

国家税务总局

关于修订企业所得税年度纳税申报表的公告

国家税务总局公告 2020 年第 24 号

为贯彻落实《中华人民共和国企业所得税法》及有关税收政策，税务总局对《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A 类，2017 年版）》部分表单和填报说明进行修订。现公告如下：

一、对《企业所得税年度纳税申报表填报表单》、《企业所得税年度纳税申报基础信息表》（A000000）、《纳税调整项目明细表》（A105000）、《捐赠支出及纳税调整明细表》（A105070）、《资产折旧、摊销及纳税调整明细表》（A105080）、《资产损失税前扣除及纳税调整明细表》（A105090）、《特殊行业准备金及纳税调整明细表》（A105120）、《企业所得税弥补亏损明细表》（A106000）、《所得减免优惠明细表》（A107020）、《减免所得税优惠明细表》（A107040）、《软件、集成电路企业优惠情况及明细表》（A107042）、《境外所得纳税调整后所得明细表》（A108010）的表单样式及填报说明进行修订。其中，《特殊行业准备金及纳税调整明细表》（A105120）调整为《贷款损失准备金及纳税调整明细表》（A105120）。

二、对《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A 类）》（A100000）、《境外所得税收抵免明细表》（A108000）的填报说明进行修订。

三、本公告适用于 2020 年度及以后年度企业所得税汇算清缴申报。《国家税务总局关于发布〈中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A 类，2017 年版）〉的公告》（2017 年第 54 号）、《国家税务总局关于修订〈中华人民共和国企业所得税

年度纳税申报表（A 类，2017 年版）〉部分表单样式及填报说明的公告》（2018 年第 57 号）、《国家税务总局关于修订企业所得税年度纳税申报表有关问题的公告》（2019 年第 41 号）中的上述表单和填报说明同时废止。

特此公告。

国家税务总局
2020 年 12 月 30 日

解读

关于《国家税务总局关于修订企业所得税年度纳税申报表的公告》的解读

为贯彻落实《中华人民共和国企业所得税法》及有关税收政策，进一步减轻企业办税负担，税务总局发布《国家税务总局关于修订企业所得税年度纳税申报表的公告》（以下简称《公告》）。现解读如下：

一、有关背景

2020 年以来，为落实支持新冠肺炎疫情防控和企业复工、复产，支持海南自由贸易港建设，促进集成电路和软件产业高质量发展等党中央、国务院决策部署，财政部联合我局及相关部门密集出台了多项企业所得税政策，主要如下：

（一）支持新冠肺炎疫情防控和企业复工、复产政策

一是财政部、税务总局发布《关于支持新型冠状病毒感染的肺炎疫情防控有关税收政策的公告》（2020 年第 8 号），对疫情防控重点保障物资生产企业为扩大产能新购置的相关设备，允许一次性计入当期成本费用在企业所得税税前扣除；受疫情影响较大的困难行业企业，2020 年度发生的亏损最长结转年限由 5 年延长至 8 年。

二是财政部、税务总局发布《关于支持新型冠状病毒感染的肺炎疫情防控有关捐赠税收政策的公告》（2020 年第 9 号），企业通过公益性社会组织或者县级以上人民政府及其部门等国家机关，捐赠用于应对新型冠状病毒感染的肺炎疫情的现金和物品，允许在计算应纳税所得额时全额扣除。企业直接向承担疫情防治任务的医院捐赠用于应对新型冠状病毒感染的肺炎疫情的物品，允许在计算应纳税所得额时全额扣除。

三是财政部、税务总局发布《关于电影等行业税费支持政策的公告》（2020 年第 25 号），对电影行业企业 2020 年度发生的亏损，最长结转年限由 5 年延长至 8 年。

（二）支持海南自由贸易港建设政策

财政部、税务总局制发《关于海南自由贸易港企业所得税优惠政策的通知》（财税〔2020〕31 号），一是对注册在海南自由贸易港并实质性运营的鼓励类产业企业，减按 15% 的税率征收企业所得税；二是对在海南自由贸易港设立的旅游业、现代服务业、高新技术产业企业新增境外直接投资取得的所得，免征企业所得税；三是对在海南自由贸易港设立的企业，新购置（含自建、自行开发）固定资产或无形资产，单位价值不超过 500 万元（含）的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧和摊销；新购置（含自建、自行开发）固定资产或无形资产，单位价值超过 500 万元的，可以缩短折旧、摊销年限或采取加速折旧、摊销的方法。

（三）促进集成电路和软件产业高质量发展政策

财政部、税务总局、发展改革委、工业和信息化部联合发布《关于促进集成电路产业和软件产业高质量发展企业所得税政策的公告》（2020 年第 45 号），一是国家鼓励的符合条件的集成电路企业和软件企业减免企业所得税；二是国家鼓励的线宽

小于 130 纳米（含）的集成电路生产企业，属于国家鼓励的集成电路生产企业清单年度之前 5 个纳税年度发生的尚未弥补完的亏损，准予向以后年度结转，总结转年限最长不得超过 10 年。

（四）其他政策

一是财政部、税务总局、海关总署联合发布《关于杭州亚运会和亚残运会税收政策的公告》（2020 年第 18 号），对企业、社会组织和团体赞助、捐赠杭州亚运会的资金、物资、服务支出，在计算企业应纳税所得额时予以全额扣除。

二是财政部、税务总局制发《关于中国（上海）自贸试验区临港新片区重点产业企业所得税政策的通知》（财税〔2020〕38 号），（上海）自由贸易试验区临港新片区内重点产业减按 15% 的税率征收企业所得税。

三是财政部、税务总局、科技部、知识产权局联合制发《关于中关村国家自主创新示范区特定区域技术转让企业所得税试点政策的通知》（财税〔2020〕61 号），在中关村国家自主创新示范区特定区域内注册的居民企业，符合条件的技术转让所得，减免征收企业所得税。

四是财政部、税务总局、发展改革委、证监会联合制发《关于中关村国家自主创新示范区公司型创业投资企业有关企业所得税试点政策的通知》（财税〔2020〕63 号），对符合条件的公司型创投企业按照企业年末个人股东持股比例减免企业所得税。

为全面落实各项政策，优化填报口径，减轻纳税人办税负担，在征求各方意见的基础上，税务总局制发《公告》。

二、主要内容

本次共对 13 张表单进行了修订。其中，对表单样式及其填报说明进行调整的表单共 11 张，包括《企业所得税年度纳税申报基础信息表》（A000000）、《纳税调整项目明细表》（A105000）、《捐赠支出及纳税调整明细表》（A105070）、《资

产折旧、摊销及纳税调整明细表》(A105080)、《资产损失税前扣除及纳税调整明细表》(A105090)、《贷款损失准备金及纳税调整明细表》(A105120)、《企业所得税弥补亏损明细表》(A106000)、《所得减免优惠明细表》(A107020)、《减免所得税优惠明细表》(A107040)、《软件、集成电路企业优惠情况及明细表》(A107042)、《境外所得纳税调整后所得明细表》(A108010)。仅修改填报说明的表单共 2 张,包括《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A 类)》(A100000)和《境外所得税收抵免明细表》(A108000)。主要修订内容如下:

(一)《企业所得税年度纳税申报基础信息表》(A000000)

一是根据《财政部 税务总局关于海南自由贸易港企业所得税优惠政策的通知》(财税〔2020〕31 号),调整“203 选择采用的境外所得抵免方式”项目,将“203 选择采用的境外所得抵免方式”改为“203-1 选择采用的境外所得抵免方式”,新增“203-2 海南自由贸易港新增境外直接投资信息”,适用于填报享受境外所得免征企业所得税优惠政策条件的相关信息。

二是根据《财政部 税务总局 发展改革委 工业和信息化部关于促进集成电路和软件产业高质量发展企业所得税政策的公告》(2020 年第 45 号)规定,在“209 集成电路生产项目类型”下新增“28 纳米”选项,同时调整“208 软件、集成电路企业类型”的填报说明。

三是调整“107 适用会计准则或会计制度”的填报说明,在《会计准则或会计制度类型代码表》中新增“800 政府会计准则”。

(二)《纳税调整项目明细表》(A105000)

为减轻金融企业填报负担,结合原《特殊行业准备金及纳税调整明细表》(A105120)修订情况,在第 39 行“特殊行业准备金”项目中新增保险公司、证券行业、期货行业、中小企业融资(信用)

担保机构相关行次,用于填报准备金纳税调整情况。

(三)《捐赠支出及纳税调整明细表》(A105070)

根据《财政部 税务总局关于支持新型冠状病毒感染的肺炎疫情防控有关捐赠税收政策的公告》(2020 年第 9 号)和《财政部 税务总局 海关总署关于杭州亚运会和亚残运会税收政策的公告》(2020 年第 18 号)等政策,优化表单结构。对“全额扣除的公益性捐赠”部分,通过填报事项代码的方式,满足“扶贫捐赠”“北京 2022 年冬奥会、冬残奥会、测试赛捐赠”“杭州 2022 年亚运会捐赠”“支持新型冠状病毒感染的肺炎疫情防控捐赠”等全额扣除政策的填报需要。

(四)《资产折旧、摊销及纳税调整明细表》(A105080)

根据《财政部 税务总局关于支持新型冠状病毒感染的肺炎疫情防控有关税收政策的公告》(2020 年第 8 号)和《财政部 税务总局关于海南自由贸易港企业所得税优惠政策的通知》(财税〔2020〕31 号)政策规定,新增第 10 行“海南自由贸易港企业固定资产加速折旧”、第 12 行“疫情防控重点保障物资生产企业单价 500 万元以上设备一次性扣除”、第 13 行“海南自由贸易港企业固定资产一次性扣除”、第 31 行“海南自由贸易港企业无形资产加速摊销”、第 32 行“海南自由贸易港企业无形资产一次性摊销”,适用于填报上述政策涉及的资产折旧、摊销情况及优惠统计情况。

(五)《资产损失税前扣除及纳税调整明细表》(A105090)

结合原《特殊行业准备金及纳税调整明细表》(A105120)修订情况,进一步明确数据项填报口径。如,将第 1 列名称修改为“资产损失直接计入本年损益金额”,新增第 2 列“资产损失准备金核销金额”和第 18 行“贷款损失”。

(六) 《贷款损失准备金及纳税调整明细表》 (A105120)

一是为减轻金融企业填报负担，大幅度缩减了原《特殊行业准备金及纳税调整明细表》(A105120)的填报范围，仅发生贷款损失准备金的金融企业、小额贷款公司的纳税人需要填报，并将表单名称修改为《贷款损失准备金及纳税调整明细表》。同时，取消保险公司、证券行业、期货行业、中小企业融资(信用)担保机构相关行次，将相关行次简并、优化至《纳税调整项目明细表》(A105000)。

二是根据金融企业贷款准备金业务财务核算方式，以贷款资产和准备金的“余额”为核心数据项，重新确定了表单结构和填报规则，更好地与企业财务核算方式衔接。

(七)《企业所得税弥补亏损明细表》(A106000)

根据《财政部 税务总局关于支持新型冠状病毒感染的肺炎疫情防控有关税收政策的公告》(2020 年第 8 号)、《财政部 税务总局关于电影等行业税费支持政策的公告》(2020 年第 25 号)、《财政部 税务总局 发展改革委 工业和信息化部关于促进集成电路和软件产业高质量发展企业所得税政策的公告》(2020 年第 45 号)规定，新增第 5 列“合并、分立转入的亏损额-可弥补年限 8 年”，同时更新“弥补亏损企业类型”代码表，增加“线宽小于 130 纳米(含)的集成电路生产企业”“受疫情影响困难行业企业”和“电影行业企业”选项，纳税人可根据最新政策规定填报。

(八)《所得减免优惠明细表》(A107020)

一是根据《财政部 税务总局 发展改革委 工业和信息化部关于促进集成电路和软件产业高质量发展企业所得税政策的公告》(2020 年第 45 号)规定，新增“线宽小于 28 纳米(含)的集成电路生产项目减免企业所得税”项目，纳税人可根据最新政策规定填报。

二是根据《财政部 税务总局 科技部 知识

产权局关于中关村国家自主创新示范区特定区域技术转让企业所得税试点政策的通知》(财税〔2020〕61 号)规定，修改第 10 行至第 12 行“四、符合条件的技术转让项目”的填报规则，纳税人可根据最新政策规定，选择相应项目进行填报。

(九)《减免所得税优惠明细表》(A107040)

一是根据《财政部 税务总局关于海南自由贸易港企业所得税优惠政策的通知》(财税〔2020〕31 号)和《财政部 税务总局关于中国(上海)自贸试验区临港新片区重点产业企业所得税政策的通知》(财税〔2020〕38 号)，新增第 28.2 行“上海自贸试验区临港新片区的重点产业企业减按 15% 的税率征收企业所得税”和第 28.3 行“海南自由贸易港鼓励类企业减按 15% 税率征收企业所得税”，适用于填报上海自贸试验区临港新片区重点产业企业优惠政策和海南自由贸易港鼓励类企业优惠政策情况。

二是根据《财政部 税务总局 发展改革委 工业和信息化部关于促进集成电路和软件产业高质量发展企业所得税政策的公告》(2020 年第 45 号)规定，新增第 28.4 行“国家鼓励的集成电路和软件企业减免企业所得税政策”及下级行次，适用于填报集成电路和软件企业所得税优惠政策情况。

三是根据《财政部 税务总局 发展改革委 证监会关于中关村国家自主创新示范区公司型创业投资企业有关企业所得税试点政策的通知》(财税〔2020〕63 号)规定，增加了第 32 行“符合条件的公司型创投企业按照企业年末个人股东持股比例减免企业所得税”行次，适用于填报公司型创投企业所得税优惠政策情况。

(十)《软件、集成电路企业优惠情况及明细表》(A107042)

为减轻纳税人填报负担，根据《财政部 税务总局 发展改革委 工业和信息化部关于促进集成电路和软件产业高质量发展企业所得税政策的公

告》（2020 年第 45 号），对表单进行全面精简，数据项由 22 项压减至 11 项，纳税人可根据有关政策规定，选择相应的数据项填报。

（十一）《境外所得纳税调整后所得明细表》（A108010）

根据《财政部 税务总局关于海南自由贸易港企业所得税优惠政策的通知》（财税〔2020〕31 号），新增“海南自由贸易港企业新增境外直接投资所得”部分，适用于填报海南自由贸易港企业新增境外直接投资所得免税政策有关情况。

此外，根据上述附表调整情况，同步对主表《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A 类）》（A100000）和一级附表《境外所得税收抵免明细表》（A108000）相关数据项的填报说明进行了修改。

三、实施时间

《公告》适用于 2020 年度及以后年度企业所得税汇算清缴纳税申报。今后如出台新政策，按照新政策相关规定填报。以前年度企业所得税纳税申报表相关规则与本《公告》不一致的，不追溯调整。纳税人调整以前年度涉税事项的，按照相应年度的企业所得税纳税申报表相关规则调整。



财政部 税务总局 民政部 关于 2020 年度——2022 年度公益性社会组织捐赠税前扣除资格

名单的公告

财政部 税务总局 民政部
公告 2020 年第 46 号

根据《中华人民共和国企业所得税法》及《中

华人民共和国企业所得税法实施条例》有关规定，按照《财政部 税务总局 民政部关于公益性捐赠税前扣除有关事项的公告》（财政部 税务总局 民政部公告 2020 年第 27 号）有关要求，现将 2020 年度——2022 年度符合公益性捐赠税前扣除资格的公益性社会组织名单公告如下：

1. 中国初级卫生保健基金会
2. 阿里巴巴公益基金会
3. 爱慕公益基金会
4. 爱佑慈善基金会
5. 安利公益基金会
6. 宝钢教育基金会
7. 北京航空航天大学教育基金会
8. 北京科技大学教育发展基金会
9. 比亚迪慈善基金会
10. 波司登公益基金会
11. 慈济慈善事业基金会
12. 顶新公益基金会
13. 东风公益基金会
14. 东润公益基金会
15. 纺织之光科技教育基金会
16. 国家电网公益基金会
17. 国家能源集团公益基金会
18. 韩美林艺术基金会
19. 亨通慈善基金会
20. 华阳慈善基金会
21. 华中农业大学教育发展基金会
22. 金龙鱼慈善公益基金会
23. 开明慈善基金会
24. 兰州大学教育发展基金会
25. 李可染艺术基金会
26. 民生通惠公益基金会
27. 南都公益基金会
28. 启明公益基金会
29. 青山慈善基金会
30. 清华大学教育基金会
31. 萨马兰奇体育发展基金会
32. 三峡集团公益基金会
33. 顺丰公益基金会
34. 思利及人公益基金会
35. 韬奋基金会
36. 腾讯公益慈善基金会
37. 万科公益基金会

38. 王振滔慈善基金会
39. 威盛信望爱公益基金会
40. 吴阶平医学基金会
41. 西北农林科技大学教育发展基金会
42. 心和公益基金会
43. 星云文化教育公益基金会
44. 亿利公益基金会
45. 友成企业家扶贫基金会
46. 张学良教育基金会
47. 章如庚慈善基金会
48. 招商局慈善基金会
49. 浙江大学教育基金会
50. 智善公益基金会
51. 中国残疾人福利基金会
52. 中国出生缺陷干预救助基金会
53. 中国电影基金会
54. 中国儿童少年基金会
55. 中国发展研究基金会
56. 中国法律援助基金会
57. 中国扶贫基金会
58. 中国妇女发展基金会
59. 中国肝炎防治基金会
60. 中国光彩事业基金会
61. 中国光华科技基金会
62. 中国海洋发展基金会
63. 中国海油海洋环境与生态保护公益基金会
64. 中国航天基金会
65. 中国和平发展基金会
66. 中国红十字会
67. 中国互联网发展基金会
68. 中国华侨公益基金会
69. 中国华夏文化遗产基金会
70. 中国健康促进基金会
71. 中国教师发展基金会
72. 中国金融教育发展基金会
73. 中国禁毒基金会
74. 中国经济改革研究基金会
75. 中国科技馆发展基金会
76. 中国科学院大学教育基金会
77. 中国孔子基金会
78. 中国留学人才发展基金会
79. 中国绿化基金会
80. 中国绿色碳汇基金会
81. 中国煤矿尘肺病防治基金会
82. 中国农业大学教育基金会
83. 中国器官移植发展基金会
84. 中国青年创业就业基金会
85. 中国青少年发展基金会
86. 中国人保公益慈善基金会
87. 中国人口福利基金会
88. 中国人寿慈善基金会
89. 中国少年儿童文化艺术基金会
90. 中国社会福利基金会
91. 中国听力医学发展基金会
92. 中国文物保护基金会
93. 中国西部人才开发基金会
94. 中国医学基金会
95. 中国医药卫生事业发展基金会
96. 中国移动慈善基金会
97. 中国预防性病艾滋病基金会
98. 中国职工发展基金会
99. 中国志愿服务基金会
100. 中华慈善总会
101. 中华国际科学交流基金会
102. 中华国际医学交流基金会
103. 中华环境保护基金会
104. 中华见义勇为基金会
105. 中华健康快车基金会
106. 中华思源工程扶贫基金会
107. 中华同心温暖工程基金会
108. 中脉公益基金会
109. 中社社会工作发展基金会
110. 中天爱心慈善基金会
111. 中信改革发展研究基金会
112. 中兴通讯公益基金会
113. 中央财经大学教育基金会
114. 中远海运慈善基金会
115. 重庆大学教育发展基金会
116. 中国癌症基金会
117. 中国教育发展基金会
118. 中国肢残人协会
119. 中诚公益创投发展促进中心
120. 中国滋根乡村教育与发展促进会

财政部

税务总局

民政部

2020 年 12 月 30 日

关于公益性捐赠税前扣除资格确

认有关衔接事项的公告

财政部 税务总局 民政部

公告 2021 年第 3 号

为鼓励社会公益性捐赠，做好《财政部 税务总局 民政部关于公益性捐赠税前扣除有关事项的公告》（财政部 税务总局 民政部公告 2020 年第 27 号）与相关文件的衔接工作，并考虑新冠肺炎疫情影响，现就有关事项公告如下：

一、确认 2020 年度——2022 年度公益性捐赠税前扣除资格时，部分条件可按照以下规定执行：

（一）在民政部门依法登记的慈善组织和其他社会组织（以下统称社会组织）2018 年和 2019 年的公益慈善事业支出和管理费用比例，可按照《民政部 财政部 国家税务总局关于印发〈关于慈善组织开展慈善活动年度支出和管理费用的规定〉的通知》（民发〔2016〕189 号）有关规定执行。

（二）社会组织 2018 年至本公告发布之日最近一期的评估等级达到 3A 以上（含 3A）。对于 2019 年成立的社会组织，以及 2019 年至本公告发布之日已接受评估但尚未出具结论的社会组织，确认资格时可暂不考虑其评估等级。

（三）确认公益性捐赠税前扣除资格时，可暂不考虑社会组织的非营利组织免税资格。

（四）按照本条取得公益性捐赠税前扣除资格的，在资格有效期内，应取得 3A 以上（含 3A）评估等级，且取得非营利组织免税资格。

二、确认 2021 年度——2023 年度公益性捐赠税前扣除资格时，社会组织 2019 年和 2020 年的公益慈善事业支出和管理费用比例，可按照《民政部 财政部 国家税务总局关于印发〈关于慈善组织开展慈善活动年度支出和管理费用的规定〉的通知》（民发〔2016〕189 号）有关规定执行。

三、本公告自 2020 年 1 月 1 日起执行。

特此公告。

财政部 税务总局 民政部

2021 年 2 月 4 日

（来源：财政部税政司）

国家税务总局关于办理 2020 年度 个人所得税综合所得汇算清缴事 项的公告

国家税务总局公告 2021 年第 2 号

为切实维护纳税人合法权益，合理有序建立健全个人所得税综合所得汇算清缴制度，根据个人所得税法及其实施条例（以下简称“税法”）和税收征收管理法及其实施细则有关规定，现就办理 2020 年度个人所得税综合所得汇算清缴（以下简称“年度汇算”）有关事项公告如下：

一、年度汇算的内容

依据税法规定，2020 年度终了后，居民个人（以下称“纳税人”）需要汇总 2020 年 1 月 1 日至 12 月 31 日取得的工资薪金、劳务报酬、稿酬、特许权使用费四项所得（以下称“综合所得”）的收入额，减除费用 6 万元以及专项扣除、专项附加扣除、依法确定的其他扣除和符合条件的公益慈善事业捐赠（以下简称“捐赠”）后，适用综合所得个人所得税税率并减去速算扣除数（税率表见附件 1），计算本年度最终应纳税额，再减去 2020 年度已预缴税额，得出应退或应补税额，向税务机关申报并办理退税或补税。具体计算公式如下：

应退或应补税额=[（综合所得收入额-60000 元-“三险一金”等专项扣除-子女教育等专项附加扣除-依法确定的其他扣除-捐赠）×适用税率-速算扣除数]-2020 年已预缴税额

依据税法规定，年度汇算不涉及财产租赁等分类所得，以及纳税人按规定选择不并入综合所得计算纳税的全年一次性奖金等所得。

二、无需办理年度汇算的纳税人

经国务院批准，依据《财政部 税务总局关于个人所得税综合所得汇算清缴涉及有关政策问题的公告》（2019 年第 94 号）有关规定，纳税人在 2020 年度已依法预缴个人所得税且符合下列情形之一的，无需办理年度汇算：

- （一）年度汇算需补税但综合所得收入全年不超过 12 万元的；
- （二）年度汇算需补税金额不超过 400 元的；
- （三）已预缴税额与年度应纳税额一致或者不申请退税的。

三、需要办理年度汇算的纳税人

依据税法规定，符合下列情形之一的，纳税人需要办理年度汇算：

- （一）已预缴税额大于年度应纳税额且申请退税的；
- （二）综合所得收入全年超过 12 万元且需要补税金额超过 400 元的。

四、可享受的税前扣除

下列在 2020 年度发生的，且未申报扣除或未足额扣除的税前扣除项目，纳税人可在年度汇算期间办理扣除或补充扣除：

- （一）纳税人及其配偶、未成年子女符合条件的大病医疗支出；
- （二）纳税人符合条件的子女教育、继续教育、住房贷款利息或住房租金、赡养老人专项附加扣除，以及减除费用、专项扣除、依法确定的其他扣除；
- （三）纳税人符合条件的捐赠支出。

五、办理时间

年度汇算时间为 2021 年 3 月 1 日至 6 月 30 日。在中国境内无住所的纳税人在 2021 年 3 月 1 日前离境的，可以在离境前办理年度汇算。

六、办理方式

纳税人可自主选择下列办理方式：

- （一）自行办理年度汇算；
- （二）通过任职受雇单位（含按累计预扣法预扣预缴其劳动报酬所得个人所得税的单位，下同。以下简称“单位”）代为办理。

纳税人提出代办要求的，单位应当代为办理，或者培训、辅导纳税人通过网上税务局（包括手机个人所得税 APP，下同）完成年度汇算申报和退（补）税。

由单位代为办理的，纳税人应在 2021 年 4 月 30 日前与单位以书面或者电子等方式进行确认，补充提供其 2020 年度在本单位以外取得的综合所得收入、相关扣除、享受税收优惠等信息资料，并对所提交信息的真实性、准确性、完整性负责。纳税人未与单位确认请其代为办理年度汇算的，单位不得代办。

- （三）委托涉税专业服务机构或其他单位及个人（以下称“受托人”）办理，受托人需与纳税人签订授权书。

单位或受托人为纳税人办理年度汇算后，应当及时将办理情况告知纳税人。纳税人发现申报信息存在错误的，可以要求单位或受托人办理更正申报，也可自行办理更正申报。

七、办理渠道

为便利纳税人，税务机关为纳税人提供高效、快捷的网络办税渠道。纳税人可优先通过网上税务局办理年度汇算，税务机关将按规定为纳税人提供申报表预填服务；不方便通过上述方式办理的，也可以通过邮寄方式或到办税服务厅办理。

选择邮寄申报的，纳税人需将申报表寄送至按本公告第九条确定的主管税务机关所在省、自治区、

直辖市和计划单列市税务局公告的地址。

八、申报信息及资料留存

纳税人办理 2020 年度汇算的，适用个人所得税年度自行纳税申报表（附件 2、3），如需修改本人相关基础信息，新增享受扣除或者税收优惠的，还应按规定一并填报相关信息。纳税人需仔细核对，确保所填信息真实、准确、完整。

纳税人、代办年度汇算的单位，需各自将年度汇算申报表以及纳税人综合所得收入、扣除、已缴税额或税收优惠等相关资料，自年度汇算期结束之日起留存 5 年。

九、接受年度汇算申报的税务机关

按照方便就近原则，纳税人自行办理或受托人为纳税人代为办理年度汇算的，向纳税人任职受雇单位的主管税务机关申报；有两处及以上任职受雇单位的，可自主选择向其中一处申报。

纳税人没有任职受雇单位的，向其户籍所在地、经常居住地或者主要收入来源地的主管税务机关申报。主要收入来源地，是指纳税人纳税年度内取得的劳务报酬、稿酬及特许权使用费三项所得累计收入最大的扣缴义务人所在地。

单位为纳税人代办年度汇算的，向单位的主管税务机关申报。

十、年度汇算的退税、补税

（一）办理退税

纳税人申请年度汇算退税，应当提供其在中国境内开设的符合条件的银行账户。税务机关按规定审核后，按照国库管理有关规定，在本公告第九条确定的接受年度汇算申报的税务机关所在地（即汇算清缴地）就地办理税款退库。纳税人未提供本人有效银行账户，或者提供的信息资料有误的，税务机关将通知纳税人更正，纳税人按要求更正后依法办理退税。

为方便纳税人获取退税，综合所得全年收入额

不超过 6 万元且已预缴个人所得税的，税务机关在网上税务局提供便捷退税功能。纳税人可以在 2021 年 3 月 1 日至 5 月 31 日期间，通过简易申报表办理年度汇算退税。

申请 2020 年度汇算退税的纳税人，如存在应当办理 2019 年度汇算补税但未办理，或者经税务机关通知 2019 年度汇算申报存在疑点但拒不更正或说明情况的，需在办理 2019 年度汇算申报补税、更正申报或者说明有关情况后依法申请退税。

（二）办理补税

纳税人办理年度汇算补税的，可以通过网上银行、办税服务厅 POS 机刷卡、银行柜台、非银行支付机构等方式缴纳。邮寄申报并补税的，纳税人需通过网上税务局或者主管税务机关办税服务厅及时关注申报进度并缴纳税款。

纳税人因申报信息填写错误造成年度汇算多退或少缴税款的，纳税人主动或经税务机关提醒后及时改正的，税务机关可以按照“首违不罚”原则免予处罚。

十一、年度汇算服务

税务机关推出系列优化服务措施，加强年度汇算的政策解读和操作辅导力度，分类编制办税指引，通俗解释政策口径、专业术语和操作流程，多渠道、多形式开展提示提醒服务，并通过手机个人所得税 APP、网页端、12366 纳税服务平台等渠道提供涉税咨询，帮助纳税人解决办理年度汇算中的疑难问题，积极回应纳税人诉求。

为合理有序引导纳税人办理年度汇算，主管税务机关将分批分期通知提醒纳税人在确定的时间段内办理。纳税人如需提前或延后办理的，可与税务机关预约或通过网上税务局在年度汇算期内办理。对于独立完成年度汇算存在困难的年长、行动不便等特殊人群，由纳税人提出申请，税务机关可提供个性化年度汇算服务。

十二、其他事项

《国家税务总局关于个人所得税自行纳税申报有关问题的公告》（2018 年第 62 号）第一条第二款与本公告不一致的，依照本公告执行。特此公告。

附件

1. 个人所得税税率表（综合所得适用）
2. 个人所得税年度自行纳税申报表（A 表、简易版、问答版）
3. 个人所得税年度自行纳税申报表（B 表）

国家税务总局
2021 年 2 月 8 日

扫描下面二维码查看附件 1-附件 3

附件 1：个人所得税税率表（综合所得适用）



附件 2：个人所得税年度自行纳税申报表（A 表、简易版、问答版）



附件 3：个人所得税年度自行纳税申报表（B 表）



关于《国家税务总局关于办理 2020 年度个人所得税综合所得汇算清缴事项

的公告》的解读

为维护纳税人合法权益，帮助纳税人顺利完成 2020 年度个人所得税综合所得汇算清缴（以下简称“年度汇算”），税务总局在全面总结 2019 年度汇算工作的基础上，充分听取纳税人、扣缴义务人、专家学者和社会公众的意见建议并吸收完善后，制发了《国家税务总局关于办理 2020 年度个人所得税综合所得汇算清缴事项的公告》（以下简称《公告》）。

《公告》总体上延续了 2019 年度公告的基本框架和主要内容，并推出了进一步简便优化办税的新举措。现解读如下：

一、什么是年度汇算？

年度汇算指的是年度终了后，纳税人汇总工资薪金、劳务报酬、稿酬、特许权使用费等四项综合所得的全年收入额，减去全年的费用和扣除，得出应纳税所得额并按照综合所得年度税率表，计算全年应纳税额，再减去年度内已经预缴的税款，向税务机关办理年度纳税申报并结清应退或应补税款的过程。简言之，就是在平时已预缴税款的基础上“查遗补漏，汇总收支，按年算账，多退少补”，这是 2019 年以后我国建立综合与分类相结合的个人所得税制的内在要求，也是国际通行做法。

《公告》第一条规定了年度汇算概念和内容。需要说明的是：

第一，年度汇算的主体，仅指依据个人所得税法规定的居民个人。非居民个人，无需办理年度汇算。

第二，年度汇算的范围和内容，仅指纳入综合所得范围的工资薪金、劳务报酬、稿酬、特许权使用费等四项所得。经营所得、利息股息红利所得、财产租赁所得等分类所得均不纳入年度汇算。同时，

按照有关文件规定，纳税人取得的可以不并入综合所得计算纳税的收入，也不在年度汇算范围内，如选择单独计税的全年一次性奖金等。当然，如果纳税人在 2020 年取得全年一次性奖金时是单独计算纳税的，年度汇算时也可选择并入综合所得计算纳税。

二、为什么要办理年度汇算？

一是通过年度汇算可以更好保障纳税人的合法权益。比如，一些扣除项目，像专项附加扣除中的大病医疗支出，只有年度结束，才能确切地知道全年支出金额，需要在年度汇算来补充享受扣除。为此，《公告》第四条分三类情形列出了年度汇算期间可以享受的税前扣除项目，提醒纳税人查遗补漏，充分享受改革红利。

二是通过年度汇算可以更加准确计算纳税人综合所得全年应纳的个人所得税。纳税人平时取得综合所得的情形十分复杂，无论采取怎样的预扣预缴方法，都不可能使所有纳税人平时已预缴税额与年度应纳税额完全一致，此时两者之间就会产生“差额”，就需要通过年度汇算进行调整。在首次年度汇算后，税务机关于 2020 年 7 月和 12 月分两次简便优化了预扣预缴方法，不仅进一步减轻了中低收入纳税人的办税负担，也使预扣预缴税额更为精准、更加接近年度应纳税额，但仍然无法完全避免“差额”的产生。比如，2020 年纳税人为抗击新冠肺炎疫情发生了符合条件的捐赠支出，没能及时在预扣预缴阶段申报扣除，可以通过年度汇算申报享受扣除，也会涉及应纳税额的调整以消除“差额”。

三、哪些人不需要办理年度汇算？

一般来讲，只要纳税人平时已预缴税额与年度应纳税额不一致，都需要办理年度汇算。为切实减轻纳税人负担，持续释放改革红利，国务院专门明确对部分需补税的中低收入纳税人免除年度汇算义务，财政部、税务总局据此制发了《关于个人所

得税综合所得汇算清缴涉及有关政策问题的公告》

（2019 年第 94 号）。《公告》第二条根据 94 号财税公告规定，列明了无需办理 2020 年度汇算的纳税人类型：

第一类是对部分本来应当办理年度汇算补税的纳税人，免除其汇算义务。包括：《公告》第二条第一项、第二项所列的，纳税人综合所得年收入不超过 12 万元或者补税金额不超过 400 元，均不需办理年度汇算。需要说明的是，依据 94 号财税公告，纳税人取得综合所得时存在扣缴义务人未依法预扣预缴税款的情形，不包括在免于汇算的情形内。

第二类是《公告》第二条第三项规定的已预缴税额与年度应纳税额一致或者不申请年度汇算退税的纳税人。在这两种情况下，纳税人无需退补税，或者自愿放弃退税，也就不必再办理年度汇算。

四、哪些人需要办理年度汇算？

依据个人所得税法和国务院常务会议精神，《公告》第三条明确了需要办理 2020 年度汇算的情形，分为退税、补税两类。

一类是预缴税额高于应纳税额，需要申请退税的纳税人。依法申请退税是纳税人的权利。只要纳税人多预缴了税款，都可以依法申请退税。实践中有一些比较典型的情形，将产生或者可能产生退税，主要如下：

1. 2020 年度综合所得年收入额不足 6 万元，但平时预缴过个人所得税的；
2. 2020 年度有符合享受条件的专项附加扣除，但预缴税款时没有申报扣除的；
3. 因年中就业、离职或者部分月份没有收入等原因，减除费用 6 万元、“三险一金”等专项扣除、子女教育等专项附加扣除、企业（职业）年金以及商业健康保险、税收递延型养老保险等扣除不充分的；
4. 没有任职受雇单位，仅取得劳务报酬、稿酬、特许权使用费所得，需要通过年度汇算办理各种税前扣除的；

5. 纳税人取得劳务报酬、稿酬、特许权使用费所得，年度中间适用的预扣预缴率高于全年综合所得年适用税率的；

6. 预缴税款时，未申报享受或者未足额享受综合所得税收优惠的，如残疾人减征个人所得税优惠等；

7. 有符合条件的公益慈善事业捐赠支出，但预缴税款时未办理扣除的，等等。

另一类是预缴税额小于应纳税额，应当补税的纳税人。依法补税是纳税人的义务。综合所得年收入超过 12 万元且年度汇算补税金额超过 400 元的纳税人，需要依法办理年度汇算并及时补税。实践中有一些常见情形，将导致年度汇算时需要或可能需要补税，主要如下：

1. 在两个以上单位任职受雇并领取工资薪金，预缴税款时重复扣除了减除费用（5000 元/月）；
2. 除工资薪金外，纳税人还有劳务报酬、稿酬、特许权使用费所得，各项综合所得的收入加总后，导致适用综合所得年税率高于预扣预缴率；等等。

五、有哪些途径可以帮助纳税人做好年度汇算的准备工作？

如果纳税人不太清楚自己全年收入金额、已缴税额，或者无法确定自己应该补税还是退税，或者不知道自己是否符合免于办理的条件，可以通过以下途径解决：

一是可以要求扣缴单位提供，按照税法规定，单位有责任将已发放的收入和已预缴税款等情况告诉纳税人；

二是可以登录网上税务局（包括手机个人所得税 APP，下同），查询本人 2020 年度的收入和纳税申报记录；

三是年度汇算开始后，税务机关将通过网上税务局，根据一定规则为纳税人提供申报表预填服务，如果纳税人对预填的收入、已预缴税款等结果没有异议，系统就会自动计算出应补或应退税款，纳税人就可以知道自己是否需要办理年度汇算了。

六、纳税人应在什么时间办理年度汇算？

年度汇算时间是 2021 年 3 月 1 日至 6 月 30 日。其中，在中国境内无住所的纳税人如果在 2021 年 3 月 1 日前离境的，可以在离境前办理年度汇算。需要说明的是，为帮助纳税人高效便捷、合理有序地完成年度汇算，税务机关将通过一定方式分批分期通知提醒纳税人在确定的时间段内错峰办理，建议纳税人尽量在约定的时间内办理，以免产生办税拥堵，影响办税体验。

七、纳税人可自主选择哪些办理方式？

《公告》第六条明确了办理年度汇算的三种方式：自己办、单位办、请人办。

一是自己办，即纳税人自行办理。纳税人可以自行办理年度汇算，税务机关将持续加强年度汇算的政策解读和操作辅导力度，通过多种渠道提供涉税咨询服务，完善网上税务局提示提醒功能，帮助纳税人顺利完成年度汇算。对于独立完成年度汇算存在困难的年长、行动不便等特殊人群，由纳税人提出申请，税务机关还可以提供个性化年度汇算服务。

二是单位办，即请任职受雇单位办理。考虑到任职受雇单位对纳税人的涉税信息掌握的比较全面、准确，与纳税人联系也比较紧密，有利于更好地帮助纳税人办理年度汇算，《公告》规定纳税人可以通过任职受雇单位代办年度汇算。任职受雇单位除支付工资薪金的单位外，还包括按累计预扣法预扣预缴劳务报酬所得个人所得税的单位，主要是保险营销员、证券经纪人或正在接受全日制学历教育的实习生等情形。如纳税人向单位提出代办要求的，单位应当办理，或者培训、辅导纳税人通过网上税务局自行完成年度汇算申报和退（补）税。税务机关将为单位提供申报软件，方便其为本单位人员集中办理年度汇算申报。

需要注意的是，纳税人选择由单位代办年度汇算的，需在 2021 年 4 月 30 日前与单位进行确认。

与 2019 年度汇算相比，2020 年度汇算确认扩充了电子方式，纳税人可通过电子邮件、短信、微信等进行确认，与书面方式有同等法律效力。为维护纳税人合法权益，《公告》还规定在纳税人确认前，单位不得为纳税人代办年度汇算。完成确认后，纳税人需要将除本单位以外的 2020 年度全部综合所得收入、扣除、享受税收优惠等信息资料如实提供给单位，并对信息的真实性、准确性、完整性负责。

三是请人办，即委托涉税专业服务机构或其他单位及个人办理。纳税人可根据自己的情况和条件，自主委托涉税专业服务机构或其他单位、个人（以下称“受托人”）办理年度汇算。选择这种方式，受托人需与纳税人签订委托授权书，明确双方的权利、责任和义务。

需要提醒的是，单位或者受托人代为办理年度汇算后，应当及时将办理情况告知纳税人。纳税人如果发现申报信息存在错误，可以要求其代办或自行办理更正申报。

八、纳税人可通过什么渠道办理年度汇算

《公告》第七条明确了办理年度汇算的三个渠道：网络办、邮寄办、大厅办。

一是网络办。税务机关提供了高效、快捷的网络办税渠道，建议纳税人优先选择通过网上税务局办理年度汇算，特别是手机个人所得税 APP 掌上办税。在网上税务局，税务机关已把符合条件纳税人的四项综合所得的预缴申报数据，全部直接预填到了申报表，纳税人办理年度汇算更加方便快捷。此外，为进一步提升纳税人境外所得申报的便利性，2020 年度汇算还将开放网上税务局（网页端）境外所得申报功能。

二是邮寄办。如果纳税人不方便使用网络，也可以邮寄申报表办理年度汇算。各省（区、市）税务局将指定专门受理邮寄申报的税务机关并向社会公告。纳税人需将申报表寄送至《公告》第九条规定的主管税务机关所在省（区、市）税务局公告的地址。邮寄申报需要清晰、真实、准确填写本人

的相关信息，尤其是姓名、纳税人识别号、有效联系方式等关键信息，建议使用电脑填报并打印、签字。

三是大厅办。如果纳税人不方便使用网络或邮寄，也可以到《公告》第九条确定的主管税务机关办税服务厅办理。

九、纳税人办理年度汇算需要提交什么资料，保存多久？

税务机关根据《公告》相应微调了纳税申报表，以便纳税人更加准确填写申报信息。年度汇算时，纳税人只需报送年度汇算申报表，如果纳税人修改本人相关基础信息、新增享受扣除或者税收优惠，才需一并报送相关信息。纳税人需仔细核对填报的信息，确保真实、准确、完整。

为便于后续服务和管理，纳税人及其为其代办年度汇算的单位需各自将办理年度汇算的相关资料，自年度汇算期结束之日起留存 5 年（自 2021 年 7 月 1 日至 2026 年 6 月 30 日）。

十、纳税人向哪个税务机关申报办理年度汇算？

按照方便就近的原则，《公告》第九条明确了接受年度汇算申报的税务机关。需要说明的是，这里的税务机关，是指接受纳税人提交的年度汇算申报并负责处理年度汇算相关事宜的税务机关，并不等同于办理年度汇算的“物理地点”，纳税人在通过网络办理申报时可不受物理空间限制，实行全国通办。当然，在网络办理不方便的情况下，纳税人也可以前往《公告》第九条规定的税务机关（办税服务厅）办理，此时，《公告》第九条规定的税务机关就是纳税人办理年度汇算的“物理地点”了。

负责接受纳税人年度汇算申报的税务机关，主要分为两种情形：

一是纳税人自行办理或受托人为纳税人代办年度汇算。

1. 有任职受雇单位的，向其任职受雇单位所在地主管税务机关申报；有两处及以上任职受雇单位

的，选择向其中一处申报。按照累计预扣法为纳税人预扣预缴劳务报酬所得个人所得税的单位视同为纳税人的任职受雇单位，这部分纳税人需向单位所在地的主管税务机关办理年度汇算。

例：纳税人李先生 2020 年上半年在北京市海淀区某公司任职，下半年到深圳市宝安区某单位从事保险营销员工作，该单位按累计预扣法为其预扣预缴劳务报酬所得个人所得税，上述两个单位均视为李先生的任职受雇单位，其可以在北京市海淀区税务局或者深圳市宝安区税务局之间选择办理年度汇算。

2. 没有任职受雇单位的，向其户籍所在地、经常居住地或者主要收入来源地主管税务机关申报。纳税人已在中国境内申领居住证的，以居住证登载的居住地住址为经常居住地；没有申领居住证的，以当前实际居住地址为经常居住地。与 2019 年度汇算相比，2020 年度汇算对没有任职受雇单位的纳税人，新增了主要收入来源地主管税务机关为受理申报机关，这是指纳税人纳税年度内取得的劳务报酬、稿酬及特许权使用费三项所得累计收入最大的扣缴义务人所在地。

例：纳税人张先生户籍所在地为济南市槐荫区，经常居住地为天津市和平区，没有任职受雇单位。2020 年从北京市海淀区某单位、上海市浦东新区某单位分别取得劳务报酬 10 万元和 5 万元，全年没有其他综合所得，那么其主要收入来源地主管税务机关是北京市海淀区税务局。张先生可以在济南市槐荫区税务局、天津市和平区税务局或者北京市海淀区税务局之间，选择一处申报办理年度汇算。二是若由任职受雇单位在年度汇算期内为纳税人代办年度汇算，则向单位的主管税务机关申报。

十一、纳税人如何办理年度汇算退税、补税？

《公告》第十条明确了纳税人获取退税、办理补税的方式和渠道。

一是办理退税。如果年度汇算后有应退税额，纳税人可以申请退税。纳税人在申报表的相应栏次

勾选“申请退税”并提交给主管税务机关后，即完成了申请程序。税务机关和国库按规定履行必要的审核程序后即可办理退税，退税款直达纳税人银行账户。申请退税的纳税人需要准确填写身份信息资料 and 在中国境内开设的符合条件的银行账户。

其中，对 2020 年度综合所得年收入额不足 6 万元，但年度中间被预扣预缴过个人所得税的纳税人，税务机关将推送服务提示、预填简易申报表，纳税人只需确认已预缴税额、填写本人银行账户信息，即可通过网络实现快捷申请退税。建议这部分纳税人在 3 月 1 日至 5 月 31 日期间，通过简易方式办理退税。

二是办理补税。纳税人办理年度汇算补税的，税务机关提供了多种便捷渠道，纳税人可以通过网上银行、办税服务厅 POS 机刷卡、银行柜台、非银行支付机构（即第三方支付）等方式缴纳应补税款。邮寄申报并补税的纳税人，需要通过网上税务局或者主管税务机关（办税服务厅）及时关注申报进度并缴纳税款。

十二、2020 年度汇算有哪些帮助纳税人规范办理年度汇算的措施？

税务部门从健全制度和优化功能两个方面着手，维护纳税人合法权益，帮助纳税人依法履行纳税义务。

一是健全制度方面。首先，建立“首违不罚”制度。为贯彻落实国务院关于在税务执法领域推广“首违不罚”清单制度的要求，在《公告》第十条规定，纳税人在办理年度汇算时，如果因为非主观故意的原因，提交的申报信息填写错误造成年度汇算多退或少缴税款，纳税人主动或经税务机关提醒后及时改正的，税务机关可以按照“首违不罚”原则免于处罚。

其次，对纳税人 2019 年度汇算补税和 2020 年度汇算退税进行关联。申请 2020 年度汇算退税的纳税人，如存在应当办理 2019 年度汇算补税但未办理，或者经税务机关通知 2019 年度汇算申报存在疑

点但拒不更正或说明情况的，需在办理 2019 年度汇算申报补税、更正申报或者说明有关情况后，再依法申请办理 2020 年度汇算退税。通过关联纳税人 2019 年度的申报记录，提醒纳税人依法诚信申报办税、依法履行公民义务，可以更好地保障纳税人合法权益，维护纳税人的涉税信用记录。

二是优化功能方面。在全面梳理纳税人申报易错易漏点的基础上，我们有针对性地增加和优化了申报过程中的提示提醒，引导纳税人准确填报。比如，对于在经营所得和综合所得中重复扣除 6 万元减除费用的纳税人，我们将提醒其更正经营所得申报，在综合所得中依法准确享受扣除。再如，为防止纳税人误操作删除已有的年度扣缴记录造成申报错误，我们在手机个人所得税 APP 中关闭了“删除”功能，如果纳税人对已申报记录存在疑问，可以通过异议申诉的方式解决。又如，为防止个别纳税人通过随意填报信息再撤销退税申请的方式干扰汇算正常秩序，我们在手机个人所得税 APP 中设定了可撤销次数的上限，如果纳税人撤销退税申请的次数超过一定数量，系统将自动取消纳税人网络撤销权限，纳税人需要到办税服务厅办理后续事宜。

十三、纳税人可以从哪里获取办理年度汇算的帮助？

税务机关将一如既往地做好纳税服务工作，持续推出办税指引，通俗解释有关政策口径、专业术语和操作流程，制作内容丰富、形式生动的宣传产品，并通过广播、电视、报刊、网络、公益广告等渠道，不断加大年度汇算的政策解读和操作辅导力度。纳税人可关注税务总局、各地税务局官方网站和微信公众号获取最新的办税信息。同时，我们还将利用网上税务局、12366 纳税服务热线等渠道，为纳税人及时答疑解惑，积极回应关切。

证监会：

《首发企业现场检查规定》

中国证券监督管理委员会公告

〔2021〕4 号

现公布《首发企业现场检查规定》，自公布之日起施行。

中国证监会

2021 年 1 月 29 日

附件 1：

首发企业现场检查规定

第一条 为规范首发企业现场检查行为，强化首发企业信息披露监管，督促中介机构归位尽责，保护投资者合法权益，根据《中华人民共和国证券法》

《中华人民共和国公司法》《首次公开发行股票并上市管理办法》《科创板首次公开发行股票注册管理办法（试行）》《创业板首次公开发行股票注册管理办法（试行）》《存托凭证发行与交易管理办法（试行）》等，制定本规定。

第二条 本规定所称现场检查，是指针对申请在境内证券交易所（以下简称交易所）首次公开发行股票或存托凭证并上市的企业（以下简称检查对象），由中国证券监督管理委员会（以下简称中国证监会）及其派出机构和交易所作为检查机构，在检查对象的生产、经营、管理场所以及其他相关场所，采取一定方式对其信息披露质量及中介机构执业质量进行监督检查的行为。

第三条 检查对象和中介机构应当配合现场检查工作，保证提供的有关文件资料和接受问询时陈述的内容真实、准确、完整，不得拒绝、阻碍和隐瞒。

第四条 现场检查工作必须忠于职守，廉洁公

正，遵守保密规定，确保现场检查独立、客观、公正、高效，不得干预检查对象正常的生产经营活动，不得利用职务便利牟取不正当利益。

第五条 检查对象确定包括问题导向和随机抽取两种方式。

第六条 问题导向的检查对象由中国证监会审核、注册部门或交易所审核部门（以下统称审核或注册部门）确定。在发行上市审核和注册阶段，首发企业存在与发行条件、上市条件和信息披露要求相关的重大疑问或异常，且未能提供合理解释、影响审核判断的，可以列为检查对象。

第七条 中国证券业协会依据相关规定随机抽取检查对象，检查对象确定后应当及时向社会公布相关信息。随机抽取的企业名单范围由中国证监会汇总提供的所有未经上市委会议审议或未经发审会审核且未参与过随机抽取的首发企业构成。

第八条 检查对象确定后，审核或注册部门应当在三个工作日内书面通知检查对象和中介机构，检查对象自收到书面通知后十个工作日内撤回首发申请的，原则上不再对该企业实施现场检查。在撤回申请后十二个月内再次申请境内首发上市的，应当列为检查对象。

第九条 针对问题导向的检查对象，检查机构应当结合重点存疑事项的性质和内容开展现场检查，可以围绕上述存疑事项对检查范围进行必要拓展；针对随机抽取的检查对象，检查机构应当重点围绕财务信息披露质量等事项开展现场检查。

第十条 中国证监会依法组织实施现场检查工作，现场检查时，检查组人员不得少于二人。必要时，可以聘请独立的外部专业人员从事辅助检查工作。检查组应加强对聘请的外部专业人员的管理，督促

其履职尽责，遵守保密规定，并要求外部专业人员签订承诺书。

第十一条 检查对象及相关中介机构认为检查人员与其存在利害关系的，有权申请检查人员回避。检查人员与检查对象有利害关系的，应当回避。对检查对象提出的回避申请，检查机构应当在三个工作日内以口头或者书面形式作出决定。

第十二条 启动现场检查前，检查机构应当至少提前五个工作日以书面形式告知检查对象，要求检查对象准备有关文件和资料，要求相关人员在场配合检查。

第十三条 检查人员进行现场检查时，应当出示合法证件和监督检查通知书。

第十四条 实施现场检查时，检查组可以根据需要采取以下检查方式：

- （一）查看检查对象的生产、经营、管理场所及其他相关场所，获取有关工商等资料；
- （二）获取有关资金流水，生产、销售、仓储记录，会计凭证，会计账簿，财务报表等文件资料；
- （三）就主要业务循环和会计信息系统进行穿行测试；
- （四）问询检查对象控股股东和实际控制人、董事、监事、高级管理人员以及销售、采购、生产、仓储、财务等相关人员；
- （五）走访检查对象重要客户及供应商等有关单位和人员，核实相关信息；
- （六）核查中介机构工作底稿，询问有关人员、进行现场取证等；
- （七）检查组认为必要的其他方式。

第十五条 检查组应当重点围绕检查对象存在的相关问题对中介机构执业质量进行延伸检查，就中介机构履职尽责情况发表意见。

第十六条 检查组形成检查报告前，应当就现场检查中发现的主要问题及情况听取检查对象及中介机构的解释说明，检查对象及中介机构可以就相关问题提供书面说明材料及相关证据。

第十七条 审核或注册部门收到现场检查工作报告后应当就检查对象存在的信息披露质量问题，书面要求检查对象和中介机构进行补充说明、整改规范。

第十八条 根据检查对象存在信息披露问题的严重程度，交易所可以依据有关规定对检查对象及其控股股东、实际控制人和相关责任人员采取自律管理措施，中国证监会可以依据法律、行政法规、证监会规章对上述单位和个人采取行政监管措施、给予行政处罚。

第十九条 现场检查发现中介机构及相关执业人员未勤勉尽责、在执业质量等方面存在违法违规行为的，交易所可以依据有关规定对上述单位和个人采取自律管理措施，中国证监会可以依据法律、行政法规、证监会规章对上述单位和个人采取行政监管措施、给予行政处罚。

第二十条 检查对象、中介机构及其相关人员拒绝或阻碍现场检查的，由中国证监会依据有关规定处理。

第二十一条 检查人员实施现场检查过程中存在违法违规行为的，由中国证监会责令改正，依法给予行政处分，或由交易所依规给予纪律处分；构成犯罪的，依法移送司法机关追究刑事责任。

第二十二条 中国证监会和交易所对检查对象的检查结果并不表明对其信息披露真实性、准确性、完整性作出保证，也不代表对其投资价值的实质性

判断。

第二十三条 本规定自公布之日起施行。《关于组织对首发企业信息披露质量进行抽查的通知》（发行监管函[2014]147 号）同时废止。

附件 2：

《首发企业现场检查规定》立法说明

为规范首发企业现场检查行为，强化首发企业信息披露监管，督促中介机构归位尽责，保护投资者合法权益，结合《中华人民共和国证券法》（以下简称新《证券法》）有关规定，在认真总结实践经验基础上，我们制定了《首发企业现场检查规定》（以下简称《检查规定》），现将有关情况说明如下：

一、制定背景

2014 年以来，我会持续对首发企业开展现场检查，查处信息披露违法违规行为，对于推动各方归位尽责、提高信息披露质量发挥了积极作用。2020 年 3 月，新《证券法》正式施行，明确规定了以信息披露为核心的证券发行注册制度，要求发行人真实准确完整地披露信息。为贯彻落实修法精神，做好配套制度建设，进一步加强首发企业信息披露监管，严把 IPO 入口关，提升上市公司质量，同时，在规则层面明确将注册制板块纳入现场检查范围，我会结合实际情况制定了《检查规定》。

二、主要内容

《检查规定》规范了首发企业现场检查的基本要求、标准、流程以及后续处理工作，明确了检查涉及单位和人员的权利义务，压实了发行人和中介机构责任，并加强了对检查人员的监督。《检查规定》共二十三条，对现场检查适用范围、检查对象、检查程序、监督管理措施等内容进行了规定。主要内容如下：

（一）明确适用范围明确证券交易所各板块的首发

申请企业均予以适用，检查内容为首发企业信息披露质量及中介机构执业质量。

（二）确定检查对象检查对象按问题导向和随机抽取两种方式确定。问题导向企业由中国证监会和证券交易所相关审核或注册部门确定，随机抽取工作由中国证券业协会依照相关规定实施。对于问题导向企业，结合重点存疑事项的性质和内容开展现场检查，并可以围绕前述存疑事项对检查范围进行必要拓展；对于随机抽取企业，重点围绕财务信息披露质量等事项开展现场检查。

（三）规范检查程序规范组建检查组、采用检查方式、确认检查事实等全流程内容，确保检查工作的独立、公正、客观、高效。

（四）压实各方责任对于检查发现首发企业信息披露和中介机构执业质量违法违规行为以及有关人员不予配合检查的情形，明确依据有关规定进行处理。

三、公众意见及采纳情况

征求意见期间，我会共收到有效书面意见、建议 9 份。经认真研究，我们采纳了其中合理意见，主要涉及以下方面：

（一）关于现场检查类型有意见提出，现场检查应当聚焦重大存疑事项，以问题导向为主。经研究，我们采纳了上述意见。对问题导向检查对象，结合重点存疑事项的性质和内容开展现场检查，并可以围绕前述存疑事项对检查范围进行必要拓展；对随机抽取的检查对象，重点围绕财务信息披露质量开展现场检查。

（二）关于撤回申请企业的处理方式有意见提出，为了强化对存在涉嫌虚假记载、误导性陈述或重大遗漏等明确线索的首发企业的震慑效果，应当明确，对于收到现场检查对象选取结果通知十个工作日内撤回申请的企业，如果发现存在相关明确线索的，仍然应当依法依规予以处理。经研究，我们认为，根据《检查规定》，十个工作日内撤回申请的企业不实施现场检查为原则性规定，以充分利用监

管资源、提升检查效率和效果。前述意见提及的情形属于例外情形，如果发现撤回企业存在涉嫌虚假记载、误导性陈述或重大遗漏等明确线索情形的，仍将实施现场检查，依法依规予以处理。

（三）关于增加检查方式有意见提出，《检查规定》第十四条关于检查过程中涉及的检查对象相关人员、获取的资料范围应适当拓展，以更好地满足检查实际需要。此外，应当对检查中介机构采取的检查方式进行明确。经研究，我们采纳相关意见，增加了部分检查方式，调整了部分文字表述。

（四）关于是否应当对中介机构执业质量进行延伸检查有意见提出，《检查规定》中关于对中介机构执业质量进行延伸检查的规定应当进一步统一。经研究，我们认为中介机构应当勤勉尽责、审慎执业，其执业质量应当纳入现场检查范围，我们统一了相关表述。

（五）关于中介机构处罚有意见提出，对中介机构的处罚应以对检查对象的处罚为前提，不宜出现未处罚检查对象却对中介机构进行处罚的情况。经研究，我们未采纳上述意见。中介机构执业质量与首发企业信息披露质量不必然相关。实践中，可能存在首发企业信息披露质量不存在重大问题，但是中介机构在履职尽责、尽职调查等方面存在重大缺陷的情形，此种情况下，对中介机构的处罚不应以首发企业是否存在重大信息披露质量问题为前提。

2021 年 1 月 29 日新闻发布会

2021 年 1 月 29 日，证监会召开新闻发布会，新闻发言人高莉主持，发行部副主任李维友出席，并回答了记者提问。

1、问：《首发企业现场检查规定》（以下简称《检查规定》）明确各板块首发企业均予以适用。在试点注册制的背景下，开展首发企业现场检查是否具有必要性？

答：谢谢记者朋友的提问。2020 年 3 月，新《证

券法》正式施行，明确规定了以信息披露为核心的证券发行注册制度，要求发行人真实准确完整地披露信息。我会在总结 2014 年以来持续对首发企业开展现场检查的基础上，为贯彻落实修法精神，做好配套制度建设，进一步加强首发企业信息披露监管，严把 IPO 入口关，压实中介机构尽职，从源头上提升上市公司质量，我会结合实际情况制定了《检查规定》，明确证券交易所各板块的首发企业均予以适用。在试点注册制的背景下，开展首发企业现场检查仍然有必要性：

一是首发企业现场检查是严格实施 IPO 各环节全链条监管的重要举措。目前，IPO 审核工作主要通过提出问题、企业及中介机构回答问题等书面方式开展。对首发企业实施现场检查，可以通过查阅调取相关基础材料，深入发行人现场开展穿透式重点检查，是对书面审核工作的必要补充，有助于提升审核的针对性和有效性，能够对相关违法违规行为起到强大的震慑作用，从源头上净化 IPO 市场环境。

二是首发企业现场检查是督促中介机构勤勉尽责、审慎执业，发挥资本市场“看门人”作用的重要抓手。目前，部分中介机构仍然存在职业操守欠缺、合规意识淡薄等问题。首发企业现场检查能够针对性地发现中介机构执业过程中存在的问题，通过加大对现场检查中发现问题的处罚力度，压实中介机构责任，不断提升中介机构职业道德水平及守法合规意识，营造守法诚信的道德环境，夯实资本市场诚信基础。

三是首发企业现场检查是落实以信息披露为核心的证券发行制度，不断提升信息披露质量的重要手段。开展首发企业现场检查，有助于严格落实发行人信息披露第一责任，全面提升公司规范治理水平及信息披露质量，不断推动资本市场高质量发展。

2、问：《首发企业现场检查规定》发布后，证监会下一步有何具体举措？

答：谢谢记者朋友的提问。下一步，我会将以贯彻实施新《证券法》为契机，坚持以信息披露为核心，常态化开展问题导向及随机抽取的现场检查，聚焦重点问题，不断提升首发企业信息披露质量。针对现场检查中发现的发行人信息披露及中介机构执业质量问题作出分类处理，对信息披露违法违规保持高压态势，压严压实中介机构责任。坚持从严审核，严把资本市场入口关，支持优质企业上市，努力打造规范、透明、开放、有活力、有韧性的资本市场。

（来源：中国证监会网站）



关于编报 2020 年度行政事业性国

有资产报告的通知

财资〔2020〕144 号

党中央有关部门，国务院各部委、各直属机构，全国人大常委会办公厅，全国政协办公厅，最高人民法院，最高人民检察院，各民主党派中央，有关人民团体，各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），新疆生产建设兵团财政局，有关中央管理企业：

为贯彻落实国务院向全国人大常委会报告国有资产管理情况制度，进一步夯实管理基础，推动行政事业性国有资产管理高质量发展，根据国有资产报告制度、《行政事业单位国有资产年度报告管理办法》等，现就 2020 年度行政事业性国有资产报告（以下简称资产年报）编报工作通知如下：

一、编报范围和内容

（一）编报范围。经机构编制管理部门批准成立的执行政府会计准则制度等各级各类行政事业单

位、社会团体,占有、使用国有资产并执行民间非营利组织会计制度的社会团体等单位(以下简称行政事业单位),截至 2020 年 12 月 31 日的全部国有资产情况。

(二)编报内容。资产年报由行政事业性国有资产报表、填报说明、分析报告三部分组成。

1.行政事业性国有资产报表包括单户表和汇总表。单户表由各行政事业单位编报,反映本单位国有资产总体情况、存量情况、配置使用处置等管理情况,以及土地、房屋、车辆、公共基础设施、政府储备物资、文物文化资产、保障性住房等重要资产情况;汇总表由各单位、各部门、各地方按照财务隶属关系(行政区划)或预算管理级次逐级汇总编报,反映本部门、本地区行政事业单位国有资产总量、配置、使用、处置、收益等情况。

2.填报说明是对资产报表填报口径、审核情况、数据差异情况以及其他编报相关情况的说明。

3.分析报告是按照国有资产报告制度有关要求,对行政事业性国有资产总体情况以及配置、使用、处置、收益等管理情况,资产管理保障单位运转、支持事业发展、提供社会公共服务等情况,当前资产管理中存在的突出问题和整改措施的分析、总结。

二、报送要求

(一)报送时间。中央部门资产年报报送截止时间为 2021 年 3 月 20 日,省级财政部门资产年报报送截止时间为 2021 年 4 月 20 日。

(二)报送内容。中央部门、省级财政部门报送的材料包括:

1.纸质材料。中央部门以部发文、省级财政部门以财政厅发文的形式向财政部报送资产年报,附件包括资产年报汇总表及填报说明、分析报告,并装订成册后加盖印章。

2.电子材料。中央部门和省级财政部门均报送纸质材料的电子版和所有独立核算单位单户表和汇总表电子版。中央部门还需报送所有单位资产卡

片。涉密单位仅需要报送汇总表。

(三)报送方式。资产年报通过行政事业单位资产管理信息系统报送(<http://zcgl.mof.gov.cn>)。未使用财政部统一组织开发的资产管理信息系统的部门和地方,应当按照财政部统一要求的文件格式导出电子文件报送财政部,并保证数据可以导入财政部统一组织开发的资产管理信息系统。

三、工作组织

(一)统一思想,精心组织。资产年报是行政事业性国有资产占有、使用、变动等情况的综合反映,是落实国务院向全国人大常委会报告国有资产管理情况制度的重要举措,编报资产年报对于推进行政事业性国有资产管理高质量发展,服务国家治理体系和治理能力现代化,具有重要意义。各部门、各地方要统一思想,高度重视,精心组织,迅速布置,安排专人负责资产年报工作,扎实推进资产年报培训、编制、审核等各项工作开展,确保按时保质完成工作任务。

(二)夯实基础,规范管理。行政事业单位要严格按照财务管理、资产管理相关工作要求,进一步夯实管理基础,规范会计核算,做好年终盘点,完善资产卡片,为编报资产年报打好基础。要结合政府会计准则制度实施,将公共基础设施、保障性住房、政府储备物资、文物文化资产全面纳入行政事业性国有资产核算和管理范围,加强与相关行业主管部门统计数据的比对分析,确保公共基础设施类资产填报数据的真实性、准确性和完整性。同时,各部门、各地方要结合同级人大常委会对国有资产报告审议意见以及审计、巡视意见,对已投入使用在建工程未转固、公共基础设施等行政事业性国有资产核算不全面等问题,采取有效整改措施,进一步规范管理。

(三)强化审核,提高质量。各部门、各地方应当加强对本部门、本地区资产年报数据审核力度,建立、完善审核机制,保障同口径资产数据与财务

数据的一致性。财政部将加强资产年报审核工作，对中央部门和地方财政部门资产年报质量及报送情况等进行通报。地方财政部门可结合本地区实际情况开展审核批复工作。

(四) 严格保密，确保安全。行政事业单位应当严格遵守国家有关保密法规，落实相关安全保密要求，重视上报资产数据的安全保密工作。按照“谁产生，谁定密”的原则，由报送主体确定所报送信息是否涉密。涉密资产数据不得纳入非涉密资产管理信息系统进行管理。凡单位认定或按国家有关规定认定为涉密的信息，应当通过光盘等介质进行离线报送，并准确标注报送介质的密级。

四、其他事项

(一) 资料下载。各部门、各地方可以从财政部门门户网站资产管理司频道 (<http://zcgls.mof.gov.cn/>) “工作通知”栏目中下载资产报表编制说明等资产报告编审资料。

(二) 联系方式。各部门、各地方在编报中如有问题，请及时与财政部资产管理司联系。联系电话：010-68552820、68552809。

财 政 部

2020 年 12 月 29 日

(来源：财政部资产管理司)



财政部 国资委 银保监会 证监会

关于严格执行企业会计准则

切实加强企业 2020 年年报工作的 通知

财会〔2021〕2 号

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅(局)、国资委、银保监局、证监局，新疆生产建设兵团财政局、国资委，财政部各地监管局，有关单位：为贯彻落实党中央、国务院决策部署，切实提高会计信息质量，加大对企业会计准则实施环节的管理和指导力度，防范财务造假，扎实推动相关企业做好 2020 年年报编制工作，现将有关事项通知如下：

一、充分认识加强企业 2020 年年报工作的重要意义

党中央、国务院领导同志高度重视会计审计工作，2020 年以来就加强会计审计监管工作、严厉打击财务造假、提高资本市场信息披露质量多次作出重要指示批示。推动会计准则高质量实施，切实提高会计信息质量，实现各类企业会计信息真实可比，是打通国内大循环断点堵点、构建新发展格局的重要举措；是引导资源有效配置、发挥市场配置资源基础性调节作用的基本保障；是提高资本市场信息披露质量、维护广大投资者权益的必然要求。近年来，有关方面共同推动会计准则有效实施，取得积极成效，但也暴露出部分企业执行会计准则不严格、会计信息失真、擅自扩大利用估值和判断空间等问题，甚至出现个别企业财务造假，会计师事务所审计失败等案例。企业年报反映企业资产负债状况、一年来的经营业绩及成果，在真实披露企业会计信息方面发挥着至关重要的作用。2020 年全球遭受新冠肺炎疫情影响，国际形势严峻复杂，部分企业经营困难加剧，面临的风险挑战增多。当前正处于编制、审计、披露企业年报的关键时期，有关地方

和单位要坚决贯彻落实党中央、国务院决策部署，切实提高思想认识，积极采取措施，督促相关企业严格执行企业会计准则等各项要求，扎实做好 2020 年年报工作。

二、编制 2020 年年报应予关注的准则实施重点技术问题

企业编制年报应当严格执行财政部发布的企业会计准则、企业会计准则解释、企业会计准则应用指南、会计处理规定等有关规定。在此基础上，需要特别关注以下重点问题：

（一）关于新冠肺炎疫情期间相关业务的会计处理

1. 企业应当按照《企业会计准则第 2 号——存货》、《企业会计准则第 8 号——资产减值》等的相关规定，根据疫情期间的具体情况对存货跌价准备、长期资产如商誉等减值准备进行职业判断和会计处理，合理确定关键参数，充分、及时披露与减值相关的重要信息。如因属于某些特定行业或海外业务而受到疫情较大影响的，应予以特别关注。

2. 企业应当按照《企业会计准则第 4 号——固定资产》、《企业会计准则第 6 号——无形资产》等的相关规定，在疫情期间继续计提固定资产折旧和无形资产摊销；在疫情停工停产期间计提的固定资产折旧和无形资产摊销应当根据用途计入相关资产的成本或当期损益。

3. 企业应当按照《企业会计准则第 16 号——政府补助》的相关规定，将在疫情期间取得的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，并进行相应会计处理。例如，承租人因疫情停业原因收到政府发放的、用于补偿其停业期间发生损失的租赁费补贴，属于与收益相关的政府补助。

4. 新冠肺炎疫情下承租人与出租人就租金减让达成新的约定，并满足《新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理规定》（财会〔2020〕10 号）中关于

简化处理条件的，承租人与出租人可以选择采用简化方法进行会计处理。该选择应当一致地应用于类似租赁合同，不得随意变更。

（二）关于执行新准则的相关会计处理

1. 企业应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号，以下简称新收入准则）的相关规定，根据实际情况判断履约义务是否满足在某一时段内履行的条件，如属于某一时段内履行的履约义务，相关收入应当在履约义务履行的期间内确认；如不满足，则该履约义务属于在某一时点履行的履约义务，应当在客户取得相关商品或服务（以下简称商品）控制权的时点确认收入。企业不得通过随意调整收入确认方法提早、推迟确认收入或平滑业绩。

对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当考虑商品的性质，采用产出法或投入法确定恰当的履约进度。企业在评估是否采用产出法确定履约进度时，应当考虑具体事实和情况选择能够如实反映企业履约进度和向客户转移商品控制权的产出指标。例如，“里程碑法”通常采用“已达到的里程碑”这一产出指标来确定履约进度，企业应当分析合同中约定的不同里程碑节点是否能恰当代表履约进度，如果里程碑节点能恰当代表履约进度，则表明采用“已达到的里程碑”确定履约进度是恰当的；如果企业在合同约定的各个里程碑之间向客户转移了重大的商品控制权，则很可能表明采用“已达到的里程碑”确定履约进度是不恰当的，企业应当选择其他产出指标或其他方法来确定履约进度。

2. 当企业向客户销售商品涉及其他方参与其中时，企业应当评估特定商品在转让给客户之前是否控制该商品，确定其自身在该交易中的身份是主要责任人还是代理人。控制该商品的，其身份为主要责任人，用总额法确认收入；不控制该商品的，其身份为代理人，用净额法确认收入。

为便于准则实施，企业在判断时通常也可以参考如下三个迹象：企业承担向客户转让商品的主要

责任；企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险；企业有权自主决定所交易商品的价格。需要强调的是，企业在判断其是主要责任人还是代理人时，应当以该企业在特定商品转移给客户之前是否能够控制该商品为原则，上述三个迹象仅为支持对控制权的评估，不能取代控制权的评估，也不能凌驾于控制权评估之上，更不是单独或额外的评估。

3. 首次执行新收入准则的企业，应当按照该准则的相关规定进行新旧衔接。企业首次执行新收入准则时新产生了应收账款或合同资产的，相应的预期信用损失应当调整期初留存收益，对可比期间的信息不予追溯调整。

4. 企业确定租赁期时不仅应考虑不可撤销的租赁期间，如果承租人合理确定将行使续租选择权或不行使终止租赁选择权，租赁期应包含不可撤销租赁期间、续租选择权涵盖期间和终止租赁选择权涵盖期间。包含购买选择权的租赁即使租赁期不超过 12 个月，也不属于短期租赁。

5. 承租人发生的租赁资产改良支出不属于使用权资产，应当记入“长期待摊费用”科目。由租赁资产改良导致的预计复原支出按照《企业会计准则第 21 号——租赁》（财会〔2018〕35 号）第十六条处理。

6. 企业偿还租赁负债本金和利息所支付的现金，应当计入现金流量表中的筹资活动现金流出，支付的按《企业会计准则第 21 号——租赁》（财会〔2018〕35 号）第三十二条简化处理的短期租赁付款额和低价值资产租赁付款额以及未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额应当计入经营活动现金流出。

企业支付的预付租金和租赁保证金应当计入筹资活动现金流出，支付的与按《企业会计准则第 21 号——租赁》（财会〔2018〕35 号）第三十二条简化处理的短期租赁和低价值资产租赁相关的预付租金和租赁保证金应当计入经营活动现金流出。

7. 执行新金融工具相关会计准则的企业应当加强对准则实施过程的流程控制和动态管理，完善预期信用损失法的治理机制和管理措施，改进信用风险评估方法，及时、充分识别预期风险，按规定计提信用风险减值准备。预期信用损失法相关模型和参数的调整应当有理有据，反映预期信用风险变化，重要模型和关键参数的调整应有专家论证并报董事会审批。企业应当严格执行《关于进一步贯彻落实新金融工具相关会计准则的通知》（财会〔2020〕22 号）中新冠肺炎疫情下应用预期信用损失法的相关规定。

8. 企业以预期信用损失为基础，对向其他企业提供的委托贷款、财务担保或向集团关联企业提供资金借贷等进行减值会计处理时，应当将其发生信用减值的过程分为三个阶段，对不同阶段的预期信用损失采用相应的会计处理方法，不得采用按照整个存续期内预期信用损失的金额计量损失准备的简化处理方法。

9. 企业持有的结构性存款，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（财会〔2017〕7 号）中金融资产合同现金流量特征和管理金融资产的业务模式的规定确定其分类，并进行相应确认、计量和列报。

对于商业银行吸收的符合《中国银保监会办公厅关于进一步规范商业银行结构性存款业务的通知》（银保监办发〔2019〕204 号）定义的结构存款，即嵌入金融衍生产品的存款，通过与利率、汇率、指数等的波动挂钩或者与某实体的信用情况挂钩，使存款人在承担一定风险的基础上获得相应的收益，企业通常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，记入“交易性金融资产”科目，并在资产负债表中“交易性金融资产”项目列示。

10. 如果金融资产的合同现金流量仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付，其中利息包括对货币时间价值、与特定时期未偿付本金金额相关的信用风险以及其他基本借贷风险、成本和

利润的对价，且结合管理金融资产的业务模式，金融企业将其分类为以摊余成本计量或者以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，应当按实际利率法计算利息收入，记入“利息收入”科目，并在利润表中的“利息收入”项目列示。

例如，银行从事信用卡分期还款业务形成的金融资产，企业不得将其按实际利率法计算的利息收入记入“手续费及佣金收入”科目或在利润表中的“手续费及佣金收入”项目列示。再如，银行评估借款人财务状况、评估并记录各类担保、担保物和其他担保安排，以及议定金融资产的合同条款、编制和处理相关文件、达成交易等相关活动而收取的补偿，构成金融资产实际利率组成部分，银行应当以此为基础计算利息收入。

以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的利息收入，不得记入“利息收入”科目。

11. 企业应当严格遵循《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（财会〔2017〕14 号）和《永续债相关会计处理的规定》（财会〔2019〕2 号）等规定，合同条款表明企业不能无条件避免交付现金或其他金融资产的合同义务的，企业不得将其发行的永续债和其他类似工具分类为权益工具。12. 对于可回售工具，例如某些开放式基金的可随时赎回的基金份额，以及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，例如属于有限寿命工具的封闭式基金、理财产品的份额、信托计划等寿命固定的结构化主体的份额，如果满足《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（财会〔2017〕14 号）第三章中规定的分类为权益工具的条件，发行方在其个别财务报表中应当作为权益工具列报，在企业集团合并财务报表中对应的少数股东权益部分应当分类为金融负债。

由于上述金融工具对于发行方而言不满足权益工具的定义，因此对于投资方而言不属于权益工具投资，投资方不能将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

12. 根据《关于保险公司执行新金融工具相关

会计准则有关过渡办法的通知》（财会〔2017〕20 号），企业根据相关企业会计准则规定对其联营企业或合营企业采用权益法进行会计处理时，应统一联营企业或合营企业的会计政策。发生以下情形的，企业可以不进行统一会计政策的调整：

（1）企业执行新金融工具相关会计准则，但其联营企业或合营企业暂缓执行新金融工具相关会计准则。

（2）企业暂缓执行新金融工具相关会计准则，但联营企业或合营企业执行新金融工具相关会计准则。企业可以对每个联营企业或合营企业单独选择是否进行统一会计政策的调整。该豁免在企业执行《企业会计准则第 25 号——保险合同》（财会〔2020〕20 号）后的财务报告期间不再适用。

（三）关于其他准则的相关会计处理

1. 企业应当按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》、《企业会计准则解释第 13 号》（财会〔2019〕21 号）的相关规定，正确判断企业合并中取得的经营活动或资产的组合是否构成业务；对于构成业务的，应当按照该准则的相关规定，正确区分同一控制下企业合并和非同一控制下企业合并，并进行相应会计处理。

2. 企业应当按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的相关规定，综合考虑所有相关事实和情况，按照控制定义的各项要素判断企业是否控制被投资方。企业不应仅以子公司破产、一致行动协议或修改公司章程等个别事实为依据做出判断，随意改变合并报表范围。对控制的评估是持续的，当环境或情况发生变化时，投资方需要评估控制的三项要素中的一项或多项是否发生了变化，是否影响了投资方对被投资方控制的判断。

母公司编制合并财务报表，应当将整个企业集团视为一个会计主体，正确抵销内部交易的影响，按照统一的会计政策，反映企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量。

3. 企业应当按照《企业会计准则第 36 号——

关联方披露》、《企业会计准则解释第 13 号》（财会〔2019〕21 号）的相关规定，正确判断关联方关系和关联方交易，并在报表附注中进行相应披露。

4. 企业应当按照《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》、《企业会计准则第 31 号——现金流量表》、《关于修订印发 2018 年度金融企业财务报表格式的通知》（财会〔2018〕36 号）、《关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》（财会〔2019〕6 号）、《关于修订印发合并财务报表格式（2019 年版）的通知》（财会〔2019〕16 号）的相关规定，编制 2020 年年度财务报表。企业对不存在相应业务的报表项目可结合本企业的实际情况进行必要删减，企业根据重要性原则并结合本企业的实际情况，对确需单独列示的内容可增加报表项目。例如，可以在合并现金流量表中“筹资活动产生的现金流量”项下增加“发行债券收到的现金”项目。

三、切实加强组织实施与监督检查，认真扎实做好企业 2020 年年报工作

（一）加大对重点关注会计事项的宣传贯彻。各地方和有关单位应当按照职责分工，加强协同配合，督促辖区内上市公司、国有企业、金融企业加强对本通知相关内容的学习，准确把握有关要求，及时澄清会计实务处理中模糊不清晰的地方，坚决遏制滥用会计准则、判断估计任性随意的问题，督促企业真实准确地进行会计核算与反映，切实打好防范化解重大风险攻坚战。各地方和有关单位应将企业 2020 年年报工作中的有关情况、问题建议等，及时向财政部、国资委、证监会、银保监会报告，共同扎实做好相关工作。

（二）促进提升会计师事务所审计质量，充分发挥社会审计作用。财政部将持续开展会计师事务所审计质量提升专项工作。会计师事务所在进行年报审计时，应当切实贯彻落实风险导向审计理念和方法，重点关注货币资金、收入、存货、商誉、金融工具、企业合并、关联方交易、持续经营等领域，

保持职业怀疑，有效识别、评估和应对因舞弊和错误导致的财务报表重大错报风险；按照审计准则相关要求，严格执行函证等审计程序，如果利用专家工作，应着重评价专家工作的恰当性，确定是否足以实现审计目的；确保获取充分适当的审计证据，独立、客观、公正地发表审计意见，保证执业质量，防范执业风险。

（三）加强监督检查，全面促进提升 2020 年年报编制质量。财政部、国资委、证监会、银保监会将建立健全联合工作机制与重大问题会商机制，按各自职责分工，协同配合，切实加大监管力度，密切跟踪企业年报编制、审计、披露、决算等相关情况，加强信息共享与沟通。切实加大监督检查力度，严厉打击企业财务造假、会计师事务所出具不实审计报告的行为。对地方及企业反映年报编制过程中的会计准则实施问题，财政部将牵头会同有关部门加强技术指导，及时给予回应答复，切实提高企业会计信息质量。

财政部 国资委
银保监会 证监会
2021 年 1 月 27 日

（来源：财政部）

关于进一步贯彻落实新金融工具 相关会计准则的通知

财会〔2020〕22 号

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），新疆生产建设兵团财政局，财政部各地监管局，各银保监局：

自财政部 2017 年修订发布《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（财会〔2017〕7 号）、《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》

（财会〔2017〕8号）、《企业会计准则第24号——套期会计》（财会〔2017〕9号）和《企业会计准则第37号——金融工具列报》（财会〔2017〕14号）（以下简称新金融工具相关会计准则）以来，新金融工具相关会计准则陆续在境内外上市企业平稳实施。为进一步加强对企业实施新金融工具相关会计准则的指导，现就有关问题通知如下：

一、关于尚未执行新金融工具相关会计准则的企业

执行企业会计准则的非上市企业应当自2021年1月1日起执行新金融工具相关会计准则，但下列除外：

（一）适用《商业银行资本管理办法（试行）》（银监会令2012年1号）的非上市企业，执行新金融工具相关会计准则确有困难的，可以推迟至2022年1月1日起执行。企业推迟执行的，应当在2021年4月30日前向财政部会计司和银保监会财务会计部报备相关情况并说明原因，并在其2020和2021年度财务会计报告中披露推迟执行的情况及原因。

（二）适用《关于规范金融机构资产管理业务的指导意见》（银发〔2018〕106号）的资产管理产品，执行新金融工具相关会计准则的日期可以推迟至2022年1月1日。

（三）符合《财政部关于保险公司执行新金融工具相关会计准则有关过渡办法的通知》（财会〔2017〕20号）中关于暂缓执行新金融工具相关会计准则条件的保险公司，执行新金融工具相关会计准则的日期允许暂缓至执行《企业会计准则第25号——保险合同》（财会〔2020〕20号）的日期。

二、关于执行新金融工具相关会计准则的企业

（一）监管资本过渡安排

自2021年1月1日及以后执行新金融工具相关会计准则的非上市的银行业金融机构，在执行新金融工具相关会计准则的前五年，可以根据自身资

本承受能力采用下列监管资本过渡安排：

1. 非上市银行可以将首次执行日因采用预期信用损失法增提贷款损失准备导致的核心一级资本减少额（即增提的贷款损失准备剔除递延所得税影响并扣减当日原准则下“贷款损失准备缺口”后的金额，以下简称调整基数）按照一定比例加回核心一级资本。其中，第一年和第二年按照调整基数的100%加回，第三年按照调整基数的75%加回，第四年按照调整基数的50%加回，第五年按照调整基数的25%加回。

已加回核心一级资本的贷款损失准备，不得纳入同期“超额贷款损失准备”计入二级资本，不得在同期信用风险加权资产计算中用于扣减相应资产账面价值。已加回核心一级资本的贷款损失准备所对应的递延所得税资产，不得用于计算同期信用风险加权资产。已加回核心一级资本的贷款损失准备及其对应的递延所得税资产，不得在同期杠杆率计算时纳入“调整后的表内外资产余额”。同期其他监管资本指标也应考虑上述资本加回的影响。非上市银行首次执行日因采用预期信用损失法增提的其他信用减值准备，可以参照贷款损失准备采用上述资本加回政策。

2. 非上市的其他银行业金融机构，可以参照非上市银行采用上述资本加回政策。

3. 非上市的银行业金融机构采用上述资本加回政策的，应当在过渡期内定期向银保监会及其派出机构报告采用资本加回的情况、原因、资本加回前后监管指标的变化及其他影响，并在财务会计报告中披露前述情况、原因及影响。

对于2021年1月1日前已执行新金融工具相关会计准则的银行业金融机构，根据需要有关政策另行研究制定，财政部将牵头做好新金融工具相关会计准则实施情况的分析研判。

（二）预期信用损失法的应用

执行新金融工具相关会计准则的企业应当完善相关治理机制和管理措施，加强对准则实施过程的

流程控制和动态管理，完善信用风险评估方法。企业在新冠肺炎疫情下应用预期信用损失法，应当重点关注下列问题：

1. 在无须付出不必要的额外成本或努力的前提下，企业应用的预期信用损失法应当反映有关过去事项、当前状况以及未来经济状况预测的合理且有依据的信息。在评估未来经济状况时，既要考虑疫情的影响，也要考虑政府等采取的各类支持性政策。

2. 企业应当加强对预期信用损失法下使用模型的管理，定期对模型进行重检并根据具体情况进行必要的修正。考虑疫情引发的不确定性，应当适当调整模型及其假设和参数。在确定反映疫情影响下经济状况变化的多种宏观经济情景及其权重时，应当恰当运用估计和判断。包括适时调整经济下行情景的权重、考虑政府支持性政策对借款人违约概率及相关金融资产违约损失率的影响等。无法或难以及时通过适当调整模型及其假设和参数反映疫情潜在影响的，企业可以通过管理层“叠加”进行正向或负向调整。企业应当规范管理层“叠加”的运用和审批。

3. 因借款人或客户所在的区域和行业等受疫情影响程度不同，可能导致贷款、应收款项等金融资产的风险特征发生变化，企业应当考虑这些变化对评估信用风险对应相关金融资产所在组别的影响，必要时应当根据相关金融资产的共同风险特征重新划分组别。

4. 银行等金融机构因疫情原因提供临时性延期还款便利的，应当根据延期还款的具体条款和借款人的还款能力等分析判断相关金融资产的信用风险是否自初始确认后已显著增加。例如，银行针对某类贷款的所有借款人提供延期还款便利的，应当进一步分析借款人的信用状况和还款能力等，既应当充分关注并及时识别此类借款人信用风险是否显著增加，也不应当仅因其享有延期还款便利而将所有该类贷款认定为信用风险自初始确认后已显著增加。再如，银行针对某类贷款的延期还款便

利仅限于满足特定条件的对象的，应当评估这些特定条件是否表明贷款信用风险自初始确认后已显著增加。

5. 企业应当按照企业会计准则的要求披露确定预期信用损失所采用的估计技术、关键假设和参数等相关信息，并重点披露各经济情景中所使用的关键宏观经济参数的具体数值、管理层“叠加”调整的影响、对政府等提供的支持性政策的考虑等。

三、组织实施

贯彻实施新金融工具相关会计准则是落实党中央和国务院关于防范化解重大金融风险要求的重要举措，有利于全面揭示企业信用风险、夯实信贷资产质量，有利于强化金融监管、支持实体经济发展，有利于加大宏观经济政策逆周期调节力度，助力做好“六稳”工作和落实“六保”任务。

各地监管局和地方各级财政部门应当充分认识加强新金融工具相关会计准则贯彻实施的重要意义，强化对本地区实施新金融工具相关会计准则的组织领导和监管。财政部将组织开展专题调研或调查，加强对重点银行业金融机构和会计师事务所的督促指导，重点关注预期信用损失法等实施问题，确保新金融工具相关会计准则的有效实施，不断提高企业会计信息质量。财政部将根据准则实施情况择机组织开展专项检查。

银保监会及其派出机构应当加强与财政部门的沟通协调，采取措施持续提升银行业保险业金融机构实施新金融工具相关会计准则的效果，有效发挥准则在揭示风险、强化风险管理方面的积极作用，更好服务实体经济发展。

执行中有任何问题，请及时反馈财政部和银保监会。

财政部 银保监会

2020 年 12 月 30 日

（来源：财政部）

关于印发《企业会计准则解释第

14 号》的通知

财会〔2021〕1 号

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政局，财政部各地监管局，有关单位：

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 14 号》，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：企业会计准则解释第 14 号

财政部

2021 年 1 月 26 日

附件：

企业会计准则解释第 14 号

一、关于社会资本方对政府和社会资本合作（PPP）项目合同的会计处理

该问题主要涉及《企业会计准则第 6 号——无形资产》《企业会计准则第 13 号——或有事项》《企业会计准则第 14 号——收入》《企业会计准则第 17 号——借款费用》《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》等准则。

本解释所称 PPP 项目合同，是指社会资本方与政府方依法依规就 PPP 项目合作所订立的合同，该合同应当同时符合下列特征（以下简称“双特征”）：（1）社会资本方在合同约定的运营期间内代表政府方使用 PPP 项目资产提供公共产品和

服务；（2）社会资本方在合同约定的期间内就其提供的公共产品和服务获得补偿。

本解释所称社会资本方，是指与政府方签署 PPP 项目合同的社会资本或项目公司；政府方，是指政府授权或指定的 PPP 项目实施机构；PPP 项目资产，是指 PPP 项目合同中确定的用来提供公共产品和服务的资产。

本解释规范的 PPP 项目合同应当同时符合下列条件（以下简称“双控制”）：（1）政府方控制或管制社会资本方使用 PPP 项目资产必须提供的公共产品和服务的类型、对象和价格；（2）PPP 项目合同终止时，政府方通过所有权、收益权或其他形式控制 PPP 项目资产的重大剩余权益。

对于运营期占项目资产全部使用寿命的 PPP 项目合同，即使项目合同结束时项目资产不存在重大剩余权益，如果该项目合同符合前述“双控制”条件中的第（1）项，则仍然适用本解释。除上述情况外，不同时符合本解释“双特征”和“双控制”的 PPP 项目合同，社会资本方应当根据其业务性质按照相关企业会计准则进行会计处理。

（一）相关会计处理

1. 社会资本方提供建造服务（含建设和改扩建，下同）或发包给其他方等，应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》确定其身份是主要责任人还是代理人，并进行会计处理，确认合同资产。
2. 社会资本方根据 PPP 项目合同约定，提供多项服务（如既提供 PPP 项目资产建造服务又提供建成后的运营服务、维护服务）的，应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》的规定，识别合同中的单项履约义务，将交易价格按照各项履约义务的单独售价的相对比例分摊至各项履约义务。
3. 在 PPP 项目资产的建造过程中发生的借款费用，社会资本方应当按照《企业会计准则第 17 号——借款费用》的规定进行会计处理。对于本部分第 4 项和第 5 项中确认为无形资产的部分，社会资本方在相关借款费用满足资本化条件时，应当将

其予以资本化，并在 PPP 项目资产达到预定可使用状态时，结转至无形资产。除上述情形以外的其他借款费用，社会资本方均应予以费用化。

4. 社会资本方根据 PPP 项目合同约定，在项目运营期间，有权向获取公共产品和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，应当在 PPP 项目资产达到预定可使用状态时，将相关 PPP 项目资产的对价金额或确认的建造收入金额确认为无形资产，并按照《企业会计准则第 6 号——无形资产》的规定进行会计处理。

5. 社会资本方根据 PPP 项目合同约定，在项目运营期间，满足有权收取可确定金额的现金（或其他金融资产）条件的，应当在社会资本方拥有收取该对价的权利（该权利仅取决于时间流逝的因素）时确认为应收款项，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。

社会资本方应当在 PPP 项目资产达到预定可使用状态时，将相关 PPP 项目资产的对价金额或确认的建造收入金额，超过有权收取可确定金额的现金（或其他金融资产）的差额，确认为无形资产。

6. 社会资本方不得将本解释规定的 PPP 项目资产确认为其固定资产。

7. 社会资本方根据 PPP 项目合同，自政府方取得其他资产，该资产构成政府方应付合同对价的一部分的，社会资本方应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》的规定进行会计处理，不作为政府补助。

8. PPP 项目资产达到预定可使用状态后，社会资本方应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》确认与运营服务相关的收入。

9. 为使 PPP 项目资产保持一定的服务能力或在移交给政府方之前保持一定的使用状态，社会资本方根据 PPP 项目合同而提供的服务不构成单项履约义务的，应当将预计发生的支出，按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定进行会计处理。

（二）附注披露

社会资本方应当按照重要性原则，在附注中披露各项 PPP 项目合同的下列信息，或者将一组具有类似性质的 PPP 项目合同合并披露下列信息：

1. PPP 项目合同的相关信息，包括 PPP 项目合同的概括性介绍；PPP 项目合同中可能影响未来现金流量金额、时间和风险的相关重要条款；社会资本方对 PPP 项目资产享有的相关权利（包括使用、收益、续约或终止选择权等）和承担的相关义务（包括投融资、购买或建造、运营、移交等）；本期 PPP 项目合同的变更情况；PPP 项目合同的分类方式等。
2. 社会资本方除应当按照相关企业会计准则对 PPP 项目合同进行披露外，还应当披露相关收入、资产等确认和计量方法；相关合同资产、应收款项、无形资产的金额等会计信息。

（三）新旧衔接

2020 年 12 月 31 日前开始实施且至本解释施行日尚未完成的有关 PPP 项目合同，未按照以上规定进行会计处理的，应当进行追溯调整；追溯调整不切实可行的，应当从可追溯调整的最早期间期初开始应用本解释。社会资本方应当将执行本解释的累计影响数，调整本解释施行日当年年初留存收益及财务报表其他相关项目金额，对可比期间信息不予调整。

符合本解释“双特征”和“双控制”但未纳入全国 PPP 综合信息平台项目库的特许经营项目协议，应当按照本解释进行会计处理和追溯调整。

二、关于基准利率改革导致相关合同现金流量的确定基础发生变更的会计处理

该问题主要涉及《企业会计准则第 21 号——租赁》《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》等准则。

基准利率改革是金融市场对基准利率形成机制

的改革，包括以基于实际交易的近似无风险基准利率替代银行间报价利率、改进银行间报价利率的报价机制等，例如针对伦敦银行间同业拆借利率（LIBOR）的改革。

（一）相关会计处理

1. 基准利率改革导致金融资产或金融负债合同现金流量的确定基础发生变更的会计处理

基准利率改革可能导致金融资产或金融负债合同现金流量的确定基础发生变更，包括修改合同条款以将参考基准利率替换为替代基准利率、改变参考基准利率的计算方法、因基准利率改革触发发现行合同中有关更换参考基准利率的条款等情形。

（1）对仅因基准利率改革导致变更的会计处理

当仅因基准利率改革直接导致采用实际利率法确定利息收入或费用的金融资产或金融负债合同现金流量的确定基础发生变更，且变更前后的确定基础在经济上相当时，企业无需评估该变更是否导致终止确认该金融资产或金融负债，也不调整该金融资产或金融负债的账面余额，而应当参照浮动利率变动的处理方法，按照仅因基准利率改革导致变更后的未来现金流量重新计算实际利率，并以此为基础进行后续计量。

企业通常应当根据变更前后金融资产或金融负债的合同现金流量整体是否基本相似判断其确定基础是否在经济上相当。企业可能通过以下方式使变更前后的确定基础在经济上相当（下同）：在替换参考基准利率或变更参考基准利率计算方法时增加必要的固定利差，以补偿变更前后确定基础之间的基差；为适应基准利率改革变更重设期间、重设日期或票息支付日之间的天数；增加包含前两项内容的补充条款等。

（2）同时发生其他变更的会计处理

除仅因基准利率改革导致的上述变更外，采用实际利率法确定利息收入或费用的金融资产或金融负债同时发生其他变更的，企业应当先根据上述规定对基准利率改革导致的变更进行会计处理，即

按照仅因基准利率改革导致变更后的未来现金流量重新计算实际利率，再根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定评估其他变更是否导致终止确认该金融资产或金融负债。导致终止确认的，企业应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》有关终止确认的规定进行会计处理；未导致终止确认的，企业应当根据考虑所有变更后的未来现金流量按照上述规定重新计算的利率折现的现值重新确定金融资产或金融负债的账面余额，并将相关利得或损失计入当期损益。

2. 基准利率改革导致的租赁变更的会计处理

基准利率改革可能导致租赁变更，包括修改租赁合同以将租赁付款额的参考基准利率替换为替代基准利率，从而导致租赁合同现金流量的确定基础发生变更等情形。

（1）对仅因基准利率改革导致租赁变更的会计处理

当仅因基准利率改革直接导致租赁变更，以致未来租赁付款额的确定基础发生变更且变更前后的确定基础在经济上相当时，承租人应当按照仅因基准利率改革导致变更后的租赁付款额的现值重新计量租赁负债，并相应调整使用权资产的账面价值。在重新计量租赁负债时，承租人应当根据租赁付款额的确定基础因基准利率改革发生的变更，参照浮动利率变动的处理方法对原折现率进行相应调整。

（2）同时发生其他变更的会计处理

除仅因基准利率改革导致的上述变更外，同时发生其他租赁变更的，承租人应当将所有租赁变更适用《企业会计准则第 21 号——租赁》有关租赁变更的规定。

（二）附注披露

企业除按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》进行披露外，还应当披露因基准利率改革所面临风险的性质和程度，以及企业管理这些风险的方式。具体包括以下相关信息：

1. 参考基准利率替换的进展情况，以及企业对该替

换的管理情况；

2. 按照重要基准利率并区分非衍生金融资产、非衍生金融负债和衍生工具，分别披露截至报告期末尚未完成参考基准利率替换的金融工具的定量信息；

3. 企业因基准利率改革而面临风险导致其风险管理策略发生变化的，披露风险管理策略的变化情况。对于基准利率改革导致的租赁变更，企业应当按照《企业会计准则第 21 号——租赁》的有关规定进行披露。

（三）新旧衔接

2020 年 12 月 31 日前发生的基准利率改革相关业务，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。企业无需调整前期比较财务报表数据。在本解释施行日，金融资产、金融负债等原账面价值与新账面价值之间的差额，应当计入本解释施行日所在年度报告期间的期初留存收益或其他综合收益。

三、生效日期

本解释自公布之日起施行。2021 年 1 月 1 日至本解释施行日新增的本解释规定的业务，企业应当根据本解释进行调整。

9《企业会计准则解释第 2 号》（财会〔2008〕11 号）中关于“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”的内容同时废止。



关于印发《加强资产评估行业联合监管若干措施》的通知

财办监〔2021〕7 号

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），财政部各地监管局：

为贯彻落实习近平总书记关于坚持和完善党和国家监督体系的重要指示精神，围绕加强财会监督工作，使行政监管和行业自律有机融合、协同推进，把资产评估行业监管制度优势更好转化为治理效能，促进资产评估行业持续健康发展，财政部监督评价局、中国资产评估协会制定了《加强资产评估行业联合监管若干措施》，现予印发，请参照实施。

附件：加强资产评估行业联合监管若干措施

财政部办公厅

2021 年 2 月 3 日

（来源：财政部监督评价局）

附件：

加强资产评估行业联合监管若干措施

资产评估是现代高端服务业，是经济社会发展中的重要专业力量，是财政管理中的重要基础工作。在财政部党组集中统一领导下依法实施监管，是促进资产评估行业提升执业质量的重要保障。为进一步提升监管效能，加大资产评估行业监管力度，建立行政监管和行业自律相结合的资产评估行业联合监管机制，现就财政部监督评价局、中国资产评估协会加强资产评估行业联合监管工作，提出以下措施。

一、加强党对联合监管工作的集中统一领导

（一）党的领导。以习近平新时代中国特色社会主义思想为指导，全面贯彻党的十九大和十九届二中、三中、四中、五中全会精神以及十九届中央纪委四次、五次全会精神，增强“四个意识”，坚定“四个自信”，做到“两个维护”，财政部监督评价局和中国资产评估协会在财政部党组的集中统

一领导下共同履行法定监管职责，承担党中央、国务院和财政部党组交办的监管任务，定期向财政部党组汇报联合监管工作有关情况。

（二）党建工作。发挥基层党组织战斗堡垒作用，在联合检查组中建立临时党支部，开展政治学习，落实“三会一课”制度、组织生活会、主题党日等支部活动。以党的纪律为统领，严格执行财政部《会计和评估监督检查工作纪律》，强化“四项纪律”和“八个不准”要求，加强自身约束，确保依法监管，增强纪律约束力和制度执行力。

二、建立联合监管工作机制

（三）依法履职。依据《中华人民共和国资产评估法》，严格执行《资产评估行业财政监督管理办法》《财政检查工作办法》《资产评估执业质量自律检查办法》及相关法规制度，依法依规依程序开展检查。财政部监督评价局、中国资产评估协会建立资产评估行业联合监管工作机制，加强制度机制的顶层设计，研究部署联合监管实施工作。在财政部（监督评价局）统一组织下，财政部各地监管局充分发挥属地监管优势，加强对中央企业、中央金融机构、上市公司相关资产评估业务的监管。地方财政部门及资产评估协会建立完善本区域相关工作机制，并与当地监管局密切合作，形成监督合力。

（四）执业质量联合检查。遵循“统一检查计划、统一规范程序、统一标准制度、统一组织实施、统一处理处罚、统一发布公告”的原则，开展年度执业质量检查。落实“双随机、一公开”监管要求，发布年度检查名单。制定检查方案，组建联合检查组实施检查。对检查发现的问题进行联合审理，分别由财政部监督评价局和中国资产评估协会作出行政处罚和行业自律惩戒。处理处罚结果对外公开发布。

（五）日常监管。坚持“点面结合”，实现“面上监管”常态化。运用信息技术手段开展日常数据分析，掌握行业面上情况，通过风险识别发现有关

问题线索，提出监管重点及有关措施。对高风险行业、领域、业务等，采取约谈、风险提示函等方式对相关资产评估机构进行日常提醒。对监管工作中发现的普遍共性问题，组织资产评估机构开展自查自纠，必要时由中国资产评估协会开展专项自律检查。

（六）相关工作安排。财政部监督评价局日常受理的投诉举报事项，可委托中国资产评估协会开展前期调查，根据调查结果履行相应处理程序。坚持“寓管于服”，对检查发现的“问题机构”实施“回头看”和整改帮扶，整治行业突出问题，推动资产评估机构切实提升执业质量。

三、夯实联合监管基础

（七）队伍建设。进一步充实监管队伍，切实加强一线监管力量。注重发挥资产评估行业专家资源优势，财政部层面成立资产评估技术咨询专家小组，协会层面建立资产评估行业技术专家库，协助开展相关工作。加大监管人才培养力度，有关人员纳入资产评估行业高端人才培养项目。定期举办资产评估行业监管人员业务培训班。

（八）信息化建设。按照国家“互联网+监管”系统建设要求，中国资产评估协会完善资产评估业务报备系统，构建资产评估行业监管一体化管理信息平台，实现行政监管和行业自律信息共享，并接入国家“互联网+监管”系统。

（九）监管成果运用。对发现的严重违反有关法律法规、屡查屡犯的资产评估机构及人员，将其列入失信“黑名单”，与其他监督部门共享。加强处理处罚结果在资产评估机构综合评价、行业评先评优、各级行业代表人士及有关部门专家推荐等行业工作中的运用。对联合监管中发现的典型案件予以曝光，震慑违法行为。加大行业正面宣传力度，提升资产评估行业声誉和公信力。

关于进一步规范债务融资工具发行企业无偿划转事项的通知

中市协发〔2021〕20 号

各市场成员：为进一步规范债务融资工具发行企业无偿划转资产的行为，明确各方权责义务，强化投资者权益保障。现就无偿划转有关事宜通知如下：

一、严格履行信息披露义务企业无偿划出资产的，应严格按照《银行间债券市场非金融企业债务融资工具信息披露规则》及《银行间债券市场非金融企业债务融资工具存续期信息披露表格体系》PZ-6 表要求披露无偿划转信息及进展。企业无偿划入资产构成重大资产重组的，应参照上述要求及时披露。企业及其全体董事或具有同等职责的人员，应当保证所披露的信息真实、准确、完整、及时。企业控股股东、实际控制人应积极配合企业履行信息披露义务。

二、及时召集持有人会议企业拟无偿划转资产，由于划出资产导致净资产减少 10%，或由于划出/划入资产构成重大资产重组的，或导致丧失重要子公司控制权的，应及时通知召集人。召集人应在知悉上述事项后，严格按照《银行间债券市场非金融企业债务融资工具持有人会议规程》及时召集持有人会议，商议偿债保障安排。触发投资人保护条款的，企业及主承销商还应按照发行文件约定履行投资人意见征集及相关救济措施。

三、切实保障持有人权益企业应充分尊重市场规律，强化契约精神和法治意识，针对无偿划转事项，积极制定存续债务融资工具处置方案及持有人权益保障措施。企业及控股股东、实际控制人不得通过财产转移、关联交易等方式逃废债务，蓄意损害持有人合法权益。

四、中介机构尽职履责存续期管理机构应严格按照《银行间债券市场非金融企业债务融资工具

存续期管理工作规程》开展对无偿划转事项的监测、排查，做好对企业的辅导、督导工作，并协助发行人做好与投资者的沟通协调以及持有人权益保障的制定。受托管理人应当根据规定及约定，忠实履行受托管理职责，切实保障债券持有人合法权益。会计师事务所、律师事务所等为无偿划转事项出具专业意见的中介机构，应诚实守信、遵守执业规范和职业道德，独立审慎出具专业意见。协会将继续加强对违规无偿划转事项的处分力度。各市场机构发现企业或中介机构存在违反协会自律规则的行为，可向协会举报或投诉。对于调查核实确实存在违规行为的，协会将依据相关自律规则给予自律处分或自律监管措施。涉嫌违法违规的，协会可移交有关部门进一步处理。

特此通知。

中国银行间市场交易商协会

2021 年 1 月 26 日

（来源：中国银行间市场交易商协会网站）

关于推动和保障管理人在破产程序中依法履职进一步优化营商环境的意见

发改财金规〔2021〕274 号

各省、自治区、直辖市人民政府，新疆生产建设兵团，国务院各部委、各直属机构：

管理人是在破产程序中依法接管破产企业财产、管理破产事务的专门机构。为推动和保障管理人依法履职，提高破产效率，充分发挥破产制度作用，解决企业退出难问题，优化要素配置，加快打造市场化、法治化、国际化营商环境，经国务院同

意，现提出如下意见。

一、总体要求

以习近平新时代中国特色社会主义思想为指导，全面贯彻党的十九大和十九届二中、三中、四中、五中全会精神，坚持稳中求进工作总基调，立足新发展阶段，贯彻新发展理念，构建新发展格局，以推动高质量发展为主题，以深化供给侧结构性改革为主线，坚持市场化、法治化改革方向，完善破产制度配套政策，更好发挥政府在企业破产程序中的作用，推动和保障管理人依法履职，降低破产制度运行成本，加快“僵尸企业”出清。

二、基本原则

坚持依法保障。相关部门、金融机构应当按照法律规定积极支持和配合管理人依法履行接管、调查、管理、处分破产企业财产等职责。管理人履职涉及相关部门权限的，依法接受相关部门管理和监督。

坚持有效监督。管理人应当勤勉尽责，忠实履职，切实维护职工、债权人、投资者、破产企业及相关利益主体合法权益，切实维护社会公共利益，依法依规向人民法院报告工作，接受债权人会议和债权人委员会等相关方面的监督。

坚持公开透明。管理人应当依法保障债权人、投资者及相关利益主体的知情权，提高破产事务处理的透明度。加大各方信息共享力度，为管理人处理破产事务的信息化、公开化提供便利。

三、优化破产企业注销和状态变更登记制度

（一）建立企业破产和退出状态公示制度。破产申请受理后，通过全国企业破产重整案件信息网向国家企业信用信息公示系统推送有关企业破产程序启动、程序种类、程序切换、程序终止、管理人联系方式等信息，实现企业破产状态及时公示。在破产清算程序终结以及重整或和解程序终止前，未经破产案件审理法院同意或管理人申请，市场监管等

部门不得办理企业登记事项变更手续。（最高人民法院、市场监管总局等按职责分工负责）

（二）进一步落实破产企业简易注销制度。管理人可以凭企业注销登记申请书、人民法院终结破产程序裁定书申请办理破产企业注销，市场监管部门不额外设置简易注销条件。申请简易注销的破产企业营业执照遗失的，通过国家企业信用信息公示系统免费发布营业执照作废声明或在报纸刊登遗失公告后，破产企业或管理人可不再补领营业执照。

（市场监管总局负责）

（三）建立破产企业相关人员任职限制登记制度。企业董事、监事或高级管理人员违反忠实勤勉义务，未履职尽责，致使所在企业破产，被人民法院判令承担相应责任的，管理人可以凭生效法律文书，通过全国企业破产重整案件信息网向市场监管、金融管理部门申请对相关人员的任职资格限制进行登记。（最高人民法院、人民银行、市场监管总局、银保监会、证监会等按职责分工负责）

四、加强金融机构对破产程序的参与和支持

（四）强化金融服务支持。金融机构应当支持管理人依法履行接管破产企业财产等法定职责，建立和完善与破产程序相衔接的金融服务工作机制，加强对企业重整、和解的支持。对于商业银行、证券公司、保险公司等金融机构或在本地有重大影响的企业破产案件，清算组作为管理人的，人民法院可以依法指定金融资产管理公司作为清算组成员参与破产案件。（最高人民法院、人民银行、银保监会、证监会等按职责分工负责）

（五）便利管理人账户开立和展期。管理人可以凭人民法院破产申请受理裁定书、指定管理人决定书及管理人负责人身份证明材料，向银行申请开立管理人账户。银行应当针对管理人账户的开立确定统一规程，在充分履行客户身份识别义务、确保风险可控的前提下，缩短账户开立周期，提升管理人账户权限，便利管理人操作使用。鼓励适当减免管理人账户开立使用的相关费用，优化账户展期手

续办理流程，并在账户有效期届满前及时通知管理人。管理人应当在终止执行职务后，及时办理管理人账户注销手续。（人民银行、银保监会等按职责分工负责）

（六）支持管理人依法接管破产企业账户。管理人可以凭人民法院破产申请受理裁定书、指定管理人决定书接管破产企业账户，依法办理破产企业账户资金划转，非正常户激活或注销，司法冻结状态等账户信息、交易明细、征信信息查询等业务，金融机构应当予以配合并及时办理。（最高人民法院、人民银行、银保监会、证监会等按职责分工负责）

（七）协助配合推进破产程序。充分发挥金融机构债权人委员会、债券持有人会议等集体协商机制在企业破产中的协调、协商作用。鼓励金融机构进一步完善、明确内部管理流程，合理下放表决权行使权限，促进金融机构在破产程序中尤其是重整程序中积极高效行使表决权。金融机构破产的，管理人应当与金融管理部门加强协调沟通，维护金融稳定。（人民银行、银保监会、证监会等按职责分工负责）

（八）加强重整企业融资支持。银行业金融机构应当按照市场化、法治化原则，对有重整价值和可能性、符合国家产业政策方向的重整企业提供信贷支持。鼓励符合条件的金融机构依法设立不良资产处置基金，参与企业重整。支持私募股权投资基金、产业投资基金、不良资产处置基金等各类基金在破产程序中按照市场化、法治化原则向符合国家产业政策方向的重整企业提供融资支持。（发展改革委、人民银行、银保监会、证监会等按职责分工负责）

（九）支持重整企业金融信用修复。人民法院裁定批准重整计划或重整计划执行完毕后，重整企业或管理人可以凭人民法院出具的相应裁定书，申请在金融信用信息基础数据库中增加相关信息，及时反映企业重整情况。鼓励金融机构对重整后企业的合理融资需求参照正常企业依法依规予以审批，

进一步做好重整企业的信用修复。（人民银行、银保监会、证监会等按职责分工负责）

（十）切实保护职工和债权人投资者合法权益。发挥管理人在防范“逃废债”等违法行为中的积极作用。管理人要加强对企业破产财产的追查和管理，有效保护职工劳动报酬、社会保险合法权益，及时向金融机构债权人委员会、债权人会议通报有关情况，破产企业的有关人员可能涉嫌犯罪的，管理人应当及时将犯罪线索报送司法或监察机关。金融机构依法积极支持管理人追查破产企业财产，鼓励将发现的恶意转移破产企业财产的情况通报管理人，有效保护债权人投资者合法权益。（最高人民法院、人力资源社会保障部、人民银行、国资委、银保监会、证监会等按职责分工负责）

五、便利破产企业涉税事务处理

（十一）保障破产企业必要发票供应。破产程序中的企业应当接受税务机关的税务管理，管理人负责管理企业财产和营业事务的，由管理人代表破产企业履行法律规定的相关纳税义务。破产企业因履行合同、处置财产或继续营业等原因在破产程序中确需使用发票的，管理人可以以纳税人名义到税务部门申领、开具发票。税务部门在督促纳税人就新产生的纳税义务足额纳税的同时，按照有关规定满足其合理发票领用需要，不得以破产企业存在欠税情形为由拒绝。（税务总局负责）

（十二）依法核销破产企业欠缴税款。税务、海关等部门在破产清算程序中依法受偿破产企业欠缴的税款本金、滞纳金、罚款后，应当按照人民法院裁定认可的财产分配方案中确定的受偿比例，办理欠缴税款本金、滞纳金、罚款的入库，并依法核销未受偿的税款本金、滞纳金、罚款。（海关总署、税务总局等按职责分工负责）

（十三）便利税务注销。经人民法院裁定宣告破产的企业，管理人持人民法院终结破产清算程序裁定书申请税务注销的，税务部门即时出具清税文书，按照有关规定核销“死欠”，不得违反规定要

求额外提供证明文件，或以税款未获全部清偿为由拒绝办理。（税务总局负责）

（十四）支持企业纳税信用修复。重整或和解程序中，税务机关依法受偿后，管理人或破产企业可以向税务机关提出纳税信用修复申请，税务机关根据人民法院出具的批准重整计划或认可和解协议的裁定书评价其纳税信用级别。已被公布重大税收违法失信案件信息的上述破产企业，经税务机关确认后，停止公布并从公告栏中撤出，并将相关情况及时通知实施联合惩戒和管理的部门。有关部门应当依据各自法定职责，按照法律法规和有关规定解除惩戒，保障企业正常经营和后续发展。（税务总局及相关部门按职责分工负责）

（十五）落实重整与和解中的所得税税前扣除政策。对于破产企业根据资产处置结果，人民法院裁定批准或认可的重整计划、和解协议确定或形成的资产损失，依照税法规定进行资产损失扣除。税务机关对破产企业提交的与此有关的申请材料应快捷审查，便利办理。（财政部、税务总局等按职责分工负责）

六、完善资产处置配套机制

（十六）有效盘活土地资产。允许对破产企业具备独立分宗条件的土地、房产分割转让，市级或县级自然资源等相关主管部门审批时，对于符合条件的应及时批准。对因相关规划调整等因素确需为不动产处置设置附加条件的，应当及时向管理人告知具体明晰的标准及其依据。破产企业以划拨方式取得土地使用权的，转让房地产时，应当依法报有批准权的人民政府审批。（自然资源部、住房和城乡建设部等按职责分工负责）

（十七）妥善认定资产权属。依法积极推动存在未办理验收等瑕疵的不动产完善有关手续，明确权属，为破产企业不动产及时办理权属登记手续，支持管理人加快破产企业财产处置。有效利用各类资产的多元化专业交易流转平台，充分发挥交易市场的价格发现、价值实现功能，提升管理人的资产

处置效率。（最高人民法院、自然资源部、住房和城乡建设部等按职责分工负责）

（十八）依法解除破产企业财产保全措施。人民法院裁定受理企业破产案件后，管理人持受理破产申请裁定书和指定管理人决定书，依法向有关部门、金融机构申请解除对破产企业财产的查封、扣押、冻结等保全措施的，相关部门和单位应当根据企业破产法规定予以支持配合。保全措施解除后，管理人应当及时通知原采取保全措施的相关部门和单位。管理人申请接管、处置海关监管货物的，应当先行办结海关手续，海关应当对管理人办理相关手续提供便利并予以指导。（最高人民法院、自然资源部、人民银行、海关总署、税务总局、银保监会、证监会等按职责分工负责）

七、加强组织和信息保障

（十九）建立常态化协调机制。各地区、各部门要积极支持人民法院破产审判工作，推动和保障管理人依法履职，更好发挥政府在企业破产程序中的作用，避免对破产司法和管理人工作的不当干预。鼓励地方人民政府与人民法院建立常态化协调机制，并吸纳涉及社会稳定、职工权益、经费保障、信用修复、企业注销、企业税收等相关主管部门参加。人民法院、有关部门要严厉打击企业破产涉及的各类违法违规行，管理人要依法公正履职，积极配合。管理人未勤勉尽责、忠实履职的，要依法追究相应责任。（最高人民法院、各地方人民政府、各相关部门负责）

（二十）强化信息共享和沟通。加强全国企业破产重整案件信息网、全国信用信息共享平台、国家企业信用信息公示系统和金融信用信息基础数据库等信息共享，加强相关部门、金融机构与人民法院、管理人的信息沟通，推动破产程序中的数据共享、业务协同，提高各相关利益主体信息知晓便利度，便利管理人依法履职。（最高人民法院、发展改革委、人民银行、国资委、市场监管总局、银保监会、证监会等按职责分工负责）

本意见自印发之日起施行

国家发展改革委
最高人民法院
财政部
人力资源社会保障部
自然资源部住房和城乡建设部
人民银行
国资委
海关总署
税务总局
市场监管总局
银保监会
证监会
2021 年 2 月 25 日

(来源：国家发改委网站)



中国注册会计师协会关于做好 上市公司 2020 年年报审计工作 的通知

各省、自治区、直辖市注册会计师协会，各从事证券服务业务的会计师事务所（以下简称事务所）：

为维护公众利益，提升上市公司年报审计质量，现就做好上市公司 2020 年年报审计工作通知如下：

一、总体要求

近年来，上市公司财务造假案件频发，审计质量问题备受各方关注。习近平总书记对行业工作作出系列重要批示指示，国务院金融稳定发展委员会多次开会提出要加大财务造假打击力度。2020 年年

报审计工作要以习近平新时代中国特色社会主义思想为指导，贯彻落实党的十九大和十九届二中、三中、四中全会、五中全会精神，恪守诚信、客观公正原则，坚持质量导向，扎实做好年报审计各项工作。

事务所要严格遵守疫情防控各项要求，妥善安排受疫情影响地区的审计工作。事务所要参考《中国注册会计师协会关于在新冠肺炎疫情下执行审计工作的指导意见》，关注疫情对持续经营、内部控制等的影响，审慎采用非常规审计手段。

二、严格遵守职业道德要求

事务所要认真查找自身在职业道德相关政策和程序建设方面存在的突出问题与薄弱环节，结合新发布的注册会计师职业道德守则，不断完善和落实职业道德的各项规定与要求，保持应有的独立性和专业胜任能力，勤勉尽责，履行保密义务，维护职业声誉。

独立性是注册会计师审计的灵魂，事务所要保持高度警觉，有效识别影响独立性的各种情形，确保从实质上 and 形式上保持独立。完善与公众利益实体审计客户有关的关键审计合伙人轮换机制。

专业胜任能力是高质量审计工作的基础，事务所要综合考虑客户业务复杂程度、事务所资源、员工能力、工作时间要求等因素，统一进行项目管理和人员委派，确保项目组成员具备足够的专业胜任能力，保质保量完成审计工作。

三、着力完善质量管理体系

事务所要高度重视新发布的质量管理相关准则，系统梳理质量管理中存在的突出问题，尽快根据本所特点、业务性质和具体情形制定实施方案，在 2023 年前建成符合规定的质量管理体系。尤其在事务所治理和领导方面，加快建立完善事务所治理架构，进一步明确事务所领导层等相关人员的具体职责，切实落实质量管理体系的领导责任和问责机制，树立质量至上的执业理念，培育以质量为导向的文化。

事务所要继续加强上市实体及高风险业务的项目质量复核,明确项目质量复核人员的资质要求,强化其应当承担的复核责任以及复核的具体内容,并作出适当记录。

四、重点关注风险较高的行业和业务领域

注册会计师要密切关注内外部环境变化对上市公司经营活动及投融资活动的影响,贯彻落实风险导向审计理念,保持职业怀疑态度,充分识别和评估舞弊和错误导致的重大错报风险。在上市公司2020年年报审计工作中,重点关注下列行业、公司和高风险审计业务领域。

(一) 关注审计风险较高的行业与公司

一是受疫情影响较大的上市公司。由于全球新冠疫情,境外业务占比较高的上市公司,以及零售、旅游、交通运输等特定行业的上市公司,受到较大影响。注册会计师应关注持续经营相关审计风险;关注疫情影响和业绩压力而产生的舞弊风险;关注公司为应对疫情影响采取业务转型、技术改革等措施所产生的财务影响;关注公司相关资产是否存在减值迹象,以及减值测试中的各项假设基础和关键参数是否合理;关注重要的会计判断和会计估计,无论与以前年度保持一致还是发生了改变,是否均有合理的理由,是否已充分考虑了市场和经营状况的变化。对于重要的境外经营,应执行的审计程序不应以疫情管控下操作困难为由而减少,如果审计范围受到限制,应考虑对审计意见的影响。

二是文化教育行业上市公司。文化教育行业市场的需求显著增加,但行业经营风险普遍存在。注册会计师应关注公司经营的合规性,相关服务义务的履行情况以及潜在财务影响;关注公司是否存在提前收费、超长期间课时包、赠送课时、会员积分等情况,是否已合理判断相关收入的确认模式;关注公司是否存在大量加盟商,对加盟商如何管理,相关加盟商的经营行为及其对消费者的承诺是否会导致公司需要承担额外的义务;关注公司在服务产品开发、市场开拓和客户维护方面的投入,相关支

出的会计处理是否适当;关注亏损或收入大幅下滑的门店,是否已识别资产减值风险并进行必要测试。

三是房地产行业上市公司。房地产行业面临市场调控政策对经营的影响以及未来再融资所需满足的财务指标压力。注册会计师应结合房地产行业调控政策对公司经营产生的影响,分析公司面临的主要风险;关注公司资产负债率等再融资指标的状况,如在评估持续经营能力时关注对未来再融资的假设是否合理;关注公司为达到再融资相关指标是否在某些重要会计判断和会计估计上存在倾向;关注公司为解决资金问题而进行的合作开发、售后回购、售后回租、明股实债等特殊交易的会计处理是否适当。

四是可能存在与持续经营相关的重大不确定性的上市公司。注册会计师要基于整体经济环境和状况以及所了解的被审计单位的具体情况,关注被审计单位内部和外部的风险因素,评价是否存在可能导致对其持续经营能力产生重大疑虑的事项和情况,重点关注被审计单位是否存在诸如债务违约、重大合同无法继续履行、主要客户或主要市场流失、银行借款无法展期等情形。充分关注与持续经营相关的事项和注册会计师取得的相关审计证据对财务报表披露和审计报告的影响。

五是业绩异常波动的上市公司。注册会计师应保持职业怀疑态度,结合市场行情,了解公司业务模式、产品、交易对手、经营决策等方面的情况变化,从而对公司的业绩变化趋势做出判断。关注公司与市场趋势、预期等不相符的波动,询问了解原因,分析商业合理性,判断管理层的解释是否符合商业逻辑;关注同行业其他可比公司的业绩变化;关注重大非常规交易的商业合理性及其会计处理、关注相关交易证据的完整性,对资金来源或流向进行必要的核查。

此外,注册会计师还应关注业绩常年处于盈亏临界点、变更会计政策和会计估计、频繁变更事务所或临近年报披露日期变更事务所、可能触发股票暂停交易和退市条件、被交易所实施风险警示等情

形的上市公司年报审计风险，以及发债企业的年报审计风险。

（二）关注高风险审计领域

注册会计师应高度关注以下审计领域，有效地识别、评估和应对因舞弊导致的财务报表重大错报风险。

一是收入审计。注册会计师应当基于收入确认存在舞弊风险的假定，关注收入的确认和披露是否符合会计准则和相关信息披露要求；关注首次执行新收入准则的公司是否按照“五步法”对收入进行恰当地确认和计量；关注与收入相关的财务报告内部控制设计和执行以及运行的有效性；关注收入确认的交易背景，是否存在复杂的收入安排，收入确认是否涉及较多的管理层判断；关注海外销售收入、新业务模式或新产品收入、存在业绩对赌或其他业绩承诺的业务板块收入的真实性与合理性；关注现金流量与收入是否匹配；关注在经销商模式下，产品的最终销售情况；借助数据分析工具，加强对收入相关数据的多维度分析，有效识别异常情况。

二是信息系统审计。注册会计师应关注被审计单位的运营是否高度依赖信息技术流程（包括服务机构实施的信息技术流程），以维护其财务报告和会计账簿及记录；如果依赖人工控制不能获取充分、适当的审计证据，注册会计师应对信息统一般控制和自动化应用控制进行测试。必要时，应当利用信息技术领域专家的工作。

三是货币资金审计。注册会计师应设计更有针对性的审计应对措施，按照《银行函证及回函工作操作指引》的要求，增加资金池账户信息的函证项目，切实做好函证相关工作。关注银行存款函证程序的有效性；关注货币资金重要账户的期后流水；关注“存贷双高”、集团财务公司存款受限等情况；关注违规资金占用和担保等异常情况。

四是金融工具审计。注册会计师应关注公司适用金融工具系列准则各项规定与要求的情况，充分关注金融工具分类及计量的准确性；关注预期信用

损失模型的恰当运用，包括是否考虑前瞻性因素对金融资产减值准备的调整，计算预期信用损失所用参数的相关性和准确性，恰当识别及应对金融资产减值相关的重大错报风险；关注金融工具的列报是否恰当。

五是集团审计。注册会计师应关注集团审计业务的承接与保持，按照事务所质量管理制度的要求，履行内部决策程序，并确定是否能够合理预期获取充分、适当的审计证据；集团项目组在进行充分的风险评估的基础上，应恰当识别集团层面的重大错报风险、识别重要组成部分、确定组成部分重要性水平；集团项目组参与组成部分注册会计师实施的风险评估程序；对于组成部分财务信息，集团项目组应当确定由其亲自执行或由组成部分注册会计师代为执行的相关工作的类型。集团项目组和组成部分会计师应按照审计准则的要求，随着审计的进程进行有效的双向沟通，集团项目组应当及时向组成部分注册会计师通报工作要求，要求组成部分注册会计师沟通与得出集团审计结论相关的事项；集团项目组应复核组成部分注册会计师对导致集团财务报表发生重大错报的特别风险形成的审计工作底稿。

此外，注册会计师还应重点关注资产减值、预计负债、政府补助以及存货等相关领域的审计风险。

五、及时做好年报审计业务信息报备

上市公司变更财务报表审计机构或内部控制审计机构的，前后任事务所均要在变更发生之日（董事会通过变更审计机构的决议之日）起 5 个工作日内，以网上报备的形式在中国注册会计师行业管理信息系统（网址：<http://cmis.cicpa.org.cn>）中填报变更信息。若报备后信息变化的，应当在 5 个工作日内登录系统予以更正，并告知我会。

中国注册会计师协会

2021 年 1 月 4 日

（来源：中国注册会计师协会）

财政部会计司： 企业会计准则实施问答

一、金融工具准则实施问答

1. 问：新冠肺炎疫情下，企业在应用预期信用损失法时应重点关注哪些问题？

答：（1）在无须付出不必要的额外成本或努力的前提下，企业应用的预期信用损失法应当反映有关过去事项、当前状况以及未来经济状况预测的合理且有依据的信息。在评估未来经济状况时，既要考虑疫情的影响，也要考虑政府等采取的各类支持性政策。

（2）企业应当加强对预期信用损失法下使用模型的管理，定期对模型进行重检并根据具体情况进行必要的修正。考虑疫情引发的不确定性，应当适当调整模型及其假设和参数。在确定反映疫情影响下经济状况变化的多种宏观经济情景及其权重时，应当恰当运用估计和判断。包括适时调整经济下行情景的权重、考虑政府支持性政策对借款人违约概率及相关金融资产违约损失率的影响等。无法或难以及时通过适当调整模型及其假设和参数反映疫情潜在影响的，企业可以通过管理层“叠加”进行正向或负向调整。企业应当规范管理层“叠加”的运用和审批。

（3）因借款人或客户所在的区域和行业等受疫情影响程度不同，可能导致贷款、应收款项等金融资产的风险特征发生变化，企业应当考虑这些变化对评估信用风险对应相关金融资产所在组别的影响，必要时应当根据相关金融资产的共同风险特征重新划分组别。

（4）银行等金融机构因疫情原因提供临时性延期还款便利的，应当根据延期还款的具体条款和借款人的还款能力等分析判断相关金融资产的信用风险是否自初始确认后已显著增加。例如，银行针对

某类贷款的所有借款人提供延期还款便利的，应当进一步分析借款人的信用状况和还款能力等，既应当充分关注并及时识别此类借款人信用风险是否显著增加，也不应当仅因其享有延期还款便利而将所有该类贷款认定为信用风险自初始确认后已显著增加。再如，银行针对某类贷款的延期还款便利仅限于满足特定条件的对象的，应当评估这些特定条件是否表明贷款信用风险自初始确认后已显著增加。

（5）企业应当按照企业会计准则的要求披露确定预期信用损失所采用的估计技术、关键假设和参数等相关信息，并重点披露各经济情景中所使用的关键宏观经济参数的具体数值、管理层“叠加”调整的影响、对政府等提供的支持性政策的考虑等。

2. 问：企业按照管理金融资产的业务模式对相关金融资产进行分类，在评估确定管理金融资产的业务模式时，应当从子公司层面还是集团层面考虑？

答：根据金融工具确认计量准则第十六条并参照相关应用指南，企业管理金融资产的业务模式是指企业如何管理其金融资产以产生现金流量。企业应当以企业关键管理人员决定的对金融资产进行管理的特定业务目标为基础，在金融资产组合的层次上确定其管理金融资产的业务模式；同一企业可能会采用多个业务模式管理其金融资产。集团及各子公司应当根据各自的实际情况确定其管理金融资产的业务模式。对于同一金融资产组合，集团和子公司对其管理该组合的业务模式的判断通常一致。

3. 问：企业在非同一控制下的企业合并中确认的或有对价构成金融资产的，应当分类为何种金融资产？

答：根据金融工具确认计量准则第十九条，企业在非同一控制下的企业合并中确认的或有对价构成金融资产的，该金融资产应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。企业不得将该或有对价指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

4. 问：企业从事的融资担保、信用证、信用保险等“财务担保合同”业务，应当适用保险合同相关会计准则还是金融工具确认计量准则？

答：根据《企业会计准则解释第 4 号》（财会〔2010〕15 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》（财会〔2006〕3 号）、《企业会计准则第 26 号——再保险合同》（财会〔2006〕3 号）、《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。根据金融工具确认计量准则第六条，对于财务担保合同，发行方之前明确表明将此类合同视作保险合同，并且已按照保险合同相关会计准则进行会计处理的，可以选择适用金融工具确认计量准则或保险合同相关会计准则。该选择可以基于单项合同，但选择一经作出，不得撤销。否则，相关财务担保合同适用金融工具确认计量准则。

5. 问：在金融工具确认计量准则施行日，将原分类为可供出售金融资产的权益工具投资按照准则第十九条指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，其原账面价值与新账面价值之间的差额应当如何处理？该权益工具投资原来计入其他综合收益的累计金额是否转入留存收益？该权益工具投资原来计入损益的累计减值损失是否由留存收益转入其他综合收益？

答：根据金融工具确认计量准则第七十三条和七十八条，在准则施行日，企业应当按照准则的规定对金融工具进行分类和计量（含减值），金融工具原账面价值和准则施行日的新账面价值之间的差额，应当计入准则施行日所在年度报告期间的期初留存收益或其他综合收益。在准则施行日，企业应当以该日的既有事实和情况为基础，根据准则的相关规定，考虑将非交易性权益工具投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，并追溯调整。

因此，原分类为可供出售金融资产的权益工具投资，按照新金融工具确认计量准则指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，企业应当以其在新金融工具确认计量准则施行日的公允价值计量，原账面价值与公允价值之间的差额，应当计入其他综合收益，后续不得转入当期损益，待该权益工具终止确认时转入留存收益。在新金融工具确认计量准则施行日，该权益工具投资原来计入其他综合收益的累计金额不做处理，待该权益工具终止确认时转入留存收益。该权益工具投资原来计入损益的累计减值损失，原则上应当转入其他综合收益，实务上出于简化考虑，允许不对累计减值损失做出处理。

6. 问：企业支付永续债利息的会计处理是否与税务处理一致？

答：根据金融工具列报准则第七条，发行永续债的企业应当根据永续债合同条款及其所反映的经济实质而非仅以法律形式，结合金融负债和权益工具的定义，在初始确认时将永续债分类为金融负债或权益工具，永续债利息相应作为利息支出或股利分配。根据《关于永续债企业所得税政策问题的公告》（财政部、税务总局公告 2019 年第 64 号），企业发行的永续债，可以适用股息、红利企业所得税政策。符合规定条件的，也可以按照债券利息适用企业所得税政策。其中，符合规定条件是指符合下列条件中 5 条（含）以上：

- （1）被投资企业对该项投资具有还本义务；
- （2）有明确约定的利率和付息频率；
- （3）有一定的投资期限；
- （4）投资方对被投资企业净资产不拥有所有权
- （5）投资方不参与被投资企业日常生产经营活动；
- （6）被投资企业可以赎回，或满足特定条件后可以赎回；
- （7）被投资企业将该项投资计入负债；
- （8）该项投资不承担被投资企业股东同等的经营风险；

(9) 该项投资的清偿顺序位于被投资企业股东持有的股份之前。因此, 会计上将永续债作为金融负债或权益工具处理, 不一定对应适用税务上的利息或股利政策, 反之亦然。企业采取的会计核算方式与税务处理方法不一致的, 在进行税务处理时须作出相应纳税调整。

7. 问: 企业应当如何判断某项投资的会计处理适用《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》(财会〔2014〕14 号) 还是适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》(财会〔2017〕7 号)?

答: 首先, 企业应当判断投资方是否对被投资单位实施控制、共同控制或重大影响, 从而使该投资适用长期股权投资准则。

其次, 如果该投资不适用长期股权投资准则, 企业应当根据金融工具确认计量准则, 判断该投资是否为权益工具投资, 并进行相应会计处理。风险投资机构、共同基金以及类似主体持有的、在初始确认时按照金融工具确认计量准则的规定以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产, 投资性主体对不纳入合并财务报表的子公司的权益性投资, 适用金融工具确认计量准则。

8. 问: 某企业于资产负债表日对金融资产计提损失准备, 资产负债表日至财务报告批准报出日之间, 该笔金融资产到期并全额收回。对于以往计提的损失准备, 该企业是否应当作为资产负债表日后调整事项调整资产负债表日的财务报表?

答: 根据《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项》(财会〔2006〕3 号) 并参照相关讲解, 资产负债表日后事项是调整事项还是非调整事项, 取决于该事项表明的情況在资产负债表日或以前是否已经存在。若该情况在资产负债表日或以前已经存在, 则属于调整事项; 反之, 则属于非调整事项。企业在资产负债表日后终止确认金融资产, 属于表明资产负债表日后发生的情况的事项, 即非调整事项。如果企业在资产负债表日考虑所有

合理且有依据的信息, 已采用预期信用损失法基于有关过去事项、当前状况以及未来经济状况预测计提了信用减值准备, 不能仅因资产负债表日后交易情况认为已计提的减值准备不合理, 并进而调整资产负债表日的财务报表。

9. 问: 如果企业判断以“贷款基准利率”为基础确定利息的金融资产符合本金加利息的合同现金流量特征, 那么企业根据中国人民银行改革完善贷款市场报价利率 (LPR) 形成机制的决定, 将确定该金融资产利息的基础调整为“贷款市场报价利率”时, 能否认为该金融资产仍然符合本金加利息的合同现金流量特征?

答: 除非存在其他导致不符合本金加利息的合同现金流量特征的因素, 从“贷款基准利率”调整为“贷款市场报价利率”本身不会导致相关金融资产不符合本金加利息的合同现金流量特征。例如, 利率为“贷款市场报价利率+200 基点”的贷款符合本金加利息的合同现金流量特征; 再如, 利率为“贷款市场报价利率向上浮动 20%”的贷款不符合本金加利息的合同现金流量特征。

10. 问: 封闭式基金、理财产品、信托计划等寿命固定或可确定的结构化主体, 是否符合持续经营假设?

答: 根据《企业会计准则——基本准则》并参照相关讲解, 持续经营, 是指在可以预见的将来, 企业将会按当前的规模和状态继续经营下去, 不会停业, 也不会大规模削减业务。在持续经营前提下, 会计确认、计量和报告应当以企业持续、正常的生产经营活动为前提。明确这个基本假设, 就意味着会计主体将按照既定用途使用资产, 按照既定合约条件清偿债务, 并根据企业会计准则进行确认、计量和报告, 而不是按照企业破产清算有关会计处理规定处理。因此, 对于封闭式基金、理财产品、信托计划等寿命固定或可确定的结构化主体, 有限寿命本身并不影响持续经营假设的成立。

11. 问：某企业执行《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（财会〔2017〕7 号）、《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》（财会〔2017〕8 号）、《企业会计准则第 24 号——套期会计》（财会〔2017〕9 号）和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（财会〔2017〕14 号），该企业的子公司是一家保险公司，且符合暂缓执行新金融工具相关会计准则的条件，该企业在编制合并财务报表时，是否应统一保险公司的会计政策？

答：根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》（财会〔2014〕10 号）第二十七条，母公司应当统一子公司所采用的会计政策，使子公司采用的会计政策与母公司保持一致。子公司所采用的会计政策与母公司不一致的，应当按照母公司的会计政策对子公司财务报表进行必要的调整；或者要求子公司按照母公司的会计政策另行编报财务报表。因此，该企业在编制合并财务报表时应当统一保险公司的会计政策，使子公司采用新金融工具相关会计准则规定的会计政策。

二、租赁准则实施问答

1. 问：承租人于新冠肺炎疫情期间欠付租金，出租人应当如何进行会计处理？

答：根据租赁准则第四十条，出租人应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（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）的规定，对应收融资租赁款的终止确认和减值进行会计处理。因此，如果承租人欠付租金，但租赁合同未发生变更，出租人应继续按原租赁合同的条款进行相关会计处理。出租人可作出会计政策选择，对租赁应收款按照相当于整个存续期内预期信用损失的金额计量损失准备，也可将其发生信用减值的过程分为三个阶段，对不同阶段的预期信用损失采用相应的会计处理方法。如果承租人与出租人就租金减让达

成新的约定，并满足《新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理规定》（财会〔2020〕10 号）中关于简化处理的条件，出租人（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表的企业除外）可以选择采用简化方法进行会计处理。

2. 问：某租赁合同变更导致租赁期缩短至 1 年以内，承租人应当如何进行会计处理？是否允许改按短期租赁进行会计处理并追溯调整？

答：根据租赁准则第二十九条、第三十条并参照相关应用指南，租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短的，承租人应当相应调减使用权资产的账面价值，并将部分终止或完全终止租赁的相关利得或损失计入当期损益。短期租赁是指在租赁期开始日，租赁期不超过 12 个月的租赁。因此，租赁变更导致租赁期缩短至 1 年以内的，承租人应当调减使用权资产的账面价值，部分终止租赁的相关利得或损失记入“资产处置损益”科目。企业不得改按短期租赁进行简化处理或追溯调整。

3. 问：某租赁合同约定，承租人租赁设备用于生产 A 产品，租赁期为 5 年，每年的租赁付款额按照设备当年运营收入的 80% 计算，于每年末支付给出租人。假定不考虑其他因素，承租人应当如何基于该租赁合同对租赁负债进行初始计量和后续计量？

答：根据租赁准则第十七条、第十八条、第二十四条并参照相关应用指南，租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量。取决于指数或比率的可变租赁付款额是租赁付款额的组成部分。未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额，即并非取决于指数或者比率的可变租赁付款额，应当在实际发生时计入当期损益，但按照《企业会计准则第 1 号——存货》等其他准则规定应当计入相关资产成本的，从其规定。按照上述租赁合同约定，租赁付款额按照设备年运营收入的一定比例计算，属于可变租赁付款额，但该可变租赁付款

额取决于设备的未来绩效而不是指数或比率，因而不纳入租赁负债的初始计量。在不存在其他租赁付款额的情况下，该租赁合同的租赁负债初始计量金额为 0。后续计量时，承租人应将按照设备运营收入 80% 计算的可变租赁付款额计入 A 产品成本。

4. 问：某租赁合同约定，初始租赁期为 1 年，如有一方撤销租赁将支付重大罚金，1 年期满后，如经双方同意租赁期可再延长 2 年，如有一方不同意将不再续期，没有罚金且预计对交易双方带来的经济损失不重大。根据上述合同，企业应如何确定租赁期？

答：根据租赁准则第十五条，租赁期是指承租人有使用权使用租赁资产且不可撤销的期间，同时还应包括合理确定承租人将行使续租选择权的期间和不行使终止租赁选择权的期间。按照上述租赁合同约定，租赁期开始日的第 1 年有强制的权利和义务，是不可撤销期间。对于此后 2 年的延长期，因为承租人和出租人均可单方面选择不续约而无需支付任何罚金且预计对交易双方带来的经济损失不重大，该租赁不再可强制执行，即后续 2 年延长期非不可撤销期间。因此，该租赁合同在初始确认时应将租赁期确定为 1 年。

三、股份支付准则实施问答

1. 国内企业的境外母公司在集团内实施股权激励计划且适用股份支付准则，该国内企业无结算义务，该国内企业应当如何对其员工享有的股权激励计划进行会计处理？

答：根据《企业会计准则解释第 4 号》（财会〔2010〕15 号），对于企业集团（由母公司和其全部子公司构成）内发生的股份支付交易，接受服务企业没有结算义务的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理。因此，该国内企业应当将其员工享有的股权激励计划作为权益结算的股份支付处理。

四、债务重组准则实施问答

1. 问：债务人能否在债务重组合同签署时确认债务重组损益？

答：债务的终止确认，应当遵循《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（财会〔2017〕7 号）有关金融负债终止确认的规定。债务人在债务的现时义务解除时终止确认债务。由于债权人与债务人之间进行的债务重组涉及债权和债务的认定，以及清偿方式和期限等的协商，通常需要经历较长时间，例如破产重整中进行的债务重组。因此，债务人只有在符合上述终止确认条件时才能终止确认相关债务，并确认债务重组相关损益。在签署债务重组合同的时点，如果债务的现时义务尚未解除，债务人不能确认债务重组相关损益。

2. 问：债务重组的方式主要包括债务人以资产清偿债务、将债务转为权益工具、修改其他条款，以及前述一种以上方式的组合。企业如何判断所进行的债务重组是否属于将债务转为权益工具（“债转股”）方式？

答：在债务人将债务转为权益工具方式中，权益工具是指根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（财会〔2017〕14 号）分类为“权益工具”的金融工具，体现为股本、实收资本、资本公积等。实务中，有些债务重组名义上采用“债转股”的方式，但同时附加相关条款，如约定债务人在未来某个时点以某一金额回购股权，或债权人持有的股份享有强制分红权等。对于债务人，这些“股权”并不是根据金融工具列报准则分类为权益工具的金融工具，从而不属于债务人将债务转为权益工具的债务重组方式。债权人和债务人还可能协议以一项同时包含金融负债成分和权益工具成分的复合金融工具替换原债权债务，这类交易也不属于债务人将债务转为权益工具的债务重组方式。

3. 问：债务人以存货清偿债务方式进行的债务重组，是否应当作为存货销售进行会计处理？

答：根据债务重组准则第十条，以资产清偿债务方式进行债务重组的，债务人应当将所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额计入当期损益。根据《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）第二条，收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。通常情况下，债务重组不属于企业的日常活动，因此债务重组不适用收入准则，不应作为存货的销售处理。所清偿债务账面价值与存货账面价值之间的差额，记入“其他收益”科目。

五、外币折算准则实施问答

1. 问：外币预收账款和预付账款是货币性项目还是非货币性项目，上述项目在资产负债表日是否会产生汇兑损益？

答：根据外币折算准则第十一条，货币性项目，是指企业持有的货币资金和将以固定或可确定的金额收取的资产或偿付的负债；非货币性项目是指货币性项目以外的项目。在资产负债表日，以历史成本计量的外币非货币性项目，仍采用交易发生日的即期汇率折算，不改变其记账本位币金额。外币预收账款和预付账款均不满足货币性项目的定义，属于以历史成本计量的外币非货币性项目，企业在资产负债表日应当采用交易发生日的即期汇率折算，不产生汇兑损益。

（来源：财政部官网）

证监会：

评估机构折现率计算指引

监管规则适用指引——评估类第 1 号

为规范收益法评估中折现率的测算，督促资产评估机构勤勉尽责执业，中国资产评估协会发布了《资产评估专家指引第 12 号——收益法评估企业价值中折现率的测算》（以下简称《专家指引》），我会结合证券评估业务特点及执业要求，现就折现率测算涉及的关键参数作出以下监管规范。资产评估机构从事证券服务业务时，应当按照《专家指引》和本指引的要求测算折现率；如存在特殊情形未按要求或优先方法测算的，应当在资产评估报告中充分说明理由。

本指引仅针对运用资本资产定价模型（CAPM）和加权平均资本成本（WACC）测算折现率涉及的参数确定，具体包括无风险利率、市场风险溢价、贝塔系数、资本结构、特定风险报酬率、债权期望报酬率等。采用风险累加等其他方法测算折现率时可以参照本指引。

一、基本要求

资产评估机构执行证券评估业务，在收益法折现率测算时应当遵循以下基本要求：

一是资产评估机构应当研究制定内部统一的测算原则及方法，且一经确定不得随意变更。在执业过程中应当按照制定的统一要求，保持折现率测算原则及方法的一致性。

二是执行延续性评估项目时，应当关注不同基准日折现率测算的合理性，特别是具体参数等较前次评估基准日发生明显变化的，应当在资产评估报告中充分说明理由。

三是确保折现率口径与预期收益口径的一致性，资本资产定价模型（CAPM）匹配股权自由现金

流，加权平均资本成本（WACC）匹配企业自由现金流。各项参数测算时，应当充分关注不同参数在样本选取、风险考量、参数匹配等方面的一致性。

二、无风险利率

（一）现行做法

资产评估机构测算无风险利率时，通常参考中国国债利率确定，但在债券期限、利率、范围选择等方面存在差异。一是债券期限，存在距离评估基准日剩余年限 10 年期以上、10 年期、5 年期以上、5 年期等不同情形。二是债券利率，存在票面利率或到期收益率等不同情形。三是债券范围，存在选取全部国债、多支国债、单支国债等不同情形。

（二）专家指引

持续经营假设前提下的企业价值评估中，无风险利率可以采用剩余到期年限 10 年期或 10 年期以上国债的到期收益率。

（三）监管要求

资产评估机构执行证券评估业务，在确定无风险利率时应当遵循以下要求：

一是应当关注国债剩余到期年限与企业现金流时间期限的匹配性，持续经营假设前提下应当选择剩余到期年限 10 年期或 10 年期以上的国债。

二是应当选择国债的到期收益率作为无风险利率，并明确国债的选取范围。

三是应当在资产评估报告中充分披露国债选取的期限、利率、范围、确定方式、数据来源等。

三、市场风险溢价

（一）现行做法

资产评估机构测算市场风险溢价时，在计算方法、样本选择、数据引用等方面存在差异。一是计算方法，存在参照中国证券市场数据计算、采用其他成熟国家证券市场数据加中国国家风险补偿等不同情形。二是样本数据，参照中国证券市场数据计算时，样本数据在指数类型、时间跨度、数据频率、平均方法等方面均存在不同情形。如指数类型

存在上证综指、沪深 300、深证成指、上证 180、深证 100 等，时间跨度存在 10 年期、10 年期以上等，数据频率存在日数据、周数据、月数据等，平均方法存在几何平均和算数平均等不同情形。三是引用数据，存在引用达摩达兰教授（Aswath Damodaran）、伊博森公司（Ibbotson Associates）、道衡公司（Duff & Phelps）等不同专家学者或专业机构发布的研究数据等不同情形。

（二）专家指引

中国市场风险溢价通常可以利用中国证券市场指数的历史风险溢价数据计算、采用其他成熟资本市场风险溢价调整方法、引用相关专家学者或专业机构研究发布的数据。

（三）监管要求

资产评估机构执行证券评估业务，在确定市场风险溢价时应当遵循以下要求：

一是如果被评估企业主要经营业务在中国境内，应当优先选择利用中国证券市场指数的历史风险溢价数据进行计算。

二是计算时应当综合考虑样本的市场代表性、与被评估企业的相关性，以及有无风险利率的匹配性，合理确定样本数据的指数类型、时间跨度、数据频率、平均方法等。

三是应当在资产评估报告中充分披露市场风险溢价的计算方法、样本选取标准、数据来源等。

四、贝塔系数

（一）现行做法

资产评估机构测算贝塔系数时，在可比公司、贝塔周期、数据调整等方面存在差异。一是可比公司，在行业分类、样本数量等方面存在不同情形，如行业分类存在证监会、Wind、申万等不同分类，可比公司数量存在 5 家及以下、5-10 家、10 家及以上等不同情形。二是贝塔周期，存在 100 周、2 年、3 年、5 年等不同情形。三是数据调整，在布鲁姆调整法、异常值剔除等方面存在不同情形。

（二）专家指引

非上市公司的股权贝塔系数，通常由多家可比上市公司的平均股权贝塔系数调整得到。其中，可比上市公司的股权贝塔系数可以通过回归方法计算得到，也可以从相关数据平台查询获取。

（三）监管要求

资产评估机构执行证券评估业务，在确定贝塔系数时应当遵循以下要求：

一是应当综合考虑可比公司与被评估企业在业务类型、企业规模、盈利能力、成长性、行业竞争力、企业发展阶段等多方面的可比性，合理确定关键可比指标，选取恰当的可比公司，并应当充分考虑可比公司数量与可比性的平衡。

二是应当结合可比公司数量、可比性、上市年限等因素，选取合理时间跨度的贝塔数据。

三是应当在资产评估报告中充分披露可比公司的选取标准及公司情况、贝塔系数的确定过程及结果、数据来源等。

五、资本结构

（一）现行做法

资产评估机构测算资本结构时，在确定方法、债权股权取值等方面存在差异。一是确定方法，存在目标资本结构、企业真实资本结构、固定或变动资本结构等不同情形。二是债权股权取值，存在市场价值、账面价值等不同情形。

（二）专家指引

资本结构一般可以采用被评估企业评估基准日的真实资本结构，也可以参考可比公司、行业资本结构水平采用目标资本结构；债权和股权的比例，建议采用市场价值计算。

（三）监管要求

资产评估机构执行证券评估业务，在确定资本结构时应当遵循以下要求：

一是如果采用目标资本结构，应当合理分析被评估企业与可比公司在融资能力、融资成本等方面的差异，并结合被评估企业未来年度的融资情况，确定合理的资本结构；如果采用真实资本结构，其

前提是企业的发展趋于稳定；如果采用变动资本结构，应当明确选取理由以及不同资本结构的划分标准、时点等；确定资本结构时，应当考虑与债权期望报酬率的匹配性以及计算模型中应用的一致性。

二是应当采用市场价值计算债权和股权的比例；采用账面价值计算的，应当在资产评估报告中充分说明理由。如果被评估企业涉及优先股、可转换债券等，应当予以特别关注。

三是应当在资产评估报告中充分披露资本结构的确定方法、分析过程、预测依据等。

六、特定风险报酬率

（一）现行做法

资产评估机构测算特定风险报酬率时，在确定方法、判断方式等方面存在差异。一是确定方法，存在回归分析、拆分确定、经验判断等不同情形。二是判断方式，特定风险报酬率通常依赖资产评估人员的专业判断，存在主观性差异。

（二）专家指引

特定风险报酬率一般可以通过多因素回归分析等数理统计方法计算得出，也可以拆分为规模溢价和其他特定风险溢价进行确定，还可以在综合分析企业规模、核心竞争力、大客户和关键供应商依赖等因素的基础上根据经验进行判断。

（三）监管要求

资产评估机构执行证券评估业务，在确定特定风险报酬率时应当遵循以下要求：

一是应当明确采用的具体方法，涉及专业判断时应当综合考虑被评估企业的风险特征、企业规模、业务模式、所处经营阶段、核心竞争力、主要客户及供应商依赖等因素，确定合理的特定风险报酬率。

二是应当综合考虑特定风险报酬率的取值，其在股权折现率整体中的权重应当具有合理性。

三是应当在资产评估报告中充分披露特定风险报酬率的确定方法、分析过程、预测依据等。

七、债权期望报酬率

（一）现行做法

资产评估机构测算债权期望报酬率时，在利率选取方面存在参考银行贷款市场利率、被评估企业实际债务利率等不同情形。

（二）专家指引

债权期望报酬率一般可以全国银行间同业拆借中心公布的贷款市场报价利率（LPR）为基础调整得出；也可以采用被评估企业的实际债务利率，但其前提是其利率水平与市场利率不存在较大偏差。

（三）监管要求

资产评估机构执行证券评估业务，在确定债权期望报酬率时应当遵循以下要求：

一是如果参考银行贷款市场利率（LPR），应当充分考虑被评估企业的经营业绩、资本结构、信用风险、抵质押以及第三方担保等因素；如果采用非市场利率，应当综合考虑被评估企业的融资渠道、债务成本、偿债能力以及与市场利率的偏差等因素，确定合理的债权期望报酬率。

二是应当在资产评估报告中充分披露债权期望报酬率的确定方法、分析过程、数据来源等。

八、附则

（一）商誉减值测试等以财务报告为目的的评估，涉及收益法折现率测算的应当遵照相关执业准则要求并参照本指引。

（二）会计师事务所等其他机构从事证券服务业务，涉及收益法折现率测算的应当遵照相关执业准则要求并参照本指引。

本指引自发布之日起施行。

（来源：中国证监会）

新收入、金融工具及租赁准则下

资产负债表的填列规则

【摘要】由于新收入准则、新金融工具准则以及新租赁准则中设置了诸多流动性标识模糊的资产和负债类会计科目，此举对资产负债表的填列产生了较大的影响。对《关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》中对 2019 年度已执行上述三类新准则的企业资产负债表相关项目的填列规则进行剖析，旨在探寻三类新准则对资产负债表编制所带来的影响，进而帮助广大实务工作者尽快理解和把握资产负债表的列报规则。

【关键词】资产负债表；其他流动资产；其他流动负债；一年内到期的非流动资产；一年内到期的非流动负债；其他非流动资产；其他非流动负债；其他非流动金融资产

以揭示偿债能力为主要目的的资产负债表对其所列示项目采取了以流动性进行分类的技术规则，

《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕14 号，简称《新收入准则》）、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（财会〔2017〕7 号，简称《新金融工具准则》）以及《企业会计准则第 21 号——租赁》（财会〔2018〕35 号，简称《新租赁准则》）在会计科目设置上虽呈现出通俗易懂的特征，但相关资产或负债类科目的流动性特征却明显趋弱，这就给资产负债表的编制带来了不利影响，实务工作中稍有不慎就有可能出现技术性差错，进而影响企业偿债能力指标的准确揭示。本文拟在《新收入准则》《新金融工具准则》和《新租赁准则》（统称“新准则”）框架下，对资产负债表编制过程中应注意的问题加以梳理和剖析。

一、新准则下相关会计科目概述

1. 《新收入准则》中的相关会计科目。该准则增设了“合同资产”“合同负债”“合同取得成本”“合同取得成本减值准备”“合同履约成本”“合同履约成本减值准备”“应收退货成本”等会计科目，这些会计科目并未呈现出明晰的流动性特征，加之其中有的会计科目并没有成为资产负债表上的单列项目，造成会计人员在将这些会计科目填列至资产负债表时存在不小的困难。

“合同资产”科目核算企业已经履行了合同中约定的履约义务但依照约定尚未收取相应对价而形成的债权，鉴于信用风险的客观存在，该类债权的可回收期难以预计，在资产负债表上如何填列自然需要官方确立相应规则。

“合同负债”科目核算企业依照合同已经收到了相应对价但尚未履行约定义务而形成的负债，在实践中尚难以设定该类债务结转收入的时限，该科目在资产负债表上如何填列仍然需要官方明确。

“合同取得成本”科目核算企业预期能够收回的因获取合同所发生的增量支出，所谓预期能够收回意指未来可以从通过履行合同获取的收入中得到补偿。换言之，该类支出能够给企业带来未来的现金流入，因此“合同取得成本”便具有了资产类科目的属性，但作为新设置的科目，如何将其纳入资产负债表仍需官方定论。

“合同履约成本”科目核算企业为履行合同而发生的相关支出，《新收入准则》强调该类支出的可补偿性，即必须通过合同的履行才可以从客户处予以收回。换言之，企业为履行合同而发生的相关支出，如果预期无法收回的，该部分支出就应纳入损益加以核算。由此可见，“合同履约成本”科目类属于资产类科目。由于《新收入准则》实质上是与 2006 年发布的《企业会计准则第 14 号——收入》与《企业会计准则第 15 号——建造合同》予以了合并，“合同履约成本”科目归集的内容自然就包括建造合同的履约成本，鉴此就难以判定“合同履约成本”科目的流动性，如何填列资产负债表仍需要官方定夺。

在附有销货退回条件的销售模式下，企业依据其历史经验预期的有可能退回的已发出存货的成本应纳入“应收退货成本”科目予以核算。由于退回的存货存在因再次实现销售而给企业带来现金流入的可能性，“应收退货成本”科目也就具有了资产要素的属性，但在实务工作中该科目的流动属性是难以界定的，该科目在资产负债表资产端的流动性归属仍然需要官方厘定。

依循企业会计准则体系下资产负债表资产端项目的填列规律，不难判定“合同取得成本减值准备”和“合同履约成本减值准备”分别作为“合同取得成本”和“合同履约成本”的备抵账户，自然应作为备抵账户填入资产负债表。

2. 《新金融工具准则》中的相关会计科目。该准则新设了“债权投资”“其他债权投资”“其他权益工具投资”三个会计科目，尽管这三个会计科目具有投资的债权或股权属性，但其流动性“标签”却荡然无存。由于会计人员对这三个会计科目尚缺乏实践感知，因此对于如何在资产负债表中填列这三个会计科目仍存有不小的疑惑。

“债权投资”科目核算企业采用摊余成本计量的债权类投资，就到期日而言，可能在一年以内，也可能在一年以上，“债权投资”是否作为资产负债表上的单列项目？如果设置为单列项目其流动性如何判断？换言之，“债权投资”科目最终该如何填入资产负债表？这些疑问同样需要官方作答。

“其他债权投资”科目核算企业采用公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债权类投资，该类投资到期日的流动性归属仍难以“一锤定音”，该科目在资产负债表的填列规则也需官方明示。

“其他权益工具投资”科目核算重大影响以下的非交易性权益工具投资，但非交易性的时长是需要官方确定的，作为新增设的科目，其是否作为资产负债表单列项目仍需官方确定。

“交易性金融资产”科目既核算以交易为目的的重大影响以下的股权投资，也核算符合规定条件的指定性债权投资。如果该科目只核算以交易为目

的股权投资，其流动性归属自然是明确无疑的，但纳入指定情形的债权投资后，其流动性归属就很难判定了。《新金融工具准则》只允许将以组合方式出现且以消除会计上的错配为目标的债权投资指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，但尚未对指定的时效做出规定，从商业角度而言，也不宜做出刚性要求。鉴于该科目核算的内容债权股权兼具、流动性归属难辨，在资产负债表上如何填列就更需要官方确定了。

3. 《新租赁准则》中的相关会计科目。该准则中“使用权资产”和“租赁负债”科目的流动性标识依然缺失，同样给资产负债表的编制带来一定的挑战。“使用权资产”科目核算承租人持有的使用权资产的原价，尽管《新租赁准则》规定了对承租人而言，不再区分经营租赁和融资租赁，但就出租人和租赁合同而言，仍然需要区分经营租赁和融资租赁，从经济实质上而言，“使用权资产”核算的内容既有可能涉及经营租赁合同也有可能涉及融资租赁。尽管《新租赁准则》给企业赋予了短期租赁和低价值租赁的会计处理选择权，使得“使用权资产”科目核算的内容不能完全排除短期租赁。另外，《新租赁准则》中关于“使用权资产”科目的使用说明类似于长期资产，但对于剩余摊销期限只剩或不足一年的使用权资产如何填列，作为新设会计科目其是否应在资产负债表中列示，仍需官方说明。而关于“租赁负债”科目的使用说明显现出长期负债的特征，但从经济实质来看，其核算的内容同样未能完全排除短期租赁，此外自资产负债表日起一年内到期的租赁负债如何填列也需官方指导。

4. 《增值税会计处理规定》（财会〔2016〕22号，简称《规定》）中的相关会计科目。由于“应交税费”科目下设置了 10 个与增值税征收相关的明细科目，使得“应交税费”科目的使用异常复杂。尽管“应交税费”科目类属于流动负债，但由于增值税核算本身就非常繁琐，导致在资产负债表中填列与增值税相关的信息就变得更加晦涩难懂了。

二、新准则下资产负债表编制应注意的问题

在我国采取与国际财务报告准则持续趋同的大背景下，伴随非报告类准则的陆续发布与修订，资产负债表所面临的寻求有用性与明晰性之间最佳平衡点的压力也在逐步加大。由于新准则下上述会计科目的流动性标识在减弱，且资产负债表中单列项目的可操作空间越来越小，新准则下的会计科目是否可以作为资产负债表的单列项目引起业界越来越多的关注。

仔细研读《关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》（财会〔2019〕6 号，简称《通知》）中已执行的《新金融准则》《新收入准则》和《新租赁准则》的企业报表格式及其部分项目的填列说明，笔者发现，“其他流动资产”与“其他流动负债”、“一年内到期的非流动资产”与“一年内到期的非流动负债”、“其他非流动资产”与“其他非流动负债”三对项目以及“其他非流动金融资产”项目与新准则下的上述会计科目之间具有复杂且清晰的关联关系。通过梳理新准则中相关会计科目的使用说明以及《通知》中相关项目的填列说明，得出如下结论。

1. “其他流动资产”和“其他流动负债”与新准则之间的承接关系。

（1）“其他流动资产”项目。“债权投资”科目中对应的企业购入的一年内到期的债权投资（采用摊余成本计量）、“其他债权投资”科目中对应的企业购入的一年内到期的债权投资（采用公允价值计量且其变动计入其他综合收益）、初始确认时摊销期限不足一年的“合同取得成本”科目以及在一年内或一个正常营业周期内出售的“应收退货成本”科目应填列在“其他流动资产”项目。需要着重强调并指出的是，“其他流动资产”项目填列的是初始确认时即可确认一年内到期的债权投资，而无论是采用摊余成本计量还是采用公允价值计量，“债权投资”科目和“其他债权投资”科目作为资产负债表上的单列项目，被《通知》归类为非流动

资产类别。

(2) “其他流动负债”项目。“预计负债”科目中对应的将在一年或一个正常营业周期以内清偿的“应付退货款”，应填列在“其他流动负债”项目。“预计负债”科目本身作为资产负债表上的一个单列项目，被归类为非流动负债类别。

2. “一年内到期的非流动资产”和“一年内到期的非流动负债”与新准则之间的承接关系。

(1) “一年内到期的非流动资产”项目。“债权投资”科目和“其他债权投资”科目中对应的自资产负债表日起一年内到期的长期债权投资填列在“一年内到期的非流动资产”项目。需要着重强调并指出的是，只要是自资产负债表日起一年内到期的长期债权投资，就填列在“一年内到期的非流动资产”项目，而不管其是采用摊余成本计量还是采用公允价值计量。《通知》明确指出，固定资产、使用权资产、无形资产、长期待摊费用等非金融性长期资产，即使其折旧（或摊销、折耗）期限只剩或不足一年，或者预计在一年内（含一年）进行摊销（或摊销、折耗）的，也不得将此类非流动资产填列在“一年内到期的非流动资产”项目。即不管摊销（或摊销、折耗）期限是否在一年以内，固定资产、使用权资产、无形资产、长期待摊费用均不得填列在“一年内到期的非流动资产”项目内。由此可见，《通知》更凸显了“一年内到期的非流动资产”项目的金融资产属性。

需要进一步指出的是，尽管“债权投资”科目和“其他债权投资”科目自身的流动性特征并不明显，但作为资产负债表上的单列资产项目，《通知》将其一并归类为非流动资产类别。

(2) “一年内到期的非流动负债”项目。“租赁负债”科目中对应的将在一年内到期的部分，应填列在“一年内到期的非流动负债”项目中。同样需要指出的是，尽管“租赁负债”科目自身的流动性特征并不明显，但作为资产负债表中单列的负债项目，《通知》将其归类为非流动负债类别。《通知》还明确指出，“递延收益”科目中对应的剩余

摊销年限只剩或不足一年的或者初始确认时预计摊销年限在一年以内（含一年）的不得填列在“一年内到期的非流动负债”项目中。同样不难看出，《通知》也凸显了“一年内到期的非流动负债”项目的金融负债属性。

3. “其他非流动资产”和“其他非流动负债”与新准则之间的承接关系。

(1) “其他非流动资产”项目。

① “合同资产”科目和“合同负债”科目。当同一合同下的“合同资产”和“合同负债”以净额列示且其余额在借方时，需要在对其流动性做出判断的前提下，具体确定其在资产负债表上的填列方式，如果属于非流动性资产，则应填列在“其他非流动资产”项目，如果属于流动性资产，则应填列在“合同资产”项目。需要强调的是，尽管“合同资产”科目本身的流动性特征并不明显，但《通知》将其归类为资产负债表的流动资产项下。

② “合同取得成本”科目和“合同履约成本”科目。“合同取得成本”科目和“合同履约成本”科目中对应的初始确认时摊销期限在一年或一个正常营业周期以上的，应填列在“其他非流动资产”项目。需要指出的是，“合同取得成本”科目和“合同履约成本”科目中对应的初始确认时摊销期限在一年或一个正常营业周期以内的，两者在资产负债表上的填列项目明显不同，其中前者填列在“其他流动资产”项目，后者填列在“存货”项目。

另外，“合同取得成本”科目和“合同履约成本”科目均不是资产负债表上的单列项目，“合同取得成本减值准备”科目和“合同履约成本减值准备”科目应作为备抵科目填列在资产负债表的相关对应项目中。

③ “应收退货成本”科目。“应收退货成本”科目中对应的预计将在一年或一个正常营业周期以上另行出售的已发出存货，应填列在“其他非流动资产”项目。尽管“应收退货成本”科目中包含“应收”二字，但《通知》并未将其视为具有金融资产属性的科目，此举是源于该科目直接针对的是预期

有可能退回存货的成本。换言之，“应收退货成本”科目针对的是“退货”，但重心是在“成本”，而不在“应收”。

(2) “其他非流动负债”项目。“合同资产”和“合同负债”以净额列示且其余额在贷方时，仍需首先对其流动性做出判断，如果呈现出非流动性，则应填列在“其他非流动负债”项目，如果将在一年或一个正常的营业周期内到期，则应填列在“合同负债”项目。尽管“合同负债”科目本身的流动性并不明显，但《通知》将其归类为资产负债表的流动负债项下。

另外，《通知》准许针对同时存在“合同资产”和“合同负债”核算内容的同一合同设置“合同结算”科目，并在该科目下设置“价款结算”和“收入结转”明细科目。其中，贷记“合同结算——价款结算”科目与贷记“合同负债”科目反映的业务情形相同，即反映企业已收取了合同对价但尚未履行相应履约义务的情形；借记“合同结算——价款结算”科目与借记“合同资产”科目反映的业务情形相同，即反映企业已履行了相关的履约义务，但尚未收取相应的合同对价的情形；“合同结算——收入结转”科目用来核算合同负债结转收入的情形，即通过借记“合同结算——收入结转”，贷记“主营业务收入”或“其他业务收入”，一方面体现为收入的实现，另一方面体现为企业承担的合同负债的核减。

按照上述规则对“合同结算”科目进行会计处理后，其期末的借方余额就有了资产属性，在编制资产负债表时，应依据对其流动性的判断，分别填在“合同资产”（针对一年或一个正常营业周期内可收回的情形）或“其他非流动资产”项目；其期末的贷方余额就具有了负债属性，在编制资产负债表时，在对其流动性进行分析判断的基础上，分别填列在“合同负债”（针对一年或一个正常营业周期内到期的情形）或“其他非流动负债”项目。

4. “其他非流动金融资产”项目与新准则之间的承接关系。“其他非流动金融资产”这一术语始

现于《通知》中，所填列的内容与“交易性金融资产”科目的核算内容有关。尽管新金融工具准则仍沿用了“交易性金融资产”科目，但该科目的核算内容已“今非昔比”，其核算的内容既与股权投资相关也与债权投资相关，但债权投资和股权投资均有确定的前置认定条件。就债权投资而言，是针对直接指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的债权投资，且此情形下的债权通常以组合方式出现并以消除会计上的错配为目的；就股权投资而言，针对的是重大影响以下以交易性为目的的股权投资。纳入“交易性金融资产”科目核算的债权投资并未强调其流动性，长期债权投资仍可以纳入该科目予以核算。由于《通知》中将“交易性金融资产”作为流动资产项下的单列项目，从技术层面来看，就必须对“交易性金融资产”科目中核算的长期债权投资在资产负债表上的填列规则加以明确。

基于上述剖析，对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产中的长期债权投资，自资产负债表日起到期日在一年以上且预期持有超过一年以上的，就应该将其认定为非流动项目。也许恰恰是基于上述分析与考量，《通知》中要求：“自资产负债表日起超过一年到期且预期持有超过一年的以公允价值计量且其变动计入当期损益的非流动金融资产的期末账面价值，在‘其他非流动金融资产’项目反映。”由于资产负债表中已存在“其他非流动资产”项目，《通知》“另辟蹊径”单独增设“其他非流动金融资产”项目，笔者认为，此举无非旨在强调“交易性金融资产”科目的金融资产属性。

理论上而言，对于非流动资产类会计科目，将其特定情形的部分填列在“一年内到期的非流动资产”项目是顺理成章的，但将流动资产类会计科目的特定情形填列在非流动资产项下，此举既不符合思维逻辑和理论逻辑，也不符合实践逻辑，可谓实属罕见了。笔者认为，这一现象与新金融工具准则中“交易性金融资产”科目核算的内容过于庞杂直接相关。

5. “使用权资产”科目填列规则。结合《新租

赁准则》中关于“使用权资产”科目的使用说明以及《通知》中关于“使用权资产”项目的填列说明，可以梳理出“使用权资产”科目的资产负债表填列规则。由于“使用权资产”是资产负债表的单列项目，且归为非流动资产类别，应根据“使用权资产”科目、“使用权资产累计折旧”科目和“使用权资产减值准备”科目的期末余额加以计算后填列。对于折旧年限只剩一年或不足一年的以及初始确认“使用权资产”时预计在一年内（含一年）折旧的部分，不得归类到流动资产项下，在资产负债表中只归为非流动资产类别。

三、与增值税相关的会计科目的列报规则解析

《规定》中“应交税费”的“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”等期末存有借方余额的明细科目，以及因可抵扣的“进项税额”“销项税额抵减”“减免税额”以及“出口抵减内销产品应纳税额”4个专栏的合计数大于“销项税额”“出口退税”以及“进项税额转出”3个专栏的合计数而存有借方余额的“应交增值税”明细科目，均具有资产类科目的属性。

鉴于“应交税费”项目早已归为流动负债类别，且不存在与尚待抵扣增值税相关的单列资产类项目，《规定》要求依据对上述存有借方余额明细科目的流动性判断，分别将其填入“其他流动资产”或“其他非流动资产”项目。对存有贷方余额且尚未进入增值税计征过程的“待转销项税额”明细科目，应依据对其流动性的判断，分别填列在“其他流动负债”或“其他非流动负债”项目。将已经纳入增值税计征过程且存有贷方余额的“未交增值税”、“简易计税”和“转让金融商品应交增值税”明细科目填列在“应交税费”项目。

当纳税人本月已交增值税额大于当月应交增值税额时，“未交增值税”明细科目就存有借方余额，《规定》要求依据对其流动性的判断，分别填列在“其他流动资产”或“其他非流动资产”项目；当纳税人本月已交增值税额小于当月应交增值税

额时，“未交增值税”明细科目就存有贷方余额，反映纳税人仍存在尚待履行的纳税义务，《规定》要求将其填列在“应交税费”项目。

需要进一步指出的是，《规定》尚未对房地产开发企业“预缴增值税”明细科目可能存有的借方余额以及“转让金融产品应交增值税”明细科目月末可能存有的借方余额如何填列资产负债表做出明确规定。笔者认为，应依据对其流动性的判断，分别填列在“其他流动资产”或“其他非流动资产”项目。

承上所述，对于本文言及的新准则下的相关会计科目，受制于其自身流动性标识的丧失，广大实务工作者在编制资产负债表时需要予以高度关注，对于其中已作为资产负债表单列项目的会计科目（如交易性金融资产、合同资产、合同负债、债权投资、其他债权投资、使用权资产、租赁负债），需要关注其在资产负债表中的流动性，对于在资产负债表中没有作为单列项目的会计科目（如合同取得成本、合同取得成本减值准备、合同履约成本、合同履约成本减值准备、应收退货成本），更需要对其在资产负债表中的填列规则熟记于心，尤其需要注意对“一年内到期的非流动资产”和“一年内到期的非流动负债”项目金融类属性的认知和把握。

鉴于新准则下上述会计科目可能分别被填列在“其他流动资产”“其他流动负债”“一年内到期的非流动资产”“一年内到期的非流动负债”“其他非流动资产”“其他非流动负债”等非单列项目，在填列时有的会涉及对其流动性的判定，这样就不可避免地受到主观判断的影响，进而影响相关流动性比率的揭示。实务工作中除了要准确理解和把握《通知》中的相关填列规则外，在对流动性比率进行分析时，也要注意对其纵向可比性做出推断或评判。总而言之，期待本文的梳理与剖析，能够对广大读者有所帮助。

参考文献

[1] 财政部. 关于印发修订《企业会计准则第 14 号——收入》的通知. 财会〔2017〕22 号, 2017-07-05.

[2] 财政部. 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. 财会〔2017〕7 号, 2017-03-31.

[3] 财政部. 关于印发修订《企业会计准则第 21 号——租赁》的通知. 财会〔2018〕35 号, 2018-12-07.

[4] 冷琳. 新收入准则下四组会计科目的差异辨析[J]. 财会月刊, 2020(9): 69~73.

[5] 财政部. 关于印发《增值税会计处理规定》的通知. 财会〔2016〕22 号, 2016-12-03.

[6] 财政部. 关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知. 财会〔2019〕6 号, 2019-04-30.

[7] 马永义. 增值税会计处理规定解析[J]. 财务与会计, 2017(6): 54~55.

(来源:《财会月刊》2021 年第 5 期)

成功并不像你想象的那么难

1965 年, 一位韩国学生到剑桥大学主修心理学。在喝下午茶时, 他常到学校的咖啡厅或茶座听一些成功人士聊天。这些成功人士包括诺贝尔奖获得者, 某一些领域的学术权威和一些创造了经济神话的人, 这些人幽默风趣, 举重若轻, 把自我的成功都看得十分自然和顺理成章。时刻长了, 他发现, 在国内他被一些成功人士欺骗了。那些人为了让正在创业的人知难而退, 普遍把自我的创业艰辛夸大了, 也就是说, 他们在用自我的成功经历吓唬那些还没有取得成功的人。

作为心理系的学生, 他认为很有必要对韩国成功人士的心态加以研究。1970 年, 他把《成功并不像你想象的那么难》作为毕业论文, 提交给现代经济心理学的创始人威尔·布雷登教授。布雷登教授读后, 大为惊喜, 他认为这是个新发现, 这种现象虽然在东方甚至在世界各地普遍存在, 但此前还没有一个人大胆地提出来并加以研究。

之后这本书果然伴随着韩国的经济起飞了。这本书鼓舞了许多人, 正因他们从一个新的角度告诉人们, 成功与“劳其筋骨, 饿其体肤”、“三更灯火五更鸡”、“头悬梁, 锥刺股”没有必然的联系。只要你对某一事业感兴趣, 长久地坚持下去就会成功, 正因上帝赋予你的时刻和智慧够你圆满做完一件事情。后来, 这位青年也获得了成功, 他成了韩国泛亚汽车公司的总裁。

【感悟】其实不光是当时的韩国人, 许多中国人一样存在把取得成功的困难过分夸大的嫌疑。这跟小马过河一个理儿, 是深是浅一试便知。成功并不像你想象的那么难, 重要的是你要用心去做, 并且全力以赴。

