的假定，对不同类型的交易进行重点关注。

（一）常见问题注册会计师在对发行人申报期收入确认和成本核算进行审计时，通常存在以下问题：

第一，忽视对发行人不同销售模式，特别是创新销售模式下收入确认的分析。

第二，忽视申报期内各期应收账款、预收款项、营业收入和经营活动现金流

量等数据之间的逻辑关系，未发现其中的异常情况。

第三，忽视对发行人申报期内成本核算真实性、完整性和收入成本配比合理性的分析。

第四，忽视同行业公司毛利率分析，未能发现发行人毛利率异常背后的真实原因。

（二）会计监管关注事项在会计监管工作中，应关注注册会计师是否有针对性地执行了以下审计程序：

第一，申报期内发行人在不同销售模式下收入确认方式：

如果发行人采用经销商或加盟商模式，注册会计师应当关注发行人频繁发生经销商或加盟商加入及退出的情况，以及发行人申报期内经销商或加盟商收入的最终销售实现情况。同时，应考虑发行人收入确认会计政策是否符合《企业会计准则》及其应用指南的有关规定，包括对不稳定经销商或加盟商的收入确认是否适当、退换货损失的处理是否适当等。

如果发行人采用直销模式，注册会计师应当检查销售协议中收入确认条件、退换货条件、款项支付条件等是否能够证明与商品所有权相关的主要风险和报酬已经发生转移。

如果发行人存在其他特殊交易模式或创新交易模式，注册会计师应当合理分析盈利模式和交易方式创新对经济实质和收入确认的影响。只有在充分、适当的审计证据能够证明与商品所有权相关的主要风险和报酬已经发生转移时，发行人才确认销售收入。在此过程中，注册会计师应注重从外部独立来源获取审计证据。

如果发行人采用完工百分比法确认销售收入，注册会计师应当核查发行人确认完工百分比的方式是否合理，从发行人内部不同部门获取资料中相关信息是否一致，以及完工百分比是否能够取得客户确认、监理报告、供应商结算单据等外部证据佐证，必要时可以聘请外部专家协助。

第二，注册会计师应考虑与营业收入相关的报表项目之间的逻辑关系：

如果发行人应收账款余额较大，或者应收账款增长比例高于销售收入的增长比例，注册会计师应当分析具体原因，并通过扩大函证比例、增加大客户访谈、增加截止测试和期后收款测试的比例等方式，加强应收账款的实质性测试程序。

如果发行人经营性现金流量与利润严重不匹配，注册会计师应要求发行人分析经营性现金流量与净利润之间产生差异的原因，并逐项核对差异是否合理。

第三，注册会计师应当关注发行人申报期内成本核算的真实性、完整性和收入成本配比的合理性，具体包括：

（1）发行人成本核算的会计政策是否符合发行人实际经营情况。

（2）如果发行人毛利率与同行业公司相比明显偏高且与行业发展状况不符、存货余额较大、存货周转率较低，注册会计师应核查发行人是否存在通过少转成本虚增毛利润的行为。如，发行人为满足高新技术企业认定条件，将应计入生产成本项目的支出在管理费用的研发费用中核算和列报。

（3）注册会计师应核查发行人是否向实际控制人及其关联方或其他第三方转移成本，以降低期末存货和当期营业成本。

（4）注册会计师应进行截止测试，检查发行人是否通过调节成本确认期间在各年度之间调节利润。

第四，如果发行人报告期毛利率变动较大或者与同行业上市公司平均毛利率差异较大，注册会计师应当采用定性分析与定量分析相结合的方法，从发行人行业及市场变化趋势，产品销售价格和产品成本要素等方面对发行人毛利率变动的合理性进行核查。

## 七、主要客户和供应商

注册会计师应当核查申报期内发行人是否为主要客户建立客户档案，确定其授信额度，并在授信额度内对客户进行赊销；核查发行人是否建立合格供应商名录，是否在合格供应商名录内选择供应商；是否对发行人主要客户和供应商情况进行核查，并根据重要性原则进行实地走访或电话访谈，将相关情况记录于审计工作底稿。

### （一）常见问题

核实主要客户和供应商信息是注册会计师执行 IPO 审计业务一项非常重要的程序，注册会计师在核查中通常存在以下问题：

第一，未对发行人或保荐人提供的主要客户和供应商信息执行必要的审计程序以核实其真实性。

第二，未对取得的主要客户和供应商信息保持必要的职业怀疑态度，未识别出关联方或者存在异常的客户和供应商。

第三，未对审计中发现的委托采购、集合销售等名义采购、销售业务的真实性执行进一步审计程序。

## （二）会计监管关注事项

在会计监管工作中，应关注注册会计师是否有针对性地执行了以下审计程序：

第一，对发行人主要客户和供应商（如前十名客户或供应商）情况进行核查，取得客户或供应商的工商登记资料；根据重要性原则，对主要客户和供应商进行实地走访或电话访谈，并记录于审计工作底稿。特别注意甄别客户和供应商的实际控制人及关键经办人员与发行人是否存在关联方关系。

第二，对比历年主要客户和供应商名单，对报告期新增的主要客户核查其基本情况，必要时通过实地走访等方式核实其交易的真实性；对于与原有主要客户、供应商交易额大幅减少或合作关系取消的情况，应关注变化原因。如果注册会计师直接从与发行人有业务往来的客户或供应商处获取审计证据存在困难，在不违反《中国注册会计师执业道德守则》对注册会计师独立性相关规定的前提下，可以要求发行人以适当方式或者聘请第三方调查机构进行背景调查以帮助注册会计师获取审计证据。

第三，注册会计师应关注发行人与主要客户交易的真实性，客户所购货物是否有合理用途、客户的付款能力和货款回收的及时性，以及供应商的真实性和供货来源。

## 八、资产盘点和资产权属

注册会计师应关注存货和其他资产的真实性和减值准备计提是否充分，了解发行人是否建立主要资产的定期盘点制度，包括盘点频率、盘点执行人、监盘人等，盘点结果是否形成书面记录；注册会计师应在存货盘点现场实施监盘，并对期末存货记录实施审计程序，以确定其是否准确反映实际的存货盘点结果。

### （一）常见问题

执行监盘程序和核实资产权属是注册会计师在 IPO 审计业务中应特别重视的审计程序，注册会计师审计中主要存在以下问题：

第一，忽视异地存放或由第三方保管或控制的存货。

第二，忽视申报期第 1 年和第 2 年年末存货余额的审计。

第三，忽视货币资金的受限情况，忽视房屋及建筑物、交通工具、矿权等资产权属的抵押、质押情况。

第四，未能正确判断自身对资产监盘的专业胜任能力，未能及时聘请专家执行监盘工作。

第五，混淆发行人盘点和注册会计师监盘之间的不同责任。

## （二）会计监管关注事项

在会计监管工作中，应关注注册会计师是否有针对性地执行以下审计程序：

第一，如果存在异地存放和由第三方保管或控制的存货，注册会计师应当针对发行人实际情况，执行异地盘点或向第三方发函等审计程序。

第二，如果注册会计师在申报期第 1 年或第 2 年结束后接受委托担任发行人的注册会计师，可能无法对发行人第 1 年或第 2 年年末的存货实施监盘，注册会计师应考虑能否实施有效替代程序（包括取得、使用并评估前任会计师的监盘结果）以获取充分、适当的审计证据，否则注册会计师应考虑上述情况对审计意见的影响。

第三，在进行银行函证时，关注是否存在受限货币资金；对于房屋及建筑物、交通工具、矿权等资产的监盘，注册会计师除实地查看外，应同时查看资产权属证明原件，了解是否设定对外抵押，并取得复印件作为工作底稿；对于正在办理权属证明的大额资产，注册会计师应了解权属证明办理情况，确认是否存在权属纠纷或实质性障碍。

第四，如果实施监盘程序确有困难，注册会计师应考虑能否实施有效替代程序（包括聘请专家进行监盘程序）以获取充分、适当的审计证据，否则注册会计师应考虑上述情况对审计意见的影响。

第五，注册会计师应当关注发行人不同时期存放存货的仓库变动情况，以确定发行人盘点范围是否完整，是否存在因仓库变动未将存货纳入盘点范围的情况

发生。

## 九、货币资金注册

会计师应充分关注发行人现金收支管理制度是否完善、有效，以及大额现金收支交易的真实性；同时，关注银行存款余额及其发生额，尤其是大额异常资金转账的合理性。

### （一）常见问题

注册会计师在对 IPO 公司货币资金进行审计时，通常存在以下问题：

第一，忽视对发行人申报期内大额现金收支交易真实性的审计，未能针对现金收支交易取得充分、适当的审计证据。

第二，未将对货币资金特别是现金收支交易的审计，和发行人与货币资金相关的内部控制设计和执行的有效性测试结合起来。

第三，对申报期内银行询证函等外部证据的取得不够重视。

第四，将货币资金的审计简单等同于申报期内货币资金余额的确认。

### （二）会计监管关注事项

在会计监管工作中，应关注注册会计师是否针对发行人的实际情况，实施必要的审计程序，取得充分、适当的审计证据：

第一，注册会计师在对发行人大额现金收支交易进行审计时，应当：（1）关注大额现金使用范围是否符合《现金管理暂行条例》的规定；（2）以收取现金方式实现销售的，应核对付款方和付款金额与合同、订单、出库单是否一致，以确定款项确实由客户支付；（3）必要时，向现金交易客户函证申报期内各期收入金额，以评估现金收入的发生和完整性认定是否恰当。

第二，注册会计师在对与发行人申报期内货币资金相关内部控制执行有效性进行测试时，应当：（1）评价发行人是否已按《现金交易管理暂行条例》明确了现金的使用范围及办理现金收支业务时应遵守的规定，已按照《支付结算办法》及有关规定制定了银行存款的结算程序，相关内部控制的设计是否合理；（2）对申报期内现金的收支、费用的开支和备用金的管理等按规定的审批权限、支取

流程和程序作重点抽查；（3）复核银行存款余额调节表，核对调节项的合理性，同时结合期后回款（付款）情况验证银行存款余额调节表项目的真实性；在选取申报期内货币资金控制测试样本时要增加审计程序的不可预见性，谨慎选取样本，认真对待抽样发现的异常。

第三，注册会计师在执行与货币资金有关的实质性审计程序时，不应仅局限于银行函证、现金盘点和检查银行存款余额调节表等常规审计程序，还应该结合发行人申报期内的销售、采购交易等情况，适当运用分析性程序以识别风险：（1）申报期内开户银行的数量及分布与发行人实际经营的需要是否一致；（2）银行账户的实际用途是否合理，尤其关注申报期内大额资金往来和新开账户；（3）申报期内注销账户原因，防止因发行人注销账户而降低注册会计师对该账户的风险预期等；（4）结合对利息收入和银行手续费的审计，分析发行人货币资金余额和交易的合理性。

第四，注册会计师应转变余额审计观念，重视核对发行人申报期内银行交易：（1）设定重要性水平，分账户详细核对申报期内重要大额交易；（2）要求发行人提供加盖银行印章的对账单，必要时可以重新向银行取得对账单，以获取真实的银行对账单作为外部证据；核对收付发生额时要高度谨慎，如高度重视长期未达账项，查看是否存在挪用资金等事项；（4）关注收付业务内容与公司日常收支的相关性，以识别发行人转移资金或者出借银行账户的情况；（5）结合应收应付账款科目审计，防止发行人粉饰现金流量；（6）核对会计核算系统发生额与网上银行流水。

## 十、财务异常信息的审计

注册会计师应了解发行人的生产经营情况，将发行人申报期财务数据进行多维度的对比分析，并分析发行人选用会计政策和会计估计的适当性。同时，注册会计师还应关注会计政策和会计估计在申报期内的一致性，关注发行人是否存在利用会计政策和会计估计变更从而人为改变正常经营活动以影响申报期各年度

利润的行为。

（一）常见问题

针对财务异常信息的审计，注册会计师通常存在以下问题：

第一，忽视发行人申报期各年度财务数据、申报期财务数据与申报期前历史数据、申报期财务数据与同行业公司财务数据以及申报财务报表与原始财务报表数据的对比，未能发现发行人申报期财务指标变动存在的异常情况。

第二，忽视与同行业公司财务数据的对比，未能发现发行人申报期财务数据变动与同行业公司之间的显著差异情况。

第三，忽视对发行人申报期内会计政策和会计估计变更原因及其合理性的分析。

（二）会计监管关注事项

在会计监管工作中，应关注注册会计师是否保持足够的职业怀疑态度，并针对发行人的实际情况，取得充分、适当的审计证据，以证明财务异常信息的合理性，具体包括：

第一，发行人申报期各年度财务数据、申报期财务数据与申报期前历史数据的变动情况，是否与注册会计师了解的发行人基本情况保持一致；申报期财务数据与同行业公司财务数据相比是否存在异常，分析异常原因；申报财务报表与原始财务报表是否存在差异，分析差异原因，并评价是否与发行人会计基础薄弱或管理层舞弊有关。

第二，发行人所采用的会计政策和会计估计是否与同行业公司存在明显差异，分析其是否利用会计政策和会计估计变更操纵利润，如降低坏账计提比例、改变存货计价方式、改变投资性房地产的计价方式、改变收入确认方式等。

第三，发行人是否人为改变正常经营活动以粉饰业绩，如发行人放宽付款条件促进短期销售增长、推迟广告投入减少销售费用、短期降低员工工资、引进临时客户等。

### **6.1.3. 证监办发〔2012〕22号《会计监管风险提示第3号： 审计项目复核》**

复核是控制项目审计质量的重要手段。在审计实务中，存在复核制度设计不



合理、执行流于形式的情况，未能发现审计中存在的重大问题，未将审计风险降低至可接受的较低水平。在会计监管工作中应高度重视审计项目复核相关问题，督促会计师事务所进一步提高复核质量。现对与复核相关的质量控制政策和程序及会计监管风险进行提示。

## 一、复核政策和程序

按照《中国注册会计师执业准则》的规定，会计师事务所应当结合自身组织架构特点和质量控制体系建设需要，强化分所在内的统一质量控制管理，制定包括复核在内的质量控制政策和程序，明确现场负责人、项目合伙人及项目质量控制复核人员等各级复核人员的复核重点、范围及复核责任。复核工作包括项目组内部复核和独立于项目组的项目质量控制复核。项目的总体质量由项目合伙人负责。

复核工作应当按照经验较丰富的人员对经验较少人员的工作进行复核的原则进行，分别由具备专业胜任能力的不同级别人员对审计项目开展内部复核和项目质量控制复核。项目质量控制复核人员选拔与设置也应满足经验较丰富人员对经验较少人员的工作进行复核的原则。复核工作应当围绕审计工作底稿和审计报告等重点内容展开，确保审计工作记录真实、完整，财务报表合规且公允反映，审计结论恰当并具备充分、适当的证据基础。

在对会计师事务所内部质量控制实施监管时，应重点关注会计师事务所是否建立健全有效的复核政策和充分履行适当的复核程序。会计师事务所复核工作至少包括以下要素：

### （一）项目组内部复核

1. 在外勤工作实施阶段的复核。现场负责人在现场工作的时间充分足够，能够确保对助理人员工作的有效复核。主要通过对助理人员工作底稿的逐张复核，确认既定的审计程序是否已全部执行，收集的审计证据是否充分、适当，审计结论与审计证据是否一致，审计工作底稿之间的勾稽关系是否清晰、正确，审计工作底稿项目填写是否完整，现场负责人提出的修改意见是否执行完毕等。

2. 外勤工作临近结束时的复核。主要通过对重要会计账项的审计、重要审计

程序的执行以及建议被审计单位调整事项等进行复核,确认针对审计重点的选择与安排是否合理,重要审计程序的执行情况是否达到预期目的,建议被审计单位调整事项的证据是否充分,建议被审计单位调整事项的会计处理是否恰当等。

3. 审计意见形成阶段的复核。主要通过通过对审计中的重大会计审计问题、重大审计调整事项及重要审计工作底稿进行复核,确认对财务报表重要项目认定的审计判断是否恰当,重大审计调整事项是否适当,重要审计工作底稿是否完整齐备等。

## (二) 项目质量控制复核

项目质量控制复核由独立于审计项目组的合伙人或符合条件的其他人员实施,对项目组做出的重大判断和在编制审计报告时得出的结论进行客观评价。评价工作包括与项目合伙人讨论重大事项、复核财务报表和拟出具的审计报告、复核重大判断相关的审计工作底稿等。

## 二、复核存在的常见问题

会计师事务所复核制度通常存在如下问题:1. 制度上没有明确复核的层级和各层级复核的内容,以及对复核人员的要求。2. 质量控制复核人员的薪酬考核机制存在问题,例如复核人员与项目组经济利益一致,导致复核人员难以保持独立性。3. 未对各级人员复核工作记录进行详细规定。4. 对未勤勉尽责的复核人员没有相应的责任追究机制。

会计师事务所复核工作执行通常存在如下问题:1. 事务所未合理配置具备专业胜任能力的复核人员。2. 对重点领域复核关注程度不够。部分项目总体审计策略、具体审计计划及确定的高风险领域审计工作未经复核;部分重大会计处理、审计调整是否恰当缺乏复核。3. 审计证据复核不足。事务所较普遍存在重报告复核、轻审计证据复核的情况,或审计报告与审计证据、审计程序与审计证据复核相脱节等,导致审计意见缺乏必要的证据基础。4. 没有复核记录或复核记录不完整。5. 项目组对各级复核人员复核意见未及时回复或回复不完整。

### 三、会计监管关注事项

会计监管工作中应关注并督促会计师事务所采取相应措施，完善复核制度、强化复核工作，防范相关风险：

（一）建立健全复核制度。会计师事务所是否系统梳理查找复核制度存在的不足，按照执业准则的要求完善复核相关的质量控制制度，明确复核的层级、各层级复核的内容及对复核人员的要求，并对各级人员复核记录提出明确要求，建立复核责任追究机制。

（二）委派适当的复核人员。会计师事务所和项目组是否选拔和委派具有专业胜任能力的人员从事复核工作，确保复核人员具备相关行业经验和专业知识。同时，是否排除项目合伙人对项目质量控制复核人的影响，确保其独立性。

（三）加强重点领域的复核。各级复核人员是否按照事务所制定的具体要求开展复核工作。项目合伙人是否充分关注重大会计审计问题、重大审计调整事项及重要审计工作底稿；项目质量控制复核人员是否充分关注审计意见的恰当性、财务报表的合规性和公允性、重大问题审计证据的充分性和适当性。

（四）强化复核记录。各级复核人员对复核工作是否有明晰的复核记录，是否对复核工作开展情况、复核发现的问题、解决情况等进行必要记录并存放于审计工作底稿。

（五）加大复核不到位的责任追究。会计师事务所是否采取措施检查复核工作执行情况，将检查结果与相关人员考核晋升挂钩，加大对复核不到位人员的责任追究。

#### **6.1.4. 证监办发〔2012〕22号《会计监管风险提示第2号： 通过未披露关联方实施的舞弊风险》**

近年来，资本市场的财务报表舞弊案件涉及管理层未识别出或未向注册会计师披露的关联方关系及其交易的情况呈增长趋势。由于未披露关联方关系或交易大都经过精心策划或蓄意隐瞒，注册会计师往往难以识别和认定。通过未披露关联方实施的舞弊已成为注册会计师执业面临的主要审计风险之一，也是会计监管

工作中应重点关注的风险领域之一。现对通过未披露关联方实施舞弊的常见形式、主要特征及其会计监管风险进行提示。

## 一、通过未披露关联方舞弊的常见形式和主要特征

### （一）通过未披露关联方舞弊的常见形式

上市公司及拟上市公司通过未披露关联方实施的舞弊主要有以下几种常见形式：

1. 以显失公允的价格与未披露关联方之间进行交易。例如，以明显异常于其他客户的价格向未披露关联方销售商品或以明显异常于其他供应商的价格从未披露关联方采购商品；以明显异常于市场的价格向未披露关联方出售资产、股权等。

2. 利用与未披露关联方之间的资金循环虚构交易。例如，公司通过分别控制客户和供应商，一方面伪造销售采购合同、收发货记录虚构交易，另一方面由所控制的客户向公司付款，公司向所控制的供应商付款，所控制的客户和供应商再通过交易形成资金往来，从而完成虚构交易。

3. 利用未披露关联方分担公司成本费用。例如，由未披露关联方向公司无偿提供资金使用或由其招聘员工无偿为公司提供劳务；通过第三方直接开票给未披露关联方来承担公司成本费用等。

4. 接受未披露关联方的捐赠。例如，未披露关联方向公司直接捐赠资金或实物资产；未披露关联方豁免公司欠款，公司将应付该关联方的款项作为无法支付款项计入当期损益等。

5. 利用未披露关联方占用公司的资金。例如，以预付账款形式向未披露关联方支付采购款而长期不进行结算。

### （二）未披露关联方关系的主要特征

未披露关联方关系通常具有以下一项或几项特征：

1. 交易对方曾经与公司或其主要控制人、关键管理人员等存在关联关系。
2. 交易对方注册地址或办公地址与公司或其集团成员在同一地点或接近。

3. 交易对方网站地址或其 IP 地址、邮箱域名等与公司或其集团成员相同或接近。

4. 交易对方名称与公司或其集团成员名称相似。

5. 交易对方主要控制人、关键管理人员或购销等关键环节的员工姓名结构与公司管理层相近。

6. 交易对方和公司之间的交易与其经营范围不相关。

7. 互联网难以检索到交易对方的相关资料。

8. 交易对方长期拖欠公司款项，但公司仍继续与其交易。

9. 交易对方是当年新增的重要客户或重要供应商。

### （三）未披露关联方交易的主要特征

识别未披露关联方交易是注册会计师识别未披露关联方关系的一个重要途径，未披露关联方交易通常具有以下一项或多项特征：

1. 交易金额通常较大，为公司带来大额利润。

2. 交易时间往往接近资产负债表日，发生频次较少。

3. 交易价格、交付方式及付款条件等商业条款往往与其他正常客户明显不同。

4. 交易一般不通过银行转账结算，而是采用现金交易或多方债权债务抵销方式结算。

5. 付款人与销售合同、发票所显示的客户名称不一致。

6. 与自然人发生的大额交易。

7. 与同一客户或其关联公司同时发生销售和采购业务。

8. 交易对象与交易对方的经营范围明显不符。

9. 交易规模与交易对方业务规模明显不符。

10. 合同条款明显不符合商业惯例或形式要件不齐全。

11. 实际履行情况与合同约定明显不符，如未按约定日期发货或未按结算期

付款。

12. 交易形成的款项长期以债权债务形式存在，购销货款久拖不结。

13. 其他商业理由明显不充分的交易。

## 二、审计的常见问题

会计监管中，注册会计师在审计中存在的以下问题，可能导致其无法有效防范通过未披露关联方实施舞弊的审计风险：

（一）风险评估程序执行不到位。一是不进行舞弊风险评估，例如不分析实施舞弊的动机或压力等风险因素；二是不更新对公司及其环境的了解和评估，尤其不关注与关联方及其交易的内部控制的设计及运行情况；三是不重视对公司内部控制有效性的评估。

（二）分析程序流于形式。一是不重视分析财务数据与非财务数据之间的关系；二是对于识别出的异常或偏离预期的关系不进行调查或简单认可管理层的解释；三是会计师较少设定独立的预期。

（三）关联方识别程序缺失。一是未向管理层或内部其他人员询问有关关联方的信息；二是未通过检查重要会议纪要等方式识别未披露关联方；三是对异常交易关注不足，未采取有效措施核实异常交易的手方是否是未披露关联方。

（四）其他重要审计程序不到位。一是函证程序不到位，未能通过函证程序发现资金、交易往来等通过未披露关联方实施舞弊的线索；二是对存货监盘程序不到位，未能有效利用收入、成本和期末库存之间的关系识别通过未披露关联方实施的虚假购销业务；三是不注重利用专家的工作，特别是对某些交易存在重大疑虑时未考虑利用专家的工作以识别未披露的关联方。

## 三、会计监管关注事项

会计监管中，对于关联方及其交易相关问题，应当关注并督促注册会计师采取相应措施，防范通过未披露关联方实施的舞弊风险：

（一）分析舞弊动机。注册会计师是否对公司以下舞弊动机进行重点分析，充分评估公司舞弊风险：**1. 避免被特别处理或退市；2. 满足融资业绩条件；3. 避**

免上市后业绩迅速下降；4. 满足股权激励行权条件；5. 满足重组承诺的业绩条件；6. 迎合市场业绩预期；7. 谋求以业绩为基础的私人报酬；8. 满足有关部门的考核要求。

（二）了解并评价内部控制。注册会计师是否了解公司识别、记录、汇总和披露关联方的内部控制，评估其设计合理性，测试其运行有效性，并充分关注是否存在管理层凌驾于内部控制之上而导致的重大错报风险。

（三）执行分析程序。注册会计师是否重视分析程序在识别收入舞弊中的作用，加强对产能、水电能耗、劳动生产率等非财务信息和财务数据之间关系的分析，注重收入与现金流匹配情况的分析；是否分析公司的重要财务信息指标与同行业其他公司的显著差异。若分析发现异常波动或偏离预期，是否认真调查原因。

（四）关注重大异常交易。在整个审计过程中注册会计师是否保持合理的职业怀疑态度，重点关注重大交易是否具备未披露关联方交易的特征，考虑该交易是否属于利用未披露关联方实施舞弊的常见形式。此外，在询问管理层或检查相关文件时是否特别关注不一致的信息，并将重大异常交易的有关信息和项目组其他成员分享。

（五）进一步核实未披露关联方关系。如果存在未披露关联方迹象，注册会计师是否恰当采取以下措施进一步核实未披露关联方关系的存在性：调查重要交易对方的背景信息，如股东情况、关键管理人员、业务规模和办公地址等信息；询问直接参与交易的基层员工交易对方是否与公司存在不寻常的关系；对存在疑虑的重要客户及供应商进行实地走访；查询互联网或外部商业数据库。必要时注册会计师是否考虑聘请信用调查机构或律师协助调取工商资料。

（六）进一步核实未披露关联方交易。如果存在未披露关联方交易迹象，注册会计师是否恰当采取以下措施进一步核实未披露关联方交易的的存在性：查验已记录的大额资金往来，关注资金往来是否有真实的商业背景；检查银行对账单和大额现金交易，关注是否存在异常资金流动；向重要股东和关键管理人员函证以确认是否存在尚未识别的关联方关系及其交易。

（七）核查实物资产。以虚增利润为目的的舞弊往往造成实物资产的虚增，注册会计师是否重视对实物资产的核查，尤其是否严格履行监盘程序。注册会计师是否认真了解公司的存货存放位置和监盘计划，关注由于性质、位置无法实施

监盘的存货是否确实无法监盘，管理层如何确认存货的数量和状态，并实施充分的替代审计程序。

（八）重视与有关各方的沟通。注册会计师在公司审计中如果识别出舞弊或怀疑存在舞弊，是否与公司治理层及时沟通，并考虑征询法律意见，同时根据法律法规的要求，确定是否向监管机构报告重大舞弊。

### **6.1.5. 证监办发〔2012〕22号《会计监管风险提示第1号：政府补助》**

目前，政府补助在部分上市公司及拟上市公司利润中占有较大比重，日益成为注册会计师审计的重要领域，也是会计监管工作中应重点关注的风险领域。现对政府补助相关会计监管风险进行提示。

#### **一、政府补助会计处理的常见问题**

《企业会计准则第16号—政府补助》规定，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，但不包括政府作为企业所有者投入的资本。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。此外，《企业会计准则解释第3号》对特定类型的政府补助及其会计处理作了进一步规定。实践中，公司对政府补助的会计处理通常存在以下问题：

（一）将政府有偿投入作为政府补助。例如，将政府作为公司所有者投入的资本或政府要求无形资产权利的研发费补贴等作为政府补助。

（二）公司通过非常规渠道与相关部门达成协定，将实质上来自于控股股东或集团内其他公司的捐赠作为政府补助。例如，控股股东或其他关联方将资产通过政府以补助形式转移给公司。

（三）对政府补助的分类不正确。例如，将与资产相关的政府补助认定为与收益相关的政府补助，将可以区分的综合性政府补助认定为难以区分的综合性政府补助。

（四）将未达到确认条件的政府补助予以确认。例如，公司在未达到政府补助文件所附条件时即确认补助收入；对于不是按照固定的定额标准取得的政府补



助，在未收到补助金额时即确认补助收入；对于补偿公司以后期间费用的政府补助，在费用尚未发生时即确认补助收入。

（五）将已达到确认条件的政府补助不予确认。例如，将本期已经达到确认条件的政府补助推迟到后续会计期间确认。

（六）政府补助披露不完整和不准确。例如，将不符合经常性损益的政府补助披露为经常性损益。

## 二、政府补助审计的常见问题

会计监管中，注册会计师在对政府补助审计时通常存在以下问题：

（一）未关注公司认定的政府补助实质上是否符合政府补助的定义，对补助资产是否直接从政府取得关注不足。

（二）未收集充分、适当的证据支持公司对于政府补助分类的判断；对政府补助文件规定不明确的情况，未进行充分的分析和判断。

（三）未收集充分、适当的证据支持公司已满足政府补助确认条件。一是未能支持公司已满足或能够满足政府补助文件所附条件；二是未能支持公司已经收到政府补助金额（按照固定的定额标准取得的政府补助除外）。

（四）未关注政府补助资金来源的适当性。如未关注政府资金的付款单位和资金来源是否异常，是否与有关批准文件一致。

（五）未关注与收益相关的政府补助所补偿费用对应的期间，未检查相关费用是否已经发生。

（六）未检查公司对政府补助的列报是否恰当、披露是否完整。

（七）工作底稿记录不完善，不能体现注册会计师所执行的程序和得出结论的依据。

## 三、会计监管关注事项

在政府补助对财务报告有重大影响时，会计监管工作中应关注并督促注册会计师采取相应措施，防范与政府补助相关的重大错报风险：

（一）注册会计师是否重点分析公司以下粉饰财务报表的舞弊动机，主要包括：1. 避免被特别处理或退市；2. 满足融资业绩条件；3. 避免上市后业绩迅速

下降；4. 满足股权激励行权条件；5. 满足重组承诺的业绩条件；6. 迎合市场业绩预期；7. 谋求以业绩为基础的私人报酬；8. 满足有关部门考核要求。

（二）注册会计师是否充分了解公司利润的构成及主要来源。如果存在对财务报告影响重大的政府补助，会计师事务所是否将其作为重点关注领域并安排有足够胜任能力的人员对其进行审计。

（三）注册会计师是否认真检查政府补助相关文件，通常至少包括政府出具的补助文件和公司已获得相关资产的凭据。必要时，注册会计师是否查验公司申请文件、项目验收报告和重要会议纪要等相关材料，并将相关项目资料与政府文件内容进行比对。

（四）注册会计师是否对政府补助的真实性保持合理怀疑态度，并考虑补助项目是否明显违背国家产业政策和相关法律法规的规定，是否存在明显不合理的情形。

（五）注册会计师是否按照政府补助的定义认真核对公司认定的政府补助事项、是否对补助资产的来源单位及其与政府文件规定的一致性进行查验。

（六）注册会计师是否核对分析公司满足政府补助的确认条件并达到或者可以达到政府补助的所附条件、检查补助金额收到与否。

（七）注册会计师是否对公司政府补助分类的恰当性进行充分核对，尤其是核对公司认定为与收益相关的政府补助中是否存在与资产相关的成分、公司认定为难以区分的政府补助是否确实难以区分。

（八）注册会计师是否充分核对公司政府补助的列报与披露的准确性、完整性，特别是核对将政府补助作为经常性损益列报的依据是否充分。

（九）注册会计师是否将所执行的审计程序、分析判断过程和得出的结论完整地记录于工作底稿中。

（十）政府补助文件规定不明确或存在明显不合理迹象时，注册会计师是否与相关政府部门沟通或执行函证程序，或在必要时聘请律师或其他外部专家提供意见。

## 6.2. 企业会计准则监管解答系列

### 6.2.1. 会计部函〔2013〕232号《关于印发〈上市公司执行企业会计准则监管问题解答〉（2013年第1期，总第8期）的通知》

中国证监会各省、自治区、直辖市、计划单列市监管局，上海、深圳证券交易所：

针对近期日常会计监管中发现的问题，现印发《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》（2013年第1期，总第8期），作为会计监管的专业判断依据。执行中的相关问题，请及时函告我部。

特此通知。

2013年6月18日

**问题 1：上市公司在何种情况下可以认定前期会计估计发生差错，并追溯调整前期报表？**

解答：根据[《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》（2010年第1期，总第4期）](#)，不应简单将会计估计与实际结果对比认定存在差错。只有在上市公司能够提供确凿证据，表明由于重大人为过失或舞弊等原因，未能合理使用前期报表编报时已经存在且能够取得的可靠信息，导致前期会计估计结果未恰当反映当时情况，才能认定前期会计估计存在差错。前期会计估计存在差错，并不必然进行追溯调整，只有当上市公司确定相关因素导致会计估计差错累计影响数切实可行且该差错重要时，才采用追溯重述法调整前期报表，否则应采用未来适用法。

**问题 2：上市公司发生企业合并时，若上市公司与被合并主体受同一最终控制方控制的时间接近一年，是否可以将该交易判断为同一控制下的企业合并？**

解答：根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》及其讲解，判断企业合并是否属于同一控制下的企业合并时，要求参与合并的企业在合并前后受最终控制方的控制为非暂时性的。具体的时间性要求为：在合并日之前，参与合并各方受最终控制方的控制时间在一年以上（含一年），合并日之后所形成的报告主体受最终控制方的控制时间也应达到一年以上（含一年）。此外，如果合并交易发生时上市公司与拟收购主体受同一最终控制方控制的时间超过“一年”，还需要根据[《企业会计准则解释第 5 号》](#)的相关规定，判断合并交易与之前上市公司与拟收购主体成为同一控制下企业的交易是否为一揽子交易。

**问题 3：对于上市公司已计提但尚未使用的安全生产费，是否可以确认递延所得税资产？**

解答：按照企业会计准则及相关规定，已计提但尚未使用的安全生产费不涉及资产负债的账面价值与计税基础之间的暂时性差异，不应确认递延所得税。因安全生产费的计提和使用产生的会计利润与应纳税所得额之间的差异，比照永久性差异进行会计处理。

**问题 4：上市公司获得的政府补助，是否仅有按照固定的定额标准取得的政府补助才能按照应收金额计量？**

解答：根据《企业会计准则第 16 号——政府补助》的规定，对期末有确凿证据表明能够符合财政扶持政策规定的相关条件且预计能够收到财政扶持资金时，可以按应收金额计量。

**问题 5：上市公司与政府发生交易取得的收入，是否均认定为政府补助？**

解答：根据财政部发布的[《做好执行企业会计准则的企业 2012 年年报工作的通知》](#)（财会〔2012〕25 号），企业与政府发生交易所取得的收入，如果该交易具有商业实质，且与企业销售商品或提供劳务等日常经营活动密切相关的，应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》规定进行会计处理，并作为营业收入列报。在判断该交易是否具有商业实质时，应考虑该交易是否具有经济上的互惠性，与交易相关的合同、协议、国家有关文件是否已明确规定了交易目的、交易双方的权利和义务，如属于政府采购的，是否已履行相关的政府采购程序等。

## 6.2.2. 会计部函〔2012〕XX 号《关于印发〈上市公司执行企业会计准则监管问题解答〉（2012 年第 1 期，总第 7 期）的通知》

### 1. 确定存货可变现净值对资产负债表日后信息的考虑

按照企业会计准则规定，公司持有的存货项目如原材料、自制半成品、产成品等应根据其持有目的，综合考虑资产负债表日可获得的信息等确定其可变现净值。具体包括以下几种情况：

第一，在资产负债表日存在活跃市场、有明确市场价格的，一般应以该市场价格为基础，确定存货的可变现净值。

第二，根据资产负债表日前后一段时间有关存货 市场价格的走势等进行判断，如公司能够提供明确的证据表明资产负债表日的市场价格较为异常，无法代表企业持有存货的预期变现价值的，例如在报告期资产负债表日的价格没有足够成交量支持，或者从资产负债表日后事项期间的价格趋势判断资产负债表日的价格为非正常波动形成等，原则上可以考虑根据报告期资产负债表日后事项期间的价格走势确定相关存货在报告期资产负债表日的可变现净值。

第三，在资产负债表日不存在明确市场价格，但资产负债表日后事项期间

取得了该存货的价格信息，且该价格信息与资产负债表日价格相关的，可以日后事项期间取得的有关价格为基础确定存货在报告期资产负债表日的可变现净值。

上述原则仅适用于存货可变现净值的确定，不适用于按照会计准则规定在报告期资产负债表日需以公允价值计量的资产项目。

## 2. 涉及 BOT 项目的合并报表编制

上市公司合并报表范围内的企业承接 BOT 项目，但将实质性建造服务发包给合并范围内其他企业的，上市公司在编制合并财务报表时，实务中一直存在是否应抵销建造方的建造合同收入及发包方对应的资产成本的困惑。一般情况下，合并财务报表以纳入到合并范围内的母子公司个别报表（或经调整的个别报表）为基础，在抵销未实现内部交易损益后编制形成。上市公司合并报表范围内的企业（项目公司）自政府承接 BOT 项目，并发包给合并范围内的其他企业（承包方），由承包方提供实质性建造服务的，从合并报表作为一个报告主体来看，建造服务的最终提供对象为合并范围以外的政府部门，有关收入、损益随着建造服务的提供应为己实现，上市公司的合并财务报表中，应按照相关规定体现出建造合同的收入与成本。

### 6.2.3. 会计部函〔2011〕XX 号《关于印发〈上市公司执行企业会计准则监管问题解答〉（2011 年第 2 期，总第 6 期）的通知》

中国证监会各省、自治区、直辖市、计划单列市监管局，上海、深圳证券交易所：

针对近期日常会计监管中发现的问题，现印发《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》（2011 年第 2 期），作为会计监管的专业判断依据。执行中的相关问题，请及时函告我部。

特此通知。

证监会会计部

2011年8月15日

**问题一：如果公司对固定资产的预计使用年限等会计估计作出变更，变更后的会计估计最早可以自何时开始应用？**

解答：对会计估计的变更应当采用未开始用法处理，即会计估计变更近影响变更当期的，其影响数应当在变更当期予以确认；会计估计变更及影响变更当期数又影响未来期间数的，其影响数应当在变更当期和未来期间予以确认。因此会计估计变更应当自该会计估计变更被正式批准后生效。为了方便操作，新会计估计最早可以自最近一期尚未公布的定期报告开始实施，原则上不能追溯调整更早会计期间。

**问题二：对于上市公司在报告年度资产负债表已经存在的债务，如果公司在报告年度资产负债表日后期间与债务人达成债务重组协议，是否应该根据债务重组协议调整报告年度资产负债表中相关负债的金额？**

解答：报告年度资产负债表日后期间与债务人达成债务重组交易不属于资产负债表日后调整事项不能据以调整报告年度资产、负债项目的确认和计量。债务重组中涉及的相关负债在报告期仍应按照债务重组协议前具有法律效力的有关协议等地约定确认和计量，相关债务重组损益应当在有关负债符合终止确认条件时确认。

**问题三：除按照贷款合同约定的利率支付利息之外，公司为取得贷款可能还与银行签订监管协议、造价咨询协议、信息系统咨询服务等合同并支付相关费用，上述服务费用应如何进行会计处理？**

解答：在上市公司取得银行贷款的同时与银行签订监管协议、造价咨询协议、信息系统咨询服务等服务协议的情况下，如果向银行支付的该类服务费用与取得

银行贷款直接相关并且银行实质上未提供协议约定服务的，相关服务费用按照实质上重于形式的原则，视同贷款利息进行处理；如果银行确实提供了协议约定的服务，相关服务费用应当单独进行会计处理。

**问题四：在非同一控制下企业合并中，作为购买方的上市公司以发行股份购买资产作为合并对价的，如何确定企业合并成本？**

解答：一般情况下，企业合并成本应当以上市公司股票在购买日的公开市场价格为基础确定。在董事会就企业合并事项的决议公告日到购买日之间时间相隔较长，且在此期间公司股票价格出现大幅度波动的情况下，如果作为合并对价发行的股票同时附有一定限售期和限售条件的，可以采用适当的估值技术确定公司发行股票的价值，并据此计算企业合并成本。在极特殊的情况下，如果上市公司能够证明被购买方的公允价值可以以更可靠地确定，亦可以以被购买方在购买日的公允价值为基础计算确定合并成本。

#### **6.2.4. 会计部函〔2011〕9号《关于印发〈上市公司执行企业会计准则监管问题解答〉（2011年第1期，总第5期）的通知》**

中国证监会各省、自治区、直辖市、计划单列市监管局，上海、深圳证券交易所：

针对近日日常会计监管中发现的问题，现印发《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》（2011年第1期），作为会计监管的专业判断依据。执行中的相关问题，请及时函告我部。

中国证监会会计部

2011年2月23日

**问题 1：上市公司持有的以权益法核算的长期股权投资，因减少投资、被投**



资单位增发股份等原因引起上市公司在被投资单位持股比例下降的，但对被投资单位仍具有重大影响的情况下，应如何进行会计处理？

解答：对于原以权益法核算的长期股权投资，如果持股比例下降后对被投资单位仍具有重大影响，剩余投资仍应按照权益法核算。其中，出售部分股权导致持股比例下降的，实际取得价款与按出售股权比例计算应结转长期股权投资账面价值之间的差额计入当期损益；由于被投资单位增发股份、投资方未同比例增资导致持股比例下降的，持股比例下降部分视同长期股权投资处置，按新的持股比例确认归属于本公司的被投资单位增发股份导致的净资产增加份额，与应结转持股比例下降部分的长期股权投资账面价值之间的差额计入当期损益。

例如：A 公司为上市公司，2009 年 1 月 1 日，A 公司以 1100 万现金取得 B 公司股份 400 万股，占 B 公司总股份的 25%，并对 B 公司形成重大影响。2009 年 1 月 1 日，B 公司可辨认净资产公允价值为 4000 万元。2010 年 7 月 1 日，B 公司向 C 公司定向增发新股 400 万股，C 公司以 2000 万元现金认购。增发股份后，A 公司对 B 公司仍具有重大影响。2009 年 1 月 1 日到 2010 年 6 月 30 日期间，以 2009 年 1 月 1 日 B 公司可辨认净资产公允价值为基础计算，B 公司累计实现净利润 800 万元。除所实现利润外，在此期间，B 公司所有者权益无其他变动。

分析：

2009 年 1 月 1 日，A 公司取得 B 公司的长期股权投资，采用权益法核算，占 B 公司可辨认净资产公允价值的份额为  $4000 \times 25\% = 1000$  万元，确认长期股权投资成本为 1100 万元，包括商誉 100 万元。

2009 年 1 月至 2010 年 6 月，A 公司累计确认投资收益  $800 \times 25\% = 200$  万元，同时增加长期股权投资账面价值 200 万元。2010 年 6 月 30 日，A 公司对 B 公司长期股权投资账面价值  $1100 + 200 = 1300$  万元。

B 公司向 C 公司定向发行股份后，A 公司在 B 公司所持股份比例变为：400/

(1600+400) =20%。B 公司因定向发行股份所有者权益增加 2000 万元，归属于 A 公司的份额为 2000\*20%=400 万元。

A 公司对 B 公司持股比例减少 25%-20%=5%，相当于处置 5%/25%=20%的长期股权投资，视同处置长期股权投资的账面价值为 1300\*20%=260 万元。

长期股权投资账面价值调增 400-260=140 万元（其中“长期股权投资——成本”调减 1100\*20%=220 万元，“长期股权投资——损益调整”调增 400-200\*20%=360 万元），同时确认 140 万元投资收益。

**问题 2： 公司投资动漫影视作品的支出应如何进行会计核算？**

解答：公司投资动漫影视作品的支出，其会计处理应根据影视作品的制作目的和盈利模式确定：如公司投资动漫影视作品的主要目的是推广相关动漫玩具形象，促进其销售，实质上是一种广告营销手段。有关动漫影视作品的制作支出应比照广告费用支出处理；如影视作品的制作目的是为通过版权销售获取经济利益流入，且在实质上具有作为影视产品独立盈利的能力，则公司可参照《电影企业会计核算办法》（财会〔2004〕19 号）的相关规定，对影视作品的投资支出进行资本化处理。

**问题 3： 部分上市公司采用 BT（建设—移交）模式参与公共基础设施建设，合同授予方是政府（包括政府有关部门或政府授权的企业），BT 项目公司负责该项目的投融资和建设，项目完工后移交给政府，政府根据回购协议在规定的期限内支付回购资金（含占用资金的投资回报）。对于此类 BT 业务，应如何进行会计处理？**

解答：对于符合上述条件的 BT 业务，应参照企业会计准则对 BOT 业务的相关会计处理规定进行核算：项目公司同时提供建造服务的，建造期间，对于所提

供的建造服务按照《企业会计准则第 15 号——建造合同》确认相关的收入和成本，建造合同收入按应收取对价的公允价值计量，同时确认长期应收款；项目公司未提供建造服务的，应按照建造过程中支付的工程价款等考虑合同规定，确认长期应收款。其中，长期应收款应采用摊余成本计量并按期确认利息收入，实际利率在长期应收款存续期间内一般保持不变。

本问题解答发布前相关 BT 业务未按上述规定进行处理的，应当进行追溯调整，追溯调整不切实可行的除外。

### **6.2.5. 会计部函〔2010〕XX 号《关于印发〈上市公司执行企业会计准则监管问题解答〉（2010 年第 1 期，总第 4 期）的通知》**

中国证监会各省、自治区、直辖市、计划单列市监管局，上海、深圳证券交易所：

针对近日日常会计监管中发现的问题，现印发《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》（2010 年第 1 期），作为会计监管的专业判断依据。执行中的相关问题，请及时函告我部。

中国证监会会计部

2010 年 6 月 23 日

**问题 1. 上市公司按照税法规定需补缴以前年度税款或由上市公司主要股东或实际控制人无偿代为承担或缴纳税款及相应罚金、滞纳金的，应该如何进行会计处理？**

解答：上市公司应当按照企业会计准则的规定，进行所得税及其他税费的核算。对于上市公司按照税法规定需补缴以前年度税款的，如果属于前期差错，应按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定处理，调整以前年度会计报表相关项目；否则，应计入补缴税款当期的损益。因

补缴税款应支付的罚金和滞纳金，应计入当期损益。对于主要股东或实际控制人无偿代上市公司缴纳或承担的税款，上市公司取得股东代缴或承担的税款、罚金、滞纳金等应计入所有者权益。

**问题 2. 上市公司在何种情况下可以认定前期会计估计发生差错，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》进行处理？**

解答：会计估计，指企业对结果不确定的交易或者事项以最近可利用的信息为基础所作的判断。尽管会计估计所涉及的交易和事项具有内在的不确定性，但如果上市公司在进行会计估计时，已经充分考虑和合理利用了当时所获得的各方面信息，一般不存在会计估计差错。例如由于上市公司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，这种修订不属于前期会计差错。只有上市公司能够提供确凿证据表明由于重大人为过失或舞弊等原因，并未合理使用编报前期报表时已经或能够取得的可靠信息做出会计估计，导致前期会计估计结果未恰当反映当时的情况，应按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》进行前期差错更正，其他情况下会计估计变更及影响应采用未来适用法进行会计处理。

**问题 3. 上市公司在发行权益性证券过程中发生的各种交易费用及其他费用，应如何进行会计核算？**

解答：上市公司为发行权益性证券发生的承销费、保荐费、上网发行费、招股说明书印刷费、申报会计师费、律师费、评估费等与发行权益性证券直接相关的新增外部费用，应自所发行权益性证券的发行收入中扣减，在权益性证券发行有溢价的情况下，自溢价收入中扣除，在权益性证券发行无溢价或溢价金额不足以扣减的情况下，应当冲减盈余公积和未分配利润；发行权益性证券过程中发行的广告费、路演及财经公关费、上市酒会费等其他费用应在发生时计入当期损益。

## 6.2.6. 会计部函〔2009〕116号《关于印发〈上市公司执行企业会计准则监管问题解答〉（2009年第3期，总第3期）的通知》

中国证监会各省、自治区、直辖市、计划单列市监管局，上海、深圳证券交易所：

针对近期日常会计监管中发现的问题，现印发《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》（2009年第3期），作为会计监管的专业判断依据。执行中的相关问题，请及时函告我部。

特此通知。

二〇〇九年四月十四日

**问题 1:** [《财政部关于做好执行会计准则企业 2008 年年报工作的通知》（财会函〔2008〕60 号）](#)，企业购买上市公司，被购买的上市公司不构成业务的，购买企业应按照权益性交易的原则进行处理，不得确认商誉或计入当期损益。在实务中，适用上述会计处理原则的常见情况有哪些？

解答：实务中适用上述会计处理原则的常见情况有如下三种：

- （1）非上市公司通过购买“空壳”上市公司实现借壳上市；
- （2）非上市公司借壳上市，“壳公司”中除现金和金融资产外无其他非货币性资产；
- （3）上市公司和非上市公司通过资产置换，置出全部资产负债，另外增发股票收购非上市公司资产负债（股权），非上市公司实现借壳上市。

**问题 2:** 非上市公司取得上市公司的控制权，构成反向购买的，上市公司应如何编制与披露其个别报表？

解答：上市公司在其个别财务报表中应当按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》等的规定确定取得资产的入账价值。披露的前期比较报表，应为自身个别财务报表。

**问题 3：母公司在不丧失控制权的情况下处置对子公司的长期股权投资，在合并财务报表中如何进行会计处理？**

解答：根据[财会便〔2009〕14 号函](#)，母公司在不丧失控制权的情况下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净资产的差额应当计入所有者权益。

**问题 4：对于上市公司持有的掉期产品等金融衍生工具投资，如果不符合套期保值会计处理条件的，如何进行会计处理和披露？**

解答：公司应根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的要求，对衍生金融工具进行表内核算。金融衍生产品的公允价值通常应根据具有较高声望的独立第三方中介机构或金融机构的估值确定，估值方法应在不同会计期间内保持一致，并予以充分披露。在持有期间内，公司应将其公允价值变动计入公允价值变动损益。在处置时，应将其公允价值与初始入账金额之间的差额确认为投资收益，同时调整公允价值变动损益。

### **6.2.7. 会计部函〔2009〕60 号《关于印发〈上市公司执行企业会计准则监管问题解答〉（2009 年第 2 期，总第 2 期）的通知》**

中国证监会各省、自治区、直辖市、计划单列市监管局，上海、深圳证券交易所：

针对近期日常会计监管中发现的问题，现印发《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》（2009 年第 2 期），作为会计监管的专业判断依据。执行中的相关问题，请及时函告我部。

特此通知。

**问题 1：**对于上市公司的控股股东、控股股东控制的其他关联方、上市公司的实质控制人对上市公司进行直接或间接的捐赠、债务豁免等单方面的利益输送行为，如何进行会计处理？

解答：由于交易是基于双方的特殊身份才得以发生，且使得上市公司明显的、单方面的从中获益，因此，监管中应认定为其经济实质具有资本投入性质，形成的利得应计入所有者权益。上市公司与潜在控股股东之间发生的上述交易，应比照上述原则进行监管。

**问题 2：**上市公司收到的由其控股股东或其他原非流通股股东根据股改承诺为补足当期利润而支付的现金，如何进行会计处理？

解答：应作为权益性交易计入所有者权益。

**问题 3：**实务中存在上市公司的非流通股股东通过向上市公司直接或间接捐赠（如豁免上市公司债务）作为向流通股股东支付股改对价的情形，如何进行会计处理？

解答：鉴于证监会公告（2008）48 号发布前对此类股权分置改革对价会计处理的具体规定不明确，对于证监会公告（2008）48 号发布日前有关股改方案已经相关股东会议表决通过的上市公司，如果能够在 2008 年报披露日前完成股改，上市公司可以将非流通股股东作为股改对价的直接或间接捐赠计入当期损益。除此之外，非流通股股东作为股改对价的直接或间接捐赠均应计入所有者权益。

**问题 4：**对于上市公司因破产重整而进行的债务重组交易，何时确认债务重组收益？

解答：由于涉及破产重整的债务重组协议执行过程及结果存在重大不确定性，

因此，上市公司通常应在破产重整协议履行完毕后确认债务重组收益，除非有确凿证据表明上述重大不确定性已经消除。

## 6.2.8. 会计部函〔2009〕48号《关于印发〈上市公司执行企业会计准则监管问题解答〉（2009年第1期，总第1期）的通知》

中国证监会各省、自治区、直辖市、计划单列市监管局，上海、深圳证券交易所：

为加强对监管系统会计专业支持力度，统一上市公司会计监管标准，提高监管质量，我部将根据日常监管工作中对重大会计及财务信息披露问题的答复意见，针对其中具有普遍性的问题，进一步明确处理方法和监管原则并加以总结，并以《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》的方式，在监管系统内发布，作为会计监管的专业判断依据。执行中的相关问题，请及时函告我部。

特此通知。

中国证券监督管理委员会

二零零九年二月十七日

**问题 1.根据《企业会计准则讲解》（2008）的要求，在编制 2008 年年报时，煤炭企业在固定资产折旧外计提的维简费，应比照安全生产费用的原则处理，即在所有者权益“盈余公积”项下以“专项储备”项目单独列报，具体如何进行会计处理？**

解答：第一，维简费会计处理方法的变化，视为会计政策变更，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》所规定的原则进行追溯调整；第二，采用新的核算方法后，按规定标准计提维简费时，不再计入成本或费用；第三，采用新的核算方法后，按照规定范围使用维简费形成的固定资



产，按照《企业会计准则第 4 号——固定资产》的要求计提折旧；第四，编制 2008 年年报时，根据取得的相关信息，能够对因维简费会计政策变更所涉及的固定资产进行追溯调整时，应进行追溯调整。

**问题 2. 同一控制下企业合并中作为对价发行的普通股股数，在计算基本每股收益时，是否需要根据具体发行日期加权后计入各列报期间普通股的加权平均数？**

解答：在计算基本每股收益时，作为同一控制下企业合并的合并方，公司应将作为对价而发行的全部新股数计入合并当年和对比年度的发行在外的普通股加权平均数（即权重为 1）；在存在稀释性潜在普通股的情况下，公司应采用同样原则计算稀释每股收益。

**问题 3. 执行新会计准则后，对于转让超额亏损子公司的经济业务，在合并报表中应如何进行会计处理？**

解答：公司对超额亏损子公司在 2006 年 12 月 31 日前根据有关规定未确认的投资损失，公司在新会计准则实施后转让上述超额亏损子公司时，转让价款与上述未确认投资损失的差额应调整未分配利润，不能在合并利润表中确认为当期投资收益；对于新会计准则实施后已在利润表内确认的子公司超额亏损，在转让该子公司时可以将转让价款与已确认超额亏损的差额作为投资收益计入当期合并利润表。

**问题 4. 上市公司是否可以采用《关于证券投资基金执行〈企业会计准则〉估值业务及份额净值计价有关事项的通知》（证监会计字〔2007〕21 号）所规定的估值方法对可供出售金融资产的期末公允价值进行计量？**

解答：上市公司可以采用包括[《关于证券投资基金执行《企业会计准则》，估值业务及份额净值计价有关事项的通知》（证监会计字〔2007〕21 号）](#)所规定的

估值方法在内的、合理的估值方法对可供出售金融资产的期末公允价值进行计量，同时应在财务报表附注中对其采用的估值方法和估值过程进行详细披露。根据一贯性原则，公司应在以后的会计期间内采用相同的估值方法对同类可供出售金融资产进行估值。

**问题 5.对于非同一控制下企业合并，根据《企业会计准则》，如果合并成本小于被购买方可辨认净资产的公允价值，将差额（即负商誉）确认收益时，应关注那些事项？**

解答：对于非同一控制下企业合并，应按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》的要求，首先确定购买日，然后再确定合并成本和收购方在购买日享有的被购买方可辨认净资产公允价值的份额。

在出现负商誉的情况下，应对合并成本及取得的被购买方的各项可辨认资产、负债（包括或有负债）的公允价值进行复核；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，同时应当充分披露相关交易的背景情况。

**问题 6.上市公司股票期权激励计划往往包括多期期权，各期期权的等待期跨越多个会计期间，如何在资产负债表日确认某一会计期间的期权费用？**

解答：公司应根据期权激励计划条款设定的条件，采用恰当的估值技术，分别计算各期期权的单位公允价值。在各个资产负债表日，根据最新取得的可行权人数变动、业绩指标完成情况等后续信息，修正预计可行权的股票期权数量，并以此为依据确认各期应分摊的费用。对于跨越多个会计期间的期权费用，一般可以按照该期期权在某会计期间内等待期长度占整个等待期长度的比例进行分摊。

**问题 7.上市公司大股东将其持有的其他公司的股份按照合同约定价格（低于市价）转让给上市公司的高级管理人员，上市公司如何进行会计处理？**

解答：该项行为的实质是股权激励，应该按照股份支付的相关要求进行会计

处理。根据《企业会计准则第 11 号——股份支付》及应用指南，对于权益结算的涉及职工的股份支付，应当按照授予日权益工具的公允价值计入成本费用和资本公积，不确认其后续公允价值变动。（全文完）

## 6.3. 信息披露内容与格式

### 6.3.1. 证监会公告〔2013〕41号《证券公司年度报告内容与格式准则》

为进一步规范证券公司年度报告的编制及信息披露行为，保护公司股东和债权人的合法权益，提高证券公司财务信息质量，根据《证券法》、《公司法》和《企业会计准则》等法律、法规，我会对《证券公司年度报告内容与格式准则》（证监会公告〔2008〕1号）进行修改并重新公布，自2014年1月1日起施行，请各证券公司遵照执行。

中国证监会

2013年11月20日

### 6.3.2. 证监会公告〔2016〕9号《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第39号——公司债券半年度报告的内容与格式》、《关于公开发行公司债券的上市公司半年度报告披露的补充规定》

现公布《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第39号——公司债券半年度报告的内容与格式》、《关于公开发行公司债券的上市公司半年度报告披露的补充规定》，自公布之日起施行。

[附件 1: 《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 39 号——公司债券半年度报告的内容与格式》](#)

[附件 2: 《关于公开发行公司债券的上市公司半年度报告披露的补充规定》](#)

中国证监会

2016年5月11日

### **6.3.3. 证监会公告〔2016〕3号《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第38号——公司债券年度报告的内容与格式》、《关于公开发行公司债券的上市公司年度报告披露的补充规定》**

现公布《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第38号——公司债券年度报告的内容与格式》、《关于公开发行公司债券的上市公司年度报告披露的补充规定》，自公布之日起施行。

[附件 1: 公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 38 号——公司债券年度报告的内容与格式.pdf](#)

[附件 2: 关于公开发行公司债券的上市公司年度报告披露的补充规定.pdf](#)

中国证监会

2016年1月17日

### **6.3.4. 证监会公告〔2013〕29号《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第31号——创业板上市公司半年度报告的内容与格式》**

现公布《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第31号——创业板上市公司半年度报告的内容与格式》（2013年修订），自公布之日起施行。

中国证监会

2013年6月28日

### **6.3.5. 证监会公告〔2012〕43号《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第30号——创业板上市公司年度报告的内容与格式》**

现公布《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第30号——创业板上市公司年度报告的内容与格式》(2012年修订),自2013年1月1日起施行。

中国证监会

2012年12月14日

#### **第一章 总 则**

第一条 为规范创业板上市公司年度报告的编制及信息披露行为,保护投资者合法权益,根据《公司法》、《证券法》等法律、法规及中国证监会的有关规定,制订本准则。

第二条 凡根据《公司法》、《证券法》在中华人民共和国境内公开发行股票并在创业板上市的股份有限公司(以下简称公司)应当按照本准则的要求编制和披露年度报告。

第三条 本准则的规定是对公司年度报告信息披露的最低要求。凡对投资者投资决策有重大影响的信息,不论本准则是否有明确规定,公司均应披露。

第四条 本准则某些具体要求对公司确实不适用的,经证券交易所批准后,

公司可根据实际情况在不影响披露内容完整性的前提下做出适当修改。

第五条 由于商业秘密等特殊原因导致本准则规定的某些信息确实不便披露的，公司可向证券交易所申请豁免，经证券交易所批准后，可以不予披露。公司应当在相关章节说明未按本准则要求进行披露的原因。商业秘密的确定应保持境内外内容一致。

第六条 在不影响信息披露完整性和不致引起阅读不便的前提下，公司可采取相互引征的做法，对相关部分进行适当的技术处理，以避免不必要的重复和保持文字简洁。

第七条 公司年度报告的全文应按本准则第二章的要求编制，年度报告摘要的内容摘自年度报告正文，编制和披露应遵循本准则第三章的要求，并按照附件的格式进行。

第八条 同时在境内和境外证券市场上市的公司，若境外证券市场对年度报告的编制和披露要求与本准则不同，应遵循报告内容从多不从少，报告要求从严不从宽的原则，并应当在同一日公布年度报告。

第九条 公司年度报告中的财务报告必须经具有证券期货相关业务资格的会计师事务所审计，审计报告须由该所至少两名注册会计师签字。

第十条 公司在编制年度报告时还应遵循如下一般要求：

（一）年度报告中引用的数字应当采用阿拉伯数字，有关货币金额除特别说明外，指人民币金额，并以元、千元、万元、百万元或亿元为单位。

（二）公司可根据有关规定或其他需求，编制年度报告外文译本，但应努力保证中外文文本的一致性，并在外文文本上注明：“本报告分别以中、英（或日、法等）文编制，在对中外文文本的理解上发生歧义时，以中文文本为准。”

（三）年度报告印刷文本应采用质地良好的纸张印刷，幅面为 209×295 毫米（相当于标准的 A4 纸规格）。年度报告封面应载明公司的名称、“年度报告”的字样、报告期年份，也可以载有公司的外文名称、徽章或其他标记、图案等。年度报告的目录应编排在显著位置。

（四）公司可以在年度报告正文前刊载宣传本公司的照片、图表或致投资者信，但不得刊登任何祝贺性、恭维性或推荐性的词句、题字或照片，不得含有夸大、欺诈、误导或内容不准确、不客观的词句。

（五）年度报告中若涉及行业分类，必须遵循中国证监会有关上市公司行业分类的规定；公司可以在此基础上，增加披露使用其它行业分类的数据、资料作为参考。

第十一条 公司应当在每个会计年度结束之日起4个月内将年度报告全文和摘要刊登在中国证监会指定的网站和公司网站上；同时在至少一种中国证监会指定报纸上刊登“本公司××××年度报告及摘要已于×年×月×日在中国证监会指定的创业板信息披露网站上披露，请投资者注意查阅。”的提示性公告。

公司可以将年度报告刊登在其他网站和其他报刊上，但不得早于在中国证监会指定的网站上披露的时间。

第十二条 在年度报告披露前，任何当事人不得泄露与其有关的信息，或利用这些信息谋取不正当利益。

第十三条 公司应当在年度报告公布后，将年度报告原件或有法律效力的复印件备置于公司办公地点，以供股东和投资者查阅。公司应在年度报告公布后10个工作日内，将年度报告及相关文件报送公司住所地中国证监会派出机构。

第十四条 公司董事会、监事会及董事、监事、高级管理人员应当保证年度报告内容的真实性、准确性、完整性，承诺其中不存在虚假记载、误导性陈述或重大遗漏，并就其保证承担个别和连带的法律责任。如有董事、监事、高级管理人员对年度报告内容的真实性、准确性、完整性无法保证或存在异议的，应当单独陈述理由和发表意见。未参会董事应当单独列示其姓名。

第十五条 特殊行业公司，除执行本准则规定外，还应执行中国证监会就该行业信息披露制定的特别规定。

## 第二章 年度报告正文

### 第一节 重要提示、目录及释义

第十六条 公司应在年度报告文本扉页刊登如下（但不限于）重要提示：

本公司董事会、监事会及董事、监事、高级管理人员保证本报告所载资料不存在任何虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏，并对其内容的真实性、准确性和完整性承担个别及连带责任。



如有董事、监事、高级管理人员对年度报告内容的真实性、准确性、完整性无法保证或存在异议的，应当声明：××董事、监事、高级管理人员无法保证本报告内容的真实性、准确性和完整性，理由是：……，请投资者特别关注。如有董事未出席董事会，应当单独列示其姓名。

如果执行审计的会计师事务所对公司出具了非标准审计报告，重要提示中应增加以下陈述：

××会计师事务所为本公司出具了带强调事项段的无保留意见（或保留意见、否定意见、无法表示意见）的审计报告，本公司董事会、监事会对相关事项亦有详细说明，请投资者注意阅读。

公司负责人、主管会计工作负责人及会计机构负责人（会计主管人员）应当声明：保证年度报告中财务报告的真实、完整。

如果报告中涉及未来的计划、预测等方面的内容，重要提示中还应增加以下陈述：

本报告中如有涉及未来的计划、业绩预测等方面的内容，均不构成本公司对任何投资者及相关人士的承诺，投资者及相关人士均应对此保持足够的风险认识，并且应当理解计划、预测与承诺之间的差异。

第十七条 年度报告目录应标明各章、节的标题及其对应的页码。公司应对可能造成投资者理解障碍及有特定含义的术语作出清晰、易懂的解释，年报的释义应在目录次页排印。

## 第二节 公司基本情况简介

第十八条 公司应披露如下内容：

- （一）公司的法定中、英文名称及缩写。
- （二）公司法定代表人。
- （三）公司董事会秘书及证券事务代表的姓名、联系地址、电话、传真、电子信箱。
- （四）公司注册地址，公司办公地址及其邮政编码，公司国际互联网网址、电子信箱。

(五) 公司选定的信息披露媒体的名称, 登载年度报告的中国证监会指定网站的网址, 公司年度报告备置地点。

(六) 公司股票简称和股票代码。

(七) 公司聘请的会计师事务所名称、办公地址。

(八) 公司历史沿革: 报告期内的历次注册变更情况, 包括变更注册登记日期、地点; 企业法人营业执照注册号; 税务登记号码; 组织机构代码等。

### 第三节 会计数据和财务指标摘要

第十九条 公司应采用数据列表方式, 提供截至报告期末公司近 3 年的主要会计数据和财务指标, 包括但不限于以下各项: 营业收入、营业利润、利润总额、归属于上市公司普通股股东的净利润、归属于上市公司普通股股东的扣除非经常性损益后的净利润、资产总额、负债总额、归属于上市公司普通股股东的所有者权益、经营活动产生的现金流量净额、每股经营活动产生的现金流量净额、归属于上市公司普通股股东的每股净资产、净资产收益率、每股收益、资产负债率等。计算公式(不须披露)如下:

归属于上市公司普通股股东的每股净资产 = 年度末归属于上市公司普通股股东的所有者权益 / 年度末普通股股份总数

每股经营活动产生的现金流量净额 = 经营活动产生的现金流量净额 / 年度末普通股股份总数

净资产收益率、每股收益的计算公式参照《公开发行证券的公司信息披露编报规则第 9 号——净资产收益率和每股收益的计算及披露》执行。已发行人民币普通股, 又发行境内上市外资股或境外上市外资股的公司, 应披露按不同会计准则计算的净利润和归属于上市公司普通股股东的所有者权益产生的重大差异, 并说明主要原因。

公司在披露“扣除非经常性损益后的净利润”时, 应同时说明扣除的项目、涉及金额。

第二十条 公司主要会计数据和财务指标的计算和披露应遵循如下要求:

(一) 因会计政策变更及会计差错更正等追溯调整或重述以前年度会计数据

的，应披露会计政策变更的原因及会计差错更正的情况，并应同时披露调整前后的数据。

（二）应按照《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第1号——非经常性损益（2008年修订）》的要求，确定和计算非经常性损益。

（三）编制合并财务报表的公司应以合并财务报表数据填列或计算以上数据和指标。

（四）数据应根据时间顺序从左到右进行排列，左边起是报告期的数据。

第二十一条 公司应在主要会计数据和财务指标摘要之后刊登重大风险提示。公司对风险因素的描述应当围绕公司的经营情况，遵循重要性原则，披露可能对公司下一年度发展战略和经营目标的实现产生不利影响的重大风险，包括但不限于未来不能持续成长的风险、不能持续进行技术创新或产品更新的风险、产品的市场竞争风险、对大客户的依赖风险、重大投资失败的风险、关键技术人员流失的风险等，并根据实际情况，披露已经或将要采取的措施。

#### 第四节 董事会报告

第二十二条 公司董事会报告中应当对报告期公司从事的主要业务进行回顾，包括报告期公司所从事的主要业务和主要产品简介、行业发展变化、市场竞争格局以及公司行业地位等内容。

第二十三条 公司董事会报告中应当对财务报告数据与其他必要的统计数据，以及报告期内发生的和未来将要发生的重大事项，进行讨论与分析，以有助于投资者了解其经营成果、财务状况及未来可能变化。公司可以运用逐年比较、数据列表或其他方式对相关事项进行列示，以增进投资者的理解。披露应遵守以下的原则：

（一）披露内容应具有充分的可靠性。引用的数据、资料应有充分的依据，如果引用第三方的数据、资料作为讨论与分析的依据，应注明来源，并判断第三方的数据、资料是否拥有足够的权威性。

（二）披露内容应具有充分的相关性。公司应充分考虑并尊重投资者的投资需要，披露的内容应能够帮助投资者更加充分地理解公司未来变化的趋势。公司

应重点讨论和分析重大的投资项目、资产购买、兼并重组、在建工程、研发项目、人才培养和储备等方面在报告期内的执行情况和未来的计划。

（三）披露内容应具有充分的关联性。分析与讨论公司的外部环境、市场格局、风险因素等内容时，所述内容应与公司的经营成果、财务状况具有足够的关联度，应充分考虑公司的外部经营环境（包括但不限于经济环境、行业环境等）和内部资源条件（包括但不限于资产、技术、人员、经营权等），结合公司的战略和营销等管理政策，以及公司所从事的业务特征，进行有针对性的讨论与分析，并且保持逻辑的连贯。

（四）鼓励公司披露管理层在经营管理活动中使用的关键业绩指标。可以披露指标的假定条件和计算方法以及公司选择这些指标的依据，重点讨论与分析指标变化的原因和趋势。关键业绩指标由公司根据自身特点，选择对业绩敏感度较高且公司有一定控制能力的要素而确定。

（五）讨论与分析应充分解释导致财务数据变动的根本原因及其反映的可能趋势，而不能只是重复财务报告的内容。

（六）披露内容应突出重要性。避免空泛、模板式的语言，以及过多披露不重要的事项而掩盖重要信息。

第二十四条 公司应回顾分析在报告期内的主要经营情况。对重要事项的披露应该完整全面，不能有选择地披露。公司应披露已对报告期产生重要影响以及未对报告期产生影响但对未来具有重要影响的事项等。内容包括但不限于：

（一）主营业务。应包括（但不限于）收入、成本、费用、研发投入、现金流等科目，需要提示变化并分析变化的原因。若公司利润构成或利润来源发生重大变动，应详细说明。

1. 收入：公司应说明驱动业务收入变化的产销量、订单或劳务的结算比例等因素。如果因子公司股权变动导致合并范围变化的，应提供上年同口径的数据供投资者参考。若报告期内产品或服务发生重大变化或调整，公司应介绍已推出或宣布推出的新产品及服务，并说明对公司经营及业绩的影响。

对实物销售收入大于劳务收入的公司，应按照行业口径，披露报告期内的生产量、销售量和库存量情况。若相关数据同比变动在 30%以上的，应说明原因。

对于订单收入占比超过 50%的公司，应披露重大的已签订订单情况，并披露

前期订单在本年度进展和本年度新增订单的完成比例。对前期订单分散且数量较多的，可以按行业口径归类披露。临时报告已经披露过的情况，公司应提供相关披露索引。

2. 成本：公司应披露本年度成本的主要构成项目，如原材料、人工工资、折旧、能源和动力等在成本总额中的占比情况，披露可按行业分类列示，并提供上年同口径可比数据。如果涉及商业秘密的，公司可仅披露占比最高或最主要的单个项目。

3. 费用：若报告期公司销售费用、管理费用、财务费用、所得税等财务数据同比发生重大变动的，应当说明产生变化的主要影响因素。

4. 研发投入：公司应说明本年度所进行研发项目的目的，项目进展和拟达到的目标，并预计对公司未来发展的影响。公司应说明本年度研发支出总额及资本化的比重、研发支出占营业收入的比重，如数据较上年发生显著变化，还应解释变化的原因。

5. 现金流：结合公司现金流量表相关数据，说明公司经营活动、投资活动和筹资活动产生的现金流量的构成情况，若相关数据同比发生重大变动，公司应当分析主要影响因素。若报告期公司经营活动产生的现金流量与报告期净利润存在重大差异的，公司应当解释原因。

6. 公司应当披露主要供应商、客户情况：介绍公司向前 5 名供应商合计的采购金额占公司年度采购总额的比例，向前 5 名客户合计的销售额占公司年度销售总额的比例。向单一供应商或客户采购、销售比例超过 30%的，还应说明该供应商或客户采购、销售金额及所占比例，报告期内公司与其之间的采购、销售金额和比例相比以前年度是否发生较大变化；属于同一控制人控制的供应商及客户应合并列示。

7. 公司首次公开发行招股说明书中披露的未来发展与规划延续至报告期的，公司应对规划目标的实施进度进行分析，实施进度与规划不符的，应详细说明原因。

公司应当回顾总结前期披露的发展战略和经营计划在报告期内的进展，对未

达到计划目标的情况进行解释。若公司实际经营业绩低于或高于曾公开披露过的本年度盈利预测 20%以上的，应从收入、成本、费用、税负等相关方面说明造成差异的原因。

（二）分部报告。公司应当根据自身实际情况，分别按行业、产品或地区说明报告期内公司主营业务收入、主营业务利润的构成情况。对于占公司营业收入或营业利润 10%以上的行业、产品或地区，应分项列示其营业收入、营业成本、营业利润率，并分析其变动情况。公司应当保持业务数据统计口径的一致性，如确需调整的，公司应提供调整后的过去 3 年数据。

（三）资产及负债状况。若报告期公司资产构成（货币资金、应收款项、存货、投资性房地产、长期股权投资、固定资产、在建工程、短期借款、长期借款等占总资产的比重）同比发生重大变动的，应当说明产生变化的主要影响因素。

报告期内公司具有以公允价值计量的资产的，应当说明报告期内该资产的购入、售出以及公允价值变动等情况。

公司报告期内如主要资产计量属性发生重大变化，应说明原因及其对经营成果和财务状况的影响。

（四）竞争能力。公司应分析说明报告期内公司核心竞争能力（如设备、专利、非专利技术、特许经营权、土地使用权、水面养殖权、探矿权、采矿权、核心技术人员、独特经营方式和盈利模式、允许他人使用自己拥有的资源要素或作为被许可方使用他人资源要素等）方面的重要变化及对公司所产生的影响。如果发生因设备或技术升级换代、核心技术人员辞职、特许经营权丧失等导致公司核心竞争能力受到严重影响的，应详细说明具体情况及公司拟采取的措施。

（五）投资状况。公司应介绍本年度投资情况，分析报告期内公司投资额同比变化情况。对达到公开披露标准的，公司应披露被投资公司名称、主要业务、投资份额和持股比例、资金来源、合作方、投资期限、产品类型、预计收益、本期投资盈亏、是否涉诉等信息。

1. 对募集资金投资项目，在项目未达到预计收益之前，公司应持续列表说明募集资金时承诺投资项目、项目进度与实际投资项目、进度的异同。尚未使用的募集资金，应说明资金用途及去向。当项目达到预计收益之后，公司可提示投资

者在以后年份停止披露。

实际投资项目如没有变更，公司应介绍项目资金的投入情况、项目的进度及预计收益；若项目已产生收益，应说明累计收益情况；未达到计划进度和收益的，应当解释原因。实际投资项目如有变更，公司应介绍项目变更原因、变更程序及其披露情况，项目资金的投入情况，项目的进度及预计收益；若项目已产生收益，应说明收益情况；未达到计划进度和收益的，应说明原因。同时还需说明原项目的预计收益情况。

公司首次公开发行时产生的超募资金的使用延续到报告期的，应说明超募资金的使用计划、计划实施情况、资金使用的收益以及超募资金的节余情况。

2. 对非募集资金投资项目，公司应根据重要性原则，对报告期持有其他上市公司股权、参股商业银行、证券、保险、信托和期货公司等金融企业股权进行披露，包括初始投资成本、持股比例、期末账面值、本期收益、股份来源等情况；对报告期用于买卖其他上市公司股份的资金数量、股份数量及产生的投资收益进行披露；对报告期持有的以公允价值计量的境内外基金、债券、信托产品、期货、金融衍生工具等金融资产的初始投资成本、资金来源、报告期内购入或售出及投资收益情况、公允价值变动情况等披露。重要性标准，可参考负责公司财务报告审计的会计师事务所的审计标准，公司应披露重要性标准的具体数值。

（六）主要控股参股公司分析。公司应详细介绍主要子公司的主要业务、注册资本、总资产、净资产、净利润，本年度取得和处置子公司的情况，包括取得和处置的方式及对公司整体生产经营和业绩的影响。如来源于单个子公司的净利润或单个参股公司的投资收益对公司净利润影响达到 10%以上，还应介绍该公司主营业务收入、主营业务利润等数据。若单个子公司或参股公司的经营业绩同比出现大幅波动，且对公司合并经营业绩造成重大影响的，公司应当对其业绩波动情况及其变动原因进行分析。

主要子公司或参股公司的经营情况的披露应参照上市公司董事会报告的要求。对于与公司主业关联较小的子公司，应披露持有目的和未来经营计划；对本年度内投资收益占净利润比例达 50%以上的公司，应披露投资收益中占比在 10%以上的股权投资项目。

若主要子公司或参股公司的经营业绩未出现大幅波动，但其资产方面或其他主要财务指标出现显著变化，并可能在将来对公司业绩造成影响，也应对变化情况和原因予以说明。

（七）公司控制的特殊目的主体情况。公司存在其控制下的特殊目的主体时，应介绍公司对其控制权方式和控制权内容，并说明公司从中可以获取的利益和对其所承担的风险。另外，公司还应介绍特殊目的主体对其提供融资、商品或劳务以支持自身主要经营活动的相关情况。公司控制的特殊目的主体为《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》应用指南”中所规定的“特殊目的主体”。

第二十五条 公司应对未来发展进行展望。应讨论和分析行业竞争格局和趋势，披露公司未来发展战略、下一年度的经营计划以及公司可能面对的风险。主要包括但不限于：

（一）行业格局和趋势。公司应结合自身的业务规模、经营区域、产品类别以及竞争对手等情况，介绍与公司业务关联的宏观经济层面或行业环境层面的发展趋势，以及公司的行业地位或区域市场地位的变动趋势。公司应结合主要业务的市场变化情况、营业成本构成的变化情况、市场份额变化情况等因素，分析公司的主要行业优势和困难，并说明变化对公司未来经营业绩和盈利能力的影响。

（二）公司发展战略。公司应围绕行业壁垒、核心技术替代或扩散、产业链整合、价格竞争、成本波动等方面向投资者提示未来公司发展机遇和挑战，披露公司发展战略，以及拟开展的新业务、拟开发的新产品、拟投资的新项目等。若公司存在多种业务的，还应当说明各项业务的发展规划。分析和讨论应提供数据支持，并说明数据来源。

公司对未来发展战略的披露，应结合投资者关注较多的问题，以及公司现阶段所面临的特定环境、公司所处行业及所从事业务特征来进行。重点对公司未来主要经营模式或业务模式是否会发生重大变化，新技术、新产品的开发计划及进展，产能扩张、资产收购等重大投资计划，投资者回报安排等发展战略、发展步骤进行有针对性的描述，以助于投资者了解公司未来发展方向及经营风格。

（三）经营计划。公司应当披露下一年度的经营计划，包括（但不限于）收入、费用、成本计划，及下一年度的经营目标，如销售额的提升、市场份额的扩大、成本下降、研发计划等，为达到上述经营目标拟采取的策略和行动。公司应



同时说明该经营计划并不构成公司对投资者的业绩承诺，提示投资者对此保持足够的风险意识，并且应当理解经营计划与业绩承诺之间的差异。公司应披露维持公司当前业务并完成在建投资项目所需的资金需求，对公司经营计划涉及的投资资金的来源、成本及使用情况进行简要说明。

（四）可能面对的风险。公司应当针对自身特点，遵循关联性原则和重要性原则披露可能对公司未来发展战略和经营目标的实现产生不利影响的重大风险因素（例如政策性风险、行业特有风险、业务模式风险、经营风险、环保风险、汇率风险、利率风险、技术风险、产品价格风险、原材料价格及供应风险、财务风险、单一客户依赖风险、核心技术人员变动等），披露的内容应当充分、准确、具体，应尽量采取定量的方式分析各风险因素对公司当期及未来经营业绩的影响，并介绍已经或计划采取的应对措施。

对于本年度较上一年度的新增风险因素，公司应对其产生的原因、对公司的影响以及已经采取或拟采取的措施及效果等进行分析。若分析表明相关变化趋势已经、正在或将要对公司的财务状况和经营成果产生重大影响的，公司应提供管理层对相关变化的基本判断，尽可能定量分析对公司的影响程度。

第二十六条 对会计师事务所出具非标准审计报告的，公司应就所涉及事项做出说明。

报告期发生会计政策、会计估计变更或重要前期差错更正的，董事会应讨论、分析变更、更正的原因及影响。如涉及追溯调整，应披露对以往各年度财务状况和经营成果的影响金额；如涉及更换会计师事务所，应披露是否就相关事项与前任会计师事务所进行了必要的沟通。

适用境内外会计准则的公司，董事会应对产生差异的情况进行详细说明。

第二十七条 公司应披露利润分配政策以及近 3 年（包括本报告期）的股利分配方案（预案）、资本公积金转增股本方案（预案）和现金红利分配情况。对于报告期内盈利但未提出现金利润分配方案预案的公司，应详细说明原因，同时说明公司未分配利润的用途和使用计划。

第二十八条 鼓励公司披露社会责任报告。社会责任报告应经公司董事会审议通过，并以单独报告的形式在披露年度报告的同时在指定网站披露。

第二十九条 公司应披露内幕信息知情人管理制度的建立和执行情况，报告

期内自查内幕信息知情人涉嫌内幕交易的情况，以及监管部门的查处和整改情况。

## 第五节 重要事项

第三十条 公司应披露重大诉讼、仲裁事项。包括发生在本年度涉及公司的重大诉讼、仲裁事项，应陈述该事项基本情况、涉及金额，是否存在预计负债。已在上年度年报中披露，但尚未结案的重大诉讼、仲裁事项，应陈述其进展情况或审理结果及影响。对已经结案的重大诉讼、仲裁事项，还应说明其执行情况。如以上诉讼、仲裁事项已在临时报告披露且无后续进展的，则可只披露事项概述，并提供临时报告相关披露索引。

如报告期内公司无重大诉讼、仲裁事项，应明确陈述“本年度公司无重大诉讼、仲裁事项”。

第三十一条 发生控股股东及其关联方非经营性占用资金情况的，公司应充分披露资金占用期初金额、发生额、偿还额、期末余额、占用原因、预计偿还方式及清偿时间。

公司应同时披露年审会计师对资金占用的专项审核意见。

第三十二条 公司应披露报告期内发生的破产相关事项，包括向法院申请重整、和解或破产清算，法院受理重整、和解或破产清算，公司重整期间等发生的法院裁定结果及其他重大事项。执行相关重整、和解等计划的公司还应说明计划的具体内容及执行情况。如相关破产事项已在临时报告披露且后续实施无变化的，则可只披露事项概述，并提供临时报告相关披露索引。

第三十三条 公司应披露报告期内收购及出售资产、企业合并事项的简要情况及进程，分析上述事项对公司业务连续性、管理层稳定性的影响，同时还应说明事项是否按计划如期实施，如已实施完毕应说明其对财务状况和经营成果的影响及其占利润总额的比例；如未按计划实施则说明原因及公司采取的措施。

第三十四条 公司应披露股权激励计划在本报告期的具体实施情况，包括但不限于：实施股权激励计划履行的相关程序及总体情况；激励基金提取情况；股权激励股份购买情况；对激励对象的考核情况；对激励对象范围的调整情况及履行的程序；股权激励股份授予数量及解除锁定情况；股票期权授予及行权情况；股票期权行权价格及期权数量等的调整情况及履行的程序；实施股权激励计划对

公司本报告期及以后各年度财务状况和经营成果的影响；涉及股权激励的其它事项。如相关股权激励事项已在临时报告披露且后续实施无进展或变化的，则可只披露事项概述，并提供临时报告相关披露索引。

第三十五条 公司应披露报告期内发生的重大关联交易事项。若对于某一关联方，报告期内累计关联交易总额高于 1000 万元且占公司最近一期经审计净资产值 5% 以上的，须披露关联交易方、交易内容、交易时间及披露时间等情况。

如果发生的交易属不同类型，应按以下要求分别披露：

（一）与日常经营相关的关联交易，至少应披露以下内容：关联交易方、交易内容、定价原则、交易价格、交易金额、占同类交易金额的比例、结算方式。可以获得同类交易市场价格的，应披露市场参考价格，实际交易价格与市场参考价格差异较大的，应说明原因。大额销货退回需披露详细情况。

公司按类别对当年度将发生的日常关联交易总金额进行预计的，应披露日常关联交易事项在报告期内的实际履行情况。

（二）资产、股权转让发生的关联交易，至少应披露以下内容：关联交易方、交易内容、定价原则、资产的账面价值、评估价格、交易价格、结算方式及获得的转让收益，转让价格与账面价值或评估值差异较大的，应说明原因。如相关资产、股权转让关联交易事项已在临时报告披露且后续实施无变化或进展的，则可只披露事项概述、披露日期，并提供临时报告相关披露索引。

（三）公司与关联方共同对外投资发生的关联交易，至少应披露以下内容：共同投资方、被投资企业的基本情况、业务范围、投资进展情况等。

（四）公司与关联方存在债权债务往来、担保等事项的，应披露形成的原因及其对公司的影响。

（五）其他重大关联交易。

第三十六条 公司应披露重大合同及其履行情况。包括（但不限于）：

（一）在报告期内发生或以往期间发生但延续到报告期的托管、承包、租赁其他公司资产或其他公司托管、承包、租赁公司资产的事项，且该事项为公司带来的利润达到公司当年利润总额的 10% 以上（含 10%）时，应详细披露有关合同的主要内容，如有关资产的情况、涉及的金额和期限、收益及其确定依据等。

同时还应披露该收益对公司的影响。

(二)重大担保。公司应当披露报告期内履行的及尚未履行完毕的担保合同,包括担保金额、担保期限、担保对象、担保类型(一般担保或连带责任担保)、担保的决策程序等;对于未到期担保合同,如有明显迹象表明有可能承担连带清偿责任,应明确说明。

公司还应披露本年度发生的公司为子公司提供担保的金额,担保总额占公司净资产的比例;公司为股东、实际控制人及其关联方提供担保的金额,公司直接或间接为资产负债率超过 70%的被担保对象提供的债务担保金额,以及公司担保总额超过净资产 50%部分的金额。

(三)在报告期内或报告期继续发生的委托他人进行现金资产管理事项,公司应披露委托事项的具体情况,包括:受托人名称、委托金额、委托期限、报酬确定方式,以及当年度实际收益或损失和实际收回情况等;公司还应说明该项委托是否经过法定程序,未来是否还有委托理财计划;公司若就该项委托计提投资减值准备的,应披露当年度计提金额。若公司有委托贷款事项,也应比照上述委托行为予以披露。

(四)其他重大合同。

第三十七条 公司或持股 5%以上股东、实际控制人、董事、监事、高级管理人员如在报告期内或持续到报告期内有承诺事项,包括收购报告书或权益变动报告书中所作承诺、资产重组时所作承诺、首次公开发行或再融资时所作承诺、股权激励时所作承诺,以及其他对公司中小股东所作承诺等,公司董事会应说明该承诺事项在报告期内的履行情况,详细列示承诺方、承诺类型、承诺事项、承诺时间、承诺期限、承诺的履行情况等。如承诺未能及时履行的,应说明未完成履行的原因及下一步工作计划。

另外,如公司资产或项目存在盈利预测,且报告期仍处在盈利预测期间内,公司董事会和相关股东应就资产或项目是否达到原盈利预测及其原因做出说明。同时,公司应提供进行盈利预测时的相关披露索引。

第三十八条 公司应披露聘任、解聘会计师事务所情况,会计师事务所为公司提供服务类别及为不同类别服务所支付的报酬情况,目前的审计机构已为公司

提供审计服务的连续年限(年限从审计机构与公司首次签订审计业务约定书日开始计算)。

第三十九条 公司及其董事、监事、高级管理人员、公司控股股东、实际控制人、收购人如在报告期内存在受有权机关调查、司法纪检部门采取强制措施、被移送司法机关或追究刑事责任、中国证监会稽查、中国证监会行政处罚、证券市场禁入、认定为不适当人选或被其他行政管理部门处罚及证券交易所公开谴责的情形,应当说明原因及结论。如中国证监会及其派出机构对公司检查后提出整改意见的,应简单说明整改情况,披露整改报告书的信息披露报纸、网站及日期。

列入省级以上环保部门公布的污染严重企业名单的或存在其他重大社会安全问题的公司及其子公司,应披露公司存在的问题、整改情况。如报告期内被行政处罚,应披露处罚事项、处罚措施及整改情况。

第四十条 年报披露后面临暂停上市和终止上市风险的公司,应当充分披露导致暂停上市或终止上市的原因以及公司采取的消除暂停上市或终止上市情形的措施。面临终止上市风险的公司,应同时披露终止上市后投资者关系管理工作的详细安排和计划。

第四十一条 公司还应披露其他在报告期内发生的《证券法》第六十七条、《上市公司信息披露管理办法》第三十条所列的重大事件,以及公司董事会判断为重大事件的事项。

如前款所涉重要事项已作为临时报告在指定网站披露,只需说明信息披露网站及披露日期。

第四十二条 控股子公司发生的本节所列的重要事项应当视同公司的重要事项予以披露。

第四十三条 公司还应披露其他需要披露的事项,如选定信息披露媒体的变更等。

## 第六节 股本变动及股东情况

第四十四条 公司应按以下要求披露股本变动情况:

(一) 股份变动情况表(按照《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第5号——公司股份变动报告的内容与格式》(2007年修订)表2规定的格式

进行编制)。

披露限售股份变动情况表,其中限售股份指发行时有限售条件的股份,董事、监事及高级管理人员所持股份以及因其他原因限售的股份。该表的具体格式按年度报告摘要披露格式 3.1 列示(见附件)。

## (二) 证券发行与上市情况

1. 介绍报告期内证券发行情况,包括股票、可转换公司债券、公司债券及其他衍生证券的种类、发行日期、发行价格(或利率)、发行数量、上市日期、获准上市交易数量、交易终止日期等。

2. 对报告期内因送股、转增股本、配股、增发新股、非公开发行股票、权证行权、实施股权激励计划、企业合并、可转换公司债券转股、减资、债券发行或其他原因引起公司股份总数及结构的变动、公司资产负债结构的变动,应予以说明。

第四十五条 公司按以下要求披露股东和实际控制人情况:

(一) 按照《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 5 号—公司股份变动报告的内容与格式》(2007 年修订)表 6 规定的格式披露以下内容:

1. 截至报告期末以及董事会审议年度报告披露日前第 5 个交易日末的股东总数。

2. 持有本公司 5%以上(含 5%)股份的股东的名称、年度内股份增减变动的情况、年末持股数量、所持股份类别及所持股份质押或冻结的情况。若持股 5%以上(含 5%)的股东少于 10 人,则应列出至少前 10 名股东的持股情况。如所持股份中包括已上市流通股份(或无限售条件股份)、未上市流通股份(或有限售条件股份),应分别披露其数额。

如前 10 名股东之间存在关联关系或属于《上市公司收购管理办法》规定的一致行动人的,应予以说明。

如果有战略投资者或一般法人因配售新股成为前 10 名股东的,应予以注明,并披露约定持股期间的起止日期。

以上列出的股东情况中应注明代表国家持有股份的单位或外资股东。

## （二）公司控股股东情况

若控股股东为法人的，应披露名称、单位负责人或法定代表人、成立日期、注册资本、主要经营业务或管理活动等；若控股股东为自然人的，应披露其姓名、国籍、是否取得其他国家或地区居留权、最近 5 年内的职业及职务。如报告期内控股股东发生变更，应列明相关信息披露索引。

公司应披露控股股东目前控股和参股的其他上市公司的股权情况。对控股股东为自然人的，应披露其过去 10 年曾控股的上市公司情况。

如上市公司不存在控股股东，应予以特别说明。

## （三）公司实际控制人情况

公司应比照本款第二项有关控股股东披露要求，披露公司的实际控制人情况，并以方框图及文字的形式披露公司与实际控制人之间的产权和控制关系。实际控制人应披露到自然人、国有资产管理部门，或者股东之间达成某种协议或安排的其他机构或自然人，包括以信托方式形成实际控制的情况。

如实际控制人通过信托或其他资产管理方式控制公司，应披露信托合同或者其他资产管理安排的主要内容，包括信托或其他资产管理的具体方式、信托管理权限（包括公司股份表决权的行使等）、涉及的股份数量及占公司已发行股份的比例、信托或资产管理费用、合同的期限及变更、终止的条件、信托资产处理安排、合同签订的时间及其他特别条款等。

如公司最终控制层面存在多位自然人或自然人控制的法人共同持股的情形，且其中没有一人的持股比例（持有或控制下一级控制层面公司的股份比例）超过 50%，各自的持股比例比较接近，公司无法确定实际控制人的，应当披露最终控制层面持股比例在 5% 以上的股东情况。

（四）其他持股在 10% 以上（含 10%）的法人股东，应介绍其法定代表人、成立日期、主要经营业务或管理活动、注册资本等情况。

（五）公司前 10 名无限售流通股股东的名称全称、年末持有无限售流通股的数量和种类（A、H 股或其它）。公司股票为融资融券标的证券的，股东持股

数量应当按照其通过普通证券账户、信用证券账户持有的股票及其权益数量合并计算。

如前 10 名无限售流通股股东之间，以及前 10 名无限售流通股股东和前 10 名股东之间存在关联关系或属于《上市公司收购管理办法》规定的一致行动人的，应予以说明。

## 第七节 董事、监事、高级管理人员和员工情况

第四十六条 公司应披露董事、监事和高级管理人员的情况，包括：

### （一）基本情况

现任董事、监事、高级管理人员的姓名、性别、年龄、任期起止日期、年初和年末持有本公司股份、股票期权、被授予的限制性股票数量、年度内股份增减变动量及增减变动的的原因。如为独立董事，需单独注明。

（二）现任董事、监事、高级管理人员最近 5 年的主要工作经历。董事、监事、高级管理人员如在股东单位任职，应说明职务及任职期间，以及在除股东单位外的其他单位的任职或兼职情况。上市公司应披露董事、监事和高级管理人员（包括前任）受证券监管机构处罚的历史情况。

### （三）年度报酬情况

董事、监事和高级管理人员报酬的决策程序、报酬确定依据以及报酬的实际支付情况。披露每一位现任及报告期内离任董事、监事和高级管理人员在报告期内从公司获得的税前报酬总额（包括基本工资、奖金、津贴、补贴、职工福利费和各项保险费、公积金、年金以及以其他形式从公司获得的报酬）以及从公司关联方获得的应付报酬总额，全体董事、监事和高级管理人员的报酬合计。另外，将获得的股权激励按照可行权股数、已行权数量、行权价以及报告期末市价单独列示。

公司应列明不在公司领取报酬、津贴的董事、监事的姓名，并注明其是否在股东单位或其他关联单位领取报酬、津贴。

（四）在报告期内被选举或离任的董事和监事、聘任或解聘的高级管理人员姓名，及董事、监事离任和高级管理人员解聘原因。



第四十七条 公司应披露核心技术团队或关键技术人员（非董事、监事、高级管理人员）等对公司核心竞争能力有重大影响的人员的变动情况，并说明变动对公司经营的影响及公司采取的应对措施。

第四十八条 公司应披露员工情况，包括在职员工的数量、专业构成（如生产人员、销售人员、技术人员、财务人员、行政人员）、教育程度及公司需承担费用的离退休职工人数。

对于劳务外包数量较大的，公司应披露劳务外包的工时总数和支付的报酬总额。

## 第八节 公司治理

第四十九条 公司应说明公司治理的实际状况与中国证监会发布的有关上市公司治理的规范性文件是否存在重大差异，如有重大差异，应说明具体情况及原因。

第五十条 公司应介绍报告期内召开的年度股东大会、临时股东大会、董事会的有关情况，包括会议届次、召开日期，并提供相关信息披露索引。

第五十一条 公司应披露年报信息披露重大差错责任追究制度的建设情况。公司报告期内如发生重大会计差错更正、重大遗漏信息补充以及业绩预告修正等情况，应按照本准则的要求逐项如实披露更正、补充或修正的原因及影响，披露董事会对有关责任人采取的问责措施及处理结果。

第五十二条 监事会在报告期内的监督活动中发现公司存在风险的，公司应当披露监事会就有关风险的简要意见、监事会会议召开时间、会议届次、参会监事以及在指定披露网站的披露索引及披露日期等信息；否则，公司应当披露监事会对报告期内的监督事项无异议。

## 第九节 财务报告

第五十三条 公司应披露审计报告正文、经审计的财务报表。

第五十四条 财务报表包括公司报告期末及其前一个年度末的比较式资产负债表、现金流量表、所有者权益（股东权益）变动表、该两年度的比较式利润表及其附注。编制合并财务报表的公司，除提供合并财务报表外，还应提供母公

司财务报表。

第五十五条 财务报表附注应当按照《公开发行证券的公司信息披露编报规则第15号——财务报告的一般规定》（2010年修订）和中国证监会发布的相关规定编制。

### 第十节 备查文件目录

第五十六条 公司应当披露备查文件的目录，包括：

（一）载有法定代表人、主管会计工作负责人（如设置总会计师，须为总会计师）、会计机构负责人（会计主管人员）签名并盖章的财务报表。

（二）载有会计师事务所盖章、注册会计师签名并盖章的审计报告原件。

（三）报告期内在中国证监会指定网站上公开披露过的所有公司文件的正本及公告的原稿。

（四）在其它证券市场公布的年度报告。

公司应当在办公场所置备上述文件的原件。当中国证监会、证券交易所要求提供时，或股东依据法规或公司章程要求查阅时，公司应及时提供。

## 第三章 年度报告摘要

### 第一节 重要提示

第五十七条 公司应在年度报告摘要显著位置刊登如下（但不限于）重要提示：“为全面了解本公司的经营成果、财务状况及未来发展规划，投资者应到证监会指定网站仔细阅读年度报告全文。”

如有个别董事、监事、高级管理人员对年度报告内容的真实性、准确性、完整性无法保证或存在异议的，应当声明：“××董事、监事、高级管理人员无法保证本报告内容的真实性、准确性和完整性，理由是：……，请投资者特别关注。”

如果执行审计的会计师事务所对公司出具了非标准审计报告，重要提示中应增加以下陈述：“××会计师事务所为本公司出具了带强调事项段的无保留意见（或保留意见、否定意见、无法表示意见）的审计报告，本公司董事会、监事会对相关事项亦有详细说明，请投资者注意阅读。”

公司应提示董事会对本报告期利润的分配预案。

## 第二节 公司基本情况

第五十八条 公司应披露：

（一）公司股票简称、股票代码（若报告期初至报告披露日期间公司股票简称发生变更，还应同时披露变更前的股票简称）。

（二）公司董事会秘书及证券事务代表的姓名、办公地址、电话、电子邮箱。

第五十九条 公司应采用数据列表方式，提供截至报告期末近 3 年公司主要会计数据和财务指标，包括以下各项：营业收入、营业成本、归属于上市公司普通股股东的净利润、经营活动产生的现金流量净额、每股收益、每股净资产、净资产收益率、资产负债率、期末总股本等。

表格中金额和股本的计量单位可采用万、亿（元、股）等，减少数据位数，方便阅读。基本原则是小数点前最多保留 5 位，小数点后保留两位，更多位数请选用更高的单位，如以万、亿等单位表示。

第六十条 公司应披露报告期末公司股本结构、股东总数、前 10 名股东情况、控制框图。

## 第三节 管理层讨论与分析

第六十一条 公司管理层应当简要介绍公司报告期内的经营情况，主要围绕公司的市场份额、市场排名、产能和产量及销量、销售价格、成本构成等数据，尽量选择当期重大变化的情况进行讨论，分析公司报告期内经营活动的总体状况，至少包括：

（一）提示主营业务的经营是否存在重大变化。对占公司主营收入或主营业务利润 10%以上的产品，分别列示其销售收入、销售成本、毛利率，并提示其中是否存在变化。

（二）提示是否存在需要特别关注的经营季节性或周期性特征（如有）。对于业务年度与会计年度不一致的行业，鼓励披露按业务年度口径汇总的收入、成本、销量、净利润、期末存货的当期和历史数据。

（三）若报告期内公司的营业收入、营业成本、归属于上市公司普通股股东的净利润总额或者构成较前一报告期发生重大变化的，应予以说明。

（四）提示分部报告与上期相比是否存在重大变化。分部情况可参考年报正文摘要而成，分析应主要以经营数据变化的驱动因素分析为主，并保证数据的历史可比性。

第六十二条 若与上一会计期间相比，公司会计政策、会计估计以及财务报表合并范围发生变化，或报告期因重大会计差错而进行追溯调整，应予以披露，并对其原因和影响数进行说明。若年度报告被会计师事务所出具有解释性说明、保留意见、无法表示意见或否定意见的审计报告，公司董事会和监事会应就所涉及事项做出说明。

第六十三条 公司如果预测年初至下一报告期期末的累计净利润可能为亏损或者与上年同期相比发生大幅度变动，应当予以警示并说明。

#### 第四章 附则

第六十四条 本准则所称“控股股东”、“实际控制人”、“关联方”、“关联交易”、“高级管理人员”等的界定按照《公司法》、《证券法》等法律法规以及《上市公司信息披露管理办法》等相关规定执行。

第六十五条 本准则所称“以上”、“以内”包含本数，“超过”、“少于”、“低于”、“以下”不含本数。

第六十六条 本准则自 2013 年 1 月 1 日起施行。《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 30 号——创业板上市公司年度报告的内容与格式》（证监会公告〔2009〕33 号）同时废止。

附件：××××股份有限公司年度报告摘要

#### § 1 重要提示

1.1 为全面了解本公司的经营成果、财务状况及未来发展规划，投资者应到

指定网站仔细阅读年度报告全文。网站地址为：[chinext.cninfo.com.cn](http://chinext.cninfo.com.cn)；  
[chinext.cs.com.cn](http://chinext.cs.com.cn)；[chinext.cnstock.com](http://chinext.cnstock.com)；[chinext.stcn.com](http://chinext.stcn.com)；[chinext.ccstock.cn](http://chinext.ccstock.cn)。

1.2 如有董事、监事、高级管理人员声明对年度报告内容的真实性、准确性、完整性无法保证或存在异议的，应当声明：

××董事、监事、高级管理人员无法保证本报告内容的真实性、准确性和完整性，理由是：……，请投资者特别关注。

1.3 如有董事未出席董事会，应当单独列示其姓名。

1.4 ××会计师事务所对本年度公司财务报告的审计意见为：××××。

如当期会计师事务所发生变更，公司应增加提示：

公司本年度会计师事务所由××会计师事务所变更为××会计师事务所。

如执行审计的会计师事务所出具了带强调事项段的无保留意见、保留意见、无法表示意见或否定意见的审计报告（以下简称“非标准审计报告”），应当特别提示：

××会计师事务所为本公司出具了带强调事项段的无保留意见（或保留意见、无法表示意见、否定意见）的审计报告，本公司董事会、监事会对相关事项亦有详细说明，请投资者注意阅读。

1.5 公司联系方式为：董秘×××，电话为××××，电子信箱为××××，办公地址为××××，证券事务代表为×××，电话为××××，电子信箱为××××，办公地址为××××。

1.6 公司董事会建议以公司××××年××月××日的总股本××××万股为基数，每××股送现金红利×元，并以资本公积转增股本，每××股转增×股。

1.7 本报告中如有涉及未来的计划、预测等方面的内容，均不构成本公司对任何投资者及相关人士的承诺。

## § 2 会计数据和财务指标摘要<sup>注1</sup>

	xxxx年 (T年, 即本年)	xxxx年 (T-1年)	本年比上 年增减 (%)	xxxx年 (T-2年)
营业收入				
营业成本				
归属于上市公司普 通股股东的净利润				
经营活动产生的现 金流量净额				
期末总股本				
每股收益				
每股净资产				
净资产收益率				
资产负债率				

### § 3 股本结构及股东情况

3.1 股本结构表（按照《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 5 号——公司股份变动报告的内容与格式》（2007 年修订）表 1 或表 2 规定的格式编制）。

3.2 股东数量及前 10 名股东持股情况表（按照《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 5 号——公司股份变动报告书的内容与格式》（2007 年修订）表 6 规定的格式编制）

3.3 公司与控股股东、实际控制人之间的产权及控制关系的方框图

### § 4 管理层讨论与分析

管理层可以图表结合文字形式，简明、扼要分析公司在报告期内的财务状况、

经营成果及重大事项。

§ 5 涉及财务报告的相关事项

5.1 与上年度财务报告相比，会计政策、会计估计和核算方法发生变化的，公司应当说明情况、原因及其影响。

5.2 报告期内发生重大会计差错更正需追溯重述的，公司应当说明情况、更正金额、原因及其影响。

5.3 与上年度财务报告相比，对财务报表合并范围发生变化的，公司应当做作出具体说明。

5.4 年度财务报告被会计师事务所出具非标准审计意见的，董事会、监事会应当对涉及事项做作出说明。

注释：

注 1：提供截至报告期末公司近三年调整后的主要会计数据和财务指标。

注 2：表格中金额和股本的计量单位可采用万、百万、亿（元、股）等。

### **6.3.6. 证监会公告〔2016〕32号《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第3号——半年度报告的内容与格式（2016年修订）》**

现公布《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第3号——半年度报告的内容与格式（2016年修订）》，自公布之日起施行。

[附件:《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 3 号——半年度报告的内容与格式 \(2016 年修订\)》](#)

中国证监会

2016 年 12 月 9 日

### **6.3.7. 证监会公告 (2016) 31 号《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 2 号——年度报告的内容与格式 (2016 年修订)》**

现公布《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 2 号——年度报告的内容与格式 (2016 年修订)》，自公布之日起施行。

[附件:《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 2 号——年度报告的内容与格式 \(2016 年修订\)》](#)

中国证监会

2016 年 12 月 9 日



## 6.4. 公开发行证券的公司信息披露编报规则

### 6.4.1. 证监会公告〔2013〕21号《第20号——创业板上市公司季度报告的内容与格式》

现公布《公开发行证券的公司信息披露编报规则第20号——创业板上市公司季度报告的内容与格式》（2013年修订），自公布之日起施行。

中国证监会

2013年3月25日

#### 第一章 总 则

第一条 为规范创业板上市公司季度报告的编制及信息披露行为，保护投资者合法权益，根据《公司法》、《证券法》等法律、法规及中国证券监督管理委员会（以下简称中国证监会）的有关规定，制定本规则。

第二条 凡根据《公司法》和《证券法》在中华人民共和国境内公开发行股票并在深圳证券交易所创业板市场上市的股份有限公司（以下简称公司）应当按照本规则的要求编制和披露季度报告。

第三条 公司应在会计年度前3个月以及前9个月结束后的1个月内编制季度报告（包括正文及附录）并刊登于中国证监会指定的网站和公司网站上；同时在至少一种中国证监会指定的报纸上刊登“本公司××××年第×季度报告已于×年×月×日在中国证监会指定的创业板信息披露网站上披露，请投资者注意查阅”的提示性公告。季度报告正文应按照本规则第二章要求编制，并按照附件的格式披露。

季度报告报告期系指季度初至季度末的3个月期间。

第一季度季度报告的披露时间不得早于上一年度年度报告的披露时间。

第四条 公司季度报告中的财务报告可以不经审计，但中国证监会和证券交

易所另有规定的除外。

## 第二章 季度报告正文

### 第一节 重要提示

第五条 公司应在季度报告正文刊登如下重要提示：

本公司董事会、监事会及其董事、监事、高级管理人员保证本报告所载资料不存在任何虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏，并对其内容的真实性、准确性和完整性承担个别及连带责任。

如个别董事、监事、高级管理人员对季度报告内容的真实性、准确性、完整性无法保证或存在异议的，应当声明：××董事、监事、高级管理人员无法保证本报告内容的真实性、准确性和完整性，理由是：……，请投资者特别关注。如有董事未出席董事会，应当单独列示其姓名、职务以及未出席原因。

第六条 如季度财务报告经审计被出具带强调事项段的无保留意见、保留意见、否定意见或无法表示意见的审计报告（以下简称非标准审计报告），重要提示中应增加下列特别提示：

××会计师事务所为本公司出具了带强调事项段的无保留意见（或保留意见、否定意见、无法表示意见）的审计报告，本公司董事会、独立董事、监事会对相关事项亦有详细说明，请投资者仔细阅读。

第七条 公司负责人、主管会计工作负责人以及会计机构负责人（会计主管人员）应当声明：保证季度报告中财务报告的真实、完整。

### 第二节 公司基本情况

第八条 公司应采用数据列表方式，提供截至报告期末及报告期公司主要会计数据和财务指标，包括但不限于以下各项：营业总收入、净利润、基本每股收益和稀释每股收益、净资产收益率、扣除非经常性损益后的净资产收益率、总资产、所有者权益（或股东权益）、每股净资产、经营活动产生的现金流量净额、每股经营活动产生的现金流量净额等。同时说明扣除的非经常性损益项目及其金额和所得税影响额。

上述会计数据及财务指标应按照《公开发行证券的公司信息披露内容与格式

准则第 30 号——创业板上市公司年度报告的内容与格式》（2012 年修订）以及中国证监会颁布的其他有关信息披露规章或规范性文件计算填列，涉及股东权益的数据及指标，应采用归属于公司普通股股东的股东权益；涉及利润的数据及指标，应采用归属于公司普通股股东的净利润。

第九条 公司应在主要会计数据和财务指标之后刊登重大风险提示。公司对风险因素的描述应当围绕公司的经营情况，遵循重要性原则，着重披露报告期新增的、可能对公司下一报告期经营产生不利影响的重大风险，并根据实际情况，披露已经或将要采取的措施。

第十条 公司应参照《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 5 号——公司股份变动报告的内容与格式》表 6 和《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 30 号——创业板上市公司年度报告的内容与格式》（2012 年修订）第四十五条规定的格式披露报告期末股东总数、前 10 名流通股股东或前 10 名无限售条件股东的持股情况、限售股份变动情况。

### 第三节 管理层讨论与分析

第十一条 报告期主要财务报表项目、财务指标发生重大变动的，应当说明变动情况及其主要原因。

第十二条 公司应回顾报告期内主营业务的经营情况，包括但不限于以下内容：

（一）公司应分析说明驱动业务收入变化的具体因素，例如产销量、订单或劳务的结算比例等因素。

公司应披露报告期重大的已签订单情况，以及前期订单在本报告期的进展和本报告期新增订单的完成比例。对前期订单分散且数量较多的，可以按行业或其他口径归类披露。临时报告已经披露过的情况，公司可只提供相关披露索引。

（二）若报告期内产品或服务发生重大变化或调整，公司应介绍已推出或宣布将推出的新产品及服务，并说明可能对公司未来经营及业绩的影响。

（三）公司应披露重要研发项目在本报告期的进展情况并预计对公司未来发

展的影响。

（四）如果报告期内公司的无形资产、核心竞争能力、核心技术团队或关键技术人员（非董事、监事、高级管理人员）等发生重大变化，公司应加以说明并披露其对公司的影响，可能对公司产生严重不利影响的，还应披露公司拟采取的应对措施。

（五）报告期内公司前 5 大供应商或客户发生变化的，公司应说明变化的具体情况并分析对公司未来经营的影响。

（六）公司应披露年度经营计划在报告期内的执行情况，年度经营计划发生重大变更的，应说明变更的具体原因、变更的内容及对公司年度经营业绩可能产生的影响。

（七）公司应分析可能对公司未来经营产生不利影响的重要风险因素及公司经营存在的主要困难，并说明公司拟采取的应对措施。

#### 第四节 重要事项

第十三条 公司、股东及实际控制人如有报告期内发生或报告期之前发生但延续到报告期内的承诺事项，应说明该承诺事项及其履行情况。如公司或相关义务人不能履行承诺事项，公司应及时披露具体原因及拟采取的措施。

第十四条 在报告期内募集资金或报告期之前募集资金的使用延续到报告期内的，公司应就募集资金的使用情况加以披露。公司应列表披露报告期内募集资金投资项目的资金投入、项目进度、预计收益、已产生的收益、项目变更、其他与主营业务相关的营运资金的使用、募集资金结余等情况。

第十五条 报告期内发生或将要发生、或之前期间发生但延续到报告期的重大事项，若对本报告期或以后期间的公司财务状况、经营成果产生重大影响，对投资者决策产生重大影响，应披露该重大事项进展情况，并说明其影响和解决方案。公司已在临时公告披露过的信息，则可只披露事项概述，并提供临时报告网站链接。

第十六条 公司应当说明本报告期内现金分红政策的执行情况。

第十七条 公司如果预测年初至下一报告期期末的累计净利润可能为亏损、实现扭亏为盈或者与上年同期相比发生大幅度变动，应当予以警示并说明原因。

### 第三章 附录

第十八条 公司应编制季度报告的附录部分。附录部分应包括公司按照《企业会计准则第 32 号——中期财务报告》以及中国证监会颁布的信息披露有关规章或规范要求披露的比较式财务报表，至少包括资产负债表、利润表和现金流量表。若季度财务报表经过注册会计师审计，则附录应披露审计报告正文。

### 第四章 附则

第十九条 本规则自公布之日起施行。《公开发行证券的公司信息披露编报规则第 20 号——创业板上市公司季度报告的内容与格式》(证监会公告(2010)10 号)同时废止。

#### 附件：季度报告正文披露格式

××××股份有限公司季度报告

#### § 1 重要提示

1.1 本公司董事会、监事会及董事、监事、高级管理人员保证本报告所载资料不存在任何虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏，并对其内容的真实性、准确性和完整性承担个别及连带责任。

如个别董事、监事、高级管理人员对季度报告内容的真实性、准确性、完整性无法保证或存在异议的，应当声明：××董事、监事、高级管理人员无法保证本报告内容的真实性、准确性、完整性，理由是：……，请投资者特别关注。

如有董事未出席董事会，应当单独列示其姓名、职务以及未出席原因。

1.2 如果季度报告中的财务报告经审计被出具非标准审计报告，应当特别提示：

××会计师事务所为本公司出具了带强调事项段的无保留意见（或保留意见、否定意见、无法表示意见）的审计报告，本公司董事会、独立董事、监事会对相关事项亦有详细说明，请投资者注意阅读。

1.3 公司负责人、主管会计工作负责人以及会计机构负责人（会计主管人员）应当声明：保证季度报告中财务报告的真实、完整。

## §2 公司基本情况

### 2.1 主要会计数据及财务指标

项目	报告期	年初至报告期末	本报告期比上年同期增减（%）
营业总收入			
归属于公司普通股股东的净利润			
基本每股收益			
稀释每股收益			
净资产收益率			
扣除非经常性损益后的净资产收益率			
项目	本报告期末	上年度期末	本报告期末比上年度期末增减（%）
总资产			
归属于公司普通股股东的所有者权益（或股东权益）			
归属于公司普通股股东的每股净资产			

项目	年初至报告期期末	比上年同期增减（%）
经营活动产生的现金流量净额		
每股经营活动产生的现金流量净额		
非经常性损益项目	年初至报告期期末金额	
...		
非经常性损益对所得税的影响合计		
合计		

## 2.2 重大风险提示

--

## 2.3 报告期末股东总数及前十名流通股股东（或无限售条件股东）持股情况表

## 2.4 限售股份变动情况表

## §3 管理层讨论与分析

### 3.1 公司主要财务报表项目、财务指标重大变动的情况及原因

适用 不适用

--

### 3.2 业务回顾和展望

--

## §4 重要事项

### 4.1 公司、股东及实际控制人承诺事项履行情况

适用 不适用

--

4.2 募集资金使用情况

适用 不适用

募集资金总额													本季度投入募集资金总额					
变更用途的募集资金总额													已累计投入募集资金总额					
变更用途的募集资金总额比例																		
承诺投资项目	是否已变更项目(含部分变更)	募集资金承诺投资总额	调整后投资总额	截至期末承诺投入金额(1)	季度实际投入金额	截至期末累计投入金额(2)	截至期末累计投入金额与承诺投入金额的差额(3)	截至期末投入进度(%) (4) = (2) / (1)	项目达到预定可使用状态日期	季度实现的效益	是否达到预计效益	项目可行性是否发生重大变化						
合计																		
未达到计划进度或预计收益的情况和原因(分具体项目)			当“是否达到预计效益”列存在“否”值时, 此项必填															



项目可行性发生重大变化的情况说明	当“项目可行性是否发生重大变化”列存在“是”值时，此项必填
募集资金投资项目实施地点变更情况	
募集资金投资项目实施方式调整情况	
募集资金投资项目先期投入及置换情况	
项目实施出现募集资金结余的金额及原因	
其他与主营业务相关的营运资金的使用情况	
尚未使用的募集资金用途及去向	
募集资金使用及披露中存在的问题或其他情况	

#### 4.3 其他重大事项

--

#### 4.4 报告期内现金分红政策的执行情况

--

4.5 预测年初至下一报告期期末的累计净利润可能为亏损、实现扭亏为盈或者与上年同期相比发生大幅度变动的警示及原因说明

适用 不适用

## 6.4.2. 证监会公告〔2014〕54号《第15号——财务报告的一般规定（2014年修订）》

为规范公开发行证券的公司财务信息披露行为，保护投资者合法权益，我会修订形成了《公开发行证券的公司信息披露编报规则第15号——财务报告的一般规定（2014年修订）》，现予公布，自公布之日起施行。

[附件：公开发行证券的公司信息披露编报规则第15号--财务报告的一般规定（2014年修订）](#)

中国证监会

2014年12月25日

### 6.4.2.1. 证监会公告〔2013〕48号《解释性公告第5号——财务报表附注中分步处置对子公司投资至丧失控制权相关信息的披露》

现公布《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第4号——财务报表附注中分步实现企业合并相关信息的披露》、《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第5号——财务报表附注中分步处置对子公司投资至丧失控制权相关信息的披露》，自公布之日起施行。

中国证监会

2013年12月23日

为规范上市公司、拟首次公开发行股票并上市的公司和其他公开发行证券的公司（以下统称公司）分步处置对子公司投资至丧失控制权的交易在年度财务报表附注中的信息披露，进一步提高财务信息披露质量，根据[《公开发行证券的公司信息披露编报规则第15号——财务报告的一般规定》](#)的相关规定，制订本解释性公告。

公司通过多次交易分步处置对子公司投资至丧失控制权的，除应满足《公开发行证券的公司信息披露编报规则第15号——财务报告的一般规定》中，关于处置子公司股权和合并范围发生变化的一般披露要求外，还应在丧失控制权的报告期补充披露以下信息：

一、公司应在财务报表附注的会计政策部分，披露下列与分步处置股权至丧失控制权相关的具体会计政策：

（一）判断分步处置股权至丧失控制权过程中的各项交易是否属于“一揽子交易”的原则；

（二）对于属于“一揽子交易”的，在母公司财务报表和合并财务报表中的会计处理方法；

（三）对于不属于“一揽子交易”的，在母公司财务报表和合并财务报表中的会计处理方法。

二、公司应当遵循重要性原则，在财务报表附注中与企业合并及合并财务报表相关的附注部分，区分是否属于“一揽子交易”分别进行披露。

（一）属于“一揽子交易”的，至少应披露判断为“一揽子交易”的理由及以下信息：

1. 前期和本期所处置股权的处置时点、处置价款、处置比例、处置方式，以及处置价款与处置投资所对应的合并财务报表层面享有该子公司净资产份额的差额；

2. 丧失控制权的时点及判断依据；

3. 在丧失控制权之日，合并财务报表层面剩余股权的账面价值、公允价值，

以及按照公允价值重新计量所产生的利得或损失的金额；

4. 在丧失控制权之日，合并财务报表层面剩余股权的公允价值的确定方法及主要假设；

5. 与原先子公司股权投资相关的其他综合收益转入投资损益的金额，以及上述金额中属于丧失控制权之前的各步交易中，处置价款与处置投资所对应的合并财务报表层面享有该子公司净资产份额之间差额的金额。

（二）不属于“一揽子交易”的，至少应披露判断不属于“一揽子交易”的理由及以下信息：

1. 前期和本期所处置股权的处置时点、处置价款、处置比例、处置方式，以及处置价款与处置投资所对应的合并财务报表层面享有该子公司净资产份额的差额；

2. 丧失控制权的时点及判断依据；

3. 在丧失控制权之日，合并财务报表层面剩余股权的账面价值、公允价值，以及按照公允价值重新计量所产生的利得或损失的金额；

4. 在丧失控制权之日，合并财务报表层面剩余股权的公允价值的确定方法及主要假设；

5. 与原先子公司股权投资相关的其他综合收益转入投资损益的金额。

三、本解释性公告自公布之日起施行。

#### **6.4.2.2. 证监会公告〔2013〕48号《解释性公告第4号——财务报表附注中分步实现企业合并相关信息的披露》**

现公布《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第4号——财务报表附注中分步实现企业合并相关信息的披露》、《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第5号——财务报表附注中分步处置对子公司投资至丧失控制权相关信息的披露》，自公布之日起施行。

中国证监会

2013年12月23日

为规范上市公司、拟首次公开发行股票并上市的公司和其他公开发行证券的公司（以下统称公司）分步实现企业合并的交易在年度财务报表附注中的信息披露，进一步提高财务信息披露质量，根据[《公开发行证券的公司信息披露编报规则第15号——财务报告的一般规定》](#)的相关规定，制订本解释性公告。

公司通过多次交易分步实现企业合并的，除应满足《公开发行证券的公司信息披露编报规则第15号——财务报告的一般规定》中，关于企业合并及合并财务报表的一般披露要求外，还应在取得控制权的报告期补充披露以下信息：

一、公司应在财务报表附注的会计政策部分，区分非同一控制下企业合并和同一控制下企业合并，分别披露在母公司财务报表和合并财务报表中的会计处理方法。

二、对于分步实现的非同一控制下企业合并，公司应当遵循重要性原则，在财务报表附注中与企业合并及合并财务报表相关的附注部分，披露以下信息：

- （一）前期和本期取得股权的取得时点、取得成本、取得比例和取得方式；
- （二）取得控制权的时点及判断依据；
- （三）购买日之前原持有股权在购买日的账面价值、公允价值，以及按照公允价值重新计量所产生的利得或损失的金额；
- （四）购买日之前原持有股权在购买日的公允价值的确定方法及主要假设；
- （五）购买日之前与原持有股权相关的其他综合收益转入投资收益的金额。

三、本解释性公告自公布之日起施行。

#### **6.4.2.3. 证监会公告〔2013〕38号《解释性公告第3号——财务报表附注中可供出售金融资产减值的披露》**

现公布《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第2号——财务报表附注

中政府补助相关信息的披露》、《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第 3 号——财务报表附注中可供出售金融资产减值的披露》，自公布之日起施行。

中国证监会

2013 年 9 月 12 日

为规范上市公司、拟首次公开发行股票并上市的公司和其他公开发行证券的公司（以下简称公司）年度财务报表中可供出售金融资产减值相关信息的披露，进一步提高财务信息披露质量，根据[《公开发行证券的公司信息披露编报规则第 15 号——财务报告的一般规定》](#)的相关规定，制订本解释性公告。

一、公司应在年度财务报告的财务报表附注的会计政策部分明确披露各类可供出售金融资产减值的各项认定标准。其中，对于权益工具投资，还应明确披露判断其公允价值发生“严重”或“非暂时性”下跌的具体量化标准、成本的计算方法、期末公允价值的确定方法，以及持续下跌期间的确定依据。

二、公司应在年度财务报表附注的项目附注部分充分披露有关可供出售金融资产减值的信息，包括：

（一）截至报告期末可供出售金融资产的成本（摊余成本）、公允价值、累计计入其他综合收益的公允价值变动金额，以及已计提减值金额。

可供出售金融资产分类	可供出售 权益工具	可供出售 债务工具	合计
权益工具的成本/债务工具的摊余成本			
公允价值			
累计计入其他综合收益的公允价值变动金额			
已计提减值金额			

（二）报告期内可供出售金融资产减值的变动情况。

可供出售金融资产分类	可供出售 权益工具	可供出售 债务工具	合计
期初已计提减值金额			
本年计提			
其中：从其他综合收益转入			
本年减少			
其中：期后公允价值回升转回			
期末已计提减值金额			

（三）对于期末公允价值相对于成本的下跌幅度已达到或超过 50%，或者持续下跌时间已达到或超过 12 个月，尚未根据成本与期末公允价值差额计提减值的可供出售权益工具，公司应详细披露各项投资的成本和公允价值的金额、公允价值相对于成本的下跌幅度、持续下跌时间、已计提减值金额，以及未根据成本与期末公允价值的差额计提减值的理由。

三、本解释性公告自公布之日起施行。

#### 6.4.2.4. 证监会公告〔2013〕38号《解释性公告第2号——财务报表附注中政府补助相关信息的披露》

现公布《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第2号——财务报表附注中政府补助相关信息的披露》、《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第3号——财务报表附注中可供出售金融资产减值的披露》，自公布之日起施行。

中国证监会

2013年9月12日

为规范上市公司、拟首次公开发行股票并上市的公司和其他公开发行证券的公司（以下简称公司）在年度财务报表附注中涉及政府补助的信息披露，进一步提高公司关于政府补助的财务信息披露质量，根据[《公开发行证券的公司信息披露编报规则第15号——财务报告的一般规定》](#)的相关规定，制订本解释性公告。

一、公司应在财务报表附注的会计政策部分披露下列与政府补助相关的具体会计政策：

（一）区分与资产相关政府补助和与收益相关政府补助的具体标准。若政府文件未明确规定补助对象，还需说明将该政府补助划分为与资产相关或与收益相关的判断依据；

（二）与政府补助相关的递延收益的摊销方法以及摊销期限的确认方法；

（三）政府补助的确认时点。

二、对于报告期末按应收金额确认的政府补助，公司应按补助单位和补助项目逐项披露应收款项的期末余额、账龄以及预计收取的时间、金额及依据。如公司未能在预计时点收到预计金额的政府补助，公司应披露原因。

单位名称	政府补助项目名称	期末余额	期末账龄	预计收取的时间、金额及依据
合计				

三、公司应当遵循重要性原则，对涉及政府补助的负债项目，在财务报表附注的相关项目下，逐项披露相关期初余额、本期新增补助金额、本期计入营业外收入金额、本期转入资本公积金额以及期末余额。对于相关文件未明确规定补助对象的政府补助项目，公司还应单独说明其划分依据。

负债项目	期初余额	本期新增补助金额	本期计入营业外收入金额	其他变动	期末余额	与资产相关/与收益相关



合计						

四、公司应当遵循重要性原则，对于计入当期损益的政府补助，分项披露本期发生额及上期发生额。对于相关文件未明确规定补助对象的政府补助项目，公司还应单独说明其划分依据。

补助项目	本期发生额	上期发生额	与资产相关/与收益相关
合计			

五、公司应根据[《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第1号——非经常性损益》](#)的相关规定披露计入当期损益的政府补助是否属于非经常性损益，如作为经常性损益，则应在财务报表补充资料中逐项披露理由。

六、本解释性公告自公布之日起施行。

#### 6.4.2.5. 证监会公告〔2008〕43号《解释性公告第1号——非经常性损益》

为保证上市公司、拟首次公开发行股票并上市的公司和其他公开发行证券的公司的财务信息披露质量，我会对《公开发行证券的公司信息披露规范问答第1号——非经常性损益》（2007修订）进行了修订，并改称“公开发行证券的公司信息披露解释性公告”，现予公告。上市公司自2008年12月1日起执行，在编制2008年度财务报告时应按照本公告要求披露非经常性损益。拟上市公司自公

告之日起执行。

二〇〇八年十月三十一日

### 一、非经常性损益的定义

非经常性损益是指与公司正常经营业务无直接关系，以及虽与正常经营业务相关，但由于其性质特殊和偶发性，影响报表使用人对公司经营业绩和盈利能力做出正常判断的各项交易和事项产生的损益。

### 二、非经常性损益通常包括以下项目：

- （一）非流动性资产处置损益，包括已计提资产减值准备的冲销部分；
- （二）越权审批，或无正式批准文件，或偶发性的税收返还、减免；
- （三）计入当期损益的政府补助，但与公司正常经营业务密切相关，符合国家政策规定、按照一定标准定额或定量持续享受的政府补助除外；
- （四）计入当期损益的对非金融企业收取的资金占用费；
- （五）企业取得子公司、联营企业及合营企业的投资成本小于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值产生的收益；
- （六）非货币性资产交换损益；
- （七）委托他人投资或管理资产的损益；
- （八）因不可抗力因素，如遭受自然灾害而计提的各项资产减值准备；
- （九）债务重组损益；
- （十）企业重组费用，如安置职工的支出、整合费用等；
- （十一）交易价格显失公允的交易产生的超过公允价值部分的损益；
- （十二）同一控制下企业合并产生的子公司期初至合并日的当期净损益；
- （十三）与公司正常经营业务无关的或有事项产生的损益；
- （十四）除同公司正常经营业务相关的有效套期保值业务外，持有交易性金融资产、交易性金融负债产生的公允价值变动损益，以及处置交易性金融资产、交易性金融负债和可供出售金融资产取得的投资收益；
- （十五）单独进行减值测试的应收款项减值准备转回；
- （十六）对外委托贷款取得的损益；

(十七) 采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产公允价值变动产生的损益；

(十八) 根据税收、会计等法律、法规的要求对当期损益进行一次性调整对当期损益的影响；

(十九) 受托经营取得的托管费收入；

(二十) 除上述各项之外的其他营业外收入和支出；

(二十一) 其他符合非经常性损益定义的损益项目。

三、公司在编报招股说明书、定期报告或发行证券的申报材料时，应对照非经常性损益的定义，综合考虑相关损益同公司正常经营业务的关联程度以及可持续性，结合自身实际情况做出合理判断，并做出充分披露。

四、公司除应披露非经常性损益项目和金额外，还应当对重大非经常性损益项目的内容增加必要的附注说明。

五、公司对“其他符合非经常性损益定义的损益项目”以及根据自身正常经营业务的性质和特点将本规定列举的非经常性损益项目界定为经常性损益的项目，应当在附注中单独做出说明。

六、公司计算同非经常性损益相关的财务指标时，如涉及少数股东损益和所得税影响的，应当予以扣除。

七、注册会计师为公司招股说明书、定期报告、申请发行证券材料中的财务报告出具审计报告或审核报告时，应对非经常性损益项目、金额和附注说明予以充分关注，并对公司披露的非经常性损益及其说明的真实性、准确性、完整性及合理性进行核实。

八、上市公司自 2008 年 12 月 1 日起执行，在编制 2008 年度财务报告时应按照本公告要求披露非经常性损益。拟上市公司自公告之日起执行。

### 6.4.3. 证监会公告〔2016〕33号《第13号——季度报告的内容与格式（2016年修订）》

现公布《公开发行证券的公司信息披露编报规则第13号——季度报告的内容与格式（2016年修订）》，自公布之日起施行。

[附件：《公开发行证券的公司信息披露编报规则第13号——季度报告的内容与格式（2016年修订）》](#)

中国证监会

2016年12月9日

### 6.4.4. 证监发〔2001〕17号《第11号——从事房地产开发业务的公司财务报表附注特别规定》

各拟公开发行股票的从事房地产开发业务的公司：

为规范公开发行股票的从事房地产开发业务的信息披露行为，保护投资者合法权益，我们制定了《公开发行证券公司信息披露编报规则第10号——从事房地产开发业务的公司招股说明书内容与格式特别规定》和《公开发行证券公司信息披露编报规则第11号——从事房地产开发业务的公司财务报表附注特别规定》，现予发布，请遵照执行。

今后，房地产行业类公司可按照《中国证监会股票发行核准程序》（证监发〔2000〕16号）的规定报送申请发行股票材料。我会《关于1993年申请公开发行股票企业产业政策问题的通知》（证监发字〔1993〕65号）、《关于股票发行工作若干规定的通知》（证监〔1996〕12号）、《关于做好1997年股票发行工作的通知》

（证监[1997]13号）中关于房地产行业发行股票的限制性规定同时废止。

中国证券监督管理委员会

二〇〇一年二月六日

第一条 为规范从事房地产开发业务的公司（包括专营房地产业务公司及兼营房地产业务公司，以下简称发行人）公开发行股票的信息披露行为，保护投资者的合法权益，依据《中华人民共和国公司法》、《中华人民共和国证券法》等法律法规，制定本规定。

第二条 发行人编制财务报表附注，除应遵循中国证券监督管理委员会（以下简称中国证监会）有关财务报表附注的一般规定外，还应遵循本规定的要求。

第三条 发行人在主要会计政策中披露如下内容：

（一）在合并会计报表编制方法中说明对合作开发项目编制合并报表时采用的方法。

（二）在存货的核算方法中增加披露：

开发用土地的核算方法；

披露公共配套设施费用的核算方法；

披露出租开发产品、周转房的摊销方法；

对不同类别存货（如：库存设备、开发成本、开发产品、出租开发产品、周转房）计提跌价准备的比例及依据。

（三）披露维修基金的核算方法。

（四）披露质量保证金的核算方法。

（五）披露各类型业务收入的确认原则及方法：

房地产销售收入的确认原则及方法。应根据行业特点确定具体的确认标准。对采用分期收款方式销售、出售自用房屋、代建房屋和工程业务，应单独披露有关收入确认方法。

出租物业收入的确认原则及方法。

建筑施工收入的确认原则及方法。

物业管理收入的确认原则及方法。

其他业务收入的确认原则及方法。

（六）为房地产开发项目借入资金所发生的利息及有关费用的会计处理方法。

第四条 发行人在存货项目注释应披露：

（一）按性质（如：库存设备、开发成本、开发产品、分期收款开发产品、出租开发产品、周转房）分类列示存货余额。

（二）按下列格式分项目披露“开发成本”：

项目名称	开工时间	预计竣工时间
预计总投资	期初余额	期末余额
合计		

注：对尚未开发的土地，应披露预计开工时间。

（三）按下列格式分项目披露“开发产品”：

项目名称	竣工时间	期初余额
本期增加	本期减少	期末余额
合计		

（四）按下列格式分项目披露“分期收款开发产品”、“出租开发产品”、“周转房”：

项目名称	期初余额	本期增加
本期减少	期末余额	
合计		

（五）应按下列格式披露存货跌价准备金计提情况；对于开发中项目，可以合并列示。对“停工”、“烂尾”“空置”项目，如果不计提或计提跌价比例较低，应详细说明理由。

项目名称	期初余额	本期增加
本期减少	期末余额	备注
合计		

第五条 发行人在预收帐款项目注释中，除按账龄列示余额外，对预售房产收款，应按下列格式分项目披露。

项目名称            期初余额        期末余额

预计竣工时间       预售比例

合计

第六条 发行人在主营业务收入项目注释中，应分项目披露报告期内各期间金额。

第七条 发行人的经营业务涉及不同行业和地区时，应按行业和地区披露收入、营业利润、资产的分部资料。行业可以按照房地产、施工、物业管理、商业等分类；地区可以按境内、境外披露，对经营环境存在差异的省、直辖市，也应分别披露。

第八条 发行人为商品房承购人向银行提供抵押贷款担保的，应披露尚未结清的担保金额，并说明风险程度。

第九条 本规则由中国证监会负责解释。

第十条 本规则自发布之日起施行。

## 6.4.5. 证监会会计字〔2010〕2号《第9号——净资产收益率和每股收益的计算及披露》

现公布《公开发行证券的公司信息披露编报规则第9号——净资产收益率和每股收益的计算及披露》（2010年修订）。上市公司自2009年年度报告起应按照本规则要求编制并披露。拟上市公司的申报报表审计截止日为2009年12月31日及之后的适用本规则。

中国证券监督管理委员会

二〇一〇年一月十一日

第一条 为规范公开发行证券的公司（以下简称“公司”）的信息披露行为，

真实反映公司的盈利能力，提高净资产收益率和每股收益指标计算的合理性和可比性，特制订本规则。

第二条 公司招股说明书、年度财务报告、中期财务报告等公开披露信息中的净资产收益率和每股收益应按本规则进行计算或披露。

第三条 公司编制以上报告时，应以如下表格形式，列示按加权平均法计算的净资产收益率，以及基本每股收益和稀释每股收益。

报告期利润	加权平均净资产 收益率	每股收益	
		基本每股收益	稀释每股收益
归属于公司普通股股东的净利润			
扣除非经常性损益后归属于公司普通股股东的净利润			

公司编制和披露合并财务报表的，“扣除非经常性损益后归属于公司普通股股东的净利润”以扣除少数股东损益后的合并净利润为基础，扣除母公司非经常性损益（应考虑所得税影响）、各子公司非经常性损益（应考虑所得税影响）中母公司普通股股东所占份额；“归属于公司普通股股东的期末净资产”不包括少数股东权益金额。

第四条 加权平均净资产收益率的计算公式如下：

$$\text{加权平均净资产收益率} = P_0 / (E_0 + NP \div 2 + E_i \times M_i \div M_0 - E_j \times M_j \div M_0 \pm E_k \times M_k \div M_0)$$

其中： $P_0$  分别对应于归属于公司普通股股东的净利润、扣除非经常性损益后归属于公司普通股股东的净利润； $NP$  为归属于公司普通股股东的净利润； $E_0$  为归属于公司普通股股东的期初净资产； $E_i$  为报告期发行新股或债转股等新增的、归属于公司普通股股东的净资产； $E_j$  为报告期回购或现金分红等减少的、归属于公司普通股股东的净资产； $M_0$  为报告期月份数； $M_i$  为新增净资产次月起至报告期期末的累计月数； $M_j$  为减少净资产次月起至报告期期末的累计月数； $E_k$  为因



其他交易或事项引起的、归属于公司普通股股东的净资产增减变动； $M_k$  为发生其他净资产增减变动次月起至报告期期末的累计月数。

报告期发生同一控制下企业合并的，计算加权平均净资产收益率时，被合并方的净资产从报告期期初起进行加权；计算扣除非经常性损益后的加权平均净资产收益率时，被合并方的净资产从合并日的次月起进行加权。计算比较期间的加权平均净资产收益率时，被合并方的净利润、净资产均从比较期间期初起进行加权；计算比较期间扣除非经常性损益后的加权平均净资产收益率时，被合并方的净资产不予加权计算（权重为零）。

第五条 基本每股收益可参照如下公式计算：

$$\text{基本每股收益} = P_0 \div S$$

$$S = S_0 + S_1 + S_i \times M_i \div M_0 - S_j \times M_j \div M_0 - S_k$$

其中： $P_0$  为归属于公司普通股股东的净利润或扣除非经常性损益后归属于普通股股东的净利润； $S$  为发行在外的普通股加权平均数； $S_0$  为期初股份总数； $S_1$  为报告期因公积金转增股本或股票股利分配等增加股份数； $S_i$  为报告期因发行新股或债转股等增加股份数； $S_j$  为报告期因回购等减少股份数； $S_k$  为报告期缩股数； $M_0$  为报告期月份数； $M_i$  为增加股份次月起至报告期期末的累计月数； $M_j$  为减少股份次月起至报告期期末的累计月数。

第六条 公司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报告期净利润和发行在外普通股加权平均数，并据以计算稀释每股收益。

在发行可转换债券、股份期权、认股权证等稀释性潜在普通股情况下，稀释每股收益可参照如下公式计算：

$$\text{稀释每股收益} = P_1 / (S_0 + S_1 + S_i \times M_i \div M_0 - S_j \times M_j \div M_0 - S_k + \text{认股权证、股份期权、可转换债券等增加的普通股加权平均数})$$

其中， $P_1$  为归属于公司普通股股东的净利润或扣除非经常性损益后归属于公司普通股股东的净利润，并考虑稀释性潜在普通股对其影响，按《企业会计准则》及有关规定进行调整。公司在计算稀释每股收益时，应考虑所有稀释性潜在普通

股对归属于公司普通股股东的净利润或扣除非经常性损益后归属于公司普通股股东的净利润和加权平均股数的影响，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。

第七条 在资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生派发股票股利、公积金转增股本、拆股或并股，影响发行在外普通股或潜在普通股数量，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比较期间的每股收益。

第八条 报告期内发生同一控制下企业合并，合并方在合并日发行新股份并作为对价的，计算报告期末的基本每股收益时，应把该股份视同在合并期初即已发行在外的普通股处理（按权重为 1 进行加权平均）。计算比较期间的基本每股收益时，应把该股份视同在比较期间期初即已发行在外的普通股处理。计算报告期末扣除非经常性损益后的每股收益时，合并方在合并日发行的新股份从合并日起次月进行加权。计算比较期间扣除非经常性损益后的每股收益时，合并方在合并日发行的新股份不予加权计算（权重为零）。

报告期发生同一控制下企业合并，合并方在合并日发行新股份并作为对价的，计算报告期和比较期间的稀释每股收益时，比照计算基本每股收益的原则处理。

第九条 报告期公司以发行股份购买资产等方式实现非上市公司间接上市且构成反向购买的，计算报告期的每股收益时：

报告期的普通股加权平均股数 = 报告期期初至购买日所处当月的加权平均股数 + 购买日起次月至报告期期末的加权平均股数

报告期期初至购买日所处当月的加权平均股数 = 购买方（法律上子公司）加权平均股数 × 收购协议中的换股比例 × 期初至购买日所处当月的累计月数 ÷ 报告期月份数

购买日起次月至报告期期末的加权平均股数 = 被购买方（法律上母公司）加权平均股数 × 购买日起次月到报告期期末的累计月数 ÷ 报告期月份数

报告期公司以发行股份购买资产等方式实现非上市公司间接上市的，计算比较期间的每股收益时：

比较期间的普通股加权平均股数 = 购买方（法律上子公司）加权平均股数 × 收购协议中的换股比例

第十条 公司在编制比较财务数据时，上期净资产收益率和每股收益应按本规则进行计算。公司招股说明书、年度财务报告、中期财务报告等公开披露文件正文应包括这些指标的计算过程，摘要可省略计算过程。

第十一条 公司公开列示的净资产收益率或每股收益指标若引自经审计或审核（若规定需要）的财务报告，注册会计师应检查这些指标计算的准确性。

第十二条 本规则自公布之日起施行。

## 6.5. 公开发行证券的公司信息披露规范问答

### 6.5.1. 证监会计字〔2007〕10号《第7号：新旧会计准则过渡期间比较财务会计信息的编制和披露》

各上市公司、拟上市公司、相关会计师事务所：

2006年，财政部陆续颁布了新的企业会计准则及其应用指南（以下简称“新会计准则”），并于2007年1月1日起在上市公司范围内实施。为保证上市公司和拟首次公开发行股票并上市的公司（以下简称“拟上市公司”）财务会计信息披露质量，我会制定了《公开发行证券的公司信息披露规范问答第7号——新旧会计准则过渡期间比较财务会计信息的编制和披露》，现予以发布，自发布之日起执行。

中国证券监督管理委员会

二〇〇七年二月十五日

背景

2006年，财政部陆续颁布了新的企业会计准则及其应用指南（以下简称“新会计准则”），并于2007年1月1日起在上市公司范围内实施。为了保证新会计准则的顺利实施，做好新旧会计准则过渡期间财务会计信息披露工作，我会于2006年11月28日下发了《关于做好与新会计准则相关财务会计信息披露工作的通知》（证监发〔2006〕136号，以下简称《通知》）。《通知》对新旧会计准则过渡期间，上市公司2006年度财务报告的编制和披露、2007年发行证券的上市公司相关财务会计信息的披露、首次公开发行证券的相关财务会计信息披露和上市公司重大资产重组申报的财务报告的编制与披露做出了规定。《通知》下发后，多家公司、会计师事务所来电、来函，询问新旧会计准则过渡期间比较财务会计信息的编制和披露要求。

### 相关规定

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第1号——招股说明书》、《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第2号——年度报告的内容与格式》、《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第3号——中期报告的内容与格式》、《公开发行证券的公司信息披露编报规则第13号——季度报告内容与格式特别规定》、《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》、《关于做好与新会计准则相关财务会计信息披露工作的通知》（证监发〔2006〕136号）等。

问题：新旧会计准则过渡期间，上市公司和拟上市公司如何编制和披露比较财务会计信息？

解答：按照有关规定，上市公司2007年各定期报告需要披露比较财务数据的，应当按照证监发〔2006〕136号文规定的原则确定2007年1月1日的资产负债表期初数，并以此为基础，分析《企业会计准则第38号——首次执行企业

会计准则》第五条至第十九条对上年同期利润表和可比期初资产负债表的影响，按照追溯调整的原则，编制调整后的利润表和可比期初的资产负债表，并将调整后的利润表作为可比期间的利润表进行列报。

2007 年各定期报告中需披露会计报表附注的，上市公司应在会计报表附注中披露利润差异调节表，分项列示对上年同期利润表的追溯调整情况。同时，为了进一步提高财务会计信息的可比性，给投资者提供更多的参考信息，上市公司还应当假定比较期初开始执行新会计准则第 1 号至第 37 号，以上述可比期初资产负债表为起点，对《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》第五条至第十九条之外的不需要追溯调整的事项，分析模拟执行新会计准则的净利润与原准则下净利润是否存在重大差异，如存在重大差异的，应在调节表中分项列示。

拟上市公司在编制和披露三年又一期比较财务报表时，应当采用与上市公司相同的原则，确认 2007 年 1 月 1 日的资产负债表期初数，并以此为基础，分析《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》第五条至第十九条对可比期间利润表和可比期初资产负债表的影响，按照追溯调整的原则，将调整后的可比期间利润表和资产负债表，作为可比期间的申报财务报表。

同时，拟上市公司还应假定自申报财务报表比较期初开始全面执行新会计准则，以上述方法确定的可比期间最早期初资产负债表为起点，编制比较期间的备考利润表，并在招股说明书的“财务会计信息”一节和会计报表附注中披露。

上市公司在披露调整前的相关财务指标的同时，应按照调整后的比较财务报表列报的数据重新计算并披露相关财务指标；拟上市公司应按照申报报表列报的数据计算并披露相关财务指标。

## 举 例

上市公司甲公司 2006 年度净利润为 1000 万元，2006 年 12 月 31 日所有者权益为 10000 万元。

2005 年 12 月 31 日甲公司合并乙公司，甲、乙公司同受丙企业控制。合并

后，甲公司持有乙公司 80% 股权，甲公司合并成本为 1800 万元，乙公司账面净资产为 2000 万元，甲公司对该股权投资差额分 10 年期摊销。

2006 年初甲公司收购丁公司 60% 股权，收购成本为 1000 万元，丁公司净资产账面价值和公允价值均为 1500 万元，甲公司对该股权投资差额分 10 年摊销，甲公司和丁公司不属于同一控制下的公司。另外，甲公司于 8 月购得一处房产，拟用于持有增值，收购成本为 1000 万元，计提折旧后 12 月 31 日账面余额为 960 万元，12 月 31 日、2007 年 1 月 1 日该处房产公允价值为 1400 万元。

另外，2006 年 1—8 月甲公司投入研究费用 3000 万元，研究一项软件，并形成研究报告；9—12 月投入 1000 万元用于软件开发，12 月底开发成功，产品开始投入市场，甲公司 9 月份投入开发费用时符合资本化确认条件。2006 年 7 月发生一项债务重组，甲公司欠 A 公司 5000 万元货款，此项欠款系 2004 年欠付的款项，A 公司同意豁免 500 万元，余款 4500 万元必须一次付清，2006 年 8 月甲公司付清了这笔欠款。本例中，不考虑企业所得税的影响，也不考虑少数股东权益、少数股东应享损益对股东权益、净利润的影响。

1、甲公司应在 2006 年年报的补充资料部分披露新旧会计准则股东权益差异调节表

新旧会计准则股东权益差异调节表

编号	项目名称	金额
	2006 年 12 月 31 日股东权益（原会计准则）	10000
1	长期股权投资差额	-180
	其中：同一控制下企业合并形成的长期股权投资差额	-180
2	拟以公允价值模式计量的投资性房地产	440

## 2007年1月1日股东权益（新会计准则）

10260

2、甲公司应在 2007 年年报的比较财务报表中披露调整后的比较利润表，比较利润表的调整过程如下：

## 利润表调整项目

(2006 年度)

项目	调整前	调整后
营业成本	Z	Z-40
公允价值变动收益	0	400
投资收益	Y	Y+20
净利润	1000	1460

(注：投资收益为甲公司对乙公司股权投资差额的摊销额；营业成本为 2006 年购入房产当年计提的折旧。)

3、甲公司应在 2007 年年报会计报表附注中披露 2006 年模拟执行新会计准则的净利润和 2006 年年报披露的净利润的差异调节表

## 2006 年度净利润差异调节表

项目	金额
2006 年度净利润（原会计准则）	1000
追溯调整项目影响合计数	460
其中：营业成本	+40
公允价值变动收益	+400
投资收益	+20
2006 年度净利润（新会计准则）	1460
假定全面执行新会计准则的备考信息	

其他项目影响合计数	1510
其中：开发费用	+1000
债务重组收益	+500
投资收益	+10
2006 年度模拟净利润	2970

（注：其他项目影响数中的投资收益为甲公司对丁公司股权投资差额的摊销额。）

4、甲公司应在 2007 年年报中按照比较利润表中的数据重新计算并披露 2006 年各项财务指标，下面以全面摊薄的净资产收益率为例：

2006 年年报中披露的全面摊薄的净资产收益率为  $1000/10000=10\%$ ；

2007 年年报中披露的 2006 年调整后的全面摊薄的净资产收益率为  $1460/10260=14.23\%$ 。

## 6.5.2. 证监会计字〔2001〕67 号《第 6 号：支付会计师事务所报酬及其披露》

### 背景

我会在《上市公司股东大会规范意见》等文件中明确指出，会计师事务所的聘任，由董事会提出提案，股东大会表决通过。因此，聘任会计师事务所并知晓其报酬应当作为股东的一项权利予以保障，向股东报告支付给会计师事务所的费用是公司管理当局应尽的责任。美国、英国、澳大利亚、我国香港等国家和地区都要求上市公司披露支付给会计师事务所的报酬，以便考察会计师事务所独立性和遵守职业道德的情况。《中国注册会计师职业道德基本准则》中也对注册会计师及其所在的会计师事务所向客户收取费用时可能有损职业道德的行为做出了



相应的禁止性规定。我会 2001 年修订的上市公司年度报告内容与格式准则中，明确要求上市公司在年度报告中将支付给会计师事务所的报酬作为重要事项加以披露。

### 相关规定

《上市公司股东大会规范意见（2000 年修订）》、《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 2 号-年度报告的内容与格式（2001 年修订稿）》、《中国注册会计师职业道德基本准则》等。

### 问题

上市公司在支付会计师事务所报酬并在年度报告中披露这一报酬时，应注意哪些方面？

### 解答

一、按照我国有关法律、行政法规以及注册会计师行业执业标准的要求，注册会计师及其会计师事务所在向客户收取费用方面不得采取有损职业道德和质量控制的做法，例如以或有收费的方式为客户提供鉴证服务，以向他人支付佣金等方式招揽业务，获取客户股票及服务费之外的其他利益，采用内部承包分成等做法。

二、上市公司应当在披露支付会计师事务所报酬前，披露确定会计师事务所报酬的决策程序，以及公司审计委员会或类似机构、独立董事对这一决策程序的相应意见。

三、上市公司在年度报告中披露支付给会计师事务所的报酬时，应当遵循如下规定：

（一）对于支付给会计师事务所的报酬，上市公司应当分别按照财务审计费用和财务审计以外的其他费用进行披露。

（二）上市公司支付给会计师事务所的财务审计费用，是指上市公司根据法

律、行政法规和规范性文件的要求，聘请会计师事务所对其财务报告或其他事项进行审计、审核或审阅而支付给会计师事务所的费用。财务审计以外的其他费用，是指除上述费用外，上市公司因资产评估或聘请会计师事务所提供咨询服务等情况下支付给会计师事务所的费用。

（三）上市公司披露支付给会计师事务所的报酬，应列明差旅费等费用的承担方式，支付会计师事务所的报酬中包括应付未付款项的也应同时列明。

（四）上市公司披露支付给会计师事务所的报酬，应当以表格或其他适当的方式披露报告年度和前一会计年度的比较数字，在上述期间内曾更换过会计师事务所的应当分别披露。

（五）如果上市公司和其子公司聘任了不同的会计师事务所，应当分别披露支付给不同会计师事务所的报酬。

（六）上市公司披露支付给会计师事务所的报酬，应当取得该会计师事务所的确认。

（七）为上市公司担任财务审计业务的会计师事务所，如同时为上市公司提供了其他收费服务（如咨询服务），上市公司董事会应当在披露支付会计师事务所报酬后，同时披露董事会关于其他服务收费是否影响注册会计师审计独立性的意见。

### **6.5.3. 证监会计字〔2001〕60号《第5号：分别按国内外会计准则编制的财务报告差异及其披露》**

#### **背景**

《国务院关于股份有限公司境内上市外资股的规定》（国务院第189号令）及其《实施细则》（证委发〔1996〕9号）等有关文件要求B股或同时在境内外公开发行股票的公司，除按照国内会计准则编制财务报告外，还可以或应当按国外会计准则编制财务报告。中国证监会近期颁布的《公开发行证券的公司信息披露编报规则第1号—商业银行招股说明书内容与格式特别规定》（证监发〔2000〕

76 号) 等文件, 对金融类拟公开发行股票的公司及已上市公司也作了类似的要求。

上述文件的执行情况表明, 这些公司分别按国内外会计准则编制的财务报告通常存在差异。这些差异分为两类, 一类是由于两份财务报告采用的会计政策不同导致的, 它又可分为会计准则上的差异和公司在备选会计政策选择上的差异; 另一类则是因采用的会计估计不同而导致, 商业银行贷款呆帐准备金计提比例上的差异通常即属此类。这些差异有的是合理的, 有的则不应发生。它们往往对真实、公允地反映公司的财务状况及经营成果有着重要影响。

### 相关规定

《国务院关于股份有限公司境内上市外资股的规定》, 《股份有限公司境内上市外资股规定的实施细则》, 《公开发行证券的公司信息披露编报规则》第 1 号、3 号、5 号、7 号与 8 号, 《公开发行证券的公司信息披露规范问答》第 4 号等。

### 问题

公司若根据法律、法规以及部门规章的规定, 分别按照国内、国外会计准则编制财务报告, 应当如何处理两份财务报告之间存在的差异? 应如何履行相关信息披露义务?

### 解答

公司若根据法律、法规以及部门规章的规定, 分别按照国内、国外会计准则编制财务报告, 对两份财务报告之间差异的处理及信息披露应当遵循如下规定:

一、同一管理层对同一会计期间内的同一事项不能作出不同的会计估计。因而就同一事项, 两份财务报告不应存在会计估计差异。

二、两份财务报告若存在会计政策上的差异, 公司董事会应在关于报告期财务状况与经营成果分析的部分(即招股说明书的“财务会计信息”部分、上市公司发行新股招股说明书的“管理层讨论与分析”部分、年度报告的“董事会报告”

部分以及中期报告的“管理层讨论与分析”部分), 对其中的重要差异作出说明, 包括披露该差异的性质、原因及影响金额等。除非受到不同的股票上市地有关的会计准则或专业惯例不同等特殊因素的限制, 同一管理层对同一会计期间内的同一事项不应采用不同的备选会计政策。

三、公司应以遵循国内会计准则的财务报告为基准, 以其中列示的净利润与净资产为调节对象, 编制两份财务报告的差异调节表, 并作为遵循国内会计准则的财务报表的附注予以披露。该差异调节表应反映重要的会计政策差异及其影响金额, 包括逐项说明差异的性质, 对报告期净利润、报告期期末净资产的具体影响等。

四、对遵循国内会计准则的财务报告进行审计的注册会计师, 应充分关注两份财务报告之间的差异调节表以及有关信息披露的真实性与完整性。

#### 生效日

本规定自颁布之日起施行。

### 6.5.4. 证监会计字〔2001〕58号《第4号：金融类公司境内外审计差异及利润分配基准》

为提高金融类拟发行上市公司及上市公司财务信息披露的质量, 保障其持续经营能力, 维护投资者的合法权益, 我们制定了《公开发行证券的公司信息披露规范问答第4号——金融类公司境内外审计差异及利润分配基准》, 现予发布, 请遵照执行。

2001年8月30日

#### 背景

我会于 2000 年末发文（证监发〔2000〕76 号、证监发〔2000〕80 号），要求金融类拟发行上市公司及上市公司在编制招股说明书、年度报告时，除应聘请境内会计师事务所审计外，还应聘请获特别许可的境外会计师事务所，按国际审计准则，对其根据国际通行的会计和信息披露准则编制的财务报告进行补充审计。该规定的实施结果反映出，目前这类公司经营境内、境外注册会计师审计的两份财务报告差异较大，净利润数与可供股东分配利润数的差异尤为突出。这些差异必然对投资者判断这类公司的经营成果、财务状况产生重大影响，也关系到公司如何避免利润超分配，保障持续经营能力。

### 相关规定

《公开发行证券的公司信息披露编报规则》第 1 号、3 号、5 号、7 号与 8 号等。

### 问题

金融类拟发行上市公司及上市公司应如何披露经境内外注册会计师审计的财务报告的差异？金融类上市公司在提取任意盈余公积和分配股利（包括股票股利及现金股利）时，应以哪一种审计结果为基准？其中期报告应遵循什么规定？

### 解答

一、金融类拟发行上市公司及上市公司分别经境内外注册会计师审计的财务报告发生差异时，应当履行如下信息披露义务：

（一）在招股说明书、上市公告书与年度报告全文及摘要中，将经境外注册会计师审计后的重要财务数据与指标采用黑体字，与经境内注册会计师审计后财务数据并行列示，以提示投资者。银行还应补充披露贷款呆帐准备金额。

（二）公司董事会应在经营情况阐述与分析部分对两份财务报告的主要差异作出说明。若两份财务报告的差异较大，可能对投资者的决策产生重要影响，董事会应充分披露差异的性质与原因，并作出合理的解释。例如银行贷款呆帐准备金的计提若相差较大，董事会应说明该差异是否属于境内外会计政策差异，贷款

分类及贷款呆帐准备金计提比例方面的差异情况，以及为何会出现这种差异等。

二、金融类上市公司应当按照经境内注册会计师审计后的净利润数，提取法定盈余公积和法定公益金。但在提取任意盈余公积及分配股利时，应当以经境内外注册会计师审计后的可供股东分配利润数孰低者为基准。

三、金融类上市公司的中期财务报告若需经审计，在聘请会计师事务所审计、披露境内外注册会计师审计差异以及确定利润分配基准问题上，应当遵循对年度报告的相关要求。

### 生效日

本规定自颁布之日起施行。

## 6.5.5. 证监会计字〔2006〕8号《第3号：弥补累计亏损的来源、程序及信息披露》

各上市公司、有关会计师事务所：

现将修订后的《公开发行证券的公司信息披露规范问答第3号—弥补累计亏损的来源、程序及信息披露》（2006年修订）印发给你们，请遵照执行。

二〇〇六年四月十日

### 背景

《公司法》（2005年修订）中规定：“公司的公积金用于弥补公司的亏损，扩大公司生产经营或者转为增加公司资本”以及“资本公积金不得用于弥补公司的亏损”，但未说明弥补亏损的程序等。其他有关法规对此也只是作了原则性的规定。上市公司在实际弥补累计亏损时做法不一。

### 相关规定

《公司法》第一百六十七条、一百六十九条等。

### 问题

上市公司当年可用以弥补累计亏损的来源包括哪些？弥补时应履行什么程序？在这一过程中应如何履行信息披露义务？

### 解答

根据《公司法》等法律法规，上市公司弥补累计亏损的来源、履行的程序以及相关的信息披露除遵循法律法规的相关规定外，应遵循如下规定：

一、上市公司弥补累计亏损的来源：

（一）公司当年对累计亏损的弥补，应按照任意盈余公积、法定盈余公积的顺序依次弥补。法定公益金不得用于弥补亏损。

（二）公司应根据经审计的财务报告拟定累计亏损弥补方案。

二、公司以任意盈余公积、法定盈余公积弥补累计亏损的，应履行以下程序及信息披露义务：

（一）董事会制定弥补亏损的方案，说明弥补亏损的原因、方式和金额等，并形成董事会决议，提交股东大会表决。

（二）董事会发布董事会决议公告和召开股东大会公告。

（三）召开股东大会，讨论弥补亏损的方案，形成决议，并予公告。

（四）依据股东大会决议进行会计处理，并公告股东权益变动表。

三、公司累计亏损未经全额弥补之前，不得向股东派发股利。

四、公司以资本公积转增股本时应履行的程序及有关信息披露义务，参照公司以任意盈余公积、法定盈余公积弥补累计亏损的程序和信息披露义务执行。

## 6.5.6. 证监会计字〔2001〕15号《第2号：中高层管理人员 激励基金的提取》

### 背景

近来有些上市公司（以下简称公司）拟将或已经按照税后利润的一定比例计提激励基金，用于奖励中高层管理人员。其中，有的公司将这一行为视作利润分配予以会计处理，有的公司则计入成本费用。《公司法》第 177 条规定的利润分配方式中不包括对公司管理人员的奖励。根据国际会计准则的有关条款，公司股东权益的减少，除非属于对股东的利润分配，均应确认为费用。但我国现行财务、会计准则和制度对此并没有明确的规定，我会也无相关的披露要求。为此，我会进行了认真的研究，并发函征询财政部的意见。近日财政部就此问题复函答复。

### 相关规定

《公司法》第 177 条，财政部“关于上市公司提取激励基金会计处理征求意见的复函”（财办会〔2001〕3 号）等。

### 问题

公司可否从税后利润中提取激励基金？若以税后利润为考核依据提取激励基金，应如何进行会计处理？如何履行信息披露义务？

### 解答

一、根据财政部的复函，公司能否奖励中高层管理人员，奖励多少，由公司董事会根据法律或有关规定作出安排。从会计角度出发，公司奖励中高层管理人员的支出，应当计入成本费用，不能作为利润分配处理。

二、公司发生设立中高层管理人员激励基金的行为，应当在公开披露文件中披露有关的决策程序、实际决策情况以及激励基金的发放情况，并在财务报表附注相关部分对会计处理情况作出说明。

## 6.6. 证监发〔2006〕136 号《关于做好与新会计准则相关信息披露工作的通知》

各上市公司、拟上市公司、相关会计师事务所：



今年，财政部陆续颁布了新的企业会计准则及其应用指南（以下简称“新会计准则”），并将于 2007 年 1 月 1 日起在上市公司范围内实施。为保证新会计准则的顺利实施，做好新会计准则和现行企业会计准则、企业会计制度（以下统称“新旧会计准则”）过渡期间上市公司和拟首次公开发行股票并上市的公司（以下简称“拟上市公司”）财务会计信息披露工作，现就有关事项通知如下：

一、高度重视、认真学习、全力以赴做好新会计准则实施前的各项准备工作

由于新会计准则的实施将对会计、审计、内部控制及公司治理产生重大影响，各上市公司、拟上市公司以及相关会计师事务所务必高度重视，采取有效方式组织董事、监事、高级管理人员以及其他相关业务人员对新会计准则进行学习，并在此基础上，积极结合新会计准则的要求，调整相关会计核算系统、内部控制制度及公司治理架构。

在新旧会计准则过渡期间，上市公司应积极与年报审计机构进行沟通，拟上市公司也应积极与申报会计师事务所进行沟通，提前做好各类账项调整准备工作，确保执行新会计准则后的财务会计信息披露质量。与此同时，公司也应积极做好相关的投资者关系管理工作。

二、切实做好新会计准则实施前后的信息披露工作，确保新旧会计准则平稳过渡

（一）上市公司 2006 年度财务报告的编制和披露。

上市公司应严格按照现行企业会计准则和企业会计制度（以下简称“现行会计准则”）编制 2006 年度财务报告，经具有证券期货相关业务资格的会计师事务所审计后进行披露。在此基础上，为反映执行新会计准则的影响，上市公司应结合新会计准则的规定及自身业务特点，在 2006 年年度报告的“管理层讨论与分析”部分，详细分析并披露执行新会计准则后可能发生的会计政策、会计估计变更及其对公司的财务状况和经营成果的影响。同时，还应按照《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》及本通知附件要求，在年度财务报告的“补

充资料”部分以列表形式披露重大差异的调节过程。差异调节表应当经具有证券期货相关业务资格的会计师事务所审阅并发表审阅意见。上市公司应在差异调节表前披露上述审阅意见。

(二) 2007 年发行证券的上市公司相关财务会计信息的披露。

上市公司公开发行证券的，如在 2007 年第一季度报告披露前刊登募集说明书，其募集说明书中的近三年财务报表按现行会计准则编制和披露。同时，应在募集说明书“财务会计信息”部分披露 2006 年度新旧会计准则差异调节表和注册会计师的审阅意见；在“管理层讨论与分析”部分披露执行新会计准则后可能发生的会计政策、会计估计变更以及对公司财务状况和经营成果的影响，并作“重大事项提示”。

上市公司公开发行证券的，如在 2007 年第一季度报告披露后刊登募集说明书，其募集说明书中的近三年财务报表按现行会计准则编制和披露，最近一期的比较式财务报表应按新会计准则编制并单独披露。上市公司应在募集说明书“财务会计信息”部分披露 2006 年度新旧会计准则差异调节表和注册会计师的审阅意见，以及最近一期财务报告中可比中期的新旧会计准则差异调节过程。同时，应在“管理层讨论与分析”部分披露执行新会计准则后已发生的会计政策、会计估计变更以及对公司财务状况和经营成果的影响。

上市公司非公开发行股票，发行人申报的财务资料应比照公开发行证券的要求处理。

上市公司的财务指标是否符合发行条件，依据过去三年已披露的年报财务数据进行计算。

(三) 首次公开发行证券的相关财务会计信息披露。

发行人在 2007 年 1 月 1 日之后刊登招股意向书的，原则上应当采用新会计准则作为申报财务报表的编制基础。其中，在 2007 年 3 月 31 日前刊登招股意向书的，可以按现行会计准则编制申报财务报表，但应在招股意向书“管理层讨论与分析”中分析披露执行新会计准则后可能发生的会计政策、会计估计变更以及对公司财务状况和经营成果的影响，并作“重大事项提示”。

(四) 上市公司重大资产重组申报的财务报告的编制与披露。

上市公司在 2007 年第一季度报告披露前刊登购买、出售、置换资产报告书的，近三年财务报表应按现行会计准则编制和披露，同时，应在“其他能够影响股东及其他投资者做出合理判断的、有关本次交易的所有信息”部分披露执行新会计准则后可能发生的会计政策、会计估计变更，以及对公司财务状况和经营成果的影响，并视影响的程度作“特别风险提示”。

上市公司在 2007 年第一季度报告披露后刊登购买、出售、置换资产报告书的，近三年财务报表应按现行会计准则编制和披露，最近一期的比较式财务报表应按新会计准则编制并单独披露，同时，应在“其他能够影响股东及其他投资者做出合理判断的、有关本次交易的所有信息”部分披露执行新会计准则后已发生的会计政策、会计估计变更，以及对公司财务状况和经营成果的影响；在“财务会计信息”部分披露新旧会计准则的差异调节表，并视差异的情况编制附注进行解释说明。

上市公司的盈利预测应按新会计准则编制，同时应说明执行新会计准则后已发生的会计政策、会计估计变更，以及对公司财务状况和经营成果的影响，并视影响的程度作“特别风险提示”。

上市公司发行证券购买资产申报的财务报告的编制与披露要求参照重大资产重组和非公开发行的要求处理。

三、充分估计新会计准则执行中可能存在的问题，采取切实可行的措施，做好新旧会计准则的衔接工作

新旧会计准则过渡期间，上市公司应以重要性原则为基础，遵循谨慎性原则，对执行新会计准则过程中的重点问题予以充分关注，确保财务会计信息披露的真实、准确和完整。

注册会计师应秉承风险导向审计理念，严格执行新的《中国注册会计师执业准则（2006）》，科学选用鉴证方法和技术，全面了解被鉴证单位及其环境，审慎关注重大错报风险，充分履行控制测试和实质性程序，为发表合理的鉴证结论获取充分、适当的证据。

（一）谨慎适度选用公允价值计量模式。

上市公司应建立、健全同公允价值计量相关的决策体系。严格按照新会计准则的要求，谨慎适度选用公允价值计量模式。在依据新会计准则采用公允价值模式对财务报表的重要资产、负债项目进行计量时，公司管理层应综合考虑包括活跃市场交易在内的各项影响因素，对能否持续可靠地取得公允价值做出科学合理的评价，董事会应在充分讨论的基础上形成决议。公司应在此基础上充分披露确定公允价值的方法、相关估值假设以及主要参数的选取原则。

上市公司不得为了粉饰财务状况和经营成果，利用公允价值计量模式调节各期利润；也不得出于不当动机，要求相关中介机构出具虚假鉴证报告。

注册会计师在鉴证业务过程中应履行充分的鉴证程序，对公司公允价值选用的合理性，包括公司的决策程序、公允价值的确定方法及披露的充分性给予关注，并做出独立的专业判断。公允价值显失公允，公司又拒绝调整的，注册会计师应考虑对鉴证结论的影响。

（二）根据实际情况合理制定会计政策，做出恰当的会计估计。

上市公司应全面执行新会计准则，包括基本准则、具体准则及其应用指南的各项规定，并根据新会计准则的有关要求和公司实际情况，合理制定会计政策，做出恰当的会计估计。上市公司在披露相关影响时，应明确区分原有会计政策、会计估计变更和执行新会计准则造成的影响，不得相互混淆，也不得利用会计政策变更、会计估计差错调节利润。

注册会计师在鉴证业务中应保持必要的执业谨慎，严格按照鉴证业务准则的要求实施鉴证程序，获取充分、适当的鉴证证据，对上市公司选用的会计政策、做出的会计估计及其合理性、适当性做出实质性判断，并恰当地发表鉴证意见。

（三）合理确认债务重组和非货币性资产交换损益。

上市公司应当关注债务重组中交易各方的权利义务，合理确定债务重组损益。在非货币性资产交换中，应严格按照新会计准则的要求确定其是否具有商业实质，并谨慎判断相关资产的公允价值能否可靠计量，如实进行充分的信息披露。

在交易对方为关联方的情况下，上市公司应考虑该项交易的背景及交易价格的公允性，并做出恰当的会计处理。

注册会计师在鉴证过程中应对交易背景和真实性予以必要的关注。对于明显

异常的债务重组协议，不具有商业实质或公允价值不能可靠计量的非货币性资产交换要予以重点关注。

（四）严格划分投资性房地产的范围，谨慎选择后续计量方法。

上市公司应严格对照新会计准则的要求合理划分投资性房地产的范围，谨慎选择投资性房地产的后续计量方法。通常应当采用成本模式对投资性房地产进行后续计量，也可以采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。但同一企业只能用一种模式对所有投资性房地产进行后续计量，不得同时采用两种计量模式。如选用公允价值计量模式，公司应对其公允价值的确定方法和确定过程进行充分披露。

上市公司不得随意将成本计量模式变更为公允价值计量模式，也不得通过随意变更房地产用途等手段进行利润操纵。公司董事会应就重要投资性房地产项目后续计量模式的选择、变更以及投资性房地产用途转换等事项做出决议。

注册会计师应履行充分的鉴证程序，就上市公司投资性房地产确认标准、计量模式选择的合理性获取充分、适当的鉴证证据。对于上市公司变更房地产用途以及后续计量模式的转换应重点关注。

（五）严格履行资产减值准备计提和转回的决策程序。

上市公司应建立、健全资产减值准备相关的内部控制制度，形成科学合理的决策程序。上市公司 2006 年度应按照现行会计准则的要求充分计提相关资产减值准备。对于 2006 年的大额资产减值准备转回，公司管理层应向董事会提供充分表明转回的合理性和资产价值恢复的证据，董事会应就此进行审议并形成决议。如无充分证据表明原计提减值准备的合理性，应按前期差错更正的原则进行会计处理。

在新会计准则实施后，上市公司应密切关注其长期资产是否存在减值迹象，并根据有关规定对存在减值迹象的资产进行减值测试。上市公司 2007 年及以后年度出现重大资产处置，导致计提的资产减值准备在短期内大额转出的，应提出充分证据证明原减值准备计提的合理性，否则按前期差错更正的原则进行处理。

上市公司不得在 2006 年底前突击转回长期资产的减值准备。不得利用计提资产减值准备的机会“一次亏足”，或在前期巨额计提后大额转回，随意调节利

润；也不得随意变更计提方法。

注册会计师应根据相关鉴证业务准则的要求实施鉴证程序，获取充分、适当的鉴证证据，在此基础上对上市公司的会计政策、会计估计及相关会计处理的适当性做出实质性判断，对于 2006 年的重大资产减值准备转回的，要给予重点关注。对于转回理由不充分或存在减值迹象而公司未合理计提准备的，注册会计师应提请公司予以调整，公司拒绝调整的，注册会计师应考虑对鉴证结论的影响。

（六）严格履行决策程序，合理划分各项金融工具。

上市公司董事会和管理层应严格依照法律法规和公司章程规定的决策权限，履行相应决策程序，根据金融工具的持有意图和风险管理目标，合理划分类别并形成明确的书面结论。在后续计量过程中如涉及采用估值模型确定公允价值，上市公司应谨慎选用相关计算参数，并做出充分的信息披露。

上市公司不得利用金融工具分类进行利润操纵，对于已经确定类别的金融工具，不得随意变更其类别；发生变更的，上市公司应提出充分证据，并在附注中充分披露。上市公司不得利用金融工具的重分类人为调节各期利润。

注册会计师应就金融工具的相关业务合理制定鉴证计划，充分履行鉴证程序，对公司及其环境、可能存在的重大错报风险等给予合理关注，并对金融工具类别变更给予重点关注。对于变更理由不充分，公司拒绝调整的，注册会计师应考虑对鉴证结论的影响。

（七）严格区分各类收益性支出和资本性支出。

上市公司应根据其业务情况和资金实际使用情况，谨慎确定借款费用资本化的资产范围。对于涉及一般借款的借款费用资本化，应由公司董事会审查并做出决议。上市公司应按照财务会计信息披露规范的要求，在财务报表附注中充分披露借款费用资本化的范围、期间以及金额，不得将不符合资本化条件的借款费用予以资本化。

上市公司应按照新会计准则的有关要求区分无形资产的研究阶段和开发阶段，并根据实际情况合理确定开发阶段的支出是否符合资本化条件，不得利用提供虚假或不实资料等手段将本应费用化的开发阶段支出资本化；在对无形资产进行后续计量的过程中，上市公司应根据资产、技术等各方面实际情况合理确定无形资产使用寿命、摊销方法，并在会计期末对其进行定期复核。

注册会计师在鉴证业务过程中，应保持必要的执业谨慎，关注公司收益性支出与资本性支出划分的合理性，对借款费用资本化、研究阶段和开发阶段的划分及相关费用的会计处理方法给予重点关注。

（八）合理估计并确定同股份支付相关的参数。

上市公司应严格按照新会计准则的要求对股份支付相关业务进行会计处理。公司应当以最佳估计为基础，合理确定股份支付相关的各项计算参数以及计入成本费用的金额，并按照财务信息披露规范的要求对股份支付协议的基本情况、相关计算参数的选取等进行充分披露。

上市公司管理层不得操纵利润以获取管理层激励利益。

注册会计师应履行必要鉴证程序，对上市公司股份支付相关参数的选择、账务处理的正确性以及信息披露的充分性做出实质性判断。

（九）严格采用资产负债表债务法进行所得税会计处理。

上市公司应按照新会计准则的有关要求，严格采用资产负债表债务法进行所得税会计处理，不得继续采用应付税款法和原纳税影响会计法。

上市公司应按照新会计准则的规定，合理确定各项资产、负债的账面价值，并根据税法规定计算计税基础。对于账面价值和计税基础之间的差额形成的暂时性差异，企业应分别按照对未来纳税义务产生的影响确认递延所得税负债和递延所得税资产。需要确认递延所得税资产的，必须有确凿证据表明企业未来能够获得足够的应纳税所得额。

注册会计师在鉴证业务过程中，应重点关注企业各项资产、负债计税基础确定的正确性；对确需确认递延所得税资产的，应保持必要的执业谨慎，充分履行鉴证程序，获取有关未来应纳税所得额的鉴证证据。

（十）充分披露企业合并及合并财务报表相关信息。

上市公司应严格执行新会计准则关于企业合并的相关规定。对于同一控制下的企业合并，应在最近一期定期报告中充分披露企业合并对公司当期财务状况和经营成果的影响程度；对于非同一控制下的企业合并，应在定期报告中充分披露合并时点被合并方资产、负债的公允价值及其后续变动情况，及其对财务状况和经营成果的影响程度。

上市公司不得随意变更合并财务报表的合并范围，或对合并范围内公司之间

的交易不做充分抵销，人为调节利润。

注册会计师应获取充分、适当的鉴证证据，重点关注企业合并的类型以及相应会计处理的正确性，同时应关注企业合并相关信息披露的充分性。

（十一）正确计算和披露每股收益。

上市公司和拟上市公司应按照新会计准则以及相关财务会计信息披露规范的要求，正确计算每股收益并进行充分适当的信息披露。

注册会计师在鉴证业务过程中，应判断公司每股收益数据计算的准确性，对发行可转换公司债券、认股权证、股份期权等潜在普通股的，应对其稀释性给予重点关注。

（十二）规范关联方交易及其信息披露。

上市公司应按照新会计准则的有关要求确定关联方关系，对关联方及其交易情况进行充分披露。

上市公司的关联方不得利用关联方交易等手段侵吞上市公司资产或操纵上市公司利润，也不得将关联方交易非关联化，掩盖实质上的关联方关系及交易，规避相关信息披露。

注册会计师在鉴证业务过程中应当关注交易的真实性、价格的公允性和信息披露的充分性。对于公司与非正常业务关系单位或个人发生的偶发性交易或重大交易、缺乏明显商业理由的交易、实质与形式明显不符的交易，以及交易价格、条件、形式等明显异常或显失公允的交易应当予以重点关注，并视重要性程度考虑其对鉴证结论的影响。

中国证监会

二〇〇六年十一月二十七日

附件：新旧会计准则股东权益差异调节表及编制要求

1、上市公司应当按照《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》第五条至第十九条的规定，结合自身特点和具体情况编制差异调节表，对相应的栏目进行调整，包括增加或减少栏目。



需要编制合并财务报表的公司，原则上应以合并财务报表为基础，依据重要性原则编制和披露差异调节表。

2、上市公司在编制差异调节表时，应对重要项目以附注形式进行说明。

3、主要项目编制说明如下：

第 1 项，根据同一控制下企业合并产生的长期股权投资差额和其他采用权益法核算的长期股权投资贷方差额填列。其中，同一控制下企业合并产生的长期股权投资差额调增或调减留存收益，其他继续采用权益法核算的长期股权投资贷方差额调增留存收益。

第 2 项，对于拟以公允价值计量的投资性房地产，应根据 2007 年 1 月 1 日公允价值与其账面价值的差额调增或调减留存收益。

第 3 项，对于满足预计负债确认条件且在 2007 年 1 月 1 日之前尚未计入资产成本的弃置费用，由此产生以前年度应补提的折旧（或折耗）及应计入以前年度损益的财务费用，调减留存收益。

第 4 项，对于 2007 年 1 月 1 日存在的解除与职工的劳动关系计划，满足预计负债确认条件的，应根据预计负债的金额调减留存收益。

第 5 项，对于可行权日在 2007 年 1 月 1 日或之后的股份支付，若以权益结算，以前年度应确认的成本费用在调减留存收益的同时，增加资本公积；若以现金结算，应将以前年度确认的成本费用调减留存收益。

第 6 项，公司应将在 2007 年 1 月 1 日满足预计负债确认条件的重组义务，调减留存收益。

第 7 项，公司应将同一控制下企业合并商誉的原账面价值冲销，调减留存收益；对于非同一控制下企业合并形成的商誉，应根据《企业会计准则第 8 号——资产减值》规定进行减值测试，需要计提减值准备的，调减留存收益，并以扣减减值准备后的金额作为 2007 年 1 月 1 日商誉的认定成本。

第 8、9 项，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，应按 2007 年 1 月 1 日该金融资产或金融负债的公允价值与其账面价值的差额调增或调减留存收益；对于可供出售金融资产，应按 2007 年 1 月 1 日该金融资产的公允价值与其账面价值的差额调增或调减留存收益。

第 10 项，金融工具分拆增加的权益部分的价值，调增所有者权益相关项目（比如包括负债和权益成份的非衍生金融工具，应按归属于权益成份的金额调增资本公积）。

第 11 项，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，2007 年 1 月 1 日公允价值与其账面价值的差额调增或调减留存收益。

第 12 项，2007 年 1 月 1 日执行新会计准则增加递延所得税负债的，调减留存收益；增加递延所得税资产的，调增留存收益。

第 13 项，除上述调整事项之外根据《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》需调整的其他事项；需要编制合并财务报表的，还应按照新会计准则调整少数股东权益，并在调节表内单列项目反映。

## 7. 其他规定

### 7.1. 年报系列

#### 7.1.1. 财会〔2012〕25号《关于做好执行企业会计准则的企业2012年年报工作的通知》

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务局，财政部驻各省、自治区、直辖市、计划单列市财政监察专员办事处：为了促进有关企业更好地执行企业会计准则，切实做到会计信息真实可靠、口径可比，全面提升企业会计信息质量，现就各地做好2012年年报工作通知如下：

##### 一、完善工作机制，充分保障企业年报工作顺利开展

（一）企业会计准则实施情况和年报工作是各地财政部门会计管理工作的重要组成部分。各省级财政部门应当高度重视，在经费等方面保障此项工作的顺利开展，并积极发挥联合工作机制的作用。

（二）会计工作规范化是健全企业管理的基础，也是财政部门依据《会计法》监管的重要内容。

各省级财政部门应当按照《会计基础工作规范》的规定，加大对所在地区企业会计基础工作的监管力度，夯实企业有效执行企业会计准则的基础。

（三）各省级财政部门在做好上述相关工作的基础上，应当参照财政部会计司上市公司年度分析报告的形式，选取30家以上的非上市大中型企业，形成本地区非上市大中型企业2012年年报分析报告（分析报告模板随后提供，请各地参照分析模板形成分析报告）。同时，形成本地区有关企业执行企业会计准则情况的工作总结，于2013年6月15日前一并报送财政部会计司。

各省级财政部门年报分析报告应当突出重点、全面分析、力求创新。采取科学有效的方法对企业年报进行分析，掌握企业会计准则的执行情况，梳理执行中出现的重点问题，提出相应的意见和建议，形成年报分析报告。同时，在开展年

报工作过程中，系统总结工作内容、特色做法、监管经验和工作体会等，形成本地区有关企业执行企业会计准则情况的工作总结。

## 二、关注重点问题，有效提高企业会计准则实施效果

在开展年报工作时，各地财政部门应根据已发布的相关规定，结合历年监管实践，关注企业会计准则执行中的重点问题。例如会计政策和会计估计变更、资产减值（包括商誉减值）、合并财务报表编制时关于“控制”的理解和统一会计政策等问题，应当按照企业会计准则的规定处理。同一交易事项在 A 股和 H 股财务报告中应采用相同的会计处理（长期资产减值转回除外），2012 年年报中，内地与香港会计处理差异仍未消除的，应当在附注中充分说明原因及消除差异的时间表。在此基础上，还需要特别关注以下问题：

（一）企业不得随意对自用或作为存货的房地产进行重新分类。根据《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》的规定，有确凿证据表明房地产用途发生改变的，如企业董事会或类似机构就改变房地产用途形成正式的书面协议，或房地产因用途改变而发生实际状态上的改变等，才能将其转为投资性房地产。投资性房地产的计量模式一经确定，不得随意变更。

（二）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等实际情况合理确定固定资产折旧方法、预计净残值和使用寿命，除有确凿证据表明经济利益的预期实现方式发生了重大变化，或者取得了新的信息、积累了更多的经验，能够更准确地反映企业的财务状况和经营成果，不得随意变更。

（三）企业根据国家有关规定实行股权激励的，不得随意变更股份支付协议中确定的相关条件，并应当按照企业会计准则的有关规定进行会计处理。在等待期内如果取消了授予的权益性工具的（因未满足可行权条件而被取消的除外），企业应当对取消所授予的权益性工具作为加速可行权处理，即视同剩余等待期内的股份支付计划已经全部满足可行权条件，在取消所授予工具的当期确认原本应在剩余等待期内确认的所有费用。

（四）企业与政府发生交易所取得的收入，如果该交易具有商业实质，且与企业销售商品或提供劳务等日常经营活动密切相关的，应当按照《企业会计准则

第 14 号——收入》的规定进行会计处理。在判断该交易是否具有商业实质时，应考虑该交易是否具有经济上的互惠性，与交易相关的合同、协议、国家有关文件是否已明确规定了交易目的、交易双方的权利和义务，如属于政府采购的，是否已履行相关的政府采购程序等。

（五）企业应当按照企业会计准则的有关规定对有关税金进行会计处理。企业参与营业税改增值税试点的，有关交易应当按照[《财政部关于印发〈营业税改征增值税试点有关企业会计处理规定〉的通知》（财会〔2012〕13号）](#)的规定进行会计处理。

（六）企业应当按照企业会计准则中有关“控制”的规定，确定企业合并的会计处理和合并财务报表的合并范围。企业将所属的有关主体交由其他方经营管理，或者接受其他方委托对有关主体进行经营管理的，应当综合考虑有关合同、协议等约定的相关主体财务和经营决策、经济利益或损失的分享和承担、委托或受托经营管理期限、委托或受托经营管理权的授予和取消等因素，正确判断是否对有关主体具有控制，并据此进行有关会计处理。

### 三、健全内部控制，持续改进企业风险管控体系

财政部驻各地财政监察专员办事处（以下简称专员办）和各级财政部门要加强对企业内部控制建设与实施的指导，营造良好的执行环境，特别要关注自2012年1月1日起执行企业内部控制规范体系的中央企业集团、中央和地方国有控股上市公司的内部控制建设情况。

所有主板上市公司应当按照财政部等五部委发布的《企业内部控制基本规范》、《企业内部控制配套指引》、《关于印发企业内部控制规范体系实施中相关问题解释第1号的通知》（财会〔2012〕3号）、《关于印发企业内部控制规范体系实施中相关问题解释第2号的通知》（财会〔2012〕18号），以及财政部办公厅、证监会办公厅《关于2012年主板上市公司分类分批实施企业内部控制规范体系的通知》（财办会〔2012〕30号）要求，成立或指定专门工作机构，健全风险评估机制，梳理风险管控流程，完善各项经营管理制度，优化内部信息系统，开展

内部控制评价，积极推动企业内部控制体系建设。

已执行企业内部控制规范体系的其他企业比照以上要求处理。

#### 四、加强监督，继续督促相关会计师事务所认真做好年报工作

专员办和各省级财政部门应当督促相关会计师事务所认真学习和领会本通知和企业会计准则、注册会计师执业准则、企业内部控制规范体系的相关规定，切实贯彻风险导向审计理念，密切关注国际方面和我国当前经济形势可能对企业造成的影响，在评估财务报告重大风险时，应充分考虑本通知要求。严格按照注册会计师执业准则的规定实施审计程序，获取充分适当的审计证据，保证执业质量，防范执业风险，独立、客观、公正地发表审计意见。证券资格会计师事务所设立分所的，应当保证会计师事务所及其分所在人事、财务、业务、技术标准和信息管理等方面做到实质性统一。

#### 五、强化财政监管，不断提高企业会计信息质量

(一)专员办和各省级财政部门应当强化和完善会计师事务所执业质量检查与企业会计信息质量检查有机结合的监督模式，充分利用财政会计行业管理系统，创新会计监督方式和手段，坚持把会计监督作为确保企业会计准则有效执行的重要手段。在2013年开展企业会计信息质量检查时，应当继续将企业执行企业会计准则的情况作为监督检查的重点。

(二)专员办应当根据《财政部关于进一步做好证券资格会计师事务所行政监督工作的通知》(财监〔2009〕6号)的要求，结合对证券资格会计师事务所的监管，重点关注中央企业、上市公司和金融机构执行企业会计准则情况，进一步强化对证券资格会计师事务所2012年年报审计质量的监督检查力度。

(三)各地财政部门应当将地方大中型企业执行企业会计准则情况继续作为2013年企业会计信息质量检查的重点，确保企业会计准则在地方大中型企业得到有效实施。

(四)专员办和各地财政部门应当高度重视、精心组织，加大监督检查力度，

严肃查处具有典型性的违规案件。同时，要树立寓服务于监管之中的理念，以检查促进企业和会计师事务所提高认识和工作水平，为进一步完善企业会计准则积极建言献策。

专员办和各省级财政部门应当将本通知精神传达至本地区执行企业会计准则的企业和相关会计师事务所，有条件的地区可以结合本地实际情况，选择重点行业、重点企业进行跟踪监督，对于执行企业会计准则的企业和相关会计师事务所在 2012 年年报编制和审计过程中遇到的重大问题，应当及时向财政部反馈。

财政部

2012 年 12 月 31 日

## 7.1.2. 财会〔2011〕25 号《关于做好执行企业会计准则的企业 2011 年年报监管工作的通知》

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务局，财政部驻各省、自治区、直辖市、计划单列市财政监察专员办事处：

为了促进上市公司和非上市大中型企业（以下统称企业）更好地执行企业会计准则，切实做到会计信息真实可靠、口径可比，全面提升企业会计信息质量，进一步发挥企业会计准则在企业可持续发展和市场经济运行中的政策效应，现就各地做好 2011 年年报监管工作通知如下：

### 一、高度重视，着力完善企业年报监管工作的机制手段

（一）企业会计准则实施情况和年报监管工作是各地财政部门会计管理工作的重要组成部分。各省级财政部门应当会同财政监察专员办事处等相关监管部门，进一步完善联合工作机制，统一协调和部署本地区执行企业会计准则和 2011 年年报监管工作，制定工作方案，明确工作要求，确保相关工作落实到位。

（二）各省级财政部门和有关方面应当认真学习本通知精神，充分理解企业会计准则及其讲解，全面掌握《企业内部控制基本规范》、《企业内部控制配套指引》及其讲解等的相关内容，为做好 2011 年年报监管工作提供政策支持；继续

采用跟踪分析、调查研究和现场检查等方式，了解本地区企业在企业会计准则执行和年报编制工作中的问题，确保企业会计准则在本地区企业有效实施。

（三）各省级财政部门在做好上述相关工作的基础上，应当参照财政部会计司上市公司年度分析报告的形式，选取 30 家以上的非上市国有大中型企业，形成本地区非上市大中型企业 2011 年年报分析报告。同时，形成本地区有关企业执行企业会计准则情况的工作总结，于 2012 年 5 月 31 日前一并报送财政部会计司。

## 二、重点突出，着力关注企业会计准则下列要求的落实情况

（一）从 2011 年 1 月 1 日起开始执行企业会计准则的企业，应当根据《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》及相关规定，编制《新旧会计准则股东权益差异调节表》，做好首次执行日的新旧衔接转换工作，并按照企业会计准则规定对 2011 年发生的交易或事项进行确认、计量和编制年报。

（二）企业采用的会计政策和会计估计应当如实反映企业的交易或事项，并保持统一性和前后一致性。企业 2011 年变更会计政策和会计估计的，应当在附注中充分说明变更的性质、内容和原因，不得滥用会计政策或随意变更会计估计。

在编制合并财务报表时，企业集团的会计政策应当统一，子公司采用的会计政策应当与母公司保持一致。特别要关注有些交易或事项在个别财务报表和合并财务报表两个层面会计处理的差异性。

（三）同一交易或事项在 A 股和 H 股的财务报告中，应当采用相同的会计政策和会计估计，不得在 A 股和 H 股财务报告中采用不同的会计处理。

内地与香港会计准则已经实现等效（长期资产减值转回除外），同时发行 A 股和 H 股公司的财务报告不应存在差异。2011 年年报中，内地与香港会计处理差异仍未消除的，应当在附注中充分说明原因及消除的措施。

（四）按照《企业会计准则——基本准则》第四十三条的规定，企业对会计



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。

（五）银行业金融机构应当严格按照相关规定计提贷款减值准备，确认贷款减值损失，并计入当期损益，不得在利润表中直接将按照监管部门为审慎目的要求提取的贷款损失准备或拨备，直接作为贷款减值损失计入当期损益。

（六）企业应当根据国家有关规定实行股权激励，不得随意变更股份支付协议中确定的相关条件。在等待期内如果取消了授予的权益性工具，企业应当对取消所授予的权益性工具作为加速可行权处理。

（七）企业应当按照企业会计准则中有关“控制”的规定，对企业合并和合并财务报表作出正确的会计处理。

企业应当按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》的规定，正确判断企业合并是否构成业务，谨慎确认企业合并可能产生的商誉。

（八）企业应当按照企业会计准则的规定谨慎确认资产减值和预计负债。确认资产减值应有充分确凿的证据支持，确认预计负债应当基于充分合理的估计基础。

（九）对于金融资产转移业务，企业除按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》第二十条规定进行披露外，还应当在附注中披露能够使使用者了解未全部终止确认的被转移金融资产与相关负债之间的关系，以及能够评价企业对已终止确认的金融资产继续涉入的性质及相关风险的信息。

（十）企业应当按照企业会计准则的规定编制 2011 年合并所有者权益变动表。合并所有者权益变动表（会合 04 表）“本年金额”栏下“加：会计政策变更”和“前期差错更正”项目，不得填列金额。

### 三、加强指导，积极推进企业内部控制规范体系稳步实施

各省级财政部门要加强对企业内部控制建设与实施的指导，特别要关注首批执行企业内部控制规范体系的在境内外同时上市的公司。

首批执行企业内部控制规范的企业应当按照财政部、证监会、审计署、银监会、保监会《关于印发企业内部控制配套指引的通知》（财会〔2010〕11 号）要

求，对内部控制的有效性进行自我评价，披露年度自我评价报告，同时应当聘请具有证券资格的会计师事务所对财务报告内部控制的有效性进行审计并出具审计报告。

在上海证券交易所、深圳证券交易所主板上市的上市公司等有关企业，应当按照财政部、证监会、审计署、银监会、保监会等五部委联合发布的《企业内部控制基本规范》和《企业内部控制配套指引》的要求，梳理业务流程，开展风险评估，完善内控制度，优化信息系统，积极推动企业内部控制体系建设，为 2012 年企业内部控制规范体系施行做好准备。

#### 四、强化监管，着力督促相关会计师事务所做好企业 2011 年年报审计工作

各省级财政部门应当督促相关会计师事务所认真学习和领会本通知和企业会计准则、企业内部控制基本规范和配套指引的相关规定，切实贯彻风险导向审计理念，密切关注国际金融危机和我国当前经济形势可能对企业造成的影响，谨慎确定重大会计、审计和内部控制高风险领域。严格按照执业准则的规定实施审计程序，获取充分适当的审计证据，保证执业质量，防范执业风险，独立、客观、公正地发表审计意见。

#### 五、加大力度，着力发挥财政部门的监督检查职能作用

(一) 各地财政监察专员办事处和各省级财政部门应当强化和完善会计师事务所执业质量检查与企业会计信息质量检查有机结合的监督模式，充分利用财务会计行业管理系统，创新会计监督方式和手段，坚持把会计监督作为确保企业会计准则有效执行的重要手段。在开展 2012 年会计监督工作时，应当继续将企业执行企业会计准则作为监督检查的重点。

(二) 各地财政监察专员办事处应当根据《财政部关于进一步做好证券资格会计师事务所行政监督工作的通知》(财监〔2009〕6 号)的要求，结合对证券资格会计师事务所的监管，重点关注中央企业、上市公司和金融机构执行企业会计准则情况，进一步强化对证券资格会计师事务所 2011 年年报审计质量的监督

检查力度。

(三)各地财政部门应当将地方大中型企业执行企业会计准则情况继续作为2011年企业会计信息质量检查的重点,确保企业会计准则在地方大中型企业得到有效实施。

(四)各地财政监察专员办事处和财政部门应当高度重视、精心组织,加大监督检查力度,严肃查处具有典型性的违规案件。同时,要树立寓服务于监管之中的理念,以检查促进企业和会计师事务所提高认识和工作水平,帮助企业解决在企业会计准则执行中的问题,为进一步完善企业会计准则积极建言献策。

各省级财政部门、各地财政监察专员办事处应当将本通知精神传达至本地区执行企业会计准则的企业和相关会计师事务所,对于执行企业会计准则的企业和相关会计师事务所在2011年年报编制和审计过程中遇到的重大问题,应当及时向财政部反馈。

中华人民共和国财政部

二〇一一年十二月三十一日

### **7.1.3.财会〔2010〕25号《关于执行企业会计准则的上市公司和非上市企业做好2010年年报工作的通知》**

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务局,财政部驻各省、自治区、直辖市、计划单列市财政监察专员办事处:

2010年是实现我国大中型企业全面执行企业会计准则目标,进一步扩大企业会计准则实施成效的关键之年。为了促进我国上市公司和非上市大中型企业(以下统称各类企业)更好地执行会计准则,切实做到会计指标真实可靠、口径可比,全面提升企业会计信息质量,进一步发挥企业会计准则在企业可持续发展和市场经济运行中的政策效应,现就做好2010年年报工作通知如下:

一、各地财政部门应当进一步完善工作机制,切实做好本地区各类企业执行会计准则和2010年年报工作

(一) 会计准则实施情况和年报工作是各地财政部门会计管理工作的重要组成部分。各省级财政部门应当会同财政监察专员办事处、其他监管部门、税务机关等，进一步完善联合工作机制，统一协调和部署本地区执行会计准则和 2010 年年报工作，制定工作方案，明确工作要求，确保相关工作落实到位。

(二) 各省级财政部门和有关方面应当认真学习本通知和证监会、国资委等有关部门对各类企业 2010 年年报工作的相关文件，充分理解企业会计准则及其解释第 1 号、第 2 号、第 3 号、第 4 号和《企业会计准则讲解》新旧变化，全面掌握《企业内部控制基本规范》、《企业内部控制配套指引》及其讲解等的相关内容，为做好执行会计准则和 2010 年年报工作提供政策支持；继续采用跟踪分析、调查研究和现场检查等方式，了解本地区各类企业在会计准则执行和年报编制工作中的问题，重点关注创业板上市公司会计准则执行情况，确保企业会计准则在本地区各类企业有效实施。

(三) 各省级财政部门在做好上述相关工作的基础上，应当参照财政部会计司上市公司年度分析报告的形式，完成本地区上市公司 2010 年年报分析报告，同时形成非上市大中型企业执行企业会计准则情况的工作总结，于 2011 年 5 月 31 日前报送财政部会计司。

二、各地财政部门做好对本地区各类企业执行会计准则和 2010 年年报工作应当重点关注的问题

(一) 应当做好首次执行企业会计准则的新旧衔接。从 2010 年 1 月 1 日起开始执行企业会计准则的企业，应当根据《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》及相关规定，编制《新旧会计准则股东权益差异调节表》，做好首次执行日的新旧衔接转换工作，并按照企业会计准则规定对 2010 年发生的交易或事项进行确认、计量和编制年报。

(二) 会计政策和会计估计应当如实反映企业的交易或事项，应当保持统一

性和前后一致性。企业 2010 年变更会计政策和会计估计的，应当在附注中充分说明变更的性质、内容和原因，不得滥用会计政策或随意变更会计估计。

企业应当对相同或者相似的交易或事项采用相同的会计政策进行处理。在编制合并财务报表时，企业集团的会计政策应当统一，子公司采用的会计政策应当与母公司保持一致。

（三）同一交易或事项在 A 股和 H 股的财务报告中，应当采用相同的会计政策和会计估计，不得在 A 股和 H 股财务报告中采用不同的会计处理。

内地与香港会计准则已经实现等效（长期资产减值转回除外），同时发行 A 股和 H 股公司的财务报告不应存在差异。2010 年年报中，内地与香港会计处理差异仍未消除的，应当在附注中充分说明原因及消除的措施。

（四）企业应当采用适当且可获得足够数据的方法来计量公允价值，而且要尽可能使用相关的可观察输入值，尽量避免使用不可观察输入值。公允价值在计量时应分为三个层次，第一层次是企业计量日能获得相同资产或负债在活跃市场上报价的，以该报价为依据确定公允价值；第二层次是企业计量日能获得类似资产或负债在活跃市场上的报价，或相同或类似资产或负债在非活跃市场上的报价的，以该报价为依据做必要调整确定公允价值；第三层次是企业无法获得相同或类似资产可比市场交易价格的，以其他反映市场参与者对资产或负债定价时所使用的参数为依据确定公允价值。

企业在披露金融工具公允价值相关信息时，应当分别披露确定金融工具公允价值计量的方法是否发生改变以及改变的原因、各个层次公允价值的金额、公允价值所属层次间的重大变动、第三层次公允价值期初金额和本期变动金额等相关信息。在第三层次公允价值计量中，如果估值技术中使用的一个或多个输入值发生合理、可能的变动将导致公允价值金额发生显著变化的，应披露这一事实及其影响。

（五）正确识别企业集团内涉及不同企业的股份支付交易中有关各方的权利和义务，按照《企业会计准则第 11 号——股份支付》和 [《企业会计准则解释第 4 号》](#) 的规定，确认企业所获得的职工服务的成本或费用及相关的所有者权益或

负债。

(六) 严格按照会计准则中有关“控制”的规定，对企业合并和合并财务报表作出正确的会计处理。

企业应当关注企业合并是否构成业务。企业合并如产生巨额商誉，应当予以重点关注。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（或特殊目的主体）合并形成一个报告主体的企业合并，也应当按照《企业会计准则第20号——企业合并》第五条至第十九条的规定进行会计处理。

企业应当按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》和[《企业会计准则解释第4号》](#)的规定编制合并财务报表。企业因处置部分股权投资或其他原因丧失了对原有子公司控制权，存在对该子公司的商誉的，在计算确定处置子公司损益时，应当扣除该项商誉的金额。

(七) 正确对因发行权益性证券而发生的有关费用进行会计处理。企业为发行权益性证券（包括作为企业合并对价发行的权益性证券）发生的审计、法律服务、评估咨询等交易费用，应当分别按照[《企业会计准则解释第4号》](#)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；但是，发行权益性证券过程中发生的广告费、路演费、上市酒会费等费用，应当计入当期损益。

(八) 严格按照《企业会计准则解释第3号》的规定，确定和披露构成其他综合收益的项目和金额。目前，其他综合收益主要包括相关会计准则规定的可供出售金融资产产生的利得（损失）金额、按照权益法核算的在被投资单位其他综合收益中所享有的份额、现金流量套期工具产生的利得（或损失）金额、外币财务报表折算差额等内容。企业不得随意改变其他综合收益的构成内容。

(九) 企业对于上述交易或事项的处理与本通知要求不一致的，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；但是，涉及第四个问题、第六个问题和第七个问题的，应当自2010年1月1日起施行。

三、各地财政部门等有关方面应当关注和重视本地区各类企业的内部控制建

## 设计与实施工作

有关企业应当按照财政部、证监会、审计署、银监会、保监会等五部委联合发布的《企业内部控制基本规范》和《企业内部控制配套指引》的要求，梳理业务流程，开展风险评估，完善内控制度，优化信息系统，积极推动企业内部控制体系建设，为 2011 年企业内部控制规范的正式施行做好准备。

有条件的企业，可以按照《企业内部控制评价指引》的要求，对本企业内部控制的有效性进行自我评价，披露内部控制评价报告。同时可以聘请会计师事务所对财务报告内部控制的有效性进行审计并出具审计报告。企业在内部控制评价过程中发现的重大生产经营风险和重大内部控制缺陷，应当在内部控制评价报告中予以披露，并采取有效应对措施，不断完善企业内部控制体系。

## 四、会计师事务所及注册会计师应当认真做好各类企业 2010 年年报审计工作

认真学习和领会本通知和企业会计准则相关规定，切实贯彻风险导向审计理念，密切关注国际金融危机和我国当前经济形势可能对企业造成的影响，谨慎确定重大会计风险领域。严格按照执业准则的规定，实施重要财务报表认定层次的实质性审计，充分履行函证、监盘、减值测试、分析性复核等程序，获取足够的审计证据，保证执业质量，防范执业风险，独立、客观、公正地对年报整体发表审计意见。

## 五、各地财政监察专员办事处和财政部门应当履行各自职责加强对各类企业 2010 年年报的监督检查

（一）各地财政监察专员办事处和各省级财政部门应当强化和完善会计师事务所执业质量检查与企业会计信息质量检查有机结合的监督模式，充分利用财政会计行业管理系统，创新会计监督方式和手段，坚持把监督执行会计准则作为重要工作。在开展 2011 年会计监督工作时，应当继续将各类企业执行会计准则作为监督检查的重点。

(二) 各地财政监察专员办事处应当根据《财政部关于进一步做好证券资格会计师事务所行政监督工作的通知》(财监〔2009〕6号)的要求,结合对证券资格会计师事务所的监管,重点关注中央企业、上市公司和金融企业执行会计准则情况,进一步强化证券资格会计师事务所2010年年报审计的监督检查力度。

(三) 各地财政部门应当将地方大中型企业执行会计准则情况继续作为2010年会计信息质量检查的重点,确保会计准则在地方大中型企业得到有效实施。

(四) 各地财政监察专员办事处和财政部门应当高度重视、精心组织,加大监督检查力度,严厉查处具有典型性的违规案件。

各省级财政部门、各地财政监察专员办事处应当将本通知精神传达至本地区执行会计准则的各类企业和相关会计师事务所。执行会计准则的各类企业和相关会计师事务所在2010年年报编制和审计过程中遇到重大问题,应当及时反馈财政部会计司。

中华人民共和国财政部

二〇一〇年十二月二十八日

#### **7.1.4. 财会〔2009〕16号《关于执行会计准则的上市公司和非上市企业做好2009年年报工作的通知》**

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务局,财政部驻各省、自治区、直辖市、计划单列市财政监察专员办事处:

2009年是上市公司执行会计准则的第三年,除上市公司外,全国已有35个省、自治区、直辖市、计划单列市(含新疆生产建设兵团)的非上市企业执行了会计准则,实施范围从上市公司扩大到非上市企业。为了促进我国各类企业更好地执行会计准则,切实做到会计指标真实可靠、口径可比,全面提升会计信息质量,充分发挥会计准则在企业可持续发展和市场经济运行中的作用,现就做好2009年年报工作通知如下:



一、各地财政部门应当高度重视、加强领导、统筹协调，认真做好本地区各类企业执行会计准则和 2009 年年报工作

(一) 会计准则实施情况和年报工作是各地财政部门会计管理工作的重要组成部分。各省级财政部门应当会同财政监察专员办事处、其他监管部门、税务机关等，建立联合工作机制，统一协调和部署本地区执行会计准则和年报工作，制定工作方案，明确工作要求，确保相关工作落实到位。

(二) 组织专家工作组，为做好此项工作提供专业支持。专家工作组应当吸收和聘任有关方面的专家组成，包括：会计中介机构、相关企业和院校等。专家工作组应当认真学习本通知和证监会、国资委等有关部门对上市公司和非上市公司 2009 年年报工作的相关要求，全面掌握企业会计准则及其解释第 1 号、第 2 号、第 3 号和《企业会计准则讲解（2008）》新旧变化，熟悉《企业内部控制基本规范》等相关的内容；采用跟踪分析、调查研究和现场检查等方式，了解本地区上市公司和非上市公司执行会计准则情况；分析解决本地区会计准则执行和年报编制工作中的问题，促进会计准则在本地区各类企业有效实施。

(三) 各省级财政部门在做好上述相关工作的基础上，应当参照财政部会计司上市公司年度分析报告的形式，完成本地区上市公司 2009 年年报分析报告，同时形成非上市公司执行会计准则情况的工作总结，于 2010 年 5 月 31 日前报送财政部会计司。

二、各地财政部门做好对本地区各类企业执行会计准则和 2009 年年报工作重点关注的问题

(一) 应当做好首次执行企业会计准则的新旧衔接。从 2009 年 1 月 1 日起开始执行会计准则的企业，应当根据《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》及相关规定，编制《新旧会计准则股东权益差异调节表》，做好首次执行日的新旧衔接转换工作，并按照会计准则规定对 2009 年发生的交易或事项进行确认、计量和编制年报。

(二) 会计政策和会计估计应当如实反映企业的交易或事项。企业应当保持会计政策和会计估计的统一性和前后一致,不得滥用会计政策或随意变更会计估计。

(三) 职业判断是企业执行会计准则的关键环节。企业需要作出职业判断的交易或事项(包括:收入确认、资产减值、递延所得税、预计负债、债务重组、企业合并、公允价值计量、权益性交易等),直接影响财务状况和经营成果,应当关注判断的结果是否符合会计准则规定。

(四) 公允价值计量是会计准则实施中的难点。各类企业应当根据《企业会计准则——基本准则》第四十三条的规定,对会计要素一般采用历史成本计量;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。投资性房地产无法持续可靠取得公允价值的,应当采用成本模式;采用公允价值模式的,应当在附注中详细披露公允价值确定的依据和方法以及公允价值变动对损益的影响。

采用估值技术确定公允价值的(包括:企业合并、股权激励、金融工具等),应当充分考虑可观察到的市场数据和交易的实质,并在附注中充分披露所使用的假设、金融工具在汇率、利率等方面的市场风险、信用风险和相关的企业经营风险。

(五) 企业合并应当关注是否构成业务。业务是指企业内部某些生产经营活动或资产、负债的组合,该组合具有投入、加工处理过程和产出能力,能够独立计算其成本费用或所产生的收入等,可以为投资者等提供股利、更低的成本或其他经济利益等形式的回报。有关资产或资产、负债的组合具备了投入和加工处理过程两个要素即可认为构成一项业务。

企业合并应当按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》和[《关于非上市公司购买上市公司股权实现间接上市会计处理的复函》\(财会便〔2009〕17号\)](#)进行处理。企业合并如产生巨额商誉,应当予以重点关注。

(六) 同一交易或事项在 A 股和 H 股的财务报告中,应当采用相同的会计政策和会计估计,不得在 A 股和 H 股财务报告中采用不同的会计处理。

内地与香港会计准则已经实现趋同等效(长期资产减值转回除外),同时发

行 A 股和 H 股公司的财务报告不应当存在差异。在实际执行中，内地与香港处理不一致的（如企业改制资产评估等），应当制定相应措施逐步消除，2009 年年报中仍未消除的，应当在附注中说明原因。

同时发行 A 股和 H 股的保险公司，应当按照[《财政部关于印发〈保险合同相关会计处理规定〉的通知》（财会〔2009〕15 号）](#)的规定，消除保险混合合同和保险合同准备金等产生的差异。

（七）企业应当按照《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项》的规定，正确区分资产负债表日后调整事项和非调整事项。在确定存货可变现净值时，应当以资产负债表日取得最可靠的证据估计的售价为基础并考虑持有存货的目的，资产负债表日至财务报告批准报出日之间存货售价发生波动的，如有确凿证据表明其对资产负债表日存货已经存在的情况提供了新的或进一步的证据，应当作为调整事项进行处理；否则，应当作为非调整事项。

（八）企业处置对子公司的投资，处置价款与处置投资对应的账面价值的差额，在母公司个别财务报表中应当确认为当期投资收益；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当期投资收益，如果处置对子公司的投资未丧失控制权的，应当按照[《关于不丧失控制权情况下处置部分对子公司投资会计处理的复函》（财会便〔2009〕14 号）](#)规定，将此项差额计入资本公积（资本溢价），资本溢价不足冲减的，应当调整留存收益。

（九）企业发生的辞退福利应当按照《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》相关规定处理。辞退工作在 1 年内完成但付款时间超过 1 年的，应当选择同期国债利率作为折现率，以折现后的金额计入当期损益和应付职工薪酬（辞退福利）；不存在与辞退福利支付期相匹配国债利率的，应当以短于辞退福利支付期限的国债利率为基础，并根据国债收益率曲线采用外推法估计超出期限部分的利率，合理确定折现率。

（十）企业应当按照企业会计准则及其解释第 3 号的规定，编制 2009 年利润表。所有者权益变动表中删除“三、本年增减变动金额（减少以” — “号填

列)”项下的“(二)直接计入所有者权益的利得和损失”项目及所有明细项目；增加“(二)其他综合收益”项目，反映企业当期发生的其他综合收益的增减变动情况。其他综合收益各项目，应当在附注中按以下格式和内容披露：

项目	本期 发生额	上期 发生额
<b>1.可供出售金融资产产生的利得（损失）金额</b>		
减：可供出售金融资产产生的所得税影响		
前期计入其他综合收益当期转入损益的净额		
小 计		
<b>2.按照权益法核算的在被投资单位其他综合收益中所享有的份额</b>		
减：按照权益法核算的在被投资单位其他综合收益中所享有的份额产生的所得税影响		
前期计入其他综合收益当期转入损益的净额		
小 计		
<b>3.现金流量套期工具产生的利得（或损失）金额</b>		
减：现金流量套期工具产生的所得税影响		
前期计入其他综合收益当期转入损益的净额		
转为被套期项目初始确认金额的调整额		
小计		
<b>4.外币财务报表折算差额</b>		
减：处置境外经营当期转入损益的净额		
小 计		

<b>5.其他</b>		
减：由其他计入其他综合收益产生的所得税影响		
前期其他计入其他综合收益当期转入损益的净额		
小 计		
合 计		

(十一) 企业对于上述交易或事项的处理与本通知要求不一致的,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。

三、各地财政部门等有关方面应当关注和重视本地区各类企业的内部控制建设与实施工作

(一) 财政部、证监会、审计署、银监会和保监会等五部委联合发布的《企业内部控制基本规范》(下称《基本规范》),规定了内部控制目标、原则和要素等内容,要求董事会或类似机构对企业建立健全和有效实施内部控制负责。贯彻落实《基本规范》的各项要求,有助于全面提升企业经营管理水平和风险防范能力。

(二) 上市公司和非上市企业应当按照《基本规范》的要求,梳理业务流程,完善管理制度,开展内部控制评价。有条件的企业,可以聘请证券资格会计师事务所,在做好年报审计工作的同时,开展内部控制审计工作并出具审计意见。会计师事务所不得同时为同一公司提供内部控制审计和内部控制咨询服务。

(三) 企业在生产经营过程中如有重大风险,应当在附注中单独披露。

四、会计师事务所及注册会计师应当认真做好各类企业 2009 年年报审计工作

(一) 认真学习和领会本通知和会计准则相关规定,切实贯彻风险导向审计理念,密切关注国际金融危机和我国当前经济形势可能对企业造成的影响,谨慎确定重大会计风险领域。严格按照执业准则的规定,实施重要财务报表认定层次

的实质性审计，充分履行函证、监盘、减值测试、分析性复核等程序，获取足够的审计证据，保证执业质量，防范执业风险，独立、客观、公正地对年报整体发表审计意见。

(二)涉及整合的会计师事务所，应当保证年报审计的顺利过渡和有序承接，不得由于整合而影响年报审计工作质量。会计师事务所要做好资源的优化配置，在执业标准、人事、财务、业务和信息技术等方面实施一体化管理，稳步提高执业水平。

(三)会计师事务所应当按照财政会计行业管理系统的业务报备要求，指定专门人员做好 2009 年年报审计业务报备工作。

五、各地财政监察专员办事处和财政部门应当加强对各类企业 2009 年年报的监督检查

(一)各地财政监察专员办事处和各省级财政部门要强化和完善会计师事务所执业质量检查与企业会计信息质量检查有机结合的监督模式，充分利用财政会计行业管理系统，创新会计监督方式和手段，坚持把监督执行会计准则作为重要工作。在开展 2010 年会计监督工作时，应将各类企业执行会计准则作为监督检查的重点。

(二)各地财政监察专员办事处应当根据《财政部关于进一步做好证券资格会计师事务所行政监督工作的通知》(财监〔2009〕6号)的要求，结合对证券资格会计师事务所的监管，重点关注中央企业、上市公司和金融企业执行会计准则情况，进一步强化证券资格会计师事务所 2009 年年报审计的监督检查力度。

(三)各地财政部门应当将地方大中型企业执行会计准则情况作为 2010 年会计信息质量检查的重点，确保会计准则在地方大中型企业得到有效实施。

(四)各地财政监察专员办事处和财政部门应当高度重视、精心组织，加大监督检查力度，严厉查处具有典型性的违规案件。

各省级财政部门、各地财政监察专员办事处应当将本通知精神传达至本地区执行会计准则的各类企业和相关会计师事务所。执行会计准则的各类企业和相关

会计师事务所在 2009 年年报编制和审计过程中遇到重大问题，应当及时向财政部会计司反馈。

财政部

二〇〇九年十二月三十一日

### 7.1.5. 财会函〔2008〕60 号《关于做好执行会计准则企业 2008 年年报工作的通知》

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务局，财政部驻各省、自治区、直辖市、计划单列市财政监察专员办事处：

会计审计准则自 2007 年 1 月 1 日实施以来，在相关各方的共同努力下，较好地实现了平稳过渡和有效实施。2008 年，国内外经济环境发生了较大变化。各地财政部门会计管理机构和监督检查机构、财政监察专员办事处、注册会计师协会等有关各方，应当高度重视，协同合作，加强指导，在巩固已有成果的基础上，继续抓好会计审计准则实施和年报编审工作，为促进资本市场健康运行和企业可持续发展作出贡献。现将有关事项通知如下：

一、各地财政部门会计管理机构和监督检查机构、财政监察专员办事处、注册会计师协会等有关各方，应当成立联合工作组，制定具体方案，将相关工作落到实处

（一）认真学习会计审计准则及相关规定，掌握企业会计准则解释 1 号和 2 号，熟悉《企业会计准则讲解（2008）》新旧变化的内容，为做好相关工作奠定专业基础。

（二）继续逐日盯市，做好上市公司 2008 年年报分析工作。全面了解本地区上市公司的基本情况，从上市公司披露第一份 2008 年年报开始，分析其会计审计准则执行情况。督促上市公司严格按照会计准则规定编报财务报告，真实、完整地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量。

自 2008 年 1 月 1 日开始执行会计准则的城市商业银行、非上市股份制银行、外资银行、政策性银行、信托公司等银行业金融机构以及中央国有企业、地方国有企业，应当正确地理解和掌握新旧准则衔接转换规定，做好首次执行日的衔接转换及 2008 年交易事项的处理，在此基础上编制 2008 年年度财务报告。

（三）各地财政部门督促本地区执行会计准则的企业编制 2008 年财务报告时，应当重点关注以下要求：

1. 会计政策和会计估计涉及企业财务状况和经营成果，应当保持会计政策的前后一致性。企业 2008 年变更会计政策的，应当提供符合会计政策变更条件的依据和说明，不得滥用会计政策。

2. 同时发行 A 股和 H 股的上市公司，对于以前期间从未涉及而于 2008 年新发生的交易事项，在 A 股和 H 股财务报告中所选择的会计政策、所做的会计估计应当保持一致；对于原已存在的差异，鼓励其在编制 2008 年年报时调整一致，如果调整确实存在困难的，应逐步消除有关差异并在年报中加以说明。

3. 高危行业企业按照规定提取的安全生产费用，应当按照《企业会计准则讲解（2008）》中的具体要求处理，在所有者权益“盈余公积”项下以“专项储备”项目单独列报，不再作为负债列示。煤炭企业在固定资产折旧外计提的维简费，应当比照安全生产费用的原则处理。

4. 固定资产大修理费用等后续支出，符合资本化条件的，可以计入固定资产成本；不符合资本化条件的，应当计入当期损益。符合固定资产确认条件的周转材料，应当作为固定资产列报，不得列入流动资产。

5. 企业购买上市公司，被购买的上市公司不构成业务的，购买企业应按照权益性交易的原则进行处理，不得确认商誉或确认计入当期损益。

6. 企业对采用公允价值计量的各项目，应当严格遵守会计准则相关规定，提供明确的证据表明其公允价值确定的合理性，特别关注估值模型以及计算参数的有关情况，并在附注中作详细披露。



企业应当继续谨慎采用公允价值模式计量投资性房地产，除非有明确的证据表明投资性房地产的公允价值能够可靠取得外，应当采用成本模式对投资性房地产进行后续计量。

7. 企业应当正确理解会计准则中有关“控制”的规定，合理确定企业合并类型和合并财务报表的合并范围。判断企业对被投资单位是否形成控制时，应当综合考虑被投资单位的股权结构、董事会构成、日常经营管理特点等情况。当期因购买子公司或其他原因导致合并范围发生变化的，应当在附注中披露合并范围的变化情况、判断对被投资单位形成控制的依据等。企业将持股比例低于 50% 的被投资单位纳入合并范围或持股比例高于 50% 的被投资单位未纳入合并范围的，应在附注中披露判断依据。

8. 企业接受的捐赠和债务豁免，按照会计准则规定符合确认条件的，通常应当确认为当期收益。如果接受控股股东或控股股东的子公司直接或间接的捐赠，从经济实质上判断属于控股股东对企业的资本性投入，应作为权益性交易，相关利得计入所有者权益（资本公积）。

9. 企业在销售产品或提供劳务的同时授予客户奖励积分的，应当将销售取得的货款或应收货款在商品销售或劳务提供产生的收入与奖励积分之间进行分配，与奖励积分相关的部分应首先作为递延收益，待客户兑换奖励积分或失效时，结转计入当期损益。

10. 企业应当按照会计准则规定谨慎确认资产减值和预计负债。确认资产减值应有充分确凿的证据支持，确认预计负债应当基于充分合理的估计基础。

企业对于上述事项已经进行的处理与本通知要求不一致的，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》进行处理。

（四）各地财政部门会计管理机构应当督促企业参照《企业内部控制基本规范》的要求，全面提升企业管理水平和风险防范能力，如有重大风险，应当在 2008 年年报中予以披露。

（五）各地财政部门会计管理机构应当主动协调联合工作组各方，推动联合工作组的工作，及时了解和掌握准则执行情况及 2008 年年报编制过程中的问题，

并加以研究解决；确实无法解决的重大问题，应当及时反馈。年报披露结束后一个月内，各地财政部门会计管理机构应当形成本地区该项工作的总结，上报财政部会计司。此项工作纳入财政部对各地财政部门会计管理机构年度考核范围。

二、各地财政监察专员办事处要将 2008 年年报编制情况作为 2009 年会计监督工作重点，采取日常监管、现场检查等有效措施，关注和落实会计审计准则实施情况

各地财政监察专员办事处要强化和完善会计师事务所执业质量检查与企业会计信息质量检查有机结合的监督模式，充分利用注册会计师业务报备系统，创新会计监督方式和手段，坚持把监督执行会计审计准则作为重要工作。在开展 2009 年会计监督工作时，应将中央企业、上市公司和金融企业执行会计准则情况以及 2008 年年报情况作为检查重点，并系统结合对证券资格会计师事务所的日常监管和重点检查来落实审计准则执行情况。同时，各地财政监察专员办事处应就会计审计准则执行情况进行专项调查，及时发现和报告准则执行中的重点、难点问题。在监督检查过程中，要加强与政府其他监管机构的协作配合，牢固树立质量意识、风险意识和责任意识，严格依法行政、依法监督。

三、各地注册会计师协会应掌握本地区会计师事务所对执行会计准则企业 2008 年年报的审计情况，关注注册会计师是否恰当地执行审计准则

（一）各地注册会计师协会应当督促本地区会计师事务所在审计工作中全面体现审计准则的要求，切实贯彻风险导向审计，进一步完善审计规程和事务所质量控制制度，保证执业质量，防范执业风险，独立、客观、公正地发表审计意见。

（二）各地注册会计师协会应当督促本地区会计师事务所总结经验，在审计工作中关注重大风险领域，保持必要的职业谨慎。具体应侧重以下方面：债务重组收益确认；金融工具的分类和计价依据；重要会计估计变化；开发费用资本化；企业合并及异常股权转让行为；套期会计的使用条件和标准；关联方关系及重大关联交易；持续经营假设等。

四、各地财政部门要加强同国有资产监督管理机构、税务部门、证券监管部门的协同配合，形成监管的协同效应，共同做好执行会计准则的企业 2008 年年报编制工作

各地财政部门会计管理机构和监督检查机构、财政监察专员办事处、注册会计师协会应当将本通知精神告知本地区执行会计准则的企业和相关会计师事务所。

二〇〇八年十二月二十六日

### 7.1.6. 财会函〔2008〕5 号《关于做好上市公司 2007 年年报工作的通知》

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务局，财政部驻各省、自治区、直辖市、计划单列市财政监察专员办事处：

2007 年是新会计、审计准则体系全面实施的第一年，做好新准则实施工作不仅关系到上市公司自身的可持续发展，而且对于我国资本市场的健康运行和贯彻中央“走出去”、“引进来”的战略意义重大。各级财政部门会计管理机构和监督检查机构、各地财政监察专员办、注册会计师协会，均应高度重视，加强领导，认真履行职责，切实防止上市公司 2007 年净利润和净资产同比出现非合规波动现象，确保新会计和审计准则实施到位。现将有关事项通知如下：

一、各级财政部门会计管理机构和监督检查机构应当采取有效措施，及时跟进和督导本地区上市公司年报编制工作

（一）确保在上市公司实施好新准则是财政部 2008 年会计管理的一项重要工作。财政部已成立了新准则实施情况工作组（名单附后），制定了做好上市公司 2007 年年报工作的方案，密切关注每一家上市公司公布的 2007 年年报，继续采用“逐日盯市、逐户分析”的方式，跟踪分析每一家上市公司的 2007 年年

报，全面、准确地掌握上市公司执行新准则的情况。对于在年报分析过程中发现的非合规问题，财政部将对有关上市公司和会计师事务所进行专项检查。

（二）各地财政部门 2007 年年初成立的新准则实施情况工作组，应在熟悉新准则及相关文件的基础上，制定本地区做好上市公司年报工作的方案，对本地区上市公司年报相关工作，作出统筹安排。随时掌握本地区上市公司 2007 年年报披露时间和进度，做好每一家上市公司年报的跟踪分析。

（三）各地财政部门应督促本地区上市公司认真学习、全面把握新会计准则以及准则发布后的相关文件规定，要求对于新会计准则首次执行日的期初数在 2006 年年报提供的数据基础上认真核实，同时按照有关衔接办法的规定对比较报表的数据进行调整。对于 2007 年净利润和净资产同比变动幅度较大的项目，要督促上市公司认真查明原因，属于新准则执行不正确、不到位的，应当予以更正，除此之外，应当作出说明。

（四）各地财政部门应督促本地区上市公司在执行新准则及编制 2007 年年报中贯彻稳健性原则，确保其资产的价值反映未来经济利益流入的能力，对于出现减值迹象的资产，通过减值测试表明其可收回金额低于账面价值的，应当要求上市公司足额计提减值准备；督促上市公司对于因或有事项产生的义务符合会计准则规定的确认条件的，必须确认费用或损失；对于上市公司采用公允价值计量的项目，要求其确定的公允价值应当具有可验证性，除自活跃市场取得的市价外，采用估值技术确定公允价值的，应当要求上市公司充分披露所采用的估值技术方法和各项参数；密切关注上市公司披露的关联交易，对于显失公允的关联交易，应当敦促上市公司更正；提醒上市公司的法定代表人担负起《会计法》赋予的责任，对本公司出具的 2007 年年报的真实性、完整性承担法律责任。

（五）各地财政部门应密切关注本地区上市公司年报披露情况的宣传报道和媒体反映，经常性地组织专稿，向媒体提供本地区上市公司实施新准则的客观信息、资料 and 正确评价；发现不实报道的，应当及时与有关媒体进行沟通 and 更正，严防不实报道对新准则实施造成负面影响。

（六）各地财政部门应严格监控上市公司年报披露工作，选择有代表性的公

司进行现场跟踪，全面掌握本地区上市公司 2007 年年报过程中的第一手资料，切实了解上市公司在年报编制过程中及会计师事务所审计过程中存在的问题并及时加以解决，无法解决的，应当立即上报财政部。上市公司年报披露结束后一个月内，各地应形成本地区该项工作的总结上报财政部。

二、各地财政监察专员办在安排 2008 年会计监督工作时，要将关注上市公司年报作为日常监管和专项检查的重点

各地财政监察专员办要充分利用注册会计师业务报备网络系统和上市公司年报披露渠道，对本辖区内上市公司年报及相应的会计师事务所审计进行跟踪分析和监控。在开展 2008 年会计信息质量检查时，必须将上市公司作为检查重点，对异常的上市公司年报要及时进行监督检查。检查发现上市公司年报存在问题的，必须延伸检查为其出具审计报告的会计师事务所。同时，对会计师事务所执业质量的检查应侧重于新审计准则的执行情况，并将具有证券业执业资格的事务所作为检查重点。各地专员办还可根据本地情况，深入上市公司和会计师事务所，开展上市公司、会计师事务所执行新会计、审计准则情况的专项调查，形成专题调研报告上报财政部。

三、各地注册会计师协会应随时掌握本地区会计师事务所对上市公司年报的审计情况，关注注册会计师出具的审计意见是否恰当、合规

各地注册会计师协会应当重点监控会计师事务所是否按照新审计准则的规定履行职责，以及对上市公司进行审计过程中是否贯彻风险导向审计理念并保持足够的职业谨慎，特别应当关注会计师事务所对特定类型业务的审计如对公允价值的确定、资产减值损失的认定、不具商业实质的交易的判断、关联方交易及异常的长期资产处置等，是否符合新会计、审计准则的规定。同时，要求会计师事务所的主任会计师要认真抓好新审计准则的贯彻落实，确保新准则的理念、原则和内容贯彻到年报审计和风险控制的各个层面。按照业务报备的要求，认真做好上市公司 2007 年度财务报表审计业务报备工作。各地注册会计师协会应及时研

究新准则实施过程中出现的问题，发现问题的要及时跟进，密切跟踪在上市公司2007年年报审计工作中出现的“炒鱿鱼、接下家”行为，对于恶意“接下家”行为实施重点监控。

四、各有关方面应当从大局出发，以高度的责任心和使命感，加强协同配合，共同做好上市公司2007年年报工作

各级财政部门会计管理机构和监督检查机构、各地财政监察专员办、注册会计师协会，应当密切配合，建立有效的沟通合作监管机制，不仅要做好财政系统内部的协同配合，而且要积极主动地与证券监管等机构沟通与合作，严厉打击借新准则实施之机操纵利润和其他财务数据等不法行为，对于监督检查中发现有违法违规行为的，在调查核实后，应当严肃处理，决不手软，并将处理情况上报财政部。

五、各地财政部门、财政监察专员办、注册会计师协会应当认真学习贯彻本通知，并将本通知精神告知本地区上市公司和相关会计师事务所。

附件：1.财政部新准则实施情况工作组组成人员名单（略）

2.2007年年报需要关注的重点项目

3.新准则实施后发布的有关文件及专家工作组意见（略）

附件2：2007年年报需要关注的重点项目

一、新会计准则实施对上市公司提高会计信息质量、促进上市公司可持续发展和资本市场的积极作用。

二、财务报表有关项目波动分析

（一）营业收入，重点关注营业收入的构成及其异常变动原因、是否存在分期收款销售情况等。

(二) 投资收益，重点关注处置投资实现的投资收益、采用权益法核算长期股权投资产生的投资收益及其异常变动原因等。

(三) 公允价值变动收益，重点关注交易性金融资产及负债、采用公允价值计量的投资性房地产等因公允价值变动形成的损益及其异常变动原因、公允价值的确定方法等。

(四) 资产减值损失，重点关注资产减值损失的构成及其变动原因，包括对商誉及使用寿命不确定的无形资产是否计提减值准备、各项资产减值损失的计提基础等。

(五) 所得税费用，重点关注递延所得税对所得税费用的影响金额、所得税费用（收益）与会计利润的关系等。

(六) 营业外收支，重点关注债务重组利得或损失、政府补助等。

(七) 金融资产的分类基础及持有金融资产的具体分类情况。

(八) 特殊交易的会计政策选择，如当期发生企业合并的，对企业合并类型的判断基础。

(九) 编制合并财务报表的，其合并范围当期是否发生变化及其变化原因。

(十) 其他产生净资产变动较大的项目及其变动原因。

三、同时发行 A 股、B 股或 A 股、H 股的企业，境内外财务报告的有关项目差异的情况及其原因。

二〇〇八年一月二十一日









## 7.2. 财会〔2016〕23号《关于印发〈企业破产清算有关会计处理规定〉的通知》

国务院有关部委，有关中央管理企业，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务局，财政部驻各省、自治区、直辖市、计划单列市财政监察专员办事处：

为进一步规范企业破产清算的会计处理，根据《中华人民共和国会计法》和《中华人民共和国企业破产法》，我部制订了《企业破产清算有关会计处理规定》，现予印发，请遵照执行。

财政部

2016年12月20日

### 企业破产清算有关会计处理规定

#### 第一章 总 则

第一条 为规范企业破产清算的会计处理，向人民法院和债权人会议等提供企业破产清算期间的相关财务信息，根据《中华人民共和国会计法》、《中华人民共和国企业破产法》（以下简称破产法）及其相关规定，制定本规定。

第二条 本规定适用于经法院宣告破产处于破产清算期间的企业法人（以下简称破产企业）。

#### 第二章 编制基础和计量属性

第三条 破产企业会计确认、计量和报告以非持续经营为前提。

第四条 企业经法院宣告破产的，应当按照法院或债权人会议要求的时点（包括破产宣告日、债权人会议确定的编报日、破产终结申请日等，以下简称破产报表日）编制清算财务报表，并由破产管理人签章。

第五条 破产企业在破产清算期间的资产应当以破产资产清算净值计量。本规定所称的资产，是指破产法规定的债务人（破产企业）财产。

破产资产清算净值，是指在破产清算的特定环境下和规定时限内，最可能的变现价值扣除相关的处置税费后的净额。最可能的变现价值应当为公开拍卖的变现价值，但是债权人会议另有决议或国家规定不能拍卖或限制转让的资产除外；债权人会议另有决议的，最可能的变现价值应当为其决议的处置方式下的变现价值；按照国家规定不能拍卖或限制转让的，应当将按照国家规定的方式处理后的所得作为变现价值。

第六条 破产企业在破产清算期间的负债应当以破产债务清偿价值计量。

破产债务清偿价值，是指在不考虑破产企业的实际清偿能力和折现等因素的情况下，破产企业按照相关法律规定或合同约定应当偿付的金额。

### 第三章 确认和计量

第七条 破产企业被法院宣告破产的，应当按照破产资产清算净值对破产宣告日的资产进行初始确认计量；按照破产债务清偿价值对破产宣告日的负债进行初始确认计量；相关差额直接计入清算净值。

第八条 破产企业在破产清算期间的资产，应当按照破产资产清算净值进行后续计量，负债按照破产债务清偿价值进行后续计量。破产企业应当按照破产报表日的破产资产清算净值和破产债务清偿价值，对资产和负债的账面价值分别进行调整，差额计入清算损益。

第九条 破产清算期间发生资产处置的，破产企业应当终止确认相关被处置资产，并将处置所得金额与被处置资产的账面价值的差额扣除直接相关的处置费用后，计入清算损益。

破产清算期间发生债务清偿的，破产企业应当按照偿付金额，终止确认相应部分的负债。在偿付义务完全解除时，破产企业应当终止确认该负债的剩余账面价值，同时确认清算损益。

第十条 破产清算期间发生各项费用、取得各项收益应当直接计入清算损益。

第十一条 在破产清算期间，破产企业按照税法规定需缴纳企业所得税的，应当计算所得税费用，并将其计入清算损益。所得税费用应当仅反映破产企业当期应交的所得税。

第十二条 破产企业因盘盈、追回等方式在破产清算期间取得的资产，应当按照取得时的破产资产清算净值进行初始确认计量，初始确认计量的账面价值与取得该资产的成本之间存在差额的，该差额应当计入清算损益。

第十三条 破产企业在破产清算期间新承担的债务，应当按照破产债务清偿价值进行初始确认计量，并计入清算损益。

### 第四章 清算财务报表的列报

第十四条 破产企业应当按照本规定编制清算财务报表，向法院、债权人会议等报表使用者反映破产企业在破产清算过程中的财务状况、清算损益、现金流量变动和债务偿付状况。

第十五条 破产企业的财务报表包括清算资产负债表、清算损益表、清算现金流量表、债务清偿表及相关附注。

法院宣告企业破产的，破产企业应当以破产宣告日为破产报表日编制清算资产负债表及相关附注。

法院或债权人会议等要求提供清算财务报表的，破产企业应当根据其要求提供清算财务报表的时点确定破产报表日，编制清算资产负债表、清算损益表、清算现金流量表、债务清偿表及相关附注。

向法院申请裁定破产终结的，破产企业应当编制清算损益表、债务清偿表及相关附注。

第十六条 清算资产负债表反映破产企业在破产报表日资产的破产资产清算净值，以及负债的破产债务清偿价值。

资产项目和负债项目的差额在清算资产负债表中作为清算净值列示。

第十七条 清算损益表反映破产企业在破产清算期间发生的各项收益、费用。清算损益表至少应当单独列示反映下列信息的项目：资产处置净收益（损失）、债务清偿净收益（损失）、破产资产和负债净值变动净收益（损失）、破产费用、共益债务支出、所得税费用等。

第十八条 清算现金流量表反映破产企业在破产清算期间货币资金余额的变动情况。清算现金流量表应当采用直接法编制，至少应当单独列示反映下列信息的项目：处置资产收到的现金净额、清偿债务支付的现金、支付破产费用的现金、支付共益债务支出的现金、支付所得税的现金等。

第十九条 债务清偿表反映破产企业在破产清算期间发生的债务清偿情况。债务清偿表应当根据破产法规定的债务清偿顺序，按照各项债务的明细单独列示。债务清偿表中列示的各项债务至少应当反映其确认金额、清偿比例、实际需清偿金额、已清偿金额、尚未清偿金额等信息。

第二十条 破产企业应当在清算财务报表附注中披露下列信息：

- （一）破产资产明细信息；
- （二）破产管理人依法追回的账外资产明细信息；
- （三）破产管理人依法取回的质物和留置物的明细信息；
- （四）未经法院确认的债务的明细信息；
- （五）应付职工薪酬的明细信息；
- （六）期末货币资金余额中已经提存用于向特定债权人分配或向国家缴纳税款的金额；
- （七）资产处置损益的明细信息，包括资产性质、处置收入、处置费用及处置净收益；

(八) 破产费用的明细信息, 包括费用性质、金额等;

(九) 共益债务支出的明细信息, 包括具体项目、金额等。

## 第五章 附 则

第二十一条 在本规定施行之后经法院宣告破产的企业, 应当按照本规定进行会计处理。

第二十二条 本规定自发布之日起施行。《国有企业试行破产有关会计处理问题暂行规定》(财会字(1997)28号)同时废止。

附: 1. 会计科目使用说明及账务处理

2. 破产企业清算财务报表及其附注

### 附 1: 会计科目使用说明及账务处理

#### 一、科目设置

破产企业的会计档案等财务资料经法院裁定由破产管理人接管的, 应当在企业被法院宣告破产后, 可以比照原有资产、负债类会计科目, 根据实际情况设置相关科目, 并增设相关负债类、清算净值类和清算损益类等会计科目。破产企业还可以根据实际需要, 在一级科目下自行设置明细科目。

#### (一) 负债类科目设置。

1. “应付破产费用”科目, 本科目核算破产企业在破产清算期间发生的破产法规定的各类破产费用。

2. “应付共益债务”科目, 本科目核算破产企业在破产清算期间发生的破产法规定的各类共益债务。

共益债务, 是指在人民法院受理破产申请后, 为全体债权人的共同利益而管理、变卖和分配破产财产而负担的债务, 主要包括因管理人或者债务人(破产企业, 下同)请求对方当事人履行双方均未履行完毕的合同所产生的债务、债务人财产受无因管理所产生的债务、因债务人不当得利所产生的债务、为债务人继续营业而应当支付的劳动报酬和社会保险费用以及由此产生的其他债务、管理人或者相关人员执行职务致人损害所产生的债务以及债务人财产致人损害所产生的债务。

#### (二) 清算净值类科目设置。

“清算净值”科目，本科目核算破产企业在破产报表日结转的清算净损益科目余额。破产企业资产与负债的差额，也在本科目核算。

（三）清算损益类科目设置。

1. “资产处置净损益”科目，本科目核算破产企业在破产清算期间处置破产资产产生的、扣除相关处置费用后的净损益。

2. “债务清偿净损益”科目，本科目核算破产企业在破产清算期间清偿债务产生的净损益。

3. “破产资产和负债净值变动净损益”科目，本科目核算破产企业在破产清算期间按照破产资产清算净值调整资产账面价值，以及按照破产债务清偿价值调整负债账面价值产生的净损益。

4. “其他收益”科目，本科目核算除资产处置、债务清偿以外，在破产清算期间发生的其他收益。

5. “破产费用”科目，本科目核算破产企业破产清算期间发生的破产法规定的各项破产费用，主要包括破产案件的诉讼费用，管理、变价和分配债务人资产的费用，管理人执行职务的费用、报酬和聘用工作人员的费用。本科目应按发生的费用项目设置明细账。

6. “共益债务支出”科目，本科目核算破产企业破产清算期间发生的破产法规定的共益债务相关的各项支出。

7. “其他费用”科目，本科目核算破产企业破产清算期间发生的除破产费用和共益债务支出之外的各项其他费用。

8. “所得税费用”科目，本科目核算破产企业破产清算期间发生的企业所得税费用。

9. “清算净损益”科目，本科目核算破产企业破产清算期间结转的上述各类清算损益科目余额。

破产企业可根据具体情况增设、减少或合并某些会计科目。

## 二、账务处理

（一）破产宣告日余额结转。

法院宣告企业破产时，应当根据破产企业移交的科目余额表，将部分会计科目的相关余额转入以下新科目，并编制新的科目余额表。

1.原“应付账款”、“其他应付款”等科目中属于破产法所规定的破产费用的余额，转入“应付破产费用”科目。

2.原“应付账款”、“其他应付款”等科目中属于破产法所规定的共益债务的余额，转入“应付共益债务”科目。

3.原“商誉”、“长期待摊费用”、“递延所得税资产”、“递延所得税负债”、“递延收益”、“股本”、“资本公积”、“盈余公积”、“其他综合收益”、“未分配利润”等科目的余额，转入“清算净值”科目。

(二) 破产宣告日余额调整。

1. 关于各类资产。破产企业应当对拥有的各类资产（包括原账面价值为零的已提足折旧的固定资产、已摊销完毕的无形资产等）登记造册，估计其破产资产清算净值，按照其破产资产清算净值对各资产科目余额进行调整，并相应调整“清算净值”科目。

2. 关于各类负债。破产企业应当对各类负债进行核查，按照第六条规定对各负债科目余额进行调整，并相应调整“清算净值”科目。

(三) 处置破产资产。

1. 破产企业收回应收票据、应收款项类债权、应收款项类投资，按照收回的款项，借记“现金”、“银行存款”等科目，按照应收款项类债权或应收款项类投资的账面价值，贷记相关资产科目，按其差额，借记或贷记“资产处置净损益”科目。

2. 破产企业出售各类投资，按照收到的款项，借记“现金”、“银行存款”等科目，按照相关投资的账面价值，贷记相关资产科目，按其差额，借记或贷记“资产处置净损益”科目。

3. 破产企业出售存货、投资性房地产、固定资产及在建工程等实物资产，按照收到的款项，借记“现金”、“银行存款”等科目，按照实物资产的账面价值，贷记相关资产科目，按应当缴纳的税费贷记“应交税费”科目，按上述各科目发生额的差额，借记或贷记“资产处置净损益”科目。

4. 破产企业出售无形资产，按照收到的款项，借记“现金”、“银行存款”等科目，按照无形资产的账面价值，贷记“无形资产”科目，按应当缴纳的税费贷记“应交税费”科目，按上述各科目发生额的差额，借记或贷记“资产处置净损益”科目。



5. 破产企业的划拨土地使用权被国家收回，国家给予一定补偿的，按照收到的补偿金额，借记“现金”、“银行存款”等科目，贷记“其他收益”科目。

6. 破产企业处置破产资产发生的各类评估、变价、拍卖等费用，按照发生的金额，借记“破产费用”科目，贷记“现金”、“银行存款”、“应付破产费用”等科目。

（四）清偿债务。

1. 破产企业清偿破产费用和共益债务，按照相关已确认负债的账面价值，借记“应付破产费用”、“应付共益债务”等科目，按照实际支付的金额，贷记“现金”、“银行存款”等科目，按其差额，借记或贷记“破产费用”、“共益债务支出”科目。

2. 破产企业按照经批准的职工安置方案，支付的所欠职工的工资和医疗、伤残补助、抚恤费用，应当划入职工个人账户的基本养老保险、基本医疗保险费用和其他社会保险费用，以及法律、行政法规规定应当支付给职工的补偿金，按照相关账面价值借记“应付职工薪酬”等科目，按照实际支付的金额，贷记“现金”、“银行存款”等科目，按其差额，借记或贷记“债务清偿净损益”科目。

3. 破产企业支付所欠税款，按照相关账面价值，借记“应交税费”等科目，按照实际支付的金额，贷记“现金”、“银行存款”等科目，按其差额，借记或贷记“债务清偿净损益”科目。

4. 破产企业清偿破产债务，按照实际支付的金额，借记相关债务科目，贷记“现金”、“银行存款”等科目。

破产企业以非货币性资产清偿债务的，按照清偿的价值借记相关负债科目，按照非货币性资产的账面价值，贷记相关资产科目，按其差额，借记或贷记“债务清偿净损益”科目。

债权人依法行使抵销权的，按照经法院确认的抵销金额，借记相关负债科目，贷记相关资产科目，按其差额，借记或贷记“债务清偿净损益”科目。

（五）其他账务处理。

1. 在破产清算期间通过清查、盘点等方式取得的未入账资产，应当按照取得日的破产资产清算净值，借记相关资产科目，贷记“其他收益”科目。

2. 在破产清算期间通过债权人申报发现的未入账债务，应当按照破产债务清偿价值确定计量金额，借记“其他费用”科目，贷记相关负债科目。

3. 在编制破产清算期间的财务报表时，应当对所有资产项目按其于破产报表日的破产资产清算净值重新计量，借记或贷记相关资产科目，贷记或借记“破产资产和负债净值变动净损益”科目；应当对所有负债项目按照破产债务清偿价值重新计量，借记或贷记相关负债科目，贷记或借记“破产资产和负债净值变动净损益”科目。

4. 破产企业在破产清算期间，作为买入方继续履行尚未履行完毕的合同的，按照收到的资产的破产资产清算净值，借记相关资产科目，按照相应的增值税进项税额，借记“应交税费”科目，按照应支付或已支付的款项，贷记“现金”、“银行存款”、“应付共益债务”或“预付款项”等科目，按照上述各科目的差额，借记“其他费用”或贷记“其他收益”科目；企业作为卖出方继续履行尚未履行完毕的合同的，按照应收或已收的金额，借记“现金”、“银行存款”、“应收账款”等科目，按照转让的资产账面价值，贷记相关资产科目，按照应缴纳相关税费，贷记“应交税费”科目，按照上述各科目的差额，借记“其他费用”科目或贷记“其他收益”科目。

5. 破产企业发生破产法第四章相关事实，破产管理人依法追回相关破产资产的，按照追回资产的破产资产清算净值，借记相关资产科目，贷记“其他收益”科目。

6. 破产企业收到的利息、股利、租金等孳息，借记“现金”、“银行存款”等科目，贷记“其他收益”科目。

7. 破产企业在破产清算终结日，剩余破产债务不再清偿的，按照其账面价值，借记相关负债科目，贷记“其他收益”科目。

8. 在编制破产清算期间的财务报表时，有已实现的应纳税所得额的，考虑可以抵扣的金额后，应当据此提存应交所得税，借记“所得税费用”科目、贷记“应交税费”科目。

9. 在编制破产清算期间的财务报表时，应当将“资产处置净损益”、“债务清偿净损益”、“破产资产和负债净值变动净损益”、“其他收益”、“破产费用”、“共益债务支出”、“其他费用”、“所得税费用”科目结转至“清算净损益”科目，并将“清算净损益”科目余额转入“清算净值”科目。

## 附 2：破产企业清算财务报表及其附注

### 一、清算资产负债表及其附注

## 清算资产负债表

## 会清 01 表

编制单位：\_\_年\_\_月\_\_日 单位：元

资产	行次	期末数	负债及清算净值	行次	期末数
货币资金			负债：		
应收票据			借款		
应收账款			应付票据		
其他应收款			应付账款		
预付款项			预收款项		
存货			其他应付款		
金融资产投资			应付债券		
长期股权投资			应付破产费用		
投资性房地产			应付共益债务		
固定资产			应付职工薪酬		
在建工程			应交税费		
无形资产			.....		
.....					
资产总计			负债合计		
			清算净值：		
			清算净值		
			负债及清算净值总计		

本表反映破产企业在破产报表日关于资产、负债、清算净值及其相互关系的信息。

本表列示的项目不区分流动和非流动，其中，“应收账款”或“其他应收款”项目，应

分别根据“应收账款”或“其他应收款”的科目余额填列，同时，“长期应收款”科目余额也在上述两项目中分析填列；“借款”项目，应根据“短期借款”和“长期借款”科目余额合计数填列；“应付账款”或“其他应付款”项目，应分别根据“应付账款”、“其他应付款”的科目余额填列，同时，“长期应付款”科目余额也在该项目中分析填列；“金融资产投资”项目，应根据“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”和“可供出售金融资产”的科目余额合计数填列。

本表的“清算净值”项目反映破产企业于破产报表日的清算净值。本项目应根据“清算净值”科目余额填列。

破产企业应当在破产资产负债表附注中，区分是否用作担保，分别披露破产资产明细信息。

破产企业应当在破产资产负债表附注中，披露依法追回的账外资产、取回的质物和留置物等明细信息，如追回或取回有关资产的时间、有关资产的名称、破产资产清算净值等。

破产企业应当在破产资产负债表附注中，分别披露经法院确认以及未经法院确认的债务的明细信息，如债务项目名称以及有关金额等。

破产企业应当在破产资产负债表附注中，披露应付职工薪酬的明细信息，如所欠职工的工资和医疗、伤残补助、抚恤费用，所欠的应当划入职工个人账户的基本养老保险、基本医疗保险费用，以及法律、行政法规规定应当支付给职工的补偿金。

## 二、清算损益表及其附注

### 清算损益表

#### 会清 02 表

编制单位：\_\_年\_\_月\_\_日至\_\_年\_\_月\_\_日 单位：元

项目	行次	本期数	累计数
一、清算收益（清算损失以“-”号表示）			
（一）资产处置净收益（净损失以“-”号表示）			
（二）债务清偿净收益（净损失以“-”号表示）			
（三）破产资产和负债净值变动净收益（净损失以“-”			

号表示)			
(四) 其他收益			
小计			
二、清算费用			
(一) 破产费用 (以“-”号表示)			
(二) 共益债务支出 (以“-”号表示)			
(三) 其他费用 (以“-”号表示)			
(四) 所得税费用 (以“-”号表示)			
小计			
三、清算净收益 (清算净损失以“-”号表示)			

本表反映破产企业在清算期间发生的各项收益、费用。本期数反映破产企业从上一破产报表日至本破产报表日期间有关项目的发生额,累计数反映破产企业从被法院宣告破产之日起至本破产报表日期间有关项目的发生额。

“资产处置净收益”项目,根据“资产处置净损益”科目的发生额填列,如为净损失以“-”号表示。

“债务清偿净收益”项目,根据“债务清偿净损益”科目的发生额填列,如为净损失以“-”号表示。

“破产资产和负债净值变动净收益”项目,根据“破产资产和负债净值变动净损益”科目的发生额填列,如为净损失以“-”号表示。

“清算净收益”项目,根据“清算净损益”科目的发生额填列,如为清算净损失以“-”号表示。“清算净收益”项目金额应当为“清算收益”与“清算费用”之和。

破产企业应当在清算损益表附注中,披露资产处置损益的明细信息,包括资产性质、处置收入、处置费用及处置净收益。

破产企业应当在清算损益表附注中,披露破产费用的明细信息,包括费用性质、金额等。

破产企业应当在清算损益表附注中,披露共益债务支出的明细信息,包括具体项目、金

额等。

### 三、清算现金流量表及其附注

#### 清算现金流量表

会清 03 表

编制单位：\_\_年\_\_月\_\_日至\_\_年\_\_月\_\_日 单位：元

	行次	本期数	累计数
一、期初货币资金余额			
二、清算现金流入			
(一) 处置资产收到的现金净额			
(二) 收到的其他现金			
清算现金流入小计			
三、清算现金流出			
(一) 清偿债务支付的现金			
(二) 支付破产费用的现金			
(三) 支付共益债务的现金			
(四) 支付所得税费用的现金			
(五) 支付的其他现金			
清算现金流出小计			
四、期末货币资金余额			

清算现金流量表反映破产企业在破产清算期间货币资金余额的变动情况，本表应当根据货币资金科目的变动额分析填列。本期数反映破产企业从上一破产报表日至本破产报表日期间有关项目的发生额，累计数反映破产企业从被法院宣告破产之日起至本破产报表日期间有关项目的发生额。

破产企业应当在清算现金流量表附注中，披露期末货币资金余额中已经提存用于向特定

债权人分配或向国家缴纳税款的金额。

#### 四、债务清偿表

债务清偿表

会清 04 表

编制单位：\_\_年\_\_月\_\_日 单位：元

债务项目	行次	期末数	经法院确 认债务的 金额	清偿比 例	实际需清 偿金额	已清偿金 额	尚未清偿 金额
		①	②	③	④=②×③	⑤	⑥=④-⑤
有担保的债务:							
××银行	×						
××企业	×						
.....	×						
小计	×						
普通债务:							
第一顺序: 劳动 债务							
其中: 应付职工 薪酬							
.....							
.....							
第二顺序: 国家 税款债务							
其中: 应交税费							

...	.						
...	.						
第三顺序：普通 债务							
其中：借款							
——××银行							
——××企业							
应付债务工具							
——××银行							
——××企业							
应付票据							
应付款项							
——××银行							
——××企业							
小计	×						
合计	×						

本表反映破产企业债务清偿情况。

本表应按有担保的债务和普通债务分类设项。

期末数为负债按照破产债务清偿价值确定的金额。

经法院确认的债务金额为经债权人申报并由法院确认的金额；未经确认的债务，无需填写该金额。

清偿比例为根据破产法的规定，当破产资产不足以清偿同一顺序的清偿要求时，按比例进行分配时所采用的比例。



## 7.3.财会〔2016〕22号《关于印发〈增值税会计处理规定〉的通知》

国务院有关部委，有关中央管理企业，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务局，财政部驻各省、自治区、直辖市、计划单列市财政监察专员办事处：

为进一步规范增值税会计处理，促进《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）的贯彻落实，我们制定了《增值税会计处理规定》，现印发给你们，请遵照执行。

财政部

2016年12月3日

### 增值税会计处理规定

根据《中华人民共和国增值税暂行条例》和《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）等有关规定，现对增值税有关会计处理规定如下：

#### 一、会计科目及专栏设置

增值税一般纳税人应当在“应交税费”科目下设置“应交增值税”、“未交增值税”、“预交增值税”、“待抵扣进项税额”、“待认证进项税额”、“待转销项税额”、“增值税留抵税额”、“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）增值税一般纳税人应在“应交增值税”明细账内设置“进项税额”、“销项税额抵减”、“已交税金”、“转出未交增值税”、“减免税款”、“出口抵减内销产品应纳税额”、“销项税额”、“出口退税”、“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，记录一般纳税人购进货物、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. “销项税额抵减”专栏，记录一般纳税人按照现行增值税制度规定因扣减销售额而减少的销项税额；

3. “已交税金”专栏，记录一般纳税人当月已交纳的应交增值税额；
4. “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；
5. “减免税款”专栏，记录一般纳税人按现行增值税制度规定准予减免的增值税额；
6. “出口抵减内销产品应纳税额”专栏，记录实行“免、抵、退”办法的一般纳税人按规定计算的出口货物的进项税抵减内销产品的应纳税额；
7. “销项税额”专栏，记录一般纳税人销售货物、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；
8. “出口退税”专栏，记录一般纳税人出口货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产按规定退回的增值税额；
9. “进项税额转出”专栏，记录一般纳税人购进货物、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、按规定转出的进项税额。

(二)“未交增值税”明细科目，核算一般纳税人月度终了从“应交增值税”或“预交增值税”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)“预交增值税”明细科目，核算一般纳税人转让不动产、提供不动产经营租赁服务、提供建筑服务、采用预收款方式销售自行开发的房地产项目等，以及其他按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，核算一般纳税人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。包括：一般纳税人自2016年5月1日后取得并按固定资产核算的不动产或者2016年5月1日后取得的不动产在建工程，按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；实行纳税辅导期管理的一般纳税人取得的尚未交叉稽核比对的增值税扣税凭证上注明或计算的进项税额。

(五)“待认证进项税额”明细科目，核算一般纳税人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、按照现行增值

税制度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，核算一般纳税人销售货物、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）“增值税留抵税额”明细科目，核算兼有销售服务、无形资产或者不动产的原增值税一般纳税人，截止到纳入营改增试点之日前的增值税期末留抵税额按照现行增值税制度规定不得从销售服务、无形资产或不动产的销项税额中抵扣的增值税留抵税额。

（八）“简易计税”明细科目，核算一般纳税人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。

（九）“转让金融商品应交增值税”明细科目，核算增值税纳税人转让金融商品发生的增值税额。

（十）“代扣代缴增值税”明细科目，核算纳税人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。

小规模纳税人只需在“应交税费”科目下设置“应交增值税”明细科目，不需要设置上述专栏及除“转让金融商品应交增值税”、“代扣代缴增值税”外的明细科目。

## 二、账务处理

### （一）取得资产或接受劳务等业务的账务处理。

1. 采购等业务进项税额允许抵扣的账务处理。一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产，按应计入相关成本费用或资产的金额，借记“在途物资”或“原材料”、“库存商品”、“生产成本”、“无形资产”、“固定资产”、“管理费用”等科目，按当月已认证的可抵扣增值税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，按当月未认证的可抵扣增值税额，借记“应交税费——待认证进项税额”科目，按应付或实际支付的金额，贷记“应付账款”、“应付票据”、“银行存款”等科目。发生退货的，如原增值税专用发票已做认证，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做认证，应将发票退回并做相反的会计分录。

2. 采购等业务进项税额不得抵扣的账务处理。一般纳税人购进货物、加工修理修配劳

务、服务、无形资产或不动产，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，应借记相关成本费用或资产科目，借记“应交税费——待认证进项税额”科目，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目，经税务机关认证后，应借记相关成本费用或资产科目，贷记“应交税费——应交增值税（进项税额转出）”科目。

3. 购进不动产或不动产在建工程按规定进项税额分年抵扣的账务处理。一般纳税人自2016年5月1日后取得并按固定资产核算的不动产或者2016年5月1日后取得的不动产在建工程，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，应当按取得成本，借记“固定资产”、“在建工程”等科目，按当期可抵扣的增值税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，按以后期间可抵扣的增值税额，借记“应交税费——待抵扣进项税额”科目，按应付或实际支付的金额，贷记“应付账款”、“应付票据”、“银行存款”等科目。尚未抵扣的进项税额待以后期间允许抵扣时，按允许抵扣的金额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，贷记“应交税费——待抵扣进项税额”科目。

4. 货物等已验收入库但尚未取得增值税扣税凭证的账务处理。一般纳税人购进的货物等已到达并验收入库，但尚未收到增值税扣税凭证并未付款的，应在月末按货物清单或相关合同协议上的价格暂估入账，不需要将增值税的进项税额暂估入账。下月初，用红字冲销原暂估入账金额，待取得相关增值税扣税凭证并经认证后，按应计入相关成本费用或资产的金额，借记“原材料”、“库存商品”、“固定资产”、“无形资产”等科目，按可抵扣的增值税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，按应付金额，贷记“应付账款”等科目。

5. 小规模纳税人采购等业务的账务处理。小规模纳税人购买物资、服务、无形资产或不动产，取得增值税专用发票上注明的增值税应计入相关成本费用或资产，不通过“应交税费——应交增值税”科目核算。

6. 购买方作为扣缴义务人的账务处理。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、无形资产或不动产，按应计入相关成本费用或资产的金额，借记“生产成本”、“无形资产”、“固定资产”、“管理费用”等科目，按可抵扣的增值税额，借记“应交税费——

一进项税额”科目（小规模纳税人应借记相关成本费用或资产科目），按应付或实际支付的金额，贷记“应付账款”等科目，按应代扣代缴的增值税额，贷记“应交税费——代扣代缴增值税”科目。实际缴纳代扣代缴增值税时，按代扣代缴的增值税额，借记“应交税费——代扣代缴增值税”科目，贷记“银行存款”科目。

## （二）销售等业务的账务处理。

1. 销售业务的账务处理。企业销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产，应当按应收或已收的金额，借记“应收账款”、“应收票据”、“银行存款”等科目，按取得的收入金额，贷记“主营业务收入”、“其他业务收入”、“固定资产清理”、“工程结算”等科目，按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“应交税费——应交增值税（销项税额）”或“应交税费——简易计税”科目（小规模纳税人应贷记“应交税费——应交增值税”科目）。发生销售退回的，应根据按规定开具的红字增值税专用发票做相反的会计分录。

按照国家统一的会计制度确认收入或利得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，应将相关销项税额计入“应交税费——待转销项税额”科目，待实际发生纳税义务时再转入“应交税费——应交增值税（销项税额）”或“应交税费——简易计税”科目。

按照增值税制度确认增值税纳税义务发生时点早于按照国家统一的会计制度确认收入或利得的时点的，应将应纳增值税额，借记“应收账款”科目，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”或“应交税费——简易计税”科目，按照国家统一的会计制度确认收入或利得时，应按扣除增值税销项税额后的金额确认收入。

2. 视同销售的账务处理。企业发生税法上视同销售的行为，应当按照企业会计准则制度相关规定进行相应的会计处理，并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），借记“应付职工薪酬”、“利润分配”等科目，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”或“应交税费——简易计税”科目（小规模纳税人应计入“应交税费——应交增值税”科目）。

3. 全面试行营业税改征增值税前已确认收入，此后产生增值税纳税义务的账务处理。企业营业税改征增值税前已确认收入，但因未产生营业税纳税义务而未计提营业税的，在达到增值税纳税义务时点时，企业应在确认应交增值税销项税额的同时冲减当期收入；已经计提

营业税且未缴纳的，在达到增值税纳税义务时点时，应借记“应交税费——应交营业税”、“应交税费——应交城市维护建设税”、“应交税费——应交教育费附加”等科目，贷记“主营业务收入”科目，并根据调整后的收入计算确定计入“应交税费——待转销项税额”科目的金额，同时冲减收入。

全面试行营业税改征增值税后，“营业税金及附加”科目名称调整为“税金及附加”科目，该科目核算企业经营活动发生的消费税、城市维护建设税、资源税、教育费附加及房产税、土地使用税、车船使用税、印花税等相关税费；利润表中的“营业税金及附加”项目调整为“税金及附加”项目。

### （三）差额征税的账务处理。

1. 企业发生相关成本费用允许扣减销售额的账务处理。按现行增值税制度规定企业发生相关成本费用允许扣减销售额的，发生成本费用时，按应付或实际支付的金额，借记“主营业务成本”、“存货”、“工程施工”等科目，贷记“应付账款”、“应付票据”、“银行存款”等科目。待取得合规增值税扣税凭证且纳税义务发生时，按照允许抵扣的税额，借记“应交税费——应交增值税（销项税额抵减）”或“应交税费——简易计税”科目（小规模纳税人应借记“应交税费——应交增值税”科目），贷记“主营业务成本”、“存货”、“工程施工”等科目。

2. 金融商品转让按规定以盈亏相抵后的余额作为销售额的账务处理。金融商品实际转让月末，如产生转让收益，则按应纳税额借记“投资收益”等科目，贷记“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目；如产生转让损失，则按可结转下月抵扣税额，借记“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目，贷记“投资收益”等科目。交纳增值税时，应借记“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目，贷记“银行存款”科目。年末，本科目如有借方余额，则借记“投资收益”等科目，贷记“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目。

### （四）出口退税的账务处理。

为核算纳税人出口货物应收取的出口退税款，设置“应收出口退税款”科目，该科目借方反映销售出口货物按规定向税务机关申报应退回的增值税、消费税等，贷方反映实际收到的出口货物应退回的增值税、消费税等。期末借方余额，反映尚未收到的应退税额。

1.未实行“免、抵、退”办法的一般纳税人出口货物按规定退税的,按规定计算的应收出口退税额,借记“应收出口退税款”科目,贷记“应交税费——应交增值税(出口退税)”科目,收到出口退税时,借记“银行存款”科目,贷记“应收出口退税款”科目;退税额低于购进时取得的增值税专用发票上的增值税额的差额,借记“主营业务成本”科目,贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目。

2.实行“免、抵、退”办法的一般纳税人出口货物,在货物出口销售后结转产品销售成本时,按规定计算的退税额低于购进时取得的增值税专用发票上的增值税额的差额,借记“主营业务成本”科目,贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目;按规定计算的当期出口货物的进项税抵减内销产品的应纳税额,借记“应交税费——应交增值税(出口抵减内销产品应纳税额)”科目,贷记“应交税费——应交增值税(出口退税)”科目。在规定期限内,内销产品的应纳税额不足以抵减出口货物的进项税额,不足部分按有关税法规定给予退税的,应在实际收到退税款时,借记“银行存款”科目,贷记“应交税费——应交增值税(出口退税)”科目。

(五) 进项税额抵扣情况发生改变的账务处理。

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”、“应付职工薪酬”、“固定资产”、“无形资产”等科目,贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”、“应交税费——待抵扣进项税额”或“应交税费——待认证进项税额”科目;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,应按允许抵扣的进项税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,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,应按调整后的账面价值在剩余尚可使用寿命内计提折旧或摊销。

一般纳税人购进时已全额计提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“应交税费——待抵扣进项税额”科目,贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目。

(六) 月末转出多交增值税和未交增值税的账务处理。

月度终了,企业应当将当月应交未交或多交的增值税自“应交增值税”明细科目转入“未交增值税”明细科目。对于当月应交未交的增值税,借记“应交税费——应交增值税(转出

未交增值税)”科目，贷记“应交税费——未交增值税”科目；对于当月多交的增值税，借记“应交税费——未交增值税”科目，贷记“应交税费——应交增值税（转出多交增值税）”科目。

（七）交纳增值税的账务处理。

1. 交纳当月应交增值税的账务处理。企业交纳当月应交的增值税，借记“应交税费——应交增值税（已交税金）”科目（小规模纳税人应借记“应交税费——应交增值税”科目），贷记“银行存款”科目。

2. 交纳以前期间未交增值税的账务处理。企业交纳以前期间未交的增值税，借记“应交税费——未交增值税”科目，贷记“银行存款”科目。

3. 预缴增值税的账务处理。企业预缴增值税时，借记“应交税费——预交增值税”科目，贷记“银行存款”科目。月末，企业应将“预交增值税”明细科目余额转入“未交增值税”明细科目，借记“应交税费——未交增值税”科目，贷记“应交税费——预交增值税”科目。房地产开发企业等在预缴增值税后，应直至纳税义务发生时方可从“应交税费——预交增值税”科目结转至“应交税费——未交增值税”科目。

4. 减免增值税的账务处理。对于当期直接减免的增值税，借记“应交税金——应交增值税（减免税款）”科目，贷记损益类相关科目。

（八）增值税期末留抵税额的账务处理。

纳入营改增试点当月初，原增值税一般纳税人应按不得从销售服务、无形资产或不动产的销项税额中抵扣的增值税留抵税额，借记“应交税费——增值税留抵税额”科目，贷记“应交税费——应交增值税（进项税额转出）”科目。待以后期间允许抵扣时，按允许抵扣的金额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，贷记“应交税费——增值税留抵税额”科目。

（九）增值税税控系统专用设备和技術维护费用抵减增值税额的账务处理。

按现行增值税制度规定，企业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，按规定抵减的增值税应纳税额，借记“应交税费——应交增值税（减免税款）”科目（小规模纳税人应借记“应交税费——应交增值税”科目），贷记“管理费用”等科目。

（十）关于小微企业免征增值税的会计处理规定。



小微企业在取得销售收入时,应当按照税法的规定计算应交增值税,并确认为应交税费,在达到增值税制度规定的免征增值税条件时,将有关应交增值税转入当期损益。

### 三、财务报表相关项目列示

“应交税费”科目下的“应交增值税”、“未交增值税”、“待抵扣进项税额”、“待认证进项税额”、“增值税留抵税额”等明细科目期末借方余额应根据情况,在资产负债表中的“其他流动资产”或“其他非流动资产”项目列示;“应交税费——待转销项税额”等科目期末贷方余额应根据情况,在资产负债表中的“其他流动负债”或“其他非流动负债”项目列示;“应交税费”科目下的“未交增值税”、“简易计税”、“转让金融商品应交增值税”、“代扣代缴增值税”等科目期末贷方余额应在资产负债表中的“应交税费”项目列示。

### 四、附则

本规定自发布之日起施行,国家统一的会计制度中相关规定与本规定不一致的,应按本规定执行。2016年5月1日至本规定施行之间发生的交易由于本规定而影响资产、负债等金额的,应按本规定调整。《营业税改征增值税试点有关企业会计处理规定》(财会〔2012〕13号)及《关于小微企业免征增值税和营业税的会计处理规定》(财会〔2013〕24号)等原有关增值税会计处理的规定同时废止。

## 7.4.财会〔2016〕17号《关于印发〈规范“三去一降一补”有关业务的会计处理规定〉的通知》

国务院有关部委，有关中央管理企业，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务局，财政部驻各省、自治区、直辖市、计划单列市财政监察专员办事处：

为贯彻落实《国务院关于钢铁行业化解过剩产能实现脱困发展的意见》（国发〔2016〕6号）和《国务院关于煤炭行业化解过剩产能实现脱困发展的意见》（国发〔2016〕7号）等文件精神，推动“三去一降一补”工作，根据《中华人民共和国会计法》和国家统一的会计制度相关规定，我部制定了《规范“三去一降一补”有关业务的会计处理规定》，现予印发，请遵照执行。

附件：规范“三去一降一补”有关业务的会计处理规定

财政部

2016年9月22日

### 附件：规范“三去一降一补”有关业务的会计处理规定

#### 一、关于国有独资或全资企业之间无偿划拨子公司的会计处理

在“三去一降一补”工作中，有关企业集团出于深化国企改革或去产能、调结构等原因，按照国有资产监管部门（以下简称国资监管部门）有关规定，对所属的子公司的股权进行集团之间的无偿划拨。本规定所称的国有独资或全资企业，包括国有独资公司、非公司制国有独资企业、国有全资企业、事业单位投资设立的一人有限责任公司及其再投资设立的一人有限责任公司。国有独资或全资企业之间按有关规定无偿划拨子公司，导致对被划拨企业的控制权从划出企业转移到划入企业的，应当进行以下会计处理：

##### （一）划入企业的会计处理。

1.个别财务报表。被划拨企业按照国有产权无偿划拨的有关规定开展审计等，上报国资

监管部门作为无偿划拨依据的，划入企业在取得被划拨企业的控制权之日，编制个别财务报表时，应当根据国资监管部门批复的有关金额，借记“长期股权投资”科目，贷记“资本公积（资本溢价）”科目（若批复明确作为资本金投入的，记入“实收资本”科目，下同）。

2.合并财务报表。划入企业在取得被划拨企业的控制权后编制合并财务报表，一般包括资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等：

（1）合并资产负债表。划入企业应当以被划拨企业经审计等确定并经国资监管部门批复的资产和负债的账面价值及其在被划拨企业控制权转移之前发生的变动为基础，对被划拨企业的资产负债表进行调整，调整后应享有的被划拨企业资产和负债之间的差额，计入资本公积（资本溢价）。

（2）合并利润表。划入企业编制取得被划拨企业的控制权当期的合并利润表时，应包含被划拨企业自国资监管部门批复的基准日起至控制权转移当期期末发生的净利润。

（3）合并现金流量表。划入企业编制取得被划拨企业的控制权当期的合并现金流量表时，应包含被划拨企业自国资监管部门批复的基准日起至控制权转移当期期末产生的现金流量。

（4）合并所有者权益变动表。划入企业编制当期的合并所有者权益变动表时，应包含被划拨企业自国资监管部门批复的基准日起至控制权转移当期期末的所有者权益变动情况。合并所有者权益变动表可以根据合并资产负债表和合并利润表编制。

（二）划出企业的会计处理。

1.个别财务报表。划出企业在丧失对被划拨企业的控制权之日，编制个别财务报表时，应当按照对被划拨企业的长期股权投资的账面价值，借记“资本公积（资本溢价）”科目（若批复明确冲减资本金的，应借记“实收资本”科目，下同），贷记“长期股权投资（被划拨企业）”科目；资本公积（资本溢价）不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。

2.合并财务报表。划出企业在丧失对被划拨企业的控制权之日，编制合并财务报表时，不应再将被划拨企业纳入合并财务报表范围，终止确认原在合并财务报表中反映的被划拨企业相关资产、负债、少数股东权益以及其他权益项目，相关差额冲减资本公积（资本溢价），资本公积（资本溢价）不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。同时，划出企业与被划拨企业之间在控制权转移之前发生的未实现内部损益，应转入资本公积（资本溢价），资

本公积（资本溢价）不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。

## 二、关于即将关闭出清的“僵尸企业”的会计处理

### （一）即将关闭出清的“僵尸企业”自身的会计处理。

根据《国务院关于钢铁行业化解过剩产能实现脱困发展的意见》（国发〔2016〕6号）和《国务院关于煤炭行业化解过剩产能实现脱困发展的意见》（国发〔2016〕7号）等文件规定，地方可以综合运用兼并重组、债务重组和破产清算等方式，加快处置“僵尸企业”，实现市场出清。

企业按照政府推动化解过剩产能的有关规定界定为“僵尸企业”且列入即将关闭出清的“僵尸企业”名单的（以下简称此类“僵尸企业”），应自被列为此类“僵尸企业”的当期期初开始，对资产改按清算价值计量、负债改按预计的结算金额计量，有关差额计入营业外支出（收入）。此类“僵尸企业”不应再对固定资产和无形资产计提折旧或摊销。

此类“僵尸企业”应在附注中披露财务报表的编制基础及其原因、财务报表上有关资产和负债的状况、清理的进展情况、是否会因资产变现以及负债清偿等原因需预计大额的损失或额外负债等重要信息。

此类“僵尸企业”进入破产清算程序且被法院指定的破产管理人接管的，应改按有关破产清算的会计处理规定进行会计处理。

### （二）即将关闭出清的“僵尸企业”的母公司的会计处理。

此类“僵尸企业”的母公司（以下简称母公司）应当区分个别财务报表和合并财务报表进行会计处理：

1.母公司在编制个别财务报表时，对该子公司长期股权投资，应当按照资产负债表日的可收回金额与账面价值孰低进行计量，前者低于后者的，其差额计入资产减值损失。

2.母公司在编制合并财务报表时，应当以该子公司按本条规定编制的财务报表为基础，按与该子公司相同的基础对该子公司的资产、负债进行计量，计量金额与原在合并财务报表中反映的相关资产、负债以及商誉的金额之间的差额，应计入当期损益。母公司因其所属子公司进入破产清算程序且被法院指定的破产管理人接管等，丧失了对该子公司控制权的，不应再将其纳入合并财务报表范围。

3.母公司应当在合并财务报表附注中披露子公司财务报表的编制基础及其原因、母公司

计量基础的有关变化对其当期财务状况、经营成果、现金流量等方面的影响、子公司清理的进展情况、是否会因资产变现以及负债清偿等原因需预计大额的损失或额外负债等重要信息。

(三) 即将关闭出清的“僵尸企业”的母公司以外的其他权益性投资方的会计处理。

本规定所称的其他权益性投资方，是指对此类“僵尸企业”具有共同控制或能够施加重大影响的投资企业。这些投资企业对该“僵尸企业”的长期股权投资，应当按照可收回金额与账面价值孰低进行计量，前者低于后者的，其差额计入资产减值损失。

### 三、关于中央企业对工业企业结构调整专项奖补资金的会计处理

根据《财政部关于印发〈工业企业结构调整专项奖补资金管理办法〉的通知》(财建〔2016〕253号，以下简称253号文)，中央财政将安排工业企业结构调整专项奖补资金(以下简称专项奖补资金)，用于支持地方政府和中央企业推动钢铁、煤炭等行业化解过剩产能。

中央企业在收到预拨的专项奖补资金时，应当暂通过“专项应付款”科目核算，借记“银行存款”等科目，贷记“专项应付款”科目。中央企业按要求开展化解产能相关工作后，按照253号文规定的计算标准等，能够合理可靠地确定因完成任务所取得的专项奖补资金金额的，借记“专项应付款”科目，贷记有关损益科目；不能合理可靠地确定因完成任务所取得的专项奖补资金金额的，应当经财政部核查清算后，按照清算的有关金额，借记“专项应付款”科目，贷记有关损益科目；预拨的专项奖补资金小于企业估计应享有的金额的，不足部分的差额借记“其他应收款”；因未能完成有关任务而按规定向财政部缴回资金的，按缴回资金金额，借记“专项应付款”科目，贷记“银行存款”等科目。

### 四、本规定自发布之日起施行，不要求追溯调整。

## 7.5. 财会〔2015〕18号《关于印发〈商品期货套期业务会计处理暂行规定〉的通知》

国务院有关部委、有关直属机构，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务局，有关中央管理企业：

为了适应商品期货市场发展的需要，规范企业商品期货套期业务的会计处理，使财务报表更好地反映企业商品价格风险管理活动的目标、过程和结果，促进企业利用商品期货进行风险管理，根据《中华人民共和国会计法》和企业会计准则等相关规定，我部制定了《商品期货套期业务会计处理暂行规定》，现予印发，请遵照执行。

执行中有何问题，请及时反馈我部。

[附件：商品期货套期业务会计处理暂行规定](#)

财政部

2015年11月26日

（编者按：执行财会〔2017〕9号准则的企业，不再执行本通知）

## 7.6. 财会〔2014〕13号《关于印发〈金融负债与权益工具的区分及相关会计处理规定〉的通知》

国务院有关部委、有关直属机构，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务局，有关中央管理企业，有关金融机构：

为贯彻落实《国务院关于开展优先股试点的指导意见》(国发〔2013〕46号)等有关要求，规范优先股、永续债等金融工具的会计处理，根据《中华人民共和国会计法》和企业会计准则等相关规定，我部制定了《金融负债与权益工具的区分及相关会计处理规定》，现予印发。

相关企业应当严格按照企业会计准则相关具体准则和本规定，对发行和持有的优先股、永续债等金融工具进行会计处理。随着金融改革的深入和金融创新的发展，未来可能有更多形式的金融工具出现，其会计处理应当适用相关企业会计准则和本规定。

执行中有何问题，请及时反馈我部。

财政部

2014年3月17日

为进一步规范优先股、永续债等金融工具的会计处理，根据《中华人民共和国会计法》、《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》(以下简称金融工具确认和计量准则)和《企业会计准则第37号——金融工具列报》(以下简称金融工具列报准则)以及其他企业会计准则等，规定如下：

### 一、本规定的适用范围

本规定适用于经相关监管部门批准，企业发行的优先股、永续债(例如长期含权中期票据)、认股权、可转换公司债券等金融工具的会计处理。

### 二、金融负债与权益工具的区分

企业应当按照金融工具准则的规定，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:

(一) 金融负债。

金融负债,是指企业符合下列条件之一的负债:

1. 向其他方交付现金或其他金融资产的合同义务;
2. 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;
3. 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;
4. 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。

(二) 权益工具。

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剩余权益的合同。同时满足下列条件的,发行方应当将发行的金融工具分类为权益工具:

1. 该金融工具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;
2. 将来须用或可用企业自身权益工具结算该金融工具的,如该金融工具为非衍生工具,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。

(三) 金融负债和权益工具的区别。

1. 通过交付现金、其他金融资产或交换金融资产或金融负债结算。

如果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,则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。

如果发行的金融工具将以现金或其他金融资产结算,那么该工具导致企业承担了交付现金或其他金融资产的义务。如果该工具要求企业在潜在不利条件下通



过交换金融资产或金融负债结算（例如，该工具包含发行方签出的以现金或其他金融资产结算的期权），该工具同样导致企业承担了合同义务。在这种情况下，发行方对于发行的金融工具应当归类为金融负债。

## 2. 通过自身权益工具结算。

如果发行的金融工具须用或可用企业自身权益工具结算，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人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。

## 3. 对于将来须用或可用企业自身权益工具结算的金融工具的分类，应当区分衍生工具还是非衍生工具。

对于非衍生工具，如果发行方未来没有义务交付可变数量的自身权益工具进行结算，则该非衍生工具是权益工具；否则，该非衍生工具是金融负债。

对于衍生工具，如果发行方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进行结算，则该衍生工具是权益工具；如果发行方以固定数量自身权益工具交换可变金额现金或其他金融资产，或以可变数量自身权益工具交换固定金额现金或其他金融资产，或在转换价格不固定的情况下以可变数量自身权益工具交换可变金额现金或其他金融资产，则该衍生工具应当确认为金融负债或金融资产。

### （四）或有结算条款和结算选择权。

#### 1. 或有结算条款。

或有结算条款，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）来确定的条款。除下列情况外，对于附或有结算条款的金融工具，发行方应将其归类为金融负债：

（1）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、显著异常或

几乎不可能发生。

(2) 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。

(3) 按照本规定分类为权益工具的可回售工具。

## 2. 结算选择权。

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。如果合同条款中所有可能的结算方式均表明该衍生工具应当确认为权益工具的，则应当确认为权益工具。

(五) 可回售工具或仅在清算时才有义务按比例交付净资产的工具。

### 1. 可回售工具。

如果发行方发行的金融工具合同条款中约定，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，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，则为可回售工具。在这种情况下，符合金融负债定义但同时具有下列特征的可回售金融工具，应当分类为权益工具：

(1) 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。企业净资产，是指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。按比例份额是指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。

(2) 该工具所属的类别次于其他所有工具类别。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。

(3) 该类别的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）。

(4) 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，该工具不满足金融负债定义中的任何其他特征。

(5) 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）。

2. 仅在清算时才有义务按比例交付净资产的工具。

某些金融工具的发行合同约定，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，这种清算确定将会发生并且不受发行方的控制，或者发生与否取决于该工具的持有方。对于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，符合金融负债定义但同时具有下列特征的，应当分类为权益工具：

（1）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。

（2）该工具所属的类别次于其他所有工具类别。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。

（3）在次于其他所有类别的工具类别中，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。

3. 对发行方发行在外的其他金融工具的要求。

分类为权益的可回售工具，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，除应具备上述特征外，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：

（1）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）。

（2）实质上限制或固定了可回售工具或仅在清算时才有义务按比例交付净资产的工具的持有方所获得的剩余回报。

在运用上述条件时，对于发行方与上述可回售或仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的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。但是，如果不能做出此判断，则不得将该工具分类为权益工具。

（六）金融负债和权益工具区分原则的运用。

1. 根据金融负债和权益工具区分的原则，金融工具发行条款中的一些约定

将影响发行方是否承担交付现金、其他金融资产或在潜在不利条件下交换金融资产或金融负债的义务。例如，发行条款规定强制付息，将导致发行方承担交付现金的义务，则该义务构成发行方的一项金融负债。

如果发行的金融工具合同条款中包含在一定条件下转换成发行方普通股的约定（例如可转换优先股中的转换条款），该条款将影响发行方是否没有交付可变数量自身权益工具的义务或者是否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。

因此，企业发行各种金融工具，应当按照该金融工具的合同条款及所反映的经济实质而非仅以法律形式，运用金融负债和权益工具区分的原则，正确地确定该金融工具或其组成部分的会计分类，不得依据监管规定或工具名称进行会计处理。

2. 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。如果集团作为一个整体由于该工具而承担交付现金、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，则该工具应当分类为金融负债。

企业发行的可回售工具或仅在清算时才有义务按比例交付净资产的工具，如果满足本规定要求在其财务报表中分类为权益工具的，在其母公司的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。

### 三、复合金融工具

企业应当对发行的非衍生金融工具进行评估，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金融工具可能同时包含金融负债成分和权益工具成分。

企业发行的非衍生金融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。

### 四、重分类

由于发行的金融工具原合同条款约定的条件或事项随着时间的推移或经济环境的改变而发生变化，可能导致已发行金融工具重分类。

发行方原分类为权益工具的金融工具，自不再被分类为权益工具之日起，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，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。

发行方原分类为金融负债的金融工具，自不再被分类为金融负债之日起，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。

#### 五、投资方购入金融工具的分类

金融工具投资方（持有人）考虑持有的金融工具或其组成部分是权益工具还是债务工具投资时，应当遵循金融工具确认和计量准则和本规定的相关要求，通常应当与发行方对金融工具的权益或负债属性的分类保持一致。例如，对于发行方归类为权益工具的非衍生金融工具，投资方通常应当将其归类为权益工具投资。

#### 六、主要会计处理

企业应当按照金融工具准则和本规定的相关要求，对发行的金融工具进行相关会计处理。

##### （一）金融工具会计处理的基本原则。

企业发行的金融工具应当按照金融工具准则和本规定进行初始确认和计量；其后，于每个资产负债表日计提利息或分派股利，按照相关具体企业会计准则进行处理。即企业应当以所发行金融工具的分类为基础，确定该工具利息支出或股利分配等的会计处理。对于归类为权益工具的金融工具，无论其名称中是否包含“债”，其利息支出或股利分配都应当作为发行企业的利润分配，其回购、注销等作为权益的变动处理；对于归类为金融负债的金融工具，无论其名称中是否包含“股”，其利息支出或股利分配原则上按照借款费用进行处理，其回购或赎回产生的利得或损失等计入当期损益。

发行方发行金融工具，其发生的手续费、佣金等交易费用，如分类为债务工具且以摊余成本计量的，应当计入所发行工具的初始计量金额；如分类为权益工具的，应当从权益中扣除。

##### （二）科目设置。

金融工具发行方应当设置下列会计科目，对发行的金融工具进行会计核算：

1. 发行方对于归类为金融负债的金融工具在“应付债券”科目核算。“应付债券”科目应当按照发行的金融工具种类进行明细核算，并在各类工具中按“面

值”、“利息调整”、“应计利息”设置明细账，进行明细核算（发行方发行的符合流动负债特征并归类为流动负债的金融工具，以相关流动性质的负债类科目进行核算，本规定在账务处理部分均以“应付债券”科目为例）。

对于需要拆分且形成衍生金融负债或衍生金融资产的，应将拆分的衍生金融负债或衍生金融资产按照其公允价值在“衍生工具”科目核算。对于发行的且嵌入了非紧密相关的衍生金融资产或衍生金融负债的金融工具，如果发行方选择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，则应将发行的金融工具的整体在“交易性金融负债”等科目核算。

2. 在所有者权益类科目中增设“4401 其他权益工具”科目，核算企业发行的除普通股以外的归类为权益工具的各种金融工具。本科目应按发行金融工具的种类等进行明细核算。

（三）主要账务处理。

1. 发行方的账务处理。

（1）发行方发行的金融工具归类为债务工具并以摊余成本计量的，应按实际收到的金额，借记“银行存款”或“存放中央银行款项”等科目，按债务工具的面值，贷记“应付债券——优先股、永续债等（面值）”科目，按其差额，贷记或借记“应付债券——优先股、永续债等（利息调整）”科目。

在该工具存续期间，计提利息并对账面的利息调整进行调整等的会计处理，按照金融工具确认和计量准则中有关金融负债按摊余成本后续计量的规定进行会计处理。

（2）发行方发行的金融工具归类为权益工具的，应按实际收到的金额，借记“银行存款”或“存放中央银行款项”等科目，贷记“其他权益工具——优先股、永续债等”科目。

分类为权益工具的金融工具，在存续期间分派股利（含分类为权益工具的工具所产生的利息，下同）的，作为利润分配处理。发行方应根据经批准的股利分配方案，按应分配给金融工具持有者的股利金额，借记“利润分配——应付优先股股利、应付永续债利息等”科目，贷记“应付股利——优先股股利、永续债利息等”科目。

(3) 发行方发行的金融工具为复合金融工具的，应按实际收到的金额，借记“银行存款”或“存放中央银行款项”等科目，按金融工具的面值，贷记“应付债券——优先股、永续债（面值）等”科目，按负债成分的公允价值与金融工具面值之间的差额，借记或贷记“应付债券——优先股、永续债等（利息调整）”科目，按实际收到的金额扣除负债成分的公允价值后的金额，贷记“其他权益工具——优先股、永续债等”科目。

发行复合金融工具发生的交易费用，应当在负债成分和权益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，在各项交易之间进行分摊。

(4) 发行的金融工具本身是衍生金融负债或衍生金融资产或者内嵌了衍生金融负债或衍生金融资产的，按照金融工具确认和计量准则中有关衍生工具的规定进行处理。

(5) 由于发行的金融工具原合同条款约定的条件或事项随着时间的推移或经济环境的改变而发生变化，导致原归类为权益工具的金融工具重分类为金融负债的，应当于重分类日，按该工具的账面价值，借记“其他权益工具——优先股、永续债等”科目，按该工具的面值，贷记“应付债券——优先股、永续债等（面值）”科目，按该工具的公允价值与面值之间的差额，借记或贷记“应付债券——优先股、永续债等（利息调整）”科目，按该工具的公允价值与账面价值的差额，贷记或借记“资本公积——资本溢价（或股本溢价）”科目，如资本公积不够冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。发行方以重分类日计算的实际利率作为应付债券后续计量利息调整等的基础。

因发行的金融工具原合同条款约定的条件或事项随着时间的推移或经济环境的改变而发生变化，导致原归类为金融负债的金融工具重分类为权益工具的，应于重分类日，按金融负债的面值，借记“应付债券——优先股、永续债等（面值）”科目，按利息调整余额，借记或贷记“应付债券——优先股、永续债等（利息调整）”科目，按金融负债的账面价值，贷记“其他权益工具——优先股、永续债等”科目。

(6) 发行方按合同条款约定赎回所发行的除普通股以外的分类为权益工具

的金融工具，按赎回价格，借记“库存股——其他权益工具”科目，贷记“银行存款”或“存放中央银行款项”等科目；注销所购回的金融工具，按该工具对应的其他权益工具的账面价值，借记“其他权益工具”科目，按该工具的赎回价格，贷记“库存股——其他权益工具”科目，按其差额，借记或贷记“资本公积——资本溢价（或股本溢价）”科目，如资本公积不够冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。

发行方按合同条款约定赎回所发行的分类为金融负债的金融工具，按该工具赎回日的账面价值，借记“应付债券”等科目，按赎回价格，贷记“银行存款”或“存放中央银行款项”等科目，按其差额，借记或贷记“财务费用”科目。

（7）发行方按合同条款约定将发行的除普通股以外的金融工具转换为普通股的，按该工具对应的金融负债或其他权益工具的账面价值，借记“应付债券”、“其他权益工具”等科目，按普通股的面值，

贷记“实收资本（或股本）”科目，按其差额，贷记“资本公积——资本溢价（或股本溢价）”科目（如转股时金融工具的账面价值不足转换为1股普通股而以现金或其他金融资产支付的，还需按支付的现金或其他金融资产的金额，贷记“银行存款”或“存放中央银行款项”等科目）。

## 2. 投资方的账务处理。

投资方购买发行方发行的金融工具，应当按照金融工具确认和计量准则及本规定进行分类和计量。

如果投资方因持有发行方发行的金融工具而对发行方拥有控制、共同控制或重大影响的，按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》和《企业会计准则第20号——企业合并》进行确认和计量；投资方需编制合并财务报表的，按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》的规定编制合并财务报表。

### （四）财务报表中的列示和披露。

#### 1. 发行方列示和披露。

（1）企业应当在资产负债表“实收资本”项目和“资本公积”项目之间增设“其他权益工具”项目，反映企业发行的除普通股以外分类为权益工具的金融



工具的账面价值，并在“其他权益工具”项目下增设“其中：优先股”和“永续债”两个项目，分别反映企业发行的分类为权益工具的优先股和永续债的账面价值。在“应付债券”项目下增设“其中：优先股”和“永续债”两个项目，分别反映企业发行的分类为金融负债的优先股和永续债的账面价值。如属流动负债的，应当比照上述原则在流动负债类相关项目列报。

(2) 企业应当在所有者权益变动表“实收资本”栏和“资本公积”栏之间增设“其他权益工具”栏，并在该栏中增设“优先股”、“永续债”和“其他”三小栏。将“(三)所有者投入和减少资本”项目中的“所有者投入资本”项目改为“1.所有者投入的普通股”，并在该项目下增设“2.其他权益工具持有者投入资本”项目，以下顺序号依次类推。“(四)利润分配”项目中“对所有者(或股东)的分配”项目包含对其他权益工具持有者的股利分配。

(3) 企业应当在财务报表附注中增加单独附注项目，披露发行在外的所有归类为权益工具或金融负债的优先股、永续债等金融工具的详细情况，包括发行时间、数量、金额、到期或日续期情况、转股条件、转换情况、会计分类以及股利或利息支付等信息。披露格式如下：

## XX. 发行的优先股、永续债等金融工具的披露

### XX-1. 期末发行在外的优先股、永续债等金融工具情况表

发行在外的金融工具	发行时间	会计分类	股利率或利息率	发行价格	数量	金额	到期日或续期情况	转股条件	转换情况
工具1									
工具2									
工具3									
.....									
合计	×	×	×	×	×	×	×	×	×

说明：① “会计分类”栏应填写“金融负债”、“权益工具”或“复合金融工具”等，对于整体指定以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，在“会计分类”栏中只需注明“整体指定”即可。

② “转股条件”栏应当披露合同中是否包含强制转股、自愿转股等条款。

③ “金额”栏以发行价格乘以发行数量填列。

**XX-2. 条款披露****(1) 工具 1 的主要条款说明：**

包括本金是否可赎回，企业是否有权自主决定股利或利息支付政策，是否可转换为普通股以及发行合同关于转股价格或数量的约定等其他影响该类工具会计分类的重要特征。

**(2) 工具 2 的主要条款说明：**

.....

如果企业受特定监管规则约束，还需披露该金融工具是否被相关监管部门认定为合格的监管资本以及对本企业监管资本水平的影响。

**XX-3. 发行在外的优先股、永续债等金融工具变动情况表**

发行在外的 金融工具	年初		本期增加		本期减少		期末	
	数量	账面价值	数量	账面价值	数量	账面价值	数量	账面价值
工具1								
工具2								
工具3								
.....								
合计	x		x		x		x	

**XX-4. 发行方应披露股利（或利息）的设定机制。**如果发行方发行的分类为权益工具的金融工具为累积的，即发行方当期未分配的股利或利息可累积至以后期间分配的，应当在财务报表附注中披露累积未分配的股利；如果发行方发行的其他权益工具为可参与剩余利润分配的，即可与普通股股东一起参加剩余利润分配的，应当披露可参与分配的事实及分配的方法等信息。

**XX-5. 发行方应当披露如下归属于权益工具持有者的相关信息。**披露格式如下：

项目	年初数/本期数	期末数/上期数
1. 归属于母公司所有者的权益（股东权益）		
(1) 归属于母公司普通股持有者的权益		
(2) 归属于母公司其他权益持有者的权益		
其中：净利润		
综合收益总额		
当期已分配股利		
累积未分配股利		

2. 归属于少数股东的权益		
(1) 归属于普通股少数股东的权益		
(2) 归属于少数股东其他权益工具持有者的权益		

## 2. 投资方列示和披露

持有优先股、永续债等金融工具的投资方，应在“可供出售金融资产”等相关财务报表附注中，披露优先股、永续债等金融工具的会计分类、账面价值等相关信息。

### 七、对每股收益计算的影响

企业应当按照《企业会计准则第 34 号——每股收益》的规定计算每股收益。企业存在发行在外的除普通股以外的金融工具的，在计算每股收益时，应当按照以下原则处理：

#### （一）基本每股收益的计算。

在计算基本每股收益时，基本每股收益中的分子，即归属于普通股股东的净利润不应包含其他权益工具的股利或利息，其中，对于发行的不可累积优先股等其他权益工具应扣除当期宣告发放的股利，对于发行的累积优先股等其他权益工具，无论当期是否宣告发放股利，均应予以扣除。

基本每股收益计算中的分母，为发行在外普通股的加权平均股数。

对于同普通股股东一起参加剩余利润分配的其他权益工具，在计算普通股每股收益时，归属于普通股股东的净利润不应包含根据可参加机制计算的应归属于其他权益工具持有者的净利润。

#### （二）稀释每股收益的计算。

企业发行的金融工具中包含转股条款的，即存在潜在稀释性的，在计算稀释每股收益时考虑的因素与企业发行可转换公司债券、认股权证相同。

### 八、衔接规定

本规定自发布之日起施行。

本规定发布前企业对金融工具的处理与本规定不一致的，应当采用追溯调整法，如追溯调整不切实可行的，则采用未来适用法。

## 7.7. 财会〔2014〕12号《关于印发〈农业保险大灾风险准备金会计处理规定〉的通知》

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务局，有关保险机构：

为了贯彻落实《农业保险条例》、《国务院办公厅关于金融支持经济结构调整和转型升级的指导意见》（国办发〔2013〕67号）等有关要求，规范农业保险大灾风险准备金的会计处理，根据《中华人民共和国会计法》和企业会计准则，结合《农业保险大灾风险准备金管理办法》（财金〔2013〕129号），我部制定了《农业保险大灾风险准备金会计处理规定》，现予印发。

执行中有何问题，请及时反馈我部。

财政部

2014年2月28日

### 附件： 农业保险大灾风险准备金会计处理规定

为了规范农业保险大灾风险准备金（包括保费准备金和利润准备金，以下简称大灾准备金）的会计处理，根据《中华人民共和国会计法》、企业会计准则等法律法规，现就有关事项规定如下：

#### 一、适用范围

农业保险经办机构（以下简称保险机构）从事各级财政按规定给予保费补贴的种植业、养殖业、林业等农业保险业务（以下简称农业保险），其计提、使用、转回大灾准备金的会计处理，适用本规定。

保险机构计提的保险合同准备金（不含本规定所指的大灾准备金），应当按照[《保险合同相关会计处理规定》](#)（财会〔2009〕15号）等相关规定进行会计处理。

#### 二、科目设置

保险机构应当设置下列会计科目，对大灾准备金进行会计核算：

（一）在损益类科目中设置“**6505 提取保费准备金**”科目，核算保险机构按规定当期从农业保险保费收入中提取的保费准备金。本科目应按种植业、养殖业、森林等大类险种进行明细核算。

（二）在负债类科目中设置“**2605 保费准备金**”科目，核算保险机构按规定从农业保险保费收入中提取，并按规定使用和转回的保费准备金。本科目应按种植业、养殖业、森林等大类险种进行明细核算。

（三）在所有者权益类科目中设置“**4105 大灾风险利润准备**”科目，核算保险机构按规定从净利润中提取，并按规定使用和转回的利润准备金，以及大灾准备金资金运用形成的收益。

在“利润分配”科目下设置“提取利润准备”明细科目，核算保险机构按规定从当期净利润中提取的利润准备金。

在“利润分配”科目下设置“大灾准备金投资收益”明细科目，核算保险机构以大灾准备金所对应的资金用于投资等所产生的收益。

### 三、主要账务处理

（一）期末，保险机构按照各类农业保险当期实现的自留保费（即保险业务收入减去分出保费的净额）和规定的保费准备金计提比例计算应提取的保费准备金，借记“提取保费准备金”科目，贷记“保费准备金”科目。

（二）期末，保险机构总部在依法提取法定公积金、一般风险准备金后，按规定从年度净利润中提取的利润准备金，借记“利润分配——提取利润准备”科目，贷记“大灾风险利润准备”科目。

（三）保险机构按规定以大灾准备金所对应的资金用于投资等所产生的收益，借记“应收利息”、“应收股利”等科目，贷记“投资收益”等科目；同时，借记“利润分配——大灾准备金投资收益”科目，贷记“大灾风险利润准备”科目。

（四）保险机构在确定支付赔付款项金额或实际发生理赔费用的当期，按照应赔付或实际赔付的金额，借记“赔付支出”科目，贷记“应付赔付款”、“银行存款”等科目；按规定以大灾准备金用于弥补农业大灾风险损失时，按弥补的金额依次冲减“保费准备金”、“大灾风险利润准备”科目，借记“保费准备金”、

“大灾风险利润准备”科目，贷记“提取保费准备金”、“利润分配——提取利润准备”科目。

(五) 保险机构不再经营农业保险的，将以前年度计提的保费准备金的余额逐年转回损益时，按转回的金额，借记“保费准备金”科目，贷记“提取保费准备金”科目；将利润准备金的余额转入一般风险准备时，按转回的金额，借记“大灾风险利润准备”科目，贷记“一般风险准备”科目。

#### 四、列示与披露

(一) 保险机构应当在资产负债表负债项下“长期借款”项目之上增设“保费准备金”项目，反映期末保费准备金的余额。

(二) 保险机构应当在资产负债表所有者权益项下“一般风险准备”项目和“未分配利润”项目之间增设“大灾风险利润准备”项目，反映期末利润准备金的余额。

(三) 保险机构应当在利润表“减：摊回保险责任准备金”项目和“保单红利支出”项目之间，增设“提取保费准备金”项目，反映保险机构当期按规定提取的保费准备金净额。

(四) 保险机构应当在所有者权益变动表“未分配利润”栏目前增设“大灾风险利润准备”栏，反映保险机构期末利润准备金余额的情况；同时，在“(四) 利润分配”类的“提取一般风险准备”项目之下增设“提取利润准备”项目，反映保险机构当期按规定提取的利润准备金净额。

(五) 保险机构应当在财务报表附注中披露与大灾准备金有关的下列信息：

##### 1. 按各大类险种提取保费准备金的比例及金额。披露格式如下：

项目	本期		上期	
	金额	计提比例	金额	计提比例
种植业保险				
养殖业保险				
森林保险				
...				
其他				
合计		—		—

## 2. 大灾准备金的期初账面余额、本期增加数、本期减少数和期末账面余额。

披露格式如下：

项目	期初账面 余额	本期 增加	本期 减少	期末账面 余额
1.利润准备金				
2.保险准备金				
种植业保险				
养殖业保险				
森林保险				
...				
其他				
合计				

## 五、实施日期及衔接规定

本规定自发布之日起实施。

本规定发布前保险机构提取的大灾准备金的会计处理与本规定不一致的，应将发布之日前原提取的大灾准备金余额，按照其计提来源（保费或利润）从相关科目分别转入“保费准备金”、“大灾风险利润准备”科目的相关明细科目，并不再按原办法计提和使用大灾准备金。

## 7.8. 财税〔2007〕80号《关于执行〈企业会计准则〉有关企业所得税政策问题的通知》

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），国家税务局，地方税务局，新疆生产建设兵团，财政部驻各省、自治区、直辖市、计划单列市财政监察专员办事处：

为了便于企业执行 2006 年财政部发布的企业会计准则（以下称新会计准则），协调会计与税收之间的政策差异，现就执行新会计准则的企业所得税政策问题明确如下：

一、企业对持有至到期投资、贷款等按照新会计准则规定采用实际利率法确认的利息收入、可计入当期应纳税所得额，对于采用实际利率法确认的与金融负债相关的利息费用，应按照现行税收有关规定的条件，未超过同期银行贷款利率的部分，可在计算当期应纳税所得额时扣除，超过的部分不得扣除。

二、企业按照国务院财政、税务主管部门有关文件规定，实际收到具有专门用途的先征后返所得税税款，按照会计准则规定应计入取得当期的利润总额，暂不计入取得当期的应纳税所得额。

三、企业以公允价值计量的金融资产、金融负债以及投资性房地产等，持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额，在实际处置或结算时，处置取得的价款扣除历史成本后的差额应计入处置或结算期间的应纳税所得额。

四、企业发生的借款费用，符合会计准则规定的资本化条件的，应当资本化，计入相关资产成本，按税法规定计算的折旧等成本费用可在税前扣除。

本通知自 2007 年 1 月 1 日起执行，以前的政策规定与本通知规定不一致的，



按本通知规定执行。

财政部、国家税务总局

2007年7月7日

## 7.9. 财办企〔2009〕121号《关于企业取得国家直接投资和 投资补助财务处理问题的意见》

中国第二重型机械集团公司：

你们《关于政府投资补助财务处理有关问题的请示》（二重发〔2009〕187号）收悉。经研究，现答复如下：

一、集团公司取得属于国家直接投资和投资补助性质的财政资金，根据《企业财务通则》第二十条规定处理后，将财政资金再拨付子、孙公司使用的，应当作为对外投资处理；子、孙公司收到的财政资金，应当作为集团公司投入的资本或者资本公积处理，不得作为内部往来款项挂账或作其他账务处理。

二、资金拨付前后，集团公司应当依法通过子、孙公司的股东（大）会、董事会等内部治理机构，按照“谁投资、谁拥有权益”的原则，落实应当享有的股东权益，以确保对外投资的保值增值。

2009.11.5

## 7.10. 财会便〔2009〕17号《关于非上市公司购买上市公司 股权实现间接上市会计处理的复函》

有关会计师事务所：

近期，据部分有证券资格的会计师事务所反映，对于非上市公司通过购买上市公司的股权、实现间接上市交易应当如何进行会计处理存在一些理解差别，希望能够予以明确。现就非上市公司购买上市公司股权实现间接上市交易的会计处

理答复如下：

一、非上市公司取得上市公司的控制权，未形成反向购买的，应当按照《企业会计准则第 20 号企业合并》的规定执行。

二、非上市公司以所持有的对子公司投资等资产为对价取得上市公司的控制权，构成反向购买的，上市公司编制合并财务报表时应当区别以下情况处理：

（一）交易发生时，上市公司未持有任何资产负债或仅持有现金、交易性金融资产等不构成业务的资产或负债的，上市公司在编制合并财务报表时，应当按照《财政部关于做好执行会计准则企业 2008 年年报工作的通知》（财会函〔2008〕60 号）的规定执行。

（二）交易发生时，上市公司保留的资产、负债构成业务的，应当按照《企业会计准则第 20 号企业合并》及相关讲解的规定执行，即对于形成非同一控制下企业合并的，企业合并成本与取得的上市公司可辨认净资产公允价值份额的差额应当确认为商誉或是计入当期损益。

业务是指企业内部某些生产经营活动或资产负债的组合，该组合具有投入、加工处理过程和产出能力，能够独立计算其成本费用或所产生的收入等，可以为投资者等提供股利、更低的成本或其他经济利益等形式的回报。有关资产或资产、负债的组合具备了投入和加工处理过程两个要素即可认为构成一项业务。对于取得的资产、负债组合是否构成业务，应当由企业结合实际情况进行判断。

三、非上市公司取得上市公司的控制权，构成反向购买的，上市公司在其个别财务报表中应当按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》等的规定确定取得资产的入账价值。上市公司的前期比较个别财务报表应为其自身个别财务报表。

财政部会计司

2009 年 3 月 13 日

## 7.11. 财会便〔2009〕14号《关于不丧失控制权情况下处置部分对子公司投资会计处理的复函》

证监会会计部：

你部“关于处置子公司长期股权投资（不丧失控制权）会计处理有关问题”的来函收悉，就其中涉及的会计处理问题，经研究，我们的意见为：

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净资产的差额应当计入所有者权益。同时发行 A 股及 H 股的企业，在境内外财务报告中对该交易事项原则上应当采用相同的会计政策。

财政部会计司

2009年2月27日

## 7.12. 财办会〔2012〕19号《关于银行业金融机构同业代付业务会计处理的复函》

银监会法规部：

你部关于银行业金融机构同业代付业务会计处理指示来函收悉。我部 2006 年发布的《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 14 号——收入》和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》规定了同业代付业务的会计处理和披露。根据你部来函所提问题，经研究，现重申如下：

银行业金融机构应当根据委托行（发起行、开证行）与受托行（代付行）签订的代付业务协议条款判断同业代付交易的实质，按照融资资金的提供方不同以及代付本金和利息的偿还责任不同，区别下列情况分别处理：

（一）如果委托行承担合同义务在约定还款日无条件向受托行偿还代付本金和利息，委托行应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》，

将相关交易作为对申请人发放贷款处理，受托行应当将相关交易作为向委托行拆出资金处理。

（二）如果申请人承担合同义务向受托行在约定还款日偿还代付本金和利息（无论还款是否通过委托行），委托行仅在申请人到期未能偿还代付本金和利息的情况下，才向受托行无条件偿还代付本金和利息的，对于相关交易中的担保部分，委托行应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》对财务担保合同的规定处理；对于相关交易中的代理责任部分，委托行应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》处理。受托行应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》，将相关交易作为对申请人发放贷款处理。

银行业金融机构应当严格遵循《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》和其他相关准则的规定，对同业代付业务涉及的金融资产、金融负债、贷款承诺、担保、代理责任等相关信息进行列报。同业代付业务产生的金融资产和金融负债不得随意抵销。上述会计处理和列报要求既适用于信用证项下的同业代付业务，也适用于保理项下的同业代付业务。考虑到同业代付协议时间一般不超过一年，我们建议不要求银行业金融机构追溯调整。

我部将按照《中华人民共和国会计法》、《企业会计准则——基本准则》和相关具体准则的规定，配合你会对同业代付的监管规范，切实防范同业代付相关风险，促进其稳健发展。

联系人：财政部会计司准则一处 冷冰

电 话：6855 3016

财政部办公厅

2012.5.25

## 7.13. 财会〔2009〕15号《关于印发〈保险合同相关会计处理规定〉的通知》

国务院有关部委、有关直属机构，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务局，有关保险公司：

为了规范保险混合合同分拆、重大保险风险测试和保险合同准备金计量的会计处理，根据《中华人民共和国会计法》和《企业会计准则——基本准则》等有关法律法规，我部制定了《保险合同相关会计处理规定》，现予印发。

执行中有何问题，请及时反馈我部。

财政部

二〇〇九年十二月二十二日

为了规范保险混合合同分拆、重大保险风险测试和保险合同准备金计量等问题，现就有关会计处理规定如下：

### 一、保险混合合同分拆

(一) 保险人与投保人签订的合同，使保险人既承担保险风险又承担其他风险的，应当分别下列情况进行处理：

1. 保险风险部分和其他风险部分能够区分，并且能够单独计量的，应当将保险风险部分和其他风险部分进行分拆。保险风险部分，确定为保险合同；其他风险部分，不确定为保险合同。

2. 保险风险部分和其他风险部分不能够区分，或者虽能够区分但不能单独计量的，如果保险风险重大，应当将整个合同确定为保险合同；如果保险风险不重大，不应当将整个合同确定为保险合同。

(二) 确定为保险合同的，应当按照《企业会计准则第 25 号——原保险合同》、《企业会计准则第 26 号——再保险合同》等进行处理；不确定为保险合同

的，应当按照《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 37 号——金融工具列报》等进行处理。

## 二、重大保险风险测试

（一）保险人与投保人签订的需要进行重大保险风险测试的合同，应当在合同初始确认日进行重大保险风险测试。保险人应当以单项合同为基础进行重大保险风险测试；不同合同的保险风险同质的，可以按合同组合为基础进行重大保险风险测试。

测试结果表明，发生合同约定的保险事故可能导致保险人支付重大附加利益的，即认定该保险风险重大，但不具有商业实质的除外。合同的签发对交易双方的经济利益没有可辨认的影响的，表明保险人与投保人签订的合同不具有商业实质。附加利益，是指保险人在发生保险事故时的支付额，超过不发生保险事故时的支付额的金额。

（二）保险人应当在附注中披露与重大保险风险测试有关的下列信息：

- 1.重大保险风险的测试方法和标准；
- 2.重大保险风险测试中合同的分组标准和选取方法；
- 3.重大保险风险测试假设的设定依据。

经过重大保险风险测试后，未确认为保险合同的重大合同，应当披露其交易金额、保险责任、保险期间等信息。

## 三、保险合同准备金计量

保险人应当在资产负债表日计量保险合同准备金，以如实反映保险合同负债。寿险保险合同准备金包括寿险责任准备金、长期健康险责任准备金，分别由未到期责任准备金和未决赔款准备金组成。非寿险保险合同准备金包括未到期责任准备金、未决赔款准备金。

（一）保险合同准备金计量的基本要求

- 1.保险人在确定保险合同准备金时，应当将单项保险合同作为一个计量单元，

也可以将具有同质保险风险的保险合同组合作为一个计量单元。计量单元的确定标准应当在各个会计期间保持一致，不得随意变更。

2. 保险合同准备金应当以保险人履行保险合同相关义务所需支出的合理估计金额为基础进行计量。

保险人履行保险合同相关义务所需支出，是指由保险合同产生的预期未来现金流出与预期未来现金流入的差额，即预期未来净现金流出。其中，预期未来现金流出，是指保险人为履行保险合同相关义务所必需的合理现金流出，主要包括：

(1) 根据保险合同承诺的保证利益，包括死亡给付、残疾给付、疾病给付、生存给付、满期给付等；(2) 根据保险合同构成推定义务的非保证利益，包括保单红利给付等；(3) 管理保险合同或处理相关赔付必需的合理费用，包括保单维持费用、理赔费用等。预期未来现金流入，是指保险人为承担保险合同相关义务而获得的现金流入，包括保险费和其他收费。

预期未来净现金流出的合理估计金额，应当以资产负债表日可获取的当前信息为基础，按照各种情形的可能结果及相关概率计算确定。

3. 保险人在确定保险合同准备金时，应当考虑边际因素，并单独计量。保险人应当在保险期间内，采用系统、合理的方法，将边际计入当期损益。

保险人在保险合同初始确认日不应当确认首日利得，发生首日损失的，应当予以确认并计入当期损益。

4. 保险人在确定保险合同准备金时，应当考虑货币时间价值的影响。

货币时间价值影响重大的，应当对相关未来现金流量进行折现。计量货币时间价值所采用的折现率，应当以资产负债表日可获取的当前信息为基础确定，不得锁定。

5. 原保险合同现金流量和与其相关的再保险合同现金流量应当分别估计，并应当将从再保险分入人摊回的保险合同准备金确认为资产。

6. 保险人在确定保险合同准备金时，不得计提以平滑收益为目的的巨灾准备金、平衡准备金、平滑准备金等。

(二) 未到期责任准备金的计量假设和期间

1.未到期责任准备金计量假设应当以资产负债表日可获取的当前信息为基础确定。

(1) 对于未来保险利益不受对应资产组合投资收益影响的保险合同，用于计算未到期责任准备金的折现率，应当根据与负债现金流出期限和风险相当的市场利率确定；对于未来保险利益随对应资产组合投资收益变化的保险合同，用于计算未到期责任准备金的折现率，应当根据对应资产组合预期产生的未来投资收益率确定。

(2) 保险人应当根据实际经验和未来的发展变化趋势，确定合理估计值，作为保险事故发生率假设，如死亡发生率、疾病发生率、伤残率等。

(3) 保险人应当根据实际经验和未来的发展变化趋势，确定合理估计值，作为退保率假设。

(4) 保险人应当根据费用分析结果和未来的发展变化趋势，确定合理估计值，作为费用假设。

未来费用水平对通货膨胀反应敏感的，保险人在确定费用假设时应当考虑通货膨胀因素的影响。保险人确定的通货膨胀率假设，应当与确定折现率假设时采用的通货膨胀率假设保持一致。

(5) 保险人应当根据分红保险账户的预期投资收益率、管理层的红利政策、保单持有人的合理预期等因素，确定合理估计值，作为保单红利假设。

2.保险人在计量未到期责任准备金时，预测未来净现金流出的期间为整个保险期间。对于包含可续保选择权的保险合同，如果保单持有人很可能执行续保选择权并且保险人不具有重新厘定保险费的权利，保险人应当将预测期间延长至续保选择权终止的期间。

### (三) 未决赔款准备金的计量方法

1.未决赔款准备金包括已发生已报案未决赔款准备金、已发生未报案未决赔款准备金和理赔费用准备金等。

2.保险人应当采用逐案估损法、案均赔款法等方法，以最终赔付的合理估计



金额为基础，同时考虑边际因素，计量已发生已报案未决赔款准备金。

3. 保险人应当根据保险风险的性质和分布、赔款发展模式、经验数据等因素，采用链梯法、案均赔款法、准备金进展法、B—F 等方法，以最终赔付的合理估计金额为基础，同时考虑边际因素，计量已发生未报案未决赔款准备金。

4. 保险人应当以未来必需发生的理赔费用的合理估计金额为基础，计量理赔费用准备金。

#### （四）相关信息的披露

保险人应当在附注中披露与保险合同准备金计量有关的下列信息：

1. 各项保险合同准备金的增减变动情况；
2. 考虑分出业务和不考虑分出业务的索赔进展情况；
3. 保险合同准备金的计量方法、计量单元及其确定方法；
4. 预期未来现金流入和流出金额的组成内容和计量方法；
5. 保险合同准备金包含的边际的计量方法和计入当期损益的方法；
6. 计量保险合同准备金使用的重大假设及其来源，重大假设的敏感性分析，以及不同假设之间的关系；
7. 对重大假设产生影响的不确定性事项及其影响程度，以及重大假设确定过程中如何考虑过去经验和当前情况的描述；
8. 计量保险合同准备金使用的重大假设与可观察到的市场参数或其他公开信息的符合程度及其原因；
9. 计量保险合同准备金使用的方法和重大假设发生变更的，应当披露变更的事实、原因及其影响。

#### 四、新旧衔接

保险公司应当自编制 2009 年年度财务报告开始实施本规定。

以前年度发生的有关交易或事项的会计处理与本规定不一致的，应当进行追

溯调整。但是，追溯调整不切实可行的除外。（全文完）

## 7.14. 中评协〔2009〕169号《关于印发〈以财务报告为目的的评估指南（试行）〉的通知》

各省、自治区、直辖市、计划单列市资产评估协会（注册会计师协会）：

为规范、指导注册资产评估师执行以财务报告为目的的评估业务，维护社会公共利益和资产评估各方当事人合法权益，根据《资产评估准则——基本准则》，中国资产评估协会在财政部有关司局的帮助和指导下，组织专家制定了《以财务报告为目的的评估指南（试行）》，现予以发布，自2007年12月31日起施行。

请各地方协会将《以财务报告为目的的评估指南（试行）》转发各评估机构。中国资产评估协会将组织评估机构和注册资产评估师对《以财务报告为目的的评估指南（试行）》进行学习和培训。请各地注意收集《以财务报告为目的的评估指南（试行）》试行过程中发现的问题，并及时上报中国资产评估协会。

中国资产评估协会

2007年11月9日

### 第一章 总 则

第一条 为规范注册资产评估师执行以财务报告为目的的评估业务行为，维护社会公共利益和资产评估各方当事人合法权益，根据《资产评估准则——基本准则》，制定本指南。

第二条 本指南所称以财务报告为目的的评估，是指注册资产评估师基于企业会计准则或相关会计核算、披露要求，运用评估技术，对财务报告中各类资产和负债的公允价值或特定价值进行分析、估算，并发表专业意见的行为和过程。

第三条 注册资产评估师执行以财务报告为目的的评估业务，应当遵守本指南。

第四条 注册资产评估师可以参照本指南执行以下与以财务报告为目的的评估业务相关的其他业务，主要包括：

（一）开展与价值估算相关的议定程序，以协助企业判断与资产和负债价值相关的参数、特征等，主要包括：

1. 估算或测算资产的复原或更新重置成本；
2. 协助企业判断、确定资产使用年限、尚可使用年限、实物状态、质量等参数、特征，以及验证资产的真实存在性；
3. 协助企业确定、判断资产获利能力和预测资产的未来收益；
4. 执行与负债价值有关的议定程序。

（二）协助企业管理层对能否持续可靠地取得公允价值做出合理的评价。

## 第二章 基本要求

第五条 出具以财务报告为目的评估报告的评估机构，应当具有财政部门颁发的资产评估资格证书。

第六条 注册资产评估师应当遵守相关法律、法规和资产评估准则，恪守独立、客观、公正的原则，勤勉尽责，保持应有的职业谨慎，避免出现对评估结论具有重要影响的实质性疏漏，不得以预先设定的价值作为评估结论。

第七条 注册资产评估师独立开展评估业务，独立进行分析、估算并形成专业意见，不受任何部门、社会团体、企业和个人的影响。

评估机构、注册资产评估师、业务助理人员和外聘专家应当与委托方、其他相关当事方无利害关系。

第八条 注册资产评估师执行以财务报告为目的的评估业务，应当理解相关会计准则的概念和原则，知晓会计准则涉及的概念、原则与资产评估准则涉及的相关概念、原则之间的联系和区别，经过专门的培训，具备相应的专业知识和经验，胜任所执行的评估业务。

注册资产评估师应当关注以财务报告为目的的评估业务的复杂性，根据自身的专业知识和经验，审慎考虑是否有能力承接。

第九条 注册资产评估师执行以财务报告为目的的评估业务，应当由所在评

估机构出具以财务报告为目的的评估报告。

当评估程序或条件受到限制，注册资产评估师无法确信评估结论的合理性，不得出具评估报告，并应当提醒委托方关注公允价值或会计准则涉及的特定价值计量的可靠性。

第十条 由于会计准则和相关法规的修改，导致在执行以财务报告为目的的评估业务时无法完全遵守本指南的要求，注册资产评估师应当在评估报告中进行说明。

第十一条 注册资产评估师执行以财务报告为目的的评估业务，应当与企业 and 执行审计业务的注册会计师进行必要的沟通，明确评估业务基本事项并充分理解会计准则或相关会计核算、披露的具体要求。

第十二条 注册资产评估师应当提醒委托方根据会计准则的相关要求，合理确定评估基准日。评估基准日可以是资产负债表日、购买日、减值测试日、首次执行日等。

第十三条 注册资产评估师执行以财务报告为目的的评估业务，应当获取充分信息，并进行审慎分析，确信信息来源是可靠和适当的。

第十四条 注册资产评估师应当根据评估业务具体情况确定相关评估假设，并确信相关假设有合理的支持依据。

第十五条 注册资产评估师执行以财务报告为目的的评估业务，可以聘请相关专家协助工作，但应当采取必要措施确信专家工作的合理性。

第十六条 遵守相关法律、法规和资产评估准则，对评估对象在评估基准日以财务报告为目的下的公允价值或特定价值进行分析、估算并发表专业意见，是注册资产评估师的责任。

委托方和相关当事方应当提供必要的资料，并对资料的真实性、合法性和完整性负责。

恰当使用以财务报告为目的的评估报告是委托方和相关当事方的责任。

### 第三章 评估对象

第十七条 注册资产评估师执行以财务报告为目的的评估业务，应当与委托方进行充分协商，明确评估对象，并充分考虑评估对象的法律、物理与经济等具

体特征对评估业务的影响。

根据项目具体情况、会计准则和委托方的要求，评估对象可以是各类单项资产、负债，也可以是资产组或资产组组合。

第十八条 注册资产评估师应当关注会计准则中特定会计事项所对应的评估对象，应当从委托方取得评估对象的具体组成等详细资料，关注相关资产、负债在企业营运中的作用；并提请企业管理层按其经营意图以及会计准则的规定、相关核算要求对有关资产、负债进行妥当的分类。

第十九条 注册资产评估师应当知晓，在执行会计准则规定的合并对价分摊事项涉及的评估业务时，对应的评估对象应当是合并中取得的被购买方可辨认资产、负债及或有负债，该评估对象与被购买方企业价值评估所对应的对象不同。

注册资产评估师应当关注各类可辨认无形资产的识别和计量。

第二十条 注册资产评估师应当知晓，在执行会计准则规定的包括商誉在内的各类资产减值测试涉及的评估业务时，对应的评估对象可能是单项资产，也可能是资产组或资产组组合。其中，固定资产减值测试一般以资产组的形式出现；商誉减值测试主要以资产组或资产组组合出现。

第二十一条 注册资产评估师应当知晓，在执行会计准则规定的投资性房地产评估业务时，对应的评估对象包括已出租的土地使用权、持有并准备增值后转让的土地使用权、已出租的建筑物。

注册资产评估师应当重点关注投资性房地产现有短期或长期租约对公允价值评估的影响，包括租期、租金收取方式以及约定租金相对于市场租金的差异等。

第二十二条 注册资产评估师应当关注金融资产和金融负债公允价值计量过程中是否以单项资产或资产组为计量单位、资产核算分类、混合金融工具是否分拆等重要影响事项。

#### 第四章 价值类型

第二十三条 注册资产评估师执行以财务报告为目的的评估业务，应当根据会计准则或相关会计核算与披露的具体要求、评估对象等相关条件明确价值类型，并对具体价值类型进行定义。

第二十四条 在符合会计准则计量属性规定的条件时，会计准则下的公允价

值一般等同于资产评估准则下的市场价值；会计准则涉及的重置成本或净重置成本、可变现净值或公允价值减去处置费用的净额、现值或资产预计未来现金流量的现值等计量属性，可以理解为相对应的评估价值类型。

第二十五条 注册资产评估师协助企业进行资产减值测试，应当关注评估对象在减值测试日的可回收价值、资产预计未来现金流量的现值以及公允价值减去处置费用的净额之间的联系和区别。

（一）注册资产评估师应当知晓可回收价值等于资产预计未来现金流量的现值或公允价值减去处置费用的净额孰高者。在已确信资产预计未来现金流量的现值或公允价值减去处置费用的净额其中任何一项数值已超过所对应的账面价值，并通过减值测试的前提下，可以不必计算另一项数值。

（二）注册资产评估师在协助计算资产预计未来现金流量的现值时，应当知晓对资产预计未来现金流量的预测是基于特定实体现有管理模式下可能实现的收益。预测一般只考虑单项资产或资产组内主要资产项目在简单维护下的剩余经济年限，即不考虑单项资产或资产组内主要资产项目的改良或重置；资产组内资产项目于预测期末的变现净值应当纳入资产预计未来现金流量的现值的计算。

（三）注册资产评估师在协助计算公允价值减去处置费用的净额时，应当知晓会计准则允许直接以公平交易中销售协议价格，或与评估对象相同或相类似资产在其活跃市场上反映的价格，作为计算公允价值的依据。

当不存在相关活跃市场或缺乏相关市场信息时，注册资产评估师可以根据企业以市场参与者的身份，对单项资产或资产组的运营作出合理性决策，并适当地考虑相关资产或资产组内资产的有效配置、改良或重置的前提下提交的预测资料，参照企业价值评估的基本思路和方法，分析和计算单项资产或资产组的公允价值。

注册资产评估师计算公允价值减去处置费用的净额时，应当根据会计准则的具体要求合理估算相关处置费用。

第二十六条 净重置成本是指现在购买相同或相类似资产所需支付现金或现金等价物的预计金额减去体现相关贬值因素的预计金额，贬值因素主要包括实体性贬值、功能性贬值以及经济性贬值。

## 第五章 评估方法

第二十七条 注册资产评估师执行以财务报告为目的的评估业务，应当根据评估对象、价值类型、资料收集情况和数据来源等相关条件，参照会计准则有关计量方法的规定，分析市场法、收益法和成本法三种资产评估基本方法及其他评估方法的适用性，恰当选择一种或多种资产评估方法。

第二十八条 注册资产评估师应当参照会计准则的规定，关注所采用的评估数据，并知晓公允价值获取层级受评估方法的选择及评估数据来源的影响。

第二十九条 注册资产评估师选择评估方法时应当与前期采用的评估方法保持一致。

如果前期采用的评估方法所依据的市场数据已发生重大变化而不再适用，或通过采用与前期不同的评估方法可使得评估结果更具代表性、更能反映评估对象的公允价值或特定价值时，注册资产评估师可以变更评估方法。

第三十条 注册资产评估师运用市场法进行以财务报告为目的的评估，应当关注相关市场的活跃程度，从相关市场获得足够的交易案例或其他比较对象，判断其可比性、适用性和合理性，并尽可能选择最接近的、比较因素调整较少的交易案例或其他比较对象作为参照物。

第三十一条 注册资产评估师运用市场法进行以财务报告为目的的评估，应当对参照物的比较因素进行比较，做出恰当、合理的调整，还应重点关注作为参照物的交易案例的交易背景、交易地点、交易市场、交易时间、交易条件、付款方式等因素。

第三十二条 注册资产评估师运用收益法进行以财务报告为目的的评估，根据评估对象的特点和应用条件，可以采用现金流量折现法、增量收益折现法、节省许可费折现法、多期超额收益折现法等具体评估方法。

第三十三条 注册资产评估师运用收益法进行以财务报告为目的的评估，应当结合相关会计准则的要求，按照资产评估准则对收益法应用的有关规定，恰当考虑收益法的适用性，选择恰当的收益口径。

第三十四条 注册资产评估师运用收益法进行以财务报告为目的的评估，应当从委托方或相关当事方获取被评估对象的经营状况和相关收益的预测资料，按照会计与评估相关准则的规定，对其进行必要的分析、判断和调整，并应充分考虑未来各种情况可能发生的概率及其影响，不得采用不合理的假设。

第三十五条 注册资产评估师应当按照资产评估准则的规定,确信折现率与预期收益的口径保持一致。

第三十六条 注册资产评估师运用成本法进行以财务报告为目的的评估,应当按照资产评估准则的规定,考虑评估对象的实体性贬值、功能性贬值和经济性贬值。

会计准则规定的资产减值测试不适用成本法。

第三十七条 注册资产评估师应当知晓对于非以资产减值测试为目的且不存在相同或相类似资产活跃市场的,或不能可靠地以收益法进行评估的资产项目,可以采用成本法进行评估。但注册资产评估师应当获取企业的承诺,并在评估报告中披露,其评估结论仅在相关资产的评估值可以通过资产的未来运营得以全额回收的前提下成立。

第三十八条 注册资产评估师对同一评估对象采用多种评估方法时,应当对形成的各种初步价值结论进行分析,在综合考虑不同评估方法和初步价值结论的合理性及所使用数据的质量和数量的基础上,适当地评价、权衡各结果所在范围的合理性,并确定价值范围内最具代表性的结果作为评估结论。

第三十九条 注册资产评估师应当知晓相关经济合同上记载与资产或负债价值相关的金额不一定等同于该项资产或负债于某一时点的公允价值。

第四十条 注册资产评估师应当知晓相关税收法律、法规对评估对象价值估算的影响,并在相关评估过程中予以恰当的考虑和处理。

## 第六章 披露要求

第四十一条 注册资产评估师执行以财务报告为目的的评估业务,所出具的评估报告应当符合资产评估报告准则的要求。

第四十二条 评估报告应当包含必要信息,使报告使用者能够合理解释评估结论,其中应当重点披露以下内容:

- (一) 评估对象的具体描述;
- (二) 价值类型的定义及其与会计准则或相关会计核算、披露要求的对应关系;
- (三) 评估方法的选择过程和依据;



- (四) 评估方法的具体运用，结合相关计算过程、评估参数等加以说明；
- (五) 关键性假设及前提；
- (六) 关键性评估参数的测算、逻辑推理、形成过程和相关评估数据的获取来源；
- (七) 对企业提供的财务等申报资料所做的重大或实质性调整。

第四十三条 注册资产评估师执行以财务报告为目的的评估业务，应当在评估报告中披露评估结论所受到的限制，并提醒委托方关注其对财务报告的影响。

第四十四条 评估报告应当披露本次与前次评估相同或类似资产或负债时采用的评估方法是否一致；当出现不一致时，应描述相应的变动并说明变动的原

因。

## 第七章 附 则

第四十五条 本指南自 2007 年 12 月 31 日起施行。