

北京证券交易所正式揭牌开市

2021年11月15日，北京证券交易所揭牌暨开市仪式在京举行。北京市委书记蔡奇，中国证监会主席易会满出席仪式，共同为北京证券交易所揭牌并鸣钟开市。易会满主席，北京市委副书记、市长陈吉宁在仪式上致辞。中宣部、中央网信办、全国人大法工委、最高人民法院、最高人民检察院、国家发改委、科技部、工信部、公安部、财政部、人民银行、银保监会等单位有关负责同志和部门负责人出席仪式。北京证券交易所正式揭牌开市，这是我国资本市场改革发展的又一标志性事件，对于促进多层次资本市场高质量发展、探索具有中国特色资本市场普惠金融之路和落实创新驱动发展国家战略等都具有十分重要的意义。下一步，证监会将认真学习贯彻习近平总书记重要讲话精神和党中央、国务院决策部署，会同有关各方，持续深化新三板改革，办好北京证券交易所，着力打造服务创新型中小企业主阵地，建设一个规范、透明、开放、有活力、有韧性的资本市场，为经济高质量发展和努力实现第二个百年奋斗目标积极贡献力量。

(来源：证监会发布)

为支持进一步深化全国中小企业股份转让系统（以下称新三板）改革，将精选层变更设立为北京证券交易所（以下称北交所），按照平稳转换、有效衔接的原则，现将北交所税收政策适用问题明确如下：

新三板精选层公司转为北交所上市公司，以及创新层挂牌公司通过公开发行股票进入北交所上市后，投资北交所上市公司涉及的个人所得税、印花税相关政策，暂按照现行新三板适用的税收规定执行。涉及企业所得税、增值税相关政策，按企业所得税法及其实施条例、《财政部国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）及有关规定执行。

特此公告。

财政部 税务总局

2021年11月14日

(来源：财政部税政司)



关于北京证券交易所税收政策适用问题的公告

财政部 税务总局公告 2021 年第 33 号

中国银保监会关于印发《银行保险机构大股东行为监管办法（试行）》

的通知

银保监发[2021]43号

《银行保险机构大股东行为监管办法（试行）》已于2021年6月8日经银保监会2021年第7次委务

会议通过，现印发给你们，请遵照执行。

中国银保监会
2021年9月30日

(此件发至银保监分局和地方法人银行保险机构)

银行保险机构大股东行为监管办法 (试行)

第一章 总则

第一条 为加强银行保险机构公司治理监管，规范大股东行为，保护银行保险机构及利益相关者合法权益，根据《中华人民共和国公司法》《中华人民共和国银行业监督管理法》《中华人民共和国商业银行法》《中华人民共和国保险法》等法律法规及其他相关规定，制定本办法。

第二条 本办法适用于在中华人民共和国境内依法设立的国有控股大型商业银行、全国性股份制商业银行、城市商业银行、农村商业银行、外资法人银行、民营银行、保险集团(控股)公司、保险公司、保险资产管理公司、信托公司、金融资产管理公司、金融租赁公司、消费金融公司和汽车金融公司(以下统称银行保险机构)。

第三条 本办法所称银行保险机构大股东，是指符合下列条件之一的银行保险机构股东：

(一) 持有国有控股大型商业银行、全国性股份制商业银行、外资法人银行、民营银行、保险机构、金融资产管理公司、金融租赁公司、消费金融公司和汽车金融公司等机构15%以上股权的；

(二) 持有城市商业银行、农村商业银行等机构10%以上股权的；

(三) 实际持有银行保险机构股权最多，且持股比例

不低于5%的(含持股数量相同的股东)；

(四) 提名董事两名以上的；

(五) 银行保险机构董事会认为对银行保险机构经营管理有控制性影响的；

(六) 中国银行保险监督管理委员会(以下简称银保监会)或其派出机构认定的其他情形。

股东及其关联方、一致行动人的持股比例合并计算。持股比例合计符合上述要求的，对相关股东均视为大股东管理。

第四条 银保监会及其派出机构依法对银行保险机构大股东的行为进行监管。

第二章 持股行为

第五条 银行保险机构大股东应当充分了解银行业或保险业的行业属性、风险特征、审慎经营规则，以及大股东的权利和义务，积极维护银行保险机构稳健经营及金融市场稳定，保护消费者权益，支持银行保险机构更好地服务实体经济、防控金融风险。

第六条 银行保险机构大股东应当强化资本约束，保持杠杆水平适度，科学布局对银行保险机构的投资，确保投资行为与自身资本规模、持续出资能力、经营管理水平相适应，投资入股银行保险机构的数量应符合相关监管要求。

第七条 银行保险机构大股东应当使用来源合法的自有资金入股银行保险机构，不得以委托资金、债务资金等非自有资金入股，法律法规另有规定的除外。

银行保险机构大股东取得股权，并报银保监会及其派出机构审批、备案时，应当详细说明资金来源，积极配合银保监会及其派出机构和银行保险机构对资金来源的审查。

第八条 银行保险机构大股东应当逐层说明其股权结构直至实际控制人、最终受益人，以及与其他股东的关联关系或者一致行动关系，确保股权关系真实、透明，严禁隐藏实际控制人、隐瞒关联关系、股权代持、私下协议等违法违规行为。

第九条 银行保险机构大股东与银行保险机构之间不得直接或间接交叉持股，国务院另有规定的除外。

第十条 银行保险机构大股东质押银行保险机构股权数量超过其所持股权数量的50%时，大股东及其所提名董事不得行使在股东（大）会和董事会上的表决权。对信托公司、特定类型金融机构另有规定的，从其规定。

银行保险机构大股东不得以所持银行保险机构股权为股东自身及其关联方以外的债务提供担保，不得利用股权质押形式，代持银行保险机构股权、违规关联持股以及变相转让股权。

银行保险机构大股东应当及时、准确、完整地向银行保险机构告知其所持股权的质押和解质押信息，并由银行保险机构在公司年报中予以披露。

第十一条 银行保险机构大股东应当注重长期投资和价值投资，不得以投机套现为目的；应当维护银行保险机构股权结构的相对稳定，在股权限制转让期限内不得转让或变相转让所持有的银行保险机构股权，司法裁定、行政划拨或银保监会及其派出机构责令转让的除外。

第三章 治理行为

第十二条 银行保险机构大股东应当依照法律法规、监管规定和公司章程履职尽责，合法、有效参与公司治理，严禁滥用股东权利。

第十三条 银行保险机构大股东应当支持银行保险机构建立独立健全、有效制衡的公司治理结构，鼓励支持银行保险机构把党的领导与公司治理有机融合。

第十四条 银行保险机构大股东应当通过公司治理程序正当行使股东权利，维护银行保险机构的独立运作，严禁违规通过下列方式对银行保险机构进行不正当干预或限制，法律法规另有规定或经银保监会认可的情形除外：

- （一）对股东（大）会和董事会决议设置前置批准程序；
- （二）干预银行保险机构工作人员的正常选聘程序，或越过股东（大）会、董事会直接任免工作人员；
- （三）干预银行保险机构董事、监事和其他工作人员的绩效评价；

（四）干预银行保险机构正常经营决策程序；

（五）干预银行保险机构的财务核算、资金调动、资产管理和费用管理等财务、会计活动；

（六）向银行保险机构下达经营计划或指令；

（七）要求银行机构发放贷款或者提供担保；

（八）要求保险机构开展特定保险业务或者资金运用；

（九）以其他形式干预银行保险机构独立经营。

第十五条 银行保险机构大股东可以委托代理人参加股东（大）会，但代理人不得为股东自身及其关联方、一致行动人、所提名董事和监事以外的人员。银行保险机构大股东不得接受非关联方、一致行动人的委托参加股东（大）会。

第十六条 银行保险机构大股东为股权投资基金等机构投资者，应当向所持股权的最终受益人及银行保险机构披露其对银行保险机构的公司治理及投票政策，包括决定使用投票权的相关程序。

第十七条 银行保险机构大股东应当审慎行使对银行保险机构董事的提名权，确保提名人选符合相关监管规定。鼓励大股东通过市场化方式选聘拟提名董事的候选人，不断提高董事的专业水平。

第十八条 银行保险机构大股东提名的董事应当基于专业判断独立履职，公平对待所有股东，应当以维护银行保险机构整体利益最大化为原则进行独立、专业、客观决策，并对所作决策依法承担责任，不得损害银行保险机构和其他利益相关者的合法权益。

第十九条 银行保险机构大股东及其所在企业集团的工作人员，原则上不得兼任银行保险机构的高级管理人员。独资银行保险机构、监管部门认定处于风险处置和恢复期的银行保险机构以及大股东为中管金融企业的除外。

第二十条 银行保险机构大股东应当依法加强对其提名的董事和监事的履职监督，对不能有效履职的人员应当按照法律法规、银行保险机构章程规定和监管要求及时进行调整。

第四章 交易行为

第二十一条 银行保险机构大股东应当遵守法律法规和银保监会关于关联交易的相关规定，确保与银行保险机构之间交易的透明性和公允性。

第二十二条 银行保险机构大股东严禁通过下列方式与银行保险机构进行不当关联交易，或利用其对银行保险机构的影响力获取不正当利益：

（一）以优于对非关联方同类交易的条件获取贷款、票据承兑和贴现、债券投资、特定目的载体投资等银行授信；

（二）以优于对非关联方同类交易的条件与保险机构开展资金运用业务或保险业务；

（三）通过借款、担保等方式，非法占用、支配银行保险机构资金或其他权益；

（四）由银行保险机构承担不合理的或应由大股东及其关联方承担的相关费用；

（五）以优于对非关联方同类交易的条件购买、租赁银行保险机构的资产，或将劣质资产出售、租赁给银行保险机构；

（六）无偿或以优于对非关联方同类交易的条件使用银行保险机构的无形资产，或向银行保险机构收取过高的无形资产使用费；

（七）利用大股东地位，谋取属于银行保险机构的商业机会；

（八）利用银行保险机构的未公开信息或商业秘密谋取利益；

（九）以其他方式开展不当关联交易或获取不正当利益。

第二十三条 银行保险机构大股东应当充分评估与银行保险机构开展关联交易的必要性和合理性，严禁通过掩盖关联关系、拆分交易、嵌套交易拉长融资链条等方式规避关联交易审查。鼓励大股东减少与银行保险机构开展关联交易的数量和规模，增强银行保险机构的独立性，提高其市场竞争力。

第二十四条 银行保险机构大股东及其关联方与银行保险机构开展重大关联交易时，应当按照有关规定和监管要求配合提供相关材料，由银行保险机构按规定报告和披露。

第二十五条 银行保险机构大股东应当配合银行保险机构开展关联交易的动态管理，及时统计关联交易累计金额，监测是否符合关联交易集中度的有关规定，定期向银行保险机构提供与其开展关联交易的总体情况，并根据银行保险机构的预警提示及时采取相应措施。

第二十六条 银行保险机构大股东非公开发行债券的，银行保险机构不得为其提供担保，不得直接或通过金融产品购买。

第五章 责任义务

第二十七条 银行保险机构大股东应当认真学习和执行银保监会的相关规定、政策，严格自我约束，践行诚信原则，善意行使大股东权利，不得利用大股东地位损害银行保险机构和其他利益相关者的合法权益。

第二十八条 银行保险机构发生重大风险事件或重大违法违规行为，被银保监会或其派出机构采取风险处置或接管等措施的，银行保险机构大股东应当积极配合开展风险处置，严格落实相关监管措施和要求，主动维护银行保险机构经营稳定，依法承担股东责任和义务。

第二十九条 银保监会及其派出机构依法对银行保险机构开展现场检查、调查的，银行保险机构大股东应当积极配合监管部门采取的有关措施，严格执行有关监管要求。

第三十条 银行保险机构大股东应当严格按照监管规定履行信息报送义务，制定并完善内部工作程序，明确信息报送的范围、内容、审核程序、责任部门等，保证信息报送及时、真实、准确、完整，不得有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏。

第三十一条 银行保险机构大股东应当积极配合银行保险机构做好声誉风险管理，引导社会正向舆论，维护银行保险机构品牌形象。

银行保险机构大股东监测到与其有关的、对银行保险机构可能产生重大影响的报道或者传闻时，应当及时向银行保险机构通报相关事项。

第三十二条 银行保险机构大股东应当加强其所持股

的银行保险机构同其他小额贷款公司、担保公司等非持牌金融机构之间的风险隔离，不得利用银行保险机构名义进行不当宣传，严禁混淆持牌与非持牌金融机构之间的产品和服务，或放大非持牌金融机构信用，谋取不当利益。

第三十三条 银行保险机构大股东应当根据银行保险机构的发展战略、业务规划以及风险状况，支持银行保险机构编制实施资本中长期规划，促进银行保险机构资本需求与资本补充能力相匹配，保障银行保险机构资本持续满足监管要求。

第三十四条 银行保险机构大股东应当支持银行保险机构多渠道、可持续补充资本，优化资本结构，增强服务实体经济和抵御风险能力。

银保监会及其派出机构依法责令银行保险机构补充资本时，如银行保险机构无法通过增资以外的方式补充资本，大股东应当履行资本补充义务，不具备资本补充能力或不参与增资的，不得阻碍其他股东或投资人采取合理方案增资。

第三十五条 银行保险机构大股东应当支持银行保险机构根据自身经营状况、风险状况、资本规划以及市场环境调整利润分配政策，平衡好现金分红和资本补充的关系。银行保险机构存在下列情形之一的，大股东应支持其减少或不进行现金分红：

- （一）资本充足率不符合监管要求或偿付能力不达标的；
- （二）公司治理评估结果低于 C 级或监管评级低于 3 级的；
- （三）贷款损失准备低于监管要求或不良贷款率显著高于行业平均水平的；
- （四）银行保险机构存在重大风险事件、重大违法违规情形的；
- （五）银保监会及其派出机构认为不应分红的其他情形。

第三十六条 银行保险机构大股东应当根据监管规定，就有关责任义务出具书面承诺，并积极履行承诺事项。大股东出具虚假承诺或未履行承诺事项的，银保监会可以约谈银行保险机构、大股东及其他相关人

员，并在商业银行和保险公司股权管理不良记录中予以记录。

第三十七条 银行保险机构大股东应当鼓励支持全体股东，特别是中小股东就行使股东权利等有关事宜开展正当沟通协商，协调配合中小股东依法行使知情权或质询权等法定权利。

第三十八条 银行保险机构大股东应当支持中小股东获得有效参加股东（大）会和投票的机会，不得阻挠或指使银行保险机构阻挠中小股东参加股东（大）会，或对中小股东参加股东（大）会设置其他障碍。

第三十九条 银行保险机构大股东应当关注其他股东行使股东权利、履行股东义务的有关情况，发现存在损害银行保险机构利益或其他利益相关者合法权益的，应及时通报银行保险机构。银行保险机构应当按照法律法规和公司章程的规定及时采取相应措施，并向银保监会或其派出机构报告。

第六章 银行保险机构职责

第四十条 银行保险机构董事会应当勤勉尽责，并承担股权管理的最终责任。

银行保险机构董事长是处理银行保险机构股权事务的第一责任人。董事会秘书协助董事长工作，是处理股权事务的直接责任人。

第四十一条 银行保险机构应当加强股东股权管理和关联交易管理，重点关注大股东行为，发现大股东及其实际控制人存在涉及银行保险机构的违规行为时，应当及时采取措施防止违规情形加剧，并及时向银保监会或其派出机构报告。

第四十二条 银行保险机构应当坚持独立自主经营，建立有效的风险隔离机制，采取隔离股权、资产、债务、管理、财务、业务和人员等审慎措施，实现与大股东的各自独立核算和风险承担，切实防范利益冲突和风险传染。银保监会对银行保险机构监督管理另有规定的，从其规定。

第四十三条 鼓励银行保险机构制定大股东权利义务清单和负面行为清单。

权利义务清单应当明确大股东依法享有的股东权

利和应当履行的责任义务；负面行为清单应当明确大股东不得利用股东地位开展的违规行为，以及存在违规行为时，将承担的法律责任和可能面临的监管处罚。

银行保险机构应当根据法律法规和监管政策及时更新权利义务清单和负面行为清单，充分运用公司章程，督促引导大股东严格依法依规行使股东权利，积极主动履行责任义务。

第四十四条 银行保险机构应当建立大股东信息档案，记录和管理大股东的相关信息，并通过询问股东、查询公开信息等方式，至少每半年一次，核实掌握大股东的控制权情况、与银行保险机构其他股东间的关联关系及一致行动情况、所持股权质押冻结情况，如发生变化，应按照规定及时、准确、完整地报告和披露相关信息。

第四十五条 银行保险机构董事会应至少每年一次，就大股东资质情况、财务状况、所持股权情况、上一年度关联交易情况、行使股东权利情况、履行责任义务和承诺情况、落实公司章程和协议条款情况、遵守法律法规和监管规定情况进行评估，并在股东（大）会上或通过书面文件进行通报，同时抄报银保监会或其派出机构。

银行保险机构对大股东进行评估时，可按照相关监管规定，对其他需要评估的股东进行同步评估，相关评估报告可合并报送银保监会或其派出机构。

第四十六条 银行保险机构在不涉及商业秘密的前提下，可以定期通报机构的治理情况、经营情况和相关风险情况，更好地保障中小股东、独立董事、外部监事、普通员工和金融消费者等利益相关方的知情权、质询权等相关权利，鼓励上述各利益相关方对大股东不当干预行为开展监督。

第四十七条 银行保险机构大股东滥用股东权利，给银行保险机构造成损失的，银行保险机构应当按照《中华人民共和国公司法》第二十条规定，要求大股东承担赔偿责任。大股东拒不配合承担赔偿责任的，银行保险机构应当积极采取有关措施，维护自身权益，并将相关情况报送银保监会或其派出机构。

第七章 监督管理

第四十八条 银保监会及其派出机构按照实质重于形式的原则，加强对银行保险机构大股东的穿透监管和审查，对涉及银行保险机构的违法违规行为依法采取监管措施。

第四十九条 银行保险机构大股东违反本办法规定的，银保监会及其派出机构可责令限期改正，并视情况采取约谈大股东及相关人员、公开质询、公开谴责、向其上级主管单位通报等措施。

第五十条 银行保险机构大股东或其控股股东、实际控制人违反本办法第七条、第八条、第十四条规定的，银保监会及其派出机构可依法限制其股东（大）会召开请求权、表决权、提名权、提案权、处分权等相关股东权利。

第五十一条 银行保险机构大股东及其关联方利用关联交易严重损害银行保险机构利益，危及资本充足率或偿付能力的，银保监会或其派出机构应当立即采取措施，限制或禁止银行保险机构与违规股东及其关联方开展关联交易，防止进一步损害银行保险机构利益。

第五十二条 银行保险机构违反本办法规定的，银保监会及其派出机构可责令限期改正，并根据违规情形调整银行保险机构公司治理评估结果、监管评级或采取其他监管措施。

第五十三条 对银行保险机构或其大股东违规行为负有直接责任或未履职尽责的银行保险机构工作人员，银保监会及其派出机构可采取以下措施，并依法追究相关人员责任：

- （一）监管谈话或责令整改；
- （二）行业警示通报或公开谴责
- （三）责令银行保险机构按照公司规定给予纪律处分、警告、罚款或调整职务；
- （四）按管理权限通报其组织部门及纪检监察部门。

第五十四条 银行保险机构大股东及其控股股东、实际控制人违反本办法规定的，银保监会及其派出机构应当依据相关法律法规及时采取措施，并在商业银行和保险公司股权管理不良记录中及时、准确、完整记录。

对违法违规情节严重且社会影响特别恶劣的大股东，银保监会依法予以处罚并视情形向社会公开通报。

第八章 附则

第五十五条 银保监会批准设立的其他金融机构，参照适用本办法。法律法规及监管制度另有规定的，从其规定。

法律法规、监管制度及国有金融企业股权管理对国家财政部门、国务院授权投资机构、受财政部门委托管理国有金融资本的其他部门和机构、商业银行、保险集团（控股）公司、保险公司、外资法人机构以及经监管部门批准设立的金融控股公司作为银行保险机构股东另有规定的，从其规定。

第五十六条 本办法所称“以上”包括本数，“超过”“低于”不包括本数。

第五十七条 本办法由银保监会负责解释。

第五十八条 本办法自公布之日起施行。

中国银保监会有关部门负责人就《银行保险机构大股东行为监管办法（试行）》答记者问

为加强银行保险机构公司治理监管，规范大股东行为，保护银行保险机构及利益相关者合法权益，中国银保监会印发了《银行保险机构大股东行为监管办法（试行）》（以下简称《办法》）。银保监会有关部门负责人回答了记者提问。

一、发布《办法》的背景是什么？

近年来，少数银行保险机构大股东滥用股东权利，不当干预公司经营，违规谋取控制权，利用关联交易进行利益输送和资产转移，严重损害中小股东及金融消费者的合法权益。

针对上述股东股权乱象，银保监会不断弥补监管短板，加强公司治理、股权管理和关联交易等制度建设，坚持将打击违法违规行为作为监管工作重点。为进一步强化对大股东行为的规范约束，推动大股东规

范行使权利、依法履行义务，切实维护银行保险机构稳健经营，银保监会制定了《办法》。

二、为什么要界定大股东？大股东的认定标准是什么？

根据监管实践，目前中小机构股权普遍较为分散，控股股东很少，大量对公司有重大影响的股东只能按照主要股东（5%）的标准实施监管，从而出现监管不足。因此，为增强监管效率和精准性，《办法》将控股股东和部分需要重点监管的关键少数主要股东一并界定为“大股东”，并提出更为严格的监管标准。

《办法》主要从持股比例、对金融机构的影响等角度对大股东进行认定。其中，持股比例标准根据各类银行保险机构的股权结构集中度分为15%、10%两档，同时，实际持股最多的股东也认定为大股东。对金融机构的影响则是以提名董事数量和董事会意见为认定标准。

三、《办法》对大股东提出了哪些要求？

《办法》分别从持股行为、治理行为、交易行为、责任义务等四个方面，进一步规范大股东行为，强化责任义务。其中，持股行为方面，强调大股东应当以自有资金入股，股权关系真实、透明，进一步规范交叉持股、股权质押等行为。治理行为方面，明确大股东参与公司治理的行为规范，要求支持独立运作，严禁不当干预，支持党的领导与公司治理有机融合，规范行使表决权、提名权等股东权利。交易行为方面，从大股东角度明确交易的行为规范以及不当关联交易表现形式，要求履行交易管理和配合提供材料等相关义务。责任义务方面，进一步明确大股东在落实监管规定、配合风险处置、信息报送、舆情管控、资本补充、股东权利协商等方面的责任义务。

四、在股权管理方面，《办法》对银行保险机构提出了哪些要求？

《办法》进一步压实银行保险机构股权管理的主体责任，明确董事会承担股权管理的最终责任，董事

长是处理股权事务的第一责任人。《办法》强调银行保险机构应当坚持独立自主经营，建立有效的风险隔离机制，切实防范利益冲突和风险传染。《办法》要求银行保险机构加强股权管理和关联交易管理，重点关注大股东行为，并建立大股东权利义务清单、信息跟踪核实、定期评估通报等机制，对滥用股东权利给银行保险机构造成损失的大股东，要依法追偿，积极维护自身权益。

五、《办法》如何与现有股权监管制度衔接？

《办法》在银行保险机构公司治理、股权管理、关联交易等监管规定的基础上，重点从大股东角度出发，明确其责任义务，规范其股东行为，加强事中事后监管。《办法》作为专门针对大股东的监管制度，是对现有股权监管制度的细化补充和完善统一，部分不一致的要求，也均作了例外规定。

六、《办法》关于禁止大股东不当干预公司经营的条款，是否意味着全面限制大股东参与公司经营管理？

《办法》相关规定旨在防范大股东通过违规方式干预公司经营。对大股东在法律法规和监管制度规定范围内，通过公司治理程序正当行使的股东权利，如按《公司法》规定行使知情权、建议和质询权、股东（大）会参会权和表决权等，监管部门均予以支持和鼓励。

七、规范大股东表决权委托的主要考虑是什么？

实践案例表明，表决权委托是当前股权代持、隐瞒关系等股权乱象的突出表现之一，违规股东往往通过表决权委托，变相转移股东权利、超比例持股。因此，为进一步遏制上述股权乱象，避免大股东通过私下协议规避监管，谋取银行保险机构控制权，《办法》明确大股东不得委托股东自身及其关联方、一致行动人、所提名董事和监事以外的人员或接受非关联方、一致行动人的委托参加股东大会。

八、《办法》施行后，对现有不符合要求的股东行为

如何规范，如股权质押超比例、高管交叉任职等？

按照“新老划断”原则，对新发生的股权质押超比例、高管交叉任职等行为，按照《办法》规定，从严要求，从严规范；对《办法》实施前发生的类似情形，要求银行保险机构和大股东有序清理、只减不增，逐步规范。

（来源：中国银行保险监督管理委员会）



国务院办公厅关于改革完善中央财

政科研经费管理的若干意见

国办发〔2021〕32号

各省、自治区、直辖市人民政府，国务院各部委、各直属机构：

党的十八大以来，党中央、国务院出台了《关于进一步完善中央财政科研项目资金管理等政策的若干意见》、《关于优化科研管理提升科研绩效若干措施的通知》等一系列优化科研经费管理的政策文件和改革措施，有力地激发了科研人员的创造性和创新活力，促进了科技事业发展。但在科研经费管理方面仍然存在政策落实不到位、项目经费管理刚性偏大、经费拨付机制不完善、间接费用比例偏低、经费报销难等问题。为有效解决这些问题，更好贯彻落实党中央、国务院决策部署，进一步激励科研人员多出高质量科技成果、为实现高水平科技自立自强作出更大贡献，经国务院同意，现就改革完善中央财政科研经费管理提出如下意见：

一、扩大科研项目经费管理自主权

(一) 简化预算编制。进一步精简合并预算编制科目，按设备费、业务费、劳务费三大类编制直接费用预算。直接费用中除 50 万元以上的设备费外，其他费用只提供基本测算说明，不需要提供明细。计算类仪器设备和软件工具可在设备费科目列支。合并项目评审和预算评审，项目管理部门在项目评审时同步开展预算评审。预算评审工作重点是项目预算的目标相关性、政策相符性、经济合理性，不得将预算编制细致程度作为评审预算的因素。(项目管理部门负责落实)

(二) 下放预算调剂权。设备费预算调剂权全部下放给项目承担单位，不再由项目管理部门审批其预算调增。项目承担单位要统筹考虑现有设备配置情况、科研项目实际需求等，及时办理调剂手续。除设备费外的其他费用调剂权全部由项目承担单位下放给项目负责人，由项目负责人根据科研活动实际需要自主安排。(项目管理部门、项目承担单位负责落实)

(三) 扩大经费包干制实施范围。在人才类和基础研究类科研项目中推行经费包干制，不再编制项目预算。项目负责人在承诺遵守科研伦理道德和作风学风诚信要求、经费全部用于与本项目研究工作相关支出的基础上，自主决定项目经费使用。鼓励有关部门和地方在从事基础性、前沿性、公益性研究的独立法人科研机构开展经费包干制试点。(项目管理部门、项目承担单位、财政部、单位主管部门负责落实)

二、完善科研项目经费拨付机制

(四) 合理确定经费拨付计划。项目管理部门要根据不同类型科研项目特点、研究进度、资金需求等，合理制定经费拨付计划并及时拨付资金。首笔资金拨付比例要充分尊重项目负责人意见，切实保障科研活动需要。(项目管理部门负责落实)

(五) 加快经费拨付进度。财政部、项目管理部门可在部门预算批复前预拨科研经费。项目管理部门要加强经费拨付与项目立项的衔接，在项目任务书签订后 30 日内，将经费拨付至项目承担单位。项目牵

头单位要根据项目负责人意见，及时将经费拨付至项目参与单位。(财政部、项目管理部门、项目承担单位负责落实)

(六) 改进结余资金管理。项目完成任务目标并通过综合绩效评价后，结余资金留归项目承担单位使用。项目承担单位要将结余资金统筹安排用于科研活动直接支出，优先考虑原项目团队科研需求，并加强结余资金管理，健全结余资金盘活机制，加快资金使用进度。(项目管理部门、项目承担单位负责落实)

三、加大科研人员激励力度

(七) 提高间接费用比例。间接费用按照直接费用扣除设备购置费后的一定比例核定，由项目承担单位统筹安排使用。其中，500 万元以下的部分，间接费用比例为不超过 30%，500 万元至 1000 万元的部分为不超过 25%，1000 万元以上的部分为不超过 20%；对数学等纯理论基础研究项目，间接费用比例进一步提高到不超过 60%。项目承担单位可将间接费用全部用于绩效支出，并向创新绩效突出的团队和个人倾斜。(项目管理部门、项目承担单位负责落实)

(八) 扩大稳定支持科研经费提取奖励经费试点范围。将稳定支持科研经费提取奖励经费试点范围扩大到所有中央级科研院所。允许中央级科研院所从基本科研业务费、中科院战略性先导科技专项经费、有关科研院所创新工程等稳定支持科研经费中提取不超过 20% 作为奖励经费，由单位探索完善科研项目资金激励引导机制，激发科研人员创新活力。奖励经费的使用范围和标准由试点单位自主决定，在单位内部公示。(中央级科研院所负责落实)

(九) 扩大劳务费开支范围。项目聘用人员的劳务费开支标准，参照当地科学研究和技术服务业从业人员平均工资水平，根据其在项目研究中承担的工作任务确定，其由单位缴纳的社会保险补助、住房公积金等纳入劳务费科目列支。(项目承担单位、项目管理部门负责落实)

(十) 合理核定绩效工资总量。中央高校、科研院所、企业结合本单位发展阶段、类型定位、承担任

务、人才结构、所在地区、现有绩效工资实际发放水平（主要依据上年度事业单位工资统计年报数据确定）、财务状况特别是财政科研项目可用于支出人员绩效的间接费用等实际情况，向主管部门申报动态调整绩效工资水平，主管部门综合考虑激发科技创新活力、保障基础研究人员稳定工资收入、调控不同单位（岗位、学科）收入差距等因素审批后报人力资源社会保障、财政部门备案。分配绩效工资时，要向承担国家科研任务较多、成效突出的科研人员倾斜。借鉴承担国家关键领域核心技术攻关任务科研人员年薪制的经验，探索对急需紧缺、业内认可、业绩突出的极少数高层次人才实行年薪制。（人力资源社会保障部、科技部、财政部、国务院国资委、单位主管部门负责落实）

（十一）加大科技成果转化激励力度。各单位要落实《中华人民共和国促进科技成果转化法》等相关规定，对持有的科技成果，通过协议定价、在技术交易市场挂牌交易、拍卖等市场化方式进行转化。科技成果转化所获收益可按照法律规定，对职务科技成果完成人和为科技成果转化作出重要贡献的人员给予奖励和报酬，剩余部分留归项目承担单位用于科技研发与成果转化等相关工作，科技成果转化收益具体分配方式和比例在充分听取本单位科研人员意见基础上进行约定。科技成果转化现金奖励计入所在单位绩效工资总量，但不受核定的绩效工资总量限制，不作为核定下一年度绩效工资总量的基数。（科技部、人力资源社会保障部、财政部等有关部门负责落实）

四、减轻科研人员事务性负担

（十二）全面落实科研财务助理制度。项目承担单位要确保每个项目配有相对固定的科研财务助理，为科研人员在预算编制、经费报销等方面提供专业化服务。科研财务助理所需人力成本费用（含社会保险补助、住房公积金），可由项目承担单位根据情况通过科研项目经费等渠道统筹解决。（项目承担单位负责落实）

（十三）改进财务报销管理方式。项目承担单位

因科研活动实际需要，邀请国内外专家、学者和有关人员参加由其主办的会议等，对确需负担的城市间交通费、国际旅费，可在会议费等费用中报销。允许项目承担单位对国内差旅费中的伙食补助费、市内交通费和难以取得发票的住宿费实行包干制。（项目承担单位负责落实）

（十四）推进科研经费无纸化报销试点。选择部分电子票据接收、入账、归档处理工作量比较大的中央高校、科研院所、企业，纳入电子入账凭证会计数据标准推广范围，推动科研经费报销数字化、无纸化。（财政部、税务总局、单位主管部门等负责落实）

（十五）简化科研项目验收结题财务管理。合并财务验收和技术验收，在项目实施期末实行一次性综合绩效评价。完善项目验收结题评价操作指南，细化明确预算调剂、设备管理、人员费用等财务、会计、审计方面具体要求，避免有关机构和人员在项目验收和检查中理解执行政策出现偏差。选择部分创新能力和潜力突出、创新绩效显著、科研诚信状况良好的中央高校、科研院所、企业作为试点单位，由其出具科研项目经费决算报表作为结题依据，取消科研项目结题财务审计。试点单位对经费决算报表内容的真实性、完整性、准确性负责，项目管理部门适时组织抽查。（科技部、财政部、项目管理部门负责落实）

（十六）优化科研仪器设备采购。中央高校、科研院所、企业要优化和完善内部管理规定，简化科研仪器设备采购流程，对科研急需的设备和耗材采用特事特办、随到随办的采购机制，可不进行招标投标程序。项目承担单位依法向财政部申请变更政府采购方式的，财政部实行限时办结制度，对符合要求的申请项目，原则上自收到变更申请之日起5个工作日内办结。有关部门要研究推动政府采购、招标投标等有关法律法规修订工作，进一步明确除外条款。（单位主管部门、项目承担单位、司法部、财政部负责落实）

（十七）改进科研人员因公出国（境）管理方式。对科研人员因公出国（境）开展国际合作与交流的管理应与行政人员有所区别，对为完成科研项目任务目标、从科研经费中列支费用的国际合作与交流按业务

类别单独管理，根据需要开展工作。从科研经费中列支的国际合作与交流费用不纳入“三公”经费统计范围，不受零增长要求限制。（单位主管部门、财政部负责落实）

五、创新财政科研经费投入与支持方式

（十八）拓展财政科研经费投入渠道。发挥财政经费的杠杆效应和导向作用，引导企业参与，发挥金融资金作用，吸引民间资本支持科技创新创业。优化科技创新类引导基金使用，推动更多具有重大价值的科技成果转化应用。拓宽基础研究经费投入渠道，促进基础研究与需求导向良性互动。（财政部、科技部、人民银行、银保监会、证监会等负责落实）

（十九）开展顶尖领衔科学家支持方式试点。围绕国家重大战略需求和前沿科技领域，遴选全球顶尖的领衔科学家，给予持续稳定的科研经费支持，在确定的重点方向、重点领域、重点任务范围内，由领衔科学家自主确定研究课题，自主选聘科研团队，自主安排科研经费使用；3至5年后采取第三方评估、国际同行评议等方式，对领衔科学家及其团队的研究质量、原创价值、实际贡献，以及聘用领衔科学家及其团队的单位服务保障措施落实情况等进行绩效评价，形成可复制可推广的改革经验。（项目管理部门、项目承担单位负责落实）

（二十）支持新型研发机构实行“预算+负面清单”管理模式。鼓励地方对新型研发机构采用与国际接轨的治理结构和市场化运行机制，实行理事会领导下的院（所）长负责制。创新财政科研经费支持方式，给予稳定资金支持，探索实行负面清单管理，赋予更大经费使用自主权。组织开展绩效评价，围绕科研投入、创新产出质量、成果转化、原创价值、实际贡献、人才集聚和培养等方面进行评估。除特殊规定外，财政资金支持产生的科技成果及知识产权由新型研发机构依法取得、自主决定转化及推广应用。（科技部、财政部负责指导）

六、改进科研绩效管理和监督检查

（二十一）健全科研绩效管理机制。项目管理部门要进一步强化绩效导向，从重过程向重结果转变，加强分类绩效评价，对自由探索型、任务导向型等不同类型科研项目，健全差异化的绩效评价指标体系；强化绩效评价结果运用，将绩效评价结果作为项目调整、后续支持的重要依据。项目承担单位要切实加强绩效管理，引导科研资源向优秀人才和团队倾斜，提高科研经费使用效益。（项目管理部门、项目承担单位负责落实）

（二十二）强化科研项目经费监督检查。加强审计监督、财会监督与日常监督的贯通协调，增强监督合力，严肃查处违纪违规问题。加强事中事后监管，创新监督检查方式，实行随机抽查、检查，推进监督检查数据交汇共享和结果互认。减少过程检查，充分利用大数据等信息技术手段，提高监督检查效率。强化项目承担单位法人责任，项目承担单位要动态监管经费使用并实时预警提醒，确保经费合理规范使用；对项目承担单位和科研人员在科研经费管理使用过程中出现的失信情况，纳入信用记录管理，对严重失信行为实行追责和惩戒。探索制定相关负面清单，明确科研项目经费使用禁止性行为，有关部门要根据法律法规和负面清单进行检查、评审、验收、审计，对尽职无过错科研人员免于问责。（审计署、财政部、项目管理部门、单位主管部门负责落实）

七、组织实施

（二十三）及时清理修改相关规定。有关部门要聚焦科研经费管理相关政策和改革举措落地“最后一公里”，加快清理修改与党中央、国务院有关文件精神不符的部门规定和办法，科技主管部门要牵头做好督促落实工作。项目承担单位要落实好科研项目实施和科研经费管理使用的主体责任，严格按照国家有关政策规定和权责一致的要求，强化自我约束和自我规范，及时完善内部管理制度，确保科研自主权接得住、管得好。（有关部门、项目承担单位负责落实）

（二十四）加大政策宣传培训力度。有关部门和单位要通过门户网站、新媒体等多种渠道以及开设专

栏等多种方式，加强中央财政科研经费管理相关政策宣传解读，提高社会知晓度。同时，加大对科研人员、财务人员、科研财务助理、审计人员等的专题培训力度，不断提高经办服务能力水平。（科技部、财政部会同有关部门负责落实）

（二十五）强化政策落实督促指导。有关部门要加快职能转变，提高服务意识，加强跟踪指导，适时组织开展对项目承担单位科研经费管理政策落实情况的检查，及时发现并协调解决有关问题，推动改革落地见效，国务院办公厅要加强督查。要适时对有关试点政策举措进行总结评估，及时总结推广行之有效的经验和做法。（财政部、科技部会同有关部门负责落实）

财政部、中央级社科类科研项目主管部门要结合社会科学研究的规律和特点，参照本意见尽快修订中央级社科类科研项目资金管理办法。

各地区要参照本意见精神，结合实际，改革完善本地区财政科研经费管理。

国务院办公厅

2021年8月5日

（此件公开发布）



中央财政科技计划经费管理 新旧政策实行分类衔接

为贯彻落实国务院办公厅《关于改革完善中央财政科研经费管理的若干意见》（以下称《若干意见》）要求，财政部、科技部日前发布通知，明确中央财政科技计划（专项、基金等）经费管理新旧政策衔接按照项目组织实施阶段，实行分类衔接。

通知明确，对于正在组织开展项目申报或评审的科研项目，已填写申报书的，申报书不再调整，据此开展项目评审；尚未填写申报书的，原则上按新政策编报预算，填写申报书。已启动的项目评审，可沿用原有方式组织开展；尚未启动的项目评审，应按新政策在项目评审的同时开展预算评审。已提交任务书的项目，原任务书暂不做调整。

对于尚在执行期内的在研项目，项目（课题）承担单位应统筹考虑本单位实际情况，并与科研人员充分协商后，确定是否执行间接费用等方面的新政策。

执行期已结束并已下达验收结论的项目，相关经费管理和支出按照原政策执行，不再作调整。对于正在开展项目综合绩效评价、尚未下达验收结论的项目，项目管理部门（单位）要结合《若干意见》管理新要求形成验收结论。

关于结余资金，通知指出，自《若干意见》发布之日起，已按规定留给单位使用的中央财政科技计划项目结余资金，不再执行两年收回政策，由承担单位统筹安排用于科研活动的直接支出。对于正在开展项目综合绩效评价、尚未下达验收结论的项目，结余资金处理按新政策执行。

通知要求，项目管理部门（单位）应尽快按照《若干意见》要求完善项目管理流程和规定，修改项目申报书、任务书中预算有关内容，及时部署国家科技管理信息系统开发调试工作。项目承担单位要落实好科研项目实施和科研经费管理使用的主体责任，科研单位主管部门应修订或制定本部门相关管理规定，指导督促所属单位做好新旧政策衔接有关工作。（宗禾）

（来源：中国财经报）

国家税务总局 财政部

关于制造业中小微企业延缓缴纳 2021年第四季度部分税费有关事 项的公告

国家税务总局公告 2021年第30号

为贯彻落实党中央、国务院决策部署，支持制造业中小微企业发展，促进工业经济平稳运行，现就制造业中小微企业（含个人独资企业、合伙企业、个体工商户，下同）延缓缴纳2021年第四季度部分税费有关事项公告如下：

一、本公告所称制造业中小微企业是指国民经济行业分类中行业门类为制造业，且年销售额2000万元以上（含2000万元）4亿元以下（不含4亿元）的企业（以下称制造业中型企业）和年销售额2000万元以下（不含2000万元）的企业（以下称制造业小微企业）。

销售额是指应征增值税销售额，包括纳税申报销售额、稽查查补销售额、纳税评估调整销售额。适用增值税差额征税政策的，以差额后的销售额确定。

二、本公告所称制造业中小微企业年销售额按以下方式确定：

截至2021年9月30日成立满一年的企业，按照所属期为2020年10月至2021年9月的销售额确定；

截至2021年9月30日成立不满一年的企业，按照所属期截至2021年9月30日的销售额/实际经营月份×12个月的销售额确定；

2021年10月1日及以后成立的企业，按照首个申报期销售额/实际经营月份×12个月的销售额确定。

三、延缓缴纳的税费包括所属期为2021年10月、11月、12月（按月缴纳）或者2021年第四季度（按季缴纳）的企业所得税、个人所得税（代扣代缴除外）、国内增值税、国内消费税及附征的城市维护建设税、

教育费附加、地方教育附加，不包括向税务机关申请代开发票时缴纳的税费。

四、符合本公告规定条件的制造业中小微企业，在依法办理纳税申报后，制造业中型企业可以延缓缴纳本公告第三条规定的各项税费金额的50%，制造业小微企业可以延缓缴纳本公告第三条规定的全部税费。延缓的期限为3个月。延缓期限届满，纳税人应依法缴纳缓缴的税费。

五、纳税人不符合本公告规定条件，骗取享受缓税政策的，税务机关将依照《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则等有关规定处理。

六、本公告规定条件的制造业中小微企业，符合《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则规定可以申请延期缴纳税款的，仍然可以依法申请办理延期缴纳税款。

七、本公告自2021年11月1日起施行。

特此公告。

国家税务总局 财政部

2021年10月29日

关于《国家税务总局 财政部关于制造业 中小微企业延缓缴纳2021年第四季度部 分税费有关事项的公告》的解读

一、《公告》是在什么背景下出台的？

为贯彻落实党中央、国务院决策部署，支持制造业中小微企业发展，促进工业经济平稳运行，稳定市场预期和就业，税务总局联合财政部出台本《公告》，明确制造业中小微企业延缓缴纳2021年第四季度部分税费有关事项。

二、《公告》规定制造业中小微企业包括哪些？

《公告》所称制造业中小微企业是指国民经济行业分类中行业门类为制造业，且年销售额2000万元以上（含2000万元）4亿元以下（不含4亿元）的企业和年销售额2000万元以下（不含2000万元）的企业。

《公告》所称制造业中小微企业含个人独资企业、合伙企业、个体工商户。

三、《公告》规定的销售额是指什么？

销售额是指应征增值税销售额，包括纳税申报销售额、稽查补销售额、纳税评估调整销售额。适用增值税差额征税政策的，以差额后的销售额确定。

举例1：纳税人A是一家制造业企业，成立于2018年9月，属于增值税一般纳税人，不适用增值税差额征税政策，按照《公告》规定，其2020年10月至2021年9月的应征增值税销售额为属期内《增值税及附加税费申报表（一般纳税人适用）》第1行“按适用税率计税销售额”、第5行“按简易办法计税销售额”、第7行“免、抵、退办法出口销售额”、第8行“免税销售额”的“一般项目”和“即征即退项目”合计数。

举例2：纳税人B是一家制造业企业，成立于2019年12月，属于增值税一般纳税人，其同时还兼营建筑服务（适用征收率3%），建筑服务业务适用增值税差额征税政策，其应征增值税销售额应扣除差额征税部分。按照《公告》规定，其2020年10月至2021年9月的应征增值税销售额，在按照举例1从《增值税及附加税费申报表（一般纳税人适用）》计算出差额前销售额后，还需要根据属期内《增值税及附加税费申报表附列资料（三）（服务、不动产和无形资产扣除项目明细）》第5列“本期实际扣除金额”以及相关行次税率或征收率计算扣除额，计算差额为销售额，即：应征增值税销售额=差额前销售额-扣除额。本例中，扣除额=第6行本期实际扣除金额/（1+3%）。

举例3：纳税人C是一家制造业企业，成立于2019年1月，属于小规模纳税人，同时兼营产品设计服务。

由于纳税人C属于小规模纳税人，因此无论其是否适用增值税差额征税政策，按照《公告》规定，其2020年10月至2021年9月的应征增值税销售额均按照以下公式确定：

应征增值税销售额=《增值税及附加税费申报表（小规模纳税人适用）》中第1栏“应征增值税不含税销售额（3%征收率）”+第4栏“应征增值税不含税销售额（5%征收率）”+第7栏“销售使用过的固定资产不含税销售额”+第9栏“免税销售额”+第13栏“出口免税销售额”，“货物及劳务”和“服务、不动产和无形资产”的合计数。

四、《公告》规定的年销售额如何确定？

（一）截至2021年9月30日成立满一年的企业，按照所属期为2020年10月至2021年9月的销售额确定。

举例4：纳税人D于2019年12月20日成立，截至2021年9月30日成立满一年，其2020年10月至2021年9月销售额为1000万元，则《公告》所称年销售额为1000万元。

（二）截至2021年9月30日成立不满一年的企业，按照所属期截至2021年9月30日的销售额/实际经营月份×12个月的销售额确定。

举例5：纳税人E于2021年4月28日成立，截至2021年9月30日成立不满一年，其实际经营月份6个月，总销售额为1200万元，则《公告》所称年销售额为1200万元/6×12=2400万元。

（三）2021年10月1日及以后成立的企业，按照首个申报期销售额/实际经营月份×12个月的销售额确定。

举例6：纳税人F于2021年11月2日成立，若按月申报，首个申报期为12月，销售额为100万元，其实际经营1个月，则《公告》所称年销售额为100万元/1×12=1200万元。若按季申报，首个申报期为2022年1月，销售额为300万元，其实际经营2个月，则《公告》所称年销售额为300万元/2×12=1800万

元。

五、《公告》规定的延缓缴纳2021年第四季度部分税费包括哪些？

延缓缴纳的税费包括所属期为2021年10月、11月、12月（按月缴纳）或者2021年第四季度（按季缴纳），即纳税人应当依法于2021年11月、12月及2022年1月申报期内申报的企业所得税、个人所得税（代扣代缴除外）、国内增值税、国内消费税及附征的城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加，不包括向税务机关申请代开发票时缴纳的税费。

六、《公告》规定的制造业中小微企业如何延缓缴纳税款？

符合《公告》规定条件的制造业中型企业，可以延缓缴纳《公告》第三条规定的各项税费金额的50%，符合《公告》规定条件的制造业小微企业，可以延缓缴纳《公告》第三条规定的全部税费。延缓的期限为3个月。延缓期限届满，纳税人应依法缴纳缓缴的税费。为了便利纳税人享受该优惠政策，税务部门对电子税务局（含自然人电子税务局，下同）进行了优化。

举例7：纳税人G属于《公告》规定的制造业中型企业，且按月缴纳相关税费，在2021年11月申报期结束前，登录电子税务局依法申报10月相关税费后，界面自动弹出是否延缓缴纳《公告》规定各项税费金额50%的提示。纳税人需进行确认，确认不缓缴的，纳税人在该界面填写理由，并依法缴纳相关税费；确认缓缴的，界面跳转进入缴款界面并缴纳应缴税费金额的50%，剩余部分缴纳期限自动延长3个月，在2022年2月申报期内申报缴纳2022年1月相关税费时一并缴纳。若纳税人G按季缴纳相关税费，在2022年1月申报期结束前依法申报2021年第四季度相关税费后，确认延缓缴纳的操作流程同按月缴纳的纳税人，缓缴的税费在2022年4月申报期内申报缴纳2022年第一季度相关税费时一并缴纳。

举例8：纳税人H属于《公告》规定的制造业小微企业，且按季缴纳相关税费，在2022年1月申报

期结束前，登录电子税务局依法申报2021年第四季度相关税费后，界面自动弹出是否延缓缴纳《公告》规定各项税费的提示。纳税人需进行确认，确认不缓缴的，纳税人在该界面填写理由，并依法缴纳相关税费；确认缓缴的，《公告》规定的相关税费延缓缴纳，期限为3个月，缓缴的税费在2022年4月申报期内申报缴纳2022年第一季度相关税费时一并缴纳。若纳税人H按月缴纳税费，在2022年1月申报期结束前申报2021年12月相关税费后，确认延缓缴纳的操作流程同按季缴纳的纳税人，缓缴的税费在2022年4月申报期内申报缴纳2022年3月相关税费时一并缴纳。

举例9：纳税人I是年销售额30万元的制造业个体工商户，且实行简易申报，按季缴纳，纳税人无需确认，2022年1月暂不划扣其2021年第四季度应缴纳的个人所得税（代扣代缴除外）、增值税、消费税及附征的城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加。相关税费延缓缴纳3个月，缓缴的税费在2022年4月划扣2022年第一季度应缴税费时一并划扣。

七、《公告》规定的制造业小微企业是否可以依法申请办理延期缴纳税款？

《公告》规定的制造业中小微企业，符合税收征管法及其实施细则规定可以申请延期缴纳税款的，仍然可以依法申请办理延期缴纳税款。

举例10：纳税人J为制造业企业，年销售额为3000万元，且按月缴纳，其2021年11月申报期需申报缴纳所属期为10月份的企业所得税等税款共50万元，但其当期货币资金在扣除应付职工工资、社会保险费后，只剩1万元。纳税人J可以依照税收征管法及其实施细则的规定，就其应缴全部税款申请延期缴纳税款，不受《公告》规定的限制。

八、纳税人享受缓税政策是否影响其办理所得税汇算清缴？

纳税人符合《公告》规定条件，选择适用缓税政策的，其缓缴的税款视同“已预缴税款”，正常参与所得税汇算清缴补退税的计算。同时，纳税人应当按

照享受缓缴政策确定的缴税期限缴纳缓缴税款。

举例 11: 纳税人 K 是年销售额 100 万元的制造业个体工商户, 实行查账征收、按季申报经营所得个人所得税, 且在 2022 年 1 月申报期内选择将 2021 年第四季度应当预缴的个人所得税全部延缓到 4 月申报期内缴纳。如果纳税人 K 因为补充享受专项附加扣除等原因, 需要在 2022 年 3 月 31 日前办理 2021 年经营所得汇算清缴退税, 则纳税人可以正常办理汇算清缴退税, 不受纳税人享受缓缴 2021 年第四季度税款政策的影响。同时, 纳税人应当在 4 月申报期内缴纳享受缓缴政策的税款。

九、《公告》何时开始施行?

《公告》自 2021 年 11 月 1 日起施行。

////////////////////////////////////

全国人民代表大会常务委员会关于授权国务院在部分地区开展房地产税改革试点工作的决定

(2021 年 10 月 23 日第十三届全国人民代表大会常务委员会第三十一次会议通过)

为积极稳妥推进房地产税立法与改革, 引导住房合理消费和土地资源节约集约利用, 促进房地产市场平稳健康发展, 第十三届全国人民代表大会常务委员会第三十一次会议决定: 授权国务院在部分地区开展房地产税改革试点工作。

一、试点地区的房地产税征税对象为居住用和非居住用等各类房地产, 不包括依法拥有的农村宅基地及其上住宅。土地使用权人、房屋所有权人为房地产税的纳税人。非居住用房地产继续按照《中华人民共和国房产税暂行条例》、《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》执行。

二、国务院制定房地产税试点具体办法, 试点地区人民政府制定具体实施细则。国务院及其有关部门、试点地区人民政府应当构建科学可行的征收管理模式和程序。

三、国务院按照积极稳妥的原则, 统筹考虑深化试点与统一立法、促进房地产市场平稳健康发展等情况确定试点地区, 报全国人民代表大会常务委员会备案。

本决定授权的试点期限为五年, 自国务院试点办法印发之日起算。试点过程中, 国务院应当及时总结试点经验, 在授权期限届满的六个月以前, 向全国人民代表大会常务委员会报告试点情况, 需要继续授权的, 可以提出相关意见, 由全国人民代表大会常务委员会决定。条件成熟时, 及时制定法律。

本决定自公布之日起施行, 试点实施启动时间由国务院确定。

财政部关于印发《律师事务所相关业务会计处理规定》的通知

财会〔2021〕22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：

为了规范律师事务所相关业务的会计核算，提高律师事务所会计信息质量，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《律师事务所相关业务会计处理规定》，现予印发，请遵照执行。

执行中如有问题，请及时反馈我部。

附件：律师事务所相关业务会计处理规定

2021年9月23日

附件

律师事务所相关业务会计处理规定

为了规范律师事务所相关业务的会计核算，提高律师事务所会计信息质量，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，结合律师事务所的实际情况，制定本规定。

一、适用范围和基本原则

本规定适用于依照《中华人民共和国律师法》在中国境内设立的合伙律师事务所及个人律师事务所（以下统称事务所）。

事务所应当按照《小企业会计准则》（财会〔2011〕17号）及本规定进行会计处理。根据小企业会计准则的有关规定，事务所也可以选择执行企业会计准则。已执行企业会计准则的事务所不得转为执行小企业会计准则。

二、会计科目调整和主要账务处理

事务所在执行小企业会计准则或企业会计准则的基础上，应当对有关会计科目作如下调整：

（一）资产类会计科目

在“其他应收款”科目下增设“代客户垫款”明细科目，核算事务所在从事法律服务活动过程中代客户支付的过户费、诉讼费、仲裁费、鉴定费、评估费、查询复制费等各项垫付款项。事务所在垫付上述款项时，借记“其他应收款——代客户垫款”科目，贷记“银行存款”等科目；事务所向客户收回上述款项时，做相反的会计分录。

（二）负债类会计科目

1.在“应付账款”科目下增设“办案款”明细科目，核算事务所在从事公益法律服务之外的法律服务活动过程中发生的各项尚未支付的款项。事务所在确认上述款项时，借记“主营业务成本”科目，贷记“应付账款——办案款”科目；事务所在偿付上述款项时，借记“应付账款——办案款”科目，贷记“银行存款”等科目。

在“应付账款”科目下增设“公益法律服务办案款”明细科目，核算事务所在从事法律援助等公益法律服务活动过程中发生的各项尚未支付的款项。事务所在确认上述款项时，借记“主营业务成本——公益法律服务成本”科目，贷记“应付账款——公益法律服务办案款”科目；事务所在偿付上述款项时，借记“应付账款——公益法律服务办案款”科目，贷记“银行存款”等科目。

2.在“应付职工薪酬”科目下增设“应付合伙（或个人）律师酬金”明细科目，核算合伙律师事务所的合伙律师或个人律师事务所的个人律师（以下简称合伙（或个人）律师为事务所提供法律服务、参与经营管理而获得的，除利润分配之外的各种形式的报酬，包括工资、奖金、津贴、补贴、福利费、社会保险费、住房公积金、工会经费、教育经费非货币性福利等。

事务所在确认合伙（或个人）律师的上述报酬时，借记“主营业务成本”、“其他业务成本”、“管理费用”等科目，贷记“应付职工薪酬——应付合伙（或个人）律师酬金”科目；事务所在实际向合伙（或个人）律师支付上述报酬时，借记“应付职工薪酬——应付合伙（或个人）律师酬金”科目，贷记“银行存款”等科目。

3.在“其他应付款”科目下增设“业务协作款”明细科目，核算事务所与其他专业单位或个人进行业务协作时，发生的各项应支付给业务协作方的款项（单独向其他专业单位或个人购买服务的除外）。事务所确认的收入金额不应包括与业务协作方进行业务协作而需向其支付的款项。事务所在确认业务协作款时，按应向客户收取的总金额，借记“银行存款”、“应收账款”等科目，按应支付给业务协作方的业务协作款金额，贷记“其他应付款——业务协作款”科目按应确认为收入的金额，贷记“主营业务收入”科目等；事务所在实际支付业务协作款时，借记“其他应付款——业务协作款”科目，贷记“银行存款”等科目。

在“其他应付款”科目下增设“专项监管款”明细科目核算事务所根据有关法律法规，代客户保管的合同资金、执行回款、履约保证金等各类存放于专用账户的款项。事务所在收到上述款项时，借记“银行存款”等科目，贷记“其他应付款——专项监管款”科目；事务所按约定支付上述款项时，做相反的会计分录。

在“其他应付款”科目下增设“代客户暂收款”明细科目，核算事务所代客户暂收的对方当事人支付的赔款等各类暂收款项。事务所在收到上述款项时，借记“银行存款”等科目，贷记“其他应付款——代客户暂收款”科目；事务所按约定支付上述款项时，做相反的会计分录。

4.增设“2809 执业风险基金”科目，核算事务所根据有关法律法规提取的执业风险基金。事务所在提

取执业风险基金时，借记“管理费用——执业风险基金”科目，贷记“执业风险基金”科目；事务所在依法赔偿时，借记“执业风险基金”科目，贷记“银行存款”等科目；提取的执业风险基金不足以赔偿时，按照其差额借记“管理费用”科目。

（三）所有者权益类会计科目

在“盈余公积”科目下增设“事业发展基金”明细科目，核算事务所根据有关法律法规提取的事业发展基金。事务所在提取事业发展基金时，借记“利润分配——提取事业发展基金”科目，贷记“盈余公积——事业发展基金”科目。

（四）损益类会计科目

1.在“主营业务收入”科目下增设“公益法律服务收入”明细科目，核算事务所因从事法律援助等公益法律服务而获得的经费支持；在“主营业务成本”科目下增设“公益法律服务成本”明细科目，核算事务所因从事法律援助等公益法律服务而发生的成本。

2.在“管理费用”科目下增设“执业责任保险费”明细科目，核算事务所根据有关法律法规发生的执业责任保险费。事务所在确认执业责任保险费时，借记“管理费用——执业责任保险费”科目，贷记“银行存款”、“其他应付款”等科目。

三、财务报表列示和披露

事务所在执行小企业会计准则或企业会计准则的基础应当对有关财务报表项目作如下调整：

（一）资产负债表

在“非流动负债”中“长期应付款”项目之后增设“执业风险基金”项目，反映事务所根据有关法律法规提取的执业风险基金。该项目应根据“执业风险基金”科目的期末余额填列。

（二）利润表

执行小企业会计准则的事务所，将“营业税金及

附加”项目调整为“税金及附加”项目，并取消该项目下的“营业税”其中项；无需列示“销售费用”、“管理费用”、“加营业外收入”、“减：营业外支出”等各项目下的所有其中项。

(三) 利润分配表或所有者权益变动表

1. 执行小企业会计准则的事务所，对于在附注中披露的利润分配表，在“二、可供分配的利润”项目之下增设“减：提取事业发展基金”、“其他转出”项目。有关项目应根据“盈余公积——事业发展基金”等科目的本期发生额分析填列。

2. 执行企业会计准则的事务所，对于所有者权益变动表，在“1. 提取盈余公积”项目下增设“其中：提取事业发展基金”项目。该项目应根据“盈余公积——事业发展基金”科目的本期发生额分析填列。

(四) 附注

设立分所的事务所，应当在附注中披露分所收入、分所费用、分所利润、分所资产总额和分所负债总额等信息。

四、附则

本规定自2022年1月1日起施行。执行本规定的律师事务所不再执行《会计师事务所、资产评估机构、税务师事务所会计核算办法》（财会〔2001〕61号）。

（来源：财政部）

财政部关于进一步明确政府部门财务报告编制合并范围的通知

财办库〔2021〕182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，各中央预算单位财务部门：

近年来，政府财务报告制度改革取得积极进展，但从编报反映情况看，中央单位举办或与地方联合举办、在地方登记的事业单位所属关系及合并级次问题，亟需进一步明确。现就有关事项通知如下：

一、根据《政府会计准则第9号——财务报表编制和列报》、《政府会计准则制度解释第2号》和《财政部关于修订印发<政府部门财务报告编制操作指南（试行）>的通知》（财库〔2019〕57号）有关规定，政府部门财务报告编制范围应包括部门及部门所属的行政事业单位、与同级财政部门有预算拨款关系的社会团体。

二、编制政府部门财务报告时，事业单位所属关系一般按照以下标准确认：1. 存在财政预算拨款关系的事业单位，以财政预算拨款关系为基础确认所属关系。2. 实行经费自理的事业单位，按照《事业单位法人证书》所列举办单位确认所属关系。涉及两个或两个以上举办单位的，按排序第一的举办单位确认，纳入该举办单位的财务报告编制范围；如举办单位之间有协议、章程或管理办法约定的，按约定执行，不得重复编报。

上述规定适用于中央及省以下各级政府部门，自发布之日起实施。

特此通知。

财政部办公厅

2021年10月25日

（来源：财政部网站）

《中华人民共和国注册会计师法 修订草案（征求意见稿）》

为贯彻落实《国务院办公厅关于进一步规范财务审计秩序 促进注册会计师行业健康发展的意见》（国办发〔2021〕30号）有关要求，加强注册会计师行业监管，提升审计质量，促进行业健康发展，财政部对《中华人民共和国注册会计师法》进行修订，形成了《中华人民共和国注册会计师法修订草案（征求意见稿）》，现向社会公开征求意见。公众可在2021年11月18日前，通过以下途径和方式提出意见：

1. 通过中华人民共和国财政部网站（网址：<http://www.mof.gov.cn>），进入首页“财政法规意见征集信息管理系统”提出意见。

2. 通过信函方式将意见寄至：北京市西城区三里河南三巷三号财政部会计司（邮政编码100820），并在信封上注明“注册会计师法征求意见”字样。

3. 通过电子邮件将意见发至：qiuying@mof.gov.cn。

附件：1.《中华人民共和国注册会计师法修订草案（征求意见稿）》

2.《中华人民共和国注册会计师法修订草案（征求意见稿）》修订说明

财政部办公厅

2021年10月15日

（来源：财政部会计司）

中华人民共和国注册会计师法修订草案 （征求意见稿）

第一章 总则

第一条 为了发挥注册会计师在社会经济活动中的鉴

证、服务和监督作用，加强对注册会计师和会计师事务所的管理，规范注册会计师的执业行为，维护社会主义市场经济秩序和公共利益，保护投资者、注册会计师和会计师事务所合法权益，制定本法。

第二条 注册会计师是依照本法第二章规定取得注册会计师证书，接受委托从事审计、鉴证业务和会计服务业务的执业人员。

第三条 下列审计、鉴证业务应当由注册会计师承办：

（一）审查企业、公共部门、非营利组织或者机构的财务报表，出具审计报告；

（二）针对企业、公共部门、非营利组织或者机构内部控制设计与运行的有效性进行审计，出具审计报告；

（三）验证企业资本，出具验资报告；

（四）办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务，出具有关的报告；

（五）法律、行政法规规定的其他审计、鉴证业务。

注册会计师依法执行审计、鉴证业务出具的报告，具有证明效力。

第四条 会计师事务所是依照本法第三章规定设立并取得执业许可，承办注册会计师业务的专业服务机构。

注册会计师执行业务，应当加入会计师事务所并且专职执业。

第五条 注册会计师协会是由注册会计师和会计师事务所组成的社会团体。中国注册会计师协会是注册会计师的全国组织。省、自治区、直辖市注册会计师协会是注册会计师的地方组织，依法接受中国注册会计师协会的监督、指导。

第六条 会计师事务所、注册会计师应当遵守法律、行政法规规定，遵循注册会计师执业准则，恪守职业道德。

会计师事务所、注册会计师依法独立、客观、公正执业，受法律法规保护，不受任何单位和个人的干涉。

第七条 国务院财政部门主管全国注册会计师行业。国务院财政部门和省、自治区、直辖市人民政府财政部门（以下简称省级以上财政部门），依法对注册会计

师、会计师事务所和注册会计师协会进行监督、管理、指导。

第二章 注册会计师

第八条 国家实行注册会计师全国统一考试制度。国务院财政部门制定注册会计师全国统一考试办法，中国注册会计师协会组织实施考试。

省级以上财政部门对同级注册会计师协会组织实施注册会计师全国统一考试的情况进行监督、指导。

第九条 具有下列条件之一的，可以申请参加注册会计师全国统一考试：

- (一) 具有高等专科以上学校毕业的学历；
- (二) 具有会计或者相关专业中级以上技术资格。

具有会计或者相关专业高级技术资格的人员，可以免予部分科目的考试。

第十条 申请注册会计师注册，应当具备下列条件：

- (一) 通过注册会计师全国统一考试，取得全科合格证明；
- (二) 有两年以上在会计师事务所专职从事本法第三条规定的审计、鉴证业务工作的经历。

第十一条 国务院财政部门制定注册会计师注册办法和任职资格检查办法，中国注册会计师协会组织省级注册会计师协会实施。申请注册会计师注册的人员（以下简称注册申请人）通过所在会计师事务所向省级注册会计师协会提交注册申请。准予注册的，由省级注册会计师协会发放国务院财政部门统一印制的注册会计师证书，并予以公告。

省级注册会计师协会应当将准予注册和未准予注册人员名单、任职资格检查结果等信息报省级财政部门备案。省级财政部门发现注册不符合规定和任职资格检查结果处理不当的，应当予以纠正。

第十二条 注册申请人有下列情形之一的，不予注册：

- (一) 不具有完全民事行为能力或者健康状况不能胜任执业的；
- (二) 因受刑事处罚，自刑罚执行完毕之日起至

申请注册之日止不满五年的（过失犯罪的除外）；

(三) 因在财务、会计、审计、企业管理或者其他相关工作中犯有严重错误受行政处罚，自处罚决定之日起至申请注册之日止不满二年的；

(四) 受吊销注册会计师证书处罚的。

第十三条 已取得注册会计师证书的人员，经核查存在下列情形之一的，撤销注册并予以公告：

- (一) 对不符合本法规定条件的申请人准予注册的；
- (二) 申请人以欺骗、贿赂等不正当手段取得注册的；
- (三) 未持续符合本法规定的注册条件的；
- (四) 不在会计师事务所专职执业的；
- (五) 自行停止执行注册会计师业务满一年的。

依照前款规定被撤销注册的人员可以重新申请注册，但应当符合本法第十条、第十二条的规定。

第三章 会计师事务所

第十四条 会计师事务所应当采用普通合伙或者特殊普通合伙组织形式。

第十五条 设立普通合伙会计师事务所，应当具备下列条件：

- (一) 两名以上由注册会计师担任的合伙人，且合伙人均符合国务院财政部门规定的条件；
- (二) 书面合伙协议；
- (三) 实地经营场所。

第十六条 设立特殊普通合伙会计师事务所，应当具备下列条件：

- (一) 十五名以上由注册会计师担任的合伙人，且合伙人均符合国务院财政部门规定的条件；
- (二) 六十名以上注册会计师；
- (三) 书面合伙协议；
- (四) 实地经营场所；
- (五) 国务院财政部门规定的其他条件。

其他专业资格人员担任特殊普通合伙会计师事务所合伙人的条件，由国务院财政部门规定。

第十七条 申请会计师事务所执业许可，应当经省级财

政部门批准，并报国务院财政部门备案。国务院财政部门发现批准不当的，应当通知原审批机关撤销执业许可。

未取得本法规定的会计师事务所执业许可的机构，不得在名称中使用“会计师事务所”字样，不得从事本法第三条规定的业务。

会计师事务所无需进行工商登记。

第十八条 会计师事务所设立分所，须经分所所在地的省级人民政府财政部门批准。

会计师事务所对分所的业务活动和债务承担责任。

第十九条 会计师事务所设立分所，应当具备下列条件：

- (一) 取得会计师事务所执业许可三年以上，内部管理制度健全；
- (二) 五十名以上注册会计师；
- (三) 设立分所前三年内未因为执业行为受到行政处罚。

第二十条 会计师事务所设立的分所应当具备下列条件：

- (一) 分所负责人须为具有注册会计师证书的会计师事务所合伙人；
- (二) 不少于五名注册会计师。注册会计师注册关系不在分所所在地的，其注册关系可以不作变动，但不计入本项规定的五名注册会计师；
- (三) 实地经营场所。

第二十一条 会计师事务所可在总所所在市（县）之外的地方设立分所，且一个城市只能设立一家分所。国务院财政部门另有规定的除外。

第二十二条 会计师事务所执业不受行业、区域限制。法律另有规定的，从其规定。

第二十三条 会计师事务所应当在人员调配、财务安排、业务承接、技术标准和信息化建设方面实行实质性一体化管理。

第二十四条 会计师事务所应当建立、完善内部治理机制，建立、实施质量管理体系，明确首席合伙人、质量管理合伙人、签字注册会计师和其他从业人员在内部治理和质量管理体系中的权利和责任。

第二十五条 首席合伙人是会计师事务所的主要负责人。会计师事务所的首席合伙人由执行合伙事务的合伙人担任。

会计师事务所首席合伙人除符合国务院财政部门规定的合伙人条件外，还应当符合下列条件：

- (一) 在境内有稳定住所，每年在境内居留不少于六个月，且最近连续居留已满十年；
- (二) 具有对外代表会计师事务所并管理会计师事务所的职权。

第二十六条 会计师事务所合伙人发生下列情形之一时，当然退伙，特定事实发生之日为退伙时间：

- (一) 死亡或者依法被宣告死亡、宣告失踪；
- (二) 被依法宣告为无民事行为能力人或者限制民事行为能力人；
- (三) 个人丧失偿债能力；
- (四) 其在会计师事务所的财产份额全部依法转让；
- (五) 其在会计师事务所的财产份额全部被人民法院强制执行；
- (六) 不再具备法律、行政法规、部门规章或者合伙协议规定的合伙人资格条件。

第二十七条 会计师事务所的名称应当符合国家有关规定。未经相关会计师事务所同意，会计师事务所不得使用包含其他已取得执业许可的会计师事务所字号的名称。

第二十八条 会计师事务所变更名称、组织形式、首席合伙人、合伙人、经营场所的，应当报所在地省级财政部门备案。变更后的会计师事务所，应当符合本法规定的执业许可条件。

第二十九条 会计师事务所所有下列情形之一的，省级财政部门应当办理会计师事务所执业许可注销手续，并予以公告：

- (一) 未能持续符合会计师事务所执业许可条件，经限期整改仍不符合条件，执业许可被依法撤销的；
- (二) 依法终止的；
- (三) 法律、行政法规规定的应当注销执业许可的其他情形。

会计师事务所执业许可被依法注销的，自执业许可被注销之日起，不得在企业名称中继续使用“会计师事务所”字样，不得开展本法第三条规定的业务。

第三十条 省级财政部门对会计师事务所持续符合执业许可条件等情况开展年度检查考核。省级财政部门应当向国务院财政部门报告会计师事务所年度检查考核结果。

年度检查考核发现会计师事务所未持续符合执业许可条件，经限期整改仍不符合条件的，由省级财政部门撤销执业许可。

第四章 注册会计师协会

第三十一条 注册会计师和会计师事务所应当加入注册会计师协会。

第三十二条 中国注册会计师协会的章程由全国会员代表大会制定，并报国务院财政部门备案。地方注册会计师协会的章程由地方会员代表大会制定，并报同级人民政府财政部门备案。

中国注册会计师协会依照本法和章程的规定行使职权。

第三十三条 注册会计师协会对注册会计师和会计师事务所的执业情况进行自律检查。

第五章 执业规范

第三十四条 注册会计师执业应当遵守执业准则。

中国注册会计师协会拟定注册会计师执业准则，报国务院财政部门批准后实施。任何单位不得擅自修改注册会计师执业准则，出台关于注册会计师执业准则的解释、补充规定，或者改变注册会计师执业准则的适用范围、执行口径等。

本法所称注册会计师执业准则，还包括职业道德守则、质量管理准则及相关应用指南等。

第三十五条 委托方应当以竞争性谈判等能够充分了解会计师事务所专业胜任能力的方式选择会计师事务所承办本法第三条规定的审计、鉴证业务。属于政府采购的，选聘方式应当符合政府采购有关法律的要求。

委托方应当按照内部控制要求选聘会计师事务所。会计师事务所选聘评价标准应当突出质量因素，不以报价水平作为主要权重。

第三十六条 参与选聘的会计师事务所不得有下列行为：

- (一) 故意隐瞒资质要求等相关情况；
- (二) 与其他投标人串通、与委托方有关人员串通，虚假投标；
- (三) 其他违反法律、法规的行为。

第三十七条 注册会计师承办业务，由其所在的会计师事务所统一受理并与委托人签订委托合同。委托期限可以为一年以上，并符合有关法律、法规规定。

委托人应当按合同约定的期限和方式向会计师事务所支付费用。

第三十八条 会计师事务所、注册会计师应当按照执业准则的要求执行审计业务，严格遵守下列规定：

- (一) 实施风险评估程序，编制审计计划；
- (二) 实施审计程序，获取审计证据；
- (三) 编制和保存审计工作底稿；
- (四) 运用职业判断，保持职业怀疑态度；
- (五) 发表审计意见，出具审计报告；
- (六) 遵守相关职业道德要求（包括与独立性相关的要求）。

第三十九条 会计师事务所、注册会计师执行业务，可以根据需要查阅被审计单位的有关资料、文件及电子数据，查看被审计单位的业务现场和设施，要求委托人或者被审计单位提供其他必要的协助。被审计单位对其提供的有关资料、文件及电子数据的真实性、完整性、准确性负责。

会计师事务所、注册会计师按照执业准则的要求，可以向与被审计单位有资金往来或者业务往来的金融机构、供应商、客户等相关单位函证核对相关信息。被审计单位的供应商和客户、金融机构等相关单位应当配合会计师事务所实施审计程序、获取审计证据，并对其提供的有关资料 and 文件的真实性、完整性、准确性负责。

符合规定的电子函证和书面函证具有同等效力。

第四十条 会计师事务所、注册会计师识别出相关单位配合被审计单位舞弊的迹象，且通过常规审计程序无法获取充分、适当的审计证据时，有权查阅相关单位的资金账户、证券账户、银行账户以及其他具有支付、托管、结算等功能的账户信息，获取并核实相关单位的银行账户资金往来等资料，以应对识别出的舞弊风险。

第四十一条 会计师事务所、注册会计师对在执行业务中知悉的国家秘密、商业秘密和个人隐私，负有保密义务。法律法规另有规定的除外。

第四十二条 会计师事务所应当增强信息安全责任意识，建立、实施信息安全制度。会计师事务所、注册会计师执业活动形成的工作底稿及相关文件、资料及电子数据应当存储在境内。

对审计数据的储存、访问、使用和传输应当符合国家保密规定和被审计单位的保密要求。

第四十三条 会计师事务所、注册会计师执行业务，遇有下列情形之一的，应当解除业务约定或者按照准则规定出具非无保留意见的报告：

（一）委托人或者被审计单位示意其作不实或者不当证明的；

（二）委托人或者被审计单位故意不提供有关资料 and 文件的；

（三）因委托人或者被审计单位有其他不合理要求，致使出具的报告不能对重要事项作出正确表述的。

第四十四条 审计报告应当由符合国务院财政部门规定的资质要求的注册会计师签名，并加盖会计师事务所印章。

第四十五条 审计报告使用人应当按照法律规定和审计报告载明的使用范围使用审计报告。

审计报告使用人违反前款规定使用审计报告，会计师事务所及签字注册会计师不承担责任。

第四十六条 会计师事务所、注册会计师从事本法第三条规定的审计、鉴证业务形成的审计档案保存期限不得少于十年。

已到保存期限，但国务院财政部门或者省级财政

部门尚未完成检查或法律诉讼涉及的审计档案，不得销毁。

审计档案所有权属于会计师事务所。审计档案及复制件应当存放在境内，未经批准不得携带、传递出境。

第四十七条 会计师事务所按照国务院财政部门的规定建立职业风险基金，办理职业责任保险，或者同时采用两种风险补偿方式。

第四十八条 注册会计师、会计师事务所从事执业活动不得有下列行为：

（一）允许他人以本人名义执业，冒用他人名义执业，或者允许本所人员冒名执业；

（二）允许其他单位或者个人以本所名义承办业务，或者冒用其他会计师事务所名义承办业务；

（三）注册会计师未专职执业，在其执业的会计师事务所之外的其他机构获取工资性收入；

（四）采用强迫、欺诈、贿赂、低价竞争等不正当方式招揽业务，或者通过网络平台或者其他媒介售卖注册会计师业务报告；

（五）对其能力进行广告宣传以招揽业务；

（六）承办与自身规模、执业能力、风险承担能力不匹配的业务；

（七）未建立、实施信息安全制度，或者未按本法规定保管审计档案，或者未经批准携带、传递审计档案出境；

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

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

（十）泄露国家秘密、商业秘密或者个人隐私；

（十一）在与委托人或者被审计单位有利害关系的情况下承办相关业务；

（十二）违反法律、法规的其他行为。

第四十九条 注册会计师、会计师事务所执行审计业务、出具审计报告，不得有下列行为：

- （一）对同一委托单位的同一事项，依据相同的审计证据出具不同结论的审计报告；
- （二）隐瞒审计中发现的问题，发表不恰当的审计意见；
- （三）为被审计单位编造或者伪造事由，出具虚假或者不实的审计报告；
- （四）在审计程序严重缺失的情况下，出具审计报告；
- （五）其他严重违反执业准则的行为。

第六章 监督管理

第五十条 省级以上财政部门应当建立日常监管和重点检查相结合，以信用监管为保障的监督管理机制。

第五十一条 省级以上财政部门依法对下列事项开展日常监督管理：

- （一）会计师事务所和注册会计师执业质量情况；
- （二）会计师事务所持续符合执业许可条件情况，注册会计师持续符合注册条件情况；
- （三）会计师事务所一体化管理情况；
- （四）会计师事务所和注册会计师独立性保持情况；
- （五）会计师事务所风险管理和质量管理体系建立与实施情况；
- （六）会计师事务所报备情况；
- （七）会计师事务所信息安全制度建立与实施情况；
- （八）审计档案保管情况；
- （九）法律、行政法规规定的其他事项。

第五十二条 省级以上财政部门应当对发生下列情形的会计师事务所实施重点检查：

- （一）首次承接本法第六十四条规定的特定实体审计业务的；
- （二）被实名投诉或者举报的；
- （三）以不正当方式承揽业务的；

- （四）低价竞争、审计收费明显低于成本的；
- （五）有不良执业记录且未整改的；
- （六）客户数量、规模与会计师事务所的执业能力、风险承担能力不匹配的；
- （七）不按规定进行报备的；
- （八）需要实施重点检查的其他情形。

第五十三条 省级以上财政部门依法履行职责，有权采取以下措施：

- （一）对会计师事务所及分所、被审计单位的营业场所进行现场监督检查；
- （二）询问会计师事务所的合伙人和员工、与监督检查事项有关的单位和个人，可以要求其对与监督检查事项有关的情况作出说明或者提供证明；要求其按照指定的方式报送与被监督检查事项有关的文件、资料及电子数据；
- （三）查阅、复制与被监督检查事项有关的审计底稿、原始凭证、财务会计记录等文件、资料及电子数据；对可能被转移、隐匿或者毁损的文件、资料及电子数据，可以予以封存、扣押；
- （四）检查会计师事务所的业务系统和内部管理系统，复制有关数据资料。

除上述措施外，省级以上财政部门可以采取责令改正、监管谈话、出具问询函、出具警示函、责令公开说明、责令定期报告、暂不受理有关文件、认定为不适当人选、责令开展内部合规检查、责令更换合伙人等管理措施。

第五十四条 会计师事务所、注册会计师应当接受财政部门依法实施的监督检查，如实提供工作底稿、相关资料及电子数据，不得拒绝、延误、阻挠、逃避检查，不得谎报、隐匿、销毁相关证据材料。

第五十五条 对会计师事务所和注册会计师执业质量的检查和责任认定应当以注册会计师执业准则为依据。

第五十六条 会计师事务所在出具审计、鉴证报告后，应当向财政部门报备相关执业信息。

第五十七条 会计师事务所应当每年向省级财政部门报备以下事项：

(一) 审计、税务、咨询和其他业务收入信息;

(二) 职业风险基金提取、使用和累计金额, 职业责任保险保费、累计赔偿限额和保单复印件;

(三) 接受监督检查情况, 受刑事处罚、行政处罚和行业惩戒及整改情况;

(四) 年度自查报告;

(五) 国务院财政部门规定的其他事项。

从事本法第六十三条规定的特定实体审计业务的会计师事务所, 还应当向国务院财政部门报备特定实体审计相关的业务收入、客户名单、审计报告数量、经审计的本所财务报表, 以及国务院财政部门要求报备的其他信息。

会计师事务所应当对报备资料的真实性、完整性、准确性负责。

第五十八条 省级财政部门应当审核汇总第五十七条规定的本行政区域内会计师事务所年度报备信息后报国务院财政部门。

省级财政部门应当汇总上年度本行政区域内注册会计师和会计师事务所名单, 及其受刑事处罚、行政处罚、行业惩戒及整改情况等信息, 并依法向社会公开。

国务院财政部门应当汇总上年度从事特定实体审计业务的会计师事务所名单、特定实体审计执业情况, 及其因从事特定实体审计业务而受刑事处罚、行政处罚、行业惩戒及整改情况等信息, 并依法向社会公开。

第五十九条 国务院财政部门建立会计师事务所、注册会计师信用管理机制, 会同相关部门推行严重失信主体名单管理制度和联合惩戒机制。

第六十条 国务院财政部门建立注册会计师行业统一监管信息平台, 对注册会计师考试组织实施、注册会计师注册审批、注册会计师任职资格检查、会计师事务所执业许可审批、跨境审计许可备案、会计师事务所报备等事项进行动态管理和实时监测。

第六十一条 任何单位或者个人对违反本法的行为有权检举。对检举有功的单位和个人, 按照国家有关规定给予表彰和奖励。

收到检举的部门有权处理的, 应当依法及时进行处理; 无权处理的, 应当告知检举人或者移送有权处理的部门进行处理。收到检举的部门、负责处理的部门应当为检举人保密, 不得以任何方式泄露检举人的个人信息或者检举材料。

第六十二条 省级财政部门可以委托设区的市级或者直辖市的区人民政府财政部门(以下简称市级财政部门)开展下列监督管理工作:

(一) 会计师事务所年度检查考核;

(二) 会计师事务所报备;

(三) 对会计师事务所和注册会计师的日常监督管理和重点检查。

第七章 特定实体审计

第六十三条 本法所称特定实体包括:

(一) 公开发行股票、债券、存托凭证和国务院依法认定的其他证券的企业;

(二) 银行、保险、证券等非上市中央金融机构;

(三) 其他非上市中央企业;

(四) 国务院财政部门规定的其他特定单位。

第六十四条 (备案管理) 会计师事务所为特定实体提供审计服务, 应当向国务院财政部门备案。其他法律有相关规定的, 从其规定。

国务院财政部门制定会计师事务所从事特定实体审计业务的备案标准和要求。

第六十五条 会计师事务所从事特定实体财务报表审计业务的, 审计报告的签字注册会计师承担同一单位审计业务的时间不得超过五个连续的会计年度。

第六十六条 会计师事务所从事特定实体审计业务, 发生以下情形之一的, 应当向国务院财政部门报告:

(一) 特定实体更换为其提供审计服务的会计师事务所的;

(二) 会计师事务所从同一特定实体取得的审计收费超过会计师事务所本年度审计收费总额的百分之二十的;

(三) 发现特定实体存在重大风险隐患、重大资产损失和违法违规线索的。

发生前款第（一）项情形的，前任和现任会计师事务所均应当将有关情况向国务院财政部门报告。

第六十七条 从事特定实体审计业务的会计师事务所，应当在每年5月底前公开披露以下事项：

（一）会计师事务所法律结构、所有权信息、所属的国际网络情况；

（二）会计师事务所的内部治理结构、质量管理体系以及管理层关于内部制度有效性的说明；

（三）上一年度接受监管部门和行业协会检查的情况说明；

（四）上一年度特定实体审计业务客户名单，如有不宜披露情况的，应向国务院财政部门说明；

（五）独立性声明，包括对内部独立性合规检查情况的说明；

（六）对本所注册会计师业务培训和继续教育情况的说明；

（七）对合伙人收益分配基础的说明；

（八）对签字注册会计师轮换情况的说明；

（九）业务收入情况：

- 1.特定实体审计业务收入；
- 2.与特定实体受同一控制下的其他实体或者控制方为本所审计客户的，应披露从其他实体取得的审计业务收入；
- 3.从其他非特定实体取得的审计业务收入；
- 4.从审计客户取得的非审计业务收入（含本所和统一管理下的其他专业服务机构）；
- 5.其他非审计业务收入（含本所和统一管理下的其他专业服务机构）。

上述披露事项的报告应当由首席合伙人签名，在会计师事务所的网站公布，并应当自公布之日起保留至少五年。

会计师事务所应当向国务院财政部门报告上述年度信息的披露情况。

第八章 会计服务市场开放和跨境审计

第六十八条 国务院财政部门负责会计服务市场开放、会计师事务所跨境审计监管合作与等效认可、注

册会计师执业准则国际趋同等效等事项。

第六十九条 境外会计师事务所为境外机构或者企业在中国境内发行股票、债券、存托凭证或者其他证券出具审计报告的，应当依据本法规定的注册会计师执业准则，或国务院财政部门认定的已与本法规定的注册会计师执业准则等效的准则，并应当由国务院财政部门批准。

第七十条 境外会计师事务所需要在中国境内办理以下业务的，应当由省级财政部门批准：

（一）从事中国境内企业境外上市审计业务；

（二）对中国境内相关机构临时性执行审计业务；

（三）其他涉及出具境外审计报告的业务。

境外会计师事务所以委托境内会计师事务所等方式开展前款相关业务，且未派人员入境执业的，应向省级财政部门备案。

第七十一条 境外会计师事务所和相关境内会计师事务所对申请信息、备案信息及提交材料的真实性、完整性、准确性负责。

第七十二条 其他国家或者地区对中国境内居民取得当地注册会计师资格、执业、设立会计师事务所或者担任合伙人等事项有限制性规定的，我国可以采取对等管理措施。

第七十三条 其他国家或者地区对中国注册会计师或者会计师事务所开展业务有限制性规定的，我国可以采取对等管理措施。

第七十四条 会计师事务所、注册会计师在涉外业务活动中应当增强保密意识，确保信息安全。

未经批准，任何单位和个人不得擅自向境外提供或者携带、传递出境与本法第七十条规定的注册会计师执业活动相关的文件或者资料。

境外监管机构与国务院财政部门签订监管合作协议或者备忘录的，有关监管措施、审计工作底稿保存等事项按照协议或者备忘录的约定执行。

第九章 法律责任

第七十五条 违反本法第十条和第十二条的规定，采取隐瞒有关情况、提供虚假材料等手段，未提供申请注

册的真实材料的,由省级财政部门对负有责任的相关人员给予警告,并处一万元以上五万元以下的罚款。违反本法第十三条第(二)项的规定,采取欺骗、贿赂等不正当手段取得注册会计师证书的,由省级财政部门予以撤销,对负有责任的相关人员给予警告,并处一万元以上五万元以下的罚款。

第七十六条 违反本法第十五条至第二十一条的规定,采取隐瞒有关情况、提供虚假材料等手段,未提供申请执业许可的真实材料的,省级财政部门不予受理或者不予许可,对直接负责的主管人员和其他直接责任人员给予警告,并处一万元以上五万元以下的罚款。

违反本法规定,采取欺骗、贿赂等不正当手段取得执业许可的,由省级财政部门予以撤销,对相关人员的处罚参照前款。

第七十七条 会计师事务所违反本法第二十三条、第二十七条、第五十四条、第五十六条、第五十七条规定的,由省级以上财政部门责令限期改正,对会计师事务所给予警告,并处五万元以上三十万元以下的罚款。拒不改正的,暂停执行业务一个月至一年。对直接负责的主管人员和其他直接责任人员给予警告,并处一万元以上五万元以下的罚款。

第七十八条 会计师事务所违反本法第二十四条的规定,由省级以上财政部门给予警告,并处十万元以上五十万元以下罚款。情节严重的,并处暂停执行业务一个月至一年。对直接负责的主管人员和其他直接责任人员给予警告,并处五万元以上三十万元以下的罚款。

第七十九条 会计师事务所违反本法第二十五条的规定,聘任不符合任职资格条件的人员担任首席合伙人的,由省级以上财政部门责令限期改正,并对会计师事务所给予警告,并处五万元以上三十万元以下的罚款。拒不改正的,并处暂停执行业务一个月至一年。对相关当事人给予警告,并处一万元以上五万元以下的罚款。

第八十条 会计师事务所违反本法第二十八条的规定,未按要求进行变更备案的,由省级以上财政部门

责令限期改正,给予警告,并处五万元以上三十万元以下的罚款。情节严重的,并处暂停执行业务一个月至一年。对直接负责的主管人员和其他直接责任人员给予警告,并处一万元以上五万元以下的罚款。

第八十一条 会计师事务所违反本法第三十六条的规定,在选聘中存在违法违规行为的,由省级以上财政部门对会计师事务所责令限期改正,给予警告,并处项目合同(服务费用)金额百分之五以上百分之十以下的罚款,情节严重的,并处暂停执行业务一个月至一年。对主要负责人、项目合伙人、签字注册会计师及其他直接人员给予警告,并处五万元以上三十万元以下的罚款。

委托方违反本法第三十五条规定的,由省级以上财政部门责令限期改正,给予警告,并处项目合同(服务费用)金额百分之五以上百分之十以下的罚款。

第八十二条 注册会计师从事执业活动违反本法第四十二条至第四十四条、第四十六条、第四十八条第(一)项至第(七)项规定的,由省级以上财政部门责令限期改正,给予警告,没收违法所得,并处违法所得一倍以上十倍以下的罚款;没有违法所得或者违法所得不足十万元的,并处十万元以上一百万元以下的罚款。情节严重的,并处限制从业三个月至六个月。

注册会计师从事执业活动违反本法第四十八条第(八)项至第(十二)项规定的,由省级以上财政部门责令限期改正,给予警告,没收违法所得,并处违法所得一倍以上十倍以下的罚款;没有违法所得或者违法所得不足二十万元的,并处二十万元以上二百万元以下的罚款。情节严重的,并处限制从业六个月至一年,或者吊销注册会计师证书。

第八十三条 会计师事务所从事执业活动违反本法第四十一条至第四十四条、第四十六条、第四十八条第(一)项至第(七)项规定的,由省级以上财政部门责令限期改正,给予警告,没收违法所得,并处违法所得一倍以上十倍以下的罚款;没有违法所得或者违法所得不足二十万元的,处以二十万元以上二百万元以下的罚款。情节严重的,并处暂停执行业务一个月至六个月。

会计师事务所从事执业活动违反本法第四十八条第（八）项至第（十二）项规定的，由省级以上财政部门责令限期改正，给予警告，没收违法所得，并处违法所得一倍以上十倍以下的罚款；没有违法所得或者违法所得不足五十万元的，并处五十万元以上三百万元以下的罚款。情节严重的，并处暂停执行业务六个月至一年，或者吊销会计师事务所执业许可。

会计师事务所因前两款行为受到处罚的，对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员给予警告，并处十万元以上二百万元以下的罚款。情节严重的，并处限制从业三个月至一年，或者吊销注册会计师证书。

第八十四条 会计师事务所违反本法第四十七条的规定，未按要求提取职业风险基金或者购买职业责任保险的，由省级以上财政部门责令限期改正，给予警告，并处十万元以上五十万元以下罚款。拒不改正的，暂停执行业务一个月至一年。对直接负责的主管人员和其他直接责任人员给予警告，并处五万元以上三十万元以下的罚款。

第八十五条 会计师事务所从事本法第三条规定的审计业务，未保持职业怀疑，未获取充分、适当的审计证据，出具的审计报告存在虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏的，由省级以上财政部门给予警告，没收业务收入，并处业务收入一倍以上五倍以下的罚款，可以并处暂停执行业务一个月至六个月。没有业务收入或者业务收入不足五十万元的，处以五十万元以上二百万元以下的罚款。对签字注册会计师、直接负责的主管人员和其他责任人员给予警告，并处二十万元以上一百万元以下的罚款。情节严重的，并处限制从业三个月至六个月。

第八十六条 会计师事务所从事本法第三条规定的审计业务，未保持职业怀疑，未获取充分、适当的审计证据，出具的审计报告存在虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏，有第四十九条规定的严重违规情形，或者有其他情节严重的情形，造成重大社会影响的，由省级以上财政部门没收业务收入，并处业务收入五倍以上十倍以下的罚款，可以并处暂停执行业务六个月

至一年或者吊销会计师事务所执业许可。没有业务收入或者业务收入不足二百万元的，并处二百万元以上五百万元以下的罚款，可以并处暂停执业六个月至一年或者吊销会计师事务所执业许可。对签字注册会计师、直接负责的主管人员和其他责任人员给予警告，并处一百万元以上二百万元以下的罚款，可以并处限制从业三个月至一年或者吊销注册会计师证书。

第八十七条 会计师事务所执行特定实体审计业务违反本法第六十四条、第六十六条和第六十七条规定的，由省级以上财政部门对会计师事务所责令限期改正，给予警告，并处十万元以上五十万元以下的罚款。情节严重的，并处暂停执业一个月至一年。对直接负责的主管人员和其他直接责任人员给予警告，并处五万元以上三十万元以下的罚款。情节严重的，并处限制从业三个月至一年。

会计师事务所违反本法第六十五条的规定，未按期轮换特定实体审计报告的签字注册会计师的，由省级以上财政部门参照前款处理。对签字注册会计师给予警告，处以五万元以上三十万元以下罚款。情节严重的，对相关责任人员可以限制从业三个月至一年。

第八十八条 对违反本法第十七条的规定，未经批准承办本法第三条规定的审计、鉴证业务的单位，由省级以上财政部门责令限期改正，给予警告，没收违法所得，并处违法所得一倍以上十倍以下的罚款；没有违法所得或者违法所得不足二十万元的，处以二十万元以上二百万元以下的罚款。对直接负责的主管人员和其他直接责任人员给予警告，并处十万元以上五十万元以下的罚款。

相关单位有下列行为之一的，按照前款规定处理：

（一）会计师事务所被暂停执行业务期间，依然承办相关业务的；

（二）未按本法规定取得会计师事务所执业许可或者被依法注销、吊销会计师事务所执业许可的企业，在企业名称中使用“会计师事务所”字样的。

在本法施行前已经取得营业执照的会计师事务所，存在第一款或者第二款第（二）项的情形且未按期整改的，由市场监管部门吊销营业执照。

第八十九条 利害关系人因合理信赖,使用会计师事务所出具的含有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏的审计报告造成损失的,会计师事务所应当区分以下情形依法承担赔偿责任:

(一)属于一般过失的,被审计单位的财产依法强制执行后仍不足以赔偿损失的,由会计师事务所在审计收费金额范围内承担补充赔偿责任;

(二)属于重大过失的,被审计单位的财产依法强制执行后仍不足以赔偿损失的,由会计师事务所承担一定比例的补充赔偿责任;

(三)属于故意的,会计师事务所应当与被审计单位承担连带赔偿责任。

会计师事务所能够证明存在下列情形的,不承担民事责任:

(一)已经按照执业准则规定的程序执行审计,并保持必要的职业谨慎,但仍未能发现差错;

(二)实施审计所必须依赖的金融机构、供应商、客户等相关单位提供虚假或者不实的证明文件,会计师事务所在保持必要的职业谨慎情况下未能发现其虚假或者不实;

(三)已对被审计单位的舞弊迹象提出警告并在审计报告中予以指明。

特殊普通合伙会计师事务所因执业行为承担的民事赔偿责任,由直接负责的合伙人承担无限责任,其他合伙人的责任以其在合伙企业中的财产份额为限。

国务院财政部门组织成立注册会计师职业责任鉴定委员会。职业责任鉴定委员会对存在争议的、需要进行鉴定的注册会计师职业责任,出具鉴定意见。

第九十条 相关单位违反本法第三十九条第二款的规定,提供虚假或者不实的证明文件,导致会计师事务所出具的审计报告存在虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏的,由财政部门或者有关主管部门给予警告,并处五十万元以上三百万元以下的罚款。对直接负责的主管人员和其他直接责任人员给予警告,并处五万元以上五十万元以下的罚款。其他法律另有规定的,从其规定。

第九十一条 相关单位违反本法第三十九条第二款的规定,提供虚假或者不实的证明文件,导致会计师事务所出具的审计报告存在虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏,造成委托人、其他利害关系人损失的,应当按以下情形依法承担赔偿责任:

(一)属于一般过失的,被审计单位的财产依法强制执行后仍不足以赔偿损失的,由相关单位在不实证明金额范围内承担补充赔偿责任;

(二)属于重大过失的,被审计单位的财产依法强制执行后仍不足以赔偿损失的,由相关单位承担一定比例的补充赔偿责任;

(三)属于故意的,相关单位应当与被审计单位承担连带赔偿责任。

第九十二条 委托人或者被审计单位存在本法第四十三条规定的,由省级以上财政部门给予警告,并处二十万元以上三百万元以下罚款。对直接负责的主管人员和其他直接责任人员给予警告,并处十万元以上一百万元以下的罚款。

第九十三条 会计师事务所、注册会计师为逃避责任承担,采取与第三方恶意串通等方式进行财产转移,损害他人合法权益的,该财产转移行为无效。

第九十四条 违反本法第三十四条第二款的规定,擅自修改注册会计师执业准则,出台相关解释、补充规定,或者改变注册会计师执业准则的适用范围、执行口径的,由省级以上财政部门责令限期改正,并对单位处以三十万元以上二百万元以下的罚款。对单位负责人、直接负责的主管人员和其他直接责任人员给予警告,可以并处十万元以上一百万元以下的罚款;属于国家工作人员的,还应当由其所在单位或者有关单位给予处分。

第九十五条 会计师事务所、注册会计师和本法涉及的其他单位及人员违反本法规定,涉嫌犯罪的,移送司法机关,依法追究其刑事责任。

第九十六条 境外会计师事务所违反本法第六十九条至第七十一条的规定,未履行审批、备案程序或者在审批、备案过程中隐瞒有关情况、提交虚假材料的,省级以上财政部门可以采取责令限期改正、约谈、公

告、通报所在国家或者地区的注册会计师监管机构等方式进行处理。情节严重的，省级以上财政部门可以撤销该境外会计师事务所执业许可或者备案，将该境外会计师事务所和相关人员列入不受欢迎的清单，移交有关主管部门对相关人员进行限期出境，并在五年内不再接受其审批申请和备案材料。对聘用或者接受其审计的国内机构，处以五十万元以上五百万元以下的罚款。

会计师事务所违反本法第七十四条规定的，参照前款处理。

第九十七条 财政部门工作人员在实施注册会计师行业管理工作中，滥用职权、玩忽职守、徇私舞弊或者泄露国家秘密、商业秘密的，按照《中华人民共和国公务员法》、《中华人民共和国监察法》、《财政违法行为处罚处分条例》等国家有关规定追究相应责任；涉嫌犯罪的，移送司法机关，依法追究刑事责任。

第十章 附则

第九十八条 本法自 年 月 日起施行。

本法施行前依法设立的有限责任会计师事务所，应当在本法施行后两年内转制为普通合伙或者特殊普通合伙组织形式。

本法施行前已经取得营业执照的会计师事务所，应当在本法施行后一年内注销营业执照。

第九十九条 本法所称暂停执行业务，是指限制会计师事务所在一定期限内出具相关审计业务的报告或者限制出具全部审计业务的报告的制度。

本法所称限制从业，是指限制注册会计师在一定期限内出具相关审计业务的报告或者限制出具全部审计业务的报告的制度。

2021年资产评估机构综合评价前百家机构名单公示

按照《中评协关于印发<资产评估机构综合评价办法>的通知》（中评协〔2016〕7号）、《中国资产评估协会关于上报2021年资产评估机构综合评价有关数据的通知》（中评协〔2021〕8号），中国资产评估协会（以下简称中评协）开展了2021年资产评估机构综合评价工作。现将2021年资产评估机构综合评价综合得分前百家机构名单（附件1）、2021年资产评估机构综合评价年业务收入前百家机构名单（附件2）及2021年资产评估机构综合评价总部收入前百家机构名单（附件3）予以公示。关于2021年资产评估机构综合评价排名有关情况的说明（附件4）一并附后。

对公示名单如有异议，请在2021年11月1日下午17:00前提出。可通过电话、电子邮件反映情况。反映情况必须坚持实事求是、客观公正的原则。凡以单位或部门名义书面反映问题的，应加盖公章，注明联系电话；以个人名义反映问题的，要求署真实姓名并签字，同时注明所在单位及联系电话，便于进一步核实情况。

联系人：李晶 秦威

电话：010-88339675 010-88339679

电子邮件：qinwei@cas.org.cn

通讯地址：北京市西城区三里河东路5号中商大厦16层1633室

邮编：100045

附件：

1.2021年资产评估机构综合评价综合得分前百家机构名单

2.2021年资产评估机构综合评价年业务收入前百家机构名单（略）

3.2021年资产评估机构综合评价总部收入前百

家机构名单(略)

4.关于2021年资产评估机构综合评价排名有关情况的说明(略)

中国资产评估协会

2021年10月22日

附件1:2021年资产评估机构综合评价综合得分前百家机构名单

资产评估机构代码	资产评估机构名称	综合排名
11020008	中联资产评估集团有限公司	1
11020110	北京中企华资产评估有限责任公司	2
11020141	北京天健兴业资产评估有限公司	3
31020026	银信资产评估有限公司	4
47020050	深圳市鹏信资产评估土地房地产估价有限公司	5
31020001	上海东洲资产评估有限公司	6
11020080	北京北方亚事资产评估事务所(特殊普通合伙)	7
11020179	中和资产评估有限公司	8
43020020	中瑞世联资产评估集团有限公司	9
11020005	北京中同华资产评估有限公司	10
31020006	上海立信资产评估有限公司	11
47020007	国众联资产评估土地房地产估价有限公司	12
11020056	北京国融兴华资产评估有限责任公司	13
11020131	中水致远资产评估有限公司	14
11020051	沃克森(北京)国际资产评估有限公司	15
11020057	中通诚资产评估有限公司	16
33020001	坤元资产评估有限公司	17
61020008	正衡房地产资产评估有限公司	18
11020103	北京华亚正信资产评估有限公司	19
43020011	开元资产评估有限公司	20
11020122	北京中天华资产评估有限责任公司	21
11180007	中瑞国际房地产土地资产评估有限公司	22

资产评估机构代码	资产评估机构名称	综合排名
11020166	中铭国际资产评估(北京)有限责任公司	23
11030005	北京卓信大华资产评估有限公司	24
31180003	上海德勤资产评估有限公司	25
11020052	北京亚超资产评估有限公司	26
41020071	北京亚太联华资产评估有限公司	27
31020029	上海申威资产评估有限公司	28
39020006	厦门市大学资产评估土地房地产估价有限责任公司	29
32020009	江苏华信资产评估有限公司	30
21020015	北京中天和资产评估有限公司	31
31020033	万隆(上海)资产评估有限公司	32
47180019	深圳市国策房地产土地估价有限公司	33
35020042	福建联合中和资产评估土地房地产估价有限公司	34
33020139	天源资产评估有限公司	35
32020077	江苏中企华中天资产评估有限公司	36
44020146	广东信德资产评估与房地产土地估价有限公司	37
42020031	中京民信(北京)资产评估有限公司	38
11020007	中威正信(北京)资产评估有限公司	39
42020054	同致信德(北京)资产评估有限公司	40
11200018	北京仁达房地产土地资产评估有限公司	41
33200012	建银(浙江)房地产土地资产评估有限公司	42
11050001	北京中林资产评估有限公司	43
31020020	上海众华资产评估有限公司	44
12020003	天津华夏金信资产评估有限公司	45
50020001	重庆华康资产评估土地房地产估价有限责任公司	46
35020001	福建中兴资产评估房地产土地估价有限责任公司	47
44020053	中联国际评估咨询有限公司	48
11020074	北京中锋资产评估有限责任公司	49
42020018	湖北众联资产评估有限公司	50
32030007	南京长城土地房地产资产评估造价咨询有限公司	51

资产评估 机构代码	资产评估机构名称	综合 排名	资产评估 机构代码	资产评估机构名称	综合 排名
30040001	万邦资产评估有限公司	52	11020012	中发国际资产评估有限公司	80
11020017	中资资产评估有限公司	53	21060015	辽宁中联资产评估有限责任公司	81
44020005	广东联信资产评估土地房地产估价 有限公司	54	47130003	深圳市世联资产房地产土地评估有 限公司	82
47110001	深圳中联资产评估有限公司	55	11020018	中建银(北京)资产评估有限公司	83
12020002	天津中联资产评估有限责任公司	56	11200025	中致信国际土地房地产资产评估(北 京)有限公司	84
11120004	北京华源龙泰房地产土地资产评估 有限公司	57	24020048	辽宁元正资产评估有限公司	85
32180047	昆山信衡土地房地产评估造价咨询 有限公司	58	32170003	中证房地产评估造价集团有限公司	86
37200004	坤信国际资产评估(山东)集团有限公 司	59	42030002	湖北永业行资产评估咨询有限公司	87
37020064	北京天圆开资产评估有限公司	60	51190038	四川华文房地产土地评估有限公司	88
39020007	厦门中利资产评估土地房地产估价 有限公司	61	44030003	广东国众联行资产评估土地房地产 估价规划咨询有限公司	89
53180025	云南中和金乾房地产土地资产评估 有限公司	62	32170005	江苏象仁土地房地产资产评估有限 公司	90
37020001	山东正源和信资产评估有限公司	63	35020002	福建华审资产评估房地产土地估价 有限责任公司	91
44130008	广东中企华正诚资产房地产土地评 估造价咨询有限公司	64	38020002	青岛天和资产评估有限责任公司	92
44070002	广东惠正资产评估与房地产土地估 价有限公司	65	31090003	普华永道(上海)资产评估事务所(普 通合伙)	93
11060018	北京中金浩资产评估有限责任公司	66	33040015	浙江中联耀信资产评估有限公司	94
11020072	北京国友大正资产评估有限公司	67	11060007	中都国脉(北京)资产评估有限公司	95
32020024	金证(上海)资产评估有限公司	68	42120001	武汉中信联合资产评估有限公司	96
31020008	上海财瑞资产评估有限公司	69	11090005	北京晟明资产评估有限公司	97
44020057	广东中广信资产评估有限公司	70	11170002	中天成土地房地产资产评估(北京)有 限公司	98
32180037	江苏苏信房地产评估咨询有限公司	71	51020024	四川信合资产评估有限责任公司	99
44170008	广东卓越土地房地产评估咨询有限 公司	72	33070010	浙江天平资产评估有限公司	100
50020002	重庆天健资产评估土地房地产估价 有限公司	73			
51020001	四川天健华衡资产评估有限公司	74			
38030003	青岛振青资产评估有限责任公司	75			
24020043	辽宁众华资产评估有限公司	76			
61040001	新兰特资产评估有限公司	77			
44020112	广州业勤资产评估土地房地产估价 有限公司	78			
37020007	山东中新资产评估有限公司	79			

(来源: 中国资产评估协会)

《企业会计准则解释第15号（征求意见稿）》

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，国务院有关部委、有关直属机构办公厅（室），财政部各地监管局，有关单位：

为解决企业会计准则执行中出现的问题，保持我国企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同，我们起草了《企业会计准则解释第15号（征求意见稿）》。现印发你们，请组织征求意见，并于2021年10月30日前将意见反馈至财政部会计司，反馈意见材料中请注明联系人及其联系方式。

财政部办公厅

2021年9月28日

企业会计准则解释第15号 （征求意见稿）

一、关于企业将固定资产达到预定可使用状态前或者研发过程中产出的产品或副产品对外销售的会计处理

该问题主要涉及《企业会计准则第1号——存货》、《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》、《企业会计准则第14号——收入》、《企业会计准则第30号——财务报表列报》等准则。

（一）相关会计处理。

企业将固定资产达到预定可使用状态前产出的产品或副产品，比如测试固定资产可否正常运转时产出的样品，或者将研发过程中产出的产品或副产品对外销售的（以下统称试运行销售），应当按照《企业会计准则第14号——收入》、《企业会计准则第1号

——存货》等适用的会计准则对试运行销售相关的收入和成本分别进行会计处理，计入当期损益，不应将试运行销售相关收入抵销相关成本后的净额冲减固定资产成本或者研发支出。

固定资产达到预定可使用状态前的必要支出，比如测试固定资产可否正常运转而发生的支出，应计入该固定资产成本。测试固定资产可否正常运转，通常指评估该固定资产的技术和物理性能是否达到生产产品、提供服务、对外出租或用于管理等标准，而非评估固定资产的财务业绩。

（二）列示和披露。

企业应当按照《企业会计准则第1号——存货》、《企业会计准则第14号——收入》、《企业会计准则第30号——财务报表列报》等规定，判断试运行销售是否属于企业的日常活动，并在财务报表中列示企业发生试运行销售的相关收入和成本，同时在附注中单独披露其金额、具体列报项目以及确定试运行销售相关成本时采用的重要会计估计等相关信息。

（三）新旧衔接。

对于在首次施行本解释的财务报表列报最早期间的期初至本解释施行日之间发生的试运行销售，企业应当按照本解释的规定进行追溯调整；追溯调整不切实可行的，企业应当从可追溯调整的最早期间期初开始应用本解释的规定。

二、关于资金集中管理相关交易的列报

该问题主要涉及《企业会计准则第30号——财务报表列报》、《企业会计准则第37号——金融工具列报》（财会〔2017〕14号）等准则。

本解释所称资金集中管理，是指企业根据或参照《关于加强中央企业资金管理有关事项的补充通知》（国资厅发评价〔2012〕45号），利用资金结算中心、财务公司等平台进行的资金归集、结算、监控、金融服务等交易。其中，财务公司是指依法接受银保监会的监督管理，以加强企业集团资金集中管理和提高企业集团资金使用效率为目的，为企业集团成员单位提

供财务管理服务的非银行金融机构。

（一）列示和披露。

对于成员单位纳入集团资金集中管理的、通过资金结算中心归集至集团母公司账户的资金，成员单位应当在资产负债表“其他应收款”项目中列示，也可以根据重要性原则并结合本企业的实际情况，在“其他应收款”项目之上增设“资金集中存款”项目单独列示；对于成员单位纳入集团资金集中管理的、未归集至集团母公司账户而直接通过财务公司归集的资金，成员单位应当在资产负债表“银行存款”项目中列示。对于归集至集团母公司账户的资金，母公司应当在资产负债表“其他应付款”项目中列示，也可以根据重要性原则并结合本企业的实际情况，在“其他应付款”项目之上增设“吸收资金集中存款”项目单独列示。对于归集至财务公司的资金，财务公司应当在资产负债表“吸收存款”项目中列示。

对于成员单位纳入集团资金集中管理的、通过资金结算中心从集团母公司账户拆入的资金，成员单位应当根据拆借期限分别在资产负债表“其他应付款”、“长期应付款”项目中列示；对于成员单位纳入集团资金集中管理的、未从集团母公司账户而直接从财务公司拆入的资金，成员单位应当根据拆借期限分别在资产负债表“短期借款”、“长期借款”项目中列示。对于从集团母公司账户拆出的资金，母公司应当在资产负债表“其他应收款”项目中列示，也可以根据重要性原则并结合本企业的实际情况，在“其他应收款”项目之上增设“发放资金集中贷款”项目单独列示。对于从财务公司拆出的资金，财务公司应当在资产负债表“发放贷款和垫款”项目中列示。

在集团母公司资产负债表中，“其他应收款”、“发放资金集中贷款”和“其他应付款”、“吸收资金集中存款”应当分别列示，不得相互抵销。在成员单位资产负债表中，“其他应收款”、“资金集中存款”和“其他应付款”、“长期应付款”应当分别列示，不得相互抵销。在财务公司资产负债表中，“发放贷款和垫款”和“吸收存款”应当分别列示，不得相互抵销。

企业应当在附注中披露资金集中管理协议或安排的主要内容，与资金集中管理交易相关的“其他应收款”、“资金集中存款”等列报项目、金额及减值有关信息。

（二）新旧衔接。

涉及前期比较财务报表数据与本解释要求不一致的，应当按照本解释进行调整。

三、关于亏损合同的判断

该问题主要涉及《企业会计准则第13号——或有事项》等准则。

（一）履行合同成本的组成。

亏损合同，是指履行合同义务不可避免会发生的成本超过预期经济利益的合同。履行合同义务不可避免会发生的成本应当反映退出该合同的最低净成本，即履行该合同的成本与未能履行该合同而发生的补偿或处罚两者之间的较低者。

企业履行该合同的成本包括履行合同的增量成本与与履行合同直接相关的其他成本的分摊金额，例如直接人工、直接材料、用于履行合同的固定资产的折旧费用分摊金额等。

（二）新旧衔接。

企业应当对在首次施行本解释时尚未履行完所有义务的合同执行本解释，累积影响数应当调整首次执行本解释当年年初留存收益及其他相关的财务报表项目，无需调整前期比较财务报表数据。

四、生效日期

本解释自2022年1月1日起施行。

执行新租赁准则的若干实务问题

探析

一、是否适用新租赁准则的判断

相较于原租赁准则，新租赁准则完善了租赁的定义，增加了租赁识别相关内容，对于评估一份合同是否为租赁或者包含租赁给出了更为详细的规定和指引。实务中，大部分合同是否为租赁或者包含租赁的评估结论通常是比较明确的，但对于少部分交易而言，究竟属于提供服务还是租赁，可能在判断上存在一定难度。而且新租赁准则下，承租人采用统一的会计处理模型，对短期租赁和低价值资产租赁以外的所有其他租赁均确认使用权资产和租赁负债。原准则下经营租赁作为表外融资的优势将不复存在，需要关注承租人是否存在为避免确认使用权资产和租赁负债而通过将合同从形式上由租赁调整为接受服务的情形。

（一）租赁与服务的区别

如果某项交易为租赁，对于客户而言，表明其在租赁期开始日即控制了租赁标的物（已识别资产）的使用权，能够主导该已识别资产的使用并获得在使用期间因使用已识别资产所产生的几乎全部经济利益，因此需要确认使用权资产和租赁负债。如果某项交易为接受服务，表明客户在合同开始日并未控制一项资产，控制权是在供应商履行其履约义务的时候逐步转移给客户，客户往往在接受服务时就已消耗控制权所带来的经济利益。已识别资产（若存在）只是供应商用于其履行履约义务的工具，由供应商主导这项工具的使用。因此，客户无需确认相关资产和负债，待接受服务时再将支付的对价计入相关成本费用。

（二）租赁识别的关键点

一项合同是否为租赁或包含租赁，必须满足三个要素：一是存在一定期间；二是存在已识别资产；三

是资产供应方向客户转移对已识别资产使用权的控制。实务中，这三个要素的判断中，关键点在于是否存在已识别资产和客户是否控制已识别资产使用权。

1. 是否存在已识别资产

在判断是否存在已识别资产时，应关注资产供应方是否拥有实质性替换权，尤其是针对一些空间使用权的租赁业务，例如租赁某些空间位置用于置放广告牌、租赁农户的屋顶用于建设光伏发电系统、租赁一定面积的仓储空间等。在租赁期开始日后，如果这些供使用的空间是不固定的，资产供应商可随时变更租赁空间，表明合同中并不存在已识别资产，并不适用租赁准则。

2. 客户是否控制已识别资产使用权

客户是否控制已识别资产使用权的判断要素与《企业会计准则第14号——收入》中对于控制的判断三要素类似，即能力、主导使用、能够获得几乎全部的经济利益。如果客户有权在使用期间内主导已识别资产的使用，并获取在使用期间内因使用已识别资产所产生的几乎全部经济利益，则客户控制了该资产的使用权。需要注意的是，关于“几乎全部的经济利益”，新租赁准则强调的是“在约定的客户权利范围内，有权获得因使用资产所产生的几乎全部经济利益”而非“已识别资产的全部经济利益”。

二、短期租赁和低价值资产租赁的判断

对于短期租赁或低价值资产租赁，承租人可以选择简化处理，不确认使用权资产和租赁负债，而是将租赁付款额在租赁期内各个期间按照直线法或其他系统合理的方法计入相关资产成本或当期损益。实务中，企业为了简化处理，可能存在错误判断为短期租赁和低价值资产租赁的情形。

（一）短期租赁的判断

1. 对合同条款的考虑

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。在判断某项租赁是否属于短期租赁时，除了关注不可撤销的租赁期外，还需要关注合同

中是否存在租赁资产购买选择权、续租选择权、终止租赁选择权等。包含购买选择权的租赁即使租赁期不超过12月，也不属于短期租赁。包含续租选择权、终止租赁选择权的，在判断租赁期时，应考虑对上述选择权的评估结果。

2. 对逐年续签合同的考虑

新租赁准则实施后，为避免确认大额使用权资产和租赁负债，实务中可能存在部分企业将一项实质上的长期租赁从合同形式上改成短期租赁并采用逐年续签的方式。例如将租赁合同的租赁期设为1年，合同中不包含续租选择权或购买选择权；合同每年续签一次，续签的期限仍为1年，且仍不包含续租选择权或购买选择权。

对于租赁期为1年或者小于1年，且合同中并未包含购买选择权或续租选择权的租赁，不能直接认定为短期租赁，而应基于所有相关事实和情况综合判断可强制执行合同的期间以及是否存在实质续租选择权，以合理确定租赁期。如果历史上承租人与出租人之间存在逐年续签的惯例，或者出租人和承租人之间存在关联关系时，更应该谨慎判断是否存在合同约定之外的实质性的续租选择权。如果合同约定的不可撤销租赁期较短，而承租人到期不续租将对其产生重大经济损失，例如承租人对租入资产存在重大依赖，或者承租人已经投入了重大的资产改良支出或者初始直接费用、短期内终止租赁的相关成本是重大的，则很可能表明承租人存在实质续租选择权，否则承租人将无法规避因没有续租选择权而带来的风险。

此外，在考虑了所有相关事实和情况后，如果确定租赁期为1年的，其他会计估计应与此一致。例如，与该租赁相关的租赁资产改良支出、初始直接费用等应当在1年内全部进损益，期末不能保留相应的资产。

3. 短期租赁变更租赁期的处理

某些情况下，承租人会在短期租赁的租赁期内续签租赁合同，新租赁合同的租赁标的物与原短期租赁一致，租赁期开始日为原短期租赁合同租赁期结束日的第二天。例如，承租人持有一项租赁合同，租赁期为2021年1月1日至2021年12月31日，合同中未

约定续租选择权。在考虑了所有相关事实和情况后，承租人确定该租赁的租赁期为1年，并选择简化处理，不确认使用权资产和租赁负债。承租人和出租人于2021年10月1日签订一项新租赁合同，约定从2022年1月1日至2022年12月31日租赁同一标的物12个月，新租赁自合同签订日生效。在这种情况下，后续新签订的租赁合同导致了原短期租赁合同的租赁期发生变化，承租人应当将其视为租赁变更进行会计处理，视作原短期租赁合同于2021年9月30日终止，新租赁合同的租赁期开始日为2021年10月1日，租赁期为15个月。因此，新签订的租赁合同不属于短期租赁。

(二) 低价值资产租赁的判断

低价值资产租赁，是指单项租赁资产为全新资产时价值较低的租赁。根据新租赁准则应用指南，低价值资产租赁的标准应该是一个绝对金额，通常情况下，符合低价值资产租赁的资产全新状态下的绝对值可参考低于人民币4万元的标准。需要注意的是，低价值资产的判定与租赁资产为全新状态时的价值有关，而非与租赁合同约定的租金相关。即使租赁合同约定的租金金额很小，但如果该租赁资产为全新状态时的价值较大，也不属于低价值资产。此外，如果承租人转租或预期转租租赁资产的，原租赁也不属于低价值资产租赁。

三、承租人衔接会计处理的会计政策选择

新租赁准则衔接规定为承租人衔接处理租赁业务提供了两种方法：（1）按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定采用追溯调整法处理（以下简称完全追溯调整法）；

（2）根据首次执行新租赁准则的累积影响数，调整首次执行新租赁准则当年年初留存收益及财务报表其他相关项目金额，不调整可比期间信息（以下简称简化的追溯调整法）。上述两种方法企业可以自行选择。

因此，如果企业在首次执行日之前存在承租业务，应首先决定选择哪种衔接会计处理方法，一旦选择，

应对其作为承租人的所有租赁采用一致的衔接会计处理方法。

如果企业选择采用简化的追溯调整法，对于如何确定使用权资产的账面价值，新租赁准则又规定了会计政策选择权，企业可以根据每项租赁分别选择采用以下两种方法之一确定使用权资产的账面价值，具体如下表所示。

方法	方法一	方法二
具体处理	按照与租赁负债相等的金额确定，并根据预付租金进行必要调整	假设自租赁期开始日即采用新租赁准则的账面价值（采用首次执行日承租人增量借款利率作为折现率），按该方法计算出来的使用权资产账面价值与租赁负债的账面价值之差调整首次执行新租赁准则当年年初留存收益
优点	采用该方法衔接会计处理简单，不涉及期初留存收益的调整	初始确认的使用权资产账面价值较方法一更接近完全追溯调整法的处理结果
缺点	初始确认的使用权资产账面价值通常较方法二高，会导致首次执行日之后的期间确认更多的成本费用	衔接会计处理复杂，会计核算成本较高

企业在选择上述方法时，应结合实际比较两种方法对企业首次执行日之后的财务报表产生的影响，对于首次执行日存在重大经营租赁业务的企业，应慎重选择衔接会计处理的具体方法。而且在选择方法一时，需要注意对于首次执行日之前已计提但尚未支付的租赁付款额，在计算租赁负债时会包括这部分应付租金，但在确认使用权资产账面价值时，应在租赁负债金额的基础上，对应付租金进行相应调整。

四、租赁期的确定

实务中，合理确定租赁期的难点在于承租人对续租选择的评估。续租选择权是合同赋予承租人的权利，如果承租人选择续租，出租人必须同意，否则需要支付违约金或罚款等。因此，合同中若约定了续租选择权，一般情况下，会对续租期限和续租租金有明确的约定。如果续租期限和续租租金不明确，或者租

赁合同到期后是否能够续租需要经过双方再次协商一致后决定的，通常不属于续租选择权。值得注意的是，对于那些合同约定不可撤销租赁期较短且合同未约定续租选择权、而如果承租人到期不续租将对其产生重大经济损失的情形，也应考虑承租人是否存在合同约定之外的实质性续租选择权。

（一）如何考虑承租人是否合理确定将行使续租选择权

在评估承租人是否合理确定将行使续租选择权时，应从续租选择权的行使或不行使给承租人带来的经济利益而不是基于管理层的意图来考虑。实务中，下列情形很可能表明承租人将合理确定会行使续租选择权，除非有明确的证据表明其不会行使。

1. 合同约定的续租期间租金价格明显低于市场价格；
2. 承租人对租入资产存在重大依赖；
3. 承租人对租入资产投入了重大的改良支出，且预计不可撤销的租赁期结束时，该等改良支出形成的资产仍具有重大价值；
4. 承租人与终止租赁相关的成本较大，例如谈判成本、搬迁成本、寻找与选择适合承租人需求的替代资产所发生的成本、将新资产融入运营所发生的整合成本、将租赁资产恢复至租赁条款约定状态的成本、将租赁资产归还至租赁条款约定地点的成本等。

（二）合同未明确约定的情况下，如何估计续租期间和租金

1. 续租期

在合同未明确约定续租选择权、但存在实质性续租选择权的情况下，如果经评估后能合理确定承租人将行使实质性的续租选择权，如何估计续租期间和租金也就成了实务处理的难点。我们认为，可以结合评估确定承租人将行使实质性续租选择权的具体情形来具体估计续租期间。如果承租人不再续租已经不会给其带来重大经济损失时，可以表明续租选择权终止和租赁期结束。例如，如果承租人对租入资产投入了重

大的改良支出，可以将改良支出形成的资产不再具有重大价值之日作为租赁期结束日。

2. 续租租金

在合理估计了包括续租期在内的租赁期后，如果合同未明确续租租金，在初始计量租赁负债时仍应考虑续租期间的租赁付款额。我们认为，可以考虑以下操作思路，即在租赁期开始日，以合同约定的租金金额为基础计量整个租赁期的租赁负债，在后续承租人实际续租或当合同明确了续租期与续租租金时，再重新计量租赁负债并调整使用权资产账面价值。具体分两种情况，如果租赁期与原估计的租赁期一致，按照变动后的租赁付款额的现值重新计量租赁负债，承租人采用的折现率不变；如果租赁期与原估计的租赁期不一致，承租人采用修订后的折现率对变动后的租赁付款额进行折现，以重新计量租赁负债。

五、可变租赁付款额转为固定付款额的会计处理

实务中，可能存在整个租赁期的租金由固定租金和变动租金构成的租赁安排。例如，双方先约定前期的固定租金，后续期间的租金则根据承租人的收入等业绩水平或租赁资产使用情况来确定，而后续租金的潜在可变性将于租赁开始日之后某个时点消失，即租赁期开始日之后某一个时点，可变租金因某个因素明确后又转为固定租金。如何对该类租赁安排进行适当的会计处理，目前准则制定部门尚未有明确的规定。

案例

甲公司承租了某商铺，合同约定租赁期为20年，第1-5年的租金固定为100万元/年，后续的租金每5年确定一次，即根据该商铺前5年的实际营业额的年平均金额的10%作为下一个5年的固定租金，以此类推。租赁期结束时甲公司无法合理确定能够取得该商铺的所有权，且商铺剩余使用寿命大于20年。

问题1：在租赁期开始日，A公司应如何计量使用权资产和租赁负债？

问题2：A公司在租赁期开始日确认的使用权资产后续折旧年限应如何确定？

1、初始计量使用权资产和租赁负债

在租赁期开始日，租期前5年的固定租金为100万元/每年，后续15年均为可变租赁付款额，且这些可变租赁付款额不属于取决于指数或比率的可变租赁付款额，因此，在租赁期开始日初始计量租赁负债和使用权资产时，只需按前5年的500万元租金进行折现后的现值作为租赁负债的账面金额。在第一个5年租赁期结束时，下一个5年期的租金也已经确定，即可变租赁付款额转为固定付款额，应按照下一个5年需支付的租赁付款额折现来重新计量租赁负债和使用权资产。以此类推，即每隔5年重新计量租赁负债和使用权资产。

2、使用权资产后续计量的折旧年限

本案例中，对于使用权资产后续计量时如何确定折旧年限在实务中还存在争议。即租赁期开始日，仅按5年租金的现值作为整个租赁期20年的使用权资产账面价值（假设使用权资产等于租赁负债），那对于使用权资产后续计量时是按20年计提折旧还是5年计提折旧？如果按照新租赁准则的规定处理，使用权资产应在租赁期和租赁资产剩余使用寿命两者孰短的期间内计提折旧，本案中租赁期20年短于剩余使用寿命，理论上应按20年计提折旧。但是，如果承租人将基于5年固定租金初使计量的使用权资产按20年期间计提折旧进行后续计量，首个5年的折旧费用会显著偏低，不能如实反映交易的实质，而且增加了后续租赁期间的折旧计算的复杂程度。我们认为，从配比原则与操作性角度出发，可按5年期计提折旧。

六、增量借款利率的确定

如果租赁双方在正常交易中签订租赁合同，且合同中已经约定了利率，可以认为出租人以该利率作为租赁内含利率，可作为折现率的首选，除非该利率明显不合理。当承租人无法确定租赁内含利率时，需要以承租人的增量借款利率作为折现率。实务中，确定增量借款利率有两个步骤，第一步是选取可观察的利

率作为确定增量借款利率的参考基础；第二步是对参考基础进行调整。在选择参考基础时，应尽可能选择与租赁负债借款条件最为类似（即对利率有重大影响的因素相似度最高）的借款利率，以避免过多的调整。对于租赁合同中未确定利率，且增量借款利率估计日承租人无增量借款时，可考虑按以下方式选择参考基础。

（一）承租人有公开市场发行的债券

当承租人有公开市场发行的债券时，可以通过该债券在增量借款利率估计日的市场价格和未来还款情况来估算该债券的市场利率，该市场利率反映了交易发生时的经济环境、承租人主体信用风险等。以此作为增量借款利率的参考基础时，需要结合租赁期、租赁负债金额以及抵押条件等因素作进一步的调整。

（二）承租人有存量借款

当承租人有存量借款，且在存量借款取得日与增量借款利率估计日期间，若市场利率水平和承租人信用状况没有发生重大变化，可以选择与租赁期相同的同期存量借款利率作为参考基础，存在多个同期存量借款的，尽量选择抵押条件类似、借款金额接近、本息偿付方式接近的借款利率作为参考基础。

（三）承租人近期无借款或其他有息负债

当承租人近期没有任何借款或其他有息负债时，可以考虑通过银行询价的方式获取同期贷款利率作为参考基础，也可以考虑聘用第三方评级机构获取其信用评级，并以此为基础来确定参考基础。此外，承租人还可以以同期贷款市场报价利率（Loan Prime Rate，以下简称LPR）作为参考基础。在以LPR作为参考基础时，由于LPR并未反映承租人自身的信用状况，因此在对参考基础进行调整时，除了考虑借款金额、抵押条件等因素之外，还需要考虑承租人自身的信用状况。

上述方法并无优劣之分，承租人应当结合自身情况选择合适的方法来确定增量借款利率的参考基础。

在租赁负债对折现率变动敏感性较低的情况下，我们认为，可以选择实务操作更为简便的方法来确定增量借款利率。

七、重新计量租赁的情形及会计处理

在租赁期开始日后，存在多种情形需要重新计量租赁负债，而且重新计量采用的折现率规定存在不同的情况，本文对这些情形进行归纳总结，详见下表。

情形	会计处理	重新计量采用的折现率
1. 租赁变更以外的情形		
(1) 潜在可变性消除，可变租赁付款额变成实质固定付款额	按照变动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账面价值，使用权资产账面价值已调减至零，但租赁负债仍需进一步调减的，剩余金额计入当期损益	租赁期开始日确定的折现率
(2) 担保余值预计的应付金额发生变动		
(3) 用于确认租赁付款额的指数或比例（浮动利率除外）的变动而导致租赁付款额发生变动		
(4) 因浮动利率变动而导致未来租赁付款额发生变动		反映利率变动的修订后的折现率
(5) 购买选择权、续租选择权或终止租赁选择权的评估结果或实际行使情况发生变化		剩余租赁期间内的租赁内含利率或承租人在重估日的增量借款利率
2. 租赁变更未作为一项单独租赁处理		
(1) 租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期限缩短	缩小或缩短部分作为使用权资产处置处理，剩余部分重新计量租赁负债并调整使用权资产账面价值	剩余租赁期间内的租赁内含利率或租赁变更生效日承租人的增量借款利率
(2) 其他租赁变更	重新计量租赁负债并调整使用权资产账面价值	

八、所得税与增值税的处理

（一）所得税会计处理

根据现行准则《企业会计准则第18号——所得

税》(以下简称CAS18号)相关规定,当暂时性差异不属于企业合并交易,且交易发生时既不影响会计利润,也不影响应纳税所得额时,企业不确认递延所得税(即,递延所得税初始确认豁免条款)。如果承租人初始确认金额相等的使用权资产和租赁负债,根据税法规定,将可能产生金额相等的应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。该交易满足上述初始确认豁免条件,因此企业无需就上述暂时性差异确认相关的递延所得税资产和递延所得税负债。

根据国际会计准则理事会2021年5月7日对《国际会计准则第12号——所得税》(以下简称IAS12号)的修订(2023年1月1日起生效,允许提前采用),修订后的IAS12缩小了初始确认豁免的适用范围,明确了企业对产生相同金额的应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的交易进行初始确认时,应当分别确认相应的递延所得税资产和递延所得税负债。目前,我国CAS18号尚未跟进这一修订,基于IAS12号于2023年生效但允许提前采用,对于国内企业仍可以按照CAS18号的规定采用初始确认豁免原则,而对于部分A+H股公司,如果其提前采用IAS12不适用初始确认豁免的规定,也应予以认可。

(二) 增值税会计处理

实务中,合同约定的租金中可能包含增值税进项税额,承租人支付的增值税(进项税额)允许抵扣未来销售商品或劳务时被收取的增值税(销项税额),但也存在承租人向出租人支付的增值税进项税额可能无法抵扣或仅能抵扣一部分增值税金额的情形。对于承租人支付的增值税如何进行会计处理,也是实务中需要解决的问题。

我们认为首先应分析承租人支付的增值税的性质,因其不是承租人为了使用租赁资产的权利而支付的款项,不属于租赁准则中规定的租赁付款额,因此不应计入租赁负债。若增值税进项税额能够抵扣销项税额,在取得增值税扣税凭证后确认应交增值税(进项税额);若该增值税进项税额不能抵扣销项税额的,在发生无法抵扣的增值税时直接计入当期损益。

新收入准则下软件行业5种业务模式收入确认的15个典型案例汇编

业务模式一：产品化软件业务

(一) 案例一(产品化软件直销模式)

1. 案例背景

2X19年12月22日,甲公司与乙公司签订合同,将其一款产品化数据交换平台管理软件授权给乙公司使用,授权期限为3年。当天,甲公司将该软件及期限为10天的临时密钥通过电子邮件发送给乙公司,乙公司通过临时密钥可以在10天试用期内免费体验和试用该软件的全部功能。试用期结束前,乙公司有权单方面无条件终止合同。

试用期结束,乙公司未终止合同,合同正式生效。合同约定,乙公司应在合同生效(即2X20年1月1日)后的6个月内每月末支付10万元,合同总价款为60万元。为促进回款,甲公司于合同生效日仅向乙公司提供了期限为6个月的临时密钥,临时密钥可正常使用软件的全部功能。乙公司支付全部价款后,甲公司将提供可使用至3年授权期满的正式密钥。合同约定,甲公司还需向乙公司免费提供10天的软件使用培训和1年期的软件免费升级。甲公司销售的该软件无需后续培训及升级服务也能正常使用。

2. 重点问题探讨

(1) 合同成立时间。乙公司2X19年12月22日取得软件和10天的临时密钥,可正常使用软件全部功能。但试用期结束前乙公司有权单方面无条件终止合同,且无需向甲公司作出补偿,因此,试用期结束前不存在新收入准则下定义的合同。试用期结束,乙公司未选择终止合同,合同正式生效,合同约定的权利义务对甲公司和乙公司具有了法律约束力,合同成立。

(2) 识别合同中的履约义务。甲公司在合同中的

承诺包括软件许可、提供培训及软件升级服务。由于该软件无需后续培训及升级也能正常使用，甲公司在不提供其他服务的情况下可以单独履行其授予乙公司软件许可的承诺，培训及升级服务也并未对软件作出重大修改，彼此之间无高度关联性，甲公司也未将这些服务整合成一组组合产出。

因此，软件许可、培训服务、软件升级服务之间是可明确区分的，应分别作为单项履约义务。甲公司应当按照其各自单独售价的相对比例，将交易价格分摊至这三项履约义务，并在各项履约义务履行时分别确认收入。

(3) 时段还是时点履行的履约义务。该软件许可有独立功能，无需后续培训及升级服务也能正常使用，乙公司从该软件许可中获得的利益不会受到甲公司从事的相关活动的重大影响。因此，该软件许可不满足属于在某一时段内履行履约义务的条件，应作为在某一时点履行的履约义务。

(4) 收入确认的时间。2X20年1月1日乙公司在获得了6个月的临时密钥后，可正常使用软件全部功能并开始从中获益。虽然在乙公司支付全部价款前，甲公司仅提供临时密钥，但该安排仅是甲公司促进乙公司付款的一种手段，并不影响乙公司从软件使用中获益。因此，甲公司应在2X20年1月1日确认收入。

(二) 案例二（产品化软件授权许可）

1. 案例背景

甲公司与乙公司签订合同，将其拥有的征信分析软件系统授权给对方使用，对乙公司的收费方式为：乙公司于2X20年1月1日支付一年特许权使用费总金额为10,000元。乙公司有权在2X20年末选择以同样的价格再续约一年。若未续约再行购买，将适用涨价后的价格。2X21年预期该软件授权许可价格将提高至每年12,000元。

此外，甲公司与丙公司签订合同，将其拥有的征信分析软件系统授权给对方使用，对方可通过该系统生成个人征信报告。软件授权许可期限为自2X20年

1月1日至2X20年12月31日止。对丙公司的收费方式为：每通过系统生成一份征信报告，甲公司收取100元，未约定最低购买量。

2. 重点问题探讨

(1) 额外购买选择权。甲公司与乙公司签订的合同中包含了额外购买选择权，应当评估该选择权是否为向乙公司提供了一项重大权利。由于只有签订了该合同的客户才有权选择续约，行使该选择权所能享受的价格低于市场价格20%，可认为续约选择权向客户提供了重大权利，应作为单项履约义务，将交易价格分摊至该履约义务。

(2) 基于销售或使用的例外规定。甲公司对丙公司的承诺为授予对方软件系统知识产权许可，假定该授权许可属于在某一时点履行的履约义务。根据授予知识产权许可的例外规定，对于按客户实际销售或使用情况收取的特许权使用费，甲公司应当在后续丙公司实际使用软件系统生成个人征信报告时确认相关收入。

(3) 合同的变更。接前例，2X20年10月1日，甲公司与乙公司签订了补充协议。约定原有授权许可合同即日终止，同时授予乙公司新的三年软件使用许可，许可区间为2X20年1月1日至2X22年12月31日，授权许可内容范围不变，未增加其他的商品或服务。特许权使用费为30,000元，扣除原合同已支付的10,000元，乙公司在2X20年10月1日另支付20,000元。

甲与乙之间的合同变更前后，乙公司获得的授权许可未发生变化。原软件授权许可合同实质上并未终止，而是将许可到期日延期两年，即合同变更增加了两年可明确区分的软件授权许可。由于原合同为某一时点履行的履约义务，相关的知识产权许可已于2X20年1月1日转移给乙公司，甲公司已完成原合同中的履约义务，对于延期两年的软件授权许可，乙公司自2X21年1月1日授权起始日起能够使用该许可并开始从中获利，因此甲公司应于2X21年1月1日确认该软件授权许可收入【对授予客户知识产权许

可的相关合同进行延期或续约时，收入确认时点为签订延期或续约合同的时间点还是延期开始日，国际准则和美国准则存在不同的观点：美国准则认为，企业通常不能早于延期或续约开始日确认授予客户知识产权许可的相关收入；国际准则认为，应该根据相关事实和情况判断，延期或续约应作为新的授权许可合同，还是作为原合同的变更，导致在某些情况下，对该类收入的确认时点早于美国准则。考虑到签订延期或续约合同的时间点，对企业而言，一定程度上可控，为减少企业人为操纵空间以及增强企业财务信息的可比性，本案例参照美国准则编写】。

虽然甲公司支付延期许可费的时间早于其获得授权许可控制权的时间，但由于支付时间 2X20 年 10 月 1 日与延期授权许可控制权转移的时间 2X21 年 1 月 1 日间隔小于 1 年，甲公司可以不考虑该笔预收款项是否存在重大融资成分，若超过 1 年，则需考虑是否包含重大融资成分。

业务模式二：定制化软件业务

（三）案例三（开发定制化软件）

1. 案例背景

甲公司与乙公司签订合同，为其开发一套定制化预算软件系统，并在软件验收合格后提供一年技术支持服务。甲公司通常会单独销售定制化软件和技术支持服务，软件无需技术支持服务也能正常使用。合同约定，甲公司自行进行软件开发，开发完成后将软件、源代码及相关文档交付给乙公司，相关所有权和知识产权归乙公司所有，乙公司对软件进行验收。该软件系统定制化程度较高，根据以往经验，在验收过程中，甲公司通常需要对软件进行修正以满足客户的特定要求。验收条件涉及主观标准，在乙公司确认验收前，甲公司不能合理确定其交付软件是否能满足乙公司的主观标准。乙公司按照合同约定分阶段付款，合同签订时预付 20 万元，开发完成交付软件、全部源代码及相关文档后支付 30 万元，验收合格后支付 40 万元，剩余 10 万元作为质保金，用以保证软件系统

交付后 2 年内正常运行，在质保期满后 5 个工作日内支付。就该质量保证承诺，甲公司合理预计在质保期内不会发生重大质保服务成本。如果乙公司无理由终止合同，需支付合同价款 10% 的违约金。

2. 重点问题探讨

（1）识别合同中的履约义务。软件先于技术支持服务交付，且无需技术支持服务也能正常使用，乙公司可从单独使用该软件或将其与技术支持服务一起使用中获益，表明软件和技术支持服务能够明确区分；软件和技术支持服务没有对彼此作出重大修改或定制；甲公司未提供重大服务将软件和技术支持服务整合成一组组合产出。可见，甲公司不提供技术支持服务也可单独履行定制化软件的承诺，软件和技术支持服务之间不存在高度关联性，表明二者在合同中可明确区分。对于质保期满后支付的 10 万元，该质保金是用以保证软件系统交付后 2 年内正常运行，且甲公司合理预计在质保期内不会发生重大质保服务成本，属于保证类质量保证，应按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》进行会计处理。

因此，上述合同中包含提供定制化软件以及技术支持服务两项履约义务，应当按照各自单独售价的相对比例将交易价格分摊，并在各项履约义务履行时分别确认收入。

（2）时段还是时点履行的履约义务。甲公司在自己的办公场所开发软件，乙公司并未在甲公司履约的同时取得并消耗甲公司软件开发过程中所带来的经济利益。直至开发完成后，甲公司才交付软件产品、源代码及相关文档。开发过程中，乙公司不能主导甲公司开发形成的商品，即源代码及相关文档，并从中获得经济利益，不能够控制甲公司履约过程中在建的商品。履约产出的商品为定制软件，且定制化程度较高，具有不可替代用途。

乙公司按照合同约定分阶段付款，如果乙公司单方面解约，仅需支付合同价款 10% 的违约金。可见，甲公司不能在整个合同期内任一时点就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润

的款项。因此，该定制化软件不满足属于在某一时段内履行履约义务的条件，属于在某一时点履行的履约义务。

(3) 收入确认的时间。该软件系统定制化程度较高，根据以往经验，在验收过程中，甲公司通常需要进行修正以满足客户的特定要求，在验收完成之前，无法确定软件能否满足乙公司的主观标准，因此，应在乙公司完成验收时确认收入。

(四) 案例四（为定制化软件提供技术服务）

1. 案例背景

甲公司与乙公司签订合同，为其提供开发一款定制化供应链系统的技术服务。合同约定，甲公司将按照乙公司预先制定的开发方案，提供关键人员参与系统开发，且需实时向乙公司汇报和提交开发过程中所形成的全部电脑程序、代码等文档，开发过程中形成的电脑程序、代码等所有权和知识产权归乙公司所有。甲公司应确保关键人员具备履行任务所需的专业能力，并始终按乙公司的标准履行其义务和职责。未经乙公司同意，甲公司不得撤回或重新指定执行任务的任何关键人员。甲公司任何关键人员在未能完成乙公司分配的工作任务前离场，甲公司需至少提前一个月书面通知乙公司，并经对方确认替换人员可满足项目要求的技能水平并完成工作交接后方可离场。若甲公司中途被更换，新聘软件企业可在甲公司已完成的工作基础上继续该系统的开发。

2. 重点问题探讨

(1) 时段还是时点履行的履约义务。甲公司开发过程中所形成的全部电脑程序、代码等文档，已实时提交给乙公司，开发过程中形成的电脑程序、代码等所有权和知识产权归乙公司所有，且其他企业可以在甲公司前期工作基础上继续开发并提交开发成果，实质上无需重复执行甲公司累计已经完成的工作。因此，乙公司在甲公司履约的同时即取得并消耗了甲公司履约所带来的经济利益，甲公司提供的服务属于在某一时段内履行的履约义务。

在判断其他企业是否实质上无需重新执行甲公司累计至今已经完成的工作时，应当基于两个前提：一是不考虑可能会使甲公司无法将剩余履约义务转移给其他企业的合同限制或实际可行性限制；二是假设新聘企业将不享有甲公司目前已控制的、且在将剩余履约义务转移给该新聘企业后仍然控制的任何资产的利益。

(2) 计量履约进度。甲公司与乙公司签订的合同中约定，合同价款按乙公司提供的关键人员的工作量乘以单价计算得出。甲公司投入的成本主要为人工支出，派驻固定的关键人员，发生的人工成本可以合理反映履行履约义务的进度。因此，采用成本法（人工成本）计量履约进度，即按照累计实际发生的人工成本占预计总成本的比例来确定履约进度。

(3) 合同的变更。接前例，原合同执行期间为2X20年1月1日至2X20年12月31日。2X20年4月1日，乙公司提出在原系统中增加一个新的模块，为完成新模块的开发甲公司预计需要投入更多的人员和工时。双方协商后，甲公司同意按当时市场单价以及为完成新模块开发预期所需增量工时收取费用。随后，双方以书面形式批准了变更的合同条款。假定新增模块与原合同中承诺的履约义务可明确区分。

由于合同变更增加了可明确区分的服务，且新增的合同价款为按照当时市场单价以及预期增量工时收取的费用，反映了甲公司单独向客户提供技术服务的价格，为新增服务的单独售价。因此，合同变更部分作为一份新合同核算，不影响对原合同的会计处理。

业务模式三：软件运营业务

(五) 案例五（软件运营服务）

1. 案例背景

甲公司与乙公司签订一份提供 SAAS 服务合同，使用期限 12 个月，每年收取 12 万元的使用费，允许乙公司登陆其平台，并使用各种功能，12 个月后如果使用需要继续交费。

2.重点问题探讨

(1) 时段还是时点履行的履约义务。根据案例中提供的条件，用户不能直接在其本地机器上使用，需登录到甲公司的平台方可使用，由于甲公司负有保证平台稳定安全运行的合同义务，所以属于在一段时间内履行的履约义务。

(2) 合同变更和交易价格变动。接前例，乙公司的子公司 A（银行），在合同履行期间，乙公司又要求甲公司同时为 A 提供互联网贷款管理系统运营服务。修改后的合同对价为 32 万元。

新收入准则下，如果合同范围的扩大是因为追加与原合同标的可明确区分的商品或服务，且新增合同价款反映了其单独售价的，应视为单独的合同进行会计计量；若合同变更增加的商品或服务与原有合同标的不能明确区分，但已转让商品或提供服务部分的与未转让商品或提供服务部分的合同标的可明确区分，则视为原合同终止，原合同未履约部分与变更部分共同视为新合同。本例中，互联网贷款管理系统运营服务与提供 SAAS 服务业务能够明确区分，合同变更能够体现新增部分单独售价，故根据新收入准则，甲公司应将变更部分视为新合同，单独确认互联网贷款管理系统运营服务的收入 20 万。

业务模式四：提供技术服务业务

(六) 案例六（技术服务与其他业务的区分）

1.案例背景

甲公司的主营业务包括自行开发的软件销售、基于 GIS 的专业应用软件开发、基于 GIS 的技术服务及系统集成业务等。其中自行开发的软件销售是指其提供针对某一市场通用需求而自主开发、不需要对系统程序作出修改、可批量复制及成熟度较高的标准化软件产品；基于 GIS 的专业应用软件开发是指根据客户个性化需求进行差异化开发的软件产品；基于 GIS 的技术服务主要为根据客户需求、依靠自身技术优势与行业经验，提供差异化、个性化的科研协作开发服

务，其基本业务流程与基于 GIS 的专业软件开发业务类似；系统集成业务是以自主开发的软件平台为基础，根据客户个性化需求提供集成服务。

2.重点问题探讨

本例主要探讨技术服务与其他业务的区分，甲公司的业务主要分为软件销售、应用软件开发、技术服务和系统集成业务四类。软件销售业务比较容易区分，而专业应用软件开发、技术服务和系统集成业务同样基于自身开发的 GIS 软件系统，具体业务流程差异也不是很大，如何清晰划分各类型业务及其收入是首先需要解决的问题。本例中，甲公司的系统集成业务与应用软件开发业务同为利用自主 GIS 平台底层技术为支撑，在此技术平台上根据客户个性化条件和需求进行二次开发各类应用系统，同时，系统集成业务需结合现场环境、硬件配置，设计软件开发方案或提供成熟软件方案，进行软硬件有效集成。考虑系统集成业务的硬件成本占比较高的特点，可将此类硬件成本占比高于一定比例的，归类为系统集成业务，而占比比较少的，归类为应用软件开发业务。技术服务业务与应用软件开发业务相比，相同点为围绕同一核心技术展开，但技术服务业务与应用软件开发业务相比，技术服务项目一般由客户进行立项，以客户为主导，甲公司为客户提供辅助的技术开发及支撑等工作。以此为标准，可将技术服务业务与应用软件开发业务作进一步划分。

(七) 案例七（技术服务合同的形成）

1.案例背景

甲公司为客户提供基于软件开发和系统集成业务的技术支持及运营维护服务，技术服务业务是软件开发和系统集成业务不可或缺的支持手段。甲公司长期为大型国有生产企业提供技术服务，但存在合同签署时间滞后的情况，即尚未签订或续签技术服务合同已提供技术服务。

2.重点问题探讨

本例主要探讨技术服务合同的形成，新收入准则下合同的含义强调的是合同约定的权利和义务是否具有法律约束力、合同是否具有商业实质及客户的信用风险，而不仅仅是拘泥于合同的具体形式。乙公司为其客户提供的服务是长期且不间断的，通过口头形式或以往的商业惯例实质上已批准了该合同并承诺将履行各自的义务，如同时满足其他合同条件，则认可合同的成立，并按照新收入准则进一步核算。若既未签订书面合同，也无任何其他口头约定或惯例的情况下，则认为合同并未确定对各方具有约束力的权利和义务，合同不成立，不能按照新收入准则进行核算。尽管新收入准则不拘泥于合同的具体形式，乙公司还是应当重视相应的内部控制管理，加强与客户的协调与沟通，完善合同签订时间及方式的规范性问题，避免出现双方在非书面的情况下因对合同权利及义务约定误解导致的纠纷。

（八）案例八（识别履约义务、交易价格的分摊）

1. 案例背景

甲公司的主营业务是为电信运营商提供核心业务系统的软件开发和技术服务等，主要包括为客户提供系统的全面解决方案，包括系统规划和软件产品的开发、升级、服务等。甲公司完成客户的软件开发后，继续为客户提供维护等技术服务，公司通过常驻外派、现场支持、远程诊断等手段保证客户系统新需求的实现和系统稳定运行。甲公司向客户收取的款项分为软件开发和技术服务两部分。在合同协议中明确约定软件开发占合同总额的80%，后续技术服务占20%。按照惯例，甲公司的后续技术服务一般为常规性的服务，工作量相对较少。

2. 重点问题探讨

（1）识别合同中的履约义务。实务中，软件开发业务等合同通常情况下都包含多种产品和服务，如软件开发、维护和其他专业服务。按照惯例，甲公司提供的后续技术服务虽为辅助性的，且工作量相对较少，但是合同中明确规定了两类服务各自的占比，且该合同价款反映了各自的单独售价，同时各自金额

均较为重大，即符合新收入准则中可明确区分的履约义务判断条件又符合了重要性的判断标准。同时，这两项履约义务是独立的，一般情况下，后续运行维护服务不会对软件开发做出重大修改，也并不构成一个重大的整合服务，更不高度关联，因此应当作为两项单独的履约义务。新收入准则的上述规定对软件行业的收入确认影响较大，对于商品和服务是否属于单项履约义务及其交易价格的分摊，不同公司可能会得出不同的结论。在某些情况下，公司已公开宣布的政策、特定声明或以往的习惯做法等可能隐含了公司将向客户转让额外商品或服务的承诺。这些承诺不一定具有法律约束力，但如果在合同订立时，客户根据这些隐含的承诺能够对公司将向其转让某些商品或服务形成合理的预期，即使合同中没有明确约定，在识别合同中包含的单项履约义务时，也应当考虑此项隐含的承诺，即应当识别该单项履约义务。本例中，若甲公司的合同虽未约定提供后续服务，但按照以往惯例一般均会提供相关服务，客户对此有合理的预期，也应识别该单项履约义务。

（2）交易价格的分摊。如合同对价为固定价格200万元，应将其按照两项单项履约义务单独售价的相对比例进行分摊。软件开发分摊的交易价格为160万元，后续技术服务分摊的交易价格为40万元。若合同中无上述比例约定，但后续技术服务又是重大的，对于后续技术服务如果没有单独出售过，无法获得可观察售价，则可以采用市场调整法、成本加成法、余值法进行估计。

（九）案例九（时段还是时点履约义务）

1. 案例背景

甲公司通过为客户提供技术服务的方式，协助客户完成科研项目的工作及提供数据信息等服务。合同约定按客户需求提供GIS地理数据，服务期间为24个月，按照进度约定了付款时间及付款比例，整体GIS地理数据完成交付后需经客户验收确认。在任何情况下，任一方对合同所承担的违约赔偿责任总额不超过其违约行为所对应之费用的总额，且任一方均不

就对对方的间接损失或利润的损失、生意的丢失、营业额的减少及任何其他后果性的经济损失承担责任。

2. 重点问题探讨

本例主要探讨时段还是时点履行的履约义务，甲公司在履约数据信息服务时，客户并不能取得并消耗企业履约所带来的经济利益；在提供数据验收确认前，该数据信息结果尚不能由客户控制；此数据信息服务可证明具有不可替代作用，但按照合同约定的违约责任，如对方违约，甲公司虽可能收回已发生成本，但无权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿的合理利润。可见，即使合同约定了“里程碑”付款的方式，绝大多数情况下也很难得出具有“有权就履约部分收款”的权利。因此，甲公司应在取得客户的验收证明时一次确认收入。如果本例中，合同双方约定若客户中途违约，甲公司有权要求收取已履约部分的成本及其合理毛利率（该毛利率与公司在类似合同中能够赚取的毛利率大致相同），则符合“企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项”的条件，可以按照时段确认收入。

（十）案例十（计量履约进度）

1. 案例背景

甲公司的技术服务合同分为两类，一类为软件产品技术服务，签订固定金额并按“里程碑”验收的合同；一类是应用系统定期维护或故障维护等约定服务期限的固定金额合同。上述两类技术服务合同甲公司均按照时段确认收入。

2. 重点问题探讨

本例主要探讨履约进度的计量，新收入准则下，对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入，履约进度不能合理确定的除外。企业应当考虑商品或服务的性质，采用产出法或投入法确定恰当的履约进度。其中，产出法是根据已转移给客户的商品或服务对于客户的价值确

定履约进度；投入法是根据企业为履行履约义务的投入确定履约进度。对于类似情况下的类似履约义务，企业应当采用相同的方法确定履约进度。此外，如企业从事的工作或发生的投入是在整个履约期间平均发生的，企业也可以按照直线法确认收入。实务中，产出法比投入法更客观，但经常由于无法获取有效的产出信息而无法使用，如产出信息获取成本较高，或选择的产出指标无法计量控制权已转移给客户的商品时，不能采用产出法；投入法的履约进度较易获得，但存在成本进度能否如实反映履约进度，涉及到重大的会计判断及收入确认可控性的问题。另外，在采用投入法时，当已发生的成本并未反映企业履行履约义务的进度，如非正常消耗，在运用成本法时需要剔除该成本，或者已发生的成本与履行履约义务的进度不成比例时，需要对已发生的成本进行适当的调整。本例中，甲公司的完工进度可实际测量或评估，应首先考虑采用产出法确认履约进度，若无法获取有效的产出信息时，则需要采用投入法来确定履约进度，如按照已经完成的为履约合同实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例来确定。对于甲公司的应用系统定期维护或故障维护服务，因公司在履约或提供服务的同时客户即能取得并消耗甲公司履约所带来的经济利益，所以在合同期间内，可按直线法分期确认收入，如按照合同总金额在合同期间平均确认收入。需要注意的是，当履约进度不能合理确定时，公司已经发生的成本预计能够得到补偿的，应当按照已经发生的成本金额确认收入，直到履约进度能够合理确定为止。

（十一）案例十一（合同变更和交易价格变动）

1. 案例背景

甲公司提供技术专家对客户的软件系统提供咨询及指导，合同金额为 60,000 元。甲公司提供两名技术专家，计划 200 小时工作量，费率为 300 元/小时。假定该项服务构成一项单独的履约义务，且由于客户在甲公司履约的同时取得并消耗公司履约所带来的经济利益，满足一段时间内履行履约义务。如技术专家提供技术服务 60 小时后，甲公司与客户达成合同变

更，约定项目时间延长 100 小时，并按照 150 元/小时收费，假定新增的工作时长与原工作量不可明确区分。

2.重点问题探讨

本例主要探讨合同变更和交易价格变动，新收入准则下，合同变更是指经合同双方批准对合同范围或价格作出的变更。区分三种情形进行会计处理。本例中，合同变更不属于增加了可明确区分的商品及合同价款，且新增合同价款反映了新增商品单独售价的情形。同时在合同变更日已转让的商品与未转让的商品之间不可明确区分，所以甲公司应将该合同变更部分作为原合同的组成部分进行会计处理，由此产生的对已确认收入的影响，应当在合同变更日调整当期收入。甲公司调整收入的金额计算过程：变更前合同价款为 60,000 元，技术专家投入 200 小时；变更后合同价款是 75,000 元，技术专家总投入 300 小时；原已确认的收入为 18,000 元；截止合同变更时，合同完成进度为 20%；合同变更后累积应确认的收入为 15,000 元（75,000*20%）；应调减当期收入为 3,000 元。

业务模式五：软件集成服务业务

（十二）案例十二（设备销售与集成服务是否为单独履约义务）

1.案例背景

甲公司与乙公司签订合同，为其采购非甲方生产的指定计算机硬件产品设备，并提供集成服务，合同总价款为 30 万元。硬件产品采购内容包括：甲公司负责将硬件产品运送到乙公司指定地点，承担运输、包装、装卸及运输保险费用，产品在所有权转移给乙公司前的全部风险由甲公司承担。产品的质保期，不早于合同项下产品的验收合格日（需进行加电测试、安装调试或集成服务的，应不早于所有服务完成并验收合格之日），质保期内如产品出现任何问题，乙公司有权要求甲公司无条件免费维修、更换或退货。若

需要原厂商提供安装调试服务，且甲公司并非原厂商的，则其有义务联系、安排、督促、要求原厂商按照约定履行义务。原厂商未履行义务的，视为甲公司违约，乙公司有权要求甲公司承担违约责任。集成服务的内容包括：甲负责相关产品到货、验货、配合原厂实施、协调原厂解决实施中遇到的问题、新产品的使用及技能传递、项目验收等工作，并在合同期内负责协调项目有关的技术支持工作。负责协调、督促厂商完成设备到货相关事宜，按时、保质保量到货。与客户共同对设备进行验收，并对设备进行加电测试，验收合格与客户和厂商共同签署验货报告。与厂商明确责任，完成或协调、配合厂商完成设备的安装、调试工作，及基础软件（操作系统）的安装、配置等工作，保证安装与配置正确。配合乙公司完成项目的验收工作，参与验收方案的编写，提供项目总结报告。项目实施过程中，如出现技术障碍、运行故障等问题，甲公司有义务和责任组织、协调相关方快速解决问题。若需要原厂商提供集成服务，且甲公司并非原厂商的，则其有义务联系、安排、督促、要求原厂商按照约定履行义务。原厂商未履行义务的，视为甲公司违约，乙公司有权要求甲公司承担违约责任。集成服务工作完成后，乙公司自收到甲方验收通知 5 日内开始进行验收，验收合格后签署验收合格证明。乙公司向甲公司分阶段支付款项：自硬件产品经甲乙双方确认数量无误外包装完好的 30 日内，支付合同总金额的 80%，自乙公司要求硬件产品加电验收合格后 30 日内，支付合同价款的 20%。

2.重点问题探讨

（1）识别合同中的履约义务。甲公司向乙公司做了两项承诺，设备采购及提供集成服务。根据新收入准则，单独的设备或者集成服务都能使乙公司受益，集成服务没有提供重大服务对设备进行整合，对设备不存在重大修改定制或者高度关联，因而设备和集成服务是两项单独的履约义务。

（2）判断为主要责任人或代理人。在设备采购中，需要分析甲公司是主要责任人还是代理人。判断

的标准是在该等设备的控制权转移给乙公司之前，甲公司是否控制该设备，由此确认甲公司是主要责任人还是代理人。新收入准则指南指出：当企业仅仅是在特定商品的法定所有权转移给客户之前，暂时性地获得该商品的法定所有权时，并不意味着企业一定控制了该商品。企业应当评估特定商品在转让给客户之前，企业是否控制该商品。企业在将特定商品转让给客户之前控制该商品的，表明企业的承诺是自行向客户提供该商品，或委托另一方（包括分包商）代其提供该商品，因此，企业为主要责任人；相反，企业在特定商品转让给客户之前不控制该商品的表明企业的承诺是安排他人向客户提供该商品，是为他人提供协助，因此，企业为代理人。从合同约定来看，甲公司的职责是承诺向乙公司提供特定厂商的硬件设备，但是在设备转让给乙公司之前甲公司并非能够控制该设备。对于甲公司来说，核心技术不是提供设备，而是负责协调、督促厂商完成设备到货相关事宜，按时、保质保量到货，与乙公司共同对设备进行验收，并对设备进行加电测试，验收合格与乙公司和厂商共同签署验货报告。若后续设备出现技术障碍、运行故障等，有义务和责任组织、协调相关方对问题快速解决。从承担向乙公司转让商品的主要责任看，乙公司虽然指定了原厂产品，但是要求由甲公司提供，因而在乙公司看来甲公司承担转让商品的主要责任。从转让商品之前或之后承担商品的存货风险来看，甲公司在商品转让之前和之后都不承担存货风险。设备相关的故障、维护支持服务由原厂提供。从是否有权决定商品的交易价格来看，设备价款和服务的价款合并在一起的，无法判断甲公司是否有权决定设备的价格。因此，倾向于甲公司为代理人，但仍需结合设备采购合同以及其他相关事实和情况作出判断。

(3) 时段还是时点履行的履约义务。甲公司提供了设备销售和集成服务。需要分析履约义务是时点履约还是时段履约。如果满足时段履约的三个条件之一，则在一段时间内确认收入，不满足则按时点确认收入。时段履约的三个条件进行对比分析如下：

时段内履约的条件	设备销售	集成服务
客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益。	不适用。	假设甲方已经完成的服务，换做其他厂商需要重新做，则不满足。
客户能够控制企业履约过程中在建的商品。	不满足。	不适用或不满足。
企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。	非定制商品，也没有合格收款权的约定，因而不满足。	不满足。

因此，代理服务和集成服务均应该在完成履约义务的时点确认收入。

(十三) 例十三（同时授权软件许可、提供第三方硬件并提供集成服务）

1. 案例背景

甲公司主要是从事酒店信息管理系统软件的开发与销售、系统集成、技术支持与服务业务。与某假日酒店（乙公司）签订合同，由其作为乙公司酒店管理系统及相关技术服务的供应商。合同包括的产品和服务为：酒店前台管理系统，采购、库存、成本控制系统，人力资源管理系统等 9 项子系统；第三方硬件，软件及系统安装调试。约定合同总价款 228 万元，其中软件许可 157 万元、系统集成服务 16 万元、差旅费 14 万元、硬件及系统软件 31 万元。硬件的交货和质保要求为：甲公司在收到乙公司预付款后 45 个工作日内将系统所含硬件送到乙公司指定地点，甲乙双方共同验收，甲公司保证提供的硬件均为原厂产品。在质保期内，如果发现硬件的质量、性能、配置或规格与合同不符或证明硬件设计有缺陷，包括使用不合适材料等，乙公司有权根据质量保证条款向甲公司索赔。在接到乙公司同意安装、开通通知后，如无特殊情况，硬件安装和软件设置应在 15 个工作日内完成。根据合同规定，有的软件子系统自开通之日起，提供 60 个月的使用权（包含对系统的维护与支持服务），有的软件子系统自开通之日起，提供为期 60 个

月的维护与支持。

2.重点问题探讨

(1) 识别合同中的履约义务。甲公司向乙公司做出的承诺包括授权软件许可、提供第三方硬件、提供集成服务。乙公司能够单独从各项商品中获益。甲公司提供的服务属于简单的安装与连接,未对其他承诺进行重大修改,与其他商品具有高度关联。初步判断倾向于不属于提供重大服务将各项商品和承诺进行重大组合,识别为三项履约义务。识别履约义务之后,需要确定合同价款,并将合同价款分配到单项履约义务。由于合同价款包含差旅费,其不是单项履约义务,将其作为合同总价款,应按准则规定的合理方法进行分摊。

(2) 时段还是时点履行的履约义务。提供第三方硬件,需要判断企业是主要责任人还是代理人,同上述案例一的分析。授权软件许可,软件系统自开通之日起,提供60个月的使用权。虽然规定了使用期限,但是该软件系统应该属于具有独立功能的系统软件,使用期内没有要求企业从事对该知识产权产生重大影响的活动,属于按时点确认收入的情况。集成服务需要考虑是否满足一段时间内履行履约义务的条件,集成服务最终需要形成一个系统产品客户才能受益,因而不满足企业边履约客户边取得并消耗,该集成服务提供的过程中客户不能控制企业提供的服务。该集成服务可能满足不可替代,但是合同中没有合格收款权的约定,因而不满足在一段时间内确认收入,属于时点确认收入。

(十四) 案例十四 (仅提供方案设计与实施)

1.案例背景

乙公司委托甲公司开发研究ERP系统计量仪表类物资的入库扫码设备及系统集成建设项目。项目的实施地点在乙公司。甲公司应当完成的项目实施内容包括需求分析、方案设计、系统软件定制开发、安装配置、系统改造、系统迁移、培训及维护服务、知识转移等。甲公司根据系统的实际需要在提交系统设计

方案时,将硬件需求单一并提供给乙公司,由乙公司自行采购。合同总价款33万元,为软件开发实施费用。甲公司保证整个系统的兼容性、统一性、稳定性、安全性,顺利实现系统项目的切换、迁移。为确保乙公司熟练使用本项目,甲公司为乙公司提供不少于40小时的培训,培训内容包括系统介绍、功能说明、操作流程、使用方法等。本项目总金额包括培训的所有费用。系统正式验收通过并运行12个月(自系统正式验收合格通过之日起计算)后,如系统正常运行无任何问题的,乙公司应向甲公司支付合同总价的10%。如未能通过最终验收的,甲公司有权解除本合同,并不予支付费用。项目试运行期满,验收合格后,甲公司为乙公司提供12个月免费维护(甲公司应当负责系统的日常运行、故障维修和排除等工作)。维护期满后根据乙公司需要,甲公司同样有义务提供相应服务,服务标准不低于本合同约定的服务标准,运维费用不超过3.35万元/年,提供不少于30天现场服务。

2.重点问题探讨

(1) 识别合同中的履约义务。承诺包括需求分析、方案设计、系统软件定制开发、安装配置、系统改造、系统迁移(假设前几项内容彼此之间不可明确区分),培训及维护服务、知识转移等。可以概括为方案设计与实施、培训、维护三个方面。方案设计与实施的各个阶段任务应该是不可分割的,甲公司需要的是一个整体的实施方案以及方案的有效运行。方案的设计与实施和培训、维护应该作为三个单独的履约义务。需要将合同对价分配到三项履约义务中。

(2) 时段还是时点履行的履约义务。将识别的方案设计与实施、培训与维护等三项履约义务,分析是否满足时段履约的三个条件之一:

时段履约的条件	方案设计与实施	培训	维护
客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益。	不满足。方案设计的过程中客户无法从中受益。	满足。	满足。
客户能够控制企业履约过程中在建的商品。	很可能不满足，在客户的场地上实施，不代表客户控制在建的商品，没有证据表明合同终止，已经完成的成果属于客户且对客户有用。	不适用。	不适用。
企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。	不满足，合同中无约定合格收款权。	不适用。	不适用。

方案设计与实施不满足时段确认收入的条件，倾向按照时点确认收入。培训和维护服务一般满足按时段确认收入条件的第一条。

(十五) 案例十五（提供硬件、软件，并提供重大服务将硬件软件进行整合）

1. 案例背景

甲公司是多媒体视讯综合解决方案提供商，向乙公司销售高清视频会议设备，具体的产品名称、相关配（备）件、规格（或版本）、数量、产地、型号、单价、技术参数等都做了约定。合同总价款 1,887 万元，包括高清视频会议设备价款，以及与高清视频会议设备运输、包装、交付、安装、调试以及维修（护）服务有关的一切费用。分阶段支付：合同生效之日起 7 日内，支付合同总价款的 60% 作为预付款；全部高清视频会议设备根据合同规定初验合格后 7 日内，支付合同总价款的 30%；自验收合格、买卖双方共同签署验收证明之日起 7 日内，支付剩余部分。各项软硬件产品的保修期为五年，从正式验收合格后的次日起开始计算。甲公司保修除消耗品以外的所有设

备。备品备件提供至少五年内正常维护使用的易损及消耗材料。自乙公司验收起至质保期五年内重大技术保障期间（采购人指定的重大会议、领导到访、代表团参观等重点保障期内），甲公司和所投设备的生产厂家提供以下服务：派技术人员在重大技术保障规定时间内到达现场。对重大技术保障期间提供技术保障服务，对出现的紧急事件进行应急处理。甲公司承诺，将提供特殊措施，无论由于哪一方产生的问题使系统发生不正常情况时，在得到采购人通知后，立即派工程师到场，全力协助采购人，协调产品生产厂家和其他供应商，使系统尽快恢复正常。

2. 重点问题探讨

(1) 识别合同中的履约义务。该合同项下的硬件和软件种类繁多，硬件和软件大多数是指定品牌的标准化产品，个别硬件为定制产品，甲公司作为主要责任人通过提供重大整合服务将软硬件产品整合成视频会议系统，因为集成服务对硬件和软件进行了重大整合，并对整合的系统向客户负责，因而硬件、软件和集成服务构成一项履约义务。五年的质保要区分是法定质保还是服务性质的质保，进而判断是否为单独的履约义务。如果是服务性质质保作为单项履约义务。新收入准则下，对于收取的质量保证金应当结合“特定交易-附有质量保证条款的销售”进行判断。企业应当评估质保是否在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务。企业提供额外服务的，应当作为单项履约义务进行会计处理；否则，质量保证责任应当按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》规定进行会计处理。在评估时，企业应当考虑该质量保证是否为法定要求、质量保证期限以及企业承诺履行任务的性质等因素。客户能够选择单独购买质量保证的，该质量保证构成单项履约义务。如果主体同时承诺了符合既定标准的质保和提供额外服务的质保，但无法合理地对这两类质保分别进行会计处理，应当将这两类质量保证一起作为单项履约义务进行会计处理。

(2) 时段还是时点履行的履约义务。分析软硬件集成、

服务性质保、重点保障期间的服务等履约义务是否满足时段履约的三个条件之一：

时段履约的条件	软硬件与集成	服务性质	重点保障期间的服务
客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益。	不满足。	满足。	满足。
客户能够控制企业履约过程中在建的商品。	很可能不满足，在客户的场地上实施，不代表客户控制在建的商品，没有证据表明合同终止，已经完成的成果属于客户且对客户有用。	不适用。	不适用。
企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。	合同中无约定合格收款权。	不适用。	不适用。

软硬件集成服务作为一项履约义务，不满足按照时段确认收入的条件，应该在控制权转移的时点确认。综合上述案例分析，对于软件企业的系统集成业务需要具体分析，对于简单的集成，没有提供重大的服务将商品和与合同中的其他商品进行整合，也不存在重大修改或定制以及商品之间不存在高度关联，合同中的商品可能会拆分为多个履约义务。对于复杂的系统集成，可能会涉及到通过集成服务对软硬件进行重大整合，或者商品与商品之间存在重大修改或者高度关联，这种情况下相应的商品和服务构成一项单独的履约义务。对于集成服务，是属于时点履约还是时段履约，需要根据准则的规定进行具体分析，在明确各个履约义务的前提下进行判断。

(来源：北京证监局)

浙江省注册会计师协会关于印发《项目支出绩效评价操作规程（试行）》的通知

浙注协〔2021〕81号

各会计师事务所、资产评估机构：

为进一步提高全省注册会计师和资产评估行业绩效评价效率，强化服务全省财政绩效管理的专业深度，助力财政改革，我会继《财政资金绩效评价业务基本指引（试行）》（浙注协〔2020〕70号）后，拟定了《项目支出绩效评价操作规程（试行）》（以下简称规程），现予发布。

本规程旨在为会计师事务所和资产评估机构执行项目支出绩效评价业务提供实务性指导，仅供省内注册会计师、资产评估师及相关从业人员在执业中参考使用，不具有强制性。会计师事务所和资产评估机构在执业中应注意结合具体业务特点及本所自身情况灵活运用。

本规程自发布之日起参照执行。执行中若与财政部门相关法规要求存在抵触的，以相关法规要求为准。执行中若有其他问题，请及时反馈我会。

附件：项目支出绩效评价操作规程（试行）

浙江省注册会计师协会

2021年10月11日

附件：

项目支出绩效评价操作规程（试行）

第一条 根据浙江省注册会计师协会发布的《财政资金绩效评价业务基本指引（试行）》，制定本规程。

第二条 《被评价单位承诺书》（以下简称“承诺书”）是被评价单位在绩效评价开始阶段向执业机构

提供的重要书面承诺，目的在于明确被评价单位的责任。承诺书可由委托方在委托环节协调取得并转交执业机构。

被评价单位的具体责任包括但不限于：

- (一) 设定并确认项目绩效目标和绩效指标；
- (二) 设计和执行恰当的内部控制制度，合法合规地使用预算资金；
- (三) 根据单位设定的项目绩效目标提供完成情况数据及其相关佐证资料，并确保数据和佐证材料的真实、合法、完整；
- (四) 开展绩效自评工作并提供绩效自评报告；
- (五) 按照绩效评价工作程序和时间节点要求，为评价工作提供必要的工作条件，并允许评价人员不受限制地接触评价工作所需的信息（保密信息另行按规定处理）。

第三条 开展前期研究主要是为了充分了解项目实施目的、主要内容、预期解决的问题或带来的价值，为编制绩效评价工作方案、设计绩效评价指标体系等后续工作做准备。

前期研究的内容主要包括以下几个方面：

- (一) 政策文件。主要是了解项目在区域经济社会宏观层面的作用定位，了解相关历史沿革背景，以及最新的改革方向和改革举措；
- (二) 统计数据。主要是收集相关部门和行业协会公开的统计数据、行业分析报告等，分析项目领域相关的变化发展趋势；
- (三) 舆论信息。主要是收集社会公众、新闻媒介、“两代表一委员”等项目领域的关注热点，全面了解社会各界的观点和诉求；
- (四) 历史资料。主要是收集本区域各级财政部门以往年度针对本项目领域开展的评审、评估和评价材料，了解项目基本情况和前期发现的主要问题。

第四条 评价人员应当与委托方、项目主管部门和项目实施单位开展沟通对接。通过与委托方的充分沟通，了解委托意图和具体需求，进一步明确评价目的、对象、范围和要求等。通过与项目主管部门和项目实施单位充分沟通，最大限度地争取相关单位在资料提供、调研安排等方面的支持，提高绩效评价配合程度。

与项目主管部门和项目实施单位的沟通内容主要包

括以下几个方面：

- (一) 项目设立背景、依据及项目实施单位基本情况；
- (二) 项目组织管理情况和具体实施方式；
- (三) 项目资金渠道、预算安排及执行情况；
- (四) 项目实施过程中面临的主要困难、意见和建议；
- (五) 确定项目评价对接工作具体联系人及联系方式；
- (六) 介绍绩效评价工作目的、内容、程序、要求、被评价单位需要配合的主要工作及对应的时间节点。

第五条 详实的资料是绩效评价工作顺利开展的基础。评价人员需要围绕绩效评价任务要求，结合前期研究和与相关单位沟通对接情况，拟定全面、明确的资料清单。

拟定资料清单需要注意以下事项：

- (一) 清单结构清晰、分类明确，内容互不交叉重叠；
- (二) 资料内容具体明确、有针对性和可获得性，避免与权威公开资料出现重复；
- (三) 明确约定资料提供方式（电子或纸质）、地点（邮箱地址）、联系方式和截止时间；
- (四) 对于纸质资料，在核对一致的前提下尽量获取复印件，若确需提供原件，则要拟定资料移交清单。

第六条 绩效评价工作方案（以下简称“方案”）是具体实施绩效评价工作的依据，也是保障绩效评价质量的重要前提。方案的内容通常包括项目概况、评价对象、评价内容、评价依据、评价目的、评价思路、评价重点、评价方法、评价指标、评价程序、评价时间和人员安排等基本要素，以及调研提纲、调查问卷等必要的附件材料。

编制绩效评价工作方案需要重点关注以下几个方面：

- (一) 注重绩效评价工作目的、明确绩效评价工作重点，是编制方案的前提基础。评价人员应在充分了解项目基本情况和委托评价目的基础之上，研究确定绩效评价重点及其关键问题；
- (二) 为了准确识别绩效评价重点及其关键问题，评价人员需要对前期研究阶段收集到的资料和被评价单位提供的资料进行分类整理、分析和加工。对于尚无资料支撑或资料尚不充分的评价关键问题，评价人员需要有针对性地设计补充资料清单、基础数据采集表、调研提纲或调查问卷等，由被评价单位后续提供或在现场调研阶段有针对性地采集；
- (三) 对于组织实施情况较为复杂的项目，评价人员

可选择个别具有代表性的地方或单位开展前期调研（预调研）。通过前期调研，进一步验证并修正绩效评价重点及其关键问题，检验并优化资料清单、基础数据采集表、调研提纲、调查问卷等文件的适用性和可操作性，从而提高后续现场调研环节的工作效率；

（四）绩效评价指标体系（以下简称“指标体系”）设计是绩效评价工作的关键环节，指标体系是贯彻整个评价过程的逻辑主线，既要体现绩效评价目的、承载绩效评价重点、回答评价关键问题，又要指导评价具体实施、支撑绩效评价结论。指标体系通常包括一至三级指标名称、分值（权重）、指标解释、评价要点、评分规则、得分、评分依据等要素，也可根据实际需要，补充指标来源、评价（单位）对象、评价方式、数据来源等要素；

（五）根据指标体系，评价人员需要结合前期研究和资料收集情况，分析当前能够回答的评价关键问题或能够评分的评价指标，进而分析现场评价阶段需要进一步验证或补充的信息及其获取途径。基于上述分析，在绩效评价工作方案中明确具有代表性的调研地点或单位，采取合适的方式方法，安排可行的调研行程，有针对性地设计评价底稿，并提前做好充分的人员培训；

（六）利用专家工作是提高绩效评价质量的有效手段，在方案编制阶段可邀请专家研讨评价重点及其关键问题、评议绩效评价指标体系、指导调研地点选取和调查问卷设计等工作。

第七条 绩效评价工作方案编制完成后，评价人员需要征求委托方的意见。双方应当就方案中的核心内容开展充分沟通，如有意见分歧，评价人员需在保持独立判断的前提下，就分歧内容与委托方达成一致，进而完善相应方案。

第八条 访谈座谈是绩效评价具体实施阶段收集评价数据和事实的重要方法。通过访谈座谈，评价人员可以验证前期发现的问题，间接收集绩效评价依据，了解成效取得背后的经验做法及导致问题出现的各种成因，收集利益相关者的意见建议等。

设计访谈座谈提纲需要重点关注以下几个方面：

（一）问题主线要紧扣评价目标和评价指标，并向合适的访谈对象提问，避免问题过泛、过多；

（二）问题内容要严谨、客观，避免存在明显的方向

性引导或观点暗示；

（三）问题描述要简明扼要、直接且专业，避免让访谈对象产生歧义或无从回答；

（四）问题设置要尽量开放并有启发性，根据回答情况加以适当追问，避免限制访谈对象的思维或机械地提问，导致现场交流浅尝即止。

第九条 若评价项目涉及数量众多的利益相关者，且他们的观点或满意度有助于开展绩效分析或影响评价结论，则可以考虑针对特定群体开展问卷调查。问卷调查通常包括封面、指导语、问题、答案选项等内容。

（一）封面主要介绍调查者身份、调查目标和用途、调查内容及感谢语等；

（二）指导语是对调查对象可能存在疑惑的地方予以文字说明，既可以出现在卷首，也可以出现在卷中。如“填写本问卷大约需要耗时5分钟”、“本题最多选3项”、“单选题”等；

（三）问题及答案选项是调查问卷的主体内容，选择题通常采用封闭式问题，表达个人意见或看法的问题通常是开放性问题，且一般出现在问卷最后。答案选项通常采用A、B、C、D，李克特量表或十分制等方式设计并编码；

设计并收发调查问卷需要重点关注以下几个方面：

1. 调查问卷设计并发放前，需要准确界定调查对象并了解其基本情况，便于确定调查问卷的设计内容和发放方式；

2. 调查问卷要与评价目标和评价指标相关联，充分论证每一个问题的必要性和目的性；

3. 调查问卷应当秉持正确的政治方向和舆论导向，避免让调查对象以及该利益群体造成误解或产生负面影响；

4. 调查问题要具体明确、逻辑顺畅、表述清晰、通俗易懂，方便调查对象回答且愿意回答，避免歧义和诱导；

5. 调查问卷版面要整洁，排版要美观，模块划分要清晰，问卷长度要适宜，内容精简，突出核心问题，便于调查对象阅读和作答；

6. 调查问卷初步设计完成后，需要组织相关人员开展小范围测试，验证问卷设计的合理性并优化完善；

7. 调查问卷的发放方式要灵活，优先选择线上调查，

问卷跟进回收要及时。

第十条 现场调研过程中通常会涉及向项目实施单位或其他单位采集评价相关基础数据。为保证采集数据的准确性和一致性，提高数据采集效率，可以通过基础数据采集表的方式与数据提供方衔接数据采集口径。

设计基础数据采集表需要重点关注以下几个方面：

（一）基础数据采集表的内容要与评价指标及其评价要点相关联，所采集的数据能为定量评分提供支持；

（二）基础数据采集表的内容要精炼，避免大量收集无关信息，可以通过统计年鉴、公开年报、官网信息公开等渠道获取权威信息，并避免重复采集；

（三）基础数据采集表的字段描述要尽量采用专业名词或符合行业惯例的表达方式，数据统计口径要保持一致，对于容易产生歧义的字段名称，进行定义说明或解释备注；

（四）在条件允许的情况下，可以选择少量单位试填基础数据采集表，便于验证理解的一致性和数据的可获得性；

（五）评价人员需要实施必要的程序，进一步验证所采集数据的可靠性和完整性。

第十一条 评价人员在实施访谈座谈、问卷调查、数据采集、现场核查等评价程序后，应及时组织开展现场调研工作小结，整理现场评价发现的各项问题和疑点。针对现场评价过程中关注到的重要情况，评价人员需要编制绩效评价签证单（以下简称“签证单”），并由被评价单位相关人员签字确认或书面说明事实不符的理由。

第十二条 数据和事实是对前期调研资料、被评价单位提供资料、现场调研等资料进行系统汇总、加工和分析所得到的客观结果，是用来衡量评价指标、回答关键问题、支持评价结论的重要依据。

（一）评价人员在获取充分信息的基础上，根据各项评价指标要求，对收集的信息进行分类；对不同来源、不同方式获取的信息进行相关性和可信度评估；对相互关联的信息开展交叉验证；对存在疑义的信息要及时与项目单位沟通确认，剔除错误或无效的信息，最终确定可用于绩效指标评分和结论分析的数据和事实；

（二）评价人员在确认数据和事实后，需要进一步结

合评价要点和评分规则对数据进行定量分析，对事实进行定性分析，从而计算各项绩效评价指标的得分。指标评分过程中，定量指标一般按照整理分析的数据和事实，对照评分规则进行打分，定性指标可通过专家进行集中评议直接打分，或由专家出具专业意见，再由评价人员结合数据和事实进行打分，满意度指标可根据调研和问卷情况进行打分。

第十三条 初步评价结论是绩效评价工作的核心成果，初步形成的评价结论通常包括综合得分、评价等级、项目成效、典型经验、主要问题和相关建议。

（一）综合得分和评价等级。基于数据和事实，对照评价指标和评分规则，计算得出各项绩效评价指标得分后，评价人员需要汇总形成该项目绩效评价综合得分和评价等级；

（二）项目成效和典型经验。初步评价结论要结合评价指标维度，分析总结项目绩效目标实现程度，正面描述项目取得的成效以及项目实施过程中的经验做法；

（三）主要问题和相关建议。针对项目绩效目标实现存在差异或绩效指标存在扣分的情况，评价人员需要分层分类提炼问题，分析问题产生的主要原因，寻求具体、可行的解决途径与方法，提出有针对、可落地的意见与建议。

第十四条 绩效评价报告（以下简称“报告”）是整个绩效评价工作过程的最终体现。报告在满足基本内容完整、整体逻辑清晰、客观事实准确的基础上，应当重点展示绩效评价结论。

撰写绩效评价报告需要重点关注以下几个方面：

（一）站位要“高”。绩效评价工作政治性和政策性较强，涉及面和影响面广，评价人员需要深入学习国家和地方政府相关政策文件要求，站在全局高度、立足公共财政视角认识和把握报告方向；

（二）立场要“正”。评价人员要始终秉持“以人民为中心”的理念和价值中立的立场，客观、公正地评价项目实施的绩效，并形成合理的绩效评价结论；

（三）结构要“优”。报告谋篇布局要合理，整体结构和逻辑层次清晰，统筹考虑“总体结论”、“指标分析”、“主要成效”、“存在问题”和“相关建议”之间的逻辑关系，避免前后矛盾或重复堆砌；

（四）内容要“实”。报告除了要有“基本情况”、

“评价工作开展情况”等基本内容介绍外，更要有生动鲜活的事例、准确详实的数据和清晰明了的图表支撑，要避免报告出现“模式化”、“套路化”和“空泛化”；

（五）分析要“透”。报告的价值不仅在于向报告使用者和阅读者传递项目评价得分和评价等级，更在于通过评价发现并分析问题，进而开出“药方”。因此，报告中的问题分析要深刻，支撑的数据和事实要充分，问题的原因和责任要明确，提出的建议要专业、具体、可行，建议要围绕问题原因并针对不同的责任主体提出；

（六）用词要“准”。报告要遵循政府公文基本规范、使用精炼的语言、引用行业的术语进行准确表述，便于报告使用者和阅读者理解并接受。

第十五条 报告初稿撰写完成后，执业机构应当在不影响独立性的前提下，书面征求委托方的意见，并取得委托方的书面意见反馈。执业机构可以根据委托方的意见或结合实际需要，将绩效评价结论反馈给被评价单位，并听取被评价单位的意见。针对委托方和被评价单位书面反馈的意见，执业机构应当逐一核实、独立判断并逐条说明采纳或不予采纳的理由，进而根据有效意见修改完善绩效评价报告。

（一）与委托方沟通。执业机构应当将报告初稿递交委托方，并就报告整体内容征求委托方意见；

（二）与被评价单位沟通。执业机构可以将绩效评价结论反馈给被评价单位，内容主要包含评价得分、评价等级、主要成效、主要问题和相关建议等。

第十六条 绩效评价档案（以下简称“档案”）应全面、真实反映评价工作过程和结果，包括评价工作中收集、记录和形成的全部有效资料。档案可以简要划分为承接类档案、证据类档案、过程类档案和结论类档案。

（一）承接类档案是指项目承接阶段形成的各类资料。包括但不限于中标通知书、声明书、绩效评价合同等；

（二）证据类档案是指项目主管部门和项目实施单位提供、评价人员收集以及现场调研获取的能够支撑评价结论的各类资料。包括但不限于政策文件、立项文件、实施方案、预算批复和拨付文件、资金使用、招标投标采购、合同、汇报文本、总结报告、照片、音视

频及各类管理制度等；

（三）过程类档案是指评价人员在评价过程中记录或编写的材料，以及内外部沟通形成的材料。包括但不限于绩效评价工作方案、方案内部审核记录、方案意见反馈表、方案专家评议记录或专家意见、访谈座谈记录、现场核查记录、签证单、调查问卷分析报告、绩效评价信息整理分析表、绩效评价指标评分表、专家意见表等；

（四）结论类档案是指项目报告阶段形成的各类资料。包括但不限于绩效评价报告及其汇报材料、报告内部审核记录、报告委托方反馈意见、被评价单位反馈意见、报告专家评议记录或专家意见等。

执业机构应当在绩效评价报告正式出具后 90 日内完成档案整理和归档工作。若委托方有档案移交要求的，执业机构应按合同约定移交档案。

第十七条 本规程旨在指导全省注册会计师和资产评估行业开展项目支出绩效评价实务操作，仅供本省会计师事务所和资产评估机构参考使用。

- 附件：1.被评价单位承诺书（参考模板）
 2.项目支出绩效评价资料清单（参考模板）
 3.项目支出绩效评价工作方案（参考提纲）
 4.项目支出绩效评价工作方案意见反馈表（参考格式）
 5.项目支出绩效评价签证单（参考格式）
 6.项目支出绩效评价信息整理分析表（参考格式）
 7.项目支出绩效评价指标评分表（参考格式）
 8.项目支出绩效评价报告（参考格式）
 9.项目支出绩效评价报告征求意见书（参考模板）
 10.项目支出绩效评价结论反馈表（参考格式）
 11.项目支出绩效评价档案目录（参考格式）

扫描下方二维码查看附件 1-附件 11：

